



## 香港税务快讯

# 全球最低税及香港最低补足税立法草案的拟议修订

## 【全球税制重塑 2.0 系列】

香港 | 税务与商务咨询 | 2025 年 4 月 17 日 | 第 237 期

香港政府最近发布了对持份者就实施经合组织 BEPS 支柱二全球反税基侵蚀（GloBE）规则和香港最低补足税立法草案<sup>1</sup>提交的意见和建议的[回应](#)，同时对立法草案进行了一系列修订，即[全体委员会审议阶段修正案](#)（Committee Stage Amendments，修正案）。这些优化措施回应了税务专业人士和行业持份者的反馈，微调了香港即将出台的最低全球最低税和香港最低补足税制度。修正案提高了香港新最低税框架的清晰度、实用性和法律确定性，加强了其对国际税务合作的承诺。

在本文中，我们将重点介绍主要的拟议修订，以及政府对收到的意见和建议的回应。有关 GloBE 规则及香港最低补足税的特点，请参阅我们之前的香港税务快讯[第 234 期](#)。

### 拟议修订

#### 一般反避税规则

修正案中最重要的变化之一是政府决定取消原先拟议的“主要目的测试”（Main Purpose Test），改为采用香港现有的一般反避税规则下的唯一或主导目的测试（sole or dominant purpose test），稍作修改以应用于新的补足税制度。这一变化对跨国企业集团在构建交易时评估税务风险具有重大影响。

原先的主要目的测试适用于逃避补足税制度下的任何责任是某项安排的主要目的之一（即使不是最主要目的）的情况。这一低门槛带来了广泛的不确定性，因为即使是出于商业动机但附带税收影响的交易也可能被纳入范围。相比之下，现时的一般反避税规则只有在安排的唯一或主导目的是获得税收利益时才会被触发。这一较高的门槛已在香港判例法中明确确立，提供了更可预测的框架。

更重要的是，一般反避税规则仅适用于与经合组织 GloBE 规则和指引所预期的结果不一致的安排。这一保障措施意味着，只要纳税人按照经合组织的指引行事，无论是关于有效税率的计算还是安全港的应用，都将受到保护，免受一般反避税规则的影响。

香港税务局亦表示，将在其官网发布有关一般反避税规则适用于 GloBE 规则及香港最低补足税制度的指引。特别是，该指引将澄清，在 2021 年 11 月 30 日或之前订立的交易，一般不会被视作基于以使某人在 GloBE 规则和香港最低补足税制度下获得税收利益作为唯一或主要目的而进行。

<sup>1</sup> [《2024 年税务（修订）（跨国企业集团的最低税）条例草案》](#)

这一转变提供了更大的法律确定性并降低了合规风险。纳税人应继续根据合理的商业理由和符合经合组织标准的做法来构建其全球业务。当出现重大税收利益时，建议仔细审视该安排是否符合 GloBE 规则。

## 税收征管时限

香港政府采纳了持份者的建议，修订了多项税收征管时限，以提高制度的友善性和实用性，包括：

- **补足税评税时限：**设定固定时限，非逃税个案为课税年度结束后 8 年，而逃税个案则是课税年度结束后 12 年（原先是无限期<sup>2</sup>）。
- **更正错误时限：**由课税年度结束后 6 年延长至 8 年，以便纳税人更正补足税报税表的错误或遗漏，以及申索退还多缴的税款。
- **备存纪录时限：**由纪录有关的交易、行为或业务完成后的 12 年缩短至 9 年。
- **当交换机制失效而须在本地提交 GloBE 资料报表**（GloBE Information Return, GIR）：如果外地辖区未能与香港交换 GIR，本地提交 GIR 的时间由 30 天延长至最少 60 天。此外，香港政府还澄清，如果一个香港成员实体已提交 GIR，其他香港成员实体则可免除其提交责任。

## 惩罚

为回应持份者的请求，香港政府建议删除对董事、高级人员及服务提供者不遵守补足税制度的处罚条文。

根据其余适用于服务提供者的处罚条文，只要服务提供者按照实体提供的信息或给予的指示提交补足税通知或报税表，便不会被视作触犯罪行。这意味着服务提供者无须核实实体提供的信息或指示的正确性。

对于其余的违法行为，提起法律程序的时限将从无限期（罪行发生后 6 年或税务机关发现罪行后 2 年）改为固定的 8 年时限，为纳税人和服务提供者提供更大的清晰度和确定性。

政府表示，税务局在考虑是否提出检控或采取惩罚措施时，会参考经合组织有关过渡性惩罚豁免的指引所刊载的处理方法，并会就此提供指引。

## 税收抵免

为回应持份者的建议，修正案建议在以下两种情况下，允许在外地辖区缴付的外地合资格当地最低补足税（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT）作为香港利得税的税收抵免：

- 就另一辖区的外地常设机构的利润而缴付的 QDMTT，而该利润已计入其主实体（香港成员实体）的应评税利润内；及
- 就另一辖区的外地获投资实体的利润而缴付的 QDMTT，而该利润已透过股息形式派发予香港成员实体，且该股息须课利得税（即外地收入豁免征税（Foreign-Sourced Income Exemption, FSIE）制度下的离岸股息）。

然而，外地收入纳入规则（Income Inclusion Rule, IIR）和低税利润规则（Undertaxed Profits Rule, UTPR）补足税均不允许作为应缴利得税的税收抵免。税务局将就外地缴付的 QDMTT 给予抵免和其计算方法提供指引。

<sup>2</sup> 原先提出补加评税的时限为财政年度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 6 年内，以较晚者为准。

## 与 FSIE 制度的互动

FSIE 制度将进行修订，承认在其他辖区缴付的 QDMTT 可符合持股豁免下的“应税”条件。而适用税率（至少 15%）仍然是外地辖区的企业所得税税率，不包括补足税税率。

例如，一家香港公司从 X 公司获得股息，X 公司由于 X 辖区（法定税率为 15%）的税收优惠而免征企业所得税，但在 X 辖区缴付了 QDMTT，可符合“应税”条件。相反，如果香港公司从 Y 公司获得股息，而 Y 公司在 Y 辖区（没有企业所得税制度）既无须缴纳任何企业所得税，也无须缴纳 QDMTT，但须缴纳 IIR，则不符合“应税”条件。

各集团应审视其外地收入来源和汇款策略，以评估这些调整对其整体税务状况的影响。

## 补足税的付还款额

集团实体间的补足税付还款额，包括立法草案中最初提议的 UTPR 补足税和香港最低补足税，是税收中性的。修正案澄清税收中性也适用于 IIR 补足税。换言之，如满足某些条件<sup>3</sup>，IIR、UTPR 补足税和香港最低补足税的付还款额既不在付款方扣税，也不会收款方征税。

此规则支持集团实体间的成本分摊，而不会扭曲香港的税基。使用集中税务结算安排的纳税人应妥善记录付还款额安排，并确保内部分配与基础税负保持一致。

## 强制性以电子方式填报利得税报税表

修正案将强制性以电子方式填报利得税申报表的要求纳入立法草案。具体而言，该条例要求受涵盖跨国企业集团<sup>4</sup>的香港成员实体、香港合资企业和无国籍成员实体，自 2025/26 课税年度起须以电子方式提交利得税报税表。一旦强制性电子申报要求适用于实体或常设机构，将继续适用于其后的每个课税年度。此举为受涵盖跨国企业集团提供了早期的明确性，使它们能够提前为税务申报要求做好准备。

## 我们的观察

尽管近期国际税收制度存在不确定性，香港仍在继续推进其立法议程，并致力于在 2025 年上半年通过相关法例。修正案使香港离完成全球最低税的立法程序迈进了一步。

虽然以现行一般反避税规则下的唯一或主导目的测试取代主要目的测试，包括与 GloBE 规则保持一致的规定，是一项改进，但引入超出 GloBE 规则涵盖的反避税措施可能会对香港的竞争力产生负面影响，特别是考虑到新加坡并未出台该措施。

值得欣慰的是，香港政府采纳了众多持份者对征管程序的建议，从而减轻了合规负担，并加强了法规的友善性。我们也乐见关于补足税的税前扣除和税收抵免的处理，以及它们与外地收入豁免征税机制的互动的澄清。

立法草案通过后，香港将在 2025 年 1 月 1 日或之后开始的财政年度实施 IIR 和香港最低补足税。UTPR 的实施日期将在稍后确定。

<sup>3</sup> 前提是集团内部付款不得超过根据与适用评税相关的跨国企业集团的实体和常设机构之间所分配的适用税项，付款实体应缴纳的补足税额，及收款实体已付或同意缴付的补足税款额

<sup>4</sup> 在当期及上一财政年度符合全球最低税及香港最低补足税制度的收入门槛

© 2025。欲了解更多信息，请联系德勤中国。

对于会计年度从 2025 年 1 月 1 日或之后开始的跨国企业集团，在香港提交补足税报税表的最早截止日期将取决于它们首次成为受涵盖跨国企业集团的时间：

- 对于已经受涵盖的跨国企业集团，最早的截止日期为 2027 年 3 月 31 日（即 2025 年 12 月 31 日后的 15 个月）。
- 对于首次纳入范围的跨国企业集团则，最早的截止日期为 2027 年 6 月 30 日（即 2025 年 12 月 31 日后的 18 个月）。

同时，会计年度于 12 月 31 日结束的跨国企业集团必须在 2026 年 6 月 30 日前提交通知，并在 2026 年 8 月提交年度利得税报税表。

纳税人后续应采取以下行动：

- 审视结构以确保与 GloBE 原则和一般反避税规则的保障措施保持一致。
- 调整数据系统以应对延长的纪录备存和申报期限。
- 为强制性电子申报和潜在的本地 GIR 义务做准备。
- 重新评估安全港资格并识别可能无法适用安全港的风险辖区。
- 评估外地税收扣除和抵免申请，特别是在 FSIE 制度下。
- 正式确定并记录任何集团内部的付还款额机制。

纳税人应尽早与专业的税务顾问联系，以确保准备充分、减少合规摩擦和管理新制度下出现的风险。

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](mailto:joculver@deloitte.com.hk)

**戚维之**

税务合伙人

+852 2852 6608

[dchik@deloitte.com.hk](mailto:dchik@deloitte.com.hk)

**张嘉雯**

高级税务经理

+852 2740 8660

[carmcheung@deloitte.com.hk](mailto:carmcheung@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](mailto: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](mailto: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 12 月 27 日	全球最低税及香港最低补足税立法草案于宪报刊登	<a href="#">[英文]</a> <a href="#">[简体中文]</a>
2024 年 10 月 31 日	Updates on implementation of Global Minimum Tax and Hong Kong Minimum Top-up Tax	<a href="#">[英文]</a>
2023 年 12 月 21 日	Hong Kong Pillar 2 QDMTT / HKMTT and GloBE Rules consultation	<a href="#">[英文]</a>
H113/2023 – 2023 年 3 月 8 日	How Global Minimum Tax implementation timelines could affect top-up tax liabilities	<a href="#">[英文]</a>
2022 年 8 月 18 日	Hong Kong defers the implementation of Pillar Two	<a href="#">[英文]</a>
H107/2022 – 2022 年 5 月 31 日	The Impact of Pillar 2 on Hong Kong's Real Estate Sector	<a href="#">[英文]</a>
H99/2020 – 2020 年 11 月 27 日	支柱二之对香港的影响	<a href="#">[英文]</a> <a href="#">[简体中文]</a>

### 税务评论 / 税务快讯

2024 年 6 月 24 日	OECD Pillar Two: Further guidance published	<a href="#">[英文]</a>
2024 年 6 月 12 日	OECD 发布支柱二综合注释	<a href="#">[简体中文]</a> <a href="#">[英文]</a>
P386/2024 – 2024 年 2 月 26 日	OECD 发布《支柱一-金额 B》报告	<a href="#">[简体中文]</a>
2023 年 12 月 21 日	Pillar Two: OECD's further guidance	<a href="#">[英文]</a>
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	<a href="#">[简体中文]</a> <a href="#">[英文]</a>
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	<a href="#">[简体中文]</a> <a href="#">[日语]</a>
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	<a href="#">[简体中文]</a> <a href="#">[日语]</a>
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	<a href="#">[简体中文]</a> <a href="#">[日语]</a>
2023 年 2 月 3 日	OECD released administrative guidance on global minimum tax	<a href="#">[英文]</a>
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》	<a href="#">[简体中文]</a>
2022 年 12 月 21 日	OECD Pillar Two: Information return and safe harbors published	<a href="#">[英文]</a>
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》	<a href="#">[简体中文]</a> <a href="#">[日语]</a>
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》	<a href="#">[简体中文]</a> <a href="#">[日语]</a>
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》	<a href="#">[简体中文]</a> <a href="#">[日语]</a>
2022 年 3 月 15 日	OECD 发布支柱二下全球最低税的注释	<a href="#">[简体中文]</a> <a href="#">[英文]</a>
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》	<a href="#">[简体中文]</a>
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	<a href="#">[简体中文]</a> <a href="#">[日语]</a>
2021 年 12 月 21 日	Pillar Two – OECD Inclusive Framework global minimum tax model rules	<a href="#">[英文]</a>
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	<a href="#">[简体中文]</a> <a href="#">[英文]</a>
P343/2021 – 2021 年 7 月 12 日	全球最低税 常见问题及解答	<a href="#">[简体中文]</a> <a href="#">[英文]</a> <a href="#">[日文]</a>
2021 年 7 月 7 日	OECD Inclusive Framework reaches political agreement on taxing the digitalised economy and a global minimum rate	<a href="#">[英文]</a>
2021 年 7 月 3 日	双支柱方案得到全球性支持	<a href="#">[简体中文]</a> <a href="#">[英文]</a>
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	<a href="#">[简体中文]</a> <a href="#">[日语]</a>
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	<a href="#">[简体中文]</a> <a href="#">[日语]</a>
P330/2021 – 2021 年 1 月 11 日	欧盟强制税务报告制度 (DAC6) 已实施	<a href="#">[简体中文]</a> <a href="#">[英文]</a>
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	<a href="#">[简体中文]</a> <a href="#">[日语]</a>
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	<a href="#">[简体中文]</a> <a href="#">[日语]</a>
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	<a href="#">[简体中文]</a>
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	<a href="#">[简体中文]</a>
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	<a href="#">[简体中文]</a>
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	<a href="#">[简体中文]</a> <a href="#">[英文]</a>
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	<a href="#">[简体中文]</a>
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	<a href="#">[简体中文]</a>
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）	<a href="#">[简体中文]</a> <a href="#">[日语]</a>
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”	<a href="#">[简体中文]</a> <a href="#">[英文]</a> <a href="#">[日文]</a>

**因我不同  
成就不凡**

始于 1845

#### 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、税务、咨询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](http://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。