

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1. เหตุจูงใจในการทำวิทยานิพนธ์

เนื่องจากปัจจุบัน บริษัทข้ามชาติ (Multinational Enterprises: MNEs)<sup>1</sup> เจริญเติบโตและขยายตัวอย่างรวดเร็ว การดำเนินการของบริษัทข้ามชาติก่อให้เกิดธุรกรรมระหว่างประเทศขึ้น ซึ่งมีผลต่อการภาษีอากรทั้งภายในประเทศและระหว่างประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งธุรกรรมที่มีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) องค์การเพื่อความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ (The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)) จึงกำหนดหลักการหาราคาตลาด (Arm's Length Principle<sup>2</sup>) ไว้อย่างชัดเจน ซึ่ง

---

<sup>1</sup>“บริษัทข้ามชาติ” คือ บริษัทหรือกลุ่มของบริษัทข้ามชาติที่ทำธุรกิจในสองประเทศหรือมากกว่านั้น โครงสร้างของบริษัทข้ามชาติอาจประกอบด้วยบริษัทที่ตั้งขึ้นในประเทศหนึ่งเพื่อการขาย การผลิตหรือมีโครงการร่วม และอีกบริษัทหนึ่งหรือหลายบริษัทที่ตั้งขึ้นในประเทศอื่นซึ่งมีความเกี่ยวข้องกันโดยการถือหุ้นในแต่ละบริษัท

“Multinational enterprises”: MNE (Multinational corporation (MNC): Company or group of companies with business establishment in two or more countries. A multinational structure may consist of a company established in one country with sales outlets, production facilities, joint-venture projects, etc., in other countries, or a number of companies in various countries which are connected by shareholdings in each other.

<sup>2</sup>“หลักการหาราคาตลาด” เป็นหลักการสำคัญที่นำไปใช้ในเรื่องของการกำหนดราคาโอน โดย OECD ให้คำนิยามหลักการหาราคาตลาด หมายถึง “มาตรฐานสากลซึ่งกลุ่มประเทศสมาชิก OECD ตกลงใช้เพื่อกำหนดราคาโอนโดยมีวัตถุประสงค์ทางภาษี” หลักการนี้กำหนดให้คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันต้องรวมคำนวณราคา, ค่าสิทธิ, ค่าธรรมเนียมอื่นๆในธุรกรรมที่ถูกควบคุม เหมือนกับที่รวมคำนวณโดยคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันในธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม ซึ่งธุรกรรมที่นำมาเปรียบเทียบต้องอยู่ภายใต้สถานการณ์ที่เปรียบเทียบกันได้

“Arm's Length Principle”: The central principle applied in the context of transfer pricing. The OECD refers to it as the “international standard that OECD Member

ประเทศสมาชิกและประเทศนอกกลุ่มสมาชิกองค์การเพื่อความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจได้นำหลักการดังกล่าวมาใช้อย่างแพร่หลาย ซึ่งการคำนวณราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาดนี้มีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องนำหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ (Comparability Principle) มาประกอบการพิจารณาเพื่อให้การประเมินภาษีมีความถูกต้องและเป็นธรรมเหมาะสมกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน อีกทั้งประเทศสหรัฐอเมริกาได้ออกหลักเกณฑ์ทั่วไปและแนวทางปฏิบัติ (General Principles and Guidelines) เกี่ยวกับการคำนวณราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาดโดยคำนึงถึงหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ ซึ่งหลักการดังกล่าวมีความแตกต่างจากแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ

นอกจากนี้ประเทศไทยมีปัญหาเกิดขึ้นในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินธุรกรรมที่มีการกำหนดราคาโอน เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนอย่างชัดเจนเพียงพอ มีเพียงบทบัญญัติที่กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่กฎหมายบัญญัติไว้เท่านั้น ประกอบกับคำสั่ง ป.113/2545 เรื่อง “การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด” ไม่มีสถานะเป็นกฎหมายเป็นเพียงแนวทางปฏิบัติสำหรับเจ้าพนักงานภาษีในการตรวจสอบและประเมินภาษี อีกทั้งเมื่อเกิดปัญหาการกำหนดราคาโอนที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เจ้าพนักงานภาษีไม่สามารถนำคำสั่ง ป.113/2545 มาปรับใช้กับปัญหาที่เกิดขึ้นได้ทุกกรณี เนื่องจากมีข้อจำกัดในการใช้ คือ สามารถใช้เฉพาะกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น และไม่สามารถนำมาใช้กับกรณีบุคคลธรรมดาที่มีการกำหนดราคาโอนได้ กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ไม่สามารถนำคำสั่ง ป.113/2545 มาใช้กับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั่นเอง

อีกทั้งเมื่อมีการใช้วิธีคำนวณหาราคาตลาดตามคำสั่ง ป.113/2545 เจ้าพนักงานภาษีไม่ได้นำหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ เช่น ลักษณะของทรัพย์สินหรือบริการ, การ

---

countries have agreed should be used for determining transfer prices for tax purposes". The principle requires associates enterprises to charge the same price, royalties and other fees in relation to a controlled transaction that would be charged by independent parties in an uncontrolled transaction in otherwise comparable circumstances. (OECD Model Article 9, OECD Transfer Pricing Guidelines).

วิเคราะห์หน้าที่งานต่างๆ, รูปแบบและเงื่อนไขของสัญญา ความเสี่ยงต่างๆ, เงื่อนไขทางเศรษฐกิจ เป็นต้น มาพิจารณาประกอบ เป็นผลให้การหาราคาตลาดไม่ถูกต้องและไม่เหมาะสมกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน ในบางกรณีอาจเกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี เนื่องจากธุรกรรมที่นำมาเปรียบเทียบเพื่อตรวจสอบหาราคาตลาดนั้นมีลักษณะแตกต่างจากธุรกรรมที่ถูกเปรียบเทียบ ความแตกต่างนั้นส่งผลต่อราคาหรือกำไร ดังนั้นหากประเทศไทยไม่มีบทบัญญัติที่ชัดเจนแน่นอนเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน และหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ที่ใช้พิจารณาประกอบวิธีคำนวณหาราคาตลาด จะมีผลทำให้บริษัทข้ามชาติที่ต้องการเข้ามาลงทุนหรือขยายกิจการในประเทศไทยเกิดความไม่มั่นใจ เพราะไม่สามารถคำนวณหาภาวะภาษีที่แท้จริงแน่นอนสำหรับการประกอบกิจการในประเทศไทยได้ อีกทั้งก่อให้เกิดภาระแก่ทั้งเจ้าพนักงานภาษีและผู้เสียภาษีในการหาข้อมูลที่สามารถเปรียบเทียบได้เพื่อพิสูจน์ในการประเมินภาษี

## 2. วัตถุประสงค์ในการศึกษา

วิทยานิพนธ์นี้ จัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ในการศึกษาหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้มาใช้ในการกำหนดราคาโอน (Comparability Principles in Transfer Pricing) เพื่อประเมินภาษีเงินได้ ตามแนวทางขององค์การเพื่อความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ และตามหลักเกณฑ์ทั่วไปและแนวทางปฏิบัติของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยทำการศึกษาวิเคราะห์แบ่งออกเป็นสองส่วน ส่วนแรก คือ การวิเคราะห์ปัจจัยที่แสดงถึงความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ตามแนวทางของ OECD และของประเทศสหรัฐอเมริกา ส่วนที่สอง คือ การวิเคราะห์ความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ภายใต้วิธีการคำนวณหาราคาตลาดเพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรเรื่องวิธีการคำนวณหาราคาตลาด ประกอบกับหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ เป็นผลให้เจ้าพนักงานภาษีสามารถประเมินธุรกรรมที่มีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาดได้อย่างถูกต้องเหมาะสม และเกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี โดยวัตถุประสงค์ในการศึกษาวิทยานิพนธ์ สรุปได้ดังนี้

1. ศึกษาหลักเกณฑ์และแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับวิธีคำนวณหาราคาตลาดตามแนวทางของ OECD
2. ศึกษาวิเคราะห์หลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ (Comparability Principle) ตามแนวทางของ OECD และหลักเกณฑ์ทั่วไปและแนวทางปฏิบัติ (General Principles and Guidelines) ของประเทศสหรัฐอเมริกา

3. ศึกษาการนำหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้มาใช้ในการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาดตามกฎหมายไทย รวมถึงวิเคราะห์ความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ภายใต้วิธีคำนวณหาราคาตลาด

4. รวมทั้งศึกษาการปรับปรุงเพื่อเพิ่มความสามารถในการเปรียบเทียบ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือประกอบวิธีคำนวณหาราคาตลาด

### 3. ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์นี้จะศึกษาหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ใน การกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาดตามแนวทางของ OECD และหลักเกณฑ์ทั่วไปและแนวทางปฏิบัติของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยวิเคราะห์หลักการดังกล่าวภายใต้วิธีการคำนวณหาราคาตลาด รวมถึงการปรับปรุงเพื่อเพิ่มความสามารถในการเปรียบเทียบเพื่อให้ได้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือประกอบวิธีคำนวณหาราคาตลาด

### 4. วิธีการศึกษา

ศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากเอกสาร โดยกรณีประเทศไทยศึกษาค้นคว้าจากประมวลรัษฎากร อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศต่างๆ เอกสารตำราทางวิชาการและบทความต่างๆ แนวตอบข้อหารือของกรมสรรพากร คำสั่งกรมสรรพากร แนวคำพิพากษาศาลฎีกา ส่วนกรณีของต่างประเทศ ศึกษาค้นคว้าจากประมวลรัษฎากรของประเทศต่างๆ ตำราและบทความภาษาต่างประเทศ โดยศึกษาหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ตามแนวทางของ OECD และของประเทศสหรัฐอเมริกา และทำการอนุมานหลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้มาใช้ในการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาดตามกฎหมายไทย วิเคราะห์หลักความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ภายใต้วิธีการคำนวณหาราคาตลาด รวมถึงเสนอแนะแนวทางแก้ไขปรับปรุงเพื่อเพิ่มความสามารถในการเปรียบเทียบอันจะทำให้ได้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือประกอบวิธีคำนวณหาราคาตลาด

## 5. ความหมายของคำที่ใช้ในวิทยานิพนธ์

ถ้อยคำที่ใช้ในวิทยานิพนธ์ดังต่อไปนี้ เว้นแต่ที่ระบุไว้ว่ามีความหมายอย่างอื่น โดยเฉพาะแล้ว มีความหมายดังต่อไปนี้

อนุสัญญาภาษีซ้อน หมายถึง อนุสัญญาว่าด้วยการจัดเก็บภาษีเงินได้ซ้ำซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศคู่สัญญา

OECD หมายถึง องค์การเพื่อความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ (The Organization for Economic Co-operation and Development)

อนึ่ง หากวิทยานิพนธ์ระบุเลขมาตราไว้โดยมิได้ระบุชื่อกฎหมายกำกับไว้โดยเฉพาะแล้ว ให้หมายถึงเลขมาตราตามประมวลรัษฎากร