泰国劳务型常设机构（Service PE）：泰国税收协定中的天数标准

作者：Eksiam Chaisorn 法律顾问
Eksiam & Partners Co., Ltd.

> 本文为一般法律信息，不构成针对具体事项的法律意见。每一事项须根据其自身的事实和证据加以判断。最新在线版本见 https://eksiamtax.com/zh/articles/service-pe-day-count-tax-treaties.html

要点

- 劳务型常设机构取决于在泰国提供劳务的时间长短，而非场所，因此在泰国没有办事处的外国公司也可能构成常设机构。
- 天数标准取决于适用的协定：美国超过90天，新加坡超过183天，日本和香港超过六个月，均以任何十二个月期间计算。
- 泰国，美国协定另有一种不计天数的情形：在泰国为第9条第1款所指的关联企业提供劳务。
- 上述四项协定都只合并计算同一项目或相关联项目的活动，而联合国协定范本已于2017年删除这一条件。
- 构成常设机构后，外国公司依第66条第二款就在泰国经营业务的净利润纳税，第76条之二规定由其在泰国的雇员或代理人负责申报。

Eksiam & Partners Co., Ltd. | 纳税人识别号 0105569142001
泰国曼谷市汶昆区纳瓦敏路300/90号 Premium Place，邮编10240
电话 +66 81 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
在线版本 https://eksiamtax.com/zh/articles/service-pe-day-count-tax-treaties.html

本页为泰文原文的参考译文，如有歧义以泰文原文为准；所引泰国法律条文及协定文本均为非官方译文。

劳务型常设机构（Service PE），是指税收协定因外国公司派遣雇员或其他人员在泰国提供劳务的时间超过协定规定的天数，而认定该外国公司在泰国构成常设机构的情形，即使该公司在泰国没有办事处或分支机构。各协定的标准不同：泰国，美国协定为超过90天，泰国，新加坡协定为超过183天，泰国，日本协定及泰国与香港的协定为超过六个月，均以任何十二个月期间计算。超过标准后，外国公司须就其在泰国经营业务所得的利润缴纳泰国企业所得税。本文说明四项协定的措辞、天数标准的解读方法，以及泰国《税法典》下的税务后果。

什么是劳务型常设机构

劳务型常设机构，是税收协定基于劳务提供而设立的常设机构类型：外国企业通过雇员或其他人员提供劳务（包括咨询劳务），且该活动在另一国持续的时间超过协定规定的期间。它不同于固定场所型常设机构，后者须有办事处或分支机构等“固定营业场所”。[1]

常见的例子包括：外国公司派工程师来泰国安装和测试系统，派顾问为客户建立会计或信息系统，或派团队培训泰国客户的员工。外国公司没有租用办公室，也没有登记分支机构，但如果其人员在泰国停留超过标准，协定即视其构成常设机构。

本文接续指南什么是常设机构，该指南说明常设机构的四种类型；本文只讨论劳务的天数标准。

泰国税收协定中劳务型常设机构的天数标准

泰国各税收协定采用的天数标准并不相同：泰国，美国协定为超过90天，2015年6月11日签署的泰国，新加坡协定为超过183天，泰国，日本协定和泰国，香港协定为超过六个月。各协定都允许在任何十二个月期间内合并计算一个或多个期间。[2]

Eksiam & Partners Co., Ltd. | 纳税人识别号 0105569142001
泰国曼谷市汶昆区纳瓦敏路300/90号 Premium Place，邮编10240
电话 +66 81 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
在线版本 https://eksiamtax.com/zh/articles/service-pe-day-count-tax-treaties.html

泰国，美国协定第5条第3款（b）项有两种情形。第一种计算天数：同一项目或相关联项目的活动须在泰国持续超过90天（任何十二个月期间内），且在劳务合计少于30天的纳税年度不构成常设机构。第二种不计天数：在泰国为第9条第1款所指的关联企业提供劳务。[2]因此，美国母公司派员工为其泰国子公司提供劳务时，应先审查第二种情形，再计算天数。

泰国，新加坡协定第5条第3款（b）项采用“任何十二个月期间内超过183天”的标准，并要求活动“为同一项目或相关联项目持续进行”。[3]同一协定规定建筑工地或建筑工程须持续超过十二个月才构成常设机构，比劳务标准更长。该协定的预提税税率及其他条款见泰国，新加坡避免双重征税协定。

泰国，日本协定第5条第4款对同一项目或相关联项目采用“任何十二个月期间内超过6个月”的标准，第5条第3款规定建筑工程持续超过三个月即构成常设机构。[4]泰国，香港协定第5条第3款（b）项同样采用“任何十二个月期间内超过六个月”的标准。[5]

协定	条款	劳务标准	项目条件	特别规定
泰国，美国	第5条第3款（b）项	任何12个月内超过90天	同一或相关联项目	纳税年度内少于30天的不构成，为关联企业提供劳务不计天数
泰国，新加坡（2015年）	第5条第3款（b）项	任何12个月内超过183天	同一或相关联项目	建筑工程超过12个月
泰国，日本	第5条第4款	任何12个月内超过6个月	同一或相关联项目	建筑工程超过3个月
泰国，香港	第5条第3款（b）项	任何12个月内超过6个月	同一或相关联项目	建筑工程超过6个月

泰国的其他协定可能采用与本表不同的标准，每次都必须阅读与劳务提供方所在国所订协定的第5条。协定一览及适用方法见指南泰国避免双重征税协定。

Eksiam & Partners Co., Ltd. | 纳税人识别号 0105569142001
泰国曼谷市汶昆区纳瓦敏路300/90号 Premium Place，邮编10240
电话 +66 81 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
在线版本 https://eksiamtax.com/zh/articles/service-pe-day-count-tax-treaties.html

劳务型常设机构的天数与月数如何计算

计算劳务型常设机构标准时，须从协定措辞中把握三点：计算单位是天还是月；计算窗口是任何十二个月期间，而非日历年；以及在协定设有此条件时，只合并计算同一项目或相关联项目的活动。

计算单位。泰国，美国协定和泰国，新加坡协定按天计算，泰国，日本协定和泰国，香港协定按月计算。因此不应自动把六个月等同于183天，应从第一天起记录每个人的出入境日期和工作日。

计算窗口。“任何十二个月期间”是指任何连续的十二个月，而非会计年度或日历年。跨越两个会计期间的项目必须跨期合并计算。

项目条件。四项协定都只合并计算同一项目或相关联项目的活动。为不同客户进行的两项互不相关的工作可以分开计算，但把一份合同拆成多份、使每份都低于标准，并不会使工作变成互不相关的项目。客户、交付成果和项目管理的事实须逐案审查。

劳务型常设机构在泰国《税法典》下的税务后果

外国公司在泰国构成常设机构后，须依泰国《税法典》第66条第二款，就“在泰国经营业务或因在泰国经营业务所得的净利润”缴纳泰国企业所得税。若该公司在泰国有雇员或代理人并因此在泰国取得所得，第76条之二视该公司在泰国经营业务，并规定该雇员或代理人负有申报和纳税的义务。[6]

税收协定通过佛历2505年（1962年）第18号皇家法令第3条在泰国法中生效，该条对协定所涵盖的人免征《税法典》规定的税款。[7]反面的后果同样重要：如果劳务未达标准，且外国公司没有其他类型的常设机构，按照协定的结构，其营业利润不属于来源国的征税权范围。[8]

如负有申报义务的人无法计算净利润，第76条之二第二款规定比照适用第71条第（1）项的评税方法，并保留对评税提出复议申诉的权利。[6]因此，预计会超过标准的外国公司应从一开始就为泰国工作单独记账。泰国付款方的预提税义务是另一个问题，见泰国向境外公司付款的预提税（第70条）。

Eksiam & Partners Co., Ltd. | 纳税人识别号 0105569142001
泰国曼谷市汶昆区纳瓦敏路300/90号 Premium Place，邮编10240
电话 +66 81 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
在线版本 https://eksiamtax.com/zh/articles/service-pe-day-count-tax-treaties.html

泰国最高法院在第7323/2560号判决（2017年，Supreme Court Judgment No. 7323/2560）中认定，若避免双重征税协定“与《税法典》的规定相冲突，应以该协定为准”，并将泰国，德国协定第7条第（3）款解读为允许常设机构扣除在泰国境外发生的行政和一般管理费用，但纳税人“负有举证责任”证明分摊的费用金额合理。该案原告未能证明，因此该费用不得扣除。[9]因此，在泰国构成劳务型常设机构的公司应从一开始就保存总部费用分摊的证明文件。

派员赴泰提供劳务前的劳务型常设机构核对步骤

劳务型常设机构风险审查分五步：确定适用的协定；阅读该协定第5条的标准；核查客户是否为关联企业；规划并记录在泰国的工作日；在可能超过标准时，为泰国工作单独记账。

1. **适用的协定。**劳务提供方是哪一国的税收居民，是否持有税收居民身份证明?
2. **第5条的标准。**计算单位是天还是月、数量多少、是否有同一项目条件，以及是否有类似泰国，美国协定第5条第3款（b）项的特别规定?
3. **与客户的关系。**泰国客户是否属于同一集团的公司？部分协定在此情形下不计天数。
4. **工作日记录。**按人、按项目记录出入境日期、实际工作日及各人参与的项目。
5. **泰国工作的账目。**泰国工作的收入、成本和费用，以便在产生申报义务时计算净利润。

本所在此领域的服务见泰国常设机构（PE）风险分析。

比较法（comparative law）：联合国范本与经合组织范本

2021年《联合国关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》第5条第3款（b）项采用的劳务标准为：在有关财政年度开始或结束的任何十二个月期间内超过183天，且不设同一项目条件。按照联合国注释本身的说明，经合组织（OECD）协定范本第5条没有劳务型常设机构的规定。[10]

Eksiam & Partners Co., Ltd. | 纳税人识别号 0105569142001
泰国曼谷市汶昆区纳瓦敏路300/90号 Premium Place，邮编10240
电话 +66 81 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
在线版本 https://eksiamtax.com/zh/articles/service-pe-day-count-tax-treaties.html

联合国范本的措辞为“the furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose”，适用于在缔约国内“for a period or periods aggregating more than 183 days in any 12-month period commencing or ending in the fiscal year concerned”持续进行的活动。[10]

联合国第5条注释第1段指出，联合国范本第5条“is based on Article 5 of the OECD Model Tax Convention but contains several significant differences”，其中一项差异就是第3款（b）项的劳务型常设机构。[11]第23段说明原标准为“more than six months within any twelve-month period”，后改为183天；第24段记载2017年修订删除了“(for the same or a connected project)”一语。[12]

本文讨论的四项泰国协定均签署于2017年修订之前，因此仍保留同一项目或相关联项目的条件。泰国，日本协定和泰国，香港协定采用联合国范本旧措辞的六个月标准，泰国，新加坡协定采用新措辞的183天，泰国，美国协定则采用90天，比两种范本都短。

劳务型常设机构天数标准的法律经济学分析

劳务型常设机构的天数标准是一条征管上的分界线，而不是衡量利润产生地的尺度。Devereux与Vella（2014）认为，以常设机构作为来源国对营业利润征税的触发点、在居民国与来源国之间分配征税权的做法，缺乏稳固的理论基础；对于跨国企业集团而言，也没有明确的概念基础来确定利润产生于何处。[8]

两位作者考察了通常用来支持这种分配的理由，即居民国的量能课税原则和来源国的受益原则，并认为两者都经不起仔细推敲，因为企业所得税的负担可能落在居民国以外的股东身上。[8]结合泰国各协定中的90天、183天和六个月标准来看，数字上的差异反映的是每一对缔约方的谈判结果，而不是在泰国产生利润多少的差异。这是本文作者的解读，并非Devereux与Vella对泰国协定所作的结论。

Eksiam & Partners Co., Ltd. | 纳税人识别号 0105569142001
泰国曼谷市汶昆区纳瓦敏路300/90号 Premium Place，邮编10240
电话 +66 81 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
在线版本 https://eksiamtax.com/zh/articles/service-pe-day-count-tax-treaties.html

联合国注释第31段给出了删除项目条件的政策理由：该条件“was easy to manipulate”，并给税务机关，尤其是发展中国家的税务机关带来事实认定上的负担。[13]从交易成本的角度看，这体现了精确性与执行成本之间的取舍：更细致的标准或许更能反映实际活动，但更难核实，也会诱使当事人通过安排合同来规避标准。因此，在泰国规划项目的管理人员应预期，把一份合同拆分为多份合同，会是税务官员首先审查的问题之一。

泰国劳务型常设机构常见问题

关于劳务型常设机构的常见问题包括：其含义、各协定的天数、多个项目能否合并计算、在泰国的税务后果，以及同一集团公司之间的劳务。

什么是劳务型常设机构？

是指外国公司通过雇员或其他人员在泰国提供劳务（包括咨询劳务）的时间超过协定标准时，税收协定视为存在的常设机构，无需在泰国设有办事处或分支机构。

外国公司派员工来泰国提供劳务多少天会构成常设机构？

取决于适用的协定：泰国，美国协定为超过90天，泰国，新加坡协定为超过183天，泰国，日本协定和泰国，香港协定为超过六个月，均以任何十二个月期间计算。

多个项目的天数可以合并计算吗？

泰国，美国、泰国，新加坡、泰国，日本和泰国，香港协定只合并计算同一项目或相关联项目的活动。联合国协定范本在2017年修订时删除了这一条件。

在泰国构成劳务型常设机构须缴纳什么税？

外国公司依第66条第二款就在泰国经营业务的净利润缴纳企业所得税，第76条之二规定由其在泰国的雇员或代理人负责申报；无法计算净利润的，比照适用第71条第（1）项的评税方法。

Eksiam & Partners Co., Ltd. | 纳税人识别号 0105569142001
泰国曼谷市汶昆区纳瓦敏路300/90号 Premium Place，邮编10240
电话 +66 81 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
在线版本 https://eksiamtax.com/zh/articles/service-pe-day-count-tax-treaties.html

美国母公司派员工为泰国子公司提供劳务，需要计算天数吗？

泰国，美国协定第5条第3款（b）项规定，在泰国为第9条第1款所指的关联企业提供劳务，无需满足90天标准即构成常设机构，因此应先核查两家公司的关系，再计算天数。

注释

1. 泰国，新加坡协定（2015年6月11日签署）第5条第1款（泰文文本的非官方译文）：“就本协定而言，‘常设机构’一语是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所。”各协定有关劳务的条款见注释2至5。（泰国税务局singapore_th_dta_v2.pdf第7页，泰文；2026年9月29日核对）

2. 泰国，美国协定第5条第3款（b）项（泰文文本的非官方译文）：“企业通过其为此目的雇用的雇员或其他人员提供劳务，包括咨询劳务，但仅限于：（1）该性质的活动（为同一项目或相关联项目）在该国连续或累计超过90天（任何十二个月期间内），但在劳务累计少于30天的纳税年度不存在常设机构；或（2）在该国为第9条第1款所指的关联企业提供劳务”。协定的正式措辞应以协定的正式文本为准。（泰国税务局rd.go.th/2664.html，泰文；2026年9月29日核对）

3. 泰国，新加坡协定（2015年6月11日签署）第5条第3款（b）项（泰文文本的非官方译文）：“缔约国一方企业通过其为此目的雇用的雇员或其他人员提供劳务，包括咨询劳务，但仅限于该性质的活动为同一项目或相关联项目在缔约国另一方连续或累计超过183天（任何十二个月期间内）”；第3款（a）项建筑工地或建筑工程“仅以该工地、工程或活动持续超过十二个月为限”。（泰国税务局singapore_th_dta_v2.pdf第7页，泰文；2026年9月29日核对）

4. 泰国，日本协定第5条第4款（泰文文本的非官方译文）：“缔约国一方企业通过雇员或其他人员提供劳务，包括咨询劳务，如该活动（为同一项目或两个以上相关联项目）在任何十二个月期间内连续或累计超过6个月，应视为在缔约国另一方设有常设机构”；第3款：“建筑工地、建筑、安装或装配工程，或与其有关的监督管理活动，持续超过3个月的，构成常设机构”。（泰国税务局japan_th_dta.pdf第4页，泰文；2026年9月29日核对）

5. 中华人民共和国香港特别行政区政府与泰王国政府之间的协定第5条第3款（b）项（泰文文本的非官方译文）：“企业通过其为此目的雇用的雇员或其他人员提供劳务，包括咨询劳务，但仅以该性质的活动（为同一项目或相关联项目）在缔约一方连续或累计超过六个月（任何十二个月期间内）为限”；第3款（a）项建筑工程“持续超过六个月”。（泰国税务局hongkong_th_dta.pdf第8页，泰文；2026年9月29日核对）

6. 泰国《税法典》第66条第二款（非官方译文）：“依外国法律设立、在其他地方包括在泰国经营业务的公司或法人合伙，应就会计期间内在泰国经营业务或因在泰国经营业务所得的净利润纳税……”。第76条之二第一款：“依外国法律设立的公司或法人合伙，在泰国经营业务时有雇员、代理人或联络人，并因此在泰国取得所得或利润的，视该公司或法人合伙在泰国经营业务，并视该雇员、代理人或联络人（无论是自然人还是法人）为其代表，由其仅就该所得或利润负有依本部分申报和纳税的义务和责任。”第二款：“在第一款所述情形下，负有申报和纳税义务和责任的人无法计算本部分规定的应税净利润的，比照适用第71条第（1）项关于评税的规定；依本条进行的评税可以提出复议申诉。”（泰国税务局rd.go.th/5939.html，泰文；2026年9月29日核对）

7. 依《税法典》颁布的关于免税的皇家法令（第18号）佛历2505年（1962年）第3条（非官方译文）：“对泰国政府已经或将要与外国政府签订的避免双重征税协定所涵盖的人，免征《税法典》规定的税款。”（泰国税务局rd.go.th/2374.html，泰文；2026年9月29日核对）

Eksiam & Partners Co., Ltd. | 纳税人识别号 0105569142001
泰国曼谷市汶昆区纳瓦敏路300/90号 Premium Place，邮编10240
电话 +66 81 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
在线版本 https://eksiamtax.com/zh/articles/service-pe-day-count-tax-treaties.html

8. Michael P. Devereux and John Vella, “Are We Heading towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century?”, Fiscal Studies 35(4): 449-475 (2014), DOI 10.1111/j.1475-5890.2014.12038.x。作者阅读的是牛津大学企业税收研究中心工作论文WP 14/25（2014年10月）第2-5页，内容涉及OECD范本第7条在达到常设机构标准时赋予来源国对营业利润的征税权、量能课税原则与受益原则，以及跨国企业集团利润产生地缺乏明确依据。由于工作论文要求不得引用原文，正文为意译。（oxfordtax.sbs.ox.ac.uk；2026年9月29日核对）

9. 泰国最高法院第7323/2560号判决（2017年）（非官方译文）：“如泰王国与德意志联邦共和国之间协定的条款与《税法典》的规定相冲突，应以该协定为准，作为《税法典》规定的例外”；“原告因此负有举证责任，证明总部及区域办事处分摊的费用金额合理、未超过适当限度，以及在多大程度上为泰国分支机构业务所必需，但原告未能证明…… 因此不得在计算净利润时扣除”。（最高法院deka.supremecourt.or.th，泰文；2026年9月29日核对）

10. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021, Article 5, paragraph 3 (b): “the furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only if activities of that nature continue within a Contracting State for a period or periods aggregating more than 183 days in any 12-month period commencing or ending in the fiscal year concerned.” 第11页。（联合国financing.desa.un.org；2026年9月29日核对）

11. United Nations Model 2021, Commentary on Article 5, paragraph 1: “Article 5 of the United Nations Model Tax Convention is based on Article 5 of the OECD Model Tax Convention but contains several significant differences. In essence these are that under the United Nations Model Tax Convention: ... the furnishing of services by an enterprise through employees or other personnel results in a permanent establishment where such activities continue for a total of more than 183 days in any twelve-month period commencing or ending in the fiscal year concerned (paragraph 3 (b)) ...” 第178页（出处同注释10）。

12. United Nations Model 2021, Commentary on Article 5, paragraph 23: "... the Committee agreed to a slight change in the wording of paragraph 3(b), which was amended to read: “but only if activities of that nature continue ... within a Contracting State for a period or periods aggregating more than 183 days in any twelve-month period commencing or ending in the fiscal year concerned”, rather than, “but only if activities of that nature continue ... within a Contracting State for a period or periods aggregating more than six months within any twelve-month period”, as it formerly read." paragraph 24: "In the 2017 revision, the Committee made a further change to paragraph 3(b) to remove the words in parenthesis “(for the same or a connected project)”." 第200页（出处同注释10）。

13. United Nations Model 2021, Commentary on Article 5, paragraph 31: "This wording was removed as the “project” limitation was easy to manipulate and created difficult interpretive issues and factual determinations for tax authorities, which in particular for developing countries is an undesired administrative burden." 第208页（出处同注释10）。

Eksiam & Partners Co., Ltd. | 纳税人识别号 0105569142001
泰国曼谷市汶昆区纳瓦敏路300/90号 Premium Place，邮编10240
电话 +66 81 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
在线版本 https://eksiamtax.com/zh/articles/service-pe-day-count-tax-treaties.html