

が行う事業（以下「本件事業」という。）において、審査請求人への依頼人や契約している相手はいないことから、本件事業は広告業にあたらないと主張し、本件処分の取消しを求めているものと解されるので、これについて検討したところ、以下のとおりである。

- (1) 個人事業税の課税対象となる事業は、地方税法（昭和25年法律第226号。以下「法」という。）第72条の2第8項から第10項まで並びに地方税法施行令（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条の規定により70業種の事業（以下「個人事業税課税対象業種」という。）が限定列举されている。

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が、事業税の課税実務上広く用いられ、法を所管する自治省（現総務省）が編集し、法の妥当な解釈を示していると考えられる事業税逐条解説（自治省府県税課編・（財）地方財務協会刊。平成7年5月18日発行。以下「逐条解説」という。）では、「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。」と解説している。そのため、個人事業税の事業の認定においては、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広告業と認定するのが妥当であると考えられる。

そして、大阪府も上記と同じ解釈のもと事業認定を行っている。

なお、審査請求人が主張する、日本標準産業分類における広告業（以下「日本標準産業分類上の広告業」という。）の定義については、そもそも、日本標準産業分類は公的統計の作成に当たり産業別に表示するための分類であり、同分類の各産業の項に掲載されている例示は、各産業に該当する事業所や経済活動の一部を示したもので、個別の行政上の処分に利用するためのものではない（総務省ホームページで掲載される日本標準産業分類に関するお問合せについて。以下「総務省ホームページ」という。）。

- (2) 本件事業について、①審査請求人が令和2年2月19日付けで〇〇税務署長に対して提出した令和2年分の所得税及び復興特別所得税の確定申告書（以下「本件申告書」という。）並びに令和2年分所得税青色申告決算書（一般用）（以下「本件決算書」という。）、②令和3年8月24日付けで処分庁が審査請求人宛てに送付した「令和2年分個人事業税「事業内容確認」に係る照会書兼回答書」に対する同月31日付けの審査請求人からの回答書（以下「本件回答書」という。）、③審査請求人の主張、④処分庁から審理員に提出のあった回答書添付書類の利用規約等から確認すると、次のことが認められる。

ア 本件事業に係る所得税の申告における所得区分は事業所得であり、収入については、毎月変動があるものの、〇〇〇〇〇〇（以下「B社」という。）

り、本件事業は広告業にあたりと認められる。

したがって、処分庁が行った本件処分に違法又は不当な点はなく、審査請求人の主張を採用することはできない。

第4 調査審議の経過

令和4年 8月26日	諮問書の受領
令和4年 8月29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：9月12日
	口頭意見陳述申立期限：9月12日
令和4年 9月15日	第1回審議
令和4年10月20日	第2回審議
令和4年11月17日	第3回審議

第5 審査会の判断

1 法令等の規定

- (1) 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（条例第38条第3項（法第72条の2第3項参照））。
- (2) 広告業は、第一種事業である（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）。
- (3) 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（法第72条の49の11第1項）。
- (4) 前記（3）における個人の事業の所得は、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に規定する不動産所得及び事業所得の計算の例によって算定する（法第72条の49の12第1項）。
- (5) 個人が行う事業に対し事業税を課する場合には、道府県知事は、所得税の課税標準である所得のうち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（法第72条の50第1項）。
- (6) 個人事業税の納税義務者が前年分の所得税につき確定申告書を提出し、又は道府県民税につき個人の道府県民税の申告書を提出した場合には、そ

の確定申告書等が提出された日に、事務所又は事業所所在地の道府県知事に個人事業税の賦課徴収に関する申告がされたものとみなす（法第72条の55の2第1項）。

- (7) 行政庁は、不利益処分をする場合には、その名宛人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない（大阪府行政手続条例（平成7年大阪府条例第2号）第14条第1項）。

2 認定した事実

- (1) 令和2年2月19日、審査請求人は、本件申告書及び本件決算書を〇〇税務署長に提出した。

本件申告書の職業の欄には「〇〇〇〇〇〇〇〇」と、所得金額等の事業の欄には「営業等 〇〇〇〇〇〇〇 [円]」と記載されている。

また、本件決算書の住所の欄には「大阪府〇〇〇〇〇〇〇〇（後略）」と事務所所在地の欄には「大阪府〇〇〇〇〇〇〇〇（後略）」と記載され、損益計算書の経費の欄には光熱水費、通信費、消耗品費等が計上されている。さらに、本件決算書の月別売上（収入）金額及び仕入金額の売上（収入）金額の欄には、1月を除き2月から12月の売上（収入）が計上されている。

- (2) 令和3年8月24日、処分庁は、本件申告書及び本件決算書の内容を補完するため、審査請求人に対し「令和2年分個人事業税「事業内容確認」に係る照会書兼回答書」を送付し、同月31日付けで本件回答書を受領した。

本件回答書には、質問項目の「3. 事業・仕事内容を詳しくお書きください。（後略）」に対して、「動画再生のときの広告収入をもらっています。」と記載されている。

- (3) D規約第1条は「当社の検索・広告サービス（「本サービス」）」に関心をお寄せいただき、ありがとうございます。当社のサービスを利用することにより、お客様は、(1) 本サービス規約（中略）に同意したことになります。（後略）」と記載されている。

また、D規約第2条は「お客様による本サービスの利用には、お客様による〇〇〇〇〇〇〇アカウント（「アカウント」）の開設及び当社によるアカウントの承認が必要です。（中略）〇〇〇〇〇〇〇 [A] に登録することにより、お客様は、（場合によって）(i) 広告その他のコンテンツ（「広告」）、(ii) 〇〇〇〇〇〇〇検索ボックス及び検索結果、並びに (iii) 関連検索クエリー及びその他のリンクをお客様のウェブサイト、モバイルアプリケーション、メディアプレーヤー、モバイルコンテンツ、及び/または（中略）[B社] が承認するその他の広告媒体（中略）に配信することを（中略）[B

社] に対して許可したことになります。(後略)」と記載されている。

さらに、D規約第5条は「本サービス規約の本条(中略)に従い、お客様は、自らの広告媒体に表示された本広告への有効なクリック回数、自らの広告媒体に表示された本広告の有効なインプレッション数、並びに自らの広告媒体における本広告の表示に関連して実施されるその他のイベントに関連して支払いを受けることとなります(後略)」と記載されている。

(4) B社がウェブサイトで設けるヘルプセンターでは、「○○○○○○○○パートナープログラムの概要と利用資格」において、クリエイターは、○○○○○○○○パートナープログラムを利用することで収益化機能にアクセスでき、コンテンツへの広告掲載から得られる収益の分配を受けることも可能になること、また、○○○○○○○○パートナープログラムの申込みの手続きとして、E規約に同意することが示されている。

(5) 処分庁は、本件事業を法第72条の2第8項第31号及び施行令第10条の3第3号に規定する広告業(以下「税法上の広告業」という。)であるものと認定し、令和3年10月1日付けで本件処分を行った。

なお、本件処分は、審査請求人に対して、大阪府税規則(昭和36年大阪府規則第26号)第42条第1項第3号に規定される様式第3号の個人の事業税の納税通知書兼納付書(以下「個人事業税納税通知書」という。)により通知している。

(6) 令和3年10月7日、審査請求人は処分庁に対して、電話により、個人事業税納税通知書(本件処分の通知書)が届いたが、いずれの個人事業税課税対象業種に該当し、本件処分が行われたのかと尋ね、処分庁は審査請求人に対して、税法上の広告業に該当する旨説明した。

同日付けで、審査請求人は本件審査請求を行った。

3 判断

(1) 本件についてみると、処分庁は、本件事業を税法上の広告業であると認定し、本件処分を行ったことが認められる。

一方、審査請求人は、日本標準産業分類上の広告業の定義は、広告媒体企業と契約し依頼人のために広告する事業所であるが、審査請求人には、依頼人や契約の相手方にあたるものがなく、また、自らの動画に表示される広告を選ぶことができないことから、本件事業は広告業にあたらぬ旨主張する。

上記のとおり、両者には、本件処分における個人事業税の課税客体に係る解釈に争いがあることが認められることから、本件審査請求の争点は、本件事業に係る税法上の広告業の該当性として、以下、検討する。

(2) 法及び施行令では、個人事業税の課税対象となる税法上の広告業の定義

について具体的に明記されていない。

ア 審査請求人は、日本標準産業分類上の広告業の定義により本件事業は税法上の広告業にあたらない旨主張する。

しかしながら、前記第3の2(1)において審理員が指摘するとおり、総務省ホームページにおいて、日本標準産業分類上の広告業の定義は、行政機関の行う統計調査の結果を産業別に表示するための分類の例示であって、個別の行政上の処分を利用するためのものではないことが示されていることから、税法上の広告業の定義を解釈する上で、日本標準産業分類上の広告業の定義を参考とすることはできない。

イ 一方、処分庁は、逐条解説により税法上の広告業の定義に係る解釈を示す。

逐条解説は、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(現総務省)が法の解説を行うものであることから、法及び施行令において定められる税法上の広告業の定義を解釈する上で、法を解説する逐条解説を参考とすることには一定の合理性があると言える。

なお、逐条解説によると、税法上の広告業は、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。

(3) 本件事業の内容については、次のことが認められる。

ア Cで配信する動画に表示される広告は、B社から配信されるもので、審査請求人は当該広告の作成等を行っていない。

また、審査請求人は、動画の閲覧者にどのような広告が配信されるかについて知る立場にはない。

イ 審査請求人がB社から受け取る収入は、動画に表示された広告の再生回数等に応じて、算定される。

ウ 広告主からの広告料金は、B社に直接支払われており、広告主と審査請求人との間には契約関係は存在しない。

エ AはB社が提供する広告配信サービスであり、利用者は自らが運用しているウェブサイト等に広告が掲載されることで、収益を得ることができるといえるものである。

動画等を投稿し公開する利用者は、Aに登録することでD規約に同意したことになり(D規約第1条)、また、B社に対し広告等を配信することを許可したことになる(D規約第2条)。

さらに、利用者がCへの動画配信により広告収入を得るためには、E規約に同意する必要がある。

(4) 逐条解説に示される税法上の広告業の定義に照らして、本件事業に係る税法上の広告業の該当性について、以下、検討する。

広告主と審査請求人との間には契約関係は存在しないが、審査請求人はD規約及びE規約に同意していることから、B社と審査請求人との間には

契約関係が存在していると言える。

上記の審査請求人とB社との契約は、①審査請求人が配信する動画にB社が配信する広告が表示されるもので（D規約第2条）、②その上で、審査請求人は、自ら配信する動画の再生回数等に応じてB社から収入を得るものである（D規約5条）ことから、③審査請求人は、B社からの依頼に基づきB社が広告主から請け負った広告業務の一部を請け負っているものと解することができる。

以上のことから、審査請求人は、本件事業において、他人（B社）の依頼により、広告（B社の行う広告業務の一部）を請け負い、対価（B社からの収入）を収得していると言え、本件事業を税法上の広告業に該当すると認定した処分庁の判断に不合理な点は認められない。

(5) 以上のとおり、本件処分に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。

第6 付言

本審査会の前記判断を左右するものではないが、以下、付言する。

- 1 個人事業税課税対象業種については、法及び施行令の定めるところにより限定列挙されているが、事業形態が多様化するなか、納税者にとっては、自ら行う事業が課税対象となるかどうかについて俄かに理解することが難しい場合もあり、租税行政庁においても、その認定が困難な場合が生じているものと思料される。

なお、租税は、公共サービスの資金を調達するため、国民の富の一部を国家の手に移すものと言えることから、その賦課・徴収は法律の根拠に基づいて行わなければならない。すなわち、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない（租税法律主義）。

また、税負担は、税を負担する能力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において平等に取り扱わなければならない（租税公平主義）。

上記の租税法の基本原則に鑑み、個人事業税課税対象業種については、法令等において具体的に示されることや、時代に即した法令の見直しが望まれる。

- 2 本件処分は、本件事業を税法上の広告業であると認定の上、行われている。

しかしながら、本件処分の通知書として用いられた個人事業税納税通知書の様式には、事業種類として、条例第38条第3項（法第72条の2第3項）に規定する第一種事業、第二種事業又は第三種事業の別を示す項目はあるが、個

人事業税課税対象業種を示す項目はない。

そのため、審査請求人は、前記第5の2(6)のとおり、処分庁に対して、本件事業がいずれの個人事業税課税対象業種として認定されたのかについて、確認するに至ったものと推測する。

前記第5の1(7)の大阪府行政手続条例第14条第1項に基づき、処分の名宛人に対して当該処分の理由の提示を行う趣旨は、行政庁の判断の慎重・合理性を担保し、被処分者の争訟(不服申立て、訴訟)提起の便宜を図るためと解される。

審査請求人は、本件審査請求を行っており、自らの不服を主張していることから、直ちに、不服申立ての便宜が損なわれることはなかったとも言えるが、処分庁は、個人事業税課税対象業種を記載しないままでは、上記の理由の提示を求める大阪府行政手続条例の趣旨に反し得ることを認識し、適切な対応をとることが望まれる。

大阪府行政不服審査会第1部会

委員(部会長) 谷口 勢津夫

委員 西上 治

委員 濱 和哲