

คนไทยกับภาษีเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา

Thais and income tax in the USA

ดร.ยุทธนา ศรีสวัสดิ์*

Dr.Yutthana Srisavat

บทคัดย่อ

บุคคลไม่ว่าจะเป็นบุคคลชาติใด หากมีแหล่งเงินได้ในสหรัฐฯ แล้ว โดยปกติก็ต้องเสียภาษีเงินได้ในสหรัฐฯ การทำธุรกิจระหว่างประเทศนั้น ภาษีเป็นอีกปัจจัยสำคัญในการเลือกลงทุน ดังนั้น การที่คนไทยที่มีรายได้ในสหรัฐฯ จึงต้องศึกษาประเด็นภาษีในสหรัฐฯ ด้วย

อย่างไรก็ตาม วิธีการจัดเก็บภาษีกับคนไทยซึ่งเป็นบุคคลต่างชาติในสายตาของสหรัฐฯ อาจมีความแตกต่างกับวิธีการจัดเก็บภาษีของบุคคลสหรัฐฯ ในบางรายละเอียด ด้วยเหตุนี้คนไทยผู้ที่มีรายได้ในสหรัฐฯ จึงสมควรศึกษาการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศสหรัฐฯ สำหรับผู้มีเงินได้ที่เป็นคนไทย เพื่อจะได้มีการวางแผนภาษีที่ถูกต้อง

รายได้จากสหรัฐฯ เป็นสาเหตุหลักให้คนไทยมีหน้าที่ต้องเสียภาษีซึ่งประเทศสหรัฐฯ จะมีรูปแบบการจัดเก็บ 2 วิธี คือ หักภาษี ณ ที่จ่ายจากรายได้ทั้งจำนวนที่ได้รับในอัตรา 30% หรือยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพื่อชำระภาษีเหมือนพลเมืองสหรัฐฯ ในอัตราก้าวหน้า 10%-39.6% ซึ่งคนไทยจะต้องเสียภาษีในลักษณะใดจะต้องพิจารณาจากตัวผู้เสียภาษีเองและลักษณะของรายได้ที่เกิดขึ้น

นอกจากนี้ประเทศไทยและประเทศสหรัฐฯ เป็นคู่สัญญาในอนุสัญญาจัดภาษีซ้อนฯ ซึ่งสามารถช่วยให้คนไทยที่มีรายได้ในประเทศสหรัฐฯ สามารถลดภาระภาษีได้มากกว่าที่บัญญัติไว้ตามกฎหมายภายในของสหรัฐฯ

Abstract

If an individual earns income in the US, that individual is subject to the US income taxation, regardless his or her nationality. Thus, income tax is a critical issue for a taxpayer. Especially, Thai business persons earning income in the US should keep an eye on US income taxation.

US Income taxation of Thais as foreigners from the US viewpoint, however, might be different from its taxation of US citizens in some details. Therefore, understanding US Income taxation can improve tax planning.

*อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสยาม, SJD (Taxation), Southern Methodist University, USA, LL.M. (Taxation), Southern Methodist University, USA, ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต (การทูตและการต่างประเทศ), มหาวิทยาลัยรังสิต, นิติศาสตรบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับ 1), มหาวิทยาลัยสยาม.

Earning US source income is the main reason why Thais are subject to US income tax. Typically, there are two methods of taxation for foreigners: 30% flat rate on gross basis taxation, and 10%-39.6% progressive tax rate on net basis taxation with the filing of a tax return the same as US citizens. A Thai person may be subject to either one of them depending on the taxpayer himself/herself and also the types of the income. Besides, Thailand and USA have entered into a double tax agreement, which can help reduce US tax liability more than stated in the US domestic law.

คำสำคัญ : ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อนุสัญญาจัดภาษีซ้อน แหล่งเงินได้ต่างประเทศ

Keywords : Individual income tax, Double tax agreement, Foreign source income

1. หลักการเก็บภาษีเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา

1.1 หลักการทั่วไป

บุคคลไม่ว่าจะเป็นบุคคลชาติใด หากมีแหล่งเงินได้ในสหรัฐฯ แล้ว โดยปกติก็ต้องเสียภาษีเงินได้ในสหรัฐฯ การทำธุรกิจนั้น¹ ภาษีจึงเป็นอีกปัจจัยสำคัญในการเลือกลงทุน ดังนั้น การที่คนไทยจะตัดสินใจเข้าไปลงทุนรวมถึงมีรายได้ในสหรัฐฯ จึงต้องศึกษาประเด็นภาษีในสหรัฐฯ ด้วย

อย่างไรก็ตาม วิธีการจัดเก็บภาษีกับคนไทยซึ่งเป็นบุคคลต่างชาตินั้นแตกต่างจากของประเทศไทย อาจมีความแตกต่างกับวิธีการจัดเก็บภาษีของบุคคลสหรัฐฯ ในบางรายละเอียด ด้วยเหตุนี้คนไทยผู้มีเงินได้ในสหรัฐฯ จึงสมควรศึกษาการจัดเก็บภาษีเงินได้ในประเทศสหรัฐฯ สำหรับผู้มีเงินได้ที่เป็นคนไทยเพื่อจะได้มีการวางแผนภาษีที่ถูกต้องได้

โดยทั่วไป หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบุคคลในประเทศสหรัฐฯ จะมาจาก 2 สาเหตุ คือ

1) การเก็บภาษีเนื่องจากเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (Residence based taxation) หลักการเช่นนี้จะเน้นที่ตัวผู้เสียภาษีเป็นสำคัญโดยไม่คำนึงถึงแหล่งเงินได้ เช่น รัฐบาลสหรัฐฯ เก็บภาษีจากพลเมืองสหรัฐฯ (US citizen) และชาวต่างชาติผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ (US Resident) โดยไม่สนว่าแหล่งเงินได้นั้นจะมาจากสหรัฐฯ หรือไม่

2) การเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ (Source based taxation) หลักการนี้จะตรงกันข้ามคือ จะเน้นที่แหล่งเงินได้เป็นสำคัญโดยไม่คำนึงถึงตัวผู้เสียภาษี เช่น รัฐบาลสหรัฐฯ เก็บภาษีจากชาวต่างชาติที่มีแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐฯ โดยไม่สนว่าผู้เสียภาษีนั้นจะเป็นคนชาติตนเองหรือไม่

¹Boris I. Bittker, et al, **Fundamentals of international taxation: U.S. taxation of foreign income and foreign taxpayers**, 2013-2014 edition, (Thomson Reuters/WGL, 2013), pp. 65-9.

1.2 กฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้สหรัฐฯ

กฎหมายที่คนไทยจำเป็นต้องศึกษาเพื่อความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีเงินได้สหรัฐฯ ได้แก่

1) ประมวลกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา (The Internal Revenue Code of 1986, as amended (IRC)) อาจเทียบได้กับประมวลรัษฎากรของประเทศไทย แต่ความซับซ้อนในแง่เนื้อหาอย่างมาก เนื่องจากมีมากกว่า 9,800 มาตรา ครอบคลุมกฎหมายภาษีแทบทุกด้าน มีสถานะเป็นกฎหมายจากฝ่ายนิติบัญญัติ เนื่องจากได้ผ่านความเห็นชอบจากรัฐสภาของสหรัฐฯ (Congress) และลงนามโดยประธานาธิบดีของสหรัฐฯ ซึ่งประมวลกฎหมายภาษีอากรฯ นี้จะถูกหยิบมาใช้ในการพิจารณาคดีภาษีเงินได้เป็นหลัก ทั้งนี้ การศึกษาภาษีเงินได้จะเน้นเฉพาะบทบัญญัติในส่วนภาษีเงินได้เท่านั้น ทั้งนี้ การเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยรัฐบาลสหรัฐฯ นั้น โดยปกติจะบัญญัติเอาไว้ในประมวลกฎหมายฉบับนี้ โดยอัตราภาษีจะเป็นในอัตราก้าวหน้า (Progressive rate) ตั้งแต่ 10%-39.6% ซึ่งบุคคลธรรมดาที่เป็นชาวต่างชาติอาจมีวิธีเสียภาษีที่แตกต่างออกไปก็ได้

2) กฎกระทรวงการคลังสหรัฐฯ (The Treasury Department Regulations) ออกโดยกระทรวงการคลังของสหรัฐฯ ซึ่งเป็นฝ่ายบริหาร แม้จะไม่มีสถานะเป็นกฎหมายเทียบเท่ากับประมวลกฎหมายฯ เนื่องจากไม่ได้ตราโดยรัฐสภาซึ่งเป็นฝ่ายนิติบัญญัติและประธานาธิบดีไม่ได้ลงนาม แต่มีความสำคัญเนื่องจากมักนำมาใช้เพื่ออธิบายและตีความตัวบทบัญญัติในประมวลกฎหมายภาษีอากรฯ ซึ่งในบางครั้งศาลก็จะใช้ในการอ้างอิงเพื่อใช้ในการพิจารณาคดีด้วย ทั้งนี้ กฎกระทรวงฯ จะมี 3 สถานะ ได้แก่ กฎกระทรวงที่ประกาศใช้ (Final regulations) ร่างกฎกระทรวง (Proposed regulations)² และกฎกระทรวงชั่วคราว (Temporary regulations)³

แต่เนื่องจากไม่มีสถานะเป็นกฎหมาย ดังนั้น หากมีความขัดแย้งกับประมวลกฎหมายภาษีอากร ต้องยึดถือตามประมวลกฎหมายภาษีอากร

3) คำพิพากษาของศาล (Cases) เนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่มีระบบกฎหมายแบบจารีตประเพณี (Common Law) จึงทำให้คำพิพากษาของศาลมีสถานะเป็นกฎหมายและสามารถใช้เป็นบรรทัดฐานในการพิจารณาคดีต่อไปได้ตราบเท่าที่คำพิพากษายังไม่ถูกกลับ คำพิพากษา

²โดยปกติการประกาศกฎกระทรวงจะเริ่มจากการทำเป็นร่างกฎกระทรวง (Proposed regulations) ก่อน จากนั้นกระทรวงการคลังสหรัฐฯ จะรับฟังความเห็นของประชาชน (Hearing) ซึ่งโดยปกติจะจัดขึ้นในกรุงวอชิงตัน ดี.ซี. (Washington, D.C.) จากนั้นจึงนำเข้าสู่กระบวนการร่างเป็นกฎกระทรวงที่ประกาศใช้ (Final regulations) ในภายหลัง.

³สำหรับกฎกระทรวงชั่วคราว (Temporary regulations) กระทรวงการคลังสหรัฐฯ จะประกาศใช้ทันทีโดยไม่มีขั้นตอนการรับฟังความเห็นของประชาชน ซึ่งจะพบได้น้อยกว่ากระบวนการตามปกติ.

ของศาลที่มีสถานะเป็นกฎหมายได้ จะมาจากศาลภาษี (Tax Court)⁴ ศาลชั้นต้นระดับสหรัฐฯ (US District Court) และศาลปกครองสหรัฐฯ (Court of Federal Claims)⁵

4) หนังสือตอบข้อหาหรือของทบวงสรรพากรสหรัฐฯ (Internal Revenue Service Revenue Rulings) จัดทำโดยทบวงสรรพากรสหรัฐฯ (Internal Revenue Service หรือ IRC) เป็นการวินิจฉัยกรณีพิพาทเกี่ยวกับภาษี ซึ่งอาจใช้เป็นบรรทัดฐานได้เช่นกัน

5) แนวปฏิบัติของทบวงสรรพากรสหรัฐฯ (Internal Revenue Service Revenue Procedures) จัดทำโดยทบวงสรรพากรสหรัฐฯ เช่นกัน แต่จะเน้นไปที่กระบวนการมากกว่าเนื้อหา

1.3 คนไทยที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้ให้ประเทศสหรัฐอเมริกา

คนไทยที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้ภายใต้กฎหมายภาษีเงินได้สหรัฐฯ อาจแบ่งได้เป็น 3 ประเภท ได้แก่

1) พลเมืองสหรัฐฯ (US citizen) คือ คนไทยที่ถือสัญชาติสหรัฐฯ ไม่ว่าจะถือสัญชาติโดยการเกิดหรือแปลงสัญชาติภายหลังการเกิด⁶

บุคคลธรรมดาประเภทนี้เสียภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นไม่ว่าอยู่แห่งใดบนโลก (Worldwide income)⁷ และศาลฎีกาของสหรัฐฯ ได้เคยวินิจฉัยคดีและรับรองประเด็นเรื่องอำนาจในการจัดเก็บภาษีโดยรัฐบาลสหรัฐฯ เมื่อปี 1924 ว่ารัฐบาลสหรัฐฯ สามารถจัดเก็บภาษีจากพลเมืองชาติของตนได้ แม้ว่าพลเมืองของตานั้นจะอาศัยอยู่ในประเทศ Mexico และแม้ว่าจะมีแหล่งเงินได้ในประเทศ Mexico ก็ตาม กล่าวคือ ไม่ว่าจะอยู่ที่ใดบนโลกก็มีการเสียภาษีให้สหรัฐฯ อยู่ดี⁸

2) ผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ (US resident) คือ คนไทยที่มีถิ่นพำนักในสหรัฐฯ เป็นหลัก แต่ไม่ได้ถือสัญชาติสหรัฐฯ หรือแปลงสัญชาติเป็นพลเมืองสหรัฐฯ เช่น ผู้ที่ถือเอกสารอนุมัติให้อาศัยและทำงานในประเทศสหรัฐฯ (Green card) และผู้ที่ถือว่ามีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ ตั้งแต่ 183 วันในระยะเวลา 3 ปีหลังสุดภายใต้เงื่อนไขการอยู่ในประเทศอย่างเป็นกิจจะลักษณะ (Substantial presence test)

บุคคลธรรมดาประเภทนี้เสียภาษีจากเงินได้ทั่วโลก (Worldwide income) เช่นเดียวกับพลเมืองสหรัฐฯ⁹

⁴คดีภาษีเข้าสู่ศาลภาษีมากที่สุด ซึ่งโดยทั่วไปผู้เสียภาษีจะยังไม่ต้องเสียภาษีจนกว่าจะมีคำพิพากษาว่าต้องเสียภาษี.

⁵คดีที่ขึ้นสู่ศาลชั้นต้นระดับสหรัฐฯ (US District Court) และ ศาลปกครองสหรัฐฯ (US Court of Federal Claims) ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีก่อน จากนั้นนำคดีขึ้นสู่ศาลเหล่านี้เพื่อขอเงินคืนภาษี (Tax refund).

⁶Treas. Reg. §1.1-1(c).

⁷IRC §1; Treas. Reg. §1.1-1(b).

⁸Cook v. Tait, 265 US 47 (1924).

⁹IRC §1; Treas. Reg. §1.1-1(b).

3) ชาวต่างชาติที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา (Nonresident Alien Individuals หรือ NRA) คนไทยที่ไม่ได้ถือสัญชาติสหรัฐอเมริกา และมีถิ่นพำนักในประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากไม่มี Green card และไม่ผ่านเงื่อนไขการอยู่ในประเทศอย่างเป็นกิจจะลักษณะ (Substantial presence test)

บุคคลธรรมดาประเภทนี้จะเสียภาษีเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้ (Source rule) กล่าวคือ คนไทยมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และไม่มีแหล่งเงินได้มาจากประเทศสหรัฐอเมริกา แล้ว รัฐบาลสหรัฐอเมริกา ย่อมไม่มีอำนาจในการเก็บภาษีเงินได้จากคนไทยคนนั้นได้ ตราบเท่าที่เขายังไม่มีแหล่งเงินได้จากประเทศสหรัฐอเมริกา¹⁰

วิธีการกำหนดว่าคนที่ไม่ใช่พลเมืองสหรัฐอเมริกา นั้นจะถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา เป็นเพียงแค่ชาวต่างชาติที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา มีการกำหนดเงื่อนไขต่อไป ซึ่งหากเข้าข้อหนึ่งข้อใดใน 3 ข้อต่อไปนี้ก็ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา

(1) เข้ามาอยู่ในสหรัฐอเมริกา เป็นการถาวรได้โดยถูกต้องตามกฎหมาย¹¹ อาทิ ได้รับเอกสารอนุมัติให้อาศัยและทำงานในประเทศสหรัฐอเมริกา (Green card test)¹²

(2) อาศัยอยู่ในสหรัฐจนถือได้ว่าอยู่ในสหรัฐอเมริกา อย่างเป็นกิจจะลักษณะ (Substantial presence test)¹³ คือ อยู่ในสหรัฐอเมริกา ในปีปัจจุบันอย่างน้อย 31 วัน และอยู่ในสหรัฐอเมริกา ในช่วง 3 ปีหลังสุดรวมกันได้ 183 วัน¹⁴ (ยกเว้นบางกรณีที่กฎหมายไม่นับระยะเวลา เช่น ระยะเวลาที่เข้ามาศึกษาในสหรัฐอเมริกา ในฐานะนักเรียน¹⁵ เป็นต้น)

เงื่อนไขการอยู่ในสหรัฐอเมริกา อย่างเป็นกิจจะลักษณะ (Substantial presence test) มีหลักการที่น่าสนใจซึ่งต้องเข้าองค์ประกอบ ดังต่อไปนี้¹⁶

ก. ต้องอยู่ในสหรัฐอเมริกา ในปีปัจจุบันอย่างน้อย 31 วัน และ

ข. ต้องอยู่ในสหรัฐอเมริกา ในช่วง 3 ปีหลังสุดรวมกันได้ 183 วันภายใต้เงื่อนไขว่า

ปีปัจจุบันให้นับว่า 1 วันที่อาศัยอยู่ในสหรัฐอเมริกา เท่ากับ 1 วัน

ปีที่แล้วให้นับว่า 1 วันที่อาศัยอยู่ในสหรัฐอเมริกา เท่ากับ 1/3 วัน

สองปีที่แล้วให้นับว่า 1 วันที่อาศัยอยู่ในสหรัฐอเมริกา เท่ากับ 1/6 วัน

หากรวม 3 ปีหลังสุดแล้ว คำนวณได้ 183 วันหรือมากกว่าก็จะถือว่าผ่านเงื่อนไข และกลายเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา แต่ถ้าไม่ผ่านเงื่อนไขก็จะเป็นเพียงชาวต่างชาติที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา ตัวอย่างเช่น

¹⁰IRC §871.

¹¹IRC §7701(b)(1)(A)(i).

¹²IRC §7701(b)(6).

¹³IRC §7701(b)(1)(A)(ii).

¹⁴IRC §7701(b)(3).

¹⁵IRC §7701(b)(5)(A)(iii).

¹⁶IRC §7701(b)(3).

นาย ก. ชาวไทยอาศัยอยู่ในสหรัฐอเมริกา ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2556 จนถึง พ.ศ. 2558 (ซึ่งเป็นปีปัจจุบัน) ปีละ 122 วัน จะสามารถคำนวณวันภายใต้เงื่อนไขการอยู่ในสหรัฐอเมริกา อย่างเป็นทางการจะลักษณะได้ดังนี้

พ.ศ. 2558 (ปีปัจจุบัน) อยู่ในสหรัฐอเมริกา 122 วัน $\times 1 = 122$ วัน

พ.ศ. 2557 (ปีที่แล้ว) อยู่ในสหรัฐอเมริกา 122 วัน $\times 1/3 = 40 \frac{2}{3}$ วัน

พ.ศ. 2556 (สองปีที่แล้ว) อยู่ในสหรัฐอเมริกา 122 วัน $\times 1/6 = 20 \frac{1}{3}$ วัน

รวม 183 วัน

ในกรณีนี้ เมื่อปีปัจจุบันอยู่น้อยกว่า 31 วัน และเมื่อคำนวณวันที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา 3 ปี หลังสุดพบว่าครบ 183 วัน ทำให้ครบองค์ประกอบตามเงื่อนไขการอยู่ในสหรัฐอเมริกา อย่างเป็นทางการจะลักษณะ (Substantial presence test) ส่งผลให้นาย ก. เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา (US resident) ซึ่งจะต้องเสียภาษีให้สหรัฐอเมริกา จากแหล่งเงินได้ทั่วโลก

(3) เลือกเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา เองตามเงื่อนไขการเลือกในปีแรก (First-year election)¹⁷ ในกรณีที่ไม่ผ่านทั้งข้อ 1 และ ข้อ 2

อย่างไรก็ดี ส่วนที่เป็นประเด็นสำคัญที่บทความนี้มุ่งเน้น คือ คนไทยที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา (Nonresident Alien Individuals)

2. วิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับคนไทยในประเทศสหรัฐอเมริกา

คนไทยซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา จะอยู่ภายใต้หลักแหล่งเงินได้ (Source based taxation) หมายความว่า คนไทยกลุ่มนี้จะเสียภาษีให้รัฐบาลสหรัฐฯ เฉพาะแหล่งเงินได้ที่มาจากสหรัฐฯ (US source income) เท่านั้น โดยจะมาจากเงินได้ 2 ประเภทใหญ่ๆ ได้แก่ เงินได้จากการลงทุน (Investment income) เสียภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราคงที่ 30% โดยไม่จำเป็นต้องยื่นภาษีใดๆ ทั้งสิ้น¹⁸ แต่จะไม่สามารถขอใช้สิทธิหักค่าใช้จ่ายใดๆ ได้ และเงินได้จากการทำธุรกิจ (Business income) โดยจะต้องยื่นภาษีเช่นเดียวกับพลเมืองสหรัฐฯ และเสียภาษีในอัตราก้าวหน้า แต่จะได้รับสิทธิหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนบางประการเพิ่มเติม โดยเงินได้ทั้ง 2 ประเภทนี้จะมีวิธีการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกันดังนี้

2.1 เงินได้จากการลงทุน (Investment income) เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าสิทธิ จะใช้วิธีเก็บภาษีจากเงินได้ทั้งจำนวนในอัตราภาษีคงที่ (Gross basis taxation) ซึ่งจะถูเก็บภาษีในอัตราคงที่ 30%¹⁹ โดยผู้จ่ายเงินนั้นเป็นผู้หักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding) ในกรณีคนไทยไม่มีรายได้ที่เชื่อมโยง

¹⁷IRC §7701(b)(1)(A)(iii).

¹⁸Boris I. Bittker, et al, **Fundamentals of international taxation: U.S. taxation of foreign income and foreign taxpayers**, 2013-2014 edition, (Thomson Reuters/WGL, 2013), pp. 65-10.

¹⁹IRC §871(a)(1).

โยงอย่างใกล้ชิดกับการค้าหรือการทำธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ (Income effectively connected to US trade or business) เช่น หาก นาย ก. ชาวไทยลงทุนซื้อหุ้นบริษัท IBM นิติบุคคลสหรัฐฯ โดย นาย ก. จะได้รับผลตอบแทนในรูปของเงินปันผล (Dividend) หากบริษัท IBM จะต้องจ่ายเงินปันผลให้ นาย ก. \$100 บริษัทจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายก่อน 30% หรือ \$30 เพื่อนำส่งรัฐบาลสหรัฐฯ ในขณะที่ นาย ก. จะได้รับเงินปันผลสุทธิหลังหักภาษีเพียง \$70 เท่านั้น

เหตุผลของการหักภาษี ณ ที่จ่ายนั้น เพราะบุคคลต่างชาติที่ลงทุนเพื่อรับผลตอบแทนเป็นเงินได้ที่มาจากการลงทุนมักจะไม่มียื่นอยู่ในสหรัฐฯ หรือไม่มีสถานที่ที่มีลักษณะเป็นที่ทำงาน หรือสาขาที่แน่นอนในสหรัฐฯ อาจทำให้รัฐบาลสหรัฐฯ ติดตามตัวบุคคลต่างชาติดังกล่าวมาเสียภาษีจากเงินได้ดังกล่าวในภายหลัง ได้ยาก จึงมีความเป็นไปได้สูงที่บุคคลเหล่านั้นจะไม่เสียภาษีเงินได้เหล่านั้นเลย ดังนั้น เพื่อป้องกันปัญหาการไม่ชำระภาษี รัฐบาลสหรัฐฯ จึงกำหนดให้ผู้จ่ายเงินเหล่านี้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายเพื่อนำส่งให้รัฐต่อไป

อนึ่ง การเก็บภาษีจากเงินได้ทั้งจำนวนนี้ บุคคลต่างชาติไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายมาหักเพื่อลดหย่อนภาษีได้ด้วย เนื่องจากสหรัฐฯ มองว่าการลงทุนที่ได้รับผลตอบแทนในลักษณะนี้มีค่าใช้จ่ายน้อยมาก ทำให้ไม่จำเป็นต้องยื่นแบบภาษีแต่อย่างใดและทำให้การหักภาษี ณ ที่จ่ายถือเป็นภาระภาษีสุดท้าย

2.2 เงินได้จากการประกอบธุรกิจ (Business income) กิจกรรมที่จะถือได้ว่าเป็นการประกอบการค้าหรือธุรกิจในสหรัฐฯ จะต้องทำมากพอและต่อเนื่องจนเป็นเรื่องปกติ (Considerable, continuous and regular basis)²⁰ ถ้าเป็นรายได้ที่มีแหล่งที่มาจกสหรัฐฯ นั้นเชื่อมโยงอย่างใกล้ชิดกับการค้าหรือการทำธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ แล้ว รัฐบาลจะเก็บภาษีกับคนไทยเฉกเช่นเดียวกับบุคคลของสหรัฐฯ กล่าวคือ ใช้วิธีเก็บภาษีจากเงินได้สุทธิในอัตราก้าวหน้า (Net basis taxation) โดยจะเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าเช่นเดียวกับบุคคลสหรัฐฯ 10%-39.6%²¹ ซึ่งกรณีนี้สหรัฐฯ จะไม่กังวลเรื่องการจัดเก็บภาษีเนื่องจากสามารถติดตามตัวให้มาเสียภาษีได้ไม่ยากนัก เพราะคนไทยที่มีเงินได้ประเภทนี้มักจะมีสถานที่ในสหรัฐฯ ที่สามารถติดต่อได้แน่นอน เช่น ที่ทำงาน สาขา เป็นต้น จึงไม่จำเป็นที่จะต้องกำหนดให้ผู้จ่ายเงินต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายถึง 30% เหมือนเงินได้จากการลงทุนแต่อย่างใด

นอกจากนี้ เนื่องจากการมีเงินได้จากการประกอบธุรกิจในสหรัฐฯ มักจะมีค่าใช้จ่ายมาก เช่น ค่าเช่าสำนักงาน ค่าจ้างพนักงาน และค่าใช้จ่ายอื่นๆ เพราะมีการทำธุรกิจในสหรัฐฯ อย่างจริงจังสหรัฐฯ จึงอนุญาตให้คนไทยที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ และเสียภาษีจากเงินได้สุทธิตายหลังหักค่าใช้จ่ายแล้วในอัตราเดียวกับบุคคลสหรัฐฯ

²⁰Charles H. Gustafson, et al., *Taxation of International Transactions: Materials, Text, and Problems*, 4th edition. (Thomson West, 2011), p. 128.

²¹IRC §871(b).

อย่างไรก็ตาม เมื่อบุคคลต่างชาติดำเนินการที่มีเงินได้ประเภทนี้สามารถหักค่าใช้จ่ายต่างๆ ออกจากเงินได้ จึงจำเป็นต้องยื่นแบบภาษี (Tax return) เพื่อแสดงเงินได้และค่าใช้จ่ายของตน²²

3. อนุสัญญาภาษีจัดซ้อนกับคนไทยที่มีรายได้จากประเทศสหรัฐอเมริกา

3.1 ประโยชน์ของอนุสัญญาจัดภาษีซ้อน

โดยปกติ รัฐแต่ละรัฐย่อมมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีโดยยึดทฤษฎีและหลักการที่แตกต่างกัน เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา จะเก็บภาษีจากพลเมืองสหรัฐฯ โดยไม่สนใจว่าพลเมืองคนนั้นจะมีแหล่งเงินได้มาจากที่ใด ในขณะที่ประเทศไทยจะเก็บเงินได้จากผู้มีแหล่งเงินได้ในประเทศไทยโดยไม่สนว่าจะเป็นคนชาติใด เป็นต้น ความแตกต่างเช่นนี้อาจนำไปสู่ปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนได้ หากพลเมืองสหรัฐฯ มีแหล่งเงินได้ในประเทศไทยอาจต้องเสียภาษีให้ทั้งประเทศสหรัฐอเมริกา ในฐานะที่เป็นพลเมือง และเสียให้ประเทศไทยในฐานะเป็นแหล่งเงินได้ กล่าวคือ กฎหมายภาษีเงินได้สหรัฐฯ นั้นกำหนดให้รัฐบาลมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากเงินได้ของพลเมืองสหรัฐฯ และผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ ไม่ว่าเงินได้ดังกล่าวจะมีแหล่งที่มาจากประเทศใด (Residence based taxation)²³ ซึ่งมักจะก่อให้เกิดปัญหาการเก็บภาษีซ้อน (Double taxation) จากอีกประเทศหนึ่งซึ่งมีสิทธิเก็บภาษีในฐานะเจ้าของแหล่งเงินได้ (Source based taxation) เช่นกัน

การเก็บภาษีที่มีความซ้ำซ้อนนี้ย่อมไม่ใช่นโยบายที่ดี เพราะไม่อาจกำหนดได้ว่าผู้มีเงินได้คนนั้นจะต้องเสียภาษีให้กับประเทศใดกันแน่ ดังนั้น วิธีการที่ประเทศต่างๆ เลือกใช้เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวรวมถึงประเทศสหรัฐอเมริกาจึงมักออกมาในรูปการทำอนุสัญญาจัดภาษีซ้อน (Double Tax Agreement หรือ DTA) เพื่อกำหนดให้ชัดเจนว่า ประเทศใดมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีกันแน่ เช่น หากคนสหรัฐฯ มีเงินได้จากการทำงานในประเทศไทย ก็ให้รัฐบาลไทยเป็นผู้มีอำนาจในการเก็บภาษี ในขณะที่หากคนไทยมีเงินได้จากการทำงานในประเทศไทย ก็ให้รัฐบาลสหรัฐฯ เป็นผู้ที่มีอำนาจในการเก็บภาษีเช่นเดียวกัน เป็นต้น

อนุสัญญาจัดภาษีซ้อนนั้นโดยปกติจะไม่เพิ่มภาระภาษีให้ผู้เสียภาษีแต่อย่างใด หากแต่มีไว้เพื่อประโยชน์ของคนในประเทศคู่สัญญาในลักษณะไขว่กัน กล่าวคือ ถ้าประเทศสหรัฐฯ ทำอนุสัญญากับประเทศไทย ประเทศไทยจะลดหรือยกเว้นภาษีให้กับชาวสหรัฐฯ ในทางกลับกันประเทศสหรัฐฯ ก็ลดหรือยกเว้นภาษีให้กับชาวไทยด้วย ด้วยเหตุนี้ อนุสัญญาจัดภาษีซ้อนนี้จึงมีได้มีไว้เพื่อให้บุคคลนอกประเทศคู่สัญญาสามารถอาศัยสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาได้ ซึ่งโดยมากการทำอนุสัญญาฯ จะพบในระดับทวิภาคีเท่านั้น เนื่องจากกระบวนการเจรจาที่มีประเด็นให้ต้องพิจารณามาก การมีประเทศคู่เจรจากมากจะยิ่งทำให้ใช้เวลาเจรจานาน

²²ในทางปฏิบัติ บุคคลต่างชาติไม่มีปัญหาเรื่องการระงับ แต่จะมีปัญหาในประเด็นการยื่นแบบเสียภาษีเนื่องจากไม่ต้องเข้าสู่ระบบของสหรัฐฯ และไม่ต้องการเปิดเผยข้อมูลของตนให้สหรัฐฯ.

²³IRC §1.

นอกจากนี้ อนุสัญญายังห้ามมิให้คนในชาตินั้นได้รับการลดหย่อนภาษีจากชาติของตนเอง กล่าวคือ ชาวสหรัฐฯ ไม่มีสิทธิได้รับการยกเว้นภาษีสหรัฐฯ เหมือนที่ชาวไทยได้รับภายใต้อนุสัญญา ในขณะที่ชาวไทยก็ไม่มีสิทธิได้รับการยกเว้นภาษีของไทยเหมือนที่ชาวสหรัฐฯ ได้รับภายใต้อนุสัญญา เช่นกัน

โดยปกติแล้วอนุสัญญาจัดภาษีซ้อนจะไม่เพิ่มภาระใดๆ ให้แก่ผู้เสียภาษีทั้งสิ้น อีกทั้งบทบัญญัติในอนุสัญญา นั้น จะพยายามช่วยกำหนดภาระการเสียภาษีให้ชัดเจนเพื่อจัดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้อนที่อาจเกิดขึ้น และทำให้ผู้เสียภาษีทราบได้ว่าตนมีภาระต้องเสียภาษีเงินได้ดังกล่าวให้แก่ประเทศใดกันแน่

อย่างไรก็ดี นิยามต่างๆ ในอนุสัญญานั้นอาจมีความหมายแตกต่างจากกฎหมายภายในของสหรัฐฯ ทำให้ต้องศึกษาให้เข้าใจอย่างถ่องแท้เพื่อป้องกันความสับสนที่อาจเกิดขึ้นในการนำไปปรับใช้เมื่อเทียบกับนิยามของกฎหมายภายใน

3.2 ศักดิ์ของอนุสัญญา ตามกฎหมายของสหรัฐฯ

ศาลฎีกาสหรัฐฯ (US Supreme Court) ได้วางหลักว่ากฎหมายภายในสหรัฐฯ และอนุสัญญานั้นมีศักดิ์ของกฎหมายเท่าเทียมกัน หากเนื้อหามีความขัดแย้งกันอย่างชัดเจนโดยไม่สามารถตีความไปในทางที่สอดคล้องกันได้ กฎหมายหรืออนุสัญญา ที่มีผลบังคับใช้ภายหลังจะยกเลิกกฎหมายหรืออนุสัญญาที่มีผลใช้บังคับก่อนหน้านี้ (Later-in-time principle)²⁴ ซึ่งในประมวลกฎหมายภาษีสหรัฐฯ ก็มีบทบัญญัติในลักษณะดังกล่าวด้วย²⁵

ดังนั้น การกำหนดลำดับชั้นของกฎหมายระหว่างอนุสัญญา และบทบัญญัติภายในของประเทศสหรัฐฯ จึงเป็นไปตามลำดับดังต่อไปนี้

- 1) พยายามตีความไปในทางเดียวกันก่อน
- 2) หากมีความขัดแย้งอย่างชัดเจน ให้ดูเจตนาว่าฝ่ายนิติบัญญัติต้องการให้อนุสัญญาหรือบทบัญญัติภายในสถานะเหนือกว่า
- 3) หากไม่มีบันทึกหรือความเห็นเช่นนั้น ให้ดูบทบัญญัติหรืออนุสัญญาที่มีผลใช้บังคับล่าสุด (Later-in-time)

3.3 การปรับใช้อนุสัญญาจัดภาษีซ้อนในสหรัฐฯ

แม้ประมวลกฎหมายภาษีของสหรัฐฯ จะมีบทบัญญัติเพื่อกำหนดภาระภาษีสำหรับชาวต่างชาติ แต่ถ้าชาวต่างชาติเป็นพลเมืองของประเทศคู่อนุสัญญา กับสหรัฐฯ การกำหนดภาระภาษีนี้นั้นจะต้องคำนึงถึงอนุสัญญาจัดภาษีซ้อนด้วย²⁶

²⁴Whitney v. Robertson, 124 U.S. 190 (1888).

²⁵IRC 57852(d)(1).

²⁶IRC 5894(a)(1).

ทั้งนี้ ประเทศไทยและสหรัฐฯ ได้มีความตกลงเกี่ยวกับการจัดภาษีซ้อนซึ่งเรียกว่า “อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้” (Convention Between the Government of the Kingdom of Thailand and the Government of the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income) ซึ่งเริ่มใช้บังคับสำหรับเงินได้ที่เกิดขึ้นตั้งแต่ปี พ.ศ. 2541 เป็นต้นมา ซึ่งได้กำหนดสาระสำคัญไว้ ดังนี้

1) ผู้มีถิ่นที่อยู่ (Resident)

ภายใต้ข้อ 4 (Article 4) มีสาระสำคัญว่า ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญานั้นจะถูกกำหนดด้วย หลักภูมิลำเนา (Domicile), ถิ่นที่อยู่ (Residence), ความเป็นพลเมือง (Citizenship), สถานที่จัดการ (Place of Management), สถานที่ก่อตั้ง (Place of Incorporation) หรือหลักเกณฑ์อื่นๆ ตามกฎหมายของประเทศนั้นๆ²⁷

แม้ประเทศสหรัฐฯ จะกำหนดความเป็นคนชาติของตนด้วยเพียงหลักถิ่นที่อยู่ (Residence) และความเป็นพลเมือง (Citizenship) สำหรับบุคคลธรรมดา รวมถึงเพียงหลักสถานที่ก่อตั้ง (Place of Incorporation) สำหรับนิติบุคคล แต่ในอนุสัญญาก็จำเป็นต้องรวมถึงหลักอื่นๆ อาทิ หลักภูมิลำเนา (Domicile) เช่น มีบ้านเป็นการถาวร หรือหลักสถานที่จัดการ (Place of Management) เช่น มีบริษัทแม่ตั้งอยู่หรือหลักเกณฑ์อื่นๆ เอาไว้ ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องกับประเทศคู่สัญญา หากประเทศคู่สัญญานั้นมิได้ใช้หลักเดียวกับประเทศสหรัฐฯ แต่เหตุผลเพียงแคมีเงินได้เพื่อเสียภาษีในประเทศนั้นๆ อาจไม่ถึงเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นก็ได้อาศัยได้อนุสัญญา²⁸

อย่างไรก็ตามหากบุคคลดังกล่าวมีสถานะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาทั้งสองประเทศนั้นภายใต้บทบัญญัติในอนุสัญญา เช่น เป็นทั้งพลเมืองสหรัฐฯ และมีภูมิลำเนาในประเทศไทย ทำให้กลายเป็น ผู้มีถิ่นที่อยู่ในทั้งสองประเทศคู่สัญญา จะนำไปสู่การพิจารณาเพื่อตัดสินว่าบุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดภายใต้อนุสัญญาฯ โดยกระบวนการตามลำดับ ดังต่อไปนี้²⁹

(1) ให้ดูว่าบ้านที่ตั้งเป็นการถาวร (Permanent home) อยู่ในประเทศใด หากมีบ้านเป็นการถาวรอยู่ทั้งสองประเทศ ให้ดูประเทศที่บุคคลนั้นมีความสัมพันธ์ด้านส่วนตัวและทางเศรษฐกิจมากกว่า กล่าวคือ ศูนย์กลางผลประโยชน์ในชีวิต (Center of vital interests) เช่น ครอบครัว สังคม บัญชีธนาคาร ฯลฯ

²⁷1997 Convention Between the Government of the Kingdom of Thailand and the Government of the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income, Article 4(1).

²⁸*Ibid.*, Article 4.1.

²⁹*Ibid.*, Article 4.2.

(2) ถ้าไม่สามารถกำหนดได้ว่าประเทศใดมีศูนย์กลางผลประโยชน์ในชีวิต (Center of vital interests) หรือถ้าไม่มีบ้านเป็นการถาวรในประเทศคู่สัญญาเลย ให้ดูประเทศที่บุคคลนั้นใช้เวลาพำนักเป็นส่วนใหญ่ (Habitual abode)

(3) ถ้าใช้เวลาพำนักเป็นส่วนใหญ่ (Habitual abode) อยู่ในทั้งสองประเทศหรือไม่มีเลย ให้ดูประเทศที่บุคคลนั้นมีสัญชาติ

(4) ถ้าบุคคลดังกล่าวถือสัญชาติของประเทศคู่สัญญาทั้งสองสัญชาติ หรือไม่มีสัญชาติของประเทศคู่สัญญาเลย ให้ประเทศคู่สัญญาเจรจาตกลงกันเพื่อกำหนดประเทศถิ่นที่อยู่ให้

ประเด็นปัญหา คือ ถ้าหากเป็นพลเมืองสหรัฐฯ แต่มีภูมิลำเนาในอังกฤษ และตามอนุสัญญาแล้วให้ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในอังกฤษ พลเมืองสหรัฐฯ คนนั้นจะสามารถอาศัยสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาเพื่อลดหรือยกเว้นภาษีสหรัฐฯ ซึ่งเป็นประเทศเจ้าของสัญชาติตนเองได้หรือไม่

เนื่องจากรัฐบาลสหรัฐฯไม่ต้องการให้พลเมืองของตนเองอ้างใช้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา เพื่อยกเว้นภาษีเงินได้สหรัฐฯ เนื่องจากโดยหลักการแล้วพลเมืองสหรัฐฯ (US citizen) ต้องเสียภาษีจากแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Worldwide income) สหรัฐฯ จึงกำหนดเอาไว้ในอนุสัญญาเป็นข้อกำหนดการยกเว้น (Savings clause) ด้วยว่า หากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญานั้นเป็นพลเมืองสหรัฐฯ แล้ว สหรัฐฯ ก็จะไม่ยอมให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญา กล่าวคือ พลเมืองสหรัฐฯ คนนั้นยังคงต้องเสียภาษีจากแหล่งเงินได้ ทั่วโลกเช่นเดียวกับพลเมืองสหรัฐฯ คนอื่นๆ นั่นเอง แม้ว่าตามอนุสัญญาแล้วบุคคลสหรัฐฯ ดังกล่าว น่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาก็ตาม³⁰ หมายความว่า ถ้าคนไทยนั้นเป็นพลเมืองสหรัฐฯ ไปแล้ว จะไม่ได้รับประโยชน์จากอนุสัญญา แต่อย่างใด ซึ่งกรณีนี้หากสหรัฐฯ เก็บภาษีจากเงินได้ที่มิแหล่งที่มาในสหรัฐฯ ของพลเมืองสหรัฐฯ ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาแล้ว ประเทศคู่สัญญานั้นจะต้องอนุญาตให้บุคคลดังกล่าวนำภาษีที่จ่ายให้สหรัฐฯ นั้นไปหักเป็นเครดิตภาษีในประเทศคู่สัญญา ซึ่งถือเป็นพันธกรณีตามอนุสัญญา ทั้งนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงการเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้ก้อนเดียวกัน³¹

3.4 สิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญา เมื่อเทียบกับประมวลกฎหมายภาษีสหรัฐฯ

ดังที่ได้เคยกล่าวไว้แล้วข้างต้นว่าชาวต่างชาติที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ (Nonresident Alien Individuals หรือ NRA) และนิติบุคคลต่างชาติ (Foreign corporation) นั้น โดยปกติจะมีเงินได้ในสหรัฐฯ อยู่ 2 ประเภท คือ เงินได้จากการประกอบธุรกิจ (Business income) และเงินได้จากภาคการลงทุน (Investment income)

³⁰*Ibid.*, Article 1.2.

³¹*Ibid.*, Article 25.1.

1) เงินได้จากการประกอบธุรกิจ (Business income)

ในกรณีที่บุคคลต่างชาติ หากมีแหล่งเงินได้มาจากสหรัฐฯ นั้นเชื่อมโยงอย่างใกล้ชิดกับการค้าหรือการทำธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ แล้ว รัฐบาลจะเก็บภาษีกับบุคคลต่างชาติเช่นเดียวกับบุคคลของสหรัฐฯ เอง กล่าวคือ รัฐบาลสหรัฐฯ จะเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับชาวต่างชาติที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ (NRA) ในอัตราก้าวหน้า 10%-39.6%³²

อย่างไรก็ตาม ภายใต้อนุสัญญาการจัดภาษีซ้อน บุคคลต่างชาติเหล่านี้แม้จะมีแหล่งเงินได้จากการประกอบธุรกิจในสหรัฐฯ ก็อาจไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้ประเทศสหรัฐฯ ก็ได้ ถ้าหากบุคคลต่างชาตินั้นไม่มีสถานประกอบการถาวร (Permanent establishment) ในประเทศสหรัฐฯ³³

สถานประกอบการถาวรในประเทศสหรัฐฯ นั้น หมายถึง สถานที่ทำธุรกิจที่แน่นอนในสหรัฐฯ³⁴ ซึ่งอาจเป็นได้ทั้งสถานที่บริหารจัดการ, สาขา, ออฟฟิศ, โรงงาน หรืออื่นๆ ที่กฎหมายให้ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรได้ เช่น ตัวแทนไม่อิสระหรือตัวแทนผูกขาด (Dependent agent)

ดังนั้น หากคนไทยไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศสหรัฐฯ แม้จะมีแหล่งเงินได้จากการประกอบธุรกิจในสหรัฐฯ ก็ไม่ต้องเสียภาษีให้รัฐบาลสหรัฐฯ โดยอาศัยอนุสัญญาฯ ได้

อย่างไรก็ตาม หากคนไทยมีสถานประกอบการถาวรในประเทศสหรัฐฯ และมีเงินได้ผ่านเข้ามาในสถานประกอบการดังกล่าวแล้ว บุคคลต่างชาติที่เป็นคนไทยจะต้องเสียภาษีให้สหรัฐฯ จากเงินได้ดังกล่าว³⁵

2) เงินได้จากภาคการลงทุน (Investment income)

ในทางกลับกันหากคนไทยไม่มีรายได้ที่เชื่อมโยงอย่างใกล้ชิดกับการค้าหรือการทำธุรกิจในประเทศสหรัฐฯ (Income not effectively connected to US trade or business) รัฐบาลสหรัฐฯ มักจะจัดเก็บภาษีเงินได้ที่มาจากสหรัฐฯ (US source income) ในอัตราก้าวหน้า 30% ของรายได้ทั้งหมด (Gross basis taxation)³⁶ ซึ่งรายได้ประเภทนี้ส่วนใหญ่มักเป็นรายได้จากภาคการลงทุน (Investment income) ที่ให้ผลตอบแทนในรูปของเงินปันผล (Dividend) ดอกเบี้ย (Interest) หรือค่าสิทธิ (Royalties) เป็นต้น

³²IRC 5871(b).

³³1997 Convention Between the Government of the Kingdom of Thailand and the Government of the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income, Article 7.1

³⁴Ibid., Article 5.1.

³⁵ทั้งนี้สถานประกอบการถาวรนั้นอาจไม่ตั้งขึ้นในทันทีที่บุคคลต่างชาติมาทำธุรกิจก็ได้ เพราะในทางปฏิบัติ บุคคลเหล่านี้จะต้องศึกษาตลาด และดูความเป็นไปได้ในการทำธุรกิจก่อนที่จะเริ่มประกอบธุรกิจอย่างจริงจัง ซึ่งหากธุรกิจมีโอกาสประสบความสำเร็จจึงค่อยตัดสินใจตั้งสถานประกอบการถาวรในภายหลังก็เป็นได้ดังนั้นสถานประกอบการถาวรจึงไม่จำเป็นต้องตั้งทันทีที่เริ่มประกอบธุรกิจ.

³⁶IRC 5871(a)(1).

แต่ภายใต้อนุสัญญาฯ ระหว่างไทยและสหรัฐฯ บุคคลต่างชาติที่เป็นคนไทยจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี เช่น

- ดอกเบี้ย (Interest) เสียภาษีให้สหรัฐฯ ลดลงจากอัตรา 30% เหลืออัตรา 10-15%³⁷
- ค่าสิทธิ (Royalties) เสียภาษีให้สหรัฐฯ ลดลงจากอัตรา 30% เหลืออัตรา 5-15%³⁸
- เงินปันผล (Dividends) ลดลงจากอัตรา 30% เหลืออัตรา 15%³⁹

จะเห็นได้ว่าอนุสัญญาฯ เป็นการตกลงเจรจากันระหว่างประเทศเจ้าของแหล่งเงินได้ว่าจะยอมให้ประเทศคู่อนุสัญญาเป็นผู้มีสิทธิเก็บภาษีในเงินได้ประเภทใดบ้าง โดยประเทศเจ้าของเงินได้ยอมสละสิทธิในการเก็บภาษีไปเลยหรือเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำลงสำหรับประเภทของเงินได้ที่เจรจากันนั้นๆ

นอกจากสิทธิประโยชน์เบื้องต้นต่อไปนี้แล้ว อนุสัญญายังได้กำหนดด้วยว่าประเทศคู่อนุสัญญาจะต้องไม่เลือกปฏิบัติกับบุคคลในประเทศคู่อนุสัญญาอีกชาติหนึ่ง เช่น รัฐบาลของประเทศหนึ่งจะเก็บภาษีกับบุคคลต่างชาติที่เป็นคู่อนุสัญญาในอัตราที่สูงกว่าคนชาติของตนไม่ได้⁴⁰ นอกจากนี้ประเทศคู่อนุสัญญายังต้องให้สิทธิประโยชน์กับบุคคลต่างชาติเท่าเทียมกับคนชาติตนเองด้วย เช่น การให้สิทธิหักลดหย่อนค่าใช้จ่ายต่างๆ⁴¹

4. สรุปวิธีวิเคราะห์ภาระภาษีเงินได้สหรัฐฯ ของคนไทยที่มีเงินได้จากสหรัฐฯ

การวิเคราะห์ด้วย 5 ขั้นตอนต่อไปนี้ จะนำไปสู่การสรุปผลว่าบุคคลต่างชาตินั้นๆ จะมีภาระต้องเสียภาษีเงินได้ให้สหรัฐฯ หรือไม่อย่างไร

ขั้นตอนที่ 1 ผู้เสียภาษีนั้นเป็นใคร - หากวิเคราะห์ไม่ใช่ทั้งชาวต่างชาติที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ (Nonresident Alien Individuals: NRA) ก็แสดงว่าบุคคลนั้นต้องเสียภาษีให้สหรัฐฯ จากแหล่งเงินได้ทั่วโลก เนื่องจากบุคคลนั้นจะต้องเป็นพลเมืองสหรัฐฯ (US Citizen) หรือผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ (Resident alien) อย่างแน่นอน

³⁷1997 Convention Between the Government of the Kingdom of Thailand and the Government of the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income, Article 11.2.

³⁸*Ibid.*, Article 12.2.

³⁹*Ibid.*, Article 12.2.

⁴⁰*Ibid.*, Article 26.1.

⁴¹1997 Convention Between the Government of the Kingdom of Thailand and the Government of the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income, Article 26.2.

ขั้นตอนที่ 2 เงินได้นั้นมีแหล่งเงินได้มาจากที่ไหน – โดยปกติสหรัฐฯ จะไม่เก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวเลย หากผู้เสียภาษีเป็นชาวต่างชาติที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ และเงินได้นั้นมีแหล่งเงินได้นอกประเทศสหรัฐฯ แต่ถ้าเงินได้ดังกล่าวมีแหล่งเงินได้มาจากสหรัฐฯ บุคคลต่างชาตินั้นๆ มักจะถูกเก็บภาษีเงินได้สหรัฐฯ เสมอ

ขั้นตอนที่ 3 บุคคลต่างชาตินั้นมีการค้าหรือธุรกิจในสหรัฐฯ หรือไม่ – หากวิเคราะห์มาถึงขั้นตอนนี้แล้ว พบว่ามีการค้าหรือธุรกิจในสหรัฐฯ (Engaged in US trade or business) บุคคลต่างชาตินั้นมักจะเสียภาษีเงินได้สหรัฐฯ อย่างแน่นอน อย่างไรก็ตามข้อเท็จจริงจากขั้นตอนนี้จะนำไปสู่ในขั้นตอนต่อไป ซึ่งจะกำหนดได้ทันทีว่าบุคคลต่างชาตินั้นต้องเสียภาษีเงินได้สหรัฐฯ อย่างไร

ในทางตรงกันข้าม หากไม่มีการค้าหรือธุรกิจในสหรัฐฯ บุคคลต่างชาตินั้นอาจต้องเสียภาษีเงินได้ให้สหรัฐฯ ในอัตรากว่า 30%⁴² หรือไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้ขึ้นอยู่กับเงินได้ประเภทนั้นๆ

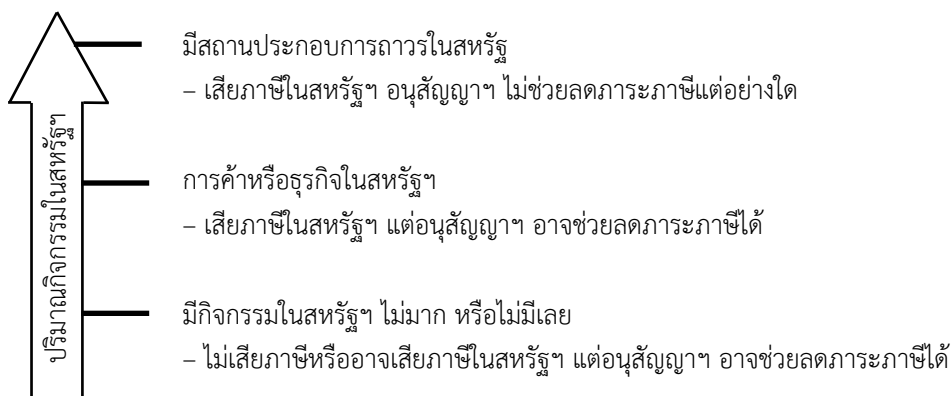
ขั้นตอนที่ 4 ถ้ามีการค้าหรือธุรกิจในสหรัฐฯ แล้ว เงินได้ที่แหล่งเงินได้มาจากสหรัฐฯ มีความเชื่อมโยงอย่างใกล้ชิดกับการค้าหรือธุรกิจในสหรัฐฯ ดังกล่าวหรือไม่ – ประเด็นนี้สามารถนำมาสรุปได้ว่าเงินได้ที่มาจากสหรัฐฯ นั้นจะเสียภาษีอย่างไร หากสรุปได้ว่าเงินได้ที่มีแหล่งเงินได้มาจากสหรัฐฯ ในขั้นตอนที่ 2 นั้นมีความเชื่อมโยงอย่างใกล้ชิดกับการค้าหรือธุรกิจในสหรัฐฯ (Effectively connected to US trade or business) ที่ปรากฏในขั้นตอนที่ 3 จริง กรณีเช่นนี้ บุคคลต่างชาติจะต้องเสียภาษีเงินได้สหรัฐฯ จากเงินได้สุทธิในอัตราก้าวหน้า (Net basis taxation) เฉกเช่นเดียวกับบุคคลสหรัฐฯ ซึ่งอาจเรียกเงินได้ประเภทนี้ว่า เงินได้ที่เชื่อมโยงกับการค้าหรือธุรกิจในสหรัฐฯ อย่างใกล้ชิด (Effectively connected income หรือ ECI)

แต่ถ้าปรากฏว่าบุคคลต่างชาติไม่มีการค้าหรือธุรกิจในสหรัฐฯ หรือมีการค้าหรือธุรกิจเช่นนั้นจริง แต่เงินได้ที่มาจากสหรัฐฯ ในขั้นตอนที่ 2 นั้นไม่ได้มีความเชื่อมโยงอย่างใกล้ชิดกับการค้าหรือธุรกิจในขั้นตอนที่ 3 ดังกล่าว ในกรณีเช่นนี้ บุคคลต่างชาติจะเสียภาษีเงินได้สหรัฐฯ ในอัตรา 30% (Gross basis taxation)⁴³ หรืออาจไม่เสียภาษีเลยแล้วแต่กรณี

ขั้นตอนที่ 5 มีอนุสัญญาจัดภาษีซ้อนบังคับใช้อยู่หรือไม่ – การวิเคราะห์ตั้งแต่ขั้นตอนที่ 1-4 นั้น เป็นการวิเคราะห์ตามบริบทของประมวลภาษีสหรัฐฯ ทั้งหมด อย่างไรก็ตามหากมีบุคคลต่างชาติดังกล่าวเป็นบุคคลของประเทศที่เป็นอนุสัญญาฯ กับสหรัฐฯ บุคคลต่างชาตินั้นอาจได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญานั้นๆ ซึ่งโดยปกติแล้วอนุสัญญาฯ จะไม่เพิ่มภาระภาษีให้กับผู้เสียภาษีแต่อย่างใด

⁴²IRC §871(a)(1).

⁴³IRC §871(a)(1).



แผนภาพ: เปรียบเทียบปริมาณกิจกรรมที่เกิดขึ้นในสหรัฐฯ กับภาระภาษีที่อาจเกิดขึ้น

บรรณานุกรม

- Boris I. Bittker, Lawrence Lokken. **Fundamentals of international taxation: U.S. taxation of foreign income and foreign taxpayers.** 2013-2014 edition. Thomson Reuters/WGL, 2013.
- Charles H. Gustafson, Robert J. Peroni, Richard Crawford Pugh. **Taxation of International Transactions: Materials, Text, and Problems.** 4th edition. Thomson West, 2011.
- Paul R. McDaniel, Hugh J. Ault, James R. Repetti. **Introduction to United States International Taxation.** Kluwer Law International, 2005.
- Internal Revenue Code of 1986, as amended.
- Code of Federal Regulations.
- Convention Between the Government of the Kingdom of Thailand and the Government of the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income, 1997.
- Cook v. Tait*, 265 US 47 (1924).
- Whitney v. Robertson*, 124 U.S. 190 (1888).