

「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（要旨）

平成 30 年 5 月

日 本 医 師 会
医業税制検討委員会

平成 30 年 5 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28年10月、横倉会長より「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 名誉会長)
委員	明石 勝也	(日本私立医科大学協会 業務執行理事)
	石井 孝宜	(公認会計士・税理士)
	伊藤 伸一	(日本医療法人協会 会長代行)
	猪口 正孝	(東京都医師会 副会長)
	大輪 芳裕	(愛知県医師会 理事)
	北村 良夫	(大阪府医師会 理事)
	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 4
- 2. まとめ(提言)
 - (1) 移行税制の改善 5
 - (2) 持分あり医療法人の事業承継税制 5
 - (3) 出資持分の評価の見直し 6

III. 設備投資減税等の課題

- 1. 問題の所在 7
- 2. まとめ(提言) 9

IV. その他

- 1. 四段階税制
 - (1) 問題の所在 10
 - (2) まとめ(提言) 10
- 2. 事業税
 - (1) 問題の所在 11
 - (2) まとめ(提言) 11

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、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が到来することとなる。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、社会保険診療報酬への消費税課税（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、社会保険診療報酬に対する消費税を負担する患者・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) 医業における控除対象外消費税問題は、長期検討し、提言してきたところであるが、その実現は常に先延ばしされてきた。平成28年度税制改正大綱で、「平成29年度税制改正で結論を得る」とされ、遂にその実現時期が明確にされたものの、その後、平成28年6月、税率引上げ時期の2年半延期が決定されたことによって、平成29年度税制改正大綱では「消費税率が10%に引き上げられるまでに結論を得る」とされた。
- (2) 他方、日本医師会をはじめ医療界側は、医業の経営形態の差異に対応して控除対象外消費税解消の利害が異なることもあって、一本化した解消策を提言（要求）できないでいたが、それが、立法当局の解決先延ばしの口実となることも踏まえ、平成28年3月の当委員会答申「5．まとめ（提言）」中の、「現行の非課税制度を前提として、当局が診療報酬に仕入税額相当額として上乗せしている2.89%²相当額を上回る仕入消費税額を負担している場合には、その超過額の税額控除（還付）を認める新たな制度」を、「医療界が一つになった要望」と位置づけることを、同年の医

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。

²内訳は、平成元年の0.76%、平成9年の0.77%、平成26年の1.36%。

療機関等の消費税問題に関する検討会において合意した。

- (3) 上記の経緯とともに、平成 30 年度税制改正大綱に、「平成 31 年度税制改正で結論を得る」と記載されたことを踏まえ、控除対象外消費税解消の一本化した提言（要求）として、改めて委員会の賛同を得た、現行の非課税制度を前提として、当局が診療報酬に仕入税額相当額として上乗せしている 2.89%相当額を上回る仕入消費税額を負担している場合には、その超過額の税額控除（還付）を認める新たな制度を提言する。これは、病院側が要求する課税制度の変更が、政治情勢や国民的理解上で困難と認められることからみて、次善の策であると考えられる。それに、病院等が大規模な設備投資を行った時には、それに係る仕入消費税額を全額控除できることにもなる。また、中小の診療所においては、課税制度変更によるいわゆる「引きはがし」の問題も心配しないで済むし、仕入消費税額が多額になった年（年度）には、税額還付を求めることができることになる。この提言が実現するためには、既に検討したように、その理論付けを一層明確にする必要がある。
- (4) なお、このような制度が円滑に実施されるためには、診療報酬に上乗せされる仕入税額相当額（現行 2.89%）が明確にされていなければならない（診療報酬の決定において、政治的決着であいまいにされないようにしなければならない）。そして、当局は、この数値について責任をもって上記の還付制度を実施する必要がある。
- (5) 以上のような制度については、租税理論の見地から問題視する向きもあるものと考えられる。診療報酬が非課税として仕入れ消費税額の転嫁方式として加算方式が採用されている場合に、それとは別に、課税制度として、仕入れ消費税額控除（還付）方法が併用できるのかという問題が提起されることもあろうが、それは現行の輸出免税に準じて考慮すれば足りることである。すなわち、免税も非課税も課税売上について消費税が課税されない点では同じであるので、前者に仕入税額控除を認めているわけであるから、後者についてもそれに準じて認めれば足りることである。また、加算方式という概算計算と税額控除（還付）という実額計算の併用（二重制度）を認めることに懸念する向きもあろうが、それらの類似の制度は、現行の税制の中でも多く採用されている。例えば、所得税法上、給与所得者の概算経費控除といわれる「給与所得控除制度」（同法 28）と、特別の通勤費用等の特定支出の額が当該給与所得控除額の 2 分の 1 を超えた場合に当該超過額の控除を認める「給与所得者の特定支出の控除の特例」（同法 57 の 2）が併存していることが参考になる。もっとも、給与所得控除制度と給与所得者の特定支出の（併存）制度であって、診療報酬非課税制度の下での税額控除（還付）制度とは性質を異にするという瑣末な批判もあるかもしれないが、前者が概算控除である給与所得控除制度で補うことができないことを補完しようとしているわけであり、後者も、非課税制度という課税制度の下での概算仕入税額に係る加算方式で補うことができないことを実額計算による税額控除（還付）という同じ消費税法の課税制度で補完しようとしているわけ

であるから、両者の間に本質的な差異があるとも考えられない。なお、このような概算計算と実額計算が併存している（選択が認められている）例としては、前述の四段階方式（租税特別措置法 26、67）、消費税の簡易課税制度（消費税法 37）、所得税の譲渡所得におけるいわゆる 5%取得費控除（所得税法 61①～④）等にも採用されている。特に、同じ消費税法の中での簡易課税制度においては、標準的（概算的）な仕入消費税額と実額による仕入消費税額を納税者が自由に選択できるわけであるから、本提案も仕入消費税額の実額計算を認めようとする点で共通している。

なお、平成 28 年 3 月 31 日の参議院財政金融委員会における麻生財務大臣の「御指摘のように、診療報酬による上乗せを維持しながら、個々の医療機関に損税が生じた場合に還付する仕組みを導入すれば、これは全体としては過大な手当てを行うということにならざるを得ませんからね。そうすると社会保障の財源となっており、まず消費税収が減収を招くことになりますので、そういった意味では、医療を非課税としたまま還付を認める仕組み等々につきましては、これは、課税売上げについて還付を認めるという消費税の基本的な仕組みとはこれは全く相入れません」との発言については、次のように反論できる。

まず、「・・・過大な手当てを行う」という点については、現在実施されている 2.89% の報酬加算額が厚労省が主張しているように適正であるというのであれば、還付自体が生じないか、又は少額に止まるはずであるから、矛盾した発言であり、かつ、既に指摘した税法上多く採用している概算制度と実額制度の併用を看過するものであって、容認することはできない。

また、「非課税としたまま還付を認める・・・」については、免税制度において採用していることと対比しても適正な説明であるとは考えられない。

なお、非課税制度の下で還付を認めることは、概算計算における実額計算を認めた結果のことであるから、税制上の措置として税収見積りの修正で足り、財政上の措置を伴うものではない。

- (6) 非課税項目のうち金融取引等については、事業者の消費税負担を軽減する措置として、わが国の課税売上割合の算定の規定（消費税法施行令第 48 条）や EU の課税選択権の規定（EU 付加価値税指令第 137 条）などが既に制度化されており、医療においても同様に適切な負担軽減措置を手当てすべきである。
- (7) 医療についての諸外国の付加価値税については、それぞれの国の事情に応じて、付加価値税と医療制度の関係は様々であることから、わが国の医療制度の特殊性や医療と消費税のこれまでの経緯を考慮して、前例にとらわれることなく柔軟に適切な制度設計をすべきである。

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医療法人（平成 26 年法改正で「経過措置医療法人」と名付けられた。）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きかねない。

- ① 持分あり医療法人が医療法における「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・贈与税の非上場株式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①については、平成 29 年度税制改正において、平成 26 年度税制改正で導入された認定医療法人につき、厚生労働大臣の認定を受け、「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、持分あり医療法人の出資者が持分なし医療法人に移行する際に、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制度の創設がなされている。ただし、後述する制度上の問題点等があると考えられる。

また、上記②については、持分あり医療法人に対しては何らの措置もとられていない。しかし、医療法人を経営する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する。

2．提言（まとめ）

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、その持分が「当分の間」保障されるとともに、持分なし医療法人への移行が求められてきた。しかし、持分なし医療法人への移行は平成 29 年度に認定医療法人制度について改正されたものの依然として問題点があること、また、持分あり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、様々な課税上の問題が想定される状況の中、持分あり医療法人を経営する医師の高齢化が進んでいる。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。

そこで、持分あり医療法人については、持分なし医療法人に移行する場合と、持分あり医療法人に留まる場合と、各医療法人の個別事情によって、どちらも選択できるような措置を講じるべきとし、下記（１）及び（２）の措置を要望する。

（１）移行税制の改善

平成 18 年度の医療法改正以降、改正医療法に定める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大きな１つの要因となっている。そのことは、今までの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。

しかし、厚生労働省の平成 29 年度税制改正（租税特別措置）要望事項「医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等の特例措置の延長等」によれば、要望の租税特別措置（相続税免除）の適用見込み件数は、年間 18 件と新制度の適用される医療法人の見込みは極僅かである。また、この新制度は平成 32 年 9 月 30 日までの 3 年間という期間限定であることから、新制度の適用を受ける医療法人はかなり限定的であると思われる。また、持分なし医療法人移行後 6 年経過した後の課税問題も必ずしも明確ではない。

そのため、持分なし医療法人へ移行した場合の課税問題については、今後とも注視して行く必要がある。

次に、持分を回収する方法で持分なし医療法人に移行する場合には、当該持分を基金へ振り替えたときには、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。

（２）持分あり医療法人の事業承継税制

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、課税については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考えられる。

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税制の適用を認めることを引き続き要望する。そのためには、医療法の再改正が必要であるというのであれば、そのように対応すべきである。

³ 参考資料として、「季刊 資産承継 2018 冬号」 株式会社野村資産承継研究所 監修

（３）出資持分の評価の見直し

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、上記（２）の提言を行うものである。しかし、現状のように、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。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。

現状、永続性のある会社と同じように評価をされ評価減が一切認められていない持分の評価は、せめて 2・3 割の評価減を行うような通達レベルの措置を早急に講じるべきである。

Ⅲ. 設備投資減税等の課題

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るとともに、平成 29 年度税制改正で延長された商業・サービス業・農林水産業活性化税制において、医療業が対象業種から除外されている。

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、耐用年数短縮を平成 7 年度税制改正要望より取り上げてきたところである。

図Ⅲ-1 は、上記の各制度の関係を関連の制度を含めて整理したものである。

図Ⅲ-1

医療・介護からみた設備投資減税の概要(イメージ)

※適用要件の一部は省略した。

設備の種類		用途又は細目	具体例	医療機関等の 設立主体	中小企業者等に該当する医療法人・個人等	中小企業者等に 該当しない 医療法人・個人等
貨物自動車		車両総重量3.5トン以上		最低価額	中小企業者等とは ・出資金等の額が1億円以下の法人 ・出資金等を有しない法人のうち常時使用する従業員数が1,000人以下の法人 ・常時使用する従業員数が1,000人以下の個人	
内航船舶		取得価格の75%が対象				
ソフトウェア		一定のもの	電子カルテシステム、 医事会計システム等	一つのソフトウェアが 70万円以上、 複数合計70万円以上	中小企業経営強化税制 国税(法人税・所得税) 臨時徴収 又は税額控除10% ※出資金等の額が3千万円超 の法人は税額控除7%	中小企業庁所管
機械装置		全て	業務用クリーニング設備、 機械式駐車設備など が適用の可能性あり	160万円以上	中小企業投資促進税制 国税(所得税・法人税) 特別償却30% 又は税額控除7% ※出資金等の額が3千万円超 の法人は税額控除の適用なし	
工具		測定工具及び検査工具		1台120万円以上、 1台30万円以上かつ 複数合計120万円以上	※設備の譲渡の手法として、 ①生産性向上税制(A制度) ②収益力強化税制(B制度) の2制度が特定	中小企業等経営強化法 に基づく措置 (経費方向上計画の認定 を受ける必要あり)
建物附属設備		全て	空調設備、 電気設備等	60万円以上	医療従事者 (医療業・介護事業等) は、 建物附属設備について 除外	固定資産税の特例 3年間1/2軽減 ※工具・建物附属設備、 器具備品については、 医療業・介護事業は 東京都を除く
器具備品		全て	電子カルテ、 パソコン、 ベッド等		商業・サービス業、 農林水産業活性化税制 国税(所得税・法人税) 特別償却30%又は 税額控除7% ※出資金等の額が3千万円超 の法人は税額控除の適用なし ※固定資産法等の特例適用により 税額控除に資するものとの 増徴及び勘査を要した設備が対象	
			医療用機器 CT、MRI 心電計、 超音波診断装置等	30万円以上	医療従事者 (医療業・介護事業等)は、 医療用機器について 除外	厚生労働省所管
				500万円以上	医療用機器特別償却制度 国税(所得税・法人税) 特別償却12%	

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こととする。

2. まとめ（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。

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及び商業・サービス業・農林水産業活性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（中小企業経営強化税制又は商業・サービス業・農林水産業活性化税制）を選択できるようにすべきである。

IV. その他

1. 四段階税制

(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。

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）

小規模医療機関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。

2. 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、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	1,017 億 8,100 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	16 億 4,800 万円

(厚生労働省 平成 30 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) まとめ（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。

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」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る。

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。

「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

平成 30 年 5 月

日 本 医 師 会
医業税制検討委員会

平成 30 年 5 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28年10月、横倉会長より「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 名誉会長)
委員	明石 勝也	(日本私立医科大学協会 業務執行理事)
	石井 孝宜	(公認会計士・税理士)
	伊藤 伸一	(日本医療法人協会 会長代行)
	猪口 正孝	(東京都医師会 副会長)
	大輪 芳裕	(愛知県医師会 理事)
	北村 良夫	(大阪府医師会 理事)
	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 上乘せの検証	5
(4) 消費税率5%引上げ以降の日本医師会の基本方策（平成9 月4月～平成22年3月）	6
(5) 社会保障・税一体改革大綱と日本医師会の対応（平成22 年4月～平成24年3月）	11
(6) 消費税増税法成立と日本医師会の対応（平成24年4月～ 平成26年3月）	15
(7) 消費税率8%への引き上げ、消費税率10%への引き上げ 延期と日本医師会の対応（平成26年4月～平成28年3月）	25
3. 消費税率10%への引上げ再延期とその対応	
(1) 医療機関等の消費税問題に関する検討会における検討	39
(2) 平成29年度税制改正要望	39
(3) 平成29年度税制改正大綱	42
(4) 検討	42
4. 平成30年度税制改正大綱とその対応	
(1) 平成30年度税制改正要望	43
(2) 平成30年度税制改正大綱	45
(3) 検討	45
5. まとめ(提言)	48

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	52
(2) 平成18年医療法改正	52
(3) 移行税制	54
2. 認定医療法人制度と問題	
(1) 認定医療法人制度について	56

(2)	認定医療法人制度について委員会の検討及び制度上の問題	57
3.	持分あり医療法人と事業承継税制について	
(1)	非上場株式等の納税猶予制度	58
(2)	持分あり医療法人の事業承継及び出資持分の評価について	60
(3)	委員会における検討	61
(4)	平成 30 年度税制改正要望	62
4.	まとめ（提言）	
(1)	移行税制の改善	63
(2)	持分あり医療法人の事業承継税制	64
(3)	出資持分の評価の見直し	64

Ⅲ. 設備投資減税等の課題

1.	問題の所在	65
2.	本委員会における検討	
(1)	医療用機器特別償却制度と中小企業投資促進税制	67
(2)	耐用年数	72
(3)	中小企業経営強化税制	72
(4)	商業・サービス業・農林水産業活性化税制	74
(5)	税制改正要望	76
3.	まとめ（提言）	79

Ⅳ. その他

1.	四段階税制	
(1)	概要	80
(2)	従前の経緯	80
(3)	適用状況の推計	83
(4)	平成 30 年度税制改正大綱	84
(5)	まとめ（提言）	84
2.	事業税	
(1)	概要	85
(2)	従前の経緯	85
(3)	各団体の意見	88
(4)	まとめ（提言）	89

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、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が到来することとなる。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、社会保険診療報酬への消費税課税（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、社会保険診療報酬に対する消費税を負担する患者・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容れ、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」を要望していた。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、医薬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．医薬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必要がある。

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がったが、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9年4月～平成22年3月）

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（以下「委員会」という。）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」を一步前進させ、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. 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。

二. 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. 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、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本医師会の対応（平成 22 年 4 月～平成 24 年 3 月）

イ. 社会保障・税一体改革大綱に至る経緯

厚生労働省は、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。

厚生労働省は、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、厚生労働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、同日閣議報告した。内閣は、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した。

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した。
- ・ 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。
- ・ 高額な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本医師会の見解

日本医師会は、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発表した。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%の上乗せがなされ、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、高額の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%への引上げ時までには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. 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生労働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、厚生労働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。

（６）消費税増税法成立と日本医師会の対応（平成 24 年 4 月～平成 26 年 4 月）

イ．３党合意と消費税増税法成立

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。

続いて、平成 24 年 8 月に、消費税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。

ロ．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。

ハ．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 3 月末までの期間に計 10 回開催された。

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。

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点について、本委員会の検討を踏まえて取りまとめられ資料が、平成25年8月2日の第7回消費税分科会に提出された次の資料（抜粋）である。

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

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、本委員会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(抜粋)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。

二. 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、厚生労働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、厚生労働省は、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」は用いずに、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²。

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、厚生労働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、厚生労働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）、厚生労働省提出資料「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 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消費税率引上げに伴う改定財源の配分の考え方について

○ 消費税率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〉

² 第 10 回中医協消費税分科会（H26.1.8）議事録

薬価改定等 + 0. 7 3 % (約 3 0 0 0 億円)

薬価改定 + 0. 6 4 % (約 2 6 0 0 億円)

材料価格改定 + 0. 0 9 % (約 4 0 0 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

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

2. 医科の本体報酬に係る財源 (約 2200 億円) の病院・診療所間の分配について

- 病院・診療所間での財源分配は、議論の中間整理において、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、とされていたところ。

〈病院、診療所ごとの医療費シェア〉 × 〈病院、診療所ごとの課税経費率〉

- 病院・診療所の医療費の相対比 (69.3% : 30.7%)、課税経費率 (本体分) の相対比 (25.9% : 22.2%) であることから、医科に分配される財源約 2200 億円は、病院に約 1600 億円、診療所に約 600 億円分配されることとなる。

※ $69.3\% \times 25.9\% : 30.7\% \times 22.2\% \simeq 2.6 : 1 \simeq 1600 : 600$

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、財源分配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。個別項目への分配をどうするか。」、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「D P C 点数の取扱いについて。出来高的な積み上げ方式により、D P C 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分配をどうするか。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、一定の財源を分配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、補てん財源の配分は、次の通りなされた。

診療報酬本体分の 0.63%に対応する約 2,600 億円を、医科・歯科・調剤それぞれの医療費シェアに課税経費率を乗じて配分した結果、医科への配分額は約 2,200 億円となった。これを、病院と診療所のそれぞれの医療費シェアに課税経費率を乗じて配分した結果、病院には約 1,600 億円、診療所には約 600 億円の配分となった。

このように、病院と診療所への財源配分は根拠に基づいて明確に区分されることとなった。さらに、日本医師会が主張した通り、シンプルに、かつ広く薄く行き渡るよう、できる限り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）、厚生労働省提出資料「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。

ホ. 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

厚生労働省は、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のか、などについて引き続き検証が求められる。

このことは、消費税率 10%引上げに伴い、抜本解決が実現した際に、診療報酬に上乗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。

へ. 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。

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た。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た。

ト．委員会答申（平成 26 年 3 月）

次のような答申を行った。

- 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 P S B 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。

(7) 消費税率 8%への引上げ、消費税率 10%への引上げ延期と日本医師会の対応（平成 26 年 4 月～平成 28 年 3 月）

イ. 医療関係各団体との意見交換と要望のとりまとめ

日本歯科医師会などから非課税還付案が提起されたことを受け、平成 26 年 3 月 30 日開催の臨時代議員会での代表質問への回答として、非課税還付の具体的な仕組みについて、税の仕組みによる還付か、予算措置による還付かなど、様々な観点から慎重に検討・評価をする必要があると考えており、委員会で検討を行い、その検討結果を会員に情報提供を行うことが示された。

委員会での検討を踏まえ、具体的解決策例とそれぞれのメリット・デメリットなどを整理し、委員会の「税制による全額非課税還付方式・免税・ゼロ税率を 3 本柱として掲げること」とする提言が、会員に情報提供された。

さらに、平成 26 年 5 月 16 日に平成 26 年度都道府県医師会税制担当理事連絡協議会が開催され、委員会の検討結果が報告され、委員会の提言内容の方向で、日本医師会が先頭に立って医療界の要望をとりまとめ一本化する取組みを進めることが改めて確認された。

日本医師会は、平成 26 年 4 月以降、日本歯科医師会、日本薬剤師会、また、日本病院会、全日本病院協会、日本医療法人協会、日本精神科病院協会、全国自治体病院協議会、日本私立医科大学協会、地域医療機能推進機構、労働者健康安全機構、国立大学附属病院長会議などの病院団体、また、医療消費税の不合理を是正する会、全国老人保健施設協会、日本保険薬局協会、米国研究製薬工業会など、幅広く他団体との意見交換を行った。

その結果、日本医師会がとりまとめた要望で、一致団結して要望していくことについて、各医療関係団体の賛意を得ることができた。

そうした意見交換・調整を踏まえて、9 月 10 日に行われた委員会において、「とりまとめ要望」(案) が了承され、9 月 16 日の理事会において、日本医師会はその「とりまとめ要望」を決定した。

消費税に関する税制改正要望

平成 26 年 9 月 16 日

日本医師会

医療機関等の消費税の税制問題の抜本的解決を図るため、社会保険診療等に対する消費税の在り方について、以下の通り要望します。

1. 社会保険診療等に対する消費税について、消費税率 10%時に環境を整備し、速やか

に、現行制度から軽減税率等による課税取引に転換すること等により、医療機関等の消費税負担をめぐる問題の抜本的解決を図ること。

2. 上記1を平成27年度税制改正大綱に明記するとともに、消費税率を10%へ引上げる際には、医療機関等の設備投資等に係る消費税について、非課税還付等のあらゆる方策を検討し、仕入税額の還付措置を導入すること。

以上

1. は、税率10%の間に抜本的解決を図るという趣旨であった。そして、その方法論については、各団体の要望が少しずつ違う中で、これなら共通して要望できる、ということで、まとめたものであった。

生活必需品などに対する軽減税率の検討について、平成26年7月以降、与党税制協議会による各団体のヒアリングが行われ、日本医師会は軽減税率導入を主張したが、その一方で、多くの団体が、軽減税率導入に否定的な意見を述べた。このように、10%引き上げ時に軽減税率を導入することは、現実的に困難であるとの見方が有力になる中で、10%引き上げ時の課税転換に固執した場合、医療界をまとめることはできない状況にあるという認識の下で、「消費税率10%時の軽減税率」を前面に出すことによって、医療界の意見集約を図ることとなった。

他方で、医療機関の消費税負担、とりわけ設備投資に伴う負担は、大変深刻な状況にあり、消費税率10%引き上げ時において、何らかの手当てが必要であり、そこで、2. は、設備投資等に係る消費税について、仕入税額の還付措置を導入することを、平成27年度税制改正大綱に「1.」を明記することと併せて求めるものであった。

なお、文中の文言についての補足説明は、以下の通りである。

医療機関等の「等」は、医療機関に該当しない薬局や介護保険事業者などを意味している。

1. の「10%時に環境を整備し、速やかに」の部分は、インボイス制度や、小規模事業者の負担軽減等を整備して、出来る限り早期に抜本的解決を図る趣旨である。

「10%時」という表現は、与党の議論の経緯を受けたものである。すなわち、平成25年度の税制改正大綱では「10%引き上げ時に軽減税率制度を導入することをめざす」とされていたものが、26年度の大綱では、「国民の理解を得た上で、税率10%時に導入する。」とされた経緯を踏まえ、このような表現としたものである。

軽減税率等の「等」は、ゼロ税率と免税取引を意味する。

課税取引に転換すること等の「等」は、課税取引への転換を始めとする抜本的解決法を指す。

2. の設備投資等の「等」は、「設備投資以外の課税仕入れで、医薬品・材料以外のもの」を意味する。

ロ. 平成 27 年度税制改正大綱

平成 27 年度税制改正大綱は、消費税率 10% 引上げが、平成 27 年 10 月から平成 29 年 4 月へ先送りされる中、平成 26 年 12 月 30 日に自民党・公明党によって決定され、検討事項として次の通り記載された。

(検討事項)

医療に係る消費税等の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抜本的な解決に向けて適切な措置を講ずることができるよう、個々の診療報酬項目に含まれる仕入れ税額相当額分を「見える化」することなどにより実態の正確な把握を行う。税制上の措置については、こうした取組みを行いつつ、医療保険制度における手当のあり方の検討等とあわせて、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。

前年度の大綱の文章に対して、下線部分が、新しく加わった文言である。

これにより、「医療に係る消費税等の税制」が課題であることが明確になり、「抜本的な解決に向けて」と明記されたことも、大きな前進であった。

それとともに、「診療報酬項目に含まれる仕入れ税額相当額分を『見える化』という、解決に向けて具体的に何に取り組むのか、ということまで、踏み込んで書き込まれた。

ハ. 医療機関等の消費税問題に関する検討会における検討

平成 27 年度税制改正大綱に、「診療報酬項目に含まれる仕入れ税額相当額分を『見える化』と書き込まれたことを受け、日本医師会の中に、「医療機関等の消費税問題に関する検討会」が、平成 27 年 3 月に設置された。その目的は、まさに、この『見える化』についての取り組みを行う、というものである。

委員は、財務省、厚生労働省、三師会、四病院団体協議会で構成され、日本医師会の会内の検討会でありながら、ある意味、異例ともいえる検討会となった。

3 月に第 1 回を開催し、11 月にかけて 11 回の会合を行った。

検討会では、財務省主税局委員から、「見える化」の意義について、次のような発言があった。

「保険医療を課税転換するには、一つ一つの診療報酬項目の中にどの程度の仕入れに係る消費税相当分が含まれているかを「見える化」の作業によって明らかにし、本体価格を確

定させなければ国民の理解は得られない。」

「また、国民に向けて相当説得力のある説明をする必要があると考える。その際、「今のままでは病院の経営が立ち行かない」という説明を、説得力を持って行う材料を揃えておく必要があると思う。」

検討会では、「見える化」の取組みとして、調査対象を限定しつつ、各診療報酬点数項目の原価に含まれる課税費用相当分を算出する調査を、メディカル・マネジメント・プランニング・グループ（MMPG）と税理士の船本智睦氏の協力を得て、パイロット的に実施し、調査報告がとりまとめられた。

本調査結果を踏まえると、診療報酬項目個々に原価を求め消費税相当額を「見える化」することは、極めて困難であることが改めて確認された。

今回のようなグルーピングを行っても実態が逆転することは十分に起こり得るため、妥当なグルーピングを行うことは現実的には難しいといえる。

むしろ、マクロ的な比率で一律に「見える化」を行う方が、少なくとも5%までの分に関しては、現実的ではないかと考えられるのである。

調査結果とそれについての見解は、第12回中医協消費税分科会に次の通り報告された。

個々の診療報酬項目に係る原価構成の調査 報告にあたって

日本医師会 医療機関等の消費税問題に関する検討会

1. 調査方法の概要

日本医師会内に設置した「医療機関等の消費税問題に関する検討会」に於いて、有効回答数の目途、対象項目の選定方法、調査対象期間などにつき、委員間で議論の上、具体的な調査方法については各担当団体が決定して行った。

2. 調査項目

- ①課税費用との結びつきが強いと思われる点数項目、
 - ②人件費との結びつきが強いと思われる点数項目、
 - ③その中間的な項目、
- の3つにグルーピングした上で、
- ①課税費用との結びつきが強いと思われる点数項目と、
 - ②人件費との結びつきが強いと思われる点数項目の中から、
- 調査項目を 選定することを原則とした。

3. 対象施設の選び方

対象施設は、各団体が独自に選定した。

4. 原価計算の方法

各医療機関の判断によって配賦基準を求めることを原則としつつ、簡便法として、材料費と検査委託費と医療機器の設備関係費だけを直接費用として個別に抽出し、それ以外は間接費用として『従事割合』、または『床面積割合×従事割合』などの比率によって配賦する方法でも可とした。

多くの医療機関が、簡便法で回答したものと思われる。

5. 調査結果

課税費用の割合は、医科・歯科・保険薬局で程度の差はあるものの、相当のバラツキが見られた。

課税費用との結びつきが強い項目と、人件費との結びつきが強い項目について、必ずしもきれいに結果が分かれたとは言えず、『逆転』しているケースもあった。

6. 調査結果についての留意点

この調査は、個々の診療報酬項目にかかる原価の中身を調べたものであり、各点数に含まれる消費税相当額を直接知ることが出来ない。

また、回答数が限られていること、原価計算の方法が確立していないことに伴う限界があること等に留意して取り扱う必要がある。

7. まとめ

本調査結果を踏まえると、診療報酬項目個々に原価を求め消費税相当額を「見える化」することは、極めて困難。

今回のようなグルーピングを行っても実態が逆転することは十分に起こり得るため、妥当なグルーピングを行うことは現実的には難しい。

むしろ、マクロ的な比率で一律に「見える化」を行う方が、少なくとも5%までの分に關しては、現実的ではないかと考える。

二. 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

中医協消費税分科会第 11 回会合が平成 27 年 8 月 7 日に開催され、約 1 年半ぶりの再開となった。

①「個々の診療報酬項目に係る原価構成の調査」について

前述の通り、日本医師会の会内に設置された「医療機関等の消費税問題に関する検討会」がとりまとめた「個々の診療報酬項目に係る原価構成の調査」について、第 12 回中医協消費税分科会（平成 27 年 10 月 15 日）に報告された。

診療報酬項目ごとの「見える化」は困難であるとの結果の評価については、支払い側委員からも理解が示された。マクロ的な比率で一律に「見える化」を行うことが現実的との意見については、支払い側委員から、一定の理解が示された上で、医療が課税になれば、どのようにして診療報酬の中から過去の補てん分を引きはがすか、本分科会で議論していくべきであり、その際、「一律」とはなかなかいかないのではないかとの意見が出された。

②消費税率 8 % 引上げに伴う補てん状況の把握について

厚生労働省は、消費税率 8 % への引き上げに伴う診療報酬への補てん状況の実態を把握するため、実態調査を実施した。これは、かねてより日本医師会、四病院団体協議会等が求めていたものであった。

調査の概要は、次の通りである。第 20 回医療経済実態調査のうち、事業年度が平成 26 年 4 月から平成 27 年 3 月の医療機関等を対象として、費用のうち課税経費の消費税相当額については同実態調査のデータを使用し、収入のうち診療報酬本体へ上乗せされている消費税分については、レセプト情報・特定健診等データベースから抽出した算定回数等のデータを使用するとともに、個々の医療機関における補てん状況を推計し、医療経済実態調査の損益状況の集計区分と同様に、開設者別、病院機能別、入院基本料別に区分して比較を行うものであった。

調査結果の概要は、次の通りである。

第 13 回中医協消費税分科会（平成 27 年 11 月 30 日） 厚生労働省提出資料「消費税率 8%への引上げに伴う補てん状況の把握結果について」より抜粋

消費税率 8 %への引上げに伴う補てん状況の把握結果 まとめ

- 医療機関等全体の補てん率は 102.07%であった。
- 病院、一般診療所、歯科診療所においては、補てん率がほぼ100%である一方、保険薬局においては補てん率 86.03%であった。
- 開設者別や病院機能別、入院基本料別で見ると、病院、一般診療所、歯科診療所においても補てん率は概ね100%前後であったが、100%を下回っているものがあった。



平成26年の消費税率 8 %への引上げによる医療機関等の控除対象外消費増税(3 %)分については、診療報酬改定による対応により、補てん状況にばらつきは見られたものの、マクロでは概ね補てんされていることが確認された。

13

マクロの補てん状況については、全体としては概ね適切に補てんされていることが確認されたが、病院・一般診療所・歯科診療所・保険薬局の各区分ごとにみると、補てん状況に一定のばらつきがみられ、さらに個々の医療機関ごとの補てん状況についても大きなばらつきが生じていることが改めて確認された。この調査結果を受けて、診療報酬で補てんすることには限界があることが、支払い側委員も含めて、改めて確認された。

③厚生労働省の診療報酬における仕入税額控除相当額分の考え方について

厚生労働省は、診療報酬における仕入税額相当額分の考え方について、次の通り示した。

第 13 回中医協消費税分科会（平成 27 年 11 月 30 日） 厚生労働省提出資料「診療報酬における仕入税額相当額分の考え方について」より抜粋

[診療報酬点数と消費税の対応について]

- 診療報酬改定は、医療経済実態調査にて把握した医療機関等の損益の動向の他、その時々物価や賃金の動向、保険財政の状況、政策課題などを勘案して行っており、医療機関等の医業費用の動向を把握して決定している。

- ただし、診療報酬は、医療機関等の経営を全体として収支相償うように設定されているものであり、個々の診療報酬項目における各費用（原価等）を積み上げて算定しているものではない。このことを踏まえ、「見える化」というものをどう受け止めるか。
- なお、過去3度の消費税導入・引上げ時には、中医協における議論等を踏まえ、それぞれの時点で適切と考えられる計算方法で改定率を算出し、特定の項目に代表させて仕入れ税額相当額（控除対象外消費税）分の点数の上乗せを行ってきた。
- このため、消費税導入・引上げ時点においては、どの診療報酬項目に何点の消費税対応分を上乗せしたかは明確となっている。

[通常改定における対応]

- 消費税導入・引上げ時以外の改定（通常改定）においては、控除対象外消費税を含めた医業費用の全体的な状況を把握し、医療機関等の経営状況も勘案の上、全体の改定率を決定しており、現時点の診療報酬は全体として消費税負担の実績を踏まえた水準に設定されているものと考えられる。
- ただし、個々の診療報酬項目については、医療提供に当たっての費用や政策課題、項目間のバランス等を勘案して点数の改定を行ってきており、過去に消費税分として上乗せされた部分も含め診療報酬改定ごとに、点数が改定されてきている。

厚生労働省見解の要旨は、次の通りである。

- ・ まず、消費税導入の平成元年・3%から5%へ引き上げた平成9年・5%から8%へ引き上げた平成26年の改定では適切な計算方法で改定率を計算した上で、特定の項目に代表させて点数の上乗せを行った。
- ・ さらに、通常改定においては、控除対象外消費税を含めた医業費用の全体的な状況を把握し、医療機関等の経営状況も勘案の上、全体の改定率を決定しており、マクロで適切な上乗せ水準を手当てしつつ、特定の診療報酬項目ではなく全体として広く上乗せしている。

このように、厚生労働省見解は、医療側の、消費税率5%までのマクロの補てん不足が解消されていないとする主張を、真っ向から否定するものであった。

委員会では、上記の厚生労働省見解の問題点として、以下の指摘がなされた。

- ・ 補てん不足の有無については、政府が証拠を示して説明すべきであることはいうまでもないが、厚生労働省見解は、この説明を果たしていない。
- ・ 適切に補てんしたとするなら、どのような検証・検討を行ったのかについて証拠となる資料を、厚生労働省は提示すべきである。

- ・ 消費税導入時及び消費税率引上げ時を除くいわゆる通常改定における仕入税額控除相当額分の補てんについての厚生労働省の説明では、少なくともマクロの補てん不足が生じていないことについて、合理的な説明になっていない。例えば、今回実施しているような検証作業をしていないこと、そもそも過去の通常改定（平成 24 年度以前）における医療経済実態調査の調査票では、課税・非課税の区分ごとに厳密に金額を把握していないために、その検証作業の前提となる課税経費率の把握が十分にできていない。

ホ．抜本的解決についての会員の意識調査（平成 26 年 10 月）

日本医師会は、社会保険診療報酬を非課税制度から課税制度に改めた場合の諸影響など抜本的解決についての会員の意識調査を実施した。

①調査の概要

社会保険診療報酬を非課税制度から課税制度に改めた場合の諸影響についての会員の意識を把握するため、全国の都道府県医師会及び郡市医師会役員に対して、平成 26 年 6 月に調査を実施した。

回答状況は以下の通り。

（１）回答総数 8,278 件（回答のあった 1 医師会あたり約 10.5 件）

（２）回答のあった医師会 792 医師会

（依頼した 938 医師会の約 84%）

②集計結果

設問 1

「控除対象外消費税問題」を抜本的に解決し、医療機関の負担を解消するためには、患者さんの負担が増えることも考えられます。

このことについて、先生のご意見にもっとも近いものを一つ選んでお答えください。

	回答	回答数	構成比
1	患者負担が増えることはやむを得ない。	4,571	55.2%
2	患者の負担増になるような方法で解決するべきではない。	3,465	41.9%
3	その他	230	2.8%
	重複回答	4	0.0%
	空欄	8	0.1%
	合計	8,278	100.0%

設問 2

社会保険診療が課税取引になれば、税率ゼロ%の場合を除いて、医療機関の窓口では患者さんから

消費税をいただくことになります。この場合、患者さんへの説明が必要になることが想定されます。
このことについて、先生のご意見にもっとも近いものを一つ選んでお答えください。

回答	回答数	構成比
1 窓口で患者への説明をすることで対応できると思う。	4,380	52.9%
2 窓口で患者への説明が必要になると、対応がむずかしい。	3,468	41.9%
3 その他	413	5.0%
重複回答	2	0.0%
空欄	15	0.2%
合計	8,278	100.0%

設問 3

現在、控除対象外消費税に対しては、不十分ながら診療報酬への「上乗せ」（平成 26 年改定では初・再診料などへ上乗せされた）が行われていますが、「控除対象外消費税問題」の抜本的解決には、この「上乗せ」分の「引きはがし」が伴うことになると言われています。
このことについて、先生のご意見にもっとも近いものを一つ選んでお答えください。

回答	回答数	構成比
1 抜本的解決のためには「引きはがし」もやむを得ない。	5,766	69.7%
2 「引きはがし」が行われるくらいなら、抜本的解決ができなくても仕方ない。	1,772	21.4%
3 その他	633	7.6%
重複回答	0	0.0%
空欄	107	1.3%
合計	8,278	100.0%

設問 4

医療機関が、仕入れにかかった消費税額の控除または還付の手続きを行うためには、消費税の正確な記帳や計算が要求され、医療機関の事務量が増加することが見込まれます。
このことについて、先生のご意見にもっとも近いものを一つ選んでお答えください。

	回答	回答数	構成比
1	問題解決のためには、消費税の記帳・計算が必要になることも、やむを得ない。	5,297	64.0%
2	問題解決のためとはいえ、消費税の記帳・計算が必要になると、対応がむずかしいと思う。	2,777	33.5%
3	その他	184	2.2%
	重複回答	4	0.0%
	空欄	16	0.2%
	合計	8,278	100.0%

へ.「抜本的解決への考え方」

平成 27 年 10 月 21 日、横倉会長が安倍総理に医療の諸課題を説明した際、「日本医師会 平成 28 年度税制改正要望 消費税対策」とともに、抜本的解決への考え方として以下の資料を示し、その後、第 13 回医療政策研究会勉強会（平成 27 年 10 月 27 日）、平成 27 年 10 月 28 日の日本医師会・四病院団体協議会懇談会にも本資料が提出された。

抜本的解決を求める要望 〈平成 29 年 4 月〉
[病院への対応] ・ 特に設備投資による消費税負担は深刻である。 ・ 仕入税額控除を受けることが出来る方式とすることを要望する。
[診療所への対応] ・ 診療報酬に『消費税分』を、改定の都度、検証の上、必要な財源を確保し、適正な上乗せを行なう。 ・ 診療報酬の消費税上乗せ分を超える控除対象外消費税額が生じた場合は、申告により返還を求めることが出来る制度を創設する。

ト.「医療に係る消費税に関する緊急要望（案）」

平成 27 年 10 月 28 日の日本医師会・四病院団体協議会懇談会に、前記（６）「抜本的解決への考え方」が資料提出されたことを受けて、平成 27 年 11 月 25 日の日本医師会・四病院団体協議会懇談会に於いて、日本医療法人協会 伊藤会長代行より以下の資料が提出され、日本医師会と四病協で意見をすりあわせていきたい旨の説明が行われた。

同（案）は、前記（６）「抜本的解決への考え方」に、下記 2 点の変更・追加が加えられた文案となっている。

＜緊急要望(案)＞

＜抜本的解決への考え方＞

- ・病院における消費税負担は深刻である。←特に設備投資による消費税負担は深刻である。
- ・全ての仕入税額控除を受けることが出来る方式とする←仕入税額控除を受けることが出来る方式とする

医療に係る消費税に関する緊急要望（案）	〈平成29年4月〜〉
[病院への対応]	
・ 病院における消費税負担は深刻である。 ・ 全ての仕入税額控除を受けることが出来る方式とする。 ・	
[診療所への対応]	
・ 診療報酬に『消費税分』を、改定の都度、検証の上、必要な財源を確保し、適正な上乗せを行なう。 ・ 診療報酬の消費税上乗せ分を超える控除対象外消費税額が生じた場合は、申告により返還を求めることが出来る制度を創設する。	

チ. 平成28年度税制改正大綱

平成28年度税制改正大綱は、平成27年12月16日に自民党・公明党によって決定され、検討事項として次の通り記載された。

(検討事項)
医療にかかる消費税等の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抜本的な解決に向けて適切な措置を講ずることができるよう、実態の正確な把握を行う。税制上の措置について、医療保険制度における手当のあり方の検討等とあわせて、医療関係者、保険者等の意見、 <u>特に高額な設備投資にかかる負担が大きいとの指摘等</u> も踏まえ、 <u>平成29年度税制改正に際し</u> 、総合的に検討し、結論を得る。

平成27年度税制改正大綱の文面に対して、「個々の診療報酬項目に含まれる仕入れ税額相当額分を「見える化」することなどにより」および「こうした取り組みを行いつつ」の文言については、本会に設置した「医療機関等の消費税問題に関する検討会」が実施した実態調査により、そのようなかたちでの「見える化」は極めて困難であるとの結論が出たことを踏まえて削除された。また、下線部分の2箇所、「特に高額な設備投資にかかる負

担が大きいとの指摘等」、「平成 29 年度税制改正に際し」の文言が加わり、抜本的解決へ向けて、より前進した書きぶりとなった。

リ．平成 27 年度第 3 回都道府県医師会長協議会（平成 28 年 1 月 19 日）

平成 27 年度第 2 回都道府県医師会税制担当理事連絡協議会（平成 28 年 1 月 28 日）

控除対象外消費税問題の抜本的解決へ向けての日本医師会の考え方と取組み状況の報告と共に、前記（6）「抜本的解決への考え方」を資料として示し、「仕入れ税額控除が可能になるとともに、小規模医療機関の事務負担に配慮する」ことを踏まえての、今後の検討の有力な方向性であることを解説した。

ヌ．平成 28 年度診療報酬改定

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）における検証を踏まえ、平成 28 年度診療報酬改定が行われた。

平成 26 年度診療報酬改定において消費税対応として手当てされた各項目について、医科については一部の項目の統合・細分化等がなされ、歯科と保険薬局については一部の項目の点数見直し・細分化等がなされたものの、消費税対応部分の点数については維持されることとされた。

ル．委員会答申（平成 28 年 3 月）

- （1） 医業における控除対象外消費税問題は、前述したように、長期検討し、提言してきたところであるが、その実現は常に先延ばしされてきた。しかし、平成 28 年度税制改正大綱では、平成 29 年度税制改正で結論を得るということで、その実現時期が明確にされた。
- （2） 他方、日本医師会をはじめ医療界側は、医業の経営形態の差異に対応して控除対象外消費税解消の利害が異なることもあって、一本化した解消策を提言（要求）できないでいる。それが、立法当局の解決先延ばしの口実にも使われてきた。
- （3） そこで、平成 29 年度税制改正要望に当たって、控除対象外消費税解消の一本化を図る必要がある。そこで、委員会の概ねの賛同を得たところであるが、現行の非課税制度を前提として、当局が診療報酬に仕入税額相当額として上乗せしている 2.89%相当額³を上回る仕入消費税額を負担している場合には、その超過額の税額控除（還付）を認める新たな制度を提言する。これは、病院側が要求する課税制度の変更が、政治情勢や国民的理解上で困難と認められることからみて、次善の策であると考えられる。

³ 内訳は、平成元年の 0.76%、平成 9 年の 0.77%、平成 26 年の 1.36%。

それに、病院等が大規模な設備投資を行った時には、それに係る仕入消費税額を全額控除できることにもなる。また、中小の診療所においては、課税制度変更によるいわゆる「引きはがし」の問題も心配しないで済むし、仕入消費税額が多額になった年（年度）には、税額還付を求めることができることになる。

(4) なお、このような制度が円滑に実施されるためには、診療報酬に上乗せされる仕入税額相当額（現行 2.89%）が明確にされていなければならない（診療報酬の決定において、政治的決着であいまいにされないようにしなければならない）。

(5) 以上のような制度については、租税理論の見地から問題視する向きもあるものと考えられる。しかし、実額控除と概算控除が並存する制度については、例えば、給与所得者に対しては、概算経費といわれる給与所得控除制度が採用されているが（所得税法 28 条）、特別の通勤費用等の特定支出の額が当該給与所得控除額の 2 分の 1 を超えた場合に、その超過額の控除も認められていること（所得税法 57 条の 2）が参考になる。

3. 消費税率 10%への引上げ再延期とその対応

(1) 医療機関等の消費税問題に関する検討会における検討

日本医師会の会内の委員会である医療機関等の消費税問題に関する検討会は、厚生労働省、三師会、四病院団体協議会が参加するかたちで、平成 28 年 3 月に再開し、同年 9 月にかけて 5 回開催され、消費税問題の抜本的解決に向けた検討を行った。その結果、三師会・四病院団体協議会は、本委員会答申（平成 28 年 3 月）の提言を受けて、提言の内容を医療界の一致した要望として掲げることを合意した。また、提言の内容について、三師会・四病院団体協議会は、厚生労働省と意見交換を行った。

(2) 平成 29 年度税制改正要望

平成 29 年 4 月に予定されていた消費税率 10%への引上げについて、平成 28 年 6 月 1 日に 2 年半延期することが表明された。そうした情勢の下で、平成 29 年度税制改正要望において、次の要望を取りまとめた。

消費税対策（1）

社会保険診療等に対する消費税について、現行の制度を前提として、診療報酬に上乗せされている仕入税額相当額を上回る仕入消費税額を負担している場合に、その超過額の還付が可能な税制上の措置を講ずること。

— 消費税 —

社会保険診療や介護保険サービス（注 1）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。

（注 1）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。

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、平成 26 年 4 月の税率引上げ（5%→8%）の際の診療報酬改定では税率引上げ対応分については適切な財源が補てんされたものの、従前の補てん不足は未解決のまま残されています。また、このような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に、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す。

平成 28 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、「医療に係る消費税等の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抜本的な解決に向けて適切な措置を講ずることができるよう、実態の正確な把握を行う。税制上の措置については、医療保険制度における手当のあり方の検討等とあわせて、医療関係者、保険者等の意見、特に高額な設備投資にかかる負担が大きいとの指摘等も踏まえ、平成 29 年度税制改正に際し、総合的に検討し、結論を得る。」と記載されました。

上記要望は、医業の経営形態の差異に対応して控除対象外消費税の影響が異なることを踏まえ、現行の非課税制度を前提として、診療報酬に上乗せしたとされる仕入税額相当額を上回る仕入消費税額を負担している場合には、その超過額の税額控除（還付）を認める新たな制度の創設を求めるものです。これは、課税制度への変更が、政治情勢や国民的理解上で困難と認められることからみて、次善の策であると考えられます。課税制度変更によるいわゆる「引きはがし」の問題も発生しないで済み、高額な設備投資にかかる負担が大きいとの指摘にも応えるものです。

以上のような制度については、租税理論の見地から問題視する向きもあるものと考えられます。しかし、実額控除と概算控除が並存する制度については、例えば、給与所得者に対しては、概算経費といわれる給与所得控除制度が採用されているが（所得税法 28 条）、特別の通勤費用等の特定支出の額が当該給与所得控除額の 2 分の 1 を超えた場合に、その超

過額の控除も認められていること（所得税法 57 条の 2）が参考になります。

（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）

消費税対策（１）の措置が施行されるまでの間、青色申告書を提出する法人または個人が、医療の質の向上または生産性の向上に資する一定の固定資産を取得し医療事業の用に供した場合には、１０％の税額控除または即時償却を認めるとともに、登録免許税・不動産取得税等の特例措置を創設すること。

－ 所得税・法人税・登録免許税・不動産取得税・固定資産税 －

消費税率１０％引き上げが平成３１年１０月に延期され、平成２９年度の社会保障財源の確保において様々な困難が予想される中で、医療機関の消費税負担、とりわけ設備投資による負担が一層深刻になると考えられます。この問題は医療機関にとって経営の根幹にかかわる問題です。

そこで、上記のとおり要望します。

※税額控除率、特別償却率は、中小企業投資促進税の上乗せ措置と同率

消費税対策（３）

簡易課税制度の見直しは慎重に行うこと。

－ 消費税 －

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、上記のとおり要望します。

（消費税法第 37 条）

消費税対策（１）については、委員会答申を基本に、現行の非課税制度を前提として、当局が診療報酬に仕入れ税額相当額として上乗せしたとする 2.89%を上回る仕入れ消費税額を負担している場合には、超過額を税額 控除または還付出来る、新たな制度を実現することを要望するものである。消費税対策（２）については昨年の要望を一部修正しており、消費税率１０％への引き上げが平成３１年１０月に延期され、平成２９年度の社会保障財源の確保において様々な困難が予想される中、医療機関の消費税負担、とりわけ設備投資による負担が一層深刻になると考えられるため、抜本的措置が施行されるまでの間の税制上の特例措置を求める要望内容である。消費税対策（３）については前年度と同じである。

なお、厚生労働省は、平成 30 年度税制要望として、「平成 29 年度税制改正に際し、総合

的に検討し、結論を得る」ことを掲げ、消費税率 10%への引上げの延期にかかわらず、早期解決を求める立場を鮮明にした。

（３）平成 29 年度税制改正大綱

平成 29 年度税制改正大綱は、平成 28 年 12 月 8 日に自民党・公明党によって決定され、検討事項として次の通り記載された。

『平成 29 年度税制改正大綱』（自民党・公明党）より抜粋
（平成 28 年度税制改正大綱の記載との比較）

（検討事項）

医療に係る消費税等の税制のあり方については、消費税率が 10%に引き上げられるまでに~~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抜本的な解決に向けて適切な措置を講ずることができるよう、実態の正確な把握を行いつつ行う。~~税制上の措置について~~、医療保険制度における手当のあり方の検討等とあわせて、医療関係者、保険者等の意見、特に高額な設備投資にかかる負担が大きいとの指摘等も踏まえ、~~平成 29 年度税制改正に際し~~、総合的に検討し、結論を得る。

平成 28 年度税制改正大綱の文面に対して、二重下線の部分が追加され、取り消し線の部分が削除された。抜本的解決に向けての結論が出される期限について、「平成 29 年度税制改正に際し」の文言が削除され、「消費税率が 10%に引き上げられるまでに」と改められた。

また、消費税率 10%への引上げまでの経過措置として要望した設備投資減税要望については、残念ながら引き続き長期検討項目となったが、この設備投資減税要望も含めて、「消費税率が 10%に引き上げられるまでに」に検討するという趣旨であることを厚生労働省に確認している。

（４）検討

平成 29 年度税制改正大綱の文面から「税制上の措置について」の文言が消えたことについて、医療界が望む税制による抜本的な解決ではなく、高額投資の部分だけを手当てして済ませようという流れにならないよう留意する必要があることから、「税制上の措置について」の文言を復活させることが必要との意見が出された。

また、「消費税率が 10%に引き上げられるまでに」とは、消費税率 10%への引上げを待たなくても、可能な限り早期の解決も含意していることから、改めて税制による抜本的解決を早期に図ることが必要であることが確認された。

4. 平成 30 年度税制改正大綱とその対応

(1) 平成 30 年度税制改正要望

平成 30 年度税制改正要望において、次の要望を取りまとめた。

消費税対策（1）

社会保険診療等に対する消費税について、現行の制度を前提として、診療報酬に上乗せされている仕入税額相当額を上回る仕入消費税額を負担している場合に、その超過額の還付が可能な税制上の措置を早急に講ずること。

－ 消費税 －

社会保険診療や介護保険サービス（注 1）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。

（注 1）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。

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、平成 26 年 4 月の税率引上げ（5%→8%）の際の診療報酬改定では税率引上げ対応分については適切な財源が補てんされたものの、従前の補てん不足は未解決のまま残されています。また、このような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に、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す。

平成 29 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、「医療に係る消費税等の税制のあり方については、消費税率が 10%に引き上げられるまでに、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抜本的な解決に向けて適切な措置を講ずることができるよう、実態の正確な把握を行いつつ、医療保険制度における手当のあり方の検討等とあわせて、医療関係者、保険者等の意見、特に高額な設備投資にかかる負担が大きいとの指摘等も踏まえ、総合的に検討し、結論を得る。」と記載されました。

上記要望は、医業の経営形態の差異に対応して控除対象外消費税の影響が異なることを踏まえ、現行の非課税制度を前提として、診療報酬に上乗せしたとされる仕入税額相当額を上回る仕入消費税額を負担している場合には、その超過額の税額控除（還付）を認める新たな制度の創設を求めるものです。これは、課税制度への変更が、政治情勢や国民的理

解上で困難と認められることからみて、次善の策であると考えられます。課税制度変更によるいわゆる「引きはがし」の問題も発生しないで済み、高額な設備投資にかかる負担が大きいとの指摘にも応えるものです。

以上のような制度については、租税理論の見地から問題視する向きもあるものと考えられます。しかし、実額控除と概算控除が並存する制度については、例えば、給与所得者に対しては、概算経費といわれる給与所得控除制度が採用されているが（所得税法 28 条）、特別の通勤費用等の特定支出の額が当該給与所得控除額の 2 分の 1 を超えた場合に、その超過額の控除も認められていること（所得税法 57 条の 2）が参考になります。

（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）

消費税対策（１）の措置が施行されるまでの間、青色申告書を提出する法人または個人が、医療の質の向上または生産性の向上に資する一定の固定資産を取得し医療事業の用に供した場合には、１０％の税額控除または即時償却を認めるとともに、登録免許税・不動産取得税等の特例措置を創設すること。

－ 所得税・法人税・登録免許税・不動産取得税・固定資産税 －

消費税率１０％引き上げが平成３１年１０月に延期され、平成３０年度の社会保障財源の確保において様々な困難が予想される中で、医療機関の消費税負担、とりわけ設備投資による負担が一層深刻になると考えられます。この問題は医療機関にとって経営の根幹にかかわる問題です。

そこで、上記のとおり要望します。

※税額控除率、特別償却率は、中小企業経営強化税制の資本金等３，０００万円以下等の中小企業者等に対する措置と同率

消費税対策（１）については、昨年度の要望文に対して、「早急に」の文言を追加し、税率１０％への引き上げを待たずに措置を講ずることへの要望を強調することとなった。

消費税対策（２）については昨年度と同様に、消費税率１０％への引き上げが平成３１年１０月に延期され、平成３０年度の社会保障財源の確保において様々な困難が予想される中、医療機関の消費税負担、とりわけ設備投資による負担が一層深刻になると考えられるため、抜本的措置が施行されるまでの間の税制上の特例措置を求める要望内容である。

なお、簡易課税制度については、見直しが一区切りついたため要望として取り上げないこととなった。

（２）平成 30 年度税制改正大綱

平成 30 年度税制改正大綱は、平成 29 年 12 月 14 日に自民党・公明党によって決定され、検討事項として次の通り記載された。

『平成 30 年度税制改正大綱』（自民党・公明党）より抜粋
(平成 29 年度税制改正大綱の記載との比較)

(検討事項)

医療に係る消費税等の税制のあり方については、消費税率が 10%に引き上げられるまでに、医療保険制度における手当のあり方の検討等とあわせて、医療関係者、保険者等の意見、特に高額な設備投資にかかる負担が大きいとの指摘等も踏まえ、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抜本的な解決に向けて適切な措置を講ずることができるよう、実態の正確な把握を行いつつ、医療保険制度における手当のあり方の検討等とあわせて、医療関係者、保険者等の意見、特に高額な設備投資にかかる負担が大きいとの指摘等も踏まえ、平成 31 年度税制改正に際し、税制上の抜本的な解決に向けて総合的に検討し、結論を得る。

平成 29 年度税制改正大綱の文面に対して、二重下線の部分が追加され、取り消し線の部分が削除された。抜本的解決に向けての結論が出される期限について、「消費税率が 10%に引き上げられるまでに」の文言が削除され、「平成 31 年度税制改正に際し」と改められた。また、抜本的な解決について「税制上の」の文言が追加された。

（３）検討

イ．平成 30 年度税制改正大綱について

平成 30 年度税制改正大綱の文面について検討し、その評価は以下の通りであった。

- ・ 29 年度で削除された「税制上の」の文言が復活したことは、税制による解決を明確化したものと言える。
- ・ 29 年度の「消費税等の税制のあり方」の文言が「消費税のあり方」に変更されたことについては、問題の所在がより明確化されたと言える。
- ・ 29 年度の「消費税率が 10%に引き上げられるまでに」の文言が削除されたことについては、仮に消費税率 10%への引上げが延期されることになっても、控除対象外消費税問題の解決がそれに引きずられて先送りされることにはならないと読むことができる。
- ・ 「平成 31 年度税制改正に際し、税制上の抜本的な解決に向けて総合的に検討し、結論を得る。」については、それが必ず実現するように、税制改正の要望、理論付け等につい

て一層説得力のあるものにする必要がある。

ロ．現行制度を前提とする非課税還付方式に関する論点整理

現行制度を前提とする非課税還付方式の要望について、各方面から、租税制度論として可能であるのかという疑問が出され、また、国会での財務大臣答弁でも同様の疑問が示された。

そこで、改めて、こうした疑問に対する反論として、以下の通り論点整理を行った。

①総論

診療報酬が非課税として仕入れ消費税額の転嫁方式として加算方式が採用されている場合に、それとは別に、課税制度として、仕入れ消費税額控除（還付）方法が併用できるのかという問題が提起されることもあろうが、それは現行の輸出免税に準じて考慮すれば足りることである。すなわち、免税も非課税も課税売上について消費税が課税されない点では同じであるので、前者に仕入税額控除を認めているわけであるから、後者についてもそれに準じて認めれば足りることである。また、加算方式という概算計算と税額控除（還付）という実額計算の併用（二重制度）を認めることに懸念する向きもあろうが、それらの類似の制度は、現行の税制の中でも多く採用されている。例えば、所得税法上、給与所得者の概算経費控除といわれる「給与所得控除制度」（同法28）と、特別の通勤費用等の特定支出の額が当該給与所得控除額の2分の1を超えた場合に当該超過額の控除を認める「給与所得者の特定支出の控除の特例」（同法57の2）が併存していることが参考になる。もっとも、給与所得控除制度と給与所得者の特定支出の（併存）制度であって、診療報酬非課税制度の下での税額控除（還付）制度とは性質を異にするという瑣末な批判もあるかもしれないが、前者が概算控除である給与所得控除制度で補うことができないことを補完しようとしているわけであり、後者も、非課税制度という課税制度の下での概算仕入税額に係る加算方式で補うことができないことを実額計算による税額控除（還付）という同じ消費税法の課税制度で補完しようとしているわけであるから、両者の間に本質的な差異があるとも考えられない。なお、このような概算計算と実額計算が併存している（選択が認められている）例としては、前述の四段階方式（租税特別措置法26、67）、消費税の簡易課税制度（消費税法37）、所得税の譲渡所得におけるいわゆる5%取得費控除（所得税法61①～④）等にも採用されている。特に、同じ消費税法の中での簡易課税制度においては、標準的（概算的）な仕入消費税額と実額による仕入消費税額を納税者が自由に選択できるわけであるから、本提案も仕入消費税額の実額計算を認めようとする点で共通している。

なお、平成28年3月31日の参議院財政金融委員会における麻生財務大臣の「御指摘のように、診療報酬による上乗せを維持しながら、個々の医療機関に損税が生じた場合に還

付する仕組みを導入すれば、これは全体としては過大な手当てを行うということにならざるを得ませんからね。そうすると社会保障の財源となっております消費税収が減収を招くことになりますので、そういった意味では、医療を非課税としたまま還付を認める仕組み等々につきましては、これは、課税売上げについて還付を認めるという消費税の基本的な仕組みとはこれは全く相入れません」との発言については、次のように反論できる。

まず、「・・・過大な手当てを行う」という点については、現在実施されている 2.89%⁵の報酬加算額が厚労省が主張しているように適正であるというのであれば、還付自体が生じないか、又は少額に止まるはずであるから、矛盾した発言であり、かつ、既に指摘した税法上多く採用している概算制度と実額制度の併用を看過するものであって、容認することとはできない。

また、「非課税としたまま還付を認める・・・」については、免税制度において採用していることと対比しても適正な説明であるとは考えられない。

なお、非課税制度の下で還付を認めることは、概算計算における実額計算を認めた結果のことであるから、税制上の措置として税収見積りの修正で足り、財政上の措置を伴うものではない。

②非課税制度について実態に即した修正としてすでに制度化されているもの

非課税項目のうち金融取引については、以下の通り、消費税負担を軽減する措置が制度化されている。

・消費税法施行令第 48 条

消費税法施行令第 48 条では、非課税項目である有価証券等について、課税売上割合の算定上、支払手段等の譲渡の対価の額を非課税売上高に含めないなどすることにより、事業者の消費税負担の軽減を図っている。とりわけ、消費税法施行令第 48 条第 5 項では、課税売上割合の算定上、有価証券の譲渡の対価の額についてその 5%を非課税売上高に含めることとしており、理論的には個々の取引の売買差益を非課税売上高に含めることが合理的であるけれども、事務負担を考慮して実額ではなく一律 5%と概算による計算を制度上認めたとされる⁶。

・E U 付加価値税指令第 137 条

E U の付加価値税指令第 137 条では、加盟国に金融取引等の非課税取引について、事業者には課税の選択権を認めている⁷。加盟国は選択権の行使の詳細について定めると、選択権の範囲を限定することができる。課税の選択権を行使することによって、事

⁵内訳は、平成元年の 0.76%、平成 9 年の 0.77%、平成 26 年の 1.36%。

⁶大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方 五訂版』税務経理協会、平成 22 年、p.272

⁷ 溝口史子『E U 付加価値税の実務』中央経済社、平成 29 年、p.152

業者はその事業に関連する仕入税額控除を受けることができる。

以上のように、金融取引について非課税制度により生じる消費税負担問題への制度上の手当てとして様々な仕入税額控除の特例が措置されているのである⁸。

③医療についての諸外国の付加価値税⁹

医療についての諸外国の付加価値税をみると代表例として紹介されることの多いEU加盟国においては、医療サービスについて非課税、医薬品について課税（軽減税率）とされている¹⁰。

しかし、以下の諸国は、EUとは異なる制度となっている。

- ・カナダでは、医療サービスは非課税とされるも一定の公的医療機関に対して仕入税額控除の特例があり、医薬品は課税（ゼロ税率）である。
- ・オーストラリアでは、医療サービス、医薬品ともに課税（ゼロ税率）、ニュージーランドでは、医療サービス、医薬品ともに課税（標準税率）である。
- ・わが国では、医療サービスだけでなく医薬品も非課税となっている。なお、医薬品がEUに倣い軽減税率ではなく非課税となった理由としては、消費税導入当時においては、軽減税率の選択肢が事実上なかったため、普通税率か非課税の2つの選択肢の中から、「社会政策的な配慮」により非課税が選ばれたと推察される。

このように、それぞれの国の事情に応じて、付加価値税と医療制度の関係は、様々である。そもそもわが国の現行の医療と消費税のあり方は、EU諸国の「代表例」から逸脱した特殊な制度となっており、医療と消費税問題の解決を検討するにあたって、その解決策が「代表例」に拘束されるべきとの考え方は論理的に成り立たない。

5. まとめ（提言）

- （1）医療における控除対象外消費税問題は、前述のように、長期検討し、提言してきたところであるが、その実現は常に先延ばしされてきた。平成28年度税制改正大綱で、「平成29年度税制改正で結論を得る」とされ、遂にその実現時期が明確にされたも

⁸ 村井正関西大学名誉教授は医療について課税選択権の適用の検討を提案されている。村井正「消費税法上の非課税取引は全廃か、課税選択権かー最善策が無理であれば次善策をー」税研、平成26年1月号

⁹ 医療についての諸外国の付加価値税については以下の資料が参考となる。
船本智睦『医療と消費税 誰が負担をすべきか』徳間書店、平成25年
安部和彦『消費税の税率構造と仕入税額控除 医療非課税を中心に』白桃書房、平成27年

¹⁰ 欧州で医療についての付加価値税負担が問題視されない事情については、日本医師会「イギリス・フランス・ドイツ付加価値税調査の結果概要」平成21年を参照。
http://dl.med.or.jp/dl-med/doctor/report/zeisei/no3-1_211112a.pdf

のの、その後、平成 28 年 6 月、税率引上げ時期の 2 年半延期が決定されたことによって、平成 29 年度税制改正大綱では「消費税率が 10%に引き上げられるまでに結論を得る」とされた。

- (2) 他方、日本医師会をはじめ医療界側は、医業の経営形態の差異に対応して控除対象外消費税解消の利害が異なることもあって、一本化した解消策を提言（要求）できな
いでいたが、それが、立法当局の解決先延ばしの口実となることも踏まえ、平成 28
年 3 月の当委員会答申「5. まとめ（提言）」中の、「現行の非課税制度を前提とし
て、当局が診療報酬に仕入税額相当額として上乗せしている 2.89%¹¹相当額を上回る
仕入消費税額を負担している場合には、その超過額の税額控除（還付）を認める新た
な制度」を、「医療界が一つになった要望」と位置づけることを、同年の医療機関等
の消費税問題に関する検討会において合意した。
- (3) 上記の経緯とともに、平成 30 年度税制改正大綱に、「平成 31 年度税制改正で結論
を得る」と記載されたことを踏まえ、控除対象外消費税解消の一本化した提言（要求）
として、改めて委員会の賛同を得た、現行の非課税制度を前提として、当局が診療報
酬に仕入税額相当額として上乗せしている 2.89%相当額 を上回る仕入消費税額を負
担している場合には、その超過額の税額控除（還付）を認める新たな制度を提言する。
これは、病院側が要求する課税制度の変更が、政治情勢や国民的理解上で困難と認め
られることからみて、次善の策であると考えられる。それに、病院等が大規模な設備
投資を行った時には、それに係る仕入消費税額を全額控除できることにもなる。また、
中小の診療所においては、課税制度変更によるいわゆる「引きはがし」の問題も心配
しないで済むし、仕入消費税額が多額になった年（年度）には、税額還付を求めるこ
とができることになる。この提言が実現するためには、既に検討したように、その理
論付けを一層明確にする必要がある。
- (4) なお、このような制度が円滑に実施されるためには、診療報酬に上乗せされる仕入
税額相当額（現行 2.89%）が明確にされていなければならない（診療報酬の決定にお
いて、政治的決着であいまいにされないようにしなければならない）。そして、当局
は、この数値について責任をもって上記の還付制度を実施する必要がある。
- (5) 以上のような制度については、租税理論の見地から問題視する向きもあるものと考
えられる。診療報酬が非課税として仕入れ消費税額の転嫁方式として加算方式が採用
されている場合に、それとは別に、課税制度として、仕入れ消費税額控除（還付）方
法が併用できるのかという問題が提起されることもあろうが、それは現行の輸出免税
に準じて考慮すれば足りることである。すなわち、免税も非課税も課税売上について

¹¹内訳は、平成元年の 0.76%、平成 9 年の 0.77%、平成 26 年の 1.36%。

消費税が課税されない点では同じであるので、前者に仕入税額控除を認めているわけであるから、後者についてもそれに準じて認めれば足りることである。また、加算方式という概算計算と税額控除（還付）という実額計算の併用（二重制度）を認めることに懸念する向きもあるが、それらの類似の制度は、現行の税制の中でも多く採用されている。例えば、所得税法上、給与所得者の概算経費控除といわれる「給与所得控除制度」（同法２８）と、特別の通勤費用等の特定支出の額が当該給与所得控除額の２分の１を超えた場合に当該超過額の控除を認める「給与所得者の特定支出の控除の特例」（同法５７の２）が併存していることが参考になる。もっとも、給与所得控除制度と給与所得者の特定支出の（併存）制度であって、診療報酬非課税制度の下での税額控除（還付）制度とは性質を異にするという瑣末な批判もあるかもしれないが、前者が概算控除である給与所得控除制度で補うことができないことを補完しようとしているわけであり、後者も、非課税制度という課税制度の下での概算仕入税額に係る加算方式で補うことができないことを実額計算による税額控除（還付）という同じ消費税法の課税制度で補完しようとしているわけであるから、両者の間に本質的な差異があるとも考えられない。なお、このような概算計算と実額計算が併存している（選択が認められている）例としては、前述の四段階方式（租税特別措置法２６、６７）、消費税の簡易課税制度（消費税法３７）、所得税の譲渡所得におけるいわゆる５％取得費控除（所得税法６１①～④）等にも採用されている。特に、同じ消費税法の中での簡易課税制度においては、標準的（概算的）な仕入消費税額と実額による仕入消費税額を納税者が自由に選択できるわけであるから、本提案も仕入消費税額の実額計算を認めようとする点で共通している。

なお、平成２８年３月３１日の参議院財政金融委員会における麻生財務大臣の「御指摘のように、診療報酬による上乗せを維持しながら、個々の医療機関に損税が生じた場合に還付する仕組みを導入すれば、これは全体としては過大な手当てを行うということにならざるを得ませんからね。そうすると社会保障の財源となっております消費税収が減収を招くことになりますので、そういった意味では、医療を非課税としたまま還付を認める仕組み等々につきましては、これは、課税売上げについて還付を認めるという消費税の基本的な仕組みとはこれは全く相入れません」との発言については、次のように反論できる。

まず、「・・・過大な手当てを行う」という点については、現在実施されている２．８９％の報酬加算額が厚労省が主張しているように適正であるというのであれば、還付自体が生じないか、又は少額に止まるはずであるから、矛盾した発言であり、かつ、既に指摘した税法上多く採用している概算制度と実額制度の併用を看過するものであって、容認することはできない。

また、「非課税としたまま還付を認める・・・」については、免税制度において採用していることと対比しても適正な説明であるとは考えられない。

なお、非課税制度の下で還付を認めることは、概算計算における実額計算を認めた結果のことであるから、税制上の措置として税収見積りの修正で足り、財政上の措置を伴うものではない。

- (6) 非課税項目のうち金融取引等については、事業者の消費税負担を軽減する措置として、わが国の課税売上割合の算定の規定（消費税法施行令第 48 条）やEUの課税選択権の規定（EU付加価値税指令第 137 条）などが既に制度化されており、医療においても同様に適切な負担軽減措置を手当てすべきである。
- (7) 医療についての諸外国の付加価値税については、それぞれの国の事情に応じて、付加価値税と医療制度の関係は様々であることから、わが国の医療制度の特殊性や医療と消費税のこれまでの経緯を考慮して、前例にとらわれることなく柔軟に適切な制度設計をすべきである。

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医療法人（平成 26 年法改正で「経過措置医療法人」と名付けられた。）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きかねない。

- ① 持分あり医療法人が医療法における「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・贈与税の非上場株式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①については、平成 29 年度税制改正において、平成 26 年度税制改正で導入された認定医療法人につき、厚生労働大臣の認定を受け、「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、持分あり医療法人の出資者が持分なし医療法人に移行する際に、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制度の創設がなされている。ただし、後述する制度上の問題点等があると考えられる。

また、上記②については、持分あり医療法人に対しては何らの措置もとられていない。しかし、医療法人を経営する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する。

(3) 移行税制

イ これまでの委員会の検討

平成 18 年医療法改正により、施行日前に設立された持分あり医療法人（出資額限度法人を含む。）は、経過措置医療法人と位置づけられ、改正医療法に定める新たな「持分の定めない医療法人」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、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参照）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）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 3 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）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）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、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、委員会の要望とは掛け離れたものである。

表Ⅱ 平成20年、22年、24年、26年、28年及び30年度における税制改正要望とその結果並びに検討(移行税制)						
	(1)税制改正要望項目		(2)税制改正による手当て (平成20年度)		(3)当委員会での検討	
	要望年度		H20 H22～H29 H30			
①	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、拠出額が移行時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な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。
②	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散を明確に示すこと					
	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・設立するのではなく、法人は継続しているので、解散・設立とはみなし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。
	⑤ 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い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136条の3第2項)	—
	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、医療法人に相繰税法66条4項の規定の適用による贈与税を課さないこと	○	○		相繰税法66条4項の「相繰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、相繰税法施行令33条3項が規定	平成9年度税制改正において、経過措置医療法人が、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、医療法人に相繰税法66条4項の規定の適用による贈与税を課さないことが明らかにされた(相税特別措置法70条の10)
	⑤ 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条のみなし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なし課税をするというものであり、厚生省の国税庁への照会回答(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」は行われし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、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、法人出資者に対し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(所得の金額の計算)と同法71条(寄附金)の規定を考えると、譲渡(所得)を所得税のように限定しておらず、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趣旨の余地があること。また、平成17年の国税庁への照会回答においても、法人税法第37条の課税の可能性はあるということだったため、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。
	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、基業期間がなく、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	○			—	国税庁の担当者から、法人が継続しているので消費税法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 年度、平成 24 年度、平成 26 年度及び平成 28 年度答申

平成 20 年度税制改正後においても、改正医療法下の持分なし医療法人への移行は一向に進んでいないと言えよう。「経過措置医療法人」というネーミングからの読みとれるように、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は、医療法改正後も変わりはない。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、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 年度答申において提起したものうち、平成 20 年度税制改正においてその取扱いが明確にされなかったものについても、随時検討を重ねた。

その上で、委員会では、改正医療法に定められている医療法人への移行の際に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、経過措置医療法人とされた持分あり医療法人が非課税で改正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 持分あり医療法人が、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 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 年度以降においても上記要望について、なんら税制の改正は行われなかったため、平成 24 年度、平成 26 年度及び平成 28 年度答申において、引続き上記 2 点を「税制改正要望」とした。

なお、平成 20 年度から平成 29 年度における「税制改正要望」、「税制改正」及び「委員会における検討」を表Ⅱにまとめている。

2. 認定医療法人制度と問題

(1) 認定医療法人制度について

前述の平成 18 年度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が、持分あり医療法人から持分なし医療法人への移行時の課税上の問題点等から持分なし医療法人への移行は進んでいなかった。

その後、平成 26 年の医療法改正において、持分なし医療法人への移行が進んでいないこ

とを踏まえ、持分なし医療法人への移行を促進することとし、厚生労働大臣による移行計画の認定制度を創設し、平成 26 年 10 月 1 日から 3 年以内に認定を受けた医療法人に対し各種の支援を行うこととされた。そして、持分あり医療法人から持分なし医療法人への移行促進という政策を後押しするため、平成 26 年度税制改正においては、後述する贈与税等の納税猶予制度等が創設された。

ただし、贈与税等の納税猶予制度の下においても、最終的に持分なし医療法人に対し、相続税法第 66 条第 4 項の規定により、当該医療法人に贈与税を課税されるリスクがあることから、依然として、持分あり医療法人から持分なし医療法人への移行は進んでいない状況であった。特に、規模の小さな医療法人については、この贈与税課税の対象とならないための要件である役員の数（理事 6 人、監事 2 人以上）や役員数のうち同族関係者数が 3 分の 1 以下であることといった要件をクリアできず、最終的に医療法人に対して贈与税が課税されるリスクがあった。

こうした状況を踏まえ、持分あり医療法人から持分なし医療法人への移行を後押しするため、平成 29 年度税制改正において、移行計画について厚生労働大臣の認定を受けた医療法人については、持分なし医療法人への移行後一定期間、適正な運営が確保されることを要件（医療法等の一部を改正する法律（平成 29 年法律第 57 号）により法定）に、持分の定めのない法人に対する贈与税課税の対象から除外する特別措置が創設されるとともに、贈与税等の納税猶予制度等の措置について適用期間の延長を行うこととされた。

（２）認定医療法人制度について委員会の検討及び制度上の問題

委員会では、持分あり医療法人が改正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、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（平成 28 年）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。

その結果、移行後の法人に対する贈与税課税が生じる問題点については、平成 29 年度税制改正における「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、持分あり医療法人の出資者が持分なし医療法人に移行する際に、持分を放棄したことにより、医療法人が経済的利益を受けた場合であっても、その経済的利益については贈与税を課さない制度が創設された。

ただし、平成 29 年度税制改正により移行後 6 年間は、運営の適正性要件を維持していることが求められることになり、次の 2 つの問題が生じることになり、委員会で検討を行ってきた。

- ① 移行後 6 年経過後に運営の適正性要件を満たさなくなった場合の贈与税課税の有無
- ② 運営の適正性要件に掲げられている「通念上不相当、有利な条件、過大な」、「理事等に対する報酬について民間事業者の役員の報酬等その他の事情を考慮して不相当に高額とならないような支給の基準を定めていること」などの要件の明確な判断基準

この点、上記①については、6 年経過後は贈与税課税がない制度である旨の回答を、厚生労働省医政局医療経営支援課から得ている。また、現行の租税特別措置法 70 条の 7 の 10 においても、移行後 6 年間運営の適正性の充足を要件に「相続税法 66 条第 4 項の規定は適用しない」とされていること、及び、贈与税についての更正、決定等の期間制限（相続税法 36 条第 1 項）からも、6 年経過後は贈与税課税はないものと理解している。

そして、上記②については、社会医療法人等の認定要件と同様の要件としていることから、社会医療法人等の事例に基づいて厚生労働省医政局医療経営支援課が判断していくとの回答を得ている。

（参考）社会医療法人と同様に、公益性の高い特定医療法人については、役職員一人につき年間の給与総額が 3,600 万円以下であることなどの数値が示されており、認定医療法人制度の認定要件の判断基準の参考になると考えられる。ただし、報酬以外の「通念上不相当、有利な条件、過大な」等については明確な判断基準は示されていない。

そもそも、この認定医療法人制度は、持分あり医療法人から持分なし医療法人への移行を後押しするために創設された制度である（財務省 平成 29 年度税制改正の解説）。そのため、次世代以降の経営及び資産の保全を含めた円滑な事業承継という観点からは、認定医療法人制度を活用する場合の要件を充足するために生じる、社会保険診療の収入割合の規定や、有休財産の保有制限等の経営上の制約や、持分なし医療法人への移行による財産権の喪失といった問題が残る。

さらに、厚生労働省の平成 29 年度税制改正（租税特別措置）要望事項「医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等の特例措置の延長等」によれば、要望の租税特別措置（相続税免除）の適用見込み件数は年間 18 件と、新制度の適用される医療法人の見込みは極僅かであり、また、この新制度は平成 32 年 9 月 30 日までの 3 年間という期間限定であることから、新制度の適用を受ける医療法人はかなり限定的であると思われる。

そのため、持分あり医療法人が移行する場合には、「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」に係る要件の緩和及び期限の延長、これらを踏まえた新たな移行制度の創設等の早急な措置が望まれる。

3. 持分あり医療法人と事業承継税制について

（1）非上場株式等の納税猶予制度

イ 非上場株式等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、事業承継に係る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、非上場株式等の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、その贈与税のうちの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。

この制度については、平成25年度税制改正において要件の緩和等が図られ、平成27年税制改正により先代経営者（1代目）から事業承継を受けた後継者（2代目）が、1代目の生存中に次の後継者（3代目）へ事業を承継させて株式等を贈与した場合にも、贈与税の納税猶予が認められるように改められた。更に平成29年度税制改正により納税猶予を受けた株式について相続時精算課税制度の適用が認められるなど、事業承継の円滑化を図るため制度の一層の拡充がなされている。

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。なお、平成27年8月（施行は平成27年8月28日から一年を超えない範囲内で政令で定める日）において、親族外承継についても民法特例（遺留分特例）の範囲に含める改正がなされている。

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ことで別扱いとされ、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）持分あり医療法人の事業承継及び出資持分の評価について

イ これまでの委員会の検討

持分あり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額については、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、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改正医療法を元に戻し、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。

ロ 医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予制度の創設（平成 26 年度税制改正）

上記イのような検討を重ねた結果、平成 26 年度税制改正により医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等の制度が創設された。その内容は、次の通りである。

① 相続税

相続人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、その相続又は遺贈により取得した持分に対応する相続税については、移行計画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、その猶予税額を免除する。

② 贈与税

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う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。

(注) 認定医療法人とは、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について、認定制度の施行の日（平成 26 年 10 月 1 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。

なお、この制度は期間が限定された極めて限定的な制度である。

ハ 平成 26 年度、平成 28 年度答申

上記イ及びロを踏まえて、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旨提言した。

また、平成 26 年度創設された「医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等」については、移行を促進するためには極めて限定的な制度になっているため、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、移行の際に持分なし医療法人に贈与税が生じないような措置を講ずるべきである。

なお、委員会は、持分あり医療法人の永続的な存在の必要性を強く主張するものであるが、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。

したがって、次の 3 点を平成 26 年度及び平成 28 年度の答申において提言した。

- ① 持分あり医療法人出資に対して、非上場株式等の納税猶予制度に準じた制度の創設
- 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
- ③ 財産評価基本通達 194-2 項の見直し

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）委員会における検討

イ 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、27 年度及び平成 29 年度税制改正により当該制度は、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、③連続贈与の納税猶予適用等の大幅な拡充、④納税猶予を受けた株式について相続時精算課税制度の適用が認められたことから、営利企業の事業承継の優遇ぶりと、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、委員会は、非上場株式等の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、その旨要望すべきであるとした。

ロ 医療法の再改正

しかしながら、委員会の提言に対して、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改正医療法を元に戻し、持分あり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分あり医療法人の存続を保障したのであるし、平成 18 年改正後 10 余年経過してもなお持分あり医療法人が大勢を占めている現状に鑑み、持分あり医療法人を本則に戻したとしても、医療法人の制度の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) 平成 30 年度税制改正要望

平成 26 年度税制改正において、限定的な「医業継続に係る相続税及び贈与税の納税猶予制度」が創設されたものの、平成 26 年度税制改正以降において、非上場株式等に適用される事業承継税制に準ずるような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、委員会では「相続税及び贈与税の納税猶予制度の拡充」として、次に掲げる事項を平成 30 年度の税制改正要望とした。

『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。この制度の創設を図るために、医療法の見直しを検討することも必要である。』

なお、厚生労働省の平成 29 年度税制要望「地域に必要な医療を担う医療機関の事業の継続に関する税制の創設（相続税、贈与税等）」との関係も検討する必要がある。』

また、「出資の評価方法の改善」として、次に掲げる事項を平成 30 年度の税制改正要望とした。

『医療法人の出資の評価方法を配当の無い普通法人の株式の評価方法と同じ方法（評価算式の分母を 3 とし、分子の配当要素は無配<0>とする評価）に改善すること。』

また、純資産価額方式については、特定の出資社員が独占的な支配権を有しているわけではないので、支配割合 50%未満の同族株主様に純資産価額の 80%評価とすること。』

しかし、平成 30 年度税制改正大綱においても、この規制についてなんら言及されていない。

4. 提言（まとめ）

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、その持分が「当分の間」保障されるとともに、持分なし医療法人への移行が求められてきた。しかし、前述のように、持分なし医療法人への移行は平成 29 年度に認定医療法人制度について改正されたものの依然として問題点があること、また、持分あり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、様々な課税上の問題が想定される状況の中、持分あり医療法人を経営する医師の高齢化が進んでいる。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。

そこで、持分あり医療法人については、持分なし医療法人に移行する場合と、持分あり医療法人に留まる場合と、各医療法人の個別事情によって、どちらも選択できるような措置を講じるべきとし、下記（１）及び（２）の措置を要望する。

（１）移行税制の改善

平成 18 年度の医療法改正以降、改正医療法に定める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大きな 1 つの要因となっている。そのことは、今までの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 年度税制改正において、「医療法人の持分の放棄があつ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。

しかし、前述 2（２）の通り、厚生労働省の平成 29 年度税制改正（租税特別措置）要望事項「医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等の特例措置の延長等」によれば、要望の租税特別措置（相続税免除）の適用見込み件数は、年間 18 件と新制度の適用される医療法人の見込みは極僅かである。また、この新制度は平成 32 年 9 月 30 日までの 3 年間という期間限定であることから、新制度の適用を受ける医療法人はかなり限定的であると思われる。また、持分なし医療法人移行後 6 年経過した後の課税問題も必ずしも明確ではない。

そのため、持分なし医療法人へ移行した場合の課税問題については、今後とも注視して行く必要がある。

次に、持分を回収する方法で持分なし医療法人に移行する場合には、当該持分を基金へ振り替えたときには、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。

（２）持分あり医療法人の事業承継税制

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、前述 3（１）の通り、課税については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考えられる。

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税制の適用を認めることを引き続き要望する。そのためには、医療法の再改正が必要であるというのであれば、そのように対応すべきである。

（３）出資持分の評価の見直し

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、上記（２）の提言を行うものである。しかし、現状のように、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。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。

現状、永続性のある会社と同じように評価をされ評価減が一切認められていない持分の評価は、せめて 2・3 割の評価減を行うような通達レベルの措置を早急に講じるべきである。

¹ 参考資料として、「季刊 資産承継 2018 冬号」 株式会社野村資産承継研究所 監修

Ⅲ. 設備投資減税等の課題

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るとともに、平成 29 年度税制改正で延長された商業・サービス業・農林水産業活性化税制において、医療業が対象業種から除外されている。

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、耐用年数短縮を平成 7 年度税制改正要望より取り上げてきたところである。

図Ⅲ-1 は、上記の各制度の関係を関連の制度を含めて整理したものである。

図Ⅲ-1

医療・介護からみた設備投資減税の概要(イメージ)						
※適用要件の一部は省略した。						
設備の種類	用途又は細目	具体例	医療機関等の 設立主体	中小企業者等に該当する医療法人・個人等	中小企業者等に 該当しない 医療法人・個人等	
貨物自動車	車両総重量3.5トン以上		最低価額	中小企業者等とは ・出資金等の額が1億円以下の法人 ・出資金等を有しない法人のうち常時使用する従業員数が1,000人以下の法人 ・常時使用する従業員数が1,000人以下の個人		
内航船舶	取得価格の75%が対象					
ソフトウェア	一定のもの	電子カルテシステム、 医事会計システム等	一つのソフトウェアが 70万円以上、 複数合計70万円以上	中小企業投資促進税制 国税(所得税・法人税) 特別償却30% 又は税額控除7% ※出資金等の額が3千万円以上の法人は税額控除の適用なし	中小企業経営強化税制 国税(法人税・所得税) 即時償却 又は税額控除10% ※出資金等の額が9千万円以上の法人は税額控除7%	中小企業庁所管
機械装置	全て	業務用クリーニング設備、 機械式駐車設備など が適用の可能性あり	160万円以上			
工具	測定工具及び検査工具		1台120万円以上、 1台30万円以上かつ 複数合計120万円以上			中小企業等経営強化法 に基づく措置 (経営力向上計画の認定 を受ける必要あり)
建物附属設備	全て	空調設備、 電気設備等	60万円以上	商業・サービス業・ 農林水産業活性化税制 国税(所得税・法人税) 特別償却30%又は 特別償却30%又は 税額控除7% ※出資金等の額が3千万円以上の法人は税額控除の適用なし ※部分減価償却等文書設備等により 取得価額に劣するもの、 修繕及び耐用年数を延ばした設備が対象	固定資産税の特例 地方税 3年間1/2軽減 ※工具・建物附属設備、 器具備品については、 医療法人・介護事業等は 真実態を鑑く	
器具備品	全て	電子カルテ、 パソコン、 ベッド等	30万円以上	医療保険業 (医療業・介護事業等)は、 建物附属設備について 除外		
		医療用機器		医療保険業 (医療業・介護事業等)は、 医療用機器について 除外	厚生労働省所管	
		500万円以上		医療用機器特別償却制度 国税(所得税・法人税) 特別償却12%		

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こととする。

2. 本委員会における検討

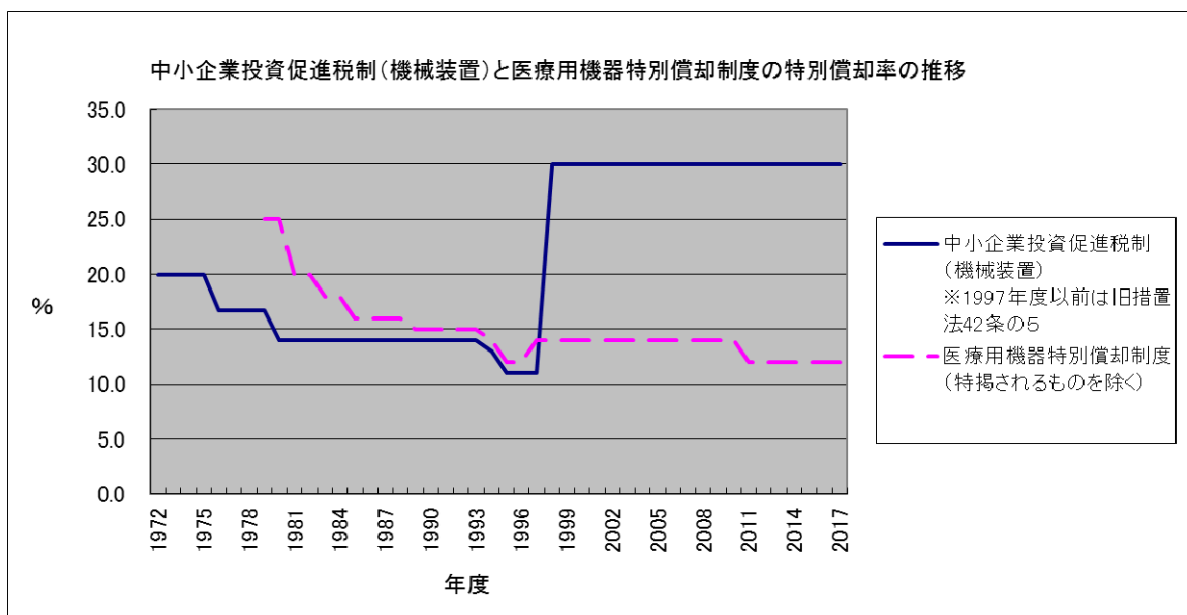
(1) 医療用機器特別償却制度と中小企業投資促進税制

イ. 医療用機器特別償却制度と中小企業投資促進税制との比較

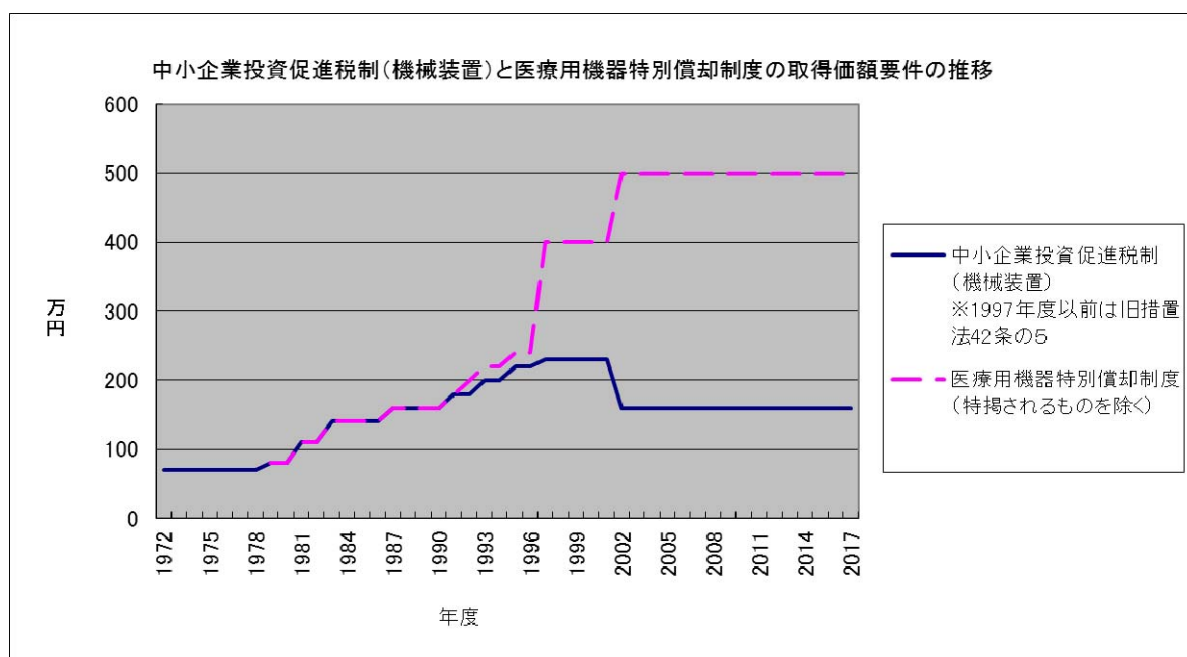
医療用特別償却制度は、高度な機能を有する医療用機器の導入の促進を目的として創設され、中小企業投資促進税制は、総合経済対策の一環として中小企業の設備投資促進を目的として創設された経緯がある。それ故、その内容も異なることになるが、問題点は、前者には、税額控除制度がないこと、特別償却率が後者に比較して低いことなどである。

ところで、過去の両制度の特別償却率と取得価額要件の推移をまとめたものが、図Ⅲ－1と図Ⅲ－2である。特別償却率については、創設時（昭和54年）は前者が大きく上回っていたが、その後その差は縮小し、平成9年以後は特別償却率と取得価額要件ともに後者がより優遇される関係に転じて今日に至っている。

図Ⅲ－２



図Ⅲ－３



ロ. 医療用機器等に対する中小企業投資促進税制適用をめぐる訴訟

現在、医療機関が取得した医療用機器は、減価償却資産の耐用年数等に関する省令別表第二（以下「別表二」という）に特掲されていないため、すべて器具備品に該当するものとして取り扱われている。

そのため、医療機関の大部分は中小企業者等に該当しながらも、その取得した医療機器について中小企業投資促進税制の適用を受けることができず、医療用機器等の特別償却の適用が受けられるのみとなっている。

他方で、租税特別措置法 12 条の 2 及び 45 条の 2 では、「医療用の機械及び装置」と規定し、機械装置に該当する医療機器が存在しうることが表現されていることから、「医療用機器」に該当する「機械装置」が存在するのかどうか規定上不明瞭であるとの指摘がなされたが、実際このことをめぐって訴訟が起きている。

この問題が争われた東京地裁平成 21 年 1 月 16 日判決（平成 20 年（行ウ）第 228 号）では、次のように判示している。

耐用年数省令別表第一には、種類を「器具及び備品」とする区分の中に構造又は用途を「医療機器」とする区分があり、そこには、細目として、消毒殺菌用機器、手術機器、血液透析又は血しょう交換用機器、ハバードタンクその他の作動部分を有する機能回復訓練機器、調剤機器、歯科診療用ユニット及び光学検査機器が掲げられているほか、「その他のもの」という細目があり、同細目は更に①レントゲンその他の電子装置を使用する機器及び②その他のものに分けられ、上記①は更に i 移動式のもの、救急医療用のもの及び自動血液分析器並びに ii その他のものに、上記②は更に i 陶磁器製又はガラス製のもの、ii 主として金属製のもの及びその他のものに、それぞれ分けられている。このように、耐用年数省令別表第一の中で、種類を「器具及び備品」とし構造又は用途を「医療機器」とする区分においては、医療の用に供される減価償却資産が網羅されているということが出来る。そして、そのように網羅的に掲げられた減価償却資産について、個別の資産ごとに耐用年数が規定されているのである。

他方、耐用年数省令別表第二は、「機械及び装置」を設備の種類ごとに 369 に区分しているが、各区分においては、個々の「機械及び装置」を掲げるのではなく、おおむね食料品、繊維製品等の 16 の分野ごとに、標準設備（モデルプラント）を想定した上で（なお、そのほとんどが製造設備である。）、その標準設備（モデルプラント）を構成する各資産の耐用年数を見積もり、これを各資産の価額により加重平均して算出した、総合耐用年数によることとしている。

これに対し、耐用年数省令別表第一の「医療機器」は、医療の用に供される減価償却資産を網羅的に掲げ、個別の減価償却資産ごとに耐用年数が規定されているから、医療の用に供されることについては争いがない。本件各資産がここにいう医療機器に該当すると解釈することは、ごく自然なものということができる。

他方、耐用年数省令別表第二においては、「機械及び装置」の設備の種類として医療の用に供される減価償却資産は特掲されていないから、本件各資産については、それが同別表第二の「369」に該当するかのみが問題となるが、前記のとおり、同別表第二が各区分において標準設備（モデルプラント）を想定し、その標準設備（モデルプラント）を構成する各資産の耐用年数の見積りに基づいて総合耐用年数を定めるものであるのに対し、前記の本件各資産の機能及び設置場所、そして、各証拠及び弁論の全趣旨によれば、本件各資産は、基本的には単体で個別に作動するものであり、他の機器と一体となって設備を形成し、その一部として各機能を果たすものではないと認められることをも考慮すれば、本件各資産が同別表第二の「369」に該当すると解することは、同別表第二に掲げられた減価償却資産の中に他とは性質を異にするものを含ませることになり、相当ではないといわざるを得ない。

以上のとおり、本件各資産は、耐用年数省令別表第一の「器具及び備品」のうち「医療機器」に該当する。そうすると、本件各資産は、法人税法 2 条 23 号及び法人税法施行令 13 条 7 号にいう「器具及び備品」に当たり、法人税法 2 条 23 号及び法人税法施行令 13 条 3 号にいう「機械及び装置」には当たらないということになるから、措置法 42 条の 6 第 1 項 1 号の「器具及び備品」に当たり、同号の「機械及び装置」には当たらないということになる。

その後、原告側は控訴し、東京高裁平成 21 年 7 月 1 日判決（平成 21 年（行コ）第 73 号、税務訴訟資料第 259 号-124）も、同様の判断をしている。その他、同様の事件が東京地裁で争われたが、東京地裁平成 23 年 9 月 14 日判決（平成 21 年（行ウ）第 125 号、税務訴訟資料第 261 号-175）でも同様の判断が示されている

ハ．医療用機器特別償却制度の問題点

以上の検討を踏まえ、医療用機器特別償却制度については、中小企業投資促進税制との比較の観点から、以下の問題点が指摘できる。

- ・ 税額控除制度がないこと。
- ・ 特別償却率が相対的に低いこと。
- ・ 取得価額要件が相対的に高いこと。

いずれの点でも、医療用機器特別償却制度は、中小企業投資促進税制に比べ不利な内容となっており、とりわけ税額控除制度の欠落がもっとも大きな問題となっている。

同じ租税特別措置の中で、中小企業投資促進税制が医療用機器特別償却制度に比べ課税上有利に定められていることから、前掲のような訴訟事例が生じており、また、医療用機器について中小企業投資促進税制が適用されていて違法であるため会計検査院の報告でも取り上げられている。

したがって、医療問題の重要性がとりわけ大きくなっていることを踏まえれば、医療用

機器の特別償却制度は、少なくとも中小企業投資促進税制並みのあるいはそれを超える優遇措置に改めることが妥当であると考える。

なお、平成 25 年度からサービス業等の中小企業に対する商業・サービス業・農林水産業活性化税制が創設されたが（前述の通り医療業は対象業種から除外）、その内容は中小企業投資促進税制と同等である。したがって、医療用機器特別償却制度が商業・サービス業・農林水産業活性化税制と比較して、最低価額、償却率、税額控除の有無について相対的に見劣りする関係にある。

（参考）医療用機器に係る特別償却制度の概要（適用期限：平成 31 年 3 月 31 日）

- | | | |
|-----|------------------|----------|
| （１） | 医療用機器の特別償却率（注 1） | 12% |
| （２） | 適用対象となる取得価額 | 500 万円以上 |

（注 1）

- ・ 医療用の機械及び装置並びに器具及び備品のうち、高度な医療の提供に資するものとして厚生労働大臣が財務大臣と協議して指定するもの
- ・ 薬事法第 2 条第 5 項に規定する高度管理医療機器、同条第 6 項に規定する管理医療機器又は同条第 7 項に規定する一般医療機器で、これらの規定により厚生労働大臣が指定した日の翌日から 2 年を経過していないもの

（参考）中小企業投資促進税制の概要（適用期限：平成 31 年 3 月 31 日）

1. 中小企業者等(従業員 1、000 人以下の個人、資本・出資の金額が 1 億円以下の法人など)が、機械装置等を導入した場合に、特別償却(30%)又は、税額控除(7%)が選択適用できる。

（7%税額控除は資本金 3,000 万以下の法人、個人及び組合。）

2. 対象となる業種

サービス業（物品賃貸業及び娯楽業（映画業を除く）を除く）、卸売業、小売業、製造業、建設業等

3. 対象設備

- （１） 機械・装置で 1 台又は 1 基の取得価額が 160 万円以上のもの
- （２） 測定工具及び検査工具で 1 台 120 万円以上、1 台 30 万円以上かつ複数合計 120 万円以上
- （３） ソフトウェア（複写して販売するための原本、開発研究用のもの又はサーバー用のオペレーティングシステムなどは除く）で次に掲げるいずれかのもの
 - （ア）一つのソフトウェアの取得価額が 70 万円以上のもの
 - （イ）その事業年度において事業の用に供したソフトウェアの取得価額の合計額が 70 万円以上のもの
- （４） 普通貨物自動車(車両総重量 3.5 トン以上)

(5) 内航海運業の用に供される船舶（取得価格の75%以上が対象）

(2) 耐用年数

耐用年数については、従前より使用実態に即した見直しがなされており、平成10年度税改正において病院・診療所建物等の耐用年数の見直しが行われた。

日本医師会と四病院団体協議会が、平成17年に、病院建物、有床診療所建物、無床診療所建物の使用実態調査を実施したところ、鉄骨鉄筋又は鉄筋コンクリート造について、使用見込み年数を踏まえて耐用年数は31年が妥当であるとする結果が出され、法定耐用年数39年¹との乖離が認められた。また、こうした乖離は、医療法改正への対応や、医学・医療技術の急速な進歩に応じて機能的陳腐化が進んだことにより生じたものであることが明らかとなった。

そこで、日本医師会は、以後、病院・診療所の建物（鉄骨鉄筋又は鉄筋コンクリート造のもの）の耐用年数について、39年から31年への短縮を要望してきたところであるが、実現に至っていない。

病院・診療所建物の耐用年数は、平成10年度税制改正において見直しがなされて以降、改正されていない。上記の調査結果を踏まえて、実態に即した耐用年数の見直しを随時行うべきである。

(3) 中小企業経営強化税制

平成29年度税制改正において、中小企業の経営力向上のための設備投資を支援する中小企業経営強化税制が創設され、中小企業等が、中小企業等経営強化法の認定を受けた経営力向上計画に基づき一定の設備（器具備品、建物附属設備、ソフトウェア等）を新規取得し、指定事業の用に供した場合、即時償却または税額控除を選択適用することができることとなった。

ところが、医療保健業（医療業・一定の介護事業など）については、既存の優遇措置として医療用機器特別償却制度があることを理由として、対象設備から、器具備品のうち医療用機器が除外されるとともに、建物附属設備が除外された。

このような医療・介護に対する不利な扱いについては、次のような問題点がある。

第一に、このような医療・介護に対する不利な扱いが医療用機器特別償却制度との「重複」を理由とされていることについて、以下の問題点がある。

- ① 医療用機器については、医療用機器特別償却制度の対象設備は取得価額500万円以上が要件であるのに対し、中小企業経営強化税制の対象設備は30万円以上と、後者が相対的に幅広い。したがって、医療用機器の対象の範囲について、医療用機

¹ 診療所建物については、個別通達2-1-6において「別表第一の「建物」に掲げる「病院用」のものに含めることができる」とされており、39年と50年のいずれかを選択できる。

器特別償却制度よりも、中小企業経営強化税制が相対的に幅広いという意味で「重複」とは言えない。

- ② 建物附属設備については、そもそも医療用機器特別償却制度の対象設備ではなく、「重複」の事実がない。
- ③ 医療用機器特別償却制度は特別償却 12 %のみであるのに対し、中小企業経営強化税制は即時償却又は税額控除 10 % (出資金等の額が 3 千万円超の法人は 7 %) と、中小企業経営強化税制は相対的に有利な措置になっている。したがって、特別償却の割合と税額控除の有無について、医療用機器特別償却制度よりも、中小企業経営強化税制が相対的に有利という意味で「重複」とは言えない。
- ④ という意味で「重複」とは言えない。

第二に、このような医療・介護に対する不利な扱いは、中小企業の活性化を目的とする中小企業経営強化税制の趣旨に反すると考えられる。事実、「医療分野に係る中小企業等経営強化法第 12 条第 1 項に規定する事業分野別指針」(平成 28 年厚生労働省告示第 281 号)において、経営力向上のための設備投資として、「内部業務の効率化のためのバックオフィス業務における ICT ツールの活用等」、「電子カルテ等の ICT の利活用」、「介助・介護に資するロボットの導入による業務負担の軽減」、「エネルギー使用量の見える化、省エネルギー設備の導入、エネルギー管理体制の構築等を通じた省エネルギーの推進」などが挙げられており、電子機器、ロボット、空調設備などの建物附属設備等への措置が必要とされている。医療用機器の適切な更新・高度化についても、経営力強化に資することはいうまでもない。

第三に、医療機関の多くは中小企業者等に該当し、地域雇用の受け皿として大きな比重を占めていることから、中小医療機関・介護事業者の経営力強化は、地域雇用を守る観点からも必要である。

したがって、中小企業経営強化税制の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を追加すべきである。

(参考) 中小企業経営強化税制の概要 (適用期限：平成 31 年 3 月 31 日)

- 1. 中小企業者等(従業員 1,000 人以下の個人、資本・出資の金額が 1 億円以下の法人など)が、中小企業等経営強化法の認定を受けた経営力向上計画に基づき一定の設備を新規取得し、指定事業の用に供した場合、即時償却又は、税額控除 7 % (資本・出資の金額が 3,000 万以下もしくは個人事業主は 10%) を選択適用できる。

2. 対象設備

	生産性向上設備 (A 類型：工業会等証明)	収益力強化設備 (B 類型：経済産業省経済産業局確認)
要件	生産性が旧モデル比年平均 1%以上向上する設備	投資利益率が年平均 5%以上の投資計画に係る設備
対象設備	・ 機械装置（160 万円以上／販売開始 10 年以内） ・ 測定工具及び検査工具（30 万円以上／販売開始 5 年以内） ・ 器具備品（30 万円以上／販売開始 6 年以内）（注 1） ・ 建物附属設備（60 万円以上／販売開始 14 年以内）（注 2） ・ ソフトウェア（情報収集機能及び分析・指示機能を有するもの）（70 万円以上／販売開始 5 年以内）	・ 機械装置（160 万円以上） ・ 工具（30 万円以上） ・ 器具備品（30 万円以上）（注 1） ・ 建物附属設備（60 万円以上）（注 2） ・ ソフトウェア（70 万円以上）

（注 1）医療機器については、医療保健業を行う事業者が取得又は製作をするものを除く。

（注 2）医療保健業を行う事業者が取得又は製作をするものを除く。

（4）商業・サービス業・農林水産業活性化税制

平成 29 年度税制改正において、中小企業等経営強化法の認定がなくても活用できる税制として、商業・サービス業・農林水産業活性化税制が延長され、サービス業等の中小企業者等が、経営改善に資する器具備品や建物附属設備を導入した場合に、取得価額の 30%の特別償却または 7%の税額控除が選択できる。

ところが、医療業については、既存の優遇措置として医療用機器特別償却制度があることを理由として、サービス業であるにもかかわらず、対象業種が除外されている。

このような医療に対する不利な扱いについては、次のような問題点がある。

第一に、このような医療に対する不利な扱いが医療用機器特別償却制度との「重複」を理由とされていることについて、以下の問題点がある。

- ① 医療用機器については、医療用機器特別償却制度の対象設備は取得価額 500 万円以上が要件であるのに対し、商業・サービス業・農林水産業活性化税制の対象設備は 30 万円以上と、後者が相対的に幅広い。したがって、医療用機器の対象の範囲について、医療用機器特別償却制度よりも、商業・サービス業・農林水産業活性化税制が相対的に幅広いという意味で「重複」とは言えない。

- ② 医療用機器を除く器具備品については、そもそも医療用機器特別償却制度の対象設備ではなく、「重複」の事実がない。
- ③ 建物附属設備については、そもそも医療用機器特別償却制度の対象設備ではなく、「重複」の事実がない。
- ④ 医療用機器特別償却制度は特別償却 12 %のみであるのに対し、商業・サービス業・農林水産業活性化税制は特別償却 30 %又は税額控除 7 %（出資金等の額が 3 千万円超の法人は税額控除の適用なし）と、商業・サービス業・農林水産業活性化税制は相対的に有利な措置になっている。したがって、特別償却の割合と税額控除の有無について、医療用機器特別償却制度よりも、商業・サービス業・農林水産業活性化税制が相対的に有利という意味で「重複」とは言えない。

第二に、医療業はサービス業のひとつであり、介護事業等が対象業種とされる中で、医療業が除外される合理的理由がない。

第三に、医療機関の多くは中小企業者等に該当し、地域雇用の受け皿として大きな比重を占めていることから、中小医療機関の経営力強化は、地域雇用を守る観点からも必要である。

したがって、商業・サービス業・農林水産業活性化税制の対象業種に医療業を追加すべきである。

（参考）商業・サービス業・農林水産業活性化税制（適用期限：平成 31 年 3 月 31 日）

1. 商業・サービス業等を営む中小企業者等（従業員 1、000 人以下の個人、資本・出資の金額が 1 億円以下の法人など）が、経営改善に資する器具備品等を導入した場合に、特別償却(30%)又は、税額控除(7%)が選択適用できる。

（7 %税額控除は資本金 3,000 万以下の法人、個人及び組合。）

2. 対象となる業種

サービス業（駐車場業、娯楽業（映画業を除く）、医療業を除く）、卸売業、小売業等

※対象となる業種については、「主たる事業」でない場合でも適用可能。例えば医療機関が介護事業のために設備を導入し、「主たる事業」である医療業とは別の事業（「従たる事業」）である介護事業のためにその設備を使用する場合、適用を受けることができる。また、「主たる事業」と「従たる事業」の両方にその設備を使用する場合においても、その設備を使用する事業のいずれかが税制の対象に該当していれば、適用を受けることが可能。例えば、「主たる事業」である医療業と「従たる事業」である介護事業の両方にその設備を使用する場合においても、適用を受けることができる。

3. 対象設備

認定経営革新等支援機関等（商工会議所等）による、経営改善に関する指導に伴って取得する下記の設備。

- (1) 器具・備品で 1 台 30 万円以上

- (2) 建物附属設備で1台60万円以上

(5) 税制改正要望

以上の検討を踏まえて、税制改正要望を以下の通りまとめた。

イ. 医療用機器特別償却制度と中小企業投資促進税制について

①平成29年度税制改正要望

- ・病院等の医療用機器に係る特別償却制度について、中小企業投資促進税制と同等の措置が受けられるよう、特別控除制度の導入、特別償却率の引き上げ、適用対象となる取得価額の引き下げの措置を講ずるとともに、適用期限を延長すること。

－ 所得税・法人税 －

病院等の医療用機器、器具備品並びに看護業務省力化機器は、医療を行う上で必要不可欠なものです。医療機関におけるこれら医療機器等への投資は、国民に対して上質な医療を提供するにあたり不可欠なものであり、手厚く保護されるべきものです。

しかしながら、医療機器等の特別償却制度は、医療機関の大部分が中小企業者等に該当するにもかかわらず、中小企業者等が機械装置等を取得した場合の特別償却・特別控除制度（中小企業投資促進税制）に比し、税制上の措置について見劣りすることは明らかなです。

そこで、医療機関における医療機器の取得についても、上記のとおり強く要望します。
（措置法第12条の2、第45条の2、第10条の3第1項第1号、第42条の6第1項第1号、平21厚生労働省告示第248号、平25厚生労働省告示第95号）

- ・中小企業投資促進税制（中小企業者等が機械等を取得した場合等の特別償却又は特別税額控除制度）の適用期限延長及び適用対象を拡充すること。

－ 所得税・法人税 －

中小企業投資促進税制は、平成26年度改正で適用期限が平成29年3月31日まで延長されましたが、病院、診療所においても他の中小企業者と同様に、業務や設備の一層の合理化、近代化を図り経営の安定を図るため、今後も積極的な投資が必要です。

したがって、これを促進するため、適用期限を延長するとともに、器具・備品及びソフトウェアの取得価額要件を30万円以上とするよう要望します。

また、医療機器を医療の質や効率の向上等に資するものとして、事務処理の能率化等に資するものとして財務省令で定める器具及び備品と同様に、適用対象とするよう要望します。

（措置法第10条の3、第10条の5の4、第42条の6、第42条の12の5）

すなわち、医療用機器特別償却制度を中小企業投資促進税制並みの措置とするため特別

償却率アップ、税額控除制度の追加等の拡充を求めるとともに、中小企業投資促進税制については医療機器も同じ器具及び備品として区分される一定の電子計算機等と同じ位置づけにしてその対象とするよう拡充を求めるといふ、問題提起の意味をこめて要望を行った。

その結果、医療用機器特別償却制度については、延長（2年）のみ実現となり、平成29年度税制改正において適用対象設備の見直し等がなされた。中小企業投資促進税制については、大幅な見直し再編が行われ、平成29年度税制改正において先述の通り、上乘せ措置が中小企業投資促進税制として改組されるとともに、中小企業投資促進税制と商業・サービス業・農林水産業活性化税制について、対象設備の見直し再編がなされた。

②平成30年度税制改正

医療用機器特別償却制度について、平成29年度と同趣旨の要望をとりまとめた。
要望の結果、実現に至らなかった。

ロ．耐用年数

①平成29年度税制改正要望（平成30年度税制改正要望も同じ）

- ・ 病院・診療所用の建物の耐用年数を短縮すること。

－ 所得税・法人税 －

病院・診療所の建物は、医療法の改正、医学・医療技術の急速な進歩に応じて機能的陳腐化が著しくなっており、耐用年数の短縮が求められております（実態調査の結果）。

このようなことから、上記のとおり要望します。

（耐用年数省令別表第一）

（参 考） 病院・診療所用建物の耐用年数

（ 区 分 ）

（ 現 行 ）

（ 要 望 ）

○病院・診療所用建物

・ 鉄骨鉄筋コンクリート造又は
鉄筋コンクリート造のもの

39年

31年

要望の結果、実現に至らなかった。

ハ．中小業経営強化税制と商業・サービス業・農林水産業活性化税制

①平成30年度税制改正要望

- ・ 中小医療機関の設備投資を支援するため、器具備品及び建物附属設備についての税制措置（特別償却若しくは税額控除）の拡充又は新たな税制措置を創設すること。

－ 所得税・法人税 －

平成 29 年度税制改正において、中小企業の経営力向上のための設備投資を支援する中小企業経営強化税制が創設され、中小企業者等が、中小企業等経営強化法の認定を受けた経営力向上計画に基づき一定の設備（器具備品、建物附属設備、ソフトウェア等）を新規取得し、指定事業の用に供した場合、即時償却または税額控除を選択適用することができます。ところが、医療保健業については、対象設備から、器具備品のうち医療用機器が除外されるとともに、建物附属設備が除外されました。

また、平成 29 年度税制改正において、中小企業等経営強化法の認定がなくても活用できる税制として、商業・サービス業・農林水産業活性化税制が延長され、サービス業等の中小企業者等が、経営改善に資する器具備品や建物附属設備を導入した場合に、取得価額の 30%の特別償却または 7%の税額控除が選択できます。ところが、医療業については、サービス業であるにもかかわらず、対象業種が除外されています。

このような医療に対する不利な扱いは、中小企業の活性化を目的とする中小企業経営強化税制及び商業・サービス業・農林水産業活性化税制の趣旨に反するものです。事実、「医療分野に係る中小企業等経営強化法第 12 条第 1 項に規定する事業分野別指針」（平成 28 年厚生労働省告示第 281 号）において、経営力向上のための設備投資として、「内部業務の効率化のためのバックオフィス業務における ICT ツールの活用等」、「電子カルテ等の ICT の利活用」、「介助・介護に資するロボットの導入による業務負担の軽減」、「エネルギー使用量の見える化、省エネルギー設備の導入、エネルギー管理体制の構築等を通じた省エネルギーの推進」などが挙げられており、電子機器、ロボット、空調設備などの器具備品・建物附属設備への措置が必要とされています。医療用機器の適切な更新・高度化についても、経営力強化に資することはいうまでもありません。

また、医療機関の多くは中小企業者等に該当し、地域雇用の受け皿として大きな比重を占めていることから、中小医療機関の経営力強化は、地域雇用を守る観点からも必要です。

つきましては、中小医療機関の設備投資を支援するため、以下のいずれかの措置を講ずることを要望します。

① 中小企業経営強化税制の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を追加するとともに、商業・サービス業・農林水産業活性化税制の対象業種に医療業を追加すること。

② ①と同等の新たな税制措置を創設すること。

（措置法第 10 条の 5 の 2、第 10 条の 5 の 3、第 42 条の 12 の 3、第 42 条の 12 の

4)

要望の結果、実現に至らなかった。

3. まとめ（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。

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及び商業・サービス業・農林水産業活性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（中小企業経営強化税制又は商業・サービス業・農林水産業活性化税制）を選択できるようにすべきである。

IV. その他

1. 四段階税制

(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。

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。
- 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

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。

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、高度の公益的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。

二．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。

ヘ．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。
- ヲ. 平成 25 年度税制改正において、対象者の要件に「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」旨が加えられた。

(3) 適用状況の推計

日本医師会は平成 24 年に本制度についての適用実態調査を行った。調査対象は、全国の日本医師会所属の個人立診療所 4,500 件である。

(調査結果より抜粋)

調査数	有効回答数	社会保険診療報酬 5,000 万円以下	特例の適用者数
4,500	2,251	680	312

なお、上記の特例適用者数(312 件)には社会保険診療報酬 7,000 万円超が 9 件含まれているため、現在の適用条件にあてはめると、303 件となる。

有効回答数に対する適用者の割合は約 13.5%であった。

全国の個人立一般診療所数 42,770 件(厚生労働省 平成 28 年度医療施設数調査より)に上記割合を当てはめると、本制度の適用数は約 6,000 件前後と推計しうる。

また、同調査において、本制度の適用者を年齢別に見た場合、下記の通りであった。

	適用者数	構成割合
30～39 歳	4	1.3%
40～49 歳	31	9.9%
50～59 歳	77	24.7%
60～69 歳	69	22.1%
70 歳以上	131	42.0%

60 歳以上の適用者が 64%と全体の約 3 分の 2 を占める中、特に 70 歳以上の適用者が全体に占める割合が高い。現在では適用者がさらに高齢化していることが予想される。

いずれも過去のデータからの推計であり、今後、本制度について再び見直しの情勢が強まってきた場合、必要に応じて調査が必要である。

（４）平成 30 年度税制改正大綱

日本医師会は平成 30 年度税制改正要望として下記の通り要望を行った。

日本医師会 平成 30 年度税制改正要望

- ・ 社会保険診療報酬の所得計算の特例措置（いわゆる四段階制）を存続すること。

平成 30 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。

（５）まとめ（提言）

小規模医療機関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。

2. 事業税

(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、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	1,017 億 8,100 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	16 億 4,800 万円

(厚生労働省 平成 30 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) 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、自民党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た。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。」と記述された。

ヲ. 平成25年度税制改正大綱においては、下記の通り記述がなされ、以降、30年度税制改正大綱に至るまで同文である。

平成 25 年度～30 年度 税制改正大綱（抜粋）

（検討事項）

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。

(3) 各団体の意見

日本医師会は、医業税制検討委員会で本制度について検討を行い、その存続の必要性について改めて確認し、平成 29 年度及び平成 30 年度の税制改正要望として取り上げた。

日本医師会 平成30年度税制改正要望（抜粋）

- ・ 社会保険診療報酬に対する事業税非課税の特例措置を存続すること。
- ・ 医療法人の事業税については、特別法人としての軽減税率による課税措置を存続すること。

一方、ステークホルダーの一つである全国知事会は、本制度について下記のように提案を行っている。

全国知事会 平成30年度税財政等に対する提案（抜粋）

- ・ 社会保険診療報酬に係る課税特例措置の見直し
事業税における社会保険診療報酬に係る課税の特別措置の見直し
(所得計算の特例及び医療法人に対する軽減税率の適用の撤廃) を行う事

また、日本税理士会連合会は、下記の通り建議している。

日本税理士会連合会 平成30年度税制改正に関する建議（抜粋）

- ・ 事業税における社会保険診療報酬等の課税除外の措置を廃止すること。
社会保険診療報酬等及びこれに係る経費は、事業税の課税標準の計算から除外されている。この措置は、社会保険診療の安定化を図るため、社会保険診療報酬に係る点数の単価が政策的に決定されることへの対応として設けられたものであると言われている。しかし、すでに施行されて 60 年以上経過し、その目的は達成されたと考えられ、また過去の政府税制調査会の答申においても、その見直しの必要性が指摘されている。
したがって、事業税における社会保険診療報酬の課税除外の措置は、特定業種に対する優遇措置とも考えられ、社会的な不公平を生じさせているため、課税の公平の見地から廃止すべきである。

平成 30 年度税制改正においては、前述の通り検討事項として大綱に記載されたものの、

事業税についての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必要がある。

(4) まとめ（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。

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」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。