



韓国の納税者権利保護制度の視察報告

韓国の「納税者保護担当官」制度

—納税者権利保護法を担保する制度の強化—

長谷川 博

税理士

はじめに

本稿は、2010年3月に租税訴訟学会横浜支部が主催して行った「韓国の納税者権利救済制度の実情視察」の報告書(2010年6月刊)に、その後の法改正の一部に係る関連事項を末尾に追記として挿入し、改正後の「国税基本法」を紹介している。

筆者は先に、本紀要No.3(2010年2月)で「韓国の納税者権利憲章の動向—権利保護の拡充と行政刷新の実情—」を著しているが、本稿は、その中の「納税者保護担当官」制度に焦点を当てた記述となっている。したがって、韓国の納税者権利憲章の動向について詳しくは、本紀要No.3の中の論稿を参照されたい。

韓国の納税者権利保護制度の確立は、1997年1月から施行された改正「国税基本法」に第7章の2「納税者の権利」の章が設けられ、納税者の権利に関する明文規定が制定されたことから始まったと考えてよい。

その後、国税基本法第81条の2第1項の規定(納税者の権利憲章の制定及びその交付)によって納税者権利憲章が制定・告示(国税庁第97-16, 1997.6.30)され、1997年7月に「納税者権利憲章」が公布された。

納税者権利憲章の制定理由は、国税基本法の納税者の権利を分かりやすく表記することにより、租税手続の適正化・透明化の内容が理解され、納税者の権利が保護されているということを周知することによって、税務行政の信頼性を確保するためであるといわれている。

さらに、韓国政府は、納税者権利憲章の制定を受けて、納税者権利憲章の実践を目指すために、税務行政組織を改編した。1999年9月1日から韓国国税庁は第2の開庁と名付け、これまでの徴税便宜中心の税務行政を納税者向けのサービス中心に大きく転換した。

特に重要な点は、一つは、納税者権利憲章に対応して、税務公務員の具体的な行動の履行基準を「税務行政サービス憲章」として定めたことであり、二つは、国税庁の内規で「納税者保護担当官」制度を導入したことである。

このような事由から「納税者保護担当官」制度は、納税者権利憲章を実効あるものとするための、いわば権利保護制度として導入された重要な制度として位置付けることができる。

本稿では、「納税者保護担当官」制度を考察するに当たり、最初に、納税者の権利に関する国税基本法の改正と「納税者権利憲章」の制定の背景について紹介し、次に、税務行政改革と「納税者保護担当官」制度導入の経緯と業務・権限、その後の本制度の改善や権限強化、さらには、諸外国の「納税者保護担当官」制度について概観し、最後に、我が国での「納税者権利憲章」の導入と「納税者保護担当官」制度のあり方について触れることとする。

I 国税基本法改正と「納税者権利憲章」の制定の背景⁽¹⁾

前述したように、韓国は、1996年12月に「国税基本法」(日本の国税通則法に当たる。)を改正して第7章の2「納税者の権利」の章を設け、納税者

(1) 長谷川博「韓国の納税者権利憲章の動向—権利保護の拡充と行政刷新の実情—」『租税訴訟』No.3(2010年2月、財経詳報社)参照; 湖東京至編『世界の納税者権利憲章』(2002年、中小商工業研究所発行)所収「韓国」担当拙稿参照。

の権利に関する明文規定を導入した。さらに納税者の権利規定に基づく納税者権利憲章が1997年7月に制定・公布された。

納税者権利憲章の制定の理由は、韓国国税庁の説明によると、租税手続を適正化・透明化することによって納税者の権利を保護し、これを通じて税務行政の信頼性を確保するためであるとされている。

筆者は、2002年7月に、1996年の「納税者権利憲章を制定するための公聴会」で意見を述べた元ソウル市立大学教授の崔明根先生（数年前に故人となっている。）にインタビューしているので、その際に確認できたことを要約して記したい。

韓国の納税者権利憲章制定の背景には、WTO（世界貿易機関）体制及びOECD（経済開発協力機構）加盟後の国際化に対応した国際基準の導入の必要性や税制の環境変化へ対応するために、納税者の権利を国際的レベルにすべく、政府が主導的に納税者権利憲章を制定したことは事実である。

しかし、納税者は国家の主人である。こういう租税哲学を込めて納税者権利憲章を起案し国会に提出した政府当局とその審議における慎重さを求めるために公聴会まで開催した国会は、納税者から尊敬されるに値するものである。

租税法主義は、まさしく国民の抵抗を通して獲得した国民の基本権である。言い換えれば、近代以降の租税史というのはまさしく民主主義の歴史なのである。納税者権利憲章の制定の核心的な目的は、租税手続で適正手続を保障するところにある。すなわち、租税の賦課・徴収手続の中で、税務官庁は納税者に処分の内容をあらかじめ通知して納税者に対して抗弁又は意見の陳述ができる機会を権利として保障するというのが適正手続の保障である。これを具体化する制度的装置がまさしく権利憲章なのである。これを裏付けるために、事前救済制度（賦課処分前の適正手続）が法律で整備されるべきなのである。

事前救済制度は、納税者の権利・利益に対する侵害をあらかじめ予防できる先進制度であり、賦課処分の後で事後的に救済される行政争訟よりも

っと重要なことである。その理由は、事後救済制度によって違法な行政処分を取り消す決定とか判決を引き出すことができたとしても、納税者にとっては既に取り戻せないほど事業上の致命的な損失を受けることがあるためである。

したがって、事前救済制度の整備が裏付けられない権利憲章は事実上その機能が半減せざるを得ないのである。

Ⅱ 税務行政改革と「納税者保護担当官」制度の導入⁽²⁾

上述したように、韓国の納税者権利憲章は国税基本法の改正により制定されたが、さらに納税者の権利憲章の実践を目指すために、税務行政組織が改革され、納税者権利保護のための行政サービスとして「納税者保護担当官」制度が導入されたことは注目すべきである。

1999年9月1日改編後の税務署を訪れると、1階のきれいな納税者サービス・センターに目が注がれ、奥には「納税者保護担当官」室がある。そして、センターの中には目立つように、「納税者権利憲章」と1999年9月から制定された「税務行政サービス憲章」の額縁が並んで掲げられており、納税者サービスに対する意気込みが強く感じられた。

韓国国税庁は1999年9月1日、正道国税行政の旗の下に税務行政組織の改編とともに税務行政の改革を断行した。これは1997年のIMF外為危機という世紀末の切迫した状況の下で、税務行政を基本から新しく立て直し、新しい姿に生まれ変わるという目的で、組織改編、業務革新、人事刷新及び意識改革を含んだ総体的な改革を推進したものである。

税務行政改革推進の背景としては、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、及び③過去の歴史的桎梏からの脱皮などが挙げられている。

(2) 前掲注(1)参照。

ここでは、まず、税務行政改革の内容と税務行政サービス憲章について紹介し、次に「納税者保護担当官」制度の導入について紹介する。

1 税務行政改革の主要内容

(1) 税務行政組織の再編

税務行政組織を全面的に再編し、組織を大幅に縮小し、その機能を全面的に再調整した。すなわち、本庁、地方庁及び税務署の組織構造を統廃合し、本庁は「企画」、地方庁は「調査」、税務署は「サービス」というように機能別に再編した。

本庁は、納税者サービスの改善と課税インフラの構築など税務行政の基本を確立するための政策開発業務を担当するように再編した。地方庁では、これまで一線の税務署を管理及び統制してきた組織を大幅に縮小し、その代わりに調査専担組織を拡大することによって、税務調査の質的水準を高めさらに税務調査の公正性を確保するように調査機能を強化した。税務署の場合は、大都市内の隣接した小さい規模の税務署を統合し、さらに徴税費に対する徴収規模が少ない地方の小税務署を統合して、実りある組織運営及び統合のシナジー効果による生産性向上を図った。このような構造改革で節減された人員は納税者サービスを改善するために「納税者サービス・センター」及び「納税者保護担当官」室等に配置された。

(2) 税務署を機能別中心の組織に改編

1930年代から維持されてきた税目別中心の組織を、サービス、申告管理及び税務調査というように機能別中心の組織に改編することで、知識情報化社会に適合した税務行政システムの土台が用意されたといわれる。

新しい組織の運営によって以前の地域担当制が自動的に消滅し、そして納税者との接触機会が遮断されて税務不正行為の発生素地が根源的に除去されたという点は税務行政改革の大きな成果だといわれている。

(3) 業務処理方式の変化

機能別組織の早期定着のために、これまでの担当者に依存してきた業務処

(税務署の組織比較)

改革前	改革後
総務課	納税支援課
所得税課	—「納税者保護担当官」
財産税課	—納税者サービス・センター
法人税課	徴税課
付加価値税課	税源管理課
	調査課

理を大幅に電算処理に切り替え、さらに新しい管理技法を導入するなど業務処理方式を変えた。

TIS (Tax Integrate System : 国税統合電算システム) の拡充及び改善、ペーパーレス事務室を目指したIntranet (税務行政知識情報システム) の構築などの新しい電算システムの開発、税務行政業務を標準化した「業務便覧」の発刊及び課税資料の処理方式の改善など、合理性、能率性さらには透明性のある業務執行にすべく継続的な改革を行っている。

(4) 自営事業者の課税正常化のための基盤造成

税務行政の最も大きい課題の一つである自営事業者の課税正常化のために、「汎社会的な課税資料のインフラ構築」など、その基盤造成を推進した。

「クレジットカード利用拡大」など需要者（消費者）中心の課税資料要請化法案を策定し、また、税務調査の質を高めるために調査職員を専担化することなどが進んでいる。

(5) 職員の意識改革及び福祉対策の推進

税務公務員が「改革の主体は私」という意識を持ちながら、改革に積極的に賛同するようにシンポジウムの開催、税務行政改革に関する意見の収集及び特別精神教育などが行われている。1999年末から2000年初の間に、当時の国税庁長は全国の税務署及び地方国税庁を回りながら、直接に職員と対面し、改革の必要性及び妥当性を力説するなど、全職員が改革に賛同するように動いた。

さらに、変化に対する職員たちの不安感の解消と士気向上のために5級管

理者の審査昇進制度及び税務署長に対する内部評価による人事制度を導入し、本庁及び地方庁に福利厚生を専担する職員を配置するなど、職員が税務公務員としてのプライドを持ちながら、自分に与えられた業務に専念するように多角的な福祉対策を推進している。

2 「税務行政サービス憲章」の制定

上述したように1999年の税務行政改革により導入された納税者の権利保護を担保するものとして制定された、「税務行政サービス憲章」を紹介する。

税務行政サービス憲章と納税者権利憲章との関係は、納税者権利憲章は国税基本法に規定されている納税者の権利を一般的・包括的に規定し法律の構成要素としているのに対し、税務行政サービス憲章は、税務公務員が業務遂行過程で納税者権利憲章に保障された納税者の権利を保護するための具体的な行動の履行基準を国税庁の内規として規定するものである。

そこには、納税者が税務署等を訪問したときに税務署等で提供できる行政サービスや、税金と関連した苦情などが生じたときの法的救済手続以前に関係公務員の積極的な問題解決の努力目標が規定されている。

税務行政サービス憲章

納税者を税務行政の同伴者・お客さまであると考えている私たち国税庁は、納税者中心の税務行政を行うことによって、国民から愛と信頼を得るサービス機関として生まれ変わろうとしています。ここに納税者の権利が実質的に保障されるように税務行政サービスの履行基準を設定・公表して、これを実践するために次のように誓います。

- ・私たちは、納税者の権利の保護がすなわち我々の義務であることを銘記して、納税者の権利が侵害されないように細心の注意を傾けて業務を遂行いたします。
- ・私たちは、制度と手続を作りそれを執行するとき、いつも納税者の立場を先に考える税務行政を実践いたします。
- ・私たちは、納税者の要望と満足度を周期的に把握し、これを積極的に反映

して民主的で科学的なサービス行政を具現いたします。

- ・私たちは、不適正なサービスの提供による納税者の不便さを積極的に是正していきます。
- ・私たちは、税務行政の執行過程と内容を広く知らせて、全ての国民と一緒に開かれた税務行政を展開します。
- ・私たちは、納税者が感動する最大限のサービスを提供して、税務行政に対する自発的な協力を導き出すことで納税者とともにする「税務行政」を具現するように努力いたします。

(なお、さらに具体的な「税務行政サービスの履行基準」については湖東京至編「世界の納税者権利憲章」318頁に収録しているので参照されたい。)

Ⅲ 「納税者保護担当官」制度の創設

1 「納税者保護担当官」制度導入の経緯

税務行政は、その規模の膨大さと租税法の複雑・難解性によって一般国民が容易に理解することができず、また、国民の財産権を制限する代表的な侵害行政の一つでもあるため、国税の賦課・徴収の全過程における行政処分に対する直接的な不平・不満だけではなく、他の納税者との税負担の比較から生ずる不満や苦情が発生することは避けられない。また、韓国国税庁は、税務行政改革により税目別組織から機能別組織に再編され、地域担当制が完全に廃止されたことなどもあり、納税者の国税に関する民願(苦情申立て)を効果的に解決する専門機構の必要性が大きくなった。

納税者サービス・センターの設置とともに国税庁の内規(納税者保護事務処理規程)により「納税者保護担当官」制度が導入されたが、その目的は、納税者中心の行政サービス体系を構築するものであり、したがって、納税者の権利保護を担保する制度として、「納税者保護担当官」制度は納税者にとっては一番身近なものといえる。

ここでは、北欧のオンブズマン制度に類似した本制度の経緯を含めてその特色を紹介する。

韓国では、1994年に行政一般に対する苦情処理機関として国務総理（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。これは日本にはない制度である。その導入経緯は、1949年以降に大統領令により、許認可及び苦情申立てに関する業務処理基準が定められ、その後政府合同民願室、行政相談委員会へと発展したが、これらの制度は、その機能や権限についての法的基盤が弱い等の理由でその効果を十分に発揮しなかった。そのため行政の公正性と透明性の向上、国民の権利保護を目的とし、大統領令により、行政改革の一環として国務総理（首相）の下に国民苦衷処理委員会が設けられた。

他方、税務に関する苦情処理は、日本の場合と似て税務署等に「民願室」が設けられており、ここで税務相談とともに苦情処理がなされていた（日本では、2001年6月29日付「納税者支援調整官の事務運営について（事務運営指針）」が国税庁長官から国税局長宛てに発遣され、新たに「納税者支援調整官」が国税局及び31か所の税務署に導入された。）。

その後、前述したように1996年12月に国税基本法を改正し、納税者の権利を保護する規定を新設したことにより、新しい扉を開いた。そして、納税者の権利保護の実効性を保障するために、1999年9月から税務署内部に「納税者保護担当官」制度が導入されたとみることができ、それが税務に関するオンブズマンというべき特徴的役割を担うようになった。

その任務は、税金の賦課徴収又は税務調査の過程で、納税者の権利が侵害された場合や権利が侵害されるおそれがある場合に、納税者からその事情を聞きその救済を図ることにある。

納税者の既に課税された税金について見直しが行われ、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、最近では「税務署の中の野党」という評価がなされている。

「納税者保護担当官」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。

「納税者保護担当官」制度が納税者に好評で早く定着した理由の一つには、

「納税者保護担当官」に対する人事上の優遇措置があるといわれる。これまでは事務官（管理職）は税務調査の実績など業務実績の優秀な職員の中から試験の成績の順番によって選ばれていたが、事務官昇進予定者を「納税者保護担当官」に任命し、その中から納税者権利保護実績が優秀な職員を選んで昇進させるというインセンティブ制度を導入した。これにより、「納税者保護担当官」が事務官に昇進するためには納税者のために熱心に努力し、納税者保護実績を上げなければならなくなった。

このように「納税者保護担当官」は、自然に納税者中心の思考に変わるので、納税者の立場で納税者の権利を保護するために熱心に働くようになると考えられる。今後相当な期間を経れば、国税庁の中間管理職になるためには納税者の権利保護の重要性を深く認識している「納税者保護担当官」出身者が有利になると考えられる（実際、納税者保護実績を客観的基準により評価し年間30名以内を事務官に昇進抜擢しているようである。）。したがって、「納税者保護担当官」制度の導入こそ、国税庁の組織・運営が納税者中心の思考に転換される画期的な契機になったと評価される。

2 「納税者保護担当官」の権限

「納税者保護担当官」は、納税者の苦情処理及び納税者の権利保護に関する業務を遂行するために、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ように「納税者保護事務処理規程」により次のような権限が付与されている。

- ① 税務調査中止命令権：重複調査、調査権の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。
- ② 課税処分中止命令権：税法適用の誤り、事実認定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。
- ③ 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することができる。

- ④ 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かれる。）。

IV 「納税者保護担当官」の機能強化と納税者権利憲章の改正

1 「納税者保護担当官」の機能強化

韓国国税庁は、2003年7月に税務署の機構改革を行い、「納税者保護担当官」の機能を強化（職級を6級から5級へ昇格）した。その内容は、「納税者保護担当官」と納税者サービス・センターに分かれていた納税支援課を「納税者保護担当官」（英文名では、これまでのTax ombudsmanから米国のTax advocatorに変更）の下に置いて、納税者に対するサービス機能をより一層強化（ワンストップ・サービス）したものである。

（新たな税務署の機構）

1999年改革	2003年改革
納税支援課 —「納税者保護担当官」 —納税者サービス・センター	「納税者保護担当官」 —「納税者保護担当官」室 —民願奉仕室
徴税課	徴税課
税源管理課	税源管理課
調査課	調査課

なお、この機構改革により、国税庁に納税者保護課長を1名、また「納税者保護担当官」として、地方国税庁（日本の場合の国税局）に6名、全国税務署に107名が配置されている。

2 納税者権利憲章の規定の遵守及び履行有無の審査

「納税者保護担当官」は、納税者の権利を保護するために4半期ごと

「納税者権利憲章の規定の遵守及び履行有無審査書（納税者権利侵害事例及び救済方法添付）（別紙第20号書式）」（資料1参照）により次の各分野に対する審査が強化されている。

- ① 徴税分野：告知書送達（公示送達）が適正か、差押及び差押財産売却手続を遵守しているか、出国禁止及び旅券発給制限が適正か、滞納及び欠損処分資料の信用情報業者などの提供が適正か、還付期限を遵守しているか、物納申請を受容しているかなど。
- ② 税源管理分野：財産諸税告知前の課税資料処理結果通知手続を遵守しているか、付加価値税・所得税・法人税などの課税資料疎明案内文の発送手続を遵守しているかなど。
- ③ 調査分野：税務調査事前通知を履行しているか、納税者権利憲章を交付しているか、調査延期申請を受容しているか、また調査延期拒否が適正か、税務代理人の助力を受ける権利を侵害していないか、重複調査禁止規定に違反していないか、税務調査結果通知をしているかなど。
- ④ その他：納税者の誠実性の推定及び税務官署提出資料に対する真実性の推定を侵害していないか、課税情報に対する秘密保護を受ける権利を侵害していないか、権利行使に必要な情報の迅速な提供を受ける権利を侵害していないか、違法・不当な処分に対して適法で迅速な救済を受ける権利を侵害していないかなど。

3 国税基本法と納税者権利憲章の改正

国税基本法及び納税者権利憲章が1997年に施行されて以来、社会・経済的發展により国民の権利意識がますます高まってきた。

2006年12月30日には、国税基本法の納税者の権利規定の一部が改正され、その趣旨に合わせて国税庁は2007年3月3日に納税者権利憲章の7項目に2項目を追加した改正を行った。

国税基本法の権利規定については、これまでも字句の修正等がなされてきたが、2007年の改正では、税務調査対象の選定条項や税務調査期間に係る条

項が新設され、また条項の順番や字句の改正もなされている（資料2参照）。

なお、2007年の国税基本法の改正に伴い、同年7月1日には国税組織の機構改革が行われ、2003年の改革後の組織のうち、徴税課及び税源管理課を廃止しこれらを税目別に所得税課、法人税課、財産税課及び付加価値税課に細分化した。

また、2008年の税制改革（租税特例制限法第10節の2「勤労奨励のための租税特例」）では、低所得の勤労者（納税額がない者）の勤労意欲を高揚するために、税金を給付する制度（勤労奨励税制）を導入したことから、税務署内に所得支援課を設置し、低所得者の正確な所得を把握し、対象者の支給額を決定することになった。

2003年改革	2007年改革
納税者保護担当官 —納税者保護担当官室 —民願奉仕室	納税者保護担当官 —納税者保護担当官室 —民願奉仕室
徴税課	所得税課
税源管理課	法人税課
調査課	財産税課
	付加価値税課
	所得支援課（2008年）
	調査課

4. グリーンブック（納税者の権利ガイドブック）

2008年5月16日の全国官署長会議で、韓国国税庁長は、税務調査に際し法令に規定された各種の税務調査手続規定や納税者の権利等について、納税者に平易で分かりやすい言葉で書かれたガイドブック（Green Book）を製作し、納税者に提供することを指示した。グリーンブックは、全国の税務署に備えられ、また税務調査の事前通知と一緒に提供されることになっている（グリーンブック：www.nts.go.kr/_type3/Tax_Inquiry/Tax_Inquiry.html）。

V 「納税者保護委員会」と「納税者保護官」の新設

1 納税者保護委員会

これまでの「納税者保護担当官」制度が、納税者の権利伸長に大きな役割を果たしてきたものの、税務官署の内部機関であるため、納税者の立場に立って仕事をするには自ずから限界があるという、「国税行政改革委員会」（国税庁が2008年4月に設置した、経済団体、学界、税務代理人等各界の専門家20名で構成された機関で、周期的に開催され、国民の目線で問題点を診断しその改革を議論することになっている。）の指摘に基づき、「納税者保護担当官」制度の独立性強化を図るために「納税者保護委員会」を新設することになった。

納税者保護委員会は、2008年5月1日から全国6か所の地方国税庁と84か所の税務署に設置され、その運営を開始した。

納税者保護委員会のメンバーは、税法及び会計の分野における専門的知識を有する外部の民間委員を内部の委員より多く登用することにより、納税者の権利を代弁できるようになるように構想されている。

納税者保護委員会は、地方国税庁では外部委員5名及び内部委員4名の計9名、税務署では外部委員4名及び内部委員3名の計7名で構成され、いずれも委員長は外部の民間委員から選任されている。

これにより、「納税者保護担当官」は、税務署長又は地方国税庁長に対して納税者の苦情案件について直接の是正要求ができるほか、納税者保護委員会に対して苦情案件の審議を求めることができるようになった。例えば、税務調査着手後、調査期間の延長や調査範囲の拡大に対し、従来は「納税者保護担当官」の決定が必ずしも十分ではなかったが、必ず納税者保護委員会の審議・決定を経てからなされるようになり、税務調査権の濫用が牽制されるようになった。

2 納税者保護官

これまで、「納税者保護担当官」の権限行使は、税務署にあっては税務署長の決裁、地方国税庁にあっては地方国税庁長の決裁、また国税庁にあっては納税者保護課長は国税庁長の決裁を受ける必要があった。このように、税務署長、地方国税庁長、国税庁長の決裁を受けて権限を行使しなければならないということは、「納税者保護担当官」が真に独立性を有しているという状況にはなかった。

しかし、2009年10月26日に国税庁は、「納税者保護事務処理規程」の一部を改正し、国税庁に国税庁長から独立した「納税者保護官」（局長待遇）を新設した。

これにより、税務署の「納税者保護担当官」は直接に担当部署に、地方国税庁の「納税者保護担当官」は所轄税務署長又は地方国税庁内の担当部署に、また国税庁の納税者保護官は、国税庁の担当部署、地方国税庁長又は税務署長へ直接に権限を行使できるだけでなく、地方国税庁及び税務署の「納税者保護担当官」を直接に指揮・統率することになった。そして、新設された「納税者保護官」は、その人選に当たり、外部から任用（2009年9月24日）され、裁判官出身の弁護士である李ジス女史が就任した。

今後の「納税者保護官」の業務としては、納税者の権利保護及び苦情の処理、苦情処理制度の改善、内国税に関する審査、課税前適否審査、零細納税者支援団の運営などを担当することになる。特に、納税者保護官には、納税者の権利侵害の重大性を測り、税務調査の一時中止や調査担当者の交代、職員の懲戒要求などが認められていることから、納税者の権利を実質的に保護する役割を果たすことが期待されている。

Ⅶ 「納税者保護担当官」の権限強化

1 「零細納税者支援団」の設置

2009年5月1日から国税庁は「納税者保護事務処理規程」に「零細納税者

支援団の設置及び運営」の条項を規定し、税法をよく知らない経済的にも弱く税務代理人を選任できない零細な納税者の税金問題の解決を助けるために、全国の税務署に「零細納税者支援団」を設置した。

支援団長には「納税者保護担当官」が就任し、支援団は、各税務署の事情により4～10名の内部の職員と外部税務代理人（任期1年）で構成される。

零細納税者は、税目が総合所得税と付加価値税で、予想納税額（加算税を含む。）が1,000万ウォン未満の事業者（遊興事業、不動産賃貸業等資産所得者及び専門資格業を除く。）とされている。

支援の内容としては、外部税務代理人が指定された零細納税者に次の各号に当たる無料税務諮問サービスを提供する。

- ① 課税資料に対する疎明資料提出、関連証明資料の収集要領、法令諮問など
- ② 税務調査（現場確認を含む。）と関係する納税者の権利及び権利救済制度の案内、調査関連疎明資料の提出案内など
- ③ 不服申立て及び進行過程での手続案内、証憑資料の収集要領、申立書の補完及び法令諮問など
- ④ 苦情申立ての前後及び進行過程での証明資料の収集の要領、法令諮問など
- ⑤ 滞納処分その他税務行政執行で生業に差支えを受ける等隘路事項又は権利侵害状況が発生した場合にこれを解決するための救済方法などの諮問

2 「納税者権利保護要請制度」の導入

前述したように2009年9月24日、国税庁に局長級の「納税者保護官」が外部から任用され、これに伴い同年10月26日には「納税者保護事務処理規程」に、権利保護要請業務を処理する場合、課税執行組織を牽制するために「納税者保護官」と「納税者保護担当官」は法令又はこの訓令などで定めている納税者の権利と便益を最大限保護しなければならないこと、また、税務官署

から独立して公正かつ透明に遂行しなければならないことが規定され、その権限が強化された。

納税者権利保護要請制度は、次のような税務調査や徴収手続などの執行過程で納税者の権利侵害が予想される場合に、「納税者保護担当官」に権利救済を要請するものである。

1. 税務調査に対する権利保護要請は、税務調査進行過程で次の各号のいずれか一つに当たる調査公務員の行為を対象にする。
 - ① 税法・同施行令・同施行規則にはっきりと違反して調査する行為（「税法などに違反した調査」）
 - ② 租税脱漏の疑いを認められる明白な資料がないなど、法令が定める具体的事由なしに同じ税目及び同じ課税期間に対して再調査する行為（「重複調査」）
 - ③ 適法な手続を経ずに調査対象課税期間・税目など調査範囲を逸脱して調査する場合や調査期間を任意に延ばす行為
 - ④ 納税者又は権限のある者から承諾を受けることなく、また適法な手続を経ることなく任意に帳簿書類等の証憑を閲覧・コピーする場合や一時保管する行為
 - ⑤ 納税者又は税務代理人に金品饗応又は業務執行と直接関係ない私的な便宜の提供を要求する行為
 - ⑥ 納税者の提出した資料や仕事上取得した資料を関連法令によることなく他人に提供又は漏らすなど私的な用途で使用する行為
 - ⑦ 第1号から第6号までの規定に準ずる事由で納税者の権利が不当に侵害され、又は侵害が明白に予想される場合
2. 一般税務行政に対する権利保護要請は、税源管理、滞納処分など税務行政進行過程で次の各号のいずれか一つに当たる税務公務員の行為を対象にする。
 - ① 疎明資料の提出・苦情申立て・不服申立て・滞納税額の完納などの手続を完了したが、それに応じて必要な決定取消し・還付・差押解除など

後続処分を引き延ばす行為

- ② 事前予告（督促）なしに財産を差押えするとか疎明案内なしに課税資料による告知処分を進行する行為（関連法令又は規定による場合を除く。）
 - ③ 納税者が権利救済などの必要によって本人の課税情報に関して資料の閲覧又は提供要求をした場合、特別な事由なくこれを拒否する場合や提供を引き延ばす行為
 - ④ 納税者又は税務代理人に金品饗応又は業務執行と直接関係ない私的な便宜の提供を要求する行為
 - ⑤ 納税者の提出した資料や仕事上取得した資料を関連法令によることなく他人に提供又は漏らすなど私的な用途で使う行為
 - ⑥ 課税資料処理などにおいて税金の賦課・徴収と関係ない資料又は疎明を強引に要求する行為
 - ⑦ 第1号から第6号までの規定に準ずる事由で納税者の権利が不当に侵害され、又は侵害が明白に予想される場合
- 権利を侵害された納税者又はその税務代理人は、管轄「納税者保護担当官」に権利保護を要請することができる。また、権利保護要請は72時間（土曜日及び祝日は算入しない。）以内に処理することを原則とする。
- 「納税者保護担当官」は、権利侵害が事実であると確認した場合には、税務調査中止命令などの是正要求権を行使して納税者の権利を救済することになる。なお、税務調査中止命令は、国税庁の「納税者保護官」が行うものとされている。

Ⅶ 諸外国の「納税者保護担当官」制度

諸外国には、既に納税者の権利救済及び苦情処理制度として「納税者保護担当官」制度が存しているが、その概要は、別紙「主要国の「納税者保護担当官」（オンブズマン）制度の比較表」（資料3参照）に示したとおりであ

る³⁾。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、米国と英国の「納税者保護担当官」(オンブズマン) 制度の概要を紹介して参考に供したい。

1 米国⁴⁾

米国では、1988年に第1次「納税者権利保障法」(内国歳入法)の制定により21の条項が定められた。その概要は、①「納税者としてのあなたの権利(Your Rights as a Taxpayer)」が発行され、内国歳入庁(IRS)には、納税者が有する諸権利の説明や更正通知等への理由付記を義務付け、納税者には、税務調査時の録音権や代理人の選任権等を認めたこと、②徴収手続に関して、差押着手までの猶予期間の延長や差押禁止財産の金額・範囲の拡大、分納納付協定締結の法定などが定められたこと、③それまで実効性が乏しかった納税者オンブズマン(Tax Ombudsman)に対し、納税者を救済するための、納税者救済命令の発令権限が付与されたことが挙げられる。

1996年には、第2次「納税者権利保障法」の改正がなされ、これにより内国歳入法の40項目が見直されたが、ここで、納税者オンブズマンを「納税者権利擁護官」(Tax Advocate)に改称し、その地位と独立性を強化し、納税者救済命令の発令権限を拡大し、納税者権利擁護官に年2回直接議会への報告書の提出を義務付けた。

その後、上下両院議員、IRS長官、民間有識者等18名からなる「IRS改革委員会」が組織され、1998年に第3次「納税者権利保障法」の改正がなされた。その特色は、①IRSの改革を監視する強制力のある外部組織として、民間人7人を含めた9人の委員からなる「IRS監視委員会」(IRS Oversight

Board) が設けられたこと、②納税にクレジットカードが使えるようになったこと、③夫婦納税申告制度を適用している「善意の配偶者」の保護が確立したこと、その他不服申立てや訴訟手続の簡素化など71項目に及ぶ納税者の権利規定が整備された。

2 英国⁵⁾

英国の納税者保護担当官(納税者オンブズマン)制度としては、「アジュディケーター(Adjudicator)」(裁定者)制度が存する。その特色として次のような点を挙げることができる。

- ・英国では1967年には議会オンブズマン制度が導入されていること。
- ・1986年の「納税者憲章」の制定後、納税者権利保護制度が確立されたこと。
- ・1993年に、納税者等の歳入庁(Inland Revenue)等の行政機関に対する苦情について、解決されない不満を次の段階として、申立てにより処理するオンブズマン制度(アジュディケーター)が導入されたこと。
- ・アジュディケーターは、歳入庁等の執行機関から完全に独立しており、苦情申立人に有利に解決している割合が高いこと。
- ・アジュディケーターは、歳入庁等の納税者等に対する謝罪のあり方を工夫し、また納税者等に対する損失補償の勧告も行っており、さらに歳入庁等はアジュディケーターの勧告に従っていること。
- ・アジュディケーターは、議会に年次報告を出して活動の評価を受けていること。
- ・1999年に、歳入庁は保険料エージェンシー(Contributions Agency)を統合したことから、アジュディケーターの所掌も拡大したこと。
- ・2005年4月には、「歳入関税コミッショナー法(Commissioners for

³⁾ 長谷川博「[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—」月刊税務事例2007年1月号(財経詳報社)参照。

⁴⁾ 租税訴訟学会横浜支部「アメリカの租税争訟制度の実情視察報告書」(2008年11月)参照(http://www.h-hasegawa.net/USA_Study/america-study-report.html掲載)。

⁵⁾ 長谷川博のホームページ「英国のアジュディケーター1997年年次報告書」(<http://www.h-hasegawa.net/main/Adjudicator.html>)参照。

Revenue and Customs Act 2005)」が成立し、関税庁の所管である間接税・関税、歳入庁の所管である直接税・国民保険料の徴収を行う、歳入関税庁 (HM Revenue and Customs=HMRC) に改編された⁽⁶⁾。

- ・現在、アジュディケーター事務所は、納税者等のHMRC, Tax Credit Office (仮訳：税額控除事務所), The Valuation Office Agency (仮訳：財産評価局), Office of Public Guardian (仮訳：成年後見事務所) 及びThe Insolvency Service (仮訳：破産者救済事務所) に対する苦情について、その解決されない事案を申立てにより調査・審議し、改善を要する場合には勧告権能を持った機関として重要視されている⁽⁷⁾。
- ・2009年に財政法により納税者憲章の作成・公表の根拠規定が創設され、HMRCにより1986年に納税者憲章に代わる新たな納税者権利憲章が制定・公表された⁽⁸⁾。

むすびに代えて

我が国には、納税者の税務行政に対する苦情を受け付ける制度としては、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、「納税者支援調整官」が設置されている。

「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ふ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。

しかし、この制度の趣旨や苦情処理方法等の周知が十分になされていない状況にある。「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」の役割が十分に果たされているとはいえない。また、その人選に当たり一定の資格審査など適切な任用手続がなされているかどうか不明である。

さらに、重要なことは、特に、納税者の税務調査に関する苦情処理に対して「納税者支援調整官」は連絡機能を有するのみで解決権能を有していないということである。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⁽⁹⁾。

我が国の納税者支援調整官制度は、上述した韓国の「納税者保護担当官」制度と比較して、納税者の権利を保護するための機能・権限に根本的かつ明白な違いがある。

韓国の「納税者保護担当官」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、その権限には調査や課税処分の中止命令権が含まれているなど納税者の権利を保護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命令の権限があり、また、英国のアジュディケーターには、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、納税者への損失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、納税者の権利保護の問題を解決するには、韓国の「納税者保護担当官」のように命令権や勧告権が保障されなければならない。

諸外国と比較して、重要なことは、我が国の租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」という法制度が存していないという根本的な違いがあることである。

我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

(6) 鎌倉治子「英国歳入関税庁の発足」レファレンス、678(国立国会図書館、2007-07) 国立国会図書館インターネット資料参照。

(7) アジュディケーター事務所のホームページ (<http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/>) 参照。

(8) 2010年・税制調査会専門家委員会(納税環境整備小委員会)会議資料 (<http://www.cao.go.jp/zei-cho/senmon/sennouzeisiryu.html>)。

(9) 前掲注(3)参照。

改正するか、納税者権利保護法を制定して「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¹⁰⁾。そして、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」の名称を変更し、その権能が「納税者保護担当官」として世界的水準に達するように改革されなければならない。

【追記1】

韓国視察後、2010年1月1日の国税基本法の改正により「納税者保護官」が国税基本法に規定されたので、その他の改正項目も入れて国税基本法の改正理由について触れておきたい。

韓国の国税基本法改正（2010.1.1）の4条項とその改正理由については、2009年に第18代国税庁長として就任した白容鎬氏が、「納税者保護官」制度の新設を踏まえ、税務調査に係る手続の一部をより具体的に法制化する租税政策を推進したことが挙げられている。

そのことを表わす資料として、韓国の国税庁が2010年4月13日に国会に提出した「主な懸案報告」には、以下の3項目がある（韓国の李信愛税務士等から確認）。

なお、4項目及び該当条文は、筆者が補充したものである。

1) 国税庁に開放型局長（官吏からの任命ではなく民間人から任命）が任命されたことによる新設（第81条の16（国税庁長の納税者権利保護））。

2) 売上100億ウォン未満の納税者については、税務調査期間を20日以内に制限すること（第81条の8（税務調査期間））。

3) 税務調査範囲の拡大や税務調査における帳簿等の一時的な保管を制限するなど税務調査手続における納税者の権利をより保護するための税務調査

¹⁰⁾ 税制調査会専門家委員会（納税環境整備小委員会）で「納税者権利憲章制定」のための審議の後（前掲注(8)参照）、現在、税制調査会で論議されている。

なお、納税者権利保護法を制定する会「納税者の権利利益の保護及び救済に関する法律要綱案」参照（<http://bill-of-rights.jp/>掲載）。

手続の法制化（第81条の9（税務調査範囲拡大の制限））。

4) 項目として追加すると、第81条の11（統合調査の原則）が新設されているが、これは一機会の調査で税目を統合した調査を行うとするもので、従来の調査の実務を確認したものと見える。

このように、韓国の「納税者保護担当官」制度は、単に、国税庁の内規である「納税者保護事務処理規程」に規定されるだけでなく国税基本法に規定されたことにより、納税者権利保護制度として一層重要な役割を担うことになってきているとみることができよう。

最後に、納税者保護担当官の「苦情処理実績」を紹介しておく。

納税者保護担当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。

ちなみに、納税者保護担当官制度導入前の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。

最近の苦情処理実績は下記表のとおりであるが、処理率およそ97%、是正率66%~70%となっており、納税者保護担当官制度の役割と評価は高いといえる。

（納税者保護担当官）苦情処理実績

単位：百万ウォン

区分	処理対処件数			処理件数			減税額 (7)	翌年に繰越 (8=1-4)
	計 (1=2+3)	前年から繰越 (2)	当年受付 (3)	計 (4=5+6)	是正 (5)	是正不可 (6)		
2004年	20,033	563	19,470	18,951	12,875	6,076	103,841	1,082
2005年	26,055	1,082	24,973	25,259	16,921	8,338	87,044	796
2006年	27,686	798	26,890	27,060	17,913	9,147	63,837	626
2007年	19,477	626	18,851	18,925	12,611	6,314	52,272	552
2008年	19,225	552	18,673	18,854	13,803	5,051	70,055	371

（2009年韓国国税庁統計資料から）

【追記2】

本年11月18日、政府税制調査会（納税環境PT）から「納税者権利憲章」に係る中間報告が出され、政府税調の下記HPに資料がUPされた。

<http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/22zen11kai.html>

「納税者の権利」は国税通則法（又は別法）で定め、納税者権利憲章で分かりやすい表現で知らせるといふ点で、韓国方式と似ているといえる。本紀要でも紹介されているように、韓国方式は、「納税者の権利」を国税基本法で定め、その内容を分かりやすく納税者権利憲章で定めて国民に知らしめる、というものである。

なお、納税者の権利や税務調査手続の適正手続保障などの具体的内容は、今後の課題となっている。

（資料1）

納税者権利憲章の規定の遵守及び履行有無審査書			
		係	担当官
			署長
作成者：		作成日：	
区分	主要審査項目	審査結果	
徴税分野	1.告知書の送達（公示送達、督促状送達を含む。）が適正か 2.差押・差押財産売却手続を遵守しているか 3.出国禁止・旅券発給制限が適正か 4.滞納及び欠損処分資料の信用情報業者提供が適正か 5.還付期限の遵守、物納を受容しているか		
財源管理分野	1.財産諸税告知前の課税資料処理結果通知手続を遵守しているか 2.付加価値税・所得税・法人税などの課税資料疎明案内文の発送手続を遵守しているか 3.その他		
調査分野	1.税務調査事前通知の履行及び納税者権利憲章の交付をしているか 2.調査延期申請の受容及び拒否が適正か 3.代理人の助力を受ける権利を侵害していないか 4.重複調査禁止規定違反をしていないか 5.税務調査結果通知をしているか 6.その他		
その他	1.納税者の誠実性及び税務官署提出資料に対する真実性の推定を侵害していないか 2.課税情報に関する秘密保護を受ける権利を侵害していないか 3.権利行使に必要な情報の迅速な提供を受ける権利を侵害していないか 4.違法・不当な処分に対する適法で迅速な救済を受ける権利を侵害していないか		
添付	納税者権利侵害事例及び救済手続		

韓国 国税基本法の規定 (2010. 1. 1 改正)
(第81条の8ないし81条の11は4月1日から施行)

第7章の2 納税者の権利

第81条の2 (納税者の権利憲章の制定及び交付)

- ① 国税庁長は、第81条の3ないし第81条の16までに規定された事項その他、納税者の権利保護に関する事項を含める納税者権利憲章を制定し告示しなければならない。
- ② 税務公務員は、次の各号のいずれかに該当する場合には、第1項の規定による納税者権利憲章の内容が収録された文書を納税者に交付しなければならない。
 - (1) 租税犯処罰手続法の規定による犯則事件(以下「犯則事件」という。)に対する調査をする場合
 - (2) 法人税の決定又は更正のための調査など賦課処分のための実地調査をする場合
 - (3) 事業者登録証を交付する場合
 - (4) その他大統領令で定めるところによる場合

第81条の3 (納税者の誠実性の推定)

税務公務員は、納税者が第81条の6第2項の各号のいずれかに該当する場合を除いては、納税者が誠実であり、納税者が提出した申告書等が真実であるものと推定しなければならない。

第81条の4 (税務調査濫用権の禁止)

- ① 税務公務員は、適正で公平な課税を実現するため必要最低限の範囲内で、税務調査を行わなければならないし、他の目的等のために調査権を濫用してはならない。
- ② 税務公務員は、次の各号のいずれかに該当する場合でない限り、同じ税目及び同じ課税期間に対し再調査をすることができない。
 - (1) 租税脱漏の疑いが認められる明確な資料がある場合
 - (2) 取引相手に対する調査が必要な場合
 - (3) 2以上の事業年度と関連して誤りがある場合
 - (4) 第65条第1項第3号(第66条第3項及び第81条で準用する場合を含む。異議申立て等)により必要な処分の決定に基づいて調査をする場合
 - (5) その他第1号ないし第4号までと類似した場合として大統領令で定める

場合

第81条の5 (税務調査の際、助力を受ける権利)

納税者は、犯則事件の調査、所得税、法人税、付加価値税の決定又は更正のための調査など、大統領令で定める賦課処分の実施調査を受ける場合、弁護士・公認会計士・税務士又は租税に関する専門知識を備えた者として、大統領令で定める者を調査に立会いさせるか意見陳述をさせることができる。

第81条の6 (税務調査対象の選定)

- ① 税務公務員は、次の各号のいずれかに該当する場合、定期的に申告の適正性を検証するため対象を選定(以下「定期選定」という。)し、税務調査をすることができる。この場合、税務公務員は客観的な基準に基づいてその対象を選定しなければならない。
 - (1) 国税庁長が納税者の申告内容に対する定期的な誠実度分析の結果、不誠実の疑いがあると認めた場合
 - (2) 最近4課税期間(又は4事業年度)以上、同一税目の税務調査を受けていない納税者に対し、業種、規模などに鑑み大統領令で定めるところにより申告内容の適正性の可否を検証する必要がある場合
 - (3) 無作為抽出方式により標本調査対象として選定された場合
 - ② 税務公務員は、第1項に従う定期選定による調査以外に、次の各号のいずれかに該当する場合には、税務調査を実施することができる。
 - (1) 納税者が税法の定める申告・税金計算書、又は計算書の作成・交付・提出など納税協力義務を履行しなかった場合
 - (2) 無資料による取引、偽装・架空の取引など取引の内容が事実と異なる疑いがある場合
 - (3) 納税者に対する具体的な脱税の通報がある場合
 - (4) 申告の内容に脱漏や誤謬の疑いを認めるべき明白な資料がある場合
 - ③ 税務公務員は、課税官庁の調査決定により課税標準と税額が確定される税目の場合、課税標準と税額を決定するため税務調査をすることができる。
 - ④ 税務公務員は、次の各号の要件をすべて満たす者については、第1項の規定による税務調査を実施しないことができる。ただし、客観的な証拠資料により過少申告したことが明確な場合は、その限りではない。
 - (1) 業種別の収入金額が大統領令で定める金額以下の事業者
 - (2) 帳簿記録などが大統領令で定める要件を満たす事業者
- 第81条の7 (税務調査の事前通知と延期申請)
- ① 税務公務員は、国税に関する調査をするため当該帳簿・書類その他の物件

を調査する場合には、調査を受ける納税者（納税者が第82条の規定により納税管理人を定め、所轄の税務署長に申告した場合には、納税管理人をいう。以下この条において同じ。）に調査開始10日前に調査対象税目及び調査事由その他大統領令で定める事項を通知しなければならない。ただし、犯則事件に対する調査又は事前通知の場合、証拠隠滅などで調査目的を達成することができないと判断された場合は、その限りではない。

- ② 第1項の規定による通知を受け取った納税者が、天災地変その他大統領令で定める事由により調査を受けることが困難な場合には、大統領令で定めるところにより所轄税務署長に調査の延期を申請することができる。
- ③ 第2項の規定により延期申請を受理した所轄税務署長は、延期申請の承認の可否を決定し、その結果を調査開始前までに通知しなければならない。

第81条の8（税務調査期間）

- ① 税務公務員は、調査対象の税目・業種・規模・調査の難易度などに鑑み、税務調査期間が最小限になるよう努めなければならない。ただし、次の各号のいずれかに該当する場合には、税務調査期間を延長することができる。
 - (1) 納税者が帳簿・書類などを隠ぺい、提出遅延、提出拒否等調査を忌避する行為が明確である場合
 - (2) 取引先調査、取引先の臨地確認及び金融取引の臨地確認が必要な場合
 - (3) 税金脱漏の疑いが捕捉されたか、調査過程において「租税犯処罰手法」第1条の規定により租税に関する犯則事件として調査類型が転換された場合
 - (4) 天災地変、労働争議にて調査が中断されるなど、国税庁長が定める事由に該当する場合
 - (5) その他、第1号ないし第4号までと類似した場合であって、大統領令が定める事由に該当する場合
- ② 税務公務員は、第1項により税務調査の期間を定める場合、税務調査対象の課税期間中、年間の収入金額又は譲渡価額が最も大きい課税期間の、年間の収入金額又は譲渡価額が100億ウォン未満である納税者に対する税務調査期間は、20日以内とする。
- ③ 第2項により期間が定められた税務調査を、第1項ただし書により延長する場合であって、最初に延長する場合には、所轄税務署長の承認を得なければならない。

また、2回以降の延長の場合には、所轄上級税務官署の長の承認を得て各々20日以内で延長することができる。

ただし、税金計算書に対する追跡調査が必要な場合など大統領令で定める

場合には、第2項の税務調査期間の制限及びこの項の本文の税務調査延長期間の制限を適用されない。

- ④ 税務公務員は、納税者が資料の提出を遅延するなど大統領令で定める事由によって、税務調査を進めることが難しい場合には、税務調査を中止することができる。ただし、この中止期間は第1項から第3項までの税務調査期間及び延長期間に算入しないこととする。
- ⑤ 税務公務員は、第4項により税務調査を中止した場合、その中止事由が消滅し次第、直ちに調査を再開しなければならない。ただし、租税債権の確保など緊急に調査を再開する必要がある場合には、税務調査を再開することができる。
- ⑥ 税務公務員は、第1項のただし書により税務調査の期間を延長する場合、その事由と期間を納税者に文書にて通知しなければならない。
また、第4項及び第5項に基づいて、税務調査を中止又は再開する場合には、その事由を文書にて通知しなければならない。

第81条の9（税務調査範囲拡大の制限）

- ① 税務公務員は、具体的な税金の脱漏の疑いが幾つかの課税期間、又は他の税目まで関連すると確認される場合など、大統領令で定めるところを除いては、調査の進行中税務調査の範囲を拡大することができない。
- ② 税務公務員は、第1項により税務調査の範囲を拡大する場合には、その事由と範囲を納税者に文書にて通知しなければならない。

第81条の10（帳簿・書類の保管の禁止）

- ① 税務公務員は税務調査目的で、納税者の帳簿又は書類などを税務官署に任意にて保管することができない。ただし、納税者の同意がある場合には、税務調査期間の間、一時保管することができる。
- ② 第1項のただし書規定により一時保管している帳簿又は書類などに対し、納税者が返還を求めた場合、調査に差支えない限り直ちに返還しなければならない。この場合、税務公務員は帳簿又は書類などの写しを保管することができ、その写しが原本と相違ないことを確認するため、納税者の署名又は捺印を要求することができる。

第81条の11（統合調査の原則）

税務調査は、特定の税目のみを調査する必要がある場合など、大統領令で定める場合を除いては、納税者の事業と関連し税法に基づき申告・納付義務がある税目を統合して実施することを原則とする。

第81条の12（税務調査の結果通知）

税務公務員は、犯則事件の調査、法人税の決定、又は更正のための調査な

ど大統領令で定める賦課処分のための実地調査を終了した場合には、その調査結果を書面にて納税者に通知しなければならない。

ただし、廃業など大統領令で定める場合には、その限りではない。

第81条の13 (秘密維持)

- ① 税務公務員は、納税者が税法が定める納税義務を履行するために提出した資料や国税の賦課、又は徴収を目的として業務上知り得た資料等（以下「課税情報」という。）を他人に提供又は漏洩したり、目的外の用途として使用してはならない。ただし、次の各号の一に該当する場合には、その使用目的の範囲内において納税者の課税情報を提供することができる。
 - (1) 地方自治団体等が法律で定める租税の賦課、又は徴収の目的等に使用するため課税情報を要求する場合
 - (2) 国家機関が租税争訟や租税犯の訴追のために課税情報を要求する場合
 - (3) 裁判所の提出命令、又は裁判官が発付した令状により課税情報を要求する場合
 - (4) 税務公務員間による国税の賦課・徴収、又は質問・検査に必要な課税情報を要求する場合
 - (5) 統計庁長が国家統計作成の目的で課税情報を要求する場合
 - (6) 他の法律の規定により課税情報を要求する場合
- ② 第1項第1号・第2号・第5号及び第6号の規定により課税情報の提供を要求する者は、文書にて当該税務官署の長に、これを要求しなければならない。
- ③ 税務公務員は第1項及び第2項の規定に反して課税情報の提供を要求された場合には、これを拒否しなければならない。
- ④ 第1項の規定により課税情報を知り得た者は、これを他人に提供又は漏洩したり、その目的外の用途として使用してはならない。
- ⑤ この条の規定により、課税情報が提供されることによって知り得た者のうち、公務員ではない者は、「刑法」やその他法律に基づく罰則を適用する際には、これを公務員とみなす。

第81条の14 (情報の提供)

税務公務員は、納税者が納税者の権利の行使に必要な情報を要求するとき、迅速に情報を提供しなければならない。

第81条の15 (課税前適否審査)

- ① 次の各号のいずれかに該当する通知を受けた者は、その通知を受け取った日から30日以内に通知をした税務署長、又は地方国税庁長に通知内容に関する適法性の可否に関して審査（この条において「課税前適否審査」という。）

を請求することができる。

ただし、法令と関連し国税庁長の有権解釈を変更する場合、又は新しい解釈が必要な場合など、大統領令で定める事項については、国税庁長にこれを請求することができる。

- (1) 第81条の12の規定による税務調査結果に対する書面通知
 - (2) その他大統領令で定める課税予告通知
- ② 次の各号のいずれかに該当する場合には、第1項を適用しない。
 - (1) 国税徴収法第14条で規定された納期前徴収の事由があるか、税法で規定する随時賦課の事由がある場合
 - (2) 租税犯則事件を調査する場合
 - (3) 税務調査結果通知及び課税予告通知をする日から、国税賦課除斥期間の満了日までの期間が3か月以下である場合
 - (4) その他大統領令で定める場合
 - ③ 課税前適否審査請求を受理した税務署長・地方国税庁長、又は国税庁長は、各々国税審査委員会の審議を経て決定をし、その結果を請求が受理された日から30日以内に請求人へ通知しなければならない。
 - ④ 課税前適否審査請求に対する決定は、次の各号の区分による。
 - (1) 請求に理由がないと認められる場合：採択しないという決定
 - (2) 請求に理由があると認められる場合：採択の決定。ただし、請求の一部に理由があると認められる場合には、一部採択の決定をすること
 - (3) 請求期間が経過した場合又は補正期間内に補正をしない場合：審査をしないという決定
 - ⑤ 課税前適否審査に関しては、第58条、第59条、第61条第3項、第62条第2項、第63条、第64条第1項ただし書、第64条第2項及び第65条第4項を準用する。
 - ⑥ 課税前適否審査に関しては、行政審判法第11条、第12条、第16条、第20条及び第26条を準用する。この場合、「委員会」は「国税審査委員会」とみなす。
 - ⑦ 第1項各号のいずれかの一つに該当する通知を受けた者は、課税前適否審査を請求せずその通知をした税務署や地方国税庁長に通知された内容どおり課税標準及び税額を早期決定するか更正決定をすることを申請することができる。この場合、当該税務署長や地方国税庁長は、申請を受けたとおり直ちに決定や更正決定をしなければならない。
 - ⑧ 課税前適否審査の申請・方法・その他必要な事項は大統領令で定める。

第81条の16（国税庁長の納税者権利保護）

- ① 国税庁長は、職務を遂行するに当たり、納税者の権利が保護されかつ実現されるよう誠実に努力しなければならない。
- ② 納税者の権利を保護するため、国税庁に納税者権利保護業務を総括する納税者保護官を設け、税務署及び地方国税庁に納税者権利保護業務を遂行する担当官を一人設ける。
- ③ 国税庁長は、第2項による納税者保護官を開放型職位として運営し、納税者保護官及び担当官が業務を遂行するに当たり、独立性が保障されるようにしなければならない。

（韓国 李信愛税務士 仮訳）

権利又は利益を侵害された場合には、適切かつ迅速な救済を受ける権利があります。

- ⑧ あなたは、違法又は不当な処分により権利又は利益の侵害を受けることが憂慮される場合、その処分を受ける前に適法で迅速な救済を受ける権利があります。
- ⑨ あなたは、税務公務員からいつでも公正な待遇を受ける権利があります。

国税庁長

納税者権利憲章（2007年改正）

納税者としてあなたの権利は、憲法と法律の定めにより尊重され、保障されます。

このため税務公務員は、納税者が正しい納税義務を信義に基づいて誠実に履行するように、必要な情報と便益を最大限提供しなければならないと、納税者の権利が保護され実現できるように最善を尽くして協力する義務があります。この憲章は、あなたに納税者として保障される権利を具体的に知らせるためのものです。

- ① あなたは、記帳・申告等納税協力義務を履行していない場合か、具体的な租税脱漏の疑い等がない限り、誠実な納税者であり、あなたが提出した納税資料は、真実なものと推定されます。
- ② あなたは、法令に定める場合を除いては、税務調査の事前通知と調査結果の通知を受ける権利があり、やむを得ない事由がある場合には、調査の延期を申請する権利があります。
- ③ あなたは、税務調査時、租税専門家の助力を受ける権利があり、法令に定める特別な事由がない限り重複調査を受けない権利があります。
- ④ あなたは、法令で定めるところにより税務調査期間が延長される場合、その理由と期間について文書による通知を受ける権利があります。
- ⑤ あなたは、自身の課税情報に対する秘密の保護を受ける権利があります。
- ⑥ あなたは、権利の行使に必要な情報を迅速に提供される権利があります。
- ⑦ あなたは、違法又は不当な処分を受けた場合や必要な処分を受けられず

(資料3) 主要国の納税者保護担当官制度 (オンブズマン) の比較表 (未定稿)

	韓国	米 国	英 国	オーストラリア
1 導入時期	1999年改訂 2009年改訂	1979年 1996年 (2次改正) 1998年 (3次改正)	1993年	1949年
2 根拠法 (納税者権利制度)	納税者保護事務処理規程 (国税基本法)	納税者権利保障法	納税者憲章	納税者権利憲章法
3 担当官名	納税者保護担当官 納税者保護官 (国税庁)	納税者の権利担当 全米納税者権利 保護官 (3次改正)	アジュディケーター	納税者権利憲章法 税務オンブズマン
4 独立性 (担当官)	税務署内独立機関	IRS (内閣蔵入庁) から 完全独立	法廷弁護士等民間から公 募 (国税庁から独立)	各州及び各県合議制 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	・ 内閣蔵入庁、国税・消 費税庁等に対する苦情 ・ 損害賠償の支払の請 求	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	附求、勧告、報告書	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	聴会オンブズマン	
1 導入時期	1976年	1998年	1968年 (ケベック州)	2001年
2 根拠法 (納税者権利制度)	メデアイトゥール法 (行政一般)	納税者権利保障法	税民官法	財務省組織規則
3 担当官名	メデアイトゥール(調停 官)	納税者権利保護官 納税者保護官	税民官 納税者権利担当	なし 納税者支援調整官
4 独立性 (担当官)	国会議員等から大統領が 任命	納税者保護官事務所の管 轄処理局	大学教授等州議会が任命	税務総長員 (独立世 なし)
5 処理の対象	・ 行政一般苦情 ・ 過税行政の指謫	・ 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
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、調停 (納税権限はない)
7 その他救済機関		国民擁護委員会		

(注1) 納税者保護担当官制度は、税源の不届を分ち果敢単立でや摩査請求 (不服申立て制度) とは異なる税務執行に対する不届や苦情を取り扱うものである。
(注2) 本比較表は、調査対象「世界の納税者権利保護」(2002年、中小商工業研究所)等を参考に、長谷川博が作成した。
(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-basegawa.net/aust-tax2.html>)
長谷川博「『納税者支援調整官』制度の現状と課題―査察処理手続の分析と国際比較を通して―」(月刊税務専攻2007年1月号・財経評論社)