

福岡高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国(香椎税務署長)

令和元年7月31日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・福岡地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成31年3月6日判決、本資料269号-25・順号13248)

判 決

控訴人(一審原告)	社会福祉法人A
同代表者理事長	甲
同訴訟代理人弁護士	明神 健一郎
同	三浦 邦俊
被控訴人(一審被告)	国
同代表者法務大臣	山下 貴司
処分行政庁	香椎税務署長 近藤 公弘
同指定代理人	石井 崇史
同	神川 和久

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 控訴の趣旨等

- 1 原判決を取り消す。
- 2 香椎税務署長が控訴人に対し、平成27年11月10日付けでした、平成22年4月1日から平成23年3月31日まで、同年4月1日から平成24年3月31日まで、同年4月1日から平成25年3月31日まで、同年4月1日から平成26年3月31日までの各事業年度(以下、法人税に係る各事業年度をそれぞれ「平成23年3月期」等といい、上記各事業年度を併せて「本件各事業年度」という。)の法人税の各更正処分のうち、原判決別紙1記載1の各事業年度における「確定申告」の「納付すべき税額」欄記載の金額を超える部分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を取り消す。
- 3 香椎税務署長が控訴人に対し、平成27年11月10日付けでした、平成24年4月1日から平成25年3月31日まで及び同年4月1日から平成26年3月31日までの各事業年度(以下、復興特別法人税に係る上記各事業年度をそれぞれ「平成25年3月課税事業年度」等といい、上記各課税事業年度を併せて「本件各課税事業年度」という。)の復興特別法人税の各更正処分のうち、原判決別紙1記載2の各課税事業年度における「確定申告」の「納付すべき税額」欄記載の各金額を超える部分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 本件は、香椎税務署長が、控訴人による有料老人ホームの運営事業が収益事業に当たるとして、本件各事業年度における法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分、本件各課税事業年度における復興特別法人税（以下、法人税と併せて「法人税等」という。）の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、上記各処分を併せて「本件各処分」という。）をしたのに対し、控訴人が、上記事業は収益事業に該当せず、その所得については非課税とすべきであると主張して、被控訴人に対し、法人税等の各更正処分のうち確定申告手続において申告した額を超える部分及び過少申告加算税の各賦課決定処分の取消しを求める事案である。

原審は控訴人の請求をいずれも棄却したところ、控訴人が控訴した。

- 2 前提事実（認定根拠を掲記しない事実は当事者間に争いがない。なお、書証については、特記しない限り枝番を全て含む。以下同じ。）、関係法令等の定め、争点及びこれに関する当事者の主張は、次のとおり補正し、後記3のとおり当審における当事者の主張を付加するほかは、原判決「事実及び理由」の第2の1ないし3のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 3頁11行目冒頭から同15行目末尾までを次のとおり改める。

「控訴人は、社会福祉法2条2項3号の定める第一種社会福祉事業及び同条3項4号の定める第二種社会福祉事業を行うこと並びに同法26条に基づき有料老人ホーム事業等を行うことを目的とする社会福祉法人であり（弁論の全趣旨）、法人税法2条6号の「公益法人等」に該当する。

控訴人は、特別養護老人ホーム、介護老人保健施設、介護老人保健施設、通所施設などの福祉施設を運営しているところ、平成21年8月●日、老人福祉法29条1項の定める有料老人ホーム「B」（以下「本件施設」という。）を設置して、有料老人ホームの事業（以下「本件事業」という。）を開始した。」

- (2) 4頁25行目末尾に改行の上次のとおり加える。

「なお、社会福祉法（2条1項、2項3号、3項4号）は、社会福祉事業とは第一種社会福祉事業及び第二種社会福祉事業をいい、老人福祉法に規定する養護老人ホーム、特別養護老人ホーム又は軽費老人ホームを経営する事業等を第一種社会福祉事業とし、同法に規定する老人居宅介護事業、老人デイサービス事業、老人短期入所事業、小規模多機能型居宅介護事業、認知症対応型老人共同生活援助事業又は複合型サービス福祉事業及び同法に規定する老人デイサービスセンター、老人短期入所施設、老人福祉センター又は老人介護支援センターを経営する事業等を第二種社会福祉事業とする旨定める。

また、租税特別措置法は、各税法の特例について規定するものである（1条）ところ、同法45条の2は、法人税法の特例として、青色申告書を提出する法人で医療保険業を営むものに関し医療用機器等の特別償却を定める。」

- 3 当審における当事者の主張

（控訴人の主張）

本件事業は、社会福祉法人である控訴人が社会福祉法上の公益事業として行っているものであり、これを法人税法上の収益事業として法人税を課すことはできない。社会福祉法上の公益事業について、社会福祉法と異なる観点から法人税法上の収益事業に該当すると判断することは、課税要件として全く予測不可能であり、適正手続にも反し、憲法84条、31条に違反する。

また、本件事業は、本件15号規定の旅館業に該当しない。利用権方式の入居者は、入居一時金の償却が終了した後は、いかなる宿泊料や下宿料等も支払わないのであるから、控訴人はそれらの取得を目的として事業を行っていない。

本件事業は、本件29号規定の医療保健業に該当し、収益事業ではない。仮に、本件事業の全部が医療保健業に該当しないとしても、食事の提供等その他生活サービスの提供は医療保健業に該当する。本件措置通達は、法人の営む事業が租税特別措置法45条の2第1項に規定する医療保健業に該当するかどうかは、概ね日本標準産業分類（総務省）の分類を基準として判定するとしているところ、同分類の変遷の経緯を踏まえると、本件事業を含む有料老人ホーム事業は医療保健業である。また、消費税法通達も日本標準産業分類を判定の基礎とする旨定めている。

（被控訴人の主張）

いずれも否認ないし争う。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の各請求はいずれも理由がないものと判断する。その理由は、次のとおり補正し、後記2のとおり当審における当事者の主張に対する判断を付加するほかは、原判決「事実及び理由」の第3のとおりであるから、これを引用する。

(1) 24頁14行目の「設置主体に制限はない。」を「厚労省指導指針及び県指導指針は、有料老人ホームの設置者は、地方公共団体及び社会福祉法人に限定されるものではないが、事業を確実に遂行できるような経営基盤が整っているとともに社会的信用の得られる経営主体であること等を要するものとする（乙4、9）。」に、同26行目の「29条4項ないし8項の規定に違反したときには」を「所定の違反をしたときには」に、同25頁1行目の「同条11項」を「同法29条」にそれぞれ改める。

(2) 30頁2行目の「しかし」から同5行目末尾までを「しかし、同年4月から平成25年7月までは1名、同年8月から2名の看護師が本件施設で勤務しており、入居者の健康相談や服薬管理などを行っている。（甲34～36、53、乙1（4頁）、11（1、8頁）」に改め、同20行目の末尾に「（甲10、11）」を加える。

(3) 31頁25行目冒頭から32頁6行目末尾までを「このような法人税法の規定の趣旨目的に照らすと、公益法人等が行う事業が法施行令5条1項各号に掲げられた各事業に該当するか否かについては、事業に伴う財貨の移転が、財産権、使用収益、役務等の対価の支払として行われる性質のものか、また、当該事業が公益法人等以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か等の観点を踏まえた上で、当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討して判断するのが相当である（宗教法人の行う事業が法施行令5条10号の請負業等に該当するか否かに関する最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同20年9月12日第二小法廷判決・裁判集民事228号617頁参照。）」に改める。

2 当審における当事者の主張について

(1) 控訴人は、社会福祉法上の公益事業について課税することは、憲法84条、31条に違反すると主張する。

しかしながら、社会福祉法上の公益事業（社会福祉事業以外の事業であって当該事業を行うことが法人の設立目的となり得る事業）又は収益事業（その収益を社会福祉事業又は政令で定める公益事業の経営を充当することを目的とする事業）該当性と、法人税法上の

収益事業該当性は、異なる法令の根拠に基づき異なる観点から判断されるべきものであり、本件事業が社会福祉法上の公益事業であると判断されたとしても、これによって本件事業が法人税法上の収益事業に当たらないとは直ちにはいえず、社会福祉法上の公益事業とされている事業について法人税法上の収益事業に当たるとして課税したとしても、憲法84条、31条に反するとはいえない（なお、「社会福祉法人指導監査実施要綱の制定について」（平成29年4月27日雇児発第7号・社援発第1号・老発第1号厚生労働省雇用均等・児童家庭局長、社会・援護局長、老健局長通知）は、社会福祉法26条に定める公益事業の例として有料老人ホームを経営する事業を挙げるが、同法56条1項に基づく指導監査を行うに当たっては、収益を上げることを目的とするものでないか等を確認することとされているところ、社会福祉法上の公益事業又は収益事業の該当性も一義的に定まるものではない。）。

(2) 控訴人は、本件事業が本件15号規定の旅館業に該当しないと主張する。

しかしながら、本件15号規定の旅館業には、下宿営業のほか、旅館業法による旅館業の許可を受けずに人を宿泊させ、宿泊料（その実質が宿泊料であると認められるものを含む。）を受ける事業が含まれると解される（引用に係る原判決第2の2（2）イ）ところ、本件事業は、概要、入居者を被控訴人の提供する本件施設に宿泊させ、これに付随して各種サービスを提供する一方、その利用料を受けるものであり、外形的に旅館業の形態を有するものと認められる。

そして、本件事業において、入居者による入居一時金や利用料等の支払は、居室及び共用施設を利用することと、これに付随して控訴人の提供する食事、健康管理、生活相談・助言等の各サービスを利用することの対価の支払として行われている（同第3の1（1）ウ）。この点、一時金を支払うプランの場合、一時金は8年で償却されるものとされている（乙1、8）が、有料老人ホームにおいて支払われる一時金は終身にわたって受領する家賃又はサービス費用の全部又は一部の前払と考えられ（乙9）、本件施設の一時金を支払うプランにおいて一時金償却後に別途家賃相当額を支払うことがないとしても、一時金の支払をもって入居期間中の本件施設の利用料を前払したものであることは明らかである（なお、入居者は、入居時に満60歳以上でなければならない、また、自立した生活を送ることができなくなった場合には本件施設を退去しなければならないこと（引用に係る原判決第3の1（1）ウ（イ））から、通常その入居は一定の期間に限定されることが想定される。）。このことは、上記プランと選択的に上記より低額の一時金に加えて毎月家賃相当額を支払うプランが用意されていることから明らかである。

また、本件事業は社会福祉法人である控訴人が行っているとしても、本件施設は、その大多数の居室に一般的な賃貸住宅と同程度の設備を備えているのみならず、共用施設として温泉、サウナ、エステルーム、バーラウンジなどホテル等において提供されているような施設も備えており、施設利用料は居室の広さによって決まる入居一時金及び家賃相当額に付随するサービス利用料を加算するもので必ずしも低額ではなく、控訴人もそのホームページにおいてホテルのような快適さを宣伝文句に本件施設を紹介しているのであり（同第3の1（1）ウ。なお、本件事業に係る控訴人の所得は平成24年以降1億円を超えている。）、その目的、内容、料金の定め方、周知方法等の諸点において、公益法人等以外の法人が一般的に行う同種の事業（福岡市内においても株式会社等公益法人等以外の多数の

法人が有料老人ホーム事業を行っている（同第3の1（1）イ。）と基本的に異なるものではなく、これらの事業と競合するものであると認められる。

これらの事情を踏まえ、本件事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討すれば、本件事業は、実質的に宿泊及びそれに付随するサービス（役務）を提供することの対価を受ける事業であるといえ、本件15号規定の旅館業に該当すると認められる。

（3）控訴人は、本件事業の全部又は一部が本件29号規定の医療保健業に該当すると主張する。

しかしながら、本件施設においては、入居者は自立した生活を送ることができることが予定されており、医療行為、歯科医療行為、介護保険法の定めるサービスを提供することは予定されていない。したがって、本件施設において、入居者に対し、希望に応じて減塩食を提供し、本件施設の職員が体温計測、血圧測定、爪切り、耳垢掃除等を行い、また、看護師が健康相談に応じ服薬指導などを行っているとしても、これらは、健康管理と治療への協力、食事サービス、生活相談・助言等の一環として行われているものであり、看護師の雇用はその専門的知見を活かしたより質の高いサービスを提供しようとしたというにすぎず、上記各サービスの提供をもって、本件事業の全部又は一部が本件29号規定の医療保健業に該当するとはいえない（引用に係る原判決第3の1（3）イ（イ））。

また、本件措置通達は医療用機器の特別償却を行う場合に関するものであり、本件29号規定の医療保健業該当性判断に適用されるものではない（同（ウ））から、同判断に当たり日本標準産業分類の分類を基準とすべきであるということはできない（引用に係る原判決第3の1（3）イ（ウ））。なお、日本標準産業分類でも有料老人ホーム事業は医療業ないし保健衛生に分類されているわけではない。）。中小事業者の仕入れに係る消費税額の控除の特例について規定する消費税法37条、同法施行令57条に係る消費税法通達13-2-4（所定の事業の範囲について、おおむね日本標準産業分類の大分類に掲げる分類を基礎として判定するものとする。（乙36））についても同様である。この点に関する控訴人の主張は、独自の見解によるものというほかない。

（4）したがって、当審における控訴人の主張は、いずれも採用することができない。

3 その他、原審及び当審における当事者双方の主張に鑑み、証拠の内容を検討しても、当審における上記認定判断（原判決引用部分を含む）を左右しない。

第4 結論

以上の次第で、控訴人の請求はいずれも理由がなく棄却すべきところ、これと同旨の原判決は相当であって、本件控訴は理由がない。

よって、主文のとおり判決する。

福岡高等裁判所第4民事部

裁判長裁判官 西井 和徒

裁判官 上村 考由

裁判官 佐伯 良子