

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎีและทบทวนวรรณกรรม

2.1 ความรู้เกี่ยวกับกิจการข้ามชาติ⁴

2.1.1 ความหมายของกิจการข้ามชาติ

กิจการข้ามชาติ หมายถึง การดำเนินธุรกิจที่เป็นของรัฐหรือเอกชนที่ดำเนินงานข้ามประเทศ ถ้าเป็นของเอกชนการดำเนินธุรกิจมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรเช่นเดียวกับธุรกิจโดยทั่วไป ถ้าเป็นธุรกิจของรัฐ อาจแสวงหากำไรหรือไม่ก็ได้ ซึ่งกิจกรรมการดำเนินธุรกิจระหว่างประเทศ ได้แก่ การนำเข้าและส่งออกสินค้า การผลิตตามใบอนุญาต (Licensing) การร่วมค้า (Joint Venture) สัญญาทางการจัดการบริหาร (Management Contracts) สัญญาเหมาเบ็ดเสร็จ (Turnkey Operation) และการให้บริการระหว่างประเทศในด้านต่างๆ เป็นต้น

2.1.2 ความสำคัญของกิจการข้ามชาติ

การดำเนินชีวิตของคนส่วนใหญ่ในปัจจุบันมักจะเข้าไปเกี่ยวข้องกับโดยตรง หรือทางอ้อมกับการค้าระหว่างประเทศทั้งสิ้น ทั้งนี้เพราะแต่ละประเทศใช้ระบบเศรษฐกิจแบบเปิดมีการติดต่อไปมาค้าขายระหว่างกัน ดังจะเห็นได้จากกรณีประเทศไทยมีการนำเข้าน้ำมันจากต่างประเทศเพื่อใช้ในอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม หากมีการขึ้นราคาน้ำมันก็จะทำให้ส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจโดยรวม ทำให้ต้นทุนสินค้าและบริการต่างๆ สูงขึ้น ค่าครองชีพสูงขึ้น ประชาชนก็จะได้รับความเดือดร้อนมากขึ้น เพราะน้ำมันเป็นต้นทุนที่สำคัญในการผลิตสินค้าและบริการหลายประเภทไม่ว่าทั้งทางตรง และทางอ้อม

ดังนั้นในการดำเนินกิจการข้ามชาติ จึงมีความยุ่งยากซับซ้อนมากกว่าการดำเนินธุรกิจภายในประเทศ ผู้ประกอบการจะต้องอาศัยความรู้ในหลายๆ ด้าน จึงจะประสบความสำเร็จในการดำเนินธุรกิจ ได้แก่ ความรู้ด้านเศรษฐศาสตร์ ประวัติศาสตร์ ภูมิศาสตร์ มานุษยวิทยา กฎหมาย ภาษาต่างประเทศ รัฐศาสตร์ สถิติ การบริหาร การตลาด การเงินและการบัญชี เป็นต้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งความรู้ด้านเศรษฐศาสตร์ ซึ่งมีความสำคัญเป็นอย่างมากต่อการดำเนินกิจการข้ามชาติ หากตลาดโลกหดตัวลง ก็จะส่งผลกระทบต่อการขายตัวทางเศรษฐกิจของแต่ละประเทศ ทำให้เศรษฐกิจหดตัว และมีผลกระทบต่อมาตรฐานการครองชีพของประชาชนในประเทศนั้นๆ ในทางตรงกันข้าม

⁴ ฐาปนา จีนไพศาล, การเงินระหว่างประเทศ (กรุงเทพฯ : ศูนย์หนังสือจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2542), หน้า 1- 19.

ถ้าตลาดโลกขยายตัวมากขึ้น ทำให้มีความต้องการในสินค้าและบริการมากขึ้น การดำเนินกิจการข้ามชาติ ก็เจริญเติบโตขึ้นทำให้ประเทศนั้นมีรายได้มากขึ้น มาตรฐานการครองชีพของประชาชนก็จะดีขึ้น

2.1.3 วิวัฒนาการของกิจการข้ามชาติ⁵

การดำเนินกิจการข้ามชาติเริ่มตั้งแต่มีการซื้อขายสินค้าระหว่างประเทศไปจนถึงมีการลงทุน หรือถือหุ้นจากนานาชาติ ซึ่งมีขั้นตอนในการวิวัฒนาการดังต่อไปนี้

1. การพัฒนาสินค้าจนเป็นที่ยอมรับในประเทศ
2. การนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ
3. การส่งออกสินค้าไปจำหน่ายยังต่างประเทศโดยผ่านตัวแทน
4. การส่งออกสินค้าไปจำหน่ายต่างประเทศโดยตรง
5. การตั้งสาขาเป็นตัวแทนขายในต่างประเทศ
6. การขอรับใบอนุญาต
7. การขอรับใบอนุญาตร่วมกับกิจการร่วมค้า
8. กิจการร่วมค้า
9. การตั้งโรงงานสาขาที่เป็นเจ้าของโดยสมบูรณ์ในต่างประเทศ
10. กิจการระหว่างประเทศที่มีผู้บริหารเป็นคนท้องถิ่น
11. กิจการระหว่างประเทศที่มีผู้ถือหุ้น (เจ้าของ) เป็นคนท้องถิ่น

การดำเนินกิจการข้ามชาติ นับวันจะมีความสำคัญ และมีบทบาทต่อวงการธุรกิจของโลก จึงได้มีบริษัทข้ามชาติขึ้น ซึ่งเป็นการลงทุน และทำการค้าร่วมกันตั้งแต่ 2 ประเทศขึ้นไปทำการค้าร่วมกัน โดยขั้นแรกของการดำเนินกิจการข้ามชาติจะมีการนำสินค้าจากต่างประเทศ ต่อมาได้มีการพัฒนาสินค้าของตนส่งออกจำหน่ายในต่างประเทศ โดยผ่านตัวแทนการค้าเนื่องจากในระยะแรกกิจการยังไม่มีอำนาจในการดำเนินการค้าระหว่างประเทศ ต่อมาภายหลังกิจการเริ่มมีประสบการณ์มากขึ้น และปริมาณการขายสูงขึ้น กิจการจึงได้พยายามติดต่อหาลูกค้าเองโดยตัดคนกลางออกไป มีการติดต่อซื้อขายระหว่างประเทศการติดต่อซื้อขายอาจกระทำในรูปสัญญาซื้อขายระหว่างกัน หรือมีการเปิดแลตเตอร์ออฟเครดิตโดยมีธนาคารเป็นตัวกลางในการติดต่อระหว่างผู้ซื้อผู้ขาย ต่อมากิจการได้พัฒนาการส่งออกโดยตั้งตัวแทนขายในประเทศคู่ค้าต่างประเทศ เพื่อให้มีการติดต่อ และให้บริการโดยตรง และใกล้ชิดกับตลาดต่างประเทศมากขึ้น มีการขอรับใบอนุญาตในการร่วมค้าซึ่งผู้ผลิตจะต้องขออนุญาตจากเจ้าของให้ใช้สิทธิในการผลิตสินค้า เครื่องหมายการค้า ตรา

⁵ ฐาปนา จีนไพศาล, การเงินระหว่างประเทศ (กรุงเทพฯ: ศูนย์หนังสือจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2542), หน้า 1- 19.

หรือยี่ห้อ โดยจะต้องจ่ายค่าธรรมเนียมการได้มาซึ่งสิทธิเป็นค่าตอบแทน เช่น บริษัทโคคาโคล่า บริษัทแป๊ปซี่โคล่า ขายใบอนุญาตการผลิตให้แก่ประเทศต่างๆ ขึ้นต่อมาเมื่อการดำเนินกิจการข้ามชาติขยายตัวมากขึ้น ทำให้การผลิตสินค้าไม่เพียงพอต่อการสนองความต้องการของผู้บริโภค จึงได้มีการตั้งโรงงานผลิตสินค้าในต่างประเทศ ทั้งนี้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อรักษาส่วนแบ่งตลาดของสินค้า และหรือเพื่อต้องการลดต้นทุนในการผลิตสินค้า จนกระทั่งกิจการระหว่างประเทศที่มีผู้บริหารเป็นคนท้องถิ่น และถือหุ้นอยู่ด้วย นอกจากนี้การดำเนินกิจการข้ามชาติยังรวมถึงการให้บริการในด้านต่างๆ ได้แก่ การให้คำปรึกษาด้านการตลาด กฎหมาย บัญชี การเงิน การบริหาร เป็นต้น

2.1.4 ลักษณะการดำเนินกิจการข้ามชาติ

การดำเนินกิจการข้ามชาติสามารถกระทำได้หลายลักษณะดังต่อไปนี้

1. การลงทุนโดยตรง (Direct Investment) หมายถึง การประกอบธุรกิจ โดยการลงทุนด้วยทรัพย์สินของผู้ลงทุนในธุรกิจนั้นๆ ซึ่งบางประเทศมีกฎหมายบังคับไม่ให้ชาวต่างชาติถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของเงินลงทุนทั้งหมด
2. การร่วมค้า (Joint Venture) หมายถึง การที่บริษัทที่จัดตั้งขึ้นมาจาก 2 บริษัทที่ไม่ได้อยู่ในประเทศเดียวกันเพื่อประกอบธุรกิจร่วมกัน
3. การผลิตตามใบอนุญาต (Foreign Licensing) หมายถึง การประกอบธุรกิจในต่างประเทศ โดยที่กิจการหนึ่งเรียกว่า ผู้ให้สิทธิอนุญาตให้กิจการหนึ่งในอีกประเทศหนึ่งเรียกว่า ผู้รับสิทธิทางการผลิตสินค้าโดยใช้กรรมวิธีการผลิต เครื่องหมายการค้า ตราหรือยี่ห้อ สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ ความรู้ ความชำนาญไปใช้หาผลประโยชน์ได้โดยผู้รับสิทธิจะต้องจ่ายค่าธรรมเนียมเป็นค่าตอบแทน ให้แก่ผู้ให้สิทธิ เช่น บริษัทเซ็นทรัลสปอร์ต จำกัด เป็นผู้รับสิทธิผลิตรองเท้า ADIDAS เป็นต้น
4. การให้สัมปทานในการจำหน่าย (Franchising) หมายถึง การทำธุรกิจโดยการร่วมมือกันระหว่างบุคคล 2 ฝ่าย ฝ่ายแรกคือ ผู้ให้สิทธิทางการค้าซึ่งเป็นกิจการที่มีชื่อเสียงและประสบความสำเร็จในการดำเนินธุรกิจซึ่งเป็นเจ้าของสินค้า เครื่องหมายการค้า และระบบธุรกิจ在不同ประเทศ ฝ่ายที่สอง คือ ผู้รับสิทธิจะได้สิทธิจากผู้ให้สิทธิทางการค้านำระบบธุรกิจของผู้ให้สิทธิไปปฏิบัติและดำเนินการ โดยผู้ให้สิทธิจะควบคุมสินค้า และบริการให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน เช่น กิจการเคนดิกกีฟรายซิกเก้น แมคโดนัลด์ เซเว่นอีเลฟเว่นท์ เป็นต้น
5. สัญญาทางด้านการบริหารและดำเนินการ (Management Contracts) หมายถึง สัญญาให้ความช่วยเหลือ โดยการส่งบุคคลหลักเข้าไปบริหารกิจการในต่างประเทศในช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือจนกว่าผู้บริหารของกิจการนั้นจะสามารถบริหารได้เอง โดยผู้รับความช่วยเหลือทางด้านการบริหารและดำเนินการจะต้องจ่ายค่าตอบแทนในรูปของค่าธรรมเนียม เช่น โรงแรมฮิลตัน ซึ่งเป็น

โรงแรมที่มีชื่อเสียง และความสามารถในการบริหารงานขายบริการด้านการบริหารและดำเนินการให้แก่โรงแรมในต่างประเทศ

6. สัญญาด้านบริหารเทคนิค (Technical agreements) หมายถึง สัญญาการให้ความช่วยเหลือทางเทคนิคที่กิจการในประเทศที่มีความเจริญมากกว่าให้ความช่วยเหลือแก่กิจการในประเทศที่มีความเจริญน้อยกว่า

7. สัญญาเหมาเบ็ดเสร็จ (Turnkey Operation) หมายถึง สัญญาการลงทุนในโรงงาน ซึ่งรวมถึงการก่อสร้างโรงงาน การฝึกอบรมบุคลากรที่ใช้ในการดำเนินงาน การติดตั้งเครื่องจักรและการเดินเครื่องจักรในระยะแรก เมื่อดำเนินการตามสัญญาเสร็จเรียบร้อยพร้อมที่จะดำเนินงานแล้วก็จะโอนให้เจ้าของโครงการต่อไป

2.2 ความรู้เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน

2.2.1 ความหมายของการกำหนดราคาโอน

ราคาโอน⁶ หมายถึง ราคาหรือค่าตอบแทนที่เรียกเก็บระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน (Related Parties) โดยมูลค่าของราคาค่าตอบแทนที่เรียกเก็บดังกล่าว อาจเป็น

1. ค่าตอบแทนสำหรับการโอนทรัพย์สินที่มีรูปร่าง (Tangible Goods) โดยเฉพาะกรณีการผลิต (Manufacturing) และ การจัดจำหน่าย (Distribution)
2. ค่าตอบแทนสำหรับการโอนทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง (Intangible Goods) เช่น ค่าสิทธิประเภทต่างๆ เช่น สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า
3. ค่าตอบแทนจากการให้บริการ (Services) เช่น การบริการด้านการบริหาร เทคนิคต่างๆ
4. ค่าตอบแทนจากการให้กู้ยืมเงิน (Financing)

เนื่องจากราคาหรือค่าตอบแทนเหล่านี้ มีลักษณะพิเศษตรงที่เป็นราคาระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน (ความสัมพันธ์อาจอยู่ในรูปแบบการถือหุ้นระหว่างกัน การมีอำนาจควบคุมต่อกัน หรือการมีบอร์ดบริหารชุดเดียวกัน) ดังนั้น จึงอาจมีความเป็นไปได้ที่คู่สัญญาดังกล่าว จะอาศัยความสัมพันธ์ในการกำหนดราคาให้แตกต่างจากราคาโดยทั่วไป ตามกลไกธุรกิจที่เรียกเก็บระหว่างคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน (Unrelated Parties) หรือที่รู้จักว่าเป็นราคา Arm's Length ทั้งนี้ ในการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ ราคาโอนสามารถถูกบิดเบือนให้เป็นราคาโอนที่พิเศษโดยความสัมพันธ์

⁶ พนิต ธีรภาพวงศ์, วารสารภาษี บัญชีและกฎหมายธุรกิจ, (กรุงเทพฯ: หจก.ไฮ-เทค คอมพิวเตอร์ฟิสิก, 2545), หน้า 23.

ได้ 2 กรณี คือ กำหนดราคาให้สูงเป็นพิเศษ หรือกำหนดราคาให้ต่ำเป็นพิเศษ แน่แน่นอนว่า ผลที่ตามมาคือกำไรจะถูกถ่ายโอนไปมาภายในกลุ่มของตนผ่านราคาโอนดังกล่าวนั่นเอง

2.2.2 มุมเหตุจูงใจในการกำหนดราคาโอน

มุมเหตุจูงใจในการกำหนดราคาโอนโดยหลักๆ มีประเด็นดังต่อไปนี้

1. การหลีกเลี่ยงภาษี หรือทำให้กิจการโดยรวมเสียภาษีน้อยที่สุด หรือที่เรียกว่า Abusive Transfer Pricing⁷
2. การบริหารเงินของกิจการข้ามชาติ เพื่อให้เพิ่มหรือลดสภาพคล่องทางการเงินของกิจการในเครือแต่ละแห่ง⁸
3. การเก็บรักษาเงินไว้ในประเทศที่มีความมั่นคงและมีความเสี่ยงต่ำ⁹

2.2.2.1 การกำหนดราคาโอนเพื่อให้กิจการโดยรวมเสียภาษีน้อยที่สุด

การกำหนดราคาโอนเพื่อให้กิจการโดยรวมเสียภาษีน้อยที่สุดมีหลักการคือ การทำให้กิจการในเครือที่อยู่ในประเทศที่มีอัตรากำไรสูง มีผลประกอบการที่ทำกำไรก่อนภาษีเงินได้ต่ำ และทำให้กิจการในเครือที่อยู่ในประเทศที่มีอัตรากำไรต่ำ มีผลประกอบการที่ทำกำไรก่อนภาษีเงินได้สูง ซึ่งจะทำให้ภาษีเงินได้โดยรวมของกิจการเสียภาษีน้อยที่สุด โปรดดูจากตัวอย่างตามตารางที่ 2-1 และตารางที่ 2-2

ตัวอย่างการตั้งราคาโอน สมมติบริษัท ก และ บริษัท ข เป็นกิจการในเครือเดียวกัน โดยบริษัท ก เป็นโรงงานผลิตสินค้า ตั้งอยู่ในประเทศที่มีอัตรากำไร 20% ขายสินค้าไปให้บริษัท ข จำนวน 1,000 ชิ้นๆ ละ 10 ดอลลาร์ ส่วนบริษัท ข ทำหน้าที่เป็นผู้จัดจำหน่ายสินค้าไปให้ลูกค้า ซึ่งบริษัท ข ตั้งอยู่ในประเทศที่มีอัตรากำไร 40% โดยขายต่อไปในมูลค่าชิ้นละ 15 ดอลลาร์ งบการเงินบางส่วนของกิจการเป็นดังแสดงในตารางที่ 2-1 และ 2-2

⁷ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ (กรุงเทพฯ: โครงการตำราและวารสารนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), หน้า 194.

⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 194.

⁹ พณิต ธีรภาพวงศ์, เอกสารการสอนชุดวิชาการบัญชีระหว่างประเทศ หน่วยที่ 13, (นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมชิวราช, 2544), หน้า 185.

ตารางที่ 2-1 ตัวอย่างการตั้งราคาออนไลน์ กรณีการตั้งราคาเป็นไปตามราคาตลาด

รายการ	บริษัท ก	บริษัท ข	งบการเงินรวม
รายได้	10,000	15,000	15,000
ค่าใช้จ่าย	<u>6,000</u>	<u>10,000</u>	<u>6,000</u>
กำไรก่อนภาษี	4,000	5,000	9,000
อัตรากำไรเงินได้	20%	40%	
กำไรเงินได้	<u>800</u>	<u>2,000</u>	<u>2,800</u>
กำไรสุทธิ	<u>3,200</u>	<u>3,000</u>	<u>6,200</u>

ตามตารางที่ 2-1 จะเห็นว่ากำไรเงินได้รวมของทั้งสองกิจการจะเท่ากับ 2,800 ดอลลาร์ ถ้าหากทั้งสองกิจการเปลี่ยนราคาซื้อขายกันใหม่ จากเดิมที่ 10 ดอลลาร์ต่อชิ้น เปลี่ยนเป็น 13 ดอลลาร์ต่อชิ้น งบการเงินข้างต้นก็จะเปลี่ยนไปตามตัวอย่างในตารางที่ 2-2

ตารางที่ 2-2 ตัวอย่างการตั้งราคาออนไลน์ กรณีการตั้งราคาเพื่อเลี่ยงภาษี

รายการ	บริษัท ก	บริษัท ข	งบการเงินรวม
รายได้	13,000	15,000	15,000
ค่าใช้จ่าย	<u>6,000</u>	<u>13,000</u>	<u>6,000</u>
กำไรก่อนภาษี	7,000	2,000	9,000
อัตรากำไรเงินได้	20%	40%	
กำไรเงินได้	<u>1,400</u>	<u>800</u>	<u>2,200</u>
กำไรสุทธิ	<u>5,600</u>	<u>1,200</u>	<u>6,800</u>

ตามตารางที่ 2-2 ได้มีการปรับราคาออนไลน์ระหว่างกันโดยปรับยอดขายของบริษัท ก จาก 10,000 ดอลลาร์ เป็น 13,000 ดอลลาร์ ซึ่งจะทำให้กำไรเงินได้โดยรวมของกิจการลดลงจาก 2,800 ดอลลาร์ เป็น 2,200 ดอลลาร์ ซึ่งก็จะทำให้กำไรสุทธิของกิจการโดยรวมเพิ่มขึ้นเท่ากับ 600 ดอลลาร์

2.2.2.2 การกำหนดราคาโอนเพื่อเพิ่มหรือลดสภาพคล่องทางการเงิน

การกำหนดราคาโอนเพื่อเพิ่มหรือลดสภาพคล่องทางการเงินของกิจการในเครือ อาจจะเกิดขึ้นจากการที่กิจการในเครือบางกิจการอาจจะประสบภาวะขาดสภาพคล่องทางการเงิน เช่นอาจจะ มีผลประกอบการขาดทุนอย่างต่อเนื่อง หรือมีการขยายการลงทุนค่อนข้างมาก และกิจการไม่มีความ ประสงค์ที่จะกู้เงินจากแหล่งเงินกู้ภายนอกเพราะจะทำให้มีภาระดอกเบี้ยจ่ายมาก หรือการให้กิจการ ในเครือในต่างประเทศที่มีอัตราดอกเบี้ยต่ำกว่าในประเทศไปกู้เงินมาอาจจะประหยัดดอกเบี้ยมากกว่า การกู้ยืมเงินเอง โดยเหตุนี้จึงทำให้มีการกู้ยืมเงินกันในระหว่างกิจการในเครือ หรือการเพิ่มหรือลด ราคาโอนสินค้าระหว่างกัน หรือมีการจัดเก็บค่าใช้จ่ายบางอย่างเพื่อให้มีมูลเหตุในการทำธุรกรรมทาง การเงิน เช่น ค่าธรรมเนียมต่างๆ เช่นการคิดค่าธรรมเนียมในการให้คำปรึกษาทางด้านเทคนิค การคิด ค่าธรรมเนียมในการทำวิจัยและพัฒนา รวมถึงการอบรมและพัฒนาบุคลากร ทั้งนี้ก็เพื่อบริหารจัดการ เงินทุนโดยรวมของกิจการให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด

2.2.2.3 การเก็บรักษาเงินไว้ในประเทศที่มีความมั่นคงและมีความเสี่ยงต่ำ

กิจการข้ามชาติเป็นกิจการที่มีเงินทุนมหาศาลและมีประวัติการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง เป็นร้อยๆ ปี กิจการส่วนใหญ่จึงมีความมั่งคั่ง มีเงินสะสมค่อนข้างมาก ในการเข้าไปลงทุนผลิตสินค้า เพื่อให้ได้ต้นทุนต่ำก็เข้าไปผลิตในประเทศที่ยังไม่พัฒนาหรือกำลังพัฒนา ซึ่งจะมีค่าแรงงานถูก แต่ ประเทศเหล่านั้นมักจะมีความไม่มั่นคงทางเศรษฐกิจ และการเมือง ซึ่งก็จะเป็นความเสี่ยงถ้าหาก ปลดปล่อยเงินทิ้งไว้ที่ประเทศเหล่านั้น แต่ถ้าหากจะนำเงินกลับเข้าไปไว้ที่บริษัทแม่ซึ่งอยู่ในประเทศที่ พัฒนาแล้ว ก็จะมีภาระภาษีเงินได้ค่อนข้างสูง ดังนั้นการนำเงินไปเก็บไว้ ณ ประเทศที่มีความมั่นคง ทางเศรษฐกิจ การเมือง และมีอัตราภาษีไม่สูงเกินไปจึงเป็นหนทางหนึ่งของกิจการข้ามชาติในการ เก็บรักษาเงิน เช่น การตั้งกิจการประเภท Holding Company ไว้ในประเทศที่มีความมั่นคงและภาษีไม่ สูงเกินไป อย่างเช่น ประเทศสิงคโปร์ ประเทศเนเธอร์แลนด์ เป็นต้น การกำหนดราคาโอนประเภทนี้ มักจะอยู่ในรูปแบบของการจ่ายเงินปันผล หรือการคิดค่าธรรมเนียมต่างๆ เช่นการคิดค่าธรรมเนียมใน การให้คำปรึกษาทางด้านเทคนิค การคิดค่าธรรมเนียมในการทำวิจัยและพัฒนา รวมถึงการอบรมและ พัฒนาบุคลากร

2.2.3 รูปแบบของการกำหนดราคาโอน

1. การกำหนดราคาโอนโดยใช้ราคาสินค้าหรือวัตถุดิบ ที่มีการซื้อขายระหว่างกิจการ ในเครือเดียวกัน โดยกำหนดให้มากกว่าหรือต่ำกว่าราคาที่ควรจะเป็นของสินค้าหรือวัตถุดิบนั้น การ กำหนดราคาประเภทนี้ จะทำได้ก็ต่อเมื่อกิจการในเครือเดียวกัน มีการผลิตหรือจำหน่ายสินค้าที่

ต่อเนื่องกัน เช่น กิจการการหนึ่งผลิตชิ้นส่วน อีกกิจการหนึ่งประกอบชิ้นส่วน หรือเป็นผู้จัดจำหน่าย เป็นต้น

วิธีการนี้ เป็นวิธีการที่ค่อนข้างนิยมในกิจการข้ามชาติที่มีสายการผลิตที่ต่อเนื่องกัน เช่น มีโรงงานผลิตวัตถุดิบอยู่ประเทศหนึ่ง มีโรงงานประกอบสินค้าอยู่อีกประเทศหนึ่ง และมีศูนย์การจัดจำหน่ายสินค้าอยู่อีกประเทศหนึ่ง และในทางปฏิบัติเป็นการยากที่จะตรวจสอบว่าราคาใดเป็นราคาที่เหมาะสมที่จะใช้กำหนดราคาโอนระหว่างกิจการในเครือได้ ถ้าหากโรงงานผลิตหรือโรงงานประกอบสินค้าไม่จำหน่ายสินค้าประเภทเดียวกัน คุณภาพเท่ากัน ให้กับกิจการอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกัน

2. การกำหนดราคาโอนโดยวิธีการเพิ่มค่าใช้จ่ายบางประเภท เช่น ค่าสิทธิ ค่าความช่วยเหลือทางด้านเทคนิคในการผลิต ค่าสัมปทาน ค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนา วิธีการนี้เหมาะสำหรับการโอนย้ายกำไรจากบริษัทลูก ไปเก็บไว้ที่บริษัทแม่ เนื่องจากค่าใช้จ่ายเหล่านี้มักจะอยู่ในรูปของการให้บริการซึ่งปกติบริษัทแม่จะเป็นผู้มีฐานะที่จะให้บริการเหล่านี้ได้ดีกว่าบริษัทลูก ทั้งนี้อาจมีวัตถุประสงค์เพื่อชดเชยผลขาดทุนของบริษัทแม่ ซึ่งปกติบริษัทแม่ส่วนใหญ่จะอยู่ในประเทศที่พัฒนาแล้วเช่น ญี่ปุ่น สหรัฐอเมริกา ซึ่งมีต้นทุนทางด้านทรัพยากรบุคคลสูง ผลประกอบการอาจจะขาดทุน ดังนั้นเพื่อชดเชยผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจึงเรียกเก็บเงินค่าสิทธิต่างๆ จากกิจการในเครือ ค่าใช้จ่ายเหล่านี้จึงมักมีรูปแบบในการเรียกเก็บเงินปีละครั้งหรือสองครั้ง เนื่องจากต้องรอพิจารณาผลการดำเนินงานของบริษัทแม่ก่อน อย่างไรก็ตามค่าใช้จ่ายเหล่านี้ไม่ได้ถือว่าเป็นสิ่งที่ผิด เพียงแต่เป็นการบริหารจัดการและจัดสรรผลประโยชน์ให้ใกล้เคียงกับความเป็นจริง หากกิจการสามารถอธิบายเหตุผลและมีหลักฐานเพียงพอที่แสดงต่อบุคคลภายนอกได้อย่างเหมาะสม ก็จะไม่มีปัญหาอะไร

3. การกำหนดราคาโอน โดยวิธีการกู้ยืมเงินระหว่างกิจการในเครือ ธุรกิจประเภทนี้มักเกิดจากกิจการในเครือที่ลงทุนใหม่หรือขยายการลงทุน โดยกลุ่มของกิจการมีเงินเหลือเพียงพอหรือมีความสามารถหาแหล่งเงินทุนที่ต้นทุนต่ำกว่ากิจการที่กำลังจะลงทุนจัดหาเอง จึงเกิดการให้กู้ยืมเงินระหว่างกิจการในเครือ โดยส่วนใหญ่การกำหนดราคาโดยจะเกี่ยวกับอัตราดอกเบี้ยและอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งค่อนข้างเป็นธรรมและเปรียบเทียบกับกิจการภายนอกอยู่แล้ว การดำเนินงานในลักษณะนี้จึงไม่ค่อยมีวัตถุประสงค์เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ แต่จะเป็นไปเพื่อการบริหารจัดการเงินทุนของกลุ่มกิจการในเครือมากกว่า

2.3 กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศกับการกำหนดราคาโอน¹⁰

2.3.1 ความหมายของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ

กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ ได้แก่ กฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมการโอนระหว่างประเทศ ซึ่งครอบคลุมสิ่งที่เป็นกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศทั้งหมด เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศมุ่งศึกษาเกี่ยวกับธุรกรรมการโอนระหว่างประเทศ ดังนั้นจึงต่างจากกฎหมายภาษีอากรโดยทั่วไปที่มุ่งศึกษาธุรกรรมการโอนภายในประเทศ และทำให้จำเป็นต้องมีการแบ่งแยกออกมาพิจารณาต่างหาก

มีบางท่านเห็นว่ากฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ คือ กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดกันแห่งกฎหมายภาษีอากรของประเทศต่างๆ ความเห็นนี้ไม่สอดคล้องกับสภาพการจัดเก็บภาษีอากรในขอบข่ายสากล เพราะกฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศไม่ได้ขัดแย้งกัน แต่แต่ละประเทศต่างจัดเก็บอย่างอิสระ จึงเท่ากับเป็นการบังคับใช้กฎหมายแบบซ้ำซ้อนกัน การโอนระหว่างประเทศเป็นเรื่องที่ข้ามหรือเกินอาณาเขตรัฐ เป็นการกระทำที่ข้ามหรือเกินขอบข่ายอำนาจเด็ดขาดของรัฐใดรัฐหนึ่ง จะว่ามีนัยเป็นการเข้าไปอยู่ในอาณาเขตของรัฐอื่นก็ได้ เพราะต้องสยบต่ออำนาจเด็ดขาดของประเทศอื่นอย่างแน่นอนอยู่แล้ว การโอนระหว่างประเทศรายหนึ่งที่ข้ามอาณาเขตรัฐย่อมตกอยู่ในบังคับของกฎหมายภาษีอากรของหลายประเทศในเวลาเดียวกัน จุดนี้เป็นลักษณะพิเศษของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ และทำให้เกิดปัญหาที่มีลักษณะเฉพาะ กรณีเช่นว่านี้ภาษีอากรของประเทศต่างๆ ที่เก็บจากการโอนระหว่างประเทศรายหนึ่งๆ ไม่ใช่ว่าเป็นภาษีอากรที่จัดกัน หากแต่เป็นภาษีอากรที่แยกเก็บต่างหากจากกันเป็นอิสระและเก็บแบบซ้ำซ้อนกัน

มีบางท่านเห็นว่ากฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ หมายถึงกฎเกณฑ์ชุดหนึ่งที่ทำหน้าที่ปรับแต่งอำนาจเก็บภาษีที่แข่งขันกันในเรื่องเกี่ยวกับการเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ ซึ่งเกิดมีสภาพการแข่งขันกันขึ้นของอำนาจเก็บภาษีอากร โดยนัยเดียวกัน ระบบเก็บภาษีอากรจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นวัตถุประสงค์ที่เก็บภาษีอากรโดยรัฐหลายรัฐ รวมทั้งศึกษาอำนาจเก็บภาษีอากรของรัฐหลายรัฐ อันเป็นอำนาจเด็ดขาดของรัฐแต่ละรัฐ นิยามเกี่ยวกับระบบภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการปรับแต่งการใช้อำนาจเก็บภาษีของรัฐหลายรัฐ เช่นนี้ค่อนข้างจะเป็นนิยามที่แคบเกินไป เพราะตามนิยามนี้ ถ้าหากว่าประเทศใดใช้อำนาจเก็บภาษีอากรโดยไม่ได้ทำสนธิสัญญาภาษีอากรกับประเทศอื่น ก็จะเท่ากับว่าไม่มีระบบยกเว้นหรือเครดิตภาษีอากรเพื่อขจัดภาษีอากรซ้อน ซึ่งเป็นการมองข้ามมาตรการแบบนี้มีข้อบกพร่องอีกบางประการคือทำให้ระบบภาษีอากรที่สำคัญถูกกันออกไปจากขอบข่ายคำนิยาม เช่น ระบบภาษีอากรเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนนั้น ไม่ได้เป็นระบบที่มีจุดหมายเพื่อปรับแต่งอำนาจเก็บภาษีอากรของแต่ละประเทศ แต่เป็นเรื่องของระบบใช้อำนาจเก็บภาษีอากร

¹⁰ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ (กรุงเทพฯ: โครงการตำราและวารสารนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), หน้าที่ 7-11.

ของแต่ละประเทศ ส่วนการปรับแต่งอำนาจเก็บภาษีอากรเป็นเรื่องที่ควรจะมีการเจรจาตกลงกันในสนธิสัญญาภาษีอากร ดังนั้นจากนิยามนี้ กระบวนการเจรจาตกลงกันเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนระหว่างประเทศจะอยู่ในขอบข่ายกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ แต่ระบบภาษีอากรเกี่ยวกับการตั้งราคาโอนที่ไม่ใช่เรื่องการปรับแต่งระหว่างกันในความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ จะกลายเป็นเรื่องอยู่นอกขอบข่ายของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ

คำนิยามแบบข้างต้นนี้น่าจะไม่สมบูรณ์ อย่างไรก็ตามก็ไมอาจปฏิเสธได้ว่าคำนิยามแบบนี้เป็นสิ่งมีประโยชน์อยู่ เพราะเป็นสิ่งที่เน้นจุดหมายสำคัญในกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ คือ การหลีกเลี่ยงการเก็บภาษีซ้อน หนึ่งที่ต้องระวังอย่างมากก็คือ คำว่า “การแข่งขันของอำนาจเก็บภาษี” นั้น หมายถึง การบังคับใช้กฎหมายภาษีซ้อนกัน

ความน่าสนใจด้านหนึ่งของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ คือ ในกรณีที่การโอนรายหนึ่งทำให้เกิดความสัมพันธ์กับกฎหมายภาษีอากรของรัฐต่างๆ ตั้งแต่ 2 รัฐขึ้นไป ย่อมก่อให้เกิดผลที่น่าสนใจขึ้น อันเกิดจากลูกเล่นภายในของกฎหมายภาษีอากร ด้วยเหตุนี้สิ่งที่เป็นระบบภาษีภายในประเทศแต่เดิมก็อาจจะกลายเป็นสิ่งที่น่าสนใจได้ในทางภาษีอากรระหว่างประเทศ

2.3.2 ธุรกิจการโอนระหว่างประเทศ

ธุรกิจการโอนระหว่างประเทศเป็นธุรกิจที่ข้ามอาณาเขตรัฐ ธุรกิจดังกล่าวอาจแบ่งย่อยๆ ได้เป็น

1. การค้า (การขายสินค้า) ระหว่างประเทศ
2. การเงินระหว่างประเทศ
3. การลงทุนระหว่างประเทศ
4. การโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศ
5. การให้บริการระหว่างประเทศ

การขายสินค้าในการค้าระหว่างประเทศ โดยทั่วไปกำไรจากการขายจะถูกเก็บภาษีโดยประเทศที่ส่งออกขาย ประเทศนำเข้าจะไม่เก็บภาษีดังกล่าว แต่ถ้าผู้ขายมีสาขาหรือสถานประกอบการถาวรในประเทศผู้ซื้อ ประเทศผู้นำเข้าอาจเก็บภาษีได้ตามปกติประเทศคู่กรณีจึงมักตั้งบริษัทย่อยขึ้นในประเทศนั้นแทน อีกนัยหนึ่ง พ่อค้าในประเทศผู้นำเข้าถ้าไปตั้งสาขาซื้อสินค้าขึ้นในประเทศผู้ส่งออก ก็จะไม่ถูกเก็บภาษีเช่นกัน ภาษีมูลค่าเพิ่มก็เก็บจากการนำเข้า ไม่เก็บจากการส่งออก

การเงินระหว่างประเทศเป็นเรื่อง โอนเงินทุนข้ามประเทศ จากผู้มีเงินทุนเหลือไปสู่ผู้ขาดแคลนเงินทุนในลักษณะการกู้ยืม โดยมีสถาบันการเงินเป็นตัวกลาง การกู้ยืมนี้ทำให้เงินตราเคลื่อนย้าย การโอนเงินทุนระหว่างประเทศทำให้กิจกรรมทางเศรษฐกิจเคลื่อนไหว มีชีวิตชีวา มีบทบาทส่งเสริมประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจของสังคมโดยรวม เงินตราเป็นสิ่งชำระหนี้ได้ จึงจำเป็น

มากต่อวิสาหกิจทุกแห่ง รูปแบบพื้นฐานของการโอนเงินระหว่างประเทศ คือ สัญญากู้ยืมและการออกพันธบัตร และการซื้อขายพันธบัตร ผลประโยชน์ตอบแทนก็คือ ดอกเบี้ย ประเทศแหล่งเงินได้คือประเทศลูกหนี้จะเก็บภาษีจากดอกเบี้ยโดยวิธีหัก ณ ที่จ่าย ส่วนประเทศเจ้าหนี้ หรือประเทศถิ่นที่อยู่ อาจมีการเก็บภาษีจากดอกเบี้ยดังกล่าวอีก การเก็บภาษี 2 ชั้นตอนดังกล่าว อาจปรับแต่งโดยการให้นำภาษีที่เสียในต่างประเทศมาเครดิต หรือยกเว้นภาษีให้แก่เงินได้จากแหล่งต่างประเทศ ส่วนดอกเบี้ยพันธบัตรมักจะได้รับการยกเว้นภาษีหัก ณ ที่จ่าย

การโอนเงินทุนมีรูปแบบหลากหลาย ก่อให้เกิดปัญหาใหม่ๆ ทางภาษี เช่น อัตราแลกเปลี่ยนและดอกเบี้ยแบบมีสิทธิเลือกใช้หรือไม่ใช้สิทธิก็ได้ สินค้าซื้อล่วงหน้าแบบมีสิทธิเลือกใช้หรือไม่ใช้สิทธิก็ได้ ทำให้มีปัญหาว່งต้องหักภาษีหรือไม่ โดยประเทศญี่ปุ่นเห็นว่าไม่ต้องหักภาษีแต่อย่างใด

การลงทุนระหว่างประเทศแบ่งเป็นลงทุนโดยตรงและแบบพอร์ตโฟลิโอ การลงทุนโดยตรง คือ การซื้อสังหาริมทรัพย์ การตั้งบริษัทย่อย การให้กู้ยืม ฯลฯ ซึ่งทำให้เป็นการลงทุนก่อตั้งความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจระยะยาว การลงทุนในอสังหาริมทรัพย์นั้น รัฐที่อสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ย่อมมีอำนาจเก็บภาษี การลงทุนโดยตรงโดยการตั้งบริษัทย่อยในต่างประเทศนั้น จะมีปัญหาการเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากเงินได้ของบริษัทย่อย และเงินปันผลที่จ่ายออกจากประเทศแหล่งเงินได้ ประเทศถิ่นที่อยู่มีปัญหาในการเก็บภาษีจากเงินปันผลว่าจะให้หักภาษีที่จ่ายในต่างประเทศโดยตรง หรือโดยอ้อมได้อย่างไรหรือไม่ กรณีกู้ยืมเงินมีปัญหาสำคัญประการเดียวว่าประเทศแหล่งเงินได้จะเก็บภาษีจากดอกเบี้ยที่จ่ายออกไปได้อย่างไรหรือไม่

การลงทุนแบบพอร์ตโฟลิโอ คือ การลงทุนในหุ้น พันธบัตร หน่วยลงทุนของทรัสต์ เพื่อลดความเสี่ยง โดยการกระจายการลงทุนในหลักทรัพย์หลายบริษัทหรือหลายประเภท ส่วนการลงทุนในหุ้นกู้้นั้นมักจะมีการยกเว้นภาษีหัก ณ ที่จ่ายเป็นส่วนใหญ่

ในส่วนของภาษีอากรทางอ้อม จะมีปัญหาเกี่ยวกับอากรแสตมป์ ภาษีการโอนตราสาร การโอนเทคโนโลยีระหว่างประเทศนั้น การให้ใช้เทคโนโลยีโดยเรียกค่าร้อยละมักจะถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย อนุสัญญาภาษีระหว่างประเทศญี่ปุ่นกับประเทศต่างๆ นั้น ให้มีการลดอัตราเหลือร้อยละ 10 แต่ในบรรดาประเทศยุโรป อเมริกานั้นมักจะมีการยกเว้นภาษีหัก ณ ที่จ่ายเป็นส่วนใหญ่ สำหรับการโอนเทคโนโลยีถือเป็นผลได้ส่วนทุน ส่วนใหญ่ประเทศแหล่งเงินได้มักยกเว้นการเก็บภาษี อนึ่ง การโอนเทคโนโลยีจะมีการโอนใบอนุญาตอย่างชัดเจน แต่การโอนความชำนาญรู้ มักเป็นที่สงสัยว่าโอนกันจริงหรือไม่อย่างไร นอกจากนั้น สัญญาร่วมกันพัฒนาโดยผู้ร่วมพัฒนาจ่ายค่าสิทธิ (Royalty) ให้นั้นมักมีปัญหาปลีกย่อยว่าจะอยู่ในขอบข่ายของการหักภาษี ณ ที่จ่ายหรือไม่

ธุรกรรมการให้บริการระหว่างประเทศนั้น มีเนื้อหาหลากหลายแตกต่างกัน จึงอาศัยหลักการที่แน่นอนอันใดอันหนึ่งไปจัดการได้ยากการให้บริการ โดยมีสถานประกอบการถาวรหรือไม่

อาจมีผลทำให้ต้องเสียภาษีหรือไม่ต้องเสียภาษีก็ได้ ธุรกิจขนส่งระหว่างประเทศมักมีกฎหมายภายในวางหลักการคำนวณภาษีเป็นพิเศษ

มีปัญหาโดยรวมของธุรกรรมการโอนระหว่างประเทศนั้น ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราระหว่างประเทศ ซึ่งมักมีผลกระทบต่อหลักการคำนวณภาษีอากร

นอกจากนั้น ภาษีอากรที่เก็บจากบุคคลธรรมดาที่เกี่ยวข้องด้วย เพราะการเคลื่อนย้ายของบุคคลมักก่อให้เกิดปัญหาว่าจะต้องเสียภาษีอากรหรือไม่ตามมาหลายประการ อนึ่ง ภาษีมรดกภาษียกให้ของบุคคลธรรมดา นั้น เจ้ามรดกหรือผู้ให้ และทายาท หรือผู้รับกรยกให้ ถ้าอยู่ในประเทศที่ต่างกันก็มักจะก่อให้เกิดปัญหาขึ้นเช่นกัน

2.4 ทบทวนวรรณกรรม

สุชาติ กรวิทยาติส และวราพร ดำรงค์ราชศักดิ์ (2546) ได้เขียนบทความพิเศษ เรื่อง การกำหนดราคาโอน สรุปใจความโดยสังเขปได้ดังนี้

1. Arm's Length Principle คือ การยอมรับราคาสินค้าหรือบริการสำหรับธุรกรรมที่กิจการกระทำกับคู่สัญญาที่มีความเป็นอิสระต่อกันเป็นราคาที่ถูกกำหนดขึ้นโดยกลไกของตลาดอย่างแท้จริง และให้นำราคาสินค้าหรือบริการดังกล่าว มาเป็นแนวในการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการสำหรับธุรกรรมที่กิจการกระทำต่อคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันโดยการเปรียบเทียบลักษณะ สภาพ และเงื่อนไขของธุรกรรมที่ทำระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันกับลักษณะ สภาพและเงื่อนไขของธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

2. Comparability Analysis เป็นการวิเคราะห์ปัจจัยที่มีผลต่อ คุณสมบัติของตัวเปรียบเทียบ คุณลักษณะของสินค้าหรือบริการ การวิเคราะห์หน้าที่งาน สิทธิประโยชน์และความเสี่ยงที่กิจการต้องรับภาระ เงื่อนไขของสัญญา สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ และกลยุทธ์ทางธุรกิจ ซึ่งปัจจัยต่างๆ เหล่านี้มีผลต่อระดับการยอมรับและความน่าเชื่อถือกรณีนำราคาสินค้า บริการ หรือความสามารถในการทำกำไรของกิจการที่มีความเป็นอิสระ มาเป็นตัวเปรียบเทียบกับราคาสินค้าหรือบริการ หรือความสามารถในการทำกำไรของกิจการ ธุรกรรมที่ไม่เป็นอิสระหรือกิจการหรือธุรกรรมที่ถูกควบคุม ถ้ากิจการหรือธุรกรรมที่นำมาเปรียบเทียบ มีคุณสมบัติต่างไปจากกิจการหรือธุรกรรมที่ถูกควบคุม อย่างมีนัยสำคัญ การนำราคาสินค้าหรือบริการหรือความสามารถในการทำกำไรของตัวเปรียบเทียบ มาเป็นแนวในการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการ สำหรับธุรกรรมที่กิจการกระทำต่อคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน ก็จะมีผลต่อความน่าเชื่อถือน้อยลง

3. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จะต้องจัดเตรียมข้อมูล เอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน จำนวน 10 รายการ ตามข้อ 4 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ไว้เพื่อแสดงต่อเจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากร

จรรย์พร คັນธสมบุญ และพีรพัฒน์ โปษยานนท์ (2545) ได้เขียนบทความ เรื่อง Comparable Uncontrolled Price (CUP) สรุปใจความโดยสังเขปได้ดังนี้

วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม หรือ Comparable Uncontrolled Price (CUP) เป็นหนึ่งในวิธีการที่องค์กรเพื่อการประสานงานและพัฒนาทางเศรษฐกิจ ได้เสนอให้ใช้เพื่อการตั้งหรือประเมินราคาโอนว่าเป็นไปตามหลักการการคิดต่ออย่างอิสระเช่นเดียวกับคำสั่งของกรมสรรพากร ที่ ป.113/2545

CUP นั้นเป็นวิธีการกำหนดหรือประเมินราคาโอนโดยทำการเปรียบเทียบ ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยที่เรียกเก็บระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน กรณีโอนทรัพย์สินให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีประเภทและชนิดเดียวกัน และอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน ถ้าหาก ลักษณะหรือเงื่อนไขของสินค้า บริการ และการกู้ยืมเงินมีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญจนส่งผลกระทบต่อราคา ก็จะทำให้ราคาของสินค้าบริการและดอกเบี้ย มีความแตกต่างตามไปด้วย ฉะนั้นราคาของสินค้า บริการและดอกเบี้ยนั้น ก็ไม่สามารถที่จะนำมาเปรียบเทียบกันได้

การใช้วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม ถือว่าเป็นวิธีที่ดีที่สุดเ็นทางทฤษฎี แต่ยากที่สุดในทางปฏิบัติ