



รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์

ภาระภาษีเงินได้ของรูปแบบองค์กรทางธุรกิจแบบต่าง ๆ  
ที่จัดตั้งโดยนักลงทุนไทยในประเทศสหภาพเมียนมาร์  
: ศึกษาเฉพาะกรณีรายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษี

**Income Tax Burden on Business Organization Forms  
Set Up by Thai Investors in the Union of Myanmar  
: Studying in the Scope of Post-Taxed Return**

โดย

สมารัฐ มหาปิยศิลป์

ภัสวรรณ อุษุพงศ์อมร

งานวิจัยนี้ได้รับเงินอุดหนุนการวิจัยจากมหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง  
ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2556

## กิตติกรรมประกาศ

งานวิจัยนี้คงไม่สำเร็จลุล่วง หากปราศจากความช่วยเหลือและสนับสนุนจากหน่วยงานและบุคคลจำนวนมาก ผู้วิจัยขอแสดงความขอบคุณอย่างสุดซึ้งไว้ ณ ที่นี้

ขอขอบพระคุณมหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวงที่ให้โอกาสและสนับสนุนในการสร้างสรรค์งานวิจัยชิ้นนี้

ขอขอบพระคุณท่านอาจารย์ประกาศ คงเอียด อาจารย์ที่ปรึกษาหลักของงานวิจัยฉบับนี้ และท่านอาจารย์ ดร.วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ ที่ได้ให้คำแนะนำและการสนับสนุนในการทำงานวิจัยฉบับนี้จนลุล่วง รวมถึงขอขอบพระคุณท่านอาจารย์ ดร.พนิต ธีรภาพวงค์ ที่ได้แนวคิดเรื่องรายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาระภาษีเงินได้ทั้งหมด(Post-Taxed Return)

ขอขอบพระคุณผู้ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่องานวิจัยดังมีรายชื่อต่อไปนี้ คุณสรศักดิ์ กิรติโชคชัยกุล และคุณทรงวุฒิ ประสานธนาธร แห่ง Myanmar CBM Services Co.,Ltd. คุณ Abigail แห่งบริษัท ปูนซีเมนต์ไทย จำกัด(มหาชน) คุณธนพล จันทรพิทักษ์กุล เจ้าของกิจการในประเทศสหภาพเมียนมาร์ คุณ Hnin Ou May และคุณ Patima Hunpisam แห่ง Quick Hotel Amenity Supply Co.,Ltd. คุณ Cho Cho Aung Tin แห่ง Myanmar Vigour Group คุณ U Win Thin และคุณ Daw Yin Yin Hla รวมถึงพนักงานของ Win Consulting Limited

ขอขอบพระคุณผู้ที่มีส่วนในการแนะนำและช่วยเหลือประสานให้ได้รับข้อมูลจากผู้ให้ข้อมูล ได้แก่ คุณมุกิตา เลิศลักษณ์พร แห่งสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ดร.จินต์จุฑา อีสริยภัทร์ แห่งมหาวิทยาลัยหอการค้าไทย คุณนิธิวัฒน์ ธีรนนทกุล แห่ง Quick Hotel Amenity Supply Co.,Ltd. คุณโอภาส รัชกุลชน แห่งบริษัท ปูนซีเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) คุณ U Tin U และคุณ Hnin Ei Ei Aung แห่ง U Tin Yu & Associates คุณชลธิดา มหาปิยศิลป์ และคุณนิติรักษ์ ดาวลอย

สุดท้ายนี้ ผู้วิจัยขอขอบพระคุณเป็นอย่างสูงอีกครั้งต่อทุกท่านทั้งที่ไม่ประสงค์จะให้อ้างอิงถึงและที่ไม่ได้กล่าวนาม ที่มีส่วนทำให้งานนี้สำเร็จลุล่วงด้วยดี

สมารัฐ มหาปิยศิลป์  
(หัวหน้าโครงการวิจัย)

มิถุนายน 2558

## บทสรุปผู้บริหาร

### ความเป็นมาและความสำคัญของการวิจัย

การเปิดประเทศของประเทศสหภาพเมียนมาร์ เป็นปัจจัยดึงดูดให้นักลงทุนจากประเทศไทยมีความต้องการที่จะเข้าไปลงทุนในประเทศสหภาพเมียนมาร์ อย่างไรก็ดี การที่นักลงทุนจะเข้าไปลงทุนในประเทศที่เพิ่งเปิดประเทศใหม่อย่างประเทศสหภาพเมียนมาร์ มีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาและพิจารณาถึงปัจจัยต่าง ๆ เช่นสภาพแวดล้อมทางธุรกิจรวมถึง กฎหมาย ระเบียบ กฎเกณฑ์ ที่เกี่ยวข้อง

การเลือกรูปแบบองค์กรธุรกิจ เช่น บริษัท ห้างหุ้นส่วน สาขา ที่จะลงทุนในประเทศสหภาพเมียนมาร์เป็นปัจจัยสำคัญที่ต้องพิจารณา ซึ่งปัจจัยเรื่องภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลที่รูปแบบองค์กรแต่ละรูปแบบจะต้องรับภาระ รวมไปถึงภาระภาษีทั้งหมดเมื่อนำรายได้กลับประเทศไทยหรือรายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษีทั้งหมด เป็นปัจจัยที่สำคัญเป็นอย่างยิ่งในการพิจารณาเลือกรูปแบบองค์กรดังกล่าว ประกอบกับกฎหมาย ระเบียบ กฎเกณฑ์ ในประเทศสหภาพเมียนมาร์ ที่เกี่ยวข้องกับภาระภาษีเงินได้มีจำนวนมากและมีการแปลเป็นภาษาอังกฤษเพียงบางฉบับ ดังนั้น การศึกษาในเรื่องดังกล่าว โดยค้นคว้าจากกฎหมายและเอกสาร รวมไปถึงการสัมภาษณ์ผู้มีความรู้ที่เกี่ยวข้อง จึงมีความสำคัญเพื่อเป็นประโยชน์ต่อนักลงทุนไทยรวมถึงหน่วยงานของรัฐในการส่งเสริมการลงทุน

### วัตถุประสงค์

1. เพื่อศึกษาถึงภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลของรูปแบบองค์กรธุรกิจแต่ละประเภทตามกรอบกฎหมายภาษีเงินได้ในประเทศสหภาพเมียนมาร์
2. เพื่อศึกษาถึงรายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งในประเทศสหภาพเมียนมาร์และประเทศไทย

### ขอบเขตการวิจัย

ศึกษารวมรวมเฉพาะ กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ กฎเกณฑ์ว่าด้วยภาระภาษีเงินได้ นิติบุคคลที่มีต่อองค์กรธุรกิจรูปแบบต่าง ๆ ที่นักลงทุนไทยสามารถจัดตั้งได้ตามกรอบกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศสหภาพเมียนมาร์ และศึกษารวมรวมเฉพาะ กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ กฎเกณฑ์ว่าด้วยภาระภาษีเงินได้ในประเทศไทย และอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-เมียนมาร์ ที่มีผลต่อการทราบถึงรายรับที่แท้จริงเมื่อนำเงินปันผล หรือกำไรออกจากประเทศสหภาพเมียนมาร์ หลังจากหักภาษีเงินได้ทั้งในประเทศไทยและในประเทศสหภาพเมียนมาร์ ทั้งนี้จะศึกษาเฉพาะธุรกิจทั่วไปไม่รวมถึงธุรกิจที่มีหลักเกณฑ์เงื่อนไขทางภาษีอากรเป็นการเฉพาะเช่น ธุรกิจธนาคาร ธุรกิจประกันภัย เป็นต้น

## ระเบียบวิธีวิจัย

1. การวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยข้อมูลที่นำมาใช้ในการศึกษาวิจัยได้จากกฎหมายและกฎระเบียบของประเทศสหภาพเมียนมาร์ที่เกี่ยวข้องฉบับต่าง ๆ กฎหมายของประเทศไทยที่เกี่ยวข้องเช่น ประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร อนุสัญญาระหว่างประเทศ ตำราเอกสาร บทความทางวิชาการ รายงานการวิจัยที่เกี่ยวข้อง บทความและข้อมูลต่าง ๆ

2. การสัมภาษณ์เชิงลึก (In-Depth Interview) โดยสัมภาษณ์จากผู้ที่มีความเชี่ยวชาญและมีความรู้ที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้มีความเข้าใจเพิ่มเติมในประเด็นที่ศึกษา

## ผลการศึกษา

จากการศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องในประเทศสหภาพเมียนมาร์ รวมไปถึงการพิจารณาสภาพแวดล้อมในการดำเนินธุรกิจพบว่า นักลงทุนไทยสามารถเลือกรูปแบบองค์กรในการดำเนินกิจการในประเทศสหภาพเมียนมาร์ได้หลากหลายซึ่งแต่ละรูปแบบมีภาระภาษีเงินได้ที่แตกต่างกันไป

หากพิจารณาเฉพาะการจัดตั้งนิติบุคคลในประเทศสหภาพเมียนมาร์ซึ่งจะมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศสหภาพเมียนมาร์ โดยไม่พิจารณาในรายละเอียดของกฎหมายอื่น ๆ นักลงทุนไทยสามารถเลือกจัดตั้งองค์กรที่เป็นทางการรวมทั้งเลือกรับการส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาลสหภาพเมียนมาร์ ซึ่งสามารถจำแนกรูปแบบได้เป็น 4 รูปแบบหลัก ๆ คือ จัดตั้งบริษัทในประเทศสหภาพเมียนมาร์โดยมีบริษัทไทยเป็นผู้ถือหุ้น จัดตั้งสำนักงานสาขาของบริษัทไทยในประเทศสหภาพเมียนมาร์ จัดตั้งบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในประเทศสหภาพเมียนมาร์โดยมีบริษัทไทยเป็นผู้ถือหุ้น จัดตั้งสำนักงานสาขาของบริษัทไทยโดยได้รับการส่งเสริมการลงทุนในประเทศสหภาพเมียนมาร์ ซึ่งแต่ละรูปแบบจะมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยรวมหรือรายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษีแตกต่างกัน

- เงินปันผลจากบริษัทในประเทศสหภาพเมียนมาร์ที่จ่ายให้แก่บริษัทไทยที่เป็นผู้ถือหุ้น มีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งในประเทศไทยและประเทศสหภาพเมียนมาร์ร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ เนื่องจากเงินปันผลที่จ่ายเป็นตัวแทนที่เหลือจากเงินกำไรสุทธิหักด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศสหภาพเมียนมาร์ในอัตราร้อยละ 25 แต่สามารถได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยโดยการใช้สิทธิประโยชน์จากราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร(ฉบับที่ 10 ) มาตรา 5 วิสติ ซึ่งยกเว้นภาษีจากเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นที่เป็นบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทย ซึ่งถือหุ้นในบริษัทที่จัดตั้งขึ้นในต่างประเทศผู้จ่ายเงินปันผลเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงได้ โดยถือหุ้นไว้เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่า 6 เดือนนับแต่วันที่ถือหุ้นนั้นมาจนถึง

วันที่ได้รับเงินปันผล เงินปันผลดังกล่าวจึงมีภาวะภาษีเฉพาะในประเทศสหภาพเมียนมาร์แต่ไม่มีภาวะภาษีในประเทศไทย

- เงินจำหน่ายกำไรจากสำนักงานสาขาของบริษัทไทยกลับมายังประเทศไทย มีภาวะภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งในประเทศไทยและประเทศสหภาพเมียนมาร์ร้อยละ 35 ของกำไรสุทธิ เนื่องจากเงินจำหน่ายกำไรเป็นตัวเงินที่เหลือจากเงินกำไรสุทธิของสำนักงานสาขาหักด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศสหภาพเมียนมาร์ในอัตราร้อยละ 35 แต่ได้รับสิทธิในการนำภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จ่ายในประเทศสหภาพเมียนมาร์มาใช้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย เงินจำหน่ายกำไรดังกล่าวจึงมีภาวะภาษีเฉพาะในประเทศสหภาพเมียนมาร์แต่ไม่มีภาวะภาษีในประเทศไทย

- เงินปันผลที่จ่ายจากบริษัทในประเทศสหภาพเมียนมาร์ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนให้แก่บริษัทไทยที่เป็นผู้ถือหุ้น ถึงแม้จะไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์การขจัดภาษีซ้อน ข้อ 24 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหภาพเมียนมาร์ ซึ่งให้สิทธิประโยชน์ในการใช้เครดิตภาษีเชิงสมมติ (Tax Sparing Credit) เฉพาะในเครดิตภาษีแบบธรรมดา (Ordinary Tax) ไม่รวมไปถึงเครดิตภาษีแบบ Underlying Tax แต่ก็จะมีภาวะภาษีเงินได้นิติบุคคลเลยทั้งในประเทศไทยและประเทศสหภาพเมียนมาร์ เพราะได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในประเทศสหภาพเมียนมาร์และที่ประเทศสหภาพเมียนมาร์ไม่มีการจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากเงินปันผล อีกทั้งสามารถใช้สิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีในประเทศไทยจากพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) มาตรา 5 วิสดี

- เงินจำหน่ายกำไรกลับมายังประเทศไทยจากสำนักงานสาขาของบริษัทไทยที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในประเทศสหภาพเมียนมาร์ ไม่มีภาวะภาษีเงินได้นิติบุคคลเลยทั้งในประเทศไทยและประเทศสหภาพเมียนมาร์ จากการได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในประเทศสหภาพเมียนมาร์ และสิทธิประโยชน์ในการใช้เครดิตภาษีเชิงสมมติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหภาพเมียนมาร์ ข้อ 24 การขจัดภาษีซ้อน

## บทคัดย่อ

การเปิดประเทศของประเทศสหภาพเมียนมาร์ที่มีทรัพยากรธรรมชาติอันอุดมสมบูรณ์แต่ได้ปิดตัวเองจากประชาคมโลกมาเป็นระยะเวลายาวนานภายใต้การปกครองของระบอบเผด็จการทหาร เป็นปัจจัยดึงดูดให้นักลงทุนต่างชาติรวมไปถึงนักลงทุนจากประเทศไทยจำนวนมากมีความต้องการที่จะเข้าไปลงทุนในประเทศสหภาพเมียนมาร์ อย่างไรก็ตาม นักลงทุนมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ รวมไปถึง กฎหมาย ระเบียบ กฎเกณฑ์ ที่เกี่ยวข้องกับการที่จะเข้าไปลงทุนเช่น กฎหมายบริษัท กฎหมายภาษีเงินได้ กฎหมายส่งเสริมการลงทุน และกฎหมายที่กำกับหรือเกี่ยวข้องกับกิจการที่จะเข้าไปลงทุนโดยตรง เป็นต้น

การเลือกรูปแบบองค์กรทางธุรกิจเป็นปัจจัยที่สำคัญประการต้น ๆ ที่จะต้องพิจารณาในการเข้าไปลงทุนทำกิจการในประเทศสหภาพเมียนมาร์ ซึ่งรูปแบบองค์กรในการทำธุรกิจแต่ละรูปแบบมีภาระภาษีอากรโดยเฉพาะภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลที่แตกต่างกัน ทั้งภาระภาษีในประเทศสหภาพเมียนมาร์เอง รวมไปถึงมีภาระภาษีทั้งหมดเมื่อนำรายได้กลับประเทศไทยหรือรายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษีที่แตกต่างกันซึ่งต้องพิจารณาทั้งกฎหมายภาษีในประเทศสหภาพเมียนมาร์ กฎหมายภาษีในประเทศไทย รวมไปถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหภาพเมียนมาร์

จากการพิจารณากฎหมายที่เกี่ยวข้องในประเทศสหภาพเมียนมาร์รวมถึงการพิจารณาสภาพแวดล้อมในการดำเนินธุรกิจ นักลงทุนไทยสามารถเลือกรูปแบบองค์กรในการดำเนินกิจการในประเทศสหภาพเมียนมาร์ได้หลากหลายซึ่งแต่ละรูปแบบมีภาระภาษีเงินได้ที่แตกต่างกันไปเช่น จัดตั้งกิจการโดยใช้ตัวแทนชาวเมียนมาร์เป็นเจ้าของ จัดตั้งบริษัทโดยใช้ตัวแทนชาวเมียนมาร์เป็นผู้ถือหุ้นทั้งหมด จัดตั้งบริษัทโดยมีบริษัทไทยเป็นผู้ถือหุ้น จัดตั้งบริษัทโดยขอรับการส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาลสหภาพเมียนมาร์ และจัดตั้งสำนักงานสาขาโดยขอรับการส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาลสหภาพเมียนมาร์ เป็นต้น

หากพิจารณาเฉพาะการจัดตั้งนิติบุคคลในประเทศสหภาพเมียนมาร์ซึ่งจะมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศสหภาพเมียนมาร์ โดยไม่พิจารณาในรายละเอียดของกฎหมายอื่นๆ เช่น กิจการส่วนใหญ่จะไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุนหากดำเนินกิจการในรูปแบบสำนักงานสาขา เป็นต้น นักลงทุนไทยสามารถเลือกจัดตั้งองค์กรที่เป็นทางการรวมทั้งเลือกรับการส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาลสหภาพเมียนมาร์ ซึ่งสามารถจำแนกรูปแบบได้เป็น 4 รูปแบบหลักๆ คือ จัดตั้งบริษัทในประเทศสหภาพเมียนมาร์โดยมีบริษัทไทยเป็นผู้ถือหุ้น จัดตั้งสำนักงานสาขาของบริษัทไทยในประเทศสหภาพเมียนมาร์ จัดตั้งบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในประเทศสหภาพเมียนมาร์โดยมีบริษัทไทยเป็นผู้ถือหุ้น จัดตั้งสำนักงานสาขาของบริษัทไทยโดยได้รับการส่งเสริมการลงทุนในประเทศสหภาพเมียนมาร์ ซึ่งแต่ละรูปแบบจะมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยรวมหรือรายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษีแตกต่างกัน

- เงินปันผลจากบริษัทในประเทศสหภาพเมียนมาร์ที่จ่ายให้แก่บริษัทไทยที่เป็นผู้ถือหุ้น มีภาวะภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งในประเทศไทยและประเทศสหภาพเมียนมาร์ร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ เนื่องจากเงินปันผลที่จ่ายเป็นตัวเงินที่เหลือจากเงินกำไรสุทธิหักด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศสหภาพเมียนมาร์ในอัตราร้อยละ 25 แต่สามารถได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยโดยการใช้อัตราประโยชน์จากพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) มาตรา 5 วิสติ ซึ่งยกเว้นภาษีจากเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นที่เป็นบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทย ซึ่งถือหุ้นในบริษัทที่จัดตั้งขึ้นในต่างประเทศผู้จ่ายเงินปันผลเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงได้ โดยถือหุ้นไว้เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่า 6 เดือนนับแต่วันที่ได้หุ้นนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล เงินปันผลดังกล่าวจึงมีภาวะภาษีเฉพาะในประเทศสหภาพเมียนมาร์แต่ไม่มีภาวะภาษีในประเทศไทย

- เงินจำหน่ายกำไรจากสำนักงานสาขาของบริษัทไทยกลับมายังประเทศไทย มีภาวะภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งในประเทศไทยและประเทศสหภาพเมียนมาร์ร้อยละ 35 ของกำไรสุทธิ เนื่องจากเงินจำหน่ายกำไรเป็นตัวเงินที่เหลือจากเงินกำไรสุทธิของสำนักงานสาขาหักด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศสหภาพเมียนมาร์ในอัตราร้อยละ 35 แต่ได้รับสิทธิในการนำภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จ่ายในประเทศสหภาพเมียนมาร์มาใช้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย เงินจำหน่ายกำไรดังกล่าวจึงมีภาวะภาษีเฉพาะในประเทศสหภาพเมียนมาร์แต่ไม่มีภาวะภาษีในประเทศไทย

- เงินปันผลที่จ่ายจากบริษัทในประเทศสหภาพเมียนมาร์ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนให้แก่บริษัทไทยที่เป็นผู้ถือหุ้น ถึงแม้จะไม่สามารถใช้อัตราประโยชน์การขจัดภาษีซ้อน ข้อ 24 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหภาพเมียนมาร์ ซึ่งให้สิทธิประโยชน์ในการใช้เครดิตภาษีเชิงสมมติ (Tax Sparing Credit) เฉพาะในเครดิตภาษีแบบธรรมดา (Ordinary Tax) ไม่รวมไปถึงเครดิตภาษีแบบ Underlying Tax แต่ก็จะมีภาวะภาษีเงินได้นิติบุคคลเลยทั้งในประเทศไทยและประเทศสหภาพเมียนมาร์ เพราะได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในประเทศสหภาพเมียนมาร์และที่ประเทศสหภาพเมียนมาร์ไม่มีการจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากเงินปันผล อีกทั้งสามารถใช้สิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีในประเทศไทยจากพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) มาตรา 5 วิสติ

- เงินจำหน่ายกำไรกลับมายังประเทศไทยจากสำนักงานสาขาของบริษัทไทยที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในประเทศสหภาพเมียนมาร์ ไม่มีภาวะภาษีเงินได้นิติบุคคลเลยทั้งในประเทศไทยและประเทศสหภาพเมียนมาร์ จากการได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในประเทศสหภาพเมียนมาร์ และสิทธิประโยชน์ในการใช้เครดิตภาษีเชิงสมมติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหภาพเมียนมาร์ ข้อ 24 การขจัดภาษีซ้อน

## Abstract

The opening of the Republic of Myanmar, the country with abundant resources, attracts investors all around the world including investors from Thailand. To invest in this reopening country, investors need to understand the business environment and to study laws and regulations concerning general and specific businesses. The laws and regulations, for example, include company laws, tax laws, investment promotion laws and specific type of business laws.

To select business forms is the major need for the investment planning. Each business form is different in tax burden. The corporate income tax burden consists of both tax in Myanmar and Thailand, when investors repatriate funds. This total tax burden can be conversely measured by "Post-Taxed Return". To find total tax burden or Post-Taxed Return, Myanmar and Thailand tax laws, including the agreement on double taxation between Thailand and Myanmar, all must be in consideration.

Considering Myanmar laws and business environment, Thai investors select various business forms for investing in Myanmar such as setting up a business both proprietary and partnership with Myanmar citizen as a nominee, a company with Myanmar citizen nominee as whole shareholders, a company with Thai company as a shareholder or whole shareholder, a company with investment promotion by Myanmar government and a branch of Thai company with investment promotion by Myanmar government. Each business form restricts to dissimilar laws and conditions. And of course, they are distinct in tax burden.

Without considering other specific laws, Thai investors setting up a juristic person, which is constrained with different corporate income tax burden in Myanmar, can be done in 4 different forms. They are a company with Thai company as a shareholder, a branch of Thai company, a company with Thai company shareholder granted investment promotion benefits by Myanmar government and a branch of Thai company granted investment promotion benefits by Myanmar government.

The dividend paid from Myanmar company to Thai company shareholder is net profit deducting 25 % corporate income tax rate. However, it is tax exempted in Thailand according to Royal decree # 10, issued under Revenue Code. As a result, total tax burden in both Myanmar and Thailand is 25%.

The profit money disposed from a branch in Myanmar to Thai company is net profit deducting 35 % corporate income tax rate. However, Thai company has no tax burden in Thailand since this 35 % tax already paid in Myanmar is over 20% Thailand corporate income tax. So it can all be used as the credit in tax calculation in Thailand. As a result, total tax burden in both Myanmar and Thailand is 35%.

There is totally no tax burden in the case of dividend paid from Myanmar company, granted investment promotion benefits by Myanmar government, to Thai company shareholders. This is because of tax exemption in Myanmar under Investment promotion. And although Thai company shareholders cannot utilize the benefit of underlying tax according to Double Tax Agreement between Myanmar and Thailand, they still can apply tax exemption according to Royal Decree # 10.

There is totally no tax burden in the case of profit money disposed from a branch, granted investment promotion benefits by Myanmar government, to Thai company. This is because of tax exemption in Myanmar under Investment promotion. And Thai company can utilize tax sparing credit benefit, according to Double Tax Agreement between Myanmar and Thailand, in tax calculation in Thailand.

## สารบัญ

	หน้า
กิตติกรรมประกาศ	ก
บทสรุปผู้บริหาร	ข
บทคัดย่อ (ภาษาไทย)	จ
บทคัดย่อ (ภาษาอังกฤษ)	ช
<b>บทที่ 1</b> บทนำ	
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์	2
1.3 ขอบเขตของการวิจัย	3
1.4 กรอบแนวคิดของการวิจัย	3
1.5 ระเบียบวิธีวิจัย	3
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	4
<b>บทที่ 2</b> แนวคิด ทฤษฎีทางกฎหมายและกรณีกฎหมายไทยเกี่ยวกับรูปแบบองค์กรทางธุรกิจและรายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษี	
2.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคลและรูปแบบองค์กรทางธุรกิจ	5
2.2 การส่งเสริมการลงทุน	10
2.3 การบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน (Double Tax)	11
2.4 รายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษีในประเทศปลายทางและต้นทาง	14
<b>บทที่ 3</b> กฎหมายของประเทศสหภาพเมียนมาร์และกฎหมายระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้อง	
3.1 กฎหมายห้างหุ้นส่วนของประเทศสหภาพเมียนมาร์	21
3.2 กฎหมายบริษัทของประเทศสหภาพเมียนมาร์	21

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
3.3 กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศสหภาพเมียนมาร์	24
3.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร(Taxpayers)	24
3.3.2 ฐานภาษีอากร (Tax Base)	25
3.3.3 อัตราภาษีอากร (Tax Rates)	26
3.3.4 วิธีการเสียภาษีอากร (Tax Payment)	28
3.4 กฎหมายส่งเสริมการลงทุนของประเทศสหภาพเมียนมาร์	29
3.5 กฎหมายเขตเศรษฐกิจพิเศษ	33
3.6 กฎหมายการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ	34
3.7 อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหภาพเมียนมาร์	35
3.8 กฎหมายอื่น ๆ ที่ควรพิจารณา	39
<b>บทที่ 4</b>	
<b>รูปองค์กรทางธุรกิจ กับ</b>	
<b>รายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาระภาษีเงินได้</b>	
4.1 จัดตั้งกิจการโดยใช้ตัวแทนชาวเมียนมาร์เป็นเจ้าของ 100%	43
4.2 จัดตั้งบริษัทโดยมีคนไทยเป็นผู้ถือหุ้น 100%	44
4.3 จัดตั้งบริษัทโดยร่วมลงทุนกับชาวเมียนมาร์	48
4.4 จัดตั้งบริษัทโดยใช้ตัวแทนชาวเมียนมาร์เป็นผู้ถือหุ้น 100%	49
4.5 จัดตั้งสำนักงานสาขา	50
4.6 จัดตั้งสำนักงานตัวแทน	53
4.7 จัดตั้งบริษัทโดยได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาลสหภาพเมียนมาร์	53
4.8 จัดตั้งสำนักงานสาขาโดยได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาลสหภาพเมียนมาร์	56
4.9 บริษัทในประเทศไทยให้บริการในประเทศสหภาพเมียนมาร์ โดยไม่ได้มีการจัดตั้งองค์กร	58
4.10 บริษัทในประเทศไทยส่งออกสินค้าไปขายในประเทศสหภาพเมียนมาร์ โดยไม่ได้มีการจัดตั้งองค์กร	59
4.11 การลงทุนในเขตเศรษฐกิจพิเศษของประเทศสหภาพเมียนมาร์	60

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	
5.1 บทสรุป	61
5.2 ข้อเสนอแนะ	66
บรรณานุกรม	68
ประวัตินักวิจัย	71



## สารบัญตาราง

		หน้า
ตารางที่ 2-1	เปรียบเทียบการจัดตั้งบริษัทลูกกับสาขา สถานการณ์ที่ 1	16
ตารางที่ 2-2	เปรียบเทียบการจัดตั้งบริษัทลูกกับสาขา สถานการณ์ที่ 2	17
ตารางที่ 2-3	เปรียบเทียบการจัดตั้งบริษัทลูกกับสาขา สถานการณ์ที่ 3	18
ตารางที่ 3-1	สรุปอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลและอัตราภาษีส่วนเกินจากทุน	27
ตารางที่ 3-2	สรุปอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย	28
ตารางที่ 5-1	เปรียบเทียบการจัดตั้งรูปแบบองค์กร กับ ผลต่อรายรับที่แท้จริงหลักหักภาษี	63



## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

นโยบายการเปิดประเทศสหภาพเมียนมาร์อย่างจริงจังโดยการนำของ ประธานาธิบดี พลเอก เต็ง เส่ง หัวหน้าพรรค USDP(Union Solidarity and Development) ซึ่งได้รับเลือกตั้งให้เป็นรัฐบาลในการเลือกตั้งทั่วไปเมื่อเดือนกุมภาพันธ์ 2553 การลดบทบาททางการเมืองของ พลเอกอาวุโส ตานฉ่วย ในฐานะประธาน SPDC(State Peace and Development Council) ซึ่งเป็นองค์กรตัวแทนของเผด็จการทหารพม่า การปล่อยตัวนางอองซาน ซูจีในเดือนพฤศจิกายน 2553 และเปิดให้มีการเลือกตั้งซ่อมเมื่อเดือนเมษายน 2555 โดยนางอองซาน ซูจี และสมาชิกพรรค NLD(National League for Democracy) ของนางได้รับชัยชนะในการเลือกตั้งอย่างถล่มทลาย รวมไปถึงนโยบายการหยุดยิงกับชนกลุ่มน้อย ต่อมาประเทศมหาอำนาจและประเทศ ต่าง ๆ ได้ทยอยยกเลิกการคว่ำบาตรต่อประเทศสหภาพเมียนมาร์ อีกทั้งการที่ประเทศสหภาพเมียนมาร์จะเป็นประธานอาเซียนในปี 2557 และการเข้าสู่ AEC (Asean Economic Community) ของสมาชิกอาเซียนในปี 2558 เหล่านี้ล้วนเป็นเหตุปัจจัยที่ทำให้นักลงทุนต่างชาติรวมถึงนักลงทุนจากประเทศไทยจำนวนมากมีความต้องการที่จะเข้าไปลงทุนในประเทศสหภาพเมียนมาร์ซึ่งเป็นประเทศที่มีทรัพยากรธรรมชาติอุดมสมบูรณ์แต่ได้ปิดตัวเองจากประชาคมโลกมาเป็นระยะเวลายาวนานภายใต้การปกครองของรัฐบาลเผด็จการทหาร

การที่นักลงทุนจะเข้าไปลงทุนในประเทศที่เพิ่งเปิดประเทศใหม่อย่างประเทศสหภาพเมียนมาร์ มีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาและพิจารณาถึงปัจจัยต่าง ๆ รวมไปถึง กฎหมาย ระเบียบ กฎเกณฑ์ ที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่จะเข้าไปลงทุน การเลือกรูปแบบองค์กรธุรกิจ เช่น บริษัท ห้างหุ้นส่วน สาขา (Branch) หรือ กิจการร่วมค้า(Joint Venture) ที่จะลงทุนในประเทศสหภาพเมียนมาร์เป็นปัจจัยสำคัญประการต้น ๆ ที่จะต้องพิจารณา ซึ่งปัจจัยเรื่องภาวะภาษีอากรโดยเฉพาะภาษีเงินได้นิติบุคคลที่รูปแบบองค์กรแต่ละรูปแบบจะต้องรับภาระ รวมไปถึงภาวะภาษีทั้งหมดเมื่อนำรายได้กลับประเทศไทย เป็นปัจจัยที่สำคัญเป็นอย่างยิ่งในการพิจารณาเลือกรูปแบบองค์กรดังกล่าว ประกอบกับกฎหมาย ระเบียบ กฎเกณฑ์ ในประเทศสหภาพเมียนมาร์ ที่เกี่ยวข้องกับภาวะภาษีเงินได้มีจำนวนหลายฉบับและมีการแปลเป็นภาษาอังกฤษเพียงบางฉบับ อีกทั้งฉบับที่แปลเป็นภาษาอังกฤษก็อาจมีความคลาดเคลื่อนไปจากความหมายในภาษาเมียนมาร์ที่เป็นภาษาทางการของกฎหมายเมียนมาร์ ดังนั้นการศึกษาถึงภาวะภาษีเงินได้ของรูปแบบองค์กรทางธุรกิจแบบต่าง ๆ ที่จัดตั้งโดยนักลงทุนไทยในประเทศสหภาพเมียนมาร์

โดยเฉพาะรายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษี โดยศึกษาจากกฎหมายและเอกสารทางราชการของประเทศ สหภาพเมียนมาร์ กฎหมายที่เกี่ยวข้องในประเทศไทย และสนธิสัญญาที่เกี่ยวข้องที่ประเทศไทยทำกับ ประเทศสหภาพเมียนมาร์ รวมไปถึงการสัมภาษณ์ผู้มีความรู้ที่เกี่ยวข้อง จึงมีความสำคัญและจะทำให้ได้ ความเข้าใจอย่างแท้จริงเพื่อเป็นประโยชน์ต่อนักลงทุนไทยที่มีความประสงค์จะเข้าไปลงทุน รวมไปถึง หน่วยงานของรัฐในการส่งเสริมและให้ข้อมูลที่เหมาะสม

ในการศึกษาข้างต้น จะพิจารณาถึงภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลกับรูปแบบองค์กรธุรกิจแต่ละ ประเภทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศสหภาพเมียนมาร์ รวมไปถึงรายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษีเงินได้ (Post-Taxed Return) ทั้งภาษีเงินได้ในประเทศไทยและในประเทศสหภาพเมียนมาร์ โดยศึกษาในตัวกฎหมาย ที่เกี่ยวข้องของประเทศสหภาพเมียนมาร์ รวมไปถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น The Income Tax Law (1974) รวมทั้งกฎหมายการลงทุนของนักลงทุนต่างประเทศฉบับใหม่(Foreign Investment Law 2012) เป็นต้น อีกทั้งต้องศึกษาข้อกำหนดของประเทศไทยเช่น ประมวลรัษฎากรรวมถึงกฎหมาย ลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร และยังต้องได้รับข้อมูลเพิ่มเติมจากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ ของหน่วยงานรัฐที่เกี่ยวข้องและ/หรือผู้อื่น นอกจากนี้ยังต้องพิจารณาถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทย กับเมียนมาร์ (Double Tax Agreement between Thailand and Myanmar) ในกรณีการนำเงินลงทุน และ/หรือ เงินกำไรออกจากประเทศสหภาพเมียนมาร์ด้วย

## 1.2 วัตถุประสงค์

1. ศึกษาถึงภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลของรูปแบบองค์กรธุรกิจแต่ละประเภทตามกรอบกฎหมายภาษีเงิน ได้ในประเทศสหภาพเมียนมาร์
2. ศึกษาถึงรายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งในประเทศสหภาพเมียนมาร์และ ประเทศไทย

### 1.3 ขอบเขตการวิจัย

ศึกษารวมรวมเฉพาะ กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ กฎเกณฑ์ว่าด้วยการระภาษีเงินได้นิติบุคคลที่มีต่อองค์กรธุรกิจรูปแบบต่างๆ ที่นักลงทุนไทยสามารถจัดตั้งได้ตามกรอบกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศสหภาพเมียนมาร์ และศึกษารวมรวมเฉพาะ กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ กฎเกณฑ์ว่าด้วยการระภาษีเงินได้ในประเทศไทย และอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-เมียนมาร์ ที่มีผลต่อการทราบถึงรายรับที่แท้จริงเมื่อนำเงินปันผล หรือกำไรออกจากประเทศสหภาพเมียนมาร์หลังจากหักภาษีเงินได้ทั้งในประเทศไทยและในประเทศสหภาพเมียนมาร์ ทั้งนี้จะศึกษาเฉพาะธุรกิจทั่วไปไม่รวมถึงธุรกิจที่มีหลักเกณฑ์เงื่อนไขทางภาษีอากรเป็นการเฉพาะเช่น ธุรกิจการขนส่งหรือการจราจรระหว่างประเทศ ธุรกิจธนาคาร ธุรกิจประกันภัย เป็นต้น

### 1.4 กรอบแนวคิดของการวิจัย

การทำธุรกิจในประเทศสหภาพเมียนมาร์ มีความยุ่งยากซับซ้อนทั้งในเรื่องภาษาและระบบกฎหมาย จุดเริ่มต้นของการประกอบธุรกิจ ควรพิจารณาอย่างรอบคอบถึงกฎหมายภายในของประเทศสหภาพเมียนมาร์ โดยเฉพาะอย่างยิ่งภาระภาษีที่จะเกิดขึ้นกับนิติบุคคล รูปแบบองค์กรธุรกิจแต่ละประเภทที่นักลงทุนเลือกจะมีภาระทางภาษีเงินได้นิติบุคคลและสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ที่มีความแตกต่างกัน เนื่องจากกฎหมายภายในประเทศปลายทาง(ประเทศสหภาพเมียนมาร์) กำหนดไว้แตกต่างกัน อีกทั้งอาจจะมีภาระภาษีเงินได้ที่แท้จริงแตกต่างกันเมื่อนำเงินเช่นเงินลงทุนหรือเงินปันผลหรือเงินกำไรออกจากประเทศปลายทาง ทั้งนี้เพราะผลจากกฎหมายภายในของประเทศต้นทาง(ประเทศไทย) และสนธิสัญญาระหว่างประเทศ เป็นต้น

### 1.5 ระเบียบวิธีวิจัย

1. การวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยข้อมูลที่นำมาใช้ในการศึกษาวิจัยได้จากกฎหมายและกฎระเบียบของประเทศสหภาพเมียนมาร์ที่เกี่ยวข้องฉบับต่าง ๆ กฎหมายของประเทศไทยที่เกี่ยวข้องเช่น ประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร อนุสัญญาระหว่างประเทศ ตำราเอกสาร บทความทางวิชาการ รายงานการวิจัยที่เกี่ยวข้อง บทความและข้อมูลต่าง ๆ

2. การสัมภาษณ์เชิงลึก (In-Depth Interview) โดยสัมภาษณ์จากข้าราชการ เจ้าหน้าที่ของรัฐ และ/หรือ ผู้ที่มีความเชี่ยวชาญและมีความรู้ที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้มีความเข้าใจเพิ่มเติมในประเด็นที่ศึกษา

## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับรูปแบบของกิจกรรมแต่ละประเภทในประเทศสหภาพเมียนมาร์
2. ทำให้ทราบถึงรายรับที่แท้จริงหลังหักภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งในประเทศสหภาพเมียนมาร์ และในประเทศไทย สำหรับรูปแบบของกิจกรรมแต่ละประเภท



## บทที่ 2

### แนวคิดทฤษฎีทางกฎหมายและกรณีกฎหมายไทยเกี่ยวกับ รูปแบบองค์กรทางธุรกิจและรายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษี

ในการพิจารณาแนวคิดทฤษฎีทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับรูปแบบองค์กรทางธุรกิจและรายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษี จำเป็นต้องพิจารณาเรื่องหลักต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- 1) ภาษีเงินได้นิติบุคคลและรูปแบบองค์กรธุรกิจ
- 2) การส่งเสริมการลงทุน
- 3) อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน
- 4) รายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษีในประเทศปลายทางและประเทศต้นทาง

#### 2.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคลและรูปแบบองค์กรธุรกิจ

ทฤษฎีที่รัฐใช้เป็นเหตุผลในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ประกอบด้วยทฤษฎีการจัดเก็บภาษีจากฐานต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- 1) การจัดเก็บภาษีจากการมีเงินได้ เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล และ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นต้น
- 2) การจัดเก็บภาษีจากการบริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสกุลากร และภาษีสรรพสามิต เป็นต้น
- 3) การจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่งและการมีทรัพย์สิน เช่น ภาษีมรดก ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีโรงเรือนและที่ดิน เป็นต้น

สำหรับประเทศไทยนั้น การจัดเก็บภาษีจากการมีเงินได้ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคล อยู่ในอำนาจของกรมสรรพากร โดยรายละเอียดต่าง ๆ เกี่ยวกับภาษีเงินได้อยู่ใน

ประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรเช่น พระราชกฤษฎีกา  
กฎกระทรวง เป็นต้น

ภาษีแต่ละประเภทมีโครงสร้างหลัก ๆ อยู่ 6 ส่วน<sup>1</sup> ซึ่งสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล โครงสร้าง 6  
ประการได้แก่

1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี(Taxpayer) ได้แก่ ผู้ที่กฎหมายภาษีอากรนั้น ๆ ระบุให้เป็นผู้มีหน้าที่เสีย  
ภาษีนั่น

2) ฐานภาษีอากร(Tax Base) ได้แก่ สิ่งที่ใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งฐานภาษีเงินได้  
นิติบุคคลโดยทั่วไปคือ กำไรสุทธิ(รายได้หักค่าใช้จ่าย) โดยใช้หลักเกณฑ์สิทธิ(Accrual Basis) กล่าวคือ  
เงินได้และรายจ่ายจะถูกบันทึกเมื่อมีการซื้อขายหรือเมื่อมีสิทธิในทรัพย์สินเกิดขึ้น ไม่ได้ใช้หลักเกณฑ์เงิน  
สด(Cash Basis) ซึ่งเป็นหลักที่บันทึกเงินได้และรายจ่ายเมื่อมีการชำระเงินเกิดขึ้น โดยหลักเกณฑ์เงินสด  
นี้มักใช้กับฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

3) อัตราภาษีอากร(Tax Rates) สำหรับประเทศไทย พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการลดอัตราและ  
ยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๗๗) พ.ศ. ๒๕๕๗ ออกตามความในประมวลรัษฎากร มาตรา ๓ แห่งประมวล  
รัษฎากร ได้กำหนดให้ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลจากร้อยละสามสิบ เหลือร้อยละยี่สิบสามของกำไร  
สุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม  
พ.ศ.๒๕๕๘ แต่ไม่เกินวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๘

4) วิธีการชำระภาษีอากร(Tax Payment) ในกรณีทั่วไปนิติบุคคลมีหน้าที่ประเมินตนเองโดย  
คำนวณกำไรสุทธิและยื่นแบบพร้อมชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลาที่ระบุไว้ในกฎหมาย ปีภาษีโดย  
ปกตินับตั้งแต่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคมของแต่ละปีปฏิทิน แต่ในหลาย ๆ กรณีเมื่อได้รับเงินได้นิติ  
บุคคลฯ จะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายจากผู้จ่ายเงินได้อีกด้วย

5) วิธีการหาข้อยุติ การอุทธรณ์ การอุทธรณ์โต้แย้งการจัดเก็บภาษีอากร และการดำเนินคดีทาง  
ภาษีอากร (Tax Settlement)

6) วิธีการบังคับชำระภาษีอากร (Tax Sanction) เช่น โทษต่าง ๆ ทั้งทางแพ่งและอาญา รวมไปถึง  
ถึงอำนาจในการอายัดยึดหน่วงทรัพย์สินเพื่อบังคับชำระภาษีอากร

<sup>1</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ ๗ (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ พล  
สยาม พรินต์ติ้ง ประเทศไทย, ๒๕๕๓), หน้า ๓-๒๖.

สำหรับองค์ประกอบเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษี หลักเกณฑ์สำคัญที่รัฐใช้อ้างในการจัดเก็บภาษีมีย 2 หลักใหญ่ ๆ คือหลักแหล่งเงินได้ และ หลักถิ่นที่อยู่ ทั้งในส่วนของการเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดาและในส่วนของการเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคล ดังนี้

1) หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) คือ หลักการที่รัฐจัดเก็บภาษีเฉพาะเงินได้ของนิติบุคคลนั้น ๆ ที่เกิดขึ้นหรือจ่ายในรัฐ

2) หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) คือ หลักการที่รัฐจัดเก็บภาษีเนื่องจากนิติบุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่ในรัฐเช่นจดทะเบียนในรัฐนั้น ซึ่งรัฐจะใช้หลักการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นทั่วโลกของนิติบุคคลนั้น (Worldwide Income)

สำหรับประเทศไทย ในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคลหลักเกณฑ์ทั้งสองปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากร โดยหลักถิ่นที่อยู่ปรากฏอยู่ในมาตรา 66 วรรคแรก ส่วนหลักแหล่งเงินได้ปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากรมาตรา 66 วรรคสอง, มาตรา 70, มาตรา 76 ทวิ, มาตรา 70 ทวิ เป็นต้น

#### มาตรา 66 วรรคแรก

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย.....ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้....”

#### มาตรา 66 วรรคสอง

“...บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี.....”

#### มาตรา 76 ทวิ

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้นไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว...”

## มาตรา 70 ทวิ

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กั้นไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่ที่ จำหน่ายนั้นตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมกับ ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน...”

## มาตรา 70

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการใน ประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือใน ประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่ จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล...”

ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้อธิบายว่า “องค์กรธุรกิจ (Business Organization) หมายถึง วิสาหกิจที่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไร ในปัจจุบันอาจแบ่งออกเป็น 7 ประเภทดังนี้

1. กิจการเจ้าของคนเดียว
2. ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล
3. ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล
4. ห้างหุ้นส่วนจำกัด
5. บริษัทจำกัด
6. บริษัทมหาชน
7. กิจการร่วมค้า

การศึกษาถึงลักษณะและภาระภาษีขององค์กรธุรกิจแต่ละประเภท จะช่วยให้ผู้ประกอบการสามารถตัดสินใจได้ว่าควรที่จะเลือกองค์กรธุรกิจประเภทใดในการประกอบธุรกิจ การเลือกองค์กรธุรกิจถือเป็นจุดเริ่มต้นในการวางแผนภาษีอากร หากผู้ประกอบการเลือกองค์กรธุรกิจที่ไม่เหมาะสมอาจทำให้เสียภาษีมากกว่าที่ควรจะต้องเสีย แต่ถ้าผู้ประกอบการเลือกองค์กรธุรกิจที่เหมาะสมก็จะช่วยให้ประหยัดภาษีได้”<sup>2</sup>

เมื่อพิจารณาจากนิยามของ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 39 สามารถสรุปได้ว่าประเทศไทยจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากองค์กรทางธุรกิจต่าง ๆ โดยใช้ 2 หลักเกณฑ์คือ

<sup>2</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ : สถาบัน T.Training Center, 2553.), หน้า 79-114.

1) เก็บโดยหลักถิ่นที่อยู่ (ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรคแรก)

การจัดเก็บภาษีโดยหลักถิ่นที่อยู่นี้ รัฐจะเก็บภาษีจากกำไร(รายได้ทั่วโลกหักค่าใช้จ่าย)ขององค์กรธุรกิจดังต่อไปนี้

- บริษัทจำกัดที่จดทะเบียนในประเทศไทย ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
- บริษัทมหาชนจำกัดที่จดทะเบียนในประเทศไทย ตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535
- ห้างหุ้นส่วนสามัญที่จดทะเบียนในประเทศไทย ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
- ห้างหุ้นส่วนจำกัดที่จดทะเบียนในประเทศไทย ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
- กิจการร่วมค้า (ซึ่งไม่ได้จดทะเบียน) ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือนิติบุคคลอื่น ทั้งนี้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39

2) เก็บโดยหลักแหล่งเงินได้

2.1) ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 66 วรรค 2 โดยเก็บจากกำไร(เงินได้หักค่าใช้จ่าย)ของสาขา(ที่จดทะเบียนในประเทศไทย) ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

2.2) ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 76 ทวิ โดยเก็บจากกำไร(เงินได้หักค่าใช้จ่าย)ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและไม่มีสาขาที่จดทะเบียนในประเทศไทย แต่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเข้ามาหรืออยู่ในประเทศไทย เป็นเหตุให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย โดยให้บุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้นไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีแทนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ

2.3) ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ทวิ โดยเก็บจากการจำหน่ายออกไปจากประเทศไทยซึ่งเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กั้นไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งเสียภาษีตามมาตรา 66 วรรค 2 และมาตรา 76 ทวิ มาแล้ว โดยจัดเก็บ

ในอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายร้อยละ 10 อย่างไรก็ตาม ทั่วโลกมักจะไม่มี การเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากการจำหน่ายกำไรออกไปต่างประเทศซ้ำอีกครั้ง<sup>3</sup>

2.4) ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 70 โดยเก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ซึ่งมีได้เข้ามาในประเทศไทย และไม่มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่ออันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินในอัตราร้อยละ 10 หรือ 15 (ในกรณีเงินปันผล) ของเงินได้แล้วแต่กรณี และนำส่งกรมสรรพากร

## 2.2 การส่งเสริมการลงทุน

ประเทศกำลังพัฒนาจำนวนมากมีกฎหมายส่งเสริมการลงทุนโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อดึงดูดเม็ดเงินลงทุนจากต่างชาติ (Foreign Investment) เข้ามาลงทุนในประเทศเพื่อเป็นการพัฒนาประเทศ

สำหรับประเทศไทยนั้น กฎหมายเกี่ยวกับการส่งเสริมการลงทุนประกอบด้วย พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน(ฉบับที่ 2) พ.ศ.2534 และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน(ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2544 เป็นต้น

สิทธิและประโยชน์ด้านภาษีอากรแก่ผู้ได้รับส่งเสริมการลงทุนมีหลายประการ ดังนี้<sup>4</sup>

- ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล
- ผลขาดทุนสามารถนำไปใช้ได้ โดยไม่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขของประมวลรัษฎากร
- ยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ประเภทค่าสิทธิ
- ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลที่ได้รับ
- ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

<sup>3</sup> พินิต อธิภาวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2552), หน้า 83.

<sup>4</sup> มงคล ขนาดนิต, ภาวะภาษี BOI กิจกรรมที่ได้รับส่งเสริมการลงทุน, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ : บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2552), หน้า 6-22.

- การหักรายจ่ายได้มากกว่าปกติ
- ยกเว้นจำนวนเงินได้บางกรณี
- ได้รับสิทธิวางประกันการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม
- ยกเว้นและลดหย่อนอากรขาเข้า
- สิทธิและประโยชน์กรณีพิเศษ

ฯลฯ

### 2.3 การบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน(Double Tax)

ภาษีซ้อน หมายถึง “สภาพการณ์ที่รัฐเรียกเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ สภาพการณ์ที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกใช้เป็นฐานในการคำนวณเรียกเก็บภาษี โดยรัฐมากกว่าหนึ่งรัฐ

สาเหตุที่รัฐจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ เนื่องจากหลักเกณฑ์ที่รัฐใช้ในการกำหนดภาระภาษีให้แก่บุคคลต่าง ๆ ในรัฐแต่ละรัฐมีหลายหลักเกณฑ์แตกต่างกัน กล่าวคือ มีทั้งหลักเกณฑ์ที่รัฐอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับตัวผู้มีเงินได้เช่น หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) และความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับแหล่งที่จ่ายเงินได้หรือสถานที่ประกอบกิจการที่ก่อให้เกิดเงินได้ (Source Rule)

วิธีแก้ไขการเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ มีทั้งกรณีที่รัฐใดรัฐหนึ่งเป็นฝ่ายแก้ไขเพียงฝ่ายเดียว และกรณีที่รัฐแต่ละรัฐใช้วิธีตกลงจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยเป็นสัญญาหรือความตกลงแบบทวิภาคี (Bilateral Agreement) ซึ่งประกอบด้วยรัฐคู่ภาคีสองฝ่าย<sup>5</sup>

1) การแก้ไขการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศเพียงฝ่ายเดียว เป็นกรณีที่รัฐหนึ่งรัฐใดใช้วิธีออกกฎหมายภายในของตนเพื่ออำนวยความสะดวกพิเศษทางภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ ที่ต้องถูกเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศโดยมีทั้งการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนในรูปของการยกเว้นและลดหย่อนภาษีซึ่งอาจให้ตลอดไปหรือให้การบรรเทาในช่วงระยะเวลาหนึ่งเท่านั้น ตัวอย่างเช่น พระราชกฤษฎีกาออกตามความ

<sup>5</sup> ธนภณ แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ : บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2552), หน้า 303 - 309.

ในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษี (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539<sup>6</sup> และออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65)<sup>7</sup> เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2539 เพื่อให้นิติบุคคลไทยสามารถนำภาษีเงินได้ที่ได้เสียไว้ในต่างประเทศมาใช้เป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย รวมไปถึงกรณีที่รัฐบาลไทยได้ตราพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ เพื่อจูงใจให้มีการลงทุนจากต่างประเทศโดยการยกเว้นภาษีเงินได้ เป็นต้น

นอกจากนี้ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) มาตรา 5 วิสตี<sup>8</sup> ยังให้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่ผู้ถือหุ้นที่เป็นบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทย ซึ่งถือหุ้นในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นในต่างประเทศผู้จ่ายเงินปันผลเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงได้ โดยถือหุ้นไว้เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่า 6 เดือนนับแต่วันที่ได้หุ้นนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล โดยเงินปันผลต้องมาจากกำไรสุทธิที่มีการเสียภาษีในประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผล และอัตราภาษีดังกล่าวต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละ 15 ของกำไรสุทธิ ไม่ว่าประเทศของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินปันผลจะมีกฎหมายลดหรือยกเว้นภาษีสำหรับกำไรสุทธิ ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นหรือไม่ก็ตาม

2) การแก้ไขการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศโดยการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Tax Agreement) โดยตกลงกันให้รัฐใดรัฐหนึ่งมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทใดได้บ้าง โดยให้รัฐอีกรัฐหนึ่งทำหน้าที่จัดภาษีซ้อนหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนให้หมดไป

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการจัดเก็บภาษีซ้อน หรืออนุสัญญาภาษีซ้อน เป็นส่วนสำคัญของกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ (International Tax Laws) ซึ่งคือ “ศาสตร์ที่ว่าการพิจารณาถึงผลและภาระภาษีที่เกิดจากความสัมพันธ์ของระบบกฎหมายภาษีตั้งแต่สองประเทศขึ้นไป”<sup>9</sup>

<sup>6</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539

<sup>7</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้(ฉบับที่ 65) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

<sup>8</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 442) พ.ศ. 2548

<sup>9</sup> พนิต อธิภาพวงศ์, อ้างแล้ว, หน้า 42.

ดังนั้นในบริบทของภาษีซ้อน ทวิภาคีจึงประกอบด้วย

- ก) รัฐแหล่งเงินได้ คือรัฐที่เงินได้เกิดขึ้นหรือได้มีการจ่ายเงินได้ในรัฐนั้น
- ข) รัฐถิ่นที่อยู่ คือ รัฐที่ผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น

ส่วนโครงสร้างของอนุสัญญาภาษีซ้อน ประกอบด้วย 4 ส่วนใหญ่ ๆ ดังต่อไปนี้

#### (1) ขอบข่ายของอนุสัญญาภาษีซ้อน

##### (1.1) ขอบข่ายด้านบุคคล

อนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับจะกำหนดว่า ให้ใช้บังคับแก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาเท่านั้น กล่าวคือผู้ใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาฯ จะมีเฉพาะผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญารัฐใดรัฐหนึ่งเท่านั้น

##### (1.2) ภาษีที่อยู่ในขอบข่าย

อนุสัญญาภาษีซ้อนจะใช้บังคับแก่ภาษีเก็บจากเงินได้เท่านั้น

#### (2) ขอบททั่วไป

เป็นส่วนที่ช่วยในการตีความและช่วยเป็นแนวทางในการปฏิบัติ เช่น บทนิยามทั่วไป การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ การเริ่มใช้บังคับ การเลิกใช้ การไม่เลือกปฏิบัติ วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เป็นต้น

#### (3) ขอบทเงินได้ประเภทต่าง ๆ

ได้แก่ เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์(ให้เช่า) กำไรจากธุรกิจ การจราจรระหว่างประเทศ เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ผลได้จากทุน บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ ค่าป่วยการของกรรมการ นักแสดงและนักกีฬา เงินบำนาญและเงินปี งานรัฐบาล นักศึกษาและผู้ฝึกงาน ครูและนักวิจัย เงินได้ซึ่งมิได้ระบุไว้โดยชัดเจน เป็นต้น “อนุสัญญาภาษีซ้อนจะไม่กำหนดว่าเงินได้ประเภทใดจะต้องเสียภาษีในอัตราเท่าใด แต่จะทำหน้าที่เพียงบอกว่า เงินได้ประเภทนี้ รัฐแหล่งเงินได้หรือรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้จะได้รับสิทธิในการเก็บภาษี ถ้ารัฐใดได้รับสิทธิในการเก็บภาษี (Taxing Right) ผู้รับเงินได้จะต้องเสียภาษีตามกฎหมายภายในของรัฐนั้น และถ้าอนุสัญญาฯ กำหนดเพดานภาษีไว้ รัฐที่ได้สิทธิในการจัดเก็บภาษีก็จะเก็บภาษีได้ไม่เกินเพดานอัตราที่อนุสัญญากำหนดไว้ เช่น เงินได้ประเภทเงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ

อย่างไรก็ดี บางข้อบทยากำหนดให้เพิกถอนสิทธิของรัฐแหล่งเงินได้ไว้อย่างชัดเจนซึ่งถือเป็นการจำกัดภาษีซ้อนรูปแบบหนึ่งที่ปรากฏอยู่ในข้อบทยของเงินได้ประเภทต่าง ๆ เช่น การบินระหว่างประเทศ หรือกำไรจากธุรกิจที่ได้รับจากการดำเนินธุรกิจโดยไม่ผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศที่เข้าไปประกอบธุรกิจ เป็นต้น”<sup>10</sup>

#### (4) การจำกัดภาษีซ้อน

“การจะนำข้อบทยส่วนนี้มาใช้ก็ต่อเมื่อบทบัญญัติของข้อบทยเงินได้ในส่วนที่ 3 ได้กำหนดให้รัฐคู่สัญญาทั้งสองต่างมีสิทธิเก็บภาษีจากเงินได้ข้อบทยนั้น ๆ ได้ ซึ่งทำให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อน จึงต้องนำข้อบทยส่วนที่ 4 นี้มาใช้บังคับ

ในอนุสัญญาฯ แต่ละฉบับอาจกำหนดวิธีจำกัดภาษีซ้อนไว้ต่างกันเช่น ถ้ากำหนดให้จำกัดภาษีซ้อนโดยกำหนดให้ใช้วิธียกเว้น (Exemption Method) รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้จะต้องยอมยกเว้นภาษีโดยไม่ต้องนำเงินได้ที่เสียไปแล้วในรัฐแหล่งเงินได้มารวมคำนวณภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ซ้ำอีก แต่ถ้าอนุสัญญาฯ กำหนดให้ใช้วิธีเครดิตภาษี (Credit Method) รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ยังคงมีสิทธินำจำนวนเงินได้ที่เกิดขึ้นในรัฐแหล่งเงินได้มารวมคำนวณภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่แต่จะต้องยอมให้นำภาษีที่เสียไว้ในรัฐแหล่งเงินได้มาเครดิตหักออกจากภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ได้ด้วย”<sup>11</sup>

## 2.4 รายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษีในประเทศปลายทางและประเทศต้นทาง

ดร. พนิท ธีรภาพวงค์ ได้อธิบายโดยสรุปไว้ว่า<sup>12</sup> ที่ปรึกษาภาษีจะต้องดำเนินการดังนี้ คือ ศึกษากฎหมายภาษีในประเทศที่เกี่ยวข้องซึ่งบริษัทข้ามชาตินั้นเข้าไปลงทุน นอกเหนือจากพิจารณาถึงกฎหมายภาษีในประเทศที่บริษัทข้ามชาติเข้าไปลงทุนแล้ว ที่ปรึกษาภาษีจะต้องศึกษามาตรการบรรเทาภาษีซ้อนระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นการบรรเทาการจัดเก็บภาษีซ้อนของรัฐฝ่ายเดียวหรืออนุสัญญาเพื่อเว้นการจัดเก็บภาษีซ้อน โดยต้องพิจารณาถึงรายละเอียดของประเภทเงินได้ว่าระบุให้ประเทศใดเป็นผู้มีสิทธิจัดเก็บ และเมื่อพิจารณาถึงภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินปันผล ต้องให้ชัดเจนว่า ประเทศที่บริษัทแม่มีถิ่นที่อยู่มีวิธีการบรรเทาภาษีดังกล่าวด้วยวิธีใดเช่นวิธียกเว้นไม่นำเงินปันผลมาคิดภาษี (Exemption Method) หรือวิธีเครดิตภาษี (Credit Method) นอกจากนี้ ในกรณีวิธีเครดิตภาษีนั้นจะต้องพิจารณาว่า เครดิตที่ให้ขยายไปครอบคลุมถึงภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จ่ายไปแล้วจากกำไรในประเทศ

<sup>10</sup> ธนภณ แก้วสถิตย์, อ้างแล้ว, หน้า 310.

<sup>11</sup> ธนภณ แก้วสถิตย์, อ้างแล้ว, หน้า 312.

<sup>12</sup> พนิท ธีรภาพวงค์, อ้างแล้ว, หน้า 76-85.

แหล่งเงินได้ (Underlying Tax Credit) หรือไม่ หรือครอบคลุมเฉพาะภาวะภาษีเงินได้บนเงินปันผลซึ่งเป็นวิธีการให้เครดิตแบบทั่วไป (Ordinary Tax Credit)

ในบางประเทศ ที่ปรึกษาทางภาษีอาจมองหามาตรการส่งเสริมการลงทุนจากต่างชาติ (Foreign Direct Investment-FDI) โดยเฉพาะมาตรการส่งเสริมที่มีลักษณะเป็น Tax Holiday (การยกเว้นภาษีอากรเป็นระยะเวลาหนึ่ง) ในกรณีของ Tax Holiday นั้น อนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับกำหนดวิธีการจัดภาษีซ้อนโดยให้เครดิตชนิดพิเศษที่เรียกว่า Tax Sparing Credit (เครดิตภาษีสมมติ) โดยภายใต้ระบบของเครดิตชนิดนี้ ประเทศถิ่นที่อยู่จะให้เครดิตภาษีแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลของตนที่ต้องการส่งเงินได้ที่ไปทำมาหากินในประเทศแหล่งเงินได้กลับมายังประเทศถิ่นที่อยู่ของตน โดยอนุโลมให้ถือเสมือนว่าได้มีการจ่ายภาษีสำหรับเงินได้ดังกล่าวในประเทศแหล่งเงินได้ไปแล้ว และสามารถนำมาขอเป็นเครดิตภาษีในประเทศถิ่นที่อยู่ได้ แม้ว่าจะไม่มีการจ่ายภาษีในความเป็นจริงก็ตาม

เมื่อได้รวบรวมข้อมูลและรายละเอียดต่าง ๆ ที่ต้องการครบถ้วนแล้ว ที่ปรึกษาภาษีจะต้องสร้างสถานการณ์จำลองจากข้อมูลดังกล่าว ทั้งนี้ เพื่อดำเนินการรายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษี (Post-Taxed Return) โดยการคำนวณดังกล่าวให้คำนวณภาวะภาษีตั้งแต่ภาษีเงินได้ที่จัดเก็บจากการดำเนินการเข้าไปลงทุนในประเทศแหล่งเงินได้ จนถึงภาวะภาษีที่เกิดขึ้นในขั้นสุดท้ายที่ประเทศถิ่นที่อยู่ (ประเทศที่บริษัทแม่ตั้งอยู่) ทั้งนี้ การคิดคำนวณต้องอยู่บนพื้นฐานของกฎหมายทุกฉบับที่เกี่ยวข้องทั้งหมด (กฎหมายภาษี กฎหมายส่งเสริมการลงทุน กฎหมายที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอื่น ๆ ที่มี ตลอดจนบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องของอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือสนธิสัญญาทางภาษีอื่น ๆ)

จากคำอธิบายโดยสรุปข้างต้นของ ดร.พนิต อธิราชพงศ์ สามารถอธิบายให้เข้าใจได้มากขึ้นด้วยตัวอย่างเปรียบเทียบและตารางดังต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1 คือการสร้างสถานการณ์จำลองในการเลือกรูปแบบขององค์กรธุรกิจของบริษัทแม่ในประเทศถิ่นที่อยู่ ระหว่างการจัดตั้งบริษัทลูกขึ้นใหม่โดยจดทะเบียนในประเทศแหล่งเงินได้ กับ การดำเนินธุรกิจในรูปแบบของการจดทะเบียนจัดตั้งสำนักงานสาขา(ซึ่งถือเป็นบุคคลเดียวกันกับบริษัทแม่) โดยเปรียบเทียบรายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษี(Post-taxed Return) ทั้งในรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ โดยสมมุติว่าประเทศแหล่งเงินได้เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 จากกำไรสุทธิ และเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายเงินปันผลในอัตราร้อยละ 10 ไม่มีภาษีหัก ณ ที่จ่ายกรณีการจำหน่ายเงินกำไรของสาขา ส่วนประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทแม่เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิเช่นกัน ประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศแหล่งเงินได้มีอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างกัน โดยกำหนดวิธีการขจัดภาวะภาษีซ้อนโดยวิธีให้เครดิตภาษีเฉพาะแบบ Ordinary Credit สำหรับเงินภาษีที่ได้จ่ายจริง แต่ต้องไม่เกินภาวะภาษีของประเทศตน

ตารางที่ 2-1 เปรียบเทียบการจัดตั้งบริษัทลูกกับสาขา สถานการณ์ที่ 1

ประเภทองค์กร	กำไรในรัฐแหล่งเงินได้	CIT* ในรัฐแหล่งเงินได้	เงินปันผลหรือเงินจำหน่ายกำไร	WT** ในรัฐแหล่งเงินได้	คงเหลือ	รับรู้โดยบริษัทแม่ในประเทศถิ่นที่อยู่	CIT* ในรัฐถิ่นที่อยู่	เสียภาษีเพิ่มในรัฐถิ่นที่อยู่	Post-Taxed Return
บริษัทลูก	100	30% =30	70	10%=7	63	70	30% =21	14	49
สาขา	100	30% =30	70	-	70	100	30% =30	0	70

\*CIT = Corporate Income Tax (ภาษีเงินได้นิติบุคคล)

\*\*WT = Withholding Tax (ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย)

หมายเหตุ : ในกรณีของบริษัทลูก Ordinary Tax Credit = 7

ส่วนในกรณีของสาขา Ordinary Tax Credit = 30

ตัวอย่างที่ 2 คือการสร้างสถานการณ์จำลองในการเลือกรูปแบบขององค์กรธุรกิจของบริษัทแม่ในประเทศถิ่นที่อยู่ ระหว่างการจัดตั้งบริษัทลูกขึ้นใหม่โดยจดทะเบียนในประเทศแหล่งเงินได้ กับ การดำเนินธุรกิจในรูปแบบของการจดทะเบียนจัดตั้งสำนักงานสาขา(ซึ่งถือเป็นบุคคลเดียวกันกับบริษัทแม่) เพื่อหารายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษี(Post-taxed Return) โดยสมมุติว่าประเทศแหล่งเงินได้เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 จากกำไรสุทธิ และเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายเงินปันผลและการจำหน่ายกำไรของสาขาในอัตราร้อยละ 10 ส่วนประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทแม่เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิเช่นกัน ประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศแหล่งเงินได้มีอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างกัน โดยกำหนดวิธีการจัดการภาษีซ้อนโดยวิธีให้เครดิตภาษีทั้งแบบ Ordinary Credit และแบบ Underlying Credit สำหรับเงินภาษีที่ได้จ่ายจริง แต่ต้องไม่เกินภาระภาษีของประเทศตน

ตารางที่ 2-2 เปรียบเทียบการจัดตั้งบริษัทลูกกับสาขา สถานการณ์ที่ 2

ประเภทองค์กร	กำไรในรัฐแหล่งเงินได้	CIT ในรัฐแหล่งเงินได้	เงินปันผลหรือเงินจำหน่ายกำไร	WT ในรัฐแหล่งเงินได้	คงเหลือ	รับรู้โดยบริษัทแม่ในประเทศถิ่นที่อยู่	CIT ในรัฐถิ่นที่อยู่	เสียภาษีเพิ่มในรัฐถิ่นที่อยู่	Post-Taxed Return
บริษัทลูก	100	30% =30	70	10% =7	63	70	30% =21	0	63
สาขา	100	30% =30	70	10% =7	63	100	30% =30	0	63

หมายเหตุ : Tax Credit ทั้งหมด = 37 ประกอบด้วย

ในกรณีบริษัทลูก Ordinary Tax Credit = 7 Underlying Tax Credit = 30

ส่วนกรณีสาขา Ordinary Tax Credit = 37

ตัวอย่างที่ 3 คือการสร้างสถานการณ์จำลองในการเลือกรูปแบบขององค์กรธุรกิจของบริษัทแม่ในประเทศถิ่นที่อยู่ ระหว่างการจัดตั้งบริษัทลูกขึ้นใหม่โดยจดทะเบียนเป็นบริษัทที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาลในประเทศแหล่งเงินได้ กับ การดำเนินธุรกิจในรูปแบบของการจดทะเบียนจัดตั้งสำนักงานสาขา(ซึ่งถือเป็นบุคคลเดียวกันกับบริษัทแม่) เพื่อหารายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษี(Post-taxed Return) โดยสมมติว่าประเทศแหล่งเงินได้เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 จากกำไรสุทธิ และเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายเงินปันผลในอัตราร้อยละ 10 ไม่มีการเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายกรณีจำหน่ายเงินกำไรของสาขา และหากบริษัทใดได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีหัก ณ ที่จ่ายเงินปันผล ส่วนประเทศถิ่นที่อยู่ของบริษัทแม่เก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ เช่นกัน ประเทศถิ่นที่อยู่และประเทศแหล่งเงินได้มีอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างกัน โดยกำหนดวิธีการจัดการภาวะภาษีซ้อนโดยวิธีให้เครดิตภาษีแบบ Tax Sparing Credit (เครดิตภาษีแบบสมมุติ) สำหรับเงินภาษีที่ได้จ่ายจริงแต่ต้องไม่เกินภาวะภาษีของประเทศตน

ตารางที่ 2-3 เปรียบเทียบการจัดตั้งบริษัทลูกกับสาขา สถานการณ์ที่ 3

ประเภทองค์กร	กำไรในรัฐแหล่งเงินได้	CIT ในรัฐแหล่งเงินได้	เงินปันผลหรือกำไรจำหน่าย	WT ในรัฐแหล่งเงินได้	คงเหลือ	รับรู้โดยบริษัทแม่ในประเทศถิ่นที่อยู่	CIT ในรัฐถิ่นที่อยู่	เสียภาษีเพิ่มในรัฐถิ่นที่อยู่	Post-Taxed Return
บริษัทลูก	100	-	100	-	100	100	30% =30	0	100
สาขา	100	30% =30	70	-	70	100	30% =30	0	70

หมายเหตุ : ในกรณีบริษัทลูก Tax Sparing Credit ทั้งหมด=37 ประกอบด้วย  
Ordinary Tax Credit=7 และ Underlying Tax Credit=30 ซึ่งไม่ได้จ่ายจริง

จะเห็นว่าในสถานการณ์ที่แตกต่างกันดังตัวอย่างทั้งสามข้างต้น การเลือกรูปแบบขององค์กรธุรกิจของบริษัทแม่ในประเทศถิ่นที่อยู่ สำหรับการลงทุนในประเทศปลายทาง(ประเทศแหล่งเงินได้) มีผลทำให้ภาระภาษีที่แท้จริงเมื่อนำเงินปันผลหรือเงินจำหน่ายกำไรกลับไปยังประเทศถิ่นที่อยู่ แตกต่างกัน



### บทที่ 3

## กฎหมายของประเทศสหภาพเมียนมาร์ และกฎหมายระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้อง

ประเทศสหภาพเมียนมาร์เป็นประเทศที่ใช้หลักกฎหมายคอมมอนลอว์ (Common Law) โดยได้รับอิทธิพลในอดีตมาจากเจ้าอาณานิคมคือประเทศอังกฤษ หลังจากรัฐบาลปัจจุบันมีนโยบายเปิดประเทศเมื่อไม่กี่ปีมานี้ รัฐสภาได้มีการบังคับใช้กฎหมายฉบับใหม่ๆ จำนวนมาก และในปัจจุบันก็ยังมี การออกกฎหมายใหม่เพิ่มเติมรวมถึงการออกกฎหมายเพื่อบังคับใช้หลักเกณฑ์ใหม่และยกเลิกหลักเกณฑ์ เก่าในกฎหมายอยู่ตลอดเวลา

การจะเข้าใจถึงภาระภาษีเงินได้ที่มีความแตกต่างกัน สำหรับรูปแบบการจัดตั้งองค์กรทางธุรกิจ ใน รูปแบบต่าง ๆ ในประเทศสหภาพเมียนมาร์ เพื่อที่จะหารายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษีเงินได้นั้น มี ความจำเป็นต้องศึกษากฎหมายปัจจุบันของประเทศสหภาพเมียนมาร์ กฎหมายที่เกี่ยวข้องของประเทศ ไทยและกฎหมายระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้อง ซึ่งในบทนี้จะศึกษาถึงกฎหมายหลัก ๆ ที่เกี่ยวข้องในส่วน ของประเทศสหภาพเมียนมาร์และกฎหมายระหว่างประเทศดังต่อไปนี้

- กฎหมายที่เกี่ยวข้องต่อการจัดตั้งรูปแบบขององค์กรทางธุรกิจในประเทศสหภาพเมียนมาร์
- กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศสหภาพเมียนมาร์
- กฎหมายส่งเสริมการลงทุนของประเทศสหภาพเมียนมาร์ ซึ่งมีส่วนประกอบของสิทธิ ประโยชน์ทางภาษีอากร
- กฎหมายเขตเศรษฐกิจพิเศษของประเทศสหภาพเมียนมาร์ ซึ่งมีส่วนประกอบของสิทธิ ประโยชน์ทางภาษีอากรเช่นกัน
- กฎหมายการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของประเทศสหภาพเมียนมาร์
- อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศสหภาพเมียนมาร์

เป็นต้น

นอกจากนี้ ยังมีความจำเป็นต้องศึกษาแนวปฏิบัติทางกฎหมายเช่น คำพิพากษาของศาล และแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร เป็นต้น แต่ปัญหาที่สำคัญยิ่งในการศึกษากฎหมายของประเทศสหภาพเมียนมาร์คือ คำพิพากษาของศาลและแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร ไม่มีการตีพิมพ์ และยิ่งไปกว่านั้นคือกฎหมายและกฎเกณฑ์ที่ตีพิมพ์เผยแพร่ไม่ครอบคลุมกฎหมายและกฎเกณฑ์ที่ใช้ปฏิบัติอยู่ทั้งหมด

### 3.1 กฎหมายห้างหุ้นส่วนของประเทศสหภาพเมียนมาร์

กฎหมายหลักที่กำหนดขอบเขตเงื่อนไขของการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนในประเทศสหภาพเมียนมาร์ ได้แก่ กฎหมายห้างหุ้นส่วนประเทศสหภาพเมียนมาร์ 1932<sup>13</sup> ซึ่งมีการแก้ไขเพิ่มเติม ภายใต้กฎหมายดังกล่าว “ห้างหุ้นส่วน” หมายถึง ความสัมพันธ์ของกลุ่มบุคคลที่ตกลงเข้าแบ่งปันผลกำไรในธุรกิจที่ดำเนินการโดยกลุ่มบุคคลทั้งหมดหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่ม ความสัมพันธ์ทั้งด้านสิทธิและหน้าที่ในฐานะห้างหุ้นส่วนจะเกิดขึ้นได้เฉพาะจากการตกลงสัญญากัน ไม่ใช่โดยสถานะของบุคคล จำนวนหุ้นส่วนสูงสุดต้องไม่มากกว่า 20 คน ห้างหุ้นส่วนอาจจะจดทะเบียนกับทางการ แต่การจดทะเบียนไม่ใช่เงื่อนไขบังคับ นอกจากนี้ ตามกฎหมายฉบับนี้จะมีแต่หุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดเท่านั้น ไม่มีหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดอย่างในกรณีห้างหุ้นส่วนจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของประเทศไทย

และเนื่องด้วยการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนในประเทศสหภาพเมียนมาร์ จะมีได้เฉพาะหุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิด ดังนั้นการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนจึงไม่เป็นทางเลือกที่น่าสนใจสำหรับนักลงทุนที่จะจัดตั้งองค์กรทางธุรกิจในประเทศสหภาพเมียนมาร์

### 3.2 กฎหมายบริษัทของประเทศสหภาพเมียนมาร์

กฎหมายหลักในการควบคุมการจัดตั้งและจดทะเบียนบริษัทไม่ว่าเป็นบริษัทพม่า (Myanmar Company) หรือบริษัทต่างชาติ(Foreign Company) คือ กฎหมายบริษัทเมียนมาร์<sup>14</sup> และหน่วยงานหลักที่เกี่ยวข้องกับการจดทะเบียนและจัดตั้งบริษัทได้แก่ DICA (Directorate of Investment and Company Administration) ภายใต้การกำกับดูแลของ MNPE (Ministry of National Planning and Economic Development)

<sup>13</sup> Myanmar Partnership Act 1932

<sup>14</sup> Myanmar Companies Act 1913

“บริษัทเมียนมาร์” (Myanmar Company) หมายถึง บริษัทซึ่งหุ้นทั้งหมดเป็นเจ้าของและควบคุมโดยพลเมืองเมียนมาร์ตลอดเวลา ดังนั้นคนต่างชาติจึงไม่สามารถเป็นทั้งผู้ถือหุ้นและกรรมการในบริษัทพม่า

“บริษัทต่างชาติ” (Foreign Company) หมายถึง

- 1) บริษัทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศสหภาพเมียนมาร์โดยมีชาวต่างชาติถือหุ้นอยู่
- 2) บริษัทซึ่งจัดตั้งนอกประเทศสหภาพเมียนมาร์แต่มีสาขาในประเทศสหภาพเมียนมาร์

“บริษัทพิเศษ” (Special Company) หมายถึง บริษัทซึ่งมีผู้ถือหุ้นเป็นรัฐบาลของประเทศสหภาพเมียนมาร์ ซึ่งต้องยื่นขอจดทะเบียนเป็นบริษัทพิเศษภายใต้ กฎหมายบริษัทพิเศษ<sup>15</sup> และ กฎหมายบริษัทเมียนมาร์

ภายใต้มาตรา 27A ของกฎหมายบริษัทเมียนมาร์ บริษัทต่างชาติไม่ว่าจะถือหุ้นโดยชาวต่างชาติทั้งหมดหรือร่วมทุนกับชาวพม่า หรือสาขาของบริษัทในต่างประเทศ จะต้องได้รับใบอนุญาตให้ทำการค้า (Permit to Trade) ก่อนการจดทะเบียนบริษัทหรือสาขา รวมถึงบริษัทที่ต่างชาติร่วมทุนกับรัฐบาลซึ่งจัดตั้งภายใต้กฎหมายบริษัทพิเศษ ก็จะต้องขอใบอนุญาตให้ทำการค้านี้ด้วย บริษัทต่างชาติจะต้องจัดเตรียมเอกสารตามที่กำหนดและยื่นขอใบอนุญาตให้ทำการค้าซึ่งผู้มีอำนาจออกใบอนุญาตให้ทำการค้า ได้แก่ สำนักงานบริหารบริษัทและการลงทุน (Directorate of Investment and Company Administration = DICA) ภายใต้การกำกับของกระทรวงการพัฒนาศรษฐกิจและการวางแผนแห่งชาติ (Ministry of National Planning and Economic Development = MNPE) โดยใบอนุญาตนี้มีอายุ 5 ปีและสามารถต่ออายุได้<sup>16</sup> อย่างไรก็ดี ในปัจจุบัน ไม่มีการออกใบอนุญาตให้ทำการค้าประเภทซื้อขายไป (Trading) ให้แก่บริษัทต่างชาติ ซึ่งรัฐบาลไม่ได้มีประกาศใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับข้อห้ามนี้ แต่ในทางปฏิบัติเป็นที่รู้จักโดยทั่วไปว่า บริษัทต่างชาติจะไม่ได้รับอนุญาตให้ทำธุรกิจประเภทซื้อขายไป

เมื่อบริษัทต่างชาติหรือสาขาของบริษัทในต่างประเทศได้รับใบอนุญาตให้ทำการค้า ขั้นตอนต่อไปคือการขอจัดตั้งบริษัทต่างชาติหรือจดทะเบียนสาขา โดยจะต้องจัดเตรียมเอกสารตามที่กำหนดและยื่นขอใบรับรอง ซึ่งผู้มีอำนาจออกใบรับรองนี้คือ สำนักงานทะเบียนบริษัท (Companies Registration Office = CRO) ซึ่งจะออกใบรับรองอย่างใดอย่างหนึ่งแล้วแต่ประเภทของการจัดตั้ง

- 1) ใบรับรองการจัดตั้งบริษัท (Certificate of Incorporation of a Company)

<sup>15</sup> Myanmar Special Company Act 1950

<sup>16</sup> MNPE DICA Announcement No.1/2013

2) ใบรับรองการจัดตั้งสาขา (Certificate of Incorporation of a Branch)

ภายใต้กฎหมายบริษัทเมียนมาร์ การนำเงินทุนขั้นต่ำที่ถูกต้องกำหนดไว้สำหรับบริษัทต่างชาติที่จดทะเบียนภายใต้กฎหมายบริษัทเมียนมาร์คือ

- 150,000 ดอลลาร์สหรัฐ สำหรับอุตสาหกรรม โรงแรม ธุรกิจก่อสร้าง
- 50,000 ดอลลาร์สหรัฐ สำหรับธุรกิจบริการ

โดยครึ่งหนึ่งของทุนจะต้องนำมาฝากไว้กับธนาคารในประเทศสหภาพเมียนมาร์เมื่อได้รับอนุมัติในเบื้องต้นก่อนที่จะได้รับใบอนุญาตให้ทำการค้า ส่วนที่เหลือของทุนจะต้องนำเข้ามาในระยะเวลาที่กำหนด โดยทั่วไปคือภายใน 1-3 ปี

นอกจากนี้ MNPE ยังได้มีการออกกฎการลงทุนของนักลงทุนต่างประเทศ 2013<sup>17</sup> ซึ่งจำกัดกิจการที่สงวนไว้สำหรับพลเมืองชาวเมียนมาร์เท่านั้น เช่น บริการรถพยาบาล บริการดูแลผู้สูงอายุ การผลิตอาหารพื้นเมือง เหมืองแร่ขนาดเล็กและกลาง กิจการเกษตรกรรมบางประเภท การประมงทะเลลึก เป็นต้น โดยได้กำหนดทุนขั้นต่ำของนักลงทุนต่างชาติไว้ไม่เกิน 80 % ในการร่วมลงทุนกับนักลงทุนท้องถิ่น

อีกทั้ง กฎหมายกิจการรัฐวิสาหกิจ<sup>18</sup> ยังมีข้อกำหนดถึงกิจการ 12 ประเภทที่สามารถดำเนินการได้โดยรัฐวิสาหกิจเท่านั้น ซึ่งรัฐบาลอาจจะอนุญาตให้นักลงทุนต่างชาติดำเนินการได้หากมีการร่วมทุนกับรัฐบาลหรือองค์การของรัฐบาล กิจการ 12 ประเภทดังกล่าวได้แก่

- การขุดและขายไม้สักในประเทศสหภาพเมียนมาร์และต่างประเทศ
- การขุด เเจาะ หรือส่งออกจิวเวลรี่
- กิจการโทรคมนาคมและไปรษณีย์
- กิจการขนส่งทางรางและอากาศยาน
- กิจการโทรทัศน์และการแพร่ภาพแพร่เสียง
- การขุด เเจาะ และส่งออกเหล็ก

เป็นต้น

<sup>17</sup> MNPE Notification No.11/2013 : Foreign Investment Rules

<sup>18</sup> State-Owned Economics Enterprises Law 1989

### 3.3 กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศสหภาพเมียนมาร์

ประเทศสหภาพเมียนมาร์มีภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บอยู่หลายชนิดเช่น ภาษีเงินได้ ภาษีศุลกากร ภาษีการค้า โดยภาษีส่วนใหญ่จัดเก็บโดยกรมสรรพากร (Internal Revenue Department = IRD) ซึ่งสังกัดกระทรวงการคลังและรายได้ (Ministry of Finance and Revenue) ภาษีที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของกรมสรรพากรได้แก่ ภาษีเงินได้(Income Tax) ภาษีการค้า(Commercial Tax) ภาษีล็อตเตอรี่(Lottery Tax) และอากรแสตมป์(Stamp Duties)

กฎหมายหลักที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้ คือ กฎหมายภาษีเงินได้<sup>19</sup> ซึ่งมีการปรับปรุงอยู่เป็นระยะ ครอบคลุมบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับนิยาม ข้อยกเว้น การคำนวณภาษี การชำระภาษี การยื่นแบบแสดงรายการ การประเมินภาษี การอุทธรณ์การประเมินภาษี การคืนภาษี ฯลฯ นอกจากนี้ภายใต้อำนาจของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ยังมีการออกกฎ ข้อบังคับ และ ประกาศ ในการกำหนดรายละเอียดต่าง ๆ เพิ่มเติมอีกด้วย ในการพิจารณากฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศสหภาพเมียนมาร์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการวิจัยนี้จะพิจารณา 4 องค์ประกอบหลักของโครงสร้างภาษีอากรเท่านั้นซึ่งได้แก่ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ฐานภาษีอากร อัตราภาษีอากร และวิธีการเสียภาษีอากร ส่วนเรื่องการจัดข้อขัดแย้ง รวมไปถึงโทษทั้งทางอาญาเช่นโทษจำคุกโทษปรับ และโทษทางแพ่งเช่นเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ งานวิจัยฉบับนี้จะไม่กล่าวถึง

#### 3.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร (Taxpayer)

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร ชาวต่างชาติและบริษัทของชาวต่างชาติถูกแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ "ชาวต่างชาติที่มีถิ่นที่อยู่ในเมียนมาร์"(Resident Foreigner) และ"ชาวต่างชาติที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในเมียนมาร์"(Non-Resident Foreigner)

“ชาวต่างชาติที่มีถิ่นที่อยู่ในเมียนมาร์”(Resident Foreigner) หมายถึง

1) ในกรณีบุคคลธรรมดา คือชาวต่างชาติที่พำนักอยู่ในเมียนมาร์ไม่น้อยกว่า 183 วันในระหว่างปีภาษี (1 เมษายน ถึง 31 มีนาคม)

<sup>19</sup> Income Tax Law 1974

2) ในกรณีของบริษัท คือบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายบริษัทพม่า(Myanmar Companies Act) หรือกฎหมายอื่น ๆ ที่มีอยู่ ไม่ว่าจะถือหุ้นทั้งหมดหรือบางส่วนโดยชาวต่างชาติก็ตาม

3) ในกรณีของคณะบุคคลอื่น ๆ นอกเหนือจากบริษัท คือคณะบุคคลที่จัดตั้งขึ้นไม่ว่าจะประกอบด้วยชาวต่างชาติทั้งหมดหรือบางส่วน ซึ่งการควบคุม การบริหารงาน การตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ ของคณะบุคคล ตั้งอยู่หรือเกิดขึ้นเป็นส่วนใหญ่ในประเทศสหภาพเมียนมาร์

“ชาวต่างชาติที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในเมียนมาร์ (Non-Resident Foreigner) หมายถึง ชาวต่างชาติอื่นใดที่ไม่ใช่ชาวต่างชาติที่มีถิ่นที่อยู่ในเมียนมาร์ (Resident Foreigner) ในความหมายนี้ Non-Resident Foreigner จึงรวมไปถึงบริษัทต่างชาติและสาขาของบริษัทต่างชาติด้วย

โดยทั่วไป Resident Foreigner มีหน้าที่ต้องชำระภาษีจากเงินได้ที่ได้รับทั้งจากในประเทศและนอกประเทศสหภาพเมียนมาร์ตามหลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) กล่าวคือต้องชำระภาษีจากเงินได้ที่ได้รับจากทั่วโลกตามหลัก Worldwide Income ส่วน Non-Resident Foreigner มีหน้าที่ต้องชำระภาษีจากเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ในประเทศสหภาพเมียนมาร์เท่านั้น ตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)

### 3.3.2 ฐานภาษีอากร (Tax Base)

เงินได้ได้รับการแบ่งประเภทออกเป็นเงินได้จากวิชาชีพ เงินได้จากธุรกิจ เงินได้จากสินทรัพย์ เงินได้จากส่วนเกินจากทุน เงินได้จากแหล่งอื่น ๆ และเงินได้จากแหล่งที่ไม่เปิดเผย เงินได้จากส่วนเกินจากทุน (Capital Gain) จะได้รับการประเมินต่างหากจากเงินได้อื่น ๆ ส่วนเงินได้จากดอกเบี้ยและเงินได้จากสินทรัพย์เช่นเงินได้จากค่าเช่าถือเป็นเงินได้จากธุรกิจ

โดยปกติ ฐานภาษีอากรของภาษีเงินได้นิติบุคคลฯ คือกำไรสุทธิ(Income) ซึ่งนิติบุคคลฯ สามารถนำค่าใช้จ่ายและค่าเสื่อมราคาที่เกี่ยวข้องและที่ได้รับอนุญาตให้ใช้ได้ มาหักออกจากรายรับ (Receipt) ก่อนคำนวณภาษีอากรที่จะต้องชำระ แต่ในกรณีของภาษีหัก ณ ที่จ่าย (Withholding Tax) มักจะคำนวณจากรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ (Receipt) โดยผู้เสียภาษีสามารถนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้มารวมคำนวณตอนสิ้นงวดได้ ยกเว้นในกรณีของ Non-Resident Foreigner ภาษีหัก ณ ที่จ่ายอาจจะเป็นการสุดท้าย (Final Tax) ในประเทศสหภาพเมียนมาร์ กล่าวคือผู้เสียภาษีไม่สามารถนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้มารวมคำนวณตอนสิ้นงวดได้ แต่ก็อาจสามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายหรือเป็นเครดิตในประเทศถิ่นที่อยู่ (Resident Country) ของตนได้

นอกจากนี้กฎหมายภาษีเงินได้ของพม่ายังกำหนดภาวะภาษีส่วนเกินจากทุน(Capital Gain Tax) ไว้โดยเฉพาะแยกต่างหากจากกำไรสุทธิ ซึ่งภาษีส่วนเกินจากทุนนี้หมายถึงกำไรที่เกิดขึ้นจากการขาย แลกเปลี่ยน โอน สิทธิทรัพย์สิน(Capital Assets) อันได้แก่ ที่ดิน อาคาร ยานพาหนะ และสิทธิทรัพย์สินอื่น ๆ ของวิสาหกิจเช่น หุ่น หุ่นคู่ เครื่องมือทางการเงินอื่น ๆ หักด้วยค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์นั้น ๆ

โดยทั่วไป ผลขาดทุนของกิจการสามารถนำมาใช้เป็นเครดิตออกจากผลกำไรของกิจการในปีต่อ ๆ ไปได้ไม่เกิน 3 ปี ยกเว้นผลขาดทุนจากการขาย แลกเปลี่ยน โอน ในสิทธิทรัพย์สิน จะไม่สามารถนำมาใช้เป็นเครดิตได้

### 3.3.3 อัตราภาษีอากร (Tax Rates)

ประกาศเกี่ยวกับภาษีเงินได้<sup>20</sup> ที่ออกโดยกระทรวงการคลังและรายได้(Ministry of Finance and Revenue) เมื่อวันที่ 15 มีนาคม 2012 ได้ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล(Corporate Income Tax=CIT) สำหรับบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในเมียนมาร์(บริษัทที่จัดตั้งในประเทศสหภาพเมียนมาร์ไม่ว่าจะมีคนต่างด้าวถือหุ้นอยู่เท่าใดก็ตาม)จากเดิม 30% ลงเหลือ 25% และกำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในเมียนมาร์(บริษัทต่างประเทศหรือสาขาของบริษัทต่างประเทศ)เป็นอัตราเดียวคือ 35% จากเดิมที่เก็บในอัตรา 35% ของกำไรหรือ 5-40% ของเงินได้แล้วแต่อย่างใดสูงกว่า

ประกาศเกี่ยวกับภาษีเงินได้เมื่อปี 2006<sup>21</sup> กำหนดอัตราภาษีส่วนเกินจากทุนสำหรับ Resident ที่อัตรา 10 % ในกรณีที่มีการขายสิทธิในมูลค่าเกินกว่า 5,000,000 Kyats และที่อัตรา 40 % สำหรับ Non-Resident Foreigner แต่หากเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจน้ำมันและก๊าซธรรมชาติ อัตราภาษีส่วนเกินจากทุนจะสูงกว่า

<sup>20</sup> Ministry of Finance and Revenue Notification No.111/2012

<sup>21</sup> Ministry of Finance and Revenue Notification on Capital Gain Tax Rates 2006

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลและอัตราภาษีส่วนเกินจากทุน(Capital Gain Tax)สำหรับบริษัทของประเทศสหภาพเมียนมาร์แต่ละประเภทสามารถสรุปได้ดังตารางดังต่อไปนี้

ตารางที่ 3-1 สรุปอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลและอัตราภาษีส่วนเกินจากทุน

ประเภทวิสาหกิจ	อัตราภาษี ภาษีเงินได้นิติบุคคล	อัตราภาษี ส่วนเกินจากทุน
(1)บริษัทที่จดทะเบียนในเมียนมาร์ (ไม่ว่ามีผู้ถือหุ้นเป็นชาวต่างชาติหรือไม่ก็ตาม)	25%	10%
(2)บริษัทที่ได้รับบัตรส่งเสริมการลงทุนจาก MIC (ซึ่งได้จดทะเบียนในเมียนมาร์)	25%	10%
(3)บริษัทต่างประเทศ (ไม่ได้จดทะเบียนใด ๆ ในเมียนมาร์)	35%	40%
(4)สาขาของบริษัทต่างประเทศ (จดทะเบียนในเมียนมาร์)	35%	40%

ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลฯ หัก ณ ที่จ่ายนั้นคือภาษีที่รัฐจัดเก็บไว้ล่วงหน้าโดยให้ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่หักภาษีนำส่งให้แก่รัฐซึ่งกำหนดโดยประกาศของกระทรวงการคลังเมื่อวันที่ 10 มีนาคม 2010<sup>22</sup> แต่โดยทั่วไปให้สิทธิ์ผู้เสียภาษีที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหภาพเมียนมาร์ในการนำมาใช้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้เมื่อสิ้นงวด ส่วนผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหภาพเมียนมาร์จะถือเป็นภาษีขั้นสุดท้าย (Final Tax) กล่าวคือไม่สามารถนำไปใช้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้เมื่อสิ้นงวดในประเทศสหภาพเมียนมาร์ แต่อาจจะสามารถนำไปใช้เป็นค่าใช้จ่ายหรือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ในประเทศของผู้มีถิ่นที่อยู่เอง ซึ่งสำหรับประเทศสหภาพเมียนมาร์สามารถกล่าวได้ว่าจัดเก็บภาษีนิติบุคคลเพียงชั้นเดียวกล่าวคือ เก็บจากกำไรสุทธิเท่านั้นไม่เก็บจากการจ่ายเงินปันผล(Dividend) หรือการจำหน่ายกำไรของสาขา(Repatriation of Branch Profits) อย่างไรก็ตาม นอกเหนือจากเงินปันผลและการจำหน่ายกำไร ประเทศเมียนมายังจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่าย จากเงินได้ประเภทต่าง ๆ สำหรับวิสาหกิจแต่ละประเภทในอัตราที่กำหนดโดยประกาศกระทรวงการคลังเมื่อวันที่ 26 สิงหาคม 2011<sup>23</sup> ดังต่อไปนี้

<sup>22</sup> Ministry of Finance and Revenue Notification No.41/2010

<sup>23</sup> Ministry of Finance and Revenue Notification No. 167/2011

ตารางที่ 3-2 สรุปอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย

	ดอกเบี้ย	ค่าสิทธิ**	ขายสินค้า	ให้บริการ
(1)*	0%	15%	2%	2%
(2)*	0%	15%	2%	2%
(3)*	15%	20%	3.5%	3.5%
(4)*	15%	20%	3.5%	3.5%

\*ประเภทของวิสาหกิจ ตามตารางที่ 3-1

\*\*ค่าสิทธิ หมายถึง ค่าสิทธิที่ได้รับจากการให้ใช้สิทธิ, เครื่องหมายการค้า, สิทธิบัตร และทรัพย์สินทางปัญญาอื่น ๆ

นอกจากนี้ ประกาศเกี่ยวกับภาษีเงินได้เมื่อวันที่ 14 มิถุนายน 2013<sup>24</sup> ยังกำหนดการจัดเก็บภาษีเงินได้ล่วงหน้าจากการส่งออกหรือนำเข้าสินค้าอีกด้วย โดยอัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้ล่วงหน้าอยู่ที่ 2 % ของมูลค่าสินค้าที่ส่งออกหรือมูลค่าประเมินของกรมศุลกากรของสินค้านำเข้า อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการสามารถนำภาษีที่ถูกจัดเก็บล่วงหน้าไปใช้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ ณ สิ้นปีได้ ภายใต้เงื่อนไขข้อกำหนด

### 3.3.4 วิธีการเสียภาษีอากร (Tax Payment)

ปีภาษีของประเทศสหภาพเมียนมาร์เริ่มจาก 1 เมษายน สิ้นสุด 31 มีนาคมในแต่ละปี ซึ่งใช้บังคับกับทั้งบริษัทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศสหภาพเมียนมาร์รวมถึงสาขาของบริษัทต่างชาติด้วย ซึ่งบริษัทจะต้องยื่นงบการเงินของตนที่ผ่านการตรวจสอบโดยผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชีเมียนมาร์ (Certified Public Accountant licensed by the Myanmar Accountancy Council) พร้อมแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ ภายใน 3 เดือนนับจากวันสิ้นงวด เช่นภายในวันที่ 30 มิถุนายน 2557 นับจากวันสิ้นงวดวันที่ 31 มีนาคม 2556 เป็นต้น

สำหรับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จะต้องนำส่งให้กรมสรรพากรภายใน 7 วันนับจากวันที่ได้หักไว้โดยทั่วไป เงินภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายสามารถนำมาใช้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษี ณ สิ้นปี

<sup>24</sup> Ministry of Finance and Revenue Notification 14 Jun 2013

สำหรับภาษีส่วนได้จากทุน โดยทั่วไปจะต้องมีการยื่นแสดงรายได้เพื่อเสียภาษีภายใน 1 เดือนนับจากวันที่มีการขายสินทรัพย์

นอกจากภาษีเงินได้แล้ว ในการทำธุรกิจทั้งขายสินค้าและให้บริการ ยังมีภาระภาษีการค้า (Commercial Tax) ด้วย ซึ่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องได้แก่ กฎหมายภาษีการค้า<sup>25</sup> โดยภาษีการค้าของประเทศสหภาพเมียนมาร์มีความคล้ายคลึงกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ของประเทศไทย เพียงแต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่สามารถนำภาษีซื้อมาใช้ได้ในทุกกรณีเช่น ภาษีซื้อจากการซื้อบริการไม่สามารถนำมาใช้หักออกจากภาษีขาย อีกทั้งอัตราภาษีก็มีหลายอัตรา โดยประกาศกระทรวงการคลัง 2012<sup>26</sup> ได้กำหนดอัตราภาษีตั้งแต่ 5% - 100% ขึ้นกับสินค้าและบริการแต่ละประเภท โดยภาษีการค้าจะต้องชำระเป็นรายเดือนคือภายในวันที่ 10 ของเดือนถัดไปจากเดือนที่มีการขาย และผู้ประกอบการยังต้องยื่นแบบแสดงภาษีการค้ารายปีภายใน 3 เดือนนับจากวันสิ้นสุดปีภาษีอีกด้วย อย่างไรก็ตาม งานวิจัยฉบับนี้จะไม่อธิบายรายละเอียดเกี่ยวกับภาษีการค้าเนื่องจากไม่ได้มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับหัวข้องานวิจัย

### 3.4 กฎหมายส่งเสริมการลงทุนของประเทศสหภาพเมียนมาร์

เมื่อวันที่ 7 กันยายน 2012 รัฐสภาของประเทศสหภาพเมียนมาร์ได้ผ่านร่างกฎหมายการลงทุนของต่างชาติฉบับใหม่<sup>27</sup> แทนกฎหมายการลงทุนของต่างชาติฉบับเดิม<sup>28</sup> ซึ่งใช้มาตั้งแต่ปี 1988 แต่ประธานาธิบดี เต็ง เส่ง ไม่ลงนามและได้ส่งคืนร่างกฎหมายฉบับดังกล่าวให้แก่รัฐสภาเพื่อให้แก้ไขข้อกฎหมายให้มีความยืดหยุ่นและอำนวยความสะดวกให้แก่นักลงทุนต่างชาติมากขึ้น และเมื่อวันที่ 2 พฤศจิกายน 2012 ประธานาธิบดี เต็ง เส่ง ได้ลงนามรับรองและ ได้มีการประกาศใช้กฎหมายการลงทุนของต่างชาติฉบับใหม่นี้

นักลงทุนต่างชาติสามารถเลือกที่จะจัดตั้งบริษัทภายใต้กฎหมายการลงทุนของต่างชาติได้ กล่าวคือ การจัดตั้งบริษัทภายใต้กฎหมายการลงทุนของต่างชาติไม่ใช่ภาคบังคับ แต่เป็นช่องทางสำหรับนักลงทุนต่างชาติที่เข้าเงื่อนไขของการส่งเสริมการลงทุนและต้องการสิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Incentives) ภายใต้กฎหมายดังกล่าว

<sup>25</sup> Commercial Tax Law 1990

<sup>26</sup> Ministry of Finance and Revenue Notification No.117/2012

<sup>27</sup> Myanmar Foreign Investment Law 2012

<sup>28</sup> Myanmar Foreign Investment Law 1988

เพื่อที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรภายใต้กฎหมายการลงทุนของต่างชาตินี้ โครงการลงทุนจะต้องได้รับการอนุมัติจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (Myanmar Investment Commission = MIC) และได้รับบัตรส่งเสริมการลงทุนจาก MIC (MIC Permit)

ในบทที่ 2 ข้อ 4 ของกฎหมายส่งเสริมการลงทุนได้กำหนดกิจกรรมที่ต้องห้ามในการดำเนินกิจการสำหรับนักลงทุนชาวต่างชาติ ซึ่งคณะกรรมการอาจอนุมัติให้นักลงทุนดำเนินกิจการได้โดยการอนุมัติของรัฐบาลสหภาพ กิจการ 11 ประเภทนี้ได้แก่

- ธุรกิจที่มีผลกระทบต่อสุขภาพของประชาชน
- ธุรกิจที่สร้างความเสียหายให้แก่สิ่งแวดล้อมตามธรรมชาติและระบบนิเวศน์
- ธุรกิจการประมงที่สามารถดำเนินการโดยพลเมือง
- ธุรกิจการผลิตหรือการบริการที่สามารถดำเนินการโดยพลเมือง
- ธุรกิจที่นำเข้าซึ่งเทคโนโลยี ยา เครื่องมือเครื่องใช้ที่ไม่มีใบอนุญาตที่เกี่ยวข้อง

เป็นต้น

อย่างไรก็ดี โครงการการลงทุนจะต้องอยู่ในรายการกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่อนุญาตให้มีการลงทุนโดยต่างชาติได้ MIC โดยอนุมัติจากรัฐบาลมีอำนาจในการประกาศ ซึ่งได้มีประกาศเมื่อวันที่ 31 มกราคม 2013<sup>29</sup> กำหนดประเภทกิจการที่ควบคุมออกเป็น

- ประเภทกิจการที่ไม่อนุญาตให้นักลงทุนต่างชาติดำเนินกิจการ
- ประเภทกิจการที่อนุญาตให้นักลงทุนต่างชาติดำเนินกิจการได้โดยต้องร่วมทุนกับ

พลเมืองชาวเมียนมาร์

เป็นต้น

ตัวอย่างเช่น

- กิจการพัฒนาธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่อาศัยและพาณิชยกรรม จะต้องมีการร่วมลงทุนกับนักลงทุนในประเทศ

<sup>29</sup> MIC Notification No.1/2013

- กิจการขุดเจาะน้ำมันและก๊าซธรรมชาติ โดยทั่วไปนักลงทุนต่างชาติจะได้รับอนุญาตให้ขุดเจาะหลุมที่ลึกกว่า 1,000 ฟุตเท่านั้น
- กิจการเหมืองแร่ นักลงทุนต่างชาติจะได้รับอนุญาตเฉพาะเหมืองแร่ขนาดใหญ่และจะต้องมีการร่วมลงทุนกับนักลงทุนในประเทศเท่านั้น
- กิจการพลังงานน้ำและพลังงานถ่านหิน จะต้องเป็นการร่วมลงทุนกับรัฐบาล หรือบนเงื่อนไข BOT (Build-Operate-Transfer) เท่านั้น
- กิจการโทรคมนาคม ไม่มีข้อจำกัดสำหรับการลงทุนของนักลงทุนต่างประเทศในกฎหมายส่งเสริมการลงทุน แต่ข้อจำกัดสำหรับกิจการประเภทนี้อยู่ภายใต้มาตรา 4 ของกฎหมายกิจการรัฐวิสาหกิจ<sup>30</sup> ซึ่งเป็นกฎหมายที่จำกัดกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่สามารถกระทำได้เฉพาะรัฐเท่านั้น แต่ในบางกรณี รัฐบาลอาจจะออกประกาศอนุญาตให้เอกชนร่วมทุนกับรัฐได้

MIC ยังได้มีการออกประกาศเพื่อกำหนดกิจการที่ควบคุมเพิ่มเติมเป็นระยะ ๆ อีกด้วย

ภายหลังจากได้บัตรส่งเสริมการลงทุนแล้ว บริษัทก็ต้องดำเนินการจดทะเบียนเป็นบริษัทโดยผ่านขั้นตอนตามปกติตามกฎหมายบริษัท (Myanmar Companies Act) คือ การขอใบอนุญาตให้ทำการค้า (Permit to Trade) ซึ่งในปัจจุบันไม่มีการออกใบอนุญาตให้ทำการค้าประเภทซื้อขายไป (Trading) ให้แก่บริษัทต่างชาติ

การขอใบอนุญาตให้ทำการค้าจะทำไปพร้อมกับการขอจัดตั้งบริษัท โดยยื่นคำขอไปที่สำนักงานทะเบียนบริษัท (Companies Registration Office = CRO) โดยตามกฎหมายการลงทุนของชาวต่างชาติฉบับใหม่อนุญาตให้จัดตั้งได้ 3 รูปแบบหลัก ๆ คือ

- 1) บริษัทที่นักลงทุนต่างชาติเป็นเจ้าของทุน 100 %
- 2) สาขาของบริษัทต่างชาติ (ในบางอุตสาหกรรมเช่นการขุดเจาะน้ำมันและก๊าซธรรมชาติ MIC อาจออกใบอนุญาตส่งเสริมการลงทุนให้)
- 3) บริษัทที่นักลงทุนต่างชาติร่วมทุน (Joint Venture) กับพลเมืองของประเทศสหภาพเมียนมาร์ หรือกับหน่วยงานของรัฐ

ภายใต้กฎหมายส่งเสริมการลงทุน ไม่มีการกำหนดปริมาณการนำเข้ามาลงทุนของเงินตราต่างประเทศขั้นต่ำเหมือนกับบริษัทที่จดทะเบียนตามปกติภายใต้กฎหมายบริษัทเมียนมาร์ แต่ขึ้นกับการ

<sup>30</sup> State-Owned Economic Enterprises Law 1989 (SEE Law) อ่างแล้ว

พิจารณาของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (MIC) ซึ่งทุนที่นำเข้าอาจประกอบด้วยเงินตราต่างประเทศ เครื่องจักร อุปกรณ์ ทรัพย์สินทางปัญญา เงินกู้จากต่างประเทศ เป็นต้น

### สิทธิประโยชน์ภายใต้การส่งเสริมการลงทุน

สิทธิประโยชน์ภายใต้บัตรส่งเสริมการลงทุนของเมียนมาร์ มีความคล้ายคลึงกับสิทธิประโยชน์ของบัตรส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนของไทย เช่น

- อนุญาตให้นักลงทุนต่างชาติสามารถเป็นเจ้าของกิจการทั้งหมด หรือร่วมลงทุน (Joint Ventures) กับนักลงทุนท้องถิ่นชาวพม่าหรือกับหน่วยงานของรัฐบาล โดยไม่มีข้อจำกัดสัดส่วนการลงทุน ซึ่งกฎหมายการลงทุนของต่างชาติฉบับเดิมกำหนดสัดส่วนการลงทุนขั้นต่ำของนักลงทุนต่างชาติไว้ที่ร้อยละ 35 ของมูลค่าการลงทุนทั้งหมด
- ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 5 ปีแรกของการดำเนินโครงการ จากเดิม 3 ปีในกฎหมายการลงทุนของต่างชาติฉบับเดิม
- ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้จากการนำผลกำไรกลับไปลงทุนใหม่ภายใน 1 ปี
- สิทธิในการหักค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิ ในอัตราที่กำหนดเป็นพิเศษ
- ถ้าสินค้าที่ผลิตถูกส่งออก จะได้รับสิทธิลดหย่อนภาษีเงินได้โดยคำนวณเงินได้จากครั้งเดียวของมูลค่าสินค้าส่งออก
- สิทธิในการจ่ายภาษีเงินได้ในอัตราเดียวกับพลเมืองของประเทศเมียนมาร์
- สิทธิในการหักค่าใช้จ่ายในอัตราพิเศษจากการวิจัยและการพัฒนาที่เกี่ยวข้องกับบริษัทและได้กระทำในประเทศสหภาพเมียนมาร์
- สิทธิในการยกขาดทุนสุทธิไปใช้คำนวณกำไรสุทธิในปีถัดไปได้ 3 ปีหลังจากปีที่ขาดทุน ทั้งนี้ ต้องใช้ภายใน 2 ปีนับจากสิ้นสุดการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 5 ปีแรกของการดำเนินโครงการ
- สิทธิพิเศษต่าง ๆ ด้านภาษีศุลกากร
- สิทธิได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนจากภาษีการค้า (Commercial Tax) สำหรับสินค้าที่ผลิตเพื่อการส่งออก

- สิทธิในการเช่าที่ดิน 50 ปี และสามารถต่อสัญญาเช่าได้อีก 2 ครั้งครั้งละ 10 ปี จากเดิมกฎหมายเก่ากำหนดระยะเวลาเช่าที่ดินเพียง 30 ปีและต่อสัญญาเช่าได้ 2 ครั้งครั้งละ 15 ปีเป็นต้น (ในกรณีการลงทุนในพื้นที่ด้อยพัฒนาทางเศรษฐกิจอันห่างไกล MIC อาจให้สิทธิในการเช่าที่ดินมากกว่า 50 ปี)

นอกจากสิทธิประโยชน์ต่าง ๆ แล้ว ภายใต้กฎหมายการลงทุนของต่างชาติ รัฐยังยืนยันว่ากิจการหรือธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะไม่ถูกผนวกเป็นของรัฐระหว่างที่ยังได้รับการส่งเสริมการลงทุนอยู่ อีกทั้งยืนยันสิทธิในการนำเงินลงทุนออกนอกประเทศตลอดเวลาที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนอีกด้วย

แม้ว่ากฎหมายการลงทุนของต่างชาติฉบับใหม่จะให้สิทธิประโยชน์เพิ่มเติมซึ่งจะเป็นการดึงดูดให้นักลงทุนจากต่างประเทศเข้ามาลงทุนในประเทศพม่ามากขึ้น แต่กฎหมายฉบับดังกล่าวก็ยังมีประเด็นที่เป็นข้อจำกัดที่เป็นภาระให้แก่การลงทุนอยู่พอสมควร เช่น กฎหมายฉบับใหม่กำหนดให้การจ้างแรงงานไร้ฝีมือจะต้องจ้างเพียงชาวพม่าเท่านั้น สำหรับแรงงานที่มีฝีมือ กฎหมายฉบับนี้กำหนดให้ต้องมีการจ้างแรงงานชาวพม่าเป็นสัดส่วนขั้นต่ำร้อยละ 25 ใน 2 ปีแรกของการดำเนินโครงการ และเพิ่มขึ้นเป็นอย่างน้อยร้อยละ 50 ในปีที่ 4 และร้อยละ 60 ในปีที่ 6 ตามลำดับ เป็นต้น

### 3.5 กฎหมายเขตเศรษฐกิจพิเศษ

ในวันที่ 23 มกราคม 2014 ประเทศสหภาพเมียนมาร์ได้ออกกฎหมายเขตเศรษฐกิจพิเศษฉบับใหม่<sup>31</sup> ซึ่งออกมาเพื่อทดแทนกฎหมายเขตเศรษฐกิจพิเศษ 2011 และกฎหมายเขตเศรษฐกิจพิเศษทวาย 2011 ซึ่งปัจจุบันกำลังมีการจัดตั้งเขตเศรษฐกิจพิเศษขึ้น 3 แห่งแล้วได้แก่ Thilawa, Kyank Phyu และ Dawei โดยเขตเศรษฐกิจพิเศษแต่ละแห่งดำเนินการโดยรัฐบาลประเทศสหภาพเมียนมาร์ร่วมกับนักลงทุนและรัฐบาลของประเทศญี่ปุ่น จีน สิงคโปร์ และไทย

กิจการหรืออุตสาหกรรมที่ได้รับอนุญาตให้จัดตั้งในเขตเศรษฐกิจพิเศษจะได้รับสิทธิพิเศษเพิ่มเติมเช่น

- สิทธิในการเช่าที่ดิน 50 ปี และต่อได้อีก 25 ปี
- การยกเว้นภาษีเงินได้สูงสุดถึง 7 ปี

<sup>31</sup> Myanmar Special Economic Zone Law 2014

- สิทธิในการยกขาดทุนสุทธิไปใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิในปีถัดไปได้ 5 ปีหลังจากปีที่

ขาดทุน

เป็นต้น

อย่างไรก็ดี ขณะนี้ยังไม่มีเขตเศรษฐกิจพิเศษใดที่ได้ดำเนินการก่อสร้างแล้วเสร็จ การพิจารณาถึงการลงทุนดำเนินกิจการในเขตเศรษฐกิจพิเศษจึงเป็นเรื่องของอนาคตและอยู่นอกขอบเขตของการวิจัย ซึ่งงานวิจัยนี้จะยังไม่นำมาพิจารณา

### 3.6 กฎหมายการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

ในปัจจุบัน ได้มีการประกาศใช้กฎหมายการบริหารการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเมื่อวันที่ 10 สิงหาคม 2012<sup>32</sup> แทนที่กฎหมายการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ 1947 ฉบับเดิม ซึ่งทำให้ธนาคารกลางแห่งประเทศสหภาพเมียนมาร์ (Myanmar Central Bank) ได้เปลี่ยนแปลงระบบบริหารอัตราแลกเปลี่ยนจากอัตราคงที่(Fixed Exchange Rate System) มาเป็นอัตราตลาดภายใต้การจัดการ (Managed Market Rate System) ซึ่งแก้ปัญหาใหญ่ในอดีตคือความแตกต่างอย่างมหาศาลของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของทางการ กับ อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศในตลาดมือกล่าวคือ ในปัจจุบันปัญหาความแตกต่างของอัตราแลกเปลี่ยนได้หมดไปเนื่องจากโดยระบบการบริหารอัตราแลกเปลี่ยนแบบใหม่ ทำให้อัตราแลกเปลี่ยนที่ทางการประกาศกับอัตราในท้องตลาดเป็นอัตราที่ใกล้เคียงกัน

รัฐบาลยังได้มีการออกใบอนุญาตให้กับธนาคารเอกชนสัญชาติเมียนมาร์หลายแห่ง ให้สามารถดำเนินธุรกรรมการเงินระหว่างประเทศ ซึ่งแตกต่างจากในอดีตที่การทำธุรกรรมระหว่างประเทศจะต้องทำผ่านธนาคารของรัฐเพียง 4 แห่งเท่านั้น และในเร็ว ๆ นี้ รัฐบาลมีนโยบายที่จะอนุญาตให้ธนาคารของต่างประเทศสามารถดำเนินธุรกรรมการเงินระหว่างประเทศได้อีกด้วย

ในการนำเงินตราออกนอกประเทศ ภายใต้กฎหมายการบริหารการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ได้แบ่งธุรกรรมออกเป็นธุรกรรมทั่วไป(Ordinary Transaction) และธุรกรรมที่เกี่ยวกับทุน (Capital Transaction) โดยสำหรับธุรกรรมทั่วไป ธนาคารพาณิชย์สามารถดำเนินการโอนเงินระหว่างประเทศได้ ขณะที่ธุรกรรมที่เกี่ยวกับทุนจะต้องได้รับอนุมัติจากธนาคารกลางแห่งประเทศสหภาพเมียนมาร์เสียก่อน

<sup>32</sup> Foreign Exchange Management Law 2012

นอกจากกฎหมายภายในของประเทศสหภาพเมียนมาร์ การจะพิจารณาถึงภาวะภาษีเงินได้ทั้งหมดทั้งในประเทศปลายทางและประเทศต้นทาง ยังมีความจำเป็นต้องศึกษาถึงกฎหมายภายในของประเทศไทยที่เกี่ยวข้องซึ่งได้กล่าวถึงบ้างแล้วในบทที่ 2 และยังต้องศึกษารวมไปถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหภาพเมียนมาร์อีกด้วย

### 3.7 อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหภาพเมียนมาร์

ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหภาพมาเพื่อการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้<sup>33</sup> เป็นความตกลงในระดับทวิภาคี(Bilateral Agreement) ซึ่งได้มีการลงนามที่กรุงย่างกุ้ง ประเทศสหภาพเมียนมาร์ เมื่อวันที่ 7 กุมภาพันธ์ ค.ศ. 2002 โดยนายสุรเกียรติ์ เสถียรไทย รัฐมนตรีว่าการกระทรวงต่างประเทศของไทยในขณะนั้น กับ อู คิน เมื่อน เทียน รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรายได้ของเมียนมาร์ในขณะนั้น แต่เพิ่งจะมีผลใช้บังคับในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีหัก ณ ที่จ่ายในประเทศสหภาพเมียนมาร์ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2012 และมีผลใช้บังคับในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ที่ถูกเรียกเก็บตั้งแต่ปีภาษี 2013 ของเมียนมาร์ (1 เมษายน 2013 - 31 มีนาคม 2014)

การอนุมัติอนุสัญญาภาษีซ้อนในกฎหมายของประเทศสหภาพเมียนมาร์เป็นไปตามมาตรา 31 ของกฎหมายภาษีเงินได้ และได้มีการออกประกาศของกระทรวงการคลังและรายได้<sup>34</sup> ออกมารองรับ

#### ภาษีที่อยู่ในขอบข่าย

ข้อ 2 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนฯ กำหนดให้ภาษีเงินได้ที่บังคับจัดเก็บภายใต้กฎหมายภาษีเงินได้ 1974 (Law No.7 of 1974) ในกรณีประเทศสหภาพเมียนมาร์ และ ภาษีเงินได้รวมถึงภาษีเงินได้ปิโตรเลียมในกรณีประเทศไทย เป็นภาษีที่อยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญาฯ

#### ข้อบทเงินได้ที่เกี่ยวข้อง

<sup>33</sup> Agreement between the Government of the Kingdom of Thailand and the Government of the Union of Myanmar for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income

<sup>34</sup> Ministry of Finance and Revenue Notification No. 471/2012

- ข้อ 7 กำไรจากธุรกิจ(Business Profits) : อนุสัญญาฯ ให้สิทธิเฉพาะรัฐถิ่นที่อยู่ในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้หรือกำไรซึ่งเกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจของวิสาหกิจ(ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐถิ่นที่อยู่) ในรัฐแหล่งเงินได้ เว้นแต่วิสาหกิจ(An Enterprise) นั้นประกอบธุรกิจในรัฐแหล่งเงินได้โดยผ่านสถานประกอบการถาวร(Permanent Establishment) ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ อย่างไรก็ตาม เงินได้หรือกำไรทั้งโดยตรงและโดยอ้อมจะต้องเป็นเงินได้หรือกำไรเท่าที่พึงถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น ไม่รวมไปถึงเงินได้หรือกำไรของบริษัทแม่หรือสาขาอื่น ๆ ในต่างประเทศ นอกจากนี้ อนุสัญญาฯ ยังกำหนดขอบเขตของเงินได้หรือกำไรใด ๆ ของสถานประกอบการถาวรมิให้รวมไปถึงเพียงการที่สถานประกอบการถาวรนั้นซื้อสิ่งของหรือสินค้าเพื่อวิสาหกิจ(บริษัทแม่ในรัฐถิ่นที่อยู่)

สถานประกอบการถาวร(Permanent Establishment) หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือเพียงบางส่วน ซึ่งสามารถแบ่งประเภทเพื่อความเข้าใจง่าย ๆ เป็น 3 ประเภท

### 1) สถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สิน (Asset Permanent Establishment)

หมายรวมถึงเฉพาะ สถานจัดการ สาขา สำนักงาน โรงงาน โรงช่าง เหมืองแร่ บ่อน้ำมันหรือบ่อก๊าซเหมืองหิน หรือสถานที่อื่นใดที่ใช้ในการขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติรวมถึงการตัดไม้หรือผลิตภัณฑ์อื่น ๆ จากป่า แทนขุดเจาะ เรือ อากาศยาน ซึ่งใช้ในการสำรวจหรือแสวงประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติ ที่ทำการเพาะปลูก เลี้ยงสัตว์ หรือ ไร่สวน

### 2) สถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรม (Activity Permanent Establishment)

หมายรวมถึงเฉพาะ ที่ตั้งอาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการประกอบหรือติดตั้ง หรือกิจกรรมตรวจควบคุมเกี่ยวกับโครงการนั้น เฉพาะในกรณีที่ตั้งอาคาร โครงการหรือกิจกรรมเช่นว่านั้นดำเนินการติดต่อกันเป็นระยะเวลาเกินกว่า 6 เดือน

### 3) สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agency Permanent Establishment)

เมื่อบุคคลซึ่งเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพไม่เป็นอิสระของวิสาหกิจ(มีถิ่นที่อยู่ในรัฐถิ่นที่อยู่) กระทำการในรัฐแหล่งเงินได้ในนามของวิสาหกิจ ให้ถือว่าวิสาหกิจนั้นมีสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้เมื่อบุคคลนั้นได้กระทำการใด ๆ แทนวิสาหกิจนั้น ถ้าบุคคลดังกล่าว

ก) มีและใช้อย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐแหล่งเงินได้ ซึ่งอำนาจในการทำสัญญาในนามของวิสาหกิจ หรือ

ข) ไม่มีอำนาจเช่นว่านั้น แต่ได้เก็บรักษาอย่างเป็นปกติวิสัยในรัฐแหล่งเงินได้ ซึ่งมูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้า ซึ่งบุคคลนั้นดำเนินการส่งมอบสิ่งของหรือสินค้าในนามของวิสาหกิจนั้นอยู่เป็นประจำ

อย่างไรก็ดี วิสาหกิจของรัฐถิ่นที่อยู่ จะไม่ถือว่ามิสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้ เพียงเพราะว่าวิสาหกิจดังกล่าวดำเนินธุรกิจของรัฐแหล่งเงินได้ โดยผ่านทางนายหน้า ตัวแทนการค้า ทัวไปหรือตัวแทนอื่นใดที่มีสถานภาพเป็นอิสระ โดยมีเงื่อนไขว่าบุคคลเช่นว่านั้นได้กระทำการอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตน อย่างไรก็ตาม เมื่อกิจกรรมของตัวแทนดังกล่าวได้กระทำทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดในนามวิสาหกิจนั้น บุคคลเช่นว่านี้จะไม่ถือเป็นตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระ

อย่างไรก็ดี เพื่อจำกัดขอบเขตของความหมายสถานประกอบการถาวร อนุสัญญาฯ ในข้อ 5 นี้ จำกัดคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ไม่ให้ถือว่ารวมถึง

ก) การใช้สิ่งอำนวยความสะดวกเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษา การจัดแสดง หรือส่งมอบสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจนั้น

ข) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจ เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการเก็บรักษา การจัดแสดงหรือการส่งมอบ

ค) การเก็บรักษามูลภัณฑ์ของสิ่งของหรือสินค้าซึ่งเป็นของวิสาหกิจ เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ให้วิสาหกิจอื่นใช้ในการแปรสภาพ

ง) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการจัดซื้อสิ่งของ หรือสินค้า หรือรวบรวมข้อสนเทศเพื่อวิสาหกิจนั้น

จ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการโฆษณา การให้ข้อสนเทศ การทำวิจัยทางวิทยาศาสตร์ หรือเพื่อกิจกรรมคล้ายคลึงกันซึ่งมีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือเป็นส่วนประกอบให้แก่วิสาหกิจนั้น

ฉ) การมีสถานธุรกิจประจำไว้เพียงเพื่อดำเนินกิจกรรมที่กล่าวถึงใน (ก) ถึง (จ) โดยมีเงื่อนไขว่ากิจกรรมทั้งหมดของสถานธุรกิจประจำ ซึ่งเป็นผลมาจากการรวมเข้ากันนี้ มีลักษณะเป็นการเตรียมการหรือส่วนประกอบ

นอกจากนี้ อนุสัญญาฯ ยังกำหนดขอบเขตของความเป็นสถานประกอบการถาวรอีกว่า ข้อเท็จจริงที่ว่าบริษัทหนึ่งซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ ควบคุมหรือถูกควบคุม โดยอีกบริษัทหนึ่งซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐถิ่นที่อยู่ มิเป็นเหตุให้บริษัทหนึ่งบริษัทใดเป็นสถานประกอบการถาวรของอีกบริษัทหนึ่ง เช่น ในกรณีที่บริษัทแม่ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐถิ่นที่อยู่ ถือหุ้นจำนวนมากหรือทั้งหมดในบริษัทลูกซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ ไม่เป็นเหตุให้บริษัทลูกเป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัทแม่

- ข้อ 10 เงินปันผล : อนุสัญญาฯ ให้สิทธิทั้งประเทศไทยและประเทศสหภาพเมียนมาร์จัดเก็บภาษีเงินปันผลและการจำหน่ายเงินกำไรได้ แต่กำหนดเพดานภาษีที่รัฐแหล่งเงินได้จะสามารถเรียกเก็บจากเงินปันผลไม่เกินร้อยละ 10

นอกจากนี้ อนุสัญญาฯ ยังได้จำกัดขอบเขตมิให้รัฐแหล่งเงินได้กำหนดให้กำไรที่ยังมิได้แบ่งสรรของบริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้ ต้องเสียภาษีกำไรที่ยังมิได้แบ่งสรร อีกทั้งในข้อบทเงินปันผลนี้ ก็มีให้แปลความเป็นการชดเชวงรัฐแหล่งเงินได้จากภาษีเงินได้ตามกฎหมายของรับนั้นจากกำไรที่ส่งออกโดยสถานประกอบการถาวร(เช่นสาขา)ที่ตั้งอยู่ในรัฐนั้น

- ข้อ 13 ผลได้จากทุน : อนุสัญญาฯ กำหนดเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนดังนี้

๑) ผลได้จากทุนที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยได้รับจากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในพม่า ให้ประเทศสหภาพเมียนมาร์มีสิทธิเก็บภาษีได้

๒) ผลได้จากการจำหน่ายสังหาริมทรัพย์อันเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินธุรกิจของสถานประกอบการถาวรซึ่งวิสาหกิจไทยมีอยู่ในพม่า รวมทั้งผลได้จากการจำหน่ายสถานประกอบการถาวรเช่นว่านั้น ให้ประเทศสหภาพเมียนมาร์มีสิทธิเก็บภาษีได้

๓) ผลได้จากการจำหน่าย ยานพาหนะทางน้ำ หรือ อากาศยาน หรือยานพาหนะทางบก ที่ใช้ในการจราจรระหว่างประเทศ หรือสังหาริมทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการเดินยานพาหนะเช่นว่านั้นในประเทศสหภาพเมียนมาร์ ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐซึ่งวิสาหกิจนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่(ไทย)

๔) ผลได้จากการจำหน่ายหุ้นของบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศสหภาพเมียนมาร์และมีทรัพย์สินส่วนใหญ่เป็นอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในประเทศสหภาพเมียนมาร์ ให้ประเทศสหภาพเมียนมาร์มีสิทธิเก็บภาษีได้

๕) ผลได้จากการจำหน่ายหุ้นของบริษัทซึ่งแสดงถึงการมีส่วนร่วมอย่างน้อยร้อยละ ๓๕ ในบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ให้ประเทศสหภาพเมียนมาร์มีสิทธิเก็บภาษีได้

๖) ผลได้จากการจำหน่ายทรัพย์สินใด ๆ นอกเหนือจาก ๑) - ๖) ให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งผู้จำหน่ายมีถิ่นที่อยู่

### การขจัดภาษีซ้อน

การขจัดภาษีซ้อนอยู่ในข้อ 24 ของอนุสัญญาฯ โดยกำหนดวิธีการขจัดภาษีซ้อนด้วยวิธีเครดิต (Credit Method) โดยให้เครดิตภาษีแบบธรรมดา (Ordinary Tax Credit) เท่านั้นไม่รวมถึงเครดิตภาษีทางอ้อม (Underlying Credit) กล่าวคือเมื่อบริษัทแม่ในประเทศไทยได้รับเงินปันผลหรือเงินจากการจำหน่ายเงินกำไรจากประเทศสหภาพเมียนมาร์ ประเทศไทยให้สิทธินักลงทุนนำเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้จ่ายจากเงินปันผลหรือเงินจากการจำหน่ายเงินกำไรให้แก่รัฐบาลสหภาพเมียนมาร์ไปแล้ว มาเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยได้ แต่ไม่ให้สิทธินักลงทุนนำเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทลูกได้จ่ายให้แก่รัฐบาลสหภาพเมียนมาร์ มาเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย อย่างไรก็ตาม ภาษีทั้งหมดจะต้องไม่เกินจำนวนภาษีไทยส่วนที่ได้คำนวณไว้ก่อนที่จะมีการให้เครดิตภาษี

นอกจากนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศสหภาพเมียนมาร์ ยังให้สิทธิการใช้เครดิตภาษีสมมุติ (Tax Sparing Credit) อีกด้วย กล่าวคือ หากบริษัทลูกได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาลประเทศสหภาพเมียนมาร์ โดยได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณจากกำไรของบริษัทลูก และได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณจากเงินปันผลที่บริษัทแม่ในประเทศไทยได้รับและจะนำกลับประเทศไทย อนุสัญญาฯ ให้สิทธิบริษัทแม่สามารถนำเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทลูกควรจะได้จ่ายให้แก่รัฐบาลสหภาพเมียนมาร์และเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ควรจะได้จ่ายจากเงินปันผลหรือเงินจากการจำหน่ายเงินกำไรให้แก่รัฐบาลสหภาพเมียนมาร์ถึงแม้ไม่ได้มีการจ่ายจริง มาเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยได้

อย่างไรก็ดี ถึงแม้ผู้ประกอบการที่เข้าข่ายจะมีสิทธิพิเศษตามอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่ในทางปฏิบัติ ก็จะต้องมีการปรึกษาทางกรมสรรพากร (Internal Revenue Department = IRD) หรือ Company Circle Tax Office (CTO) ซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับของกรมสรรพากรเสียก่อน เนื่องจากในทางปฏิบัติ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรของเมียนมาร์มักจะจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากเงินได้ของ Non-Resident Foreigner ที่เกิดขึ้นในประเทศสหภาพเมียนมาร์ โดยมีได้คำนึงถึงหลักการเรื่องการมีถิ่นที่อยู่ถาวร (Permanent Establishment) และรวมไปถึงการยกเว้นลดหย่อนอัตราภาษีในอนุสัญญาภาษีซ้อน

### 3.8 กฎหมายอื่น ๆ ที่ควรพิจารณา

การจะเข้าไปลงทุนในประเทศสหภาพเมียนมาร์ จำเป็นต้องศึกษาและเข้าใจกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องอีกเช่นกฎหมายที่เกี่ยวข้องเฉพาะธุรกิจที่จะเข้าไปลงทุนเช่น The Myanmar Mines Law,

Myanmar Gems Law , The Financial Institutions of Myanmar Law เป็นต้น รวมไปถึงหากต้องการทำกิจการนำเข้า-ส่งออกก็จำเป็นต้องทราบว่าชาวต่างชาติไม่สามารถนำเข้าสินค้าได้ยกเว้นได้รับบัตรส่งเสริมการลงทุนจาก MIC (Myanmar Investment Commission) และได้รับใบอนุญาตนำเข้าจากกรมการค้า(Directorate of Trade) สังกัดกระทรวงพาณิชย์(Ministry of Commerce)

นอกจากนี้ ยังมีกฎหมายที่เป็นเรื่องทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจทุกประเภทอีกหลายฉบับที่นักลงทุนจะต้องศึกษาเพิ่มเติมเช่น กฎหมายจำกัดการโอนอสังหาริมทรัพย์<sup>35</sup> ซึ่งบัญญัติห้ามการกระทำดังต่อไปนี้

1) การโอนอสังหาริมทรัพย์โดยบุคคลใดบุคคลหนึ่งไปยังชาวต่างชาติหรือบริษัทที่ถือหุ้นโดยชาวต่างชาติ ไม่ว่าจะด้วยวิธีการขาย ชื้อ ให้ รับ จำนอง รับจำนอง แลกเปลี่ยน รับแลกเปลี่ยน หรือโดยวิธีใด ๆ

2) การโอนอสังหาริมทรัพย์โดยชาวต่างชาติหรือบริษัทที่ถือหุ้นโดยชาวต่างชาติ ไม่ว่าจะด้วยวิธีการขาย ชื้อ ให้ รับ จำนอง รับจำนอง แลกเปลี่ยน รับแลกเปลี่ยน หรือโดยวิธีใด ๆ

ดังนั้นชาวต่างชาติรวมไปถึงบริษัทต่างชาติ จึงไม่สามารถเป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งไม่สามารถจำนองหรือรับจำนองอสังหาริมทรัพย์ได้

อีกทั้ง ชาวต่างชาติรวมไปถึงบริษัทต่างชาติไม่สามารถเช่าที่ดินยาวนานกว่า 1 ปี ยกเว้นเป็นบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (MIC Permit) จึงมีสิทธิเช่าที่ดินระยะยาวได้

นอกจากนี้ ประเทศไทยกับประเทศสหภาพเมียนมาร์ยังได้มี ความตกลงเพื่อการส่งเสริมและคุ้มครองการลงทุนระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสหภาพเมียนมาร์<sup>36</sup>ซึ่งมีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 8 มิถุนายน 2555 (ค.ศ. 2012)

"ภายใต้ความตกลงฯ นักลงทุนไทยจะได้รับความคุ้มครองจากความเสี่ยงทางการเมืองที่เกิดจากมาตรการของรัฐ เช่น การเวนคืนโดยไม่เป็นธรรม หรือการเวนคืนทางอ้อม กฎระเบียบที่เป็นการปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมและเท่าเทียมกับคนชาติ หรือคนชาติที่สาม รวมถึงความเสี่ยงจากความไม่สงบทางการเมือง อย่างไรก็ตาม ความตกลงฉบับดังกล่าวไม่ครอบคลุมความเสี่ยงในเชิงพาณิชย์ ทั้งนี้ ในกรณีที่มิใช่ข้อพิพาทระหว่างนักลงทุนกับรัฐบาล นักลงทุนไทยที่ได้เข้าไปลงทุนแล้วมีสิทธิในการใช้กลไกการระงับข้อพิพาทระหว่างรัฐ-เอกชน โดยกลไกการเจรจาหรือและการระงับข้อพิพาทโดยกระบวนการอนุญาโตตุลาการ ซึ่ง

<sup>35</sup> Transfer of Immovable Property Restriction Law 1987

<sup>36</sup> ความตกลงเพื่อการส่งเสริมและคุ้มครองการลงทุนระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสหภาพเมียนมาร์

จะช่วยเสริมสร้างความคุ้มครองแก่นักลงทุนไทยนอกเหนือจากกฎหมายภายในของเมียนมาร์

นักลงทุนไทยที่ประสงค์จะขอรับการคุ้มครองการลงทุนภายใต้ความตกลงฯ สามารถดำเนินการได้ตามภาคผนวกบี ภายใต้ข้อ 2 (1) แห่งความตกลงฯ ซึ่งระบุขั้นตอนการดำเนินการเพื่อขอรับใบ Certificate of Approval for Protection (C.A.P.) จากฝ่ายเมียนมาร์ โดยการดำเนินการดังกล่าวแบ่งเป็น 2 กรณีดังนี้

1. โดยทั่วไปการลงทุนของบริษัทต่างชาติในเมียนมาร์จะต้องได้รับใบอนุญาตการประกอบธุรกิจจาก Myanmar Investment Commission ('MIC permit') ซึ่งนักลงทุนที่ได้รับ MIC permit จะได้รับการคุ้มครองภายใต้ความตกลงฯ โดยอัตโนมัติ
2. ในกรณีนักลงทุนที่ไม่เข้าข่ายหรือไม่ได้รับใบอนุญาตดังกล่าว สามารถยื่นคำร้องขอใบ C.A.P. ได้ที่ Ministry of National Planning and Economic Development โดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้องจะพิจารณาคำร้องเป็นกรณี ๆ"<sup>37</sup>



<sup>37</sup>

<http://www.mfa.go.th/business/th/cooperation/134/47181-การคุ้มครองการลงทุนของนักลงทุนไทยในสาธารณรัฐแห่งสห.html>

## บทที่ 4

### รูปแบบองค์กรทางธุรกิจ

#### กับ

#### รายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาระภาษีเงินได้

จากการศึกษากฎหมายและเอกสารที่เกี่ยวข้อง รวมถึงการสัมภาษณ์ผู้ประกอบการชาวไทยและเจ้าหน้าที่ของบริษัทไทยที่เข้าไปลงทุนในประเทศสหภาพเมียนมาร์ อีกทั้งการสัมภาษณ์ผู้มีความรู้ที่เกี่ยวข้องทั้งชาวไทยและชาวเมียนมาร์ เห็นได้ว่าในปัจจุบันนักลงทุนไทยสามารถเข้าไปลงทุนทำธุรกิจในประเทศสหภาพเมียนมาร์ในหลากหลายรูปแบบ ทั้งนี้ขึ้นกับประเภทกิจการ เหตุผลทางธุรกิจและเหตุผลอื่นๆ โดยรูปแบบองค์กรในการดำเนินกิจการของนักลงทุนไทยที่เป็นไปได้ในประเทศสหภาพเมียนมาร์ ซึ่งมีภาระภาษีเงินได้ต่าง ๆ กัน มีรูปแบบหลักๆ ดังต่อไปนี้

- 1) จัดตั้งกิจการโดยใช้ตัวแทนชาวเมียนมาร์เป็นเจ้าของ 100 %
- 2) จัดตั้งบริษัทโดยมีคนไทยเป็นผู้ถือหุ้น 100 %
- 3) จัดตั้งบริษัทโดยร่วมลงทุนกับชาวเมียนมาร์
- 4) จัดตั้งบริษัทโดยใช้ตัวแทนชาวเมียนมาร์เป็นผู้ถือหุ้น 100 %
- 5) จัดตั้งสำนักงานสาขา
- 6) จัดตั้งสำนักงานตัวแทน
- 7) จัดตั้งบริษัทโดยได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาลสหภาพเมียนมาร์
- 8) จัดตั้งสำนักงานสาขาโดยได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาลสหภาพเมียนมาร์
- 9) บริษัทในประเทศไทยให้บริการในประเทศสหภาพเมียนมาร์
- 10) บริษัทในประเทศไทยส่งออกสินค้าไปขายในประเทศสหภาพเมียนมาร์
- 11) การลงทุนในเขตเศรษฐกิจพิเศษของประเทศสหภาพเมียนมาร์

#### 4.1 จัดตั้งกิจการโดยใช้ตัวแทนชาวเมียนมาร์เป็นเจ้าของ 100 %

นักลงทุนไทยขนาดเล็กและกลางบางรายซึ่งมีความสัมพันธ์เป็นอย่างดีกับชาวเมียนมาร์ อาจเลือกที่จะจัดตั้งกิจการโดยใช้ตัวแทนชาวเมียนมาร์เป็นเจ้าของกิจการ 100 % ไม่ว่าจะกรณีเจ้าของกิจการคนเดียวหรือห้างหุ้นส่วน เช่นกรณีกิจการร้านอาหาร ซึ่งจะต้องไปขออนุญาตและจดทะเบียนร้านค้ากับหน่วยงานท้องถิ่น สำหรับเมืองย่างกุ้ง หน่วยงานผู้รับผิดชอบงานอนุญาตและจดทะเบียนร้านค้าได้แก่ คณะกรรมการพัฒนาเมืองย่างกุ้ง (Yangon City Development Committee = YCDC)

โดยสาเหตุที่นักลงทุนชาวไทยเลือกการจัดตั้งองค์กรแบบนี้เนื่องมาจากมีความสัมพันธ์ไว้วางใจใจชาวเมียนมาร์ที่รู้จักกันเป็นอย่างดี และการจัดตั้งองค์กรแบบนี้ก็มีความสะดวกในการดำเนินธุรกิจเช่นสามารถดำเนินกิจการบางอย่างที่ชาวต่างชาติไม่ได้รับอนุญาตให้กระทำได้อีกทั้งการซื้อกิจการจากชาวเมียนมาร์มาทำต่อโดยให้ตัวแทนชาวเมียนมาร์เป็นเจ้าของก็จะได้รับประโยชน์ในการได้รับใบอนุญาตต่าง ๆ เช่น ใบอนุญาตขายเครื่องดื่มแอลกอฮอล์โดยไม่ต้องไปขออนุญาตใหม่ซึ่งอาจจะมีความยากลำบากและมีค่าใช้จ่ายเพิ่มเติม นอกจากนี้ การดำเนินกิจการเจ้าของคนเดียวหรือห้างหุ้นส่วนก็ไม่มี ความยุ่งยากเพราะไม่ต้องปิดงบดุล งบกำไรขาดทุน งบบัญชี การเสียภาษีเงินได้สำหรับกิจการรูปแบบนี้จะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งในทางปฏิบัติก็เสียเป็นลักษณะเหมาเป็นรายเดือนตามยอดที่ตกลงกันได้กับทางสรรพากร ที่สำคัญที่สุดคือการเป็นกิจการที่มีเจ้าของเป็นชาวเมียนมาร์มักจะได้รับการลดราคาซื้อขายสินค้าและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ จากคู่ค้า ไม่ถูกคู่ค้าเรียกราคาหรือค่าใช้จ่ายสูงเหมือนกรณีกิจการที่มีเจ้าของเป็นชาวต่างชาติ

อย่างไรก็ดี รูปแบบกิจการที่นักลงทุนไทยเป็นผู้ลงทุนแต่ใช้ชื่อชาวเมียนมาร์เป็นเจ้าของนั้น มีความเสี่ยงเพราะนักลงทุนไทยอาจไม่สามารถเรียกร้องส่วนทุนของตนได้ตามกฎหมาย ในทางปฏิบัติเพื่อป้องกันปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นได้มักจะมีการทำสัญญาการก่อตั้งกิจการที่ลงนามตกลงกันเป็นการภายในระหว่างนักลงทุนไทยในฐานะตัวการกับชาวเมียนมาร์ซึ่งมีชื่อเป็นเจ้าของกิจการในฐานะตัวแทน และรูปแบบกิจการอย่างนี้จะสามารถใช้ปฏิบัติได้กับเฉพาะกิจการที่มีมูลค่าไม่สูงนักและไม่มี ความสลับซับซ้อนในการดำเนินกิจการเช่น กิจการร้านอาหาร เป็นต้น

ในการพิจารณาถึงภาวะภาษีเงินได้ทั้งหมดเมื่อนำเงินรายได้กลับประเทศไทยหรือรายรับที่แท้จริง หลังจากหักภาษีเงินได้ จะไม่สามารถพิจารณาเป็นตัวเลขที่ชัดเจนได้เนื่องจาก การเสียภาษีสำหรับ กิจการประเภทเจ้าของคนเดียวที่เป็นร้านค้าเช่นนี้มักจะมีการเสียภาษีในลักษณะเหมาเป็นรายเดือนตามที่ตกลงกับทางสรรพากร จึงทำให้ไม่ทราบภาวะภาษีที่แท้จริงเปรียบเทียบกับรายรับ อีกทั้งการนำเงินรายได้กลับประเทศไทยก็มักจะใช้ช่องทางที่ไม่เป็นทางการอันประกอบด้วย

- การนำเงินดอลลาร์สหรัฐติดตัวขึ้นเครื่องบินเป็นจำนวนไม่เกิน 10,000 ดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งเป็นตัวเลขที่ได้รับการอนุมัติ

- กรณีมีเงินจำนวนมาก ก็มักจะมีการโอนเงินภายในประเทศไปยังเมืองชายแดนซึ่งมีความสะดวกกล่าวคือสามารถโอนเงินได้ภายในวันเดียวกัน เช่น การโอนเงินภายในประเทศจากเมืองย่างกุ้งไปยังเมืองเมียวดีแล้วจึงนำเงินตราออกทางด้านชายแดนผ่านอำเภอแม่สอด จังหวัดตากของประเทศไทย หรือ การโอนเงินภายในประเทศจากเมืองย่างกุ้งไปยังจังหวัดเกาะสองแล้วจึงนำเงินตราออกทางด้านชายแดนผ่านจังหวัดระนองของประเทศไทย

- การใช้พอยกเว้นในการโอนเงินไปต่างประเทศ เช่น การโอนเงินไปที่ประเทศสิงคโปร์ผ่านพอยกเว้นแล้วจึงโอนเงินกลับเข้าไปยังประเทศไทยอีกทอดหนึ่ง

เป็นต้น

#### 4.2 จัดตั้งบริษัทโดยมีคนไทยเป็นผู้ถือหุ้น 100 %

กรณีที่นักลงทุนไทยมีความสัมพันธ์เป็นอย่างดีกับชาวเมียนมาร์และคุ้นเคยกับการทำธุรกิจในประเทศเมียนมาร์มากระยะหนึ่งแล้ว อาจจัดตั้งบริษัทจดทะเบียนขึ้นในประเทศเมียนมาร์โดยมีคนไทยเป็นผู้ถือหุ้น 100 % ซึ่งถึงแม้บริษัทจะได้จดทะเบียนในประเทศสหภาพเมียนมาร์แต่ก็ยังถือเป็น "บริษัทต่างชาติ" (Foreign Company) ตามนิยามของกฎหมายบริษัทของประเทศสหภาพเมียนมาร์ 1913 เนื่องจากการจะเป็น "บริษัทเมียนมาร์" (Myanmar Company) ตามนิยามของกฎหมายฉบับนี้ หุ้นทั้งหมดจะต้องครอบครองและควบคุมโดยพลเมืองชาวเมียนมาร์ หรือกล่าวได้ว่าคนต่างชาติไม่สามารถเป็นผู้ถือหุ้นหรือกรรมการของ "บริษัทเมียนมาร์" ได้

โดยการเป็น "บริษัทต่างชาติ" ทำให้มีข้อจำกัดที่ไม่สามารถดำเนินกิจการบางอย่างเช่น กิจการซื้อขายไป (Trading) และไม่สามารถขอใบอนุญาตนำเข้าสินค้า (Import License) ได้ รวมถึงไม่สามารถทำกิจการอื่น ๆ ที่จำกัดไว้สำหรับเฉพาะพลเมืองชาวเมียนมาร์เท่านั้นเช่น กิจการจิวเวลรี่ กิจการเหมืองแร่ กิจการป่าไม้ เป็นต้น ดังนั้นการจัดตั้งบริษัทในรูปแบบที่มีคนไทยถือหุ้น 100 % นี้จึงสามารถใช้กับการดำเนินกิจการบางประเภทเช่น กิจการร้านอาหาร กิจการคลินิกเสริมสวย(ให้บริการ)ได้ เป็นต้น

สำหรับภาวะภาษีเงินได้ การจัดตั้งบริษัทในประเทศสหภาพเมียนมาร์ถือว่าเป็นชาวต่างชาติที่มีถิ่นที่อยู่ในเมียนมาร์(Resident Foreigner) ตามกฎหมายภาษีเงินได้ ซึ่งจะมีความหมายภาษีเงินได้ดังนี้

- ภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิในอัตราร้อยละ 25
- ภาษีส่วนเกินจากทุน (Capital Gain Tax) สำหรับกรณีกิจการทั่วไปในอัตราร้อยละ 10

นอกจากนั้นยังมีภาระภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายอันได้แก่

- กรณีได้รับเงินได้ประเภทค่าสิทธิ (Royalty) ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15
- กรณีได้รับเงินได้ประเภทค่าขายสินค้าเกินกว่า 300,000 kyads ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 2
- กรณีได้รับเงินได้ประเภทค่าบริการ ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 2 เช่นกัน

อย่างไรก็ดี การหักภาษี ณ ที่จ่ายยังมีการปฏิบัติที่ไม่เป็นการทั่วไป โดยทั่วไป บริษัทขนาดกลางและขนาดเล็กจะไม่มีภาระหักภาษี ณ ที่จ่ายกันและกัน ซึ่งสรรพากรเองก็ไม่ได้จริงจังกับเรื่องนี้นัก รวมทั้งในหลาย ๆ กรณีสรรพากรก็ไม่ยินยอมให้นำค่าสิทธิที่จ่ายไปมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายของบริษัทด้วยการหักภาษี ณ ที่จ่ายเป็นแนวปฏิบัติเฉพาะบริษัทขนาดใหญ่เท่านั้น อย่างไรก็ตาม หากบริษัทฯ ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ โดยทั่วไป ก็สามารถนำมาเป็นเครดิตในการคำนวณเพื่อเสียภาษี ณ สิ้นงวดได้

ในการพิจารณาถึงภาระภาษีเงินได้ทั้งหมดเมื่อนำรายได้กลับประเทศไทยหรือรายรับที่แท้จริง หลังจากหักภาษีเงินได้ทั้งหมด จะเห็นได้ว่า เมื่อบริษัทมีกำไรและได้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิแล้ว (ในทางปฏิบัติ จำนวนเงินภาษีมักจะเป็นลักษณะเหมาะสมตามที่ได้เจรจาตกลงกับทางสรรพากร) เมื่อบริษัทจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นชาวไทยซึ่งถือหุ้นอยู่ทั้ง 100 % กฎหมายของเมียนมาร์ไม่ได้กำหนดให้บริษัทต้องกักเงินสำรองไว้ก่อนจ่ายเงินปันผล (Legal Reserve) บริษัทจึงสามารถจ่ายเงินปันผลทั้งหมด(ซึ่งก็คือกำไรสุทธิหักด้วยภาษีเงินได้อัตราร้อยละ 25 % นั้นเอง) ให้แก่ผู้ถือหุ้นได้ นอกจากนี้ ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของเมียนมาร์ บริษัทก็ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้ประเภทเงินปันผลด้วย

อย่างไรก็ดี การนำเงินออกนอกประเทศอย่างเป็นทางการ จะต้องรายงานต่อธนาคารกลางแห่งประเทศสหภาพเมียนมาร์(Myanmar Central Bank) และต่อสำนักงานจดทะเบียนบริษัท(Companies Registration Office = CRO) ซึ่ง CRO เป็นหน่วยงานขึ้นตรงต่อสำนักงานบริหารบริษัทและการลงทุน (Directorate of Investment and Company Administration =DICA) รวมทั้งต้องขอใบผ่านภาษี (Tax Clearance Certificate) จากกรมสรรพากร(Internal Revenue Department = IRD)

นอกจากนี้ ในการนำเงินออกจากประเทศสหภาพเมียนมาร์ จะต้องพิจารณาถึงกฎหมายว่าด้วยการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (Foreign Exchange Law) ซึ่งให้อำนาจธนาคารพาณิชย์ในการส่งเงินออกนอกประเทศในกรณีสำแดงเป็นธุรกรรมปกติ (Ordinary Transaction) แต่หากธนาคารพาณิชย์พิจารณาว่าเป็นธุรกรรมที่เกี่ยวกับทุน (Capital Transaction) การนำเงินออกจากประเทศจะต้องได้รับการอนุมัติจากธนาคารกลางแห่งประเทศสหภาพเมียนมาร์เสียก่อน

เมื่อนักลงทุนไทยนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทในประเทศสหภาพเมียนมาร์กลับประเทศไทย หากเป็นกรณีที่ผู้ถือหุ้นในบริษัทที่จัดตั้งในประเทศสหภาพเมียนมาร์เป็นบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทย และได้ถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลที่จัดตั้งขึ้นในประเทศสหภาพเมียนมาร์ เป็นจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงได้ โดยถือหุ้นไว้เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่า 6 เดือนนับแต่วันที่ถือหุ้นนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล ผู้ถือหุ้นดังกล่าวจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตาม พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) มาตรา 5 วิสดี

แต่หากบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลที่จัดตั้งขึ้นในประเทศสหภาพเมียนมาร์ ไม่ถึงร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงได้ หรือถือหุ้นไม่ถึง 6 เดือนนับแต่วันที่ถือหุ้นนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดดังกล่าว ก็จะไม่ได้รับสิทธิในการยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินปันผล อย่างไรก็ตาม พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษี (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2539 ได้ให้สิทธิแก่นิติบุคคลไทยให้สามารถนำภาษีเงินได้ที่ได้เสียไว้ในต่างประเทศมาใช้เป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ สิ้นงวดในประเทศไทย นอกจากนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหภาพเมียนมาร์ยังได้ให้สิทธิในการเครดิตภาษีดังกล่าวไว้ในข้อ 24 การจัดภาษีซ้อน วรรค 2 ที่ว่า "ในกรณีของประเทศไทย ภาษีพม่าที่พึงชำระในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้ที่ได้รับจากประเทศพม่า จะยอมให้ถือเป็นเครดิตหักออกจากภาษีไทยที่พึงชำระในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้นั้น อย่างไรก็ตาม เครดิตนั้นจะต้องไม่เกินจำนวนภาษีไทยส่วนที่ได้คำนวณไว้ก่อนที่จะมีการให้เครดิตตามจำนวนที่เหมาะสมกับเงินได้นั้น"

นอกเหนือจากการนำเงินภาษีที่ได้เสียไว้แล้วในประเทศสหภาพเมียนมาร์มาใช้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ สิ้นงวดในประเทศไทย บริษัทไทยยังมีสิทธิเลือกนำเงินภาษีที่เสียไว้แล้วในประเทศสหภาพเมียนมาร์มาบันทึกเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในประเทศไทยได้

อีกด้วย ทั้งนี้ ภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศไม่เป็นค่าใช้จ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตี (6) แต่อย่างใด<sup>38</sup>

ส่วนกรณีการนำเงินลงทุนออกจากประเทศสหภาพเมียนมาร์ ในปัจจุบันยังไม่มีกรณีศึกษาอย่างเป็นทางการเลย แม้ตามกฎหมายจะสามารถทำได้และสามารถได้รับสิทธิประโยชน์กเว้นภาษีผลได้จากทุนตามข้อ 13 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหภาพเมียนมาร์หากเป็นผลได้จากการจำหน่ายหุ้นของบริษัทซึ่งแสดงถึงการมีส่วนร่วมไม่ถึงร้อยละ 35 ในบริษัทของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหภาพเมียนมาร์ก็ตาม โดยปกติกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศสหภาพเมียนมาร์กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน(Capital Gain) โดยจัดเก็บจากชาวต่างชาติที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหภาพเมียนมาร์(Non-Resident Foreigner) เช่นผู้ถือหุ้นชาวไทย ในอัตราที่สูงถึงร้อยละ 40 ซึ่งถึงแม้จะสามารถนำเงินภาษีที่เสียไว้แล้วนี้มาใช้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยได้ก็ตาม แต่อัตราร้อยละ 40 ก็เป็นอัตราที่สูงมากจนไม่เกิดประโยชน์ในการนำมาใช้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยซึ่งปัจจุบันจัดเก็บในอัตราเพียงร้อยละ 20

ดังนั้นเพื่อเป็นการวางแผนภาษีในส่วนนี้ นักลงทุนบางรายจึงวางแผนนำเงินลงทุนออกจากประเทศสหภาพเมียนมาร์ในกรณีมีการขายหุ้น โดยให้บริษัทผู้ลงทุนในประเทศไทยถือหุ้นในบริษัทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศสิงคโปร์ซึ่งไม่จัดเก็บภาษีผลได้จากทุน และให้บริษัทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศสิงคโปร์ถือหุ้นในบริษัทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศเมียนมาร์อีกต่อหนึ่ง

ในกรณีที่บริษัทผู้ลงทุนในประเทศไทยต้องการขายหุ้นของตน ก็จะทำการขายหุ้นในบริษัทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศสิงคโปร์ ทำให้ทางการเมียนมาร์ไม่สามารถเห็นว่ามีการขายหุ้นในบริษัทเมียนมาร์จึงไม่มีการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนในการขายหุ้น อย่างไรก็ตาม กรณีการวางแผนภาษีเช่นนี้ก็มีความเสี่ยงจากการตีความของสรรพากรเมียนมาร์ นอกจากนี้ หากบริษัทผู้ลงทุนในประเทศไทยได้รับเงินปันผลจากบริษัทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศสิงคโปร์ก็จะมีภาระภาษีเงินได้ในส่วนนี้ด้วย ในขณะที่ประเทศสหภาพเมียนมาร์ไม่มีการเก็บภาษีเงินได้จากเงินปันผล

นอกจากการวางแผนภาษีดังกล่าวแล้ว นักลงทุนชาวไทยมีแนวทางในการวางแผนภาษีสำหรับการนำเงินลงทุนออกจากประเทศสหภาพเมียนมาร์ได้โดยให้บริษัทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศสหภาพเมียนมาร์กู้เงินจากบริษัทผู้ถือหุ้นที่จัดตั้งขึ้นในประเทศไทย ซึ่งดอกเบี้ยที่บริษัทผู้ถือหุ้นที่จัดตั้งในประเทศไทยได้รับจะมีภาระภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 (อัตรากดร้อยละ 15) ตามผลอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศสหภาพเมียนมาร์ ข้อ 11 ดอกเบี้ย วรรค 2 โดยภาษีเงินได้ที่ถูก

<sup>38</sup> พนิต ธีรภาพวงศ์, อ้างแล้ว, หน้า 131.

หัก ณ ที่จ่ายไว้ในประเทศสหภาพเมียนมาร์ยังสามารถนำมาใช้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ ณ ลี้นงวดของบริษัทผู้ถือหุ้นในไทย อีกทั้งดอกเบี้ยที่จ่ายให้แก่บริษัทผู้ถือหุ้นไทยนี้ บริษัทในประเทศสหภาพเมียนมาร์สามารถนำมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายของบริษัทในการคำนวณภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศสหภาพเมียนมาร์ได้ด้วย เมื่อเปรียบเทียบกับกรณีเงินปันผล จะเห็นได้ว่าเงินปันผลที่บริษัทในประเทศสหภาพเมียนมาร์จ่ายให้แก่บริษัทผู้ถือหุ้นซึ่งจัดตั้งขึ้นในประเทศไทย แม้ไม่มีภาระภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย แต่เงินปันผลดังกล่าวก็ไม่สามารถนำมาใช้หักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทในประเทศสหภาพเมียนมาร์ได้ อย่างไรก็ตาม การที่บริษัทในประเทศสหภาพเมียนมาร์จะกู้เงินจากผู้ถือหุ้นชาวต่างชาติจะต้องได้รับการอนุมัติจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเช่นธนาคารกลางแห่งประเทศสหภาพเมียนมาร์ เป็นต้น อีกทั้งการใช้สิทธิประโยชน์ในการลดหย่อนอัตราภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนจะต้องมีการปรึกษากับทางสรรพากรเมียนมาร์ล่วงหน้า

#### 4.3 จัดตั้งบริษัทโดยร่วมลงทุนกับชาวเมียนมาร์

โดยทั่วไปนักลงทุนไทยมักจะจัดตั้งบริษัทโดยร่วมลงทุนกับผู้ลงทุนชาวเมียนมาร์เนื่องจากการทำธุรกิจให้ราบรื่นในหลายๆ กรณีมีความจำเป็นต้องมีคนท้องถิ่นซึ่งมีสายสัมพันธ์ที่ดีในธุรกิจและเข้าใจขนบธรรมเนียมประเพณีท้องถิ่น เป็นผู้ร่วมลงทุน ซึ่งถึงแม้บริษัทจะได้จดทะเบียนในประเทศสหภาพเมียนมาร์แต่ก็ยังถือเป็น "บริษัทต่างชาติ" (Foreign Company) ตามนิยามของกฎหมายบริษัทของประเทศสหภาพเมียนมาร์ 1913 เนื่องจากการจะเป็น "บริษัทเมียนมาร์" (Myanmar Company) ตามนิยามของกฎหมายฉบับนี้ หุ้นทั้งหมดจะต้องครอบครองและควบคุมโดยพลเมืองชาวเมียนมาร์ หรือกล่าวได้ว่าคนต่างชาติไม่สามารถเป็นผู้ถือหุ้นหรือกรรมการของ "บริษัทเมียนมาร์" ได้

สำหรับภาระภาษีเงินได้ในประเทศสหภาพเมียนมาร์ การจัดตั้งบริษัทโดยร่วมลงทุนกับชาวเมียนมาร์มีภาระภาษีในลักษณะคล้ายคลึงกับการจัดตั้งบริษัทโดยคนไทยเป็นผู้ถือหุ้น 100 % อีกทั้งในการพิจารณาถึงภาระภาษีเงินได้ทั้งหมดเมื่อนำเงินรายได้กลับประเทศไทยหรือรายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษีเงินได้ก็มีลักษณะคล้ายคลึงกับการจัดตั้งบริษัทโดยคนไทยเป็นผู้ถือหุ้น 100 % ซึ่งได้นำเสนอไปแล้วในหัวข้อก่อน

#### 4.4 จัดตั้งบริษัทโดยใช้ชาวเมียนมาร์เป็นผู้ถือหุ้น 100 %

หากบริษัทที่จัดตั้งขึ้นมีผู้ถือหุ้นเป็นชาวต่างชาติแม้เพียงส่วนน้อย ถึงแม้บริษัทนั้นจะได้จดทะเบียนในประเทศสหภาพเมียนมาร์แต่ก็ถือเป็น "บริษัทต่างชาติ" (Foreign Company) ตามนิยามของกฎหมายบริษัทประเทศสหภาพเมียนมาร์ 1913 เนื่องจากการจะเป็น "บริษัทเมียนมาร์" (Myanmar Company) ตามนิยามของกฎหมายฉบับนี้ หุ้ทั้งหมดจะต้องถูกครอบครองและควบคุมโดยพลเมืองชาวเมียนมาร์ หรือกล่าวได้ว่า คนต่างชาติไม่สามารถเป็นผู้ถือหุ้นและกรรมการของบริษัทเมียนมาร์ได้

โดยการเป็น "บริษัทต่างชาติ" ทำให้มีข้อจำกัดที่ไม่สามารถดำเนินกิจการซื้อขายไป (Trading) อีกทั้งไม่สามารถขอใบอนุญาตนำเข้าสินค้า (Import License) รวมถึงไม่สามารถทำกิจการบางประเภท เช่น จิวเวลรี่ เหมืองแร่ ป่าไม้ เป็นต้น ดังนั้นหากนักลงทุนต้องการทำธุรกิจบางประเภทเช่นธุรกิจนำเข้าสินค้าจากประเทศไทยเพื่อมาขายในประเทศเมียนมาร์ นักลงทุนไทยมีความจำเป็นต้องจัดตั้งบริษัทโดยใช้ตัวแทนชาวเมียนมาร์หรือผู้ร่วมลงทุนชาวเมียนมาร์เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัททั้ง 100 % เพื่อให้มีสิทธิดำเนินธุรกิจในฐานะเป็นพลเมืองที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหภาพเมียนมาร์ (Resident Citizen) โดยในบางกรณี นักลงทุนต่างชาติเลือกใช้ระบบธุรกิจค้าปลีกโดยการให้ระบบการให้แฟรนไชส์ (Franchise) เพื่อควบคุมบริษัทที่ถือหุ้นโดยชาวเมียนมาร์ 100 % ซึ่งในปัจจุบันยังไม่มีกฎหมายควบคุมธุรกิจแฟรนไชส์โดยตรง

มีข้อสังเกตในกฎหมายบริษัทของประเทศสหภาพเมียนมาร์ที่สำคัญคือ มีข้อจำกัดที่ไม่อนุญาตให้ผู้ถือหุ้นใน "บริษัทเมียนมาร์" (ชาวเมียนมาร์ถือหุ้นทั้ง 100 %) โอนหุ้นเปลี่ยนมือให้กับชาวต่างชาติ กล่าวคือหากมีการจัดตั้ง "บริษัทเมียนมาร์" ขึ้นแล้ว ต่อมาจะไม่สามารถเปลี่ยนเป็น "บริษัทต่างชาติ" ได้

ในทางปฏิบัติ นักลงทุนไทยมักจะจัดตั้งบริษัทที่ให้บริการในประเทศสหภาพเมียนมาร์ (Service Company) ขึ้นมาอีกบริษัทหนึ่งโดยมีคนไทยถือหุ้นทั้ง 100 % หรือถือหุ้นเป็นส่วนใหญ่ซึ่งถือเป็น "บริษัทต่างชาติ" และให้ "บริษัทเมียนมาร์" (ถือหุ้นโดยชาวเมียนมาร์ 100 %) เป็นผู้นำสินค้าเข้าจากประเทศไทยและประเทศอื่น ๆ มาขายในประเทศสหภาพเมียนมาร์ โดยให้ "บริษัทเมียนมาร์" ดังกล่าวเป็นผู้ให้บริการและจ่ายค่าบริการเช่นค่าการทำการตลาด ฯลฯ ให้แก่ "บริษัทต่างชาติ" เพื่อควบคุมเม็ดเงินกำไรส่วนใหญ่ไว้ใน "บริษัทต่างชาติ"

และในหลายกรณี นักลงทุนชาวไทยรวมไปถึงผู้ร่วมลงทุนชาวเมียนมาร์อาจใช้บริษัทในประเทศไทยเพื่อส่งออกสินค้าเข้าไปในประเทศสหภาพเมียนมาร์ โดยตัดส่วนของกำไรไว้ในบริษัทในประเทศไทย ในรูปของราคาที่เพิ่มขึ้นก่อนส่งออกสินค้าไปให้ "บริษัทเมียนมาร์" เพื่อนำไปขายต่อในประเทศสหภาพเมียนมาร์

ซึ่งการวางแผนจัดตั้งบริษัทที่ให้บริการในประเทศสหภาพเมียนมาร์ และการใช้บริษัทในไทยเพื่อส่งออกสินค้าเข้าไปขายในประเทศสหภาพเมียนมาร์ สามารถนำมาใช้ร่วมกัน

สำหรับภาวะภาษีเงินได้ของบริษัทที่จัดตั้งในประเทศสหภาพเมียนมาร์ ไม่ว่าจะเป็น "บริษัทเมียนมาร์" หรือ "บริษัทต่างชาติ" จะมีภาวะภาษีเงินได้เหมือนกันดังได้นำเสนอไปแล้วใน 4.2

ในการพิจารณาถึงภาวะภาษีเงินได้ทั้งหมดเมื่อนำเงินรายได้กลับประเทศไทยหรือรายรับที่แท้จริง หลังจากหักภาษีเงินได้ทั้งหมด ในกรณีที่มีการใช้ตัวแทน (Nominee) ชาวเมียนมาร์เป็นผู้ถือหุ้นทั้ง 100% ไม่อาจพิจารณาเป็นตัวเลขที่ชัดเจนได้เพราะเป็นเรื่องการทำข้อตกลงนอกระบบกฎหมาย อีกทั้งการนำเงินรายได้กลับประเทศไทยก็มักจะใช้ช่องทางที่ไม่เป็นทางการซึ่งได้นำเสนอไปแล้วใน 4.1

#### 4.5 การจัดตั้งสำนักงานสาขา

กรณีธุรกิจขนาดใหญ่ที่ต้องการเข้าไปเริ่มทำธุรกิจในประเทศสหภาพเมียนมาร์เช่นธุรกิจน้ำมันหรือก๊าซธรรมชาติ อาจจะไม่จัดตั้งบริษัทขึ้นในประเทศสหภาพเมียนมาร์ แต่เพียงจดทะเบียนเป็นสำนักงานสาขาในประเทศสหภาพเมียนมาร์ก็ได้ แต่ในกรณีนี้ถึงแม้จะได้จดทะเบียนเป็นสำนักงานสาขา แต่สำนักงานสาขาดังกล่าวก็ถือเป็น "บริษัทต่างชาติ" ตามนิยามของกฎหมายบริษัทประเทศสหภาพเมียนมาร์ 1913

โดยการเป็น "บริษัทต่างชาติ" ทำให้มีข้อจำกัดที่ไม่สามารถดำเนินกิจการบางอย่างเช่น กิจการซื้อขายไป (Trading) และไม่สามารถขอใบอนุญาตนำเข้าสินค้า (Import License) ได้ รวมถึงไม่สามารถทำกิจการอื่น ๆ ที่จำกัดไว้สำหรับเฉพาะพลเมืองชาวเมียนมาร์เท่านั้นเช่น กิจการจีวีเอสอี กิจการเหมืองแร่ กิจการป่าไม้ เป็นต้น

สำหรับภาวะภาษีเงินได้ การจัดตั้งสำนักงานสาขาในประเทศสหภาพเมียนมาร์ถือว่าเป็นชาวต่างชาติที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในเมียนมาร์ (Non-Resident Foreigner) ตามกฎหมายภาษีเงินได้ ซึ่งจะมีความหมายดังนี้

- ภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิในอัตราร้อยละ 35
- ภาษีส่วนเกินจากทุน (Capital Gain Tax) สำหรับกรณีกิจการทั่วไปในอัตราร้อยละ 40

นอกจากนี้ยังมีภาวะภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายอันได้แก่

- กรณีได้รับเงินได้ประเภทค่าลิขสิทธิ์ (Royalty) ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 20

- กรณีได้รับเงินได้ประเภทค่าบริการ (Services) ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3.5

- ส่วนกรณีการหักภาษี ณ ที่จ่ายจากการได้รับเงินได้ประเภทค่าขายสินค้าจะไม่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติ เนื่องจากถือเป็น "บริษัทต่างชาติ" จึงทำธุรกิจซื้อขายไป (Trading) ไม่ได้ อีกทั้งโดยทั่วไปการเป็นสำนักงานสาขาที่ไม่สามารถเป็นผู้ผลิตและขาย

- กรณีได้รับเงินได้ประเภทดอกเบี้ย (Interest) กฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 แต่ในทางปฏิบัติ กรณีการหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้ประเภทดอกเบี้ยจะไม่เกิดขึ้นเนื่องจากสำนักงานสาขาของธนาคารในประเทศไทยในปัจจุบันมีสถานะเป็นเพียงสำนักงานตัวแทน ไม่สามารถทำธุรกิจเยี่ยงธนาคารโดยปราศจากใบอนุญาตประกอบกิจการธนาคาร

อย่างไรก็ดี ถึงแม้สำนักงานสาขาถือว่าเป็นชาวต่างชาติที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหภาพเมียนมาร์ (Resident Foreigner) แต่ภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายจากเงินได้ประเภทค่าบริการสามารถนำมาใช้เป็นเครดิตในการคำนวณเพื่อเสียภาษี ณ สิ้นงวดได้ ส่วนภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายจากเงินได้ประเภทค่าลิขสิทธิ์ และดอกเบี้ย (ถ้ามี) ไม่สามารถนำมาเป็นเครดิตในการคำนวณเพื่อเสียภาษี ณ สิ้นงวด โดยถือเป็นภาระภาษีสุดท้าย (Final Tax) ในประเทศสหภาพเมียนมาร์ แต่สามารถนำภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายในประเทศเมียนมาร์ มาเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้หรือนำมาเป็นการจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ในประเทศไทยได้

ในการพิจารณาถึงภาระภาษีเงินได้ทั้งหมดเมื่อนำรายได้กลับประเทศไทยหรือรายรับที่แท้จริง หลังจากหักภาษีเงินได้ทั้งหมด จะเห็นได้ว่าตามกฎหมาย เมื่อสำนักงานสาขามีกำไรและได้จ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 35 ของกำไรสุทธิแล้ว (ในทางปฏิบัติ จำนวนเงินภาษีมักจะเป็นลักษณะเหมาตามที่ได้เจรจาตกลงกับทางสรรพากร) เมื่อสำนักงานสาขาจำหน่ายเงินกำไรให้แก่บริษัทแม่ในประเทศไทย กฎหมายของเมียนมาร์ไม่ได้กำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับการจำหน่ายเงินกำไร

อย่างไรก็ดี การนำเงินออกนอกประเทศอย่างเป็นทางการ จะต้องรายงานต่อธนาคารกลางแห่งประเทศสหภาพเมียนมาร์ (Myanmar Central Bank) และต่อสำนักงานจดทะเบียนบริษัท (Companies Registration Office = CRO) ซึ่ง CRO เป็นหน่วยงานขึ้นตรงต่อสำนักงานบริหารบริษัทและการลงทุน (Directorate of Investment and Company Administration = DICA) รวมทั้งต้องขอใบผ่านภาษี (Tax Clearance Certificate) จากกรมสรรพากร (Internal Revenue Department = IRD)

นอกจากนี้ ในการนำเงินออกจากประเทศสหภาพเมียนมาร์ จะต้องพิจารณาถึงกฎหมายว่าด้วยการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (Foreign Exchange Law) ซึ่งให้อำนาจธนาคารพาณิชย์ในการส่งเงินออกนอกประเทศในกรณีสำแดงเป็นธุรกรรมปกติ (Ordinary Transaction) แต่หากธนาคารพาณิชย์พิจารณาว่าเป็นธุรกรรมที่เกี่ยวกับทุน (Capital Transaction) การนำเงินออกจากประเทศจะต้องได้รับการอนุมัติจากธนาคารกลางแห่งประเทศสหภาพเมียนมาร์ (Myanmar Central Bank) เสียก่อน

เมื่อสำนักงานสาขาของบริษัทแม่ในไทยที่ตั้งอยู่ในประเทศสหภาพเมียนมาร์จำหน่ายเงินกำไรกลับประเทศไทยให้กับบริษัทแม่ในไทย พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษี (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2539 ได้ให้สิทธิแก่นิติบุคคลไทยให้สามารถนำภาษีเงินได้ที่ได้เสียไว้ในต่างประเทศมาใช้เป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ สิ้นงวดในประเทศไทย นอกจากนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหภาพเมียนมาร์ ยังได้ให้สิทธิในการเครดิตภาษีดังกล่าวไว้ในข้อ 24 การขจัดภาษีซ้อน วรรค 2 ที่ว่า "ในกรณีของประเทศไทย ภาษีพม่าที่พึงชำระในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้ที่ได้รับจากประเทศพม่า จะยอมให้ถือเป็นเครดิตหักออกจากภาษีไทยที่พึงชำระในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้นั้น อย่างไรก็ตาม เครดิตนั้นจะต้องไม่เกินจำนวนภาษีไทยส่วนที่ได้คำนวณไว้ก่อนที่จะมีการให้เครดิตตามจำนวนที่เหมาะสมกับเงินได้นั้น"

นอกเหนือจากการนำเงินภาษีที่ได้เสียไว้แล้วในประเทศสหภาพเมียนมาร์มาใช้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ สิ้นงวดในประเทศไทย บริษัทไทยยังมีสิทธิเลือกนำเงินภาษีที่เสียไว้แล้วในประเทศสหภาพเมียนมาร์มาบันทึกเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในประเทศไทยได้อีกด้วย ทั้งนี้ ภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศไม่เป็นค่าใช้จ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (6) แต่อย่างใด

สำหรับกรณีการนำเงินลงทุนออกจากประเทศสหภาพเมียนมาร์ ในปัจจุบันยังไม่มีกรณีศึกษาอย่างเป็นทางการเลย โดยนักลงทุนสามารถใช้ช่องทางที่ไม่เป็นทางการและวางแผนรูปแบบต่างๆ ดังที่ได้นำเสนอไปแล้ว

#### 4.6 การจัดตั้งสำนักงานตัวแทน

กรณีนี้ มักจะเป็นการจัดตั้งสำนักงานตัวแทนของกิจการธนาคาร ซึ่งในปัจจุบันมีธนาคารหลายแห่งของไทยได้เข้าไปจัดตั้งสำนักงานตัวแทนในประเทศสหภาพเมียนมาร์เช่น ธนาคารกรุงเทพ ธนาคารกสิกรไทย ธนาคารไทยพาณิชย์ ธนาคารกรุงไทย เป็นต้น ซึ่งขณะนี้อยู่ระหว่างที่รัฐบาลสหภาพเมียนมาร์กำลังพิจารณาจะอนุญาตให้ธนาคารต่างชาติสามารถเปิดดำเนินกิจการธนาคารในประเทศสหภาพเมียนมาร์ได้

กล่าวคือ ในขณะที่การจัดตั้งสำนักงานตัวแทนของธนาคารต่างๆ ของต่างประเทศ เป็นเพียงตัวแทนของธนาคารที่ช่วยในการศึกษาข้อมูลและดูแลลูกค้าชาวต่างชาติขอธนาคารในประเทศสหภาพเมียนมาร์เท่านั้น ไม่สามารถประกอบกิจการเชิงธนาคารได้

#### 4.7 การจัดตั้งบริษัทโดยได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาลสหภาพเมียนมาร์

ตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนของประเทศสหภาพเมียนมาร์ รูปแบบการลงทุนที่สามารถดำเนินการขอการส่งเสริมการลงทุนจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนของเมียนมาร์ (MIC) มีทั้งสิ้น 3 รูปแบบ

- ดำเนินกิจการที่ลงทุนโดยทุนต่างชาติ 100 % ในธุรกิจที่ได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการฯ
- ดำเนินกิจการโดยการร่วมทุน (Joint Venture) ระหว่างชาวต่างชาติกับพลเมืองชาวเมียนมาร์หรือหน่วยงานหรือองค์การของรัฐบาลเมียนมาร์
- ดำเนินการโดยรูปแบบการลงทุนแบบใด ๆ ที่ตกลงกันในสัญญาร่วมลงทุน

อย่างไรก็ดี รูปแบบการลงทุนจะต้องเป็นรูปแบบการจัดตั้งตามกฎหมายที่มีอยู่เช่น กฎหมายบริษัทเมียนมาร์(Myanmar Companies Act) หรือกฎหมายบริษัทพิเศษ(Myanmar Special Companies Act) โดยจะเป็นการจัดตั้งบริษัทที่มีชาวต่างชาติลงทุนทั้ง 100% หรือร่วมลงทุนระหว่างชาวต่างชาติกับพลเมืองชาวเมียนมาร์หรือหน่วยงานหรือองค์การของรัฐบาลเมียนมาร์ก็ได้

การขอส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาลสหภาพเมียนมาร์เป็นทางเลือกสำหรับธุรกิจขนาดใหญ่หรือธุรกิจที่เข้าเงื่อนไขที่สามารถขอส่งเสริมการลงทุนได้ เพื่อธุรกิจนั้นจะได้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ศุลกากร และสิทธิประโยชน์อื่น นอกจากนี้ยังเป็นทางเลือกห้ามในการดำเนินธุรกิจบางประเภทและธุรกรรมทางธุรกิจบางประการของ“บริษัทต่างชาติ” (Foreign Company) เช่น การนำเข้าเครื่องจักร

สินค้าหรือวัตถุดิบ เป็นต้น กล่าวคือเมื่อได้รับส่งเสริมการลงทุนจาก MIC ก็จะสามารถดำเนินธุรกิจหรือธุรกรรมที่ต้องห้ามเหล่านี้ได้

สำหรับภาวะภาษีเงินได้ การจัดตั้งบริษัทในประเทศสหภาพเมียนมาร์ถือว่าเป็นชาวต่างชาติที่มีถิ่นที่อยู่ในเมียนมาร์(Resident Foreigner) ตามกฎหมายภาษีเงินได้ ซึ่งจะมีภาวะภาษีเงินได้ตั้งได้นำเสนอไปแล้วใน 4.2

ในการพิจารณาถึงภาวะภาษีเงินได้ทั้งหมดเมื่อนำรายได้กลับประเทศไทยหรือรายรับที่แท้จริง หลังจากหักภาษีเงินได้ทั้งหมด จะต้องพิจารณาเป็น 2 ช่วงคือช่วงหลังจากได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ และ ช่วงระหว่างได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ 5 ปี

สำหรับช่วงหลังจากได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ บริษัทที่จัดตั้งในประเทศสหภาพเมียนมาร์โดยได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาลสหภาพเมียนมาร์มีภาวะภาษีในลักษณะคล้ายคลึงกับการจัดตั้งบริษัทโดยคนไทยเป็นผู้ถือหุ้น 100 % อีกทั้งในการพิจารณาถึงภาวะภาษีเงินได้ทั้งหมดเมื่อนำเงินรายได้กลับประเทศไทยหรือรายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษีเงินได้ก็มีลักษณะคล้ายคลึงกันกับการจัดตั้งบริษัทโดยคนไทยเป็นผู้ถือหุ้น 100 % ซึ่งได้นำเสนอไปแล้ว อย่างไรก็ตามที่สิทธิประโยชน์ที่สำคัญสำหรับช่วงหลังจากได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้คือ บริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมีสิทธิในการยกขาดทุนสุทธิ(Tax Loss Carry-Forward) ไปใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิในปีถัดไปได้ 3 ปีหลังจากปีที่ขาดทุน โดยต้องใช้ภายใน 2 ปีนับจากสิ้นสุดการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 5 ปีแรกของการดำเนินโครงการ

สำหรับช่วงที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นั้น จะเห็นได้ว่าเมื่อบริษัทได้รับการส่งเสริมการลงทุน สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรที่สำคัญที่สุดประการหนึ่งที่บริษัทจะได้รับก็คือการยกเว้นภาษีเงินได้ 5 ปี เริ่มนับตั้งแต่ปีที่บริษัทเริ่มดำเนินธุรกิจการค้าเช่นเริ่มการผลิตสินค้าหรือให้บริการ

อย่างไรก็ดี การนำเงินออกนอกประเทศอย่างเป็นทางการ จะต้องรายงานต่อธนาคารกลางแห่งประเทศสหภาพเมียนมาร์(Myanmar Central Bank) และต่อสำนักงานจดทะเบียนบริษัท(Companies Registration Office = CRO) ซึ่ง CRO เป็นหน่วยงานขึ้นตรงต่อสำนักงานบริหารบริษัทและการลงทุน(Director of Investment and Company Administration =DICA) รวมทั้งต้องขอใบผ่านภาษี (Tax Clearance Certificate) จากกรมสรรพากร(Internal Revenue Department = IRD)

นอกจากนี้ ในการนำเงินออกจากประเทศสหภาพเมียนมาร์ จะต้องพิจารณาถึงกฎหมายว่าด้วยการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (Foreign Exchange Law) ซึ่งให้อำนาจธนาคารพาณิชย์ในการส่งเงินออกนอกประเทศในกรณีสำแดงเป็นธุรกรรมปกติ (Ordinary Transaction) แต่หากธนาคารพาณิชย์

พิจารณาว่าเป็นธุรกรรมที่เกี่ยวกับทุน (Capital Transaction) การนำเงินออกจากประเทศจะต้องได้รับการอนุมัติจากธนาคารกลางแห่งประเทศไทยเสียก่อน

เมื่อนักลงทุนไทยนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทในประเทศสหภาพเมียนมาร์กลับประเทศไทย หากเป็นกรณีผู้ถือหุ้นในบริษัทที่จัดตั้งในประเทศสหภาพเมียนมาร์เป็นบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทย และได้ถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลที่จัดตั้งขึ้นในประเทศสหภาพเมียนมาร์ เป็นจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงได้ โดยถือหุ้นไว้เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่า 6 เดือนนับแต่วันที่ถือหุ้นนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล ผู้ถือหุ้นดังกล่าวจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษี (ฉบับที่ 10) มาตรา 5 วิสติ

แต่หากบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ถือหุ้นในบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลที่จัดตั้งขึ้นในประเทศสหภาพเมียนมาร์ ไม่น้อยกว่า ร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงได้ หรือถือหุ้นไม่ถึง 6 เดือนนับแต่วันที่ถือหุ้นนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล บริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดดังกล่าวก็จะไม่ได้รับสิทธิในการยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินปันผล อย่างไรก็ตาม พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษี (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2539 ได้ให้สิทธิแก่นิติบุคคลไทยให้สามารถนำภาษีเงินได้ที่ได้เสียไว้ในต่างประเทศมาใช้เป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ สิ้นงวดในประเทศไทย นอกจากนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหภาพเมียนมาร์ยังได้ให้สิทธิในการเครดิตภาษีดังกล่าวไว้ในข้อ 24 การขจัดภาษีซ้อน วรรค 2 ที่ว่า "ในกรณีของประเทศไทย ภาษีพม่าที่พึงชำระในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้ที่ได้รับจากประเทศพม่า จะยอมให้ถือเป็นเครดิตหักออกจากภาษีไทยที่พึงชำระในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้นั้น อย่างไรก็ตาม เครดิตนั้นจะต้องไม่เกินจำนวนภาษีไทยส่วนที่ได้คำนวณไว้ก่อนที่จะมีการให้เครดิตตามจำนวนที่เหมาะสมกับเงินได้นั้น"

นอกจากนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศสหภาพเมียนมาร์ ข้อ 24 การขจัดภาษีซ้อน ยังระบุว่า

"5. เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งวรรค 3 คำว่า "ภาษีพม่าที่พึงชำระ" ให้ถือว่า รวมถึง จำนวนภาษีพม่าซึ่งควรจะได้ชำระแล้ว ถ้าภาษีพม่าไม่ได้รับการยกเว้นหรือลดภาษีให้ตามกฎหมายจงใจพิเศษที่บัญญัติไว้เพื่อส่งเสริมการพัฒนาเศรษฐกิจในประเทศพม่า ซึ่งมีผลบังคับใช้นับแต่วันที่ลงนามในความตกลง

ลงนี้ หรือที่อาจจะบังคับใช้ในภายหลังเพื่อเปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มกฎหมายเหล่านั้น ตราบเท่าที่ได้มีการตกลงกันโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองว่ามีลักษณะคล้ายคลึงกันในสาระสำคัญ”

กล่าวคือ ถึงแม้บริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากกฎหมายจุดใจพิเศษเช่นกฎหมายส่งเสริมการลงทุน จะได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้เป็นระยะเวลา 5 ปี แต่ให้ถือเสมือนบริษัทได้ชำระภาษีเงินได้นั้นแล้ว จึงสามารถนำภาษีเงินได้ที่ถือเสมือนว่าได้ชำระไปแล้วในประเทศสหภาพเมียนมาร์(ทั้งที่จริง ๆ ไม่ได้ชำระ) มาใช้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ สิ้นงวดในประเทศไทย

หากพิจารณาแต่เพียงถ้อยคำในอนุสัญญาภาษีซ้อน อาจจะเข้าใจได้ว่าบริษัทไทยที่ถือหุ้นในบริษัทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศสหภาพเมียนมาร์และได้รับการส่งเสริมการลงทุน จะได้รับประโยชน์จากกรณีภาษีสมมตินี้ แต่เนื่องจากตามกฎหมายภาษีเงินได้ของเมียนมาร์ไม่ได้กำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้ประเภทเงินปันผล เงินปันผลจึงไม่มีภาระภาษีอยู่แล้ว อีกทั้งเครดิตภาษีเชิงสมมติ(Tax Sparing Credit) ที่อนุสัญญาภาษีซ้อนให้สิทธิประโยชน์ไว้เป็นเพียงสิทธิประโยชน์ในเครดิตภาษีแบบธรรมดา (Ordinary Tax Credit) ไม่รวมไปถึงเครดิตภาษีแบบ Underlying Credit บริษัทไทยในฐานะผู้ถือหุ้นจึงไม่สามารถนำภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศสหภาพเมียนมาร์ได้เสียไว้แล้วในประเทศสหภาพเมียนมาร์ มาเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

นอกเหนือจากการนำเงินภาษีที่ได้เสียไว้แล้วในประเทศสหภาพเมียนมาร์มาใช้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ สิ้นงวดในประเทศไทย บริษัทไทยยังมีสิทธิเลือกนำเงินภาษีที่เสียไว้แล้วในประเทศสหภาพเมียนมาร์มาบันทึกเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในประเทศไทยได้อีกด้วย ทั้งนี้ ภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศไม่เป็นค่าใช้จ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (6) แต่อย่างใด

ส่วนกรณีการนำเงินลงทุนออกจากประเทศสหภาพเมียนมาร์ ในปัจจุบันยังไม่มีกรณีศึกษาอย่างเป็นทางการเลย ส่วนรายละเอียดการวางแผนภาษีเพิ่มเติมได้นำเสนอไว้แล้วในส่วนของการจัดตั้งบริษัท โดยคนไทยเป็นผู้ถือหุ้น 100 % ตาม 4.2

#### 4.8 จัดตั้งสำนักงานสาขาโดยได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาลสหภาพเมียนมาร์

โดยปกติการจัดตั้งเป็นสำนักงานสาขาในประเทศสหภาพเมียนมาร์ของบริษัทในประเทศไทยมักจะไม่ได้รับอนุมัติการลงทุนส่งเสริมการลงทุนโดยคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (Myanmar Investment

Commission = MIC) อย่างไรก็ดี ในกิจการบางประเภทเช่นกิจการผลิตน้ำมันและก๊าซธรรมชาติ MIC ก็อาจอนุมัติการส่งเสริมการลงทุน

การที่บริษัทในไทยจะได้จดทะเบียนสำนักงานสาขาในประเทศสหภาพเมียนมาร์ สำนักงานสาขาดังกล่าวถือเป็น "บริษัทต่างชาติ" ตามนิยามของกฎหมายบริษัทประเทศสหภาพเมียนมาร์ 1913 โดยการเป็น "บริษัทต่างชาติ" ทำให้มีข้อจำกัดที่ไม่สามารถดำเนินกิจการบางอย่างเช่น กิจการซื้อขายไป (Trading) และไม่สามารถขอใบอนุญาตนำเข้าสินค้า (Import License) ได้ รวมถึงไม่สามารถทำกิจการอื่น ๆ ที่จำกัดไว้สำหรับเฉพาะพลเมืองชาวเมียนมาร์เท่านั้น ดังที่ได้นำเสนอไปแล้ว

สำหรับภาวะภาษีเงินได้นั้น การจัดตั้งสำนักงานสาขาในประเทศสหภาพเมียนมาร์ถือว่าเป็นชาวต่างชาติที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในเมียนมาร์ (Non-Resident Foreigner) ตามกฎหมายภาษีเงินได้ ซึ่งจะมีภาวะภาษีเงินได้ดังที่ได้นำเสนอไปแล้วใน 4.5

ในการพิจารณาถึงภาวะภาษีเงินได้ทั้งหมดเมื่อนำรายได้กลับประเทศไทยหรือรายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษีเงินได้ทั้งหมด มีลักษณะดังที่ได้นำเสนอไปแล้วใน 4.5

ส่วนการนำเงินออกนอกประเทศมีลักษณะและข้อจำกัดดังที่ได้นำไว้แล้วใน 4.5 เช่นกัน

เมื่อสำนักงานสาขาของบริษัทแม่ในไทยที่ตั้งอยู่ในประเทศสหภาพเมียนมาร์จำหน่ายเงินกำไรกลับประเทศไทยให้กับบริษัทแม่ในไทย พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษี (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2539 ได้ให้สิทธิแก่นิติบุคคลไทยที่สามารถนำภาษีเงินได้ที่ได้เสียไว้ในต่างประเทศมาใช้เป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ สิ้นงวดในประเทศไทย นอกจากนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหภาพเมียนมาร์ ยังได้ให้สิทธิในการเครดิตภาษีดังกล่าวไว้ในข้อ 24 การจัดภาษีซ้อน วรรค 2 ที่ว่า "ในกรณีของประเทศไทย ภาษีพม่าที่พึงชำระในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้ที่ได้รับจากประเทศพม่า จะยอมให้ถือเป็นเครดิตหักออกจากภาษีไทยที่พึงชำระในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้นั้น อย่างไรก็ตาม เครดิตนั้นจะต้องไม่เกินจำนวนภาษีไทยส่วนที่ได้คำนวณไว้ก่อนที่จะมีการให้เครดิตตามจำนวนที่เหมาะสมกับเงินได้นั้น"

นอกเหนือจากการนำเงินภาษีที่ได้เสียไว้แล้วในประเทศสหภาพเมียนมาร์มาใช้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ สิ้นงวดในประเทศไทย บริษัทไทยยังมีสิทธิเลือกนำเงินภาษีที่เสียไว้แล้วในประเทศสหภาพเมียนมาร์มาบันทึกเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในประเทศไทยได้

อีกด้วย ทั้งนี้ ภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศไม่เป็นค่าใช้จ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (6) แต่อย่างใด

ในกรณีที่บริษัทในไทยจัดตั้งสำนักงานสาขาและได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาลประเทศ สหภาพเมียนมาร์ สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรที่สำคัญที่สุดประการหนึ่งที่บริษัทจะได้รับก็คือการยกเว้น ภาษีเงินได้ 5 ปี เริ่มนับตั้งแต่ปีที่บริษัทเริ่มดำเนินธุรกิจการค้าเช่นเริ่มการผลิตสินค้าหรือให้บริการ ใน ขณะเดียวกัน อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศสหภาพเมียนมาร์ ข้อ 24 การจัดภาษี ซ้อน ระบุว่า

"5. เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งวรรค 3 คำว่า "ภาษีพม่าที่พึงชำระ" ให้ถือว่า รวมถึง จำนวน ภาษีพม่าซึ่งควรจะได้ชำระแล้ว ถ้าภาษีพม่าไม่ได้รับการยกเว้นหรือลดภาษีให้ตามกฎหมายจูงใจพิเศษที่ บัญญัติไว้เพื่อส่งเสริมการพัฒนาเศรษฐกิจในประเทศพม่า ซึ่งมีผลบังคับใช้นับแต่วันที่ลงนามในความตกลงนี้ หรือที่อาจจะบังคับใช้ในภายหลังเพื่อเปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มกฎหมายเหล่านั้น トラบเท่าที่ได้มีการ ตกลงกันโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองว่ามีลักษณะคล้ายคลึงกันในสาระสำคัญ"

กล่าวคือ ถึงแม้สำนักงานสาขาของบริษัทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศไทยที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน จากกฎหมายจูงใจพิเศษเช่นกฎหมายส่งเสริมการลงทุน จะได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงิน ได้เป็นระยะเวลา 5 ปี แต่อนุสัญญาภาษีซ้อนให้ถือเสมือนบริษัทได้ชำระภาษีเงินได้นั้นแล้ว จึงสามารถนำ ภาษีเงินได้ที่ถือเสมือนว่าได้ชำระไปแล้วในประเทศสหภาพเมียนมาร์(ทั้งที่จริง ๆ ไม่ได้ชำระ) มาใช้เป็น เครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ สิ้นงวดในประเทศไทย

สำหรับกรณีการนำเงินลงทุนออกจากประเทศสหภาพเมียนมาร์ ในปัจจุบันยังไม่มีกรณีศึกษา อย่างเป็นทางการเลย แม้ตามกฎหมายจะสามารถกระทำได้ก็ตาม ดังที่ได้นำเสนอไปแล้ว

#### 4.9 บริษัทในประเทศไทยให้บริการในประเทศเมียนมาร์

ตามนิยามในกฎหมายภาษีเงินได้เมียนมาร์ ชาวต่างชาติผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหภาพเมียน มาร์(Non-Resident Foreigner) หมายถึง ใครก็ตามที่ไม่ใช่ชาวต่างชาติผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ (Resident Foreigner) ดังนั้นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศไทยจึงถือว่าเป็น Non-Resident Foreigner ในกรณีที่ บริษัทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศไทยให้บริการใด ๆ ในประเทศสหภาพเมียนมาร์ บริษัทไม่มีหน้าที่ต้องปิดบ ดุลและงบกำไรขาดทุนประจำปีเพื่อเสียภาษีจากกำไรสุทธิในประเทศสหภาพเมียนมาร์ แต่ผู้รับบริการซึ่ง เป็นผู้จ่ายเงินมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในกรณีเงินได้ประเภทดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ค่าบริการ ใน

อัตรา 15% 20% 3.5% ตามลำดับ โดยถือเป็นภาระภาษีขั้นสุดท้าย (final tax) ในประเทศสหภาพเมียนมาร์

อย่างไรก็ดี ภาระภาษีเงินได้ทั้งหมดที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายในประเทศสหภาพเมียนมาร์ สามารถนำมาใช้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ สิ้นงวด หรือนำมาใช้หักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ สิ้นงวดในประเทศไทยได้

และเมื่อพิจารณาถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหภาพเมียนมาร์ อัตราภาษีจะได้รับลดหย่อนในหลายๆ กรณี

- ข้อ 11 ดอกเบี้ย กำหนดให้ลดอัตราภาษีลงเหลือเพียง 10%

- ข้อ 12 ค่าสิทธิ กำหนดว่าอัตราภาษีที่เรียกเก็บนั้นจะต้องไม่เกินร้อยละ 5 ของจำนวนค่าสิทธิที่จ่ายเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ใด ๆ ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรืองานวิทยาศาสตร์ ไม่เกินร้อยละ 10 ของจำนวนค่าสิทธิที่จ่ายเป็นค่าตอบแทนสำหรับการบริการในลักษณะการจัดการหรือการให้คำปรึกษาหรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ และไม่เกินร้อยละ 15 ของจำนวนค่าสิทธิทั้งสิ้นในกรณีอื่น ๆ

สำหรับรายได้จากค่าสิทธิ ดอกเบี้ย รวมไปถึงการให้บริการในประเทศสหภาพเมียนมาร์ หากบริษัทไทยมีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในประเทศสหภาพเมียนมาร์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหภาพเมียนมาร์ ข้อ 5 สถานประกอบการถาวร เช่น หากมีโครงการก่อสร้างดำเนินการติดต่อกันเป็นระยะเวลาเกินกว่า 6 เดือน สถานประกอบการถาวรนั้นจะต้องมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการคำนวณกำไรสุทธิแทนที่การหักภาษี ณ ที่จ่าย ทั้งนี้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหภาพเมียนมาร์ ข้อ 7 กำไรธุรกิจ

อย่างไรก็ดี ในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่สรรพากรของประเทศสหภาพเมียนมาร์ยังมีความเข้าใจในประเด็นเรื่องอนุสัญญาภาษีซ้อนค่อนข้างน้อย ดังนั้นการจะใช้สิทธิประโยชน์ใด ๆ ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนจึงมีความจำเป็นที่จะต้องปรึกษาเจ้าหน้าที่ในรายละเอียดการปฏิบัติและตีความกฎหมาย

#### 4.10 บริษัทในประเทศไทยส่งออกสินค้าไปขายในประเทศสหภาพเมียนมาร์

การจัดตั้งสำนักงานสาขาของบริษัทไทยในประเทศสหภาพเมียนมาร์ จะมีสถานะเป็น "บริษัทต่างชาติ" ตามกฎหมายบริษัทเมียนมาร์ ทำให้มีข้อจำกัดไม่สามารถดำเนินกิจการซื้อขายไป (Trading)

และไม่สามารถขอใบอนุญาตนำเข้าสินค้า (Import License) ได้ กล่าวคือ "บริษัทต่างชาติ" จึงไม่สามารถเป็นผู้นำเข้าสินค้าเข้าไปขายในประเทศสหภาพเมียนมาร์ได้ แต่หากเป็นผู้ส่งออกสินค้าจากประเทศไทยไปขายให้แก่ "บริษัทเมียนมาร์" โดย "บริษัทเมียนมาร์" เป็นผู้นำเข้าสินค้า ก็สามารถกระทำได้ตามปกติ ดังที่ได้นำเสนอไปบ้างในหัวข้อ การจัดตั้งบริษัทโดยใช้ชาวเมียนมาร์เป็นผู้ถือหุ้น 100%

แม้ผู้ส่งออกสินค้าจากประเทศไทยจะไม่มีภาระภาษีเงินได้ในประเทศเมียนมาร์ แต่ผู้นำเข้าสินค้าไปขายในประเทศเมียนมาร์จะมีภาระภาษีศุลกากร (Customs) นอกจากนี้ กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งเมื่อไม่นานมานี้ให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับมูลค่าสินค้านำเข้าหรือส่งออกในอัตราร้อยละ 2 ซึ่งในกรณีการนำเข้าสินค้าไปขายในประเทศสหภาพเมียนมาร์ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายนี้เป็นภาระของบริษัทเมียนมาร์ในฐานะผู้นำเข้า แต่ก็สามารถนำภาษีเงินได้ที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้แล้วมาใช้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ ณ สิ้นงวด

#### 4.11 การลงทุนในเขตเศรษฐกิจพิเศษของประเทศสหภาพเมียนมาร์

กฎหมายเขตเศรษฐกิจพิเศษฉบับใหม่เพิ่งประกาศใช้เมื่อวันที่ 23 มกราคม 2014 ซึ่งเป็นช่องทางให้ธุรกิจที่มีความสอดคล้องกับนโยบาย และดำเนินการในเขตเศรษฐกิจพิเศษได้รับความสะดวกสบายในการลงทุนรวมทั้งได้รับสิทธิประโยชน์ต่าง ๆ เพิ่มเติม แต่ในขณะนี้ เขตเศรษฐกิจพิเศษยังอยู่ในระหว่างการก่อสร้างและมีข้อจำกัดสำหรับกิจการบางประเภท จึงไม่อยู่ในขอบเขตของงานวิจัยฉบับนี้

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุป

นักลงทุนไทยสามารถเข้าไปลงทุนทำธุรกิจในประเทศสหภาพเมียนมาร์โดยจัดตั้งองค์กร ใช้หรือมีตัวแทนชาวเมียนมาร์ในการทำธุรกิจ หรือ ร่วมทุนกับชาวเมียนมาร์ในการดำเนินกิจการในประเทศสหภาพเมียนมาร์ ฯลฯ ได้หลากหลายรูปแบบ ซึ่งแต่ละรูปแบบก็จะมีภาระภาษีทั้งในประเทศสหภาพเมียนมาร์ และประเทศไทยคล้ายคลึงหรือแตกต่างกันไป รูปแบบองค์กรทางธุรกิจหลักๆ ได้แก่

- 1) จัดตั้งกิจการโดยใช้ตัวแทนชาวเมียนมาร์เป็นเจ้าของ 100 %
- 2) จัดตั้งบริษัทโดยมีคนไทยเป็นผู้ถือหุ้น 100 %
- 3) จัดตั้งบริษัทโดยร่วมลงทุนกับชาวเมียนมาร์
- 4) จัดตั้งบริษัทโดยใช้ตัวแทนชาวเมียนมาร์เป็นผู้ถือหุ้น 100 %
- 5) จัดตั้งสำนักงานสาขา
- 6) จัดตั้งสำนักงานตัวแทน
- 7) จัดตั้งบริษัทโดยได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาลสหภาพเมียนมาร์
- 8) จัดตั้งสำนักงานสาขาโดยได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาลสหภาพเมียนมาร์
- 9) บริษัทในประเทศไทยให้บริการในประเทศสหภาพเมียนมาร์
- 10) บริษัทในประเทศไทยส่งออกสินค้าไปขายในประเทศสหภาพเมียนมาร์
- 11) การลงทุนในเขตเศรษฐกิจพิเศษของประเทศสหภาพเมียนมาร์

ทั้งนี้ การเลือกรูปแบบขององค์กรขึ้นกับเหตุปัจจัยหลายๆ ประการเช่น ประเภทของกิจการที่ต้องการเข้าไปลงทุน เงื่อนไขของข้อกำหนด ความสัมพันธ์กับชาวเมียนมาร์ในฐานะผู้ร่วมลงทุนหรือในฐานะอื่น หรือแม้กระทั่งความสัมพันธ์กับรัฐบาลทั้งรัฐบาลกลางและท้องถิ่น เป็นต้น อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี ปัจจัยที่สำคัญเป็นอย่างยิ่งในการตัดสินใจเลือกรูปแบบขององค์กรในการลงทุนทำธุรกิจในประเทศใดประเทศหนึ่งของนักลงทุนต่างชาติคือภาระภาษี โดยเฉพาะภาระภาษีเงินได้ ซึ่งนักลงทุนจะต้องพิจารณาเปรียบเทียบรายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาระภาษีเงินได้ทั้งหมด(Post-Taxed Return) หรือภาระภาษีเงินได้ทั้งหมดเมื่อนำเงินรายได้กลับประเทศไทยของรูปแบบองค์กรแต่ละแบบ โดยภาระภาษีเงินได้ทั้งหมดนี้ประกอบไปด้วยภาระภาษีเงินได้ตามกฎหมายของประเทศสหภาพเมียนมาร์ หักสิทธิประโยชน์ที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีสำหรับนักลงทุนเช่นการให้ส่งเสริมการลงทุนโดยประเทศสหภาพเมียนมาร์ รวมไปถึงภาระภาษีเงินได้เมื่อนำเงินกลับประเทศไทยซึ่งต้องพิจารณาทั้งกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศไทยและอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศสหภาพเมียนมาร์

สำหรับเฉพาะการจัดตั้งนิติบุคคลในประเทศสหภาพเมียนมาร์ซึ่งจะมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศสหภาพเมียนมาร์ หากพิจารณาเงื่อนไขการจัดตั้งเฉพาะจากกฎหมายภาษีโดยไม่พิจารณาในรายละเอียดของกฎหมายอื่นๆ เช่นกิจการส่วนใหญ่จะไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุน หากดำเนินกิจการในรูปแบบสำนักงานสาขา เป็นต้น นักลงทุนไทยสามารถเลือกจัดตั้งองค์กรที่เป็นทางการรวมทั้งเลือกรับการส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาลสหภาพเมียนมาร์ ซึ่งสามารถจำแนกรูปแบบได้เป็น 4 รูปแบบหลักๆ ดังต่อไปนี้

1. จัดตั้งบริษัทในประเทศสหภาพเมียนมาร์โดยมีบริษัทไทยเป็นผู้ถือหุ้น
2. จัดตั้งสำนักงานสาขาของบริษัทไทยในประเทศสหภาพเมียนมาร์
3. จัดตั้งบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในประเทศสหภาพเมียนมาร์โดยมีบริษัทไทยเป็นผู้ถือหุ้น
4. จัดตั้งสำนักงานสาขาของบริษัทไทยโดยได้รับการส่งเสริมการลงทุนในประเทศสหภาพเมียนมาร์

โดยหากสมมติให้องค์กรทั้ง 4 รูปแบบมีกำไรสุทธิในประเทศสหภาพเมียนมาร์ 100 kyads โดยสมมติเพิ่มเติมว่าบริษัทผู้ถือหุ้นในไทยถือหุ้นในบริษัทในประเทศสหภาพเมียนมาร์ถึงร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงได้หรือถือหุ้นถึงร้อยละ 25 และได้ถือหุ้นไว้เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่า 6 เดือนนับแต่วันที่ได้หุ้นนั้นมาจนถึงวันที่ได้รับเงินปันผล ซึ่งจะได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้จากเงินปันผลตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร(ฉบับที่ 10) มาตรา 5 วิสตี

รวมทั้งสมมติว่าองค์กรที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนอยู่ในช่วงระยะเวลาที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ ก็จะสามารถเปรียบเทียบภาระภาษีของแต่ละรูปแบบรวมทั้งคำนวณหารายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษี (Post-Taxed Return) ขององค์กรแต่ละรูปแบบได้ดังตารางข้างล่างนี้

ตารางที่ 5-1 เปรียบเทียบการจัดตั้งรูปแบบองค์กร กับ ผลต่อรายรับที่แท้จริงหลักหักภาษี

รูปแบบองค์กร	กำไรในเมียนมาร์	CIT ในเมียนมาร์	เงินปันผลหรือเงินจำหน่ายกำไร	WT ในเมียนมาร์	รวมภาษีในเมียนมาร์	คงเหลือ	รับรู้โดยบริษัทแม่ในประเทศไทย	CIT ในไทย	เสียภาษีเพิ่มในไทย	Post-Taxed Return
1	100	25% =25	75	-	25	75	75	20% =15	0	75
2	100	35% =35	65	-	35	65	100	20% =20	0	65
3	100	-	100	-	0	100	100	20% =20	0	100
4	100	-	100	-	0	100	100	20% =20	0	100

\*CIT = Corporate Income Tax (ภาษีเงินได้นิติบุคคล)

\*\*WT = Withholding Tax(ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จากเงินปันผลหรือเงินจำหน่ายกำไร)

จากตารางข้างต้นสามารถอธิบายในแต่ละกรณีได้ดังต่อไปนี้

กรณีรูปแบบที่ 1 คือการจัดตั้งบริษัทในประเทศสหภาพเมียนมาร์โดยมีบริษัทไทยเป็นผู้ถือหุ้น เมื่อบริษัทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศสหภาพเมียนมาร์แต่มีผู้ถือหุ้นส่วนหนึ่งหรือทั้งหมดเป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศไทย จะถือว่าเป็น "ชาวต่างชาติที่มีถิ่นที่อยู่ในเมียนมาร์" ตามกฎหมายภาษีเงินได้เมียนมาร์ ซึ่งเมื่อมีกำไรสุทธิ 100 จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 25 จึงเหลือเงินเท่ากับ 75 โดยสามารถนำไปจ่ายเงินปันผลได้ทั้งหมดเนื่องจากกฎหมายเมียนมาร์ไม่ได้กำหนดให้บริษัทต้องกักเงินสำรองไว้ก่อนจ่ายเงินปันผล โดยเงินปันผลที่จ่ายให้แก่บริษัทในประเทศไทยไม่มีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามกฎหมาย

ภาษีเงินได้ของเมียนมาร์ เงินปันผลดังกล่าว บริษัทไทยผู้รับเงินปันผลจะรับรู้เป็นรายได้ตามประมวล รัชฎากรของไทยเท่ากับ 75 แต่ได้รับยกเว้นภาษีในประเทศไทยตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความใน ประมวลรัชฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัชฎากร (ฉบับที่ 10 ) มาตรา 5 วิสติ ดังนั้นรายรับที่แท้จริงหลังจาก หักภาษีเงินได้ทั้งหมดจึงเท่ากับ 75

แต่หากบริษัทไทยผู้ถือหุ้นไม่เข้าเงื่อนไขตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่10)ฯ ข้างต้น โดยปกติก็ สามารถใช้สิทธิประโยชน์การขจัดภาษีซ้อนฝ่ายเดียวของกฎหมายไทยได้ตามพระราชกฤษฎีกาออกตาม ความในประมวลรัชฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษี(ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 ได้ ซึ่งให้สิทธินิติบุคคลไทย สามารถนำภาษีเงินได้ที่ได้เสียไว้ในต่างประเทศมาใช้เป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลใน ประเทศไทย แต่ในกรณีนี้เมื่อบริษัทไทยผู้รับเงินปันผลรับรู้เป็นรายได้เท่ากับ 75 ก็จะต้องมีภาระภาษี เงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยในอัตราร้อยละ 20 โดยไม่สามารถนำภาษีที่ชำระไว้แล้วในประเทศ สหภาพเมียนมาร์มาใช้ได้เลยเนื่องจากประเทศสหภาพเมียนมาร์ไม่มีการจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับ เงินปันผล จึงมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยเท่ากับ 15 ดังนั้นรายรับที่แท้จริงหลังจากหัก ภาษีเงินได้ทั้งหมดทั้งในประเทศสหภาพเมียนมาร์และในประเทศไทยในกรณีนี้จึงเท่ากับ 60

กรณีรูปแบบที่ 2 คือการจัดตั้งสำนักงานสาขาของบริษัทไทยในประเทศสหภาพเมียนมาร์สาขาที่ จัดตั้งขึ้นในประเทศสหภาพเมียนมาร์ของบริษัทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศไทยถือว่าเป็น "ชาวต่างชาติที่ไม่มีถิ่น ที่อยู่ในเมียนมาร์" ตามกฎหมายภาษีเงินได้เมียนมาร์ ซึ่งเมื่อมีกำไรสุทธิ 100 จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อย ละ 35 จึงเหลือเงินเท่ากับ 65 โดยสามารถนำไปจำหน่ายเงินกำไรได้ทั้งหมดเนื่องจากกฎหมายเมียนมาร์ ไม่ได้กำหนดให้บริษัทต้องกันเงินสำรองไว้ และเงินจำหน่ายเงินกำไรแก่บริษัทในประเทศไทยไม่มีภาระ ภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามกฎหมายภาษีเงินได้ของเมียนมาร์ เงินจำหน่ายเงินกำไรดังกล่าว บริษัทไทยจะรับรู้ เป็นรายได้เท่ากับ 100 เนื่องจากสาขาในประเทศสหภาพเมียนมาร์กับบริษัทในไทยถือเป็นนิติบุคคล เดียวกันตามประมวลรัชฎากรของประเทศไทย และไม่ได้รับยกเว้นภาษีในประเทศไทยตามพระราช กฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัชฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัชฎากร (ฉบับที่ 10 ) มาตรา 5 วิสติ จึง มีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 20 แต่เนื่องจากได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศ สหภาพเมียนมาร์มาแล้วในอัตราร้อยละ 35 ซึ่งสูงกว่าอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลของไทยที่มีอัตราร้อยละ 20 บริษัทในไทยจึงสามารถนำภาษีเงินได้นิติบุคคลที่สาขาชำระไปแล้วในประเทศสหภาพเมียนมาร์มา เครดิตได้ทั้งหมดจึงไม่ต้องชำระภาษีเงินได้เพิ่มเติมในประเทศไทย ดังนั้นรายรับที่แท้จริงหลังจากหัก ภาษีเงินได้ทั้งหมดทั้งในประเทศสหภาพเมียนมาร์และประเทศไทยจึงเท่ากับ 65

กรณีรูปแบบที่ 3 การจัดตั้งบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนในประเทศสหภาพเมียนมาร์โดยมีบริษัทไทยเป็นผู้ถือหุ้น เมื่อบริษัทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศสหภาพเมียนมาร์แต่มีผู้ถือหุ้นส่วนหนึ่งหรือทั้งหมดเป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศไทย จะถือว่าเป็น "ชาวต่างชาติที่มีถิ่นที่อยู่ในเมียนมาร์" ตามกฎหมายภาษีเงินได้เมียนมาร์ ซึ่งเมื่อมีกำไรสุทธิ 100 ตามปกติจะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 25 แต่ได้รับยกเว้นตามเงื่อนไขการส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาลประเทศสหภาพเมียนมาร์ จึงเหลือเงินเท่ากับ 100 โดยสามารถนำไปจ่ายเงินปันผลได้ทั้งหมดเนื่องจากกฎหมายเมียนมาร์ไม่ได้กำหนดให้บริษัทต้องกันเงินสำรองไว้ก่อนจ่ายเงินปันผล และเงินปันผลที่จ่ายให้แก่บริษัทในประเทศไทยไม่มีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามกฎหมายภาษีเงินได้ของเมียนมาร์ เงินปันผลดังกล่าว บริษัทไทยผู้รับเงินปันผลรับรู้เป็นรายได้เท่ากับ 100 และได้รับยกเว้นภาษีในประเทศไทยตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10 ) มาตรา 5 วิสดี ดังนั้นรายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษีเงินได้ทั้งหมดทั้งในประเทศสหภาพเมียนมาร์และประเทศไทยจึงเท่ากับ 100

แต่หากบริษัทไทยผู้ถือหุ้นไม่เข้าเงื่อนไขตามพระราชกฤษฎีกา โดยปกติก็สามารถใช้สิทธิประโยชน์การขจัดภาษีซ้อน ข้อ 24 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหภาพเมียนมาร์ ซึ่งให้สิทธิประโยชน์ในการใช้เครดิตภาษีเชิงสมมติ (Tax Sparing Credit) เฉพาะในเครดิตภาษีแบบธรรมดา(Ordinary Tax) ไม่รวมไปถึงเครดิตภาษีแบบ Underlying Tax ดังนั้นเมื่อบริษัทไทยผู้รับเงินปันผลรับรู้เป็นรายได้เท่ากับ 100 ก็จะต้องมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยในอัตราร้อยละ 20 โดยไม่สามารถนำภาษีที่ชำระไว้แล้วในประเทศสหภาพเมียนมาร์มาใช้ได้เลยเนื่องจากประเทศสหภาพเมียนมาร์ไม่มีการจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินปันผล อีกทั้งภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทในประเทศสหภาพเมียนมาร์ได้รับยกเว้นซึ่งโดยปกติจะต้องเสียในอัตราร้อยละ 25 ก็ถือเป็นเครดิตภาษีแบบ Underlying Tax ซึ่งอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้ให้สิทธิประโยชน์ไว้ ดังนั้นรายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษีเงินได้ทั้งหมดในกรณีนี้จึงเท่ากับ 80

กรณีรูปแบบที่ 4 คือการจัดตั้งสำนักงานสาขาของบริษัทไทยโดยได้รับการส่งเสริมการลงทุนในประเทศสหภาพเมียนมาร์ สาขาที่จัดตั้งขึ้นในประเทศสหภาพเมียนมาร์ของบริษัทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศไทยถือว่าเป็น "ชาวต่างชาติที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในเมียนมาร์" ตามกฎหมายภาษีเงินได้เมียนมาร์ ซึ่งเมื่อมีกำไรสุทธิ 100 จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 35 แต่ได้รับยกเว้นตามเงื่อนไขการส่งเสริมการลงทุนจากรัฐบาลประเทศสหภาพเมียนมาร์ จึงเหลือเงินเท่ากับ 100 และสามารถนำไปจำหน่ายเงินกำไรได้ทั้งหมดเนื่องจากกฎหมายเมียนมาร์ไม่ได้กำหนดให้บริษัทต้องกันเงินสำรองไว้ โดยเงินจำหน่ายเงินกำไรแก่บริษัทในประเทศไทยไม่มีภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามกฎหมายภาษีเงินได้ของเมียนมาร์ เงินจำหน่าย

เงินกำไรดังกล่าว บริษัทไทยจะรับรู้เป็นรายได้ 100 เนื่องจากสาขาในประเทศสหภาพเมียนมาร์กับบริษัทในไทยถือเป็นนิติบุคคลเดียวกันตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย และไม่ได้รับยกเว้นภาษีในประเทศไทยตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10 ) มาตรา 5 วิสติ จึงมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 20 แต่เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหภาพเมียนมาร์ ข้อ 24 การจัดภาษีซ้อนให้สิทธิประโยชน์ในการใช้เครดิตภาษีเชิงสมมติ (Tax Sparing Credit) ดังนั้นเมื่อบริษัทไทยผู้มีเงินได้จากเงินจำหน่ายเงินกำไรจากสาขาในประเทศสหภาพเมียนมาร์ รับรู้เป็นรายได้เท่ากับ 100 ถึงแม้โดยปกติจะต้องมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยในอัตราร้อยละ 20 แต่ด้วยผลของอนุสัญญาฯ จึงสามารถนำภาษีเงินได้นิติบุคคลที่โดยปกติสำนักงานสาขาจะต้องชำระ(แต่จริง ๆ ไม่ได้ชำระ) ในประเทศสหภาพเมียนมาร์ในอัตราร้อยละ 35 มาใช้เป็นเครดิตได้ ซึ่งอัตราร้อยละ 35 นี้สูงกว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทยที่มีอัตราร้อยละ 20 บริษัทไทยจึงไม่มีภาระภาษีเงินได้เพิ่มเติม ดังนั้นรายรับที่แท้จริงหลังจากหักภาษีเงินได้ทั้งหมดในกรณีนี้จึงเท่ากับ 100

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

งานวิจัยฉบับนี้ได้นำเสนอและเปรียบเทียบความแตกต่างของภาระภาษีเงินได้ของรูปแบบองค์กรต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นภาระภาษีเงินได้ในประเทศสหภาพเมียนมาร์เองรวมไปถึงภาระภาษีเงินได้เมื่อนำเงินปันผลและเงินจากการจำหน่ายกำไรกลับประเทศไทย เป็นต้น นอกจากนี้ยังได้บรรยายถึงรูปแบบการวางแผนภาษีในบางกรณีศึกษาเช่นการวางแผนภาษีในการนำเงินลงทุนออกจากประเทศสหภาพเมียนมาร์ ซึ่งการเข้าใจถึงระบบภาษีดังกล่าวเป็นความจำเป็นที่สำคัญที่สุดประการหนึ่งสำหรับนักลงทุนและสำหรับการศึกษาภาระภาษีเงินได้ทั้งระบบ อย่างไรก็ตาม การศึกษาดังกล่าวเป็นการศึกษาเป็นการทั่วไปไม่ได้ทำการศึกษาเฉพาะเจาะจงที่อุตสาหกรรมหรือธุรกิจหรือกรรมอย่างใดอย่างหนึ่งรวมทั้งไม่ได้ศึกษาในรายละเอียดกรณีการเข้าไปลงทุนในเขตเศรษฐกิจพิเศษ อีกทั้งมิได้เป็นการศึกษาเพื่อแสดงให้เห็นว่ารูปแบบองค์กรทางธุรกิจแบบใดที่จัดตั้งในประเทศสหภาพเมียนมาร์เป็นรูปแบบที่ดีที่สุดในการลดภาระภาษีเนื่องจากการจัดตั้งรูปแบบองค์กรทางธุรกิจในประเทศสหภาพเมียนมาร์มีข้อจำกัดที่แตกต่างกันในการดำเนินกิจการแต่ละประเภทซึ่งนักลงทุนจะต้องทำการศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินกิจการนั้น ๆ เพิ่มเติม

การจะศึกษาหรือการทำวิจัยเกี่ยวกับการลงทุนในประเทศสหภาพเมียนมาร์ ซึ่งเป็นประเทศเปิดใหม่ และในปัจจุบันมีการออกกฎหมายใหม่ๆ เพิ่มเติมอยู่ตลอดเวลา มีความจำเป็นต้องเข้าใจและติดตามกฎหมาย กฎเกณฑ์ต่าง ๆ ที่มีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลาไม่ว่าจะเป็น กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับ

อุตสาหกรรมหรือธุรกิจประเภทนั้น ๆ โดยตรง รวมไปถึงกฎหมายภาษีเองด้วย การมีที่ปรึกษาทางกฎหมายรวมถึงสำนักงานบัญชีที่อยู่ในประเทศสหภาพเมียนมาร์ที่มีความเข้าใจในระบบและเงื่อนไขในการดำเนินธุรกิจแต่ละประเภทของประเทศสหภาพเมียนมาร์ เป็นความจำเป็นอย่างยิ่งสำหรับนักลงทุน โดยเฉพาะนักลงทุนที่ไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับพลเมืองชาวเมียนมาร์ ซึ่งปัจจุบันมีสำนักงานกฎหมายทั้งสำนักงานกฎหมายระหว่างประเทศขนาดใหญ่ สำนักงานกฎหมายของพลเมืองชาวเมียนมาร์เองและสำนักงานกฎหมายของคนไทย เปิดดำเนินการอยู่ในประเทศสหภาพเมียนมาร์เป็นจำนวนมากพอสมควร



## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. 2553. การวางแผนภาษีอากร. กรุงเทพฯ : สถาบัน T. Training Center.

..... 2553. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษา  
กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.

ธนภณ แก้วสถิตย์. 2552. คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญา  
ภาษีซ้อน. กรุงเทพฯ : บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด.

พนิต ธีรภาพวงศ์. 2552. ภาษีบริษัทข้ามชาติ. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน.

มงคล ขนาดนิต. 2552. ภาวะภาษี BOI กิจกรรมที่ได้รับส่งเสริมการลงทุน. กรุงเทพฯ : บริษัท ชวน  
พิมพ์ 50 จำกัด.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. 2554. กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เดือนตุลา.

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. 2556. คู่มือการประกอบธุรกิจสาธารณรัฐแห่ง  
สหภาพเมียนมาร์.

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน และสถาบันเอเชียศึกษา จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.  
2554. ดัชนีและคู่มือการลงทุนสาธารณรัฐแห่งสหภาพพม่า.

มหาวิทยาลัยหอการค้าไทยและหอการค้าไทย. 2556. นิตยสารเศรษฐกิจและธุรกิจรายเดือน ปีที่  
9 ฉบับที่ 4 (เมษายน 2556):22-26.

### ภาษาต่างประเทศ

Brian J. Arnold and Michael J. McIntyre. 2002. International Tax Primer. London:  
Kluwer Law International.

DFDL. 2013. The DFDL Tax Pocket Guide to Investing in Myanmar. 2nd edition.

Myanmar Investment Commission. 2014. Myanmar Investment Guide.

Myanmar Thanlwin Legal Services, Ltd. in association with DFIDLMEKONG Legal and Tax Advisors. 2011. Myanmar: Legal, Tax and Investment Guide 2011-2012.

PricewaterhouseCoopers. 2014. Myanmar Business Guide.

Siam Commercial Bank, A joint Publication of the Nation and Eleven Media Group. 2012. Doing Business in the new Myanmar.

University of the Thai Chamber of Commerce and the Thai Chamber of Commerce. 2012. Thailand Economic and Business Review Vol.5 Issue 1(December 2012-February 2013): 04-07, 20-22.

## กฎหมาย (Laws)

### ประมวลรัษฎากร

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 442) พ.ศ. 2548

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้(ฉบับที่ 65) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหภาพพม่าเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้

ความตกลงว่าด้วยการส่งเสริมและการคุ้มครองการลงทุนระหว่างประเทศไทยและประเทศสหภาพเมียนมาร์

Myanmar Commercial Tax Law (1990)

Myanmar Companies Act (1913)

Myanmar Foreign Exchange Management Law (2012)

Myanmar Foreign Investment Law (1988)

Myanmar Foreign Investment Law (2012)

Myanmar Income Tax Law (1974)

Myanmar Partnership Act (1932)

Myanmar Special Company Act (1950)

Myanmar Special Economic Zone Law (2014)

Myanmar State-owned Economic Enterprises Law (1989)

Myanmar Transfer of Immovable Property Restriction Law (1987)

MIC Notification No. 1/2013

Ministry of Finance and Revenue Notification on Capital Gain Tax Rates 2006

Ministry of Finance and Revenue Notification No. 41/2010

Ministry of Finance and Revenue Notification No. 167/2011

Ministry of Finance and Revenue Notification No. 111/2012

Ministry of Finance and Revenue Notification No. 117/2012

Ministry of Finance and Revenue Notification No. 471/2012

Ministry of Finance and Revenue Notification on 14 Jun 2013

MNPE DICA Announcement No.1/2013

MNPE Notification No.11/2013 : Foreign Investment Rules

## เว็บไซต์

[www.asiatradehub.com/burma/tax.asp](http://www.asiatradehub.com/burma/tax.asp)

[www.dica.gov.mm](http://www.dica.gov.mm)

[www.mfa.go.th/business/th/cooperation/134/47181-การคุ้มครองการลงทุนของนักลงทุน](http://www.mfa.go.th/business/th/cooperation/134/47181-การคุ้มครองการลงทุนของนักลงทุน)

[ไทยในสาธารณรัฐแห่งสห.html](#)

[www.myanmar.com/finance/dept\\_ird](http://www.myanmar.com/finance/dept_ird)

[www.pwplegal.com](http://www.pwplegal.com)

[www.rd.go.th](http://www.rd.go.th)

## ประวัตินักวิจัย(หัวหน้าโครงการ)

1. ชื่อ (ไทย) นายสมารัฐ มหาปิยศิลป์

(English) Mr. Smarat Mahapiyasilp

2. ตำแหน่งปัจจุบัน

หน่วยงานที่อยู่ ที่ติดต่อได้สะดวก

อาจารย์ประจำสำนักวิชานิติศาสตร์

สำนักวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง 333

หมู่ 1 ตำบลท่าสูด อำเภอเมือง จังหวัดเชียงราย 57100

หมายเลขโทรศัพท์ 053-916-857

โทรศัพท์เคลื่อนที่ 088-261-4295

โทรสาร 053-916-857

E-mail address : thesmarat@yahoo.com

### 3. ประวัติการศึกษา

คุณวุฒิ	สาขาวิชา	สถาบัน	ปี พ.ศ. ที่จบ
ปริญญาโท	นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายภาษีอากร	มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ	2554
ปริญญาโท	บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต	มหาวิทยาลัยบอสตัน สหรัฐฯ	2535
ปริญญาโท	เศรษฐศาสตรมหาบัณฑิต	มหาวิทยาลัยบอสตัน สหรัฐฯ	2535
ปริญญาตรี	นิติศาสตรบัณฑิต	มหาวิทยาลัยรามคำแหง	2553
ปริญญาตรี	รัฐศาสตรบัณฑิต	จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย	2531

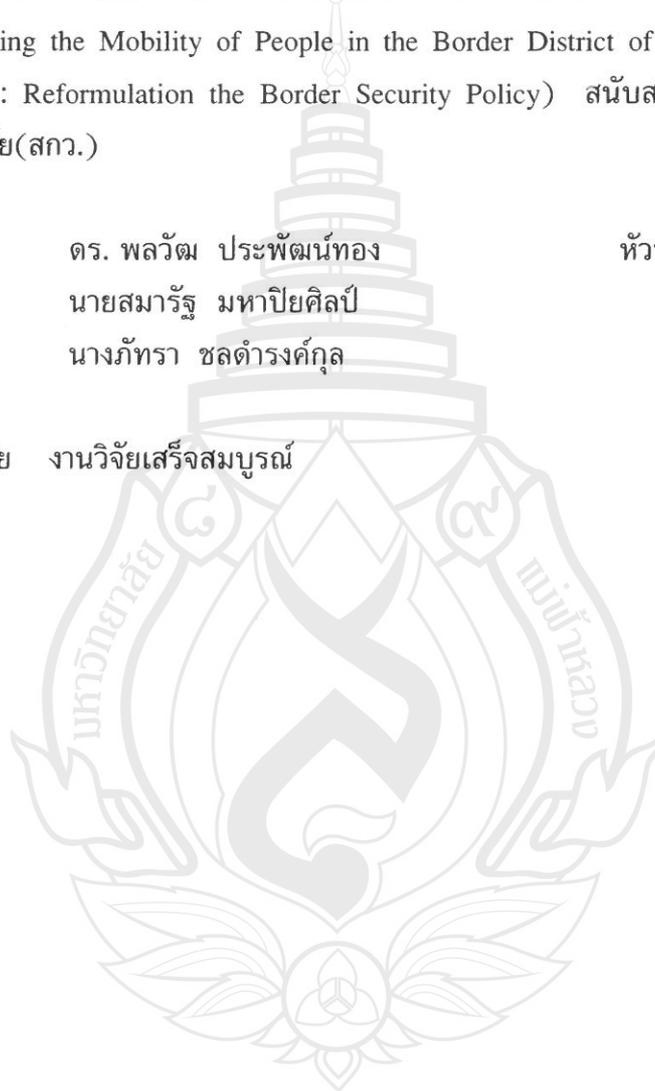
### 4. ประสบการณ์การทำงาน

วัน เดือน ปี	ตำแหน่ง	สังกัดหน่วยงาน
2555 - ปัจจุบัน	อาจารย์ประจำ	สำนักวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง
2553 - 2554	ที่ปรึกษาธุรกิจ	บริษัท โมสต์ไมท์พรีอเพอร์ตี จำกัด
2540 - 2552	ผู้จัดการทั่วไป	บริษัทในเครือแลนด์ทิวทัศน์กรุ๊ป
2538 - 2539	เจ้าหน้าที่ช่วยบริหาร	ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน)

5. ประสพการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการบริหารงานวิจัยทั้งภายในและภายนอกประเทศ โดยระบุสถานภาพในการทำการวิจัยว่าเป็นผู้อำนวยการแผนงานวิจัย หัวหน้าโครงการวิจัย หรือผู้ร่วมวิจัยในแต่ละผลงานวิจัย

โครงการวิจัยเรื่อง นโยบายด้านความมั่นคงของรัฐเกี่ยวกับการเคลื่อนย้ายผู้คน ในพื้นที่ชายแดนอำเภอเชียงแสน จังหวัดเชียงราย : การปรับนโยบายความมั่นคงชายแดน (National Security Policy regarding the Mobility of People in the Border District of Chiang Saen in Chiang Rai Province : Reformulation the Border Security Policy) สนับสนุนโดยสำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย(สกว.)

คณะผู้วิจัย	ดร. พลวัฒน์ ประพัฒน์ทอง นายสมารัฐ มหาปิยศิลป์ นางภัทรา ชลดำรงกุล	หัวหน้าโครงการวิจัย นักวิจัย ผู้ช่วยนักวิจัย
สถานะงานวิจัย	งานวิจัยเสร็จสมบูรณ์	



## ประวัตินักวิจัย

1. ชื่อ (ไทย) นางสาวภัสวรรณ อุษุงศ์อมร

(English) Ms. Passawan Ouchupongamorn

2. ตำแหน่งปัจจุบัน

อาจารย์ประจำสำนักวิชานิติศาสตร์

หน่วยงานที่อยู่ ที่ติดต่อได้สะดวก

สำนักวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง 333

หมู่ 1 ตำบลท่าสุด อำเภอเมือง จังหวัดเชียงราย 57100

หมายเลขโทรศัพท์ 053-916-857

โทรศัพท์เคลื่อนที่ 084-126-4896

โทรสาร 053-916-857

E-mail address : passawan2008@gmail.com

### 3. ประวัติการศึกษา

คุณวุฒิ	สาขาวิชา	สถาบัน	ปี พ.ศ. ที่จบ
ปริญญาโท	นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายมหาชน	จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย	2546
ปริญญาตรี	นิติศาสตรบัณฑิต	จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย	2536

### 4. ประสบการณ์การทำงาน

วัน เดือน ปี	ตำแหน่ง	สังกัดหน่วยงาน
2546 - 2548	อาจารย์ประจำ	คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสยาม
2549 - 2550	อาจารย์ประจำ	คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยทักษิณ
2550 - 2551	อาจารย์ประจำ	คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี
2551- 2553	อาจารย์ประจำ	คณะรัฐศาสตร์และนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยบูรพา
2553 - ปัจจุบัน	อาจารย์ประจำ	สำนักวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง

5. ประสบการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการบริหารงานวิจัยทั้งภายในและภายนอกประเทศ โดยระบุสถานภาพในการทำการวิจัยว่าเป็นผู้อำนวยการแผนงานวิจัย หัวหน้าโครงการวิจัย หรือผู้ร่วมวิจัยในแต่ละผลงานวิจัย

โครงการวิจัยเรื่อง มาตรการทางกฎหมายในการคุ้มครองการท่องเที่ยวเชิงอนุรักษ์ในจังหวัดจันทบุรี (Legal Measures for the Protection of Ecotourism in Chantaburi Province)

คณะผู้วิจัย	ศาสตราจารย์ ดร. สุนีย์ มัลลิกะมาลัย	ที่ปรึกษาโครงการ
	อาจารย์ ภัสวรรณ อุซุงศ์อมร	หัวหน้าโครงการวิจัย
	อาจารย์ ปริญญาภรณ์ อุบลสวัสดิ์	ผู้ร่วมวิจัย

สถานะงานวิจัย งานวิจัยเสร็จสมบูรณ์ นำเสนอและตีพิมพ์บทความในงานประชุมวิชาการวิจัยรำไพพรรณี เนื่องในโอกาสวันคล้ายวันพระราชสมภพสมเด็จพระนางเจ้ารำไพพรรณี ครบ 105 ปี เรื่อง วิจัยเพื่อการพัฒนาอย่างยั่งยืน วันที่ 20-21 ธันวาคม 2552

โครงการวิจัยเรื่อง ศาลปกครองกับการตรวจสอบการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนภายใต้หลักความได้สัดส่วน (The role of the Administrative Court on reviewing the restrictions of people's rights and liberties under the Principle of Proportionality)

คณะผู้วิจัย	ศาสตราจารย์ ดร. เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์	ที่ปรึกษาโครงการ
	อาจารย์ ภัสวรรณ อุซุงศ์อมร	หัวหน้าโครงการวิจัย
	อาจารย์ อารีรัตน์ โกสิทธิ์	ผู้ร่วมวิจัย

สถานะงานวิจัย งานวิจัยเสร็จสมบูรณ์ พิมพ์เผยแพร่ผลงานวิจัยในวารสารรัฐสภาสารปีที่ 62 ฉบับที่ 7 เดือนกรกฎาคม พ.ศ. 2557 หน้า 113-140