

ปัญหาการตีความนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ตามมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

นางสาวกัญจนภักดิ์ นวลมณี

โครงงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2562

สารบัญ

บทที่ 1 บทนำ

1.1	ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2	วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย	4
1.3	สมมติฐานของการศึกษาวิจัย	4
1.4	ขอบเขตของการศึกษาวิจัย	4
1.5	วิธีการศึกษา	5

บทที่ 2 แนวคิดและหลักการสำคัญของมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยวิธีกำหนดราคาโอน

2.1	หลักการ และความเป็นมาของการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing)	6
2.1.1	การกำหนดราคาโอนเพื่อประโยชน์ทางภาษี	6
2.1.2	การพิจารณาธุรกรรมระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันด้วยหลักราคาอิสระ	7
2.1.3	การกำหนดมาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยวิธีกำหนดราคาโอน	9
(1)	มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยวิธีกำหนดราคาโอนขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD)	9
(2)	มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยวิธีกำหนดราคาโอนของประเทศไทย	12
2.2	หลักการและแนวทางการพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน	22
2.2.1	การพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา	22
2.2.2	การพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาขององค์การการค้าโลก	24
2.2.3	การพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามกฎหมายไทย	26
(1)	พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ (ฉบับที่ 571) พ.ศ. 2556	27
(2)	คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด	29
(3)	พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์	30
(4)	มาตรฐานการบัญชี	33
(5)	พระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงินพ.ศ. 2551	34

บทที่ 3 ลักษณะการบัญญัติกฎหมายเพื่อกำหนดขอบเขตการตีความนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

3.1	ลักษณะการบัญญัตินิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในกฎหมายภายในของต่างประเทศ	35
-----	-------------------------------------------------------------------------	----

3.1.1	ลักษณะการบัญญัติที่สอดคล้องกับกรอบองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา	37
3.1.2	ลักษณะการบัญญัติที่พิจารณาเฉพาะอำนาจควบคุมตามข้อเท็จจริง	43
3.1.3	ลักษณะการบัญญัติที่พิจารณาทั้งอำนาจควบคุมที่ได้มาตามกฎหมาย และตามข้อเท็จจริง	47
3.2	แนวทางการตีความขอบเขตการพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในกฎหมายภายใน	55
3.2.1	แนวทางการตีความขอบเขตการพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันแบบแคบ (Narrow Concept)	55
3.2.2	แนวทางการตีความขอบเขตการพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันแบบกว้าง (Broad Concept)	55
บทที่ 4		
แนวทางการพัฒนาลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในกฎหมายไทย		58
4.1	แนวทางการกำหนดลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 65 ทวิ (4)	58
4.2	แนวทางพัฒนาการกำหนดลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ	61
บทสรุปและข้อเสนอแนะ		67
บรรณานุกรม		70

บทที่ 1

บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในยุคโลกาภิวัตน์การค้าของโลก ณ ปัจจุบันมีการพัฒนาทั้งเทคโนโลยี ตลอดจนระบบการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศที่ส่งผลให้ระบบการค้าและการลงทุนพัฒนาไปสู่การประกอบธุรกิจอย่างไร้พรมแดนทั่วโลก ส่งผลให้เกิดการประกอบธุรกิจแบบบริษัทข้ามชาติ (Multinational Enterprises) มากขึ้น ซึ่งการลงทุนของบริษัทข้ามชาติ ที่มาลงทุนในประเทศไทยมีบทบาทสำคัญในการพัฒนาอุตสาหกรรมและเศรษฐกิจของประเทศไทยในด้านต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นการสร้างรายได้ การจ้างงาน ตลอดจนการถ่ายทอดความรู้ ไม่ว่าจะเป็นเทคโนโลยีในขั้นตอนการผลิต ตลอดจนการประกอบธุรกิจ โดยบริษัทข้ามชาตินี้มีลักษณะการลงทุนในหลากหลายประเทศ มากกว่าหนึ่งประเทศ และมีนโยบายในการดำเนินธุรกิจตามกลยุทธ์ของบริษัทแม่¹ เพื่อใช้ประโยชน์จากทรัพยากร หรือประโยชน์ด้านอื่นๆ เช่น อัตราภาษีของประเทศที่เลือกลงทุน ด้วยเหตุที่อัตราภาษีในแต่ละประเทศมีความแตกต่างกัน บริษัทเดียวกันที่จัดตั้งสาขาในต่างประเทศ หรือกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ย่อมเสียภาษีในอัตราที่แตกต่างกัน

เมื่อมีการดำเนินธุรกิจในรูปแบบกลุ่มธุรกิจไม่ว่าจะเป็นกลุ่มบริษัทในเครือ หรือการประกอบกิจการของบริษัทข้ามชาติ ย่อมส่งผลให้กลุ่มธุรกิจเหล่านั้นมีความสัมพันธ์กันโดยอาจจะเป็นความสัมพันธ์ผ่านทางผู้ถือหุ้นเดียวกัน มีการตัดสินใจในการดำเนินกิจการธุรกิจ และมีผลประโยชน์ร่วมกัน ซึ่งเมื่อนิติบุคคลมีความสัมพันธ์ดังกล่าวต่อกันย่อมหมายถึงการมีส่วนร่วมได้ส่วนเสียในผลกำไรและผลขาดทุน ดังนั้นเมื่อนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันทำธุรกรรมใดๆระหว่างกัน อาจเกิดกรณีการเลี่ยงภาษีอากร² ด้วยการตั้งราคาโอน อันเป็นเงื่อนไขในการทำธุรกรรมระหว่างกัน ให้สูงหรือต่ำกว่าราคาตามกลไกตลาด เพื่อถ่ายโอนกำไรในระหว่างกลุ่มบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน และโยกย้ายผลกำไรที่บริษัทในประเทศหนึ่งพึงจะได้ ไปยังอีกประเทศหนึ่งที่มีอัตราภาษีต่ำกว่า³ ด้วยการกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมภายในกลุ่มของตนซึ่งสามารถควบคุม และตกลงกันได้ โดยราคาโอนอาจหมายถึง

¹ โครงการกิจกรรมการเชื่อมโยงงานวิจัยกับภาคนโยบาย สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), บริษัทข้ามชาติให้อะไรกับไทย [ออนไลน์], ตุลาคม 2552. แหล่งที่มา <http://prp.trf.or.th/download/419/>

² การเลี่ยงภาษีคือ วิธีการใดๆตามกฎหมาย ที่มุ่งสร้างให้เกิดผลต่อภาระภาษีของผู้เสียภาษีเพื่อให้เสียภาษีต่ำกว่าเดิม โดยมากเป็นการกระทำโดยอาศัยช่องว่างทางกฎหมาย ความคลุมเครือของตัวบท หรือความผิดพลาดอื่นๆ ดู พินิต ธีรภาพวงศ์, การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ (วิญญูชน, 2552). หน้า 74

³ ดร.พินิต ธีรภาพวงศ์, ราคาโอนภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (กรุงเทพมหานคร: บริษัท Tax Research center, 2546). หน้า 33.

มูลค่าราคาซื้อขายระหว่างกัน หรืออาจเป็นข้อกำหนดทางด้านพาณิชย์หรือการเงินในการทำธุรกรรมระหว่างกัน แตกต่างไปจากที่ควรกำหนดหากได้ดำเนินการโดยอิสระกับผู้ประกอบการรายอื่นที่มีได้ความสัมพันธ์กัน⁴ ดังนั้น หลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่านิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลมีความสัมพันธ์ต่อกันหรือไม่ จึงเป็นเงื่อนไขแรกที่จะต้องพิจารณา ก่อนที่จะพิจารณาในลำดับต่อไปว่าธุรกรรมพาณิชย์ที่ทำต่อกันมีการกำหนดเงื่อนไขหรือราคาโอนที่แตกต่างไปจากกลไกตลาด อันเป็นการกำหนดราคาโอนเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่

เมื่อประเทศไทยได้เข้าร่วมเป็นสมาชิกโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ หรือ (Base Erosion and Profit Shifting หรือ BEPS) ส่งผลให้ประเทศไทยมีข้อผูกมัดให้ต้องรับหลักการจากองค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ โออีซีดี (Organisation for Economic Co-operation and Development) ตามกรอบความร่วมมือ (Inclusive Framework) โดยจะต้องนำหลักการใน BEPS Package มาบังคับใช้ อย่างน้อย 4 แผนปฏิบัติการ ซึ่งหนึ่งในนั้นได้แก่ แผนปฏิบัติการที่ 13 อันเป็นมาตรการอันเกี่ยวข้องกับการจัดทำเอกสารราคาโอน (Transfer Pricing Documentation) ซึ่งเป็นที่มาในการประกาศบังคับใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 เพื่อเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าว โดยก่อนที่ประเทศไทยจะมีการประกาศพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 นั้น ประเทศไทยไม่มีกฎหมายที่เป็นบทบัญญัติเฉพาะสำหรับการกำหนดราคาโอน กรมสรรพากรจึงอ้างอิงหลักกฎหมายตามประมวลรัษฎากรที่ใกล้เคียงมาใช้ ซึ่งได้แก่มาตรา 65 ทวิ(4) ที่กำหนดให้เจ้าพนักงานมีอำนาจในการประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันควร แต่การปรับใช้มาตรา 65 ทวิ(4) เปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ที่สามารถใช้ดุลยพินิจในการปรับเพิ่มกำไรขึ้นได้ แต่ไม่สามารถปรับปรุงกำไรลดลงได้เพราะกฎหมายมิได้ให้อำนาจไว้⁵

อย่างไรก็ดีแม้ว่าในปัจจุบันมีการประกาศบังคับใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 มาตรา 71 ทวิ ที่เป็นกฎหมายเฉพาะว่าด้วยราคาโอน โดยวรรคสอง⁶ ได้กำหนดลักษณะของ “นิติ

⁴ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561

“มาตรา 71 ทวิ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีข้อกำหนดทางด้านพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนด หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระในลักษณะที่เชื่อได้ว่ามีการถ่ายโอนกำไร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว...”

⁵ วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ, “กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนกับการส่งเสริมการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมระหว่างรัฐ,” (รายงานการศึกษาส่วนบุคคล หลักสูตรนักบริหารการทูต สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ, 2562), หน้า 14.

⁶ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะ ดังต่อไปนี้

(1) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม ไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือ โดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรง หรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ

บุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” ซึ่งกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการปรับปรุงรายได้ และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ที่ได้มีข้อกำหนดทางการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างกัน จากที่ควรได้กำหนดหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระในลักษณะที่เชื่อได้ว่าเป็น การถ่ายโอนกำไร เพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไปแล้ว แต่ทว่าเมื่อประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าการกำหนดกฎเกณฑ์การพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในบทบัญญัติดังกล่าวมีแนวทางในการตีความในทางปฏิบัติที่ชัดเจนเพียงพอหรือไม่ ยกตัวอย่าง เช่น มาตรา 71 ทวิ วรรคสอง ได้กำหนดให้นิติบุคคลจะถูกพิจารณาว่าเป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในกรณีที่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรงหรือ โดยทางอ้อมไม่น้อยกว่า ร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมดถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรง หรือโดยทางอ้อมไม่น้อยกว่า ร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด ซึ่งมีประเด็นที่น่าพิจารณาว่าหากข้อเท็จจริงปรากฏว่า สมาชิกในครอบครัวเดียวกัน ถือหุ้นของทั้งสองนิติบุคคล โดยแต่ละคนถือหุ้นในจำนวนไม่ถึงร้อยละ 50 แต่มีสัดส่วนการถือหุ้นรวมกันใน ครอบครัวแล้ว คิดเป็นร้อยละ 80 ของหุ้นทั้งหมดของทั้งสองนิติบุคคล นิติบุคคลทั้งสองแห่งนี้จะถูกพิจารณาว่ามีความสัมพันธ์กันหรือไม่ตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสองดังกล่าว หากบทบัญญัติมิได้กำหนดแนวทางปฏิบัติใน รายละเอียด ควรจะมีการวางแนวทางในเรื่องดังกล่าวอย่างไร

ประเด็นต่อมาควรค่าแก่การศึกษาพิจารณาได้แก่ การตีความเพื่อกำหนดขอบเขตของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ของประเทศไทยนั้น มีแนวทางเหมือนหรือแตกต่างกับนานาประเทศอย่างไร เนื่องจากการพิจารณาว่านิติบุคคลสองแห่งมีความสัมพันธ์กันหรือไม่นั้นเป็นสาระสำคัญ ในการจะพิจารณาว่าเกิดกรณีการ กำหนดราคาโอนระหว่างกันเพื่อโยกย้ายถ่ายเทภาษีหรือไม่ เพราะหากมิได้กำหนดแนวทางไว้อย่างเป็นบรรทัดฐาน ภายใต้อำนาจเข้าใจร่วมกัน อาจจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมและไม่เป็นกลางในการจัดเก็บภาษี ซึ่งอาจนำไปสู่ ปัญหาข้อพิพาทที่ว่านิติบุคคลหนึ่งถูกตรวจสอบเพื่อปรับปรุงรายได้ในขอบเขตที่ไม่เท่าเทียมกับอีกนิติบุคคลหนึ่ง โดยปราศจากหลักการซึ่งเป็นบรรทัดฐานประกอบ อันขัดต่อหลักความเป็นกลางทางภาษี และเนื่องจากพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 ดังกล่าวมีการเรียกดูเอกสาร และ กำหนดให้ทำรายงานข้อมูล (Disclosure Form) เป็นจำนวนมาก จึงควรที่จะกำหนดแนวทางการปฏิบัติให้ชัดเจน เพื่อเป็นมาตรฐานและเพื่อความสะดวกรวดเร็วในการดำเนินธุรกิจ

จากกรณีข้างต้น ผู้เขียนจึงมีความสนใจศึกษาเพื่อบ่งชี้ปัญหา และเพื่อเสนอแนะแนวทางปฏิบัติเพื่อแก้ไขปัญหาที่อาจเกิดขึ้น ในการกำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาลักษณะ และขอบเขตการตีความของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน อันเป็นสาระสำคัญของมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนในทางปฏิบัติ ตามหลักการที่มีความเป็นสากล และถูกต้องเหมาะสมกับบริบททางภาษี และบริบทของประเทศไทย เพื่อให้เกิดแนวทางปฏิบัติที่เป็น

(3) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะ ที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

สากล และเพื่อเป็นการเสนอแนะข้อคิดเห็นในการพัฒนาแนวทางในการแก้ปัญหาเรื่องการตั้งราคาโอนเพื่อประโยชน์ทางภาษีของกลุ่มกิจการข้ามชาติในประเทศไทยต่อไป โดยเอกัตศึกษานี้ จะศึกษาเปรียบเทียบกับแนวทางการบัญญัติกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในกฎหมายภายในของต่างประเทศ ตามลักษณะการบัญญัติกฎหมาย

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

1. เพื่อศึกษาปัญหาและแนวทางปฏิบัติในการตีความนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามกฎหมายไทย ซึ่งยังขาดหลักเกณฑ์อันเป็นมาตรฐานในทางปฏิบัติ
2. เพื่อศึกษาแนวคิดและหลักเกณฑ์สากลที่เกี่ยวข้องในการประเมินลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ประกอบกับกฎหมายต่างประเทศ
3. เพื่อศึกษาผลกระทบที่เกิดจากการกำหนดขอบเขตการตีความนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันไม่ชัดเจน และเสนอแนะหลักเกณฑ์ในการกำหนดขอบเขตการตีความนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

การให้นิยาม “นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” ตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ยังขาดหลักเกณฑ์อันเป็นมาตรฐาน ขาดความแน่นอนชัดเจน อาจก่อให้เกิดปัญหาในการปรับใช้กฎหมาย

1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

1. ศึกษาหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน และลักษณะ “นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” ตามกฎหมายไทย
2. ศึกษาหลักเกณฑ์สากล รวมถึงมาตรการทางกฎหมายของต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับ “นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” อันเกี่ยวข้องกับมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน
3. เสนอแนวทางแก้ไข โดยศึกษาแนวทางปฏิบัติ และมาตรการทางกฎหมาย ในการตีความนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อพัฒนาแนวทางการปรับใช้กฎหมาย

1.5 วิธีการศึกษา

การวิจัยนี้ใช้วิธีวิจัยเอกสาร (Document research) โดยทำการศึกษาค้นคว้ารวบรวมข้อมูลจากบทบัญญัติกฎหมายต่างๆที่เกี่ยวข้อง หนังสือคำอธิบายกฎหมาย บทความและกฎหมายต่างประเทศ รวมถึงการขอคำปรึกษาและคำแนะนำจากอาจารย์ เพื่อทำการวิเคราะห์หลักการและแนวทางการตีความในประเด็นที่ต้องการศึกษาอย่างเป็นระบบ พร้อมทั้งสรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะต่อไป

บทที่ 2

หลักการ แนวคิด และความเป็นมาของมาตรการทางกฎหมายเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี โดยวิธีกำหนดราคาโอน ซึ่งมุ่งพิจารณาธุรกรรมระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

2.1 หลักการ และความเป็นมาของการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing)

การกำหนดราคาโอน (transfer pricing) เป็นหลักการที่มีความหมายเป็นกลาง ซึ่งราคาโอนนั้น เป็นราคาประเภทหนึ่ง ที่มีลักษณะแตกต่างจากราคาที่ใช้โดยปกติทั่วไปในทางค้าขาย⁷ โดยราคาโอนหมายถึงราคา ซึ่งถูกกำหนดขึ้นในการทำธุรกรรมระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ต่อกัน ซึ่งการกำหนดราคาโอนมิใช่เรื่องที่ไม่ถูกต้องในตนเอง โดยหากมีการกำหนดราคาตอบแทนจากธุรกรรมทางพาณิชย์ ภายใต้เงื่อนไขเดียวกับที่พึงกำหนดต่อคู่สัญญาที่มีได้มีความสัมพันธ์ต่อกัน กล่าวคือไม่มีความสัมพันธ์อื่นใดนอกเหนือจากการทำธุรกิจผ่านธุรกรรมระหว่างกัน อันสอดคล้องกับกลไกตลาด แม้จะเป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และทำธุรกรรมต่อกัน ย่อมไม่มีความจำเป็นที่จะต้องถูกปรับปรุงกำไรหรือตรวจสอบอีก แต่หากเกิดกรณีที่มีการกำหนดราคาโอนที่ไม่เหมาะสม กล่าวคือ ไม่สอดคล้องกับราคาตลาด หรือไม่สอดคล้องกับราคาที่สามารถกำหนดได้ในธุรกรรมกับคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน จึงจะเป็นกรณีที่มีการกำหนดราคาโอนดังกล่าวผิดกฎหมาย⁸

2.1.1 การกำหนดราคาโอนเพื่อประโยชน์ทางภาษี

การกำหนดราคาโอนเพื่อการเลี่ยงภาษีนั้นอาจเกิดได้ทั้งกับธุรกิจภายในประเทศ และกับธุรกิจข้ามชาติที่มีการทำธุรกรรมระหว่างประเทศกัน โดยการกำหนดราคาโอนของนิติบุคคลในประเทศนั้นมักจะเกี่ยวข้องกับ การจัดการภายในมากกว่าการเลี่ยงภาษี เนื่องจากแม้นิติบุคคลในประเทศจะสามารถโยกย้ายเงินได้ที่ต้องเสียภาษี ไปยังอีกนิติบุคคลหนึ่งได้ก็ตาม แต่การคำนวณภาระภาษีก็ยังคงอยู่ภายใต้กฎหมายที่มีอัตราภาษี และเงื่อนไขในการเสียภาษีเหมือนกัน อย่างไรก็ตาม การเลี่ยงภาษีโดยการกำหนดราคาโอนของนิติบุคคลในประเทศอาจพบในรูปแบบการประกอบธุรกิจของกลุ่มธุรกิจ หรือบริษัทในเครือ โอนถ่ายกำไรและรายจ่ายระหว่างกันเพื่อใช้ประโยชน์จากการลงรายจ่าย เมื่อมีรายจ่ายสูง กำไรก็ย่อมน้อยตามลงไปด้วย ส่งผลให้เกิดผลขาดทุนสะสมอันทำให้เหลือเงินได้ที่ต้องมาคำนวณเพื่อเสียภาษีน้อยลง⁹

⁷ ดร.พนิต ธีรภาพวงศ์, ราคาโอนภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ, หน้า 15.

⁸ นิติ วิทยาเต็ม. (2561). “ความสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญาในธุรกรรมมีผลต่อการประเมินราคาบุคลากรอย่างไร”, วารสาร customs policy monitoring 3(12) : 3-5.

⁹ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ (กรุงเทพฯ : โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554). หน้า 219

ด้วยเหตุที่ปัจจุบัน อัตราภาษีทั่วโลกในแต่ละประเทศยังคงมีความแตกต่างกันอยู่ จึงอาจก่อให้เกิดการกำหนดราคาโอนของบริษัทข้ามชาติหรือนิติบุคคลที่ประกอบกิจการอยู่ในสองประเทศขึ้นไป โดยอาศัยความสัมพันธ์ของธุรกิจในแต่ละประเทศเพื่อทำการโยกย้ายรายได้จากประเทศหนึ่งที่มีอัตราภาษีสูงกว่าไปยังกิจการในเครืออีกประเทศหนึ่งที่มีอัตราภาษีต่ำกว่าหรือมีสิทธิประโยชน์ทางภาษีมากกว่าประเทศที่รายได้นั้นเกิดขึ้น โดยวิธีการกำหนดราคาโอนที่ไม่สอดคล้องกับราคาตลาด หรือกลไกตลาด ดังนั้นเพื่อการจัดเก็บภาษีที่ถูกต้องและเป็นธรรม สรรพกรในแต่ละประเทศจึงจำเป็นต้องหามาตรการเพื่อกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมเพื่อใช้เปรียบเทียบกับราคาโอนของภาคธุรกิจว่าเหมาะสมแล้ว หรือเป็นการเลี่ยงภาษีหรือไม่ โดยหลักการซึ่งใช้ในการพิจารณาเงื่อนไขธุรกรรมที่ได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายได้แก่หลักราคาอิสระ หรือ Arm's length price¹⁰

2.1.2 การพิจารณาธุรกรรมระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันด้วยหลักราคาอิสระ

หลักราคาอิสระ หมายถึงหลักการตามองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ซึ่งได้กำหนดแนวทางการกำหนดราคาโอนของบริษัทข้ามชาติไว้ใน OECD Transfer Pricing Guidelines ซึ่งกำหนดหลักราคาอิสระไว้ใน Chapter 1¹¹ โดยอยู่บนหลักการพื้นฐานที่ว่านิติบุคคลซึ่งเป็นอิสระต่อกันจะกำหนดเงื่อนไขในการทำธุรกรรมทางพาณิชย์ หรือธุรกรรมทางการเงินระหว่างกันตามกลไกตลาด (Market forces) หลักราคาอิสระ จึงเป็นหลักการที่ใช้พิจารณาราคาตลาด ที่คู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกำหนด ยกตัวอย่างเช่น ในการกำหนดราคาสินค้า หรือค่าบริการระหว่างคู่สัญญาก็มักจะปฏิบัติตามกลไกตลาด โดยหลักราคาอิสระนี้เป็นหลักที่อยู่ภายใต้มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยวิธีกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) ตั้งอยู่บนหลักการที่ว่า หากนิติบุคคลมีความสัมพันธ์ต่อกัน (Associated enterprises) อาจมีการกำหนดราคาโอนในธุรกรรมพาณิชย์และทางการเงินแตกต่างไปจากกลไกตลาด ซึ่งมักมีเงื่อนไขแตกต่างจากที่อาจกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะประเภท และชนิดเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน¹² ดังนั้นจึงจะเห็นได้ว่าหลักราคาอิสระนี้ เป็นหลักสำคัญในการจะพิจารณาว่านิติบุคคลสองแห่ง เข้าทำธุรกรรมระหว่างกันภายใต้กลไกตลาด หรืออาศัยความสัมพันธ์พิเศษระหว่างกันในการ

¹⁰ พิมพ์เพ็ญ นามวงษ์, “ปัญหาการกำหนดราคาโอนสำหรับทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง,” (วิทยานิพนธ์ หลักสูตรปริญญาโทศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชา กฎหมายการเงินและภาษีอากร, 2559) หน้า 15 .

¹¹ “Arm's length principle

....conditions are made or imposed between the two 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”.

¹² OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2010-4-en>

กำหนดเงื่อนไขทางการค้าแตกต่างกันไปจากปกติอันเป็นการถ่ายโอนกำไรหรือไม่ จึงจะเห็นได้ว่าการกำหนดขอบเขตนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันจึงมีความเกี่ยวข้องกับหลักการภาษีระเป็นอย่างมาก เพราะหากขอบเขตความหมายของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันครอบคลุมนิติบุคคลจำนวนมาก ย่อมทำให้การนำหลักการภาษีระขึ้นมาพิจารณาเกิดขึ้นได้บ่อยครั้ง และนิติบุคคลจำนวนมากก็อาจจะประสบปัญหาการถูกปรับปรุงกำไร ตลอดจนการเตรียมเอกสารหลักฐานพิสูจน์ราคา ดังนั้นเพื่อให้เกิดการเข้าใจร่วมกันถึงความหมายและขอบเขตของคำว่านิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน จึงจำเป็นต้องศึกษาถึงความเป็นมาของแนวคิดหลักการภาษีระที่นำนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมาเป็นหลักเกณฑ์ในการพิจารณาประกอบด้วย

นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Associated Enterprises / Affiliated Enterprises) ถูกกล่าวถึงในครั้งแรก เมื่อปีค.ศ. 1933 ในรายงาน League of Nations เกี่ยวกับการแบ่งสรรกำไรระหว่างรัฐ (League of Nations on the Allocation of business profits between States)¹³ ซึ่ง ณ ขณะนั้นมุ่งพิจารณาถึงธุรกรรมที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทแม่ (Parent Company) และ บริษัทสาขาในต่างประเทศ (Subsidiary) กล่าวคือธุรกรรมที่บริษัทแม่และบริษัทสาขาทำขึ้นระหว่างกัน จะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันกับธุรกรรมที่อาจกระทำขึ้นกับอีกนิติบุคคลอื่นซึ่งมิได้มีความสัมพันธ์ดังกล่าว¹⁴ หรือกล่าวอีกในนัยหนึ่งคือ นิติบุคคลที่เป็นอิสระต่อกัน ย่อมกำหนดเงื่อนไขธุรกรรมตามกลไกตลาด ที่เป็นไปตามหลักการภาษีระโดยยอมมุ่งเข้าทำธุรกรรมที่ตนได้ประโยชน์สูงสุด และไม่เข้าทำธุรกรรมทางพาณิชย์ที่ตนเสียเปรียบ ในขณะที่บริษัทแม่และบริษัทลูก เป็นกลุ่มบริษัทเดียวกัน อาจมีการกำหนดเงื่อนไขอื่น ๆ เพื่อโยกย้ายผลกำไร ขาดทุนระหว่างกันได้

ปัจจุบันองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาซึ่งทำหน้าที่เป็นเวทีแลกเปลี่ยนข้อคิดเห็นระหว่างประเทศสมาชิกเกี่ยวกับการจัดการปัญหาต่างๆ เพื่อลงมติหาข้อสรุปร่วมระดับนโยบาย ยังคงไว้ซึ่งหลักการเดิมในเรื่องหลักการภาษีระ โดยปรากฏอยู่ใน Chapter 1 ของ OECD Transfer Pricing Guidelines¹⁵ ที่ได้กำหนดหลักการไว้ว่า นิติบุคคลซึ่งเป็นอิสระต่อกันจะกำหนดเงื่อนไขในการทำธุรกรรมทางพาณิชย์ หรือธุรกรรมทางการเงินระหว่างกันตามกลไกตลาด โดยได้กำหนดไว้ว่า ในการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินว่าไม่อาจถือเอาความสัมพันธ์ที่นิติบุคคลมีต่อกันเป็นเกณฑ์ในการประเมินว่าธุรกรรมดังกล่าวเป็นการถ่ายโอนกำไร และในการปรับปรุงรายได้ หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามหลักการภาษีระหรือราคาตลาด จะต้องไม่ส่งผลกระทบต่อข้อตกลงอื่นๆระหว่างคู่สัญญาที่ไม่มีประเด็นเกี่ยวข้องกับภาษี ยกตัวอย่างเช่น นิติบุคคลอาจมิได้มีความสัมพันธ์กัน แต่มีการตั้งเงื่อนไขธุรกรรมทางพาณิชย์ที่ไม่สอดคล้องกับราคาตลาด เนื่องจาก ได้รับแรงกดดันจากรัฐบาลต่างประเทศ หรือความต้องการเงินสดของนิติบุคคลนั้นๆ ดังนั้นเพื่อเป็นการป้องกันการถ่ายโอนกำไรระหว่างนิติ

¹³ Jeffrey Owens, Opening speech OECD Conference: Transfer Pricing and Treaties in a Changing World Paris [ออนไลน์], 21 กันยายน 2551. แหล่งที่มา <https://www.oecd.org/ctp/treaties/43744164.pdf>

¹⁴ Jow Lee Ying และ Yong Sing Yuan, Related Parties As Used in Transfer Pricing Singapore [ออนไลน์], มีนาคม 2559. แหล่งที่มา https://ink.library.smu.edu.sg/cgi/viewcontent.cgi?article=2872&context=soa_research

¹⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 Chapter 1 A 1.2

บุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ประเทศสมาชิกใน OECD จึงได้มีมติให้มีการกำหนดลักษณะธุรกรรมทางพาณิชย์และธุรกรรมทางการเงินที่คาดการณ์ว่าจะพบได้ระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ต่อกันขึ้น ซึ่งจะกล่าวถึงในรายละเอียดในลำดับถัดไป

2.1.3 การกำหนดมาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยวิธีกำหนดราคาโอน

2.1.3.1 แนวทางการกำหนดมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยวิธีกำหนดราคาโอนขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD)

องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาทำหน้าที่เป็นเวทีแลกเปลี่ยนข้อคิดเห็นระหว่างประเทศสมาชิกเกี่ยวกับการจัดการปัญหาต่างๆ เพื่อลงมติหาข้อสรุปร่วมระดับนโยบายในลักษณะ guidelines for best practices นั่นก็คือการกำหนดแนวทางปฏิบัติที่เหมาะสมที่สุดเพื่อให้ประเทศสมาชิกปรับเปลี่ยนนโยบายให้เป็นไปตามแนวทางปฏิบัติเหล่านั้นในที่สุด โดยองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ได้เสนอร่างอนุสัญญาต้นแบบว่าด้วยภาษีเงินได้และทุน (OECD Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital – ซึ่งต่อไปขอเรียกว่า “OECD Model”) เพื่อเป็นต้นแบบของอนุสัญญาที่ประเทศต่างๆสามารถนำไปใช้ในการทำความตกลงกันได้ ซึ่งในมาตรา 9 (Article 9) ของร่างอนุสัญญาต้นแบบฯดังกล่าว ได้กล่าวถึงเรื่องการปรับปรุงกำไรในธุรกรรมระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ไม่ว่าจะเป็ความสัมพันธ์แบบบริษัทแม่และบริษัทลูก หรือความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นเนื่องจากอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน ซึ่งแตกต่างไปจากเงื่อนไขความตกลงในกรณีของกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน¹⁶

โดยบทบัญญัตินี้อยู่บนพื้นฐานหลักการที่ว่า ธุรกรรมทางพาณิชย์ระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Associated Enterprises) ควรมีเงื่อนไขเช่นเดียวกับธุรกรรมระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน โดยใน Article 9 (1) นี้ ได้กำหนดลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันไว้สองลักษณะ ได้แก่

(a) กรณีที่นิติบุคคลหนึ่งในรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่ง มีส่วนร่วมในการจัดการ, ในการควบคุม หรือในทุน ของอีกนิติบุคคลหนึ่งในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม หรือ

(b) กรณีที่บุคคลเดียวกันมีส่วนร่วมในการจัดการ, ในการควบคุม หรือในทุน ของนิติบุคคลทั้งสองแห่ง ในรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐ ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม

ซึ่งหากนิติบุคคลสองแห่งมีความสัมพันธ์กันในลักษณะดังกล่าว และมีการกำหนดเงื่อนไขธุรกรรมทางพาณิชย์หรือทางการเงินระหว่างนิติบุคคลทั้งสองแห่งดังกล่าวแตกต่างไปจากที่พึงกำหนดระหว่าง

¹⁶ เสถียร รุ่งทองคำกุล, ทิศทางการพัฒนากฎหมายเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนในประเทศไทย [ออนไลน์], 2019. แหล่งที่มา <https://oia.coj.go.th/th/file/get/file/20190131e50b538f4153afd75e7e1ea5c4f710fc104416.pdf>.

กิจการที่เป็นอิสระต่อกัน โดยเงื่อนไขดังกล่าวเป็นการเพิ่มผลกำไรให้แก่นิติบุคคลในรัฐหนึ่ง แต่กำไรนั้นกลับมิได้ตกเป็นของนิติบุคคลในรัฐนั้น กำไรจำนวนดังกล่าวอาจถูกนำมาคำนวณปรับปรุงรายได้ให้ตกเป็นของนิติบุคคลดังกล่าว และให้นิติบุคคลนั้นถูกจัดเก็บภาษีจากผลกำไรที่ปรับปรุงใหม่ได้¹⁷

หากพิจารณาจาก Article 9 แห่ง OECD Model ที่ได้กล่าวมาในข้างต้นจะเห็นว่า Article 9 ใช้คำว่า Enterprises ในบทบัญญัติ จึงอาจพิจารณาได้ว่าย่อมไม่ได้ครอบคลุมความสัมพันธ์อันเกิดจากสายเลือด หรือการแต่งงาน แต่เป็นการมุ่งพิจารณาถึง ธุรกิจ (transaction) ที่เกิดขึ้นระหว่าง นิติบุคคล สองแห่ง ที่มีความสัมพันธ์กันเท่านั้น มิได้ครอบคลุมถึงธุรกิจที่นิติบุคคลทำกับบุคคลธรรมดาภายใต้เงื่อนไขที่ไม่สอดคล้องกับหลักราคาอิสระก็ตาม ซึ่งจาก Article 9 ข้างต้น อาจกล่าวโดยสรุปได้ว่านิติบุคคลสองนิติบุคคลขึ้นไป จะถือว่ามีความสัมพันธ์ต่อกันได้จะต้องเป็นกรณีที่นิติบุคคลหนึ่งมีส่วนร่วมไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมในการบริหารจัดการ, ในการควบคุม หรือ ร่วมทุนของอีกนิติบุคคลหนึ่ง หรืออาจเป็นกรณีที่บุคคลหรือกลุ่มบุคคลเดียวกันมีส่วนร่วมไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมในการบริหารจัดการ, ในการควบคุม หรือ ร่วมทุนของทั้งสองนิติบุคคล

โดย Article 9 (1) นี้ได้กำหนดประเด็นที่จะต้องพิจารณาไว้สองลำดับด้วยกัน ได้แก่ เจ้าพนักงานประเมิน (Tax authorities) จะต้องประเมินว่านิติบุคคลทั้งสองนิติบุคคลนั้น มีความสัมพันธ์ต่อกันในลักษณะใดลักษณะหนึ่งตามที่ได้กำหนดไว้หรือไม่ ซึ่งหากนิติบุคคลนั้นมีความสัมพันธ์ต่อกันตามความหมายของ Article 9 จึงจะพิจารณาในลำดับต่อไปว่าธุรกรรมทางพาณิชย์ที่ทำระหว่างกันเป็นไปตามหลักราคา กล่าวคือมีเงื่อนไขเช่นเดียวกับธุรกรรมระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกันหรือไม่¹⁸ ดังนั้นความสัมพันธ์ของนิติบุคคลทั้งสองนิติบุคคล จึงเป็นองค์ประกอบแรกที่จะต้องพิจารณาว่าธุรกรรมที่ทำระหว่างกัน อาจเป็นการกำหนดราคาที่เป็น การถ่ายโอนกำไรหรือไม่

เมื่อพิจารณา Article 9 (2) ในลำดับถัดมา จะเห็นว่าได้กำหนดหลักเกณฑ์ ในกรณีที่มีการปรับปรุงกำไรขึ้น โดยได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า เมื่อรัฐหนึ่ง (A) ได้ปรับปรุงกำไร และจัดเก็บภาษีนิติบุคคลในรัฐ

¹⁷ OECD Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital

Article 9 ASSOCIATED ENTERPRISES

1. Where

a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or

b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

and in either case conditions are made or imposed between the two 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

¹⁸ Dwarkasing R., Comments from Academia on the Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles [ออนไลน์], 27 กันยายน 2555. แหล่งที่มา <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/dwarkasing-maastricht-university.pdf>.

นั้น (รัฐ A) ตาม Article 9 (1) แล้ว จำนวนกำไรที่รัฐนั้นปรับปรุงเป็นจำนวนกำไรที่นิติบุคคลในอีกรัฐหนึ่ง (B) ถูกจัดเก็บภาษีแล้ว จึงเห็นว่ากำไรจำนวนเดียวกัน ถูกจัดเก็บภาษีในทั้งสองรัฐ ดังนั้นเพื่อป้องกันภาวะภาษีซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ หรือ Economic Double Taxation หลักราคาอิสระจึงเป็นสาระสำคัญที่จะต้องนำมาพิจารณา โดย Article 9 (2) กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า เมื่อรัฐหนึ่งได้ปรับปรุงกำไร และจัดเก็บภาษีนิติบุคคลในรัฐนั้นแล้ว และกำไรอันเกิดจากการทำธุรกรรมภายใต้เงื่อนไขที่ไม่สอดคล้องกับหลักราคาอิสระจำนวนดังกล่าวก็ได้ถูกจัดเก็บภาษีในอีกรัฐหนึ่งด้วยแล้ว รัฐอีกรัฐ (ที่ยังมิได้มีการปรับปรุงกำไร) จะต้องมีการปรับปรุงรายได้ของนิติบุคคลในรัฐของตนตามความเหมาะสมด้วย¹⁹ ยกตัวอย่างเช่น บริษัท A เป็นบริษัทสาขาตั้งอยู่ในประเทศ A โดยมีบริษัทแม่ เป็นบริษัท B ตั้งอยู่ในประเทศ B โดยต่อมา ทั้งสองบริษัททำการซื้อขายสินค้า โดยบริษัท A ขายสินค้าให้กับบริษัท B ในราคาที่สูงกว่าราคาตลาด ไม่สอดคล้องกับหลักราคาอิสระ เมื่อกรมสรรพากรของประเทศ A ตรวจสอบธุรกรรมดังกล่าว และมีดุลยพินิจในการปรับปรุงกำไรของบริษัท A ให้สูงขึ้น เสมือนขายสินค้าให้กับบริษัท B ในราคาตลาดที่สอดคล้องกับหลักราคาอิสระ กล่าวคือในราคาของบริษัทที่ไม่มีความสัมพันธ์ต่อกันเพียงกำหนด จะเห็นว่าเมื่อมีการปรับปรุงกำไรของบริษัท A เพื่อเสียภาษีเพิ่มขึ้นแล้ว เพื่อเป็นการป้องกันมิให้เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ Article 9 (2) จึงกำหนดให้กรมสรรพากรประเทศ B จะต้องปรับลดกำไรของบริษัท B ตามการเจรจาระหว่างรัฐตามความเหมาะสมด้วย

ทั้งนี้มิข้อสังเกตว่า Article 9 ข้างต้นนี้มิได้มีการให้รายละเอียดเชิงลึกถึงนิยาม หรือขอบเขต ของคำว่ามีส่วนร่วมในการจัดการ ในการควบคุม หรือในทุนไว้ใน Article 9 ดังกล่าว ว่าควรมีรายละเอียดในการพิจารณาอย่างไร ซึ่งเป็นการเปิดกว้างให้แต่ละรัฐที่นำร่างอนุสัญญาต้นแบบของ OECD นี้ไปใช้ตกลงกันเอง ในลักษณะทวิภาคี หรือตามบริบทที่เหมาะสมกับกฎหมายภายในของแต่ละรัฐ²⁰

¹⁹ OECD Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital
Article 9 ASSOCIATED ENTERPRISES

2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

²⁰ สมศักดิ์ อนุธรรมเสลา, “ปัญหาการนำหลักการตั้งราคาโอนมาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2543). หน้า 82.

2.1.3.2 การกำหนดมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยวิธีกำหนดราคาโอนของประเทศไทย

2.1.3.2.1 มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามประมวลรัษฎากร

ก่อนที่ประเทศไทยจะประกาศพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 เรื่องมาตรการการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน หรือ Transfer Pricing ออกมาบังคับใช้ตาม BEPS Action 13 อันจะพุดถึงในลำดับถัดไปนั้น ประเทศไทยไม่มีกฎหมายที่เป็นบทบัญญัติเฉพาะสำหรับประเด็นเรื่องการกำหนดราคาโอนเพื่อประโยชน์ทางภาษี กรมสรรพากรจึงอ้างอิงหลักกฎหมายตามประมวลรัษฎากรที่ใกล้เคียงมาปรับใช้ ซึ่งได้แก่มาตรา 65 ทวิ(4) ที่กำหนดให้เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินการโอนทรัพย์สิน การให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือกรณีที่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันควร เจ้าพนักงานจะมีอำนาจค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาด เพื่อเป็นฐานในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของบริษัท และห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล²¹

โดยมาตรา 65 ทวิ (4) บัญญัติไว้ว่า “ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทนค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน” จะเห็นว่าบทบัญญัติในมาตรานี้เป็นมาตรการการตรวจสอบในด้านรายได้ เพื่อป้องกันมิให้นิติบุคคลสมยอมโอนทรัพย์สิน หรือให้บริการ หรือให้ดอกเบี้ยกู้ยืม ในราคาต่ำกว่าตลาด เพื่อถ่ายโอนรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง²² โดยจะเห็นได้ว่าอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรานี้สามารถมีได้ทันทีโดยไม่ต้องพิจารณาว่านิติบุคคลมีความสัมพันธ์ต่อกันหรือไม่ และมีได้มีการกำหนดลักษณะธุรกรรมว่าจะต้องเป็นธุรกรรมภายในหรือภายนอกประเทศ ซึ่งหลักกฎหมายตามมาตรา 65 ทวิ (4) นี้ มีการกำหนดหลักการว่า เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินธุรกรรมที่กระทำขึ้นโดยไม่เป็นไปตามราคาตลาด แม้ว่าจะมิได้มีการกำหนดว่าจะต้องเป็นธุรกรรมระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน แต่จะเห็นได้ว่าหลักกฎหมายตามมาตรา 65 ทวิ (4) ดังกล่าวมีความสอดคล้องกับหลักราคาอิสระที่ได้กล่าวไปในข้างต้น กล่าวคือ มุ่งพิจารณาเงื่อนไขของการเข้าทำธุรกรรม ให้สอดคล้องกับกลไกตลาด

²¹ วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ, กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนกับการส่งเสริมการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมระหว่างรัฐ, หน้า 7.

²² ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร (กรุงเทพมหานคร : สำนักกฎหมายธรรมนิติ, 2561). หน้า 2-117.

2.1.3.2.2 มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545

กรมสรรพากร ได้ประกาศคำสั่งเพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติของเจ้าพนักงานสรรพากรในการประเมินค่านวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 โดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เรื่องการเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545 นี้ เป็นแนวทางปฏิบัติที่กรมสรรพากรยึดถือปฏิบัติในการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด โดยได้กำหนดหลักการไว้ว่า เจ้าหน้าสรรพากรมีอำนาจในการประเมินการทำธุรกรรมที่มีเงื่อนไขราคาต่ำหรือสูงกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

โดยคำสั่งฉบับดังกล่าวได้ให้นิยามคำว่า “ราคาตลาด” ไว้ในข้อ 2 ให้หมายถึง “ราคาธุรกรรมทางพาณิชย์ อันได้แก่ ราคาของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ซึ่งจะถูกกำหนดโดยคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภท และชนิดเดียวกัน ณ วันและเวลาเดียวกัน” ซึ่งอาจสังเกตได้ว่าคำสั่งของกรมสรรพากรฉบับนี้มีได้มีการกำหนดลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน แต่ได้ให้นิยามของ “คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน” ไว้ว่าให้หมายถึง คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม ดังนั้นจากแนวทางของคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว จึงอาจสันนิษฐานได้ว่า คู่สัญญาที่ไม่เป็นอิสระต่อกัน หรือมีความสัมพันธ์ต่อกัน ย่อมหมายถึงเป็นคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

จากมาตรา 65 ทวิ (4) ประกอบกับแนวทางปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรฉบับนี้จะเห็นได้ว่า ราคาตลาดที่กล่าวถึงดังกล่าว นั้นสอดคล้องกับหลักราคาอิสระ ขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาที่ได้กล่าวไปในข้างต้นเป็นอย่างมาก โดยตั้งอยู่บนหลักการพื้นฐานที่ว่า นิติบุคคลหนึ่ง ย่อมเข้าทำธุรกรรมพาณิชย์ที่เกิดประโยชน์สูงสุดกับตนเอง กับอีกนิติบุคคลหนึ่ง โดยธุรกรรมการซื้อขายที่ทำระหว่างกันย่อมเป็นไปตามกลไกตลาด ดังนั้นจึงต้องมีเหตุผลอันสมควรที่สามารถอธิบายได้ในกรณีที่มีการทำธุรกรรมระหว่างกันโดยไม่สอดคล้องกับราคาตลาด ซึ่งในการพิจารณาว่า ราคาใด จะถือเป็นราคาตลาด จำเป็นที่จะต้องนำความหมายของราคาตลาดตามกฎหมายภาษีมาพิจารณาประกอบเพิ่มเติมด้วย ซึ่งกรมสรรพากรได้มีการกำหนดความหมายของราคาตลาดไว้ในหนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค 0706/6477 ว่า “ราคาตลาด” หมายถึง ราคาค่าตอบแทนที่คู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า โดยใช้ราคา ณ วันที่โอนที่ดิน

นอกจากนี้ในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ก็มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาราคาตลาดไว้เช่นเดียวกัน โดยความหมายของราคาตลาดเพื่อการคำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ปรากฏอยู่ในมาตรา 79/3 แห่งประมวลรัษฎากร โดยได้กำหนดความหมายของราคาตลาด ไว้ว่า “...ราคาตลาดตามมาตรานี้ ให้ถือราคาเฉลี่ยของราคาตลาดที่ซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในวันที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น

ทั้งนี้ ตามที่ได้มีการตรวจสอบ ราคาตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่ไม้อาจทราบราคาตลาดได้แน่นอน ให้อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศใช้เกณฑ์คำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดได้...” และในทางภาษีธุรกิจเฉพาะ ก็ได้กำหนดความหมายของราคาตลาดไว้ในมาตรา 91/1 (3) ว่า “ราคาตลาด” หมายความว่า ราคาที่ซื้อขายกันหรือที่คิดค่าบริการกันตามความเป็นจริงทั่วไปในขณะใดขณะหนึ่ง ในกรณีที่ราคาตลาดมีหลายราคาหรือไม้อาจทราบราคาตลาดได้แน่นอน ให้อธิบดี โดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศใช้เกณฑ์คำนวณเพื่อให้ได้ราคาตลาดเป็นมูลค่าของสินค้าหรือบริการได้”

เมื่อพิจารณาแล้วจึงอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า ในการพิจารณาว่าธุรกรรมที่มีเงื่อนไขราคาต่ำหรือสูงกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าหน้าที่สรรพากรอาศัยราคาตลาด ซึ่งเป็นราคาตามจริง ที่มีการซื้อขายกัน ณ ขณะนั้น เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาว่าเงื่อนไขของธุรกรรมที่เกิดขึ้นนั้น สูง หรือต่ำ กว่าปกติหรือไม่ ซึ่งเป็นหลักกฎหมายที่สอดคล้องกับหลักราคาอิสระของ OECD กล่าวคือ ในการจะพิจารณาว่าเงื่อนไขธุรกรรมทางพาณิชย์ที่เกิดขึ้นระหว่างนิติบุคคลนั้น เป็นเงื่อนไขโดยปกติที่ผู้ทำการค้าที่เป็นอิสระต่อกันพึงกระทำหรือไม่

2.1.3.2.3 มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวล

รัษฎากร (ฉบับที่ 47)

ประเทศไทยได้เข้าร่วมเป็นสมาชิกโครงการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ หรือ (Base Erosion and Profit Shifting หรือ BEPS) ในช่วงเดือนมิถุนายน ปีพ.ศ. 2560²³ ซึ่งผลของการเข้าเป็นสมาชิกทำให้ประเทศไทยจะมีข้อผูกมัดให้ต้องรับหลักการจากองค์การเพื่อความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจและการพัฒนา ตามกรอบความร่วมมือ (Inclusive Framework) ซึ่งกรอบความร่วมมือนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อพัฒนากฎเกณฑ์ทางภาษีระหว่างประเทศเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีระหว่างประเทศ และเพื่อให้เกิดความโปร่งใสทางภาษีมากขึ้น โดยกรอบความร่วมมือนี้ได้กำหนดให้ประเทศสมาชิกจะต้องนำหลักการใน BEPS Package มาบังคับใช้ อย่างน้อย 4 แผนปฏิบัติการ (Action) จากทั้งหมด 15 แผนปฏิบัติการ²⁴ โดยหลักการใน BEPS Package ที่ประเทศไทยนำมาใช้บังคับได้แก่ แผนปฏิบัติการที่ 5, 6, 13 และ 14²⁵ ซึ่งหนึ่งในสี่แผนปฏิบัติการ ที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการกำหนดราคาโอน ได้แก่ แผนปฏิบัติการที่ 13 (BEPS Action 13) โดยแผนปฏิบัติการนี้ เป็นการกำหนดมาตรการเพื่อเพิ่มความโปร่งใสทางภาษี และเป็นมาตรการอันเกี่ยวข้องกับ การจัดทำเอกสารราคาโอน (Transfer Pricing documentation) โดยจัดทำเป็นรายงานระหว่างประเทศ

²³ PwC แนะนำผู้ประกอบการ-ผู้เสียภาษี เตรียมรับมือผลกระทบหลังไทยยกเครื่องปรับโครงสร้างภาษีหลายด้าน [ออนไลน์], 19 ตุลาคม 2560. แหล่งที่มา <https://www.prachachat.net/finance/news-57058>

²⁴ Background brief Inclusive Framework on BEPS OECD 2017, มกราคม 2559. แหล่งที่มา <https://www.prachachat.net/finance/news-57058> ground Brief - Inclusive Framework on BEPS (oecd.org)

²⁵ KPMG, ไทยออกมาตรการภาษีเกี่ยวกับสำนักงานภูมิภาคใหม่เพื่อให้สอดคล้องมาตรการ BEPS [ออนไลน์], 22 ตุลาคม 2560, แหล่งที่มา <https://www.prachachat.net/finance/news-57058> ailand (home.kpmg)

(Country-by-Country Reporting : CbCR)²⁶ จึงเป็นที่มาในการประกาศพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 เรื่องมาตรการการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน หรือ Transfer Pricing โดยให้มีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป²⁷ โดยการประกาศพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 มาตรา 71 ทวิ นี้ทำให้ประเทศไทยมีกฎหมายเฉพาะประกาศใช้เป็นมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อแก้ไขและป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากรด้วยการถ่ายโอนกำไรในระหว่างกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน โดยอาศัยการกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมภายในกลุ่มของตนซึ่งสามารถควบคุมกันได้และไม่อยู่ภายใต้กลไกของตลาด

มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรฯ ฉบับนี้มีได้บังคับเฉพาะกับการกำหนดราคาโอนในธุรกรรมที่เป็นความสัมพันธ์ระหว่างนิติบุคคลไทย กับนิติบุคคลต่างประเทศหรือบริษัทข้ามชาติ (Cross border transaction) เท่านั้น แต่พระราชบัญญัติฯ ฉบับดังกล่าวบังคับใช้กับการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างนิติบุคคลในประเทศไทย (Domestic transaction) ที่มีความสัมพันธ์กันด้วย เนื่องจากในปัจจุบันมีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลอยู่สองอัตรา ได้แก่ อัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ ซึ่งใช้บังคับกับบริษัททั่วไป และอัตราร้อยละ 15 ซึ่งใช้บังคับกับบริษัทขนาดกลางและขนาดย่อม หรือที่รู้จักกันในนาม SMEs (Small and Medium Enterprises) จึงมีความเป็นไปได้ที่จะเกิดการกำหนดราคาโอนเพื่อโยกย้ายกำไรและรายจ่ายระหว่างกัน²⁸ โดยได้กำหนดหลักการไว้ใน มาตรา 71 ตรี วรรคหนึ่ง ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ตามมาตรา 71 ทวิ วรรค 2 ไม่ว่าจะความสัมพันธ์นั้นจะมีอยู่ตลอดรอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่ ธุรกรรมระหว่างกันในรอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่ จะต้องจัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรม ระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ตามแบบที่อธิบดีกำหนด และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 69 ซึ่งสอดคล้องตามหลักการ Beps Action 13 ของ OECD

โดยมาตรา 71 ทวิ วรรคแรก บัญญัติว่า

²⁶ Annex 1 – Overview of the BEPS package

“Action 13: The work to re-examine transfer pricing documentation develops rules regarding transfer pricing documentation to enhance transparency for tax administrations, taking into consideration the compliance costs for business..”

²⁷ อ้างแล้ว วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ หน้า 1

²⁸ กรมสรรพากรประเทศไทย, เคลียร์ประเด็น Transfer Pricing Disclosure Form EP 1: การกำหนดราคาโอน, 7 กุมภาพันธ์ 2563 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <https://www.youtube.com/watch?v=wO4HjYAbQkU>

“ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน มีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนด หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระในลักษณะที่เชื่อได้ว่าการถ่ายโอนกำไร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่าย หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้รับและได้จ่ายตามนั้นเพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 65 หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 หรือมาตรา 70 ทวิ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง”

ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วอาจสังเกตได้ว่ามาตรา 71 ทวิ วรรคแรก เป็นการกำหนดอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการปรับปรุงรายได้ และรายจ่าย ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ในกรณีที่เห็นว่าข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนดหากได้ดำเนินการโดยอิสระ (หากได้ดำเนินการโดยปราศจากความสัมพันธ์ดังกล่าว) ในลักษณะที่เชื่อได้ว่าการถ่ายโอนกำไร ดังนั้นในการจะพิจารณาว่าข้อกำหนดในธุรกรรมดังกล่าวแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนดหากได้ดำเนินการโดยอิสระหรือไม่ นิติบุคคลซึ่งเป็นผู้คู่สัญญาต่อกัน จะต้องมีลักษณะเป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเสียก่อน ซึ่งก่อนหน้านั้นที่มีการบังคับใช้มาตรา 65 ทวิ (4) ในการปรับปรุงรายได้เพียงอย่างเดียวเท่านั้น ไม่ได้มีการให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการปรับปรุงรายจ่ายด้วย มาตรา 71 ทวิวรรคแรกจึงเป็นการป้องกันการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน จึงต้องนำหลักการคาอิสระ หรือ Arm's length principle ของ OECD มาพิจารณาด้วย การดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดอันสอดคล้องกับหลักการคาอิสระนี้ จะต้องมีการเปรียบเทียบ และแสดงให้เห็นถึงวิธีการที่ทำให้ได้มาซึ่งราคาตลาดเข้าด้วยกันอย่างเป็นกระบวนการ โดยคำนึงถึงสภาพข้อเท็จจริงของ นิติบุคคลซึ่งมีฐานะเป็นผู้ประกอบการ

ประเด็นต่อมาที่ต้องพิจารณาได้แก่ลักษณะของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน อันจะเป็นหลักเกณฑ์แรกที่จะต้องพิจารณาก่อนที่เจ้าหน้าที่สรรพากรจะพิจารณาว่าธุรกรรมดังกล่าวมีข้อกำหนดที่ไม่สอดคล้องกับหลักการคาอิสระหรือไม่ จึงต้องพิจารณาลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิวรรคสองเป็นอันดับแรก

มาตรา 71 ทวิ วรรคสอง บัญญัติไว้ว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะดังต่อไปนี้

(1) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม ไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

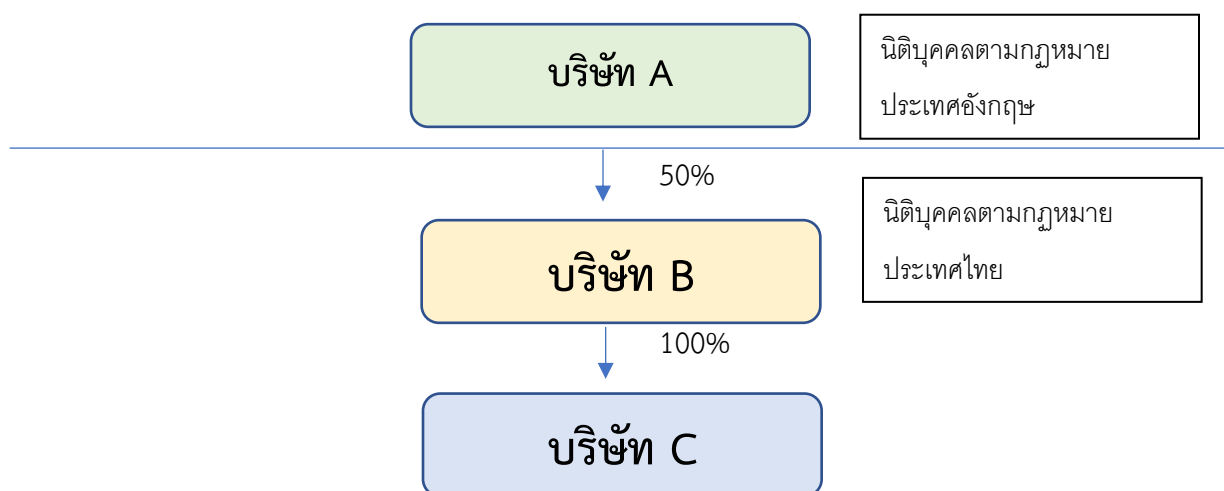
(2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรง หรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(3) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะ ที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง”

จากบทบัญญัติตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง ดังกล่าวจึงสามารถแบ่งลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันออกได้เป็น สามลักษณะ ได้แก่

ลักษณะที่ 1 ความสัมพันธ์ในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม ไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง

(1) นั้น อาจแบ่งลักษณะการถือหุ้นเป็นสองกรณี ได้แก่ การถือหุ้นโดยตรง และการถือหุ้นโดยอ้อม ซึ่งอาจแสดงเป็นแผนภูมิภาพได้ดังต่อไปนี้

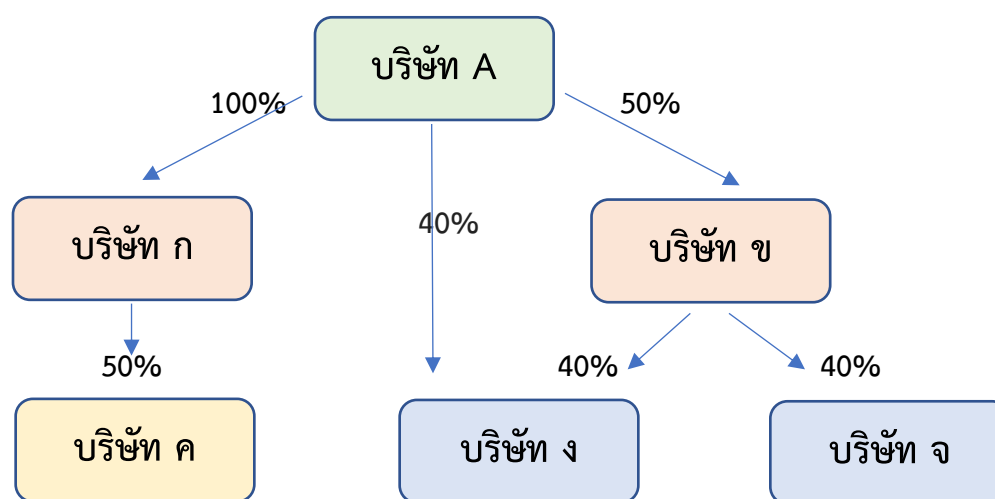


จากแผนภูมิข้างต้นจะเห็นว่า

- บริษัท B ถือหุ้นในบริษัท C โดยตรงเป็นจำนวนร้อยละ 100 ของทุนทั้งหมด เข้าลักษณะเป็นบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันตามลักษณะที่กำหนดไว้ในมาตรา 71 ทวิวรรคสอง (1) และ
- บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท B โดยตรงเป็นจำนวนร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด และคิดสัดส่วนการถือหุ้นโดยอ้อมในบริษัท C ผ่านทางบริษัท B คิดเป็นร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด เข้าลักษณะเป็นบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันตามลักษณะที่กำหนดไว้ในมาตรา 71 ทวิวรรคสอง (1) เช่นเดียวกัน

ดังนั้นตามแผนภูมินี้ บริษัท A และ B จึงเป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับบริษัท C

ลักษณะที่ 2 ความสัมพันธ์ในลักษณะที่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือ โดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรง หรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ตามมาตรา 71 ทวิวรรคสอง (2) ซึ่งอาจแสดงเป็นแผนภูมิภาพได้ดังต่อไปนี้



จากแผนภูมิข้างต้นประกอบความสัมพันธ์ในลักษณะที่สองนี้ มีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าบริษัทใดมีความสัมพันธ์กันบริษัท ค บ้าง ซึ่งอาจพิจารณาได้ดังนี้

- **ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัท ก และบริษัท ค**

บริษัท ก. ถือหุ้นในบริษัท ค. โดยตรงเป็นจำนวนร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัท ก. และบริษัท ค. จึงเข้าลักษณะเป็นบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิวรรคสอง (1)

- **ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัท A และ บริษัท ค**

บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท ก โดยตรงเป็นจำนวนร้อยละ 100% ของทุนทั้งหมด และคิดสัดส่วนการถือหุ้นโดยอ้อมในบริษัท ค ผ่านทางบริษัท ก คิดเป็นจำนวนร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด ดังนั้น ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัท ค และบริษัท A จึงเข้าลักษณะเป็นบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิวรรคสอง (1) เช่นเดียวกัน

- **ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัท ข และ บริษัท ค**

บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท ค โดยอ้อมเป็นจำนวนร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด และบริษัท A ถือหุ้นในบริษัท ข โดยตรงเป็นจำนวนร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด ทั้งสองบริษัท (บริษัท ข และ ค) จึงมีบริษัท A เป็น ผู้ถือหุ้น

ร่วมกัน ดังนั้น ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัท ข และบริษัท ค จึงเข้าลักษณะเป็นบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันตาม มาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (2) กล่าวคือ ผู้ถือหุ้น (บริษัท A) ซึ่งถือหุ้นในนิติบุคคลหนึ่ง (บริษัท ค) โดยอ้อมไม่น้อย กว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นในอีกนิติบุคคลหนึ่ง (บริษัท ข) โดยตรงไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุน ทั้งหมด

- **ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัท ค และ บริษัท ง**

บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท ค โดยอ้อมเป็นจำนวนร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด และบริษัท A ถือหุ้นในบริษัท ง โดยตรงเป็นจำนวนร้อยละ 40 ของทุนทั้งหมด และถือหุ้นในบริษัท ง โดยอ้อม ผ่านทางบริษัท ข คิดเป็นสัดส่วน การถือหุ้นโดยอ้อมเป็นจำนวนร้อยละ 20 ของทุนทั้งหมด เมื่อพิจารณาสัดส่วนการถือหุ้นของบริษัท A ในบริษัท ง แล้ว คิดเป็นจำนวนร้อยละ 60 ของทุนทั้งหมด ดังนั้นกรณีตามแผนภูมิดังกล่าวถือว่าทั้งสองบริษัท (บริษัท ค และ บริษัท ง) มีผู้ถือหุ้นร่วมกัน จึงเข้าลักษณะเป็นบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (2)

- **ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัท ค และ บริษัท จ**

บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท ค โดยอ้อมเป็นจำนวนร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด และบริษัท A ถือหุ้นในบริษัท จ คิดสัดส่วนการถือหุ้นโดยอ้อม ผ่านทางบริษัท ข คิดเป็นเป็นจำนวนร้อยละ 20 ของทุนทั้งหมด จะเห็นว่า สัดส่วน การถือหุ้นที่บริษัท A ถือหุ้นในบริษัท จ มีสัดส่วนน้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด ดังนั้น ความสัมพันธ์ระหว่าง บริษัท ค และบริษัท จ จึงไม่เข้าลักษณะเป็นบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันทั้งตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (1) และ (2)

ลักษณะที่ 3 ความสัมพันธ์ในลักษณะที่นิติบุคคลสองแห่งมีความสัมพันธ์ ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะ ที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีก นิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ซึ่ง ณ ปัจจุบันยังมีได้มีกฎกระทรวงประกาศออกมาบังคับใช้ใน ประเด็นดังกล่าว ว่าลักษณะความสัมพันธ์ด้านการจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจ ดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งได้มีลักษณะในรายละเอียดอย่างไร²⁹ จึงจำเป็นที่จะต้องพิจารณา บทบัญญัติอื่นๆตามกฎหมายไทย ว่าได้มีการกำหนดนิยามในเรื่องดังกล่าวไว้ว่าอย่างไร ซึ่งจะขอกกล่าวในลำดับ ต่อไป

จากนิยามนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิวรรคสองนี้ มีลักษณะเดียวกันกับ Article 9 แห่ง OECD Model กล่าวคืออาศัยการพิจารณาจากการมีส่วนร่วมในด้านทุน อันพิจารณาได้จากจำนวน การถือหุ้นของนิติบุคคลหนึ่งในอีกนิติบุคคลหนึ่ง และการถือหุ้นของบุคคลเดียวกันในทั้งสองนิติบุคคล ซึ่งสัดส่วน

²⁹ กรมสรรพากรประเทศไทย, เคลียร์ประเด็น Transfer Pricing Disclosure Form EP 4: การกำหนดราคาโอน [ออนไลน์], 7 กุมภาพันธ์ 2563.

แหล่งที่มา <https://www.youtube.com/watch?v=wO4HjYAbQkU>

การถือหุ้นอันจะทำให้นิติบุคคลสองแห่งถูกพิจารณาว่ามีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสองนี้ เท่ากับร้อยละ 50 ของหุ้นทั้งหมด ซึ่งข้อแตกต่างระหว่างบทบัญญัติดังกล่าวกับหลักการของ OECD Model ในประเด็นการพิจารณาเรื่องอำนาจควบคุม ที่มาตรา 71 ทวิ วรรคสองนี้ แยกอำนาจควบคุมออกมาเป็นอีกหลักเกณฑ์หนึ่ง ในขณะที่ Article 9 ของ OECD Model จะรวมอำนาจควบคุมไว้กับการมีส่วนร่วมในด้านทุน และการจัดการ

เมื่อนิติบุคคลมีความสัมพันธ์กันตามลักษณะใดลักษณะหนึ่งตามมาตรา 71 ทวิวรรคสองแล้ว และมีรายได้ทั้งหมดที่ปรากฏตามงบการเงินในรอบระยะเวลาบัญชีที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) ของผู้มีหน้าที่ยื่นแบบรายงานฯ ไม่น้อยกว่า 200 ล้านบาท นิติบุคคลดังกล่าวจะเป็นผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบรายงานประจำปี สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หรือที่เรียกว่า Disclosure form³⁰ ซึ่งมาตรา 71 ตรินี้ได้มีการกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน ซึ่งหากไม่ยื่นเอกสารตาม 71 ตรี ก็จะมีโทษตามมาตรา 35 ตรี อีกด้วย

2.1.3.2.4 มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายมหาชน

แม้ว่ากฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์ประเทศไทยจะมีได้มีการกำหนดประเด็นเรื่อง มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทข้ามชาติ แต่ก็มีกำหนดหลักเกณฑ์ซึ่งบังคับใช้กับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ อันมีหลักการที่สอดคล้องกับหลักราคาอิสระเช่นเดียวกัน เนื่องจากในตลาดหลักทรัพย์ย่อมมีรูปแบบการประกอบธุรกิจแบบบริษัทในเครือ โดยกรรมการบริหารในบริษัทหนึ่ง อาจเป็นกรรมการหรือผู้ถือหุ้นในบริษัทย่อยอื่นๆ ซึ่งด้วยเหตุที่บริษัทตั้งแต่สองบริษัทขึ้นไปเกี่ยวข้องกันนี้ อาจทำ“รายการที่เกี่ยวข้อง” กันขึ้น ซึ่งเป็นรายการระหว่างบริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทย่อยกับบุคคลที่เกี่ยวข้องกันของบริษัทจดทะเบียน หรือ รายการระหว่างบริษัทย่อยกับบุคคลที่เกี่ยวข้องกันของบริษัทย่อย³¹ ซึ่งในการเข้าทำธุรกรรมดังกล่าว ย่อมอยู่ภายใต้การตัดสินใจของกรรมการบริหารผู้ซึ่งมีอำนาจในการตัดสินใจแทนบริษัท ดังนั้นเพื่อให้การทำธุรกรรมดังกล่าวอยู่ภายใต้เงื่อนไขการค้าที่เป็นธรรม และเพื่อป้องกันการถ่ายเทผลประโยชน์ระหว่างบริษัท จึงได้มีการประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุน และประกาศคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์ขึ้น

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2551 ได้กำหนดหลักกฎหมาย ให้ กรรมการ ผู้บริหาร หรือบุคคลที่มีความเกี่ยวข้อง จะต้องได้รับการอนุมัติจากที่ประชุมผู้ถือหุ้นบริษัทเสียก่อน จึงจะสามารถทำธุรกรรมกับบริษัท หรือบริษัทย่อยได้³² โดยสำนักงานคณะกรรมการกำกับ

³⁰ มาตรา 71 ตรี วรรคหนึ่ง ประมวลรัษฎากร

³¹ จุฑามาศ สิงห์อนุรักษ์, ปัญหาและสถานภาพทางปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยเงื่อนไขการค้าทั่วไปในการทำรายการที่เกี่ยวข้องกัน , หน้า 12.

³² มาตรา 89/12 กรรมการ ผู้บริหาร หรือบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องจะกระทำการธุรกรรมกับบริษัทหรือบริษัทย่อยได้ต่อเมื่อธุรกรรมดังกล่าวได้รับอนุมัติจากที่ประชุมผู้ถือหุ้นของบริษัทแล้ว เว้นแต่ธุรกรรมดังกล่าวจะเข้าลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

หลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ได้มีการวางหลักการ “เงื่อนไขการค้าทั่วไป” ซึ่งเงื่อนไขการค้าทั่วไปนี้หมายถึงเงื่อนไขธุรกรรมทางพาณิชย์ที่นิติบุคคลที่เป็นอิสระต่อกันพึงกระทำต่อกันในเรื่องหลักการราคาอิสระที่ใช้กับมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน โดยพระราชบัญญัติหลักทรัพย์ฯ ได้กำหนดตัวอย่างข้อตกลงทางการค้าที่มีเงื่อนไขการค้าทั่วไปไว้ในหนังสือเวียนที่ กต.จ. (ว) 38/2551 ว่าให้ข้อตกลงทางการค้าที่มีเงื่อนไขการค้าทั่วไป หมายถึง “ตัวอย่างของธุรกรรมที่สามารถอธิบายได้ว่าเป็น ข้อตกลงทางการค้าในลักษณะเดียวกับที่วิญญูชนจะพึงกระทำกับคู่สัญญาทั่วไปในสถานการณ์เดียวกัน ด้วยอำนาจต่อรองทางการค้าที่ปราศจากอิทธิพล ในการที่ตนมีสถานะเป็นกรรมการ ผู้บริหาร หรือบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกัน” ซึ่งเมื่อพิจารณาคำนิยามแล้ว เป็นกฎเกณฑ์ในการเปิดเผยรายการที่เกี่ยวข้องกัน ให้บริษัทจดทะเบียนเข้าทำธุรกรรมระหว่างกัน ภายใต้เงื่อนไขเสมือนกระทำกับบุคคลภายนอก โดยวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลนี้เป็นไปเพื่อป้องกันการถ่ายเทผลประโยชน์ และเพื่อแสดงให้ผู้ถือหุ้นรายย่อย ที่ไม่ได้มิได้มีอำนาจในการบริหาร ได้เห็นหลักฐานว่าการเข้าทำธุรกรรมของบริษัทจดทะเบียนที่ตนลงทุน เป็นไปภายใต้เงื่อนไขที่เป็นธรรม และเป็นปกติทางการค้า

หากธุรกรรมที่กรรมการ ผู้บริหาร หรือบุคคลที่มีความเกี่ยวข้อง ได้กระทำไป ภายใต้เงื่อนไขที่เป็นเงื่อนไขการค้าทั่วไป อันพิจารณาได้ว่าเป็นรายการธุรกิจปกติ ก็จะส่งผลให้ธุรกรรมดังกล่าวจะได้รับการยกเว้น ไม่ต้องขออนุมัติจากที่ประชุมผู้ถือหุ้นของบริษัท ตามมาตรา 89/12³³

(1) ธุรกรรมที่เป็นข้อตกลงทางการค้าในลักษณะเดียวกับที่วิญญูชนจะพึงกระทำกับคู่สัญญาทั่วไปในสถานการณ์เดียวกัน ด้วยอำนาจต่อรองทางการค้าที่ปราศจากอิทธิพลในการที่ตนมีสถานะเป็นกรรมการ ผู้บริหาร หรือบุคคลที่มีความเกี่ยวข้อง แล้วแต่กรณี และเป็นข้อตกลงทางการค้าที่ได้รับอนุมัติจากคณะกรรมการหรือเป็นไปตามหลักการที่คณะกรรมการอนุมัติไว้แล้ว

(2) การให้กู้ยืมเงินตามระเบียบสงเคราะห์พนักงานและลูกจ้าง

(3) ธุรกรรมที่คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งของบริษัทหรือคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายมีสถานะเป็น

(ก) บริษัทย่อยที่บริษัทเป็นผู้ถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละเก้าสิบของหุ้นที่จำหน่ายได้แล้วทั้งหมดของบริษัทย่อย หรือ

(ข) บริษัทย่อยที่กรรมการ ผู้บริหาร หรือบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องถือหุ้นหรือมีส่วนได้เสียอยู่ด้วย ไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม ไม่เกิน

จำนวน อัตรา หรือมีลักษณะตามที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนด

(4) ธุรกรรมในประเภทหรือที่มีมูลค่าไม่เกินจำนวนหรืออัตราที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนด

ในการประกาศกำหนดตาม (3) (ข) หรือ (4) คณะกรรมการกำกับตลาดทุนอาจกำหนดให้ธุรกรรมที่กำหนดต้องได้รับอนุมัติจากคณะกรรมการด้วยก็ได้ มีให้นำความในมาตรา 87 แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 มาใช้บังคับกับการทำธุรกรรมระหว่างกรรมการกับบริษัทหรือบริษัทย่อย

³³ จุฑามาศ สิงห์นุรักษ์, ปัญหาและสถานภาพทางปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยเงื่อนไขการค้าทั่วไปในการทำรายการที่เกี่ยวข้องกัน, หน้า 2

2.2 หลักการและแนวทางการพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

2.2.1 แนวทางการพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา

Article 9 (1) แห่ง OECD Model ได้กำหนดหลักเกณฑ์เรื่องการปรับปรุงกำไรในธุรกรรมระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน โดยได้กำหนดลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันไว้สองลักษณะ ได้แก่

(a) นิติบุคคลหนึ่งในรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่ง มีส่วนร่วมในการจัดการ, ในการควบคุม หรือในทุนของอีกนิติบุคคลหนึ่งในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม หรือ

(b) บุคคลเดียวกันมีส่วนร่วมในการจัดการ, ในการควบคุม หรือในทุน ของนิติบุคคลทั้งสองแห่งในรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐ ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม

เนื่องจาก OECD Model มิได้กำหนดในรายละเอียดถึงนิยาม หรือขอบเขต ของคำว่ามีส่วนร่วมในการจัดการ ในการควบคุม หรือในทุนไว้ใน Article 9 (1) ดังกล่าวทำให้มีขอบเขตในทางปฏิบัติอย่างไร ดังนั้นในการพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตาม Article 9 OECD Model นี้ จึงจำเป็นต้องศึกษาถึงหลักการและแนวคิดของหลักเกณฑ์การมีส่วนร่วมในการบริหารจัดการ, ในทุน และในการควบคุม (Participation in Management, Control, Capital) เพื่อศึกษาถึงกรอบแนวทางการตีความส่วนร่วมในลักษณะดังกล่าวตาม Article 9 ต่อไป โดยหลักเกณฑ์ในการพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตาม Article 9 (1) ของ OECD Model นั้นสามารถแบ่งออกเป็นสามหลักเกณฑ์ด้วยอัน ประกอบด้วย การมีส่วนร่วมในทุน การมีส่วนร่วมในการบริหารจัดการ และการมีส่วนร่วมในการควบคุม

- การมีส่วนร่วมในการบริหารจัดการ มิได้มุ่งพิจารณาว่า ผู้จัดการแทนนิติบุคคลทั้งสองแห่งจะใกล้ชิดหรือเกี่ยวข้องกันหรือไม่ แต่มุ่งพิจารณาอิทธิพลที่นิติบุคคลหนึ่งมี ทั้งทางตรงและทางอ้อม ต่อการดำเนินกิจการของอีกนิติบุคคลหนึ่ง หรือเป็นกรณีที่บุคคลเดียวกันมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจในการดำเนินธุรกิจของทั้งสองนิติบุคคล³⁴

- การมีส่วนร่วมในทุนนั้น หมายถึงการถือหุ้นในนิติบุคคลเป็นจำนวนตามที่กฎหมายภายในของแต่ละประเทศกำหนด ซึ่งแต่ละประเทศจะมีการกำหนดสัดส่วนการถือหุ้นในประเด็นดังกล่าวไม่เท่ากัน โดยสัดส่วนการถือหุ้นนี้พิจารณาทั้งการถือหุ้นทางตรง และการถือหุ้นทางอ้อม³⁵

- การมีส่วนร่วมในการควบคุม เป็นหลักเกณฑ์ในการพิจารณาความสัมพันธ์ที่คลุมเครือกว่าสองหลักเกณฑ์ก่อนหน้าที่กล่าวไปในข้างต้น เนื่องจากมิได้ปรากฏแนวทางในการจะพิจารณาว่านิติบุคคลหนึ่งควบคุมอีกนิติบุคคลหนึ่งจะมีลักษณะอย่างไร แต่ทว่าอาจนำความหมายของ OECD tax glossary ที่อยู่ในส่วนท้ายนั้นมา

³⁴ Isabel Carendi และ Maria Lilliestierna, Associated Enterprises – What is the meaning of participation in control [ออนไลน์], 30 พฤษภาคม 2548. แหล่งที่มา <http://hj.diva-portal.org/smash/get/diva2:4261/FULLTEXT01.pdf>

³⁵ Ibid.

ประกอบการพิจารณาเพื่อให้สามารถเข้าใจถึงขอบเขตความหมายของอำนาจควบคุมดังกล่าวว่า OECD มุ่งจะกำหนดไปในทิศทางใด ซึ่งใน OECD tax glossary ได้กำหนดความหมายของการควบคุมหรือ Control ไว้ว่า หมายถึงความสามารถของบุคคล/นิติบุคคลหนึ่งในการทำให้อีกบุคคล/นิติบุคคลหนึ่งปฏิบัติตามความต้องการของตน ซึ่งการใช้อำนาจควบคุมดังกล่าวอาจทำให้บุคคล/นิติบุคคล หลีกเลียงหรือลดภาระภาษีได้ ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วนิติบุคคลหนึ่งจะถูกพิจารณาว่ามีอำนาจควบคุมอีกนิติบุคคลหนึ่ง หากมีการถือหุ้นในอีกนิติบุคคลหนึ่งนั้นเป็นอัตราร้อยละ 50 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมด อย่างไรก็ตามความหมายของการควบคุมนี้ขึ้นอยู่กับบริบทของประเทศนั้นๆด้วย³⁶

อาจสังเกตได้ว่า การมีส่วนร่วมในการควบคุม หรืออำนาจควบคุมนั้น เป็นหลักเกณฑ์ที่ยากต่อการพิจารณาหรือกำหนดขอบเขตมากที่สุด เนื่องจากการมีอิทธิพลเหนือการตัดสินใจดังกล่าว อาจเป็นการตัดสินใจในเรื่องการตั้งราคาสินค้า ตลอดจนการออกนโยบายการดำเนินงานธุรกิจประจำปี ซึ่งอิทธิพลดังกล่าวจะต้องอยู่ในระดับที่มากพอ จึงจะเข้าลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันจากการมีอำนาจควบคุมต่อกัน และเข้าหลักเกณฑ์ในการบังคับใช้กฎหมายว่าด้วยการป้องกันการกำหนดราคาโอนต่อไป

นอกจากนี้ในการพิจารณาว่านิติบุคคลมีความสัมพันธ์กันตาม Article 9 แห่ง OECD Model หรือไม่นั้น จึงควรพิจารณาจากเอกสารอื่นๆ ของ OECD ว่ามีแนวทางในการพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในรายละเอียดอย่างไร โดยคำอธิบายร่างอนุสัญญาต้นแบบฯ หรือ COMMENTARIES ON THE ARTICLES OF THE MODEL TAX CONVENTION ได้มีการขยายความ คำว่านิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน โดยได้อธิบายความหมายในวงเล็บ หลังคำว่านิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน หรือ Associated Enterprises ไว้ว่าหมายถึง บริษัทแม่ และ บริษัทสาขา และบริษัทที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน (Common Control)³⁷ แม้ว่าในยุคเศรษฐกิจปัจจุบันความหมายในวงเล็บดังกล่าวอาจจะไม่ครอบคลุมลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่มีการบังคับใช้ทั้งหมด แต่อาจจะเป็นข้อสังเกตและสันนิษฐานได้ว่า Article 9 ของ OECD Model นั้น มุ่งที่จะพิจารณาแต่ความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นตามกฎหมายหุ้นส่วนและบริษัท โดยลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างกันเกิดจากการถือหุ้น หรือมีการบริหารกิจการผ่านศูนย์กลางเดียวกัน อันเป็นลักษณะของการประกอบธุรกิจแบบบริษัทในเครือเท่านั้น

³⁶ “The capacity of one person to ensure that another person acts in accordance with the first person's wishes, or the exercise of that capacity. The exercise of control by one person over another could enable individuals and corporations to avoid or reduce their tax liability. A company is usually regarded as controlling another company if it holds more than 50% of the latter company's voting shares. However, the definitions vary according to country and situation”

³⁷ COMMENTARY ON ARTICLE 9 CONCERNING THE TAXATION OF ASSOCIATED ENTERPRISES

“1. This Article deals with adjustments to profits that may be made for tax purposes where transactions have been entered into between associated enterprises (parent and subsidiary companies and companies under common control) on other than arm's length terms.”

จึงอาจสันนิษฐานได้ว่า Article 9 แห่ง OECD Model มุ่งที่จะกล่าวถึงความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทแม่และบริษัทลูก ที่มีอำนาจควบคุมการดำเนินงานและการประกอบธุรกิจเดียวกัน

2.2.2 แนวทางการพิจารณาตีบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาขององค์การการค้าโลก

ตามที่ได้กล่าวไปข้างต้นเกี่ยวกับความหมายของราคาโอน ซึ่งหมายถึงราคาที่ถูกกำหนดขึ้นในการทำธุรกรรมระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ต่อกัน โดยหลักเกณฑ์ในการพิจารณาการกำหนดราคาโอนก็มีบทบาทสำคัญในกิจกรรมการค้าระหว่างประเทศ ในด้านศุลกากร เช่นเดียวกัน เนื่องจากในการนำเข้าสินค้า และส่งออกสินค้านั้น มีประเด็นทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ภาษีศุลกากร ตามกฎหมายศุลกากร ที่ผู้นำเข้าสินค้าจะต้องเสีย และภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยภาษีศุลกากร มีความเกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากในกรณีที่นิติบุคคลชำระภาษีศุลกากรในการนำเข้าสินค้าเข้ามาแล้ว จำนวนเงินดังกล่าวจะถูกนำไปคำนวณเป็นรายจ่ายในการยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่กรมสรรพากรต่อไป ซึ่งในทางการค้าระหว่างประเทศ หากผู้นำเข้าและผู้ส่งออกเป็นบริษัทในเครือ หรือมีความสัมพันธ์กัน ก็อาจมีการกำหนดราคาสินค้าที่ซื้อขายกันแตกต่างไปจากราคาที่พึงกำหนดกับคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันได้³⁸

โดยประเทศไทยมีแนวทางการคำนวณราคาสินค้าขาเข้าศุลกากรตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร โดยปฏิบัติตาม หลักเกณฑ์ราคาเกตต์ (GATT Valuation) ขององค์การการค้าโลก³⁹ ซึ่งเป็นการปฏิบัติตาม พันธกรณี ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคา (Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994) ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์สากลที่ศุลกากรใช้ในการประเมินราคาศุลกากร⁴⁰ เนื่องจากในทางปฏิบัตินั้นราคา ผู้นำเข้าสำแดงอาจไม่ใช่ราคาซื้อขายที่แท้จริงเสมอไป ซึ่งกรณีนี้อาจเชื่อได้ว่ามีการสำแดงราคาที่ไม่สอดคล้องกับราคาตลาดก็อาจจะส่งผลให้เกิดกรณีที่ศุลกากรไม่ยอมรับราคาซื้อขายที่สำแดงตามข้อเท็จจริง และเจ้าหน้าที่ศุลกากรมีอำนาจในการปรับราคาซื้อขาย หากคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์ต่อกัน และมีการกำหนดราคาในธุรกรรมนั้น โดยกำหนดหลักเกณฑ์ใน Article 15 ข้อ 4 แห่งความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาดังกล่าว ซึ่งได้กำหนดค่านิยามของคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน ดังนี้⁴¹

³⁸ ปวันรัตน์ แยมพิณิจ, การนำการกำหนดราคาโอนมาใช้ในการกำหนดราคาศุลกากร, วารสารบัณฑิตศึกษานิติศาสตร์, หน้า 749.

³⁹ มาโนช รอดสม, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากร และกฎหมายว่าด้วยพิกัด อัตราศุลกากร, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท จี-อาร์ต จำกัด, 2555), น. 312.

⁴⁰ Ibid, p. 750.

⁴¹ Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994

Article 15.4 For the purposes of this Agreement, persons shall be deemed to be related only if:

(a) they are officers or directors of one another's businesses;

(b) they are legally recognized partners in business;

(c) they are employer and employee;

- (a) คู่สัญญาเป็นเจ้าของหน้าหรือผู้บริหารในกิจการของกันและกัน
- (b) คู่สัญญาเป็นหุ้นส่วนกันในเชิงธุรกิจตามกฎหมาย
- (c) คู่สัญญาเป็นนายจ้างและลูกจ้างกัน
- (d) บุคคลใด ๆ ที่ครอบครอง ควบคุม หรือถือหุ้นที่ทางตรงและทางอ้อมในจำนวนตั้งแต่ร้อยละ

5 ขึ้นไป ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง หรือหุ้นทั้งหมด ในกิจการของทั้งสองฝ่าย

- (e) คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งควบคุมคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งทั้งทางตรงหรือทางอ้อม
- (f) คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายถูกควบคุมโดยบุคคลที่สามเดียวกัน ทั้งทางตรงหรือทางอ้อม
- (g) คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายควบคุมบุคคลที่สามร่วมกัน ทั้งทางตรงและทางอ้อม
- (h) คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายเป็นสมาชิกในครอบครัวเดียวกัน

ทั้งนี้ Article 1.2 (a) แห่งความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาดังกล่าว ได้วางแนวทางไว้ว่า แม้จะมีเหตุอันเชื่อได้ว่าผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน มิได้เป็นเหตุให้ศุลกากรสามารถปฏิเสธและไม่ยอมรับราคาซื้อขายระหว่างคู่สัญญาได้ แม้ว่าคู่สัญญาจะมีความสัมพันธ์ต่อกัน ราคาซื้อขายก็อาจเป็นที่ยอมรับได้ หากความสัมพันธ์นั้นมิได้มีผลต่อราคา⁴² ซึ่งแนวทางดังกล่าวสอดคล้องกับหลักการกำหนดราคาโอนของ OECD กล่าวคือ หากราคาที่คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์ต่อกันกำหนดขึ้นสอดคล้องกับราคาตลาด กล่าวคือความสัมพันธ์ที่มีต่อกันมิได้มีผลต่อการกำหนดราคา ให้แตกต่างไปจากราคาอันพึงกำหนดกับคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน เจ้าหน้าที่ศุลกากรย่อมไม่มีอำนาจที่จะปฏิเสธและไม่ยอมรับราคาซื้อขายดังกล่าวได้

ประเทศไทยได้มีการนำความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาดังกล่าว มาบัญญัติเป็นลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลที่อาจมีผลต่อ การกำหนดราคาศุลกากร ตามกฎกระทรวง การกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560 โดยเพิ่มเติมความหมายของอำนาจควบคุมว่าให้ หมายถึงบุคคลที่มีอำนาจที่จะยับยั้งหรือ ส่งการต่ออีกบุคคลหนึ่งในทางนิติบัญญัติหรือพฤตินัย

(d) any person directly or indirectly owns, controls or holds 5 per cent or more of the outstanding voting stock or shares of both of them;

(e) one of them directly or indirectly controls the other;

(f) both of them are directly or indirectly controlled by a third person;

(g) together they directly or indirectly control a third person; or

(h) they are members of the same family.

⁴² In determining whether the transaction value is acceptable for the purposes of paragraph 1, the fact that the buyer and the seller are related within the meaning of Article 15 shall not in itself be grounds for regarding the transaction value as unacceptable. In such case the circumstances surrounding the sale shall be examined and the transaction value shall be accepted provided that the relationship did not influence the price. If, in the light of information provided by the importer or otherwise, the customs administration has grounds for considering that the relationship influenced the price, it shall communicate its grounds to the importer and the importer shall be given a reasonable opportunity to respond. If the importer so requests, the communication of the grounds shall be in writing.

อาจสังเกตได้ว่าคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันตามความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาขององค์การการค้าโลกนี้มีแนวทางที่สอดคล้องกับแนวทางการกำหนดลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตาม OECD Model กล่าวคือ มีแนวทางการพิจารณาความสัมพันธ์จาก การมีส่วนร่วมในทุน การมีส่วนร่วมในการบริหารจัดการ และการมีส่วนร่วมในการควบคุม โดยอาศัยหลักเกณฑ์การพิจารณาอำนาจควบคุม ไม่ว่าจะเป็นอำนาจควบคุมในลักษณะที่ฝ่ายหนึ่งควบคุมอีกฝ่ายหนึ่ง ตลอดจนการอยู่ภายใต้อำนาจควบคุมของบุคคลที่สามเดียวกัน หรือควบคุมบุคคลที่สามร่วมกัน ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางการกำหนดลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตาม OECD Model ซึ่งให้เห็นถึงวัตถุประสงค์ที่เป็นไปในทิศทางเดียวกันกับมาตรการการกำหนดราคาโอนของ OECD Model กล่าวคือ เป็นแนวทางในการพิจารณาคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งในทางศุลกากรใช้เพื่อป้องกันมิให้คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันมีการตกลงกันกำหนดราคาซื้อขายให้ต่ำกว่าราคาจริง เพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีศุลกากรในจำนวนที่น้อยลง

2.2.3 แนวทางการพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามกฎหมายไทย

ในการพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันนั้น จำเป็นที่จะต้องพิจารณาไปถึงความเป็นมาของกฎหมาย และแนวทางการตีความกฎหมายว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท เนื่องจากกฎหมายว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัทเป็นหัวใจในการจัดตั้งองค์กรธุรกิจขึ้น ซึ่งตามหลักองค์กรธุรกิจโดยทั่วไปนั้นมีการแบ่งแยกความเป็นเจ้าของ กับอำนาจควบคุมกิจการออกจากกัน การจัดตั้งองค์กรธุรกิจสามารถแบ่งลักษณะการแบ่งแยกดังกล่าวออกได้เป็น 2 ลักษณะ ได้แก่

1. การแบ่งแยกความเป็นเจ้าของ กับอำนาจควบคุมกิจการออกจากกัน โดยพิจารณาบริษัท ในสถานะนิติบุคคลซึ่งแยกออกจากบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นเจ้าของบริษัท กล่าวคือ ความรับผิดชอบของบริษัท และความรับผิดชอบของเจ้าของบริษัทนั้นแยกออกจากกันอย่างเป็นเอกเทศทางนิติบัญญัติ (de jure)

และ 2. การแบ่งแยกความเป็นเจ้าของ กับอำนาจควบคุมกิจการออกจากกัน โดยพิจารณาแยกแยะหน้าที่บริหาร ออกจากความเป็นเจ้าของกิจการทางพฤตินัย (de facto) กล่าวคือ แม้ว่าโดยหลักการแล้วเจ้าของกิจการย่อมมีอำนาจหน้าที่ในการบริหารบริษัทของตนเอง แต่หากเจ้าของบริษัทไม่สามารถควบคุมการลงคะแนนของผู้ถือหุ้นเสียงข้างมากได้ เจ้าของก็อาจดำเนินกิจการไปในทิศทางที่ตนต้องการได้ บริษัทย่อมจะต้องดำเนินการไปตามเสียงข้างมากในที่ประชุมผู้ถือหุ้น ซึ่งจะเห็นได้ว่าในทางพฤตินัย อำนาจควบคุมกิจการอาจไม่ได้ อยู่ในมือผู้มีสิทธิความเป็นเจ้าของนั่นเอง⁴³ ซึ่งการแบ่งแยกความเป็นเจ้าของและอำนาจควบคุมกิจการออกเป็นทางนิติบัญญัติและพฤตินัยนี้ ทำให้เห็นได้ว่านิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันนั้น อาจมีความสัมพันธ์อันเกิดขึ้นตามกฎหมายในทางนิติบัญญัติ หรือ เป็นความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นตามข้อเท็จจริงในทางพฤตินัยได้ทั้งสองรูปแบบ

⁴³ ดร.พัฒนาพร โกวพัฒน์กิจ, “รายงานการศึกษาฉบับสมบูรณ์ เรื่อง การแยกหน้าที่บริหารกับความเป็นเจ้าของกิจการ : กรณีศึกษากิจการของคนต่างชาติในสหรัฐอเมริกา,” 2552.

อำนาจในการควบคุมกิจการ หมายถึง อำนาจในการริเริ่ม กำหนด หรือยกเลิก การดำเนินงานทางธุรกิจของบริษัท โดยอำนาจดังกล่าวอาจจะเป็นการใช้อำนาจควบคุมโดยตรง หรือเป็นการกระทำใดๆ ที่มีผลต่ออำนาจในตัดสินใจนั้นๆ⁴⁴ ซึ่งอำนาจควบคุมกิจการนี้สามารถแบ่งออกเป็นสองลักษณะ ได้แก่ อำนาจควบคุมกิจการที่มีข้อพิจารณาตามกฎหมาย (de jure control) ซึ่งอำนาจควบคุมในลักษณะแรกนี้จะมีข้อพิจารณาอันเกี่ยวข้องกับสิทธิในการออกเสียงของผู้ถือหุ้นเสียงข้างมากของกิจการ และ อำนาจควบคุมกิจการที่มีข้อพิจารณาตามความเป็นจริงทางพฤตินัย (de facto control) ซึ่งเมื่อพิจารณาจะเห็นได้ว่า ความสัมพันธ์ที่บุคคลหรือนิติบุคคลที่มีต่อบริษัทนั้น อาจจะเป็นความสัมพันธ์แบบเจ้าของ ผ่านสัดส่วนการถือหุ้น ซึ่งการเป็นเจ้าของนี้นำมาซึ่งอำนาจควบคุมการดำเนินงานบริษัท ผ่านสิทธิในการออกเสียงในที่ประชุมผู้ถือหุ้น ในขณะที่ความสัมพันธ์นั้นก็อาจเกิดขึ้นได้จากอำนาจควบคุมทางพฤตินัย ซึ่งหมายถึงอำนาจอื่นในการควบคุมกิจการของบริษัท ที่ได้มาโดยวิธีอื่นนอกเหนือจากการเป็นผู้ถือหุ้น เช่น กรรมการบริหาร อาจมีอำนาจควบคุมบริษัทมากกว่าเจ้าของที่ถือหุ้นในบริษัทในสัดส่วนที่สูงกว่า นอกจากนี้บทบัญญัติต่างๆตามกฎหมายของประเทศไทย ได้มีการกำหนดประเด็นเรื่องอำนาจควบคุม และความสัมพันธ์กันระหว่างนิติบุคคลไว้ในบทบัญญัติต่างๆ อันจะกล่าวถึงในลำดับต่อไป

2.2.3.1 พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ (ฉบับที่ 571) พ.ศ. 2556

พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับดังกล่าวได้มีการให้คำนิยามนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน หมายถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน โดยเป็นกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนอยู่ในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอีกแห่งหนึ่งไม่น้อยกว่าร้อยละยี่สิบห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น⁴⁵

การจะพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างนิติบุคคลทั้งสองแห่ง จำเป็นที่จะต้องนำหลักการอันเกี่ยวข้องกับหุ้นส่วนและบริษัทมาพิจารณาประกอบด้วย จะเห็นได้ว่า พระราชกฤษฎีกาออกตามความใน

⁴⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 28.

⁴⁵ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ (ฉบับที่ 571) พ.ศ. 2556

“มาตรา 3 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น (32) ของมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534

(32) กิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ตามมาตรา 91/2 (5) แห่งประมวลรัษฎากรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมีได้ประกอบกิจการตามมาตรา 91/2 (1) (2) และ (3) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับดอกเบี้ยที่ได้รับ เฉพาะกรณีดังต่อไปนี้

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกันให้กู้ยืมเงินกันเอง

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจำนวนตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไป ซึ่งมีความสัมพันธ์กัน โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนอยู่ในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอีกแห่งหนึ่งไม่น้อยกว่าร้อยละยี่สิบห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เป็นเวลาไม่น้อยกว่าหกเดือนก่อนวันที่มีการกู้ยืม โดยให้นับระยะเวลาของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมอันได้ควบเข้ากันหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมผู้โอนกิจการทั้งหมดรวมด้วย..”

ประมวลรัฐฎากรว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะฯ ได้มีการกำหนดนิยามนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ให้หมายถึงบริษัทในเครือเดียวกัน ซึ่งกรมพัฒนาธุรกิจการค้าได้กำหนดนิยามบริษัทในเครือ ไว้ในประกาศแนวทางในการพิจารณาอนุญาตการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว ประเภทการให้บริการกับบริษัทในเครือหรือกลุ่ม ไว้ว่า

“บริษัทในเครือ หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไป ซึ่งมีความสัมพันธ์กัน ในลักษณะดังต่อไปนี้

1. ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่ง เป็นผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่ง
2. ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่ง มีมูลค่าเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งที่มีมูลค่าเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด
3. นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือของหุ้นที่ออกจำหน่ายแล้ว ในกรณีที่บริษัทแรกและ /หรือบริษัทในเครือ บริษัทเดียวกันหรือหลายบริษัท หรือบริษัทแรกและ /หรือบริษัทในเครือในลำดับขั้นแรก และ/หรือในขั้นต่อไป บริษัทเดียวหรือหลายบริษัทถือหุ้นของบริษัทใดมีจำนวนรวมกันเกินกว่าร้อยละห้าสิบของหุ้นที่ออกจำหน่ายแล้ว ให้ถือว่าบริษัทนั้นเป็นบริษัทเครือของบริษัทแรกด้วย
4. บุคคลเกินกว่ากึ่งจำนวนกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในนิติบุคคลหนึ่ง เป็นกรรมการหรือเป็นผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการในอีกนิติบุคคลหนึ่ง
5. บริษัทหนึ่งซึ่งมีอำนาจควบคุมเกี่ยวกับการแต่งตั้งถอดถอนกรรมการซึ่งมีอำนาจจัดการทั้งหมดหรือโดยส่วนใหญ่ของอีกบริษัทหนึ่ง
6. นิติบุคคลใดจะอยู่ในเครือกับบุคคลอื่นเมื่อนิติบุคคลนั้นควบคุมหรือถูกควบคุมโดยบุคคลอื่นนั้น “ถูกควบคุม” หมายความว่า ถูกควบคุมโดยบุคคลของสมาชิก หากบุคคลนั้นมีอำนาจในการเสนอชื่อกรรมการส่วนใหญ่ หรือเป็นผู้มีอำนาจโดยถูกต้องตามกฎหมายในการกำกับกำการดำเนินกิจการของบริษัท หรือเมื่อทั้งสองฝ่ายถูกควบคุมโดยบุคคลเดียว”

ซึ่งลักษณะบริษัทในเครือ ในประกาศแนวทางในการพิจารณาอนุญาตการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว ประเภทการให้บริการกับบริษัทในเครือหรือกลุ่ม ของกรมพัฒนาธุรกิจการค้าในข้อ 1, 2 และ 6 นั้น มีลักษณะเดียวกันกับ Article 9 แห่ง OECD Model และสอดคล้องกับลักษณะของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันของมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง เป็นอย่างมาก ซึ่งลักษณะบริษัทในเครือตามประกาศฯ นี้ จะมีเกณฑ์การพิจารณาทั้งจากสัดส่วนการถือหุ้น อันเป็นแสดงความเป็นเจ้าของบริษัทผ่านการถือหุ้น ซึ่งอำนาจควบคุมบริษัทย่อมได้มาตาม

กฎหมาย และสามารถใช้สิทธิดังกล่าวในที่ประชุมผู้ถือหุ้น รวมถึงอำนาจในควบคุมและถอดถอนรายชื่อกรรมการ ซึ่งเป็นอำนาจของผู้ถือหุ้นด้วย

2.2.3.2 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด

คำสั่งกรมสรรพากรฯ ข้อ 4 ได้วางหลักเกณฑ์ไว้ว่า กิจการในกลุ่มเดียวกันหมายความว่า กิจการในกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

นอกจากนี้กรมพัฒนาธุรกิจการค้าได้กำหนดนิยามบริษัทในกลุ่ม ไว้ในประกาศแนวทางการพิจารณาอนุญาตการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว ประเภทการให้บริการกับบริษัทในเครือหรือกลุ่ม ไว้ว่า

“บริษัทในกลุ่ม หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไป ซึ่งมีความสัมพันธ์กันในลักษณะดังต่อไปนี้

1. ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน จำนวนตั้งแต่ร้อยละยี่สิบห้า แต่ไม่เกินกว่าร้อยละห้าสิบของจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งเป็นผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนจำนวนตั้งแต่ร้อยละยี่สิบห้า แต่ไม่เกินร้อยละห้าสิบ ของจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่ง
2. ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งมีมูลค่าตั้งแต่ร้อยละยี่สิบห้า แต่ไม่เกินกว่าร้อยละห้าสิบ ของทุนทั้งหมดถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งที่มีมูลค่าตั้งแต่ร้อยละยี่สิบห้า แต่ไม่เกินกว่าร้อยละห้าสิบ ของทุนทั้งหมด
3. นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งตั้งแต่ร้อยละยี่สิบห้า แต่ไม่เกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมดหรือของหุ้นที่ออกจำหน่ายแล้ว ในกรณีที่บริษัทแรกและ/หรือบริษัทในกลุ่มบริษัทเดียวกัน หรือหลายบริษัท หรือบริษัทแรกและ/หรือบริษัทในกลุ่มในลำดับขั้นแรกและ/หรือในขั้นต่อไปบริษัทเดียวหรือหลายบริษัทถือหุ้นของบริษัทใดมีจำนวนรวมกันตั้งแต่ร้อยละยี่สิบห้า แต่ไม่เกินกว่าร้อยละห้าสิบของหุ้นที่ออกจำหน่ายแล้วให้ถือว่าบริษัทนั้นเป็นบริษัทในกลุ่มของบริษัทแรกด้วย
4. บุคคลจำนวนตั้งแต่ร้อยละยี่สิบห้า แต่ไม่เกินกว่าร้อยละห้าสิบ ของจำนวนกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีส่วนร่วมตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายการดำเนินงานในนิติบุคคลหนึ่งเป็นกรรมการหรือเป็นผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีส่วนร่วมตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายการดำเนินงานในอีกนิติบุคคลหนึ่ง
5. มีผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในขั้นแรกและหรือในขั้นต่อไปเป็นนิติบุคคลเดียวกันโดยทุนตั้งแต่ร้อยละ ยี่สิบห้าแต่ไม่เกินกว่าร้อยละห้าสิบ ของแต่ละนิติบุคคลเป็นของนิติบุคคลนั้น”

อาจสังเกตได้ว่านิยามของบริษัทในกลุ่ม และบริษัทในเครือ ตามประกาศของกรมพัฒนาธุรกิจการค้านี้มีลักษณะการพิจารณาที่สอดคล้องกัน โดยบริษัทในเครือ จะมีความสัมพันธ์ต่อกันมากกว่า สังเกตได้จากสัดส่วนการถือหุ้นที่ใช้พิจารณาความสัมพันธ์ซึ่งเป็นจำนวนร้อยละ 50 ในขณะที่บริษัทในกลุ่ม จะมีสัดส่วนการถือหุ้นระหว่างกันที่นำมาพิจารณาในจำนวนร้อยละ 25 นอกจากนี้อาจสังเกตได้ว่า แนวทางคำสั่งกรมสรรพากรที่ป.113/2545 อันเกี่ยวข้องกับกฎหมายว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัทนี้ เป็นการบัญญัติความหมายของกิจการในกลุ่มเดียวกัน ในลักษณะเดียวกับกับนิยามของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตาม มาตรา 71 ทวิ วรรคสอง กล่าวคือ เป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

2.2.3.3 พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

นอกจากนี้ในการจะพิจารณาถึงลักษณะของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน จำเป็นที่จะต้องนำกฎหมายอื่นๆ ที่มีได้เกี่ยวข้องกับกฎหมายว่าด้วยเรื่องภาษีโดยตรงมาพิจารณาดู ซึ่งกฎหมายที่กำกับและพัฒนาตลาดทุนของประเทศไทยนั้นก็เป็นส่วนสำคัญในการพิจารณาการกำหนดขอบเขตความหมายของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เนื่องจากการกำกับดูแลตลาดทุนนั้น มีวัตถุประสงค์มุ่งคุ้มครอง และกำกับดูแลผู้มีส่วนร่วมในตลาดทุน ไม่ว่าจะเป็นนักลงทุนซึ่งเป็นประชาชนทั่วไป ตลอดจนบริษัทซึ่งจดทะเบียนในตลาดทุน ให้ทำธุรกรรมในตลาดทุนได้อย่างสะดวก เป็นธรรม มีประสิทธิภาพและน่าเชื่อถือ เพื่อเป็นการส่งเสริมการลงทุน และขยายการลงทุนในประเทศให้สูงขึ้นอีกด้วย⁴⁶ ดังนั้นการพิจารณาลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามกฎหมายตลาดทุน ย่อมสามารถช่วยกำหนดขอบเขตและแนวทางการตีความนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามกฎหมายว่าด้วยเรื่องภาษีได้

พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ฉบับแก้ไขเพิ่มเติมที่มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 31 สิงหาคม 2551 เป็นต้นมา (มาตรา 89/12) ได้กำหนดให้สำนักงานกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (สำนักงาน ก.ล.ต.) เป็นผู้กำหนดรายละเอียดและกำกับดูแลการทำรายการที่เกี่ยวข้องกันของบริษัทจดทะเบียน สำนักงาน ก.ล.ต. จึงได้ออกประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนที่ ทจ.21/2551 เรื่องหลักเกณฑ์ในการทำรายการที่เกี่ยวข้องกันกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่ตลาดหลักทรัพย์กำหนด โดยประกาศฉบับดังกล่าวได้กำหนดนิยาม “บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน” ไว้ว่า

“บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน หมายถึง บุคคลที่อาจทำให้กรรมการหรือผู้บริหารของบริษัทจดทะเบียนมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ในการตัดสินใจดำเนินงานว่าจะคำนึงถึงประโยชน์ของบุคคลนั้น หรือประโยชน์สูงสุดของบริษัทเป็นสำคัญ ได้แก่

⁴⁶ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <https://www.sec.or.th/cgthailand/TH/Pages/OVERVIEW/SECOLES.aspx>

1. กรรมการ ผู้บริหาร ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ ผู้มีอำนาจควบคุมของบริษัทจดทะเบียน ผู้ที่จะได้รับการเสนอให้เป็นกรรมการหรือผู้บริหารหรือผู้มีอำนาจควบคุม รวมทั้งผู้เกี่ยวข้องและญาติสนิทของบุคคลดังกล่าว

2. นิติบุคคลใด ๆ ที่มีผู้ถือหุ้นรายใหญ่ หรือผู้มีอำนาจควบคุมเป็นบุคคลตาม (1)
3. บุคคลใด ๆ ที่พฤติการณ์บ่งชี้ได้ว่าเป็นผู้กระทำการแทนหรืออยู่ภายใต้อิทธิพลของ (1)

และ (2)

4. กรรมการของนิติบุคคลที่มีอำนาจควบคุมกิจการบริษัท
5. คู่สมรส บุตร หรือ บุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะของกรรมการตาม (4)
6. นิติบุคคลที่บุคคลตาม (4) หรือ (5) มีอำนาจควบคุมกิจการ
7. บุคคลใดที่กระทำการด้วยความเข้าใจหรือความตกลงว่าหากบริษัททำธุรกรรมที่ให้

ประโยชน์ทางการเงินแก่บุคคลดังกล่าว บุคคลดังต่อไปนี้จะได้รับประโยชน์ทางการเงินด้วย

7.1 กรรมการของบริษัท

7.2 ผู้บริหารของบริษัท

7.3 บุคคลที่มีอำนาจควบคุมกิจการบริษัท

7.4 กรรมการของบุคคลที่มีอำนาจควบคุมกิจการบริษัท

7.5 คู่สมรส บุตรหรือบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะของบุคคลตาม 7.1 ถึง 7.4”

โดยจากข้อความในประกาศฉบับดังกล่าวได้ชี้ให้เห็นถึงวัตถุประสงค์ในการกำหนดความหมายและขอบเขตของบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน โดยตั้งอยู่บนหลักการและเหตุผลว่า การทำธุรกรรมระหว่างบริษัทที่จดทะเบียนกับบุคคลที่เกี่ยวข้องกันอาจมีประเด็นเรื่องผลประโยชน์ส่วนตัวเข้ามาเกี่ยวข้อง และอาจทำให้ธุรกรรมที่ทําระหว่างกันขาดความโปร่งใส และเป็นธรรมต่อผู้ถือหุ้นคนอื่น และอาจก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมได้⁴⁷ ซึ่งประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนดังกล่าวได้กำหนดหลักเกณฑ์ในกรณีที่บริษัทในตลาดทุนจะทำธุรกรรมกับบุคคลที่เกี่ยวข้องกันไว้ว่า รายการธุรกรรมดังกล่าวจะต้องได้รับการเห็นชอบกรรมการและผู้บริหาร ด้วยความโปร่งใส รับผิดชอบ ระมัดระวัง และซื่อสัตย์ สุจริต ดังนั้นในการทำรายการใด ๆ กับบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน กรรมการและผู้บริหารที่เห็นชอบจะต้องคำนึงถึงผลประโยชน์ของบริษัทเป็นหลัก ในมาตรฐานเดียวกับที่พึงกระทำกับรายการอื่นที่ทำกับบุคคลภายนอก หรือบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกัน

จากประกาศดังกล่าวได้กำหนดลักษณะบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน หรือ Related Parties โดยมีการให้ความสำคัญกับอำนาจควบคุม ไม่ว่าจะเป็นการที่มีอำนาจควบคุมกิจการของบริษัท และรวมถึง นิติ

⁴⁷ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, รายการที่เกี่ยวข้องกัน [ออนไลน์]. แหล่งที่มา https://www.set.or.th/th/regulations/simplified_regulations/connected_transactions_p1.html

บุคคลที่ กรรมการของนิติบุคคลที่มีอำนาจควบคุมกิจการบริษัท หรือคู่สมรส บุตรหรือบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะของกรรมการดังกล่าว มีอำนาจควบคุมกิจการ นอกจากนี้ประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนฉบับดังกล่าว ได้กำหนดหลักเกณฑ์พิจารณา “อำนาจควบคุม” อันเป็นสาระสำคัญในการพิจารณาบุคคลที่เกี่ยวข้องกันไว้ โดยวางหลักเกณฑ์ให้ผู้มีอำนาจควบคุมกิจการ หมายถึง ผู้ที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

- ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในนิติบุคคลหนึ่งเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนสิทธิออกเสียงทั้งหมดของนิติบุคคลนั้น
- ควบคุมคะแนนเสียงส่วนใหญ่ในที่ประชุมผู้ถือหุ้นของนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรืออ้อม หรือไม่ว่าเพราะเหตุอื่นใด
- ควบคุมการแต่งตั้งหรือถอดถอนกรรมการตั้งแต่กึ่งหนึ่งของกรรมการทั้งหมดไม่ว่าโดยตรงหรืออ้อม

นอกจากนี้ประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนที่ ทจ. 29/2551 เรื่อง การจอง การจัดจำหน่าย และการจัดสรรหลักทรัพย์ที่ออกใหม่ ข้อ 1 (6) ได้กำหนด ความหมายของ “ผู้ที่เกี่ยวข้อง” ให้หมายความว่า

“ บุคคลที่มีความสัมพันธ์ในลักษณะดังต่อไปนี้กับกรรมการ ผู้บริหาร ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ หรือผู้มีอำนาจควบคุมของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์

- (ก) คู่สมรส หรือบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะของบุคคลดังกล่าว
- (ข) บุคคลธรรมดาหรือบริษัทที่เป็นผู้ถือหุ้นเสียงข้างมากของบุคคลดังกล่าวซึ่งหมายถึง
 1. บุคคลธรรมดาหรือบริษัทที่ถือหุ้นในบุคคลดังกล่าวเกินกว่าร้อยละห้าสิบของจำนวนสิทธิออกเสียงของหุ้นที่จำหน่ายได้แล้วทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงของบุคคลดังกล่าว
 2. บุคคลธรรมดาหรือบริษัทที่ถือหุ้นในบริษัทตาม 1. เกินกว่าร้อยละห้าสิบของจำนวนสิทธิออกเสียงของหุ้นที่จำหน่ายได้แล้วทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทนั้น
 3. บริษัทที่ถือหุ้นต่อไปเป็นทอด ๆ โดยเริ่มจากบริษัทตาม 2. โดยการถือหุ้นของบริษัทดังกล่าวในแต่ละทอดมีจำนวนเกินกว่าร้อยละห้าสิบของจำนวนสิทธิออกเสียงของหุ้นที่จำหน่ายได้แล้วทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทที่ถูกถือหุ้นนั้น หรือบุคคลธรรมดาที่ถือหุ้นในบริษัทในทอดใดเกินกว่าร้อยละห้าสิบของจำนวนสิทธิออกเสียงของหุ้นที่จำหน่ายได้แล้วทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทที่ถูกถือหุ้นนั้น

การถือหุ้นของบุคคลธรรมดาตามวรรคหนึ่งให้นับรวมหุ้นของคู่สมรสหรือบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะของบุคคลธรรมดานั้นด้วย

- (ค) บริษัทที่มีบุคคลดังกล่าวเป็นผู้ถือหุ้นเสียงข้างมาก ซึ่งหมายถึง
 1. บริษัทที่บุคคลดังกล่าวหรือบุคคลตาม (ก) ถือหุ้นรวมกันเกินกว่าร้อยละห้าสิบของจำนวนสิทธิออกเสียงของหุ้นที่จำหน่ายได้แล้วทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทนั้น

2. บริษัทที่บริษัทตาม 1. ถือหุ้นเกินกว่าร้อยละห้าสิบของจำนวนสิทธิออกเสียงของหุ้นที่จำหน่ายได้แล้วทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทนั้น

3. บริษัทที่ถูกถือหุ้นต่อไปเป็นทอด ๆ โดยเริ่มจากบริษัทตาม 2. ในบริษัทที่ถูกถือหุ้น โดยการถือหุ้นของบริษัทดังกล่าวในแต่ละทอดมีจำนวนเกินกว่าร้อยละห้าสิบของจำนวนสิทธิออกเสียงของหุ้นที่จำหน่ายได้แล้วทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทที่ถูกถือหุ้นนั้น

2.2.3.4 มาตรฐานการบัญชี

นอกจากประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนแล้ว มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 ได้กำหนดเรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันไว้ โดยกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกัน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ตั้งอยู่บนพื้นฐานของการกำหนดราคาที่สอดคล้องกับราคาที่ตกลงกันในธุรกรรมตามปกติของกิจการ ที่จะไม่ก่อให้เกิดการถ่ายโอนกำไรระหว่างผู้มีส่วนได้เสียกลุ่มต่าง ๆ เช่น การขายสินค้าให้แก่กิจการหรือผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกันในราคาทุนหรือต่ำกว่าทุน เป็นต้น⁴⁸

มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวกำหนดความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ให้หมายความรวมถึง บุคคลหรือกิจการที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

(1) มีความสัมพันธ์กับกิจการไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม โดยผ่านกิจการอื่นแห่งหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งแห่งโดยบุคคลหรือกิจการนั้น

(2) เป็นบริษัทร่วมของกิจการ

(3) เป็นการร่วมค้าที่กิจการเป็นผู้ร่วมค้า

(4) เป็นผู้บริหารสำคัญของกิจการ หรือของบริษัทใหญ่ของกิจการ

(5) เป็นสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคลตามข้อ 1 หรือ 4

(6) เป็นกิจการที่บุคคลตามข้อ 4 หรือ 5 มีอำนาจควบคุมหรือควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในการออกเสียงในกิจการนั้นๆ ทั้งนี้ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม หรือ

(7) เป็นโครงการผลประโยชน์ตอบแทนหลังออกจากงานสำหรับผลประโยชน์ของพนักงานของกิจการหรือของกิจการที่เกี่ยวข้องกันโดยให้พิจารณาจากเนื้อหาของความสัมพันธ์มากกว่ารูปแบบทางกฎหมาย

⁴⁸ ผศ.ดร.วิศรุต ศรีบุญภาค, การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ [ออนไลน์], 19 ตุลาคม 2558. แหล่งที่มา <https://account.dbs.chula.ac.th/2016/10/19/%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B9%80%E0%B8%69%E0%B8%B4%E0%B8%94%E0%B9%80%E0%B8%9C%E0%B8%A2%E0%B8%82%E0%B9%89%E0%B8%AD%E0%B8%A1%E0%B8%B9%E0%B8%A5%E0%B9%80%E0%B8%81%E0%B8%B5%E0%B9%88%E0%B8%A2%E0%B8%A7/>

นอกจากนี้ มาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 ได้กำหนดเรื่องการเปิดเผยข้อมูลของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยได้วางหลักการเรื่องบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกัน ไว้ในคำนิยามข้อ 4 ว่า “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หมายถึง บุคคลหรือกิจการที่สามารถควบคุมบุคคลหรือกิจการอื่น หรือสามารถใช้อิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญในการตัดสินใจด้านการเงิน หรือการดำเนินงานของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน”

2.2.3.5 พระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงินพ.ศ. 2551

พระราชบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดนิยาม อำนาจควบคุม ไว้ในมาตรา 4 โดยเป็นหลักเกณฑ์ที่กำหนดเกี่ยวกับลักษณะ อำนาจควบคุม ที่เกิดขึ้นในการประกอบธุรกิจ ระหว่าง บริษัทแม่ และ บริษัทลูก โดยได้วางหลักการไว้ว่า บริษัทแม่ จะเป็นผู้ที่มีอำนาจควบคุมกิจการของบริษัทอีกบริษัทหนึ่ง ซึ่งเรียกว่าบริษัทลูก โดยได้กำหนดลักษณะของการควบคุมกิจการ อันจะทำให้บริษัทดังกล่าวถูกพิจารณาว่าเป็นบริษัทแม่ไว้ว่ามีลักษณะดังต่อไปนี้

1. มีหุ้นในบริษัทหนึ่งเกินกว่าร้อยละห้าสิบของหุ้นที่จำหน่ายได้แล้วทั้งหมด
2. มีอำนาจควบคุมคะแนนเสียงส่วนใหญ่ในที่ประชุมผู้ถือหุ้นของบริษัทหนึ่ง
3. มีอำนาจควบคุมการแต่งตั้งหรือถอดถอนผู้มีอำนาจในการจัดการ หรือกรรมการ ตั้งแต่กึ่งหนึ่งของกรรมการทั้งหมดในบริษัทหนึ่ง หรือ
4. มีอำนาจควบคุมกิจการในลักษณะอื่นใดตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทย ประกาศกำหนด

โดยมาตรา 4 แห่ง พระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงินพ.ศ. 2551 ฉบับดังกล่าวได้กำหนดสัดส่วนการถือหุ้นอันจะทำให้ถูกสันนิษฐานว่าเป็นบริษัทแม่ซึ่งมีอำนาจควบคุมอีกบริษัทหนึ่งไว้ว่า การมีหุ้นในบริษัทหนึ่งตั้งแต่ร้อยละยี่สิบขึ้นไปของหุ้นที่จำหน่ายได้แล้วทั้งหมดไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่ามีอำนาจควบคุมกิจการ เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่ามิได้มีอำนาจควบคุมกิจการ

บทที่ 3

แนวทางการกำหนดลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในกฎหมายภายใน

Article 9 ของ Model OECD นั้น เป็นการวางกรอบให้กับนานาประเทศในการนำมาปรับใช้กับกฎหมายภายในประเทศของตน อย่างไรก็ตาม การตีความนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตาม Article 9 จะสามารถกระทำได้โดยอิสระตามการตีความของกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ เห็นได้จากการที่บางประเทศ ได้ตีความ นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน หรือ Associated Enterprises ในขอบเขตที่กว้าง (Broad Concept) ในขณะที่บางประเทศ อาจจะตีความในความหมายที่แคบกว่า (Narrow Concept)

3.1 ลักษณะการบัญญัตินิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในกฎหมายภายในประเทศ

เมื่อพิจารณา Article 9 (1) แห่ง Model OECD ที่ได้มีการวางรูปแบบความสัมพันธ์ของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันออกเป็นสองลักษณะ ได้แก่

(a) นิติบุคคลหนึ่งในรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่ง มีส่วนร่วมในการจัดการ, ในการควบคุม หรือในทุน ของอีกนิติบุคคลหนึ่งในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม หรือ ความสัมพันธ์ในลักษณะที่สอง ได้แก่

(b) บุคคลเดียวกันมีส่วนร่วมในการจัดการ, ในการควบคุม ในทุน ของนิติบุคคลทั้งสองแห่ง ในรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐ ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม

แม้ว่าหลากหลายประเทศจะถือว่า หลักราคาอิสระนั้นเป็นหนึ่งในมาตรการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Anti – Avoidance Measures) แต่ในมุมมองของ OECD นั้น หลักราคาอิสระเป็นหลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ โดยในปีค.ศ. 1995 ทาง OECD ได้ประกาศหลักเกณฑ์ขึ้นใน OECD TP Guidelines ให้หลักราคาอิสระ เป็นหลักเกณฑ์การปฏิบัติต่อนิติบุคคลข้ามชาติ (Multinational Company) และ นิติบุคคลที่เป็นอิสระ (Independent Enterprises) ให้มีความเท่าเทียมกันทางภาษี และเป็นหลักการที่ป้องกันมิให้เกิดความได้เปรียบ หรือเสียเปรียบในทางภาษี ที่จะบิดเบือนความสามารถในการแข่งขัน (Relative Competitive Positions) ระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน กับนิติบุคคลที่ดำเนินการโดยอิสระ⁴⁹

โดย Model OECD มิได้มีการกำหนดในรายละเอียดว่า ความหมายหรือลักษณะของ การมีส่วนร่วม หรือ “participate” ในการจัดการ ในการควบคุม หรือในทุน นั้นหมายถึงลักษณะ หรือสถานการณ์ใด นอกจากนี้ Commentary และ OECD TP Guidelines ก็มิได้มีการกำหนดในรายละเอียดไว้ว่า การมีส่วนร่วมทั้งสามลักษณะตาม Article 9 แห่ง Model OECD นั้นมีความหมายว่าอย่างไร ดังนั้นประเด็นที่ต้องพิจารณาเป็นลำดับถัด

⁴⁹ Ramon S.J. Dwarkasing, “The Concept of Associated Enterprises” PEER-REVIEWED ARTICLE, Intertax Volume 41, Issue 8&9 (2013) : 4

มาได้แก่ วัตถุประสงค์ของ Article 9 นี้ มุ่งที่จะกำหนดขอบเขตนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันจากลักษณะการมีส่วนร่วมอย่างไร ดังนั้นจึงจำเป็นที่จะต้องพิจารณาถึงที่มาของมาตรการดังกล่าว

OECD Report ในปี 1979 ได้มีการกล่าวถึง การนิยามความหมายของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน หรือ Associated Enterprises ไว้ว่า ไม่มีความจำเป็นที่จะต้องนิยามความหมาย เนื่องจากเป็นความหมายที่อาจเข้าใจได้โดยทั่วไป (Broad basis of common understanding)⁵⁰ จึงจะเห็นได้ว่า วัตถุประสงค์ของ Model OECD ย่อมมุ่งจะเปิดโอกาสให้การตีความนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเป็นไปได้โดยอิสระ นอกจากนี้หากพิจารณาถึง วัตถุประสงค์ของ Article 9 นี้ จาก COMMENTARIES ON THE ARTICLES OF THE MODEL TAX CONVENTION ได้มีการขยายความ คำว่านิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน โดยได้อธิบายความหมายในวงเล็บ หลังคำว่า Associated Enterprises ไว้ว่าหมายถึง บริษัท และ บริษัทลูก และ บริษัทที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน (Common Control)⁵¹ ซึ่งหมายถึงความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทแม่และบริษัทลูก ที่มาอำนาจควบคุมการดำเนินงานเดียวกัน เท่านั้น จึงอาจสันนิษฐานได้ว่าการตีความแบบแคบนี้ (Narrow Concept) มิได้มุ่งครอบคลุมรวมไปถึง อำนาจควบคุมตามข้อเท็จจริง ที่เรียกว่า De facto Control หรือ Factual Control ซึ่งเป็นลักษณะการตีความแบบกว้าง (Broad Concept) ไปด้วย

นอกจากนี้ Article 9 (2) OECD Model ที่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า เมื่อรัฐหนึ่งได้ปรับปรุงกำไร และ จัดเก็บภาษีนิติบุคคลในรัฐนั้นตาม Article 9 (1) แล้ว และกำไรอันเกิดจากการทำธุรกรรมภายใต้เงื่อนไขที่ไม่ สอดคล้องกับหลักราคาอิสระจำนวนดังกล่าวก็ได้ถูกจัดเก็บภาษีในอีกรัฐหนึ่งด้วยแล้ว รัฐอีกรัฐ (ที่ยังมิได้มีการ ปรับปรุงกำไร) จะต้องมีการปรับปรุงรายได้ของนิติบุคคลในรัฐของตนตามความเหมาะสมด้วย ซึ่งจะเห็นได้ว่า Article 9 (2) นี้มีจุดประสงค์เพื่อป้องกันภาวะภาษีซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ กล่าวคือเป็นการนำหลักราคาอิสระ ขึ้นมาพิจารณาเป็นสาระสำคัญในการป้องกันมิให้กำไรจำนวนเดียวกันที่รัฐหนึ่งได้ปรับปรุงและจัดเก็บภาษีตาม Article 9 (1) ไปแล้ว ถูกจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนในอีกรัฐหนึ่งอีก ซึ่งหากหลักราคาอิสระเป็นหนึ่งในมาตรการการ ป้องกันการหนีหรือการเลี่ยงภาษี (anti – tax avoidance , anti – tax evasion measures) ย่อมจะมีได้ค้ำถึง การป้องกันภาวะภาษีซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ เนื่องจากโดยทั่วไปแล้วมาตรการป้องกันการเลี่ยง หรือหนีภาษี ย่อมมิได้มุ่งป้องกันการเกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ ควบคู่ไปกับการบังคับใช้มาตรการดังกล่าวและ เมื่อพิจารณาความเชื่อมโยงระหว่าง Article 9(1) กับ Article อื่นๆใน OECD Model ก็จะทำให้เห็นว่า Article 9(1) นี้ มุ่งครอบคลุมในกรณีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของรัฐสองรัฐ ในขณะที่ Article อื่นๆจะมุ่งพิจารณาการจัดเก็บ

⁵⁰ OECD Committee on Fiscal Affairs, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs on Transfer Pricing and Multinational Enterprises (OECD 1979).

⁵¹ COMMENTARY ON ARTICLE 9 CONCERNING THE TAXATION OF ASSOCIATED ENTERPRISES

“1. This Article deals with adjustments to profits that may be made for tax purposes where transactions have been entered into between associated enterprises (parent and subsidiary companies and companies under common control) on other than arm’s length terms.”

ภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่ ซึ่งเป็นการสนับสนุนหลักการที่ว่า Article 9 นี้ มุ่งที่จะป้องกันภาวะภาษีซ้ำซ้อนในเชิงเศรษฐศาสตร์ระหว่างรัฐ

ดังนั้นเมื่อพิจารณาแล้ว Article 9 OECD Model ซึ่งมีหลักการอาศัยระเป็นสาระสำคัญมิได้เป็นหนึ่งในมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี หรือมาตรการป้องกันการหนีภาษี ลักษณะในการตีความความหมายของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตาม Article 9 ย่อมมิได้มุ่งที่จะตีความในขอบเขตที่กว้าง และมีได้มุ่งให้นำบทบัญญัติเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีที่มีผลเป็นการทั่วไป (General Anti-tax Avoidance) มาปรับใช้ในกรณีการกำหนดราคาโอนเพื่อครอบคลุมทุกสถานการณ์ โดยมีประเทศที่กำหนดกฎหมายภายในสอดคล้องกับกรอบของ OECD ซึ่งในกรณีนี้จะกล่าวถึง ประเทศอังกฤษ และประเทศเดนมาร์ก

3.1.1 ลักษณะการบัญญัติที่สอดคล้องกับกรอบองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา

(1) ประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษเป็นหนึ่งในประเทศที่มีการกล่าวถึงแนวคิดในเรื่องนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในกฎหมายภายในประเทศ โดยนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันหรือ Associated Enterprises นี้ ปรากฏอยู่ใน UK Finance Act ปีค.ศ. 1915 โดยได้กำหนดลักษณะการควบคุมอย่างมีนัยยะสำคัญ (Substantial Control) อันจะแสดงให้เห็นว่ามีความสัมพันธ์ระหว่างนิติบุคคลสองแห่งขึ้น ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์แรกๆที่ปรากฏในกฎหมายภายในของประเทศไทยในการพิจารณาธุรกรรมระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และต่อมาก็ได้มีการพัฒนาการให้ความหมายของ เกณฑ์การควบคุม ให้หมายถึงอำนาจควบคุมที่มีขึ้นตามกฎหมายทางนิตินัย หรือที่เรียกว่า de jure control เท่านั้น โดยหลักการนี้ปรากฏอยู่ใน Income Tax Act ของประเทศอังกฤษ นับแต่ปีค.ศ. 1952⁵² ประเทศอังกฤษจึงเป็นประเทศที่มีการกำหนดขอบเขตการตีความนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันแบบแคบ (Narrow Concept) เช่นเดียวกับกรอบการตีความของ Article 9 แห่ง OECD Model ที่ได้กล่าวไปในข้างต้น

เงื่อนไขในการพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์นั้น ปรากฏอยู่ในกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนที่มีชื่อว่า Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 หรือ TIOPA 2010 Part 4 ซึ่งเป็นส่วนที่บัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนโดยเฉพาะ ซึ่งใช้บังคับทั้งกับภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา⁵³ มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนของประเทศอังกฤษนั้น มิได้มุ่งพิจารณาเฉพาะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันข้ามรัฐ หรือบริษัทข้ามชาติ แต่เป็นมาตรการที่ครอบคลุมทั้งนิติบุคคล และบุคคลธรรมดาที่มีความสัมพันธ์กันในประเทศอีกด้วย⁵⁴ ดังนั้นในการพิจารณาว่ามีการกำหนดราคาโอนเพื่อประโยชน์ทางภาษีตาม

⁵² R.S.J. Dwarkasing, Associated Enterprises – A Concept Essential for the Application of the Arm’s Length Principle and Transfer Pricing (Dwarkasing & Partners 2011) : 335 – 372

⁵³ Taxation (International and Other Provisions) Act 2010, Part 4, Chapter 1, Section 146

⁵⁴ HM Revenue & Customs, Guidance Transfer pricing: transactions between connected companies [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <https://www.gov.uk/guidance/transfer-pricing-transactions-between-connected-companies#:~:text=The%20UK%20legislation>

กฎหมายอังกฤษหรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาทั้งความสัมพันธ์อันเกิดขึ้นระหว่างนิติบุคคล รวมถึงความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลธรรมดากับนิติบุคคลด้วย โดยในการคำนวณภาษีตาม TIOPA นั้น จะต้องคำนวณอย่างสอดคล้องกับหลักการอาชีวะ ซึ่งในการพิจารณาเงื่อนไขอื่นจะทำให้บุคคลหรือนิติบุคคลมีความสัมพันธ์กันตาม TIOPA นี้ จึงต้องพิจารณาจากเงื่อนไขการมีส่วนร่วมหรือเกี่ยวข้องกันตาม Section 148 ซึ่งได้กำหนดหลักการไว้เป็นสองหลักเกณฑ์ว่า นิติบุคคลสองแห่งมีความสัมพันธ์กันในกรณี⁵⁵

1. มีข้อตกลงที่ทางการเงินระหว่างกัน (financial arrangements) โดยในช่วงระยะเวลา 6 เดือน ก่อน ตลอดจนถึงวันที่จัดทำ หรือ กำหนดเงื่อนไขข้อตกลงทางการเงิน นั้น นิติบุคคลฝ่ายหนึ่ง มีส่วนร่วมในการบริหาร ในการควบคุม หรือในทุนของอีกบุคคลหนึ่ง ทั้งทางตรงและทางอ้อม หรือ มีบุคคลเดียวกัน หรือกลุ่มบุคคลเดียวกัน มีส่วนร่วมในการบริหาร ในการควบคุม หรือในทุนของนิติบุคคลทั้งสอง

2. มีข้อตกลงที่ไม่เกี่ยวข้องกับทางการเงินระหว่างกัน โดยในขณะที่จัดทำ หรือ กำหนดเงื่อนไขข้อตกลงอันไม่เกี่ยวข้องกับการเงิน นิติบุคคลฝ่ายหนึ่ง มีส่วนร่วมในการบริหาร ในการควบคุม หรือในทุนของอีกบุคคลหนึ่ง ทั้งทางตรงและทางอ้อม หรือ มีบุคคลเดียวกัน หรือกลุ่มบุคคลเดียวกัน มีส่วนร่วมในการบริหาร ในการควบคุม หรือในทุนของนิติบุคคลทั้งสอง

ซึ่งในการพิจารณาถึง การมีส่วนร่วมทั้งทางตรงและทางอ้อม ตาม Section 148 นี้ จะต้องพิจารณาควบคู่ไปกับเงื่อนไขตาม Section 157 ที่ได้กำหนดหลักการไว้ว่าบุคคลหนึ่งจะถูกพิจารณาว่ามีส่วนร่วมทางตรง (Direct Participation) ในการบริหาร ในการควบคุม และในทุน ของอีกนิติบุคคลหนึ่ง มีลักษณะอย่างไร ซึ่งหากพิจารณาจากลักษณะการบัญญัติของ Section 157 นี้ อาจสังเกตได้ว่ามีลักษณะการใช้คำในการบัญญัติสอดคล้องกับ Article 9 ของ OECD Model กล่าวคือ Section 157 (2) นี้วางหลักการไว้ว่า บุคคลจะถูกพิจารณาว่ามีส่วนร่วมทางตรงในทุน การจัดการ และในการควบคุม ก็ต่อเมื่ออีกฝ่ายมีสถานะเป็นนิติบุคคล ที่อยู่ภายใต้อำนาจควบคุมของบุคคลดังกล่าว⁵⁶ ซึ่งกฎหมายของประเทศอังกฤษมีการกำหนดหลักการเรื่องอำนาจควบคุมไว้ในกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือ Corporation Tax Act 2010 Section 1124 โดยได้กำหนดลักษณะที่อำนาจในการควบคุมดังต่อไปนี้⁵⁷

%20allows%20only,or%20reduce%20a%20tax%20loss.&text=The%20UK%27s%20transfer%20pricing%20legislation%20also%20a%20applies%20to%20transactions%20between,to%20transactions%20between%20connected%20parties

⁵⁵ Taxation (International and Other Provisions) Act 2010, Part 4, Chapter 1, Section 148

⁵⁶ Section 157 Taxation (International and Other Provisions) Act 2010

“..(2) a person is directly participating in the management, control or capital of another person at a particular time if (and only if) that other person is at that time –

(a) a body corporate or a firm, and

(b) controlled by the first person.”

⁵⁷ Corporation Tax Act 2010 Section 1124

- กรณีที่บุคคลธรรมดาจะถือว่าเป็นผู้มีอำนาจควบคุมนิติบุคคลหนึ่งตาม Section 1124
 - 1) บุคคลดังกล่าว ถือหุ้น หรือมีสิทธิออกเสียง ในนิติบุคคลดังกล่าว หรือ
 - 2) บุคคลนั้นได้อำนาจควบคุมมาจากจากข้อบังคับบริษัท หรือเอกสารใดๆที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลนั้น ในลักษณะที่ทำให้การดำเนินงานประกอบธุรกิจของนิติบุคคลดังกล่าว เป็นไปตามความประสงค์ของบุคคลนี้
 - 3) นิติบุคคลประกอบธุรกิจตามความประสงค์ของบุคคลดังกล่าว

- กรณีที่นิติบุคคลจะถือว่าเป็นผู้มีอำนาจควบคุมอีกนิติบุคคลหนึ่งตาม Section 1124

นิติบุคคลจะถือว่าเป็นผู้มีอำนาจควบคุมอีกนิติบุคคลหนึ่ง ในกรณีที่ นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นในสัดส่วนกว่าครึ่งของทรัพย์สินทั้งหมดของอีกนิติบุคคลหนึ่ง หรือในสัดส่วนกว่าครึ่งของรายได้ทั้งหมดของนิติบุคคลนั้น

ดังนั้นเมื่อพิจารณาอำนาจควบคุมตาม Section 157 Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 ประกอบกับอำนาจควบคุมตาม section 1124(2) ของกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporation Tax Act of 2010) แล้วอาจเห็นได้ว่าอำนาจควบคุม หมายถึงกรณีที่บุคคลมีอำนาจควบคุมการดำเนินธุรกิจของนิติบุคคลให้เป็นไปตามประสงค์ของตน ซึ่งอำนาจดังกล่าวอาจได้มาจากการเป็นผู้ถือหุ้น หรือจากข้อบังคับของบริษัท ซึ่งเป็นอำนาจ อันได้มาจากการถือหุ้น ซึ่งเป็นอำนาจความเป็นเจ้าของทางนิตินัย

ทั้งนี้เมื่อพิจารณาตาม Section 159 ที่ได้กำหนดความหมายของการมีส่วนร่วมทางอ้อมในการบริหารในการควบคุม และในทุน ที่ได้กำหนดหลักการไว้ว่า บุคคลหนึ่ง (P) จะถูกพิจารณาว่ามีส่วนร่วมทางอ้อมในการบริหาร ในการควบคุม และในทุน (indirect participation) ในกรณีที่ ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง บุคคลหนึ่ง (P) นี้จะ ได้มาซึ่งสิทธิ และอำนาจในการมีส่วนร่วมทางตรงในการบริหาร ในการควบคุม และในทุน ในอีกนิติบุคคลหนึ่ง (A) ภายใต้เงื่อนไขของ Section 159(3) ยกตัวอย่างเช่น สิทธิและอำนาจที่อยู่ภายใต้เงื่อนไข อันจะได้ในอนาคต แต่ปัจจุบันยังไม่ได้มาซึ่งสิทธิดังกล่าว⁵⁸ นอกจากนี้ Section 160 ได้กำหนดกรณีการมีส่วนร่วมทางอ้อมเพิ่มเติมว่า ให้หมายถึงกรณีที่บุคคลหนึ่ง เป็นหนึ่งในผู้ถือหุ้นรายใหญ่ (major participants) ในอีกนิติบุคคลหนึ่ง ซึ่ง Section

“Control”

“... (2)In relation to a body corporate (“company A”), “control” means the power of a person (“P”) to secure—

(a) by means of the holding of shares or the possession of voting power in relation to that or any other body corporate, or

(b) as a result of any powers conferred by the articles of association or other document regulating that or any other body corporate,

that the affairs of company A are conducted in accordance with P's wishes.

(3)In relation to a partnership, “control” means the right to a share of more than half the assets, or of more than half the income, of the partnership.

⁵⁸ Taxation (International and Other Provisions) Act 2010, Part 4, Chapter 1, Section 159 (2)

160 (3) (4) และ (5) ได้กำหนดหลักการไว้ว่า การเป็นหนึ่งในผู้ถือหุ้นรายใหญ่อันจะทำให้ถูกพิจารณาว่ามีส่วนร่วมทางอ้อมนี้ หมายถึง กรณีบุคคลหนึ่ง (A) ร่วมกัน กับอีกบุคคลหนึ่ง (B) ถือหุ้นในนิติบุคคล (C) รวมกันเป็นจำนวนตั้งแต่ร้อยละ 40 ขึ้นไป จึงสังเกตได้ว่ากฎหมายอันเกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนของประเทศอังกฤษนั้น มุ่งพิจารณาที่สัดส่วนการถือหุ้นในการพิจารณาถึงความสัมพันธ์กันระหว่างสองนิติบุคคล

ต่อมาได้มีการประกาศหลักเกณฑ์ใหม่เพิ่มเติม⁵⁹ ใน Section 55(1) แห่ง Finance Act 2011 ที่ได้วางหลักการในการพิจารณา ความสัมพันธ์ระหว่างนิติบุคคลโดยมีการนำ หลักเรื่องการพึ่งพากันทางธุรกิจอย่างมีนัยยะสำคัญ (substantially commercially interdependent) มาเป็นเงื่อนไขในการพิจารณา ธุรกิจที่เกิดขึ้นหลังวันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 2011 กล่าวคือ ในกรณีที่นิติบุคคลสองแห่ง ซึ่งเป็นที่สงสัยว่ามีความสัมพันธ์ต่อกันหรือไม่ นั้นเข้าทำธุรกรรมระหว่างกันตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 2011 เป็นต้นไป จะต้องมีการพิจารณาก่อนว่า นิติบุคคลทั้งสองแห่งมีลักษณะการพึ่งพากันทางธุรกิจอย่างมีนัยยะสำคัญหรือไม่ โดยอาจแบ่งการพิจารณาเป็นสองกรณีได้แก่⁶⁰

- กรณีที่ นิติบุคคลทั้งสองแห่งมีลักษณะการพึ่งพากันทางธุรกิจอย่างมีนัยยะสำคัญ
ธุรกรรมหรือข้อตกลงใดๆ ที่เกิดขึ้นระหว่างนิติบุคคลที่มีลักษณะการพึ่งพากันทางธุรกิจอย่างมีนัยยะสำคัญ การพิจารณาอำนาจควบคุมให้ใช้ตามกฎหมายเดิม โดยพิจารณาทั้งการมีส่วนร่วมทั้งทางตรง และทางอ้อมผ่านผู้ที่มีความเกี่ยวข้อง เช่น ญาติ พี่น้อง พ่อ แม่ เป็นต้น
- กรณีที่ นิติบุคคลทั้งสองแห่งไม่มีลักษณะการพึ่งพากันทางธุรกิจอย่างมีนัยยะสำคัญ
ธุรกรรมหรือข้อตกลงใดๆ ที่เกิดขึ้นระหว่างนิติบุคคลที่ไม่มีลักษณะการพึ่งพากันทางธุรกิจอย่างมีนัยยะสำคัญ จะไม่ถูกนำสิทธิที่เกิดขึ้นโดยทางอ้อมมาพิจารณาอำนาจควบคุม โดยนิติบุคคลสองแห่งที่ไม่มีลักษณะการพึ่งพากันทางธุรกิจอย่างมีนัยยะสำคัญจะถูกพิจารณาว่าเป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันได้เฉพาะในกรณีที่บุคคล หรือกลุ่มบุคคลเดียวกัน มีอำนาจควบคุมทางตรงผ่านสัดส่วนการถือหุ้นรวมกัน (Direct Control) ในจำนวน นิติบุคคลทั้งสองแห่ง ในขณะที่ก่อนที่หลักเกณฑ์ใหม่จะถูกเพิ่มเติมเข้ามา การมีส่วนร่วมทางอ้อมนี้ หมายถึง กรณีบุคคลหนึ่ง (A) ร่วมกัน กับอีกบุคคลหนึ่ง (B) ถือหุ้นในนิติบุคคล (C) รวมกันเป็นจำนวนตั้งแต่ร้อยละ 40 ขึ้นไป โดยไม่จำเป็นจะต้องพิจารณาว่านิติบุคคลทั้งสองแห่ง มีการพึ่งพากันในการดำเนินธุรกิจอย่างมีนัยยะสำคัญหรือไม่ ซึ่งตามหลักเกณฑ์ใหม่นี้แม้ว่า ผู้ถือหุ้นตั้งแต่สองคนขึ้นไปร่วมกันถือหุ้นในนิติบุคคลสองแห่งเป็นจำนวนเสียงข้างมากกว่าครึ่งหรือไม่ แต่หากนิติบุคคลทั้งสองแห่งมิได้มีลักษณะการพึ่งพากันทางธุรกิจอย่างมีนัยยะสำคัญ นิติบุคคลทั้งสองแห่งจะไม่ถูกพิจารณาว่ามีความสัมพันธ์กันตามกฎหมายใหม่นี้

⁵⁹ Section 55(1) of the Finance Act 2011 (c. 11) substituted a new section 27 into the Corporation Tax Act 2010 (“CTA”) (c. 4).

⁶⁰ Rossmartin, What is an associated company [ออนไลน์], 10 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา

<https://www.rossmartin.co.uk/companies/running-the-business/181-what-is-an-associated-company>

ดังนั้นธุรกรรมที่เกิดขึ้นนับแต่วันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 2011 จะต้องใช้หลักการพิจารณาเพิ่มเติมว่านิติบุคคลทั้งสองแห่งนั้นมีลักษณะการพึ่งพากันทางธุรกิจอย่างมีนัยยะสำคัญหรือไม่ โดย Article 2 แห่ง Corporation Tax Act 2010 (Factors Determining Substantial Commercial Interdependence) Order 2011 ของประเทศอังกฤษได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาไว้ว่าการดำเนินธุรกิจโดยพึ่งพากันนั้นแบ่งออกเป็น การพึ่งพาทางการเงิน ด้านเศรษฐกิจ ตลอดจนการบริหารจัดการ⁶¹ ซึ่งได้ขยายความการพึ่งพาในด้านต่างๆไว้ใน Article 3, Article 4 และ Article 5 ตามลำดับ ซึ่งการพึ่งพาทางการเงินตาม Article 3 นั้นหมายถึง การที่นิติบุคคลฝ่ายหนึ่งช่วยเหลือด้านการเงินของอีกนิติบุคคลหนึ่งทั้งทางตรงและทางอ้อม หรือ อาจเป็นกรณีที่นิติบุคคลทั้งสองแห่งมีผลประโยชน์ทางการเงินในธุรกิจเดียวกัน⁶² ส่วนการพึ่งพาในด้านเศรษฐกิจตาม Article 4 นั้นหมายถึง กรณีที่นิติบุคคลสองแห่งมีวัตถุประสงค์ในการดำเนินธุรกิจเดียวกัน หรือมีฐานลูกค้าร่วมกัน⁶³ และสุดท้ายการพึ่งพากันในด้านการบริหารจัดการ ตาม Article 5 หมายถึง กรณีที่นิติบุคคลสองแห่ง มีการบริหารจัดการร่วมกัน มีพนักงานบริษัทเดียวกัน ครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างร่วมกัน ตลอดจนการใช้อุปกรณ์ร่วมกัน⁶⁴

⁶¹ In determining for the purposes of section 27 of the Corporation Tax Act 2010 (attribution to persons of rights and powers of their associates) whether a relationship between two companies amounts to “substantial commercial interdependence”, the following factors are to be taken into account—

- (a) the degree to which the companies are financially interdependent,
- (b) the degree to which the companies are economically interdependent, and
- (c) the degree to which the companies are organisationally interdependent.

⁶² Two companies are “financially interdependent” for the purposes of article 2 if (in particular)—

- (a) one gives financial support (directly or indirectly) to the other, or
- (b) each has a financial interest in the affairs of the same business.

⁶³ The Corporation Tax Act 2010 (Factors Determining Substantial Commercial Interdependence) Order 2011

“Economically interdependent”

4. Two companies are “economically interdependent” for the purposes of article 2 if (in particular)—

- (a) the companies seek to realise the same economic objective,
- (b) the activities of one benefit the other, or
- (c) the companies have common customers”

⁶⁴ The Corporation Tax Act 2010 (Factors Determining Substantial Commercial Interdependence) Order 2011

“Organisationally interdependent”

5. Two companies are “organisationally interdependent” for the purposes of article 2 if (in particular) the businesses of the companies have or use—

- (a) common management,
- (b) common employees,

จากการพิจารณากฎหมายอันเกี่ยวข้องกับการป้องกันการกำหนดราคาโอนเพื่อประโยชน์ทางภาษีของประเทศอังกฤษจึงเห็นได้ว่าประเทศอังกฤษนั้นมีแนวทางการกำหนดขอบเขตนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันสอดคล้องกับแนวทางของ Article 9 OECD Model โดยมีการพิจารณาที่ อำนาจควบคุมผ่านความเป็นเจ้าของทางนิตินัย โดยพิจารณาจากสัดส่วนการถือหุ้นเป็นหลัก โดยการมีส่วนร่วมทั้งทางบริหาร ทางการควบคุม ตลอดจนมีส่วนร่วมในทุน ล้วนเป็นการพิจารณาจากสัดส่วนการถือหุ้นทั้งทางตรงและทางอ้อม อย่างไรก็ตามก็ยังมีจุดที่น่าสังเกตได้แก่กฎหมายใหม่ ซึ่งปรากฏอยู่ใน Section 55 (1) แห่ง Finance Act 2011 มีการกำหนดขอบเขตการพิจารณาการมีส่วนร่วมทางอ้อม ที่ได้มีการนำประเด็นเรื่องการดำเนินธุรกิจโดยพึ่งพากันอย่างมีนัยยะสำคัญของทั้งสองนิติบุคคล มาเป็นหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าหากนิติบุคคลทั้งสองแห่งมิได้มีการดำเนินธุรกิจโดยพึ่งพากันอย่างมีนัยยะสำคัญทางการเงิน เศรษฐกิจ หรือการบริหารจัดการ ย่อมมีจำเป็นจะต้องนำส่วนร่วมทางอ้อมของผู้ถือหุ้นมาพิจารณา ซึ่งเป็นการนำความเกี่ยวข้องกันในการดำเนินธุรกิจตามข้อเท็จจริงมาพิจารณาประกอบด้วย แต่ก็เป็นเพียงการนำมาพิจารณาประกอบเพื่อพิจารณาต่อไปว่าควรจะต้องนำการมีส่วนร่วมทางอ้อมมานับร่วมกับสัดส่วนการถือหุ้นของนิติบุคคลหนึ่งหรือไม่เท่านั้น

(2) ประเทศเดนมาร์ก

ประเทศเดนมาร์กมีการบัญญัติกฎหมายภายในเพื่อกำหนดขอบเขตนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันแบบแคบเช่นเดียวกัน โดยได้กำหนดหลักกฎหมายภายในประเทศไว้ว่า เกณฑ์ในการพิจารณาว่า นิติบุคคลหนึ่งมีอำนาจในการควบคุม (Participation in control) อีกนิติบุคคลหนึ่งหรือไม่นั้น พิจารณานบนพื้นฐานว่า มีบุคคล หรือกลุ่มบุคคลเดียวกันใด ควบคุมนิติบุคคลทั้งสองนั้นทางนิตินัยผ่านการถือหุ้นหรือไม่ สังเกตได้จากกฎหมายว่าด้วยการประเมินภาษี Danish Tax Assessment Act ของประเทศเดนมาร์ก Section 2 ที่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า อำนาจควบคุมหมายถึงการที่นิติบุคคล หรือบุคคล ถือหุ้นทั้งทางตรงและทางอ้อม ในสัดส่วนตั้งแต่ร้อยละ 50 ของทุนจดทะเบียน หรือ ของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง ในอีกนิติบุคคลหนึ่ง⁶⁵ จาก Section 2 นี้จึงเห็นได้ว่า จำนวนการถือหุ้นเป็นสาระสำคัญในการพิจารณาอำนาจควบคุมของประเทศเดนมาร์ก และการถือหุ้นนี้เป็นอำนาจควบคุมโดยพิจารณาเพียงแค่สัดส่วนความเป็นเจ้าของผ่านการถือหุ้น จึงเป็นการกำหนดขอบเขตนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่สอดคล้องกับแนวทางของ OECD

(c)common premises, or

(d)common equipment”

⁶⁵ Pwc, International Transfer Pricing – Denmark [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <https://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/denmark.pdf>

นอกจากนี้เมื่อพิจารณา Section 3B ในกฎหมายว่าด้วยการควบคุมภาษี หรือ Danish Tax Control Act ที่ได้มีการกำหนดเกณฑ์การพิจารณาอำนาจควบคุมตามกฎหมาย (de jure control) ซึ่งมีขอบเขตความหมายที่แคบกว่า อำนาจควบคุมตามข้อเท็จจริง (de facto control) กล่าวคือเป็นอำนาจควบคุมอันเกิดจากสัดส่วนการถือหุ้น ซึ่งอำนาจในการควบคุมการตัดสินใจแบบ de jure control นี้จะเป็นการควบคุมผ่านการออกเสียงในที่ประชุมผู้ถือหุ้น ตามสัดส่วนหุ้นและคะแนนเสียงที่ได้มาตามกฎหมาย ในขณะที่ อำนาจควบคุมตามข้อเท็จจริง หรือ de facto control นั้น หมายถึง อำนาจในการควบคุม ที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของบริษัท แม้จะมีได้มีอำนาจตามกฎหมายผ่านสัดส่วนการถือหุ้นแล้วก็ตาม⁶⁶

นอกจากนี้ Section 16H ใน Danish Tax Assessment Act ได้กำหนดความหมายของ การควบคุมไว้สอดคล้องกับบทบัญญัติทั้งสองที่ได้กล่าวไป โดยได้วางหลักการว่า ตามกฎหมายภายในของประเทศเดนมาร์กแล้ว การมีอำนาจควบคุม หมายถึง การถือหุ้นส่วนใหญ่ หรือการถือหุ้นเป็นเสียงข้างมาก ซึ่งเมื่อพิจารณาตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวแล้ว จะเห็นว่าเป็นอำนาจควบคุมที่ได้มาจากจำนวนหุ้นที่ถือครอง เป็นการมีส่วนร่วมในทุนทางนิตินัย อันนำมาซึ่งสิทธิความเป็นเจ้าของตามกฎหมาย หรือ de jure control นั่นเอง ดังนั้นหากธุรกรรมทางพาณิชย์เกิดขึ้นระหว่างนิติบุคคลในประเทศเดนมาร์ก กับนิติบุคคลต่างประเทศ โดยทั้งสองนิติบุคคลมิได้เป็นผู้ถือหุ้นในจำนวนเกินร้อยละ 50 ของอีกนิติบุคคลหนึ่ง นิติบุคคลทั้งสองย่อมไม่ถูกพิจารณาว่าเป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามกฎหมายของเดนมาร์ก แม่วานิติบุคคลทั้งสองอาจจะมีความสัมพันธ์ผ่านการควบคุมกันตามข้อเท็จจริงหรือ de facto control เดนมาร์กย่อมสามารถปฏิเสธที่จะปรับปรุงกำไร หรือผลขาดทุน ที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมพาณิชย์ดังกล่าวนี้ได้⁶⁷

จากที่ได้กล่าวมาในข้างต้นจึงจะเห็นว่า ประเทศอังกฤษ และเดนมาร์กนั้น มีการกำหนดขอบเขตความหมายของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน โดยพิจารณาตามลักษณะทางกฎหมาย อันเป็นการใช้อำนาจควบคุมผ่านการถือหุ้น โดยการใช้สิทธิออกเสียงในที่ประชุม เป็นการกำหนดขอบเขตการตีความแบบแคบ (Narrow Concept) เหมือนกันทั้งสองประเทศ ซึ่งการกำหนดขอบเขตในลักษณะดังกล่าวสอดคล้องกับ แนวทางของ OECD ที่มุ่งจำกัดขอบเขตแต่เพียง de jure control และความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นภายใต้กฎหมายหุ้นส่วนและบริษัทเท่านั้น

3.1.2 ลักษณะการบัญญัติที่พิจารณาเฉพาะอำนาจควบคุมตามข้อเท็จจริง

ลักษณะการบัญญัตินิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะที่สอง เป็นลักษณะการมุ่งพิจารณาเฉพาะอำนาจควบคุมตามข้อเท็จจริง หรือที่เรียกว่า de facto control กล่าวคือมุ่งพิจารณาเฉพาะจากข้อเท็จจริงเป็นหลักกว่ามีการใช้อำนาจควบคุมหรือไม่ โดยไม่ได้ให้ความสำคัญกับรูปแบบตามกฎหมาย หรือรูปแบบการใช้อำนาจ

⁶⁶ Isabel Carendi และ Maria Lilliestierna, Associated Enterprises – What is the meaning of participation in control, หน้า 32

⁶⁷ Ibid, p. 42

ควบคุมดังกล่าว⁶⁸ ซึ่งแตกต่างจากลักษณะการบัญชีตีในแบบแรกที่เกณฑ์การพิจารณาอำนาจควบคุม เป็นไปตามกฎหมาย (de jure control) โดยลักษณะการบัญชีตีที่พิจารณาจากอำนาจควบคุมตามข้อเท็จจริงนี้จึงครอบคลุมกรณีต่างๆมากกว่า ลักษณะการบัญชีตีโดยพิจารณาจากอำนาจควบคุมตามกฎหมาย ในแบบแรก ซึ่งประเทศที่บัญชีตีกฎหมายภายในในลักษณะนี้ซึ่งผู้เขียนจะกล่าวถึง ได้แก่ กฎหมายภายในของ สหรัฐอเมริกา และประเทศเยอรมนี

(1) สหรัฐอเมริกา

สหรัฐอเมริกาเป็นหนึ่งในประเทศที่มีการพัฒนาแนวคิดเรื่องนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมาอย่างยาวนาน โดยมีกรกล่าวถึงครั้งแรกใน Section 482 Article 45 – 1 ใน Regulation 86 ของกฎหมายทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับ Transfer Pricing มีผลบังคับใช้ในปี ค.ศ. 1934⁶⁹ ซึ่งต่อมาแม้ว่าจะมีการพัฒนาเป็น Internal Revenue Code ในปี ค.ศ. 1939 และ 1954 แล้ว สหรัฐอเมริกาก็ยังคงหลักการแนวทางการตีความนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันไว้เช่นเดิมในทุกตัวบทกฎหมาย กล่าวคือ กำหนดขอบเขตของ อำนาจควบคุม (Control) ให้หมายถึง การควบคุมทุกรูปแบบ ทั้งทางตรงและทางอ้อม โดย US Regulations⁷⁰ ได้ให้ความเห็นไว้ว่า ในการพิจารณาอำนาจควบคุม จะต้องพิจารณาตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏ ไม่ว่าจะเป็นการใช้อำนาจควบคุมตามกฎหมายหรือไม่ได้ใช้อำนาจใดๆเลย ซึ่งนิติบุคคลที่มีธุรกรรมอันมีลักษณะเป็นการถ่ายโอนกำไร หรือผลขาดทุนระหว่างกัน จะถูกสันนิษฐานว่ามี อำนาจควบคุมระหว่างกัน

หน่วยงานจัดเก็บภาษีของสหรัฐอเมริกา หรือ Internal Revenue Service (IRS) ได้กำหนดเกณฑ์การพิจารณาอำนาจควบคุม หรือที่เรียกว่า Control test ขึ้นใน Section 482⁷¹ โดยมุ่งพิจารณาการควบคุมโดยข้อเท็จจริงซึ่งเป็นควบคุมทางพฤตินัยเป็นสำคัญ โดยมีได้คำนึงถึงการควบคุมผ่านการถือหุ้น หรือรูปแบบอื่นๆทางนิตินัยเป็นหลัก ทำให้การตีความ Section 482 ถูกตีความออกมาโดยไม่คำนึงถึงสัดส่วนการถือหุ้น กล่าวคือ นิติบุคคลสองแห่งอาจถูกพิจารณาว่ามีความสัมพันธ์กันได้ หากมีผลประโยชน์ร่วมกัน และเข้าทำธุรกรรมอันเชื่อได้ว่าเป็นการโยกย้ายกำไรเพื่อหนีภาษี นอกจากนี้ ศาลยังเคยมีคำพิพากษาว่า ลักษณะความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นจากอำนาจควบคุม หมายความว่ารวมถึงกรณีที่ เจ้าหน้าที่จากบริษัทหนึ่ง ถือหุ้นของบริษัทหนึ่ง และสามารถรวบรวมเสียงข้างมากจากคณะกรรมการบริหารของบริษัทนั้นได้ก็ถือว่า มีอำนาจควบคุมแล้ว แม้ว่าในความเป็นจริง จะไม่ได้ถือหุ้น

⁶⁸ PEER-REVIEWED ARTICLE, The Concept of Associated Enterprises, Ramon S.J. Dwarkasing, Intertax, Volume 41, Issue 8&9 2013 Kluwer Law International BV, The Netherlands page 425

⁶⁹ Isabel Carendi และ Maria Lilliestierna, Associated Enterprises – What is the meaning of participation in control, หน้า 46

⁷⁰ Treas. Reg 1.482-1(a)(3).

⁷¹ Section 482 "In any case of two or more organizations, trades, or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Secretary may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organizations, trades, or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any of such organizations, trades, or businesses."

หรือคะแนนเสียงส่วนใหญ่ก็ตาม⁷² นอกจากการพิจารณาอำนาจควบคุมตามข้อเท็จจริงแล้ว สหรัฐอเมริกายังหมายรวมรวมถึง ในกรณีที่ ผู้ถือหุ้นสองคน ถือหุ้นในจำนวนคนละ ร้อยละ 50 ได้กระทำการร่วมกัน หรือด้วยกัน ในการควบคุมบริษัทซึ่งตามหลักการนี้ ย่อมทำให้ Joint Venture ที่ร่วมลงทุนกันในอัตราส่วนร้อยละ 50 ก็ถือเป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันด้วย

นอกจากนี้กรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกา ได้มีการออกหนังสือตอบข้อหารือ (Field Service Advice memoranda) ถึงการตีความบังคับใช้ Section 482 ว่าให้สามารถปรับปรุงรายได้ของนิติบุคคลซึ่งไม่มีความสัมพันธ์กัน และได้ทำธุรกรรมระหว่างกันเพียงครั้งเดียว แต่มีวัตถุประสงค์ในการประกอบธุรกิจเพื่อผลประโยชน์เดียวกัน อันมีเหตุอันเชื่อได้ว่าอาจจะโอนถ่ายเงินได้ หรือ รายจ่ายระหว่างกัน ก็อาจจะถูกปรับปรุงรายได้ตาม Section 482 นี้ได้ ซึ่งเป็นการกำหนดขอบเขตการตีความนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ตามพฤติการณ์ที่เกิดขึ้นตามข้อเท็จจริงเป็นกรณีไป⁷³

นอกจากนี้คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกา (SEC) ก็ได้มีการให้ความหมายของการควบคุมไว้ใน SEC rule ข้อ 405 ว่าการควบคุมนั้นหมายถึง การครอบครองไว้ซึ่งอำนาจทั้งทางตรงและทางอ้อม ในการสั่ง หรือทำให้เกิดการกำหนดทิศทางในการบริหารบริษัท หรือกำหนดนโยบายของบริษัท ผ่านสิทธิออกเสียงจากความเป็นเจ้าของหลักทรัพย์ โดยสัญญา หรือโดยวิธีอื่นๆ⁷⁴ ซึ่งเมื่อพิจารณาจาก SEC rule ดังกล่าวประกอบ จะเห็นว่าแม้แต่กฎหมายอันเกี่ยวข้องกับบริษัทจดทะเบียนตามกฎหมายมหาชนของประเทศสหรัฐอเมริกา ก็ได้มุ่งพิจารณาอำนาจควบคุมกิจการตามกฎหมายซึ่งเกี่ยวข้องกับสิทธิในการออกเสียงของผู้ถือหุ้นข้างมาก แต่เป็นการมุ่งพิจารณาจากการใช้อำนาจในการกำหนดทิศทางหรือนโยบายของกิจการโดยพฤตินัยตามความเป็นจริง หรือ de facto control เช่นเดียวกัน ประกอบกับ US Treasury Regulations Section ที่ 1.482 1(4) ยังได้มีการกำหนดในเรื่องอำนาจควบคุมไว้ว่า อำนาจควบคุมนั้นเป็นสิ่งที่แน่นอน ไม่ขึ้นอยู่กับรูปแบบ หรือการใช้อำนาจ และให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่า มีอำนาจควบคุมเกิดขึ้น หากเกิดการโยกย้ายกำไร หรือเพิ่มภาระรายจ่าย⁷⁵

(2) ประเทศแคนาดา

แคนาดาเป็นอีกหนึ่งประเทศที่ใช้หลักการพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน จากอำนาจควบคุมตามข้อเท็จจริงหรือ de facto control เช่นเดียวกับสหรัฐอเมริกา โดยแต่เดิมก่อนที่จะมีการปฏิรูปกฎหมายในปี.ศ. 1960 แคนาดา ได้กำหนดหลักเกณฑ์พิจารณาให้นิติบุคคลมีความสัมพันธ์กัน จากสัดส่วนการถือ

⁷² Isabel Carendi และ Maria Lilliestierna, Associated Enterprises – What is the meaning of participation in control, หน้า 45

⁷³ Ibid, 46

⁷⁴ SEC Rule 405 provides that “control means the possession, directly or indirectly, of the power to infect or cause the direction of the management or policies of a corporation through the ownership of voting securities, by contract, or otherwise.”

⁷⁵ US Treasury Regulations Section 1.482 1(4): It is the reality of the control that is decisive, not its form or the mode of its exercise. A presumption of control arises if income or deductions have been arbitrarily shifted

หุ่นตามกฎหมายร้อยละ 70 ขึ้นไป แต่ต่อมาได้พัฒนาการพิจารณาตามกฎ 7 ข้อ หรือ The Seven Rules โดยหากเกิดกรณีซึ่งมีลักษณะตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งในช่วงใดก็ตามของปีภาษีใด นิติบุคคลทั้งสองแห่งจะถูกพิจารณาว่าเป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในปีภาษีดังกล่าว ซึ่ง The Seven Rules⁷⁶

ต่อมากฎหมาย Income Tax Act ของประเทศแคนาดาได้พัฒนาหลักการในเรื่องดังกล่าว โดยได้กำหนดนิยามนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันใน Sections 251 (2)(c) ไว้ว่า⁷⁷ นิติบุคคลสองแห่ง จะถูกพิจารณาว่าเป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตาม Income Tax Act ฉบับดังกล่าวในกรณีนี้ที่

1. นิติบุคคลทั้งสองแห่งถูกควบคุม (Control) โดยบุคคล หรือกลุ่มบุคคลเดียวกัน
2. บุคคล (P1) ที่มีอำนาจควบคุมนิติบุคคลหนึ่ง (A) มีความสัมพันธ์กับอีกบุคคลหนึ่ง (P2) ที่มีอำนาจควบคุมนิติบุคคลอีกนิติบุคคลหนึ่ง (B)
3. นิติบุคคลหนึ่งถูกควบคุมโดยบุคคลหนึ่ง และบุคคลนั้นมีความสัมพันธ์กับสมาชิกในกลุ่มบุคคลที่ควบคุมอีกนิติบุคคลหนึ่ง
4. บุคคลหนึ่งมีอำนาจควบคุมนิติบุคคลหนึ่ง โดยบุคคลดังกล่าวมีความสัมพันธ์กับสมาชิกทุกคนของกลุ่มบุคคลที่ควบคุมอีกนิติบุคคลหนึ่ง แม้ภายในกลุ่มบุคคลนั้นมิได้มีความสัมพันธ์กัน
5. สมาชิกคนใดคนหนึ่งในกลุ่มบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกันและมีอำนาจควบคุมนิติบุคคลหนึ่ง มีความสัมพันธ์กับสมาชิกทุกคนของกลุ่มบุคคลที่ควบคุมอีกนิติบุคคลหนึ่ง โดยอีกกลุ่มบุคคลนั้นมิได้มีความสัมพันธ์กัน หรือ
6. สมาชิกทุกคนในกลุ่มบุคคลที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกันมีอำนาจควบคุมนิติบุคคลหนึ่ง มีความสัมพันธ์กันกับ สมาชิกอย่างน้อยหนึ่งคนในกลุ่มที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน ซึ่งมีอำนาจควบคุมอีกนิติบุคคลหนึ่ง⁷⁸

⁷⁶ Paul Beckmann, Associated Corporations and Canadian Taxation, 2 U. BRIT. COLUM. L. REV. 233 (1965). Page 237

⁷⁷ Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.))

⁷⁸ Canada Income Tax Act R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.) PART XVII

Section 251 "... (2) For the purpose of this Act, *related persons*, or persons related to each other, are...

(c) any two corporations

(i) if they are controlled by the same person or group of persons,

(ii) if each of the corporations is controlled by one person and the person who controls one of the corporations is related to the person who controls the other corporation,

(iii) if one of the corporations is controlled by one person and that person is related to any member of a related group that controls the other corporation,

(iv) if one of the corporations is controlled by one person and that person is related to each member of an unrelated group that controls the other corporation,

(v) if any member of a related group that controls one of the corporations is related to each member of an unrelated group that controls the other corporation, or

(vi) if each member of an unrelated group that controls one of the corporations is related to at least one member of an unrelated group that controls the other corporation.

จากบทบัญญัติภายในกฎหมาย Income Tax Act ของประเทศแคนาดาตั้งกล่าวจะเห็นได้ว่า กฎหมายมุ่งให้ความสำคัญกับอำนาจควบคุม ที่บุคคล กลุ่มบุคคล หรือนิติบุคคลมีต่ออีกนิติบุคคลหนึ่ง อย่างไรก็ตามก็ตี ในการพิจารณาจำเป็นจะต้องนำหลักการเรื่อง Control หรืออำนาจควบคุมว่ามีลักษณะอย่างไรมาพิจารณาเป็น สาระสำคัญ ซึ่งเมื่อพิจารณาจาก Income Tax Act ที่ได้กล่าวไปในข้างต้นแล้วจะเห็นได้ว่า อำนาจควบคุม ตาม บทบัญญัติดังกล่าว เป็นรูปแบบการกำหนดขอบเขตการตีความนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ตามลักษณะที่เกิดขึ้น ตามข้อเท็จจริง De facto Control จึงเป็นการกำหนดขอบเขตการตีความนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันแบบกว้าง เช่นเดียวกับสหรัฐอเมริกา โดยสังเกตได้จากบทบัญญัติอันเป็นบทนิยามความหมายนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ กันมิได้มุ่งพิจารณาอำนาจควบคุมอันเกิดจากสัดส่วนการถือหุ้นที่เป็นเสียงข้างมาก แต่กลับมุ่งพิจารณาอำนาจ ควบคุมตามความเป็นจริง ทั้งอำนาจควบคุมในทางตรง และทางอ้อม

3.1.3 ลักษณะการบัญญัติที่พิจารณาทั้งอำนาจควบคุมตามกฎหมาย และข้อเท็จจริง

นอกจากลักษณะการบัญญัติกฎหมายภายในที่มุ่งพิจารณาอำนาจควบคุมตามกฎหมาย ผ่านสัดส่วน การถือหุ้น หรือ การมุ่งพิจารณาอำนาจควบคุมตามข้อเท็จจริง ใดๆอย่างหนึ่งแล้ว บางประเทศก็มีการกำหนด หลักการนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันโดยอาศัยการพิจารณาอำนาจควบคุมทั้งสองอย่างควบคู่กันไปอีกด้วย ซึ่งใน กรณีนี้จะกล่าวถึง ประเทศอินเดีย และประเทศจีน

(1) ประเทศอินเดีย

ประเทศอินเดียนั้นเป็นหนึ่งในประเทศที่มีการเติบโตทางเศรษฐกิจอย่างรวดเร็ว แต่เพียงจะมีการ ประกาศกฎหมายอันเกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนได้ไม่นานนักเมื่อเทียบกับประเทศอื่นๆก่อนหน้านี้ โดยได้ถูก ประกาศบังคับใช้ครั้งแรก ในปี ค.ศ. 2002⁷⁹ ซึ่งกฎหมายอันเกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนปรากฏอยู่ใน Indian Income Tax Act ที่ได้กำหนดนิยามนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันใน Section 92A(1) โดยได้วางหลักการไว้ว่า นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน หมายถึง นิติบุคคลสองแห่ง ที่นิติบุคคลหนึ่ง (A) มีส่วนร่วม ทั้งทางตรง และ ทางอ้อม ในการบริหาร ,ในการควบคุม, ในทุน ของอีกนิติบุคคลหนึ่ง (B) หรืออีกกรณีหนึ่งตาม Section 92A(1) นี้ ได้แก่กรณีที่ บุคคลหรือกลุ่มบุคคลหนึ่ง มีส่วนร่วม ทั้งทางตรง และ ทางอ้อม ในการบริหาร ,ในการควบคุม, ใน ทุน ทั้งทางตรงและทางอ้อม หรือมีส่วนร่วมผ่านคนกลาง ในนิติบุคคลหนึ่ง (A) เป็นบุคคล หรือกลุ่มบุคคลเดียวกัน ที่มีส่วนร่วม ทั้งทางตรง และ ทางอ้อม ในการบริหาร ,ในการควบคุม, ในทุน ทั้งทางตรงและทางอ้อม ของอีกนิติ บุคคลหนึ่ง (B)⁸⁰

⁷⁹ Isabel Carendi และ Maria Lilliestiema, Associated Enterprises – What is the meaning of participation in control, หน้า 36

⁸⁰ Meaning of associated enterprise.

92A.(1) For the purposes of this section and sections 92, 92B, 92C, 92D, 92E and 92F, "associated enterprise", in relation to another enterprise, means an enterprise—

นอกจากนี้ Section 92A(2) ยังได้กำหนดลักษณะความสัมพันธ์ เพื่อประกอบการพิจารณาว่านิติบุคคลทั้งสองแห่งมีความสัมพันธ์กันตาม 92A(1) ไว้หรือไม่ในรายละเอียดอีกด้วย ซึ่งเป็นเงื่อนไขที่มีจำนวนข้อหลายข้อ มีลักษณะกว้าง เนื่องจากการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาความสัมพันธ์ทางพฤตินัย และได้มุ่งพิจารณาเฉพาะจำนวนการถือหุ้นเท่านั้น อันประกอบด้วย⁸¹

(a) which participates, directly or indirectly, or through one or more intermediaries, in the management or control or capital of the other enterprise; or

(b) in respect of which one or more persons who participate, directly or indirectly, or through one or more intermediaries, in its management or control or capital, are the same persons who participate, directly or indirectly, or through one or more intermediaries, in the management or control or capital of the other enterprise.

⁸¹ Meaning of associated enterprise.

92A (2) [For the purposes of sub-section (1), two enterprises shall be deemed to be associated enterprises if, at any time during the previous year,—]

(a) one enterprise holds, directly or indirectly, shares carrying not less than twenty-six per cent of the voting power in the other enterprise; or

(b) any person or enterprise holds, directly or indirectly, shares carrying not less than twenty-six per cent of the voting power in each of such enterprises; or

(c) a loan advanced by one enterprise to the other enterprise constitutes not less than fifty-one percent of the book value of the total assets of the other enterprise; or

(d) one enterprise guarantees not less than ten per cent of the total borrowings of the other enterprise; or

(e) more than half of the board of directors or members of the governing board, or one or more executive directors or executive members of the governing board of one enterprise, are appointed by the other enterprise; or

(f) more than half of the directors or members of the governing board, or one or more of the executive directors or members of the governing board, of each of the two enterprises are appointed by the same person or persons; or

(g) the manufacture or processing of goods or articles or business carried out by one enterprise is wholly dependent on the use of know-how, patents, copyrights, trade-marks, licences, franchises or any other business or commercial rights of similar nature, or any data, documentation, drawing or specification relating to any patent, invention, model, design, secret formula or process, of which the other enterprise is the owner or in respect of which the other enterprise has exclusive rights; or

(h) ninety percent or more of the raw materials and consumables required for the manufacture or processing of goods or articles carried out by one enterprise, are supplied by the other enterprise, or by persons specified by the other enterprise, and the prices and other conditions relating to the supply are influenced by such other enterprise; or

(i) the goods or articles manufactured or processed by one enterprise, are sold to the other enterprise or to persons specified by the other enterprise, and the prices and other conditions relating thereto are influenced by such other enterprise; or

(j) where one enterprise is controlled by an individual, the other enterprise is also controlled by such individual or his relative or jointly by such individual and relative of such individual; or

1. กรณีที่นิติบุคคลหนึ่ง (A) ถือหุ้นทั้งทางตรงและทางอ้อม ในจำนวนตั้งแต่ร้อยละ 26 ของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดในอีกนิติบุคคลหนึ่ง (B) หรือ
2. กรณีที่บุคคลหรือนิติบุคคลหนึ่ง ถือหุ้นของนิติบุคคลทั้งสองแห่ง ทั้งทางตรงและทางอ้อม ในจำนวนตั้งแต่ร้อยละ 26 ของจำนวนหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงทั้งหมด
3. กรณีที่นิติบุคคลหนึ่งให้กู้ยืมเงิน คิดเป็นจำนวนตั้งแต่ร้อยละ 51 ของมูลค่าของสินทรัพย์ตามงบดุล บริษัทของอีกนิติบุคคลหนึ่ง (book value)
4. กรณีที่นิติบุคคลหนึ่งค้ำประกันหนี้ของอีกนิติบุคคลหนึ่ง ในจำนวนตั้งแต่ร้อยละ 10 ของจำนวนหนี้ทั้งหมด
5. กรณีที่นิติบุคคลหนึ่งมีอำนาจในการแต่งตั้ง คณะกรรมการบริษัท หรือ สมาชิกกรรมการบริหาร ของอีกนิติบุคคลหนึ่ง ในจำนวนกว่าครึ่ง หรือ มีอำนาจในการแต่งตั้ง กรรมการบริหาร ของอีกนิติบุคคลหนึ่ง ตั้งแต่หนึ่งคนขึ้นไป
6. กรณีบุคคล หรือกลุ่มบุคคลเดียวกัน มีอำนาจในการแต่งตั้ง คณะกรรมการบริษัท หรือ สมาชิกกรรมการบริหาร ในจำนวนกว่าครึ่ง หรือ มีอำนาจในการแต่งตั้ง กรรมการบริหาร ตั้งแต่หนึ่งคนขึ้นไป ในทั้งสองนิติบุคคล
7. กรณีที่ขั้นตอนการผลิตสินค้า หรือการดำเนินธุรกิจทั้งหมดของนิติบุคคลหนึ่ง จำเป็นที่จะต้องอาศัย know-how, สิทธิบัตร, ลิขสิทธิ์, เครื่องหมายการค้า, ใบอนุญาต, สัมปทาน, หรือ สิทธิอื่นๆทางการค้าและการประกอบธุรกิจ ตลอดจนข้อมูล, เอกสาร, สูตร, กรรมวิธี ที่อีกนิติบุคคลหนึ่งครอบครองหรือเป็นเจ้าของอยู่
8. กรณีที่นิติบุคคลหนึ่งเป็นผู้ผลิต, จัดจำหน่าย หรือ จัดหาวัตถุดิบหรือสินค้าในจำนวนกว่าร้อยละ 90 ของอีกนิติบุคคลหนึ่ง และด้วยเหตุดังกล่าวส่งผลให้นิติบุคคลนี้มีอิทธิพลต่อการกำหนดราคาสินค้าของอีกนิติบุคคลหนึ่ง
9. กรณีที่นิติบุคคลหนึ่งจำหน่ายสินค้าที่ผลิตให้อีกนิติบุคคลหนึ่ง หรือจำหน่ายให้กับบุคคลที่ถูกแต่งตั้งโดยอีกนิติบุคคลหนึ่ง อันส่งผลให้ราคาและเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องอยู่ภายใต้อิทธิพลของอีกนิติบุคคลหนึ่งนี้
10. กรณีที่นิติบุคคลทั้งสองแห่งอยู่ภายใต้อำนาจควบคุมของบุคคล หรือ กลุ่มบุคคลเดียวกัน

(k) where one enterprise is controlled by a Hindu undivided family, the other enterprise is controlled by a member of such Hindu undivided family or by a relative of a member of such Hindu undivided family or jointly by such member and his relative; or

(l) where one enterprise is a firm, association of persons or body of individuals, the other enterprise holds not less than ten per cent interest in such firm, association of persons or body of individuals; or

(m) there exists between the two enterprises, any relationship of mutual interest, as may be prescribed.

11. กรณีที่นิติบุคคลหนึ่งอยู่ภายใต้อำนาจควบคุมของครอบครัวฮินดู และอีกนิติบุคคลหนึ่งก็ถูกควบคุมโดยสมาชิกในครอบครัวฮินดูนี้

12. กรณีที่นิติบุคคลหนึ่งมีผลประโยชน์ไม่น้อยกว่าร้อยละสิบในอีกนิติบุคคลหนึ่ง

13. กรณีที่พบว่านิติบุคคลทั้งสองแห่งมีผลประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งร่วมกัน

จากกรณีตาม Section 92A (2) ทั้ง 13 ข้อของ Indian Income Tax Act อาจสังเกตได้ว่าเป็นเงื่อนไขที่กำหนดลักษณะกรณีที่จะทำให้เจ้าหน้าที่อาจจะพิจารณาให้นิติบุคคลสองแห่งเป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และอาจสังเกตได้ว่าลักษณะการบัญชีความหมายของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันของประเทศอินเดีย เป็นไปในลักษณะที่ปลีกย่อยในรายละเอียดมากกว่าลักษณะการบัญชีสองรูปแบบก่อนหน้าที่ได้กล่าวไปในข้างต้น โดยมีทั้งเงื่อนไขที่มุ่งพิจารณาอำนาจควบคุมอันเกิดจากสัดส่วนการถือหุ้น ซึ่งเป็นอำนาจควบคุมที่ได้มาตามกฎหมาย แต่ในขณะเดียวกันก็มุ่งพิจารณาอำนาจควบคุมและความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นตามข้อเท็จจริง หรือ de facto control ด้วย

อย่างไรก็ดี ลักษณะการบัญชีในรูปแบบดังกล่าว มีความคลุมเครือและมีปัญหาในการปรับใช้พอสมควร อาจสังเกตได้จากตัวบทกฎหมายของ 92A(2) ที่เริ่มบทบัญญัติด้วยลักษณะการบัญชีที่ว่า “...[For the purposes of sub-section (1), two enterprises shall be deemed to be associated enterprises if...” ซึ่งอาจทำให้สันนิษฐานได้ว่าบทบัญญัติในส่วน 92A(2) นี้ เป็นเพียงการยกกรณีตัวอย่างเพื่อเป็นคำอธิบายบทบัญญัติ 92A(1) เท่านั้น และ อาจสันนิษฐานได้เช่นกันว่า ในการจะพิจารณาให้นิติบุคคลสองแห่งมีความสัมพันธ์กันตาม Subsection 1 นิติบุคคลสองแห่งจะต้องมีความสัมพันธ์กันในลักษณะตาม 92A(2)⁸²

ต่อมาในช่วงปีพ.ศ. 2558 ศาลภาษีของประเทศอินเดีย (Income Tax Appellate Tribunal) ได้วางแนวคำพิพากษาไว้ว่า ข้อเท็จจริงที่ นิติบุคคลหนึ่ง มีอิทธิพลต่ออีกนิติบุคคลหนึ่ง ในการตั้งราคาสินค้า หรือกำหนดเงื่อนไขทางการค้าอื่นๆ (ตาม 92A(2)(i)) มิได้ทำให้นิติบุคคลทั้งสองแห่งมีความสัมพันธ์กัน หากนิติบุคคลที่ถูกประเมินมิได้มีลักษณะการมีส่วนร่วมในทุน, ในการจัดการ หรือในการควบคุมตาม 92A(1) ด้วยเหตุที่การพิจารณาบทบัญญัติ 92A(2) จะถูกปรับใช้ควบคู่ไปกับบทบัญญัติ 92A(1) หากข้อเท็จจริงแห่งกรณีมิได้เป็นไปตามลักษณะที่กำหนดไว้ใน 92A(1) ก็ไม่อาจนำเงื่อนไขตาม 92A(2) มาพิจารณาได้⁸³

(2) ประเทศจีน

ประเทศจีนกำหนดหลักราคาอิสระไว้ใน Article 13 แห่งกฎหมาย “the Income Tax Law for Enterprises with Foreign Investment and Foreign Enterprise in the Chinese legislation”

⁸² Orbitax, Indian Court Holds Definition of Associated Enterprise should be Read based on the Law's Intent and Not Literally [ออนไลน์]. แหล่งที่มา www.orbitax.com/news/archive.php/Indian-Court-Holds-Definition--23118

⁸³ Orchid Pharma Limited vs. DCIT (ITAT Chennai)

โดยมีหลักการที่สอดคล้องกับ แนวทางของ OECD โดยมีหลักการที่ว่า ธุรกิจทางพาณิชย์ ระหว่างบริษัทที่ได้รับ การลงทุนจากต่างประเทศ, หรือ สาขา หรือ สถานที่ตั้ง เพื่อการประกอบธุรกิจในประเทศจีน, ของบริษัทต่างชาติ หรือ บริษัทที่มีความสัมพันธ์ของกับบริษัทต่างชาติ, จะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขราคา หรือค่าใช้จ่าย เดียวกันกับ ธุรกิจพาณิชย์ที่อาจกระทำขึ้นระหว่างบริษัทที่เป็นอิสระต่อกัน⁸⁴

ต่อมาในปี ค.ศ. 2004 ประเทศจีนออกแนวทางเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน มีชื่อเรียกว่า “Circular 143” โดยกำหนดหลักการเรื่องนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะที่กว้าง กล่าวคือ มีหลักเกณฑ์ ในการพิจารณาที่ครอบคลุมกรณีที่นิติบุคคลหนึ่งมีส่วนร่วมในทุน การจัดการ และการควบคุม ในอีกนิติบุคคลหนึ่ง โดยเราสามารถแบ่งเกณฑ์การพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตาม Circular 143 นี้ ออกเป็น 3 ส่วนด้วยกัน ได้แก่⁸⁵

1. การพิจารณาจากการมีส่วนร่วมในทุน

โดยมุ่งพิจารณาจากสัดส่วนการถือหุ้นทั้งทางตรงและทางอ้อมโดยกำหนดให้นิติบุคคลสองแห่ง จะมีความสัมพันธ์กัน หากนิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นในอีกนิติบุคคลหนึ่งตั้งแต่ร้อยละ 25 ของทุนเรือนหุ้น (share capital) ทั้งหมด หรือ กรณีที่คู่สัญญาที่ 3 (third party) ถือหุ้น หรือควบคุมหุ้นตั้งแต่ร้อยละ 25 ของจำนวนหุ้น ทั้งหมดของทั้งสองบริษัท นอกจากนี้ หากนิติบุคคลหนึ่งติดหนี้อีกนิติบุคคลหนึ่ง เป็นจำนวนกว่าร้อยละ 50 ของทุน จดทะเบียนทั้งหมด หรือ หากนิติบุคคลหนึ่งรับประกันหนี้กว่าร้อยละ 10 ในหนี้ทั้งหมดของอีกนิติบุคคลหนึ่ง นิติ บุคคลทั้งสองแห่งก็จะถูกพิจารณาว่าเป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เช่นเดียวกัน⁸⁶

2. การพิจารณาจากการมีส่วนร่วมในการบริหาร

นิติบุคคลสองแห่งจะถูกพิจารณาว่ามีความสัมพันธ์กัน หากผู้บริหารระดับสูง (ประกอบด้วย ผู้จัดการทั่วไปและคณะกรรมการบริษัท) จำนวนเกินกว่าครึ่ง หรือ คณะกรรมการบริหารอย่างน้อยหนึ่งคน ของนิติ บุคคลหนึ่ง ถูกแต่งตั้งขึ้นโดยอีกนิติบุคคลหนึ่ง

3. การพิจารณาจากการมีส่วนร่วมในการควบคุม

Circular 143 ของประเทศจีนได้กำหนดหลักการในการพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์จาก การมีส่วนร่วมในการควบคุมไว้ โดยให้หมายถึง กรณีที่ขั้นตอนและการดำเนินการผลิตของนิติบุคคลหนึ่ง ขึ้นอยู่กับ สิทธิที่ครอบครองโดยอีกนิติบุคคลหนึ่ง (เช่น สิทธิบัตรในการผลิต) และรวมถึงกรณีที่นิติบุคคลหนึ่งเป็นผู้ควบคุม การจัดหาวัตถุดิบ ควบคุมราคา และเงื่อนไขทางธุรกรรมให้อีกนิติบุคคลหนึ่ง ตลอดจนกรณีที่นิติบุคคลหนึ่งมี

⁸⁴ The Chinese Income Tax Law for Enterprises with Foreign Investment and Foreign Enterprises, Art.13

“...business transactions between an enterprise with foreign investment, or an establishment or a place set up in China by a foreign enterprise to engage in production or business operations, and its associated enterprises, shall be made in the same manner as the payment or receipt of charges or fees in business transactions between independent enterprises...”

⁸⁵ Isabel Carendi and Maria Lilliestiema, Associated Enterprises – What is the meaning of participation in control, p. 30

⁸⁶ Ibid, p. 31

อำนาจควบคุมการผลิต การดำเนินการ การประกอบธุรกิจ ผ่านความสัมพันธ์ที่มีผลประโยชน์ร่วมกันอื่นๆ (เช่น ความสัมพันธ์ในครอบครัว)

ต่อมาเมื่อวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2008 ประเทศจีนได้มีการประกาศบังคับใช้กฎหมายใหม่ที่เรียกว่า Enterprise Income Tax Law (EIT Law) ซึ่งได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องการปรับปรุงภาษีในกรณีพิเศษ หรือ Special Tax Adjustments (STA Rules) ซึ่งเป็นปีแรกที่ประเทศจีนกำหนดให้มีการจัดทำเอกสารอันเกี่ยวข้องกับราคาโอนขึ้น⁸⁷ ซึ่งปรากฏใน Article 43 ได้กำหนดหลักการเรื่องการยื่นรายงานไว้ให้นิติบุคคลยื่นรายงานแสดงธุรกรรมที่เกิดขึ้นระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันพร้อมกับเอกสารแสดงรายการภาษีประจำปี และมีการกำหนดว่าหากเจ้าหน้าที่สรรพากรได้ทำการตรวจสอบธุรกรรมระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ดังกล่าว นิติบุคคล (ที่มีความสัมพันธ์กัน) ซึ่งเกี่ยวข้องกับธุรกรรมนั้นก็ต้องจัดเตรียมข้อมูลที่เกี่ยวข้องเช่นเดียวกัน⁸⁸

โดย Article 41 ของกฎหมาย EIT Law ใหม่⁸⁹ ได้มีแนวทางสอดคล้องกับหลักการราคาอิสระของ OECD Model กล่าวคือ ได้กำหนดหลักการไว้ว่า เมื่อนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันทำธุรกรรมพาณิชย์ระหว่างกัน ธุรกรรมดังกล่าวจะต้องเป็นไปตามหลักการราคาอิสระ หากมีเงื่อนไขธุรกรรมใดไม่สอดคล้องกับหลักการราคาอิสระ อันส่งผลให้เงินได้อันพึงเสียภาษีลดลง เจ้าหน้าที่สรรพากรจะมีอำนาจในการปรับปรุงรายได้ดังกล่าวด้วยวิธีที่เหมาะสม⁸⁹

อย่างไรก็ดี แม้ว่าหลักการจะสอดคล้องกับ Article 9 ของ OECD Model แต่ทว่า กฎหมายฉบับล่าสุด ได้มีการกำหนดสถานการณ์อันจะทำให้นิติบุคคลสองแห่งถูกพิจารณาว่ามีความสัมพันธ์กันใน Article 109 ของ กฎหมายใหม่ หรือ EIT Law นี้ ซึ่งบทบัญญัตินี้มีได้มีการกำหนดนิยามให้กับนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน หรือ Associated Enterprises แต่มีการกำหนดลักษณะของความสัมพันธ์ที่มีความเกี่ยวข้องกัน หรือในกฎหมายใช้คำว่า “Associated Relationship” ซึ่งจะประกอบด้วย กรณีดังต่อไปนี้

⁸⁷ Deloitte, New Transfer Pricing Requirements in China [ออนไลน์]. แหล่งที่มา

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/deloitte-cn-tax-newtransferpricingrequirementsinchina-en-100609.pdf>

⁸⁸ China Enterprise Income Tax Article 43:

“When an enterprise files an annual enterprise income tax return with the tax authority, it must also enclose an annual report on its transactions with its associated enterprises.

When the tax authority conducts its investigation of related party transactions, the enterprise, its associated enterprise, and any other enterprise that is relevant to the investigation must provide the relevant materials in accordance with the regulations.”

⁸⁹ China Enterprise Income Tax Article 41:

“Where business transactions between an enterprise and its associated enterprises are not based on the arm's length principle, resulting in the reduction of the taxable income of the enterprise or its associated enterprise, the tax authority has the power to make adjustments based on any reasonable methods.

Costs associated with joint development, transfer of intangible assets, or joint provision or receipt of services by an enterprise and its associated enterprises should be allocated on the basis of the arm's length principle for the purpose of computing taxable income.”

1) นิติบุคคลหนึ่ง ถือหุ้นทั้งทางตรงและทางอ้อมจำนวน ร้อยละ 25 ขึ้นไป ของหุ้นทั้งหมด ในอีกนิติบุคคลหนึ่ง หรือ ถือหุ้นนิติบุคคลทั้งสองแห่ง เป็นจำนวนร้อยละ 25 ขึ้นไป ทั้งทางตรงและทางอ้อม ผ่านนิติบุคคลซึ่งเป็นคนกลาง (Intermediary entity) การถือหุ้นผ่านคนกลางอันจะทำให้ถูกพิจารณาว่า มีความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้องกันนี้จะต้องเป็นกรณีที่

1.1 คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งถือหุ้นในบริษัทคนกลาง ในสัดส่วนร้อยละ 25 ขึ้นไป

1.2 หากคู่สัญญาฝ่ายหนึ่ง และผู้ที่มีความสัมพันธ์กับคู่สัญญาดังกล่าว ไม่ว่าจะเป็นผู้สมรส ทายาท พี่น้อง หรือความสัมพันธ์อื่นๆที่เกี่ยวข้องกันในการการเงิน (financially dependent relationships) ร่วมกัน ถือหุ้นในบริษัทคนกลางเดียวกัน จะต้องนำสัดส่วนหุ้นของทุกคนมาคำนวณรวมกัน เพื่อหาผลรวมการถือหุ้นทั้งหมด⁹⁰

เมื่อคู่สัญญาฝ่ายหนึ่ง ถือหุ้นในบริษัทซึ่งทำหน้าที่เป็นคนกลาง เป็นจำนวนร้อยละ 25 ขึ้นไป จะส่งผลให้หุ้นทางอ้อมที่ถือผ่านคนกลาง (indirect ownership) ดังกล่าว ถูกพิจารณาเสมือนว่าเป็นสัดส่วนการถือหุ้นทางตรง (direct ownership) ในนิติบุคคลที่คนกลางถืออยู่⁹¹

2) นิติบุคคลหนึ่งเป็นเจ้าของนี้ เงินกู้จำนวนตั้งแต่ร้อยละ 50 ของทุนที่ชำระแล้วทั้งหมดของอีกนิติบุคคลหนึ่ง หรือ เป็นผู้ประกัน ร้อยละ 10 ของประกันการชำระหนี้เงิน (ไม่รวมสถาบันทางการเงินที่ดำเนินการด้วยอิสระ)

3) นิติบุคคลหนึ่งต้องพึ่งพาซึ่งเทคโนโลยีที่อีกนิติบุคคลหนึ่งครอบครองอยู่ เช่นทรัพย์สินทางปัญญาในเชิงอุตสาหกรรม, สิทธิบัตร, know-how เป็นต้น

4) นิติบุคคลหนึ่งควบคุมธุรกรรมการซื้อขาย สินค้าและบริการ ของอีกนิติบุคคลหนึ่ง

5) กรรมการบริษัท หรือกรรมการบริหาร (รวมถึงเลขานุการบริษัทจดทะเบียน, ผู้จัดการทั่วไป, ผู้จัดการฝ่าย, ผู้จัดการการเงิน, ตลอดจนบุคคลอื่นที่มีชื่อปรากฏในข้อบังคับของบริษัท) ของนิติบุคคลหนึ่ง จำนวนกว่าครึ่ง ถูกแต่งตั้งขึ้นโดยอีกนิติบุคคลหนึ่ง หรือ คู่สัญญาฝ่ายที่สาม (third party) เป็นผู้แต่งตั้ง กรรมการบริษัท หรือกรรมการบริหาร ของนิติบุคคลทั้งสองแห่ง ในสัดส่วนร้อยละ 50 ขึ้นไปของกรรมการทั้งหมด และการแต่งตั้งในที่นี้ยังรวมถึงกรณีที่หนึ่งในกรรมการบริหาร ผู้มีอำนาจควบคุมเสียงในที่ประชุมด้วย

6) กรณีมีการควบคุมการดำเนินงานของอีกนิติบุคคลหนึ่งด้วยวิธีใดๆเช่น สมาชิกครอบครัวญาติ อันไม่เกี่ยวข้องกับสัดส่วนการถือหุ้นที่ได้กล่าวมาในข้อ 1)

7) คู่สัญญาสองฝ่าย มีผลประโยชน์ร่วมกันอย่างมีนัยยะสำคัญ (Substantial common interests)

⁹⁰ CMS, Transfer Pricing Documentation in China – Determination and Verification [ออนไลน์]. แหล่งที่มา

<https://cms.law/en/int/expert-guides/cms-expert-guide-to-transfer-pricing-documentation/china>

⁹¹ Deloitte, New Transfer Pricing Requirements in China

เจ้าหน้าที่สรรพากรจีนมีอำนาจตาม Article 44⁹² ในการปรับปรุงรายได้ให้สอดคล้องกับหลักราคาอิสระ หรือด้วยวิธีการอื่นๆ ที่สมเหตุสมผล โดยหากนิติบุคคลไม่ยื่นเอกสาร หรือ ยื่นไม่ครบ หรือยื่นข้อมูลอันเป็นเท็จ เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจเรียกค่าปรับได้ถึง 10,000 หยวน หรือ ประมาณ 47,892 บาท (ข้อมูลอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ 6 เมษายน 2564) ตลอดจนดอกเบี้ยได้อีกด้วย⁹³

ในทางปฏิบัติ ณ ปัจจุบัน เจ้าหน้าที่สรรพากรจะเลือกพิจารณาอำนาจควบคุม อันจะทำให้นิติบุคคลมีความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้องกันตามกฎหมายตามข้อเท็จจริงมากกว่ารูปแบบ (Substance over form) ซึ่งเป็นแนวทางเดียวกันกับสหรัฐอเมริกา โดยมีหลักการว่า หากนิติบุคคลหนึ่งมีอำนาจควบคุมการผลิต หรือการประกอบธุรกิจของอีกนิติบุคคลหนึ่ง อย่างมีนัยยะสำคัญ เจ้าหน้าที่สรรพากรจีนจะมีอำนาจในการใช้ดุลยพินิจว่าการควบคุมดังกล่าวมีลักษณะเป็นความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้องกัน (Associated Relationship) หรือไม่ แม้ว่าความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นดังกล่าว อาจเกิดขึ้นระหว่างนิติบุคคลสองแห่งซึ่งมิได้เกี่ยวข้องกัน แต่อำนาจควบคุมดังกล่าว ก็อาจถูกพิจารณาว่าเป็นความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้องกันได้ หากข้อเท็จจริงปรากฏว่ามีการพึ่งพากันในการดำเนินธุรกิจอย่างมีนัยยะสำคัญ⁹⁴ อันจะส่งผลให้เจ้าหน้าที่สรรพากรมีหน้าที่ในการเรียกดูเอกสารและปรับปรุงรายได้ในภาษีดังกล่าวได้

อาจสังเกตได้ว่า ประเทศอินเดีย และประเทศจีนนั้น มีลักษณะการบัญญัตินิยามขอบเขตนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในรายละเอียด โดยกฎหมายภายในของทั้งสองประเทศจะกำหนดกรณี หรือสถานการณ์ ตัวอย่าง ที่อาจทำให้นิติบุคคลสองแห่งถูกพิจารณาว่ามีความสัมพันธ์กัน ไม่ว่าจะเป็นการให้กู้ยืมเงินระหว่างกัน การค้าประกันเงินกู้ ตลอดจนกรณีที่ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีอำนาจเหนือทางการค้าในการต่อรอง เป็นต้น อย่างไรก็ตาม แม้กฎหมายภายในของประเทศจีน และประเทศอินเดีย จะมีการกำหนดเงื่อนไขในรายละเอียดถึงสถานการณ์ที่จะทำให้นิติบุคคลสองแห่งมีความสัมพันธ์กันตามลักษณะข้อเท็จจริงต่างๆ ในรายละเอียดที่ชัดเจน แต่ทว่าการกำหนดข้อเท็จจริงเป็นข้อๆ นั้นมีประเด็นที่น่าพิจารณาว่า การบัญญัติในลักษณะดังกล่าวอาจเป็นการจำกัดสถานการณ์เอาไว้แต่เพียงแบบใดแบบหนึ่งซึ่งจะทำให้เกิดปัญหาว่าหากนิติบุคคลมีการปรับรูปแบบหรือธุรกรรมให้มีข้อเท็จจริงแตกต่างจากเงื่อนไขที่กำหนดไว้ตามกฎหมายเพียงเล็กน้อย ก็จะทำให้ไม่เข้าเงื่อนไขไปได้ หรืออาจเกิดกรณีที่ข้อเท็จจริงเป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด ทั้งที่นิติบุคคลสองแห่งอาจไม่มีความสัมพันธ์ใดๆต่อกันเลย

⁹² China Enterprise Income Tax Article 44:

“When an enterprise fails to provide materials relevant to the related party transactions, or provides false or incomplete information that cannot truly reflect the reality of related party transactions, the tax authority is authorized to assess the enterprise's taxable income in accordance with the law and regulations.”

⁹³ CMS, Transfer Pricing Documentation in China – Determination and Verification.

⁹⁴ Michelle Markham & Yixin Liao, The Development of Transfer Pricing in China, 29 Austl. TAX F. 715 (2014), page 725

3.2 แนวทางการตีความขอบเขตการพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในกฎหมายภายใน

3.2.1 แนวทางการตีความขอบเขตการพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันแบบแคบ (Narrow Concept)

เมื่อพิจารณาถึงลักษณะการบัญญัติความหมายและขอบเขตของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามกฎหมายภายในของประเทศต่างๆแล้ว มีข้อสังเกตที่เห็นได้ชัดว่า แนวทางการกำหนดนิยามความหมายตามแนวของขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจนั้น เน้นประเด็นการพิจารณาไปที่ความสัมพันธ์ซึ่งเกิดขึ้นระหว่างนิติบุคคลสองแห่ง อันเป็นความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นตามกฎหมาย ซึ่งเมื่อนำกฎหมายทั่วไปว่าด้วยเรื่องหุ้นส่วนและบริษัทมาพิจารณาแล้ว ความสัมพันธ์นี้จะเกิดขึ้นจากการที่นิติบุคคลหนึ่ง ถือหุ้นในอีกนิติบุคคลหนึ่ง ในสัดส่วนตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งส่วนใหญ่ได้แก่ สัดส่วนการถือหุ้นในจำนวนร้อยละ 50 ขึ้นไป หรือการใช้สิทธิออกเสียงในที่ประชุมผู้ถือหุ้นในการเลือกกรรมการบริหาร ตลอดจนการที่นิติบุคคลหนึ่งให้อีกนิติบุคคลหนึ่งกู้ยืมเงินอีกด้วย

เมื่อพิจารณากฎหมายภายในของประเทศอังกฤษ และประเทศเดนมาร์ก ซึ่งมีการบัญญัติขอบเขตนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในกฎหมายภายในของประเทศตน ได้สอดคล้องกับหลักการขององค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและพัฒนา กล่าวคือใช้นิติบุคคลแห่งหนึ่งใช้อำนาจควบคุมอีกนิติบุคคลหนึ่งผ่านการออกเสียงในที่ประชุมผู้ถือหุ้น ตามสัดส่วนหุ้นและคะแนนเสียงที่ได้มาตามกฎหมาย หรืออาจเป็นกรณีที่บุคคลเดียวกัน ถือหุ้นในทั้งสองนิติบุคคลในสัดส่วนร้อยละ 50 ขึ้นไป โดยการตีความแบบนี้ จะเป็นการกำหนดขอบเขตนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันแบบแคบ (Narrow Concept) ซึ่งหากมิได้เกิดกรณีที่มีการถือหุ้นระหว่างกัน หรือเกี่ยวพันกันตามกฎหมายว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท ย่อมไม่ทำให้นิติบุคคลทั้งสองแห่งมีความสัมพันธ์กัน

3.2.2 แนวทางการตีความขอบเขตการพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันแบบกว้าง (Broad Concept)

การกำหนดขอบเขตนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันแบบกว้าง (broad concept) มีลักษณะการบัญญัติกฎหมายภายในที่พิจารณาทั้งอำนาจควบคุมตามกฎหมายทางนิตินัย และข้อเท็จจริงทางพฤตินัยนี้อาจก่อให้เกิดปัญหาในการปรับปรุงรายได้ในกรณีที่เงื่อนไขของธุรกรรมทางพาณิชย์ระหว่างนิติบุคคลทั้งสองแห่งมิได้เกี่ยวกับหลักราคาอิสระ แต่เป็นกรณีที่ฝ่ายหนึ่งมีอำนาจเหนือตลาด (dominant market position) กล่าวคือ นิติบุคคลฝ่ายหนึ่งมีความสามารถในการขึ้นราคาสินค้าหรือบริการของตนให้สูงกว่าระดับราคาของการแข่งขันทางการค้า⁹⁵ มีประเด็นที่น่าพิจารณาหากเกิดกรณีข้อเท็จจริงดังตัวอย่างดังต่อไปนี้

บริษัท A ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายประเทศอินเดีย ดำเนินธุรกิจการค้ากับบริษัท B ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายประเทศเดนมาร์ก โดยบริษัท B เป็นลูกค้ารายใหญ่ มีปริมาณการซื้อขายสินค้ากว่าร้อยละ 80 ของสินค้าทั้งหมด

⁹⁵ ผศ.ดร.วิษณุ วงศ์สินศิริกุล, มีอำนาจเหนือตลาด...ใช่ว่าจะผิด [ออนไลน์] , 26 ธันวาคม 2562. แหล่งที่มา

<https://www.bangkokbiznews.com/blog/detail/649093>

ของบริษัท A และบริษัท B ในประเทศเดนมาร์กนี้มีอำนาจต่อราคาสินค้ากับบริษัท A ส่งผลให้บริษัท A ทำธุรกรรมขายสินค้าให้บริษัท B โดยได้ส่วนต่างกำไรเพียงร้อยละ 1 ในขณะที่บริษัทในประเทศอินเดียที่ประกอบธุรกิจรูปแบบเดียวกัน จะตั้งราคาให้สามารถมีส่วนต่างกำไรได้ถึงร้อยละ 6

เมื่อพิจารณาตาม Indian Income Tax Act บริษัท A และ บริษัท B จะถูกพิจารณาว่ามีความสัมพันธ์กันในกรณีดังกล่าวตาม Section 92A(2)(i) ที่ได้กำหนดไว้ว่าหากเกิดข้อเท็จจริงนิติบุคคลหนึ่ง ขายสินค้าให้อีกนิติบุคคลหนึ่ง โดยมีเงื่อนไขราคา ที่อยู่ภายใต้อิทธิพลของอีกนิติบุคคลนั้น ส่งผลให้เจ้าหน้าที่สรรพากรประเทศอินเดียสามารถใช้อำนาจตามกฎหมายเกี่ยวกับราคาโอนในประเทศอินเดียปรับปรุงกำไรบริษัท A ได้

อย่างไรก็ดี ประเทศเดนมาร์กมิได้มีหลักเกณฑ์และขอบเขตในการพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเช่นเดียวกับประเทศอินเดีย ประเทศเดนมาร์กกำหนดขอบเขตนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันแบบแคบ (narrow concept) โดยมีลักษณะการบัญชีที่สอดคล้องกับกรอบองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา โดยพิจารณาการควบคุมอันจะส่งผลให้นิติบุคคลสองแห่งมีความสัมพันธ์กัน เฉพาะอำนาจอันเกิดขึ้นตามกฎหมายผ่านการออกเสียงในที่ประชุมผู้ถือหุ้น ตามสัดส่วนหุ้นและคะแนนเสียงที่ได้มาตามกฎหมายเท่านั้น ดังนั้นจากกรณีที่ยกขึ้นมาเป็นตัวอย่าง แม่วานิติบุคคลทั้งสองถูกพิจารณาว่ามีความสัมพันธ์กันผ่านการควบคุมเงื่อนไขธุรกรรมในด้านราคา และบริษัท A ถูกปรับปรุงกำไรตามกฎหมายของประเทศอินเดียแล้วก็ตาม ประเทศเดนมาร์กย่อมสามารถปฏิเสธที่จะปรับปรุงกำไร หรือผลขาดทุน ที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมพาณิชย์ดังกล่าวนี้ได้ เพราะตามกฎหมายประเทศเดนมาร์กแล้ว บริษัท A และ บริษัท B มิได้เป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามกฎหมายของประเทศเดนมาร์กแต่แรก

จากกรณีข้างต้นจะเห็นถึงแนวทางการกำหนดขอบเขตนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ตามลักษณะการบัญชีตามกฎหมายภายใน หรือ domestic concept ที่แตกต่างกันระหว่างสองประเทศ ส่งผลให้บริษัท A ในประเทศอินเดียจะต้องเสียภาษีจากกำไรที่ได้เกิดขึ้น โดยต้องส่งรายงานเอกสาร TP Documentation ตามกฎหมาย และอาจต้องเสียค่าปรับอีกด้วย ดังนั้นเมื่อเศรษฐกิจของโลกเติบโตขึ้น การทำธุรกรรมทางพาณิชย์ข้ามประเทศย่อมมากขึ้นตามไปด้วย ปัญหาอันเกิดจากการกำหนดขอบเขตนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันก็อาจจะเพิ่มขึ้นตามไปด้วยเช่นเดียวกัน

ต่อมามีประเด็นที่จะต้องพิจารณาว่า เมื่อเปรียบเทียบลักษณะการบัญชื่อนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในกฎหมายภายในของนานาประเทศแล้วกับแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจนั้น อาจมีข้อสังเกตได้ว่า ลักษณะการบัญชีในแบบที่สาม ซึ่งพิจารณานิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันทั้งทางนิตินัย และพฤติการณ์นี้ มีส่วนที่สอดคล้อง และไม่สอดคล้องกับ OECD Model กล่าวคือ OECD Model นั้น มุ่งที่จะเปิดโอกาสให้นานาประเทศนำร่างต้นแบบของ OECD ไปบังคับใช้ให้เหมาะสมกับบริบททางภาษีของประเทศ ตลอดจนบริบททางสังคมโดยกำหนดขอบเขตการนิเทศบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันแบบแคบ โดยมุ่งเน้นพิจารณาอำนาจควบคุมที่ได้มาตามกฎหมาย ทางนิตินัย ผ่านสัดส่วนการถือหุ้นในสัดส่วนที่มากจนสามารถควบคุมแนวทางการดำเนินธุรกิจ

ของอีกนิติบุคคลหนึ่งได้ ในขณะที่การบัญญัติในรูปแบบที่สามนี้ มีการกำหนดประเด็นเรื่องสัดส่วนการถือหุ้นอันจะ
ทำให้นิติบุคคลมีความสัมพันธ์กันทางนิตินัยเช่นเดียวกัน แต่หาที่มีการกำหนดสถานการณ์ หรือเงื่อนไข ที่จะทำใ้
นิติบุคคลสองแห่งมีความสัมพันธ์กันในรายละเอียด ซึ่งครอบคลุมข้อเท็จจริงทางพหุนัยในขอบเขตที่กว้างกว่า

บทที่ 4

แนวทางการพัฒนาลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในกฎหมายไทย

4.1 แนวทางการกำหนดลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 65 ทวิ (4)

ก่อนที่ประเทศไทยจะประกาศพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 เรื่อง มาตรการการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน หรือ Transfer Pricing ออกมาบังคับใช้นั้น เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) ในการประเมินราคาโอน ราคาบริการ และการกู้ยืมเงิน ที่ไม่สอดคล้องกับราคาตลาด โดยปราศจากเหตุผลอันสมควร ให้เป็นไปตามราคาตลาด ในวันที่เกิดกิจกรรมทางธุรกิจดังกล่าว ไม่ว่าจะเป็นการซื้อขาย การให้บริการ หรือการกู้ยืมเงิน ดังนั้นในการกำหนดขอบเขต และเพื่อพัฒนาแนวทางในการตีความนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ตามกฎหมาย มาตรา 71 ทวิ นี้ จึงต้องมีการศึกษาแนวทางปฏิบัติที่กรมสรรพากรได้วางไว้ ในช่วงการปรับใช้ มาตรา 65 ทวิ (4) ในฐานะมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 64/2539 ได้วางแนวทางปฏิบัติ สำหรับบริษัทซึ่งได้โอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ ซึ่งประกอบกิจการผลิตสินค้าและประกอบกิจการให้บริการ คำนวณ วิจัยและพัฒนา เทคโนโลยี เรื่อง การโอนทรัพย์สินที่เข้าลักษณะเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 65 ทวิ (4) นี้ ว่าถือว่าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่จะกำหนดราคาโอน ราคาบริการ และการกู้ยืมเงิน ที่ไม่สอดคล้องกับราคาตลาดได้ นอกจากนี้ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.127/2546 ได้วางแนวทางปฏิบัติ การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการให้บริการที่เข้าลักษณะเป็นการให้บริการโดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร โดยได้กำหนดหลักการเรื่อง เหตุอันสมควรไว้ว่า หากเกิดกรณีที่ ผู้รับบริการ (อันไม่สอดคล้องกับราคาตลาด) ดังกล่าวเป็นหน่วยงานราชการ สำนักงานหรือหน่วยงานหรือกองทุนที่มีใช้นิติบุคคลหรือคณะกรรมการซึ่งจัดตั้งขึ้นโดยรัฐบาล กระทรวง และผู้ให้บริการให้บริการดังกล่าวอันเป็นการดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ของโครงการพิเศษที่จัดตั้งขึ้นโดยรัฐบาล การให้บริการภายใต้เงื่อนไขที่ไม่สอดคล้องกับราคาตลาดนั้นจึงจะสามารถอ้างเป็นเหตุผลอันสมควร เพื่อมิให้ถูกเจ้าหน้าที่ประเมินปรับปรุงราคาดังกล่าวตามกลไกตลาด

อาจสังเกตได้จากแนวทางในการออกคำสั่งของกรมสรรพากร เพื่อกำหนดแนวทางในการปฏิบัติตาม มาตรา 65 ทวิ (4) นี้ ว่าสาเหตุของการใช้อำนาจประเมินรายได้ให้เพิ่มขึ้นของสรรพากรตามมาตรา นี้ เป็นกรณีที่ เจ้าพนักงานประเมิน ได้ทำการตรวจสอบรายได้ที่เป็นผลตอบแทนจากธุรกรรมทางพาณิชย์ อันประกอบด้วย การซื้อขายสินค้า การให้บริการ หรือการให้กู้ยืมเงิน และเมื่อตรวจสอบแล้วเจ้าหน้าที่ได้พิจารณาเห็นว่า นิติบุคคลที่เป็นผู้มีเงินได้จากธุรกรรมดังกล่าว นั้น ได้รับผลตอบแทนในจำนวนที่ไม่สอดคล้องกับราคาตลาด กล่าวคือ เป็นกรณี

ที่ไม่ได้รับผลตอบแทนเลย หรือได้รับผลตอบแทนที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ซึ่งอาจปรับรายได้ทางผู้ขายให้เพิ่มขึ้นได้ทางเดียวเท่านั้น

มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในการประเมินราคาโอน ราคาบริการ และการกู้ยืมเงิน ที่ไม่สอดคล้องกับราคาตลาด โดยปราศจากเหตุผลอันสมควรนี้ มีข้อจำกัดอยู่หลายจุด ประการแรก เป็นบทบัญญัติดังกล่าวเป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับกับบริษัทที่ประกอบกิจการในประเทศไทยซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีจากกำไรสุทธิเท่านั้น ดังนั้น บทบัญญัติดังกล่าวจะไม่ครอบคลุมถึงผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาและบริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งข้อจำกัดนี้ปรากฏให้เห็นในทางปฏิบัติในหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร เลขที่ กค 0811/1911 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 10 มีนาคม 2543 นี้ ที่ได้ตอบข้อหารือในประเด็นการปรับปรุงกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ (4) นี้ โดยได้วางหลักการว่า อำนาจของกรมสรรพากรในการปรับปรุงรายได้นี้จะไม่ครอบคลุมถึงผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาและบริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แม้จะมีการโอนขายหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาตามมูลค่าทางบัญชี เจ้าพนักงานประเมินก็ไม่มีอำนาจประเมินมูลค่าหุ้นตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้การบังคับใช้มาตรา 65 ทวิ (4) ในการปรับปรุงกำไรนั้น มีลักษณะเป็นกฎหมายทั่วไป กล่าวคือมิได้เป็นกฎหมายเฉพาะอันเป็นมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนเพื่อประโยชน์ทางภาษี เนื่องจากหากพิจารณาหลักการของมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน โดยใช้หลักการราคาอิสระมาพิจารณาธุรกรรมระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่ได้กล่าวไปในบทที่ 2 นั้นจะเห็นได้ว่า มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนนั้นถูกตราขึ้น ด้วยเหตุที่ ปัจจุบัน อัตราภาษีที่ทั่วโลกในแต่ละประเทศยังคงมีความแตกต่างกันอยู่ จึงอาจก่อให้เกิดการกำหนดราคาโอนของบริษัทข้ามชาติหรือนิติบุคคลที่ประกอบกิจการอยู่ในสองประเทศขึ้นไป โดยอาศัยความสัมพันธ์ของธุรกิจในแต่ละประเทศเพื่อทำการโยกย้ายรายได้จากประเทศหนึ่งที่มีอัตราภาษีสูงกว่าไปยังกิจการในเครืออีกประเทศหนึ่งที่มีอัตราภาษีต่ำกว่าหรือมีสิทธิประโยชน์ทางภาษีมากกว่าประเทศที่รายได้นั้นเกิดขึ้น โดยวิธีการกำหนดราคาโอนที่ไม่สอดคล้องกับราคาตลาด หรือกลไกตลาด ดังนั้นเงื่อนไขแรกในการจะพิจารณาว่ามีการกำหนดเงื่อนไขการทำธุรกรรมอันเป็นการกำหนดราคาโอนเพื่อประโยชน์ทางภาษีหรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาว่า นิติบุคคลสองแห่งที่ทำธุรกรรมระหว่างกันมีความสัมพันธ์กันหรือไม่ ในขณะที่มาตรา 65 ทวิ (4) นั้น เป็นเพียงอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร ในการประเมินราคาโอน ราคาบริการ และการกู้ยืมเงิน ที่ไม่สอดคล้องกับราคาตลาด โดยปราศจากเหตุผลอันสมควร ให้เป็นไปตามราคาตลาด ในวันที่เกิดกิจกรรมทางธุรกิจดังกล่าว ไม่ว่าจะเป็นการซื้อขาย การให้บริการ หรือการกู้ยืมเงิน จึงเห็นได้ว่าการประเมินราคาตามมาตรา 65 ทวิ (4) นั้น มุ่งพิจารณาที่ราคาของธุรกรรมทางพาณิชย์เป็นสำคัญ สอดคล้องกับหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร เลขที่ กค 0706/6999 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีขายสินค้าต่ำกว่าราคาทุน ลงวันที่ 18 สิงหาคม 2549 ที่กรมสรรพากรได้มีตอบข้อหารือในประเด็นที่ว่า การขายสินค้าให้กับ

บริษัทในเครือเดียวกันในต่างประเทศต่ำกว่าราคาทุนถือเป็นการขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควรหรือไม่ ซึ่งกรมสรรพากรได้ให้แนววินิจฉัยไว้ในหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าวว่า การขายสินค้าให้แก่บริษัทในเครือเดียวกันซึ่งอยู่ในต่างประเทศในราคาซึ่งต่ำกว่าราคาทุนและราคา เข้าลักษณะเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร จากหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าวจึงเห็นได้ว่า กรมสรรพากรมิได้มีการกล่าวถึงความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทในเครือในประเทศกับต่างประเทศแต่อย่างใด โดยมุ่งพิจารณาเฉพาะราคาเท่านั้น ว่าสอดคล้องกับราคาตลาดหรือไม่

ตามที่ผู้เขียนได้กล่าวไปในบทที่ 2 ว่า หลักราคาอิสระนั้น เป็นหลักอันเป็นสาระสำคัญของมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอน โดยหลักราคาอิสระนี้ตั้งอยู่บนพื้นฐานแนวคิดที่ว่า นิติบุคคลซึ่งเป็นอิสระต่อกัน จะกำหนดเงื่อนไขในการทำธุรกรรมทางพาณิชย์ หรือธุรกรรมทางการเงินระหว่างกันตามกลไกตลาด หลักราคาอิสระ จึงเป็นหลักการที่ใช้พิจารณาราคาตลาด ที่คู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกำหนด อย่างไรก็ตามหากคู่สัญญาเป็นอิสระต่อกัน มิได้มีความสัมพันธ์กัน ย่อมไม่มีความจำเป็นที่จะต้องนำหลักราคาอิสระนี้ขึ้นมาพิจารณา เนื่องจากในการดำเนินธุรกิจ ย่อมมีเหตุการณ์และปัจจัยหลายอย่างส่งผลให้มีการกำหนดเงื่อนไขธุรกรรมทางพาณิชย์ระหว่างกัน เช่น นิติบุคคลหนึ่งอาจยอมขายสินค้าขาดทุน เพื่อให้ได้มาซึ่งกระแสเงินสดในบริษัทก็เป็นได้ ซึ่งหากการปรับปรุงกำไรสุทธิ มุ่งเน้นพิจารณาแต่ราคาว่าสอดคล้องกับกลไกตลาดหรือไม่ ย่อมอาจเกิดกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจในการปรับปรุงกำไรสุทธิ ซึ่งข้อเท็จจริงอาจไม่ได้มีเงินได้หรือผลประโยชน์ทางภาษีอื่นใดเกิดขึ้นจากการทำธุรกรรมดังกล่าวเลย ซึ่งผู้เขียนจะขอยกตัวอย่างกรณีตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร เลขที่ กค 0811/4078 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาซื้อขายระหว่างบริษัทในกลุ่ม ลงวันที่ 17 พฤษภาคม 2545 ที่ได้มีข้อหารือในข้อเท็จจริงที่ว่า

“ บริษัท ก. เป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ประกอบธุรกิจเป็นผู้แทนจำหน่ายรถยนต์ ผู้ถือหุ้นใหญ่เป็นบุคคลในครอบครัวเดียวกันซึ่งกลุ่มบุคคลดังกล่าวเป็นผู้ถือหุ้นบริษัทในกลุ่มหลายแห่งทั้งในกรุงเทพและต่างจังหวัด

ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นไปตามเงื่อนไขของบริษัท ต. ซึ่งเป็นผู้จัดจำหน่ายรถยนต์ เพื่อความสะดวกในการบริหารงานขายและผลประโยชน์ที่จะได้รับจาก ผู้จัดจำหน่าย การสั่งซื้อรถยนต์แต่ละครั้งอาจให้บริษัทในกลุ่มบริษัทใดบริษัทหนึ่งเป็นผู้สั่งซื้อจากผู้จัดจำหน่ายโดยตรง จากนั้นจึงขายให้กับบริษัทในเครือที่ต้องการด้วยราคาทุนเพื่อขายให้ลูกค้าต่อไป ส่วนผลประโยชน์ที่ได้รับจากผู้จัดจำหน่ายจะนำมาแบ่งระหว่างบริษัทในกลุ่มตามสัดส่วนการซื้อที่เกิดขึ้น นอกจากนี้ในการบริหารงานบางครั้งบริษัทในกลุ่มจำเป็นต้องมีการยืมเงินระหว่างกัน โดยคิดดอกเบี้ยเงินกู้ด้วยอัตราดอกเบี้ยเงินฝากประจำเป็นหลัก

บริษัท ก. จึงหารือว่า

1. การซื้อรถยนต์ระหว่างบริษัทในกลุ่มที่มีได้มีการถือหุ้นระหว่างกันแต่ผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลในครอบครัว

เดียวกันด้วยราคาทุน ถือว่ามีเหตุอันสมควรหรือไม่และหากเป็นบริษัทที่ถือหุ้นระหว่างกันเกินร้อยละ 25 ถือว่ามีเหตุอันสมควรหรือไม่

2. บริษัทในกลุ่มที่มีได้ถือหุ้นระหว่างกันเกินร้อยละ 25 จะคิดดอกเบี้ยเงินกู้ยืมต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยเงินฝากประจำของธนาคารถือว่ามีเหตุอันสมควรหรือไม่”

ซึ่งจากข้อหาดังกล่าว กรมสรรพากรได้มีหนังสือตอบข้อหารือเป็นแนววินิจฉัยประเด็นดังกล่าวไว้ว่า

“ กรณีการซื้อขายรถยนต์ด้วยราคาทุนระหว่างบริษัทในกลุ่มไม่ว่าจะถือหุ้นระหว่างกันเกินร้อยละ 25 หรือไม่ ซึ่งเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน หากปรากฏว่าราคาทุนดังกล่าวต่ำกว่าราคาตลาด ถือได้ว่าเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินราคาขายตามราคาตลาดได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับกรณีการคิดอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมระหว่างบริษัทในกลุ่มสามารถใช้อัตราดอกเบี้ยเงินฝากประเภทประจำของธนาคารพาณิชย์เป็นเกณฑ์ในการคำนวณหาดอกเบี้ยอันควรจะได้รับจากการให้กู้ยืมเงิน ดังนั้น หากอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยเงินฝากประเภทประจำของธนาคารพาณิชย์ การคิดอัตราดอกเบี้ยดังกล่าวถือว่าไม่มีเหตุอันสมควร ”

ซึ่งจากข้อหาดังกล่าวจะเห็นได้ว่า การปรับปรุงราคาตามมาตรา 65 ทวิ (4) นั้น เป็นการพิจารณาเฉพาะราคาซื้อขายเท่านั้น ว่าสอดคล้องกับราคาตลาดหรือไม่ มีลักษณะเป็นกฎหมายทั่วไป มิได้เป็นกฎหมายเฉพาะที่ใช้เป็นหลักในการพิจารณาการกำหนดราคาโอนเพื่อประโยชน์ทางภาษี ทั้งนี้หากเป็นการพิจารณาในประเด็นเรื่องการกำหนดราคาโอนเพื่อประโยชน์ทางภาษี จะสามารถแบ่งประเด็นในการพิจารณาได้เป็น สองประเด็น อันประกอบด้วย การพิจารณาในประเด็นที่ว่า บริษัทที่มีได้มีการถือหุ้นระหว่างกัน แต่มีผู้ถือหุ้นใหญ่เป็นบุคคลในครอบครัวเดียวกันนั้น ทำให้บริษัททั้งสองแห่งเป็นบริษัทที่มีความสัมพันธ์กันหรือไม่ และประเด็นที่สองได้แก่การคิดดอกเบี้ยเงินกู้ยืมระหว่างบริษัททั้งสองแห่งในต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยเงินฝากประจำของธนาคารนั้นสอดคล้องกับหลักราคาอิสระหรือไม่

4.2 แนวทางพัฒนาการกำหนดลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ

จากนิยาม บริษัทในเครือ และบริษัทในกลุ่ม ตามประกาศแนวทางในการพิจารณาอนุญาติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว ประเภทการให้บริการกับบริษัทในเครือหรือกลุ่มของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ที่ได้กล่าวไปในบทที่ 2 ที่แสดงให้เห็นว่าลักษณะสอดคล้องกับ กับ Article 9 (1) แห่ง OECD Model และสอดคล้องกับลักษณะการบัญญัติความหมายนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันของมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง เป็นอย่างมาก จึงอาจพิจารณาได้ว่าในบริบทของการบังคับใช้มาตรา 71 ทวิ ของประเทศไทยนั้น มุ่งที่จะป้องกันการกำหนดราคาโอนอันมีลักษณะเป็นการถ่ายโอนกำไรระหว่างกัน โดยพิจารณาความสัมพันธ์ในลักษณะของบริษัทในเครือ และบริษัทในกลุ่มเดียวกันเป็นหลัก

มาตรา 71 ทวิ แห่ง พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 เป็นกฎหมายเฉพาะที่ออกมาเป็นมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน หรือ Transfer Pricing เพื่อแก้ไขและป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากรด้วยการถ่ายโอน กำไรในระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน โดยมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง ได้มีการกำหนดลักษณะความสัมพันธ์อันจะทำให้นิติบุคคลสองแห่งถูกพิจารณาว่าเป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันไว้ สามเงื่อนไขด้วยกัน ซึ่งอาจวิเคราะห์ปัญหา ออกเป็นสามประเด็นหลัก ตามลักษณะของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสองได้ดังนี้

ประเด็นปัญหาแรก ตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (1) ที่ได้กำหนดลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันไว้ว่าเป็นกรณีที่

“ นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ”

ซึ่งลักษณะแรกของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (1) นี้ เป็นการนำเอาสัดส่วนการถือหุ้น ซึ่งเป็นการใช้อำนาจในการบริหาร ควบคุมการประกอบธุรกิจทางนิตินัยผ่านการถือหุ้นของนิติบุคคล ซึ่งมีประเด็นที่จะต้องพิจารณาในลำดับต่อไปว่า การถือหุ้นโดยตรง และการถือหุ้นโดยอ้อมนี้ มีลักษณะและเงื่อนไขอย่างไรบ้าง เมื่อพิจารณาตามกฎหมายว่าด้วยเรื่องหุ้นส่วนและบริษัท ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1109 ประกอบด้วย จะเห็นได้ว่าเสียงข้างมากนั้นหมายถึงคะแนนของผู้เข้าชื่อถือหุ้นรวมกันไม่น้อยกว่ากึ่งจำนวนผู้เข้าชื่อถือหุ้นทั้งหมดซึ่งมีสิทธิลงคะแนนได้ และติดตามจำนวนหุ้นรวมกันไม่น้อยกว่ากึ่งจำนวนหุ้นของผู้ถือหุ้นนั้นๆ ทั้งหมดด้วยกัน ดังนั้นเสียงข้างมากตามมาตรา 1109 จะเท่ากับสัดส่วนการถือหุ้นในจำนวนร้อยละ 50 ขึ้นไป

อย่างไรก็ดีมีประเด็นที่น่าพิจารณาว่า ณ ปัจจุบันการถือหุ้นมีความซับซ้อน ซึ่งผู้ประกอบการอาจเลือกดำเนินธุรกิจโดยการถือหุ้นผ่านตัวกลางลงมาเป็นลำดับชั้น ซึ่งทำให้การคำนวณเพื่อหาผู้ถือหุ้นที่แท้จริงหรือ Ultimate owner ในทางปฏิบัตินั้นอาจจะกระทำได้ยากหากไม่มีการกำหนดลำดับชั้นผู้ถือหุ้นให้ชัดเจน อาจส่งผลให้นิติบุคคลหนึ่งถูกตรวจสอบลำดับชั้นผู้ถือหุ้นย้อนกลับไปสู่กว่าอีกนิติบุคคลหนึ่ง เนื่องจากปัจจุบันยังมิได้มีการประกาศกฎกระทรวงเพื่อกำหนดรายละเอียดถึงการตรวจสอบลำดับชั้นของผู้ถือหุ้น จึงจำเป็นจะต้องนำบทบัญญัติอื่นๆ อันเกี่ยวข้องกับการถือหุ้นทั้งทางตรงและทางอ้อมมาประกอบการพิจารณาเพื่อกำหนดแนวทางที่เหมาะสม

เพื่อพิจารณาจากประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนที่ ทจ. 29/2551 เรื่อง การจอง การจัด จำหน่าย และการจัดสรรหลักทรัพย์ที่ออกใหม่ ข้อ 1 (6) ที่ได้กำหนด ความหมายของ “ผู้ที่เกี่ยวข้อง” ซึ่งเป็นบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับกรรมการ ผู้บริหาร ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ หรือผู้มีอำนาจควบคุมของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ ซึ่งได้กำหนดหลักการไว้ว่า กรณีที่ผู้ที่เกี่ยวข้องกับกรรมการนี้เป็นนิติบุคคล ผู้ที่เกี่ยวข้องจะขยายความรวมไปถึง บุคคลธรรมดาหรือบริษัทที่ถือหุ้นต่อไปเป็นทอดๆ โดยการถือหุ้นของบริษัทดังกล่าว ในแต่ละทอดมีจำนวนเกินกว่าร้อยละ

ละ 50 ของจำนวนสิทธิออกเสียงของหุ้นที่จำหน่ายได้แล้วทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทที่ถูกถือหุ้นนั้น หรือ บุคคลธรรมดาที่ถือหุ้นในบริษัทในทอดใดเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนสิทธิ ออกเสียงของหุ้นที่จำหน่ายได้แล้ว ทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทที่ถูกถือหุ้นนั้นโดยไม่ขาดสาย ซึ่งจากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นว่ามีการ กำหนดให้พิจารณาการถือหุ้นหลายลำดับชั้นออกไปเป็นทอดๆ トラバドイトในแต่ละลำดับชั้นยังมีสัดส่วนการถือหุ้น ในบริษัทก่อนหน้าเป็นจำนวนร้อยละ 50 อย่างไม่ขาดสายก็ยังพิจารณาต่อไปจนถึงผู้ถือหุ้นชั้นสุดท้าย

ดังนั้นตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (1) ที่ได้มีการกำหนดลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันไว้ว่าเป็น กรณีที่ นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม ไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ควรจะมีการกำหนดขอบเขตเพิ่มเติมว่าการถือหุ้นทางอ้อม จะต้องเป็นการ ถือหุ้นหลายลำดับชั้นออกไปเป็นทอดๆเป็นจำนวนร้อยละ 50 อย่างไม่ขาดสาย มิเช่นนั้นอาจเกิดกรณีที่เจ้า พนักงานประเมินตรวจสอบย้อนการถือหุ้นทางอ้อมของแต่ละกรณีเป็นจำนวนไม่เท่ากัน ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่ เป็นธรรมได้

ประเด็นปัญหาที่สอง ตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (2) ที่ได้กำหนดลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ไว้ว่าเป็นกรณีที่

“ ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือ โดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรง หรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ”

จากบทบัญญัติตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (2) ดังกล่าว เป็นกรณีที่ผู้ถือหุ้นเดียวกันถือหุ้นทั้งทางตรง และทางอ้อมในสองนิติบุคคล ในจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด ซึ่งการบัญญัติในลักษณะดังกล่าว อาจเกิดประเด็นปัญหาในการบังคับใช้บทบัญญัตินี้ดังกล่าวในทางปฏิบัติ กล่าวคือ การที่มาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (2) นี้ บัญญัติเป็นคำว่า “ผู้ถือหุ้น หรือ ผู้เป็นหุ้นส่วน” ย่อมหมายถึงบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลจำนวนหนึ่งหน่วย ซึ่งมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่า หากเกิดกรณีที่ สมาชิกในครอบครัวเดียวกัน เช่น พี่ น้อง 2 คน ถือหุ้นของทั้งสอง บริษัทในจำนวนร้อยละ 33 ของทุนทั้งหมดต่อคน ซึ่งหากนำจำนวนหุ้นมารวมกันจะคิดเป็นร้อยละ 66 ซึ่งในความ เป็นจริงแล้ว เพียงสิทธิออกเสียงอันได้มาจากจำนวนหุ้นที่ถือของพี่น้องสองคนนี้ก็จะเป็นเสียงข้างมากที่ สามารถกำหนดทิศทางการบริหารและดำเนินธุรกิจของบริษัททั้งสองได้แล้ว

ปัญหาดังกล่าวอาจแสดงข้อมูลได้ตามตารางตัวอย่างต่อไปนี้ :

	บริษัท รุ่งโรจน์ จำกัด	บริษัท ลำซ่า จำกัด	บริษัท สำเร็จ จำกัด
ผู้ถือหุ้น	%	%	%
นายณัฐ	25	25	80
แม่นายณัฐ	30		
พ่อนายณัฐ		35	
นายณ	45	40	20

จากข้อมูลตามตารางด้านบนจะเห็นได้ว่า ในกรณีนี้ หากมีการบังคับใช้มาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (2) กับกรณีตัวอย่างดังกล่าว จะเห็นว่าบริษัททั้งสามจะไม่ถูกพิจารณาให้เป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เนื่องจากไม่มีผู้ถือหุ้นคนใด เป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือ โดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรง หรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ตามลักษณะที่กำหนดในบทบัญญัติดังกล่าว

แต่ทว่าหากพิจารณาจากสัดส่วนการถือหุ้นจะเห็นได้ว่า นายณัฐเป็นผู้ถือหุ้นใหญ่เพียงคนเดียวในบริษัท สำเร็จ จำกัด นอกจากนี้ สิทธิออกเสียงของผู้ถือหุ้นสองคนรวมกันในบริษัท รุ่งโรจน์ จำกัด และบริษัท ลำซ่า จำกัด สามารถออกเสียงเป็นเสียงข้างมากในที่ประชุมผู้ถือหุ้นได้ และเมื่อพิจารณาต่อไปถึงผู้ถือหุ้น จะเห็นว่า หากนับสัดส่วนการถือหุ้นของนายณัฐกับแม่นายณัฐรวมกัน จะคิดเป็นสัดส่วนการถือหุ้นในบริษัท รุ่งโรจน์ จำกัด เป็นจำนวนร้อยละ 55 และหากนับสัดส่วนการถือหุ้นของนายณัฐกับพ่อนายณัฐรวมกัน จะคิดเป็นสัดส่วนการถือหุ้นในบริษัท ลำซ่า จำกัด เป็นจำนวนร้อยละ 55 เช่นเดียวกัน ซึ่งหากมีการกำหนดขอบเขตการถือหุ้นในนิติบุคคลทั้งสองแห่ง โดยผู้ถือหุ้นคนเดียวกันในจำนวนร้อยละ 50 ขึ้นไปของหุ้นทั้งหมด ตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (2) ย่อมส่งผลให้ตามกรณีตัวอย่าง บริษัท รุ่งโรจน์ จำกัด บริษัท ลำซ่า จำกัด และบริษัท สำเร็จ จำกัด เป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเลย

เมื่อวัตถุประสงค์ของ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 เป็นกฎหมายเฉพาะที่ออกมาเป็นมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อแก้ไขและป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ด้วยการถ่ายโอนกำไรระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ตามหลักการและเหตุผลความจำเป็นของร่าง พระราชบัญญัติฯ ฉบับดังกล่าว ที่กรมสรรพากรได้ประกาศไว้ในการเปิดรับฟังความคิดเห็นต่อร่างพระราชบัญญัติก่อนที่จะมีการประกาศบังคับใช้⁹⁶ ดังนั้นหากพิจารณาตามข้อเท็จจริงแล้วผู้ถือหุ้นของบริษัททั้งสามตามกรณีตัวอย่าง อันประกอบด้วย นายณัฐ แม่นายณัฐ และพ่อนายณัฐ ล้วนเป็นผู้ถือหุ้นที่เป็นกลุ่มบุคคลที่มาจากครอบครัวเดียวกัน สันนิษฐานได้ว่าอาจมีอิทธิพลต่อการ

⁹⁶ ร่าง พ.ร.บ. Transfer Pricing (ฉบับเต็ม) | กรมสรรพากร - The Revenue Department (rd.go.th), สืบค้นเมื่อวันที่ 1 เมษายน 2564

ตัดสินใจออกเสียงของกันและกัน ซึ่งจากข้อมูลในวงวิชาการเศรษฐศาสตร์⁹⁷ พบว่าประเทศต่างๆ ใช้หลักเกณฑ์การพิจารณาความเป็นเจ้าของร่วมของผู้ถือหุ้นจากครอบครัวเดียวกัน ในการจัดกลุ่มธุรกิจในประเทศต่าง ๆ โดยตั้งอยู่บนพื้นฐานหลักการที่ว่า ผู้ถือหุ้นเป็นผู้มีอำนาจในการตัดสินใจแทนบริษัท ซึ่งอาจกระทำโดยการออกเสียงในที่ประชุม หรือผ่านการแต่งตั้งกรรมการบริษัท ที่มีหน้าที่ในการบริหารธุรกิจ ดังนั้นการที่บริษัทต่างๆ ในกลุ่มธุรกิจที่มีผู้ถือหุ้นร่วมกันจึงทำให้มีการตัดสินใจทางธุรกิจร่วมกัน และไปในแนวทางเดียวกัน ซึ่งกลุ่มธุรกิจนี้เป็นกลุ่มที่ประกอบด้วยบริษัทมากกว่าหนึ่งแห่ง มีการดำเนินธุรกิจโดยร่วมกันตัดสินใจในเรื่องต่างๆ โดยมีได้มุ่งพิจารณาจำกัดเฉพาะธุรกิจที่มีการถือครองหุ้นร่วมกัน เท่านั้น แต่กลุ่มธุรกิจยังหมายความรวมถึง กลุ่มบริษัทที่เกี่ยวข้องกันผ่านความสัมพันธ์ในด้านอื่น ๆ เช่น การมีกรรมการบริหารร่วมกัน หรือ ผู้มีอำนาจควบคุมบริษัทมีความเกี่ยวข้องกัน เช่น จบการศึกษาจากที่เดียวกัน เป็นต้น และด้วยเหตุที่บริษัทในประเทศไทยส่วนมากมีพื้นฐานมาจากการดำเนินธุรกิจแบบครอบครัว และมีโครงสร้างผู้ถือหุ้นแบบกระจุกตัวในกลุ่มบริษัทจดทะเบียน ของกลุ่มครอบครัว โดยเฉลี่ยร้อยละ 26.30 ดังนั้นจึงมีผู้ถือหุ้นรายใหญ่เพียงไม่กี่รายเท่านั้นที่มีอำนาจในการควบคุมกิจการ ไม่ว่าจะเป็นการออกเสียงโดยใช้สิทธิของผู้ถือหุ้น รวมถึงการแต่งตั้งคณะกรรมการผู้บริหารของกิจการ ซึ่งส่งผลให้สามารถกำหนดนโยบายของบริษัทได้⁹⁸

นอกจากนี้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 ประกอบกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 47 ตามที่ได้กล่าวไปในบทที่ 2 ที่ได้กำหนดหลักการไว้ว่าความสัมพันธ์ของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หมายถึง บุคคลหรือกิจการที่สามารถควบคุมบุคคลหรือกิจการอื่น หรือสามารถใช้อิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญในการตัดสินใจด้านการเงินหรือการดำเนินงานของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 มีการกล่าวถึงสมาชิกในครอบครัวในฐานะบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องด้วย ทำให้เห็นได้ว่าด้วยบริบทของประเทศไทย และกฎหมายไทย มาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (2) นี้จึงควรมีการกำหนดลักษณะการถือหุ้นร่วมกันของสมาชิกในครอบครัว และบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน ในนิติบุคคลเดียวกันด้วย

เมื่อพิจารณาลักษณะการบัญชีมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (2) จะเห็นว่าบัญญัติในลักษณะที่มุ่งเน้นการพิจารณาความสัมพันธ์ของนิติบุคคล จากสัดส่วนการถือหุ้นของผู้ถือหุ้นเป็นรายบุคคล ซึ่งอาจไม่ครอบคลุมข้อเท็จจริงในการประกอบธุรกิจในยุคปัจจุบัน และเมื่อเปรียบเทียบกับลักษณะการบัญชีบทกฎหมายว่าด้วยการป้องกันการกำหนดราคาโอนเพื่อประโยชน์ทางภาษีของต่างประเทศ ที่มีลักษณะการบัญชีโดยมุ่งพิจารณาอำนาจควบคุมผ่านความเป็นเจ้าของทางนิตินัยเช่นเดียวกับมาตรา 71 ทวิ วรรคสองของประเทศไทย จะเห็นได้ว่า

⁹⁷ กฤษณ์เลิศ สัมพันธ์รักษ์ , มอญโครงสร้างภาคธุรกิจไทยผ่านข้อมูลผู้ถือหุ้น "เจาะลึกโครงสร้างความเป็นเจ้าของภาคธุรกิจและกลุ่มทุนไทย", สถาบันวิจัยเศรษฐกิจป๋วยอึ๊งภากรณ์, Issue 20/2019, 15 ต.ค. 2560

⁹⁸ อุบลวรรณ ขุนทอง และ ไสวัตรธนา ธารา, ความสัมพันธ์ของโครงสร้างผู้ถือหุ้นแบบกระจุกตัวของกลุ่มครอบครัว กับผลการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เอ เอ็ม ไอ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา http://www.ecojournal.ru.ac.th/journals/23_1516972541.pdf

ล้วนบัญญัติในลักษณะที่ครอบคลุม การร่วมกันถือหุ้นในนิติบุคคลสองแห่งของ “กลุ่มบุคคล” เดียวกัน อันจะส่งผลให้นิติบุคคลสองแห่งดังกล่าวเป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เห็นได้จาก Section 160 ใน กฎหมาย Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 หรือ TIOPA 2010 ของประเทศอังกฤษ ได้กำหนดหลักการไว้ว่า การเป็นหนึ่งในผู้ถือหุ้นรายใหญ่อันจะทำให้ถูกพิจารณาว่ามีส่วนร่วมทางอ้อม หมายถึง กรณีบุคคลหนึ่ง (A) ร่วมกัน กับอีกบุคคลหนึ่ง (B) ถือหุ้นในนิติบุคคล (C) รวมกันเป็นจำนวน ตั้งแต่ร้อยละ 40 ขึ้นไป โดยมีข้อแม้ว่าการพิจารณาส่วนร่วมในทุน ผ่านการถือหุ้นทางอ้อมร่วมกันกับอีกบุคคลหนึ่งนี้ จะต้องปรากฏลักษณะการพึ่งพากันน การดำเนินธุรกิจอย่างมีนัยยะสำคัญของนิติบุคคลทั้งสองแห่ง ตาม Section 55(1) แห่ง Finance Act 2011 ของประเทศอังกฤษ ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณากับธุรกรรมที่เกิดขึ้นหลังวันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 2011

นอกจากนี้ประเทศอินเดียและประเทศจีน ก็มีลักษณะการบัญญัติที่ครอบคลุมกลุ่มบุคคลที่ร่วมกันถือหุ้นในนิติบุคคลทั้งสองแห่งเช่นเดียวกัน โดยกฎหมายภายในของประเทศอินเดียปรากฏหลักกฎหมายเกี่ยวกับประเด็นดังกล่าวใน Section 92A(1)(b) ของกฎหมาย Indian Income Tax Act ที่กำหนดหลักการให้นิติบุคคลสองแห่งมีความสัมพันธ์กันหากเกิดกรณีที่ บุคคลหรือกลุ่มบุคคล มีส่วนร่วม ทั้งทางตรง และ ทางอ้อม ในการบริหาร ,ในการควบคุม, ในทุน ทั้งทางตรงและทางอ้อม หรือมีส่วนร่วมผ่านคนกลาง ในนิติบุคคลหนึ่ง เป็นบุคคลหรือกลุ่มบุคคลเดียวกัน ที่มีส่วน ร่วม ทั้งทางตรง และ ทางอ้อม ในการบริหาร ,ในการควบคุม, ในทุน ทั้งทางตรง และทางอ้อม ของอีกนิติบุคคลหนึ่ง อย่างไรก็ตามกฎหมายของประเทศอินเดียได้กำหนดสัดส่วนการถือหุ้นอันจะทำให้นิติบุคคลสองแห่งมีความสัมพันธ์กันที่ร้อยละ 26 ขึ้นไป ซึ่งต่ำกว่าสัดส่วนการถือหุ้นตามมาตรา 71 ทวิ ที่กำหนดไว้ที่ร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด

ในส่วนของกฎหมายภายในว่าด้วยการป้องกันการกำหนดราคาโอนของประเทศจีนนั้น มีลักษณะการบัญญัติที่สอดคล้องกับประเทศอินเดีย และประเทศอังกฤษที่กล่าวไปในข้างต้น แต่ทว่ามีการกำหนดในรายละเอียดที่มากกว่า โดยกำหนดลักษณะความสัมพันธ์ที่มีความเกี่ยวข้องกันไว้ใน Article 109 ของ กฎหมายใหม่ Enterprise Income Tax Law (EIT Law) นี้ โดยข้อ 1 ของบทบัญญัติดังกล่าวได้วางหลักการไว้ว่า ความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้องกัน หมายถึงความสัมพันธ์ในลักษณะที่คู่สัญญาฝ่ายที่ 3 เดียวกัน เป็นผู้ถือหุ้นในสัดส่วนร้อยละ 25 ขึ้นไปของทั้งสองนิติบุคคล ซึ่งปรากฏอยู่ในข้อที่ 2 ของ Article 109 ดังกล่าว ซึ่งแม้ว่าตัวบทบัญญัติในข้อ 2 นี้ จะไม่ได้กล่าวถึงกรณีกลุ่มบุคคลร่วมกันถือหุ้นในทั้งสองนิติบุคคล แต่ทว่าเมื่อพิจารณาตัวบทกฎหมายจะเห็นได้ว่า ในกรณีที่คู่สัญญาฝ่ายที่สามเป็นบุคคลธรรมดา ข้อที่ 6 ของ Article 109⁹⁹ นี้ได้กำหนดลักษณะที่สมาชิกในครอบครัว

⁹⁹ “ Two natural persons who are spouses, related by lineal consanguinity, siblings, or in other custodianship/family maintenance relationships have one of the relationships as specified in items (i) to (v) with one party and the other party respectively.”

ของคู่สัญญาฝ่ายที่สามดังกล่าว มีการถือหุ้นในนิติบุคคลทั้งสองแห่งไว้เช่นเดียวกัน ก็จะทำให้เกิดความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้องกัน อันจะทำให้นิติบุคคลสองแห่งถูกพิจารณาว่ามีความสัมพันธ์กันได้

นอกจากกฎหมายภายในของแต่ละประเทศที่ได้กล่าวมาในข้างต้น ในการพัฒนาแนวทางการกำหนดของเขตนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันนี้ จำเป็นจะต้องมีการนำบทบัญญัติอื่นๆตามกฎหมายไทยมาพิจารณาประกอบด้วย ว่ามีแนวทางอย่างไร ซึ่งอาจเปรียบเทียบเพื่อวิเคราะห์แนวทางในการพัฒนาการตีความกำหนดขอบเขตนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิได้ อันประกอบด้วย

- มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 ที่ได้ กำหนดเรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันไว้ โดยกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูล เกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกัน ได้กำหนดลักษณะของบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกัน ไว้ว่า ให้หมายความรวมถึงสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดกับบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับกิจการไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม ซึ่งในกรณีบุคคลธรรมดาย่อมหมายถึงการเป็นผู้ถือหุ้น หรือเป็นผู้บริหารสำคัญของกิจการ ดังนั้นจะเห็นว่าจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 4 นี้ สมาชิกในครอบครัวของผู้ถือหุ้น ก็จะถูกพิจารณาให้เป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกันกับกิจการด้วย

- ประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนที่ ทจ.21/2551 ได้กำหนดนิยาม “บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน” ซึ่งหนึ่งในลักษณะของบุคคลที่เกี่ยวข้องกันที่อาจทำให้กรรมการหรือผู้บริหารของบริษัทจดทะเบียนมีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ในการตัดสินใจดำเนินงานว่าจะคำนึงถึงประโยชน์ของบุคคลนั้น หรือ ประโยชน์สูงสุดของบริษัทเป็นสำคัญ ได้แก่ กรรมการ ผู้บริหาร ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ ผู้มีอำนาจควบคุมของบริษัทจดทะเบียน ผู้ที่จะได้รับการเสนอให้เป็นกรรมการหรือผู้บริหารหรือผู้มีอำนาจควบคุม รวมทั้งผู้เกี่ยวข้องและญาติสนิทของบุคคล ดังกล่าว

เมื่อพิจารณามาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 ประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุน ดังกล่าวแล้วอาจพิจารณาได้ว่า ตามบริบทของประเทศไทย สมาชิกในครอบครัวมีส่วนสำคัญและมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้ถือหุ้นหรือกรรมการบริหาร ดังนั้น มาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (2) ที่ได้บัญญัติให้นิติบุคคลสองแห่งมีความสัมพันธ์กัน หากผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมดนั้น อาจไม่ครอบคลุมข้อเท็จจริงและสามารถป้องกันการกำหนดราคาโอนเพื่อประโยชน์ทางภาษีระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันได้ จึงควรมีการกำหนดให้นิติบุคคลมีความสัมพันธ์กันหากเกิดข้อเท็จจริงที่ บุคคล (ทั้งบุคคลธรรมดา และนิติบุคคล) หรือกลุ่มบุคคลที่ร่วมกันถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือ โดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรง หรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด เพื่อให้ครอบคลุมกรณีกลุ่มบุคคลร่วมกันถือหุ้นในนิติบุคคลทั้งสองแห่งรวมกันเป็นจำนวนเกินกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด เพื่อให้สอดคล้องกับกับบริบทของประเทศไทย รวมถึงสอดคล้องกับแนวทางของต่างประเทศอีกด้วย

ประเด็นปัญหาที่สาม ตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (3) ที่ได้กำหนดลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันไว้ว่าเป็นกรณีที่

“ นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ”

เนื่องจาก ณ ปัจจุบัน ยังมีได้มีการออกกฎกระทรวงกำหนดรายละเอียดถึงลักษณะการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการได้โดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่ง โดยอาจสังเกตได้ว่า การบัญญัติมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (3) นี้ เป็นหลักเกณฑ์ที่เพิ่มเติมออกมาแตกต่างจาก Article 9(1) แห่ง OECD Model ที่ได้กำหนดรูปแบบความสัมพันธ์ของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันออกเป็นสองลักษณะ ได้แก่

(a) นิติบุคคลหนึ่งในรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่ง มีส่วนร่วมในการจัดการ, ในการควบคุม หรือในทุน ของอีกนิติบุคคลหนึ่งในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม หรือ ความสัมพันธ์ในลักษณะที่สอง ได้แก่

(b) บุคคลเดียวกันมีส่วนร่วมในการจัดการ, ในการควบคุม ในทุน ของนิติบุคคลทั้งสองแห่ง ในรัฐ คู่สัญญาทั้งสองรัฐ ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม

ซึ่ง Article 9 ของ OECD Model ก็ได้มีการแยก อำนาจการควบคุมในลักษณะ ที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่ง ออกมาเป็นอีกเกณฑ์พิจารณาหนึ่ง แต่บัญญัติในลักษณะที่รวบอำนาจควบคุมไว้กับการมีส่วนร่วมในการจัดการและในทุน ดังนั้นในการจะพิจารณาว่านิติบุคคลที่มีอำนาจควบคุม หรือมีส่วนร่วมในการจัดการ และในทุน ในลักษณะที่อีกนิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการได้โดยอิสระ จึงควรนำหลักการอื่นๆ ตามกฎหมายไทยมาพิจารณาประกอบ เพื่อกำหนดแนวทางให้มีความชัดเจนและเหมาะสมกับบริบทของประเทศไทย

อำนาจควบคุมตามที่ได้กล่าวไปในบทที่สองนั้น อาจแบ่งออกเป็นอำนาจควบคุมผ่านการถือหุ้น ซึ่งเป็นอำนาจควบคุมการดำเนินงานของนิติบุคคลผ่านสัดส่วนการถือหุ้นที่ได้มาโดยกฎหมายทางนิตินัย และในบางประเทศมีการกำหนดอำนาจควบคุมให้หมายรวมถึง อำนาจในการควบคุมการดำเนินงานและการตัดสินใจของบริษัททางพฤตินัย จึงมีประเด็นที่จะต้องพิจารณาว่า มาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (3) มุ่งกำหนดลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่ง โดยอาศัยเกณฑ์การพิจารณาทางนิตินัย หรือทางพฤตินัย

กฎหมายไทยประกฏนิยามอำนาจควบคุมในประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนที่ ทจ.21/2551 ที่ได้กำหนดลักษณะบุคคลที่เกี่ยวข้องกันขึ้น เพื่อให้รายการธุรกรรมที่บริษัทในตลาดทุนทำขึ้นกับบุคคลที่เกี่ยวข้องกันจะต้องผ่านการอนุมัติผ่านกระบวนการที่โปร่งใส และเป็นไปอย่างระมัดระวัง โดยตั้งอยู่บนหลักการและเหตุผลว่าการทำธุรกรรมระหว่างบริษัทที่จดทะเบียนกับบุคคลที่เกี่ยวข้องกันอาจมีประเด็นเรื่องผลประโยชน์ส่วนตัวเข้ามา

เกี่ยวข้อง และอาจทำให้ธุรกรรมที่ทำระหว่างกันขาดความโปร่งใส และเป็นธรรมต่อผู้ถือหุ้นคนอื่น และอาจก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมได้ ซึ่งเป็นหลักการที่สอดคล้องกับมาตรการการป้องกันการกำหนดราคาโอน โดยมีวัตถุประสงค์ที่ต่างกันในระดับที่ ประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุน มุ่งที่จะคุ้มครองความเป็นธรรมแก่ผู้ถือหุ้นในบริษัทตลาดทุน ในขณะที่มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนนั้น มุ่งคุ้มครองความเท่าเทียมในด้านความสามารถในการแข่งขัน และประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี

จากประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนฯ ฉบับดังกล่าว ได้มีการวางหลักเกณฑ์ พิจารณา “อำนาจควบคุม” อันเป็นสาระสำคัญในการพิจารณาบุคคลที่เกี่ยวข้องกันไว้ โดยวางหลักเกณฑ์ให้ผู้มีอำนาจควบคุมกิจการ หมายถึง ผู้ที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

- ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในนิติบุคคลหนึ่งเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนสิทธิออกเสียงทั้งหมดของนิติบุคคลนั้น
- ควบคุมคะแนนเสียงส่วนใหญ่ในที่ประชุมผู้ถือหุ้นของนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรืออ้อม หรือไม่ว่าเพราะเหตุอื่นใด
- ควบคุมการแต่งตั้งหรือถอดถอนกรรมการตั้งแต่กึ่งหนึ่งของกรรมการทั้งหมดไม่ว่าโดยตรงหรืออ้อม

จากนิยามข้างต้นจึงเห็นได้ว่า ผู้มีอำนาจควบคุมตาม พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ฯ นั้นหมายถึงผู้ถือหุ้น หรือบุคคลอื่นใดที่ได้อำนาจในการควบคุมบริษัท การดำเนินงานของบริษัท และมีส่วนสำคัญในการกำหนดนโยบายการดำเนินงานของบริษัท ผ่านจำนวนหุ้นที่ถือ และมีอำนาจควบคุมอย่างมีนัยยะสำคัญต่อทิศทางการดำเนินงานของบริษัท โดยมุ่งพิจารณาแต่อำนาจควบคุมผ่านการถือหุ้นทางตรง อันได้แก่คะแนนเสียงที่มีในการประชุมผู้ถือหุ้น รวมถึงเสียงในการเลือกกรรมการบริหาร อันเป็นข้อมูลทางทะเบียน ซึ่งจะนำมาซึ่งอำนาจควบคุมทางนิตินัย เพียงอย่างเดียว มิได้นำอิทธิพลที่มีต่อการดำเนินงานของบริษัทในการกำหนดนโยบายการดำเนินงานของบริษัทตามธรรมเนียมปฏิบัติหรือพฤติกรรมที่เกิดขึ้นจริง ประกาศฉบับดังกล่าวจึงมิได้มีการนำอำนาจควบคุมตามข้อเท็จจริงทางพฤตินัยมาประกอบการพิจารณา

ดังนั้นจึงเห็นได้ว่า บริบทของประเทศไทยนั้น มุ่งเน้นการพิจารณาที่อำนาจควบคุมอันเกิดจากการถือหุ้น ซึ่งเป็นอำนาจความเป็นเจ้าของทางนิตินัยที่ได้มาตามกฎหมาย การเปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานสามารถพิจารณาได้เป็นรายกรณีว่า นิติบุคคลใดมีอำนาจควบคุมอีกนิติบุคคลหนึ่งในลักษณะที่อีกนิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการได้โดยอิสระตามพฤติกรรมข้อเท็จจริงนั้น ย่อมเป็นเรื่องที่ยากต่อการนำสืบ และอาจก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมในทางปฏิบัติของแต่ละกรณีได้ ตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (3) จึงขาดความชัดเจนและไม่สอดคล้องกับบริบทกฎหมายในประเทศไทย อย่างไรก็ตาม เมื่อสังเกตจากข้อความในบทบัญญัติจะเห็นได้ว่า มีการกำหนดส่วนร่วมในทุนและการจัดการ ในลักษณะที่ทำให้อีกนิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการได้โดยอิสระ ซึ่งหากพิจารณาตรา 71 ทวิวรรคสองในวงเล็บก่อนหน้าประกอบ จะเห็นได้ว่า การมีส่วนร่วมในทุน และการจัดการ คือสิทธิที่ได้มาตามกฎหมายจากการเป็นผู้ถือหุ้น ซึ่งหากผู้ถือหุ้นถือหุ้นในสัดส่วนที่มาก ทั้งทางตรงและทางอ้อม กล่าวคือตั้งแต่ร้อยละ

50 ขึ้นไป ย่อมทำให้สามารถควบคุมทิศทาง การดำเนินธุรกิจของนิติบุคคลนั้นได้ มาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (3) จึงมีลักษณะความซ้ำซ้อนกับอีกสองลักษณะก่อนหน้า ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมีการรวมหลักเกณฑ์ดังกล่าว ไปในมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (1) และ (2) เพื่อให้เนื้อหามีความสอดคล้องกัน และมีแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจน

อย่างไรก็ดี หากกรมสรรพากรต้องการนำลักษณะการมีส่วนร่วมในการจัดการในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะ ที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่ง ซึ่งเป็นการพิจารณาความสัมพันธ์อันมีลักษณะเป็นอำนาจควบคุมตามพหุนัยประกอบกับทางนิตินัยด้วย กล่าวคือพิจารณาการควบคุมใดๆที่มีลักษณะที่บ่งบอกถึงการดำเนินธุรกิจของนิติบุคคลหนึ่งที่อยู่ภายใต้อิทธิพลและอำนาจควบคุมของอีกนิติบุคคลหนึ่งนั้น ประกอบกับสัดส่วนการถือหุ้น จะต้องมีการประกาศกฎกระทรวงกำหนดในรายละเอียดถึงหลักเกณฑ์การพิจารณาที่แน่นอนชัดเจน โดยอาจกำหนดหลักเกณฑ์แบบกฎหมายว่าด้วยเรื่องบริษัทของประเทศ อัง ก ฤษ หรือ Corporation Tax Act 2010 (Factors Determining Substantial Commercial Interdependence) Order 2011 ที่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาการดำเนินธุรกิจโดยพึ่งพากันนั้นแบ่งออกเป็นสามหลักเกณฑ์ ได้แก่ การพึ่งพาทางการเงิน ด้านเศรษฐกิจ ตลอดจนการบริหารจัดการ โดยมีการกำหนดนิยามทั้งสามหลักเกณฑ์ไว้ว่า

- 1) การพึ่งพากันทางการเงิน หมายถึง การที่นิติบุคคลฝ่ายหนึ่งช่วยเหลืออีกนิติบุคคลหนึ่งทางการเงิน หรือ นิติบุคคลทั้งสองแห่งมีผลประโยชน์ทางการเงินร่วมกันในธุรกิจเดียวกัน
- 2) การพึ่งพากันทางด้านเศรษฐกิจ หมายถึง การที่นิติบุคคลทั้งสองแห่งมีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเดียวกัน หรือ การดำเนินธุรกิจของนิติบุคคลหนึ่งเป็นไปเพื่อประโยชน์ของอีกนิติบุคคลหนึ่ง และให้รวมถึงกรณี ที่นิติบุคคลทั้งสองแห่งมีกลุ่มฐานลูกค้าเดียวกันด้วย
- 3) การพึ่งพากันทางด้านเศรษฐกิจ หมายถึง การที่นิติบุคคลสองแห่งมีการบริหารกิจการร่วมกัน มีลูกจ้าง หรือพนักงานร่วมกัน ใช้สถานที่เดียวกันในการประกอบกิจการ ตลอดจนใช้เครื่องมือร่วมกัน

การบัญญัติหลักเกณฑ์ในรูปแบบดังกล่าวจะทำให้มาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (3) มีความชัดเจนมากขึ้นว่า การควบคุมในลักษณะใดที่จะทำให้นิติบุคคลสองแห่งมีความสัมพันธ์กันในลักษณะที่อีกนิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการได้โดยอิสระ เพราะหากไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาเพื่อกำหนดขอบเขตให้ชัดเจน ลักษณะการบัญญัติของมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (3) อาจมีความซ้ำซ้อนกับมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (1) และ (2)

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

เอกัตศึกษานี้มุ่งศึกษาลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเพื่อพัฒนาแนวทางการกำหนดขอบเขตการตีความนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน หรือ Transfer Pricing ของประเทศไทย และแสดงให้เห็นว่าการกำหนดขอบเขตลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ตรี สอง ตามประมวลรัษฎากร ที่กำหนดเกณฑ์การพิจารณาจากการมีส่วนร่วมในการบริหารจัดการ ในทุน และในการควบคุม ยังขาดความชัดเจน ซึ่งอาจนำไปสู่การบังคับใช้ในทางปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมและขาดความเป็นกลางทางภาษี เนื่องจากความสัมพันธ์ระหว่างนิติบุคคลตั้งแต่สองแห่งขึ้นไปนั้น เป็นเงื่อนไขแรกก่อนการพิจารณาว่ามีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างกัน จากที่ควรได้กำหนดหากนิติบุคคลเหล่านั้นได้ดำเนินการโดยอิสระ ในลักษณะที่เชื่อได้ว่าจะมีการถ่ายโอนกำไรระหว่างกันหรือไม่

จากการศึกษากฎหมายต่างๆที่เกี่ยวข้องของประเทศไทย และแนวทางของต่างประเทศ ที่มีการกำหนดลักษณะความสัมพันธ์นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในรูปแบบต่างๆ ทำให้เห็นว่า การกำหนดลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามบทบัญญัติมาตรา 71 ตรี สอง แห่งประมวลรัษฎากรประเทศไทย ที่แบ่งเกณฑ์การพิจารณาออกเป็น สามหลักเกณฑ์ ประกอบด้วยการมีส่วนร่วมในการบริหารจัดการ ในทุน และการมีอำนาจควบคุม นั้น ยังขาดความชัดเจนว่ามีขอบเขตการพิจารณาในรายละเอียดอย่างไร นอกจากนี้ยังไม่ครอบคลุมข้อเท็จจริงและไม่สามารถป้องกันการกำหนดราคาโอนเพื่อประโยชน์ทางภาษีระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันได้ ซึ่งปัญหาดังกล่าว อาจแบ่งออกเป็นสามปัญหา ตามลักษณะการบัญญัติลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ในส่วนของปัญหาการบัญญัติลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันลำดับแรก ได้แก่ลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ตรี สอง (1) ที่มีการกำหนดให้ นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม ไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด เป็นนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ย่อมเกิดคำถามว่าในการตรวจสอบสัดส่วนการถือหุ้นทั้งทางตรงและทางอ้อมรวมกันนั้น จะต้องตรวจสอบและยื่นแสดงข้อมูลย้อนขึ้นไปกี่ลำดับชั้น ซึ่งหากไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่แน่นอนชัดเจน อาจทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีถูกตรวจสอบการถือหุ้นในลำดับชั้นที่ไม่เท่ากัน ดังนั้นเมื่อกฎหมายมุ่งที่จะป้องกันไม่ให้นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตกลงเงื่อนไขธุรกรรมต่างๆ แตกต่างไปจากเงื่อนไขที่พึงกำหนดหากได้ดำเนินการโดยอิสระเพื่อถ่ายโอนกำไรระหว่างกัน จึงอาจสรุปได้ว่าความกังวลดังกล่าวมีได้อยู่ที่ว่า สัดส่วนการถือหุ้นทางตรงและทางอ้อมย้อนขึ้นไปตามลำดับชั้นจนถึงขั้นสุดท้ายหรือ Ultimate Owner ทั้งทางตรงและทางอ้อมนั้นรวมกันแล้วถึงจำนวนร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมดหรือไม่ แต่ความกังวลของมาตรการกำหนดราคาโอน จะต้องขึ้นอยู่กับกรเข้าทำ

ธุรกรรมพาณิชย์หรือการเงินใดๆ ภายใต้เงื่อนไขที่ไม่เป็นไปตามหลักราคาอิสระ ซึ่งการที่นิติบุคคลจะสามารถทำธุรกรรมใดๆ ได้ ย่อมขึ้นอยู่กับผู้ที่มีอำนาจในการควบคุม หรือมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจในการดำเนินธุรกิจของนิติบุคคลดังกล่าว ดังนั้นสิ่งที่กฎหมายควรมุ่งพิจารณา คืออำนาจควบคุม ดังนั้นหากมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (1) มุ่งที่จะพิจารณาลักษณะความสัมพันธ์จากสัดส่วนการถือหุ้นที่มากพอในการใช้ควบคุมการดำเนินธุรกิจของบริษัท จึงควรเพิ่มเติมในบทบัญญัติให้การถือหุ้นในแต่ละลำดับชั้นมีจำนวนเกินกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนสิทธิออกเสียง

ในลำดับต่อมา มาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (2) ที่ได้มีการกำหนดให้นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันหมายถึงกรณี ที่ ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือ โดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมดนั้น ยังไม่ครอบคลุมและเหมาะสมกับบริบทการดำเนินธุรกิจของประเทศไทย ที่มีการพัฒนาการดำเนินธุรกิจแบบธุรกิจครอบครัวเป็นส่วนใหญ่ และมีรูปแบบการดำเนินธุรกิจแบบกระจุกตัว ดังนั้นย่อมสังเกตเห็นได้ว่าสมาชิกครอบครัว มีส่วนสำคัญและมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจในเรื่องต่างๆ รวมถึงการดำเนินธุรกิจ นอกจากนี้บุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกัน ไม่ว่าจะเป็นกลุ่มเพื่อน หรือกลุ่มคนรู้จักก็ย่อมมีส่วนเกี่ยวข้องและอิทธิพลต่อการตัดสินใจเช่นเดียวกัน ดังนั้นเพื่อเป็นการแก้ไขและป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากรด้วยการถ่ายโอนกำไรระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน การพิจารณาว่านิติบุคคลสองแห่งมีความสัมพันธ์จากการมีผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเดียวกันไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมดของนิติบุคคลทั้งสองแห่งอันจะทำให้นิติบุคคลสองแห่งมีความสัมพันธ์กันหรือไม่นั้น ควรจะหมายรวมถึง กลุ่มบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ไม่ว่าจะเป็นในลักษณะคู่สมรส ทายาท พี่น้อง หรือความสัมพันธ์อื่นๆที่มีความเกี่ยวพันกันในด้านการเงิน ร่วมกันถือหุ้นรวมกันเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมดด้วย ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางการบัญญัติลักษณะนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามกฎหมายภายในของประเทศจีน และอินเดีย ซึ่งเป็นประเทศในภูมิภาคเอเชียเช่นเดียวกับประเทศไทย และเป็นสองประเทศที่เพิ่งมีการประกาศบังคับใช้กฎหมายภายในอันเป็นมาตรการกำหนดราคาโอนได้เป็นระยะเวลาไม่นาน ย่อมมีความสอดคล้องกับบริบทการดำเนินธุรกิจในยุคปัจจุบัน

นอกจากนี้ มาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (3) ก็ยังขาดความชัดเจนในการบังคับใช้ เนื่องจากการบัญญัติให้นิติบุคคลมีความสัมพันธ์กันหมายความว่ารวมถึง นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะ ที่ นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง แต่ยังมีได้มีการออกกฎกระทรวงกำหนดรายละเอียดถึงลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการได้โดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่ง จึงทำให้มีความไม่ชัดเจนในการกำหนดขอบเขตในทางปฏิบัติว่าลักษณะการมีส่วนร่วมระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม ตามมาตราดังกล่าวเป็นอย่างไร ดังนั้น

กฎกระทรวงที่จะมีการประกาศบังคับใช้ควรมีการกำหนดในรายละเอียดว่า ลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระนั้น มีหลักเกณฑ์อย่างไรบ้าง ซึ่งหากเปรียบเทียบกับกฎหมายอังกฤษจะเห็นได้ว่า มีการกำหนดหลักเกณฑ์ทั้งสามเรื่องอย่างชัดเจนตามกฎหมายว่าด้วยการดำเนินธุรกิจโดยพึ่งพากัน หรือ Substantial Commercial Interdependence โดยแบ่งออกเป็น การพึ่งพาทางการเงิน ด้านเศรษฐกิจ ตลอดจนการบริหารจัดการ ซึ่งจะให้มีมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (3) มีความชัดเจนมากขึ้น เพราะหากไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาเพื่อกำหนดขอบเขตให้ชัดเจน ลักษณะการบัญญัติของมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (3) อาจมีความซ้ำซ้อนกับมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (1) และ (2) เนื่องจากการกำหนดสัดส่วนการถือหุ้นตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (1) และ (2) ซึ่งเป็นการมีส่วนร่วมในทุน อันจะทำให้นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันนั้นอยู่ที่จำนวนร้อยละ 50 อยู่แล้ว หากมีการกำหนดส่วนร่วมในทุนในลักษณะที่อีกนิติบุคคลหนึ่งไม่สามารถดำเนินการได้โดยอิสระอาจทำให้เกิดความซ้ำซ้อนในการบังคับใช้ได้ จึงควรมีการออกกฎกระทรวงเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระให้ชัดเจน

บรรณานุกรม

โครงการกิจกรรมการเชื่อมโยงงานวิจัยกับภาคนโยบาย สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), บริษัทข้ามชาติให้อะไรกับไทย [ออนไลน์], ตุลาคม 2552. แหล่งที่มา <http://prp.trf.or.th/download/419/>
การเลี่ยงภาษีคือ วิธีการใดๆตามกฎหมาย ที่มุ่งสร้างให้เกิดผลต่อภาระภาษีของผู้เสียภาษีเพื่อให้เสียภาษีต่ำกว่าเดิม โดยมากเป็นการกระทำโดยอาศัยช่องว่างทางกฎหมาย ความคลุมเครือของตัวบท หรือความผิดพลาดอื่นๆ ดู พนิต ธีรภาพวงศ์, การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ (วิญญูชน, 2552). หน้า 74

ดร.พนิต ธีรภาพวงศ์, ราคาโอนภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (กรุงเทพมหานคร: บริษัท Tax Research center, 2546).

วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ, “กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนกับการส่งเสริมการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมระหว่างรัฐ,” (รายงานการศึกษาส่วนบุคคล หลักสูตรนักบริหารการทูต สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ, 2562).

นิตติ วิทยาเต็ม. (2561). “ความสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญาในธุรกรรมมีผลต่อการประเมินราคาบุคลากรอย่างไร”, วารสาร customs policy monitoring 3(12) : 3-5.

สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ (กรุงเทพ : โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554).

พิมพ์เพ็ญ นามวงษ์, “ปัญหาการกำหนดราคาโอนสำหรับทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง,” (วิทยานิพนธ์ หลักสูตรปริญญาโทศึกษาศาสตร์มหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร, 2559).

OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2010-4-en>

Jeffrey Owens, Opening speech OECD Conference: Transfer Pricing and Treaties in a Changing World Paris [ออนไลน์], 21 กันยายน 2551. แหล่งที่มา <https://www.oecd.org/ctp/treaties/43744164.pdf>

Jow Lee Ying และ Yong Sing Yuan, Related Parties As Used in Transfer Pricing Singapore [ออนไลน์], มีนาคม 2559. แหล่งที่มา https://ink.library.smu.edu.sg/cgi/viewcontent.cgi?article=2872&context=soa_research

เสถียร รุ่งทองคำกุล, ทิศทางการพัฒนากฎหมายเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนในประเทศไทย [ออนไลน์], 2019. แหล่งที่มา <https://oia.coj.go.th/th/file/get/file/20190131e50b538f4153afd75e7e1ea5c4f710fc104416.pdf>.

Dwarkasing R., Comments from Academia on the Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles [ออนไลน์], 27 กันยายน 2555. แหล่งที่มา <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/dwarkasing-maastricht-university.pdf>.

สมศักดิ์ อนุธรรมเสลา, “ปัญหาการนำหลักการตั้งราคาโอนมาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2543).

ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร (กรุงเทพมหานคร : สำนักกฎหมายธรรมนิติ, 2561). หน้า 2-117.

Pwc แนะนำผู้ประกอบการ-ผู้เสียภาษี เตรียมรับมือผลกระทบหลังไทยยกเครื่องปรับโครงสร้างภาษีหลายด้าน [ออนไลน์], 19 ตุลาคม 2560. แหล่งที่มา <https://www.prachachat.net/finance/news-57058>

Background brief Inclusive Framework on BEPS OECD 2017, มกราคม 2559. แหล่งที่มา <https://www.prachachat.net/finance/news-57058> ground Brief - Inclusive Framework on BEPS (oecd.org)

KPMG, ไทยออกมาตรการภาษีเกี่ยวกับสำนักงานภูมิภาคใหม่เพื่อให้สอดคล้องมาตรการ BEPS [ออนไลน์], 22 ตุลาคม 2560, แหล่งที่มา <https://www.prachachat.net/finance/news-57058> ailand (home.kpmg)

กรมสรรพากรประเทศไทย, เคลียร์ประเด็น Transfer Pricing Disclosure Form EP 1: การกำหนดราคาโอน, 7 กุมภาพันธ์ 2563 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <https://www.youtube.com/watch?v=wO4HjYAbQkU>

Isabel Carendi และ Maria Lilliestierna, Associated Enterprises – What is the meaning of participation in control [ออนไลน์], 30 พฤษภาคม 2548. แหล่งที่มา <http://hj.diva-portal.org/smash/get/diva2:4261/FULLTEXT01.pdf>

ดร.พัฒนาพร โกวพัฒน์กิจ, “รายงานการศึกษาฉบับสมบูรณ์ เรื่อง การแยกหน้าที่บริหารกับความเป็นเจ้าของกิจการ : กรณีศึกษากิจการของคนต่างชาติในสหรัฐอเมริกา,” 2552.

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <https://www.sec.or.th/cgthailand/TH/Pages /OVERVIEW/SECROLES.aspx>

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, รายการที่เกี่ยวข้องกัน [ออนไลน์]. แหล่งที่มา https://www.set.or.th/th/regulations/simplified_regulations/connected_transactions_p1.html

ผศ.ดร.วิศรุต ศรีบุญนาค, การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ [ออนไลน์], 19 ตุลาคม 2558. แหล่งที่มา <https://account.cbs.chula.ac.th/2016/10/19/%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B9%80%E0%B8%9B%E0%B8%B4%E0%B8%94%E0%B9%80%E0%B8%9C%E0%B8%A2%E0%B8%82%E0%B9%89%E0%B8%A>

D%E0%B8%A1%E0%B8%B9%E0%B8%A5%E0%B9%80%E0%B8%81%E0%B8%B5%E0%B9%88%E0%B8%A2%E0%B8%A7/

Ramon S.J. Dwarkasing, “The Concept of Associated Enterprises” PEER-REVIEWED ARTICLE, Intertax Volume 41, Issue 8&9 (2013)

R.S.J. Dwarkasing, Associated Enterprises – A Concept Essential for the Application of the Arm’s Length Principle and Transfer Pricing (Dwarkasing & Partners 2011)

HM Revenue & Customs, Guidance Transfer pricing: transactions between connected companies [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <https://www.gov.uk/guidance/transfer-pricing-transactions-between-connected-companies#:~:text=The%20UK%20legislation%20allows%20only,or%20reduce%20a%20tax%20loss.&text=The%20UK%27s%20transfer%20pricing%20legislation%20also%20applies%20to%20transactions%20between,to%20transactions%20between%20connected%20parties>

Rossmartin, What is an associated company [ออนไลน์], 10 มีนาคม 2564. แหล่งที่มา <https://www.rossmartin.co.uk/companies/running-the-business/181-what-is-an-associated-company>

Pwc, International Transfer Pricing – Denmark [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <https://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/denmark.pdf>

PEER-REVIEWED ARTICLE, The Concept of Associated Enterprises, Ramon S.J. Dwarkasing, Intertax, Volume 41, Issue 8&9 2013 Kluwer Law International BV, The Netherlands

Paul Beckmann, Associated Corporations and Canadian Taxation, 2 U. BRIT. COLUM. L. REV. 233 (1965). Page 237

Deloitte, New Transfer Pricing Requirements in China [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/deloitte-cn-tax-newtransferpricingrequirementsinchina-en-100609.pdf>

CMS, Transfer Pricing Documentation in China – Determination and Verification [ออนไลน์]. แหล่งที่มา <https://cms.law/en/int/expert-guides/cms-expert-guide-to-transfer-pricing-documentation/china>

ผศ.ดร.วิษณุ วงศ์สินศิริกุล, มีอำนาจเหนือตลาด...ใช่ที่จะผิด [ออนไลน์] , 26 ธันวาคม 2562. แหล่งที่มา
<https://www.bangkokbiznews.com/blog/detail/649093>