

日医発第287号（年税20）

令和2年6月26日

都道府県医師会
会長 殿

公益社団法人日本医師会
会長 横倉 義武
（ 公 印 省 略 ）

医業税制検討委員会答申書の送付について

去る6月18日、医業税制検討委員会より答申を受けましたので、別添のとおり答申書をお送りいたします。ご査収のほどよろしくお願い申し上げます。

答申書は、以下の構成となっております。

- I．控除対象外消費税の解消策
- II．医療法人税制の課題（移行税制、事業承継税制）
- III．個人版事業承継税制の課題
- IV．その他

「形態別医業経営安定化のための
税制上の課題または仕組み」について

医業税制検討委員会答申（要旨）

令和2年6月

日 本 医 師 会
医業税制検討委員会

令和2年6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30年11月、横倉会長より「形態別医業経営安定化のための税制上の課題または仕組み」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	猪口 雄二	(全日本病院協会 会長)
委員	明石 勝也	(日本私立医科大学協会 副会長)
	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)
	川原 丈貴	(公認会計士・税理士)
	北村 良夫	(大阪府医師会 理事)
	小林 博	(全国有床診療所連絡協議会 副会長、 日本医師会 理事)
	長瀬 輝誼	(日本精神科病院協会 副会長)
	万代 恭嗣	(日本病院会 副会長)
	緑川 正博	(日本医師会 参与)

目次

I. 控除対象外消費税の解消策	
1. 問題の所在	1
2. 今後の方向性	
(1) 既往の総括	1
(2) 解消策のあり方	2
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）	4
(1) 認定医療法人制度の見直し	5
(2) 持分あり医療法人の事業承継税制と医療法改正	5
(3) 出資持分の評価の見直し	5
III. 個人版事業承継税制の課題	
1. 問題の所在	7
2. まとめ（提言）	7
IV. その他	
1. 減価償却等（耐用年数、設備投資減税）	
(1) 問題の所在	8
(2) まとめ（提言）	8
2. 四段階税制	
(1) 問題の所在	10
(2) まとめ（提言）	10
3. 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、日本医師会は、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。そして、本委員会は、平成 28 年 3 月答申において「社会保険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」という制度を提言した。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。

2．今後の方向性

（1）既往の総括

日本医師会は、本委員会の平成 28 年 3 月答申を受け、前述のような超過仕入消費税額の還付制度の創設を要望した。これに対し、与党の「平成 30 年度税制改正大綱」は、当該要望に対し具体的な方針を示さず、「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。」とするに止まった。また、上記還付制度の創設については、麻生財務大臣が国会答弁において批判的な発言をした¹¹。

そこで、本委員会は、前述のような検討の結果、平成 30 年 5 月答申において、控除対象外消費税の解消策として平成 28 年 3 月答申案が最善であることを確認し、当該答申案に対する批判に対しても、それに対応できるような租税理論を補強した。かくして、日本医師

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。

¹¹ 参議院財政金融委員会（平成 28 年 3 月 31 日）

会は、平成 30 年 8 月公表の「平成 31 年度 医療に関する税制要望」では、上記答申に沿った税制改正要望を取りまとめると同時に、日本歯科医師会・日本薬剤師会・四病院団体協議会（以下、三師会・四病協）と一致団結して、「控除対象外消費税問題解消のための新たな税制上の仕組みについての提言－消費税率 10%への引き上げに向けて－」を公表した。

以降、医療界一丸となった要望である新たな税制上の仕組みの創設を求め、政府・与党関係者との厳しい交渉を重ねたが、財務省は、非課税の下では新たな仕組みの実現は難しいとの姿勢を崩さず、自民党税制調査会も同様に受け止める中、厚生労働省は、医療機関の設備投資が抑制されている現状を踏まえ、財務省に税制上の措置を求めた。

こうした経過を踏まえ、平成 30 年 11 月 22 日、三師会・四病協は、「地域医療を支えるための税制改正要望（最重点事項）」を取りまとめ、同年 8 月の日本医師会の税制改正要望および医療界一丸となった要望である新たな税制上の仕組みの創設は引き続きの要望として、「控除対象外消費税の診療報酬への転嫁は、基本診療料・調剤基本料へのきめ細やかな配分により精緻に行い、定期的に検証すること。」を中核とする税制改正要望に変更した。

かくして、与党の「平成 31 年度税制改正大綱」では、上記三師会・四病協の要望を受け、前述のように、控除対象外消費税の解消策を「診療報酬の配点方法を精緻化すること」によって解決することにした。そのため、与党の「令和 2 年度税制改正大綱」では、控除対象外消費税問題は、完全に無視されることになった。

（２）解消策のあり方

前述（１）で述べたように、与党の税制当局者が控除対象外消費税を解決済みとした最大の理由は、平成 30 年 11 月 22 日付での日本医師会らが従前の本委員会の平成 30 年 5 月答申に基づく税制改正要望を確信的に変更したことにある。それは、以後、日本医師会が、控除対象外消費税について税制上の措置を要望しないことを意味している。然すれば、本委員会としても、当該税制改正問題について意見を具申する意味を失うことになる。しかしながら、平成 31 年度税制改正以降も、本委員会において控除対象外消費税問題は解決されていない旨の意見も多く出されており、他の医療機関からも消費税問題を解決すべき旨の意見は聞く。また、控除対象外消費税問題は、「見える化」や「精緻化」では解決することができず、税制でしか解決できないのである。今後、それらの意見等が大きくなることが想定されるが、そうなれば、日本医師会としても、改めて控除対象外消費税問題にたいする税制上の措置について再検討する時期が来ることも考えられる。その時には、この答申において取りまとめた従前の検討経過が役立つことが考えられる。特に、平成 28 年 3

月答申及び平成 30 年 5 月答申は、控除対象外消費税の解決策について長年検討してきた末の成果であることを確認しておきたい。

Ⅱ．医療法人税制の課題(移行税制、事業承継税制)

1．平成 18 年医療法改正により生じた問題点

平成 18 年の医療法の改正によって、従来の持分あり医療法人はいわゆる経過措置型医療法人（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、同制度には、その適用要件等に多くの問題点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考えられる。

2．まとめ（提言）

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、持分なし医療法人への移行が求められてきたが、多くの問題を残している。まず、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。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提起されている。いずれにせよ、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ともあり、これらの問題の対策を講ずる

ことは急務であると考えられる。以下、これらの問題点について、次のように提言する。

（１）認定医療法人制度の見直し

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、今までの本委員会の答申においても重ねて提言を続けてきた。そして、平成 29 年度税制改正において、「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、この新制度は、令和 2 年 9 月 30 日までの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。そこで、みなし贈与課税を受けないための 8 要件については、それぞれの要件基準を一層に明確化し、相続税法 66 条 4 項にいう「負担が不当に減少」の解釈に直接関係のない項目を削除すべきである。更に、当該 8 要件には移行税制として適切でないものが含まれていることについて本答申で指摘した。

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おいて、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と医療法改正

持分あり医療法人は、医業経営において適切な事業体であると考えられるところ¹、課税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制度に準じた事業承継税制の創設を要求すべきである。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

本委員会は、持分あり医療法人の永続的な存在の必要性に鑑み、健全な医療法人経営を継続するためには持分は必要であると考え、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

¹ 参考資料として、株式会社野村資産承継研究所 監修「季刊 資産承継 2018 冬号」 同「医療法人の法律・会計・税務」（大蔵財務協会 令和元年 12 月）

と考える。同通達は、持分あり医療法人の永続性を前提として、他の会社の株式と同様にその持分の価額を評価しているが、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出資持分の評価は、相続税法第 23 条の存続期間の定めのない地上権の評価方法（6 割の評価減）に準じて一定の評価減割合を乗じるなど、通達レベルの措置を早急に講じるべきである。

Ⅲ. 個人版事業承継税制の課題

1. 問題の所在

平成 31 年度税制改正で、個人版事業承継税制が創設された。

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

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

2. まとめ（提言）

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

- ・ 個人事業者の事業用資産に係る相続税・贈与税の納税猶予制度の適用を受けている医業承継者が、特定事業用資産を基金として拠出して医療法人を設立した場合、当該基金に係る相続税・贈与税について納税猶予を認める措置を講ずること。
- ・ 白ナンバーの自動車（貨物の運送の用など一定の用途に供されるものを除く）について、運行記録等により事業の用に供することが明らかであれば、特定事業用資産に含めること。

IV. その他

1. 減価償却等（耐用年数、設備投資減税）

（1）問題の所在

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

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

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

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

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

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

さらに、平成 29 年度税制改正で創設された中小企業経営強化税制において、医療保健業についての対象設備に医療用機器及び建物附属設備が除外されるとともに、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、耐用年数の短縮については平成 7 年度税制改正要望より取り上げてきたところである。

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

（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。医師及び医療従事者の働き方改革のための器具備品・ソフトウェアの特別償却制度、地域医療構想の実現に資する病院用等の建物・建物附属設備の特別償却制度についても同様である。

また、耐用年数については、実態に即した見直しを随時行うべきである。

さらに、中小企業経営強化税制及び商業・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。そのためには、厚生労働省と経済産業省の協力体制の確立が必要である。

2. 四段階税制

(1) 問題の所在

四段階税制は、昭和 29 年創設時、社会保険診療収入についての要件はなく、概算経費率についても一律の 72%とされていた。その後、「医師優遇税制」との政治的圧力が高まる中で、昭和 54 年度改正で概算経費率が 5 段階（72%、70%、62%、57%、52%）に改められ、さらに平成元年度改正で社会保険診療収入 5,000 万円超は適用できなくなり、概算経費率も 4 段階（72%、70%、62%、57%）となった。

直近では、平成 25 年度税制改正において、対象者の要件につき「ただし、適用対象者からその年の医業及び歯科医業に係る収入金額が 7,000 万円を超えるものを除外する」旨が追加され、現在に至っている。

（対象者）

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

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

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

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

(2) まとめ（提言）

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

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

3. 事業税

(1) 問題の所在

事業税の社会保険診療に対する非課税制度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	970 億 4,300 万円
医療法人の社会保険診療報酬以外部分に係る事業税の軽減措置	14 億 4,900 万円

(厚生労働省 令和 2 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、前者については「所得」という担税力に対する課税であり、後者については収益を目的とする「事業体」に対する課税であるという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」¹など地方税の基本構造に関わる動向について注視して行く必要があり、非課税措置等のあり方など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。

¹ 地域決定型地方税制特例措置（通称：わがまち特例）

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

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

「形態別医業経営安定化のための
税制上の課題または仕組み」について

医業税制検討委員会答申

令和2年6月

日 本 医 師 会
医業税制検討委員会

令和2年6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30年11月、横倉会長より「形態別医業経営安定化のための税制上の課題または仕組み」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	猪口 雄二	(全日本病院協会 会長)
委員	明石 勝也	(日本私立医科大学協会 副会長)
	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)
	川原 丈貴	(公認会計士・税理士)
	北村 良夫	(大阪府医師会 理事)
	小林 博	(全国有床診療所連絡協議会 副会長、 日本医師会 理事)
	長瀬 輝誼	(日本精神科病院協会 副会長)
	万代 恭嗣	(日本病院会 副会長)
	緑川 正博	(日本医師会 参与)

目次

I. 控除対象外消費税の解消策

1. 問題の所在	1
2. 従前の検討経緯	
(1) 消費税の導入時の検討	1
(2) 消費税導入後から消費税率5%への引上げまでの検討	2
(3) 日本医療法人協会による消費税率5%引上げ時の消費税分上乗せの検証	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
(8) 消費税率10%への引上げ再延期と日本医師会の対応（平成28年4月～平成30年3月）	39
3. 消費税率10%への引上げと日本医師会の対応	
(1) 日本医師会「平成31年度税制改正要望」	45
(2) 日本医師会・日本歯科医師会・日本薬剤師会・四病院団体協議会による新たな仕組みの提言	46
(3) 日本医師会「地域医療を支えるための税制改正要望」	47
(4) 日本医師会・日本歯科医師会・日本薬剤師会・四病院団体協議会「地域医療を支えるための税制改正要望」（最重点事項）	48
(5) 平成31年度税制改正大綱	49
(6) 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	51
(7) 令和元年10月診療報酬改定	59
4. 本委員会における検討	
(1) 平成31年度税制改正大綱について	62
(2) 本委員会「令和2年度税制改正要望とりまとめ案」について	63
(3) 日本医師会「令和2年度税制改正要望」	63
(4) 本委員会の「日本医師会「令和2年度税制改正要望」」についての検討	65
(5) 今後の解消策のあり方について	65

5. 今後の方向性	
(1) 既往の総括	66
(2) 解消策のあり方	67

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	69
(2) 平成 18 年医療法改正	69
(3) 移行税制	71
2. 認定医療法人制度と問題	
(1) 認定医療法人制度の概要	73
(2) 認定医療法人制度の方向	75
3. 持分あり医療法人と事業承継税制	
(1) 非上場株式等の納税猶予制度との対比	76
(2) 令和 2 年度税制改正要望	77
(3) 持分あり医療法人の事業承継税制の必要性	78
(4) 出資持分の評価	79
(5) 検討	80
4. まとめ（提言）	
(1) 認定医療法人制度の見直し	81
(2) 持分あり医療法人の事業承継税制と医療法改正	82
(3) 出資持分の評価の見直し	82

III. 個人版事業承継税制の課題

1. 問題の所在	83
2. 本委員会における検討	
(1) 法人成りと個人版事業承継税制	83
(2) 令和 2 年度税制改正要望	83
(3) 特定事業用資産の範囲	84
3. まとめ（提言）	84

IV. その他

1. 減価償却等（耐用年数、設備投資減税）	
(1) 問題の所在	85
(2) 日本医師会「平成 31 年度税制改正要望」	85
(3) 平成 31 年度税制改正大綱	88
(4) 本委員会における検討	90
(5) まとめ（提言）	103

2.	四段階税制	
(1)	問題の所在	104
(2)	従前の経緯	104
(3)	適用状況の実態調査	107
(4)	税制改正要望	111
(5)	まとめ（提言）	111
3.	事業税	
(1)	問題の所在	112
(2)	従前の経緯	112
(3)	各団体の意見	115
(4)	まとめ（提言）	116

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、日本医師会は、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。そして、本委員会は、平成28年3月答申において「社会保険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」という制度を提言した。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。

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

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。

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
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増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。

二. 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之急務となっている。」、「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「本委員会」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かち合う観点から、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. 本委員会答申（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. 本委員会答申（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. 本委員会答申（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 年 4 月 1 日より 8 %、平成 27 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 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。

- ・ 高額の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公表した。以下は、その控除対象外消費税問題に関わる部分である。

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

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

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

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

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

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

まず、高額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」ととどまらず、確実に実施することを求める。

また、診療報酬への消費税分の上乗せ 1.53% を超える消費税負担、いわゆる損税について、定期的に検証する場が設けられることも評価できる。これまで、日本医師会

が要望してきたにもかかわらず検討の場が設けられてこなかったが、これにより国民や保険者が問題を認識し、抜本的解決に向けた議論の場とすることが可能となると思われる。すみやかに設置することを求める。

しかし、非課税制度のまま医療保険制度の枠内での改善では、改定率という予算制約を免れないという点で、抜本的解決からほど遠い。10%への引き上げ時には、仕入税額控除が可能な税制に改め、かつ患者負担を増やさない制度とすることを求める。

「今回の改正に当たっては」の部分は8%への引上げ時まで限定すべきものである。

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

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

二. 本委員会答申（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 3 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

- 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
- 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
- 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
- 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
- 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 + 0.73% (約 3000 億円)

薬価改定 + 0.64% (約 2600 億円)

材料価格改定 + 0.09% (約 400 億円)

(2) 改定率の計算式

①診療報酬本体

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

②薬価改定

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

③材料価格改定

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

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

- 病院・診療所間での財源配分は、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、医科に配分される財源約 2200 億円は、病院に約 1600 億円、診療所に約 600 億円配分されることとなる。

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

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、財源配分等に係る論点として、①「診療所の初・再診料、有床診療所入院基本料の引上げ方をどうするか。個別項目への配分をどうするか。」、②「外来診療料の引上げ方をどうするか (再診料と同じ点数を引き上げるか、引上げ点数を 1 点抑えて、再診料と点数をそろえるか)」、③入院基本料ごとの課税経費率の適用について、どう取り扱うか。」、④「DPC 点数の取扱いについて。出来高的な積み上げ方式により、DPC 点数ごとに上乗せ額を計算することにしてはどうか。」、⑤「訪問看護ステーションへの財源配分をどうするか。訪問看護ステーションが算定する訪問看護管理療養費について、一定の財源を配分することとしてはどうか。」、⑥「歯科の初・再診料の引上げ方をどうするか。」、⑦「調剤基本料の引上げ方をどうするか。」、⑧「消費税対応分が薬価、特定保険医療材料価格に上乗せされている旨の表示をどのように行うか。医療機関等が発行する明細書の様式の欄外に「薬価・医療材料価格には、消費税相当額が含まれています (詳しくは厚生労働省ホームページで) といった文言を記載することでどうか」、といった 8 つの論点が示された。論点①については、個別項目に手厚く配分して患者にとってわかりやくすべきとする支払い

側と、過去の経緯から個別項目への配分ではなく基本診療料で対応した方が公平とする診療側の間で意見が分かれたが、配分に関する決定は中医協総会で行われるため、両論併記のかたちで総会に報告された。

その後、総会において、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。

ヘ. 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．本委員会答申（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、本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。

本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、本委員会の「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、本委員会の検討結果が報告され、本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 日に行われた本委員会において、「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。

本委員会では、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、前記へ.「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、前記へ.「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、前記へ、「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．本委員会答申（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、本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。

(8) 消費税率 10%への引上げ再延期と日本医師会の対応（平成 28 年 4 月～平成 30 年 3 月）

イ. 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。

ロ. 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、本委員会答申を踏まえ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 —

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 —

消費税対策（３）

簡易課税制度の見直しは慎重に行うこと。

— 消費税 —

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。

ハ．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た。

ニ. 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 －
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。

ホ. 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。

へ. 本委員会答申（平成30年5月）

- (1) 医業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月の本委員会答申「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%¹⁰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、改めて本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

¹⁰内訳は、平成元年の0.76%、平成9年の0.77%、平成26年の1.36%。

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 2

6、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。

3. 消費税率10%への引上げと日本医師会の対応

(1) 日本医師会「平成31年度税制改正要望」

平成30年8月、日本医師会は、平成31年度税制改正要望として、本委員会答申を踏まえつつ「補てんの過不足に対応」、すなわち補てんが過大となった場合の対応も含めた控除対象外消費税問題解消への新たな税制上の仕組みの創設を求める要望をとりまとめた。

日本医師会「平成31年度 医療に関する税制要望」（平成30年8月）より抜粋

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

— 消費税 —

(1) 仕組みの概要

診療報酬への補てんを維持した上で、個別の医療機関ごとに診療報酬本体に含まれる消費税補てん相当額（以下、消費税補てん額）と個別の医療機関等が負担した控除対象外仕入れ税額（医薬品・特定保険医療材料を除く）を比較し、申告により補てんの過不足に対応する。

診療報酬への補てんについては、消費税率10%への引き上げ時に医療機関等種類別の補てんのばらつきを丁寧に検証し是正する。その後の診療報酬改定でも必要に応じて検証、是正を行う。

(2) 適用対象

消費税および所得税について実額計算で申告を行っている医療機関等開設者を対象とする。

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 30 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、「医療に係る消費税のあり方については、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、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、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。」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と仕入消費税額を比較し、過不足が生じる場合には、申告によりその過不足に対応する新たな税制上の仕組み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。

以上のような仕組みについては、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）

（2）日本医師会・日本歯科医師会・日本薬剤師会・四病院団体協議会による新たな仕組みの提言

平成 30 年 8 月、日本医師会は、日本歯科医師会、日本薬剤師会ならびに四病院団体協議会と一致団結して、「控除対象外消費税問題解消のための新たな税制上の仕組みについて

の提言―消費税率 10%への引き上げに向けて―」を作成し、8 月 29 日の合同記者会見でこれを公表した。

日本医師会・日本歯科医師会・日本薬剤師会・四病院団体協議会

「控除対象外消費税問題解消のための新たな税制上の仕組みについての提言

―消費税率 10%への引き上げに向けて―」（8 月 29 日）より抜粋

新たな仕組みの提言

（１）仕組みの概要

診療報酬への補てんを維持した上で、個別の医療機関等ごとに診療報酬本体に含まれる消費税補てん相当額（以下、消費税補てん額）と個別の医療機関等が負担した控除対象外仕入れ税額（医薬品・特定保険医療材料を除く）を比較し、申告により補てんの過不足に対応する。

診療報酬への補てんについては、消費税率 10%への引き上げ時に医療機関等種類別の補てんのばらつきを丁寧に検証し是正する。その後の診療報酬改定でも必要に応じて検証、是正を行う。

（２）適用対象

消費税および所得税について実額計算で申告を行っている医療機関等開設者を対象とする。

（３）日本医師会「地域医療を支えるための税制改正要望」

日本医師会は、平成 30 年 8 月以降、控除対象外消費税問題の解決を重点に、政府・与党に働きかけを行った。

財務省は、非課税の下では新たな仕組みの実現は難しいとの姿勢を崩さなかったが、日本医師会は、医療界一丸となった要望である新たな税制上の仕組みの創設を繰り返し求めた。さらに、厚生労働省は、医療機関の設備投資が抑制されている現状を踏まえ、財務省に税制上の措置を求めた。

こうした経過を踏まえ、日本医師会は、あらためて、執行部において 11 月 15 日に以下の 3 項目からなる「地域医療を支えるための税制要望」をとりまとめた。

これを 11 月 20 日の都道府県医師会長協議会で「医療に係る平成 31 年度税制要望について」として配布した。

図 I - 1 日本医師会「地域医療を支えるための税制改正要望」（平成 30 年 11 月 15 日）

1. 控除対象外消費税について

控除対象外消費税の診療報酬への転嫁は、基本診療料へのきめ細やかな配分により精緻に行い、定期的に検証すること。あわせて、個別医療機関等に生ずる補てんのばらつきへの対応のあり方について、引き続き検討すること。

2. 医療機関経営安定のための設備投資への支援措置

医療機関における施設・設備の更改・更新や新規導入にあたっては、一時的に大きな支出が発生するため、地域医療提供体制の確保に向け、法人税への新たな仕組みの導入が必要。

3. 事業承継税制について

地域に必要な医療を確保するため、医業承継時の相続税・贈与税制度について、個人に係る医業承継資産の課税の特例制度の創設が必要。

平成30年度第2回都道府県医師会長協議会（2018年11月20日）
配布資料「医療に係る平成31年度税制改正要望について」より

（４）日本医師会・日本歯科医師会・日本薬剤師会・四病院団体協議会「地域医療を支えるための税制改正要望」（最重点事項）

日本医師会、日本歯科医師会、日本薬剤師会及び四病院団体協議会は、8月に公表した「控除対象外消費税問題解消のための新たな税制上の仕組みについての提言—消費税率10%への引き上げに向けて—」は継続的な検討課題とし、自民党税制調査会で幅広く税制として検討される方向性に合わせ、「地域医療を支えるための税制改正要望（最重点事項）」を11月22日にとりまとめ、医療界一丸となった要望として活動を行った。

日本医師会・日本歯科医師会・日本薬剤師会・四病院団体協議会

「地域医療を支えるための税制改正要望（最重点事項）」（11月22日）より抜粋

I. 控除対象外消費税について

- 一、控除対象外消費税の診療報酬への転嫁は、基本診療料・調剤基本料へのきめ細やかな配分により精緻に行い、定期的に検証すること。
あわせて、個別医療機関等に生ずる補てんのばらつきへの対応のあり方について、引き続き検討すること。

Ⅱ．医療の質・安全の向上のための設備投資への支援措置

- 一．高額な医療機器に係る特別償却制度について、延長と共に、建物附属設備等への拡大、取得価額基準の引き下げ、特別償却割合の引き上げ、税額控除の導入を行うこと。
- 一．中小企業経営強化税制について、延長と共に、その対象に、医療業の建物附属設備を加えること。
- 一．法人税非課税の医療機関等についても実効性のある方策をとること。

（５）平成 31 年度税制改正大綱

平成 30 年 12 月 14 日、自由民主党・公明党「平成 31 年度税制改正大綱」が決定・公表された。

控除対象外消費税については、税率 10% への引上げに際して、診療報酬の配点方法を精緻化することにより、医療機関種別の補てんのばらつきが是正されることと共に、今後、所管省庁を中心に、実際の補てん状況を継続的に調査し、その結果を踏まえて、必要に応じて配点方法の見直しなどを対応していくこととされた。

また、長時間労働の実態が指摘される医師の勤務時間短縮のため必要な器具及び備品、ソフトウェア、また、地域医療提供体制の確保のため地域医療構想で合意された病床の再編等の建物及びその附属設備、さらに共同利用の推進など効率的な配置の促進に向けた高額機器の 3 点において、特別償却制度の拡充・見直しを行うことが、明記された。

「平成 31 年度税制改正大綱」（自民党・公明党 平成 30 年 12 月 14 日）より抜粋

社会保険診療等に係る医療は消費税非課税である一方、その価格は診療報酬制度による公定価格となっている。このため、平成元年の消費税導入以来、仕入れ税額相当分を診療報酬で補てんする措置が講じられてきたが、補てんにばらつきがある等の指摘があった。今般の消費税率 10% への引上げに際しては、診療報酬の配点方法を精緻化することにより、医療機関種別の補てんのばらつきが是正されることとなる。今後、所管省庁を中心に、実際の補てん状況を継続的に調査するとともに、その結果を踏まえて、必要に応じて、診療報酬の配点方法の見直しなど対応していくことが望まれる。

なお、長時間労働の実態が指摘される医師の勤務時間短縮のため必要な器具及び備品、ソフトウェア、また地域医療提供体制の確保のため地域医療構想で合意された病床の再編等の建物及びその附属設備、さらに共同利用の推進など効率的な配置の促進に向けた高額医療機器の 3 点において、特別償却制度の拡充・見直しを行う。

日本医師会の自由民主党・公明党「平成 31 年度税制改正大綱」についての評価は、以下の通りである。

日本医師会 平成 31 年 1 月 10 日付都道府県医師会長宛通知文「平成 31 年度税制改正について」（日医発第 1100 号）より抜粋

（前略）消費税率 10%への引き上げに対応する控除対象外消費税相当額については、消費税率が 5%から 8%へ引き上げられた時と同様の方法により、全額補てんされ、基本診療料へのきめ細やかな配分が精緻に行われます。平成 30 年 11 月 21 日の中医協「医療機関等における消費税負担に関する分科会」で示されたシミュレーションによると、補てん率はいずれもほぼ 100%となり、医療機関種別の補てんのバラツキは相当程度是正されると見込まれています。平成 30 年 7 月に厚生労働省の集計ミスにより、消費税率 5%から 8%への引き上げに伴う診療報酬での補てん率の大幅な下方修正が行われ、補てん不足が発覚しましたが、多くの医療機関が多大な不利益を被ることとなり、大変遺憾でありました。このようなことがないように、実際の補てん状況を丁寧な確認作業により定期的に継続して検証し、必要に応じて見直していくことになります。

これにより、控除対象外消費税の問題は対応できるものと考えています。

一方、高額な設備投資にあたっては、医療機関の消費税負担も高額となります。消費税率 8%への引き上げ後、医療機関の設備投資が大幅に減少しました。そこで今回、法人税・所得税に対し、設備投資への支援措置が行われることになりました。

今回、医師及び医療従事者の働き方改革の推進のための器具・備品、ソフトウェアの特別償却、地域医療構想の実現のための病院用等の建物及びその附属設備の特別償却の 2 つが新たな仕組みとして導入されました。従来の高額な医療用機器特別償却制度の延長を含めた 3 点において、特別償却の拡充・見直しがなされます。これにより、医療機関の設備投資が促進され、患者さんが新たな医療の恩恵を受けやすくなることが期待できます。

さらに、平成 30 年 12 月 21 日に閣議決定された平成 31 年度予算案において、地域医療介護総合確保基金の医療分が 100 億円積み増しされ、また医療 ICT 化促進基金が 300 億円で創設されることとなりました。

「精緻な配分と定期的な検証による控除対象外消費税への対応」と「新たな仕組みを含めた設備投資への支援措置（特別償却の拡充・見直し、基金の積み増し等の予算措置）」はそれぞれ別の観点ですが、これらによって非課税制度においては解決されたものです。

図 I - 2 は、上記の日本医師会の評価を図式化したものである。

図 I - 2 診療報酬、税制、予算における対応（平成 31 年度）

診療報酬	医療機関等における仕入税額相当額(控除対象外消費税)への対応		
	1. 診療報酬の基本診療料の配点を精緻化		
	2. 実際の補てん状況を継続的に検証し、必要に応じて見直し		
税制	設備投資への支援措置(特別償却の拡充・見直し)		
	新規	1. 医師及び医療従事者の働き方改革推進 ※医療勤務環境改善支援センターの助言による器具・備品 (医療用機器を含む)、ソフトウェア(30万円以上のもの)	特別償却 15%
	新規	2. 地域医療構想の実現 ※病院用等の建物及びその附属設備	特別償却 8%
	延長	3. 高額な医療用機器特別償却制度 ※配置の効率化等による特定の医療用機器	特別償却 12%
予算	新規	1. 医療情報化支援基金 ※医療機関におけるオンライン資格確認や電子カルテ標準化等	300億円
	増額	2. 地域医療介護総合確保基金 (医療介護提供体制改革推進交付金)	医療分 +100億円 介護分 +100億円

なお、日本医師会の平成 31 年度税制改正大綱に対する評価、「非課税制度においては解決されたもの」とした趣旨については、平成 31 年 3 月 31 日の第 144 回日本医師会臨時代議員会において、中川副会長が大輪芳裕代議員の質問に対する答弁の中で、「非課税制度の下では最大限の着地をした」という意味での解決であったと説明するとともに、今後消費税率はさらに上がることが予想され、日本医師会としては、課税転換を含めてあらゆる選択肢を排除することなくしっかりと検討して前向きに議論を進めることを表明した。

（６）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

イ．消費税率 5 % から 8 % への 3 % 引上げ分についての補てんの検証

平成 26 年 4 月の消費税率 8 % への引上げ後、平成 27 年 11 月に開催された中医協・消費税分科会において、消費税率 5 % から 8 % への 3 % 引上げ分についての補てん状況の検証が行われた。

厚生労働省の平成 26 年度補てん状況に関する調査で、消費税率 5 % から 8 % への引上げ分の補てん率は、全体で 102.07 %、病院 102.36 %、一般診療所 105.72 % と、マクロでは適切に補てんされていると報告されていた（図 I - 3）。

図 I - 3 消費税 8 %への引上げに伴う補てん状況の検証 平成 26 年度の補てん状況(1)

厚生労働省「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」

(第13回中医協・医療機関等における消費税負担に関する分科会、H27.11.30)より ※平成26年度 補てん状況

消費税率 5 %から 8 %への引上げに伴う補てん状況の把握結果① (全体)

- 医療機関等全体で見た補てん差額は+54億円、補てん率は102.07%であった。
- 病院、一般診療所、歯科診療所の補てん率は100%を上回った一方で、保険薬局の補てん率は100%を下回った。

	全体 (国民医療費ベース)	病院	一般診療所	歯科診療所	保険薬局
報酬上乘せ分 (A)	2,648 億円	28,167 千円	816 千円	362 千円	251 千円
3 %相当負担額 (B)	2,594 億円	27,518 千円	772 千円	360 千円	291 千円
補てん差額 (A-B)	54 億円	649 千円	44 千円	2 千円	▲41 千円
補てん率 (A/B)	102.07 %	102.36 %	105.72 %	100.68 %	86.03 %
医業・介護収益 (C)	40 兆 7,754 億円 国民医療費	3,757,894 千円	151,347 千円	51,032 千円	175,537 千円
医業・介護収益に対する補てん 率の割合 ((A-B) / C)	0.01 %	0.02 %	0.03 %	0.00 %	▲0.02 %
集計施設数	—	(1,044)	(1,083)	(313)	(849)

※ 全体の値は、平成26年度の国民医療費(平成25年度の国民医療費等から推計)をベースにしたものであり、病院、一般診療所、
歯科診療所、保険薬局の値を平成25年度国民医療費の構成比率によって算出したもの
※ 病院、一般診療所、歯科診療所の値は、施設の種類別に算出した値を、施設数に応じて加重平均したもの

(第29回医療経済実態調査、レセプト情報・特定健診等情報データベース及び
平成25年度国民医療費等を基に、厚生労働省保険局医療課において推計)

ところが、平成 30 年 7 月 25 日の中医協消費税分科会で、厚生労働省より、平成 27 年 11 月に公表した平成 26 年度補てん状況に関する調査に集計ミスがあったとして、図 I - 4 の通り、補てん率の修正が行われた。病院 82.9%、一般診療所 106.6%。全体の補てん率は、欄外の左隅赤枠の 90.6%である。病院への補てんが大幅に不足し、全体でも約 1 割のマクロでの補てん不足があったことが明らかになった。

図 I - 4 消費税 8 % への引上げに伴う補てん状況の検証 平成 26 年度の補てん状況 (2)

厚生労働省「控除対象外消費税の診療報酬による補てん状況把握(平成26年度)」
(第16回中医協・医療機関等における消費税負担に関する分科会、H30. 7. 25)より ※平成26年度補てん状況 訂正版

平成26年度 補てん状況把握結果①【全体】

(1施設・1年間当たり)

	病院	一般診療所	歯科診療所	保険薬局
報酬上乗せ分 (A)	19,432千円	833千円	367千円	252千円
3%相当負担額 (B)	22,619千円	782千円	362千円	284千円
補てん差額 (A-B)	▲3,996千円	52千円	6千円	▲32千円
補てん率 (A/B)	82.9%	106.6%	101.6%	88.6%
医業・介護収益 (C)	3,245,230千円	136,310千円	51,261千円	159,792千円
医業・介護収益に対する補てん差額の 割合((A-B)/C)	▲0.12%	0.04%	0.01%	▲0.02%
集計施設数	(971)	(1,023)	(307)	(778)

※ 上記はサンプル調査の結果であり、これによって全体の姿を正確に表すことは困難であるが、仮に病院、一般診療所、歯科診療所、保険薬局の補てん率(医療経済実態調査による消費税支出に対するNDBデータによる補てん点数の比率)から全体の補てん率を推計すると、約90.6%(医業・介護収益に対する補てん差額の割合▲0.06%)となる。

図 I - 5 は、ミスの原因についての説明である。ミスの原因は、NDBデータの抽出の際に、DPC病院の入院日数の重複があったと説明された。

図 I - 5 消費税 8 % への引上げに伴う補てん状況の検証 ミスの原因について

厚生労働省「控除対象外消費税の診療報酬による補てん状況把握(平成28年度)」
(第16回中医協・医療機関等における消費税負担に関する分科会、H30. 7. 25)より

※ DPC病院の包括部分の補てん状況の前回調査からの修正について

○ 今回調査の過程で、平成26年度分の調査(前回調査。平成27年11月に公表)について、DPC病院の包括部分の補てん状況の把握に、以下のとおり不正確な点があったことが判明したため、調査方法を変更し、平成26年度分の調査についても再調査を行っている(診調組 税-2)。

(前回調査)

- ・ DPC病院の包括部分の補てんについて、NDBデータによる入院日数に、非DPC病院の補てん点数(例：7対1=25点、10対1=21点)を乗じて推計していたが、NDBデータの抽出の際、複数月にまたがる入院に係る入院日数について各月に重複してデータを抽出していた。

(今回調査)

- ・ NDBデータではなく、DPC病院から厚労省に提出されているDPCデータを用い、抽出対象となった個々の医療機関について、平成26年4月の消費税引上げにより上乗せされた点数と係数による収入から直接算出した。

図Ⅰ－６は、同日提出された平成28年度の補てん状況把握結果である。病院85.0%、一般診療所111.2%、全体の補てん率は、欄外の左隅赤枠の92.5%。ここでも病院への補てんが大幅に不足し、全体でも7.5%の補てん不足という結果であった。

図Ⅰ－６ 消費税8%への引上げに伴う補てん状況の検証 平成28年度の補てん状況

厚生労働省「控除対象外消費税の診療報酬による補てん状況把握(平成28年度)」
(第16回中医協・医療機関等における消費税負担に関する分科会、H30. 7. 25)より

平成28年度 補てん状況把握結果① 【全体】

(1施設・1年間当たり)

	病院	一般診療所	歯科診療所	保険薬局
報酬上乗せ分 (A)	17,860千円	818千円	374千円	263千円
3%相当負担額 (B)	21,005千円	736千円	406千円	297千円
補てん差額 (A-B)	▲3,145千円	82千円	▲31千円	▲35千円
補てん率 (A/B)	85.0%	111.2%	92.3%	88.3%
医業・介護収益 (C)	2,964,340千円	132,220千円	52,879千円	165,676千円
医業・介護収益に対する補てん差額の割合((A-B)/C)	▲0.11%	0.06%	▲0.06%	▲0.02%
集計施設数	(994)	(1,252)	(448)	(900)

※ 上記はサンプル調査の結果であり、これによって全体の姿を正確に表すことは困難であるが、仮に病院、一般診療所、歯科診療所、保険薬局の補てん率(医療経済実施調査による消費税支出に対するNDBデータによる補てん点数の比率)から全体の補てん率を推計すると、約92.5%(医業・介護収益に対する補てん差額の割合▲0.05%)となる。

この厚労省の杜撰(ずさん)な対応に対して、中川副会長の名義で保険局長に抗議文が提出された。

平成30年8月30日

厚生労働省 保険局長

樽見 英樹 殿

公益社団法人 日本医師会

副会長 中川 俊男

控除対象外消費税補てん状況の集計ミスに対して厳重に抗議する

平成30年7月25日、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いて、平成27年11月30日に同分科会で報告された平成26年度の消費税率5%から8%への引上げに伴う診療報酬での補てん率に集計ミスがあったとして補てん率

の修正が行われた。

平成 26 年度の全体の補てん率は、平成 27 年には 102.07%と報告されたが、今回は約 90.6%と 10 ポイント以上の下方修正、特に病院の補てん率は 102.36%と報告されていたのに対し、今回 82.9%と約 20 ポイントもの下方修正が行われた。平成 27 年時点で丁寧な確認作業が行われ補てん不足が認識されていれば、平成 28 年度、平成 30 年度の診療報酬改定で適正な対応がとられたはずであった。しかし、貴局では「マクロでは概ね補てんされている」としてこの状態を放置し、平成 29 年 11 月に出来たはずの平成 28 年度の補てん率把握も行わず、各医療機関は過去 4 年にわたって機会損失を被り、経営難にあえぐこととなった重大事案である。

日本医師会は、多くの医療機関が多大な不利益を被ったことについて、貴職に対し厳重に抗議する。貴職においては医療機関に十分償うべく、すみやかに対策を講じられたい。

また平成 27 年の集計ミスは、入院日数の重複カウントによるものと聞いている。多角的な分析を行うことで防止できたはずであるが、補てん率がたまたま想定範囲内の結果であったことから、確認作業がおろそかにされており、杜撰というほかない。貴管下の業務全体への信頼性をも揺るがすものであることから、本件に限らず広く業務プロセスをチェックし、再発防止に万全を期すことを求める。

以上について迅速な回答ならびに誠意ある対応を要請する。

以上

その後、10 月 31 日の消費税分科会で厚労省が提出した資料が図 I－7 である。入院料の配点に当たって、病院種別ごとに収入に占める入院料のシェア（「入院料シェア」）を考慮するという計算プロセスを導入することによって、病院種別ごとの補てんのバラツキがかなり改善できる見込みであると説明され、次回の分科会でシミュレーション結果を確認することとなった。

図 I - 7 厚生労働省「配点方法の見直しについて」

厚生労働省「配点方法等の見直しについて」

(第18回中医協・医療機関等における消費税負担に関する分科会、H30. 10. 31)より作成

入院料の配点について②（入院料シェア）

- 一方、病院種別ごとに、収入における入院料のシェア（以下単に「入院料シェア」という。）は異なっている。
- 2014年改定時は、入院料で補てんするに当たって、病院種別ごとに異なる入院料シェアを考慮せずに（課税経費率を考慮して）補てん点数を決定することとされたため、入院料シェアが相対的に高い病院種別は補てん超過の傾向に、入院料シェアが相対的に低い病院種別は補てん不足の傾向になったものと考えられる。
- 2019年改定に当たっては、病院種別ごとの入院料シェアも考慮して、補てん点数を決定することとしてはどうか。

【2019年改定の補てん方法のイメージ】

病院種別ごとに、入院基本料、特定入院料それぞれの収入におけるシェアが異なるため、病院種別ごとのそれぞれの収入におけるシェアも考慮して、消費税負担に見合う補てん割合を設定する。

【費用と収入のイメージ】

※初再診料の補てん割合は診療所と同じものと仮置き。

※入院基本料と特定入院料の補てん幅の決定方法の詳細等については、今後検討。

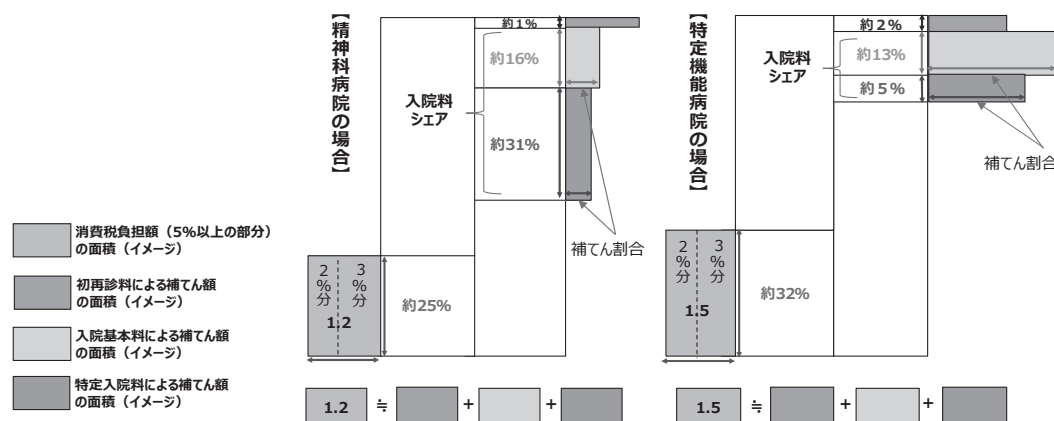


図 I - 8 は、11月21日の分科会で示されたシミュレーション結果である。左側が前出の図 I - 6、現在の配点方法では、病院 85.0%、一般診療所 111.2%、全体 92.5%の表である。これに対して右側が、「入院料シェア」を導入して入院料を配点したシミュレーション結果である。病院 100.6%、一般診療所 99.8%と、補てんのバラツキが相当程度是正される見込みが示された。

図 I - 8 厚生労働省「配点方法見直しのシミュレーションについて」 (1)

厚生労働省「配点方法見直しのシミュレーションについて」

(第19回中医協・医療機関等における消費税負担に関する分科会、H30. 11. 21)より作成

◆ シミュレーション結果

○ ①医療機関種別（病院・診療所・歯科診療所・保険薬局）、②病院のうち特に補てん超過・不足が大きかった種別（精神科病院・特定機能病院）のどちらについても、補てんのバラツキは相当程度是正されると見込まれる。

① 病院・一般診療所・歯科診療所・保険薬局の補てん状況

<2016年度補てん状況調査の結果>

	病院	一般 診療所	歯科 診療所	保険薬局
報酬上乗せ分 (A)	17,860 千円	818千円	374千円	263千円
3%相当 負担額 (B)	21,005 千円	736千円	406千円	297千円
補てん差額 (A-B)	▲3,145 千円	82千円	▲31千円	▲35千円
補てん率 (A/B)	85.0%	111.2%	92.3%	88.3%
医業・介護 収益 (C)	2,964,340 千円	132,220 千円	52,879 千円	165,676 千円
医業・介護収益に 対する補てん差額 の割合 ((A-B)/C)	▲0.11%	0.06 %	▲0.06%	▲0.02%
集計施設数	(994)	(1,252)	(448)	(900)

<今回のシミュレーションの結果>

(1施設・1年間当たり)

	病院	一般 診療所	歯科 診療所	保険薬局
報酬上乗せ分 (A)	21,135 千円	735千円	400千円	290千円
3%相当 負担額 (B)	21,005 千円	736千円	406千円	297千円
補てん差額 (A-B)	129千円	▲1千円	▲6千円	▲7千円
補てん率 (A/B)	100.6%	99.8%	98.7%	97.7%
医業・介護 収益 (C) ※	2,967,615 千円	132,137 千円	52,905 千円	165,703 千円
医業・介護収益に 対する補てん差額 の割合 ((A-B)/C)	0.00%	▲0.00%	▲0.01%	▲0.00%
集計施設数	(994)	(1,252)	(448)	(900)

※ 医業・介護収益(C)は、配点の見直しに伴い、シミュレーション前後で変動。シミュレーション後とシミュレーション前の報酬上乗せ分(A)の差額をシミュレーション前の医業・介護収益に足すことで、シミュレーション後の医業・介護収益を算出。

図 I - 9 は、精神科病院と特定機能病院についてのシミュレーション結果である。左側は現状の配点方法で、精神科 129.0%、特定機能病院 61.7%と、病院種別間の大きなバラツキが見られるが、右側のシミュレーション結果では、精神科 100.7%、特定機能病院 102.5%と、適正に配点される見込みとなった。

図 I - 9 厚生労働省「配点方法見直しのシミュレーションについて」(2)

厚生労働省「配点方法見直しのシミュレーションについて」
(第19回中医協・医療機関等における消費税負担に関する分科会、H30. 11. 21)より作成

② 精神科病院・特定機能病院の補てん状況

(1施設・1年間当たり)

<2016年度補てん状況調査の結果>

	精神科病院	特定機能病院
報酬上乗せ分 (A)	12,667千円	148,716千円
3%相当負担額 (B)	9,820千円	241,114千円
補てん差額 (A-B)	2,847千円	▲92,398千円
補てん率 (A/B)	129.0%	61.7%
医業・介護収益 (C)	1,473,927千円	28,686,225千円
医業・介護収益に対する 補てん差額の割合 ((A-B)/C)	0.19 %	▲0.32 %
集計施設数	121	68
平均病床数	237	839

<今回のシミュレーションの結果>

	精神科病院	特定機能病院
報酬上乗せ分 (A)	9,891千円	247,094千円
3%相当負担額 (B)	9,820千円	241,114千円
補てん差額 (A-B)	71千円	5,980千円
補てん率 (A/B)	100.7%	102.5%
医業・介護収益 (C) ※	1,471,151千円	28,784,603千円
医業・介護収益に対する 補てん差額の割合 ((A-B)/C)	0.00 %	0.02 %
集計施設数	121	68
平均病床数	237	839

※ 医業・介護収益(C)は、配点の見直しに伴い、シミュレーション前後で変動。シミュレーション後とシミュレーション前の報酬上乗せ分(A)の差額をシミュレーション前の医業・介護収益に足すことで、シミュレーション後の医業・介護収益を算出。

ロ. 議論の整理

図 I - 10 は、消費税分科会でのこの間の検討結果をとりまとめた「議論の整理」からの抜粋である。厚生労働省は、誤った補てん状況調査を公表していたことを真摯に受け止め、正確な調査を徹底するべきだとした上で、消費税率 10%への引き上げ後の補てん状況については、必要なデータが揃い次第速やかに、かつ継続的に調査することとした。

また、一部の支払い側委員から個別項目による対応の検討が主張されたが、「議論整理」において、令和元年 10 月改定に当たっては、平成 26 年度改定と同様の整理で、基本診療料・調剤基本料に点数を上乗せすることを中心に対応し、個別項目については、基本診療料・調剤基本料との関係上、上乗せしなければ不合理になるとされる項目等に補完的に上乗せすることとされた。

図 I - 10 厚生労働省「医療機関等における消費税負担に関する分科会」における議論の整理」より抜粋

厚生労働省「医療機関等における消費税負担に関する分科会」における議論の整理」
(第402回中医協総会、H30. 12. 5)より

- (前略)2019年度改定に当たっては、2014年度改定と同様の整理で、「基本診療料・調剤基本料に点数を上乗せすることを中心に対応し、「個別項目」については、基本診療料・調剤基本料との関係上、上乗せしなければ不合理になると思われる項目等に補完的に上乗せする」こととする。
- 厚生労働省は、誤った補てん状況調査を公表していたことを真摯に受け止め、まずは当然のことながら、今後このようなことが起こらないよう、他のデータによる確認、複数の職員による重層的なチェック等による正確な調査を徹底すべきである。
- その上で、医療機関等の課税経費率や医療費シェア等については、経年で変化するものであり、消費税率10%への引上げ時の対応として診療報酬改定を行った後も、適切な補てんがなされているかについて、調査することが重要である。よって、消費税率10%への引上げ後の補てん状況については、必要なデータが揃い次第速やかに、かつ継続的に調査することとする。

(7) 令和元年 10 月診療報酬改定

令和元年 10 月に、消費税率 10%への引上げに対応するため、診療報酬改定が行われた。

消費税率 8%から 10%の 2%分の改定率については、全体改定率 0.88%、診療報酬本体改定率は 0.41%であった(図 I - 11)。

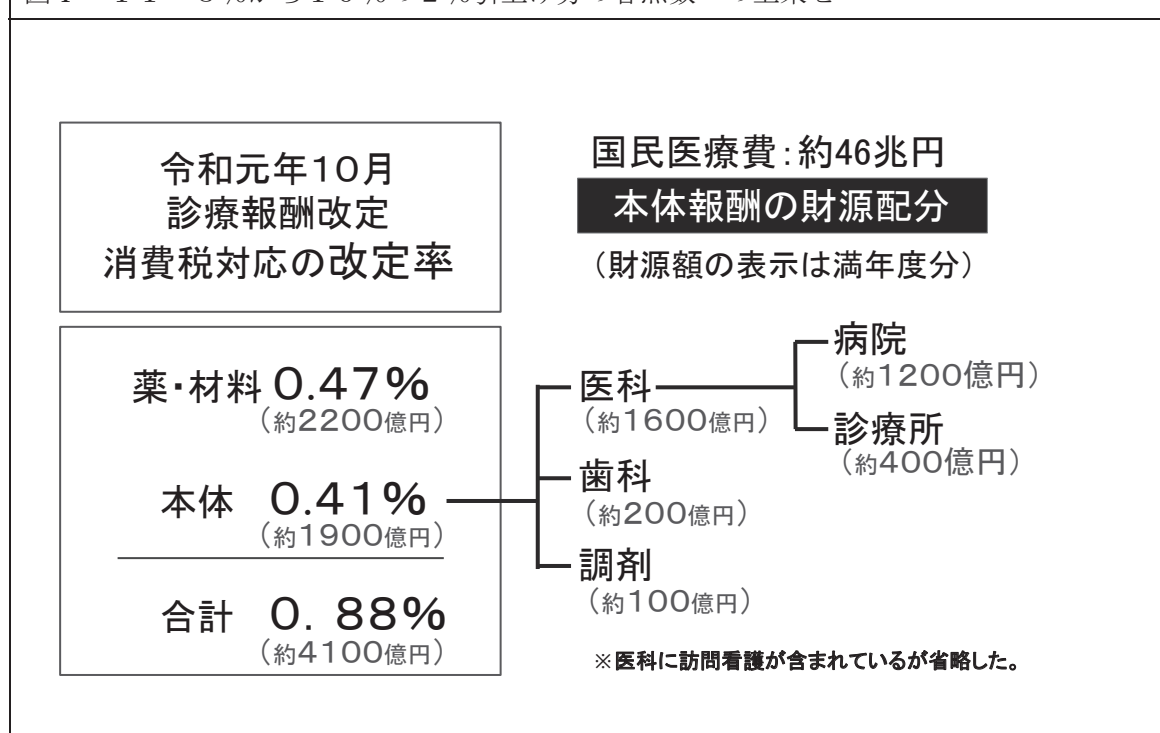
この結果、全体の医療費ベースでの財源(満年度分)が約 4,100 億円となり、診療報酬本体に対応する財源が約 1,900 億円となった。令和元年度は、半年分の約 2 分の 1 となる。

診療報酬本体分の約 1,900 億円は、医科・歯科・調剤それぞれの医療費シェアと、それぞれの課税経費率を、掛け合わせて得られた比で、按分された。その結果、医科への配分額は約 1,600 億円となった。この約 1,600 億円を、また、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掛け合わせた比で配分し、病院には約 1,200 億円、診療所には約 600 億円の配分となった。

以上の結果、今回、全体改定率が 0.88%となったため、消費税率 10%に対応する加算率は、次のとおり 3.77%となる。

平成元年（3%）	0.76%
平成9年（3%→5%）	0.77%
平成26年（5%→8%）	1.36%
令和元年（8%→10%）	0.88%
計	3.77%

図 I - 1 1 8%から10%の2%引上げ分の各点数への上乗せ



今回の改定では、消費税率5%から8%の3%分の見直しを含めた5%分の見直しが行われ、5%分の財源額が示された（図 I - 1 2）。本体改定財源は約4,700億円、そのうち医科が約4,000億円となっている。

図 I - 1 2 令和元年 1 0 月改定は 5 % から 8 % の 3 % 分の見直しも含めて行われた

厚生労働省「財源配分等に係る論点について」

(第 20 回中医協・医療機関等における消費税負担に関する分科会、H31. 1. 9) より

改定率・改定財源額等

【3】消費税率 5 - 8 % の 3 % 分の見直しを含めた今回の改定財源額（本体のみ）

（財源額の表示は満年度分）

診療報酬本体改定財源額	約 4,700 億円
医科	約 4,000 億円
歯科	約 400 億円
調剤	約 300 億円

【4】報酬本体における医科の病院・診療所間の財源配分

- 病院・診療所間の財源配分は、「議論の整理」に基づき、

＜病院・診療所それぞれの医療費シェア＞ × ＜病院・診療所それぞれの課税経費率＞

の比に応じて行う。ただし、食料品が軽減税率の対象であるため、課税経費率のうち給食材料費について、消費税率 5 - 8 % 部分の計算には含めるが、消費税率 8 - 10 % の部分の計算からは除く。

（医療費シェア、課税経費率は 2016 年度の実績）

	消費税率	病院		診療所	
【配分比】	5 - 8 %	52.8% × 27.8%	:	20.7% × 22.2%	≒ 76.1 : 23.9
	8 - 10 %	52.8% × 26.9%	:	20.7% × 21.8%	≒ 75.8 : 24.2
【財源額】	5 - 8 %	約 1,800 億円		約 600 億円	
	8 - 10 %	約 1,200 億円		約 400 億円	
	合計	約 3,000 億円		約 1,000 億円	

3

さらに、医科の病院・診療所間の配分については、従来通り、医療費のシェアと課税経費率の比に応じて配分を行い、病院約 3,000 億円、診療所約 1,000 億円となった。

そして、平成 26 年度改定と同様に基本診療料を中心に点数を上乗せする対応が行われることとなった（図 I - 1 3）。その際、直近の通年実績の NDB データ等を用いることや、病院種別や入院料別ごとの入院料シェアを考慮することにより、医療機関種別ごとの消費税負担に見合う補てん点数となるよう配点を行うこととなった。

また、平成 26 年度改定において全体として補てん不足があったことを踏まえ、消費税率が 5% から 8% に引き上がった部分も含めた、消費税率 5% から 10% の部分について、補てんが行われることとなった。

初診料は 282 点から 6 点引き上げられ 288 点、再診料は 72 点から 1 点引き上げられ 73 点となる。その他、入院基本料等への上乗せが行われた。

図 I - 1 3 消費税率 10 %への引上げに伴う令和元年 10 月診療報酬改定（一部抜粋）

消費税率10%への引上げに伴う2019年10月診療報酬改定（一部抜粋）

	改定前		改定後	
		うち消費税 対応分(※1)		うち消費税 対応分(※2)
初診料	282点	12点	288点	18点
再診料	72点	3点	73点	4点
急性期一般入院料1(旧7対1入院基本料)	1,591点	25点	1,650点	84点
地域一般入院料1	1,126点	18点	1,159点	51点
療養病棟入院料1 入院料A	1,810点	41点	1,813点	44点
精神病棟10対1入院基本料	1,271点	20点	1,287点	36点
有床診療所入院基本料1(14日以内)	861点	15点	917点	71点
回復期リハビリテーション病棟入院料1	2,085点	54点	2,129点	98点
地域包括ケア病棟入院料1	2,738点	58点	2,809点	129点

※1 消費税率5%から8%への3%分の引上げに対応(2014年4月)

※2 消費税率5%から10%への5%分の引上げに対応(2019年10月)

出所: 中医協総会資料(2019.2.6)より作成。補てん項目の一部を抜粋。

4. 本委員会における検討

(1) 平成 31 年度税制改正大綱について

平成 31 年度税制改正大綱の控除対象外消費税問題について検討した結果、次の指摘があった。

- ・ 診療報酬の配点の「精緻化」によっても、個々の病院の補てん状況のばらつきには対応できない。今回の措置で解決できるとは病院団体としては納得できない。今後、消費税率が引き上げられると、問題は一層深刻となる。
- ・ 社会医療法人などの法人税非課税法人や赤字法人にとっては、特別償却制度の拡充による法人税の対応では、何の解決にならない。
- ・ 社会医療法人などの法人税非課税法人も対象となる医療情報化支援基金 300 億円と地域医療介護総合確保基金 100 億円については、今後の実績についての事後検証が必要。

- ・ 診療報酬の透明化や精緻化を図っても、控除対象外消費税問題は解決しない。消費税をどれだけ支払ったかは、事業年度終了後でないと確定しない。事前にいくら過去のを調べても、それは傾向がわかるに過ぎない。
- ・ 税務専門誌の企画で宮澤洋一自由民主党税制調査会会長（当時）と対談したが、非課税である限り、消費税の増税分は診療報酬で上げていくとのことであった¹²。今後は課税化の方向で検討する必要がある。
- ・ 非課税だから還付できないという理屈は成り立たない。それは、免税でも還付していることと共通している。税制上は、憲法違反でない限り、非課税での還付を創設する改正は可能である。
- ・ 私立大学病院の立場からは、精緻化のみでは個々の病院の補てん状況のばらつきには対応できておらず、今回の内容は抜本的な解決とはいえない。さらに、国立大学病院は、運営交付金で消費税負担が補てんされているとみているが、私立大学病院はそうした補てんは全くなく深刻な状況である。

（２）本委員会「令和２年度税制改正要望とりまとめ案」について

平成 31 年度税制改正大綱についての検討結果を踏まえ、個々の医療機関の消費税負担を解消するものとなっていないことから、引き続き前年度の要望を掲げるべきとの意見が大勢をしめ、本委員会としてのとりまとめ案は、以下の通りとなった。

医業税制検討委員会 令和２年度税制改正要望とりまとめ案

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

— 消費税 —

（以下略）

（３）日本医師会「令和２年度税制改正要望」

令和元年 8 月、日本医師会は、令和２年度税制改正要望として、以下の要望を決定したが、日本医師会執行部の判断により、本委員会のとりまとめ案とは異なるものとなった。

控除対象外消費税の診療報酬への転嫁は、基本診療料へのきめ細やかな配分により精緻に行い、定期的に検証し必要な見直しを行いつつ、あわせて、消費税率 10%

¹² 「特別対談 2040 年がターゲット 今後の税制改革プログラムを展望する、自由民主党税制調査会会長宮澤洋一、日本経済団体連合会経済基盤本部長小畑良晴、（司会）公認会計士・税理士緑川正博」『T&A master』No.787、2019.5.20

超への更なる引き上げに向け、個別医療機関に生ずる補てんのばらつきへの税制上の対応のあり方について、引き続き検討すること。

— 消費税 —

社会保険診療や介護保険サービス（注）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）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%）対応分についても、検証の結果、補てん不足が判明し、見直しが行われた経緯があり、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 30 年 12 月 14 日に自由民主党・公明党が公表した平成 31 年度税制改正大綱に、「（前略）今般の消費税率 10%への引上げに際しては、診療報酬の配点を精緻化することにより、医療機関種別の補てんのばらつきが是正されることとなる。今後、所管省庁を中心に、実際の補てん状況を継続的に調査するとともに、その結果を踏まえて、必要に応じて、診療報酬の配点方法の見直しなどを対応していくことが望まれる。」と記載されました。

本記載内容どおり、実際の補てん状況の継続的な調査が確実に実施され、その結果を踏まえた見直しが適確に実行されるとともに、消費税率 10%超への更なる引き上げに向け、個別医療機関に生ずる補てんのばらつきへの税制上の対応のあり方について、引き続き幅広く検討を行っていくことを要望します。

（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）

なお、厚生労働省は、省の令和 2 年度税制改正要望として控除対象外消費税問題に関する項目を取り上げなかった。

また、令和元年12月12日に公表された自由民主党・公明党「令和2年度税制改正大綱」には、控除対象外消費税問題に関する記述はなかった。

（４）本委員会の「日本医師会「令和2年度税制改正要望」」についての検討

本委員会は、日本医師会の「令和2年度税制改正要望」について検討したが、その評価は、次の通りであった。

- ・ 税率10%では問題なし、税率10%超で税制上の対応が必要という内容になっているが、税率がどうであれ控除対象外消費税問題は、本委員会が長年検討してきたとおり、税制において解決すべき課題である。そもそも、日本医師会の要望は、税制（理論）と診療報酬（実利）を混乱させている。一時の実利に満足して理論を失えば、長期の実利を失う。いずれにしても、日本医師会の対応は、本委員会の検討結果を無視している。
- ・ 厚生労働省が要望として取り上げるかどうかにかかわらず、日本医師会は税制上の筋論を通すべきである。厚生労働省も、本委員会の案を取り上げない理由を納得できるように明確にすべきである。
- ・ 赤字体質の病院では、自らの経営を長い目で見る余裕はない。やむを得ずの設備投資をして仕入消費税額を負担した場合に、納税する必要のない法人税の減価償却費で補てんされているという矛盾を来している。いずれにしても、医業における健全な設備投資が維持できるような措置を取り、この問題を一刻も早く解消すべきだ。
- ・ 今まで与党国会議員が、医療界がその改正案について統一案を持ってきたら面倒をみる、と言っていた。しかし、実際に統一案をまとめたら、今度は全く別な方向ではぐらかされたというのが現実であって、それに対して日本医師会はどう対応するのかが問われている。
- ・ 本委員会の平成28年3月答申案について、租税理論的に受容できないという理屈は聞かされていない。主税局にそれを確認すべきだ。

（５）今後の解消策のあり方について

以上の検討結果を踏まえ、今後の控除対象外消費税の解消策のあり方について検討したところ、次の意見に集約される。

①課税転換による解消策

- ・ 課税転換した場合のハードルの一つとして保険者への影響について考える必要がある。
- ・ 課税転換は政治的に実現不可能である。

- ・ 消費税要望と、ハードルと言われている事業税や四段階制の問題は、別次元の問題である。
- ・ 小規模医療機関の乗り越えるべきハードルが多くそこをどうするかが重要な論点である。
- ・ 非課税がだめなら免税でもゼロ税率でもよい。実現可能なアイデアがあれば、徹底的に理論武装して、そこを一点突破していくような考え方が必要だ。

② 非課税制度の下での解消策

- ・ 非課税制度の下での本委員会が平成 28 年 3 月答申以降主張してきた解消策は、立法政策論として理論的に否定される根拠はなく、引き続き要求していく必要がある。
- ・ 診療報酬の配点が本当に精緻化できていたら、還付方式が採用されたとしても、還付を受ける必要はない。財務省が恐れているのは、還付制度にしたら多額の財源を失うということだろうが、それは「精緻化」できていないことを是認したことになる。

③その他

- ・ 消費税率 0% から 5% 分までの補填不足が未解決のまま残されていることは納得できない。
- ・ 控除対象外消費税問題を損得で考えるべきでなく、消費税で損も得もしてはいけないという前提で議論していくことが必要だ。
- ・ 設備投資の多い病院にとっては課税転換に踏み込まざるを得ない。一方で、診療所は非課税のままにして、診療報酬は昔の甲表・乙表のようなあり方も検討すべきだ。
- ・ 病院は課税転換、診療所は非課税のままとした場合、有床診療所については、設備投資面で病院に近い性格を有するところとそうでないところもあり、個別性が強いことから、慎重に検討する必要がある。

5. 今後の方向性

(1) 既往の総括

以上のとおり、日本医師会は、本委員会の平成 28 年 3 月答申を受け、前述のような超過仕入消費税額の還付制度の創設を要望した。これに対し、与党の「平成 30 年度税制改正大綱」は、当該要望に対し具体的な方針を示さず、「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。」とするに止まった。また、上記還付制度の創設については、麻生財務大臣が国会答弁において批判的な発言をした¹³。

そこで、本委員会は、前述のような検討の結果、平成 30 年 5 月答申において、控除対象外消費税の解消策として平成 28 年 3 月答申案が最善であることを確認し、当該答申案に対する批判に対しても、それに対応できるような租税理論を補強した。かくして、日本医師会は、平成 30 年 8 月公表の「平成 31 年度 医療に関する税制要望」では、上記答申に沿った税制改正要望を取りまとめると同時に、日本歯科医師会・日本薬剤師会・四病院団体協議会（以下、三師会・四病協）と一致団結して、「控除対象外消費税問題解消のための新たな税制上の仕組みについての提言ー消費税率 10%への引き上げに向けてー」を公表した。

以降、医療界一丸となった要望である新たな税制上の仕組みの創設を求め、政府・与党関係者との厳しい交渉を重ねたが、財務省は、非課税の下では新たな仕組みの実現は難しいとの姿勢を崩さず、自民党税制調査会も同様に受け止める中、厚生労働省は、医療機関の設備投資が抑制されている現状を踏まえ、財務省に税制上の措置を求めた。

こうした経過を踏まえ、平成 30 年 11 月 22 日、三師会・四病協は、「地域医療を支えるための税制改正要望（最重点事項）」を取りまとめ、同年 8 月の日本医師会の税制改正要望および医療界一丸となった要望である新たな税制上の仕組みの創設は引き続きの要望として、「控除対象外消費税の診療報酬への転嫁は、基本診療料・調剤基本料へのきめ細やかな配分により精緻に行い、定期的に検証すること。」を中核とする税制改正要望を行った。

かくして、与党の「平成 31 年度税制改正大綱」では、上記三師会・四病協の要望を受け、前述のように、控除対象外消費税の解消策を「診療報酬の配点方法を精緻化すること」によって解決することにした。そのため、与党の「令和 2 年度税制改正大綱」では、控除対象外消費税問題は、完全に無視されることになった。

（２）解消策のあり方

前述（１）で述べたように、与党の税制当局者が控除対象外消費税を解決済みとした最大の理由は、平成 30 年 11 月 22 日付での日本医師会らが従前の本委員会の平成 30 年 5 月答申に基づく税制改正要望を確信的に変更したことにある。それは、以後、日本医師会が、控除対象外消費税について税制上の措置を要望しないことを意味している。然すれば、本委員会としても、当該税制改正問題について意見を具申する意味を失うことになる。しかしながら、平成 31 年度税制改正以降も、本委員会において控除対象外消費税問題は解決さ

¹³ 参議院財政金融委員会（平成 28 年 3 月 31 日）

れていない旨の意見も多く出されており、他の医療機関からも消費税問題を解決すべき旨の意見は聞く。また、控除対象外消費税問題は、「見える化」や「精緻化」では解決することができず、税制でしか解決できないのである。今後、それらの意見等が大きくなることが想定されるが、そうなれば、日本医師会としても、改めて控除対象外消費税問題にたいする税制上の措置について再検討する時期が来ることも考えられる。その時には、この答申において取りまとめた従前の検討経過が役立つことが考えられる。特に、平成 28 年 3 月答申及び平成 30 年 5 月答申は、控除対象外消費税の解決策について長年検討してきた末の成果であることを確認しておきたい。

Ⅱ．医療法人税制の課題(移行税制、事業承継税制)

1．医療法の改正

(1) 医療法改正の背景

イ 公益法人制度改革

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

ロ 医療経営の非営利性等に関する検討会

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

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

(2) 平成 18 年医療法改正

イ 改正の内容

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

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

う。)に施行された。その改正の主たる内容は、以下のとおりである。

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

ロ 問題点

前述の医療法の改正によって、従来の持分あり医療法人はいわゆる経過措置医療法人（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考えられる。

(3) 移行税制

イ これまでの本委員会の検討

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、経過措置型医療法人と位置づけられ、改正医療法に定める新たな「持分の定めのない医療法人」への移行が求められた。現在、この移行に期限の定めはなく、経過措置とはいえ、当分の間、旧医療法第 56 条の規定がその効力を有するとされている。しかし、実際の移行の際には、様々な課税上の問題が想定されるため、本委員会では、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」（別紙参照）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Ⅰ（１）②㊥）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）②㊦）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、別紙（１）②㊥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、本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、30年度及び令和2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		要望年度		(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	
		H20	H22～R1	R2			
①	経過措置型医療法人が新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、移行時に投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	○	○		—		必要な措置を講じ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人に定められる医療法人に移行する場合、課税される可能性が懸念されるため、次の項目について解釈を明確に示すこと						
	㊦ 経過措置型医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分の定めのない医療法人に移行する場合、解散・設立があったとして課税をしないこと	○			—		移行によって解散・設立するものではなく、法人は継続しているもので、解散・設立とはみ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。
	㊧ 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、医療法人に受贈課税をしないこと	○			「持分の全部又は一部に払戻しをしなか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）	—	
	㊨ 経過措置型医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分の定めのない医療法人に移行する場合、医療法人に相続税法60条4項の規定の適用による贈与税を課さないこと	○	○		相続税法66条4項の「相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められる」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		平成29年度税制改正において、経過措置型医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分の定めのない医療法人に移行する場合、医療法人に相続税法66条4項の規定の適用による贈与税を課さないことが明らかにされた（相続特別措置法70条の7の10）
	㊩ 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、個人投資者に対して、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みなし課税をするというものであり、厚生労働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、個人投資者に対して「みなし譲渡課税」は行われたい旨の回答を厚生労働省から受け、その旨の認識をしている。
	㊪ 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、法人投資者に対して無償譲渡又は低額譲渡による譲渡・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37条（寄附金の規定）を所得税の範囲内に限定しておらず、無償譲渡という概念で総括的にとらえているため、法人投資者に対しては譲渡課税が生じるという解釈の余地があること、また、平成17年の国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、法人投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。
	㊫ 経過措置型医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分の定めのない医療法人に移行する場合、基準期間がなく、かつ出資もなくなることから、2年間消費税が免除されることも考えられるが、然るべき措置を講じること	○			—		国税庁の担当者から、法人が継続していること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、前記2の主張とも整合性が取れている。

ロ 平成 22 年 3 月、24 年 3 月、26 年 3 月、28 年 3 月及び平成 30 年 5 月答申

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る。「経過措置型医療法人」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、この経過措置型医療法人である持分あり医療法人が地域医療の中核となっていることは、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、本委員会では、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 3 月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、本委員会では、改正医療法に定められている医療法人への移行の際の残された大きな課題として、改めて次の 2 点を掲げ、「平成 22 年度税制要望」とし、今後、経過措置型医療法人とされた持分あり医療法人が非課税で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 3 月、26 年 3 月、28 年 3 月及び平成 30 年 5 月答申において、引続き上記 2 点を「税制改正要望」とした。

なお、平成 20 年度から令和元年度における「税制改正要望」、「税制改正」及び「本委員会における検討」を表 I にまとめている。

2. 認定医療法人制度と問題

(1) 認定医療法人制度の概要

イ 平成 26 年の制度の創設

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型医療法人とされ、その持分が「当分の間」のみ保障されることとなったが、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があるため、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ため、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 66 条 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。

ロ 平成 29 年の制度の改正

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移行する際の贈与税課税をしないこととする特別措置が創設され、それとともに、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。

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については、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、医療法人が受けた経済的利益については贈与税が課されないこととなった。

他方で、医療法等の一部を改正する法律により、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（平成 18 年改正法第 84 号）の一部が改正され、同改正法附則において、持分なし医療法人への移行計画の認定方法が明らかにされた。ここでは、持分なし医療法人へ移行した法人は、移行後 6 年間は法人の適正な運営が確保されることについて、新たに次の 8 要件を充足する必要があることとされた。

- ① 法人関係者に対し、特別の利益を与えないこと
- ② 役員に対する報酬等が不当に高額にならないよう支給基準を定めていること
- ③ 株式会社等に対し、特別の利益を与えないこと
- ④ 遊休財産額は事業にかかる費用の額を超えないこと
- ⑤ 法令に違反する事実、帳簿書類の隠蔽等の事実その他公益に反する事実がないこと
- ⑥ 社会保険診療等（介護、助産、予防接種含む）に係る収入金額が全収入金額の 80%

を超えること

- ⑦ 自費患者に対し請求する金額が、社会保険診療報酬と同一の基準によること
- ⑧ 医業収入が医業費用の 150%以内であること

（２）認定医療法人制度の方向

イ 検討

前述のとおり、平成 29 年度税制改正により、持分あり医療法人が持分なし医療法人に移行する際に、出資者が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。しかし、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ている。本委員会では、それにより生じる次の 3 つの問題について、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
- ③ 適正性要件 8 項目のうち、相続税法 66 条 4 項にいう「贈与税の負担が不当に減少する結果と認められる」こととの関係の有無（過剰な要件が課せられていないか）

この点、上記①については、租税特別措置法 40 条 2 項とのバランス上懸念されることであるが、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 年経過後においては、贈与税課税はないものと理解している。

また、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。しかし、②に掲げた不確定概念を当局が判断すること自体が何ら判断基準を示していないことになる。

（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。

次に、③については、前掲 6 頁の 8 要件のうち、④から⑧までの要件は、「負担が不当に減少」とは関係がないはずであり、⑧に至っては、経費を無駄に使うことを推奨しているようなものである。

ロ 方向

そもそも、持分あり医療法人から持分なし医療法人へ移行することは、平成 18 年の医療法改正の趣旨（目的）に沿って行われるものであるから、相続税法 66 条 4 項を無条件に適用すること自体に合理性がなく、相続税法 66 条 4 項は、相続税対策等のために社団・財団等を設立して、財産を移転することを封じようとしたものであって、医療法の改正趣旨に則って持分なし医療法人に移行する際に適用することに無理がある。その点では、平成 29 年度改正によって、認定医療法人制度の中で、一定の緩和措置が設けられたことは評価できる。しかしながら、その緩和措置たる前掲の 8 要件については、前述のような問題を有しているのであるから、更に改善することを求める必要がある。

3. 持分あり医療法人と事業承継税制

(1) 非上場株式等の納税猶予制度との対比

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。

この時の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 年度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、平成 29 年度税制改正では、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ように改められた。更に、平成 30 年度税制改正において、10 年間限定での特例制度が創設され、納税猶予の対象となる株式数の上限を撤廃し、承継した全ての株式に係る猶予税額の全額が納税猶予の対象となることや、複数の贈与者から複数の後継者に対して承継する場合にも納税猶予制度の適用が可能となるなど、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 28 年 4 月 1 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（例えば、平成14年度税制改正で設けられた租税特別措置法69条の5「特定事業用資産についての相続税の課税価格計算の特例」）。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）令和 2 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、本委員会では「相続税及び贈与税の納税猶予制度の拡充」として、次に掲げる事項を令和 2 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、次に掲げる事項を令和 2 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%未満の同族株主同様に純資産価額の80%評価とすること。』

しかし、令和2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。

（3）持分あり医療法人の事業承継税制の必要性

イ これまでの本委員会の検討

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ている。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いる。

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、本委員会は、非上場株式等に係る納税猶予制度の適用対象に持分あり医療法人に対する出資を含める改正を行うよう提案してきた。

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。しかし、その回答に合理的な理由があるとは考えられない。

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。しかし、このような制度は、持分あり医療法人を消滅させることを促進させる措置であって、本委員会が要求してきた持分あり医療法人の継続性を図るためのものと相容れないものである。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は、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受けたものとみなして当該他の出資者に贈与税が課される場合において、その医療法人が認定医療法人であるときは、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、この制度はその後、平成 29 年度、令和 2 年度の税制改正によりそれぞれ 3 年間、適用期限が延長されたが、期間の限られた極めて限定的な制度である。

ハ 平成 26 年 3 月、28 年 3 月及び平成 30 年 5 月答申

上記イ及びロを踏まえて、本委員会は、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るべきである旨提言した。そして、次の 2 点を平成 26 年 3 月、平成 28 年 3 月及び平成 30 年 5 月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

しかし、令和 2 年度税制改正において、「医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等」の適用期限は 3 年延長されたが、要件の緩和は行われなかった。また、医療法人に適用される納税猶予制度については、その後言及されていない。

（４）出資持分の評価

イ これまでの検討

上記（３）イに述べたとおり、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ている。厚生労働省は、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。本委員会は、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として、平成 26 年 3 月、28 年 3 月及び平成 30 年 5 月の答申において提言してきた。しかし、その後の税制改正等において言及はされなかった。

ロ 本委員会の検討

上記イのとおり、持分あり医療法人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、「当分の間」認められた経過措置医療法人である持分あり医療法人の出資持分に係る純資産価額の評価について、財産評価基本通達 194-2 項の取扱いは、実態を表しておらず、妥当な評価とは言えないものと考えられる。

ここで、いつ消滅するかは定かではないが、いずれ価値がなくなるものに対する評価方法の一種として、相続税法 23 条において、存続期間の定めのない地上権（及び永小作権）の評価が定められている。存続期間の定めのない地上権及び永小作権の評価は、その目的となっている土地の時価に 100 分の 40 を乗じて算出した金額とされている。

当然に、持分あり医療法人の出資持分と地上権とでは財産の種類は異なるが、持分あり医療法人の永続性が将来にわたって否認される状況においては、両者とも永続的に財産価値が保障されていないという点で共通する。

そこで、持分あり医療法人の出資持分に係る純資産価額の評価についても、相続税法第 23 条の存続期間の定めのない地上権の評価方法に準じて評価減割合を乗じるなど、一定の軽減措置を講じるべきであると考ええる。

（５）検討

イ 持分あり医療法人の事業承継

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ること等となった。更に、平成 30 年度税制改正により、10 年間限定での特例制度が創設され、承継した全ての株式に係る猶予税額の全額が納税猶予の対象となることや、複数の贈与者から複数の後継者に対して承継する場合にも納税猶予制度の適用が可能となるなど、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、本委員会は、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、本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、利益剰余金の年次配当を禁止するなど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. まとめ（提言）

以上のように、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、持分なし医療法人への移行が求められてきたが、多くの問題を残している。まず、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。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提起されている。いずれにせよ、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ともあり、これらの問題の対策を講ずることは急務であると考えられる。以下、これらの問題点について、次のように提言する。

（１）認定医療法人制度の見直し

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、今までの本委員会の答申においても重ねて提言を続けてきた。そして、平成 29 年度税制改正において、「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、この新制度は、令和 2 年 9 月 30 日までの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。そこで、前記 2 (2) で検討したように、みなし贈与課税を受けないための 8 要件については、それぞれの要件基準を一層に明確化し、相続税法 66 条 4 項にいう「負担が不当に減少」の解釈に直接関係のない項目を削除すべきである（前記 2(2)で述べたように、上記 8 要件のうち、5 要件が直接関係のない項目である。）。

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おいて、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と医療法改正

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) のとおり、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制度に準じた事業承継税制の創設を要求すべきである。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

本委員会は、持分あり医療法人の永続的な存在の必要性に鑑み、健全な医療法人経営を継続するためには持分は必要であると考え、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する。同通達は、持分あり医療法人の永続性を前提として、他の会社の株式と同様にその持分の価額を評価しているが、永続性が否認されるというのであれば、当然にその通達の根拠が失われることになるからである。

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

¹ 参考資料として、株式会社野村資産承継研究所 監修「季刊 資産承継 2018 冬号」 同「医療法人の法律・会計・税務」（大蔵財務協会 令和元年 12 月）

Ⅲ．個人版事業承継税制の課題

1．問題の所在

平成 31 年度税制改正で、個人版事業承継税制が創設された。

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

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

2．本委員会における検討

（1）法人成りと個人版事業承継税制

個人版事業承継税制においては、後継者が相続税の申告期限から 5 年経過後に、会社の設立に伴う現物出資により全ての特定事業用資産を移転し、その移転につき租税特別措置法 70 条の 6 の 8 第 6 項に規定する税務署長の承認を受けた場合は、現物出資により取得した株式等を特例適用の対象となる特例受贈事業用資産とみなされる。

しかし、個人の診療所等が医療法人となる場合は、会社の設立とは異なり、特定事業用資産を基金に拠出しても、その基金は特例適用の対象となる特例受贈事業用資産とはみなされず、しかも、個人事業の廃止となり、猶予税額を納税しなければならないことになる。これでは、医業の場合、個人版事業承継税制を活用したとしても、承継後の事業展開に大きな制約を課されることになってしまう。

個人の診療所等の事業承継を円滑に進めるためには、営利法人の設立と同様に、医療法人の設立を視野に入れた支援策となるよう改善する必要がある。

（2）令和 2 年度税制改正要望

日本医師会は、医業税制検討委員会での検討を踏まえ、改善の必要性があることから、以下の通り、令和 2 年度の税制改正要望として取り上げた。

個人版事業承継税制の改善

個人版事業承継税制を利用して納税猶予の適用を受けた個人立医療機関が、その後法人成りをした場合、現行制度では個人事業の廃止となり、猶予税額を納税しなければならない。

そこで、個人事業者の事業用資産に係る相続税・贈与税の納税猶予制度の適用を受けている医業承継者が、特定事業用資産を基金として拠出して医療法人を設立した場合、当該基金に係る相続税・贈与税について納税猶予を認める措置を講ずること。

上記要望は、厚生労働省の要望として取り上げられず、実現に至らずに今後の課題として残された。

(3) 特定事業用資産の範囲

特定事業用資産に該当する自動車は、緑ナンバーのもの、白ナンバーのもののうち貨物の運送の用など一定の用途に供される自動車に限定されている（中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律施行規則1条24項3号、租税特別措置法施行規則23条の8の8第2項）。そのため、往診や介護の送迎に使用する自動車は、特定事業用資産に該当しない。しかし、往診や介護の送迎に使用する自動車は、事業用資産として必要不可欠なものである。

そこで、医療機関の事業承継を円滑化する観点から、運行記録等により事業の用に供することが明らかであれば、白ナンバー（貨物の運送の用など一定の用途に供されるものを除く）でも特定事業用資産に含めることが必要である。

3. まとめ（提言）

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

- ・ 個人事業者の事業用資産に係る相続税・贈与税の納税猶予制度の適用を受けている医業承継者が、特定事業用資産を基金として拠出して医療法人を設立した場合、当該基金に係る相続税・贈与税について納税猶予を認める措置を講ずること。
- ・ 白ナンバーの自動車（貨物の運送の用など一定の用途に供されるものを除く）について、運行記録等により事業の用に供することが明らかであれば、特定事業用資産に含めること。

IV. その他

1. 減価償却等（耐用年数、設備投資減税）

（1）問題の所在

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

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

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

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

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

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

さらに、平成 29 年度税制改正で創設された中小企業経営強化税制において、医療保健業についての対象設備に医療用機器及び建物附属設備が除外されるとともに、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、耐用年数の短縮については平成 7 年度税制改正要望より取り上げてきたところである。

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

（2）日本医師会「平成 31 年度税制改正要望」

日本医師会は、本委員会答申（平成 30 年 5 月）の提言を踏まえて、平成 31 年度税制改正要望として、以下の要望を取りまとめた。

イ．医療用機器特別償却制度、中小企業投資促進税制、商業・サービス業・農林水産業活性化税制、中小企業経営強化税制について

・医療機関の設備投資を支援するため、以下の措置を講ずること。

（１）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又は商業・サービス業・農林水産業活性化税制と同等の措置が受けられるよう、税額控除の導入、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。

（２）中小医療機関の設備投資を支援するため、以下の①又は②のいずれかの措置を講ずること。

①中小企業者等に対する特例措置の拡充及び適用期限延長。

- ・ 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、適用期限を延長すること。
- ・ 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とともに、適用期限を延長すること。
- ・ 中小企業投資促進税制の適用期限を延長すること。

② ①と同等の新たな税制措置を創設すること。

（３）中小企業者等に該当する医療機関は、医療用機器について、（１）の医療用機器に係る特別償却制度と（２）の措置（中小企業経営強化税制、商業・サービス業・農林水産業活性化税制）の選択適用ができるようにすること。

－ 所得税・法人税 －

（１）医療用機器に係る特別償却制度の拡充及び適用期限延長

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、中小企業投資促進税制又は商業・サービス業・農林水産業活性化税制に比し、税制上の措置について見劣りすることは明かです。

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）

（２）中小企業者等に対する現行の設備投資減税制度の拡充及び適用期限延長又は新たな税制措置の創設

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、対象業種から除外されています。

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①又は②のいずれかの措置を講ずることを要望します。

①現行制度の拡充及び適用期限延長

- ・ 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、適用期限を延長すること。
- ・ 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とともに、適用期限を延長すること。
- ・ 中小企業投資促進税制の適用期限を延長すること。

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）

（３）中小企業等に該当する医療機関は、医療用機器について、（１）の医療用機器に係る特別償却制度と（２）の措置（中小企業経営強化税制、商業・サービス業・農林水産

業活性化税制)の選択適用ができるようにすることを要望します。

ロ. 耐用年数について

- ・ 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

（３）平成 31 年度税制改正大綱

平成 31 年度税制改正においては、設備投資を支援する次のイ及びロの項目が実現した。耐用年数短縮要望は、実現に至らなかった。

イ. 医療用機器特別償却制度の延長・見直し、医師及び医療従事者の働き方改革のための器具備品・ソフトウェアの特別償却制度創設、地域医療構想の実現に資する病院用等の建物、建物附属設備の特別償却制度創設

医療用機器の特別償却制度について、次の見直しを行う（所得税についても同様とする。）。

- ① 医療法の構想区域内の配置の効率化又は共同利用を特に図る必要がある特定の医療用機器（病院用のCT及びMRI）について配置効率化等を促すためその適用に当たり次の仕組みを講ずるとともに、対象機器の見直しを行った上、本制度を医療用機器に係る措置として、その適用期限を2年延長する。

イ 更新投資をする場合には、既存機器の有効利用率が一定以上であることにつき都道府県の確認を受けるものとする。

ロ 新增設をする場合には、同様の機器を有しない他の医療機関との共同利用を行うことにつき都道府県の確認等を受けるものとする。

ハ 上記イ又はロの確認等を受けない場合には、地域医療構想調整会議における協議により適当な配置であると認められたことにつき都道府県の確認を受けるものとする。

- ② 医療提供体制の確保に資する勤務時間短縮用設備に係る措置として、青色申告書を提出する法人で医療保健業を営むものが、平成31年4月1日から平成33年3月31日までの間に、勤務時間短縮用設備のうち一定の規模以上のものの取得等をして、その医療保健業の用に供した場合には、その取得価額の15%の特別償却ができることとする。

(注1) 上記の「勤務時間短縮用設備」とは、器具備品（医療用機器を含む。）及びソフトウェアのうち、その法人の医師勤務時間短縮計画（医療勤務環境改善支援センターの助言を受けて作成する医師の勤務時間を短縮するための計画で、その長及び都道府県による医師の勤務時間の短縮に資するものである旨の確認を受けたものに限る。）に基づき取得等をするものをいう。

(注2) 上記の「一定の規模以上のもの」とは、1台又は1基の取得価額等が30万円以上のものをいう。

- ③ 地域医療提供体制の確保に資する病床の再編等に係る措置として、青色申告書を提出する法人で医療保健業を営むものが、平成31年4月1日から平成33年3月31日までの間に、構想適合病院用建物等の取得等をして、その医療保健業の用に供した場合には、その取得価額の8%の特別償却ができることとする。

(注1) 上記の「構想適合病院用建物等」とは、医療法の構想区域等内において取得等をする病院用又は診療所用の建物及びその附属設備のうち、次に掲げる要件のいずれかに該当するもので、その地域医療構想調整会議における協議による方針に基づく病床の機能区分に応じた病床数の増減に資するものであること等につきその構想区域等に係る都道府県の確認を受けたものをいう。

イ 既存の病院用又は診療所用の建物及びその附属設備についてその用途を廃止し、これに代わるものとして新たに建設されるものであること。

ロ 改修により既存の病院用又は診療所用の建物において一の病床の機能区分に応じた病床数が増加する場合のその改修によるものであること。

(注2) 上記の「取得等」とは、取得又は建設をいい、改修のための工事による取得又は建設を含むものとし、「改修」とは、増築、改築、修繕又は模様替をいう。

【税制改正大綱 75-77 頁 記載】

ロ．中小企業経営強化税制、商業・サービス業・農林水産業活性化税制、中小企業投資促進税制の延長

中小企業経営強化税制、商業・サービス業・農林水産業活性化税制、中小企業投資促進税制については、それぞれ適用期限が 2 年延長された。

（４）本委員会における検討

検討の前提となる各制度の概要は、図Ⅳ・1-1 のとおりである。

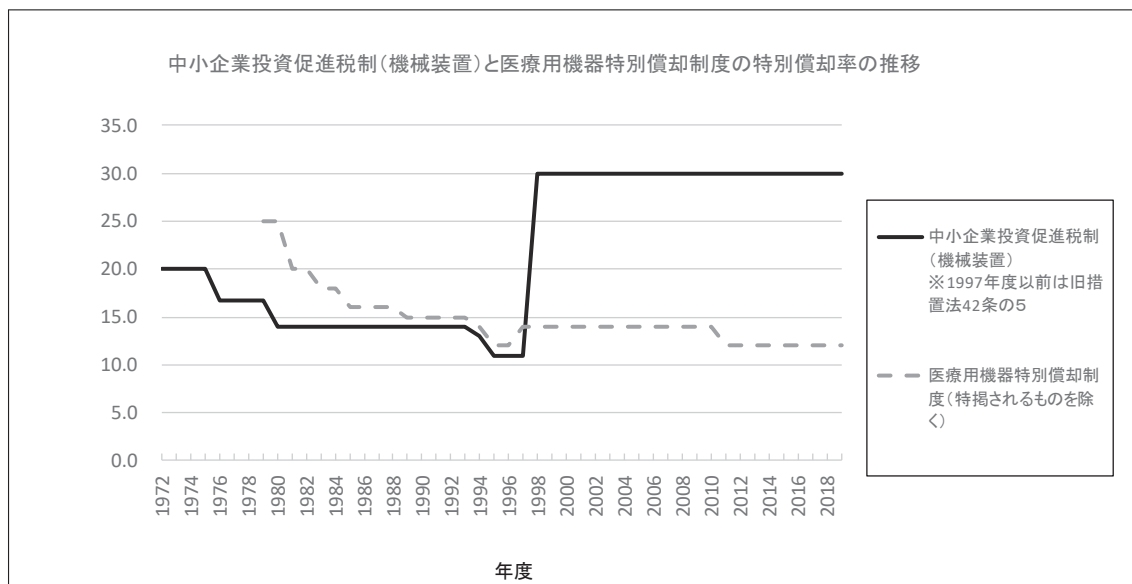
イ．医療用機器特別償却制度と中小企業投資促進税制

①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

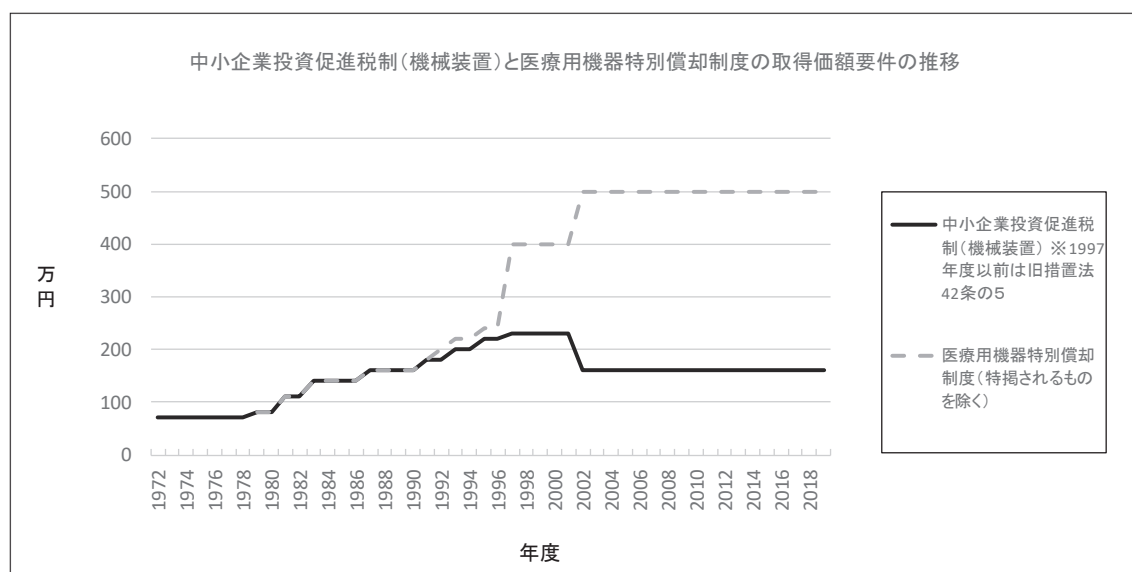
医療用特別償却制度は、高度な機能を有する医療用機器の導入の促進を目的として創設され、中小企業投資促進税制は、総合経済対策の一環として中小企業の設備投資促進を目的として創設された経緯がある。それ故、その内容も異なることになるが、問題点は、前者には、税額控除制度がないこと、特別償却率が後者に比較して低いことなどである。

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Ⅳ－１－２と図Ⅳ－１－３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IV－1－2



図IV－1－3



②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、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る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えることができる。

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

③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は、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：令和 3 年 3 月 31 日）

- ① 青色申告書を提出する法人又は個人で医療保健業を営む者が、医療用機器（取得価額 500 万円以上）（注）を取得等して、医療保健業の用に供した場合は、その取得価額の 12% の特別償却ができる。

（注）

- ・ 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
- ② ただし、病院の C T ・ M R I で一定のものについては、適用要件が追加され、効率的な配置促進のため一定の要件を満たすことについて都道府県の確認を得ることが必要。なお、診療所の C T ・ M R I については、従前と同様に、追加の適用要件は求められない。

（参考）中小企業投資促進税制の概要

- ① 概要

中小企業者等が、機械装置等を導入した場合に、取得価額の 30% の特別償却又は 7% 税額控除（*）が選択適用できる。

* 資本金又は出資金の額が 3,000 万円超 1 億円以下の法人は、税額控除の適用なし。

- ② 適用期限：令和 3 年 3 月 31 日

- ③ 中小企業者等とは、次の者をいう。

- ・ 資本金若しくは出資金の額が 1 億円以下の法人
- ・ 資本若しくは出資金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
- ・ 協同組合等

- ④ 対象業種

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、製造業等

※対象業種に、医療業と介護事業も含まれる。

⑤対象設備

- ・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
- ・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
- ・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の一定のものは除く）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
- ・普通貨物自動車(車両総重量3.5トン以上)
- ・内航海運業の用に供される船舶（取得価額の75%以上が対象）

ロ．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。

ハ．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

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。

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となっている。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。

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

① 概要

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を新規取得等し、指定事業の用に供した場合、即時償却または税額控除（＊）を選択適用できる。

＊取得価額の10％（資本金又は出資金の額が3,000万円超 1億円以下の法人は7％）

② 適用期限：令和3年3月31日

③ 中小企業者等とは

- ・ 資本金若しくは出資金の額が1億円以下の法人
- ・ 資本若しくは出資金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
- ・ 協同組合等（中小企業等経営強化法第2条第2項に規定する「中小企業者等」に該当するものに限る）

④ 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。

※ 医療保健業を行う事業者については、対象設備から、器具備品のうち医療機器が除外されるとともに、建物附属設備が除外される。

二.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、後者が圧倒的に幅広い。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対象資産が大幅に異なるという意味で「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となっている。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大幅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の概要

① 概要

商業・サービス業等を営む中小企業者等が、経営改善に資する設備を取得した場合に、取得価額の30%の特別償却又は7%税額控除(*)が選択適用できる。

*資本金又は出資金の額が3,000万円超1億円以下の法人は、税額控除の適用なし。

② 適用期限：令和3年3月31日

③ 中小企業者等とは

- ・ 資本金若しくは出資金の額が1億円以下の法人
- ・ 資本若しくは出資金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
- ・ 協同組合等

③ 対象業種

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。

④ 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。

- ・ 器具備品で1台30万円以上
- ・ 建物附属設備で1台60万円以上

ホ. 医師及び医療従事者の働き方改革のための器具備品・ソフトウェアの特別償却制度、地域医療構想の実現に資する病院用等の建物・建物附属設備の特別償却制度

平成31年度税制改正創設された医師及び医療従事者の働き方改革のための器具備品・ソフトウェアの特別償却制度、地域医療構想の実現に資する病院用等の建物・建物附属設備の特別償却制度については、医療機関を対象として設備投資減税として、対象設備が医療用機器だけでなく、一定の要件の下ではあるが、対象設備が、器具備品全体、ソフトウェア、建物、建物附属設備に拡大されたことは大きな前進であった。しかし、中小企業投

資促進税制等と比較すると、特別償却率で見劣りすること、税額控除がないことといった問題点がある。

(参考) 医師及びその他の医療従事者の労働時間短縮に資する機器等の特別償却制度の概要

(適用期限：令和3年年3月31日)

- ① 青色申告書を提出する法人又は個人で医療保健業を営む者が、②に掲げる設備等を取得又は製作して、医療保健業の用に供した場合は、その取得価額の15%の特別償却ができる。

② 対象設備

器具及び備品（医療用機器を含む。）並びにソフトウェア（電子計算機に対する指令であって一の結果を得ることができるよう組み合わせられたものをいう。）であって、医師及びその他の医療従事者の勤務時間の短縮又はチーム医療の推進に資する未使用の勤務時間短縮用設備等のうち一定のもの。1台又は1基（通常一組又は一式をもって取引の単位とされるものにあつては一組又は一式。）の取得価額が30万円以上のものとする。これらは、医師等勤務時間短縮計画を作成し、都道府県に設置された医療勤務環境改善センターの確認等を受けることが必要。なお、医師等勤務時間短縮計画は、医師1名を対象とするものでも可。

(参考) 地域医療構想の実現のための病床再編等の促進に向けた特別償却制度の概要

(適用期限：令和3年3月31日)

- ① 青色申告書を提出する法人又は個人で医療保健業を営む者が、②に掲げる建物及びその附属設備の取得（所有権移転外リース取引による取得を除く。）又は建設をして、医療保健業の用に供した場合は、その取得価額の8%の特別償却ができる。

② 対象設備

新築・改築、増築、転換に該当する工事（すなわち、減築、廃止（単なる解体撤去）の場合を除く。）により取得又は建設をした病院用又は診療所用の建物及びその附属設備とし、土地及び医療用機器等については含まないこととする。これらは、病院又は診療所の具体的対応方針が地域医療構想調整会議において提出・確認されていること等について、都道府県の確認を得ることが必要。

ト. 令和2年度税制改正要望

医療用機器特別償却制度等はいずれも適用期限が令和3年3月31日となっていることから、令和2年度税制改正要望としては、耐用年数短縮要望のみを取り上げることとなっ

た。

耐用年数要望は、厚生労働省の要望としても取り上げられず、実現には至らなかった。

(5) 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。医師及び医療従事者の働き方改革のための器具備品・ソフトウェアの特別償却制度、地域医療構想の実現に資する病院用等の建物・建物附属設備の特別償却制度についても同様である。

また、耐用年数については、実態に即した見直しを随時行うべきである。

さらに、中小企業経営強化税制及び商業・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。そのためには、厚生労働省と経済産業省の協力体制が不可欠であるので、特に所轄庁の厚生労働省の理解を求める必要がある。

2. 四段階税制

(1) 問題の所在

四段階税制は、昭和 29 年創設時、社会保険診療収入についての要件はなく、概算経費率についても一律の 72%とされていた。その後、「医師優遇税制」との政治的圧力が高まる中で、昭和 54 年度改正で概算経費率が 5 段階（72%、70%、62%、57%、52%）に改められ、さらに平成元年度改正で社会保険診療収入 5,000 万円超は適用できなくなり、概算経費率も 4 段階（72%、70%、62%、57%）となった。

直近では平成 25 年度税制改正において、対象者の要件につき「ただし、適用対象者からその年の医業及び歯科医業に係る収入金額が 7,000 万円を超えるものを除外する」旨が追加され、現在に至っている。

（対象者）

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

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

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

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

(2) 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、次のとおりである。

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。

- ① 所得税は、昭和 23 年に申告納税制度となったが、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った。そのため、昭和 47 年 6 月以降、税制調査会で特別部会を設けて検討した結果、昭和 49 年 10 月の「社会保険診療報酬課税の特例の改善に関する答申」で、要旨として、次のような検討結果を答申した。

- ① 特例措置の批判の一つは、「必要経費率の法定が適正な記帳を基礎とする申告納税制度のあり方等からみても適当でないとする点にある。」が、これについては「社会保険医だけに例外を認め、必要経費率の法定を行うことは適当でない」とこれを肯定しつつも、「これまで 20 年間にわたり、課税の簡便性、安定性になじんできた社会保険医については、引続き、必要経費率を法律で定めることは現時点ではやむを得ないと考える。」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%の四段階税制になった。
- 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、四段階税制が取り上げられ、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、四段階税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税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) 適用状況の実態調査

イ. 調査結果の概要

日本医師会は、平成 30 年 7 月に、本制度の利用状況等に関する実態調査を行った。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 千万円以下で 医業収入 7 千万円以下	特例の適用者数
4,500	1,733	493	210

調査の主な結果は、以下の通りである。

- ・ 社会保険診療収入が 5,000 万円以下で医業収入 7,000 万円以下の日本医師会会員の個人立診療所における適用率は 42.6%となっており、平成 24 年度に実施した調査結果(45.9%)と比べ、3 ポイントほど減少している。ただし、平成 24 年度の

調査では、社会保険診療収入 5,000 万円以下の診療所を対象としている（医業収入については不問としている）。

- ・ 70 歳以上の高齢医師の適用率は 33.5%となっており、平成 24 年度に実施した調査結果（47.1%）と比べ、約 14 ポイント減少している。また、必要経費額の計算状況について、「正確に計算することは困難である」は、70 歳以上の高齢医師において 31.7%、回答者全体では 22.9%であった。これらは、高齢の開業医師における四段階税制の必要性の高さを示している。
- ・ 白色申告者の適用率は、88.4%（前回 88.0%）であり、白色申告者の約 9 割の医師が特例を適用している。
- ・ 仮に特例が廃止となった場合、特例適用者（個人）のうち、「事業継続困難の恐れあり」または「現在のような医療提供が困難の恐れあり」の回答が 72.9%（前回 76.6%）となっており、平成 24 年度調査に比べ、約 4 ポイント減少しているものの、依然高い水準となっている。なお、この傾向は、社会保険診療収入、自由診療収入、雑収入を合算した、収入合計 5,000 万円以下の層で顕著であり、しかも、小規模であるほど、また、高齢医師ほど、より深刻に受けて止めている。

ロ. 70 歳以上の高齢医師の適用率が前回調査と比べ減少した要因の分析

上記の調査結果概要のうち、70 歳以上の高齢医師の適用率は 33.5%となっており、平成 24 年度に実施した調査結果（47.1%）と比べ、約 14 ポイント減少した要因の分析結果は、以下の通りである。

図Ⅳ-2-1 は、70 歳以上の年齢階層における必要経費割合（措置法差額除く）、すなわち必要経費（措置法差額除く）／医業収入の分布を示したものである。

横軸の必要経費割合（措置法差額除く）「30%以上～40%未満」、「40%以上～50%未満」、「50%以上～60%未満」、「60%以上～70%未満」についての構成比は、今回調査が前回調査よりも相対的に低くなっている一方、「70%以上～80%未満」についての構成比は、今回調査が前回調査よりも相対的に高くなっていることが顕著である。

表Ⅳ-2-1 は、社会保険診療収入と特例による概算経費の対応を示したものである。社会保険診療収入が 1,000 万円では、概算経費／社会保険診療収入は 72.0%。社会保険診療収入が 5,000 万円では、概算経費／社会保険診療収入は 66.8%。したがって、必要経費割合（措置法差額除く）が、少なくとも 66.8%を超えると、特例を適用するメリットはなくなると、概ねみなすことができる。

すなわち、横軸の必要経費割合（措置法差額除く）の 60%を境に、60%未満の構成比について、前回よりも今回の構成比が相対的に少なくなったということは、それだけ特例適用

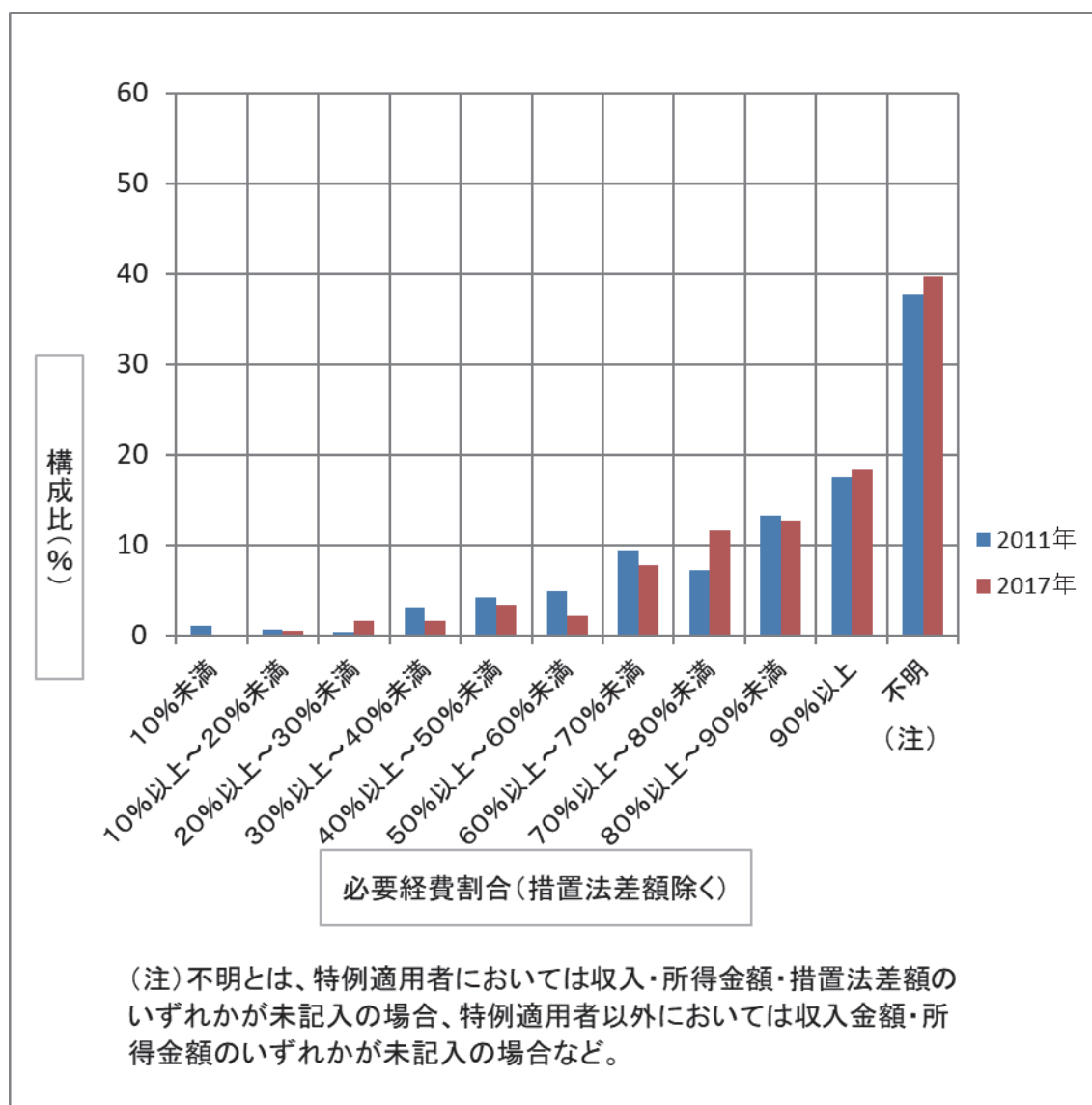
のメリットのある回答者が減少したということがいえるので、このことがさしあたり「適用率減少」の要因とみることができる。

言い換えれば、前回よりも今回は全体的に経営状況が悪化したため適用率が下がったということがいえるかもしれない。ただし、調査対象は、あくまですべての必要経費の記帳が困難である対象者も含むものであるので、その点は留意する必要がある。

したがって、今回の結果からは、適用率の減少は、特例の必要性が減少したことを意味するのではなく、むしろ小規模診療所の下支えという趣旨の通り特例が機能しており、特例によってもその制度の仕組み上救いきれない事例が増加したということもできる。

ただし、こうした傾向が広く一般に生じているのかについては、今後、他の調査などを注視し慎重に見極める必要がある。

図Ⅳ－2－1 70歳以上の必要経費割合（措置法差額除く）の分布



表Ⅳ－2－1 社会保険診療報酬収入と特例による概算経費

社会保険診療収入（万円）	1,000	2,000	2,500	3,000	4,000	5,000
概算経費（万円）	720	1,440	1,800	2,150	2,770	3,340
概算経費／社会保険診療収入	72.0%	72.0%	72.0%	71.7%	69.3%	66.8%

（４）税制改正要望

日本医師会は、本委員会答申（平成 30 年 5 月）の提言を踏まえ平成 31 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 31 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（いわゆる四段階税制）を存続すること。

平成 31 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。

日本医師会は、令和 2 年度税制改正要望についても本委員会の検討を踏まえ同様の要望を行い、令和 2 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）

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

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

3. 事業税

(1) 問題の所在

事業税の社会保険診療に対する非課税制度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	970 億 4,300 万円
医療法人の社会保険診療報酬以外部分に係る事業税の軽減措置	14 億 4,900 万円

(厚生労働省 令和 2 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) 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」も加える改正がされた。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、令和2年度税制改正大綱に至るまで同文である。

平成 25 年度～令和 2 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 31 年度及び令和 2 年度の税制改正要望として取り上げた。

日本医師会 令和2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 令和2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）を行うこと

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 令和2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いわれている。しかし、すでに施行されて 70 年近くが経過し、その目的は達成されたと考えられる。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ものの検討は進められていない。
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るべきである。

令和 2 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。すなわち、所得課税は、「所得」という担税力に対する課税であるのに対し、事業課税は、営利を目的とした事業体(事業収入)に対する課税であるという差異がある。

また、農業、林業、鉱業等、非課税事業が広範に認められており、これらと社会保険診療報酬に対する非課税措置とのバランスも考慮する必要がある。

他方、「わがまち特例」¹など地方税の基本構造に関わる動向について注視して行く必要があり、非課税措置等のあり方など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。

¹ 地域決定型地方税制特例措置（通称：わがまち特例）

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

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