

「医療における税制上の諸課題およびあるべき税制」
について

医業税制検討委員会答申

令和6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6年5月

公益社団法人日本医師会

会長 松本 吉郎 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4年10月、松本会長より「医療における税制上の諸課題およびあるべき税制」について諮問を受けました。

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)
	大坪 由里子	(東京都医師会 理事)
	大場 正二	(全国有床診療所連絡協議会 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)
	島 弘志	(日本病院会 副会長、令和5年6月20日新任)
	長瀬 輝諠	(日本精神科病院協会 顧問、令和5年6月27日退任)
	中村 康彦	(全日本病院協会 副会長)
	野木 渡	(日本精神科病院協会 副会長、令和5年6月27日新任)
	万代 恭嗣	(日本病院会 前副会長、令和5年6月20日退任)
	横山 正	(愛知県医師会 理事)

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	3
1. 問題の所在	3
2. 提言	
III. その他	
1. 設備投資関連税制（耐用年数、設備投資減税）	
(1) 問題の所在	6
(2) 提言	6
2. 社会保険診療報酬の所得計算の特例措置	
(1) 問題の所在	8
(2) 提言	8
3. 事業税	
(1) 問題の所在	9
(2) 提言	9

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. その他
 - 1. 設備投資関連税制（耐用年数、設備投資減税）
 - 2. 社会保険診療報酬の所得計算の特例措置
 - 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、最終消費者ではなく医療機関が消費税を負担することになる、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、控除対象外消費税の負担がさらに重くなり、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

物価高騰、とりわけ建築コストの高騰による設備投資の消費税負担が病院経営を圧迫する中、病院の消費税負担の解消が急務となっているため、診療所は現行制度を維持するものの、病院においては軽減税率による課税取引に改めることが必要である。

現行の非課税制度を課税転換するということは、「内税」の仕組みとみなすことができる現行制度を、「外税」に改めることであり、消費税相当額を消費税額に置き換えることにはほかならない。現在の診療報酬に含まれている消費税相当額「3.77%¹⁾」を、消費税額「3.77%」に置き換えるならば、医療機関の消費税負担は解消され、患者・保険者に消費税分の負担の増減は生じない。これは、最終消費者が消費税を負担するという消費税の原則に基づいた姿ということもできる。

もっとも、「外税」の仕組みにすると、仕入消費税額を実額で計算しなければならず、小規模医療機関である診療所においては、その事務負担増を受け入れることが難しいことから現行の非課税制度を維持することが必要である。

なお、3.77%を超える軽減税率を国が設定するならば、課税制度では、国は税収増となり、病院の患者及びその保険者の負担は増加するが、非課税制度を維持すれば、何ら変化はなく、診療所の患者及びその保険者の負担は増加しないことにも留意する必要がある。

こうした医療に係る消費税制度の改善を実現するためには、患者・保険者、ひいては国

¹⁾ ここでは、診療報酬上に消費税相当額分として上乘せされているとされる「3.77%」を便宜上実際に存在するものと仮定する。なお、診療報酬上の消費税相当額分の補てんについて、消費税率5%から10%までの分に対応する部分のみが中医協消費税分科会において継続的に検証されており、消費税率5%までの分に対応する部分については、今日に至るまで事後の検証が実施されていない。

民の理解を早急に得ることが必須であり、問題の構造とその解決への道筋について、次の論点整理が有用である。

- ・ 現行制度は、診療報酬に消費税相当額分の「3.77%」が含まれているという意味で、非課税といいながら、患者・保険者が一定の消費税相当額を負担する制度²となっていることを周知徹底すること。
- ・ 大規模な医療機関である病院においては、近年の物価高騰、とりわけ設備投資に直接影響する建設コストの著しい上昇により、医療機関による消費税負担のバラツキは一層大きなものとなっている。すなわち、現行制度の下では経営の安定した継続が困難となっており、質の高い医療を効率的に行うことを要請されている医療機関が立ち行かなくなることが懸念されていること。
- ・ 病院において課税取引に改める場合の税率については、国民が納得できるものでなければならず、国民の議論を待つべきであるが、社会保険診療については消費税導入以来、政策的配慮により非課税とされていた経緯を踏まえると、軽減税率が妥当と考えられること。

² 病院や診療所が社会保険診療の際に発行する領収証の様式には、「厚生労働省が定める診療報酬や薬価等には、医療機関等が仕入れ時に負担する消費税が反映されています」と記載されている（「医療費の内容の分かる領収証及び個別の診療報酬の算定項目の分かる明細書の交付について」（平成26年3月5日、保発0305第2号）、別紙様式）。

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、基金拠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、現状では拠出額により評価されていること等により、基金拠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、認定から 3 年以内の移行期限を 5 年以内に緩和され、その適用期限が令和 8 年 12 月 31 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、その基準が曖昧なものや相続税法 66 条 4 項における相続税等の「負担が不当に減少」の解釈に直接関係のない項目があり、本制度の適用を受ける医療法人が限定的となる一要因と考えられる。そこで、以下の①～③の要件の解釈を弾力化し、④～⑧の要件を廃止または緩和すべきである。

- ① 法人関係者に対し、特別の利益を与えないこと
- ② 役員に対する報酬等が不当に高額にならないよう支給基準を定めていること
- ③ 株式会社等に対し、特別の利益を与えないこと
- ④ 遊休財産額は事業にかかる費用の額を超えないこと
- ⑤ 法令に違反する事実、帳簿書類の隠蔽その他公益に反する事実がないこと
- ⑥ 社会保険診療等（介護、助産、予防接種含む）に係る収入金額が全収入金額の 80% を超えること
- ⑦ 自費患者に対し請求する金額が、社会保険診療報酬と同一の基準によること
- ⑧ 医業収入が医業費用の 150% 以内であること

（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円滑に移行できるように、移行前の出資者が持分を基金として拋出した場合に生ずるみなし配当課税を繰り延べる措置を講ずるとともに、当該基金に係る相続税・贈与税について納税猶予の措置を講ずるべきである。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³、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

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する。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ことにより評価の妥当性を図るべきである。

³ 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）

Ⅲ. その他

1. 設備投資関連税制（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る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。

なお、各要望項目について、同じ政策目的のために講じられている予算措置等の評価をし、それを踏まえ税制措置の必要性について改めて検討を行うことも重要である。

2.社会保険診療報酬の所得計算の特例措置

(1) 問題の所在

社会保険診療報酬の所得計算の特例措置は、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 万円以下であり、かつ、総収入金額 7,000 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、本制度の存続が他の税制要望項目に与える影響を踏まえた上で、社会保険診療報酬の所得計算の特例措置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、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・縮減を提言し、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	760 億 48 百万円
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	37 億 22 百万円

(厚生労働省 令和 6 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

地方税たる事業税の特例措置は、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的な保健予防活動の多くを代行して担っている医療機関の地域の貢献に照らして相応しいものであるとの理解を獲得していくことが肝要である。

また、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も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、助産師業等、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。

なお、事業税軽減措置においては、自由診療のうち制度の趣旨からその対象になじまないものも含まれているのではないかとの指摘があり、今後の検討課題とすべきである。