



中华人民共和国香港特别行政区
税务局

税务条例释义及执行指引

第 47 号

根据全面性避免双重课税协定
交换资料

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。

税务局局长 朱鑫源

2010年6月

税务条例释义及执行指引

第 47 号

目录

	段数
引言	1
经合组织就资料透明度及有效交换资料的准则	2
香港的资料交换政策	5
与外地交换资料的法律依据	
《2010年税务修订条例》	6
资料交换与保密条文	8
《税务(资料披露)规则》	9
全面性协定的法律效力	11
全面性协定下交换资料的义务	12
全面性协定订明的保障措施	
资料交换条文范本	14
只在接获请求下交换资料	15
交换资料的范围	18
所涵盖的人士	22
税务保密规定及个人资料私隐	25
资料只可用作税务用途	27
所交换的资料的保密性	29
不容许向监督当局披露资料	31
不得向第三方司法管辖区披露	32
没有追溯效力	33
无义务实施有异于当地法律及惯例的措施	35
无义务提供根据当地法律不能获取的资料	36
其他资料交换的限制	38
根据《税务条例》第49(6)条订立的《资料披露规则》	46
批准披露税务资料的请求	48
知会与修正错误	49
复核机制	54

处理披露请求的行政指引	56
批准披露请求	57
获授权人员需注意的行政事项	62
就已披露的资料作出修订	66
标准回应时间	68
发送索取的资料	70
附录A 经合组织资料交换条文范本(英文本)	
附录B 香港签订的全面性协定中的资料交换条文参考文本	
附录C 《税务(资料披露)规则》(第112BI章)附表	

引言

本《税务条例释义及执行指引》载列税务局在《2010年税务(修订)(第3号)条例》(《2010年税务修订条例》)及《税务(资料披露)规则》(《资料披露规则》)(第112BI章)订立后,应缔约伙伴的要求处理及交换税务资料的惯常做法。本指引亦会阐明法例向纳税人提供的保障措施,以及本局人员须遵守的程序指引。

经合组织就资料透明度及有效交换资料的准则

2. 作为国际金融中心及一个发展迅速的经济体系,香港一直大力支持国际社会推广税收征管的透明度。早于2005年,本港已在墨尔本举行的经济合作与发展组织(经合组织)全球税务论坛上,公开支持经合组织相关资料透明度及有效交换资料的原则。

3. 经合组织所采纳的资料透明度及有效交换资料准则实质上要求:

- (i) 设有机制在接获资料交换请求时交换资料;
- (ii) 为当地税法下的刑事及民事事务进行资料交换;
- (iii) 资料交换不得因应用双重犯罪原则或须与当地税务事宜有关而受到限制;
- (iv) 尊重资料交换及保障措施限制;
- (v) 就交换的资料设有严格的保密规则;
- (vi) 备有可靠的资料(特别是银行、拥有权、身分及会计等方面的资料),以及在回应特定请求时有权获取及提供有关资料。

4. 香港会致力遵守以上的准则。我们同意在接获请求时交换资料。香港并无银行保密规定,而本港亦充分尊重纳税人的权利,并已有法例保障我们所交换和接收的资料得到保密。不过,在通过《2010年税务修订条例》前,香港要根据上述第3(iii)及(vi)项的准则交换资料存在困难,因为当时的《税务条例》只容许税务局为执行《税务条例》而收集税务资料。换言之,税务局当时不得收集与本地税务事宜无关的资料,也不得与其他税务管辖区交换该等资料。2009年2月,财政司司长在发表2009至2010年度的财政预算案时表示,政府会提出立法建议,使香港的税务资料交换安排与国际准则接轨。2010年1月6日,《2010年税务修订条

例》获得通过，而《资料披露规则》亦于2010年3月3日获得通过。两条法例均于2010年3月12日生效。

香港的资料交换政策

5. 香港所采取的政策，是与其他地区洽谈全面性避免双重课税协定(全面性协定)，并只会在全全面性协定的范围内进行有效的税务资料交换。我们不会与其他税务管辖区就交换税务资料订定独立协议¹。《税务条例》的现行法规并不容许作出该等独立的税务资料交换协议。《2010年税务修订条例》的条文亦只适用于“与香港以外某地区的政府订立.....的安排，旨在就.....入息税.....给予双重课税宽免”(见《税务条例》第49(1A)条)。

与外地交换资料的法律依据

《2010年税务修订条例》

6. 《2010年税务修订条例》旨在赋权税务局，可应缔约伙伴就他们本身税务目的而提出的请求，收集和披露纳税人的资料。《税务条例》第49(1A)条订明与外地签订的全面性协定若载有规定须披露关乎该地区的税项资料的条文(即资料交换条文)，则该协定对作为该条文标的之该地区的税项即属有效。第51(4AA)条赋权评税主任可为全面性协定中资料交换条文的的目的，行使《税务条例》第51(4)条所赋予的权力，收集关乎某外地税项的资料。第51B(1AA)条赋权裁判官可为全面性协定中资料交换条文的的目的，行使《税务条例》第51B条所赋予的权力，以发出搜查令，搜查关乎某外地税项的资料。

7. 第80(2D)条规定，对于全面性协定中资料交换条文所涵盖的外地税项，任何人如无合理辩解而在影响他本人或任何其他人缴付该税项的法律责任的任何事情方面，提供不正确的资料，即属违法，可予以惩处。此外，《个人资料(私隐)条例》(第486章)第58(1)(c)条亦作出相应的修订，使该条中“税项”一词包括全面性协定中资料交换条文所涵盖的外地税项。

¹ 独立协议是指经合组织就有效的资料交换的全球论坛工作小组在2002年4月发布有关资料交换协议的范本。

资料交换与保密条文

8. 《税务条例》第4条规定，税务局人员除在根据该条例执行其职责时外，须对其获悉与任何纳税人的事务有关的一切事宜，均须保密及协助保密。该条例第49条第(5)款规定，凡任何凭借该条生效的安排(包括在《2010年税务修订条例》订立前根据第49(1)条生效的安排)，则第4条所施加的保密义务，不得阻止有关人员向订立有关安排的政府的获授权人员披露根据该等安排须予披露的资料。因此，根据并按照正式生效的全面性协定的相关资料交换条文向缔约伙伴披露资料，并不会违反《税务条例》的保密条文。

《税务(资料披露)规则》

9. 有关规则根据《税务条例》第49(6)条订立，以施行根据《税务条例》第49条(即包括第(1)款及(1A)款)生效的任何全面性协定的条文。有关规则旨在提供一套公平的程序，确保纳税人的私隐权及其资料的保密得到保障。有关规则已于2010年3月12日(即《2010年税务修订条例》的主要条文指定生效的同一天)起实施。

10. 下文第46至第69段载述《资料披露规则》及有关行政程序指引的详情。

全面性协定的法律效力

11. 根据《税务条例》第49(1)条，如行政长官会同行政会议藉命令宣布，已与香港以外某地区的政府订立该命令中所指明的安排，旨在就该地区的法律所施加的入息税及其他相类似性质的税项给予双重课税宽免，而该等安排的生效是属于有利的，则即使任何成文法则另有规定，该等安排对根据该条例征收的税项仍属有效。行政长官会同行政会议所作出的命令为附属法例，会先订立然后经由立法会审议。同样的安排适用于《2010年税务修订条例》生效后根据第49(1A)条所作出的命令。因此，根据第49条生效的全面性协定会具有香港法律效力。

全面性协定下交换资料的义务

12. 只要当地税务法例不抵触全面性协定内的条文，缔约方须根据资料交换条文履行交换资料的义务。无论调查所涉及的行为，如果发生在香港，是否会按香港的法律构成刑事罪行，我们均须交换有关资料。

13. 香港必须按全面性协定内的条文履行有关交换资料的义务。纵然本港要履行有关义务以及符合国际准则中的各项要求，我们会采取经合组织范本可接受的最慎密保障措施，以维护个人的私隐权，和交换资料的保密性。以下段落详述了我们所采取的保障措施。

全面性协定订明的保障措施

资料交换条文范本

14. 经合组织的资料交换条文范本(附录A)，订定了严格的保障措施，以维护个人的私隐权，以及确保所交换的资料获得保密处理。香港会采纳经合组织资料交换条文范本中的国际准则，只作出一些经合组织准则内可容许的修改，以施行本港的资料交换政策，以及就私隐和个人资料保密提供进一步的保障。每一份全面性协定内的资料交换保障措施，均会以附属法例形式在香港实施。在立法会通过有关条例草案前，本局曾把我们与缔约伙伴洽谈全面性协定时会采用的资料交换条文及议定书的相关部分的参考文本(附录B)提交立法会审阅，以展示我们如何将有关保障措施纳入条文内。上述文本将会作为我们以后洽谈全面性协定时参考的基础。为便利立法会议员审阅日后就全面性协定所订立的附属法例，我们将会呈交予立法会的文件中列出个别全面性协定所采纳的保障措施。

只在接获请求下交换资料

15. 经合组织的资料交换条文范本订明要广泛交换资料，但并无限制或规定缔约方进行资料交换的形式或方式。经合组织的条文范本容许以三种不同方式交换资料：(i)在接获请求时交换；(ii)自动交换²；或(iii)自发交换³，或上述三种方式的任何组合。在洽谈协定时双方将会决定资料交换的方式。

16. 香港的资料交换政策是只在接获请求下才进行资料交换。我们不会同意参与自动或自发资料交换。本港只会在接获缔约伙伴主管当局的明确及真实请求时，为具有充分理据的个案提供资料(包括银行资料)。

17. 我们会向未来的缔约伙伴解释香港在这方面的政策，并会要求把有关事项记录于全面性协定、相关的议定书、双方同意的会议记录或其他书面记录中。

交换资料的范围

(a) “可预见相关”的准则

18. 有关资料交换的主要规定载于经合组织税收协定范本的资料交换条文的第一段，香港与其他税务管辖区订立的条约亦会采用这条款。根据这规条，如果资料与正确执行全面性协定的条文，或与正确执行缔约双方当地法律中有关双方所协定的税项的规定，是属可预见相关的，则缔约双方的主管当局须交换有关资料。

19. 经合组织税收协定范本提及可能相关资料的准则，旨在便利税务资料交换，但同时也明确指出缔约方不能以“任意或没有固定目标”方式收集资料，即资料与正在进行的查询或调查没有明显连系，或要求索取一些不太可能与某纳税人税务事项相关的资料。《资料披露规则》的附表(披露请求须载有的详情)(附录

² 自动交换的资料一般为属同一类别涵盖许多个别个案的资料，通常包括得自来源地的收入资料，例如利息、股息、特许权使用费、退休金等。这些资料由发送方透过例行程序获取(通常由付款者申报有关款项)，从而可传递给其缔约伙伴。

³ 当缔约的其中一方在执行其税务法例时，相信其所获取的资料与缔约伙伴的税务有关，并在后者未有提出请求的情况下向其传递有关资料，便会出现自发性交换资料的情况。

C)第2至8项特别列明提出请求的一方须提供哪些资料，以证明所索取的资料是“可预见相关的”。

(b) 只限于全面性协定涵盖的税项

20. 经合组织的资料交换条文范本订明，资料交换不受第二条(即所涵盖的税项的条文)所限制。缔约伙伴可就其当地法律容许征收的各种税项交换资料。因此，可作资料交换的税项类别实质上由资料交换条文决定，而并非由全面性协定中述说所涵盖的税项的第二条条文决定。然而，税务管辖区可自由地把交换资料的范围限制为全面性协定所涵盖的税项。香港只准许就全面性协定所涵盖的税项的施行和执行事宜，进行资料交换及使用所交换的资料。正如**附录B**所载的资料交换条文参考文本所示，我们已在洽谈全面性协定时，删除有关资料交换条文不受第二条所限制的提述。

21. 特许权使用费是资料交换条文应用范围的其中一个例子。收取特许权使用费的人为其居民的国家，可向款项来源地的国家查询付予其居民的特许权使用费的款额。款项来源地国家亦可向相关缔约国家查询收款人是否其居民，以及该人是否有关特许权的实益拥有人，以便豁免该人的预扣税。根据资料交换条文就施行或执行当地法律所要求的资料，可包括某人或某公司的税务居民身分、款项来源地所得收入的性质、业务记录(以决定缴付的特许权使用费金额)、银行记录及商业合约。

所涵盖的人士

22. 资料交换并不限于缔约双方或其中一方居民的资料。缔约一方的税务管理机构，往往会因为第三方居民作为其非居民纳税人涉及的税务责任争议，而需获取该第三方居民在另一缔约方所进行的活动资料。此外，第三方的人士亦可能卡插在某些资料流程中。基于上述原因，标准的资料交换条文列明交换资料不受第一条所限制(该条文说明全面性协定所涵盖的人士)。

23. 然而，若第三方居民的资料并非由被请求的一方的主管当局所持有，亦非由其司法管辖区的人士所管有或控制，则被请求的一方无义务提供该第三方居民的资料。

24. 举例说，玩具制造商M为X国的居民。它把产品售予Y国一名与其有关连的分销商(该分销商为Y国的居民)，以及与其无关连的香港分销商(该等分销商可能是香港的居民，亦可能不是)。在向身为Y国居民的分销商所采用的转让定价进行税务审查时，Y国的主管当局根据香港与Y国签订的全面性协定，要求香港提供M向无关连的香港分销商收取的入口价格的资料。如果税务局拥有(或可取得)M向无关连的香港分销商收取的价格的资料，则根据有关的全面性协定，香港的主管当局有责任提供该等资料，不论该等分销商是否香港居民。

税务保密规定及个人资料私隐

25. 香港全面采纳经合组织税收协定范本在此等方面的准则，要求将资料保密，并同时要求资料的处理“须与处理根据当地法律而取得的资料相同”(见附录B所载的资料交换条文参考文本第2段)。税务保密是指根据当地法律的条文确保有关纳税人及其事务的资料获得保密，不得在未经批准的情况下披露。

26. 就资料交换一事上合作的基本原则，是在与其他国家交换资料时，机密资料应继续享有相同程度的保护。因此，缔约方所提供的任何资料均应以机密方式处理。资料交换条文以及提出请求的一方当地的适用法例，均可确保交换资料的机密性。

资料只可用作税务用途

27. 所交换的资料只能用作进行交换时所述明的目的。因此，根据全面性协定所交换的资料不能用作非税务用途。例如，根据全面性协定所取得的税务资料不能用作检控与税务无关的罪行或违例行为。若资料对提出请求的一方有其他方面的用途，提出请求的一方必须以专为该目的而设的渠道获取有关资料，如透过司法互助的安排。

28. 香港会在全面性协定内订明，提出请求的一方透过披露请求所取得的任何资料，只可向与资料交换条文所提述的税项的评估或征收、执行或检控有关，或向与该等税项的上诉的裁决有关的人员或当局(包括法院及行政机构)披露。该等人员或当局只可为该等目的使用该资料。如果文件内载有第三者的资料，而该资料可用以确定文件内容的准确程度，或协助提出请求的一方执行当地的税务法例，则该资料不会被删去，文件会以原状送交提

出请求的一方。典型的例子有销货发票，以及由多方签订的服务合约。我们会在披露资料的回复中提醒提出请求的一方，不能引用或依据涉及第三者的资料，以进行针对该第三者的行动。

如提出请求的一方引用或依据上述资料而另行索取该“第三者”的资料，税务局不会予以应允。

所交换的资料的保密性

29. 除了遵守税务保密规定以及只可把交换的资料用于指定用途外，缔约方对根据全面性协定所取得的任何资料必须予以保密，并只可向提出请求的司法辖区的有关人员或当局披露有关资料。全面性协定的保密条文令缔约方负上国际法中的义务，即使当地有任何规则容许向保密条文没有提述的人士披露资料，保密条文亦凌驾于该等本土规则之上。主管当局可在公众法庭的法律程序或司法裁定中披露资料。然而，该等资料不得向任何其他人员、机构、当局或任何其他司法辖区披露。这些都是全面性协定所订明的保障措施。保密规定适用于所有类别的资料，包括在请求文件中所提供的资料，以及应请求所披露的资料。香港并无就某些类别的资料(例如银行资料)订定特别的程序规则。

30. 有些司法辖区可能会要求在全面性协定中就清洗黑钱、贪污或恐怖分子融资活动等作出规定，让税务当局可与其他执法当局及司法当局交换税务资料。经合组织的资料交换条文范本，没有订明缔约双方须有义务进行此等资料交换，香港的政策是不会进行与税务目的无关的资料交换，这已反映在全面性协定资料交换条文参考文本(见附录B)。我们将会在与缔约方洽谈条约时，提醒拟与我们缔约的地区注意这点。

不容许向监督当局披露资料

31. 虽然经合组织的资料交换条文范本允许向提出请求的一方的监督当局披露资料，但香港在这方面的政策较为严谨。除非提出请求的一方有合理的理由(如缔约伙伴的行政或政府架构允许或要求监督当局接触税务资料)，香港不容许向监督当局披露资料，并会在全面性协定中反映这点。即使在容许披露资料的个案中，披露资料亦只可按相关的全面性协定的条文进行。监督当局是缔约方政府一般行政机关的一部分，负责监管税务管理机构及执法当局。就香港为例，主管当局不会向香港政府的财经事务及库务局披露所交换的资料。

不得向第三方司法管辖区披露

32. 为确保绝对保密，香港会致力在全面性协定内订明有关方面不得为任何目的将资料向任何第三方司法管辖区披露。在一些香港所签订的全面性协定(采用旧版本的资料交换条文)内，资料交换条文指明未经披露资料一方同意，不得向任何第三方司法管辖区披露资料。这类条文的规定亦可达到同样的效果，我们并不预期会就任何情况同意披露任何资料。

没有追溯效力

33. 全面性协定的所有条文，包括资料交换条文，应仅在该协定生效后才具法律效力。任何资料交换，只可在有关条文生效(生效日期)后进行。“生效条文”规管协定内各条文的生效日期，而由缔约双方同意的上述生效日期，会载于该条文之中。我们不会披露任何属于生效日期前的课税期间的资料。有关政策可从《资料披露规则》第4条中反映出来。

“除非局长(税务局局长)信纳有关资料并不关乎在有关安排开始实施之前的任何期间，否则局长不得应披露请求而披露该资料。”

34. 我们对于交换资料的追溯效力的立场如下：

- (i) 不会交换关乎全面性协定的资料交换条文“生效日期”前的任何一段或多段期间的资料。
- (ii) 如果某份文件同时载有关于生效日期之前和之后的资料，而如果关乎每段期间的资料是可以区分的话，则只可交换关乎生效日期后的期间的资料。
- (iii) 如果第(ii)项所述的资料是不可以区分的话，则整份文件不可交换。

不论该等资料是何时开始存在，或是何时为税务局收集所得，均不会影响上述的立场。

无义务实施有异于当地法律及惯例的措施

35. 我们并无义务实施有异于本地法律及行政惯例的行政措施。当中的理念是缔约方须采取的行动应如其就本身的税务事宜会采取的行动一样，不应更多或较少。因此，当局长所管有的资料不足以回应索取资料的请求时，税务局必须如处理本地的税务事宜一样，采取所有合理的收集资料措施。《资料披露规则》的附表第7项具体载明，提出请求的一方应提供陈述，以确认有关披露请求符合提出请求政府的地区的法律和行政惯例。

无义务提供根据当地法律不能获取的资料

36. 香港会在全面性协定内与缔约伙伴订明，如所要求的资料根据当地法律或在正常行政运作过程中属不能获取，缔约任何一方均可拒绝提供有关资料。

37. 香港并无银行保密法例。一直以来，税务局获授权就执行《税务条例》的税项(一般称为“与本地税务事宜有关的规定”)收集银行资料。在《2010年税务修订条例》通过后，香港已不受与本地税务事宜有关的规定所围限。由于有关限制在香港已不再适用，我们的缔约伙伴也不能以此作为拒绝提供资料的理由。此外，缔约方也不得因为资料由代名人或以代理人或受信人身分行事的人士所持有，或因为资料涉及拥有人的权益，而拒绝提供有关资料。

其他资料交换的限制

38. 经合组织范本明确指出，提供资料的法律义务在少数情况下可被豁免。我们会将此等例外情况全面纳入与其他税务管辖区签订的全面性协定的资料交换条文内。假如该等例外情况发生，则缔约方并无义务提供资料。我们会在协定的框架内行事，不会在没有义务提供资料的情况下提供有关资料。

(a) 对等原则

39. 根据有关资料交换的对等原则，香港为缔约伙伴收集资料时，只有义务取得及提供该缔约方按当地法律在类似情况下可取得的资料。本港会在全面性协定内订明，被请求提供资料的一方没有义务提供提出请求的一方在正常行政惯例中不能获取的资料。

40. 对等原则背后的概念是，缔约方不得因另一缔约方的资料系统涵盖范围较广，而藉此利用该资料系统。如提出请求的一方的法例禁止取得或提供资料，或其行政惯例(例如未能提供足够的行政资源)不符合对等原则，我们可拒绝提供资料。

41. 香港会要求提出请求的一方提交陈述，确认其请求已符合对等原则。《资料披露规则》的附表第7项具体载明，提出请求的政府的地区主管当局须在陈述中确认，该主管当局能根据该地区的法律或能在该地区的行政惯例的正常过程中，取得该等资料。如我们有理由相信该陈述明显地不准确，可拒绝有关请求。

(b) 公共政策

42. 如披露资料一事违反公共政策(*ordre public*)，则缔约方并无义务提供有关资料。“公共政策”一般指国家的重要利益，例如所索取的资料涉及国家机密。以公共政策为由限制交换资料实际上极为罕见。

(c) 贸易、业务及其他秘密

43. 我们会与缔约伙伴清楚订明，本港并无义务提供会披露任何贸易、业务、工业、商业或专业秘密或贸易程序的资料。任何资料是否构成“贸易或业务秘密”，不应被诠释得太广泛。根据经合组织的指引，贸易或商业秘密一般可理解为具有重要经济价值的事实和情况，并可实际地被使用，而未经授权使用这些事实和情况可导致严重损失。就资料的性质而言，财务资料(包括簿册和记录)并不构成贸易、业务或其他秘密。

44. 主管当局会决定是否把敏感资料交给提出请求的一方。所有国家的一般税务资料保密守则均会保护落入其税务当局手中的贸易和业务秘密。首先我们不认为税务当局会索取贸易和业务秘密，因为他们的资料搜集权力通常只允许收集“税务”资料。无论如何，香港的纳税人可基于所索取的资料属于贸易或业务秘密而提出异议，或展开法律行动，以挑战税务局收集该等资料的行动。问题会由法院作最终决定。

(d) 法律专业保密权

45. 有关法律专业保密权的一般法例在新的资料交换体制下

仍然适用。缔约方可拒绝提供属于委托人与诉讼代理人、律师或其他获认可的法律代表之间的机密通讯的资料。不过，怎样才构成机密通讯应取决于该沟通是否具真确目的，例如有关人士把文件或记录送交诉讼代理人、律师或其他获认可的法律代表，是为了不予披露该等文件或记录，则该等文件或记录不会获得保密权的保护。一直以来，《税务条例》第51(4A)条载有保护法律专业保密权的规定。

根据《税务条例》第49(6)条订立的《资料披露规则》

46. 《资料披露规则》为受到资料交换影响的人士订立各种程序上的权利和保障。有关权利和保障不但包括被知会资料交换的权利，也包括修正所交换的资料，以及要求财政司司长复核局长的决定的权利。

47. 只有少数经合组织成员国设有通知或上诉的机制。考虑到这些就资料交换的权利和保障可能带来的影响，我们会在洽谈全面性协定及其后修改相关规则时告知洽谈伙伴，本港关于知会机制的法律或行政惯例，以及任何其他在程序上的相关权利和保障。同样地，我们会要求缔约伙伴提供相同的资料。

批准披露税务资料的请求

48. 《资料披露规则》订明，披露请求只可由某些税务局人员亲自批准(见下文第57段)。披露请求是指香港以外地区根据香港与其签订并按《税务条例》第49(1)或49(1A)条宣布生效的安排，就资料交换作出的请求。因此《资料披露规则》亦适用于按经合组织2004年以前的资料交换条文版本而制定的全面性协定。但根据旧的资料交换条文所作出的披露请求，与本地税务有关的规定仍然适用。《资料披露规则》载有适用于作出决定的准则。批核人员须确保披露请求符合该些条文及程序。详情请参阅下文第57至65段。

知会与修正错误

49. 除非在特殊情况下，否则局长必须在应披露请求而披露任何资料之前，就披露资料一事书面通知与所索取的资料有关的人士(披露请求通知书)。事实上，在批准有关披露请求后，局长

会在切实可行的情况下尽早发出披露请求通知书。局长亦必须知会该人，说明他可要求一份局长准备向提出请求政府披露的资料的副本。有关的人士须在披露请求通知书发出后14天内，以书面向局长提出有关要求。

50. 局长在以下的例外情况下无须送达披露请求通知书(i)局长知悉的所有该人的地址均属无法派递；(ii)有关请求是就某项调查而提出，而给予该事先通知相当可能会减低该项调查的成功机会；或(iii)在应有关请求而披露资料一事上，局长面对一个紧迫的时限，以致在该时限内给予该知会，并根据《资料披露规则》对该人其后可能就有关资料提出的要求作出最终裁定，并不切实可行；以及如局长未能在该时限内，向提出请求政府披露有关资料，则相当可能会使该政府在执行其地区的税务法律方面所付出的努力受挫。尽管如此，在上述最后的一个例外情况中，局长仍须在应披露请求而披露关乎该人的资料时，知会该人。

51. 如有人提出要求索取披露的资料的副本，局长须在合理时间内，向该人提供一份局长准备向提出请求政府披露的资料的副本。

52. 在局长发出上述通知后21天内，该人可以书面要求局长修订将交换的资料的任何部分。提出有关要求的人亦须指明以何方式修订有关资料，以及提出该项要求的理由，并附上其欲提出用以支持该项要求的文件证据。提出修订要求的理由计有(i)资料与该人无关；或(ii)有关资料或其任何部分在事实方面不正确。局长可基于已知的事实证据，全部批准、局部批准或拒绝修订资料的要求。局长接着会通知该人其决定、决定理由，与及经修订资料的副本(如有)。

53. 索取资料副本或要求修订资料的规则同样适用在披露资料时才送达通知的情况(即上文第50段(iii)的情况)。在此情况下，局长仍须就其后所作的任何资料修订通知提出请求的一方的主管当局。

复核机制

54. 《资料披露规则》进一步订明，如局长拒绝修订其应某项披露请求而准备披露的某部分资料，则该人可在局长就决定的通知发出后14天内，以书面要求财政司司长复核局长的决定，并指示局长作出有关修订。

55. 《资料披露规则》亦载列在该人要求财政司司长作出决定时须遵循的程序。一般来说，该人须指明以何方式修订有关资料，以及提出该项要求的理由，并付上局长的通知的副本，以及其欲提出用以支持该项要求的文件证据。同样地，财政司司长可全部批准、局部批准或拒绝该项要求，并以书面通知该人有关决定及决定理由。财政司司长所作的裁定属终局决定。

处理披露请求的行政指引

56. 以下各段列出《资料披露规则》中有关香港如何批准披露请求的相关条文，以及税务局实际上如何处理这些请求。当中包括批核人员需要注意的一些行政事项、标准回应时间，以及获授权发送所请求的资料的人员。

批准披露请求

57. 《资料披露规则》第3(1)条订明，按全面性协定内资料交换条文提出的披露请求只可由局长亲自批准，或由获局长亲自以书面授权而职级不低于总评税主任的税务局人员(“获授权人员”)批准。为此，局长已授权总评税主任(特别任务)为获授权人员。

58. 根据《资料披露规则》第3条，获授权人员在批准披露请求前，他本人必须信纳该请求符合以下的条文或程序：

(a) 有关安排内适用于该项请求的条文

59. 总评税主任(特别任务)须检视有关全面性协定的条文，以确定该项请求是否已完全符合与披露请求有关的条文，特别是资料交换条文、所涵盖的税项条文及协定义定书(如有)中的规定。例如他须确定所索取的资料对实施协定的规定，或对施行或执行关乎提出请求的一方当地的法律属可预见相关的资料、有关资料属所涵盖的税项条文包括的税项、索取有关资料并不抵触香港的法律及行政惯例、有关资料根据香港的法律或在正常行政运作过程中属可获取的资料、有关资料不会披露任何贸易或业务秘密，以及其他拒绝请求的理由并不适用(就每项要求 / 条件的确实字眼，请参阅有关文件)。请注意，是否符合“可预见相关的”准则应只取决于在披露请求中由请求的一方所提供的资料。

(b) 任何修订或补充有关安排的文书所指明适用于披露请求的程序

60. 在签署全面性协定后，缔约双方很多时会进一步签订议定书、谅解备忘录、会议记录，或互换书函，以订定适用于披露资料请求的程序。总评税主任(特别任务)在批准披露请求时必须适当地考虑任何该等程序。

(c) 《资料披露规则》附表订明披露请求须载有的详情

61. 总评税主任(特别任务)须确保披露请求载有《资料披露规则》附表所订明的详情，以符合法定要求。一般而言，提出请求的一方须按上述附表的规定，提供所有适用于该请求的资料。根据《资料披露规则》第3(2)(b)条，局长可基于合理理由准许豁免有关要求，而提出请求的一方须就豁免任何有关详情列明其理据。是否准予豁免须视每个个案的特定情况而定。局长最少会要求披露请求载有以下详情：披露请求下有关标的人的身分[附表第3项]、提出请求的目的和该等资料与有关目的之相关性(即“可预见相关的”要求)[第2及4(b)项]，以及索取的资料性质[第4(a)项]。否则，有关请求将不获处理。局长准许豁免有关要求的其中一个可能情况是，提出请求的一方已提供所索取资料的管有人姓名(连同上文所述的其他必需详情)，但在提供该人的最新地址方面存在实际困难。局长已授权总评税主任(特别任务)执行上述规则。主管当局在发送资料到提出请求的一方时，将复核总评税主任(特别任务)的有关决定(见下文第70段)。

获授权人员需注意的行政事项

(a) 提出披露请求的方式、提出请求当局和语言

62. 披露请求必须根据有关全面性协定的规定，由提出请求的一方的主管当局以书面提出。除非双方另有协议，否则请求须以英文拟备。

(b) 提出请求的一方要求不作事先知会

63. 如果提出请求的一方基于事先知会的情况下相当可能会减低该项调查的成功机会而要求税务局不发出知会，则提出请求的一方须就其说法提出证明。例如，提出请求的一方必须提供资

料和理据，以解释为何其认为有关的人士会毁灭或损坏记录、该人过往是否曾干犯类似罪行，或有关人士是否为秘密刑事调查的对象。总评税主任(特别任务)必须信纳已提供的资料能充分证明有关要求具合理理由。

64. 如提出请求的一方急需有关资料，而事先知会的机制会阻延提出请求的一方及时执行其税务法律的行动，则总评税主任(特别任务)必须信纳所述的紧迫性属实。例如，有关资料必须在某日期之前取得，以便在即将届满的法定时限内发出有关评税。然而，如果“紧急性”纯粹是因提出请求的一方蓄意或不当地拖延提出请求而起，我们不会容许滥用有关理由。

65. 《资料披露规则》附表的第11及12项载列提出请求政府的主管当局须提供的资料，以证明其就事先知会可能妨碍税务调查或就急需的资料所提出的豁免要求。

就已披露的资料作出修订

66. 主管当局有义务应具体和合法的索取税务资料要求，向提出请求政府提供所有相关及正确的资料。如主管当局在披露所索取的资料的同时知会有关的人，而局长其后又全部或局部批准该人的修订资料要求，则局长须在合理时间内，向提出请求政府披露任何经修订的资料(见《资料披露规则》第9(5)条)。同样地，如该人要求财政司司长发出指示，而财政司司长又已全部或局部批准有关要求，则局长须相应地向提出请求政府披露经修订的资料(见《资料披露规则》第10(8)条)。

67. 不过，如主管当局已完全遵照披露资料的要求提供当其时可取得的资料，则它无义务进一步提供其后才知悉的资料。因此，税务局不会提供任何该等其后才知悉的资料。

标准回应时间

68. 经合组织规定，有效的资料交换不得因司法管辖区的内部程序而受到不必要的延误。该组织订明的标准回应时间为收到披露请求后的90天内。

69. 按披露请求搜集税务资料所需的时间视乎税务局的税务档案内是否存有该资料，或税务局是否需要向纳税人或第三者收

集有关资料。税务局会尽量遵循标准回应时间的规定。假如我们不能在90天限期内提供有关资料，我们会在该限期届满时通知提出请求的一方的主管当局，并解释有关原因。

发送索取的资料

70. 一般的资料交换条文会指明，缔约方的主管当局负责执行有关条文，而主管当局亦负责签发答复予提出请求的一方。“主管当局”一词的定义在香港而言，指“税务局局长或其获授权的代表”。为此，局长已授权其两名副局长为获授权的代表。因此，遵守资料交换条文最终的责任在局长或两位副局长本人身上。他们在签署以他们的名义发出的有关资料之前，会亲自确保所收到的披露请求符合规定，而所交换的资料在各方面均属恰当。

经合组织资料交换条文范本(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} 这是经合组织最新的资料交换条文的范本。经合组织于 2004 年颁布此范本，并刊载在 2005 年版的 OECD 税收协定范本的第 26 条。相同的条文亦转载在 2008 年版的 OECD 税收协定范本的第 26 条。

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.

香港签订的全面性协定中的资料交换条文参考文本

下文是 2009 年 11 月立法会法案委员会审议《2009 年税务修订(第 3 号)条例》草案时当局向立法会就资料交换条文提供的参考文本：

第二十五条 资料交换

1. 缔约双方的主管当局须交换可预见的与实施本协定的规定相关的资料、或与施行或执行关乎由缔约双方、其行政区或地方当局征收的任何类别和种类的税项的本土法律相关的资料，但以根据该等法律作出的课税不违反本协定者为限。资料交换不受第一条的规定所限制。
2. 缔约一方根据第 1 款收到的任何资料，须与根据该缔约方的本土法律取得的资料一样作保密处理，该资料只可向与第 1 款所提述的税项的评估或征收、执行或检控有关，或与关乎该等税项的上诉的裁决有关的人员或当局(包括法院及行政部门)披露。该等人员或当局只可为该等目的使用该资料。他们可在公开法庭的法律程序中或在司法裁定中披露该资料。
3. 在任何情况下，第 1 款及第 2 款的规定均不得解释为对缔约一方施加以下义务：
 - (a) 采取与该缔约方或另一缔约方的法律及行政惯例相违背的行政措施；
 - (b) 提供根据该缔约方或另一缔约方的法律或正常行政渠道不能获取的资料；
 - (c) 提供泄露任何贸易、业务、工业、商业、专业秘密或贸易过程的资料，或泄露即违反公共政策(公共秩序)的资料。
4. 如缔约一方按照本条请求提供资料，即使另一缔约方可能并不因其税务目的需要该等资料，该另一缔约方仍须使用

其资料收集手段取得所请求的资料。前句所载的义务受第 3 款的限制，但该限制在任何情况下不得解释为容许缔约一方仅因该资料没有本土利益而拒绝提供资料。

5. 在任何情况下，第 3 款的规定不得解释为容许缔约一方仅因该资料是由银行、其他金融机构、代名人、或以代理人或受信人身分行事的人所持有，或仅因该资料与人的拥有权权益有关，而拒绝提供。

* * * *

下面有关资料交换的模式和就交换的资料的保密处理的参考文本将纳入议定书内：

议定书

就协定第二十五条第 1 款而言，缔约双方无义务为自动地或自发性地交换资料。该资料不得披露给第三个司法管辖区。就香港特别行政区而言，有关人员或当局可在司法裁定中披露该资料的范围包括税务上诉委员会的裁定。

《税务(资料披露)规则》(第 112BI 章)附表

披露请求须载有的详情

1. 提出披露请求的人或当局(“主管当局”)的身分。
2. 提出披露请求的目的, 以及所涉及的税项种类。
3. 属该项披露请求之标的的人的身分。
4. 一份述明被请求提供的资料的陈述书, 包括 -
 - (a) 该等资料的性质;
 - (b) 该等资料与提出披露请求的目的之相关性; 及
 - (c) 主管当局欲以何形式收取局长提供的该等资料。
5. 相信被请求提供的资料由局长持有或由在香港的人管有的理由。
6. 相信管有被请求提供的资料的人的姓名或名称及地址。
7. 一项述明以下事宜的陈述 -
 - (a) 有关披露请求符合提出请求政府的地区的法律和行政惯例;
 - (b) 主管当局能根据该地区的法律或能在该地区的行政惯例的正常过程中, 取得该等资料; 及
 - (c) 该项披露请求符合有关安排。
8. 一项述明以下事宜的陈述: 提出请求政府已用尽在其地区内所有可用的方法以取得该等资料, 包括直接向属该项披露请求之标的的人索取资料。
9. 被请求提供的资料所涉及的课税期。
10. 主管当局欲就披露请求获得回应的限期。
11. (如适用的话)一项述明内容如下的陈述 -

- (a) 确认主管当局的意见，认为披露请求是就某项调查而提出，而知会属该项请求之标的的人，则相当可能会减低该项调查的成功机会；并
- (b) 提供持此意见的理由。

12. (如适用的话)一项述明内容如下的陈述 -

- (a) 确认主管当局的意见，认为如事先知会属披露请求之标的的人，则相当可能会使提出请求政府及时强制执行其地区的税务法律的行动受挫；并
- (b) 提供持此意见的理由。