

諮問番号：平成30年度諮問第1号  
答申番号：平成30年度答申第6号

## 答 申 書

### 第1 審査会の結論

〇〇〇〇〇〇府税事務所長（以下「処分庁」という。）が審査請求人に対して平成〇〇年〇〇月〇日付けで行った地方税法（昭和25年法律第226号。以下「法」という。）及び大阪府税条例（昭和25年大阪府条例第75号。以下「条例」という。）に基づく個人事業税賦課決定処分（以下「本件処分」という。）に対する審査請求（以下「本件審査請求」という。）は、棄却すべきである。

### 第2 審査関係人の主張の要旨

#### 1 審査請求人

- (1) 平成〇〇年〇月〇日付け処分庁から審査請求人あて送付された標題を「個人事業税の課税について（お知らせ）」とする文書（以下「本件お知らせ文書」という。）において、個人事業税の課税根拠を法第72条の50としているが、どの事業に、どういった根拠で課税するのかという具体的な記載がなく、これは租税法の基本原則である租税法律主義に反する。
- (2) 審査請求人が行っている事業は、Webサービスやアプリケーションを開発し、インターネットを介してユーザーに対してコンテンツを提供するというものである（以下「本件事業」という。）。本件処分について処分庁に電話で問い合わせた際、本件事業は広告業にあたり課税対象になるという説明を受けたが、具体的にどういった根拠で広告業に該当するのかという説明を求めても、明確な回答がなかった。本件事業は、広告業者である〇〇〇〇〇〇 〇〇〇〇 〇〇〇〇〇〇〇 〇〇〇〇〇〇社（以下「A社」という。）と契約し、A社に対して、審査請求人が管理・運営するホームページのスペースの一部を広告媒体として提供して得た対価を主な収益源とするもので、広告業に該当しないと考える。
- (3) 日本標準産業分類（平成25年10月改定）において広告業は「主として依頼人のために、広告に係る企画立案、マーケティング、コンテンツの作成、広告媒体の選択等、総合的なサービスを提供する事業所、新聞、雑誌、ラジオ、テレビ、インターネットその他の広告媒体のスペース又は時間を当該広告媒体企業と契約し、依頼人のために広告する事業所をいう。」と定義され

ており、審査請求人は「広告媒体企業（個人事業主）」に該当するが、本件事業は広告業には該当しない。

- (4) 個人事業税の課税対象となる事業は、法第72条の2第8項から第10項まで並びに同法施行令(昭和25年政令第245号。以下「施行令」という。)第10条の3、第12条及び第14条の定めにより、70業種の事業が限定列挙されているが、各事業の具体的な定義は、法において一切定められておらず、法だけを見て各事業の具体的な定義を判断するのが困難であるため、審査請求人は、具体的な定義を日本標準産業分類に求めた。これに対して処分庁は、弁明書において、事業税逐条解説(平成7年5月18日発行。自治省府県税課編・(財)地方財務協会刊。以下「逐条解説」という。)を根拠とした業種認定マニュアルという独自のマニュアルを元に広告業を定義して弁明している。しかし、この業種認定マニュアルに法的根拠は一切存在せず、処分庁による恣意的な独自の解釈にすぎず、よって、この業種認定マニュアルを根拠に、本件事業を広告業と認定するのは、不当である。
- (5) 審査請求人が、個人事業税の課税対象業種の定義を日本標準産業分類に求めた根拠として、消費税及び地方消費税更正処分等取消請求控訴事件(名古屋高裁判決平成18年2月9日訟月53巻9号2645頁。以下「名古屋高裁判決」という。)がある。この判決において「同分類(日本標準産業分類)は、本来、統計上の分類の必要から定められたものではあるが、前記のとおり、日本における標準産業を体系的に分類しており、他にこれに代わり得る普遍的で合理的な産業分類基準は見当たらないことなどから簡易課税制度における事業の範囲の判定に当たり、同分類によることの合理性は否定できない」としており、日本標準産業分類を根拠とした「歯科技工業はサービス業に該当する」という控訴人の主張を認めている。

本件審査請求は個人事業税の賦課に関するものであるが、法で広告業の定義が明記されていない以上、名古屋高裁判決から、広告業の定義を日本標準産業分類に求めるのが合理的であり、日本標準産業分類に照らせば、本件事業は広告業に該当しない。

- (6) 処分庁は、逐条解説と業種認定マニュアルを根拠に「審査請求人が行っている事業は、対価の取得を目的として、ホームページの広告媒体のスペースを提供し、他人の広告等を表示する事業を行っていることから、大阪府の広告業の定義に照らせば、法第72条の2第8項第31号及び施行令第10条の3に規定する広告業に該当するものと判断できる」としている。しかし、仮に処分庁が主張する逐条解説と業種認定マニュアルに広告業の定義を求めるのであれば、逐条解説に記載されている「他人の依頼により、広告を請け負う業務」という前提を無視している。

本件事業は、事業主である審査請求人がインターネット上でホームページ



らせ文書の送付は、納税者に対して、個人事業税が付加される予告を文書で行ったという事実行為に過ぎないものである。

審査請求人は、本件お知らせ文書において、課税となる根拠について具体的な記載がないことから、租税法律主義に反していると主張するが、租税法律主義とは、一般に、「法律及び条例に根拠がなければ、租税を賦課されたり、徴収されたりすることがないとする考え方」であり、本件事業が法で個人事業税の課税業種とする広告業にあてはまるか否かという判断は別にして、本件お知らせ文書の記載に課税となる具体的な根拠が示されていないことをもって租税法律主義に反するという主張は認められない。

本件処分は、1期分の納期限が平成〇〇年〇〇月〇〇日で、納税通知書の発送は同月〇日に行われているので、郵便物の到達に要する日数を考慮したとしても、納期限10日前の納税の告知は適法に行われている。

## (2) 本件事業について

本件事業について、本件確定申告書、本件照会書兼回答書、審査請求人の主張、本件添付書類等によると、次のことが認められる。

ア 本件事業に係る所得税申告における所得区分は事業所得、収入については毎月変動があるものの、A社からの報酬のみ、事務所は審査請求人の自宅、所得金額の算定に当たっては、光熱水費、通信費、消耗品費などの経費計上を行っている。

イ 本件事業は、審査請求人が管理・運営するホームページ上のスペースの一部を広告媒体としてA社に提供し、A社から配信された広告を表示している。当該広告は、ホームページの閲覧者が過去にアクセスした情報に基づいてA社から配信されており、審査請求人は、ホームページの閲覧者にどのような広告が配信されるのか不知である。

ウ 審査請求人が受け取る報酬は、広告媒体に表示された広告への有効なクリック数やインプレッション数（表示回数）等に応じて、A社の会計処理に基づき計算されている。

エ 審査請求人は、A社から報酬を受け取っているものの、広告主からの広告料金は、広告主からA社へ支払われており、広告主と審査請求人との間での契約関係は存在しない。

ア～エを踏まえ、本件事業を考察すると、

オ 審査請求人は個人の事業主として経済活動を行っていることについて争いはない。

カ 審査請求人は、自らが管理するホームページの一部を広告表示が行われる媒体としてA社へ提供し、当該広告媒体に表示された広告をホームページの閲覧者がクリックする回数等に応じて報酬を受け取っているため、対価の取得を目的とした行為を行っている。

キ 広告主と審査請求人との間に直接契約関係はなく、A社が請け負った広告業務について、その一部をA社の依頼により審査請求人が請け負って広告を表示し、報酬を得ている。

以上より、審査請求人は、対価の取得を目的に事業を行っており、A社の依頼によりA社の行う広告業務の一部を請け負っていることから、逐条解説で広告業の定義とされている「対価の取得を目的として、他人の依頼により、広告を請け負う事業」を審査請求人が行っていることになり、本件事業は広告業と認められる。

### (3) 業種認定マニュアルについて

審査請求人は、業種認定マニュアルには法的根拠が存在せず、処分庁独自の解釈に過ぎない業種認定マニュアルを根拠として、本件事業を広告業と認定したことは不当である、と主張するが、法及び施行令において、個人事業税の課税対象である広告業の定義について具体的に明記されていない以上、事案ごとに異なる判定が行われないよう、行政庁内部の法令解釈を統一して公平性を担保する目的で作成された業種認定マニュアルには合理性があると言える。業種認定マニュアルは、解釈の統一を図るものにすぎず、具体的な認定は法の規定を根拠とし、審査請求人の営む事業の態様を踏まえて行われている。

### (4) 日本標準産業分類による業種の定義について

審査請求人は、名古屋高裁判決を引用して、個人事業税の課税対象となる業種の具体的な定義が明記されていない以上、その定義を日本標準産業分類に求めるのが合理的であり、そして日本標準産業分類に本件事業をあてはめると、審査請求人は広告媒体企業となり、広告業に該当しないと主張する。

しかし、名古屋高裁判決は、消費税の簡易課税制度におけるみなし仕入率の適用にあたり、歯科技工業が消費税法施行令第57条第5項第3号に定める第三種事業の製造業に該当するのか、同項第4号ハに定める第五種事業のサービス業に該当するのか争った事例において、課税庁が歯科技工業をサービス業と判断した根拠となった消費税法基本通達が、サービス業の範囲を概ね日本標準産業分類に求めていたことにつき、その規定の合理性を否定しなかったという判例であって、個人事業税の業種の定義についての法令の解釈を示したのではなく、個人事業税の業種の定義を日本標準産業分類に求めることの妥当性について、何らかの判断を示したものでもない。そのため、少なくとも名古屋高裁判決からは、日本標準産業分類による定義を個人事業税の業種の認定に用いるべきであるとは言えない。

なお、審査請求人は、本件事業がパソコン1台だけで行われていることから、公共サービスの一部を負担する個人事業税について非課税の旨を主張するが、非課税となる法令上の規定はないため、認められない。

(5) 以上より、審査請求人の主張を認めることはできず、本件審査請求には理由がないことから、棄却すべきである。

#### 第4 調査審議の経過

平成30年5月18日	諮問書の受領
平成30年5月23日	審査関係人に対する主張書面等の提出期限通知の送付
	主張書面等の提出期限：6月13日
	口頭意見陳述申立期限：6月13日
平成30年5月29日	第1回審議
平成30年6月29日	第2回審議

#### 第5 審査会の判断

##### 1 法令等の規定

###### (1) 地方税法

第13条 地方団体の長は、納税者又は特別徴収義務者から地方団体の徴収金(滞納処分費を除く。)を徴収しようとするときは、これらの者に対し、文書により納付又は納入の告知をしなければならない。この場合においては、当該文書には、この法律に特別の定がある場合のほか、その納付又は納入すべき金額、納付又は納入の期限及び納付又は納入の場所その他必要な事項を記載するものとする。

###### 2 (略)

###### 第72条の2

###### 1・2 (略)

3 個人の行う事業に対する事業税は、個人の行う第一種事業、第二種事業及び第三種事業に対し、所得を課税標準として事務所又は事業所所在の道府県において、その個人に課する。

###### 4-6 (略)

7 事務所又は事業所を設けないで行う第一種事業、第二種事業及び第三種事業については、その事業を行う者の住所又は居所のうちその事業と最も関係の深いものをもって、その事務所又は事業所とみなして、事業税を課する。

8 第3項の「第一種事業」とは、次に掲げるものをいう。

###### 一-三十 (略)

三十一 前各号に掲げる事業に類する事業で政令で定めるもの

9-11 (略)

第72条の49の11 個人が行う事業に対する事業税の課税標準は、当該年度の初日の属する年の前年中における個人の事業の所得による。

2 (略)

第72条の49の12 前条第1項の当該年度の初日の属する年の前年中における個人の事業の所得又は同条第2項の当該年の1月1日から事業の廃止の日までの個人の事業の所得は、それぞれ当該個人の当該年度の初日の属する年の前年中における事業又は当該年の1月1日から事業の廃止の日までの事業に係る総収入金額から必要な経費を控除した金額によるものとし、この法律又は政令で特別の定めをする場合を除くほか、当該年度の初日の属する年の前年中又は当該年の1月1日から事業の廃止の日までの所得税の課税標準である所得につき適用される所得税法第26条及び第27条(同法第165条第1項の規定によりこれらの規定に準ずる場合を含む。)に規定する不動産所得及び事業所得の計算の例によつて算定する。ただし、租税特別措置法第28条の4の規定の例によらないものとし、第72条の2第10項第1号から第5号までに掲げる事業を行う個人が社会保険診療(第72条の23第3項に規定する社会保険診療をいう。以下この項において同じ。)につき支払を受けた金額は、総収入金額に算入せず、また、当該社会保険診療に係る経費は、必要な経費に算入しない。

2-12 (略)

第72条の50 個人が行う事業に対し事業税を課する場合においては、第4項に規定する場合を除き、道府県知事は、当該個人の当該年度の初日の属する年の前年中の所得税の課税標準である所得のうち第72条の49の12第1項においてその計算の例によるものとされる所得税法第26条及び第27条に規定する不動産所得及び事業所得について当該個人が税務官署に申告し、若しくは修正申告し、又は税務官署が更正し、若しくは決定した課税標準を基準として、事業税を課するものとする。ただし、第72条の49の12第1項ただし書の規定の適用を受ける第72条の2第10項第1号から第5号までに掲げる事業を行う個人若しくは事業税を課されない事業とその他の事業とを併せて行う個人又は当該申告若しくは修正申告において同法第26条若しくは第27条に規定する不動産所得若しくは事業所得を同法第23条から第35条までに規定する他の種類の所得としたため、当該申告若しくは修正申告に係る課税標準が第72条の49の12第1項の規定により算定される課税標準と異なることとなる個人が行う事業に対し事業税を課する場合においては、道府県知事は、その調査によって、当該年度の初日の属する年の前年中の所得を決

定して事業税を課するものとする。

2-4 (略)

第72条の52 個人が行う事業に対する事業税を徴収しようとする場合において納税者に交付すべき納税通知書は、遅くとも、その納期限前十日までに納税者に交付しなければならない。

第72条の55の2 個人が行なう事業に対する事業税の納税義務者が前年分の所得税につき所得税法第2条第1項第37号の確定申告書を提出し、又は道府県民税につき第45条の2第1項の申告書を提出した場合(政令で定める場合を除く。)には、本節の規定の適用については、当該申告書が提出された日に前条第1項から第3項までの規定による申告がされたものとみなす。ただし、同日前に当該申告がされた場合は、この限りでない。

2-3 (略)

(2) 地方税法施行令

第10条の3 法第72条の2第8項第31号に規定する事業で政令で定めるものは、次に掲げるものとする。

一-二 (略)

三 広告業

四-六 (略)

(3) 事業税逐条解説(自治省府県税課編)(抜粋)

第72条 事業税の納税義務者等

五 個人事業税の課税客体

1 第一種事業(第5項)

(33) 広告業

広告業とは、対価の取得を目的として、他人の依頼により、広告を請け負う事業をいう。

(4) 大阪府税条例

第38条

1・2 (略)

3 個人が行う事業に対する事業税は、個人が行う第一種事業、第二種事業及び第三種事業に対し、当該年度の初日の属する年の前年中における所得を課税標準としてその個人に課する。

4 前項の個人が年の中途において事業を廃止した場合においては、当該個人に対し、前項の所得を課税標準とするものの外、当該年の1月1日から事業廃止の日までの所得を課税標準として事業税を課する。

5-6 (略)

(5) 個人事業税業種認定マニュアル(大阪府内規)(抜粋)



## 第34 広告業

### 1 定義

広告業とは、対価の取得を目的として、他人の依頼に応じて広告を請け負う事業、広告に係る総合的なサービスを提供する事業及び広告するための広告媒体のスペース又は時間を提供する事業をいう。

### 2 認定した事実

- (1) 平成〇〇年〇月〇〇日、審査請求人は、職業、業種名を「ソフトウェア・IT・Web関連業」と記載した平成〇〇年分所得税確定申告書を枚方税務署長あて提出した。
- (2) 処分庁は、確定申告書等の内容を補完するため、審査請求人に対し「平成〇〇年分個人事業税『事業内容確認（コンピュータ技術者等）』に係る照会書兼回答書」を送付し、〇〇〇〇年（平成〇〇年）〇月〇日付けで、審査請求人から回答（本件照会書兼回答書）を得た。
- (3) 処分庁は、本件照会書兼回答書の内容に基づき、審査請求人の業種を「自身が開発・運営するWEBサイト（自身のホームページ）に、広告するためのスペースを広告代理業者に提供し、その対価として報酬を得るという事業内容から広告業と認定する。」と決定した。
- (4) 平成〇〇年〇月〇日付けで、処分庁は、審査請求人に対し、個人事業税の予定税額及び納税通知書発送予定日等を内容とする「個人事業税の課税について（お知らせ）」文書を通知した。
- (5) 平成〇〇年〇〇月〇日付けで、処分庁は審査請求人に対し、個人事業税賦課決定処分を行った。

### 3 判断

- (1) 本件の争点は、審査請求人が営む事業が、法第72条の2第8項第31号及び施行令第10条の3第3号で規定する広告業であるか否か、である。
- (2) 法及び施行令においては、個人事業税の課税対象である広告業の定義について具体的に明記されていないため、どのような事業を広告業と認定するかについて、事業税の課税実務上広く用いられ、法を所管する旧自治省が示している「事業税逐条解説」の解釈を参考とすることには一定の合理性がある。同解説によると、広告業は「対価の取得を目的として、他人の依頼により、広告を請け負う事業であること」と定義している。この定義を参考として、確認した本件事業の内容を踏まえ、審査請求人の事業を、対価の取得を目的として、他人であるA社の依頼により、A社の行う広告業務の一部を請け負う事業であり、法及び施行令の定める広告業である、と認定した処分庁の判断は妥当であり、違法又は不当な点は認められない。なお、大阪府が課

税にあたって解釈を統一するために作成している個人事業税業種認定マニュアルは、行政庁が自ら定めた内規であり、原則としてこれに従うべきものであり、また、同マニュアルの広告業の定義は、法及び施行令の広告業の解釈に反するものであるとまでは言えないことから、個人事業税業種認定マニュアルにより、本件事業を広告業と認定したことは、違法又は不当な点があるとは言えない。

- (3) また、日本標準産業分類による定義を法及び施行令の広告業の定義として用いることまでは明白であるとは言えず、さらに、法令上、本件事業が非課税となる規定が存在しないこと、加えて、処分庁は、法の規定に基づき、個人事業税の課税及び通知を行っており、本件賦課決定手続にも違法不当な点は認められないことから、本件処分については、違法又は不当な点は認められない。

したがって、本件審査請求は棄却されるべきである。

大阪府行政不服審査会第1部会  
委員（部会長）野一色 直人  
委員                  平岡 久  
委員                  松村 信夫