

福岡地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 消費税決定処分等取消請求事件
国側当事者・国(加治木税務署長)
令和3年3月10日棄却・控訴

判 決

原告	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	折田 健市郎
同	池田 洹
同	湯ノ口 穰
同	神川 洋一
同	本多 淳太郎
同補佐人税理士	田中 利枝
同	内野 絵里子
同	赤峰 三千代
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	加治木税務署長
	塚本 亮
同指定代理人	平山 峻
同	岩下 良一
同	中島 和彦
同	宮本 信吾
同	佐藤 芳美
同	堂山 道宏
同	坂井 貴司
同	小林 末喜
同	一丸 聖

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

加治木税務署長が平成29年6月23日付けで原告に対してした、平成26年10月1日から平成27年9月30日までの課税期間に係る消費税及び地方消費税の決定処分並びに無申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

本件は、有料老人ホームにおいて特定施設入居者生活介護及び介護予防特定施設入居者生活介護（以下「特定施設入居者生活介護等」という。）等の事業を行う原告が、加治木税務署長から、平成26年10月1日から平成27年9月30日までの課税期間（以下「本件課税期間」という。）に係る消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の決定処分並びに無申告加算税の賦課決定処分（以下「本件各処分」という。）を受けたが、有料老人ホームの入居者である要介護者又は要支援者（特定施設入居者生活介護等の対象者）に対する食事の提供（以下「本件食事の提供」という。）は、消費税法別表第一第7号イに掲げる消費税を課さない資産の譲渡等に該当するため、原告は消費税法9条1項に定める免税事業者（基準期間における課税売上高が1000万円以下である者）に該当するなど主張して、被告を相手に、本件各処分の取消しを求める事案である。

1 法令等の定め

別紙1のとおり。争点の前提となる規定の説明は以下のとおり。

消費税法6条1項は、国内において行われる資産の譲渡等のうち、同法別表第一に掲げるものには、消費税を課さない旨規定し、同法別表第一第7号イは、「介護保険法（平成9年法律第123号）の規定に基づく居宅介護サービス費の支給に係る居宅サービス（訪問介護、訪問入浴介護その他の政令で定めるものに限る。）、施設介護サービス費の支給に係る施設サービス（政令で定めるものを除く。）その他これらに類するものとして政令で定めるもの」を掲げている。

そして、消費税法施行令14条の2第1項は、同法別表第一第7号イに規定する政令で定める居宅サービスは、介護保険法8条11項に規定する「特定施設入居者生活介護」等とする旨、同施行令14条の2第3項5号は、消費税法別表第一第7号イに規定する居宅サービス又は施設サービスに類するものとして政令で定めるものは、介護保険法8条の2第9項に規定する「介護予防特定施設入居者生活介護」等とする旨規定する。

以上の各規定によれば、特定施設入居者生活介護等（特定施設入居者生活介護又は介護予防特定施設入居者生活介護）に含まれる資産の譲渡等については、消費税法6条1項及び同法別表第一第7号イにより、原則として消費税が課税されないこととなる。

そこで、本件においては、本件食事の提供が消費税等の課税対象となるか否かに関し、本件食事の提供が特定施設入居者生活介護等に含まれるか否かが争われている。

2 前提事実（当事者間に争いがないか、各項掲記の証拠又は弁論の全趣旨により認められる事実。なお、証拠番号は特記なき限り枝番号を含む。）

(1) 当事者

ア 原告は、有料老人ホームの運営や特定施設入居者生活介護事業等を目的とする株式会社であり、鹿児島県霧島市において、老人福祉法29条1項の「特定施設」に該当する介護付き有料老人ホーム「B」（以下「本件施設」という。）を経営している。原告は、本件施設において、特定施設入居者生活介護等の居宅サービスを提供しており、併せて短期入所生活介護（いわゆるショートステイ）の居宅サービスも提供している。（乙1、2）

イ 原告は、本件施設の入居者である要介護者又は要支援者（特定施設入居者生活介護等の対象者）との間の入居契約に基づき、上記入居者に対して食事を提供し（本件食事の

提供)、本件食事の提供に係る対価を受領している(乙3)。

(2) 本件訴訟に至る経緯

ア 原告は、本件課税期間に係る消費税等について、本件食事の提供は消費税等の課税対象ではないとの判断に基づき、確定申告をしなかった。

イ 加治木税務署長は、平成29年6月23日付けで、原告に対し、本件食事の提供の代金は課税資産の譲渡等の対価に該当する(消費税等の課税対象となる)などとして、別紙2のとおり、本件課税期間について納付すべき消費税を40万9500円、地方消費税を11万0600円とする決定処分及び無申告加算税を7万9000円とする賦課決定処分(本件各処分)をした(甲5)。

ウ 原告は、平成29年9月21日、国税不服審判所長に対し、本件各処分を不服として審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成30年2月22日、原告の審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした(甲6、7)。

エ 原告は、平成30年8月10日、本件訴訟を提起した(顕著な事実)。

3 本件各処分の課税の根拠

被告が主張する、本件各処分の課税の根拠(税額の計算)は、別紙3のとおりである。

4 主たる争点及びこれに関する当事者の主張

(1) 本件食事の提供が特定施設入居者生活介護等に含まれるか(争点1)

(被告の主張)

ア 食事の提供が特定施設入居者生活介護に含まれないこと

(ア) a 特定施設入居者生活介護とは、有料老人ホームなどの特定施設に入居している要介護者に対して、厚生労働省令で定める事項を定めた計画に基づき行われる①入浴、排せつ、食事等の介護その他の日常生活上の世話であって厚生労働省令で定めるもの、②機能訓練及び③療養上の世話をいう(介護保険法8条11項)。

b 上記①に係る厚生労働省令である介護保険法施行規則17条は、介護保険法8条11項の「日常生活上の世話」として「食事等の介護」を挙げているが「食事の提供」は挙げていない。特定施設である有料老人ホームは、老人を入居させ、入浴、排せつ若しくは食事の介護、食事の提供又はその他の日常生活上必要な便宜であって厚生労働省令で定めるものの供与をする事業を行う施設であると規定されており(老人福祉法29条1項)、有料老人ホームにおいては、「食事の介護」と「食事の提供」とは別のサービスとして観念されているといえる。原告も、入居者との間の入居契約書(乙3)4条において、「一介護」と「三 食事の提供」を分けて規定しており、これらを別々のサービスとして提供している。

そうすると、有料老人ホーム等の特定施設に入居している要介護者について、当該特定施設が提供するサービスの一内容である「日常生活上の世話」に食事の提供が含まれるのであれば、介護保険法又は介護保険法施行規則上も、老人福祉法29条1項柱書におけるのと同様に、「食事の提供」が明文で挙げられるはずである。しかし、介護保険法8条11項及び介護保険法施行規則17条には「食事の提供」が挙げられていないから、上記「日常生活上の世話」に食事の提供は含まれないというべきである。

c 食事の提供が、文理に照らし、上記②(機能訓練)に含まれないことは明らかで

ある。

d 上記③（療養上の世話）についても、上記bにおいて「日常生活上の世話」について述べたのと同様の理由のほか、「療養」とは、一般的に病気等の治療をその本質的部分として用いられる語であるから、療養上の世話とは、傷病者の病気や怪我の改善に向けられた世話を意味するものといえ、これに食事の提供を含めることは、文理に照らし相当でない。よって、食事の提供は上記③にも含まれない。

(イ) a また、介護保険法41条1項本文は、「その他の日常生活に要する費用として厚生労働省令で定める費用」については居宅介護サービス費の支給対象とならない旨規定し、上記費用として「食事の提供に要する費用」「滞在に要する費用」を例示している。そして、上記厚生労働省令である介護保険法施行規則61条は、通所介護及び通所リハビリテーション（同条1号）並びに短期入所生活介護及び短期入所療養介護（同条2号）については「食事の提供に要する費用」を日常生活に要する費用として挙げている一方で、特定施設入居者生活介護（同条3号）については「食事の提供に要する費用」を挙げていない。これは、通所介護等については食事の提供がその内容に含まれることを前提に、例外的に居宅介護サービス費の支給対象にならないとされているのに対し、特定施設入居者生活介護についてはそもそも食事の提供がその内容に含まれていないことを示すものといえる。

b 厚生労働省老健局高齢者支援課作成の回答書（乙13。以下「厚労省回答書」という。）のとおり、特定施設には、その前提である有料老人ホームが従前から提供しており、消費税の課税対象とされてきた住まいとしてのサービス（高齢者を入居させることを前提に、入居者の食事、睡眠、入浴、娯楽等の日常生活全般にわたる生活管理を設置者において行うもの）があり、この住まいとしてのサービスという側面は、通所介護及び短期入所生活介護にはないものである。このように、元来、住まいとしてのサービスを提供してきた特定施設において、入居者が要介護状態となった場合に、当該入居者に対する介護として提供することが想定される居宅サービス（特定施設入居者生活介護）から住まいとしてのサービスである食事や滞在場所の提供が除外されることは当然である。これに対し、通所介護及び短期入所生活介護の利用者の住まいは通所先及び短期入所先ではなく、食事の提供についてもそれぞれの住環境において当該住環境を提供する家族等から受けるものであるが、これらの要介護者が通所先や短期入所先において介護としての居宅サービスを受ける場合は、状況に応じて居宅サービスとしての食事の提供（短期入所生活介護においては滞在場所の提供も含まれる。）を受けるものと考えられる。そのため、通所介護及び短期入所生活介護における食事の提供（短期入所生活介護においては滞在場所の提供も含まれる。）は、通所介護及び短期入所生活介護の内容に含まれることを前提に、利用者に費用を負担させることが適当なものとして例外的に居宅介護サービス費の支給対象にならないとされているものと解される。

c このように、特定施設入居者生活介護については、有料老人ホームといういわば住まいにおいて、有料老人ホームのサービスとして食事の提供が十全にされることが前提となっていることから、当該特定施設において要介護者となった入居者に介

護として提供される居宅サービスに食事の提供が含まれていないとしても何ら不合理なものではなく、そのため、特定施設の入居者に対して特定施設入居者生活介護の事業を営む事業者がする食事の提供が課税対象となることは明白である。

(ウ) よって、食事の提供は、特定施設入居者生活介護に含まれない。

イ 食事の提供が介護予防特定施設入居者生活介護に含まれないこと

(ア) a 介護予防特定施設入居者生活介護とは、有料老人ホームなどの特定施設に入居している要支援者に対し、厚生労働省令で定める事項を定めた計画に基づき行われる①入浴、排せつ、食事等の介護その他の日常生活上の支援であって厚生労働省令で定めるもの、②機能訓練及び③療養上の世話をいう（介護保険法8条の2第9項）。

b 上記①に係る厚生労働省令である介護保険法施行規則22条の16は、介護保険法8条の2第9項の「日常生活上の支援」として「食事等の介護」を挙げているが「食事の提供」は挙げしていない。この規定は特定施設入居者生活介護に係る規定と概ね同様であり、上記ア(ア) bのとおり、「日常生活上の支援」は食事の提供を含まないといえるし、同c、dのとおり、食事の提供は、上記②（機能訓練）及び③（療養上の世話）にも含まれない。

(イ) a また、介護保険法53条1項本文は、「その他の日常生活に要する費用であって、厚生労働省令で定める費用」については、介護予防サービス費の支給対象とならない旨規定し、上記費用として「食事の提供に要する費用」「滞在に要する費用」を例示している。そして、上記厚生労働省令である介護保険法施行規則84条は、介護予防通所リハビリテーション（同条1号）並びに介護予防短期入所生活介護及び介護予防短期入所療養介護（同条2号）については「食事の提供に要する費用」を日常生活に要する費用として挙げている一方で、介護予防特定施設入居者生活介護（同条3号）については「食事の提供に要する費用」を挙げしていない。これは、介護予防通所リハビリテーション等については食事の提供がその内容に含まれることを前提に、例外的に介護予防サービス費の支給対象とならないとされているのに対し、介護予防特定施設入居者生活介護については、そもそも食事の提供がその内容に含まれていないことを示すものといえる。

b 上記ア(イ) b、c記載の内容は、特定施設の入居者に対して介護予防特定施設入居者生活介護の事業を営む事業者がする食事の提供についても同様である。

(ウ) よって、食事の提供は、介護予防特定施設入居者生活介護に含まれない。

(原告の主張)

ア 食事の提供が特定施設入居者生活介護に含まれること

(ア) 介護保険法及び老人福祉法の文理解釈

特定施設入居者生活介護は、特定施設において行われる居宅サービスであるところ、介護保険法上の「特定施設」については、介護保険法8条11項により、老人福祉法上の「有料老人ホーム」であることが必要とされている。そして、老人福祉法29条1項柱書は、有料老人ホームを、「老人を入居させ、入浴、排せつ若しくは食事の介護、食事の提供又はその他の日常生活上必要な便宜であって厚生労働省令で定めるもの」の供与をする事業を行う施設と定義しているから、介護保険法上の特定施設は、有料老人ホ

ームの定義に含まれる「食事の提供」を成立要件とするものであり、したがって、特定施設において行われる「特定施設入居者生活介護」には、論理必然的に「食事の提供」が含まれるというべきである。

介護保険法8条11項の特定施設入居者生活介護の定義（日常生活上の世話、療養上の世話）に照らしても、老人福祉法において「食事の提供」は「日常生活上必要な便宜」に含まれており（同法29条1項）、介護保険法上も「食事の提供」は「日常生活上の世話」に取り込んで解釈することが可能である。また、食事は、栄養の補給行為として体調を回復するための最も重要な要素であり、病気の治療や養生の本質的要素であるといえるから、食事の提供は「療養上の世話」に含まれるとも考えられる。

(イ) 介護保険制度の趣旨等

介護保険制度の趣旨を定めた同法1条において「食事」という文言が明記されていること、消費税法において、介護保険制度を十全ならしめるため、介護サービス費の支給対象行為に限らず付随サービスや自己負担部分といった給付対象外行為についても非課税とされていること、超高齢化社会に起因する要介護者の増加傾向を踏まえ、従来特別養護老人ホーム等が担っていた重度の要介護者の受入れ先として、特定施設がその役割を果たしていること等に鑑みると、介護保険制度においては、特定施設における適切な食事の提供が強く要請されているものといえ、特定施設における食事の提供は非課税とすることが介護保険制度の趣旨に沿うものといえる。

(ウ) 行政官庁の指導指針等

a 本件施設の所在する鹿児島県の有料老人ホームの設置運営指導指針（甲11）には、「介護等その他の日常生活上必要な便宜の供与の対価」として食費が明記されているところ、同指針は、厚生労働省が作成し提供したモデル指導指針（甲12）に準拠したものであり、全国的にもおおむね同一の規定内容となっているし、厚生労働省発出の平成12年8月9日事務連絡（甲13）にも食費が日常生活に要する費用に含まれるとの記載がある。また、船橋市が平成26年に特定施設入居者生活介護を営む事業所等に宛てて発出した通知（甲14）でも、食費に消費税を課税した事例が不適切事例として紹介されている。これらのことからすれば、介護保険の実務を監督する厚生労働省や自治体も、食費（食事の提供に要する費用）が日常生活費に含まれ、消費税の課税対象ではないとの前提に立っているといえる。

b 平成30年に設けられた要介護者の栄養状況を確認して食事改善に活かすための制度である栄養スクリーニング検査は、介護保険給付の加算要素とされているところ、上記検査は食事の提供の前提となる栄養状態の把握のために行われるものであるから、このことは、特定施設入居者生活介護において、食事の提供が予定されていることを示すものといえる。

c 平成22年6月25日付け裁決（甲15）は、有料老人ホーム施設として貸付を行った建物に係る非課税取引となる範囲について、食堂や厨房は入居者が生活を営むために必要な部分として非課税となるとしており、食事の提供が日常生活において通常必要となるものであり、その費用は日常生活費に含まれるといえる。

(エ) 介護実務との整合性

介護保険法が施行された平成12年当時は、同法に定められた各介護サービスは領域

を異にしていたが、現在では、特別養護老人ホームの入居制限に伴う特定施設での受入需要や特定施設の空室を利用した短期入所生活介護の実施など、特定施設とその他の施設の近接化が進んでいる。原告も、本件施設において、特定施設入居者生活介護と短期入所生活介護の両事業を行っており、各介護サービスにおいて提供されている食事は、同じ厨房設備を使用して調理され、内容も同一である。

特別養護老人ホームや短期入所生活介護において、食事の提供は非課税とされているところ、上記のように同質化、近接化が認められる介護類型である特定施設入居者生活介護において食事の提供が課税となることは、公平性、平等性の観点からも不当である。

(オ) 結論

以上によれば、食事の提供は、特定施設入居者生活介護に含まれるというべきである。

イ 食事の提供が介護予防特定施設入居者生活介護に含まれること

上記アとおおむね同様の理由により、食事の提供は介護予防特定施設入居者生活介護に含まれるというべきである。

ウ 被告の主張に対する反論

(ア) 被告は、介護保険法 8 条 1 1 項や介護保険法施行規則 1 7 条が「日常生活上の世話」として「食事の提供」を挙げていないことから、食事の提供は、同法 8 条 1 1 項の「日常生活上の世話」に含まれない旨主張する。

しかし、通所介護（同法 8 条 7 項、同施行規則 1 0 条）や短期入所生活介護（同法 8 条 9 項）にも「食事の提供」という記載はないから（なお、これらの通所介護等における食事の提供は、非課税取引であるとされている。）、同施行規則 1 7 条に「食事の提供」という文言がないからといって、食事の提供が特定施設入居者生活介護に含まれないとはいえず、被告の主張は論拠を欠く。

(イ) 被告は、老人福祉法 2 9 条 1 項において、「食事の提供」と「食事の介護」が区別されており、有料老人ホームにおいては、これらのサービスは別のサービスとして観念されている旨主張する。

しかし、平成 1 8 年改正前の老人福祉法 2 9 条 1 項は、有料老人ホームを「食事の提供その他日常生活上必要な便宜」を供与することを目的とする施設と定義しており、食事の提供が特定施設入居者生活介護において当然の前提とされていることは明らかである。

(ウ) 被告は、介護保険法施行規則 6 1 条が、居宅サービス費の支給対象とならない費用として、通所介護や短期入所生活介護については「食事の提供に要する費用」を挙げているのに対し、特定施設入居者生活介護についてはこれを挙げていないのは、そもそも特定施設入居者生活介護には食事の提供が含まれていないからであると主張する。

しかし、前述のとおり、特定施設においては食事の提供が論理的前提とされているから、介護保険法施行規則 6 1 条 3 号が「食事の提供に要する費用」を挙げていないのは、定義規定に食事の提供を含まない通所介護等と異なり、敢えて食事の提供を規定する必要がないからである。また、食事の提供は、同法 3 号ロに含まれると解釈することも可能である。

また、被告の上記主張は、介護保険法の解釈をその下位規範である介護保険法施行規則によって論じようとするものであり、老人福祉法と介護保険法という同位の法規範同

士の規定内容を見捨てるものであって、解釈構造を誤っている。

(エ) 被告は、厚労省回答書に基づき、要旨、特定施設は自宅と同じ役割であるから、そこで行われる食事の提供は介護保険法の枠外であるなどと主張するようである。

しかし、厚労省回答書は、特定施設入居者生活介護に係る食事の提供について介護保険給付が行われるか否かという点について回答したものにすぎず、食事の提供が「介護保険給付は行われぬが、特定施設入居者生活介護の一環として行われ、非課税取引には該当する領域」に属するか否かについて明確に回答したものではない。また、厚労省回答書は行政機関による回答にすぎず、法令解釈については、これに拘束されることなく裁判所の判断で行うべきものである。

(2) 課税要件明確主義違反の有無（争点2）

(原告の主張)

ア 課税要件明確主義の本質的な趣旨は、国民の納税行動に際しての予測可能性を担保する点にあるから、課税要件明確主義に反するか否かは、単なる文言解釈にとどまらず、当該対象行為の属性、行政当局の指導内容など社会活動上の諸事情を含めて判断することが必要である。

イ 上記(1)(原告の主張)ア(ア)のとおり、関係法令を解釈すれば、食事の提供を法解釈構造の論理的な前提とする特定施設入居者生活介護において、食事に要する費用は非課税となると結論することが自然である。介護サービスを提供する事業者及び利用者である要介護者は、個別条文の具体的な認識はともかく、食事の提供を介護保険法に基づいたサービスとして受領する認識を有しており、介護保険法で規定される類似のサービスである短期入所生活介護などにおいて、食事の提供が非課税とされていることからしても、国民が、特定施設入居者生活介護における食事の提供が非課税となると考えるのは当然のことである。

また、被告は、本件訴訟当初は、特定施設入居者生活介護に食事の提供が含まれない理由として、介護保険法施行規則61条3号及び84条3号に「食事の提供に要する費用」の記載がないことのみを挙げており、裁判所からの求釈明を受けて厚労省回答書が提出されて以降、同回答書に沿った主張をするようになったことからすれば、加治木税務署長は、本件各処分の時点で十分な資料・根拠を有しておらず、厚労省回答書の内容はその時点では国民に明らかにされていなかったといえる。

これらの事情からすれば、本件各処分の時点で、特定施設である有料老人ホームにおける食事の提供に消費税が課税されるという解釈をすることは、納税者たる一般国民には不可能であり、税理士等の専門家であっても困難であったというべきである。よって、本件各処分は文言解釈に基づいた予測可能性を逸脱した処分であり、課税要件明確主義に反するものとして無効である。

(被告の主張)

課税要件明確主義とは、法律又はその委任のもとに政令や省令において課税要件及び租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないとする考え方であり、その趣旨は、みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的白紙的委任をするのと同じ結果になりかねず、また納税者の経済活動における法的安定性と予測可能性を害することになりかねないということにある。そのため、

租税法においては、課税リスクの最小化の見地から、行政庁の自由な裁量を認める規定を設けることは原則として許されないと解すべきであり、不確定概念（抽象的、多義的概念）を用いることにも十分に慎重でなければならないとされている。

本件についてみるに、消費税が非課税となる介護保険法の規定に基づく居宅介護サービス費の支給に係る居宅サービス及び介護予防サービス費の支給に係る介護予防サービスについて、消費税法及び消費税法施行令は、介護保険法8条2項ないし11項までに規定する各居宅サービス及び同法8条の2第2項ないし9項までに規定する各介護予防サービスを挙げている。そして、本件食事の提供は、文言上、介護保険法に規定する上記各サービスの特定施設入居者生活介護等には含まれないことから、非課税の対象ではないため消費税の課税対象になるところ、以上の課税要件において特段不明確な要件は見当たらない。したがって、本件食事の提供に関する課税要件は明確であり、課税要件明確主義に反するとはいえない。

(3) 国税通則法66条1項ただし書の「正当な理由」の有無（争点3）

(原告の主張)

上記(2)（原告の主張）イのとおり、原告が、特定施設である有料老人ホームにおける食事の提供が課税取引であるとの解釈を行うことは困難であり、本件施設での特定施設入居者生活介護と短期入所生活介護において同一の食事を提供していること等も考えれば、原告が、法定申告期限内に申告書の提出をしなかったことには正当な理由がある。

(被告の主張)

国税通則法66条1項1号に規定する無申告加算税は、当初から適法に納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、無申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であり、期限内申告書の提出がなかったことについての正当な理由とは、期限内に申告書が提出されなかったことが、災害、交通や通信の途絶その他の真にやむを得ない理由があり、加算税を課すことが納税者にとって不当又は酷となるような場合をいうと解される。

原告は、特定施設である本件施設における食事の提供が課税取引となることについての予見可能性を欠いたとして、同項ただし書の「正当な理由」があると主張するが、上記(1)（被告の主張）のとおり、消費税法及び介護保険法等の解釈上、食事の提供が消費税の課税対象となるとの判断をすることは可能であるし、被告は、当初からそのような主張をしていたのであるから、原告の主張はその前提を誤っている。また、原告は、法令解釈の誤りなどの主観的事情を基に「正当な理由」を主張しているものであるが、上記のような無申告加算税の趣旨に照らせば、原告の主張する事情は、無申告加算税を課すことが不当又酷となるような場合には当たるとはいえない。よって、原告が法定申告期限内に申告書を提出しなかったことについて、正当な理由があるとはいえない。

第3 当裁判所の判断

1 争点1（本件食事の提供が特定施設入居者生活介護等に含まれるか）について

(1) 食事の提供が特定施設入居者生活介護に含まれるか

ア 介護保険法における特定施設入居者生活介護の位置付け

介護保険法8条1項は、同法において「居宅サービス」とは、訪問介護、訪問入浴介護、訪問看護、訪問リハビリテーション、居宅療養管理指導、通所介護、通所リハビリテー

ション、短期入所生活介護、短期入所療養介護、特定施設入居者生活介護、福祉用具貸与及び特定福祉用具販売をいう旨規定する。

そして、居宅サービスである訪問介護、通所介護及び特定施設入居者生活介護の定義につき、同条2項は、同法において「訪問介護」とは、要介護者であって、居宅（老人福祉法20条の6に規定する軽費老人ホーム、同条29条1項に規定する有料老人ホームその他の厚生労働省令で定める施設における居室を含む。以下同じ。）において介護を受けるもの（以下「居宅要介護者」という。）について、その者の居宅において介護福祉士その他政令で定める者により行われる入浴、排せつ、食事等の介護その他の日常生活上の世話であって、厚生労働省令で定めるものをいう旨規定し、介護保険法8条7項は、同法において「通所介護」とは、居宅要介護者について、老人福祉法5条の2第3項の厚生労働省令で定める施設又は同法20条の2の2に規定する老人デイサービスセンターに通わせ、当該施設において入浴、排せつ、食事等の介護その他の日常生活上の世話であって厚生労働省令で定めるもの及び機能訓練を行うことをいう旨規定する。他方、介護保険法8条11項は、同法において「特定施設」とは、有料老人ホームその他厚生労働省令で定める施設であって、同条21項に規定する地域密着型特定施設でないものをいい、「特定施設入居者生活介護」とは、特定施設に入居している要介護者について、当該特定施設が提供するサービスの内容、これを担当する者その他厚生労働省令で定める事項を定めた計画に基づき行われる入浴、排せつ、食事等の介護その他の日常生活上の世話であって厚生労働省令で定めるもの、機能訓練及び療養上の世話をいう旨規定する。

また、居宅介護サービス費の支給に関し、介護保険法41条1項本文は、市町村は、要介護認定を受けた被保険者のうち居宅において介護を受けるもの（以下「居宅要介護被保険者」という。）が、都道府県知事が指定する者から当該指定に係る居宅サービス事業を行う事業所により行われる居宅サービス（以下「指定居宅サービス」という。）を受けたときは、当該居宅要介護被保険者に対し、当該指定居宅サービスに要した費用（特定福祉用具の購入に要した費用を除き、通所介護、通所リハビリテーション、短期入所生活介護、短期入所療養介護及び特定施設入居者生活介護に要した費用については、食事の提供に要する費用、滞在に要する費用その他の日常生活に要する費用として厚生労働省令で定める費用を除く。）について、居宅介護サービス費を支給する旨規定する。

居宅サービスに関する以上の規定を総合すると、訪問介護、通所介護、特定施設入居者生活介護などが含まれる「居宅サービス」とは、要介護者であって居宅（有料老人ホームを含む。）において介護を受ける「居宅要介護者」を対象とする介護サービスの総称であり、居宅要介護者がその居宅を訪問する介護福祉士等の介護を受ける場合が「訪問介護」、居宅要介護者がデイサービスセンター等に通所して介護を受ける場合が「通所介護」、居宅要介護者が居宅である有料老人ホーム等の特定施設において当該特定施設から介護を受ける場合が「特定施設入居者生活介護」とされているものと解される。なお、介護保険法上、要介護者の居宅（自宅）ではなく、介護老人福祉施設（老人福祉法20条の5に規定する特別養護老人ホームのうち一定の要件を満たすもの。介護保険法8条27項）等の施設において介護サービスを受ける場合は、同法8条26項の「施設サービス」に位置付けられる（同法48条参照）。

そうすると、介護保険法上、有料老人ホーム等の特定施設は、特別養護老人ホーム（介護老人福祉施設）等とは異なり、飽くまでも要介護者等の居宅（自宅）の一類型として位置付けられており、特定施設において「特定施設入居者生活介護」を受ける者は、特定施設という居宅（自宅）において、介護福祉士等の訪問や本人の通所によることなく、特定施設の職員から直接介護サービスを受けている者ということができる。

イ 食事の提供が特定施設入居者生活介護に含まれるか

(ア) 介護保険法 4 1 条 1 項本文括弧書きは、上記アのとおり、「食事の提供に要する費用、滞在に要する費用その他の日常生活に要する費用として厚生労働省令で定める費用」につき、居宅介護サービス費の支給対象とならない旨規定する。

上記の厚生労働省令である介護保険法施行規則 6 1 条は、居宅介護サービス費の支給対象とならない日常生活に要する費用につき、通所介護及び通所リハビリテーション（同条 1 号）については、「食事の提供に要する費用」を、短期入所生活介護及び短期入所療養介護（同条 2 号）については、「食事の提供に要する費用」と「滞在に要する費用」をそれぞれ掲げているのに対し、特定施設入居者生活介護については、「食事の提供に要する費用」と「滞在（又は居住）に要する費用」のいずれも掲げていない。

なお、特別養護老人ホーム等における施設サービスについては、施設介護サービス費の支給対象とはならない日常生活に要する費用として、「食事の提供に要する費用」と「居住に要する費用」が挙げられている（介護保険法 4 8 条 1 項、介護保険法施行規則 7 9 条）。

(イ) 介護保険法施行規則 6 1 条 3 号において「食事の提供に要する費用」と「滞在に要する費用」が挙げられていない理由等につき、介護保険法を所管する厚生労働省老健局高齢者支援課は、要旨、以下のとおり回答する（厚労省回答書。乙 1 3）。

a 特定施設においては、住まいとしての有料老人ホームのサービスと、特定施設入居者生活介護として提供される介護保険給付の対象となるサービス及びそれに付随して提供されるサービス（日常生活に要する費用）がある。

食事の提供や滞在場所の提供については、特定施設入居者生活介護として提供されるサービスには該当せず、老人福祉法 2 9 条 1 項の規定により有料老人ホームとして提供するサービスとして規定している。特定施設入居者生活介護固有のサービスのうち、介護保険給付の対象となるサービスに付随して提供されるサービスは、介護保険給付対象外の日常生活に要する費用として、介護保険法施行規則 6 1 条 3 号において、おむつ代等を規定しており、食事の提供や滞在場所の提供に係る費用は、同法 4 1 条 1 項に規定する介護保険給付やそれに付随する日常生活に要する費用には含まれない。

b 食事の提供や滞在場所の提供については、従来、老人福祉法に基づき設置者によって行われてきたところであり、デイサービス等と異なり、介護保険制度創設当初から介護保険給付の対象外であり、これを改めて明確化する必要がなかったことから、介護保険法施行規則 6 1 条 3 号において規定しなかったものと考えられる。

なお、「滞在に要する費用」は、室料と光熱水費等の費用のことである。

(ウ) 上記アで説示した特定施設入所者生活介護の位置付けに加え、介護保険法施行規則 6 1 条 3 号等の上記各規定や、同号に係る厚労省回答書を踏まえて検討すると、介護保

険法上、特定施設が行う特定施設入居者生活介護の対象者に対する食事の提供は、特定施設入居者生活介護として提供されるサービス又はそれに付随して提供されるサービスには該当しないというべきである。

すなわち、介護保険法施行規則61条1号の通所介護等や同条2号の短期入所生活介護等においては、居宅（自宅）とは異なる施設において、日帰り（通所介護等）又は短期間（短期入所生活介護等）滞在することが予定されており、通所介護等の場合は「食事の提供に要する費用」が、短期入所生活介護等の場合は「食事の提供に要する費用」と「滞在に要する費用」がそれぞれ提供されるサービスの費用として発生することが想定される。そのため、同条1号及び2号は、通所介護等には食事の提供が、短期入所生活介護等には食事の提供や滞在場所の提供がそれぞれ含まれることを前提に、上記各費用を居宅介護サービス費の支給対象とならない日常生活に要する費用として位置付けているものと解される。これに対し、特定施設入居者生活介護の場合は、有料老人ホーム等の特定施設が正に対象者の居宅（自宅）であることから（居宅において介護サービスを受けるという意味では、訪問介護に近い面があるといえよう。）、「食事の提供に要する費用」や「滞在（又は住居）に要する費用」は、特定施設入居者介護の対象者であるか否かにかかわらず、有料老人ホーム等との入居契約に基づいて当然に発生する費用であって、特定施設入居者生活介護を受けることにより発生する費用ということとはできない。そのため、同条3号は、食事の提供や滞在場所（又は居住）の提供が特定施設入居者生活介護には含まれないことを前提に、「食事の提供に要する費用」と「滞在（又は居住）に要する費用」のいずれについても、敢えてこれを掲げていないものと解される。

もし仮に、原告が主張するように、食事の提供が特定施設入居者生活介護に含まれるとすると、介護保険法施行規則61条1号及び2号と同条3号の反対解釈として、特定施設入居者生活介護における食事の提供については、居宅介護サービス費が支給されることになる（なお、同条1号及び2号との対比上、同条3号口に「食事の提供に要する費用」を読み込むことは困難である。）。しかし、そのような解釈が介護保険法41条1項本文の趣旨や介護の実務と乖離することは明らかであって、食事の提供が特定施設入居者生活介護に含まれるという原告主張の解釈は、上記のような不自然不合理な結論を招くものであって採用することができない（なお、上記（ア）のとおり、特別養護老人ホーム等における施設サービスにおいても、食事の提供は施設介護サービス費の支給対象とはされておらず、特定施設入居者生活介護の場合のみ介護サービス費の支給対象となるべき実質的な根拠は見当たらない。）。

したがって、特定施設入居者生活介護の対象者に対する食事の提供は、特定施設入居者生活介護として提供されるサービス又はそれに付随して提供されるサービスには該当しないから、特定施設入居者生活介護には含まれないというべきである。

（2）食事の提供が介護予防特定施設入居者生活介護に含まれるか

ア 介護保険法における介護予防特定施設入居者生活介護の位置付け

介護保険法の関係規定からすると、介護予防特定施設入居者生活介護が含まれる「介護予防居宅サービス」とは、要支援者であって居宅（有料老人ホームを含む。）において支援を受ける者（以下「居宅要支援者」という。）を対象とする介護サービスの総称であ

り（同法8条の2、53条1項）、居宅要支援者が居宅である有料老人ホーム等の特定施設において当該特定施設から支援を受ける場合が「介護予防特定施設入居者生活介護」とされているものと解される。

イ 食事の提供が特定施設入居者生活介護に含まれるか

（ア）介護保険法施行規則84条は、介護予防サービス費の支給対象とならない日常生活に要する費用につき、介護予防通所リハビリテーション（同条1号）については、「食事の提供に要する費用」を、介護予防短期入所生活介護及び介護予防短期入所療養介護（同条2号）については、「食事の提供に要する費用」と「滞在に要する費用」をそれぞれ掲げているのに対し、介護予防特定施設入居者生活介護については、「食事の提供に要する費用」と「滞在（又は居住）に要する費用」のいずれも掲げていない。

（イ）上記アで説示した介護予防特定施設入居者生活介護の位置付けに加え、上記（ア）の介護保険法施行規則84条の規定や、前記（1）イ（イ）の厚労省回答書を踏まえて検討すると、介護保険法上、介護予防特定施設入居者生活介護の対象者に対する食事の提供は、介護予防特定施設入居者生活介護として提供されるサービス又はそれに付随して提供されるサービスには該当しないというべきである（その理由の詳細につき、上記（1）イ（ウ）参照）。

したがって、介護予防特定施設入居者生活介護の対象者に対する食事の提供は、介護予防特定施設入居者生活介護には含まれないというべきである。

（3）原告の主張について

ア 原告は、介護保険法の特設施設である有料老人ホームは、食事の提供を行うことが成立要件になっていることから、食事の提供は特定施設入居者生活介護等の論理的前提となっており、特定施設入居者生活介護等の概念には食事の提供が含まれると主張する。

しかし、食事の提供が有料老人ホームの成立要件であるかどうかはともかく（なお、老人福祉法29条1項の文言上は、食事の提供は「日常生活上必要な便宜」の一例にすぎず、有料老人ホームの必須の成立要件とはされていないように見受けられる。）、有料老人ホームに該当するか否かという老人福祉法上の問題と、特定施設入居者生活介護等に該当するか否かという介護保険法上の問題とは、根拠規定や要件を異にする別次元の問題であり、特定施設において行われる食事の提供であるからといって、当然に特定施設入所者生活介護等に含まれるということとはできないのであって、原告の上記主張は両者を混同するものといわざるを得ない。そして、本件食事の提供が特定施設入居者生活介護等に含まれないことは、上記（1）及び（2）において説示したとおりである。原告の上記主張は採用することができない。

イ 原告は、「食事の提供」は、老人福祉法29条1項において「日常生活上必要な便宜」に含まれており、介護保険法8条11項及び8条の2第9項（特定施設入居者生活介護等の定義規定）の「日常生活上の世話」に取り込んで解釈することが可能であるから、食事の提供は特定施設入居者生活介護等に該当する旨主張する。

確かに、原告が主張するとおり、「日常生活上の世話」という文言は、「日常生活上必要な便宜」との類似性をいうまでもなく、食事の提供を含み得る概念というべきであって、実際にも、通所介護や短期入所生活介護においては、「日常生活上の世話」は食事の提供を含むものと解される（介護保険法施行規則61条1号及び2号参照）。しかし、

前述のとおり、特定施設入居者生活介護等は、対象者の居宅（自宅）において行われる介護サービスであることから、訪問介護の場合に食事の提供や住居の提供がサービス内容として観念し得ないのと同様、特定施設入居者生活介護等においても食事の提供や住居の提供はサービス内容に含まれないと解されるのであって、上記のとおり「日常生活上の世話」に食事の提供が含まれ得ることは、本件食事の提供が特定施設入居者生活介護等に含まれないという前記判断を左右するものではない。原告の上記主張は採用することができない。

なお、原告は、食事の提供は介護保険法8条11項及び8条の2第9項の「療養上の世話」に該当すると主張するが、「療養」とは病気を治すため治療し養生すること（乙5）であり、食事の提供が「療養上の世話」に該当するとはいえない。

ウ 原告は、特定施設とその他の施設の同質化・近接化が進んでおり、本件施設においても特定施設入居者生活介護等だけでなく短期入所生活介護も行っているから、食事の提供が特定施設入居者生活介護等に含まれると考えることは介護実務にも合致するなど主張する。

しかし、特定施設入居者生活介護等とその他の居宅サービス・介護予防居宅サービスとは、介護保険法上別個のサービスとして規定されているのであって、サービスの内容や要件も異なっているのであるから、課税上異なる取扱いとなることは不合理ではない。原告の上記主張は、介護実務の実態を踏まえた政策論ないし立法論をいうものであって、採用することができない。

また、原告は、介護保険制度の趣旨や特定施設の役割等の観点から、特定施設における食事の提供は非課税とすべき旨を主張するが、前述の解釈に影響しないものであるか、政策論ないし立法論をいうものにすぎず、採用することができない。

エ 原告は、本件食事の提供が特定施設入居者生活介護等に含まれるとの主張を裏付けるものとして、①鹿児島県の有料老人ホームの設置運営指導指針（甲11）及び厚生労働省が作成し提供したモデル指導指針（甲12）、②船橋市の指導事例（甲14）、③有料老人ホームと消費税に関する裁決例（甲15）、④栄養スクリーニング加算に関する資料（甲21～23）などを提出し、また、後述する課税要件明確主義違反に関する主張の中で指摘するものであるが、⑤国税庁が公表する質疑応答事例（甲26、27）を提出する。

しかし、①については、有料老人ホームにおいて提供されるサービスに関する指針であって、特定施設入居者生活介護等についての指針ではなく、②については、通所介護事業に係る食事の提供に関する事例であり、③については、建物を有料老人ホームとして賃貸した場合に住宅の貸付け（消費税法別表第一第13号）として非課税取引となるかという点が問題となった事案についての裁決であり、いずれも本件の争点に直接関連するものではなく、前述の解釈を左右するものでもない。また、④については、栄養スクリーニング検査は、管理栄養士等が対象者の栄養状態等を確認し、低栄養状態とならないようなケアを行うための計画をたてるために行うものであり、「食事の提供」に含まれるものではなく、⑤については、「入所系」とは短期入所生活介護等のサービスを指すものと考えられ、特定施設入居者生活介護等（居住系サービス）を含むものではないと考えられるから（乙18）、いずれも上記解釈に影響するものとはいえない。なお、

その他の資料についても、上記解釈を左右するものは見当たらない。

原告は、その他にも縷々主張するが、いずれも上記解釈を左右するものではない。

(4) 小括

以上によれば、本件食事の提供が特定施設入居者生活介護等に含まれるとはいえないから、本件食事の提供は、消費税を課さない資産の譲渡等である消費税法別表第一第7号イには該当しない。したがって、本件食事の提供は、消費税等の課税対象となるというべきである。

2 争点2（課税要件明確主義違反の有無）について

(1) 課税要件明確主義は、租税法律主義の派生原理の一つであり、法律又はその委任の下に政令や省令において課税要件及び租税の賦課徴収の手続の定めをなす場合、その定めはなるべく一義的で明確でなければならないとする原則である。租税法においては、みだりに不明確な定めがされると、行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねず、納税者の経済活動における法的安定性と予測可能性を害することになりかねないため、行政庁の自由裁量を認める規定を設けることは原則として許されず、不確定概念（抽象的・多義的概念）を用いることにも十分に慎重でなければならないと解される。

上記のような課税要件明確主義の内容から本件をみるに、課税要件を定める消費税法及びその委任に基づく政令及び省令の定めは、いずれも行政庁の自由裁量を認めるものでも、不確定概念（抽象的・多義的概念）が用いられているものでもなく、課税要件明確主義に反するおそれがあるような課税要件は見当たらない。

(2) 原告は、「課税要件明確主義」に違反すると主張しているものの、その実質は、介護保険法や老人福祉法の定めからすれば、本件食事の提供が特定施設入居者生活介護等に含まれるという原告の主張する解釈の方が明らかに合理的であって、これに反する解釈を導き出すことは困難であり、課税庁の解釈は予測可能性を著しく欠くという趣旨の主張であるといえることができる。

しかし、上記主張は、結局のところ、原告において介護保険法の解釈を誤ったということにすぎず、本件食事の提供が特定施設入居者生活介護等に含まれないという解釈に影響するものとはいえない。

なお、原告は、原告以外の介護サービスを提供する事業者や利用者も有料老人ホームにおける食事の提供が特定施設入居者生活介護等に含まれるとの認識を有していたなどと主張し、補佐人乙及び同丙の陳述書（甲29、30）にも、税理士の中にも原告の主張するような解釈を採る者がいた旨の記載がある。しかし、2016年（平成28年）4月15日付けの一般社団法人全国特定施設事業者協議会作成の「介護付きホーム（特定施設）における消費税負担に関して～物件費／人件費の割合～」と題する書面（乙16）において、有料老人ホームにおける食事に関する利用料（食費）は課税対象であると記載されていること、税務雑誌である税務通信（甲3、4）においても、有料老人ホームで行われる特定施設入居者生活介護には食事の提供は含まれていない旨の記事が掲載されていること、公益社団法人全国有料老人ホーム協会が平成31年3月に作成した有料老人ホーム等における軽減税率の導入に関する地方説明会の実施内容等をまとめた文書（甲23）において、地方説明会の際に特定施設入居者生活介護における食事の提供が非課税であると考えていたという趣旨のアンケート回答があったとの記載があるが、同アンケート回答は、「誤解

の多そうなポイント・事例、今後事業者団体側で、Q & Aの更新や追加を考えるにあたって、留意した方がよいのではないかと「いった項目」を挙げたものであり、かつ、その他のアンケート回答は、食事の提供に関し消費税が課税されることを前提に軽減税率の対象となるか否かについての質問が記載されたものが多いことからしても、特定施設入居者生活介護等に食事の提供が含まれないという解釈が一般的なものであったとか、この点に関する課税庁の解釈が変遷し予測可能性を欠く状況があったというような事情は特に見当たらない。よって、原告の主張は採用することができない。

3 争点3（国税通則法66条1項ただし書の「正当な理由」の有無）について

(1) 国税通則法66条が定める無申告加算税は、申告納税方式による国税に関して、申告納税制度の秩序を維持し、適正な申告納税の実現を確保することを目的として、適正な法定申告期限までに申告をした者とこれを怠った者との間に生じる不公平を是正するとともに、申告義務違反の発生を防止するための行政上の措置である。このような無申告加算税の趣旨に照らせば、同条1項ただし書の「正当な理由があると認められる場合」とは、法定申告期限内に申告書が提出されなかったことについて真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情があり、上記のような無申告加算税の趣旨に照らしてもなお、納税者に無申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解される。

(2) 原告の主張は、要するに、本件食事の提供が特定施設入居者生活介護等に含まれるという解釈は困難であったため、上記「正当な理由」があるというものであるところ、上記2(2)のとおり、本件各処分時点において、特定施設入居者生活介護等に食事の提供が含まれないという解釈（有料老人ホーム等における食事の提供が非課税であるという解釈）が一般的であったとはいえないし、この点に関する課税庁の解釈が変遷し予測可能性を欠く状況があったというような事情も見当たらない。

したがって、原告が、法定申告期限内に申告書を提出しなかったことにつき、真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情があり、上記(1)のような無申告加算税の趣旨に照らしてもなお、納税者に無申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合に当たるとは認められず、国税通則法66条1項ただし書の「正当な理由」があるとはいえない。

4 本件各処分の適法性

前記1のとおり、本件食事の提供が特定施設入居者生活介護等に含まれるとはいえないから、本件食事の提供は、消費税を課さない資産の譲渡等である消費税法別表第一第7号イには該当せず、国内において行った課税資産の譲渡等（消費税法5条1項）として消費税等の課税対象となる。

そうすると、本件課税期間に係る基準期間である平成24年10月1日から平成25年9月30日までの事業年度における原告の課税売上高は、特定施設入居者生活介護等に係る食事の提供による売上高（別表1の「利用者負担金収入」のうちの「食事代」1057万5400円）を加算すると同別表の「課税資産の譲渡等の対価の額（課税売上高）」欄の「合計金額」欄のとおり、1168万2319円となるから、原告には、本件課税期間において、消費税等を免除する規定（消費税法9条1項、地方税法72条の78第1項）の適用はなく、消費税等の納税義務があると認められる。

また、前提事実(2)アのとおり、原告は、本件課税期間に係る消費税等について、法定申

告期限内に申告書を提出せず、上記3のとおり、申告書を提出しなかったことについて正当な理由があるとも認められないから、無申告加算税の賦課を免れないというべきである。

したがって、本件各処分はいずれも適法である。

5 結論

以上によれば、原告の請求はいずれも理由がないからこれを棄却することとし、主文のとおり判決する。

福岡地方裁判所第1民事部

裁判長裁判官 徳地 淳

裁判官 岩崎 雄亮

裁判官 工藤 明日香

法令等の定め

第1 消費税法

1 6条1項

国内において行われる資産の譲渡等のうち、別表第一に掲げるものには、消費税を課さない。

2 9条1項

事業者のうち、その課税期間に係る基準期間における課税売上高が1000万円以下である者については、第5条1項の規定にかかわらず、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等及び特定課税仕入れにつき、消費税を納める義務を免除する。ただし、この法律に別段の定めがある場合は、この限りでない。

3 別表第一第7号

次に掲げる資産の譲渡等（前号の規定に該当するものを除く。）

イ 介護保険法（平成9年法律第123号）の規定に基づく居宅介護サービス費の支給に係る居宅サービス（訪問介護、訪問入浴介護その他の政令で定めるものに限る。）、施設介護サービス費の支給に係る施設サービス（政令で定めるものを除く。）その他これらに類するものとして政令で定めるもの

第2 消費税法施行令14条の2

1 1項 法別表第一第7号イに規定する政令で定める居宅サービスは、介護保険法（平成9年法律第123号）第8条第2項から第11項まで（定義）に規定する訪問介護、訪問入浴介護、訪問看護、訪問リハビリテーション、居宅療養管理指導、通所介護、通所リハビリテーション、短期入所生活介護、短期入所療養介護及び特定施設入居者生活介護（第3項第1号及び第13号において「訪問介護等」といい、特別の居室の提供その他の財務大臣が指定する資産の譲渡等を除く。）とする。

2 3項 法別表第一第7号イに規定する居宅サービス又は施設サービスに類するものとして政令で定めるものは、次に掲げる資産の譲渡等（特別の居室の提供その他の財務大臣が指定するものを除く。）とする。

5号 介護保険法の規定に基づく介護予防サービス費の支給に係る同法第8条の2第2項から第9項まで（定義）に規定する介護予防訪問入浴介護、介護予防訪問看護、介護予防訪問リハビリテーション、介護予防居宅療養管理指導、介護予防通所リハビリテーション、介護予防短期入所生活介護、介護予防短期入所療養介護及び介護予防特定施設入居者生活介護（次号及び第十三号において「介護予防訪問入浴介護等」という。）

第3 介護保険法

1 8条

(1) 1項 この法律において「居宅サービス」とは、訪問介護、訪問入浴介護、訪問看護、訪問リハビリテーション、居宅療養管理指導、通所介護、通所リハビリテーション、短期入所生活介護、短期入所療養介護、特定施設入居者生活介護、福祉用具貸与及び特定福祉用具販売をいい、「居宅サービス事業」とは、居宅サービスを行う事業をいう。

(2) 2項 この法律において「訪問介護」とは、要介護者であつて、居宅（老人福祉法（昭和38年法律第133号）第20条の6に規定する軽費老人ホーム、同法第29条第1項に規

定する有料老人ホーム（第11項及び第21項において「有料老人ホーム」という。）その他の厚生労働省令で定める施設における居室を含む。以下同じ。）において介護を受けるもの（以下「居宅要介護者」という。）について、その者の居宅において介護福祉士その他政令で定める者により行われる入浴、排せつ、食事等の介護その他の日常生活上の世話であって、厚生労働省令で定めるもの（定期巡回・随時対応型訪問介護看護（第15項第2号に掲げるものに限る。）又は夜間対応型訪問介護に該当するものを除く。）をいう。

(3) 7項 この法律において「通所介護」とは、居宅要介護者について、老人福祉法第5条の2第3項の厚生労働省令で定める施設又は同法第20条の2の2に規定する老人デイサービスセンターに通わせ、当該施設において入浴、排せつ、食事等の介護その他の日常生活上の世話であって厚生労働省令で定めるもの及び機能訓練を行うこと（利用定員が厚生労働省令で定める数以上であるものに限り、認知症対応型通所介護に該当するものを除く。）をいう。

(4) 11項 この法律において「特定施設」とは、有料老人ホームその他厚生労働省令で定める施設であって、第21項に規定する地域密着型特定施設でないものをいい、「特定施設入居者生活介護」とは、特定施設に入居している要介護者について、当該特定施設が提供するサービスの内容、これを担当する者その他厚生労働省令で定める事項を定めた計画に基づき行われる入浴、排せつ、食事等の介護その他の日常生活上の世話であって厚生労働省令で定めるもの、機能訓練及び療養上の世話をいう。

2 8条の2第9項

この法律において「介護予防特定施設入居者生活介護」とは、特定施設（介護専用型特定施設を除く。）に入居している要支援者について、その介護予防を目的として、当該特定施設が提供するサービスの内容、これを担当する者その他厚生労働省令で定める事項を定めた計画に基づき行われる入浴、排せつ、食事等の介護その他の日常生活上の支援であって厚生労働省令で定めるもの、機能訓練及び療養上の世話をいう。

3 41条1項

市町村は、要介護認定を受けた被保険者（以下「要介護被保険者」という。）のうち居宅において介護を受けるもの（以下「居宅要介護被保険者」という。）が、都道府県知事が指定する者（以下「指定居宅サービス事業者」という。）から当該指定に係る居宅サービス事業を行う事業所により行われる居宅サービス（以下「指定居宅サービス」という。）を受けたときは、当該居宅要介護被保険者に対し、当該指定居宅サービスに要した費用（特定福祉用具の購入に要した費用を除き、通所介護、通所リハビリテーション、短期入所生活介護、短期入所療養介護及び特定施設入居者生活介護に要した費用については、食事の提供に要する費用、滞在に要する費用その他の日常生活に要する費用として厚生労働省令で定める費用を除く。以下この条において同じ。）について、居宅介護サービス費を支給する。ただし、当該居宅要介護被保険者が、第37条第1項の規定による指定を受けている場合において、当該指定に係る種類以外の居宅サービスを受けたときは、この限りでない。

4 48条1項

市町村は、要介護被保険者が、次に掲げる施設サービス（以下「指定施設サービス等」という。）を受けたときは、当該要介護被保険者に対し、当該指定施設サービス等に要した費用（食事の提供に要する費用、居住に要する費用その他の日常生活に要する費用として厚生労働省令で定める費用を除く。以下この条において同じ。）について、施設介護サービス費を支給

する。ただし、当該要介護被保険者が、第37条第1項の規定による指定を受けている場合において、当該指定に係る種類以外の施設サービスを受けたときは、この限りでない。

1号 都道府県知事が指定する介護老人福祉施設（以下「指定介護老人福祉施設」という。）により行われる介護福祉施設サービス（以下「指定介護福祉施設サービス」という。）

2号 介護保険施設サービス

3号 介護医療院サービス

5 53条1項

市町村は、要支援認定を受けた被保険者のうち居宅において支援を受けるもの（以下「居宅要支援被保険者」という。）が、都道府県知事が指定する者（以下「指定介護予防サービス事業者」という。）から当該指定に係る介護予防サービス事業を行う事業所により行われる介護予防サービス（以下「指定介護予防サービス」という。）を受けたとき（当該居宅要支援被保険者が、第58条第4項の規定により同条第1項に規定する指定介護予防支援を受けることにつきあらかじめ市町村に届け出ている場合であって、当該指定介護予防サービスが当該指定介護予防支援の対象となっているときその他の厚生労働省令で定めるときに限る。）は、当該居宅要支援被保険者に対し、当該指定介護予防サービスに要した費用（特定介護予防福祉用具の購入に要した費用を除き、介護予防通所リハビリテーション、介護予防短期入所生活介護、介護予防短期入所療養介護及び介護予防特定施設入居者生活介護に要した費用については、食事の提供に要する費用、滞在に要する費用その他の日常生活に要する費用として厚生労働省令で定める費用を除く。以下この条において同じ。）について、介護予防サービス費を支給する。ただし、当該居宅要支援被保険者が、第37条第1項の規定による指定を受けている場合において、当該指定に係る種類以外の介護予防サービスを受けたときは、この限りでない。

第4 介護保険法施行規則

1 17条

法第8条第11項の厚生労働省令で定める日常生活上の世話は、入浴、排せつ、食事等の介護、洗濯、掃除等の家事、生活等に関する相談及び助言その他の特定施設に入居している要介護者に必要な日常生活上の世話とする。

2 22条の16

法第8条の2第9項の厚生労働省令で定める日常生活上の支援は、入浴、排せつ、食事等の介護、洗濯、掃除等の家事、生活等に関する相談及び助言その他の特定施設に入居している要支援者に必要な日常生活上の支援とする。

3 61条

法第41条第1項並びに第4項第1号及び第2号並びに第42条第3項の厚生労働省令で定める費用は、次の各号に掲げる居宅サービスの種類の区分に応じ、当該各号に定める費用とする。

1号 通所介護及び通所リハビリテーション 次に掲げる費用

イ 食事の提供に要する費用

ロ おむつ代

ハ その他通所介護又は通所リハビリテーションにおいて提供される便宜のうち、日常生活においても通常必要となるものに係る費用であって、その利用者に負担させることが適当と認められるもの

2号 短期入所生活介護及び短期入所療養介護 次に掲げる費用

イ 食事の提供に要する費用

ロ 滞在に要する費用

ハ 理美容代

ニ その他短期入所生活介護又は短期入所療養介護において提供される便宜のうち、日常生活においても通常必要となるものに係る費用であって、その利用者に負担させることが適当と認められるもの

3号 特定施設入居者生活介護 次に掲げる費用

イ おむつ代

ロ その他特定施設入居者生活介護において提供される便宜のうち、日常生活においても通常必要となるものに係る費用であって、その利用者に負担させることが適当と認められるもの

4 79条

法第48条1項及び第2項並びに第49条第2項の厚生労働省令で定める費用は、次に掲げる費用とする。

1号 食事の提供に要する費用

2号 居住に要する費用

3号 理美容代

4号 その他指定施設サービス等（法第48条第1項に規定する指定施設サービス等をいう。以下同じ。）において提供される便宜のうち、日常生活においても通常必要となるものに係る費用であって、その入所者に負担させることが適当と認められるもの

5 84条

法第53条第1項並びに第2項第1号及び第2号並びに第54条第3項の厚生労働省令で定める費用は、次の各号に掲げる介護予防サービスの種類の区分に応じ、当該各号に定める費用とする。

1号 介護予防通所リハビリテーション 次に掲げる費用

イ 食事の提供に要する費用

ロ おむつ代

ハ その他介護予防通所リハビリテーションにおいて提供される便宜のうち、日常生活においても通常必要となるものに係る費用であって、その利用者に負担させることが適当と認められるもの

2号 介護予防短期入所生活介護及び介護予防短期入所療養介護 次に掲げる費用

イ 食事の提供に要する費用

ロ 滞在に要する費用

ハ 理美容代

ニ その他介護予防短期入所生活介護又は介護予防短期入所療養介護において提供される便宜のうち、日常生活においても通常必要となるものに係る費用であって、その利用者に負担させることが適当と認められるもの

3号 介護予防特定施設入居者生活介護 次に掲げる費用

イ おむつ代

ロ その他介護予防特定施設入居者生活介護において提供される便宜のうち、日常生活においても通常必要となるものに係る費用であって、その利用者に負担させることが適当と認められるもの

第5 老人福祉法29条1項

有料老人ホーム（老人を入居させ、入浴、排せつ若しくは食事の介護、食事の提供又はその他の日常生活上必要な便宜であって厚生労働省令で定めるもの（以下「介護等」という。）の供与をする事業を行う施設であって、老人福祉施設、認知症対応型老人共同生活援助事業を行う住居その他厚生労働省令で定める施設でないものをいう。以下同じ。）を設置しようとする者は、あらかじめ、その施設を設置しようとする地の都道府県知事に、次の各号に掲げる事項を届け出なければならない。（各号略）

課税の経緯（本件課税期間）

（単位：円）

項目		区分	決定処分等	審査請求	裁決
			平成29年6月23日	平成29年9月21日	平成30年2月22日
消費税	課税標準額	①	12,237,000	—	棄却
	消費税額	②	770,931	—	
	控除税額	③	361,386	—	
	納付すべき税額 (②-③)	④	409,500	—	
地方消費税	課税標準となる 消費税額	⑤	409,500	—	
	納付すべき譲渡割額	⑥	110,600	—	
消費税及び地方消費税 の合計納付税額 (④+⑥)		⑦	520,100	—	
無申告加算税の額		⑧	79,000	—	

課税の根拠

第1 消費税等の決定処分の根拠

1 課税標準額 1223万7000円

本件課税期間における課税標準額は、消費税法28条1項により、本件課税期間における課税資産の譲渡等の対価の額であるところ、別表2「②課税資産の譲渡等の対価の額（課税売上高）」欄の「合計金額（税抜金額）」欄のとおり、本件課税期間における課税資産の譲渡等の対価の額は、1223万7797円であり、国税通則法118条1項により、国税の課税標準を計算する場合において、その額に1000円未満の端数があるときは、その端数金額を切り捨てることとなるため、1000円未満の端数を切り捨てた1223万7000円となる。

2 課税標準額に対する消費税額 77万0931円

本件課税期間における課税標準額に対する消費税額は、上記1の課税標準額1223万7000円に消費税法29条に基づく税率100分の6.3を乗じた金額77万0931円となる。

3 課税売上割合 9.491%（小数点以下5位まで記載）

課税売上割合は、消費税法30条6項において、事業者が課税期間中に国内において行った資産の譲渡等の対価の額の合計額のうちに当該事業者が当該課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額の合計額の占める割合をいうと規定されているところ、本件課税期間における資産の譲渡等の対価の額の合計額は、別表3の「⑤資産の譲渡等の対価の額」欄のとおり、1億2893万2655円であり、課税資産の譲渡等の対価の額の合計額は、同表の「③課税資産の譲渡等の対価の額」欄のとおり、1223万7797円である。

よって、本件課税期間における課税売上割合は、同表の「⑥課税売上割合」欄のとおり、9.491%（ $1223万7797円 \div 1億2893万2655円 = 0.09491\dots$ ）となる。

4 控除対象仕入税額 36万1386円

本件課税期間における課税売上割合は、上記3のとおり、9.491%であり、また、原告は、消費税法30条2項1号に規定する「区分」を明らかにしていると認められることから、本件課税期間における控除対象仕入税額は、同条1項にかかわらず、同条2項1号により、本件課税期間における「課税資産の譲渡等」にのみ要する課税仕入れに係る消費税額に、「共通して要する課税仕入れ」に係る消費税額に課税売上割合を乗じて計算した金額を加算した金額になる。

よって、本件課税期間における控除対象仕入税額は、別表4の「③②のうち課税売上」にのみ要するもの」欄の「合計」欄の額25万3742円に、同表の「④共通して要するもの」欄の「合計」欄の額10万7644円を加算した36万1386円となる。

5 納付すべき消費税額 40万9500円

納付すべき消費税額は、上記2の金額77万0931円から上記4の金額36万1386円を控除した40万9545円について、国税通則法119条1項に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた、40万9500円となる。

6 納付すべき譲渡割額 11万0600円

納付すべき譲渡割額は、後記（1）の金額△1753円と、後記（2）の金額11万2404円の合計額である11万0651円について、地方税法20条の4の2第3項に基づき10

0円未満の端数金額を切り捨てた、11万0600円となる。

- (1) 別表5の「税率4%適用」分である「①課税標準額」及び「②消費税額」が0円であることから、「②消費税額」から「③控除対象仕入税額」7014円を控除した「④地方消費税の課税標準となる消費税額」△7014円に100分の25を乗じて計算した「⑤地方消費税額」△1753円
- (2) 税率6.3%適用分である「①課税標準額」1223万7000円に対する「②消費税額」77万0931円から「③控除対象仕入税額」35万4372円を控除した「④地方消費税の課税標準となる消費税額」41万6559円に、地方税法72条の83に規定する63分の17を乗じて計算した「⑤地方消費税額」11万2404円

7 納付すべき消費税等の額 52万0100円
納付すべき消費税等の額は、上記5の金額40万9500円と上記6の金額11万0600円の合計額52万0100円となる。

第2 無申告加算税の賦課処分の根拠

- 1 国税通則法66条1項は、同法25条の規定による決定があった場合には、当該納税者に対し、当該決定に基づき納付すべき税額に100分の15の割合を乗じて計算した金額に相当する無申告加算税を課す旨を、同法66条2項は、同条1項に該当する場合において、同項に規定する納付すべき税額が50万円を超えるときは、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、その超える部分に相当する税額に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算する旨を、それぞれ規定している。
- 2 本件賦課決定処分の額は、後記(1)の金額7万8000円に、後記(2)の金額を加算した合計額7万9000円となる。
 - (1) 消費税等の決定処分により納付すべき消費税等の金額52万0100円から、国税通則法118条3項により1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額52万0000円に、同法66条1項に規定する100分の15の割合を乗じた金額7万8000円
 - (2) 消費税等の決定処分により納付すべき消費税等の金額52万0100円のうち50万円を超える金額2万0100円について、同法118条3項により1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額2万0000円に、同法66条2項に規定する100分の5の割合を乗じて計算した金額1000円

以上

【別表1】本件基準期間の資産の譲渡等の内訳

(単位：円)

資産の譲渡等の内容	総額	課税資産の譲渡等の対価の額 (課税売上高)	非課税売上額	不課税売上額
【利用者負担金収入】				
食事代	10,575,400	10,575,400	0	0
業務代行費	144,500	144,500	0	0
家族食事代	20,400	20,400	0	0
催事飲食代	4,240	4,240	0	0
銀行手数料	21,924	21,924	0	0
その他非課税売上	32,221,239	0	32,221,239	0
【通所売上】	15,105,069	0	15,105,069	0
【居宅売上】	5,598,940	0	5,598,940	0
【有料売上】				
食事代	74,150	74,150	0	0
催事飲食代	150	150	0	0
銀行手数料	126	126	0	0
その他非課税売上	42,408,831	0	42,408,831	0
【ショート売上】	14,517,372	0	14,517,372	0
【受取利息】	2,535	0	2,535	0
【雑収入】	6,073,600	841,429	0	5,232,171
【資産】	0	0	0	0
合計金額	126,768,476	11,682,319	109,853,986	5,232,171

注 本表は、原告が作成した、原告の平成24年10月1日から平成25年9月30日までの事業年度の決算書を基に作成し、各勘定科目については、原告が使用した科目をそのまま使用した。

また、当該勘定科目に係る収入等を課税資産の譲渡等の対価の額、非課税売上額、不課税売上額に区分した。

【別表2】本件課税期間の資産の譲渡等の内訳

(単位:円)

資産の譲渡等の内容	総額 ①	課税資産の譲渡 等の対価の額 (課税売上高) ②	非課税 売上額 ③	不課税 売上額 ④
【通所売上】	21,780,685	0	21,780,685	0
【居宅売上】	6,363,549	0	6,363,549	0
【有料売上】				
食事代	10,295,850	10,295,850	0	0
業務代行手数料	146,750	146,750	0	0
家族食事代	1,500	1,500	0	0
銀行手数料	17,290	17,290	0	0
アイソカル等代	8,250	8,250	0	0
その他非課税売上	69,313,140	0	69,313,140	0
【ショート売上】				
業務代行手数料	11,000	11,000	0	0
銀行手数料	3,510	3,510	0	0
その他非課税売上	19,234,137	0	19,234,137	0
【受取利息】	3,347	0	3,347	0
【雑収入】	10,068,962	2,732,671	0	7,336,291
【資産】	0	0	0	0
合計金額 (税込金額)	137,247,970	13,216,821	116,694,858	7,336,291
合計金額 (税抜金額)	12,237,797	12,237,797		

注 本表は、原告が作成した、原告の平成26年10月1日から平成27年9月30日までの事業年度の決算書を基に作成し、各勘定科目については、原告が使用した科目をそのまま使用した。

また、当該勘定科目に係る収入等を課税資産の譲渡等の対価の額、非課税売上額、不課税売上額に区分した。

【別表3】本件課税期間における課税売上割合

(単位：円、%)

項目	金額
①課税売上額(税抜金額)	12,237,797
②免税売上額	0
③課税資産の譲渡等の対価の額(①+②)	12,237,797
④非課税売上額	116,694,858
⑤資産の譲渡等の対価の額(③+④)	128,932,655
⑥課税売上割合(③/⑤)	9.491・・・

注 ①は別表3の②の「合計金額(税抜金額)」

④は別表3の③の「合計金額(税込金額)」

別表 4 本件課税期間の控除対象仕入税額等の計算表

(単位：円)

	税率 4%適用		税率 6.3%適用		合計
① 課税仕入れに係る支払対価の額 (税込)	別表 5 合計金額欄の (①+②+③)	1,939,968	別表 5 合計金額欄の (④+⑤+⑥)	24,110,374	26,050,342
② 課税仕入れに係る消費税額	①×4/105	73,903	①×6.3/108	1,406,438	1,480,341
③ ②のうち課税売上のみ要するもの		—	別表 5④合計金額欄 ×6.3/108	253,742	253,742
④ 共通して要するもの	(別表 5 ③合計金額 欄×4/105)×課税 売上割合	7,014	(別表 5⑥合計金額欄 ×6.3/108)×課税売 上割合	100,630	107,644
⑤ 控除対象仕入税額 (③+④)		7,014		354,372	361,386

別表 5 本件課税期間の地方消費税の計算表

(単位：円)

	税率 4%適用	税率 6.3%適用	合計
① 課税標準額	0	12,237,000	12,237,000
② 消費税額	0	770,931	770,931
③ 控除対象仕入税額	7,014	354,372	361,386
④ 地方消費税の課税標準となる消費税額(②-③)	△7,014	416,559	
⑤ 地方消費税額	地方消費税の課税標準 となる消費税額×25/100 △1,753	地方消費税の課税標準 となる消費税額×17/63 112,404	110,600

注 ①は別表 3 の②の「合計金額 (税抜金額)」の千円未満の端数金額を切捨てた金額

②は①に消費税率4%又は6.3%を乗じた金額

③は別表 6 の⑥の金額