

主 文

被告が昭和三九年五月二六日になした原告の昭和三三年一〇月一日から同三四年三月三十一日まで、昭和三四年四月一日から同年九月三〇日まで、昭和三四年一〇月一日から同三五年三月三十一日まで、昭和三五年一〇月一日から同三六年三月三十一日まで、昭和三六年一〇月一日から同三七年三月三十一日までの各事業年度に対する法人事業税の更正決定にともなう過少申告加算金の納付告知処分、昭和四〇年四月一〇日になした原告の昭和三六年四月一日から同年九月三〇日までの事業年度に対する法人事業税の再更正決定にともなう過少申告加算金の納付告知処分を取り消す。被告が昭和三九年五月二六日になした原告の昭和三六年四月一日から同年九月三〇日までの事業年度に対する法人事業税の更正決定及びこれに伴う過少申告加算金の納付告知処分の取消しを求める原告の訴えを却下する。原告のその余の請求を棄却する。訴訟費用は、これを三〇分しその二九を原告の、その余を被告の各負担とする。

事 実

第一 当事者双方の申立て

原告

被告が昭和三九年五月二六日になした原告の（１）昭和三三年一〇月一日から昭和三四年三月三十一日まで、（２）昭和三四年四月一日から同年九月三〇日まで、（３）昭和三四年一〇月一日から昭和三五年三月三十一日まで、（４）昭和三五年四月一日から同年九月三〇日まで、（５）昭和三五年一〇月一日から昭和三六年三月三十一日まで、（６）昭和三六年四月一日から同年九月三〇日まで、（７）昭和三六年一〇月一日から昭和三七年三月三十一日までの各事業年度に対する法人事業税の更正決定処分及び過少申告加算金の納付告知処分並に昭和三六年四月一日から同年九月三〇日までの各事業年度に対する法人事業税について昭和四〇年四月一〇日になした再更正処分及びこれに伴う過少申告加算金の納付告知処分はこれを取消す。訴訟費用は被告の負担とする、との判決を求める。

被告

原告の請求を棄却する。
訴訟費用は原告の負担とする。
との判決を求める。

第二 原告の請求原因

一、原告はラジオ、テレビの電波媒体、新聞・雑誌の印刷媒体に対する広告取次ぎ業務ならびに市場調査等の調査及び屋外広告の企画・建設・映画の製作等の事業にあたる会社である。

しかして、地方税法七二条の四、第二項三号は、事業税を課せられない事業の一として「新聞に広告を掲載することを取扱う事業で政令で定めるもの」をあげ、右規定を受けて同法施行令一九条は、課税されない新聞広告取扱い事業の範囲を「時事の記事を目的とする日刊の新聞に広告を掲載することの取扱にかかる売上金額がその法人又は個人の行う広告を取り次ぐ事業に係る総売上金額の二分の一に相当する額をこえるものとする」と定めた。

原告は右地方税法ならびに同法施行令の規定に従い、原告の新聞広告取扱額が、原告の営む事業の内、「広告を取り次ぐ事業」にかかる総売上金額の二分の一を超えるため、新聞広告取扱収入分に対しては当然非課税となるものと考え、その旨の申告をなした。

しかるに被告は、昭和三三年一〇月一日以降の各事業年度について、昭和三九年五月二六日更正決定をなし（なお昭和三六年四月一日から昭和三六年九月三〇日までの事業年度に対する法人事業税については昭和四〇年四月一日再更正がなされた。）、次のとおり事業税ならびに過少申告加算金を課してきた（以下これらを本件各処分という。）。

（１） 昭和三三年度下期 税額七、八〇二、八〇〇円、加算金三九〇、一四〇円、計八、一九二、九四〇円

（２） 昭和三四年度上期 税額二四、六三四、七一〇円、加算金一、二三一、七三〇円、計二五、八六六、四四〇円

（３） 昭和三四年度下期 税額二七、一二三、五六〇円、加算金一、三五六、一七〇円、計二八、四七九、七三〇円

（４） 昭和三五年度上期 税額三〇、二六八、〇〇〇円、加算金一、五一三、四〇〇円、計三一、七八一、四〇〇円

(5) 昭和二五年度下期 税額三七、一七五、二六〇円、加算金一、八五八、七六〇円、計三九、〇三四、〇二〇円

(6) 昭和三六年度上期 税額六五、四五六、七〇〇円、加算金三、二七二、八三〇円、計六八、七二九、五三〇円、なお再更正により税額六三、八九二、八七〇円、加算金三、一九四、六四〇円、計六七、〇八七、五一〇円となる。

(7) 昭和三六年度下期 税額四九、五一〇、三二〇円、加算金二、四七五、五一〇円、計五一、九八五、八三〇円

右の如き更正決定に接し、原告は昭和三九年六月二六日これを不服として、被告に対し異議申立てをなしたが、被告は昭和四〇年六月一七日各異議申立をいずれも棄却する旨の決定をなし、右決定書は昭和四〇年六月二一日原告に送達された。二、しかしながら、被告がなした原処分は左の点において違法であるからその取消しを求める。

そもそも被告において本件の各更正決定ないし異議申立棄却の決定の基礎となつていゝ考え方の誤りは、地方税法施行令一九条が、新聞・広告取扱に関する収入が課税対象となるか否かを決定する基準金額の算定について明白に「広告を取り次ぐ事業に係る総売上金額」と規定しているにもかかわらず「取り次ぎ」なる法概念を正しく把えず、また、原告のなす事業の実態、したがつてその収入の性質を明らかにすることなく、慢然原告の全収入を基準として、新聞広告取扱収入がその二分の一を超えるかどうかを判定したところに存するのである。しかるに地方税法施行令一九条は明らかに「取り次ぐ事業」と定めている。しかして、いうまでもなく、取次とは自己の名をもつて他人の計算において法律行為をなすことであり、新聞・電波の媒体と広告掲載ないし広告代理店のなす広告料金の支払い、他人（広告主）の計算においてなされるのであるが、法律上媒体に対し広告料金支払の義務を負うのは広告代理店であつて広告主ではない。したがつて、広告主の料金支払いの有無にかかわらず広告代理店は媒体に対し広告料金支払の義務を負うのであり、その故に広告代理店の新聞・電波等の媒体に対する広告活動が法律上取次行為とせられているのである。令一九条が、特に「広告を取り次ぐ事業に係る総売上金額」と規定したのは、正に広告代理店の各種営業活動の中で特に上述の取次による収入に局限する趣旨を明らかにするためとみるべきである、しかるに被告はこの理をわきまえず、ネオン等の建設・広告看板の設置等の請負事業による収入はもとより、宛名広告、PS広告その他の広告収入、番組の製作収入、調査、PR等による収入等をこれに混入し、これを基準にして更正決定をなしたのであるから、これが違法であることは明らかである。

三、原告の業務から見た収入の性質

1 広告取次収入に当たるもの

原告の事業収入は、被告主張のとおり、別表一記載のとおりであるが、そのうち、新聞広告取扱収入、雑誌広告取扱収入及びラジオテレビ広告取扱収入の三者が、広告取次ぎ事業による収入にあたることはいうまでもない。

2 広告取次収入に当たらないもの

1にのべた新聞広告取扱収入、雑誌広告取扱収入、ラジオテレビ広告取扱収入以外の収入は、すべて広告取次収入にあたらない。これらの事業が広告取次事業とは別個の独立した事業たるの性質を有し、したがつて、これらの事業による収入が、広告取次事業収入としゆん別されるべきことは当然である。

被告は、たとえば「製版収入」については、「原告が広告主の求めにより新聞・雑誌等の広告取扱いをなす場合広告内容を表現した印刷原版を製作することにより受ける収入であるが、この製版は原告から広告主に一旦交付されて新聞社等へ提出されるものでなく、原告が直接新聞社等へ提出し、……原告が確保している新聞欄等へ印刷されるものが殆んどであるから」製版収入は「新聞・雑誌広告取扱収入と一体をなすものであり……」といい、また「ラジオ・テレビ製作収入」については、その性質は「製版収入」と同一で、「原告が製作又は入手したラジオ・テレビ番組を他に交付することにより受ける対価であるが、その実態は、ラジオ・テレビの広告取扱いをなす場合、原告が確保している時間帯の中へこれらの番組をあてはめて放送しているものである。従つて、この収入は、本来「ラジオ・テレビ広告収入」と一体をなすものであるから、広告取次事業収入に該当するものである」といつている。

被告の右のような主張は、現代広告代理店の実態に無知であるか、あるいはことさらに眼を閉じてなしているかの何れかに基づくものといわざるをえない。たとえば、ラジオ・テレビの製作収入には、いわゆる局製作とよばれるものと自社製作と

よばれるものの二種があるが、何れにせよ制作収入であつて、局制作であつても、その収入は、電通が企画し、スタッフをそろえ、演出を助ける等のことによつて、そのものであり、番組製作に対する電通の寄与の対価である。製版収入も同様であつて、広告掲載とは無関係に、すなわち、電通がスペースを確保していない場合に製版だけを引き受けることも稀ではなく、このことは、製版収入が、広告取次収入に付随する収入でないことの単的な表現である。被告のいうところによれば、製版されたものが、一旦広告主に提出されれば広告取次収入ではなくなるかのようなのであるが、一旦広告主に提出すれば取次収入とはならず、新聞社等に提出すれば取次収入になるというが如きは、事の本質をわきまえない形式的論議で、とうていいうけいれることはできない。ましてや「事業収入」が、広告物を展示すべき場所を確保し、その場所に広告物を制作・展示等するのであるから、新聞広告放送広告の取扱いとその実質は全く同じであるというに至つては、原告としては、全く理解に苦しむものといわざるをえない。これらの収入が、広告取次収入とその性質を異にすることは、虚心にこれを見れば明らかであるが、さらに電通においては、自己が代理店となつていない広告主からの依頼によつて、広告文案の作成、製版等の作業を行ない、あるいはテレビ番組の企画制作等ににあたっている事実をみれば、広告代理店のなす各サービスの独立性は容易に知ることができるのである。

第三 被告の答弁

一 請求原因第一項記載の事実及び同三項 1 記載の事実は認めるが、同第二項及び第三項 2 記載の各主張は争う。

二 原告は、本件各処分について、被告が事業税の非課税の範囲を定める地方税法七二条の四第二項三号にもとづく同法施行令一九条の規定の「広告を取り次ぐ事業」の概念を正しく把えず、ネオン塔の建設、広告看板の設置等の請負事業による収入はもとより番組の制作収入等を「広告を取り次ぐ事業に係る総売上金額」に混入し、これを基準として「時事の報道目的とする日刊の新聞に広告を掲載することの取扱いに係る売上金額」が「広告を取り次ぐ事業に係る総売上金額の二分の一に相当する金額をこえ」ないとして本件処分をなしたのであるから、本件処分は違法であると主張しているが、本件処分が適法であり、原告の主張が理由のないものであることは次に述べるとおりである。

本件処分に係る原告の各事業年度の事業内容別の売上金額及び売上構成比は、被告が原告の右各事業年度の損益計算書にもとづいて作成した別表一記載のとおりである（但し、出版収入及びＴＭ収入すなわちスポンサーからの広告収入により外国向けＰＲ誌を発行するものを除く。）。

（１）ところで右別表一中「新聞広告取扱収入」は、原告が新聞の一定の紙面に広告するために広告主から受領する金額であり広告取次事業にかかる収入であつて右施行令一九条の「時事の報道を目的とする日刊の新聞に広告を掲載することの取扱いに係る売上金額」に該当するものであることは明らかである。なお、（３）に述べる「製版収入」は右収入から除かれている。

（２）「雑誌広告取扱収入」は、右「新聞広告取扱収入」とその性質を同じくするもので、原告が雑誌の一定の紙面に広告するために広告主から受領する収入であつて、「製版収入」は前項と同様除かれているものである。この場合、原告は、広告主の依頼を受けて広告主の費用により自己の名において雑誌社と広告契約するのであるから、右「雑誌広告取扱収入」は広告取次事業の収入に該当するものである。

（３）「製版収入」は、原告が広告主の求めにより新聞・雑誌等の広告取扱いをなす場合広告内容を表現した印刷原版を製作することにより受ける収入であるが、この製版は原告から広告主に一旦交付されて新聞社等へ提出されるものでなく、原告が直接新聞社等へ提出し前記「新聞・雑誌広告取扱収入」について述べた原告が確保している新聞欄等へ印刷されるものが殆んどであるから、「製版収入」は、右「新聞・雑誌広告取扱収入」と一体をなすものであり、「製版収入」は「新聞・雑誌広告取扱収入」に含まれる性質のものであり広告取次事業の収入に該当する。

（４）「ラジオ・テレビ広告取扱収入」は、原告が確保した放送局の時間帯（三〇分なり一時間なり放送局の定める一定の時間）に放送番組を入れて放送するために広告主から受領する収入であるが、（５）に述べる「ラジオ・テレビ制作収入」は含まれていない。この場合、原告は、自己の名をもつて、広告主の計算において放送会社と広告契約をしているものであるから、右収入は、広告取次事業の収入に該当するものである。

（５）「ラジオ・テレビ制作収入」は、（３）に述べた「製版収入」と同じ性質

をもつもので、原告が製作又は入手したラジオ、テレビ番組を他に交付することにより受ける対価であるが、その実態は、ラジオ、テレビの広告取扱いをなす場合、原告が確保している時間帯の中へこれらの番組をあてはめて放送しているものである。従つて、この収入は、本来「ラジオ・テレビ広告収入」と一体をなすものであるから広告取次事業の収入に該当するものである。

(6) 「事業収入」は、屋外広告物（ネオンサイン、ポスター、立看板等）の企画・製作等による収入であるが、これらの事業は、原告があらかじめ広告物を展示すべき一定の場所をその場所について権限を有する者と交渉のうえ確保し、他方原告の求めにより広告物の製作・展示等を行つていものであるものであつて、結局のところ原告は、広告主の費用により、自己の名において当該場所についての権限を有する者と広告契約をしているものであるから、「事業収入」も広告取次事業の収入に該当する。

原告は、ネオン塔の建設、広告看板の設置等は請負事業であり、広告取次事業にあたらないと主張しているが、これを単なる請負契約とみることが前述のとおり誤りというべきであり、法律上取次の概念に包含されるものである。

(7) なお、その他の「調査収入」、「宣伝技術収入」等は、別表一記載のとおり、その売上構成比は極めて小さいので、これらの収入が広告取次事業の収入に該当するか否かによつて本件処分の適否は左右されない。

三 そもそも新聞広告取扱事業についての事業税が非課税とされているのは、時事の報道を目的とする新聞を発行する新聞業が非課税とされていることとの均衡が考慮されていることによるものであり、また、新聞送達業とともに新聞の一支柱としてその公益性を認められたことによるものである。そして、これに関する規定は、昭和二七年（法律第二一六号）に設けられ、昭和二九年（法律第九五号）の改正により非課税の範囲が縮小制限されて現行の規定になつていものである。ところで地方税法施行令一九条は、新聞広告取扱事業に係る売上金額が広告取次事業に係る総売上金額の二分の一を超える場合にのみ当該新聞広告取扱事業を非課税としているが、このことは、広告業者の広告事業全体の中で新聞広告部門の事業規模が主たる部分を占めるような場合にのみ非課税とするものである。

また施行令一九条の規定は「……新聞に広告を掲載することの取扱いに係る売上金額」と「……広告を取り次ぐ事業に係る総売上金額」とを併記し、前者が後者の二分の一を超える場合に前者を非課税とすることとしているが、この文理上からも前者が後者に包含されていることは明白である。

このことは、施行令一八条、二〇条に規定する教育映画制作事業及び教科書供給事業についても全く同様であつて、映画制作事業の中に教育映画制作事業、或いは、出版物販売事業の中に教科書供給事業は当然含まれ、それぞれ、同種のもののなかであるものの占める割合（映画制作事業の中で、教育映画制作事業の占める割合、出版物販売事業の中で教科書供給事業の占める割合）によつて事業税の課非を判定しようとするものにほかならない。

以上のことからすれば、施行令一九条にいう「取り次ぐ」とは、原告の主張するように極めて狭く限定すべきものではなく、少なくとも「取扱う」と同意義に解すべきであり、「広告を取り次ぐ事業に係る総売上金額」とは広告業者の広告事業の規模を的確に反映する収入はすべてこれを含むものと解さなければならないものである。

ところで現代の広告業者（広告代理店）は、原告も述べているように、「広告主のために販売促進市場調査等マーケティングのあらゆる要素にそのサーブイス機能を拡大し」、「調査、企画マーケティング戦略が広告代理店の最も重要な機能」としているものである。

このことよりすれば、原告が主張するように「広告取次を予定することなく、これとは全く無関係にそれ自体が目的とされて行なわれている」とか、あるいは「これらの事業が別個の独立した事業たるの性質を有し、その実態をそなえている」わけではなく、現在広告業者は、右のような事業活動をしなければ狭義の広告取次事業の機能を円滑に果たし得ないものとなつていのである。換言すれば、現在の広告業者は、広告取次事業の一環としてあるいはその必要不可欠な付随事業として右のような事業活動をしているものである。

そうすると、新聞雑誌等の広告を取扱う場合当該紙面に掲載する広告内容を表現した印刷原版を制作することにより受ける製版収入、ラジオ・テレビの広告を取扱う場合電波にのせる番組を制作することにより受けるラジオ・テレビ制作収入、屋外広告物、交通広告等の企画制作をすることにより受ける事業収入あるいは広告を

取次ぐにあたり広告の効果をより優れたものとするためになされる市場調査、宣伝技術等により受ける収入は、それぞれが別個独立のものではなく広告事業として一体をなすものであり、これらの総売上金額がとりもなおさず広告事業の規模を的確に反映するものである。

元来、新聞雑誌電波等に広告をのせる場合には右のような各事業によつて形成され、制作された広告の内容が商品等に対する他人の関心を十分ひきつけ販売成績等の向上発展に寄与し広告主の要望を満足させなければならないものである以上、右のことは当然のことといわなければならない。

以上のとおり右の各事業の収入は、施行令一九条の「広告を取次ぐ事業の収入に係る総売上金額」にすべて含まれるものであるから、本件処分はなんら違法でない。

従つて、本件処分に係る原告の各事業年度について「時事の報道を目的とする日刊の新聞に広告を掲載することの取扱に係る売上金額」に該当する「新聞広告取扱収入」と「製版収入」の大半の合計額は、「広告を取り次ぐ事業に係る総売上金額」に該当する、「新聞広告取扱収入」はもとより「雑誌広告取扱収入」、「ラジオ・テレビ広告取扱収入」、「ラジオ、テレビ製作収入」及び「事業収入」等の合計額の二分の一以下であることは、別表一記載のとおり明らかである。

四 よつて、本件処分は適法であり、原告の主張は理由がなく失当である。

第四 証拠関係（省略）

理由

一 請求原因第一項記載の事実ならびに原告の事業内容売上げおよび売上構成比が別表一記載のとおりであることは、当事者間に争いがない。

してみれば、原告の昭和三六年四月一日から同年九月三〇日までの事業年度に対する法人事業税の更正決定により消滅し、これが取消しを求める訴えは対象を欠く不適法のものといわなければならない（最判昭和三二年九月一九日、民集一一卷一六〇八頁参照）。（したがつて、以下本件各処分というときは、右の更正決定を除くその余の処分をいうものとする。）

二 ところで、地方税法七二条の四第二項三号は、事業税を課せられない事業の一つとして、「新聞に広告を掲載することを取扱う事業で政令で定めるもの」と規定し、この規定をうけて、地方税法施行令（以下施行令という。）一九条は、「新聞に広告を掲載することを取り扱う事業で政令で定めるものは、時事の報道を目的とする日刊の新聞に広告を取り次ぐ事業に係る総売上金額の二分の一に相当する額を超えるものとする。」と規定する。

被告は、原告の売上金額中、別表一記載の新聞広告取扱収入、雑誌広告取扱収入、製版収入、ラジオ、テレビ広告取扱収入、ラジオ、テレビ製作収入および事業収入は、施行令一九条にいう「広告を取り次ぐ事業に係る売上金」に該当する（なお、原告の売上金額中別表一記載の調査収入、宣伝技術収入、写真収入、PR収入は、その売上構成比がきわめて小さいので、これらの収入が広告取次事業に係る収入に該当するか否かは本件各処分の適否に影響がない。）と主張し、原告は、原告の別表一記載の売上金額中、新聞広告取扱収入、雑誌広告取扱収入およびラジオ、テレビ広告取扱収入の三者のみが「広告を取り次ぐ事業に係る売上金」に該当し、その余の収入はこれに該当しない、と主張する。

それゆえ、本件主要の争点は、「時事の報道を目的とする日刊の新聞に広告を掲載することの取扱に係る売上金額」および「広告を取り次ぐ事業に係る売上金額」の概念ないしその範囲いかんという右規定の法律解釈の問題に帰着する。

1 鑑定人aの鑑定の結果、証人a、同bの各証言、成立に争いのない甲第一号証、乙第一、二号証の各一、二を総合すれば、つぎの事実を認めることができる。

わが国に広告代理業なるものがあらわれたのは、明治二〇年代であるが、以来昭和二七、八年ころまでその性格は、いわゆるスペース・ブローカー、すなわち、新聞、雑誌等の紙面（媒体）を購入し、これを広告主に提供する広告の取り次ぎを業務とするものであつたが、この広告代理店を広告代理店側は広告の「取扱い」と觀念し、新聞、雑誌等媒体側は広告の「取り次ぎ」と觀念していたこと、それゆえ、広告の「取扱い」というも広告の「取り次ぎ」というも、いずれも要するにスペース・ブローカーの意であつて、両者の間には実質的な差異がなく、広告代理店の業態をあらわす表現として使用されてきたこと、そもそも新聞広告取扱事業についての事業税が非課税とされているのは、時事の報道を目的とする新聞を発行する新聞業が非課税とされていることとの均衡が考慮されたことによるものであり、また、新聞送達業とともに新聞の一支柱としての公益性を認められたことによるものであ

る。これに関する規定は、昭和二七年に設けられ、昭和二九年の改正により、非課税の範囲が現行規定のとおり縮小制限されたものであること、ところで、施行令一九条は、前記のとおり、新聞広告取扱事業に係る売上金額が広告取次事業に係る総売上金額の二分の一を超える場合にのみ当該新聞広告取扱事業を非課税としているのであつて、このことは、広告業者の広告事業全体のなかで新聞広告部門の事業規模が主たる部分を占めるような場合にのみ非課税とする趣旨のものであることが認められ、右認定に反する証拠はない。

右認定の事実と施行令一九条の規定が「時事の報道を目的とする日刊の新聞に広告を掲載することの取扱いに係る売上金」と「広告を取り次ぐ事業に係る総売上金額」とを対比して、前者が後者の二分の一を超える場合に前者を非課税とすることとしているのであるから、この文理上の合理的解釈からしても前者が後者に包含されるべきものと解せられるところから、右条項にいう「広告を取り次ぐ事業に係る総売上金額」とは、「広告を取扱う事業に係る総売上金額」の意と解するのが相当である。

原告は、「取次ぎ」とは、周知のとおり、自己の名をもつて他人の計算において法律行為をなすことであり、施行令一九条が特に「広告を取り次ぐ事業に係る総売上金額」と規定したのは、まさに広告代理店の各種営業活動のなかで特に取次ぎによる収入に局限する趣旨である旨主張する。「取次ぎ」が商法その他において原告主張のとおりの意味を有する概念であるから、施行令一九条の規定が「広告を取り次ぐ事業に係る総売上金額」なる用語を用いたことは措辞妥当を欠くとのしりを免れないが、前記のとおり、広告代理業に関しては広告の「取次ぎ」は広告の「取扱い」と同義語として使用されてきたのであるし、また、右施行令の条文の文理上の合理的解釈からも、これを原告主張の意味に解することはできないところであり、さらに法律上の用語も常に同一の意味内容において使用されるところと限らず、それぞれの法がその用語を用いた目的にしたがつてそれぞれの意味内容をもることが許されるものである（概念の相対性）から、原告の主張は理由がない、といわなければならない。

2 そこで、施行令一九条にいう「広告を取り次ぐ事業」すなわち広告取扱業の事業の範囲について検討するに、鑑定人 a の鑑定の結果、証人 a、同 c、同 d、同 e、同 b の各証言、成立に争いない乙第一号証の一、二を総合すれば、つぎの事実を認めることができる。

わが国の広告代理業は、昭和二七、八年ごろまではいわゆるスペース・ブローカーにすぎなかつたが、昭和三〇年代に入ると広告主のマーケティング意識の発達にともなう社会的要求にこたえて、スペース・ブローカー的性格を脱皮し、現代的広告代理業の性格をそなえるようになってきたこと、現代的広告代理店に要求される業務は、第一次的サービスとして、媒体の準備（購入）と広告物の媒体への掲出作業、第二次的サービスとして、広告物の制作（ラフ・レイアウト、その他）、広告物の制作、第三次的サービスとして、広告をより効果的たらしめるための市場調査等マーケティング関係サービス等があるが、わが国の現段階において、広告代理店に本来的に要求されるものは、右の第一次的サービスおよび第二次的サービスのうち広告物の製作であること、第二次的サービスのうち広告物の制作は、一般には、広告代理的内部の施設設備で処理できるものではなく、外部のプロダクションまたは製版会社を利用して遂行するサービスであり、第三次サービスは、すべての広告代理店にそのようなサービスの能力があるわけではなく、近時これを独立に担当する市場調査会社等の企業が出現し、広告代理店としてはこれから情報を買つて、広告主のために適切に利用することがむしろ今後の方向であること。

以上の事実が認められ、右認定に反する証拠はない。

してみると、第二次的サービスのうちの広告物の製作および第三次サービスは、広告代理店の本来的業務というを得ないけれども、しかしながら、たまたま広告代理店が広告物の製作能力も併有し、これをも遂行する場合は、広告物の製作は、広告取次業務と無関係な別個独立の業務というよりは、広告取扱業の付随的サービスと解するのが相当である。

さらに、第三次サービスは、近時これを担当する広告代理業とは別個独立の企業が出現し、広告代理業から分離、独立して行く傾向にあるとはいえ、広告代理店が自らこれを行なう限り、広告をより効果的たらしめるサービスであるから、なお広告代理店の業務に付随するサービスと解するのが相当である。

したがつて、これらのサービスによる売上金は、いずれも施行令一九条にいう「広告を取り次ぐ事業に係る売上金」に該当するというべきである。

しかして、原告の収入中、新聞広告取扱収入が原告において新聞の一定の紙面（スペース）を確保し、これに広告するために広告主から受領する金額であり、雑誌広告取扱収入が雑誌の一定の紙面に広告するために広告主から受領する収入であり、製版収入が広告主の求めにより、新聞、雑誌等の広告取扱いをなす場合広告内容を表現した印刷原版を製作することにより受ける収入であり、ラジオ、テレビ広告取扱収入が原告において放送局の時間帯（タイム）を確保し、これに放送番組を入れて放送するために広告主から受領する収入であり、ラジオ、テレビ製作収入が製版収入と同じく、広告内容を表現したラジオ、テレビを製作することによつて受ける収入であり、事業収入が屋外広告物（広告塔、ネオンサイン、ポスター）等の企画、製作、設置等による収入であることは、原告の明らかに争わないところである。

してみれば、新聞広告取扱収入、雑誌広告取扱収入およびラジオ、テレビ広告取扱収入が第一次的サービスに係る収入に該当し、製版収入およびラジオ、テレビ制作収入が二次的サービスなかつくそのうちの広告物の製作に係る収入に該当し、事業収入が第一次的サービスおよび二次的サービスに係る収入に該当することは明らかである。

それゆえ、これらの収入は、いずれも施行令一九条にいう「広告を取り次ぐ事業に係る売上金」に該当するといわざるを得ない。

なお、後述するように、調査収入、宣伝技術収入、写真収入、PR収入（以下、調査収入等という。）が右の「広告を取り次ぐ事業に係る売上金」に該当するか否かは、これらが原告の収入中に占める割合が小さいため本件各処分の適否に影響するところがないからとくに判断するを要しないところである。

3 被告は、施行令一九条にいう「時事の報道を目的とする日刊の新聞に広告を掲載することの取扱に係る売上金額」に該当するものは、原告の収入のうち別表一記載新聞広告取扱収入のみであると主張するが、前認定のとおり、製版収入は、広告主の求めにより新聞、雑誌等の広告取扱いをなす場合広告内容を表現した印刷原版を製作することにより受ける収入であるから、新聞広告取扱いに係る収入に属するものと解すべきであり、右のうちこのいずれに属するかの割合は、別表一記載の新聞広告取扱収入と雑誌広告取扱収入との割合により按分して算出した割合とするのが相当である。

それゆえ、仮りに、調査収入等が広告取扱収入に属し、新聞広告取扱収入に属さないものとして、例えば、昭和三三年一〇月一日～同三四年三月三十一日事業年度において、新聞広告取扱収入に属すべき製版収入を計算すれば、

$0.45 \times 48.91 / 48.91 + 4.41 = 0.41$ （％）

となるから、新聞広告取扱収入の合計は

$48.91 + 0.41 = 49.32$ （％）

となる。しかして、各事業年度における新聞広告取扱収入の割合は、いずれも別表二A欄に記載のとおり、50％すなわち二分の一を超えないものである。

また、仮りに、調査収入等がすべて広告取扱収入に属し、かつ新聞広告取扱収入に属するとすれば、例えば、前記の事業年度において、新聞広告取扱収入合計の割合は、

$49.32 + (0.34 + 0.13 + 0.14) = 49.93$ （％）

となる、しかして、各事業年度における同様の試算による新聞広告取扱収入が広告取扱収入中に占める場合は、いずれも別表二B欄記載のとおり、50％すなわち二分の一を超えないものである。

さらに、仮りに、調査収入等が広告取扱収入に属しないとすれば、新聞広告取扱収入が広告取扱収入中に占める割合は、例えば前記の事業年度において、

$49.32 \times 100 / 100 - (0.34 + 0.13 + 0.14) = 49.62$

（％）

となる。しかして、各事業年度における同様の試算による新聞広告取扱収入が広告取扱収入中に占める割合は、いずれも別表二C欄に記載のとおり、50％すなわち二分の一を超えないものである。

三 以上の次第で、原告における新聞広告取扱収入、すなわち施行令一九条にいう「新聞に広告を掲載することの取扱に係る売上金額」は、原告の調査収入等が広告取扱収入に含まれるか否か、含まれるとして新聞広告取扱収入に属するか否かにかかわらず、広告取扱収入、すなわち、施行令前記法条にいう「広告を取り次ぐ事業の売上金」の二分の一に相当する額を超えないものであることが明らかである。

してみれば、被告が原告に対し事業税を課した本件各処分は、その本税に関する

部分につき適法といわなければならない。

四 なお、本件各処分のうち過少申告加算金について検討するに、原告が本件各処分によつて事業税を課せられた収入を除外して、事業税の申告をしたのは、本訴において原告が主張するように、原告の新聞広告取扱額が原告の営む事業のうち「広告を取り次ぐ事業」に係る総売上金額の二分の一を超えているため、施行令一九条により新聞広告取扱収入分に対しては当然非課税となるものと考えたことにあることは、当事者間に争いがない。

成立に争いのない乙第二号証の一、二、証人bの証言によれば、被告も、右施行令の解釈に疑義を覚え、原告の右申告の後である昭和三八年一〇月一〇日右施行令の解釈を自治省に照会し、これに対し自治省からは昭和三九年五月二日回答があり、これに基づいてはじめて本件各処分をしたことが認められ、右認定に反する証拠はない。

以上の諸事実によれば、原告が右施行令の規定の解釈を誤つたにつきやむをえない事由があつたというべく、したがつて、本件各処分の基礎となつた事実を原告が事業税の申告に当たりその税額の計算の基礎としなかつたことにつき正当な事由があつたと認めるのが相当であるから、地方税法七二条の四六第一項の規定により、原告に対しては過少申告加算金を課することは許されないというべく、それゆえ、本件各処分のうち過少申告加算金に関する部分は違法たるを免れない。

五 よつて、原告の本訴請求のうち、前記不適法の訴えを却下し、その余の過少申告加算金に関する部分を棄却することとし、訴訟費用の負担につき民訴法八九条、九二条を適用して、主文のとおり判決する。

(裁判官 中平健吉 渡辺昭 岩井俊)

別表一、二 (省略)