

香港地区就实施全球最低税和香港最低补足税向公众咨询意见

二零二四年一月十五日
第一期

摘要

根据 2023 年 2 月公布的 2023-24 年度财政预算案，香港地区将从 2025 年起对受涵盖的跨国企业集团实施 15% 的全球最低税以及香港最低补足税。

2023 年 12 月 21 日，香港特区政府（“政府”）发布了备受期待的关于在香港地区实施全球最低税和香港最低补足税的意见咨询文件（“咨询文件”）¹。意见反馈截止时间为 2024 年 3 月 20 日，预计立法草案将于 2024 年下半年公布。

拟议的全球最低税和香港最低补足税的立法框架紧密遵循经济合作与发展组织（“经合组织”）颁布的全球反税基侵蚀（“GloBE”）规则。拟议的全球最低税和香港最低补足税将适用于自 2025 年 1 月 1 日或之后开始的财政年度。

本期税务新知概述了拟议的全球最低税和香港最低补足税的主要特点以及普华永道的观察。

详细内容

背景

2021 年 7 月，为应对经济数字化带来的税基侵蚀和利润转移的风险，经合组织公布了双支柱国际税改方案的框架（一般称为“BEPS 2.0”）。2021 年 10 月，经合组织/G20 包容性框架下的逾 130 个辖区就双支柱国际税改方案达成了协议。

GloBE 规则是 BEPS 2.0 支柱二的一部分，针对年度合并收入达到或超过 7.5 亿欧元的跨国企业集团。GloBE 规则由两个紧密相关的规则组成，即（1）收入纳入规则和（2）低税利润规则。GloBE 规则确保这些跨国企业集团在其经营的每个辖区就其利润缴纳至少 15% 的最低税额。实施辖区还可考虑推行境内最低补足税，以保留其对该些利润的优先征税权。这套规则旨在为各辖区之间的企业所得税竞争设定一条底线。

为了确保 GloBE 规则的协调实施以及最终能形成一致的结果，经合组织已经发布了 GloBE 立法模板、立法模板的注释和征管指南（统称为“GloBE 法规文件”）。

有关 BEPS 2.0 更多背景和早期进展，请参阅普华永道往期国际税务新知²。

鉴于 GloBE 规则是基于国际共识而制定的，辖区在引入 GloBE 规则时没有太多可偏离既定规则的空间。因此，咨询文件主要致力于解释与香港地区相关的 GloBE 规则的政策理念和设计特点，并就香港地区作为实施辖区需要考虑的事项征求意见（即 GloBE 规则的征管机制以及香港最低补足税的设计和征管）。咨询文件涵盖了收入纳入规则、低税利润规则和香港最低补足税，但没有涉及 BEPS 2.0 支柱二下的应税规则。这是因为应税规则是一项基于税收协定的规则，其实施与否取决于税收协定缔约方的双边磋商。

与之相关的，咨询文件还针对强制受涵盖的跨国企业集团使用电子方式申报利得税这一事项向利益相关方征求意见。

拟议的全球最低税和香港最低补足税的主要特点

立法方式

香港地区将采取**混合立法方式**³，将GloBE规则纳入《税务条例》，并作有限度额的所需调整。生效后的GloBE规则必须按照本地立法前经合组织最新发布的GloBE注释和征管指南来解读和实施。《税务条例》可能会加入特殊的条款来协调GloBE规则与现有《税务条例》中的规定。然而，咨询文件未说明香港地区是否及如何采纳本地立法后发布的GloBE法规文件，以减轻未来香港地区与其他辖区之间可能出现的适用法规不一致的情况。

根据GloBE和香港最低补足税规则下缴纳的补足税将被视为**利得税**。补足税可基于现有的利得税征管机制（如税款征收、异议和诉讼）来进行征管，这将有助于保持税收确定性，同时亦使得受涵盖的跨国企业集团可以根据香港税收协定来解决与香港补足税有关的跨境争议。

在GloBE规则之外，香港地区将维持其**地域来源征税原则**，并继续在确定利润来源时遵循概括指导原则。

政府打算引入一项香港最低补足税，该税种将被视为**合格境内最低补足税规则**⁴，并符合合格境内最低补足税规则的安全港标准。合格境内最低补足税规则的征税顺序优先于GloBE规则，且可以直接抵减按GloBE规则计算的应纳补足税。这可以保留香港地区对这些利润的优先征税权，防止其他辖区根据收入纳入规则或低税利润规则就受涵盖的跨国企业在香港取得的低税利润征税。

拟议的全球最低税和香港最低补足税的主要特点如下：

	GloBE 规则下的全球最低税	香港最低补足税
范围	GloBE 规则适用于合并财务报表年收入在受测财年之前的四个财年中至少有两个财年为 7.5 亿欧元或以上的跨国企业集团。换言之，规模较小的跨国企业集团和纯本地集团不在 GloBE 规则的范围內。 香港地区将以欧元为计算币种，而非以等值港元来计算。	香港最低补足税的范围与 GloBE 规则的范围一致，无论跨国企业集团的总部位于香港境内或境外。
机制	收入纳入规则 收入纳入规则是 GloBE 规则下征收补足税的主要规则，通常要求跨国企业集团的母公司为其低税率的成员实体按持有比例缴纳补足税。 收入纳入规则基于自上而下的方法，先在最终母公司的层面适用，若最终母公司层面不适用，则顺着所有权链向下依次适用。虽然一般来说，较高层级的母公司有更高的优先权征收补足税，但在某些其他情况下，部分持股母公司优先权级更高。 低税利润规则 低税利润规则是收入纳入规则的后备规则，以确保未被收入纳入规则征收的补足税可分配至成员实体而被征收。GloBE 规则规定，低税利润规则可以通过调增税前扣除项目或其他等效调整的方式征收。 咨询文件建议香港地区通过等效调整的方式，即以额外税的形式，征收低税利润规则补足税。政府解释指这种方法将确保负有低税利润规则补足税义务的成员实体在一个财政年度内必须承担与低税利润规则补足税相同金额的现金税款，无论其本地的税务状况如何。因此，这种方式无需引入低税利润规则补足税结转的机制（在亏损的情况	香港最低补足税的规则将与 GloBE 规则一致，除某些经合组织框架内允许或可选的偏离。 香港最低补足税将对受涵盖的跨国企业集团的所有香港成员实体、合资企业（按照 GloBE 规则的定义）和合资企业子公司⁵的补足税总额征税，不考虑集团任何母公司对其持有的所有权比例。 在预设的分配机制下，香港最低补足税应纳税额将根据 GloBE 规则的公式在受涵盖的跨国企业集团的香港成员实体之间分配（即根据单一香港成员实体的 GloBE 收入占集团所有香港成员实体的 GloBE 收入总额的比例）。 另外，集团可以指定一个或多个香港成员实体缴纳香港最低补足税。

	GloBE 规则下的全球最低税	香港最低补足税
	下），也省却用于协调纳税调增与现有利得税法规的复杂条款。 政府建议，低税利润规则补足税将根据其雇员人数和有形资产的价值在受涵盖的跨国企业集团的香港成员实体之间分配。 然而，如果集团指定一个或多个香港成员实体缴纳补足税，这种分配机制将不适用。	
财务会计准则	一般来说，应使用最终母公司编制合并财务报表时使用的可接受的财务会计准则。	如果所有香港成员实体都根据本地财务会计准则编制财务账目，必须使用 本地财务会计准则 。这是为了确保符合合格境内最低补足税规则安全港的资格。
居民身份所在地	在应用 GloBE 规则和香港最低补足税时，如果一个实体是： (i) 在香港地区注册或设立；或 (ii) 如果在香港境外注册或设立，通常在香港地区进行管理或控制，则该实体是香港居民实体。 鉴于一些辖区可能会从 2024 年 1 月 1 日或之后开始的财政年度实施 GloBE 规则，政府建议，这个定义将追溯至 2024 年 1 月 1 日起适用。	
最低税率	15%	
基于实质的所得排除	基于实质的所得排除是按工资成本和有形资产的公式化减免，旨在将在一个辖区内从实质性活动取得的固定回报从 GloBE 规则的适用范围内排除。	为了与 GloBE 规则保持一致并减轻受涵盖的跨国企业集团的税务负担，香港最低补足税将包含基于实质的所得排除。
微利排除	当一个辖区符合微利排除的条件时⁶，该辖区内的成员实体的补足税将被视为零。这意味着，跨国企业集团无需计算该辖区内成员实体的有效税率。 该排除按年度适用，由提交申报的成员实体作出选择。	出于与包含基于实质的所得排除相同的原因，香港最低补足税将包括微利排除。
国际活动的初始阶段	GloBE 规则为处于国际活动初始阶段的跨国企业集团 ⁷ 提供了临时豁免低税利润规则的待遇。为了降低总部设立在香港地区的跨国企业集团通过改变架构滥用临时豁免，政府建议采纳该临时豁免规则下的可选条款，即如果香港地区是受涵盖跨国企业集团的参考辖区，这豁免便不能适用。临时豁免按年度适用，并在跨国企业集团适用 GloBE 规则后，从低税利润规则生效之时起五年后到期。	将提供国际活动初始阶段临时豁免低税利润规则的待遇，但仅限于当受涵盖的跨国企业集团中没有母公司可就香港成员实体适用合格的收入纳入规则（即，如果没有该排除规则，香港成员实体的补足税将在另一个辖区通过收入纳入规则征收，则该排除不能适用）。这是为了避免触发合格境内最低补足税规则安全港的禁用规则 ⁵ 。

简化

为了向受涵盖的跨国企业集团在满足某些条件时给予税务确定性，并减轻其执行完整的GloBE计算而产生的合规负担，政府建议在GloBE规则下提供**过渡性的国别报告安全港**，并将**永久性的合格境内最低补足税规则安全港**纳入法例中。

咨询文件指出，低税利润规则安全港不适用于总部在香港地区的跨国企业集团，因为香港地区的法定企业利得税率低于20%。然而，为了向受涵盖的跨国企业集团提供灵活性，普华永道认为香港地区的规则下亦应包括过渡性的低税利润规则安全港，在过渡期内豁免对最终母实体位于香港境外的跨国企业集团所在辖区应用低税利润规则，前提是该辖区的法定企业税率至少为20%。

税务合规和管理

税务局将建立一个专门的税务管理框架，以实施GloBE规则和香港最低补足税。该框架将涵盖有关提交通知和纳税申报、缴纳补足税、保存记录和罚款处理等方面的要求。该框架的主要特点如下：

专用电子平台	为了方便受涵盖的跨国企业集团的成员实体提交通知和申报纳税，税务局将开发一个专用的电子平台，以便注册账户、提交通知和申报纳税、发送和接收信息等。申报实体可以委托服务提供商通过这个平台提交补足税申报或通知。
提交补足税税表	<u>申报实体</u> 受涵盖的跨国企业集团的每个香港成员实体都需根据GloBE规则和香港最低补足税提交一份个别的补足税申报表。 或者，集团可以指定一个香港成员实体（“指定的本地实体”）提交补足税申报表，以免除集团的其他香港成员实体履行其申报义务。 对于一个报告财政年度，提交补足税申报表和信息表的指定本地实体必须是同一个香港成员实体。 <u>提交期限</u> 补足税申报表应在报告财政年度最后一天后的15个月内提交。过渡年度的提交期限延长至18个月。 <u>所需信息</u> 补足税申报表需提供可用于确定跨国企业集团在收入纳入规则、低税利润规则或香港最低补足税下的补足税负所必需的信息。 此外，对于（a）总部位于香港地区的受涵盖跨国企业集团；或（b）总部位于无法根据合格的主管当局间协议与香港地区交换 GloBE 信息申报表（“GIR”）的非香港地区的受涵盖跨国企业集团，补足税申报表将包括 GIR 所要求的资料（“GIR 资料”）。香港地区总部的跨国企业集团在补足税申报表中所提供的 GIR 资料将交换至与香港地区有合格主管当局间协议的其他辖区。
提交补足税通知	<u>提交通知的实体</u> 受涵盖的跨国企业集团的每个香港成员实体将需提交一份涉及其补足税申报义务的年度补足税通知。 或者，集团可以指定一个本地实体提交补足税通知，以免除其他香港成员实体履行提交义务。 <u>提交期限</u> 补足税相关通知应在财政年度结束后的六个月内提交。与国别报告通知相比，后者必须在报告期结束后的三个月内提交，政府指这是考虑到GloBE规则和香港最低补足税的复杂性，认为设定较长的提交期限更为合适。
补足税的评估和缴纳	根据补足税电子申报表中的信息，税务局会发出一份要求缴纳补足税的评税通知书，但不会收取暂缴补足税。 补足税的缴纳期限会设在评税通知书日期后一段时间（例如两周）。 税务局会进行事后审计和合规核查，以确保受涵盖跨国企业集团履行全球最低税和香港最低补足税的义务，并正确征收补足税。
共同及个别责任	收入纳入规则下，补足税会向最终母公司征收。 对于低税利润规则补足税和香港最低补足税，受涵盖跨国企业集团可以决定如何在其香港成员实体之间分配应缴税款。虽然集团可以指定一个或多个缴税实体，但集团的所有香港成员实体都要对补足税的全部金额承担连带责任。

	缴税实体代表集团的其他香港成员实体缴纳的税款不得作为利得税的税前扣除项。另一方面，如果缴款实体因缴纳补足税而获得补偿，该补偿不会作为利得税的应税收入。
罚款	未能提交补足税申报表或补足税相关通知，或在没有合理理由的情况下提交错误的补足税申报表或通知，都是违法行为并会予以处罚。拟议的罚则与现行《税务条例》下未能提交税务申报表或提交错误税务申报表的罚则相似。为申报实体提交补足税申报表或通知的服务提供者也会予以类似的处罚。 政府不会采纳经合组织建议的过渡性罚款减免，而会沿用《税务条例》下现有的机制，即在征收行政罚款之前让纳税人先作出陈述。在考虑是否有任何合理理由的时候，会参考全球最低税法规文件中提到的考虑因素。
其他行政规定	为了确保规则的简单、确定和连续性，政府建议以《税务条例》现有的征管条款作基础并作出必要的修改，以应对GloBE规则和香港最低补足税的纪录保存要求、异议程序、税款的征收和追缴、反避税问题等。

立法时间表和生效日期

为期三个月的咨询期将于 2024 年 3 月 20 日结束。根据咨询期间收集的意见，修订草案计划于 2024 年下半年提交立法会。政府建议全球最低税（包括收入纳入规则和低税利润规则）和香港最低补足税将适用于 2025 年 1 月 1 日或之后开始的财政年度（即会计期间）。

利得税申报表的强制电子申报

从 2023 年 4 月起，企业可以自愿通过电子方式提交利得税申报表。作为迈向电子申报时代的下一步，强制电子申报将分阶段实施。政府建议强制电子申报的第一阶段仅适用于受涵盖跨国企业集团。税务局计划刊登宪报，要求受涵盖跨国企业集团的所有香港成员实体由 2025/26 课税年度起通过指定的电子系统提交其利得税申报表。

注意要点

普华永道很高兴看到政府在制定全面咨询文件方面的努力，该文件概述了在香港地区实施 GloBE 规则和香港最低补足税之前，受涵盖跨国企业集团需要考虑和处理的许多关键问题。由于 2025 年的实施日期迫在眉睫，跨国企业集团若还未开始分析 GloBE 规则和/或香港最低补足税的潜在影响，应尽快着手开展工作，同时应考虑集团目前的资料、系统、技术和流程是否能够支持这些复杂新规的要求，并评估其香港成员实体是否具资格享受安全港。

虽然在计算和分配方面，咨询文件可偏离 GloBE 规则的空间非常有限，但为期三个月的咨询仍为利益相关者提供了一个宝贵的机会，表达他们对如何将 GloBE 规则和香港最低补足税尽可能有效地纳入《税务条例》的想法，以及其他建议或意见。普华永道正在准备提交意见稿。无论是对咨询文件本身的内容，还是咨询文件对贵司业务可能造成的影响有问题，欢迎随时联系普华永道专业团队。

注释

- 请点击以下链接参阅咨询文件（只有英文版）
[https://www.fstb.gov.hk/tb/sc/others/Consultation%20paper Global%20minimum%20tax%20and%20HKMTT%20\(Eng\).pdf](https://www.fstb.gov.hk/tb/sc/others/Consultation%20paper%20Global%20minimum%20tax%20and%20HKMTT%20(Eng).pdf)
- 请点击以下链接进入普华永道专门的 BEPS 2.0 网页以参阅往期相关的国际税务新知（中文版）：
<https://www.pwccn.com/zh/services/tax/international-tax/oecd-beps.html>
- 各个辖区将 GloBE 规则转化为本地法律有不同的方法。一种方法是通过调整全球最低税法规文件的内容，制定自己辖区的全球最低税规则的条款，如英国、加拿大和日本的做法。另一种方法是在立法中直接引用全球最低税法规文件，使其内容（及其后续的修改）成为本地法律的一部分，如新西兰的做法。
- 如果辖区引入的境内最低补足税规则与 GloBE 规则功能上等同，就可以符合合格境内最低补足税的标准。经合组织根据两个指导原则具体进行评估，即（1）境内最低补足税必须与 GloBE 规则的设计一致；和（2）境内最低补足税规则产生的结果必须与 GloBE 规则一致，包括该辖区不会提供与这些规则相关的任何好处。
- 为了能满足合格本地最低补足税安全港的条件，避免触发禁用规则（switch-off rule），归属于合资企业及其合资企业子公司的香港最低补足税（需按规则独立计算）将直接向有关的合资企业及其合资企业子公司征收，而不是分配给集团的其他香港成员实体。如果受涵盖跨国企业集团在某个辖区符合合格境内最低税的安全港，该跨国企业集团只需要进行一次合格境内最低补足税的计算，无需再在该辖区

应用 GloBE 规则，因为在此情况下该辖区的 GloBE 补足税应纳税额将被视为零。合格境内最低补足税必须符合额外的标准才能符合安全港规定，而有些情况会触发禁用规则，使得相关的跨国企业集团需要转换到合格境内最低补足税的抵免方法。

6. 微利排除的条件为：

- (i) 跨国企业集团在该辖区的平均 GloBE 收入在当前和前两个财政年度内低于 1,000 万欧元；且
- (ii) 在同一时期内，跨国企业集团在该辖区的平均 GloBE 所得或亏损为负或低于 100 万欧元。

7. 跨国企业集团可视为处于其国际活动的初始阶段的条件为：

- (i) 其在不超过六个辖区有成员实体；和
- (ii) 位于参考辖区以外所有辖区的所有成员实体的有形资产净值总和不超过 5,000 万欧元。

跨国企业集团的参考辖区是该跨国企业集团在最初符合 GloBE 适用范围的财政年度内，拥有最高有形资产的总价值的辖区。

联系普华永道

为了更深入讨论本刊物所提及的问题对您的业务可带来的影响，请联系：

普华永道香港地区税务团队专家

李尚义
普华永道中国税务主管
合伙人
+852 2289 8899
charles.lee@cn.pwc.com

倪智敏
普华永道中国南部税务主管合伙人
+852 2289 5616
jeremy.cm.ngai@hk.pwc.com

崔庆昭
普华永道香港地区税务合伙人
+852 2289 3608
jeremy.choi@hk.pwc.com

何润恒
普华永道亚太区金融服务部税务主管
合伙人
+852 2289 3026
rex.ho@hk.pwc.com

李筱筠
普华永道香港地区转让定价服务主管
合伙人
+852 2289 5690
cecilia.sk.lee@hk.pwc.com

曹倪葆
普华永道香港地区消费市场行业税务
主管合伙人
+852 2289 3617
jenny.np.tsao@hk.pwc.com

王健华
普华永道香港地区税务分歧协调服务组主
管合伙人
+852 2289 3822
kenneth.wong@hk.pwc.com

普华永道香港地区 BEPS 2.0 税务团队专家

简伟能
普华永道香港地区国际税务服务组主管合
伙人
+852 2289 1100
jesse.kavanagh@hk.pwc.com

陈曦蕾
普华永道香港地区税务合伙人
+852 2289 6903
flora.fhl.chan@hk.pwc.com

林伟敏
普华永道香港地区税务總監
+852 2289 3057
ivan.wm.lam@hk.pwc.com



全维度中国税务资讯平台“税界”3.0全新上线

不止于随身知识导航，更是你的专属税务智囊



苹果手机下载
(iOS 10以上)



安卓手机下载
(Android 6.0以上)



- 安卓手机也可以在腾讯应用宝中搜索“税界”进行下载
- “税界”网页版链接: <https://shuijie.pwcconsultantssz.com>



文中所称的中国指中国内地，不包括香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区。

本刊物中的信息仅供一般参考之用，而不可视为详尽的说明。相关法律的适用和影响可能因个案所涉的具体事实而有所不同。在有所举措前，请确保向您的普华永道客户服务团队或其他税务顾问获取针对您具体情况的专业意见。本刊物中的内容是根据当日有效的法律及可获得的资料于 2024 年 1 月 15 日编制而成的。

这份税务新知由普华永道中国内地及香港税收政策服务编制。**普华永道中国内地及香港税收政策服务**是由富经验的税务专家所组成的团队。团队致力搜集、研究并分析中国内地、香港地区、新加坡及台湾地区现有和演变中的税务及相关商务政策，目的是协助普华永道税务部专业人员提供更优质的服务，并通过与有关的税务和其它政策机关、学院、工商业界、专业团体、及对我们的专业知识感兴趣的人士分享交流，以保持我们在税务专业知识领域的领导地位。

如欲了解更多信息请联系：

马龙
电话: +86 (10) 6533 3103
long.ma@cn.pwc.com

陳志偉
电话: +852 2289 3651
charles.c.chan@hk.pwc.com

有关最新商业问题的解决方案，欢迎浏览普华永道 / 罗兵咸永道之网页: <http://www.pwccn.com> 或 <http://www.pwchk.com>

www.pwccn.com

© 2024 普华永道。版权所有，未经普华永道允许不得分发。普华永道系指普华永道网络中国成员机构，有时也指普华永道网络。详情请进入 www.pwc.com/structure。每家成员机构各自独立，并不就其他成员机构的作为或不作为负责。