

日医発第1249号（年税56）
平成26年3月25日

都道府県医師会長 殿

日本医師会長
横倉 義武

医業税制検討委員会答申書の送付について

去る3月12日、医業税制検討委員会より答申を受けましたので、別添のとおり答申書をお送りいたします。ご査収のほどよろしくお願ひ申し上げます。

答申書は、以下の構成となっております。

- I. 控除対象外消費税の解消策
- II. 医療法人税制の課題（移行税制、事業承継税制）
- III. 事業税をめぐる課題
- IV. 四段階制をめぐる課題
- V. その他の施策についての課題－医療費控除をめぐる課題

特に、「I. 控除対象外消費税の解消策」は、消費税問題の経緯と課題についての詳細な解説資料でもありますので、参考資料としてご活用いただければ幸いです。

なお、答申書は、日医ホームページの「税制関連資料コーナー」（<http://www.med.or.jp/doctor/report/001192.html>）に掲載されております。

[添付資料]

- 医業税制検討委員会答申
- 医業税制検討委員会答申（要旨）

「医業税制を始めとする医業経営安定化の
方策について」

医業税制検討委員会答申

平成 26 年 3 月

日 本 医 師 会
医業税制検討委員会

平成26年3月

日本医師会長

横倉 義武 殿

医業税制検討委員会

委員長 品川 芳宣

医業税制検討委員会答申

平成24年6月、横倉会長より「医業税制を始めとする医業経営安定化の方策」
についての諮問を受けました。

ここに委員会での検討結果をとりまとめましたので、答申いたします。

医業税制検討委員会

- | | | |
|------|-------|---------------------------------------|
| 委員長 | 品川 芳宣 | (筑波大学名誉教授・弁護士) |
| 副委員長 | 西澤 寛俊 | (全日本病院協会 会長) |
| 委員 | 明石 勝也 | (日本私立医科大学協会 業務執行理事、
平成25年12月10日新任) |
| | 天野 教之 | (埼玉県・朝霞地区医師会 理事) |
| | 石井 孝宜 | (公認会計士・税理士) |
| | 伊藤 伸一 | (日本医療法人協会 副会長) |
| | 梶原 優 | (日本病院会 副会長) |
| | 久禮 文雄 | (大阪府医師会 理事) |
| | 玉木 一弘 | (東京都医師会 元理事) |
| | 寺野 彰 | (日本私立医科大学協会 会長、
平成25年12月10日退任) |
| | 山崎 學 | (日本精神科病院協会 会長) |
| | 緑川 正博 | (日本医師会 参与) |

目次

I. 控除対象外消費税の解消策

1. 問題の所在	1
2. 従前の検討経緯	
(1) 消費税の導入時の検討	1
(2) 消費税導入後から消費税率 5%への引上げまでの検討	2
(3) 日本医療法人協会による消費税率 5%引上げ時の消費税分上乗せの検討	5
(4) 消費税率 5%引上げ以降の日本医師会の基本方策	6
(5) 社会保障・税一体改革大綱と日医の対応	11
3. 消費税増税法成立及びその後の展開と日医の対応	
(1) 3党合意と消費税増税法成立	15
(2) 平成 25 年度税制改正大綱	16
(3) 中医協診療報酬調査専門組織（医療機関等における消費税負担に関する分科会）における検討	17
(4) 平成 26 年度診療報酬改定（消費税対応）	23
(5) 「非課税還付方式」をめぐる動き	26
(6) 平成 26 年度税制改正大綱	26
4. 本委員会における検討	
(1) 消費税訴訟判決について	27
(2) 社会保険診療が課税化された場合の小規模診療所への影響について	30
(3) 平成 25 年度税制改正要望	38
(4) 平成 26 年度税制改正要望	40
(5) 中医協消費税分科会の検討事項、平成元年・9 年の改定率計算式の問題点	42
(6) 平成 26 年度診療報酬改定（消費税対応）の評価と残された課題	56
(7) 「非課税還付方式」について	57
5. まとめ（提言）	57

II. 医療法人税制の課題（移行税制、事業承継税制）

1. 医療法の改正	
(1) 医療法改正の背景	58
(2) 平成 18 年度医療法改正	58

2.	移行税制	
(1)	前委員会の検討と前回までの答申	60
(2)	本委員会の検討	62
(3)	医療法人制度担当理事による医療法人課税に関する報告に係る 検討	63
(4)	平成 26 年度税制要望	63
(5)	まとめ (提言)	64
3.	事業承継税制	
(1)	非上場株式等に係る納税猶予制度(事業承継税制)	64
(2)	前委員会の検討と前回までの答申	65
(3)	本委員会における検討	67
(4)	医療法人制度担当理事による医療法人課税に関する報告に係る 検討	67
(5)	平成 25,26 年度税制改正要望	68
(6)	平成 26 年度税制改正大綱	68
(7)	まとめ (提言)	70

III. 事業税をめぐる課題

1.	問題の所在	
(1)	概要	72
(2)	従前の経緯	72
2.	政府税制調査会における検討と税制改正大綱	
(1)	平成 25 年度税制改正大綱	74
(2)	平成 26 年度税制改正大綱	76
3.	総務省「地域の自主性・自立性を高める地方税制度研究会」と「わがま ち特例」	77
4.	規制改革会議におけるイコールフットィングの議論	78
5.	本委員会における検討	80
6.	まとめ (提言)	80

IV. 四段階制をめぐる課題

1.	問題の所在	
(1)	概要	81
(2)	従前の経緯	81
2.	本委員会における検討	
(1)	四段階制実態調査	85

(2) 社会保障・税一体改革と消費税簡易課税制度との関連	86
3. 平成 25 年度税制改正をめぐる政府税制調査会の議論	86
4. 平成 25 年度税制改正大綱	88
5. 平成 26 年度税制改正大綱	89
6. まとめ(提言)	89

V. その他の施策についての課題

医療費控除をめぐる課題

1. 問題の所在	
(1) 概要	90
(2) がん検診	90
(3) 予防接種	91
(4) 介護サービス	92
2. 税制改正要望	95
3. 平成 26 年度税制改正大綱	96
4. 本委員会における検討	98
5. まとめ(提言)	98

I. 控除対象外消費税の解消策

1. 問題の所在

控除対象外消費税は、現状においても、既に多くの医療機関にとって大きな負担となっている。現在の状況が放置された場合は、医療機関の控除対象外消費税が年々累積してゆくこととなり、個々の医療機関の経営が圧迫される結果、地域医療全体に大きな影響を及ぼすことが懸念される。また、将来、控除対象外消費税が発生する現在の消費税法の仕組みが放置されたままに消費税率の引き上げが行われ、かつ、診療報酬が据え置かれた場合には、増税に応じて控除対象外消費税の負担が重くなり、医療機関の経営が立ちゆかない状況に直面することとなる。この問題は、国民の医療にも悪影響を及ぼすことになるので、医療界のみならず国として取り組むべき喫緊の課題といえる。

控除対象外消費税解消のための方策として、本会は、平成6年9月の医業税制対策本部中間報告¹以降、社会保険診療への消費税課税（ゼロ税率、軽減税率）を一つの方策と考え、政府に対して税制改正要望を行ってきた。このことは、社会保険診療報酬等に対する消費税を転嫁される患者・国民の負担についても十分に考慮してのことである。また、昨今の経済状況や社会保障制度の綻びについても鋭意配慮することが不可欠である。

2. 従前の検討経緯

(1) 消費税の導入時の検討

消費税は、税制における直間比率を見直し、所得、消費、資産のバランスがとれた税体系を構築する等の観点から平成元年4月に導入され、今では、所得税や法人税と並ぶ主要な税目となっている。そして、消費税の導入に際しては、社会保険診療は、その性格に配慮し、特別な政策的見地から福祉、教育等とともに非課税取引とされ、現在に至っている。ただ、社会保険診療を非課税とすることについては、将来、以下のような問題が生じるのではないかという意見もあったところである。

- ・ 「社会保険診療を非課税にする」というのは、患者に診療報酬に係る消費税の負担は求めないが、医療機関の購入する医薬品等の消費税や診療用建物の増改築に当たっての消費税は、一旦、医療機関が支払い、この消費税分は薬価基準や診療報酬に上乗せするということである。従って、その上乗せが適正であれば差額負担は生じ

¹ 平成6年9月 医業税制対策本部中間報告

控除対象外消費税の解決策について、ゼロ税率による課税案、軽減税率による課税案、仕入消費税相当額の報酬加算案(現行方式)について検討が開始された。

ないが、適正に行われなければ、当然医療機関に差額負担が生じてくる。」

しかし、消費税導入後も、①医療の公共性、非営利性、②消費税の逆進性、③医療が消費者選択性に乏しいこと、④諸外国は医療に関して非課税を採っている例が多いこと、⑤非課税扱いでないと医療機関の事務の煩雑さ等が生じること、などの理由から、一般的には非課税を受け止め、いわゆる損税の発生を黙認する傾向にあった。

なお、消費税の導入に際し、日本医師会は、「社会保険診療に不可欠の薬剤及び医療用機器に関し、薬価基準には消費税部分を加算すること、診療報酬には消費税による医療用機器機材の影響分を上乗せすること」を要望している。また、中医協も、「診療報酬及び薬価基準について適切な措置が講じられなければならない」、「厚生省は改定幅や実施時期について予算折衝を行う」、「医薬品の流通過程での円滑適正な転嫁を支援するための施策を講じられたい」、とする意見を取りまとめた。

(2) 消費税導入後から消費税率5%への引上げまでの検討

消費税導入後、社会保険診療報酬が非課税であり、仕入消費税の控除ができないため、仕入にかかる消費税の多くが医療機関の負担になっているとの疑義が生じてきた。そのため、日本医師会では、医業税制対策本部を設け、消費税「損税」の解消策について、次のように、検討を重ねることとなった。

イ. 医業税制対策本部中間報告（平成6年9月）

- ① 消費税による患者の負担増は、抑制すべきである。
- ② 消費税は、事業者が最終的に自ら負担すべき性格のものではなく、医療機関の差額負担を解消する。

この2点を基本方針として、次の3案について、具体的な検討が行われた。

第1案 ゼロ税率による課税案

社会保険診療報酬の非課税による仕入消費税の負担を回避するため、社会保険診療についてはゼロ税率による課税とする。

第2案 軽減税率による課税案

社会保険診療報酬の非課税による仕入消費税の負担を回避するため、社会保険診療については、基本税率（標準税率）の半分程度の軽減税率による課税にする。

第3案 仕入消費税相当額の報酬加算案（現行方式）

社会保険診療報酬に、購入する医薬品等の消費税額及び診療用建物の新增改築により負担した消費税額、委託業務に関わる消費税額等を十分反

映させる。

なお、選択肢としての優先順位は、第1案、第2案、第3案の順であり、第3案を採用せざるを得ない場合には、その対策として、診療報酬への仕入消費税の上乗せ（転嫁）の状況を従前以上に明らかにするとともに、適切な予算措置等も講じるよう求めることとした。

ロ. 医業税制対策本部報告書（平成8年6月）

平成9年4月1日以降、消費税率が3%から5%に引き上げられることに対応し、医業税制対策本部では、医療に対する消費税のあり方がどうあるべきか検討し、適正な消費税制確立を具体的実現するための方策に関して、医療関係者の統一的な窓口として意見の集約を図った。

検討に際しては、平成6年9月医業税制対策本部中間報告で述べられた次の基本方針を再確認した。

- ① 消費税による患者の負担増は、抑制すべきである。
- ② 消費税は、事業者が最終的に自ら負担すべき性格のものではなく、医療機関の差額負担を解消する。

さらに、政府税制調査会をはじめとする政治、行政の動向を考慮した上で、米国、EU各国の税制及び医療費支払い制度との比較を行い、また、消費税率引き上げに対する他産業の対応を参考とし、医療に対する消費税のあり方について、以下の5つの案を取りまとめ、検討を重ねた。

- ① 普通税率による課税案（新規追加案）
社会保険診療報酬についても普通税率による課税に改める。
- ② 軽減税率による課税案
前述の平成6年9月医業税制対策本部中間報告における第2案に同じ。
- ③ ゼロ税率による課税案
前述の平成6年9月医業税制対策本部中間報告における第1案に同じ。
- ④ 仕入れ消費税相当額償還払案（新規追加案）
現行の社会保険診療報酬に対する消費税の非課税制度は維持するが、非課税により生じる医療機関の差額負担（損税）の金額を、新たな償還基金（仮称）を設けて償還払いにより補填する制度を構築する。
- ⑤ 現行の非課税継続、社会保険診療報酬反映案
前述の平成6年9月医業税制対策本部中間報告における第3案に同じ。

この5つの案について、公益性の主張の理念、患者並びに保険者（国民）の負担、医療機関の負担といった異なった立場から検討を加え、医療関係諸団体並びに地区医

師会の意見も反映した結果として、以下の基本方策を取りまとめた。

・「社会保険診療報酬等の医療関係の消費税はゼロ税率による課税に改める。」

これは、この方式のみが実質的に完全な非課税となり、社会保険診療報酬等に対する消費税の負担が一切ない。すなわち、患者並びに保険者（国民）の負担する医療費を引き上げないようにし、同時に、医療機関の消費税に関する負担も解消される。そして、公益性の主張にも一貫性を持ち、他の医業税制の考え方とも共通する理念であるからである。

ハ. 与党からの提案（平成 8 年 8 月）

前記の報告書を基に、行政当局、与党議員等との折衝を重ねた結果、同年 8 月、与党側から次のような提案がなされた。

- ① ゼロ税率課税の導入は、医療に限定できない問題を含んでおり、インボイス方式の採用が必要となるので、現状では納税者の理解を得がたい。税制問題として極めて建設的提言であるので、将来、仮に消費税率が更に引き上げられる場合は、逆進性の問題もあり、インボイス方式の導入を検討する必要がある。この点については、厚生省から中長期的課題として要求させること。
- ② 消費税導入時の診療報酬による仕入消費税負担分である 0.76%の引き上げ幅並びにその配分が適正であったのか、また今回の 2%税率引き上げに対応する仕入消費税の診療報酬上の手当てについては、予算編成に当たり誠実に対処すること。
- ③ 病院・診療所建設や高額医療機器購入の支払消費税については、住宅等の高額商品について消費税引き上げに伴う特別な措置が講じられる場合には、同様の措置を講じること。

医業税制検討本部は、基本的には、この提案を了承したが、次の意見を付した。

- ① ゼロ税率は基本方策として今後も主張し続けること。
- ② （今回は）概算要求の時期でもあり、診療報酬の引き上げで対応するのはやむを得ないが、薬価差を削って消費税に充てないこと。
- ③ 病医院建設や高額医療機器の購入については、補助金、所得税や法人税による対応（耐用年数の短縮）等、償還方式をも含め個別的対応に近い方策を幅広く検討すること。（注）

（注）平成 13 年度税制改正において、病院用建物の特別償却制度（基準取得価

額の 15%相当額) の創設をみたが、消費税還付に代わるものとしては、不十分といえる。

ニ. 平成 9 年度税制改正大綱 (平成 8 年 12 月)

これを受け、与党の平成 9 年度税制改正大綱には、以下の内容が明記された。

・「消費税を含む税体系の見直しが行われる場合、社会保険診療報酬等の消費税非課税措置に関しても、そのあり方について検討する。」

ホ. 中医協答申付帯事項 (平成 9 年 2 月)

平成 8 年 12 月 24 日、中医協全員懇談会において、消費税率引き上げに伴う診療報酬の改定分として 0.77% の引き上げが承認された。しかし、その後も、日本医師会は、今回の改定は、あくまで消費税率引き上げに伴う臨時特例措置であり、ゼロ税率課税は実現できなかつたが、今後さらに消費税率が引き上げられることは確実であり、診療報酬ではもはや対応できないことを主張し続けた。そして、平成 9 年 2 月 21 日、平成 9 年度診療報酬改定に関する中医協答申において、三者合意による付帯事項として、以下の点を明記させた。

・「社会保険診療等に対する現行の消費税非課税措置については、今後、消費税を含む税体系の見直しが行われる場合には、そのあり方について検討すること。」

(3) 日本医療法人協会による消費税率 5% 引上げ時の消費税分上乗せの検証

平成元年の消費税導入以降、社会保険診療報酬に対する消費税上乗せに関する計算内容についての説明はなかったが、平成 9 年の消費税率 2% 引き上げに伴う診療報酬改定に際し、初めて厚生省より計算内容が明示された。これによれば、平成元年の消費税導入時には、薬価基準分 0.65%、診療報酬分 0.11% の合計 0.76% が上乗せされ、平成 9 年の税率引き上げ時には、薬価基準分 0.40%、特定保険医療材料分 0.05%、診療報酬分 0.32% の合計 0.77% が上乗せされたとされている。これにより、仕入消費税相当額として、診療報酬に 1.53% 加算されていることになる。

これに対し、日本医療法人協会は、平成 9 年 1 月 30 日、「社会保険診療報酬における消費税補填の適正化の検証」において、以下のような指摘をしている。

- ① 上乗せ率の計算において、仕入コストの上昇率として、医薬品以外は経済企画庁発表の消費者物価上昇率という推計値 (平成元年分 1.2%、平成 9 年分 1.5%) を用いているが、仕入れコストの上昇率は消費税率そのものを用いるべきである。

- ② 上乗せ率の計算において、医業費用における消費税課税対象費用の比率が実際より低く算定されている。
- ③ 上記①、②に伴う、上乗せ率の不足分は、平成元年分▲0.41%及び平成 9 年分▲0.11%の合計▲0.52%となっている。

また、その「むすび」において、「医療機関に消費税の負担を強いることは消費税の性格からも明らかに不合理であり速やかな是正措置が望まれる。」とし、「消費税問題は個別性が高く経営形態のあり方（外注や委託方式）などにより負担率の軽重がある。また、病院建設、高額医療機器の購入に際しての支払消費税について、別途特別な還付措置が講じられない限り合理的な措置はできない。」としている。

（４）消費税率 5%引上げ以降の日本医師会の基本方策

平成 8 年 6 月、医業税制対策本部報告書における「基本方策」は、その後も踏襲され、各年度の税制改正要望の重点項目として盛り込まれてきた。そして、税体系の中における消費税の重要性が増してくるのに伴い、自民党は、平成 12 年度税制改正大綱に、「所得税、資産課税、消費課税については、21 世紀のあるべき税制を念頭に抜本的な見直しを急務となっている。」「課税ベースのあり方、課税方式のあり方について総合的に見直しを行っていかねばならない。」ことを明記した。また、政府税制調査会は、「平成 12 年度の税制改正に関する答申」において、消費税に関し、「今後、社会保障制度のあり方等についての検討を踏まえつつ、国民的な議論が行われるべきものとする。」との考え方を示した。

イ．医業税制検討委員会答申（平成 12 年 3 月）

これらを受け、平成 12 年 3 月医業税制検討委員会答申においては、「ゼロ税率要望の継続」として、上記「基本方策」を再確認するとともに、ゼロ税率以外での完全転嫁方式についても検討を行い、以下のような新たな「基本方策」を提示することとなった。

① ゼロ税率要望の継続

社会保険診療報酬等に対する消費税をゼロ税率による課税方式に改めることで実質的な非課税が実現でき、社会保険診療等に関わる一切の消費税の負担が解消する。従って、創設以来、要望している社会保険診療報酬に対する消費税は、ゼロ税率実現を基本的方向とする。

② ゼロ税率以外での完全転嫁方式

我が国では、ゼロ税率は輸出取引以外に適用されない現状にあり、今後ともそ

の実現可能性が大きいとすれば、「軽減税率による課税案」が最も実現可能性のある案ではないかということが考えられる。従って、政府が複数税率を採用するときに、「医療」に軽減税率の適用を受けられるように行動することは必要である。ただし、医療の公共性などからすれば、医療界から積極的に取り入れるべき方策ではないから、政府主導による提案がされたときに次善の策として受容を検討すべきである。

ロ. 第 110 回日本医師会定例代議員会（平成 16 年 4 月）

第 110 回日本医師会定例代議員会における個別質問に対し、当時の植松会長は、以下のような答弁を行い、いわゆる損税の解消の実現に向け、「基本方策」を一歩前進させ、軽減税率を視野に入れた具体的な働きかけを行っていくことを表明した。（注）

- ・「今までは、損税を解消することのほかに、患者負担を抑制したい、あるいは医療の公共性というものを考えながらゼロ税率、非課税ということで進んできたが、全然進んでいないという現実がある。一方で、軽減税率が議論され、政府税調で食料品等において採用が検討されている事実もある。医療の公共性を考えたときには、軽減税率なら何とかなるのではないかと考える。今後 3 年間で何とかしようということになれば、自民党税調、政府税調にも、これなら議論ができるという案を日本医師会として持たなければならない。」

（注）上記の方針に基づき、平成 17 年度税制改正要望及び平成 18 年度税制改正要望において、「社会保険診療報酬に対する消費税の非課税制度をゼロ税率ないし軽減税率による課税制度に改めること。」を重点項目の 1 番目に掲げ、働きかけを行った。

なお、政府税制調査会は、軽減税率の導入について当初消極的な見解であったが、平成 15 年 6 月「少子・高齢化社会における税制のあり方」において、「消費税の税率構造は、制度の簡素化、経済活動に対する中立性の確保の観点から極力単一税制が望ましい。しかし、将来、消費税率の水準が欧州諸国並である二桁税率となった場合には、所得に対する逆進性を緩和する観点から、食料品等に対する軽減税率の採用の是非が検討課題になる。」と、前向きな姿勢をみせるようになった。

また、消費税率改定の時期について、政府与党は、平成 16 年 12 月、「平成 17 年度税制改正大綱」において、「平成 19 年度を目途に、長寿・少子化社会における年金、医療、介護等の社会保障給付や少子化対策に要する費用の見通し等を踏まえつつ、その費用をあらゆる世代が広く公平に分ち合う観点から、消費税を含む税体

系の抜本的改革を実現する。」と明記した。

ハ. 医業税制検討委員会答申（平成 18 年 1 月）

①「損税解消策」の各案について、効果・問題点の整理を行った。

(A)「ゼロ税率による課税制度」案

a. 効果

- ・ 患者等の負担なしに、損税を解消することができる。

b. 問題点

- ・ ゼロ税率ではあるが、社会保険診療報酬が消費税の課税対象となることにより、公益性を根拠とする税制優遇措置に影響が及ぶ可能性が全く無いとは言えない。
- ・ 消費税の申告により、医療機関の事務負担が増加する可能性がある。

(B)「軽減税率による課税制度」案

a. 効果

- ・ 社会保険診療報酬等に関する損税を解消することができるが、消費税の納付を要することがある。

b. 問題点

- ・ 社会保険診療報酬が消費税の課税対象となることにより、事業税の非課税措置、四段階制による特例措置等、公益性を根拠とする税制優遇措置に影響が及ぶ可能性がある。
- ・ 消費税の申告により、医療機関の事務負担が増加する可能性がある。
- ・ 消費税率によっては、患者、保険者、国等の負担が増加する。この場合、患者等をどのように説得するか。また、患者数が減少する可能性がある。
- ・ 計算上は、社会保険診療報酬を消費税上乗せ分の 1.53%だけ引き下げて、消費税率を 1.53%とすれば、患者や国民等の負担は現在と変わらない。ただし、技術的には難しい。
- ・ 患者の負担増加により、患者と保険者（国民）との間で消費税の負担割合を調整する必要がある。

(C)「仕入消費税相当額診療報酬加算及び設備投資消費税相当額税額控除制度」案

a. 内容

- ・ 中医協の医療経済実態調査から、社会保険診療における損税を解消できると思われる消費税相当額の上乗せ率 2.5%（現状 1.53%）を診療報酬に加算する。

- ・ 病院用建物、医療機器等の消費税課税仕入対象資産について、税額控除又は特別償却を認める措置を創設する。
 - 病院用建物、医療用機器等の消費税課税仕入対象資産について、取得年度において取得価額の 5%の税額控除を認める措置
 - 病院用建物、医療用機器等の消費税課税仕入対象資産について、取得年度において取得価額の 50%の特別償却を認める措置

b. 効果

- ・ 損税の完全な解消とはならないが、現状よりも損税が解消される。

c. 問題点

- ・ 消費税相当額の上乗せ率の引き上げ交渉には、多くの困難が伴うと考えられる（厚生労働省・中医協）。
- ・ 社会保険診療報酬に上乗せされる消費税相当額の増加に応じて、患者、保険者、国等の負担が増加する。
- ・ 設備投資に係る損税解消のための税額控除制度又は早期償却制度の創設について交渉が必要となる（厚生労働省・財務省・国会議員等）。
- ・ 赤字経営の医療機関の場合には、上記制度を創設しても設備投資に係る損税を解消することができない（税額控除等ができない）。

② 「損税解消策」に対する会員の意見（平成17年5月）

(A) 意思確認アンケートの実施

「ゼロ税率による課税制度」ないしは「軽減税率による課税制度」案は、社会保険診療体制および医業経営に大きな影響を与える可能性がある。従って、より慎重に方向性を決定するため、個々の会員の意見を確認するためのアンケートを実施した。

(B) アンケートの結果

アンケート送付件数：73,488 件、回答件数：28,727 件（回答率：約 39%）

「ゼロ税率ないし軽減税率による課税制度」案に

「1. 同意する」：25,298 件（約 88%）

「2. 同意しない」：3,037 件（約 11%）

これにより、大多数の会員が、損税解消策として「ゼロ税率ないし軽減税率による課税制度」案を支持することが明らかになった。

ただし、今回のアンケートについては、質問の方法として、ゼロ税率と軽減税率とを分けずに質問した点で問題があり、それを区分しなければ会員の意見を把握したことにはならないとの意見が出された。

また、少数意見の中にも配慮すべき点が多く、単純に数の論理だけで、今後の具体的な戦略を決定していくこととはせず、十分な検討を今後も継続する必要がある。

ニ. 医業税制検討委員会答申（平成 20 年 3 月）

次のような答申を行った。

- ① 消費税の税率引き上げ等の改正問題は、平成 20 年度税制改正では見送られることになったが、いずれ本格的な動きが予想されるので、その動きに対応する必要がある。仕入消費税額の控除方法(損税解消)の具体案については、これまでの議論を踏まえ、ゼロ税率案の実現可能性が低いことから、課税制度に改めることを最優先事項とし、要望をまとめる必要がある。
- ② その前提として、会員の意思を改めて確認することも必要になる。その際、アンケートの内容は、ゼロ税率案と軽減税率案を明確に区別した上で、課税制度に改めることの是非について、的確に会員の意思を問うものでなければならない。
- ③ さらに、消費税改革は目前に迫っていることから、要望実現の布石として、厚生労働省などにおける研究会の設置等、関係機関等への働きかけを強化していくことが肝要である。

ホ. 医業税制検討委員会答申（平成 22 年 3 月）

次のような答申を行った。

- ① 日本医師会は、平成 21 年 12 月 3 日の社会保障審議会医療部会において、医療機関が長年に亘って多額の控除対象外消費税を負担してきたこと、そしてそれが経営を圧迫する大きな原因となってきたことを踏まえ、医療提供体制確保のために控除対象外消費税の検証が必要であることを訴えた。本問題は、厚生労働省内で中医協等の然るべき場で検証が行われるべきであり、将来、検証の結果、過去に補填されたとされる項目や医療機関が実際に負担している控除対象外消費税の実態が明らかになった場合には、医療機関に控除対象外消費税負担が発生しないよう社会保険診療報酬上の補填が為されるべきである。
- ② 消費税の税率引き上げ等の改正問題は、政権交代によって見送られることとなったが、何らかの検討が予想されるので、その動きに対応する必要がある。仕入消費税額の控除方法の具体案については、これまでの議論を踏まえ、ゼロ税率案の実現可能性が低いことから、軽減税率等を前提とした課税制度に改めることを最優先事項とし、要望をまとめておく必要がある。併せて、設備投資については、「仕入れ税額の特別控除（還付）」を求めていくべきで、上記の社会保険診療報

酬上の補填が不十分な場合には、控除対象外消費税という税制上の問題は、税制で解決する措置を講じることが必要である。

- ③ 社会保険診療に係る消費税を課税制度に変更するよう要望するに当たっては、政治情勢を見据えて、関係機関等への働きかけをし、環境整備を図っていくことが肝要である。その際、医療法のもとでのわが国の医療機関の控除対象外消費税問題が諸外国と比べ特殊であることや、問題が大規模且つ深刻であることについて、日本医師会は、関係各位の一層の理解を促すことが不可欠である。それと並行して、社会保険診療への消費税課税の適否について会員の意思を確認するアンケート調査を行う場合には、的確に会員の意思を問うものとするよう留意する必要がある。加えて、韓国等の制度や社会保険診療等に係る付加価値税を課税にしている海外事例等について引き続き調査を進める必要がある。
- ④ 社会保険診療については、他のサービス業と一括して消費税の対象とするのではなく、その公益性等に配慮して、課税体系や制度のあり方についても検討していく必要がある。

(5) 社会保障・税一体改革大綱と日医の対応

イ. 社会保障・税一体改革大綱に至る経緯

厚労省は平成 23 年度税制改正要望として、前年度に続き、下記の要望を取り上げた。

- ・今後、消費税を含む税体系の見直しが行われる場合には、社会保険診療報酬等に係る消費税に関する仕組みや負担等を含め、そのあり方について速やかに検討することが適当である。

政府税制調査会では、財務省サイドから「具体的内容が明らかではなく、現時点では認められない」との評価を受け、次年度以降の検討課題とされ、平成 23 年度税制改正大綱においても関連の記載はなかった。

厚労省は、平成 24 年度税制改正要望では、下記の要望を取り上げた。

- ・社会保障・税一体改革成案において、「社会保障給付の規模に見合った安定財源の確保に向け、まずは、2010 年代半ばまでに段階的に消費税率（国・地方）を 10%まで引き上げ、当面の社会保障改革にかかる安定財源を確保する」とされたことを踏まえ、今後、消費税を含む税体系の見直しが行われる場合には、社会保険診療報酬や介護報酬に係る消費税に関する仕組みや負担等を含め、そのあり方について速やかに検討する。

社会保障・税一体改革の具体化を検討の必要性を強調しつつも、依然として具体的内容は盛り込まれなかった。

政府税制調査会では、控除対象外消費税問題への対応については、平成 24 年度税制改

正大綱の議論とは切り離し、社会保障・税一体改革大綱の議論の中で検討されることとされた。

しかし、平成 23 年度 第 27 回 税制調査会(12 月 12 日)においても、厚労省が提出した資料は、上記の要望そのままの内容となっていたが、辻厚労副大臣は、「ゼロ税率については消費税の根幹に関わる問題である。やはり非課税が原則であるべきだ」として、非課税制度のままにする意向を明らかにしたものの、具体案の提示はなされなかった。その後、12 月 30 日の第 30 回 税制調査会で、控除対象外消費税対応策の具体的内容が初めて明らかになるも、実質的な議論はなされず、そのまま承認されたのである。このように、社会保障・税一体改革素案における控除対象外消費税対応の内容は、政府税制調査会において十分な検討を経たものとはいえないものであった。

ロ. 社会保障・税一体改革大綱の概要

政府・与党社会保障改革本部は、平成 24 年 1 月 6 日に社会保障・税一体改革素案を決定し、同日閣議報告され、そのままの内容で 2 月 17 日に社会保障・税一体改革大綱として閣議決定された。

社会保障・税一体改革大綱の要点は、以下のとおりである。

① 消費税制度全体について

- ・ 税率：平成 26（2014）年 4 月 1 日より 8 %、平成 27（2015）年 10 月 1 日より 10 %。ただし、引上げに当たっては経済状況等を総合的に勘案した上で、引上げの停止を含め所要の措置を講ずるものとする規定を法案に盛り込むこととされた。
- ・ 税率構造：今回の改革においては、単一税率を維持し、軽減税率は採用しない。
- ・ インボイス：今回の改革においては、導入しない。
- ・ 簡易課税制度：みなし仕入れ率の水準について、実態調査を行い、必要な見直しを行う。
- ・ 給付付き税額控除等：逆進性対策として、平成 27（2015）年度以降の番号制度の本格稼働後を念頭に、給付付き税額控除等再分配に関する総合的な施策を導入。それまでの間、簡素な給付措置を実施。

② 社会保険診療について

- ・ 今回の改正に当たっては、社会保険診療は、諸外国においても非課税であることや課税化した場合の患者の自己負担の問題等を踏まえ、非課税制度を踏襲。
- ・ 高額投資に係る消費税負担に関し、新たに一定の基準に該当するものに対し区分して、診療報酬など医療保険制度において手当てすることを検討。
- ・ 医療機関等の消費税負担等について、厚生労働省において定期的に検証する場

を設ける。

- ・ 医療に係る消費税の課税のあり方については、引き続き検討。

ハ. 社会保障・税一体改革素案に対する日医の見解

日医は、平成 24 年 2 月 1 日の定例記者会見において、社会保障・税一体改革素案に対する見解を公表した。以下は、その控除対象外消費税問題に関わる部分である。

医療機関における社会保険診療は非課税であり、患者から消費税を徴収しない。しかし、社会保険診療のための医薬品などの仕入れ代金、医療機器などの購入代金には消費税がかかるので、医療機関が消費税分を負担している。

日本医師会の調査によれば、医療機関が負担している控除対象外消費税は、社会保険診療等に対して 2.22% に相当する税負担を負っていた。そのうち、設備投資から生じる部分が 0.35%、医薬品や材料から生じる部分が 1.12%、その他の仕入れや購入から生じる部分が 0.74% である。また、一部の医療機関では、設備投資により極端に大きな消費税負担が生じている。

これらの消費税負担に対する手当として、消費税導入時及び税率引上げ時に診療報酬に対して合わせて 1.53% の上乘せがなされ、解決済みとされてきた。

しかし、上記の通り、診療報酬への上乗せが不十分であるために、いわゆる損税が生じており、日本医師会は、その解決を求め、以下の税制要望を掲げている。

- ① 社会保険診療報酬等に対する消費税の非課税制度を、仕入税額控除が可能な課税制度に改め、かつ患者負担を増やさない制度に改善。
- ② 上記課税制度に改めるまでの緊急措置として、設備投資に係る仕入税額控除の特例措置創設。

今回の素案は、非常に長い間放置され続けてきた、医療機関が抱える負担を解消する方向に道筋をつけたという点で一定の評価ができる。しかし、抜本的解決のためには、多くの課題が残されている。

まず、高額な投資に係る消費税負担について一定の手当てを行うことを検討することとされた点については、日本医師会は次善の策として上記②の税制要望を掲げており、素案では、税ではなく診療報酬の中での手当という不十分さを抱えているものの、部分的な実現をみたと言える。「検討」にとどまらず、確実に実施することを求める。

また、診療報酬への消費税分の上乗せ 1.53% を超える消費税負担、いわゆる損税について、定期的に検証する場が設けられることも評価できる。これまで、日本医師会が要望してきたにもかかわらず検討の場が設けられてこなかったが、これにより国民や保険者が問題を認識し、抜本的解決に向けた議論の場とすることが可能となると思われる。すみやかに設置することを求める。

しかし、非課税制度のまま医療保険制度の枠内での改善では、改定率という予算制約を免れないという点で、抜本的解決からほど遠い。10%への引き上げ時には、仕入税額控除が可能な税制に改め、かつ患者負担を増やさない制度とすることを求める。「今回の改正に当たっては」の部分は8%への引上げ時まで限定すべきものである。

冒頭で、「社会保険診療は、諸外国においても非課税であることや課税化した場合の患者の自己負担の問題等を踏まえ」の部分については、あたかも将来にわたって非課税制度のままにしておくべきとの印象を与える等、誤解を招く恐れが高いことから削除することを求める。諸外国の多くについて社会保険診療が非課税であることは事実であるが、近年、株式会社立病院の増加が認められるものの、依然として公的病院が多く、しかも設備投資に対する手厚い補助金などにより、医療機関の消費税負担問題が生じにくい医療提供体制と支援策の組み合わせとなっている。これに対して、日本の場合は、医療機関の大半が民間で、かつ、設備投資に対する補助金も稀であるという点で大きく異なり、日本の特殊性を考慮する必要がある。現在の医療保険制度の下では、世界的に類をみない窓口負担が3割にもなっていることから、患者に新たな負担が生じないようにすることは当然である。

なお、消費税を課税にした場合、事業税の特例措置及び四段階制に影響を与えないことを求める。そもそも、仕入税額控除を可能とするためにやむなく課税にするのであって、医療の公共性を否定するためではない。他方で、事業税の特例措置及び四段階制は、それぞれの根拠や政策目的により、創設され継続されてきた経緯がある。事業税の特例措置については、社会保険診療は公共性・非営利性の高い事業であり、事業税非課税を前提とした低廉な公定価格であること、医師は行政が行うべき公共性の高い多くのサービスを代行していることを根拠としている。また、四段階制は、小規模・高齢医師による診療所を支え、ひいては地域医療を支えることを政策目的としている。

二. 医療税制検討委員会答申（平成24年3月）

次のような答申を行った。

- ① 社会保障・税一体改革大綱で示された「検証の場」において、国民や保険者が問題を認識し、抜本的解決に向けて議論がなされることを強く求めるべきである。このような検討の中で、仕入税額控除が可能でかつ患者負担を増やさない制度の具体的施策を積極的に提示していくことも重要である。
- ② 社会保障・税一体改革大綱において、消費税負担についての検証の場を厚労省に設けることとされているが、それのみにとどまらず、消費税の税制のあり方が問題となっている（そのことは社会保障・税一体改革大綱においても認められた。）のであるか

ら、厚労省における検討と並行して、政府税制調査会においても、小委員会等を設置して検討するよう、働きかけが必要である。

3. 消費税増税法成立及びその後の展開と日医の対応

(1) 3党合意と消費税増税法成立

平成 24 年 2 月に、社会保障・税一体改革大綱が閣議決定された。これにより、8%段階では非課税のまま対応することが決まった。

続いて平成 24 年 6 月に、民主、自民、公明の 3 党は、社会保障と税の一体改革関連法案をめぐって、いわゆる 3 党合意が交わされた。

合意文書の構成文書の一つである「税関係協議結果」には、以下の通り記載がなされた。

「社会保障・税一体改革に関する三党実務者間会合合意文書」の「税関係協議結果」より抜粋（1）

・医療については、（中略）消費税率（国・地方）の 8%への引上げ時まで、高額の投資に係る消費税負担について、医療保険制度において他の診療行為と区分して適切な手当を行う具体的な手法について検討し結論を得る。また、医療に関する税制上の配慮等についても幅広く検討を行う。

また、同時に「逆進性対策としての軽減税率導入の検討」が明記されたことから、8%段階での医療についての軽減税率導入の可能性も出てきたため、日本医師会は「8%段階でも抜本的解決を要望」の方向で、関係各方面に働きかけを開始した。

「社会保障・税一体改革に関する三党実務者間会合合意文書」の「税関係協議結果」より抜粋（2）

第 7 条（消費税率引上げに当たっての検討課題等）について

・消費税率引上げに当たっては、低所得者に配慮した施策を講ずることとし、以下を確認する。（中略）

また、「低所得者に配慮する観点から、複数税率の導入について、財源の問題、対象範囲の限定、中小事業者の事務負担等を含め様々な角度から総合的に検討する」旨の条文とする。

続いて、平成 24 年 8 月に、消費増税を柱とする社会保障と税の一体改革関連法が成立し

た。5%の消費税率を平成 26 年 4 月に 8%、平成 27 年 10 月に 10%に引き上げることとされた。

「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」第 7 条第 1 号より抜粋

・医療機関等における高額の投資に係る消費税の負担に関し、新たに一定の基準に該当するものに対し区分して措置を講ずることを検討し、医療機関等の仕入れに係る消費税については、診療報酬等の医療保険制度において手当をすることとし、医療機関等の消費税の負担について、厚生労働省において定期的に検証を行う場を設けることとするとともに、医療に係る消費税の課税の在り方については、引き続き検討する。

この法律の成立により、8%引上げ時には医療保険制度において手当をすることとなり、非課税のまま対応することとなった。

ただし、政府がこの問題を課題として法律に明文化したことは一歩前進と言える。

（２）平成 25 年度税制改正大綱

平成 25 年度税制改正大綱は、平成 25 年 1 月 24 日に自民党、公明党の与党において決定され、以下の通り記載された。

平成 25 年度税制改正大綱（自民党、公明党）

・医療に係る税制のあり方については、消費税率が 10%に引き上げられることが予定される中、医療機関の仕入れ税額の負担及び患者等の負担に十分に配慮し、関係者の負担の公平性、透明性を確保しつつ適切な措置を講ずることができるよう、医療保険制度における手当のあり方の検討等と併せて、医療関係者、保険者等の意見も踏まえ、総合的に検討し、結論を得る。

平成 25 年度税制大綱の記述は、8%段階の対応としてはゼロ回答であったが、医療における課税のあり方について、党税調で検討を行うこととされ、10%引上げ時に課税化される可能性を明確に認めている。

また、軽減税率については、「消費税率 10%引上げ時に、軽減税率制度を導入することをめざす」とされた。

なお、与党大綱の決定後、平成 25 年 1 月 29 日に閣議決定された大綱には、この消費課

税の問題を検討していく方針の記載がなかった。

この点について本会事務局より、厚生労働省医政局に問い合わせを行ったところ、「政府の大綱には、法改正に関する事項のみを掲載するため、検討課題の項目は消費税だけでなくすべて閣議決定の中身から外れた。」との回答であった。

(3) 中医協診療報酬調査専門組織（医療機関等における消費税負担に関する分科会）における検討

中医協に設置された、「医療機関等における消費税負担に関する分科会」（以下、消費税分科会）は、平成 24 年 6 月に第 1 回が開催された。以降、平成 26 年 2 月末現在までに計 10 回開催されている。

イ. 診療側の連名による要望書

第 3 回までの検討の中で、中医協の一分科会として設置された消費税分科会は、今後の医療と消費税のあり方について検討する場としては不十分であり、抜本的解決の道筋を早期につけるために、医療と消費税のあり方について検討する場が別途必要になるのではないか、との問題意識を診療側委員が共有することとなった。

第 4 回消費税分科会（平成 24 年 10 月 31 日開催）において、診療側委員は、診療側委員全員の連名で、田中滋分科会長宛「社会保険医療に対する消費税の課税のあり方に関する検討の場設置に関する意見と要望」を提出した。

平成 24 年 10 月 31 日

中央社会保険医療協議会
医療機関等における消費税負担に関する分科会
分科会長 田中 滋 殿

社会保険医療に対する消費税の課税のあり方に関する検討の場設置
に関する意見と要望

診療側委員

今村 聡

鈴木 邦彦

西澤 寛俊

伊藤 伸一

堀 憲郎

森 昌平

このたび成立した消費税増税法（社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革

を行うための消費税法の一部を改正する等の法律・第7条第一号ト)では、「医療に係る消費税の課税のあり方については、引き続き検討する」とされています。

これについて、当面、本分科会がその検討の場であるとの認識が事務局より示されました。しかし、本分科会の設置目的は、「診療報酬における消費税の取扱い」を検証することが主なものです。委員のなかに税の専門家が極めて少ないにもかかわらず、多くの委員から、課税のあり方についても検討すべきとの意見が出されました。

中医協診療報酬調査専門組織の本来的使命に照らしてみますと、本分科会で税制のあり方について有効な結論を得ようとするのは難しいのではないかと思います。既に成立した上記法律の立法趣旨に則して、税制のあり方を議論するためには、税制の協議を目的とする、しかるべき新たな検討の場を設置する必要があります。その機関において、議論を行うべきと考えますので、下記の要望をいたします。

記

社会保険診療に対する消費税の課税のあり方について検討する場を、中央社会保険医療協議会とは別に設置すべきと考えます。

上記の案件を実現するため、本分科会において審議されたうえ、審議結果を分科会の総意としていただけますよう、お取り計らい願います。

以上

この要望書に対して、支払側委員からは、以下のような発言があった。

第4回 消費税分科会（平成24年10月31日）議事録より抜粋

・白川委員 私どもは以前から、非課税と言いながら、診療報酬で手当てをして処理しようという考え方自体には非常に大きな疑問を持っております。その点については、2号側も、今の処理の仕方について御不満という点では一致していると思っております。

（中略）分科会は診療報酬における消費税を非課税とすることを前提に取り扱いを検討する位置づけの中で、総意をまとめて、別に税制について検討すべきという意見を表明することは、少しおかしいのではないかと思います。

（中略）これはやはり税制調査会で議論すべき問題と認識している。ただ、非課税の扱いは診療報酬だけではなくて、介護保険や教育関係など、さまざまございますので、診療報酬だけではなくて、それ以外の非課税項目も含めて、税調で御議論いただかなければいけない内容と思っております。

また、法律上は、いわゆるゼロ課税とか、複数税率という考え方はとっておりませんので、我々としては、現在の1.53%が限度と思っておりますが、それが課税ということにな

ると、簡単に言うと8%になると困りますので、そういう複数税率を含めた消費税の税制のあり方についても、これはやはり税調でやっていただくしかないと考えております。このため、御指摘はわかりますが、分科会として総意をまとめるのは、我々の分科会の使命から言うと、少し違うのかなという感じでございます。

結局、本要望書については、分科会長より、「分科会は要望書を上申すべき位置づけではないが、分科会長より中医協会長や政務三役に報告をする」とされた。

しかし、診療側、支払い側の双方で「課税のあり方を検討する場」を政府税調などの場に設置すべきであるとの共通認識が得られたことについては、本要望書の結実といえる。

ロ. 議論の推移

第5回消費税分科会（平成25年3月18日）において、厚生労働省は8%引上げ時の対応策として「全て診療報酬で上乗せする対応」と「診療報酬の上乗せと、基金を創設し高額投資に伴う消費税負担を手当てする対応（基金方式）」の2つの案を提示した。

この回において、診療側、支払い側ともに基金方式に反対で一致した。反対の理由としては、実施機関での事務処理のためのシステム構築費用がかかるなどの理由が挙げられた。次回の分科会における設備投資状況の調査結果報告を待ってから、議論を行うとされた。

続いて第6回消費税分科会（平成25年6月21日）において、医療機関等における設備投資の状況の調査結果が厚生労働省より報告された。厚労省は、各年度の総投資額の状況、1件当たりの投資価額が高額な投資の状況、総収入に対する投資額比率の状況などの概要を説明した上で、以下2点の感触を得たとして報告した。

第6回消費税分科会 厚労省提出資料「医療機関等の設備投資に関する調査の概要」より抜粋

- ・医療機関等の投資は、実額についても、収入に対する比率についても、年度による変動が大きい状況にあり、年度ごとの投資実績に応じた償還については、必要な財源規模を正確に見込むことは困難ではないか。
- ・建物、医療情報システム、歯科用機器、調剤用機器、車両など、個別の診療行為との対応関係が明確でない投資が大宗を占めており、個別の診療報酬への上乗せでの対応には限界があるのではないか。

診療側、支払い側双方が一致した意見として、8%引上げ時における、「診療報酬とは別建ての高額投資対応」は実施しないこととなった。

第7回消費税分科会（平成25年8月2日）では、診療側委員より、8%引上げ時の消費税対応の計算方法に関する意見資料が提出された。

第7回消費税分科会 今村委員提出資料「消費税率8%引き上げ時の改定における消費税対応の計算方法について」より抜粋

（消費税率8%への引き上げ時の計算方法）

1. 医療経済実態調査により消費税率8%にかかる医療機関等の消費税負担率（「仕入にかかる消費税」／「医業・介護収益」）を把握

病院の課税仕入れ率（*）×消費税率8%＝病院の消費税負担率

一般診療所の課税仕入れ率（*）×消費税率8%＝一般診療所の消費税負担率

歯科診療所の課税仕入れ率（*）×消費税率8%＝歯科診療所の消費税負担率

調剤薬局の課税仕入れ率（*）×消費税率8%＝調剤薬局の消費税負担率

2. 国民医療費を用いて消費税率8%にかかる医療機関等の消費税負担額を把握

病院の国民医療費×病院の消費税負担率＝病院の消費税負担額

一般診療所の国民医療費×一般診療所の消費税負担率＝一般診療所の消費税負担額

歯科診療所の国民医療費×歯科診療所の消費税負担率＝歯科診療所の消費税負担額

調剤薬局の国民医療費×調剤薬局の消費税負担率＝調剤薬局の消費税負担額

3. 既存の上乗せを差し引き、次期対応における上乗せとする

（*）課税仕入れ率は、医業・介護収益に占める課税仕入れの割合（第19回医療経済実態調査により取得）。これについて、①「薬剤費、特定保険医療材料費を含む課税仕入れ率」を用いる方法と、②「薬剤費、特定保険医療材料費を除く課税仕入れ率」を用いる方法が考えられる。いずれの場合にも、病院、一般診療所、歯科診療所、調剤薬局別の「薬価等を含む上乗せ率」が明確にされることが望ましい。

ハ. 中間整理

次に、平成25年9月25日に、「医療機関等における消費税負担に関する分科会」における議論の中間整理が発表された。

この中間整理の要点は、以下のとおりである。

- ・消費税率の8%引上げ時には、診療報酬とは別建ての高額投資対応は実施せず、診療報酬

改定（調剤報酬改定を含む）により対応する

- ・医療経済実態調査の結果等を踏まえ、基本診療料・調剤基本料への上乗せによる改定を中心としつつ、「個別項目」への上乗せを組み合わせる形で対応することを基本とする。
- ・薬価、特定保険医療材料価格については、現行上、市場実勢価格に消費税率を上乗せする仕組みとしていることから、消費税率8%への引上げ時にも同様の対応をすることを基本とする。
- ・消費税対応分が薬価、特定保険医療材料価格に上乗せされている旨の表示を簡略な方法で行うことを基本とする。（具体的な表示方法については引き続き検討する）

最重要課題である財源の確保については、以下の通り記述がなされた。

（3）財源について

○ 当分科会において、過去の消費税対応を中心に議論を行ったところ、消費税が導入・引上げされた平成元年、9年における対応については、

例えば、診療側委員からは、

- ・ 本体報酬に係る改定財源の計算式において、「消費者物価への影響」の率を乗じていることなど財源規模の考え方に問題があり、これまでの診療報酬による補填額を上回る控除対象外消費税が発生している

という意見があった一方、支払側委員からは、

- ・ 控除対象外消費税については、これまでの診療報酬改定の中で全体として手当されている

という意見があった。

○ 今回の消費税引上げ時の対応については、診療側委員から、病院、診療所、歯科、調剤ごとに、課税経費率を基に消費税負担額を算出し積み上げた額と、既存の手当分との差額を手当てすべきであり、具体的な負担額について、今後議論すべきとの意見があった。

（参考：平成9年の計算式）

①薬価基準分 （薬剤費の割合）×（105/103-1）

②特定保険医療材料 （特定保険医療材料の割合）×（105/103-1）

③診療報酬本体分

{100-（人件費の割合）-（薬剤費の割合）-（特定保険医療材料の割合）
-（非課税品目の割合）} × 1.5/100（消費者物価への影響）

※「消費者物価への影響」の1.5/100という数字は、平成9年の消費税引上げ時に、経済企画庁が消費税率引上げが国内物価に与える影響として試算した数値に基づいている。

○いずれにせよ、今回の消費税引き上げ時の対応については、現在実施中の医療経済実態調査の結果等により適切に医療機関等の課税経費率を把握した上で、今回の消費税率引上げによる消費税負担の増加分に対して適切に手当がなされるよう、内閣において、適切にその財源規模を決定すべきである。

このように、診療報酬本体改定率の計算において、従来通り「消費者物価への影響」を用いて計算すべきとする支払い側と、「消費税物価への影響」を用いてはならず消費税率を用いて計算すべきとする診療側の間で意見の対立があり、両論併記のかたちでとりまとめとなった。

二. 医療経済実態調査に基づく費用構造推計

第9回消費税分科会（平成25年11月14日）において、厚生労働省より医療経済実態調査に基づく費用構造推計の結果（暫定版）が公表された。

費用構造推計の結果（暫定版）

	① 課税費用 （損益差額を 含む）	②医薬品費	③ 特定保 険医療材 料費	④ その他 課税費用	⑤減価 償却費	②～⑤の 合計
医科	57.3	14.5	3.5	19.3	5.3	42.7
病院	56.6	14.1	4.5	19.9	6.0	44.4
一般診療所	61.3	15.6	0.9	18.5	3.7	38.7
歯科診療所	61.8	1.2	6.7	24.8	5.4	38.2
保険薬局	25.2	68.3	0.2	5.3	1.0	74.8
全体	52.3	22.6	3.2	17.4	4.6	47.7

第9回 消費税分科会（平成25年11月14日） 厚労省提出資料より抜粋して加工。

このうち、減価償却費については、診療側委員からは、「消費税対応分の計算式には減価償却ではなく設備投資を使うべきであり、仮に減価償却を使うのであれば、全額課税扱いとして認めてほしい」旨の発言があった。

また、この分科会では、診療側委員から平成元年、9年の改定の際の問題指摘等が改めてなされたが、それについては別途後述する。（42頁）

なお、上記の医療経済実態調査結果に基づく改定率の試算結果は以下の通りとなる。

消費税対応の改定率についての医療経済実態調査結果を用いた試算

	計算式	改定率
「消費者物価への影響」は用いず、消費税率を用いた場合。	$47.7\% \times (8-5) / 105$	1.36%
薬剤費、特定保険医療材料については消費税率を、診療報酬本体については「消費者物価への影響」(平成22年基準によるもの)を用いた場合。	①薬剤費 $22.6\% \times (8-5) / 105 = 0.65\%$ ②特定保険医療材料 $3.2\% \times (8-5) / 105 = 0.09\%$ ③診療報酬本体分 $21.9\% \times (8-5) / 105 \times \mathbf{0.72} = 0.45\%$ ④合計 ①+②+③	1.19%

(4) 平成26年度診療報酬改定(消費税対応)

診療報酬改定率の決定は内閣の決定事項であるため、中医協で医療経済実態調査等の報告がなされた後、厚労省と財務省の交渉等が進められた。

中医協消費税分科会の中間整理において、財源規模に関して、消費税対応における診療報酬本体の改定率の計算に、「消費者物価への影響」を用いるかどうかについて両論併記となったが、厚労省は、医療経済実態調査の精度の向上等を勘案し、今回の改定においては診療側の主張を採用し、「消費者物価への影響」は用いず、消費税率を用いることが適切であるとの判断に基づき、改定率1.36%を主張した³。

これに対し、財務省は、従来通り診療報酬本体について「消費者物価への影響」を適用すべきであるとして、改定率約1.2%を主張し、厚労省と激しく対立することとなった。その後、与党も含めた折衝を経て、厚労省の主張がそのまま通る結果となった。詳細は以下の通りである。

中央社会保険医療協議会 総会（第267回、平成26年1月15日）、厚労省提出資料「平成26年度診療報酬改定率（消費税率引上げ対応分）を踏まえた財源配分について（基本的な考え方についての論点メモ）」より抜粋

1. 平成26年度診療報酬改定率（消費税率引上げ対応分）について

(1) 改定率

全体改定率 + 1.36% (約5600億円)

診療報酬改定(本体) + 0.63% (約2600億円)

各科改定率 医科 + 0.71% (約2200億円)

歯科 + 0.87% (約200億円)

調剤 + 0.18% (約100億円)

³ 第10回中医協消費税分科会（H26.1.8）議事録

※3科の改定率は、薬剤費、特定保険医療材料費を除いた課税経費率（減価償却分を含む）に応じたものとなっている。

医科、歯科、調剤間での財源配分についての「議論の中間整理」での記述

②消費税引上げに伴う改定財源の配分の考え方について

○ 消費税引上げに伴う本体報酬に係る改定財源の配分については、以下の算式で得られる数値により財源を按分することを基本とする。

①医科、歯科、調剤間での財源配分

〈医科、歯科、調剤ごとの医療費シェア〉×〈医科、歯科、調剤ごとの課税経費率〉

薬価改定等 +0.73% (約3000億円)

薬価改定 +0.64% (約2600億円)

材料価格改定 +0.09% (約400億円)

(2) 改定率の計算式

①診療報酬本体

$(17.39\% (\text{その他課税費用}) + 4.59\% (\text{減価償却費})) \times 3/105 = 0.63\%$

②薬価改定

$22.55\% (\text{医薬品費}) \times 3/105 = 0.64\%$

③材料価格改定

$3.19\% (\text{特定保険医療材料費}) \times 3/105 = 0.09\%$

平成26年度診療報酬改定率の決定を受けて、第10回消費税分科会(平成26年1月8日)では、財源配分等に係る論点として、①「診療所の初・再診料、有床診療所入院基本料の引上げ方をどうするか。個別項目への配分をどうするか。」、②「外来診療料の引上げ方をどうするか(再診料と同じ点数を引き上げるか、引上げ点数を1点抑えて、再診料と点数をそろえるか)」、③入院基本料ごとの課税経費率の適用について、どう取り扱うか。」、④「DPC点数の取扱いについて。出来高的な積み上げ方式により、DPC点数ごとに上乗せ額を計算することにしてはどうか。」、⑤「訪問看護ステーションへの財源配分をどうするか。訪問看護ステーションが算定する訪問看護管理療養費について、一定の財源を配分することとしてはどうか。」、⑥「歯科の初・再診料の引上げ方をどうするか。」、⑦「調剤基本料の引上げ方をどうするか。」、⑧「消費税対応分が薬価、特定保険医療材料価格に上

乗せされている旨の表示をどのように行うか。医療機関等が発行する明細書の様式の欄外に「薬価・医療材料価格には、消費税相当額が含まれています（詳しくは厚生労働省ホームページで）」といった文言を記載することでどうか」といった8つの論点が示された。論点①については、個別項目に手厚く配分して患者にとってわかりやくすべきとする支払い側と、過去の経緯から個別項目への配分ではなく基本診療料で対応した方が公平とする診療側の間で意見が分かれたが、配分に関する決定は中医協総会で行われるため、両論併記のかたちで総会に報告された。その後、総会において、消費税対応分の財源については、初・再診料など基本診療料に集中的に配分されることとなった。

なお、平成26年度診療報酬改定は消費税対応の改定と通常改定が同時に実施された。改定全体の概要は以下の通りである。

中央社会保険医療協議会 総会（第267回、平成26年1月15日）、厚労省提出資料「平成26年度診療報酬改定について（諮問）」より抜粋

平成26年度の診療報酬改定は、以下のとおりとする。

※（）内は、消費税率引上げに伴う医療機関等の課税仕入れにかかるコスト増への対応分

1. 診療報酬本体

改定率 +0.73% (+0.63%)

各科改定率 医科 +0.82% (+0.71%)

 歯科 +0.99% (+0.87%)

 調剤 +0.22% (+0.18%)

2. 薬価改定等

改定率 ▲0.63% (+0.73%)

 薬価改定 ▲0.58% (+0.64%)

 材料価格改定 ▲0.05% (+0.09%)

なお、別途、後発医薬品の価格設定の見直し、うがい薬のみの処方の保険適用除外などの措置を講ずる。

(5) 「非課税還付方式」をめぐる動き

日本歯科医師会、日本薬剤師会などから、平成 25 年 6 月ごろに、消費税率 10% 引上げ時における抜本的解決の選択肢として「非課税還付方式」を加えるべきとの問題提起がなされた⁴。

(参考) 日本歯科医師会「平成 26 年度税制改正に関する要望書」(平成 25 年 8 月) より抜粋

消費税率のさらなる引き上げ(引用者注: 10% への引上げのこと)の際の対応については、以下の様な抜本的改革をされたい。

- 控除対象外消費税の解消は非課税、課税にこだわらず、さまざまな方策の問題点を引き続き議論し、医療機関、国民、保険者にとって分かりやすく負担増の無いシンプルな仕組みとし国民皆保険制度を堅持しうる制度とすること
- 医療の非営利性、公益性の本質を損なわない制度とすること
- 特に小規模経営の診療所にとって事務負担増等を増やさずに対応できる仕組みとすること
- 税制抜本改革法において医療機関の消費税負担について定期的に検証する場を設けるとされたことについて明確にすること

こうした動きを受けて、平成 25 年度第 2 回都道府県医師会長協議会(平成 25 年 11 月 19 日)で、消費税率 10% への引き上げ時の対応について、日医の見解を問う山口県医師会からの質問に対して、今村聡副会長は、以下の趣旨を回答した。

- ・ 医療機関の消費税負担問題の解決策として、日本歯科医師会並びに日本薬剤師会から提示された非課税還付案について、「患者負担・国民負担・保険者負担を増やすことなく医療機関の消費税負担をなくす」という目的は共有している。ゆえに、取り得る選択肢の一つであるとの認識を示し、今後もあらゆる選択肢を排除せず、より良い解決策を探っていきたい。

(6) 平成 26 年度税制改正大綱

平成 26 年度税制改正大綱は、平成 25 年 12 月 12 日に自民党、公明党の与党によって決定された。内容は、平成 25 年度税制改正大綱(与党決定)と同一の記述であった。

⁴ 税理士の船本智睦氏は、『医療と消費税、誰が負担を負うべきか』徳間書店(平成 25 年 1 月)において、非課税制度の下で非課税売り上げに対応する仕入税額を概算で還付するカナダの P S B リベート制を参考にした、非課税制度の下での「日本版 P S B リベート」を提案している。

平成 26 年度税制改正大綱（自民党、公明党）より抜粋（1）

・医療に係る税制のあり方については、消費税率が 10%に引き上げられることが予定される中、医療機関の仕入れ税額の負担及び患者等の負担に十分に配慮し、関係者の負担の公平性、透明性を確保しつつ適切な措置を講ずることができるよう、医療保険制度における手当のあり方の検討等と併せて、医療関係者、保険者等の意見も踏まえ、総合的に検討し、結論を得る。

また、軽減税率については以下のように記載された。

平成 26 年度税制改正大綱（自民党、公明党）より抜粋（2）

・消費税の軽減税率制度については、「社会保障と税の一体改革」の原点に立って必要な財源を確保しつつ、関係事業者を含む国民の理解を得たうえで、税率 10%時に導入する。このため、今後、引き続き、与党税制協議会において、これまでの軽減税率をめぐる議論の経緯及び成果を十分に踏まえ、社会保障を含む財政上の課題とあわせ、対象品目の選定、区分経理等のための制度整備、具体的な安定財源の手当、国民の理解を得るためのプロセス等、軽減税率制度の導入に係る詳細な内容について検討し、平成 26 年 12 月までに結論を得て、与党税制改正大綱を決定する。

軽減税率の導入については、自民党は、税収減、対象品目の絞り込み、事業者の事務負担増の観点から慎重姿勢を見せていた。一方で、公明党は、10%引上げと同時での導入を求めていた。平成 26 年度税制改正大綱においては、具体的な実施年月を示さないことで両者が合意した。平成 26 年 12 月までに制度の詳細を決めることとされている。公明党は、軽減税率の対象となる品目について、外食を除く食料品全般と新聞・書籍などとする案を示している。

4. 本委員会における検討

（1）消費税訴訟判決について

平成 24 年 11 月 27 日に、兵庫県民間病院協会に所属する 4 医療法人が医療機関の消費税負担をめぐり国を訴えていた裁判で、第一審（神戸地裁）で判決が出された。結果は、原告の全面敗訴であった。そこで、この判決が、税制要望の実現にどのような影響をもたらすのかについて検討し、以下の通り論点整理を行った。

・平成 24 年 11 月 27 日判決、平成 22 年（ウ）第 61 号 国家賠償等請求事件

（1）憲法 14 条 1 項（法の下での平等）、22 条 1 項（職業選択等の自由）、29 条 1 項（財産

権)及び84条(租税法律主義)に違反するか否か

①判決の概要

違憲審査基準を以下の通り設定。

[判決41ページより]

租税は、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え・所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能も有しており、国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とするものであるから、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断に委ねるほかはないところ、後記のとおり、本件各規定はいずれも課税要件に関わる政策的ないし技術的判断に基づき定められた規定と解されるから、本件各規定が合理的なものといえるかについて、裁判所は、基本的には立法府の裁量的判断を尊重せざるを得ないというべきである。したがって、本件各規定については、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該規定が目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することはできないものと解するのが相当である。

上記の違憲審査基準に基き、非課税は原則課税に比べ負担は少なくなること、診療報酬へ消費税分が上乗せされていることなどをもって、以下の通り、不合理であることが明らかではないと判断。

[判決43ページより]

社会保険診療等を非課税取引とする消費税法の規定は合理性を有するものと認められる。

[判決44ページより]

仕入税額控除制度に関する消費税法の規定はいずれも合理性を有するものと認められる。

[判決45ページより]

消費税法が想定する仕入税額相当額の負担を転嫁する方法に代替する手段は、法制度上、確保されているものと評価できる。

したがって、合憲。

②判決の評価

「社会保険診療等を非課税取引とする消費税法の規定は合理性を有するものと認められる。」(判決43ページ)における「合理性」とは、立法府の広い裁量を肯定した上での、「著

しく不合理であることが明らかではない」いう緩やかな違憲審査基準で判断されたものであって、現行制度が「高い合理性を有する」ことを意味しない。

したがって、現在の中医協における検討、あるいは今後の政府税調等における検討では、「高い合理性」を備えた制度への改善が課題となることから、憲法適合性をめぐる本判決は全く影響しない。

(2) 改定行為等に係る国家賠償請求の当否

①判決の概要

違法性の判断基準を以下の通り設定。

[判決 49 ページより]

そこで、厚生労働大臣は、診療報酬改定に際し、個別の医療法人等に係る原告ら主張の負担を解消すべき義務を負うとまでは解されないものの、医療法人等の仕入税額相当額の負担に関する制度の整合性に見地に照らし、上記改定が転嫁方法の区別を解消するための代替手段として想定されていることに鑑みて、医療法人等が負担する仕入税額相当額の適正な転嫁という点に配慮した診療報酬改定をすべき義務を負うものと解するのが相当であり、このような配慮が適切に行われていない場合には、当該診療報酬改定は、裁量権を逸脱又は濫用するものと評価することができる。

平成元年度、平成9年度、平成20年度及び平成21年度について、内閣の改定率の決定から診療側委員も参加する中医協において決定されるというプロセスをもって、適切な配慮がなされており、裁量権を逸脱又は濫用するものではない、と判断。

個々の医療機関の負担について、厚生労働大臣には、診療報酬改定において個々の医療法人等が実際に負担する仕入税額相当額の負担を解消する義務があるとは解されないし、上記認定事実のとおり、改定率は内閣において決定されるものであって、厚生労働大臣の診療報酬改定は、当該改定率の枠内で行われるものであると認められる上、改定率により確保された予算の制約があることに照らせば、仮に個々の医療法人等の負担が解消されていなくても、また、改定率が個々の医療法人等にとって不合理であったとしても、本件改定行為等が違法になると断定することはできないというべきである、と判断。

したがって、国家賠償請求は認められない。

②判決の評価

改定行為について、厚生労働大臣に適正な転嫁が行われるよう「配慮義務」があることが確認されたことは大きな意義がある。しかし、その「配慮義務」は、中医協に診療側を代表する委員が参加し、各年度の決定を承認してきた事実をもって果たされた、としている。

しかしながら、中医協における診療側の「同意」は、現行制度の政策的合理性を認めたものではなく、その時々諸事情を勘案した政治的判断に過ぎないことは、平成9年2月の中医協答申付帯事項として、将来において消費税を含む税体系を含む抜本の見直しが行われる場合に非課税制度のあり方について検討することが確認されたことから、明らかである。

いずれにせよ、改定行為についての違法性の判断は、(1)の憲法適合性の判断を前提としたものであるから、当然に、現行制度が「高い合理性を有する」ことを意味しない。また、現時点では、中医協において医療機関等における消費税負担に関する分科会が設置され、中医協総会においても、診療報酬への上乗せの水準や方法、課税のあり方についての問題提起が明確になされており、判決の前提となった従前の状況とは大きく異なっている。

以上

このように、今回の判決は、税制要望や中医協消費税分科会での検討に影響を及ぼすことはないと確認された。

(2) 社会保険診療が課税化された場合の小規模診療所への影響について

社会保険診療が課税化された場合の小規模診療所への影響については、会員へ説明すべき事項として、事務負担に及ぼす影響、解消されるいわゆる「損税」と現行制度の下での「益税」の関係、の2点が指摘された。

これを受け、論点整理を行い、Q&A形式でまとめたものが、下記の資料である。なお、この資料は、会員に向けた情報提供資料である『医療における消費税問題への取り組みに関するQ&A(詳細版)』にその一部として掲載され、日医ホームページの「税制関連資料コーナー」で公開された。

Q1-1. 税制による抜本的解決が実現した場合に、小規模医療機関の事務負担に影響があるのでしょうか？

仕入に係った消費税が還付される制度が実現した場合、還付請求をする以上は、その金額を計算するための事務的な負担は受け入れる必要があります。

他方で、還付請求を行う事務体制をもたない小規模な診療所も困らないよう、今ある簡易課税制度(患者等から受け取った消費税の一定率を納税する制度、図1参照)をきちんと存続させる必要があります。

もちろん、簡易課税であっても最低限の事務負担は発生します。具体的には、社会保険

診療と自由診療等を分けて経理を行い、申告をする必要があります。一方、支出については課税のものと同非課税のものを分ける必要はありません。この簡易課税であれば、小規模の診療所でも対応できると思います。ここはしっかりと守れるように要望をしています。

事務負担の具体的内容については、Q1-2をご参照ください。

図1

簡易課税制度

2年前の課税売上高が5000万円以下で、簡易課税制度の適用を受ける旨の届出書を事前に提出している事業者は、実際の課税仕入れ等の税額を計算することなく、課税売上高にみなし仕入率を乗じた税額で仕入税額控除できる。

事業内容	事業区分	みなし仕入率
健康診断・予防接種など	第5種(サービス業等)	50%
売店での物品販売など	第2種(小売業)	80%
医療機器など不要資産の売却	第4種(その他の事業)	60%

※社会保険診療が課税になれば、第5種事業(みなし仕入率50%)になり、それを含めた課税売上高が5000万円を超える場合は、簡易課税を選択できなくなる。

Q1-2. 税制による抜本的解決が実現した場合の、小規模医療機関の事務負担とは具体的にどのようなものですか。

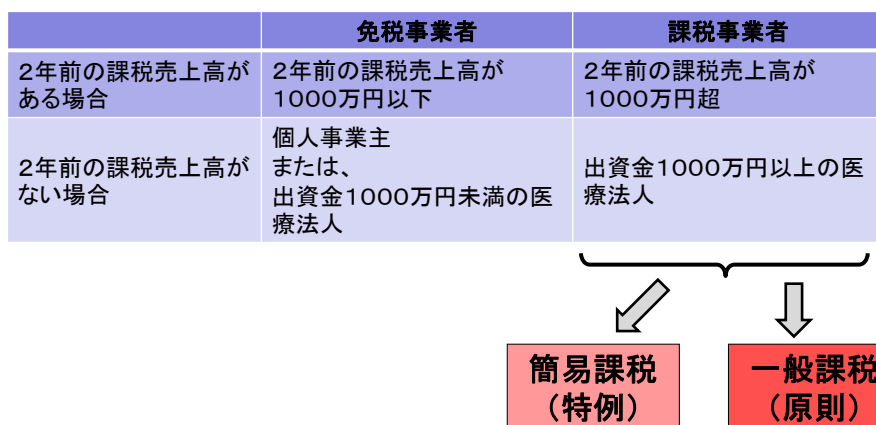
税制による抜本的解決として、例えば社会保険診療が課税転換された場合には、免税事業者(図2参照)の多くは課税事業者となり、消費税の申告及び納付(または還付)の事務が発生します。簡易課税業者の多くは一般課税となり、原則通りの記帳等を求められます。それらを会計事務所等に委託する場合には手数料等が上がることも考えられます。

記帳や書類保存の事務については、現行の規定を前提とする場合と、仮に複数税率やインボイス方式が導入された場合では、内容が異なります。

図2

免税事業者

- 課税売上高1000万円以下の小規模事業者は、納税義務が免除。



【解説】

以下、課税転換を前提にご説明します。なお、非課税還付の場合でも、還付のためには課税の場合と同様の事務負担が要求されると考えられます。

(1) 現行の規定（単一税率、請求書等保存方式）を前提とした事務負担（主に診療所に関係）

多くの診療所において、免税事業者から課税事業者（簡易課税または一般課税）へ、あるいは、簡易課税から一般課税へ移行することとなるため、以下のような事務負担増が生じます。これらの業務を税理士等に委託する場合、委託手数料の負担が増加することが考えられます。

1) 免税事業者から課税事業者（簡易課税）へ移行した場合

- ① 消費税の申告及び納付（または還付）
- ② 売上について課税項目と非課税項目の区分を記帳

簡易課税の場合、仕入れについては、概算で計算することから、原則的な事務処理（下記2））は要請されません。

2) 簡易課税を選択している医療機関が、一般課税へ移行する場合

既に課税事業者（簡易課税）ですので、上記1) ①②は満たしている前提で、さらに、以下のような事務処理が要請されます。

- ① 仕入について課税項目と非課税項目の記帳
- ② 仕入について帳簿に取引相手先名等を記載
- ③ 帳簿（伝票）、請求書（領収書）等の保存

これらは仕入税額を実額で控除するための要件とされ、帳簿の記載に不備がある場合、帳簿（伝票）・請求書（領収書）等の保存がされていない場合、税務調査において仕入税額控除が否認されることがあります。

- 3) 免税事業者から課税事業者（一般課税）へ移行する場合

上記1) ①～②および2) ①～③が、新たな事務負担となります。

- (2) 仮に複数税率が導入された場合の事務負担（すべての医療機関に関係）

医療の消費税問題とは別に、消費税全体の問題として複数税率の導入が議論されています。仮に、複数税率になった場合の事務負担増として、次のようなことが想定されます。

- ① 売上について、患者から徴収する消費税の税率を判断
- ② 課税売上について、適用税率ごとに区分して税率や税額を記帳
- ③ 課税仕入について、適用税率ごとに区分して税率や税額を記帳

売上げについては、特段の事務負担増にはならないと思われます。一方、仕入れについては、多様な購買活動において異なる税率を適切に記帳するには、確かに手数がかかります。特に、従来、免税事業者や簡易課税事業者から一般課税に移行する医療機関にとっては、税理士等に委託しなければ困難が大きいと思われます。

- (3) 仮にインボイス方式が導入された場合の事務負担（すべての医療機関に関係）

インボイス方式とは、一定の書式による送り状・納品書（インボイス）によって仕入税額を証明し、インボイスの保存が仕入税額控除の要件となる制度です。上記（2）の複数税率とともに消費税全体の問題として検討されています。

仮に、インボイス方式が導入された場合、売上げに係るインボイスの発行と、仕入れに係るインボイスの保存を行う必要が生じます。

売上げに係るインボイスの発行については、レセプトや患者に対する領収証等の様式に若干の変更を加えれば、インボイスとして利用できることから、実質的な負担は小さいと考えられます。

仕入れに係るインボイスの保存については、それだけで負担増とは言えないでしょう。ただし、インボイス制の下でも、複数税率化に伴う上記（2）のような記帳に係る負担（特に仕入れの記帳に係る負担）は避けられないと思われます。

なお、参考資料としまして図3～6も併せてご参照ください。

図3

社会保険診療が課税取引になった場合に想定される「事務負担増」とは？(現行の帳簿保存方式を前提)

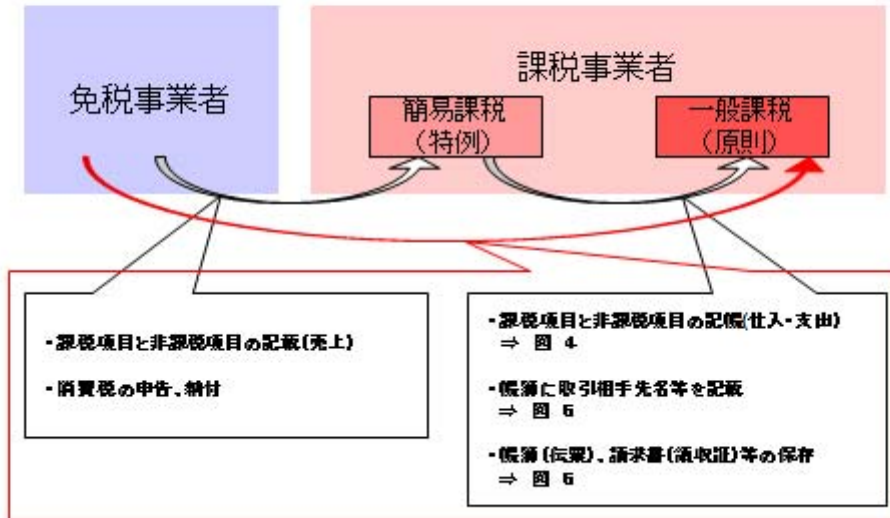


図4

課税項目と非課税項目の記帳

【記載例】

○年 月 日	摘要	入金	出金	預金 残高
① 31	〇〇薬品 薬品の仕入れ (課)*		42,000	84,300
② //	□△火災 損害保険料 (非)		30,000	54,300

* 軽減税率が導入される場合は、普通税率・軽減税率の区分も記録する必要がある。

図5

医療経済実態調査集計項目と勘定科目の関係				医療経済実態調査の集計項目			
費用構造	医療経済実態調査の集計項目	勘定科目	区分	費用構造	医療経済実態調査の集計項目	勘定科目	区分
人件費	給与費	給料	混	経費・その他	経費	福利厚生費	混
		※通勤手当○				※慶弔金、生命保険料×	
		賞与	×			旅費交通費	混
		賞与引当金繰入額	×			※海外旅費×	
		退職給付費用	×			職員被服費	○
法定福利費	×	通信費 ※国際電信料×	混				
医薬品費	医薬品費	医薬品費	○			広告宣伝費	○
医療材料費(特定保険医療材料含む)	給食用材料費	給食用材料費	○			消耗品費	○
	診療材料費・医療消耗器具備品費	診療材料費	○			消耗器具備品費	○
		医療消耗器具備品費	○			会議費	○
委託費	医療・介護費用	検査委託費	○			水道光熱費	○
		給食委託費	○			保険料	×
		寝具委託費	○			交際費 ※商品券×	混
		医事委託費	○			諸会費	×
		清掃委託費	○			租税公課	×
		保守委託費	○	医療貨物損失	×		
減価償却費	減価償却費	減価償却費	×	貸倒引当金繰入額	×		
		器機賃借料	○	雑費 ※行政手数料×	混		
		地代家賃	混	研究費	○		
		※土地賃借料×		研修費	○		
経費・その他	設備関係費	修繕費	○	本部費配賦額	×		
		固定資産税等	○	支払利息	×		
		器機保守料	○	有価証券売却損	×		
		器機設備保険料	×	患者外給食用材料費	○		
		車両関係費	×	診療費減免額	×		
		※自動車保険料×	混	医療外貨物損失	×		
				貸倒引当金医療外繰入額	×		
		固定資産売却損	×				
		固定資産除却損	×				
		災害損失	×				
		その他の医療・介護関連費用					

<区分について>
 ○…課税取引
 ×…非課税(不課税)取引
 混…混在しているもの

図6

帳簿等に取り引相手先名等を記載
 (免税事業者・簡易課税適用事業者 ⇒ 一般課税事業者 の場合)

仕入税額控除の要件

- 帳簿の記載事項 (所得税・法人税では、裁量の余地が大きい「一般に公正妥当と認められる会計基準」による)
 - ・取引の年月日
 - ・取引内容
 - ・取引金額
 - ・取引相手の氏名または名称
- 帳簿の保存 7年間 (仕入先から受け取った請求書・領収証・納品書等も同様)



- ・ 所得税・法人税においても、一定の帳簿作成・保存が要請されるが、消費税においては、**帳簿の記載に不備がある場合、または税務調査の時に保存していない場合、仕入税額控除が否認されてしまう。**
- ・ 今後、軽減税率が導入され、それに伴いインボイス方式が採用される場合は、さらにインボイスの保存が義務付けられ、税務調査の時に保存していない場合、仕入税額控除が否認されてしまう。

Q 2. 社会保険診療等が課税となった場合、これまでのいわゆる損税や益税はどのようになりますか。

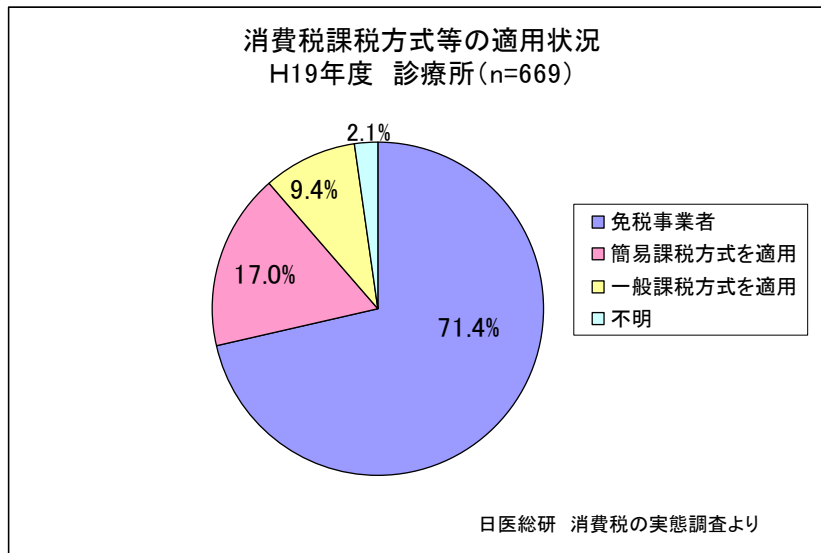
社会保険診療にかかる控除対象外消費税がなくなりますので、いわゆる損税は解消します。一方、多くの医療機関は、課税事業者となり、益税もなくなります。

【解説】

社会保険診療等が課税となれば、仕入れにかかった消費税額が全額控除できることとなるため、消費税負担（控除対象外消費税）が発生することはなくなり、当然のことながら消費税負担（控除対象外消費税）が診療報酬への上乗せ分を超えるとときのいわゆる損税も解消されます。

一方、現在、診療所のおよそ7割が免税事業者（図2参照）であり、およそ2割が簡易課税制度（図1参照）を利用しています。そして、それらの診療所では益税が生じている場合があります。しかし、社会保険診療等が課税となれば、総収入が1000万円を超える医療機関は、おおむね課税事業者になります。課税事業者は一般課税か簡易課税のどちらかを選択することになりますが、総収入が5000万円を超える医療機関は簡易課税を選択できません。よって、多くの場合、一般課税となり、「益税」はなくなると考えられます（さらに詳しくはQ3をご参照ください）。

図7



社会保険診療が課税になると、消費税の納税が免除されてきた小規模医療機関にも納税や還付のための手続きが発生します。

Q 3. 診療所の中には益税が発生している場合もあり、仮に、社会保険診療が課税になれば、控除対象外消費税の問題は解決する一方で、益税も大幅に減少するという一方で、トータルでみるとデメリットになるのではないのでしょうか。

個別の診療所では益税を失うデメリットの方が大きい診療所もあり得ますが、診療所全体としては、控除対象外消費税の負担がなくなるメリットの方が上回ります。

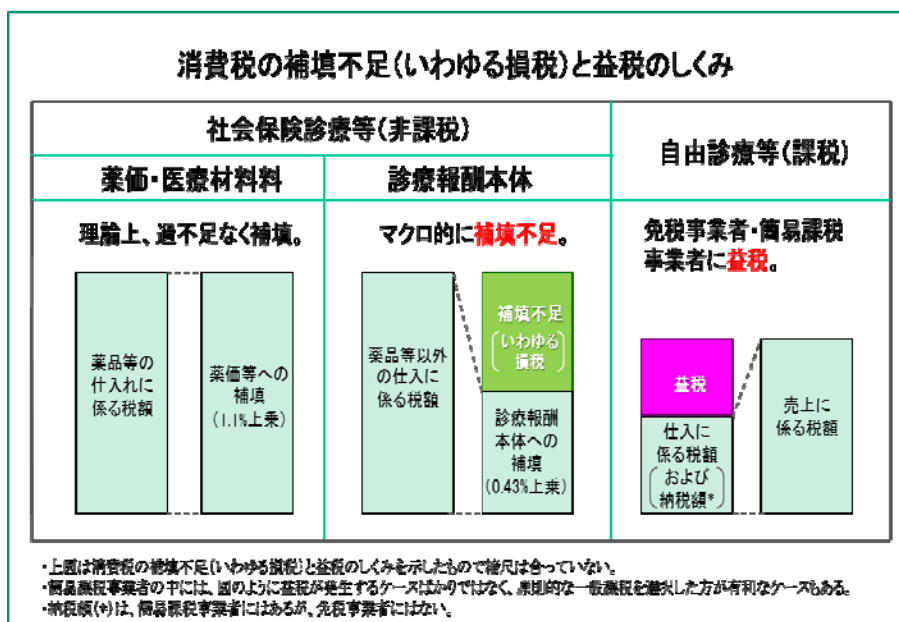
【解説】

控除対象外消費税の問題は消費税が非課税の社会保険診療等において発生し、益税の問題は消費税が課税される自由診療等において発生するものです。

前者の社会保険診療等に係る控除対象外消費税に対しては、過去に診療報酬に 1.53%を補填（上乘せ）する対応がなされたところです。このうち、薬価に上乘せされた 1.1%分は、少なくとも理論上は過不足なく補填されている（いわゆる損税は発生していない）と考えられます。しかし、診療報酬本体に上乘せされた 0.43%分については、マクロ的に補填不足（いわゆる損税）が生じていることが日医の調査等から明らかです（図 8 中の「補填不足」）。

他方で、自由診療等は課税なので、売上に係る消費税から仕入に係った消費税を差し引いた残りを原則として税務署に納めます。このように、入ってくる消費税と出てゆく消費税が同額となるのが原則ですが、免税事業者や簡易課税を選択している医療機関においては、納税の免除や特例的な計算の結果、多くの場合、差額が発生し、それが益税となっています（図 8 中の「益税」）。

図 8

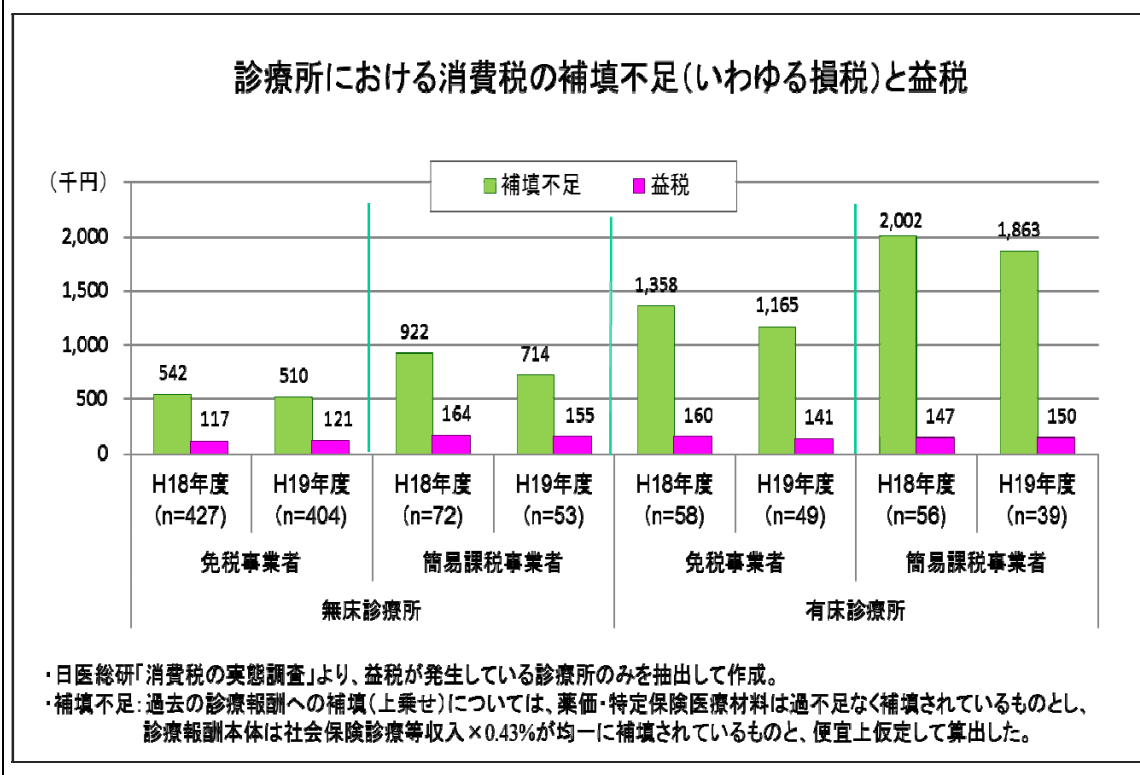


前問で述べた通り、仮に、社会保険診療が非課税から課税に転換された場合、社会保険診療等（非課税）に関する控除対象外消費税の問題は解決しますが、同時に、自由診療等（課税）から生じていた益税も、多くの場合、なくなると考えられます。

そこで、特に規模の小さな診療所においては、益税がなくなるデメリットの方が大きいのではないかとこの疑問が生じ得るところです。しかし、日医総研の調査から、診療所全体の補填不足（ここでは社会保険診療報酬の0.43%が均一に補填されているとみなして計算）と益税の金額を比較すると、補填不足の方が益税よりも明らかに大きいことが分かります（図9）。

なお、個別の診療所の状況は多様ですので、デメリットの方が上回るケースがないとは言えません。しかし、設備投資負担の大きい地域の病院が消費税の負担で立ち行かなくなれば、診療所にも大きな影響が及びます。地域医療を守る観点から、要望の趣旨をご理解下さいますよう、お願い致します。

図9



(3) 平成25年度税制改正要望

平成25年度税制改正要望において、平成24年度と同様に、次の要望を取りまとめた。

- ・消費税対策として、以下の措置を講ずること。

- ①社会保険診療報酬等に対する消費税の非課税制度を、仕入税額控除が可能な課税制度に改めること。その際、ゼロ税率・軽減税率を適用するなど患者負担を増やさない制度に改善すること。
- ②上記課税制度に改めるまでの緊急措置として、医療機器、病院用建物等の消費税課税仕入対象資産の仕入れに係る消費税額については、その全額(*)の仕入税額控除を認める特例措置を創設すること。

社会保険診療報酬等に対する消費税は非課税とされているため、医療機関の仕入れに係る消費税額（医薬品・医療材料・医療器具等の消費税額、病院用建物等の取得や業務委託に係る消費税額など）のうち、社会保険診療報酬等に対応する部分は仕入税額控除が適用されずに、医療機関が一旦負担し、その分は社会保険診療報酬等に反映して回収されることとされています。

しかし、この負担分は、消費税導入時においてもその後の税率引上げ（3%→5%）の際においても社会保険診療報酬に十分反映されたとはいえず、その一部は医療機関が差額を負担したままになっております。

この負担を解消するには、社会保険診療報酬等に対する消費税を課税制度に改め、かつ患者負担を増やさないように制度設計することが必要です。それによって、医療の公益性にも一貫性を保つことができ、なおかつ他の医業税制の考え方とも共通することになります。

したがって、社会保険診療報酬等に対する消費税の非課税制度は、仕入税額控除が可能な課税制度に改めることを強く要望します。その際、ゼロ税率・軽減税率を適用するなど患者負担を増やさない制度に改善するよう強く要望します。

また、「社会保障・税一体改革大綱」（平成24年2月17日閣議決定）を受けて、平成24年6月より中医協において、控除対象外消費税問題についての「検証の場」が設置されましたが、それと並行して、政府税調において、社会保険診療報酬等に係る消費税課税のあり方についての検討の場を設置するよう強く求めます。

なお、社会保険診療報酬等に対する消費税非課税制度を課税制度に改めるにあたっては、医療は「消費」ではない旨を明示するため、消費税の名称を、例えば社会保障税等とすることも検討されるべきであると考えます。

また、上記課税制度に改めるまでの緊急措置として、仕入税額控除の特例として、医療機器、病院用建物等の消費税課税仕入対象資産の仕入れに係る消費税額については、その全額(*)の仕入税額控除を認める措置を強く要望します。

* 「その全額」に替えて、「社会保険診療報酬等の収益を課税売上げとみなした場合の課税売上割合により算出した税額」でも可。

(消費税法第4条、第6条、第30条、別表第一第六号、第七号イ、第八号)

(4) 平成 26 年度税制改正要望

平成 26 年度税制改正要望においては、抜本的解決の期待がいよいよ高まる中で、次のような見直しを行った。

「消費税対策（1）」として、前年度の要望から、第二要望を外して、第一要望に絞り込んで、要望の明確化を図った。

「消費税対策（2）」として、逆進性対策としての軽減税率導入のケースを想定し、自由診療には予防接種や法令に基づく健診など公益性の高い項目が多く含まれることに着目し、諸外国の制度を参考としつつ、自由診療等について、消費税率が 10% に引き上げ時において、軽減税率課税要望を、新規項目として取り上げた。

さらに、「消費税対策（3）」として、社会保険診療が課税となった場合において、中小医療機関に対する事務負担軽減措置として簡易課税制度は必要不可欠であることから、その見直しは慎重に行うこととする要望を、新規項目として取り上げた。

・消費税対策（1）

社会保険診療報酬等に対する消費税の非課税制度を、仕入税額控除が可能な課税制度に改めること。その際、ゼロ税率・軽減税率を適用するなど患者負担を増やさない制度に改善すること。

社会保険診療や介護保険サービス（*）等に対する消費税は非課税とされているため、医療機関の仕入れに係る消費税額（医薬品・医療材料・医療器具等の消費税額、病院用建物等の取得や業務委託に係る消費税額など）のうち、社会保険診療報酬等に対応する部分は仕入税額控除が適用されずに、医療機関が一旦負担し、その分は社会保険診療報酬等に反映して回収されることとされています。

しかし、この負担分は、消費税導入時においてもその後の税率引上げ（3%→5%）の際においても社会保険診療報酬に十分反映されたとはいえず、その一部は医療機関が差額を負担したままになっております。

この負担を解消するには、社会保険診療報酬等に対する消費税を課税制度に改め、かつ患者負担を増やさないように制度設計することが必要です。それによって、医療の公益性にも一貫性を保つことができ、なおかつ他の医業税制の考え方とも共通することになります。

したがって、社会保険診療報酬等に対する消費税の非課税制度は、仕入税額控除が可能な課税制度に改めることを強く要望します。その際、ゼロ税率・軽減税率を適用するなど患者負担を増やさない制度に改善するよう強く要望します。

「社会保障・税一体改革大綱」（平成 24 年 2 月 17 日閣議決定）を受けて、平成 24 年 6 月より中医協において、控除対象外消費税問題についての「検証の場」として「医療機関等における消費税負担に関する分科会」が設置されましたが、同分科会における検討を通

じ、「現行制度は非課税といいながら国民や患者の負担が目に見えないかたちで生じており、不公平かつ不透明な制度である」との認識が支払側委員も含めて広く共有されるに至りました。

また、平成 25 年度税制改正大綱（自民党・公明党）において、検討課題として、「医療に係る税制のあり方については、消費税率が 10%に引き上げられることが予定される中、医療機関の仕入れ税額の負担及び患者等の負担に十分配慮し、関係者の負担の公平性、透明性を確保しつつ適切な措置を講ずることができるよう、医療保険制度における手当のあり方の検討等と併せて、医療関係者、保険者等の意見も踏まえ、総合的に検討し、結論を得る。」と記載されましたが、引き続き早期の抜本的解決を要望します。

なお、社会保険診療報酬等に対する消費税非課税制度を課税制度に改めるにあたっては、医療は「消費」ではない旨を明示するため、消費税の名称を、例えば社会保障税等とすることも検討されるべきであると考えます。

* 特別な食事、特別な居室、特別な浴槽装置など課税取引とされる介護保険サービスを除く。

(消費税法第 4 条、第 6 条、第 30 条、別表第一第六号、第七号イ、第八号)

・消費税対策（2）

自由診療等については、消費税率が 10%に引き上げ時において、消費税について軽減税率課税とすること。

自由診療及び介護保険サービスの一部の項目（*）の消費税課税については、現在、普通税率課税となっていますが、今後、消費税率が 10%に引き上げられる場合、自由診療の患者負担も増えることとなります。

自由診療等には、予防接種や法令に基づく健診など公益性の高い項目が多く含まれており、また、EU 諸国においても自由診療等が医薬品と同様に軽減税率とされていることから、本来は社会政策上の観点から、普通税率課税になじむものではありません。

そこで、自由診療等については、消費税率が 10%に引き上げられる時において、消費税について軽減税率課税とすることを要望します。

* 特別な食事、特別な居室、特別な浴槽装置など課税取引とされる介護保険サービス。

・消費税対策（3）

消費税の簡易課税制度は中小医療機関の事務負担軽減措置として必要不可欠であることが

ら、その見直しは慎重に行うこと。

消費税の簡易課税制度は、中小事業者の事務負担軽減措置として設けられた制度のひとつであり、中小医療機関にとっても極めて必要性の高い制度です。

そこで、消費税の簡易課税制度は中小医療機関の事務負担軽減措置として必要不可欠であることから、その見直しは慎重に行うことを要望します。

(消費税法第37条)

(5) 中医協消費税分科会の検討事項、平成元年・9年の改定率計算式の問題点

平成元年・9年において、消費税対応のための診療報酬改定が行われたが、その改定率計算式に問題があるために、マクロの補てん不足が生じたのではないかと指摘は以前からなされている⁵。

そこで、平成元年・9年の改定率計算式の問題点について、改めて検討を行った。その検討結果を踏まえて取りまとめたものが、平成25年8月2日の第7回消費税分科会に提出された以下の資料である。

消費税率8%引き上げ時の改定における 消費税対応の計算方法について

平成25年8月2日
公益社団法人 日本医師会

⁵ 日本医療法人協会「社会保険診療報酬における消費税補填の適正化の検証」日本医療法人協会（平成9年1月30日）

消費税率8%への引き上げ時の計算方法(意見)

1. 医療経済実態調査により消費税率8%にかかる医療機関等の消費税負担率を把握

病院(全体^{注1})の課税仕入れ率^{注2} × 消費税率8% = 病院の消費税負担率
一般診療所の課税仕入れ率^{注2} × 消費税率8% = 一般診療所の消費税負担率
歯科診療所の課税仕入れ率^{注2} × 消費税率8% = 歯科診療所の消費税負担率
調剤薬局の課税仕入れ率^{注2} × 消費税率8% = 調剤薬局の消費税負担率

仕入にかかる消費税
医業・介護収益

2. 国民医療費を用いて消費税率8%にかかる医療機関等の消費税負担額を把握

病院の国民医療費 × 病院の消費税負担率 = 病院の消費税負担額
一般診療所の国民医療費 × 一般診療所の消費税負担率 = 一般診療所の消費税負担額
歯科診療所の国民医療費 × 歯科診療所の消費税負担率 = 歯科診療所の消費税負担額
調剤薬局の国民医療費 × 調剤薬局の消費税負担率 = 調剤薬局の消費税負担額

3. 既存の上乗せを差し引き、次期対応における上乗せとする

病院、一般診療所、歯科診療所、調剤薬局の別に、既存の上乗せを検証し差し引く方法と、施設類型にかかわらず一律に差し引く方法等が考えられる。

注1 病院(全体)は、一般病院および精神科病院を総合した集計。

注2 課税仕入れ率は、医業・介護収益に占める課税仕入れの割合(第19回医療経済実態調査により取得)。これについて、①「薬剤費、特定保険医療材料費を含む課税仕入れ率」を用いる方法と、②「薬剤費、特定保険医療材料費を除く課税仕入れ率」を用いる方法が考えられる。いずれの場合にも、病院、一般診療所、歯科診療所、調剤薬局別の「薬価等を含む上乗せ率」が明確にされることが望ましい。

1

平成元年及び平成9年4月改定時における消費税対応の計算方法についての疑問点

1. 平成9年の対応は、引き上げられた2%分だけを対象としており、元年の対応を検証・修正する仕組みがない点
2. 医療機関の消費税負担を求めるのに、「消費税率」ではなく、「消費者物価への影響」を用いている点
3. 医科、歯科、調剤に共通する一つの算式しか示されておらず、算式中の人件費、非課税品目等の比率について、医療経済実態調査の結果との対応関係が明確でない点
4. 設備投資ではなく減価償却費を用いている点。さらに、非課税品目の中に減価償却費が含まれている点
5. 平成元年の対応において、「価格低下品目」「主要でない項目」が上乗せの対象から除かれている点

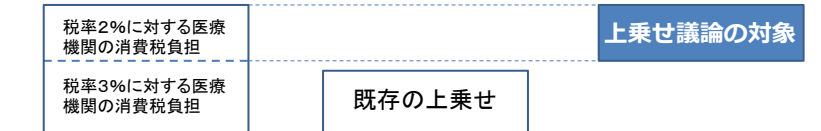
2

疑問点 1

平成9年の対応は、引き上げられた2%分だけを対象としており、元年の対応を検証・修正する仕組みがない点

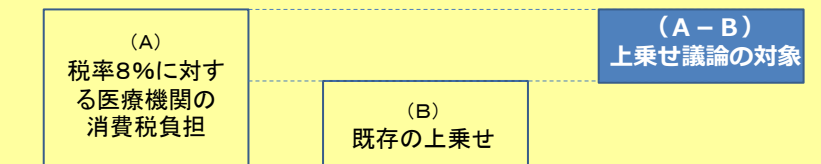
1. 平成9年4月改定時の考え方

引き上げられた2%分だけが議論の対象。



2. 次期対応における、あるべき上乗せの考え方

既存の上乗せ分について、定期的に検証し修正できる仕組みを入れることが望ましい。



3

疑問点 2

消費税がかかる仕入れに乗ずる係数として、「消費税率」ではなく、「消費者物価への影響」を用いている点

1. 当分科会における説明 課税仕入れに乗ずる係数として、消費税率ではなく、予想値である「消費者物価への影響」を用いた理由について、①非課税取引の存在、②免税事業者の存在、③物品税廃止の影響(平成元年)の3点が説明された。

2. 上記の対応への疑問

- ① 非課税取引については、すでに課税仕入れに絞り込んだ金額に乗じる係数であることから、ここで改めて非課税取引を考慮して二重に差し引くことは不適切。
- ② 免税事業者からの仕入れについては、医療機関における「免税事業者からの課税仕入れ」は僅少と考えられる(注1)。
- ③ 物品税廃止の医療機関への影響(平成元年)については、医療機関の仕入れ内容からみて、消費者への影響に比べて極めて限定的(注2)。

3. 次期対応への意見

今後は「消費者物価への影響」ではなく「消費税率」を用いるべき。

(注1) 平成23年度第24回税制調査会の参考資料(財務省提出)において、免税事業者の課税売上高は、課税売上高全体の1.7%と推計されている。医療機関が免税事業者から購入する割合は、一般消費者に比べ、低いとも考えられる。

(注2) 物品税の課税対象は、宝石、毛皮、電化製品、モーターボート、パチンコ機、乗用車、ゴルフクラブなど。
また、消費税導入時に、トランプ類税、砂糖消費税、入場税、通行税、電気税、ガス税、木材取引税(いずれも間接税)が廃止され、酒税、たばこ税の税率引き下げも行われた。これらの間接税見直しの影響も、医療機関の仕入れ内容からみて、消費者への影響に比べて極めて限定的と考えられる。

4

平成元年及び平成9年の計算方法

○平成元年4月診療報酬改定時(消費税導入時)の計算方法

① 薬価基準分 $3.0\% \times 0.9$ (注) $\times 0.9$ (在庫1ヶ月分調整率) = 2.4% (医療費ベース0.65%)
※満年度ベース 2.7% (医療費ベース0.72%)

② 診療報酬本体分

$\left\{ 100 - 51.6\% \text{ (人件費)} - 20.4\% \text{ (薬剤費)} - 3.7\% \text{ (価格低下品目)} - 10.3\% \text{ (非課税品目)} \right.$
 $\left. - 4.0\% \text{ (主要でない項目)} \right\} \times 1.2/100 \text{ (消費者物価への影響)} \times 10/11 \text{ (在庫1ヶ月分調整率)}$
= 0.11% (満年度ベース0.12%)
全体改定率 ①+②=0.76% (満年度ベース0.84%)

(注)消費税導入時の薬価算定方式は、薬の流通価格の加重平均値よりも、最低でも10%程度上乗せされた価格が薬価として設定されていたため、過剰転嫁とならないよう、「0.9」を乗じている。

○平成9年4月診療報酬改定時(消費税引上げ時)の計算方法

① 薬価基準分 $20.9\% \text{ (薬剤費の割合)} \times (105/103 - 1) = 0.40\%$

② 特定保険医療材料 $2.4\% \text{ (特定保険医療材料の割合)} \times (105/103 - 1) = 0.05\%$

③ 診療報酬本体分

$\left\{ 100 - 46.8\% \text{ (人件費)} - 20.9\% \text{ (薬剤費)} - 2.4\% \text{ (特定保険医療材料)} \right.$
 $\left. - 8.4\% \text{ (非課税品目)} \right\} \times 1.5/100 \text{ (消費者物価への影響)} = 0.32\%$

全体改定率 ①+②+③=0.77%

5

診療報酬改定における消費税への対応

○平成元年4月診療報酬改定(消費税導入時)における消費税分の上乗せ

診療報酬改定	医療費ベース	+0.11%	医科 +0.80%
薬価改定	医療費ベース	+0.65%	歯科 +0.32%
合計	医療費ベース	+0.76%	調剤 +1.50%

(※)満年度ベースでは、0.84%

○平成9年4月診療報酬改定(消費税引上げ時)における消費税分の上乗せ

診療報酬改定	医療費ベース	+0.32%	医科 +0.32%
薬価改定	医療費ベース	+0.45%	歯科 +0.43%
(特定保険医療材料分0.05%を含む)			
合計	医療費ベース	+0.77%	調剤 +0.15%

※ただし、同年度消費税引き上げ分とは別で以下の改定を実施

診療報酬改定	医療費ベース	+0.93%	医科 +0.99%
…診療報酬の合理化を図るための改定			
薬価改定	医療費ベース	-1.32%	歯科 +0.32%
調剤 +1.00%			

よって消費税引上げ分とそれ以外の改定分の合計で、平成9年は+0.38%の改定となっている。

6

(参考)平成9年改定時の計算方法と医療経済実態調査

●平成9年4月改定時の計算方法 診療報酬本体分の算式中の比率(注1)

	人件費	薬剤費	特定保険 医療材料	非課税品目
全体(医科、歯科、調剤)	46.8%	20.9%	2.4%	8.4%

●平成7年6月 医療経済実態調査報告(注2)における比率

	給与費	医薬品費	材料費	非課税費用	
				減価償却費	その他
一般病院	46.2%	20.9%	7.6%	3.5%	4.5%
精神病院	58.2%	9.5%	5.7%	3.0%	5.1%
一般診療所(総数)	30.1%	23.1%	2.6%	2.9%	5.7%
歯科診療所	25.3%	1.4%	5.7%	4.3%	6.4%
老人保健施設	44.2%	1.8%	5.9%	10.9%	13.8%
保険薬局	20.0%	51.4%	-	1.2%	2.2%

(注1)当分科会において、以下の点が説明されている。

- ・個人の損益差額は人件費に、法人の損益差額はその他費用(人件費、医薬品費、材料費、委託費、減価償却費以外)に含まれている。
- ・特定保険医療材料は、国民医療費と社会医療診療行為別調査から算出されている。
- ・全体(医科、歯科、調剤)の費用構造は、国民医療費、医療施設調査の施設数比、医療経済実態調査の費用構造比から算出されている。

(注2)病院、診療所、老人保健施設は「平成7年6月医療経済実態調査(医療機関等調査の消費税関連集計)報告」より、保険薬局は「平成7年6月医療経済実態調査(医療機関等調査)報告」より作成した。

7

なお、上記資料の疑問点4.「設備投資ではなく減価償却費を用いている点。さらに、非課税品目の中に減価償却費が含まれている点」の詳細は、以下の通りである。

減価償却費の取扱いについて、平成元年においては減価償却資産の取得時期がすべて消費税導入前であったので全額非課税項目に、平成9年においては取得時期が平成元年以降のものは課税項目にそれ以前のもの非課税項目とした、との説明がなされた。

しかし、依然として以下の疑問が残る。

- ① ここでの計算目的は、平成元年または平成9年に見込まれる設備投資に係る消費税額の推計であるのだから、本来は設備投資額に基づき算定すべき。
- ② しかし、医療経済実態調査からは設備投資額のデータが得られなかったために、その代替措置として、減価償却費のデータを用いて推計したと考えられる。
- ③ 代替措置として減価償却費を用いるならば、設備投資は全額課税対象であるので、せめて取得時期にかかわらず全額を算定対象に含めるべき。
- ④ 4.現行の対応では、例えば、平成元年度から、平成8年度までの設備投資は、算式上、考慮されていない。

(参考) 第2回診療報酬調査専門組織・医療機関等における消費税負担に関する分科会
(平成24年7月27日)議事録より抜粋

○保険医療企画調査室長

また、減価償却費の取扱いということですが、元年と9年は異なる取扱いになっているということですが、同じ資料の税-2-1の5ページ目で、平成元年の計算式におきましては、減価償却費部分につきましては、費用構成されるもののうち、ここでいきますと、非課税品目の中にカウントされていると。すなわち、その平成元年時点での固定資産の取得に当たりまして、消費税の課税がなかったからということですが、一方で、平成9年4月の算式の中では、この非課税品目8.4というところには平成元年以降の取得にかかる減価償却費は課税扱いにされ、平成元年以前、昭和63年以前の取得にかかる減価償却費につきましては非課税の方に割り振りというような計算をしているというようなところでございました。

また、同じこのページで、消費者物価への影響で、1.2、あるいは1.5ということですが、こちらは、平成元年のときは、消費者物価指数の見込みの考え方として恐らく3つほどの要素があって、1点目は物品税の廃止による消費者物価の下げというものが考えられるということ。一方で、これは消費税導入に伴います仕組みとしまして、非課税取引があるというようなこと、あるいは免税事業者の存在といったその2つの要素が考慮され、100分の1.2という消費者物価指数の見込みを当時されたということでございます。

また、平成9年のときは物品税の廃止という要素はないということですので、3%分の1.2%、2%、1.5%というのを考えますと、上げ幅は9年の方が大きくなっているが、非課税取引がある程度消費者物価指数を計算する際のバスケットの中に含まれているとか、あるいは免税事業者の存在といったところは、要素としては変わらないので、そのような、ちょっと比率的には違っている取扱いになっているということでございます。

さらに、消費税率ではなく「消費者物価への影響」が用いられている問題点については、平成26年度改定においてはその影響が最も大きいため、さらに詳細な検討を行った。その検討結果を踏まえて取りまとめられ資料が、平成25年11月14日の第9回消費税分科会に提出された次の資料である。

消費税率8%引き上げ時の改定における消費税対応の計算方法について(補遺)

—「消費者物価への影響」を用いることの問題点—

平成 25 年 11 月 14 日
公益社団法人 日本医師会

平成 25 年 8 月 2 日の当分科会に本会より提出した「平成元年及び平成 9 年 4 月改定時における消費税対応の計算方法の疑問点」(次頁 資料 1)において、

疑問点 2. 消費税がかかる仕入れに乗ずる係数として、「消費税率」ではなく、「消費者物価への影響」を用いている点

として指摘を行ったが、その後、平成 25 年 9 月 25 日の中医協総会にて厚生労働省より報告された「医療機関等における消費税負担に関する分科会」における議論の中間整理」(次頁 資料 2)に、(参考：平成 9 年の計算式)が掲載された。

このままでは、今回改定においても同様の計算式が用いられる懸念があることにより、改めて以下の意見を申し述べる。

今回改定での診療報酬本体の改定率の計算式においては、従来用いられてきた「消費者物価への影響」を用いるべきではなく、それに替えて「消費税率」を用いるべきである。

この「消費者物価への影響」に関する問題が、修正されることなく今日に至っていることが、医療機関の消費税負担において「マクロ的な補てん不足」が必然的に生じる原因であると認識している。

そして、この問題は、純粋に技術的な問題であるので、当分科会において、結論を出していただくべき課題であると考えます。

資料1 第7回診療報酬調査専門組織・医療機関等における消費税負担に関する分科会
提出資料 「今村委員提出資料 H25.8.2」4ページ

疑問点2

消費税がかかる仕入れに乗ずる係数として、「消費税率」ではなく、「消費者物価への影響」を用いている点

1. 当分科会における説明 課税仕入れに乗ずる係数として、消費税率ではなく、予想値である「消費者物価への影響」を用いた理由について、①非課税取引の存在、②免税事業者の存在、③物品税廃止の影響(平成元年)の3点が説明された。

2. 上記の対応への疑問

- ① 非課税取引については、すでに課税仕入れに絞り込んだ金額に乗じる係数であることから、ここで改めて非課税取引を考慮して二重に差し引くことは不適切。
- ② 免税事業者からの仕入れについては、医療機関における「免税事業者からの課税仕入れ」は僅少と考えられる(注1)。
- ③ 物品税廃止の医療機関への影響(平成元年)については、医療機関の仕入れ内容からみて、消費者への影響に比べて極めて限定的(注2)。

3. 次期対応への意見

今後は「消費者物価への影響」ではなく「消費税率」を用いるべき。

(注1) 平成23年度第24回税制調査会の参考資料(財務省提出)において、免税事業者の課税売上高は、課税売上高全体の1.7%と推計されている。医療機関が免税事業者から購入する割合は、一般消費者に比べ、低いと考えられる。

(注2) 物品税の課税対象は、宝石、毛皮、電化製品、モーターボート、パチンコ機、乗用車、ゴルフクラブなど。
また、消費税導入時に、トランプ類税、砂糖消費税、入場税、通行税、電気税、ガス税、木材取引税(いずれも間接税)が廃止され、酒税、たばこ税の税率引き下げも行われた。これらの間接税見直しの影響も、医療機関の仕入れ内容からみて、消費者への影響に比べて極めて限定的と考えられる。

4

資料2 「医療機関等における消費税負担に関する分科会」における議論の中間整理
(平成25年9月25日) より

○今回の消費税引上げ時の対応については、診療側委員から、病院、診療所、歯科、調剤ごとに、課税経費率を基に消費税負担額を算出し積み上げた額と、既存の手当分との差額を手当てすべきであり、具体的な負担額について、今後議論すべきとの意見があった。

(参考：平成9年の計算式)

- ①薬価基準分 (薬剤費の割合) × (105/103-1)
- ②特定保険医療材料 (特定保険医療材料の割合) × (105/103-1)
- ③診療報酬本体分
{100 - (人件費の割合) - (薬剤費の割合) - (特定保険医療材料の割合)
- (非課税品目の割合)} × 1.5/100 (消費者物価への影響)

※「消費者物価への影響」の1.5/100という数字は、平成9年の消費税引上げ時に、経済企画庁が消費税率引上げが国内物価に与える影響として試算した数値に基づいている。

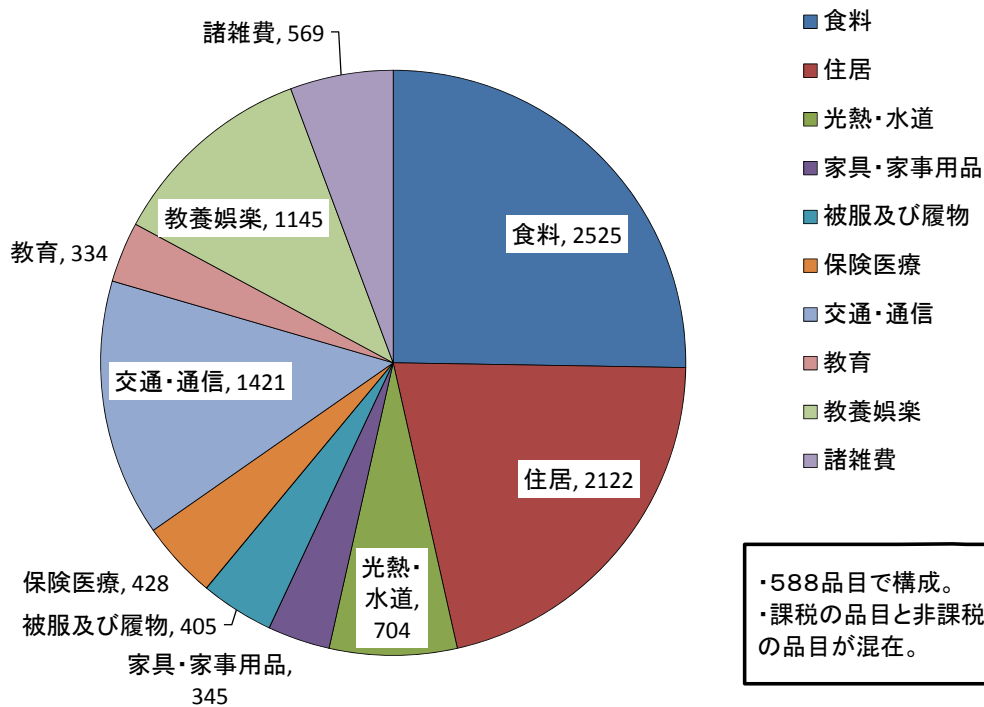
1. 消費者物価について

(1) 消費者物価指数は、全国の世帯が購入する家計に係る財及びサービスの物価変動を測定するものである。指数計算に採用している各品目（指数品目）のウエイトは総務省実施の家計調査等に基づいている。結果は各種経済施策や年金の改定などに利用されている。

(2) 消費者物価指数を構成する各品目（指数品目）のウエイト（イメージ）
指数品目は588品目で構成され、10の大分類に区分されている。この中には、課税品目と非課税品目が混在している（資料3）。

資料3

消費者物価指数 大分類のウエイト構成
(平成22年基準)



(3) 消費者物価指数品目についての非課税と課税の分類

指数品目の中に混在している非課税品目を抽出すると以下のようなになる(資料4)。

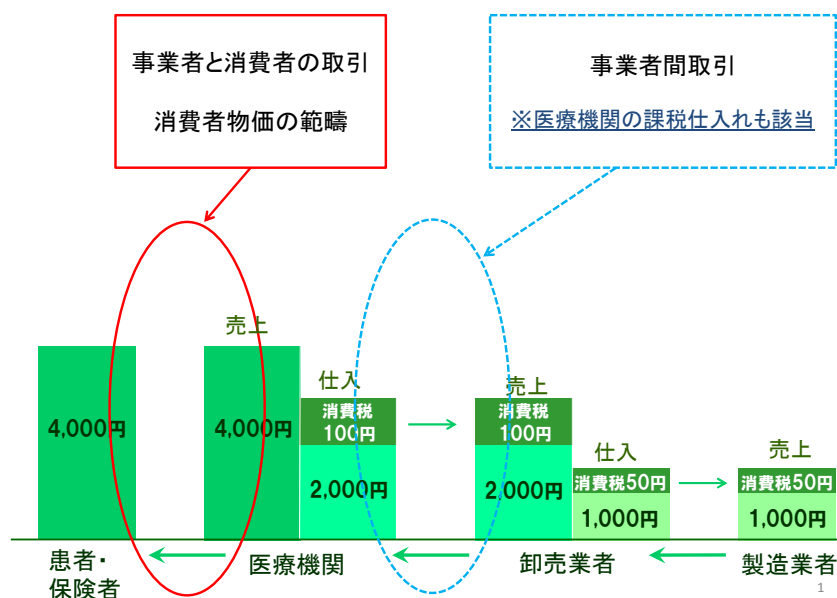
資料4

消費者物価指数品目についての非課税と課税の分類 (平成22年基準)						
課税・ 非課税	大分類	指数品目	ウェイト (一万分比)	前年同月比(%)		
				平成9年 3月	平成9年 4月	平成9年 5月
非 課 税	住居	家賃	1,865	1.5	1.5	1.5
		火災保険料	49	0.2	0.2	0.3
	保健医療サービス	診療代	196	1.4	0.4	0.4
		出産入院料	3	4.4	2.3	2.1
	交通・通信	自動車免許手数料	2	2.6	0.0	0.0
		自動車保険料(自賠責)	34	0.0	0.0	△ 10.8
		自動車保険料(任意)	168	0.0	0.0	0.0
	教育	授業料等	228	2.4	2.0	1.9
	教科書・学習参考教材	教科書	4	2.6	0.0	0.0
	教養娯楽	外国パック旅行	52			
	その他諸雑費	傷害保険料	122			
		保育所保育料	52			
		介護料	11			
		印鑑証明手数料	3	2.2	1.9	5.8
		戸籍抄本手数料	3	0.0	0.0	0.0
		パスポート取得料	3			
	非課税 合計		2,795			
課税	課税 合計 (指数品目省略)		7,205			(省略)
	総合計		10,000			

2. 「消費者物価への影響」を用いることの問題点の整理

- ① 計算目的は消費税額の計算であるのに、消費税率ではなく、物価変動率の予測値を用いているために、実際には物価上昇額の予測になってしまっている。
- ② 物価変動率を用いること自体問題であるが、特に以下の点が問題である。
 - A) 医療機関の仕入取引は、事業者と消費者の取引ではなく、事業者間の取引であり、医療機関の仕入構成と消費者物価で採用されている指数品目の構成は全く異なる（資料5）。

資料5



- B) 消費者物価の指数品目の中には、家賃(平成2年10月以降非課税)、授業料等、自動車保険料(自賠責・任意)などの非課税品目が含まれている。したがって、課税品目についての消費税の影響をみるためには、少なくとも課税品目について集計した指数をみる必要があるが、非課税品目への影響も含んだ全品目を集計した指数を用いており、正しい判定がなされていない。

3. 事業者間取引における消費税引き上げの影響

消費者物価は、事業者と消費者の取引に係る物価であるが、医療機関の仕入は、事業者間の取引である。事業者と消費者の取引に係る物価を、事業者間取引である医療機関の仕入に適用して、消費税率引き上げの影響を推計しようとするに、問題がある。

例えば、経済企画庁は、事業者間取引における物価である卸売物価への消費税率引き上げの影響について、その調査対象品目のほぼすべてが課税品目であり、また調査対象が売上高の大きい卸売業者であって非課税業者もほとんどないことから、消費税率引き上げ分が完全に転嫁された場合、物価上昇率は消費税率引き上げ幅に近い値になると説明している(*1)。

消費税引き上げ分が完全に転嫁されるかどうかについては、課題があるものの、現在、政府において、適正な転嫁の確保に向けた取り組みが行われている(*2)。

以上を踏まえれば、医療機関の課税仕入れについての消費税率引き上げの影響を、「消費者物価の影響」を用いて算定することは不適切である。

(*1) 経済企画庁『物価レポート '97』、17 ページ

(*2) 三菱東京UFJ銀行「消費税率引き上げがもたらす家計負担の大きさと個人消費への影響」(『経済レビュー』、No.2013-5、2013年4月13日)は、平成25年4月の消費税率引き上げについて、「今回は他の税制変更の影響という点で前回の税率引き上げ時の状況に近いこと、加えて消費税の円滑かつ適正な価格転嫁に向けた対策が実施される予定であることなどを考え合わせると、税率引き上げ分が課税対象品目の価格にそのまま転嫁される可能性が大きい。」と指摘している。

(参考資料) 消費税率引き上げに伴う「消費者物価への影響」の検証

診療報酬本体の改定率の計算式に、「消費者物価への影響」を用いてきたことが、医療機関の消費税負担において「マクロ的な補てん不足」が生じた重要な要因であり、それに替えて「消費税率」を用いるべきである。

以下、「消費者物価への影響」について、平成9年消費税引上げ時の計算過程の検証を行うとともに、仮に平成26年改定で「消費者物価への影響」が用いられた場合の試算結果を示す。

「消費者物価への影響」について、経済企画庁物価局編『物価レポート‘97』の解説(資料1)を参考として、課税品目についての影響を消費税引上げ率、非課税品目についての影響を0%(*3)と仮定して、平成9年消費税引上げ時の「消費者物価への影響」を試算した結果、実際に改定に用いられた1.5%(消費税引上げ率2%に対して75%、資料2)とほぼ等しい値が得られた。

このように、「消費者物価の影響」が、消費税率引上げ幅より小さいのは、非課税品目が混在しているからに他ならない。逆に、課税品目に限って言えば、消費税率引上げ幅にほぼ相当する物価上昇が見込まれる。

なお、仮に、平成26年改定で「消費者物価への影響」を用いるとした場合は、平成22年度消費者物価基準に従って計算されると考えられるが、平成9年改定時に用いられた平成7年度基準に比べて、非課税品目の比重が約4ポイント増加しているため、上記仮定に基づき試算すると約2.1%(消費税引上げ率3%に対して約70%、資料2)となる。このように、非課税品目の比重に連動して変化する「消費者物価への影響」を用いることは、消費税率引上げに伴う課税仕入れのコストアップを推計するにあたっては不合理である。

(*3) 実際には、非課税項目においても一部価格転嫁が行われると考えられる。

資料1 経済企画庁物価局編『物価レポート '97 - 構造改革の進展と物価の安定』より、P. 17

第4章 消費税率引上げ等の国内物価に与える影響

第1節 消費税率引上げ等が国内物価に与える影響の試算

1997年4月1日より、消費税率の3%から5%への引上げが実施されました。以下では、その影響について見ていくことにしましょう。消費税率引上げは、それが卸売価格や小売価格に転嫁されることによって、物価を上昇させます。仮に引上げ分が全て価格に転嫁されるとすると、物価は理論上、 1.9% ($(105 - 103) \div 103 \div 1.94\%$) 上昇することになります。

しかし、消費者物価の場合には、非課税品目や免税業者の存在も考える必要があります。消費税は、原則として国内において行われるすべての財貨・サービスの販売・提供等及び輸入取引を課税対象とするものです。ただし、土地の譲渡及び貸付け、有価証券等の譲渡等については、非課税とされているほか、政策的配慮から、公的な医療保険制度にかかる医療、住宅の貸付け、教育関係費用等についても非課税とされています。このような非課税品目が消費者物価指数の品目の中に占めるウエイトは約2割になります。

また消費税では、生産、流通の各段階で二重、三重に課税されることがないよう、仕入れにかかる消費税額を控除する仕組みがとられています。しかし、免税業者にはこの控除が認められないため、消費税額の上昇分は販売価格に転嫁されることになります。このため、仕入れにかかった消費税率分よりは小さいと考えられるものの、免税業者の販売価格は上昇することになります。

このような事情を考慮した上で、経済企画庁物価局が消費税率引上げ前に行った試算では、消費税率引上げ分が完全に価格に転嫁されるとすると、消費者物価の水準は1.5%引き上げられることになります。

資料 2

増税に伴う消費者物価への影響(日本医師会試算)

	H9年改定時(H7年基準)			(仮定)H26年改定時(H22年基準)		
	ウェイト	百分比	消費者物価への影響	ウェイト	百分比	消費者物価への影響
非課税部分	2,395	24.0%	×0 = 0%	2,795	28.0%	×0 = 0%
課税部分	7,605	76.1%	$\times \frac{5-3}{103} = 1.5\%$	7,205	72.1%	$\times \frac{8-5}{105} = 2.1\%$
合計	10,000	100%	1.5%	10,000	100%	2.1%

※非課税項目：住宅家賃、火災保険料、診療代、出産入院料、自動車免許手数料、
自動車保険料(自賠責・任意)、授業料等、教科書、外国パック旅行、傷害保険料、
保育所保育料、介護料、印鑑証明手数料、戸籍抄本手数料、パスポート手数料

※課税項目：上記以外の項目

(6) 平成26年度診療報酬改定(消費税対応)の評価と残された課題

イ. 消費税率引上げ幅(5%→8%)に対応する補てんについて

消費税率引上げ幅に対応する補てんについては、診療側の要望通り、消費税率を用いた1.36%で決定されたことは、新たな補てん不足が生じなかったものとして一定の評価ができる。

ロ. 現行税率(5%)の下での補てん不足について

現行税率(5%)の下での補てん不足については、引き続き課題として残された。

ハ. 残された課題

厚労省は、診療報酬本体の改定率計算において、今回の改定では医療経済実態調査の精度が向上したこと等により「消費者物価への影響」は用いないことが適切と判断したが、過去の改定での「消費者物価への影響」を用いた計算は適切であったとの立場は崩していない。

現行税率(5%)の下での補てん不足について、①過去の補てん1.53%は適切であったのか、②過去の補てん1.53%のうち相当部分が現時点でなくなっているのではないかなどについて引き続き検証が求められる。

このことは、平成27年10月に予定される消費税率10%引上げに伴い、課税化などの抜本解決が実現した際に、診療報酬に上乘せされた消費税対応分をどのように精算するのかなどの課題に直結するものであり、早急な説明が求められる。

他方、支払い側は、今回の改定が決定された後も依然として、診療報酬本体の改定率計算に「消費者物価への影響」を用いるべきとの姿勢を崩しておらず、消費税率10%引上げ

時の診療報酬改定の際は改めて「消費者物価への影響」の採用を主張するとしている⁹。支払い側は、その根拠として、①免税事業者からの仕入の存在、②自由診療に要した課税仕入を含んだデータになっていること、③実際の物価変動は消費税率引上げ幅を下回ることなどを挙げている。しかし、これらの根拠を「消費者物価への影響」を積極的に裏付けるという意味で論証はなされていないし、今後も難しいと思われる。このような支払い側の反応は、現行制度の下において誰もが納得する診療報酬の上乗せを行うことが政治的に困難であることを改めて示したものと見える。

(7) 「非課税還付方式」について

「非課税還付方式」の具体的内容については、固まっていない状況にあり、論者によってそのイメージはまちまちである。税制の中での還付とするのか予算制度の中で還付するのかなどの論点を整理しつつ、カナダのPSBリポートなど諸外国の制度の検討も併せて行う必要がある。また、消費税率8%引上げ時の対応策として検討された、実際の控除対象外消費税額等に基づく調整係数を用いて支払基金から還付を受ける仕組みも、「非課税還付方式」の選択肢となる可能性がある。

5. まとめ（提言）

(1) 消費税率 10%引上げに向けて、ゼロ税率・軽減税率などの抜本的解決の実現のため、引き続き関係各方面への働きかけが必要である。また、今回の診療報酬改定における消費税対応についても、患者負担及び保険者負担が増加することが広く認識されつつあることから、保険者側と診療側の双方が一致協力して、抜本的解決に向けて政府に働きかける必要がある。

(2) 平成 26 年度診療報酬改定において、消費税対応分（5%から 8%への引上げ）として 1.36%が確保されたことについては、過去の消費税対応の改定率計算に用いられた「消費者物価への影響」（平成 9 年改定においては 0.75）を用いずに消費税率を用いて決定された点で一定の評価ができる。しかし、現行税率（5%）の下での消費税対応分 1.53%については、「消費者物価への影響」が適用されているので、それについて検討を要することになる。

(3) 消費税率 10%引上げ時の抜本的解決の選択肢として、「非課税還付方式」の可能性について、税制の中での還付とするのか予算制度の中で還付するのかなどの論点整理をしつつ、カナダのPSBリポートなど諸外国の制度の検討も併せて行う必要がある。

⁹第 10 回中医協消費税分科会（H26.1.8）議事録

Ⅱ. 医療法人税制の課題(移行税制、事業承継税制)

1. 医療法の改正

(1) 医療法改正の背景

イ 公益法人制度改革

平成 12 年 12 月から始まった行政改革の一環として、公益法人制度改革が行われ、公益法人制度改革関連三法と呼ばれる「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」及び「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」が、平成 18 年 6 月 2 日に公布され、平成 20 年 12 月 1 日から施行されている。一連の改革で整理された非営利性の考え方は、医療法人制度改革に大きな影響を与えている。

ロ 医療経営の非営利性等に関する検討会

公益法人制度改革の動向と並行して、平成 15 年 10 月から「医療経営の非営利性等に関する検討会」において、医療法人制度改革について検討された。特に、非営利性の徹底に関して、厚生労働省の考え方が定まらず、剰余金の取扱い、医療法人が解散する場合の残余財産の帰属先、出資額の定義等について、その内容が二転三転することとなった。

平成 17 年 7 月 22 日には、「第 9 回 医療経営の非営利性等に関する検討会」において、「医療経営の非営利性等に関する検討会報告書」がまとめられた。非営利性の徹底については、『「公益法人制度改革に関する有識者会議報告書」にもあるとおり、「営利を目的としない」とは、社団医療法人の社員における権利・義務の内容について、①出資義務を負わない、②利益（剰余金）分配請求権を有しない、③残余財産分配請求権を有しない、④法人財産に対する持分を有しないことと整理すべきものである。』とされ、平成 18 年の医療法改正の骨子となった。

(2) 平成 18 年医療法改正

イ 改正の内容

国会での審議を経て、「良質な医療を提供する体制の確立を図るための医療法等の一部を改正する法律」が平成 18 年 6 月 21 日に公布され、そのうちの医療法人に関する規定が平成 19 年 4 月 1 日に施行された。また、「医療法施行令等の一部を改正する政令」

(平成 19 年政令第 9 号) が平成 19 年 1 月 19 日に、「社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」(平成 19 年厚生労働省令第 38 号) 及び「医療法施行規則の一部を改正する省令」(平成 19 年厚生労働省令第 39 号) が平成 19 年 3 月 30 日にそれぞれ公布され、平成 19 年 4 月 1 日（以下「施行日」とい

う。)に施行された。その改正の主たる内容は、以下のとおりである。

- ① 施行日後に申請して施行日後に設立された医療法人は、すべて、持分なし医療法人となることとされた。
- ② 施行日前に設立された医療法人（施行日前に申請して施行日後に設立された医療法人を含む。）で、持分あり医療法人は、「当分の間」、経過措置型医療法人として持分あり医療法人の存続ができるものとされた。
- ③ 社会医療法人の制度が創設された。
- ④ 持分なし医療法人（社会医療法人を除く。）について、基金制度が創設された。

ロ 問題点

前述の医療法の改正によって、従来の持分あり医療法人はいわゆる経過措置型医療法人とされ、その持分が「当分の間」のみ保障されることとなった。

その結果、次のような問題が生じており、この密接に絡み合った 2 つの問題は、持分あり医療法人のまま相続が起った場合に、多額の相続税を納めなければならず医業を承継できないという深刻な事態を招いている。

- ① 持分あり医療法人が新医療法における「持分なし医療法人」に移行する際に、その移行方法によっては、持分あり医療法人の社員に対するみなし配当課税または移行後の法人に対する贈与税課税が生じる（移行税制）。
- ② 持分あり医療法人の持分については、取引相場のない株式等と同等に評価・課税されているにも拘らず、課税の軽減措置である相続税・贈与税の納税猶予制度の適用から外される結果となっており、課税上のバランスを欠いている（事業承継税制）。

なお、上記②については、平成 26 年度税制改正において「医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等の創設」として、持分あり医療法人の出資者について、持分なし医療法人へ移行する場合に限って、相続税又は贈与税の納税猶予等を認める制度の創設がなされている。ただし、この新制度については、現状、適用要件等の詳細は明らかにはなっていないものの、極めて限定的な適用に限ったものだと思われる。また、この制度は事業承継税制というよりもむしろ持分なし医療法人への移行を促進するための制度であり、出資者個人の相続税・贈与税の納税猶予等を認める制度体系にはなっているが、移行の際に問題となる上記①の移行後の法人に対する贈与税の問題が何ら解決されるものではない。

このような状況の中、刻一刻と医師の高齢化が進んでおり、これらの問題の対策を講ずることは急務であると考えられる。

2. 移行税制

(1) 前委員会の検討と前回までの答申

イ 前委員会の検討

平成 18 年医療法改正により、施行日前に設立された医療法人で持分あり（出資額限度法人を含む。）は、経過措置型医療法人と位置づけられ、新医療法に定める新たな「持分の定めのない医療法人」への移行が求められた。現在、この移行に期限の定めはなく、経過措置とはいえ、当分の間、旧医療法第 56 条の規定がその効力を有するとされている。しかし、実際の移行の際には、様々な課税上の問題が想定されるため、前委員会では、平成 18 年度医療法改正後より、移行に伴う課税上の問題点を検討してきた。

そして、持分あり医療法人について、移行による不利益が生じないよう「平成 20 年度税制改正要望」（表Ⅱ-1）において、必要な措置を講じることを求めた。

しかし、平成 20 年度の税制改正において、新たに公益法人制度に係る税制と併せて、医療法人に関する税制が改められ、平成 20 年 4 月 1 日から施行されたが、そのなかで、「平成 20 年度税制改正要望」として掲げた項目に関して明確に法定されたのは、次の 2 点のみであった。

持分あり医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分なし医療法人に移行する場合において、

① 医療法人に対する受贈益課税（表Ⅱ-1 (1) ②㊸）について

「持分の全部又は一部に払戻しをしなかったことにより生ずる利益の額」は、その法人の益金の額に算入されないことが明らかにされた（法人税法施行令 136 条の 4 第 2 項）。

② 医療法人に対する相続税法 66 条 4 項の規定の適用による贈与税（表Ⅱ-1 (1) ②㊹）について

相続税法 66 条 4 項の「相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められる」場合の明確な基準として、相続税法施行令 33 条 3 項が規定された。

上記①によって、表Ⅱ-1 (1) ②㊸の医療法人の受贈益等は益金不算入とする税務上の取扱いが明確化されるとともに、益金の額に算入されない金額は、利益積立金額とされた（法人税法施行令 9 条 1 項チ）。しかし、そのことによって、相続税法 66 条 4 項の規定が適用されないことになるわけではない。

また、上記②の相続税法施行令 33 条 3 項については、従来、国税庁長官通達に基づいていた贈与者の親族等の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となるかどうかの厳しい判断基準を、政令に移行したのみであり、その内容については、前委員会の要望とは掛け離れたものである。

表Ⅱ-1 平成20年、22年及び24年度における税制改正要望とその結果並びに検討

	(1)税制改正要望項目		要望年度		(2)税制改正による手当て (平成20年度)	(3)平成20年度税制改正後の当委員会での検討		
	H20	H22	H24					
	経過措置型医療法人が新医療法に定められる医療法人に移行するに当たって、経過措置型医療法人が、出資持分を拠出額として基金拠出型医療法人に移行する場合、拠出額が移行前の出資額に対応する資本金等の額を上回るときは、その上回る金額について、移行時に出資者にのみし配当課税を課さないよう必要な措置を講じること				○	○	○	必要な措置を講じるよう厚生労働省より税制改正要望を行ったが、税制改正等の対応は行われなかった。よって、今後必要な措置を講ずるよう求めていく。
	経過措置型医療法人が新医療法に定められる医療法人に移行する場合、課税される可能性が懸念されるため、次の項目について解釈を明確に示すこと							
	④ 経過措置型医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分の定めのない医療法人に移行する場合、解散・設立があったとして課税をしないこと				○			移行によって解散・設立するものではなく、法人は継続しているため、解散・設立とはみなない旨の回答を厚生労働省から受け、その旨の認識をしている。
	⑥ 経過措置型医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分の定めのない医療法人に移行する場合、医療法人に受贈益課税をしないこと				○			「持分の全部又は一部に払戻しをしなかつたことにより生ずる利益の額」は、その法人の基金の額に算入されないことが明らかにされた(法人税法施行令第136条の4第2項)
	① 経過措置型医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分の定めのない医療法人に移行する場合、医療法人に相続税法66条4項の規定の適用による贈与税を課さないこと				○	○	○	相続税法66条4項の「相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となるかどうかの厳しい判断基準を、政令に移行したのみであり、その内容については、本委員会の要望とは掛け離れたものである。よって、今後必要な措置を講じるよう求めていく。
	② 経過措置型医療法人が、出資金額を拠出額として基金拠出型医療法人へ移行する場合及び基金制度を設けない持分の定めのない医療法人に移行する場合、個人出資者に対して、所得税法59条のみならず、譲渡課税を行わないこと				○			所得税法59条は、譲渡所得の起因となる資産の移転に対してのみ課税をするというものであり、厚生労働省の国稅庁への照会回答(医政発第0406002号)においても、持分の放棄は資産の移転にはあたらず、譲渡性はないとしている。したがって、個人出資者に対する「みなし譲渡課税」は行われたい旨の回答を厚生労働省から受け、その旨の認識をしている。
	④ 経過措置型医療法人が、出資金額を拠出額として基金拠出型医療法人へ移行する場合、基金拠出型医療法人に課税される可能性が懸念されるため、次の項目について無償譲渡又は低額譲渡による譲渡益・寄付金課税を行わないこと				○			厚生労働省より税制改正要望を行ったが、対応はなされなかった。この要望は、法人税法22条(所得の種類)と第37条(寄附金)の規定を考えると、譲渡(所得)を所得税の範囲に限定しておらず、無償譲渡という概念で総括的にとらえているため、法人出資者に対しては譲渡益課税が生じるという解釈の余地があること、また、平成17年の国稅庁への照会回答においても、法人税法第37条の課税の可能性があることなどため、措置を求めた経緯がある。厚生労働省が改正要望を行った際には、法人出資者の数が不明であり、手当てを要する規模であるかが不明である旨を指摘されたため、今後、規模が把握できた時点で再度検討することとする。
	⑥ 経過措置型医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分の定めのない医療法人に移行する場合、基準期間がなく、かつ出資もなくなることから、2年間消費税が免除されることも考えられるが、然るべき措置を講じること				○			国稅庁の担当者から、法人が継続しているため消費税上の新設法人にはあたらない、という回答を得ている。また、移行は、解散・設立ではないとしている上記②の主張とも整合性が取れている。

ロ 平成 22 年及び平成 24 年答申

平成 20 年度税制改正後においても、新医療法下の持分なし医療法人への移行は一向に進んでおらず、アンケートによると、持分あり医療法人が全体の約 95%を占め、そのうちの約半数は、現時点では経過措置型のまま様子をみようという姿勢であった。「経過措置型医療法人」というネーミングからの組みとれるように、いずれは移行してなくなるものだと当局は考えているのであろうが、この経過措置型医療法人である持分あり医療法人が地域医療の中核となっていることには変わりはない。したがって、この持分あり医療法人が置かれている厳しい状況を改善すべく、移行時の課税関係について更なる検討を重ねてきた。

また、前委員会では、持分あり医療法人が持分なし医療法人へ移行する際の問題点として平成 20 年答申において提起したものの、平成 20 年度税制改正において根本的には解決には至らなかった。そこで、前委員会では、新医療法に定められている医療法人への移行の際の残された大きな課題として、改めて次の 2 点を掲げ、「平成 22 年度税制要望」とし、今後、経過措置型医療法人とされた持分あり医療法人が非課税で新医療法下の医療法人に移行できるよう、税制面の整備をすることを提言した。

- ① 経過措置型医療法人が、出資持分を拠出額として基金拠出型医療法人に移行する場合、拠出額が移行時前の出資額に対応する資本金等の額を上回る場合には、その上回る金額について、移行時に出資者にみなし配当課税を課さないよう必要な措置を講じること。
- ② 経過措置型医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分なし法人に移行する場合、相続税法施行令 33 条 3 項の同族要件などを見直し、医療法人に相続税法 66 条 4 項の規定の適用による贈与税を課さないこと。

しかし、平成 22 年度及び平成 23 年度においても、上記要望についてなんら税制改正は行われなかったため、平成 24 年答申において、再度上記 2 点を「平成 24 年度税制要望」とした。

なお、平成 20 年、平成 22 年及び平成 24 年度における「税制改正要望」「税制改正」及び「前委員会における検討」は表Ⅱ－1 で別紙にまとめている。

(2) 本委員会の検討

持分あり医療法人が新医療法に定められている医療法人へ移行する際には、その移行方法によって、持分あり医療法人の社員に対するみなし配当課税または移行後の法人に対する贈与税課税が生じることについて、前回の答申後も引き続き問題意識をもって、検討を続けてきた。

なお、平成 25 年 6 月 20 日の社会保障審議会医療部会における医療法改正案で、「持分なし医療法人への移行の促進」が挙げられており、さらに、平成 25 年 11 月 6 日には、医療法人のあるべき姿について検討を行うとともに「経済財政運営と改革の基本方針につ

いて」等に基づき必要な検討を行うことを目的とした「医療法人の事業展開等に関する検討会」が発足し、その検討内容の1つとして「医療法人制度のあり方について」ということが挙げられている。

これらのように、持分なし医療法人がなぜ増えていかないのかをきちんと議論する公式の場が設けられるべきだと考える。

(3) 医療法人制度担当理事による医療法人課税に関する報告に係る検討

平成 18 年の医療法改正は、前述のような理由により、地域医療の中核となっている持分あり医療法人を存続の危機へ陥れている。

このような状況の中、医業全体について検討を進める本委員会と並行して、医業法人税制に特化し、問題を深く掘り下げる目的で「新しい時代にふさわしい医療法人制度のあり方についての勉強会」（以下「勉強会」という）を平成 22 年 9 月 1 日に発足させた。

この勉強会は、本委員会の非公式機関であるが、全 11 回にわたり、平成 18 年の医療法改正後における医療法人の在り方について検討を重ねた。その見解を取りまとめた「医療法人の経営を持続するための課税のあり方について—地域医療の中核となる医療法人の育成のために—」は、前委員会へ報告し、承認を経ている。

この勉強会では、持分なし医療法人に移行する法人については課税なく移行できるよう、また、持分あり医療法人のままでいることを選択する医療法人については、相続の問題に直面したとしても後継者が医業を継続していけるよう、それぞれについて税制面からのサポートが必要であるという見解のもと、その検討課題について意見を出し合った。

さらに、今後の医療法人制度については、持分あり医療法人の復活が大きな鍵になると考え、まずは次の 3 つのステップをクリアすることにより、問題の所在を整理していくこととした。

- ① 承継税制の問題
- ② 経過措置型にされた医療法附則の「当分の間」の削除
- ③ 持分のあり医療法人の医療法本則への復活

以上のように、勉強会における検討は、主として、後述する事業承継税制に係るものであるが、同制度が整備されると、移行税制にもプラスとなる。

(4) 平成 26 年度税制要望

上記を踏まえ、本委員会では、新医療法に定められている医療法人への移行の際の残された大きな課題として、引き続き平成 26 年度においても、次の 2 項目を平成 26 年度税制要望とした。

イ 持分のある医療法人が、出資持分を拠出額として基金拠出型医療法人に移行する場合、拠出額が移行時前の出資額に対応する資本金等の額を上回る場合には、その上回る金額について、移行時に出資者にみなし配当課税を課さないこと。

ロ 持分のある医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分なし法人に移行する場合、相続税法施行令 33 条 3 項の同族要件などを見直し、医療法人に相続税法 66 条 4 項の規定の適用による贈与税を課さないこと。

なお、平成 26 年度税制改正大綱において、持分あり医療法人から持分なし医療法人への移行を促進するための「医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等の創設」が明記された（後掲「事業承継税制」の（6）平成 26 年度税制改正大綱を参照）。

（5）まとめ（提言）

平成 18 年度の医療法改正以来、新医療法に定める医療法人への移行が一向に進んでいない背景には、税制面でのバックアップがなされていないことが大きな 1 つの要因となっていることは、前委員会の答申においても提言してきた。しかし、平成 20 年度税制改正で前述（1）イの①及び②の改正がなされたものの、税制改正において抜本的な見直しはなされていない。平成 26 年度税制改正において、「医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等」の規定が創設され、移行を促進するものとの説明がなされてはいるが、移行の際の相続税法 66 条 4 項に係る規定の緩和措置は講じられてはいない。

そのため、多くの持分あり医療法人は、現状のままでは非課税での移行要件を満たすことができず、持分あり医療法人に留まっているのが現実である。

特に、前答申でも述べたように、出資持分を拠出金に変更した場合のみなし配当課税及び持分を放棄した場合の相続税法 66 条 4 項の規定による贈与税については、早急な措置が望まれる。その中で、平成 20 年度税制改正により、相続税法施行令 33 条 3 項が、今まで通達に記載されていた内容が政令に移行される形で手当てされたものの、相続税法 66 条 4 項の不当減少基準の一部見直しに留まり、引き続き同族要件等の厳しい要件が要求されていることが大きな問題となっている。今後、持分なし医療法人に移行することを望む多くの持分あり医療法人が非課税で移行できるよう、同令 33 条 3 項の要件を緩和する必要がある。

3. 事業承継税制

（1）非上場株式等に係る納税猶予制度（事業承継税制）

イ 非上場株式等に係る相続税と贈与税の納税猶予制度の導入

中小企業の事業承継は、雇用の確保や地域経済活力の維持の観点から極めて重要であり、総合的な支援策が必要である。特に、税制面では、相続税の特例措置の大幅な拡充が急務となっていた。そのため、平成 21 年度税制改正において、非上場株式等に係る相続税の納税猶予制度と贈与税の納税猶予制度が導入された。

相続税の納税猶予制度は、事業承継者が、承継会社の代表者であった者等から、その承継会社の株式を相続等により取得した場合に、一定の要件のもと、その株式の課税価格の 80%に相当する額に係る相続税の納税を猶予する制度であり、その事業承継者が事業を継

続し、その事業承継者の死亡の時までその株式を保有し続けた場合等には、その相続税の納税は免除される。

また、贈与税の納税猶予制度は、事業承継者が、承継会社の代表者であった者等から、その承継会社の株式を贈与により取得した場合に、一定の要件のもと、その贈与税のうち一定額の納税を猶予する制度である。その後、贈与者の死亡の時には、相続又は遺贈により、その株式を取得したものとみなすこととし、一定の要件のもと、上記相続税の納税猶予制度を適用できることとされている。

ロ 経営承継円滑化法制定

納税猶予制度の創設に先立ち、「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」（以下、「経営承継円滑化法」）が、平成20年5月に国会で成立し、平成20年10月1日から施行された。この法律は、納税猶予制度の橋渡しの機能を有し、事業承継税制の課税優遇措置を受けるためには、経営承継円滑化法に定める手続により経済産業大臣の認定等を受ける必要がある（平成25年度税制改正により、経済産業大臣認定の要件としての「事前確認制度」は廃止されている。）。また、同法は、事業承継を円滑にするため、遺留分の特例等を定める民法特例等を定めている。

ハ 医療法人への不適用

従来、非上場株式及び出資についての課税上の特例については、医療法人の出資についても適用されてきた。しかし、平成18年の医療法改正以降、医療法人の持分は経過措置的に存在するというので、現在、前述の納税猶予制度の課税特例は認められないことになっている。しかし、医療法人の持分については、従前どおり非上場株式の時価評価と同様な評価が行われて課税されるという不合理な結果となっている。

(2) 前委員会の検討と前回までの答申

イ 前委員会の検討

持分あり医療法人（経過措置型医療法人）に対しては、従来、株式会社等の営利法人と同様に、普通法人として全所得に対する通常の税率による課税が行われてきた。また、持分あり医療法人の出資持分に係る相続税の課税価格については、剰余金の配当ができないという特殊事情を考慮しつつも、株式会社等の株式等と同様の評価が行われてきた。

このように、持分あり医療法人に対しては、一方では、営利法人並みの課税が行われ、また、今後も営利法人並みの課税が継続されるのに対して、非上場株式等において創設された納税猶予制度が適用されていない。このことは、株式会社等の営利法人に比して著しく公平性を欠くものと考えられる。このようなことから、前委員会は、非上場株式等に係る納税猶予制度の適用対象に持分あり医療法人に対する出資を含める改正を行うよう提案してきた。

しかしながら、このような提案に対して、厚生労働省は、非営利性が徹底されることとなった医療法人制度において、例外的に存続している経過措置型医療法人に納税猶予制度

を適用するのは難しいとの対応を繰り返し、また、非営利性を徹底した医療法人のみを本則の医療法人とした新医療法を元に戻し、経過措置型医療法人である持分あり医療法人を本則化することは難しいと回答した。

検討を重ねた結果、平成 21 年 2 月の前委員会で、厚生労働省サイドより、「経過措置型医療法人の出資者に相続が発生してから 5 年間は、相続税の納税を猶予し、その 5 年間の間に持分の定めのない医療法人へ移行した場合に、猶予した税額を免除するスキーム」が提案された。前委員会ではその後、このスキームに対する意見がまとめられ、平成 21 年 8 月に提出された日本医師会からの「医療に関する税制改正要望」では、非上場株式等に係る納税猶予制度の適用対象に、持分あり医療法人に対する出資を加えるよう要望し、かなわぬ場合には、5 年以内の移行を前提とした相続税の納税猶予制度を創設するよう要望した。

この要望を受け、厚生労働省は、平成 21 年 8 月に 5 年以内の移行を前提とした相続税の納税猶予制度の創設についての税制改正要望を行った。その後の鳩山内閣の発足により、要望はいったん白紙となったが、平成 21 年 10 月下旬に、8 月と同様の内容で、厚生労働省から新政府税制調査会への再度の税制改正要望が行われた。

しかし、税制改正要望を行ったものの、平成 21 年 12 月 22 日に閣議決定された平成 22 年度税制改正大綱においては、医療法人に対して適用される相続税の納税猶予制度についての言及がなかった。

厚生労働省が前委員会に対して行った説明は、大要、次のとおりである。

- 新政府税制調査会等と交渉したが、なかなか難しく、実現には至らなかった。
- ただし、今後の実現がまったくありえない内容ではなく、次の税制改正で実現できるかを検討したい。
- その際の課題として、①実態を把握して再度スキームを考える、②租税特別措置法のみでの改正ではなく、医療法上も、持分あり医療法人から持分なし医療法人への移行を促すような何らかの定めを設けるべき、という 2 点が示された。

ロ 平成 22 年及び平成 24 年答申

上記イを踏まえて、前委員会は、持分あり医療法人が営利法人並みの課税が行われてきた背景がありながら、事業承継税制において株式会社等と差別化されており、今後も引き続き、持分あり医療法人の社員が持分を有した法人のまま、後継者にその事業を円滑に承継できるように、株式会社と同程度の事業承継税制又はこれに代替する税制を提案すべきであると考えた。

また、持分なし医療法人への移行を検討しつつも、その実行にまで至っていない医療法人にとって、持分なし医療法人への 5 年以内の移行を前提とした相続税の納税猶予制度は有用な制度であると考えられる。

したがって、次の 2 点を平成 22 年答申において提言した。

- ① 経過措置型医療法人出資に対する非上場株式等に係る納税猶予制度の適用

② 5年以内の移行を前提とした相続税の納税猶予制度

なお、この提言について平成22年及び平成23年において、なんら税制の改正はなされなかったため、平成24年答申においても、再度上記2点について提言している。

しかし、その後の税制改正においても、医療法人に適用される納税猶予制度についての言及はされなかった。

(3) 本委員会における検討

イ 本委員会の見解

持分あり医療法人に対しては、一方では、営利法人並みの課税が行われ、また、今後も営利法人並みの課税が継続されるであろうにも拘らず、非上場株式等において創設された納税猶予制度が適用されていないことは、前述の通りである。そして、平成25年度税制改正により本制度は、①親族外承継も対象とする、②先代経営者の贈与時の役員退任要求を緩和する、等の大幅な拡充が図られたことから、営利企業の事業承継の優遇ぶり、非営利にもかかわらずそのような支援措置の講じられていない医療法人との格差はますます顕著になっており、著しく公平性を欠くものと考えられる。したがって、本委員会は、非上場株式等に係る納税猶予制度の適用対象に持分あり医療法人に対する出資を含める改正を行うべきであると考え検討と要望を続けてきた。

ロ 医療法の更なる改正

しかしながら、本委員会の見解に対して、厚生労働省は、非営利性が徹底されることとなった医療法人制度において、例外的に存続している経過措置型医療法人である持分あり医療法人に納税猶予制度を適用するのは難しいとの対応を繰り返すのみである。

また、非営利性を徹底した医療法人のみを本則の医療法人とした新医療法を元に戻し、経過措置型医療法人を本則化することは難しいと回答している。しかし、この点については、医療法人制度改正の際、「当分の間」という文言により既存の持ち分あり医療法人の存続を保障したのであるから、経過措置型医療法人を本則に戻したとしても、立法趣旨に反しないものとなると考えられる。

更に、医業の公益性と経営の効率性という二面性を考慮すると、従来の持ち分あり医療法人はその機能を十分に発揮してきたはずであるし、今後の医業の発展においてもそれが期待できると考えられる。

したがって、持分あり医療法人は、経過措置型ではなく恒久的な制度として存続させる必要があることから、本則に戻すことも検討すべきであると考えられる。

(4) 医療法人制度担当理事による医療法人課税に関する報告に係る検討

上記2(3)で述べた趣旨により発足した勉強会においても、医療法人における事業承継税制について随時検討を重ねてきた。

経過措置型医療法人となった持分あり医療法人の相続・事業承継問題が経営者の高齢化により、かなり喫緊の課題になっていることに危機感を持っている。

昭和 25 年の医療法改正時から設立が認められた医療法人が現在に至るまで、オーナーシップと非営利とのバランスを保ちながら、地域医療への貢献を果たしてきたという功績のもと、現在、経過措置型医療法人とされている持分あり医療法人の存在と永続性は不可欠であるとの考え、相続問題に直面したとしても後継者が医業を継続していけるように税制面からのサポートが必要である。

また、現在、中小企業法人に認められている非上場株式等の納税猶予制度を準用し、持分あり医療法人に適用することについて、雇用の確保という制度趣旨を考えると、医業を継続することは雇用の確保、ひいては地域医療を守ることにつながるため、何ら問題ないと考えられる。

(5) 平成 25, 26 年度税制改正要望

平成 24 年及び 25 年度の税制改正においても、医療法人に対して適用される相続税及び贈与税の納税猶予制度についての言及はされなかった。したがって、本委員会では相続税・贈与税制度の改善として、次の要望を平成 25 年及び 26 年の税制改正要望とした。

イ 相続税及び贈与税の納税猶予制度の拡充

中小企業基本法に定める中小法人に対しては、取引相場のない株式等についての相続税及び贈与税の納税猶予制度が設けられているが、持分の定めのある医療法人についても同様の制度を創設すること。

ロ 持分のある医療法人が相続発生後 5 年以内に持分のない医療法人に移行する場合の相続税納税猶予制度の創設

持分のある社団医療法人の出資者に相続が発生した場合、当該医療法人が持分のない医療法人に移行する予定であるときは、当該出資者に係る相続税の納税を 5 年間猶予し、期間内に持分のない社団に移行することを条件に猶予税額を免除する制度を創設すること。

(6) 平成 26 年度税制改正大綱

平成 26 年 12 月に公表された平成 26 年度税制改正大綱において、「医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等の創設」が明記された。内容は次の通りである。

(1) 医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等の創設

① 相続税

イ 概要

個人（以下「相続人」という。）が持分の定めのある医療法人の持分を相続又は遺贈により取得した場合において、その医療法人が相続税の申告期限において認定医療法人（仮称）であるときは、担保の提供を条件に、当該相続人が納付すべき相続税額のうち、

当該相続人が納付すべき相続税については、移行計画（仮称）の期間終了までにその納税を猶予し、移行期間内に当該相続人が持分の全てを放棄した場合には、猶予税額を免除する。

（注）認定医療法人（仮称）とは、良質な医療を提供する体制の確立を図るための医療法等の一部を改正する法律に規定される移行計画（仮称）について、認定制度の施行の日から3年以内に厚生労働大臣の認定を受けた医療法人をいう。

ロ 税額の計算

- イ) 通常の相続税の計算を行い、持分を取得した相続人の相続税額を算出する。
- ロ) 持分を取得した相続人以外の者の取得財産は不変とした上で、当該相続人が持分のみを相続したのものとして相続税額の計算を行い、当該相続人の相続税額を算出し、その金額を猶予税額とする。
- ハ) 上記(イ)の相続税額から上記(ロ)の猶予税額を控除した金額を、持分を取得した相続人の納付税額とする。

ハ 猶予税額の納付

移行期間内に持分の定めのない医療法人に移行しなかった場合又は認定の取消し、持分の払戻し等の事由が生じた場合には、猶予税額を納付する。また、基金拠出型医療法人（仮称）に移行した場合には、持分のうち基金として拠出した部分に対応する猶予税額についても同様とする。

ニ 利子税の納付

上記ハにより猶予税額の全部又は一部を納付する場合には、相続税の申告期限からの期間に係る利子税を併せて納付する。

ホ 税額控除

相続の開始から相続税の申告期限までの間に持分の全てを放棄した場合には、納税猶予は適用されず、上記ロの計算により算出される猶予税額に相当する金額（基金として拠出した部分に対応する金額を除く。）を相続人の納付すべき相続税額から控除する。

② 贈与税

イ 概要

持分の定めのある医療法人の出資者が持分を放棄したことにより他の出資者の持分の価額が増加することについて、その増加額（経済的利益）に相当する額の贈与を受けたものとみなして当該他の出資者に贈与税が課される場合において、その医療法人が認定医療法人（仮称）であるときは、担保の提供を条件に、当該他の出資者が納付すべき贈与税額のうち、当該経済的利益に係る課税価格に対応する贈与税額については、移行計画（仮称）の期間満了までその納税を猶予し、移行期間内に当該他の出資者が持分の全てを放棄した場合には、猶予税額を免除する。

ロ 税額の計算

- イ) 上記イの経済的利益及びそれ以外の受贈財産について通常の贈与税額を算出する。
 - ロ) 上記イの経済的利益のみについて贈与税額を算出し、その金額を猶予税額とする。
 - ハ) 上記(イ)の贈与税額から(ロ)の猶予税額を控除した金額を納付税額とする。
- ハ 猶予税額の納付、利子税の納付及び税額控除については、相続税と同様とする。
- ③ その他所用の措置を講じる。
- (注) 上記の改正は、移行計画(仮称)の認定制度の施行の日以後の相続又は遺贈又はみなし贈与に係る相続税又は贈与税について適用する。

(7) まとめ(提言)

以上、検討の結果、本委員会としては、次の点について税制改正の必要があるものと考ええる。

① 持分あり医療法人出資に対して、非上場株式等に係る納税猶予制度に準じた制度の創設

持分あり医療法人は、営利法人並みの課税が行われてきた背景がありながら、事業承継税制において株式会社等と差別化されている。このような課税上のバランスを欠いた不合理性を是正し、持分あり医療法人の社員が持分を有した法人のまま、後継者にその事業を円滑に承継できるように、非上場株式等に係る事業承継税制に準じた制度の適用を認めることを引き続き要望することが望ましい。そのためには、医療法の改正も検討課題にする必要がある。

② 3年以内の移行を前提とした「医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等」(平成26年度税制改正により創設)に係る要件の緩和等

平成26年度税制改正により、持分あり医療法人の出資者について相続が発生した場合で移行期間内に持分あり医療法人から持分なし医療法人への移行がなされたときは、出資者に係る相続税又は贈与税の納税猶予等を認める制度が創設されている。しかし、この制度は移行を促進するための極めて限定的な事業承継制度であるため、期限等の要件緩和を要望するとともに、更に有用な制度にするためには出資者の相続税・贈与税の納税猶予等にあわせて持分なし医療法人に移行した際の相続税法66条4項の規定による贈与税が生じないような措置を講じるべきであると考ええる。

③ 財産評価基本通達194-2項の見直し

本委員会は、持分あり医療法人の永続的な存在の必要性に鑑み、上記①及び②の提言を行うものである。しかし、その永続性が将来にわたって否認されるというのであれば、持分あり医療法人の持分の価値を評価している財産評価基本通達194-2項の取扱いを見直すべきであると考ええる。

同通達は持分あり医療法人の永続性を前提として、他の会社の株式と同様にその持分の価額を評価しているのであるが、当該永続性が否認されるというのであれば、当該通達の根拠が失われることになるからである。

現状、永続性のある会社と同じように評価をされているにも関わらず、特例は一切認められていない持分の評価については、2・3割の評価減を行うような措置も講じるべきであると考えます。

Ⅲ. 事業税をめぐる課題

1. 問題の所在

(1) 概要

事業税の社会保険診療に対する非課税制度及び医療法人に対する軽減制度は、昭和 27 年に創設されたが、その後、「医師優遇税制」であるとして廃止すべしとする政治的圧力の中にさらされてきた。とりわけ、昭和 60 年の地方税法改正において、新聞業・出版業等に対する非課税制度が廃止される中で、医療に係る非課税制度等の廃止も議論されたが、結局存続された。その後も、政府税制調査会をはじめ、総務省、全国知事会、日本税理士会連合会は、当該制度の廃止を提言しているが、他方では、医療関係団体及び厚生労働省が存続を主張するという構図に変わりはない。

しかし、平成 14 年の地方分権一括法施行により中央と地方は「指導し指導される」関係から「対等」な関係になり、さらに、民主党を中心とする政権の発足により「地域主権」改革が進められる中で、地方税法上の軽減措置のあり方についても、地方が決定できる範囲をできるだけ拡大しようとする動きもでてきている。また、地方財政危機が深刻化する中で、財源確保のために軽減措置を縮小しようとするインセンティブも大きくなっている。

そこで、こうした新たな情勢を踏まえて、事業税非課税制度のあり方とその根拠について検討を行う必要がある。

(2) 従前の経緯

イ. 事業税は、昭和 23 年 7 月の改正で、従来の「営業税」の課税対象に「自家労力による農林・畜産・水産等の原始産業」を加えるほか、「医師や弁護士などの自由業」も加える改組がされた。医療保健業は、営業税創設以来「営利事業（営業）」ではなく、「公益的色彩の濃い業務」であると考えられ課税対象から除かれていたので、医師会等の反対運動により、医師や弁護士などの自由業については、「事業税」の名称によらず「特別所得税」として課税されたのが始まりである。昭和 25 年に農林業が「事業税」の課税対象から除かれるとともに、主として自家労力による畜産業や水産業も課税対象から除かれたが、この均衡上から「医療保健業に対する特別所得税」も非課税にするのが妥当であるとの考え方もあったといわれている。

ロ. 昭和 27 年の地方税法の改正で、社会保険制度の実施に伴う国民皆保険の普及目的から「保険収入を課税標準から除外する。」こととされ、①社会保険診療報酬（窓口収入分を除く。）に対する特別所得税は非課税に、②医療法人に対する事業税は

普通法人の税率から特別法人の軽減税率に改められた。

ハ. 翌昭和 28 年の地方税法の改正では、社会保険診療報酬は全額課税標準から除外(非課税)する措置が講じられ、昭和 29 年の改正で、これまでの事業税と特別所得税とを統合した「事業税」になったが、非課税措置はそのまま存続された。

ニ. 昭和 60 年度の地方税法の改正で、事業税の非課税事業について、新聞業、新聞送達業、出版業、教育映画製作業、新聞広告掲載取扱業、教科書供給業、一般放送事業について、3 年間 2 分の 1 課税等の経過措置を講じて課税事業に改められ、その際に医療保健業の課税化も問題とされた。

ホ. その後、平成 5 年度の政府税制調査会の「今後の税制のあり方についての答申」で、「社会保険診療報酬に係る特例など地方税における非課税等の特例措置については、税負担の公平を確保する見地から見直しを行うべきである」旨の提言がなされ、以後、平成 19 年度に至る各年度の答申でも同趣旨の見直しを求める提言がされてきている。なお、平成 20 年度の答申においては、税制改正改革の基本的考え方の提示にとどまり、事業税非課税措置等への言及はなかった。

(注) 特別法人に対する事業税の軽減税率に関わる改正は、医療法人が特別法人に組み入れられた昭和 27 年度以降数次の改正(昭和 34、37、39、49 年度及び平成 10 年度)があり、直近の平成 11 年度の改正では、所得 400 万円以下の部分の軽減税率 5.6%を 5.0%に、400 万円超の部分の軽減税率 7.5%を 6.6%にそれぞれ引き下げる改正がされている。

ヘ. また、事業税に外形標準課税を導入する問題は、昭和 63 年 4 月の政府税制調査会の「税制改革についての中間報告」において、「消費税の導入に際し、別途検討する必要がある。」とされた検討課題であり、平成 12 年度の答申には「法人事業税への外形標準課税の導入は、地方公共団体の税収の安定化を通じて地方分権の推進に資するもの」であり、あわせて「地方団体の提供する行政サービスによって受益を受けている法人が薄く広く税を分担することを通じて、税負担の公平化につながる」とし、景気の状態等を踏まえた早期導入を提言し、「具体的な課税の仕組みや導入に伴う税負担の変動など……の諸課題等」についてはこれまで検討してきた外形標準を中心に検討を進めていくことを表明している。この法人事業税に関連して「個人事業税における課税対象事業のあり方等について、今後、検討すべきではないか」との意見も付言している。

ト. 平成 21 年 9 月に民主党を中心とする政権が誕生後、学識経験者を中心に構成された従来の政府税制調査会は廃止され、政府の各省大臣・副大臣等で構成される新たな政府税制調査会が発足し、自民政権時代に党税調が担っていた次年度以降の税制改正を協議・決定する場として機能することとなった。

チ.平成22年度税制改正大綱において、「事業税における社会保険診療報酬に係る実質的非課税措置及び医療法人に対する軽減税率については、来年1年間真摯に議論し、結論を得」ることとされた。

リ.平成22年度税制改正において、地方特別法人税が創設され、医療法人等に対する軽減税率（地方特別法人との合算税率）は、次の通りとなった。

区分	普通法人	特別法人（医療法人）
所得400万円以下の金額	4.887%	4.887%
所得400万円超800万円以下の金額	7.24%	6.516%
所得800万円超の金額	9.593%	6.516%

（注）地方法人特別税との合算税率は、都道府県や法人の状況により異なる場合がある。

ヌ.平成23年度税制改正大綱において、「事業税における社会保険診療報酬に係る実質的非課税措置及び医療法人に対する軽減税率については、平成22年度の議論を踏まえつつ、地域医療を確保するために必要な措置について、来年1年間真摯に議論し、結論を得」ることとされた。

ル.平成24年度税制改正大綱では、平成24年度での見直しは見送られ、次のように記載された。

（平成24年度税制改正大綱）

- ・ 事業税における社会保険診療報酬に係る実質的非課税措置については、国民皆保険の中で必要な医療を提供するという観点や税負担の公平を図る観点を考慮した上で、地域医療を確保するために必要な措置について引き続き検討します。
- ・ 事業税における医療法人に対する軽減税率については、税負担の公平を図る観点や、地域医療を確保するために必要な具体的な措置等についてのこれまでの議論を踏まえつつ、平成25年度税制改正において検討することとします。

2. 政府税制調査会における検討と税制改正大綱

（1）平成25年度税制改正大綱

民主党政権下の政府税制調査会で、平成25年度税制改正の議論がなされた。

総務省サイドから、社会保険診療に対して国税においては課税とする一方で地方税である事業税については一律に課税できないようにする現行措置は不合理であるとの主張がされた。

(平成 24 年度 第 1 回税制調査会議事録より抜粋)

・石津総務大臣政務官

そして、社会保険診療報酬につきましては、御案内のとおり、国税においては課税をされておりますが、一方で、地方税である事業税については課税できないようになっております。これは、地方から見ますと大変不合理な措置でございます、基本的な見直しが必要ではないかと考えております。

これに対して厚労省は、民間病院は地域医療の重要な基盤として公共サービスを自ら行っていることを主張した。

・櫻井厚生労働副大臣

現在は、地域医療の担い手は民間病院でございます。そうすると、その民間病院と公立病院が、本当に同じ条件で対等な立場で競争できているのかどうか、この点についても、地方の税制ということよりも、医療の現場で働いている方々の立場も御理解いただかなければいけない点だと思います。

もう一つの論点である、軽減税率については、総務省から対象となる医療法人の絞り込みについて提案がなされた。

また、自由診療の公共性の度合いを探ることで、軽減税率の廃止・縮小の突破口を掴もうとする動きが見られた。

(平成 24 年度 第 6 回税制調査会議事録より抜粋)

・石津総務大臣政務官

医療法人の自由診療に対する軽減税率の適用は、医療法人が行う自由診療を対象に国税の法人税にはない軽減税率を一律に適用する措置でありまして、地域医療の確保に一定の貢献をしている法人を対象を限定すべきではないかと考えてございます。(中略)

「自由診療にも先進医療など公共性があるものが多い」と書かれておりますが、厚生労働省も全ての自由診療の公共性が高いと主張されているわけではないと理解しております。どのような自由診療が地域医療の確保に貢献しているのか、今後協議して共通認識を得ていきたいと考えておりますので、御協力をお願い申し上げたいと思います。

総務省の主張の主旨は、自由診療の項目ごとに公共性の度合いについて、いわば「色付け」をしようというものであるが、これについては2つの懸念がある。

1つ目は、軽減税率のみならず非課税措置の廃止・縮小の突破口となりかねないこと。

2つ目の懸念は、自由診療の中には、先進医療、正常分娩を含む周産期医療、予防接種や健康診断など公共性の高いものが多い。また、美容整形といっても、火傷跡の修復、乳がん手術後の乳房の再建、顔面のあざの除去などがあり、線引きは難しい。

その後、平成24年12月の衆議院選挙によって政権は自民党に戻ったため、平成25年度税制改正大綱は、自民党・公明党によって決定された。

(抜粋) 平成25年度税制改正大綱 (自民党・公明党)

・事業税における社会保険診療報酬に係る実質的非課税措置及び医療法人に対する軽減税率については、税負担の公平性を図る観点や、地域医療の確保を図る観点から、そのあり方について検討する。

(2) 平成26年度税制改正大綱

平成26年度税制改正大綱においては、平成25年度とまったく同じ記述となった。

(抜粋) 平成26年度税制改正大綱 (自民党・公明党)

・事業税における社会保険診療報酬に係る実質的非課税措置及び医療法人に対する軽減税率については、税負担の公平性を図る観点や、地域医療の確保を図る観点から、そのあり方について検討する。

平成25年度、および26年度税制改正においては、事業税に関する実際の見直しはなかった。しかし、今後も総務省サイドから厳しい切り込みがされる可能性が高い。

特に、対象医療法人の絞り込みや、自由診療の項目を列挙した上で、それらの公共性の度合いをはかる動きがあることが予想されるため、注視と反論の根拠を準備しておくことが必要である。

3. 総務省「地域の自主性・自立性を高める地方税制度研究会」と「わがまち特例」

総務省に設置された「地域の自主性・自立性を高める地方税制度研究会」において、中間とりまとめが平成 23 年 10 月に公表された。そのなかで提言された地域決定型地方税制特例措置（通称：わがまち特例）の内容が、そのまま平成 24 年度税制改正大綱に採用されている。

わがまち特例とは、地方税法の定める範囲内で、地方団体が特例措置の内容（期間や割合）を条例で定めることができる仕組みである。

現在、次の資産に対する固定資産税及び都市計画税に係る課税標準の特例がその対象となっている。

- ・ 下水道除害施設（地方税法附則第 15 条第 2 項第 6 号）
- ・ 雨水貯留浸透施設（地方税法附則第 15 条第 9 項）
- ・ 管理協定が締結された備蓄倉庫（地方税法附則第 15 条第 37 項）

上記については、医療機関への直接の影響はないと思われるが、今後特例の対象が広がることが予想されるため、引き続き動向に注視が必要である。

その後、本研究会の報告書が、平成 24 年 11 月にとりまとめられたため、内容に触れておきたい。

（抜粋）「地域の自主性・自立性を高める地方税制度研究会」 報告書

・ 地方税法に定める特例措置について見直し等を行う際には、全国一律の特例措置でなければ政策目的を達成することが困難である特段の事情がない限り、地域決定型地方税制特例措置とすることとの原則を堅持しつつ、地域決定型地方税制特例措置の導入を確実かつ効率的に拡大していく観点から、当面、このような地域決定型地方税制特例措置にふさわしい特例措置を中心に導入し、これに併せて、政府全体で、地域決定型地方税制特例措置の制度趣旨及び導入を拡大していくべきとの認識の共有を図り、地域決定型地方税制特例措置の導入拡大に努めるべきである。

本報告書においては、全国画一型の軽減措置の存続を完全に否定しているわけではないものの、あくまで例外的にのみ認められるものとしている。

したがって、「わがまち特例」については、医業に係る非課税措置等の地方税法における位置づけにも大きく関わる制度変更として、今後注視していく必要がある。

4. 規制改革会議におけるイコールフットィングの議論

政府の規制改革会議において、介護・保育分野の規制改革案が議論されている。議題の一つとして、「介護・保育事業等における経営管理の強化とイコールフットィング確立について」が取り上げられている。

現在、社会福祉法人と、株式会社やNPO法人などの間では、税や補助金などの優遇措置が異なっている。(次頁参照)

株式会社は、社会保険診療、自由診療ともに原則課税となっている。

(抜粋) 介護・保育事業等における経営管理の強化とイコールフットィング確立に関する論点整理 (平成 25 年 12 月 20 日 規制改革会議)

・社会福祉法人に対しては、補助金は非課税措置などの財政上の優遇措置がとられている。株式会社やNPO法人が参入して同種の事業を展開するようになったという変化を踏まえ、経営主体間で異なる財政上の措置を見直すべきではないか。

今後、医療への営利企業参入が現実化した場合に、医療機関の事業税への影響が出る恐れがある。

そのため、今後のイコールフットィングに関する議論について、注視する必要がある。

(抜粋) 第 21 回規制改革会議 (平成 25 年 11 月 27 日) 議事録より

・大田議長代理 イコールフットィングで関連して御質問させていただきます。

今、お話がありましたように、措置という行政からの委託の形から利用者との契約という形になりましたし、株式会社、NPO法人、医療法人も入ってきて、競合する状態になったわけですが、そういう状態でこの社福に対して法人税と固定資産税が非課税になっておりますが、この根拠をどのように捉えておられるのかお聞かせください。

・厚生労働省 (古都審議官) (中略) 社会福祉法人には先ほどから申しますように、他の事業者とは違って、採算、不採算を問わず、多様な福祉事業をやってもらうための仕組みであるという役割があります。(中略) 社会還元をすることが義務であるという観点で、現代的な意味においては、一定の内部留保あるいは非課税措置が認められていると理解しておりますので、(中略) そういう観点で非課税措置は引き続き必要だと思っております

各種法人制度間の比較

	社会福祉法人	学校法人	公益社団法人・公益財団法人	特定非営利活動法人 (認定 NPO 除く)	医療法人	社会医療法人	株式会社
法人税	<p>○原則非課税</p> <p>※収益事業により生じた所得に限り、19%課税 (平成24年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する事業年度の間の場合は所得の800万円まで15%)</p>	<p>○原則非課税</p> <p>※収益事業により生じた所得に限り、19%課税 (平成24年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する事業年度の間の場合は所得の800万円まで15%)</p>	<p>○原則非課税</p> <p>※収益事業により生じた所得に限り、25.5%課税 (平成24年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する事業年度の間の場合は所得の800万円まで15%)</p> <p>また、公益目的事業に該当するものは、収益事業であっても非課税</p>	<p>○原則非課税</p> <p>※収益事業により生じた所得に限り、25.5%課税 (平成24年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する事業年度の間の場合は所得の800万円まで15%)</p>	<p>○課税</p> <p>・所得の25.5% (ただし、所得の800万円まで19% (平成24年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する事業年度の間の場合は所得の800万円まで15%)。資本金が1億円以下の場合に限る。)</p>	<p>○原則非課税</p> <p>※医療保健業以外の業務により生じた所得に限り、19%課税 (平成24年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する事業年度の間の場合は所得の800万円まで15%)</p>	<p>○課税</p> <p>・所得の25.5% (ただし、所得の800万円まで19% (平成24年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する事業年度の間の場合は所得の800万円まで15%)。資本金が1億円以下の場合に限る。)</p>
道府県民税	<p>○原則非課税</p> <p>※収益事業を行う場合は、均等割2万円</p> <p>・法人税割法人税の5%</p> <p>※ただし、収益の90%以上を社会福祉事業の経営に充てるならば、収益事業として取り扱われない。</p>	<p>○原則非課税</p> <p>※収益事業を行う場合は、均等割2万円</p> <p>・法人税割法人税の5%</p> <p>※ただし、収益の90%以上を私立学校の経営に充てるならば、収益事業として取り扱われない。</p>	<p>○原則課税</p> <p>※博物館の設置又は学術の研究を目的とする法人は非課税</p> <p>・均等割2万円</p> <p>・法人税割収益事業により生じた所得に限り、法人税の5% (ただし、公益目的事業に該当するものは、収益事業であっても非課税)</p>	<p>○課税</p> <p>・均等割2万円</p> <p>・法人税割収益事業により生じた所得に限り、法人税の5%</p>	<p>○課税</p> <p>・均等割2~80万円</p> <p>・法人税割法人税の5%</p>	<p>○課税</p> <p>・均等割2万円</p> <p>・法人税割医療保健業以外の業務により生じた所得に限り、法人税の5%</p>	<p>○課税</p> <p>・均等割2~80万円</p> <p>・法人税割法人税の5%</p>
市町村民税	<p>○原則非課税</p> <p>※収益事業を行う場合は、均等割5万円</p> <p>・法人税割法人税の12.3%</p> <p>※ただし、収益の90%以上を社会福祉事業の経営に充てるならば、収益事業として取り扱われない。</p>	<p>○原則非課税</p> <p>※収益事業を行う場合は、均等割5万円</p> <p>・法人税割法人税の12.3%</p> <p>※ただし、収益の90%以上を私立学校の経営に充てるならば、収益事業として取り扱われない。</p>	<p>○原則課税</p> <p>・均等割5万円</p> <p>・法人税割収益事業により生じた所得に限り、法人税の12.3%</p>	<p>○課税</p> <p>・均等割5万円</p> <p>・法人税割収益事業により生じた所得に限り、法人税の12.3%</p>	<p>○課税</p> <p>・均等割5~300万円</p> <p>・法人税割法人税の12.3%</p>	<p>○課税</p> <p>・均等割5万円</p> <p>・法人税割医療保健業以外の業務により生じた所得に限り、法人税の12.3%</p>	<p>○課税</p> <p>・均等割5~300万円</p> <p>・法人税割法人税の12.3%</p>
事業税	<p>○原則非課税</p> <p>※収益事業により生じた所得に限り課税</p> <p>・所得のうち、400万円以下 5% 400万円超 800万円以下 7.3% 800万円超 9.6%</p>	<p>○原則非課税</p> <p>※収益事業により生じた所得に限り課税</p> <p>・所得のうち、400万円以下 5% 400万円超 800万円以下 7.3% 800万円超 9.6%</p>	<p>○原則非課税</p> <p>※収益事業により生じた所得に限り課税</p> <p>・所得のうち、400万円以下 5% 400万円超 800万円以下 7.3% 800万円超 9.6%</p> <p>(ただし、公益目的事業に該当するものは、収益事業であっても非課税)</p>	<p>○原則非課税</p> <p>※収益事業により生じた所得に限り課税</p> <p>・所得のうち、400万円以下 5% 400万円超 800万円以下 7.3% 800万円超 9.6%</p>	<p>○社会保険診療に係る収入は益金に不算入、経費は損金に不算入となり、非課税</p> <p>※社会保険診療以外の業務により生じた所得に限り課税</p> <p>・所得のうち、400万円以下 5% 400万円超 6.6%</p>	<p>○原則非課税</p> <p>※医療保健業以外の業務により生じた所得に限り課税</p> <p>・所得のうち、400万円以下 5% 400万円超 9.6%</p>	<p>○課税</p> <p>・所得のうち、400万円以下 5% 400万円超 800万円以下 7.3% 800万円超 9.6%</p>
固定資産税	<p>○社会福祉事業の用に供する固定資産については原則非課税</p> <p>○学校又は専修学校に係る寄宿舎の用に直接供する固定資産については非課税</p>	<p>○学校において直接保育又は教育の用に供する固定資産は非課税</p> <p>○学校又は専修学校に係る寄宿舎の用に直接供する固定資産については非課税</p>	<p>○原則課税</p> <p>※社会福祉事業用、学術研究用固定資産、図書館、博物館等は非課税 (収益事業は課税)</p> <p>※所有する重要無形文化財の公演のための施設の用に供する土地及び附属について課税標準を1/2とする (平成23年度分から平成26年度分までについて適用) ・税率1.4%</p>	<p>○課税</p> <p>・税率1.4%</p>	<p>○課税</p> <p>※一部の社会福祉事業又は特定医療法人による看護師等医療関係者養成所の用に供する固定資産は非課税</p>	<p>○課税</p> <p>※一部の社会福祉事業又は特定医療法人による看護師等医療関係者養成所の用に供する固定資産は非課税</p> <p>※救急医療等確保事業に係る業務の用に供する固定資産は非課税</p>	<p>○課税</p> <p>・税率1.4%</p>

第1回「社会福祉法人の存り方等に関する検討会」(平成25年9月27日) 厚生労働省提出資料「社会福祉法人の現状」より抜粋

5. 本委員会における検討

事業税の非課税措置等について、医師会における公益性の高い諸活動に関する調査結果（平成 22 年）などを受け、その存続の必要性について改めて確認され、平成 25 年度および平成 26 年度の税制改正要望として取り上げた。

医療機関は、行政が行うべき公共性の高い多くのサービスを代行している。非課税措置等について、引き続き継続を求めるとの議論がなされた。

6. まとめ（提言）

事業税は、今後、従来の与党税制調査会以外にも、自民党内に設置された「医療と税制に関する PT」等にて、消費税や四段階制、事業承継税制などを含めた一体的な議論がなされることが予想される。そのため、国税、地方税をばらばらに議論するだけではなく、地域医療が成り立つような横軸で医療の税制を検討する必要がある。

その場合、総務省サイドからの切り込みに対する準備として、必要に応じて実態の把握と分析を行う必要がある。

他方、「わがまち特例」など地方税の基本構造に関わる動向について注視して行く必要があり、非課税措置等のあり方などについての地方税体系を視野に入れた理論的検討が求められる。

このような場合において、医療機関に事業税の負担を強制することは、医業経営を圧迫することになるから、社会保険診療報酬の引き上げ要請や地域医療サービスの低下を招くことになる。このことは、地方当局・地域住民にとっても得策ではないことを立法当局等に理解を求めていく必要がある。この場合、「国（所得税・法人税）は課税するが、地方（事業税）は課税できない。」との批判に対しては、それぞれの税目に差異があることについて理解を求めることとする。

IV. 四段階制をめぐる課題

1. 問題の所在

(1) 概要

昭和 29 年創設時、四段階制は、社会保険診療収入についての要件はなく、概算経費率についても一律の 72%とされていた。その後、「医師優遇税制」との政治的圧力が高まる中で、昭和 54 年度改正で概算経費率が 5 段階（72%、70%、62%、57%、52%）に改められ、さらに平成元年度改正で社会保険診療収入 5000 万円超は適用できなくなり、概算経費率も 4 段階（72%、70%、62%、57%）となった。

その後も、政府税調をはじめ、財務省、日本税理士会連合会等は、当該制度の廃止を提言しており、他方で医療関係団体及び厚生労働省が存続を主張するという構図に変わりはない。

その中で、租税特別措置全体の「透明化」と「整理縮小」が進められ、当該措置についての見直しの圧力が高まっている。

また、白色申告を含めた記帳制度の強化が進められる中で、概算経費による申告の必要性についての検討も進められており、こうした動向も当該制度の今後に影響を及ぼすものと考えられる。

そこで、こうした新たな情勢を踏まえて、四段階制のあり方とその根拠について検討を行う必要がある。

(2) 従前の経緯

イ. この特例措置は、昭和 29 年 12 月の特別措置法の改正により「社会保険診療報酬に対する必要経費を 72%相当額とする。」として議員立法により法制化され、昭和 29 年分の所得税から適用された。

ロ. 特別措置法の法制化に至るまでの経緯¹を概括すると、次のとおり。

- ① 所得税は、昭和 22 年に申告納税制度を採用したが、賦課課税になれた納税者はこの制度の本旨である正しい自主計算と納税ができる者が少なく、開業医も「患者数等から収入金額を推計し所得標準率を掛けて所得金額を算定して申告する。」方法が主であった。

¹ 参考資料として、藤井誠一『医療経営の税務と会計』医歯薬出版、昭和 37 年、
武見太郎・有岡二郎『実録日本医師会』朝日出版、昭和 58 年。

- ② 昭和 24 年分所得税では、社会保険診療報酬の単価引き上げに絡む予算上の措置との調整から、「医療収入の所得金額は、一般収入と保険収入との差異を勘案して適正に算出する。」(行政通達)により、社会保険診療報酬に対する課税の配慮がなされた。その後、社会保険診療報酬に対する所得標準率として、昭和 25 年分について「一般医療収入の所得標準率の 0.9 倍程度とする。」旨の具体的な基準が初めて示され、昭和 26 年分は「30% (実情に応じ 25%まで引き下げ可)」、昭和 27 年分は「前年同様の措置 (30%のみで 25%の引き下げは不可)」、昭和 28 年分は「一律の標準率による課税の取扱いを止める…」旨示達された。しかし、この結果、「昭和 28 年分の業況が前年に比して大差がないにもかかわらず、所得金額を著しく増加する向きについては、必要経費の算定につき特に配慮する等できる限り実情に即するよう十分留意されたい。」旨が国税庁から通知されている。
- ③ このように社会保険診療報酬に対する課税は、所得標準率という行政通達による不安定な形で行われてきたため、日本医師会はこれを特別措置として法制化するよう要望し、議員立法により収入金額の 72%の控除率でその実現を見たものである。

ハ. この特別措置は、昭和 38 年頃から診療報酬の引き上げによる所得の増加、他の納税者との負担の公平の見地などから適当でないとする意見が年々高まり、昭和 47 年 6 月以降、特別部会を設けて税制調査会で検討の上、昭和 49 年 10 月の「社会保険診療報酬課税の特例の改善に関する答申」で、要旨として次のような検討結果を答申した。

- ① 特例措置の批判の一つは、「必要経費率の法定が適正な記帳を基礎とする申告納税制度のあり方等からみても適当でないとする点にある。」が、これについては「社会保険医だけに例外を認め、必要経費率の法定を行うことは適当でない」とこれを肯定しつつも、「これまで 20 年間にわたり、課税の簡便性、安定性になじんできた社会保険医については、引続き、必要経費率を法律で定めることは現時点ではやむを得ないとする。」とした。また、必要経費率の 72%についても「法制化に当たっての特別の根拠があるとはいえず、これを基準とすることはできないから、今後政府において検討を加え実態に即した水準で具体的に確定すべきである。」とし、しかも「控除は、一律的なものとすることは適当ではなく、収入階層に応じた逡減的なものとすべきであり、さらに、高額な部分については控除(特例)を適用しないということも考えなくてはならない。」とした。
- ② これは、「社会保険医は、社会保険機構のもとで療養の給付を担当する国民皆保険制度の重要な担い手であり、高度の公益性性格を要請されている。このような性格の故に、社会保険医は少なからず制度の制約を受けている。診療報酬は公定

- されており、毎月詳細な請求書の提出が必要である。また、支払時期にずれがあり、源泉徴収も行われている。社会保険医は、自分自身の裁量で診療所を維持経営している……など、給与所得者とは異なっているが、社会保険機構に組込まれている点において、給与所得者と似た点もある。」と社会保険医の特殊な性格や付随する制約を認め、「これまでの経緯を合わせ考えると、これに対する税制上の配慮として診療報酬に対する特別の控除を行うことも容認できよう。」としたのである。しかし、必要経費率の 72%については、医療経営の形態や規模の多様化により医師相互間の収入の開きは格段に大きくなり、経費率の分布もかなり区々となっている実情から「控除を一律的なものとする（収入の大きな階層には）高額な控除を認めることとなり、世論の納得を得がたい」ので、「大都市から僻地に至るまで広く地域医療を担当し、日夜住民の健康維持につとめている中小規模の診療所に重点的に措置する」のが常識的であるとして、収入階層に応じた逡減率の採用と高額な部分についての不適用の具体化を提言したものである。
- ニ．翌昭和 50 年度の答申で、収入階層に応じた概算経費率（72%、62%、57%、52%の四段階）の案を示し、特例是正を最優先するよう求め、以後、昭和 54 年度まで同様の是正を求める答申がなされてきた。
- ホ．このため昭和 54 年の税制改正で、72%の一律の概算経費率は、年間の社会保険診療報酬の収入金額階層毎に 72%、70%、62%、57%、52%（昭和 54 年分は 72%、70.5%、64.5%、60.75%、57%）の五段階に改められた。
- へ．さらに昭和 63 年 12 月の改正で、税制改革の一環として課税の公平を一層推進するため、社会保険診療報酬の金額が年間 5,000 万円を超える者については、平成元年分からこの特例の適用はされないことになった。このため、これまで 5,000 万円超の階層に適用されていた 52%は無くなり、概算経費率は 72%、70%、62%、57%の四段階制になった。
- ト．なお、その後の答申には社会保険診療報酬に関する特別措置の是正について直接言及してはいないが、「租税特別措置・非課税等措置については、累次の答申で指摘してきたように……税制の基本理念の例外」であるから「課税の適正化の観点から……一部の者に偏っていないかなど十分吟味を行い、引き続き整理・合理化を行うことが適当である。」との提言がなされている（平成 12 年度税制改正に関する答申）。
- チ．会計検査院の平成 15 年度決算検査報告において、四段階制が取り上げられ、厚労省の税制改正要望の際の検証が不十分であることや政策評価の対象となっていないことなどを指摘し、「今後とも特別措置の実施状況についてその推移を引き続き注視していく」こととされた。
- リ．租税特別措置法透明化法が平成 22 年に成立し、四段階制をはじめ租税特別措置は、

その適用状況や政策評価等を踏まえて、その存続の必要性についての検討を行うこととなった。

ヌ. 平成23年10月に、会計検査院から四段階制についての意見表示が報告され、「特例について、その目的に沿ったより適切なものとするための検討を行うなどの措置を講ずるよう意見を表示する」とされた。

ル. 平成23年度 第17回税制調査会において、「会計検査院の意見表示について(社会保険診療報酬の所得計算の特例)」が提出された。

「本特例の趣旨に立ち返って、本特例の存否を含めて、制度の在り方について再検討することが考えられるのではないか」との提言がなされている。

2. 本委員会における検討

(1) 四段階制実態調査

日医は、平成24年6月に、会員を対象に四段階制の利用状況について実態調査を行った。その概要は、以下のとおりである。

(調査の概要)

調査目的	医療機関における四段階制の適用の実態を把握し、四段階制が、小規模医療機関の経営の安定を図り、地域医療に専念できるようにするために必要不可欠であることを調査結果から明らかにし、税制要望の基礎資料とする。
調査対象	全国の日本医師会所属の個人立診療所 4,500 件
サンプリング	日本医師会会員で診療所の開設者の中から無作為抽出
方法	①「20 大都市」「地方市」「郡部」の各カテゴリーに各 1,500 件配分。 ②「20 大都市」「地方市」「郡部」各カテゴリーについて、日医会員の個人立診療所 A1 会員の都道府県別構成比を満たすよう、各 1,500 件無作為抽出。
調査方法	郵送調査
回収サンプル数	総回収数：2,257 件、うち有効回収数：2,251 件（有効回収率 50.0%）

(調査結果概要)

- ・社会保険診療収入が 5,000 万円以下の日本医師会会員の個人立診療所における利用率は、45.9%である。
- ・70 歳以上の高齢医師の割合は、特例適用者では 42.0%で、回答者全体では 40.9%となっている。
- ・必要経費額の計算状況について、「正確に計算することは困難である」は、70 歳以上の高齢医師において 55.7%、回答者全体では 40.1%であった。これらは、高齢の開業医師における四段階制の必要性の高さを示している。
- ・白色申告者の適用率は 88.0%であり、白色申告者の約 9 割の医師が特例を適用している。
- ・仮に特例が廃止となった場合、特例適用者のうち、「事業継続困難の恐れあり」または「現在のような医療提供が困難の恐れあり」の回答が 76.6%。しかも、小規模であるほど、また、高齢医師ほど、より深刻に受け止めている。

調査の結果、四段階制が、小規模または高齢医師に広く利用されている実態が明らかとなり、特例が廃止となった場合の影響は小規模または高齢医師においてより深刻である。

これらのことから、四段階制が、小規模零細医療機関の経営の安定を図り、地域医療に専念できるようにするという政策目的を果たし、地域医療の確保において、必要不可欠な施策であることが明らかとなった。

(2) 社会保障・税一体改革と消費税簡易課税制度との関連

都市部においても、高齢医師による診療所の比重は高まっていることから、四段階制の存続の必要性が本委員会の議論の中で指摘された。四段階制存続の必要性について改めて確認され、平成 25 年度および平成 26 年度の税制改正要望として取り上げた。

小規模医療機関に対する事務負担軽減のための措置として、四段階制と消費税簡易課税制度は共通していることから、社会保障・税一体改革の行方を注視しつつ、両者を関連付けながら制度のあり方を検討していく必要があることが本委員会の議論の中で確認された。

3. 平成 25 年度税制改正をめぐる政府税制調査会の議論

平成 25 年度税制改正は、民主党政権下の政府税制調査会での議論が中心となった。本特例措置が、引き続き小規模医療機関等の事務処理の負担を軽減するものとして必要であり、基本的に維持されるものであるという厚労省の主張については概ね受け入れられた。

ただし、平成 23 年の会計検査院による「多額の自由診療があっても社会保険診療報酬の金額が 5,000 万円以下であることにより特例を適用している」旨の指摘については、予防接種、健診、正常分娩等、公共性の高いものが多いという反論は厚労省からなされなかった。

また、本特例措置は、申告時に概算経費率を使うか、実額を使うかの選択が可能である点について、消費税の簡易課税制度とからめた公平性の観点から疑問の声もあがった。

(平成 24 年度第 1 回税制調査会議事録より抜粋)

・櫻井厚生労働副大臣

昨年、会計検査院からそういう指摘がございますので、例えば、自由診療の部分が余りに多いような場合、ここについてはいろんな意味で検討しなければいけないのではないかと、その点についてはそのとおりだと思います。

(平成 24 年度第 6 回税制調査会議事録より抜粋)

・峰崎内閣官房参与

そのときに、概算でやるかそれとも実額でやるかということについての基準というものは、計算をし終わった後ではなくて、いわゆる年度に入る前に決めなくてはいけない。(中略)きちんと両方比べて判断するということとか、他の消費税の時の仕入税額のところと診療報酬の所で、同じような問題が公平性という点でどうなのかなという感じを前々から持っていたものですから、ここら辺も最後のやりとりのところで議論していただければと思います。

そして、平成 24 年度 第 6 回税制調査会において、厚生労働省より「社会保険診療報酬の所得計算の特例に係る適用実態調査の結果について」が提出された。

(抜粋)「社会保険診療報酬の所得計算の特例に係る適用実態調査の結果について」

・本特例措置が小規模医療機関等の事務処理負担の軽減を図る制度として有効に機能していることが明らかになったところであり、本特例措置は基本的に維持することが適当であると考えられる。

・一方で、適用者の中には、多額の自由診療収入を得ていることにより必ずしも小規模な医療機関とは言えない者も存在することが明らかとなったことから、小規模医療機関等の事務処理負担の軽減を図るという趣旨を踏まえ、自由診療収入も含めた収入額が一定額以上のものを適用対象から除外する見直しを行う。

4. 平成 25 年度税制改正大綱

平成 24 年 12 月の衆議院選挙の結果、ふたたび自民党政権となった。平成 25 年度税制改正大綱は自民党・公明党の与党によって決定された。平成 25 年度税制改正大綱における本特例措置の決定事項は、以下のとおりである。

(抜粋) 平成25年度税制改正大綱 (平成25年1月29日 閣議決定)

(1) 社会保険診療報酬の所得計算の特例について、次の措置を講ずる

(法人税についても同様とする。)

- ① 適用対象者からその年の医業及び歯科医業に係る収入金額が7,000 万円を超える者を除外する。

(注) 上記の改正は、個人は平成26年分以後の所得税について適用し、法人は平成 25 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度について適用する。

上記により、医業収入（社会保険診療収入＋自由診療収入＋雑収入）が年間 7,000 万円を超える場合は、特例措置の適用を受けることができなくなった。

しかし、平成 24 年の日医調査によると、医業収入が 7,000 万円超の医療機関は適用者全体の約 2.9%であったことから、今回の改正が医療機関に与える影響は極めて限定的なものと想定される。(表 1)

また今回の調査においては、医業収入が 7,000 万円超の医療機関は、すべて実額計算を行っていることが分かったため、小規模医療機関に対する事務処理負担の軽減を図るといふ本特例措置の対象として適当であると主張することは困難と思われる。(表 1)

なお、自由診療といっても、その内容には予防接種、健診、正常分娩等、公共性の高いものが多いことに着目し、今後の検討課題とすべきである。

(表1)		
医業収入の金額	特例適用者数	必要経費を正確に計算している
1000万円以下	35	16
1000万円超2000万円以下	43	32
2000万円超3000万円以下	37	29
3000万円超4000万円以下	48	41
4000万円超5000万円以下	72	65
小計	235	183
5000万円超6000万円以下	24	23
6000万円超7000万円以下	5	5
7000万円超8000万円以下	4	4
8000万円超9000万円以下	5	5
9000万円超1億円以下	0	-
1億円超	0	-
小計	38	37
不明	39	-
全体	312	220

※厚生労働省 「社会保険診療報酬の所得計算の特例に係る適用実態調査の結果について（平成 24 年 11 月 2 日 第 6 回 税制調査会提出資料）」 7 ページより抜粋して加工。

5. 平成 26 年度税制改正大綱

平成 26 年度税制改正大綱では、本特例措置の廃止、縮小に係る記述はなく、そのまま存続となった。

6. まとめ（提言）

日医としては、この制度存続のため、日本歯科医師会とも連携しつつ、必要に応じて実態の把握と分析を行い、来年度以降の税制改正論議に備える必要がある。

また、小規模医療機関に対する事務負担軽減のための措置として、四段階制と消費税簡易課税制度は共通している。簡易課税制度と四段階税制を同時に維持していくことは地域医療を支える小規模医療機関を守るためにも必要である。社会保障・税一体改革の行方を注視しつつ、両者を関連付けながら制度のあり方を検討していく必要がある。

V. その他の施策についての課題

医療費控除をめぐる課題

1. 問題の所在

(1) 概要

医療費控除の対象となるのは、「診療又は治療の対価」であり、予防のための費用は、若干の例外はあるものの¹、原則として対象外となっている。

しかしながら、現在、予防医療の重要性については注目が集まっており、社会保障制度改革国民会議報告書にも、「国民のQOLを高めるとともに、高齢者の社会参加も含め、社会の支え手を少しでも増やしていく観点からも、国民の健康の維持増進、疾病の予防及び早期発見等を積極的に促進する必要も生まれてくる。」と記述されている。

日本医師会では、例年、医療費控除の拡充について税制改正要望に取り上げている。

そこで、医業税制検討委員会では、平成 26 年度の答申でもテーマの一つとして、医療費控除を取り上げることとした。

(2) がん検診

我が国の死因第一位はがんであり、がん医療費は年間約 2 兆 8,572 億円である。これは一般診療医療費の 11.0%に上る。²

平成 19 年、「がん対策基本法」が施行され、同年にはがん対策の基本的方向と数値目標を掲げた「がん対策推進基本計画」が策定された。

平成 24 年には「がん対策推進基本計画」が新たに見直され、発表された。がんの早期発見については、数値目標として「がん検診（胃・肺・大腸・乳・子宮頸）の受診率を 5 年以内に 50%（胃・肺・大腸は当面 40%）を達成する」と記述された。

なお、厚生労働省は一定のがん検診、及び対象者について、無料クーポン券を配布するなどの施策を行っているが、いまだ受診率は目標値に届かず、低いままとなっている。

早期発見、早期治療により医療費の抑制が見込まれる。

また、早期の治療ができれば、患者の身体的、経済的、時間的な負担が軽減される。働く意欲のある患者が、円滑な職場復帰をすることは、経済的な効果だけでなく、国民全体の幸福の向上につながるのではないかと。

¹ B 型肝炎の患者の介護に当たる親族の B 型肝炎ワクチン接種費用は医療費控除の対象となる。(所得税法施行令第 207 条、昭 63 直所 3-23 「B 型肝炎ワクチン接種費用の医療費控除の取扱いについて」)

² 平成 23 年版 厚生労働白書より

がん検診を行ったことにより死亡が回避されたと推計される人数

	現状の受診率にて 検診を行ったこと により、当該がんに よる死亡が避けら れたと推定される 人数（人）	対象者全員が がん検診を 受診した場合の 当該がんの 死亡率の減少	がん検診 受診率	各がんの 年間死亡者数 （現状）
胃がん検診	11,244	61%減（男性） 50%減（女性）	30.1%	49,772
肺がん検診	4,790	28%減	23.0%	69,591
大腸がん検診	7,744	60%減	24.8%	44,300
子宮頸がん検診	886	78%減	32.0%	2,664
乳がん検診	641	16%減	31.4%	12,204

第1回がん検診のあり方に関する検討会資料（平成24年5月28日）

厚生労働省提出資料より抜粋して加工

なお、検査の結果、がんが見つかり、引き続きその治療を受けた場合には、費用を医療費控除の対象に含めることができるが、そうでない場合には、医療費控除の対象とはならない。（所基通73-4）

（3）予防接種

予防接種法に基づくA類疾病³の定期接種については、ほとんどの自治体において、全額公費負担で実施されているが、B類疾病⁴の定期接種については、一定程度の自己負担が伴う。厚生労働省の統計によれば、平成23年度におけるインフルエンザの定期予防接種の実施率は51.7%である。

また、定期接種化されていない任意の予防接種についても、全額自己負担が原則とされているため、接種者数は限定的である。

また平成25年は風疹が流行し、先天性風疹症候群への恐れから、接種の呼びかけが行われた。⁵

³ ジフテリア、百日せき、急性灰白髄炎、麻疹、風疹、日本脳炎、破傷風、結核、Hib感染症、肺炎球菌感染症（小児がかかるものに限る。）、ヒトパピローマウイルス感染症 他（平成26年1月16日現在）

⁴ インフルエンザ（高齢者に限る）

⁵ 「ストップ風疹プロジェクト」NHK

任意の予防接種及びB類疾病の 定期接種についても、医療費の抑制に寄与すると考えられる。

(4) 介護サービス



厚生労働省は、省内に「在宅医療・介護推進プロジェクトチーム」を設置し、在宅医療・介護を関係部局で一体的に推進することとしている。平成 24 年を「新生在宅医療・介護元年」と位置づけ、さまざまな施策を試みようとしている。

しかし現在、訪問看護等の医療系サービスについては医療費控除の対象となっているものの、いわゆる福祉系サービスについては部分的にのみ医療費控除の対象になっている。

また、対象となる金額についても、医療系については保険給付の支給限度額を超えて利用した場合の全額自己負担部分も、控除の対象となっているが、福祉系は控除の対象とはなっていない。

高齢者等本人及びその者を介護している家族を支援するため、介護費用の負担軽減を図る必要がある。

医療費控除の対象（又は対象外）となる居宅サービス等の対価の概要⁶

	居宅サービス等の種類
<p>1 医療費控除の対象となる居宅サービス</p> <p style="text-align: center;"></p> <p>保険給付の支給限度額を超えて利用した場合の全額自己負担となった部分も、控除の対象となる。</p>	<p>訪問看護</p> <p>介護予防訪問看護</p> <p>訪問リハビリテーション</p> <p>介護予防訪問リハビリテーション</p> <p>居宅療養管理指導【医師等による管理・指導】</p> <p>介護予防居宅療養管理指導</p> <p>通所リハビリテーション【医療機関でのデイサービス】</p> <p>介護予防通所リハビリテーション</p> <p>短期入所療養介護【ショートステイ】</p> <p>介護予防短期入所療養介護</p> <p>定期巡回・随時対応型訪問介護看護（一体型事業所で訪問看護を利用する場合に限ります。）</p> <p>複合型サービス（上記の居宅サービスを含む組合せにより提供されるもの（生活援助中心型の訪問介護の部分を除きます。）に限ります。）</p>
<p>2 上記1の居宅サービスと併せて利用する場合のみ医療費控除の対象となる居宅サービス</p> <p style="text-align: center;"></p> <p>保険給付の支給限度額を超えて利用した場合の全額自己負担となった部分は、控除の対象にならない。</p>	<p>訪問介護【ホームヘルプサービス】（生活援助(調理、洗濯、掃除等の家事の援助)中心型を除きます。）</p> <p>夜間対応型訪問介護</p> <p>介護予防訪問介護</p> <p>訪問入浴介護</p> <p>介護予防訪問入浴介護</p> <p>通所介護【デイサービス】</p> <p>認知症対応型通所介護</p> <p>小規模多機能型居宅介護</p> <p>介護予防通所介護</p> <p>介護予防認知症対応型通所介護</p> <p>介護予防小規模多機能型居宅介護</p> <p>短期入所生活介護【ショートステイ】</p> <p>介護予防短期入所生活介護</p> <p>定期巡回・随時対応型訪問介護看護（一体型事業所で訪問</p>

⁶ 国税庁タックスアンサー「No. 1127 医療費控除の対象となる介護保険制度下での居宅サービス等の対価」より抜粋して加工。

	<p>看護を利用しない場合及び連携型事業所に限ります。）</p> <p>複合型サービス（上記①の居宅サービスを含まない組合せにより提供されるもの（生活援助中心型の訪問介護の部分を除きます。）に限ります。）</p>
3 医療費控除の対象外となる介護保険の居宅サービス等	<p>訪問介護（生活援助中心型）</p> <p>認知症対応型共同生活介護【認知症高齢者グループホーム】</p> <p>介護予防認知症対応型共同生活介護</p> <p>特定施設入居者生活介護【有料老人ホーム等】</p> <p>地域密着型特定施設入居者生活介護</p> <p>介護予防特定施設入居者生活介護</p> <p>福祉用具貸与</p> <p>介護予防福祉用具貸与</p> <p>複合型サービス（生活援助中心型の訪問介護の部分）</p>

(注)

①指定居宅サービス事業者(居宅サービス等を提供する事業者で都道府県知事が指定するものをいいます。)等が発行する領収書に、医療費控除の対象となる医療費の額が記載されることとなっています。

②交通費のうち、通所リハビリテーションや短期入所療養介護を受けるため、介護老人保健施設や指定介護療養型医療施設へ通う際に支払う費用で、通常必要なものは医療費控除の対象となります。

③高額介護サービス費として払戻しを受けた場合は、その高額介護サービス費を医療費の金額から差し引いて医療費控除の金額を計算することとなります。

なお、指定介護老人福祉施設及び指定地域密着型介護老人福祉施設の施設サービス費に係る自己負担額のみに対する高額介護サービス費については、2分の1に相当する金額を医療費の金額から差し引いて医療費控除の金額の計算をすることとなります。

④上記②の居宅サービス（①の居宅サービスと併せて利用しない場合に限ります。）又は③の居宅サービスにおいて行われる介護福祉士等による喀痰吸引等の対価（居宅サービスの対価として支払った額の10分の1に相当する金額）は、医療費控除の対象となります。

(所法 73、所令 207、所規 40 の 3、所基通 73-6、平 12・6 課所 4-9、4-11)

2. 税制改正要望

(1) 平成 26 年度税制改正要望

日本医師会は、下記の項目を平成 26 年度税制改正要望で取り上げた。

平成26年度税制改正要望（日本医師会）

- ・がん検診・予防接種の受診者の自己負担分について、医療費控除の対象とすること。
- ・現行の医療費控除において対象となっていない介護サービスについて、医療費控除の対象とすること。

もともと、これらの項目については、日本医師会から税制改正要望として打ち出していたものの、がん検診・予防接種については、厚生労働省は省の要望として取り上げていなかった。

介護サービスについては、平成 21 年度の厚労省の税制改正要望として取り上げられ、同年の自民党税制改正大綱でも検討事項として記述されたが、その後の進展はない。

平成 25 年、厚生労働省は初めて省の要望として、がん検診や予防接種の医療費控除拡充について取り上げた。

介護サービスの医療費控除拡充については厚労省の要望には取り上げられなかったものの、特定健診・保健指導についての項目が取り上げられた。

平成26年度税制改正要望（厚生労働省）

- ・特定健診・保健指導の対象者の負担を軽減し、実施率の向上等を図るため、特定健診・保健指導に係る自己負担額の医療費控除の対象を拡充する。
- ・また、がん検診の受診や予防接種を促し、受診率や接種率を向上させるため、がん検診等に係る自己負担額の医療費控除の対象を拡充する。

厚生労働省が予防医療の有効性・重要性を認めて省としての要望を出したことについては、一定の評価ができる。

3. 平成 26 年度税制改正大綱

平成 26 年度税制改正大綱（自民党・公明党）において、医療費控除については検討項目として以下のように記載された。

平成26年度税制改正大綱（自民党、公明党）

（検討項目）

医療費控除については、長らく基本的な制度変更は行われておらず、その間の医療費の増大や医療・医薬品を取り巻く環境変化、当該控除に係る執行面の実情等を踏まえ、公正な課税を確保するため、対象となる医療費の範囲や適用下限額の見直し、適正な執行の確保等について、そのあり方を総合的に検討する。

拡充については記載がなく、むしろ制度の総合的な見直しを示唆する文章となっている。与党税調でどのような議論が行われたのかは、議事録が公開されていないが、過去の国会においては以下のような発言があった。

たとえば、自民党政権下の与党議員からは、医療費控除の制度拡充についての声があがった。

（抜粋）参議院 厚生労働委員会（平成 21 年 4 月 2 日）議事録より

○山本博司君（中略）現制度では、検診は医療行為ではありませんので、税の申告をする上で人間ドックや検診に掛かった費用は医療費控除に含むことはできませんけれども、これをそうした医療費とか検診控除、仮にそういった形で税の医療費控除に含めていただければもっともっと検診率も上がるんじゃないか、また医療費の抑制にもつながるとの提案であるわけでございます。

税の医療費控除というのは十万円若しくは所得の五%を超える部分が控除額となりますが、この控除額は税額から直接引く税額控除ではありませんので、所得控除ですので、検診費用を医療費の控除に含めたとしても大幅に所得税が減額になることもなく、国の税収に大きな影響はないわけでございます。

一方で、下限額の変更や低所得者対策についての意見も発せられた。

(抜粋) 参議院 本会議 (平成 21 年 6 月 19 日) 議事録より

○牧山ひろえ君 (中略) 国税庁の標本調査を基に所得階層ごとの医療費控除申告割合を調査しましたところ、所得階層で七十万円以下の方は八%、三千万円の方は四〇%と、所得に比例して医療費を多く支払っている傾向があることが分かりました。所得による格差が医療格差を生じさせるのであれば、憲法二十五条の、すべて国民は、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有するに反することになります。そのためにも、例えば、医療費控除の十万円の壁を所得に応じて柔軟に変更すること、また、課税最低限の方には医療を受けやすくする仕組みを私は考えるべきであると思います。

なお、社会保障と税の一体改革の議論の中では、税理士である公述人から、現在の申告方式について疑問の声があがった。

(抜粋) 参議院 社会保障と税の一体改革に関する特別委員会 (平成 24 年 8 月 2 日) 議事録より

○公述人 (荒川章三君) 実務の現場から切なる要望ですが、所得税の世界で医療費控除というのがございますが、給付中での解決をしていただきたいと。毎年三月十五日に向けて、確定申告会場では御高齢の方々とお子さんを抱えた妊婦の方々が医療費控除を受けるために並んでいると。ということであれば、最初の段階から給付で解決をすることがこの際得策かと思っております。

4. 本委員会における検討

予防医療の重要性について、その必要性について改めて確認され、平成 25 年度および平成 26 年度の税制改正要望として取り上げた。

5. まとめ（提言）

医療費控除は、広く一般的に利用されている制度である。

大綱に記載された見直しに当たっては、一律に制度の廃止・縮小を進めるのではなく、疾病の予防及び早期発見等を促進できるよう、新しい局面を打開するべきである。

前述した予防接種、がん検診、介護サービスのほか、人間ドックや特定健診・保健指導等についても、予防医療に対するインセンティブを確保するため、医療費控除の範囲の拡大を各方面に訴えていく必要がある。

「医業税制を始めとする医業経営安定化の
方策について」

医業税制検討委員会答申（要旨）

平成 26 年 3 月

日 本 医 師 会
医業税制検討委員会

平成26年3月

日本医師会長

横倉 義武 殿

医業税制検討委員会

委員長 品川 芳宣

医業税制検討委員会答申

平成24年6月、横倉会長より「医業税制を始めとする医業経営安定化の方策」
についての諮問を受けました。

ここに委員会での検討結果をとりまとめましたので、答申いたします。

医業税制検討委員会

- | | | |
|------|-------|---------------------------------------|
| 委員長 | 品川 芳宣 | (筑波大学名誉教授・弁護士) |
| 副委員長 | 西澤 寛俊 | (全日本病院協会 会長) |
| 委員 | 明石 勝也 | (日本私立医科大学協会 業務執行理事、
平成25年12月10日新任) |
| | 天野 教之 | (埼玉県・朝霞地区医師会 理事) |
| | 石井 孝宜 | (公認会計士・税理士) |
| | 伊藤 伸一 | (日本医療法人協会 副会長) |
| | 梶原 優 | (日本病院会 副会長) |
| | 久禮 文雄 | (大阪府医師会 理事) |
| | 玉木 一弘 | (東京都医師会 元理事) |
| | 寺野 彰 | (日本私立医科大学協会 会長、
平成25年12月10日退任) |
| | 山崎 學 | (日本精神科病院協会 会長) |
| | 緑川 正博 | (日本医師会 参与) |

目次

I. 控除対象外消費税の解消策	
1. 問題の所在	1
2. まとめ(提言)	1
II. 医療法人税制の課題(移行税制、事業承継税制)	
1. 平成18年医療法改正により生じた問題点	3
2. 移行税制に係る提言(まとめ)	3
3. 事業承継税制に係る提言(まとめ)	4
III. 事業税をめぐる課題	
1. 問題の所在	5
2. まとめ(提言)	5
IV. 四段階制をめぐる課題	
1. 問題の所在	6
2. まとめ(提言)	6
V. その他の施策についての課題	
医療費控除をめぐる課題	
1. 問題の所在	7
2. まとめ(提言)	7

I. 控除対象外消費税の解消策

1. 問題の所在

控除対象外消費税は、現状においても、既に多くの医療機関にとって大きな負担となっている。現在の状況が放置された場合は、医療機関の控除対象外消費税が年々累積してゆくこととなり、個々の医療機関の経営が圧迫される結果、地域医療全体に大きな影響を及ぼすことが懸念される。また、将来、控除対象外消費税が発生する現在の消費税法の仕組みが放置されたままに消費税率の引き上げが行われ、かつ、診療報酬が据え置かれた場合には、増税に応じて控除対象外消費税の負担が重くなり、医療機関の経営が立ちゆかない状況に直面することとなる。この問題は、国民の医療にも悪影響を及ぼすことになるので、医療界のみならず国として取り組むべき喫緊の課題といえる。

控除対象外消費税解消のための方策として、本会は、平成6年9月の医業税制対策本部中間報告¹以降、社会保険診療への消費税課税（ゼロ税率、軽減税率）を一つの方策と考え、政府に対して税制改正要望を行ってきた。このことは、社会保険診療報酬等に対する消費税を転嫁される患者・国民の負担についても十分に考慮してのことである。また、昨今の経済状況や社会保障制度の綻びについても鋭意配慮することが不可欠である。

2. まとめ（提言）

(1) 消費税率 10%引上げに向けて、ゼロ税率・軽減税率などの抜本的解決の実現のため、引き続き関係各方面への働きかけが必要である。また、今回の診療報酬改定における消費税対応についても、患者負担及び保険者負担が増加することが、広く認識されつつあることから、保険者側と診療側の双方が一致協力して、抜本的解決に向けて政府に働きかける必要がある。

(2) 平成26年度診療報酬改定において、消費税対応分（5%から8%への引上げ）として1.36%が確保されたことについては、過去の消費税対応の改定率計算に用いられた「消費者物価への影響」（平成9年改定においては0.75）を用いずに消費税率を用いて決定された点で一定の評価ができる。しかし、現行税率（5%）の下での消費税対応分1.53%については、「消費者物価への影響」が適用されているので、それについて検討を要することになる。

(3) 消費税率 10%引上げ時の抜本的解決の選択肢として、「非課税還付方式」の可能性について、税制の中での還付とするのか予算制度の中で還付するのかなどの論点整理をしつ

¹ 平成6年9月 医業税制対策本部中間報告

控除対象外消費税の解決策について、ゼロ税率による課税案、軽減税率による課税案、仕入消費税相当額の報酬加算案(現行方式)について検討が開始された。

つ、カナダのPSBリポートなど諸外国の制度の検討も併せて行う必要がある。

Ⅱ. 医療法人税制の課題(移行税制・事業承継税制)

1. 平成 18 年医療法改正により生じた問題点

平成 18 年の医療法の改正によって、従来の持分あり医療法人はいわゆる経過措置型医療法人とされ、その持分が「当分の間」のみ保障されることとなった。

その結果、次のような問題が生じており、この密接に絡み合った 2 つの問題は、持分あり医療法人のまま相続が起った場合に、多額の相続税を納めなければならず医業を承継できないという深刻な事態を招いている。

- ① 持分あり医療法人が新医療法における「持分なし医療法人」に移行する際に、その移行方法によっては、持分あり医療法人の社員に対するみなし配当課税または移行後の法人に対する贈与税課税が生じる（移行税制）。
- ② 持分あり医療法人の持分については、取引相場のない株式等と同等に評価・課税されているにも拘らず、課税の軽減措置である非上場株式における相続税・贈与税の納税猶予制度の適用から外される結果となっており、課税上のバランスを欠いている（事業承継税制）。

なお、上記②については、平成 26 年度税制改正において「医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等の創設」として、持分あり医療法人の出資者について、持分なし医療法人へ移行する場合に限って、相続税又は贈与税の納税猶予等を認める制度の創設がなされている。ただし、この新制度については、現状、適用要件等の詳細は明らかにはなっていないものの、極めて限定的に適用されるものと思われる。また、この制度は、事業承継税制というよりもむしろ持分なし医療法人への移行を促進するための制度であり、移行の際に問題となる上記①の移行後の法人に対する贈与税の問題が何ら解決されるものではない。

2. 移行税制に係る提言（まとめ）

平成 18 年度の医療法改正以来、新医療法に定める医療法人への移行が一向に進んでいない背景には、税制面でのバックアップがなされていないことが大きな要因となっていることは、前委員会の答申においても提言してきた。しかし、平成 20 年度税制改正で法人税法施行令 136 の 4 第 2 項(※1)及び相続税法施行令 33 条 3 項(※2)が規定されたものの、上記①の問題を解決するものではない。

そのため、前答申でも述べたように、出資持分を拠出金に変更した場合のみなし配当課税及び持分を放棄した場合の相続税法 66 条 4 項の規定による贈与税については、早急な措置が望まれる。その中で、平成 20 年度税制改正により設けられた相続税法施行令 33 条 3 項は、同族要件等の厳しい要件が要求されていることが大きな問題となっているので、そ

の要件を緩和する必要がある。

(※) 1、医療法人に対する受贈益課税について

「持分の全部又は一部に払戻しをしなかったことにより生ずる利益の額」は、その法人の益金の額に算入されないという税務上の取扱いが明確化されるとともに、益金の額に算入されない金額は、利益積立金額とされた（法人税法施行令 9 条 1 項千、9 条 5 項）。

2、医療法人に対する相続税法 66 条 4 項の規定の適用による贈与税について

相続税法 66 条 4 項の「相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められる」場合の明確な基準として、相続税法施行令 33 条 3 項が規定された。

3. 事業承継税制にかかる提言（まとめ）

(1) 持分あり医療法人出資に対して、非上場株式等に係る納税猶予制度に準じた制度の創設

持分あり医療法人は、営利法人並みの課税が行われてきた背景がありながら、事業承継税制において株式会社等と差別化されている。このような課税上のバランスを欠いた不合理性を是正し、持分あり医療法人の社員が持分を有した法人のまま、後継者にその事業を円滑に承継できるように、非上場株式等に係る事業承継税制に準じた制度の適用を認めることを引き続き要望することが望ましい。そのためには、医療法の改正も検討課題にする必要がある。

(2) 3 年以内の移行を前提とした「医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等」（平成 26 年度税制改正により創設）に係る要件の緩和等

この納税猶予制度は、移行を促進するための極めて限定的な事業承継制度であるため、移行期間の緩和、相続税法 66 条 4 項の不適用等の措置を講じるべきである。

(3) 財産評価基本通達 194-2 項の見直し

本委員会は、持分あり医療法人の永続的な存在の必要性に鑑み、上記（1）及び（2）の提言を行うものである。しかし、その永続性が将来にわたって否認されるというのであれば、持分あり医療法人の持分の価値を評価している財産評価基本通達 194-2 項の取扱いを見直すべきであると考えます。

同通達は、持分あり医療法人の永続性を前提として、他の会社の株式と同様にその持分の価額を評価しているのであるが、当該永続性が否認されるというのであれば、当該通達の根拠が失われることになるので、現行の評価額に対し、相当額の減額を行うような措置も講じるべきである。

Ⅲ. 事業税をめぐる課題

1. 問題の所在

事業税の社会保険診療に対する非課税制度及び医療法人に対する軽減制度は、昭和 27 年に創設されたが、その後、「医師優遇税制」であるとして廃止すべしとする政治的圧力の中にさらされてきた。とりわけ、昭和 60 年の地方税法改正において、新聞業・出版業等に対する非課税制度が廃止される中で、医療に係る非課税制度等の廃止も議論されたが、結局存続された。その後も、政府税制調査会をはじめ、総務省、全国知事会、日本税理士会連合会は、当該制度の廃止を提言しているが、他方では、医療関係団体及び厚生労働省が存続を主張するという構図に変わりはない。

しかし、平成 14 年の地方分権一括法施行により中央と地方は「指導し指導される」関係から「対等」な関係になり、さらに、民主党を中心とする政権の発足により「地域主権」改革が進められる中で、地方税法上の軽減措置のあり方についても、地方が決定できる範囲をできるだけ拡大しようとする動きもでてきている。また、地方財政危機が深刻化する中で、財源確保のために軽減措置を縮小しようとするインセンティブも大きくなっている。

そこで、こうした新たな情勢を踏まえて、事業税非課税制度のあり方とその根拠について検討を行う必要がある。

2. まとめ（提言）

事業税は、今後、従来の与党税制調査会以外にも、自民党内に設置された「医療と税制に関する PT」等にて、消費税や四段階制、事業承継税制などを含めた一体的な議論がなされることが予想される。そのため、国税、地方税をばらばらに議論するだけでなく、地域医療が成り立つような横軸で医療の税制を検討する必要がある。

その場合、総務省サイドからの切り込みに対する準備として、必要に応じて実態の把握と分析を行う必要がある。

他方、「わがまち特例」など地方税の基本構造に関わる動向について注視して行く必要があり、非課税措置等のあり方などについての地方税体系を視野に入れた理論的検討が求められる。

このような場合において、医療機関に事業税の負担を強制することは、医業経営を圧迫することになるから、社会保険診療報酬の引き上げ要請や地域医療サービスの低下を招くことになる。このことは、地方当局・地域住民にとっても得策ではないことを立法当局等に理解を求めていく必要がある。この場合、「国（所得税・法人税）は課税するが、地方（事業税）は課税できない。」との批判に対しては、それぞれの税目に差異があることについて理解を求めることとする。

IV. 四段階制をめぐる課題

1. 問題の所在

昭和 29 年創設時、四段階制は、社会保険診療収入についての要件はなく、概算経費率についても一律の 72%とされていた。その後、「医師優遇税制」との政治的圧力が高まる中で、昭和 54 年度改正で概算経費率が 5 段階（72%、70%、62%、57%、52%）に改められ、さらに平成元年度改正で社会保険診療収入 5000 万円超は適用できなくなり、概算経費率も 4 段階（72%、70%、62%、57%）となった。

その後も、政府税調をはじめ、財務省、日本税理士会連合会等は、当該制度の廃止を提言しており、他方で医療関係団体及び厚生労働省が存続を主張するという構図に変わりはない。

その中で、租税特別措置全体の「透明化」と「整理縮小」が進められ、当該措置についての見直しの圧力が高まっている。

また、白色申告を含めた記帳制度の強化が進められる中で、概算経費による申告の必要性についての検討も進められており、こうした動向も当該制度の今後に影響を及ぼすものと考えられる。

そこで、こうした新たな情勢を踏まえて、四段階制のあり方とその根拠について検討を行う必要がある。

2. まとめ（提言）

日医としては、この制度存続のため、日本歯科医師会とも連携しつつ、必要に応じて実態の把握と分析を行い、来年度以降の税制改正論議に備える必要がある。

また、小規模医療機関に対する事務負担軽減のための措置として、四段階制と消費税簡易課税制度は共通している。簡易課税制度と四段階税制を同時に維持していくことは地域医療を支える小規模医療機関を守るためにも必要である。社会保障・税一体改革の行方を注視しつつ、両者を関連付けながら制度のあり方を検討していく必要がある。

V. その他の施策についての課題

医療費控除をめぐる課題

1. 問題の所在

医療費控除の対象となるのは、「診療又は治療の対価」であり、予防のための費用は、若干の例外はあるものの¹、原則として対象外となっている。

しかしながら、現在、予防医療の重要性については注目が集まっており、社会保障制度改革国民会議報告書にも、「国民のQOLを高めるとともに、高齢者の社会参加も含め、社会の支え手を少しでも増やしていく観点からも、国民の健康の維持増進、疾病の予防及び早期発見等を積極的に促進する必要も生まれてくる。」と記述されている。

日本医師会では、例年、医療費控除の拡充について税制改正要望に取り上げている。

そこで、医業税制検討委員会では、平成 26 年度の答申でもテーマの一つとして、医療費控除を取り上げることにした。

2. まとめ（提言）

医療費控除は、広く一般的に利用されている制度である。

大綱に記載された見直しに当たっては、一律に制度の廃止・縮小を進めるのではなく、疾病の予防及び早期発見等を促進できるよう、新しい局面を打開するべきである。

前述した予防接種、がん検診、介護サービスのほか、人間ドックや特定健診・保健指導等についても、予防医療に対するインセンティブを確保するため、医療費控除の範囲の拡大を各方面に訴えていく必要がある。

¹ B型肝炎の患者の介護に当たる親族のB型肝炎ワクチン接種費用は医療費控除の対象となる。(所得税法施行令第207条、昭63直所3-23「B型肝炎ワクチン接種費用の医療費控除の取扱いについて」)