



中華人民共和國香港特別行政區
稅務局

稅務條例釋義及執行指引

第 47 號

根據全面性避免雙重課稅協定
交換資料

本指引旨在為納稅人及其授權代表提供資料。它載有稅務局對本指引公布時有關稅例的釋義及執行。引用本指引不會影響納稅人反對評稅及向稅務局局長、稅務上訴委員會及法院提出上訴的權利。

稅務局局長 朱鑫源

2010年6月

稅務條例釋義及執行指引

第 47 號

目錄

| | 段數 |
|-----------------------------------|----|
| 引言 | 1 |
| 經合組織就資料透明度及有效交換資料的準則 | 2 |
| 香港的資料交換政策 | 5 |
| 與外地交換資料的法律依據 | |
| 《2010年稅務修訂條例》 | 6 |
| 資料交換與保密條文 | 8 |
| 《稅務(資料披露)規則》 | 9 |
| 全面性協定的法律效力 | 11 |
| 全面性協定下交換資料的義務 | 12 |
| 全面性協定訂明的保障措施 | |
| 資料交換條文範本 | 14 |
| 只在接獲請求下交換資料 | 15 |
| 交換資料的範圍 | 18 |
| 所涵蓋的人士 | 22 |
| 稅務保密規定及個人資料私隱 | 25 |
| 資料只可用作稅務用途 | 27 |
| 所交換的資料的保密性 | 29 |
| 不容許向監督當局披露資料 | 31 |
| 不得向第三方司法管轄區披露 | 32 |
| 沒有追溯效力 | 33 |
| 無義務實施有異於當地法律及慣例的措施 | 35 |
| 無義務提供根據當地法律不能獲取的資料 | 36 |
| 其他資料交換的限制 | 38 |
| 根據《稅務條例》第49(6)條訂立的《資料披露規則》 | 46 |
| 批准披露稅務資料的請求 | 48 |
| 知會與修正錯誤 | 49 |
| 覆核機制 | 54 |

| | |
|--------------------|----|
| 處理披露請求的行政指引 | 56 |
| 批准披露請求 | 57 |
| 獲授權人員需注意的行政事項 | 62 |
| 就已披露的資料作出修訂 | 66 |
| 標準回應時間 | 68 |
| 發送索取的資料 | 70 |

附錄A 經合組織資料交換條文範本(英文本)

附錄B 香港簽訂的全面性協定中的資料交換條文參考文本

附錄C 《稅務(資料披露)規則》(第112BI章)附表

引言

本《稅務條例釋義及執行指引》載列稅務局在《2010年稅務(修訂)(第3號)條例》(《2010年稅務修訂條例》)及《稅務(資料披露)規則》(《資料披露規則》)(第112BI章)訂立後，應締約伙伴的要求處理及交換稅務資料的慣常做法。本指引亦會闡明法例向納稅人提供的保障措施，以及本局人員須遵守的程序指引。

經合組織就資料透明度及有效交換資料的準則

2. 作為國際金融中心及一個發展迅速的經濟體系，香港一直大力支持國際社會推廣稅收徵管的透明度。早於2005年，本港已在墨爾本舉行的經濟合作與發展組織(經合組織)全球稅務論壇上，公開支持經合組織相關資料透明度及有效交換資料的原則。

3. 經合組織所採納的資料透明度及有效交換資料準則實質上要求：

- (i) 設有機制在接獲資料交換請求時交換資料；
- (ii) 為當地稅法下的刑事及民事事務進行資料交換；
- (iii) 資料交換不得因應用雙重犯罪原則或須與當地稅務事宜有關而受到限制；
- (iv) 尊重資料交換及保障措施限制；
- (v) 就交換的資料設有嚴格的保密規則；
- (vi) 備有可靠的資料(特別是銀行、擁有權、身分及會計等方面的資料)，以及在回應特定請求時有權獲取及提供有關資料。

4. 香港會致力遵守以上的準則。我們同意在接獲請求時交換資料。香港並無銀行保密規定，而本港亦充分尊重納稅人的權利，並已有法例保障我們所交換和接收的資料得到保密。不過，在通過《2010年稅務修訂條例》前，香港要根據上述第3(iii)及(vi)項的準則交換資料存在困難，因為當時的《稅務條例》只容許稅務局為執行《稅務條例》而收集稅務資料。換言之，稅務局當時不得收集與本地稅務事宜無關的資料，也不得與其他稅務管轄區交換該等資料。2009年2月，財政司司長在發表2009至2010年度的財政預算案時表示，政府會提出立法建議，使香港的稅務資料交換安排與國際準則接軌。2010年1月6日，《2010年稅務修訂條

例》獲得通過，而《資料披露規則》亦於2010年3月3日獲得通過。兩條法例均於2010年3月12日生效。

香港的資料交換政策

5. 香港所採取的政策，是與其他地區洽談全面性避免雙重課稅協定(全面性協定)，並只會在全面性協定的範圍內進行有效的稅務資料交換。我們不會與其他稅務管轄區就交換稅務資料訂定獨立協議¹。《稅務條例》的現行法規並不容許作出該等獨立的稅務資料交換協議。《2010年稅務修訂條例》的條文亦只適用於“與香港以外某地區政府訂立……的安排，旨在就……入息稅……給予雙重課稅寬免”(見《稅務條例》第49(1A)條)。

與外地交換資料的法律依據

《2010年稅務修訂條例》

6. 《2010年稅務修訂條例》旨在賦權稅務局，可應締約伙伴就他們本身稅務目的而提出的請求，收集和披露納稅人的資料。《稅務條例》第49(1A)條訂明與外地簽訂的全面性協定若載有規定須披露關乎該地區的稅項資料的條文(即資料交換條文)，則該協定對作為該條文標的之該地區的稅項即屬有效。第51(4AA)條賦權評稅主任可為全面性協定中資料交換條文的目的，行使《稅務條例》第51(4)條所賦予的權力，收集關乎某外地稅項的資料。第51B(1AA)條賦權裁判官可為全面性協定中資料交換條文的目的，行使《稅務條例》第51B條所賦予的權力，以發出搜查令，搜查關乎某外地稅項的資料。

7. 第80(2D)條規定，對於全面性協定中資料交換條文所涵蓋的外地稅項，任何人如無合理辯解而在影響他本人或任何其他繳付該稅項的法律責任的任何事情方面，提供不正確的資料，即屬違法，可予以懲處。此外，《個人資料(私隱)條例》(第486章)第58(1)(c)條亦作出相應的修訂，使該條中“稅項”一詞包括全面性協定中資料交換條文所涵蓋的外地稅項。

¹ 獨立協議是指經合組織就有效的資料交換的全球論壇工作小組在2002年4月發布有關資料交換協議的範本。

資料交換與保密條文

8. 《稅務條例》第4條規定，稅務局人員除在根據該條例執行其職責時外，須對其獲悉與任何納稅人的事務有關的一切事宜，均須保密及協助保密。該條例第49條第(5)款規定，凡任何憑藉該條生效的安排(包括在《2010年稅務修訂條例》訂立前根據第49(1)條生效的安排)，則第4條所施加的保密義務，不得阻止有關人員向訂立有關安排的政府的獲授權人員披露根據該等安排須予披露的資料。因此，根據並按照正式生效的全面性協定的相關資料交換條文向締約伙伴披露資料，並不會違反《稅務條例》的保密條文。

《稅務(資料披露)規則》

9. 有關規則根據《稅務條例》第49(6)條訂立，以施行根據《稅務條例》第49條(即包括第(1)款及(1A)款)生效的任何全面性協定的條文。有關規則旨在提供一套公平的程序，確保納稅人的私隱權及其資料的保密得到保障。有關規則已於2010年3月12日(即《2010年稅務修訂條例》的主要條文指定生效的同一天)起實施。

10. 下文第46至第69段載述《資料披露規則》及有關行政程序指引的詳情。

全面性協定的法律效力

11. 根據《稅務條例》第49(1)條，如行政長官會同行政會議藉命令宣布，已與香港以外某地區政府訂立該命令中所指明的安排，旨在就該地區的法律所施加的入息稅及其他相類似性質的稅項給予雙重課稅寬免，而該等安排的生效是屬於有利的，則即使任何成文法則另有規定，該等安排對根據該條例徵收的稅項仍屬有效。行政長官會同行政會議所作出的命令為附屬法例，會先訂立然後經由立法會審議。同樣的安排適用於《2010年稅務修訂條例》生效後根據第49(1A)條所作出的命令。因此，根據第49條生效的全面性協定會具有香港法律效力。

全面性協定下交換資料的義務

12. 只要當地稅務法例不牴觸全面性協定內的條文，締約方須根據資料交換條文履行交換資料的義務。無論調查所涉及的行為，如果發生在香港，是否會按香港的法律構成刑事罪行，我們均須交換有關資料。

13. 香港必須按全面性協定內的條文履行有關交換資料的義務。縱然本港要履行有關義務以及符合國際準則中的各項要求，我們會採取經合組織範本可接受的最慎密保障措施，以維護個人的私隱權，和交換資料的保密性。以下段落詳述了我們所採取的保障措施。

全面性協定訂明的保障措施

資料交換條文範本

14. 經合組織的資料交換條文範本(附錄A)，訂定了嚴格的保障措施，以維護個人的私隱權，以及確保所交換的資料獲得保密處理。香港會採納經合組織資料交換條文範本中的國際準則，只作出一些經合組織準則內可容許的修改，以施行本港的資料交換政策，以及就私隱和個人資料保密提供進一步的保障。每一份全面性協定內的資料交換保障措施，均會以附屬法例形式在香港實施。在立法會通過有關條例草案前，本局曾把我們與締約伙伴洽談全面性協定時會採用的資料交換條文及議定書的相關部分的參考文本(附錄B)提交立法會審閱，以展示我們如何將有關保障措施納入條文內。上述文本將會作為我們以後洽談全面性協定時的參考基礎。為便利立法會議員審閱日後就全面性協定所訂立的附屬法例，我們將會在呈交予立法會的文件中列出個別全面性協定所採納的保障措施。

只在接獲請求下交換資料

15. 經合組織的資料交換條文範本訂明要廣泛交換資料，但並無限制或規定締約方進行資料交換的形式或方式。經合組織的條文範本容許以三種不同方式交換資料：(i)在接獲請求時交換；(ii)自動交換²；或(iii)自發交換³，或上述三種方式的任何組合。在洽談協定時雙方將會決定資料交換的方式。

16. 香港的資料交換政策是只在接獲請求下才進行資料交換。我們不會同意參與自動或自發資料交換。本港只會在接獲締約伙伴主管當局的明確及真實請求時，為具有充分理據的個案提供資料(包括銀行資料)。

17. 我們會向未來的締約伙伴解釋香港在這方面的政策，並會要求把有關事項記錄於全面性協定、相關的議定書、雙方同意的會議記錄或其他書面記錄中。

交換資料的範圍

(a) “可預見相關”的準則

18. 有關資料交換的主要規定載於經合組織稅收協定範本的資料交換條文的第一段，香港與其他稅務管轄區訂立的條約亦會採用這條款。根據這規條，如果資料與正確執行全面性協定的條文，或與正確執行締約雙方當地法律中有關雙方所協定的稅項的規定，是屬可預見相關的，則締約雙方的主管當局須交換有關資料。

19. 經合組織稅收協定範本提及可能相關資料的準則，旨在便利稅務資料交換，但同時也明確指出締約方不能以“任意或沒有固定目標”方式收集資料，即資料與正在進行的查詢或調查沒有明顯連繫，或要求索取一些不太可能與某納稅人稅務事項相關的資料。《資料披露規則》的附表(披露請求須載有的詳情)(附錄

² 自動交換的資料一般為屬同一類別涵蓋許多個別個案的資料，通常包括得自來源地的收入資料，例如利息、股息、特許權使用費、退休金等。這些資料由發送方透過例行政程序獲取(通常由付款者申報有關款項)，從而可傳遞給其締約伙伴。

³ 當締約的其中一方在執行其稅務法例時，相信其所獲取的資料與締約伙伴的稅務有關，並在後者未有提出請求的情況下向其傳遞有關資料，便會出現自發性交換資料的情況。

C)第2至8項特別列明提出請求的一方須提供哪些資料，以證明所索取的資料是“可預見相關的”。

(b) 只限於全面性協定涵蓋的稅項

20. 經合組織的資料交換條文範本訂明，資料交換不受第二條(即所涵蓋的稅項的條文)所限制。締約伙伴可就其當地法律容許徵收的各種稅項交換資料。因此，可作資料交換的稅項類別實質上由資料交換條文決定，而並非由全面性協定中述說所涵蓋的稅項的第二條條文決定。然而，稅務管轄區可自由地把交換資料的範圍限制為全面性協定所涵蓋的稅項。香港只准許就全面性協定所涵蓋的稅項的施行和執行事宜，進行資料交換及使用所交換的資料。正如**附錄B**所載的資料交換條文參考文本所示，我們已在洽談全面性協定時，刪除有關資料交換條文不受第二條所限制的提述。

21. 特許權使用費是資料交換條文應用範圍的其中一個例子。收取特許權使用費的人為其居民的國家，可向款項來源地的國家查詢付予其居民的特許權使用費的款額。款項來源地國家亦可向相關締約國家查詢收款人是否其居民，以及該人是否有關特許權的實益擁有人，以便豁免該人的預扣稅。根據資料交換條文就施行或執行當地法律所要求的資料，可包括某人或某公司的稅務居民身分、款項來源地所得收入的性質、業務記錄(以決定繳付的特許權使用費金額)、銀行記錄及商業合約。

所涵蓋的人士

22. 資料交換並不限於締約雙方或其中一方居民的資料。締約一方的稅務管理機構，往往會因為第三方居民作為其非居民納稅人涉及的稅務責任爭議，而需獲取該第三方居民在另一締約方所進行的活動資料。此外，第三方的人士亦可能卡插在某些資料流程中。基於上述原因，標準的資料交換條文列明交換資料不受第一條所限制(該條文說明全面性協定所涵蓋的人士)。

23. 然而，若第三方居民的資料並非由被請求的一方的主管當局所持有，亦非由其司法管轄區的人士所管有或控制，則被請求的一方無義務提供該第三方居民的資料。

24. 舉例說，玩具製造商M為X國的居民。它把產品售予Y國一名與其有關連的分銷商(該分銷商為Y國的居民)，以及與其無關連的香港分銷商(該等分銷商可能是香港的居民，亦可能不是)。在向身為Y國居民的分銷商所採用的轉讓定價進行稅務審查時，Y國的主管當局根據香港與Y國簽訂的全面性協定，要求香港提供M向無關連的香港分銷商收取的入口價格的資料。如果稅務局擁有(或可取得)M向無關連的香港分銷商收取的價格的資料，則根據有關的全面性協定，香港的主管當局有責任提供該等資料，不論該等分銷商是否香港居民。

稅務保密規定及個人資料私隱

25. 香港全面採納經合組織稅收協定範本在此等方面的準則，要求將資料保密，並同時要求資料的處理“須與處理根據當地法律而取得的資料相同”(見附錄B所載的資料交換條文參考文本第2段)。稅務保密是指根據當地法律的條文確保有關納稅人及其事務的資料獲得保密，不得在未經批准的情況下披露。

26. 就資料交換一事上合作的基本原則，是在與其他國家交換資料時，機密資料應繼續享有相同程度的保護。因此，締約方所提供的任何資料均應以機密方式處理。資料交換條文以及提出請求的一方當地的適用法例，均可確保交換資料的機密性。

資料只可用作稅務用途

27. 所交換的資料只能用作進行交換時所述明的目的。因此，根據全面性協定所交換的資料不能用作非稅務用途。例如，根據全面性協定所取得的稅務資料不能用作檢控與稅務無關的罪行或違例行為。若資料對提出請求的一方有其他方面的用途，提出請求的一方必須以專為該目的而設的渠道獲取有關資料，如透過司法互助的安排。

28. 香港會在全面性協定內訂明，提出請求的一方透過披露請求所取得的任何資料，只可向與資料交換條文所提述的稅項的評估或徵收、執行或檢控有關，或向與該等稅項的上訴的裁決有關的人員或當局(包括法院及行政機構)披露。該等人員或當局只可為該等目的使用該資料。如果文件內載有第三者的資料，而該資料可用以確定文件內容的準確程度，或協助提出請求的一方執行當地的稅務法例，則該資料不會被刪去，文件會以原狀送交提

出請求的一方。典型的例子有銷貨發票，以及由多方簽訂的服務合約。我們會在披露資料的回覆中提醒提出請求的一方，不能引用或依據涉及第三者的資料，以進行針對該第三者的行動。

如提出請求的一方引用或依據上述資料而另行索取該“第三者”的資料，稅務局不會予以應允。

所交換的資料的保密性

29. 除了遵守稅務保密規定以及只可把交換的資料用於指定用途外，締約方對根據全面性協定所取得的任何資料必須予以保密，並只可向提出請求的司法管轄區的有關人員或當局披露有關資料。全面性協定的保密條文令締約方負上國際法中的義務，即使當地有任何規則容許向保密條文沒有提述的人士披露資料，保密條文亦凌駕於該等本土規則之上。主管當局可在公眾法庭的法律程序或司法裁定中披露資料。然而，該等資料不得向任何其他人員、機構、當局或任何其他司法管轄區披露。這些都是全面性協定所訂明的保障措施。保密規定適用於所有類別的資料，包括在請求文件中所提供的資料，以及應請求所披露的資料。香港並無就某些類別的資料(例如銀行資料)訂定特別的程序規則。

30. 有些司法管轄區可能會要求在全面性協定中就清洗黑錢、貪污或恐怖分子融資活動等作出規定，讓稅務當局可與其他執法當局及司法當局交換稅務資料。經合組織的資料交換條文範本，沒有訂明締約雙方須有義務進行此等資料交換，香港的政策是不會進行與稅務目的無關的資料交換，這已反映在全面性協定資料交換條文參考文本(見附錄B)。我們將會在洽談條約時，提醒擬與我們締約的地區注意這點。

不容許向監督當局披露資料

31. 雖然經合組織的資料交換條文範本允許向提出請求的一方的監督當局披露資料，但香港在這方面的政策較為嚴謹。除非提出請求的一方有合理的理由(如締約伙伴的行政或政府架構允許或要求監督當局接觸稅務資料)，香港不容許向監督當局披露資料，並會在全面性協定中反映這點。即使在容許披露資料的個案中，披露資料亦只可按相關的全面性協定的條文進行。監督當局是締約方政府一般行政機關的一部分，負責監管稅務管理機構及執法當局。就香港為例，主管當局不會向香港政府的財經事務及庫務局披露所交換的資料。

不得向第三方司法管轄區披露

32. 為確保絕對保密，香港會致力在全面性協定內訂明有關方面不得為任何目的將資料向任何第三方司法管轄區披露。在一些香港所簽訂的全面性協定(採用舊版本的資料交換條文)內，資料交換條文指明未經披露資料一方同意，不得向任何第三方司法管轄區披露資料。這類條文的規定亦可達到同樣的效果，我們並不預期會就任何情況同意披露任何資料。

沒有追溯效力

33. 全面性協定的所有條文，包括資料交換條文，應僅在該協定生效後才具法律效力。任何資料交換，只可在有關條文生效(生效日期)後進行。“生效條文”規管協定內各條文的生效日期，而由締約雙方同意的上述生效日期，會載於該條文之中。我們不會披露任何屬於生效日期前的課稅期間的資料。有關政策可從《資料披露規則》第4條中反映出來。

“除非局長(稅務局局長)信納有關資料並不關乎在有關安排開始實施之前的任何期間，否則局長不得應披露請求而披露該資料。”

34. 我們對於交換資料的追溯效力的立場如下：

- (i) 不會交換關乎全面性協定的資料交換條文“生效日期”前的任何一段或多段期間的資料。
- (ii) 如果某份文件同時載有關於生效日期之前和之後的資料，而如果關乎每段期間的資料是可以區分的話，則只可交換關乎生效日期後的期間的資料。
- (iii) 如果第(ii)項所述的資料是不可以區分的話，則整份文件不可交換。

不論該等資料是何時開始存在，或是何時為稅務局收集所得，均不會影響上述的立場。

無義務實施有異於當地法律及慣例的措施

35. 我們並無義務實施有異於本地法律及行政慣例的行政措施。當中的理念是締約方須採取的行動應如其就本身的稅務事宜會採取的行動一樣，不應更多或較少。因此，當局長所管有的資料不足以回應索取資料的請求時，稅務局必須如處理本地的稅務事宜一樣，採取所有合理的收集資料措施。《資料披露規則》的附表第7項具體載明，提出請求的一方應提供陳述，以確認有關披露請求符合提出請求政府的地區的法律和行政慣例。

無義務提供根據當地法律不能獲取的資料

36. 香港會在全面性協定內與締約伙伴訂明，如所要求的資料根據當地法律或在正常行政運作過程中屬不能獲取，締約任何一方均可拒絕提供有關資料。

37. 香港並無銀行保密法例。一直以來，稅務局獲授權就執行《稅務條例》的稅項(一般稱為“與本地稅務事宜有關的規定”)收集銀行資料。在《2010年稅務修訂條例》通過後，香港已不受與本地稅務事宜有關的規定所圍限。由於有關限制在香港已不再適用，我們的締約伙伴也不能以此作為拒絕提供資料的理由。此外，締約方也不得因為資料由代名人或以代理人或受信人身分行事的人士所持有，或因為資料涉及擁有人的權益，而拒絕提供有關資料。

其他資料交換的限制

38. 經合組織範本明確指出，提供資料的法律義務在少數情況下可被豁免。我們會將此等例外情況全面納入與其他稅務管轄區簽訂的全面性協定的資料交換條文內。假如該等例外情況發生，則締約方並無義務提供資料。我們會在協議的框架內行事，不會在沒有義務提供資料的情況下提供有關資料。

(a) 對等原則

39. 根據有關資料交換的對等原則，香港為締約伙伴收集資料時，只有義務取得及提供該締約方按當地法律在類似情況下可取得的資料。本港會在全面性協定內訂明，被請求提供資料的一方沒有義務提供提出請求的一方在正常行政慣例中不能獲取的資料。

40. 對等原則背後的概念是，締約方不得因另一締約方的資料系統涵蓋範圍較廣，而藉此利用該資料系統。如提出請求的一方的法例禁止取得或提供資料，或其行政慣例(例如未能提供足夠的行政資源)不符合對等原則，我們可拒絕提供資料。

41. 香港會要求提出請求的一方提交陳述，確認其請求已符合對等原則。《資料披露規則》的附表第7項具體載明，提出請求的政府的地區主管當局須在陳述中確認，該主管當局能根據該地區的法律或能在該地區的行政慣例的正常過程中，取得該等資料。如我們有理由相信該陳述明顯地不準確，可拒絕有關請求。

(b) 公共政策

42. 如披露資料一事違反公共政策(*ordre public*)，則締約方並無義務提供有關資料。“公共政策”一般指國家的重要利益，例如所索取的資料涉及國家機密。以公共政策為由限制交換資料實際上極為罕見。

(c) 貿易、業務及其他秘密

43. 我們會與締約伙伴清楚訂明，本港並無義務提供會披露任何貿易、業務、工業、商業或專業秘密或貿易程序的資料。任何資料是否構成“貿易或業務秘密”，不應被詮釋得太廣泛。根據經合組織的指引，貿易或商業秘密一般可理解為具有重要經濟價值的事實和情況，並可實際地被使用，而未經授權使用這些事實和情況可導致嚴重損失。就資料的性質而言，財務資料(包括簿冊和記錄)並不構成貿易、業務或其他秘密。

44. 主管當局會決定是否把敏感資料交給提出請求的一方。所有國家的一般稅務資料保密守則均會保護落入其稅務當局手中的貿易和業務秘密。首先我們不認為稅務當局會索取貿易和業務秘密，因為他們的資料搜集權力通常只允許收集“稅務”資料。無論如何，香港的納稅人可基於所索取的資料屬於貿易或業務秘密而提出異議，或展開法律行動，以挑戰稅務局收集該等資料的行動。問題會由法院作最終決定。

(d) 法律專業保密權

45. 有關法律專業保密權的一般法例在新的資料交換體制下

仍然適用。締約方可拒絕提供屬於委託人與訴訟代理人、律師或其他獲認可的法律代表之間的機密通訊的資料。不過，怎樣才構成機密通訊應取決於該溝通是否具真確目的，例如有關人士把文件或記錄送交訴訟代理人、律師或其他獲認可的法律代表，是為了不予披露該等文件或記錄，則該等文件或記錄不會獲得保密權的保護。一直以來，《稅務條例》第51(4A)條載有保護法律專業保密權的規定。

根據《稅務條例》第49(6)條訂立的《資料披露規則》

46. 《資料披露規則》為受到資料交換影響的人士訂立各種程序上的權利和保障。有關權利和保障不但包括被知會資料交換的權利，也包括修正所交換的資料，以及要求財政司司長覆核局長的決定的權利。

47. 只有少數經合組織成員國設有通知或上訴的機制。考慮到這些就資料交換的權利和保障可能帶來的影響，我們會在洽談全面性協定及其後修改相關規則時告知洽談伙伴，本港關於知會機制的法律或行政慣例，以及任何其他在程序上的相關權利和保障。同樣地，我們會要求締約伙伴提供相同的資料。

批准披露稅務資料的請求

48. 《資料披露規則》訂明，披露請求只可由某些稅務局人員親自批准(見下文第57段)。披露請求是指香港以外地區根據香港與其簽訂並按《稅務條例》第49(1)或49(1A)條宣布生效的安排，就資料交換作出的請求。因此《資料披露規則》亦適用於按經合組織2004年以前的資料交換條文版本而制定的全面性協定。但根據舊的資料交換條文所作出的披露請求，與本地稅務有關的規定仍然適用。《資料披露規則》載有適用於作出決定的準則。批核人員須確保披露請求符合該些條文及程序。詳情請參閱下文第57至65段。

知會與修正錯誤

49. 除非在特殊情況下，否則局長必須在應披露請求而披露任何資料之前，就披露資料一事書面通知與所索取的資料有關的人士(披露請求通知書)。事實上，在批准有關披露請求後，局長

會在切實可行的情況下盡早發出披露請求通知書。局長亦必須知會該人，說明他可要求一份局長準備向提出請求政府披露的資料的副本。有關的人士須在披露請求通知書發出後14天內，以書面向局長提出有關要求。

50. 局長在以下的例外情況下無須送達披露請求通知書(i)局長知悉的所有該人的地址均屬無法派遞；(ii)有關請求是就某項調查而提出，而給予該事先通知相當可能會減低該項調查的成功機會；或(iii)在應有關請求而披露資料一事上，局長面對一個緊迫的時限，以致在該時限內給予該知會，並根據《資料披露規則》對該人其後可能就有關資料提出的要求作出最終裁定，並不切實可行；以及如局長未能在該時限內，向提出請求政府披露有關資料，則相當可能會使該政府在執行其地區的稅務法律方面所付出的努力受挫。儘管如此，在上述最後的一個例外情況中，局長仍須在應披露請求而披露關乎該人的資料時，知會該人。

51. 如有人提出要求索取披露的資料的副本，局長須在合理時間內，向該人提供一份局長準備向提出請求政府披露的資料的副本。

52. 在局長發出上述通知後21天內，該人可以書面要求局長修訂將交換的資料的任何部分。提出有關要求的人亦須指明以何方式修訂有關資料，以及提出該項要求的理由，並附上其欲提出用以支持該項要求的文件證據。提出修訂要求的理由計有(i)資料與該人無關；或(ii)有關資料或其任何部分在事實方面不正確。局長可基於已知的事實證據，全部批准、局部批准或拒絕修訂資料的要求。局長接著會通知該人其決定、決定理由，與及經修訂資料的副本(如有)。

53. 索取資料副本或要求修訂資料的規則同樣適用在披露資料時才送達通知的情況(即上文第50段(iii)的情況)。在此情況下，局長仍須就其後所作的任何資料修訂通知提出請求的一方的主管當局。

覆核機制

54. 《資料披露規則》進一步訂明，如局長拒絕修訂其應某項披露請求而準備披露的某部分資料，則該人可在局長就決定的通知發出後14天內，以書面要求財政司司長覆核局長的決定，並指示局長作出有關修訂。

55. 《資料披露規則》亦載列在該人要求財政司司長作出決定時須遵循的程序。一般來說，該人須指明以何方式修訂有關資料，以及提出該項要求的理由，並附上局長的通知的副本，以及其欲提出用以支持該項要求的文件證據。同樣地，財政司司長可全部批准、局部批准或拒絕該項要求，並以書面通知該人有關決定及決定理由。財政司司長所作的裁定屬終局決定。

處理披露請求的行政指引

56. 以下各段列出《資料披露規則》中有關香港如何批准披露請求的相關條文，以及稅務局實際上如何處理這些請求。當中包括批核人員需要注意的一些行政事項、標準回應時間，以及獲授權發送所請求的資料的人員。

批准披露請求

57. 《資料披露規則》第3(1)條訂明，按全面性協定內資料交換條文提出的披露請求只可由局長親自批准，或由獲局長親自以書面授權而職級不低於總評稅主任的稅務局人員（“獲授權人員”）批准。為此，局長已授權總評稅主任(特別任務)為獲授權人員。

58. 根據《資料披露規則》第3條，獲授權人員在批准披露請求前，他本人必須信納該請求符合以下的條文或程序：

(a) 有關安排內適用於該項請求的條文

59. 總評稅主任(特別任務)須檢視有關全面性協定的條文，以確定該項請求是否已完全符合與披露請求有關的條文，特別是資料交換條文、所涵蓋的稅項條文及協定議定書(如有)中的規定。例如他須確定所索取的資料對實施協定的規定，或對施行或執行關乎提出請求的一方當地的法律屬可預見相關的資料、有關資料屬所涵蓋的稅項條文包括的稅項、索取有關資料並不抵觸香港的法律及行政慣例、有關資料根據香港的法律或在正常行政運作過程中屬可獲取的資料、有關資料不會披露任何貿易或業務秘密，以及其他拒絕請求的理由並不適用(就每項要求／條件的確實字眼，請參閱有關文件)。請注意，是否符合“可預見相關的”準則應只取決於在披露請求中由請求的一方所提供的資料。

(b) 任何修訂或補充有關安排的文書所指明適用於披露請求的程序

60. 在簽署全面性協定後，締約雙方很多時會進一步簽訂議定書、諒解備忘錄、會議記錄，或互換書函，以訂定適用於披露資料請求的程序。總評稅主任(特別任務)在批准披露請求時必須適當地考慮任何該等程序。

(c) 《資料披露規則》附表訂明披露請求須載有的詳情

61. 總評稅主任(特別任務)須確保披露請求載有《資料披露規則》附表所訂明的詳情，以符合法定要求。一般而言，提出請求的一方須按上述附表的規定，提供所有適用於該請求的資料。根據《資料披露規則》第3(2)(b)條，局長可基於合理理由准許豁免有關要求，而提出請求的一方須就豁免任何有關詳情列明其理據。是否准予豁免須視每個個案的特定情況而定。局長最少會要求披露請求載有以下詳情：披露請求下有關標的的人的身分[附表第3項]、提出請求的目的和該等資料與有關目的之相關性(即“可預見相關的”要求)[第2及4(b)項]，以及索取的資料的性質[第4(a)項]。否則，有關請求將不獲處理。局長准許豁免有關要求的其中一個可能情況是，提出請求的一方已提供所索取資料的管有人姓名(連同上文所述的其他必需詳情)，但在提供該人的最新地址方面存在實際困難。局長已授權總評稅主任(特別任務)執行上述規則。主管當局在發送資料到提出請求的一方時，將覆核總評稅主任(特別任務)的有關決定(見下文第70段)。

獲授權人員需注意的行政事項

(a) 提出披露請求的方式、提出請求當局和語言

62. 披露請求必須根據有關全面性協定的規定，由提出請求的一方的主管當局以書面提出。除非雙方另有協議，否則請求須以英文擬備。

(b) 提出請求的一方要求不作事先知會

63. 如果提出請求的一方基於事先知會的情況下相當可能會減低該項調查的成功機會而要求稅務局不發出知會，則提出請求的一方須就其說法提出證明。例如，提出請求的一方必須提供資

料和理據，以解釋為何其認為有關的人士會毀滅或損壞記錄、該人過往是否曾干犯類似罪行，或有關人士是否為秘密刑事調查的對象。總評稅主任(特別任務)必須信納已提供的資料能充分證明有關要求具合理理由。

64. 如提出請求的一方急需有關資料，而事先知會的機制會阻延提出請求的一方及時執行其稅務法律的行動，則總評稅主任(特別任務)必須信納所述的緊迫性屬實。例如，有關資料必須在某日期之前取得，以便在即將屆滿的法定時限內發出有關評稅。然而，如果“緊急性”純粹是因提出請求的一方蓄意或不當地拖延提出請求而起，我們不會容許濫用有關理由。

65. 《資料披露規則》附表的第11及12項載列提出請求政府的主管當局須提供的資料，以證明其就事先知會可能妨礙稅務調查或就急需的資料所提出的豁免要求。

就已披露的資料作出修訂

66. 主管當局有義務應具體和合法的索取稅務資料要求，向提出請求政府提供所有相關及正確的資料。如主管當局在披露所索取的資料的同時知會有關的人，而局長其後又全部或局部批准該人的修訂資料要求，則局長須在合理時間內，向提出請求政府披露任何經修訂的資料(見《資料披露規則》第9(5)條)。同樣地，如該人要求財政司司長發出指示，而財政司司長又已全部或局部批准有關要求，則局長須相應地向提出請求政府披露經修訂的資料(見《資料披露規則》第10(8)條)。

67. 不過，如主管當局已完全遵照披露資料的要求提供當其時可取得的資料，則它無義務進一步提供其後才知悉的資料。因此，稅務局不會提供任何該等其後才知悉的資料。

標準回應時間

68. 經合組織規定，有效的資料交換不得因司法管轄區的內部程序而受到不必要的延誤。該組織訂明的標準回應時間為收到披露請求後的90天內。

69. 按披露請求搜集稅務資料所需的時間視乎稅務局的稅務檔案內是否存有該資料，或稅務局是否需要向納稅人或第三者收

集有關資料。稅務局會盡量遵循標準回應時間的規定。假如我們不能在90天限期內提供有關資料，我們會在該限期屆滿時通知提出請求的一方的主管當局，並解釋有關原因。

發送索取的資料

70. 一般的資料交換條文會指明，締約方的主管當局負責執行有關條文，而主管當局亦負責簽發答覆予提出請求的一方。“主管當局”一詞的定義在香港而言，指“稅務局局長或其獲授權的代表”。為此，局長已授權其兩名副局長為獲授權的代表。因此，遵守資料交換條文最終的責任在局長或兩位副局長本人身上。他們在簽署以他們的名義發出的有關資料之前，會親自確保所收到的披露請求符合規定，而所交換的資料在各方面均屬恰當。

經合組織資料交換條文範本(英文本)^{A1}

1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.
2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.
3. In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:
 - (a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;
 - (b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;
 - (c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).

^{A1} 這是經合組織最新的資料交換條文的範本。經合組織於 2004 年頒布此範本，並刊載在 2005 年版的 OECD 稅收協定範本的第 26 條。相同的條文亦轉載在 2008 年版的 OECD 稅收協定範本的第 26 條。

4. If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.

5. In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.

香港簽訂的全面性協定中的資料交換條文參考文本

下文是 2009 年 11 月立法會法案委員會審議《2009 年稅務修訂(第 3 號)條例》草案時當局向立法會就資料交換條文提供的參考文本：

第二十五條 資料交換

1. 締約雙方的主管當局須交換可預見的與實施本協定的規定相關的資料、或與施行或執行關乎由締約雙方、其行政區或地方當局徵收的任何類別和種類的稅項的本土法律相關的資料，但以根據該等法律作出的課稅不違反本協定者為限。資料交換不受第一條的規定所限制。
2. 締約一方根據第 1 款收到的任何資料，須與根據該締約方的本土法律取得的資料一樣作保密處理，該資料只可向與第 1 款所提述的稅項的評估或徵收、執行或檢控有關，或與關乎該等稅項的上訴的裁決有關的人員或當局(包括法院及行政部門)披露。該等人員或當局只可為該等目的使用該資料。他們可在公開法庭的法律程序中或在司法裁定中披露該資料。
3. 在任何情況下，第 1 款及第 2 款的規定均不得解釋為對締約一方施加以下義務：
 - (a) 採取與該締約方或另一締約方的法律及行政慣例相違背的行政措施；
 - (b) 提供根據該締約方或另一締約方的法律或正常行政渠道不能獲取的資料；
 - (c) 提供洩露任何貿易、業務、工業、商業、專業秘密或貿易過程的資料，或洩露即違反公共政策(公共秩序)的資料。
4. 如締約一方按照本條請求提供資料，即使另一締約方可能並不因其稅務目的需要該等資料，該另一締約方仍須使用

其資料收集手段取得所請求的資料。前句所載的義務受第 3 款的限制，但該限制在任何情況下不得解釋為容許締約一方僅因該資料沒有本土利益而拒絕提供資料。

5. 在任何情況下，第 3 款的規定不得解釋為容許締約一方僅因該資料是由銀行、其他金融機構、代名人、或以代理人或受信人身分行事的人所持有，或僅因該資料與人的擁有權權益有關，而拒絕提供。

* * * *

下面有關資料交換的模式和就交換的資料的保密處理的參考文本將納入議定書內：

議定書

就協定第二十五條第 1 款而言，締約雙方無義務為自動地或自發性地交換資料。該資料不得披露給第三個司法管轄區。就香港特別行政區而言，有關人員或當局可在司法裁定中披露該資料的範圍包括稅務上訴委員會的裁定。

《稅務(資料披露)規則》(第 112BI 章)附表

披露請求須載有的詳情

1. 提出披露請求的人或當局(“主管當局”)的身分。
2. 提出披露請求的目的，以及所涉及的稅項種類。
3. 屬該項披露請求之標的的人的身分。
4. 一份述明被請求提供的資料的陳述書，包括 -
 - (a) 該等資料的性質；
 - (b) 該等資料與提出披露請求的目的之相關性；及
 - (c) 主管當局欲以何形式收取局長提供的該等資料。
5. 相信被請求提供的資料由局長持有或由在香港的人管有的理由。
6. 相信管有被請求提供的資料的人的姓名或名稱及地址。
7. 一項述明以下事宜的陳述 -
 - (a) 有關披露請求符合提出請求政府的地區的法律和行政慣例；
 - (b) 主管當局能根據該地區的法律或能在該地區的行政慣例的正常過程中，取得該等資料；及
 - (c) 該項披露請求符合有關安排。
8. 一項述明以下事宜的陳述：提出請求政府已用盡在其地區內所有可用的方法以取得該等資料，包括直接向屬該項披露請求之標的的人索取資料。
9. 被請求提供的資料所涉及的課稅期。
10. 主管當局欲就披露請求獲得回應的限期。
11. (如適用的話)一項述明內容如下的陳述 -

(a) 確認主管當局的意見，認為披露請求是就某項調查而提出，而知會屬該項請求之標的的人，則相當可能會減低該項調查的成功機會；並

(b) 提供持此意見的理由。

12. (如適用的話)一項述明內容如下的陳述 -

(a) 確認主管當局的意見，認為如事先知會屬披露請求之標的的人，則相當可能會使提出請求政府及時強制執行其地區的稅務法律的行動受挫；並

(b) 提供持此意見的理由。