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

前言

为加快推进“一带一路”建设，帮助中国“走出去”企业了解和熟悉境外被投资国的政治、经济、地理和人文环境，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，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在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。本章主要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、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，同时结合中国企业赴土耳其投资的实务案例，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”企业排难解惑、提供参考和指引。

本指南仅基于2019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、税务稽查等方面的问题时，及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询，避免发生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 3
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 7
1.2.4 投资政策 8
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） 19
2.2.1 居民企业 19
2.2.2 非居民企业 26
2.2.3 其他 31
2.3 个人所得税（PERSONAL INCOME TAX，PIT） 31
2.3.1 居民纳税人 31
2.3.2 非居民纳税人 34
2.3.3 其他 36
2.4 增值税（VALUE-ADDED TAX，VAT） 36
2.4.1 概述 36
2.4.2 税收优惠 37
2.4.3 应纳税额 38
2.4.4 其他 38
2.5 其他税费（OTHER TAXES） 38
2.5.1 关税（Customs Duty） 38
2.5.2 社会保障费（Social Security Premiums） 39

2.5.2 遗产和赠与税（Inheritance, Estate and Gift Taxes）.....39
2.5.3 银行和保险交易税（BITT）.....40
2.5.4 印花税（Stamp Tax）.....40
2.5.5 不动产税（Real Estate Tax）.....40
2.5.6 特别消费税（Special Consumption Tax）.....41
第三章 税收征收和管理制度.....42
3.1 税收管理机构.....42
3.1.1 税务系统机构设置.....42
3.1.2 税务管理机构职责.....42
3.2 居民纳税人税收征收管理.....43
3.2.1 税务登记.....43
3.2.2 账簿凭证管理制度.....44
3.2.3 纳税申报.....44
3.2.4 税务检查.....46
3.2.5 税务代理.....47
3.2.6 法律责任.....47
3.2.7 其他征管规定.....48
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理.....49
3.3.1 非居民税收征管措施简介.....49
3.3.2 非居民企业税收管理.....49
第四章 特别纳税调整政策.....50
4.1 关联交易.....50
4.1.1 关联关系判定标准.....50
4.1.2 关联交易基本类型.....51
4.1.3 关联申报管理.....51
4.2 同期资料.....51
4.2.1 分类及准备主体.....51
4.2.2 具体要求及内容.....51
4.2.3 其他要求.....52
4.3 转让定价调查.....52
4.3.1 原则.....52
4.3.2 转让定价主要方法.....52
4.3.3 转让定价调查.....52
4.4 预约定价安排.....53
4.4.1 适用范围.....53

4.4.2 程序.....53
4.5 受控外国企业.....53
4.5.1 判定标准.....53
4.5.2 税务调整.....53
4.6 成本分摊协议管理.....54
4.6.1 主要内容.....54
4.6.2 税务调整.....54
4.7 资本弱化.....54
4.7.1 判定标准.....54
4.7.2 税务调整.....54
4.8 法律责任.....54
第五章 中土税收协定及相互协商程序 55
5.1 中土税收协定.....55
5.1.1 中土税收协定.....55
5.1.2 适用范围.....55
5.1.3 常设机构的认定.....56
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....58
5.1.5 土耳其税收抵免政策.....69
5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）.....72
5.1.7 在土耳其享受税收协定待遇的手续.....73
5.2 中土税收协定相互协商程序.....74
5.2.1 相互协商程序概述.....74
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....74
5.2.3 相互协商程序的适用.....75
5.2.4 启动程序.....75
5.2.5 相互协商的法律效力.....77
5.2.6 土耳其仲裁条款.....78
5.3 中土税收协定争议的防范.....78
第六章 在土耳其投资可能存在的税收风险 80
6.1 信息报告风险.....80
6.1.1 登记注册制度.....80
6.1.2 信息报告制度.....82
6.2 纳税申报风险.....83
6.2.1 在土耳其设立子公司的纳税申报风险.....83
6.2.2 在土耳其设立分公司或代表处的纳税申报风险.....83

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.....83
6.3 调查认定风险.....84
6.3.1 一般反避税调查的风险.....84
6.3.2 国内对关联交易和受控外国企业反避税调查的风险.....84
6.4 享受税收协定待遇风险.....85
6.4.1 滥用税收协定的风险.....85
6.4.2 未正确享受协定优惠多缴税款的风险.....85
6.4.3 未享受税收抵免（饶让）而重复征税的风险.....86
6.4.4 转让定价调整的风险.....86
6.5 其他风险.....87
6.5.1 股权投资常见风险.....88
6.5.2 投资后经营常见风险.....90
6.6 中国企业投资土耳其案例介绍及税收风险提示.....91
6.6.1 海外工程项目的税收风险提示.....92
6.6.2 在土耳其投资设厂的税收风险提示.....93
6.6.3 股权收购的税收风险提示.....94
参考文献 96
附录一 土耳其政府机构一览表 97
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 99
附录三 在土耳其投资的主要中资企业 102

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，首都是安卡拉（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，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。截至2019年4月，全国人口约为

8,200万[1]。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7,200公里。土耳其与亚、欧8个国家相邻，陆地边境线长2,648公里。东有格鲁吉亚、亚美尼亚、阿塞拜疆、伊朗；东南有伊拉克、叙利亚；西有保加利亚、希腊；北部隔海与罗马尼亚、俄罗斯、乌克兰相望；南部隔海与塞浦路斯相对。

土耳其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

土耳其共和国拥有悠久的历史。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：土耳其是民族、民主、政教分离和实行法制的国家。土耳其大国民议会（以下简称“议会”）是该国最高立法机构。共设600个议席，议员根据各省人口比例经选举产生，任期5年。实行普遍直接选举制，18岁以上公民享有选举权和被选举权。

2002年11月至2015年6月，土耳其正义与发展党在土连续单独执政，政绩较为突出，执政地位相对稳固。2017年4月16日，土耳其修宪公投获得通过，根据宪法修正案，土耳其将改行总统制，允许总统兼任政党职务，废除总理一职。2018年6月24日，土耳其同时进行总统选举和议会选举。时任总统埃尔多安赢得多数选票，成功连任总统。正义与发展党与民族行动党组成的“人民联盟”占据议会多数。

2018年7月9日，埃尔多安总统举行就职典礼，任命副总统和政府各部部长，土耳其正式实行总统制新政体。土耳其成立总统制改革后的首任政府，为第66届政府。共有16个部门，包括外交部、内政部、司法部、国防部、教育部等。

土耳其是北约成员国及欧盟候选国，同时也是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”）创始成员国及20国集团的成员国。现为世界第17大经济体，亦是全球发展最快的国家之一。目前已参与的国际组织主要有[2]：联合国、世界贸易组织、世界银行、北大西洋公约组织、20国集

[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：土耳其外交部，http://www.mfa.gov.tr/chinese.en.mfa

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。

此外，土耳其在外交关系上奉行在“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。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。

1.1.3 经济概况

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年正义与发展党执政以来，土耳其加大了对基础设施建设方面的投入，不断改善投资环境以吸引外资并大力发展对外贸易，经济建设总体取得了较大成就。由于其强大的基础设施、人口结构和巨大的市场潜力，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[3]。外资流入的重点领域包括电力、天然气、金融、零售、房地产等。

在世界银行《2019营商环境报告》排名中，土耳其在190个经济体中位列第43位；其中，在纳税指数方面，土耳其位列第80位[4]。在世界经济论坛发布的《2018年包容性发展指数》中，土耳其在77个新兴经济体中位列第16位[5]。根据世界经济论坛发布的《2018年全球竞争力指数》排行榜，土耳其在参与评选的140个国家和地区中位居第61位[6]，较上一年下降3位。在美国传统基金会（The Heritage Foundation）公布的《2019年经济自由指数》中，土耳其在全球180个经济体中排名第68位[7]。

[3]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/
[4]世界银行《2019 年营商环境报告》，https://chinese.doingbusiness.org/zh/reports/global-reports/doing-business-2019
[5]世界经济论坛《2018 年包容性发展指数》（The Inclusive Development Index 2018），
https://www.weforum.org/reports/the-inclusive-development-index-2018
[6]世界经济论坛《2018 全球竞争力报告》（The Global Competitiveness Report 2018），
https://www.weforum.org/reports/the-global-competitveness-report-2018
[7]美国传统基金会《2018 年全球经济自由度指数》（2018 Index of Economic Freedom），https://www.heritage.org/index

2018年土耳其国内生产总值（以下简称“GDP”）达3.70万亿土耳其里拉（约合7,841亿美元），经济增速2.6%。对外贸易出口额1,679.67亿美元，增长7.0%；进口2,230.46亿美元，缩减4.6%。

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，部分民族也同时使用阿拉伯语、库尔德语、亚美尼亚语和希腊语等。近年来，随着中土战略合作关系特别是经贸关系的快速发展，汉语也已成为当地流行的主要外国语之一。

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混，大多数人穿西式服装，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，投资环境日益改善，越来越受到外国投资者尤其是欧洲投资者的青睐。2016年至2017年，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，土耳其经济增长有所回升，达到7.4%，但2018年经济增速仅为2.6%，远低于2017年。尤其是2018年第四季度，建筑业产出同比减少8.7%，工业产出萎缩6.4%，家庭消费支出下降约9%，经济运行情况加速恶化。

2018年受土耳其与美国关系恶化影响，土耳其爆发汇率危机。2018年全年，土耳其里拉兑美元汇率下跌30%。土耳其央行为遏制里拉跌势，被迫

将基准利率提高至24%，令经济活动逐步降温。里拉大幅贬值，造成企业外债偿债成本增加，不少企业申请破产。

根据土耳其国家统计局公布的数据，2018年GDP约3.7万亿土耳其里拉（约合7,841亿美元），较上年增长2.6%。其中农业领域增长1.3%，工业领域增长1.1%，建筑业下降1.9%，服务业（包括批发和零售贸易、运输、仓储、餐饮食宿）增长5.6%[8]。四个季度经济增速分别为7.4%、5.3%、1.8%和-3.0%。人均GDP为45,463里拉，合9,632美元。同时，雇员薪酬上涨18.6%。土耳其近年来各项宏观经济数据[9]具体如下：

表1　2014-2018年土耳其GDP数据统计

年份	2014	2015	2016	2017	2018
GDP（万亿里拉）	2.04	2.34	2.59	3.10	3.70
GDP年增长率（%）	5.2	6.1	2.9	7.4	2.6
人均GDP（美元现值）	12,112	11,014	10,807	10,597	9,632

数据来源：土耳其国家统计委员会

表2　2018年土耳其宏观经济统计

2018年	家庭最终消费支出	政府最终消费支出	固定资本形成总值	商品和服务出口	商品和服务进口
增速（%）	1.1	3.6	-1.7	7.5	-7.9

数据来源：土耳其国家统计委员会

对外贸易方面，2018年土耳其对外贸易出口额1,680.23亿美元，增长7.0%。其中制造业产品出口1,578.06亿美元，占总出口额93.9%，农林产品和矿产品出口分别为55.58亿美元和34.00亿美元。进口2,230.39亿美元，缩减4.6%。其中半成品进口1,700.44亿美元，占总进口额76.2%，资本货物和消费品进口分别为293.01亿美元和228.76亿美元。贸易逆差550.16亿美元，缩减28.4%。

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

此外，土耳其还面临高通胀问题。2018年年末居民消费价格指数（CPI）为20.3%，较上年11.92%增长了8.4%。2018年10月居民消费价格指数高达25%，创15年来新高。

虽然经济运行面临较大压力，土耳其的投资合作环境仍然具有一定优势。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。

截至2018年8月，标准普尔公司对土耳其长期外币评级B+；穆迪公司对土耳其主权信用评级为Ba3，展望为负面；惠誉国际对土耳其主权信用评级为BB+，展望为稳定。

1.2.2 资源储备和基础设施

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、硼矿、铬、钍和煤等，总值超过2万亿美元。就储量而言，土耳其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，价值3,560亿美元；钍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。但土耳其石油、天然气资源匮乏，需大量进口；另外，水资源短缺，人均拥水量只有1,430立方米[10]。

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，而实际开垦量只占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2017年底，公路总长达24.75万公里。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

[10]资料来源：商务部《对外投资合作国别（地区）指南-土耳其（2018）》

运输的。截至2017年，土耳其全境铁路总长为10,207公里，运输旅客8,534万人次，占旅客运输的3%；货物2,847万吨，占货物运输的5%。

土耳其现有55个民用机场，其中23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。

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[11]。

土耳其纺织和服装业的技术水平居世界领先地位。地毯、家纺家居产品、T恤衫和套头衫是土耳其纺织和服装业最独具特色也是最重要的产品门类。土耳其是世界第8大纺织和服装出口国。纺织和服装业在土耳其经济中具有举足轻重的地位。2018年土耳其纺织品及原料出口额为279.0亿美元，占当年出口总额的16.6%。

汽车制造领域方面，在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如菲亚特、雷诺、奔驰、福特、丰田和现代等在土耳其设立工厂，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，目前土耳其已是世界第14大汽车制造国。根据土耳其汽车制造商协会统计数据，土耳其目前共有13家大型汽车生产商，创造了近5.5万个就

[11]资料来源：商务部《对外投资合作国别（地区）指南-土耳其（2018）》

业岗位。2018年土耳其汽车产业实现出口额316亿美元，同比增长11%，月均出口额为26.3亿美元[12]。

土耳其是世界第7大农业产区和第9大农产品生产国，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，农业机械化程度提高，机耕面积不断扩大。木材加工业发达。森林面积22万平方公里。土耳其农业从业人数超过该国劳动力人口的五分之一，收入占国家GDP的6%。

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。主要旅游城市有伊斯坦布尔、伊兹密尔、安塔利亚、布尔萨、科尼亚、博德鲁姆等，主要风景名胜有特洛伊、埃菲斯等古城遗址和棉花堡、卡帕多奇亚喀斯特地貌区等。旅游业是土耳其外汇收入重要来源之一。德国、俄罗斯和英国是土耳其最重要的外国游客来源地。近两年，受暴恐袭击频繁发生、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。2018年外国游客总数达4,611万人次，旅游收入295亿美元，是世界第8大旅游目的国[13]。

1.2.4 投资政策

（1）投资门槛

贸易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[14]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》《自由贸易区法》《出口促进关税措施》《出口机制法规》《出口加工体系法》等。

[12]资料来源：中华人民共和国驻土耳其共和国大使馆经济商务参赞处网站，
http://tr.mofcom.gov.cn/article/jmxw/201901/20190102826140.shtml
[13]资料来源：中华人民共和国外交部，
https://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq_676201/gj_676203/yz_676205/1206_676956/1206x0_676958/
[14]资料数据：商务部《对外投资合作国别（地区）指南-土耳其（2018）》

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，土耳其所有向内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，主要是取决于土耳其加入世贸组织关于服务贸易所作承诺以及土耳其国内立法的规定。限制行业主要包括广播、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、购置数量等。具体如：在金融服务（包括银行和保险）和石油行业设立企业须获政府的特别批准；外商的股权比例在广播业限制为20%；在航空和航海运输业限制为49%；半导体、电视机，外国投资股份不得超过25%；邮政、电讯、电报，外国投资股份不得超过51%。同时，如果在土耳其的外国投资经营范围中包括国家垄断部分，则其不能在该实体中占有主要股份。

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。外商投资企业和内资企业一视同仁，享有与在同一领域运作的国内企业相同的权利和优惠。同时外资企业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

土耳其向企业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前抵扣；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。中小型企业的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。

（3）行业鼓励政策

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。本地和外国的投资者可享受同样的鼓励政策。

鼓励方式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、利率优惠等；概念研发、科技开发和可行性研究、从概念研发到实际运用的实验室研究、设计和草图研究、模型研究、小型设备制造、实验性生产、专利和许可证研究、降低技术售后服务问题研究等可享受土耳其科技研究管理委员会的鼓励政策。

（4）地区鼓励政策

2012年6月，土耳其政府颁布了投资激励体系，并于2015年对该计划进行完善升级。该激励计划对2012年1月1日以后实施的投资有效，旨在刺激当地和外国的投资，减少土耳其对进口中间产品的依赖，降低经常账户赤字，促进工业部门结构改革，平衡地区差异，以及促进地区经济平衡发展。该投资激励体系将81个省按经济发达程度分为六类投资区，对在不发达地区的投资予以更多优惠。

（5）项目鼓励政策

2018年6月，土耳其原经济部发布基于项目的投资激励计划，鼓励、吸引土国内外大型企业在可再生能源科技、综合性冶金、石化、医疗器械和医学科技、制药、生物科技和纳米科技、轻轨和高铁系统、海陆空国防科

技、航空航天科技、信息通讯技术、农业科技等领域开展1亿美元以上的投资项目，引进创新型、高附加值的技术密集型产业，以开展技术升级，实现生产本地化，保障产品供应安全。

该激励计划为满足条件的投资项目提供了税收、劳务、金融、能源、行政审批等八个主要方面的优惠措施。

（6）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、邮政局和贵重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居民手中接受外汇支付。居民和非居民可通过银行将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。

由于近年来外汇负债压力增大，土耳其政府出台了鼓励使用里拉和加大外汇监控的措施。2018年，土耳其政府颁布第32号法令，对当地无外汇收入的企业和个人申请外汇贷款做出了限制。

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，也是经济合作与发展组织、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

中土于1971年8月4日正式建交。上世纪80年代以来，两国高层互访频次增多，双边关系发展较快。2012年，中国在土耳其举办中国文化年；2013年，土耳其在中国举办土耳其文化年；2018年，土耳其在中国举办土耳其旅游年。

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，共同见证了关于共推“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的签署。2017年4月，时任国务院副总理刘延东对土耳其进行正式访问，与土耳其总统埃尔多安、总理耶尔德勒姆分别举行会见，与副总理蒂尔凯什就人文交流举行会谈，与副总理希姆谢克共同出席《习近平谈治国理政》土耳其文版首发式。5月，埃尔多安赴中国出席“一带一路”国际合作高峰论坛，在开幕式上致辞，并与习近平主席举行会谈。2019年7月2日，土耳其总统埃尔多安对中国进行访问。习近平主席在人民大会堂同埃尔多安总统举行会谈，努力深化两国战略合作关系，捍卫中土和广大发展中国家的共同利益，共同构建相互尊重、公平正义、合作共赢的新型国际关系。

据土耳其统计局统计，2018年中土双边贸易额为236.2亿美元，下降10.3%。其中，土耳其对中国出口29.1亿美元，下降0.8%，占土耳其出口总额的1.7%，降低0.1个百分点；土耳其自中国进口207.1亿美元，下降11.5%，占土耳其进口总额的9.3%，降低0.7个百分点。土耳其与中国的贸易逆差177.9亿美元，下降13.1%。中国为土第十六大出口市场和第二大进口来源地。

矿产品一直是土耳其对中国出口的最主要产品，2018年出口额为14.8亿美元，下降11.8%，占土对中国出口总额的50.7%。在土耳其对中国出口的矿产品中，大理石矿出口下降14.6%，在总体出口中所占比重为31.6%；矿砂出口下降6.7%，所占份额为19.1%。另外，矿物燃料在对中国出口中的占比极低，约为0.1%。化工产品出口增长29.9%，为土耳其对中国出口的第二大类产品，在出口中的比重为13.4%。纺织品及原料为土耳其对中国出口的第三大类产品，在对中国出口中的比重达到8.4%，出口金额2.5亿美元。2018年，土耳其对中国贵金属及制品出口增长较快，增长率约达3倍，但金额仅为6,500万美元。总体来看土耳其对中国出口保持缓慢下降态势，对中国出口表现不及其总体出口表现。

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，2018年合计进口142.8亿美元，占土耳其自中国进口总额的69.0%，其中仅机电产品就占土耳其自中国进口产品的近一半。除上述产品外，贱金属及

制品、塑料橡胶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，中土双边贸易出现下降态势，由于中东地缘政治因素影响，土耳其与俄罗斯日益靠拢，俄土经贸关系升温，俄罗斯也取代中国成为土耳其最大进口和最大贸易逆差国[15]。

1.2.6 投资注意事项

（1）政治风险及地区安全风险[16]

土耳其是世俗化、民主化的穆斯林国家，发展水平较高，政治风险较小，堪称中东地区最和平、安全的国家之一。但土耳其也是多个“东突”组织总部的所在地，自2015年以来，伊斯坦布尔、安卡拉等大城市发生了多起针对军方和平民自杀式恐怖袭击，安全形势急剧恶化。

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，目前这一数量还在不断增长。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。

鉴于土耳其东南部安全形势严峻，2019年外交部和中国驻土耳其使领馆根据土耳其安全局势状况发布了暂勿前往土耳其东南部地区的安全提醒，提醒有效期至2019年9月30日。因此，准备赴土耳其投资的中国企业要做好安全防范工作。

（2）经济风险

汇率浮动较大。土耳其自2001年起实行浮动汇率制度，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里拉的不确定性已成为影响土耳其外资、外贸的最主要因素之一。

2018年受土耳其与美国关系恶化影响，土耳其爆发汇率危机。2018年3月31日，1美元可兑换3.96里拉；8月9日，土耳其金融市场发生剧烈震荡，1美元可兑换7.2里拉，里拉汇率跌至历史最低点；11月，里拉对美元汇率有所回升且基本趋稳。2018年5月，土耳其中央银行将一周回购利率作为里

[15]本节数据来源：商务部综合司国别数据网：https://countryreport.mofcom.gov.cn/record/view.asp?news_id=63072
[16]本节资料来源：商务部《对外投资合作国别（地区）指南-土耳其（2018）》

拉的基准利率，并于6至9月间进行三次上调：6月1日，从8%上调至16.5%；6月8日，上调至17.75%；9月14日，上调至24%。土耳其央行大幅加息，在短期内将有助于恢复市场对里拉的信心。但过高的利率必然会对土耳其经济增长产生不利影响。

通货膨胀率较高。截至2019年1月，土耳其通货膨胀率为20.35%，2018年10月，更高达25.24%。通胀率持续保持高位，制约了中央银行通过货币政策刺激经济的能力，对经济增长造成负面影响。

各机构对土耳其的信用评级展望有所下降，对土耳其吸引外资造成一定负面影响。

（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。

（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。2018年土耳其净最低工资标准为每月348.5美元，考虑到社会保障、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518.4美元。

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有所得税、消费税、财产税等共计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，又称公司税和收入税。间接税有12种，包括增值税、印花税、交通工具税、银行和保险交易税、博彩税、遗产和赠与税、不动产税、财产税、通讯税、教育贡献费、关税、特别消费税。主要税种税率详见下表。

表3 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	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、特别消费税法、财产税法、印花税法、税收程序法等法律，以及法规、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定效力，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％。这三个年度的预缴所得税税率也做了相应调整。
- 企业纳税人在 2017 年 12 月 5 日之后，自销售不动产取得的收益的免税比例从 75％降至 50％。
- 对于从事投资激励证书（Investment Incentive Certificates，IICs）允许范围内的投资项目，法律规定 2017 年适用的额外投资贡献率和公司所得税优惠临时政策延长至 2019 年，以进一步加强对制造业的税收优惠力度。
- 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

- 自 2017 年 7 月 1 日起，如果在计算租金收入时选择一次总付法（即不据实扣除相关费用，而是一次性扣除总收入的 15%），扣除率从 25％降低到 15％。

（3）增值税

土耳其针对现行增值税法作出了一系列的修订，主要包括：

- 一般来说，企业从事增值税免税业务部分，其进项税额不得用于抵扣从事免税活动产生的销项税额。但是以下增值税部分免税业务可以进行进项抵扣：由私立学校、大学和学院免费提供的教育服务；学生宿舍免费

提供的住宿服务；法律规定必须免费提供的货物和服务；在自由贸易区内提供的服务以及从自由贸易区进口或出口的运输服务等。

- 对免税商店的商品销售活动免征增值税与特别消费税。
- 核销或以增值税零税率销售已折旧完毕的资产时，没有额外的增值税涉税影响。也就是说，纳税人无需调整在购买环节已缴纳且已抵扣的进项税额。若资产未完全折旧，则需就未折旧部分对应的进项税额做进项转出。
- 自 2019 年 1 月 1 日起，企业可以在增值税应税行为发生当年（公历年）以及下一个公历年进行进项抵扣。
- 纳税人适用增值税退税政策的，必须在应税行为发生后的第二个公历年度结束前提交退税申请。
- 对无法收回的应收款项可享受增值税减免。对可再生能源和其他能源设施免征增值税。
- 对征用不动产用于城市化建设项目，增值税免税期限延长至 2020 年。
- 明确汇兑差异需缴纳增值税。

（4）税务特赦

2018年5月18日，土耳其第7143号法令生效，标志着新一轮“特赦计划”的施行。

本次特赦计划所涉范围广泛，主要涵盖了税收、社会保障费、市政行政收费以及其他依法征收的公共应收款项等方面。与税收相关的特赦举措主要包括以下几方面：

- 欠缴税款的债务重组：欠缴税款可分为 6-18 次分期缴纳，且每两个月支付一次，即税款缴纳的期限最多可延长至 36 个月；欠缴税款的利息将根据国内生产价格指数（Producer Price Index, PPI）浮动调整。此外，若企业能够一次性付清全部税款，还可免除 90%的利息。
- 未决税务诉讼：纳税人处于行政或司法上诉程序中亦有机会申请适用税务特赦，主要取决于纳税人当时所处的诉讼阶段以及诉讼生效之前已经取得的阶段性判决结果。对未经基层税务法院初审判决的诉讼，纳税人可按纳税评估文件中应纳税额的 50%缴纳税款，同时免除相关罚金和欠缴税款产生的利息；对经过初审判决但未经上诉法院判决的诉讼，初审判决

的结果将会起到重要作用。若初审作出有利于纳税人的判决，则纳税人可免除 80%的欠缴税款；若初审判决对纳税人不利，则无法免除欠缴税款。但无论初审判决的结果是有利还是不利，原罚金与原利息均可免除。利息将以最终应缴税款为新的计算基础，根据国内 PPI 重新计算（低于正常利率），与应缴税款一并支付。纳税人若申请适用税务特赦，则必须撤销原有上诉并放弃未来的上诉权。

- 税务检查：正在经历税务检查的纳税人亦可申请适用税务特赦。若税务检查取决于税务评估的结果,纳税人可通过支付所要求缴纳税款的 50%来终止该税务检查，同时可免除原罚金和原利息。同样地，纳税人只需支付根据国内 PPI 计算得出的低利率利息。纳税人需要在收到纳税评估通知书的 30 天内，向税务机关提出特赦申请。

- 主动申报税务机关尚未知晓的纳税义务：纳税人主动向税务机关申报未申报且并未被税务机关知晓的纳税义务，可适用税务特赦，并享受 PPI 计算的低利率利息。

- 自愿增加税基：纳税人若愿意按法令规定的比例主动增加以前已申报的税基，并就该税基补缴相应税款，则该纳税人未来不会再受到相应年度与相应税种的税务检查。补缴税款可以于 2018 年 9 月 31 日之前一次性付清，也可至多分为 18 次分期缴纳（每两个月支付一次）。

- 会计记录的更正：纳税人可对其 2017 年 12 月 31 日前的会计记录予以更正，包括未在账簿中披露的公司资产、已在账簿中披露但并不属于公司的资产以及账簿中错误列示的现金余额与股东应收款项，以申请适用税务特赦。

- 境内外未申报资产的财产赦免：对未申报的境外资产，若纳税人在 2018 年 11 月 30 日前申报海外资产，并在申报后 3 个月内将资产转移至土耳其境内，则仅需承担 2%的所得税（一般税率为 15%-35%）。如果境外资产于 2018 年 7 月 31 日之前转移至土耳其境内，则可免除上述 2%的个人所得税；对未申报的土耳其境内资产，若纳税人在 2018 年 11 月 30 日前申报则可享受免税。此外，土耳其税务机关并不会针对纳税人的申报行为进行任何检查或调查，或征收任何的税款或罚款。目前，相关财产特赦条款已延长至 2019 年 5 月 31 日，具体细节尚不明确。

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

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。

如果一家企业的章程规定法律意义上的业务总部位于土耳其，或其业务和管理中心集中在土耳其，则该企业为土耳其居民企业，即为负有完全纳税义务的纳税人；如果企业法律意义上的总部以及经营总部都设在土耳其境外，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

2018-2020年，土耳其所有企业的公司所得税税率提高到22％。这三个年度的预缴所得税税率也做相应调整。

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90%。

2.2.1.4税收优惠

（1）减免公司所得税的项目

- 参股免税：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予征收公司所得税：

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。

- 在土耳其境外从事建筑和维修活动的收入免征公司所得税。
- 处置子公司股权取得的投资收益，可享受 75%所得税减免。若满足特定条件，甚至可享受 100％的公司所得税减免。

（2）研发活动相关优惠政策

- 研发费用扣除：技术中心、研发中心（必须雇佣至少 15 名全职研发人员）、设计中心（必须雇佣至少 10 名全职设计人员）、或由政府机构、依法设立的基金会或国际基金资助的研发创新项目或设计项目，所发生的符合条件的创新研发支出或设计支出，可 100%享受公司所得税税前扣除。此外，如果研发中心或设计中心可以证明其以下任一指标与上一年度相比至少增加了 20%，则可加计扣除增加部分的 50%：

①研发或设计支出占总营业额的比例；

②国家或国际的专利注册数量；

③国际基金资助的项目数量；

④研发人员中拥有硕士学位的研究人员占比；

⑤研发人员中研究人员的占比；

⑥研发成功的新产品所带来的营业额占总营业额的比例。

（3）科技开发区（Technology Development Zones，TDZs）相关优惠政策

- 在科技开发区内从事软件或其他研发活动取得的利润免征公司所得税。科技开发区内的公司出售、转让或租赁符合相关条件的知识产权，取得的收益免征所得税。

（4）自由贸易区（Free Trade Zones，FTZs）相关优惠政策

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年通过了自由贸易区法第3218号法案。现有自由贸易区概况如下：

表4　土耳其自由贸易区概况[17]

	设立年份	面积（平米）	优先发展产业
梅尔辛	1985	836,000	烟草、电子、仓储、建筑、石油等
安塔利亚	1985	62,5000	纺织、游艇、医药、电子、农业等
爱琴	1987	2,200,000	电子、汽车配件、机械、航天等
伊斯坦布尔阿塔图尔克机场	1990	83,600	电子、医药、汽车等
特拉布松	1990	31,000	电子、化工、食品等
伊斯坦布尔色雷斯	1990	387,500	电子、汽车、纺织、食品、建筑等
阿达纳—约目尔塔克	1992	4,500,000	化学、石化、能源、码头工厂等
伊斯坦布尔工业和贸易	1992	460,000	电子、五金、化工等
马尔丁	1994	515,000	化工、食品、农业等
萨姆松	1995	73,150	家具、医药、视频、电子等
ASB欧洲	1996	2,000,000	纺织、化工、电子、汽车、机械等
雷泽	1997	暂无相关信息	食品、化工、电子等
开赛利	1997	6,905,000	纺织、汽车、家具、建筑等
伊兹密尔	1997	1,630,000	皮革、化工、电子、纺织等
加济安泰普	1998	1,414,300	纺织、食品、化工、塑料、机械等
图比塔克—马尔马拉	1999	620,000	科技、软件、设计、科研等
代尼兹利	2000	540,000	纺织、化工等
布尔萨	2000	825,000	汽车、机械、纺织等
克加艾利	2000	798,000	船舶、机械、汽车等

土耳其自由贸易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。土耳其自由贸易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，例如对自由贸易区内，通过各种经济

[17]资料来源：商务部《对外投资合作国别（地区）指南-土耳其（2018）》

活动所获得的收入免征任何税费，包括收入税、公司税和增值税；从国外向自由贸易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，应纳税所得额为纳税人的总收入扣除不征税收入、可抵扣费用、亏损弥补后的差额。

应纳税所得额=总收入-不征税收入-可抵扣费用-亏损弥补

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（即土耳其居民企业之间支付的股息）之外的所有利润，包括但不限于企业经营利润、资本利得、股息收入、利息收入、以及自境外取得的收入等：

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。土耳其居民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自境外取得的收入。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22%；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

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

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

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所得额。

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，与企业资产相关的成本费用和税金原则上可以在确定应纳税所得额时扣除。但公司所得税本身不可税前扣除。

⑨向国外分支机构付款

向外国机构支付的特许权使用费、利息等只要不违反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。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，如与企业资产相关的税金）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

外国企业分支机构在土耳其的税法中被视为非居民实体，因此仅就其在土耳其境内活动的收入纳税，分支机构利润以22％的税率缴纳公司所得税。

转移到总部的分支机构利润（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，集团中的每家企业必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判断标准

非居民企业是指在土耳其既没有法律意义上的总部、也没有实际经营总部的企业，也被称为负有有限纳税义务的纳税人。出于税收目的，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。实际管理机构指企业最高管理层所在地。如果非居民企业本国政府与土耳其签订了税收协定，则应视协定中对非居民企业的具体定义和标准。

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

2018-2020年，土耳其非居民企业就其来源于土耳其境内从事经营活动所取得的收入按22%缴纳公司所得税。

非居民企业取得的来源于土耳其的股息红利、特许权使用费、利息收入、资本收益等收入对应的税率请参考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；以及其他来源于土耳其的收入和利润。

2.2.2.5应纳税所得额

非居民企业就其来源于土耳其境内从事经营活动取得的收入，所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股息红利、特许权使用费、利息收入、资本收益等收入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

非居民企业就其来源于在土耳其境内从事经营活动所取得的收入，所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股息红利、特许权使用费、利息收入、资本收益等收入，所对应的应纳税额的计算请参考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股息红利、特许权使用费、利息收入、资本收益等收入，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5）：

表5　土耳其预提所得税税率

未在土耳其境内构成常设机构的非居民企业取得的收入	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%
贷款利息	
向境外银行和公司支付的利息	0%
与证券化贷款和次级贷款有关的利息支付	1%
其他贷款	10%
定期存款利息[1]	10%-18%
债券反向回购收益	15%
2006年1月1日后购买的上市公司股票收益（不包括证券投资基金的资本收益）	0%
2006年1月1日后购买的证券投资信托的资本收益	10%
合格居民实体[2]取得的收入	**预提所得税税率**
2006年1月1日后发行的国库券和国内政府债券的资本收益	0%
2006年1月1日后发行的国库券和国内政府债券的利息收入	0%
2006年1月1日后购买的上市公司股票收益	0%
其他实体取得的收入	**预提所得税税率**
2006年1月1日后发行的国库券和国内政府债券的资本收益	10%
2006年1月1日后发行的国库券和国内政府债券的利息收入	10%
参股土耳其投资基金取得的收入	**预提所得税税率**
符合条件的实体[3]（居民和非居民）	0%
其他实体[4]（居民和非居民）	10%

注：

1) 定期存款利息收入的预提所得税取决于币种（即土耳其里拉或外币存款）和存款期限。

2) 根据土耳其国内税法规定，适用 0%预提所得税税率的实体主要包括：

- 土耳其居民企业（有限责任公司、股份公司和合伙企业）；
- 从事与土耳其居民企业相同业务的非居民企业；
- 土耳其投资基金（由资本市场委员会监管）；
- 从事与土耳其投资基金类似业务的非居民投资基金；
- 从事与土耳其投资基金和信托公司类似业务，且在土耳其仅从事证券和其他资本市场投资业务，并从中取得收益的非居民企业。

3) 同注 2)。

4) 其他实体若持续一年将自身 51%以上的资产投资于在伊斯坦布尔证券交易所上市的股票，在赎回参与凭证时取得的收益可免征预提所得税。

参股股权密集型基金所取得的收益，可免征预提所得税。

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2019年6月30日，土耳其与86个国家签订的双重税收协定已生效，部分协定适用税率如下表所示：

表6 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(4, 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%：如果在分配股息时，支付股息方的可分配收入低于股息分配前总收入的 40%，则适用 15%的预提所得税税率。

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息免税；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息免税。

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

根据土耳其税法规定，不论国籍，在土耳其有住所或者在任何公历年度内累计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。居民纳税人为负有完全纳税义务的纳税人。

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7　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	18,000	15
18,000	40,000	20
40,000	148,000	27
148,000	及以上	35

个人自特定金融产品取得的收入应缴纳预提所得税，税率根据收入和金融产品类型适用0%、10%、15%或18%的税率。具体请参考2.2.2.7预提所得税。

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。

（3）研发活动的相关优惠政策

- 从事研发、设计和技术支持的相关人员，拥有博士学位或基础科学硕士学位的人员可减免 95％的个人所得税；拥有硕士学位或基础科学学士学位的人员可减免 90％的个人所得税；其他研发、设计和技术支持人员可享受 80%的个人所得税减免。

（4）科技开发区（Technology Development Zones，TDZs）相关优惠政策

- 科技开发区内的研发和支持人员从事研发或软件开发活动取得的工资，在 2023 年 12 月 31 日前免征个人所得税。

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。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

不符合土耳其居民纳税人的条件即为非居民纳税人，承担有限纳税义务。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，即便在一个公历年度中停留超过6个月，也视为有限纳税义务人。

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2.3.1.4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 预提所得税

个人取得的虽与常设机构无关但来源于土耳其的股息红利、特许权使用费、利息收入、资本收益等收入，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。

表8　土耳其预提所得税税率

未在土耳其境内构成常设机构的非居民纳税人取得的收入	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%
贷款利息	
向境外银行和公司支付的利息	0%
与证券化贷款和次级贷款有关的利息支付	1%
其他贷款	10%
定期存款利息[1]	10%-18%
债券反向回购收益	15%
2006年1月1日后购买的上市公司股票收益（不包括证券投资基金的资本收益）	0%
2006年1月1日后购买的证券投资信托的资本收益	10%
个人取得的收入	**预提所得税税率**
2006年1月1日后发行的国库券和国内政府债券的资本收益	10%
2006年1月1日后发行的国库券和国内政府债券的利息收入	10%
参股土耳其投资基金取得的收入	**预提所得税税率**
个人[2]（居民和非居民）	10%

注：

1) 定期存款利息收入的预提所得税取决于币种（即土耳其里拉或外币存款）和存款期限。

2) 个人若持续一年将自身 51%以上的资产投资于在伊斯坦布尔证券交易所上市的股票，在赎回参与凭证时取得的收益可免征预提所得税。

参股股权密集型基金所取得的收益，可免征预提所得税。

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

增值税纳税人为在土耳其提供应税货物和服务以及进口货物和服务的企业和个人。

（2）征收范围

应纳增值税的交易行为包括：在土耳其从事商业、工业、农业和专业服务活动过程中提供的货物和服务，以及进口到土耳其的货物和服务。

不论进口商的类别或交易的性质，进口到土耳其的货物和服务都属于应税交易。为了平衡进口和国内两方的税费负担，仅针对在土耳其境内的应税行为征收增值税。因此，在土耳其境内享受免税的交易在进口环节也免征增值税。进口应税行为的增值税税率与国内应税行为的适用税率相同。进口投资激励证书允许范围的机器和设备免征增值税。

（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。

在科技开发区（TDZs）内提供软件相关服务（如系统管理、数据管理、商业应用软件、互联网等），在2023年12月12日之前免征增值税。

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：

应纳税额＝销项税额－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；除个别情况外，如出口或销售给投资激励证书持有者，不得以现金形式退回超额的进项税额。销项税额超过进项税额的部分将支付给相关税务机关。

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 关税（Customs Duty）

土耳其是世界贸易组织和世界海关组织（WCO）的成员。土耳其于1996年1月1日与欧洲联盟（欧盟）签署了《关于实施关税同盟（Customs Union）的决定：第1/95号决定》，并根据《欧盟关税法》修订了本国海关法规和立法。因此，土耳其海关法规与欧盟海关法规非常相似。

根据关税同盟协定，除部分货物（如农产品和钢铁产品），只要持有欧洲原产地证书（A.TR Movement Certificate），证明货物在欧盟内部可以自由流通，土耳其和欧盟之间的贸易均不征收关税。为了进一步协调对外贸易，土耳其与欧盟的贸易伙伴签署了多项自由贸易协定。

土耳其海关法典将“土耳其关税适用领域”定义为土耳其共和国的领土领域，包括领海、内陆海域和领空。该法典还规定土耳其实施欧盟国家长期施行的具有经济影响力的海关制度。进口关税、增值税和其他税费、基金在进口环节征收。海关征收的主要税款是进口关税。进口关税的税率根据商品的分类和原产国而不同。增值税也在进口环节征收。增值税税率与适用于原产国应税行为的税率相同。根据有关研发活动相关优惠政策的规定，企业进口用于研发、创新和设计项目的货物可免征关税。

此外，如果进口交易以非现金方式进行，还需缴纳一项特殊的资源利用支持基金（Resource Utilisation Support Fund，RUSF）。

2.5.2 社会保障费（Social Security Premiums）

根据土耳其税法，雇主和员工均需根据劳工类别确定的费率缴纳社会保障费。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。

此外，根据有关研发活动相关优惠政策的规定，企业负担的研发、设计和支持人员的社会保障费的一半将由财政部提供资金支持（人数不超过研发和设计全职员工总人数的10%）。

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9：

表9　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按不同税率征收特别消费税：

- 石油产品，天然气，润滑油，溶剂和衍生物溶剂，税率特定；
- 汽车及其他机动车，摩托车，飞机，直升机，游艇，税率在 1%-84%不等；
- 烟草及烟草制品和酒精饮料，税率在 25%-275.6%不等；
- 奢侈品，税率在 6.7%-20%不等。

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：

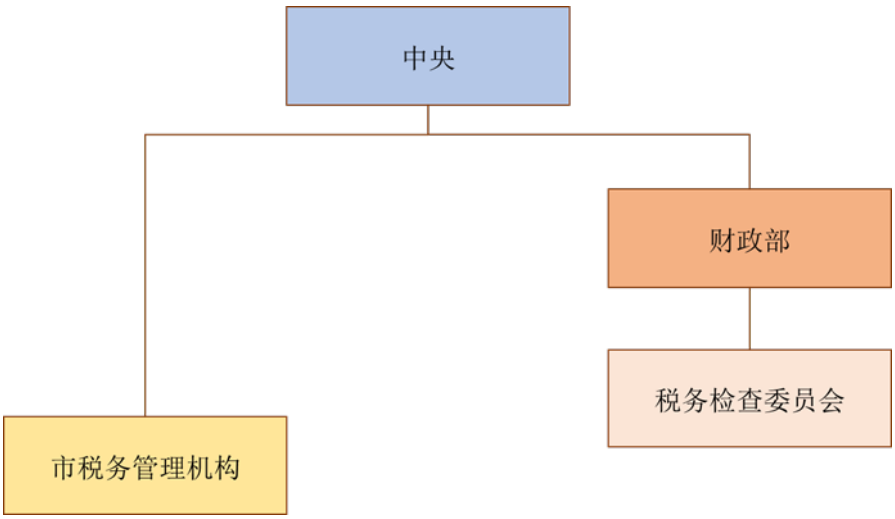

图2　土耳其税收管理机构的组织架构图

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

（1）单位纳税人登记

①税务登记的要求

凡在土耳其从事商业、工业、农业或独立专业活动的本国企业和外国企业，均须在业务开展前在土耳其完成税务登记。该税务登记机制将涵盖所有税种，纳税人无需就单独的税种进行额外的税务登记。

②税务登记的程序

在完成企业设立申请后，企业需要至当地税务局（District Tax Office）完成税务登记。外国企业可以通过土耳其公司（子公司）、分公司或常设机构进行税务登记。企业需要提交以下文件来完成税务登记并获得永久的税务识别号（Tax Identification Numbers，TINs）：

- 被授权代表企业签字的经理名单；
- 企业注册登记表
- 经理的身份证明文件；
- 企业办公地点的租赁协议。

提交申请文件后，税务官员将到企业办公现场核实场所情况、企业经营活动类型、企业文件等事项并出具相关报告。通常情况下，税务机关会在报告出具两日内向企业颁发税务证明。

（2）个体纳税人登记

①税务登记的要求

土耳其本国公民与在土耳其停留超过6个月的外国公民均需获得税务识别号。

②税务登记的程序

土耳其本国公民无需进行额外申请，相关税务系统将通过其独有的身份证明号码自动为本国公民匹配税务识别号。外国公民的外国身份证明号

码可作为其土耳其税务识别号使用。若不能提供外国身份证号码，则需向土耳其当地税务机关申请税务识别号。

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，在每个季度结束后第二个月的14日之前提交预缴公司所得税纳税申报表，并在该月17日内缴付税款。年度过程中预缴的公司所得税既可以用于抵消年度所得税纳税申报表中的应交所得税额，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，不允许任何形式的延期。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。各季预缴的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。非居民个人在离境前15天内必须清偿所有税款。

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。需注意的是，在土耳其，公司所得税和增值税的注册登记并没有区别。因此，公司或常设机构一旦在土耳其进行税务登记，就将承担所有税种的纳税义务（如公司所得税、增值税、预提税、

印花税等）。增值税需按月申报。申报表须在申报期结束后次月的24天内提交。

（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。此外，需在申报表提交当月的26天内缴纳税款。

3.2.4 税务检查

（1）纳税评估

土耳其税制以纳税人自我评估为基础，按照申报表要求，税款由纳税人自行计算并申报。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。已申报的报表也可能面临税务机关的进一步检查。一般纳税申报表的检查追溯期为五年。

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，且纳税人又未到法院提起诉讼的情况下，纳税人需要在接到通知后30日内缴纳公司所得税款。如果纳税人仍不能按期缴清税款，税务机关可以采取措施对其征收。

本纳税年度预缴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缴税金，即预缴金额不足，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，税务机关接受经过宣誓的财务顾问（Sworn Fiscal Advisors，SFAs）审计和认证的纳税人的账目和纳税申报表。除非这些账目和纳税申报表被证明不正确，否则这些账户和纳税申报表将被默认是真实和正确的。另一方面，财政部已经宣布，那些没有进行公司所得税认证的企业将被列入税务检查的重点名单。财政部建立了SFAs工作标准供纳税人参考。每年年终

时，SFAs需要向财政部提交一份详细的报告以证明其公司所得税申报的正确性。这项工作并不属于法定审计的性质。

（3）税务审计

土耳其税务机关对每个纳税人没有固定的审计周期。税务审计通常是基于风险评估软件的选择，就特定行业或问题展开。

3.2.5 税务代理

一些跨国咨询公司和会计师事务所都可以在土耳其开展税务代理的工作，如普华永道（PwC）、安永（EY）等。

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。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。截至2019年7月，共有133个国家和地区已经参与到该项目中。土耳其已经参与第一项和第三项行动计划。

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

除了上述关联方之间进行的各项交易外，根据土耳其当地法律规定，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，也将视为关联方交易。

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对企业的审计数量。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。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等组成；

（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22%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方面的相关法规政策。

4.6.2 税务调整

该国没有成本分摊协议管理方面的相关法规政策。

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负债与资产比率（即债资比）超过3:1时，适用资本弱化规则（对于银行或金融机构关联方的债资比适用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。截至会计期（在该会计期内满足资本弱化规则）最后一天超过上述规定债资比率（即3:1）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

截至2019年6月30日，土耳其已与95个国家或地区签订了避免双重征税协定（Agreements on Avoidance of Double Taxation），其中与86个国家的协定已生效。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 中土税收协定

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》[18]（以下简称“协定”或“中土协定”），包括17种应税情况以及两国政府间消除双重征税的方法、无差别待遇、两国政府协商程序、情报交换等内容。土耳其和中国外交部分别于1996年12月30日和1997年1月20日互致照会，确认已完成该协定生效的法律程序。根据该协定第二十八条规定，协定已于1997年1月20日起生效，自1998年1月1日起执行。

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

中土税收协定适用于一国或者同时为双方居民的人。根据协定，当一个自然人同时被两个国家认定为税收居民，其身份应按以下规则降序排列：永久性住所、重要利益中心、习惯性处所、国籍。也就是说，只有在使用前一标准无法解决问题时，才使用后一标准。除个人以外，同时被两个国家认定为税收居民的人，根据其法定总机构所在地确认其居民身份。如果上述判定标准仍然无法确认其身份，应通过相互协商解决。

（2）税种范围

[18]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

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。

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[19]。

（以下简称“中国税收”）

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[20]。

（以下简称“土耳其税收”）

需要注意的是，一般来说有关收费、如与个人福利有直接联系的社会保险费等，不在上述税种范围之内。如果中土两国一方增加或者代替与税收协定规定税种的相同或者实质相似的税收，也同样适用于该协定。

（3）领土范围

“中国”一语是指中华人民共和国；用于地理概念时，是指实施有关中国税收法律的所有中华人民共和国领土，包括领海，以及根据国际法，中华人民共和国拥有勘探和开发海底和底土资源以及海底以上水域资源的主权权利的领海以外的区域。

“土耳其”一语是指土耳其共和国领土，包括土耳其拥有勘探和开发海底和底土资源以及海底以上水域资源的主权权利的领水、大陆架和专属经济区。

5.1.3 常设机构的认定

[19]《中华人民共和国企业所得税法》自 2008 年 1 月 1 日起施行，《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》同时废止；同时取消地方所得税。

[20]自 2004 年 1 月 1 日起，土耳其已取消对公司所得税征收 10%附加税的政策。

常设机构是税收协定中一个非常重要的概念，主要用于确定中土一方对另一方企业利润的征税权。具体来说，只有中国企业通过其在土耳其的常设机构开展经营活动，土耳其主管当局才能有权对其营业利润征税。因此该条款对开展基建工程等项目的中国“走出去”企业尤为重要。

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。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。

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）企业通过雇员或者雇佣的其他人员，在另一国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。

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；

（6）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。

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。

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。

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。

上述规定综合起来看，可以分为 4 种类型的常设机构：

（1）一般类型的常设机构，主要拥有三个特性，即固定性、持续性、经营性。首先需要考察它是否有固定中心、明确边界；其次要考虑它的持续时间；最后要考虑它的业务性质，比如像准备性辅助性活动等就可以予以排除；

（2）工程型常设机构，主要是建筑安装工程，中土协定规定了 12 个月的标准，相对于其他有些协定中 6 个月、8 个月、9 个月等的标准，对中国“走出去”企业更为有利；

（3）服务型常设机构，主要是咨询劳务，中土协定规定了任何连续或累计超过 12 个月的标准；

（4）代理型常设机构，如果代理人经常以被代理人的名义与第三人签订合同，代理人就有可能构成被代理人在来源国的常设机构。在土耳其进行商业谈判、合同签署等业务的中方需要注意该条款。需要注意的是，虽然不是以企业的名义签署合同，但其所签合同仍然对企业有约束力的话，也会纳入这一范围。当然这里所说的合同，是指重要的商业合同，而不是企业内部的管理合同。此外，还要注意这里所说的合同签署行为需要是“经常”发生，要根据行业管理考虑发生的频率问题。

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、教师和研究人员、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。

由不动产所得的规定来看，首先是征税权的划分，不动产所得首先由其来源国即所在国行使征税权，因此居民国对其本国居民从来源国取得的不动产所得进行征税时，需要考虑其在来源国的纳税情况。其次，对不动产进行定义的权利是赋予各国国内法，协定只列举了必须包括的内容。此外，还需要特别注意上述规定针对的是直接使用、出租等形式下取得的所得，与不动产转移相关的所得属于财产收益，不受本项规定限制。

5.1.4.2 营业利润

协定对企业从事跨国经营产生的利润在划分征税权之后，如何确定利润归属和计算，作出了原则性规定。

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。也就是说，如果中土一方的企业在另一方虽然开展经营活动，但是没有达到常设机构的程度，那么来源国不能对其征税，而是由居民国行使征税权。只有在构成常设机构的前提下，才需要进行利润归属的划分，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，还强调了独立企业原则，即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。因此，常设机构与总机构或其他常设机构以及关联企业之间的业务往来，均应当按照独立企业原则，以公平交易价格为依据计算常设机构的利润。在确定常设机构利润适用的独立原则时，与关联企业之间进行转让定价调整时适用的独立企业原则同样适用。

此外，如果常设机构的利润不能通过账目进行据实核算，允许中土一方依据公式（通常根据资产、营业额、职工人数等确定）分配企业总利润。这一般是由于常设机构账册不全，或者据实计算太过繁琐。这也意味着居民国认可来源国的征税方法，从而给予相应的抵免。

需要注意的是，如果常设机构在从事其他经营活动时，还为总机构采购货物或商品，其从事采购活动取得的利润不能算作该常设机构的利润。但是如果常设机构仅为总机构采购货物或商品，则符合辅助性、准备性的特点，不构成常设机构。

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。由此可以看出，国际运输所得采取的是居民国独占征税权原则。

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。

中土协定没有对从事国际运输业务取得的收入进行界定。同时，对于“国际运输”的定义，使用了排除法，即“不包括仅在缔约国另一方各地之间以船舶、飞机经营的运输”。换句话说，只要是跨境运输，即使航程中有一段只在一个国家内的若干地点间发生，这一段也被视为国际运输。

5.1.4.4 联属企业

联属企业关系的存在，会导致其中一个企业取得的利润不同于与其他没有联属关系的企业进行交易所取得的利润，因为税务机关将有权对其进行调整。联属企业的判定原则如下：

（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。

如果中土一方对本国居民企业的利润进行调整，但另一方企业的利润不做改动，则可能造成对不同纳税人的同一笔所得重复征税。因此上述规定提出，如果一方已按照独立交易原则对本应由其征税的利润进行征税，而另一方已对该笔利润征税的情况下，另一方应当做出调整。如果意见不一致，可以进行协商。

5.1.4.5 股息

股息是“走出去”企业的常用条款之一。

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他公司权利取得的所得。

简单来说，“股息”就是公司所做的利润分配，不仅包括每年股东会议所决定的利润分配，还有其他货币或具有货币价值的收益分配，如红股、红利、清算收入以及变相利润分配等。在判定某项所得是否为股息时，主要考虑是否以股权或类似股权的权益参与为基础而派发的所得。举例来说，有些跨国公司采用资本弱化的方式进行避税，提高贷款比例，降低股本比重，从而增加利息扣除，侵蚀税基。在这种情况下，来源国有权按照国内法资本弱化的规定，将利息视为股息处理。

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，

按照该国家法律征税。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。

上述规定可以发现，股息的征税权在居民国，允许来源国对其居民支付的股息进行征税，但是规定了一档限制税率，即 10%。限制税率的意思是，来源国征税税率不得超过这一标准。但是如果来源国本国对于股息的预提所得税税率更加优惠，则适用来源国本国的规定。这体现了协定优先、优惠优先的原则。

需要注意的是，享受协定税率的前提是收款人是股息受益所有人。除了“股息”，“利息”和“特许权使用费”的限制税率条款中，都引入了“受益所有人”的概念，即取得上述所得的人在具有该所得受益所有人身份的情况下，才能在来源国享受协定规定的优惠税率，否则将按国内法进行征税。

“受益所有人”是指对所得和所得据以产生的权利或财产具有所有权和支配权的人，一般从事实质性经营活动，可以是个人、公司或其他任何团体。在判定“受益所有人”身份时，应当按照实质重于形式的原则，结合具体的实际情况，综合考虑各项因素，进行分析判断。

对与常设机构或固定基地有联系的股息的特殊规定：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。

举例来说，假如中方企业从土耳其取得股息，并具备股息受益所有人身份，同时在土耳其也设立了常设机构，并且据以取得股息的股份构成常设机构的一部分，与之有实际联系，则土耳其有权按照营业利润条款的规定，对上述股息进行征税，而不受股息条款的限制。

一方居民从另一方取得的股息进行再分配如何划分征税权：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是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。

举例来说，如果中方企业从土耳其取得利润或所得，其支付的股息无需缴纳土耳其税收，即使中方企业支付的股息全部或者部分来自于土耳其取得所得。但是，如果股息又分配给了土耳其，或者其支付股息的股份与设在土耳其的常设机构有实际联系，则土耳其仍有征税权。

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。

需要注意的是，与利息相关的其他所得是否属于利息的范畴，应根据其性质区别对待。对于属于债券投资的所得，如发行债券的溢价和奖金构成利息，但债券持有者出售债券发生的盈亏不属于利息范畴；而对于与贷款业务相关并附属于债券的所得可认定为利息，对独立发生于债权方以外的，如单独收取的担保费，则一般不能认定为利息。

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%。对照上述股息条款，基本与之类似。

（1）对支付给对方政府及部分银行的利息在来源国免税的规定：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。

与常设机构有联系的利息的特殊规定：与"股息"类似。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。

来源地的规定：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。也就是说，如果利息与常设机构有联系并由其负担，则应以常设机构所在国为来源国。

关联交易中支付利息的规定：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。换句话说，如果因为关联关系的存在而超额支付利息，则上述规定仅适用于没有关联关系的情况下所能同意的数额，超出部分不得享受优惠税率。下面的特许权使用费也有这一规定。

5.1.4.7 特许权使用费

特许权使用费的规定和股息、利息类似，特有的条款是有关“特许权使用费”的定义。因此，对于相似部分不再赘述解读。

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。

上述来看，特许权使用费包含三方面的内容：

（1）因使用或有权使用专利、版权类知识产权而支付的报酬，这些知识产权包括各种形式的文学、艺术、科技等方面的专利或版权权利，这些权利是否已经或者必须在规定的部门注册登记不是必要条件；

（2）因使用或有权使用工业、商业、科学设备而支付的报酬，也就是设备租金；

（3）为获得工业、商业、科学经验而支付的报酬，这些信息通常指专有技术。

5.1.4.8 财产收益

协定本身没有对财产收益进行定义，财产收益一般是指因财产所有权转移而取得的所得。

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。这与不动产所得条款对征税权确定的原则一致，即来源国优先原则。

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。这与常设机构的营业利润进行征税的原则相一致。

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。这与海运、空运和陆运条款中关于国际运输的征税原则保持一致。

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。这与不动产所得条款中关于不动产所得的征税原则保持一致。

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。也就是说，转让股权的话，居民国拥有优先征税权。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

协定主要明确了一方居民以独立身份到另一方从事劳务活动所取得所得的征税原则。

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，也就是在居民国征税。但具有以下情况之一的，可以在缔约国另一方征税，也就是在来源国征税：

（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。在这种情况下，该缔约国另一方可以仅对属于该固定基地的所得征税；

（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仅对在该缔约国进行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。

在实践中，能否正确区分独立个人劳务和非独立个人劳务，直接影响到征税权的确定和税款的征收，是税收协定执行的重要内容。

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、教师和研究人员的规定以外，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，也就是由居民国征税：

（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。

需要强调的是，上述条件必须同时满足。

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。也就是，由该董事所任职公司的居民国优先征税。

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。也就是在从事活动所在国征税，不论其在该国停留多长时间。

虽有有关于营业利润、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。这条规定针对的是报酬由经纪人、艺术公司、演出团体等他人代为收取的情况，来源国仍有征税权。

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。这一项规定是为了促进中土两国之间的文化交流。

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。即居民国拥有征税权。

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。即对政府等依据社会保险制度支付的退休金等，居民国拥有征税权。

5.1.4.14 政府服务

本条适用于为政府提供受雇服务取得所得的情况。这是非独立个人劳务的特殊条款。

征税权：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，即来源国征税。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，即在居民国征税。

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，即支付国征税。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，即在居民国征税。

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，该缔约国一方应免予征税：

（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予征税。

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 土耳其税收抵免政策

税收抵免是指税务机关允许纳税人从合乎规定的支出中，以一定比率从其应纳税额中扣除，以减轻其税负。税收抵免是指居住国政府对其居民企业来自国内外的所得一律汇总征税，但允许抵扣该居民企业在国外已纳或负担的税额，以避免国际重复征税。中国企业境外投资过程中，其境外所得的税务处理往往涉及该类事项。

5.1.5.1 企业境外所得的税收抵免办法

（1）企业境外所得的税收抵免办法

中国居民企业在某一纳税年度中向土耳其缴纳或发生的所得税款可以申报抵免，抵免方式包括直接抵免和间接抵免两种。

直接抵免：是指中国居民企业直接作为纳税人就其土耳其所得在土耳其缴纳的所得税额在中国应纳税额中抵免。间接抵免：是指土耳其居民企业就分配股息前的利润缴纳的外国所得税额中由中国居民企业就该项分得的股息性质的所得间接负担的部分在中国的应纳税额中抵免。例如中国居民企业（母公司）的土耳其子公司在土耳其缴纳法人利润税后，将税后利润的一部分作为股息、红利分配给该母公司，子公司在土耳其就其应税所

得实际缴纳的法人利润税税额乘以子公司分配给母公司的股息与子公司全部税后利润之比的部分即属于该母公司间接负担的境外企业所得税额。中国居民企业不能按照有关税收法律法规准确计算实际可抵免的土耳其所得税税额的，不应给予税收抵免。

（2）税收抵免适用的范围

根据税收抵免的类型不同，其适用的范围也存在差异。直接抵免主要适用于中国居民企业就来源于土耳其的营业利润所得在土耳其所缴纳的法人利润税，以及就来源于或发生于土耳其的股息、红利等权益性投资所得、利息租金、特许权使用费、财产转让等所得在土耳其被源泉扣缴的所得税。间接抵免的适用范围为中国居民企业从其符合《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）及《财政部、国家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）相关规定的境外子公司取得的股息、红利等权益性投资所得。

根据财税〔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。

（3）可予抵免源自土耳其所得税额的确认

可抵免土耳其所得税税额，是指中国居民企业来源于土耳其的所得依照土耳其税收法律以及相关规定应当缴纳并已实际缴纳的企业所得税性质的税款。

（4）可抵免的源自土耳其所得税税额的基本条件

①中国居民企业来源于土耳其的所得依照土耳其税收法律以及相关规定计算而缴纳的税额；

②缴纳的属于企业所得税性质的税额，而不拘泥于名称。在不同的国家，对于企业所得税的称呼有着不同的表述，如法人所得税、公司所得税等。判定是否属于企业所得税性质的税额，主要看其是否是针对企业净所

得征收的税额；

③限于企业应当缴纳且已实际缴纳的税额。税收抵免旨在解决重复征税问题，仅限于企业应当缴纳且已实际缴纳的税额（除另有饶让抵免或其他规定外）。

（5）不应作为可抵免源自土耳其所得税税额的情形分析

①按照土耳其所得税法律及相关规定属于错缴或错征的境外所得税税款。属于土耳其所得税法律及相关规定适用错误而且企业不应缴纳而错缴的税额，企业应向土耳其税务机关申请予以退还，而不应作为土耳其已缴税额向中国申请抵免；

②按照中土税收协定规定不应征收的土耳其所得税税款。根据中国政府与土耳其政府签订的税收协定的规定不属于土耳其的应税项目，却被土耳其就其征收的公司所得税，对此，企业应向土耳其申请退还不应征收的税额；该项税额还应包括，企业在土耳其纳税时适用税率高于中土税收协定限定税率所多缴纳的所得税税额；

③因少缴或迟缴境外所得税而追加的利息、滞纳金或罚款；

④中国企业或者其利害关系人从土耳其征税主体得到实际返还或补偿的境外所得税税款。如果土耳其为了实现特定目标而规定不同形式和程度的税收优惠，并采取征收后由政府予以返还或补偿方式退还的已缴税额，对此，中国居民企业应从其境外所得可抵免税额中剔除该相应部分；

⑤按照中国企业所得税法及其实施条例规定，已经免征中国企业所得税的境外所得负担的境外所得税税款是指，如果中国税收法律法规做出对某项境外所得给予免税优惠规定，企业取得免征中国企业所得税的境外所得的，该项所得的应纳税所得额及其缴纳的境外所得税额均应从计算境外所得税额抵免的境外应纳税所得额和境外已纳税额中减除；

⑥按照国务院财政、税务主管部门有关规定企业已在土耳其应纳税所得额中扣除的所得税税款。如果中国税法规定就一项来自于土耳其所得的已纳所得税额仅作为费用从该项来源于土耳其所得额中扣除的，就该项所得及其缴纳的境外所得税额不应再纳入境外所得税额抵免计算。

5.1.5.2 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：居民个人从中国境外取得的所得，可以从其应纳税额中抵免已在境外缴纳的个人所得税税额，但抵免额不得超过该纳税人境外所得依照本法规定计算的应纳税额。《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，是指居民个人来源于中国境外的所得，依照该所得来源国家（地区）的法律应当缴纳并且实际已经缴纳的所得税税额。

税法所说的纳税人境外所得依照本法规定计算的应纳税额，是居民个人抵免已在境外缴纳的综合所得、经营所得以及其他所得的所得税税额的限额（以下简称抵免限额）。除国务院财政、税务主管部门另有规定外，来源于中国境外一个国家（地区）的综合所得抵免限额、经营所得抵免限额以及其他所得抵免限额之和，为来源于该国家（地区）所得的抵免限额。居民个人在中国境外一个国家（地区）实际已经缴纳的个人所得税税额，低于依照税法规定计算出的来源于该国家（地区）所得的抵免限额的，应当在中国缴纳差额部分的税款；超过来源于该国家（地区）所得的抵免限额的，其超过部分不得在本纳税年度的应纳税额中抵免，但是可以在以后纳税年度来源于该国家（地区）所得的抵免限额的余额中补扣。补扣期限最长不得超过五年。

居民个人申请抵免已在境外缴纳的个人所得税税额，应当提供境外税务机关出具的税款所属年度的有关纳税凭证。

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。本规定也应适用于不是一国或者双方居民的人。

（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。同样，在确定该企业的应纳税财产时，应在条件相同的情况下，将一国企业对于另一国居民的任何债务视同是对于该一国居民的债务一样予以扣除。

（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 在土耳其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）和《国家税务总局关于调整<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2019年第17号），的要求向主管税务机关申请开具。

中国到土耳其投资的企业在申请享受中土税收协定待遇时，需向土耳其扣缴义务人提交《中国税收居民身份证明》原件以及经土耳其公证机构或领事馆认证的土耳其文翻译件，方可在扣缴时享受协定优惠税率。若企

业未及时提供《中国居民税收身份证明》，则应当适用土耳其当地税率。但企业可在后续过程中取得证明后，向土耳其税务机关申请退还多缴纳的部分税款。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

相互协商程序(Mutual Agreement Procedure，MAP)是税收协定规定的重要的争端解决方式。中土税收协定第二十五条协商程序条款为两国主管当局之间的协商解决机制提供了法律依据。

中土税收协定对协商程序的规定为：

（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）[21]作为税收协定相互协商程序的法律依据。

另《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》（国家税务总局公告2017年第6号）[22]规定的相互协商程序适用于税收协定缔约一方实施特别纳税调查调整引起另一方相应调整的协商谈判，同时适用于双边或多边预约定价安排的谈签。本规定的相互协商程序不适用于涉及税收协定条款解释或者执行的相互协商程序。

5.2.3 相互协商程序的适用

根据中土税收协定第二十五条协商程序的规定，如果中国居民（国民）认为，缔约对方土耳其所采取的措施，导致或将导致对其不符合税收协定所规定的行为征税时，可以将案情提交中国国家税务总局，提请总局与土耳其主管当局相互协商解决，以避免不符合中土税收协定的征税。

5.2.4 启动程序

5.2.4.1 受理业务范围

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。

[21]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/c1148749/content.html
[22]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

5.2.4.2 申请受理部门

负责申请人个人所得税或企业所得税征管的省级税务机关为受理申请的部门。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级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，省级税务机关为受理申请的税务机关。

申请人依规定申请启动相互协商程序，且未构成中国税收居民的，个人户籍所在地、法人或其他组织设立地的省级税务机关为受理申请的税务机关。

5.2.4.3 申请时限和提交资料

申请人应在不符合税收协定规定的征税行动首次通知之日起 3 年内，以书面形式向省税务机关提出申请（需提供纸质版和电子版）。申请人需要出示企业《税务登记证副本》或本人身份证明，同时提交《启动税收协定相互协商程序申请表》，委托代理人还需要提供申请人授权委托书及代理人申请证明。

5.2.4.4 受理相互协商申请的工作流程

受理申请的省级税务机关应在 15 个工作日内，将申请上报国家税务总局，并将情况告知申请人，同时通知省级以下主管税务机关。

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，省级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，省级税务机关可以拒绝受理，并以书面形式告知申请人。

申请人对省级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 15 个工作日内向省级税务机关或国家税务总局提出异议申请（需提供纸质版和电子版）。省级税务机关收到异议后，应在 5 个工作日内将申请人的材料，连同省级税务机关的意见和依据上报国家税务总局。

国家税务总局收到省级税务机关上报的申请后，应在 20 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级税务机关，省级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级税务机关，省级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，通过受理申请的省级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。

国家税务总局启动相互协商程序后，可通过受理申请的省级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，国家税务总局可以直接与申请人联系。

5.2.5 相互协商的法律效力

“相互协商程序”条款是税收协定中的一项重要条款，其意义在于一国居民与另一国税务当局产生纳税争议后，一国居民可以寻求所在国政府的帮助，有效地解决跨国税务争议，维护自身权益。相互协商作为在国内法律救济手段之外解决税收争议的补充渠道，对于化解中国居民国际税务争议具有重要意义。中国居民应当特别关注税收协定相互协商程序中的相关规定，理解程序适用的范围、启动、效力等，并且能够积极合法地运用这一程序，从而有效解决跨国税收争议。需要注意：

（1）启动相互协商不以是否存在国内救济手段为条件，申请人应自行负责采取相应措施保障其在缔约对方的国内救济权益；

（2）对于已经启动相互协商程序的案件，申请人有权向税务机关了解相互协商进展情况，同时申请人有义务及时向税务机关提供真实、完整和准确的相关资料；

（3）在相互协商过程中，申请人可以撤回相互协商申请，也可以拒绝接受相互协商结果，但申请人不得就相同或类似事项再次提出相互协商申请。申请人接受相互协商结果的，该结果的执行不受其本国国内法的时间限制。

（4） 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共识的，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。

③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。

（5） 相互协商程序与司法判决的关系

通常认为，如果两国主管当局进行协商讨论的问题上已产生了生效的税收和解或司法判决，那么两国主管当局在进行相互协商时，将只能基于此前认定的事实进行相应的纳税调整，而不能改变已生效的和解或判决。

（6） 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

中国投资者与土耳其税务当局一旦产生税收协定争议，可以通过启动相互协商程序加以解决。但由于协商机制可能使得各个程序阶段久拖不决，导致争议解决效率低下，对中国投资者产生更为不利的影响。因此，中国投资者应当注重增强防范和避免中土税收协定争议的能力，尽力避免在项

目投资或者经营过程中产生与当地税务局之间的税务争议，强化税务风险管理。投资者可以从以下几个方面进行防范：

（1）全面了解中土税收协定及土耳其税法的具体规定

土耳其税收法规更新频繁，全面了解税收协定及其适用情形，及时了解土耳其税收法规的更新，既有助于投资者充分享受税收协定优惠，也有助于防范跨境税收风险。

（2）完善税务风险的内部控制与应对机制

投资者应着力完善企业和项目内部的风险控制机制，同时加强建设突发事件及风险应对机制，系统性防范和应对争议风险的发生。

（3）与土耳其税务当局开展充分的沟通与交流

投资者应与土耳其税务当局保持良好关系，就可能产生争议的事项进行充分沟通与交流，避免因沟通不畅产生不必要的误解。

（4）寻求中国政府方面的帮助

投资者应在必要时寻求中国政府方面的帮助，具体可以参考中华人民共和国商务部、中华人民共和国驻土耳其共和国大使馆经济商务参赞处、以及中华人民共和国外交部网站。

（5）寻求税法专业人士的帮助

考虑到投资者自身专业知识、实操经验、税收信息可能存在局限，可以在必要时寻求税法专业人士的帮助，协助投资者作出更加专业的判断。

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）登记注册相关的受理机构

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，并在卡迪廓伊（Kadikoy）、佩帕（Perpa）和伊斯托克 （Istoc）3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。设立公司所需的声明、设立申请和承诺书等文件格式均可在伊斯坦布尔商会的网站上找到，也可向商会及其分支机构索取，网址www.ito.org.tr。

（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人团体，所需文件为：土耳其相关部门提供的活动证明，需包括现在该法人的经营状况和有权签字人；该法人出具的有效委托书，必须包括被委托的权利人或者自然人的信息；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。

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。

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

两合公司是由无限责任股东和有限责任股东所组成的公司，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）[23]，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%；

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）》

[23]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

（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

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），并进行纳税申报。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，包括增值税、消费税、财产税等税种的计算、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，派遣人员在当地的工作性质、驻留天数等因素均会影响常设机构的认定，进而产生公司所得税、个人所得税及流转税等。因此，“走出去”企业应结合投资目标国与中国的税收协定及相关税收法规，分析评估构成常设机构风险，从而合理制定人员派遣政策，以应对当地的税务环境。

另外，若中国总公司被认定在当地构成常设机构，也应注意中国总公司派遣到当地的员工也可能需要在当地缴纳个人所得税。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，一个中国企业在土耳其的建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，超过中土税收协定中规定的连续12

个月以上，可能在东道国构成建筑工程型常设机构。因此，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

6.3.1 一般反避税调查的风险

在土耳其投资的中国企业如果出现以下情况，那么其可能成为一般反避税调查的调查对象：

（1）滥用税收优惠；

（2）滥用税收协定；

（3）滥用组织结构；

（4）与避税地公司频繁的业务往来；

（5）不具有合理商业目的的其他商业安排。

首先，中国企业在行使投资控股的职能之外，应考虑从事实际的经营管理活动，以使境外投资企业具有实质的商业目的。同时，境外投资的企业需要准备相应的资料证明其商业安排具有合理的商业目的。其次，企业应当及时根据国家政策调整自身行为，在可能产生的调查风险之前做好内部的调整工作。在经营管理的过程中不仅要注意行为的合规性，还要注意文件、档案和会计凭证的保管，为将来的资料提交义务做好准备。最后，为了减少一般反避税调查的风险，企业应更加准确地把握反避税制度的相关规定，同时密切关注自 2015 年 2 月 1 日起实施的《一般反避税管理办法（试行）》（国家税务总局令 2014 年第 32 号），有针对性地开展境外投资活动。

6.3.2 国内对关联交易和受控外国企业反避税调查的风险

“走出去”企业在开始关注和重视投资目的国土耳其的反避税政策的同时，也应该重视其海外投资安排可能面临的来自中国税务机关对关联交

易和“受控外国企业（Controlled Foreign Company，CFC）”反避税调查的风险。“走出去”企业进行境外投资如果不能按照功能、风险和收益相匹配的原则去分割利润，在合法的前提下进行整体定价规划，将面临巨大的风险。对于“走出去”企业，了解中国与土耳其、或有关第三国等国家或地区的转让定价政策，以及如何对既有转让定价政策按照中国规定进行调整是企业境外投资转让定价风险管理工作的重点。

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、风险预警等更多服务，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：

6.4.1 滥用税收协定的风险

滥用国际税收协定主要是指非协定缔约国的居民通过在税收协定缔约国设立中间公司等做法，获取其本不应享有的税收协定中的税收优惠的行为。在实践中，滥用国际税收协定的具体方式一般为三种：

（1）建立直接导管公司（Direct Conduit Company）；

（2）脚踏石导管公司（Stepping Stone Conduit Company）；

（3）企业重组。

为避免协定滥用，各国在税收协定中往往引入反避税条款，如“受益所有人规定”和“目的测试”，此外，常设机构条款在国际反避税的环境下，也趋于严格。企业也要避免滥用税收协定而导致税收风险。

进行境外投资的企业，尤其是采取间接投资架构的企业，在享受间接投资架构的税收利益的同时，也可能会被否定“受益所有人”资格，被认定为滥用税收协定，从而被税务机关不予批准享受税收协定规定的税收待遇，按照合理的方法进行纳税调整等，这对企业来讲无疑是巨大的税务风险。

6.4.2 未正确享受协定优惠多缴税款的风险

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或对协定重要性认识不足，忽视税收协定对自身合法权益的维护，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。

为维护中国税收权益，中国境外所得税收抵免政策规定，对未依据税收协定而多缴的境外所得税不得进行税收抵免。因此，符合条件的“走出去”企业应积极在土耳其申请享受税收协定待遇，维护企业自身权益和国家税收权益。

6.4.3 未享受税收抵免（饶让）而重复征税的风险

通常，中方企业来源于中国境外的应税所得已在境外缴纳的所得税税额，可以从其当期应纳税额中抵免，抵免限额为该项所得依照中国企业所得税法规定计算的应纳税额。如果“走出去”企业没有申请享受税收抵免，可能存在重复征税问题。

但需要注意的是，中方企业，尤其是从事境外承包工程等建设周期较长业务的企业，应更加严格把握好工期与税款缴纳时间，及时取得完税凭证以确保境外税款的全额抵免。若取得完税凭证不够及时，则可能导致不属于完工年度的税款部分无法在当年全额抵免。因此企业在开展业务的同时，还应密切关注相关税务合规性的标准，避免导致不必要的双重征税风险。

同时，企业需留意税收饶让的有关规定，居住国政府对跨境纳税人在非居住国得到减免的那部分税额视同已经缴纳，不再按照本国规定的税率予以补征。目前，中土税收协定中暂未包含税收饶让条款。

6.4.4 转让定价调整的风险

“走出去”企业取得跨国所得，会涉及到跨国所得在不同税收管辖权国家间的分配问题。目前各国税务当局都非常关注跨国公司转让定价税收管理，由此形成的国际共识是：跨国公司内部交易定价应遵循独立交易原则，如果违背这一原则而减少某国税收权益，该国税务当局就有权进行转让定价调查调整，被调查调整企业不仅面临较高的补税甚至罚款风险，而且税收信誉度也会有损失。因此，“走出去”企业应遵循关联交易定价并

符合独立交易的原则，在防控转让定价调整风险方面，可以从以下几个方面进行：

（1）树立国际税收意识，特别是在转让定价税收处理方面应遵循独立交易原则这一国际惯例，独立交易原则是“走出去”企业转让定价税收风险的焦点，只有作价公平、独立，才能有效规避风险。在进行关联交易原则层面评估时，“走出去”企业应该做严格的可比性分析，如果存在较大差异，则需要及时予以自我调整，这也是降低转让定价税务风险和损失的根本所在；

（2）提前向投资国土耳其税务当局咨询或通过其他有效途径咨询，以详细了解并把握土耳其转让定价方面的法律法规，从而做到在申报、资料准备等方面遵循该国转让定价的相关规定；

（3）在税法遵从上，依法履行关联申报义务，及时准备关联交易同期资料（包括主体文档、本地文档和特殊事项文档），按时报备对外投资资料。“走出去”企业只有认真履行申报、报备义务，才能及时发现自身的转让定价风险，税务机关也才能及时发现、提醒企业存在的跨境税收风险，并辅导企业及时予以消除；

（4）如果企业被列为转让定价的调查对象，应积极配合投资国土耳其税务当局的调查，提供充分的资料和举证，最大限度地争取投资国税务当局的认可；

（5）如果企业被投资国土耳其税务当局进行了转让定价调查调整，应按照土耳其与中国签署的《避免双重征税协定》的规定，及时向投资国土耳其税务当局和中国税务机关提起转让定价征税双边磋商，以通过双边税收磋商规避对企业的双重征税；

（6）在投资国土耳其有预约定价规则的前提下，可考虑申请单边或双边预约定价安排，与投资国土耳其税务当局或中国税务机关事前约定相应的关联交易定价原则和方法，免除事后被调查调整的风险；

（7）当遭遇到土耳其税务当局不公正的税收待遇及纠纷时，应积极主动地寻求中国税务机关的支持和帮助，以使中国税务机关能及时支持和帮助其解决境外企业面临的转让定价税务争议及纠纷。

6.5 其他风险

6.5.1 股权投资常见风险

中国企业在土耳其进行股权投资过程中，需要考虑下述常见问题：

（1）交易前需要考虑的问题

交易前，企业需要首先确认和选择符合公司整体战略和财务目标的正确的投资对象，找到并分配正确的资源，并就交易可能产生的协同效应进行全方位的识别和评估，充分计划完成交易及并购后的整合步骤，以便充分利用目标公司现有各项优势来实现公司未来加速发展的战略目标。同时，企业需要考虑土耳其政府出于政治和行政安全方面的考虑不批准投资交易的风险。

（2）复杂的项目管理问题

交易过程中，企业需要有效保证卖方或目标公司（尤其是上市公司）提出的严格的保密要求，以防延迟或无法取得资料。考虑到目标公司位于土耳其，企业可能难以与目标公司管理层直接取得联络，因此企业应在整个交易过程中密切关注、持续沟通。同时，与交易利益相关者的协调也至关重要，因其经常分散于世界各地，且可能对交易产生重大影响。除此之外，交易过程中还可能遇到数据资料库的安排或卖方财务顾问流程复杂甚至低效、以及中国金融机构对重大交易提供融资前经常要求得到大量关键信息的问题，因此，为获得中国政府对购并交易的审批，企业必须准备详尽的报告和演示文稿，内容涵盖潜在交易所有重要方面。

（3）尽职调查中的具体问题

交易中非常关键的环节就是对目标公司的估值。在没有进行尽职调查的情况下，收购方与被收购方对目标公司的信息不对称，而收购方出于自身利益的需要，往往只积极展现影响估值的正向因素。在这种情况下，收购方极有可能在不知情的情况下承接目标公司不利的历史风险。因此，为了判明目标公司历史及潜在风险，并揭示其对交易及交易后的预期投资收益可能带来的影响，对目标公司进行详尽的尽职调查就非常有必要了。本指南就可能涉及的尽职调查常见内容进行了简要展开，具体如下：

①财务

中国企业在尽职调查中需要：审阅和分析大量土耳其文财务报表和其他财务数据，以保证发现和关注与交易相关的主要问题，如收入的可持续

性、对承诺的注释、或有负债及表外负债、根据财务和其他数据确认的业务趋势等；根据外国会计准则编制的复杂的财务报表和常规存档文件还需要接受过严格培训的本土专家进行适当的解释和分析；审阅复杂的保险安排等。

②税务

不同的国外税收体制需要当地税务专家进行详细的分析，以评估潜在的税务负债风险并给出更合理的现金流模型假设，土耳其更是如此。同时，企业还需要遵守土耳其税务规定并理解土耳其税法的操作实务。此外，在交易涉及资产剥离时，实际操作中还将面临多个税种的涉税问题，主要包括公司所得税、增值税、不动产税以及印花税等税务影响。

其他税务风险在纳税申报风险章节 6.2 和调查认定风险章节 6.3 及享受税收协定待遇风险 6.4 中均有说明，这里不再赘述。

③信息技术

近年来，土耳其信息技术水平发展迅速。中国企业在尽职调查中，需要充分考量资本投入的充足性、信息技术项目管理能力及信息技术资源的分配。同时，信息技术系统与原公司或体系进行剥离并同买方体系进行整合可能存在风险，并可能对业务持续开展产生影响。因此，中国企业还需要统筹考虑为满足合并后报告的要求而进行整合的成本，以及将使用权转让给新的所有者而发生的潜在成本等。

④法律环境

出于中土语言及文化差异、法律专业差别等原因，在某些情况下会使目标公司产生重大的表外或未披露的负债，中国企业在尽职调查中应着重关注。

⑤业务剥离

如果涉及业务剥离，中国企业还需要全面评估目标公司与母公司的业务剥离范围、预想的独立运作框架、为目标公司提供的过渡期服务协议及其成本构成，并识别目标业务与母公司的相互关联程度、以及其对母公司资源的依赖程度，了解由于业务剥离而产生的去规模化效应的潜在影响。此外，如上文所述，在交易涉及资产剥离时还需对交易可能涉及的税务影响展开相关尽职调查。

⑥原材料供应和生产能力

尽职调查中，中国企业还需要全面了解目标业务的原材料获取能力、保障程度、采购管理流程，现有原材料采购来源、渠道、主要供应商现状、目前原材料采购总量、主要原材料采购成本，评估和量化目标业务与买方在并购后联合采购而带来的采购总量增加、渠道来源的多元化而获得的协同效应。

（4）交易架构问题

①并购及持股架构

中国企业的经营策略、并购目标以及税务考虑将会影响到公司交易及持股架构的选择。并购交易应当能够促进收购方的公司战略，为将来可能的出售或上市计划提供灵活有效的税务空间，同时能使目标公司所获得收益的税务效率最大化。

②融资架构

由于中国境外收购项目通常可以得到第三方贷款融资，得到税收抵减的交易结构可使借款的有效税后成本降低，从而增强目标公司的吸引力和投标的竞争力。银行经常以贷款的税后利息为标准进行谈判，因此预提税款的分析对设计一个税收有效的融资结构非常重要。但需要注意的是，由于土耳其贷款利率高，目前中国企业一般不在土耳其商业银行举债。

6.5.2 投资后经营常见风险

中国企业在土耳其经营，还须考虑外国投资者政策、劳动力制约、经济金融风险等因素。

（1）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。

（2）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。

（3）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。

（4）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。

6.6 中国企业投资土耳其案例介绍及税收风险提示

土耳其是“一带一路”的关键节点国家之一，近年来，中国企业对土耳其的兴趣和关注日益高涨，投资形式也不再仅仅局限于出口贸易或海外基础设施建设，包括在土开立公司或通过并购重组参与企业运营等形式，也展现出中国企业出扎根土耳其、长期拓展的决心。

为了更好的帮助中国企业了解在土耳其投资过程中可能涉及的税务风险，本指南将结合实际案例，针对在土耳其开展投资的三种常见形式，即：

海外工程项目、投资设厂以及股权收购，对企业可能面临的主要税务风险予以提示。

6.6.1 海外工程项目的税收风险提示

（1）典型案例

海外工程项目是中国企业赴土耳其投资较为常见的一种形式。H公司是一家中国企业，2012年承担了土耳其某电站工程土建监理、安装工程承包项目。项目签订后，H公司制定了包括大型机具在内的资源配置方案，同时将项目的施工及回填工作分包给了土耳其当地的一家公司，并派遣一支中国监理团队赴土耳其，对施工场地进行全方位管理。2015年底，该项目顺利完工。

（2）分析建议

对于海外工程项目，税收协定待遇对于管理税务风险、提升税务效益来说，无疑是十分重要的。需要具体考虑以下几个方面：

①常设机构判定。常设机构判定对国际工程项目尤其重要，因为很多项目需要现场监督管理，中国企业往往会派遣雇员前往项目所在国开展此类工作。根据土耳其法律规定，非居民企业仅就其来源于在土耳其境内从事经营活动所取得的收入缴纳公司所得税；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。中土协定中也对工程型常设机构的具体定义和标准做出了12个月的标准认定。因此，对于从事工程监督管理的H公司，应特别关注工程型常设机构认定标准和划分等规定，可以从派遣人员在当地的工作性质、驻留天数等安排出发，分析评估构成常设机构风险，从而合理制定人员派遣政策，以应对当地的税务环境。依照中土税收协定及相关法律，若H公司赴土耳其监理团队在土耳其构成常设机构，H公司应在当地准备完整的会计账簿、财务记录、人员进出境等文件，作为准确合理划分在土耳其所得的支持材料。

②避免双重征税。H 公司同时应注意把握好工期与税款缴纳时间，及时取得完税凭证以确保境外税款的全额抵免。工期超过一个纳税年度时，建议企业在合同中明确约定：当地分包公司（即业主）有义务在每次扣缴税款后及时将完税凭证交与中方。同时应及时跟进，在业主扣缴当年税款后，催促业主按时履行合同义务，以取得当年完税凭证。如遇特殊原因无

法及时取得完税凭证，H 公司则应与中国税务部门积极沟通，争取在税法规定的追溯有效期内追溯抵免，尽量减少损失。

此外，双边税收协定还为税收争议提供了制度保障，如果企业与当地税务机关就是否构成常设机构产生税收争议，在存在双边税收协定的情况下，可以选择通过中国税务机关提出“相互协商程序”，协助与对方国家进行争议解决。

因此，H公司可以通过有效的安排，合理享受中土税收协定待遇，在必要时寻求中国税务机关的协助。

6.6.2 在土耳其投资设厂的税收风险提示

（1）典型案例

T纺织公司是我国重要的包芯棉纺织品供应商之一。近年来，随着中土高层互访不断，政治互信增强，经贸、金融、文化、旅游、能源、交通等领域合作快速发展，T公司在中国领事馆和土耳其当地政府部门的大力支持下，投资新设了一家纺纱厂。

（2）分析建议

T公司在土耳其的投资过程中，由于面临不同的税务环境，需要重点审视土耳其当地的税制结构，做好税收规划和选址落户工作。

①投资方式的税务考量。通常来说，中国企业对外投资一般会经历四个从简单到复杂的“走出去”方式（即直接出口、设立海外代表、设立海外分公司、设立海外子公司）。而在设立海外子公司时，“走出去”企业通常会采取以下几种投资方式：

- 新建投资（又称绿地投资）：指投资主体在投资目标国境内依照当地的法律成立的部分或全部资产所有权归外国投资者所有的企业。
- 境外收购：采取并购或控股国际市场上有价值的相关联企业。由于这些公司在当地或者国际市场上具有特殊的优势（如：市场渠道、技术、资源等），因此通过并购方式，兼并或控股这些公司，可以较快的弥补企业人才、信息、管理、资源或市场等方面的不足，实现超常规发展。
- 合资：与国际市场上的公司共同出资、利润共享、风险共担，组建新企业进入新的市场领域；除此之外，还有许多企业合作的形式，如技术

的许可证，对某一合同的联合投标，特许权经营或其他短期或长期的合同等。

在作出投资决策时，管理层应根据企业自身业务的特点和投资目标国的商业和法律环境选择合适的投资主体和运营模式。与此同时，还应该充分了解不同“走出去”方式下，相关税务因素及潜在的税务风险可能对企业经营及盈利产生的影响，这是项目决策和经营阶段采取有效税务风险应对策略的前提。T公司以新建投资的方式进行投资，有利于投资主体选择符合跨国公司全球战略目标的生产规模和投资区位，从而更好地把握风险。新设企业作为土耳其税收居民还可以申请享受当地税收优惠。

②选址落户的考量。土耳其地跨亚、欧两洲，交通运输较为发达。批发和零售贸易、运输、仓储等服务业发展较快。而T公司选址落户时，亦从地理位置，交通系统，物流运输，工业基础方面进行了综合考量。T公司最终落户于土耳其历史悠久的工业园，占地面积广阔，并建有发电厂和污水处理厂各一座，为其纺织生产活动提供良好的要素支撑。除工业生产所需具备的资源条件外，企业赴土耳其投资还可考虑选址在土耳其自由贸易区。土耳其自由贸易区为外国投资者提供了包括免征部分收入税及关税等优惠的投资政策。

③在注册登记程序方面，土耳其外商投资环境较为开放，在投资行业上外资与本土企业享受同等待遇，且无行业准入或成立公司的前置审批要求。但企业在成立后应履行备案手续。因此，T公司应将公司设立过程中相关的材料留存整理，以备完成注册登记相关的手续。

6.6.3股权收购的税收风险提示

（1）典型案例

M公司是一家中国公司，在土耳其参股设立了一家D公司。D公司是土耳其居民企业，其大股东为一家土耳其居民公司，另外3名股东包括M公司在内，均为土耳其非居民企业。M公司拟股权收购D公司的一项业务，并对此项交易开展了税务尽职调查。

（2）分析建议

在股权收购交易中非常关键的环节就是通过尽职调查对目标公司进行估值，判明目标公司历史及潜在风险，并揭示其对交易及交易后的预期投

资收益可能带来的影响。因此，我们就M公司此次股权收购税务尽职调查识别的主要风险点进行提示。需要注意的是，税务尽职调查只是股权交易识别交易风险的方式之一，还有财务尽职调查、法务尽职调查等。

①税务特赦。由于税务特赦较为特殊，同时可能涵盖债务重组相关税款的赦免、部分未决税务诉讼和纳税评估或税务检查的豁免等等，因此土耳其居民企业也善于运用税务特赦的机会，实现对公司架构或资产的处置，以合理规避税务风险。D公司即在2016年适用了税务赦免计划，就其相关交易规避在之后年度可能面临的税务机关检查。但值得注意的是，税务赦免计划虽然可以使企业在未来年度免于土耳其税务机关的税务检查，但仍属于税务审计的范围，因此建议企业应按照统一的会计制度保存账簿凭证以备检查。

②股东应收款项。D公司在业务往来中存在较多股东交易或商业性的股东应收款项。根据土耳其税法及转让定价独立交易原则，企业应就其逾期应收款项的利息缴纳增值税。因此D公司应就股东间具有商业用途的资金向其股东收取利息，同时应当就利息缴纳增值税。

③印花税。在土耳其，销售订单和采购订单在商业交易中广泛适用。因此，根据土耳其税法规定，在土耳其境内或境外（某些情况下）正式签署的合同和销售/采购订单应当缴纳印花税。D公司在业务活动中常常通过电子邮件向客户或供应商发出销售或采购订单。对此类文件，若后续经交易各方签字，税务机关可能认为其是具有协议或合同性质，应当按照规定缴纳印花税。

④信息报告。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。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。同时，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]38号），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。因此，D公司在土耳其应严格履行信息报告义务。同时M公司应根据其参股D公司的具体情况，向主管税务机关填报境外投资和所得信息。

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（2018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：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：tr.mofcom.gov.cn/
4. 土耳其财政部：www.maliye.gov.tr/
5. 土耳其统计局：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 Environment	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	www.dhmi.gov.tr

	Airports	
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
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
冈比亚	5/15	10	10
格鲁吉亚	10	10	10
冈比亚	5/15	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

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
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
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
塞尔维亚-黑山	5/15	10	10
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	暂无相关信息
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分公司	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	暂无相关信息
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	中远海运土耳其公司	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）	暂无相关信息
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	暂无相关信息
26	烽火科技集团	暂无相关信息
27	中冶成工伊斯坦布尔办事处	暂无相关信息
28	太钢土耳其铬业公司	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	暂无相关信息
32	中国成套设备进出口总公司代表处	暂无相关信息
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：沈武　邬昊苏　张余昊　薛珊　石元圣　张云

审核人员：马晓鸣　何文倩　马晓迪　邹宏达　王锦芸