



香港税务快讯

全球最低税及香港最低补足税立法草案于宪报刊登

【全球税制重塑 2.0 系列】

香港 | 税务与商务咨询 | 2024 年 12 月 27 日 | 第 234 期

期待已久的条例草案¹今天在宪报刊登，旨在香港实施全球最低税（GloBE 规则）和香港最低补足税（HKMTT）。该条例草案共 270 页，是根据经合组织 GloBE 规则范本（GloBE Model Rules）和截至 2024 年 6 月行政指南²（administrative guidance）起草的，并纳入了今年较早前进行的咨询过程中收到的反馈³。

GloBE 规则旨在确保大型跨国企业集团就其经营所在的每个司法管辖区产生的所得支付 15% 的最低有效税率。这是通过一套全球统一的规则来实现的，对于有效税率低于 15% 的司法管辖区（低税辖区），根据收入纳入规则（IIR）⁴ 和/或低税利润规则（UTPR）⁵ 征税。此外，GloBE 规则还存在本地版本，称为合格当地最低补足税（QDMTT），在香港称为 HKMTT。该本地规则让司法管辖区能够在当地征收补足税，并优先于 IIR 和 UTPR 适用。

一旦该法案通过，香港将实施 IIR，而 QDMTT 则以 HKMTT 的形式实施。两者都将在 2025 年 1 月 1 日或之后开始的财年实施。该法案还为 UTPR 建立了法律框架，但是其实施日期将在稍后确定。

本文概述了拟议的 GloBE 规则和 HKMTT 在香港实施的重点，以及相关的税收征管和合规框架。

全球最低税规则将如何在香港实施

GloBE 规则适用于在本财年之前的 4 个财年⁶中，至少有 2 个财年的合并年收入至少为 7.5 亿欧元的跨国企业集团⁷。受涵盖跨国企业集团应通过将司法管辖区内各个成员实体的经调整涵盖税总额（adjusted covered taxes）除以其 GloBE 净收入（net GloBE income），来计算其有效税率⁸。如果司法管辖区的有效税率低于 15%，则可能会收取补足税。位于香港境外的成员实体可按 IIR 征收补足税，而香港的成员实体可按 HKMTT 征收补足税。UTPR 可以作为 IIR 的补充措施，但其实施日期尚未公布。

¹ 《2024 年税务（修订）（跨国企业集团最低税）条例草案》

² 请浏览[经合组织网站](#)了解更多信息。

³ 有关咨询工作和结果的详情，请参阅我们的[香港税务快讯第 204 期](#)和[第 227 期](#)。

⁴ 根据 IIR，补足税在母公司层面支付，按其在低税成员实体中的所有权益中所占比例计算。

⁵ UTPR 是其他规则尚未完全应用的次要（补充）规则。根据 UTPR，补足税是根据员工人数和有形资产价值的相应比例分配给位于实施 UTPR 的司法管辖区的成员实体。

⁶ 编制合并财务报表所依据的会计期间。

⁷ 包括至少一个不位于最终母公司所在管辖区内的实体或常设机构的集团。

⁸ 经调整涵盖税和 GloBE 净收入是根据会计报表确定并根据 GloBE 规则进行调整。

为了减轻受涵盖跨国企业集团的合规负担，香港将采用经合组织建议的所有安全港规则，包括过渡性国别报告安全港⁹、过渡性 UTPR 安全港¹⁰、简化计算安全港¹¹（等待经合组织评估）和 QDMTT 安全港¹²。

香港的 GloBE 规则必须与经合组织发布的综合评注和其他行政指南一起阅读，这些指南将具有补充和厘清在香港实施 GloBE 规则的作用。

香港最低补足税 (HKMTT)

香港最低补足税一般与 GloBE 规则相同。但是，根据综合评注，为了正确实施 QDMTT，以便可以应用 QDMTT 安全港，有必要进行细微的调整。香港建议的调整如下：

- **关闭规则 (Switch-Off Rule)** – HKMTT 不适用于作为投资实体或保险投资实体的香港成员实体。由于 HKMTT 不适用于这些实体，因此它们不会从 QDMTT 安全港中受益，这意味着其他司法管辖区可能会对这些实体征收补足税。
- **按成员实体的全部利润或亏损征税** – HKMTT 等于就受涵盖跨国企业集团的所有香港成员实体计算的补足税总额，计算时视同该等实体的利得 100% 被合并。尽管跨国企业集团在实践中可能持有较低的所有权权益。
- **本地会计准则** – 在确定香港成员实体的 HKMTT 时，如符合若干条件，必须采用本地会计准则（即国际财务报告准则或香港财务报告准则）计算会计净收入或亏损。如果不满足这些条件，将根据 GloBE 规则使用最终母公司的合并报表。

香港居民实体

决定某实体是否位于香港对征收补足税至关重要。根据 GloBE 规则，实体的所在地就是其作为税务居民或其设立的地方。由于香港采用地域来源征税原则，不根据实体的税务居民身份征税，因此，《税务条例》目前并无为一般目的而对「税务居民」一词下定义。此次条例草案在一般释义部分引入「香港居民实体」的定义，并于 2024 年 1 月 1 日起追溯生效：

如果满足以下条件，则实体为香港的税务居民：

- (一) 如实体是公司 — 该实体在香港成立为法团，或（如在香港境外成立为法团）通常在香港加以管理或控制；或
- (二) 如属任何其他情况 — 该实体根据香港法律组成，或（如以其他方式组成）通常在香港加以管理或控制。

⁹ 如果跨国企业集团根据合格国别报告中包含的信息符合最低额测试 (de minimis test)、简化有效税率测试 (simplified ETR test) 或例行利润测试 (routine profit test)，则该集团在过渡期的一个财年对某个司法管辖区的辖区补足税须视为零。

¹⁰ 如果跨国企业集团的企业所得税税率至少为 20%，则跨国企业集团在过渡期的一个财年对最终母公司管辖区的 UTPR 补足税须视为零。

¹¹ 如果跨国企业集团符合使用简化计算方法的最低额测试、简化有效税率测试或例行利润测试，则该集团在一个财年内对某个司法管辖区的补足税（额外当期补足税除外）须视为零。

¹² 如果跨国企业集团在符合 QDMTT 安全港规定的司法管辖区需要缴纳 QDMTT，则该跨国企业集团在一个财年内对某个司法管辖区的辖区补足税须视为零。

一般反避税

虽然条例草案中明确将不会适用《税务条例》下现有的一般反避税条款（即第 61、61A 及 61B 条），但就 GloBE 规则及 HKMTT 而言，引入了主要目的测试作为一般反避税规则。具体而言，如果某人订立某安排，而其主要的或主要目的之一是逃避 GloBE 规则及 HKMTT 下的任何责任，则该安排会被视为未曾订立。

征管

GloBE 规则及 HKMTT 将作为单独的章节被纳入《税务条例》（第 4AA 部分）。补足税将被归类为利得税。因此，《税务条例》所涵盖的各种现行税收征管机制，以及适用的全面性避免双重课税协定下为解决跨境争议而设立的机制，经若干修改后，一般适用于补足税。主要修改如下：

通知 – 受涵盖跨国企业集团的每个香港成员实体必须在财年结束后的 6 个月内向税务局提交一份包含相关详细信息¹³的书面通知。不过，跨国企业集团可以指定一个单一的成员实体代表所有香港成员实体提交通知。

补足税报税表 – 税务局可以通过书面通知要求属于跨国企业集团的任何实体或常设机构提交补足税报税表。受涵盖跨国企业集团的每个香港成员实体（被豁免实体 (excluded entity)¹⁴除外）必须在财年结束后的 15 个月（或过渡年度的 18 个月¹⁵）或税务局通知指定的日期（以较早者为准）内向税务局提交补足税报税表。与集团通知类似，跨国企业集团可以指定一个成员实体代表所有香港成员实体提交补足税报税表。

申报渠道 – 通知和补足税报税表必须通过专用的电子平台（将由税务局开发）以电子方式提交。受涵盖跨国企业集团的香港成员实体可每年委任指定的本地实体或服务提供商代表其提交通知和补足税报税表。

GloBE 资料 – 总部设在香港或非香港司法管辖区的受涵盖跨国企业集团，且该司法管辖区没有与香港签订合格主管当局协议以交换 GloBE 资料报表 (GIR)，则必须在补足税报税表中包括 GIR 要求的数据。如果 GIR 是在香港境外提交的，并且非香港司法管辖区未能与香港交换 GIR，税务局可以通知集团的一个或多个香港成员实体要求他们各自在通知日期后 30 天内提交 GIR。

须予备存的业务记录 – 受涵盖跨国企业集团的香港成员实体必须保留交易记录至少 12 年，延长了标准 7 年的要求。

缴付补足税 – 跨国企业集团的 HKMTT 将默认按照香港成员实体的 GloBE 收入比例进行分配。或者，指定本地实体可以每年以书面形式作出不可撤回的选择，以指定一个或多个香港成员实体作为指定付款实体。但是，指定付款实体不能是已开始清算程序或以其他方式解散的实体。付款到期日为报税截止日期或评税通知日期后的一个月，以较晚者为准。

评税 – 在没有选择指定付款实体的情况下，税务局将向受涵盖跨国企业集团进行合并评税，并根据补足税报税表中申报的信息，指明每个香港成员实体应缴纳的 HKMTT（以及实施后的 UTPR 补足税）的金额。除非该集团已指定付款实体，如有关的香港成员实体在提交补足税报税表当日不再存在，则应缴纳的 HKMTT 补足税将按照其 GloBE 收入的比例在剩余的香港成员实体之间分配。如果集团指定一个或多个香港成员实体作为指定付款实体，税务局则会对指定付款实体进行指明评税。另外，税务局不会征收暂缴补足税。

¹³ 例如：每个香港成员实体及最终母公司的名称、地址及商业登记号码，指定交表实体的详情等。

¹⁴ 被豁免实体是指政府实体、国际组织、非牟利组织、退休基金、属最终母公司的投资基金、属最终母公司的房地产投资工具或此类实体在满足特定条件下拥有的实体。

¹⁵ 跨国企业集团属于香港或其他司法管辖区的 GloBE 规则或 HKMTT 适用范围的最早的财年。

反对 – 纳税人可以在评税日期后 2 个月内（从正常的一个月期限延长）作出反对。只有提交补足税报税表的香港成员实体或被评税实体才能提出反对。如集团已指定付款实体缴付补足税，而且应缴纳的补足税总额不变，则不得就香港成员实体之间的补足税分配作出反对。

补加评税 – 作出补加评税的期限为财年结束或评税主任知悉香港成员实体不曾被评税或评税偏低后的 6 年内，以较晚者为准。然而，对于根据《税务条例》第 70A 条更正错误的期限并无相应的更改。

共同及各别的法律责任 – 如果指定付款实体拖欠税款，所有相连实体¹⁶将对欠付的补足税总额承担共同及各别的法律责任。税务局可以向任何相连实体发出通知，要求其支付未缴纳的补足税。此类通知不是评税，因此实体无权对该通知提出反对或上诉。但是，该实体可以就其不是相连实体或金额超过其共同及各别的法律责任提出异议。

补足税的付还款额 – 偿还垫付任何补足税款都不会被视为利得税的收入或支出，即在付款实体角度不征税，同时在偿还补足税的实体角度不可扣除。

立法时间表

条例草案定于 2025 年 1 月 8 日提交立法会首读。IIR 和 HKMTT 通过后，将在 2025 年 1 月 1 日或之后开始的财年实施。然而，「香港居民实体」的定义将被视为已于 2024 年 1 月 1 日生效。UTPR 将在稍后阶段指定的日期实施。

我们的观察

「香港居民实体」的新定义是针对《税务条例》的一般目的而引入的，并非仅适用于 GloBE 规则及 HKMTT。《税务条例》其他条款中关于「香港居民人士」的定义维持不变，并将适用于相关具体条款（例如转让定价制度下的第 50AAC 条）。在实践中，这可能并不重要，因为新加入的一般定义大致上与现有定义是一致的。

该条例草案提出了主要目的测试 (main purpose test) 的一般反避税规则，旨在替代《税务条例》第 61、61A 及 61B 条这些不适用于 GloBE 规则或 HKMTT 的条款。第 61A 条规定了唯一或主导目的 (sole or dominant purpose) 测试。一个主导目的必须超越所有其他目的占据主导地位。这意味着在援引第 61A 条之前，必须满足相对较高的门槛。然而，条例草案提出的主要目的测试需要考虑安排的主要目的或主要目的之一。这意味着需要考虑多个主要目的的存在，大幅降低这项新的一般反避税规则可以适用的门槛。与《税务条例》的现有条款相比，税务局的权力有所扩大。纳税人应注意这一额外考量因素。

关于 GIR 提交要求，值得注意的是，如果海外司法管辖区未能与香港交换此类信息，税务局可能会向香港成员实体发出通知，要求其在本地提交 GIR。鉴于香港成员实体不是负责提交 GIR 的首要实体，如果可以进一步延长通知日期后 30 天的提交截止日期，将减轻纳税人的负担。另外，该条例草案建议将 GloBE 规则和 HKMTT 规定下的业务记录保存期限延长至 12 年，几乎是标准 7 年要求的两倍。这项延期对纳税人造成了沉重的负担，尤其是那些在香港以外注册成立但根据 GloBE 规则被视为位于香港的成员实体。如果最终母公司所在司法管辖区不根据当地法律执行如此长的记录保存期限，则可能会给纳税人带来向税务局提供必要信息的过度负担。

¹⁶ 相连实体指每个符合以下描述的实体或常设机构——(a)在该通知书发出时属该被评税集团的香港成员实体；及(b)在应课税年度内任何时间，曾是该被评税集团的香港成员实体。

我们还观察到，针对补足税作出补加评税的期限已进行了调整，以考虑由于其他司法管辖区调整而可能延迟发现未评估或评估偏低的情况。然而，对于根据《税务条例》第 70A 条更正错误的期限并没有相应的延期，从而造成了不平衡，即纳税人在 6 年后失去了要求更正的权利，而税务局仍可以在此期限之后作出补加评税。

此外，我们希望政府在条例草案中对几个方面进行进一步澄清。例如，针对在提交补足税报税表时应缴纳 HKMTT 的香港成员实体已不再存在的情形，对于「不再存在」缺乏定义。导致在其余成员实体之间分配补足税的条件尚不明确。在经合组织发布相关行政指南之前，应明确永久简化计算安全港下的简化计算方法。

纳税人应结合经合组织 GloBE 规则范本以及其评注和行政指南来解读这些规则。经合组织未来发布的行政指南将通过补充立法的形式纳入《税务条例》，而税务局亦会就实施规则的事宜发布其指引。由于这些规则极具复杂性，建议纳税人寻求专业建议。

对于会计年度从 2025 年 1 月 1 日或之后开始的受涵盖跨国企业集团，最早须于 2027 年 3 月 31 日（即 2025 年 12 月 31 日之后的 15 个月）或之前在香港提交补足税报税表。如果该集团是首次成为受涵盖跨国企业集团，则最早须于 2027 年 6 月 30 日（即 2025 年 12 月 31 日之后的 18 个月）或之前提交。同时，这些会计年度 12 月 31 日截至的受涵盖跨国企业集团必须在 2026 年 6 月 30 日或之前提交通知，并在 2026 年 8 月或之前提交年度利得税报税表。纳税人应了解此类申报截止日期，并对新增的复杂性做好准备，以确保能够及时完成相关的税务申报。

税务快讯为德勤的客户和专业人士编制，内容仅供一般参考之用。建议读者在根据本通讯中包含的任何信息采取行动之前咨询其税务顾问。

作者

Jonathan Culver

税务合伙人

+852 2852 6683

joculver@deloitte.com.hk

俞君洋

税务合伙人

+852 2852 1037

kwanyu@deloitte.com.hk

戚维之

税务合伙人

+852 2852 6608

dchik@deloitte.com.hk

如您有任何相关问题，请联系我们：

国际税收和与企业并购重组税务服务

全国领导人

王鲲

税务合伙人

+86 21 6141 1035

vicwang@deloittecn.com.cn

华南区领导人

刘明扬

税务合伙人

+852 2852 1082

antlau@deloitte.com.hk

德勤通过【全球税制重塑 2.0 系列】文章，协助您随时关注近期全球税制重大变革，并与您探讨对跨国企业可能带来的深远影响。以下为本系列下已经发布的文章链接。

香港税务评论 / 税务快讯

2024 年 10 月 31 日	Updates on implementation of Global Minimum Tax and Hong Kong Minimum Top-up Tax	[英文]
2023 年 12 月 21 日	Hong Kong Pillar 2 QDMTT / HKMTT and GloBE Rules consultation	[英文]
H113/2023 – 2023 年 3 月 8 日	How Global Minimum Tax implementation timelines could affect top-up tax liabilities	[英文]
2022 年 8 月 18 日	Hong Kong defers the implementation of Pillar Two	[英文]
H107/2022 – 2022 年 5 月 31 日	The Impact of Pillar 2 on Hong Kong's Real Estate Sector	[英文]
H99/2020 – 2020 年 11 月 27 日	支柱二之对香港的影响	[英文] [简体中文]

税务评论 / 税务快讯

2024 年 6 月 24 日	OECD Pillar Two: Further guidance published	[英文]
2024 年 6 月 12 日	OECD 发布支柱二综合注释	[简体中文] [英文]
P386/2024 – 2024 年 2 月 26 日	OECD 发布《支柱一金额 B》报告	[简体中文]
2023 年 12 月 21 日	Pillar Two: OECD's further guidance	[英文]
2023 年 7 月 19 日	支柱二：OECD/G20 合格国内最低补足税规则、低税支付规则和 GloBE 信息报告表的最新进展——对中国香港、内地和新加坡的影响	[简体中文] [英文]
P374/2023 - 2023 年 3 月 16 日	支柱一金额 A 下撤销数字服务税和相关类似措施的多边公约条款草案	[简体中文] [日语]
P373/2023 - 2023 年 3 月 6 日	全球税制重塑 2.0 系列：OECD 发布支柱二征管指南	[简体中文] [日语]
P372/2023 - 2023 年 3 月 2 日	全球税制重塑 2.0 系列：支柱二下的信息报告表和安全港规则	[简体中文] [日语]
2023 年 2 月 3 日	OECD released administrative guidance on global minimum tax	[英文]
P368/2022 - 2022 年 12 月 30 日	OECD 发布《支柱一金额 B 公众意见征询文件》	[简体中文]
2022 年 12 月 21 日	OECD Pillar Two: Information return and safe harbors published	[英文]
P356/2022 - 2022 年 6 月 16 日	OECD 发布支柱一金额 A 立法模板系列之《支柱一金额 A 下的受监管金融服务业排除》	[简体中文] [日语]
P354/2022 - 2022 年 5 月 24 日	OECD 发布支柱一金额 A 立法模板系列之《金额 A 的适用范围立法模板草案》以及《支柱一金额 A 下的采掘业排除》	[简体中文] [日语]
P352/2022 - 2022 年 4 月 13 日	OECD 发布支柱一金额 A 立法模板系列之《税基确定立法模板草案》	[简体中文] [日语]
2022 年 3 月 15 日	OECD 发布支柱二下全球最低税的注释	[简体中文] [英文]
P350/2022 – 2022 年 3 月 9 日	OECD 发布支柱一金额 A 立法模板系列之《联结度与收入来源规则立法模板草案》	[简体中文]
P347/2021 – 2021 年 12 月 22 日	支柱二 – G20/OECD 包容性框架发布全球最低税立法模板	[简体中文] [日语]
2021 年 12 月 21 日	Pillar Two – OECD Inclusive Framework global minimum tax model rules	[英文]
2021 年 10 月 11 日	关于应对经济数字化税收挑战“双支柱”方案最新进展	[简体中文] [英文]
P343/2021 – 2021 年 7 月 12 日	全球最低税 常见问题及解答	[简体中文] [英文] [日文]
2021 年 7 月 7 日	OECD Inclusive Framework reaches political agreement on taxing the digitalised economy and a global minimum rate	[英文]
2021 年 7 月 3 日	双支柱方案得到全球性支持	[简体中文] [英文]
P338/2021 - 2021 年 5 月 20 日	在不断变化的国际环境中管理和规划知识产权的注意要点	[简体中文] [日语]
P332/2021 – 2021 年 1 月 22 日	在不确定性中寻找机会 – 有关 OECD/G20 税基侵蚀和利润转移(BEPS) 计划以及全球税制重塑 2.0 的第七次年度全球调查	[简体中文] [日语]
P330/2021 – 2021 年 1 月 11 日	欧盟强制税务报告制度 (DAC6) 已实施	[简体中文] [英文]
P327/2020 – 2020 年 11 月 19 日	OECD 就应对数字经济带来的税收挑战发布蓝图报告：支柱二之详细解读	[简体中文] [日语]
P325/2020 – 2020 年 11 月 4 日	OECD 就应对数字经济带来的税收挑战发布蓝图报告：支柱一之详细解读	[简体中文] [日语]
P323/2020 – 2020 年 10 月 22 日	变革与经济复苏下的全球税收政策导向	[简体中文]
2020 年 10 月 13 日	2020 年美国大选对美国企业所得税政策的影响	[简体中文]
P322/2020 – 2020 年 10 月 7 日	澳大利亚发布 2020-21 年预算：政策利好复苏	[简体中文]
P317/2020 – 2020 年 7 月 27 日	欧盟 – 针对特定跨境安排的强制税务报告制度	[简体中文] [英文]
P311/2020 – 2020 年 2 月 14 日	包容性框架成员国再次承诺将致力于解决数字化经济带来的税收挑战	[简体中文]
P309/2019 – 2019 年 12 月 20 日	数字经济征税方案下“统一方法”与现行转让定价规则碰撞之初探	[简体中文]
P304/2019 – 2019 年 11 月 15 日	OECD 发布最新意见征询文件：全球防止税基侵蚀提案（支柱二）	[简体中文] [日语]
P302/2019 – 2019 年 11 月 5 日	OECD 意见征询文件：提出对数字经济征税的“统一方法”	[简体中文] [英文] [日文]



关于德勤

德勤中国是一家立足本土、连接全球的综合性专业服务机构，由德勤中国的合伙人共同拥有，始终服务于中国改革开放和经济建设的前沿。我们的办公室遍布中国 31 个城市，现有超过 2 万名专业人才，向客户提供审计与鉴证，税务与商务咨询，战略、风险与企业交易，技术与转型等全球领先的一站式专业服务。

我们诚信为本，坚守质量，勇于创新，以卓越的专业能力、丰富的行业洞察和智慧的技术解决方案，助力各行各业的客户与合作伙伴把握机遇，应对挑战，实现世界一流的高质量发展目标。

德勤品牌始于 1845 年，其中文名称“德勤”于 1978 年起用，寓意“敬德修业，业精于勤”。德勤全球专业网络的成员机构遍布 150 多个国家或地区，以“因我不同，成就不凡”为宗旨，为资本市场增强公众信任，为客户转型升级赋能，为人才激活迎接未来的能力，为更繁荣的经济、更公平的社会和可持续的世界开拓前行。

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构（统称为“德勤组织”）。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，相互之间不因第三方而承担任何责任或约束对方。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构仅对自身行为承担责任，而对相互的行为不承担任何法律责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤亚太有限公司（一家担保责任有限公司，是境外设立有限责任公司的其中一种形式，成员以其所担保的金额为限对公司承担责任）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过 100 个城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、班加罗尔、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、孟买、新德里、大阪、首尔、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

本通讯中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其全球成员所网络或它们的关联机构并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合格的专业顾问。

我们并未对本通讯所含信息的准确性或完整性作出任何（明示或暗示）陈述、保证或承诺。任何德勤有限公司、其成员所、关联机构、员工或代理方均不对任何方因使用本通讯而直接或间接导致的任何损失或损害承担责任。