

答 申

審査請求人（以下「請求人」という。）が提起した地方税法（以下「法」という。）72条の2第3項及び東京都都税条例（昭和25年東京都条例第56号。以下「条例」という。）25条4項の規定に基づく個人の行う事業に対する事業税（以下「個人事業税」という。）増額賦課処分に係る各審査請求について、審査庁から諮問があったので、次のとおり答申する。

第1 審査会の結論

本件各審査請求は、いずれも棄却すべきである。

第2 審査請求の趣旨

本件各審査請求の趣旨は、東京都〇〇都税事務所長（以下「処分庁」という。）がいずれも令和3年10月1日付けで請求人に対して行った平成27年から令和元年までの所得分（5年分）に係る各個人事業税増額賦課処分（別紙「処分目録」記載のとおり。以下併せて「本件各処分」という。）について、それぞれの取消しを求めるものである。

第3 請求人の主張の要旨

請求人は、次のことから、本件各処分の不当性を主張し、その取消しを求めている。

請求人の職業は「イラストレーター」であり、主に〇〇（本件発注社）から、求人雑誌に係るさし絵イラストの制作を請け負っている。当該イラストに関する収入区分については「さし絵・イラストで、事業税の対象外となる収入」に該当すると判断する。請求人が、修正申告に伴う再提出に当たって、請求人からの依頼を受けた代理人税理士が内容を精査したところ、個人事業税収入等明細書の記載内容である「さし絵・イラストで、事業税の対象外となる収入」と「さし絵・イラストで、事業税の課税となる収入」の金額について、

以前に提出した金額に誤りがあることが判明したため、代理人税理士により修正を行い、事務所に再提出した。

その後、担当職員と何度か電話でのやりとりをしたが、結果として、処分庁としては当該修正は認めないとの回答であった。

本件の論点は、請求人の収入が「さし絵・イラストで、事業税の対象外となる収入」なのか「事業税の課税となる収入」のいずれに該当するのかということになる。

請求人が提供しているイラストは、「求人の募集に関する文章の補完的な役割で用いられているイラスト」であり、事務提要ただし書（後記第6・1・(4)・イ）にいう「雑誌や書籍等の文章内容を補完するために用いられるさし絵と同様の役割を持つもの」に該当する。また、担当職員からは「広告または宣伝のために挿入されているもの」は除外されているとの指摘を受けたが、「広告または宣伝のために挿入」とは、雑誌の中のページの一部もしくは数ページにわたり、読者に商品等を認知させ、又は購買行動を促す目的をもって掲載された「広告」や「宣伝」に挿入されたイラストを指すと解される。請求人のイラストが使用されている紙面は一般的に「求人広告」と呼ばれているが、正確には「求人情報誌に掲載されている主要情報（本文）」のページであり、読者に広告宣伝する類のものではない。

求人情報誌を購入し、紙面を読む読者は、本来知りたい情報を得るために求人情報誌を活用するのであり、また、そこで得られる情報を補完するために請求人のイラストを見るものである。その者に新たな情報を「広告宣伝」する用途でイラストが使われているものではない。なお、請求人は、処分庁が請求人を「事業を行う者」とし、その業務を「事業性がある」と判断しているが、その点は認める。

第4 審理員意見書の結論

本件各審査請求はいずれも理由がないから、行政不服審査法45条2項の規定を適用して棄却すべきである。

第5 調査審議の経過

審査会は、本件諮問について、以下のように審議した。

年 月 日	審 議 経 過
令和 5 年 1 0 月 1 9 日	諮問
令和 6 年 1 月 2 3 日	審議（第 8 5 回第 4 部会）
令和 6 年 2 月 1 3 日	審議（第 8 6 回第 4 部会）

第 6 審査会の判断の理由

審査会は、請求人の主張、審理員意見書等を具体的に検討した結果、以下のように判断する。

1 法令等の定め

(1) 個人事業税

法 4 条 2 項 2 号は、道府県は、普通税として、事業税を課するものとしており、法 7 2 条の 2 第 3 項は、個人事業税は、個人の行う第 1 種事業、第 2 種事業及び第 3 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、その個人に課するものとしている。ただし、同条 7 項は、これらの各事業を事務所又は事業所を設けないで行う場合は、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、事業税を課税するとしている。

法 1 条 2 項は、この法律中道府県に関する規定は都に準用し、「道府県」、「道府県知事」等とあるのは、「都」、「都知事」等と読み替えるとしている。したがって、都の区域に事務所又は事業所を設けて個人が行う事業に対しては、都において、その個人に（事務所又は事業所を設けないで個人が行う事業に対して、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が都の区域にある場合においては、その個人に）事業税を課することとなる。

そして、条例 2 5 条 4 項は、個人の行う事業に対する事業税は、個人の行う法第 7 2 条の 2 第 8 項から第 1 0 項までに規定する第 1 種事業、第 2 種事業及び第 3 種事業に対し、所得を課税標準として、その個人に課するとしている。

(2) 事業

「個人事業税課税事務提要」(平成24年8月1日付24主課課第153号東京都主税局長通達。以下「事務提要」という。)は、事業税における「事業」の定義について、事業とは、一般に営利又は対価の取得を目的として、自己の危険と計算において独立的に反復継続して行われる経済行為と解されるが、事業の意義については地方税法上特段これを定義する規定が設けられていないため、ある経済行為が事業に該当するかどうかの判断は、最終的には法意及び社会通念に照らして行うこととなっている(事務提要第3章・第1節・第1・1・(1))

(3) デザイン業(総論・各論)

法72条の2第3項の第3種事業として、同条10項各号に各事業を掲げており、うち16号の3に「デザイン業」を定めている。法施行令15条の2第2号は、デザイン業とは、継続的に、対価の取得を目的として、デザイン(物品のデザイン、装飾に係るデザイン又は庭園若しくはこれに類するものに係るデザインをいう。)の考案及び図上における設計又は表現を行う事業をいうとしている。

事務提要では、「デザイン」とは、産業的、生活的な用途、目的をもって行われる造形活動をいうとし、造形の対象は平面的なものから立体的なものまで、あるいは手工芸的な分野から機械工業的な分野まで広範に及ぶが、その特徴は造形又は表現対象に与えられた機能目的等の社会的実用性と形態、色彩等の審美性との調和を実現させる点にあるとしている(事務提要第3章・第4節・第20・1・(1))。

また、デザイン業の分野は広範囲にわたり、また、種々の名称や分類が用いられるが、おおむね所得税法204条に規定するデザインの範ちゅうに属するものをいうとし、デザイン業の認定に当たっては名称及び分類にとらわれることなく、その実態により行うとしている(同・(2))。そして、デザイン業の具体例の一つとして、グラフィックデザインを挙げ、グラフィックデザインは、狭義には工業デザインに対する商業デザインの意として用いられ

る場合もあるが、単に広告、宣伝等の商業目的のデザインに限らず、主に印刷等による複製を前提として絵、図形、図表等を主体とした情報を伝達するための各種の造形又は表現活動で、あらゆる視覚的な表現を総称するものをいうとしている（同・ケ）。そして、グラフィックデザインの一つであるイラストレーションについて（同・（オ））、広告イラスト（新聞雑誌等の広告、カタログ等に使用されるイラスト）、ブックイラスト（ブックカバー、カット（さし絵））等を挙げる（同・①及び②）。

（4）デザイン業（留意事項）

ア 事務提要は、デザイン活動と芸術活動の差異として、デザインには、芸術活動により創作される作品は含まれないとされているが、デザイン活動と芸術活動との境界を画一的に定めることは極めて困難であり、特に芸術活動であるかどうかの判断は相当機微に属し、作品的価値による判断は主観的要素に左右されるため、その判断に当たっては次の点に留意しながら個々の事例について個別的に行うこととなるとしている（事務提要第3章・第4節・第20・2）。

（ア） デザイン活動も芸術活動も美的造形、創造性を追及する点においては共通であるが、前者が商工業と密接な関係を有し、実用性と深く結びつき、用途、機能、商品性、コスト、企業利益、生産技術、デザインの受け手等に制約されるのに対して、後者は美的価値の追及を至上目的とし、創作者の創作意欲に基づく自由な創作行為であり、原則として利益追求を直接の目的としない（同・ア）。

（イ） 芸術活動による作品の創作は、一品制作が一般的であり、通常大量制作又は複製を前提としない。陶芸、漆芸等のいわゆる工芸品で、その形態、用途において、日用品の実用性を体現しながらも、美術展、工芸展への出品を前提とするような作品、あるいは価格、生産方法及び流通過程において、実用性からかけ離れたものも芸術活動の所産として取り扱って差し支えない（同・イ）。

（ウ） 量産、複製を前提とする制作手法により制作される版画、

リトグラフ等が、芸術活動の所産であるかデザイン活動の結果であるかは、当該作品が画廊、画商又はこれらに類する流通過程を通して頒布されるものであれば前者として、広告やパッケージ等に使用することを前提としたものであれば後者として取り扱う（同・ウ）。

イ また、事務提要は、イラストの取扱いについて、イラストとは、グラフィックデザインの範囲の中に含まれ、主に印刷等として複製されることを前提とした絵や図形等のことをいい、各種デザインの基本的要素として利用されており、デザイン業の対象となるとしている。ただし、イラストと呼ばれるものの中には、雑誌や書籍等の文章内容を補完するために用いられるさし絵と同様の役割を持つものがあるとし、これらについては、絵画制作の一面があるためデザインとは別のジャンルと考えられ、広告または宣伝のために挿入されているもの以外については、個人事業税の課税対象としては取り扱わないとしている（同上・（2））。

（5）課税標準

法 7 2 条 の 4 9 の 1 1 第 1 項 は、個人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旨を定めている。なお、条例 3 8 条 1 項にも同旨の規定を置いている。

上記課税標準の算定方法として、法 7 2 条 の 4 9 の 1 2 第 1 項 は、前条（法 7 2 条 の 4 9 の 1 1）第 1 項の当該年度の初日の属する年の前年中（以下単に「前年中」という。）における個人の事業の所得は、当該個人の前年中における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、前年中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 2 7 条に規定する事業所得の計算の例（事業所得の金額は、その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする。）によって算定するとしている。

なお、事務提要は、課税事業と非課税事業等との経理区分が明

確でない場合、それぞれの事業を通じて得た総所得金額をそれぞれの事業の売上総利益（差益）によってあん分し、課税事業に係る所得金額を算定するとし、売上総利益（差益）の算定できないものについては、それぞれの売上金額（収入金額）によってあん分し、課税事業に係る所得金額を算定としている（事務提要第4章・第5節・第1・3・(2)）。

(6) 事業主控除

法72条の49の14第1項は、事業を行う個人については、当該個人の事業の所得の計算上290万円を控除すると規定する。

(7) 税額

法72条の49の17第1項3号は、個人事業税の額は、第3種事業を行う個人については、所得に100分の5の標準税率によって定めた率を乗じて得た金額とするとしているところ、条例39条の3において、第3種事業を行う個人についての事業税の額は、「所得に100分の5の税率を乗じて得た金額」（同条3号）としている。

(8) 徴収の方法

法72条の49の18は、個人事業税の徴収については、普通徴収（徴税吏員が納税通知書を当該納税者に交付することによって地方税を徴収すること。法1条1項7号）の方法によるべき旨を定めている。なお、条例も、39条の4に同旨の規定を置いている。

そして、法72条の50第1項は、個人事業税を賦課する方法として、当該個人の前年中の所得税の課税標準である所得のうち、法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27条に規定する事業所得について、当該個人が税務官署に申告した課税標準を基準として、個人事業税を賦課する旨を定めている。

2 本件各処分についての検討

本件について、請求人は、自らの業務に「事業性がある」こと、自らが「事業を行う者」であることについては認めている（第3）。そうすると、請求人は、デザイン業としての事業を営み、個人事業

税が賦課される対象であることには異存がないこととなるため、以下、請求人の論点、すなわち、本件課税イラストに伴う収入が課税収入なのか非課税収入なのかについて検討する。

デザイン業におけるデザインには、芸術活動により創作される作品は含まれないとされ、デザイン活動による収入はデザイン業によるものとして課税収入、芸術活動による収入は非課税収入となるものと解される（１・（４））。

デザイン活動は商工業と密接な関係を有し、実用性と深く結びつき、商品性、コスト、デザインの受け手等に制約されるのに対して、芸術活動は美的価値の追及を至上目的とし、創作者の創作意欲に基づく自由な創作行為であり、原則として利益追求を直接の目的としないとされ（同・ア・（ア））、芸術活動による作品は、一品制作が一般的であり、通常大量制作又は複製を前提とせず（同・（イ））、量産、複製を前提とするリトグラフ等のようなものが芸術活動又はデザイン活動のいずれによるものかについては、画廊、画商等の流通過程を経るのか、広告やパッケージ等に使用するのかにより取り扱っているとされている（同・（ウ））。

本件課税イラストは、本件発注社の求人雑誌に係るさし絵イラストとして制作されたものであり、商工業と密接な関係を有し、企業利益等に制約されているから、その制作行為は「創作者の創作意欲に基づく自由な創作行為」であるとはいえない。また、一品制作でもなく、画廊等の流通過程を経るものではないから、芸術活動の所産とは認められず、デザイン活動の結果によるものと判断するのが相当である。

また、本件課税イラストは、求人雑誌の広告に、読者の就職の意欲を喚起し、その判断の一助となることを目的として使用されているものと考えられるため、事務提要にいう、課税対象とならない「雑誌や書籍等の文章内容を補完するために用いられるさし絵と同様の役割を持つもの」には該当せず、課税対象となる「広告または宣言のために挿入」されたものに該当すると解するのが相当である（１・（４）・イ）。そして、本件各処分に係る課税標準額及び税額の算出に当たっても違算は認められない。

したがって、本件課税イラストに係る収入が課税収入であるとして行われた本件各処分にいずれも違法又は不当な点は認められない。

3 請求人の主張についての検討

請求人は、上記第3のとおり、本件課税イラストに係る収入は、「求人募集に関する文章の補完的な役割で用いられているイラスト」であり、「広告または宣伝のために挿入」されたものではないから、事務提要ただし書（1・(4)・イ）にいう「雑誌や書籍等の文章内容を補完するために用いられるさし絵と同様の役割を持つもの」に該当し、課税収入ではないと主張している。

しかし、本件課税イラストは、「広告または宣言のために挿入」されたものであることは前述2のとおりであり、したがって、請求人の主張には理由がない。

したがって、請求人の主張には理由がない。

4 請求人の主張以外の違法性又は不当性についての検討

その他、本件各処分のいずれにも違法又は不当な点は認められない。

以上のとおり、審査会として、審理員が行った審理手続の適正性や法令解釈の妥当性を審議した結果、審理手続、法令解釈のいずれも適正に行われているものと判断する。

よって、「第1 審査会の結論」のとおり判断する。

（答申を行った委員の氏名）

松井多美雄、大橋真由美、山田攝子

別紙（略）