

広島高等裁判所松江支部 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分取消請求控訴事件  
国側当事者・国(倉吉税務署長)

平成21年7月10日棄却・上告

(第一審・鳥取地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成20年9月26日判決、本資料258号-180・順号11038)

判 決

控訴人	甲
同訴訟代理人弁護士	妻波 俊一郎
被控訴人	国
同代表者法務大臣	森 英介
同指定代理人	首藤 晴久
同	秋里 光人
同	安藤 直人
同	武田 大資
同	小野村 悟
同	吉川 正義
同	稲田 幹雄
同	高木 幸典
処分行政庁	倉吉税務署長 持田 嘉秀

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 倉吉税務署長が平成17年6月30日付けで控訴人に対してした平成16年分の所得税に係る更正処分のうち、課税総所得金額58万6000円を超える部分を取り消す。
- 3 訴訟費用は第1、2審とも被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

1 事案の要旨

本件は、控訴人が、身体障害者及び要介護状態の認定を受けた妻(乙)の通所介護等の費用を、所得税法73条の医療費控除の対象に含めて、平成16年分の所得税の確定申告をしたところ、倉吉税務署長が上記費用を医療費控除の対象と認めないで更正処分(本件更正処分)を行ったため、本件更正処分は違法であると主張して、その取消しを求める事案である。

以下では、所得税法施行令、同法施行規則を、それぞれ「税法施行令」、「税法規則」ともいう。

## 2 訴訟の経緯

原審では、脳梗塞の後遺障害等がある乙が、平成16年にデイサービスセンターで受けた介護サービス（本件実施サービス）は、所得税法73条2項が医療費の範囲について委任する税法施行令207条5号の「保健師、看護師又は准看護師による療養上の世話」（以下「療養上の世話」という。）に当たるかどうか、本件実施サービスの全部ないし一部がこれに当たる場合、控訴人が主張する費用（本件利用料）の全部又は一部が同号の対価として認められるかが争点となった（原判決では対価性についても双方の主張が摘示されている。）。

原判決は、①前提として本件更正処分がなされた当時の所得税基本通達（基通73-6（本件基本通達））及び個別通達（平成12年6月8日付け課所4-11「介護保険制度下での居宅サービスの対価に係る医療費控除の取扱いについて」（本件個別通達））を踏まえたうえ、税法施行令207条5号にいう「療養上の世話」については関係法令上特に定義規定はないが、㊦一般的な用語として「療養」は「病気を治すため、治療し養生すること」などとされており（広辞苑）、通例病気等の治療ということと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、病傷者の病気や傷の治癒や症状の改善に向けられた世話を意味するものと解される、④したがって、日常生活上の介護、介助を受けることは、療養上の世話には当たらず、このことは、日常生活上の世話を受ける者が同時に医療機関による治療を受けていた場合であっても、かわりがない、㊧なお、本件個別通達は、通所介護等のサービスの費用についても、本件個別通達で定義する医療系居宅サービスと併せて利用する場合には、療養上の世話として医療費控除の対象となることを認めているが、本件個別通達は、一般的に通所介護等のサービスが療養上の世話に当たるとを認めたものではなく、一般には通所介護等のサービスが療養上の世話に当たらないことを前提にして、一定の条件を満たす場合のみその対象費用を医療費控除の対象と認めたものであるとの解釈を示した。また、以上の理解に基づいて、争点に対する検討方法につき、医療系居宅サービスの計画、提供がされていない本件においては、端的に本件実施サービスが上記に示した意味での「療養上の世話」に当たるか否かを判断すれば足りるとした。

②そして、乙の受けた本件実施サービスを、通所介護及び食事の提供と、介護福祉用具の貸与とに区分して検討し、いずれも「療養上の世話」に当たらないものと評価し、控訴人の請求を棄却した。

これに対し、控訴人は、本件控訴を申し立てた。

## 3 前提となる事実等（争いがないか、関係証拠により容易に認められる事実等）

以下のとおり付加訂正するほか、原判決2頁5行目から7頁14行目までを引用する。

- (1) 原判決2頁9行目の「介護保険法」の後に「（平成17年法律第77号による改正前のもの。以下同じ。）」と加え、同頁17行目から18行目のかっこ書きを削除する。
- (2) 原判決2頁22行目の「甲13」の後に「、乙11」と加える。
- (3) 原判決4頁1行目から2行目の「通所介護サービス、福祉用具貸与及び食事の居宅サービス」を「通所介護（食事の提供を含む。ただし食材費は自己負担）及び福祉用具貸与の各サービス」と改め、同頁3行目の「甲7」の後に「、8」を加える。

## 4 争点

本件実施サービスが、所得税法73条2項が医療費の範囲について委任する税法施行令207条5号の「療養上の世話」に当たるか否か、本件実施サービスの全部ないし一部がこれに当たる

場合、控訴人が主張する費用（本件利用料）の全部又は一部が同号の対価として認められるか否かである。

## 5 争点に対する当事者の主張

(1) 原判決7頁20行目から11頁12行目までを引用する。

(2) 控訴人の原判決批判及び追加主張

ア 原判決は、「日常生活の世話」と「療養上の世話」を峻別し、「療養上の世話」の範囲を極めて狭く解釈しているが誤りである。

広辞苑の「療養」及び「治療」に関する記載を参照しても、「療養上の世話」とは、「病気になるいは病後の者がその健康増進を図るために他人に面倒をみてもらうこと」をいうことは明らかである。

イ また、乙の病状や、乙がBにおいて受けているサービスの評価を誤っている。

乙は、平成16年当時、脳梗塞後の後遺障害があり身体障害者1級及び要介護状態区分3（平成16年2月以降）の認定を受け、年齢が73歳（平成16年1月1日当時）と高齢であったからもはや後遺障害の治癒はかなり困難な状況であった。

乙については、症状の悪化を予防し現状を維持することがリハビリの重要な目的になるし、このようなりハビリを行うことは「療養上の世話」に当たるといふべきであり、本件実施サービスと症状の回復・改善との間の因果関係は必要ないといふべきである。

さらに、Bは、バイタルチェックや体調観察を行い、血圧が高い等の異常があった場合には主治医に電話で連絡を入れ、入浴の可否、受診の必要の有無等の指示を仰いだり、主治医と相互に連絡を取ることを予定しており、必要な範囲で連絡を取ってきた（平成20年9月にもGが主治医のF医師のところ相談に行った事実がある。）が、原判決はこの点を正しく評価していない。

ウ 被控訴人は、本件実施サービスの費用については障害者控除の問題であるかのように主張するが、医療費控除と障害者控除は両立しうる制度である。

(3) 被控訴人の追加主張

医療費控除は、病傷者の病気や傷の治療等のために非日常的に支出される医療費等について、一定の範囲において応急的に税負担上の救済を図る制度であるといふべきである。これに対し、症状が固定し後遺障害が残ったり、心身機能の全部または一部を喪失し生活上の恒常的負担が必要となる場合には、所得税法上は、障害者控除により救済を図っている（横浜地方裁判所平成16年10月20日判決参照）。

控訴人の平成16年分の確定申告においても、乙が特別障害者と認められることから、障害者控除として40万円、同居の特別障害者等に係る扶養控除等の特例による控除として、通常の配偶者控除の額より35万円多い83万円の控除がそれぞれ認められている（甲1（2枚目のB欄⑫⑬）、乙3参照）。

## 第3 当裁判所の判断

### 1 事実の認定

(1) 以下のとおり付加訂正するほか、原判決11頁14行目から同14頁15行目までを引用する。

(2) 原判決11頁14行目の「13～17」の後に「、20、22」を加える。

(3) 原判決13頁11行目から22行目（(5)の記載）を以下のとおり改める。

「(5) 乙は、平成14年以降、各年度の居宅サービス計画書に基づき、Bから、介護保険制度下で通所介護、介護福祉用具の貸与及びレンタルの各種の居宅サービスの提供を受けた。乙が、平成14年10月から平成17年までにBで実際に受けたサービスの内容は、大要、送迎、入浴、絵画、特殊寝台、介助バーの貸与、昼食の提供、服薬管理、他者との交流（コミュニケーションの確保）、午睡、衣類着脱介助、動作訓練（建物内のトイレや浴室まで歩行する訓練）、機能訓練（機能回復指導員によるベッド上での関節可動域の維持、拡大訓練、ベッドサイドでの足の屈伸運動）、バイタルチェック（看護師による血圧、体温測定）であった。このうち、服薬管理は、長女戊が医師から処方を受けた薬を乙に持たせ、これをBの看護師が介助して乙に飲ませるというものであり、自宅において乙の家族が普段行っていることを、Bの看護師が行うという程度のものであった（控訴人本人、甲22、乙11）。なお、本件計画書によると、「定期的な受診、服薬」については主治医が診察を担当する趣旨の記載があり、その他の証拠（甲13、16、17、22、乙11、控訴人本人）に照らしても、乙に定期的に受診させることが本件実施サービスの内容として行われていたとは認められない。」

(4) 原判決14頁10行目から15行目（(7)の記載）を以下のとおり改める。

「(7) 平成19年2月に乙に感染性胃腸炎の症状が認められたことから、施設長がF医師に電話で受診の必要の有無を確認したことが一度あった。そのほかは、乙に対する通所介護サービスを行うに際し、乙の主治医とBとの間で乙の健康管理等に関し相互に連絡をとることのできる関係を築いていたので、Bから主治医に対しては、バイタルチェックの結果により主治医と連絡を取って入浴の可否、受診の必要の有無について指示を受けたことがあり、また、主治医からBに対しては、通所介護サービス時の状況の問い合わせ電話が入ったことや、連絡帳に主治医が内服薬の変更に伴う観察を依頼する旨記載したことがあった（甲16、乙11）。もっとも、主治医が、Bに対し、受診あるいは治療等（機能訓練を含む。）に関する具体的な指示を行い、B自身で乙に対する対応の要否及びその内容を判断せず主治医の指示どおり通所介護サービスを行ったことは窺われない（甲20では、Bは乙に関し20年9月に主治医からの歯科受診や脳検査に関するアドバイスを受けた旨の記述があるが、Bにおいて行い得ない医療行為に関するものであり、関連性が不明である。）」

## 2 判断

(1) 税法施行令207条5号にいう「療養上の世話」については関係法令上特に定義規定はないが、保健師助産師看護師法5条では、看護師を「厚生労働大臣の免許を受けて、傷病者若しくはじょく婦に対する療養上の世話又は診療の補助を行うことを業とする者をいう。」と定義し、傷病者等に対する「療養上の世話」を看護師の業務としている。

これについては「療養上の世話」は看護師の本来的業務であり、医師の指示を必要とするものではないが、そうであるとしてもこれのみ切り離して医療サービスを提供することはできず、状況に応じて医学的な知識に基づく判断が必要となるものであるという考えが一般的であること、また、介護福祉士の行う介護業務は、比較的狀態が安定しているものの日常生活を営むのに支障がある要介助者に対して施されるものとして「療養上の世話」とは区別されるが、在宅医療においては医療的色彩の強い看護業務と福祉的色彩の強い介助業務とを明確に区別することは困難であると考えられていることがそれぞれ認められる（甲23）。

このような「療養上の世話」に関する法的な区別については、介護保険法施行規則（平成1

8年3月14日号外厚生労働省令第32号による改正前のもの。以下同じ。)において、介護保険法7条11項の「通所介護」に関する同法施行規則10条の「法第七条第十一项の厚生労働省令で定める日常生活上の世話は、入浴及び食事の提供(これらに伴う介護を含む。)、生活等に関する相談及び助言、健康状態の確認その他の居宅要介護者等に必要日常生活上の世話とする。」という規定と、同法7条8項の「訪問看護」に関する同法施行規則6条の「病状が安定期にあり、居宅において看護師又は次条に規定する者が行う療養上の世話又は必要な診療の補助を要することとする。」という規定や、同法7条12項の「通所リハビリテーション」に関する同法施行規則11条の「法第七条第十二項の厚生労働省令で定める基準は、病状が安定期にあり、次条に規定する施設において、心身の機能の維持回復及び日常生活上の自立を図るために、診療に基づき実施される計画的な医学的管理の下における理学療法、作業療法その他必要なリハビリテーションを要することとする。」という規定との違い(「療養上の世話」と「日常生活上の世話」が対置されていることなど。)においてもあらわれている。

そうすると、介護保険法上の「療養上の世話」には、病傷者の病気や傷の治癒や症状の改善に向けられた医療的な世話が含まれることは明らかであるものの、介護保険法7条12項及び同法施行規則11条が、リハビリの対象者について病状が安定期にある者を、その目的において機能の維持を含めていることからすると、治癒や症状の改善の見込みがない場合に直ちに「療養上の世話」に当たらないと判断できるものではないといわざるを得ない。

税法施行令207条5号の「療養上の世話」を看護師等によるもの以外に拡張するとしても、基本的には、医学的管理の状況や看護師等による専門的な世話の状況(病傷者の病気や傷の治癒や症状の改善に向けられた医療的な世話かどうかといった個別の事情もこの問題に含まれる。)といった前記介護保険法等から窺われる区分も踏まえて個別に検討するのが相当である。

- この点、原判決が指摘するとおり、本件個別通達は、通所介護等のサービスの費用についても、本件個別通達が定義する医療系居宅サービスと併せて利用する場合には、療養上の世話として医療費控除の対象となることを認めているが、本件個別通達は、一般的に通所介護等のサービスが療養上の世話に当たるとを認めたものではなく、一般には通所介護等のサービスが療養上の世話に当たらないことを前提にして、一定の条件を満たす場合のみその対象費用を医療費控除の対象と認めたものであると解するのが相当であり、Bにおける通所介護等の実情により「療養上の世話」に当たるか否かを判断すべきである(本件基本通達について、甲3では、照会要旨として「在宅療養の場合に」とした上で、実例として寝たきり老人の介護が挙げられていること、市町村等が当該在宅療養の世話の費用について医療費控除の対象になることを証明する手続がある旨紹介されていることからすると、甲3では、本来看護師等が行うべき専門的な業務としての「療養上の世話」が前提とされていると解することができる。そうすると、療養上の世話には一定の内容が要求されているというべきであり、どのような要介護状態の者に対しても療養上の世話を実施しうるとは考えられず、結局、要介護者の状態がどのようなものであるか、どのような世話が行われているかという個別の事情が問題になると解される。)
- (2) 以上を前提とすると、当審で付加訂正した認定事実を前提としても、以下のとおり付加訂正するほか、原判決が15頁1行目から16頁25行目までに説示するとおり、平成16年中に乙に対しBにおいて行われていた通所介護(食事の提供を含む。)及び福祉用具の貸与の各サービスについては、いずれも税法施行令207条5号の「療養上の世話」に当たると認めることはできず、原判決別表1のうち、通所介護費用(食費を含まない。)及び福祉用具の貸与

費用については医療費と認められない。また、原判決別表1のうち食費（甲8によれば食材費を指すと解される。）については、同費用に対応するサービスが認められない以上、医療費に当たらないことは明らかである（税法施行令207条各号のうち5号以外の規定にも当たらない。）。

ア 原判決16頁2行目から3行目の「内実を有する場合には」を「内実を有する等の場合には」と改める。

イ 原判決16頁9行目の「認められない」に続けて「(本件計画書によると、日常生活動作訓練、リハビリ等は週2回の頻度で計画されており（但し乙2添付の計画書参照）、甲7によると、通所の頻度は平成16年9月まで概ね週2回（同年4月は零回）、同年10月以降概ね週3回であったのであるから、その密度は高くないし、リハビリについて医師の診療に基づく計画的な医学的管理の下で実施されているという事情も認められず、療養上の世話と評価できるほどのものではない。）」

ウ 原判決16頁21行目の「証明書（甲4）」を「証明書等（甲4、24の2）」と改め、同頁24行目の「同証明書があるからといって、本件実施サービスが療養上の世話に該当すると認めることはできない。」を「甲4では乙の病状の回復改善状況は必ずしも明確ではなく、甲24の2についても、その記載から乙の状況については機能訓練等により乙の身体機能の維持に止まっていることが窺われるのであり、機能訓練等が病傷者の病気や傷の治癒や症状の改善に向けられた世話に該当すると認めることはできない。」と改める。

### 3 結論

以上によれば、原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり判決する。

広島高等裁判所松江支部

裁判長裁判官 古川 行男

裁判官 上寺 誠

裁判官 池田 聡介