

# 中国居民赴土耳其 投资税收指南

本指南相关信息更新日期为 2016 年 10 月。

## 摘 要

近年来，全球经济格局发生了重大的调整 and 变化，区域合作的机遇与挑战并存，中国经济步入新常态。“一带一路”建设的提出，不仅从政治、经济、文化等领域为解决区域发展问题提供了新思路，同时将成为中国新时期经济转型、中国企业“走出去”的重要引擎。

为了加快实施“走出去”战略，推进“一带一路”战略规划，帮助我国“走出去”企业了解和熟悉境外被投资国政治、经济、地理和人文环境，特别是税收法规，我们编写了《中国居民赴土耳其投资税收指南》。本指南主要介绍了土耳其基本情况、税收制度、征收管理体制、税收协定、境外所得抵免和赴土耳其投资存在的风险等内容。

第一章是土耳其投资环境概况，介绍了土耳其的政治、社会和文化环境，土耳其的经济与贸易、中国与土耳其的外交关系和经贸发展关系，中国企业在土耳其投资现状、投资优势和经贸动态。

第二章是土耳其公司设立流程，介绍了在土耳其设立公司的形式、原则、相关规定程序及所需材料。

第三章是土耳其税制介绍，介绍了土耳其的基本税收制度以及主要税种，包括公司所得税、个人所得税、增值税、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。

第四章是税收征管，介绍了纳税申报、税款缴纳、税务检查、纳税人的法律救济途径、税收违法责任和税款追缴等征管内容。

第五章是国际税收，介绍了土耳其对常设机构、境外所得、避免双重征税、非居民税收、代扣代缴税收等事项的规定以及税收协定的相关内容。其中税收协定介绍了与土耳其签订税收协定的国家以及中土税收协定。

第六章是赴土耳其投资优惠政策，介绍了优惠政策框架、一般优惠政策、行业鼓励政策和地区鼓励政策。

第七章是中国居民土耳其所得税收抵免的操作要点，介绍了我国

居民来源于土耳其的企业所得税及个人所得税税收抵免政策及操作指引。

第八章是中国居民赴土耳其投资存在的风险,介绍了投资时受政局稳定性、经济状况、政策风险、宗教文化等因素影响可能存在的风险。

## 目 录

第一章 土耳其投资环境概况.....	1
1.1 国家简介.....	1
1.1.1 自然环境.....	1
1.1.2 政治环境.....	1
1.1.3 社会文化环境.....	1
1.2 土耳其的经济及贸易.....	2
1.2.1 土耳其产业结构.....	2
1.2.2 土耳其对外贸易情况.....	2
1.3 中国和土耳其关系.....	3
1.3.1 中国和土耳其外交关系.....	3
1.3.2 中国和土耳其经贸关系.....	4
1.4 投资概况.....	5
1.4.1 中国在土耳其投资现状.....	5
1.4.2 投资优势.....	5
1.5 经贸动态.....	7
1.5.1 土耳其提高部分产品关税税率.....	7
1.5.2 《建设网上丝绸之路促进跨境电商合作》协定.....	7
1.5.3 中土两国央行续签双边本币互换协议.....	8
第二章 土耳其公司设立流程.....	9
2.1 设立形式.....	9
2.1.1 独资公司.....	9
2.1.2 合资公司.....	9
2.1.3 合作组织.....	10
2.2 设立原则.....	10
2.3 所需材料.....	10
2.3.1 设立独资公司所需的文件.....	11
2.3.2 设立合资公司所需的文件.....	11
2.3.3 设立合作组织所需的文件.....	12

2.3.4 成为已设立公司合伙人的程序 .....	12
第三章 土耳其税制.....	15
3.1 税制概况.....	15
3.1.1 行政管理架构.....	15
3.1.2 税法体系.....	15
3.2 主要税种.....	15
3.2.1 公司所得税.....	16
3.2.2 个人所得税.....	21
3.2.3 增值税.....	26
3.2.4 社会保障税.....	28
3.2.5 遗产和赠与税.....	29
3.2.6 银行和保险交易税.....	30
3.2.7 印花税.....	30
3.2.8 不动产税.....	30
第四章 税收征管.....	31
4.1 纳税申报和税款缴纳.....	31
4.1.1 公司所得税.....	31
4.1.2 个人所得税.....	31
4.1.3 增值税.....	32
4.2 税务检查.....	33
4.2.1 纳税评估.....	33
4.2.2 税务裁决.....	33
4.3 法律救济途径.....	34
4.4 税收法律责任.....	34
4.4.1 罚款.....	34
4.4.2 税收欺诈犯罪.....	35
4.4.3 从轻或减轻情节.....	35
4.4.4 税款追诉期.....	35
第五章 国际税收.....	36
5.1 常设机构.....	36

5.2 境外所得	37
5.2.1 营业利润	37
5.2.2 股息、红利	38
5.2.3 利息、特许权使用费和其他所得	38
5.2.4 资本利得	38
5.2.5 境外亏损	38
5.3 避免双重征税	39
5.4 非居民税收	39
5.5 代扣代缴	40
5.6 税收协定介绍	40
5.6.1 与土耳其签订税收协定的国家	41
5.6.2 中土税收协定主要内容	41
第六章 赴土耳其投资优惠政策	45
6.1 优惠政策框架	45
6.2 一般优惠政策	45
6.3 行业鼓励政策	46
6.4 地区鼓励政策	46
第七章 中国居民土耳其所得税收抵免操作指引	48
7.1 企业所得税抵免操作指引	48
7.1.1 税收抵免	48
7.1.2 可予抵免源自土耳其所得税税额的确认	49
7.1.3 境外所得间接负担税额的计算	51
7.1.4 抵免限额的计算	53
7.1.5 关于实际抵免境外税额的具体操作	53
7.1.6 简易办法计算抵免	55
7.2 个人所得税抵免操作指引	56
7.2.1 个人所得税抵免法规介绍	56
7.2.2 个人所得税抵免操作	57
第八章 中国居民赴土耳其投资风险	59
8.1 政局稳定性问题	59

中国居民赴土耳其投资税收指南

8.2 经济状况问题.....	59
8.3 政策风险.....	59
8.4 宗教文化因素.....	60

# 第一章 土耳其投资环境概况

## 1.1 国家简介

### 1.1.1 自然环境

土耳其位于亚洲最西部，横跨亚欧大陆，北临黑海，南临地中海，东南与叙利亚、伊拉克接壤，西临爱琴海，并与希腊以及保加利亚接壤，东部与亚美尼亚、阿塞拜疆和伊朗接壤。国土面积 78.36 万平方千米，海岸线长 7200 公里，陆地边境 2648 公里，与亚、欧 8 个国家相邻。

土耳其矿产资源丰富，其中大理石储量占世界总量的 40%，品种数量均居世界首位；硼矿、铬、煤等储量也居世界前列；河流资源丰富，底格里斯河和幼发拉底河均发源于土境内；森林资源也很丰富，是西亚森林覆盖率最高的国家；石油、天然气资源比较匮乏，需大量进口。

### 1.1.2 政治环境

土耳其拥有悠久的历史，几经大起大落。1923 年 10 月 29 日，土耳其共和国成立。现行的宪法是 1982 年 11 月 17 日开始生效的第三部宪法，宪法规定土耳其为民族、民主、政教分离和实行法制的国家。

土耳其政治体制效仿欧洲，实行共和制。总统是国家元首、三军统帅；大国民议会是最髙立法机构；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、民族行动党等。其中，正义与发展党是执政党，主张建立法律至上、尊重人权和自由的现代共和政体，建立和完善市场经济体系。

### 1.1.3 社会文化环境

截至 2013 年底，土耳其人口 7667 万，其中 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。99.8%的居民信奉伊斯兰教，其中约 85%的居民属逊尼派，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，社会风气较为多元，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。

## 1.2 土耳其的经济及贸易

### 1.2.1 土耳其产业结构

土耳其是继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，是 G20 峰会的重要成员国之一。2013 年，土耳其成为全球第 17 大经济体，国内生产总值达 15615 亿里拉（约合 8200 亿美元），同比增长了 4.0%，远超外界预期。

2013 年，在土耳其产业结构中，农业、工业和服务业的比重分别是 8.9%，27.3%和 63.8%。其中，纺织业、汽车业、农业、旅游业是土耳其的重点特色产业。

### 1.2.2 土耳其对外贸易情况

2015 年土耳其对外贸易继续下滑，据土耳其统计局统计，2015 年货物贸易进出口额为 3506.8 亿美元，比上年同期（下同）下降 12.2%。其中，出口 1438.4 亿美元，下降 8.7%；进口 2068.4 亿美元，下降 14.4%。贸易逆差 630.0 亿美元，下降 25.2%。

分国别（地区）看，2015 年土耳其对德国、英国、伊拉克和意大利的出口额分别占土出口总额的 9.3%、7.3%、6.0%和 4.8%，为 134.2 亿美元、105.6 亿美元、85.5 亿美元和 68.8 亿美元，其中，对英国出口增长 6.7%，对德国、伊拉克和意大利出口分别下降 11.4%、21.4%和

3.6%，对上述四国出口占土耳其出口总额的 27.4%；自中国、德国、俄罗斯和美国的进口额分别占土进口总额的 12.0%、10.3%、9.8%和 5.4%，为 248.2 亿美元、213.3 亿美元、203.3 亿美元和 111.1 亿美元，除自中国进口微降 0.2%外，自德国、俄罗斯和美国进口分别下降 4.5%、19.4%和 12.6%。土耳其前五大逆差来源地依次是中国、俄罗斯、德国、韩国和印度，分别占逆差总额的 35.6%、26.6%、12.6%、10.3%和 7.9%；顺差主要来自伊拉克、英国和瑞士，分别为 82.6 亿美元、50.2 亿美元和 32.5 亿美元，对伊拉克顺差下降 22.2%，对英国顺差增长 26.4%，对瑞士则由逆差转为顺差。

分商品看，纺织品及原料、机电产品和运输设备是土耳其的主要出口商品，2015 年出口额分别占土耳其出口总额的 18.3%、14.3%和 13.4%，为 263.4 亿美元、206.2 亿美元和 192.3 亿美元，分别下降 10.3%、11.4%和 4.2%。在主要大类出口商品中，贵金属及制品出口逆势增长 46.3%，是唯一实现出口增长的大类商品。机电产品、矿产品和金属及制品是土耳其进口的前三大类商品，2015 年合计进口 1085.9 亿美元，占土耳其进口总额的 52.5%。土耳其进口总体出现下降，其中，矿产品进口大幅下降是主要原因。运输设备进口逆势增长 12.5%，是进口实现增长的唯一一类商品。

## 1.3 中国和土耳其关系

### 1.3.1 中国和土耳其外交关系

土耳其奉行独立自主、积极务实的外交政策，主张以和平方式解决国际争端，重视多边区域外交，注重经济外交。同美国保持传统战略伙伴关系，是北约的重要成员；重视发展与欧洲的关系，并将加入欧盟作为既定的战略目标。但是，近年来开始注重外交多元化，积极发展同亚洲、非洲等新兴国家和地区的合作。1971 年 8 月 4 日，中土两国建交。建交 40 多年以来，在大多数情况下，两国都保持了政治上相互信任，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。2010年10月，中国国务院总理温家宝访土，双方发表联合声明，决定将两国关系提升为战略合作关系，标志着双边关系步入全面发展的新阶段。2012年2月，时任中国国家副主席习近平访土，就进一步加强中土务实合作提出了建议。2009年，土耳其总统居尔访华，双方签署了多项合作文件，增进了经济、文化等各领域的合作；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。

虽然中土关系总体发展顺利，但双方也并非没有矛盾和分歧，最主要的是贸易摩擦和“泛突厥主义”两个问题。中土贸易不平衡的问题由来已久，土耳其长期处于逆差地位，且逆差额不断增大。近年来，土对华实行一定程度的贸易保护主义，紧跟欧美国家对中国产品进行反倾销调查，成为对中国产品反倾销调查最多的国家之一。“泛突厥主义”的变种之一就是中国新疆境内的“东突”分裂运动。土是境外“东突”势力最集中、最活跃的国家之一。新疆“7·5”事件后，仅有几个伊斯兰国家政要和宗教领袖对中国发出无理指责，土耳其就是其中之一。

### 1.3.2 中国和土耳其经贸关系

据土耳其统计局统计，2015年中土双边贸易额为272.4亿美元，下降1.8%。其中，土耳其对中国出口24.1亿美元，下降15.6%，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248.2亿美元，下降0.2%，占土耳其进口总额的12.0%，提高1.7个百分点。土耳其与中国的贸易逆差224.1亿美元，增长1.8%。中国为土第十八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，2015年出口额为14.0亿美元，下降22.0%，占土对中国出口总额的58.1%。在土耳其对中国出口的矿产品中，金属矿砂出口下降34.7%，在出口中所占份额进

一步降低，大理石矿出口下降 11.6%；另外，矿物燃料对中国出口增长较快，虽占比不足 1%，但持续提高。化工产品出口额 2.8 亿美元，下降 14.3%，为土耳其对中国出口的第二大类产品，在出口中的比重为 11.5%。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 9.5%，出口金额 2.3 亿美元。在对中国出口普遍下降的情况下，机电产品、食品、植物产品等出口分别增长 7.2%、27.9% 和 195.8%，是土耳其对中国出口中保持增长的三类主要大类产品。

土耳其自中国进口的主要商品为机电产品、金属及制品和纺织品及原料，2015 年合计进口 172.9 亿美元，占土耳其自中国进口总额的 69.6%，其中机电产品约占土耳其自中国进口产品的一半。除上述产品外，化工产品、家具玩具制品等也为土耳其自中国进口的主要大类商品，在进口中的比重均超过 5%。

目前，中土双边贸易不平衡持续，土耳其对中国出口额仅约为其自中国进口额的十分之一，国际矿产品价格 2015 年持续大幅下降更使土对中国出口雪上加霜，因此，对土方而言，优化对华出口商品结构十分迫切。

## 1.4 投资概况

### 1.4.1 中国在土耳其投资现状

截至 2015 年 5 月底，在土耳其注册的中资企业已达到 606 家，中国已成为土耳其最大外资来源国之一。中国投资土耳其的主要行业为采矿业、电信业、高速铁路建设业、能源业和组装行业。

### 1.4.2 投资优势

土耳其的税制总体来说为属地税制。土耳其是目前世界上税种最少的单一税制国家之一，实行全国统一纳税，赋税水平为 16.5%，在美国《福布斯》杂志评选的全球税负指数中排名第四。

土耳其议会于 2016 年 5 月 13 日的第三次审议时通过新的税法修

订案，对土耳其所得税法规进行了修改，法案同时规定新的所得税税法将于 2017 年 1 月 1 日正式生效。根据土耳其经济小组提出的修正案，土耳其企业利润税将起用爱沙尼亚税务模式，除银行、保险公司和微型金融机构以外，只就已分配利润征收 15% 的所得税，未分配利润、用于再投资的利润和留存的利润将暂不征收所得税。近年来，土耳其经济快速发展，投资环境日益改善。在世界银行发布的《2015 营商环境报告》中，土耳其在 189 个国家和地区中排名第 55 位。其投资吸引力主要有以下几点：

（1）基础设施较完善：公路、铁路、港口、机场等设施完备；通讯技术不断发展；电力等能源设施也逐步完善。土耳其自 2009 年开始实施“2023 年发展规划”，将完善基础设施作为首要任务之一。

（2）政治基本保持稳定：正发党执政以来，主张法律至上、尊重人权，建立自由的现代共和政体，建立和完善市场经济体制，采取多项措施缓和社会矛盾，保持政局稳定。

（3）经济增长迅速：过去十几年，土耳其国内生产总值以年均 5% 的均速增长，已成为全球第 17 大经济体，发展势头迅猛。

（4）区位优势显著：土耳其处于亚、非、欧三大洲交界处，地理位置极其优越，逐渐成为地区至关重要的产品、服务、人员、技术的集散地。利用其区位优势，投资者可获得广阔的市场。

（5）市场开放化程度不断提高：土耳其政府致力推进市场经济体制建设，对外开放程度不断提升，已成为地区贸易中心之一。

（6）国内市场不断扩大：随着经济的迅速发展，土耳其人均国民生产总值突破万美元大关，人民的消费能力不断增强，国内市场需求不断增加。

（7）融资条件好：土耳其鼓励金融资金自由流动，没有外汇管制。外来投资者可以从当地市场直接获得信贷；法律和财会体系与国际标准一致，透明度较高；融资渠道众多，包括世界级的商业银行、投资公司和土本国的金融机构等。

(8) 人力资源充足且素质较高：土耳其平均年龄 30 岁，正处于人口红利期，劳动力供应充足，且相对便宜、优质。

(9) 政策支持：土耳其推行自由和开放的经济政策，对外资实行平等待遇原则，简化外资政策和行政手续，外国投资者可享受国民待遇。

## 1.5 经贸动态

### 1.5.1 土耳其提高部分产品关税税率

土耳其部长理事会从 2015 年 5 月陆续颁布若干规章，对来自中国等非欧盟以及其他非自由贸易签订国的部分产品提高关税税率。已知提税产品主要包括箱包、钢丝绳、坐具、医疗用家具、办公室用家具、寝具、照明设备、吸尘器、家用专用电器、电热水器等多个品种。规章规定以上产品关税税率在原有基础上提高 10%-50%。此提税行为不属于任何因贸易救济调查而实施的征税行为，如反倾销反补贴调查、保障措施等。根据中国海关统计，2014 年我国对土耳其出口相关产品金额为 10.77 亿美元，涉及企业约 6000 家。

### 1.5.2 《建设网上丝绸之路促进跨境电商合作》协定

2015 年 10 月 5 日，美国、日本等 12 国达成“跨太平洋战略经济伙伴协定”（TPP），协定覆盖全球经济的 40%。TPP 制定了一套便利成员国的电商规则，中国未被纳入其中。2015 年 11 月，中国与土耳其签订了《建设网上丝绸之路促进跨境电商合作》协定。这是在 TPP（跨太平洋伙伴关系协议）态势下，中国签订的第一个双边跨境电商协定。该项双边跨境电商协定涉及四方面合作：中土双方共建跨境电商平台；中方向土方提供跨境电商能力培训；开展互联网金融方面的合作；共同建设跨境电商交易标准、企业信用和在线支付等相关体系。

土耳其是全球唯一横跨欧亚两大洲的国家，是亚、欧、非三大洲重要的交通和贸易枢纽，也是进入欧洲大陆的“桥头堡”。该国电子

商务发展较快，2014 年全国网络购物用户占总人口比例达三分之一，电商交易额 180 亿美元。

### 1.5.3 中土两国央行续签双边本币互换协议

中国人民银行 2015 年 11 月 16 日发布消息，中国人民银行与土耳其中央银行续签了双边本币互换协议，互换规模由原来的 100 亿元人民币 / 30 亿土耳其里拉扩大至 120 亿元人民币 / 50 亿土耳其里拉。该协议有效期三年，经双方同意可以展期。互换协议的续签有利于便利中国和土耳其双边贸易和投资，加强两国央行的金融合作。

双边本币互换协议是指一国(地区)的央行(货币当局)与另一国(地区)的央行(货币当局)签订协议，约定在一定条件下，任何一方可以一定数量的本币交换等值的对方货币，用于双边贸易投资结算或为金融市场提供短期流动性支持。到期后双方换回本币，资金使用方同时支付相应利息。

## 第二章 土耳其公司设立流程

### 2.1 设立形式

在土耳其现行的《贸易法》框架下，从事经营活动的企业有以下三种形式，即独资公司、合资公司和合作组织。<sup>1</sup>

#### 2.1.1 独资公司

由个人独资开设的企业被视为独资公司。

#### 2.1.2 合资公司

合资公司具体有以下四种形式：

(1) 股份公司。公司的资本被分为若干股，股份持有者的责任与所拥有的股份数对等。合伙公司至少有 5 个发起人（自然人或法人），法定资本限额不少于 50000 新里拉。根据现行的《贸易法》，银行、私人金融机构、保险公司、金融租赁公司、金融代理公司、控股公司、外汇兑换所、仓储公司、受资本市场法律约束的公众公司、免税区的投资人和经营者，必须以合伙组织的形式成立，并须得到土耳其工商部的批准。

(2) 有限责任公司。有限公司由 2 个以上 50 个以下股东共同出资设立。股东的责任仅限于其拥有的股份数。有限公司的注册资本不得少于 5000 新里拉。和合伙公司不同的是，此类公司不需要股份认证。

(3) 集体公司。这类公司是一个联合体，用于以相同公司名义参与商业活动。最大特点是合伙人对联合体的债务负有无限连带责任。此类公司没有注册资本最低限额，但所有投资者必须是自然人。股东的责任在公司章程中被明确规定。

---

<sup>1</sup> 《对外投资合作国别（地区）指南——土耳其（2015 年版）》（商务部）



(4) 两合公司。在此类公司中，有些合伙人对公司负有仅限于所投资的股份的有限责任，而有些股东却负有无限责任。那些负有无限责任的被称为任职合伙人，反之则称为隐名合伙人。法人只能是任职合伙人。此类公司没有注册资本最低限额。

### 2.1.3 合作组织

这是一种基于互利合作的商业协会，由愿意提供自身职业技能及其他资源的人组成。此类协会必须按照《合作组织法》组建。<sup>2</sup>

## 2.2 设立原则

设立外商投资企业的主要原则可归纳为以下几点：

(1) 建立股份或责任有限公司，每个法人或自然人的最低投入资本为 5 万美元。公司至少要有两个股东。

(2) 国外的法人或自然人可依据 GDF1 确定的原则买卖股票。

(3) 居住国外的法人可在土设立联络办公室。

(4) 如果外国合伙人参股比例不变，增加资本无须批准。

(5) 专利技术特许，技术支持和管理协议无须批准，只须向财政署注册。

## 2.3 所需材料

注册企业的受理机构建立上述几种企业所需的文件基本相同，只是根据企业类型的不同略为调整。

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。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 Istoc<sup>3</sup> 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

---

<sup>2</sup> 《对外投资合作国别（地区）指南——土耳其（2015 年版）》（商务部）

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](http://www.ito.org.tr)。

### 2.3.1 设立独资公司所需的文件

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。

### 2.3.2 设立合资公司所需的文件

#### 2.3.2.1 股份公司及有限责任公司

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）；填写成立声明 5 份（相关的空格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）。

其中，外籍合伙人如果是法律实体，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被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。

### 2.3.2.2 集体公司

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）；填写成立声明 5 份（相关的空格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；护照复印件（翻译成土文并经过公证）；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）。在土耳其居留的外籍人士，须提交经公证的居住许可。

### 2.3.2.3 两合公司

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。

### 2.3.3 设立合作组织所需的文件

申请书（由被授权人亲笔签字）；由有关部委批准的组织章程和经公证的章程简要说明（2 份）；有关部委批准设立的文件；合作组织董事会成员在合作组织名下的集体签名；承诺书（商人亲笔签字）；商会注册声明（包括发起人的照片）。按照《合作组织法》第 56 章，董事会的执行董事必须是土耳其公民。对于在土耳其居留的外籍人士，须提交经公证的居住许可。

### 2.3.4 成为已设立公司合伙人的程序

在土耳其要成为已经设立的公司的合伙人有两个途径，一个是股份的转让，一个是追加公司注册资本。根据现行的土耳其贸易法规，股份公司的股份转让不属于企业注册办公室的职权范围。

#### 2.3.4.1 通过股份转让参与公司合伙所需文件

申请书（必须由被授权人在公司印章上签字，如果由代理人签字，须附上委托声明）；对于有限公司，须提交经公证的合伙人委员会同意的决定（经公证的股份转让协议中应包括合伙人的国籍和地址）；对于集体公司和两合公司，须提交经公证的、修改公司章程中关于股份转让部分的草案（2份）。

若外籍合伙人是自然人，则需要2份护照复印件（翻译成土文并经过公证）。若外籍合伙人是法律实体，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被公证并译为土文才能被提交给商业注册办公室。对于在土耳其居留的外籍人士，须提交经公证的居住许可证。

#### 2.3.4.2 通过追加公司注册资本参与公司合伙所需文件

申请书（必须由被授权人在公司印章上签字，如果由代理人签字，须附上委托声明）；对于集体公司和两合公司，提交经公证的关于追加公司注册资本的合同的草案（2份）；对于有限公司，须提交经公证的合伙人委员会同意的决定（经公证的股份转让协议中应包括合伙人的国籍和地址）；对于股份公司，须提交成员大会的会议记录、修正案的草案及所增加资本金的持有情况说明，此外，提供工商部批文的原件；银行收据的原件。

若外籍合伙人是自然人，则需要2份护照复印件（翻译成土文并经过公证）。若外籍合伙人是法律实体，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被公证并译为土文才能被提交给商业注册办公室。对于在土耳其居留的外籍人士，须提交经公证的居住许可证。

## 第三章 土耳其税制

### 3.1 税制概况

#### 3.1.1 行政管理架构

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。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只对税务机关具有约束力。

#### 3.1.2 税法体系

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。

### 3.2 主要税种

土耳其的主要税种包括公司所得税、个人所得税、增值税、社会保障税、遗产和赠与税、银行和保险交易税、印花税和不动产税等。

### 3.2.1 公司所得税

#### 3.2.1.1 纳税人

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。

如果公司法律意义上的总部以及经营总部都设在外国，则该公司被视为非居民纳税人；如果公司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，则该公司被视为居民纳税人。

#### 3.2.1.2 征税对象及税率

##### (1) 征税对象

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。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。

有限纳税义务人（除完全纳税义务人之外的非居民企业或纳税人）仅就其来源于土耳其境内的经营活动所得纳税，具体来说包含以下应税收入缴税：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) 税率

对上述所得和资本利得征收的公司所得税税率为 20%。

#### 3.2.1.3 应纳税所得和应纳税额的计算

应纳税额=应纳税所得（应税收入-营业费用-损失）×20%

##### (1) 应税收入

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，包括境外公司分支机构的资本利得，被视为公司的普通所得计入公司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。如果公司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三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，相应地，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两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公司纳税人出售持有的其他公司的股份，或者出售不动产实现的资本利得，其资本利得的 75%可以免征公司所得税：一是出售资产的持有期限超过两年，二是出售之日起两年内收到转让款项，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。如果公司在 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 年中公司进行了清算，或者转让款项在两年内尚未收到，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。

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

③利息。对支付给居民公司和非居民公司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一年；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 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，但是受控外国公司和反避税规则规定的情形除外。

特殊参股免税优惠待遇适用于设立在土耳其境外、主要经营活动为提供建筑装修、装配和技术服务的企业。如果一家企业根据外国法律成立，且经营活动如前所述，则该企业可以享受特殊参股免税待遇，但在土耳其境外的分支机构派回土耳其母公司的股息无须满足上述条件即可享受此待遇。同时，对于来源于设立在土耳其境外的常设机构和永久性代表处的收入，如果符合以下条件，则可以享受特殊免税待遇：一是常设机构或永久性代表处所在地的公司所得税有效税率至少为 15%。但对于主要经营活动为融资，包括融资租赁、投资于市场化证券和保险的常设机构或永久性代表处，其所在地公司所得税有效税率至少为土耳其的公司所得税税率，即大于等于 20%；二是来源于土耳其境外的常设机构的收益必须在公司所得税年度申报日（4 月 25 日）之前汇回土耳其。

（2）营业费用中扣除的项目包括以下内容：

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。未开发的土地不能计提折旧。公司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。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 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无形资产根据预计的使用年限，按照直线法摊销。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。

④工资薪金支出。员工的薪酬可作为雇主的可扣除的费用。薪酬不仅包括工资本身也有各种福利，社保缴费，补偿，失业保险费等等。实际代员工支付给居民保险公司或扣除养老金公司的个人退休金也可以一定范围内予以扣除。如果员工是股东(或股东的家庭成员)，薪水和类似的支付必须与支付给那些第三方独立的员工报酬相一致。任何薪酬支付不符合独立企业交易原则（公平交易原则）应被视作利润分配不

予扣除。董事费。支付给董事会成员的有关费用可以被视为工资或者利润分成。作为工资的薪酬支付可以作为费用扣除，然而，支付给董事会成员的应作为股息红利分配的利润分成不可以税前扣除。如果董事会成员与企业有关联关系，这种支付必须符合独立企业交易原则（公平交易原则）。否则，任何多余的支付应被视作利润分配不予扣除。

⑤利息。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。下列情况下利息是不可以扣除的：股权资本的利息支付，作为隐性股权资本的利息支付，隐性利润分配的利息支付。作为用于购买固定资产信贷所支付的利息应计入固定资产成本不予当期扣除。在融资租赁协议中，承租人支付的利息可以扣除。用于收购股票和参股的贷款利息支出可以直接扣除。2013年1月1日起，在公司的债务超过了其资产净值的情况下，融资费用的扣除是有限制性规定（从信贷机构、金融机构等获得的信贷除外）。

⑥特许权使用费、管理服务费、研发费用。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。

⑦坏账。在某些特定情况下，坏账和呆账可以扣除。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。

⑧捐赠。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%。

⑨向外国机构付款。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就可以扣除。

### (3) 亏损

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。除非是在公司清算的情况下，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是可以扣除，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减。

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。公司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。

#### 3.2.1.4 所得减免

特定的企业利润不包括在应纳企业所得税税基中，主要有以下项目：

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、修复和安装在海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；从 2015 年 1 月 1 日起生效，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。

#### 3.2.2 个人所得税

##### 3.2.2.1 纳税人

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”。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。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，也被视为土耳其居民。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，也视为非居民纳税人。

一般情况下，即使个人根据法律被视为非居民纳税人，也能基于非居民纳税人的身份适用土耳其双边税收协定。该规定会影响非来源于土耳其的收入在来源地国家的征税。

### 3.2.2.2 征税对象及税率

土耳其对居民个人就其来源于全世界的所得征税，对非居民个人仅就其来源于土耳其的所得征税。

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。根据统一税收制度，预提所得税视为预付税款，且能够从个人所得税年度申报中的应缴税款中扣除。

土耳其所得税制将个人应纳税所得分为以下七类：营业所得；农业所得；雇用所得；专业服务所得；不动产所得；动产所得；其他所得（资本所得和偶然所得）。

以上各类所得要分别计算出净所得，其中，雇用所得单独按照规定的累进税率表（见表 1）征税；其他六类净所得合并计算出其他个人应纳税所得额，按照非雇用所得适用的累进税率表（见表 2）征税。在分类计算所得时若出现某类项目的净损失，可以冲抵其他各类所得，

但是资本损失只能冲抵资本所得，不足冲抵的可以向后结转 5 年。

表 1 土耳其 2011 年个人所得税税率表（雇用所得适用）

级数	年应纳税所得额	税率（%）
1	不超过 9400 里拉的部分	15
2	超过 9400~23000 里拉的部分	20
3	超过 23000~80000 里拉的部分	27
4	超过 80000 里拉的部分	35

表 2 土耳其 2011 年个人所得税税率表（非雇用所得适用）

级数	年应纳税所得额	税率（%）
1	不超过 9400 里拉的部分	15
2	超过 9400~23000 里拉的部分	20
3	超过 23000~53000 里拉的部分	27
4	超过 53000 里拉的部分	35

居民公司分配给土耳其居民个人和非居民个人的股息适用 15% 的预提所得税税率。支付给居民个人的利息，有的免征预提税，有的征收预提税，税率根据利息类型的不同为 15%、10%、7% 或者 3% 不等。

### 3.2.2.3 应纳税所得额的计算

（1）雇用所得。除了工资、薪金所得之外，雇员取得的任何实物福利、养老金、奖金、红利、佣金、海外所得、生活费补贴、住房补贴、教育费、休假费用等，均视为雇用所得。

从 2008 年 1 月 1 日起，对雇用所得规定了最低生活津贴抵免。该最低生活津贴按照官方公布的适用全国最低工资的一定百分比计算：通常为雇员年最低工资总额的 50%；配偶丧失而且没有收入的，按照年最低工资总额计算的比例提高 10%；对抚养孩子较多的家庭，前两个孩子计算比例提高 7.5%，此后每增加一个孩子再提高 5%。抵免额为上述计算的最低生活津贴的 15%，不足抵免的不退税。由政府社会保险机构

支付的养老金，对不高于政府最高级别公务员养老金支付标准的免税，超过的部分要计入应纳税所得额。由个人退休金计划支付的养老金，对其中的 25%免税，余下的 75%征收 5%的预提税。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，余下的 90%征收 10%的预提税。由投资基金支付报销的养老保险金免税。

(2) 投资所得。个人将不动产出租给公司取得的不动产投资所得征收 20%的预提税。只要纳税人来自动产、不动产的所得，再加上其从两个以上的雇主取得的工薪所得总额不超过 23000 土耳其里拉（2011 年），那么对该不动产租赁所得征收的预提税为最终税；如果上述所得超过 23000 土耳其里拉（2011 年），那么不动产租赁所得应纳入年应税所得征税，但是可以抵免已缴纳的预提税。其他的不动产租赁所得要填报个人所得税申报表并按照表 3 税率纳税。住宅出租取得的租金所得在 2800 土耳其里拉（2011 年）以内的部分可以免税，超过的部分要填报个人所得税申报表并按照正常税率缴税。在计算不动产所得应纳税所得额时，个人可以在以下两种扣除方法中任选其一：一是按照实际支出扣除，二是按照总所得的 25%扣除。纳税人选择后者的，不能再扣除其他任何支出。

(3) 居民个人股息所得可以免征 50%，余下的 50%股息所得征收 15%的股息预提税。股息预提税是否属于最终税的规定同上述不动产租赁所得的处理。

(4) 个人利息所得一般在取得时征收 15%的预提税，而且为最终税。

(5) 特许权使用费征收 20%的预提税，预提税是否属于最终税的规定同上述不动产租赁所得的处理。

(6) 资本利得。居民与非居民的投资所得适用相同的税率。处置不动产实现的资本利得要填报个人所得税年纳税申报表并按照正常税率缴纳个人所得税，不缴纳预提税。不超过 8800 土耳其里拉（2011

年)的部分免税。处置无形资产取得的收益按照不动产利得处理。此外,处置持有5年以上的不动产实现的资本利得免税。2006年1月1日以前购进的股票、其他资本市场金融工具和2006年1月1日以前发行的债券实现的资本利得,应填报个人所得税年纳税申报表并按照正常税率缴纳个人所得税,不缴纳预提税。下列证券实现的资本利得免税:继承或者接受赠与的有价证券;持有期限在3个月以上的在伊斯坦布尔证券交易所上市的居民公司的股票;持有期限超过1年的其他居民公司的股票;投资基金参股股权证书和合伙企业参股。上述证券全年实现的资本利得不超过13000土耳其里拉(2011年)的部分免税。处置2006年1月1日及以后购进的股票、其他资本市场金融工具和2006年1月1日及以后发行的债券实现的资本利得,按照下列规定征税:

①非上市股票。未在伊斯坦布尔证券交易所挂牌上市的居民公司股票实现的利得应填报个人所得税年纳税申报表并按照基本税率缴纳个人所得税,不缴纳预提税。但是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。

②上市股票。在伊斯坦布尔证券交易所挂牌上市的居民公司股票实现的资本利得按照零税率征收最终预提税;合伙企业证券投资股票实现的资本利得适用税率为10%;对期货和期权交易实现的资本利得适用税率为零税率。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通过银行、经纪商和其他中介机构等中间人处置政府债券、公司债券以及其他资本市场金融工具实现的资本利得按照10%税率征收最终预提税。

(7)扣除。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。以上两种累计扣除额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。

(8) 个人减免。目前土耳其普通个人在计算个人所得税应纳税所得额时没有个人减免项目。对残疾人的雇用所得、专业服务所得和经营所得，视其残疾程度每年给予一定的减免。2011 年对残疾人适用的减免额在 2040 至 8400 土耳其里拉之间。

### 3.2.3 增值税

#### 3.2.3.1 纳税人

增值税纳税人为在土耳其提供应税货物和劳务以及进口货物的公司和个人。

#### 3.2.3.2 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货物和劳务，以及进口货物与劳务。

#### 3.2.3.3 税率

土耳其增值税标准税率为 18%，低税率为 8%和 1%，对出口货物等适用零税率。

(1) 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。

(2) 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。

(3) 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。对奢侈品的特别消费税税率为 20%，对豪华车征收的特别消费税根据发动机容量的不同税率从 10%到 83%不等。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。在计算增值税应纳税额时要包括特别消费税税额。

#### 3. 2. 3. 4 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。对进口货物与劳务而言，应纳税额还包括应纳关税以及与进口有关的各种税收和费用。

#### 3. 2. 3. 5 免税项目

免税项目不允许抵扣增值税进项税额。

增值税免税项目包括：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；居民公司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公司提供的软件；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。

### 3.2.4 社会保障税

#### 3.2.4.1 纳税人

社会保障税由雇主和雇员分别缴纳。

#### 3.2.4.2 征收范围及税率

雇主与雇员必须缴纳社会保障税。

土耳其以前的社会保险系统是由三种基于各自法律规范而设立的机构组成。这些机构分别为社会保险机构（适用于私营企业雇员）、保险基金（适用于国营企业雇员）和 BagKur（适用于自营个人）。自2008年10月1日起，社会保险和一般医疗保险第5510号法案统一了三种社会保险制度。根据该法案，所有私营企业的雇员均须加入公司社会保险制度。该制度涵盖了工伤、疾病、一般社会保险、残疾和死亡。同时，该法案还对退休金进行了规定。雇主和雇员根据该法案中的上限和下限，基于工资收入总额和不同费率计算应缴社会保险费。在2013年1月1日至2013年6月30日间，需缴纳社会保险费的月收入上限为6360.90里拉，需缴纳社会保险费的月收入下限为978.60里拉。2013年7月1日至2013年12月31日间，需缴纳社会保险费的月收入上限为6639.90里拉，需缴纳社会保险费的月收入下限为1021.50里拉。雇员承担的费率为14%（5%为健康保险，9%为残疾保险、养老保险和人寿保险）。退休员工愿意继续工作的要缴纳7.5%的社会保险费。雇主承担的费率为19.5%至25%不等，费率取决于所从事工作的风险等级。在符合一定条件的情况下，雇主承担费率中的5%可以向土耳其财政部的秘书处报销。雇员和雇主承担的失业保险费率分别为1%和

2%。在原所在国已缴纳社会保险费的雇员能够提交相关外国社会保险机构的法定文件，可以免缴土耳其社会保险费。

土耳其也加入了欧洲社会保险协议。根据协议第 15-1/a 章的规定：“缔约国一方企业的正式员工被派遣至该缔约国另一方为本企业进行特定的工作，如果工作的时间不超过 12 个月，且雇员并非替代之前的员工，则可在原雇用国家缴纳社会保险费。然而，如果由于不可预见的原因导致工作时间超过 12 个月，那么在该员工的派遣结束之前都适用原雇用国的法律。”

### 3.2.4.3 双边社会保险互免协定

为避免社保费的重复缴纳，确保社会保险的覆盖率，土耳其已与阿尔巴尼亚、奥地利、阿塞拜疆、比利时、波斯尼亚—黑塞哥维亚、加拿大、捷克共和国、荷兰、丹麦、法国、土耳其、德国、利比亚、卢森堡、马其顿、北塞浦路斯（土耳其共和国）、挪威、魁北克、罗马尼亚、瑞典、瑞士、英国等国家签订双边社会保险互免协定，具体条款根据协定各不相同。

### 3.2.5 遗产和赠与税

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 3：

表 3 土耳其遗产与赠与税税率表

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 109971 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 220073 土耳其里拉。对赠与财产，免征额为 2535 土耳其里拉。

### 3.2.6 银行和保险交易税

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。

### 3.2.7 印花税

印花税的征税范围广泛，包括但不限于合同、协议、财务报表、薪金册等各类文件和凭证，税率为应税凭证价值的 0.165%~0.825%。

### 3.2.8 不动产税

市政府根据土地和建筑物的价值对其征收不动产税。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%，一般用地和居住用地适用的税率为 0.1%。公司缴纳的不动产税可在公司所得税前扣除。

## 第四章 税收征管

### 4.1 纳税申报和税款缴纳

#### 4.1.1 公司所得税

##### 4.1.1.1 纳税申报

居民纳税人和在土耳其设立常设机构的非居民纳税人都要进行年度公司所得税纳税申报。公司所得税纳税年度一般为公历年度，也可以是公司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。没有固定经营场所的外国公司只申报预提税。

##### 4.1.1.2 税款缴纳

应纳税所得额的 20%作为季度税基在其后每个季度第 2 个月的 14 日前申报和 17 日前预缴公司所得税。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 日之前缴纳。预缴税款超过应纳税款的，可以冲抵下年度的公司所得税，也可以冲减公司其他税收义务，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。

#### 4.1.2 个人所得税

##### 4.1.2.1 纳税申报

纳税申报按照公历年度进行。个人的经营所得和专业服务所得必须填报年度个人所得税纳税申报表。对不超过 23000 土耳其里拉

(2011 年) 并且已经源泉扣缴了税款的其他个人所得不要求填写个人所得税纳税申报表。

如果纳税人申报的所得只有经营所得并且适用简易税收管理办法, 应在纳税年度次年的 2 月 25 日之前提交年度个人所得税申报表。纳税申报必须按期进行, 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。

#### 4.1.2.1 税款缴纳

土耳其个人工资、薪金所得要按月由雇主源泉扣缴税款。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。

#### 4.1.3 增值税

增值税纳税义务人是指在土耳其境内进行增值税登记的个人或法人机构。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。土耳其未设增值税登记标准。当税务机关为企业所得税进行税务登记时, 将自动为企业进行增值税登记。拥有固定经营场所的纳税人必须进行增值税登记。固定经营场所包括在土耳其境内的居住地、经营地和已注册的总部或营运中心。向土耳其进口商品也必须进行税务登记。

合并注册。根据土耳其增值税税法, 不允许集团企业合并注册增值税。法人须单独注册增值税, 在税收目的上, 关联方视作相互独立的个体。

非常设公司。“非常设公司”是指未在土耳其设立场所的企业。只有未设立场所的企业可以不进行增值税登记。如果土耳其纳税人接受未在土耳其境内设立场所的企业提供的服务, 则适用反向征税机制缴纳增值税(即, 土耳其服务接收方须自评增值税)。

反向征税机制。反向征税是一种通过服务接受方自评增值税计征税款的机制。反向征税适用于非土耳其居民和在土耳其境内未设立常设机构或总部的一方。财政部有权判定负有纳税义务的一方。服务接受方无需根据土耳其增值税法成为纳税人。服务接受方可以是个人或机构。

纳税义务发生的时间。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。

## 4.2 税务检查

### 4.2.1 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。

### 4.2.2 税务裁决

纳税人可以就他们的纳税状况或不确定和可疑的纳税情况质询财政部或其授权机构。上述授权机构必须对纳税人提出的质询进行书面回复，回复内容必须包含税务机关的意见。针对单个交易所涉及的所



有税种或各种所得，由税务部门对单个居民或非居民纳税人做出的上述裁决在法律上不具有普遍适用性。

### 4.3 法律救济途径

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，纳税人不得质疑他自己在纳税申报表里面申报的事实。

如果税款及罚款超过 30830 土耳其新里拉，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 30830 土耳其新里拉，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。

## 4.4 税收法律责任

### 4.4.1 罚款

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。

#### 4.4.2 税收欺诈犯罪

税收欺诈可以定义为下列行为：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。

#### 4.4.3 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。

#### 4.4.4 税款追诉期

自纳税义务产生起 5 年内，如果企业没有被纳税评估，也没有被  
税务机关通知进行纳税评估，不可以对其再征收税款。

如果税款已经产生，但是在 5 年内在纳税到期日没有被征收，此  
税款可以免除征收。

如果纳税人在国外，追诉期停止计算，直到该纳税人回到土耳其  
后重新开始计算。

纳税人只要在法定时限内没有接到税收处罚通知，纳税人可以不  
以违反税法而被处罚或者被起诉。

税款流失，税务欺诈和特殊的违规行为法律时效为 5 年，一般程  
序违规法律时效是 2 年。

## 第五章 国际税收

### 5.1 常设机构

如果在土耳其设立常设机构或者常驻代表机构，非居民企业应该就其从常设机构或者常驻代表机构所取得的营业利润缴纳企业所得税。常设机构被定义为拥有一个营业场所，并且通过这个场所进行商业、工业、农业以及职业活动。常设机构包括办公室、商店、分支机构、管理场所、仓库、矿和采石场和建筑工地。

在土耳其的外国子公司是土耳其的居民企业，不能视为常设机构。在土耳其成立仅仅是为出口而购买或出售的企业不能视为常设机构。常驻代表是指非独立个人由于受雇或者订立代理合同并且被授权以所代表的单位开展业务。再者，一个商业代表，授权代表，雇员，代理或者个人，他们所有的费用由其代表的单位或个人承担，而这些单位和个人将货物存放在他们的商店或仓库里并且按照托管协议销售货物。因此，上述商业代表，授权代表，雇员，代理或者个人自动构成常驻代表机构。

在贵金属交易所交易，项目组合管理公司不视为常设机构或外国基金常驻代表机构的前提是：（1）项目组合管理公司和外国基金之间是按照公平交易原则进行交易；（2）项目组合管理公司在外国投资的股票基金中直接或间接持有不到 20% 的股份。上述国内法律定义通常遵循经合组织收入和资本范本（经合组织范本），但是关于仓库、建筑工地和代理，它们之间有三个主要区别。按照国内规定，仓库被认为是常设机构，而经合组织范本却认为不是。根据国内法，一个建筑工地、施工或安装工程是一个常设机构而不考虑持续时间的长短。经合组织范本

判定一个建筑工地、建筑或安装工程为常设机构的条件是持续时间超过 12 个月。根据国内商法规定，一名代理是指为履行商业合同长期作为中介或者被授权代表该企业签订合同的人。前者被称为中介代理，后者为承包商代理。两者都被认定为常设机构并且缴纳企业所得税。经合组织关注非独立代理人（承包商代理）并视同他们为常设机构，与土耳其国内法律一致，但是独立代理人（中介代理）却并不认为是常设机构。

如果双方不是协定国家，外国企业在土耳其境内开展业务，就应适用土耳其国内法关于常设机构的定义。如果双方是协定国家，外国企业在土耳其境内开展业务，就应适用税收协定关于常设机构的定义。关于常设机构的定义，土耳其与他国签订税收协定时遵循经合组织协定范本。因此，根据协定规定，在土耳其境内建筑工地，建设，安装工程必须持续 6 个月才能构成常设机构。还有一些协定规定 12 个月（也有协定是 9 个月或者 24 个月）。常设机构的定义在协定里有时间限制，而国内法没有。相比国内法，在土耳其与别国签订的税收协定里面，常设机构条款不包括仓库和独立代理人。在土耳其的一些税收协定里面，虽然独立代理人没有权利以企业的名义签订合同，但是这些独立代理人以企业的名义储存货物和商品并且定期发送这些货物和商品，应该被认为是在土耳其构成常设机构。这种协定待遇与经合组织的规定是不一致的。

## 5.2 境外所得

### 5.2.1 营业利润

居民公司对来自于全球的所得征税（负有无限纳税义务）。居民公司必须申报境外所得，其从境外建筑、修理、装配获得的所得，如果在居民纳税人提供的公司财务报表和公司账簿里面有记载就可以免交税。利润的计算必须在财务报表和账簿中反映，汇率依照土耳其中央银行确定的日期计算。对总机构和常设机构之间分配收入和扣除额没

有具体规定。境外机构的净利润应该计入总机构的应交税基。因此，外国常设机构被视为独立实体，根据常设机构所在的国家规定应当计算境外的利润。由此产生的境外亏损则没有清晰的规定。在协定待遇规定不明确的情况下，可以运用反滥用条款，对居民企业向低税地设立的常设机构的支付，适用反避税有关规定。

### 5.2.2 股息、红利

来源于境外派发给土耳其居民企业的股息红利应该缴税。然而，如果来源于境外派发给土耳其居民企业的股息红利符合以下规定的可以免除缴纳公司所得税：特定类型的公司分配股息红利；居民公司拥有外国公司的 10%股本并且持续一年以上；分配股息前的未分配利润，已经缴纳了外国企业所得税；上述规定以外的其他情况。

### 5.2.3 利息、特许权使用费和其他所得

来源于境外支付给土耳其居民企业的利息，特许权使用费和其他所得应该在土耳其缴税。

### 5.2.4 资本利得

销售境外资产的资本利得应作为居民企业的营业收入。相应的，境外机构实现的资本利得应该视为常设机构的常规所得缴税。

### 5.2.5 境外亏损

公司税法允许居民公司将境外亏损作为费用进行扣除。境外亏损可以在 5 年内弥补。允许扣除的境外亏损数可以根据常设机构或分公司设立公司所在地的规定计算。

可以扣除境外亏损的条件为：可以扣除亏损数必须经过所在国家授权的代理或机构审计；必须提交给土耳其主管税务局审计报告的翻译复印件；税务申报表、损益表的复印件必须提交给境外所在国当局通过，并且呈送相关审计报告；如果所在国没有民间审计制度，税务

申报表复印件必须得到土耳其大使馆或领事馆认可，附上翻译件提交给土耳其主管税务局；境外亏损在所在国弥补，在土耳其扣除前必须将亏损数反映在税务申报表上。境外亏损弥补根据具体国家而定，是有限制的。如果一项活动的所得在土耳其免除公司所得税，同样活动的所得境外亏损不得在公司所得税中扣除。在相关国家应税期结束时的境外亏损计算必须同时在土耳其财务报表和账簿中反映，并且根据土耳其中央银行的汇率计算。

### 5.3 避免双重征税

营业利润。居民企业由于境外所得实际缴纳的税款可以在土耳其计算所得税时抵免。境外支付税收必须是得到证实的，应得到所在国土耳其大使馆或土耳其领事馆的确认。

股息红利。虽然参股免税不适用于来自于境外的股息，但是在境外国家征收的股息预提税可以抵免居民企业所得税。境外纳税可能不够境内抵免（普通抵免）。抵免不完的可以在以后三个纳税期继续抵免。

利息、特许权使用费和其他所得。根据普通抵免方法，可以进行单边免除。

### 5.4 非居民税收

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

非居民公司仅就来源于土耳其的所得缴纳公司所得税。非居民公司的应纳税所得包括：企业所得、农业所得、职业所得（包括工薪）、不动产、无形资产所得、动产所得、其他所得。

营业利润。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。然而，非居民公司在土耳其设

立的常设机构仅仅是为了购买或生产货物用于出口的不需要缴纳公司所得税。

股息、利息、特许权使用费。投资于土耳其资本产生的股息或利息收入都应纳税。直接分给股东的股息必须代扣代缴所得税。居民企业分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。股息做为土耳其常设机构的营业利润，在汇到境外总部的时候必须代扣代缴所得税。支付给非居民公司的利息必须代扣代缴所得税。

服务费。支付给非居民的服务费必须缴纳预提税，包括由土耳其企业支付给非居民公司的雇员工资薪金。如果服务费归属于非居民在土耳其设立的常设机构的，无需征收预提税，并应计入常设机构年度申报表并缴税。

## 5.5 代扣代缴

支付非居民上述费用的公司及个人有义务代扣代缴税款。在支付当月的第 23 天，必须通过申报表申报扣缴税金，当月的第 26 天必须到税务机关缴纳税款。在享受税收协定待遇时，必须提供相关国家的税收居民身份证明。必须证明该公司是相关协定国家的居民企业，该税收居民身份证明必须提供给土耳其主管税务机关。税收居民身份证明的土耳其文翻译件必须进行公证或者由土耳其领事馆提供证明。如果扣缴义务人持有税收居民身份证明，则可以享受税收协定待遇。否则，则按照国内法税率征收。

## 5.6 税收协定介绍

税收协定是指两个或两个以上的主权国家为了避免对跨境所得和资本双重征税和防止偷漏税，协调相互间在处理跨国纳税人征税事务和其他有关方面的税收关系，本着对等原则，经由政府谈判所签订的一种书面协定或条款，也称国际税收条约。

### 5.6.1 与土耳其签订税收协定的国家

目前与土耳其签订税收协定的国家有 77 个，分别是：阿尔巴尼亚、阿尔及利亚、澳大利亚、阿塞拜疆、巴林岛、孟加拉国、白俄罗斯、比利时、波斯尼亚和黑塞哥维那、保加利亚、加拿大、中国、克罗地亚、塞浦路斯（东部共和国）、捷克共和国、丹麦、埃及、爱沙尼亚、埃塞俄比亚、芬兰、法国、土耳其、德国、希腊、匈牙利、意大利、印度、印度尼西亚、伊朗、爱尔兰、以色列、日本、约旦、哈萨克斯坦、韩国、科威特、吉尔吉斯斯坦、拉脱维亚、黎巴嫩、立陶宛、卢森堡、马其顿、马来西亚、摩尔多瓦、蒙古、摩洛哥、荷兰、新西兰、挪威、阿曼、巴基斯坦、波兰、葡萄牙、卡塔尔、罗马尼亚、俄罗斯、沙特阿拉伯、赞比亚、新加坡、斯洛伐克共和国、斯洛文尼亚、南非、西班牙、苏丹、瑞典、叙利亚、塔吉克斯坦、泰国、突尼斯、土库曼斯坦、乌克兰、阿联酋、英国、美国、乌兹别克斯坦、也门。

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。

### 5.6.2 中土税收协定主要内容

中国和土耳其于 1995 年 5 月 23 日签署了税收协定，协定于 1997 年 1 月 20 日起生效，1998 年 1 月 1 日起执行。中土税收协定在内容上基本遵循一般规定，中土税收协定中比较重要的规定如下：

（1）常设机构。常设机构主要用于明确缔约国一方对另一方企业利润的征税权。常设机构条款和其他相关条款相比具有优先权。常设机构的特点包括：实质存在、相对固定，并在时间上具有一定持久性、全部或者部分经营活动通过其进行。

中土税收协定列举了通常情况下构成常设机构的一般场所，包括管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所、矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所，无增列项目。在建筑工地



工程构成常设机构判断标准中对期限的认定为 12 个月。对提供劳务构成常设机构时间上仅以连续或累计超过 12 个月为准。常设机构范围的例外规定及不构成常设机构的情况遵循税收协定的一般性规定。

(2) 不动产。不动产所得是指在不动产所有权不转移的情况下，使用不动产所获得的收益。对不动产所得，不动产所在国有优先征税权。中土税收协定中关于不动产无特殊性规定。

(3) 营业利润。缔约国一方企业在另一方的营业活动只有在构成常设机构前提下另一方才能征税，并且只能就归属该常设机构的利润征税。常设机构要作为一个独立的纳税实体对待，应按照公平交易原则计算归属其利润，为该常设机构发生的费用不论发生地都应准予扣除。营业利润相关规定不影响其他类条款的适用。中土税收协定中关于营业利润无特殊性规定。

(4) 国际运输所得。国际运输主要是指企业以船舶等取得的所得。依据中土协定，缔约国一方企业以船舶、飞机或陆运车辆经营国际运输业务所取得的利润，应仅在该缔约国征税，上述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。

依据中土税收协定及相关规定，缔约国一方企业在另一方开展国际运输（空运）所得的，在另一方免征企业所得税和间接税，征收个人所得税，国际运输（海运）所得的在另一方免征企业所得税，征收间接税和个人所得税。

(5) 股息。股息即为公司所作的利润分配。税收协定为股息的来源国即支付股息的公司为其居民的国家保留了受限制的征税权。按照中土税收协定规定，以股息受益所有人必须为缔约国对方居民为条件，支付股息的公司所在国有征税权，对股息征税的税率为 10%。

(6) 利息。利息一般是指从各种债权取得的所得。中土税收协定中规定，与利息征税税率为 10%，同时在协定中列明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；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。

(7) 特许权使用费。居民国对本国居民取得的来自缔约国另一方的特许权使用费拥有限制性的征税权。使用条款的前提是受益所有人必须是缔约国居民。中土税收协定中特许权使用费税率为10%。

(8) 财产收益。财产转让产生的收益，包括转让各种动产、不动产和权利产生的收益。依据中土协定，转让主要财产为不动产的公司股份取得的收益，由主要财产是不动产的公司所在国征税。转让上述以外的其他公司股份取得收益，由被转让股份的公司所在国征税。转让其他财产取得收益的，由转让者为居民的国家征税。

(9) 其他所得。缔约国一方居民取得的各项所得，不论在什么地方发生的，凡协定对上述各条未作规定的，应仅在该缔约国一方征税。

(10) 非歧视待遇。缔约国一方居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居民在相同情况下，负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重。

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。

(11) 消除双重征税方法。对土耳其居民，消除双重征税如下：土耳其居民取得的所得，按照本协定的规定，可以在中国和土耳其纳税。根据土耳其税法关于外国税收抵免的规定，应允许从对该居民征收的税收中，扣除相当于在中国就该项所得应纳的税收数额。但是，该项扣除额不应超过扣除前相当于在中国的应税所得在土耳其计算的所得税部分。

对中国居民，消除双重征税如下：（一）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，可以在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。（二）从土耳其取得的所得是土耳其居

民公司支付给中国居民公司的股息，同时该中国居民公司拥有支付股息公司股份不少于 10%的，该项抵免应考虑支付该股息公司就该项所得缴纳的土耳其税收。

## 第六章 赴土耳其投资优惠政策

从 20 世纪 80 年代中期以来，土耳其推行自由和开放的经济政策。土耳其政府对对外投资法进行重大修改，简化外资政策和行政手续，积极吸引外资。土耳其的财政署负责审批外资。国内投资无须审批。土耳其外资政策的主要原则是平等待遇，即外国投资者享有同本国投资一样的权利和义务（外资审批程序除外）。一旦企业建立，即可完全享受国民待遇。

### 6.1 优惠政策框架

土耳其对外资提供的优惠政策可分为三类：

(1) 一般优惠政策。进口设备免关税和基金；投资补贴；进口或当地采购的机器设备免 VAT；出口达 1 万美元可免某些贴花税、关税和手续费。在获得优惠方面，土耳其划分为三种地区：发达地区、第一优先地区和普通地区。后两个地区的所有领域都可申请优惠。发达地区的某些领域可申请优惠。

(2) 中小企业的优惠待遇。专为中小型外资企业提供的优惠政策措施。

(3) 落后地区的优惠待遇。雇佣 10 个工人以上的公司 5 年免公司和收入税，无需“优惠证书”。这些优惠政策体现在外资法、互惠保护和促进投资条约中，欲获得优惠，须从财政署获得“优惠证书”。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 月须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。

### 6.2 一般优惠政策

土耳其对以下交易实行增值税免征优惠政策：商品和服务出口；针对土耳其境内非土耳其客户（如非常驻客户）的漫游服务，但必须

符合国际漫游协议和互惠条件；石油勘探活动；国际运输；转交给外交代表、领事馆和拥有免税资格的国际组织及其员工的财物；机械和设备进口，作为进口对象的个人或公司必须是增值税纳税人并且拥有由有关当局颁发的投资证书；在港口和机场为船只和飞机提供的服务；对以教育、文化、卫生和其他类似活动为目的向政府和其他相关组织转交的财物免征社会税和其他税；只要符合一定条件，本国和外国企业从其海外分支机构所得的收入免税；研究与发展赞助；公司捐赠、援助或赞助体育活动的支出享受税收折扣。

### 6.3 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享受同样的鼓励政策。

(1) 鼓励手段有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。

(2) 为了促进区域平衡发展，增加欠发展地区的就业机会，在欠发展地区投资，土耳其提供能源支持和土地使用支持，包括在 50 个省内享有免费土地、减少所得税、减少雇主社会保障义务、能源支持。在 4 个省内享有免费土地。

(3) 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有海关免税、增值税免税、利率支持等。

(4) 概念开发、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。

### 6.4 地区鼓励政策

(1) 优惠工业区。在 54 个特定省份的优惠工业区内投资的投资者可享受以下优惠：雇员 100%免除所得税；雇主 100%免除所需承担的

社会保障费用；免缴高达 50%的电费；免缴房地产税、污水费、建筑税及建筑物使用费；免费土地分配。

(2) 科技开发区。提供可即时租赁的办公场所和良好的基础设施。截至 2013 年 12 月 31 日，对通过软件和研发活动获取的利润实行所得税豁免政策；在科技开发区内交付的应用程序软件免缴增值税。这些应用程序软件包括系统管理软件、数据管理、企业应用程序、各种商业部门、Internet、移动电话和军事指挥控制；对开发区内雇用的研究员、软件和研发人员的薪水实行所有税种豁免政策。

(3) 工业区。工业区旨在为大规模投资和技术密集型投资提供适宜场所。工业贸易部对投资场所进行评估后，部长会议方可批准建立工业区。在工业区内，宜对高科技领域进行投资，且投资场所不得小于 1500 平方米。工业区可享受为优惠工业区提供的一切有利条件。

(4) 自由经济区。关税范围内针对商业、金融和经济领域的法律和行政章程对自由经济区只具有部分效力或完全无效。土耳其有 20 个与欧盟和中东市场紧密联系的自由经济区。自由贸易区的有利条件主要有：100%免除关税及其他各种税收；对生产性企业 100%免除公司所得税；100%免除增值税(VAT)和特殊消费税。商品可无限期存放在自由经济区，在自由经济区内产生的收入和收益无需预先许可即可自由转移至任何国家/地区（包括土耳其）；自由流通商品从自由经济区运至土耳其或欧盟国家时可免除任何关税；公司可任意从自由经济区向国外或土耳其转移利润，不受任何限制。

# 第七章 中国居民土耳其所得税收抵免操作指引

## 7.1 企业所得税抵免操作指引

### 7.1.1 税收抵免

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，其境外所得税务处理往往涉及该类事项。

中国企业所得税法目前尚未单方面规定税收饶让抵免，但中国与有关国家签订的税收协定规定有税收饶让抵免安排。中国居民企业从与中国订立税收协定（或安排）的对方国家取得所得，并按该国税收法律享受了免税或减税待遇，且该所得已享受的免税或减税数额按照税收协定（或安排）规定应视同已缴税额在中国应纳税额中抵免的，经居民企业主管税务机关确认，可在其申报境外所得税额时视为已缴税额。

#### 7.1.1.1 税收抵免类型

中国居民企业土耳其所得税收抵免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我国应纳税额中抵免。

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我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我国的应纳税额中抵免。例如，我国居民企业（母公司）的土耳

其子公司在土耳其缴纳企业所得税后，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企业所得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。

#### 7.1.1.2 税收抵免使用的范围

根据税收抵免的类型不同，其适用的范围也存在差异。

##### (1) 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企业所得税，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。

##### (2) 间接抵免

适用范围为中国居民企业从其符合规定的境外子公司取得的股息、红利等权益性投资收益所得。

#### 7.1.2 可予抵免源自土耳其所得税税额的确认

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。

##### 7.1.2.1 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。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）。

### 7.1.2.2 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土耳其所得税税款。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，而不应作为土耳其的已缴税额向中国申请抵免企业所得税。

(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企业所得税。对此，企业应向土耳其申请退还不应收的税额。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。如果土耳其当地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，中国居民企业应从其境外所得可抵免税额中剔除其相应部分。

(5) 按照我国企业所得税法及其实施条例规定，已经免征我国企业所得税的境外所得负担的境外所得税税款。如果我国税收法律法规做出对某项境外所得给予免税优惠规定，企业取得免征我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已经从企业的土耳其应纳税所得额中扣除的土耳其所得税税款。如果我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。

### 7.1.2.3 币种要求

企业取得的境外所得已直接缴纳和间接负担的税额为外币的，在以人民币计算可予抵免的境外税额时，凡企业记账本位币为人民币的，应按企业取得该项境外所得记账时使用的人民币汇率换算；凡企业以人民币以外其他货币作为记账本位币的，应统一按实现该项境外所得对应的我国纳税年度最后一日的人民币汇率中间价进行换算。

## 7.1.3 境外所得间接负担税额的计算

### 7.1.3.1 境外所得间接负担税额定义

居民企业在按照《企业所得税法》第二十四条规定用境外所得间接负担的税额进行税收抵免时，其取得的境外投资收益实际间接负担的税额，是指根据直接或者间接持股方式合计持股 20%以上（含 20%，下同）的规定层级的外国企业股份，由此应分得的股息、红利等权益性投资收益中，从最低一层外国企业起逐层计算的属于由上一层企业负担的税额。

### 7.1.3.2 持股比例计算

除国务院财政，税务主管部门另有规定外，按照《企业所得税法实施条例》第八十条规定由居民企业直接或者间接持有 20%以上股份的外国企业，限于符合以下持股方式的三层外国企业：

第一层：单一居民企业直接持有 20%以上股份的外国企业；

第二层：单一第一层外国企业直接持有 20%以上股份，且由单一居民企业直接持有或通过一个或多个符合本条规定持股条件的外国企业间接持有总和达到 20%以上股份的外国企业；

第三层：单一第二层外国企业直接持有 20%以上股份，且由单一居民企业直接持有或通过一个或多个符合本条规定持股条件的外国企业

间接持有总和达到 20%以上股份的外国企业。

### 7.1.3.3 间接负担税额公式

本层企业所纳税额属于由一家上层企业负担的税额=（本层企业就利润和投资收益所实际缴纳的税额+符合抵免规定的由本层企业间接负担的税额）×本层企业向一家上一层企业分配的股息（红利）÷本层企业所得税后利润额。其中：

(1) 本层企业是指实际分配股息（红利）的境外被投资企业；

(2) 本层企业就利润和投资收益所实际缴纳的税额是指，本层企业按所在国税法就利润缴纳的企业所得税和在被投资方所在国就分得的股息等权益性投资收益被源泉扣缴的预提所得税；

(3) 符合抵免规定的由本层企业间接负担的税额是指该层企业由于从下一层企业分回股息（红利）而间接负担的由下一层企业就其利润缴纳的企业所得税税额；

(4) 本层企业向一家上一层企业分配的股息（红利）是指该层企业向上一层企业实际分配的扣缴预提所得税前的股息（红利）数额；

(5) 本层企业所得税后利润额是指该层企业实现的利润总额减去就其利润实际缴纳的企业所得税后的余额。

### 7.1.3.4 股息（红利）年度计算原则

每一层企业从其持股的下一层企业在一个年度中分得的股息（红利），若是由该下一层企业不同年度的税后未分配利润组成，则应按该股息（红利）对应的每一年度未分配利润，分别计算就该项分配利润所间接负担的税额；按各年度计算的间接负担税额之和，即为取得股息（红利）的企业该一个年度中分得的股息（红利）所得所间接负担的所得税额。

### 7.1.3.5 国别（地区）划分

境外第二层及以下层级企业归属不同国家的，在计算居民企业负

担境外税额时，均以境外第一层企业所在国（地区）为国别划分进行归集计算，而不论该第一层企业的下层企业归属何国（地区）。

#### 7.1.4 抵免限额的计算

企业应按照《企业所得税法》及其实施条例和《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》的有关规定分国别（地区）计算境外税额的抵免限额。

##### 7.1.4.1 计算公式与适用税率

(1) 计算公式：某国（地区）所得税抵免限额=中国境内、境外所得依照企业所得税法及其实施条例的规定计算的应纳税总额×来源于某国（地区）的应纳税所得额÷中国境内、境外应纳税所得总额

(2) 计算使用税率：据以计算上述公式“中国境内、境外所得依照企业所得税法及其实施条例的规定计算的应纳税总额”的税率，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，为 25%，即企业境内所得税额抵免限额计算中的中国境内外所得应纳税总额所适用的税率为 25%。

今后若国务院财政、税务主管部门规定境外所得与境内所得享受相同企业所得税优惠政策的，应按有关优惠政策的适用税率或税收负担率计算其应纳税总额和抵免限额。为简便计算，也可以按该境外应纳税所得额直接乘以其实际适用的税率或税收负担率得出抵免限额。

##### 7.1.4.2 境外盈利弥补境内亏损

在计算境外所得抵免限额时，形成当期境内、外应纳税所得总额小于零的，应以零计算当期境内、外应纳税所得总额，其当期境外所得税的抵免限额也为零。上述境外盈利在境外已纳的可予抵免但未能抵免的税额可以在以后 5 个纳税年度内进行结转抵免。

#### 7.1.5 关于实际抵免境外税额的具体操作

##### 7.1.5.1 实际抵免境外税额的基本计算

在计算实际应抵免的境外已缴纳和间接负担的所得税税额时，企业在境外一国（地区）当年缴纳和间接负担的符合规定的所得税税额低于所计算的该国（地区）抵免限额的，应以该项税额作为境外所得税抵免额从企业应纳税总额中据实抵免；超过抵免限额的当年应以抵免限额作为境外所得税抵免额进行抵免，超过抵免限额的余额允许从次年起在连续 5 个纳税年度内，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补。

#### 7.1.5.2 申报资料

企业申报抵免境外所得税时应向其主管税务机关提交如下书面资料：

(1) 与境外所得相关的完税证明或纳税凭证（原件或复印件）。

(2) 不同类型的境外所得申报税收抵免还需分别提供：

①取得境外分支机构的营业利润所得需提供境外分支机构会计报表；境外分支机构所得依照中国境内企业所得税法及其实施条例的规定计算的应纳税额的计算过程及说明资料；具有资质机构出具的有关分支机构审计报告等；

②取得境外股息、红利所得需提供集团组织架构图；被投资公司章程复印件；境外企业有权决定利润分配的机构作出的决定书等；

③取得境外利息、租金、特许权使用费、转让财产等所得需提供依照中国境内企业所得税法及其实施条例规定计算的应纳税额的资料及计算过程；项目合同复印件等。

(3) 申请享受税收饶让抵免的还需提供：

①本企业及其直接或间接控制的外国企业在境外所获免税及减税的依据及证明或有关审计报告披露该企业享受的优惠政策的复印件；

②企业在其直接或间接控制的外国企业的参股比例等情况的证明复印件；

③间接抵免税额或者饶让抵免税额的计算过程；

④由本企业直接或间接控制的外国企业的财务会计资料。

(4) 采用简易办法计算抵免限额的还需提供：

①取得境外分支机构的营业利润所得需提供企业申请及有关情况说明；来源国（地区）政府机构核发的具有纳税性质的凭证和证明复印件；

②取得符合境外税额间接抵免条件的股息所得需提供企业申请及有关情况说明；符合《企业所得税法》第二十四条的有关股权证明的文件或凭证复印件。

(5) 主管税务机关要求提供的其他资料。

以上提交备案资料使用非中文的企业应同时提交中文译本复印件。上述资料已向税务机关提供的，可不再提供；上述资料若有变更的，须重新提供；复印件须注明与原件一致，译本须注明与原本无异议，并加盖企业公章。

#### 7.1.6 简易办法计算抵免

(1) 企业从境外取得营业利润所得以及符合境外税额间接抵免条件的股息所得，虽有所得来源国（地区）政府机关核发的具有纳税性质的凭证或证明（是指向境外所在国家政府实际缴纳了具有综合税额（含企业所得税）性质的款项的有效凭证），但因客观原因无法真实、准确地确认应当缴纳并已经实际缴纳的境外所得税税额的，且该所得直接缴纳及间接负担的税额在所得来源国（地区）的实际有效税率高于 12.5%的可按境外应纳税所得额的 12.5%作为抵免限额，企业按该国（地区）税务机关或政府机关核发具有纳税性质凭证或证明的金额，其不超过抵免限额的部分，准予抵免；超过的部分不得抵免。

属于上述规定以外的股息、利息、租金、特许权使用费、转让财产等投资所得，均应按规定计算境外税额抵免。

(2) 企业从境外取得营业利润所得以及符合境外税额间接抵免条件的股息所得，凡就该所得缴纳及间接负担的税额在所得来源国（地区）的法定税率且其实际有效税率明显高于我国的，可直接以按规定计算的境外应纳税所得额和我国企业所得税法规定的税率计算的抵免

限额作为可抵免的已在境外实际缴纳的企业所得税税额。具体国家（地区）名单包括美国、阿根廷、布隆迪、喀麦隆、古巴、法国、日本、摩洛哥、巴基斯坦、赞比亚、科威特、孟加拉国、叙利亚、约旦、老挝，财政部、国家税务总局可根据实际情况适时对名单进行调整。目前土耳其尚不在前述名单内。

属于上述规定以外的股息、利息、租金、特许权使用费、转让财产等投资性所得，均按规定计算境外税额抵免。

## 7.2 个人所得税抵免操作指引

### 7.2.1 个人所得税抵免法规介绍

中国居民纳税人从中国境内和境外取得的所得，应按规定缴纳个人所得税。纳税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人境外所得依照《中华人民共和国个人所得税法》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》进一步明确，已在境外缴纳的个人所得税税额，是指纳税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。依照税法规定计算的应纳税额，是指纳税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，依照中国个人所得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5年。

根据《国家税务总局关于印发〈境外所得个人所得税征收管理暂行办法〉的通知》规定，下列所得，不论支付地点是否在中国境外，均为

来源于中国境外的所得：

- (1) 因任职、受雇、履约等而在中国境外提供劳务取得的所得；
- (2) 将财产出租给承租人在中国境外使用而取得的所得；
- (3) 转让中国境外的建筑物、土地使用权等财产或者在中国境外转让其他财产取得的所得；
- (4) 许可各种特许权在中国境外使用而取得的所得；
- (5) 从中国境外的公司、企业以及其他经济组织或者个人取得的利息、股息、红利所得。

纳税人依照上述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。所得为外国货币的，应当按照填开完税凭证的上月最后一日人民币汇率中间价，折合成人民币计算应纳税所得额。依照税法规定，在年度终了后汇算清缴的，对已经按月或者按次预缴税款的外国货币所得，不再重新折算；对应当补缴税款的所得部分，按照上一纳税年度最后一日人民币汇率中间价，折合成人民币计算应纳税所得额。

### 7.2.2 个人所得税抵免操作

纳税人来源于中国境外的应税所得，在境外以纳税年度计算缴纳个人所得税的，应在所得来源国的纳税年度终了、结清税款后的 30 日内，向中国税务机关申报缴纳个人所得税，在取得境外所得时结算税款的，或者在境外按来源国税法规定免于缴纳个人所得税的，应在次年 1 月 1 日起 30 日内向中国税务机关申报缴纳个人所得税。纳税人兼有来源于中国境内、境外所得的，应分别申报计算纳税。

中国境内的公司、企业和其他经济组织以及政府部门，凡有外派人员的，应在每一公历年度终了后 30 日内向主管税务机关报送外派人员情况。内容主要包括：外派人员的姓名、身份证或护照号码、职务、派往国家地区、境外工作单位名称和地址、合同期限、境外收入状况、境内住所及交纳税收情况等。

取得境外所得没有扣缴义务人、代征人的（包括扣缴义务人、代



征人未按规定扣缴或征缴税款的)应自行申报纳税。需自行申报纳税的纳税人,应在年度终了后 30 日内,向中国境内户籍所在地主管税务机关申报。在中国境内有户籍,但是户籍所在地与中国境内经常居住地不一致的,选择并固定向其中一地主管税务机关申报。在中国境内没有户籍的,向中国境内经常居住地主管税务机关申报。如所得来源国与中国的纳税年度不一致,年度终了后 30 日内申报纳税有困难的,可报经中国主管税务机关批准,在所得来源国的纳税年度终了、结清税款后 30 日内申报纳税。纳税人如在税法规定的纳税年度期间结束境外工作任务回国,应当在回国后的次月 7 日内,向主管税务机关申报缴纳个人所得税。

纳税人在规定的申报期限内不能到主管税务机关申报纳税的,应委托他人申报纳税或者邮寄申报纳税。邮寄申报纳税的,以寄出地的邮戳日期为实际申报日期。纳税人在境外已缴纳的个人所得税税额,能提供境外税务机关填发的完税凭证原件的,准予按照税法及其实施条例的规定从应纳税额中抵扣。

## 第八章 中国居民赴土耳其投资风险

### 8.1 政局稳定性问题

(1) 政党纷争：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。

(2) 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。

(3) 国内社会问题：库尔德问题至今悬而未决，库尔德人的离心倾向仍较为严重，威胁着国家安全。

(4) 恐怖主义干扰：处在恐怖主义活跃的中东地区，易受干扰。

### 8.2 经济状况问题

(1) 经济对外依赖性强：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。

(2) 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。

(3) 能源相对短缺：目前，土耳其生产的电力尚不足以满足国内需求，能源供应不足，大量依赖进口。

(4) 劳动力市场竞争激烈：由于临近欧洲，劳动力市场竞争异常激烈，中等人才不足，高端人才稀缺。

(5) 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。

### 8.3 政策风险

(1) 投资和贸易法规不完善：尽管在贸易法规方面加强了立法，但投资和贸易法规体系仍不健全，许多问题无章可循。

(2) 政府腐败问题：政府部门机构臃肿，办事效率低下，存在腐败现象，加大了投资者的经营成本和投资风险。

(3) 技术性贸易壁垒：土耳其要求进口的医疗器械、机械等产品必须加盖欧洲标准标志（CE 认证），但同样是符合欧洲标准的产品，来自欧盟的便可直接进入，来自其他国家和地区的还需进行额外检测。不公平的竞争环境影响了外来投资的发展。

(4) 行业限制：限制行业主要有广播、航空、海运、金融、房产等，限制方式有投资禁止、股比限制、许可证、数量限制等。

(5) 政府违约风险：2013 年土耳其政府否决了一项公路特许经营项目。该项目为几条高速公路和桥梁为期 25 年的特许经营项目，由土耳其公司 Koc Holding 和马来西亚主权基金 Khazanah 旗下的 UEM 联合中标。此举不仅是对中标联合财团的一次重大打击，对准备投资的外国投资者也是一个重大警示。政府违约的风险性较高严重打击了投资者的积极性。

#### 8.4 宗教文化因素

(1) 独特的伊斯兰文化：土耳其国民绝大多数信奉伊斯兰教，尽管社会风气较为开放，但穆斯林独特的文化和习俗对于经济发展的影响不容忽视。

(2) 不时出现的排华事件：受土耳其境内“东突”势力以及其他因素的影响，土耳其多次发生排华事件，严重威胁到华人华侨的安全，增加了中国在土投资的风险。

土耳其是“一带一路”建设的重要节点之一，是我国“走出去”战略中至关重要的合作伙伴国。投资吸引力巨大、投资环境相对安全，但是投资的风险也不容忽视。中国资本在决定投资前，需做好充分的风险分析和预测、制定必要的防范措施以保障投资的安全。

## 参 考 文 献

1. 商务部国际贸易经济合作研究院，2015，对外投资合作国别（地区）指南（土耳其）
2. 土耳其财政部官网
3. 荷兰财政文献局编写的土耳其税收指南(2015 年英文简明版)
4. 《中华人民共和国政府和土耳其政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》
5. 《国家税务总局关于发布〈税收协定相互协商程序实施办法〉的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 56 号）
6. 《关于发布〈企业境外所得税收抵免操作指南〉的公告》（国家税务总局公告 2010 年第 1 号）
7. 《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）
8. 《国家税务总局关于印发〈境外所得个人所得税征收管理暂行办法〉的通知》（国税发[1998]第 126 号）
9. 《国家税务总局关于境外所得征收个人所得税若干问题的通知》（国税发[1994]第 44 号）
10. 《个人所得税自行纳税申报办法（试行）》（国税发[2006]162 号）
11. 《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（国务院令[2008]第 519 号）

编写人员：薛珊、张洁

校对人员：王钦、田玮、于晓阳