



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—

長谷川 博

税理士・日本大学法科大学院講師

I 韓国における納税者権利保護制度の制定と国税行政改革

1 韓国における納税者権利憲章の制定

(1) 国税基本法の改正と納税者権利憲章の導入

韓国では、1996年5月に、「国税基本法」を改正して第7章の2「納税者の権利」の章を設け、納税者の権利に関する明文規定を導入する政府提案がなされた。そして、1996年12月30日、一部修正の上法案が可決され、1997年1月1日から後記内容の改正法が施行されることになった。

提案理由によると、税務公務員が、税務調査又は事業者登録証を交付する際に、納税者に対し「納税者権利憲章」を交付するとともに、納税者が税務調査を受ける場合に、代理人の援助を受ける権利の保障や調査終了通知を義務付けるなど、納税者の権利の向上を図るためとしている。

その後、国税基本法第81条の2第1項の規定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月に次のような「納税者権利憲章」が公示された。さらに、1999年8月30日には、第81条の10（課税前適否審査）が追加された。

納税者権利憲章は、次のうちのいずれかに該当する場合には納税者に交付

されるようになった。

- ① 犯則事件に対する調査を行う場合
- ② 法人税の決定又は決定のための調査など賦課処分のための実地調査を行う場合
- 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場合（現在これに関する規定はない。）

納税者権利憲章（1997年7月公示）

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、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、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。
- ⑤ 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。
- ⑥ 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。
- ⑦ 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

(2) 国税基本法の改正内容

1997年1月に施行された改正国税基本法には次の諸条項が新たに追加された。

韓国国税基本法 (抜粋)

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その交付)

- ① 国税庁長は、第81条の3から第81条の9までに規定した事項その他納税者の権利保護に関する事項を含む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、次の各号の一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章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等賦課処分のために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場合

第81条の3 (重複調査の禁止)

税務公務員は、租税脱漏の嫌疑が認められるような明白な資料がある場合、取引の相手方に対する調査が必要な場合、二以上の事業年度に関連して調査の誤謬がある場合その他これらに類似する場合で大統領令に定める場合を除き、同じ税目及び同じ課税期間に対して再更正、再調査をすることができない。

第81条の4 (税務調査に代理人の援助を受ける権利)

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等その他大統領令で定める賦課処分のための実地調査を受ける場合に弁護士・公認会計士・税務士又は租税に関して専門知識をもつ者として大統領令で定める者に調査に立会いさせ、意見を陳述させることができる。

第81条の5 (納税者の誠実性の推定等)

税務公務員は、納税者が税法で定められた申告などの納税協力義務を履行せず、又は納税者に対し具体的な脱税通報がある場合など大統領令で定める場合を除き、納税者が誠実であること、また納税者が提出した申告書が真実である

ものと推定しなければならない。

第81条の6 (税務調査の事前通知及び延期申請)

- ① 税務公務員は、国税に関する調査のため帳簿・書類その他資料など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て管轄税務署長に申告した場合には、納税管理人をいう。以下この条に同じ。) に調査開始7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によって重大な証拠隠滅などのおそれがあり調査目的を達成できないと考えられる場合にはこの限りではない。
- ② 第1項の規定により通知を受け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、大統領令の定めるところにより管轄税務官署の長に調査の延期を申請することができる。

第81条の7 (税務調査についての結果通知)

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えたときは、その調査結果を書面で納税者に通知しなければならない。ただし、納税者の所在が分からない場合その他大統領令で定める場合にはこの限りでない。

第81条の8 (秘密保持)

(省略)

第81条の9 (情報の提供)

税務公務員は、納税者が納税者の権利の内容又はその行使に必要な情報を要求する場合、これを速やかに提供しなければならない。

第81条の10 (課税前適否審査)

- ① 次の各号の一に該当する通知を受けた者は、その通知を受けた日から20日以内に当該税務署長又は地方国税庁長へ通知内容に対する適法性の可否に関して審査 (以下この条では「課税前適否審査」という。) 請求ができる。ただし、法令と関連し国税庁長の有権解釈を変更しなければならないこと、又は新しい解釈が必要な場合など大統領令が定める事項に対しては、国税庁長へこれを請求することができる。
 1. 第81条の7の規定による税務調査結果に対する書面通知
 2. その他大統領令が定める課税予告通知
- ② 次の各号の一に該当する場合は、第1項の規定が適用されない。
 1. 国税徴収法第14条が規定している、納期前徴収の事由があるか、税法に規定されている随時賦課の事由がある場合
 2. 税務犯則事件を調査する場合

3. 税務調査通知を受けた日から、国税賦課除斥期間の満了日までの期間が3ヶ月以下である場合
 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、請求があった日から30日以内に、大統領令が定める委員会の課税前適否審査を経て決定をし、その結果を請求人に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、次の各号による。
1. 請求に理由がないと認める場合：採択しない決定。
 2. 請求に理由があると認める場合：採択する決定。ただし、請求の一部に理由があると認める場合は、一部採択の決定をする。
 3. 請求期間が経過した場合、又は補正期間内に補正が行われない場合：審査しない決定。
- ⑤ 第58条、第59条、第62条第2項及び第63条の規定は、課税前適否審査にあたり、これを準用する。
- ⑥ 課税前適否審査の方法、その他必要な事項は大統領令で定める。

2 韓国の「納税者権利憲章」導入の経緯・背景

納税者権利憲章の制定理由としては、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。

(1) 制定の経緯

1996. 5 国税基本法の改正法律案を国会に提出。

— 納税者権利憲章の制定と告示及び納税者に交付することを明文化。

1996. 8. 30 国会の財経委員会が主管して「納税者権利憲章を制定する為の公聴会」を開催— 討論者 (10名)。

財政経済院税制室長 尹増鉉, 国税庁次長 李碩熙, ソウル市立大学教授 崔明根, 経済正義実践連合会 (市民団体) 事務総長 俞在賢, 韓国労働総連合労働政策室長 趙漢天, 商工会議所 嚴基雄理事, 尹柄喆, 税務士会 鄭殷善, 公認会計士会 ジョンサング副会長等。

— 討議内容

- ・ 納税者権利憲章の制定可否 (実効性賛成, 納税意識水準の問題に対する考慮が必要)。
- ・ 納税者権利憲章の制定主体 (自己拘束力を考慮し国税庁長が制定・公布)。
- ・ 納税者権利憲章の実効性 (国税基本法に直接的な罰則条項を置いてなくても, 実効性確保は可能)。

1996. 12. 30 国税基本法の改正法律の施行。

1997. 1. 30 納税者権利憲章の制定のために委員任命。

1997. 5. 17 納税者権利憲章の試案制定。

— 試案に対する討論会開催3回。

1997. 6. 30 納税者権利憲章の公布。

(2) 制定の背景

納税者権利憲章制定の背景について、筆者は2002年7月、前記国会の公聴会で意見を述べた元ソウル市立大学税務学科崔明根教授 (面談時、慶熙大学法学部国際法務大学院教授) にインタビューをしている。少し長くなるが公聴会での発言を含む内容で書かれた、崔元教授の「納税者権利憲章の制定とその課題」(月刊租税, 1996年10月号巻頭言, 租税通覧社発行) と題する論文から引用して紹介したい。

「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草し国会に提出した政府当局とその審議における慎重を求めめるために公聴会まで開催した今度の国会は、納税者から尊敬されるに値するものである。ほかの国の場合、権利憲章を制定するために納税者等が長い間政府と戦いを続けながら、未だこれを法律として制定することができない国家も多いということから見るとそういえる。

しかしわが国の場合、納税者等は、未だに権利憲章制定過程で主体的 (能動的) 立場に立てなく受動的立場で、国会と政府が主導権をにぎって制定するのをただ見ているだけで、ありがたがっている。

租税の歴史は、まさしく議会の歴史とともに国民が能動的に抵抗しながら

ら租税上の権利を伸張してきた歴史である。租税法律主義は、まさしく国民の抵抗を通して獲得した国民の基本権なのである。いいかえれば、近代以後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。

しかしながら、権利憲章に関してわが国では、納税者大衆も言論界もすべてが大きな関心を示さないようである。租税上の自分自身の権利をしつかりと主張できない納税者は、自分の納税義務もしっかりと履行することができないのである。こういうふうに見ると、権利憲章の制定に対する納税者大衆と言論界の無関心はどうしても望ましいことではないのである。

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、課税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場合、納税者にとってはすでに取り戻せないほど事業上の致命的な損失をした以後のことになるためである。

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えないのである。このような制度の欠陥を国税庁は訓令上の『課税前適否審査制度』によって治癒している。以前はこれを『告知前審査制』としてきたが、今の国税庁長が就任して初めて税務行政サービスの質的向上を求め、この制度をさらに合理化・強化しながらその名称が『課税前適否審査制度』に変わったものである。たとえ訓令によるといえども、わが国のほかの行政分野では見つけにくい事前聴聞制度を国税庁が施行している。

しかし、訓令上の制度は自己拘束力が弱いものである。したがって、『課税前適否審査制度』は、権利憲章の制定に歩調を揃えて国税基本法に規定して法律制度で昇華させる作業が必要である。

国税庁が自ら行うといった制度であるが、すでに約15年間国税庁は、不十分ではあるがこのような事前救済制度を運用した経験を持っている。

権利憲章に『事前救済を受ける権利』を含めると共にこれを国税基本法に規定するとき権利憲章の求める実効性が高まってくる。

政府が提案した権利憲章(案)では、納税者の税務情報に対する秘密保障が含まれている。それにもかかわらず、これに関連する情報の開示請求権と訂正要求権がその内容に込められていない。税務情報の開示請求権は、課税機関が保有している納税者自身の税務情報に接近(閲覧・複写)できる納税者の権利を意味するものであって、これは権利憲章に含められるべきである。

また、課税機関が間違った税務情報を収集・保管・利用するとき、当事者は大変な不利益を受ける恐れがある。納税者がその間違った税務情報の訂正を請求できる権利は当然に権利憲章に含められなければならない。その訂正拒否に対しては行政争訟を提起する道が開かれるべきである。

さらに、権利憲章にはその実効性を担保する装置を含めなければならない。執行機関が権利憲章を遵守しなかったにもかかわらず、その不遵守が行政処分の法的瑕疵を構成しなければその実効性がなくなってしまう。刑事手続上でミランダ法則の適用のように権利憲章の交付不履行及び権利憲章の内容に違反した手続によって賦課・徴収した課税処分の効力は取り消されることを明文で規定するのが望ましい。

権利憲章に違反した手続の効力問題は成文法に明文の規定を入れるより、裁判所判例の集積を通して法解釈により解決するのがより望まれる。

しかし、そのような法解釈の判例が集積されて問題を解決するまでは少なくとも7年又は8年ぐらいの時間がかかりそうである。そのような時間の空白を減らすために、明文規定で解釈の基準を立てて置いた方が望まし

いと思う。これでこそ納税者権利憲章の実効性を保障する基本的な装置として機能するようになるだろう。」

また、崔元教授から確認できた韓国の納税者権利憲章制定の背景は、WTO（世界貿易機関）体制及びOECD（経済協力開発機構）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、主として政府が主導的に納税者権利憲章を制定したものである。

しかし、他方では、韓国税務士会が「税務行政の適正手続と合理化に対する研究」及び「納税者権益保護に関する研究」（韓国税務士会附設・韓国租税研究所から1988年2月に発行された研究書「租税確定の適正手続保障に関する研究—納税者権益保護を中心として—」〈崔教授が主任研究員としての共著作〉は、1991年3月に東京地方税理士会から筆者も関わって翻訳発行されている。）など外国の例を紹介しながら政府に建議していたという事実もあり、また、市民団体等でも納税者の権利を主張する運動が強まっていたという事情もあったので、100%政府主導で導入されたというわけではない。

3 韓国の国税行政改革

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導入されたが、さらに納税者の権利憲章の実践を目指し、国税行政組織が改革されたことも注目されるべきである。

すなわち、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。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、前記「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国税行政組織の改

編とともに国税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、国税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。

国税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。

韓国の納税者権利保護制度を考察する場合、1996年の国税基本法の改正に伴う納税者権利憲章の制定だけにとどまらず、1999年の国税行政改革の有する意義がクローズアップされなければならない。

4 国税行政改革の主要内容

(1) 国税行政組織の再編

国税行政組織を全面的に再編し、組織を画期的に縮小し、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」の中心的機能に再編した。

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国税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、さらに徴税费対税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、申告管理及び税務調査中心の機能別組織に改編することで、知識情報化社会に当てはまる国税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、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国税行政改革の大きな成果だといわれている。

[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 |

(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理を大幅に電算処理に取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 (国税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、国税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持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

国税行政の最も大きい難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門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、国税行政改革に関する意見の収斂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。

5 韓国の「国税行政サービス憲章」の制定

上述したように1999年の国税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制度として、まず「国税行政サービス憲章」を紹介し、次に「納税者保護担当官」制度について紹介する。

国税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、国税行政サービス憲章は、税務公務員が業務遂行過程で権利憲章に保障された納税者の権利を保護するために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の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。

国税行政サービス憲章

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。ここに納税者の權益が実質的に保障されるように国税行政サービスの履行標準を設定・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、納税者の権利がすなわち我々の義務であることを銘記して、納税者の權益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、制度と手続き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生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、国税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、「国税行政サービスの履行標準」については湖東京至編『世界の納税者権利憲章』318頁(中小商工会議所・2002年12月)に収録している。)

6 「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

国税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、国税行

政改革により税目別組織から機能別組織に再編し、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)で「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馴染みやすい性格を有することになった。

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、大統領令による行政改革の一環として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(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。)、ここで税務相談とともに苦情処理がなされていた。

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、新しい章を開いた。そして、納税者の権利保護の実効性を保障するという意味で、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、納税者が納税者保護担当官にその事情を訴えその救済を求めることにある。

滞納者が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。これまでの事務官（管理職）昇進は税務調査実績など業務実績の優秀な職員の中から試験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、国税庁の中間管理者は納税者の権益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（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で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 職権是正要害権：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外される。）。

II 最近の納税者保護制度の拡充と国税行政の動向

1 国税基本法及び納税者権利憲章の改正

(1) 納税者の権利保護制度の課題

韓国の国税基本法第7章の2に「納税者の権利」を新設したことは、租税行政手続の適正手続保障に向けた歴史的な変革であったが、納税者の権利を定着させるために、さらに、次のような改善を要する課題及び意見が学者や実務家等から提示されていた。

① 権利保留の最小化

国税基本法で納税者の権利を謳いながら、広範囲な例外規定を施行令に委任し権利を保留しているが、これは政府の意思によっては相当な権利制限の可能な余地がある。権利の制限については、法律に明記しその限度と範囲を定めて施行令に委任すべきである。

② 租税法体系の整備

納税者の権利憲章を導入するために納税者の権利という章を独立させて国税基本法を改正したが、租税手続法上の様々な権利は、権利憲章と調和しない状態で各税法に不統一的に規定され、また国税庁訓令である「税務運営準

則」などでも規定されている。

租税法整備の方向は、租税手続に関する独立した租税手続法を制定するか、租税手続的条項を国税基本法に集めて国税基本法を補完・改正するか、二つの方向が考えられる。後者の場合には、国税基本法は一般租税法より上位法としての地位を有することになり、これに反する個別租税法条項は廃止又は改正されるものとする。

③ 権利憲章の担保措置の不十分

納税者権利憲章に反する手続による租税の賦課・徴収処分をした場合、これに対する制裁をどのようになすべきかという問題であるが、国税基本法に何らの制裁規定を置かず、さらに裁判所がその手続違反について、行政処分に何らの影響も与えないと解釈することになれば納税者権利憲章は絵にかいた餅になってしまう。

課税当局は納税者権利憲章を交付して税務調査の透明性と客観性を確保すると明言するだけでなく、徴税手続上、納税者権利憲章が交付されない場合には、刑事訴訟手続上のミランダ原則と同じ法的効果を与え、納税者に対して実質的な救済策を講ずべきである。

(2) 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 Advocate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。

なお、納税者保護担当官は、国税庁に納税者保護課長、また納税者保護担当官は、地方国税庁（日本の場合の国税局）に6名、全国の税務署に107名が配置されている。

〔税務署の機構改革〕

| 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 |

(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は、1997年に施行されてから10年近く運営されてきたが、この間、社会・経済的發展により国民の権利意識が高揚してきた。

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。

これまで国税基本法の権利規定については、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。

韓国国税基本法（2009年版から抜粋）

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その交付）

① 国税庁長は、第81条の3ないし第81条の11が規定した事項その他納税者の権利保護に関する事項を含む納税者権利憲章を制定し告示しなければならない。（改訂2006.12.30, 2007.12.31附則）

② 税務公務員は、次の各号の一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章を納税者に交付しなければならない。（改訂2005.12.30附則）

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、賦課処分のために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と推定しなければならない。

第81条の4 (税務調査権の濫用禁止)

- ① 税務公務員は、適正かつ公平な課税の実現のため、必要最小限の範囲内で税務調査を行わなければならないし、他の目的などのため調査権を濫用してはならない。(新設2002.12.18附則)
- ② 税務公務員は、次の各号の一に該当する場合でなければ、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。(改訂2007.12.31附則)
 1. 租税脱漏の嫌疑が認められるような明白な資料がある場合
 2. 取引の相手方に対して調査が必要な場合
 3. 二以上の事業年度に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6項及び第81条で準用する場合を含む。)による必要な処分の決定によって調査をする場合
 5. その他、第1号から第4号までに類似する場合であって、大統領令で定める場合

第81条の5 (税務調査において援助を受ける権利)

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等大統領令で定められる賦課処分のための実地調査を受ける場合に、弁護士・公認会計士・税務士又は租税に関して専門知識を持つ者で大統領令で定める者に調査に立ち合わせ、意見を陳述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、次の各号の一に該当する場合、定期的に申告の検証をするために対象を選定(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、客観的な基準に沿って公正にその対象を選定しなければならない。(改訂2007.12.31附則)
 1. 国税庁長官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、不誠実な嫌疑があると認められた場合
 2. 最近の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なかった納税者に対し、業種、規模などを考慮し大統領令が定めたところに

より申告内容が適正であるかを検証する必要がある場合

3. 無作為による標本調査をしようとする場合
- ② 税務公務員は、第1項の規定により定期選定による調査以外に次の各号の一に該当する場合には、税務調査を実施することができる。

(改訂2007.12.31附則)

1. 納税者が税法で定められた申告書、税金計算書又は計算書の作成・交付・提出又は支給明細書の作成・提出などの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・架空取引など取引の内容が事実と異なる嫌疑がある場合
3. 納税者に対し具体的な脱税通報がある場合
4. 申告内容に脱漏や誤謬の嫌疑が認められるだけの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対しては、第1項の規定による税務調査の実施をしないことができる。ただし、客観的な証憑資料により過少申告したことが明白である場合はその限りではない。
 1. 業種別収入金額が大統領令の定める金額以下である事業者
 2. 帳簿記帳などが大統領令の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及び延期申請)

- ① 税務公務員は、国税に関する調査のため当該帳簿・書類その他の物件など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管轄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、調査期間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、犯則事件に対し調査する場合又は事前通知によって重大な証拠隠滅などの恐れがあり調査目的を達成できないと考えられる場合にはその限りではない。(改訂2006.12.30附則)
- ② 第1項の規定により通知を受けた納税者が、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、大統領令の定めるところにより管轄税務官署の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け取った管轄税務署長は、延期申請の承認可否を決定してからその結果を通知しなければならない。(新設2006.12.30附則)

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、調査難易度などを考慮し税務調査期間が最小限になるようにしなければならない。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。

(2006.12.30新設)

1. 納税者が帳簿・書類などの隠匿、提出遅延、提出拒否など調査を忌避する行為が、明白である場合
2. 取引先の調査、取引先の現地確認及び金融取引の現地確認が必要な場合
3. 税金脱漏の嫌疑が捕捉されたか、調査過程において「租税犯処罰手続法」第1条の規定による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、労働争議により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

② 税務公務員は、第1項のただし書きの規定により税務調査期間を延長しようとする場合は、延長の事由と期間を納税者に文書をもって通知しなければならない。

第81条の9 (税務調査における結果通知)

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えたときには、その調査結果を書面で納税者に通知しなければならない。ただし、廃業など大統領令が定める場合は、その限りではない。(新設2006.12.30附則)

第81条の10 (秘密保持)

① 税務公務員は、納税者が税法で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で業務上入手した資料(以下「課税情報」という。)などを他人に提供又は洩らし、又は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、その使用目的に合う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。(改訂2009.2.6附則)

1. 地方自治団体等が法律の定める租税の賦課又は徴収の目的など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又は租税犯の訴追目的のため課税情報を要求する場合
3. 裁判所の提出命令又は法務官が発付した令状により課税情報を要求する場合
4. 税務公務員の相互間に国税の賦課・徴収又は質問・検査上の必要により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号により、課税情報の提供を要求する者は、文書によって当該税務官署の長にこれを要求しなければならない。(改訂2009.2.6附則)

③ 税務公務員は、第1項及び第2項の規定に反する課税情報の要求を受けた場合には、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えた者は、これを他人に提供又は洩らしたり、その目的以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を提供され知りえた者のうち公務員ではない者は、「刑法」その他の法律による罰則の適用においてこれを公務員とみなす。(改訂2006.12.30附則)

第81条の11 (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場合、これを速やかに提供しなければならない。

第81条の12 (課税前適否審査) (改訂2007.12.31)

① 次の各号のいずれかの一に該当する通知を受けた者は、その通知を受けた日から30日以内に当該税務署長又は地方国税庁長へ通知内容に対する適法性の可否に関して審査(以下、この条では「課税前適否審査」という。)請求ができる。ただし、法令と関連し国税庁長の有権解釈を変更しなければならないことや、新しい解釈が必要な場合等、大統領令が定める事項に対しては、国税庁長にこれを請求することができる。(改訂2006.4.28附則、2006.12.26附則、2008.12.26附則)

1. 第81条の9の規定による税務調査結果に対する書面通知
2. その他大統領令が定める課税予告通知

② 次の各号の一に該当する場合は、第1項の規定が適用されない。

(改訂2003.12.31附則、2008.12.26附則)

1. 国税徴収法第14条が規定している納期前徴収の事由があるか、税法に規定されている随時賦課の事由がある場合
2. 税務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課税除斥期間の満了日までの期間が3ヶ月以下である場合
4. その他大統領令が定める場合

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査を経て決定をし、その結果を請求があった日から

30日以内に請求人に通知しなければならない。
(改訂2006.12.30附則, 2008.12.26附則)

- ④ 課税前適否審査請求に対する決定は、次の各号による。
(改訂2007.12.31附則)
1. 請求に理由がないと認められる場合：採択しない決定。
 2. 請求に理由があると認められる場合：採択する決定。ただし、請求の一部に理由があると認められた場合は、一部採択の決定をする。
 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：審査しない決定。
- ⑤ 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2項及び第65条第4項の規定は、課税前適否審査に当たって、これを準用する。
(改訂2006.4.28附則, 2006.12.30附則)
- ⑥ 「行政審判法」第11条、第12条、第16条、第20条及び第26条の規定は、課税前適否審査に関してこれを準用する。この場合「委員会」は「国税審査委員会」とみなす。(新設2006.12.30附則, 2008.12.26附則)
- ⑦ 第1項各号のいずれかの一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。(新設2008.12.26附則)
- 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が定める。
(改訂2006.12.30附則, 2008.12.26附則)

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、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

2 国税行政の最近の動向

(1) 税務署の機構改革

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

| 2003年改革 | 2007年改革 |
|---------------------------------|---------------------------------|
| 納税者保護担当 —納税者保護担当官室 —民願奉仕室 | 納税者保護担当 —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 |

額を決定することになった。

(2) 納税者権利憲章遵守のための誓約大会の開催

2007年3月6日に全国の税務署で「納税者権利憲章遵守のための税務公務員の誓約大会」が挙行された。これは、税務公務員が納税者権利憲章を遵守し、納税者の権利が保障されるように職務を誠実に行うことを決意すると同時にこれを国民に約束することに意味があった。

この行事では、納税者権利憲章の改正推進経過報告と憲章朗読に続き、男女職員代表が納税者権利憲章遵守のための次のような「税務公務員の誓い」を朗読した。

納税者権利憲章遵守のための税務公務員の誓い

わたしたち税務公務員は、納税者権利憲章を遵守し、納税者の権利が保障されるように任せられた職務を誠実に遂行することを、次のとおり誓います。

- ① わたしたちは、税務調査時や事業者登録証交付時に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ます。
- ② わたしたちは、記帳・申告など納税協力義務を誠実に履行した納税者が提出した税務資料は、具体的な租税脱漏の疑いのない限り、真実なものとして推定します。
- ③ わたしたちは、税務調査の実施事由及び期間、調査延期申請に対する承認の可否、調査期間延長事由及び期間、税務調査結果などを納税者に迅速

かつ正確に知らせます。

- ④ わたしたちは、納税者が租税専門家の助力が受けられることを十分に案内します。
- ⑤ わたしたちは、法令で定める特別な事由がない限り、重複調査をしません。
- ⑥ わたしたちは、納税者の課税情報を他人に提供あるいは漏洩したり、目的以外の用途に使用したりしません。
- ⑦ わたしたちは、納税者が納税者の権利行使に必要な情報を要求する場合、これを迅速に提供します。
- ⑧ わたしたちは、納税者が違法あるいは不当な処分を受けたり、受けることが憂慮されたりする場合、あるいは必要な処分が受けられなかった場合などの事由によって納税者の権利又は利益が侵害されないようにします。
- ⑨ わたしたちは、納税者をいつも公正に待遇します。

このように、税務調査や事業者登録証の発給時に納税者権利憲章の内容が収録された文書を交付（受領証：資料1参照）することによって、納税者が保障を受けることのできる権利を知らせ、税務調査が終わる際には、税務職員から税務調査に当たっての不都合性の有無などを聴くアンケート用紙が渡されることになっている。

また、「納税者権利憲章遵守のための税務公務員の誓約大会」を行って、納税者の権利保護のための決意を固めていることは注目される。

すべての税務公務員は、納税者権利憲章の内容を熟知し、これを厳正に遵守し、納税者が課税官庁から不当な扱いを受けることなく、予測可能で安定的な事業を営むことができるようにすべきであるとされている。

(3) 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半期ごとに「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附）（別紙第20号書式）」（資料2参照）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：財産諸税の告知前課税資料の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解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。

(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）。

(5) 「納税者保護委員会」及び「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、納税者の権利伸張に大きな役割を果たしてきたものの、これが税務官署の内部機関であるため、納税者側には納税者の立場を主張すること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、学会、税務代理人等各界の専門家20名で構成された機関で、今後も定期的に開催され、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か所の税務署ごとに設置され、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の数が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。

地方国税庁では外部委員10名及び内部委員8名、税務署では外部委員8名及び内部委員6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ものが、納税者保護委員会の承認を得てから決定がな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、また国税庁の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、署長、地方国税庁、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、外部から登用することになり、今般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。

Ⅲ むすびに代えて

韓国では、欧米の先進諸国と同様に「納税者の権利」が確立されており、特に国税基本法を改正して納税者権利保護制度を導入している点で、我が国での納税者の権利保護制度導入に当たっては参考になる点が多く見られる。

そこで、上述したような韓国の納税者権利保護制度の状況にあつて、まず、納税者権利憲章の有効性等について筆者なりに次のような疑問を韓国の税務士や国税職員に質問し、その回答をまとめてみたので参考に供したい。

次に、課税処分前に納税者に認められている聴聞手続として、「課税前適否審査制度」の意義について触れておきたい。

1 韓国の納税者権利憲章に関する質問事項と回答

(質問)

1. 納税者に納税者権利憲章を交付しないで行われた税務調査は、有効

か？

2. 納税者に対する税務調査の結果通知を省略した課税処分は、有効か？

(回答)

韓国における納税者権利憲章は、この規定に違反した場合に無効になる等の規定が設けられていないため、法的拘束力が弱いと解されている。

したがって、第1問と第2問については、法的には無効ではないと解される。

また、これに関する通達として「税務調査の適法性に問題がない限り納税者権利憲章の交付要否は調査の効力に影響がないものである」との例規(ソサン46019-11588, 2003.10.10)がある。

なお、質問1に関する判例として、要旨「課税処分は課税標準の存在を根拠として行われるので、その適否は原則的に客観的な課税要件の存否によって決定すべきであり、税務調査にいかなる違法があつたとしても、それが全く調査を欠いた場合若しくは詐欺や強迫等の方法で課税処分の基準となる資料を収集する等の重大な事由がない限り課税処分の取消事由には当たらないと言えるので、納税者権利憲章を交付しなかったという事由だけでは処分が違法であると解することはできない」(ソウル高裁2008年12月19日判決)がある。

質問2に関する審判例としては、課税庁は課税前に納税者の「課税前適否審査請求」の機会を奪うことは手続上明白な違法であるから課税処分は取り消されるべきであるとするもの(審査所得2003-0198・2003年11月24日)、告知手続上の違法は主張できないとするもの(国審1999年3月31日)があつて、賛否分かれており、裁判例は未だ出ていない。

3. 韓国国税基本法第7章の2納税者の権利(第81条の2~12)及び納税者権利憲章の9項目に関して

(質問)

① 反面調査に際しては、反面調査の相手に調査の理由を開示し、本調査

の納税者にも通知しているのか？

(回答)

反面調査の場合、課税庁は相手に調査の理由を開示しているが、当該納税者に通知する義務はない。ただし、実務的には、調査着手時に、調査の範囲(課税期間、税目、事業所等)を通知し、その範囲内で納税義務と関係のあるすべての取引が調査対象となるとされている。

(質問)

② 税務調査の結果通知(国税基本法第81条の9)には、「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」に限定しているが、これは、他の税目の決定又は更正のための税務調査の結果を通知しなくてもよいと解されるが、所得税、付加価値税、相続税及び贈与税等の税務調査の場合には、結果通知がなされていないのか？

(回答)

他税目の調査結果については、国税基本法施行令で規定されている(第63条の3第2項「国税の課税標準と税額を決定又は更正するための調査」)。

税務調査の結果通知は、税務官署の税務調査による決定又は更正であれば、いずれの税目でも調査結果通知書が出されることとなっているのが現状である。

(質問)

③ 税務調査の選定基準等は非公開とされているが、国税庁の「調査事務処理規程」や「税務調査運営準則」等に選定基準が盛り込まれているとすれば、これは情報公開で求めることができるのか？

(回答)

「調査事務処理規程」は計数的数値等の具体的、直接的な調査選定基準は規定しておらず、「申告内容分析結果、不誠実申告の嫌疑がある場合」、「業種、規模等を勘案し申告内容の適正性の有無を検証する場合」等のような包括的な基準を定めている。また、この規定は、国税庁法令情報システム等を

通じて公開している(<http://taxinfo.nts.go.kr/>)。

日本でも同じであると考えられるが、税務調査対象の具体的な選定基準は情報公開を求めても開示されないものと解される。

もちろん、調査の選定基準が「調査事務処理規程」や「税務調査運営準則」などに盛り込まれているものもあるが、それはあくまでも基準であり、必ずしもそれによって税務調査対象が決められるわけではないと考えられる。

(質問)

④ 法第81条の3(納税者の誠実性の推定)及び納税者権利憲章で、納税者は誠実であることが推定されているが、誠実でないという事実が認められなくても税務調査が行われていると聞くが、この誠実性の推定の規定は形骸化されていないか？

(回答)

納税者の誠実性の推定は、納税協力義務不履行者、租税脱漏嫌疑者(未だ明白な租税脱漏の証拠が確保された状態ではないが、調査脱漏「嫌疑」のある場合)は誠実なものと推定しないという意味である。租税脱漏嫌疑のある場合には、納税者権利憲章の誠実性の推定から排除されているので、嫌疑のある納税者に税務調査を実施することは、形骸化されているということにはならない。

この規定は、司法場の無罪の推定に似ているともいわれている。一方、税務調査については、どのように「納税者の誠実性の推定」と税務調査の必要性について明確にできるかについては難しい面があることは事実である。

しかし、この規定や憲章宣言もないことを想定した場合、税務当局から不当な処分を受けた場合、相対的に弱い立場の納税者にとっては、この規定があるから多少なりとも泣き寝入りせずに対応できることになるという意味で、意義があるものと解される。

2 課税前適否審査制度の意義

課税前適否審査制度(現行国税基本法第81条の12)は、上記のように1999

年8月に国税基本法に規定されたが、これは、納税者権利憲章の制定目的である租税行政手続上の適正手続（告知・聴聞手続）の保障を裏付ける課税処分前の事前救済制度として位置付けられている。この制度が導入される前は、1981年9月から1996年4月までは、国税庁の訓令で「告知前審査規程」として実施され、1996年4月からは「課税前適否審査事務処理規程」に改められて運営されていたという背景及び実績があった。

課税前適否審査制度は、2006年4月の国税基本法の改正により、審査請求の対象を従来の税務調査結果通知書を受け取った場合のほか、課税額が500万ウオン（約50万円）を超える場合にも広げ、請求期限も従来の20日以内から30日に延長することになった。

納税者は、税務調査の終了後「税務調査結果通知書」を受け取ったとき、その結果に不服がある場合、事前救済手続の「課税前適否審査請求」をするか、課税処分を受けてから異議申立て（税務署に対するもの）・審査請求（地方国税庁に対するもの）又は審判請求（国税審判院に対するもの、ただし2008年の改正で租税審判院に改組）の事後救済手続を選ぶかという二つの選択肢がある。

課税庁は、税務調査結果通知書を送付後、納税者からの課税前適否審査請求が出されなければ更正処分を行うことになる。

課税前適否審査請求の提出先は、当該税務署長又は地方国税庁長になっており、その担当官は「納税者保護担当官」となっている。

納税者の課税前適否審査請求が受理されると、税務署では、税務署長が委員長となり、税務署長が任命した民間人4名（税務士、公認会計士、弁護士等）と税務署の課長職（事務官）の中から課税処分と関係のない課長3名の合計8名で構成された「課税前適否審査委員会」で審議が行われる。委員長である税務署長は議決権を持たないので、可否同数の場合には否決となる。

このように、課税処分前に聴聞を受ける権利を保障することは、課税庁に慎重さが求められるとともに、納税者にとっては時間のかかる事後救済手続を行うことに比べ早期に問題処理ができるということになり、行政に対する

信頼感を抱くことにつながる意義がある。

上述したように、1996年の国税基本法改正で納税者権利憲章を導入するために納税者の権利という章を新設しながらも課税処分前の聴聞を受ける権利が欠落していたが、1999年に課税前適否審査制度が追加法制化されたことにより、1996年改正に際して上記崔元教授が指摘したように、納税者権利憲章にある誠実性の推定の権利と税務調査の結果通知を受ける権利の保障が実効性を持つようになったと評されている。

なお、最近の年度別課税前適否審査の処理実績は次のとおりである。

年度別課税前適否審査請求の処理実績 (単位：件・百万ウオン)

| 年度別 | 処理対象 | 処理件数 | | | | 減税額 |
|------|-------|-------|-------|-------|--------|---------|
| | | 計 | 採択 | 不採択等 | 採択率 | |
| 2005 | 9,141 | 4,242 | 1,596 | 2,646 | 37.62% | 409,519 |
| 2006 | 6,467 | 5,963 | 2,053 | 3,910 | 34.42% | 306,450 |
| 2007 | 6,134 | 5,592 | 1,713 | 3,879 | 27.92% | 370,413 |

(出所) 2008年国税庁統計資料から

〔参考文献等〕

- ・湖東京至編「世界の納税者権利憲章」(拙稿「韓国編」280頁～337頁、中小商工業研究所・2002年12月)
- ・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25頁以下、税制経営研究所・2004年1月)
- ・長谷川博のホームページ (<http://www.h-hasegawa.net/>)
- ・納税者権利憲章の最近の動向については、2007年の韓国中部税務士会と東京地方税理士会の協議資料を参照し、また、最新の国税行政については、韓国の李信愛税務士から提供された資料を参照している。さらに、2007年改正国税基本法については、同じく李信愛税務士に翻訳等で助力を得ている。

【資料1】

納税者権利憲章受領証

貴署が20 年 月 日から20 年 月 日まで実施する調査と関連して、
納税者権利憲章を次の通り受領しました。

受領日：20 年 月 日

受領場所：

受領人

商号：

氏名：

(住民登録番号：)

納税者との関係

税務公務員 貴下

【資料2】

納税者権利憲章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（公示送達，督促状送達を含む）の送達が適正か 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 | | | |
| 税源管理分野 | 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説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 | | | |