「納税者支援調整官」制度の現状と課題

－苦情処理事案の分析と国際比較を通して－

税理士・青山学院大学大学院法学研究科講師　長谷川　博

はじめに

納税者支援調整官は，平成13年（2001年）6月29日付国税庁長官の「納税者支援調整官の事務運営について（事務運営指針）」に示されているように財務省組織規則により設置された制度である。

納税者支援調整官は，申告納税制度が円滑に機能するよう，適正かつ公平な課税の実現に努め，納税者の理解と信頼を得るという税務行政に対する納税者の理解と信頼を確保することが任務とされている。

このように納税者支援調整官の職務は，納税者の苦情を受け付け，その処理に必要な事務を行う苦情処理機関である。

苦情処理手続とは，税額等の法律的な争いを解決する不服申立て（異議申立てや審査請求）とは異なり，納税者が国税の徴収手続や税務調査等の過程で生ずる税務署職員の対応に対する不満等の申立てに対して，その解決策を講ずるための手続をいう。

納税者の税務行政に対する苦情処理（納税者保護官）制度は，諸外国では既に整備されており（後掲する別表参照），比較的遅れて導入されたわが国の納税者支援調整官制度が，納税者の苦情処理機能又は権利救済機能を果たしているかどうかを考察することは重要であり，そのためにはこの制度の現状を分析し，諸外国の苦情処理制度と比較する必要がある。

筆者は，従来からわが国において納税者の税務行政に対する苦情処理制度の必要性を指摘していた(1)が，平成13年に納税者支援調整官制度が導入される前の苦情処理の状況及び導入された後の実状について，数名の税理士とともに，4か所の国税局における納税者支援調整官が扱った苦情処理事案に対する情報開示請求を行い，開示された「苦情処理整理表」を分析してきた。このような分析は，おそらくわが国では初めての試みであると思われる(2)。

本稿では，わが国の納税者支援調整官制度の実態分析や筆者が行った納税者支援調整官に対する苦情申立ての経験も踏まえながら，現在の納税者支援調整官制度の問題点を指摘するとともに，韓国やその他の主要国における納税者保護官制度との比較検討を行い，わが国での納税者権利保護制度のあるべき姿について提言したい。

Ⅰ　納税者支援調整官制度

1　設置されている納税者支援調整官の数

納税者支援調整官は，平成13年に導入された当初は，11の国税局及び31か所の税務署に設置され，その後17か所の税務署に追加され，現在全国524の税務署中59か所（10％超）の税務署で導入されている(3)。

2　納税者支援調整官の任務

納税者支援調整官は，申告納税制度が円滑に機能するよう，適正かつ公平な課税の実現に努め，納税者の理解と信頼を得るという税務行政運営の基本的な考え方を踏まえ，納税者から寄せられた苦情及び困りごとについて，納税者の立場に立って迅速かつ的確に対応し，もって税務行政に対する納税者の理解と信頼を確保することが任務とされている。

3　苦情処理の事務手続

(1)　苦情の申し出と処理手続

① 納税者からの苦情の内容を懇切かつ丁寧に聴取する。

② 聴取内容に基づき，速やかに担当者及びその上司（担当者等）から事情を確認するなど事実関係を調査する。

③ ②の調査結果を当該納税者へ迅速かつ正確に説明する。

④ ③の説明によっても当該苦情の処理が完結しない場合には，当該納税者と担当者等との面会の機会を持ち，これに立ち会い，円滑な解決に努める。

⑤ ④の手順によっても当該苦情の処理が完結しない場合には，税務署の幹部による対応と調整する。

⑥ 上記事務処理に関し，国税局の納税者支援調整官及び税務署の総務課長と綿密な調整を行う。

⑦ 納税者支援調整官が派遣されていない税務署の苦情処理については，①の聴取を行った上で迅速かつ的確に所管税務署の総務課長又は国税局の納税者支援調整官に引き継ぎ，その旨を当該納税者に連絡する。

(2)　苦情の処理・解決手続

税務署の納税者支援調整官は，納税者からの苦情の申し出がなされた日から原則として3日以内に当該苦情を処理するよう努める。3日以内の処理が困難な場合には，当面の処理方針を決定し，当該納税者に対し速やかに連絡する。

その納税者支援調整官は，苦情処理の経緯及びてん末について，処理の進展の都度整理しその内容を国税局の納税者支援調整官を経由して国税局総務部総務課長に報告する。

また，納税者支援調整官が派遣されていない税務署の総務課長は，納税者支援調整官の果たすべき役割に十分に留意して所管する苦情の適切な解決に努める。

国税局の納税者支援調整官は，特に必要があると認められるときは，国税局総務部総務課長に意見を具申することができる。

さらに，納税者支援調整官は，苦情の処理に当たり事務運営の改善等を検討する必要があると認めるときは，国税局派遣監督評価官室にその旨を連絡する。

Ⅱ　納税者支援調整官制度導入前と後の苦情処理件数の概要

東京国税局管内でみると，この制度導入前は，税務署等の税務相談室や総務課が事実上苦情の処理を扱っていたが，その状況は，東京国税局から情報開示請求で入手した「苦情事案の税目別受理及び処理状況」によれば，税務相談室の統計であるが受理合計が平成11年度で376件（10年度358件），うち主張を認めたものは0件（10年度1件）であり，実態は，納税者の苦情がほとんど受け入れられていなかったということができる。

納税者支援調整官制度がスタートした平成13年7月から平成14年6月までの苦情処理件数は約310件である。また，平成14年7月から平成15年6月までの苦情処理総件数は308件で，うち謝罪をしたものは約53件（17％）である。さらに，平成16年7月から平成17年6月までの1年間の納税者支援調整官の苦情処理件数は346件で，うち謝罪をしたものは約72件（20％）である。

他局でみると，関東信越国税局の平成15年7月から平成16年6月までの1年間では，苦情処理件数（納税者支援調整官担当233件，同調整官以外81件）は合計314件で，うち謝罪をしたものは納税者支援調整官担当事案で約68件（29％）である。

また，名古屋国税局の平成15年７月から平成16年６月までの１年間では，苦情処理件数（納税者支援調整官担当179件，同調整官以外269件）は合計448件で，うち謝罪をしたものは納税者支援調整官担当事案で約68件（38％）である。

さらに，大阪国税局の平成16年４月から平成17年４月までの１年間の苦情処理件数は261件で，うち謝罪をしたものは約95件（36％）である。

このように，各国税局において年間の苦情処理件数がおおむね250件～400件あり，うち謝罪した件数が20％～30％近くあることが示されている。

III　苦情処理整理表の区分分析と傾向

苦情処理整理表については，次のように区分して分析することができる。

(1)　苦情申立人

本人によるもの，代理人（税理士）によるものがあるが，本人によるものが多い。

(2)　苦情申立ての方法

電話，メール，投書，面接などがあるが，電話によるものが多い。

(3)　苦情事案の分類（苦情が多い順）

① 税務職員の対応・態度（相談時，指導時，納税・徴収時，税務調査時など）
② 税務指導の誤り
④ 書類発送の誤り
⑤ 税情報管理の誤謬に起因するもの
⑥ 税務行政以外のもの
⑦ 税法・税制に対するもの
⑧ その他

税務職員の対応・態度に関する苦情が多いが，税務指導の誤りや書類発送の誤りも比較的多いことが分かる。

(4)　処理方法

事情徴収→事実確認→処理という流れで行われている。

(5)　処理てん末による分類

① 謝罪（口頭，文書）
② 説明・納得
③ 説明・不納得
④ 静観（対応せず）
⑤ 処理継続

税務職員の対応・態度のまずさ，税務指導の誤り，書類発送の誤りについては比較的謝罪を行っているが，税務調査に関する税務職員の対応に対する苦情については，課税庁に任せる傾向にあり，納税者支援調整官の積極的な対応策が講じられていない。

IV　苦情処理事案（概要）の紹介

1　大阪国税局での納税者支援調整官の苦情処理事案

本稿では，平成16年４月から平成17年４月までの１年間の苦情処理整理票（261件）から抽出した27事例（概要）を紹介する。

No.1	H16.3.8　西宮署 **訂正申告の対応等**
苦情の内容	地区相談会場で職員の指導で申告。後日，障害者控除が漏れていたため訂正申告したところ，職員が差し替えておくと言ったにもかかわらず，当初申告のままで還付された。
処理てん末	納税者宅に臨場し，謝罪したが，署長の官印を押した謝罪文にこだわったため，納得は得られなかった。 後日，再度謝罪を申し述べたところ，最終的には理解を得られた。
No.2	H16.3.22　田辺署 **調査の処理について**
苦情の内容	所得税調査結果について，①重加算税（売上漏れ），②修繕費，③娘婿（申立人）の同席を拒否（調査取りまとめの来署時）に関し不満を申立て。
処理てん末	署長，総務課長，個人１統括官が内容を再検討の結果，①加算税については重課の判断は再検討する。②修繕費については内容を再検討する。③同席を認めなかったことについては，配慮が足らなかったことを謝罪。以上を説明し申出人の理解を得た。
No.3	H.16.4.7　草津署 **還付金の二重還付**
苦情の内容	還付申告の還付金が二重に支払われている。事実関係を確認の上回答して欲しい。
処理てん末	還付金の処理ミスが判明。 担当統括官が申出人宅に臨場，謝罪と還付金返戻をお願いし，申出人の理解が得られ，返戻を受けた。
No.4	H.16.4.23　和歌山署 **転出事後処理ミスに起因する振替納税について**
苦情の内容	署の職員の指導により，転出の書類を提出したにもかかわらず，振替納税がされず，延滞税が課された。
処理てん末	署の職員が転入事業者と誤認して書類を書かせてしまった。 署職員の誤指導が判明したため，延滞税を不徴収とすることを説明し，了解を得た。
No.5	H16.5.17 **還付金の振込みについて**
苦情の内容	還付申告したのに振込みがない。
処理てん末	点検の結果，別の書類綴りにあったので，早急に連絡し還付処理を行うこととした。
No.6	H16.6.18 **納税証明書の予定納税関係の記載に誤り**
苦情の内容	予定納税が未納な旨を付記した納税証明書を発行したが，納期限は未到来であった（未納ではない。）。
処理てん末	謝罪し，納税証明書を差し替えた。
No.7	H16.3.16 **医療費控除（地方税）の対応**
苦情の内容	医療費控除があると説明したのに担当職員が適用せず申告書を作成した。このため地方税まで課税された。 更正請求も放置された。
処理てん末	申告指導の不十分な点は謝罪。 更正については処理した。
No.8	H16.6.4 **本人作成の所得税申告書の閲覧について**
苦情の内容	署により閲覧に応じているところと，応じていないところがある。
処理てん末	統一見解が示されるまで閲覧させることとした。
No.9	H16.6.7 **無申告加算税について**
苦情の内容	署で申告相談をしたところ，申告書を返してくれたので納税だけ済ませたところ，無申告加算税が課税された。
処理てん末	説明したが納得せず，静観する。
No.10	H16.7.20 **調査内容の説明について**
苦情の内容	調査の結果について税理士から説明がないまま，修正申告が出され税理士と争いになっている。状況を説明して欲しい。
処理てん末	税務署は争いに介入できない。 調査の中身については税務署が対応する。
No.11	H16.8.20 **預金差押えに係る説明について**
苦情の内容	分納支払計画書を提出することを約したにもかかわらず，突然，銀行預金（社員の給与支払分）の差押えを受けた。これによって倒産しろということですかと問うと，結果そうなるなら，そういうことです，との返答を受けた。
処理てん末	総務課長と徴収１統括官が会社事務所に赴き，事実関係を説明するとともに，不適切な発言部分について謝罪し了解を得，今後の納付計画を再度協議することとなった。
No.12	H16.8.18 **調査における担当者の対応について**
苦情の内容	所得税の無予告調査があり，後日次回調査日の連絡を受けた際，携帯コピー機の持込みについて申し出があったが，後日返事する旨伝えたところ，５人で調査に行く等，脅かされた。
処理てん末	言葉の行き違いがあったことについて謝罪し，調査に対する理解と協力を求めたところ，理解が得られた。
No.13	H16.9.8 **調査先のパソコンの取扱いについて**
苦情の内容	調査担当者が自社のパソコンを操作したことにより，16年６月以降のデーターがすべて消えた。
処理てん末	法人担当副署長及び法人課税１統括官，９統括官が謝罪するとともに，署の責任でもってデーターの復旧を行うことで本人の了解を得た。
No.14	H16.8.5 **税理士法の書面添付制度について**
苦情の内容	譲渡所得について，税理士法33条の２に基づく書面添付を行ったにもかかわらず，「譲渡所得の申告内容について」が送付されてきた。
処理てん末	副署長が税理士事務所を訪問し，事務の不手際について謝罪した。
No.15	H16.6.24 **申告相談時の言葉遣いについて**
苦情の内容	確定申告の相談に署に行った際，担当者は犯罪者に話すかのように命令口調であり，不勉強で質問にも答えられなかった。
処理てん末	謝罪を行いたい旨申し出たが，申立人は来署しなかった。
No.16	H16.9.29 **電話加入権の差押解除について**

苦情の内容	電話加入権が理由もなく署に差し押えられているため契約解除ができず，電話基本料金を支払い続けている。
処理てん末	徴収統括官が臨場し，差押解除通知書を交付し，差押解除漏れについて謝罪。
No.17	H16.11.9 **物納許可通知書及び収納済通知書の送付方法について**
苦情の内容	相続税の物納の件で送付されてきた通知書に発信人の表示がない。また，収納済通知書は，安全性のため書留等で送付すべきである。
処理てん末	発信人のない封筒については，謝罪する。また，収納済通知書は今後，簡易書留に変更する旨伝えて了解を得た。
No.18	H16.11.16 **期限後申告について**
苦情の内容	所得税の申告書を期限内に提出しているにもかかわらず，期限後申告を慫慂され，無申告加算税を賦課された。
処理てん末	統括官等が自宅に臨場，担当副署長，個人１統括官が勤務先に臨場し謝罪するとともに，還付金通知書及び加算税取消通知書を手交する。
No.19	H16.12.9　宇治署 **修正申告の提出について**
苦情の内容	職員の指導のもと不動産所得に係る申告書を提出したが，５月に必要経費について呼び出しがあり，さらに９月にも別項目で呼び出された。問題点を一度に説明すべきである。加算税も納得できない。
処理てん末	一連の職員の対応が指導不足であったことを認め謝罪したところ，申出人の了解を得た。
No.20	H17.2.1　国税局徴収課 **滞納処分に係る督促状の送付について**
苦情の内容	過去（H12，H13）の滞納に係る督促状が届いたので「なぜこれほど時間がかかったのか」を尋ねたが，明確な回答がなく，非常に不愉快な対応がなされた。
処理てん末	職員の対応で不快に感じた点について謝罪したところ理解を得られた。
No.21	H17.1.25　相生署 **税務調査について**
苦情の内容	税務調査を受け修正申告書を出したが，内容が納得できないので撤回を申し入れたが応じてくれない。①４年前の調査時には問題がないと言われた事項について修正させられた。②延滞税，地方税等の話はなかった。
処理てん末	支援調整官と署総務課長が面談し説明するも納得せず。経過文書の交付は断った。

No.22	H17.2.15　生野署 **不動産の差押えについて**
苦情の内容	納税者に不動産担保の融資を受け納付するよう申し渡したところ，所有する不動産はないとのこと。差押え不動産の確認調査により同姓同名の別人の差押えが判明した。
処理てん末	錯誤による解除登記を行い，不動産所有者宅へ臨場し謝罪を行い了解を得た。
No.23	H17.1.26　大津署 **生命保険契約の解除について**
苦情の内容	生命保険差押解除返戻金を取り立てられたが，①本人に予告もせずに解約するのはおかしい。②本人は入院中であり，給付を受けている保険を解約していいのか。③保険の給付が復活するように処分の撤回を求める。
処理てん末	保険会社から契約の回復を行う連絡があり解約金の返戻手続を行った。申出人宅に臨場し，納付計画を聴取したが，現在の収入では納付不能であり，後日具体的納付相談を行う約束をした。
No.24	H17.2.17　明石署 **タッチパネル作成申告書の交付について**
苦情の内容	タッチパネルで作成した確定申告書を他者に誤って交付した。他者分は控えを回収し，申出人に連絡した。申出人から個人情報保護法もあり，情報が漏れてしまった重大な問題であり，責任者の一筆が欲しい。
処理てん末	謝罪文の送付の要求に対し，署長名の謝罪文を作成し郵送することを決めた。 〈謝罪文〉
No.25	H17.3.9　東大阪署 **予定納税について**
苦情の内容	H16年分の所得税予定納税分に関し，事前に納付相談を行い分割納付を認めたが，第２期分を振替納税により引き落とされ，さらに，分割納付中の残額に対して納税コールセンターより電話催促された。
処理てん末	H17.3.17副署長と総務課長が臨場し，謝罪と説明を行い，理解を得た。
No.26	H17.3.18　牧方署 **申告書控えの誤発送**
苦情の内容	自分の申告書控えでなく，別人のものが返送されてきた。
処理てん末	確認の結果，返信用封筒の入れ違いであり，本人分控えは署に残っていた。 統括官が臨場し，ミスを謝罪の上，本人の申告書控えを交付し，誤発送分の返却を受け了解を得た。
No.27	H17.3.7　国税局総務課 **昼休みの対応について**
苦情の内容	昼休みに確定申告の相談ができるようにすべきである。 サラリーマンは相談したくても相談できないのか。
処理てん末	本年の閉庁日対応について説明したところ，限定ではなく昼休みに相談をしてもらえるよう考えて欲しいと，申し出て一方的に電話を切られた。 以後，静観することとした。

2　税務調査に対する納税者支援調整官の対応の問題

①筆者のクライアント法人に対する無予告の現況調査が異例の６人で行われ，同法人の代表者の明確な承諾もないまま調査に着手した事案に対し，所轄税務署長及び国税局の納税者支援調整官に抗議書を送った。これに対し，所轄署は統括官が調査に臨場した部下の言い分から代表者の承諾を得たと言い，予想したとおり，調査者と被調査者の当事者間では解決できないので，筆者は，納税者支援調整官に対し事実の確認を要求した。

納税者支援調整官の事実確認の努力もあって，納税者（代理人）の言い分が正しいことが判明したが，所轄署は不当な現況調査に対する納税者の謝罪要求に対し，「言葉が足りなかった，説明が不十分だった」というだけで埒が明かなかったので，納税者支援調整官に対し所轄署は謝罪すべきである旨要望した。

しかし，納税者支援調整官には権限がなく，そこまではできないということであった。筆者は所轄署の統括官を相手に謝罪を求め，結果的には謝罪を得たが，そこまでには２か月を要しただけではなく，納税者の税務行政に対する不信感が増幅される結果となった。

このように，納税者支援調整官の立場は，課税庁から独立した機能を果たしているわけではなく，結局，課税庁との連絡・調整を行うものにすぎないというのが実態である。

②筆者の友人税理士から相談を受け，共同の代理人となって，友人のクライアントに対する税務調査が理由もなく６か月近くに及んでいること，また反面調査に誘導尋問等の不当・違法性があるので，これらの是正を求めるべく所轄署及び国税局の納税者支援調整官に対して抗議文を送った。しかし，所轄署は税務調査の不当・違法性には耳を傾けず，また納税者支援調整官もその対応を所轄署に任せるだけで対応策を講ずることはなかった。この結果，所轄署は，税務調査の最終段階の話し合いで納税者の主張を聞き入れることなく一方的ともいえる更正処分の意向を示し，その後，更正処分を行ったので現在国税不服審判所で審理中である。

このように，納税者支援調整官は，税務調査に対する苦情申立てについて，具体的な対応策を講ずることがないということが実感である。

納税者支援調整官は「納税者から寄せられた苦情及び困りごとについて，納税者の立場に立って迅速かつ的確に対応し，もって税務行政に対する納税者の理解と信頼を確保することが任務」とされているが，現状では，納税者の税務調査に対する不満や苦情に対し的確に対応する制度として機能していないといわなければならない。

V　納税者支援調整官制度の問題点

1　受理処理件数と制度の周知

納税者支援調整官制度が導入される前は，苦情処理は税務相談室や総務課で行われ，その処理手続の内容について窺い知ることができなかった。また，納税者の苦情申立てについての周知方（PR）などもなされていなかった。

しかし，納税者支援調整官制度が導入された後でも，この制度の趣旨や苦情処理方法等の周知がなされていない状況にある。これは前記導入前の税務相談室の処理件数と納税者支援調整官の苦情処理件数が共に300件台ということからも理解できる。

今後，制度の利用方法や処理状況を示しながら制度の周知徹底を図る方策を講ずべきである。

2　納税者支援調整官の人選と権限

納税者支援調整官はすべての税務署に配置されているわけではなく，配置されていないとこ

ろは総務課が担当しており，納税者支援調整官の役割が十分であるとはいえない。また，その人選に当たり一定の資格審査など適切な登用手続がなされているかどうか不明である。

さらには，その職務遂行のためには，苦情申立人が納得する事実確認と処理・解決のための独立した調査権限と権威が必要である。この点については，後述する韓国の「納税者保護官」制度が参考になる。

3　謝罪の方法について

税務職員の対応・態度のまずさ，税務指導の誤り，書類発送の誤りについては比較的謝罪を行っているが，同じ誤りを繰り返さないための適正な対処が求められる。とりあえず謝罪し，その後対応すればよいということであれば本当の謝罪ということにはならなくなる。

納税者支援調整官制度が周知されてくれば，もっと多くの苦情申立てが予想されるが，経費弁償や補償を含めた適切な謝罪の方法が検討されなければならない。

4　年次報告と改善事項の公開

納税者支援調整官の苦情処理状況は，年次報告するとともに，勧告や改善がなされた事項についてはこれを公開すべきである。

VI　韓国の「納税者保護官」制度

1　制度導入の背景

韓国では，1994年に行政一般に対する苦情処理機関として首相の下に「国民苦衷処理委員会」（韓国版オンブズマン）を設置している。1999年９月から韓国国税庁は，第２の開庁と名付けこれまでの税務行政を納税者向けのサービス中心に大きく改編した。税務署を訪れると１階の納税者サービス・センターに目が注がれるが，奥には納税者保護官室がある。そして，センターの中には目立つように1997年に制定された「納税者権利憲章」と1999年に制定された「税務行政サービス憲章」の額縁が並んで掲げられている。

税務行政改革促進の背景には，①国際競争力の向上，②情報化社会に対する能動的な対応，③過去の歴史的桎梏からの脱皮などが挙げられている。韓国の納税者保護制度を考察する場合，1996年の国税基本法改正に伴う納税者権利憲章の制定だけにとどまらず，1999年の税務行政改革の持つ意義が大きいといわなければならない(4)。

2　任務と人選

その任務は，税金の賦課徴収又は税務調査の過程で，納税者の権益が侵害された場合や権益が侵害されるおそれがある場合に，納税者が納税者保護官にその事情を訴えその救済を求めることにある。納税者が既に課税された税金について見直しを求め，納税者が正しいと判断された場合は，取消し等もなされる場合があり，「税務署の中の野党」という評価がなされている。

納税者保護官は，国税庁の内規で全国の税務署（99か所）に配置され，その数は107名（補佐する職員が２～６名）となっている。

その人選は，業務処理能力や親和性などを基準に最終的に国税庁長により任命されるが，事務官（管理職）昇進予定者を納税者保護官に任命し，その中から納税者権益保護実績が優秀な職員を選んで昇進させるインセンティブ制度を導入した。この人選の方法は，この制度が納税者に好評で早く定着した理由の一つとされている。

3　権　限

納税者保護官は，税務署長から独立して納税者の立場に立って仕事ができる権限が与えられ，納税者保護活動が円滑に遂行できるように，次のような権限が付与されている。

・税務調査中止命令権：重複調査，調査権濫用等により納税者の権利が不当に侵害されたと判断できる場合には，調査を中止させることができる。
・課税処分中止命令権：税法適用の誤り，事実認識の錯誤等により不当な課税が予想できる場合には，課税処分を中止させることができる。
・職権是正要求権：違法不当な課税処分が確認された場合には，職権でその是正を要求できる。
・書類閲覧権：税務署内の租税の賦課・徴収に関するすべての書類の閲覧ができる（ただし，調査中の事案と調査着手前の脱税情報事項は除外される。）。

4　苦情処理の状況と効果

納税者保護官制度が導入された1999年９月から12月までの処理件数は，受付数10,236件のうち9,561件を処理し，処理率93%，是正率は81.8%を示しており，また，2001年度では，受付件数22,074件，処理率98.8%，是正率77.7%となっている。韓国の納税者保護官制度の評価はきわめて良い。ちなみに，納税者保護官制度導入前の1998年度の苦情処理数値をみると，受付件数730件，処理率95%，是正率１%という状況であったから，導入後のこの制度の有効性は証明されている(5)。

また，納税者保護官制度の効果として，次のような点が挙げられている。

① すべての苦情は受付から処理結果の通知まで，納税者保護官が責任を持ち，直接処置することによって申立人が直接担当部署を探し回る不便を解消したこと。
② 受け付けた苦情を第一線機関に移して処理することを禁止し，最初に苦情を受け付けた部署が最後まで処理するようになったので，申立人は「自分の苦情を大事にしている」という信頼感を税務官署に対して抱くようになったこと。
③ 納税者の苦情などを最初から徹底的に検討し，完璧に処理しているので，同じ納税者が再び苦情を訴えることがなくなり，納税者の持つ煩わしさを画期的に改善したと評されること。
④ 不利益処分を受けていることが分からない納税者を納税者保護官が自ら探し出して成績をあげようとする事例があること。
⑤ 市民団体，言論機関，政党などに毎日電話をかけて納税の苦情を聴き出し，その苦情を解決していることもあり，税務官署に対するイメージも肯定的に改善され，税務官署は無条件に税金を徴収するところという否定的イメージが解消されていること。
⑥ 納税者保護官は税務職員の課税処分の前後にわたって関与できる機能を持つので，税務職員の誤謬賦課を予防する効果があること。
⑦ 誤謬賦課に対する行政訴訟などの権利救済手続に係る納税者及び税務署の時間と費用を節約することができること。これにより，納税者の延滞税などが節減できること。

VII　主要国の納税者保護官制度

主要国には既に納税者の苦情処理制度として納税者保護官制度が存しているが，その概要は，後掲する別表「主要国の納税者保護官（オンブズマン）制度の比較表」に示したとおりである。共通する特徴としては，納税者の権利を保障する納税者権利保護制度が存していることである。

ここでは，前述した韓国を除き，米国，英国，オーストラリアの納税者保護官制度の特徴を簡単に紹介して参考に供したい。

1　米　国(6)

・米国の納税者の権利保障法（IRS 内国歳入法）改正が３回にわたってなされていること。
・納税者の権利保護は納税者の苦情処理制度（税務オンブズマン）の充実と大きく関わっていること。
・納税者救済命令の権限が必要なこと。
・税務オンブズマンを「納税者権利擁護官（Advocate）」へ改称したこと。
・IRS（内国歳入庁）の機構改革が必要だったこと。
・歳入庁職員組合（労働組合）が抵抗したこと。
・司法の場でも納税者が不利にならない制度にすること。
・納税者が議会公聴会で証言したこと。
・大統領選挙で候補者に納税者の権利宣言の必要性を公約させたこと。

（別表）主要国の納税者保護官（オンブズマン）制度の比較表

		韓国	米国	英国	ドイツ	イタリア
1	導入時期	1999年	1979年 1996年（２次改正） 2000年（３次改正）	1993年	1949年	2000年
2	根拠法 （納税者権利保護制度）	規則 納税者権利憲章	納税者権利保障法 納税者の権利宣言	納税者憲章	議会関係法 税務調査省令	納税者権利憲章法
3	担当官名	納税者保護官	全米納税者権利 擁護官（３次改正）	アジュディケーター	ペディチオン （請願委員会）	税務オンブズマン
4	独立性 （担当者）	税務署内独立機関	IRS（内国歳入庁）から完全独立	法廷弁護士等民間から公募 （課税庁から独立）	立法府の議員 （中立性）	各州及び各県合議性で自主運営
5	処理の対象	・納税者の権利侵害 ・税務行政に対する苦情	・納税者の権利侵害	・内国歳入庁，関税・消費税庁に対する苦情 ・損害賠償金の支払いの請求	税務行政に対する不満	税務行政に対する苦情
6	権限	救済命令 是正要求等	救済命令	請求，勧告，報告書	提案，勧告	勧告，報告書
7	その他 救済機関	国民苦衷処理委員会	納税者救済市民委員会	議会オンブズマン		
		フランス	スペイン	カナダ	オーストラリア	日本
1	導入時期	1976年	1998年	1968年 （ケベック州）	1995年	2001年
2	根拠法 （納税者権利保護制度）	メディアトゥール法（行政一般） 税務調査における納税者憲章	納税者権利保障法 納税者権利憲章	護民官法 納税者権利宣言	連邦オンブズマン法 納税者権利憲章	財務省組織規則 なし
3	担当官名	メディアトゥール （調停官）	納税者擁護官	護民官	連邦オンブズマン内税務オンブズマン	納税者支援調整官
4	独立性 （担当者）	国会議員等から大統領が任命	納税者擁護官事務所の苦情処理局	大学教授等州議会が任命	議会の下に置く独立機関	税務署職員 （独立性なし）
5	処理の対象	・行政一般点検 ・過誤行政の指摘	・納税者の権利侵害 ・税務行政に対する苦情	州政府の行政の不当性	税務行政に対する苦情	税務行政に対する苦情
6	権限	勧告，文書等提出要求	勧告	勧告，立入り調査等	勧告，報告	連絡，調整 （解決権限はない）
7	その他 救済機関		国民擁護委員会			

（注１） 納税者保護官制度は，税額の不服を争う異議申立てや審査請求（不服申立て制度）とは異なり税務執行に対する不満や苦情を取り扱うものである。
（注２） 本比較表は，湖東京至編『世界の納税者権利憲章』（2002年中小商工業研究所刊）を参考に，筆者が加筆作成した。
〔参考資料〕
長谷川博「オーストラリアの税務オンブズマン制度について」（http://www.h-hasegawa.net/aust-tax2.html）
長谷川博「新設された『納税者支援調整官』」について」（http://www.h-hasegawa.net/nouzeisya-sientyousei.htm）
園部逸夫『オンブズマン法』（1992年弘文堂）

・IRSを監視する第三者機関（Oversight Board）が必要なこと。
・連邦税だけでなく州税にも納税者保護法制が必要なこと。

2　英　国(7)

・1967年に議会オンブズマンが導入され，1993年に税務オンブズマン制度（アジュディケーター）が導入されたこと。
・1986年に納税者憲章の制定後，納税者保護制度が確立されたこと。
・アジュディケーター（税務苦情処理裁定者）は，課税庁から完全に独立していること。
・苦情申立人に有利に解決している割合が高いこと。
・課税庁の謝罪のあり方を工夫し，さらに納税者に対する被害補償も行っていること。
・課税庁はアジュディケーターの勧告に従っていること。
・議会に年次報告を出して活動の評価を受けていること。

3　オーストラリア(8)

・税務オンブズマン制度は，1995年の改正税法で導入されたが，1976年に連邦オンブズマン法が制定されており既に税務に関する苦情も扱っていたものをスペシャライズ（Special Tax Adviserと呼ぶ。）したものである。
・オンブズマンの努力が実を結んで，ATO（税務署）内の企業文化（組織的文化）に変化がみられるようになったこと。
・苦情申立人に有利に解決されている割合が高いこと。

Ⅷ　結びにかえて

わが国の納税者支援調整官制度は，韓国の納税者保護官制度と比較して，納税者を救済するための機能・権限に基本的な違いがある。

韓国では税務署長から独立して納税者の立場に立つことが明らかであり，また，その権限には税務調査や課税処分の中止命令権という納税者を救済するための担保措置が講じられている。

米国の納税者権利擁護官制度にも納税者救済の権限があり，また，英国のアジュディケーターは，課税庁から独立して調停し勧告する権限が与えられている。さらには，納税者への被害補償制度も構築されているのが世界の潮流である。

このように，納税者の権利救済の問題を解決するには，納税者保護官に命令権や勧告権が保証されなければならない。

諸外国と比較して，重要なことは，わが国の税法規には納税者の権利保護規定が存しないということ，すなわち「納税者の権利」や「納税者の保護」という制度的保障がなされていないということである。

わが国の納税者の地位を世界的水準に高めるためには，まず国税通則法を改正して「納税者の権利憲章」を含む納税者の権利保護制度が導入されなければならない(9)。納税者の権利保護制度が確立されることにより，納税者支援調整官の名称が「納税者保護官」として世界的水準に達することになるはずである。

〔注〕
(1) 平成７年度日税連公開研究討論会『税務行政手続改革の課題』所収・第４章「税務に関するオンブズマン制度」参照。
(2) 長谷川博「『納税者支援調整官』制度改革の必要性」（税制研究46号2004年８月号）では，東京国税局管内の平成14年７月から平成15年６月までの苦情処理事案を紹介している。
(3) しかし，国税局や税務署の機構図をみると，納税者支援調整官は特に規定されておらず税務相談の中に位置している。〈http://www.nta.go.jp/category/outline/japanese/fig/fig01.htm〉参照。
(4) 詳しくは，湖東京至編『世界の納税者権利憲章』（2002年中小商工研究所刊）所収の拙稿・韓国編参照。
(5) 韓国の納税者保護官の受付件数には，課税処分前適否審査請求（処分前の審査手続）の件数も含まれている。詳しくは，長谷川博「韓国の納税者権利保護制度の現状」（税制研究45号2004年１月号）参照。
(6) 詳しくは，2004年５月のPete Sepp氏特別講演記録「アメリカにおける納税者権利憲章法制定の経緯と現状」（TCフォーラム“納税者権利憲章をつくる会”）参照。
(7) 詳しくは，「アジュディケーター・オフィス年次報告書／1995年の概要」〈http://www.h-hasegawa.net/hase7.htm〉参照。
(8) 詳しくは，長谷川博「オーストラリアの税務オンブズマン制度について」〈http://www.h-hasegawa.net/aust-tax2.html〉参照。
(9) 日本版「納税者権利憲章」を含む「国税通則法改正案」について，〈http://www.h-hasegawa.net/j-kenrikensyo.htm〉参照。