



中华人民共和国香港特别行政区政府
税务局

税务条例释义及执行指引

第 15 号(修订本)

A 部：	有关亏损的税项宽免限制	(第 22B 条)
B 部：	租赁安排	(第 39E 条)
C 部：	一般反避税条文	(第 61 条)
D 部：	一般反避税条文	(第 61A 条)
E 部：	亏损公司	(第 61B 条)
F 部：	RAMSAY 原则	
G 部：	避税个案的罚则	
H 部：	有关租赁融资的指引	
I 部：	事先裁定	

本指引旨在为纳税人及其授权代表提供资料。它载有税务局对本指引公布时有关税例的释义及执行。引用本指引不会影响纳税人反对评税及向税务局局长、税务上诉委员会及法院提出上诉的权利。

本指引取代于 1986 年 5 月 1 日、1990 年 11 月 15 日和 1992 年 9 月发出的指引。

税务局局长 刘麦懿明

2006 年 1 月

税务条例释义及执行指引

第 15 号(修订本)

目录

	段数
引言	1
A 部：有关亏损的税项宽免限制（第 22B 条）	
有关亏损的税项宽免限制	2
B 部：租赁安排（第 39E 条）	
一般情况	8
租约	9
辨认参与人士的身分	10
售后租回	11
完全或主要在香港以外地方使用	16
船舶或飞机	20
杠杆租赁	21
C 部：一般反避税条文（第 61 条）	
一般情况	24
「交易」	26
虚假或虚构的含义	27
D 部：一般反避税条文（第 61A 条）	
一般情况	30
第 61A 条 – 基本问题	33
「交易」的存在	34
是否获得税项利益	37
唯一或主要目的	39
评税机制	45
两条一般反避税条文的应用	48

E 部：亏损公司（第 61B 条）	
一般情况	50
须予考虑的事宜	51
F 部：Ramsay 原则	55
G 部：避税个案的罚则	58
H 部：有关租赁融资的指引	
租赁的一般情况	63
杠杆租赁	67
I 部：事先裁定	
须提供的资料	83
就拟进行的杠杆租赁交易提出要求裁定的时间	85

引言

公平税制的一项重要特质是纳税人不能利用虚构、虚假或精心铺排的安排逃避课税。香港特别行政区政府透过在《税务条例》制定特定和一般反避税条文，致力加强这项特质。本指引旨在概述本局对多项特定和一般反避税条文（即第 22B 条、39E 条、61 条、61A 条和 61B 条）的释义及执行方面的事宜。指引又具体说明就杠杆租赁交易、一般反避税条文（第 61A 条）和股份持有方面的变动而申请事先裁定须提供的资料 and 文件。此外，指引亦订明本局就杠杆租赁交易可获《税务条例》接纳所定的基本要求。

A 部：有关亏损的税项宽免限制（第 22B 条）

有关亏损的税项宽免限制

2. 第 22B 条一般适用于 1990 年 11 月 15 日或以后订立的交易所招致的部分亏损。该条文限制有限责任合伙人在每个课税年度可用作抵销其它应评税利润的亏损额。

3. 有限责任合伙人指以下三类人士：第一，该人是根据《有限责任合伙条例》（第 37 章）注册的任何合伙的有限责任合伙人；第二，纵然该人是一普通合伙人，但他无权参与或没有参与该合伙的管理工作，且他在该合伙招致的债项或义务中所应负的法律 responsibility（或超出某限额的法律 responsibility），可由他人承担；第三，根据香港以外任何地方的法律，该人无权参与或没有参与合伙的管理工作，且对于该合伙招致的债项或义务，无须承担超出某限度的法律 responsibility。

4. 有限责任合伙人可申索用作抵销应评税利润的亏损额不得超过「有关款项」，即在蒙受亏损的有关课税年度结束时，该人已投入该合伙的款额。如该人在该课税年度内停止是该合伙的合伙人，则为该人在停止是合伙人时已投入该合伙的款额。

5. 有限责任合伙人可用作抵销应评税利润的亏损额只限于以下两者中较小的款额—

(a) 在合伙亏损额中所占的部分；或

(b) 有关款项。

6. 任何未作抵销的亏损额须于合伙内结转，以抵销该合伙在日后获得的应评税利润。有关亏损额不得用作抵销有限合伙人在其后年度可能获得的其它应评税利润。

7. 在应用条文时，有限责任合伙人投入合伙的款额须予确定。该款额为该人所投入该合伙而没有直接或间接取出或收回的资本额，及他有权享有但未有以金钱或金钱等值的方式取出的该合伙的利润或收益之和，减去他在该合伙经营该行业、专业或业务时，他有权或可能有权随时取出、收回或获另一人偿付的任何东西的款额。

B 部：租赁安排（第 39E 条）

一般情况

8. 第 39E 条旨在限制透过售后租回、离岸设备租赁和杠杆租赁安排而造成税项递延或避税的机会。广泛而言，纵使出租人（拥有人）拥有任何机械或工业装置，如有任何人根据该机械或工业装置的租约而持有承租人权利，且

(a) 该机械或工业装置之前是由承租人或其相联者所拥有及使用的（即售后租回安排），或

(b) 该机械或工业装置并非船舶或飞机或其任何部分，而在该租约生效期间—

(i) 是由并非出租人的任何其它人完全或主要在香港以外地方使用；或

(ii) 取得或建造该机械或工业装置方面的全部或主要部分成本，是直接或间接以一项无追索权债项提供资金的（即杠杆租赁安排），或

(c) 该机械或工业装置是船舶或飞机或其任何部分，而—

(i) 承租人并非香港船舶或香港飞机的经营者；或

(ii) 取得或建造该船舶或飞机或其任何部分方面的全部或主要部分成本，是直接或间接以一项无追索权债项提供资金的；

则第 39E 条规定该出租人（拥有人）不得获给予该机械或工业装置的初期及每年免税额(折旧免税额)。

租约

9. 根据《税务条例》第 2 条，就任何机械或工业装置而言，租约包括—

(a) 任何安排，而根据该安排，使用该机械或工业装置的权利，由拥有人给予另一人；及

(b) 任何安排，而根据该安排，直接或间接由(a)段所提述的权利派生的使用该机械或工业装置的权利，由一人给予另一人，

但不包括任何租购协议或有条件售卖协议，除非局长认为可合理预期根据该协议而有的购买货品的权利或获取货品产权的权利不会被行使。

辨认参与人士的身分

10. 一般而言，在第 39E 条中提及的「纳税人」是指在提供出租机械或工业装置方面招致资本支出的出租人（拥有人）。下列最终使用有关机械或工业装置的人则被称为「最终使用者」—

(a) 单独或与他人持有承租人权利的人；或

(b) 承租人的「相联者」。

在这方面，第 39E(5)条就「相联者」一词有详尽的界定，以遏止借着第三者的介入而规避有关条文。

售后租回

11. 第 39E(1)(a)条就售后租回安排的机械或工业装置不予出租人(拥有人)折旧免税额，目的是防止有人透过该等安排获得整体上的税务利益。

12. 第 39E(1)(a)条是针对该等在出租人取得之前，曾经是由最终使用者所拥有及使用的出租机械或工业装置。税例并无界定「拥有」一词。实际上，该词是一个常用词汇，可按其一般意义予以解释。至于「使用」的定义则包括「持有以供使用」，即指已安装妥当可供使用及持有以作备用。「妥当」一词包含可发挥功能的意思。

13. 第 39E(2)条对于出租人(拥有人)在售后租回安排下取得的机械或工业装置不获给予初期或每年免税额的一般原则作出例外规定。该例外规定适用于下列情况—

- (a) 出租人向最终使用者购买机械或工业装置所付款项并不多于最终使用者付给供货商（该供货商本人并非最终使用者）的价格；及
- (b) 在出租人取得该机械或工业装置之前，最终使用者从未就该机械或工业装置获给予任何初期或每年免税额。

例 1

L 公司是一家租赁公司，而 A 公司则是制造商。两家公司均在香港经营业务。根据一项售后租回安排，A 公司把其旧机械及工业装置重新估值后出售予 L 公司。而后者则再把该等机械及工业装置租回予 A 公司，以收取租金。在作出安排前，A 公司已获给予该机械或工业装置的折旧免税额。

根据第 39E(1)(a)条，L 公司不会就该等机械或工业装置获给予折旧免税额，因为该等机械或工业装置

在转手前是由 A 公司拥有和使用。因为 A 公司曾获给予折旧免税额，所以第 39E(2)条的例外规定并不适用。

例 2

B 公司以 1 亿元购入机械，但在未使用和申请折旧免税额前已把机械售予 L 公司及向该公司租回。根据售后租回安排，B 公司获得现金收入 1 亿元，相等于其付予供货商的价钱，并需在连续 10 年每年支付租金 1,100 万元。假设每期付款包括 100 万元实际财务费用，而市场的利息应为 200 万元，B 公司实际上等于把折旧免税额转移给了 L 公司，以换取较低息率。B 公司在收到现金 1 亿元后，把款额用于其它商业交易，以产生应课税利润。

上述情况符合第 39E(2)条的规定。L 公司会获给予折旧免税额。B 公司实际上利用了售后租回的安排，以较便宜的成本获得融资作业务用途。至于出租人 L 公司，则实际投放了资本在机械上和承受真正商业风险。整项安排属正常商业交易。

14. 由于在取得机械或工业装置后便应有权享有折旧免税额，如须引用第 13 段所述的例外规定，最终使用者须在取得机械或工业装置之日起计的 3 个月内，或在局长准许的更长时间内，向局长提交放弃免税额书。一般而言，本局不会接纳延长 3 个月放弃期的要求。放弃免税额书须附上以下资料—

- (a) 有关资产的说明；
- (b) 供货商的名称及地址；
- (c) 从供货商购买的日期及所付价格；
- (d) 出售予出租人的日期及售价；及
- (e) 出租人的名称及地址。

上述资料须附以购买及销售的协议书或发票，以及租赁协议书的副本以作证明。

15. 在提交放弃免税额书后，最终使用者可能决定保留申请折旧免税额的权利，并意欲取消售后租回安排。如有关的评税尚未是最终及决定性的评税，本局愿意宽松处理，特许提交者撤回放弃免税额书。

完全或主要在香港以外地方使用

16. 第 39E(1)(b)(i)条关于「完全或主要在香港以外地方使用」的条文，旨在鼓励纳税人在香港使用机械或工业装置，藉以为香港产生经济利益。

17. 确定某一项机械或工业装置是否「完全或主要」在香港以外地方使用是一个关乎事实的问题，须考虑个案的情况才能决定。然而，在决定该问题时，下列事宜可供参考—

- (a) 该资产的所在地及被使用或持有以供使用的地方；
- (b) 资产的性质；
- (c) 最终使用者的业务性质；
- (d) 根据租约条款，在租约期间指定使用该资产的地方。

例 3

L 公司是一家租赁公司，在香港经营业务。C 公司则是在中国内地经营业务。L 公司将其机械租给 C 公司，以收取租金。

根据第 39E(1)(b)(i)条的规定，由于该机械是完全在香港以外地方使用，L 公司不会就该机械获给予折旧免税额。再者，由于出租的机械属于第 16G(6)条界定的「例外固定资产」，根据第 16G 条，为取得该机械的资本开支也不会获得扣除。按照惯例，L 公司藉着租赁该机械而所得的租金会被视为无须课税的收入。

18. 无疑有些个案会牵涉一些于一年或多年间，在香港及香港以外地方皆有使用的出租机械或工业装置。就这些个案，本局会按个别出租资产在每一个课税年度的情况分别作出考虑。如果在某一年度，有关机械或工业装置是完全或主要在香港使用，便会获给予订明的折旧免税额。相反，如果在某一年度，有关机械或工业装置并不是完全或主要在香港使用，将不会获给予免税额。不过，为计算该项目的应结转折余价值，一个名义折旧免税额（相等于有关项目如在香港使用时可获得的免税额）将从承前折余价值中扣除。任何项目在售卖时的结余调整将按比例计算。

19. 根据与中国内地企业达成的来料加工安排，香港公司往往须提供机械或工业装置给中国内地企业使用。这种安排属于第 2 条界定的租约（参阅第 9 段），因此须考虑到第 39E 条的规定。即使该机械或工业装置并非完全或主要在香港使用，本局特许就租赁的机械或工业装置给予 50% 的折旧免税额，条件是香港公司从它的制造活动所得的利润须按 50:50 的比率评税。不过，若香港公司不再是机械或工业装置的拥有人，则不能享有此项特许。举例来说，如香港公司在内地注入的机械或工业装置是作为其于「外商投资企业」的股本份额，它便不得享有折旧免税额，因为该机械或工业装置已被外商投资企业所拥有。

例 4

D 公司在香港从事制造业。根据与一家中国内地企业的来料加工安排，D 公司须向该企业提供机械及工业装置，以进行加工工作。D 公司没有向该企业就使用上述机械及工业装置收取租金。

虽然没有收取租金，但有关安排仍属第 2 条界定的租约。由于机械或工业装置是在租约下使用，它属于第 16G(6)条界定的「例外固定资产」，所以不获给予第 16G 条下的扣除。严格来说，根据第 39E(1)(b)(i)条的规定，D 公司应不能就租予中国内地企业的机械及工业装置享有折旧免税额。但是，如 D 公司源自它的制造活动的利润按 50:50 的比率评税，本局可给予 50% 的折旧免税额，作为一项特许。

例 5

G 公司在香港经营业务， 并是 H 公司的控股公司。 H 公司是一家属独立法人的内地外资企业。 G 公司将它购买的机械及工业装置注入 H 公司， 作为以实物形式投入的资本。

投入上述资本后， G 公司不再是有关机械及工业装置的拥有人。 实际上， G 公司已把机械及工业装置出售， 以换取 H 公司的股本权益。 租约的问题并不存在。 因此 G 公司不能享有任何折旧免税额。

船舶或飞机

20. 如果有关资产是一艘出租船舶或一架出租飞机， 法例订明另一个测试方式以决定是否给予纳税人（出租人）初期或每年免税额 — 参阅第 39E(1)(c)条。 在该等情况下， 考虑的因素不再是船舶或飞机是否完全或主要在香港以外地区使用， 而是该名持有承租人权利的人（最终使用者）是否一名香港船舶或香港飞机的经营者。 香港船舶或香港飞机的经营者是指以船舶或飞机经营者身分经营业务， 而该业务是在香港控制及管理的， 及

- (a) 就飞机而言， 持有根据《1995 年飞航（香港）令》（第 448 章， 附属法例 C）发出的航空经营许可证； 或
- (b) 就船舶而言， 负责支付经营该船舶的所有开支或其重大部分， 而该船舶主要是在香港水域运作， 或在香港水域与内河航限的水域之间运作的。

杠杆租赁

21. 就本局所知， 杠杆租赁安排的典型模式是由若干公司组成的合伙取得机械或工业装置（通常是船舶或飞机）， 并以为为期数年的租约租赁予承租人。 基于从借取大量无追索权贷款所产生的「杠杆」效应， 合伙的成员实际上只需为一小部分用作取得资产而付出的款项承担风险。 为借取大量款项以取得资产而向

放债人提供的抵押，只限于资产本身及 / 或该租约及有关租金的押记。

22. 就杠杆租赁而言，如果该机械或工业装置的全部或主要部分成本是直接或间接以一项无追索权债项提供资金的，第 39E 条规定纳税人（出租人）不得获给予初期及每年免税额。

23. 「无追索权债项」一词的定义在第 39E(5)条中作出了很广阔的界定。但粗略来说，如上文所述，该词是指一种融资方法，其中借款人对于债项本身无须负上绝对法律责任，而在拖欠还款的情况下，放债人的权利只限于该资产本身或其产生的收入。为施行本条文，如果纳税人（出租人）确实投入不少于资产成本 51% 的资金，或就上述金额承受全部风险，本局会接纳有关融资并不是主要透过无追索权债项取得，而第 39E(1)条对该等个案并不适用。

C 部：一般反避税条文（第 61 条）

一般情况

24. 第 61 条授权评税主任在评税时可不理睬某些交易或产权处置。第 61 条并非征税条文，但保障《税务条例》下其它条文所确立的缴税法律责任。这个观点，与 Richardson J 在 *Challenge Corporation Limited [1986] 8 NZTC 5,001 [CA]* 中关于新西兰的一般反避税条文的意见（第 5,019 页）一致—

「[有关的一般反避税条文]并非独立的征税条文。它本身不会产生缴付入息税的法律责任；它的功能只是保障法例下其它条文所确立的缴付入息税的法律责任。」

25. 引用第 61 条的主要因素是—

- (a) 必须有一项交易；
- (b) 该项交易导致有关纳税人的应缴税款减少；及
- (c) 该项交易是虚假或虚构的，或任何产权处置事实上并无执行。

「交易」

26. 第 61 条的涵盖范围曾于两宗香港税务个案 *Rico Internationale Limited v. CIR [1965] 1 HKTC 229* 和 *Kum Hing Land Investment Company Limited v. CIR [1967] 1 HKTC 301* 中被考虑。两宗个案所涉的佣金支出均被裁定为虚假和虚构，因为当中收款者并没有提供真正服务。在 *Kum Hing* 一案，法庭裁定在第 61 条内，「交易」一词必须包括所指交易的全部而非局部。因此，该宗个案的「交易」不单指支付和收取佣金，还包括最初支付佣金的构思到最终完成交易为止的整个过程。这项裁定的意义在于，尽管交易的其中部分（即支付和收取佣金）可能是真的，但交易整体上可能被裁定为虚假和虚构。评税主任在研究某宗交易整体上是否虚假或虚构时，他会把所有相关情况一并考虑，方作出定论。

虚假或虚构的含义

27. 虽然《税务条例》没有界定「虚假」或「虚构」这两个形容词，但 *CIR v. Douglas Henry Howe, 1 HKTC 936* 一案却曾考虑过它们。Cons J 在判定该案时，跟随英国枢密院在 *Seramco Limited Superannuation Fund Trustee v. ITC [1977] AC 287* 一案的裁决，采用以下的释义—

- (a) 「虚假」是英语中一般使用的形容词，可根据不同文意而作不同解释；及
- (b) 「虚构」交易则是指表面上有份参与交易的人士根本没有意图进行该项交易。

28. 在 *Cheung Wah Keung v. CIR, 5 HKTC 698* 一案，上诉庭的 Woo JA 判定，某项不符合商业现实情况的交易是否必定被视为「虚假」，须视乎案件的个别情况而定，而具商业可行性可以是断定是否虚假的一项考虑因素。因此，为确定某项交易是否虚假，必须深入研究遭怀疑交易的条款，和订立及实行该项交易的情况。

29. 评税主任在根据第 61 条不理睬某项交易时，必须考虑到付款的真实情况和参与交易人士的关系，然后才对有关人士作出评税。

D 部：一般反避税条文（第 61A 条）

一般情况

30. 另一条一般反避税条文，即第 61A 条，于 1986 年制定，旨在打击昭然若揭的避税安排。虽然第 61A 条赋予本局不理睬或重组某项交易的酌情权，一如第 61 条（参阅第 24 段），它并非征税条文；本局与纳税人之间的利益必须达致平衡。本局在引用第 61A 条时，将会依循在引入该条文时所订明的政策方针，即是打击昭然若揭或精心铺排的避税安排，但不会妄加不必要的压制于纳税人合法地利用对其业务有利的机会而作出的正常商业交易。

31. 简概而言，第 61A 条适用于任何其唯一或主要目的是使某些人士能够获得税项利益而作出的交易。在第 61A 条适用情况下作出的评税，可将该项交易或其任何部分当如不曾订立或实行一样；或以认为适合的其它方式作出评税，用以消弭从该项交易中原本可获得的税项利益。

32. 第 61A 条是取材自澳洲的一般反避税条文（ITAA 1936 第 IVA 部）。澳洲的有关案例对于本条的释义大有关连。

第 61A 条 - 基本问题

33. 引用第 61A 条于纳税人必须有三项先决条件—

- (a) 必须有第 61A 条所界定的一项交易；
- (b) 纳税人必须获得第 61A 条所界定的税项利益；及
- (c) 经考虑 7 项指明的事宜后，所得结论是订立或实行该项交易的唯一或主要目的是使纳税人获得税项利益。

若情况符合上述三项先决条件，则第 61A 条适用，而助理局长须取消有关的税项利益。

「交易」的存在

34. 「交易」的定义包括任何交易、行动或计划，而不论该项交易、行动或计划是否藉法律程序或意图藉法律程序可予以强制执行。因此，该词包括单一、多重或综合的交易情况。在 *Yick Fung Estates Limited v. CIR*, 5 HKTC 52 一案，上诉庭的 Rogers JA 裁定，交易可由一人单独实行而无须涉及两人。换言之，交易可以只由一名主要人物实行，并包括单方面的计划、方案等。

35. 若要引用第 61A 条，所指明的交易、行动或计划必须符合「交易」的广泛定义。在 *FCT v. Spotless Services Limited*, 32 ATR 309 一案，澳洲联邦法庭的 Cooper J 指出（第 338 页）－

「参与计划的人士（只要是已知道的），必须加以指明；而任何协议、安排、谅解、许诺或承诺的条款或内容，以及任何行动或建议的步骤或阶段（只要是有关的），也同样必须指明。仅靠期望得出的财政结果不足以指明一项计划。」

36. 在 *FCT v. Peabody*, 28 ATR 344 一案，澳洲高等法院裁定，虽然一个较大的计划已被指明，局长仍可倚据一个较小的计划（子计划）以符合第 IVA 部的适用条件。换言之，若较大交易的其中部分本身可以被指明为交易，税务局局长即可以倚据这较小的交易而引用第 61A 条。

是否获得税项利益

37. 根据第 61A(3)条，「税项利益」是指「对缴税法律责任的规避或延期，或税额的减少」。本局认为该定义包括以下的情况－

- (a) 纳税人就其「应累算」入息，逃避或逃离或阻止他预期应负的缴税法律责任。
- (b) 纳税人将其一项或一股入息的税负转移往下一年或数年，以延迟他应负的缴税法律责任。
- (c) 藉有关交易，把本来或可合理预期会取得的应评税入息款额改低，以减少税额。

38. 在 *Cheung Wah Keung v. CIR* 一案中，Woo JA 拒绝接纳第 61A(3)条规定「税项利益」必须先有拟逃避的缴税法律责任，或先有某些会引致或预期会引致缴税法律责任的情况的论点。

唯一或主要目的

39. 第 61A 条列明在决定某人订立或实行一项交易的唯一或主要目的时，只需考虑 7 项指明的事宜。这些事宜是—

(a) 订立或实行该项交易的方式

在考虑方式时，要顾及的相关因素包括—

- (i) 该项交易的构造方式；
- (ii) 交易背景、订立交易的时间，以及客观上可归属于纳税人订立交易的其它目的；
- (iii) 纳税人订立的交易是否由专业顾问促成；及
- (iv) 纳税人在交易之前和之后的运作方式和有关的商业常规。

(b) 该项交易的形式及实质

交易的形式是指交易所产生的法律权利和责任，即该项交易的法律后果。另一方面，交易的实质是指交易在实际上或商业上的最终结果，而并非交易的法律后果。在考虑这事宜时，须比较该项交易的法律后果和商业上的最终结果。

(c) 若非因本条规定则该项交易原可达成的与《税务条例》的实施有关的结果

有关的结果是指若第 61A 条可能不适用时，该项交易在《税务条例》其它条文通常实施时会产生结果。同样相关的是若该项交易不曾订立时所产生的结果。两个结果须作一比较。

- (d) 该有关人士因该项交易而在财政状况上已发生、将发生或可合理预期会发生的改变**

这是要把有关人士在订立该项交易后的财政状况，与如该项交易不曾订立的财政状况作一比较。

- (e) 与该有关人士有任何联系或曾有任何联系的任何人(不论是业务上、家庭上或其它性质的联系)因该项交易而在财政状况上已发生或可合理预期会发生的改变**

这是针对与该项交易有关连的任何人在财政状况上的改变，不论该人士是否与纳税人有任何家庭或业务上的联系。

- (f) 该项交易是否已产生任何权利或义务，而该项权利或义务通常不会在基于各自独立利益而作出该类交易的人之间产生的**

这项验证要考虑该项交易所产生的权利和义务，而非像上文(a)段那样要考虑该项交易订立或实行的方法或方式。交易中产生的实际权利和义务，须与类似交易在基于各自独立利益的基础进行时通常会产生的权利和义务作一比较，而比较时当然必须充分顾及所有的情况。如交易有任何不寻常之处，则须深入了解。

- (g) 在香港以外地方营业或寓居的任何法团参与该项交易的情形**

这项验证要特别审查专为进行该项交易而在香港以外地方注册成立的公司。

40. 助理局长须逐一考虑第 61A(1)条(a)至(g)段所述 7 项事宜。不过，并非全部 7 项事宜在每宗个案均同样重要。助理局长在作出关乎目的的结论前，必须慎重衡量这 7 项事宜和考虑一切有关的证据。所有事宜均须一并考虑，不应只着重(c)段(即税务后果准则)。上述列载的事宜类型各有不同，而重要性亦显然互有差异。举例来说：不能因有 7 项事宜，便认定每项事宜

各占 14% 的比重。在这方面，(a)段和(b)段所指的订立交易的方式和交易的形式及实质，组成交易的背景并有助了解情况。接着的 3 项事宜，即(c)段至(e)段所述，涉及金钱方面：纳税人所省的税款、纳税人与其有关连的人士收取或支付的金钱等。换言之，这 3 项事宜着眼于有关交易与税务有关及无关的经济实况，并作出比较。最后是(f)段和(g)段的事宜，如存在的话，便可作为交易的目的是为了获得税项利益的指针，但是这两项并非具决定性的因素。

41. 第 61A 条规定，在考虑过以上所列出的 7 项事宜后，助理局长必须决定他是否能就订立有关交易的唯一或主要目的是为了获得有关税项利益得出结论。在达至决定前，他必须整体地考虑这 7 项事宜所得的综合结论。第 61A(1)条所述的结论，是指一个合理的人综观这 7 项事宜会得出的客观结论。本局亦认为，由于第 61A 条的用词是「会得出结论」，而非「可以得出结论」或「有可能合理地得出结论」，因此，该条文只会引用于「获得税项利益」明显是交易的唯一或主要目的的个案。

42. 第 61A 条亦适用于某项具有商业目标的交易。在 *FCT v. Spotless Services Limited*, 34 ATR 183 一案中，澳洲高等法院评论，任何人可订立或实行一项交易，如其主要目的是使相关人士获得税项利益，纵使该目的亦与在经营业务中追求商业利益相符，反避税条款仍可适用。

43. 虽然第 61A(1)条所指的结论属客观结论，但这并不表示有关人士或其顾问的意图毫不相关。在 *FCT v. Consolidated Press Holdings Limited*, 47 ATR 229 一案中，澳洲高等法院裁定，把专业顾问的目的归属于交易中一人或多人，在某些情况下是可行和适当的。主观目的显然不属前述 7 项事宜，但在某些个案中，主观目的的左证可能与这 7 项事宜其中一项或多项有关。

44. 毫无疑问，如交易的唯一目的是为了获得税项利益，或交易只有两个目的，均不会出现问题。但是，如交易有超过两个目的，要断定该项交易的「主要」目的是否为了获得税项利益，便可能会较困难。同时，在税务圈子里，「主要目的」一词是广为人知的，因此释义上应问题不大。在 *FCT v. Spotless Services Limited* 一案中，澳洲高等法院评论，按照一般涵义，「主要」目的是指「主宰、主导或最具影响力的目的」。换言之

之，这并非比较个别目的，而是把「税务目的」和「非税务目的」区分，作一比较。只有在前者所占比重大于后者的情况下，第 61A 条方可引用。

评税机制

45. 若情况符合第 33 段所述的三个先决条件，则第 61A(2) 条即属适用，助理局长将获授权根据以下其中一种方法评税—

- (a) 「犹如该项交易或其任何部分不曾订立或实行一样」—意思是在作出评税时，假设该项交易或其部分不曾发生，而在计算纳税人的缴税法律责任时，该项交易或其部分所导致的后果将全部不予理会。
- (b) 「以助理局长认为适合的其它方式评定，用以消弭从该项交易中原本可获得的税项利益」—助理局长会判断如该项交易在「基于各自独立利益」原则下或以通常方式实行时应会出现的情况。换言之，他在评税时会接纳该项交易曾经发生，但其订立或实行的方式则以基于各自独立利益的各方在实行这类交易时所一般会采用者为依据。

46. 第 61A 条具凌驾地位，助理局长可按适合的方式消弭税项利益。在引用第 61A(2) 条时，助理局长会采用以下的宽广原则—

- (a) 最终评税必须在《税务条例》的范围内作出。例如：纳税人的应课税入息，必须是已收取或累算（即使不是该纳税人所收取）的入息，并须符合一般征税的原则。
- (b) 如纳税人可用两种不同方法达致某种财政结果，其中一种会招致税负，另一种则不会，倘两者皆没有不正常之处，则助理局长不会坚持纳税人应采用会招致税负的方法而作出评税。换言之，本局同意纳税人没有义务尽量加重其缴税法律责任。

(c) 消弭税项利益的适合方式包括-

- (i) 如原可获得的税项利益，是在订立该项交易的课税年度之后的多个年度获得，则这些其后年度的评税必须加以调整。
- (ii) 对受该项交易影响的其它人士作相应的评税调整。例如，若某人收取的一笔入息已根据第 61A 条向另一位人士评税，则该入息将会在原收款人的评税内扣除。

47. 如有需要的话，助理局长会就同一税项利益对超过一个人评税及发出评税通知书。在 *Nina T. H. Wang v. CIR, 3 HKTC 483* 一案中，上诉庭法官 Mayo J 确认局长作出的交替式的评税在本质上并无不妥。虽然助理局长可就同一税项利益作出多项并存的评税，但他在行使此第 61A(2)条所赋予的权力时，会确保最终是向真正应缴税的有关人士收取税款。

两条一般反避税条文的应用

48. 第 61 和 61A 条赋予相同权力，让本局可不理会有关的交易。在 *Cheung Wah Keung v. CIR* 一案中，上诉庭判定这两条针对避税交易的条文是兼容的。上诉庭在 *Yick Fung* 案的判决，亦表明就第 61A 条而言，「选择原则」并不适用，即纳税人无权「选择」订立唯一或主要目的是让自己可获得税项利益的交易。

49. 如纳税人作出避税安排，利用《税务条例》某项条文以取得并非立法机关原拟给予的特定宽免或豁免，则即使该人已确实遵守该条文字面上的规定，第 61 和 61A 这两条一般反避税条文仍可用来自拒认有利的税务结果。相关的案例是 *CIR v. Challenge Corporation Limited [1986] STC 548* 一案，该案裁定一般反避税条文可广泛引用，且可引用于特定宽免 / 豁免条文。*Challenge* 一案亦裁定即使有特定反避税条文，一般反避税条文仍可适用。值得注意的是，在 *Yick Fung* 一案中，*Rogers JA* (第 119 页) 指出「第 61A 条所用的字眼“……该项交易有……或若非因本条规定则会将……”清楚说明第 61A 条具凌驾地位」。

E 部：亏损公司（第 61B 条）

一般情况

50. 《税务条例》载有条文，允许经营任何行业、专业或业务的公司于某一课税年度内的亏损，可结转用以抵销随后年度的利润。《1986 年税务（修订）条例》订立了限制为避税而买卖亏损公司的条文。一般来说，第 61B 条订立的目的，是针对把在税务上有累积亏损的公司售予拥有赚钱业务的东主这种情况。一旦亏损公司的拥有权转手，获利的业务就会被转入该公司，公司承前的亏损便会用以抵销所得的利润。第 61B 条列明如局长信纳股份持有方面的变动的唯一或主要目的是为了利用亏损获得税项利益，便可拒绝容许公司承前的亏损用作抵销利润，藉此限制这些避税行为。

须予考虑的事宜

51. 为实行第 61B 条，当股份由一位人士转让予另一位人士，本局便认为股份持有方面产生了变动。换言之，当股份转让予一位在此以前并不是股东的人士时，或由一位现任股东（不论其是否继续当股东）把股份转让予另一位现任股东时，均会被看为股份持有方面的变动。

52. 引用第 61B 条的第二个因素，是局长信纳股份持有方面的变动直接或间接使该公司在任何课税年度收取或应累算任何「利润」。为了确定股份持有方面的变动是否造成收取利润，本局会审查在股份持有方面变动前后利润改变的情况，而审查会特别顾及以下几点—

- (a) 公司业务的性质及运作方法；
- (b) 收入和支出的模式；
- (c) 公司的管理及控制；
- (d) 股份受让者的背景。

53. 另一方面须注意的是，第 61B 条提及的利润是指在「任何」课税年度收取的利润。因此，即使利润是在股份持有方面变动以后的任何一年度产生，第 61B 条仍然适用。

54. 最后要考虑的事情，是股份持有方面的变动的唯一或主要目的是否为了利用亏损来规避或减少该公司或任何人士的缴税法律责任。在其它税收管辖区，类似的税务法例会以业务是否继续、拥有权的层次，以及业务的性质和运作上是否有重大改变等因素，作为股份持有方面的变动的目的指针。这些因素显然适用于香港。同时，因为香港的经济环境比较活跃，其它因素可能会成为更重要的指针。再者，本局绝对无意以第 61B 条对涉及股份持有方面的变动的公司收购或集团重组等真正商业行为，加以不必要的制肘，因此不会在该等情况下引用第 61B 条。最后，本局会视「主要目的」一词的意义与上文第 44 段有关第 61A 条所作的解释相同。换言之，只有在主要目的的比重较其它任何目的的总和为大的情况下，才会引用第 61B 条。

F 部：Ramsay 原则

55. *Ramsay* 原则是英国法院发展出来的原则，旨在剔除一连串交易或一项综合交易中没有商业目的的中间步骤，以便对交易的最终结果进行税务审查。

56. 这项原则在多宗英国及香港的个案中，例如 *Collector of Stamp Revenue v. Arrowsmith Assets Ltd* 6 HKTC 273，均被视为一种按立法目的来诠释法例的方式。Ribeiro PJ 在 *Arrowsmith* 一案中就该原则所作的解释，获英国上议院在 *Barclays Mercantile Business Finance Limited v. Mawson* [2005] STC 1 (第 13 页) 案中采用—

「*Ramsay* 系列案件背后的原则，依然涉及一般诠释法规的规则，以及清晰分析事实的方式。最终的问题是：从务实的角度看，有关法定条文按立法目的诠释后，是否旨在适用于涉案交易之上。」

57. 在引用《税务条例》所载的条文时，局长有权按立法目的诠释法例，从务实的角度考虑案件事实。作为诠释方式，*Ramsay* 原则可与一般反避税条文共存并行。正如 Lord Cooke 在 *IRC v. McGuckian [1997] STC 908* 案中所述（第 920 页），以 *Ramsay* 方式诠释课税法令，无须依赖如澳大拉西亚等地的一般反避税条文，相反地，它是这些条文的前题或并行者。根据这个原则，在适当个案中局长有权审视各项交易的实质，而不是局限于它的法律形式。Sir Anthony Mason 在 *Shiu Wing Ltd. v. CED 5 HKTC 338* 案中也曾详细阐述 *Ramsay* 原则（第 411 页）。他表示，该原则是一条适用于税务法例的法规诠释规则，也是一个分析事实的方式。当有人意图全面进行一宗事先安排的综合交易时，局长不会无视其综合特性而去将法例分别应用于各独立的组成步骤。倘若综合交易之中间步骤的目的是属财政性的话，局长将不理睬这些步骤，并会把该综合交易纳入征税条文的范围之内。

G 部：避税个案的罚则

58. 《税务条例》订有罚则，以确保纳税人遵守各项法定规定。就本文阐述的范围而言，违反规定一事涵盖呈交申报不确的报税表及提供不确的陈述或资料。任何人如「蓄意意图逃税或蓄意意图协助他人逃税」（第 82 条）或「无合理辩解」（第 80 及 82A 条）而触犯这几类违法行为，即可被检控或处以罚款。

59. 惩罚行动不单可用于逃税个案，如符合有关罚则所制定的条件，也可适用于被一般反避税条文成功打击的避税个案。因此，仅仅把计划卷标为避税计划不一定能使纳税人免遭惩罚。

60. 一般而言，逃税的刑罚会较避税的重。不过，两者之间的分野甚微。一个简单而实际的区分方法是假设某项计划之能够成功，是完全因为本局一直没有发现事实真相（即是在呈交报税表、帐目及陈述时，纳税人没有披露真相），该项计划便大有可能是逃税而非避税计划。

61. 有关避税个案的罚则，本局有如下的看法—

- (a) 某项避税计划会否被视为逃税安排而予以切合的惩罚，须视乎有没有证据证明该项避税计划是为逃税而设的虚假计划。没有任何一个单一因素能作定论。如有足够可接纳的证据证明纳税人及 / 或其税务顾问触犯了《税务条例》第 80(2)条或第 82 条，局长可对违例者采取惩罚行动。
- (b) 第 61 / 61A 条和第 80(2) / 82A 条是兼容的条文。因此，局长可以引用第 80(2)条或第 82A 条对有关纳税人采取惩罚行动，而无须理会有关利润 / 收入是否已根据第 61 条或第 61A 条被纳入税网。

62. 在考虑应否采取任何惩罚行动时，本局会仔细研究有关个案的案情。大致上，本局一旦发现个案有不诚实或欺诈成分，而当中涉及运用虚假或虚构手段，或有关交易（例如：就开支提出扣税的申索）属虚假或并无实证确立者，定会对有关纳税人施加罚则。

H 部：有关租赁融资的指引

租赁的一般情况

63. 在第 39E 条颁布并适用于售后租回及某些杠杆租赁的情况后，本局认为须列出租赁应具备的基本要求。在这方面，近年来愈来愈多所谓租约实际上是买卖合同，情况发展至今，足以令评税主任有需要小心考虑任何「承租人」所付的款项是租金，或实质上是该声称为出租物品的买价。如属后者，有关款项便属资本性开支，不会获准在计算利得税时予以扣除，但可获给予初期及每年免税额。

64. 与世界其它税务管理当局一样，本局在作出决定时所研究的因素包括下列两点—

- (a) 有没有任何明示或默示的协议存在，以及在租约、附属文件或通信中有否订明把有关货品的产权从出租人转移给承租人；及

(b) 通常用来协助订定每月租金的「剩余价值」与租约期满后有关货品的合理商业价值的相关程度。

65. 就因素(a)而言，如承租人享有购买出租货品的权利或选择权，该协议一般会被视为买卖协议。但如局长认为可合理预期有关方面不会行使上述权利或选择权，则不论其形式，该协议属《税务条例》所界定的租约。承租人如在租约期间或租约结束时也没有购买出租货品的责任、权利或选择权，该协议方可被接纳为租约而非买卖协议。相应来说，如出租人有权利或选择权要求承租人购买该出租货品，该协议便不会被接纳为租约。假如承租人的相联者有购买出租货品的责任、权利或选择权，又或出租人有权利或选择权要求相联者购买出租货品，如这些安排是为了规避法例条文，有关协议便极大可能不获接纳为租约。任何给予承租人可提名第三者购买出租货品的权利，本局将予以审核，以确保有关交易不构成购买的安排。至于承租人有责任、权利或选择权延长租赁期的协议和延长上述租赁期的条款，本局亦会加以查究以决定整体安排是否构成一宗买卖。

66. 至于剩余价值，一般商业上的做法，是以货品的成本与其在租约期满时的评估剩余价值的差额来计算为抵销货品成本而收取的租金。因此，剩余价值越大，租金则越细。剩余价值应是货品在租约期满时的合理估计市值。

杠杆租赁

67. 如果出租人得自有关杠杆租赁的税项递延利益占其本身（非杠杆）投资的实际回报的重要部分，本局便须考虑应否引用第 61A 条。换言之，局方须在出租人的参与是否以获得税项利益为唯一或主要的目的这问题上作出结论。故此，本局认为有需要表明，杠杆租赁交易至少须符合甚么条件，才可在《税务条例》下被接纳。为此，本局要求日后的杠杆租赁交易应符合下列规定。

租赁期

68. 一般而言，租赁期不应超过 10 年。如果可以证明出租的机械或工业装置的经济寿命可达 10 年以上，本局将考虑在适当个案接纳更长的租赁期。

租金回赠

69. 凡在租赁期满或终止时承租人将获得租金回赠的租赁交易将不会被接纳。

合伙人的数目

70. 牵涉多于 3 名合伙人，或任何合伙人在合伙中的利润 / 亏损分摊比例少于 30% 的交易将不会被接纳。

合伙会计年度

71. 若合伙进行杠杆租赁的合伙人的会计期相同，便应以相同的会计期申报合伙的收入。如果合伙人的会计期并不一致，本局会如常建议接纳一个与主要合伙人相同的合伙会计期。

亏损

72. 在租赁运作首三年后，该合伙业务应可从有关交易（在抵销以往亏损前）取得应评税利润。本局要求该合伙业务在第四个课税年度的利润须最少达到机械或工业装置成本的 1%。

租金组合

73. 租约下的全部租金应按租约有效期平均摊分（如果首年度不足一整年则按比例计算）。如租金是以期末履行形式支付，合伙业务亦应将已在该年度赚取的租金申报为应评税利润；换言之，应评税利润须包括在该年度结束时应累算的租金收入。

船舶及飞机

74. 承租人 / 最终使用者须为香港经营者（参看第 20 段）。本局一般不会批准涉及船舶的交易。

承租人的预付款项

75. 租约不应涉及任何要求承租人向出租人存放担保按金或作出任何形式预付的安排。就合伙人所投入资本而言，这项规定的适用范围将扩及任何实际上会导致承租人向出租人作出预付的间接安排。不过，如果承租人与出租人进行对销贷款，

当中条款及条件与承租人和第三方贷款人之间的现有贷款相同，而该项贷款原是承租人用作购置有关机械或工业装置的，则本局不会反对有关安排。

提前解除租约

76. 如承租人有权藉付款予出租人的方式终止租约（例如：在合伙已渡过合伙期中亏损的阶段），所付款项将会被视作合伙的应评税利润。同样地，合伙人从出让合伙权益时所得的款项，亦会被视作为收款人的应评税利润。

利息

77. 为产生应评税利润而贷款所招致的利息开支，只要是属到期应付的话，便可予以扣除。不过，如于一个课税年度内所申索扣减的款额多于通常在一年内应缴付的利息，或在首个不足一整年的入息年度内所申索扣减款额多于有关比例的利息，税局将不会接纳该等交易。不获接纳的交易也包括以下情况：在偿还本金前须以分期付款的方式清缴全部利息，或因租金不足以支付借贷承付款项而须在年内把利息资本化，成为贷款的一部分等。

无追索权债项

78. 在整个租约期间，附有追索权的借贷资金须至少占机械或工业装置成本的 51%。

资本

79. 在不涉有限责任的合伙的个案中，出租人投入的资本额须至少为机械或工业装置成本的 35%，否则即使是有关的有息或免息贷款附有追索权亦不会被接纳。在整个租约期间，出资额应不少于上述要求。各合伙人必须就其投入该合伙业务的资本额承担全部风险。任何直接或间接的安排，如实际均令合伙人须承担风险的资本少于机械或工业装置成本的 35%，一概不予接纳。如合伙人特别为其投入合伙的资本而借款，本局将不会接纳该等租约交易。投入合伙的资本，须源自合伙人在其正常业务用作购买资产的一般综合资金。

赚取利润的动机

80. 出租人（通常是财务机构）必须证明交易的目的，除获取税项利益外，还有其它赚取利润的动机。一般而言，如出租人（或投资者）在整个租约期间的应课税入息总额（在抵销亏损后）不少于机械或工业装置成本的 1%，本局会接纳它已符合这项规定。

一般情况

81. 凡不符合上述规定的杠杆租赁交易，均可能导致本局认定有关安排的唯一或主要目的是为了获取税项利益。然而，纵使有关交易符合上述规定也不一定代表第 61A 条对它不适用。租赁安排中有其它方面是无法用具体指引说明的，但当实际遇到时，可能导致有关安排的主要目的是获得税项利益的结论。

82. 最后，本局会不时检讨上述规定，并按实际经验在有需要时作出修订。

I 部：事先裁定

须提供的资料

83. 对于事先裁定的申请，本局要求申请人提供极详尽的资料。任何事先裁定申请，必须附上《税务条例释义及执行指引》第 31 号（「事先裁定」）第 15 段所列的资料和文件。关于杠杆租赁交易、一般反避税条文（第 61A 条）和股份持有方面变动的裁定，申请人须提供的指定资料详述如下—

I. 杠杆租赁交易

(a) 承租人

(i) 全名和利得税档案号码；

(ii) 注册成立和居留地点；

- (iii) 承租人拟使用出租设备的运作地点；
- (iv) 如果有关安排属售后租回，说明该设备被承租人和 / 或承租人的任何相联者首度使用或拟首度使用的日期；
- (v) 若涉及开头租约或借贷融资，则应提供有关该项安排、现金抵押、现金周转、利息和其它扣除等的详情。

(b) 拟出租的设备

- (i) 顺序列出取得有关设备的过程，包括有关设备的订货、交货和建造日期（如有的话）；
- (ii) 载有每件设备的成本、折旧率及合资格享有初期和每年免税额的成本等资料的明细表；
- (iii) 如果成本超过应付予供货商或承建商的金額，须提供成本的明细表；
- (iv) 预计的剩余价值及其计算方式；
- (v) 说明承租人或任何其它人士有没有曾为任何有关设备申请预先检定 / 事先裁定。如有的话，须提供详情。

(c) 合伙出租人

- (i) 合伙的全名；
- (ii) 各合伙人的全名，会计结算日期和各自投入的资本数额；
- (iii) 每位合伙人日常的业务性质；
- (iv) 每位合伙人的利得税档案号码；

- (v) 负债额、资本额和负债与资本的比率；
- (vi) 一份包括租约期内租金、折旧、利息和其它扣除等详情的每年合伙损益预算表；
- (vii) 一份属出租安排一部分或与其有关和附有日期的详尽现金周转分析表,任何不算入合伙损益的现金周转须解释原因；
- (viii) 一份因提早终止租约而应付予出租人的款项的详细计算表,同时列明出租人的应课税入息总额如何达至不少于机械或工业装置成本的 1% (参看第 80 段)；
- (ix) 一份载有杠杆租约合伙中每名合伙人所得投资回报的结算表, 并列明计算方法。

(d) 借款

- (i) 一份包括支用日期和金额等资料的借款表；
- (ii) 一份载有拟偿还本金、利息(包括相关日期)的明细表；
- (iii) 利率；
- (iv) 如牵涉承租人贷款予出租人,须就承租人和放债人之间的相互贷款提供上述(i)、(ii)及(iii)项的资料；
- (v) 如借款是以存款或贷款作为抵押,或作出了附属参与安排, 须提供上述(i)、(ii)及(iii)项的资料。

(e) 文件及资料

- (i) 必须提供所有有关的文件；

- (ii) 预计执行日期；
- (iii) 租赁期；
- (iv) 特别指出文件中可能影响征税考虑的条款，例如给予承租人或其相联者购买的选择权或权利。

II. 一般反避税条文 – 第 61A 条

(a) 交易

拟进行的交易、行动或计划的每个阶段的详细资料，包括–

- (i) 拟定进行交易的日期；及
- (ii) 交易的目的。

(b) 交易的当事人

交易的所有当事人的以下资料 –

- (i) 全名和地址；
- (ii) 如属法团，该法团注册成立的地点；
- (iii) 香港商业登记号码和利得税档案号码(如有的话)；及
- (iv) 当事人之间的任何关系，例如当事人是否有亲属关系，法团之间是否为相联法团，个人是否持有法团的股份等。

(c) 细节

为该项交易的目的于第 61A(1)条所订明的 7 项事宜下作出结论所需的全部细节–参看第 39 段。

III. 亏损公司

(a) 亏损公司本身

- (i) 全名和地址；
- (ii) 商业登记号码和利得税档案号码；
- (iii) 股份持有方面所拟变动的详情，包括买卖双方的全名、地址和转手股份的数目；及
- (iv) 股份的持有方面在作出变动后，管理层可能出现的改变。

(b) 亏损公司的业务

- (i) 在拟定股份的持有方面变动前，亏损公司所经营业务的详情，包括盈利能力；
- (ii) 在股份的持有方面作出变动后，预计上述(i)会出现的变化；
- (iii) 收购亏损公司股份的人士现时从事的业务详情。

(c) 收购

- (i) 买卖双方获介绍认识的方式；
- (ii) 买卖双方之前的任何关连；
- (iii) 出售和收购的原因。

84. 就杠杆租赁交易的事先裁定而言，申请人须在得悉合伙出租人的名称及其商业登记号码后立即通知本局。所有与交易有关的文件副本应连同首份利得税报税表一并呈交。如个案涉及飞机，亦须呈上接纳证明书的副本。

就拟进行的杠杆租赁交易提出要求裁定的时间

85. 如要求本局为拟进行的杠杆租赁交易作出事先裁定，申请人必须在该项拟定安排预期执行的日期起计至少 8 个星期前提交申请。如有关交易的预期执行时间是在申请日期后超逾 5 个月后才生效，本局将不接受申请。凡无法提供任何所需资料的申请，本局均可能拒绝处理。一般来说，处理申请需时至少 8 个星期，但如有关申请并未具备一切重要资料，本局不能保证在此时限内处理申请。

86. 进行杠杆租赁交易的合伙人如欲申请缓缴暂缴税，有关事先裁定的要求便须在暂缴税的缴税日期至少 8 个星期前提出，否则本局将不会处理其缓缴暂缴税的申请。