

日医発第1160号（年税88）

平成24年3月27日

都道府県医師会長 殿

日本医師会長

原中 勝征

医業税制検討委員会答申書の送付について

去る3月15日、医業税制検討委員会より答申を受けましたので、別添のとおり答申書をお送りいたします。ご査収のほどよろしくお願ひ申し上げます。

「社会保険診療報酬等に対する事業税非課税措置、
社会保険診療報酬等における控除対象外消費税問題
を始めとする税制上の重要課題について」

医業税制検討委員会答申

平成 24 年 3 月

日 本 医 師 会
医業税制検討委員会

平成24年3月

日本医師会長

原中 勝征 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22年6月、原中会長より「社会保険診療報酬等に対する事業税非課税措置、社会保険診療報酬等における控除対象外消費税問題を始めとする税制上の重要課題」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 | (早稲田大学大学院会計研究科教授) |
| 副委員長 | 西澤 寛俊 | (全日本病院協会 会長) |
| 委員 | 石井 孝宜 | (公認会計士・税理士) |
| | 伊藤 伸一 | (日本医療法人協会 副会長) |
| | 角田 徹 | (東京都医師会 理事) |
| | 梶原 優 | (日本病院会 副会長) |
| | 久禮 文雄 | (大阪府医師会 理事) |
| | 寺野 彰 | (日本私立医科大学協会 副会長、
平成23年10月18日新任) |
| | 山崎 學 | (日本精神科病院協会 会長) |
| | 吉岡 博光 | (日本私立医科大学協会 副会長、
平成23年10月18日退任) |
| | 緑川 正博 | (日本医師会 参与) |

目次

・控除対象外消費税の解消策

1. 問題の所在	1
2. 従前の経緯	
(1) 消費税の導入時の検討	1
(2) 消費税導入後から消費税率 5%への引上げまでの検討	2
(3) 日本医療法人協会による消費税率 5%引上げ時の消費税分上乗せの検討	5
(4) 消費税率 5%引上げ以降の日本医師会の基本方策	6
3. 社会保障・税一体改革素案と日医の対応	
(1) 社会保障・税一体改革素案に至る経緯	11
(2) 社会保障・税一体改革素案の概要	12
(3) 「素案」に対する日医の見解	14
4. 本委員会における検討	
(1) 本委員会における税制改正に向けた主な議論	16
(2) 平成 23、24 年度税制改正要望	19
(3) 消費税要望に係るアンケート調査結果	20
(4) 市民公開セミナー「医療と消費税」の開催	25
(5) 「素案」	26
5. まとめ(提言)	29

・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	30
(2) 平成 18 年度医療法改正	30
2. 移行税制	
(1) 前委員会の検討と平成 22 年答申	31
(2) 本委員会の検討	34
(3) 医療法人制度担当理事による医療法人課税に関する報告	34
(4) 平成 23、24 年度税制改正要望	35
(5) まとめ(提言)	35
3. 事業承継税制	
(1) 非上場株式等に係る納税猶予制度(事業承継税制)	36

(2) 前委員会の検討と平成 22 年答申	37
(3) 本委員会における検討	38
(4) 医療法人制度担当理事による医療法人課税に関する報告	39
(5) 平成 23、24 年度税制改正要望	39
(6) まとめ(提言)	40

. 事業税をめぐる課題

1. 問題の所在	
(1) 概要	41
(2) 従前の経緯	41
2. 政府税制調会における検討と税制改正大綱	
(1) 平成 23 年度大綱	43
(2) 平成 24 年度大綱	43
3. 「わがまち特例」	44
4. 医師会における公共性の高い諸活動に関する調査	45
5. 本委員会における検討	52
6. まとめ(提言)	52

. 四段階制をめぐる課題

1. 問題の所在	
(1) 概要	53
(2) 従前の経緯	53
2. 四段階制実態調査	56
3. 会計検査院の意見表示	57
4. 政府税制調会における検討と税制改正大綱	59
5. 本委員会における検討	
(1) 四段階制実態調査結果	60
(2) 会計検査院の意見表示	60
(3) 社会保障・税一体改革と消費税簡易課税制度との関連	61
6. まとめ(提言)	61

. その他の施策についての課題

- 医学生修学金返還免除益への給与所得課税問題

1. 問題の所在	62
2. 本委員会における検討	
(1) 大阪国税局の見解	62

(2) 税制改正要望の方向性	64
(3) 平成 24 年度税制改正要望	64
3. まとめ(提言)	65
資料 医療法人の経営を持続するための課税のあり方について	66
- 地域医療の中核となる医療法人の育成のために -	

・控除対象外消費税の解消策

1. 問題の所在

控除対象外消費税は、現状においても、既に多くの医療機関にとって大きな負担となっている。現在の状況が放置された場合は、医療機関の控除対象外消費税が年々累積してゆくこととなり、個々の医療機関の経営が圧迫される結果、地域医療全体に甚大な影響を及ぼすこととなる。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くなる状況に直面することとなる。この問題は、国民の医療にも悪影響を及ぼすことになるので、医療界のみならず国家として取り組むべき喫緊の課題といえる。

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

そこで、本委員会は、これまで2年間、上記を踏まえ、具体的な控除対象外消費税の解消策を提示すべく多角度から検討を重ねてきた。

2. 従前の経緯

(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、社会保険医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ようである。

- ・ 「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、医療の公共性、非営利性、消費税の逆進性、医療が消費者選択性に乏しいこと、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、非課税扱いでないと医療機関の事務の煩雑さ等が生じることなどの理由から、一般的には非課税を受け止め、損税の発生を黙認する傾向にあった。

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

(2) 消費税導入後から消費税率5%への引上げまでの検討

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

イ. 医業税制対策本部中間報告(平成6年9月)

消費税による患者の負担増は、抑制すべきである。

消費税は、事業者が最終的に自ら負担すべき性格のものではなく、医療機関の差額負担を解消する。

この2点を基本方針として、次の3案について、具体的な検討が行われた。

第1案 ゼロ税率による課税案

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

第2案 軽減税率による課税案

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

第3案 仕入消費税相当額の報酬加算案(現行方式)

社会保険診療報酬に、購入する医薬品等の消費税額及び診療用建物の新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。

消費税による患者の負担増は、抑制すべきである。

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、他産業の消費税率引き上げに対する対応を参考とし、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。

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。

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。

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。

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。

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）の負担する医療費の引き上げないようにし、同時に、医療機関の消費時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。

八．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。

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。

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かや、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。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。

ゼロ税率は基本方策として今後も主張し続けること。

（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。

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かったが、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。

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。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。

上記、に伴う、上乗せ率の不足分は、平成元年分 0.41%及び平成 9 年分 0.11%の合計 0.52%となっている。

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

(4) 消費税率 5%引上げ以降の日本医師会の基本方策

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

イ．医業税制検討委員会答申(平成 12 年 3 月)

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

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。

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くないとすれば、「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、医業界から積極的に取り入れら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）

現執行部が発足した第 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、損税解消の実現に向け、「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るのではないかと考える。今後 3 年間で何とかしようということになれば、自民党税調、政府税調にも、これなら議論ができるという案を日本医師会として持たなければならない。」

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

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

また、消費税率改定の時期について、政府与党は、平成 16 年 12 月、「平成 17 年度税制改正大綱」において、「平成 19 年度を目途に、長寿・少子化社会における年

金、医療、介護等の社会保障給付や少子化対策に要する費用の見通し等を踏まえつつ、その費用をあらゆる世代が広く公平に分かち合う観点から、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。

八．医業税制検討委員会答申（平成 18 年 1 月）

「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乘せ分の 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）。

「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は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. 医業税制検討委員会答申（平成 20 年 3 月）

次のような答申を行った。

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。

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。

さらに、消費税改革は目前に迫っていることから、要望実現の布石として、厚生労働省などにおける研究会の設置等、関係機関等への働きかけを強化していくことが肝要である。

ホ. 医業税制検討委員会答申（平成 22 年 3 月）

次のような答申を行った。

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。

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必要がある。

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

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。

3. 社会保障・税一体改革素案と日医の対応

(1) 社会保障・税一体改革素案に至る経緯

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

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

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

厚労省は、平成24年度税制改正要望では、下記の要望を取り上げた。

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

社会保障・税一体改革の具体化を検討の必要性を強調しつつも、依然として具体的内

容は盛り込まれなかった。

政府税制調査会では、控除対象外消費税問題への対応については、平成24年度税制改正大綱の議論とは切り離し、社会保障・税一体改革大綱の議論の中で検討されることとされた。

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

(2) 社会保障・税一体改革素案の概要

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(以下「素案」)を決定し、同日閣議報告した。なお、「素案」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された。

「素案」のうち、控除対象外消費税問題に関わる部分の抜粋は、下記のとおりである。

(P.32~33)

第3章各分野の基本的な方向性

1. 消費課税

(1) 消費税

消費税率(国・地方)は、「社会保障の安定財源確保と財政健全化の同時達成」への第一歩として、2014年4月1日より8%へ、2015年10月1日より10%へ段階的に引き上げを行う。

消費税(国・地方)の税率構造については、食料品等に対し軽減税率を適用した場合、高額所得者ほど負担軽減額が大きくなること、課税ベースが大きく侵食されること、事業者の負担が増すこと等を踏まえ、今回の改革においては単一税率を維持することとする。

消費税込(国分)は法律上は全額社会保障4経費(制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用)に充てることを明確にし社会保障目的税化するとともに、会計上も予算等において用途を明確化することで社会保障財源化する。消費税込(地方分(現行分の地方消費税を除く。))については、現行の基本的枠組みを変更しないことを前提として、その使

途を明確化する（消費税収の社会保障財源化）。その上で、今般の一体改革において盛り込まれた社会保障の機能強化の一環として、低所得者への年金加算、介護保険料・国民健康保険料の軽減措置等、きめ細かな機能強化策を着実に実施する。

所得の少ない家計ほど、食料品向けを含めた消費支出の割合が高いために、消費税負担率も高くなるという、いわゆる逆進性の問題も踏まえ、2015年度以降の番号制度の本格稼働・定着後の実施を念頭に、関連する社会保障制度の見直しや所得控除の抜本的な整理とあわせ、総合合算制度や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する。

上記の再分配に関する総合的な施策の実現までの間の暫定的、臨時的措置として、社会保障の機能強化との関係も踏まえて、給付の開始時期、対象範囲、基準となる所得の考え方、財源の問題、執行面での対応可能性等について検討を行い、簡素な給付措置を実施する。

事業者免税点制度及び簡易課税制度については、中小事業者の事務負担への配慮というこれらの制度の趣旨に配慮し、制度を維持する。その上で、消費税制度に対する信頼を確保するため、制度の不適切な利用に対処する観点等からの見直しを行う。

今回の改革においては、単一税率を維持することや、中小事業者の事務負担等を踏まえ、いわゆるインボイス制度の導入は行わない。

（中略）

（2）消費税率の引上げを踏まえ検討すべき事項

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、非課税の取扱いとする。その際、医療機関等の行う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手当てを行うことを検討する。これにより、医療機関等の仕入れに係る消費税については、診療報酬など医療保険制度において手当てすることとする。また、医療機関等の消費税負担について、厚生労働省において定期的に検証する場を設けることとする。なお、医療に係る消費税の課税のあり方については、引き続き検討をする。

「素案」の要点は、以下のとおりである。

消費税制度全体について

- ・ 税率：2014年4月1日より8%、2015年10月1日より10%。ただし、引上げに当たっては経済状況等を総合的に勘案した上で、引上げの停止を含め所要の措置を講ずるものとする規定を法案に盛り込むこととされた。
- ・ 税率構造：今回の改革においては、単一税率を維持し、軽減税率は採用しない。

- ・ インボイス：今回の改革においては、導入しない。
- ・ 簡易課税制度：みなし仕入れ率の水準について、実態調査を行い、必要な見直しを行う。
- ・ 給付付き税額控除等：逆進性対策として、2015年度以降の番号制度の本格稼働後を念頭に、給付付き税額控除等再分配に関する総合的な施策を導入。それまでの間、簡素な給付措置を実施。

社会保険診療について

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

(3)「素案」に対する日医の見解

日医は、平成24年2月1日の定例記者会見において、「素案」に対する見解を発表した。

以下は、その控除対象外消費税問題に関わる部分である。

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

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

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

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

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。

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。

4.本委員会における検討

(1)本委員会における税制改正に向けた議論

平成22年度税制改正大綱(平成21年12月22日、閣議決定)において、「逆進性対策として、軽減税率も考えられますが、非常に複雑な制度を生むこととなる可能性があることなどから、「給付付き税額控除」の仕組みの中で逆進性対策を行うことを検討」(P.21)していくこととされ、軽減税率に対して否定的な姿勢が明示された。

これを受けて、従来の「ゼロ税率ないし軽減税率」要望は、議論の入り口で撥ねられてしまう恐れがあるのではないかとの指摘が出された。

検討の結果、複雑な政治情勢に対応するため、従来の要望の原則である、仕入れ税額控除可能な課税制度とすること及び患者負担を増やさないことを守りつつ控除対象外消費税問題解決のための具体策(ゼロ税率、軽減税率、普通税率+給付付き税額控除など)は政府で検討すべきものであるという整理の上に、「仕入れ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」というアウトラインのみを示すかたちで要望を取りまとめた。

また、給付付き税額控除の具体案として、患者の一部負担に係る消費税を、患者が医療機関へ一部負担を支払う際に、その場で消費税相当額を即時還付するという仕組みも提起され、患者負担について、実質的にゼロ税率同様に消費税負担が生じない仕組みとして注目される。

なお、解決のための具体策について、論点整理のため作成した資料が、表 -1「社会保険診療本体部分について消費税非課税制度を課税制度に改めた場合の影響(想定される主なケース別)」、表 -2「医療機関の消費税負担問題」解決のための各スキームのメリットデメリット」である。

表 - 1 社会保険診療本体部分についての消費税非課税制度を課税制度に改めた場合の影響(想定される主なケース別)

税率 インボイス 給付(還付)付き税額控除制度	現行	A	B	C	D	E	F
	非課税 なし	ゼロ税率 あり	ゼロ税率 なし	軽減税率 あり	軽減税率 なし	普通税率 あり あり	普通税率 あり なし
(1)患者への影響 窓口負担引き上げによる患者の消費税負担(注1)(注2)	1.53%(注3)	なし	なし	軽減税率	軽減税率	普通税率 (給付(還付)付き 税額控除制度(注 4)による負担軽減 あり)	普通税率
(2)保険者への影響 保険者の消費税負担による保険料引き上げ(注2)	1.53%(注3)	なし	なし	軽減税率	軽減税率	普通税率	普通税率
(3)被保険者への影響 保険料引き上げによる被保険者の消費税負担(注2)	1.53%(注3)	なし	なし	軽減税率	軽減税率	普通税率 (給付(還付)付き 税額控除制度(注 4)による負担軽減 あり?)	普通税率
(4)医療機関への影響 現行制度に比べ ての事務負担増 (原因) ・免税事業者(課税売上1千万以下) 課税事業者の場合 ・簡易課税(課税売上5千万以下) 原則課税の場合 ・インボイス ・複数税率 いわゆる損税の発生 赤字・資金繰り難でも納税しなければならない(転嫁問題とイコールではない) 患者が窓口負担の支払いにおいて消費税分支払い拒否の可能性 恣意的調査の恐れ (記載不備などによる仕入税額控除否認)	 あり(注5) なし なし なし	 あり あり あり あり なし なし なし あり	 あり あり あり あり なし なし なし あり	 あり あり あり あり なし あり(注6) あり あり	 あり あり あり あり なし あり(注6) あり あり	 あり あり あり あり なし あり(注6) あり あり	 あり あり あり あり なし あり(注6) あり あり

(注1)医療費控除制度による影響は無視した。

(注2)医療保険制度自体の見直しが必要となるが、各医療保険制度において、新たに生じる消費税増税分について公費負担とする場合は、患者負担・被保険者負担増は生じない。

(注3)消費税導入時・税率引き上げ時の診療報酬改定率を単純に加算したもの。実際に患者・被保険者が負担している消費税負担は明らかにされていない。

(注4)給付(還付)付き税額控除制度の詳細は今のところ不明で、その制度設計のあり方によって負担軽減の程度は異なってくる。例えば、画一的に基礎的消費支出に係る消費税相当額を還付するとした場合は、定額給付金と類似したものとなる。また、個別に実際の消費税負担額を申告して還付する方法も考えられるが、この場合において窓口負担から保険料の消費税相当額までどの範囲をカバーするかが問題となるほか、患者等の申告に要する事務負担の問題も生じる。

(注5)現実に生じている、損税のことを指している。仮に、合理的かつ適正に診療報酬への消費税分上乗せが可能であり、そのような上乗せが実施された場合は、損税は生じない。

(注6)診療報酬が低水準であるほど、より広範な医療機関に納税資金確保が困難となる事態が生じ、医療機関は「課税制度に改めたために生じた困難」という認識をもつ可能性がある。

表 - 2 「医療機関の消費税負担問題」解決のための各スキームのメリット・デメリット

課税制度への転換を前提（第一要望）		現行と同じ非課税制度を前提（第二要望）	
ゼロ税率による課税制度	軽減税率による課税制度	普通税率による課税制度 + 給付（還付）付き税額控除	(参考：要望外) 普通税率による課税制度
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 (消費税)	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 (消費税)	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 (消費税)	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 (消費税)
<p>内容</p> <ul style="list-style-type: none"> ・現在の社会保険診療報酬等に対する消費税の非課税制度をゼロ税率にする課税制度へ改める。 	<ul style="list-style-type: none"> ・現在の社会保険診療報酬等に対する消費税の非課税制度を軽減税率による課税制度へ改める。 ・患者・被保険者の負担増（窓口負担増、社会保険料増）に対応するため、給付（還付）付き税額控除を導入し、所得税を軽減。 	<ul style="list-style-type: none"> ・現在の社会保険診療報酬等に対する消費税の非課税制度を普通税率による課税制度へ改める。 ・患者・被保険者の負担増（窓口負担増、社会保険料増）に対応するため、給付（還付）付き税額控除を導入し、所得税を軽減。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 中医協の医療経済実態調査から、社会保険診療における控除対象外消費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。 ・ 具体的には、病院用建物、医療機器等を取得した際に負担した消費税の還付に代わる緊急措置として、次の措置のいずれかの方法が選択できるようにする。 ・ 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
<p>メリット</p> <ul style="list-style-type: none"> ・患者等の負担なしに、控除対象外消費税を解消することができる。 	<ul style="list-style-type: none"> ・控除対象外消費税を解消することができる。 	<ul style="list-style-type: none"> ・患者・被保険者の負担増を抑えることができる。 	<p>同左</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 控除対象外消費税の完全な解消とはならないが、現状よりも負担が軽減される。
<p>デメリット</p> <ul style="list-style-type: none"> ・現行制度では、社会政策上の配慮から非課税とされているが、ゼロ税率であれば、社会保険診療報酬が消費税の課税対象となることがにより、事業税の非課税措置、四段階制による特別措置等、公益性を根拠とする税制優遇措置に影響が及び可能性がある。 ・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。 ・極めて政治的なマタになる。 	<p>同左</p> <ul style="list-style-type: none"> ・現行制度では、社会政策上の配慮から非課税とされているが、社会保険診療報酬が消費税の課税対象となることがにより、事業税の非課税措置、四段階制による特別措置等、公益性を根拠とする税制優遇措置に影響が及び可能性がある。 ・厚生労働省の説明によると、現在は社会保険診療報酬には消費税相当額（1.53%）が上乗せされているので、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・被保険者・国民等の負担は現在と変わらない。ただし、1.53%の上乗せは、診療報酬全体に平均的に上乗せされたものであるため、この1.53%の引き下げは技術的には難しいと思われる。 ・患者、保険者、国等の負担が増加する場合、患者・保険者をどのように説得するか。 ・患者の負担増加により、患者数が減少する可能性がある。 ・患者と保険者（被保険者）と公費（国民）の間で消費税の負担割合を調整することにより、患者の負担増加を抑える場合、保険者（被保険者）・公費（国民）をどのように説得するか。 ・赤字・資金繰り難でも納税しなければならない（転嫁問題とイコールではない）。 	<p>同左</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 現行制度では、社会政策上の配慮から非課税とされているが、社会保険診療報酬が消費税の課税対象となることがにより、事業税の非課税措置、四段階制による特別措置等、公益性を根拠とする税制優遇措置に影響が及び可能性がある。 ・患者、保険者（被保険者）、国等の負担が増加する。 ・ 患者により患者・被保険者負担増は軽減されるも、個々の患者・被保険者にとっては、負担増の金額と所得税の軽減（給付（還付）付き税額控除）額は必ずしも一致しない。 ・給付（還付）付き税額控除の控除額は、法定概算額を控除、実額を控除、か考えられる。これは個々の患者・被保険者にとっては負担と給付が一致しないので、不満が出る可能性がある ・を実現するために共通番号による社会保険個人会計が必要となり、現実的でない。 	<p>同左</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 現行制度では、社会政策上の配慮から非課税とされているが、社会保険診療報酬が消費税の課税対象となることがにより、事業税の非課税措置、四段階制による特別措置等、公益性を根拠とする税制優遇措置に影響が及び可能性がある。 ・患者、保険者（被保険者）、国等の負担が増加する。 ・ 患者、保険者（被保険者）、国等の負担が増加する。
<p>デメリット</p> <ul style="list-style-type: none"> ・赤字的調査の恐れ（記載不備などによる仕入税額控除否認）。 	<p>同左</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 厚生労働省の説明によると、現在は社会保険診療報酬には消費税相当額（1.53%）が上乗せされているので、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・被保険者・国民等の負担は現在と変わらない。ただし、1.53%の上乗せは、診療報酬全体に平均的に上乗せされたものであるため、この1.53%の引き下げは技術的には難しいと思われる。 ・患者、保険者、国等の負担が増加する場合、患者・保険者をどのように説得するか。 ・患者の負担増加により、患者数が減少する可能性がある。 ・患者と保険者（被保険者）と公費（国民）の間で消費税の負担割合を調整することにより、患者の負担増加を抑える場合、保険者（被保険者）・公費（国民）をどのように説得するか。 ・赤字・資金繰り難でも納税しなければならない（転嫁問題とイコールではない）。 	<p>同左</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 現行制度では、社会政策上の配慮から非課税とされているが、社会保険診療報酬が消費税の課税対象となることがにより、事業税の非課税措置、四段階制による特別措置等、公益性を根拠とする税制優遇措置に影響が及び可能性がある。 ・患者、保険者（被保険者）、国等の負担が増加する。 ・ 患者により患者・被保険者負担増は軽減されるも、個々の患者・被保険者にとっては、負担増の金額と所得税の軽減（給付（還付）付き税額控除）額は必ずしも一致しない。 ・給付（還付）付き税額控除の控除額は、法定概算額を控除、実額を控除、か考えられる。これは個々の患者・被保険者にとっては負担と給付が一致しないので、不満が出る可能性がある ・を実現するために共通番号による社会保険個人会計が必要となり、現実的でない。 	<p>同左</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 現行制度では、社会政策上の配慮から非課税とされているが、社会保険診療報酬が消費税の課税対象となることがにより、事業税の非課税措置、四段階制による特別措置等、公益性を根拠とする税制優遇措置に影響が及び可能性がある。 ・患者、保険者（被保険者）、国等の負担が増加する。 ・ 患者により患者・被保険者負担増は軽減されるも、個々の患者・被保険者にとっては、負担増の金額と所得税の軽減（給付（還付）付き税額控除）額は必ずしも一致しない。 ・給付（還付）付き税額控除の控除額は、法定概算額を控除、実額を控除、か考えられる。これは個々の患者・被保険者にとっては負担と給付が一致しないので、不満が出る可能性がある ・を実現するために共通番号による社会保険個人会計が必要となり、現実的でない。

(参考) 日本医師会 医療税制検討委員会答申 「消費税損税問題を始めとする当面する医療税制上の重要課題について」、平成18年1月

(2) 平成 23、24 年度税制改正要望

平成 23 年度と 24 年度税制改正要望において、控除対象外消費税解消策として、次の要望を取りまとめた。

・ 消費税対策として、以下の措置を講ずること。

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すること。

上記課税制度に改めるまでの緊急措置として、医療機器、病院用建物等の消費税課税仕入対象資産の仕入れに係る消費税額については、その全額(*)の仕入税額控除を認める特例措置を創設すること。

- 消費税 -

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

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

これを解消するには、社会保険診療報酬等に対する消費税を課税制度に改め、かつ患者負担を増やさないように制度設計することにより、社会保険診療報酬等に関わる一切の消費税非課税に関する不合理を解消できます。それによって、医療の公益性にも一貫性を保つことができ、それは他の医業税制の考え方とも共通することになります。

したがって、社会保険診療報酬等に対する消費税の非課税制度は、仕入税額控除が可能な課税制度に改め、かつ患者負担を増やさない制度に改善するよう強く要望します。

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

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

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

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

(3) 消費税要望に係るアンケート調査結果

日医は、前回答申の提言を受け、会員を対象とした消費税要望に係るアンケート調査を実施した。その概要は、下記の通りである。

イ.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都市医師会役員に対して、平成23年6月に調査票を送付し、7月末を回答期限として実施した。

回答状況は以下の通り。

回答総数 8,663件(回答のあった1医師会あたり約11件)

回答のあった医師会 789医師会

(依頼した937医師会の約84%)

ロ.無効回答の判定基準について

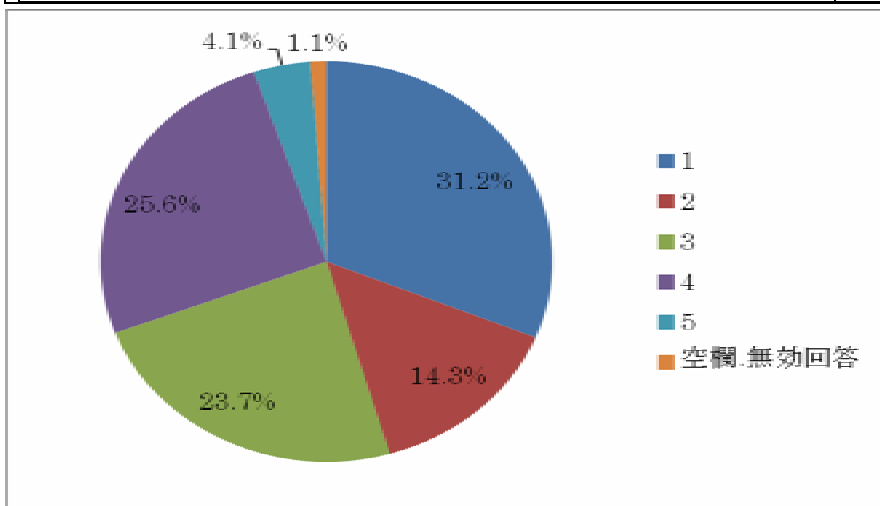
選択肢番号を2つ以上選択(選択肢の番号についてで囲むなどの記入があるもの)した場合は無効回答とした。ただし、自由記入を求めている選択肢以外を選択している場合で、自由記入欄に記入がある回答(当該選択肢の番号に記入があるものを除く)については、当該記入を選択事由等の付記と整理し有効回答として集計した。

八.集計結果

設問 1

社会保険診療が課税になったときの、患者の負担増について、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	他の物品購入と同じように（通常の税率で）負担をしていただくことは、医療においてもやむを得ない。	2,701	31.2%
2	他の物品購入よりも低い税率であれば、ある程度の負担をしていただくことは、医療においてもやむを得ない。	1,239	14.3%
3	一旦、窓口で消費税を負担していただくのはやむを得ないが、最終的には国から患者に還付するなど、実質的な負担増にならないようにしなければならない。	2,056	23.7%
4	若干でも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。	2,215	25.6%
5	その他	354	4.1%
空欄.無効回答		98	1.1%
合計		8,663	100.0%



患者負担が増えないよう何らかの配慮を求める選択肢「2」「3」「4」の合計は 63.6% を占め、さらに、「1」を選択した場合でも患者負担へ配慮すべきと考えながらも様々な理由でやむを得ず選択したケースも含まれていることを考慮すれば、「課税」「非課税」を問わず、日医の「患者負担を増やさない」という方向性は概ね支持されているといえる。

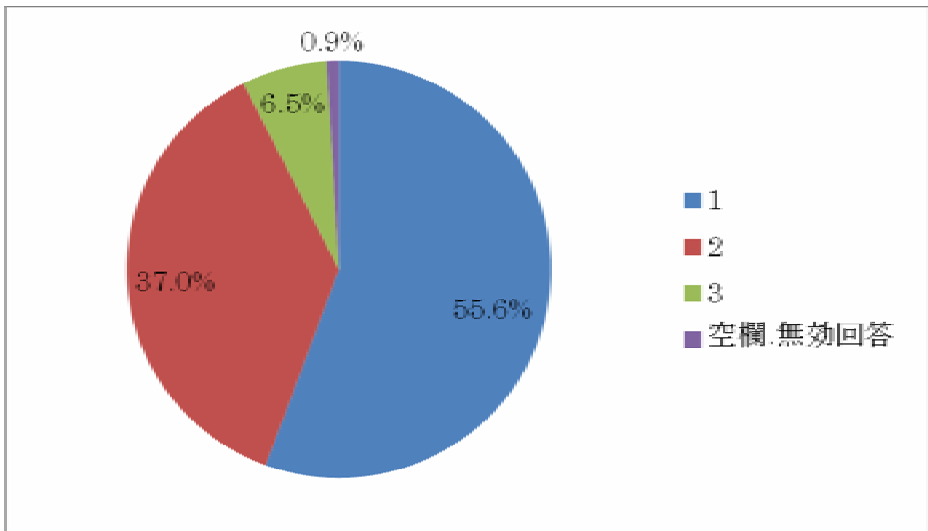
今回のアンケートの目的は、あくまで課税にした場合の影響についての意識を調査することにあり、解決策（ゼロ税率、軽減税率、普通税率＋給付付き税額控除、非課税制度の枠内で上乗せ水準及び上乗せ方法の改善 など）を選択肢として明示して問う形式ではなかったため、以下の点に留意する必要がある。

- A) ゼロ税率を支持または非課税制度の枠内での改善を支持する場合は、「4」または「5」を選択する傾向がみられたこと。
- B) ゼロ税率を支持する場合でも「2」の軽減税率のひとつととらえて「2」を選択する傾向がみられたこと。
- C) 消費税の是非及びそのあり方については、極めて政治的なテーマであることから、各選択肢を選ぶ経緯についても様々なケースが含まれているようである。例えば、「1」を選択した場合においても、「消費税は広く薄く負担すべき制度であり、患者といえども当然に負担すべきもの」という立場、ゼロ税率を理想としながらも国家財政の状況から患者負担もやむを得ないという立場、ゼロ税率を理想としながらもゼロ税率に固執して解決を遅らせることは避けなければならないという立場から一時的に患者負担もやむをえないという立場、等々。

設問2

社会保険診療が課税になれば、医療機関は窓口で患者から消費税をいただくこととなります（税率がゼロ%の場合を除く）。世論の反発も予想され、窓口では患者への説明等が必要になると想定されます。これについて、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が必要になれば、対応できると思う。	4,815	55.6%
2	窓口で患者への説明が必要になると、対応できないと思う。	3,207	37.0%
3	その他	562	6.5%
空欄・無効回答		79	0.9%
合計		8,663	100.0%

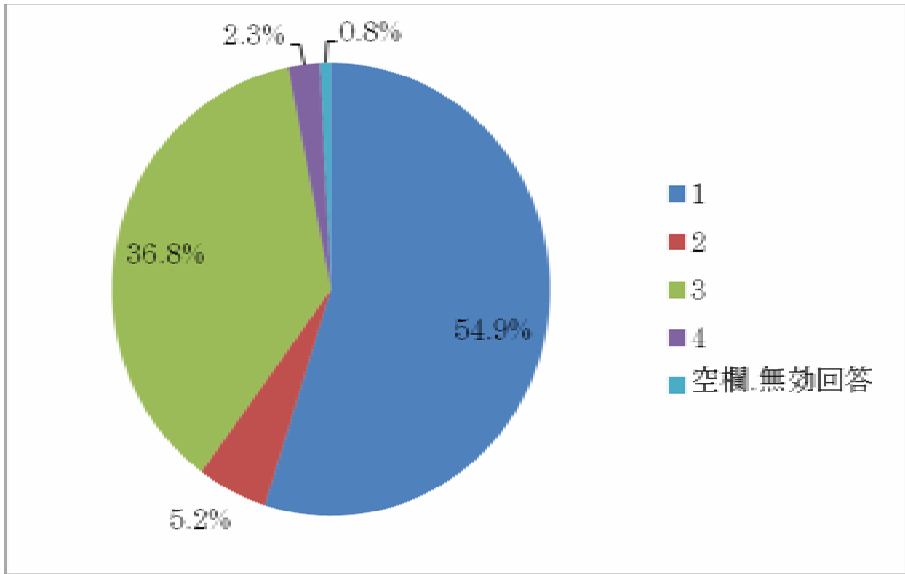


窓口での患者への説明について、「1」の「対応できる」が55.6%を占めた。また、「3.その他」をみると、国が責任をもって説明すべしとする意見が多く、日医の支援の必要性を指摘する意見も多くみられたことから、「対応できない」とする37.0%に対しては、国にしかるべき措置をとるよう要望していくことが必要であり、日医も何らかの支援を行うことが求められる。

設問3

今は社会保険診療が非課税のため、診療所を中心とする多くの医療機関は消費税の申告が免除されたり簡略化されたりしています。もし社会保険診療が課税になれば、医療機関は税の申告や記帳の事務量が今より増えることが想定されます。これについて、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、税の申告や記帳の事務量が増えることも、やむを得ない。	4,756	54.9%
2	税の申告や記帳の事務量が増えるような方法であれば、現状のままでやむを得ない。	450	5.2%
3	税の申告や記帳の事務量が増えないよう、現行の非課税制度の枠内で解決を図るべきだ。	3,184	36.8%
4	その他	203	2.3%
空欄.無効回答		70	0.8%
合計		8,663	100.0%



主に診療所で予想される事務負担増について、「1」の問題解決のためには「やむをえない」が過半数を占めたものの、他方で「2」の「現状のままでやむを得ない」及び「3」の「現行の非課税制度の枠内で解決を図るべき」の合計も42.0%と決して少なくない。

本設問で「3」とした回答について、設問1での自由記入欄をみると、以下のような意見が多くみられた。

A) 診療報酬への上乗せ方式をすべての項目に定率の上乗せをすることで解決すべき
 確かに、この方法に改めれば、現行制度に比べれば矛盾は相当程度緩和されると見込まれるが、依然として設備投資分の消費税負担を解決することは困難である。

B) 仕入（医薬品、診療材料等）を非課税にすることで解決すべき
 医薬品、診療材料については現行制度でも診療報酬制の算定の仕組みの中で消費税5%分が組み込まれており、この部分が消費税負担問題に占める比重は相対的に小さいものと考えられる。ただし調整幅2%が管理コストをカバーできているかの問題は残るが、これは消費税の問題とは別の問題である。また、仮に医療用機器も含めて仕入れを非課税（注）にできたとしても（日医は平成19年度・平成20年度の税制要望として取り上げたこともある）、仕入れは公道価格でないことからメーカー等が消費税分を価格に転嫁することが可能であることから、医療機関の消費税負担は依然として解消できない可能性が高く、むしろ負担問題の実態がみえなくなってしまうなど、むしろ本質的な解決から遠ざかる恐れがあるとして要望から取り下げた経緯あり。）

（注）ここでは、医療機関の直接の仕入れ先となる医薬品メーカー・卸や医療

用機器メーカーのみを非課税とする制度を想定した。他に、それらの業者のさらに川上にまでさかのぼって消費税を徹底して排除しようとするれば、輸出免税と同様の制度が必要となるが、制度の実現可能性は技術的にも政治的にもさらに困難になることが予想される。

以上のような論点についての情報提供が不十分であったことから、引き続き、課税に改めることが正しい方向性であることを会員に対し丁寧に説明していく必要がある。

二.まとめ

課税となった場合の患者負担については、負担増とならないよう何らかの措置が必要とする意見は6割超を占め、日医の「患者負担を増やさない」とする方向性は概ね支持されている。

患者への説明については、「対応できる」とする回答が5割超を占めたが、現場で混乱が生じないよう、国による事前の広報・周知及び日医からの支援が必要である。事務負担増については、「やむを得ない」とする回答が5割超を占めたが、「非課税制度の枠内で解決を図るべき」とする回答も3割超を占めた。後者については、非課税制度の枠内での解決が何故困難であるのかについて、日医からの説明が不十分であった側面もあり、今後、会員に対してより丁寧な説明・広報を行っていく必要がある。

調査結果については、今後の税制要望の検討の参考とすることが確認された。

(4) 市民公開セミナー「医療と消費税」の開催

控除対象外消費税問題の解決のためには、一般市民への理解、啓発も重要であることから、日医は、四病院団体協議会との共催で、市民公開セミナー「医療と消費税」を下記の通り開催し、参加者は約1,800名に及び、大きな反響を呼んだ。

日時 平成23年8月21日(日) 14:00~17:00
会場 日比谷公会堂
参加者数 約1,800名

[司会] 駒村 多恵(フリーキャスター)

[基調講演]

海堂 尊(医師、作家)
堤 未果(ジャーナリスト)

今村 聡（日本医師会常任理事）

[パネルディスカッション]

海堂 尊（医師、作家）

堤 未果（ジャーナリスト）

田辺 功（医療ジャーナリスト）

船本 智睦（税理士）

伊藤 伸一（四病協 医業経営・税制委員会委員長）

今村 聡（日本医師会常任理事）

[主催] 日本医師会

四病院団体協議会（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）

[後援] 日本歯科医師会、日本薬剤師会、日本看護協会、日本病院団体協議会、
全国老人保健施設協会、東京都病院協会、東京都医師会、千葉県医師会、
神奈川県医師会、埼玉県医師会

（５）「素案」

「素案」の評価については、検討の結果、以下の通りとなった。

イ.積極的に評価すべき点

「素案」における、医療機関の消費税負担への対応策として示された内容は、非課税制度のままで診療報酬制度の枠内で一定の改善を行うとするもので、「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」を求める日医の税制要望とは大きく異なるものであるが、評価しうる部分として以下の点がある。

高額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とされた点であり、日医が次善の策として掲げている「設備投資に係る消費税について仕入税額控除の特例創設」要望について、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いうこともできること。

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で、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り、日医のこれまでの主張が認められたこと。

ロ.問題点

他方で、「素案」は、前述のように、非課税制度の下での改善であることから、次のような問題点を抱えている。なお、「素案」は、表 -2 「医療機関の消費税負担問題」解決のための各スキームのメリットデメリット」における、「仕入消費税相当額診療報酬加算及び設備投資に係る仕入税額控除特例措置」案（以下、「第二要望案」）の問題点と共通する部分が多い。

社会保険診療報酬に上乘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「第二要望案」と同様に増加する。

医療保険制度の枠内での改善策である以上、改定率という予算制約は免れない。

「第二要望案」の問題点として、「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）」と指摘されているが、「素案」においても同様である。

設備投資分の手当については、診療報酬の配分問題にすり替えられ、結果として不十分なものとなる可能性が高い。場合によっては、病院と診療所間の対立を惹起する恐れがある。

社会保険診療以外の公定価格による介護保険、自賠責、労災などでも同様の問題が生じていると考えられるが、個別の制度ごとに同様の対応が理屈の上では必要になる。

海外でも多くの場合、非課税とされていることから、単に医療機関の仕入に係る消費税を還付するためという技術的な目的で課税取引とすることは制度として問題がある、との主張のようである。しかし、表 -3 「諸外国における付加価値税と社会保険診療等の概要」にみる通り、オーストラリアなどゼロ税率を含む課税制度としている国々もあり、非課税とする国がすべてというわけではない。なお、課税とする国々は、付加価値税導入について後発国であるという共通点をもつ。また、欧州など非課税としている国々の場合、近年、株式会社立病院の増加がみられるものの、依然として公的病院が多く、設備投資に対する補助金などにより、医療機関の消費税負担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。日本の場合、医療機関の大半が民間で、なおかつ、設備投資に対する予算措置は例外的という点で欧州などと大きく異なり、日本の特殊性を考慮する必要がある。なお、カナダは非課税制度であるものの、一定の医療機関に対して、消費税負担軽減のため、仕入税額控除の特例を設けている。

表 - 3 諸外国における付加価値税と社会保険診療等の概要

地域	国	導入年	標準税率(%) カッコ内は食品に係る税率	社会保険診療等に係る付加価値税の状況	処方薬、医療機器等		
欧州	EU加盟国	第6次EC指令(付加価値税に係る一般原則(非課税に係る第2章第132条))		EU加盟国は、医療に係る以下のものについて、付加価値税を非課税にしなければならない。 『法律で定められた公的機関または社会的に法律で規制されている同様の機関、病院、医療治療又は分析センター、その他承認されている類似機関での看護、医療ケア及びこれに関連する行為』		医薬品・・・軽減税率 ゼロ税率については、1991年以前に制定された事項を除いて認めない。	
		ドイツ	1968	19(7)	非課税	身体障害者用の機器類は軽減税率	
		フランス	1968	19.6(5.5)	非課税	医薬品、身体障害者用の機器類は軽減税率	
		英国	1973	20(0)	非課税	医薬品、特定の身体障害者用の機器類はゼロ税率	
		アイルランド	1972	21(0)	非課税	経口薬、特定の医療機器はゼロ税率	
		スウェーデン	1969	25(12)	非課税	処方薬はゼロ税率	
		ハンガリー	1988	25(18)	非課税	処方薬は軽減税率	
		イタリア	1973	20(10)	非課税	医薬品、健康用品は軽減税率	
		オーストリア	1973	20(10)	非課税	医薬品は軽減税率	
		オランダ	1969	19(6)	非課税	医薬品、身体障害者用の機器類は軽減税率	
		ギリシア	1987	23(13)	非課税	医薬品(非課税のものを除く)、医療機器、身体障害者用の機器類は軽減税率	
		スペイン	1986	18(8)	非課税	医薬品、医療機器、身体障害者用の機器類は軽減税率	
		チェコ	1993	20(10)	非課税	医薬品は軽減税率	
		デンマーク	1967	25(同左)	非課税		
		フィンランド	1994	23(13)	非課税	医薬品は軽減税率	
		ベルギー	1971	21(6)	非課税	身体障害者用の機器類は軽減税率	
		ポーランド	1993	23(5)	非課税		
		ポルトガル	1986	23(6)	非課税	(非課税でないものは軽減税率)	医薬品は軽減税率
		ルクセンブルク	1970	15(3)	非課税		特定の医療機器は軽減税率
	トルコ	1985	18(8)	非課税	(特定のものは軽減税率)	医薬品、医療機器は軽減税率	
非EU加盟国	アイスランド	1989	25.5(7)	非課税			
	スイス	1995	8(2.5)	非課税	医薬品は軽減税率		
	ノルウェー	1970	25(14)	非課税			
米州	カナダ	1991	5(0)	非課税(注)	医薬品・医療機器はゼロ税率		
	メキシコ	1980	16(0)	非課税	特許医薬品はゼロ税率		
オセアニア	オーストラリア	2000	10(0)		ゼロ税率		
	ニュージーランド	1986	15(同左)		課税		
アジア	韓国	1977	10(同左)	非課税	特定の身体障害者用の機器類はゼロ税率		
	タイ	1992	7(同左)	非課税			
	フィリピン	1988	12(同左)	非課税			
	インドネシア	1985	10(同左)	非課税			
	シンガポール	1994	7(同左)		課税		
	日本(消費税)	1989	5(同左)	非課税			

(出典)

- ・OECD加盟国の医療、医薬品等に対する課税・非課税、適用税率については、OECD『Consumption Tax Trends 2010』、P.79～81、P.84～86。
- ・OECD加盟国以外の医療、医薬品等に対する課税・非課税、適用税率については、あずさ監査法人・KPMG編『メコン流域諸国の税務』2009、中央経済社、税理士法人トーマツ編『アジア諸国の税法第6版』2008、中央経済社、知念裕『アジア諸国の付加価値税』『琉球大学経済研究』第55号P.167-190。
- ・標準税率及び食品品に対する適用税率については、平成23年度第24回政府税制調査会(平成23年12月7日)提出資料、財務省『参考資料(消費税について)』P.4。

(参考) 国立国会図書館調査及び立法考査局『諸外国の付加価値税(2008年)』、P.4～5

(注) 一定の医療機関に対し仕入税額控除の特例あり。

(『General Information Concerning the QST and the GST/HST』Canada・Quebec, 2009.8. p.22)

参考資料として、長英一郎『消費税損税解決に向けて - 下 - ゼロ税率だけでなく税額還付方式も視野に - 』『病院』64巻4号2005年4月号P.313-315。

八.小括

この問題について、厚生労働省が正式な場で定期的に検証するとしたことを大きな前進と受け止める。また、「高額投資に係る消費税負担に関し」「手当てを行うことを検討する」とした点は、不十分な表現ながら、本会の税制要望（事前の策）に沿っていることから評価したい。

ただし、冒頭の「今回の改正にあたっては」の「今回」が、消費税を8%に引き上げる時点と限定されていないとの問題が残る。今後とも、10%への引上げ時には抜本的な解決を図ることを強く求めていくべきである。

5.まとめ（提言）

「素案」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。

「素案」において、消費税負担についての検証の場を厚労省に設けることとされているが、それのみにとどまらず、消費税の税制のあり方が問題となっている（そのことは「素案」においても認められた。）のであるから、厚労省における検討と並行して、政府税制調査会においても、小委員会等を設置して検討するよう、働きかけが必要である。

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 医業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「医業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 医業経営の非営利性等に関する検討会」において、「医業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、持分の定めのない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、持分の定めのある医療法人は、「当分の間」、経過措置型医療法人として持分のある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 持分の定めのない医療法人（社会医療法人を除く。）について、基金制度が創設された。

ロ 問題点

前述の医療法の改正によって、従来の持分あり医療法人は、いわゆる経過措置型医療法人とされ、その持分が「当分の間」のみ保障されることとなった。その結果、次のような問題が生じている。

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

この 2 つの問題は密接に絡み合っており、経過措置型医療法人のまま相続が起った場合に、多額の相続税を納めなければならず医業を承継できないという深刻な事態を招いている。したがって、医師の高齢化が進むなか、これらの問題の対策を講じることは急務であると考えられる。

2. 移行税制

(1) 前委員会の検討と平成 22 年答申

イ 前委員会の検討

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

た。

そして、経過措置型医療法人について、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」及び「平成 22 年度税制改正要望」（表 II-1 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。

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において、

① 医療法人に対する受贈益課税（表 II-1 ②㊸）について

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

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

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

上記①によって、表 II-1 ②㊸の医療法人の受贈益等は益金不算入とする税務上の取扱いが明確化されるとともに、益金の額に算入されない金額は、利益積立金額とされた（法人税法施行令 9 条 1 項へ）。

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、前委員会の要望とは掛け離れたものである。

表Ⅱ-1 平成20年度及び22年度における税制改正要望とその結果並びに検討

	(1)税制改正要望項目	要望年度		(2)税制改正による手当て(平成20年度)	(3)平成20年度税制改正後の当委員会での検討
		H20	H22		
①	経過措置型医療法人が新医療法に定められる医療法人に移行するに当たって、経過措置型医療法人が、出資持分を拠出額として基金拠出型医療法人に移行する場合、拠出額が移行時前の出資額に対応する資本金等の額を上回るときは、その上回る金額について、移行時に出資者にみなし配当課税を課さないよう必要な措置を講じること	○	○	—	必要な措置を講じるよう厚生労働省より税制改正要望を行ったが、税制改正等の対応は行われなかった。よって、今後必要な措置を講じるよう求めていく。
②	経過措置型医療法人が新医療法に定められる医療法人に移行する場合、課税される可能性が懸念されるため、次の項目について解散を明確に示すこと				
	④ 経過措置型医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分の定めのない医療法人に移行する場合、解散・設立があったとして課税をしないこと	○		—	移行によって解散・設立するものではなく、法人は継続している。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。
	⑤ 経過措置型医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分の定めのない医療法人に移行する場合、医療法人に受贈益課税をしないこと	○		「持分の全部又は一部に払戻しをなかつ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なった(法人税法施行令第136条の4第2項)	—
	⑥ 経過措置型医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分の定めのない医療法人に移行する場合、医療法人に相継税法66条4項の適用による贈与税を課さないこと	○	○	相継税法66条4項の「相継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、相継税法施行令第33条3項が規定	相継税法施行令第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継税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となるかどうかの厳しい判断基準を、政令に移行したのみであり、その内容については、本委員会の要望とは掛け離れたものである。よって、今後必要な措置を講じるよう求めていく。
	⑦ 経過措置型医療法人が、出資金額を拠出額として基金拠出型医療法人へ移行する場合及び基金制度を設けない持分の定めのない医療法人に移行する場合、個人出資者に対して、所得税法59条のみならず、相継税法59条の適用による贈与税を課さないこと	○		—	所得税法59条は、譲渡所得の起因となる資産の移転に対してのみ課税をするというものであり、厚生労働省の照会回答(医政発第406002号)においても、持分の放棄は資産の移転にはあたらず、課税性はないとしている。したがって、個人出資者に対する「みなし譲渡課税」は行われたい旨の回答を厚生労働省から受け、その旨の認識をしている。
	⑧ 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、個人出資者に対して無償譲渡又は低額譲渡による譲渡益・寄付金課税を行わないこと	○		—	厚生労働省より税制改正要望を行ったが、対応はなされなかった。この要望は、法人税法27条(所得の金額の計算)と同法37条(寄附金の規定)を考慮し、譲渡(所得)を所得税のように限定しておらず、無償譲渡という概念で総合的にとらえているため、法人出資者に対しては譲渡益課税が生じるという趣旨の余地があること、また、平成17年の国税庁への照会回答においても、法人税法第37条の課税の可能性があるということだったため、措置を求めた経緯がある。厚生労働省が改正要望を行った際には、法人出資者の数が不明であり、手当てを要する規模であるかが不明である旨を指摘されたため、今後、規模が把握できた時点で再度検討することとする。
	⑨ 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記②の主張とも整合性が取れている。

ロ 平成 22 年答申

平成 20 年度税制改正後においても、新医療法下の持分の定めのない医療法人への移行は一向に進んでおらず、アンケートによると、持分のある医療法人が全体の約 95% を占め、そのうちの約半数は、現時点では経過措置型のまま様子をみようという姿勢であった。「経過措置型医療法人」というネーミングからの汲み取れるように、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が地域医療の中核となっていることには変わりはない。したがって、この経過措置型医療法人が置かれている厳しい状況を改善すべく、移行時の課税関係について更なる検討を重ねてきた。

また、前委員会は、経過措置型医療法人が持分のない医療法人へ移行する際の問題点として平成 20 年答申において提起したもののうち、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、その問題点を認識してきた。

その上で、前委員会では、新医療法に定められている医療法人への移行の際の残された大きな課題として、改めて次の 2 点を掲げ、「平成 22 年度税制要望」とし、今後、経過措置型医療法人が非課税で新医療法下の医療法人に移行できるよう、税制面の整備をすることを提言した。

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

(2) 本委員会の検討

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

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

(3) 医療法人制度担当理事による医療法人課税に関する報告

平成 18 年の医療法改正は、前述のような理由により、地域医療の中核となっている

持分あり医療法人を存続の危機へ陥れている。

医療法人制度の担当である鈴木常任理事は、平成 18 年の医療法改正後における医療法人の在り方について、有識者らと検討を重ねた。その見解を取りまとめた「医療法人の経営を持続するための課税のあり方について―地域医療の中核となる医療法人の育成のために―」(以下「報告書」)は、本委員会へ報告された。その報告書については、後掲する。

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

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

- ① 承継税制の問題
- ② 経過措置型にされた根拠となっている医療法附則の「当分の間」の削除
- ③ 持分あり医療法人の医療法本則への復活

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

(4) 平成 23、24 年度税制要望

上記を踏まえ、本委員会では、新医療法に定められている医療法人への移行の際に残された大きな課題として、引き続き平成 23、24 年度においても、次の 2 項目を税制改正要望とした。

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

(5) まとめ (提言)

平成 18 年度の医療法改正以来、新医療法に定める医療法人への移行が一向に進んでいない背景には、税制面でのバックアップがなされていないことが大きな 1 つの要因となっている旨は、前委員会の答申においても提言してきた。しかし、平成 20 年度税制改

正で前述（1）イの①及び②の改正がなされてからは、税制改正において抜本的な見直し
がなされるどころか、この移行税制についての言及はなされてはいない。そのため、現
状では、経過措置型医療法人は、非課税での移行要件を満たすことができず、そのまま
で留まっており、社員に相続が発生すると相続税の負担を憂慮しているのが現実である。

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

3. 事業承継税制

（1）非上場株式会社等に係る納税猶予制度（事業承継税制）

イ 非上場株式会社等に係る相続税の納税猶予制度と贈与税の納税猶予制度の導入

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

相続税の納税猶予制度は、事業承継者が、承継会社の代表者であった者等から、その
承継会社の株式を相続等により取得した場合に、一定の要件のもと、その株式の課税価
格の 80%に相当する額に係る相続税の納税を猶予する制度であり、その事業承継者が事
業を継続し、その事業承継者の死亡の時までその株式を保有し続けた場合等には、その
相続税の納税は免除される。

また、贈与税の納税猶予制度は、事業承継者が、承継会社の代表者であった者等から、
その承継会社の株式を贈与により取得した場合に、一定の要件のもと、その贈与税のう
ち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。

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。また、同法は、事業承継を円滑にするため、遺留分の特例等

を定める民法特例等を定めている。

ハ 医療法人への不適用

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

(2) 前委員会の検討と平成 22 年答申

イ 前委員会の検討

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

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

しかしながら、このような提案に対して、厚生労働省は、非営利性が徹底されることとなった医療法人制度において、例外的に存続している経過措置型医療法人に納税猶予制度を適用するのは難しいとの対応を繰り返し、また、非営利性を徹底した医療法人のみを本則の医療法人とした新医療法を元に戻し、経過措置型医療法人を本則化することは難しいと回答した。

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

この要望を受け、厚生労働省は、平成 21 年 8 月に 5 年以内の移行を前提とした相続税の納税猶予制度の創設についての税制改正要望を行った。その後の鳩山内閣の発

足により、要望はいったん白紙となったが、平成 21 年 10 月下旬に、8 月と同様の内容で、厚生労働省から新政府税制調査会への再度の税制改正要望が行われた。

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

厚生労働省が前委員会に対して行った説明は、大要、次のとおりである。

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

ロ 平成 22 年答申

上記イを踏まえて、前委員会では、経過措置型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、経過措置型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と考えた。

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

したがって、次の 2 点を平成 22 年答申において提言している。

- ① 経過措置型医療法人出資に対する非上場株式等に係る納税猶予制度の適用
- ② 5 年以内の移行を前提とした相続税の納税猶予制度

なお、その後の税制改正においても、医療法人に適用される納税猶予制度についての言及はされていない。

(3) 本委員会における検討

イ 本委員会の見解

経過措置型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。これらのことは、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。したがって、本委員会は、非上場株式等に係る納税猶予制度の適用対象に経過措置型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、引き続き検討を重ねてきた。

ロ 医療法の更なる改正

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

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

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

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

(4) 医療法人制度担当理事による医療法人課税に関する報告

上記 2 (3) で述べた「報告書」においても、医療法人における事業承継税制について見解が示されている。

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

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

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

なお、「報告書」は、本答申において別添した。

(5) 平成 23、24 年度税制改正要望

平成 22 年及び 23 年度の税制改正においても、医療法人に対して適用される相続税及び贈与税の納税猶予制度についての言及はされていない。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、次の要望を平成 23、24 年の税制改正要望とした。

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

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

(6) まとめ (提言)

以上、検討の結果、本委員会としては、引き続き次の2点について、税制改正の必要があるものとする。

① 経過措置型医療法人出資に対する非上場株式等に係る納税猶予制度の適用

経過措置型医療法人は、営利法人並みの課税が行われてきた背景がありながら、事業承継税制において株式会社等と差別化されている。このような課税上のバランスを欠いた不合理性を是正し、経過措置型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、事業承継税制の適用を認めることを引き続き要望することが望ましい。

② 5年以内の移行を前提とした相続税の納税猶予制度

持分の定めのない医療法人への5年以内の移行を前提とした相続税の納税猶予制度は、持分の定めのない医療法人への移行を検討しつつも、その実行にまで至っていない医療法人にとって有用な制度であるため、引き続き、要望を継続することが望ましい。

これらの問題を解決するためには、医療法の見直しを視野に入れた検討も必要であり、日医において、医療法人課税に関わる問題を、医療法に係る課題として取り上げることが望ましい。

・事業税をめぐる課題

1. 問題の所在

(1) 概要

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

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

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

(2) 従前の経緯

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

ロ．昭和 27 年の地方税法の改正で、社会保険制度の実施に伴う国民皆保険の普及目的から「保険収入を課税標準から除外する。」こととされ、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、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、医療法人等に対する軽減税率（地方特別法人との合算税率）は、次の通りとなった。

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

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

2. 政府税制調査会における検討と税制改正大綱

（1）平成23年度大綱

総務省サイドは、非課税措置については存続とするが、軽減措置については対象法人の見直しをするよう迫った。これに対し、厚労省サイドは、軽減措置の見直し提案に対し、あまりに唐突な提案であり、歯科や産科など自由診療の比率が高い診療科への影響が大きく、健診など地域医療のための重要な活動にブレーキをかけるものとして、さらに、民主党税制改正PT重点要望でも特に経営的に厳しい環境に置かれている歯科をはじめとする診療機関に配慮しつつ検討すべきとされたこととの整合性からも問題であると、慎重に検討すべきとの主張を行った。

その結果、平成23年度税制改正大綱では、平成23年度での見直しは見送られ、次のように記載された。

（平成23年度税制改正大綱）

- ・ 事業税における社会保険診療報酬に係る実質的非課税措置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、結論を得ます。

（2）平成24年度大綱

総務省サイドから、社会保険診療に対して国税においては課税とする一方で地方税である事業税については一律に課税できないようにする現行措置は不合理、医療機関も都道府県の行政サービスを受けていることから応益課税である事業税を負担すべき、

昭和27年の制度創設時においては社会保険診療報酬を決める際に当時の武見太郎日医会長の働きかけにより当時の厚生省が大蔵省にかけ合わずに公租公課の中から地方税

を抜いてしまったという経緯があり税としての筋を通すべき、との指摘がなされた。

これに対し厚労省は、 については国税である法人税・所得税は担税力に課税の根拠を求める応能負担原則に基く税であるのに対し、応益課税原則に基く税である事業税とは全く異質の税であること、 については医師や医療機関はむしろ地域医療の重要な基盤として公共サービスを自ら行っていること、 については過去の経緯はどうであれ今日的に地域医療というものを営利事業と見るかどうかの本質、との反論を行った。

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

(平成 24 年度税制改正大綱)

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

3. 「わがまち特例」

平成 24 年度税制改正大綱において、事業税特例措置をはじめ地方税軽減措置全体に関わる、「わがまち特例」の導入が、下記の通りうたわれているので、今後注目すべき論点について触れておきたい。

9. 地域主権改革と地方税制

(1) 地方税の充実

地方税は、住民自治を支える根幹であり、地域主権改革を進めていく観点から、地方税を充実することが重要です。

地域主権改革の推進及び国と地方を通じた社会保障制度の安定財源の確保の観点から、地方消費税を充実するとともに、地方法人課税のあり方を見直すことなどにより、税源の偏在性が小さく、税収が安定的な地方税体系を構築します。

(2) 住民自治の確立に向けた地方税制度改革

基本的考え方

税制を通じて住民自治を確立し、地域主権改革を推進するため、現行の地方税制度を「自主的な判断」と「執行の責任」を拡大する方向で抜本的に改革していきます。

その際、「自主的な判断」の拡大の観点に立って、地方税法等で定められている過剰な制約を取り除き、地方自治体が自主的に判断し、条例で決定できるように改革を進めます。

また、「執行の責任」の拡大の観点に立って、地方自治体が課税に当たって納税者である住民と直接向き合う機会を増やすように改革を進めます。

今後、引き続き検討を行い、成案を得たものから速やかに実施するものとします。

具体的取組み

イ 地域決定型地方税制特例措置（通称：わがまち特例）の導入

地方税法で定める特例措置を可能な限り廃止し、地方税制について国が定める範囲を縮小していくとともに、特例措置について、国が一律に定めていた内容を地方自治体が自主的に判断し、条例で決定できるようにする仕組み（「地域決定型地方税制特例措置（通称：わがまち特例）」）を導入し、地方自治体の自主性・自立性を一層高めるとともに、税制を通じて、これまで以上に地方自治体が地域の実情に対応した政策を展開できるようにします。

平成24年度税制改正においては、固定資産税の課税標準の特例措置2件について、地方自治体が課税標準の軽減の程度を条例で決定できるようにします。

（中略）

ハ 税負担軽減措置等の見直し

地方税については、平成22年度税制改正大綱に掲げた「地方税における税負担軽減措置等の見直しに関する基本方針」に沿い、さらには地域主権改革の視点を踏まえ、国が地方の税収を一時的に減収せしめる税負担軽減措置等は、可能な限り行わないような方向で引き続き見直しを行っていきます。

すなわち、地方税法における軽減措置は、「国が地方の税収を一時的に減収せしめ」て、地方の「自主的な判断」を妨げるものとして原則として否定されるべきものと位置付けた上で、可能な限り行わないような方向で引き続き見直しを行うとしている。

そして、そうしたふるいかけられた結果、存続すべきものとされた軽減措置についても、原則として、「国が一律に定めていた内容を地方自治体が自主的に判断し、条例で決定できるようにする仕組み（「地域決定型地方税制特例措置（通称：わがまち特例）」）を導入し、地方自治体の自主性・自立性を一層高めるとともに、税制を通じて、これまで以上に地方自治体が地域の実情に対応した政策を展開できる」ようにすべきものとされた。

「わがまち特例」は、総務省の「地域の自主性・自立性を高める地方税制度研究会」の中間とりまとめ（平成23年10月）の内容をそのまま採用したものであり、同資料によれば全国画一型の軽減措置の存続を完全に否定しているわけではないものの、あくまで例外的のみ認められるものとしている。

4. 医師会における公共性の高い諸活動に関する調査

医師・医療機関が行う公共サービスの具体的内容を把握するため、医師会における

公共性の高い諸活動について、アンケート調査を行い、その結果を取りまとめて、143項目からなるリスト(表 -1)を作成した。

- ・対象 東京都医師会・板橋区医師会
鹿児島県医師会・鹿児島市医師会

表 -1 医療機関・医師の行う公共性の高い事業・活動の例
(平成22年8月実施アンケート調査結果に基づき作成)

	主な根拠法令等 (法律・条例・要綱などその他)	名称	分類											実施主体	主に 医師会員	相当数の 参加		
			救急医療 サービス	相談	学校医・ 園医	検診・健診	予防接種	委員会等 への参加	講演・講師	イベントへ の派遣	その他	自治体	医師会				医療機関	他
1	医療法第42条の2	社会医療法人																
2	医療法第4条	地域医療支援病院																
3	医療法第30条の4	医療計画において医療機関等の具体的な名称が記載されている病院(5疾病5事業)																
4	救急病院等を定める省令	救急告示病院																
5	医師法第16条の2	臨床研修指定病院																
6	精神科救急医療体制整備事業	精神科救急医療施設																
7	精神科救急医療体制整備事業	精神科救急医療センター																
8	その他、各制度に基づき(指定医療機関)	指定医療機関(労災保険診療(指定医療機関)、労災保険二次健康診断等給付(指定医療機関)、公費健康被害に係る診療(指定医療機関)など)																
9		医師会が運営する救急医療施設への参加																
10		休日等の輪番制への参加																
11		休日医科診療事業の実施																
12		小児初期救急平日夜間診療事業の実施																
13		休日全夜間診療事業の実施																
14		休日急病電話相談所(テレホンセンター)																
15		電話医療相談協力医																
16		医療機関間情報集約																
17	学校保健安全法	学校医(小学校・中学校・高校・看護学校)															学校法人等	
18	学校保健安全法	学校結核対策委員会																
19	学校保健安全法	園医(幼稚園)															学校法人等	
20	児童福祉法	園医(保育園)																
21	児童虐待防止法	児童虐待に関する委員会																
22	児童虐待防止法	虐待防止フォーラム																
23		長期基本計画審議会																
24	介護保険法	もの忘れ相談事業の実施																
25	介護保険法	介護認定審査会																

26	介護保険法	介護保険審査会	名称	分類										実施主体	主に 医師会員	相当数の 参加		
				相談	学校医・ 園医	検診・健診	予防接種	委員会等 への参加	講演・講師	イベントへ の派遣	その他	自治体	医師会				医療機関	他
26	介護保険法	介護保険審査会	介護保険審査会															
27	介護保険法	主治医意見書作成	主治医意見書作成															
28	介護保険法	介護保険事業計画委員会	介護保険事業計画委員会															
29	介護保険法	介護予防ケアマネジメント評価委員会	介護予防ケアマネジメント評価委員会															
30	介護保険法	介護サービス事業者交流会	介護サービス事業者交流会															社会福祉 法人
31	介護保険法	地域密着型サービス運営委員会	地域密着型サービス運営委員会															
32	介護保険法	地域包括支援センター運営協議会委員	地域包括支援センター運営協議会委員															
33	介護保険法	介護保険かかりつけ医(主治医)意見書研修	介護保険かかりつけ医(主治医)意見書研修															
34	介護保険法	認知症サポート医養成研修	認知症サポート医養成研修															
35		長期臥床者実態調査	長期臥床者実態調査															
36	健康増進法	健康危機管理対策連絡会議	健康危機管理対策連絡会議															
37	健康増進法	健康推進事業(健康教育、健康相談、健康相談、健康指導等)に関 わる医師派遣	健康推進事業(健康教育、健康相談、健康相談、健康指導等)に関 わる医師派遣															
38	健康増進法	栄養改善プログラム事業	栄養改善プログラム事業															
39	健康増進法	糖尿病対策推進会議活動への参加	糖尿病対策推進会議活動への参加															
40	公害健康被害の補償等に関する法律	ぜん息児水泳教室医師派遣	ぜん息児水泳教室医師派遣															
41	公害健康被害の補償等に関する法律	ぜん息キャンプへの主治医意見書作成協力	ぜん息キャンプへの主治医意見書作成協力															
42	公害健康被害の補償等に関する法律	公害診療報酬等審査委員会	公害診療報酬等審査委員会															
43	公害健康被害の補償等に関する法律	公害健康認定審査委員会	公害健康認定審査委員会															
44	原子爆弾被害者に対する補償に関する法律	財団法人広島原爆被害者対策協議会・財団法人長崎原子爆弾 被害者対策協議会の活動への参加	財団法人広島原爆被害者対策協議会・財団法人長崎原子爆弾 被害者対策協議会の活動への参加															
45	国民健康保険法	国民健康保険運営協議会	国民健康保険運営協議会															
46	国民健康法	国民健康協議会委員	国民健康協議会委員															
47	災害対策基本法	防災会議	防災会議															
48		災害時対応システム構築	災害時対応システム構築															
49	死体解剖保存法他	警察医 監察医	警察医 監察医															
50		刑務所・少年刑務所・拘留所・少年院・少年鑑別所の医師(法 務省)	刑務所・少年刑務所・拘留所・少年院・少年鑑別所の医師(法 務省)															法務省
51	障害者自立支援法	障害者地域自立支援事業運営協議会	障害者地域自立支援事業運営協議会															
52	障害者自立支援法	障がい者介護給付費等審査委員会	障がい者介護給付費等審査委員会															
53	障害者自立支援法	協力医(障害者自立支援法)	協力医(障害者自立支援法)															
54	障害者自立支援法	障がい福祉計画策定委員会	障がい福祉計画策定委員会															
55	障害者自立支援法	障害者自立支援主治医意見書作成	障害者自立支援主治医意見書作成															
56	男女共同参画基本法	男女平等参画協議会	男女平等参画協議会															

5.本委員会における検討

事業税の非課税措置等について、医師会における公益性の高い諸活動に関する調査結果などを受け、その存続の必要性について改めて確認され、平成 23 年度および平成 24 年度の税制改正要望として取り上げた。

また、事業税特例措置について、「わがまち特例」を導入した場合において、以下のような問題点が指摘された。

- ・医療政策は、地方のみが責任を負う政策分野ではなく、むしろ財政責任をはじめ国が責任を負う比重が極めて大きいことから、地方の「自主的判断」になじまず、むしろ地域間の医療サービスの不均衡の拡大という新たな問題を引き起こす恐れがある。なお、全国知事会は、国民健康保険再編をめぐる議論においては、国は財政責任をきちんと果たすべきという主張を展開している。
- ・各都道府県医師会の政治的な力量次第で、地方の「自主的判断」の内容が決まってしまう恐れがあり、こうした面からも、地域間の医療サービスの不均衡の拡大につながる可能性がある。
- ・経済産業省は平成 24 年度要望で、償却資産の固定資産税について「国際的なイコールフットイングの観点」から軽減措置を要望しており、財界の主張が通りやすい昨今の政治状況においては、この種のものが「全国一律」型の典型とされてしまう恐れがある。

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

6.まとめ（提言）

平成 24 年度の政府税調における検討課題とされたことから、必要に応じて実態の把握と分析を行う必要がある。また、「わがまち特例」など地方税の基本構造に関わる動向について注視して行く必要があり、非課税措置等のあり方などについての地方税体系を視野に入れた理論的検討が求められる。

このような場合において、医療機関に事業税の負担を強制することは、医業経営を圧迫することになるから、社会保険診療報酬の引き上げ要請や地域医療サービスの低下を招くことになる。このことは、地方当局・地域住民にとっても得策ではないことを立法当局等に理解を求めていく必要がある。

四段階制

1.問題の所在

(1) 概要

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

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

しかし、民主党を中心とする政権の発足により、租税特別措置全体の「透明化」と「整理縮小」が進められる中で、当該措置についても、改めて見直しの圧力が高まっている。また、白色申告を含めた記帳制度の強化が進められる中で、概算経費による申告の必要性についての検討も進められており、こうした動向も当該制度の今後に影響を及ぼすものと考えられる。

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

(2) 従前の経緯

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

ロ．特別措置法の法制化に至るまでの経緯¹を概括すると、次のとおり。

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

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

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。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。

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

特例措置の批判の一つは、「必要経費率の法定が適正な記帳を基礎とする申告納税制度のあり方等からみても適当でないとする点にある。」が、これについては「社会保険医だけに例外を認め、必要経費率の法定を行うことは適当でない」とこれを肯定しつつも、「これまで 20 年間にわたり、課税の簡便性、安定性になじんできた社会保険医については、引続き、必要経費率を法律で定めることは現時点ではやむを得ないとする。」とした。また、必要経費率の 72%についても「法制化に当たっての特別の根拠があるとはいえず、これを基準とすることはできないから、今後政府において検討を加え実態に即した水準で具体的に確定すべきである。」とし、しかも「控除は、一律的なものとすることは適当ではなく、収入階層に応じた逡減的なものとすべきであり、さらに、高額な部分については控除(特例)を適用しないということも考えなくてはならない。」とした。

これは、「社会保険医は、社会保険機構のもとで療養の給付を担当する国民皆保険制度の重要な担い手であり、高度の公益性性格を要請されている。このような性格の故に、社会保険医は少なからず制度の制約を受けている。診療報酬は公定

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

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

2. 四段階制実態調査

日医は、平成 22 年 6 月に、会員を対象に四段階制の利用状況について実態調査を行った。その概要は、以下のとおりである。

(調査の概要)

調査目的 四段階制については、現在存続の必要性が「租税特別措置透明化法」の成立により検討をされている。小規模医療機関にとっては経営の安定化・地域医療に専念できるための制度として必要であると考えられ、存続を求めている。

そのために小規模医療機関の現状把握と、今後の税制要望のための基礎資料とする。

調査対象 全国の日本医師会所属の診療所 2000 件（個人立 1500 件、医療法人立 500 件）

サンプリング 日本医師会会員で診療所の開設者の中から無作為抽出

方法

調査方法 郵送調査

回収サンプル数 総回収数：533 件、うち有効回収数：531 件（有効回収率 26.6%）

(調査結果概要)

・社会保険診療収入が 5,000 万円以下の日本医師会会員の開業医師（個人）における利用率は 56.9% である。

・70 歳以上の高齢医師の割合は、特例適用者（個人）では 52.8% で、回答者（個人）全体では 34.9% となっており、高齢の開業医師における四段階制の必要性の高さを示している。

・仮に特例が廃止となった場合、特例適者（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 76.4%。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。

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

これらのことから、四段階制が、小規模零細医療機関の経営の安定を図り、地域医療に専念できるようにするという政策目的を果たし、地域医療の確保において、必要

不可欠な施策であることが明らかとなった。

3. 会計検査院の意見表示

平成 23 年度第 17 回政府税制調査会において、四段階制についての会計検査院の意見表示が報告され、それを受けて検討がなされた。

会計検査院の意見表示の要旨は、以下のとおりである。

会計検査院検査報告書の要旨

「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）資料」（平成 23 年度 第17回 政府税制調査会(11月15日)提出資料）より抜粋

意見表示のポイント

多額の自由診療収入があっても社会保険診療報酬の金額が5000万円以下であることにより特例を適用している。

< 検査の結果 >

自由診療収入を含めた医業収入 . 5 , 000 万円超の特例適用者は特例適用者全体の約 15 % であり、これらの者の自由診療収入の平均は約 1 , 450 万円 (医業収入の約 25 %) 。
この中には、自由診療収入を含めた医業収入が 1 億円を超える特例適用者も存在。
1 億円を超える特例適用者の医業収入のうち、自由診療収入の平均額は約 9 , 000 万円 (医業収入の約 70 %)

< 会計検査院の指摘 >

特例の基準は、医業事業者の経営規模を測るための基準としては必ずしも適切ではなく、このため小規模医療機関を対象にその事務処理の負担を軽減するという特例の目的に十分沿ったものとはなっていない。

意見表示のポイント

特例の概算経費率と実際経費率に開差があることにより多額の措置法差額が生じている。

< 検査の結果 >

概算経費率 (70 . 4 %) と実際経費率 (51 . 5 %) の平均値の開差は 18 . 8 ポイント

平成 15 年度決算検査報告の同様の調査における開差は 18 . 3 ポイント

概算経費と実際経費の差額 (措置法差額) が 1 , 000 万円を超える者は、実際経費の計算を行っている者の約 18 % 。

< 会計検査院の指摘 >

概算経費率と実際経費率に開差があることにより多額の措置法差額が生じている状況は、税負担の公平性の見地からは適切とは認められない。

意見表示のポイント

特例適用者のほとんどが実際経費を計算した上で、概算経費と比較して有利な方を選択している。

＜検査の結果＞

特例適用者のうち、実際経費の計算を行っている者の割合は85.7%。これらの者はいずれも実際経費と概算経費を比較して概算経費が有利なために特例を適用していた者。

＜会計検査院の指摘＞

特例適用者のほとんどが実際経費を計算した上で、概算経費と比較して有利な方を選択して申告している現状からみると、申告書等の作成事務上は、小規模医療機関の事務処理の負担を軽減するという特例の目的は達成されているとは認められない。

意見表示のポイント

特例の有効性について適切な検証が行われておらず、見直しを行うための検討・検証が十分になされていない。

＜会計検査院の指摘＞

厚生労働省において、特例の有効性について適切な検証が行われていないため、前記から の状況にあるのに、その見直しを行うための検討が十分になされていない。

財務省において、要望書等が出されていないことにもよるが、このような状況を十分に把握しておらず、同様の検証が行われていない。

検討の方向性について

本特例の趣旨は、小規模医療機関の事務処理の負担を軽減することにより、その経営の安定化を図り、良質かつ適切な医療を効率的に提供する体制の確保を図る、というもの。

参考「厚生労働省の政策体系における本特例の位置付け

政策体系	目標の内容
基本目標	「安心・信頼してかけられる医療の確保と国民の健康づくりを推進すること」
施策大目標1	「地域において必要な医療を提供できる体制を整備すること」
施策中目標1	「日常生活圏の中で良質かつ適切な医療が効率的に提供できる体制を整備すること」

施策小目標8	「医療法人等の経営の安定化を図ること」
事務事業（目的達成手法）	「社会保険診療報酬の所得計算の特例」（所得税）
事務事業の達成目標	小規模医療機関の事務処理の負担を軽減する

一方で、

- ・多額の自由診療収入がありながら、特例の適用を受けている人が多数いるという実態や、
 - ・概算経費率と実際の経費率との間に相当の差が生じているという実態、
 - ・さらには、特例の適用者のほとんどが、実際に経費を計算した上で、概算経費と有利な方を選択しているという実態、
- があることを踏まえれば、本特例の趣旨に立ち返って、本特例の存否を含めて、制度のあ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。

4．政府税制調査会における検討と税制改正大綱

平成 23 年度においては、四段階制は直接に検討の対象とされることはなかったものの、税制改正大綱において、白色申告者に対する記帳義務の強化に関連して、「必要経費を概算で控除する租税特別措置のあり方」が検討課題として記載された。この記述が四段階制に言及したものであると考えられるので、そのことが四段階制廃止論を強めることも予測される。

(平成 23 年度税制改正大綱)

・ 個人の白色申告者に記帳が義務化される（*）ことに伴い、以下の点について今後検討を行う。

必要経費を概算で控除する租税特別措置のあり方

正しい記帳を行わない者の必要経費の控除のあり方

白色申告者の記帳水準が向上した場合における現行の専従者控除について、その専従の実態等を踏まえた見直しのあり方

【税制改正大綱111 頁 記載】

* 個人の白色申告者については、現行、「確定申告を行った所得300 万円超の白色申告者」には記帳義務・記録保存義務が課されていますが、それ以外の者についても、平成25 年1 月から、「確定申告を行った所得300 万円超の白色申告者」と同程度の記帳義務・記録保存義務を課することとします。

【税制改正大綱 34-35 頁 記載】

平成 24 年度の検討においては、財務省サイドが会計検査院の意見表示に沿ったかたちで

の再検討を求めたのに対し、厚生労働省からは意見表示を謙虚に受け止めつつ実態調査を行った上で今後の対応を検討したいとの考えが示された。

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

- ・ 会計検査院から意見表示がなされている社会保険診療報酬の所得計算の特例に係る租税特別措置の見直しについては、会計検査院から指摘された制度の適用対象となる基準のあり方等に留意しつつ、小規模医療機関の事務処理の負担を軽減するという特例の趣旨に沿ったものとなるよう、課税の公平性の観点を踏まえ、厚生労働省において適用実態を精査した上で、平成 25 年度税制改正において検討することとします。

5. 本委員会における検討

(1) 四段階制実態調査結果

都市部においても、高齢医師による診療所の比重は高まっていることから、四段階制の存続の必要性が指摘された。四段階制存続の必要性について改めて確認され、平成 23 年度および平成 24 年度の税制改正要望として取り上げた。

(2) 会計検査院の意見表示

意見表示の結論部分をまとめると、「小規模医療機関の事務処理負担軽減」という制度趣旨に立ち返り、多額の自由診療収入のある特例適用者が多数存在すること、概算経費と実額経費との間に相当の差額が生じていること、特例適用者のほとんどが実額経費と概算経費を比較し有利選択していること、を踏まえて、本特例の存否も含めて、制度のあり方について再検討することが考えられる、としている。

会計検査院の意見表示には、以下の問題点を指摘することができる。

- ・ については、これまであまり検討されてこなかった論点であるが、自由診療の中には、予防接種、健診、正常分娩等、公共性の高いものも少なくないことに着目し、今後の検討課題とすべきである。
- ・ については、会計検査院は、申告書に記載された実額経費のほとんどを正確に計算されたものとする根拠として、例えば、税理士に決算書・税務申告書を依頼していることを挙げている。しかし、経費を網羅的に把握できているかどうかということと、税理士への依頼は、全く別の問題であり、実態を無視した推測と言わざるを得ない。したがって、実際の差額（仮にすべての経費を網羅的に集計した場合の実額経費と概算経費の差額）は、より小さくなると考えられる。
- ・ については、特例適用者のほとんどが実額経費と概算経費を比較し有利選択をしてい

ると決めてつけているが、申告書に記載された実額経費の適切な評価を欠いているという点で問題がある。

- ・本特例の地域医療への貢献という側面について、何ら触れられていないが、特例の適切な政策評価のためには、こうした観点からの検討も必要である。

(3) 社会保障・税一体改革と消費税簡易課税制度との関連

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

6. まとめ(提言)

日医として、会計検査院の意見表示を踏まえ、日本歯科医師会とも連携しつつ、必要に応じて実態の把握と分析を行い、来年度以降の税制改正論議に備える必要がある。

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

なお、多額な自由診療報酬のある者が四段階制を適用していることについては、自由診療の中には、予防接種、健診、正常分娩等公共性の高いものも少なくないことに着目し、今後の検討課題とすべきである。

・その他の施策についての課題

医学生修学金返還免除への給与所得課税問題

1. 問題の所在

大阪国税局は、平成 22 年 10 月に、勤務先である自治体病院からの、当該病院での一定期間の勤務を条件とした医学生修学金の債務免除について、給与所得として課税すべき、との見解を示した。

この大阪国税局の見解は、平成 23 年 7 月 9 日の関東甲信越静地区衛生主管部（局）長・医師会長合同協議会において、検討課題として取り上げられ、特に「地域枠」などの医師不足対策として国や自治体が進めている政策の効果を阻害することになる点について、医師会サイドだけではなく、都県の担当者からも問題であるとの指摘がなされた。

そこで、当委員会でも、税制要望として取り上げるべきかどうかについて検討を行った。

（参考）

・大阪国税局回答事例（H22.10.18）の概要

勤務先（市）から貸付を受けた医学修学金の返還免除（当該病院での一定期間の勤務を条件）は、勤務先以外からの貸付である自治医大等の修学資金返済免除等とは異なり、給与所得として課税される。さらに、別の回答事例（国税庁回答事例 H21.12.16）では、勤務先からの修学資金返済免除であっても、看護師については職務遂行上の必要経費とされて、給与所得として課税されないという判断も示されているが、医師の場合は、免除額が高額であること及び独立開業が可能であるということで、課税すべきものとしている。

2. 本委員会における検討

（1）大阪国税局の見解

表 -1 は、医学生修学金についての課税関係を整理したものである。医学生に対する奨学金には、様々なものがあるが、日本育英会、自治医大、産業医大の奨学金については、その返還免除は、貸与者と勤務先は一致していないため、「学資に充てるために給付される金品」（所得税法第 9 条第 1 項第十五号）に該当し非課税となる。

そこで、貸与者と勤務先が一致する場合が問題となるが、奨学金の返還免除は給与所得としていったん整理される。しかし、国税庁の看護学生に対する奨学金についての見解（表 -2 参照）では、奨学金の貸与者と勤務先が一致することをもって給与所得となる

ものの、「職務に直接必要な技術の習得等のための費用に充てるものとして支給する金品」(所得税法基本通達9-15)として適正なものであれば、非課税としている。

これに対し、大阪国税局が示した医師に対する修学金についての見解(表-2参照)では、回答事例の場合において、免除額が高額であること、独立開業が可能であること、をもって「職務に直接必要な技術の習得等のための費用に充てるものとして支給する金品」には該当しないとされた。

表 -1 奨学金の返還免除に関する課税関係

金品を支給する者・返還義務を免除する者	内容	課税関係	根拠規定	例	
雇用者でない	学資に充てるために給付される金品 (法人から受け取ったもの)	非課税	所得税法9条1項一五号	自治医大、産業医大 日本学生支援機構(*)	
	一定の特定公益信託から 交付される一定の金品	非課税	相続税法21条の3	医学生への返還免除があるかは 未確認	
	(個人から受け取ったもの)	(贈与税)			
雇用者または 将来の雇用者である	職務に直接必要な技術の習得 等のための費用に充てるものとして 支給する金品	費用として適正なもの	非課税	所得税基本通達9-15	一定の看護学生奨学金 (H21,12,16 国税庁回答)
		上記以外	源泉所得税 (給与所得)	〃	医学生修学資金の返還免除 (H22,10,18 大阪国税局回答)

* 日本学生支援機構:旧日本育英会

表 -2 医学生等への修学金に関する文書回答事例

	看護学生奨学金(国立病院機構) 国税庁文書回答事例(H21.11.30)	医学生修学等金(K市立病院) 大阪国税局文書回答事例(H22.10.18)	(参考) 自治医大の修学金制度 平成22年度入学の場合
奨学金(修学金)総額	最大320万円(最長4年間)	1,200万円(6年間)	2,300万円(6年間) 入学金、授業料、実験実習費、施設設備費、入学時学業準備費
利息	無利息	無利息	無利息
返還免除の条件	貸与を受けた国立病院機構の病院に常勤職員として、貸与期間相当の期間業務に従事	K市立病院に医師として在職した期間が、貸与期間に相当する月数に達した時	大学卒業後、引き続き出身都道府県知事が指定する公立病院などに勤務し、貸与期間の2分の3に相当する期間に達した時
国税当局の判断	この場合の奨学金の無利息貸付及びその返還債務を免除したことによる経済的利益については、所得税基本通達9-15における「使用人等に対し技術の習得等をさせるために支給する金品」に準ずるものとして、課税しなくても差し支えないものとして取り扱われる。	医師の場合には、勤務医としてだけでなく、開業医として独立することも可能であるとともに、享受することになる経済的利益の額も多額(医科大学在学の6年間で1,200万円)であり、所得税基本通達9-15の強いて課税しないこととしている趣旨、範囲を大きく逸脱するため、当該通達の適用はなく、返還免除されたときに給与等として課税関係が生じる。	
備考	http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/bunshokaito/gensen/091113/index.htm	http://www.nta.go.jp/osaka/shiraberu/bunshokaito/shotoku/101018/index.htm	http://www.jichi.ac.jp/gakujika/jichi.html/boshu/ampus/backup.html
(参考)			
所得税法9条1項15項	課税 (「非課税とされない」対価の性質を有するもの)には、将来の役務の提供を条件として支給されるものも含まれる)	同左	非課税 (修学金を給付及びそれを免除する者(自治医大)が、医学生との雇用関係がない (雇用者は公立病院等))
所得税基本通達9-15	非課税 (使用者が、その使用人等に対して技術の習得等をさせるために支給する金品は、上記に関わらず、課税しなくても良いこととされている)	課税	
備考			自治医大は地域医療に責任を持つ全国の道府県が共同して設立した学校法人によって運営されている。都道府県からの負担金によって経費を賄っている。

(2) 税制改正要望の方向性

医師不足解消が国の重要な政策課題となっていることから、医学生修学金の返還免除のあらゆるケースについて必要な措置を求めることも考えられる。しかしながら、特定職種についての所得課税の特例を設けることは一般論として極めて困難であること、資金力の大きな特定の医療機関による人材獲得競争が問題視される中で、全てのケースで特例措置が認められた場合、こうした傾向をさらに促進することが懸念されるなど、総合的に勘案した結果、「地域枠」など地域医療確保のための政策的な支援措置としての修学金に範囲を絞って、必要な措置を求めることとなった。

国は、都道府県に対し、地域医療再生計画に「地域枠」の医学部定員増を設けて、医師確保のための修学金を設定する政策を推進している。また、市町村においても同様の医師確保のための修学金貸付を行っているところも少なくない。しかし、これらの支援策に係る返還免除への課税は、医師が地域の医療機関での就業に対するインセンティブを損ない、医師確保対策を後退させるものである。

そこで、地域医療確保の観点から、修学金による医学生支援は、医師不足解消策として極めて重要であることから、「地域枠」における医学生支援等地域医療確保のための医学生修学金等の返還免除について、給与所得として課税されないよう必要な措置を講ずることを要望することとなった。

(3) 平成24年度税制改正要望

以上の検討を踏まえて、平成24年度税制改正要望として下記の通りまとめた。

- ・ 「地域枠」における医学生支援等地域医療確保のための医学生修学金等の返還免除について、給与所得として課税されないよう必要な措置を講ずること。

所得税

大阪国税局から、昨年10月に、勤務先である自治体病院からの、当該病院での一定期間の勤務を条件とした医学生修学金の債務免除について、給与所得として課税すべきとの見解が示されました。

しかし、国は、都道府県に対し、地域医療再生計画に「地域枠」の医学部定員増を設けて、医師確保のための奨学金を設定する政策を推進しています。それにもかかわらず、その政策効果を著しく損なう課税のあり方には、大きな疑問を持たざるを得ません。

地域医療確保の観点から、修学金による医学生支援は、医師不足解消策として極めて重要であることから、「地域枠」における医学生支援等地域医療確保のための医学生修学金等の返還免除について、給与所得として課税されないよう必要な措置を講ずる

ことを要望します。

(所得税法第 9 条、第 28 条、所得税法基本通達 9-15)

上記要望について、厚労省が税制要望として取り上げられることにはならなかったが、税法の解釈について、国税庁と厚労省・自治体の間で整理確認が進められているものの、平成 24 年 2 月時点で確定していない。

3.まとめ(提言)

そもそも、修学金を借り入れた時点においては、雇用関係はないのであるから、修学金は、所得税法第 9 条第 1 項第十五号にいう「学資に充てるため給付される金品」に該当するものであり、同号かっこ書きにいう「給与その他対価の性質を有するもの」には該当しないはずである。したがって、在学期間において、あたかも雇用関係が存在しその後も継続したかのような判断で課税すべきものではない。

仮に、そのような「雇用関係」が実質的に認められるとしても、また、結果として雇用者から給付を受け返還免除となった場合においても、医学生に対する修学金は、所得税法基本通達 9-15 で示された「職務に直接必要な技術の習得等のための費用に充てるものとして支給する金品」に該当し、かつ、社会的公益性を考慮すれば、非課税とすべきものである。また、看護学生との比較においては、単純に金額の多寡で判断すべきものではなく、地域医療の確保等、政策的な観点も含め総合的に判断すべきである。

資料 -

- ・ 医療法人の経営を持続するための課税のあり方について
 - 地域医療の中核となる医療法人の育成のために -

医療法人の経営を持続するための課税
のあり方について
- 地域医療の中核となる医療法人
の育成のために -

平成 23 年 6 月

1. 問題の所在

昭和 25 年の医療法改正により設立が認められた医療法人は、46,946 件（平成 23 年 3 月 31 日現在）の多くを数え、地域医療を始め我が国医療の中核となっている。その中でも、持分あり医療法人は、42,586 件と医療法人の大部分を占めている。特に、昭和 60 年以降に設立が認められた一人医師医療法人は、制度発足後急増し、僅か 20 余年の間に、39,102 件となっている（因みに、昭和 39 年に創設された特定医療法人は、383 件であり、平成 10 年に創設された特別医療法人は 45 件である。）これらのことは、持分あり医療法人就中一人医師医療法人が、他の医療法人形態よりも我が国の医業経営に一層適合していることを示唆している。

ところが、平成 18 年の医療法改正によって医療法人の持分制度が廃止されることとなり、既存の持分あり医療法人は、いわゆる経過措置型医療法人として位置づけられ、「当分の間」のみその持分が保障されることになった。そのため、経過措置型医療法人に対しては、その経営を維持するための課税関係について不利益を強いられるようになってきている。すなわち、医療法人の持分に係る相続税及び贈与税については、平成 18 年の医療法改正前は、中小企業の株式に準じてその価額（時価）が評価（課税）され、かつ、課税上の特例（例えば、平成 14 年税制改正で設けられた租税特別措置法 69 条の 5）も認められてきたが、その改正後は、従前どおり当該持分の評価（課税）が行われるが、課税上の特例は認められなくなった。これは、税制面からも、持分あり医療法人の消滅を促進させることを意味し、医療法改正附則における「当分の間」が「永久的である」とする立法趣旨に反することになる。

そのため、持分あり医療法人の存続について将来展望を画くことが困難になってきており、ひいては、地域医療それ自体に暗い影を投げかけている。このような持分あり医療法人と地域医療の危機に際し、「新しい時代にふさわしい医療法人制度のあり方についての勉強会」が発足したが、本稿は、医療法人制度の沿革を踏まえつつ、その勉強会の成果（見解）を取りまとめるものである。

2. 医療法人制度の沿革

(1) 医療法人制度の創設（昭和25年）

昭和23年に制定された医療法が昭和25年に改正され、非営利を前提としつつ、資金調達を容易にするとともに、病院等の経営の近代化を図るため、医療法人制度が設けられた。当時の医療法54条には、剰余金配当の禁止が明記され、同法56条には、医療法人が解散した場合の残余財産は、定款又は寄附行為の定めるところにより、その帰属すべき者に帰属することが明記された。また、同年、厚生省は、医療法人のモデル定款を公表し、その9条に、「社員資格を喪失した者は、その出資額に応じて払い戻しを請求することができる」旨を記載し、その34条に、「社団が解散した場合の残余財産は、払込済出資額に応じて分配するものとする」旨を記載した。これらの規定は、その後の医療法人の持分の法的性格（権利関係）を明確にしたものと評価されている。

(2) 特定医療法人制度の創設（昭和39年）

昭和39年に、財団又は持分の定めのない社団の医療法人で、公益性に関する一定の要件を満たし、租税特別措置法の規定により大蔵大臣の承認を得た医療法人については、特定医療法人と称され、法人税の軽減税率（平成23年11月改正により19%）が適用された（措法67の2）。なお、持分の定めのある医療法人が特定医療法人へ移行する場合の課税上の取扱いについては、大蔵省主税局税制第一課長、同税制第三課長、国税庁直税部審理課長及び厚生省医務局総務課長との間において、次のような覚書（昭和39年12月28日）が交わされた。

組織の変更については、清算の手続きによることなく、定款の変更の方法によることを認める。

により昭和41年3月末日までに定款を変更し、租税特別措置法の定めにより大蔵大臣の承認を受けた場合には、その変更につき法人税、所得税及び贈与税の課税はしない。医療法人が、特別の事由があるため、同日以後 の手続により組織変更を行うとする場合に大蔵省及び厚生省の協議により承認されたときについても、また同様とする。

(3) 一人医師医療法人の創設（昭和60年）

昭和60年に、一人医師医療法人の創設が認められた。また、医療法人の資産要件に関し、病院又は老人保健施設を開設する医療法人は、その資産の総額の100分の20に相当する額以上の自己資本（資本金及び剰余金の合計額）を有しなければならないこととされた。このことは、医療法人の健全な経営において、自己資本（持分）を強化する必要性を認識したものである。

(4) 特別医療法人の創設(平成10年)

医療法人のうち、一定の要件を満たすことにより公益性が高い法人として認可された場合は、定款又は寄附行為に定めるところにより、医業以外に厚生大臣の定める業務(収益事業)を行うことができる特別医療法人制度が創設された。この特別医療法人については、税制上の恩典は存しないこともあって、然程普及することはない。

(5) 出資額限度法人の課税関係の明確化(平成16年)

いわゆる八王子事件(東京地裁八王子支部平成9年(ワ)第1338号 平成12年10月5日判決、東京高裁平成12年(ネ)第5508号 平成13年2月28日判決、最高裁平成15年6月27日不受理)において、医療法人の社員が出資持分の払戻請求をなし得る額は出資額を限度とする旨の定款変更が社員間(私法上)においては有効であること(退会社員は、当該定款の定めに従い、出資額を超えて持分の払戻しを請求できないこと。)が明らかにされた。そのため、持続的な経営を望む医療法人側から、税法上もそのような取扱いを求める要求が強まった。そこで、厚生労働省と国税庁との協議の結果、持分の定めのある医療法人が定款上の出資額限度法人に移行した場合等の課税関係について、次のことを骨子とする個別通達(平成16年6月16日付)が発出された。

定款を変更して出資額限度法人へ移行する場合には、法人税、所得税及び贈与税の課税は生じない。

相続税等における出資の価額は、原則として、財産評価基本通達194-2の定めにより評価する。

社員が出資額を限度として払戻しを受けて退社し、当該出資に対応する剰余金相当分が払い戻されなかった場合には、同族関係グループで出資総額の50%を超えないこと等の所定の条件を満たす限り、残存出資者に対する贈与税は課税しない。

社員の死亡退社に伴い相続人等が現実に出資払込額の払戻しを受けたときには、当該出資払戻請求権は当該出資払込額により評価する(の評価を適用しない。)。

(6) 特別医療法人に移行する場合の課税関係の明確化(平成17年)

持分のある医療法人が特別医療法人へ移行する場合の課税関係を明確にするための個別通達(平成17年4月27日付)が発出された。しかし、特定医療法人に対するような特別措置が設けられるようなことはなかった。

(7) 医療法人の出資持分を否定する医療法の改正(平成18年)

平成18年改正の医療法(平成19年4月1日施行)は、医療法人の出資持分を否定するとともに、その附則において、当分の間、所定の定款変更を行わない限り、施行日前に申請・

設立された医療法人（経過措置型医療法人）の出資持分については、従前どおりとすることを認めた。

しかし、定款変更を行って改正医療法に定める持分のない医療法人へ移行した場合には、再び持分のある医療法人へは戻れないこととされた。なお、持分のない医療法人に移行する場合には、後述するように、別途課税関係が生じることとなる。

（８）事業承継税制等からの除外（平成19年、21年）

医療法人については、法人税法上の普通法人として取り扱われ、その出資の時価評価や課税特例についても、会社法（商法）上の会社の株式の取扱いに準じて取り扱われてきた。しかし、平成18年の医療法改正によって医療法人には出資（持分）がないということが原則となったことを契機として、出資を有する経過措置型医療法人については、その出資の時価は株式に準じて評価されるけれども、事業承継の円滑化を図る株式等に係る課税の特例は適用されないこととされた。すなわち、平成19年度税制改正においては、特定同族株式等に係る相続時精算課税の特例（措法70の3の3）についてその特例が認められないこととされ、平成21年度税制改正においては、非上場株式等についての贈与税及び相続税の納税猶予の特例（措法70の7、70の7の2）についても、その特例が認められないこととされた。このことが、経過措置型医療法人の経営に大きな負担となっている。

3. 医療経営における持分あり医療法人の存在意義

前記2で述べたように、医療法人の持分は、同制度創設以降保障されてきており、むしろその強化（自己資本の充実）が図られてきた。ところが、平成18年の医療法改正において、一転して、医療法人の持分が、原則として、否定されるに至った。そして、従来の持分あり医療法人については、「当分の間」その持分が保障されることになっているが、改正法上の持分のない医療法人へ移行した場合には、持分あり医療法人へ戻ることは許されないこととされた。このような改正の趣旨については、持分を有すること自体が公益に反することであるとされ、かつ、医療法人には持分がないことを理由に、医療への株式会社参入を阻止しようとするにあるとされる。

しかしながら、医療は、国民に対し医療サービスを提供するという公益事業を遂行するものであるが、それとともに、医療サービスを効率的に提供し続けるための健全な経営基盤を必要とするものである。その経営基盤が脆弱であれば、安価で効率的な医療サービスの提供は覚束なくなるはずである。すなわち、医療においては、その公益性と経営の効率性のバランスを図ることが重要である。ここに、医療と他の公益事業との違いがある。もっとも、その点を強調すると、医療に株式会社を参入すべきとする主張を惹起することにもなるが、株式会社は、純粋に営利を追求する事業体であるから、医療サービスの提供を

営利追求のみの対象にすることになって、公益性が無視されることになる。これでは、今後ますますその重要性を増す地域医療を始め公益性の強い医療サービスの提供が軽視ないし無視されることになり、公益性と効率性のバランスを失することになる。

このような事情を考慮した場合には、医業においては、公益性を重視しつつ、経営の効率性に対するインセンティブに配慮するという二面性に留意する必要がある。このバランスを図るという点では、今までの持分あり医療法人は、その機能を十分発揮してきたはずであるし、今後ともそれが期待できるはずである。その意味では、持分あり医療法人は、現行法における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はずである。

4. 持分あり医療法人に対する課税の現状と問題点

(1) 現状

医療法人に対する課税関係（問題）は種々存するが、医療法人の持分に着目した場合には、その持分の継続性（持続性）に係る相続税及び贈与税について論じる必要がある（そのほか、医療法人の持分の異動に関し、所得税及び法人税の問題が生じるが、それらは別稿に譲る。）。その中でも、医療法人経営の後継者が相続又は贈与によって持分を取得した場合の当該持分の時価の評価方法と課税方法である。

医療法人の持分の時価については、かつては、合名会社等の出資同様、取引相場のない株式の時価評価についての純資産価額方式（評基通185）によって評価されていた。その後、昭和58年に評価通達上の小会社に対しても類似業種比準方式（評基通180）の適用が一部認められることに対応して、翌昭和59年から医療法人の持分についても、同方式による評価が一部認められるようになった（評基通194-2）。

もっとも、医療法人の持分に対するこれらの評価方式の適用については、医療法人の特質が考慮されて取引相場のない株式の場合よりもむしろ不利に取り扱われる傾向にある。すなわち、医療法人の持分を純資産価額方式で評価する場合には、社員に議決権数という概念がないため、支配割合50%以下の同族関係者に対する80%評価減という軽減措置（評基通185ただし書）は適用されない（評基通194-2）。また、医療法人の持分を類似業種比準方式で評価する場合には、医療法人が剰余金の配当を禁じられていることもあって、配当比準が認められていない（評基通194-2）。これは、ほとんど配当を行っていない中小会社に対して、評価上相当不利に作用することになる。

他方、課税方法については、平成18年の医療法改正前までは、取引相場のない株式や合名会社等の出資と同様、特定事業用資産についての相続税の課税価格の計算の特例（旧措法69の5）の適用が認められていた（旧措令40の2の2）。しかし、平成18年の医療法改正以降においては、平成19年及び平成21年に取引相場のない株式等について相続税及び贈与税

の課税特例が設けられたが、医療法人の持分が「当分の間」しか存続しないということで、それらの課税特例の適用が認められなくなった。

(2) 問題点

以上のように、医療法人においては、後継者が相続又は贈与によってその持分を取得する場合には、その持分の時価評価については、取引相場のない株式等と同様に（むしろ厳しく）評価（課税）されるのに対し、その持分に対する課税方法については、取引相場のない株式等に適用されている課税軽減措置が認められないという課税上のバランスを欠く不合理な結果となっている。

これでは、税制面からも持分あり医療法人の存続を否定することになり、税制の中立性にも反することになる。そして、前記3で述べたような持分あり医療法人の社会的機能も発揮し得なくなることになる。

5. 持分あり医療法人に対する課税のあり方

(1) 考え方

以上検討した結果、医療法人の沿革、平成18年医療法改正の検討経緯等に照らし、かつ、医療の公益性と効率性の要請という二面性を考慮すると、医療においては、持分あり医療法人の存在とその永続性は不可欠であると考えられる。他方、持分あり医療法人に対する当該持分に対する課税（相続税及び贈与税）は、前記4で検討したように、当該持分の時価評価においては、取引相場のない株式等と同等又はそれ以上に厳しく評価（重く課税）されているのに対し、当該持分に対する課税特例においては、企業の永続性（継続性）を保障し、国民雇用の維持を図るために設けられている課税特例（非上場株式等についての贈与税・相続税の納税猶予）の適用が認められていない。そのため、他の中小企業と持分あり医療法人との間に課税上の不平等（不公平）が生じており、持分あり医療法人の永続的存続を困難にしている。

そのため、このような不合理性を解決し、持分あり医療法人の永続的存続を可能にするために、事業承継対策として、他の中小企業と同様の課税特例（非上場株式等の納税猶予）の適用を認める必要がある。

(2) 非上場株式等の納税猶予制度の準用

持分あり医療法人に対して非上場株式等の納税猶予制度を適用（準用）するに当たっては、医療法人の特質に照らし、その適用要件等について若干の修正を要する（別表参照）。例えば、非上場株式等に関しては、いわゆる経営承継法の適用を必要とするため経済産業大臣の認定を必要とされているが、医療法人については経営承継法の適用（遺留分の制限、

融資等)の必要性は乏しいと考えられるので、所轄大臣の認定は必要ないと考えられる(税務署長の承認で足りる)。また、事業継続の要件については、雇用(従業員)の維持のほか、病床数、外来患者数等によって代替することも可能であると考えられる。

なお、このような納税猶予制度の準用(適用)に当たっては、医療法の再改正も検討を要するものと考えられる。この場合、平成19年以降、持分あり医療法人が事業承継税制から除外されてきた事由が、当該法人が経過措置型にあるとされてきたのであるから、平成18年医療法改正附則における「当分の間」を削除する必要があると考えられる。このことは、平成18年改正の際に既存の持分あり医療法人の持分は永久的に保障するとしてきたのであるから、当該立法趣旨にも反しないはずであるし、現行医療法のその他の規定に影響を及ぼさないものと考えられる。もっとも、将来的にも持分あり医療法人の新設も必要であると考えられるので、医療法本則において医療法人の持分を永続的に保障するような法改正の検討も必要であると考えられる。

納税猶予制度比較

		(創設要項)			(創設要項)			備考
目的	農地	非上場株式等	医療法人の出資持分 (A案)	医療法人の出資持分 (B案)	地域医療の担い手として医療の安定的提供	地域医療の担い手として医療の安定的提供		
被相続人	農地の切り売りによる経営の縮小や農地の細分化の防止	地域の経済の活力維持と雇用の確保	医療法人の理事長であったこと 相続開始の時に被相続人と同族関係等がある者で総議決権数の50%超の出資持分を保有し、かつこれら者のうち最も多くの議決権を保有していたこと	医療法人の理事長であったこと 相続開始の時に被相続人と同族関係等がある者で総出資持分の50%超の出資持分を保有し、かつこれら者のうち最も多くの出資持分を保有していたこと	地域医療の担い手として医療の安定的提供	地域医療の担い手として医療の安定的提供	医療法第46条の第1項 理事長は、医療法人を代表し、その業務を総理する。	
対象財産	死亡の日まで農業を営む者又は特定貸付を行っていた者	会社の代表者であったこと 相続開始の時に被相続人と同族関係等がある者で総議決権数の50%超の出資持分を保有し、かつこれら者のうち最も多くの議決権を保有していたこと	経済産業大臣の認定を受ける中小企業である非上場会社の株式等	医療法人の理事長であったこと 相続開始の時に被相続人と同族関係等がある者で総出資持分の50%超の出資持分を保有し、かつこれら者のうち最も多くの出資持分を保有していたこと	医療法人の理事長であったこと 相続開始の時に被相続人と同族関係等がある者で総出資持分の50%超の出資持分を保有し、かつこれら者のうち最も多くの出資持分を保有していたこと	医療法人の理事長であったこと 相続開始の時に被相続人と同族関係等がある者で総出資持分の50%超の出資持分を保有し、かつこれら者のうち最も多くの出資持分を保有していたこと		
相続人	被相続人が農業の用に供していた農地等(申告期限までに遺産分割されたもの)で、期限内申告書に適用の旨が記載された一定の農地	被相続人が農業の用に供していた農地等(申告期限までに遺産分割されたもの)で、期限内申告書に適用の旨が記載された一定の農地	相続開始から5ヶ月後において会社の代表者であること 先代経営者(被相続人)の親族であること 相続開始の時に被相続人と同族関係等がある者で総議決権数の50%超の出資持分を保有し、かつこれら者のうち最も多くの議決権を保有していたこと	相続開始から5ヶ月後において医療法人の理事長であること 先代経営者(被相続人)の親族であること 相続開始の時に被相続人と同族関係等がある者で総出資持分の50%超の出資持分を保有し、かつこれら者のうち最も多くの出資持分を保有していたこと	相続開始から5ヶ月後において医療法人の理事長であること 先代経営者(被相続人)の親族であること 相続開始の時に被相続人と同族関係等がある者で総出資持分の50%超の出資持分を保有し、かつこれら者のうち最も多くの出資持分を保有していたこと	相続開始から5ヶ月後において医療法人の理事長であること 先代経営者(被相続人)の親族であること 相続開始の時に被相続人と同族関係等がある者で総出資持分の50%超の出資持分を保有し、かつこれら者のうち最も多くの出資持分を保有していたこと		
納税猶予額	農地等の価額のうち農業投資価額による価額(通常の宅地評価額の数十から数百分の一定の水準を超える部分に対応する相続税額)	相続税額	相続より取得した株式等(全議決権株式総数の2/3が限度)に係る課税価格の50%に相当する相続税額	相続より取得した出資持分(全出資持分の2/3が限度)に係る課税価格の80%に相当する相続税額	相続より取得した出資持分(全出資持分の2/3が限度)に係る課税価格の80%に相当する相続税額	相続より取得した出資持分(全出資持分の2/3が限度)に係る課税価格の80%に相当する相続税額		
事業継続の要件	市街化区域内は、相続人が20年間営農を継続(三大都市圏の特定市の生産緑地内は、終身営農)	市街化区域内は、相続人が20年間営農を継続(三大都市圏の特定市の生産緑地内は、終身営農)	雇用(従業員数)の8割以上を5年間維持	目的に照らし、例えば、病床数8割以上キープ、1ヶ月の平均外来患者数又は診療時間)8割以上、1ヶ月の平均透析患者数8割以上を5年間維持	原則として、非上場株式等に準ずるが、例えば、病床数、平均外来患者数などを5年間6割維持することも可とする。			
手続	一定の書類を添付した申告書を期限内に提出、担保の提供、3年ごとに継続届出書の提出等	一定の書類を添付した申告書を期限内に提出、担保の提供、3年ごとに継続届出書の提出等	一定の書類を添付した申告書を期限内に提出、担保の提供、一定の継続適用届出の提出等	非上場株式等に準ずる	非上場株式等に準ずる	非上場株式等に準ずる		
猶予額の免除	特別の適用を受けた相続人が死亡した場合、適用を受けた農地の全部を生前一括贈与し、贈与税の納税猶予の適用を受ける場合等	特別の適用を受けた相続人が死亡した場合、適用を受けた農地の全部を生前一括贈与し、贈与税の納税猶予の適用を受ける場合等	その相続人が死亡した場合、申告期限後5年を経過した後適用を受けた非上場株式等を一定の親族に贈与し、贈与税の納税猶予の適用を受ける場合等	非上場株式等に準ずる場合の他、持分なしへ移行した場合	非上場株式等に準ずる場合の他、持分なしへ移行した場合	非上場株式等に準ずる場合の他、持分なしへ移行した場合		
猶予額の納付	特別農地等について譲渡等があった場合、その相続人が農業経営を廃止した場合、特別農地等が耕作放棄の状態になっている場合等	特別農地等について譲渡等があった場合、その相続人が農業経営を廃止した場合、特別農地等が耕作放棄の状態になっている場合等	申告期限後5年以内に、その相続人が代表権を有しないこととなった場合、同族関係者と合わせて有する議決権数が50%以下となった場合等	申告期限後5年以内に、その相続人が同族関係者と合わせて50/100超の出資持分を有しないこととなった場合、その同族関係者内で筆頭社員でなくなった場合等	申告期限後5年以内に、その相続人が同族関係者と合わせて50/100超の出資持分を有しないこととなった場合、その同族関係者内で筆頭社員でなくなった場合等	申告期限後5年以内に、その相続人が同族関係者と合わせて50/100超の出資持分を有しないこととなった場合、その同族関係者内で筆頭社員でなくなった場合等		

() 相続税の申告期限の翌日から納税猶予の期限に及びた利子税が生じる。