

「医業経営安定化のためにあるべき税制」
について

医業税制検討委員会答申

令和4年5月

公益社団法人日本医師会
医業税制検討委員会

令和4年5月

公益社団法人日本医師会

会長 中川 俊男 殿

医業税制検討委員会

委員長 緑川 正博

医業税制検討委員会答申

令和2年11月、中川会長より「医業経営安定化のためにあるべき税制」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	緑川 正博	(日本医師会 参与)
副委員長	伊藤 伸一	(日本医療法人協会 会長代行)
専門委員	品川 芳宣	(筑波大学名誉教授・弁護士)
委員	明石 勝也	(日本私立医科大学協会 副会長)
	石井 孝宜	(公認会計士・税理士)
	猪口 正孝	(東京都医師会 副会長、令和3年7月6日退任)
	大坪 由里子	(東京都医師会 理事、令和3年7月6日新任)
	大輪 芳裕	(愛知県医師会 理事)
	川原 丈貴	(公認会計士・税理士)
	北村 良夫	(大阪府医師会 理事)
	小林 博	(全国有床診療所連絡協議会 副会長)
	長瀬 輝誼	(日本精神科病院協会 副会長)
	中村 康彦	(全日本病院協会 副会長)
	万代 恭嗣	(日本病院会 副会長)

目次

I. 医療に係る消費税について	
1. 問題の所在	1
2. 提言	1
II. 医療法人税制について	
1. 問題の所在	3
2. 提言	3
III. 個人版事業承継税制の課題	
1. 問題の所在	6
2. 提言	6
IV. 新型コロナウイルス感染症に係る税制措置	
1. 問題の所在	7
2. 提言	7
V. その他	
1. 減価償却等（耐用年数、設備投資減税）	
(1) 問題の所在	9
(2) 提言	9
2. 四段階税制	
(1) 問題の所在	11
(2) 提言	11
3. 事業税	
(1) 問題の所在	12
(2) 提言	12

別冊（資料編）

第一：委員会における検討

- I. 医療に係る消費税について
- II. 医療法人税制について
- III. 個人版事業承継税制の課題
- IV. 新型コロナウイルス感染症に係る税制措置
- V. その他
 1. 減価償却等（耐用年数、設備投資減税）
 2. 四段階税制
 3. 事業税

第二：従前の検討経緯

- I. 医療に係る消費税について
- II. 医療法人税制について

I. 医療に係る消費税について

1. 問題の所在

控除対象外消費税は、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が引き上げられた場合には、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が到来することとなる。この問題は、国民の医療にも大きな障害となり、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。

2. 提言

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標準税率による消費税額（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、社会保険診療報酬等に消費税相当額を補てんして回収されることとされている。

しかし、消費税相当額としての負担分は、消費税導入時においても、税率5%への引上げの際においても、社会保険診療報酬に十分反映されたとはいえず、従前の補てん不足は未解決のまま残されている。また、マクロの補てん不足とは別に、個別の医療機関の仕入構成の違いに対応できる仕組みでないため、とりわけ設備投資を行う医療機関に大きな消費税負担が生じることも極めて切実な問題である。

日本医師会は、消費税率10%引き上げを翌年10月に控えた、平成30年8月に、平成31年度税制改正要望として以下の要望を掲げた。

控除対象外消費税問題解消のため、診療報酬への補てんを維持した上で、個別の医療機関等において診療報酬に上乘せされている仕入れ税額相当額に過不足が生じる場合には、申告により補てんの過不足に対応する新たな税制上の仕組みを平成31年度に創設すること。

平成31年度税制改正要望は、医療界が一致できる要望として、非課税制度の下での税制による解決を求めるものであったが、実現に至らなかった。

平成30年12月14日に自由民主党・公明党が公表した平成31年度税制改正大綱には、「今般の消費税率10%への引上げに際しては、診療報酬の配点を精緻化することにより、医療機関種別の補てんのばらつきが是正されることとなる。今後、所管省庁を中心に、実際の補てん状況を継続的に調査するとともに、その結果を踏まえて、必要に応じて、診療報酬

の配点方法の見直しなどを対応していくことが望まれる。」と記載された。

しかしながら、消費税額を明確にしない限り、診療報酬の配点の精緻化には限界があり個々の医療機関の消費税負担解消は課題として残されている。

非課税制度の下での税制による解決策が受け入れられなかったことを踏まえると、個々の医療機関の消費税負担問題の解消のためには、課税取引への転換が有力な選択肢として考えられる一方で、小規模医療機関等への影響も配慮して慎重に検討する必要がある。

また、税率については、食料品等について軽減税率 8%が導入されたことを踏まえ、患者負担や保険者負担を考慮すると、標準税率ではなく、当然に軽減税率による負担を考えなければならない。

そこで、小規模医療機関等の一定の医療機関においては、従前通り非課税のまま診療報酬上の補てんを継続しつつ、消費税負担の大きな医療機関においては、軽減税率による課税取引に改めることを含めた税制の見直しを提言する。

もともと、上記の解決策においては、以下の課題を乗り越えることが必要となり、引き続き十分に検討を詰めることにより、丁寧に合意形成を図る必要がある。

- ・ 課税制度と非課税制度が併存することについて、患者や保険者の理解、さらには国民の理解を得ることが不可欠となること。
- ・ 課税制度を適用する医療機関に対する診療報酬は、現行の点数から消費税相当額の補てん分（別冊 99 ページ表 2-I-1 参照）の「引きはがし」が想定されること。一方、非課税制度を適用する医療機関に対する診療報酬では補てんを継続する必要があり、診療報酬制度上の技術的な対応が必要となること。
- ・ 「一定の医療機関」の範囲について、例えば、一定時点の施設の種類（病院か診療所かなど）、病床数（病床の有無など）、基準年度の売上（四段階税制の収入要件など）、あるいは医療機関による選択などで線引きをすること。

Ⅱ. 医療法人税制について

1. 問題の所在

平成 18 年医療法改正により、従来の持分あり医療法人は経過措置医療法人とされ、その持分は「当分の間」のみ保証されるとともに、持分なし医療法人への移行が求められてきた。持分なし医療法人への移行に関しては、平成 26 年医療法改正において、認定医療法人制度が創設され、平成 29 年度税制改正においては、その持分を放棄したことにより、その医療法人が経済的利益を受けた場合であっても、みなし贈与税は課されない等の制度創設が行われたものの、依然として問題点がある。また、経過措置医療法人の事業承継については何ら税制上の手当てがされていないことから、次のような課税上の問題が生じている。

- (1) 経過措置医療法人が、認定医療法人制度を活用して、持分なし医療法人に移行する場合、その医療法人へのみなし贈与税課税が課されないための要件として、移行後 6 年間は運営が適正であることが求められている。しかし、その要件が過剰であり曖昧であるため、持分なし医療法人への移行を妨げている。
- (2) 経過措置医療法人が、持分を基金に振り替えることにより、持分なし医療法人に移行する場合、移行時に経過措置医療法人の社員に対するみなし配当課税が生じること、及び、基金拋出型医療法人移行後の基金は一般債権よりも返済順位が劣るにもかかわらず、現状では拋出額により評価されていること等により、基金拋出型の持分なし医療法人への移行を妨げている。
- (3) 経過措置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以上に評価・課税されているにもかかわらず、課税の軽減措置である相続税・贈与税の非上場株式の納税猶予制度の対象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。
- (4) 経過措置医療法人の持分は、当分の間のみ保証されているだけにもかかわらず、その持分(出資)の評価は、株式会社等の永続性を前提とした組織に対するものと同様とされており、矛盾が生じている。

医療法人を経営する医師の高齢化が進んでいることから、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. 提言

(1) 認定医療法人制度について

平成 18 年医療法改正以降、持分なし医療法人への移行が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 1 つの大きな要因となっている。そのことは、

今までの本委員会の答申においても重ねて提言を続けてきた。そして、平成 29 年度の認定医療法人制度の税制改正において、「医療法人の持分の放棄があった場合の贈与税の課税の特例の創設」として、移行の際の相続税法 66 条 4 項に係る規定の緩和措置が講じられた。また、その後において、その適用期限が令和 5 年 9 月 30 日まで延長された。

しかし、依然として、みなし贈与税課税を受けないための 8 要件については、その基準が曖昧なままであり、本制度の適用を受ける医療法人は限定的であると思われる。それぞれの要件基準を一層に明確化し、相続税法 66 条 4 項にいう「負担が不当に減少」の解釈に直接関係のない項目を削除すべきである（別冊 7 ページ・第一Ⅱ1.で述べるように、8 要件のうち、5 要件が直接関係のない項目である。）。

（２）基金拋出型医療法人への移行と基金の評価について

経過措置医療法人が、持分なし医療法人へ移行する場合において、当該持分を基金へ振り替えたときは、当該基金部分についてみなし配当課税が生じない措置を設けるべきである。また、基金拋出型医療法人の基金の評価は、財産評価基本通達 204 による貸付金債権に類するものとして、その拋出額により評価することとされている。しかし、基金の拋出者において基金は、一般債権より返済順位が劣る劣後債権であり、基金の返還には法令上の制約が課されていること等を考慮すると、同通達をそのまま適用することは適当ではない。したがって、基金の性質に対応した評価方法を通常の貸付金債権等とは別に設けるべきである。

（３）経過措置医療法人と事業承継税制について - 新たな運営形態の検討を含む -

持分あり医療法人は、医業経営において適切な事業体であると考えられるところ¹、課税上は、株式会社等の営利法人と同等とみなされているにもかかわらず、事業承継税制においては株式会社等と差別化され、その適用が認められていない。このような課税上のバランスを欠いた不合理を是正するとともに、持分あり医療法人の社員が、持分あり医療法人のまま、後継者にその事業を円滑に承継する税務上の制度を認めることが、地域医療を支えることにつながるものとする。

したがって、持分あり医療法人に対しても、非上場株式等の納税猶予制度に準じた事業承継税制の適用を認めるべく要求すべきである。そのために、持分あり医療法人を医療法の本則に戻すことも検討すべきである。

それが難しいのであれば、医業の継続のため、非営利性を維持する形での新たな運営形態を改めて検討すべき時期にあるものとする。

（４）経過措置医療法人の持分評価について

¹ 参考資料として、株式会社野村資産承継研究所 監修「医療法人の法律・会計・税務」（大蔵財務協会 令和元年 12 月）

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、健全な医療法人経営を継続するためには持分は必要であると考えている。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評価である、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。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が、永続性が否認されるというのであれば、当然にその通達の根拠が失われることになるからである。

したがって、持分あり医療法人の出資持分の評価は、相続税法第23条の存続期間の定めのない地上権の評価方法（6割の評価減）に準じて一定の評価減割合を乗じるなど、通達レベルの措置を早急に講じるべきである。

Ⅲ. 個人版事業承継税制の課題

1. 問題の所在

個人版事業承継税制は、平成 31 年度税制改正で創設され、後継者である受贈者又は相続人等が、事業用の宅地等、建物、減価償却資産（以下「特定事業用資産」）を贈与又は相続等により取得し、「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」の認定を受けた場合には、その特定事業用資産に係る贈与税・相続税について、一定の要件のもと納税を猶予し、後継者の死亡等により、猶予されている贈与税・相続税の納付が免除される制度である。

個人版事業承継税制は、医業も対象となっており、診療所等の円滑な事業承継の支援策として期待される場所であるが、医業の実態に即していないところもあるので、その改善を求めて行く必要がある。

2. 提言

医療機関の事業承継を円滑化する観点から、個人版事業承継税制について以下の通りその改善を求める必要がある。

- ・ 個人事業者の事業用資産に係る相続税・贈与税の納税猶予制度の適用を受けている医業承継者が、特定事業用資産を基金として拠出して医療法人を設立した場合、当該基金に係る相続税・贈与税について納税猶予を認める措置を講ずること。
- ・ 特例事業相続人等が事業を継続することができなくなった場合、できなくなったことについて、財務省令で定めるやむを得ない理由を緩和すること。

IV. 新型コロナウイルス感染症に係る税制措置

1. 問題の所在

新型コロナウイルス感染症の影響により医療を取り巻く環境は厳しい状況に置かれ、全国の医療機関は、国民、地域住民の健康を第一に、地域を面で支える努力を懸命に重ねている。

医療機関の経営は著しく圧迫され、補助金等の各種支援策が講じられているが、支援策の一つとしてどのような税制措置が求められるのか検討する必要がある。

2. 提言

新型コロナウイルス感染症から国民を守るために奮闘する医療機関や医療従事者を支援するとともに、今後も生じ得るパンデミックや大災害等に備える観点から、以下の税制措置が強く求められる。

- ・ 社会医療法人・認定医療法人等の認定要件等における補助金収入の取扱いの見直し。
- ・ 新型コロナウイルス感染症に対応する医療機関・医療従事者に対する税制措置。
 - (1) 新型コロナウイルス感染症患者等に対応する医療機関に対して固定資産税等の減免措置を講ずること。
 - (2) 新型コロナウイルス感染症対策の設備投資について
 - ① 新型コロナウイルス感染症対策の設備投資について、所得税・法人税の新たな措置（即時償却又は税額控除30%）を創設すること。
 - ② 新型コロナウイルス感染症対策の設備投資について、一定期間固定資産税を全額減免すること。
 - (3) 医療機関に対する寄附について
 - ① 医療機関に対する寄附について、寄附者の所得控除・損金算入枠を拡充すること。
 - ② 医療機関に対する寄附について、医療法人等の受贈益を非課税とするとともに、医療機関を運営する個人に対する贈与税を非課税とすること。
 - (4) 新型コロナウイルスワクチン接種の人材確保のための臨時的措置として、新型コロナウイルスワクチン接種業務に従事する医療従事者に給付する出務費について、新型コロナウイルス感染症対応従事者慰労金と同様に、所得税非課税とすること。
- ・ 新型コロナウイルス感染症の影響を受ける事業者に対する税制措置。
 - (1) 純損失・欠損金について

- ① 純損失・欠損金の繰戻還付の適用対象法人の制限を撤廃し、還付請求するための遡り期間を5年程度に延長すること。
 - ② 純損失・欠損金の繰戻還付について地方税にも同様の措置を創設すること。
 - ③ 純損失・欠損金の繰越控除の繰越期間を延長すること。
- (2) 税金等を一時に納付できない場合、税務署等への申請により、原則として1年以内の期間に限り、税金や社会保険料の納付の猶予が認められるが、感染の長期化を踏まえ、この猶予期間をさらに1年間延長すること。
- (3) 新型コロナウイルス感染症の影響を受けている、中小事業者等に対する固定資産税及び都市計画税の軽減措置を延長すること。

V. その他

1. 減価償却等（耐用年数、設備投資減税）

（1）問題の所在

医療用機器の特別償却制度は、昭和 54 年度税制改正において創設され、その後数次の改正を経て今日に至っている。

国税庁の「改正税法のすべて」（昭和 54 年度版）によると、制度創設の趣旨は、次の通りとされている。

医療用機器等については、最近における技術の進歩により、高度な機能を有するものの開発がめざましく、これらの機器を使用することにより従来より高度な治療が可能となってきましたが、現状ではその普及が必ずしも十分でない状況にあります。

そこで、これらの高度な機能を有する新鋭の医療用機器の導入を促進することは、医学医術の進歩に伴う高度な医療を提供していくうえで緊要なことと考えられますし、また、医療用機器は現行の中小企業者の機械装置の特別償却の適用対象となっていないことにも顧み、今回、特別償却制度が設けられることとなりました。

上記の制度創設の説明にもあるように、医療用機器の特別償却制度と中小企業投資促進税制（上記説明文にある「中小企業者の機械装置の特別償却」制度を引き継いで平成 9 年度に創設された）は、相互に関連性の深い制度として発足してきた経緯がある。また、後述するように、医療用機器と中小企業者の機械・装置の解釈をめぐって訴訟も生じているように、両者は極めて深い関係にある。

また、病院・診療所の建物について、その使用実態調査から、使用実態に基づく使用見込み年数が耐用年数よりも短いことが明らかとなっている。

さらに、平成 29 年度税制改正で創設された中小企業経営強化税制において、医療保健業についての対象設備に医療用機器及び建物附属設備が除外されている。

本委員会は、医療用機器特別償却制度について特別償却率の引き上げを従来より要望し、さらに平成 20 年度税制改正要望より税額控除の追加措置を取り上げてきたところであり、耐用年数の短縮については平成 7 年度税制改正要望より取り上げてきたところである。

そこで、このような経緯をふまえ、医療用機器の特別償却制度をはじめとする設備投資に関する措置について、改めて検討整理を行う必要がある。

（2）提言

医療用機器特別償却制度は、同じ中小企業であっても、中小企業投資促進税制と比較して税額控除がないなど不十分な内容となっている。また、そのような現状を受けて、医療用機器の中小企業投資促進税制の適用をめぐり訴訟等のトラブルが生じており、制度の見直しを求める声が現場からでている。

したがって、医療の安全と質の向上のため、医療用機器の特別償却制度を拡充することが必要であり、少なくとも営利企業である中小企業に対する措置と同水準、あるいはそれ以上の手当がなされてしかるべきであり、引き続き要望の実現に向けて努力を継続すべきである。医師及び医療従事者の働き方改革のための器具備品・ソフトウェアの特別償却制度、地域医療構想の実現に資する病院用等の建物・建物附属設備の特別償却制度についても同様である。

また、耐用年数については、実態に即した見直しを随時行うべきである。

さらに、中小企業経営強化税制における医療等への不利な扱いは、中小企業税制の本旨に則り早期に改善されるべきであるとともに、今後新設される設備投資減税については医療等が除外されないよう注視していくことも必要である。

以上は、従前の税制改正要望及び委員会提言の繰り返しになるが、今までそれらが実現しなかったのは、医療用機器特別償却制度と「中小企業者」に対する特例措置が並存していたからにほかならない。そうであれば、両者を統合すれば、両者の差はなくなるはずであるから、両者の統合を提言する。具体的には、「中小企業者」に該当する医療機関については、「中小企業者」に対する特例措置を選択できるようにすべきである。そのためには、厚生労働省と経済産業省の協力体制が不可欠であるので、特に所轄庁の厚生労働省の理解を求める必要がある。

2.四段階税制

(1) 問題の所在

四段階税制は、昭和 29 年創設時、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 5,000 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。

直近では平成 25 年度税制改正において、対象者の要件につき「ただし、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 万円を超えるものを除外する」旨が追加され、現在に至っている。

（対象者）

各年または各事業年度において、社会保険診療報酬が 5,000 万円以下である医業または歯科医業を営む個人及び法人。

社会保険診療報酬の金額	概算経費率
2,500 万円以下の金額	72%
2,500 万円超 3,000 万円以下の金額	70%
3,000 万円超 4,000 万円以下の金額	62%
4,000 万円超 5,000 万円以下の金額	57%

今後、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、四段階税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) 提言

小規模医療機関又は過疎地の医療提供体制維持のため、本制度を存続する必要がある。

日本医師会としては、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。

3.事業税

(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、および、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、後述の通り総務省、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、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。

なお、厚生労働省によれば、本制度の減収見込み額は下記の通りである。

	減収見込み額
社会保険診療に係る事業税の非課税措置	866 億 3,100 万円
医療法人の社会保険診療報酬以外部分に係る事業税の軽減措置	14 億 6,900 万円

(厚生労働省 令和 4 年度地方税改正要望事項より)

地方税法上の軽減措置のあり方について、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いいる。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、事業税非課税制度等のあり方とその根拠について検討を行う必要がある。

(2) 提言

医療機関は、低廉な公定価格による社会保険診療制度の下、本来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。

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り、社会保険診療報酬を引き上げない限り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。すなわち、所得課税は、「所得」という担税力に対する課税であるのに対し、事業課税は、営利を目的とした事業体(事業収入)に対する課税であるという差異がある。

また、農業、林業、鉱業等、非課税事業が広範に認められており、これらと社会保険診

療報酬に対する非課税措置とのバランスも考慮する必要がある。

他方、「わがまち特例」¹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、地方税体系を視野に入れた理論的検討が求められる。

¹ 地域決定型地方税制特例措置（通称：わがまち特例）

課税標準の特例措置等について、減額の程度（特例割合）・適用期間（特例期間）の具体的内容を、地方団体の条例によって設定できる。

その場合には、「参酌する特例割合（特例期間）」及び「特例割合（特例期間）の上限・下限」を設定する。