

第 195 期通讯（中文）

## 泰国的转移定价

*Transfer Pricing  
in Thailand*

2021 年 11 月

长年以来，洛伦兹和合伙人律师事务所 (Lorenz & Partners) 高度重视通过新闻简讯和手册的方式进行资讯更新，然而我们对所提供信息的完整性、正确性或质量不承担任何责任。本新闻稿所含任何信息均不能取代具有执业资格的律师所提供的个人咨询服务。因此，对于因使用或不使用本文中任何信息（包括可能存在的任何种类的不完整或不正确的信息）而造成的损害，若非故意或严重过失所致，请恕我们不承担赔偿责任。

## 一、简介

当彼此独立的各方签订合同时，合同条件（尤其是定价）通常由市场行情决定。然而，这种情况并非总适用于关联公司。<sup>1</sup> 由于种种原因，关联公司的定价条款可能有别于一般市场行情。<sup>2</sup>

如果跨国企业（“MNEs”）的（转移）定价不能反映真实的自由市场条件，各国税收可能会受到影响。极端情况下，欺诈性的转移定价可能被用来在低税率国家或避税天堂人为地创造利润，从而避免在高税率国家征税。各国的税务部门试图尽量抑制这种手段（并可能对某些交易进行追溯性征税），因此要求企业的价格水平遵循“公平独立交易原则”（*arm's length principle* 或“ALP”）。

这种“公平独立交易原则”要求关联公司根据独立公司的定价来模拟内部交易的定价。因此，该原则的运用有赖于对同类交易的比较。

对这种原则的批评人士指出，关联公司的交易与独立公司的交易存在本质上的不同。因此，他们认为该原则存在根本性的缺陷。然而，该原则已经成为转移定价议题的基石，并且就经济合作

与发展组织（“经合组织”）来看，该原则已被证明是有效的。

因此，企业不仅要熟悉上述原则的内核，更要熟悉由此产生的对转让价格的多种评估方法。本文概括性介绍如下。

## 二、泰国的转移定价

通过在 2017 年 6 月 2 日加入《税基侵蚀和利润转移包容性框架》（“BEPS”），泰国承诺执行 BEPS 的最低标准。

据此，泰国的《税法典对转移定价问题的修正法案》（简称“《转移定价法》”）于 2018 年 11 月 18 日宣布，并于 2019 年 1 月 1 日生效，要求任何年收入超过 2 亿泰铢（约 4,000 万元人民币）的公司在年度纳税申报时提交转移定价披露报表（*the transfer pricing disclosure form*）<sup>3</sup>。

### 1. 《转移定价法》

本法规定如下：

- 为计算公司所得税之目的，（泰国的）税务机关有权计算关联公司之间交易的额外收入和/或支出。

<sup>1</sup> 备注。关联公司也可被称为“关联企业”或“关联方”，与“独立方”相对。这种关联公司之间的交易通常被称为“受控交易”，与独立方之间的“非受控交易”形成对比。

<sup>2</sup> 除了与税收有关的原因，OECD（经济合作与发展组织）还提到了与海关估价和跨国企业内部现金流要求有关的政府压力。

<sup>3</sup> 2019 年 11 月 18 日，泰国税务局公布了关于此类转移定价文件中必须包含哪些信息的指南。官方转移定价披露表可以[点击这里](#)找到（泰文），同时我们提供英文翻译版本[点击这里](#)查看。

- 对“关联公司” (*affiliated companies*) 这一术语进行了定义。<sup>4</sup>
- 年收入超过 2 亿泰铢 (约 4,000 万元人民币) 的纳税人必须提交一份转移定价文件。
- 在没有合理理由的情况下, 不提交规定的报告和/或补充文件/证据, 或提交不完整/不正确的文件或证据, 将被处以最高 20 万泰铢 (约 4 万元人民币) 的罚款。

## 2. 评估

第 369 号部级条例<sup>5</sup> 帮助负责评估的官员和企业确定公平交易价格 (也称为“市场价”)。该条例要求, 评估官员首先考虑纳税人与第三方进行的类似交易 (内部可比性) (如有), 或者第三方之间的类似交易 (外部可比性)。这被称为可比非受控价格法 (*Comparable Uncontrolled Price Method* 或“CUPM”)。

如果不存在上述数据, 则可以使用如下其他方法来确定正常交易价格, 所有这些方法都被经合组织称为“传统交易方法”:

- 转售价格法 (*Resale Price Method* 或“RPM”)
- 成本加成法 (*Cost Plus Method* 或“CPM”)

- 交易性净利润率法 (*Transactional Net Margin Method* 或“TNMM”)
- 交易性利润分割法 (*Transactional Profit Split Method*)

2021 年 1 月 14 日发布了针对负责评估的官员的补充指南,<sup>6</sup> 对“受控交易” (*controlled transaction*) 和“非受控交易” (*uncontrolled transaction*) 进行了定义, 并引入了二次调整的权利。<sup>7</sup>

## 三、转移定价方法

### 1. 可比非控制价格法 (*Comparable Uncontrolled Price Method* 或“CUPM”)<sup>8</sup>

该方法将关联方的定价 (评估交易) 与独立第三方的类似交易的定价 (类似交易) 进行比较。若两者存在定价差, 表明前者可能偏离了公平独立交易原则。

#### a) 困难和适用领域

使用上述方法的企业面临的挑战是, 如何找到能够与评估交易类似的其他交易。<sup>9</sup> 细微的差异可能会对最终定价产生很大影响。

然而, 经合组织认为, 如果能够找到可比交易, 上述方法是评估公平独立交易原则的“最直接和最可靠的方式”。因此, “在此情形下, 上述方法比所有其他方法更可取。”<sup>10</sup>

<sup>4</sup> “关联公司” (*affiliated companies*) 定义为: 一家公司直接或间接持有另一家公司至少 50% 的股份; 或 一家公司的股东直接或间接持有另一家公司至少 50% 的股份; 或 这些公司在资本、管理或控制方面相互关联, 以至于它们不能独立运营。一项部级条例 (尚未颁布) 将进一步确定细节。

<sup>5</sup> 发布于 2020 年 11 月 6 日; 可[点此](#)查阅 (泰文)。

<sup>6</sup> 税务局局长的通知, 编号为 400 B.E. 2564, 于 2021 年 1 月 14 日发布。

<sup>7</sup> 如果税务局官员对公司的转移定价进行审计, 发现必须对价格进行调整以满足公平交易原则 (一级调整), 并且如果拟议的调整导致公司获得更高的利润, 该利润将被视为《税法典》第 40 条规定的应税收入, 官员还有权要求另一交易方根据《税法典》第 65、70 和 70 bis 条调整其收入/支出 (二级调整)。

<sup>8</sup> 部级指令第 Paw.113/2545 号, 第 3 (1) 条。

<sup>9</sup> 经合组织, 转移定价指南, 第 24 页, 第 2.15 条。

<sup>10</sup> 同上。

## b) 例子

A 公司以 50 美元的价格向关联公司 B 出售一件商品（**评估交易**）。

A 公司在类似的情况下，以 70 美元的价格向一家独立的 X 公司出售类似的商品（**类似交易-内部可比**）。

或

C 公司（非关联公司）在类似的情况下以 80 美元的价格向一家独立的 Z 公司出售类似商品（**类似交易-外部可比**）。

由上可见，“**评估交易**”的价格与“**类似交易**”的价格不同。这可能表明，“**评估交易**”（A 到 B）的转移定价并不是一个公平的价格（请注意，这种结论不是强制性的）。

根据《税法典》第 65 条 bis (4)，税务局官员有权根据“公平独立交易原则”评估 A 和 B 之间的价格。

根据新规定，A 对 X 的销售价格将是首选的可比价格。

## 2. 转售价格法（*Resale Price Method* 或“**RPM**”）<sup>11</sup>

本方法通过评估商品的转售价格来确定公平交易价格。它将“**评估交易**”的转让价格与同一商品的转售价格进行比较。

首先，该方法注意到两个相关方之间的销售产品的价格（交易 1—A 到 B 的转移定价）。然后，该方法注意到相同商品的转售价格（交易 2—B 到 C 的转售价格，**或**相同商品在其他完全不同方之间的交易，如 D 到 Z - 转售价格）。通过比较 B 到 C 或 D 到 Z 的价格，计算出

假定的利润率。该计算结果将用于与 A 到 B 的转移定价进行比较，以判定 A 到 B 的转移定价是否符合公平独立交易原则。

## a) 拟议的申请区域

经合组织认为该方法在“应用于营销业务”时最为有用。<sup>12</sup>

（泰国）税务局未就该方法的适用范围提出建议。

## b) 例子

A 公司以 40 元人民币的价格购买了一件商品，并将其卖给了关联公司 B（交易 1），价格是 50 元（转让价格）。B 公司将同一货物转卖给独立公司 C（交易 2），价格是 100 美元（转售价格）。由此可得，交易 2 的**毛利率为 100%，而交易 1 的毛利率仅为 25%**。与 B 公司的毛利相比，A 公司产生的毛利似乎低得不合理。除非有合理的理由来解释这一（毛利率上的）差异，否则税务局官员有权调整 A 的销售价格（可能是调整到 70，以便使毛利率看起来接近后手），从而为 A 方产生更多的利润和更高的企业所得税（《税法典》第 65 条 bis (4)）。

## 3. 成本加成法（*Cost Plus Method* 或“**CPM**”）<sup>13</sup>

本方法将商品或服务的成本加上适当的“成本加价”，以符合“公平独立交易原则”的价格。创设本方法的理念是：企业只有在覆盖其成本并创造一定利润的情况下才能维持自己的生存。（通常，3-10%的利润率是可以接受的，具体取决于行业和交易）。

<sup>11</sup> 部门指令第 Paw.113/2545，第 3(2)条。

<sup>12</sup> 经合组织，转移定价指南，第 25 页，第 2.21 条。

<sup>13</sup> 部门指令第 Paw.113/2545，第 3(3)条。

### a) 拟议的申请区域

经合组织认为此方法最适合于关联方的“半成品”交易，或关联方签订“联合设施协议”/“长期购买和供应安排”，或以“提供服务”为受控交易标的的情况。<sup>14</sup>

(泰国) 税务局没有就该方法的适用范围提出建议，但到目前为止已经广泛接受了这一概念，特别是在为关联公司提供服务的情况下。

### b) 计算加价

使用该方法的企业（和税务官员）必须计算出一个适当的成本加价。因此，税务局建议通过参考独立方的可比交易来确定这种加价。经合组织《转移定价指南》（“《指南》”）中将这种方法称为“外部可比交易”（*external comparable*）。<sup>15</sup>

除了“外部可比交易”方法之外，经合组织还提出了一种名为“内部可比交易”的方法，即参考“同一[企业]在可比非受控交易中获得的加价”。<sup>16</sup> 经合组织认为这种方法实际上比“外部可比交易”方法更可取。然而，经合组织《指南》中并未提到“内部可比”这一方法。

### c) 计算成本

经合组织将商品（或服务）的成本分为三大类：生产的直接成本（如原材料）、生产的间接成本（如服务于生产过程的维修部门）和企业整体的运营费用，诸如行政管理等。<sup>17</sup>

### d) 例子<sup>18</sup>

A 公司以 100 美元的价格向关联公司 B 出售货物。货物的全部成本为 80 美元。因此，A 本次销售利润为 20 美元。

C 公司以 120 美元的价格向独立的 D 公司出售类似的货物（该交易为“外部可比”）。C 方的商品总成本为 100 美元。因此，净利润为 20 美元，是销售价格的 20%。

现在用这个利润率（20%）来评估 A 和 B 之间的交易。所售货物的成本是 80 美元。适当的利润率（由 C 到 D 的交易决定）是货物成本的 20%，即 16 美元。因此，公平交易价格是货物的成本加上适当的利润之和。在我们的例子中，80 美元加 16 美元等于 96 美元，而不是100 美元。

因此，A 对 B 的交易的转让价格（100 美元）高于公平交易价格（96 美元）。税务局官员有权根据市场价格评估实际价格（《税法典》第 65 条 bis2 第 4 款），但是因为公司间交易中使用的价格反而高于正常交易价格，因此也可能不会予以干涉。然而，这可能会在 B 公司的管辖范围内引起问题，因为它支付的价格高于公平交易价格。

## 4. 其他方法

交易净利润率法（*Transactional Net Margin Method* 或“**TNMM**”）将纳税人在非公平交易中产生的净利润率与公平交易方在类似交易中实现的净利润率进行比较。本方法不同于转售价格法和成本加成法，因为它们比较的是毛利润率而不是净利润率。然而，本方法要求的

<sup>14</sup> 经合组织《转移定价指南》第 29 页，第 2.39 条。

<sup>15</sup> 经合组织《转移定价指南》第 2.40 条。

<sup>16</sup> 经合组织《转移定价指南》第 2.40 条。

<sup>17</sup> 经合组织，转移定价指南，第 2.47 号。

<sup>18</sup> 一个更深入的例子可以在《经合组织转移定价指南》第 2.53 条中找到。

可比性水平与应用另外两种方法所要求的相似。如果所获得的价格信息涉及毛利率，纳税人应适用上述另外两种方法。

根据相关部级条例，满足下列条件时，允许使用除了上述方法之外的其他方法：

- 该方法是国际公认的，并且
- 该方法适用于该交易。

一般来说，经合组织《指南》所示的所有方法，只要是适用于特定交易情形的，均可以被接受。<sup>19</sup>。

## 5. 确定符合“公平独立交易原则”的价格

税务局提出了一个由四个步骤组成的系统来确定正常价格。请注意，这个系统既不是强制性的，也没有限制纳税人的责任（如适用）。确定符合“公平独立交易原则”的价格仍然是企业一方的责任。

- 步骤 1：关联方之间的国际交易的定性
- 第 2 步：选择最合适的转移定价方法
- 第 3 步：应用这种方法
- 第四步：审查过程。

## 四、信息申报文件

为了遵守《税法典》第 71 条规定的文件义务，公司必须在转移定价披露表中填写以下信息：

- 所有关联公司的信息（如果是泰国公司，包括注册号；如果是外国公司，包括注册国），以及是否与这些关联公司进行了任何交易。

- 如果与关联公司有交易，交易金额及其分类为营业收入；其他收入；购买货物和原材料；购买土地、建筑物和机器；其他支出（应细分为特许权使用费、管理服务费、技术服务费、佣金、利息或其他）；或贷款。
- 说明是否必须提交合并纳税申报；如果是，则说明合并收入的数额。
- 说明在纳税年度内，关联公司之间是否采取了重组措施；如果是，重组是否导致了收入、运营成本或毛利率的增加或减少。
- 关于无形财产是否已转移到关联公司的信息。
- 由执行经理确认，所有的信息都是真实和完整的，并能得到会计文件的佐证。

该表格必须与从 2019 年 1 月 1 日开始的所有纳税年度的纳税申报一起提交。除非公司规定了不同的纳税年度，否则受影响的公司必须在下一年的 5 月 31 日前提交包括转移定价文件在内的纳税申报。

收入低于 2 亿泰铢（约 4000 万元人民币）门槛的公司不必准备上述申报。

转移定价披露表必须以电子方式提交。只有在特殊情况下才允许提交纸质文件，并且必须附带一封澄清信，说明为什么不能用电子方式提交。只有当纳税人收到税务局的确认函和参考号码时，提交才算完成。<sup>20</sup>

## 五、预先定价安排 (Advance Pricing Agreements 或 “APA”)

针对与关联合同方发生的任何交易，纳税人可以与税务局签订一份《预先定

<sup>19</sup> 第 3(4)条 部门指示第 Paw.113/2545.

<sup>20</sup> 《税务局局长关于：转移定价申报指南的通知》于 2021 年 1 月 14 日发布。

价协议》。该协议旨在避免因转移定价重新评估而引起的任何争议或问题。税务局发布了一份关于筹备该协议的程序性指南。<sup>21</sup>

有意向的纳税人必须向税务局局长提交一份书面的意向性文件（《预先定价协议》意向书）。所需的文件（见税务局提供了一份清单）必须以泰语和英语提交。纳税人可以聘用译员或预先定价安排方面的专家来提交申请。

此后，纳税人和税务局之间将举行申报前会议<sup>22</sup>。一般来说，这个会议必须在《预先定价协议》的预定生效日期前六个月举行（即通常在《预先定价协议》应适用的第一个会计期间的最后一天前六个月）。批准通知应在三个月内发出，但也时常发生延迟。

如果纳税人没有履行其对税务局的职责（提供虚假信息，不遵守《预先定价协议》的约定等），税务局仍然有权在《预先定价协议》终止日之前取消或撤销该协议。

《预先定价协议》没有申报费，税务局将对所有数据严格保密。

## 六、合规

除了税务局本身的审查，纳税人也应该注意到，国内机构之间出现了越来越多的合作。

特别要指出的是，税务局与海关部门共享转移定价披露表中提供的信息。海关部门可以利用所提供的公司间付款信息（如特许权使用费、许可费、技术服务费、佣金等）来确定这些公司间付款是否符合海关条例规定的纳入进口关

税价值的条件。连同其他可用的信息，海关部门对公司的运作有了广泛的了解。泰国海关官员有很大的动力去审计或调查公司的海关违法行为，因为他们会因为发现某些违法行为而获得大量奖励。

此外，泰国于 2020 年 6 月 3 日签署了《多边税收征管互助公约》

（*Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*），成为其第 137 个签署国。据此，泰国于 2021 年 9 月 30 日发布了第 408 号税务局局长通知（“第 408 号通知”），以实施和遵循被称为“共同申报准则”（*Common Reporting Standard*）和“国别报告”（*Country-by-Country Reporting*）的信息自动交换要求。这些规定使我们能够与其他国家的税务部门自动交换和报告某些纳税人的信息。

根据第 408 号通知，任何跨国企业的集团综合收入达到 280 亿泰铢（约 56 亿元人民币）时，就必须提交国别报告。一般来说，这一义务由最终母公司（*Ultimate Parent Entity*）承担。然而，在以下情况下，要求泰国当地实体提交国别报告：

- 最终母公司所在国并不要求提交国别报告。
- 两国之间的税务官员还没有就信息交流达成一致。
- 信息交换系统失败。

新的国别报告要求适用于 2021 年 1 月 1 日起的会计期间。

<sup>21</sup> 《关于预先定价安排的程序性指南》  
<http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/download/GUIDANCE-ON-APA-PROCESS-EN.pdf>。

<sup>22</sup> 《关于预先定价安排的程序性指南》第 5.1 条。

## 七、总结

有关信息申报义务的法律法规的出台最终明确了受影响公司应提供哪些信息。由于这项义务只适用于大公司（年营业额>2 亿泰铢（约合 4000 万元人民

币）），所以通常可以依赖于集团内已经指定的转移定价文件。

随着《转移定价法》条款的颁布，泰国再次明确表示，在泰国纳税的公司应该以符合国际标准的方式构建其转移定价策略。

*我们希望本通讯所提供的信息对你有所帮助  
如果你有任何进一步的问题，请不要犹豫，与我们联系*

**洛伦兹和合伙人  
LORENZ & PARTNERS**

27<sup>th</sup> Floor Bangkok City Tower  
泰国曼谷沙通南路 179 号, 10120  
座机: +66 (0) 2-287 1882  
电子邮箱: [info@lorenz-partners.com](mailto:info@lorenz-partners.com)

[www.lorenz-partners.com](http://www.lorenz-partners.com)