

อนุสัญญาภาษีซ้อนไทยกับสหรัฐอเมริกา: สถานประกอบการถาวร อัตราภาษี และการเครดิตภาษี

โดย เอกสยาม ชัยศรี ที่ปรึกษากฎหมาย
บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด

เนื้อหานี้เป็นข้อมูลกฎหมายทั่วไป ไม่ใช่ความเห็นทางกฎหมายเฉพาะกรณี การพิจารณาแต่ละเรื่องต้องอาศัย
ข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานของเรื่องนั้น ฉบับออนไลน์ที่ปรับปรุงล่าสุดอยู่ที่ [https://eksiamtax.com/articles/
thailand-us-double-tax-treaty.html](https://eksiamtax.com/articles/thailand-us-double-tax-treaty.html)

สาระสำคัญโดยสรุป

- อนุสัญญาใช้กับผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ของไทยหรือสหรัฐอเมริกาตามข้อ 1 และข้อ 4 ครอบคลุมภาษีเงินได้และภาษีเงิน
ได้ปิโตรเลียมของไทย และภาษีเงินได้ของรัฐบาลกลางสหรัฐอเมริกาตามข้อ 2
- บริษัทสหรัฐอเมริกาเสียภาษีไทยจากกำไรจากธุรกิจเฉพาะเมื่อมีสถานประกอบการถาวรในไทยตามข้อ 7
งานก่อสร้างที่เกิน 120 วัน และการให้บริการที่เกิน 90 วันภายในสิบสองเดือนใด ๆ ถือเป็นสถานประกอบการ
ถาวรตามข้อ 5 วรรค 3
- เงินปันผลเสียภาษีในรัฐแหล่งเงินได้ไม่เกินร้อยละ 10 เมื่อผู้รับ เป็น บริษัท ที่ ควบคุม สิทธิ ออกเสียง อย่าง
น้อยร้อยละ 10 และไม่เกินร้อยละ 15 ในกรณีอื่นตามข้อ 10
- ดอกเบี้ยเสียภาษีไม่เกินร้อยละ 10 สำหรับสถาบันการเงินและสินเชื่อทางการค้า และร้อยละ 15 ในกรณีอื่น
ตามข้อ 11 ส่วนค่าสิทธิแบ่งเป็นสามอัตรา คือ ร้อยละ 5 ร้อยละ 8 และร้อยละ 15 ตามข้อ 12
- ภาษีสหรัฐอเมริกาที่เสียจากเงินได้ที่เกิดในสหรัฐอเมริกานำมาเครดิตภาษีไทยได้ไม่เกินภาษีไทยที่คำนวณ
จากเงินได้รายการนั้นตามข้อ 25 วรรค 2



- ผู้ที่ถูกเก็บภาษีไม่เป็นไปตามอนุสัญญาอื่นเรื่องต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจได้ภายในสามปีนับแต่ได้รับแจ้งการกระทำครั้งแรกตามข้อ 27 วรรค 1

อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ลงนามที่กรุงเทพฯ เมื่อวันที่ 26 พฤศจิกายน 2539 (ค.ศ. 1996) จำกัดสิทธิของรัฐแหล่งเงินได้ในการเก็บภาษี กำหนดอัตราภาษีสูงสุดสำหรับเงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธิ และวางเกณฑ์สถานประกอบการถาวร (permanent establishment หรือ PE) ที่ใช้ตัดสินว่ากำไรจากธุรกิจของบริษัทสหรัฐอเมริกาต้องเสียภาษีในประเทศไทยหรือไม่ ผู้ที่จะใช้สิทธิตามอนุสัญญาต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐใดรัฐหนึ่งตามข้อ 4 และผ่านเงื่อนไขข้อจำกัดสิทธิประโยชน์ตามข้อ 18

ผู้มีสิทธิใช้อนุสัญญาตามข้อ 1 ข้อ 2 และข้อ 4

อนุสัญญาภาษีซ้อนไทยกับสหรัฐอเมริกาใช้บังคับแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐตามข้อ 1 วรรค 1 ข้อ 4 วรรค 1 นิยามผู้มีถิ่นที่อยู่ว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีในรัฐนั้นโดยเหตุแห่งภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สัญชาติ สถานจัดการใหญ่ หรือสถานที่ก่อตั้ง แต่ไม่รวมผู้ที่เสียภาษีในรัฐนั้นเฉพาะจากเงินได้ที่มีแหล่งในรัฐนั้น

ภาษีที่อยู่ในขอบข่ายตามข้อ 2 วรรค 1 ฝ่ายไทยได้แก่ภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ฝ่ายสหรัฐอเมริกาได้แก่ภาษีเงินได้ของรัฐบาลกลางที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากรภายในประเทศของสหรัฐอเมริกา ไม่รวมภาษีสวัสดิการสังคม ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะของไทยจึงไม่อยู่ในบังคับของอนุสัญญานี้¹

สหรัฐอเมริกาเก็บภาษีพลเมืองของตนตามสัญญาข้อ 4 วรรค 1 จึงวางเงื่อนไขเฉพาะไว้ บุคคลธรรมดาที่มีสัญชาติสหรัฐอเมริกาหรือถือกรีนการ์ด และไม่มีถิ่นที่อยู่ในไทย จะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของสหรัฐอเมริกาตามอนุสัญญาที่ต่อเมื่ออาศัยอยู่เป็นส่วนใหญ่ มีที่อยู่ถาวร หรือมีที่อยู่เป็นปกติวิสัยในสหรัฐอเมริกา ถ้าบุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่ในไทยด้วย ให้ตัดสินตามลำดับเกณฑ์ในวรรค 2 คือ ที่อยู่ถาวร ศูนย์กลางของผลประโยชน์อันสำคัญ ที่อยู่เป็นปกติวิสัย และสัญชาติ ถ้ายังไม่ได้ข้อยุติ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของสองรัฐแก้ไขปัญหโดยความตกลงร่วมกัน²



บุคคลที่ไม่ใช่บุคคลธรรมดาซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในทั้งสองรัฐ เช่น บริษัทที่ตั้งตามกฎหมายสหรัฐอเมริกาแต่มีสถาน
จัดการใหญ่ในไทย ตัวบทไม่ได้วางเกณฑ์ตัดสินไว้ ข้อ 4 วรรค 3 ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจแก้ไขโดยความตกลง
ร่วมกันและกำหนดการใช้ออนุสัญญากับบุคคลนั้น การพิสูจน์สถานะผู้มีถิ่นที่อยู่ในไทยด้วยหนังสือรับรอง
จากกรมสรรพากรอธิบายไว้ในบทความ หนังสือรับรองถิ่นที่อยู่ ร.อ.22 กับการใช้สิทธิตามอนุสัญญาภาษี
ซ้อน²

สถานประกอบการถาวรตามข้อ 5

ข้อ 5 วรรค 1 ของอนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกานิยามสถานประกอบการถาวรว่าเป็นสถานธุรกิจประจำซึ่ง
วิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจ ทั้งหมดหรือบางส่วน วรรค 3 ขยายให้รวมที่ตั้งอาคารหรือโครงการก่อสร้างที่
ดำเนินเกิน 120 วัน และการให้บริการรวมทั้งบริการให้คำปรึกษาผ่านลูกจ้างที่ดำเนินเกิน 90 วัน ภายใน
ระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ

เกณฑ์การให้บริการตามข้อ 5 วรรค 3 (ข) มีสองทาง ทางแรกนับวัน คือ กิจกรรมสำหรับโครงการเดียวกัน
หรือโครงการที่เกี่ยวข้องกันเกิน 90 วันภายในสิบสองเดือนใด ๆ โดยปีภาษีที่ให้บริการรวมกันน้อยกว่า 30
วัน ไม่มีสถานประกอบการถาวรในปีภาษีนั้น ทางที่สองไม่นับวัน คือ บริการที่ทำในรัฐนั้นให้แก่วิสาหกิจที่
เกี่ยวเนื่องกันตามข้อ 9 วรรค 1 บริษัทสหรัฐอเมริกาที่ส่งพนักงานมาให้บริการบริษัทไทยในกลุ่มเดียวกันจึง
ต้องตรวจทางที่สองก่อนนับวัน³

ข้อ 5 วรรค 6 ถือว่าวิสาหกิจมีสถานประกอบการถาวรผ่านตัวแทนใน 3 กรณี คือ ตัวแทนมีอำนาจทำสัญญา
ในนามวิสาหกิจและใช้อำนาจนั้นเป็นปกติวิสัย ตัวแทนจัดหาคำสั่งซื้อเป็นปกติวิสัย หรือตัวแทนเก็บรักษา
สินค้าของวิสาหกิจเพื่อส่งมอบเป็นปกติวิสัย วรรค 7 ยกเว้นตัวแทนที่มีสถานภาพเป็นอิสระ แต่ตัวแทนที่ทำ
กิจกรรมทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดในนามของวิสาหกิจเดียวไม่ถือว่ามีสถานภาพเป็นอิสระ และวรรค 8 วาง
หลักว่าการที่บริษัทไทยอยู่ในความควบคุมของบริษัทสหรัฐอเมริกาไม่ทำให้บริษัทไทยเป็นสถานประกอบ
การถาวรของบริษัทแม่³

หลักทั่วไปของสถานประกอบการถาวรในกฎหมายไทยและกรณีพนักงานทำงานจากที่พักอาศัยในไทย
อธิบายไว้ใน คู่มือ สถานประกอบการถาวรในประเทศไทย และ การทำงานทางไกล กับ ความเสี่ยง สถาน
ประกอบการถาวร



กำไรจากธุรกิจตามข้อ 7

ข้อ 7 วรรค 1 ของอนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกาให้เก็บภาษีจากเงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจได้เฉพาะในรัฐที่วิสาหกิจนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ เว้นแต่วิสาหกิจประกอบธุรกิจในอีกรัฐหนึ่งผ่านสถานประกอบการถาวร กรณีที่อีกรัฐหนึ่งเก็บภาษีได้จากกำไรของสถานประกอบการถาวร การขายสินค้าชนิดเดียวกัน และกิจกรรมธุรกิจชนิดเดียวกันที่ทำในรัฐนั้น

อนุวรรค (ข) และ (ค) ของข้อ 7 วรรค 1 ขยายฐานภาษีของรัฐที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ไปถึงการขายและกิจกรรมที่ไม่ได้ทำผ่านสถานประกอบการถาวร แต่มีลักษณะเหมือนหรือคล้ายคลึงกัน แนวคิดนี้เรียกว่าหลักดึงดูดเงินได้แบบจำกัด (limited force of attraction) ด้วยบทจำกัดการใช้อนุวรรคทั้งสองไว้ด้วยเงื่อนไขท้ายวรรค 1 ซึ่งผูกกับการดำเนินการเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีในรัฐที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่⁴

การคำนวณ กำไร ของ สถานประกอบการ ถาวร ใช้ หลัก วิสาหกิจ อิสระ ตาม ข้อ 7 วรรค 2 คือ ถือว่า สถานประกอบการถาวรได้กำไรเท่าที่พึงคาดหวังได้หากเป็นวิสาหกิจอิสระที่ประกอบกิจการเช่นเดียวกันภายใต้ภาวะเช่นเดียวกัน วรรค 3 ยอมให้หักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อสถานประกอบการถาวร รวมถึงค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการทั่วไปที่ปันส่วนอย่างเหมาะสม ไม่ว่าจะเกิดขึ้นในรัฐใด⁴

อัตราภาษีสูงสุดสำหรับเงินปันผล ดอกเบี้ย และค่าสิทธิ

ข้อ 10 ข้อ 11 และข้อ 12 ของอนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกาส่งเสริมการจำกัดภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ไว้ดังนี้ เงินปันผลร้อยละ 10 หรือ 15 ดอกเบี้ยร้อยละ 10 หรือ 15 และ ค่าสิทธิร้อยละ 5 ร้อยละ 8 หรือร้อยละ 15 ตามประเภทของทรัพย์สิน อัตรานี้ใช้เฉพาะเมื่อเจ้าของผลประโยชน์ (beneficial owner) ในเงินได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของอีกรัฐหนึ่ง



ประเภทเงินได้	เงื่อนไข	อัตราสูงสุด	บทบัญญัติ
เงินปันผล	เจ้าของผลประโยชน์เป็นบริษัทที่ควบคุมสิทธิออกเสียงของบริษัทผู้จ่ายอย่างน้อยร้อยละ 10	ร้อยละ 10	ข้อ 10 วรรค 2 (ก)
เงินปันผล	กรณีอื่น	ร้อยละ 15	ข้อ 10 วรรค 2 (ข)
ดอกเบี้ย	เจ้าของผลประโยชน์เป็นสถาบันการเงิน รวมทั้งบริษัทประกันภัย	ร้อยละ 10	ข้อ 11 วรรค 2 (ก)
ดอกเบี้ย	หนี้จากการขายเชื่ออุปกรณ์ สินค้า หรือบริการ ระหว่างผู้ที่ปฏิบัติต่อกันตามทางการค้าปกติ	ร้อยละ 10	ข้อ 11 วรรค 2 (ข)
ดอกเบี้ย	กรณีอื่น	ร้อยละ 15	ข้อ 11 วรรค 2 (ค)
ดอกเบี้ย	จ่ายแก่รัฐบาลของอีกรัฐหนึ่ง หรือหนี้ที่รัฐบาลนั้นค้ำประกันหรือประกัน	ยกเว้น	ข้อ 11 วรรค 3
ค่าสิทธิ	ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือวิทยาศาสตร์ รวมทั้งซอฟต์แวร์และภาพยนตร์	ร้อยละ 5	ข้อ 12 วรรค 2 (ก)
ค่าสิทธิ	การใช้อุปกรณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์	ร้อยละ 8	ข้อ 12 วรรค 2 (ข)
ค่าสิทธิ	สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง สูตรหรือกรรมวิธีลับ และข้อสนเทศทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์	ร้อยละ 15	ข้อ 12 วรรค 2 (ค)

เงินปันผลที่บริษัทไทยจ่ายให้บริษัทแม่ในสหรัฐอเมริกาซึ่งควบคุมสิทธิออกเสียงอย่างน้อยร้อยละ 10 จึงเสียภาษีไทยไม่เกินร้อยละ 10 ของจำนวนเงินปันผลทั้งสิ้น เกณฑ์ที่ตัวบทใช้คือสิทธิออกเสียง ไม่ใช่สัดส่วนทุน ข้อ 10 วรรค 3 มีบทเฉพาะสำหรับเงินปันผลจาก Regulated Investment Company และ Real Estate Investment Trust ของสหรัฐอเมริกา⁵



ดอกเบี้ยที่บริษัทไทยจ่ายให้ธนาคารในสหรัฐอเมริกาเสียภาษีไทยไม่เกินร้อยละ 10 ส่วนดอกเบี้ยเงินกู้จากบริษัทในเครือที่ไม่ใช่สถาบันการเงินอยู่ในอนุวรรค (ค) อัตราร้อยละ 15⁶

ค่าสิทธิแยก อัตราตาม ทรัพย์สิน ค่าใช้ซอฟต์แวร์ อยู่ใน อนุวรรค (ก) ของวรรค 3 อัตราร้อยละ 5 ค่าเช่าอุปกรณ์อยู่ในอนุวรรค (ข) อัตราร้อยละ 8 และค่าใช้เครื่องหมายการค้าหรือสิทธิบัตรอยู่ในอนุวรรค (ค) อัตราร้อยละ 15 สัญญาที่รวมค่าตอบแทนหลายประเภทไว้ด้วยกันควรแยกจำนวนเงินตามประเภททรัพย์สิน เพื่อให้ใช้อัตราได้ถูกต้อง ถ้าทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดค่าสิทธิเกี่ยวข้องในประการสำคัญกับสถานประกอบการถาวรในรัฐแหล่งเงินได้ ข้อ 12 วรรค 4 ให้ใช้ข้อ 7 แทน⁷

ความสัมพันธ์กับมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ถึง (6) แก่บริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย หักภาษีตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทและนำส่งภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนที่จ่าย เมื่อผู้รับเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของสหรัฐอเมริกา ภาษีที่ไทยเรียกเก็บต้องไม่เกินอัตราตามข้อ 10 ถึงข้อ 12 ของอนุสัญญา

มาตรา 70 เป็นฐานของภาระภาษี ส่วนอนุสัญญาเป็นเพดานของภาระนั้น อนุสัญญาไม่สร้างภาระภาษีขึ้นใหม่ ข้อ 1 วรรค 4 บัญญัติว่าอนุสัญญาไม่จำกัดการยกเว้น การหักออก เครดิต หรือการลดหย่อนผ่อนผันอื่นที่มีอยู่ตามกฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญา ถ้ากฎหมายไทยยกเว้นหรือเก็บต่ำกว่าอนุสัญญา ผู้รับเงินได้จึงได้ประโยชน์ตามกฎหมายไทย¹⁸

ผู้จ่ายเงินในไทยเป็นผู้มีหน้าที่หักและนำส่งภาษีตามมาตรา 70 ซึ่งให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลมก่อนหักภาษีในอัตราตามอนุสัญญา ผู้จ่ายจึงควรมีหลักฐานว่าผู้รับเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของสหรัฐอเมริกาและเป็นเจ้าของผลประโยชน์ในเงินได้ ภาพรวมของอนุสัญญาที่ไทยทำกับประเทศต่าง ๆ อยู่ใน คู่มืออนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย

การจัดภาษีซ้อนของผู้มีถิ่นที่อยู่ในไทยตามข้อ 25

ข้อ 25 วรรค 2 ของอนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกาให้นำภาษีสหรัฐอเมริกาที่ต้องชำระจากเงินได้ที่เกิดในสหรัฐอเมริกามาเครดิตต่อภาษีไทยที่ต้องชำระจากเงินได้นั้น ตามบทบัญญัติและข้อจำกัดของกฎหมายไทย เครดิตไม่เกินส่วนของภาษีไทยที่คำนวณก่อนให้เครดิตสำหรับเงินได้รายการนั้น และไม่ใช้กับเงินได้ที่ถูกปฏิเสธสิทธิประโยชน์ตามข้อ 18



ถ้อยคำของวรรค 2 ผูกเพดานเครดิตไว้กับภาษีไทยที่เหมาะสมกับเงินได้รายการนั้น การคำนวณเครดิตจึงต้องแยกรายการเงินได้ ส่วนวรรค 3 กำหนดแหล่งเงินได้เพื่อการจัดภาษีซ้อน เงินได้ที่อีกรัฐหนึ่งมีสิทธิเก็บภาษีตามอนุสัญญาให้ถือว่าเกิดในรัฐนั้น⁹

การเสียภาษีไทยจากเงินได้ที่เกิดในต่างประเทศของผู้มีถิ่นที่อยู่ในไทย และจังหวะเวลาที่เงินได้นั้นต้องนำมา รวมคำนวณ อธิบายไว้ในบทความ ภาษีเงินได้จากต่างประเทศ

ข้อจำกัดสิทธิประโยชน์ตามข้อ 18

ข้อ 18 วรรค 1 ของอนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกาให้ผู้มีถิ่นที่อยู่ได้รับสิทธิประโยชน์ทั้งหมดของอนุสัญญา เฉพาะเมื่อเป็นบุคคลตามที่ระบุ เช่น บุคคลธรรมดา รัฐหรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น บริษัทที่หุ้นแต่ละระดับมากกว่าร้อยละ 50 เป็นของผู้มีสิทธิตามอนุสัญญา บริษัทจดทะเบียนที่มีการซื้อขายหุ้นเป็นปกติวิสัย หรือองค์กรที่มีได้แสวงหากำไร

บริษัทที่จะผ่านเกณฑ์ความเป็นเจ้าของตามอนุวรรค (ค) ต้องผ่านสองเงื่อนไขพร้อมกัน เงื่อนไขแรก ผลประโยชน์หรือหุ้นแต่ละระดับ มากกว่าร้อยละ 50 เป็นของผู้มีสิทธิตาม อนุสัญญา หรือผู้มีสัญชาติสหรัฐอเมริกา เงื่อนไขที่สอง เงินได้ทั้งหมดมากกว่าร้อยละ 50 ต้องไม่ถูกใช้ชำระหนี้ รวมทั้งดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิ ให้แก่บุคคลที่ไม่มีสิทธิตามอนุสัญญา¹⁰

ผลในทางปฏิบัติ คือ บริษัทที่ตั้งในไทยหรือสหรัฐอเมริกาโดยผู้ถือหุ้นจากประเทศที่สาม และส่งเงินได้ส่วนใหญ่ต่อไปยังประเทศที่สามนั้นในรูปดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิ ไม่ได้รับอัตราภาษีตามอนุสัญญา แม้จะมีหนังสือรับรองการมีถิ่นที่อยู่ก็ตาม ข้อ 18 ยังมีเกณฑ์อื่น นอกจากวรรค 1 ซึ่งควรตรวจสอบจากตัวบทเต็มก่อนวางโครงสร้าง

วิธีดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันตามข้อ 27

ข้อ 27 วรรค 1 ของอนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกาให้บุคคลที่เห็นว่าการกระทำของรัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐ ทำให้ตนต้องเสียภาษีไม่เป็นไปตามอนุสัญญา ยื่นเรื่องต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐที่ตนมีถิ่นที่อยู่ได้ โดยไม่ต้องคำนึงถึงทางแก้ไขตามกฎหมายภายใน คำร้องต้องยื่นภายในสามปีนับจากได้รับแจ้งการกระทำครั้งแรกที่ก่อให้เกิดการเก็บภาษีนั้น



เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจฝั่งไทยตามข้อ 3 วรรค 1 (จ) คือ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังหรือผู้แทนที่ได้รับมอบอำนาจ กำหนดสามปีนับจากการแจ้งครั้งแรก ไม่ใช่ นับจากวันที่คดีถึงที่สุด ผู้เสียภาษีที่ถูกประเมินและกำลัง อุทธรณ์ ตามกฎหมายไทย จึง ควร ยื่น เรื่อง ตาม ข้อ 27 ควบคู่ไป ด้วย เมื่อ ประเด็น เกี่ยวกับการ ใช้ อนุสัญญา¹¹

กรณีการปรับราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือไทยและสหรัฐอเมริกา ข้อ 9 วรรค 2 ให้อีกรัฐหนึ่งปรับภาษีให้สอดคล้องเมื่อตกลงได้ว่าการปรับของรัฐแรกถูกต้อง บริการของสำนักงานในส่วนนี้อยู่ที่ การขอทำความเข้าใจ ความตกลงล่วงหน้าเรื่องราคาโอนและวิธีดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

กฎหมายเปรียบเทียบ: กลไกของฝั่งสหรัฐอเมริกา

อนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกาวางการจัดภาษีซ้อนของสองรัฐไว้ไม่เท่ากัน ข้อ 25 วรรค 1 ให้บริษัทสหรัฐอเมริกาที่ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงอย่างน้อยร้อยละ 10 ในบริษัทไทย นำภาษีเงินได้ที่บริษัทไทยเสียจากกำไรที่ใช้จ่ายเงินปันผลมาเครดิตได้ด้วย ส่วนข้อ 25 วรรค 2 ของฝั่งไทยให้เครดิตเฉพาะภาษีสหรัฐอเมริกาที่เก็บจากเงินได้นั้นโดยตรง

เครดิตของฝั่งสหรัฐอเมริกาตามข้อ 25 วรรค 1 มีสองชั้น ชั้นแรกเป็นเครดิตภาษีทางตรงสำหรับภาษีเงินได้ที่จ่ายให้ประเทศไทยโดยหรือในนามของผู้มีถิ่นที่อยู่หรือพลเมืองสหรัฐอเมริกา ชั้นที่สองเป็นเครดิตภาษีทางอ้อมสำหรับภาษีของบริษัทไทยผู้จ่ายเงินปันผล ตัวบทฝั่งไทยในวรรค 2 ไม่มีชั้นที่สอง บริษัทไทยที่ได้รับเงินปันผลจากบริษัทลูกในสหรัฐอเมริกาจึงต้องอาศัยกฎหมายภายในของไทยเท่านั้นสำหรับภาษีชั้นบริษัท⁹

ข้อแตกต่างอีกข้อหนึ่งมาจากการที่สหรัฐอเมริกาเก็บภาษีตามสัญญาข้อ 1 วรรค 2 เป็นหลัก สงวนสิทธิ (saving clause) ให้รัฐผู้ทำสัญญาเก็บภาษีผู้มีถิ่นที่อยู่ของตน และสหรัฐอเมริกาเก็บภาษีพลเมืองของตนเสมือนอนุสัญญายังไม่มีผลใช้บังคับ ยกเว้นเรื่องที่วรรค 3 ระบุไว้ เช่น การจัดภาษีซ้อนตามข้อ 25 และวิธีดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันตามข้อ 27 พลเมืองสหรัฐอเมริกาที่อยู่ในไทยจึงยังต้องเสียภาษีสหรัฐอเมริกาตามกฎหมายสหรัฐอเมริกา และใช้อนุสัญญาได้เพียงบางส่วน¹²

กรมสรรพากรเผยแพร่อนุสัญญาฉบับภาษาไทย และกรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Service) เผยแพร่ฉบับภาษาอังกฤษ ถ้อยคำที่อ่านยาก เช่น เงื่อนไขท้ายข้อ 7 วรรค 1 ควรอ่านเทียบทั้งสองฉบับ ซึ่งในข้อนี้ตรงกันว่าอนุวรรค (ข) และ (ค) ใช้บังคับเฉพาะเมื่อแสดงได้ว่าการขายหรือกิจกรรมนั้นไม่ได้ทำผ่านสถานประกอบการถาวรเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี ข้อ 30 วรรค 2 กำหนดให้อนุสัญญามีผลกับภาษีหัก ณ ที่



จ่ายตั้งแต่วันแรกของเดือนที่หักถัดจากวันเริ่มใช้บังคับ และกับภาษีอื่นตั้งแต่ปีภาษีที่เริ่มในหรือหลังวันแรก
ของเดือนมกราคมถัดจากวันเริ่มใช้บังคับ ซึ่งกรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกาจะคำนวณมีผลทั่วไปว่า
1 มกราคม 2541 (ค.ศ. 1998)⁴¹³

นิติเศรษฐศาสตร์และความรู้ข้ามศาสตร์

งานวิจัยเชิงประจักษ์ไม่ยืนยันว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนเพิ่มการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ Blonigen และ
Davies (2004) ศึกษาอนุสัญญาของสหรัฐอเมริกาช่วง ค.ศ. 1966 ถึง 1992 ไม่พบหลักฐานว่าอนุสัญญา
เพิ่มการลงทุน และตีความว่าอนุสัญญามุ่งลดการเลี่ยงภาษีผ่านราคาโอนมากกว่าส่งเสริมการไหลของเงิน
ทุน ข้อนี้อธิบายน้ำหนักของข้อ 9 ข้อ 18 และข้อ 27

ในทางนิติเศรษฐศาสตร์ ผลการศึกษาของ Blonigen และ Davies ชี้ว่าต้นทุนของอนุสัญญาอยู่ที่รายได้ภาษี
ซึ่งรัฐแหล่งเงินได้สละไป เมื่อประโยชน์ด้านการลงทุนไม่ปรากฏชัด คุณค่าของอนุสัญญาจึงอยู่ที่ความ
แน่นอนของภาระภาษีสำหรับการลงทุนที่มีอยู่แล้ว และความร่วมมือระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ ผู้เขียนทั้ง
สองระบุเองว่าข้อมูลจำกัดให้วัดได้เฉพาะอนุสัญญาช่วงทศวรรษ 1970 และ 1980 ผลนี้จึงใช้กับอนุสัญญา
ไทยกับสหรัฐอเมริกาซึ่งมีผลในปี 2541 ได้ในฐานะกรอบคิด ไม่ใช่ข้อพิสูจน์¹⁴

ในทางรัฐศาสตร์และเศรษฐศาสตร์การพัฒนา Hearson (2018) ศึกษาการเจรจาอนุสัญญาภาษีของประเทศ
กำลังพัฒนา พบว่าความไม่เท่ากันของอำนาจต่อรองระหว่างคู่สัญญาทำให้การแบ่งสิทธิเก็บภาษีเอียงออก
จากประเทศกำลังพัฒนา และประเทศเหล่านั้นเจรจาได้ดีขึ้นเมื่อมีประสบการณ์มากขึ้น งานนี้ให้กรอบคิดใน
การอ่านบทบัญญัติที่รักษาสถิติของรัฐแหล่งเงินได้ในอนุสัญญาไทยกับสหรัฐอเมริกา เช่น เกณฑ์บริการ 90
วันในข้อ 5 และหลักดึงดูดเงินได้แบบจำกัดในข้อ 7 ข้อสรุปนี้เป็นการตีความของผู้เขียนบทความ ไม่ใช่ข้อ
ค้นพบของ Hearson เรื่องอนุสัญญานับนี้โดยตรง¹⁵

คำถามที่พบบ่อย

คำถาม ที่ พบบ่อย เกี่ยวกับ อนุสัญญา ภาษี ซ้อน ไทย กับ สหรัฐอเมริกา ได้แก่ อัตราภาษี เงินปันผล และ ค่า
ซอฟต์แวร์ที่จ่ายไปสหรัฐอเมริกา การส่งพนักงานมาให้บริการในไทย และการเครดิตภาษีสหรัฐอเมริกา คำ
ตอบแต่ละข้ออ้างข้อของอนุสัญญาที่ลงนามเมื่อวันที่ 26 พฤศจิกายน 2539 และมาตรา 70
แห่งประมวลรัษฎากร



บริษัทไทยจ่ายเงินปันผลให้บริษัทแม่ในสหรัฐอเมริกา ต้องหักภาษีเท่าใด

ถ้าบริษัทแม่เป็นเจ้าของผลประโยชน์ และ ความคุมสิทธิออกเสียงของบริษัทไทยอย่างน้อยร้อยละ 10 ภาษีไทยต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของจำนวนเงินปันผลทั้งสิ้นตามข้อ 10 วรรค 2 (ก) กรณีอื่นไม่เกินร้อยละ 15 ตามข้อ 10 วรรค 2 (ข)

ค่าใช้จ่ายซอฟต์แวร์ที่จ่ายให้บริษัทสหรัฐอเมริกาเสียภาษีไทยอัตราใด

ข้อ 12 วรรค 3 (ก) ระบุซอฟต์แวร์ไว้ใน ความหมาย ของ ลิขสิทธิ์ ค่า สิทธิ ประเภท นี้เสียภาษีในไทยไม่เกินร้อยละ 5 ตามข้อ 12 วรรค 2 (ก) เมื่อผู้รับเป็นเจ้าของผลประโยชน์ที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาและไม่มีสถานประกอบการถาวรในไทยที่ทรัพย์สินนั้นเกี่ยวข้อง

บริษัทสหรัฐอเมริกาส่งวิศวกรมาให้บริการในไทยกี่วันจึงเป็นสถานประกอบการถาวร

ข้อ 5 วรรค 3 (ข) ถือเป็นสถานประกอบการถาวรเมื่อให้บริการสำหรับโครงการเดียวกันหรือที่เกี่ยวข้องกันเกิน 90 วันภายในสิบสองเดือนใด ๆ แต่ถ้าให้บริการแก่วิสาหกิจที่เกี่ยวข้องกันตามข้อ 9 วรรค 1 ถือเป็นสถานประกอบการถาวรโดยไม่ต้องนับวัน

ภาษีที่เสียในสหรัฐอเมริกานำมาเครดิตภาษีไทยได้หรือไม่

ได้ ข้อ 25 วรรค 2 ให้นำภาษีสหรัฐอเมริกาจากเงินได้ที่เกิดขึ้นในสหรัฐอเมริกามาเครดิตต่อภาษีไทยจากเงินได้นั้น ภายใต้ข้อจำกัดของกฎหมายไทย และไม่เกินภาษีไทยที่คำนวณจากเงินได้รายการนั้นก่อนให้เครดิต

เชิงอรรถ ตัวบทกฎหมายและคำพิพากษาที่อ้างอิง

- อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ข้อ 1 วรรค 1 "อนุสัญญานี้ให้ใช้บังคับแก่บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐเว้นแต่ได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่นในอนุสัญญา" ข้อ 1 วรรค 4 "อนุสัญญาจะไม่จำกัดวิธีการแยกออก ยกเว้น หัก ออก เครดิต หรือการลดหย่อนผ่อนผันอื่น ๆ ซึ่งได้มีอยู่ขณะนี้หรือในภายหน้าตาม (ก) กฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญาแต่ละรัฐ หรือ (ข) ความตกลงอื่นใดระหว่างรัฐ ผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ" ข้อ 2 วรรค 1 "ภาษีที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน ซึ่งอนุสัญญานี้จะใช้บังคับ ได้แก่ (ก) ในประเทศสหรัฐ : ภาษีเงินได้ของรัฐบาลกลางที่จัดเก็บโดยประมวลรัษฎากรภายในประเทศ แต่ไม่รวมถึงภาษีสวัสดิการสังคม (ต่อไปในที่นี้จะเรียกว่า "ภาษีสหรัฐ") (ข) ในประเทศไทย : ภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ต่อไปในที่นี้จะเรียกว่า "ภาษีไทย")" (กรมสรรพากร rd.go.th/2664.html, ตรวจ 26 กันยายน 2569)
- อนุสัญญา ข้อ 4 วรรค 1 "เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งอนุสัญญานี้ คำว่า "ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา" หนึ่ง" หมายถึง บุคคลใด ๆ ผู้ซึ่งตามกฎหมาย ของ รัฐ นั้น มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในรัฐนั้นโดยเหตุผลแห่งการมีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สัญชาติ สถานจัดการใหญ่ สถานที่ก่อตั้ง หรือโดยเกณฑ์อื่นใดที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน คำนี้รวมถึงรัฐนั้น และส่วนราชการหรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของรัฐนั้น อย่างไรก็ตาม คำนี้มีไว้รวมถึงบุคคลใดผู้ซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในรัฐนั้นด้วยเหตุเฉพาะการมีเงินได้จากแหล่งในรัฐนั้นแต่เพียงอย่างเดียว เพื่อความมุ่งประสงค์ของวรรคนี้ บุคคลธรรมดาผู้ซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยภายใต้วรรคนี้ และผู้ซึ่งมีสัญชาติสหรัฐ



หรือคนต่างด้าวที่ยอมรับให้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย (ผู้ถือ "กรีนการ์ด") เป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ถ้าเพียงแต่บุคคลธรรมดาผู้นั้นอาศัยอยู่เป็นส่วนใหญ่ มีที่อยู่ถาวรหรือที่อยู่เป็นปกติวิสัยในประเทศไทย ถ้าบุคคลผู้นั้นมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยภายใต้วรรคนี้ จะถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ และ ถิ่นที่อยู่เพื่อ ความ มุ่ง ประสงค์ ของ อนุสัญญา ของ บุคคล นั้น จะ ถูก กำหนดภายใต้วรรค 2" ข้อ 4 วรรค 3 "ในกรณีที่ตามเหตุผลแห่งบทบัญญัติของวรรค 1 บุคคลนอกเหนือจาก บุคคลธรรมดา เป็นผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสอง ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาแก้ไขปัญหาโดยความตกลงร่วมกัน และกำหนดการใช้บังคับ อนุสัญญากับบุคคลดังกล่าว" (rd.go.th/2664.html)

3. อนุสัญญา ข้อ 5 วรรค 1 "เพื่อความมุ่งประสงค์ของอนุสัญญานี้ คำว่า "สถานประกอบการถาวร" หมายถึง สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ ประกอบธุรกิจ ทั้งหมด หรือ แต่บางส่วน" วรรค 3 "คำว่า "สถานประกอบการถาวร" รวมถึง (ก) ที่ตั้ง อาคาร โครงการก่อสร้าง โครงการประกอบหรือโครงการติดตั้งหรือกิจกรรมตรวจควบคุมเกี่ยวกับโครงการนั้น หรือการติดตั้งเรือหรือแท่นขุดเจาะที่ใช้ในการสำรวจหรืออื่นดำเนินการกิจกรรมระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันแล้วเกินกว่า 120 วัน ภายในระยะเวลา 12 เดือนใด ๆ และ (ข) การให้บริการ รวมทั้งบริการให้คำปรึกษาโดยวิสาหกิจผ่านทาง ลูกจ้างหรือบุคลากรอื่นที่จัดหาโดยวิสาหกิจเพื่อความมุ่งประสงค์เช่นว่านั้น ถ้า เพียงแต่ (1) กิจกรรมในลักษณะนั้นได้ดำเนินการติดต่อกัน (สำหรับโครงการเดียวกันหรือโครงการที่เกี่ยวข้อง) ภายในรัฐนั้นเป็นระยะเวลาเดียวหรือหลายระยะเวลารวมกันเกินกว่า 90 วัน ในระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ โดยมีเงื่อนไขว่าสถานประกอบการถาวรนั้นจะต้องไม่ดำรงอยู่ในปีภาษีใด ๆ ของการให้บริการนั้นเป็นระยะเวลาเดียวหรือหลายระยะเวลารวมกันน้อยกว่า 30 วัน ในปีภาษีนั้น หรือ (2) การบริการได้กระทำในรัฐนั้นสำหรับวิสาหกิจที่เกี่ยวข้องกันภายใต้ความหมายของวรรค 1 ของข้อ 9" วรรค 6 "แม้ว่าวิสาหกิจจะไม่มีสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่งภายใต้วรรคก่อนของข้อนี้ แม้กระนั้นวิสาหกิจจะถือว่ามิสถานประกอบการถาวรในรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่ง ถ้าดำเนินการธุรกิจของรัฐนั้นผ่านตัวแทน ซึ่ง (ก) มีอำนาจในการทำสัญญาในนามของวิสาหกิจนั้น และใช้อำนาจนั้นเป็นปกติวิสัยในรัฐนั้น เว้นแต่กิจกรรมต่าง ๆ ของบุคคลนั้นจำกัดอยู่แต่เฉพาะที่กล่าวถึง ในวรรค 4 และ 5 ซึ่งถ้าประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานธุรกิจประจำ จะไม่ถือว่าสถานธุรกิจประจำเป็นสถาน ประกอบการถาวรภายใต้บทบัญญัติของวรรคนั้น (ข) จัดหาค่าส่งตัวอย่าง เป็นปกติวิสัยในรัฐนั้นเพื่อวิสาหกิจนั้น หรือ (ค) เก็บรักษาในรัฐนั้นซึ่งมูลภัณฑ์ส่งของหรือสินค้าที่เป็นของวิสาหกิจนั้น จากการส่งมอบในนามของวิสาหกิจนั้นอยู่เป็นปกติวิสัย" วรรค 8 "ข้อเท็จจริงที่ว่าบริษัทหนึ่งซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่งซึ่งควบคุมหรืออยู่ในความควบคุมของบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งหรือซึ่งประกอบธุรกิจในอีกรัฐหนึ่งนั้น (ไม่ว่าจะผ่านสถานประกอบการถาวรหรือไม่ก็ตาม) มิเป็นเหตุให้บริษัทหนึ่งบริษัทใดเป็นสถานประกอบการถาวรของอีกรัฐหนึ่ง" (rd.go.th/2664.html)
4. อนุสัญญา ข้อ 7 วรรค 1 "เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่งให้เก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นแต่วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว เงินได้หรือกำไรของวิสาหกิจนั้นอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่งแต่ต้องเก็บจากเงินได้หรือกำไรเพียงเท่าที่พึงถือว่าเป็นของ (ก) สถานประกอบการถาวรนั้น (ข) การขายของหรือสินค้าในอีกรัฐหนึ่งอันมีลักษณะเหมือนหรือคล้ายคลึงกับของหรือสินค้าที่ขาย โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวรนั้น หรือ (ค) กิจกรรมธุรกิจอื่น ๆ ที่ประกอบการในอีกรัฐหนึ่งนั้นอันมีลักษณะเหมือนหรือคล้ายคลึงกับการประกอบธุรกิจ โดยผ่านทางสถานประกอบการถาวร บทบัญญัติของอนุวรรค (ข) และ (ค) จะใช้บังคับ ถ้าเพียงแต่สามารถแสดงได้ว่าการขายหรือกิจกรรมต่าง ๆ นั้นไม่ได้ดำเนินการโดยสถานประกอบการถาวรเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงภาษีในรัฐผู้ทำสัญญาที่สถานประกอบการถาวรนั้นตั้งอยู่" วรรค 2 "ภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติของวรรค 3 ในกรณีที่วิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่ง ประกอบธุรกิจในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น ในแต่ละรัฐผู้ทำสัญญาให้ถือว่าเงินได้หรือกำไรเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้นในส่วนที่พึงคาดหวังได้ว่าสถานประกอบการถาวรนั้นจะได้รับถ้าสถานประกอบการถาวรนั้นเป็นวิสาหกิจอิสระอันแยกต่างหากและประกอบกิจการเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันภายใต้ภาวะเช่นเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน" วรรค 3 "ในการกำหนดเงินได้หรือกำไรของสถานประกอบการถาวรจะยอมให้หักค่าใช้จ่าย ซึ่งเกิดขึ้นเพื่อความมุ่งประสงค์ของสถานประกอบการถาวรนั้นรวมถึงการจัดสรรหรือปันส่วนค่าใช้จ่ายในจำนวนที่เหมาะสม สำหรับ การบริหาร และ จัดการ ทั่วไป ไม่ ว่า จะ เกิดขึ้น ใน รัฐ ซึ่ง สถานประกอบการ ถาวร นั้น ตั้งอยู่ หรือ ที่อื่น" (rd.go.th/2663.html)

ฉบับภาษาอังกฤษ Article 7 paragraph 1 ท้ายวรรค "The provisions of subparagraphs (b) and (c) shall apply only if it can be shown that the sales or activities were not carried out by the permanent establishment in order to avoid tax in the Contracting State in" ... (Internal Revenue Service irs.gov/pub/irs-trty/thailand.pdf, ตรวจ 26 กันยายน 2569)



5. อนุสัญญาฯ ข้อ 10 วรรค 2 "อย่างไรก็ตามเงินปันผลเช่นนั้น อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่และตามกฎหมายของรัฐนั้น แต่ถ้าเจ้าของผลประโยชน์ในเงินปันผลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ภาษีที่เรียกเก็บจะต้องไม่เกิน (ก) ร้อยละ 10 ของจำนวนเงินปันผลทั้งสิ้น ถ้าเจ้าของผลประโยชน์เป็นบริษัทผู้ควบคุมอย่างน้อยร้อยละ 10 ของสิทธิออกเสียงของบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล หรือ (ข) ร้อยละ 15 ของจำนวนเงินปันผลทั้งสิ้น ในกรณีอื่นวรรคนี้จะไม่กระทบกระเทือนการเก็บภาษีจากบริษัทในส่วนที่เกี่ยวกับกำไรที่จ่ายเงินปันผลนั้นออกไป" (rd.go.th/2663.html)
 6. อนุสัญญาฯ ข้อ 11 วรรค 2 "อย่างไรก็ตาม ดอกเบี้ยเช่นนั้น อาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่ง ดอกเบี้ยนั้นเกิดขึ้นและตามกฎหมายของรัฐนั้น แต่ถ้าเจ้าของผลประโยชน์ของดอกเบี้ยเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ภาษีที่เรียกเก็บจะต้องไม่เกิน (ก) ร้อยละ 10 ของจำนวนดอกเบี้ยทั้งสิ้น ถ้า เจ้าของ ผลประโยชน์ ของ ดอกเบี้ย เป็น สถาบันการเงินใด ๆ (รวมทั้ง บริษัท ประกันภัย) (ข) ร้อยละ 10 ของจำนวนดอกเบี้ยทั้งสิ้น ถ้าเจ้าของผลประโยชน์ของดอกเบี้ย เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง และได้ชำระเกี่ยวกับหนี้สินที่เกิดขึ้นจากผลของสินเชื่อทางการค้า โดยผู้มีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่งเพื่ออุปกรณ์สินค้าหรือบริการใด ๆ เว้นแต่เป็นกรณีที่มีการขายระหว่างบุคคลนั้นมิได้ปฏิบัติต่อกันตามทางการค้าปกติ และ (ค) ร้อยละ 15 ของจำนวนดอกเบี้ยทั้งสิ้น ในกรณีอื่น ๆ" (rd.go.th/2662.html)
 7. อนุสัญญาฯ ข้อ 12 วรรค 2 "อย่างไรก็ตาม ค่าสิทธิเช่นนั้น อาจเก็บภาษีได้ใน รัฐผู้ทำสัญญา ซึ่งค่าสิทธิ นั้น เกิดขึ้นและตามกฎหมายของรัฐนั้น แต่ถ้าเจ้าของผลประโยชน์ของค่าสิทธินั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ภาษีที่เรียกเก็บจะต้องไม่เกิน (ก) ร้อยละ 5 ของจำนวนค่าสิทธิทั้งสิ้น ตามที่ได้ระบุในอนุวรรค (ก) ของวรรค 3 (ข) ร้อยละ 8 ของจำนวนค่าสิทธิทั้งสิ้น ตามที่ได้ระบุในอนุวรรค (ข) ของวรรค 3 (ค) ร้อยละ 15 ของจำนวนค่าสิทธิทั้งสิ้น ตามที่ได้ระบุในอนุวรรค (ค) ของวรรค 3" วรรค 3 "คำว่า "ค่าสิทธิ" ที่ใช้ในข้อนี้หมายถึง การจ่ายไม่ว่าชนิดใด ๆ ที่ได้รับเป็นค่าตอบแทนเพื่อ (ก) การใช้หรือสิทธิในการใช้ ลิขสิทธิ์ใดๆ ในงานวรรณกรรม ศิลปะ หรือ วิทยาศาสตร์ รวมทั้งซอฟต์แวร์และ ภาพยนตร์ และงานฟิล์ม เทป หรือการกระทำ อื่นๆ เพื่อถอดแบบ สำหรับ การใช้ ที่ เกี่ยวข้อง กับ การ กระจาย เสียง ของ วิชยุ หรือ โทรทัศน์ (ข) เพื่อ การใช้ หรือ สิทธิ ใน การใช้ อุปกรณ์ ทางอุตสาหกรรมการ พาณิชยกรรม หรือวิทยาศาสตร์ หรือ (ค) เพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผังสูตรลับหรือกรรมวิธีลับใด ๆ หรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับ ประสิทธิภาพทางอุตสาหกรรมการ พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์คำว่า "ค่าสิทธิ" จะรวมถึงผลได้ที่ได้รับจากการจำหน่ายสิทธิหรือทรัพย์สินใด ๆ ที่อาจเกิดขึ้นกับการผลิต การใช้ หรือ การมอบให้ดังกล่าว" (rd.go.th/2662.html)
 8. ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 วรรคหนึ่ง "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)(3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอาเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม" (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html, ตรวจ 26 กันยายน 2569)
 9. อนุสัญญาฯ ข้อ 25 วรรค 1 "ตามบทบัญญัติและภายใต้เงื่อนไขและข้อจำกัดของกฎหมายของประเทศสหรัฐ (ซึ่งอาจจะแก้ไขเป็นครั้งคราวโดยไม่เปลี่ยนแปลงหลักการสำคัญที่เกี่ยวข้อง) ประเทศสหรัฐจะยินยอมให้ผู้มีถิ่นที่อยู่หรือผู้มีสัญชาติของสหรัฐถือเป็นเครดิตต่อภาษีสหรัฐที่เก็บจากเงินได้ (ก) ภาษีเงินได้ที่จ่ายให้ประเทศไทย โดยหรือในนามของผู้มีสัญชาติหรือผู้มีถิ่นที่อยู่ดังกล่าว และ (ข) ในกรณีของบริษัทสหรัฐผู้ถือหุ้นอย่างน้อยร้อยละ 10 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงของบริษัทที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และบริษัทสหรัฐได้รับเงินปันผลมาจากบริษัทดังกล่าว ภาษีเงินได้ที่จ่ายในประเทศไทยโดยหรือในนามของบริษัทผู้จ่ายเงินปันผลซึ่งเป็นภาษีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกำไรที่จ่ายเงินปันผลนั้น เพื่อความมุ่งประสงค์ของวรรคนี้ ภาษีที่ระบุในวรรค 1 (ข) และวรรค 2 ของข้อ 2 (ภาษีที่อยู่ในขอบข่าย) จะให้ถือเป็นภาษีเงินได้" วรรค 2 "ตามบทบัญญัติและภายใต้ข้อจำกัดของกฎหมายของประเทศไทย (ซึ่งอาจจะแก้ไขเป็นครั้งคราวโดยไม่เปลี่ยนแปลงหลักการสำคัญที่เกี่ยวข้อง) ภาษีสหรัฐที่ต้องชำระในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้เกิดขึ้นในประเทศสหรัฐจะยอมให้ถือเป็นเครดิตต่อภาษีไทยที่ต้องชำระในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้นั้น เครดิตนั้นจะไม่เกินส่วนของภาษีไทยที่คำนวณไว้ก่อนการให้เครดิตตามจำนวนที่เหมาะสมจากรายการเงินได้นั้น บทบัญญัติของวรรคนี้ จะไม่ใช้บังคับในกรณีของเงินได้ที่ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญานี้ภายใต้บทบัญญัติของข้อ 18 (การจำกัดสิทธิประโยชน์)" (rd.go.th/2660.html)
- ฉบับภาษาอังกฤษ Article 25 paragraph 3 (a) "income derived by a resident of a Contracting State which may be taxed in the other Contracting State in accordance with this Convention (other than solely by reason of citizenship in accordance with paragraph 2 of Article 1 (Personal Scope)) shall be deemed to arise in that other State" (irs.gov/pub/irs-trty/thailand.pdf)



10. อนุสัญญาฯ ข้อ 18 วรรค 1 "บุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่งและได้รับเงินได้จากรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจะได้รับสิทธิประโยชน์ทั้งหมดจากอนุสัญญานี้ ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นถ้าเพียงแต่บุคคลดังกล่าวเป็น (ก) บุคคลธรรมดา (ข) รัฐผู้ทำสัญญาหนึ่ง หรือ ส่วนราชการ หรือ องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของรัฐนั้น (ค) บุคคล (1) มากกว่าร้อยละ 50 ของผลประโยชน์ (หรือในกรณีของบริษัทมากกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นของแต่ละระดับของหุ้น) เป็นเจ้าของโดยตรงหรือทางอ้อมโดยบุคคลผู้มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญานี้ภายใต้วรรค (ก) (ข) (ง) (จ) หรือ (ฉ) หรือโดยผู้ที่มีสัญชาติสหรัฐและ (2) มากกว่าร้อยละ 50 ของเงินได้ทั้งหมดที่ไม่ได้ใช้โดยตรงหรือทางอ้อมเพื่อความรับผิดชอบ (รวมทั้งความรับผิดชอบสำหรับดอกเบี้ยหรือค่าสิทธิ) กับบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญานี้ภายใต้วรรค (ก) (ข) (ง) (จ) หรือ (ฉ) หรือ ผู้ที่ไม่มีสัญชาติสหรัฐ (ง) บริษัทซึ่งระดับแรกของหุ้นมีการซื้อขายส่วนใหญ่ และเป็นปกติวิสัยในตลาดหลักทรัพย์ที่ได้รับการยอมรับ (จ) บริษัทที่ถูกเป็นเจ้าของของทั้งหมด โดยตรงหรือทางอ้อมโดยบริษัทที่ระบุในอนุวรรค (ง) โดยมีเงื่อนไขว่าแต่ละบริษัทที่มีส่วนเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ซึ่งอยู่ในข้อกำหนดที่ใช้ควบคุมตามอนุวรรคนี้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่ง หรือ (ฉ) หน่วยซึ่งเป็นองค์กรที่มีได้แสวงหากำไรและโดยสถานะภาพ ดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ในรัฐผู้ทำสัญญาที่ตนเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ใน โดยมีเงื่อนไขว่า มากกว่าครึ่งของผู้รับประโยชน์ สมาชิก หรือผู้เข้าร่วมในองค์กร ดังกล่าวคือบุคคลที่มีสิทธิที่จะได้รับประโยชน์ของอนุสัญญานี้" (rd.go.th/2661.html)
11. อนุสัญญาฯ ข้อ 27 วรรค 1 "ในกรณีที่บุคคลพิจารณาเห็นว่าการกระทำของรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่งรัฐใดหรือทั้งสองรัฐมีผลหรือจะมีผลให้ตนเองต้องเสียภาษีอากร โดยไม่เป็นไปตามบทบัญญัติ [sic] ของอนุสัญญานี้ บุคคลผู้นั้นอาจยื่นเรื่องราวของตนต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาที่ตนมีถิ่นที่อยู่ใน หรือกรณีของบุคคลนั้นอยู่ภายใต้วรรค 1 ของข้อ 26 (การไม่เลือกปฏิบัติ) ก็ได้ยื่นต่อรัฐผู้ทำสัญญาที่เป็นคนชาติ โดยไม่ต้องคำนึงถึงทางแก้ไขที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภายในของรัฐผู้ทำสัญญา คำร้องดังกล่าวต้องยื่นภายในสามปี นับจากที่ได้มีการแจ้งการกระทำครั้งแรกที่ก่อให้เกิดการเรียกเก็บภาษีอันไม่เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งอนุสัญญานี้" (rd.go.th/2659.html)
ข้อ 3 วรรค 1 (จ) "คำว่า "เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ" หมายถึง (1) ในกรณีของ ประเทศสหรัฐ : รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง หรือผู้แทน และ (2) ในกรณีของประเทศไทย : รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังหรือผู้แทนที่ได้รับมอบอำนาจ" (rd.go.th/2664.html)
12. อนุสัญญาฯ ข้อ 1 วรรค 2 (ส่วนต้น) "แม้จะมีบทบัญญัติอื่นของอนุสัญญา เว้นแต่วรรค 3 ของข้อนี้ รัฐผู้ทำสัญญาหนึ่ง อาจเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในของรัฐนั้น (ตามที่ได้กำหนดไว้ภายใต้ข้อ 4 (ผู้มีถิ่นที่อยู่ใน)) และโดยเหตุผลของการมีสัญชาติอาจเก็บภาษีจากพลเมืองของรัฐเสมือนว่า อนุสัญญายังไม่มีผลใช้บังคับ" วรรค 3 (ก) "ผลประโยชน์ที่รัฐผู้ทำสัญญาหนึ่งได้มอบให้ภายใต้วรรค 2 ของ ข้อ 9 (วิสาหกิจในเครือเดียวกัน) วรรค 2 และวรรค 5 ของข้อ 20 (เงินบำนาญและสวัสดิการสังคม) และภายใต้ ข้อ 25 (การจัดการเก็บภาษีซ้อน) ข้อ 26 (การไม่เลือกปฏิบัติ) และ ข้อ 27 (วิธีดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน)" (rd.go.th/2664.html)
13. อนุสัญญาฯ ข้อ 30 วรรค 2 "อนุสัญญานี้จะเริ่มใช้บังคับต่อเมื่อมีการแลกเปลี่ยนสัตยาบันสารและจะมีผลใช้บังคับ (ก) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีที่ ณ ที่จ่าย สำหรับจำนวนที่ได้จ่ายหรือเครดิตในหรือหลังจากวัน แรกของเดือนที่หกถัดจากวันที่อนุสัญญาเริ่มใช้บังคับ (ข) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับ ภาษีเงินได้อื่น ๆ สำหรับปี ภาษีที่เริ่มต้นใน หรือ หลังจาก วัน แรกของ เดือนมกราคม ถัดจาก วันที่อนุสัญญาเริ่มใช้บังคับ" (rd.go.th/2659.html)
หน้าแรกของฉบับที่ Internal Revenue Service เผยแพร่ "TAXATION CONVENTION WITH THAILAND GENERAL EFFECTIVE DATE UNDER ARTICLE 30: 1 JANUARY 1998" และหนังสือนำส่งระบุ "signed at Bangkok on November 26, 1996" (irs.gov/pub/irs-trty/thailand.pdf)
14. Bruce A. Blonigen and Ronald B. Davies, "The Effects of Bilateral Tax Treaties on U.S. FDI Activity," International Tax and Public Finance 11(5): 601 ถึง 622 (2004) บทคัดย่อ "Robust to a wide variety of alternative specifications, we find no evidence that bilateral tax treaties increase FDI activity." และ "These findings are consistent with claims that tax treaties are not intended to improve capital flows, but rather to reduce tax evasion through transfer pricing practices or otherwise." บทสรุป "the data constraints allow us to only credibly estimate the effects of U.S. bilateral tax treaties that were implemented in the 1970s and 1980s" (อ่านจาก ฉบับ ของ ผู้เขียน pages.uoregon.edu/bruceb/treaty7.PDF, ข้อมูลการตีพิมพ์ RePEc, ตรวจ 26 กันยายน 2569)



15. Martin Hearson, "When Do Developing Countries Negotiate Away Their Corporate Tax Base?," Journal of International Development 30(2): 233 ถึง 255 (2018) DOI 10.1002/jid.3351 บทความย่อ "Power asymmetries between signatories lead to more unequal distributions of taxing rights away from developing countries, in contrast to the findings of earlier studies. Developing countries also become better negotiators as they gain experience." (บทความเปิดเข้าถึง onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1002/jid.3351, ตรวจ 26 กันยายน 2569)

