

中国居民赴土耳其共和国 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别投资税收指南课题组

摘 要

为了加快实施“走出去”战略、响应“一带一路”倡议，帮助中国“走出去”企业熟悉境外被投资国的政治、经济、地理和人文环境，了解被投资国的投资环境和营商环境，特别是税收法律法规，有效地规避、防范和应对境外税收风险，融入当地发展规划，我们编写了《中国居民赴土耳其共和国投资税收指南》（以下简称“指南”）。本指南从土耳其共和国（以下简称“土耳其”或“土”）的国情概况、税收制度、税收征管制度、特别纳税调整政策、中土税收协定及相互协商程序和企业土耳其投资的税务风险等六个方面进行了较为详细的解读，具有较强的针对性、参考性和指导性。

本指南共分为六个章节。第一章是土耳其概况及投资主要关注事项简介。介绍了土耳其的基本国情和投资环境概况，包括该国的地理、政治、经济和文化概况，以及近年经济发展情况、投资政策及经贸合作等方面的重要信息。

第二章是本指南的核心部分，详细介绍了土耳其的税收制度，主要涉及了公司所得税、个人所得税、增值税及社会保障税、遗产和赠与税、银行和保险交易税、印花税、不动产税和特别消费税等其他税费；重点列示了各税种的纳税义务人、征收范围、税率、应纳税额及税收优惠政策等内容。

第三章是税收征收和管理制度，涵盖了税务登记、纳税申报、税务检查等方面的信息。

第四章介绍土耳其特别纳税调整的相关政策，包括关联交易、同期资料、预约定价、转让定价调查以及法律责任等方面内容。

第五章是中土税收协定及相互协商程序，通过详细介绍和解读税收协定，使企业深入了解税收协定的内容，正确使用税收协定，维护自身的合法权益。

第六章提示了企业在土耳其投资可能存在的税收风险，包括信息报告风险、纳税申报风险、调查认定风险及不能享受税收协定待遇风险等内容，

对“走出去”企业在土耳其进行投资和生产经营活动中可能遇到的税务风险作出了相应的建议。

土耳其是与中国共建“丝绸之路经济带”和“21世纪海上丝绸之路”的重要合作伙伴。与中国发起的“一带一路”倡议相呼应，土耳其发起了“中间走廊”倡议，宗旨之一即是促进亚欧区域经济合作。土耳其与中国发展阶段相同，技术水平相近，商业文化相通，是中国企业“走出去”的理想目的地。因此，研究在土耳其投资可能涉及的税收问题是很有必要的。本指南涵盖了企业在土耳其投资和经营中需要了解的涉税信息，希望能切实为“走出去”企业排忧解难、提供参考和指引。

本指南仅基于2018年6月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用时，充分考虑数据、税收法规等信息可能存在的变化和更新。同时，建议“走出去”企业在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整调查、税务稽查等方面的问题时，及时向主管税务机关或专业机构咨询，避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

在编写过程中存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

第一章 土耳其概况及投资主要关注事项	1
1.1 国家概况	1
1.1.1 地理概况	1
1.1.2 政治概况	2
1.1.3 经济概况	2
1.1.4 文化概况	4
1.2 投资环境概述	4
1.2.1 近年经济发展情况	4
1.2.2 资源储备和基础设施	6
1.2.3 支柱和重点行业	8
1.2.4 投资政策	9
1.2.5 经贸合作	11
1.2.6 投资注意事项	13
第二章 土耳其税收制度简介	15
2.1 概览	15
2.1.1 税制综述	15
2.1.2 税收法律体系	16
2.1.3 近三年重大税制变化	16
2.2 公司所得税 (Corporate Income Tax, CIT)	17
2.2.1 居民企业	17
2.2.2 非居民企业	25
2.2.3 其他	30
2.3 个人所得税 (Personal Income Tax, PIT)	30

2.3.1 居民纳税人	30
2.3.2 非居民纳税人	32
2.3.3 其他	33
2.4 增值税 (Value-added Tax, VAT)	34
2.4.1 概述	34
2.4.2 税收优惠	35
2.4.3 应纳税额	35
2.4.4 其他	36
2.5 其他税费 (Other Taxes)	36
2.5.1 社会保障税 (Social Security Premiums)	36
2.5.2 遗产和赠与税 (Inheritance, Estate and Gift Taxes)	36
2.5.3 银行和保险交易税 (BITT)	37
2.5.4 印花税 (Stamp Tax)	37
2.5.5 不动产税 (Real Estate Tax)	38
2.5.6 特别消费税 (Special Consumption Tax)	38
第三章 税收征收和管理制度	39
3.1 税收管理机构	39
3.1.1 税务系统机构设置	39
3.1.2 税务管理机构职责	39
3.2 居民纳税人税收征收管理	40
3.2.1 税务登记	40
3.2.2 账簿凭证管理制度	40
3.2.3 纳税申报	41
3.2.4 税务检查	43

3.2.5 税务代理	43
3.2.6 法律责任	44
3.2.7 其他征管规定	45
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理	46
3.3.1 非居民税收征管措施简介	46
3.3.2 非居民企业税收管理	46
第四章 特别纳税调整政策.....	47
4.1 关联交易	47
4.1.1 关联关系判定标准	47
4.1.2 关联交易基本类型	48
4.1.3 关联申报管理	48
4.2 同期资料	48
4.2.1 分类及准备主体	48
4.2.2 具体要求及内容	49
4.2.3 其他要求	49
4.3 转让定价调查	49
4.3.1 原则	49
4.3.2 转让定价主要方法	49
4.3.3 转让定价调查	50
4.4 预约定价安排	50
4.4.1 适用范围	50
4.4.2 程序	50
4.5 受控外国企业	51
4.5.1 判定标准	51

4.5.2 税务调整	51
4.6 成本分摊协议管理	51
4.6.1 主要内容	52
4.6.2 税务调整	52
4.7 资本弱化	52
4.7.1 判定标准	52
4.7.2 税务调整	52
4.8 法律责任	52
第五章 中土税收协定及相互协商程序	53
5.1 中土税收协定	53
5.1.1 中土税收协定	53
5.1.2 适用范围	53
5.1.3 常设机构的认定	55
5.1.4 不同类型收入的税收管辖	56
5.1.5 土耳其共和国税收抵免政策	65
5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）	67
5.1.7 在中土享受税收协定待遇的手续	68
5.2 中土税收协定相互协商程序	68
5.2.1 相互协商程序概述	69
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据	69
5.2.3 相互协商程序的适用	70
5.2.4 启动程序	70
5.2.5 相互协商的法律效力	73
5.2.6 土耳其仲裁条款	74

5.3 中土税收协定争议的防范	74
第六章 在土耳其投资可能存在的税收风险	76
6.1 信息报告风险	76
6.1.1 登记注册制度	76
6.1.2 信息报告制度	78
6.2 纳税申报风险	79
6.2.1 在土耳其设立子公司的纳税申报风险	79
6.2.2 在土耳其设立分公司或代表处的纳税申报风险	79
6.2.3 在土耳其取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险	80
6.3 调查认定风险	80
6.4 享受税收协定待遇风险	80
6.5 其他风险	81
参考文献.....	84
附录一土耳其政府机构一览表.....	85
附录二避免双重征税协定下土耳其预提所得税税率一览表	87
附录三在土耳其投资的主要中资企业	91

第一章 土耳其概况及投资主要关注事项

1.1 国家概况

土耳其共和国（英语：Republic of Turkey，通称“土耳其”），地跨亚、欧两洲，地处半岛地区，首都为安卡拉（Ankara）。土耳其的官方语言为土耳其语，货币为土耳其里拉（Turkish Lira）（货币符号：YTL，以下简称“里拉”）。主要民族为土耳其族。主要宗教是伊斯兰教，多数属逊尼派。



资料来源：中国地图出版社

图1 土耳其示意图

1.1.1 地理概况

土耳其位于亚洲最西部，横跨欧洲、亚洲两大洲。国土面积78.36万平方公里，截至2018年2月，全国人口约为8,081万^[1]。其中97%位于亚洲的小亚细亚半岛（又称安纳托利亚半岛），3%位于欧洲的巴尔干半岛，称为东色雷斯。土耳其三面环海，北为黑海，西为爱琴海和马尔马拉海，南为地中海，海岸线长7200公里。土耳其与亚、欧8个国家相邻，陆地边境线长2,648公里。南部沿海地区属亚热带地中海式气候，内陆为大陆型气候。

1.1.2 政治概况

土耳其拥有悠久的历史。1923年10月29日，土耳其共和国成立。现行宪法于1982年11月7日生效，是土耳其的第三部宪法。宪法规定：土耳其是政教分离和实行法制的国家。土耳其总统是国家元首、武装部队的最高统帅；大国民议会是最髙立法机构；总理为政府首脑，政府即部长会议掌握行政权；司法独立。主要政党有正义与发展党、共和人民党、民族行动党、人民民主党等。其中，正义与发展党是执政党，政治上主张民主自由，经济上倡导市场经济，对外实行全方位外交，得到了民众的广泛拥戴。

土耳其政治体制目前为议会共和制。根据2017年4月16日通过的修宪法案，土耳其将在2019年大选后开始实行总统共和制。

1.1.3 经济概况

根据土耳其国家统计局公布的数据，土耳其2017年国内生产总值（以下简称“GDP”）约为8,510亿美元，同比增长7.4%。其中农业领域增长4.7%，工业领域增长9.2%，建筑业增长8.9%，服务业（包括批发和零售贸易、运输、仓储、餐饮食宿）增长10.7%^[2]，继续呈现服务业占主体地位的发达国家式经济结构。

^[1]资料来源：中华人民共和国外交部，http://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq_676201/gj_676203/yz_676205/1206_676956/1206x0_676958/

^[2]资料来源：土耳其统计局，<http://www.turkstat.gov.tr/Start.do>

2017年土耳其家庭最终消费支出同比增长6.1%，占GDP总值的59.1%。商品和服务出口同比增长12%，进口增长10.3%。2017年员工薪酬上涨12.9%^[3]。

上世纪80年代实行对外开放政策以来，土耳其经济实现跨越式发展，由经济基础较为落后的传统农业国向现代化的工业国快速转变。自2002年正义与发展党上台以来，土耳其加大基础设施建设投入，不断改善投资环境以吸引外资，大力发展对外贸易，经济建设取得较大成就^[4]。由于其强大的基础设施、人口结构和巨大的潜力，流入土耳其的外国直接投资（FDI）一直在持续。包括房地产投资在内，土耳其在过去十年平均每年吸引外资140亿美元^[5]。外资流入的重点领域包括电力、天然气、金融、零售、房地产等。

2017年土耳其出口额为1,570亿美元，由于地理位置优势，土耳其出口总额中的欧盟（最大出口伙伴）出口份额持续增加。但随着石油价格上涨和进口需求增加导致的高额贷款，截至2017年底，土耳其经常账户赤字占GDP比重达到5.6%^[6]。

土耳其参与的国际组织主要有^[7]：联合国、世界贸易组织、世界银行、北大西洋公约组织、20国集团、欧洲理事会、欧洲安全与合作组织、黑海经济合作组织、东南欧合作进程等。

土耳其奉行在“普世价值”与国家利益之间寻求最大平衡的外交政策，联美、入欧、睦邻是其外交政策的三大支柱，同时重视发展同包括中国、日本、韩国在内的亚太及中亚、巴尔干和非洲国家关系，注重外交多元化。

^[3]资料来源：土耳其统计局，<http://www.turkstat.gov.tr/Start.do>

^[4]《普华永道全球税收指南》（PwC Worldwide Tax Summary），<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Turkey-Overview>

^[5]资料来源：中华人民共和国外交部，http://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq_676201/gj_676203/yz_676205/1206_676956/1206x0_676958/

^[6]《普华永道全球税收指南》（PwC Worldwide Tax Summary），<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Turkey-Overview>

^[7]资料来源：土耳其外交部，<http://www.mfa.gov.tr/chinese.en.mfa>

近年来，土耳其凭借其日益增强的综合国力和地缘战略优势，外交上更加积极进取。自西亚北非地区局势动荡以来，土耳其亦深度介入利比亚、叙利亚、伊核等地区热点问题，以提升自身对地区事务的影响力和塑造力。

1.1.4 文化概况

土耳其80%为土耳其族，15%为库尔德族，此外还有阿拉伯族、亚美尼亚族及希腊族等少数民族。官方语言为土耳其语，少数民族同时使用阿拉伯语、库尔德语、亚美尼亚语和希腊语等。

土耳其绝大多数居民信仰伊斯兰教，其中约85%属逊尼派，15%的居民属什叶派，0.2%的居民信仰天主教、基督教、犹太教等其他宗教。

与其他伊斯兰教国家不同，土耳其宗教气氛相对宽松，社会风气比较多元、开放，新闻制度相对自由，工会等非政府组织可在一定条件下自由组织，且发挥作用的空间较大。

由于地理位置、历史渊源、申请加入欧盟等原因，土耳其人习惯将自己视为欧洲人而非亚洲人。服饰也是西式服饰与伊斯兰教传统服饰交杂，大多数人穿西式服装，特别是受过高等教育的人和年轻人。大多数女士不系头巾、不着罩袍。

1.2 投资环境概述

1.2.1 近年经济发展情况

2016年以前，土耳其政局总体稳定，经济快速发展。2016年以后，由于中央政府更迭、军事政变未遂、修宪法案公投、安全形势恶化等因素叠加，经济增速放缓，2016年全年经济仅增长2.9%。

2017年数据表明，土耳其经济已走出2016年的低谷，呈现强劲增长势头。2017年土耳其国内生产总值（GDP）达到约3.1万亿土耳其里拉（约合

8,510亿美元），较上年增长7.4%，2017年土耳其人均GDP为38,660土耳其里拉（约合10,597美元）。土耳其近年来各项宏观经济数据^[8]具体如下：

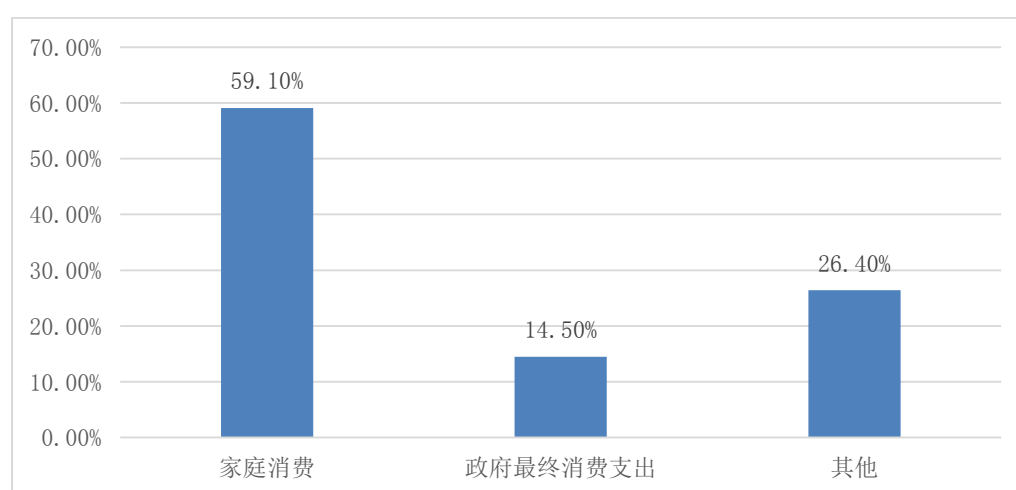
表1 2013-2017年土耳其GDP概况

年份	2013	2014	2015	2016	2017
GDP（万亿里拉）	1.81	2.04	2.34	2.59	3.10
GDP年增长率（%）	8.5	5.2	6.1	2.9	7.4
人均GDP（美元）	12,480	12,112	11,014	10,807	10,597

数据来源：土耳其国家统计委员会

土耳其2017年消费者价格指数较上年同期增长11.14%，2017年12月工业生产指数较上年同期增长8.7%。

2017年，土耳其家庭消费占GDP的比重为59.1%，政府最终消费支出占GDP的比重为14.5%，其他占26.4%。



^[8]资料来源：土耳其统计局，<http://www.turkstat.gov.tr/Start.do>

图2 2017年土耳其各方面占GDP比例

2017年土耳其对外贸易继续呈现增长态势，货物贸易进出口额为3,914.2亿美元，比上年同期（下同）增长14.8%。其中，出口1,571.8亿美元，增长10.3%；进口2,342.5亿美元，增长18.0%。贸易逆差770.7亿美元，增长37.5%。同时，由于宏观经济好转，2017年雇员薪酬增长12.9%。

据土耳其国家统计委员会的统计，2017年土耳其15岁以上未就业人口总数为345万人，同比增长12万人；人口失业率为10.9%，与2016年持平^[9]。

土耳其是继中国、俄罗斯、印度、巴西和南非等“金砖国家”之后又一蓬勃发展的新兴经济体，在国际社会享有“新钻国家”的美誉，已成为“经济安理会”20国集团的成员。根据英国列格坦研究机构日前公布的2017年全球繁荣指数排名，土耳其在参评的149个国家中位列第88位。在世界经济论坛发布的2018年“包容性发展指数”中，土耳其在78个发展中国家中位列第16位。在美国智库传统基金会公布的《2017年经济自由指数》中，土耳其在全球180个经济体中排名第155位。

根据世界经济论坛发布的《2017-2018年全球竞争力指数》排行榜，土耳其在参与评选的137个国家和地区中位居第53位^[10]，较上一年上升2位。国际评级机构穆迪对土耳其评级从“投机级”的第一档Ba1下调至Ba2，展望从“负面”上调至“稳定”，标准普尔（Standard Poor's, S&P）确认评级为BB-/B，展望为“负面”。同时，该报告指出，土耳其按发展阶段划分正处于创新驱动阶段，该阶段的经济体市场成熟度最好，拥有较好的生产方式，能够提供创新产品和服务，维持高收入和较高的生活水平。

1.2.2 资源储备和基础设施

^[9] 本节数据来源于土耳其统计局：<http://www.turkstat.gov.tr/Start.do>

^[10] 资料来源：《2017-2018 全球竞争力报告》<https://www.weforum.org/reports/the-global-competitiveness-report-2017-2018>

土耳其的特殊地质结构下蕴涵着丰富的矿产，从而使土耳其成为了世界上为数不多的几个能够满足自身原材料供应需求的国家之一。

土耳其主要矿产资源有天然石、大理石、硼矿、铬、钽和煤等，就储量而言，土耳其可谓是全球领先的储量大国之一：其中天然石和大理石储量占世界40%，品种数量均居世界第一；三氧化二硼储量7,000万吨；钽储量占全球总储量的22%；铬矿储量1亿吨，居世界前列；此外，黄金、白银、煤储量分别为516吨、1,100吨和155亿吨。土耳其石油、天然气资源匮乏，需大量进口^[11]。

土耳其河流资源丰富，湖泊众多，著名的底格里斯河和幼发拉底河均发源于该国境内。

土耳其森林资源也很丰富，面积22万平方公里，森林覆盖率居中东国家之首。

土耳其60%的国土适于农业耕种，而实际开垦只占20%。

土耳其在运输系统的投资集中在陆路运输。近年来，土耳其公路网络得到迅猛发展。截至2015年底，公路总长达23.88万公里。土耳其还发展了欧洲最大公路运输车队之一，目前95%的乘客和90%的货物都是通过公路来运输的。截至2016年，土耳其全境铁路总长为10,131公里，运输旅客9,532万人次，占旅客运输的3%；货物2,588万吨，占货物运输的5%。

土耳其现有52个民用机场，其中21个向国际航班开放。土耳其航空公司是欧洲发展最快的航空公司之一，其运输量和运输能力增长在欧洲名列前茅。

土耳其北、西、南三面环海，即黑海、马尔马拉海、爱琴海和地中海，还有达达尼尔海峡和博斯普鲁斯海峡，海岸线长达7,200公里，这使其海上运输颇具竞争优势。

^[11]本节数据来源于商务部《对外投资合作国别（地区）指南-土耳其（2017）》

1.2.3 支柱和重点行业

服务业为土耳其的第一大产业，产值在国内生产总值中的占比约为59%，尤以交通、旅游、银行、零售业最为发达。工业产值占国内生产总值比重约为32%，其中汽车制造、纺织、食品加工、钢铁、水泥、采矿等为主要行业。农业产值占国内生产总值比重约为9%，是世界粮食、蔬菜、水果、坚果、烟草和食用油主要产地之一。其中榛子、樱桃和葡萄干产量居世界首位，橄榄油、葡萄和小麦产量也居世界前十位。

土耳其是全球第5大纺织品出口国和第7大服装出口国，纺织和服装业在土耳其经济总量中具有举足轻重的作用，无论是在GDP，还是在就业率及出口创汇等方面都做出了巨大的贡献。据统计，纺织和服装业产值占土耳其GDP的7%左右，目前共有56,000多家企业从事该产业，从业人数达200多万^[12]。

近年来，在土耳其政府大量引进整车制造和本地化生产政策的双重推动下，大批国外汽车生产商在土耳其设立工厂，或与土耳其零部件厂进行技术合作。外资车企带来了先进的技术和管理经验，有效地促进了土耳其汽车零部件工业整体水平的提高。由于发展迅猛，汽车业正在逐步取代纺织业成为土耳其新的龙头产业，汽车产品已连续11年成为土耳其的第一大出口产品。

土耳其是世界第七大农业产区，拥有较好的农业基础，粮棉油糖等主要农产品基本实现自给自足。产量较大的农产品有烟草、棉花、稻谷、橄榄、甜菜、柑橘、牲畜等，同时还是无花果干、榛子、小葡萄干、提子干、杏脯和蜂蜜的主要生产国。近年来，随着农业机械化程度提高，机耕面积不断扩大。同时，土耳其森林面积广阔，木材加工业也较为发达。

土耳其旅游资源极其丰富，古希腊、东罗马、奥斯曼三代历史遗迹在此汇聚，黑海、马尔马拉海、爱琴海、地中海四个美丽海洋将此环绕。主

^[12]本节数据来源于商务部《对外投资合作国别（地区）指南-土耳其（2017）》

要旅游城市包括伊斯坦布尔、伊兹密尔、安塔利亚、布尔萨等。因此旅游业也是土耳其外汇收入的重要来源之一。近几年，受爆恐袭击、俄罗斯遭遇经济危机和土俄两国关系恶化等影响，土耳其旅游产业遭受了严重冲击，但土耳其仍保持着世界第6大旅游目的国的地位。

1.2.4 投资政策

（1）投资门槛

经济部是土耳其的贸易主管部门，主要职能包括：制定、贯彻、协调对外贸易政策，采取措施吸引外国直接投资，保护本国产业、结合实际情况开展贸易救济调查，收集整理国内其他部门、机构针对贸易问题所提出的意见和建议，并提交立法部门进行审议等。

土耳其贸易法规体系主要包括关税体系、进口管理、出口管理和贸易救济，主要法律法规^[13]有《对外贸易法》《海关法》《进口加工机制》《配额及关税配额行政法》《进口不公平竞争保护法》《增值税法》《自由经济区法》《出口促进关税措施》《出口机制法规》《出口加工体系法》等。

在开放领域方面，土耳其投资立法符合国际标准，对外国资本的参与没有限制，在投资行业上外资与本土企业享受同等待遇（国民待遇）。土耳其所有向民资开放的行业都向外资开放。外资企业可以聘请外籍经理和技术人员。

外国资本进入土耳其的某些行业受到限制，限制行业包括：广播、石油、航空、海运、金融、房地产等。限制方式有投资禁止、股比限制、进口许可证。

土耳其《外商直接投资法》对外国投资者和外商直接投资进行了定义，对外商直接投资的重要原则做出了解释。外商投资企业和当地企业一视同仁，享有与在同一领域运作的国内企业相同的权利和减免。同时外资企业

^[13]本节数据来源于商务部《对外投资合作国别（地区）指南-土耳其（2017）》

和内资企业负有相同的义务，无进入前或成立前的审核要求。外国企业在土耳其设立商业活动组织，可以选择符合《商业法》规定的任何组织类型。为便于统计，外国企业在成立后需要向国库署备案。除个别受特殊法律管辖的行业外，如广播、石油、航空、海运、邮政、电讯等，外国投资者可以100%拥有所有类型企业的股份。在现行《贸易法》框架下，外国投资者从事经营活动的企业主要有独资公司、合资公司和合作社3种方式。

（2）投资吸引力

土耳其向外资提供的优惠政策可分为3类：

①一般优惠政策。土耳其对产品和服务出口、针对土境内非土耳其客户（如非常驻客户）的漫游服务、石油勘探活动、国际运输等免征增值税；对符合一定条件的本国和外国企业从其海外分支机构所得的收入免税；对企业捐赠、援助或赞助体育活动的支出给予税收折扣；对进口设备免征关税和基金费；对出口达1万美元的企业免征部分印花税、关税和手续费等。

②中小型企业优惠政策。中小型企业定义为员工人数小于250人，且每年的收入或营业额少于4,000万土耳其里拉的企业。根据土耳其法律，针对中小企业的激励措施包括：免征关税；免征进口和国内购买的机械和设备的增值税；信贷担保支持。为了满足中小型企业的金融需求，土耳其财政部向信贷担保基金划拨一笔10亿土耳其里拉的基金，用以为中小企业提供贷款。

③落后地区的优惠待遇。对雇佣10个工人以上的企业5年免征公司税和收入税，并无需获得“优惠证书”。

同时土耳其政府并不要求投资者披露所有财产的信息，但用于法律程序的公开信息除外。外资企业每年5月需向股东大会提交工作报告，向外资总局提交审计报告和会计报表。

2006年土耳其将投资鼓励计划写进法律，以鼓励制造服务业、能源业的投资和出口。鼓励手段包括免除关税和融资征税、进口和当地购买设备

免除增值税、利息优惠；从事制造业、农业、旅游业、教育医疗卫生业、采矿业和软件制造的中小企业可享受海关免税、增值税免税、利率支出等。本地和外国的投资者可享受同样的鼓励政策。

2012年1月1日起，土耳其实施新的区域投资激励方案，将土耳其全国省份分为六组，并对主要由东部和东南部贫困省份组成的第六组给予最多的激励支持。

（3）投资退出政策

土耳其无外汇管制，居民可自由持有外币。居民可在银行、授权组织、邮政局和贵金属经纪机构购买外汇，在土耳其和国外银行存取外汇。土耳其居民可直接从非土耳其居民手中接受外汇支付。土耳其居民和非土耳其居民可通过银行将5万美元以下外汇一次性自由转移到国外，银行应在转账之日起30天内将外汇转出国外（包括从外汇储蓄账户进行的转账）情况通报给国家指定的机构。

外国投资企业可在土耳其开立外汇账户。外币可存入外币账户，只有在成为注册资本时才必须转换成里拉。在清算或销售得以保证的情况下，可自由转移利润、手续费、版权费和汇回资本。获得外汇并不困难，汇出或汇入资金也无限制。

1.2.5 经贸合作

（1）参与地区性经贸合作

土耳其于1995年加入世界贸易组织。为经济合作和发展组织、20国集团、澳大利亚集团、黑海经济合作组织、欧大理事会、东南欧合作进程、西欧联盟（准）、桑戈委员会成员，同时还是欧盟候选国和美洲国家组织观察员，还与欧盟签署了关税同盟协定。

（2）与中国的经贸合作

中土1971年8月4日建交以来，经济上互利合作，文化上相互借鉴，多边场合相互支持。高层交往不断加深，国家元首、政府首脑、议长、外长及军队高级将领等多次实现互访，增进了彼此了解。2015年7月，土耳其总统埃尔多安率团来华访问，双方商定合作内容涉及经贸、防空导弹系统以及交通旅游等多个方面。2015年11月14日，国家主席习近平在土耳其安塔利亚会见土耳其总统埃尔多安，共同签署关于共推“一带一路”建设的谅解备忘录，以及基础设施、进出口检验检疫等领域合作协议。

据土耳其统计局统计，2017年中土双边贸易额为263.5亿美元，下降5.1%。其中，土耳其对中国出口29.4亿美元，增长26.3%，占土耳其出口总额的1.9%，提高0.3个百分点；土耳其自中国进口234.1亿美元，下降8.0%，占土耳其进口总额的10.0%，降低2.8个百分点。土耳其与中国的贸易逆差204.7亿美元，下降11.4%。中国为土耳其第十五大出口市场和第一大进口来源地。

矿产品一直是土耳其对中国出口的最主要产品，2017年出口额为16.8亿美元，增长26.0%，占土耳其对中国出口总额的57.1%。在土耳其对中国出口的矿产品中，大理石矿出口增长28.5%，在总体出口中所占比重为36.7%；矿砂出口增长22.8%，所占份额提高至20.3%，另外，矿物燃料在对华出口中的占比极低，约为0.3%。化工产品出口增长38.9%，为土耳其对中国出口的第二大类产品，出口金额3.0亿美元，在出口中的比重为10.2%。纺织品及原料为土耳其对中国出口的第三大类产品，在对华出口中的比重达到7.6%，出口金额2.2亿美元。土耳其对中国纸张出口增长迅猛，但所占份额不足1%。中国位列土耳其出口增长最快的主要市场前列。

土耳其自中国进口的主要商品为机电产品、纺织品及原料和化工产品，2017年合计进口161.2亿美元，占土耳其自中国进口总额的68.9%，其中仅机电产品就占土耳其自中国进口产品的一半以上。除上述产品外，贱金属及制品、塑料橡胶、家具玩具、运输设备等也为土耳其自中国进口的主要大类商品（HS类），在进口中的比重均超过或接近5%。当前，中土双边贸

易不平衡持续，但情况正逐渐改善，在土耳其对中国出口大幅增长而自中国进口持续下降的情况下，土耳其对中国贸易赤字下降较快，降幅达15.4%。但土耳其在总体进口持续较快增长情况下自中国进口持续下降值得关注^[14]。

1.2.6 投资注意事项^[15]

（1）政治稳定性

土耳其执政党与反对党之间的分歧比较严重，斗争激烈，其实质是国家是否坚持世俗化发展道路，直接关乎国家的发展方向。此外土耳其军政关系复杂。近年来，军队在政治生活中受到一定限制，但对于执政党的威胁仍然存在，复杂的军政关系威胁国内政局的稳定。

（2）社会治安

土耳其东邻中东地区。库尔德问题是中东地区的敏感问题，土耳其境内土族与库族之间长期缺乏互信。尽管前些年土耳其政府与库尔德人达成了“和平进程”，但推进仍有一定困难。土耳其与伊拉克、叙利亚接壤的库尔德人聚居区不时发生暴力恐怖活动。受叙利亚内战外溢效应影响，自土叙边境涌入土境内的叙难民数已达300万，这一数量还在不断增长。现在，叙利亚难民潮不但增加了土耳其政府的经济负担，而且滋生了安全隐患。

（3）外国人政策

土耳其对外国投资者实行国民待遇，其财产、投资及合法权利受到法律保护。到土耳其生活和工作的外国人必须提供工作许可证和居住许可证。外国投资者可以向国外自由转移各种资金，包括净利润、红利、任何投资项目的全部或部分销售收益或结算收益等。

^[14]本节数据来源于商务部综合司国别数据网：https://countryreport.mofcom.gov.cn/record/view.asp?news_id=57958

^[15]本节资料来源于商务部《对外投资合作国别（地区）指南-土耳其（2017）》

（4）劳动力制约因素

土耳其人力资源相对丰富、便宜、优质，但因临近欧洲，市场竞争较为激烈，部分行业中端人才不足，高端人才稀缺。2016年，土耳其拥有近3,109万适龄劳动力。2017年的净最低工资标准为每月398.99美元，考虑到社会保险、失业保险和各种税费，雇主雇佣一名当地雇员的最低成本为每月593.34美元。

（5）经济风险

土耳其自2001年起放弃固定汇率政策，实行浮动汇率制度，因此其汇率容易受政治经济等外部因素的影响。近几年汇率变动加剧：2015年，1欧元可兑换约2.85土耳其里拉，1美元可兑换约2.67土耳其里拉；2016年，1欧元兑换3.30土耳其里拉，1美元可兑换2.93土耳其里拉；2017年3月31日，1欧元可兑换3.89土耳其里拉，1美元可兑换3.64土耳其里拉；2018年3月，土耳其里拉兑欧元汇率跌至近4.84纪录低位，兑美元汇率亦下跌至3.94，汇率持续走低。

第二章 土耳其税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

土耳其有着经济合作与发展组织（Organization for Economic Co-operation and Development，以下简称“经合组织”或“OECD”）国家中最具竞争力的企业税收制度，实行属地税法与属人税法相结合的税收体系。

土耳其税收制度主要分为3大类：包括所得税、消费税、财产税，共计14个税种。其中直接税有2种，包括公司所得税和个人所得税，即公司税和收入税。间接税有12种，包括增值税、印花税、交通工具税、金融保险交易税、博彩税、遗产和赠与税、不动产税、财产税、通讯税、关税等。主要税种税率详见下表。

表2土耳其主要税种及税率表

税种	税率
增值税	1%，8%，18%和零税率
公司所得税	20%（2018-2020年，调高至22%）
个人所得税	15-35%
遗产和赠与税	1%-30%
银行和保险交易税	5%
印花税	通常为0.8%
不动产税	0.1%（住宅和土地），0.2%（一般建筑物），0.3%（建筑工地）

特别消费税	石油产品，天然气，润滑油，溶剂和衍生物溶剂：特定税率
	汽车和其他机动车，摩托车，飞机，直升机，游艇：1%-84%
	烟草及烟草制品和酒精饮料：25%-275.6%
	奢侈品：6.7%-20%

2.1.2 税收法律体系

土耳其税法体系包括公司所得税法、个人所得税法、增值税法、税收程序法典、法规、法令和公告。

土耳其税收程序法确定了企业会计、估价原则和记账方法。根据土耳其政府法规规定，税率经部长理事会授权，税收征管由中央部长理事会通过颁发条例或财政部制定管理细则进行实施。这些标准对所有国家机关和纳税人具有法律性约束，通常为程序性事项。财政部发布的公告和通知为税法的应用提供指导。

2.1.3 近三年重大税制变化

（1）公司所得税

- 2018 年，2019 年和 2020 年，所有企业的公司所得税税率将从 20% 提高到 22%。
- 企业纳税人在 2017 年 12 月 5 日之后，自销售不动产取得的资本收益的免税比例从 75% 降至 50%。
- 对于投资激励证书（Investment Incentive Certificates, IICs）范围内的投资，法律规定 2017 年适用的额外投资贡献率和减少的公司所得税惯例将延长至 2018 年。
- 2019 年 1 月 1 日起，租赁公司，保理公司和融资公司所分配的所有特殊准备金在分配的财政年度可用于所得税税前扣除。

（2）个人所得税

- 如果在租金收入征税中选择一次总付法，征税税率将从 25% 降低到 15%。

（3）增值税

- 非土耳其居民向土耳其居民提供电子媒体在线服务的需要进行增值税登记。

- 国际漫游协议框架内的国外漫游服务和向土耳其客户收取的此类服务费将免收增值税；国外运营商向国内运营商提供的漫游服务费用以及向用户收取的费用，经修正后免征增值税。

- 自 2018 年 1 月 1 日起，租赁和融资企业债务人及其担保人转让不动产和参股股份以偿还债务可免征增值税。

- 自 2018 年 3 月 1 日起至 2019 年 12 月 31 日，对部分纳税人的机械和设备采购免征增值税。

- 对部分向非居民个人提供医疗保健和康复服务的纳税人免征增值税。

2.2 公司所得税（Corporate Income Tax, CIT）

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人

公司所得税纳税人包括以下几类实体：企业，股份有限公司，有限责任公司合伙企业，合作经营企业，由政府、协会和基金会所有和经营的工商企业，按照资本市场法案建立的投资基金。

如果一家企业的总部位于土耳其，或其经营活动集中在土耳其或其管理场所位于土耳其，则该企业为土耳其居民企业，即完全纳税义务纳税人；如果企业法律意义上的总部以及经营总部都设在国外，则该企业被视为非居民纳税人；如果企业法律意义上的总部以及经营总部中有一个设在土耳其境内，则该企业被视为居民纳税人。

2.2.1.2 征收范围

对土耳其居民企业，无论企业的收入是否来源于土耳其，应当按其来源于全球收入缴纳公司所得税。所有来源的收入都被认定为经营所得。

2.2.1.3 税率

公司所得税的一般税率为20%。2018-2020年，所有企业的公司所得税税率将从20%提高到22%。

投资于特定领域或地区所获得收益可适用优惠税率，至多可减低90%。

2.2.1.4 税收优惠

（1）减免公司所得税的项目

- 参股免息：土耳其居民企业之间支付的股息享受无条件免税；如果一个土耳其企业持有外国企业（非居民企业）的股份，在同时满足以下条件时可享受免于征收公司所得税：

- ①非居民支付方为公司或有限责任公司；

- ②土耳其居民企业拥有非居民企业股权不低于10%且至少持有1年；

- ③股息来源国对股息对应的利润在该居民所在国征收至少15%的公司税，若股息分配方的主要活动为金融业（包括融资租赁、保险或证券投资），则税率应不低于20%；

- ④ 股息在公司税申报日期前汇至土耳其。

- 外国建筑和维修活动的收入免征公司所得税。

- 部分股票收益，可享受75%所得税减免。

（2）研发活动的优惠政策规定

2023年12月31日前从事合格研发活动的企业可享受税收优惠。该优惠相当于在扣除法定账簿的研发费用基础上，另加计扣除100%的研发费用。另外，可免代扣代缴研发人员80%（对持有博士学位或人文科学硕士学位的

员工为95%，对持有硕士学位或人文科学学士学位的员工为90%）的个人所得税。为各研发人员支付的社会保障费的50%将由财政部提供补偿（补偿限额为支付给全职研发人员总数的10%），与研发活动相关的文件免缴印花税。享受这些税收优惠政策的前提是研发中心需位于指定的科技开发区（Technology Development Zones, TDZs）外，且必须雇佣至少15名全职研发人员和10名设计人员。

（3）自由经济区（Free Trade Zones, FTZs）

为了扩大出口投资和生产，加速外国资金和技术的引进，提高经济收入，加强对贸易机会的利用，土耳其于1985年通过了自由经济区法第3218号法案。现有自由经济区概况如下：

	设立年份	面积(平米)	优先发展产业
梅尔辛	1985	836000	烟草、电子、仓储、建筑、石油等
安塔利亚	1985	625000	纺织、游艇、医药、电子、农业等
爱琴	1987	2200000	电子、汽车配件、机械、航天等
伊斯坦布尔 阿塔图尔克机场	1990	83600	电子、医药、汽车等
特拉布松	1990	31000	电子、化工、食品等
伊斯坦布尔色雷斯	1990	387500	电子、汽车、纺织、食品、建筑等
阿达纳—约目尔塔克	1992	4500000	化学、石化、能源、码头工厂等
伊斯坦布尔工业和贸易	1992	460000	电子、五金、化工等
马尔丁	1994	515000	化工、食品、农业等
萨姆松	1995	73150	家具、医药、视频、电子等
ASB欧洲	1996	2000000	纺织、化工、电子、汽车、机械等
雷泽	1997		食品、化工、电子等
开赛利	1997	6905000	纺织、汽车、家具、建筑等
伊兹密尔	1997	1630000	皮革、化工、电子、纺织等
加济安泰普	1998	1414300	纺织、食品、化工、塑料、机械等
图比塔克—马尔马拉	1999	620000	科技、软件、设计、科研等
代尼兹利	2000	540000	纺织、化工等
布尔萨	2000	825000	汽车、机械、纺织等
克加艾利	2000	798000	船舶、机械、汽车等

图3 土耳其自由经济区概况^[16]

^[16]资料来源于商务部《对外投资合作国别（地区）指南-土耳其（2017）》

土耳其自由经济区为外国投资者提供了优惠的投资政策，包括100%的资本汇回和100%的外资经营。土耳其自由经济区对本国的企业和外国的企业同等对待，提供同样的优惠政策，例如对自由经济区内，通过各种经济活动所获得的收入免交任何税费，包括收入税、公司税和增值税；从国外向自由经济区购买产品时不征收任何关税等等。

2.2.1.5应纳税所得额

根据土耳其《税法典》，应纳税所得额为纳税人的总收入与可抵扣费用之间的正差额。公司所得税的应纳税所得额的规定如下：

（1）收入范围

应税收入指符合土耳其参股免税的股息之外的所有利润，包括以下项目：

①资本利得。土耳其没有开征单独的资本利得税。资本利得，包括境外企业分支机构的资本利得，被视为企业的普通所得计入企业应纳税所得一并征收公司所得税。一般而言，资本利得等于资产售价与成本之差，其中，成本包括支付给出售方的相关费用。如果企业将处置可折旧固定资产获得的资本利得用于购置新的固定资产，则该资本利得无须缴税。但是，用于购置新固定资产的资本利得部分应当从该新资产可折旧的成本中扣除。用于再投资新固定资产的资本利得必须转移到特殊准备金账户，如果特殊准备金在随后3年不用于购置类似的新固定资产，准备金的剩余部分应当计入应税收入。在土耳其境内未设常设机构的非居民企业，应当就来源于处置居民企业股权的资本利得缴纳公司所得税。在计算该资本利得时，不考虑汇兑损益。对于来源于处置持有2年以上股权的资本利得，如果其中的75%在处置年度后5年内，以特别资金的形式保留在资产负债表的所有者权益科目，则可以享受免征公司所得税。换言之，同时满足下列三个条件的居民企业纳税人出售持有的其他企业的股份，或者出售不动产实现的资

本利得，其资本得利的75%可以免征公司所得税：一是出售资产的持有期限超过2年，二是出售之日起2年内收到转让款项，三是全部资本利得要存在一个特别准备金账户上至少5年。如果企业在5年内将该准备金转移到了其他账户，或者是提取了现金，或者在这5年中企业进行了清算，或者转让款项在2年内尚未收到，那么，该资本利得就要纳入当年应纳税所得额征税并要予以罚款。2017年12月5日之后，纳税人自销售不动产取得的资本利得的免税比例从75%降至50%。

②股息。土耳其国内企业之间支付的股息（包括股票股息）免税；对支付给非居民企业的股息征收预提税，税率为15%，签署有税收协定的从其规定。

③利息。对支付给居民企业和非居民企业的利息也要征收预提税，预提税税率根据利息的不同类型在0~20%之间，签署有税收协定的从其规定。

④国外所得。来源于国外控股子公司的股息所得在满足一定条件的情况下可以享受参股免税。一是土耳其企业持有境外企业不少于10%的实收资本，且在收到股息时已连续持股超过1年；二是境外企业必须为有限责任公司或股份公司；三是境外企业所在地的公司所得税有效税率不低于15%。对主要设立目的为融资，包括融资租赁，市场化证券和保险投资，其所在地公司所得税有效税率（公司所得税有效税率=公司所得税/（企业可分配利润+公司所得税）至少为土耳其的公司所得税税率，即至少为20%；四是股息必须在公司所得税年度申报日（4月25日）之前汇回土耳其。其他来源于国外的所得，例如特许权使用费和利息，在土耳其要全额纳税。在国外缴纳的税收，其税率不超过土耳其国内同类所得适用的税率的部分可以抵免。外国分支机构未分配收益不计入应纳税所得，但是受控外国企业和反避税规则规定的情形除外。

（2）不征税收入

特定的企业利润不包括在应纳公司所得税税基中，主要包括以下项目：

国内股息红利；销售优先权利的股票收益，成立公司或在后续增加的资本溢价发行股票的面值；建设、修复和安装在国外项目和技术服务所得；从事私立中小学服务满5年取得的收入；信托和协会拥有的康复中心满5年取得的收益；从外国常设机构和代表处取得的符合条件的外国分红和利润；处理符合相关规定股份和不动产取得的收益；符合相关规定的外国资本利得；投资组合管理公司直接或间接持有不到20%的外国投资股票基金所得；工业产权所得；来自软件和研发活动的公司建立在特定技术开发区的所得。

（3）税前扣除

①折旧和摊销

固定资产和无形资产都允许提取折旧或者摊销。企业可以根据通货膨胀和资产折旧后的新价值调整固定资产、建筑物和土地的账面价值。未开发的土地不能计提折旧。

纳税人可以自行选择适用直线法或者余额递减法计提折旧。在资产使用期限内，采用余额递减法计提折旧的纳税人可以随时选择改用直线法折旧（但不允许追溯调整），反之则不允许。余额递减法适用的折旧率是直线法的两倍，最高折旧率为50%。

所有有形资产的最低折旧年限为5年。土耳其财政部可以对土地、建筑物和固定资产等规定不同的折旧率。此外，在一些特殊情况下，税务部门可以批准更高的折旧率。对采用直线折旧法的工厂、建筑、农业用地等适用的折旧率为2%~10%，机器和设备适用的折旧率为6.66%~50%。对于不同类型的固定资产，财政部规定了不同的折旧年限。建筑折旧年限为50年，办公家具、办公设备和汽车折旧年限为5年，电脑折旧年限为4年，电脑软件和移动电话折旧年限为3年。

②无形资产和商誉

无形资产根据预计的使用年限，按照直线法摊销，可在15年内摊销。预计使用年限不确定的，最高年摊销率为20%。版权、专利、商标类无形资产的摊销率为6.66%。商誉则按5年平均摊销。

③开办费

开办费视为发生的可抵扣费用。此外，纳税人可以选择将这些费用资本化并在5年内以相等的金额扣除。

④利息支出

一般来说，利息作为业务费用可以在计算应纳税所得额中扣除。

⑤坏账

土耳其的坏账可以在符合一定条件的情况下予以税前扣除。若坏账、呆账在以后年度内收回，则应当计入当年的应纳税利润。

⑥慈善捐款

向指定机构的捐赠，不超过年度总利润的5%的部分可以扣除，这些机构包括：公共机构；由土耳其部长理事会组织建立的用于公共利益服务的协会；按照民法设立的信托机构；科学研究与开发组织等。下列捐赠的扣除可以不受额度限制：对官办的教育和康复机构的捐赠；对与历史、文化和艺术有关的捐赠；对由部长理事会作出援助决定的自然灾害的捐赠；对土耳其红新月会的捐赠；对业余体育运动机构的捐赠。此外，对职业体育运动机构的捐赠可以扣除50%。

⑦罚款

原则上，由于纳税人或其雇员的错误行为而产生的罚款是不可税前扣除的。

⑧税金

在确定应纳税所得额时，就企业资产支付的费用和税金原则上可以在确定应税企业收入时扣除。但相关税金不可用于公司所得税税前扣除。

⑨向国外分支机构付款

向外国机构支付的特许权使用费、利息等只要符合转让定价和资本弱化规则即可予以扣除。

⑩ 通货膨胀调整准备金。

按照国家统计协会确定的产品价格指数，如果该指数增幅在过去3年中超过100%，或者在应税期内超过了10%，那么企业在年底就可以对财务报表做通货膨胀调整。如果同时满足了上述两个条件，那么，这种通货膨胀调整就成为一种强制性规定。经过通货膨胀调整的资产价差额必须计入特殊准备金账户并在年终财务报表中转为企业的年度损益。因此而增加的资本权益可以转增股本，或者冲抵资本损失而不需要计入应纳税所得额。

⑪特许权使用费

对使用版权而支付的特许权使用费、专利、商标和技术不可以直接扣除，但可以分期摊销。符合相关规定的管理服务费、技术研发费用准予税前扣除。

（4）亏损弥补

一般而言，企业某一纳税年度发生的亏损可以用以后年度的所得弥补，但最长不得超过5年。除非是在企业清算的情况下，亏损不得向前结转。当年亏损和免税收入与应税收入的抵减，应考虑优先顺序。即使当年发生亏损，以前年度的亏损仍可在扣减免税收入后弥补。在盈利年度，其他免税收入在亏损弥补后进行扣减（投资津贴、研发费用抵减，可税前抵扣的捐款和其他项目）。如果居民企业在境外开展商业活动产生的亏损根据所在国法律经审计可以抵扣，那么该居民企业可以抵减该亏损。如果在境外开展商业活动的收入属于免税收入，那么该活动产生的损失不可以抵扣。

所得税和增值税税款（某些情况例外）不能从应纳税所得额中扣除。企业支出的与资产有关的各项费用可以从应纳税所得额中扣除。

（5）特殊事项的处理

分支机构仅就其在土耳其境内活动的收入纳税，因为其在土耳其的税法中被视为非本地实体。分支机构利润以22%的税率缴纳公司所得税。

转移到总部的分支利润（即上游收入汇回）按15%的税率预提所得税，如果土耳其与企业总部所在国之间签订了双边税收协定，则可能适用较低的税率。

2.2.1.6应纳税额

应纳税额=应纳税所得额×税率

2.2.1.7合并纳税

土耳其不允许合并纳税。集团中的每家企业须自行进行纳税申报。

2.2.1.8其他

转让定价相关的具体内容请参见本指南第四章。

2.2.2 非居民企业

2.2.2.1概述

2.2.2.1判断标准

非居民企业是指在土耳其既没有法定地点，也没有实际管理机构的企业。为了税收目的，在土耳其有法定地点，或有实际管理机构的，即使在境外注册的企业，也被视同为土耳其的居民企业。

2.2.2.2常设机构

常设机构是指在土耳其境内的非居民及其代理人进行商业活动的永久性场所。以下场所可能构成常设机构：

- 管理机构、部门、办公室、工厂、车间、油井或天然气井、土地、建筑工地或建筑。
- 任何由非居民雇佣的个人，在土耳其境内提供服务，在连续的 12 个月内累计超过 183 天。
- 如果非居民在土耳其境内仅发生以下生产经营活动行为，则在土耳其境内不构成常设机构：
 - ①用作陈列或存储性质的仓库或建筑物；
 - ②仅作前期准备工作目的使用的固定经营场所；
 - ③在土耳其通过代理人开展活动，且该代理人通常在其一般业务范围内开展此类商业活动。

与经合组织税收协定范本中关于所得和资本的规定不同，土耳其国内法对构成常设机构的最低时间没有限制。因此，在这方面，建议纳税人应根据具体情况从土耳其立法角度和条例规定（如适用）角度对每个案例是否构成常设机构进行评估。同时纳税人在土耳其是否构成常设机构，除了遵从土耳其的国内法的规定，还应视纳税人所在国是否与土耳其签订了税收协定，及该税收协定中对常设机构的具体定义和标准。

2.2.2.3税率

土耳其非居民企业取得来源于土耳其的积极所得的公司所得税税率为 20%。2018-2020 年，税率将从 20% 提高到 22%。

非居民企业取得的来源于土耳其的消极所得对应的税率请参考 2.2.2.7 预提所得税。

2.2.2.4征收范围

非居民企业仅就其来源于土耳其境内的经营活动所得纳税，非居民企业通过在土耳其设立常设机构或常驻代表机构产生的营业利润应缴纳公司所得税。具体来说包含以下应税收入：在土耳其获得的专业服务费；来源

于土耳其的商业、农业、工业企业的利润（如上述企业在土耳其设有机构场所或永久性代表处）；来源于土耳其的不动产、所有权和动产产生的租金；来源于土耳其的证券收入；以及来源于土耳其其他的收入和利润。

2.2.2.5 应纳税所得额

非居民企业来源于土耳其的积极所得对应的应纳税所得额的计算请参考居民企业。

非居民企业取得的来源于土耳其的消极所得对应的应纳税所得额请参考2.2.2.7预提所得税。

2.2.2.6 应纳税额

非居民企业来源于土耳其的积极所得对应的应纳税额的计算请参考居民企业。

非居民企业取得的来源于土耳其的消极所得对应的应纳税额请参考2.2.2.7预提所得税。

2.2.2.7 预提所得税

非居民企业取得与常设机构无关的来源于土耳其的消极所得，需全额按照相应税率缴纳预提所得税，主要包括股息、利息、特许权使用费、技术服务费、分支机构利润汇出、租金等。除了因建造时间超过一年以上的建筑工程向土耳其国内和国外的承包商支付3%的进度付款之外，其他居民企业无需支付预提所得税。

预提所得税税率如下（详见表3）：

表3 土耳其预提所得税税率

非居民企业或未在土耳其境内构成常设机构的企业取得的收入	预提所得税税率
-----------------------------	---------

不动产租金	20%
动产租金	1%
特许权使用费	20%
专业服务	20%
石油服务	5%
工资薪金	15%-35%
利息	10%-18%
股息	15%

通常情况下，如果土耳其与非居民企业本国政府已签署避免双重征税协定，则非居民企业可享受预提所得税的优惠税率。但须注意，税收协定下的税收优惠并不是自动适用的，可能需要由纳税人提交申请并经过一系列的行政管理程序。

截至2017年12月29日，土耳其已经和83个国家签订了双重税收协定，部分协定适用税率如下表所示：

表4 避免双重征税协定下土耳其预提所得税率
(具体能否适用税收协定待遇视具体协定条款而定)

利润接收国	股息 (%)	利息 (%)	特许权使用费 (%)
无税收协定	15	10-18	20
有税收协定：			
奥地利	5/15(1)	5/10/15(4, 5)	10
加拿大	15/20(2)	15(4, 6)	10
中国	10	10	10
芬兰	5/15(2)	5/10/15(5)	10
法国	15/20(2)	15(4)	10
德国	5/15	10(4)	10

印度	15	10/15(4, 7)	15
伊朗	15/20(2)	10	10
意大利	15	15(4)	10
日本	10/15(3)	10/15(4, 8)	10
韩国	15/20(2)	10/15(1, 9)	10
波兰	10/15	10	10
俄罗斯	10	10	10
新加坡	10/15	7.5/10(10)	10
英国	15/20(2)	15(4)	10
美国	15/20(2)	10/15(4, 11)	5/10(12)

注：

1) 5%：如果取得收入一方是一家公司（合伙企业除外）且直接持有支付方公司不低于 25% 的股权。

2) 15%：除非协定使用了较低的税率，否则适用当地 15% 的税率。

3) 15%：如果对支付股息的公司的收入征收的税款，在该股息到期前的会计期间，不足公司收入的 40%。

4) 10%：如果协定适用较高税率，则适用当地 10% 的税率。

5) 担保、保险和贷款或信贷适用 5% 税率；银行利息适用 10% 税率；其他情况适用 15% 税率。

6) 在土耳其发起并支付给加拿大政府或加拿大银行的利益免税；同样，在加拿大发起并支付给土耳其政府或土耳其中央银行的利益免税。

7) 从银行或金融机构取得贷款，适用 10% 税率；其他情况适用 15% 税率。

8) 从金融机构取得贷款或信贷，适用 10% 税率；其他情况适用 15% 税率。

9) 如果贷款或其他债务索赔的期限超过两年，则适用 10% 税率；其他情况适用 15% 税率。

10) 从金融机构取得贷款，适用 7.5% 税率；其他情况适用 10% 税率。

11) 从银行、金融或储蓄机构、保险公司取得信贷/贷款，适用 10% 税率；其他情况适用 15% 税率。

12) 对于任何文学，艺术或科学作品版权的使用权或销售，适用 10% 税率；其他的工业，商业或科学设备的使用权按照 5% 的税率征税。

2.2.2.8 特殊事项的处理

居民企业分配给非居民企业在土耳其设立的常设机构股息免征预提税和公司所得税。

2.2.3 其他

暂无。

2.3 个人所得税（Personal Income Tax, PIT）

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 判定标准

土耳其居民是指在土耳其有法定住所或者在土耳其有定居意向的个人。国内法将居住定义为“有定居的意愿”，但法律并未对“定居”做出明确的定义。然而，事实上类似于在土耳其境内购置房屋，终止海外经营活动和在土耳其境内获得重大社会和经济利益，均可用于判定是否在土耳其境内居住。

根据土耳其税法规定，在任何日历年度内连续停留在土耳其的时间（包括短暂离境）超过6个月的个人将被认定为是税收意义上的居民纳税人。短暂离境不视为在土耳其连续停留的中断。

不适用于上述在土耳其境内超过6个月被认定为居民纳税人的情况是：在土耳其短暂停留或从事预先安排活动的商人、科学家、专家、政府人员、记者，以及在土耳其学习、就医、休假和旅游的人员。即便上述人员在一个公历年度中停留超过6个月，也不视为居民纳税人。

2.3.1.2 征收范围

土耳其对居民纳税人就其来源于全世界的所得征税。

土耳其针对不同来源的收入加以汇总计算个人所得税，实行统一税收制度。应税收入有雇佣收入、业务收入、农业活动收入、职业收入、证券所得收入（即股息和利息）、来自不动产的收入（即来自房地产的租金收入）和其他收入（资本利得和非经常性收入）。

2.3.1.3 税率

土耳其个人所得税税率为15%-35%的累进税率。具体详见下表：

表5 土耳其个人所得税税率表（雇佣所得适用）

年应纳税所得额（里拉）		税率（%）
超过	不超过	
0	13,000	15
13,000	30,000	20
30,000	110,000	27
110,000		35

2.3.1.4 税收优惠

（1）雇员取得的免税收入

- 由个人退休金计划支付的养老金，对其中的 25%免税；
- 由土耳其私人保险公司、银行和其他私立机构支付的养老金，如果保险费缴费期限超过 10 年，那么对其中的 10%免税。

（2）其他类型的免税收入

- 居民个人股息所得可以免征 50%；
- 处置持有 5 年以上的不动产实现的资本利得免税；

- 继承或者接受赠与的股票利得以及持有期限在 2 年以上的股票利得免税；
- 持有期限超过 1 年的上市股票利得和土耳其财政部在海外发行的证券利得免税。

2.3.1.5 税前扣除

根据土耳其法律的规定，个人所得税的扣除主要取决于收入的类型。

对于业务收入，可参考企业的一般扣除规则。对职业服务所获收入的扣除范围较窄。对于雇佣员工，扣除通常限于社会保障费用。

个人捐赠扣除一般限定在纳税人申报收入的5%范围内。不受5%额度限制的捐赠扣除，同公司所得税的相关规定。个人保险费可在不超过纳税人申报收入总额5%以内准予扣除。个人为自己、配偶以及18岁以下的子女缴纳的养老保险费在纳税人申报收入总额的10%以内可以扣除。以上两种扣除额累计不得超过雇员的年最低工资、薪金收入总额。且上述扣除不适用于非居民个人。

此外，对纳税人、配偶和18周岁以下子女发生的能够提供证明的教育和卫生保健支出，可以在纳税人申报的收入总额的10%以内扣除。

2.3.1.6 应纳税额

应纳税额=应纳税所得额×适用税率

2.3.1.7 其他

土耳其纳税人在与土耳其签订有税收协定的国家缴纳的税款，可以在土耳其申请税收抵免，但是该抵免限额不得超出土耳其就该收入评估的税额。

2.3.2 非居民纳税人

2.3.2.1 判定标准及扣缴义务人

不符合土耳其居民纳税人的条件即为非居民纳税人。同时，不适用在土耳其没有固定居所，但是在一个公历年度内在土耳其连续居住满6个月的个人即被视为居民纳税人的情况，其中包括：在土耳其短暂停留或从事预先安排活动的商人、科学家、专家、政府人员、记者，以及在土耳其学习、就医、休假和旅游的人员。即便上述人员在一个公历年度中停留超过6个月，也视为非居民纳税人。

2.3.2.2 征收范围

土耳其的非居民纳税人仅就其来源于土耳其的所得缴纳个人所得税。

2.3.2.3 税率

请参考居民纳税人的个人所得税税率。

2.3.2.4 税前扣除

请参考居民纳税人扣除项目和标准。

2.3.2.5 税收优惠

请参考居民纳税人税收优惠章节。

2.3.2.6 应纳税额

请参考居民纳税人应纳税额的计算方法。

2.3.2.7 其他

暂无。

2.3.3 其他

非居民纳税人的国家如果已经和土耳其签订了避免双重征税协定，则其可以根据其税收居民身份向税务机关申请税收协定待遇。详情可参考本指南第五章。

2.4 增值税 (Value-added Tax, VAT)

2.4.1 概述

(1) 纳税义务人

增值税纳税人在土耳其提供应税货物和劳务以及进口货物的企业和个人。

(2) 征收范围

应纳增值税的交易行为包括：在商业、工业、农业和专业服务活动过程中提供的货物和劳务，以及进口货物与劳务。

(3) 税率

增值税税率从1%到18%不等，一般税率为18%，对出口货物等适用零税率。

8%的低税率适用于：主食，收款机，电影、戏院、歌剧和芭蕾舞剧的门票，私营教育服务，文具、书籍和类似出版物，医疗商品和服务，纺织品，救济服务，旅游服务，饮食服务，农业机械，咖啡店、蛋糕店、餐馆、小饭店以及类似服务设施（一流餐馆、三星级及以上酒店餐厅和度假村的酒精类饮料和服务除外），酒店、汽车旅馆、半寄宿式酒店服务以及类似的住宿服务（包括旅行社提供的服务），救护服务，牙科材料，有关污水处理的市政服务等。

1%的低税率适用于：特定农产品，报纸和杂志，二手车，从某些国家进口的特殊类型的皮革，150平方米以下的住房供应，自行车和供残疾人使用的车辆，人和动物的血液及血液成分，殡葬服务业，用于海洋运输、航

空运输和铁路运输的运输工具的供应，或者提供与这些运输工具制造有关的货物和劳务，以及全部或者部分从事销售和租赁这些运输工具的劳务。

适用零税率的项目包括：出口货物；向国外提供劳务；为出口商加工货物；船舶运输、航空运输和铁路运输工具的供应以及提供与这些工具制造有关的劳务；对船舶港口及航空港口劳务的提供；提供国家运输劳务；对从事碳氢化合物资源勘探开发的纳税人提供货物和劳务；能够证明的构成纳税人投资组成部分的机器和设备供应；提供用于港口、机场建设、修缮及维护的货物和建筑劳务；对在内阁指定的边境运输出口货物的卡车提供离境运输所需的燃料。

对奢侈品、豪华车以及豪华车的租赁除了按照标准税率征收增值税以外，还要征收特别消费税，请参考2.5.6特别消费税。

2.4.2 税收优惠

免征增值税的项目包括：

- 公司转让（即公司接管或者公司形式的转换）；
- 原油、石油、汽油和其他类似产品的管道运输；
- 未经加工的黄金，以及外币、债券和邮票的供应；
- 应征银行和保险交易税的交易；
- 非经营性不动产租赁业务；
- 居民企业为增加股本而销售不动产实现的利得；
- 在保税仓库、转口运输、免税区、临时贮藏库和关税区内提供货物与劳务；
- 2013年12月31日以前设在科技开发区的企业提供的软件；
- 提供用于教育、专业服务以及残疾人日常生活的工具、装置和计算机特殊程序。

2.4.3 应纳税额

计算增值税最终应纳税额时，仅就提供购进货物与劳务以及进口货物与劳务取得的增加值征税。即：

$$\text{应纳税额} = \text{销项税额} - \text{进项税额}$$

进项税额包括纳税人当地购买和进口时所支付或者负担的增值税税额。销项税额为销售时计算和征收的增值税税额。

同一纳税期间内的应纳增值税额等于销项税额减去进项税额，进项税额超出销项税额的部分可以结转到下一个纳税期间继续抵扣。

对进口货物与劳务而言，增值税的计税基础除包含货物或劳务的价值外，还包括应纳关税以及与进口有关的各种税收和费用。

2.4.4 其他

暂无。

2.5 其他税费 (Other Taxes)

2.5.1 社会保障税 (Social Security Premiums)

根据土耳其税法，雇主和员工均需缴纳社会保障税，按照员工总收入的34.5%缴纳。缴纳比例取决于工作的风险类别。雇主缴纳的一般比例为20.5%，员工为14%。雇主和员工还须向失业救济金计划分别按2%和1%的薪金总额缴纳失业救济金。

员工缴纳的14%中，9%为残疾、退休和人寿保险，5%为一般医疗保险。

2.5.2 遗产和赠与税 (Inheritance, Estate and Gift Taxes)

遗产和赠与税在继承财产和赠与财产的转让环节征收。纳税人包括个人和法人实体，只要接受的财产位于土耳其或者是属于土耳其的财产，就应征税。不在土耳其居住的外国人，接受土耳其国民赠与的位于土耳其境外的财产不征税，所有土耳其国民接受财产赠与都要征税。

遗产和赠与税的税基为继承财产和受赠财产的评估价值，根据税基大小以及纳税人与死者、捐赠人的亲疏程度，实行累进征收。遗产适用的税率为1%-10%，赠与财产适用的税率为10%-30%，捐赠者为纳税人的父母、配偶或者子女（不包括收养的子女）的，税率可以减半。具体见表6：

表6 土耳其遗产和赠与税税率表

税基（里拉）	继承遗产适用税率（%）	受赠财产适用税率（%）
不超过17万的部分	1	10
超过17万-54万的部分	3	15
超过54万-134万的部分	5	20
超过134万-294万的部分	7	25
超过294万的部分	10	30

遗产和赠与税可以在财产评估后3年内分两期支付。对继承遗产的每一个受益人，其继承的财产评估价值的第一个109,971土耳其里拉可以免税，如果死者没有后代（指子女和孙子女），其未亡配偶可以免征220,073土耳其里拉。对赠与财产，免征额为2,535土耳其里拉。

2.5.3 银行和保险交易税（BITT）

持有牌照银行和保险公司的业务收入（如银行收费、保险费）免征增值税，但是要缴纳5%的银行和保险交易税（其中一些交易只需缴纳1%或适用零税率的银行和保险交易税）。

2.5.4 印花税（Stamp Tax）

印花税适用于范围广泛的文件，包括但不限于协议、财务报表和工资单。印花税按协议规定的价值的百分比征收，税率介于0.189%和0.948%之间。企业薪金所支付的印花税税率为总额的0.759%。

2.5.5 不动产税 (Real Estate Tax)

市政府根据土地和建筑物的价值征收不动产税。对用于农业、工业和渔业活动的土地和建筑物免税。建筑工地适用的税率为0.3%，普通建筑物适用的税率为0.2%，土地和住宅适用的税率为0.1%。较大城市的土地或建筑物的税率则会高一倍。每平米建筑价值的税率依地点不同而有所区别。企业缴纳的不动产税可在公司所得税税前扣除。

土耳其当局还对用于营业的建筑征收环境税。税款以固定金额征收。因归类不同，每年会有所变动。土地所有人（房东或租户）负有缴纳环境税的义务。土地所有者有责任就保护文化不动产向市政当局支付年度不动产税款的10%作为环境税。该税款以不动产税形式征收。

不动产转让的登记还需缴纳不动产转让税。按取得或转让价值的4%计算征收，在买卖双方之间均摊。

2.5.6 特别消费税 (Special Consumption Tax)

土耳其主要对以下四类商品征收特别消费税：

- 石油产品，天然气，润滑油，溶剂和衍生物溶剂；
- 汽车及其他机动车，摩托车，飞机，直升机，游艇；
- 烟草及烟草制品和酒精饮料；
- 奢侈品。

不同于增值税，特别消费税只征收一次，对进口商是在进口环节征收，对制造业者是在第一次销售环节征收。

第三章 税收征收和管理制度

3.1 税收管理机构

3.1.1 税务系统机构设置

土耳其的行政管理架构为四级，即中央、省、市、县，但是在财政体制上是两级的制度安排，即中央和市。省、县两个行政级次无独立的征税权，也无独立的财政。土耳其实行中央一级征税制度，税收立法权和征收权集中在中央，税务主管当局是财政部和税务管理机构，财政部下又设税务检查委员会等部门。土耳其税收管理机构的组织架构，请见如下示意图：

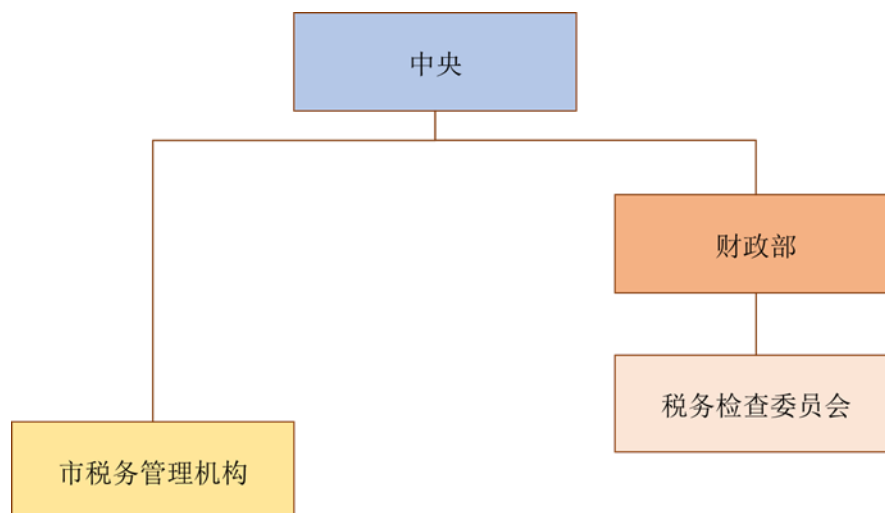


图4 土耳其税收管理机构的组织架构图

3.1.2 税务管理机构职责

税收立法权和征收权集中在中央，税务主管当局是财政部和税务管理机构。土耳其的财政部负责相关财政及税务工作，其下设立的税务检查委员会负责相关税务检查的工作。

最高行政法院的联席会议负责对同一类涉税案件不同部门做出的矛盾判决进行裁决，拥有最终裁定权，裁定结果对行政机关、下级法院和纳税人具有法律效力。土耳其税收法律行为的实施必须由议会授权的特别机关发布公告规定，这些公告具有普遍法律约束力，未经授权发布的公告仅对税务机关具有约束力。

3.2 居民纳税人税收征收管理

3.2.1 税务登记

在完成设立申请后，企业需要至当地税务局（District Tax Office）完成税务登记。

3.2.2 账簿凭证管理制度

（1）账簿设置要求

原则上，所有纳税人须遵循《税收程序法典》的评估法规。《税收程序法典》制定的统一会计科目表（UCA）规定了会计账簿的基本要求。银行保险公司和其他金融实体适用其他统一会计科目表。股票在伊斯坦布尔证交所上市的企业或在土耳其资本市场委员会登记的企业须遵循该委员会的报告原则和标准。

（2）会计制度简介

2011年，土耳其公众监督、会计及审计准则管理局（POA）成为该国会计准则制定机构。POA所发布的《土耳其财务报告准则》（TFRS）完全遵照了《国际财务报告准则》（IFRS），同时还确定了这些准则的适用范围。

满足特定条件且在受调控行业运营的企业必须依照国际财务报告准则的要求，同时编制会计期间的单体财务报告和合并财务报告。

（3）账簿凭证的保存要求

根据土耳其税收程序法的规定，所有居民企业和外国企业的分支机构需要按照统一的会计制度保存账簿凭证。账簿凭证需保存五年并需要与土耳其的会计准则相适应。

3.2.3 纳税申报

3.2.3.1 公司所得税

（1）申报要求

税法规定，公司所得税的纳税年度，一般为公历年度，也可以是企业采用的其他会计年度。采用公历年度为纳税年度的企业，必须在次年的4月25日之前提交纳税申报表。采用其他会计年度的，必须在其会计年度结束后的第4个月的25日前提交纳税申报表。

预缴公司税纳税申报表须在季度期后的第2个月的第14天前提交（财政部可以延长提交季度预缴所得税纳税申报表的截止日期）。没有固定经营场所的外国企业只申报预提税。

（2）税款缴纳

企业须基于其季度利润按20%的税率预缴公司所得税，并须在提交预缴公司税纳税申报表该月的第17天前缴付税款。年度过程中预缴的公司所得税可用于抵消年度所得税纳税申报表中的年度企业最终应交所得税额，也可以冲减企业其他税收义务所需要缴纳的税款，冲抵以后仍有多缴税款的可以退还纳税人。预缴税款不足应纳税额的则应在规定期限内补缴。公司所得税的最后缴纳期限为纳税年度结束后的第4个月的30日之前。

3.2.3.2 个人所得税

（1）申报要求

个人所得税的纳税申报按照公历年度进行。获得经营收入或职业收入的所有个人须进行所得税纳税申报。对于其他收入类型（例如薪金、来自证券的收入、来自不动产收入、资本利得等），进行年度纳税申报的义务取决于收入的类型、数额、适用的免税限制以及是否已对该收入进行源泉扣缴等。

如果全部收入来源于简单的交易活动，则需要在2月25日前进行申报，除此之外需要在3月25日前按期申报，不允许任何延迟。另外，所有的家庭成员都必须单独申报纳税，不能进行合并申报。

（2）税款缴纳

土耳其个人工资、薪金所得通过土耳其工资支付系统，按月由雇主源泉扣缴。经营所得和专业服务所得必须按季度预缴个人所得税，每次按照当季实际所得额的15%预缴。每季缴纳的预提税可以抵免当季预缴税款。各季预缴的总税额可以抵免年度应纳税额。多缴的部分可以抵免其他应缴税额或者下一年度的预缴税额，仍有结余的退还纳税人。非居民在离境前15天必须清偿所有税款。

3.2.3.3 增值税

（1）申报要求

在土耳其拥有固定经营场所或在土耳其境内开展商业或专业运营活动的机构都应当进行增值税登记。

（2）税款缴纳

增值税纳税义务发生时间可以称为“应税行为发生时点”或“纳税时点”。在土耳其，销售货物的一般纳税时点是货物转移时点。提供劳务的一般纳税时点是劳务发生时点。但是如果发票开具时点早于上述货物销售和劳务发生时点，增值税纳税义务发生时点是发票开具时点。

3.2.4 税务检查

（1）纳税评估

税务机关根据纳税人申报的资料进行公司所得税纳税评估。按照申报表要求，税款由纳税人计算并申报。如果纳税人不履行纳税申报或纳税人自行评估的所得额不符合法律要求，税务机关可以运用适当的评估方法对其所得额进行纳税评估并将结果告知纳税人。经税务部门纳税评估，且纳税人又未向法院提起诉讼的情况下，在接到通知后30日内应缴纳公司所得税款。所有税款必须在1月内缴清。如果纳税人不能按期缴清税款，税务机关可以采取强制措施对其征收。

本纳税年度所预交税金可以冲抵经评估后的公司所得税税金。如果经税务部门评估后的税金大于企业预交税金，企业必须于次年4月缴清所欠税款。

（2）税务稽查

土耳其建立特殊的税收管理机制，即“公司所得税认证”。在该机制下，税务机关接受其账目经过宣誓的财务顾问（Sworn Fiscal Advisors, SFAs）审计和认证的纳税人的账户和纳税申报表。除非证明不正确，否则这些账户和纳税申报表将默认是真实和正确的。另一方面，财政部已经宣布，那些没有纳税申报的企业将被列入税务检查的优先清单。

（3）税务审计

土耳其税务机关对每个纳税人没有定期的审计周期。税务审计通常是基于风险评估软件的选择，就特定部门或问题展开。

3.2.5 税务代理

（1）土耳其对税务代理的规定

暂无。

（2）土耳其税务代理市场现状

暂无。

3.2.6 法律责任

（1）违反基本规定的处罚

根据土耳其法律规定，对未能准时提交纳税申报表、未能适当保留法定账目、未能遵循法定会计准则以及未能准时对法定账簿进行公证的行为将处以程序性罚款。对于未能出具发票和《税收程序法典》中具体规定的其他文件，将处以固定数额的特别非合规罚款（每年会对金额进行调整）。

（2）不履行纳税义务处罚

①对不缴或少缴税款的处罚

- 纳税人如果不能按期缴纳税款，应按照每月延期税款的 1.4% 缴纳延期罚款。

- 纳税人可以申请延期缴纳税款。税务机关将对纳税人提出的延期纳税进行审核，如果该申请被税务机关核准，企业则应该按照每年延期税款的 12% 缴纳延期纳税罚款。

- 纳税人未申报或者延迟申报可以产生税收流失罪，对此行为应按照流失税款额的 100% 进行处罚。

②税收欺诈犯罪

下列行为可被认定为税收欺诈：设置两套内容不同的账册或者其他假账行为，使用虚假发票，伪造或者销毁账目。

税收欺诈罪应判监禁1至5年。如果由此而导致税款流失，应按其流失税款的300%进行罚款。

③从轻或减轻情节

如果纳税人向税务部门披露税务机关没有掌握的情况，或者在税务机关启动相关调查前向税务部门披露税务机关没有掌握的情况，税务处罚可以由延期罚款代替。在此情况下，税务欺诈的行为可以免除监禁。

如果纳税人对纳税评估无可争议，并且按时缴纳罚款，税收流失罪的罚款可以减半征收，程序违法和特殊程序违法违规行为罚款可以减按三分之一缴纳。

3.2.7 其他征管规定

3.2.7.1 税款征收管辖

征收管辖包括主管和管辖两个方面。主管是横向征税权的划分，即不同类别的征税机关之间的税款征收权。根据土耳其税法的规定，海关主管的税种主要包括关税、进口环节的增值税和消费税，除海关主管的税种外，其他税种都由税务机关主管。管辖是纵向征收税权的划分，即相同类别的征税机关之间各自征税范围的划分。

3.2.7.2 税款征收保障制度

税务机关将纳税评估结果告知纳税人后30天内，纳税人可以对税务机关做出的纳税评估结果向税务法庭提起诉讼。但是，纳税人不得质疑自己在纳税申报表里面申报的事实。

如果税款及罚款超过30,830土耳其里拉，由三个法官组成的税务特别法庭将对纳税人提出的诉讼进行审理。如果纳税人不服税务特别法庭作出的判决，可以在接到判决通知30天内向高级行政法院提起上诉。高级行政法院做出的判决是终审判决。

如果税款及罚款不超过30,830土耳其里拉，可以由一名法官主持审理。纳税人可以在审理结果被告知纳税人后的30天内，对税务机关做出的纳税评估向地方行政法院提起上诉。地方行政法院做出的判决是终审判决。

税企双方对税收违法事实认定存在争议的，如果税务局对事实认定错误的应当由税务局进行纠正。如果纳税人对事实认定错误提出纠正请求，但是该请求又被税务局拒绝，则从拒绝之日起30天内，案件可以被提请到税务法院或财政部进行受理。如果该请求又被财政部拒绝，该案件可能会作为司法冲突提交到税务法院。

3.3 非居民纳税人的税收征收和管理

3.3.1 非居民税收征管措施简介

根据土耳其的税收法规，非居民实体如果构成常设机构，则需就其来源于该常设机构的收入缴纳公司所得税。

预提所得税适用于非居民企业取得的来源于土耳其的收入，无论该收入的接收方在土耳其境内还是境外。

3.3.2 非居民企业税收管理

适用双边税收协定可享受预提所得税优惠税率，在非消极所得方面，也提供了所得税减免。但须注意，协定并不是自动适用的，纳税人需要遵守税法规定的相关行政程序才能获得减免待遇。

关于预提所得税征收范围和协定税率的详细内容请参见2.2.2公司所得税-非居民企业小节及附录二。

第四章 特别纳税调整政策

土耳其是联合国成员国，同时也是经合组织创始会员国。

根据2006年6月21日公布的第5520号公司所得税法（Corporate Income Tax Law, the CITL）第13条，土耳其转让定价的具体规则已于2007年1月1日起生效。第13条的规定遵循“经济合作与发展组织关于跨国企业与税务机关转让定价指南”（OECD Guidelines）制定的独立交易原则，适用于所有金融、经济和商业交易以及雇佣关系（薪酬除外）。

税基侵蚀与利润转移（Base Erosion and Profit Shifting，以下简称“BEPS”）行动计划是20国集团领导人在2013年圣彼得堡峰会委托OECD启动实施的国际税收改革项目，旨在修改国际税收规则、遏制跨国企业规避全球纳税义务、侵蚀各国税基的行为。土耳其亦参与了BEPS项目。

4.1 关联交易

4.1.1 关联关系判定标准

土耳其公司所得税法同时就关联方的详细定义做出了规定。其关联方定义非常广泛，除了股东/所有权关系之外，还包括直接或间接参与管理或控制。除与外国集团公司的交易外，还包括与设在避税地或被土耳其政府认为是有害税收制度的司法管辖区的实体进行的交易。

关联方的概念被广泛定义如下：

- 公司股东（没有任何门槛）；
- 与法人或其股东有关的法人或个人；
- 在管理，监督或资本方面直接或间接控制公司的法人或个人；
- 直接或间接接受管理，监督或资本控制的法人或个人；
- 公司股东的配偶；

- 股东或其配偶的继任者或后代；
- 与股东或其配偶有直接血缘关系或婚姻关系的人。

公司所得税法下定义的“关联方”还包括：

- 雇主的妻子/丈夫；
- 雇主的直系亲属；
- 三级亲属或与雇主存在姻亲关系；
- 雇主是公司直接或间接的股东、其他合伙人或在这些公司的管理、监督或资本控制下的其他公司的合伙人或股东。

4.1.2 关联交易基本类型

根据法律规定，与被认为是有害税收竞争的国家/地区内的居民进行的交易，视为关联方交易。

4.1.3 关联申报管理

纳税人必须提交转让定价表详细说明关联方交易。此表格应作为公司所得税申报表的附件提交。

在转让定价表中，纳税人必须披露与纳税人进行公司间交易的相关方（国内和国际）的信息、交易性质（购买原材料，无形资产许可证等）、交易额以及按照纳税人申请的各种转让定价方法、转让定价的公司间交易总额。

4.2 同期资料

4.2.1 分类及准备主体

土耳其就转让定价同期资料有明确且严格的要求。

根据法规，有以下三种基本文件：

- （1）关于转让定价，受控外国企业和资本弱化的电子纳税申报表；

(2) 年度转让定价报告；

(3) 纳税人在申请预先定价协议（Advance Pricing Agreement, APA）期间的转让定价同期资料以及APA下的纳税人年度报告。

4.2.2 具体要求及内容

土耳其纳税人应当根据当地法律规定，每年准备同期资料报告。资料必须说明如何确定公平价格、使用何种财务记录和计算以及纳税人可用的图表选择和应用的方法等。

在大型纳税人税务局登记的企业，须编制有关国内外关联方交易的年度转让定价报告。同时转让定价文件需使用当地语言。转让定价同期资料应当在年度纳税申报截止日期前提交，即4月25日。

4.2.3 其他要求

在运营、供应链、组织机构、股东架构等没有变化的情况下纳税人可只更新可比性分析。除此之外，需提供完整的同期资料报告。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

对中型和大型的跨国企业来说，每年的税务审计可能性较高。大多数跨国企业都由一个特定的税务机构进行处理，企业需向该机构提供信息。

4.3.2 转让定价主要方法

转让规则定义了确定公平交易价格的方法，具体如下：

- 可比非受控价格法（Comparable Uncontrolled Price Method, CUP）
- 成本加成法（Cost Plus Method, CP）
- 再销售价格法（Resale Price Method, RPM）

法律规定，如果企业在某些情况下不能使用上述方法，纳税人可以自由采用其他方法。这意味着如果纳税人能证明上述传统的方式不能适用，则可以选择其他方法，例如经合组织指南规定的交易净利润法（Transactional Net Margin Method, TNMM）和利润分割方法（Profit Split Method, PSM），以确定公平交易价格。

4.3.3 转让定价调查

近年来，土耳其财政部的税务审计委员会大幅增加了對企业的审计数量。在这些审计过程中，税务审计委员会专注于以下转让定价问题：

- 主要通过国外相关企业经营的企业连续亏损。
- 管理费用和间接费用分配。
- 特许权使用费。
- 内部融资。
- 内部组合服务。
- 年终调整。
- 净利润空间。

由于转让定价预期会成为税务检查员关注的热点问题，预计未来几年企业将在转让定价问题上面临不同程度的税务审计。

4.4 预约定价安排

4.4.1 适用范围

企业可以为其跨境交易申请单边、双边或多边的预约定价安排。预约定价安排的申请范围仅限于跨境关联方交易以及与土耳其自由贸易区内的关联方进行的交易。但对关联方交易类型没有限制。

4.4.2 程序

纳税人申请预约定价安排，需向土耳其税务局书面提交申请所需的信息和文件并缴纳一定的申请费用。如果土耳其税务局对纳税人提交的信息和文件无法做出充分的评估，可能要求纳税人提供额外的资料，或进行约谈。

完成必要的资料提交后，土耳其税务局将对可比性分析、涉及资产、转让定价方法、协议条款等方面展开分析。分析结束后税务局将做出接受、必要修改或拒绝纳税人申请的决定。

4.5 受控外国企业

4.5.1 判定标准

当土耳其居民企业直接或间接控制外国企业至少50%的股份、股息或投票权，且符合以下情况时，将受到受控外国企业规则的限制：

（1）外国受控企业收入总额中不低于25%由消极收入（例如商业、农业或职业收入范畴以外的股息、利息、租金、许可费或出售证券所得）组成；

（2）受控外国企业所在国的有效税率低于10%；

（3）受控外国企业的年度收入总额超过相当于100,000土耳其里拉的外币。

4.5.2 税务调整

如果符合以上受控外国企业判定的条件，无论该利润是否被分配，土耳其居民企业应将其按在受控外国企业资本中的份额比例享受的受控外国企业的利润包括在其当期利润中，并将以目前20%的税率缴纳土耳其公司所得税。

4.6 成本分摊协议管理

4.6.1 主要内容

该国没有成本分摊协议管理相关的法规政策。

4.6.2 税务调整

该国没有成本分摊协议管理相关的法规政策。

4.7 资本弱化

4.7.1 判定标准

当来自股东或关联方的贷款在会计期间内任何时点超过3:1的债资比率时，适用资本弱化规则（对于银行或金融机构关联方的贷款适用6:1）。此类关联方被定义为直接或间接拥有企业10%或以上股份、投票权或获得股息权利的相关股东和个人。

4.7.2 税务调整

权益金额需根据土耳其《税收程序法典》在会计期开始时确定。当超过上述债资比率时，截至会计期（在该会计期内满足资本弱化规则）最后一天超过该安全港比率的利息支出将被认为是隐含利润分配或利润汇出，因此须缴纳15%的股息预提税。相关费用、外汇损失和利息支付不可税前扣除。

4.8 法律责任

土耳其法律没有具体的转让定价处罚，但未提交，迟交或不正确的披露转让定价情况会引起税务审计。

第五章 中土税收协定及相互协商程序

5.1 中土税收协定

目前，土耳其已与83个国家/地区签订了避免双重征税协定（Agreements on Avoidance of Double Taxation）。另外，土耳其还与北塞浦路斯土耳其共和国签订了所得税协定，而北塞浦路斯土耳其共和国并不被其他国家承认。

5.1.1 中土税收协定

中华人民共和国和土耳其共和国于1995年5月23日签订了《中华人民共和国和土耳其共和国关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》^[17]（以下简称“协定”或“中土协定”），该协定已于1995年5月23日生效。

5.1.2 适用范围

税收协定的适用范围，一般从两个维度加以定义：一是主体范围，二是税种范围。

（1）主体范围

中土税收协定适用的主体为中国居民和土耳其居民或者同时为双方居民的人。根据该协定，中国或土耳其居民一语指按照中国或土耳其法律，由于住所、居所、法定总机构所在地，或者其他类似的标准，在该国负有纳税义务的人。

此外，同时为中土双方居民的个人，其身份应按以下规则确定：

^[17]来源：国家税务总局《中华人民共和国和土耳其共和国关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》
<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153450/content.html>

①应认为是其有永久性住所所在一国的居民；如果在两国同时有永久性住所，应认为是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心）所在国的居民；

②如果其重要利益中心所在国无法确定，或者在任何一国都没有永久性住所，应认为是其习惯性居处所在国的居民；

③如果其在两国都有，或者都没有习惯性居处，应认为是其国民所属国的居民；

④如果其同时是两国的国民，或者不是任何一国的国民，中土双方主管当局应通过协商解决。

（2）税种范围

①中土税收协定适用于由中土任何一方、其行政区或地方当局对所得征收的所有税收，不论其征收方式如何。

②对全部所得或某项所得征收的税收，包括对来自转让动产或不动产的收益征收的税收以及对资本增值征收的税收，应视为对所得征收的税收。

中土协定特别适用的现行税种是：

在中华人民共和国：

- a. 个人所得税；
- b. 外商投资企业和外国企业所得税；
- c. 地方所得税。

在土耳其共和国：

- a. 所得税；
- b. 公司税；
- c. 对所得税和公司税征收的税收。

③中土协定也适用于该协定签订之日后征收的属于增加或者代替现行税种的相同或者实质相似的税收。

5.1.3 常设机构的认定

(1) 在中土协定中，常设机构是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所。

(2) “常设机构”一语特别包括：

- ①管理场所；
- ②分支机构；
- ③办事处；
- ④工厂；
- ⑤作业场所；
- ⑥矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。

(3) “常设机构”一语还包括：

①建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，但仅以该工地、工程或活动连续12个月以上的为限；

②中土一方企业通过雇员或者雇佣的其他人员，在另一方为同一个项目或相关联的项目提供的劳务，包括咨询劳务，仅以连续或累计超过12个月的为限。

(4) 虽有上述规定，“常设机构”一语应认为不包括：

- ①专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施；
- ②专为储存、陈列或者交付的目的而保存本企业货物或者商品的库存；
- ③专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存；

④专为本企业采购货物或者商品，或者搜集情报的目的所设的固定营业场所；

⑤专为本企业进行其他准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所；

专为第①项至第⑤项活动的结合所设的固定营业场所，如果由于这种结合使该固定营业场所的全部活动属于准备性质或辅助性质。

(5) 除上述规定外，当一个人（除适用协定第六款规定的独立代理人以外）在一国代表另一国的企业进行活动，有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同，这个人为该企业进行的任何活动，应认为该企业在该国设有常设机构。除非这个人通过固定营业场所进行的活动限于第四款的规定，按照该款规定，不应认为该固定营业场所是常设机构。

(6) 一国企业仅通过按常规经营本身业务的经纪人、一般佣金代理人或者任何其他代理人在另一国进行营业，不应认为在另一国设有常设机构。

(7) 一国居民公司，控制或被控制于另一国居民公司或者在另一国进行营业的公司（不论是否通过常设机构），此项事实不能据以使任何一方公司构成另一方公司的常设机构。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

中土协定对不动产所得、营业利润、海运、空运和陆运、联属企业、股息、利息、特许权使用费、财产收益、独立个人劳务、非独立个人劳务、董事费、艺术家和运动员、退休金、政府服务、学生和实习人员、教师和研究人員、其他所得等方面的所得做出如下规定：

5.1.4.1 不动产所得

定义：“不动产”一语应当具有财产所在地国家的法律所规定的含义。该用语在任何情况下应包括附属于不动产的财产，农业、林业和各种渔业场所所使用的牲畜和设备，有关地产的一般法律规定所适用的权利，不动

产的用益权以及由于开采或有权开采矿藏、水源和其他自然资源取得的不固定或固定收入的权利。船舶和飞机不应视为不动产。

征税权：一国居民从位于另一国的不动产取得的所得（包括农业或林业所得），可以在另一国征税。

适用范围：征税权的规定应适用于从直接使用、出租或者任何其他形式使用不动产取得的所得。以上规定也适用于企业的不动产所得和用于进行独立个人劳务的不动产所得。

5.1.4.2 营业利润

征税权：一国企业的利润应仅在一国征税，但该企业通过设在另一国的常设机构在另一国进行营业的除外。如果该企业通过设在另一国的常设机构在该另一国进行营业，其利润可以在另一国征税，但应仅以属于该常设机构的利润为限。

在确定常设机构的利润时，应当允许扣除其进行营业发生的各项费用，包括行政和一般管理费用，不论其发生于该常设机构所在国或者其他任何地方。

除适用于上一款的规定以外，一国企业通过设在另一国的常设机构在另一国进行营业，应将该常设机构视同在相同或类似情况下从事相同或类似活动的独立分设企业，并同该常设机构所隶属的企业完全独立处理，该常设机构可能得到的利润在两国各方应归属于该常设机构。

不应仅由于常设机构为企业采购货物或商品，将利润归属于该常设机构。

利润中如果包括该协定其它各条单独规定的所得项目时，本条规定不应影响其它各条的规定。

5.1.4.3 海运、空运和陆运

征税权：一国企业以船舶、飞机或陆运车辆经营国际运输业务所取得的利润，应仅在该国征税。

以上规定也适用于参加合伙经营、联合经营或者参加国际经营机构取得的利润。

5.1.4.4 联属企业

（1）当：

①一国企业直接或者间接参与另一国企业的管理、控制或资本，或者

②同一人直接或者间接参与一国企业和另一国企业的管理、控制和资本。

在上述任何一种情况下，两个企业之间的商业或财务关系不同于独立企业之间的关系，因此，本应由其中一个企业取得，但由于这些情况而没有取得的利润，可以计入该企业的利润，并据以征税。

（2）一国将另一国已征税的企业利润，而这部分利润本应由该国企业取得的，包括在该国企业的利润内，并且加以征税时，如果这两个企业之间的关系是独立企业之间的关系，另一国应对这部分利润所征收的税额加以调整，在确定上述调整时，应对本协定其他规定予以注意，如有必要，中土主管当局应相互协商。

5.1.4.5 股息

定义：“股息”一语是指从股份、“享受”股份或“享受”权利、矿业股份、发起人股份或非债权关系分享利润的其它权利取得的所得，以及按照分配利润的公司是其居民的缔约国法律，视同股份所得同样征税的其它公司权利取得的所得。

征税权和协定税率：一国居民公司支付给另一国居民的股息，可以在另一国征税。然而，这些股息也可以在支付股息的公司是其居民的国家，

按照该国法律征税。但是，如果收款人是股息收益所有人，则所征税款不应超过股息总额的10%。该规定不应影响对该公司支付股息前的利润所征收的公司利润税。

如果股息受益所有人是缔约国一方居民，在支付股息的公司是其居民的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国另一方的固定基地从事独立个人劳务，据以支付股息的股份与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用第一款和第二款的规定。在这种情况下，应适用营业利润的规定。

缔约国一方居民公司从缔约国另一方取得利润或所得，该缔约国另一方不得对该公司支付的股息征收任何税收。但支付给该缔约国另一方居民的股息或者据以支付股息的股份与设在缔约国另一方的常设机构或固定基地有实际联系的除外。对于该公司的未分配的利润，即使支付的股息或未分配的利润全部或部分发生于该缔约国另一方的利润或所得，该缔约国另一方也不得征收任何税收。

5.1.4.6 利息

定义：“利息”一语是指从公债、债券或者信用债券取得的所得（包括其溢价和奖金，不论有无抵押担保或者是否有权分享债务人的利润），从各种债权取得的所得，以及按照所得发生的缔约国税法视为贷款取得的类似所得。由于延期支付的罚款，不应视为本条所规定的利息。

征税权和协定税率：发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的利息，可以在该缔约国另一方征税。然而，这些利息也可以在该利息发生的缔约国，按照该缔约国的法律征税。但是，如果收款人是利息受益所有人，则所征税款不应超过利息总额的10%。

虽有以上规定；

（1）发生于土耳其而支付给中国政府、中国人民银行、中国银行或中国国际信托投资公司实业银行的利息免征土耳其税收；

(2) 发生于中国而支付给土耳其政府、土耳其中央银行、土耳其进出口银行或土耳其发展银行的利息免征中国税收。

如果利息受益所有人是缔约国一方居民，在利息发生的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业，据以支付该利息的债权与该常设机构有实际联系的，不适用以上的规定。在这种情况下，应适用营业利润的规定。

如果支付利息的人为缔约国一方政府、其行政区或地方当局或该缔约国居民，应认为该利息发生在该缔约国。然而，当支付利息的人不论是否为缔约国一方居民，在缔约国一方设有常设机构或者固定基地，支付该利息的债务与该常设机构或者固定基地有联系，并由其负担该利息，上述利息应认为发生于该常设机构或固定基地所在缔约国。

此外，由于支付利息的人与受益所有人之间或者他们与其他人之间的特殊关系，就有关债权所支付的利息数额超出支付人与受益所有人没有上述关系所能同意的数额时，本条规定应仅适用于后来提及的数额。在这种情况下，对该支付款项的超出部分，仍应按各缔约国的法律征税，但应对本协定其他规定予以适当注意。

5.1.4.7 特许权使用费

定义：“特许权使用费”一语是指使用或有权使用文学、艺术或科学著作的版权，包括电影影片、无线电或电视广播使用的录制品的版权，专利、专有技术、商标、设计或模型、图纸、秘密配方或秘密程序所支付的作为报酬的各种款项，或者使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项。

征税权和协定税率：发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的特许权使用费，可以在该缔约国另一方征税。这些特许权使用费也可以在其发生的缔约国，按照该缔约国的法律征税。但是，如果收款人是特许权使用费受益所有人，则所征税款不应超过特许权使用费总额的10%。

如果特许权使用费受益所有人是缔约国一方居民，在特许权使用费发生的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业，据以支付该特许权使用费的权利或财产与该常设机构有实际联系的，不适用第一款和第二款的规定。在这种情况下，应适用营业利润的规定。

如果支付特许权使用费的人是缔约国一方政府、其行政区或地方当局或该缔约国居民，应认为该特许权使用费发生在该缔约国。然而，当支付特许权使用费的人不论是否为缔约国一方居民，在缔约国一方设有常设机构或者固定基地，支付该特许权使用费的义务与该常设机构或者固定基地有联系，并由其负担这种特许权使用费，上述特许权使用费应认为发生于该常设机构或者固定基地所在缔约国。

此外，由于支付特许权使用费的人与受益所有人之间或他们与其他人之间的特殊关系，就有关使用、权利或情报支付的特许权使用费数额超出支付人与受益所有人没有上述关系所能同意的数额时，本条规定应仅适用于后来提及的数额。在这种情况下，对该支付款项的超出部分，仍应按各缔约国的法律征税，但应对本协定其他规定予以适当注意。

5.1.4.8 财产收益

征税权：缔约国一方居民转让“不动产所得”条款中所述位于缔约国另一方的不动产取得的收益，可以在该缔约国一方征税。

转让缔约国一方企业在缔约国另一方的常设机构营业财产部分的动产，或者缔约国一方居民在缔约国另一方从事独立个人劳务的固定基地的动产取得的收益，包括转让常设机构（单独或者随同整个企业）或者固定基地取得的收益，可以在该缔约国另一方征税。

缔约国一方企业转让从事国际运输的船舶、飞机或陆运车辆，或者转让属于经营上述船舶、飞机、陆运车辆的动产取得的收益，应仅在该缔约国征税。

转让一个公司财产股份的股票取得的收益，该公司的财产又主要直接或者间接由位于缔约国一方的不动产所组成，可以在该缔约国一方征税。

转让上述财产以外的其他财产取得的收益，应仅在转让者为其居民的缔约国征税。然而，以上提及的从缔约国另一方取得的财产收益，如果该项财产购置和转让间隔时间不超过1年，应在该缔约国另一方征税。

5.1.4.9 独立个人劳务

征税范围：缔约国一方居民由于专业性劳务或者其它独立性活动取得的所得，应仅在该缔约国征税。如果在缔约国另一方从事该项劳务或活动，其所得也可以在该缔约国另一方征税：

- (1) 在缔约国另一方为从事上述活动设有经常使用的固定基地；
- (2) 在有关历年中在缔约国另一方停留连续或累计超过183天。

在这种情况下，该缔约国另一方可以视具体情况，仅对属于该固定基地或其在该缔约国另一方停留期间从事劳务或活动取得的所得征税。

“专业性劳务”一语特别包括独立的科学、文学、艺术、教育或教学活动，以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师的独立活动。

5.1.4.10 非独立个人劳务

征税权和征税范围：除适用协定关于董事费、退休金、政府服务、学生和实习人员、教师和研究人员的規定以外，缔约国一方居民因受雇取得的薪金、工资和其他类似报酬，除在缔约国另一方从事受雇的活动以外，应仅在该缔约国一方征税。在该缔约国另一方从事受雇的活动取得的报酬，可以在该缔约国另一方征税。

虽有上述规定，缔约国一方居民因在缔约国另一方从事受雇的活动取得的报酬，同时具有以下三个条件的，应仅在该缔约国一方征税：

(1) 收款人在有关历年中在该缔约国另一方停留连续或累计不超过183天;

(2) 该项报酬由并非该缔约国另一方居民的雇主支付或代表该雇主支付;

(3) 该项报酬不是由雇主设在该缔约国另一方的常设机构或固定基地所负担。

虽有上述规定，在缔约国一方企业经营国际运输的船舶、飞机或陆运车辆上从事受雇的活动取得的报酬，应仅在该缔约国征税。

5.1.4.11 董事费

征税权和征税范围：缔约国一方居民作为缔约国另一方居民公司的董事会成员取得的董事费和其他类似款项，可以在该缔约国另一方征税。

5.1.4.12 艺术家和运动员

征税权和征税范围：虽有协定独立个人劳务和非独立个人劳务的规定，缔约国一方居民，作为表演家，如戏剧、电影、广播或电视艺术家、音乐家或作为运动员，在缔约国另一方从事其个人活动取得的所得，可以在该缔约国另一方征税。

虽有本协定有关于营业利润、独立个人劳务和非独立个人劳务的规定，表演家或运动员从事其个人活动取得的所得，并非归属表演家或运动员本人，而是归属于其他人，可以在表演家或运动员从事其活动的缔约国征税。

虽有上述规定，作为缔约国一方居民的表演家或运动员在缔约国另一方按照缔约国双方政府的文化交流计划进行活动取得的所得，在该缔约国另一方应予免税。

5.1.4.13 退休金

征税范围：除适用政府服务第二款的规定以外，因以前的雇佣关系支付给缔约国一方居民的退休金和其他类似报酬，应仅在该缔约国一方征税。

虽有上述规定，缔约国一方政府、其行政区或地方当局按缔约国社会保险制度支付的退休金和其他类似款项，应仅在该缔约国一方征税。

5.1.4.14 政府服务

征税范围：

第一款：缔约国一方、其行政区或地方当局对履行政府职责向其提供服务的个人支付退休金以外的报酬，应仅在该缔约国一方征税。但是，如果该项服务是在缔约国另一方提供，而且提供服务的个人是该缔约国另一方居民，并且该居民：

（1）是该缔约国另一方国民；或者

（2）不是仅由于提供该项服务，而成为该缔约国另一方的居民

则该项报酬，应仅在该缔约国另一方征税。

第二款：如果缔约国一方、其行政区或地方当局支付或者从其建立的基金中支付给向其提供服务的个人的退休金，应仅在该缔约国一方征税。但是，如果提供服务的个人是缔约国另一方居民，并且是其国民的，该项退休金应仅在该缔约国另一方征税。

非独立个人劳务、董事费、艺术家和运动员、退休金的规定，应适用于向缔约国一方、其行政区或地方当局举办的事业提供服务取得的报酬和退休金。

5.1.4.15 学生和实习人员

征税范围：学生、企业学徒和实习生是、或者在紧接前往缔约国一方之前曾是缔约国另一方居民，仅由于接受教育或培训的目的，停留在该缔

约国一方，其为了维持生活、接受教育或培训的目的收到或取得的下列款项或所得，该缔约国一方应免于征税：

（1）为了维持生活、接受教育、学习、研究或培训的目的，从该缔约国一方境外取得的款项；

（2）该缔约国一方政府或科学、教育、文化机构或其他免税组织给予的助学金、奖学金或奖金；

（3）为获取与接受教育或成才有关的实践经验而在该缔约国一方从事受雇活动，在一个历年中连续或累计不超过183天取得的所得。

5.1.4.16 教师和研究人员

征税范围：教师或讲师为缔约国一方国民，主要是为了教学或从事科学研究的目的停留在缔约国另一方，其停留时间连续或累计不超过2年，为教学或研究的目的从事个人劳务取得的报酬，如果该支付款项发生于该缔约国另一方以外，该缔约国另一方应免于征税。

5.1.4.17 其他所得

征税范围：缔约国一方居民取得的各项所得，不论在什么地方发生的，凡协定上述各条未作规定的，应仅在该缔约国一方征税。

“不动产所得”第二款规定的不动产所得以外的其他所得，如果所得收款人为缔约国一方居民，通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业，或者通过设在该缔约国另一方的固定基地在该缔约国另一方从事独立个人劳务，据以支付所得的权利或财产与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用第一款的规定。在这种情况下，应按照该缔约国另一方的税法规定征税。

5.1.5 土耳其共和国税收抵免政策

（1）企业境外所得的税收抵免办法

中国居民从土耳其取得的所得，按照本协定规定在土耳其缴纳的税额，可以从对该居民征收的中国税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照中国税法和规章计算的中国税收数额。

除中土协定外，《企业境外所得税收抵免操作指南》（国家税务总局公告2010年第1号）^[18]依照企业所得税法，对境外所得税收抵免适用范围有了更进一步明确规定：居民企业（包括按境外法律设立但实际管理机构在中国，被判定为中国税收居民的企业）可以就其取得的境外所得直接缴纳和间接负担的境外企业所得税性质的税额进行抵免。

根据《财政部、税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税[2017]84号）文件的规定，企业可以选择按国（地区）别分别计算（即“分国（地区）不分项”），或者不按国（地区）别汇总计算（即“不分国（地区）不分项”）其来源于境外的应纳税所得额，并按照《财政部国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税[2009]125号）文件第八条规定的税率，分别计算其可抵免境外所得税税额和抵免限额。上述方式一经选择，5年内不得改变。

（2）个人境外所得的税收抵免办法

协定中未对企业和个人进行区分，居民包括居民企业和居民个人和被判定为税收居民的其他单位和团体。请参考前述（1）项“企业境外所得的税收抵免办法”中的内容。

除中土协定外，《中华人民共和国个人所得税法》规定：纳税义务人从中国境外取得的所得，准予其在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税额。但扣除额不得超过该纳税义务人境外所得依照本法规定计算的应纳税额。

^[18]来源：国家税务总局《企业境外所得税收抵免操作指南》，
<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c1147907/content.html>

《中华人民共和国个人所得税法实施条例》规定：税法所说的已在境外缴纳的个人所得税税额，是指纳税义务人从中国境外取得的所得，依照该所得来源国家或者地区的法律应当缴纳并且实际已经缴纳的税额。

税法所说的依照税法规定计算的应纳税额，是指纳税义务人从中国境外取得的所得，区别不同国家或者地区和不同所得项目，依照税法规定的费用减除标准和适用税率计算的应纳税额；同一国家或者地区内不同所得项目的应纳税额之和，为该国家或者地区的扣除限额。

纳税义务人在中国境外一个国家或者地区实际已经缴纳的个人所得税税额，低于依照前款规定计算出的该国家或者地区扣除限额的，应当在中国缴纳差额部分的税款；超过该国家或者地区扣除限额的，其超过部分不得在本纳税年度的应纳税额中扣除，但是可以在以后纳税年度的该国家或者地区扣除限额的余额中补扣。补扣期限最长不得超过五年。

纳税义务人依照税法相关规定申请扣除已在境外缴纳的个人所得税税额时，应当提供境外税务机关填发的完税凭证原件。

5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

无差别待遇规定了缔约国两国居民在另一方从事经营活动时，应享受国民待遇原则。其主要包括以下几点：

（1）缔约国一方国民在缔约国另一方负担的税收或者有关条件，不应与该缔约国另一方国民在相同情况下，负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重。

（2）缔约国一方企业在缔约国另一方常设机构的税收负担，不应高于该缔约国另一方对其本国进行同样活动的企业。

（3）除适用联属企业、利息或特许权使用费条款中的相关规定外，缔约国一方企业支付给缔约国另一方居民的利息、特许权使用费和其他款项，在确定该企业应纳税利润时，应与在同样情况下支付给该缔约国一方居民同样予以扣除。

(4) 缔约国一方企业的资本全部或部分，直接或间接为缔约国另一方一个或一个以上的居民拥有或控制，该企业在缔约国一方负担的税收或者有关条件，不应与该缔约国一方其他同类企业的负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重。

(5) 上述规定不应理解为缔约国一方由于民事地位、家庭负担给予该缔约国居民的任何扣除、优惠和减免也必须给予该缔约国另一方居民。

5.1.7 在中土享受税收协定待遇的手续

目前，世界各税收管辖区在执行税收协定时有多种不同的模式，主要有以下几种：审批制、备案制、扣缴义务人判定和自行享受。实行审批制的国家和地区中，部分实行先征税，经审批后退税，部分实行事先审批。实行备案制的国家和地区，由非居民纳税人到税务机关办理备案手续即可享受税收协定待遇。由扣缴义务人或支付人来判断非居民纳税人是否符合享受税收协定待遇条件并相应扣缴税款也是一种常见模式。

无论在何种模式下，开具《税收居民身份证明》都是必要的。税收协定可降低“走出去”企业境外经营税收负担，提高境外经营税收确定性，帮助企业维护自身合法税收权益。《中国税收居民身份证明》是中国到国外投资的企业享受中国与投资目的地国家所签署的税收协定的前提，因此企业在享受相关税收协定前应按照《关于开具〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》（国家税务总局公告2016年第40号）的要求向主管税务机关申请开具《中国税收居民身份证明》。

中国企业持《中国税收居民身份证明》至土耳其税务机关申请享受协定待遇时，应提前主动咨询土耳其当地税务机关或税务师事务所。建议企业加强对中土协定和土耳其国内法对享受协定待遇程序的相关规定的学习，及时跟进该国税收体系的变革，确保有备无患。

5.2 中土税收协定相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

根据中土税收协定中“协商程序”的规定：

（1）当一个人认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或者将导致对其不符合本协定规定的征税时，可以不考虑各缔约国国内法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的缔约国主管当局；或者如果其案情属于协定中无差别待遇的第一款，可以提交本人为其国民的缔约国主管当局。该项案情必须在不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起，1年内提出。

（2）上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合本协定的征税。所达成的协议，应在1年内执行。在作出免税或减税决定通知的1年内，该项免税或减税的受益人，应享有此权利。

（3）缔约国双方主管当局应通过协议设法解决在解释或实施本协定时所发生的困难或疑义，也可以对协定未作规定的消除双重征税问题进行协商。

（4）缔约国双方主管当局为达成上述协议，可以相互直接联系。为有助于达成协议，双方主管当局的代表可以进行会谈，口头交换意见。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

税收协定中的相互协商程序条款，应作为其最重要的法律依据之一。

此外，为正确适用税收协定，避免双重征税，解决国际税收争议，维护中国居民（国民）的合法利益和国家税收权益，规范税务机关的相互协商工作，中国国家税务总局制定了《税收协定相互协商程序实施办法》（国家税务总局公告2013年第56号）^[19]及《特别纳税调查调整及相互协商程序

^[19]来源：国家税务总局《税收协定相互协商程序实施办法》
<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c11148749/content.html>

管理办法》（国家税务总局公告2017年第6号）^[20]，也可以作为税收协定相互协商程序的法律依据。

5.2.3 相互协商程序的适用

（1）符合条件的申请人

包括中国居民和中国国民。

（2）适用范围

中国居民有下列情形之一的,可以申请启动相互协商程序:

①对居民身份的认定存有异议，特别是相关税收协定规定双重居民身份情况下需要通过相互协商程序进行最终确认的；

②对常设机构的判定，或者常设机构的利润归属和费用扣除存有异议的；

③对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的；

④违反税收协定非歧视待遇（无差别待遇）条款的规定，可能或已经形成税收歧视的；

⑤对税收协定其他条款的理解和适用出现争议而不能自行解决的；

⑥其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

5.2.4 启动程序

（1）启动程序时效及条件

相互协商申请时效为该项案情必须在不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起，1年内提出。

^[20]来源：国家税务总局《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》
<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c2538695/content.html>

申请人按本章规定提出的相互协商申请符合以下全部条件的，税务机关应当受理：

①申请人为按照《税收协定相互协商程序实施办法》的规定可以提起相互协商请求的中国居民或中国国民；

②提出申请的时间没有超过税收协定规定的时限；

③申请协商的事项为缔约对方已经或有可能发生的违反税收协定规定的行为；

④申请人提供的事实和证据能够证实或者不能合理排除缔约对方的行为存在违反税收协定规定的嫌疑；

⑤申请相互协商的事项不存在《税收协定相互协商程序实施办法》规定的可以终止相互协商程序的情形。

对于不符合上款规定全部条件的申请，税务机关认为涉及严重双重征税或损害中国税收权益、有必要进行相互协商的，也可以决定受理。

（2）税务机关对申请的处理

《税收协定相互协商程序实施办法》规定，负责申请人个人所得税或企业所得税征管的省税务机关为受理申请的税务机关。申请人就缔约对方征收的非所得税类税收提出相互协商申请的，负责与该税收相同或相似的国内税收征收的省税务机关为受理申请的税务机关。国内没有征收相同或相似税收的，省级国家税务局为受理申请的税务机关。

受理申请的省税务机关应在十五个工作日内，将申请上报税务总局，并将情况告知申请人，同时通知省以下主管税务机关。

因申请人提交的信息不全等原因导致申请不具备启动相互协商程序条件的，省税务机关可以要求申请人补充材料。申请人补充材料后仍不具备启动相互协商程序条件的，省税务机关可以拒绝受理，并以书面形式告知申请人。

申请人对省税务机关拒绝受理的决定不服的，可在收到书面告知之日起十五个工作日内向省税务机关或税务总局提出异议申请。省税务机关收到异议后，应在五个工作日内将申请人的材料，连同省税务机关的意见和依据上报税务总局。

税务总局收到省税务机关上报的申请后，应在二十个工作日内按下列情况分别处理：

①申请具备启动相互协商程序条件的，决定启动相互协商程序，并将情况告知受理申请的省税务机关，省税务机关应告知申请人；

②申请已超过税收协定规定的期限，或申请人的申请明显缺乏事实法律依据，或出现其他不具备相互协商条件情形的，不予启动相互协商程序，并以书面形式告知受理申请的省税务机关，省税务机关应告知申请人；

③因申请人提交的信息不全等原因导致申请不具备启动相互协商程序条件的，通过受理申请的省税务机关要求申请人补充材料或说明情况。申请人补充材料或说明情况后，再按前两项规定处理。

税务总局启动相互协商程序后，可通过受理申请的省税务机关要求申请人进一步补充材料或说明情况，申请人应在规定的时间内提交，并确保材料的真实与全面。

对于紧急案件，税务总局可以直接与申请人联系。

发生下列情形之一的，税务总局可以决定终止相互协商程序，并以书面形式告知省级税务机关，省级税务机关应告知申请人：

①申请人故意隐瞒重要事实，或在提交的资料中弄虚作假的；

②申请人拒绝提供税务机关要求的、与案件有关的必要资料的；

③因各种原因，申请人与税务机关均无法取得必要的证据，导致相关事实或申请人立场无法被证明，相互协商程序无法继续进行的；

④缔约对方主管当局单方拒绝或终止相互协商程序的；

⑤其他导致相互协商程序无法进行、或相互协商程序无法达到预期目标的。

在两国主管当局达成一致意见之前，申请人可以以书面方式撤回相互协商申请。申请人撤回申请或者拒绝接受缔约双方主管当局达成一致的相互协商结果的，税务机关不再受理基于同一事实和理由的申请。

对于相互协商结果，税务总局应以书面形式告知受理申请的省税务机关，省税务机关应告知申请人。

5.2.5 相互协商的法律效力

（1）相互协商程序结果的法律效力

双方主管当局经过相互协商达成一致意见的，分别按不同情况处理如下：

①双方就协定的某一条文解释或某一事项的理解达成一致的，税务总局应将结果以公告形式发布；

②双方就具体案件的处理达成共识，需要涉案税务机关执行的，税务总局应将结果以书面形式通知相关税务机关。

经双方主管当局相互协商达成一致的案件，涉及中国税务机关退税或其他处理的，相关税务机关应在收到通知之日起三个月内执行完毕，并将情况报告税务总局。

（2）相互协商程序与司法判决的关系

根据《税收协定相互协商程序实施办法》的规定，税务总局在收到缔约对方主管当局提出的启动相互协商程序的请求时，相关税务机关的处理决定尚未做出的，税务总局应将对方提起相互协商程序的情况告知相关税务机关。相互协商程序不影响相关税务机关对有关案件的调查与处理，但税务总局认为需要停止调查和处理的除外。

相互协商程序进行期间，不停止税务机关已生效决定的执行，税务机关或者税务总局认为需要停止执行的除外。

在相互协商过程中，如果缔约对方主管当局撤回相互协商请求，或出现其他情形致使相互协商程序无法进行的，税务总局可以终止相互协商程序。

（3）保护性措施

根据《税收协定相互协商程序实施办法》的规定，在两国主管当局达成一致意见之前，申请人可以以书面方式撤回相互协商申请。申请人撤回申请或者拒绝接受缔约双方主管当局达成一致的相互协商结果的，税务机关不再受理基于同一事实和理由的申请。

对于相互协商结果，税务总局应以书面形式告知受理申请的省税务机关，省税务机关应告知申请人。

5.2.6 土耳其仲裁条款

中国与土耳其的避免双重征税协定中并未明确双方在遇到税收争议时，一方企业或个人申请仲裁的条款和程序。目前中国暂未引入国际税收仲裁机制。

5.3 中土税收协定争议的防范

中国企业若与外国税务机关产生税务争议，一般可以通过两种途径解决：一是可以向土耳其国家税务服务局提出复议，对国家税务服务局的决议不服的，可以向法院起诉；二是启动相互协商程序加以解决，但是相互协商程序存在耗时较长，程序繁杂，协商效率低下的缺陷。因此，中国投资者应加强税务风险的管理，加强税务合规性评估，尽量在投资或经营的过程中减少与税务机关的冲突和争议，确保在土耳其经营能够实现最优化的目标。

完善税务风险的内部控制和应对机制：

（1）“走出去”企业应注意建立税务风险控制与管理机制，制定涉外税务风险的识别、评估、控制、沟通和监督机制；应详细了解自身的税务风险点，并进行相应的税务规划和建立税务风险预警机制。

（2）中国投资者应全面了解中土税收协定的具体内容和相关规定，同时深入学习土耳其国内的税收法律法规，完善内部资料收集机制和外部信息获取机制，结合自身投资项目和经营活动的税务风险点，进行合理的税务规划，严格按照当地税法和中土税收协定来安排自身的投资和经营活动。

（3）中国企业在全面了解土耳其税法及中土税收协定的前提下，应进一步做好与土耳其税务机关的沟通和交流工作，获取更多的信息资讯，并取得主管税务机关的信任，必要时采取措施（如咨询土耳其税务服务机关或向其提出申诉）。同时，企业也可以寻求中国政府的帮助，在投资和经营决策的过程中，寻求获取相关的税收规定和政策，与中国使馆经商处、商务处等保持联络。

（4）中国投资者应在投资初期与决策阶段寻求税务专业人士、注册会计师及律师的帮助，制定合理的税务规划方案，搭建符合自身投资和经营特点的税务架构，控制和管理整个项目各个阶段的税务风险，以实现企业投资或经营最优化的经济目标。

第六章 在土耳其投资可能存在的税收风险

6.1 信息报告风险

6.1.1 登记注册制度

中资企业“走出去”，在当地依法设立企业，既是依法开展生产经营活动的前提，又是未来履行纳税义务的基础。

（1）登记注册相关的国家机关

根据现行的法律，在土耳其设立公司，所有的材料和手续都要提交给企业所在地的企业注册办公室。如伊斯坦布尔地区的企业注册办公室设在伊斯坦布尔商会大楼内，并在Kadikoy、Perpa和Istoc3个地方设有分支机构。企业注册办公室有权拒绝不符合法律的注册请求。得到企业注册办公室批准和登记后，所有企业登记信息都会被记录在案，并会获得一个唯一的注册号，即可开始运营。

（2）企业登记注册的相关资料

①设立独资公司所需的文件包括：

- 申请书：经过公证处公证的公司名，包括家庭地址、经营地址、经营范围、开业时间、国籍、公司名称和商人本人提供的3个签名样本；
- 护照复印件：翻译成土文并经过公证；
- 商会注册声明；承诺书。

在土耳其生活和工作的外国人必须提供工作许可证和居住许可证。

②设立股份公司及有限责任公司所需的文件包括：

- 申请书：必须说明已在税务部门登记，由本人或者代理人签字，并附上委托声明；
- 成立声明（5份）：相关的内容需由被授权人填写及签字；

- 由公证处认可的公司章程；
- 外籍合伙人如果是自然人则还需护照复印件（翻译成土文并经过公证）；
- 授权人在公司名下的签字（两份）；
- 银行收据的原件；
- 商会注册声明：必须包括自然合伙人的照片；
- 承诺书：由被授权人签字。

值得注意的是，如果外籍合伙人为法律实体，所需文件为：外国投资者必须有本国相关部门提供的活动证明。证明必须包括现在公司的经营状况和有权签字人；委托书必须包含权利人或者自然人；上述证明（活动证明、委托书）必须有土耳其驻投资人所在国使领馆的认证和签字；这些被批准的证明文件必须被公证并译为土文才能提交给商业注册办公室。

在土耳其居留的外籍人士，须提交经公证的居住许可证。设立股份公司所需要的文件须由土耳其贸工部批准。此外，经公证处公证的公司章程，也需要土耳其贸工部下属的国内贸易部门的批准。

③设立集体公司及有限责任公司所需的文件包括：

- 申请书：必须说明已在税务部门登记，由本人或者代理人签字，并附上委托声明；
- 成立声明（5 份）：相关的内容需由被授权人填写及签字；
- 经公证处公证过的公司章程；
- 公司所有高层管理人员在公司名下的签字及护照复印件（翻译成土文并经过公证）；在土耳其居留的外籍人士，须提交经公证的居住许可证；
- 商会注册声明：必须包括自然合伙人的照片；
- 承诺书：由被授权人签字。

④设立两合公司（Commandite Company）及有限责任公司所需的文件包括：

注册两合公司的文件包括所有注册集体公司文件。若两合公司的隐名合伙人是法律实体，需要下述文件：外国投资者必须有本国相关部门提供的活动证明。证明必须包括现在公司的经营状况和有权签字人；委托书必须包含权利人或者自然人；上述证明（活动证明、委托书）必须有土耳其驻投资人所在国使领馆的认证和签字；这些被批准的证明文件必须要经过公证，并译为土文才能被提交给商业注册办公室。

6.1.2 信息报告制度

（1）土耳其的相关规定

从2006年起，土耳其的企业已被要求全部开始使用国际财务报告准则。按时和据实进行信息报告和披露，是纳税人的法定义务。企业按时进行信息报告，有利于统计数据的收集和管理。纳税人未按该准则进行账簿设置、财务报告和披露，企业及其负责人都将面临相关部门的调查，受到相应的处罚。

（2）中国的相关规定

中国居民企业参股外国企业的相关信息，也是中国税收居民企业需要向中国主管税务机关报告的主要信息之一。在中国企业“走出去”海外投资的新时期，企业海外经营的动态，特别是利润情况，也是中国税务机关关注的重点。

根据国家税务总局《关于居民企业报告境外投资和所得信息有关问题的公告》（国家税务总局公告2014年第38号）^[21]，自2014年9月1日起，持股境外企业超过一定比例的中国居民企业所得税预缴申报和汇算清缴时，履行对投资信息的报告义务。这些居民企业包括：

①在2014年9月1日，直接或间接持有外国企业（含在港澳台地区成立的企业，下同）股份或有表决权股份达到或超过10%；

^[21]来源：国家税务总局《关于居民企业报告境外投资和所得信息有关问题的公告》
<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c1150569/content.html>

②2014年9月1日后，在被投资外国企业中直接或间接持有的股份或有表决权股份从小于10%改变为等于或大于10%；

③2014年9月1日后，在被投资外国企业中直接或间接持有的股份或有表决权股份从大于或等于10%改变为小于10%。

上述企业在预缴环节应填报《居民企业参股外国企业信息报告表》。适用受控外国企业规则的，或者需要适用《特别纳税调整实施办法（试行）》（国税发[2009]2号）第84条规定的居民企业，还应在企业所得税年度申报时填报《受控外国企业信息报告表》。

中国居民企业应当依法准确地向税务机关报送其参股外国企业的信息，这也是控制海外利润的境内税务风险的重要步骤之一。

6.2 纳税申报风险

6.2.1 在土耳其设立子公司的纳税申报风险

（1）投资阶段风险

中国企业在土耳其设立子公司，应考虑当地的税收优惠适用性及将款项汇出时产生的预提所得税影响（如股息、利息及特许权使用费等）。

（2）退出阶段风险

中国企业在土耳其投资，应充分考虑退出阶段的风险。子公司采用清算退出时，应充分考虑土耳其国内法的规定，以及相应的税务成本与风险，包括资本利得税、当地流转税等税种的计算、申报和缴纳等。

6.2.2 在土耳其设立分公司或代表处的纳税申报风险

中国企业在土耳其设立代表处或海外分公司，可能会被视为在土耳其构成常设机构或被视为税收居民企业，进而产生公司所得税、个人所得税

及流转税等。同时，分公司利润汇回中国时也需要考虑预提所得税的影响，否则将面临被处罚的风险。

6.2.3 在土耳其取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

中国企业赴土耳其投资，从事基础设施和建筑工程类行业较多，建筑工程和外派人员构成常设机构的风险较大。

根据税收协定规定，只有中国企业通过其设在土耳其的常设机构进行营业时，土耳其才有权对这个中国企业的营业利润征税。从中国“走出去”企业的角度来看，应特别关注税收协定中构成常设机构的条件。

根据土耳其的税收法规，非居民实体如果构成常设机构，则需就其来源于该常设机构的收入缴纳公司所得税。而非居民取得与常设机构无关的收入，需要缴纳预提所得税。因此如果中国企业在土耳其构成常设机构，应注意划分来源于常设机构的所得和与常设机构无关的所得，否则易造成纳税申报方面的风险。

6.3 调查认定风险

中国企业在土耳其设有子公司，应注意关联交易带来的风险。建议在土耳其设立的子公司，在每一纳税年度结束后，及时准备好转让定价相关材料，以备土耳其税务机关检查。

6.4 享受税收协定待遇风险

中国企业在前往土耳其投资经营时，需重点掌握土耳其与中国的税收协定主要条款。既要遵守当地法律法规，尽可能主动了解土耳其税收法律情况，也要主动与国内税务机关取得联系、保持交流。另一方面，中国税务机关也会致力于为“走出去”企业提供权益保障、投资促进、风险预警等服务，尽可能帮助企业降低境外税收风险。下文简述几点与享受税收协定待遇相关的风险：

（1）未开具《中国税收居民身份证明》导致不能享受税收协定待遇的风险

《中国税收居民身份证明》是中国针对到国外投资的企业享受中国与投资目的地国家所签署的税收协定的前提，但是企业往往由于各种原因而未开具《中国税收居民身份证明》。企业对税收协定的签订情况缺乏了解，或对税收协定相关条款和税收协定的作用缺乏了解以及对自身境外业务能否享受税收协定判断不清，都是导致其未向国内税务机关申请取得《中国税收居民身份证明》的原因。税收协定不受国内税收法律变动的影响，稳定性强，有利于降低“走出去”企业在东道国的税负和税收风险，消除双重征税，降低企业税负。企业应当全面了解和掌握中国与土耳其的相关税收协定，在有意向开展境外投资业务时，及时做好享受税收协定方面的准备工作。

（2）企业未享受税收协定待遇，多缴税款的风险

企业到土耳其投资，可以依据中土协定享受协定待遇，在预提所得税方面享受优惠税率。但如果企业对协定具体内容不熟悉，境外财务或税务人员在申报纳税时也未正确适用协定优惠税率，则可能导致企业在境外多缴税款。

（3）享受协定待遇受阻的风险

“走出去”企业在土耳其，可能会遇到当地税务机关给出不予享受协定待遇的决定，或者遇到其他阻碍。此时企业可选择向中国税务机关寻求帮助，申请启动相互协商程序，维护自身合法权益。

6.5 其他风险

（1）政治风险

土耳其执政党与反对党之间的分歧比较严重，斗争激烈。此外，土耳其军政关系复杂，土耳其东邻中东地区，库尔德问题是中东地区的敏感问

题，土耳其与伊拉克、叙利亚接壤的库尔德人聚居区不时发生暴力恐怖活动。这些问题在一定程度上成为投资者赴土耳其投资需要关注的风险之一。

（2）贸易救济措施

受双边贸易不平衡等因素影响，近年来，土耳其对中国产品采取了多项包括反倾销、保障措施和特别保障措施在内的贸易救济措施，对中国部分产品出口土耳其造成了较大影响。此外土耳其拒绝给予中国完全市场经济地位。土耳其的反倾销法律制度基本参考欧盟，对市场经济地位的判断也采用与欧盟相同的五条标准。尽管土方在双边场合中承诺将在个案基础上给予中国企业市场经济地位，但截至目前，土耳其调查机关仍未给予任何中国应诉企业市场经济地位。同时土耳其也很少给予中国应诉企业单独税率待遇。

（3）经济风险

土耳其经济对外依赖性过强。2010年后，随着全球经济回暖，土经济也走上复苏之路，但其经济对外依赖性过强，在全球金融危机尚未完全结束的情况下，经济复苏仍具有不确定性。

土耳其通货膨胀风险大。近年来，土经济发展较快，人民收入不断增加，极大拉动了需求，但产能相对落后，通货膨胀情况较为严重。

土耳其能源相对短缺。目前，土耳其生产的电力尚不能满足国内需求，能源供应不足，大量依赖进口。

土耳其财政赤字与外债。土耳其经常账户长期赤字，外债较为严重。财政收支失衡、国家信用评级相对较差影响了经济的长期稳定发展。

（4）税收法律法规更新风险

投资目的地国家的政府每年都会根据经贸数据、国内预算、产值等情况，对某些税种的税率和征税对象做出调整，对某一行业或地区实施新的税收优惠政策，或临时颁布专门的税收法规，给外国投资者带来一定影响。

“走出去”企业如果事先没有充分了解投资目的地国家的税收制度，也没

有实时关注其最新的税收政策变动，就会造成税收优惠应享未享或违反税收政策等后果。企业应提高对投资目的国税收制度的重视程度，充分掌握境外税收环境。

（5）并购风险

“走出去”企业在延伸海外业务时，可能会采取并购海外当地企业的方式。但在完成并购后，企业项目可能会受到当地税务机关的税务审计，在税务审计过程中，税务机关可能会对并购交易的纳税申报提出疑问和异议。因此，“走出去”企业在开展海外业务尤其是并购业务前，应提前做好税务规划，避免风险。

参考文献

1. 《普华永道全球税收指南》（PwC Worldwide Tax Summary）
2. 《商务部对外投资合作国别（地区）指南-土耳其（2017年版）》
3. 《中华人民共和国政府和土耳其共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》
4. *Turkish Taxation System 2016*

相关链接：

1. 中国国家税务总局网站：<http://www.chinatax.gov.cn>
2. 中国商务部网站：www.mofcom.gov.cn
3. 中华人民共和国驻土耳其共和国大使馆经济商务参赞处：<http://tr.mofcom.gov.cn/>
4. 土耳其财政部：www.maliye.gov.tr/
5. 土耳其统计局：<http://www.turkstat.gov.tr/Start.do>

附录一 土耳其政府机构一览表

部门名称	英文名称	网址
总理府	Prime Ministry	www.basbakanlik.gov.tr
外交部	Ministry of Foreign Affair	www.mfa.gov.tr
财政部	Ministry of Finance	www.maliye.gov.tr
司法部	Ministry of Justice	www.adalet.gov.tr
健康部	Ministry of Health	www.saglik.gov.tr
环境部	Ministry of Environmen t	www.cevre.gov.tr
教育部	Ministry of Education	www.meb.gov.tr
公共事务部	Ministry of Public Works	www.bayindirlik.gov.tr
林业部	Ministry of Forest	www.orman.gov.tr
旅游部	Ministry of Turism	www.turizm.gov.tr
农业与农村事务部	Ministry of Agricultural & Rural Affairs	www.tarim.gov.tr
文化部	Ministry of Culture	www.kultur.gov.tr
工商部	Ministry of Industry & Commerce	www.sanayi.gov.tr
交通部	Ministry of Transportation	www.mt.gov.tr
能源和自然资源部	Ministry of Energy and Natural Resource	www.enerji.gov.tr
劳动和社会保障部	Ministry of Labor and Social Security	www.calisma.gov.tr
经济部	Ministry of Economy	www.ekonomi.gov.tr

国库署	Undersecretariat of Treasury	www.treasury.gov.tr
海关总署	Undersecretariat of Customs	www.gtb.gov.tr
私有化管理局	Privatization Administration	www.oib.gov.tr
商标局	Turkish Patent Institute	www.turkpatent.gov.tr
铁路总局	TCDD	www.tcdd.gov.tr
邮政总局	PTT	www.ptt.gov.tr
国家航空管理局	Directorate of State Airports	www.dhmi.gov.tr
通讯局	Telecommunication Institution	www.tk.gov.tr

附录二 避免双重征税协定下土耳其预提所得税 税率一览表

利润接收国(地区)	预提所得税税率(%)		
	股息红利	利息	特许权使用费
阿尔巴尼亚	5/15	10	10
阿尔及利亚	12	10	10
奥地利	5/15	5/10/15	10
澳大利亚	5/10 /15	10	10
阿塞拜疆	12	10	10
巴林	10/15	10	10
孟加拉国	10	10	10
白俄罗斯	10/15	10	10
比利时	15 /20	15	10
波黑	5/15	10	10
巴西	10/15	15	10/15
保加利亚	10/15	10	10
加拿大	15 /20	15	10
中国	10	10	10
克罗地亚	10	10	10
捷克	10	10	10
丹麦	15 /20	15	10
埃及	5/15	10	10

利润接收国(地区)	预提所得税税率(%)		
	股息红利	利息	特许权使用费
爱沙尼亚	10	10	5/10
埃塞俄比亚	10	10	10
芬兰	5/15	5/10/15	10
法国	15 /20	15	10
格鲁吉亚	10	10	10
德国	5/15	10	10
希腊	15	12	10
匈牙利	10/15	10	10
印度	15	10/15	15
印度尼西亚	10/15	10	10
伊朗	15 /20	10	10
爱尔兰	5/10/15	10/15	10
以色列	10	10	10
意大利	15	15	10
日本	10 /15	10/15	10
约旦	10/15	10	12
哈萨克斯坦	10	10	10
韩国	15/20	10/15	10
科索沃	5/15	10	10
科威特	10	10	10
吉尔吉斯斯坦	10	10	10
拉脱维亚	10	10	5/10
黎巴嫩	10/15	10	10

利润接收国(地区)	预提所得税税率(%)		
	股息红利	利息	特许权使用费
立陶宛	10	10	5/10
卢森堡	10/20	10/15	10
马其顿	5/10	10	10
马来西亚	10/15	15	10
马耳他	10/15	10	10
墨西哥	5/15	15	10
摩尔多瓦	10/15	10	10
蒙古	10	10	10
摩洛哥	7/10	10	10
荷兰	15/20	10/15	10
新西兰	5 /15	10/15	10
北塞浦路斯土耳其共和国	15/20	10	10
挪威	5/15	5/10/15	10
阿曼	10/15	10	10
巴基斯坦	10/15	10	10
菲律宾	10/15	10	10/15
波兰	10/15	10	10
葡萄牙	5/15	10/15	10
卡塔尔	10/15	10	10
罗马尼亚	15	10	10
俄罗斯	10	10	10
沙特阿拉伯	5/10	10	10
塞尔维亚	5/15	10	10

利润接收国(地区)	预提所得税税率(%)		
	股息红利	利息	特许权使用费
新加坡	10/15	7.5/10	10
斯洛伐克	5/10	10	10
斯洛文尼亚	10	10	10
南非	10/15	10	10
西班牙	5/15	10/15	10
苏丹	10	10	10
瑞典	15/20	15	10
瑞士	5/15	5/10	10
叙利亚	10	10	10/15
塔吉克斯坦	10	10	10
泰国	10/15	10/15	15
突尼斯	12/15	10	10
土库曼斯坦	10	10	10
乌克兰	10/15	10	10
阿拉伯联合酋长国	10 /12	10	10
英国	15/20	15	10
美国	15/20	10/15	5/10
乌兹别克斯坦	10	10	10
越南	5/10/15	10	10
也门	10	10	10

附录三 在土耳其投资的主要中资企业

序号	名称	联系方式
1	华为技术有限公司土耳其分公司	0312-4548800
2	清华同方威视技术（安卡拉）有限责任公司	
3	中国铁道建筑总公司土耳其分公司	0312-4911129
4	中国机械进出口总公司土耳其分公司	0312-4405718
5	中国机械设备进出口总公司土耳其代表处	0312-4907133
6	通用技术集团土耳其代表处	0312-4398869
7	中兴通讯股份有限公司土耳其代表处	0312-4363545
8	东方电气土耳其代表处	0312-4463806
9	中联重工	
10	大同煤矿集团公司土耳其项目部	0378-3151476
11	重庆力帆集团	0380-5365364
12	土耳其运城制版有限公司	0332-2391977
13	哈尔滨哈电工程公司驻安卡拉办事处	0312-2382916
14	特变电工驻土耳其办事处	0312-4450589
15	中航技总公司土耳其代表处	0212-3450672
16	中远土耳其公司	0212-2494926
17	中钢集团土耳其代表处	0216-3380128
18	中海（土耳其）合资代理公司	0212-2906880
19	中冶伊兹密尔铬矿资源工商业有限公司（上海五冶）	0252-2622008
20	国航土耳其办事处	0212-2965342
21	中国冶金科工集团公司驻土耳其办事处	0212-2964270

22	中国石油四川石油管理局物资总公司装备公司土耳其分公司	0212-6626013
23	铭海（土耳其）矿业建设与工业贸易有限公司（Adana）	
24	中水电顾问集团中南勘测设计研究院土耳其代表处	0212-2883052
25	中国重型机械总公司项目部	
26	烽火科技集团	
27	中冶成工伊斯坦布尔办事处	
28	太钢土耳其铝业公司	0212-2583589
29	中水电顾问集团东南勘测设计研究院土耳其代表处	0212-6621019
30	国家开发银行土耳其工作组	0212-2691584
31	中国轻工进出口总公司代表处	
32	中国成套设备进出口总公司代表处	
33	深圳迈瑞生物医疗电子股份有限公司土耳其子公司	0212-4820877
34	美钻石油钻采系统有限公司土耳其代表处	0312-4548800

编写人员：高祎 邬昊苏

审校人员：李颖蕙 杨丽 徐畅远 晏琼