

論 説

国税通則法上の 新たな情報照会手続の意義と法的課題

野一色直人

(京都産業大学法学部教授)

目 次

- | | |
|---------------------------------|--------------------------------|
| I はじめに | 3 特定事業者等への報告の求め（税通74条の7の2）の特色等 |
| II 新たな情報照会手続の概要 | III 特定事業者等への報告の求めを処分とすることの意義等 |
| 1 新たな情報照会手続の創設の必要性等 | IV おわりに |
| 2 当該職員の事業者等への協力要請（税通74条の12）の特色等 | |

I はじめに

経済活動の多様化に対応して、税務当局の情報収集権限に関連する国内法の整備等が行われた。具体的には、令和元年度（平成31年度）税制改正において、新たな情報照会手続に係る議論が進められ、国税通則法（以下、「国税通則法」又は「税通」という。）74条の7の2が設けられ、同74条の12が改訂された。

本稿においては、新たに整備された情報照会手続に関して、当該手続の整備等の必要性や背景を踏まえつつ、当該制度の概要を整理し、主として、国税通則法74条の7の2の特定事業者等への報告の求めの意義等に係る検討を試みるものである。

II 新たな情報照会手続の概要

1 新たな情報照会手続の創設の必要性等

税務調査権限の内容を踏まえつつ、新たな

情報照会手続の創設の必要性や創設の背景等を概観する。例えば、「事業者等に対する任意の照会について税法上明確化するとともに、高額・悪質な無申告者等を特定するため特に必要な場合に限り、必要最小限の情報を事業者等に照会する仕組みを整備」⁽¹⁾とされているように、新たな制度の創設の理由としては、「任意の照会について税法上明確化する」⁽²⁾ことや「無申告者等を特定する」⁽³⁾ことが必要であることが挙げられていることから、これらの必要性の内容等を整理する。

(1) 事業者の情報提供に係る根拠規定の明確化
「任意の照会について税法上明確化する」こ

(1) 「『所得税法等の一部を改正する法律案』について平成31年2月 財務省」（財務省HP（https://www.mof.go.jp/about_mof/bills/198diet/st310205g.pdf [最終確認日：2019年9月14日]））。

(2) 同上。

(3) 同上。

と、言い換えれば、事業者から税務当局への情報提供に係る根拠規定の明確化について、例えば、「現行実務上、税務当局から任意の協力による情報の提供を求められることもあるが、そうした情報提供については、顧客との間でトラブルが生じるのではないかと懸念を有している交換業者もいる。」⁽⁴⁾との説明にあるように、令和元年度税制改正前の国税通則法等において、税務当局が調査の対象とする納税者を特定しない形で、事業者に対して、当該事業者の保有する顧客の取引等に係る情報の提供を求めることに関して、当該事業者が当該情報を税務当局へ情報を提供できる根拠規定、あるいは、情報を提供する義務に係る根拠規定が設けられていなかった。

また、事業者から税務当局に対する情報提供に関して、「これは、事業者が通常保有する情報の範囲内で税務当局がその照会を行うというものですが、現行の実務上も任意の協力を求める形で既に行われていることではあります。この情報照会について税務上の根拠規

定を明確化すれば、最初の方で申し上げたような事業者が顧客とのトラブルを懸念するといった問題も解消されるのではないかと考えた意見がありました。」⁽⁵⁾との説明に見られるように、国税通則法等の税法上、事業者が保有する顧客に係る情報を税務当局に任意に提供できること、つまり、事業者が税務当局に対して保有する情報を提供する一定の協力義務があることを明確に規定することが必要とされていた⁽⁶⁾。

なお、このような情報の提供に係る根拠規定の明確化の必要性は、既にいくつかの類似の制度の創設の理由とされている。例えば、移転価格に係る税務調査において、一定の場合、申告法人の国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者である第三者である事業者に対して、質問等の税務調査を行うことができる規定（租税特別措置法（以下、「租特措」という。）66条の4第11項等）が設けられている。同種の事業を営む者への質問等の根拠規定に係る創設の理由等に関して、創設前にお

- (4) 「経済社会のICT化等に伴う納税環境整備のあり方について（意見の整理）平成30年11月7日 納税環境整備に関する専門家会合」（平 30.11.7 総20-3）（以下、「11月7日意見の整理」という。）2頁（内閣府HP（https://www.cao.go.jp/zei-cho/gjjiroku/zeicho/2018/_icsFiles/afieldfile/2018/11/07/30zen20kai3.pdf）【最終確認日：2019年9月14日】））。
- (5) 岡村忠生委員の納税環境整備に関する専門家会合の議論の状況についての説明（税制調査会（第20回総会）議事録（平成30年11月7日(水)）13頁（内閣府HP（<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/30zen20kaigiji.pdf>）【最終確認日：2019年9月14日】）））。
- (6) 「一つは、任意の協力による情報照会、これを税法上、明確化することが考えられること、私もそういう意見を持っておりますが、その根拠です。

実質的な根拠として一つ挙げ得るのは、現在、行政法の方であります議論で、行政が法令に基づいた適正な行政活動を行うためには、やはり職権でいろいろ行政調査をする、場合によっては職権探知するということが認められる、あるいは必要だ。そうすると、その相手方にも協力義務があるのだという議論が現在ございます。」「そうすると、それを納税分野に適用しますと、先ほどから議論に出ておりますように、やはり公平な適正な納税についての納税義務から協力義務が出てくるので、それを条文化するというので一つ実質的な根拠ができるのではないかと考える次第です。」（納税環境整備に関する専門家会合（第3回）議事録（平成30年11月5日(月)）31頁（齋藤誠委員）（内閣府HP（https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20181105_30noukan3kaigiji.pdf）【最終確認日：2019年9月14日】）））。

いては、「直接の取引先に該当しない比較対象企業に対しては、税務当局は法的権限なく協力を仰がざるを得なかった。」⁽⁷⁾が、新たな規定の創設により、「移転価格税制の執行に不可欠である比較対象企業からの情報収集に法的根拠を与えることとし、その上で調査に対する協力を仰ぐこととされたものである。」⁽⁸⁾として、移転価格に係る税務調査を円滑に進めるため、比較対象企業からの情報収集に係る法的根拠が設けられた。

また、酒税等の個別間接税について、明文の規定がないことを理由に官公署等から調査(照会)を拒まれる事例があり、調査事務に支障が生じている状況にあったことから、平成23年6月の改正において、酒税法等の調査について、官公署等に対して協力要請ができることを明確化するとし、酒税法56条6項等が創設された旨の説明⁹⁾がされている。

(2) 無申告者等の特定等

次に、特定の取引に関して無申告等である個人等を特定し、当該個人等を税務調査の対象とするための制度を創設する必要性等について概観する。

まず、『個人』が報酬を支払う場合には、

基本的に提出義務がないことから、個人同士がインターネットを介して取引を行うケースでは、所得の把握が困難であるという課題がある。他方、無数の個人に法定調書の提出を求めることは、事務負担や適正な執行を担保する面から課題がある。」⁽¹⁰⁾との説明にあるように、インターネットを介した個人間の取引等のデジタル経済の進展により、当該取引そのものや当該取引に関係する個人等を税務当局が把握することが困難であるとされている⁽¹¹⁾。

また、「仮想通貨取引やシェアリングエコノミーについては、基本的に現行の法定調書の対象とはなっておらず、また、現行の税務調査権限(質問検査権)は対象者が特定されていることを前提としていることから、これら既存の枠組みでは、高額・悪質な無申告者等を特定することも困難なのではないか。」⁽¹²⁾との説明に見られるように、デジタル経済の進展により把握することが困難な取引が生じている状況にも関わらず、令和元年度税制改正前の制度上、①仮想通貨(暗号資産)⁽¹³⁾に係る取引等の事業者の取り扱う取引に関して法定調書の提出の対象となっていないこと⁽¹⁴⁾、②当該職員が質問検査権を行使する上で、納税義務者や納税義務者と見られる者が特定されて

(7) 渡辺勲「国際課税関係の一部改正」税務弘報39巻7号(1991年)148頁-149頁。

(8) 同上。

(9) 志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解 平成31年改訂』(大蔵財務協会, 2019年)983頁。

(10) 税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告②(税務手続の電子化等の推進, 個人所得課税の見直し)」(平成29年11月20日)14頁(内閣府HP (<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2017/29zen16kai6.pdf> [最終確認日: 2019年9月14日]))。

(11) 倉見智亮「租税確定手続における情報提供」租

税法研究47号(2019年)3頁。

(12) 11月7日意見の整理・前掲注(4)8頁。

(13) 情報通信技術の進展に伴う金融取引の多様化に対応するための資金決済に関する法律等の一部を改正する法律(平成31年3月15日提出, 令和元年5月31日成立)(金融庁HP (<https://www.fsa.go.jp/common/diet/index.html> [最終確認日: 2019年9月14日]))により, 法令上, 仮想通貨の名称が暗号資産の名称に変更されたが, 最終確認日において, 改正する法律が施行されていないことから, 本稿において, 仮想通貨との名称を用いる。

いること、あるいは、当該納税義務者の取引相手が特定されていることが前提とされていることから、仮想通貨取引等といった取引の関係者を特定し難い取引に関して、税務調査自体を行うことが困難であることが示されている。

このような制度を踏まえ、新たな情報照会手続の創設の理由等について、「まずは納税者が自主的に簡便、正確な申告等を行うことができるように、納税環境の整備を進める必要があると考えております。また、そのような実質的な適正申告を担保するためにも、高額、悪質な無申告者等については税務当局が的確に情報を把握する仕組みを整備する必要があると考えております。」とした上で、「まず、国税当局が事業者等に対して任意の協力を求めることができる旨、税法に根拠規定を設けるとともに、例えば過去の税務調査の実績から特定の取引に関する申告漏れの可能性が相当程度認められるなど、高額、悪質な無申告者等を特定するために特に必要な場合には、仮想通貨交換業者などの事業者等に対して必

要な情報の照会ができる旨の規定を整備することといたしております。」¹⁴⁾との説明がされている。このような説明において、デジタル経済の進展に税務当局が対応するため、①事業者が税務当局に情報を提供できる法令上の根拠の明確化、②高額、悪質な無申告の納税者を特定するための根拠規定の創設が必要であることが強調されている¹⁵⁾。

また、新たな情報照会手続の活用が期待される具体的な事例¹⁶⁾として、動画配信者に対する調査事例、暗号資産（仮想通貨）取引で多額の売買利益を得ている者に対する調査事例、インターネット上のプラットフォームを介した売買において多額の利益を得ている者に対する調査事例、多額のアフィリエイト報酬を得た者に対する調査事例が示されている。

ただ、「事業者の事務負担に配慮するとともに、黎明期にある経済取引に対して柔軟に対応するという観点からは、高額・悪質な無申告者等に対応するため特に必要な場合に限り、事業者が通常保有する情報の範囲内で照会を行うということも考えられるのではない

14) プラットフォーム事業者に法定調書の提出義務がないとの説明（柴由花「第5章 納税者情報の提供義務をめぐる制度改革と課題」日税研論集75号（2019年）164頁）。

我が国においては、法定調書の提出を求める対処法ではなく、特定事業者等に対して取引者に係る個人情報の報告を求める対処法が採用されたとの説明（倉見・前掲注(11)12頁）。

なお、事業者等の第三者による仮想通貨に係る取引情報の税務当局への報告の枠組みについては、既存のマネー・ロンダリング防止に係る報告の枠組みを基にして設けるべきとの見解（Aleksandra Bal, Taxation, Virtual Currency and Blockchain, 152 (Kluwer Law International B.V., 2019)）。

15) 第198回常会財務金融委員会（平成31年2月19日）における星野政府参考人答弁。いわゆるプラ

ットフォーマーに対して名前、住所や番号などについて情報照会することができるよう法令上の手当てをすとの説明（星野次彦「平成31年度税制改正案」租税研究833号（2019年）59頁）。

16) Airbnb等が運営するサイトから税務当局が集積した取引情報入手することは容易と考えられるとの見解（高橋祐介「技術革新による税務行政の課題」租税法研究46号（2018年）769頁）。

17) 「説明資料【納税実務等を巡る近年の環境変化への対応について】令和元年8月21日(水)国税庁（令1・8・21実4-3）」（以下、「8月21日説明資料」という。）43頁-47頁（内閣府HP（<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/noukan/2019/1noukan4kai3.pdf> [最終確認日：2019年9月14日]））。

か。」¹⁸⁾や「他方、高額・悪質な無申告者等を特定するため、担保措置を伴ったより実効的な形で事業者に対して情報の照会を行うような枠組みを検討する場合には、慎重かつ適正な運用を求める観点から、照会できる場合や対象となる情報を必要最小限の範囲に限定するとともに、不服申立てを導入することが必要ではないか。」¹⁹⁾として、新たな制度を活用する上で、情報の提供を求める相手方である事業者の事務上の負担を考慮しなければならないことが指摘されている。

次に、税務調査権限（質問検査権）の特色を踏まえつつ、新たな情報照会手続の一つであり、国税通則法74条の12（当該職員の団体に対する諮問及び官公署等への協力要請）を改訂する形で設けられた当該職員の事業者等への協力要請に係る規定を概観し、当該要請の特色等を整理する。

2 当該職員の事業者等への協力要請（税通74条の12）の特色等

改正前国税通則法74条の12第6項は、国税庁等の当該職員は、官公署又は政府関係機関に、調査に関し参考となるべき帳簿書類その他の物件の閲覧等の協力を求めることができることを規定していたが、一般の事業者に対して協力を求めることができることまでは規定していなかった。

また、例えば、所得税に関する調査における質問検査権の相手方（税通74条の2第1項1号）とは、①所得税の納税義務がある者（納税義務があると認められる者）、②調書等の提出義務者、③取引関係者に限定していること²⁰⁾から、国税通則法等の税法上、税務調査の対象として特定されている者の取引関係者に該当しない事業者に対して、税務当局が、当該事業者が保有する顧客等の資料の提出を要請することのできる法的根拠を欠く枠組みであった²¹⁾。

このように事業者が税務当局に情報を提供できる明確な法的根拠がなく、また、税務当局が事業者に対して情報の提供を求めることのできる明確な法的根拠がない状況において、顧客とのトラブルを懸念して、税務当局からの情報提供の要請に事業者が応じないケースが生じているとして、金融商品取引法26条等の例を踏まえ、当該職員の団体に対する諮問及び官公署等への協力要請を規定していた国税通則法74条の12に関して、事業者に対する協力要請の法的根拠とするための所要の改訂がされたところである²²⁾。

ただ、改正前と同様、国税通則法74条の12に基づく事業者に対する協力要請を事業者が拒否したことに対する罰則に係る規定、あるいは、税務当局が直接強制により事業者から情報を収集できる規定は設けられていない。

18) 11月7日意見の整理・前掲注(4)9頁。

19) 同上。

20) 志場・前掲注(9)928頁。

21) 「令和元年度 税制改正の解説」（以下、「税制改正」という）864頁（財務省HP（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2019/explanation/pdf/p0855-0889.pdf [最終確認日：2019年9月14日]））。

特定事業者等への報告の求めの明文化について、

仮想通貨の取引所等が、取引関係にある第三者（反面調査の相手方）に該当するか否かについての不明確さに直面することなく、仮想通貨等の取引から利益を得る者の所得税等に関し、取引関係者への調査を可能とすることが意図されたものであるとの見解（一高龍司「平成31年度税制改正大綱の評価と検討—納税環境整備—」税研205号（2019年）65頁）。

22) 税制改正・前掲注(2)865頁。

なお、国税通則法74条の12に基づく事業者に対する協力要請は、納税義務者等の調査の対象者が特定されていることを前提しているものでないとされている²³。

また、協力要請の範囲に関しては、条文上「調査について必要があるとき」と規定されているのみであり、「調査に関係のない書類については、税務当局に提出されるということはない。」²⁴との見解も踏まえると、質問検査権の行使（税通74条の2）と同様、当該協力要請が社会通念上相当な限度にとどまる限り²⁵、事業者に対して当該職員は広い範囲で協力要請を行うことができるのではないかと解される。

次に、情報照会手続の一つであり、新たに設けられた特定事業者等への報告の求め（税通74条の7の2）の特色等を整理する。

3 特定事業者等への報告の求め（税通74条の7の2）の特色等

(1) 第1項の特色

第1項の特色は、特定事業者等に対する報告の求めの主体は国税局長のみであること、報告の求めの相手方として、特定取引の相手方となる等の事業者又は官公署を特定事業者等と規定する。ここで言う特定事業者等とは、電子情報処理組織を使用して行われる特定取引（3項2号）の相手方や特定取引の場を提供する者とされている。

なお、国税局長は60日を超えない範囲内において、特定事業者等に対して報告することを求めることができるとされているが、当該報告の求めに関連する国税局長の権限として、当該特定事業者等自体に対する質問検査権等の調査権限は規定されていない²⁶。

(2) 第2項の特色

第2項の特色は、条文上、第1項の「報告することを求めること」が行政処分であること、つまり、処分性を有することを明確に規定する点である。具体的には、「前項の規定による処分」と規定することにより、特定事業者等に対する報告の求めを不服申立てや取消訴訟の対象となることを定めている²⁷。

また、「調査について必要がある場合」と規定していることから、最決昭和48年7月10日刑集27巻7号1205頁の内容を踏まえると、特定事業者等に対する報告の求めに関して、国税局長に一定の裁量が認められているのではないかと考えられる。

ただ、①第2項1号から3号までの規定により、報告の対象となる取引が限定されていること、②報告の対象となる特定取引（3項2号）が「1項の規定による処分によらなければこれらの取引を行う者を特定することが困難である取引」と定義されていること、③「法定調書や協力要請等により対象情報が入手できる場合は対象外」²⁸とすることが示されていることを踏まえると、国税局長の裁量は、上記の最決昭和48年7月10日刑集27巻7号1205頁で示された税務調査に係る裁量と同程度ではなく、広範なものとは言い難いのではないかと解される。

²³ 税制改正・前掲注(2)865頁-866頁。

²⁴ 志場・前掲注(9)984頁。

²⁵ 志場・前掲注(9)926頁。

²⁶ 国外送金等調書等の提出に関して、国外送金等調書等を提出する義務のある金融機関に対する質問検査権等の調査権限が規定されている（内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律7条）。

²⁷ 税制改正・前掲注(2)868頁。

²⁸ 8月21日説明資料・前掲注(17)20頁。

(i) 第2項1号の特色

報告の求めの対象となる取引については、以下のように、一定の類型に限定されている。

具体的には、まず、第2項1号において、①「特定取引と同種の取引」、②「過去の調査において」、③「課税標準が千万円を超える者のうち半数を超える数の者」について、④「更正決定等（略）をすべきと認められている場合」に該当するときに限り、報告の求めの対象となることが規定されている。つまり、過去に類似の取引において高額な申告漏れの事例が一定数存在することが報告の求めを行うための要件であることが規定されている。

例えば、第1号に該当する事例として、いわゆる仮想通貨に係る取引による利益が申告されてない場合であるとされている²⁹。

次に、第1号の用語等の意味を整理する。まず「国税に関する過去の調査」とは、「過去の一定期間において全国の税務当局により行われた調査で、更正決定等をすべきと認められない旨の通知（税通74の11①）又は修正申告書の提出等若しくは更正決定等があったものを指します。」³⁰とされ、また、「『課税標準1,000万円超』という水準」に関しては、所得税の申告における所得金額の概ね平均金額が600万円程度であること、消費税の課税対象となる課税売上額を踏まえ、1,000万円を超える納税者層については、一般に税務調査を行う

優先度が高い³¹との説明がされている。

ただ、過去の調査において、課税標準が1,000万円を超える者のうち半数を超える数の者とは、どの程度の調査件数が前提とされているのか、必ずしも明確ではないが、少なくとも、課税標準が1,000万円を超える者に係る調査が一定数行われたことが前提とされているのではないかと考えられる。

確かに、このような調査の件数等に関して、具体的な数値に言及せず、一定の事例が存在したことが制度の改正等の理由とされる場合がある。例えば、調査対象税目、調査対象期間等の事前通知後、かつ、更正予知でない場合の修正申告書の提出については、過少申告加算税を5%の割合で賦課するとの国税通則法65条に係る改正の理由等に関して、①平成28年度税制改正前において、更正予知でない場合の修正申告には過少申告加算税が課されないこと、②平成23年12月の国税通則法改正により事前通知に関する規定が設けられたこと、③事前通知後、多額の修正申告等を行い、加算税の賦課を避ける事例が散見されたとした上で、こうした状況に対応して、「当初申告のコンプライアンスを高める観点、調査通知から更正等の予知までの間については、更正等の予知後の通常に加算税よりも一段低い水準の加算税を課すこと」との説明がされていた³²。

²⁹ 「説明資料〔平成31年度税制改正等について〕平成31年1月31日(内)財務省（平31・1・31総21-1）」40頁（内閣府HP（<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2018/30zen21kai1>〔最終確認日：2019年9月14日〕））。

³⁰ 税制改正・前掲注(2)868頁。

³¹ 同上。

³² 波戸本尚ほか『平成28年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2016年）873頁。

なお、平成27年度税制改正における無申告加算税の不適用制度に関して、期限後申告書の提出期間を1月に延長すること（税通66条6項）の説明において、母数等は明らかにされていないが、期限内納付のあった納税者のうち9割超が1か月以内に期限後申告書を提出したとの説明がされている（関根一郎ほか『平成27年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2015年）919頁）。

ただ、このような制度改正の理由等に係る説明と異なり、報告の求めの対象については、第2項1号において、「半数を超える数の者」と明確に規定されていることに留意する必要があると考えられる。

(ii) 第2項2号の特色

第2号において、特定取引に係る物品（役務）を用いることにより特定の税目の課税標準等について国税に関する法律の規定に違反する事実を生じさせることが推測される場合が報告の求めの対象となることが規定されている³³。

例えば、特定事業者等が架空の領収書を発行し、当該領収書を用いて、納税者が本来の税額よりも少ない税額を申告していることが推測されるようなときが、第2号に該当する事例とされている³⁴。また、税務当局を含む第三者から、資産の存在や資産の移転の状況等の確認が困難である資産³⁵を購入することによって、相続税の課税対象となる財産の把握が困難となり、結果として、申告漏れが生じる原因となること等が推測される場合³⁶も該当す

るのではないかと考えられる。

ただ、第2号は、物品（役務）を用いることにより、「法律の規定に違反する事実を生じさせること」が推測される場合と規定していることから、脱税の要因となる取引のみを報告の求めの対象とされるが、違法ではない節税の要因となる取引は報告の求めから除外されるのではないかと解される³⁷。

(iii) 第2項3号の特色

第3号において、報告の求めの対象となる取引については、経済的必要性の観点から通常の場合にはとられない不合理なものであること、いわゆる、経済合理性が欠如している取引であることから、特定の税目の課税標準等について国税に関する法律の規定に違反する事実を生じさせることが推測される場合と規定されている。第3号において、第2号とは異なり、「経済的必要性の観点」からと規定されていることから、取引の目的や意図が考慮されているのではないかとと思われる。

例えば、納税者が金地金を譲渡する場合、当該納税者が法定調書の提出対象となること

33 このような取引において、特定取引を行う者の取引の目的や意図の内容等は問われていないと考えられる。

34 税制改正・前掲注(2)868頁。

35 十分に整理できておらず、今後の検討課題としたいが、例えば、既存の証券市場や商品市場等において、個人が購入できなかったもの、取引の対象とされなかったもの、あるいは、取引の対象としてそもそも最近まで存在しなかったものであっても、一定の価値があるものとして、特定の共同体の構成員や特定の参加者等の限定された者の間で認識されているものに係る取引が、報告の求めの対象となる取引等に該当する可能性が高いのではないかと解される。ただ、当該取引の対象とされるものが、最終的には、法定通貨（外国の法定通貨を含む）、あるいは、第三者から確認が可能な

財等に交換される過程やこのような交換が提供される場が必要ではないかと解される。

36 例えば、ネット上の民泊仲介サービスを活用することにより、収入の存在を把握することが困難であり、当該収入を申告しない可能性が高いと推測される場合が考えられる（「政府税制調査会海外報告（フランス・イギリス）2017年6月19日 増井良啓、土居丈朗（平29・6・19総10-8）」3頁（内閣府HP（<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2017/29zen10kail2.pdf>）【最終確認日：2019年9月14日】））。

なお、このような事例は第1号にも該当する可能性があるかと解される。

37 浅妻章如「情報照会手続の導入と実務に与える影響」税理62巻6号（2019年）7頁。

を逃れるため、金地金を小口に分割し譲渡した上で、譲渡申告を申告していないこと等が推測されるような場合が該当するとされている³⁸⁾。また、経済的必要性と経済合理性を欠くと解される取引、例えば、損失のみが生じる取引であるにも関わらず、最終的に、当該取引に関連する税務上の措置である税額控除等を適用することにより、納税者が一定の経済的利益を得ることができる等の結果が生じることが推測される場合³⁹⁾が該当するのではないかと考えられる⁴⁰⁾。

なお、第2項各号に共通する報告の求めの対象となる取引である「特定取引」（3項2号）とは、全ての取引ではなく、電子情報処理組織を使用して行われる事業者等との取引、いわゆるインターネットを介した電子商取引⁴¹⁾であるとともに「1項の規定による処分によらなければこれらの取引を行う者を特定することが困難である取引」とされ、特定取引者とは、特定取引を行う者（3項3号）と定義されている。また、国税局長が報告を求める事項は、特定取引者に係る特定事項とされ、特定事項とは、氏名（法人の名称）、住居（居所）及び個人番号（法人番号）（3項4号）と定義されている。

(3) 第5項の特色

処分とされた報告の求めの手続に関して、

第5項は、特定事業者等に対して書面で通知することを規定していることから、当該特定事業者等に送付される書面において報告の求めに係る理由を付記すること（税通74条の14、行政手続法14条）が必要とされる。

例えば、理由付記の内容として、報告の求めの対象とする取引が「特定取引」（3項2号）に該当するか否かについて、税務調査権限や法定調書で把握が困難であることに係る記載が必要であると考えられる。

また、第2項1号において、「半数を超える数の者」との文言が明確に規定されていることから、第1号に基づき、国税局長が特定事業者等に報告を求める場合、理由付記の記載の内容が、仮に、単に、所得税を納付していない事例が散見された、あるいは、1,000万円を超える者のうち半数を超える数の者が適正な所得税を納付していない者であった等のものであるならば、報告の求めの創設の趣旨や理由付記の趣旨を踏まえると、理由付記としては、不十分ではないかと考えられる。

さらに、第3号において、経済的必要性の観点を欠くとの内容が規定されているが、制度の趣旨を踏まえると、理由付記の記載の内容が、単に、特定の取引が経済合理性を欠く旨の内容であるならば、理由付記としては、不十分ではないかと解される。

³⁸⁾ 税制改正・前掲注(2)868頁。

³⁹⁾ 法人税法55条1項に該当する取引、「通常行われる取引と認められないもの」（法人税法69条1項、法人税法施行令142条の2第5項1号）のようなものが該当するのではないかと解される。

⁴⁰⁾ 第3号においては、第1号と異なり、過去の調査の有無や更正等の処分に係る一定の割合等を要件とせず、報告の求めの対象となる取引の性質が問題となることから、第1号に該当することを理

由とすることよりも第3号に該当することを理由とする報告の求めが多いのではないかと考えられる。

⁴¹⁾ 取引の対象とする財や役務の検索、当該財等の特定や金額等に係る交渉や合意、あるいは、取引の決済といった取引過程の全てが電子情報処理組織を使用して行われる必要はないのではないかと考えられる（「なぜか流通量増える100ドル札」日経ビジネス1983号（2018年3月18日）122頁）。

(4) 第6項等の特色

第6項は、報告の求めにおいて、特定事業者等の事務負担へ配慮しなければならないことを明文化している⁴²⁾。

このような報告の求めと特定事業者等の事務負担との関係に関して、例えば、税制調査会の議論において、「対象となる情報を必要最小限の範囲に限定すること」⁴³⁾として、いわゆる悪質な事案を特に報告の求めの対象とする旨の説明がされていることから、税務当局における情報収集の必要性と特定事業者等の事務負担との間の一定のバランスを常に配慮することが必要であると言える。

また、第4項において、国税庁長官の承認が必要であるとして、税務当局の組織の長による統制が明文化されている。制度上、報告の求めに関しては、慎重かつ恣意的でない運用を確保するための枠組みが採用されていると言える⁴⁴⁾。

さらに、報告の求めに係る実効性を確保する観点⁴⁵⁾から、税務調査における質問等への拒否等と同様、間接強制の枠組みが採用されており、報告の求めに対し、正当な理由がなくこれに応じない、偽りの報告をした者に対する1年以下の懲役等が規定（税通128条）されている。さらに、税務調査と同様、犯罪捜査のために認められたものと解してはならないとされている（税通74条の8）。

次に、特定事業者等への報告の求め（税通

74条の7の2）の制度上の大きな特色である、報告の求めを処分とすることの意義等に係る整理を試みる。

Ⅲ 特定事業者等への報告の求めを処分とすることの意義等

税務調査を行う上で、税務調査の対象者を特定することが必要であり、また、税務調査の対象者を特定する上で、税務調査の対象者に係る何らかの情報を税務当局が事前に有することが前提とされている⁴⁶⁾。税務調査の対象者を特定する上で、納税者から提出された申告書、あるいは、事業者から提出される法定調書や国外送金調書等が有効な情報の一つである。ただ、このような申告書等の提出が期待できない状況において、ネット上の個人对个人の取引等に係る情報を収集することが困難であるとされていること⁴⁷⁾から、新たに設けられた特定事業者等への報告の求めは、税務調査の対象を特定するための情報を収集するために活用される枠組みであると考えられる⁴⁸⁾。

ただ、税務調査権限（質問検査権）とは異なり、条文上、報告の求めが処分と明確に位置付けられたことから、このような枠組みが、どのような意義や法的課題を有するかを考察する。

(1) 質問検査権等との関係

税務調査に係る法的な枠組みと同様、罰則

42) 税制改正・前掲注(2)868頁。

43) 注(19)参照。

44) 税制改正・前掲注(2)868頁。

45) 税制改正・前掲注(2)869頁。

46) 注(12)参照。

47) 星野・前掲注(15)59頁。

48) 特定事業者等への報告の求めも活用した上で、

調査対象者を選定する旨の説明（「説明資料〔納税実務等を巡る近年の環境変化への対応について〕令和元年8月27日(4)納税環境整備に関する専門家会合 座長 岡村忠生（令1・8・27総24-4）」22頁（内閣府HP（<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2019/1zen24kai4.pdf>）〔最終確認日：2019年9月14日〕））。

規定により、報告の求めの実効性を確保する枠組みが採用されている。ただ、税務調査における手続の一つである帳簿書類その他物件の提示や提出の求め（税通74条の2等）⁴⁹と異なり、一定の資料の提出を特定事業者等に求める国税通則法74条の7の2は、報告の求めを処分として、明確に位置付け、不服申立てや取消訴訟の対象としている。

報告の求めを処分とし、不服申立て等の対象とする意義等については、国会審議等において、明確に説明されていないが、「非常に事務的な作業が大変だということでやめてほしいときに、例えば不服申立てができるなどといった事務負担を求められる方の保護措置」⁵⁰として、特定事業者等の事務負担に対する配慮が、不服申立て等の対象とする理由である旨の説明が見られる。

ただ、例えば、移転価格に係る税務調査において、一定の場合、申告法人の国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む者に対して、当該職員は資料の提出の求めることができる（租特措66条の4第11項等）、あるいは、納税

者に対して、60日を超えない範囲で同時文書化対象国外関連取引等に係る一定の書類の提出を求めることができる（租特措66条の4第8項等）といった類似する制度が設けられていることも踏まえると、上記の説明が妥当であるとは、直ちに言い難いのではないかと考えられる。帳簿書類その他物件の提示や提出の求め（税通74条の2等）を含め、このような資料の提供等を納税者や事業者に求めることは、当該納税者等において一定の事務負担が生じているものと考えられるが、これらの資料の提出等の求めは、報告の求め（税通74条の7の2）と異なり、国税通則法や租税特別措置法において、処分と明確に規定されていない点も考慮すると、これらの資料の提出の求め等が不服申立て等の対象であるとは直ちに言い難いのではないかと解される⁵¹。

ただ、報告の求めを不服申立て等の対象とすることの意義等に関して、例えば、「実務的にも慎重かつ適正な運用が求められるので、そういう新しい手段を考える場合にも、どのような場合にこの手段を用いるのか、かたい

49) 「法第74条の2第1項《当該職員の所得税等に関する調査に係る質問検査権》に規定する『当該物件…の提示若しくは提出を求めること』はこれに該当しないこと。」（直審1-10（例規）ほか10課共同昭和48年11月1日「不服審査基本通達（異議申立関係）の制定について」（以下、「不服審査基本通達」という。）75-1（国税に関する法律に基づく処分）(3)）として、税務調査における物件の提示を求めること等は国税通則法75条の処分に該当しないとされている。なお、物件の提示に応ずる義務が生じるので、国民の権利義務に影響を及ぼす行為、すなわち処分と解すべきとして、当該取扱いに疑問を呈する見解（武昌昌輔監修『DHC コメントール国税通則法3 §75~160』（加除式）4031-4032頁）。

50) 星野・前掲注(45)59頁。

なお、税制調査会の海外報告等で示された米国の制度（「ジョン・ドゥ・サモンズ（不特定者に対する召喚状）（政府税制調査会海外報告（アメリカ・イギリス）（平29・6・19総10-7）」6頁-7頁（内閣府HP（<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2017/29zen10kai11.pdf>）【最終確認日：2019年9月14日】））について、召喚状の発出手続上、事前に裁判所の承認がいるとして、内国歳入庁の情報提供要請に裁判所が関与することが説明されている。

51) 例えば、「義務賦課型の調査は行政行為として、取消訴訟の対象となるという見解もあろうが取消訴訟の処分性についてのハードルは高いといえよう。」（占部裕典『租税法と行政法の交錯 租税手続法・租税争訟法の視点から』（慈学社、2015年）15頁）との見解。

言葉で言えば、法律要件や、一体どういった情報に限定して新たな提供を求めるのか、そういう要件の限定の問題を考える必要があります。他方では、そこで対象となる事業者と意見の食い違いが出ることもありますから、事業者の権利利益の保護という観点からは、そこで意見の齟齬があった場合に不服申し立てができるような仕組みを構築すべきではないかといったような検討も必要になるのではないかと考えます。」⁵²や「さらに負担が掛かってくるような事業者の権利利益の保護といった手続き、例えば不服申し立てといったものをどのように作っていくのか、こういう非常に重要な論点をしっかりと御指摘いただいたと思います。」⁵³との議論がされている。

また、これらの議論を踏まえ、「他方、高額・悪質な無申告者等を特定するため、担保措置を伴ったより実効的な形で事業者に対して情報の照会を行うような枠組みを検討する場合には、慎重かつ適正な運用を求める観点から、照会できる場合や対象となる情報を必要最小限の範囲に限定するとともに、不服申し立てを導入することが必要ではないか。」⁵⁴として、慎重かつ適正な運用を求める観点から、報告の求めを不服申し立て等の対象とすることの必要性が示されている。

さらに、取消判決により「早期に救済を与え既成事実の累積を防止することを可能にする。」⁵⁵、「取消訴訟は、早期の権利保護・既成

事実の発生の予防に資する」こと（早期権利保護機能・既成事実発生予防機能）⁵⁶、「行政過程における差止機能」あるいは「同一理由に基づく同一処分の反復禁止効果」（取消訴訟の処分反復防止機能）⁵⁷との取消訴訟の機能に係る議論も勘案すると、報告の求めを不服申し立てや取消訴訟の対象とすることにより、不服申し立ての手続等を報告の求めの相手方である特定事業者等が利用できることは、国税局長の報告の求めが適法か否か等に係る判断を早期に確認できる機会を特定事業者等が確保できることを意味すると考えられる。加えて、不服申し立て等の税務争訟を通じて、特定の報告の求めに係る第2項各号の該当性等の判断、特に、処分の取消し等の審査請求を認容する裁決等によって、基本的には、国税局長は、特定の取引に係る当該報告の求めを行うことができないことから、報告の求めを不服申し立て等の対象とすることを、国税局長以外の第三者が報告の求めの運用に関与する機会を確保することを意味するものであり、報告の求めの制度において、考慮しなければならないとされている、慎重な運用や特定事業者等の事務負担の軽減に資するものと思われる。

仮に、報告の求めに係る制度上、このような不服申し立て等を特定事業者等が活用できる機会が設けられていない場合、報告の求めの罰則に係る刑事裁判を通じて、当該特定事業者等が自己の見解を主張する必要があるので

52) 納税環境整備に関する専門家会合（第2回）（平成30年10月29日）議事録19頁（齋藤誠委員）（内閣府HP（https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20181029_30noukan2kaigiji.pdf [最終確認日：2019年9月14日]））。

53) 同上（岡村座長）。

54) 11月7日意見の整理・前掲注(4)9頁。

55) 宇賀克也『行政法概説Ⅱ 行政救済法 第6版』（有斐閣、2018年）128頁。

56) 芝池義一『行政救済法講義 第3版』（有斐閣、2006年）30頁。

57) 塩野宏『行政法Ⅱ [第六版] 行政救済法』（有斐閣、2019年）89頁。

はないかと考えられることから、このような枠組みにおける報告の求めは、特定事業者等にとって事務上の負担が非常に重いものになるのではないかと考えられる⁵⁸⁾。

したがって、報告の求めを不服申立て等の対象とすることは、第4項や第6項に規定されている制度の基礎とされる、適正かつ慎重な運用や特定事業者等の事務負担への配慮を実効性のあるものとするための枠組みとして設けられたものと解される。

ただ、第1項の「60日を超えない範囲内」との規定を踏まえると、報告の求めの実効性⁵⁹⁾を確保すると同時に、特定事業者等に係る実効的な救済の機会⁶⁰⁾を確保する上で、不服申立手続等における迅速な手続の遂行により、裁決等が迅速に示されること、つまり、裁判所の判断の機会が確保されることへの顧慮が必要であると考えられる。

次に、報告の求めを不服申立て等の対象とすることの意義等について、租税条約等に基

づく情報交換との関係の点から、更に検討を試みる。

(2) 租税条約等に基づく情報交換との関係

租税条約等に基づく情報交換と報告の求めとの関係について、例えば、「国外の事業者が保有する情報が必要な場合には、外国の税務当局に対して租税条約に基づく情報交換の要請を行う場合があるが、国際ルール上、要請国側の国内法において同様の情報を取得することができない場合には、相手国当局は当該要請を拒否できることとされている。国内外の事業者のイコールフットイングを図る観点から、国外の事業者が保有する情報も的確に把握できるよう、必要な国内法を整備することも考えられるのではないか。」⁶¹⁾との議論が示されており、また、租税条約等に基づく情報交換に関して、必ずしも納税者を特定することなく、一定の条件に該当する者に関する情報の提供を求めるグループクエス

58) 本稿において、違法な報告の求めに基づく、特定事業者等の顧客に対する課税処分が違法となるか否かについての検討は割愛する。

59) 罰則を伴わない事業者への協力依頼（税通74条の12）に応じる形で、当該事業者から直ちに情報が税務当局に提供されるが、他方、不服申立ての審理が長期間に及んだため、裁決等の判断が示されない場合、結果として、長期間、非協力的な特定事業者等からの情報は税務当局に提供されないとの状況が生じることが考えられる。このような状況を招くことが、納税環境の整備の目標であるとは言い難いと思われることから、特に、不服申立てにおいて、迅速な審理と判断が求められるのではないかと考えられる。

60) 報告を求められた特定事業者等の取引相手方である個人や法人が、当該報告の求めに対して不服申立て等を提起できるかの点に関して、例えば、「法第75条第1項の『処分……に不服がある者』は、処分によって直接自己の権利又は法律上の利

益を侵害された者であることを要し、処分の直接の相手方のみならず、例えば、差押えに係る財産について抵当権を有する者のように第三者もこれに当たる場合があることに留意する。」（不服審査基本通達75-2（処分に不服がある者））とされていることから、直ちに否定されるものではなく、議論が分かれるのではないと思われる。

なお、このような議論に参考となる他の制度として、例えば、不開示情報に該当するか否かを判断する上で、第三者に対して意見書提出の機会を付与することができる（行政機関の保有する情報の公開に関する法律13条）。当該規定に関して、「行政機関の長が、自ら常に的確に行うことができる保障はなく、当該第三者の意見を聴取することにより、誤った判断を回避する可能性が高くなる。」との説明（宇賀克也『新・情報公開法の逐条解説〔第7版〕』（有斐閣、2016年）162頁）がされている。

61) 11月7日意見の整理・前掲注(4)9頁。

ト⁶²が設けられていることから、新たに設けられた報告の求めは、租税条約等に基づく情報交換に活かされる可能性があるのではないかと考えられる。

さらに、「多国間での情報交換 租税条約等に基づき、国外のプラットフォームを利用してユーザーに関する情報交換」⁶³との説明がされており、また、報告の求めの創設前の議論であるが、例えば、プラットフォーム事業者から税務当局に提供された情報が情報交換に供される可能性があるとされている⁶⁴。

加えて、情報交換を行う上で考慮すべき点の一つである相互主義⁶⁵を踏まえつつ、租税条約等に基づく情報交換の類型の一つである自発的情報交換⁶⁶を活用する場合、外国の税務当局から自発的に提供されることが欲される情報と同種の情報を事前に国内の特定事業者等から日本の税務当局が収集するための方法の一つとして、報告の求めが活用される可能性があるのではないとも考えられる。

このように租税条約等に基づく情報交換の

運用上、報告の求めの活用が税務当局の選択肢の一つと考えられる状況において、報告の求めが不服申立て等の対象となることについては、情報交換への懸念⁶⁷や情報交換における納税者の権利保護の観点から納税者の関与を認めるべきとの最近の議論⁶⁸を考慮すると、特定事業者等の情報交換への懸念を払拭するための機会、あるいは、現行法上、情報交換についての意見を述べるできない⁶⁹納税者等が意見を述べることのできる機会として活用され得る場合があるのではないかとと思われる。

確かに、国税通則法上、報告の求めにより税務当局が収集した情報の活用方法等を特定事業者等に対して明確に説明する必要はなく、また、特定事業者等が、自身が提供した情報の活用方法等に制約を付すことまでは認められていないことから、租税条約等に基づく情報交換と報告の求めとの関係を考慮する必要があるとは言い難いと考えられる。

また、報告の求めに係る不服申立てや取消

62 「グループリクエスト」とは「要請に基づく情報交換における情報の提供の要請であって、相手国等に対して、租税に関する調査の対象である納税者を特定することなく一定の条件を満たした納税者の集団に係る情報の提供を求めるものをいう。」と定義されている（官際 1-20ほか平成15年4月7日「租税条約等に基づく相手国等との情報交換及び送達共助手続について（事務運営指針）」第1章 定義及び全般的留意事項 1 定義(3)）。

ただ、グループリクエストを要請する場合、当該要請に至った具体的な事実や状況等を要請国が説明する必要があるとされている（OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, para 5.2 pp490. 川田剛・徳永匡子『2017 OECDモデル租税条約コンメンタリー逐条解説』（税務研究会, 2018年）706頁）。

63 8月21日説明資料・前掲注(17)48頁。

64 柴・前掲注(14)183頁。

65 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法（第3版）』（東京大学出版会, 2015年）17頁。

66 「自国が税務調査で入手した情報で、相手国での納税義務の遁脱にも関連すると思われるものを自発的に相手国へ提供する」（青山慶二「第1章 租税条約による課税権の配分等の諸機能」日税研論集73号（2018年）10頁）。

67 Xavier Oberson, International Exchange of Information in Tax Matters Towards Global Transparency Second Edition, 271 (Edward Elgar Publishing, 2018), Viktoria Wohrer, Data Protection and Taxpayers' Right: Challenges Created by Automatic Exchange of Information, 173 (IBFD, 2018). 情報の提供がされることにより、納税者のプライバシーが侵害される可能性や権利救済の点で問題となることが考えられるとの見解（柴・前掲注(14)183頁）。

訴訟における、処分である報告の求めの違法性について、行政処分が違法とされるのは、当該処分の根拠法規において定められた処分要件が充足されていないからであるとの考え方⁶⁸⁾を踏まえれば、報告の求めに係る違法性の判断において、租税条約等に基づく情報交換要請に係る拒否事由該当性（租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律8条の2等）については、直接関係するものとは言い難いと解される⁶⁹⁾。

ただ、国内の税務調査のみならず、租税条約等に基づく情報交換においても、報告の求めが活用される可能性があること、また、プラットフォームとグループクエストに関して、租税条約等に規定されている関連する情報（foreseeable relevance）を充足せず、証拠の収集（fishing expeditions）に該当する可能性があること⁷⁰⁾、さらに、情報交換と納税

者等の権利との関係に係る上記の議論等も考慮すると、情報交換に係る手続上、納税者や特定事業者等の主張等を全く考慮しないことが直ちに首肯されるとは言い難いのではないかと考えられること⁷¹⁾から、報告の求めを不服申立て等の対象とすること、つまり、特定事業者等が不服手続等を活用できることの意義等を多面的に検討する必要があるのではないかと思われる⁷²⁾。

IV おわりに⁷³⁾

当該職員の事業者等への協力要請（税通74条の12）や特定事業者等への報告の求め（税通74条の7の2）が整備されたことは、経済活動の変化に対応した新たな税務上の情報収集制度として、また、事業者への協力要請、あるいは、事業者の税務当局への情報提供の法的根拠を明確にする点から評価できる。

68) 吉村政穂「国際的情報交換・徴収共助をめぐる諸問題」租税法研究47号（2019年）62頁。特定の課税情報を国家間でやりとりする場合、関係者に対する手続保障を充実する方向で、能動的に法形成を行っていく必要がある旨の見解（増井良啓「課税情報の交換と欧州人権条約」法学新報123巻11・12号（2017年）338頁）、情報交換における秘密保護の原則は、納税者・情報提供者がそれぞれの管轄の行政庁に不服を申し立てる根拠となりうるとの見解（漆さき「国際的情報交換における納税者の権利保護」論究ジュリスト26号（2018年）87頁）。

税務当局による情報の把握が、納税者の自主申告の支援のために存在すべきとの考え方に基づくならば、税務当局からプラットフォーム企業に対する個別の情報の提供の要請や当該企業の情報提供について、納税者が当該提供等を認識できるような制度を原則とすべきとの見解（渡辺徹也「シェアリング・エコノミーに携わるプラットフォーム企業と課税—所得課税および執行上の問題を中心に—」税経通信74巻2号（2019年）10頁）。

69) 増井良啓「租税手続法の国際的側面」宇賀克也・

交告尚史編『現代行政法の構造と展開』（有斐閣、2016年）205頁。

70) 司法研修所編『改訂 行政事件訴訟の一般問題に関する実務的研究』（法曹会、2000年）142頁。

71) 仮に、他国の税務当局への情報提供の要件充足の有無を争い得たとしても、租税条約実施特例法を根拠として、同法の規定する拒絶事由に該当することを情報主体または情報保有者が主張立証することは困難であるように思われるとの見解（吉村・前掲注6872頁）。

72) OECD（2019）, The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers : Forum on Tax Administration, OECD Publishing, Paris. para 54. pp 32. 訳語については、川田・前掲注62706頁-707頁を参照。

73) 一般的に、被要請国において、第三者の情報を保有する者はグループクエストに対して、裁判上の手続（the way of court proceedings）において、申立て（request）が認められているとの説明（OECD, *supra* note 72, at para 57. pp 33.）。

ただ、報告の求めは罰則を伴うものであり、特定事業者等への事務負担が重いものとなる可能性があることから、報告の求めの創設に係る議論や制度の趣旨を踏まえ、報告の求めの対象となる取引の要件や関連する制度の意

義等に係る検討が今後も必要ではないかと考えられる⁷⁶⁾。

※本研究はJSPS科研費JP16K03308の助成を受けたものである。

74) 報告の求め自体の取消しにつながらなければ、特定事業者等が意見を述べることのできる機会を設けることは、意味を有しないとの指摘が考えられる。ただ、不服申立手続等において、当該特定事業者等から、情報交換に関して、意見等が明確に示されたにも関わらず、日本の税務当局が漫然と当該情報を外国の税務当局に提供したことにより、当該特定事業者等や納税者に何らかの損害が生じた場合、国家賠償法上、当該提供自体が違法と評価される可能性があるのではないかと考えられる（参考の裁判例として、最判平成5年3月11日民集47巻4号2863頁、山口地判平成20年10月1日税資258号順号11044）。

仮に、このような国家賠償法上の違法が認められる可能性があるのであれば、不服申立手続等における特定事業者等の意見等の表明により、日本の税務当局が外国の税務当局へ情報を提供するに当たって、より慎重な判断を行うといった一定の効果をもたらすことにつながる可能性があるのではないかとと思われる。このような整理の妥当性等については、今後の検討課題としたい。

75) 報告の求めと外国制度との比較等については、今後の検討課題としたい。

76) 報告の求めの外延には今後注意が払われねばならないとの指摘（一高・前掲注(2)165頁）。