

ทิศทางการพัฒนากฎหมายเกี่ยวกับ
การตั้งราคาโอนในประเทศไทย

โดย

นายเสถียร รุ่งทองคำกุล

ทิศทางการพัฒนากฎหมายเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนในประเทศไทย

เสถียร รุ่งทองคำกุล*

บทนำ

โลกในยุคโลกาภิวัตน์ได้เปลี่ยนแปลงพฤติกรรมการค้าและการประกอบธุรกิจ การรวมตัวของกลุ่มเศรษฐกิจในภูมิภาคต่างๆ และการพัฒนาทางเทคโนโลยีเป็นส่วนหนึ่งที่จะช่วยเร่งปรากฏการณ์การเปลี่ยนแปลงนี้ บริษัทต่างๆ เติบโตขึ้นจากการขยายธุรกิจไม่ว่าด้วยการลงทุนในตลาดหรือประเทศอื่น โดยอาจเป็นการลงทุนด้วยการตั้งบริษัทใหม่ เข้าร่วมทุนหรือควมรวมกิจการกับผู้ประกอบการเดิม ปัจจัยดังกล่าวเป็นเงื่อนไขสำคัญที่ส่งผลให้เกิดกิจการข้ามชาติในโลกธุรกิจปัจจุบัน

ประเทศต่างๆ ใช้สิทธิในการเรียกเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่หรือแหล่งเงินได้ หรืออาจใช้ทั้งสองหลักประกอบกัน ซึ่งในความเป็นจริงแล้วแต่ละประเทศต่างก็กำหนดเงื่อนไขสิทธิและหน้าที่ทางภาษีที่แตกต่างกัน บางประเทศอาจกำหนดอัตราภาษีต่ำกว่าประเทศอื่น บางประเทศอาจยอมให้มีการนำรายจ่ายบางอย่างมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ในขณะที่ประเทศอื่นไม่อนุญาตให้นำรายจ่ายดังกล่าวมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในทางภาษี บางประเทศอาจได้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากสนธิสัญญาที่มีกับประเทศอื่น ความแตกต่างดังกล่าวนี้ส่งผลให้เกิดความยากต่อผู้ประกอบการที่มีลักษณะกิจการข้ามชาติในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของแต่ละประเทศที่เกี่ยวข้อง แต่ในขณะเดียวกันสำหรับกิจการข้ามชาติที่มีศักยภาพแล้วความแตกต่างเช่นนี้กลับเป็นเงื่อนไขสำคัญประการหนึ่งในการเลือกเป้าหมายประเทศที่จะเข้าลงทุนประกอบกิจการ

ปัจจุบันความแตกต่างในทางภาวะภาษีของแต่ละประเทศได้บิดเบือนวัตถุประสงค์ของการลงทุนในต่างประเทศ ทั้งนี้เพราะการจ่ายภาษีน้อยลงย่อมส่งผลให้กิจการเกิดกำไรมากยิ่งขึ้น กิจการข้ามชาติบางรายตั้งบริษัทใหม่ขึ้นในประเทศอื่นเพื่อประโยชน์ทางภาษีเป็นหลัก มิใช่เพื่อการขยายธุรกิจ บางครั้งอาจเรียกพฤติกรรมเช่นนี้ว่าการวางแผนภาษี ดังนั้น จึงเป็นการง่ายที่จะกำหนดราคาสินค้าและบริการระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกันในกลุ่มกิจการข้ามชาติ การกำหนดราคาสินค้าและบริการระหว่างนิติบุคคลในกลุ่มกิจการข้ามชาติเช่นนี้เรียกว่า “การตั้งราคาโอน” (Transfer Pricing) และราคาที่ถูกระบุไว้ดังกล่าวนี้เรียกว่า “ราคาโอน” (Transfer Price) โดยหลักแล้วราคาโอนควรจะเป็นราคาที่อยู่ในกรอบสอดคล้องกับราคาสินค้าและบริการในธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน และไม่ได้ขึ้นอยู่กับอำนาจของกันและกัน (Arm's Length Price - เพื่อให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจ ในบทความนี้ต่อไปขอเรียกว่า “ราคาที่กำหนดโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน”) อย่างไรก็ตาม หากราคาโอนนั้นถูกกำหนดแตกต่างจากราคาที่กำหนดโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน โดยเฉพาะกรณีนี้ส่งผลเป็นการลดกำไรจากการประกอบการ พฤติกรรมเช่นนี้ย่อมไม่อาจเป็นที่ยอมรับในประเทศซึ่งต้องสูญเสีย

* ผู้พิพากษาศาลจังหวัดนนทบุรี

รายได้จากการจัดเก็บภาษี และจำเป็นต้องหามาตรการที่เหมาะสมในการป้องกันมิให้กิจการข้ามชาติกระทำการเช่นนั้น

ประเทศไทยถูกจัดว่าเป็นหนึ่งในประเทศที่เป็นเป้าหมายของการลงทุนข้ามชาติ ในขณะที่เดียวกันก็มีกิจการในประเทศไทยหลายรายที่ลงทุนในประเทศอื่น ลักษณะการลงทุนข้ามชาติดังกล่าวอาจจะมีวัตถุประสงค์ที่แท้จริงเพียงเพื่อการหลีกเลี่ยงภาษีมากกว่าความต้องการขยายกิจการก็ได้ ที่สำคัญ กระแสการรวมกลุ่มเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนยังเร่งผลักดันให้เกิดพฤติกรรมการลงทุนข้ามชาติอีกทางหนึ่ง ดังนั้น การศึกษาถึงทางปฏิบัติที่ได้รับการยอมรับเป็นสากลในการจัดการปัญหาเรื่องการตั้งราคาโอนของกลุ่มกิจการข้ามชาติย่อมจะเป็นประโยชน์ต่อการยกระดับมาตรฐานของกฎหมายไทยในเรื่องนี้

บทความนี้จะกล่าวถึงมาตรการทางกฎหมายเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีด้วยกลไกการตั้งราคาโอนเป็นสำคัญ และเนื่องจากประเทศไทยอยู่ระหว่างการพัฒนากฎหมายในเรื่องดังกล่าว บทความนี้จะจึงกล่าวถึงภาพรวมและหลักการพื้นฐานของการตั้งราคาโอนเป็นสำคัญ แต่ก็จะต้องแสดงให้เห็นถึงธุรกรรมบางประเภทที่ยอมรับกันเป็นสากลว่าควรมีข้อพิจารณาพิเศษในเรื่องการตั้งราคาโอน รวมทั้งพิจารณาถึงหลักการและวิธีการในการหาราคาที่กำหนดโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน ตลอดจนแนวทางป้องกันหรือระงับข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้อง ก่อนที่จะได้พิจารณาถึงกฎหมายไทยในปัจจุบันและทิศทางของการพัฒนาที่ควรจะเป็น โดยบทความนี้จะศึกษาเปรียบเทียบกับแนวทางของกลุ่มประเทศในสหภาพยุโรป ได้แก่ สาธารณรัฐออสเตรีย ซึ่งเป็นประเทศที่ตั้งของสถาบัน¹ ที่ใช้เป็นแหล่งค้นคว้าในการจัดทำบทความนี้ สหพันธรัฐเยอรมนี ในฐานะประเทศที่มีขนาดเศรษฐกิจใหญ่ที่สุดในกลุ่มสหภาพยุโรปและเป็นตัวแทนของประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) กับ สหราชอาณาจักร ซึ่งเป็นประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law)

ส่วนที่ 1 การตั้งราคาโอนและหลักการกำหนดราคาโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน

“การตั้งราคาโอน” หมายถึงการจัดสรรผลกำไรระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกัน เพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษีหรือวัตถุประสงค์อย่างอื่น² หากกิจการที่เป็นอิสระต่อกันเข้าทำธุรกรรมระหว่างกันแล้ว ราคาของสินค้าหรือบริการที่ตกลงกันนั้นย่อมเกิดจากการเจรจาภายใต้ปัจจัยทางการตลาดเป็นหลัก แต่หากธุรกรรมที่เกิดจากคู่สัญญาที่มีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กันย่อมเป็นไปได้ที่ราคาซึ่งกำหนดไว้นั้นเกิดจากการสมยอมและแตกต่างจากราคาตลาด ซึ่งอาจส่งผลให้เกิดการลดลงหรือเพิ่มขึ้นของกำไรที่คู่สัญญาแต่ละฝ่ายจะได้รับ พฤติกรรมเช่นนี้ย่อมส่งผลให้หน่วยงานทางภาษีของประเทศที่เกี่ยวข้องมีอำนาจในการปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกับตลาดเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บ

¹ Institute for Austrian and International Tax Law, Vienna University of Economics and Business

² Neighbour, J., “Transfer pricing: Keeping it at arms’ length,” Organisation for Economic Cooperation and Development, the OECD Observer, (230), Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/217470258?accountid=29104>

ภาษี และเพื่อเป็นหลักประกันแก่กิจการที่เป็นอิสระต่อกันรายอื่นว่าได้รับการปฏิบัติทางภาษีอย่างเท่าเทียมกัน

อย่างไรก็ดี ปัญหาของการตั้งราคาโอนนั้นไม่ได้เกิดขึ้นเนื่องจากกิจการที่มีความสัมพันธ์กันนั้นอยู่ในประเทศเดียวกัน แต่เป็นเรื่องของกิจการข้ามชาติและมีหลายประเทศซึ่งมีกฎเกณฑ์ทางภาษีที่แตกต่างกันเข้ามาเกี่ยวข้อง ซึ่งหลักการพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีที่ดีประการหนึ่งนั้นจะต้องไม่มีการเก็บภาษีซ้ำซ้อนบนฐานรายได้เดียวกันโดยประเทศที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม การที่รัฐหนึ่งใช้อำนาจในการปรับปรุงราคาอาจส่งผลให้เป็นการทำลายหลักการเช่นว่านี้หากอีกรัฐหนึ่งไม่ยอมรับราคาที่มีการปรับปรุงดังกล่าว เป็นเหตุให้ประเด็นเรื่องการตั้งราคาโอนกลายเป็นเรื่องที่ต้องพิจารณากันในระดับสากลเพื่อหาแนวทางปฏิบัติที่เป็นที่ยอมรับร่วมกัน

องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ได้เสนอร่างอนุสัญญาต้นแบบว่าด้วยภาษีเงินได้และทุน (OECD Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital – ต่อไปขอเรียกว่า “ร่างอนุสัญญาต้นแบบของ OECD”) เพื่อเป็นต้นแบบของอนุสัญญาที่ประเทศต่างๆสามารถนำไปใช้ในการทำความตกลงกันได้ ซึ่งในมาตรา 9 ของร่างอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ได้กล่าวถึงเรื่องการปรับปรุงกำไรในธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกันเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ไม่ว่าจะมีความสัมพันธ์แบบบริษัทแม่และบริษัทลูกหรือความสัมพันธ์เนื่องจากอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน ซึ่งแตกต่างไปจากเงื่อนไขความตกลงในกรณีของกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน³ โดยบทบัญญัตินี้อยู่บนพื้นฐานหลักการที่ว่า ธุรกรรมระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันควรมีเงื่อนไขและผลลัพธ์เหมือนกันกับธุรกรรมระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน ในวรรคแรกของบทบัญญัตินี้กำหนดว่า

ในกรณีที่

(ก) กิจการแห่งหนึ่งในรัฐคู่สัญญาที่มีอำนาจในการจัดการ การควบคุม หรือทุนของกิจการอีกแห่งหนึ่งที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม หรือ

(ข) บุคคลเดียวกันมีอำนาจในการจัดการ การควบคุม หรือทุนของกิจการที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาทั้ง 2 รัฐ ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม

และมีการกำหนดเงื่อนไขความสัมพันธ์ทางการเงินหรือการค้าระหว่างกิจการทั้งสองแห่งดังกล่าวแตกต่างไปจากเงื่อนไขอันพึงกำหนดกันระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน หากผลกำไรซึ่งควรตกเป็นของคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งแต่กลับมิได้ตกเป็นของคู่สัญญาฝ่ายนั้นเพราะเงื่อนไขที่ถูกกำหนดไว้ในลักษณะดังกล่าว อาจส่งผลให้มีการปรับปรุงกำไรให้ตกเป็นของคู่สัญญาฝ่ายนั้นและจัดเก็บภาษีจากผลกำไรที่ปรับปรุงได้

³ OECD, “Commentary on Article 9: Concerning the taxation of associated enterprises,” in Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264175181-43-en>

บทบัญญัติในเรื่องนี้ปฏิบัติต่อกิจการที่มีความสัมพันธ์กันเสมือนเป็นกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน ดังนั้น หน่วยงานทางภาษีย่อมมีอำนาจตามกฎหมายภายในที่จะปรับปรุงฐานภาษีได้หากธุรกรรมที่เข้าทำสัญญาระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กันนั้นแตกต่างจากธุรกรรมระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน

อย่างไรก็ดี การปรับปรุงราคาโดยหน่วยงานทางภาษีของรัฐแห่งหนึ่งจะไม่เป็นปัญหาที่ต่อเมื่อคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายต่างก็อยู่ในประเทศเดียวกัน แต่ในกรณีที่เป็นกิจการข้ามชาติ ย่อมเป็นไปได้ยากที่ประเทศอื่นจะตกลงด้วยการปรับปรุงราคานี้ และส่งผลให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนบนกำไรจำนวนเดียวกัน ดังนั้น ร่างอนุสัญญาต้นแบบของ OECD มาตรา 9 วรรคสอง จึงได้กำหนดเงื่อนไขให้หน่วยงานทางภาษีของอีกประเทศหนึ่งทำการปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกัน (Corresponding Adjustment)

เมื่อวันที่ 27 มิถุนายน 2538 คณะมนตรีแห่งองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Council of the OECD) ได้อนุมัติรายงานที่มีชื่อว่า แนวทางการตั้งราคาโอนสำหรับกิจการข้ามชาติและหน่วยงานทางภาษี (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations – ต่อไปขอเรียกว่า “คู่มือแนวทางการตั้งราคาโอนของ OECD”) ซึ่งได้รับการปรับปรุงเป็นครั้งคราวในเวลาต่อมา รายงานฉบับนี้เป็นเครื่องแสดงให้เห็นถึงหลักการที่ยอมรับกันเป็นสากลและเสนอแนะแนวทางในการปรับใช้หลักการกำหนดราคาโอนโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน ซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 9 ของร่างอนุสัญญาต้นแบบของ OECD⁴ คู่มือแนวทางการตั้งราคาโอนของ OECD ประกอบด้วยวัตถุประสงค์ 2 ประการ ได้แก่ (1) เพื่อให้ผู้เสียภาษีแสดงรายได้ที่แท้จริงจากธุรกรรมที่สมยอมกันในกลุ่มกิจการข้ามชาติและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยโยกย้ายรายได้ภายในกลุ่มกิจการข้ามชาติด้วยการเข้าทำธุรกรรมนั้น และ (2) จัดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนบนรายได้จำนวนเดียวกันจากธุรกรรมระหว่างบริษัทในกลุ่มกิจการข้ามชาติ⁵

คู่มือแนวทางการตั้งราคาโอนของ OECD นั้นจะถูกปรับใช้เฉพาะธุรกรรมภายในกลุ่มของกิจการข้ามชาติเท่านั้น กล่าวคือ จะต้องมีการที่เกี่ยวข้ออย่างน้อย 2 ประเทศ ในธุรกรรมที่ทำขึ้น⁶ โดยคู่มือแนวทางการตั้งราคาโอนของ OECD มีเป้าหมายเพื่อจะช่วยเหลือหน่วยงานทางภาษีและกลุ่มกิจการข้ามชาติให้สามารถหาแนวทางจัดการกับปัญหาการตั้งราคาโอนเพื่อสร้างทางออกที่พึงพอใจร่วมกันของทุกฝ่ายได้⁷

ในเรื่องนี้ ทางสหประชาชาติก็ได้เสนอร่างต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศพัฒนาแล้วกับประเทศที่กำลังพัฒนา (UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries) ซึ่งเป็นร่างต้นแบบอนุสัญญาที่เอื้อประโยชน์ต่อประเทศแหล่งเงินได้มากกว่าประเทศอันเป็นที่อยู่ของผู้ลงทุน อันถือเป็นเรื่องสำคัญต่อประเทศที่กำลังพัฒนา⁸ ในมาตรา 9 วรรค

⁴ *Ibid.*

⁵ Berroho ,B., “US, OECD, or U N. Transfer Pricing Methods.” Retrieved from http://www.academia.edu/7056558/US_OECD_or_U_N_Transfer_Pricing_Methods

⁶ Preface Paragraph 13. OECD Transfer Pricing Guidelines 2010

⁷ Preface Paragraph 15. OECD Transfer Pricing Guidelines 2010

⁸ Introduction Paragraph 3. UN Model Convention

แรกของร่างต้นแบบอนุสัญญาของสหประชาชาติได้กำหนดหลักการกำหนดราคาโอนโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันไว้เหมือนกับมาตรา 9 วรรคแรก ของร่างอนุสัญญาต้นแบบของ OECD คณะกรรมการผู้เชี่ยวชาญด้านความร่วมมือระหว่างประเทศเรื่องภาษีแห่งสหประชาชาติ (UN Committee of Experts on International Tax Cooperation) ในการประชุมสามัญระหว่างวันที่ 12-15 ตุลาคม 2555 ได้ให้ความเห็นชอบในการออกคู่มือปฏิบัติของสหประชาชาติเรื่องการตั้งราคาโอนสำหรับประเทศกำลังพัฒนา (UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries) เพื่อจัดการความสัมพันธ์ทางการค้าและการเงินระหว่างกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งมีเงื่อนไขแตกต่างไปจากความสัมพันธ์ทางการค้าและการเงินระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน คู่มือปฏิบัติของสหประชาชาติเรื่องการตั้งราคาโอนได้วางมาตรฐานการกำหนดราคาโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันซึ่งเป็นมาตรฐานที่เหมาะสมในการประมาณการราคาที่กำหนดบนพื้นฐานปัจจัยทางการตลาด เพื่อกำหนดเป็นราคาสำหรับธุรกรรมภายในกลุ่มกิจการข้ามชาติ ทั้งคู่มือปฏิบัติของสหประชาชาติเรื่องการตั้งราคาโอนกับคู่มือแนวทางการตั้งราคาโอนของ OECD ต่างก็เป็นพื้นฐานในการทำอนุสัญญาแบบทวิภาคีเพื่อขจัดการเก็บภาษีซ้ำซ้อน⁹ แต่คู่มือทั้งของสหประชาชาติและ OECD ก็กำหนดไว้เพียงมาตรฐานราคาที่กำหนดโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันในการปรับใช้ โดยไม่ได้กำหนดมาตรฐานอย่างอื่นที่เป็นไปได้ในการหาราคาที่เหมาะสมสำหรับธุรกรรมภายในกลุ่มกิจการข้ามชาติ¹⁰

1.1 หลักการกำหนดราคาโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน (Arm's Length Principle)

หลักการกำหนดราคาโดยคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันถือเป็นมาตรฐานสากลที่ถูกนำมาใช้กำหนดราคาโอนเพื่อประโยชน์ทางภาษี¹¹ หลักการดังกล่าวใช้เป็นพื้นฐานในการปรับปรุงราคาโอนภายในกลุ่มกิจการข้ามชาติ และยังเป็นที่ยอมรับด้วยว่าหลักการนี้สามารถหาราคาที่เป็นที่ยอมรับร่วมกันของทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง ทั้งกลุ่มกิจการข้ามชาติและหน่วยงานทางภาษี

ราคาที่กำหนดโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันนั้นเป็นเรื่องที่ค่อนข้างนามธรรมและไม่มีสูตรในการหาราคาดังกล่าวที่สมบูรณ์แบบแต่อย่างใด แนวคิดสำคัญประการหนึ่งในการหาราคาดังกล่าวคือการใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบ กล่าวคือ ธุรกรรมที่สร้างขึ้นภายใต้การควบคุมหรือสมยอมกันซึ่งเป็นปัญหานั้นจะต้องถูกนำไปเปรียบเทียบกับเงื่อนไขต่าง ๆ ที่กำหนดกันในธุรกรรมซึ่งไม่ได้เกิดจากการสมยอมกัน และในการเปรียบเทียบเช่นว่านี้ คุณลักษณะต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในเชิงเศรษฐศาสตร์จะต้องมีลักษณะที่สามารถเปรียบเทียบกันได้อย่างเหมาะสมด้วย¹² ทั้งนี้ คู่มือแนวทางการตั้งราคาโอนของ OECD ได้กำหนดปัจจัยที่ใช้พิจารณาว่าธุรกรรมนั้นจะนำมาเปรียบเทียบได้หรือไม่ไว้ในบทที่ 1 ในวรรค 1.19-1.35 ซึ่งต้องนำมาใช้พิจารณาเป็นรายกรณี โดยอาจสรุปปัจจัยที่ต้องใช้ในการพิจารณาได้ดังนี้

⁹ Foreward. UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries

¹⁰ Lennard, M., "The New United Nations Practical on Transfer Pricing for Developing Countries," 19 Asia-Pac. Tax Bull. 1 (2013). Journal IBFD.

¹¹ Glossary. OECD Transfer Pricing Guidelines 2010

¹² Bakker, A., *Transfer pricing and business restructuring: streamlining all the way* (Amsterdam: IBFD, 2009)

(1) คุณลักษณะของสินค้าหรือบริการ – ตัวอย่างของคุณลักษณะที่อาจมีผลกระทบต่อความสามารถที่จะนำมาเปรียบเทียบได้นั้น รวมถึงคุณภาพ ความคงทน และความน่าเชื่อถือของสินค้าหรือบริการที่ถูกโอน

(2) การวิเคราะห์ถึงบทบาทหน้าที่ของคู่สัญญาที่เกี่ยวข้อง – ในการประเมินว่าธุรกรรมนั้นจะนำมาใช้เปรียบเทียบได้หรือไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงบทบาทหน้าที่ สิทธิทรัพย์ และความเสี่ยงของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายด้วย โดยต้องพิจารณารวมไปถึงเรื่องหน้าที่ในการออกแบบ การผลิต การประกอบ การค้นคว้าวิจัย การกระจายสินค้า การสนับสนุนเงินทุน การจัดการ ความเสี่ยงในทางธุรกิจ และเรื่องอื่นๆ ที่จำเป็นเกี่ยวข้องด้วย

(3) เงื่อนไขข้อตกลงในสัญญา – ข้อตกลงในธุรกรรมที่เกิดจากการสมยอมกันอาจแตกต่างจากข้อตกลงที่ไม่ได้เกิดจากการสมยอม และความแตกต่างเช่นนี้เป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อความสามารถที่จะนำธุรกรรมนั้นมาใช้ในการเปรียบเทียบ ตัวอย่างของความแตกต่างในข้อตกลงดังกล่าวเช่นเรื่องการค้าราคา การให้สินเชื่อหรือเครดิต และเงื่อนไขในการส่งมอบสินค้าหรือบริการ

(4) สถานการณ์ทางเศรษฐกิจ – ปัจจัยที่ต้องพิจารณาในเรื่องนี้ เช่น การแข่งขันในตลาด และอุปสงค์อุปทานรวมของสินค้าหรือบริการนั้น

(5) กลยุทธ์ทางธุรกิจ – ตัวอย่างเช่น การใช้กลยุทธ์ในการแทรกแซงตลาดหรือเจาะเข้าตลาดใหม่ ย่อมส่งผลกระทบต่อราคาโอนของสินค้าหรือบริการอย่างไม่อาจหลีกเลี่ยงได้¹³

นอกเหนือจากปัจจัยที่กล่าวข้างต้นแล้ว ยังมีปัจจัยอื่นๆที่จำเป็นต้องพิจารณาประกอบว่าธุรกรรมนั้นจะสามารถใช้เป็นตัวเปรียบเทียบกับธุรกรรมภายในกลุ่มกิจการข้ามชาติได้หรือไม่ ในบทที่ 1 ของคู่มือแนวทางการตั้งราคาโอนของ OECD ยังกล่าวถึงปัจจัยอื่นๆอีก ได้แก่ โครงสร้างของธุรกรรม (ซึ่งจะสะท้อนให้เห็นถึงปัจจัยที่แท้จริงทางเศรษฐกิจ) ข้อมูลหลายช่วงเวลา (ซึ่งจะช่วยเพิ่มความสามารถในการเปรียบเทียบ) การขาดทุน (เหตุผลที่แท้จริงของการขาดทุน เช่น ต้นทุนในช่วงเริ่มต้นธุรกิจที่เป็นภาระหนัก หรือสถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่ไม่เกื้อหนุนธุรกิจในช่วงเวลานั้น หรือนโยบายในการเข้าสู่ตลาด เป็นต้น) การหักกลบลบหนี้กัน (โดยได้รับสินค้าหรือบริการอย่างอื่นแทนการได้รับชำระราคา) และนโยบายของรัฐบาล¹⁴ โดยพื้นฐานของหลักการกำหนดราคาโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน คู่สัญญาฝ่ายที่มีบทบาทหน้าที่มากเท่าไร หรือต้องใช้สิทธิทรัพย์มากเท่าไร หรือแบกรับความเสี่ยงมากขึ้นเท่าไร ย่อมต้องมีความคาดหวังในสิ่งตอบแทนที่สูงมากขึ้นเท่านั้นด้วย อย่างไรก็ตาม หลักการเช่นนี้ต้องคำนึงด้วยว่าในตลาดเสรีแม้จะมีข้อสันนิษฐานว่าความเสี่ยงที่มากขึ้นจะได้รับการทดแทนด้วยผลตอบแทนที่สูงขึ้น แต่ในความเป็นจริงแล้วผลตอบแทนที่แท้จริงอาจจะไม่ได้ขึ้นอยู่กับความเสี่ยงที่แท้จริงเลยก็ได้¹⁵

¹³ Adam, C. and P. Graham, *Transfer pricing: a UK perspective* (London: Butterworth, 1999) pp.9,10

¹⁴ *Ibid.* p.10

¹⁵ *Supra.* n.12. p.52

OECD ได้สร้างแนวทางที่เรียกว่า “เนื้อหาสาระสำคัญกว่ารูปแบบ” (Substance-over-form) เพื่อพิจารณาถึงหน้าที่และความเสี่ยงของคู่สัญญาในธุรกรรม โดยแนวทางนี้จะวิเคราะห์ก่อนถึงความเสี่ยงตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในข้อตกลงก่อนว่ามีการกำหนดเงื่อนไขความเสี่ยงอย่างเดียวกับธุรกรรมทั่วไประหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันหรือไม่ เป็นเรื่องความเสี่ยงที่มีความสำคัญหรือไม่ และผลลัพธ์ของการจัดสรรความเสี่ยงในมุมมองของการตั้งราคาโอน หลังจากนั้นจึงจะวิเคราะห์ว่าธุรกรรมนั้นได้ทำขึ้นโดยสุจริตอย่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันหรือไม่ โดยพิจารณาถึงสถานะของคู่สัญญาแต่ละฝ่าย เช่น เป็นผู้ผลิต เป็นผู้จัดจำหน่าย หรือเป็นผู้ให้บริการ เป็นต้น¹⁶

ในบทที่ 5 ของคู่มือปฏิบัติของสหประชาชาติเรื่องการตั้งราคาโอนได้กล่าวถึงการวิเคราะห์ความสามารถในการเปรียบเทียบของธุรกรรมด้วยเช่นกัน โดยแยกองค์ประกอบสำหรับการวิเคราะห์เป็น 2 ประการ ซึ่งต้องผ่านกระบวนการวิเคราะห์ตามลำดับ

(ก) ต้องเข้าใจในคุณลักษณะสำคัญทางเศรษฐกิจของธุรกรรมที่อยู่ภายใต้การสมยอมกันและบทบาทหน้าที่ที่เกี่ยวข้องของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายในธุรกรรมนั้น ในข้อนี้คู่มือปฏิบัติของสหประชาชาติได้กำหนดเอาปัจจัยที่ใช้พิจารณาว่าธุรกรรมนั้นจะนำมาเปรียบเทียบได้หรือไม่ไว้ 5 ประการ เหมือนกับคู่มือแนวทางการตั้งราคาโอนของ OECD ดังที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นแล้ว

(ข) การเปรียบเทียบกันระหว่างเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในธุรกรรมที่อยู่ภายใต้การสมยอมกัน กับเงื่อนไขในธุรกรรมทั่วไปที่สร้างขึ้นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกันแต่ไม่ได้เกิดจากการสมยอมกัน (Comparable Uncontrolled Transaction)¹⁷

1.2 วิธีการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing Methods)

วิธีการตั้งราคาโอนถูกนำมาใช้เพื่หาราคาที่กำหนดโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน ซึ่งในบทที่ 2 ของคู่มือแนวทางการตั้งราคาโอนของ OECD ได้กล่าวถึงวิธีการตั้งราคาโอนไว้ 5 วิธี ที่อาจนำมาปรับใช้เพื่อพิจารณาว่าธุรกรรมระหว่างบริษัทในกลุ่มกิจการข้ามชาตินั้นสอดคล้องกับหลักการกำหนดราคาโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันหรือไม่ โดย 3 วิธีการแรกเป็นวิธีการเปรียบเทียบธุรกรรมแบบดั้งเดิม (Traditional Transaction Methods) ได้แก่ วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้ควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method หรือ CUP Method) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) และวิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) ส่วนอีก 2 วิธีที่เหลือนั้นเป็นวิธีการที่พิจารณาจากกำไรของธุรกรรม (Transactional Profit Method) ได้แก่ วิธีการหากำไรส่วนเพิ่มสุทธิในธุรกรรม (Transactional Net Margin Method หรือ TNMM) วิธีการแบ่งแยกกำไร (Profit Split Method)¹⁸

(1) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้ควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method หรือ CUP Method) - ตามคำอธิบายศัพท์ในคู่มือแนวทางการตั้งราคาโอนของ OECD ได้อธิบายวิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้ควบคุม หมายถึง วิธีการตั้งราคาโอนโดยการเปรียบเทียบราคาของสินค้า

¹⁶ Simader, K. and E.Titz, *Limits to Tax Planning* (Vienna: Linde, 2013) p.139

¹⁷ *Supra.* n.10

¹⁸ OECD, “*Transfer Pricing Methods*,” OECD Publishing. p.1 Retrieved from <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765701.pdf>

หรือบริการที่ถูกโอนในธุรกรรมที่อยู่ภายใต้การควบคุมหรือสมยอมกัน กับราคาของสินค้าหรือบริการที่ถูกโอนในธุรกรรมที่สร้างขึ้นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกันแต่ไม่ได้เกิดจากการสมยอมกัน

วิธีนี้เป็นการประเมินความสุจริตของธุรกรรมที่อยู่ภายใต้การควบคุมหรือสมยอมกัน โดยนำราคาและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในสัญญาดังกล่าวมาเปรียบเทียบกับราคาและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในธุรกรรมอย่างเดียวกันที่สร้างขึ้นระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน ทั้งนี้ ธุรกรรมที่นำมาเปรียบเทียบอาจเป็นธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีรายนั้นกระทำกับคู่สัญญาคนอื่น (เรียกว่า Internal CUP หรือ การเปรียบเทียบภายใน) หรืออาจเป็นธุรกรรมที่บุคคลภายนอกเข้าทำระหว่างกันก็ได้ (เรียกว่า External CUP หรือ การเปรียบเทียบภายนอก) ในกรณีที่สามารถหาธุรกรรมที่สร้างขึ้นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกันแต่ไม่ได้เกิดจากการสมยอมกันมาใช้ได้ วิธีการเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้ควบคุมนี้จะสะท้อนถึงหลักการกำหนดราคาโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันได้ตรงและน่าเชื่อถือมากที่สุด อย่างไรก็ตาม ในการพิจารณาว่าธุรกรรมนั้นสามารถนำมาใช้เปรียบเทียบกันได้หรือไม่ จะต้องคำนึงถึงเงื่อนไขหรือปัจจัยที่ใช้พิจารณาความสามารถในการนำธุรกรรมนั้นมาเปรียบเทียบอย่างละเอียดถี่ถ้วน ดังนั้น ในทางปฏิบัติแล้ววิธีการเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้ควบคุมจึงไม่ค่อยมีการนำมาใช้เว้นแต่จะเป็นสินค้าหรือบริการอย่างเดียวกันที่สามารถตอบปัจจัยที่พิจารณาความสามารถในการเปรียบเทียบได้อย่างสมบูรณ์¹⁹

(2) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม – ตามคำอธิบายศัพท์ในคู่มือแนวทางการตั้งราคาโอนของ OECD ได้อธิบายวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม หมายถึง วิธีการตั้งราคาโอนที่ใช้ต้นทุนของผู้จัดหาสินค้าหรือบริการในธุรกรรมที่อยู่ภายใต้การควบคุมหรือสมยอมกัน แล้วนำเอากำไรขั้นต้นที่เหมาะสม (cost plus mark up) ซึ่งคำนวณจากธุรกรรมทั่วไปที่ไม่ได้อยู่ภายใต้การควบคุมมาบวกเข้ากับต้นทุนดังกล่าว เพื่อให้ได้ตัวเลขกำไรที่เหมาะสม โดยคำนึงถึงบทบาทหน้าที่ของคู่สัญญาแต่ละฝ่าย (และพิจารณาถึงทรัพย์สินที่ใช้และความเสี่ยงที่ต้องแบกรับ) ตลอดจนสถานะของตลาด ตัวเลขที่ได้ภายหลังจากการนำกำไรขั้นต้นบวกรวมเข้ากับต้นทุนดังกล่าวจะถูกพิจารณาว่าเป็นราคาที่กำหนดโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันซึ่งควรกำหนดเป็นราคาโอนในธุรกรรมที่อยู่ภายใต้การควบคุมนั่นเอง

วิธีนี้นำมาใช้ทดสอบกิจการของผู้ผลิตโดยเปรียบเทียบกำไรรวมกับต้นทุนการขาย แล้วนำต้นทุนการขายมาบวกด้วยกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม กลไกในการเปรียบเทียบอยู่ที่การหากำไรขั้นต้นที่เหมาะสมในธุรกรรมอื่นเปรียบเทียบกับธุรกรรมที่อยู่ภายใต้การควบคุม วิธีการนี้จำเป็นต้องนำเอารายละเอียดของสินค้าที่ผลิต หน้าที่ที่ต้องปฏิบัติ ความเสี่ยงที่ต้องแบกรับ ความซับซ้อนของกระบวนการผลิต โครงสร้างต้นทุน และสิ่งที่ไม่มรูปร่างซึ่งถูกใช้ไปในกระบวนการของธุรกรรมที่อยู่ภายใต้การสมยอมกันนั้นมาเปรียบเทียบกับธุรกรรมซึ่งไม่ได้เกิดจากการสมยอมกัน การเปรียบเทียบที่ได้ผลมักจะต้องพิจารณาจากธุรกรรมซึ่งไม่ได้เกิดจากการสมยอมกันกับธุรกรรมที่เกิดจากการสมยอมกันโดยผู้ขายคนเดียวกัน (Internal cost-plus method) แต่หากไม่สามารถหาธุรกรรมเช่นว่านี้ได้จึงค่อย

¹⁹ Transferpricing.wiki, “OECD Transfer Pricing Methods,” Retrieved from <http://www.transferpricing.wiki/general-transfer-pricing-information/transfer-pricing-methods/>

นำไปเปรียบเทียบกับธุรกรรมที่ทำขึ้นภายใต้สถานการณ์อย่างเดียวกันแต่ไม่ได้เกิดจากการสมยอมกันของผู้ขายหรือผู้ผลิตรายอื่น (External cost-plus method)²⁰

วิธีการนี้将有ความน่าเชื่อถือลดลงหากธุรกรรมที่นำมาเปรียบเทียบกันมีความแตกต่างกันในสาระสำคัญเรื่องโครงสร้างต้นทุน ประสิทธิภาพทางธุรกิจ ประสิทธิภาพในการจัดการ บทบาทหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติ สินค้า หรือแม้แต่สิ่งที่ไม่รูปร่างซึ่งถูกใช้ไปในกระบวนการ ซึ่งความแตกต่างเช่นนี้อาจเป็นปัจจัยให้ต้องมีการปรับปรุงราคาให้สะท้อนถึงข้อจำกัดในการเปรียบเทียบดังกล่าวอย่างเหมาะสม²¹

(3) *วิธีราคาขายต่อ* – คำอธิบายศัพท์ในคู่มือแนวทางการตั้งราคาโอนของ OECD ได้อธิบายวิธีราคาขายต่อ หมายถึง วิธีการตั้งราคาโอนโดยพิจารณาจากราคาของสินค้าที่กิจการในเครือซื้อไปนั้นได้เอาไปขายต่อให้แก่กิจการที่เป็นอิสระภายนอกกลุ่ม ราคาขายต่อดังกล่าวจะถูกนำมาหักออกด้วยกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม จำนวนเงินที่เหลือภายหลังหักกำไรขั้นต้นดังกล่าว (อาจมีการปรับปรุงราคาให้เหมาะสมด้วยปัจจัยอื่นอีก เช่น ค่าภาษีศุลกากร) ถือเป็นราคาที่กำหนดโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน ซึ่งควรกำหนดเป็นราคาโอนในธุรกรรมที่อยู่ภายใต้การควบคุมนั่นเอง

วิธีการนี้ใช้ทดสอบผลกำไรของกิจการที่เป็นผู้ขายหรือจัดจำหน่ายสินค้า โดยนำผลกำไรตอบแทนรวมของผู้ขายเปรียบเทียบกับผลตอบแทนรวมของผู้ขายรายอื่นที่อาจนำมาใช้เปรียบเทียบได้ใกล้เคียงในการเปรียบเทียบอยู่ที่การหาค่าไรขั้นต้นของราคาขายต่อในธุรกรรมอื่นเปรียบเทียบกับราคาขายต่อในธุรกรรมที่อยู่ภายใต้การควบคุม ความสามารถในการเปรียบเทียบภายใต้วิธีการนี้ต้องไม่มีความแตกต่างที่อาจกระทบต่อผลต่างของกำไรขั้นต้นจากราคาขายต่อ เว้นแต่จะมีการปรับปรุงตัวเลขให้เหมาะสมเพื่อสะท้อนความแตกต่างเช่นนี้แล้ว ซึ่งความน่าเชื่อถือของการปรับปรุงตัวเลขนี้ย่อมกระทบต่อการวิเคราะห์หาราคาที่ควรกำหนดโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันภายใต้วิธีการนี้ด้วย²²

(4) *วิธีแบ่งแยกกำไร* – คำอธิบายศัพท์ในคู่มือแนวทางการตั้งราคาโอนของ OECD ได้อธิบายวิธีแบ่งแยกกำไร หมายถึง วิธีการพิจารณาจากกำไรในธุรกรรมโดยหาผลรวมของกำไรทั้งหมดในกลุ่มกิจการข้ามชาติที่ได้จากธุรกรรมภายใต้การควบคุม แล้วนำกำไรนั้นมาแบ่งแยกกันระหว่างกิจการในกลุ่มดังกล่าวบนพื้นฐานเงื่อนไขทางเศรษฐกิจที่จะช่วยกำหนดแนวทางการแบ่งแยกผลกำไรให้สะท้อนตรงกับความคาดหวังและข้อตกลงที่กำหนดกันอย่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

ในกรณีที่ธุรกรรมนั้นมีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกันในกลุ่มค่อนข้างมากย่อมเป็นการยากที่จะพิจารณาธุรกรรมนั้นแยกออกเป็นส่วนตัวได้ ในสถานการณ์อย่างเดียวกัน กิจการที่เป็นอิสระนั้นอาจร่วมกันประกอบธุรกิจในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนและตกลงกันแบ่งปันผลกำไรตามสัดส่วน ดังนั้น วิธีการแบ่งแยกกำไรจึงเข้ามาช่วยแก้ปัญหาที่เกิดจากการกำหนดเงื่อนไขพิเศษบางอย่างในธุรกรรมที่อยู่ภายใต้การควบคุมได้ ด้วยการเปรียบเทียบกับวิธีการแบ่งผลกำไรของกิจการที่เป็นอิสระต่อกันในสัดส่วนซึ่งแต่ละฝ่ายย่อมคาดหวังว่าจะได้รับในการเข้าทำธุรกรรมนั้นๆ

²⁰ Ibid.

²¹ Ibid.

²² Ibid.

วิธีการนี้จะเริ่มจากการกำหนดกำไรที่จะมีการแบ่งแยกระหว่างกิจการภายในกลุ่มสืบเนื่องจากการทำธุรกรรมภายใต้การควบคุมหรือสมยอมกันก่อน แล้วจึงแบ่งแยกผลกำไรนั้นตามสัดส่วนที่กิจการแต่ละรายควรจะได้รับบนพื้นฐานเงื่อนไขทางเศรษฐกิจที่เหมาะสมซึ่งนำมากำหนดแนวทางการแบ่งแยกผลกำไรให้สะท้อนตรงกับความคาดหวังและข้อตกลงที่กำหนดกันอย่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน ทั้งนี้ผลรวมของกำไรที่นำมาใช้แบ่งแยกภายใต้วิธีการนี้อาจเป็นกำไรทั้งหมดจากธุรกรรม หรือเฉพาะกำไรในส่วนที่ไม่ชัดเจนว่าควรตกเป็นของคู่สัญญาฝ่ายใด เช่น กำไรหรือผลตอบแทนจากสิ่งที่ไม่มีการจัดสรรซึ่งมีมูลค่าสูง เป็นต้น การจัดสรรแบ่งปันกำไรให้แต่ละกิจการจะต้องมีการวิเคราะห์ถึงบทบาทหน้าที่ของแต่ละฝ่าย ตลอดจนข้อมูลของสภาพตลาดภายนอกที่เชื่อถือได้ด้วย²³

(5) วิธีการหากำไรส่วนเพิ่มสุทธิในธุรกรรม - คำอธิบายศัพท์ในคู่มือแนวทางการตั้งราคาโอนของ OECD ได้อธิบายวิธีการหากำไรส่วนเพิ่มสุทธิในธุรกรรม หมายถึง วิธีการพิจารณาจากกำไรในธุรกรรม โดยวิเคราะห์ผลกำไรสุทธิที่ผู้เสียภาษีควรได้รับบนพื้นฐานที่เหมาะสม เช่น ผลตอบแทนต่อต้นทุน ผลตอบแทนต่อยอดขาย หรือผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ เป็นต้น

ด้วยวิธีนี้ ความสามารถในการทำกำไรในธุรกรรมที่ถูกควบคุมของคู่สัญญาจะถูกนำมาเปรียบเทียบกับกำไรสุทธิที่กิจการทั่วไปซึ่งเป็นอิสระควรจะได้รับภายใต้ธุรกรรมอย่างเดียวกัน คู่มือแนวทางการตั้งราคาโอนของ OECD กล่าวไว้ด้วยว่าวิธีการนี้อาจเป็นแนวทางปฏิบัติที่แก้ปัญหาการตั้งราคาโอนได้เป็นอย่างดีหากใช้ร่วมกับการปรับปรุงราคาให้เหมาะสมเพื่อสะท้อนความแตกต่างที่เกิดขึ้นในธุรกรรมที่นำมาเปรียบเทียบ ด้วยเหตุนี้ ระดับความสามารถในการเปรียบเทียบได้ของธุรกรรมอื่นที่นำมาใช้เปรียบเทียบนั้นจึงไม่เคร่งครัดเหมือนอย่างวิธีการอื่น ซึ่งช่วยให้เพิ่มโอกาสที่จะหาราคาที่กำหนดโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันได้ง่ายยิ่งขึ้น²⁴

ก่อนปี 2553 (ค.ศ.2010) คู่มือแนวทางการตั้งราคาโอนของ OECD ได้แนะนำว่าวิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้ควบคุมเป็นวิธีการที่ควรนำมาใช้มากที่สุด ก่อนจะเลือกใช้วิธีการเปรียบเทียบธุรกรรมด้วยวิธีอื่น ไม่ว่าจะเป็วิธีราคาขายต่อหรือวิธีต้นทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม และในกรณียกเว้นที่ไม่อาจใช้วิธีการเปรียบเทียบธุรกรรม 3 วิธีดังกล่าวได้ จึงค่อยใช้วิธีการพิจารณาจากกำไรในธุรกรรม ซึ่งได้แก่วิธีการหากำไรส่วนเพิ่มสุทธิในธุรกรรมและวิธีการแบ่งแยกกำไร อย่างไรก็ตาม ในปี 2553 มีการแก้ไขปรับปรุงคู่มือแนวทางการตั้งราคาโอนของ OECD โดยตัดเรื่องลำดับการใช้วิธีการตั้งราคาโอนดังกล่าวเพื่อให้เกิดความยืดหยุ่นในการเลือกใช้วิธีการตั้งราคาโอนมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้เพราะในหลายครั้ง การจะใช้วิธีการเปรียบเทียบธุรกรรมแบบดั้งเดิมนั้นกลายเป็นเรื่องที่ยากเกินไป โดยเฉพาะในกรณีที่สินค้าหรือบริการนั้นมีคุณลักษณะพิเศษและกรณีที่ไม่อาจหาข้อมูลของธุรกรรมในกิจการอื่นมาเปรียบเทียบได้ ผลการแก้ไขปรับปรุงดังกล่าวทำให้พื้นฐานของการเลือกใช้วิธีการตั้งราคาโอนว่าจะเลือกใช้วิธีใดตั้งอยู่บนหลักการที่เรียกว่า “การหาวิธีการที่เหมาะสมมากที่สุดสำหรับปรับใช้เฉพาะกรณี” (finding the most appropriate method for a particular case)²⁵ โดยปัจจัยที่ต้องคำนึงถึงเมื่อจะเลือกวิธีการที่นำมาใช้

²³ Ibid.

²⁴ Ibid.

²⁵ PWC, “OECD publishes revised guidelines on transfer pricing,” A transfer pricing publication of July 22, 2010. Retrieved from http://www.pwcavocats.com/assets/files/pdf/2010/alerte_fiscal_OCDE_mise_a_jour_convention_prix_de

นั้น ต้องพิจารณารวมไปถึงข้อดีและข้อเสียของวิธีการแต่ละวิธี ความเหมาะสมของวิธีการที่เลือกใช้ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ความเพียงพอของข้อมูลที่จะนำมาใช้ในการเปรียบเทียบในวิธีการที่เลือก (โดยเฉพาะการหาธุรกรรมที่คล้ายคลึงกันซึ่งไม่ได้เกิดจากการสมยอมกันมาใช้ในการเปรียบเทียบ) ระดับความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของธุรกรรมว่ามากน้อยเพียงใด ตลอดจนความน่าเชื่อถือของการปรับปรุงตัวเลขเพื่อให้สอดคล้องกับความแตกต่างของธุรกรรมที่นำมาใช้เปรียบเทียบ²⁶

คู่มือปฏิบัติของสหประชาชาติเรื่องการตั้งราคาโอนก็ได้กล่าวถึงวิธีการตั้งราคาโอนอย่างเดียวกันไว้ในบทที่ 6 นอกจากนี้ ยังได้กล่าวถึงวิธีการอย่างอื่นที่บางประเทศได้นำมาใช้ด้วย ซึ่งคู่มือปฏิบัติของสหประชาชาติเรื่องการตั้งราคาโอนก็ได้เน้นย้ำให้คำนึงถึงหลักการกำหนดราคาโดยคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน²⁷ ทั้งนี้ คู่มือปฏิบัติของสหประชาชาติไม่ได้กำหนดลำดับการใช้วิธีการตั้งราคาโอนแต่อย่างใด ดังนั้น จึงเป็นไปตามหลักการเลือกวิธีการที่เหมาะสมที่สุดโดยคำนึงถึงปัจจัยและสถานะแวดล้อมด้วย เช่น ลักษณะหรือประเภทของธุรกรรม การวิเคราะห์หีบห่อหน้าที่ของคู่สัญญา ปัจจัยที่ใช้ในการวิเคราะห์ความสามารถเปรียบเทียบ การมีอยู่ของธุรกรรมที่จะนำมาใช้เปรียบเทียบ ตลอดจนความเป็นไปได้ในการปรับปรุงข้อมูลเพื่อเพิ่มความสามารถในการเปรียบเทียบ²⁸

อย่างไรก็ดี วิธีการต่าง ๆ ดังที่กล่าวไว้ข้างต้นนั้นก็ยังมียกจำกัดสำหรับสินทรัพย์หรือธุรกรรมบางประเภท ซึ่งคู่มือปฏิบัติของสหประชาชาติก็ได้กล่าวถึงปัญหาข้อจำกัดดังกล่าวด้วย ยกตัวอย่างเช่น ในธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญาซึ่งมีลักษณะเฉพาะตัวและไม่อาจหาตัวอย่างมาเปรียบเทียบได้ ในหลายกรณีต้องใช้วิธีการประมาณการเท่านั้น²⁹ ทั้งนี้เพราะวิธีการที่พิจารณาจากต้นทุนนำมาใช้เปรียบเทียบได้เฉพาะต้นทุนการสร้างสรรคทรัพย์สินทางปัญญาดังกล่าวซึ่งอยู่ที่การวิจัยและพัฒนาเป็นหลัก ส่วนวิธีการที่พิจารณาไปถึงตลาดของสินค้าเพื่อหาราคาในท้องตลาดนั้นใช้ได้แต่กับสินค้าที่มีลักษณะเหมือนกันหรือใกล้เคียงกันเท่านั้น ส่วนวิธีการที่พิจารณาจากรายได้ก็นำมาใช้คำนวณได้แต่รายได้จากทรัพย์สินทางปัญญาซึ่งเป็นจำนวนที่รวมผลกำไรในต้นทุนไปแล้ว³⁰

1.3 การปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกัน (Corresponding Adjustment)

มาตรา 9 วรรคแรกของร่างอนุสัญญาต้นแบบของ OECD กำหนดให้หน่วยงานทางภาษีมียุติปรับปรุงผลกำไรจากธุรกรรมภายในกลุ่มกิจการข้ามชาติให้สอดคล้องกับพื้นฐานการกำหนดราคาโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันเพื่อปกป้องผลประโยชน์ของประเทศ ในกรณีเช่นนี้ย่อมเป็นไปได้ยากที่อีกประเทศหนึ่งจะยอมรับการปรับปรุงราคาดังกล่าวในทันที จึงมีโอกาที่จะก่อให้เกิดการคิดภาษีซ้ำซ้อนจากฐานกำไรเดียวกันอย่างไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ ดังนั้น ในมาตรา 9 วรรคสอง แห่งร่างอนุสัญญาต้นแบบของ OECD จึงได้กำหนดเงื่อนไขให้หน่วยงานทางภาษีในประเทศที่สองปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกัน

_transfert_07_2010.pdf

²⁶ *Supra.* n.12 p.54

²⁷ *Supra.* n.10

²⁸ *Ibid.*

²⁹ *Supra.* n.10 p.140

³⁰ *Ibid.*

เมื่อรัฐคู่สัญญาได้รวมเอาผลกำไรจากการประกอบกิจการที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาอื่นเข้าเป็นผลกำไรในกิจการที่อยู่ในรัฐของตนและได้เรียกเก็บภาษีแล้ว และเป็นผลกำไรที่ได้คำนึงถึงเงื่อนไขข้อตกลงของกิจการทั้งสองแห่งเสมือนหนึ่งเป็นธุรกรรมที่กระทำโดยคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน รัฐคู่สัญญาอื่นอีกรัฐหนึ่งจะต้องปรับปรุงผลกำไรที่จะเรียกเก็บภาษีให้เหมาะสม ในการปรับปรุงผลกำไรดังกล่าวจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขข้อตกลงอื่นภายใต้สนธิสัญญานี้ และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องของรัฐคู่สัญญาจะต้องหารือกันเมื่อมีความจำเป็น

การปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกันในกิจการในเครือที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่งเป็นการปรับปรุงราคาในรัฐแห่งที่สองภายหลังจากที่รัฐแห่งแรกปรับปรุงราคาไปก่อนแล้ว ซึ่งปกติแล้วจะเป็นไปในทิศทางที่ลดลงเพื่อจัดสรรผลกำไรระหว่างกิจการที่อยู่ในรัฐทั้งสองแห่ง และให้สอดคล้องกับการปรับปรุงราคาในรัฐแห่งแรกเพื่อป้องกันมิให้เกิดการคิดภาษีซ้ำซ้อนกัน³¹ กรณีอาจเป็นไปได้ที่หน่วยงานทางภาษีของรัฐแห่งแรกจะปรับปรุงราคาโดยการลดผลกำไรหรือไม่ปรับปรุงผลกำไรเลยหากมีการใช้กระบวนการหารือกับหน่วยงานทางภาษีของรัฐแห่งที่สอง ซึ่งในกรณีเช่นนี้ราคาโอนที่จะมีการปรับปรุงในรัฐแห่งที่สองก็อาจลดจำนวนลงหรือไม่มีความจำเป็นต้องปรับปรุงราคาเพื่อให้สอดคล้องกันอีกแต่อย่างใด³² อย่างไรก็ตาม การปรับปรุงราคาโอนเพื่อให้สอดคล้องกันนั้นจะต้องไม่เป็นการให้ประโยชน์แก่กิจการข้ามชาติมากเกินไปกว่าที่กลุ่มกิจการข้ามชาตินั้นพึงจะได้รับภายใต้หลักการกำหนดราคาโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกัน³³

อย่างไรก็ดี กรณีอาจมีปัญหากเกิดขึ้นในทางปฏิบัติเมื่อหน่วยงานทางภาษีในรัฐแห่งที่สองตกลงปรับปรุงราคาให้สอดคล้องกับการปรับปรุงราคาของรัฐแห่งแรก เพราะจำเป็นต้องพิจารณาต่อไปว่าผลกำไรที่แท้จริงซึ่งกิจการที่อยู่ในรัฐแห่งที่สองนั้นได้รับจะพิจารณาหรือคำนวณอย่างไร อาจจะทำให้การปรับปรุงราคานั้นย้อนไปมีผลในปีภาษีที่เกิดธุรกรรม หรือให้มีผลในปีอื่นเช่นปีที่มีการปรับปรุงราคาเป็นต้น³⁴ ซึ่งแนวทางแรกมีความเหมาะสมมากกว่าเพราะจะสะท้อนหลักฐานทางการเงินและบัญชีที่แท้จริง แต่ก็ยังก่อให้เกิดปัญหาในกรณีที่มีการพิจารณาการปรับปรุงราคาโอนเป็นเวลานาน³⁵ จึงต้องให้ขึ้นอยู่กับกฎหมายภายในของแต่ละรัฐ

ในบางประเทศ หน่วยงานทางภาษีเปิดช่องให้ใช้กระบวนการที่เรียกว่า “การปรับปรุงราคาเพื่อชดเชย” (Compensating Adjustment) โดยให้ผู้เสียภาษียางานราคาโอนซึ่งเป็นราคาที่พึงกำหนดโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันเพื่อประโยชน์ในทางภาษีเป็นการเฉพาะ แม้ว่าราคาโอนที่รายงานนั้นจะแตกต่างจากมูลค่าที่แท้จริงในธุรกรรมก็ตาม³⁶ อย่างไรก็ตาม แนวทางนี้ก็ยังคงก่อให้เกิดปัญหาเพราะหากรัฐแห่งที่สองไม่รับรองกระบวนการเช่นนี้ ก็ไม่อาจขจัดปัญหาการเรียกเก็บภาษีซ้อนได้³⁷

³¹ Chapter IV Paragraph 4.32. OECD Transfer Pricing Guidelines 2010

³² *Ibid.*

³³ *Ibid.*

³⁴ Chapter IV Paragraph 4.36. OECD Transfer Pricing Guidelines 2010

³⁵ *Ibid.*

³⁶ Chapter IV Paragraph 4.38. OECD Transfer Pricing Guidelines 2010

³⁷ Chapter IV Paragraph 4.39. OECD Transfer Pricing Guidelines 2010

การปรับปรุงราคาโอนให้สอดคล้องกันซึ่งกระทำโดยรัฐแห่งที่สองโดยการลดรายได้หรือกำไรลง ย่อมส่งผลให้เกิดส่วนต่างของจำนวนเงินที่เป็นรายได้หรือผลกำไรซึ่งกิจการในรัฐแห่งที่สองได้รับจริง ดังนั้น กฎหมายภายในของบางประเทศกำหนดเงื่อนไขให้กิจการในรัฐแห่งที่สองสร้างธุรกรรมสมมติขึ้น อีกธุรกรรมหนึ่ง (Constructive Transaction) หรืออาจเรียกว่าธุรกรรมที่สอง (Secondary Transaction) เพื่อจัดสรรส่วนต่างของรายได้หรือผลกำไรดังกล่าวให้เป็นรายได้จากธุรกรรมที่สมมติขึ้นเพื่อให้การจัดสรรผลกำไรที่แท้จริงนั้นสอดคล้องกับการปรับปรุงราคาโอน อย่างไรก็ตาม การสร้างธุรกรรมสมมติขึ้น ก็ยังไม่อาจจัดปัญหาภาษีซ้อนได้เพราะรายได้ในธุรกรรมสมมตินั้นก็อาจก่อให้เกิดภาระทางภาษี เช่นกัน ส่งผลให้ต้องมีการปรับปรุงราคาอีกครั้งหนึ่ง ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่มีการปรับปรุงราคาโอนใน ธุรกรรมระหว่างบริษัทแม่และบริษัทลูกที่อยู่คนละประเทศกัน โดยรัฐที่ตั้งของบริษัทลูกได้ปรับปรุงราคา และส่งผลให้ลดรายจ่ายน้อยกว่าที่บริษัทลูกได้จ่ายไปให้แก่บริษัทแม่ในความเป็นจริง กฎหมายภายใน ของรัฐนั้นอาจให้ถือว่าส่วนต่างของรายจ่ายดังกล่าวของบริษัทลูกอันเกิดจากการปรับปรุงราคานั้นเสมือน เป็นเงินปันผลที่จ่ายให้แก่บริษัทแม่ ซึ่งในกรณีเช่นนี้ย่อมต้องมีการหักภาษี ณ ที่จ่ายด้วย³⁸ หรือใน กรณีอื่นหน่วยงานทางภาษีที่ปรับปรุงราคาโอนในคราวแรกอาจให้ถือว่าส่วนต่างของผลกำไรที่กิจการใน รัฐนั้นจ่ายออกไปให้แก่อีกกิจการหนึ่งในอีกรัฐหนึ่งเป็นเงินให้กู้ยืม เป็นต้น ซึ่งในกรณีเช่นนี้ย่อมถือ เสมือนว่ากิจการในอีกรัฐหนึ่งมีหน้าที่ต้องคืนเงินกู้ยืมและต้องมีการคิดดอกเบี้ยระหว่างกัน ซึ่งต้องใช้ หลักการกำหนดราคาโดยคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันมาพิจารณาอัตราดอกเบี้ยที่เหมาะสมอีกคราวหนึ่ง³⁹

ด้วยเหตุนี้ หลักการปรับปรุงราคาโอนจึงอาจก่อให้เกิดการปรับปรุงราคาโอนเป็นครั้งที่สอง (Secondary Adjustment) ซึ่งคำอธิบายศัพท์ในคู่มือแนวทางการตั้งราคาโอนของ OECD ได้ให้ความหมายของ “การปรับปรุงราคาโอนเป็นครั้งที่สอง” หมายถึง การปรับปรุงราคาสืบเนื่องจากการ เรียกเก็บภาษีจากธุรกรรมที่สองซึ่งสมมติขึ้นจากการใช้กลไกการตั้งราคาโอน และให้ความหมายของ “ธุรกรรมที่สอง” (Secondary Transaction) หมายถึง ธุรกรรมที่สมมติขึ้นตามกฎหมายภายในเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนของบางประเทศภายหลังจากการปรับปรุงราคาโอนในครั้งแรกเพื่อให้การจัดสรรผลกำไร นั้นสอดคล้องกับการปรับปรุงราคาโอนดังกล่าว ธุรกรรมที่สองอาจอยู่ในรูปของเงินปันผลที่สมมติขึ้น (Constructive Dividends) หรือเป็นเงินลงทุนที่สมมติขึ้น (Constructive Equity Contributions) หรือเป็น เงินให้กู้ยืมที่สมมติขึ้น (Constructive Loans)⁴⁰ ในกรณีที่อยู่ในรูปของเงินปันผลที่สมมติขึ้นนั้น มาตรา 10 แห่งร่างอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ก็ได้กำหนดเงื่อนไขให้มีการปรับปรุงราคาโอนเป็นครั้งที่สอง ด้วย⁴¹

อย่างไรก็ดี ในความเป็นจริงแล้วการปรับปรุงราคาโอนเป็นครั้งที่สองไม่ได้บัญญัติไว้โดยตรงใน มาตรา 9 แห่งอนุสัญญาต้นแบบของ OECD แต่หากมีการปรับปรุงราคาโอนเป็นครั้งที่สองเกิดขึ้น หลักการที่กำหนดไว้ในมาตรา 9 วรรคสอง ซึ่งกำหนดให้รัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งปรับปรุงราคาโอนให้

³⁸ European Commission, “Final Report on Secondary Adjustments,” EU Joint Transfer Pricing Forum, p.2. Retrieved from http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/final_report_secondary_adjustments_en.pdf

³⁹ Chapter IV Paragraph 4.67. OECD Transfer Pricing Guidelines 2010

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Supra. n.16 p.141.

สอดคล้องกันก็ควรนำมาปรับใช้ด้วยตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้⁴² ในเรื่องนี้มีข้อสังเกตว่าการปรับปรุงราคาโอนเป็นครั้งที่สองนั้นไม่ได้รับการยอมรับในบางประเทศเนื่องจากความยากในการปฏิบัติ ซึ่งคู่มือแนวทางการตั้งราคาโอนของ OECD ได้ยกตัวอย่างปัญหาไว้ เช่น ในกรณีที่มีการปรับปรุงราคาโอนระหว่างกิจการในเครือซึ่งเป็นกิจการพี่น้องกัน (brother-sister companies) โดยทั้งสองกิจการมีบริษัทแม่เป็นบริษัทเดียวกัน การปรับปรุงราคาโอนเป็นครั้งที่สองต้องมีการคำนวณจากการสร้างเงินปันผลสมมติจากกิจการแห่งหนึ่งจ่ายไปยังบริษัทแม่ และสร้างเงินลงทุนสมมติจากบริษัทแม่ดังกล่าวย้อนกลับมายังกิจการอีกแห่งหนึ่งที่เกี่ยวข้องในธุรกรรมนั้น ส่งผลให้ต้องสร้างธุรกรรมสมมติจำนวนมากและก่อให้เกิดคำถามถึงผลทางภาษีที่อาจเกิดขึ้นในประเทศอื่นที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่แท้จริงมาตั้งแต่ต้น⁴³ บางประเทศที่ยอมรับหลักการปรับปรุงราคาโอนเป็นครั้งที่สองสร้างทางออกเพื่อไม่ให้เกิดการใช้วิธีการปรับปรุงราคาโอนเป็นครั้งที่สองด้วยการอนุญาตให้กิจการในเครืออีกรัฐหนึ่งส่งคืนผลกำไรส่วนต่างให้แก่ผู้เสียภาษีเพื่อให้อสอดคล้องกับการปรับปรุงราคาโอนในครั้งแรก ซึ่งการส่งคืนผลกำไรนั้นอาจอยู่ในรูปของการจ่ายเงินปันผล การตั้งเป็นบัญชีลูกหนี้การค้า (account receivable) หรือชำระราคาในธุรกรรมเพิ่มขึ้น (ในกรณีที่ราคาที่แท้จริงซึ่งได้รับไว้ต่ำเกินไป) หรืออาจอยู่ในรูปของการคืนราคาในธุรกรรมให้อีกฝ่าย (ในกรณีที่ราคาที่แท้จริงซึ่งได้รับไว้สูงเกินไป)⁴⁴

ในมาตรา 9 วรรคสอง แห่งร่างต้นแบบอนุสัญญาของสหประชาชาติได้กำหนดเงื่อนไขเหมือนกับร่างอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ดังที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น แต่มีการเพิ่มเติมวรรคสามไว้ด้วยว่า บทบัญญัติในวรรคสองนั้นไม่นำมาใช้ในกรณีที่หน่วยงานทางศาล หน่วยงานทางปกครอง หรือกระบวนการทางกฎหมายอย่างอื่นได้มีคำตัดสินเป็นที่สุดท้ายที่สุดว่ากิจการแห่งใดแห่งหนึ่งต้องรับผิดชอบในการชำระราคาโอนแตกต่างไปจากเงื่อนไขอันพึงกำหนดกันระหว่างกิจการที่เป็นอิสระต่อกันตามเงื่อนไขอันก่อให้เกิดสิทธิในการปรับปรุงราคาโอนตามที่กำหนดไว้ในวรรคแรก

1.4 การป้องกันและการระงับข้อพิพาท (Dispute Preventions and Resolutions)

กฎหมายว่าด้วยการตั้งราคาโอนอาจก่อให้เกิดข้อพิพาทขึ้นได้สืบเนื่องจากความเห็นที่ขัดแย้งกันเกี่ยวกับราคาที่กำหนดโดยคู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันว่าควรเป็นราคาใด ข้อพิพาทดังกล่าวอาจเกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานทางภาษีกับผู้เสียภาษี หรืออาจเป็นข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานทางภาษีของแต่ละประเทศที่เกี่ยวข้องในการปรับปรุงราคา ดังนั้น นอกเหนือจากแนวทางการอุทธรณ์คำสั่งของหน่วยงานทางภาษีและกระบวนการทางศาลแล้ว ควรจะพิจารณาถึงแนวทางอื่นที่เป็นไปได้ในการป้องกันและการระงับข้อพิพาทดังกล่าว

⁴² Vogel, K., *Klaus Vogel on double taxation convention: a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital with particular reference to German treaty practice.* (Munich: Kluwer Law International, 1996) p.557

⁴³ Chapter IV Paragraph 4.70. OECD Transfer Pricing Guidelines 2010

⁴⁴ Chapter IV Paragraph 4.72. OECD Transfer Pricing Guidelines 2010

