

刊登於稅務旬刊第 2322 期，2016 年 5 月，第 9-16 頁。

## 租稅協定之課稅資訊交換

陳清秀

東吳大學法律學系教授

### 壹、前言

OECD 租稅協定範本第 26 條規定課稅資訊之交換，其內容如下：「一、締約國雙方主管機關應交換為實施本協定的規定所需要的資料，或交換為實施雙方締約國或其所屬政治組織、或地方自治團體所課徵全部種類之租稅之有關國內法律所需要的資料。但以該國內法令之課稅，並不違反本協定之情形為限。此類資料交換不受第 1 條及第 2 條規定之限制。

二、締約國一方收到的任何資料，應與按該國國內法律取得的資料同樣保密，並且僅能揭露予與第 1 句規定之租稅課徵或徵收、有關此類租稅之執行或追訴或有關此類租稅申訴不服之決定有關之人員及當局（含法院及行政機關）公開。此類人員或當局，僅得為上述目的而使用該項資料。彼等亦得將該項資料於公開法庭程序上或司法裁判上予以揭露。雖有上述第 1 句至第 3 句之規定，一方締約國受領之資料，基於兩締約國之法令得為其他目的使用，且經取得提供該項資料之他方締約國之主管機關許可為此種使用時，得為其他目的使用（2012 年新增第 4 句）。

三、第 1 項及第 2 項之規定，在任何情況下，不應被理解為締約國一方有義務：

（一）採取與該締約國或另一方締約國的法律或行政慣例不相一致的行政措施；（二）提供按照該締約國或另一方締約國的法律或正常行政管道所無法獲得的資料；（三）提供洩漏任何營業上、經營上、工業上、商業上或職業上秘密或營業過程的資料，或洩漏後將違反公共政策（公共秩序）的資料。

四、一方締約國依據本條規定要求另一方締約國提供資料，另一方締約國縱然為自己課稅之目的，無需使用該資料，仍應採取資料搜集手段以取得該被要求提供之資料。上述資料搜集取得義務，應受第 3 項規定之限制。但無論如何，此一限制，不得被解釋為僅因為締約國自己對於該資料並無課稅利益，即可拒絕提供。

五、第 3 項規定，不得被解釋為一方締約國得以被要求提供之資料，涉及由銀行、其他金融機構、名義人或代理人或受託人持有之資料，或屬於某人所有之資料為理由，而拒絕提供資料（2005 年新增）。」

上述課稅資訊之交換，具體上應如何解釋適用，值得進一步分析說明。

## 貳、課稅資訊交換之目的

### 一、課稅目的使用

在課稅事實涉及國外資訊的情形，依據一般國際法之原則，行政機關縱然經過當事人同意，亦不得在其他國家領域從事職務行為。稽徵機關為課徵租稅，需在其他國家領域調查事實時，除以稅法規定提高納稅義務人之協力義務以及通知義務【**稅務旬刊第2322期，2016年5月，第9頁**】外<sup>(註1)</sup>，應請求為國際間機關協助<sup>(註2)</sup>。因此，租稅協定即有必要約定課稅資訊之交換，以共同合作，確保稅收，防止國際間租稅規避或逃漏稅行為，同時依法課稅，以符合課稅公平原則以及租稅競爭中立性原則，維護納稅人權益。

在國際上多國間所締結之條約或協定有提供資訊之「職務協助」規定時，則基於國際法優先適用之原則，其多國所締結之國際協定應優先於兩國間所締結之租稅協定而適用。

### 二、其他目的使用

課稅資訊之交換，原本僅限於課稅目的使用。但各國基於洗錢防制，防止貪污舞弊、恐怖主義財源之防範等因素，而有使用該交換資訊之必要。因此，在2012年修正本條範本第2項規定追加得有條件作為其他目的使用，亦即對於接受課稅資訊之國家之稽徵機關，承認為防制洗錢、貪污賄賂、恐怖主義之財源等特定重大公益之優先事項，得與該國之其他執法機關以及司法機關共享該資訊<sup>(註3)</sup>。

此種課稅目的外之使用，必須符合下列2項要件：

- 1.依據兩個締約國之法令規定，其交換之資訊得為其他目的使用。
- 2.提供資訊之締約國主管機關同意該項目的外使用。

在此接受資訊之締約國，請求資訊提供國許可其他目的使用時，應對於資訊提供國傳達其使用資訊之其他特殊目的，以及依據資訊受領國之法令，該項資訊得作為該其他目的使用<sup>(註4)</sup>。

如果資訊提供國依據本國之法令，得將該項課稅資訊作為類似目的使用，並考量依據多國間或兩國間所締結之其他執法機關以及司法機關間之互助條約或國際協定，或兩國間其他協商辦法等，如果可以許可該項使用時，即得許可為該項其他目的使用<sup>(註5)</sup>。

依據上述其他目的使用，而受領資訊之執法機關以及司法機關，對於其受領之資訊，也應依據OECD租稅協定範本第26條第2項規定之原則，保守秘密<sup>(註6)</sup>。

## 參、課稅資訊交換之範圍

課稅資訊交換之類型有二：一為小規模之資訊交換：僅為執行租稅協定所需事實關

係之確認。二為大規模之資訊交換：執行締約國在租稅協定所規定之課稅（內國稅法）所需資訊。

例如我國與德國締結之租稅協定第 33 條第 1 項規定：「為實施本協定之規定或為雙方領域所課徵任何租稅有關國內法之行政或執行」，應相互交換可預見之相關資訊，採取大規模之資訊交換。其交換之資訊包括有關所得稅、財產稅以及營業稅等相關資訊。

在締約國依據要求提供資訊的程序上，必須涉及具體的、個別的稅捐案件，但不必已經知悉納稅義務人是何人<sup>(註7)</sup>。依據 OECD 租稅協定範本第 26 條之註釋，交換之資訊必須與課稅有關聯，在此有關聯，必須在要求提供資訊之時點，具有可預見關聯性之合理的可能性，至於實際上是否有關聯，則在所不問。

因此，在不能明確判斷與進行之稅務調查有無關係的情形，被要求國家不得拒絕提供。在被要求國家不知所要求資訊之關聯性時，得由兩個締約國進行協議。但請求國家已經將有關要求資訊之關聯性之說明提供給被要求國家時，則被要求國家不得以該資訊與進行之調查欠缺關聯性為理由，拒絕要求或保留所要求之資訊<sup>(註8)</sup>。

如果締約國僅是單純的蒐集證據，而與特定的納稅義務人之稅務問題沒有關係時，亦即在特定領域尋找稅捐事實之存在與否，即所謂「證據釣魚」(fishing expedition)，並未與進行之調查具有明顯關聯性，而屬於投機性之要求(speculative requests)，或與稅務無關【稅務旬刊第 2322 期，2016 年 5 月，第 10 頁】係之要求，則應為法所不許，不得要求提供資訊<sup>(註9)</sup>。要求國在要求時雖然並未提供納稅人之姓名地址，並不表示即屬於單純蒐集證據之證據釣魚之情形。但如不提供上述姓名地址有關資訊，也仍應提供可以充分特定納稅義務人之相關資訊（例如銀行帳號）<sup>(註10)</sup>。

國內稽徵機關職務上協助之範圍，並不限於已經知悉之課稅資訊。內國稽徵機關通常有義務採取必要之措施，以取得所被要求之課稅資訊。縱然該項資料，並非在本國內國自己實施所必須之課稅資訊，也應進行調查。在此內國稽徵機關應如同自己實施課稅程序一般，進行同樣的稅務調查。稽徵機關之權限範圍，僅限於依據內國法所執掌者為限<sup>(註11)</sup>。

## 肆、課稅資訊交換之類型

有關課稅資訊之種類，有基於請求而為資訊交換，自動的資訊交換，自發的資訊交換、同時調查、派遣調查官、產業別資訊交換等，以下分述之<sup>(註12)</sup>：

### 一、基於請求而為資訊交換

此是就特定案件，已經窮盡按照內國的課稅程序，通常可以獲得相關課稅資訊的管道，而仍未取得之資訊，個別請求他方締約國協助提供資料。



## 二、自動的資訊交換

此是對於某一種類或數種類的來源於一方締約國之來源所得，而流向另一方締約國收受取得之課稅所得資訊，來源地國有系統的通報居住地國之方式。在此通常以國外納稅義務人為適用對象。

## 三、自發的資訊交換 (Sog. Spontanauskunft)

此為不待他方締約國之請求提供資訊，在稽徵機關對於納稅人進行調查所取得之資訊，認為他方締約國也將關心的資訊，即主動進行課稅資訊之提供。在此通常以有事實上之情況表徵，足以推定其他國家之稅捐已經被逃漏或可能被逃漏的情形存在時，即可由稽徵機關進行自發性的資訊交換<sup>(註13)</sup>。

例如以往歐洲共同體職務協助法 (EG-AmtshilfeG) 第 2 條，現行歐盟職務協助指令 (EU-Amtshilferichtlinie) 以及德國與美國締結之租稅協定，均採取自發的資訊交換<sup>(註14)</sup>。在此包括國內納稅義務人也在適用範圍<sup>(註15)</sup>。其中基於共同體法優先適用原則，上述歐盟職務協助指令應優先於租稅協定之資訊交換規定而適用<sup>(註16)</sup>。

依據 OECD 租稅協定範本第 26 條第 1 項規定之範本註釋，認為上述 3 種交換資訊方式，可以組合併用。但本條項規定並未限制僅能採取上述 3 種交換資訊方式。締約國仍可採取下列其他方式以獲得課稅資訊：包括同時調查、派遣調查官、產業別資訊交換等<sup>(註17)</sup>。

## 四、同時調查

此是兩個以上締約國對於共通或有關聯之納稅人，同時在各個締約國進行調查。

## 五、派遣調查官

此是指作為一方締約國之代表，派遣到他方締約國之調查官，透過其調查取得資訊。如果被請求國家之國內法許可的情形，且依據兩個締約國之協議方式，派遣請求國家之主管機關之代理人，進入被請求國家，對於其個別的納稅人進行訪談調查、調查帳簿文據，或在被請求國家之稅捐稽徵機關進行調查時，許可會同在場<sup>(註18)</sup>。

## 六、產業別之資訊交換

在此不涉及特定納稅人，而是有關特定產業（例如石油產業、醫藥產業或銀行業等）之租稅資訊交換<sup>(註19)</sup>。

上述課稅資訊之提供方式應於租稅協定中明定之，我國所締結之租稅協定，通常採取被動式的依據請求提供。

## 伍、課稅資訊之交換方式以及期限

### 一、交換方式

有關課稅資訊之提供方式，最後由提【稅務旬刊第 2322 期，2016 年 5 月，第 11 頁】供國家之主管機關決定之。例如採取電子傳送或其他書面方式處理。由於有些國家關於課稅資訊證據之使用，必須符合一定要件規格要求，例如詢問證人或原始文件之認證等，因此，提供資訊國家也應盡可能配合辦理。然而依據提供國家之內國法令或行政慣例，可能無法配合此一特殊方式要求<sup>(註 20)</sup>。

## 二、交換期限

為確保課稅資訊交換之迅速性以及適時性，也有在租稅協定中特別約定：「兩個締約國之主管機關得就本條資訊提供之期限進行協議。如無協議存在時，除因為法律上之限制而導致遲延外，應在下列期限進行提供：

a.關於被請求國家之主管機關已經持有之資訊應於接到資訊提供請求通知時起 2 個月內提供他方締約國之主管機關。

b.關於被請求國家之主管機關並未持有之資訊，應於接到資訊提供請求通知時起 6 個月內提供他方締約國之主管機關。在滿足本條之其他要件之情形，其超過規定之期限所提供交換之資訊，視為依據本條提供資訊。」<sup>(註 21)</sup>

在被請求國家因為法律上之限制而無法在期限內提供資訊時，並不違反期限約定。例如納稅人對於要求提供資訊之正當性提出異議，而仍在訴訟進行中；或者依據內國法之通知程序，仍在訴訟進行中，均屬之。

又縱然逾越期限，遲延提供資訊，仍屬於合法可以利用之課稅資訊，為避免爭議，於上述特別約定條款之最後一項明訂其提供資訊之合法性不受影響，故納稅人對於該資訊之有效性，不得提出異議<sup>(註 22)</sup>。

## 陸、提供資訊之正當法律程序

### 一、法律保留原則

國際上課稅資訊之提供，也屬於法治國家課稅程序之一環，並干預行政程序上當事人權利領域，因此，應適用法律保留

原則以及在內國課稅程序上之權利保護。

由於租稅協定僅課予締約國提供職務上協助交換課稅資料之義務，然而該交換課稅資訊，畢竟並非為內國之課稅目的使用，因此，解釋上仍應有內國法之規範依據，尤其是為外國課稅之目的而行使稅務調查權限以及課予人民提供資訊之協力義務，應有法律依據，單純依據租稅協定仍有不足，方符合法律保留原則之要求。

例如德國租稅通則第 117 條規定國際間租稅職務上協助義務。日本也制定「租稅條約實施特例法」規定（其中第 9 條規定基於租稅條約之課稅資訊交換需要，得行使質問

檢查權)，作為執行依據。

我國也應該在稅捐稽徵法中明文規定之。否則其提供資訊，似已變成國內課稅目的外之使用。依據稅捐稽徵法第 33 條第 1 項第 7 款規定：「稅捐稽徵人員對於納稅義務人之財產、所得、營業、納稅等資料，除對下列人員及機關外，應絕對保守秘密：……七、經財政部核定之機關與人員」，主管機關財政部或所屬賦稅署固然仍可依據適用所得稅協定查核準則」第 33 條規定，提供其持有之課稅資料予國外稽徵機關交換使用。然而在行使稅捐稽徵法第 30 條第 1 項之詢問檢查權時，因該條之適用範圍僅及於國內課稅目的使用，並不包括外國課稅目的使用，故如稅捐稽徵機關基於國外稽徵機關要求協助提供資訊，而需進行調查蒐集課稅資訊時，在欠缺法令依據下，相關納稅義務人或第三人應無配合提供之協力義務。

## 二、正當法律程序

為能遵守提供資訊國家之內國法關於個人資訊之保護，締約國可能將個人資訊保護規範納入租稅協定之中。以便在自動流通個人資訊過程中，也保護個人之自由基本權利，尤其是隱私權<sup>(註 23)</sup>。

有關稽徵程序上，對於外國稽徵機關進行課稅資訊交換時，應比照國內課稅稽徵程序，遵守正當法律程序。包括當事人之聽【稅務旬刊第 2322 期，2016 年 5 月，第 12 頁】審權利、提供資訊之程序上給予法院權利保護、一般程序上適用之權利（例如拒絕證言權利）對於國際上資訊交換之限制，以及所交換之課稅資訊之保密等<sup>(註 24)</sup>。

有關課稅資訊在告知以及資料交付國外稽徵機關之前，應對於國內相關當事人（雖其可能並非外國稽徵機關行使課稅處分之相對人）給予「陳述意見」之機會，以保障其行政程序上之「聽審請求權」<sup>(註 25)</sup>。其陳述意見之範圍，包括是否具備課稅資訊交換之前提要件，例如有關秘密之維持，有無侵害營業秘密或商業秘密<sup>(註 26)</sup>。

我國適用所得稅協定查核準則第 33 條規定：「稅捐稽徵機關因查核業務需要，得依據所得稅協定有關資訊交換之規定，函請財政部賦稅署洽請他方締約國查證或提供相關資訊。他方締約國之所得稅協定主管機關要求提供納稅義務人之財產、所得、營業及納稅等資料，應由財政部賦稅署受理及答復，該管稅捐稽徵機關應予協助提供及處理資料。」有關課稅資訊之交換，並未規定相關正當法律程序，對於納稅人權益保障似有欠周詳。

在修法之前，解釋上似應適用行政程序法第 102 條第 1 項規定：「行政機關作成限制或剝奪人民自由或權利之行政處分前，除已依第 39 條規定，通知處分相對人陳述意見，或決定舉行聽證者外，應給予該處分相對人陳述意見之機會。但法規另有規定者，從其規定。」在決定交換資訊之前，應給予當事人陳述意見之機會，以確保其交換資訊之合法性。

## 三、保密義務



為使締約國之稽徵機關相互為職務上協助提供資訊為可能，必須對於提供交換之資訊保守秘密。因此，OECD 租稅協定範本第 26 條第 2 項明定締約國受領之課稅資訊，應與其依據內國法所蒐集之資訊，同樣以課稅資料之秘密處理。此項守密義務之範圍，包括受領之全部資訊，亦即包括請求提供資訊之函件以及其回答之資訊。同樣的，被請求國家對於資訊提供之請求函件本身也不得開示（資訊公開），但為取得該等請求提供之資訊，於必要時得為最低限度之開示。又在被請求國家之法院訴訟程序或在國內法之相同程序，得要求其資訊之開示時，除請求國另有特別規定外，被請求國家之主管機關得為開示<sup>（註 27）</sup>。

締約國一方收到的任何資料，應與按該國國內法律取得的資料同樣保密，並且僅能揭露予與第 1 項規定之租稅課徵或徵收、有關此類租稅之執行或追訴或有關此類租稅申訴不服之決定有關之人員及當局（含法院及行政機關）公開。此類人員或當局，僅得為上述目的而使用該項資料。彼等亦得將該項資料於公開法庭程序上或司法裁判上予以揭露。

締約國受領他方締約國提供之課稅資訊，除租稅協定另有約定外，不得再提供給第三國家使用<sup>（註 28）</sup>。

締約國受領課稅資訊之保密，屬於國內法之問題。因此，本條第 2 項規定應與其依據其法令所取得之資訊同樣保密處理。如果違反保密義務，應適用該國之行政法規以及刑法處理。且被請求國家判斷請求國家並未遵守保密義務時，在其確實遵守保密義務之前，得延期提供課稅資訊。在必要時，雙方締約國之主管機關得針對本條之保密義務，特別約定處理方法，或訂定備忘錄<sup>（註 29）</sup>。

## 柒、得拒絕提供資訊之情形

在下列情形，被請求國家並無義務提供資訊（OECD 租稅協定範本第 26 條第 3 項）：

### 一、要求違反法令以及行政慣例之措施

被請求提供資訊之國家，對於他方締約國要求提供之資訊，並不負擔超過自己國家法令及行政慣例範圍之義務。如果一方締約國不採取違反其內國法令以及行政【稅務旬刊第 2322 期，2016 年 5 月，第 13 頁】慣例之措施，則將無法提供資訊的情形，則其並無義務提供資訊。

依據相互主義之原則（the principle of reciprocity），有關資訊交換，被請求國家並無義務採取依據請求國家自己的法令或行政慣例所不允許的行政措施<sup>（註 30）</sup>。

### 二、正常管道所無法取得之資訊

締約國提供交換資訊之義務僅止於其稽徵機關所持有之資訊或依據正常稅捐稽徵程

序可以取得之資訊。如果上述正常管道所無法取得之資訊，則無提供義務。

又依據相互主義之原則，有關資訊交換，倘若請求協助提供課稅資訊之國家，依據其自己之法規以及行政實務作法，並無法取得該等課稅資訊時，則被請求協助之國家，亦無義務取得該項資訊<sup>(註31)</sup>。

### 三、涉及營業秘密或職業秘密等

秘密資訊他方締約國要求提供之資訊，如果涉及提供洩漏納稅人之任何營業上、經營上、工業上、商業上或職業上秘密或營業過程的資料，則被請求國家為維護其本國之納稅人權益，並無義務提供。而享有決定是否提供資訊之裁量權。

如果締約國並無法合理的預測有關納稅人將蒙受不利益時，則可決定提供資訊由於課稅資訊涉及課稅，故有關稅務調查以及稅捐之核定與徵收，不能認為構成納稅人之重大損害。且大部分之課稅資訊，例如帳簿憑證等財務上資訊，並不涉及納稅人之營業上秘密或職業上秘密等，原則上通常並不構成營業秘密或職業秘密。

但在特定的邊際案件類型，有關財務資訊公開也可能將商業、業務及其他秘密公開，例如進貨發票之提供，可能涉及納稅人廠商之獨家生產配方之公開。此類資訊秘密之保護，也包括第三人持有之秘密資訊“例如銀行貸款申請書或貸款合約書中，揭露申請中之專利資訊、秘密之作業程序或秘密配方技術等，因此，在提供此類資料時，應先消除涉及商業營業秘密之細節部分，僅就其餘部分資訊提供<sup>(註32)</sup>。

有關職業秘密，例如律師與當事人間之秘密往返信件，即受到內國法之通信秘密保護<sup>(註33)</sup>。

### 四、違反公共政策（公共秩序）的資料

如果提供資訊將違反締約國之「內國法的基本價值決定」，即構成違反公共秩序之資訊，而得拒絕提供。其目的在排除法律上之評價矛盾，屬於極端例外之情形，僅於例外情形，才能拒絕提供。在此可以比較請求提供國之課稅程序之形式上構造及其目的，與被請求國家之內國法的基本價值決定。如果比較結果，與被請求國家之正義理念有無法忍受之衝突時，即構成違反公共秩序<sup>(註34)</sup>。

在上述4種情形，被請求提供資訊之締約國可以自由裁量拒絕提供資訊。但如其並未拒絕而仍然提供資訊時，OECD租稅協定範本第26條註釋認為其仍屬於依據協定交換資訊，因此，關係人不得提出異議主張該締約國違反保密義務<sup>(註35)</sup>。但學者則認為此係就國際法上觀點而言，如就內國法而言，主管機關調查及提供之資訊，如違反內國法，仍然無權調查及提供資訊<sup>(註36)</sup>。

倘若締約國之資訊要求，違反提供國之憲法上基本人權規定，例如要求調查詢問涉及資訊義務人之隱私權事項，應受憲法上一般人格權、個人之資訊自主權以及隱私權保



障，除非有特別重大之公共利益，足以正當化其干預（單純財政收入之利益，尚有不足），否則即屬違法要求，應為法所不許。在此隱私權保障，屬於「人類」的基本權利之範圍，包括外國人在內，應同受保護<sup>(註37)</sup>。

## 捌、不得拒絕提供資訊之情形

本條第5項規定：「第3項規定，不得被解釋為一方締約國得以被要求提供之資料，涉及由銀行、其他金融機構、名義人或代理人或受託人持有之資料，或屬於【稅務旬刊第2322期，2016年5月，第14頁】某人所有之資料為理由，而拒絕提供資料。」亦即銀行、其他金融機構所持有之資訊不得以銀行等金融機構應為客戶保密為由，拒絕提供。名義人或代理人或受託人持有之資料，不得以其需為客戶（當事人本人）保密為由，拒絕提供。在有關係企業之「所有」關係的情形，不得以涉及第三人（法人、合夥組織、財團或類似組織）所持有之資訊為由，拒絕提供。

## 玖、課稅資訊交換提供之救濟程序

如果被請求提供資訊之締約國主管機關，通知納稅義務人或其他法律上利害關係人將提供課稅資訊時，則外國之納稅義務人原則上並無對於該資訊之提供表示異議之權利<sup>(註38)</sup>。

但國內關係人如有不服，應可尋求法院救濟。在此有關課稅資訊之提供決定以及後續的資訊提供，屬於主管機關之職務上事實行為，並未作成對外直接發生法律上效力之處置，故並不構成「行政處分」，關係人如有不服時，不得提起訴願及撤銷訴訟<sup>(註39)</sup>。

但因為資訊之提供，常侵犯關係人之資訊自主決定權之基本權利，而無法回復原狀，又其擬提供之資訊屬於稅捐稽徵法第33條規定應保密之稅捐秘密資訊，故納稅人享有納稅資訊不得公開之法律上請求權，因此，應可釋明假處分之事由存在，而聲請行政法院作成定暫時狀態之假處分，命暫時禁止提供資訊<sup>(註40)</sup>。在此行政法院也應一併考量發揮功能之跨國資訊流通之公共利益。而聲請人也必須釋明其假處分之請求權以及假處分之事由存在，在此必須實質的證明，例如其業務秘密或營業秘密，將因資訊之提供而受危害<sup>(註41)</sup>。

又提供資訊如侵犯國內關係人之法律上權益時，則其應可向行政法院提起一般給付訴訟（預防性不作為訴訟）（vorbeugende Unterlassungsklage），請求判決命國內主管機關不得提供資訊與

外國稽徵機關，並補充性的提起確認訴訟<sup>(註42)</sup>。在此應以租稅協定之主管機關（執掌交換資訊之權責機關）為被告，德國實務上1986.7.23判決認為主管稽徵機關（國稅局）並非合法之被告，而應以財政部為被告<sup>(註43)</sup>。

而依據我國與德國締結之租稅協定第3條第1項第8款規定主管機關，指「財政部部長或其授權之代表或機關」。又依據我國適用所得稅協定查核準則第33條規定：「稅捐稽徵機關因查核業務需要，得依據所得稅協定有關資訊交換之規定，函請財政部賦稅署洽請他方締約國查證或提供相關資訊。他方締約國之所得稅協定主管機關要求提供納稅義務人之財產、所得、營業及納稅等資料，應由財政部賦稅署受理及答復。」似認為劃歸屬於財政部賦稅署之權責，則應得以之為被告。

至於國內主管機關為提供國際協助，交由稽徵機關蒐集他方締約國所請求提供之資訊，而由稽徵機關作成直接對外具有拘束力之稅務調查通知處分，或命提供帳證資料等，則受處分之相對人（包括銀行）如有不服，自可以稽徵機關為原處分機關，提起撤銷訴願及撤銷訴訟<sup>（註44）</sup>。

### 【註釋】

註1：例如德國租稅通則第90條第2項、第3項、第123條、第146條第2項以及第138條第2項第1款、第2款。

註2：陳敏譯著德國租稅通則2013年司法院出版，頁209。

註3：川田剛/德永匡子，OECDモデル租稅条約コメントリ—逐条解説2014年第3版頁667。

註4：參見2012年OECD租稅協定範本第26條註解第12.3段。

註5：同註4；同註3，頁667以下。

註6：同註3，頁668。

註7：Mössneru.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3.Aufl., 2005, D69, S. 622. **【稅務旬刊第2322期，2016年5月，第15頁】**

註8：同註3，頁653以下。

註9：Mössneru.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3.Aufl., 2005, D69, S. 622.

註10：同註3，頁654。

註11：Seer, in: Tipke/Kruse, AO, 2013, § 117 Tz. 108.

註12：同註3，頁660以下。

註13：Vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EGAHiG, BFH-Beschluss vom 15.2.2006 (I B 87/05) BStBl.2006 II S. 616.

註14：Vogel/Lehner, DBA, 6.Aufl., 2015, Art. 26 Rn.14.

註15：Mössneru.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl., 2005, D95,

S. 634.

註 16：Vogel/Lehner, DBA, 6.Aufl., 2015, Art. 26 Rn. 15.

註 17：參見 2008 年 OECD 租稅協定範本第 26 條註解第 9.1 段（Kees van Raad, Materials on International & EC Tax Law, 2008, p. 453）。

註 18：同註 17。

註 19：同註 17。

註 20：參見 2008 年 OECD 租稅協定範本第 26 條註解第 10.2 段

註 21：同註 3，頁 663 以下。

註 22：同註 3，頁 664。

註 23：參見 2008 年 OECD 租稅協定範本第 26 條註解第 10 段。

註 24：Mössner u. a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl., 2005, D72, S. 624.

註 25：參見德國租稅通則第 117 條第 4 項第 3 句準用第 91 條規定（陳敏譯著，德國租稅通則，頁 209）。香港稅務局在執行租稅協定交換課稅資訊時，也規定事前通知程序：「除非遇有特殊情況，否則會在交換資料前事先知會標的人；及盡力在收到資料交換請求後的 90 天內提供資料給締約夥伴。標的人有權要求收取該份資料的副本及更改不正確的事實。如果稅務局局長拒絕修訂有關資料，該人可向財政司司長提出上訴。」（參見香港稅務局網站 [http://www.ird.gov.hk/chi/tax/dta\\_eoi.htm](http://www.ird.gov.hk/chi/tax/dta_eoi.htm)，瀏覽日期：2016.1.29）

註 26：Seer, in: Tipke/Kruse, AO, 2013, § 117 Tz. 110.

註 27：同註 3，頁 665。

註 28：參見 2008 年 OECD 租稅協定範本第 26 條註釋第 12.2 段。

註 29：同註 3，頁 665。

註 30：同註 3，頁 669。

註 31：Seer, in: Tipke/Kruse, AO, 2013, § 117 Tz. 50.

註 32：2008 年 OECD 租稅協定範本第 26 條註釋第 19.2 段

註 33：同註 3，頁 672。

註 34：Vogel/Lehner, DBA, 6.Aufl., 2015, Art. 26 Rn. 112.

註 35：參見 2008 年 OECD 租稅協定範本第 26 條註釋第 17 段。

註 36：Vogel/Lehner, DBA, 6.Aufl., 2015, Art. 26 Rn. 98.

註 37：Vogel/Lehner, DBA, 6.Aufl., 2015, Art. 26 Rn. 114.

註 38：Mössner u. a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl., 2005, D92, S.



633.

註 39：Seer, in: Tipke/Kruse, AO, 2013, § 117 Tz. 111.

註 40：BFH-Beschluss vom 15.2.2006 (I B 87/05) BStBl. 2006 II S. 616.

註 41：Seer, in: Tipke/Kruse, AO, 2013, § 117 Tz. 112.

註 42：Seer, in: Tipke/Kruse, AO, 2013, § 117 Tz. 113.

註 43：BFH-Urteil vom 23.7.1986 (I R 306/82) BStBl. 1987 II S. 92.

註 44：Seer, in: Tipke/Kruse, AO, 2013, § 117 Tz. 113. **【稅務旬刊第 2322 期，2016 年 5 月，第 16 頁】**

