



รายงานฉบับสมบูรณ์

โครงการ “การศึกษาการโยกย้ายกำไร และมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี
โดยใช้ข้อมูลระดับบริษัทจากประเทศอาเซียน”

โดย

ผศ.ดร. อธิภัทร มุทิตาเจริญ

รศ.ดร. กฤษฎ์เลิศ สัมพันธรักษ์

สิงหาคม 2562

สัญญาเลขที่ RDG6110020

รายงานฉบับสมบูรณ์

โครงการ “การศึกษาการโยกย้ายกำไร และมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี

โดยใช้ข้อมูลระดับบริษัทจากประเทศอาเซียน”

โดย

ผศ.ดร. อธิภัทร มุทิตาเจริญ

คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รศ.ดร. กฤษณ์เลิศ สัมพันธ์รักษ์

School of Global Policy and Strategy, University of California San Diego, USA

เสนอต่อ

สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย ฝ่ายนโยบายชาติและความสัมพันธ์ข้ามชาติ

สนับสนุนโดยสำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.)

(ความเห็นในรายงานนี้เป็นของผู้วิจัย สกว.ไม่จำเป็นต้องเห็นด้วยเสมอไป)

สิงหาคม 2562

สารบัญ

	หน้า
สารบัญ.....	ก
สารบัญตาราง.....	ข
สารบัญรูปภาพ.....	ค
1. บทสรุปผู้บริหาร (Executive Summary).....	1
2. บทคัดย่อ/ Abstract.....	3
3. บทนำ: ภาพรวม และความสำคัญ.....	4
4. วัตถุประสงค์ของโครงการวิจัย.....	6
5. การทบทวนเอกสาร/ วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง.....	6
6. มาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศที่สำคัญของประเทศกำลังพัฒนาในภูมิภาค.....	7
6.1 พัฒนาการของมาตรการสำหรับประเทศไทย.....	7
6.2. สรุปมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีสำหรับประเทศอื่น.....	13
6.3. การสร้างเครื่องชี้วัดความเข้มงวดของมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี.....	22
7. กรอบแนวคิดในการวิจัย.....	26
8. ข้อมูลและ Summary Statistics.....	27
9. ข้อมูลและผลการวิเคราะห์.....	29
10. สรุปผลการศึกษา และข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย.....	38
เอกสารอ้างอิง.....	39
ภาคผนวก.....	43

สารบัญตาราง

หน้า

ตารางที่ 1 เครื่องชี้วัดเอกสารกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Document Requirements).....	23
ตารางที่ 2 เครื่องชี้วัดมิติความเสี่ยงที่อาจเกิดจากการตรวจสอบบัญชี(Audit Risk/TP Scrutiny).....	24
ตารางที่ 3 เครื่องชี้วัดมิติภาษีหัก ณ ที่จ่าย และสนธิสัญญาทางภาษีแบบทวิภาคี (Withholding tax/ Bilateral treaty)	25
ตารางที่ 4 ค่าเฉลี่ยของมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี จำแนกตามประเทศผู้รับการลงทุน.....	26
ตารางที่ 5 จำนวนกลุ่มตัวอย่าง (Observations) ตามประเทศแหล่งลงทุน.....	28
ตารางที่ 6 ข้อมูลทางสถิติของกลุ่มตัวแปรที่ใช้ในงานศึกษา	29
ตารางที่ 7 การประมาณการณ์แบบจำลอง กรณีฐาน (Baseline model estimation)	30
ตารางที่ 8 การประมาณการณ์แบบจำลอง กรณีฐาน- แบ่งตามขนาดของบริษัท (Size Heterogeneity)	31
ตารางที่ 9 Robustness test – ใช้ EBIT เป็นตัวแปรตาม.....	32
ตารางที่ 10 Robustness test – ใช้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศบริษัทแม่ (เฉพาะประเทศ แม่ที่เป็นประเทศพัฒนาแล้ว).....	33
ตารางที่ 11 Robustness test – ใช้ส่วนต่างของอัตราภาษีของประเทศแหล่งลงทุน และอัตราภาษี ต่างประเทศเฉลี่ย.....	34
ตารางที่ 12 ประสิทธิภาพของมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี.....	36
ตารางที่ 13 แบบจำลองนโยบายผลกระทบของการปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในสหรัฐอเมริกา เหลือ 25.7% - ผลกระทบนี้จะส่งต่อการรายงานผลกำไรในอาเซียนอย่างไร?	38
ตารางที่ A-1 ตารางแสดงเปรียบเทียบวัตถุประสงค์ กิจกรรมที่วางแผนไว้ กิจกรรมที่ดำเนินการมา และ ผลที่ได้รับตลอดโครงการ.....	43

สารบัญรูปภาพ

	หน้า
รูปที่ 1 ช่องทางหลักในการโยกย้ายกำไรเพื่อหลบเลี่ยงภาษี.....	4
รูปที่ 2 BEPS OECD’S Action Plan	8
รูปที่ 3 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545.....	9
รูปที่ A-1 บทความที่เผยแพร่ในจดหมายข่าวของชุดโครงการการศึกษาการโยกย้ายกำไร และมาตรการป้องกัน การหลบเลี่ยงภาษีโดยใช้ข้อมูลระดับบริษัทจากประเทศอาเซียน	44

การศึกษาการโยกย้ายกำไร และมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี โดยใช้ข้อมูลระดับบริษัทจากประเทศอาเซียน

1. บทสรุปผู้บริหาร (Executive Summary)

การหลบเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติ (Multinational enterprises: MNEs) เป็นประเด็นนโยบายภาษีที่มีความสำคัญอย่างยิ่งยวดสำหรับประเทศไทย เนื่องจากรายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นแหล่งรายได้หลักของประเทศไทย และการทวีความสำคัญของการลงทุนจากบริษัทข้ามชาติ งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อ 1) ศึกษาพฤติกรรมการโยกย้ายกำไร การหลบเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติ และมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี และ 2) เสนอแนะแนวทางการปรับปรุงนโยบายภาษีที่เกี่ยวข้องกับบริษัทข้ามชาติ เพื่อให้สอดคล้องกับพฤติกรรมการโยกย้ายกำไร และการหลบเลี่ยงภาษีเปลี่ยนแปลงไปในปัจจุบัน

งานวิจัยนี้ได้ใช้ข้อมูลงบการเงินรายบริษัทจากฐานข้อมูล Orbis โดยให้ความสำคัญที่ 5 ประเทศอาเซียนสำคัญ ได้แก่ อินโดนีเซีย มาเลเซีย ฟิลิปปินส์ ไทย และเวียดนาม ในช่วงปี 2005-2016 โดยฐานข้อมูล Orbis นี้เป็นแหล่งข้อมูลหลักที่งานศึกษาต่างประเทศส่วนใหญ่ใช้ในการศึกษาเรื่องแรงจูงใจนี้

คณะผู้วิจัยได้สร้างเครื่องชี้วัดความเข้มงวดของมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศโดยได้พิจารณา 3 มิติสำคัญ ได้แก่ 1) การกำหนดส่งเอกสารราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing Document Requirements), 2) ความเสี่ยงจากการถูกตรวจสอบ (Audit Risk and Transfer Pricing Scrutiny), และ 3) ภาษีหัก ณ ที่จ่าย (Withholding tax) และสนธิสัญญาทางภาษีแบบทวิภาคี (Bilateral Treaties) ทั้งนี้เครื่องชี้วัด 2 ตัวแรกเป็นมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีทางตรง ในขณะที่เครื่องชี้วัดสุดท้ายนำมาใช้สะท้อนถึงความยากง่ายของประเทศผู้รับการลงทุน (Host country) ต่อการประกอบการตัดสินใจวางแผนภาษีข้ามชาติ

งานวิจัยนี้มี 3 ข้อค้นพบสำคัญ ดังนี้

- 1) คณะผู้วิจัยพบหลักฐานเชิงประจักษ์ที่ชี้ว่าบริษัทต่างประเทศ (Foreign subsidiary) ในอาเซียนมีการโยกย้ายการรายงานผลกำไรระหว่างบริษัทในเครือเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี โดยการโยกย้ายกำไรมีนัยสำคัญทั้งในเชิงสถิติและเชิงเศรษฐศาสตร์ ซึ่งความสัมพันธ์นี้จะเด่นชัดในกลุ่มบริษัทอุตสาหกรรม (Manufacturing) โดยสำหรับกลุ่มบริษัทอุตสาหกรรมนั้น อัตราภาษีต่างประเทศเฉลี่ยที่ลดลง 10 Percentage Point จะส่งผลให้การรายงานกำไรของบริษัทถูกลดลง 10.3%
- 2) ผลการศึกษาชี้ว่ามาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีต่างๆมีประสิทธิภาพอย่างมีนัยสำคัญในการป้องกันการโยกย้ายกำไรโดยในกรณีของเครื่องชี้วัดรวมนั้น การลดลงของอัตราภาษีเฉลี่ยต่างประเทศลง 10 percentage point จะส่งผลให้การรายงานกำไรลดลง 10.7% ในประเทศที่มีระดับความเข้มงวดของ

มาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีที่ระดับค่าเฉลี่ย (Sample mean) ที่ 4.37 ในขณะที่การเพิ่มขึ้นของความเข้มงวดนี้ 1 standard deviation (SD) หรือประมาณ 1.61 จะทำให้การลดลงของรายงานกำไรมีขนาดน้อยลงเป็น 7.60% นอกจากนี้คณะผู้วิจัยพบว่าความเข้มงวดของการตรวจสอบงบการเงินมีประสิทธิผลมากที่สุดในการป้องกันการโยกย้ายกำไร

- 3) การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของต่างประเทศสามารถส่งผลสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลไทย โดยคณะผู้วิจัยได้ทำการSimulate การลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐฯในปี 2561 ซึ่งสหรัฐฯได้ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของรัฐบาลกลาง (Federal corporate income rate) ลงจาก 35% เป็น 21% ผลการศึกษาชี้ว่าการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐฯนี้จะส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศในอาเซียนพอสมควร โดยการลดลงของรายได้ภาษีนี้อยู่ระหว่าง 2.1-3.2% อย่างไรก็ตามหากประเทศต่างๆในอาเซียนเพิ่มความเข้มงวดของมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีขึ้นมา 1 SD จะส่งผลให้การลดลงของรายได้ภาษีนี้อยู่ที่ 1.2-2.2% สำหรับประเทศไทยนั้นมีส่วนของบริษัทต่างชาติที่มีสหรัฐฯอยู่ใน Corporate group ประมาณ 36.8% และบริษัทเหล่านั้นมีการลดลงของอัตราภาษีต่างประเทศเฉลี่ย 3.2 percentage point ซึ่งส่งผลให้การลดลงของรายได้ภาษีจะอยู่ที่ 3.2%

ผลการศึกษาเหล่านี้ได้ชี้ว่าการโยกย้ายกำไรระหว่างประเทศนั้นเป็นประเด็นนโยบายที่สำคัญของภูมิภาคอาเซียน และแสดงถึงประสิทธิผลของมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศต่างๆ โดยรัฐบาลไทยจะต้องเฝ้าระวังการเปลี่ยนแปลงของนโยบายภาษีต่างประเทศ เช่น การลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐฯ ซึ่งจะทำให้บริษัทต่างชาติต่างๆมีแรงจูงใจในการลดการรายงานกำไรในประเทศไทย ส่งผลอย่างมีนัยสำคัญต่อการจัดเก็บรายได้ภาษีของประเทศ

2. บทคัดย่อ/Abstract

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้ได้ใช้ข้อมูลงบการเงินรายบริษัทจาก 5 ประเทศอาเซียนสำคัญ ได้แก่ อินโดนีเซีย มาเลเซีย ฟิลิปปินส์ ไทย และ เวียดนาม ในช่วงปี 2005-2016 เพื่อศึกษาแรงจูงใจการโยกย้ายกำไรเพื่อหลบเลี่ยงภาษีของบริษัทต่างประเทศ และ ประสิทธิภาพของมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีในภูมิภาคอาเซียน และพบหลักฐานเชิงประจักษ์ที่ชี้ว่าบริษัท ต่างประเทศ (Foreign subsidiary) ในอาเซียนมีการโยกย้ายการรายงานผลกำไรระหว่างบริษัทในเครือเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี โดยการโยกย้ายกำไรมีนัยสำคัญทั้งในเชิงสถิติและเชิงเศรษฐศาสตร์

คณะผู้วิจัยพบว่าการโยกย้ายกำไรนี้จะค่อนข้างเด่นชัดสำหรับบริษัทในภาคอุตสาหกรรม (Manufacturing) โดยใน ภาคอุตสาหกรรมนี้ ผลการศึกษายังชี้ว่าการโยกย้ายกำไรจะกระจุกอยู่ในบริษัทขนาดใหญ่ นอกจากนี้ คณะผู้วิจัยพบว่า มาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีต่างๆ มีประสิทธิภาพพอสมควรในการป้องกันการโยกย้ายกำไร

นอกจากนี้ คณะผู้วิจัยได้ทำการศึกษาผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีในภูมิภาคจากการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของ สหรัฐฯ ในปี 2561 และพบว่า การลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐฯ นี้จะส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ของประเทศในอาเซียนพอสมควร โดยการลดลงของรายได้ภาษีนี้อยู่ระหว่าง 2.1-3.2% โดยสำหรับประเทศไทยนั้น การลดลงของรายได้ภาษีนี้อยู่ที่ 3.2%

ABSTRACT

This study uses firm-level financial account data from five important ASEAN countries: Indonesia, Malaysia, the Philippines, Thailand and Vietnam during 2005-2016 to investigate tax-motivated profit shifting of multinationals and examine the effectiveness of anti-avoidance measures. Its findings indicate that the tax-motivated profit shifting is statistically significant and the associated magnitude is economically significant.

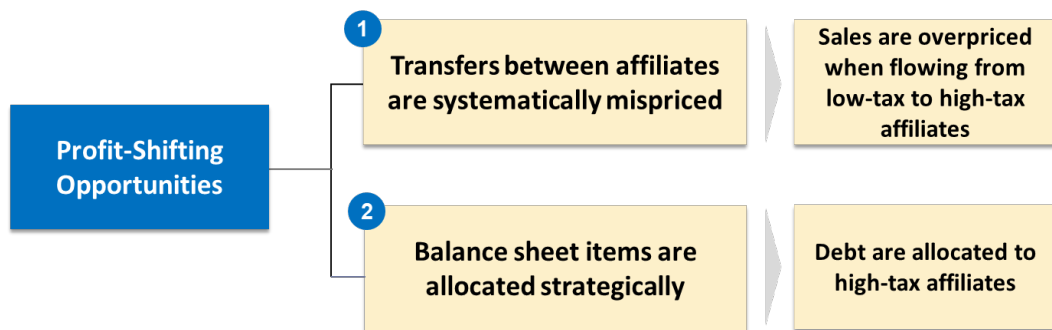
The results indicate that the tax-motivated profiting is concentrated among manufacturing firms. Within the manufacturing firms, the tax-motivated profit shifting is more evident among large firms. We also find that the anti-avoidance measures are quite effective at mitigating the profit shifting.

Finally, we simulate the potential impacts of the 2018 US corporate income tax cut on the tax collection in the region. Our simulation indicates that the US tax cut could significantly lower the tax collection in the region around 2.1-3.2%. For Thailand, we find that the reduction in the corporate income tax collection is around 3.2%.

3. บทนำ: ภาพรวม และความสำคัญ

การหลบเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติ (Multinational enterprises: MNEs) เป็นประเด็นนโยบายภาษีที่ได้รับความสนใจอย่างมากในปัจจุบันทั้งในประเทศพัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนา ส่วนหนึ่งของความสนใจนี้เป็นเพราะกระแสการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศที่เพิ่มขึ้นอย่างมาก ส่งผลให้โอกาสในการหลบเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทต่างชาตินี้เพิ่มมากขึ้นตามไปด้วย รูปที่ 1 แสดงช่องทางหลักในการโยกย้ายกำไรเพื่อหลบเลี่ยงภาษี ซึ่งประกอบด้วย 1) การขายสินค้าและบริการระหว่างบริษัทในเครือ (Transfer pricing) โดยตั้งราคาเพื่อลดภาระภาษีรวมของเครือบริษัท และไม่สอดคล้องกับมูลค่าที่แท้จริงของสินค้าและบริการนั้น และ 2) การเลือกลงสินทรัพย์หรือหนี้สิน เช่น หนี้ และ สิทธิบัตรในบริษัทลูกเพื่อลดภาระภาษีรวมของเครือบริษัท

รูปที่ 1: ช่องทางหลักในการโยกย้ายกำไรเพื่อหลบเลี่ยงภาษี



ที่มา: คณะผู้วิจัย

กลุ่มประเทศ OECD ได้ออกแนวปฏิบัติในเรื่องการกัดกร่อนของฐานภาษี และการโยกย้ายกำไร (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) ในปี 2013 (OECD, 2013) งานศึกษาทางเศรษฐศาสตร์หลายงานได้พบหลักฐานเชิงประจักษ์ที่แสดงถึงการโยกย้ายกำไรเพื่อหลบเลี่ยงภาษี (Tax-motivated profit shifting) ของบริษัทที่มีบริษัทลูกในต่างประเทศ ซึ่งงานศึกษาส่วนใหญ่ได้มุ่งความสนใจไปที่ประเทศพัฒนาแล้ว และยังมีงานศึกษาเชิงประจักษ์ในบริบทของประเทศกำลังพัฒนาไม่มากนัก

อย่างไรก็ตามประเด็นเรื่องการกีดกันของฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรนี้ มีความสำคัญเป็นอย่างมากสำหรับประเทศกำลังพัฒนา เนื่องจากรายได้ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นแหล่งรายได้หลักของหลายประเทศ สำหรับประเทศไทยนั้น ได้พึ่งพารายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นสัดส่วนถึงมากกว่า 20% ของรายได้รัฐบาลทั้งหมด

ในปัจจุบัน ความสำคัญที่เพิ่มขึ้นเรื่อยๆของการลงทุนระหว่างประเทศ และความจำเป็นที่จะต้องจัดการรายได้มาใช้ในการพัฒนาประเทศในด้านต่างๆ ทำให้ผู้วางนโยบายของประเทศกำลังพัฒนารวมถึงประเทศไทย ต้องตระหนักถึงขนาดความสำคัญของประเด็นเรื่อง BEPS และความสำคัญของมาตรการต่างๆที่สามารถนำมาใช้จัดการกับการหลบเลี่ยงภาษี (Anti-avoidance measures)

งานวิจัยนี้จะมุ่งตอบคำถามวิจัยหลักดังนี้ 1) การกีดกันของฐานภาษี และการโยกย้ายกำไรมีขนาดความสำคัญมากน้อยเพียงไรสำหรับประเทศกำลังพัฒนาและ 2) มาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีมีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงไรในการจัดการกับการโยกย้ายกำไรเพื่อหลบเลี่ยงภาษี โดยจะศึกษาข้อมูลงบการเงินของบริษัทในประเทศกำลังพัฒนาสำคัญในภูมิภาคอาเซียน ได้แก่ ไทย อินโดนีเซีย มาเลเซีย ฟิลิปปินส์ และเวียดนาม

ทั้งนี้การหลบเลี่ยงภาษี (Tax avoidance) หมายความว่า การกระทำการใดๆตามที่ชอบด้วยกฎหมาย เพื่อมุ่งลดภาระภาษีของผู้เสียภาษี ซึ่งการหลบเลี่ยงภาษีนี้อาจจะเป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมาย เช่น การเพิ่มการลงทุนเพื่อการวิจัยและพัฒนา (Research and Development: R&D) เพื่อนำมาใช้ลดหย่อนภาษีเพิ่มเติม หรืออาจจะขัดแย้งกับเจตนารมณ์ เช่น การกำหนดทุนต่ำ (Thin capitalization) เพื่อเพิ่มรายจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ ซึ่งจะส่งผลให้กำไรหลังหักดอกเบี้ย และภาระภาษีของบริษัทลดลง โดยการหลบเลี่ยงภาษีนี้นี้แตกต่างอย่างสำคัญจากการหนีภาษี (Tax evasion) ซึ่งเป็นการกระทำที่มีเจตนาละเมิดกฎหมายเพื่อลดภาระภาษี

สำหรับการตั้งราคาโอน (Transfer pricing) นั้น จะถือเป็นการหลบเลี่ยงภาษีประเภทหนึ่งหากปฏิบัติตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เช่น การกำหนดราคาตามช่วงแขน (Arm's length pricing) และเป็นราคาที่รัฐยอมรับได้แต่จะถือเป็นการหนีภาษีและต้องชำระภาษีเพิ่มเติมหากรัฐถือว่าการตั้งราคานี้สูงหรือต่ำเกินไปจริง ไม่สมเหตุสมผล

ผลการศึกษาจากงานวิจัยนี้จะช่วยรัฐบาลในการปรับปรุงนโยบายภาษีที่เกี่ยวข้องกับบริษัทข้ามชาติ เพื่อให้สอดคล้องกับพฤติกรรมการโยกย้ายกำไร และการหลบเลี่ยงภาษีที่เปลี่ยนแปลงไปในปัจจุบัน

4. วัตถุประสงค์ของโครงการวิจัย

- 1) ศึกษาพฤติกรรมการโยกย้ายกำไร การหลบเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติ และมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี
- 2) เสนอแนะแนวทางการปรับปรุงนโยบายภาษีที่เกี่ยวข้องกับบริษัทข้ามชาติ เพื่อให้สอดคล้องกับพฤติกรรมการโยกย้ายกำไร และการหลบเลี่ยงภาษีที่เปลี่ยนแปลงไปในปัจจุบัน

5. การทบทวนเอกสาร/วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยนี้มุ่งสร้างองค์ความรู้ในเรื่องการกัดกร่อนของฐานภาษี และการโยกย้ายกำไร (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) ในบริบทของประเทศกำลังพัฒนา โดยในปัจจุบัน วรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับประเด็นดังกล่าวยังมีงานศึกษาไม่มากนัก ตัวอย่างเช่น งานวิจัยของ Fuest, Hebous, Riedel (2011) ซึ่งได้ศึกษาพฤติกรรมการกู้ยืมภายใน (Intra-Company Debt) ของบริษัทลูกในต่างประเทศของบริษัทข้ามชาติสัญชาติเยอรมนี พบว่าการกำหนดโครงสร้างทางการเงินของบริษัทลูกในประเทศกำลังพัฒนา มีความอ่อนไหวต่อแรงจูงใจทางภาษีมากกว่าโครงสร้างดังกล่าวในประเทศพัฒนาแล้ว

Crivelli, de Mooij and Keen (2016) ได้ใช้ข้อมูลระดับประเทศ ทำการศึกษาว่าการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศหนึ่งจะส่งผลกระทบต่อฐานภาษีของประเทศอื่นอย่างไร (Tax Base Spillovers) และพบว่าผลกระทบดังกล่าวในกลุ่มประเทศกำลังพัฒนามีสูงกว่าของประเทศพัฒนาแล้ว

Johannessen, Torslov and Wier (2016) ใช้ข้อมูลระดับบริษัท ทำการศึกษาความรุนแรงของการโยกย้ายกำไรเพื่อหลบเลี่ยงภาษี โดยมุ่งความสนใจไปที่กลุ่มประเทศยุโรปตะวันออก โดยงานศึกษานี้ได้สังเกตการรายงานกำไรของบริษัทว่ามีขนาดน้อยมากหรือไม่ และได้ศึกษาแรงจูงใจทางภาษีโดยพิจารณาความแตกต่างของอัตราภาษีระหว่างบริษัทลูก และบริษัทต่างประเทศอื่นๆในเครือ ผลการศึกษพบว่าแรงจูงใจการโยกย้ายกำไรเพื่อหลบเลี่ยงภาษี มีความรุนแรงมากกว่าในประเทศที่มีระดับการพัฒนาดำกว่า ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Crivelli, de Mooij and Keen (2016)

ทั้งนี้จากความเข้าใจของคณะผู้วิจัย ยังไม่มีงานวิจัยที่ศึกษา BEPS ในบริบทของบริษัทต่างชาติที่เข้ามาลงทุนในประเทศไทย ซึ่งการศึกษาดังกล่าวจะต้องพิจารณาพฤติกรรมทางการเงินกำไรของบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศไทย และมาตรการการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีของประเทศไทย งานวิจัยนี้จะมุ่งสร้างองค์ความรู้ในเรื่องนี้

6. มาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศที่สำคัญของประเทศกำลังพัฒนาในภูมิภาค

ปัญหาการหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศเป็นประเด็นที่ถูกหยิบยกขึ้นมาถกเถียงทั้งในระดับประเทศและนานาชาติ เนื่องจากการตระหนักถึงการสูญเสียรายได้จากภาษีที่ควรจัดเก็บและผลกระทบที่อาจส่งผลกระทบต่อเสถียรภาพทางการเงิน โดยเฉพาอย่างยิ่งจากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันใช้ช่องโหว่ของกลไกราคาในการกำหนดราคาโอน(Transfer pricing) ซึ่งนับว่าเป็นหนึ่งในวิธีที่ช่วยประหยัดรายจ่ายภาษีในมุมมองของกิจการแต่กลับเป็นผลเสียระยะยาวต่อการพัฒนาประเทศ อีกทั้งนับวันปัญหาดังกล่าวยิ่งทวีความรุนแรงเพิ่มมากขึ้นเรื่อยๆ ภาครัฐบาลในหลายประเทศรวมทั้งประเทศไทยเองจึงต้องเร่งหามาตรการเพื่อรับมือกับปัญหาดังกล่าวอย่างเร่งด่วน

ในบทนี้ คณะผู้วิจัยได้รวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศที่สำคัญสำหรับประเทศกำลังพัฒนาสำคัญในภูมิภาคอาเซียน ได้แก่ ไทย อินโดนีเซีย มาเลเซีย ฟิลิปปินส์ และเวียดนาม

6.1 พัฒนาการของมาตรการสำหรับประเทศไทย

ประเทศไทยในฐานะประเทศสมาชิกภายใต้กรอบความร่วมมือของ Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS Project) ภายใต้การนำขององค์กรเพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ได้เล็งเห็นความสำคัญของปัญหาที่ว่าประเทศกำลังพัฒนาส่วนใหญ่ยังต้องเผชิญกับการสูญเสียรายได้จากการหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศของบริษัทข้ามชาติ (MNEs) ผ่านช่องโหว่ของข้อกำหนดในประเทศคู่สัญญา ดังนั้นประเทศภาคีสมาชิกจึงได้หารือร่วมกันและได้นำเสนอข้อตกลงแผนปฏิบัติการ BEPS ในปี พ.ศ.2558 อันประกอบด้วย 15 มาตรการครอบคลุมทั้งประเด็นการเพิ่มความเข้มงวดในการทำรายงาน Country-by-country แนวทางการปรับปรุงนโยบายทางการค้าและส่งเสริมการลงทุน การปิดช่องว่างกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ รวมทั้งการเตรียมรับมือกับเศรษฐกิจดิจิทัลที่ปัจจุบันยังคงมีช่องโหว่อยู่มาก โดยมาตรการที่เกี่ยวข้องกับ Transfer pricing ถึง 4 มาตรการ (รูปที่ 2)

รูปที่ 2: BEPS OECD's Action Plan

OECD BEPS Action Plan

- ประกอบด้วย 15 มาตรการ
 - Action 1: Address tax challenges of the digital economy
 - Action 2: Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements
 - Action 3: Strengthen the controlled foreign company (CFC) rules
 - Action 4: Limit base erosion via interest deductions & other financial payments
 - Action 5: Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency & substance
 - Action 6: Prevent treaty abuse
 - Action 7: Prevent artificial avoidance of PE status
 - Action 8: Transfer pricing- Intangibles
 - Action 9: Transfer pricing- risk and capital
 - Action 10: Transfer pricing- other high risk transaction
 - Action 11: Establish methodologies to collect and analyze data on BEPS & action to address it
 - Action 12: Require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements
 - Action 13: Re-examine transfer pricing documentation
 - Action 14: Make dispute resolution mechanisms more effective
 - Action 15: Develop a multilateral instrument

ที่มา: OECD

รัฐบาลไทยได้ออกมาตรการเพื่อสอดคล้องกับแนวทางของนานาประเทศต่อการแก้ไขปัญหาดังกล่าวเช่นกัน ซึ่งทางฝั่งรัฐบาลได้คำนึงถึงปัญหานี้มาระยะหนึ่งแล้ว ในช่วงปี พ.ศ. 2545 ได้มีการนำเสนอแนวทางรับมือเบื้องต้น ผ่านคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 ซึ่งนับว่าเป็นครั้งแรกที่มีการนำแนวคิดการกำหนดราคาโอนตามช่วงแขน (Arm's length pricing) มาใช้ นอกจากนั้นยังมีการกล่าวถึงแนวทางการคำนวณราคา เอกสารที่จำเป็นต้องใช้ รวมทั้งข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้า (Advance pricing agreement, APA) หากแต่คำสั่งดังกล่าวถูกนำมาใช้เพื่อแนวปฏิบัติเท่านั้น และไม่ได้มีผลทางกฎหมายแต่อย่างใด

รูปที่ 3: คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545
1) การกำหนดวิธีการคำนวณกำไรสุทธิ 2) การให้นิยาม ‘ราคาตลาด’ ว่าเป็นราคาที่เกิดจากคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า 3) การกำหนดวิธีการคำนวณรายได้หรือรายจ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด 4) การระบุเอกสารที่เกี่ยวข้องในการตรวจสอบ 5) การอนุญาตการทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ากับกรมสรรพากร

ที่มา: กรมสรรพากร

เพื่อการวางฐานแนวคิดดังกล่าวให้มีผลเชิงประจักษ์ในวงกว้าง ทางกรมสรรพากรจึงได้นำเสนอร่างหลักการ พ.ร.บ. มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนในเบื้องต้น เพื่อขอความเห็นจากคณะรัฐมนตรี ซึ่งได้มีการอนุมัติหลักการไป ตั้งแต่เดือนพฤษภาคม พ.ศ. 2558 ต่อมาได้มีการนำร่างดังกล่าวเพื่อผ่านการทำประชาพิจารณ์จากทุกภาคส่วน ก่อน นำเสนอต่อคณะกรรมการกฤษฎีกา เพื่อขอความเห็นในการปรับแก้ไขเพิ่มเติม แล้วนำร่างฉบับสมบูรณ์เสนอให้ คณะรัฐมนตรีอีกครั้งในช่วงเดือนมกราคม พ.ศ.2561 ที่ผ่านมา ซึ่งคณะรัฐมนตรีได้มีมติรับรองหลักการร่าง พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เรื่องมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer pricing) ที่ผ่านความเห็นของประชาชนแล้วเพื่อเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ สำหรับแก้ไขและป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีอากรด้วยการถ่ายโอนกำไรไปยังกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มี ความสัมพันธ์ต่อกัน ในกระบวนการล่าสุด เมื่อวันที่ 5 มิถุนายน พ.ศ. 2561 คณะรัฐมนตรีได้นำเสนอร่างกฎหมายฉบับนี้ ต่อสภานิติบัญญัติแห่งชาติ เพื่ออนุมัติและประกาศในราชกิจจานุเบกษาต่อไป

ตามร่างที่เผยแพร่ในปัจจุบัน (ก.ค. 2561) นั้น เมื่อพระราชบัญญัติฉบับนี้มีผลบังคับใช้ จะมีสาระสำคัญที่ เปลี่ยนแปลงในเบื้องต้นอันได้แก่

- 1) มาตรา 71 ทวิ ได้มีการกำหนดอำนาจที่ชัดเจนแก่เจ้าพนักงานผู้ทำหน้าที่ประเมินภาษีกับบริษัทหรือห้าง
หุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน โดยเจ้าหน้าที่สามารถปรับปรุงรายได้และรายจ่ายอย่างเป็นอิสระ
ตามความเหมาะสม ทั้งนี้การปรับปรุงดังกล่าวจะต้องคำนึงถึงการจัดการภาษีซ้อนให้แก่คู่สัญญาด้วย
เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานสากลตามข้อสัญญาที่ทางการไทยได้ทำกับรัฐบาลต่างประเทศ
- 2) มาตรา 71 ตรี กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมีรายได้เกินกว่ารายได้
ขั้นต่ำที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง จะต้องจัดทำรายงานข้อมูลธุรกรรมเกี่ยวกับกิจการที่มีความสัมพันธ์กัน
ในรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนด พร้อมทั้งต้องยื่นแสดงต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน
กำหนดเวลา
- 3) และมาตรา 35 ตรี หากผู้ใดหรือกิจการใดที่ไม่ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน หรือแสดงข้อมูลที่ไม่ครบถ้วนโดย
ไม่มีเหตุอันควร จะต้องถูกกำหนดโทษปรับอาญา ระวังโทษปรับไม่เกินสองแสนบาท

ทั้งนี้ สามารถสรุปมิติที่สำคัญของมาตรการการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศสำหรับประเทศไทย
ได้ดังนี้

การจัดทำเอกสาร (Documentation Requirements)

สำหรับการจัดทำเอกสารตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ป. 113/2545 ระบุให้ต้องจัดเตรียมเอกสารดังต่อไปนี้เพื่อยื่น
เมื่อเจ้าพนักงานภาษีร้องขอได้แก่

- (1) เอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน รวมทั้งโครงสร้างและลักษณะของการ
ประกอบธุรกิจของแต่ละกิจการ
- (2) งบประมาณ แผนงานทางธุรกิจ และประมาณการทางการเงิน
- (3) เอกสารแสดงกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษี และเหตุผลในการใช้ กลยุทธ์ดังกล่าว
- (4) เอกสารแสดงยอดขาย ผลประกอบการของผู้เสียภาษีและลักษณะของธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน
- (5) เอกสารแสดงเหตุผลในการจัดทำธุรกรรมระหว่างประเทศที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(6) นโยบายการกำหนดราคา ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละผลิตภัณฑ์และข้อมูลทางการตลาด รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรของแต่ละกิจการ โดยต้องคำนึงถึงหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยงของแต่ละกิจการที่เกี่ยวข้อง

(7) เอกสารแสดงเหตุผลในการเลือกวิธีกำหนดราคา

(8) กรณีที่อาจเลือกวิธีกำหนดราคาได้หลายวิธี ให้มีเอกสารแสดง รายละเอียดวิธีอื่นๆ นอกเหนือจากวิธีตาม (7) และเหตุผลที่ไม่เลือกวิธีดังกล่าว โดยต้องเป็นเอกสารที่จัดทำขึ้นในขณะเดียวกันกับการตัดสินใจเลือกวิธีตาม (7)

(9) เอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานแสดงหลักการพื้นฐานและเท่าที่ในการเจรจาของผู้เสียภาษีสำหรับธุรกรรมที่ทำการกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(10) เอกสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคา (ถ้ามี)

และหากร่าง พ.ร.บ. ภาษีอากร มาตราการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer pricing) มีผลบังคับใช้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในลักษณะที่มีความสัมพันธ์กัน ไม่ว่าความสัมพันธ์นั้นจะอยู่ตลอดระยะเวลาบัญชีหรือมีธุรกรรมระหว่างกันในรอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่ ต้องจัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมิน และต้องเก็บรักษาเอกสารนั้นเอาไว้อีก 5 ปี โดยต้องยื่นให้แก่เจ้าพนักงานภาษีภายในเวลาที่กำหนดพร้อมกับการยื่นรายการ

กฎหมายการกำหนดราคาโอน (Statutory Law)

สำหรับกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีด้วยวิธีการตั้งราคาโอน (Transfer pricing) ของไทยในปัจจุบัน ได้แก่

มาตรา 65 ทวิ (4) และ (6) แห่งประมวลรัษฎากร ได้ระบุวิธีการคำนวณกำไรสุทธิเอาไว้

มาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ระบุว่า การส่งออกสินค้าไปต่างประเทศของบริษัทในเครือเดียวให้ถือว่าราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไป

มาตรา 65 ตรี (13) (14) (15) และ (19) แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดรายจ่ายต้องห้ามซึ่งไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

อนุสัญญาภาษีซ้อน (Double tax agreement, DTA) ระหว่างประเทศไทยและประเทศอื่นๆ

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 (DI 113)

และร่าง พ.ร.บ. ภาษีอากร มาตราการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer pricing)

ความเสี่ยงจากการถูกตรวจสอบ (Audit Risk and Transfer Pricing Scrutiny)

ความเสี่ยงในการถูกตรวจสอบภาษีโดยทั่วไปของไทยอยู่ในระดับปานกลาง แต่สำหรับโอกาสที่ราคาโอนจะถูกตรวจสอบระหว่างการตรวจสอบภาษีนั้นอยู่ในระดับสูง เนื่องจากหน่วยงานด้านภาษีของไทยได้ใช้ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบราคาโอน(Ernst & Young, 2018)

การป้องกันการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization)

แม้ว่าในปัจจุบันไทยจะยังไม่มีกฎหมายสำหรับการควบคุมอัตราส่วนหนี้ต่อทุน (Debt per equity ratio) แต่บริษัทที่ขอได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน(Board of Investment, BOI) จะต้องมีส่วนหนี้สินต่อทุน (Debt-Equity Ratio) ไม่เกิน 3:1

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย (Withholding Tax)

ในปัจจุบัน อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายของไทยอยู่ที่อัตรา 15% สำหรับดอกเบี้ย 10% สำหรับเงินปันผล และ 15% สำหรับค่าลิขสิทธิ์

สนธิสัญญาทางภาษีแบบทวิภาคี(Withholding Tax/Bilateral Treaty)

ณ ปี ค.ศ. 2018 ไทยมีสนธิสัญญาทางภาษีแบบทวิภาคีที่มีผลบังคับใช้แล้วกับ 60 ประเทศได้แก่ Armenia, Australia, Austria, Bahrain, Bangladesh, Belarus Belgium, Bulgaria, Cambodia, Canada, Chile, China, Cyprus, Czech Republic, Denmark, Estonia, Finland, France, Germany, Hong Kong, Hungary, India, Indonesia, Ireland, Israel, Italy, Japan, Korea(Repof), Kuwait, Laos, Luxembourg, Malaysia, Mauritius, Myanmar, Nepal, Netherlands, New Zealand, Norway, Oman, Pakistan, Philippines, Poland, Romania, Russia, Seychelles, Singapore, Slovenia, South Africa, Spain, Sri Lanka, Sweden, Switzerland, Taiwan, Turkey, Ukraine, United Arab Emirates, United Kingdom, United States, Uzbekistan, และ Vietnam

6.2 สรุปมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีสำหรับประเทศอื่นๆ

ในส่วนนี้ คณะผู้วิจัยได้สรุปมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีสำคัญสำหรับประเทศอินโดนีเซีย มาเลเซีย ฟิลิปปินส์ เวียดนาม จีน และอินเดีย รวมถึงการจัดทำเอกสาร ความเสี่ยงในการถูกตรวจสอบ บทลงโทษสำหรับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และมาตรการป้องกันการตั้งต้นทุนต่ำเอาไว้

5.2.1 อินโดนีเซีย

ปัญหาการหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศด้วยวิธีการตั้งราคาโอน (Transfer pricing) ถือได้ว่าเป็นปัญหาสำคัญของ Directorate of General of Taxes (DGT) ของอินโดนีเซีย แม้ว่าอินโดนีเซียจะไม่ได้เป็นสมาชิกของ OECD แต่ก็ได้รับเอาหลักการและคำแนะนำในการกำหนดและตรวจสอบราคาโอนมาปรับใช้เป็นหลักในการตั้งราคาโอนทั้งสำหรับผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ภาษีของอินโดนีเซีย ซึ่งโดยทั่วไปแล้ว ผู้เสียภาษีที่มีส่วนร่วมในการทำธุรกรรมระหว่างบริษัทภายในเครื่องจะต้องรักษาเอกสารที่เกี่ยวข้องกับราคาโอนเพื่อการตรวจสอบราคาโอนนั้นว่าเป็นไปตามหลักการกำหนดราคาตามช่วงแขน (Arm's length pricing principle) ซึ่งกฎหมายการกำหนดราคาโอนฉบับนี้มีผลบังคับใช้ทั้งกับการทำธุรกรรมระหว่างบริษัทข้ามพรมแดนและการทำธุรกรรมระหว่างบริษัทภายในประเทศ

การจัดทำเอกสาร (Documentation Requirements)

การจัดทำเอกสาร ต้องจัดทำทั้งเอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file) และเอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file) โดยต้องจัดทำภายใน 4 เดือนนับตั้งแต่วันสิ้นรอบบัญชีของผู้เสียภาษี และต้องเก็บรักษาไว้อีก 12 เดือน นับจากวันสิ้นรอบบัญชี ซึ่งจะต้องยื่นภายใน 7 วัน ในกรณีตรวจทาน และภายใน 30 วัน ในกรณีการตรวจสอบจากเจ้าหน้าที่ การจัดทำเอกสารต้องจัดทำเป็นภาษาอินโดนีเซีย เว้นแต่จะได้รับการยกเว้นให้จัดทำเป็นภาษาต่างประเทศ

กฎหมายการกำหนดราคาโอน (Statutory Law)

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีด้วยวิธีการตั้งราคาโอน (Transfer pricing) ของอินโดนีเซียนั้น ได้แก่

มาตรา 18(3) แห่งกฎหมายภาษีเงินได้ได้ให้อำนาจ DGT ในการพิจารณารายได้ที่ต้องเสียภาษีและการหักค่าใช้จ่ายสำหรับธุรกรรมระหว่างผู้เสียภาษีซึ่งมีลักษณะ “ความสัมพันธ์พิเศษ” อยู่ ซึ่งมาตรา 18(4) แห่งกฎหมายภาษีเงินได้ ได้ระบุลักษณะของ “ความสัมพันธ์พิเศษ” ไว้ ได้แก่

- ผู้เสียภาษีถือหุ้นมากกว่าหรือเท่ากับ 25% ของผู้เสียภาษีอีกคนหนึ่งหรือมากกว่า
- ผู้เสียภาษีควบคุมผู้เสียภาษีรายอื่นหรือมากกว่า
- มีความสัมพันธ์ทางเครือญาติ ทางสายเลือด หรือทางกฎหมาย

กฎกระทรวงการคลังฉบับที่ PMK-213 เป็นกฎหมายเพื่อตอบสนองต่อมาตรการ 13 ของ BEPS ซึ่งได้ในการคำแนะนำที่ระบุประเภทของเอกสารเพิ่มเติมและข้อมูลที่ต่อเก็บรักษาไว้สำหรับผู้เสียภาษีที่ทำธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือ โดยต้องจัดเตรียม เอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file) เอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file) และรายงานระหว่างประเทศ (Country-by-country reporting)

ระเบียบ DGT ที่ PER-43 ระบุหลักการบังคับใช้ของมาตรา 18(3) เพื่อเป็นพื้นฐานสำหรับ DGT ในการประเมินราคาโอนตามหลักวิธีการกำหนดราคาตามช่วงแขน (Arm's length pricing principle)

ระเบียบ DGT ที่ PER-22 และหนังสือเวียน SE-50 ได้ให้คำแนะนำโดยละเอียดเกี่ยวกับกระบวนการตรวจสอบราคาโอนและตำแหน่งราคาโอนทางเทคนิคที่จะนำมาใช้โดยเจ้าหน้าที่

และระเบียบ DGT ที่ PER-29 ได้ให้รายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับการจัดทำรายงานระหว่างประเทศ (Country-by-country reporting)

ความเสี่ยงจากการถูกตรวจสอบ (Audit Risk and Transfer Pricing Scrutiny)

โดยทั่วไปโอกาสในการถูกตรวจสอบภาษีประจำปีอยู่ในระดับที่สูง นอกจากนี้การยื่นขอเงินภาษีของผู้เสียภาษีจะทำให้เกิดการตรวจสอบภาษีโดยอัตโนมัติซึ่งจะต้องดำเนินการเสร็จสิ้นภายในหนึ่งปีหลังจากที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี

ซึ่งโอกาสที่จะถูกตรวจสอบการตั้งราคาโอนในการตรวจสอบภาษีนี้นั้นก็อยู่ในระดับสูงเช่นเดียวกัน ในทางปฏิบัติ นอกเหนือจากผู้เสียภาษีที่ต้องผ่านการตรวจสอบภาษีโดยอัตโนมัติซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการคืนเงินภาษีแก่ผู้เสียภาษีแล้ว ผู้เสียภาษีที่มีลักษณะดังต่อไปนี้จะมีความเสี่ยงที่สูงกว่าในการถูกตรวจสอบการกำหนดราคาโอน ได้แก่ มีการทำธุรกรรมระหว่างประเทศกับบริษัทภายในเครือเป็นจำนวนมาก บริษัทข้ามชาติที่มีขาดทุนจากการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง บริษัทที่มีกำไรสุทธิต่ำเมื่อเปรียบเทียบกับบริษัทอื่นที่มีลักษณะคล้ายกันหรือโดยค่าเฉลี่ยของอุตสาหกรรมนั้น บริษัทที่รายได้รวมเพิ่มขึ้นแต่กำไรสุทธิกลับไม่มีการเปลี่ยนแปลงหรือลดลง และบริษัทที่มีความเกี่ยวข้องกันกันดินแดนปลอดภาษี (Tax havens)

การป้องกันการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization)

กระทรวงการคลังอินโดนีเซียได้ออกคำสั่งเลขที่ 25/PJ/2017 (PER-25) ว่าด้วยการควบคุมอัตราส่วนหนี้ต่อผู้ถือหุ้น (Debt per equity ratio) ไว้ที่ 4:1 ทั้งนี้ เพื่อนำมาใช้เป็นเกณฑ์อ้างอิงสำหรับการลดหย่อนรายจ่ายดอกเบี้ยในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย (Withholding Tax)

ในปัจจุบัน อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายของอินโดนีเซียอยู่ที่อัตรา 20% สำหรับดอกเบี้ย เงินปันผล และค่าลิขสิทธิ์

สนธิสัญญาทางภาษีแบบทวิภาคี (Withholding Tax/Bilateral Treaty)

ณ ปี ค.ศ. 2018 อินโดนีเซียมีสนธิสัญญาทางภาษีแบบทวิภาคีที่มีผลบังคับใช้แล้วกับ 65 ประเทศได้แก่ Algeria, Armenia, Australia, Austria, Bangladesh, Belgium, Brunei, Bulgaria, Canada, China, Croatia, Czech Republic, Denmark, Egypt, Finland, France, Germany, Hong Kong, Hungary, India, Iran, Italy, Japan, Jordan, Korea (DPRK), Korea (Rep of), Kuwait, Laos, Luxembourg, Malaysia, Mexico, Morocco, Netherlands, New Zealand, Norway, Pakistan, Papua New Guinea, Philippines, Poland, Portugal, Qatar, Romania, Russia, Seychelles, Singapore, Slovak Republic, South Africa, Spain, Sri Lanka, Surinam, Sweden, Switzerland, Syria, Taiwan, Thailand, Tunisia, Turkey, Ukraine, United Arab Emirates, United Kingdom, United States, Uzbekistan, Venezuela, และ Vietnam

5.2.2 มาเลเซีย

การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศด้วยวิธีการตั้งราคาโอน (Transfer pricing) ของมาเลเซีย นั้น ถือว่าเป็นประเด็นสำคัญต่อ Inland Revenue Board (IRB) เรื่อยมาสามารถสังเกตได้จากมาตรการการตรวจสอบที่เข้มงวดขึ้น และตามมาด้วยการออกกฎหมายความคุ้มครองการกำหนดราคาโอนและการจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกันราคาโอนต่างๆ ซึ่งบังคับใช้กับธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือทั้งระหว่างประเทศและกับธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือภายในประเทศ และ

แม้ว่ามาเลเซียจะไม่ได้เป็นประเทศสมาชิกของ OECD แต่ก็ได้นำหลักวิธีการกำหนดราคาตามช่วงแขน (Arm's length pricing principle) ของ OECD มาใช้เป็นหลักในการตรวจสอบ

การจัดทำเอกสาร (Documentation Requirements)

การจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับราคาโอนไม่จำเป็นต้องส่งยื่นพร้อมกับการขอคืนภาษี แต่จะจัดทำเอกสารราคาโอนและเอกสารที่เกี่ยวข้องแก่เจ้าหน้าที่ภายใน 30 วัน เมื่อได้รับการร้องขอจาก IRB และต้องเก็บรักษาไว้เป็นเวลา 7 ปี นับตั้งแต่วันร้องขอ การจัดทำเอกสารสามารถทำเป็นภาษามลายูหรืออังกฤษก็ได้

กฎหมายการกำหนดราคาโอน (Statutory Law)

กฎหมายเกี่ยวกับการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีด้วยวิธีการตั้งราคาโอน (Transfer pricing) ของมาเลเซีย ได้แก่

มาตรา 140A ของพ.ร.บ. ภาษีเงินได้ ได้ให้อำนาจในการปรับปรุงราคาโอนของสินค้า บริการ หรือการให้ความช่วยเหลือทางการเงินสำหรับธุรกรรมบางประเภทได้ ซึ่งรวมถึงการตั้งราคาโอนระหว่างบริษัทภายในเครือที่ถูกเพิ่มเติมในกฎหมายเงินได้ว่าด้วยการกำหนดราคาโอน (P.U. [A] 132) และยังได้ระบุรายละเอียดของการจัดทำรายงานระหว่างประเทศ (Country-by-country reporting) ใน กฎภาษีเงินได้ว่าด้วยการเอกสารรายงานระหว่างประเทศ (P.U. [A] 357) และได้ทำข้อตกลงระดับพหุภาคีในการแลกเปลี่ยนข้อมูลรายงานระหว่างประเทศใน กฎภาษีเงินได้ (P.U. [A] 358)

มาตรา 138C ของพ.ร.บ. ภาษีเงินได้ ให้สิทธิผู้เสียภาษีที่ทำธุรกรรมข้ามพรมแดนสามารถทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance pricing agreement) ได้ ซึ่งรายละเอียดเงื่อนไขและวิธีดำเนินการถูกระบุไว้ในกฎหมายเงินได้ว่าด้วยการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า โดยรายละเอียดเงื่อนไขและการดำเนินการถูกระบุไว้ใน กฎภาษีเงินได้ว่าด้วยการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (P.U. [A] 133)

ความเสี่ยงจากการถูกตรวจสอบ (Audit Risk and Transfer Pricing Scrutiny)

โดยทั่วไปสำหรับโอกาสในการถูกตรวจสอบอยู่ในระดับสูงการตรวจสอบภาษีรวมถึงการตรวจสอบราคาโอนมักดำเนินการเป็นระยะเวลาสามถึงห้าปี และอาจถึง 7 ปีกรณีการตรวจสอบราคาโอน แต่สำหรับบริษัทที่มีธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือทั้งกับภายในและระหว่างประเทศจะมีโอกาสที่สูงในการถูกตรวจสอบราคาโอนในการตรวจสอบภาษี กล่าวคือบริษัทข้ามชาติทุกบริษัทจะถูกตรวจสอบการกำหนดราคาโอน

การป้องกันการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization)

ในส่วนหลักเกณฑ์การควบคุมอัตราส่วนหนี้ต่อผู้ถือหุ้น (Debt per equity ratio) แม้ว่ารัฐบาลมาเลเซียได้ควบคุมการหักลดหย่อนจากดอกเบี้ยจ่ายในกิจการของผู้กู้ หรืออัตราส่วนหนี้ต่อทุน ไม่ให้เกินกว่าอัตรา 3:1 ณ สิ้นปีภาษี แต่ก็ยังไม่มีฉบับบังคับใช้ในทางปฏิบัติ

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย (Withholding Tax)

ในปัจจุบัน มาเลเซียไม่มีการเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินปันผล แต่ สำหรับดอกเบี้ยอยู่ที่อัตรา 15% และ อยู่ที่ 10% สำหรับค่าลิขสิทธิ์

สนธิสัญญาทางภาษีแบบทวิภาคี (Withholding Tax/Bilateral Treaty)

ณ ปี ค.ศ. 2018 มาเลเซียมีสนธิสัญญาทางภาษีแบบทวิภาคีที่มีผลบังคับใช้แล้วกับ 65 ประเทศได้แก่ Albania, Australia, Austria, Bahrain, Bangladesh, Belgium, Brunei, Canada, Chile, China, Croatia, Czech Republic, Denmark, Egypt, Fiji, Finland, France, Germany, Hong Kong, Hungary, India, Indonesia, Iran, Ireland, Italy, Japan, Jordan, Kazakhstan, Korea (Rep of), Kuwait, Laos, Lebanon, Luxembourg, Malta, Mauritius, Mongolia, Montenegro, Morocco, Myanmar, Namibia, Netherlands, New Zealand, Norway, Pakistan, Papua New Guinea, Philippines, Poland, Qatar, Romania, Russia, San Marino, Saudi Arabia, Serbia, Seychelles, Singapore, Slovak Republic, South Africa, Spain, Sri Lanka, Sudan, Sweden, Switzerland, Syria, Taiwan, Thailand, Turkey, United Arab Emirates, United Kingdom, Uzbekistan, Venezuela, Vietnam, และ Zimbabwe

5.2.3 ฟิลิปปินส์

สำหรับฟิลิปปินส์นั้น ปัญหาการหลบเลี่ยงภาษีด้วยวิธีการตั้งราคาโอน (Transfer pricing) ถือว่าเป็นความท้าทายของ Bureau of Internal Revenue (BIR) ในช่วงไม่กี่ปีที่ผ่านมา อันเนื่องมาจากการรั่วไหลของภาษีหลายร้อยถึงหลายพันล้านเปโซในฟิลิปปินส์ ซึ่งส่งผลให้ BIR เข้มงวดกับการตรวจสอบราคาโอนมากขึ้น โดยได้เพิ่มเจ้าหน้าที่สำหรับ

ตรวจสอบเอกสารที่เกี่ยวข้องกับราคาโอนและมีการขอให้ผู้เสียภาษีอธิบายนโยบายและข้อตกลงในการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนอีกด้วย ฟิลิปปินส์แม้ไม่ได้เป็นสมาชิกของ OECD แต่ในกฎหมายการตั้งราคาโอนของฟิลิปปินส์นั้น ได้นำเอาหลักการกำหนดราคาโอนตามช่วงแขน (Arm's length pricing principle) ของ OECD มาเป็นหลักการในการตั้งราคาโอน และในกฎหมายยังได้ระบุอีกว่า ให้ผู้เสียภาษีเตรียมและเก็บรักษาเอกสารที่เกี่ยวข้องกับราคาโอนทั้งกับธุรกรรมข้ามพรมแดนและธุรกรรมภายในประเทศ

การจัดทำเอกสาร (Documentation Requirements)

ต้องจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับราคาโอนแก่เจ้าหน้าที่ภายใน 30 วัน นับจากวันที่มีการร้องขอจาก BIR และต้องเก็บรักษาเอกสารไว้อีก 3 ปี นับจากวันที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี โดยสามารถจัดทำเอกสารเป็นภาษาฟิลิปปินส์หรืออังกฤษได้

กฎหมายการกำหนดราคาโอน (Statutory Law)

กฎหมายของฟิลิปปินส์ที่เกี่ยวข้องกับการจัดการกับการหลบเลี่ยงภาษีด้วยวิธีการตั้งราคาโอน (Transfer pricing) ได้แก่

มาตรา 50 ของประมวลรัษฎากร (National Internal Revenue Code, NIRC) ซึ่งให้อำนาจ BIR ในการจัดสรรรายได้และหักลดหย่อนในธุรกรรมระหว่างบริษัทที่มีความเกี่ยวข้องกัน เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีและแสดงถึงรายได้ของแต่ละฝ่ายอย่างชัดเจน

คำอากรแสดมภ์ของเอกสารจองซื้อ (Revenue Memorandum Order, RMO) เลขที่ 5-2012 ได้กำหนดหลักเกณฑ์และนโยบายภายใต้วิธีการเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงาน (Performance benchmarking method) ภายใต้ RMO นี้การเปรียบเทียบจะทำแยกกันสำหรับผู้เสียภาษีบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล โดย BIR แบ่งประเภทผู้เสียภาษีตามระดับความเสี่ยง คือ กลุ่มความเสี่ยงสูง (ต่ำกว่าเกณฑ์มาตรฐาน 30%) กลุ่มความเสี่ยงปานกลาง (ต่ำกว่าเกณฑ์มาตรฐาน 16-30%) และกลุ่มความเสี่ยงต่ำ (ต่ำกว่าเกณฑ์มาตรฐาน 15% หรือน้อยกว่า) ซึ่งกลุ่มความเสี่ยงสูงจะถูกจัดความสำคัญในการตรวจสอบเป็นอันดับแรก

กฎสรรพากร (Revenue Regulations, RR) เลขที่ 2-2013 ได้ระบุแนวทางสำหรับการกำหนดรายได้ที่เหมาะสมและรายได้ที่ต้องเสียภาษีของธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือทั้งภายในและระหว่างประเทศตามหลักการกำหนดราคาโอนตามช่วงแขน (Arm's length pricing principle)

ความเสี่ยงจากการถูกตรวจสอบ (Audit Risk and Transfer Pricing Scrutiny)

ความเสี่ยงที่จะถูกตรวจสอบเอกสารที่เกี่ยวข้องกับราคาโอนอยู่ในระดับที่สูงขึ้นเนื่องมาจากการเพิ่มความเข้มงวดของ BIR ในช่วงครึ่งทศวรรษที่ผ่านมา โดยผู้เสียภาษีที่ถูกจัดอยู่ในกลุ่มที่มีความเสี่ยงสูงจะถูกจัดความสำคัญในการตรวจสอบเป็นอันดับแรก

การป้องกันการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization)

ในปัจจุบัน ฟิลิปปินส์ไม่มีกฎหมายสำหรับการควบคุมอัตราส่วนหนี้ต่อทุน (Debt per equity ratio) แต่ทางการจะพิจารณาอัตราส่วนที่เหมาะสมเป็นกรณีแต่ละรายไป

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย (Withholding Tax)

อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายในปัจจุบันของฟิลิปปินส์อยู่ที่อัตรา 30% สำหรับดอกเบี้ยเงินปันผล และค่าลิขสิทธิ์

สนธิสัญญาทางภาษีแบบทวิภาคี (Withholding Tax/Bilateral Treaty)

ณ ปี ค.ศ. 2018 ฟิลิปปินส์มีสนธิสัญญาทางภาษีแบบทวิภาคีที่มีผลบังคับใช้แล้วกับ 41 ประเทศได้แก่ Australia, Austria, Bahrain, Bangladesh, Belgium, Brazil, Canada, China, Czech Republic, Denmark, Finland, France, Germany, Hungary, India, Indonesia, Israel, Italy, Japan, Korea (Rep of), Kuwait, Malaysia, Netherlands, New Zealand, Nigeria, Norway, Pakistan, Poland, Qatar, Romania, Russia, Singapore, Spain, Sweden, Switzerland, Thailand, Turkey, United Arab Emirates, United Kingdom, United States, และ Vietnam

5.2.4 เวียดนาม

เวียดนามได้ดำเนินการปฏิรูปเศรษฐกิจมาตั้งแต่ปี 1986 ภายใต้นโยบาย “โดย์เม้ย (Doi Moi)” ซึ่งเน้นการบริหารเศรษฐกิจเชิงตลาด การปฏิรูปได้รวมถึง การปรับโครงสร้างเพื่อสร้างเศรษฐกิจที่หลากหลาย ปฏิรูประบบการเงิน การคลัง และการบริหารจัดการให้มีประสิทธิภาพ และการพัฒนาความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจกับต่างชาติ นำมาซึ่งปัญหาการหลบเลี่ยงภาษีด้วยวิธีการตั้งราคาโอนที่ทวีความสำคัญมากขึ้นอย่างต่อเนื่องต่อ General Department of Taxation (GDT) อันเป็นผลให้มีการออกกฎหมายป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศหลายฉบับ ซึ่งแม้ว่าเวียดนามจะไม่ได้เป็นสมาชิกของ OECD แต่ก็ได้นำหลักการกำหนดราคาโอนตามช่วงแขน (Arm's length pricing principle) ของ OECD มาใช้เป็นหลักการในการตั้งราคาโอนสำหรับการทำธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือทั้งภายในประเทศและระหว่างประเทศ

การจัดทำเอกสาร (Documentation Requirements)

ต้องจัดทำเอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file) และเอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file) ยื่นพร้อมแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปี และต้องยื่นภายใน 15 วัน นับจากวันที่ได้รับการร้องขอจากเจ้าหน้าที่ โดยต้องจัดทำเอกสารเป็นภาษาเวียดนาม

กฎหมายการกำหนดราคาโอน (Statutory Law)

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีด้วยวิธีการตั้งราคาโอน (Transfer pricing) ของเวียดนาม ได้แก่

มาตรา 37 แห่งกฎหมายว่าด้วยการบริหารภาษี ได้บัญญัติหลักการกำหนดราคาตามช่วงแขนไว้ (Arm's length pricing principle) ซึ่งให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการปรับมูลค่าการซื้อขาย การขาย การแลกเปลี่ยน และการบันทึกบัญชีสินค้าและบริการของผู้เสียภาษีที่มูลค่าไม่สอดคล้องกับราคาตลาด

ระเบียบการกำหนดราคาในการกำหนดราคาโดยละเอียดรวมอยู่ในพระราชกฤษฎีกา 20/2017 / ND-CP (คำสั่ง 20) และหนังสือเวียนที่ 41/2017 / TT-BTC (Circular 41)

ความเสี่ยงจากการถูกตรวจสอบ (Audit Risk and Transfer Pricing Scrutiny)

ความเสี่ยงในการตรวจสอบอยู่ในระดับปานกลางสูงในกรณีของการกำหนดราคาโอน เนื่องจากเจ้าหน้าที่ภาษีกำลังให้ความสำคัญกับการกำหนดราคาโอนอย่างมาก

การป้องกันการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization)

ในปัจจุบันเวียดนามยังคงไม่มีมาตรการสำหรับการป้องกันการตั้งต้นทุนต่ำ แต่ได้มีการร่างมาตรการการป้องกันการตั้งต้นทุนต่ำเอาไว้ โดยมีแผนที่จะนำมาบังคับใช้ในปีงบประมาณ 2019 ซึ่งได้จัดแบ่งหลักเกณฑ์การหักลดหย่อนรายจ่ายดอกเบี้ยตามประเภทของกิจการในอัตราส่วนหนี้ต่อทุนไว้ต่างกัน ดังนี้ 5:1 สำหรับกิจการกลุ่มอุตสาหกรรม 12:1 สำหรับกิจการธนาคาร และ 4:1 สำหรับกิจการอื่นๆ

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย (Withholding Tax)

เวียดนามยังคงไม่มีการภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินปันผลในปัจจุบัน แต่สำหรับดอกเบี้ยอยู่ที่อัตรา 5% และ 10% สำหรับค่าลิขสิทธิ์

สนธิสัญญาทางภาษีแบบทวิภาคี (Bilateral Treaty)

ณ ปี ค.ศ. 2018 เวียดนามมีสนธิสัญญาทางภาษีแบบทวิภาคีที่มีผลบังคับใช้แล้วกับ 70 ประเทศได้แก่ Australia, Austria, Azerbaijan, Bangladesh, Belarus, Belgium, Brunei, Bulgaria, Canada, China, Cuba, Czech Republic, Denmark, Estonia, Finland, France, Germany, Hong Kong, Hungary, Iceland, India, Indonesia, Iran, Ireland, Israel, Italy, Japan, Kazakhstan, Korea (DPRK), Korea (Rep of), Kuwait, Laos, Luxembourg, Malaysia, Malta, Mongolia, Morocco, Mozambique, Myanmar, Netherlands, New Zealand, Norway, Oman, Pakistan, Panama, Philippines, Poland, Portugal, Qatar, Romania, Russia, San Marino, Saudi Arabia, Serbia, Seychelles, Singapore, Slovak Republic, Spain, Sri Lanka, Sweden, Switzerland, Taiwan, Thailand, Tunisia, Ukraine, United Arab Emirates, United Kingdom, Uruguay, Uzbekistan, และ Venezuela

5.3 การสร้างเครื่องชี้วัดความเข้มงวดของมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance Measure Stringency Index)

คณะผู้วิจัยได้สร้างเครื่องชี้วัดความเข้มงวดของมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ ในช่วงทศวรรษที่ผ่านมา (ปี ค.ศ. 2005-2017) โดยได้เก็บรวบรวมจากรายงานประจำปีเรื่องมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีของบริษัท EY KPMG และ PWC เครื่องชี้วัดนี้สามารถจำแนกเป็นรายประเทศผ่าน 3 มิติสำคัญประกอบด้วย 1) การกำหนดส่งเอกสารราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing Document Requirements), 2) ความเสี่ยงจากการถูกตรวจสอบ (Audit Risk and Transfer Pricing Scrutiny), และ 3) ภาษีหัก ณ ที่จ่าย (Withholding tax) และสนธิสัญญาทางภาษีแบบทวิภาคี (Bilateral Treaties) ทั้งนี้เครื่องชี้วัด 2 ตัวแรกเป็นมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีทางตรงในขณะที่เครื่องชี้วัดสุดท้ายนำมาใช้สะท้อนถึงความยากง่ายของประเทศผู้รับการลงทุน (Host country) ต่อการประกอบการตัดสินใจวางแผนภาษีข้ามชาติ

(1) เอกสารการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Document Requirements) บริษัทที่มีความ

เกี่ยวข้องกันจำเป็นต้องส่งเอกสารกำหนดราคาโอนเป็นรายปีหรือไม่ โดยกำหนดให้

- 0 = ไม่มีพันธะที่ต้องนำส่ง;
- 1 = ไม่มีพันธะที่ต้องนำส่ง แต่ต้องเตรียมเอกสารไว้ใช้สำหรับการตรวจสอบบัญชี;
- 2 = มีพันธะต้องนำส่งเอกสารทั้งหมดจะต้องนำส่งภายในช่วงเวลาภาษี

ตารางที่ 1 เครื่องชี้วัดมติเอกสารการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Document)

Year	Thailand	Malaysia	Vietnam	Philippines	Indonesia
2005	1	1	1	0	0
2006	1	1	1	0	0
2007	1	1	1	0	0
2008	1	1	1	1	0
2009	1	1	1	1	2
2010	1	1	1	1	2
2011	1	1	1	1	2
2012	1	1	1	1	2
2013	1	1	1	1	2
2014	1	1	1	1	2
2015	1	1	1	1	2
2016	1	1	1	1	2
2017	1	1	2	1	2

ที่มา: รวบรวมโดยคณะผู้วิจัย

(2) ความเสี่ยงที่อาจเกิดจากการตรวจสอบบัญชี (Audit Risk/ Transfer Pricing Scrutiny) โดย

คณะผู้วิจัยพิจารณาจากที่น่าจะเป็นโดยเฉลี่ยที่บริษัทข้ามชาติจะถูกตรวจสอบภาษี (Tax Audit) และ

พิจารณาราคาโอน (Transfer Pricing Scrutiny) จากการสำรวจของ EY ทั้งนี้คณะผู้วิจัยได้แบ่งความ

เข้มงวดออกเป็น 3 ระดับ:

- 0 = ไม่มีความเสี่ยง;
- 1 = ความเสี่ยงต่ำ;

- 2 = ความเสี่ยงปานกลางถึงค่อนข้างสูง;
- 3 = ความเสี่ยงสูง

ตารางที่ 2 เครื่องชี้วัดมิติความเสี่ยงที่อาจเกิดจากการตรวจสอบบัญชี (Audit Risk/ Transfer Pricing Scrutiny)

Year	Thailand	Malaysia	Vietnam	Philippines	Indonesia
2005	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
2006	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
2007	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
2008	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
2009	2	3	3	n/a	3
2010	2	3	3	2	3
2011	2	3	2	2	3
2012	2	3	2	2	3
2013	2	3	2	3	3
2014	2	3	2	3	3
2015	2	3	2	3	3
2016	2	3	2	3	3
2017	2	3	2	3	3

ที่มา: รวบรวมโดยคณะผู้วิจัยจาก EY World Wide Transfer Pricing Reference Guides (various issues)

(3) ภาษีหัก ณ ที่จ่าย และสนธิสัญญาทางภาษีแบบทวิภาคี (Withholding Tax/Bilateral Treaty)

การที่ประเทศมีอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายบนดอกเบี้ย (Interest), เงินปันผล (Dividend) และค่าลิขสิทธิ์ (Royalty) ในระดับสูงนั้น มีส่วนสำคัญต่อการบั่นทอนความสามารถของประเทศในแง่ของการวางแผนภาษีข้ามชาติ ในขณะเดียวกัน ประเทศที่มีจำนวนสนธิสัญญาทางภาษีน้อยกว่า ก็แสดงถึงโอกาสที่น้อยกว่าต่อการเข้าถึงการบรรเทาภาระภาษีซ้อน (Double-taxation relief) และการเลือกใช้นสนธิสัญญา (Tax-treaty shopping) แม้ว่าประเทศเหล่านี้สามารถมีบทบัญญัติป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีเป็นการเฉพาะก็ตาม จากงานวิจัยของ Johannsson (2016)

คณะผู้วิจัยได้สร้างเครื่องชี้วัดจากอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายเฉลี่ย (อัตรามาตรฐาน) และจำนวนสนธิสัญญาทางภาษีแบบทวิภาคี เพื่อใช้พิจารณาความไม่น่าดึงดูดใจที่จะให้ประเทศผู้รับการลงทุนเป็นสถานที่สำหรับการวางแผนภาษีข้ามชาติ โดยกำหนดให้เครื่องชี้วัดนี้มีค่า 0-2 ดังนี้:

- 0 ก็ต่อเมื่อ ค่าเฉลี่ยของอัตราภาษีบนดอกเบี้ย เงินปันผล และค่าภาคหลวงอยู่ต่ำกว่าหรือเท่ากับ ค่าเฉลี่ยของบรรกลุ่มประเทศใน ASEAN5 ในปี 2011 (13.3%) และจำนวนสนธิสัญญาภาษีแบบ ทวิภาคีมากกว่าค่าเฉลี่ยในปี 2011 (53 สัญญา)
- 1 ก็ต่อเมื่อ (i) ค่าเฉลี่ยของอัตราภาษีบนดอกเบี้ย เงินปันผล และค่าภาคหลวงอยู่ต่ำกว่าหรือ เท่ากับค่าเฉลี่ยของบรรกลุ่มประเทศใน ASEAN5 ในปี 2011 (13.3%) และจำนวนสนธิสัญญา ภาษีแบบทวิภาคีมากกว่าค่าเฉลี่ยในปี 2011 (53 สัญญา); หรือ (ii) ค่าเฉลี่ยของอัตราภาษี มากกว่าค่าเฉลี่ย (13.3%) และจำนวนสนธิสัญญาภาษีแบบทวิภาคีมากกว่าค่าเฉลี่ยในปี 2011 (53 สัญญา)
- 2 ก็ต่อเมื่อ ค่าเฉลี่ยของอัตราภาษีบนดอกเบี้ย เงินปันผล และค่าภาคหลวงอยู่มากกว่าค่าเฉลี่ย ของบรรกลุ่มประเทศใน ASEAN5 ในปี 2011 (13.3%) และจำนวนสนธิสัญญาภาษีแบบทวิภาคี ต่ำกว่าค่าเฉลี่ยในปี 2011 (53 สัญญา)

ตารางที่ 3 เครื่องชี้วัดมิติภาษีหัก ณ ที่จ่าย และสนธิสัญญาทางภาษีแบบทวิภาคี (Withholding tax/Bilateral treaty)

Year	Thailand	Malaysia	Vietnam	Philippines	Indonesia
2005	1	1	1	2	2
2006	1	1	1	2	2
2007	1	0	1	2	2
2008	1	0	1	2	1
2009	1	0	1	2	1
2010	1	0	1	2	1
2011	1	0	1	2	1
2012	0	0	0	2	1
2013	0	0	0	2	1
2014	0	0	0	2	1
2015	0	0	0	2	1
2016	0	0	0	2	1
2017	0	0	0	2	1

ที่มา: รวบรวมโดยคณะผู้วิจัย

ตารางที่ 4 แสดงค่าเฉลี่ยของความเข้มงวดของมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีจำแนกตามประเทศผู้รับการ

ลงทุน โดยคณะผู้วิจัยได้คำนวณให้แต่ละเครื่องชี้วัดมีค่ามาตรฐานตั้งแต่ 0 ถึง 10 และได้คำนวณความเข้มงวดรวมจาก

ค่าเฉลี่ยของมาตรการ (การกำหนดเอกสารและความเสี่ยงการ Audit) และภาวะแวดล้อม (อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายและ

สนธิสัญญาภาษีระหว่างประเทศ) ทั้งนี้จะเห็นได้ว่าประเทศไทยมีความเข้มงวดที่ค่อนข้างต่ำในภูมิภาค

ตารางที่ 4 ค่าเฉลี่ยของมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี จำแนกตามประเทศผู้รับการลงทุน (ค่ามาตรฐาน: 0-10)

Host countries	TP Doc	TP Risk	TP Doc &TP Risk	Treaty &WHT	All
Indonesia	8.07	10.00	9.04	5.52	7.28
Malaysia	5.00	10.00	7.50	0.76	4.13
Philippines	4.53	7.77	6.15	10.00	8.07
Thailand	5.00	6.67	5.83	1.89	3.86
Vietnam	5.00	7.26	6.13	1.50	3.81

หมายเหตุ: เครื่องชี้วัดความเข้มงวดการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีถูกทำให้เป็นค่ามาตรฐานตั้งแต่ 0 ถึง 10

โดยมาตรการทั้งหมดถูกสร้างขึ้นเป็น $0.5*(TP\ Doc\&TP\ Risk)+0.5*(Treaty\&WHT)$

7. กรอบแนวคิดในการวิจัย

คณะผู้วิจัยได้ทำการศึกษาแรงจูงใจการโยกย้ายกำไรของบริษัท โดยใช้ Model Specification ดังนี้

$$\log(\pi_{it}) = \beta_0 + \beta_1 \tau_{it}^{foreign} + \beta_2 \log(k_{it}) + firmFE \quad (1)$$

$$+ yearFE + country * yearFE + industry * yearFE + \varepsilon_{it}$$

โดย π_{it} = กำไรก่อนภาษี, $\tau_{it}^{foreign}$ = อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลต่างประเทศ, k_{it} = สินทรัพย์ถาวร,

ε_{it} คือ error terms และ Subscript i แทนบริษัท และ t แทนปี นอกจากนี้คณะผู้วิจัยยังได้ควบคุมปัจจัย Fixed effects

สำหรับบริษัท (firm FE) ปี (year FE) และการคูณกันของบริษัทและปี (country*year FE) ทั้งนี้คณะผู้วิจัยได้เลือกใช้ค่าเฉลี่ยของอัตราภาษีต่างประเทศสำหรับทั้ง Corporate group ซึ่งเป็นวิธีที่สอดคล้องกับงานศึกษาอื่นใน Literature (Hines and Rice (1994) และ Huizinga and Laeven (2008))

สำหรับการศึกษาประสิทธิภาพของมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีนั้น คณะผู้วิจัยได้กำหนด Model specification ดังนี้

$$\log(\pi_{it}) = \beta_0 + \beta_1 \tau_{it}^{foreign} + \beta_2 \tau_{it}^{foreign} * Anti + \beta_3 \log(k_{it}) \quad (2)$$

$$+ firmFE + yearFE + country * yearFE + industry * yearFE + \varepsilon_{it}$$

โดย *Anti* = มาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี และตัวแปรอื่นๆเป็นไปตามที่ได้กำหนดไว้ในสมการที่ 1

8. ข้อมูลและ Summary Statistics

งานวิจัยนี้เป็นการศึกษาแรงจูงใจการโยกย้ายกำไรเพื่อหลบเลี่ยงภาษีในบริบทของประเทศกำลังพัฒนาในกลุ่มเอเชียแปซิฟิก ได้แก่ ไทย มาเลเซีย อินโดนีเซีย ฟิลิปปินส์ และเวียดนาม โดยใช้ข้อมูลงบการเงินรายบริษัทจากฐานข้อมูล Orbis ซึ่งจัดทำโดย Bureau Van Dijk ซึ่งฐานข้อมูล Orbis นี้เป็นแหล่งข้อมูลหลักที่งานศึกษาต่างประเทศส่วนใหญ่ใช้ในการศึกษาเรื่องแรงจูงใจนี้ (ตัวอย่างเช่น Hines and Rice (1994) และ Huizinga and Laeven (2008))

เพื่อศึกษาแรงจูงใจในการโยกย้ายกำไรข้ามประเทศ คณะผู้วิจัยได้เลือกบริษัทที่เป็นบริษัทลูกของบริษัทแม่ในต่างประเทศ (Foreign Subsidiary) โดยกำหนดให้มี Global Ultimate Owner ต่างชาติถือหุ้นผ่านช่องทางใดก็ตามมากกว่า 50.01% และต้องมีข้อมูลทางการเงินในฐานข้อมูลอย่างน้อย 2 ปี ซึ่งเงื่อนไขเหล่านี้ทำให้ข้อมูลที่ใช้ในการวิจัยนี้มีทั้งหมด 6,747 บริษัท เป็น Unbalanced Panel ประกอบด้วย 39,507 Observations ตั้งแต่ปี 2005-2016

บริษัทในฐานข้อมูลส่วนมากมาจากประเทศมาเลเซีย และไทยคิดเป็นสัดส่วน 38.7% และ 45.8% ของหน่วย Observation ทั้งหมดตามลำดับ (ตารางที่ 5) ในส่วนของตัวแปรต้น (Dependent variables) นั้น คณะผู้วิจัยได้เลือกใช้กำไรก่อนหักภาษี (Profit before taxes) โดยตัวแปรนี้จะครอบคลุมการโยกย้ายกำไรในรูปของรายจ่ายทางการเงิน เช่น

ดอกเบี้ยต่างๆ ผ่านวิธีทุนต่ำ (Thin capitalization) ด้วย นอกจากนี้เพื่อให้สอดคล้องกับวิธีมาตรฐานของงานวิจัยอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง คณะผู้วิจัยได้เลือกใช้ Log form ของกำไรก่อนภาษี ส่งผลให้การวิเคราะห์จะครอบคลุมเฉพาะ Observations ที่มีกำไรเป็นบวกเท่านั้น ทั้งนี้คณะผู้วิจัยได้ใช้ตัวแปร Earnings Before Interest and Taxes (EBIT) ใน Robustness Tests ด้วย

สำหรับตัวแปรอัตราภาษีต่างประเทศนั้น คณะผู้วิจัยได้สร้างอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉลี่ยของบริษัทต่างประเทศทั้งหมดในโครงสร้างกลุ่มบริษัท (Corporate group) ของแต่ละ Foreign subsidiary ในฐานข้อมูล นอกจากนี้ใน Robustness tests คณะผู้วิจัยได้ใช้อัตราภาษีอื่นๆ ได้แก่ 1) อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศบริษัทแม่ (Intermediate parent firm) และ 2) ส่วนต่างระหว่างอัตราภาษีต่างประเทศเฉลี่ยและอัตราภาษีของประเทศแหล่งลงทุน

ตารางที่ 6 แสดง Summary Statistics ของบริษัทในฐานข้อมูลที่คณะผู้วิจัยใช้ในการวิเคราะห์ กำไรก่อนภาษีเฉลี่ยอยู่ที่ 7.5 ล้านดอลลาร์สหรัฐ. และสินทรัพย์ถาวรเฉลี่ยอยู่ที่ 25.3 ล้านดอลลาร์สหรัฐ. อัตราภาษีต่างประเทศเฉลี่ยอยู่ที่ 30% นอกจากนี้โดยเฉลี่ยบริษัทลูกในประเทศ ASEAN5 มีอัตราภาษีของประเทศแหล่งลงทุนต่ำกว่าอัตราภาษีต่างประเทศเฉลี่ยประมาณ 5 Percentage point

ตารางที่ 5 จำนวนกลุ่มตัวอย่าง (Observations) ตามประเทศแหล่งลงทุน

Host countries	Number of Observations	Percent
Indonesia	270	0.7
Malaysia	15,293	38.7
Philippines	3,626	9.2
Thailand	18,095	45.8
Vietnam	2,223	5.6
Total	39,507	100.0

ที่มา: การวิเคราะห์ของผู้วิจัยจากฐานข้อมูล Orbis

ตารางที่ 6 ข้อมูลทางสถิติของกลุ่มตัวแปรที่ใช้ในงานศึกษา

Variables	N	Mean	Median	SD	Min	Max
Profit before taxes(in thousand USD)	39,507	7,508	925	87,191	0	15,327,838
EBIT before taxes(in thousand USD)	39,460	7,762	970	89,777	104,601	15,327,838
Fixed assets (in thousand USD)	39,507	25,283	2,151	227,985	0	21,648,431
CIT Foreign Average	39,507	0.30	0.28	0.10	0.00	0.55
CIT Parent	39,507	0.31	0.34	0.10	0.00	0.55
CIT Difference (Host - Average)	39,507	-0.05	-0.03	0.10	-0.35	0.30
CIT Host	39,507	0.25	0.25	0.04	0.20	0.35
TP Doc	39,507	4.98	5.00	0.62	0.00	10.00
TP Risk	39,507	8.11	6.67	1.65	6.67	10.00
Withholding tax and Treaty	39,507	2.20	0.00	3.28	0.00	10.00
All Anti-avoidance measures	39,507	4.37	3.75	1.61	2.92	8.75

ที่มา: การวิเคราะห์ของผู้วิจัยจากฐานข้อมูล Orbis

9. ผลการศึกษา

ในกรณีฐาน (Baseline) นั้น คณะผู้วิจัยพบความสัมพันธ์ทางบวกที่มีนัยสำคัญทางสถิติระหว่างการรายงานกำไรของบริษัทและอัตราภาษีต่างประเทศเฉลี่ย ซึ่งสอดคล้องกับแรงจูงใจในการรายงานผลกำไรระหว่างบริษัทเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี โดยความสัมพันธ์นี้จะเด่นชัดในกลุ่มบริษัทอุตสาหกรรม (Manufacturing) ในขณะที่ความสัมพันธ์จะไม่มีความสำคัญทางสถิติในกลุ่มบริษัทบริการ (Services) กลุ่มข้อมูลรวม ทั้งนี้เราพบว่าแรงจูงใจนี้มีนัยสำคัญทางเศรษฐศาสตร์ (Economic Significance) มากพอสมควร โดยสำหรับกลุ่มบริษัทอุตสาหกรรมนั้น อัตราภาษีต่างประเทศเฉลี่ยที่ลดลง 10 Percentage Point จะส่งผลให้การรายงานกำไรของบริษัทลดลง 10.3% (ตารางที่ 7)

ตารางที่ 7 การประมาณการแบบจำลอง กรณีฐาน (Baseline model estimation)

	(1)	(2)	(3)
VARIABLES	All	Manu	Serv
citsub	0.594** (0.175)	1.032** (0.274)	0.580 (0.857)
lfias	0.364** (0.081)	0.497** (0.150)	0.275** (0.072)
Constant	3.205*** (0.563)	2.123 (1.302)	4.279*** (0.151)
Observations	39,507	18,308	11,610
R-squared	0.113	0.124	0.099
Number of fid	6,747	2,909	2,013
Firm FE	YES	YES	YES
Year FE	YES	YES	YES
Ctry_Yr FE	YES	YES	YES
Sec_Yr FE	YES	YES	YES

Note: Dependent variable is log(profit before taxes). Citsub = Average foreign tax rate. Lfias = Log(Fixed Assets). Robust standard errors are reported. *** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

คณะผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์เชิงลึกสำหรับกลุ่มบริษัทอุตสาหกรรม โดยได้แบ่งบริษัทเป็น 2 กลุ่มตามขนาดของสินทรัพย์รวม (Total assets) และพบว่าแรงจูงใจของการหลบเลี่ยงภาษีนี้อาจเด่นชัดสำหรับกลุ่มบริษัทขนาดใหญ่ โดยการลดลงของอัตราภาษีต่างประเทศเฉลี่ย 10 Percentage Point นั้นจะส่งผลให้การรายงานกำไรของบริษัทขนาดใหญ่ลดลงถึง 19.3% ในขณะที่แรงจูงใจของกลุ่มบริษัทขนาดเล็กนั้นไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ

ตารางที่ 8 การประมาณการณแบบจำลอง กรณีสฐาน- แบ่งตามขนาดของบริษัท (Size Heterogeneity)

-	(1)	(2)
VARIABLES	Small	Large
Citsub	0.281 (0.827)	1.927** (0.639)
Lfias	0.492** (0.146)	0.493** (0.176)
Constant	2.031 (1.217)	2.390 (1.603)
Observations	8,371	9,937
R-squared	0.157	0.101
Number of fid	1,450	1,459
Firm FE	YES	YES
Year FE	YES	YES
Ctry_Yr FE	YES	YES
Sec_Yr FE	YES	YES

Note: Dependent variable is log(profit before taxes). Citsub = Average foreign tax rate. Lfias = Log(Fixed Assets). Robust standard errors are reported. *** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

สำหรับ Robustness Tests นั้น คณะผู้วิจัยได้ทำการศึกษารณต่างๆ ดังนี้

1) ใช้ Earnings before interest and tax (EBIT) เป็นตัวแปรตาม

คณะผู้วิจัยพบว่าในกรณีสฐาน EBIT เป็นตัวแปรต้นนั้น แรงจูงใจในการหลบเลี่ยงภาษียังคงมีนัยสำคัญทางสถิติสอดคล้องกับผลการศึกษาในกรณีสฐาน

ตารางที่ 9 Robustness test – ใช้ EBIT เป็นตัวแปรตาม

- VARIABLES	(1) All	(2) Manu
citsub	0.650** (0.212)	1.224*** (0.189)
lfias	0.377*** (0.072)	0.515** (0.137)
Constant	3.686*** (0.496)	1.844 (1.150)
Observations	39,078	18,083
R-squared	0.128	0.148
Number of fid	6,737	2,906
Firm FE	YES	YES
Year FE	YES	YES
Ctry_Yr FE	YES	YES
Sec_Yr FE	YES	YES

Note: Dependent variable is log(EBIT). Citsub = Average foreign tax rate. lfias = Log(Fixed Assets).

Robust standard errors are reported. *** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

2) ใช้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศบริษัทแม่ (เฉพาะประเทศแม่ที่เป็นประเทศพัฒนาแล้ว)

ในกรณีที่ใช้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศบริษัทแม่แทนอัตราภาษีต่างประเทศเฉลี่ย และศึกษาเฉพาะประเทศแม่ที่เป็นประเทศพัฒนาแล้วนั้น คณะผู้วิจัยพบว่าแรงจูงใจในการหลบเลี่ยงภาษียังคงเป็นบวก แต่ไม่นัยสำคัญทางสถิติซึ่งผลการศึกษานี้อาจเนื่องมาจากโครงสร้าง Corporate group ของบริษัทต่างๆมีขนาดกว้างพอสมควร ส่งผลให้อัตราภาษีของประเทศแม่เพียงอย่างเดียวไม่สามารถบ่งชี้ถึงแรงจูงใจการโยกย้ายกำไรได้

ตารางที่ 10 Robustness test – ใช้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศบริษัทแม่

(เฉพาะประเทศแม่ที่เป็นประเทศพัฒนาแล้ว)

-	(1)	(2)
VARIABLES	All	Manu
citparent	0.351 (0.322)	0.077 (0.675)
lfias	0.348** (0.086)	0.471** (0.160)
Constant	3.781*** (0.678)	2.962* (1.308)
Observations	31,887	14,974
R-squared	0.109	0.115
Number of fid	5,314	2,327
Firm FE	YES	YES
Year FE	YES	YES
Ctry_Yr FE	YES	YES
Sec_Yr FE	YES	YES

Note: Dependent variable is log(profit before taxes). citparent = Parent tax rate. lfias = Log(Fixed Assets). Robust standard errors are reported. *** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

3) ใช้ส่วนต่างของอัตราภาษีของประเทศแหล่งลงทุนและอัตราภาษีต่างประเทศเฉลี่ย

ในกรณีที่ใช้ส่วนต่างของอัตราภาษีของประเทศแหล่งลงทุนและอัตราภาษีต่างประเทศเฉลี่ยนั้น คณะผู้วิจัยพบว่าค่าสัมประสิทธิ์ของส่วนต่างอัตราภาษีเป็นลบ ซึ่งแสดงถึงแรงจูงใจในการโยกย้ายภาษี อย่างไรก็ตามแรงจูงใจนี้ไม่น่าจะสำคัญทางสถิติ

ตารางที่ 11 Robustness test – ใช้ส่วนต่างของอัตราภาษีของประเทศแหล่งลงทุน และอัตราภาษีต่างประเทศเฉลี่ย

-	(1)	(2)
VARIABLES	All	Manu
citd_avg	-0.267 (0.317)	-0.144 (0.374)
Lfias	0.370** (0.082)	0.504** (0.151)
Constant	3.549*** (0.591)	2.687* (1.248)
Observations	39,507	18,308
R-squared	0.104	0.117
Number of fid	6,747	2,909
Firm FE	YES	YES
Year FE	YES	YES
Ctry FE	YES	YES
Sec_Yr FE	YES	YES

Note: Dependent variable is log(profit before taxes). Citd_avg = Difference between host and average

foreign tax rates. Lfias = Log(Fixed Assets). Robust standard errors are reported. *** p<0.01, ** p<0.05,

* p<0.1

ประสิทธิผลของมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี

คณะผู้วิจัยได้ทำการศึกษาว่ามาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีมีประสิทธิผลมากน้อยแค่ไหนในการป้องกันการโยกย้ายกำไร โดยได้ศึกษาในส่วนของกลุ่มบริษัทอุตสาหกรรม ซึ่งเป็นกลุ่มที่คณะผู้วิจัยพบว่าการโยกย้ายกำไรชัดเจนที่สุด คณะผู้วิจัยได้ศึกษา 3 ตัวชี้วัดได้แก่

- 1) การกำหนดการส่งเอกสารราคาโอน และความเข้มงวดของการตรวจสอบ (Transfer-pricing documentation requirement and audit stringency)
- 2) อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่าย และจำนวนสนธิสัญญาภาษีระหว่างประเทศ (Withholding tax rate and treaty)
- 3) ตัวชี้วัดรวม คำนวณรวม 1) และ 2) โดยให้น้ำหนักเท่าๆกัน

ผลการศึกษาชี้ว่ามาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีต่างๆมีประสิทธิภาพพอสมควรในการป้องกันการโยกย้ายกำไรโดยในกรณีของตัวชี้วัดรวมทั้งหมดนั้น การลดลงของอัตราภาษีเฉลี่ยต่างประเทศลง 10 percentage point จะส่งผลให้การรายงานกำไรลดลง 10.7% ในประเทศที่มีระดับความเข้มงวดของมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีที่ระดับค่าเฉลี่ย (Sample mean) ที่ 4.37 ในขณะที่การเพิ่มขึ้นของความเข้มงวดนี้ 1 standard deviation (SD) หรือประมาณ 1.61 จะทำให้การลดลงของรายงานกำไรมีขนาดน้อยลงเป็น 7.60%

ตารางที่ 12 ประสิทธิภาพของมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี

VARIABLES	(1) TP Doc &TP Risk	(2) Treaty &WHT	(3) All
Citsub	3.182** (0.734)	1.259** (0.285)	1.914*** (0.311)
Lfias	0.497** (0.151)	0.497** (0.151)	0.497** (0.151)
citsub_anti1	-0.327** (0.086)		
citsub_anti2		-0.087** (0.024)	
citsub_anti3			-0.193*** (0.034)
Constant	1.952 (1.358)	2.620 (1.320)	2.613 (1.321)
Observations	18,308	18,308	18,308
R-squared	0.124	0.124	0.124
Number of fid	2,909	2,909	2,909
Firm FE	YES	YES	YES
Year FE	YES	YES	YES
Ctry_Yr FE	YES	YES	YES
Sec_Yr FE	YES	YES	YES

Note: Dependent variable is log(profit before taxes). Citsub = Average foreign tax rate. Lfias = Log(Fixed Assets).Citsub_anti = Interaction between Citsub and anti-avoidance measure. Robust standard errors are reported. *** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

การ Simulate ผลของการเปลี่ยนแปลงนโยบาย (Policy Simulation)

ผลของการศึกษานี้สามารถนำไปใช้ในการวิเคราะห์ว่าการเปลี่ยนแปลงนโยบายภาษีของประเทศต่างๆ จะส่งผลกระทบต่อการโยกย้ายกำไร และต่อการจัดเก็บภาษีของประเทศอาเซียนอย่างไร

คณะผู้วิจัยได้ทำการศึกษาการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐฯ ในปี 2561 โดยสหรัฐฯ ได้ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของรัฐบาลกลาง (Federal corporate income rate) ลงจาก 35% เป็น 21% และเมื่อรวมอัตราภาษีเฉลี่ยของรัฐต่างๆ แล้ว อัตราภาษีเฉลี่ยของสหรัฐฯ จะอยู่ที่ 25.7% ในปี 2561

ผลการ Simulation ชี้ว่าการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐฯ นี้จะส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศในอาเซียนพอสมควร โดยการลดลงของรายได้ภาษีนี้จะอยู่ระหว่าง 2.1-3.2% อย่างไรก็ตามหากประเทศต่างๆ ในอาเซียนเพิ่มความเข้มงวดของมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีขึ้นมา 1 SD จะส่งผลให้การลดลงของรายได้ภาษีนี้อยู่ที่ 1.2-2.2%

สำหรับประเทศไทยนั้น มีสัดส่วนของบริษัทต่างชาติที่มีสหรัฐฯ อยู่ใน Corporate group ประมาณ 36.8% และบริษัทเหล่านั้นมีการลดลงของอัตราภาษีต่างประเทศเฉลี่ย 3.2 percentage point ซึ่งส่งผลให้การลดลงของรายได้ภาษีนี้อยู่ที่ 3.2%

ตาราง 13 แบบจำลองนโยบายผลกระทบของการปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในสหรัฐอเมริกา เหลือ 25.7% -

ผลกระทบนี้จะส่งผลต่อการรายงานผลกำไรในอาเซียนอย่างไร?

Host country	% with US affiliate	Average change in foreign tax rate (pp)	% Change in tax revenue		
			Gross (without anti-avoidance effects)	Net (with anti-avoidance effects)	With one SD of anti-avoidance efforts
MY	43.86%	-2.32	-4.44%	-2.09%	-1.37%
PH	47.64%	-6.23	-11.92%	-3.16%	-1.22%
TH	36.83%	-3.20	-6.13%	-3.24%	-2.24%
VN	20.97%	-3.05	-5.84%	-3.05%	-2.10%
All ex. ID	38.29%	-3.26	-6.24%	-2.93%	-1.91%

หมายเหตุ: การเปลี่ยนแปลงโดยเฉลี่ยคำนวณจากสัดส่วนของกำไรที่สังเกต

10. สรุปการศึกษา และข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

งานวิจัยนี้ได้ศึกษาแรงจูงใจการโยกย้ายกำไรเพื่อหลบเลี่ยงภาษีของบริษัทต่างประเทศ และประสิทธิผลของมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีใน 5 ประเทศอาเซียนสำคัญ ได้แก่ อินโดนีเซีย มาเลเซีย ฟิลิปปินส์ ไทย และ เวียดนามและพบหลักฐานเชิงประจักษ์ที่ชี้ว่าบริษัทต่างประเทศในอาเซียนมีการโยกย้ายการรายงานผลกำไรระหว่างบริษัทในเครือเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี โดยการโยกย้ายกำไรมีแนวโน้มสำคัญทั้งในเชิงสถิติและเชิงเศรษฐศาสตร์

คณะผู้วิจัยยังพบว่า การโยกย้ายกำไรนี้จะค่อนข้างเด่นชัดสำหรับบริษัทในภาคอุตสาหกรรม (Manufacturing) โดยในภาคอุตสาหกรรมนี้ ผลการศึกษายังชี้ว่าการโยกย้ายกำไรจะกระจุกอยู่ในบริษัทขนาดใหญ่ นอกจากนี้ คณะผู้วิจัยพบว่ามาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีต่างๆมีประสิทธิผลพอสมควรในการป้องกันการโยกย้ายกำไร

ผลการศึกษาเหล่านี้ชี้ว่าการโยกย้ายกำไรระหว่างประเทศนั้นเป็นประเด็นที่สำคัญของภูมิภาคอาเซียน และแสดงถึงประสิทธิผลของมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศต่างๆ โดยมีข้อเสนอแนะเชิงนโยบายดังนี้

- 1) รัฐบาลควรเฝ้าระวังการเปลี่ยนแปลงของนโยบายภาษีต่างประเทศ เช่น การลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐฯ ซึ่งจะทำให้บริษัทต่างชาติต่าง ๆ มีแรงจูงใจในการลดการรายงานกำไรในประเทศไทย ส่งผลอย่างมีนัยสำคัญต่อการจัดเก็บรายได้ภาษีของประเทศ
- 2) รัฐบาลควรให้ความสำคัญต่อมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศทั้งการกำหนดการส่งเอกสารการกำหนดราคาโอน และการตรวจสอบ (Audit) อย่างเข้มแข็ง ซึ่งงานวิจัยนี้พบว่าทั้งสองมาตรการนี้สามารถช่วยบรรเทาการโยกย้ายกำไรได้อย่างมีนัยสำคัญ

เอกสารอ้างอิง

- Blouin, J. L., Robinson, L. A., & Seidman, J. K. (2018). Conflicting transfer pricing incentives and the role of coordination. *Contemporary Accounting Research*, 35(1), 87-116.
- Buettner, T., Overesch, M., & Wamser, G. (2018). Anti profit-shifting rules and foreign direct investment. *International Tax and Public Finance*, 25(3), 553-580.
- Cooper, J., Fox, R., Loeprick, J., & Mohindra, K. (2017). *Transfer pricing and developing economies: A Handbook for policy makers and practitioners*. The World Bank.
- Crivelli, E., R. de Mooij, and M. Keen. (2016). Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries, *FinanzArchiv: Public Finance Analysis*, 72(3), pp. 268-301.
- Ernst and Young (2008). 2007-2008 Global Transfer Pricing Survey. Retrieved from http://www.ub.unibas.ch/digi/a125/sachdok/2012/BAU_1_5682903_2007_2008.pdf.
- Ernst and Young (2009). 2008-2009 Transfer Price Reference Guide. Retrieved from [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Transfer_pricing_global_reference_guide_2009/\\$FILE/TPRef_Guide_2009.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Transfer_pricing_global_reference_guide_2009/$FILE/TPRef_Guide_2009.pdf)

- Ernst and Young (2012). 2012 Transfer Price Reference Guide. Retrieved from
[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Transfer_Pricing_Reference_Guide_2012/\\$FILE/TP_RG_Transfer_Pricing_Reference_Guide_2012.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Transfer_Pricing_Reference_Guide_2012/$FILE/TP_RG_Transfer_Pricing_Reference_Guide_2012.pdf).
- Ernst and Young (2013). 2013 Transfer Price Reference Guide. Retrieved from
[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Transfer_pricing_global_reference_guide_2013/\\$FILE/Transfer_pricing_global_reference_guide_2013.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Transfer_pricing_global_reference_guide_2013/$FILE/Transfer_pricing_global_reference_guide_2013.pdf).
- Ernst and Young (2014). 2014 Transfer Price Reference Guide. Retrieved from
[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Worldwide-transfer-pricing-reference-guide-2014/\\$FILE/Worldwide%20transfer%20pricing%20reference%20guide%202014.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Worldwide-transfer-pricing-reference-guide-2014/$FILE/Worldwide%20transfer%20pricing%20reference%20guide%202014.pdf).
- Ernst and Young (2016). 2015-2016 Transfer Price Reference Guide. Retrieved from
[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Worldwide-transfer-pricing-reference-guide-2015-16/\\$FILE/EY_Worldwide_Transfer_Pricing_Reference_Guide_2015-16.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Worldwide-transfer-pricing-reference-guide-2015-16/$FILE/EY_Worldwide_Transfer_Pricing_Reference_Guide_2015-16.pdf).
- Ernst and Young (2017). 2016-2017 Transfer Price Reference Guide. Retrieved from
[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide/\\$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide/$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf).
- Ernst and Young (2018). 2017-2018 Transfer Price Reference Guide. Retrieved from
[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2017-2018-tp-reference-guide/\\$FILE/ey-2017-2018-tp-reference-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2017-2018-tp-reference-guide/$FILE/ey-2017-2018-tp-reference-guide.pdf).
- Marques, M., & Pinho, C. (2016). Is transfer pricing strictness deterring profit shifting within multinationals? Empirical evidence from Europe. *Accounting and Business Research*, 46(7), 703-730.

Mescall, D., & Klassen, K. J. (2016). How Does Transfer Pricing Risk Affect Premiums in Cross-Border Mergers and Acquisitions?. *Contemporary Accounting Research*.

Nicolay, K., Nusser, H., & Pfeiffer, O. (2017). On the interdependency of profit shifting channels and the effectiveness of anti-avoidance legislation.

Price Water House Coopers (2008). International Transfer Pricing 2008. Retrieved from https://www.mindlink.lv/lv/uznemumiem/transfertcenas/2008_InternationalTransferPricingBook.pdf.

Price Water House Coopers (2009). International Transfer Pricing 2009. Retrieved from <https://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/us.pdf>.

Price Water House Coopers (2011). International Transfer Pricing 2011. Retrieved from <https://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2011.pdf>.

Price Water House Coopers (2012). International Transfer Pricing 2012. Retrieved from <https://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/pwc-international-transfer-pricing-2012.pdf>.

Price Water House Coopers (2014). International Transfer Pricing 2013-2014. Retrieved from <https://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf>.

Price Water House Coopers (2016). International Transfer Pricing 2015-2016. Retrieved from <https://www.pwc.com/gr/en/publications/assets/international-transfer-pricing-guide-2015-2016.pdf>.

- Fuest, C., S. Hebous, and N. Riedel (2011). International Debt Shifting and Multinational Firms in Developing Countries. *Economics Letters*, 113(2), pp. 135–38.
- Hines, J., and E. Rice (1994). Foreign Tax Havens and American Business. *Quarterly Journal of Economics*, 109(1), pp. 149–82.
- Huizinga, H., and L. Laeven (2008). International Profit Shifting within Multinationals: A Multi-Country Perspective. *Journal of Public Economics*, 92, pp. 1164–82.
- Johannesen, N., T. Tørsløv, and L. Wier (2016). Are less developed countries more exposed to multinational tax avoidance? Method and evidence from micro-data, WIDER Working Paper, No. 2016/10.
- OECD, 2013, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (OECD: Paris).
- Lohse, T., & Riedel, N. (2013). Do transfer pricing laws limit international income shifting? Evidence from European multinationals.
- Saunders-Scott, M. J. (2014). Three Essays on Profit Shifting.
- Saunders-Scott, M. J. (2015). Substitution across methods of profit shifting. *National Tax Journal*, 68(4), 1099.
- Zilio, G. (2017). *Cross-Country Differences in Corporate Tax Rates, Anti-Tax Avoidance Rules, and Base Erosion Profit Shifting* (No. paper1701). International Center for Public Policy, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.
- Zinn, T., Riedel, N., & Spengel, C. (2014). Increasing Importance of Transfer Pricing Regulations: A Worldwide Overview, The. *Intertax*, 42, 352.

ภาคผนวก ก.

ตารางที่ A-1: ตารางแสดงเปรียบเทียบวัตถุประสงค์ กิจกรรมที่วางแผนไว้ กิจกรรมที่ดำเนินการมา และผลที่ได้รับตลอดโครงการ

วัตถุประสงค์	กิจกรรมที่วางแผนไว้	กิจกรรมที่ดำเนินการมา	ผลที่ได้รับ
1. ศึกษาพฤติกรรมกรโยกย้ายกำไร การหลบเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติ และมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี	1.1 ทบทวนงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	ทบทวนงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	การทบทวนงานวิจัยที่ผ่านมา
	1.2 รวบรวมมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีที่สำคัญของแต่ละประเทศ	รวบรวมมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีที่สำคัญของแต่ละประเทศ	ข้อมูลมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีที่เกี่ยวข้อง
	1.3 เตรียมข้อมูลเพื่อการวิเคราะห์	เตรียมข้อมูลเพื่อการวิเคราะห์	ผลการวิเคราะห์
	1.4 วิเคราะห์แรงจูงใจการโยกย้ายกำไรของบริษัทเพื่อหลบเลี่ยงภาษีโดยใช้วิธีเศรษฐมิติ	วิเคราะห์แรงจูงใจการโยกย้ายกำไรของบริษัทเพื่อหลบเลี่ยงภาษีโดยใช้วิธีเศรษฐมิติ	ผลการวิเคราะห์
2. เสนอแนะแนวทางการปรับปรุงนโยบายภาษีที่เกี่ยวข้องกับบริษัทข้ามชาติ เพื่อให้สอดคล้องกับพฤติกรรมกรโยกย้ายกำไร และการหลบเลี่ยงภาษีที่เปลี่ยนแปลงไปในปัจจุบัน	2.1 นำผลที่ได้จากข้อ 1-3 เพื่อนำมาวิเคราะห์ จัดทำผลสรุปของงานศึกษา และจัดทำข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย	นำผลที่ได้จากข้อ 1-3 เพื่อนำมาวิเคราะห์ จัดทำผลสรุปของงานศึกษา และจัดทำข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย	ผลการวิเคราะห์ และข้อเสนอแนะเชิงนโยบายด้านภาษี

ภาคผนวก ข.

รูปที่ A-1: บทความที่เผยแพร่ในจดหมายข่าวของชุดโครงการ

การศึกษาการโยกย้ายกำไร และมาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี

โดยใช้ข้อมูลระดับบริษัทจากประเทศอาเซียน

ผศ.ดร. อธิภัทร มุทิตาเจริญ

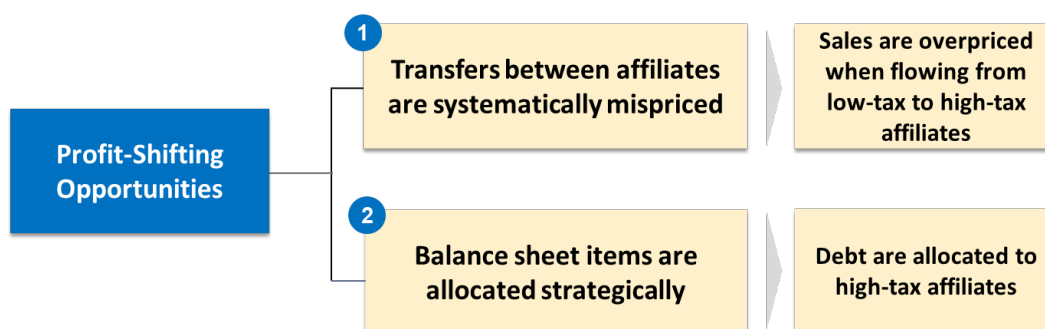
คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รศ.ดร. กฤษณ์เลิศ สัมพันธ์รักษ์

School of Global Policy and Strategy, University of California San Diego, USA

การหลบเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติ (Multinational enterprises: MNEs) เป็นประเด็นนโยบายภาษีที่ได้รับ ความสนใจอย่างมากในปัจจุบันทั้งในประเทศพัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนา ส่วนหนึ่งของความสนใจนี้เป็นเพราะ กระแสการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศที่เพิ่มขึ้นอย่างมาก ส่งผลให้โอกาสในการหลบเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลของ บริษัทต่างชาติมีเพิ่มมากขึ้นตามไปด้วย รูปที่ 1 แสดงช่องทางหลักในการโยกย้ายกำไรเพื่อหลบเลี่ยงภาษี ซึ่งประกอบด้วย 1) การขายสินค้าและบริการระหว่างบริษัทในเครือ (Transfer pricing) โดยตั้งราคาเพื่อลดภาระภาษีรวมของเครือบริษัท และไม่สอดคล้องกับมูลค่าที่แท้จริงของสินค้าและบริการนั้น และ 2) การเลือกวางสินทรัพย์หรือหนี้สิน เช่น หนี้ และ สิทธิบัตรในบริษัทลูกเพื่อลดภาระภาษีรวมของเครือบริษัท

รูปที่ 1: ช่องทางหลักในการโยกย้ายกำไรเพื่อหลบเลี่ยงภาษี



ที่มา: คณะผู้วิจัย

กลุ่มประเทศ OECD ได้ออกแนวปฏิบัติในเรื่องการกัดกร่อนของฐานภาษี และการโยกย้ายกำไร (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) ในปี 2013 (OECD, 2013) งานศึกษาทางเศรษฐศาสตร์หลายงานได้พบหลักฐานเชิงประจักษ์ที่แสดงถึงการโยกย้ายกำไรเพื่อหลบเลี่ยงภาษี (Tax-motivated profit shifting) ของบริษัทที่มีบริษัทลูกในต่างประเทศ ซึ่งงานศึกษาส่วนใหญ่ได้มุ่งความสนใจไปที่ประเทศพัฒนาแล้ว และยังมีงานศึกษาเชิงประจักษ์ในบริบทของประเทศกำลังพัฒนาไม่มากนัก

อย่างไรก็ตามประเด็นเรื่องการกัดกร่อนของฐานภาษีและการโยกย้ายกำไรนี้ มีความสำคัญเป็นอย่างมากสำหรับประเทศกำลังพัฒนา เนื่องจากรายได้ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นแหล่งรายได้หลักของหลายประเทศ สำหรับประเทศไทยนั้น ได้พึ่งพารายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นสัดส่วนถึงมากกว่า 20% ของรายได้รัฐบาลทั้งหมด

ในปัจจุบัน ความสำคัญที่เพิ่มขึ้นเรื่อยๆของการลงทุนระหว่างประเทศ และความจำเป็นที่จะต้องจัดการรายได้มาใช้ในการพัฒนาประเทศในด้านต่างๆ ทำให้ผู้วางนโยบายของประเทศกำลังพัฒนารวมถึงประเทศไทย ต้องตระหนักถึงขนาดความสำคัญของประเด็นเรื่อง BEPS และความสำคัญของมาตรการต่างๆที่สามารถนำมาใช้จัดการกับการหลบเลี่ยงภาษี (Anti-avoidance measures)

งานวิจัยนี้จะมุ่งตอบคำถามวิจัยหลักดังนี้ 1) การกัดกร่อนของฐานภาษี และการโยกย้ายกำไรมีขนาดความสำคัญมากน้อยเพียงไรสำหรับประเทศกำลังพัฒนาและ 2) มาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีมีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงไรในการจัดการกับการโยกย้ายกำไรเพื่อหลบเลี่ยงภาษี โดยจะศึกษาข้อมูลงบการเงินของบริษัทในประเทศกำลังพัฒนาสำคัญในภูมิภาค Asia-Pacific ได้แก่ ไทย อินโดนีเซีย มาเลเซีย ฟิลิปปินส์ เวียดนาม จีน และอินเดีย

เอกสารอ้างอิง

OECD, 2013, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (OECD: Paris).

ภาคผนวก ค.

1. มาตรการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศที่สำคัญของประเทศจีนและอินเดีย

จีน

สำหรับ China's State Administration of Taxation (SAT) นั้น ได้ตระหนักถึงปัญหาเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน (Transfer pricing) มาอย่างยาวนาน โดยได้เพิ่มความพยายามในการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศและหลีกเลี่ยงทั่วประเทศในบริบทของการริเริ่ม Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) ขึ้นทั่วโลก และแม้ว่าจีนจะไม่ได้เป็นสมาชิกของ OECD แต่หลักการการกำหนดราคาโอนก็สอดคล้องกับหลักการการกำหนดราคาโอนตามช่วงแขน (Arm's length pricing principle) ของ OECD ซึ่งเป็นหลักการในการตั้งราคาโอนสำหรับการทำธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือทั้งภายในประเทศและระหว่างประเทศเช่นเดียวกับประเทศอื่นๆ

การจัดทำเอกสาร (Documentation Requirements)

ต้องจัดทำเอกสารราคาโอนภายในประเทศ (Local file) และเอกสารราคาโอนของกลุ่มบริษัท (Master file) ขึ้น พร้อมแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปี และต้องยื่นภายใน 30 วัน นับจากวันที่ได้รับการร้องขอจากเจ้าหน้าที่ โดยต้องจัดทำเอกสารเป็นภาษาจีนทางการ

กฎหมายการกำหนดราคาโอน (Statutory Law)

โดยมาตรการที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing regulation) ได้แก่

แถลงการณ์ Gonggao [2017] ฉบับที่ 6 (Bulletin 6) ซึ่งเป็นแถลงการณ์เกี่ยวกับมาตรการกำกับดูแลการรับการสอบสวนภาษีพิเศษและวิธีการข้อตกลงร่วมกัน (Mutual agreement procedures)

แถลงการณ์ Gonggao [2016] ฉบับที่ 64 (Bulletin 64) เป็นแถลงการณ์เกี่ยวกับประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการปรับปรุงตรวจสอบและการจัดเก็บภาษี และการทำข้อตกลงการกำหนดราคาโอนเป็นการล่วงหน้าล่วงหน้า (Advanced pricing arrangements)

แถลงการณ์ Gonggao [2016] ฉบับที่ 42 (Bulletin 42) เป็นแถลงการณ์เกี่ยวกับปรับปรุงการตรวจสอบรายงานธุรกรรมระหว่างบริษัทภายในเครือและเอกสารที่เกี่ยวข้อง

ความเสี่ยงจากการถูกตรวจสอบ (Audit Risk and Transfer Pricing Scrutiny)

โอกาสในการถูกตรวจสอบภาษีอยู่ในระดับสูง เนื่องจากเจ้าหน้าที่ภาษีของจีนจะเลือกตรวจสอบราคาโอนทุกปี โดยเลือกตามข้อมูลที่ถูกรวบรวมจากระบบการจัดเก็บภาษีและแหล่งข้อมูลอื่นๆ การประเมินความเสี่ยงและแบ่งประเภทของผู้เสียภาษี โดยใช้การวิเคราะห์ข้อมูลขนาดใหญ่ (Big data) และข้อมูลจากอินเทอร์เน็ต สามารถแบ่งตามระดับความเสี่ยง ได้แก่ สูงปานกลางและต่ำเพื่อระบุเป้าหมายการตรวจสอบ

บทลงโทษ (Penalty)

ในกรณีที่จัดทำเอกสารเปิดเผยข้อมูลธุรกรรมระหว่างบริษัทภายในเครือไม่ถูกต้อง จะถูกปรับเป็นเงิน 2,000-10,000 หยวน

ในกรณีที่จัดทำหรือเก็บรักษาเอกสารที่เกี่ยวข้องกับราคาโอนเอาไว้ จะถูกปรับเป็นเงิน 2,000-10,000 หยวน

แม้ว่าจะไม่มีเบี้ยปรับในกรณีของการปรับปรุงราคาโอนที่ไม่เป็นไปตามหลักการกำหนดราคาตามช่วงแขน แต่จะมีการคิดค่าธรรมเนียมเพิ่มเติมอีก 5% หากผู้เสียภาษีไม่ยื่นเอกสารและเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับราคาโอน

การป้องกันการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization)

ประเทศจีนได้แบ่งรูปแบบการใช้สิทธิ์การหักลดหย่อนรายจ่ายดอกเบี้ยในอัตราส่วนนี้ต่อทุนออกเป็น 2 กลุ่มด้วยกันคือ 5:1 สำหรับกลุ่มที่เป็นสถาบันการเงิน และ 12:1 สำหรับกลุ่มที่มีใช้สถาบันการเงิน

อินเดีย

สำหรับอินเดีย กฎหมายเกี่ยวกับการตั้งราคาโอน (Transfer pricing) นั้น ได้มีผลบังคับใช้มาอย่างยาวนาน อย่างไรก็ตาม ปัญหาการตั้งราคาโอนก็ยังคงเป็นประเด็นสำคัญสำหรับ Central Board of Direct Taxes (CBDT) จนถึงปัจจุบันยังคงมีปรับปรุงและเพิ่มเติมมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนให้เข้มงวดและรัดกุมขึ้นในช่วงไม่กี่ปีที่ผ่านมาซึ่งการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ ได้แก่ การปรับปรุงกฎหมายการกำหนดราคาโอนโดยได้ให้คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับคำนิยามของธุรกรรมระหว่างประเทศการทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance pricing agreement, APA) และประกาศใช้กฎหมายคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล (Safe harbor)

การจัดทำเอกสาร (Documentation Requirements)

สำหรับเอกสารที่เกี่ยวข้องกับราคาโอนจะต้องจัดทำเพื่อนำส่งเจ้าพนักงานทุกปี ซึ่งรวมถึงรายงานระหว่างประเทศ (Country-by-country reporting) ด้วย และต้องยื่นภายใน 30 วัน นับจากวันที่ได้รับการร้องขอ โดยต้องจัดทำเป็นภาษาอังกฤษ

กฎหมายการกำหนดราคาโอน (Statutory Law)

กฎหมายการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing regulation) ของอินเดียได้มีผลบังคับใช้กับประเภทของธุรกรรมระหว่างบริษัทที่มีความเกี่ยวข้องกัน ดังต่อไปนี้

- ธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการซื้อ ขายหรือให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ที่มีตัวตน หรือไม่มีตัวตน
- ธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการต่างๆ
- ธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการให้ยืมเงินหรือทุนทั้งระยะสั้นและระยะยาว
- ข้อตกลงหรือการจัดการร่วมกันสำหรับการจัดสรรหรือแบ่งส่วนต้นทุน
- ธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการปรับโครงสร้างหรือการปรับปรุงการบริหารกิจการ
- ธุรกรรมอื่นที่เกี่ยวข้องกับกำไร รายได้ ขาดทุน หรือสินทรัพย์ของบริษัทนั้น

ความเสี่ยงจากการถูกตรวจสอบ (Audit Risk and Transfer Pricing Scrutiny)

ความเสี่ยงที่จะถูกตรวจสอบเอกสารเกี่ยวกับราคาโอนอยู่ในระดับที่สูง ซึ่งบริษัทที่มีมูลค่าธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือเกินกว่า 150 ล้านบาท จะถูกตรวจสอบโดยบังคับ และแม้ว่าจะมีมูลค่าธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือน้อยกว่า 150 ล้านบาท ก็ยังคงมีโอกาสดังกล่าวจากเจ้าหน้าที่ค่อนข้างบ่อย

บทลงโทษ (Penalty)

ในกรณีที่ไม่เก็บรักษาเอกสาร ไม่จัดทำรายงานข้อมูลธุรกรรม หรือไม่สามารถยื่นเอกสารธุรกรรมระหว่างบริษัทภายในเครือ อาจมีเบี้ยปรับ 2% ของมูลค่าธุรกรรม

ในกรณีที่มีการปรับราคาโอนที่ไม่เป็นไปตามหลักการกำหนดราคาตามช่วงแขน จะมีเบี้ยปรับ 100-300% ของภาระภาษีที่เพิ่มขึ้นจากการปรับปรุงราคา

การป้องกันการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization)

รัฐบาลอินเดียได้ควบคุมอัตราส่วนหนี้ต่อผู้ถือหุ้น (Debt per equity ratio) โดยกำหนดสปีดที่ลดหย่อนอัตราดอกเบี้ยสำหรับทุกประเภทกิจการไว้ที่ 3:1

2. คำสั่งกรมสรรพากรที่ป. 113/2545

คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป. 113/2545

เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด กรมสรรพากรจึงมีคำสั่ง ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยนำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่ง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้จะยังไม่ได้ รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำ รายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ 2 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 กระทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตนโดยไม่มีรายได้ตอบแทนหรือมีรายได้ตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 กระทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตนโดยมีรายจ่ายสูงกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ

บุคคลนั้นไม่ได้ปรับปรุงรายได้หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาดเพื่อเสียภาษีเงินได้ ให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมิน รายได้หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาด

คำว่า “ราคาตลาด” ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า ราคาของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภท และชนิดเช่นเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน

คำว่า “คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน” หมายความว่า คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

ข้อ 3 ในการคำนวณรายได้หรือรายจ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดให้ถือปฏิบัติโดยเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้

(1) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method) โดยให้ทำการเปรียบเทียบกับค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยที่เรียกเก็บใน ทางการค้าระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีประเภทและชนิดเดียวกันและอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน

(2) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) โดยให้นำค่าตอบแทนในการโอนทรัพย์สินหรือค่าบริการซึ่งผู้ซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายได้ขายต่อให้แก่บุคคลอื่นซึ่งเป็นคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันหักออกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณราคาขายต่อของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะ หรือประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

ตัวอย่าง

บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทในเครือในราคา 50 บาท บริษัท A ขายสินค้านั้นต่อให้แก่บริษัท B ซึ่งเป็นบริษัททั่วไปในราคา 90 บาท ทั้งนี้ สมมติให้อัตรากำไรขั้นต้นที่ขายให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันในตลาดที่ขายสินค้าชนิดเดียวกันนั้น คือ 20% ของราคาขายต่อ

ราคาตลาดที่บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A คำนวณได้โดย

ราคาสินค้าขายต่อให้แก่บริษัททั่วไป = 90 บาท

หัก กำไรขั้นต้น $(90 \times 20\%) = 18$ บาท

ราคาตลาด = 72 บาท

(3) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) โดยให้นำต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการที่ขายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการบวกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม

จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะ หรือประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

ตัวอย่าง

บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทในเครือในราคา 75 บาท ต้นทุนสินค้าขายคือ 50 บาท บริษัท ข. ขายสินค้าชนิดเดียวกันให้แก่บริษัท B ซึ่งเป็นบริษัททั่วไปในราคา 100 บาท ต้นทุนสินค้าขายคือ 60 บาท ดังนั้น อัตรากำไรขั้นต้นที่ขายให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน คือ 40% ของราคาขายหรือ 66.67% ของต้นทุนสินค้า (40/60)

ราคาตลาดที่บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A คำนวณได้โดย

ต้นทุนสินค้าขายให้แก่บริษัทในเครือ = 50 บาท

บวก กำไรขั้นต้น ($50 \times 66.67\%$) = 33.34 บาท

ราคาตลาด = 83.34 บาท

(4) วิธีอื่น (Other Methods) หากวิธีตาม (1) (2) และ (3) ไม่อาจนำมาใช้ในการคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือ ดอกเบี้ย ให้วิธีอื่นซึ่งเป็นวิธีที่รับรองโดยสากลและมีความเหมาะสมตามสภาพข้อเท็จจริงในทางการค้าที่เกี่ยวข้องกับกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินนั้น

ข้อ 4 ในการตรวจสอบภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินสำหรับวิธีคำนวณ รายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดตามข้อ 3 ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตาม ข้อ 1 ให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเอกสารหลักฐานดังต่อไปนี้ ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จัดทำขึ้นจริงในแต่ละขั้นตอนของการกระทำธุรกรรมและเก็บรักษาไว้ ณ สำนักงานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(1) เอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน รวมทั้งโครงสร้างและลักษณะของการประกอบธุรกิจของแต่ละกิจการ

(2) งบประมาณ แผนงานทางธุรกิจ และประมาณการทางการเงิน

- (3) เอกสารแสดงกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษี และเหตุผลในการใช้ กลยุทธ์ดังกล่าว
- (4) เอกสารแสดงยอดขาย ผลประกอบการของผู้เสียภาษีและลักษณะของธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน
- (5) เอกสารแสดงเหตุผลในการจัดทำธุรกรรมระหว่างประเทศที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน
- (6) นโยบายการกำหนดราคา ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละผลิตภัณฑ์และข้อมูลทางการตลาด รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรของแต่ละกิจการ โดยต้องคำนึงถึงหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยงของแต่ละกิจการที่เกี่ยวข้อง
- (7) เอกสารแสดงเหตุผลในการเลือกวิธีกำหนดราคา
- (8) กรณีที่อาจเลือกวิธีกำหนดราคาได้หลายวิธี ให้มีเอกสารแสดง รายละเอียดวิธีอื่น ๆ นอกเหนือจากวิธีตาม (7) และเหตุผลที่ไม่เลือกวิธีดังกล่าว โดยต้องเป็นเอกสารที่จัดทำขึ้นในขณะเดียวกันกับการตัดสินใจเลือกวิธีตาม (7)
- (9) เอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานแสดงหลักการพื้นฐานและท่าทีในการเจรจาของผู้เสียภาษีสำหรับธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน
- (10) เอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคา (ถ้ามี)

คำว่า“กิจการในกลุ่มเดียวกัน” ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า กิจการในกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 ได้จัดทำเอกสารหลักฐานตามวรรคหนึ่ง โดยมีรายละเอียดเพียงพอที่แสดงให้เห็นว่า วิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดตามข้อ 3 ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นวิธีที่เหมาะสมถูกต้อง ให้เจ้าพนักงานประเมินถือปฏิบัติตามวิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

ข้อ 5 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 ประสงค์จะทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ากับกรมสรรพากรสำหรับการกระทำธุรกรรมใดที่ทำกับคู่สัญญาของตน ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นหนังสือพร้อมเอกสารที่เกี่ยวข้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องดำเนินการตามข้อตกลงการกำหนดราคา

3. ร่างกฎหมาย Transfer Pricing ที่กรม.ได้เสนอต่อสนช.เมื่อเดือนมิถุนายน 2561



ที่ นร ๐๕๐๓/รพว๐๕

สำนักงานเลขาธิการคณะรัฐมนตรี
รับ
5596
วันที่ 5 มิ.ย. 2561
เวลา 15.20 น.

สำนักนายกรัฐมนตรี
ทำเนียบรัฐบาล กทม. ๑๐๓๐๐

มิถุนายน ๒๕๖๑

เรื่อง ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.

กราบเรียน ประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ

สิ่งที่ส่งมาด้วย ร่างพระราชบัญญัติฯ และเอกสารประกอบในเรื่องนี้

ด้วยคณะรัฐมนตรีได้ประชุมปรึกษาลงมติให้เสนอร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ต่อสภานิติบัญญัติแห่งชาติเป็นเรื่องด่วน ดังที่ได้ส่งมาพร้อมนี้

จึงขอเสนอร่างพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว พร้อมด้วยบันทึกหลักการและเหตุผล บันทึกวิเคราะห์สรุปสาระสำคัญ และเอกสารเกี่ยวกับการดำเนินการตามมาตรา ๗๗ วรรคสอง ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาเพื่อขอได้โปรดนำเสนอสภานิติบัญญัติแห่งชาติพิจารณาเป็นเรื่องด่วนต่อไป

ขอแสดงความนับถืออย่างยิ่ง

พลเอก

(ประยุทธ์ จันทร์โอชา)

นายกรัฐมนตรี

กลุ่มงานบริหารทั่วไป
วันที่ ๒๖/๖๑ วันที่ ๕/๖๑/๖๑
เวลา ๑๖.๑๐ ถึง ๑๖.๑๐
ผู้อำนวยการประชุม

สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

โทร. ๐ ๒๒๘๐ ๔๐๐๐ ต่อ ๑๓๒๒

โทรสาร ๐ ๒๒๘๐ ๔๐๕๘ (ว๒๐๑๔/ว๒๑)

กลุ่มงานกฎหมาย
วันที่ ๕ มิ.ย. ๒๕๖๑
วันที่ ๕ มิ.ย. ๒๕๖๑
เวลา ๑๖.๑๐ น.
เจ้าพนักงานประชุม

บันทึกหลักการและเหตุผล
ประกอบร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...)

พ.ศ.

หลักการ

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันได้กำหนดราคาในการโอนทรัพย์สิน การให้บริการ หรือการให้กู้ยืมเงินระหว่างกันแตกต่างจากที่ควรได้กำหนดหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ (เพิ่มมาตรา ๓๕ ตี มาตรา ๗๑ ทวิ และมาตรา ๗๑ ตริ)

เหตุผล

โดยที่ในปัจจุบันบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดใหญ่หลายแห่งที่มีความสัมพันธ์กันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม มีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์ หรือการเงินในการทำธุรกรรมระหว่างกันแตกต่างจากที่ควรกำหนดหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ ทำให้สามารถถ่ายโอนกำไรระหว่างกันเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่พึงต้องเสีย และมีแนวโน้มที่จะใช้วิธีการดังกล่าวเพิ่มมากขึ้นอย่างต่อเนื่องจนอาจส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้และสถานะทางการคลังของรัฐอย่างรุนแรง เพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหาดังกล่าว สมควรกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกรณีดังกล่าว จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

โดยอิสระเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้รับและได้จ่ายตามนั้น เพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะ ดังต่อไปนี้

(๑) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรง หรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

(๒) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ

(๓) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม ในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนด โดยกฎกระทรวง

ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่งแล้ว มีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด หรือภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการปรับปรุงนั้นจากเจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ ทั้งนี้ ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

มาตรา ๗๑ ตริ ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคสอง ไม่ว่าความสัมพันธ์นั้นจะมีอยู่ตลอดรอบระยะเวลาบัญชี หรือมีธุรกรรมระหว่างกันในรอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่ จัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนด และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๖๔

ภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดี อาจส่งหนังสือแจ้งความแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่อธิบดีประกาศกำหนด และผู้ได้รับหนังสือแจ้งความต้องปฏิบัติตามภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ เว้นแต่กรณีที่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีจะอนุญาตให้ขยายกำหนดเวลาดังกล่าวออกไปก็ได้ แต่ต้องไม่เกิน

หนึ่งร้อยยี่สิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ

ความในมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้
จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกินจำนวนตามที่กำหนด
ในกฎกระทรวง ซึ่งจำนวนรายได้ดังกล่าวต้องกำหนดไว้ไม่น้อยกว่าสามสิบล้านบาท”

มาตรา ๕ บทบัญญัติมาตรา ๓ และมาตรา ๔ ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้
ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม
พ.ศ. ๒๕๖๒ เป็นต้นไป

ผู้รับสนองพระราชโองการ

.....
นายกรัฐมนตรี

ตารางเปรียบเทียบ
 ประมวลรัษฎากรกับร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.
 ที่ผ่านการพิจารณาจากสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

ประมวลรัษฎากร	ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	เหตุผลในการแก้ไขเพิ่มเติม
	ร่าง พระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า "พระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ."	

ประมวลรัชฎาการ	ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัชฎาการ (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	เหตุผลในการแก้ไขเพิ่มเติม
	มาตรา ๒ พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป มาตรา ๓ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๓๕ ตรี แห่งประมวลรัชฎาการ “มาตรา ๓๕ ตรี ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา ๗๑ ตรี หรือยื่นรายงาน หรือเอกสารหรือหลักฐานตามมาตรา ๗๑ ตรี โดยแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองแสนบาท” มาตรา ๔ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๗๑ ทวิ และมาตรา ๗๑ ตรี แห่งประมวลรัชฎาการ “มาตรา ๗๑ ทวิ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์ หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนด หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่าย หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้รับและได้จ่ายตามนั้น เพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ทวิ	กำหนดวันที่กฎหมายมีผลใช้บังคับ กำหนดความผิดกรณีที่ไม่ได้จัดทำ หรือยื่นรายงาน เอกสารหรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน หรือยื่นโดยแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร เพื่อเป็นมาตรการบังคับ และเพื่อให้สอดคล้องกับฐานความผิดตามมาตรา ๓๕ แห่งประมวลรัชฎาการ กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ให้ได้จำนวนรายได้ที่พึงได้รับหรือรายจ่ายที่พึงได้จ่าย เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี

ประมวลรัชฎาการ	ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัชฎาการ (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	เหตุผลในการแก้ไขเพิ่มเติม
	นี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตาม วรรคหนึ่ง หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่ สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันเป็นลักษณะ ดังต่อไปนี้ (๑) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นส่วนในอีก นิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบ ของทุนทั้งหมด (๒) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นส่วน ในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละ ห้าสิบของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ (๓) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจ ดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนด โดยกฎกระทรวง ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และ รายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ตามวรรคหนึ่งแล้ว มีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ชำระ ภาษีไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงิน เกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีในสามปีนับแต่ วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด หรือภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการปรับปรุงนั้นจาก	กำหนดความหมายและลักษณะของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อความชัดเจน เพื่อยขยายระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอคืนภาษี ในกรณีที่พ้นกำหนดระยะเวลาสามปีนับแต่วัน สุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษี

ประมวลรัชฎาภกร	ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัชฎาภกร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	เหตุผลในการแก้ไขเพิ่มเติม
	เจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ ทั้งนี้ ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด มาตรา ๓๑ ตรี ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ตามมาตรา ๓๑ ทวิ วรรคสอง ไม่ว่าความสัมพันธ์นั้นจะมีอยู่ ตลอดระยะเวลาบัญชี หรือมีธุรกรรมระหว่างกันในรอบ ระยะเวลาบัญชีหรือไม่ จัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน และมูลค่ารวม ของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบ ที่อธิบดีกำหนด และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่น รายงานการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๖๙ ภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดี อาจส่งหนังสือแจ้งความแก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นเอกสารหรือ หลักฐานแสดงข้อมูลที่เกี่ยวข้องสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของ ธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ตามที่อธิบดีประกาศกำหนด และผู้ได้รับหนังสือแจ้งความต้อง ปฏิบัติตามกฎหมายในหนังสือฉบับนั้นที่ที่ได้รับหนังสือแจ้งความ เว้นแต่กรณีที่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลา ดังกล่าวได้ อธิบดีจะอนุญาตให้ขยายกำหนดเวลาดังกล่าวออกไป ก็ได้ แต่ต้องไม่เกินหนึ่งร้อยยี่สิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือ แจ้งความ	กำหนดให้จัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับ ความสัมพันธ์ระหว่างกัน และมูลค่ารวมของ ธุรกรรมระหว่างกัน เพื่อประโยชน์ในการพิจารณา ความเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน กำหนดให้ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน แสดงข้อมูลที่เกี่ยวข้องสำหรับการวิเคราะห์ ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างกันเพิ่มเติม เพื่อประโยชน์ในการปรับปรุงรายได้และรายจ่าย และการคำนวณภาษี ของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

ประมวลรัษฎากร	ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	เหตุผลในการแก้ไขเพิ่มเติม
	ความในมาตรา ๓๖๒ วรรคหนึ่ง มาตรา ๓๖๒ วรรคสอง และมาตรา ๓๖๒ วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๖) พ.ศ. ๒๕๖๒ มาตรา ๕ บัญญัติมาตรา ๓ และมาตรา ๔ ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบุคคลซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งประกอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๒ เป็นต้นไป ผู้รับสนองพระราโชบาย นายกรัฐมนตรี	กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้ไม่เกินจำนวนตามที่กำหนดในกฎกระทรวงซึ่งไม่น้อยกว่าสามสิบล้านบาท ไม่ต้องจัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อให้เป็นภาระแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็กและขนาดกลาง กำหนดให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๒ เป็นต้นไป

บันทึกวิเคราะห์สรุป
สาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ.

คณะรัฐมนตรีได้มีมติให้เสนอร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) ต่อสภานิติบัญญัติแห่งชาติ และสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้จัดทำบันทึกวิเคราะห์สรุปสาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัติฯ ดังต่อไปนี้

๑. เหตุผลและความจำเป็นในการเสนอร่างพระราชบัญญัติ

โดยที่ในปัจจุบันบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดใหญ่หลายแห่งที่มีความสัมพันธ์กันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม มีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินในการทำธุรกรรมระหว่างกันแตกต่างจากที่ควรกำหนดหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ ทำให้สามารถถ่ายโอนกำไรระหว่างกันเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่พึงต้องเสีย และมีแนวโน้มที่จะใช้วิธีการดังกล่าวเพิ่มมากขึ้นอย่างต่อเนื่องจนอาจส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้และสถานะทางการเงินของรัฐบาลอย่างรุนแรง เพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหาดังกล่าว สมควรกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกรณีดังกล่าว จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

๒. สาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัติ

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. มีสาระสำคัญดังนี้

๒.๑ กำหนดให้ร่างพระราชบัญญัตินี้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป (ร่างมาตรา ๒)

๒.๒ กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่มีได้จัดทำ หรือยื่นรายงาน เอกสารหรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในระยะเวลาที่กำหนด หรือยื่นรายงานหรือเอกสารหรือหลักฐาน โดยแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองแสนบาท (เพิ่มมาตรา ๓๕ ตรี (ร่างมาตรา ๓))

๒.๓ กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนดหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ เพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๗๐ หรือมาตรา ๗๐ ตรี (เพิ่มมาตรา ๗๑ ตรี วรรคหนึ่ง (ร่างมาตรา ๔))

๒.๔ กำหนดความหมายและลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันให้ชัดเจน และให้สามารถออกกฎกระทรวงกำหนดลักษณะของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันเพิ่มเติมขึ้นได้ โดยลักษณะดังกล่าวต้องเป็นความสัมพันธ์ในด้านทุน

การจัดการ หรือการควบคุม ที่ทำให้นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการได้โดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่ง (เพิ่มมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคสอง (ร่างมาตรา ๔))

๒.๕ กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันจัดทำรายงาน ข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างกัน และมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลา บัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนด และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการภายใน กำหนดเวลาตามมาตรา ๖๔ (เพิ่มมาตรา ๗๑ ตริ วรรคหนึ่ง (ร่างมาตรา ๔))

๒.๖ กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้จากการประกอบกิจการ หรือเนื่องจากการประกอบกิจการในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกินจำนวนตามที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ต้องไม่น้อยกว่าสามสิบล้านบาท ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (เพิ่มมาตรา ๗๑ ตริ วรรคสาม (ร่างมาตรา ๔))

๒.๗ กำหนดให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๖๒ เป็นต้นไป (ร่างมาตรา ๕)

๓. ประโยชน์ที่ประชาชนจะได้รับ

การแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรจะทำให้สามารถปรับปรุงรายได้และรายจ่าย ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อใช้คำนวณกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษี หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษี เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรของกลุ่มกิจการข้ามชาติ (Multinational Enterprises) หรือกลุ่มกิจการภายในประเทศที่ประกอบด้วยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลหลายนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุม โดยใช้การ กำหนดราคาซื้อขายสินค้า หรือบริการในการทำธุรกรรมระหว่างกันที่เรียกว่าราคาโอน (Transfer Pricing) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อถ่ายโอนรายได้หรือกำไรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหนึ่งไปให้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นที่มีความสัมพันธ์กันเพื่อเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า

แผนการจัดทำกฎหมายลำดับรองและกรอบระยะเวลา สำหรับร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวล
 รัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
 ที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

กฎหมายลำดับรอง	กรอบระยะเวลา
๑. กฎกระทรวง (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่มีความสัมพันธ์กัน (อาศัยอำนาจตามมาตรา ๔ และร่างมาตรา ๗๑ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร)	เสนอคณะรัฐมนตรีภายใน ๖๐ วัน นับแต่วันที่พระราชบัญญัติฯ มีผล บังคับใช้
๒. กฎกระทรวง (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดฐานรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ ไม่อยู่ในบังคับตามมาตรา ๗๑ ตริ แห่งประมวลรัษฎากร (อาศัยอำนาจ ตามมาตรา ๔ และร่างมาตรา ๗๑ ตริ แห่งประมวลรัษฎากร)	เสนอคณะรัฐมนตรีภายใน ๖๐ วัน นับแต่วันที่พระราชบัญญัติฯ มีผล บังคับใช้
๓. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ..) เรื่อง กำหนดแบบรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ที่มีความสัมพันธ์กัน (อาศัยอำนาจตามร่างมาตรา ๗๑ ตริ แห่งประมวล รัษฎากร)	ประกาศภายใน ๓๐ วันนับแต่วันที่ กฎกระทรวงตาม (๑) และ (๒) มีผล บังคับใช้
๔. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ..) เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดทำและยื่นเอกสารและหลักฐาน สำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (อาศัยอำนาจตามร่างมาตรา ๗๑ ตริ แห่งประมวลรัษฎากร)	ประกาศภายใน ๓๐ วันนับแต่วันที่ กฎกระทรวงตาม (๑) และ (๒) มีผล บังคับใช้

กรอบสาระสำคัญของกฎหมายลำดับรอง สำหรับร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

กฎหมายลำดับรอง	๑. กฎกระทรวง (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน
กรอบสาระสำคัญ	(๑) การกำหนดคำนิยามของ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” ที่อยู่ในบังคับตามมาตรา ๗๑ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร “ธุรกรรมที่ถูกควบคุม” “ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม” “ข้อกำหนดของธุรกรรม” และ “ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า”
	(๒) การพิจารณาข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ว่าเป็นข้อกำหนดที่พึงกำหนดขึ้นหากได้ดำเนินการโดยอิสระหรือไม่ โดยอาศัยหลักการสากลคือ หลัก Arm's Length ในการตรวจสอบภาษีสำหรับนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อเปรียบเทียบข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่าง “ธุรกรรมที่ถูกควบคุม” (คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน) กับ “ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม” (คู่สัญญาไม่มีความสัมพันธ์กัน)
	(๓) การกำหนดลักษณะของธุรกรรมที่สามารถเปรียบเทียบกับได้ (Comparability) เพื่อพิจารณาว่า “ธุรกรรมที่ถูกควบคุม” กับ “ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม” ที่เลือกมานั้น จะสามารถเปรียบเทียบกับได้อย่างเหมาะสมหรือไม่
	(๔) กำหนดวิธีการคำนวณราคา (Transfer Pricing Methods) เพื่อใช้ในการพิจารณาข้อกำหนดของธุรกรรมที่เหมาะสมหากนิติบุคคลที่ถูกตรวจสอบนั้นได้ดำเนินการโดยอิสระ โดยใช้วิธีการคำนวณที่ยอมรับกันทั่วไปตามมาตรฐานสากล ซึ่งมีวิธีการคำนวณหลักๆ ที่นิยมใช้ในปัจจุบันได้แก่ (ก) วิธีเปรียบเทียบราคาที่มีได้ถูกควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method) (ข) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) (ค) วิธีราคาบวกเพิ่มจากต้นทุน (Cost Plus Method) (ง) วิธีส่วนเกินทุนสุทธิของธุรกรรม (Transactional Net Margin Method) (จ) วิธีแบ่งสรรกำไร (Profit Split Method)
	(๕) การคำนวณหาช่วงราคาที่พึงกำหนดหากนิติบุคคลที่ถูกตรวจสอบนั้นได้ดำเนินการโดยอิสระ (Arm's Length Range) ซึ่งคำนวณได้จากการปรับใช้วิธีการคำนวณราคาที่เหมาะสมตาม (๔) กับธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน
	(๖) หากข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันไม่อยู่ในช่วงราคาที่เหมาะสมตาม (๕) เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่าย (Adjustments) ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อให้ได้รายได้ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่ายหากได้ดำเนินการโดยอิสระเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับหรือได้จ่ายตามนั้น

	(๗) การพิจารณาข้อกำหนดสำหรับธุรกรรมพิเศษ เช่น ธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินทางปัญญา
	(๘) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันอยู่ภายใต้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน สามารถยื่นคำร้องขอให้มีการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Arrangements) ระหว่างกรมสรรพากรไทยกับสรรพากรต่างประเทศได้

กฎหมาย ลำดับรอง	๒. กฎกระทรวง (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดฐานรายได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่ไม่อยู่ในบังคับตามมาตรา ๙๑ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร
กรอบ สาระสำคัญ	กำหนดฐานรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ไม่อยู่ในบังคับต้องยื่นรายงาน เอกสาร และหลักฐานตามมาตรา ๙๑ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวจะต้องมีรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินฐานรายได้ที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงฉบับนี้

กฎหมาย ลำดับรอง	๓. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ..) เรื่อง กำหนดแบบรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน
กรอบ สาระสำคัญ	กำหนดแบบรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา ๙๑ ตรี วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับผู้เสียภาษีใช้ยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๖๔ แห่งประมวลรัษฎากร

กฎหมาย ลำดับรอง	๔. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ..) เรื่อง หลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขในการจัดทำและยื่นเอกสารและหลักฐานสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน
กรอบ สาระสำคัญ	กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการจัดทำและยื่นเอกสารและหลักฐานเพื่อแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องจัดทำเอกสารหรือหลักฐานตามรายการที่กำหนดไว้ในประกาศฉบับนี้

คำชี้แจงตามหลักเกณฑ์การตรวจสอบความจำเป็นในการตราพระราชบัญญัติ (Checklist)

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

☐ กฎหมายใหม่

☒ แก้ไข/ปรับปรุง

☐ ยกเลิก

ส่วนราชการหรือหน่วยงานผู้เสนอ....กระทรวงการคลัง.....

๑. วัตถุประสงค์และเป้าหมายของภารกิจ

๑.๑ วัตถุประสงค์และเป้าหมายของภารกิจ

[- การแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพื่อให้มีบทบัญญัติสำหรับแก้ไขและป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ในกรณีการกำหนดราคาโอนระหว่างกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing) ที่อาจถูกนำมาใช้ถ่ายโอนกำไรในระหว่างกลุ่มนิติบุคคลของตน (Profit Shifting) เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่พึงต้องเสีย อันเป็นปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอากรทั้งในระดับภายในประเทศและระหว่างประเทศ จึงจำเป็นต้องนำมาตรการตรวจสอบภาษีตามมาตรฐานสากลมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศไทย เพื่อแก้ไขและป้องกันปัญหาดังกล่าว

๑.๒ ความจำเป็นที่ต้องทำภารกิจ

[- กรมสรรพากรมีภารกิจที่จะต้องจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรอย่างทั่วถึงและเป็นธรรม เสริมสร้างความน่าเชื่อถือของระบบการจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย และส่งเสริมให้เกิดความสมัครใจในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร

หากไม่ทำภารกิจนั้น และยอมให้กลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้โดยง่าย จะมีผลให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร และยังทำให้ผู้เสียภาษีทั่วไปขาดความเชื่อมั่นในระบบจัดเก็บภาษี เพราะรู้สึกว่าการกฎหมายมีช่องว่างและไม่เป็นธรรม

๑.๓ การดำเนินการเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์มีกี่ทางเลือก มีทางเลือกอะไรบ้าง

(๑) การตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพื่อกำหนดให้มีบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรสำหรับตรวจสอบภาษีในกรณี Transfer Pricing โดยเฉพาะ -

ข้อดี สามารถนำวิธีการตรวจสอบภาษีตามมาตรฐานสากลมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อแก้ไขและป้องกันปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากรในกรณี Transfer Pricing ทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างถูกต้อง เกิดความเป็นธรรม เสริมสร้างความน่าเชื่อถือของระบบการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย ลดความขัดแย้งกับต่างประเทศ

(๒) การปรับใช้บทบัญญัติที่มีอยู่เดิมตามประมวลรัษฎากร โดยไม่ต้องแก้ไขกฎหมาย

ข้อดี ไม่ต้องออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

ข้อเสีย บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดขึ้นเพื่อแก้ไขปัญหาคกรณ Transfer Pricing โดยเฉพาะ ทำให้วิธีการตรวจสอบไม่เป็นไปตามมาตรฐานสากล และยังไม่สามารถแก้ไขปัญหาดังตรงจุด ทำให้การจัดเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันยังไม่สามารถทำได้มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร ซึ่งอาจมีผลให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ตามประมาณการ

๑.๔ มาตรการที่บรรลุวัตถุประสงค์ของภารกิจคืออะไร

การตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพื่อให้มีบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่สามารถนำวิธีการตรวจสอบภาษีตามหลักการสากลมาใช้ในการตรวจสอบภาษีสำหรับกรณี Transfer Pricing

สรุปผลเปิดรับฟังความคิดเห็นต่อร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนด
ราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

ตามที่กรมสรรพากร ได้เชิญชวนหน่วยงานภาครัฐและเอกชน รวมทั้งประชาชนร่วมแสดงความคิดเห็นและข้อเสนอแนะต่อร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม
ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) (พรบ. Transfer Pricing)
ตั้งแต่วันที่ ๒๐ มิถุนายน ถึงวันที่ ๗ กรกฎาคม ๒๕๖๐ เพื่อให้เป็นไปตามมติคณะรัฐมนตรีวันที่ ๗ เมษายน ๒๕๖๐ เรื่อง แนวทางการจัดทำและเสนอร่างกฎหมายตาม
บทบัญญัติ มาตรา ๗๗ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช ๒๕๖๐ นั้น

กรมสรรพากรขอเรียนว่า บัดนี้ได้ครบกำหนดการเปิดรับฟังความคิดเห็นแล้ว ขอเรียนสรุปดังนี้

๑. วิธีการในการรับฟังความคิดเห็น

กรมสรรพากรเปิดรับฟังความคิดเห็นและข้อเสนอแนะต่อร่าง พ.ร.บ. Transfer Pricing ผ่านทางเว็บไซต์ www.rd.go.th ของกรมสรรพากร

๒. ระยะเวลาในการรับฟังความคิดเห็นในแต่ละครั้ง

ตั้งแต่วันที่ ๒๐ มิถุนายน ถึงวันที่ ๗ กรกฎาคม ๒๕๖๐

๓. พื้นที่หรือกลุ่มเป้าหมายในการรับฟังความคิดเห็น

หน่วยงานภาครัฐและเอกชน รวมทั้งประชาชน ร่วมแสดงความคิดเห็น

๔. ประเด็นที่มีการแสดงความคิดเห็นและคำชี้แจง

หลังจากสิ้นสุดการเปิดรับฟังความคิดเห็น มีเอกชนเข้ามาร่วมแสดงความคิดเห็นรวมทั้งสิ้น ๔๙ ราย โดยผู้แสดงความคิดเห็นมีประเด็นสรุปได้ดังนี้

สรุปผลเปิดรับฟังความคิดเห็นต่อร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนด
ราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing))

ตามที่กรมสรรพากร ได้เชิญชวนหน่วยงานภาครัฐและเอกชน รวมทั้งประชาชนร่วมแสดงความคิดเห็นและข้อเสนอแนะต่อร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม
ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) (พรม. Transfer Pricing)
ตั้งแต่วันที่ ๒๐ มิถุนายน ถึงวันที่ ๗ กรกฎาคม ๒๕๖๐ เพื่อให้เป็นไปตามมติคณะรัฐมนตรีวันที่ ๗ เมษายน ๒๕๖๐ เรื่อง แนวทางการจัดทำและเสนอร่างกฎหมายตาม
บทบัญญัติ มาตรา ๗๗ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช ๒๕๖๐ นั้น

กรมสรรพากรขอเรียนว่า บัดนี้ได้ครบกำหนดการเปิดรับฟังความคิดเห็นแล้ว ขอเรียนสรุปดังนี้

๑. วิธีการในการรับฟังความคิดเห็น

กรมสรรพากรเปิดรับฟังความคิดเห็นและข้อเสนอแนะต่อร่าง พ.ร.บ. Transfer Pricing ผ่านทางเว็บไซต์ www.rd.go.th ของกรมสรรพากร

๒. ระยะเวลาในการรับฟังความคิดเห็นในแต่ละครั้ง

ตั้งแต่วันที่ ๒๐ มิถุนายน ถึงวันที่ ๗ กรกฎาคม ๒๕๖๐

๓. พื้นที่หรือกลุ่มเป้าหมายในการรับฟังความคิดเห็น

หน่วยงานภาครัฐและเอกชน รวมทั้งประชาชน ร่วมแสดงความคิดเห็น

๔. ประเด็นที่มีการแสดงความคิดเห็นและคำชี้แจง

หลังจากสิ้นสุดการเปิดรับฟังความคิดเห็น มีเอกชนเข้ามาร่วมแสดงความคิดเห็นรวมทั้งสิ้น ๔๙ ราย โดยผู้แสดงความคิดเห็นมีประเด็นสรุปได้ดังนี้

ประเด็นและมาตราที่เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
๒. ประเด็นตามมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคหนึ่ง	- กรณีเจ้าพนักงานประเมินมีการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามร่างมาตรา ๗๑ ทวิ นั้น จะมีการคำนึงถึงการจัดการภาษีซ้อนให้แก่คู่สัญญาด้วย หากเป็นดังนั้น การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของคู่สัญญาจะเกิดขึ้นในเวลาเดียวกันหรือไม่ สำหรับรายการค่าที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายอยู่ในประเทศไทย และกฎหมายเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีสมัครใจปรับปรุงเองได้หรือไม่ - "ราคาที่ควรได้กำหนดหากได้ดำเนินการโดยอิสระ" คือ "ราคาตลาด" ตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร ใช่หรือไม่ หากใช่ ควรกำหนดมาให้ใช้ค่าเดียวกัน เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาในการตีความ และควรกำหนดนิยามของคำว่า "การดำเนินการโดยอิสระ" ให้ชัดเจน - ควรให้สิทธิผู้เสียภาษีในการโต้แย้งหรืออุทธรณ์การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของเจ้าพนักงานประเมิน - การให้นำหลักการตรวจสอบตามมาตรฐานสากลมาใช้ในกรณี Transfer Pricing ซึ่งเป็นหลักการตรวจสอบที่สอดคล้องกับข้อตกลงตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้น จะมีผลบังคับใช้ครอบคลุมถึงบริษัทในประเทศไทยด้วยหรือไม่ - ธุรกิจมีความแตกต่างกัน แต่ธุรกิจไม่เหมือนกัน ก่อให้เกิดข้อโต้แย้ง และใช้ความคิดเห็นส่วนบุคคลตีความว่า เป็นราคาตลาดหรือไม่ เจ้าพนักงานประเมินอาจไม่มีความชำนาญด้านธุรกิจเพียงพอ - ในส่วนของหลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณที่จะกำหนดในกฎกระทรวงนั้น	- ในกรณีเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามร่างมาตรา ๗๑ ทวิ นั้น สำหรับรายการค่าที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายอยู่ในประเทศไทย จะมีการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายในเวลาเดียวกัน ซึ่งกรณีนี้กฎหมายไม่ได้เปิดช่องให้ผู้เสียภาษีสามารถปรับปรุงรายได้และรายจ่ายเองได้ เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินเท่านั้น - ข้อตกลงที่พึงกำหนดหากได้ดำเนินการโดยอิสระ ไม่ใช่ค่าเดียวกับคำว่า "ราคาตลาด" ตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๔) จึงไม่สามารถใช้แทนกันได้ โดยแนวทางการพิจารณาว่าอย่างไรเป็นการดำเนินการโดยอิสระนั้น จะอยู่ในหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคำนวณที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง - การโต้แย้งการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของเจ้าพนักงานประเมินสามารถกระทำได้อยู่แล้วตามช่องทางปกติตามประมวลรัษฎากร หรือตามกฎหมายวิธีพิจารณาศึปปกครอง แล้วแต่กรณี - ร่างกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์การตรวจสอบกรณี Transfer Pricing ไว้แบบเป็นการทั่วไป จึงครอบคลุมถึงบริษัทในประเทศไทยด้วย - ร่างกฎหมายที่เสนอนั้นสอดคล้องกับหลักการสากลของ OECD ในการตรวจสอบกรณี Transfer Pricing และหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคำนวณที่จะกำหนดในกฎกระทรวงนั้น จะต้องอยู่ภายใต้กรอบของกฎหมายแม่บท และต้องสอดคล้องกับวิธีการคำนวณของ

ประเด็นและมาตราที่เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
๒. ประเด็นตามมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคหนึ่ง	- กรณีเจ้าพนักงานประเมินมีการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา ๗๑ ทวิ นั้น จะมีการคำนึงถึงการจัดการภาษีของคู่สัญญาด้วย หากเป็นดังนั้น การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของคู่สัญญาจะเกิดขึ้นในเวลาเดียวกันหรือไม่ สำหรับรายการค่าที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายอยู่ในประเทศไทย และกฎหมายเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีสมัครใจปรับปรุงเองได้หรือไม่ - “ราคาที่ควรได้กำหนดหากได้ดำเนินการโดยอิสระ” คือ “ราคาตลาด” ตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร ใช่หรือไม่ หากใช่ ควรกำหนดมาให้ใช้ค่าเดียวกัน เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาในการตีความ และควรกำหนดนิยามของคำว่า “การดำเนินการโดยอิสระ” ให้ชัดเจน - ควรให้สิทธิผู้เสียภาษีในการโต้แย้งหรืออุทธรณ์การปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของเจ้าพนักงานประเมิน - การให้นำหลักการตรวจสอบตามมาตรฐานสากลมาใช้ในกรณี Transfer Pricing ซึ่งเป็นหลักการตรวจสอบที่สอดคล้องกับข้อตกลงตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้น จะมีผลบังคับใช้ครอบคลุมถึงบริษัทในประเทศไทยด้วยหรือไม่ - ธุรกิจมีความแตกต่างกัน แต่ธุรกิจก็ไม่ได้เหมือนกัน ก่อให้เกิดข้อโต้แย้ง และใช้ความคิดเห็นส่วนบุคคลตีความว่า เป็นราคาตลาดหรือไม่ เจ้าพนักงานประเมินอาจไม่มีความชำนาญด้านธุรกิจเพียงพอ - ในส่วนของหลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณที่จะกำหนดในกฎกระทรวงนั้น	- ในกรณีเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา ๗๑ ทวิ นั้น สำหรับรายการค่าที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายอยู่ในประเทศไทย จะมีการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของผู้สัญญาทั้งสองฝ่ายในเวลาเดียวกัน ซึ่งกรณีนี้กฎหมายไม่ได้เปิดช่องให้ผู้เสียภาษีสามารถปรับปรุงรายได้และรายจ่ายเองได้ เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินเท่านั้น - ข้อตกลงที่พึงกำหนดหากได้ดำเนินการโดยอิสระ ไม่ใช่ค่าเดียวกับคำว่า “ราคาตลาด” ตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๔) จึงไม่สามารถใช้แทนกันได้ โดยแนวทางการพิจารณาว่าอย่างไรจะเป็นการดำเนินการโดยอิสระนั้น จะอยู่ในหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคำนวณที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง - การโต้แย้งการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของเจ้าพนักงานประเมินสามารถกระทำได้อยู่แล้วตามช่องทางปกติตามประมวลรัษฎากร หรือตามกฎหมายวิธีพิจารณาศุลกากรแล้วแต่กรณี - ร่างกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์การตรวจสอบกรณี Transfer Pricing ไว้แบบเป็นการทั่วไป จึงครอบคลุมถึงบริษัทในประเทศไทยด้วย - ร่างกฎหมายที่เสนอนั้นสอดคล้องกับหลักการสากลของ OECD ใน การตรวจสอบกรณี Transfer Pricing และหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคำนวณที่จะกำหนดในกฎกระทรวงนั้น จะต้องอยู่ภายใต้กรอบของกฎหมายแม่บท และต้องสอดคล้องกับวิธีการคำนวณของ

ประเด็นและมาตราที่เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
๓. ประเด็นตามมาตรา ๗๓ ทวิ วรรคสอง	- คำนิยามของ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่มีความสัมพันธ์กัน” ไม่ควรนำรายละเอียดการถือหุ้นมาเป็นเกณฑ์หลักในการพิจารณา แต่ให้พิจารณาที่อำนาจควบคุมตามมาตรฐานการบัญชี ตามงบการเงินของผู้สอบบัญชีรับรอง - ในส่วนของคำนิยาม บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ควรอ้างอิงตามคำนิยามการมีอำนาจควบคุมตามมาตรฐานการบัญชีซึ่งเป็นสากล เพื่อให้ข้อมูลเป็นมาตรฐานเดียวกันในการทำงานและอ้างอิงข้อมูลในงบการเงินได้ - เงื่อนไขในการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างกันนั้น ควรครอบคลุมถึงเฉพาะการควบคุมในการบริหารจัดการเท่านั้น ไม่ควรรวมไปถึงการควบคุมที่เกิดจากอำนาจต่อรอง เพราะนิยามที่คลุมเครือหรือกว้างเกินไป อาจทำให้เกิดข้อพิพาทในการตีความได้ (เช่น กรณีมีลูกค้ารายเดียว หรือ supplier รายเดียว) - กรณีเงื่อนไขหนึ่งที่แสดงความสัมพันธ์ระหว่างกัน ซึ่งกำหนดเรื่องการถือหุ้นไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละ ๕๐ ของหุ้นทั้งหมดนั้น มีข้อสงสัยเรื่องการถือหุ้นทางอ้อมมีลักษณะอย่างไร - ในการพิจารณาเรื่องการถือหุ้นทางอ้อมนั้น เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงกฎหมาย ควรเพิ่มข้อความว่า ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบของหุ้นทั้งหมดโดยคำนวณจากการถือหุ้นทุกทอดเข้าด้วยกัน	- การพิจารณาการถือถือหุ้น เป็นเพียงแค่เงื่อนไขหนึ่งที่แสดงความสัมพันธ์ระหว่างกันเท่านั้น เช่นเดียวกับประเทศส่วนใหญ่ทั่วโลกมีการกำหนดเงื่อนไขในลักษณะดังกล่าวไว้ อย่างไรก็ดี เงื่อนไขดังกล่าวไม่ใช่เป็นเงื่อนไขเดียว ร่างกฎหมายที่เสนอนี้ยังเปิดช่องให้สามารถกำหนดเงื่อนไขอื่นเพิ่มเติมได้ตามความเหมาะสม ทั้งนี้ จะได้มีการศึกษาและวิเคราะห์ความเหมาะสมในการนำหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชีมากำหนดไว้เป็นเงื่อนไขในการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างกันด้วย - การพิจารณาเงื่อนไขที่แสดงความสัมพันธ์ระหว่างกัน จะคำนึงถึงอำนาจในการควบคุมระหว่างกันตามความเป็นจริงเป็นสำคัญ และต้องเป็นเงื่อนไขที่ยอมรับกันทั่วไป - การถือหุ้นทางอ้อมเป็นกรณีที่ไม่ได้ถือหุ้นในอีกนิติบุคคลหนึ่งโดยตรง แต่เป็นการถือหุ้นผ่านบุคคลอื่น ซึ่งในการพิจารณาสัดส่วนการถือหุ้นทางอ้อมดังกล่าวนั้น กรมสรรพากรจะได้มีคำชี้แจงเกี่ยวกับแนวทางในการพิจารณาต่อไป

ประเด็นและมาตราที่เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
๔. ประเด็นตามมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคสาม	- กรณีที่กฎหมายกำหนดอายุความขอคืนภาษีภายใน ๖๐ วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการปรับปรุงจากเจ้าพนักงานเป็นหนังสือ มีข้อสงสัยว่า เหตุใดจึงกำหนดไว้แค่ ๖๐ วัน เนื่องจากการเห็นว่าการขอคืนในกรณีนี้เป็นสิทธิที่เกิดจากการดำเนินการของรัฐและผลของการดำเนินการนั้นโดยเอกชนมิได้มีความคิดแต่ประการใด และในทางปฏิบัติอาจที่เหตุการณ์จะต้องไม่สะดวกซึ่งอาจทำให้ยื่นไม่ทันในกำหนดเวลา ๖๐ วัน - กำหนดเวลายื่นคำร้องขอคืนภายใน ๖๐ วันนับแต่วันที่ได้รับการปรับปรุงจากเจ้าพนักงานประเมินนั้น มีความเห็นว่า เป็นระยะเวลาที่สั้นเกินไปในทางปฏิบัติ จึงขอให้เพิ่มเป็น ๑๘๐ วัน เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีเวลาเพียงพอในการจัดเตรียมคำร้องขอคืนพร้อมเอกสาร	- การที่กฎหมายกำหนดอายุความขอคืนนี้ไว้เป็นพิเศษสำหรับกรณีนี้ ตามร่างมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคสาม นั้น เพื่อประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี ซึ่งตามปกติจะมีอายุความในการขอคืนภาษีภายในกำหนด ๓ ปี นับแต่วันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการภาษีเท่านั้น แต่ในกรณีนี้มีสิทธิเพิ่มขึ้น คือ หากเกินกำหนดเวลาปกติแล้ว ยังสามารถเลือกให้สิทธิขอคืนได้ภายใน ๖๐ วันนับแต่วันที่ได้รับการปรับปรุงจากเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งเท่ากับเป็นการขยายระยะเวลายื่นคำร้องขอคืนภาษีให้เป็นกรณีพิเศษอยู่แล้ว
๕. ประเด็นตามมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคหนึ่ง	- การจัดทำรายการตามร่างมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคหนึ่ง เป็นการเพิ่มภาระและค่าใช้จ่ายให้แก่ผู้เสียภาษีอย่างมาก - กรณีที่กฎหมายกำหนดให้จัดทำและยื่นเอกสารภายในกำหนดเวลาตาม มาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร จะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็น เนื่องจากการจัดทำเอกสารนั้นมีรายจ่ายค่อนข้างสูง และหากจัดทำแล้วไม่ได้ใช้ก็จะสูญเปล่า ในขณะที่แบบแสดงรายการ การกำหนดให้ระบุเพียงวิธีการหรือหลักการที่ใช้ในการกำหนดราคาโอนเท่านั้น และหากเจ้าหน้าที่ร้องขอจึงจะต้องจัดทำและส่งเอกสารภายในเวลาที่กำหนดซึ่งไม่ควรมีน้อยกว่า ๖ เดือน	- ร่างมาตรา ๗๑ ทวิ วรรคหนึ่ง กำหนดให้จัดทำรายการข้อมูลและยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๖๕ นั้น ข้อมูลในรายงานดังกล่าวเป็นข้อมูลเบื้องต้นทั่วไปให้ผู้เสียภาษีจะต้องมีอยู่แล้ว ไม่ใช่สิ่งที่มีความยุ่งยากในการจัดทำขึ้น และไม่จำเป็นต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดทำที่สูงแต่อย่างใด ทั้งนี้ รายงานดังกล่าวจะทำให้กรมสรรพากรได้ทราบข้อมูลเบื้องต้นที่สำคัญเพื่อประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีโดยใช้ Transfer Pricing

ประเด็นและมาตราที่เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
	- ในการยื่นรายงานข้อมูลแสดงความสัมพันธ์ระหว่างกันพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.๕๐ ภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๖๙ นั้น หากข้อมูลดังกล่าวเป็นข้อมูลที่ซับซ้อนและต้องใช้เวลาในการเก็บข้อมูลดังกล่าว กรมสรรพากรควรพิจารณา - ในการจัดทำรายงานข้อมูลและยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๖๙ นั้น หากบังคับใช้กับรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๖๐ อาจไม่สามารถปฏิบัติตามได้ เนื่องจากเวลาได้ล่วงเลยมาเกินกว่า ๖ เดือนแล้ว จึงควรเลื่อนการบังคับใช้ออกไปเป็นปีหลังจากที่มีการออกกฎกระทรวงกำหนดรายได้ขั้นต่ำแล้ว	- ข้อมูลในรายงานที่ยื่นพร้อมแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.๕๐ นั้น เป็นข้อมูลเบื้องต้นที่ไม่ซับซ้อนหรือก่อให้เกิดความยุ่งยากในการเก็บรวมและจัดทำแต่อย่างใด - ประเด็นนี้พึงนำมาพิจารณาในขณะที่ออกกฎกระทรวงกำหนดรายได้ขั้นต่ำ โดยอาจจะระบุว่า สำหรับรายได้ตั้งแต่ในรอบระยะเวลาบัญชีใดเป็นต้นไป เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีเวลาเตรียมตัวอย่างเหมาะสม
๖. ประเด็นตามมาตรา ๗๑ ตรี วรรคสอง	- เหตุใดต้องมีการกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดีสามารถเรียกเอกสาร TP Documentation ได้ภายใน ๕ ปี ในขณะที่หากใช้อำนาจตามมาตรา ๑๙ เจ้าพนักงานประเมินสามารถเรียกเอกสารได้เองภายในระยะเวลา ๒ ปีอยู่แล้ว - ร่างมาตรา ๗๐ ตรี วรรคสอง มีวัตถุประสงค์จัดทำเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับวิเคราะห์การกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกันตั้งแต่ในขณะที่ยื่นทำธุรกรรม (Contemporaneous Documentation) และจัดเตรียมให้พร้อม ณ วันที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล ดังนั้น จึงขอเสนอให้ผู้เสียภาษีต้องระบุในรายงานตามวรรคหนึ่ง ว่าได้มีการจัดเตรียมเอกสารและหลักฐานสำหรับการวิเคราะห์ราคาโอนสำหรับปีนั้นไว้แล้ว	- มาตรา ๗๑ ตรี วรรคสอง เป็นการเรียกเอกสารโดยไม่ต้องมีเหตุในการออกหมายเรียก แต่มาตรา ๑๙ เป็นการเรียกเอกสารเมื่อมีการออกหมายเรียกแล้วเท่านั้น - ตามหลักการทั่วไป การจัดทำเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับวิเคราะห์การกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกัน (TP Documentation) นั้น จะต้องจัดทำตั้งแต่ก่อนหรือในขณะที่เข้าทำธุรกรรม เพื่อพิสูจน์เจตนาของผู้สัญญาว่า ในการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมนั้น ผู้สัญญากำหนดราคาโอนโดยสุจริต เสมือนกับได้ดำเนินการโดยอิสระมาตั้งแต่ต้น อย่างไรก็ดี เพื่อผ่อนปรนภาระในการจัดทำเอกสารของผู้เสียภาษี

ประเด็นและมาตราที่เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
	- กรณีที่กฎหมายกำหนดเวลาให้ผู้เสียหายส่งมอบ TP Documentation ภายใน ๖๐ วันนับแต่ได้รับแจ้งจากเจ้าพนักงานประเมิน กรณีสืบสวนสอบสวนจะส่งไป เนื่องจากผู้ให้บริการจัดทำ TP Documentation ในประเทศไทย มีแต่บริษัทที่ปรึกษาทางบัญชีรายใหญ่เพียงไม่กี่ราย ซึ่งปกติใช้เวลาจัดทำประมาณ ๑๔ สัปดาห์ หากมีผู้เสียหายจำนวนมากทั่วประเทศไปใช้บริการ อาจจัดทำไม่ทัน - ระยะเวลาการยื่นเอกสารภายใน ๖๐ วัน มีประเด็นว่าอย่างน้อยเกินไปหรือไม่ เนื่องจากในทางปฏิบัติอาจจัดเตรียมเอกสารไม่ทันเวลาเพราะต้องติดต่อประสานงานในการเตรียมเอกสารหลายฝ่าย หรืออาจต้องมีการเจรจากับบุคคลอื่นใดในการเปิดเผยข้อมูลกรณีที่มีอาจมีข้อสัญญาในการรักษาความลับ และการขยายเวลาโดยอนุมัติอธิบดียังมีหลักเกณฑ์ที่ไม่แน่นอน จึงเห็นควรเพิ่มระยะเวลาเตรียมเอกสาร - กำหนดเวลายื่นคำร้องขอคืนภายใน ๖๐ วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการปรับปรุงนั้น ในทางปฏิบัติอาจจะสั้นเกินไป ขอให้เพิ่มเป็น ๑๘๐ วัน เพื่อให้ผู้เสียหายมีเวลาเพียงพอในการจัดเตรียมคำร้องขอคืนพร้อมเอกสาร - เอกสารที่จะต้องยื่นตามร่างมาตรา ๗๑ ตรี วรรคสอง ควรระบุให้ชัดเจนว่ามีเอกสารใดบ้างที่เป็นพื้นฐาน ซึ่งหากผู้เสียหายนำส่งโดยครบถ้วนแล้ว ต้องถือว่าให้ความร่วมมือครบถ้วน การที่ผู้เสียหายช่วยแปลภาษาอังกฤษหรือช่วยจัดเตรียมตัวเปรียบเทียบโดยคัดเลือกเฉพาะบริษัทในไทย สองประเด็นหลังนี้ควรถือเป็นการร้องขอในลักษณะส่วนคู่ไต่โดยประเพณีนิยมระหว่างเจ้าหน้าที่กับผู้เสียหาย โดยระยะเวลาที่ผู้เสียหายจะต้องเตรียมข้อมูล	จึงอนุมัติให้ผู้เสียหายเพียงแค่จัดเตรียมรวบรวมเอกสารและหลักฐานในการวิเคราะห์การกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกันไว้ตั้งแต่ขั้นตอนที่เข้าทำธุรกรรม โดยยังไม่จำเป็นต้องทำให้อยู่ในรูปแบบที่สมบูรณ์ตามที่อธิบดีประกาศกำหนด แต่เมื่อเจ้าพนักงานประเมินขอให้นำส่งเอกสารและหลักฐานดังกล่าว ผู้เสียหายจะมีเวลา ๖๐ วันในการนำส่งเอกสารและหลักฐานให้เป็นไปตามรูปแบบที่อธิบดีประกาศกำหนด - ผู้เสียหายซึ่งต้องจัดเตรียมรวบรวมเอกสารและหลักฐานในการวิเคราะห์การกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกันไว้ตั้งแต่ขั้นตอนที่เข้าทำธุรกรรมอยู่แล้ว เพื่อให้สุจริตว่าราคาโอนที่กำหนดขึ้นนั้นไม่ได้กำหนดขึ้นเองโดยแตกต่างไปจากที่พึงกำหนดหากได้ดำเนินการโดยอิสระ แต่สำหรับกำหนดระยะเวลาให้นำส่งเอกสารและหลักฐานดังกล่าวภายใน ๖๐ วันนั้น เป็นเพียงระยะเวลาที่ผ่อนปรนเพื่อให้ผู้เสียหายมีเวลาเพิ่มเติมในการนำส่งเอกสารและหลักฐานให้ได้ตามรูปแบบที่อธิบดีประกาศกำหนดเท่านั้น ระยะเวลาดังกล่าวจึงไม่ถึงว่าสั้นเกินไปแต่อย่างใด - รายละเอียดวิธีการจัดทำเอกสารและหลักฐานจะได้กำหนดไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

ประเด็นและมาตราที่เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
	สำหรับสองประเด็นหลังนี้ไม่ควรนับรวมอยู่ในระยะเวลาที่กำหนดไว้ตามวรรคนี้ด้วย - การจัดทำ TP Documentation ควรระบุเรื่องภาษาด้วย เพราะบริษัทข้ามชาติจะใช้ภาษาอังกฤษ และการเจรจากับรัฐคู่สัญญาก็เป็นเอกสารภาษาอังกฤษ - เพื่อเป็นการจูงใจให้ผู้เสียภาษีจัดทำ TP Documentation ภายในระยะเวลาที่กำหนด ควรพิจารณามาตรการการดหรือยกเว้นเสียปรับ หากเจ้าพนักงานประเมินปรับปรุงราคาโอนในกรณีให้ผู้เสียภาษีได้จัดทำและนำส่งเอกสารตามกำหนดเวลาไว้ตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว	- รายละเอียดวิธีการจัดทำเอกสารและหลักฐานจะได้นำมาตีไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร - เช่นเดียวกับประเทศต่างๆ ทั่วโลก กรมสรรพากรจะได้พิจารณามาตรการงดหรือยกเว้นเสียปรับ หากเจ้าพนักงานประเมินปรับปรุงราคาโอนในกรณีให้ผู้เสียภาษีได้จัดทำและนำส่งเอกสารตามกำหนดเวลาไว้ตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว
๗. ประเด็นตามมาตรา ๗๑ ตรี วรรคสาม	- การกำหนดรายได้นั้นของนิติบุคคลที่จะต้องปฏิบัติตามมาตรา ๗๑ ตรี โดยออกเป็นกฎกระทรวงนั้น ไม่เห็นด้วย เนื่องจากลำดับขั้นของกฎหมายการเอากฎกระทรวงซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรองกำหนดรายละเอียดที่จะนำไปสู่การลงโทษ จึงเป็นการขัดต่อรัฐธรรมนูญ - การพิจารณาการได้นั้นค่าที่จะระบุในกฎกระทรวง ควรระบุให้ชัดเจน นอกจากจำนวนด้วยว่า ปีภาษีใดบ้างที่จะเข้าเงื่อนไขต้องยื่นรายงานความสัมพันธระหว่างกัน	- กฎกระทรวงที่จะกำหนดรายได้นั้นค่าของนิติบุคคลที่มีหน้าที่ตาม มาตรา ๗๑ ตรี นั้น เป็นไปโดยเจตนาเพื่อยกเว้นผู้มีนิติบุคคลที่มี รายได้นั้นค่าเกินที่ขึ้นค่าไม่ต้องมีหน้าที่จัดทำรายงานและเอกสาร ตามมาตรา ๗๑ ตรี และเพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการปรับเปลี่ยน จำนวนรายได้นั้นค่าให้มีความเหมาะสมกับปัจจุบันอยู่เสมอ จึงให้ใช้ กฎกระทรวงในการกำหนด ทั้งนี้ ไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญแต่อย่างใด - ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นรายงานข้อมูลตามมาตรา ๗๑ ตรี วรรคหนึ่ง ทุกปีภาษีที่มีรายได้ถึงจำนวนรายได้นั้นค่าที่กำหนดในกฎกระทรวง

ประเด็นและมาตราที่เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
	- การกำหนดเงื่อนไขรายได้นี้ขึ้นต่ำนโยบายของนิติบุคคลที่จะต้องปฏิบัติตามมาตรา ๗๑ ตรี นั้น หมายความว่าความถึงรายได้นี้ทั้งหมดของนิติบุคคลนั้น หรือรายได้อะไรที่คำนวณจากธุรกรรมระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเท่านั้น - เพื่อบรรเทาภาระในการจัดทำเอกสารให้แก่ผู้เสียภาษี นอกจากเงื่อนไขรายได้นี้แล้ว ยังเห็นว่า ควรพิจารณาให้มีเงื่อนไขอื่นเพิ่มเติม เช่น กรณีมีธุรกรรมเฉพาะภายในประเทศ และคู่สัญญาเสียภาษีในอัตราเดียวกัน หรือกรณีมูลค่าธุรกรรมระหว่างกันไม่เกินจำนวนที่กำหนด เป็นต้น - ในการกำหนดหน้าที่ของนิติบุคคลตามมาตรา ๗๑ ตรี ควรพิจารณาจากทั้งรายได้และรายจ่ายของนิติบุคคลนั้น โดยคำนึงถึงรายจ่ายขั้นต้นด้วย เพราะกิจการในประเทศไทยจำนวนมากมีปัญหาการกำหนดราคาโอนที่เกิดขึ้นจากรายจ่ายเป็นหลัก	ในการพิจารณาการได้ขึ้นต่ำตามมาตรา ๗๑ ตรี วรรคสาม นั้น หมายความว่าความถึงรายได้นี้ทั้งหมดของนิติบุคคลนั้น กฎหมายกำหนดเงื่อนไขไว้เฉพาะในส่วนของการได้ขึ้นต่ำเท่านั้น เพื่อ ยกเว้นให้แก่ผู้เสียภาษีรายเล็ก แต่สำหรับเงื่อนไขอื่นๆ เพิ่มเติม นั้น ยังคงไม่สามารถสรุปได้แน่นอนว่าไม่มีความเสี่ยงในการถ่ายโอนกำไร ระหว่างกัน
๘. ประเด็นตามมาตรา ๓๕ ตรี	- การสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีจัดทำเอกสารที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ การกำหนดราคาโอนเก็บไว้ล่วงหน้า จะเป็นการสนับสนุนให้ผู้เสียภาษี ได้มีโอกาสในการพิจารณาความเหมาะสมของพฤติกรรมการกำหนด ราคาโอน และแก้ไขแนวทางการปฏิบัติให้ถูกต้องเพื่อเสียภาษีให้ครบถ้วน เพื่อยกมาตรฐานในการป้องกันผู้เสียภาษีให้มีการตั้งราคาค่าผิดไปจาก สิ่งที่นิติบุคคลที่เป็นอิสระพึงกระทำต่อกัน นอกจากนี้ควรมีมาตรการบรรเทา โทษเบี่ยงปรับในกรณีผู้เสียภาษีจัดทำและยื่นเอกสารตามกฎหมายแล้ว	

ประเด็นและมาตราที่เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
	- โทษปรับที่กำหนดไว้ไม่เกินไปสองแสนนั้น อาจจะต่ำเกินไปและไม่ผลักดันให้ผู้เสียหายทำตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการยื่นรายงาน เอกสาร และหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน ทั้งนี้เนื่องจากบริษัทขนาดใหญ่อาจยอมเสียค่าปรับสองแสนบาท เพราะง่ายกว่าการปฏิบัติตามกฎหมาย - ในกรณีผู้เสียหายเจตนาไม่ให้ความร่วมมือเกี่ยวกับการจัดทำเอกสาร ควรกำหนดให้ผู้เสียหายรายดังกล่าวไม่สามารถอุทธรณ์การประเมินภาษีได้ เช่นเดียวกับกรณีตามมาตรา ๒๑ ด้วย - กรณีหากยื่นเอกสารแล้ว แต่เจ้าหน้าที่ไม่เห็นด้วยหรือมีความเห็นว่าไม่ครบถ้วนไม่ถูกต้อง มีโทษรุนแรงและจำนวนเงินสูงมาก - ค่าปรับควรกำหนดเมื่อพ้นกำหนดเวลาที่เจ้าหน้าที่ร้องขอให้ผู้เสียหายจัดทำเอกสารราคาโอนแล้วผู้เสียหายไม่จัดทำภายในกำหนดเวลา - ฐานความผิดตามมาตรา ๗๑ ตรี วรรคหนึ่งและวรรคสอง มีความแตกต่างกัน จึงอาจไม่เหมาะที่กำหนดโทษไว้ด้วยกันในร่างมาตรา ๓๕ ตรี - โทษปรับอาญาสองแสนบาทมีความรุนแรงเกินไปเมื่อเทียบกับโทษตามกฎหมายอื่น - กรณีความผิดฐานยื่นข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วน เว้นแต่จะมีเจตนาแจ้งชัด เจ้าหน้าที่ควรจะต้องเป็นผู้แสดงหลักฐานมากกว่าจะกล่าวหาเพื่อให้ผู้เสียหายต้องทำการพิสูจน์ - บทลงโทษปรับอาญากรณีเจ้าหน้าที่เรียกให้นำส่งเอกสาร เป็นอัตราโทษต่อครั้งหรือต่อปีบัญชีที่ไม่ได้ปฏิบัติตามกฎหมาย ควรระบุให้ชัดเจน	- เนื่องจากโทษปรับที่บัญญัติอยู่ในทุกมาตราในลักษณะ ๒ หมวด ๒ ส่วน ๓ ของประมวลรัษฎากร นั้น มีโทษปรับสูงสุดไม่เกินสองแสนบาท กรณีนี้จึงกำหนดไว้ไม่เกินสองแสนบาทเท่านั้น - กรณีผู้เสียหายไม่ปฏิบัติตามร่างมาตรา ๗๑ ตรี ยังไม่มีนโยบายที่จะกำหนดให้เป็นเหตุต้องห้ามอุทธรณ์การประเมิน - โทษปรับอาญาซึ่งระบุโทษสูงสุดไว้สองแสนบาทนั้น เพื่อให้เหมาะสมกับกรณี Transfer Pricing ที่จำเป็นต้องป้องกันปัญหาการถ่ายโอนกำไรระหว่างกัน ซึ่งมีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอย่างมาก อย่างไรก็ตาม โทษปรับอาญาดังกล่าวเป็นโทษปรับเงินเพียงอย่างเดียว มีอายุความแค่หนึ่งปี ความผิดแต่ละกรณีจะไม่ได้ถูกปรับในอัตราเท่ากันหมด ขึ้นอยู่กับประเภทของความผิด โดยแต่ละกรณีจะมีจำนวนโทษปรับแตกต่างกันตามความเหมาะสม ซึ่งจะได้นำกำหนดรายละเอียดเพิ่มเติมเช่นเดียวกับการมีโทษปรับอาญาในมาตราอื่นๆ ตามประมวลรัษฎากร - กรณีโทษปรับสำหรับการยื่นเอกสารไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าหน้าที่ย่อมต้องมีหลักฐานที่แสดงว่าเอกสารไม่ถูกต้องครบถ้วน ไม่ใช่การกล่าวอ้างให้ผู้เสียหายพิสูจน์แต่อย่างใด - โทษปรับอาญาจะพิจารณาตามฐานความผิดต่อครั้ง

ประเด็นและมาตราที่เกี่ยวข้อง	สรุปความคิดเห็น	คำชี้แจง
	- มีข้อสงสัยเรื่องโทษปรับอาญา ซึ่งคำนี้มีได้มีนิยามไว้ในประมวลกฎหมายอาญา จึงมีข้อสงสัยว่าเป็นการบัญญัติโทษแบบใหม่หรือไม่ และปกติประมวลกฎหมายจะกำกับด้วยคำว่า “จริงใจ” อันแสดงให้เห็นว่าต้องมีเจตนาประกอบอยู่ด้วย - เนื่องจากมาตรา ๓๕ ตี มีโทษปรับอาญา จึงควรมีคำนิยามของคำว่า “เหตุอันสมควร” ให้ชัดเจน เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีแนวทางว่าการกระทำเช่นใดเป็นเหตุอันไม่สมควรที่จะต้องรับโทษตามมาตรา ๓๕	- โทษปรับอาญาคือโทษปรับที่บัญญัติอยู่ในลักษณะ ๒ หมวด ๒ ส่วน ๓ ของประมวลกฎหมาย (มาตรา ๓๕ – มาตรา ๓๗ ตี) ซึ่งในกรณีตามมาตรา ๓๕ และ ๓๕ ทวิ ไม่ได้ใช้คำว่า “จริงใจ” แต่อย่างใด - ประเด็นนี้จะมีการศึกษาและวิเคราะห์ความจำเป็นในการกำหนดแนวทางในการพิจารณา “เหตุอันสมควร” ต่อไป

๕. การนำผลการรับฟังความคิดเห็นมาประกอบการพิจารณาจัดทำกฎหมาย

กรมสรรพากรจะนำผลการรับฟังความคิดเห็นเสนอต่อคณะรัฐมนตรี เพื่อประกอบการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (มาตรการป้องกันการค้ากำไรเกินควรของธุรกิจหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)) ต่อไป

เอกสารหลักฐานการรับฟังความคิดเห็น

รายงานการแสดงความคิดเห็น
มาตรการป้องกันกำหนดยุทธศาสตร์ระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน
ที่มีความสัมพันธ์กัน (Transfer Pricing)

จำนวนผู้เข้าตอบแบบสอบถาม	49	รวม	
เห็นด้วย	44	รวม	<u>แสดงรายละเอียด</u>
ไม่เห็นด้วย	5	รวม	<u>แสดงรายละเอียด</u>

[ความเห็นต่อสาระสำคัญของร่าง พ.ร.บ. Transfer Pricing]

ความคิดเห็นแยกตามความเกี่ยวข้อง

	ผู้เห็นด้วย	ผู้ไม่เห็นด้วย
1. มีหน้าที่ดำเนินการตามกฎหมาย	9	0
2. มีประโยชน์ได้เสียโดยตรงจากกฎหมาย	1	0
3. ทำงานหรือมีความใกล้ชิดกับสิ่งที่อยู่ภายใต้บังคับของกฎหมาย	25	5
4. ไม่เกี่ยวข้องโดยตรง แต่มีความสนใจเกี่ยวกับกฎหมายนั้น	9	0