

譯本

# 實施全球最低稅率和 香港最低補足稅

## 諮詢文件

財經事務及庫務局  
稅務局  
2023年12月

## 前言

1. 本諮詢文件由財經事務及庫務局和稅務局發出，旨在就香港實施全球最低稅率和本地最低補足稅事宜徵詢意見。
2. 財經事務及庫務局和稅務局歡迎公眾人士在 2024 年 3 月 20 日或之前，以下列任何方式交回意見書：

郵寄：香港添馬添美道 2 號政府總部 24 樓  
財經事務及庫務局庫務科

電郵：[beps@fstb.gov.hk](mailto:beps@fstb.gov.hk)
3. 財經事務及庫務局和稅務局可以透過任何形式及為任何用途，視乎情況複製、引述、撮述和發表所收到的意見書的全部或部分內容，而無須另行尋求提供意見者的許可。
4. 在諮詢結束後，我們以不同方式公布或發出的其他文件中，或會提述提出意見者的名字及所屬團體。任何提出意見者如不希望其及／或所屬團體的名字被公開，請在意見書內表明。提出意見者提供的個人資料，只會供財經事務及庫務局、稅務局或其他政府部門／機構用於與這次諮詢直接有關的用途。

## 目錄

引言 .....	1
第一章 — 概覽 .....	5
第二章 — GloBE 規則的涵蓋範圍 .....	9
第三章 — 徵稅規定 .....	13
第四章 — 計算實際稅率 .....	19
第五章 — 計算補足稅 .....	28
第六章 — 過渡規則 .....	33
第七章 — 香港最低補足稅的設計 .....	36
第八章 — 簡化工作 .....	41
第九章 — 稅務合規與行政安排 .....	48
第十章 — 強制性以電子方式填報利得稅報稅表 .....	54

## 簡稱一覽表

BEPS	侵蝕稅基和轉移利潤 (Base erosion and profit shifting)
GloBE 規則	全球反侵蝕稅基規則 (Global Anti-Base Erosion rules)
iXBRL	網頁內嵌式可擴展商業報告語言 (inline eXtensible Business Reporting Language)
10 月聲明	經合組織在 2021 年 10 月發布的聲明
《行政指引》	《GloBE 範本規則行政指引》
《註釋》	《GloBE 範本規則註釋》
《範本規則》	《GloBE 範本規則》
《2021 年稅務 條例》	《2021 年稅務(修訂)(雜項條文)條例》
包容性框架	經合組織／二十國集團的 BEPS 包容性框架
全面性協定	全面性避免雙重課稅協定或安排
合資格本地最 低補足稅稅區	實施合資格本地最低補足稅的稅務管轄區
局長	稅務局局長
電子報稅	以電子方式填報報稅表
經合組織	經濟合作與發展組織
擬備工具	稅務局 iXBRL 數據擬備工具

## 引言

1. 為應對數碼化經濟帶來的侵蝕稅基和轉移利潤 (Base Erosion and Profit Shifting, 簡稱「BEPS」)風險，經濟合作與發展組織(「經合組織」)在 2021 年 7 月公布雙支柱解決方案的國際稅務改革框架(一般稱為「BEPS 2.0 方案」)。2021 年 10 月，逾 130 個參與經合組織／二十國集團的 BEPS 包容性框架(「包容性框架」)的稅務管轄區就雙支柱解決方案達成協議。
2. BEPS 2.0 方案的支柱一旨在針對全球收入超過 200 億歐元和利潤總額佔全球收入 10% 以上的跨國企業集團；視乎在支柱一實施七年後展開的檢討，有關收入門檻日後將降低至 100 億歐元。支柱一賦予消費者和使用者身處的稅務管轄區(即市場所在地的稅務管轄區)新的徵稅權，可就全球規模最大及盈利最高的跨國企業的部分剩餘利潤徵稅。
3. BEPS 2.0 方案的支柱二旨在針對年度綜合收入達 7.5 億歐元或以上的跨國企業集團。支柱二透過「收入納入規則」和「低稅利潤規則」兩套互相配合的規則(合稱「全球反侵蝕稅基規則」(global anti-base erosion rules)，簡稱「GloBE 規則」)，確保這類跨國企業就在其營運的各稅務管轄區所得的利潤繳付至少 15% 的最低稅。各稅務管轄區亦可考慮引入本地最低補足稅，以保障自身的徵稅權。有關措施旨在遏止各稅務管轄區爭相降低企業所得稅的情況。
4. 根據經合組織在 2021 年 10 月發布的聲明(「10 月聲明」)，經合組織原定各稅務管轄區在 2022 年就全球最低稅率立法，並在 2023 年開始實施。
5. 政府自 2020 年 6 月起一直與相關持份者及跨國企業集團保持溝通，以確保他們了解到經合組織在制定 GloBE 規則方面的最新發展，並收集他們對香港落實 GloBE 規則的意見。持份者明白香港有需要保障其徵稅權，但普遍

認為如果香港比其他稅務管轄區較早實施全球最低稅率，或會使香港的跨國企業集團處於不利位置。

6. 財政司司長在 2023 至 24 財政年度《財政預算案》中宣布，香港計劃由 2025 年起對受涵蓋跨國企業集團實施全球最低稅率，以及落實本地最低補足稅(在本文件中稱為「香港最低補足稅」)。在制定這立法時間表時，政府已經考慮了其他稅務管轄區在落實 GloBE 規則方面的進度。
7. 在根據國際共識落實 GloBE 規則及實施香港最低補足稅時，政府會依循以下指導原則：
  - (a) GloBE 規則和香港最低補足稅只適用於受涵蓋跨國企業集團(即年度綜合收入達 7.5 億歐元或以上的跨國企業集團)；
  - (b) 維持地域來源徵稅原則，並在 GloBE 規則的適用範圍外，繼續採用確定利潤來源地的概括指導原則；
  - (c) 維持香港簡單、明確和低稅率的稅制，以保持稅務競爭力；以及
  - (d) 在保障本港徵稅權的同時，盡量減輕受涵蓋跨國企業集團的合規負擔。
8. 我們現就實施 GloBE 規則和引入香港最低補足稅以配合 GloBE 規則徵詢意見。是次諮詢旨在：
  - (a) 解釋 GloBE 規則的概念，以提高透明度；
  - (b) 開述政府對 GloBE 規則某些議題的立場和所建議的方案；
  - (c) 就本諮詢文件所述的特定議題(包括引入香港最低補足稅)徵詢意見；及

- (d) 邀請持份者提出是否有任何不明確而可再予釐清的地方。
9. 由於 GloBE 規則已按照國際共識敲定內容，而沒有偏離的餘地，是次諮詢旨在闡釋與香港有關的 GloBE 規則的政策理念和設計特點，並就交由實施 GloBE 規則的稅務管轄區考慮的事宜(即 GloBE 規則的行政框架，以及香港最低補足稅的設計和實行事宜)徵詢意見。除另有說明外，本諮詢文件所用詞彙的涵義，與經合組織頒布的 GloBE 規則所訂明者相同(註：本文件為諮詢文件的中文譯本，就本文件所用詞彙，請參照諮詢文件的英文版本)。
10. 本諮詢文件第一章概述全球最低稅率的主要組成部分和在香港的實施策略。我們的首要工作是訂立所需的立法框架，以使在香港實施 GloBE 規則(第二至第六章)和香港最低補足稅(第七章)，並制訂適用的簡化措施(第八章)及稅務合規與行政框架(第九章)以作配合。我們亦會藉此機會，就擬向受涵蓋跨國企業集團實施強制性利得稅電子報稅一事徵詢持份者的意見(第十章)。
11. 除了 GloBE 規則外，支柱二亦包含應稅規則，即以稅務協定為依據的規則，適用於集團內部某些跨境付款按低於應稅規則下的 9%最低稅率繳稅的情況。應稅規則的最低標準是在共同簽訂雙邊稅務協定的發展中國家提出請求時，稅務管轄區便須把應稅規則納入協定予以實施。經合組織已制定一份多邊協議，以促進實施應稅規則。應稅規則之多邊協議將就其涵蓋的現行稅收協定，作出修改以納入應稅規則。或者，應稅規則可透過雙邊協議納入相關的稅收協定中。縱然香港已準備只落實應稅規則的最低標準，該規則是否納入全面性避免雙重課稅協議及安排(全面性協定)並不完全取決於香港，而需視乎與有關全面性協定伙伴的雙邊討論。因此，應稅規則的事宜不會被包括在是次諮詢中。
12. 政府歡迎公眾人士在 2024 年 3 月 20 日或之前就是次諮詢提交意見。諮詢問題載列於附件。我們在制訂法例修

訂內容時會考慮所得意見，以期在 2024 年下半年向立法會提交立法建議。

# 第一章 一 概覽

## *GloBE 規則*

- 1.1. 全球最低稅率是應對數碼化經濟帶來的稅務挑戰的雙支柱解決方案中的支柱二的主要組成部分。GloBE 規則特意用以確保大型跨國企業集團就在其營運的各稅務管轄區所得的利潤繳付最低水平的稅款，削弱集團把利潤轉移至低稅率或無稅的稅務管轄區的誘因，遏止稅務管轄區在稅務上過度競爭的情況。
- 1.2. 為確保 GloBE 規則的實施協調有序且結果一致，經合組織發布《GloBE 範本規則》<sup>1</sup>、《GloBE 範本規則註釋》和《GloBE 範本規則行政指引》(三者分別簡稱《範本規則》、《註釋》和《行政指引》，並統稱《GloBE 文件》)<sup>2</sup>，當中詳述 GloBE 規則條文，並闡明規則經議定的釋義和應用。《GloBE 範本規則》是法例範本，實施 GloBE 規則的稅務管轄區須將之納入當地法律。
- 1.3. GloBE 規則就規管全球最低稅率的實施安排訂下完整和貫徹一致的框架。徵收補足稅的步驟概述如下：
  - 第一步：確定某跨國企業集團是否受涵蓋
  - 第二步：確定集團的成員(「成員實體」)的收入和稅項
  - 第三步：計算集團在所處稅務管轄區的實際稅率，並釐定補足稅款額
  - 第四步：把補足稅分配予同一稅務管轄區內的集團成員實體
  - 第五步：按照議定的規則實施次序，根據收入納入規則或低稅利潤規則徵收補足稅
- 1.4. 納要而言，GloBE 規則適用於受涵蓋跨國企業集團(即年度綜合收入達 7.5 億歐元或以上的跨國企業集團)。納稅

<sup>1</sup> 《GloBE 範本規則》於 2021 年 12 月發布，內容載於[此連結\(英文版\)](#)。

<sup>2</sup> 2022 年 3 月發布的《註釋》及 2023 年 2 月和 7 月發布的《行政指引》的內容載於[此連結\(英文版\)](#)。

人如在外地沒有業務，又或其年度綜合收入少於 7.5 億歐元，則不受 *GloBE* 規則所涵蓋。受涵蓋跨國企業集團須計算在其營運的各稅務管轄區的實際稅率，並根據收入納入規則或低稅利潤規則，就實際稅率低於 15% 的稅務管轄區中的成員實體(即屬低徵稅成員實體)繳付補足稅。*GloBE* 規則亦預期稅務管轄區按照 *GloBE* 的機制，自行引入本地最低補足稅(下稱「合資格本地最低補足稅」)，而就此繳付的稅款可直接抵免因實施收入納入規則和低稅利潤規則所須繳付的稅款。

- 1.5. 補足稅由實施合資格本地最低補足稅的低徵稅稅務管轄區自行徵收；如稅務管轄區沒有實施合資格本地最低補足稅，則由另一個實施補足稅的稅務管轄區透過執行以下其中一項規則徵稅：
- (a) 收入納入規則 — 向跨國企業集團的母實體，就位於母實體所在稅務管轄區以外的低徵稅成員實體，徵收補足稅；或
  - (b) 低稅利潤規則 — 通過不准予扣除或進行等額調整以增加稅款，款額相等於未按收入納入規則徵收的補足稅的餘額。

### **須與 *GloBE* 規則一致**

- 1.6. *GloBE* 規則是一套通用做法。包容性框架下的稅務管轄區不一定要採用 *GloBE* 規則，但對於選擇採用 *GloBE* 規則的稅務管轄區(包括香港)而言，實施和執行規則的方式必須與經合組織頒布的 *GloBE* 規則、《註釋》及《行政指引》所訂明的目標結果一致。
- 1.7. 因此，政府在香港實施 *GloBE* 規則時，會嚴格依循規則，務求香港實施的 *GloBE* 規則在經合組織的成員相互評估程序中獲評為合格規則。這樣做旨在確保 *GloBE* 規則在各稅務管轄區得以貫徹一致地實施，以達至行之有效。

1.8. 在香港實施收入納入規則後，就總部設於香港的跨國企業集團因其外地低徵稅成員實體而須繳付的補足稅，預期會向在香港的最終母實體徵收。在少數情況下，收入納入規則會適用於該跨國企業集團的香港中間母實體；相關情況為總部設於外地的跨國企業集團的母實體並非處於已引入 GloBE 規則的稅務管轄區，或其逾 20% 的權益是由小股東擁有。

## 立法方式

- 1.9. 我們可採用不同方法把 GloBE 規則轉化為香港的法律條文，其中之一是就 GloBE 規則自行制定法律條文，透過修改 GloBE 文件的內容，使之與本地的法律草擬文體和實務常規一致<sup>3</sup>。另一方法是制定直接提述 GloBE 文件的法例，使文件內容(及隨後的修訂)成為本地法律的一部分<sup>4</sup>。雖然前者可讓納稅人清楚了解相關法律，但有關修改可能帶來令香港無法通過經合組織成員之間的互評的風險。在後一個方法下，可確保 GloBE 規則嚴格遵照 GloBE 文件實施，但會帶來法例清晰明確與否的問題，因納稅人需要參閱不同的 GloBE 文件，才能明白法律的詳細規定。
- 1.10. 香港將會採用混合的立法方式，把《範本規則》直接納入《稅務條例》(第 112 章)，並在切實可行範圍內只作有限度的修改。對於經制訂為法律的 GloBE 規則，須以最能確保其符合緊接條文制定前生效的《註釋》和《行政指引》所載規定和指引的方式理解和應用。此外，我們也可加入特定條文，以處理經制定為法律的 GloBE 規則與《稅務條例》現有條文的相互關係。
- 1.11. 由於補足稅在 GloBE 或香港最低補足稅制度下會被視為利得稅，有關 GloBE 規則和香港最低補足稅的條文理應在《稅務條例》下訂定，而非在《稅務條例》以外另立條例。事實上，把補足稅視為利得稅，我們便可利用某

---

<sup>3</sup> 此為英國、加拿大和日本採用的立法方式。

<sup>4</sup> 此為新西蘭採用的立法方式。

些現有的稅務管理機制來處理收稅工作、就評稅結果提出的反對和上訴等，因而有助維持稅務明確性。此外，由於利得稅是全面性協定下的受涵蓋稅收，上述做法讓受涵蓋跨國企業集團可按香港簽訂的全面性協定，解決有關其在香港所須繳付的補足稅稅款的跨境爭議。

### **引入香港最低補足稅**

1.12. 如上文所闡述，實施 GloBE 規則或合資格本地最低補足稅或會產生補足稅稅務負擔。假如某稅務管轄區實施的本地最低補足稅與 GloBE 規則的目標結果一致，且沒有提供任何與 GloBE 規則有關的優惠，則該項本地最低補足稅便符合資格成為合資格本地最低補足稅，可從在該稅務管轄區因 GloBE 規則而須繳付的補足稅稅款中扣除。這個經議定的規則實施次序，使稅務管轄區得以保障就得自該稅務管轄區的利潤主要徵稅權。為保障香港的徵稅權，香港會尋求實施香港最低補足稅，其設計須與 GloBE 規則的設計相符，其所得的結果亦必須與 GloBE 規則相符，令香港最低補足稅符合資格成為合資格本地最低補足稅。

### **生效會計年度**

1.13. 政府在 2023 至 24 財政年度《財政預算案》中宣布，全球最低稅率(即收入納入規則和低稅利潤規則)及香港最低補足會在 2025 年 1 月 1 日或之後開始的會計年度起生效。

1.14. 以下章節會詳細闡釋 GloBE 規則如何運作，以及政府計劃如何實施和執行香港最低補足稅。

## 第二章 一 GloBE 規則的涵蓋範圍

2.1. GloBE 規則只適用於達到既定收入門檻的跨國企業集團。本章概述 GloBE 規則的涵蓋範圍。

### GloBE 規則的解釋

#### **收入門檻**

- 2.2. GloBE 規則的實施對象，是年度綜合收入達 7.5 億歐元或以上的跨國企業集團，而據其過往四個會計年度的綜合財務報表，最少有兩個會計年度的收入皆高於門檻。以四年作為判定準則，旨在確保所得結果較為穩定及可以預測。上述收入門檻與國別報告所用門檻大致相若，估計涵蓋全球企業所得稅稅基九成以上。有關安排可令因引入 GloBE 規則所致的遞增合規成本得以限制。
- 2.3. 會計年度是指所擬備的綜合財務報表所涉及的會計期。假如集團沒有擬備綜合財務報表，為計算其年度綜合收入，會假定它已擬備綜合財務報表。在此情況下，會計年度指曆年。
- 2.4. GloBE 規則亦就合併或分拆，又或實體不再屬於同一個最終母實體的情況，提供綜合收入門檻的計算法。

#### **跨國企業集團**

- 2.5. 根據 GloBE 規則，「集團」的定義，是按會計綜合匯報的準則界定，而符合準則與否是以最終母實體所擬備的綜合財務報表為依據。按此原則，集團的成員包括納入最終母實體綜合財務報表的實體。集團亦包括因為屬於出售而持有而根據會計準則不作綜合匯報的實體，以及僅因為其規模或重要性而獲豁免綜合匯報的實體。
- 2.6. 任何集團若在最終母實體所屬稅務管轄區以外的稅務管轄區擁有一個或多個實體或常設機構，便是「跨國企業集團」。任何一個不屬於另一集團的一部分的獨立實體

若在另一稅務管轄區擁有一個或多個常設機構，也算是跨國企業集團。

- 2.7. 「最終母實體」指直接或間接擁有任何其他實體的控股權益但非由另一實體直接或間接控制的實體。

### **成員實體**

- 2.8. 「成員實體」的概念至關重要，因為 GloBE 規則適用於該等集團實體；如它們被視作低徵稅成員實體，收入納入規則或低稅利潤規則繳稅便適用於該等實體。
- 2.9. 屬集團成員的各個實體均被視作成員實體。常設機構會被視作獨立成員實體，與把其納入財務報表的實體分開看待。換言之，如某實體轄下設有兩家常設機構，會被視作三個獨立成員實體。這是為了確保常設機構在另一稅務管轄區所得的收入及就該收入繳交的稅款，不會與持有該常設機構的實體的收入和稅款或在不同稅務管轄區的另一常設機構的收入和稅款混為一體，從而確保跨國企業集團的外地附屬公司和常設機構獲得公平對待。
- 2.10. 成員實體不包括屬排除實體的實體。因此，排除實體不受 GloBE 規則涵蓋。

### **排除實體**

- 2.11. 有些實體獲排除納入成員實體的定義範圍，因此不受 GloBE 規則的施行條文規限。
- 2.12. 首先，收入納入規則和低稅利潤規則並不適用於排除實體。即是說，收入納入規則不適用於本身屬排除實體的跨國企業集團最終母實體，而是適用於在連鎖擁有權中下一個屬成員實體的實體。第二，計算利潤、虧損和實際稅率時，無須計及排除實體，但在判定是否達到上文所述的收入門檻時，則仍須計及排除實體的收入。第三，在 GloBE 規則之下，排除實體無須負上任何行政責任。

2.13. 以下六類實體屬排除實體：

- (a) 政府實體；
- (b) 國際組織；
- (c) 非牟利組織；
- (d) 退休基金；
- (e) 屬最終母實體的投資基金；及
- (f) 屬最終母實體的房地產投資工具。

2.14. 一般而言，上述實體不會與其他實體作綜合匯報，因此不會構成跨國企業集團的一部分。然而，為確保實施 GloBE 規則所得的結果的完整性、一致性及明確性，規則下清晰訂明排除實體的清單。

2.15. 屬跨國企業集團最終母實體的投資基金和房地產投資工具獲豁免納入 GloBE 規則的涵蓋範圍，以保障它們作為稅收中立投資工具的地位。然而，非跨國企業集團最終母實體的投資基金和房地產投資工具如符合綜合匯報規定，則屬跨國企業集團的成員實體。

2.16. 排除實體所擁有的實體(例如資產持有實體)如符合某些條件(例如擁有權及經濟活動準則)，亦可獲豁免納入 GloBE 規則的涵蓋範圍。GloBE 規則亦訂明選項，以供選擇連續五年不把這些實體視作排除實體，讓這些實體成為須遵守 GloBE 規則的成員實體。

## 在香港的實施

2.17. 香港會嚴格遵循達 7.5 億歐元的收入門檻。香港計劃只向總部設於香港而收入達 7.5 億歐元門檻<sup>5</sup>的跨國企業集團實施收入納入規則。政府不打算向總部設於香港但規模較小的跨國企業集團實施收入納入規則，理由是我們認同稅務管轄區之間的共識，就是有需要訂立相對較高的門檻，以確保實施 GloBE 規則可得到相稱的結果。有關

<sup>5</sup> 10 月聲明沒有阻止稅務管轄區將收入納入規則適用於總部設於該稅務管轄區的跨國企業，即使該等跨國企業並未達收入門檻。

做法亦可避免對小型跨國企業集團帶來不必要的合規負擔，且可降低行政成本。

- 2.18. 雖然 GloBE 規則可配合使用歐元以外的貨幣來設定收入門檻，但政府認為應共同採用歐元門檻而非等額的港元門檻，因為如此可加強稅務管轄區之間的協調，避免因採用歐元以外的貨幣而每年就門檻作重新訂值，以致 GloBE 規則在涵蓋範圍及運作上出現不必要的差異。

## 第三章 一 徵稅規定

- 3.1. 就受涵蓋跨國企業集團的低徵稅成員實體所須繳付的補足稅，可按收入納入規則和低稅利潤規則這兩套互相配合的規則徵收，以確保在不同稅務管轄區同時實施多項收入納入規則和低稅利潤規則的情況下，徵收適當的補足稅稅款。收入納入規則是主要規則，而低稅利潤規則屬把關措施，用以確保實施收入納入規則後尚未繳足的剩餘補足稅得以分配和徵收。
- 3.2. 本章闡述收入納入規則和低稅利潤規則如何運作，並特別就政府應如何在香港按低稅利潤規則徵收補足稅徵詢意見。

### GloBE 規則的解釋

#### 收入納入規則：由上而下的實施方法

- 3.3. 收入納入規則以母實體為實施對象，母實體界定為不屬排除實體的最終母實體、中間母實體或部分持股中間母實體，而徵收的稅款根據母實體對低徵稅成員實體持有的擁有權權益按比例計算。收入納入規則採用由上而下的實施方法，順着擁有權架構由最終母實體開始實施。最終母實體所屬的稅務管轄區通常可優先徵收補足稅。如最終母實體在所屬的稅務管轄區已按合資格收入納入規則繳稅，則其他稅務管轄區一般不能向該集團的其他母實體實施收入納入規則。如最終母實體在某稅務管轄區無須按合資格收入納入規則繳稅，根據由上至下的實施方式，擁有權架構中緊接其後的中間母實體便須按收入納入規則繳稅。
- 3.4. 多個中間母實體於同一低徵稅成員實體持有權益的情況或會出現。為免出現雙重課稅的情況，當兩個或以上的中間母實體同屬一個擁有權架構，並須就同一個低徵稅實體實施收入納入規則時，便會以由上而下的方式實施

該規則。由於上層母實體已受合資格收入納入規則所規限，由其控制的下層母實體將停止實施收入納入規則。

- 3.5. 不過，若中間母實體並非由另一中間母實體控制，則收入納入規則不會停止實施，該規則並且可對所屬跨國企業集團內多於一個中間母實體實施。下層實體已繳付的補足稅稅款，可用作扣減上層實體被徵收的補足稅。

#### **例外情況：分割擁有權規則**

- 3.6. 有些低徵稅成員實體，其相當比重(即逾 20%)的權益是由受涵蓋跨國企業集團以外的少數股東權益持有人擁有，在這例外情況下，母實體須採用分割擁有權規則以取代由上而下的實施規則。中間母實體若有逾 20%的擁有權權益是由集團以外人士直接或間接持有，即屬部分持股中間母實體，可優先實施收入納入規則(不論最終母實體是否也在實施合資格收入納入規則)。這項例外規則旨在應對在 GloBE 規則下可能出現的漏稅情況，同時讓集團不會因由少數股東實益擁有的低徵稅收入而須承受不相稱的稅務負擔。
- 3.7. 為免雙重課稅，部分持股中間母實體按照合資格收入納入規則被徵收的補足稅稅款，將相應減低最終母實體或緊接其後的中間母實體因實施收入納入規則而須繳付的補足稅。

#### **收入納入規則下的補足稅分配安排**

- 3.8. 實施收入納入規則的母實體須按其補足稅「可分配份額」繳稅。可分配份額是根據母實體對低徵稅成員實體收入所持有的擁有權權益而釐定的低徵稅成員實體補足稅稅款。

#### **低稅利潤規則：收入納入規則的把關措施**

- 3.9. 低稅利潤規則是 GloBE 規則下第二項徵稅機制。低稅利潤規則和收入納入規則採用相同的補足稅計算方法，以期使各稅務管轄區實施的 GloBE 規則更為協調，並減輕

實施和合規成本，以及確保有關規則不會導致超額徵稅。採用單一計算方法，亦可讓低稅利潤規則為收入納入規則發揮把關的作用。

- 3.10. 低稅利潤規則預期在大多數情況下將不適用(即最終母實體已受合資格收入納入規則所規限，或低徵稅成員實體的所有權益均由受合資格收入納入規則規限的母實體所持有)。但倘若低徵稅成員實體的所有權益並非全由須實施合資格收入納入規則的母實體所持有，低稅利潤規則便適用。不過，低稅利潤規則補足稅須扣減在收入納入規則下所徵收的補足稅稅款，以確保收入納入規則優先實施。
- 3.11. 實施低稅利潤規則，亦可確保在最終母實體所屬稅務管轄區內的低徵稅成員實體也須繳付補足稅，以免出現扭曲情況及引起競爭環境是否公平的疑慮。

### **低稅利潤規則下的補足稅分配安排**

- 3.12. 有別於收入納入規則按照擁有權百分比來分配補足稅稅額的做法，在低稅利潤規則下徵收的補足稅，是根據稅務管轄區內合計的量化因素，向實施合資格低稅利潤規則的稅務管轄區進行分配。分配稅額時，會以各個實施低稅利潤規則的稅務管轄區的有形資產價值和僱員數目的比例為依據，這是因為此等因素是公認最能適當地反映稅務管轄區經濟實質的一致衡量指標。跨國企業集團所處並擁有較多經濟實質活動的稅務管轄區料有較高負稅能力，可承擔低稅利潤規則下的調整稅額。
- 3.13. 有關的量化因素載列於國別報告。以上述方式分配補足稅，有助實施低稅利潤規則的稅務管轄區之間互相協調，同時減少出現爭議的機會。

### **根據低稅利潤規則徵收補足稅的選項**

- 3.14. GloBE 規則訂明，低稅利潤規則可透過不允許扣除原本可予扣除開支的方法實施，而不允許扣除的款額足以令處於實施低稅利潤規則的稅務管轄區的成員實體產生一

項額外現金稅項支出，金額相等於該稅務管轄區根據低稅利潤規則獲分配的補足稅稅額。低稅利潤規則亦可透過進行調整的方法實施，這與不允許扣除的方法具相同效果。GloBE 規則沒有訂明稅務管轄區須如何根據低稅利潤規則徵收補足稅，但所得結果必須是令到有關稅務管轄區在當年度或根據結轉機制在未來年度產生一項額外現金稅項支出，支出款額相等於該稅務管轄區獲分配的補足稅。

- 3.15. 在不允許扣除的方法下，成員實體由於不得使用扣除額，其現金稅項支出因而增加。扣除額是將根據低稅利潤規則徵收並分配予香港的補足稅稅額，除以香港的利得稅稅率計算得出。
- 3.16. 不過，倘若有關的香港成員實體正處於虧損狀態，或在該年度沒有足夠的扣除額可供不允許扣除，則即使不准使用扣除額，亦不會產生額外的現金稅項支出，而尚未徵收的補足稅稅款只能結轉至隨後年度收取。不允許扣除方法未必能達到確保盡早向成員實體收取透過根據低稅利潤規則進行調整而得出的最高稅款的目的。由於在不允許扣除方法下任何開支項目均可能不得扣除，GloBE 規則下的不允許扣除做法與《稅務條例》下的現有扣除規則之間的相互關係或會導致不明確的情況，甚至產生非預期的結果。
- 3.17. 至於進行等額調整的方法，GloBE 規則訂明，可通過直接向成員實體徵收額外稅款實施，稅款相當於根據低稅利潤規則而獲分配的補足稅稅額。

#### **香港成員實體獲分配低稅利潤規則下的補足稅安排**

- 3.18. GloBE 規則沒有訂明在低稅利潤規則下徵收的補足稅稅額該如何分配予處於已實施該原則的稅務管轄區的成員實體。實施該原則的稅務管轄區應根據當地法律處理分配事宜。稅務管轄區可在當地法律訂明低稅利潤規則下的調整規定是向一個還是多個成員實體實施。

## 實體的所在地

3.19. 實體的所在地是採用稅務管轄區混合法和決定補足稅須在何處繳付的關鍵。根據 GloBE 規則：(a) 實體如基於其管理場所、設立地或相類似準則而屬某稅務管轄區的稅務居民，即位於該稅務管轄區；或(b)在其他情況下，實體如在某稅務管轄區設立，即位於該稅務管轄區。

## 在香港的實施

- 3.20. 低稅利潤規則下有兩種徵稅的方法，政府建議採用第二種方法，即以徵收額外稅款的形式進行等額調整，以徵收低稅利潤規則下的補足稅。此方法可確保在某會計年度根據低稅利潤規則須繳付補足稅的成員實體，無論其本地稅務狀況如何，都必須承擔等同在低稅利潤規則下所徵收補足稅稅額的現金稅項支出，因此，在出現虧損的情況下，根據低稅利潤規則徵收的補足稅便無須結轉。在這方法下所徵收的額外稅款易於計算，亦可提高稅務明確性。這方法亦會省卻為處理與現行利得稅規則的相互關係而訂定複雜條文的工作。
- 3.21. 至於香港成員實體獲分配低稅利潤規則下的補足稅安排，政府建議的預設安排為根據受涵蓋跨國企業實體的香港成員實體的僱員數目和有形資產價值的比例，分配補足稅予該等成員實體。如集團按照第 9.16 段所述，指明一個或多於一個香港成員實體繳付補足稅，則這預設機制將不會適用。
- 3.22. 為收取補足稅，決定一個實體是否位於香港是至關重要的。香港採用地域來源徵稅原則，而不會根據實體的居民所在地徵稅。因此，《稅務條例》沒有為一般的目的而對「居民」一詞作出定義。鑑於 GloBE 規則載述成員實體所在地的驗證準則，加上不少實體雖於香港以外設立，但在香港經營業務或受管理和控制，為實施 GloBE 規則及香港最低補足稅的目的，政府建議在下述情況下界定某實體為香港居民實體：

- (a) 如實體為法團 — 該實體是在香港成立為法團，或在香港以外成立為法團而通常在香港境內受管理或控制；或
  - (b) 就其他情況而言 — 該實體是根據香港法律組成，或在香港以外組成而通常在香港境內受管理或控制。
- 3.23. 由於部分稅務管轄區或會在 2024 年 1 月 1 日或之後開始的會計年度實施 GloBE 規則，我們亦建議，上述香港居民實體的定義會追溯至由 **2024 年 1 月 1 日** 起生效。

**徵詢意見：**

1. 對於透過進行等額調整來徵收低稅利潤規則下的補足稅的建議，你有什麼意見？(第 3.20 段)
2. 對於分配和繳付低稅利潤規則下的補足稅的建議機制，你有什麼意見？(第 3.21 段)
3. 對於為配合 GloBE 規則及香港最低補足稅的實施，就實體所在地相關問題建議的處理方法及有關「香港居民實體」的擬議涵義，你有什麼意見？(第 3.22 段)
4. 對於香港居民實體的擬議定義追溯至由 2024 年 1 月 1 日起生效，你有什麼意見？(第 3.23 段)

## 第四章 一 計算實際稅率

4.1. 實施 GloBE 規則，旨在就受涵蓋跨國企業集團的低徵稅成員實體向集團徵收補足稅，做法是計算集團營運的各稅務管轄區的實際稅率，然後就其在各稅務管轄區的實際稅率與最低稅率之間的差額徵收補足稅。要計算集團在某個稅務管轄區的實際稅率，須先計算其所得，然後計算該所得的稅額。

### GloBE 規則的解釋

#### 確定稅務管轄區內的成員實體

- 4.2. GloBE 規則以稅務管轄區為基礎確認哪些是低徵稅所得，以及計算稅務管轄區的整體實際稅率。為此，我們須確定稅務管轄區內有哪些成員實體。
- 4.3. GloBE 規則第十章載述有關確定實體所在地的準則。對於大部分成員實體而言，其作為稅務居民的稅務管轄區就是它們的所在地。至於成員實體是否某稅務管轄區的居民，則視乎各稅務管轄區的當地法律而定。成員實體倘若不是某稅務管轄區的稅務居民，其所在地為屬其設立地的稅務管轄區。
- 4.4. 非稅務法人實體和常設機構在 GloBE 規則下被視為成員實體，其居民所在地會按特別規則確定。非稅務法人實體如屬跨國企業集團的最終母實體，又或該實體須實施收入納入規則，則屬其設立地的稅務管轄區就是其所在地。在其他情況下，實體會被視為無國籍實體。這表示該實體的實際稅率會獨立計算，無須將稅務管轄區與其他實體的收入或稅收一併混合計算。常設機構一般處於視之為常設機構的稅務管轄區內，並根據適用的稅務協定或當地法律課稅。然而，較特殊的情況則按其他規則處理。

4.5. GloBE 規則亦就歸屬認定規則訂定條文，以供處理成員實體處於多於一個稅務管轄區的情況。

### **計算每個成員實體的 GloBE 所得**

4.6. 下一步是計算成員實體的 GloBE 所得，方法是就實體的財務會計淨收入或虧損作出一些調整，務求使全球最低稅率的稅基更接近徵收當地稅項普遍採用的稅基。

### **財務會計淨利潤或虧損**

4.7. 要計算 GloBE 所得或虧損，首先要計算成員實體的財務會計淨利潤或虧損。一般原則是按最終母實體擬備綜合財務報表時所採用的會計準則來確定，而該綜合財務報表須依據可接受的財務會計準則擬備。

4.8. 倘若成員實體無法在合理地切實可行的情況下使用最終母實體擬備綜合財務報表時所採用的財務會計準則，GloBE 規則亦准許成員實體按照其擬備本身的財務報表時所採用的其他可接受會計準則或獲認可財務會計準則來計算會計利潤，但須受以下三項條件規限：財務帳目須按該會計準則備存；財務帳目所載的資料可靠；以及按成員實體和最終母實體各自的會計準則計算的利潤如出現逾 100 萬歐元的永久性差異，便須予以調整。

### **為確定 GloBE 所得或虧損而進行的調整**

4.9. 為反映按會計指標和稅務指標衡量利潤所出現的永久性差異，財務會計淨利潤或虧損須作出一些調整。暫時性差異另有規則處理，載於本章後段。

4.10. 有關調整包括：

(a) 加回計入支出項下的涵蓋稅額；

(b) 如跨國企業集團持有發行人 10% 或以上的擁有權權益，又或成員實體持有擁有權權益的全部經濟擁

有權長達 12 個月或以上，有關的股息或其他分派須予以剔除；

- (c) 剔除因擁有權權益公平價值變動所產生的收益或虧損；
- (d) 剔除以權益會計法入帳的股權權益所產生的利潤或虧損；
- (e) 跨國企業集團出售任何實體的擁有權權益而在權益轉移時持有該等擁有權權益 10% 或以上，所產生的收益或虧損須予以剔除；
- (f) 計入在其他綜合收益中呈報的任何因重新估值而產生的收益或虧損；
- (g) 剔除因重組而產生並為本地稅務目的遞延的收益或虧損；
- (h) 計入就因會計目的和稅務目的採用不同功能貨幣而產生的外匯收益或虧損所作的調整；
- (i) 剔除就賄賂、回佣等非法付款的扣除，以及就款額相等於 50,000 歐元或以上的各類罰款支出的扣除；
- (j) 計入就前期錯誤和變動所作的調整，但改正錯誤不得令上年須繳付的稅款大減；
- (k) 計入就透過退休金基金提供的退休金支出在稅務處理和會計處理上的差異所作的調整。

### **可選擇作出的調整**

4.11. 就計算 GloBE 所得或虧損而言，跨國企業集團可選擇就某些項目作出調整。

- (a) 以本地稅項扣除代替與股份基礎付款有關的會計支出。這項選擇的有效期為五年，其間一直適用於在同一稅務管轄區內所有成員實體的股份基礎付款。
  - (b) 計入採用公平價值會計原則或減值會計原則按變現基準入帳的資產與負債的損益。這項選擇的有效期為五年，適用於選擇此選項的稅務管轄區內的所有成員實體。
  - (c) 就過往四個年度，以本地有形資產的淨變現收益抵銷本地有形資產的淨變現虧損，並把任何剩餘的淨變現收益平均分攤予同一稅務管轄區內的成員實體，為期最長五年。這項選擇容許以未徵稅收益抵銷未徵稅虧損，並在五年內分攤剩餘收益，對於不徵收資本增值稅的稅務管轄區應有幫助。有關做法提供更有效的指標，以衡量跨國企業集團在追溯期內有否繳付最低水平的稅款。
- 4.12. 集團內部交易必須按公平交易原則定價，並按同一價格記錄在屬交易方的成員實體的帳目內，以便實施 GLOBE 規則。同一稅務管轄區內成員實體之間的交易一般無須進行調整，因為所帶來的影響會因實施稅務管轄區混合法的規則而消除。然而，屬同一稅務管轄區的集團內部交易但因出售或轉移資產造成虧損，而該虧損計入 GLOBE 所得或虧損，又或是同一集團少數持股成員實體與其他成員實體之間的交易，便須進行調整。
- 4.13. 就集團內部財務安排，有制定特定的反避稅規則，以防跨國企業集團意圖透過交易，在低徵稅稅務管轄區藉着減少 GLOBE 所得來提高實際稅率，而又不會令高徵稅交易對手的應課稅收入相應增加。

#### **合資格可退還稅收抵免**

- 4.14. 政府透過稅制提供作為稅務優惠的某些可退還稅收抵免，須受規則規限。

- 4.15. 根據合資格可退還稅收抵免的設計，稅收抵免必須能夠在由成員實體符合條件獲得抵免的年度起計四年內以現金或現金等值項目向實體退還。
- 4.16. 合資格可退還稅收抵免不是退還已繳稅款的一般安排，而是為鼓勵納稅人從事某些經濟活動而提供的誘因。由於這類稅收抵免會視作構成實體收入一部分的政府資助般處理，因此會全數視作 GloBE 所得。非合資格可退還稅收抵免如在財務帳目中被視作收入，必須作出調整。

### **國際航運收入**

- 4.17. 國際航運收入獲豁免計入 GloBE 所得或虧損，這是因為國際航運業向來受業內特有稅務規則所規管。惟成員實體須符合一項實質準則，證明其在所處的稅務管轄區內對所有有關船隻實施有效的策略或商業管理，才算作符合獲豁免資格。

### **向各稅務管轄區分配所得和虧損**

- 4.18. 沒有備存獨立財務帳目的常設機構須遵守規則，確保常設機構及其主實體獲分配適當款額的財務會計淨利潤或虧損。可歸因於常設機構的淨利潤或虧損，是根據稅務協定或來源稅務管轄區當地法律歸因於常設機構的淨利潤或虧損。一般而言，常設機構的財務會計淨利潤或虧損不會計入其主實體的 GloBE 所得或虧損。
- 4.19. 至於過渡實體，其財務會計淨利潤或虧損須先扣減可歸因於不屬跨國企業集團成員的擁有人的利潤或虧損款額。倘若過渡實體是透過常設機構經營業務，因而常設機構的財務會計淨利潤或虧損計入過渡實體的財務會計淨利潤或虧損，則有關款額須從過渡實體的財務會計淨利潤或虧損中減去。任何尚餘款額會分配予成員實體擁有人(如過渡實體為非最終母實體的非稅務法人實體)或實體本身(如過渡實體為反向混合實體或亦是集團最終母實體的非稅務法人實體)。

## 釐定可歸因於成員實體收入的稅款

- 4.20. 就計算實際稅率而言，下一步就是釐定與 GloBE 所得或虧損有關的稅款。這些稅款稱為涵蓋稅款，廣義上包括所得稅和利得稅，不包括間接稅、消費稅和印花稅等稅項。釐定稅款的重點在於稅項的基本性質，稅項名目或徵稅機制並非其性質的決定因素。舉例來說，預扣稅和為代替企業所得稅而徵收的其他稅項，均符合資格成為涵蓋稅款。
- 4.21. 為免循環計算，因實施合資格收入納入規則、合資格低稅利潤規則和合資格本地最低補足稅而應繳的補足稅稅款，會豁除於涵蓋稅款的範圍外。
- 4.22. 第一步是根據財務帳目查看當期稅項支出，以確定已繳付的涵蓋稅款，然後根據 GloBE 規則進行所需調整。調整的例子包括豁除與 GloBE 所得或虧損無關的稅款，以及把財務帳目中報稱為一般支出而非所得稅支出的任何應繳稅款加回涵蓋稅款之中。如上文所解釋，合資格可退還稅收抵免被視作 GloBE 所得。因此，合資格可退還稅收抵免若被當作當期稅項支出的扣減項目，則需加回至涵蓋稅款之中。

## 向稅務管轄區分稅

- 4.23. 參照收入分配規則的模式，涵蓋稅款通常分給把相應收入計入其 GloBE 所得或虧損的成員實體。
- 4.24. 成員實體就常設機構收入所繳付的涵蓋稅款，會分配予該常設機構。同一道理，在受控外國公司稅制下產生的涵蓋稅款，會分配予有關的受控外國公司。成員實體如屬混合實體，在稅務透明規則下成員實體擁有人就混合實體收入所產生的涵蓋稅款，會分配予該混合實體。就非稅務法人實體收入所徵收(且非歸因於任何常設機構)的涵蓋稅款，會分給該非稅務法人實體的成員實體擁有人。

- 4.25. 「下推」可歸因於受控外國公司或混合實體被動收入的稅款的做法受到限制，對該等被動收入的涵蓋稅款總額設有上限，以確保成員實體被動收入的實際稅率不高於 15% 最低稅率。
- 4.26. 就已向其他成員實體支付的股息和作出的分派所徵收的預扣稅和淨額基準稅，會分給作出分派的實體。

### **暫時性差異**

- 4.27. 如收入或虧損因財務會計及稅務目的的差異而在另一年度獲確認，便會出現暫時性差異。GloBE 規則採用遞延稅務會計機制，令稅項對應為會計目的確認收入或支出的年期。稅項支出會由繳稅(或獲扣稅)那年轉移至財務帳目確認收入或支出那年。這意味涵蓋稅款會按成員實體在該年期的遞延稅項收入或支出作出調整。
- 4.28. 根據 GloBE 規則，成員實體備存的遞延稅項帳目須作出某些調整。舉例來說，如適用稅率高於 15% 最低稅率，成員實體便須按該最低稅率重訂遞延稅項支出。此外，任何獲豁免計入 GloBE 所得或虧損的項目的某幾類遞延稅項變動，以及不確定稅務狀況所產生的遞延稅項，均獲豁免納入 GloBE 規則的涵蓋範圍。
- 4.29. 任何遞延稅項負債，如五年內沒有轉回，便須按照追回規則追回至最初所載的年度。該年度的實際稅率須當作沒有遞延稅項負債重新計算。若實際稅率經修訂後招致補足稅，則有關稅款會加至當年度的補足稅稅款中。
- 4.30. 有些暫時性差異豁免受追回規則規限。這些差異在稅務管轄區並不罕見，通常與稅務管轄區內的實質經濟活動有關，又或屬不易受納稅人操控的差異。舉例來說，有形資產的成本回收備抵可豁免受規限，原因是這種暫時性差異肯定會在資產的可用年限內轉回(即使需時超過五年)。

## 虧損

- 4.31. 遲延稅務會計機制亦適用於因虧損所致的時間性差異。在出現本地稅項虧損和遲延稅項資產已確認入帳的年度，涵蓋稅款會減少。在隨後年度，當有關虧損已用作抵銷利潤，涵蓋稅款會增加，遲延稅項資產亦會回撥。
- 4.32. 遲延稅項資產是以稅務管轄區當地稅務規則下可用的稅項虧損為基準計算，就此還有其他規則確保所提供的寬免措施合宜。
- 4.33. 遲延稅項資產也可按同樣在 GloBE 所得或虧損中獲確認的經濟損失為基準計算。GloBE 規則確認此等損失，免得向沒有賺取任何經濟利潤的跨國企業集團徵收補足稅。帳目與本地稅制之間的時間性差異亦可能引致損失，而在這情況下，帳目會同時確認遲延稅項資產和遲延稅項負債。
- 4.34. 然而，本地稅項虧損也可能是由於稅務管轄區的稅務規則某些特點所致，例如稅務管轄區或會豁免向某些現金流徵稅，又或提供超逾所招致成本的扣除額。此等項目在 GloBE 稅基中不獲確認，並通常會在稅務管轄區出現淨 GloBE 所得時令實際稅率降低。GloBE 規則訂有特別條文，規定須就因同年出現的永久性差異而產生的額外利益按最低稅率徵稅，但在不會對實施 GloBE 規則造成負面影響的情況下，容許成員實體跟隨本地稅務規則，使用因本地稅務目的所產生的額外遲延稅項資產在未來年度避免繳稅。
- 4.35. 在零稅率的稅務管轄區，跨國企業集團在以遲延稅項為基礎的稅制下無法受惠。該等稅務管轄區為跨國企業集團提供選擇，容許它們建立一項遲延稅項資產以實施 GloBE 規則，計算方法是把稅務管轄區內的 GloBE 虧損乘以最低稅率。

## 交表後的調整和稅率變動

- 4.36. 財務帳目所載上一個財政年度的涵蓋稅款的調整，須按規則處理。就 GloBE 規則而言，過往會計年度的涵蓋稅款上調，即當作當年度的稅款增加處理。如涵蓋稅款下調，一般須要重新計算稅務調整所涉會計年度的實際稅率和補足稅。然而，如涵蓋稅款下調幅度輕微(合計下調不超過 100 萬歐元)，則可當作寬減當年度的涵蓋稅款處理(如交表成員實體作此選擇)。
- 4.37. 如本地適用稅率降至低於最低稅率，過往報稱為涵蓋稅款的遞延稅項支出須調整至上一個會計年度的正確價值。另一方面，因本地適用稅率上升所致並已繳付的遞延稅項支出，如原本所載的款額以低於 15% 最低稅率的稅率計算，須當作就成員實體上一個會計年度的涵蓋稅款作出調整般處理。
- 4.38. 此外亦有規定訂明，如當期稅項支出在其計入涵蓋稅款的會計年度起計三年後尚未繳付而款額超過 100 萬歐元，則須重新計算稅務管轄區的實際稅率和補足稅，以扣除有關支出。

## 徵詢意見：

5. 就以下各點，是否有任何不明確的地方可在稅務局的行政指引中予以釐清：
  - (a) 對財務會計淨利潤或虧損作出的調整；
  - (b) 有關涵蓋稅款的規則；
  - (c) 處理暫時性時間性差異的機制；
  - (d) 交表後的調整？

## 第五章 一 計算補足稅

5.1. 跨國企業集團在某稅務管轄區的實際稅率如低於 15% 最低稅率，便須繳付補足稅。補足稅稅率為最低稅率與稅務管轄區的實際稅率之差。在採用實質性所得豁免後，稅務管轄區的淨 *Globe* 所得與補足稅稅率相乘便得出稅額。

### *Globe* 規則的解釋

#### **確定淨 *Globe* 所得**

5.2. 跨國企業集團在某稅務管轄區如錄得淨 *Globe* 所得，便須計算該會計年度的實際稅率。假如集團於某會計年度在稅務管轄區錄得淨 *Globe* 虧損，便無須計算實際稅率。稅務管轄區的淨 *Globe* 所得或虧損，是把處於同一稅務管轄區內所有成員實體的 *Globe* 所得或虧損合計得出。

5.3. 稅務管轄區如符合資格採用最低額豁免，即屬不受此規則所限的例外情況。如採用最低額豁免，處於該稅務管轄區的成員實體的補足稅須當作零。這意味有關的跨國企業集團無須就其處於該稅務管轄區的成員實體計算實際稅率。稅務管轄區如要採用最低額豁免，須符合兩項條件。第一，跨國企業集團在當前及前兩個會計年度在該稅務管轄區的平均 *Globe* 所得不足 1,000 萬歐元。第二，跨國企業集團同期在該稅務管轄區的平均 *Globe* 所得或虧損，是錄得虧損或所得不足 100 萬歐元。交表成員實體可按年選擇是否採用豁免。

#### **計算實際稅率**

5.4. 實際稅率一般以稅務管轄區為基礎計算。稅務管轄區實際稅率等於區內各成員實體在該會計年度的經調整涵蓋稅款總和，除以該區的淨 *Globe* 所得(如有的話)。採用稅務管轄區混合法，可避免因同一稅務管轄區內的成員

實體互相轉移收入和稅項而損及 GloBE 規則的完整性，也可避免規則或因當地稅制的某些特點而扭曲。

5.5. 如涉及以下實體，計算稅務管轄區的實際稅率時另有特定安排：

- (a) 投資實體和保險投資實體：計算某稅務管轄區的實際稅率時，區內投資實體和保險投資實體的收入和稅款獲豁免計入。一般而言，投資實體和保險投資實體須獨立計算本身的實際稅率，所得結果不會與區內其他成員實體的結果合計。投資實體或保險投資實體的實際稅率，是把實體經調整的涵蓋稅款除以跨國企業集團就該實體的 GloBE 所得的可分配份額。
- (b) 少數持股成員實體：這類實體由最終母實體持有 30% 或以下擁有權權益，但其控制權益仍是由最終母實體持有。倘若這類成員實體與一般成員實體處於同一稅務管轄區，須另行計算實際稅率。
- (c) 無國籍成員實體：每個實體也被視作處於另一稅務管轄區的單一成員實體。每個無國籍成員實體的實際稅率不會與其他實體混合計算。
- (d) 合營企業：合營企業及其附屬公司(即合營集團)會視作獨立跨國企業集團般看待，而合營企業便是該集團的最終母實體。合營企業及其附屬公司的 GloBE 所得或虧損和稅款不會與有關跨國企業集團其他成員實體混合計算。即是說，合營集團的實際稅率與有關跨國企業集團其餘成員的實際稅率會分開計算，以解決就合營企業內外的實體計算整個稅務管轄區的實際稅率時集團和合營企業均會遇到的實際困難。

### **補足稅稅率**

5.6. 下一步是計算補足稅稅率。從 15% 最低稅率減去稅務管轄區的實際稅率，便可計算出補足稅稅率，這是把稅

務管轄區低徵稅成員實體的稅率提高至最低稅率水平時所須借助的稅率。

- 5.7. 補足稅稅率與超額利潤(即採用實質性所得豁免後餘下的淨 GloBE 所得)相乘便得出稅額。

### **實質性所得豁免**

- 5.8. 實質性所得豁免是以薪酬開支和有形資產為基準的公式豁除法，旨在把稅務管轄區內實質經濟活動所得的固定回報豁除於 GloBE 規則的適用範圍之外。實質性所得豁免讓 GloBE 規則得以集中規管最易受 BEPS 風險影響的超額收入。
- 5.9. 從稅務管轄區的淨 GloBE 所得減去實質性所得豁免，便得出超額利潤。倘若會計年度內實質性所得豁免超出稅務管轄區的淨 GloBE 所得，便不會有超額利潤，一般來說便不須計算補足稅。
- 5.10. 實質性所得豁免自動適用於跨國企業集團營運的各個稅務管轄區，但集團可選擇不按規定應用豁免，而是每年就各稅務管轄區逐一決定是否採用豁免。實體如選擇不採用實質性所得豁免，補足稅稅率與稅務管轄區的淨 GloBE 所得相乘便得出稅額。
- 5.11. 稅務管轄區的實質性所得豁免額，是各個成員實體的薪酬豁除款項與有形資產豁除款項的總和。處於某稅務管轄區的成員實體的薪酬豁除款項，即為有關跨國企業集團在該稅務管轄區從事經濟活動的合資格僱員所涉及的合資格薪酬開支的 5%。這筆款項確認成員實體的薪酬開支為跨國企業集團僱員在相關稅務管轄區從事實質經濟活動的適當指標。
- 5.12. 處於某稅務管轄區的成員實體的有形資產豁除款項，為處於該稅務管轄區的合資格有形資產帳面值的 5%。可予豁除的有形資產種類甚廣，意思是所有此等資產均可作為實質經濟活動的指標。不過，有些資產明確地排除於豁除款項的範圍之外，當中包括為投資、出售或出租

而持有的物業，這是因為跨國企業集團不得藉着在稅務管轄區購置投資物業以擴大豁除款額，而應在稅務管轄區從事真正的實體經濟活動。

### **計算稅務管轄區的補足稅**

- 5.13. 計算稅務管轄區的補足稅的方法是把超額利潤乘以補足稅稅率。所得結果再加上該會計年度額外的當前補足稅，然後減去合資格本地最低補足稅，便可得出該稅務管轄區的補足稅。
- 5.14. GloBE 規則下某些條文規定須重新計算過往一個或多個會計年度的實際稅率和補足稅。為簡化工作和減輕行政負擔，就過往會計年度計算得出的額外補足稅會在進行重新計算的會計年度徵收。
- 5.15. 至此，任何應繳的合資格本地最低補足稅亦會納入計算之中。應繳的合資格本地最低補足稅可抵銷原本計算得出的補足稅。在許多情況下，補足稅會減至零。

### **向成員實體分配稅務管轄區補足稅**

- 5.16. 就低徵稅稅務管轄區計算的稅務管轄區補足稅，會分配予稅務管轄區內的成員實體，分配對象只限於在該會計年度錄得 GloBE 所得的成員實體。成員實體會按其 GloBE 所得在稅務管轄區內所有成員實體的 GloBE 所得中所佔比例獲得分配。
- 5.17. 如此分配補足稅，可便利任何母實體(除了最終母實體)實施收入納入規則。舉例來說，若最終母實體不受合資格收入納入規則所規限，補足稅會透過部分持股中間母實體和一些中間母實體所實施的收入納入規則收取。因此，上述分配安排確有需要，以確保就稅務管轄區收取合適的補足稅。

**徵詢意見：**

6. 就補足稅的計算程序(尤其是在採用最低額豁免和實質性所得豁免方面)，是否有任何不明確的地方可在稅務局的行政指引中予以釐清？

## 第六章 一 過渡規則

- 6.1. GloBE 規則下設有若干過渡規則，在跨國企業集團初次納入 GloBE 規則涵蓋範圍時適用。
- 6.2. 跨國企業集團的過渡年度以稅務管轄區為基礎決定。就某稅務管轄區而言，過渡年度指跨國企業集團就該稅務管轄區被納入 GloBE 規則涵蓋範圍的首個會計年度。

### GloBE 規則的解釋

#### **虧損與時間性差異**

- 6.3. 跨國企業集團一旦受 GloBE 規則規管，便須就其營運的各稅務管轄區計算實際稅率。在跨國企業集團的過渡年度之前出現的虧損或其他時間性差異，會影響集團就過渡年度及以後年度的實際稅率計算。如不解決這些過渡期問題，或會扭曲集團的稅務狀況，導致其初次受 GloBE 規則規管時的實際稅率過低。
- 6.4. 根據過渡規則，當出現虧損或時間性差異，跨國企業集團會被視為在當時已受 GloBE 規則規管。既有的遞延稅項會計項目將會計算在內。虧損與時間性差異須按稅務管轄區法定稅率或 15% 最低稅率(以較低者為準)重訂。
- 6.5. 在 2021 年 11 月 30 日之後因獲豁免計入 GloBE 所得或虧損的項目所產生的遞延稅項資產，就實施 GloBE 規則而言不得計算在內。
- 6.6. 至於在 2021 年 11 月 30 日之後並在跨國企業集團的過渡年度開始之前進行的集團內部交易中購置的資產，資產基準須以處置方實體的歷史帳面值為依據。此舉旨在限制逐步提高該等資產的基準而不把所產生的收益計入 GloBE 所得或虧損的做法。由於資產基準不變，確定遞延稅項資產和負債時同樣須以歷史帳面值為依據。

## 較高百分率的實質性所得豁免

6.7. 在過渡期內，實質性所得豁免所用百分率會較高。薪酬開支和有形資產的豁除百分率分別由最初的 10% 和 8%，在十年的過渡期內逐步調低至 5% 的正常比率。不論跨國企業集團何時被納入 GloBE 規則的涵蓋範圍，過渡期安排均適用。由 2033 年開始的會計年度，兩者的百分率均為 5%。

## 過渡年度的交表期限

6.8. GloBE 資料報表及通知一般須在申報會計年度結束後 15 個月內提交。為了讓跨國企業集團有充裕時間制定其納入涵蓋範圍時所需的合規程序及系統，首年的交表期限會延長至不遲於申報會計年度結束後 18 個月。

## 國際活動處於起步階段的跨國企業集團

6.9. 國際活動處於起步階段的跨國企業集團可獲暫時寬免，低稅利潤規則不會適用於該等集團。豁免實施低稅利潤規則的做法，是把釐定低稅利潤規則補足稅時本應計及的補足稅稅額減至零。

6.10. 跨國企業集團按年獲得此寬免，直至其納入 GloBE 規則涵蓋範圍滿五年為止。集團納入涵蓋範圍後，五年期即由低稅利潤規則開始生效起計，其間即使集團的收入跌至不受規則規管的水平，五年期也不會中止。

6.11. 跨國企業集團的國際活動處於起步階段，是指集團只在不多於六個稅務管轄區有成員實體，而處於參考稅務管轄區以外所有稅務管轄區的全部成員實體所持的有形資產帳面淨值合計不超過 5,000 萬歐元。跨國企業集團的參考稅務管轄區，是指集團在最初被納入 GloBE 規則涵蓋範圍的會計年度所持有形資產總值最高的稅務管轄區。

6.12. GloBE 規則下設有一項非強制條文(即第 9.3.5 條)，訂明如實施規則的稅務管轄區是受涵蓋跨國企業集團的參考稅務管轄區(即集團在最初被納入 GloBE 規則涵蓋範圍的會計年度所持有形資產總值最高的稅務管轄區)，因國際活動處於起步階段而獲提供的寬免將不適用。

### **在香港的實施**

6.13. 各稅務管轄區可決定是否採用 GloBE 規則第 9.3.5 條下的非強制條文。為向總部設於香港的跨國企業集團和總部設於外地的跨國企業集團提供公平競爭環境，並防止總部設於香港的跨國企業集團透過稅務倒置濫用因國際活動處於起步階段而獲提供的寬免，政府建議採用此非強制條文。

### **徵詢意見：**

7. 就過渡規則的實施，是否有任何不明確的地方或需在法律或稅務局的行政指引中予以釐清？
8. 對於我們建議採用 GloBE 規則第 9.3.5 條所載有關國際活動的起步階段提供寬免的非強制條文，你有何意見？(第 6.13 段)

## 第七章 一 香港最低補足稅的設計

- 7.1. GloBE 規則擬容許由稅務管轄區引入本地最低補足稅。本地最低補足稅採用的稅基與 GloBE 規則的相同，但實施上會較 GloBE 規則優先。
- 7.2. 經合組織會評估稅務管轄區引入的本地最低補足稅是否在功能上必須與 GloBE 規則對等，以被視為合資格本地最低補足稅<sup>6</sup>。合資格本地最低補足稅稅款可直接扣減因實施 GloBE 規則所致的補足稅稅款。以合資格本地最低補足稅抵免在 GloBE 規則下須繳付的補足稅的安排，讓產生收入的稅務管轄區得以保留並鞏固首先徵稅的權利。本地最低補足稅如因沒有嚴格依循 GloBE 規則而未能成為合資格本地最低補足稅，會被視作涵蓋稅款，並納入稅務管轄區實際稅率的計算之中。

### 實施香港最低補足稅

- 7.3. 香港最低補足稅的設計，會使其符合資格成為合資格本地最低補足稅。故此，香港最低補足稅會反映 GloBE 規則的所有規定，但可在經合組織所訂框架下作出獲允許和選擇性的改動。此外，香港最低補足稅產生的補足稅課稅責任將等同在 GloBE 規則下原本產生的補足稅課稅責任。
- 7.4. 由於合資格本地最低補足稅可抵免根據 GloBE 規則計算得出的補足稅總額，我們會根據 GloBE 規則第 5.2.3 條，就受涵蓋跨國企業集團所有香港成員實體計算得出的補足稅總額全數徵收香港最低補足稅，而不論集團的任何母實體就成員實體持有多少擁有權權益。

---

<sup>6</sup> 在決定本地最低補足稅是否在功能上必須與 GloBE 規則對等，以符合資格成為合資格本地最低補足稅時，有兩個指導原則。首先，該本地最低補足稅必須與 GloBE 規則的設計一致。其次，該本地最低補足稅與 GloBE 規則的目標結果必須一致，包括該稅務管轄區沒有提供任何與 GloBE 規則有關的優惠。

### (a) 涵蓋範圍

- 7.5. 一如 GloBE 規則的涵蓋範圍，香港最低補足稅只適用於年度綜合收入達 7.5 億歐元或以上的跨國企業集團。小型跨國企業集團和純本地集團獲豁免納入香港最低補足稅涵蓋範圍。
- 7.6. 受涵蓋的跨國企業集團不論總部設於香港還是外地，均會屬香港最低補足稅的實施對象。集團旗下所有香港成員實體及集團持有的合營企業和合營企業附屬公司，不論最終母實體或部分持股中間母實體就它們持有多少擁有權權益，均須繳付香港最低補足稅。這是要確保香港可向在港的低徵稅成員實體徵收補足稅，否則根據收入納入規則或低稅利潤規則應由其他稅務管轄區徵收。有關安排亦可為所有在香港營運的受涵蓋跨國企業集團提供公平競爭環境，並使它們無須在其他稅務管轄區繳付補足稅。
- 7.7. 與 GloBE 規則一樣，實施香港最低補足稅時，受涵蓋跨國企業集團持有的合營企業的實際稅率和補足稅會與集團旗下其他香港成員實體分開計算。為確保能夠提供《行政指引》所允許的合資格本地最低補足稅安全港，可歸因於該等合營企業和合營企業附屬公司的香港最低補足稅會向合營企業和合營企業附屬公司直接徵收，而不會分配予集團旗下其他香港成員實體。

### (b) 香港居民實體

- 7.8. 第 3.22 段所述有關香港居民實體的涵義，也適用於香港最低補足稅。

### (c) 香港最低補足稅稅款分配安排

- 7.9. 《行政指引》沒有規定實施合資格本地最低補足稅的稅務管轄區如何將這種補足稅分配予成員實體，稅務管轄區只要把稅款分配予區內一個或多於一個須課稅的成員實體便可。政府建議，應繳的香港最低補足稅按預設機制依據 GloBE 規則第 5.2.4 條所用公式(即是按照該香港

成員實體的 GloBE 所得佔集團所有香港成員實體的 GloBE 總利潤的比例)分配予受涵蓋跨國企業集團的香港成員實體。然而，倘若集團指定一個或多於一個香港成員實體繳付香港最低補足稅(即第 9.16 段所述安排)，預設分配機制便不適用。

**(d)財務會計準則**

- 7.10. 為實施合資格本地最低補足稅，稅務管轄區可要求稅務管轄區內受涵蓋跨國企業集團在計算超額利潤(即扣除實質性所得豁免後的淨 GloBE 所得)時，以當地的財務會計準則(即可接受財務會計準則或獲認可財務會計準則，惟須作出所需調整以防出現重大的競爭性扭曲情況)為依據，而不是採用集團的最終母實體在擬備綜合財務報表時所用的準則。
- 7.11. 政府建議容許按本地財務會計準則計算香港最低補足稅，因可令計算工作更具彈性和更為簡化。不過，為確保符合資格提供合資格本地最低補足稅安全港，香港最低補足稅必須符合若干條件，包括符合合資格本地最低補足稅會計準則(見第八章第 8.9(a)段)。如採用本地財務會計準則，合資格本地最低補足稅會計準則要求本地最低補足稅稅區須在符合條件的情況下，規定實體採用本地財務會計準則。跨國企業集團不能選擇採用何種準則。因此，受涵蓋跨國企業集團所有成員實體須按本地財務會計準則處理財務帳目。

**(e)實質性所得豁免**

- 7.12. 稅務管轄區無須強制提供實質性所得豁免。但如訂立豁免，涵蓋面不得較 GloBE 規則所允許的廣泛。為求與 GloBE 規則一致並減輕受涵蓋跨國企業集團的稅務負擔，政府建議把 GloBE 規則所允許的實質性所得豁免納入香港最低補足稅之中。

**(f) 稅率**

7.13. 儘管合資格本地最低補足稅可用稅率不得低於最低稅率，但稅務管轄區可採用高於最低稅率的稅率。為與GloBE規則保持一致，政府建議把香港最低補足稅的最低稅率定為15%。

**(g) 採用最低額豁免**

7.14. 合資格本地最低補足稅無須提供GloBE規則第5.5條所訂明的最低額豁免。不過，一如第7.12段所述理由，政府建議把該最低額豁免納入香港最低補足稅之中。

**(h) 處於起步階段的國際活動**

7.15. 稅務管轄區可選擇是否在其合資格本地最低補足稅下就處於起步階段的國際活動訂立豁免。為向受涵蓋跨國企業集團提供進一步寬免，政府經考慮《行政指引》及其他稅務管轄區的做法後，建議容許在香港最低補足稅下提供這類豁免，但實施對象只限於母實體無須就集團的香港成員實體實施合資格收入納入規則的受涵蓋跨國企業集團。

**徵詢意見：**

9. 對於香港最低補足稅的涵蓋範圍，你有何意見？(第7.5至7.7段)
10. 對於香港最低補足稅稅款分配的規則，你有何意見？(第7.9段)
11. 你是否同意按本地財務會計準則計算香港最低補足稅？(第7.11段)
12. 對於就香港最低補足稅設計的建議選擇性改動，包括提供實質性所得豁免、15%稅率，以及採用最低額豁免，你有何意見？(第7.12至7.14段)

13. 你是否同意容許在香港最低補足稅下，為處於起步階段的國際活動訂立豁免，但實施對象只限於母實體無須就集團的香港成員實體實施合資格收入納入規則的受涵蓋跨國企業集團？(第 7.15 段)

## 第八章 一 簡化工作

- 8.1. 由於實施 GloBE 規則的計算和調整工作繁複而引起關注，包容性框架同意設立稅務管轄區安全港，讓跨國企業集團在符合某些條件的情況下無須履行全部 GloBE 計算工作，從而減輕合規負擔。
- 8.2. 永久性安全港允許受涵蓋跨國企業集團在某些情況下假定某稅務管轄區的補足稅為零，使遵行 GloBE 規則的詳細計算規定所帶來的負擔得以減輕。過渡性安全港則允許跨國企業集團在引入 GloBE 規則初年，採用簡單的計算方法或準則來確定是否須繳納補足稅。

### 包容性框架所設的安全港

#### 過渡性國別報告安全港

- 8.3. 過渡性國別報告安全港的運作，須借助跨國企業的合資格國別報告所載經簡化的稅務管轄區收入和所得資料，以及其合資格財務報表所載的稅務管轄區稅務資料。此安全港只在過渡期適用，涵蓋由 2026 年 12 月 31 日或之前開始的各個會計年度，但不包括 2028 年 6 月 30 日之後完結的會計年度。在過渡期內任何一個會計年度，受涵蓋跨國企業集團如通過以下其中一項測試，其在某稅務管轄區的補足稅會被視為零：
- (a) 最低額測試：集團就該會計年度提交合資格國別報告時申報其在有關稅務管轄區的總收入少於 1,000 萬歐元，以及扣除所得稅前的利潤／虧損少於 100 萬歐元；或
- (b) 簡化實際稅率測試：集團在該會計年度於有關稅務管轄區的簡化實際稅率等於或高於過渡稅率。在 2023 年及 2024 年開始的會計年度的過渡稅率為 15%，在 2025 年開始的會計年度為 16%，在 2026 年及之後開始的各個會計年度為 17%；或

- (c) 例行利潤測試：就國別報告所述成員實體屬其稅務居民的稅務管轄區而言，集團在該稅務管轄區的扣除所得稅前利潤／虧損等於或少於按 GloBE 規則計算的實質性所得豁免額。
- 8.4. 倘若受涵蓋跨國企業集團在其須受 GloBE 規則規管的某會計年度，沒有就某稅務管轄區應用過渡性國別報告安全港，則集團在其後的會計年度便不符合資格就該稅務管轄區應用安全港。換言之，這個安全港的運作方式是「一旦不適用，永遠不適用」。
- 過渡性低稅利潤規則安全港**
- 8.5. 過渡性低稅利潤規則安全港旨在使低稅利潤規則在過渡期不適用於最終母實體所屬稅務管轄區，以提供過渡性寬免。過渡期是指由 2025 年 12 月 31 日或之前開始，並在 2026 年 12 月 31 日之前完結，且不超過 12 個月的會計年度。如受涵蓋跨國企業集團選擇應用此安全港，而最終母實體所屬稅務管轄區的企業所得稅稅率為 20% 或以上，則在過渡期內的各個會計年度，就該稅務管轄區計算的低稅利潤規則補足稅稅額將被視為零。
- 永久性合資格本地最低補足稅安全港**
- 8.6. 合資格本地最低補足稅與 GloBE 規則之間或有差異，在個別事實情況下，實施合資格本地最低補足稅所徵收的補足稅可能較 GloBE 規則下本應繳付的稅額少。不過，這未必會導致規則的完整性受損，因為 GloBE 規則下的抵免機制可確保當合資格本地最低補足稅徵稅不足時，按 GloBE 規則應繳的補足稅便會增加。
- 8.7. 如應用上述抵免機制，就同一稅務管轄區的補足稅至少須分開計算兩次。首先是按照合資格本地最低補足稅法例計算，另一次則根據 GloBE 規則計算。跨國企業集團的合規成本與稅務機關的行政負擔因而會增加。
- 8.8. 合資格本地最低補足稅安全港旨在就合規問題提供切實可行的解決方案。如受涵蓋跨國企業集團符合資格就某

稅務管轄區應用合資格本地最低補足稅安全港，則只須計算合資格本地最低補足稅，且可獲免除將 GloBE 規則應用於該稅務管轄區，因為該集團就有關稅務管轄區按 GloBE 規則應繳補足稅會被視為零。為免合資格本地最低補足稅與 GloBE 規則下的補足稅之間出現潛在差額，合資格本地最低補足稅必須符合一套額外準則，才有資格成為安全港。

8.9. 實施合資格本地最低補足稅的稅務管轄區（「合資格本地最低補足稅稅區」）必須符合以下三項準則，方可受惠於合資格本地最低補足稅安全港：

(a) 合資格本地最低補足稅會計準則

(i) GloBE 所得或虧損須按某些會計準則來確定。合資格本地最低補足稅法例須採用最終母實體擬備綜合財務報表時所使用的財務會計準則，又或須符合本地財務會計準則規定。

(ii) 根據本地財務會計準則規定，倘若集團旗下所有處於某合資格本地最低補足稅稅區的成員實體均是按該稅務管轄區的本地財務會計準則製備財務帳目，並須按本地的公司法或稅務法備存或使用有關帳目；又或該等帳目須經外部財務審核，則合資格本地最低補足稅須按合資格本地最低補足稅稅區的本地財務會計準則計算。

(iii) 本地財務會計準則指在合資格本地最低補足稅稅區由認可會計團體核准或規定的財務會計準則，或根據本地法例屬可接受會計準則或為防出現嚴重的競爭性扭曲情況而經調整的獲認可財務會計準則。

(iv) 如不符合本地財務會計準則規定，又或該等帳目的會計年度有別於受涵蓋跨國企業集團綜合財務報表的會計年度，則合資格本地最低補足稅須根據 GloBE 規則第 3.1.2 條和第 3.1.3 條按

最終母實體的綜合財務帳目所採用的財務會計準則計算。

(v) 合資格本地最低補足稅稅區不得讓集團選擇採用哪套財務會計準則。因此，為符合採用本地財務會計準則規定的準則，合資格本地最低補足稅稅區必須規定跨國企業集團在符合條件的情況下貫徹一致地採用有關準則和使用本地財務會計準則。

(b) 一致性準則

除《行政指引》明確規定合資格本地最低補足稅無須依循 GloBE 規則的地方外，合資格本地最低補足稅的計算方法必須與 GloBE 規則下的計算方法相同。合資格本地最低補足稅的計算方法有兩項強制性改動和三項選擇性改動。強制性改動規定合資格本地最低補足稅：(i)不應計及分配跨境稅款(例如受控外國公司的稅款或可歸因於外地常設機構利潤的稅款)；以及(ii)在某些情況下應以本地貨幣計算。可接納的選擇性改動是指所產生的結果相等於或超逾 GloBE 規則下的目標結果的改動，包括(A)不採用或有限度採用實質性所得豁免；(B)不採用或有限度採用最低額豁免；以及(C)計算有關稅務管轄區的補足稅稅率時，採用高於 15% 的最低稅率。

(c) 行政準則

合資格本地最低補足稅稅區須接受與就 GloBE 規則所訂相同的持續監察。

8.10. 有些情況下，合資格本地最低補足稅雖符合上述準則，但由於受涵蓋跨國企業集團須受停止適用規則所規限，以致無法應用合資格本地最低補足稅安全港。凡合資格本地最低補足稅稅區就某特定成員實體或企業架構實施

合資格本地最低補足稅施加以下限制，停止適用規則即適用。

- (a) 合資格本地最低補足稅稅區決定不就區內設立的穿透實體實施合資格本地最低補足稅。
  - (b) 合資格本地最低補足稅稅區決定不就受 GloBE 規則第 7.4 條、第 7.5 條和第 7.6 條規限的投資實體實施合資格本地最低補足稅。
  - (c) 合資格本地最低補足稅稅區決定在不設限制的情況下採用 GloBE 規則第 9.3 條。
  - (d) 合資格本地最低補足稅稅區把合營企業及合營企業附屬公司納入合資格本地最低補足稅涵蓋範圍，但規定由主要集團的成員實體(而不是直接由合營企業集團成員)承擔稅務責任。
- 8.11. 包容性框架認同上述四項限制不會令合資格本地最低補足稅違反一致性準則，但受涵蓋跨國企業集團如成為上述任何一項限制的實施對象，便會受停止適用規則所規限，即是說，集團將不能就合資格本地最低補足稅稅區內所有或某組成員實體受惠於合資格本地最低補足稅安全港。集團因而會改為以合資格本地最低補足稅作抵免的方式，在 GloBE 規則下避免雙重課稅。不過，合資格本地最低補足稅安全港會繼續適用於該稅務管轄區內其他受涵蓋跨國企業集團。
- 8.12. 合資格本地最低補足稅有別於合資格本地最低補足稅安全港。某項本地最低補足稅如符合合資格本地最低補足稅的各項準則，會被視為合資格本地最低補足稅。如某項本地最低補足稅屬合資格本地最低補足稅，而且符合會計準則、一致性準則和行政準則，受該項本地最低補足稅約束的受涵蓋跨國企業集團可能符合合資格本地最低補足稅安全港的條款。

### **適用於非重大成員實體的簡化計算安全港**

- 8.13. 包容性框架也制定了一套經簡化的收入和稅款計算法，受涵蓋跨國企業集團可在簡化計算安全港下用於其非重大成員實體。
- 8.14. 非重大成員實體指純粹基於規模或重要性理由而沒有在最終母實體的經審核財務報表內作綜合匯報的跨國企業集團成員實體，並包括這類成員實體的任何常設機構。
- 8.15. 根據適用於非重大成員實體的簡化計算法，某稅務管轄區如符合(a)例行利潤測試；(b)最低額測試；或(c)實際稅率測試的規定，其就該會計年度的補足稅會被視為零。成員實體可使用簡化所得計算法、簡化收入計算法或簡化稅款計算法，以判斷其在該會計年度是否通過上述任何測試。
- 8.16. 包容性框架現正就此安全港制訂行政指引。政府會在指引公布後加以研究，並考慮採用此安全港。

### **在香港的實施**

- 8.17. 為提供稅務明確性，政府建議採用過渡性國別報告安全港，以配合 GloBE 規則的實施。
- 8.18. 至於低稅利潤規則安全港，由於香港的法定企業利得稅低於 20%，這安全港並不適用。
- 8.19. 由於在本地最低補足稅安全港適用的情況下，受涵蓋跨國企業集團的合規負擔可獲減輕，政府建議將本地最低補足稅安全港納入法例。

### **徵詢意見：**

14. 你認為應否採用過渡性國別報告安全港？若否，原因為何？(第 8.17 段)

15. 你認為應否採用須符合額外準則的合資格本地最低補足稅安全港？若否，原因為何？(第 8.19 段)
  
16. 你認為應否就實施合資格本地最低補足稅安全港採用一致性準則下的停止適用機制？若否，原因為何？(第 8.10 至 8.11 段)

## 第九章 一 稅務合規與行政安排

### GloBE 規則的解釋

- 9.1. 根據 GloBE 規則，受涵蓋跨國企業集團的各個成員實體均須在其所處的稅務管轄區提交劃一的 GloBE 資料報表（「GIR 資料報表」）。儘管 GloBE 規則預設成員實體有向本地提交 GIR 資料報表的責任，但亦訂明成員實體可向單一個稅務管轄區提交 GIR 資料報表，然後由該稅務管轄區根據協調的報表交換機制與其他稅務管轄區交換資料。
- 9.2. 經合組織在 2023 年 7 月發布 GIR 資料報表標準範本和闡釋指引。GIR 資料報表是一份綜合報表，當中述明集團的一般資料、企業架構、安全港選項、以稅務管轄區為基礎計算的實際稅率、補足稅計算資料及歸屬安排等。GIR 資料報表內的資料已按協定的發放方式分門別類。
- 9.3. 擬備和提交 GIR 資料報表的責任獨立於填報報稅表的規定。因此，實施 GloBE 規則和合資格本地最低補足稅的稅務管轄區須自行設計報稅表，並決定相關的交表責任誰屬。
- 9.4. 為減輕受涵蓋跨國企業集團的合規負擔及促進稅務管轄區之間的協調，GloBE 規則和合資格本地最低補足稅下的計算工作應使用同一組 GIR 資料報表數據點來進行。因此，合資格本地最低補足稅稅區可選擇使用 GIR 資料報表，或以 GIR 資料報表要求提供的資料為依據。
- 9.5. 根據 GloBE 規則，GIR 資料報表及通知須在申報會計年度最後一日之後的 15 個月內提交稅務當局。過渡年度可實施過渡性安排，交表期限為不遲於該日後 18 個月。

## 在香港的實施

9.6. 政府會為實施 GloBE 規則和香港最低補足稅訂立專設的稅務行政框架。該行政框架會包括就提交通知和報表、繳付補足稅、備存紀錄、不合規的罰則等事宜的規定。本章旨在就政府建議的稅務合規與行政框架徵詢意見。

## 專設電子平台

9.7. 為方便受涵蓋跨國企業集團的成員實體提交通知和報表，稅務局會開發電子平台，以提供登記帳戶、提交通知和報表、收發訊息等功用。我們會參照本港已立法實施的有關國別報告和稅務事宜自動交換財務帳戶資料的安排，容許交表實體聘用服務提供者在此平台提交補足稅報稅表或補足稅通知。

## 提交補足稅報稅表

9.8. 除下文第 9.10 段所述的指定安排外，受涵蓋跨國企業集團的各個香港成員實體均須在申報會計年度最後一日之後的 15 個月內，以訂明的方式和形式就 GloBE 規則和香港最低補足稅提交單一份補足稅報稅表。提交期限在過渡年度會延長至 18 個月。

9.9. 補足稅報稅表是稅務委員會指明的表格。該報稅表中所要求填報的資料，會足以讓稅務局釐定跨國企業集團按收入納入規則、低稅利潤規則或香港最低補足稅(視何者適用而定)所須繳付的補足稅稅款。受涵蓋跨國企業集團的總部如設於(a)香港；或(b)未能按與合資格主管當局協議與香港交換 GIR 資料報表的非香港稅務管轄區，其補足稅報稅表須載有 GIR 資料報表所須提供的數據點(「GIR 資料報表資料」)。總部設於香港的跨國企業集團在補足稅報稅表中填報的 GIR 資料報表資料，會與已跟香港簽訂合資格主管當局協議的其他相關稅務管轄區交換。

9.10. 受涵蓋跨國企業集團無論總部設於香港還是外地，也可指定由一個香港成員實體(「指定本地實體」)向稅務局

提交補足稅報稅表，從而免除其集團所有其他香港成員實體的交表責任。指定本地實體須按年委任，而委任安排會就相關申報會計年度有效。指定本地實體的身分必須藉第 9.12 段所述的補足稅通知知會稅務局。

9.11. 由於最終母實體應最有可能取得集團的所有相關資料，故總部設於香港的集團所委任的指定本地實體一般應為其最終母實體。但倘若(a)集團總部設於外地；或(b)集團總部設於香港但擬委任一個非最終母實體的指定本地實體，則須確保其指定本地實體能獲得履行交表責任所需的一切必要資料。就某申報會計年度，提交補足稅報稅表的指定本地實體和提交補足稅通知的指定本地實體，必須為同一個香港成員實體。

### **提交補足稅通知**

9.12. 除根據第 9.13 段所述的指定安排外，受涵蓋跨國企業集團的各個香港成員實體均須以訂明的形式和方式，就其補足稅報稅表交表責任提交年度通知（「補足稅通知」）。考慮到提交國別報告通知的期限（即申報期結束後三個月內）及 GloBE 規則和香港最低補足稅的複雜性，補足稅通知須在會計年度結束後六個月內提交。

9.13. 受涵蓋跨國企業集團無論總部設於香港還是外地，也可委任一個指定本地實體負責提交補足稅通知，從而免除其他香港成員實體的提交通知責任。有關由指定本地實體提交補足稅報稅表的規定（見第 9.10 和 9.11 段），亦適用於指定本地實體提交補足稅通知事宜。

### **評定和繳付補足稅**

9.14. 由於在補足稅報稅表中填報的詳盡資料會以電子方式提交稅務局，稅務局在接獲補足稅報稅表後會以電子申報的資料為依據，發出補足稅的評稅及繳稅通知書。暫繳補足稅不會被徵收。政府會進行評稅後審核和查核，以確保受涵蓋跨國企業集團有妥善履行其在 GloBE 及香港最低補足稅制度下的責任，以及被徵收正確的補足稅稅款。

9.15. 雖然多個稅務管轄區包括英國、加拿大及愛爾蘭等規定補足稅須在提交 GIR 資料報表限期當日或之前繳付，但我們認為適宜給予較長期限，例如規定由評稅通知書發出日期起計兩個星期內繳付補足稅。

### **共同及各別負上繳稅責任**

9.16. 收入納入規則下的補足稅會向最終母實體徵收。就低稅利潤規則或香港最低補足稅制度而言，為使補足稅的繳付安排更具彈性，受涵蓋跨國企業集團可決定應繳稅款如何分配予其各香港成員實體。集團可指定一個或多於一個的繳稅實體，但旗下所有香港成員實體將共同及各別負上繳納全額應繳補足稅的法律責任。這項安排載於經合組織頒布的《行政指引》，亦反映補足稅會以稅務管轄區為基礎就集團所有香港成員實體的低徵稅收入徵收。

9.17. 由繳稅實體代表跨國企業集團旗下其他香港成員實體所繳付的稅款，不得在計算該繳稅實體的利得稅收入、利潤或虧損中予以扣除。同樣地，繳稅實體如獲發還所繳付的補足稅，有關款項亦不會為在計算利得稅時被視作收入。

### **罰則**

9.18. 須提交補足稅報稅表或補足稅通知的受涵蓋跨國企業集團的香港成員實體或集團的指定本地實體(如有委任)(即「交表實體」)，如無合理辯解而沒有履行交表責任，即屬違例。一經定罪，交表實體可處以第 5 級罰款，而法庭可命令該實體在指明的時間內提交補足稅報稅表或補足稅通知。若違例情況在定罪後持續，交表實體在罪行持續的每一日會被另處罰款 500 元。此外，如交表實體沒有遵從法庭命令，即屬違例，一經定罪，可處以第 6 級罰款。此等建議罰則與《稅務條例》第 80G(3)、(4)和(5)條就有關國別報告的類似規管罪行所處罰則一致。

9.19. 交表實體如無合理辯解而沒有提交補足稅報稅表或補足稅通知，但沒有就相同的事實被檢控，可被評定補加

稅，稅款不得超過因沒有交表而少徵收的補足稅稅款(或假使沒有揭發未有交表便會少徵收的補足稅稅款)的三倍。此擬議補加稅與在《稅務條例》第 82A(1)(d)和(e)條下對沒有提交利得稅報稅表或通知當局自己須課稅的人建議徵收的補加稅一致。

9.20. 就關乎不正確的補足稅報表和不正確的補足稅通知的過失而言，參照第 80、82 和 82A 條而擬訂的建議罰則如下：

- (a) 交表實體如無合理辯解而提交不正確的補足稅報稅表和補足稅通知，即屬違例，一經定罪，可處以第 3 級罰款，以及另處以款額相等於因該不正確報稅表或通知而少徵收的稅款(或假使該報稅表或通知獲接納為正確便會少徵收的稅款)三倍的罰款。此等擬議罰則與在《稅務條例》第 80(2)(a)、(b)和(c)條下對作出或提供不正確報稅表、陳述或資料的人所施加的罰則一致。
- (b) 交表實體無合理辯解而提交不正確的補足稅報稅表或補足稅通知，但沒有就相同的事實被檢控，可被評定補加稅，稅款不得超過因該不正確報稅表或通知而少徵收的稅款(或假使該報稅表或通知獲接納為正確便會少徵收的稅款)的三倍。此擬議補加稅與在《稅務條例》第 82A(1)(a)、(b)和(c)條下對作出或提供不正確報稅表、陳述或資料的人所施加的稅項一致。
- (c) 交表實體如意圖逃稅而蓄意提交不正確的補足稅報稅表或補足稅通知，即屬違例，一經循簡易程序定罪，可處以第 3 級罰款和監禁六個月；如經循公訴程序定罪，可處以第 5 級罰款和監禁三年，以及另處以款額相等於因該不正確報稅表或通知而少徵收的稅款(或假設該報稅表或通知獲接納為正確便會少徵收的稅款)三倍的罰款。此等擬議罰則與在《稅務條例》第 82(1)(a)、(b)及(c)條和(1A)條下對作出或提供虛假報稅表、陳述或資料的人所施加的罰則一致。

- 9.21. 受聘為交表實體提交補足稅報稅表或補足稅通知的服務提供者如提交不正確的報稅表或通知，會按與第 9.18 至 9.20 段所述相若的罰則處分。
- 9.22. 經合組織建議稅務管轄區提供過渡性的罰則安排，如在 GloBE 規則開始實施的頭數年，跨國企業集團已採取合理措施確保 GloBE 規則得以正確地實施，便可予寬免刑罰。為了簡明執行，稅務局將採用第 82A 條下的現有機制，即在施加行政懲處前先讓納稅人作出申述。在考慮有關過失有沒有合理辯解時，經合組織文件中所提及的各項因素會被考慮。

### **其他行政條文**

- 9.23. 為提供簡單性、明確度及連貫性，政府建議利用《稅務條例》現有的行政條文並加以必要的改動，來處理與實施 GloBE 規則和香港最低補足稅有關的備存紀錄規定、反對程序、收稅與追稅、反避稅工作等事宜。

#### **徵詢意見：**

17. 對於提交補足稅報稅表和補足稅通知的擬議安排，你有何意見？(第 9.8 至 9.13 段)
18. 對於評定和繳付補足稅的擬議安排，你有何意見？(第 9.14 至 9.15 段)
19. 對於就與 GloBE 規則和香港最低補足稅有關的過失及違規行為的擬議罰則，你有何意見？(第 9.18 至 9.22 段)
20. 對於有關 GloBE 規則和香港最低補足稅的擬議合規與行政框架，你有何意見？(第 9.7 至 9.22 段)
21. 對於就處理有關的備存紀錄規定、反對程序、收稅與追稅、反避稅工作等事宜而對《稅務條例》現有的行政條文作出的必要改動，你有何意見？

# 第十章 一 強制性以電子方式填報利得稅報稅表

## 實施以電子方式填報利得稅報稅表的需要

- 10.1. 為緊密結合稅務管理數碼轉型的全球趨勢，並配合政府推出的智慧城市措施，以及落實經合組織對香港提出有關按請求交換資料<sup>7</sup>的標準建議，我們制定《2021年稅務(修訂)(雜項條文)條例》(「2021年稅務條例」)，藉修訂《稅務條例》完善多項稅務安排，包括就利得稅以電子方式填報報稅表(「電子報稅」)的法律框架。其中一項修訂是在《稅務條例》中加入第51AAB條，賦權予稅務局局長(「局長」)可透過附屬法例形式，藉憲報公告指明某類別或種類的納稅人必須就利得稅電子報稅。
- 10.2. 政府在立法會審議《2021年稅務條例》草案時表明，先容許企業可在2023年自願以電子方式提交利得稅報稅表(包括財務報表)，然後再分階段實施強制性電子報稅。營業額超過某金額的大型企業很可能會是首階段強制計劃下第一批要就利得稅電子報稅的納稅人。稅務局在2023年4月推出自願性利得稅電子報稅措施，讓納稅人可自願以電子方式提交符合「網頁內嵌式可擴展商業報告語言」(inline eXtensible Business Reporting Language，簡稱「iXBRL」)格式的報稅表、財務報表及稅項計算表。

---

<sup>7</sup> 香港作為經合組織的稅務透明化及資料交換全球論壇成員，致力實施以不同模式交換資料的國際標準，務求提高稅務透明度和防止逃稅。經合組織就按請求交換資料事宜對香港進行成員相互評估，建議香港採取措施，以確保所有有關企業備有會計記錄。如要落實這項建議，就必須向在香港經營業務的所有實體發出利得稅報稅表，並得處理大量會計和財務資料，故有必要強制企業以電子方式提交利得稅報稅表和財務報表。

## 稅務局為納稅人提供的支援

10.3. 為了讓納稅人熟習新的 iXBRL 報稅規定，稅務局推行了多項支援措施，以助納稅人及其代表過渡至 iXBRL 報稅規定。支援措施包括：

(a) 提供免費轉換工具

稅務局提供的轉換工具，可從該局網站免費下載「稅務局 iXBRL 數據擬備工具」（「擬備工具」）。擬備工具包括「標記工具」和「模板工具」，是方便易用的界面，令用戶可以建立符合 XBRL 規格和稅務局分類標準模式所需的 iXBRL 檔案。「標記工具」設有自動標記功能，可自動偵測財務報表和稅項計算表中的數字和標籤，並按照某些內置規則把它們與「稅務局分類標準準則」中的資料配對起來。「模板工具」簡單易用，專為小型企業（即總收入不超過 200 萬元）而設，使它們可透過在預先設定的模板輸入數字和正文來建立 iXBRL 數據檔案，無需以人手方式就數據加上適當標記。

(b) 提供網上資料

稅務局網站已上載有關使用擬備工具的詳細指引和教學短片、電子報稅的網上示範及常見問題，以供公眾用戶參考。

(c) 技術服務熱線

為提供更佳的客戶服務，稅務局透過「網上預約」向納稅人提供一對一的直接支援。納稅人可經設於稅務局網站的「網上預約」系統（<https://bkapp.ird.gov.hk/ixbri/>）預約指定時段以電話查詢有關使用擬備工具的一般事宜。此外，納稅人亦可把關於 iXBRL 報稅規定的查詢以電郵發送至專用電郵帳戶（[ixbri\\_reporting@ird.gov.hk](mailto:ixbri_reporting@ird.gov.hk)）。

(d) 外展隊

稅務局以混合模式為各類專業團體、公司和企業舉辦網上研討會和開辦外展訓練班。

(e) 與持份者舉辦持續的諮詢交流會

稅務局已舉辦過數輪諮詢會和簡介會，就推展利得稅電子報稅的建議收集持份者的意見。稅務局亦出席了多個諮詢會、網上研討會及會議，合共有來自不同專業團體、資訊科技公司和專業會計師事務所超過 5 000 名參與者。在實施自願電子報稅的現階段，稅務局會繼續舉辦和參加專題小組討論會和交流會議，並會在適當情況下考慮持份者的意見，以加強向公眾提供的電子服務。

### **首階段強制性電子報稅**

10.4 繼上述工作之後，我們認為現在是適當的時候推展首階段強制性利得稅電子報稅。目前，受涵蓋跨國企業集團(即年度綜合集團收入至少達 7.5 億歐元的跨國企業集團)須以電子方式提交國別報告。實施 GloBE 規則和香港最低補足稅後，由 2025 年 1 月 1 日或之後開始的申報會計年度起，這些跨國企業集團亦須以電子方式提交補足稅報稅表和補足稅通知。為了在推動強制性利得稅電子報稅之餘，讓企業(尤其是中小型企業)有足夠時間了解新的電子報稅機制，現建議向受涵蓋跨國企業集團實施首階段強制性電子報稅。這些跨國企業集團對於以電子方式提交稅務文件應較為熟悉，資源亦較充裕，有利它們改行利得稅電子報稅。事實上，對這些跨國企業集團而言，以電子方式提交一切所需的稅務文件(即利得稅報稅表、國別報告及通知，以及補足稅報稅表及通知)可能更為方便。

## 生效的課稅年度

10.5. 局長計劃根據《稅務條例》第 51AAB 條刊登憲報公告，規定受涵蓋跨國企業集團的香港成員實體須以電子方式就 2025 年 4 月 1 日或之後開始的課稅年度(即 2025/26 課稅年度)就利得稅電子報稅。待立法會完成「先訂立後審議」的程序後，該憲報公告會成為附屬法例的一部分。根據該憲報公告，受涵蓋跨國企業集團所有香港成員實體均須經指定的電腦系統就 2025/26 課稅年度及其後年度就利得稅電子報稅。2025/26 課稅年度的評稅基期最早在 2024 年 4 月 2 日開始。

### 徵詢意見：

22. 對於自 2025/26 課稅年度起，向受涵蓋跨國企業集團實施強制性利得稅電子報稅的建議，你有何意見？

諮詢問題

**徵稅規定(第三章)**

1. 對於透過進行等額調整來徵收低稅利潤規則下的補足稅的建議，你有什麼意見？(第 3.20 段)
2. 對於分配和繳付低稅利潤規則下的補足稅的建議機制，你有什麼意見？(第 3.21 段)
3. 對於為配合全球反侵蝕稅基規則(Global Anti-Base Erosion rules，簡稱「GloBE 規則」)及香港最低補足稅的實施，就實體所在地相關問題建議的處理方法及有關「香港居民實體」的擬議涵義，你有什麼意見？(第 3.22 段)
4. 對於香港居民實體的擬議定義追溯至由 2024 年 1 月 1 日起生效，你有什麼意見？(第 3.23 段)

**計算實際稅率(第四章)**

5. 就以下各點，是否有任何不明確的地方可在稅務局的行政指引中予以釐清：
  - (a) 對財務會計淨利潤或虧損作出的調整；
  - (b) 有關涵蓋稅款的規則；
  - (c) 處理暫時性時間性差異的機制；
  - (d) 交表後的調整？

**計算補足稅(第五章)**

6. 就補足稅的計算程序(尤其是在採用最低額豁免和實質性所得豁免方面)，是否有任何不明確的地方可在稅務局的行政指引中予以釐清？

**過渡規則(第六章)**

7. 就過渡規則的實施，是否有任何不明確的地方或需在法律或稅務局的行政指引中予以釐清？

8. 對於我們建議採用 GloBE 規則第 9.3.5 條所載有關國際活動的起步階段提供寬免的非強制條文，你有何意見？(第 6.13 段)

### 香港最低補足稅的設計(第七章)

9. 對於香港最低補足稅的涵蓋範圍，你有何意見？(第 7.5 至 7.7 段)
10. 對於香港最低補足稅稅款分配的規則，你有何意見？(第 7.9 段)
11. 你是否同意按本地財務會計準則計算香港最低補足稅？(第 7.11 段)
12. 對於就香港最低補足稅設計的建議選擇性改動，包括提供實質性所得豁免、15% 稅率，以及採用最低額豁免，你有何意見？(第 7.12 至 7.14 段)
13. 你是否同意容許在香港最低補足稅下，為處於起步階段的國際活動訂立豁免，但實施對象只限於母實體無須就集團的香港成員實體實施合資格收入納入規則的受涵蓋跨國企業集團？(第 7.15 段)

### 簡化工作(第八章)

14. 你認為應否採用過渡性國別報告安全港？若否，原因為何？(第 8.17 段)
15. 你認為應否採用須符合額外準則的合資格本地最低補足稅安全港？若否，原因為何？(第 8.19 段)
16. 你認為應否就實施合資格本地最低補足稅安全港採用一致性準則下的停止適用機制？若否，原因為何？(第 8.10 至 8.11 段)

## 稅務合規與行政安排(第九章)

17. 對於提交補足稅報稅表和補足稅通知的擬議安排，你有何意見？(第 9.8 至 9.13 段)
18. 對於評定和繳付補足稅的擬議安排，你有何意見？(第 9.14 至 9.15 段)
19. 對於就與 GloBE 規則和香港最低補足稅有關的過失及違規行為的擬議罰則，你有何意見？(第 9.18 至 9.22 段)
20. 對於有關 GloBE 規則和香港最低補足稅的擬議合規與行政框架，你有何意見？(第 9.7 至 9.22 段)
21. 對於就處理有關的備存紀錄規定、反對程序、收稅與追稅、反避稅工作等事宜而對《稅務條例》現有的行政條文作出的必要改動，你有何意見？

## 強制性以電子方式填報利得稅報稅表(第十章)

22. 對於自 2025/26 課稅年度起，向受涵蓋跨國企業集團實施強制性利得稅電子報稅的建議，你有何意見？