

諮問番号：諮問第166号

答申番号：答申第166号

## 答申書

### 第1 審査会の結論

福岡県東福岡県税事務所長（以下「処分庁」という。）が審査請求人に対して行った地方税法（昭和25年法律第226号。以下「法」という。）第72条の2第3項及び福岡県税条例（昭和25年福岡県条例第36号）第20条の14第2項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。）賦課処分（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。）は棄却されるべきであるとする審査庁の判断は、妥当である。

### 第2 審査関係人の主張の要旨

#### 1 審査請求人の主張の要旨

本件処分の取消しを求めるというもので、その理由は次のとおりである。

- (1) 本件処分は、下記アの理由から、日本国憲法（以下「憲法」という。）第84条の規定に違反し、違憲であり、下記イの理由から、法第72条の2第10項の規定に違反し、違法である。

#### ア 憲法第84条の規定に違反している理由

処分庁から審査請求人に、令和元年9月17日付けで「個人事業税についてのお知らせ」及び送付書が通知され、「パース作成業務に係る個人事業税について、令和元年度課税（平成30年分の確定申告）より『デザイン業』として取り扱うこととなりました。」としているが、法や条例の改正がないにも拘わらず、如何なる理由で「『デザイン業』として取り扱うこと」としたのか不明である。処分理由を明らかにせず「『デザイン業』として取り扱うこととなりました。」だけで課税処分が有効であるとの認識が、憲法第84条（あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。）に違反し、違憲である。

処分庁の一職員の判断で、「『デザイン業』として取り扱うこととなりました。」で有効な課税処分とするならば、法等の存在意義がなくなり、民主主義にも反

し、決して許されるものではない。

イ 法第72条の2第10項の規定に違反している理由

個人事業税は、その課税客体となる事業を具体的に列挙する方法が採用されており、列挙されていない事業は個人事業税の課税対象にならない。

「デザイン業」は個人事業税の課税対象事業として列挙（法第72条の2第10項の第16号の3）されているが、その定義（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15条の2第2項）に「イラスト」や「イラストレーター」等の文言はなく、また、「地方税法の施行に関する取扱いについて（道府県税関係）」（平成22年4月1日総税都第16号。以下「取扱通知」という。）においても、芸術活動により創作される「イラスト」は「デザイン」から除かれ、各種のデザインが具体的に列挙されているその中に「イラスト」の文言がなく、「イラスト」が「デザイン」に含まれないことは明白である。

日本標準産業分類では、「イラストレーター業」は「芸術家業」に含まれ、「デザイン業」とは峻別されている。

施行令・日本標準産業分類はともに、「イラスト」と「デザイン」は相違するものであると規定しているにもかかわらず、処分庁が「パース」を「デザイン」のように捉えたのが事の発端ではなからうか。

しかし、「パース」は「イラスト」の一種であって「デザイン」ではない。よって、審査請求人は、「イラストレーター業」であり、「デザイン業」ではない。

審査請求人は、日本標準産業分類の、「イラストレーター業」が含まれる「芸術家業」に該当し、「芸術家業」は法第72条の2第10項に限定列挙されておらず、個人事業税の課税対象ではない。

したがって、法第72条の2第10項第16号の3の規定に該当しないにもかかわらず、該当するとした本件処分は、無効である。

(2) 「パース作成業務に係る個人事業税の取扱いについて」（平成31年3月1日30税第5552号福岡県総務部税務課長通知。以下「税務課長通知」という）は予測可能性に反する

憲法に定める租税法律主義の機能の一つに、予測可能性（不意打ち防止）の確保がある。本件審査請求で初めて、その存在が明らかになった税務課長通知は、予測可能性（不意打ち防止）の確保に反し処分の理由になり得ず、処分庁の主張は成り立たない。

(3) 「芸術活動により創作される作品」からの排除要件を付加してはいけない

処分庁は、「実用性と深く結びつき、用途やコスト等に制約される商業的なものである点で、利益の追求を直接の目的としない自由な創作行為による「芸術活動により創作される作品」の制作とは異なると判断される」と主張している。

しかしながら、取扱通知には「芸術活動により創作される作品」とあるだけであり、下記の3要件は存在しない。

- ①実用性に深く結びつき
- ②用途やコスト等に制約される商業的なものである点
- ③利益の追求を直接の目的としない自由な創作行為による

処分庁を含む課税当局には取扱通知を遵守する義務が課されており、「芸術活動により創作される作品」に上記3要件を付加する権限はない。

処分庁は上記3要件を弁明書で主張しているだけで、その論拠たる法令等の原点も示されていない。論拠のない主張に基づき、「芸術活動により創作される作品」の制作とは異なると判断された処分は、違法であり成り立たない。

(4) 「イラストレーター業」に事務所を設け等の要件はない

処分庁は、施行令第15条の2の「継続して、対価の取得を目的として、デザインの考案及び図上における設計又は表現を行う事業」に該当し「デザイン業」に整理した旨を主張しているものと思われる。

しかし、この施行令第15条の2の取扱い上の留意事項を定めた、取扱通知の(16)があり、その前段の前半は施行令第15条の2と概ね同じであるが、後半において、「ここでいう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」と通知している。

つまり、芸術活動による創作される作品(イラスト)はデザインではないので、事務所を設け等の要件を判断する迄もなく、言い方を変えると、取扱通知(16)の前段後半に該当すれば、前段後半の判断をする迄もなく、個人事業税の課税対象にならない旨を通知しているもので、処分庁の主張は成り立たない。

(5) 税務課長通知は無効である

税務課長通知は、「パース作成業務について、施行令第15条の2に規定する「継続して、対価の取得を目的として、デザインの考案及び図上における設計又は表現を行う事業」に該当すると考えられること」としているが、パースはイラストである。

法は、課税対象でない事業（イラストレーター業）の定義等を定めることにはできない。

そこで、取扱通知の（16）の前段後半で「デザイン業とは、継続して、対価の取得を目的として、デザイン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ものであり、ここでいう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ので、十分留意する必要があること。」としている。

処分庁に限らず課税当局は、この取扱通知の遵守義務がある。

取扱通知の（16）の「十分留意」していない税務課長通知は上意下達に反し無効である。無効な税務課長通知に基づく処分も無効であることは言うまでもない。（6）平成2年頃に、それまで納めていた5年分の個人事業税が還付され、イラストレーター業は芸術家業に該当し個人事業税の対象外であるとの認識が同業者間に広がり、以降約30年間平穩に過ごしてきた審査請求人は、既に解決していることではなかったのかと困惑している。

## 2 審査庁の主張の要旨

審査請求人は県内に事業所を設けて事業を営んでおり、建築物の完成予想図等の作成に係る業務を事業内容としているものと認められ、デザイン業に審査請求人が営む事業が含まれるとした処分庁の判断に不合理な点は見当たらず、本件処分を行ったことに違法又は不当な点は認められない。

その他、本件処分に違法又は不当な点は認められないため、本件審査請求は理由がないものであり、棄却されるべきである。

## 第3 審理員意見書の要旨

本件審査請求の争点は、審査請求人の職業であるイラストパース作成業務が、法第72条の2第10項第16号の3に定めるデザイン業に該当するとした処分庁の判断が妥当かどうかということにあるので、以下このことについて検討する。

### （1）審査請求人が営む事業はデザイン業に該当するかについて

ア 個人事業税の課税対象であるデザイン業の定義について、施行令及び取扱通知では、「継続して、対価の取得を目的として、デザイン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ものであり、ここでいう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。

これを本件についてみると、審査請求人は建築物の完成予想図（イラスト、

パス)を描く「イラストレーター」であると主張していることなどからすると、審査請求人は県内に事業所を設けて事業を営んでおり、その具体的な業務内容をパス作成業務と呼ぶかイラスト作成業務と呼ぶかはともかく、建築物の完成予想図等の作成に係る業務を事業内容としているものと認められる。

建築物の完成予想図等の作成は、顧客等からの依頼に基づき、当該建築物の設計過程の打ち合わせや、販売広告等に利用されることを前提として、建築図面等を基にその完成時の内外観等のイメージを図上に描いて表現されるものであることから、デザインの考案及び図上における設計又は表現を行う事業に該当すると認めることが相当であり、その内容や利用目的等に鑑みると、これを芸術活動により創作される作品に該当すると認めることは困難であると言わざるを得ない。

したがって、デザイン業に審査請求人が営む事業が含まれるとした処分庁の判断に不合理な点は見当たらず、本件処分に違法又は不当な点は認められない。

イ なお、審査請求人は、デザイン業に該当しない旨の主張をしているが、日本標準産業分類は、統計の正確性と客観性を保持し、統計の相互比較性と利用の向上を図ることを目的として設定された統計基準であり、課税政策に基づいて設定された法及び施行令の事業区分とは目的を異にするもので、日本標準産業分類による定義を法及び施行令の定める「デザイン業」の定義として用いることが明白であるとは言えない。したがって、上記のとおり、建築物の完成予想図を芸術作品と解することは困難であることからすれば、審査請求人の主張は採用できない。

## (2) 憲法第84条違反について

審査請求人は、約30年間個人事業税を課されることがなかったにもかかわらず、事前通知によってパス作成業務について、令和元年度課税(平成30年分の確定申告)より「デザイン業」として取り扱うこととして課税対象とする旨が通知され、本件処分は、法や条例を改正することなく、税務課長通知に基づいて新たに租税を課し、又は現行の租税を変更したものであり、憲法第84条に違反している旨を主張しているものと解される。

本件処分は、審査請求人の営む事業が税務課長通知に示される「パス作成業務」に該当するとしただうえ、これを今後「デザイン業」として課税することを示した税務課長通知に従って、従前課税対象としていなかった審査請求人の事業に

対して、個人事業税を課したものと認められる。

しかしながら、本件処分がたまたま税務課長通知を機縁として行われたものであっても、税務課長通知の内容が法の正しい解釈に合致するものである以上、本件処分は法の根拠に基づく処分と解するに妨げはない（最高裁第二小法廷昭和33年3月28日判決・民集12巻4号624頁参照）。

税務課長通知の内容は、「パース作成業務（建築図面を基に、建物や構造物の概要を判り易くイメージできるよう描いた、完成予想図や透視図等を作成する業務）」について、法第72条の2第10項第16号の3に掲げる「デザイン業」として課税の判断を行うことを定めたもので、デザイン業にパース作成業務が含まれないと解することは困難と言わざるを得ない。

したがって、税務課長通知の内容は法の正しい解釈に合致するものであると認められ、税務課長通知の内容が法の定め合致しないことを前提とする審査請求人の主張は、採用できない。

### （3）禁反言の法理又は信義則に違反するかについて

審査請求人は、平成2年頃に、それまで納めていた5年分の個人事業税が還付されたことから、イラストレーター業は芸術家業に該当し個人事業税の対象外であるとの認識が同業者間に広がり、以降約30年間個人事業税を課されることがなかったことから、本件処分は、禁反言の法理又は信義則に違反する旨の主張をしているとも解される。

しかし、課税行政については、積極、消極両面の作用につき厳格な法の遵守が要請されていることに鑑みれば、課税される者の信頼利益を著しく害さない範囲においては、行政庁に違法是正の機会が与えられるべきことも当然であると解される（東京地裁昭和40年5月26日判決・行集16巻6号1033頁参照）。そして、仮に審査請求人が主張するように、それまで納めていた5年分の個人事業税が還付されたことや30年間個人事業税を課されることがなかったこと等が事実であったとしても、これによって将来に向かっても非課税扱いを受けることにつき期待的利益が保証されるに至ったと解することは相当でなく、処分庁は、適正な法解釈に従い、従来取扱いを是正し、令和元年度以降について課税することは妨げられないものと解すべきである。

したがって、審査請求人の主張は採用できない。

その他、本件処分に違法又は不当な点は認められない。

以上のとおり、本件審査請求は理由がないので、行政不服審査法（平成26年法律第68号）第45条第2項の規定により、棄却されるべきである。

#### 第4 調査審議の経過

令和4年7月27日付けで審査庁である福岡県知事から行政不服審査法第43条第1項の規定に基づく諮問を受け、令和4年10月19日の審査会において、調査審議した。

#### 第5 審査会の判断の理由

本件審査請求の争点は、審査請求人の職業であるイラストパース作成業務が、法第72条の2第10項第16号の3に定めるデザイン業に該当するとした処分庁の判断が妥当かということにある。

デザイン業については、施行令第15条の2第2項において、継続して、対価の取得を目的として、デザインの考案及び図上における設計又は表現を行う事業とされているところ、審査請求人が行うイラストパース作成業務は、販売広告等に利用されることを前提として、建築図面等を基にその完成時の内外観等のイメージを図上に描いて表現されるものであることから、デザインの考案及び図上における設計又は表現を行う事業に該当すると認められる。

また、審査請求人は、自身が営む事業は芸術家業であると主張しているが、平成30年分確定申告書において、職業を「イラストパース」としているところ、その事業は、顧客等からの依頼に基づくものであることと、事務所を設け、給料賃金、接待交際費として一定の経費を計上していることに鑑みると、審査請求人の事業が利益の追求を直接の目的とせず、自由な創作を行う芸術家業に該当すると認めることは困難である。

したがって、イラストパース作成業務がデザイン業に含まれるとした処分庁の判断に不合理な点は見当たらず、本件処分に違法又は不当な点は認められない。

また、審査請求人は、法や条例の改正がないにもかかわらず、税務課長通知によりイラストパース作成業務をデザイン業として取り扱うこととしたことについて、違憲である旨主張しているが、本件処分が税務課長通知を機縁として行われたものであっても、税務課長通知の内容が法の正しい解釈に合致するものである以上、本件処分は法の根拠に基づく処分と解するに妨げはない（最高裁第二小法廷昭和33年3月28日判決・民集12巻4号624頁参照）。

審査請求人は、平成2年頃に、それまで納めていた5年分の個人事業税が還付されたことから、イラストレーター業は芸術家業に該当し個人事業税の対象外であるとの認識が同業者間に広がり、以降約30年間個人事業税を課されることがなかったことを指摘している。審査請求人は、本件処分が禁反言の法理又は信義則に違反する旨の主張をしているものと解されるが、租税法関係においては、信義則の法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別な事情が存する場合に、初めて適用の是非を考えるべきものである（最高裁第三小法廷昭和62年10月30日判決・訴月34巻4号853頁参照）。

本件処分についてこれをみると、本件処分は、税務課長通知を機縁として、令和元年度以降の個人事業税について、イラストパース作成業務をデザイン業として取り扱うこととしたものであり、それ以前の事業について遡って取扱いを変更しようとするものではなく、納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてまでも保護すべき利益があるものとは解することはできない。

そのほか、本件処分に影響を与える事情もないので、本件処分に違法又は不当な点は認められず、本件審査請求は理由がないから、これを棄却するのが相当である。

加えて、審理員の審理手続をみても、行政不服審査法の規定に従い、処分庁に対しては弁明書の提出依頼を、審査請求人に対しては弁明書の送付及び反論書の提出依頼をしたことが認められ、その手続は適正なものと認められる。

以上のことから、前記第1のとおり結論する。

福岡県行政不服審査会第3部会

委員 岡本 博志

委員 牛島 加代

委員 小山 雅千子