

消費税の課税に関する一考察

—社会保険診療に対する非課税措置といわゆる「損税」について—

金原俊輔

論文要旨

社会保険診療を行った医療機関は、患者から自己負担額を、審査支払機関から診療報酬をそれぞれ対価として受領する。この医療機関が受領する社会保険診療の対価は、消費税法6条1項及び同別表1第6号によって非課税と規定されている。一方、医療機関は社会保険診療を行うために必要な医療消耗品や医薬品等の購入に当たり、仕入先に消費税相当額を含む税込み価格で代金を支払う。消耗品等の購入は日々行われるものであり、また最新医療機器の購入や病棟の新築、建替えは日々生ずる取引ではないが、一度に多額の消費税を機器メーカー等に支払うことになる。このように現行制度の下では、社会保険診療を行った医療機関は、患者や審査支払機関から消費税相当額を受け取ることはないが、仕入先には消費税を支払っている。

消費税は、財・サービスが消費されることに着目して課される税であり、納税義務者は事業者であるが、その負担者は本来、財・サービスを消費した消費者である。しかし、社会保険診療を行った医療機関は、患者から消費税相当額を受領することなく、仕入先へ消費税相当額の支払いを行っている。このケースでは、まさに医療機関が消費税の負担者になっている。この医療機関が負担する消費税は、いわゆる「損税」（以下、単に「損税」という。）と称され、医療機関の経営を圧迫していると、業界団体は主張している。

このような現状にもかかわらず、消費税率の引上げが目前に迫っている。税率の引上げは、損税額を確実に拡大させる。国は従来から医療機関の損税負担については、診療報酬の引上げで対応済みとの立場

をとっている。仮に、過去において十分な補てんが行われてきたとしても、今後予定されている消費税率の引上げにはどのような対応をすべきであるのか。高額な医療機器の購入や病棟の建設等、高額な設備投資によって損税が多額になり、これらの設備投資を医療機関が躊躇することになれば、超高齢化した我が国の税制のあり方として適切であると言えるかを検討する意義は大きい。そこで、損税問題に対して、解決策を提言することを本稿の研究目的とした。

本稿では社会保険診療にはゼロ税率を適用すべきと結論付けた。

社会保険診療を非課税とし、税額控除できないことによって生じる負担を診療報酬で補てんする現行制度は、非課税であることに起因する問題と診療報酬で補てんすることに起因する問題を生じさせている。非課税から課税に変更することによって、仕入税額控除が可能となることから損税は生じなくなり、非課税や診療報酬制度に起因する問題も生じなくなる。

課税化する場合に適用する税率は、もともと社会保険診療が非課税とされた趣旨及び制度変更の実現可能性を考慮し、ゼロ税率を提言した。疾病や負傷によって社会的に弱い立場にある者に課税することは、医療保険各法の趣旨からみて不相当であるとの趣旨は尊重されるべきであり、そのためにはゼロ税率の採用が必要である。また、25年間社会保険診療が非課税であった現実を踏まえると、標準税率や軽減税率の適用は、患者の窓口負担の増加を伴うため、制度変更に対する国民の理解が得難く、制度変更の実現可能性は低い。

一方、ゼロ税率の適用については、税収の減少、適用対象の連鎖的拡大、徴税コストの増大等の問題点が指摘されるところである。特にゼロ税率の適用対象の拡大は、税収の減少や還付等の徴税コストの増

大につながることから、確実に歯止めをかける必要がある。そこで、ゼロ税率の適用対象事業者を、現行の輸出業者に加えて、制度上価格を自由に設定することができない社会保険診療を行う医療機関及び介護保険制度に基づく介護報酬を対価とする介護事業者に限るべきとの具体的な基準を示した。

目次

はじめに	1
第1章 いわゆる「損税」とは	
第1節 損税の定義	5
第2節 損税が医療機関に与える影響	9
第3節 小括	14
第2章 消費税法の課税制度と損税発生仕組み	
第1節 我が国の消費税の課税制度	16
第2節 診療報酬制度	25
第3節 損税が生じる仕組み	27
第4節 小括	29
第3章 消費税導入の沿革と社会保険診療に対する非課税措置の歴史	
第1節 一般消費税・売上税検討の経緯と消費税導入の沿革	31
第2節 社会保険診療に対する非課税措置の歴史	36
第3節 小括	48
第4章 損税をめぐる最近の動き	
第1節 「医療機関等における消費税負担に関する分科会」の議論	51
第2節 判例の検証	57
第5章 諸外国の付加価値税制	
第1節 諸外国の付加価値税制の概要	76
第2節 諸外国の付加価値税制と医療サービスの取扱い	80
第3節 小括	88

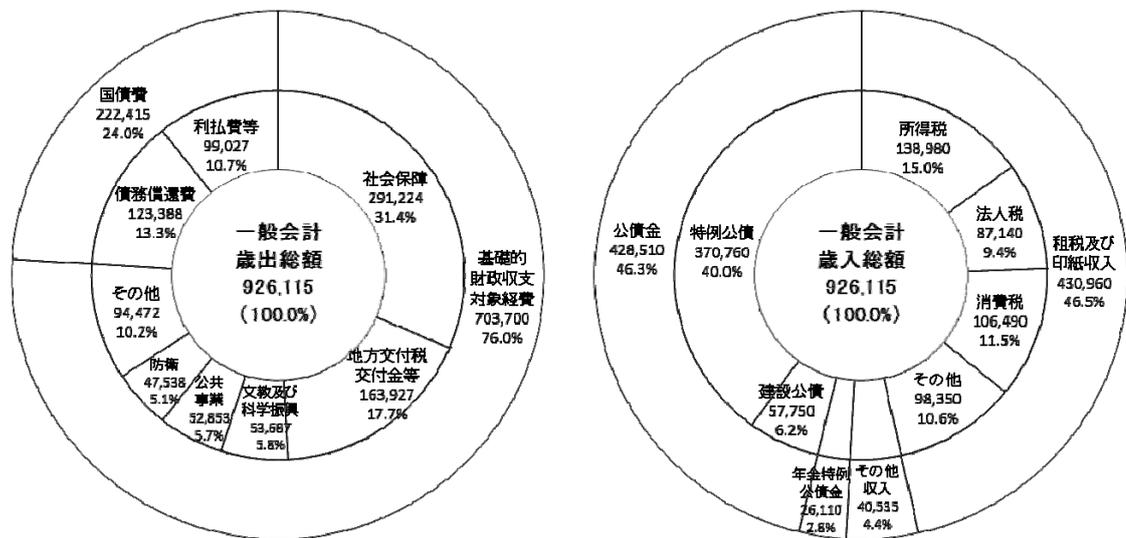
第6章 損税問題に対する解決策の提言	
第1節 損税問題解決のための具体案	89
第2節 各案のメリット・デメリット	91
第3節 解決策の提言	104
おわりに	111
引用文献目録	114

はじめに

消費税法は平成元年 4 月 1 日に施行され、本年度末で施行後 25 年が経過する。一般会計の税収を見ると、平成 25 年度一般会計歳入総額予算額は 92.6 兆円であり、このうち消費税は 10.6 兆円（11.5%⁽¹⁾）である。所得税が 13.9 兆円（15.0%）、法人税が 8.7 兆円（9.4%）である（図 1 右の円グラフ参照）から、消費税の税収は所得税に次いで 2 番目に多く、また法人税や所得税と比べて、景気変動の影響を受けにくいことから、税収は安定しているという特徴を有している。さらに今後、消費税率の引上げが予定されていることから、税収は一層の伸びが予想され、税目としての重要性はますます増大することが見込まれる。

図 1 平成 25 年度一般会計予算（平成 25 年 5 月 15 日成立）の概要⁽²⁾

（単位：億円）



(1) 各税目の租税及び印紙税収入予算額 43.1 兆円に占める割合は、消費税が 24.7%、所得税が 32.2%、法人税が 20.2%である。

(2) 財務省ホームページを基に筆者が一部修正

http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/002.htm アクセス日 平成 25 年 9 月 22 日

消費税は、財・サービスが消費されることに着目して課税される税であり、納税義務者は事業者であるが負担者は消費者である⁽³⁾。また現行の消費税法は、税額の計算方法として、前段階税額控除方式を採用している。これは、製造・卸・小売等の各取引段階の事業者が税が累積することを排除するために、自らが支払った消費税（仕入に係る消費税額）を預かった消費税から差し引く計算方法である。

この前段階税額控除が取引過程のすべての事業者で行われれば、消費者が財・サービスを消費するまでに何段階の取引過程を経たとしても、消費者が消費税を負担することになる。しかし、非課税売上に対応する仕入に係る消費税額は、個別対応方式を採用した場合は一切控除することができず、また、一括比例配分方式を採用したとしても、課税売上割合相当額しか控除することができない。仮に売上のすべてが非課税売上であれば、課税売上割合はゼロパーセントであり、非課税売上に対応する課税仕入れに係る消費税額は一切控除できないことになる。

この場合、消費者ではなく、消費者に対して非課税売上となる取引を行った事業者が消費税を負担することになる。このように、一定の場合に、事業者が消費税の負担者となることは、財・サービスの消費に着目し、消費税の負担者を消費者とする消費税の基本的性格に矛盾しているのではないか。消費者に対して非課税取引を行った事業者が負担しなければならない消費税は、いわゆる「損税」（以下、単に「損税」という。）と称され、特に非課税売上が恒常的に生じる医療業界においては、業界をあげて解決すべき問題として捉えられている⁽⁴⁾。

⁽³⁾ 大蔵省主税局税制第2課編『消費税法のすべて』3頁（大蔵省印刷局、平成元年）

⁽⁴⁾ 一例として、公益社団法人日本医師会では、損税問題を広く国民に周知広報するために、「今こそ考えよう 医療における消費税問題 第2版」（2012年）を作

社会保険診療を行った場合の収入金額は、診療報酬点数に基づいて計算され、収入金額を医療機関⁽⁵⁾が自由に設定することができない仕組みが採用されている。そのため、損税分を売価（診療報酬）に上乗せして取り戻すこともできず、他の非課税売上が生じる業界よりも損税の影響を受けやすい。また、高額医療機器の購入や病棟の建設等、高額の設備投資によって損税が多額になることによって、これらの設備投資を医療機関が躊躇することになるとすれば、超高齢化社会の日本の税制として適切であると言えるのかを検討する意義は大きい。

そこで本稿では、第1章で、損税とは何かを定義するとともに、損税問題が医療機関に与える影響について明らかにする。第2章では、消費税法のうち、損税の発生と密接に関係する非課税制度及び仕入税額控除制度を中心に、消費税の課税制度について概観し、損税が生じる仕組みを明らかにする。第3章では、消費税法導入の沿革や社会保険診療が非課税となった経緯を確認する。第4章では、損税をめぐる最近の動向について、前半では、社会保障と税の一体改革大綱に基づき、中央社会保険医療協議会に設置された分科会の議論を、後半では、損税について争われた平成24年11月の神戸地裁判決を取り上げる。第5章では、諸外国の付加価値税制を概観するとともに、損税問題の解決に関して参考となる特徴を有する諸外国の付加価値税制を取り上げる。また、各国において、医療サービスの提供が付加価値税制上どのような取扱いになっているかについて明らかにする。第6章では、損税問題解決のための具体策を複数あげ、それぞれのメリット・デメリット

成している。また、2013年8月には、「医療の消費税問題と日本医師会の考え方」を公表し、損税問題解消のための税制改正を要望している。なお、日本歯科医師会、日本薬剤師会も同様の趣旨の要望をしている。

⁽⁵⁾ 本稿において、医療機関とは、医療法1条の2第2項に規定する病院、診療所等の医療提供施設をいう。

リットの検討を経て、損税問題に対する解決策の提言を行う。

なお、消費税法別表 1 では、13 項目の非課税取引が掲げられており、それぞれの取引において損税問題が生じる可能性がある⁽⁶⁾が、本稿では原則として、同別表 1 第 6 号のいわゆる社会保険診療⁽⁷⁾に該当する非課税取引を対象とする⁽⁸⁾。

(6) 病院・診療所における社会保険診療報酬以外に損税が発生する取引としては、不動産業における土地の売却・貸付けに係る対価の收受(消費税法別表 1 第 1 号)、銀行業及び貸金業における貸付金利息の收受(同 3 号)、保険業における保険料の收受(同 3 号)、日本郵便株式会社における切手・印紙の販売代金の收受(同 4 号)、調剤薬局における薬の販売代金の收受(同 6 号)、介護サービス業における介護報酬の收受(同 7 号)、葬儀業における火葬・埋葬料の收受(同 9 号)、小・中・高等学校等における授業料等の收受(同 11 号)、不動産業における住宅の貸付けに係る家賃の收受(同 13 号)等がある。また、安部和彦准教授は、医療機関以外に損税問題が深刻になっている業界として、保険料が非課税となる保険業界(保険代理店等)を挙げている。安部和彦「税率引上げで拡大する消費税の『損税』問題 - 医療機関の抱える危機」税務弘報 59 卷 10 号 63 頁(2011 年)

(7) 消費税法別表 1 第 6 号で規定されている資産の譲渡等のうち、健康保険法等の規定によってその対価となるべき金額が公定されているものを、「社会保険診療」という。

(8) 安部和彦准教授は、「『損税』は、病院や診療所等の医療機関特有の問題ではないが、その悪影響を最も被っている産業であると考えられる。」と指摘している。安部・前掲注(6) 63 頁

第1章 いわゆる「損税」とは

この章では、損税について基本的事項の整理を行う。

第1節では、損税を定義する。消費税法上、損税という用語は使われていない。消費税法のみならず、同施行令、施行規則においても同様である。国税通則法、法人税法、所得税法及びこれらの施行令、施行規則まで対象を広げて損税という用語を検索したが、損税という用語は使用されていない。損税は、法律用語ではない。そこで、本稿において損税とは何を意味するかについて明らかにする。

第2節では、医療機関における損税額について、先行研究における試算を取り上げ、損税が医療機関において重要な経営課題になっていることを確認する。

第3節では、損税問題を解決する意義について私見を述べる。

第1節 損税の定義

1. 先行研究における定義

(1) 日本医師会による定義

公益社団法人日本医師会（以下「日本医師会」という。）は、47都道府県医師会の会員をもって組織する学術専門団体である。社会保険診療等の診療行為を業として行う医師によって構成される組織であることから、他の業種と比較すると通常損税が多額に発生する。日本医師会では、損税を解消すべき問題と捉え、その解決のために種々の活動を行っている。具体的には、会員である医師や世論に向けて、損税の問題提起や税制改正のための働きかけ等を、ホームページやパ

ンフレット等を通じて行っている。

日本医師会は、平成19年に「今こそ考えよう 医療における消費税問題」という冊子を発行しており、その第2版（平成24年）において、損税を次のように定義している。「診療報酬に上乗せされた1.53%分を控除対象外消費税から引いた不足額を医療関係者の間で『損税』と呼んでいます。」

すなわち、非課税売上に対応する課税仕入れであるため控除することができない消費税額が控除対象外消費税であり、そこから1.53%の診療報酬に上乗せされた分を控除した残額を損税と定義している。

1.53%の診療報酬の上乗せとは、消費税の導入時（平成元年）と税率を3%から5%（地方消費税を含む。）に引き上げた税率改定時（平成9年）に行われた診療報酬の引上げのことである。控除できない消費税額から、報酬引上げ分を差し引いて、正味で医療機関が負担している分を損税と定義している⁽⁹⁾。

(2) 安部和彦准教授による定義

安部和彦准教授は、損税に関して次のように述べている。

「『損税』とは何であろうか。これは一般に、消費税の非課税取引に対応する仕入税額控除の適用が認められない結果、控除が不能となる仕入税額（控除対象外消費税額）を事業者が負担することを余儀なくされる現象であると考えられている。⁽¹⁰⁾」

また、医療機関の消費税に関して、損税問題がクローズアップされ

⁽⁹⁾ 日本医師会副会長の今村聡氏は消費税問題の呼称について次のように述べている。「従来、この問題は医療機関の『損税問題』と称されてきた。医療機関側からすると、非常に分かり易い表現であるが、ことは損得の問題ではなく、今後国民に理解してもらうためにも適切な表現ではない。そこで、日本医師会は、『損税』が発生する原因になっている『控除対象外消費税問題』と呼称している。」今村聡「患者負担増となる診療報酬上乗せは矛盾」日本医事新報 No.4609（2012年8月25日）

⁽¹⁰⁾ 安部・前掲注(6) 63頁

ているという認識を示している⁽¹¹⁾。

(3) 税理士井藤丈嗣氏による定義

井藤丈嗣氏は、損税を次のように定義している。

「非課税であるがゆえ、医薬品や医療機器などの仕入れや病院用建物等の取得などに係る消費税額を最終消費者である患者に転嫁することができないため、その仕入れ等に係る消費税は医療機関の負担となっている。この仕入れ等に係る消費税のことをいわゆる『損税』という。⁽¹²⁾」

(4) 公認会計士長英一郎氏による定義

長英一郎氏は、損税の発生の仕組みに触れつつ、損税を次のように定義している。

「社会保険診療等による収入は消費税非課税となるため、社会保険診療の自己負担分につき患者から消費税を預かることはないが、仕入れ先である薬品業者、リース業者等に対しては消費税を支払っている。本来、消費税は預り金的性格であるので、預かった消費税よりも支払った消費税が多い場合には、余剰部分について還付を受けることができるのである。（中略）社会保険診療等のみの場合は、課税売上割合が0%になるので、仕入に係る消費税額は一切控除できない。（中略）最終消費者である患者でなく医療機関が負担してしまうという意味で損税（転嫁されない消費税）となるのである。⁽¹³⁾」

(5) 神戸地方裁判所⁽¹⁴⁾

(11) 安部和彦「医療提供に係るイギリス VAT の検討 — 消費税「損税」問題の道標」税務弘報 60 卷 7 号 132 頁（2012 年）

(12) 井藤丈嗣「益税・損税問題への対応」税理 55 卷 11 号 80 頁（2012 年）

(13) 長英一郎「消費税損税解決に向けて・上—ゼロ税率だけでなくカナダの税額還付方式も視野に—」病院 64 卷 3 号（2005 年）

(14) 神戸地判平 24・11・27（判例集未掲載）

平成24年11月、原告である医療法人らが、国を被告として、損税問題の違憲性等を争った裁判の判決があった。本裁判の判決文においては、損税という用語は使われていないが、判決文に損税に関する記述がある。以下は、事案の概要の中で、「原告ら主張の負担」と呼ばれているものである。

「健康保険法等の法律により診療報酬が公定価格となっているため、社会保険診療等について消費税額相当額を価格に上乘せすることが認められていないにもかかわらず、消費税法が非課税取引である社会保険診療等の仕入れに係る消費税相当額について仕入税額控除を認めなかった結果、原告らにおいて、同消費税額相当額を消費者に転嫁することもできず、強制的に負担させられている仕組み（中略）…によって病院等の経営主体が負担していると原告らが主張する不利益⁽¹⁵⁾」

なお、本裁判については、第4章で、より詳細に検討を行う。

2. 本稿における定義

1. の各定義は、日本医師会の定義を除き、若干の表現方法の違いはあるものの、本質において内容は同じであった。日本医師会の定義は、1.53%の診療報酬への上乗せ分を定義上考慮し、その控除分を損税としているところに違いがある。

本稿では、損税を次のように定義する。

損税とは、非課税売上に係る取引を行った事業者が、その非課税売上に対応する課税仕入れに係る消費税額を制度上控除することがで

⁽¹⁵⁾ 神戸地判平 24・11・27「第2事案の概要 1原告らの請求の骨子」

きない場合のその控除できない消費税額をいう。これは、控除対象外消費税額等と同義であり、控除することができない消費税額の総額を示すため、1.53%の診療報酬への上乗せ分の控除前の金額をいうこととする。

第2節 損税が医療機関に与える影響

1. 損税額の試算

(1) 日本医師会の試算

日本医師会では、医療機関における損税の負担の現状を把握し、医療機関の消費税問題に対する税制上の対応を検討するための基礎資料とする目的で実態調査を行っている⁽¹⁶⁾。

この調査は、日本医師会の会員医療機関のうち無作為に抽出された病院⁽¹⁷⁾1643施設、診療所⁽¹⁸⁾5942施設に対し、診療科目等の基本情報、消費税申告税額等の申告関係情報、収入と費用の内訳、設備投資額等の項目に関して、依頼文書及び調査票を郵送し返信を求める方式で、平成18年度及び平成19年度を対象期間とし、平成20年に行われた。

調査票の配布枚数は、病院と診療所合わせて7585枚であり、約15%の有効回答を集計対象としている。調査の結果は次のとおりであった。

⁽¹⁶⁾ 日本医師会日医総研『消費税の実態調査』（平成21年2月12日 最終改訂平成24年7月）

⁽¹⁷⁾ 医療法1条の5第1項において、病院とは、医師又は歯科医師が、公衆又は特定多数人のため医業又は歯科医業を行う場所であって、20人以上の患者を入院させるための施設を有するものをいう。

⁽¹⁸⁾ 医療法1条の5第2項において、診療所とは、医師又は歯科医師が、公衆又は特定多数人のため医業又は歯科医業を行う場所であって、患者を入院させるための施設を有しないもの又は19人以下の患者を入院させるための施設を有するものをいう。

1 施設当たりの損税の金額は、無床診療所は平成 18 年度 265 万円、平成 19 年度 260 万円、有床診療所は平成 18 年度 596 万円、平成 19 年度 561 万円、病院は平成 18 年度 9645 万円、平成 19 年度 1 億 70 万円であった。

社会保険診療等収入に占める損税の割合（負担割合）は、有効回答全体では平成 18 年度、平成 19 年度とも 2.2%であった。

株式会社日本総合研究所の西沢和彦氏は、日本医師会の調査結果をもとに、医療機関全体に生じる損税の総額をおよそ 8000 億円と推計している⁽¹⁹⁾。

(2) 日本私立医科大学協会の試算

一般社団法人日本私立医科大学協会⁽²⁰⁾（以下「日本私立医科大学協会」という。）が加盟大学附属病院の損税について調査したところ⁽²¹⁾、平成 22 年度私立医科大学病院は、29 大学 82 病院であるが、これらの保険診療収入の収入総額は、1 兆 3364 億円余で、このうち損税の総額は 330 億 3900 万円であった。したがって、社会保険診療報酬に占める損税の割合（負担割合）は、約 2.5%である。平成 13 年度から平成 22 年度までの間、損税は社会保険診療収入の 2.5%～2.7%の割合で発生しているとしている。

(19) 西沢和彦「西沢和彦の『税と社会保障抜本改革』入門 第 12 回消費税率引き上げが医療崩壊を加速する!？」ダイヤモンドオンライン（2012 年） 国民医療費 36 兆円×2.2%=7,920 億円 また、西沢氏は産業連関表において、医療機関が年間 18.9 兆円（税抜）の仕入れを行っていることから、8000 億円の損税額の推計と整合的であると指摘している（18.9 兆円×5%≒0.9 兆円）。

(20) 日本私立医科大学協会は、我が国の医学教育及び医学研究の機関としての私立医科大学の重要性に鑑み、私立医科大学の教育、医学研究及び経営に関する研究調査並びに会員相互の提携と協力によって、私立医科大学の振興を図り、その使命達成に寄与し、もって我が国の医学及び医学教育の進歩発展に貢献することを目的としている。国内の 29 の私立医科大学によって組織されている。協会ホームページ <http://www.idaikyo.or.jp/pdf/teikan.pdf> アクセス日 平成 25 年 9 月 28 日

(21) 日本私立医科大学協会『病院部門消費税負担額について（概要）』（平成 24 年 7 月 13 日）

(3) 日本医業経営コンサルタント協会の試算

公益社団法人日本医業経営コンサルタント協会⁽²²⁾（以下「日本医業経営コンサルタント協会」という。）の「医療費財源に関する検討会⁽²³⁾」は、平成20年度の医療機関の損税について調査分析結果を公表している⁽²⁴⁾。同検討会の奥村尚弘理事によれば、平成20年度の損税は、医科診療所1件当たり202万8000円、医科診療所全体では2018億円、病院1件当たり2252万3000円、病院全体では1974億円で、医療機関全体で4000億円近くになると算出している⁽²⁵⁾⁽²⁶⁾。

2. 損税が医療機関の経営に与える影響

消費税導入時（平成元年）と消費税率引上げ時（平成9年）に、損税対策として診療報酬点数の改定（上乘せ）が行われた⁽²⁷⁾。改定率は、平成元年がプラス0.76%⁽²⁸⁾、平成9年が同プラス0.77%⁽²⁹⁾で、合計1.53%である。

(22) 日本医業経営コンサルタント協会は、平成2年に社団法人として設立認可され、医療・保健・介護・福祉に関する調査研究等を行い、医業経営に係わるコンサルタントの水準の確保と資質の向上を図るとともに、医業の社会公共性を経営面から支援活動することにより、医業経営の健全化・安定化に資する。もって、より良い地域社会の発展に貢献するとともに、健康で文化的な国民生活に寄与することを目的とする。協会ホームページ

http://www.jahmc.or.jp/cgi-bin/about_association/index.html アクセス日 平成25年9月28日

(23) 平成21年11月設置 座長:松田紘一郎。

(24) 日本医業経営コンサルタント協会 「医療費財源に関する提言 - 消費税と寄付金について -」(平成22年9月22日)

(25) メディファクス 6138号(2011年6月16日)

(26) その他損税額を試算した先行研究としては、関西学院大学経済学部高林喜久生ゼミ「益税問題・損税問題から見る現行の消費税制度の問題点」がある。ここでは、平成20年の「第16回医療経済実態調査(医療機関等調査)報告の概要」等を基礎データとして使用した場合の医療機関全体の損税額を、1753億円と試算している。

(27) 診療報酬の改定は、通常は2年に1回行われる。平成に入ってから偶数年が改定年であり、平成元年と平成9年の改定は、消費税の損税対策として実施されたものといえることができる。

(28) 厚生省保険局医療課「消費税の導入に伴う社会保険診療報酬等の改定について」共済新報30巻4号33頁(1989年)

(29) 厚生省保険局医療課 課長補佐鈴木幸雄「9年4月・診療報酬改定の概要」社会保険旬報NO.1944 17頁(1997年)

日本医師会では、調査結果に基づく負担割合（社会保険診療等収入に占める損税の割合）が2.2%であるのに対して、診療報酬点数の引上げが1.53%であることから、「診療報酬の1.53%の上乗せだけでは、不十分なことは明らか」「消費税率がアップすれば、医療機関の経営は成り立たなくなる」「今の制度のまま消費税率が10%になれば負担は2倍となり、医療の継続性が保てなくなることは必至」⁽³⁰⁾としている。

一般社団法人日本医療法人協会⁽³¹⁾（以下「日本医療法人協会」という。）の伊藤伸一氏は、厚生労働省内に設置された中央社会保険医療協議会（以下「中医協」という。）の分科会「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、「この問題〔損税問題：筆者注〕は大学病院のような非常に高額な医療設備・機器等を導入している病院においては、消費税が大変大きな負担になっているということ、それから、その実態が病院の経営、つまり地域の医療機関の経営を圧迫している」と述べている⁽³²⁾。

日本医業経営コンサルタント協会は、損税問題について、「これ〔損税問題：筆者注〕を放置すれば、医療機関経営に『課税の不公平』による大きなダメージを与え、（中略）医療崩壊が起きることは必然」と指摘している⁽³³⁾。

みずほ銀行産業調査部は、「装置産業とも言える医療機関において、

⁽³⁰⁾ 日本医師会・前掲注(4)「今こそ考えよう 医療における消費税問題 第2版」14、16頁

⁽³¹⁾ 日本医療法人協会は、民間医療機関である医療法人の健全なる発展を図り、その設立を助成して国民医療の向上を図ることを目的として昭和27年に設立された法人である。会員は主に病院を経営する医療法人で組織されており、会員総数1,039法人（平成25年3月31日現在）を有し、民間医療機関の立場から各種事業を行なっている。協会ホームページ <http://ajhc.or.jp/> アクセス日 平成25年12月31日

⁽³²⁾ 中央社会保険医療協議会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 第2回議事録（2012年7月27日開催）

⁽³³⁾ 日本医業経営コンサルタント協会・前掲注(24)

特に、高額の設定投資等を実施する際には、この税負担が多額となり、経営基盤を揺るがしかねない。消費税率引上げの可能性が高まる中、こうした医療機関の消費税問題が喫緊の課題として浮上している。

(34)」と指摘している。

従来、国は、平成元年及び平成9年の診療報酬の改定の対応で、消費税の導入や税率改定によって医療機関に発生する損税について、設備投資に関する部分を含め、必要な補てんは行われているとの立場をとってきた(35)。しかし、「社会保障・税一体改革大綱について(36)」では、「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。」とされ、これを受けて厚生労働省内の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」の第1回資料のうち、事務局（厚生労働省であり国である。）作成の資料には、「一般に医療機関等の収入の多くは社会保険診療報酬（非課税）であることから、控除対象外消費税等負担額が発生しているとの問題点が指摘されている。」とし、国も実質的に損税問題の存在を認めている。

第183回国会、財政金融委員会において、質問に立った民主党の金子洋一参議院議員は、「過去の消費税の引上げ時、平成元年には診療報酬全体で0.76%、平成9年には0.77%、こういった損税対策で診療報酬が引き上がっておりますけれども、やはりこの診療報酬の引上げ分が足りないということで約半分程度の損税が生じているのではな

(34) みずほ銀行産業調査部「Mizuho Short Industry Focus 医療機関と消費税問題」（2012年11月12日）

(35) 厚生労働省保険医療企画調査室室長の屋敷次郎氏は次のように述べている。
「平成元年、9年の対応としましては、消費税負担がある仕入れにつきまして、高額な設備投資のところも併せて診療報酬で措置しているということでございます」 中央社会保険医療協議会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 第2回議事録（2012年7月27日開催）

(36) 平成24年2月17日閣議決定

いかというふうに様々な調査研究の結果言われております。」と述べている。麻生太郎大臣は、金子議員の質問に対する答弁の中で、「（前略）診療報酬で対応してきているというのに対して、昔と違って今は診療報酬は0.7とか0.6とか、もうほとんど1%以下やないかと、そんなものに対して（中略）最近のMRIとかでかい機械を買った場合はとてもじゃないけどそんなものでは賄えぬという御意見は、これは前から指摘のあるところでありまして、私も病院経営してましたんで、よくそここのところは私どももそう思っております⁽³⁷⁾」と答弁し、大臣自身、損税問題の存在及び損税が医療機関の経営に及ぼす影響が一定程度あるという認識を示している。

第3節 小括

本章のまとめとして、損税問題を解決する意義について述べる。

損税の発生は、次の2つの点で解消しなければならない問題があると考えられる。

1つは、消費税の納税義務者は事業者だが、負担者は消費者、という消費税法の基本的性格と異なる取扱いがされているという点である。損税が生ずるケースでは、事業者が負担者になる現状がある。これは非課税売上にのみ要する課税仕入れが控除できないことに起因するが、この点について三木義一教授は、「前段階税額控除は付加価値税の『核心』『本質』といってもよいものであるが、非課税取引にはこの前段階税額控除制度が適用されないため、付加価値税制の最大のメリットが失われると同時にさまざまな不合理を生み出すことに

⁽³⁷⁾ 第183国会 財政金融委員会 平成25年3月21日 参議院会議録情報

なる。⁽³⁸⁾」と述べ、問題を提起されている⁽³⁹⁾。OECDの研究においても、付加価値税において税を負担するのはサプライヤーではなくあくまでも最終消費者であり、サプライヤーは仕入税額控除の完全なる権利を有することが指摘されている⁽⁴⁰⁾。

もう1つは、高度かつ先進的な医療水準を維持するための設備投資を医療機関に躊躇させる仕組みになってしまっている点である。医療機関は装置産業ともいわれ、高額医療機器の購入や病棟の新築や改築が発生した場合は負担が大きい。そのため、設備投資に積極的な病院、すなわち大規模な急性期病院ほど損税の負担が大きいことになる⁽⁴¹⁾。

消費税率は、地方消費税分を含めて現在5%であるが、近く10%までの税率の引上げが予定されており、現在の仕組みのままであれば、損税額は確実に増加する。損税による税制の歪みを是正し、高度かつ先進的な日本の医療水準を維持することを後押しする税の仕組みが求められている。

⁽³⁸⁾ 三木義一「非課税取引とゼロ税率」日税研論集 VOL.30 197頁（1995年）

⁽³⁹⁾ 三木教授は、解決策としてゼロ税率の導入を提唱されているが、詳細については、本稿第6章を参照。

⁽⁴⁰⁾ OECD *Consumption Tax Trends 2012 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues* p33（2012）

⁽⁴¹⁾ みずほ銀行産業調査部・前掲注(34)

第2章 消費税法の課税制度と損税発生仕組み

この章では、消費税法の課税制度と損税の発生関係を明らかにする。

第1節では、現行の消費税法の課税制度について、特に損税の発生に関係の深い非課税制度、仕入税額控除制度を中心に概観する。

第2節では、診療報酬制度とその改定の仕組みについて概観する。

第3節では、第1節及び第2節で概観した課税制度や診療報酬制度が損税の発生にどのように作用するのかについて、数値例を用いて具体的に明らかにする。

第1節 我が国の消費税の課税制度

1. 消費税の諸類型⁽⁴²⁾

この節では、損税の発生と関係のある消費税の課税制度について概観するが、ここではその前段階として、我が国の消費税における仕入税額控除（前段階税額控除）の必要性について確認する。

消費税は、その設計の仕方によって、いくつかのタイプに分類されるが、我が国の消費税は、間接消費税であり、付加価値税の性質をもつ多段階一般消費税である。その他に、直接消費税であるもの、取引高税（売上税）の性質を有するもの、単段階であるもの、個別消費税であるものがある。

直接消費税とは、「最終的な消費行為そのものを対象として課される租税」をいい、間接消費税とは、「最終的な消費行為よりも前の段

⁽⁴²⁾ 金子宏『租税法 第18版』（弘文堂、2013年）を参考になっている。

階で物品やサービスに対する課税が行われ、税負担が物品やサービスのコストに含まれて最終的に消費者に転嫁することが予定されている租税」をいう。

間接消費税は、一般消費税と個別消費税に分類される。一般消費税とは、「原則としてすべての物品およびサービスの消費に対して課される租税であり、いかなる物品およびサービスも、法令の定めによって課税対象から除外されない限り、課税の対象とされる。これに対し、個別消費税というのは、法令の定めによって特に課税の対象とされた物品やサービスに対してのみ課税される租税である。」また、上記の間接消費税は、単段階消費税と多段階消費税に分類することもできる。単段階消費税とは、「製造から小売に至る1つの取引段階でのみ課税」されるものをいい、多段階消費税は、「複数の段階で課税」されるものをいう。

上記の多段階一般消費税は、付加価値税と取引高税（売上税）に分類される。付加価値税とは、「各取引段階の付加価値を課税標準として課される一般消費税」をいい、取引高税（売上税）とは、「すべての取引段階の売上に対して、その売上金額を課税標準として課される一般消費税」をいう。取引高税（売上税）は、取引の各段階で売上を課税標準とし、税負担が累積することから累積型ともいわれる。一方、付加価値税は、取引の前段階で課された税額を控除するため、税負担の累積が生じない。結果として、事業者が納付する税額は、企業の付加価値に対応する税額に近似することになる。付加価値税において、税負担の累積を排除するための仕組みとして、仕入税額控除がある。

2. 消費税法の課税制度

第1章で述べたように、損税とは、非課税売上を行った事業者が、その非課税売上に対応する課税仕入れに係る消費税額を制度上控除することができない場合のその控除できない消費税額、または、控除することができない状況のことであった。そこで、損税がこのように定義されることから、損税と関係する消費税法の課税制度を確認する。具体的には、納税義務者（消法5）、非課税取引（消法6、別表1）、仕入税額控除（消法30）の各規定である。また、非課税取引に類似するものとして輸出免税取引（消法7）を、仕入税額を控除しきれないときの対応として還付（消法46）を確認する。

(1) 納税義務者（消法5）

消費税の納税義務者は、国内取引においては、課税資産の譲渡等を行った事業者（事業を行う個人及び法人。以下同じ。）である（消法5①）。消費税は、消費に広く負担を求めるものであるが、納税義務者は消費活動を行う消費者ではなく、課税資産の譲渡等を行った事業者である。各取引段階の事業者は、物品やサービスの価格に税額を上乗せすることにより、最終的に消費者に負担を求める。

医療機関で社会保険診療を受けた患者は、窓口で消費税を負担し支払う必要はない。この場合、医療機関が納税義務者であると同時に負担者となっている。

(2) 非課税取引（消法6、別表1）

国内において行われる資産の譲渡等のうち一定のもの、保税地域から引き取られる外国貨物のうち一定のものは、課税の対象から除かれ、非課税とされている（消法6）。

国内取引に係る非課税は、消費税法別表1に13項目が列挙されて

いる。この13項目は、一般的に次の2つに分類される⁽⁴³⁾。

① 消費税の性格上課税対象とならないもの

- ・ 土地の譲渡及び貸付け
- ・ 有価証券、支払手段の譲渡
- ・ 金融、保険取引
- ・ 郵便切手、印紙等の譲渡
- ・ 国等の行政手数料等の役務の提供

② 特別の政策的配慮に基づくもの

- ・ 公的な医療保障制度に基づく療養・医療等⁽⁴⁴⁾に係る資産の譲渡等
- ・ 社会福祉事業、更生保護事業に係る資産の譲渡等
- ・ 医師等が行う助産に係る資産の譲渡等
- ・ 埋葬料、火葬料を対価とする役務の提供
- ・ 身体障害者物品の譲渡等
- ・ 一定の教育に係る役務の提供
- ・ 教科用図書等の譲渡
- ・ 住宅の貸付け

上記①は、消費に負担を求める税としての性格上、消費という概念にあてはまらず、課税対象になじまないとされるものである⁽⁴⁵⁾。②は、消費行為は伴うものの社会政策的理由により非課税とされるものである。このうち社会保険診療は②に属している。

⁽⁴³⁾ 大蔵省主税局税制第2課編・前掲注(3) 36-46頁

⁽⁴⁴⁾ 本稿で取り上げる社会保険診療に係る非課税は、消費税法別表1第6号に規定されている。同号では、健康保険法、国民健康保険法等の規定に基づく療養・医療その他これらに類するものとしての資産の譲渡等が非課税取引となることが規定されている。

⁽⁴⁵⁾ 金融取引、保険取引、不動産取引について、その性質上消費税になじまないという考え方を批判的に検討したものとして、金子宏「総論 消費税制度の基本的問題点」日税研論集VOL.30(1995年)がある。

社会保険診療に非課税措置が講じられた理由について、「消費税の導入に伴う社会保険診療報酬等の改定について」では次の2点を挙げている。この文書は、厚生省保険局医療課が消費税導入当時、医療と消費税との関わり等についての説明資料として作成・公表されたものである。

「(一) 消費税は財・サービスの消費に担税力を見出して税負担を求めるものであるが、医療は所得や資産の多寡に関係なく、病気になれば購入せざるを得ないサービスであり、選択の余地のないものであることから、その消費は担税力の指標とはなり難いこと (二) 社会保険診療に消費税が課税された場合、その転嫁による負担増が疾病や負傷を負って社会的に立場が弱くなっている人々すべてに及ぶことは、国民皆保険制度により、その治療費用負担の軽減を図っている医療保険各法の趣旨からみて不相当であること⁽⁴⁶⁾」

また岩下忠吾氏は、社会保険診療の非課税措置の理由について、主に次の3点を挙げている。

「①国民の生命・健康の維持に直接かかわるものであること、②社会政策上医療を必要とする者の社会的弱者の立場を考慮し、かつ、税の逆進性を緩和すること、③公的な医療制度に課税することは直接国の財政的負担の増加と保険料の増大をもたらすこと⁽⁴⁷⁾」

また、消費一般に広く負担を求めるという消費税の性格から、非課税取引は別表に掲げられる項目に限定されている。こうした非課税取引の限定に関して、森信茂樹教授は、「制度が簡素となり、また、税制の消費中立性が維持されるのみでなく、税収確保の観点からも優れ

⁽⁴⁶⁾ 厚生省保険局医療課・前掲注(28) 31-32頁

⁽⁴⁷⁾ 岩下忠吾『改訂版 総説 消費税法』153頁(財経詳報社、平成18年)

ているという長所を有している⁽⁴⁸⁾」と述べている。

消費税が非課税であるということは、価格に消費税分を上乗せする必要がないが、一方で非課税売上を行うために必要な課税仕入れを行った際に支払った消費税について仕入税額控除をすることができず、これが損税発生の原因になっている。この点について、浦東久男教授は、「消費税における非課税とは、当該取引が消費税を課されないということである。当該取引に対応する仕入れの取引についてまで、非課税を保証するものではなく、一般的には、仕入れについては消費税が課されている。その当該取引の仕入れに伴って負担している消費税相当分は、原則として、仕入税額控除の計算には含めることができない。したがって、非課税取引についても一定程度の消費税の負担は行われている。⁽⁴⁹⁾」と指摘している。

(3) 仕入税額控除（消法 30）

事業者（9条1項の規定により消費税の納税義務を免除されている事業者（以下「免税事業者」という。）を除く。）が、国内において課税仕入れを行った場合には、37条に定める簡易課税制度の適用を受ける場合を除き、その課税仕入れを行った日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、その課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額（当該課税仕入れに係る支払対価の額に105分の4を乗じて算出した額をいう。）を控除して、消費税の納付税額を算出することと定められている（消法 30①、以下 30条1項の仕入税額控除の方法を「全額控除方式」という。）。この全額控除方式を採用できるのは、課税売上割合が95%以上であり、かつ課税期間

⁽⁴⁸⁾ 森信茂樹『日本の消費税』45頁（納税協会連合会、2000年）

⁽⁴⁹⁾ 浦東久男「消費税の課税対象と非課税取引・輸出免税措置について」総合税制研究 No.4 12頁（1996年）

の課税売上高が5億円以下である場合に限られる。従来、課税売上割合が95%以上の場合には、計算の簡便化のため課税仕入税額の全額を控除することとされてきた（消法30①）。しかし、益税が生じること及び課税売上高が5億円を超えるような大企業の場合には事務処理能力が高いことを考慮して⁽⁵⁰⁾、平成23年度改正で、平成24年4月1日以降に開始する課税期間については、課税仕入税額の全額を控除する制度は、その課税期間の課税売上高が5億円以下の事業者に限り適用されることになった（消法30②、いわゆる95%ルールの見直し）⁽⁵¹⁾。

課税売上割合が95%未満の場合及び課税期間の課税売上高が5億円を超える事業者は、全額控除方式を採用することはできない。この場合は、30条2項1号に定めるいわゆる個別対応方式か、同条同項2号のいわゆる一括比例配分方式によって、仕入税額控除を計算することになる。

個別対応方式では、課税仕入れ等に係る消費税を、①課税売上のみ要する課税仕入れ等に係る消費税額、②非課税売上のみ要する課税仕入れ等に係る消費税額、③課税売上と非課税売上に共通する課税仕入れ等に係る消費税額、に分類し、①と、③に課税売上割合を乗じた額の合計額が控除税額となる。つまり個別対応方式では、②は控除対象とならない。

一方、一括比例配分方式では、課税仕入れ等に係る消費税額に課税売上割合を乗じた額が控除税額となる。したがって、非課税売上のみ要する課税仕入れ等に係る消費税額は、課税売上割合相当額が控除対象となる（図2）⁽⁵²⁾。

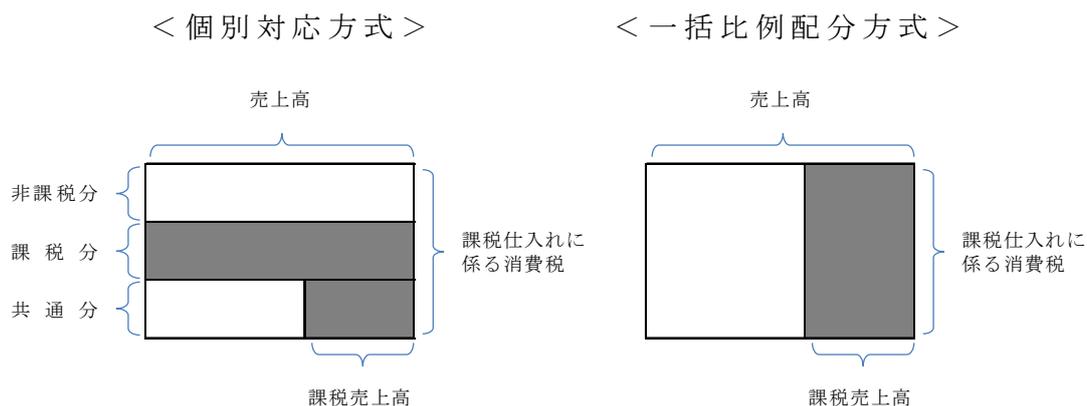
⁽⁵⁰⁾ 金子・前掲注(42) 655頁

⁽⁵¹⁾ 大蔵財務協会『平成23年版 改正税法のすべて』（平成23年）

⁽⁵²⁾ 個別対応方式、一括比例配分方式の計算方法につき、岩下・前掲注(47) 296-303頁 山本守之『実務消費税法』274-279頁（税務経理協会、新版4訂版、平成11

専ら社会保険診療を行うために必要な医薬品等の仕入れに係る消費税額は、個別対応方式では上記②に該当し控除対象とならないが、一括比例配分方式では、課税売上割合相当額は控除が可能となる。

図 2 個別対応方式、一括比例配分方式の概念図



(控除可能な部分を網掛けで示している。)

事業者が帳簿及び請求書等を保存しない場合には、保存がない課税仕入れ等の税額について仕入税額控除を認めない。ただし、災害その他やむを得ない事情により当該保存をすることができなかったことを当該事業者において証明した場合は、この限りではない（消法 30⑦⑧⑨、同施行令 49）。

仕入税額控除の計算の基礎となる課税売上割合は、次の算式により計算した割合である（消法 30⑥、同施行令 48）。

$$\text{課税売上割合} = \frac{\text{その課税期間の課税資産の譲渡等の対価の額} - \text{課税資産の譲渡等に係る対価の返還等の金額}}{\text{その課税期間の資産の譲渡等の対価の額の合計額} - \text{資産の譲渡等に係る対価の返還等の金額}}$$

医療機関では、分母に社会保険診療とそれ以外のいわゆる自由診療

年)

の合計が、分子に自由診療が集計される。そのため、社会保険診療のみを行う医療機関においては、課税売上割合がゼロパーセントとなり、一括比例配分方式を採用したとしても、課税仕入れ等に係る消費税額は一切控除の対象とならず損税として残ることになる。

(4) 輸出免税取引（消法 7）

事業者（免税事業者を除く。）が、国内において課税資産の譲渡等を行った場合において、それが輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け等に該当する場合（以下「輸出免税取引」という。）には消費税が免除される（消法 7①一、二、同施行令 17）。

輸出免税取引は、課税資産の譲渡等が行われたことを前提として消費税の課税を免除するものであるから、ゼロ税率による課税といわれる。輸出免税取引に対する仕入税額は、仕入税額控除の対象となるとともに、控除しきれない分は還付を受けることができる。前段階の仕入税額を控除することできる点が非課税取引との相違点⁽⁵³⁾であり、この点から損税問題の解決のために社会保険診療にゼロ税率を適用すべきとの主張がある⁽⁵⁴⁾。

(5) 還付（消法 46①）

免税事業者以外の事業者は、その課税期間分の消費税につき課税標準額に対する消費税額から仕入税額等を控除した場合において、なお不足額があるときは、税務署長に申告を行うことにより、当該不足額に相当する消費税の還付を受けることができる（消法 46①、45①二、

⁽⁵³⁾ 北野弘久教授は、非課税を一応の課税除外にすぎず、多段階の付加価値税である現行の消費税においては、原材料等に対する分までが非課税となるわけではなく、イギリスで採用されているゼロ税率のように完全課税除外とは区別しなければならない、と述べている。北野弘久『5%消費税のここが問題だ』13頁（岩波ブックレット NO.414）

⁽⁵⁴⁾ この点については第6章で詳細に述べる。

三、五、52①)。

第2節 診療報酬制度⁽⁵⁵⁾

1. 診療報酬とは

我が国の医療保険制度は、被保険者が医療機関で全額を支払い事後的に保険者に保険請求する方式（いわゆる償還払い方式）ではなく、厚生労働大臣が指定した医療機関（保険医療機関）において医療を現物給付（療養の給付）する方式（いわゆる現物給付方式）を基本としている（健保法 63①）。医療機関は「保険医療機関及び保険医療養担当規則」（昭和 32 年 4 月 30 日厚生労働省令 15 号）に沿って療養の給付を行う義務を負う一方、保険者は、医療機関が行った療養の給付について診療報酬を支払う債務を負う。つまり、診療報酬とは、病院、診療所、調剤薬局等の医療機関及び調剤薬局が、社会保険診療等の保険医療サービスに対する対価として保険者から受け取る報酬である。この診療報酬は、国が全国一律で定める保険医療サービスの「公定価格表」であり、医療機関は被保険者との相対で自由に価格を設定することができない。診療報酬の具体的な算定は、診療報酬点数表（平成 20 年 3 月 5 日厚生労働省告示 59 号「診療報酬の算定」の別表）の点数を積み上げ、それに 1 点単価 10 円を乗じて行う（1 点単価固定方式）。診療報酬点数表は、医科、歯科、調剤の 3 種類がある。盲腸で入院した場合の例では、初診料、入院日数に応じた入院料、盲腸の手術代、検査料、薬剤料等が加算され、医療機関は、その合計額から患者の一部負担分を差し引いた額を審査支払機関である社会保険診

⁽⁵⁵⁾ 本節では、次の文献を参考にした。島崎謙治『日本の医療制度と政策』（東京大学出版会、2011年）、大内講一『やさしい医療経済学第2版』（勁草書房、2008年）、今村知明・康永秀生・井出博生『医療経営学』（医学書院、2006年）

療報酬支払基金及び国民健康保険団体連合会から受け取る。診療報酬は、患者の窓口負担、保険料、税金で賄われている。医療機関の経営を左右するため、医療分野の政策誘導の手段にもなる。

診療報酬は、原則として2年に1度改定される。診療報酬を改定する場合、まず内閣において予算編成過程を通じて改定率が決定される。そして、厚生労働大臣から診療報酬改定について諮問を受けた中医協が、社会保障審議会医療保険部会及び医療部会において策定された基本方針に基づき、当該改定率に基づき算定した予算上の額を原資として、具体的な診療報酬点数の設定や算定条件等について審議して、その結果を厚生労働大臣に答申し、当該答申を受けた厚生労働大臣が診療報酬の算定方法を厚生労働省告示として定め、同告示に基づき診療報酬の額が決定される（健保法 82①、社会保険医療協議会法 2①一）。

2. 平成元年度及び平成9年度の診療報酬改定⁽⁵⁶⁾

平成に入ってから、偶数年に改定が行われることとされていたが、消費税の導入及び税率の引上げによって医療機関における仕入れ価格の上昇分を勘案して、平成元年度及び平成9年度にも診療報酬改定が行われた。平成元年度及び平成9年度における診療報酬の改定率を定めるに当たり、当時の各内閣は、昭和62年と平成7年の課税費用割合⁽⁵⁷⁾及び上記各年に行われた医療経済実態調査のデータに基づき、平成元年と平成9年の課税費用割合を推計し改定率を算定した。厚生労働大臣は、中医協への諮問及び答申を経て、平成元年度及び平成9年度に診療報酬改定を行った。これらの診療報酬改定は、診療報酬の

(56) 神戸地判平 24・11・27 及び中央社会保険医療協議会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議事録を参考に行っている。

(57) 消費税が課税されると考えられる項目（医薬品や食事材料等）の費用の占める割合

うち例えば「物」代が含まれているため消費税の影響が大きいと考えられる項目を代表的な項目と捉え、その点数について改定を行ったものであり、技術の要素が大きく消費税による影響が大きいとはいえないような項目については改定が行われていない。診療項目ごとに0.何パーセントという引上げを全体に行った場合、1点に満たない項目が生じてくることから、影響が明らかな項目のうち、代表的な診療報酬点数について改定を行った。改定された項目の数（医科）は、平成元年時が12項目⁽⁵⁸⁾、平成9年時が24項目⁽⁵⁹⁾であった。

第3節 損税が生じる仕組み

ここでは、社会保険診療に必要な消耗品を製造業者が卸業者に販売し、卸業者から医療機関が仕入れ、患者の処置に使用して社会保険診療を行うケースを前提とし、数値例を用いながら損税がどのように発生するかを考える。

まず、製造業者が卸業者に、また卸業者が医療機関に、国内で消耗品を販売する行為は、国内において事業者が事業として対価を得て行う資産の譲渡等に該当し、課税の対象となる。消耗品の販売は、非課

⁽⁵⁸⁾ 次の12項目である。1血液化学検査（5項目以上7項目以下） 2同（8項目又は9項目） 3感染症血清反応 抗ストレプトレンジ0価（ASO価） 4血漿蛋白免疫学的検査 C反応性蛋白（定性） 5同C反応性蛋白（定量） 6細菌薬剤感染性検査 3系統薬剤以下 7点滴回路加算 8中心静脈注射回路加算 9人口腎臓食事給与加算 10精神科デイ・ケア及び精神科ナイト・ケア食事給与加算 11基準寝具加算 12給食料

⁽⁵⁹⁾ 次の24項目である。1入院環境料 2特定機能病院入院診療料 3精神療養病棟入院料 4特殊疾患療養病棟入院料 5特定疾患療養指導料 6特定疾患治療管理料 7特定疾患治療管理料 8生化学的検査（I）判断料 9基本的検体検査判断料 10病理診断料 11病理学的検査判断料 12膀胱尿道ファイバースコープ 13静脈内注射 14通院精神療法 15眼処置 16耳処置 17介達牽引 18閉鎖循環式全身麻酔 19高エネルギー放射線医療 20入院時食事療養費 21老人性痴呆疾患療養病棟入院料 22診療所老人医療管理料 23老人慢性疾患生活指導料 24重点指導対象病棟検体検査判断料

税取引及び輸出免税取引に該当しないことから、5%課税取引となる。

次に医療機関が、国内で患者を診察する行為は、国内において事業者が事業として対価を得て行う資産の譲渡等に該当し課税の対象となるが、社会保険診療としての診察に該当すれば、その行為は非課税取引となる。

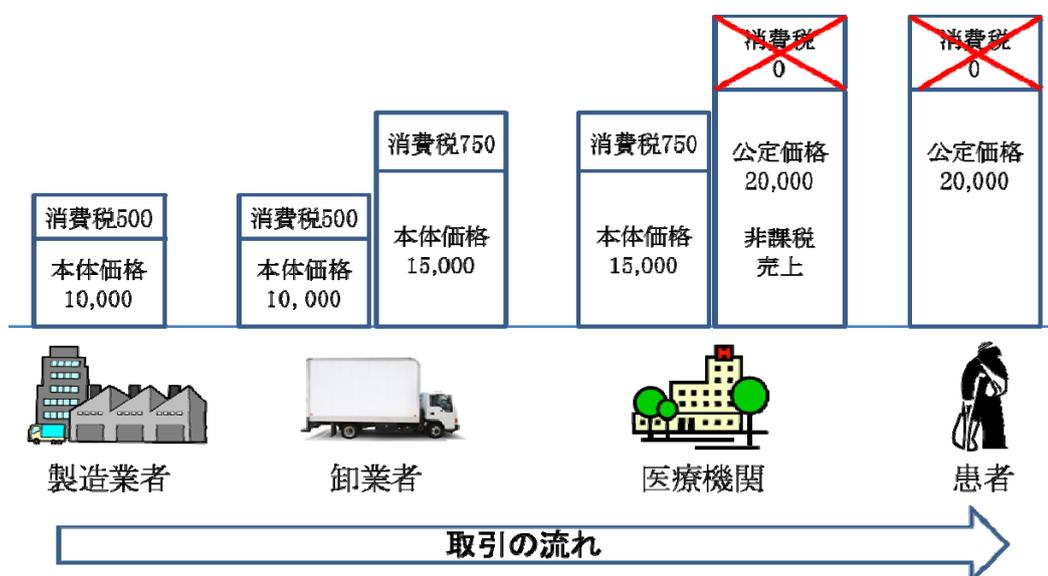
製造業者は消耗品を10,500円(税込)で卸業者に販売したとする。卸業者は、当該消耗品の仕入れに当たって、500円の消費税を製造業者へ支払っている。その後、卸業者は当該消耗品を医療機関へ15,750円(税込)で販売したとする。上記のとおり、卸業者が医療機関に当該消耗品を販売する行為は、非課税取引には該当しないため、750円の消費税を乗せた価格で販売することになる。結局、卸業者は750円の消費税を医療機関から預かり、500円の消費税を製造業者に支払っている。いわゆる一般課税(消法30)の適用を受ける場合、上記取引について卸業者の納付すべき消費税は、750円から500円を差し引いた差額250円ということになる。

次に、医療機関は卸業者から仕入れた際に、750円を消費税として支払っている。この点は、卸業者が製造業者に500円の消費税を支払った場合と同じである。異なるのはこの後である。上記のとおり、医療機関が患者に社会保険診療を行って患者と保険者から合計20,000円を受領した場合、社会保険診療は非課税取引であるため、これに対応する課税仕入れに係る消費税額は控除できない。本ケースでの医療機関の課税売上割合はゼロパーセントであるから、30条1項の全額控除方式を適用することはできない(0%<95%)。30条2項の一括比例配分方式を採用したとしても課税売上割合がゼロパーセントであ

るので、控除税額はゼロである。診療報酬は公定価格として定められているため、医療機関は卸業者に支払った消費税分を診療報酬に上乗せすることはできず、またその分の還付を受けることもできないから、結局 750 円は医療機関が卸業者に支払ったままとなる。この 750 円が損税であり、仕入税額控除ができないことや患者に損税分を転嫁できないことにより発生する。

上記の取引を図解すると図 3 のとおりである。

図 3 医療機関における損税発生の仕組み



第4節 小括

この章では、医療機関において損税が発生する仕組みを確認した。損税は、非課税取引において仕入税額控除が認められていないことを原因として生じる。そして、このことは医療機関だけではなく、この条件に該当すれば他の業種においても同様である。

しかし、社会保険診療には、公定価格としての診療報酬制度がある。そのため、他の業種では販売価格に損税分を転嫁することによって、実質的に損税分を最終消費者に負担させる状況を作ることができるが、医療機関はそうすることができない。ここに、社会保険診療を行う医療機関における損税問題の特殊性がある。仮に診療報酬制度を所与とするならば、医療機関には他の業種と異なる対策を講じる必要がある。

第3章 消費税導入の沿革と社会保険診療に対する非課税措置の歴史

この章では、消費税がどのような経緯を経て導入されるに至ったか、また消費税の導入が検討される過程において、社会保険診療はどのような検討を経て非課税取引とされたかについて明らかにする。

第1節では、消費税導入の前段階として導入が試みられた一般消費税及び売上税について、制度導入に向けた検討の経緯を概観する。

第2節では、一般消費税、売上税、消費税のそれぞれにおいて、社会保険診療がどのような取扱いとなっていたかを整理する。

第1節 一般消費税・売上税検討の経緯と消費税導入の沿革⁽⁶⁰⁾

1. 個別消費税から一般消費税へ

「わが国では、従来、生活必需品や準生活必需品は、課税の対象から除かれるべきであり、かつ奢侈性の高い物品ほど重く課税されるべきであるという考え方⁽⁶¹⁾」があり、個別の財・サービスを課税の対象とする個別消費税が採用されてきた。具体的には、酒に酒税、タバコにタバコ税、ガソリンに揮発油税を個別に賦課し、残りの商品に物品税、サービスに入場税などを課税してきた。しかし、個別消費税に対する批判⁽⁶²⁾から、すべての消費に対して広く薄く課税する一般消費税

⁽⁶⁰⁾ この節では、石弘光『消費税の政治経済学 税制と政治のはざままで』（日本経済新聞出版社、2009年）79頁以下を参考にしてている。

⁽⁶¹⁾ 金子・前掲注(42) 628頁

⁽⁶²⁾ 金子宏教授は、個別消費税に対する批判が強くなり、また一般消費税の採用を主張する意見が有力になった理由として次の4つを挙げている。第1に、個別消費税は税収ポテンシャルが小さいが、一般消費税は仮にすべての物品およびサービスに課税するとした場合の税収ポテンシャルが極めて大きい。第2に、個別消費税は税制の消費中立性に欠ける。すなわち、個別消費税は、多少とも消費を課

の導入が試みられることとなった。我が国の一般消費税の導入の試みは、一般消費税、売上税を経て、消費税で結実することとなる。

2. 一般消費税導入の試み

石弘光教授によれば、一般消費税の導入について、政府内部で初めて言及されたのは、政府税調の答申に見る限り 1960 年代後半に入ってからである。昭和 43 年 7 月の「長期税制のあり方についての答申」（政府税調）で、「税体系の問題として、さらに一般売上税又は付加価値税の創設の可否について検討する必要がある」と、初めて問題を公に投げかけ、昭和 52 年 10 月の「今後の税制のあり方についての答申」（政府税調）では、「今後一般的な税負担の増加を求める方策としては、最終的には、広く一般的に消費支出に負担を求める新税を導入することを考えざるを得ないと判断される。」と提言している。この提言を受けて、政府税調は、昭和 53 年 8 月に一般消費税特別部会を設け、具体的な仕組みについて試案をまとめ、同年 9 月には「一般消費税特別部会報告」を公表している。その後、「昭和 54 年度の税制改正に関する答申」（政府税調）の別紙として盛り込まれた「一般消費税大綱」で、一般消費税の具体的な制度内容が明らかにされた。これを受けて、「昭和 54 年度税制改正要綱」（昭和 54 年 1 月 19 日閣議決定）で「一般消費税（仮称）については、昭和 55 年度中に実現できるよう諸般の準備を進める」ことが明記された。しかし、一般

税物品から非課税物品へ振替させる効果を持つため、もともと消費中立性を欠いており、さらに近年では、国民最終消費支出の約半分はサービスの消費に向けられているが、従来サービスの大部分は課税の対象とされていなかったため、消費中立性に欠けるのみではなく、不公平な要素を持っていた。第 3 に、個別消費税は制度として複雑になりがちであり、簡素な税制の要請に必ずしも応えられない。第 4 に、所得税減税との関係で、かねて給与所得者の間で、重税感と不公平感が強く、その大幅な改革と大規模な減税が長い間の懸案となっていた。しかし、大規模な減税のためには、大規模な代替財源が必要であり、一般消費税が実際問題としては唯一のオルタナティブであった。金子・前掲注(42) 628-629 頁

消費税の具体的なプランが明らかになると、世間では一般消費税導入反対の動きが次第に激しさを増した。某公団の不正な出張問題に端を発した「公費天国キャンペーン」が連日のようにマスコミで取り上げられ、税金の無駄遣いを放置して何が増税だ、という国民感情が醸成されていった。昭和54年9月の衆議院解散に伴う選挙期間中に、大平首相は、一般消費税の導入を断念することを表明したものの、10月の総選挙において自民党は過半数の議席も獲得できず敗北した。これによって、一般消費税の導入の試みは、法案化されないまま終了した。

同年12月、国会では「財政再建に関する決議」が行われた。「政府が閣議決定により昭和55年度に導入するための具体的方策として、これまで検討してきたいわゆる一般消費税（仮称）は、その仕組み、構造等につき十分国民の理解を得られなかった。従って財政再建は、一般消費税（仮称）によらず、まず行政改革による経費の節減、歳出の節減合理化、税負担公平の確保、既存税制の見直し等を抜本的に推進することにより財源の充実を図るべきであり、今後、景気の維持、雇用の確保に十分留意しつつ、歳出、歳入にわたり幅広い観点から財政再建策の検討を進めるべきである。」旨が決議された。これが「増税なき財政再建」へと道筋をつけることとなり、1980年代に入っからの税制改革の方向を大きく縛ることになる。

3. 売上税導入の試み

1980年代後半に中曽根首相により、シャープ税制以来の抜本改革と称される税制全体を見直す改革が実施された。この背景には、「増税なき財政再建」のスローガンの下で新税創設が封じられ、直間比率の見直しなどに本格的に着手できないことから、税制が行き詰まりの

様相を呈していたことがあった。こうした状況を打開するために、小出しの改革ではなく税制全体の歪みを改めるべく抜本的な税制改革への必要性が政治的に次第に高まっていた。

この税制抜本改革の一環として、売上税法案を含んだ税制改革法案が、昭和62年2月4日に国会に提出された。しかし、売上税法案は、所管である衆参の大蔵委員会で一度も審議されることなく、昭和62年5月27日の第108回国会の終了とともに廃案となった。廃案となった理由については、売上税の導入に対して、「大型間接税を導入する考えはない」と中曽根首相が選挙前に発言していたこととの関係で、公約違反との激しい反対運動が起きたという政治的な側面があった。一方で、売上税法案が廃案となった当時、大臣官房審議官（主税局担当）であった尾崎護氏は、論文「売上税独り語り」において、売上税法案の問題点を指摘している。多くの国民が新しい間接税の導入を現実の問題として受け取ることとなった自民党税調の基本方針の発表から法案の提出までが2ヶ月しかなかったことが急ぎ過ぎとの印象を国民に与えてしまったこと、消費税の転嫁（値上げ）によって他に顧客を取られてしまうため、転嫁はできないという批判や不安の声が国民にあったこと、仕入税額控除のために使用する税額票の使用によって事務が煩雑になり、納税コストを高めるという批判があったこと、非課税取引の多さ等の例外措置が多く不公平であるという批判があったこと等である⁽⁶³⁾。

尾崎氏の「売上税独り語り」は、大蔵省の広報誌である「ファイナンス」に3回にわたって掲載されたものである。これは、売上税がなぜ通らなかったのかを「独り語り」とするという趣旨のものだが、なぜ

⁽⁶³⁾ 尾崎護「売上税独り語り（上）」ファイナンス 23巻6号 43、45、47頁（1987年） 尾崎護「売上税独り語り（中）」ファイナンス 23巻7号 55頁（1987年）

通らなかったかを分析することで、どうしたら売上税のような大型間接税が実現するのかを語るものだった。岸宣仁氏の『税の攻防』には、国家財政を憂い、売上税の導入に奔走したが実現できなかった大蔵省主税局の売上税廃案当時の落胆ぶりが描かれている。大型間接税の導入は「あと10年は駄目か」との諦めが主税官僚にあった。そのような状況の中で、巻き返しとして世に問うたのが「売上税独り語り」だった。同論文の下巻で尾崎氏は、売上税法案は廃案になったが、売上税法案を必要とした事情や問題（直間比率、高齢化社会への対応、時代に遅れた現行間接税）は依然として残っていると指摘した⁽⁶⁴⁾。また尾崎氏は後日、「いろいろな批判を受けて、売上税は潰れた。しかし、それらの批判のすべてを取り入れたとしても、間接税制度の改革が不要だということにはならなかった。売上税を潰してしまい、しまったという有形無形の思いがあれ〔売上税独り語り：筆者注〕を書かせたのであり、役人になってからあんなに精魂を込めて文章を書いたことはなかった」と語った。主税官僚が、あと10年は駄目かと諦めかけた大型間接税の導入は、官僚の執念と竹下登氏を会長に戴く経世会の必至の巻き返しで、意外に早く新たなルールが敷かれ始める⁽⁶⁵⁾。

4. 消費税の導入

売上税の廃案から5ヶ月後の昭和62年10月、「税制の抜本的改革に関する基本方針」が政府・与党首脳会議において決定された。この中で、「今後の高齢化社会の到来」等を踏まえると、「抜本的な税制改革の実現は避けて通れない課題」であるとの認識の下、「負担を幅広く薄く求め世代間の相互の協力により社会を支えることのできる

⁽⁶⁴⁾ 尾崎護「売上税独り語り（下）」ファイナンス 23巻8号 69-74頁（1987年）

⁽⁶⁵⁾ 岸宣仁『税の攻防 大蔵官僚四半世紀の戦争』126頁、130頁（文藝春秋、1998年）

税制を実現することが必要である」とし、個別消費税に代わる新たな間接税の導入を求めた。

中曽根首相は、自民党の次期総裁に竹下登氏を指名し、昭和62年11月に竹下内閣が発足した。竹下首相は、就任直後の11月に政府税調に対し税制全般の見直しについて諮問を行った。これを受け政府税調は、昭和63年2月には「税制改革の基本課題」、3月には「税制改革についての素案」、6月には「税制改革についての答申」をまとめた。さらに、6月には自民党税調において「税制の抜本改革大綱」が決定された。

政府はこれを受け、7月29日、消費税法案を含む税制の抜本改革関連6法案（消費税法案の他に、税制改革法案、所得税法等の一部を改正する法律案、地方税法の一部を改正する法律案、地方譲与税法案、地方交付税法の一部を改正する法律案の6法案）を閣議決定し、国会に提出した。これらの法案は、衆議院の修正を経て、12月24日に参議院本会議において可決・成立し、同30日に公布された。こうして消費税法（昭和63年12月30日法律第108号）は、平成元年4月1日に施行された。

第2節 社会保険診療に対する非課税措置の歴史

1. 一般消費税

昭和53年12月27日、「昭和54年度の税制改正に関する答申」が大平首相に提出された。一般消費税の内容はその別紙として盛り込まれた「一般消費税大綱」で明らかにされた。非課税取引の内容についても同大綱に示されており、制度上、社会保険診療は非課税取引で

あると位置づけられた。一般消費税における非課税取引等は、次の7項目である。

- ① 輸出取引（国際運輸取引等のいわゆる輸出類似取引を含む。）
- ② 資本移転（有価証券の取引及び土地の売買）
- ③ 金融取引に伴う受取利子及び保険取引に伴う保険料収入 ただし、金融機関の利子を除く収入のうちサービスの提供の対価であるものは課税する。
- ④ 食料品
- ⑤ 社会保険医療
- ⑥ 学校教育法第1条に規定する学校の行う学校教育及び社会福祉事業法に規定する第1種及び第2種社会福祉事業
- ⑦ 上記のほか、個別消費税との調整の結果新税が非課税とされるものの

2. 売上税

昭和61年12月5日に公表された「税制改革の基本方針」（自由民主党政務調査会税制調査会）で、昭和63年1月1日以降の取引から売上税を導入すること、特定の物品・サービスに係る取引を非課税とすることが明らかにされた。

売上税の具体的な内容は、昭和61年12月23日に答申された「税制の抜本改革と昭和62年度税制改正大綱」（自由民主党）で明らかにされた。

同大綱では、44項目が非課税取引として列挙された。44項目のうち、7項目めに「租税特別措置法第26条第2項に規定する社会保険医療」が掲げられていることから、売上税においても社会保険診療は非課税とされた。

非課税品目について、大蔵省は当初 7 分野を案として提示し、その後自民党大綱の 44 品目を経て、最終的に法案の段階では 51 品目に拡大された。この点について、石教授は、「この品目数はあまりに多すぎる。（中略）これらの制度設計〔51 品目の非課税品目及び売上高 1 億円以下の非課税水準の設定：筆者注〕は、売上税導入反対派を懐柔するための妥協の産物であり、本来広くあるべき課税ベースを著しく狭くしてしまった。（中略）売上税の姿を非常に歪める方向に作用したといえる。⁽⁶⁶⁾」と述べている。また、岸宣仁氏は、大型間接税はやらないとの中曽根首相のいわゆるうそつき発言が非課税品目の拡大につながったと指摘し、次のように述べている。「免税点を 1 億円未満に設定したことで、大蔵省や自民党幹部が『87%の業者が非課税になる』と説明を繰り返したが、（中略）中曽根発言を盾にする党内の不満は一向に収まる気配がなかった。その呪縛から逃れよう逃れようともがいて、かえって呪縛の罫にはまりこんでしまったのが非課税品目の拡大だった。（中略）売上税廃案の原因にはいくつかの理由があったが、命取りのひとつに非課税品目の拡大があったことは確かだ。⁽⁶⁷⁾」

表 1 は、売上税の各検討段階における非課税取引の範囲を表したものである。

⁽⁶⁶⁾ 石・前掲注(60) 132 頁

⁽⁶⁷⁾ 岸・前掲注(65) 91-92 頁

表 1 売上税における非課税取引の範囲⁽⁶⁸⁾

3分類	7分野 (大蔵提示案)	44項目 (自民党大綱)	51項目 (売上税法案別表)	
I 消費税 としての 性格上 課税対 象とす ること に なじみ にくい もの	1. 資本移転関係(例えば、土地及び有価証券の譲渡)	㉔ 土地、立木の伐採	8号 土地の譲渡 9号 立木竹の伐採	
		㉕ 有価証券の譲渡	48号 有価証券等の譲渡	
	2. 金融・保険取引関係(例えば、金融取引に伴う受取利子及び保険取引に伴う保険料収入)	㉙ 金融取引に伴う受取利子(信用保証料等を含む。)	45号 貸付金の受取利子、信用保証料、合同運用信託等に係る信託報酬、保険料収入等	
		㉚ 合同運用信託等に係る信託報酬	46号 厚生年金基金信託の信託報酬等	
		㉛ 保険取引に伴う保険料収入(これに類する共済掛金収入を含む。)		
		㉜ 外国為替業務に係る手数料	47号 外国為替業務等に係る手数料	
	II 特別の 政策的 配慮等 から課 税する ことが 適当 でない もの	3. 飲食料品関係	① 飲食料品	1号 飲食料品(人の飲用又は食用に通常供するもの(酒類を除く)をいい、その原料、材料その他その生産の用に供される動物その他の生物及び食品添加物を含む)及び飲食料品に係る繁殖の用に供される種子等の譲渡
② 飼料(餌料を含み、ペットフードを除く。)			2号 飼料(水産動物の採捕の用に供するえさを含み、愛がん動物の用に供することを目的として製造されたものを除く)の譲渡	
③ 生鮮食料品等の卸売市場手数料及び家畜市場手数料			3号 生鮮食料品等の卸売市場手数料及び家畜市場手数料	
④ 米麦及び生鮮食料品等に係る農協等の集荷・販売手数料			4号 飲食料品等に係る農協等の委託販売手数料	
			5号 政府買入れ米麦に係る農協等の集荷業務手数料	
⑤ と畜場使用料			6号 と畜場使用料、と殺解体料	
⑥ 漁船法第2条第1項第1号に規定する漁船の建造に係る請負及び譲渡			7号 漁船法第2条第1項第1号に規定する漁船の譲渡及び建造に係る請負	
⑨ 保冷車による貨物輸送			28号 保冷車による貨物輸送	
4. 医療関係(例えば、社会保険診療)			⑫ 薬事法に規定する医薬品の譲渡	13号 薬事法第2条第1項に規定する医薬品の譲渡
			⑬ 社会保険適用の医療器具のうち個々に価格又は点数が特掲されているもの	14号 特定医療用具の譲渡
		⑭ 租税特別措置法第26条第2項に規定する社会保険診療及び公費負担医療等	15号 社会保険診療等	
		⑮ 労働者災害補償保険法等の規定に基づく療養の給付等		
		⑯ 公害健康被害補償法の規定に基づく療養の給付等		
		⑰ 自動車損害賠償保障法の規定に基づく被害者に対する療養の給付		
		⑱ 高度先進医療		
		⑲ 正常分娩	16号 助産(15号の規定に該当するものを除く)	
		⑳ 歯科技工等社会保険診療等に関する受託事業	17号 社会保険診療等に係る委託の引受け(歯科技工検査等)	
		㉑ 一定の予防接種	18号 一定の予防接種・予防注射	
㉒ 一定の健康診断		19号 一定の健康診断		

(68) 尾崎・前掲注(64) 56頁

3分類	7分野 (大蔵提示案)	44項目 (自民党大綱)	51項目 (売上税法案別表)	
II 特別の政策的配慮等から課税することが適当でないもの (続き)	5. 学校教育関係(例えば、学校教育法第1条学校の学校教育)	⑱ 一条学校(小学校、中学校、高等学校、大学、短期大学、幼稚園、養護学校等)の学校教育	34号 学校教育法第1条学校(小学校、中学校、高等学校、大学、幼稚園、養護学校等)の学校教育	
		⑲ 専修学校の学校教育	35号 専修学校の学校教育(高等過程、専門課程又は一般課程)	
		⑳ 各種学校の学校教育(修業年限が1年以上のもの)	36号 各種学校の学校教育(修業年限が1年以上であることその他の要件を満たすもの)	
		㉑ 検定済み教科書等	37号 学校教育法に規定する教科用図書の譲渡及び供給	
		6. 社会福祉関係(例えば、社会福祉事業法に規定する社会福祉事業)	㉒ 社会福祉事業法に規定する社会福祉事業	20号 社会福祉事業法に規定する社会福祉事業(養護学校、保育所等の経営)
	㉓ 老人福祉法等の規定に基づく在宅サービス		21号 老人福祉法等の規定に基づく在宅サービス(デイサービス事業、ショートステイ事業、家庭奉仕員派遣事業)	
	㉔ 身体障害者専用の特定の物品		22号 身体障害者用物品の譲渡・修理 23号 電気通信事業者の行う福祉電話サービス(福祉電機器の取付工事。使用料)	
	(その他) (1)住宅・不動産関係	㉕ 住宅の譲渡	10号 住宅の譲渡	
		㉖ 住宅の新築及び増改築に係る請負	11号 住宅の新築、増築、改築に係る建設工事の請負	
	(2)旅客等運送関係	㉗ 旅客運送(船舶(定期航路、但し、特別船室料金を除く。)、鉄道運賃(特別車両料金を除く。)、バス(定期路線)、タクシー(ハイヤーを除く。))等)	12号 土地及び建築物の貸付け(一時的に使用させる場合等を除く)	
			24号 鉄道による旅客運送(グリーン料金を除く)	
			25号 定期路線バスによる旅客運送	
			26号 タクシーによる旅客運送(ハイヤーを除く)	
		30号 旅客定期航路事業として行う運送(特別船室料金を除く)		
		31号 離島航路路線における旅客運送		
		27号 宅配便に係る運賃(10kg以下のもの)		
	29号 道路運送法第2条第3項に規定する自動車道事業(有料道路料金)			
	(3)文化・スポーツ等関係	㉘ 一般日刊新聞(購読料)	38号 一般日刊新聞の譲渡等	
		㉙ 民間放送及び一定の有線テレビジョン放送(放送事業収入(広告収入に係るものを除く。))	39号 民間放送に係る放送事業収入(広告番組の提供に係る部分を除く)	
			40号 一定の有線テレビジョン放送事業に係る放送事業収入(広告に係る部分を除く)	
		㉚ アマチュアスポーツ大会、伝統芸能の公演等	41号 国が企画して行う一定の催物の入場料	
			42号 文化財保護法の規定により助成の措置を講ぜられた文化財のみの公開に係る入場料	
	43号 アマチュア・スポーツ大会の入場料			
	(4)その他	㉛ 印紙、切手類、物品切手等	32号 所定の場所における郵便切手類・印紙の譲渡 33号 物品切手等の譲渡	
		㉜ 中古自動車等	44号 古物商の行う特定古物の譲渡等、中古自動車・再生使用物品の譲渡	
	III 現行の個別消費税との調整の結果非課税とされるもの	7. 現行の個別消費税との調整の結果非課税とされるもの	㉝ 現行の個別消費税との調整の結果非課税とされるもの	49号 石油、揮発油、LPガス等(石油関係課税の対象となるもの)の譲渡
				50号 舞踏場、ゴルフ場等の利用(娯楽施設利用税の対象となるもの)
			51号 飲食店、旅館等における遊興・飲食・宿泊等の利用行為(料理飲食等消費税の対象となるもの)	

3. 消費税

消費税において、社会保険診療が非課税取引とされている点については第2章で確認した。そこで本章では、消費税導入の検討の過程で、社会保険診療の消費税法上の取扱いが非課税となった経緯について確認する。まず、政府税調及び自民党税調での検討状況を確認し、次に関係業界団体の非課税要望の動きを概観する。

(1) 社会保険診療が非課税取引となった経緯

(政府税調、自民党税調の動向)

消費税の非課税取引の範囲について、具体的な検討がされ始めたのは、昭和63年3月頃からのようである。昭和63年3月25日、政府税調は、「税制改革についての素案」を公表した。この中で、消費税の類型として、累積排除型と累積型の2つが示されたことを受け、検討の焦点が類型の絞込みとともに、税率、非課税項目、免税点の設定等の具体的な細目の検討に移っていった。売上税廃案の原因の1つに、非課税範囲があまりにも拡大したことに対する批判があったことから、政府税調や大蔵省は、基本的には非課税はできるだけ設けないという方針であった。4月に入ると自民党税調は、5日から15日の日程で業界団体へのヒアリングを行っている。医療、福祉の各団体が自民党税調で意見表明を行ったのは4月8日だった。業界団体の要望については、(2)で詳細な内容を紹介するが、ヒアリングの席上、日本医師会は、医療・医薬品等について「課税対象から除外する」ことを要望した。この時の報道⁽⁶⁹⁾によれば、この他に、全国社会福祉協議会、日本障害者団体連合会、国民健康保険中央会が非課税を要望した。

4月28日、政府税調は、「税制改革についての中間答申」を公表

⁽⁶⁹⁾ 朝日新聞 昭和63年4月9日

した。この中間答申は、非課税取引について「基本的に非課税取引は認めるべきではない」とした。この背景には売上税の反省があった。つまり、売上税では51項目もの非課税取引を認めたことで仕組みが複雑さを増し、それが売上税廃案の一因となったからだ。

5月21日、自民党税調は、消費税の非課税取引の原案をまとめた⁽⁷⁰⁾。その内容は、非課税取引は消費になじまない土地、有価証券、金融、保険等に絞り、それ以外の食料、医療、教育、社会福祉、郵便を含め、消費と考えられる物品・サービスにはすべて課税するというものだった。売上税では、政策的配慮による非課税取引が多過ぎ複雑であるとの批判が強かったため、事務負担の簡素化と課税の公平を目的に非課税の例外を原則なくすことにしたのである。

しかし、このような党税調の方針に対して、自民党社会部会（丹羽雄哉部会長）では、5月26日、消費税の導入にあたって、医療と福祉を非課税にするよう強く主張していく方針を確認した。翌27日の限定小委員会では、各政調部会長から、食料、教育、医療、福祉の各分野を非課税扱いにせよとの要望が噴出した。これまでは、原則として非課税の例外を設けないことを確認し、各部会長も非課税の要望を自粛してきた経緯があった。しかし、新型間接税論議が具体的な詰めに入るにつれ、「主食のコメにまで課税するのはおかしい」「教育費は消費なのか」「EC諸国も医療、教育等は非課税だ」などの本音が噴き出した⁽⁷¹⁾。

その後、5月31日から6月3日に、自民党税調は、4月に続いて2回目となる業界団体からのヒアリングを行った。各部会長が新型間接税を中心とする党税調のここまでの審議結果を報告し、業界側の空気

⁽⁷⁰⁾ 日本経済新聞 昭和63年5月22日

⁽⁷¹⁾ 日本経済新聞 昭和63年5月28日

を探ることが今回のヒアリングの狙いだった。社会部会長の丹羽氏は、山中党税調会長が原則として非課税を設けない方針を示しており、現状では医療の非課税は非常に厳しい状況であるとの説明を行った。これに対して、業界側は改めて非課税を強く求めた⁽⁷²⁾。

6月11日、自民党税調は新型間接税の全容を固めた。非課税については、社会保険診療の医療行為に対する報酬、授業料等の学納金、特別養護老人ホームへの入所等行政措置の形で行われる社会福祉サービスを非課税にすることが決まった。党税調内がこの3分野に課税した場合、血も涙もない、との批判が噴出し、税制改革そのもののイメージが傷つきかねない等の認識で一致し、非課税扱いの方針が固まった⁽⁷³⁾。

6月13日、自民党税調は、教育、医療、福祉の3分野で一部を非課税扱いとすることを確定した。これによって、消費税における社会保険診療の非課税の取扱いが確定した。翌日の新聞報道では、この間の経緯について、次のような興味深い分析が掲載された。

「山中党税調会長らの言動から推すと、3分野非課税のハラは早くから固まっていたらしい。手綱を緩めるタイミングを誤ると他分野への拡大が抑え切れなくなるため、族議員たちが非課税要求をあきらめる段階まで時間かせぎをしてきた、という色彩が濃厚だ。さきの売上税の際は、非課税品目・取引が51項目にものぼり、各業界に根深い不公平感を植え付けたことが、廃案につながる大きな要因だった。このため、党税調側は、業界との話し合いの席などで、非課税は原則としてないことを訴え続け、ムードづくりに努めた。売上税のときと同様に、非課税扱いをめぐる競争で、新型間接税の具体案づくりが混乱す

(72) 日本経済新聞 昭和63年5月31日、朝日新聞 昭和63年5月31日

(73) 朝日新聞 昭和63年6月12日

ることを恐れたためだ。(74)」

(2) 社会保険診療が非課税取引となった経緯（業界団体の動向）

消費税が導入された場合の医療の取扱いについて、日本医師会、病院四団体⁽⁷⁵⁾、健康保険組合連合会（以下「健保連」という。）⁽⁷⁶⁾の要望を以下にまとめた。日本医師会と健保連は、医療の非課税を要望している。一方、病院四団体は、消費税は最終消費者である患者が負担する仕組みとなるべきことを要望し、さらに、仮に一般消費税や売上税のときと同様に医療が非課税取引となる場合には、薬品等の課税分は還付されるべきと、損税負担を予見するかのような要望となっている点が特徴的である。

① 日本医師会「医療に関する税制に関する意見」

（昭和 62 年 10 月 9 日）

「高齢化社会に向けて、中期的な展望の下に医療政策の確立が急務です。しかしながら、医業経営は、政府の厳しい医療費政策の下、極めて深刻で憂慮すべき事態となっています。国民に良質な医療を提供し、国民の生命と健康を守るためには、診療報酬の適正化とと

(74) 朝日新聞 昭和 63 年 6 月 14 日

(75) 病院四団体とは、一般社団法人日本病院会、公益社団法人日本精神科病院協会、一般社団法人日本医療法人協会、公益社団法人全日本病院協会をいう。医療制度改革の急速な進展によって、医療の大きな比重を占める病院のデータと要望を政策に反映させる必要や、病院現場の声を届かせる力量を蓄える必要が迫られていることから、各病院団体間の共同活動を求める機運が高まり、日本民間病院連絡協議会を発展的に解消し、新たに日本病院会を加え、平成 12 年 7 月 28 日に四病院団体協議会（通称：四病協）を発足した。<http://www.ajha.or.jp/topics/4byou/> アクセス日 平成 25 年 10 月 7 日

(76) 健康保険組合連合会は、1943（昭和 18）年に健康保険法に基づく公法人として設立され、一定規模以上の社員（被保険者）のいる企業が設立する健康保険組合の連合組織として、各健保組合の活動を支え、保険者機能の充実・強化に向けた活動を行っている。<http://www.kenporen.com/outline/index.shtml> アクセス日 平成 25 年 10 月 17 日

もに、医業税制を確立し、医業経営の安定化を図ることが必要です。今、税制の抜本的な見直しが行われる中で、すべての医師が医療に専念できるよう、税制面において適正な評価と格段の配慮をいただくよう、次の項目のとおり強く要望します。

一 税制全般にわたる抜本的な見直しが行われるにあたり、一般的な消費に対する課税が行われる場合には、国民の生命・健康を守る上で、必要不可欠な医療・医薬品等については、課税対象から除外することを要望します。高齢化社会に対応する税制改革が、国民の理解と信頼に裏付けられて確立されねばなりません。国民生活にも大きな影響が及ぼざるを得ません。そのため保健・医療・福祉等は、特別に政策的配慮がされるべきであり、医療・医療用医薬品・医療用具等を非課税とするよう強く要望します。」

②日本医師会「日本医師会の主な見解（抄）」

（昭和 63 年 4 月 8 日 於自民党税調）

「税制全般にわたる抜本的な見直しで、一般的な消費に対する課税が行われる場合には、国民の生命・健康を守る上で必要な医療・医薬品等については課税対象から除外する。」

③病院四団体「病院四団体の意見（抄）」

（昭和 63 年 4 月 8 日 於自民党税調）

「(1)やむを得ず新型間接税が例外なく広く、浅く、一律に課税されるということならば、消費税負担の原則から最終消費者である患者に負担されるよう社会保険診療報酬に転嫁されるべきである。

(2) (1)と同様に消費者負担の原則から、国・公・私的医療機

関の区別なく、すべての患者に公平かつ公正に課税すべきである。

(3) 仮に新型間接税を医療に課税するならば、事業税を医療に課税するのは適当でない。

(4) 納税事務取扱いの簡素化を図りたい。

(5) 過去に提案された一般消費税・売上税とも医療の特殊性からいずれも非課税であり、今回の新型間接税も教育などと同様に、医療が非課税になった場合、薬品、医療機械、建物等の課税分は還付されるよう図ってもらいたい。」

④ 日本医師会「日本医師会の主な見解（抄）」

（昭和 63 年 5 月 30 日 於自民党社会部会への要望）

「＜新型間接税において医療は非課税とすべきである＞

(1) 新型間接税は、消費に対する課税とされているが、医療は決して消費ではない。

(2) 消費は国民の自由意思に基づいて選択されるものだが、医療は国民の生活に不可欠なもので選択の余地はない。

(3) 低所得者の人ほど医療の必要性が高い実態からみて、医療に課税することは低所得者に税負担をかけることになり、不平等を助長する。

(4) 欧米諸国でも医療に間接税を課している国はない。」

⑤ 健康保険組合連合会「『新型間接税』の創設に当たってのお願い（抄）」

（昭和 63 年 6 月 10 日 於自民党税調への要望）

「（一）健保連はかねて、『老人保健制度は医療保険制度から切り離し、間接税による新税制によって全国民が公平に財源を負

担する仕組みに再編成すべき』ことを提言し、その実現を再要望してきた。このことに関連して、新型間接税の創設に当たっては次の理由により医療については非課税とするよう格段の配慮をお願いする。

＜健保組合の負担増を招くことのないようにしてもらいたい＞

(1) 医療は消費税になじまない。医療は、所得の大小にかかわらず生きていくために選択の余地無く支出せざるを得ないサービスで、病気になったからといって、それだけ負担の余力があるということにはならない。

(2) 逆進的な課税になる。医療は低所得者でも生きていくために支出せざるを得ないものであり、課税の影響は低所得者ほど大きい。とくに一定の所得階層の者には所得税減税の効果も財政支出の恩恵も及ばず、間接税負担が一方的に増加することになる。

(3) 医療に対する課税による患者負担・保険料の増大は反対である。

① 老人保健法改正で巨額の拠出金負担を負った上で、さらに税により負担が増大するのはサラリーマンの納得が得られない。
(中略)

② 医療に課税され、仮に課税相当分の負担がかかることとなれば健保組合は税率三%で、次のような負担増を招くこととなる。
(中略)

③ 医療保険は国民全員が強制的に加入する保険で、保険料の上昇は直接税を増税したのと同じであり、間接税導入によるサラリーマンの減税効果は減殺される。」

第3節 小括

この章では、沿革や歴史的経緯という視点から損税問題を検討した。特に第2節では、損税の原因である社会保険診療の非課税措置がどのような経緯で決定されたかについてその源流を探った。第2節の3(1)では、売上税法案が廃案となった後、それに代わる消費税において、非課税項目が決定されるまでの動きを概観した。どのような項目を消費税において非課税とするかの検討に当たっては、廃案となった売上税法案において、非課税項目の多さに対する批判があったことから、非課税項目を拡大させないということに相当の注意を払っていたことがうかがえる。非課税項目を最小限にしたい政府税調の意向は、昭和63年4月の「税制改革についての中間答申」にも現れている。

「この種の非課税取引〔政策的配慮に基づき設定される非課税取引：筆者注〕の設定は制度の複雑化や納税事務負担の増加をもたらし、また、非課税取引が増えれば課税取引に適用される税率の上昇を招くなどの問題を抱えている。また、所得水準が上昇し、平準化し、国民の価値観が多様化している現状を踏まえると、いかなる取引を政策的に非課税とすべきかについての客観的基準を国民的な合意の下に見出すことは極めて困難であって、特定のものをあえて非課税とすれば、売上税をめぐる経緯に見られるように逆に不公平な税制と映りやすい⁽⁷⁷⁾」

一方で、国民の反発を招くほどの厳格な対応に対する一定の警戒感があったことも報道から見て取ることができる。教育、医療、福祉のうち一定のものが非課税項目とされたことはそれに該当する。

非課税項目は認めないという姿勢で族議員や業界団体の非課税要

⁽⁷⁷⁾ 税制調査会「税制改革についての中間答申」(4)新しい方式の間接税の具体的な仕組み等についての検討(昭和63年4月28日)

望の拡大を押さえ込みつつ、国民感情を考慮し最低限の非課税項目を認めるという形で消費税の非課税項目は決定された。

第2節の3(2)では、業界団体の非課税要望について概観した。日本医師会が、消費税導入時に社会保険診療の非課税を要望したことについて、日本医師会副会長の今村聡氏は次のように述べている。

「この問題〔損税問題：筆者注〕の解決のために議論しようとする
と、『社会保険診療を消費税非課税としたのは日医の要望ではなかったのか』と指摘を受けることがあります。確かに、当時の執行部が、そのような判断をされたのは間違いないことであり、日医に責任が全くないとは言いませんが、最終的に判断したのは、時の政府です。恐らく政府では、諸外国における消費税（売上税、付加価値税）を調査された方々から、ほとんどの先進国では医療は非課税であることを確認し、日本でもそうあるべきだと考えられたのだと思います。⁽⁷⁸⁾」

消費税の導入に向けて制度内容を検討していた当時、さまざまな業界団体が、自身の行う取引及び自身の取扱う商品が非課税となるよう要望している。しかし、非課税取引には損税が発生する可能性があることをどれだけの団体が理解していたかは疑問である。この点に関して今村氏は次のようにも述べている。「私どもも医師会として強く、消費税導入の当時、非課税ということを主張したことがあったように伺っております。それについては、我々もそこは一定の責任があると思っていますが、残念ながら、消費税の仕組みがどういうものかよくわからない中で、（中略）ゼロ税率か非課税かという違いもよくわからない中で、患者さんの医療に税の負担を負わせないのだということ

⁽⁷⁸⁾ 日本医師会「今村副会長に聞く 医療機関が抱える消費税負担問題の解決に全力で取り組む」日医 NEWS ONLINE 第1224号（平成24年9月5日）

に強く配慮して、そのように主張したと私は理解しています。(79)」

一方、元国税庁長官の渡辺裕泰教授は次のように述べている。

「もともとの医師会の問題〔損税問題：筆者注〕というのは、消費税を導入したときに、非課税にすると設備投資をした分の前段階控除ができなくなるから困りますよ、ということを税務当局がさんざん説明をしたのですが、やはり非課税にしたい、ということで非課税になってしまった。(80)」

税務当局の再三の説明にもかかわらず社会保険診療に関して非課税を選択し要望した業界団体、最終判断をした「時の政府」、どちらにせよ損税が生じ得る消費税の仕組みは、現在も消費税導入当初のまま残り、医療機関の経営に影響を及ぼし続けているのである。

(79) 中央社会保険医療協議会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 第1回議事録(2012年6月20日開催)

(80) 「シンポジウム 消費税の諸問題」消費税の諸問題 租税法研究第34号126頁(2006年)

第4章 損税をめぐる最近の動き

この章では、損税問題をめぐる最近の動きとして、次の2つのテーマを取り上げる。

1つは、「社会保障・税一体改革大綱」により、平成26年4月に消費税率を8%に引上げることが明記された。税率の引上げ時に、どのような損税対策が講じられようとしているかについてである。

もう1つは、兵庫県内の医療法人らが原告となり、損税問題に関して国を相手取り行われた裁判についてである。

第1節 「医療機関等における消費税負担に関する分科会」 の議論

1. 消費税率の引上げと損税

平成24年2月17日、「社会保障・税一体改革大綱について」（以下「一体改革大綱」という。）が閣議決定された。社会保障と税の一体改革は、少子高齢化という人口構成の変化、非正規労働者の増大などの雇用基盤の変化、家族形態・地域基盤の変化など、社会保障制度を支える社会経済情勢の変化を受けて、社会保障の充実・安定化と、そのための安定財源の確保と財政健全化の同時達成を目指すものである⁽⁸¹⁾。

一体改革大綱では、社会保障の機能強化・機能維持のために安定した社会保障財源を確保し、同時に財政健全化を進めるため、消費税について平成26年4月に8%、平成27年10月に10%へと、段階的に

⁽⁸¹⁾ 「社会保障・税一体改革大綱」平成24年2月17日閣議決定

引き上げられることが明記された。消費税率が引き上げられた場合に、損税対策の措置を講じなければ、損税額は増加することになる。平成元年の消費税導入時及び平成9年の5%への税率引上げ時には、診療報酬の増額改定が行われた。この節では、今回の税率引上げに当たり、どのような対策が取られようとしているのかについて確認する。

2. 一体改革大綱と医療機関の損税

一体改革大綱の第3章「(2) 消費税率の引上げを踏まえ検討すべき事項」には、次のように規定されている。

「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。⁽⁸²⁾」

さらに、「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等の一部を改正する等の法律」（平成24年8月22日 法律第68号。以下、この節において「法律」という。）では、「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

⁽⁸²⁾ 前掲注(81) 33頁

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。」と規定された（7条一ト⁽⁸³⁾）。

以上を整理すると、医療機関と消費税の関係について、一体改革大綱及び法律では、医療機関における薬剤や消耗品等の恒常的に発生する仕入れに係る消費税については、従来どおり診療報酬点数を上乗せする形で対応すること、高額投資等特別なものに対しては別途制度設計を行うこと、医療機関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、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こと、の4点が定められた。

これを受け、医療機関の消費税負担に関する定期的な検証の場として、「医療機関等における消費税負担に関する分科会」（以下「分科会」という。）が設置された。

この分科会は、中医協の専門組織と位置づけられている。委員は、公益・税制・会計有識者、支払側委員、診療側委員、医薬品・材料関係団体の計18名で構成され、会議は公開されている。支払側委員は、全国健康保険協会や健康保険組合連合会等の各代表や市長で、診療側委員は、日本医師会、全日本病院協会、日本歯科医師会等の各代表で構成されている。第1回分科会は、平成24年6月20日に開催され、平成25年11月現在、第9回まで開催され、第8回までの議事録が公開されている。分科会設置の目的は、①過去の消費税導入・改定時の対応・経過の検証 ②医療機関等における消費税課税等の状況把握

⁽⁸³⁾ 法案では当初7条1号へであったが、「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等の一部を改正する等の法律案に対する修正案」によって、7条1号トに修正されている。

③消費税引上げに対する診療報酬制度等における対応である。スケジュールは、消費課税の実態調査等を踏まえ、8%引上げへの診療報酬における対応の検討及び高額な投資部分の基本的な考え方のとりまとめを行い、平成25年度中に8%引上げ時の対応を取りまとめ、その後10%引上げ時の対応の検討を行うこととされている。

3. 議論の中間整理

分科会が8回開催された後の平成25年9月25日、分科会は「『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⁽⁸⁴⁾」を公表している。

「平成26年4月の消費税率8%への引上げ時に、診療報酬とは別建ての高額投資対応を行うこと（例えば、高額投資対応に必要な財源をプールして基金を造成し、医療機関等からの申請に基づいて、審査・支給する仕組みを創設すること）について検討を行った。」とし、この案については、診療側委員及び支払側委員の双方から反対があったとしている。診療側委員は、「診療報酬による対応は補填部分が不明確となり限界があるため、消費税率10%への引上げ時には税制上の抜本的な対応が必要であり、8%への引上げ時点においては、複雑な対応をすべきでない、高額投資対応の財源を診療報酬改定の財源に求めるのであれば、高額投資を行った医療機関に対して、高額な投資を行っていない医療機関が負担するということになるため、別の意味の不公平感が生じる」など、診療報酬とは別建ての高額投資対応を行うことに対する反対意見があった。一方、支払側委員からも、「医療機関

⁽⁸⁴⁾ 中央社会保険医療協議会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 「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（平成25年9月25日）

が独自の経営判断で行う設備投資に対して、患者や保険者が事後的に補填することは理屈に合わず、加入者、事業者の理解を得るのが困難、今回の引上げ分のみに対応することとすると、不公平感が完全には解消しないのに、システム改修等に膨大なコストがかかるため、効果がコストに見合わない」などの反対意見があった。以上のことから、「診療側委員、支払側委員の意見が一致したことから、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。）により対応することとする。」との中間整理がなされた。

4. 小括

既に述べたように消費税率の8%引上げ時は、高額投資への対応を含め、従来どおり診療報酬の改定によって対応するという中間整理が行われた。この対応は、消費税が導入された平成元年、5%に引き上げられた平成9年と同様であり、8%への税率引上げの機会に、損税問題の解決に向けて、これまでの仕組みを変えるような合意が得られなかったことは残念である。

分科会では第8回まで合計で約13時間の議論が行われた。主な議事内容としては、消費税導入時に社会保険診療が非課税となった経緯の確認と検証、過去の診療報酬引上げ状況の検証、医療機関の高額投資に係る消費税負担に関する実態調査の実施方法の検討と調査結果の報告、診療報酬の引上げとは別建ての高額投資対応の検討等である。

筆者は、公開されている議事録から分科会の議論を見守っていたが、従来の枠組みを踏襲した診療報酬の改定以外の解決策は出されないのではないかと危惧していた。診療側の委員は、損税問題の抜本的な

解決を望んでおり、社会保険診療の課税化を求める発言を繰り返し行っている。一方で、この分科会は、この節の冒頭でも述べたように、一体改革大綱及びそれを受けて成立した法律を根拠にして設置されている。一体改革大綱では、消費税率の引上げに際しては、社会保険診療が非課税であること、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とする、つまり診療報酬の引上げで対応することが規定され、それが前提になっているのである。社会保険診療の非課税と診療報酬の改定で対応することを所与として、高額の投資に関する消費税負担について成案を得ようとする事務局と、課税化に向けて抜本的な制度変更を求める診療側委員との間で、議論の前提が噛み合っていない状況があると感じたからである。診療側委員の求める社会保険診療の課税化は、本来税調で取り扱うべきテーマであろう。診療側委員からは、社会保険診療に対する消費税の課税のあり方について検討する場を、中医協とは別に設置すべきとの要望が出された。また日本医師会、日本病院会らが連盟で行った平成25年度税制改正要望においても、分科会と並行して政府税調において、社会保険診療に係る消費税課税のあり方について検討を行うことができるよう検討の場を設けることが要望されている⁽⁸⁵⁾。

安倍晋三首相は、平成25年10月に平成26年4月からの消費税率の8%への引上げを決めた。景気の動向にもよるが、税率10%への引上げはかなり可能性が高い状況であると考えられる。そのとき、診療報酬の改定で対応するというのであれば、場当たりの、対処療法的で根本的な損税問題の解決策とはいえない。そのようなことにならないよ

⁽⁸⁵⁾ 日本医師会、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「平成25年度税制改正要望 2 消費税における社会保険診療報酬等の非課税制度の見直し」(平成24年9月)

う祈りつつ、今後の分科会における議論を引き続き見守っていきたい。

第2節 判例の検証⁽⁸⁶⁾

この節では、損税問題をめぐる最近の動向の2つめとして、平成24年11月27日の神戸地裁の判決を取り上げる。

この裁判は、地裁で敗訴した原告らが控訴せず、一審の神戸地裁判決が確定している。地裁の審理のみで裁判が終結したことは、できるだけ多くの議論や上級審の判断を期待した立場からすると、いささか残念であるが、筆者の調べた限り、この裁判は社会保険診療の損税問題が法廷の場で争われた初めての事案であり、その点において意義がある⁽⁸⁷⁾。

1. 事案の概要

原告らは、兵庫県内において病院等を経営している4つの医療法人であり、保険医療機関等として主に社会保険診療等を業として行う民間病院等の開設者である。被告は、国である。

本件は、原告らが健康保険法等の法律により診療報酬が公定価格とされているため、社会保険診療等について消費税相当額を価格に上乗せすることが認められていないにもかかわらず、消費税法が非課税取引である社会保険診療等の仕入れに係る消費税額について仕入税額控除を認めなかった結果、原告らにおいて、消費税額相当額を消費者

⁽⁸⁶⁾ この章では、神戸地判平 24・11・27 (判例集未登載) より引用している。なお、本件判決文は、法務大臣に対する行政文書開示請求によって入手した。

⁽⁸⁷⁾ 類似の裁判例として、大阪高判平 14・12・20 (住宅貸付事業に係る自然災害補修費用の仕入税額控除の可否) がある。三浦道隆『最新判例による消費税法の解釈と実務 (三訂版)』330-345頁 (大蔵財務協会、平成18年) 住宅貸付事業の場合は、家賃に転嫁する余地がある点で本件と根本的な違いがある。

に転嫁することもできず、強制的に負担させられている仕組みとなっていることは、憲法 14 条 1 項（法の下での平等）、同 22 条 1 項（職業選択の自由）、同 29 条 1 項（財産権）及び同 84 条（租税法律主義）に違反していると主張して、主位的に国家賠償法 1 条 1 項に基づく損害賠償請求として、予備的に不当利得返還請求（民法 703）及び損失補償請求（憲法 29③）として、原告らが平成 20 年度から平成 22 年度の 3 年間に負担した消費税額相当額の一部（各 1000 万円）及び遅延損害金の支払いを求め、平成 22 年 9 月 28 日に訴訟を提起した事案である。

原告らは、国家賠償法上の違法行為として、次の 2 点を挙げている。

- ①国会議員による消費税法の立法行為及び国会議員が遅くとも平成 9 年に行われた消費税の税率改定時に原告ら主張の負担を解消する措置を採らなかったという立法不作為（以下、これと上記消費税法の立法行為と併せて「本件立法行為等」という。）
- ②平成 20 年度及び平成 22 年度の厚生労働大臣の告示による診療報酬改定行為（以下「本件改定行為等」という。）

なお、社会保険診療等を非課税取引と定め（消法 6①、別表 1 六、七）、課税期間における課税売上割合が 95 パーセントに満たない事業者には、上記非課税取引の仕入れに係る消費税額につき仕入税額控除を認めていない（消法 30①、②）という消費税法の仕組みを、「本件仕組み」といい、当該仕組みを構成する上記の消費税法の規定を「本件各規定」という。また、本件仕組みによって病院等の経営主体が負担していると原告らが主張する不利益を、「原告ら主張の負担」という。

原告らは、平成 20 年 3 月期から平成 22 年 3 月期に係る消費税につ

いて、確定申告又は修正申告を行った。原告らは、上記確定申告等において、上記各事業年度における課税売上割合が95パーセント未満であったため、課税仕入れ等に係る消費税額に課税売上割合を乗じた仕入税額控除を控除対象仕入税額としていた。

2. 争点

この裁判における争点は、次の5点である。

第1に、本件仕組みの憲法適合性である。具体的には、本件仕組みが、憲法14条1項（法の下での平等）、同22条1項（職業選択の自由）、同29条1項（財産権）及び同84条（租税法律主義）に違反するか否かである。第2に、本件立法行為等及び本件改定行為等について、国家賠償請求ができるかどうか、第3に、不当利得返還請求ができるかどうか、第4に、損失補填請求の当否、第5に、原告らの損害額又は損失額である。

なお、本稿においては、上記争点のうち、争点1の本件仕組みの憲法適合性のうち憲法14条1項及び84条に関するもの、争点2の国家賠償請求の当否を中心に検討を行い、それ以外の争点については割愛する。

3. 当事者の主張

(1) 仕入税額控除制度の趣旨について

① 原告らの主張

原告らは、本件仕組みがもたらす医療法人等の現状、仕入税額控除制度の趣旨の観点から、本件仕組みがいかにも不合理であるかについて明らかにしようとしている。

ア 本件仕組みがもたらす医療法人等の現状

消費税法は、取引の性格又は社会政策的な配慮から一部の取引を非課税取引と定めており、医療法人等が行う社会保険診療等も非課税取引とされているのであるが、非課税取引については、そもそも消費税が発生しないために、消費税法上、原則として仕入税額控除ができない。また、我が国では国民皆保険制度が採用され、一般の事業者は、非課税取引を行っても仕入税額相当額を取引価格に転嫁するという選択をすることで、仕入税額相当額を負担させられることを回避できるが、医療法人等は診療報酬の額が公定されている結果、消費者に転嫁することによって、仕入税額相当額の負担を避けることができない。このように、医療法人等は、消費税法における社会保険診療等を非課税取引とする施策と国民皆保険制度における診療報酬を公定価格とする施策との狭間で、一般の事業者には見られない著しい不利益が課せられており、この状態が放置されている。

イ 仕入税額控除制度の趣旨

原告らは、仕入税額控除制度の趣旨は税負担の累積の防止であるが、これには（ア）税の二重課税の防止、（イ）事業者の実質的な消費税負担の防止（事業者は消費税によって損も得もしない）という2つの意味・側面がある、と主張する。

そして、課税取引であつてもたまたま無償で譲渡された場合⁽⁸⁸⁾や免税取引の場合のように、税の二重課税が生じない場合にも仕入税額控除の適用があるものとして還付を認めているとい

⁽⁸⁸⁾ 消費税法基本通達 11-2-14 は、得意先等に販促目的で配布される試供品等に係る課税仕入れ等に係る消費税額が仕入税額控除の対象となること、課税資産の譲渡等に係る販促であり、個別対応方式による仕入税額控除を行う場合には、課税資産の譲渡等にのみ要するものであることを明らかにしている。三宮修編『消費税法基本通達逐条解説』566頁（大蔵財務協会、平成19年版）

うことは、税負担の累積の防止という仕入税額控除制度の趣旨において、上記（ア）の意味のみならず、（イ）の意味も含まれていることを示す、として税負担の累積の防止を（ア）の意味のみで理解している被告を批判する。

その上で、事業者が課税仕入れを行った場合には仕入税額控除ができるということ、すなわち事業者には消費税を実質的に負担させないということは、消費税法の基本的仕組みであり、社会保険診療に対応する課税仕入れに係る仕入税額相当額の負担を医療法人等が強制されている現状は、消費税法の基本的仕組みに反している、と主張する。

② 被告の主張

ア 仕入税額控除制度の趣旨

仕入税額控除制度の趣旨は、非課税取引以外の取引の各段階で消費税が課税されることにより、最終的に消費者に求める税負担が取引経路にかかわらず公平なものとなるように、すなわち、税負担の累積を排除・防止することを目的として、その納付税額の計算にあたって前段階の取引に係る消費税額を控除するものである。このようにあくまで課税対象となる取引において生じる税負担の累積を排除する必要から仕入税額控除制度が設けられたという趣旨を踏まえれば、非課税取引に対応する仕入税額については、このような意味での税負担の累積を排除する必要がないから、本来的に仕入税額控除をすることはできない。

非課税取引に対応する仕入税額については、取引価格の引上げによって転嫁するというのが消費税法の基本的な考え方である。事業者は、販売価格に織り込むことによって他の事業者または

消費者に転嫁していくことが事実上予定されている。医療法人等が社会保険診療等に係る仕入税額を控除することも、診療報酬を値上げすることも認められていないという問題に対しては、診療報酬改定による制度的な手当がされている。現に、平成元年度、平成9年度には、通常は診療報酬改定が行われる年度ではないにもかかわらず、消費税導入や、税率引上げが医療法人等に与える影響に配慮して、臨時特例的に診療報酬の引上げが行われている。

(2) 争点1の内、本件仕組みの憲法14条1項適合性について

① 原告らの主張

医療法人等は社会保険診療等に関する仕入税額を控除することができず、また、診療報酬の額は健康保険法等において公定されているため、仕入れの際に負担する仕入税額相当額を値上げによって転嫁することが法律上不可能な状況に置かれている。

原告らは、仕入先業者に交付した仕入税額相当額の全額について負担している。これに対し、一般の事業者の場合、仕入税額控除が認められるため、消費者から受け取った消費税額から仕入税額を控除した額のみ納付することとなる。また、一般の事業者は売上額に含まれる課税標準額に対する消費税額よりも仕入税額の方が多ければ、その差額に相当する消費税額の還付を受けることができる。このように一般の事業者については、仕入税額控除が認められることから、消費税法によって負担が生じることはない。

以上のとおり、医療法人等は、一般の事業者と同じく仕入れ段階において仕入税額相当額を支出しているにもかかわらず、仕入税額控除が認められていないために、医療法人等のみが仕入税額相当額

の負担（原告ら主張の負担）を強いられているという扱いを受けている（以下「原告ら主張の区別」という。）。）。

② 被告の主張

仕入税額は、販売価格の一部を構成するものにすぎず、消費税法が事業者に対して直接課した法的負担ということもできないし、上記のとおり、仕入税額控除制度はあくまで消費者の公平な税負担の観点から税負担の累積を排除することを目的とした制度であり、事業者の税負担を排除することを目的としたものではない。消費税法が最終的に消費者に転嫁することを予定しているということは、事業者が、現実の経済活動上、販売価格等の設定に当たって、消費税額分を販売価格等に織り込むことによって転嫁していくことが必要になるということを示したものにすぎず、事業者に対し、転嫁を法的に保障することまでの意味を有するものではない。

また、このような仕入税額控除制度の趣旨に照らせば、非課税取引に対応する仕入税額については、そもそも税負担の累積を排除する必要がないから、仕入税額控除の対象とならないのは当然である。消費税法はあくまで課税対象である「取引」の性質に着目して制度を構築しているから、消費税法が、非課税取引を多く行っている原告らのような医療法人等と一般の事業者との間に取扱いの区別をしているなどとする原告らの主張は、その前提を欠くものである。

憲法 14 条 1 項が定める平等の保障は、国民に対し絶対的な平等を保障したものではなく、合理的理由なくして差別することを禁止する趣旨であって、国民各自の事実上の差異に相応して法的取扱いを区別することは、その区別が合理性を有する限り、何ら同条に違反するものではない。

社会保険診療等が非課税とされているのは、国民の生命・健康の維持に直接関わるものであることや、医療を必要とする者の社会的弱者としての立場を考慮すべきであることなどの社会政策上の目的によるものであり、このような立法目的が正当であることは明らかである。また、価格への影響という観点からすれば、非課税取引とした方が診療報酬を抑制することが可能となるから、社会保険診療等を非課税取引とすることは、上記目的を達成するための手段として合理的関連性があることも明らかである。なお、社会保険診療等を非課税取引としたことについては、消費税創設時において社団法人日本医師会からも要望されていたのであり、そのような要望も踏まえて政策判断されたものである。

(3) 争点 1 の内、本件仕組みの憲法 84 条適合性について

① 原告の主張

憲法 84 条は租税法律主義を定め、租税法律主義の内容として課税要件法定主義が導かれるところ、税の減免等の問題も、税負担の公平の観点から法律で決めなければならない。被告は、原告ら主張の負担を厚生労働大臣が行う診療報酬改定によって是正・解消している旨主張するが、このような主張は租税法律主義に反することは明らかである。社会保険診療等を非課税取引としておきながら、これに対する是正の手当を抽象的に診療報酬改定に委任している現行消費税法は、診療報酬改定の内容如何にかかわらず、憲法 84 条に明確に違反している。

② 被告の主張

原告らの主張は、憲法 84 条にいう、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更する」場合について述べるものではないから、

同条の規定は及ばない。

(4) 争点 2 本件立法行為等の国家賠償請求の当否について

① 原告の主張

ア 本件立法行為等について

前述のとおり、本件仕組みは憲法に明白に違反しているから、国家賠償法 1 条 1 項の規定の適用上、本件立法行為等は違法と評価されるべきである。そして、原告ら主張の負担に対する国会の議論の経緯に照らすと、本件立法行為等について、公務員たる国会議員に故意過失が認められることは明らかである。

イ 本件改定行為等について

医療法人等が仕入税額控除につき円滑かつ適正な転嫁を行うためには適正な診療報酬改定が必要不可欠であるから、厚生労働大臣は、消費税導入及び引き上げの際の診療報酬改定において消費税を円滑かつ適正に転嫁するという趣旨目的に沿った診療報酬改定をすべき法的義務がある。

② 被告の主張

ア 本件立法行為等について

消費税法は何ら憲法に違反するものではないから、本件立法行為等は違法性を有しない。

イ 本件改定行為等について

診療報酬改定については、中医協への諮問と中医協からの答申以外に法令上の規定がないから、診療報酬改定が厚生労働大臣の広範な裁量に委ねられていることは明らかである。

本件改定行為等は、予算編成過程を通じて内閣が決定した改定率及び社会保障審議会においてまとめられた診療報酬改定の基本方針等に基づき、中医協の答申を経て、病院等の経費の実態

を調査する医療経済実態調査等により消費増税分を含んだ医療法人等の支出を把握し、当該調査を踏まえ、中医協の答申等を経て決定されるものであり、何ら違法な点はない。

平成元年度及び平成9年度になされた診療報酬改定は適法に行われたものであって、原告らの主張はその前提を欠くものである。

4. 裁判所の判断

(1) 仕入税額控除制度の趣旨について

原告らは、「税負担の累積の防止」には、事業者の実質的な消費税負担の防止という意味も含まれている旨主張し、非課税取引に関して仕入税額控除制度が認められないことの不合理性を指摘する。しかし、以下の理由からこの主張は採用できない。

消費税法は、転嫁を行うことによって最終的に消費者が消費税相当額を負担することを予定しているから、事業者が全く負担を転嫁しないで（あるいは全く転嫁できずに）課税取引を行うということは、法制度上、極めて例外的な場面であるといえる（税制改革法11①参照）。贈与等の取引に係る原告らの主張は、課税取引につき税の二重課税を防止するために採用された仕入税額控除の仕組みにおいて、税の二重課税が生じないという極めて例外的な場面に対応する規定が設けられていないことを理由として仕入税額控除制度の趣旨を導こうとするものに等しいというべきであって採用し難い。

贈与等の取引を、宣伝等として一時的に行うのであればともかくとして、当該取引のみを行う事業者が存在するとは到底想定し難く、

仮にこのような贈与等の取引に関する仕入税額について控除を認めないとすれば、事業者において、当該仕入税額控除の負担を当該贈与等以外の取引に係る販売価格に転嫁することで負担を免れようとする事態が容易に想定できる。そうすると、当該贈与等以外の取引に係る販売価格に転嫁された額について消費税が課されることになり、結局、税の二重課税が生じることは避けられないから、贈与等の取引において仕入税額控除を認めるということは税の二重課税の防止に沿うものであるともいうことができるのであって、仕入税額控除の趣旨として事業者の実質的な消費税負担の防止が含まれているとする原告らの主張を根拠付けるものとはいえない。

消費税法は、生産地（輸出国）では課税せず、消費地（輸入国）において課税するという消費地課税主義を採用し、輸出免税取引については免税とするとともに売上に対応する仕入税額の控除を認めており、本来仕入税額控除が認められないはずの非課税取引についても、消費税法7条1項各号に該当するものであってその証明がされたものについては輸出免税取引に該当するものとみなして、特に仕入税額控除制度の適用を認める（消法31①）ことで、国内において発生した消費税の負担を完全に除去することとしている。このように本来であれば販売価格に仕入税額相当額の費用を織り込んで消費者に転嫁することで消費税の負担を免れることが想定されているはずの非課税取引についても、特に仕入税額控除を認めていることに照らせば、消費税法は、仮に輸出免税取引とみなされる取引につき仕入税額控除ができず、その結果、還付も認められないとすると、事業者において転嫁されてきた仕入税額相当額の負担を免れるために、これを上乗せした価格で資産の譲渡等を行うこと

（国外消費者への転嫁）が容易に想定され、その結果、実質的に国外の消費者が我が国の消費税の負担を負うという事態が生じかねないということを考慮して、国境税調整の観点から輸出免税取引とみなされる取引について仕入税額控除の適用を認めているものと解される。

したがって、原告らが指摘する点は、いずれも、仕入税額控除が事業者に対する消費税の実質的な負担の防止という意味があるとの原告らの主張を積極的に根拠付けるものではなく、結局、上記主張は採用し難いというべきである。

(2) 争点1の内、本件仕組みの憲法14条適合性について

仕入税額控除制度は、税負担の累積を防止することにより消費税の適正な転嫁を行うための仕組みと解することができ、消費税法は、このような仕入税額控除あるいは価格の引上げを通じて仕入税額相当額の転嫁が図られることを想定しているものといえることができる。そうすると、医療法人等が置かれている上記の状況は、消費税法上、仕入税額相当額を転嫁するための仕組みとして想定されている仕入税額控除あるいは価格の引上げによる転嫁という方法について、一般の事業者であればいずれかの方法を採用することができるにもかかわらず、公定価格とされる社会保険診療等を主たる業としていることに基づいて、いずれの方法も採ることができないことによるものであるといえることができる。そうすると、医療法人等は、消費税法上、仕入税額相当額を転嫁する方法について一般の事業者とは異なる取扱いがされているといえ、その点において区別が生じているものと認められる（以下「転嫁方法の区別」という。）。

したがって、本件において問題となり得る原告らに対する取扱い

の区別の実態は転嫁方法の区別であって、原告ら主張の区別ではない。

以下、転嫁方法の区別を生じさせている本件仕組みが、憲法 14 条 1 項に違反するかにつき検討する。

転嫁方法の区別は、診療報酬を公定価格とする健康保険法等の規定が存する状況下において、本件仕組みがとられたことにより生じたものであり、本件仕組みは本件各規定によって構成されているものである。そして、本件各規定の立法目的は、後記のとおり、それぞれ異なるものであって、いずれも転嫁方法の区別を生じさせることを直接の目的としたものではないと認められるところ、転嫁方法の区別は、異なる立法目的を有する別個の規定の効果が組み合わさった結果として生じた区別ということができる。

そこで、転嫁方法の区別が憲法 14 条 1 項に違反する差別的な取扱いであるか否かという点について判断するに当たり、転嫁方法の区別という効果をもたらしている本件各規定について、個別に目的及び手段の観点から合理性を検討することとする。

社会保険診療等を非課税取引とする規定が設けられた立法目的は、専ら社会保険診療等に係る患者の費用負担の抑制を図る点にあると解される。仮に社会保険診療等が課税取引であるとする、医療法人等は仕入税額控除後の消費税相当分について納税が必要となる、非課税取引とした場合は当該納税分を考慮する必要がなくなり、その分だけ診療報酬価格を引き下げることが可能となるのであるから、上記立法目的の正当性が認められ、社会保険診療等を非課税取引とする消費税法の規定が、上記立法目的を達成するための手段として著しく不合理なものであることが明らかであると

はいえ、社会保険診療等を非課税とする消費税法の規定は合理性を有するものと認められる。

また、仕入税額控除制度に関する規定は、我が国の消費税が取引の各段階で課税されることによって生じる税負担の累積を排除・防止することを趣旨として定められている。仕入税額控除制度の趣旨に照らすと、非課税取引に対応する仕入税額については税負担の累積を考慮する必要がなく、仕入税額控除を行う根拠を欠くことになるから、社会保険診療等の非課税取引については仕入税額控除をできないとされていることが、上記立法目的との関連で著しく不合理なものであることが明らかであるとはいえず、仕入税額控除制度に関する消費税法の規定はいずれも合理性を有するものと認められる。

本件各規定の効果が組み合わさった結果として生じている転嫁方法の区別は、仕入税額相当額の負担の転嫁等に関する権利の制限を伴うものではなく、また診療報酬の適切な改定という形で当該区別を解消するための代替手段が確保されていたのであるから、立法裁量として許容することができないほど不合理な差別的取扱いに当たるとは解せない。

したがって、転嫁方法の区別が14条1項に違反するとはいえない。

(3) 争点1の内、本件仕組みの憲法84条適合性について

原告らが仕入先業者に支払う仕入税額相当額が、本件仕組みによって生じている法的な負担であるとは認められないから、原告らの主張はその前提を欠くものというべきであり、採用できない。

(4)争点2 本件立法行為等の国家賠償請求の当否について

①本件立法行為について

本件仕組みは、原告らが主張する憲法の各条項に違反するものとは認められないのであるから、本件立法行為等は、いずれも国家賠償法1条1項の規定の適用上、違法と評価できない。

②本件改定行為について

診療報酬の改定は、極めて専門的技術的であり、かつ政策的な要素が大きいことは明らかである。したがって、原告ら主張の負担、すなわち個別の仕入税額分診療報酬に機械的に上乘せされていないことをもって、本件改定行為等が違法であると直ちに評価することはできない。

厚生労働大臣は、診療報酬改定に際し、個別の医療法人等に対し、個別の医療法人等に係る原告ら主張の負担を解消すべき義務を負うとまでは解されないものの、医療法人等の仕入税額相当額の負担に関する制度の整合性を見地に照らし、上記改定が転嫁方法の区別を解消するための代替手段として想定されていることに鑑みて、医療法人等が負担する仕入税額相当額の適正な転嫁という点に配慮した診療報酬改定をすべき義務を負うものと解するのが相当であり、このような配慮が適切に行われなかった場合には、当該診療報酬改定は、裁量権を逸脱又は濫用するものと評価することができる。

消費税法が施行された平成元年度及び税率引上げの改正がされた平成9年度は、それによって医療法人等が支出する費用（仕入税額相当額）の上昇が見込まれることを考慮して、当該費用上昇分に対応する診療報酬の改定が行われていること、同診療報酬改定に当たっては、診療報酬のうち消費税による影響が大きいと考えられる

項目を選別して点数を改定していることが認められるところ、これらの事実によれば、厚生労働大臣は、平成元年度及び平成9年度の診療報酬改定に際して、診療報酬改定が転嫁方法の区別を解消するための手段であることに鑑みて、医療法人等が負担する仕入税額相当額の適正な転嫁が図られるように配慮していたものとみることができる。

本件立法行為等及び本件改定行為等は、いずれも国家賠償法1条1項規定の適用上違法とは評価できないものであるから、これに係る原告らの国家賠償請求は認められない。

5. 本裁判に対する私見

本判決では、各争点とも原告らの主張は基本的に認められなかった。原告らは、仕入税額控除制度の趣旨である税負担の累積防止には、二重課税の防止と事業者の実質的な消費税負担の防止の2つの意味があると主張した。二重課税の防止だけでは、税負担の累積が生じない非課税取引について、仕入税額控除を認める結論を導くことができないからである。原告らは税負担の累積が生じない無償取引や輸出免税取引について仕入税額控除が認められていることを主張の根拠とした。しかし裁判所は、無償取引の仕入税額控除も結局のところその趣旨は二重課税の防止であること、輸出免税取引は国境税調整が目的であることから、無償取引や輸出免税取引に仕入税額控除が認められていることが、仕入税額控除の趣旨に事業者消費税負担を負わせないことが含まれることを積極的に根拠付けるものでないとして原告らの主張を退けた。各制度の趣旨が二重課税の防止、国境税調整であることは明らかであり、これらの制度を

根拠に仕入税額控除の趣旨に事業者の税負担の排除があるとする結論を導くことには無理があり、裁判所の判断は妥当であると考えられる。

また、憲法14条について、原告らは、医療機関が非課税売上に対応する課税仕入れについて仕入税額控除できないことが14条違反であることを主張したのに対して、裁判所は、仕入税額控除ができない規定が取扱いの不平等を生じさせているのではなく、公定価格制度の存在により、価格の引上げを通じての仕入税額相当額の転嫁を行うことができないという転嫁方法の区別があることが問題であるとして、転嫁方法の区別の合憲性について検討を行った上で、14条違反はないと判示した。仕入税額控除ができなくても販売価格に転嫁できれば損税は生じないことから、転嫁方法の区別に14条違反がないかを検討した裁判所の判断は妥当であると考えられる。

さらに裁判所は、原告らの主張した国家賠償請求を退ける判断をしたが、その判断の過程では、診療報酬の改定が医療機関における転嫁方法の区別を解消するための代替手段であることから、厚生労働大臣に、医療機関の仕入税額相当額の適正な転嫁に配慮した診療報酬改定を行う義務があるとの判断を示した。この点においては原告の主張が認められており、この判断も妥当であると考えられる。

以上のように、社会保険診療の損税が争点となった本件において、裁判所は、消費税法の本件各規定に憲法違反はないとの判断を示した。裁判所の判断からは、消費税が非課税取引に対して仕入税額控除を認めない仕組みとなっていることの合理性、社会保険診療が非課税とされたことの合理性、診療報酬改定行為における国家賠償法1条1項にいう違法性の不存在が読み取れる。裁判所の判断を前提

にすると、損税問題は、法的には、制度上起こるべくして起きており、違法性はないということになる。

しかし、消費税は、財・サービスが消費されることに着目して課税される税であり、納税義務者は事業者であっても、負担者は消費者であるべきと考える。本判決によって損税を生じさせる消費税法の各規定に憲法違反はなく、損税問題の解決は立法の問題であることが確認された。また、過去の診療報酬改定行為が国家賠償法1条1項にいう違法にあたるとは認められないと裁判所が認定したとしても、その後の減額改定等によって実際に損税が生じているのであるから、何らかの対策を講じなければならないだろう。

本件訴訟に補助参加（民訴法42）していた社団法人兵庫県民間病院協会会長の吉田耕造氏は、本判決の意義について、「厚生労働大臣は（中略）医療法人等が負担する仕入税額相当額の適正な転嫁という点に配慮した診療報酬改定をすべき義務を負う」との判断を裁判所が示したことを「一定の評価ができる⁽⁸⁹⁾」と指摘している。同様に裁判所がこのような判断を示したことについて、安部和彦准教授は、「かなり踏み込んでいると評価することができる⁽⁹⁰⁾」とした上で、「今後政府は、従来のようなその引上げ効果の検証が極めて困難な診療報酬の改定という手法をとることは、特に診療側（医療機関）が問題視するため難しくなったといえよう。⁽⁹¹⁾」と指摘している。

さて、本件原告らは、社会保険診療が非課税取引であることを前

⁽⁸⁹⁾ 兵庫県民間病院協会「消費税訴訟の判決内容と支援に対する御礼」（2013年1月23日） <http://www.hgminkanhp.com/?cat=18> アクセス日 平成25年9月12日

⁽⁹⁰⁾ 安部和彦「社会保険診療等に係る消費税非課税措置とその転嫁 - 神戸地判平24年11月27日」税務弘報61巻10号135頁（2013年）

⁽⁹¹⁾ 安部・前掲注(90)136頁

提に、非課税取引に係る仕入税額に関して仕入税額控除を可能にしようとして自己の主張を展開したが、その主張は認められなかった。しかし、そもそも社会保険診療は非課税取引でなければならないのか。非課税取引でないとするならば、他にどのような取扱いが考えられるか。この点に関して、諸外国での医療サービスの消費税法（付加価値税法）上の取扱いを第5章で確認することとする。

第5章 諸外国の付加価値税制

この章では、諸外国の付加価値税制について、その制度内容や医療サービスの提供が付加価値税においてどのような取扱いとなっているかを概観し、損税の解決策を探る。

第1節では、諸外国の付加価値税制について概観する。

第2節では、特定の国の付加価値税制の概要と、医療サービス提供時の取扱いを確認する。

第1節 諸外国の付加価値税制の概要

1. 付加価値税導入の広がり

日本の消費税に相当する税として、諸外国には付加価値税がある。付加価値税は、フランスにおいて1954年に初めて導入され⁽⁹²⁾、1960年代後半から70年代前半にかけて西欧諸国で相次いで導入された。西欧諸国での導入の背景は、主として、EEC（欧州経済共同体）の域内共同市場の創設に向けて財政的障壁の撤廃が不可欠であったことや、既存の一般消費税の改革の必要性が認識されていたことがあった⁽⁹³⁾。その後、1980年代後半からは、日本、ニュージーランド、カナダ、オーストラリアが、経済構造改革と財政再建に取り組む過程で付加価値税を導入した。現在では全世界で150以上の国や地域で採用されており、OECD加盟34か国中、アメリカを除く33か国で付加価値

⁽⁹²⁾ 金子・前掲注(42) 626頁

⁽⁹³⁾ 鎌倉治子『諸外国の付加価値税（2008年版）』3頁（国立国会図書館調査及び立法考査局、2008年）

税が導入されている⁽⁹⁴⁾。一高龍司教授は、多くの国で付加価値税が導入されている現状について、「20世紀の後半の世界で最も劇的な税制の変化の1つは、取引高税その他国レベルの累積的な消費課税が、付加価値税(Value Added Tax)へと転換されてきたことであつた⁽⁹⁵⁾」と指摘している。

2. 税率・逆進性

税率構造としては、標準税率のみの単一税率か、標準税率に軽減税率を組み合わせた複数税率である。EU諸国においては、付加価値税率に関するEC指令⁽⁹⁶⁾によって一定の制約はあるものの、複数の税率を設定することが可能である。付加価値税制を有するOECD加盟33か国中、軽減税率を採用している国は、ベルギー、フランス、スイスなど27か国で、逆に軽減税率を採用していないのは、オーストラリア、カナダ、チリ、イスラエル、日本、韓国の6か国のみである⁽⁹⁷⁾。

付加価値税はすべての財貨・サービスに課税されることが原則であるが、そもそも消費という概念になじまないものや、一定の政策的配慮を要するものには非課税やゼロ税率が適用されることがある。土地・金融・保険等に関する取引は消費という概念になじまないため、医療・教育に関する取引は政策的配慮の観点から非課税としている国が多い。また33か国中、国内取引にゼロ税率を採用している国は、

⁽⁹⁴⁾ OECD・前掲注(40) p11 なお、アメリカでは、州、郡、市により小売売上税が課されている。

⁽⁹⁵⁾ 一高龍司「消費課税の世界的潮流」消費税の諸問題 租税法研究第34号 35頁(2006年)

⁽⁹⁶⁾ EC指令(directive)とは、EU法令の1つで、加盟国を拘束するが適用に際しては国内での立法措置を必要とするものをいう。ECの法秩序には、他に規則(regulation)、決定(decision)がある。規則は、EU域内全体に適用される。決定は、名宛人が特定された行政命令のような性格をもつ。佐藤幸男、高橋和、白井陽一郎、浪岡新太郎『A DICTIONARY OF THE ENLARGED EUROPEAN UNION』22,148頁(小学館、2006年)

⁽⁹⁷⁾ OECD・前掲注(40) p80-83

イギリス、オーストラリア、カナダ、ニュージーランドなど 16 か国である⁽⁹⁸⁾。

OECD 加盟国及び EU 諸国の内、標準税率が最も高いのはハンガリーで 27%、最も低いのは日本とカナダで 5%⁽⁹⁹⁾である⁽¹⁰⁰⁾。1992 年の EC 指令の改正により、EU 諸国では 1993 年以降付加価値税の標準税率を 15%以上とすることが定められている⁽¹⁰¹⁾。鎌倉治子氏は、1960 年代後半から 70 年代前半にかけて付加価値税を採用した EU 諸国ほど標準税率が高く、複雑な税率構造を採用しているのに対し、1980 年代後半に導入したアジア・オセアニア諸国では、相対的に標準税率が低く、税率構造も簡素である、と指摘している⁽¹⁰²⁾。

⁽⁹⁸⁾ OECD・前掲注(40) p80-83

⁽⁹⁹⁾ 平成 26 年 4 月 1 日より 8% (地方消費税を含む)、平成 27 年 10 月 1 日より 10% (地方消費税を含む。)に引き上げられることとされている。

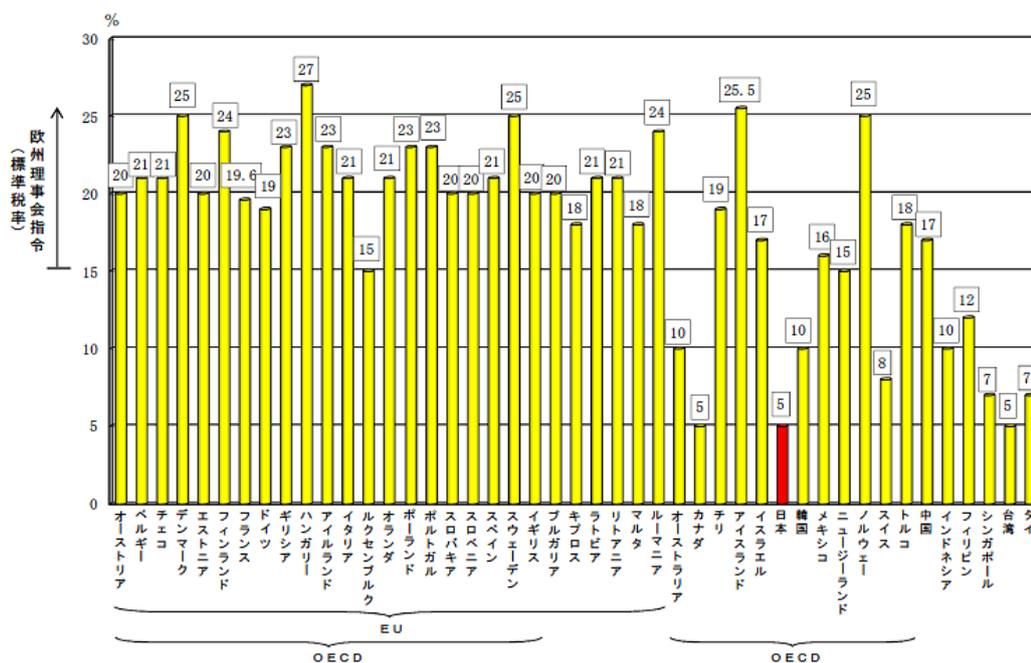
⁽¹⁰⁰⁾ OECD・前掲注(40) p68-69 なお、台湾も税率 5%である (台湾は OECD 非加盟)。

⁽¹⁰¹⁾ OECD・前掲注(40) p67

⁽¹⁰²⁾ 鎌倉・前掲注(93) 3 頁

図 4 付加価値税率（標準税率）の国際比較⁽¹⁰³⁾

平成 25 年 1 月現在



付加価値税は、その特徴として所得の高い者に比べて所得の低い者の方が、所得に対する付加価値税の負担率が高くなるという、いわゆる逆進性を指摘されることがある。この逆進性は、一般に税率が高くなるほど顕在化する。EUでは、食料品、水道水等に優遇税率を適用し⁽¹⁰⁴⁾、逆進性の緩和が図られてきた。水野忠恒教授は、「ヨーロッパ諸国においては、非課税・複数税率等の根拠は、付加価値税が20%を超えるような場合に、いわゆる公平論からきており、食料品、住居、公共輸送、さらには小規模事業者まで、何らかの救済措置が採用されている場合が多い。⁽¹⁰⁵⁾」と述べている。

(103) 財務省ホームページ

http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/102.htm アクセス日 平成 25 年 10 月 29 日

(104) Nancy Cruickshanks *VAT in the EU* (2011)

(105) 水野忠恒『租税法 第5版』761-762頁（有斐閣、2011年）

逆進性を緩和する側面を有する非課税等の優遇税率⁽¹⁰⁶⁾は、一方で課税ベースを縮小させ、税制を複雑にするという側面も有する。イギリスの税制改革の方向性について検討したマーリーズ・レビュー⁽¹⁰⁷⁾では、英国の付加価値税が広範囲にわたって非課税措置を導入したことによって、課税ベースが縮小され大幅な減収となっていること、低所得者対策として導入されているゼロ税率・軽減税率が広範囲で適用される結果、税制が複雑で事業者と税務当局双方にとってのコンプライアンスコストが高いことを問題点として指摘している⁽¹⁰⁸⁾が、何もこれらは、イギリスに特有の問題点ではなく、広範な優遇税率を採用する各国に共通する問題点である。

第2節 諸外国の付加価値税制と医療サービスの取扱い

第1節では、諸外国の付加価値税制の概要を概観したが、この節では、損税問題を考えるに当たり、参考となる特徴を有するイギリス、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド、シンガポールの付加価値税制について、制度内容や医療サービスの提供をした場合の取扱い等を確認する。

(106) 森信茂樹教授は、マーリーズ・レビュー研究会報告書において、優遇税率の逆進性対策への有効性についてマーリーズ・レビューが疑問視していることを指摘している。「逆進性の議論は、一時点の消費だけをとらえて問題にするのではなく、生涯所得で考えることが必要だ。若年層や老年層は所得が低く消費税負担が高いが、勤労世代の時は消費税負担は低いはずだ」森信茂樹他「マーリーズ・レビュー研究会報告書」171頁（財団法人企業活力研究所、平成22年6月）

(107) ノーベル経済学者であるマーリーズ（Mirrlees）卿を中心に、米欧の財政研究者を集め、グローバル時代にふさわしい税制提言として「*Reforming the Tax System for the 21st Century The Mirrlees Review*」がとりまとめられ、総論ともいべき「*Tax By Design*」と13項目にわたる主要税目に対する分析を含めた「*Dimensions of Tax Design*」で構成されている。森信他・前掲注(106)189頁

(108) 森信他・前掲注(106)166頁

1. イギリス

(1) イギリスの付加価値税の概要

イギリスの付加価値税は、1973年4月1日に導入された⁽¹⁰⁹⁾。標準税率は導入時10%であったが、8%、15%、17.5%を経て現在は20%である。

欧州諸国と比較した場合のイギリス付加価値税の際立った特徴として、ゼロ税率の適用範囲が広いということがある⁽¹¹⁰⁾。ゼロ税率は、逆進性の緩和という政策的配慮から、食料品、書籍・新聞・雑誌、子ども用医療など、幅広い品目に適用されている。一方で、軽減税率は、1994年に導入されたが対象範囲は狭い。このようにイギリスの付加価値税は、ゼロ税率等による逆進性への配慮が手厚い反面、課税ベースは狭くなっている。この課税ベースの狭さは、その導入当初から問題視されていたことである⁽¹¹¹⁾。平成12年に税制調査会が公表した「わが国の税制の現状と課題 ―21世紀に向けた国民の参加と選択」では、「食料品などに対してゼロ税率を採用している主要国としてイギリスの例が挙げられることがありますが、欧州理事会指令においてはゼロ税率を否定する考え方が採られており、イギリスに対しては是正が求められてきています。」と指摘している。

(2) イギリスにおける医療サービスの提供に係る付加価値税の取扱い

イギリスにおける医療サービスの提供に係る付加価値税の取扱いについては、次の要件を満たす医療サービスである場合、付加価値税

(109) 薄井信明著・大蔵省大臣官房文書課編『大蔵省広報 ファイナンス別冊 間接税の現状』173頁（大蔵財務協会、昭和62年）

(110) 安部・前掲注(11)133頁 また、谷山治雄『ものがたり税制改革』54頁（新日本出版社、1998年）にもイギリスの広範囲なゼロ税率に関する指摘がある。

(111) 鎌倉・前掲注(93)15-17頁

は非課税となる。

① 医師、歯科医師、助産師等の医療従事者が登録に基づくサービスを提供すること。

② 提供する医療サービスの内容が人の健康の維持・回復の目的で行うものであること。

一方で、医療従事者が登録された業務以外の業務を提供した場合や、健康の診断、維持、回復、治療の目的で行うものではない場合等は、非課税とはならず、標準税率（20%）で課税される⁽¹¹²⁾。

上記の要件を満たす医療サービスである場合、非課税として取り扱われることから、我が国と同様に損税の問題が生じ得る。

2. カナダ

(1) カナダの付加価値税の概要

カナダの付加価値税は、財貨・サービス税（以下「GST」という。）として、1991年1月に導入された。制度導入時の標準税率は7%であったが、2006年7月に6%に引き下げられ、さらに2008年1月には5%に引き下げられ、現在に至る。6%に引き下げられた背景には、カナダが1997年に財政収支の均衡を達成して以来、財政黒字を維持しつつ、基本的に安定成長を続けていることがあった。さらに、カナダ政府は、2008年度の予算において、2008年とそれに続く5年間で2000億カナダドル規模の減税を行うとし、これによって、個人所得税、法人所得税の減税と合わせてGSTの税率は5%に引き下げられた⁽¹¹³⁾。標準税率以外には、ゼロ税率、非課税という税率構造である。標準税

⁽¹¹²⁾ 安部・前掲注(11) 134-135頁

⁽¹¹³⁾ 鎌倉・前掲注(93) 33頁

率は5%であり、軽減税率はない。

カナダのGSTの特徴は、非課税売上に対応する仕入に係るGSTの全部又は一部の還付制度（Public Service Bodies' Rebate）があることである。この還付制度は、公共サービスを行う機関が対象で、具体的には、地方自治体、大学、学校、病院に適用される。控除できない仕入に係るGSTのうち還付される割合が対象機関ごとに定められており、地方自治体は100%、大学は67%、学校は68%、病院は83%である⁽¹¹⁴⁾。

(2)カナダにおける医療サービスの提供に係る付加価値税の取扱い

カナダにおいて、医療サービスの提供に係るGSTは非課税とされている。カナダにおいても一般に、非課税売上に対応する仕入に係るGSTは控除できないため、特に措置を講じることがなければ、我が国の場合と同様に医療機関は控除不能のGSTを負担することになる⁽¹¹⁵⁾。しかし、カナダの場合、(1)で述べたとおり、還付制度があり、医療に関していえば、公立病院を運営する組織のうち、hospital authorityとして歳入大臣の指定を受けたものに対して、控除できないGSTの還付が認められる。公立病院の運営目的に用いられる仕入に係るGST税額の83%相当額が還付される。また、2005年からは、Health Care Rebateと呼ばれる制度も導入されている。Public Service Bodies' Rebateが、公立病院の運営目的の仕入に係るGSTを還付の対象としているのに対し、Health Care Rebateは、対象をそれ以外の目的（公立病院以外で医療サービスの提供を認められた

⁽¹¹⁴⁾ OECD・前掲注(40) p188

⁽¹¹⁵⁾ 安部和彦「医療提供に係る付加価値税（GST）の適用（1）カナダ」税務弘報 60巻 11号 148頁（2012年）

「適格施設」の運営、研究活動、病院食の提供、在宅医療サービス等)に用いられる仕入れにも拡張したものである。この場合の還付率も83%である⁽¹¹⁶⁾。

このようにカナダでは、還付制度の存在によって、損税問題を完全に解決できているとはいえないまでも、損税を医療機関等が全額負担している我が国と比べ、大きな違いがある。

3. オーストラリア

(1) オーストラリアの付加価値税の概要

オーストラリアの付加価値税である GST は、他の税目の改革とともに、売上税や個別間接税を GST に改組する形で 2000 年 7 月に導入された。付加価値税導入の時期としては、OECD 加盟国の中では最も遅い。標準税率は制度導入時から現在まで 10% である。標準税率以外には、ゼロ税率、非課税という税率構造である。標準税率は 10% であり、軽減税率はない。単一税率であり軽減税率がないことは、カナダと同様である。

オーストラリアの GST の特徴は、医療サービスの提供にゼロ税率が適用される点である。

(2) オーストラリアにおける医療サービスの提供に係る付加価値税の取扱い

上述のとおり、オーストラリアの GST では、医療サービスの提供は非課税ではなくゼロ税率が適用される。安部和彦准教授は、この点

⁽¹¹⁶⁾ 加藤慶一「ISSUE BRIEF 消費税の転嫁に関する議論 - 消費税をめぐる論点④」国立国会図書館 9 頁、NO.759 (2012 年)

を「オーストラリア付加価値税制の大きな特徴⁽¹¹⁷⁾」と指摘している。

ゼロ税率が適用される医療サービスは、メディケア（Medicare）と呼ばれる公的給付制度の対象となる医療従事者によるもの、または認定された病理学者によるものに限定されている。メディケアの対象とならない医療サービスに、ゼロ税率が適用されるかどうかは、①患者が診療を受けるにあたっての自発性⁽¹¹⁸⁾、②サービスの内容が医療従事者や専門家の間で一般に受け入れられるものであり、患者にとっても必要なものであるかどうか、③美容のためのものであるかどうかの3点が基準になる⁽¹¹⁹⁾。

医療の提供にゼロ税率が適用されるということは、我が国の輸出免税取引と同様に、対応する GST を控除することができることを意味し、そのため損税問題は生じない⁽¹²⁰⁾。

4. ニュージーランド

(1) ニュージーランドの付加価値税の概要

ニュージーランドの付加価値税である GST は、1986年10月に導入された。導入時の標準税率は10%で、その後12.5%に引き上げられ、現在は15%である。

ニュージーランドの GST の特徴は、世界で最も課税ベースが広く、

(117) 安部和彦「医療提供に係る付加価値税（GST）の適用（2）オーストラリア」税務弘報 60 卷 12 号 153 頁（2012 年）

(118) 保険会社や雇用主の要求により診療を受ける場合には、患者の自発性が乏しいため、GST が課税されるということになる。安部・前掲注(117) 151 頁

(119) 安部・前掲注(117) 150-151 頁

(120) 安部和彦准教授は、オーストラリアのゼロ税率の日本への示唆として、次のように指摘している。「OECD 加盟国で付加価値税の導入が最後発のオーストラリアで、医療に対してゼロ税率が適用されるのが注目される。わが国の研究者の間では、課税ベースの浸食が少ないニュージーランドの付加価値税（GST）がよく取り上げられるが、わが国にとってより政治的・経済的な結びつきが強いオーストラリアをもっと注目すべきではないかと考える」

経済に対して最も中立的な付加価値税であるという点である。税率は標準税率のみであり、非課税、ゼロ税率はあるが、その適用範囲は諸外国に比べて厳しく制限されており、金融取引等のごく一部に限られている⁽¹²¹⁾。

標準税率のみで優遇税率の適用範囲が制限されているということは、逆進性の問題が生じ得る。ニュージーランドでは、この問題にどのように対応しているのだろうか。西山由美教授によれば、ニュージーランドでは、年金受給者、低所得者、社会保障手当受給者に対して対策が講じられている。年金受給者に対しては、GST導入の消費者物価への影響を考慮し、公的年金の受給者に限って現金給付を行うこととし、原則として現役世代の税引き後の平均給与額以上の年金が確保される。また、低所得者については、扶養対象の子のいる家族に限って、給付付き税額控除が適用される⁽¹²²⁾。

(2) ニュージーランドにおける医療サービスの提供に係る付加価値税の取扱い

上述のとおり、ニュージーランドでは、非課税・ゼロ税率の適用品目が諸外国に比べて限定されている。医療サービスの提供は、非課税・ゼロ税率のどちらにも該当せず、標準税率で課税される。課税取引であるため該当するGSTは控除の対象となり、損税は発生しない。

⁽¹²¹⁾ 鎌倉治子氏によると、ニュージーランドにおいて非課税の対象となる取引は、非営利団体が寄付を受けた物品・サービスの販売、金融サービス、住居の賃料、罰金の利子等である。一方、ゼロ税率の対象となる取引は、対課税事業者向けの一定の金融仲介サービス、継続企業の売却等である。どちらも対象となる取引の数は少ない。鎌倉・前掲注(93) 41頁

⁽¹²²⁾ 西山由美「EU付加価値税の現状と課題 ―マーリーズ・レビューを踏まえて―」フィナンシャル・レビュー 第102号 162頁（平成23年）

5. シンガポール⁽¹²³⁾

(1) シンガポールの付加価値税の概要

アジア地域からは、シンガポールの付加価値税について取り上げる。シンガポールの付加価値税は抜本的税制改革の一環として1994年4月1日に導入された。税率は現在7%である。シンガポールが付加価値税を導入した主な目的は、所得税、法人税などの直接税に依存しすぎた税制を是正し、それまで自動車・石油・アルコール飲料・たばこなどに課される個別消費税のみからなる間接税のウェートを高めることにあった。シンガポールにおける付加価値税導入前の直間比率は、ほぼ60%対40%であったが直接税収の73%以上を所得税と法人税が占めていた。税制改革の結果、所得税の最高税率は33%から30%へ、法人税の税率は30%から27%へそれぞれ引き下げられた。

非課税品目が極めて限定されており、課税ベースが極めて広く、この点ではニュージーランドと同様である。

(2) シンガポールにおける医療サービスの提供に係る付加価値税の取扱い

上述のとおり、シンガポールでは、非課税の適用品目が極めて限定されている。医療サービスの提供は、非課税・ゼロ税率のどちらにも該当せず課税取引となる。対応する課税仕入れに係る付加価値税は控除の対象となり、損税は発生しない。この点もニュージーランドと同様である。

(123) シンガポールの付加価値税については、次の文献から多くを引用している。知念裕「アジア諸国の付加価値税」琉球大学経済研究 55号 167-190頁(1998年)

第3節 小括

この章では、諸外国の付加価値制度を概観するとともに、医療サービスの提供に係る付加価値税制上の取扱いについて、特徴的な制度を持つ国を取り上げた。

イギリスでは、医療サービスの提供は非課税とされている。この取扱いは、我が国の現行の取扱いと同じである。カナダでは、医療サービスの提供に係る GST を非課税としつつも、該当する仕入税額を一定の要件の下に還付する税額還付方式が採用されている。オーストラリアとニュージーランドとシンガポールでは、医療サービスの提供に係る GST（付加価値税）は課税取引とされ、オーストラリアではゼロ税率、ニュージーランドとシンガポールでは標準税率が適用されている。

それぞれの方式は、現実に一国の制度として運用されているものであり、損税問題の解決に向け、我が国での導入の可能性を検討する価値はあるものと考えられる。第6章では、本章で取り上げた各国の課税方式を参考に、損税問題解決のために取り得る制度の具体案を列挙し、メリット、デメリットを検討し、損税問題の解決に向けた提言を行うこととする。

第6章 損税問題に対する解決策の提言

この章では、損税問題解決のための提言を行う。

第1節では、損税問題を解決するための具体的な案を列挙する。

第2節では、各案のメリット・デメリットを考える。

第3節では、第2節での検討を踏まえ、損税問題を解決するための解決策を提言する。

第1節 損税問題解決のための具体案

この節では、損税問題を解決するために取り得る制度の具体案を列挙する。第5章までの検討を踏まえ、以下の6つの案を検討対象として挙げた。

1. 診療報酬点数の上乗せで対応する案（A案）

この案では、社会保険診療に対する非課税の取扱いは現行のままとする。また、損税の解消は、診療報酬点数の引上げを通じて行う。損税が解消できる程度に診療報酬点数の引上げを行うことを除き、現行で採用されている方法と同様である。

2. 社会保険診療を課税取引とする案（B案）

この案では、社会保険診療を課税取引とし、対応する課税仕入に係る消費税額を控除（控除不足分は還付）できるようにする。

税率は、標準税率（B1案、ニュージーランドが採用）、ゼロ税率（B2案、オーストラリアが採用）、軽減税率（B3案）が考えられる。

3. 税額還付方式を採用する案（C案）

この案では、社会保険診療に対する非課税の取扱いは現行のままとし、非課税売上に対応する課税仕入に係る消費税額の全部又は一部を還付金として還付する。

この案は、カナダが採用する方法である。

4. 一定の設備投資に対して交付金の交付等の特別な措置を講ずる案（D案）

この案では、社会保険診療に対する非課税の取扱いは現行のままとし、病院の建設や改装、最新医療機器の購入等の損税問題の影響が生じやすい部分に対して、交付金の交付等の措置を講ずる。

中医協の分科会がこの案を検討した経緯がある。

表 2 各案のまとめ

要素 \ 案	A案 (現行)	B1案 (ニュージーランド)	B2案 (オーストラリア)	B3案	C案 (カナダ)	D案 (中医協)
社会保険診療の取扱い	非課税	課税	課税	課税	非課税	非課税
仕入税額控除	不可	可	可	可	不可	不可
税率	標準	標準	ゼロ	軽減	標準	標準
診療報酬による補てん	有	無	無	無	無	無
還付	無	無	無	無	有	無
交付金等の特別措置	無	無	無	無	無	有

第2節 各案のメリット・デメリット

この節では、第1節で取り上げた案について、メリット・デメリットを考える。まず始めに、社会保険診療を非課税とし、損税を診療報酬の上乗せで補てんする現行制度のメリット・デメリットを考える。

1. 診療報酬点数の上乗せで対応する案（A案）

(1) メリット

社会保険診療を非課税とするこの案は、現行の取扱いと同様であり、従来の枠組みをそのまま利用するものである。そのため、消費税制及び診療報酬点数制度は従来のままであり、制度変更による混乱は生じないというメリットがある。

(2) デメリット

しかし、現行の制度は、これまで見てきたように多くのデメリットを有している。

第1に、消費税で生じる問題を、社会保険の診療報酬制度を利用して解決しようとすることについての批判がある。この点について、吉岡正雄氏は、「『消費税の話』を『診療報酬』で解決しようとする事自体が、決定的な誤りであり、税金の話は税制の改正で解決すべきである⁽¹²⁴⁾」と、安部和彦准教授は、「診療報酬はその時々医療政策に即した改定を行うべきであり、消費税の負担問題はそれとは全く切り離して考えるべきといえそうである。⁽¹²⁵⁾」と指摘

(124) 吉岡正雄「医療機関の『損税』解消は急務 — 医療の公益性と社会保障の観点から『ゼロ税率』を要求する」月間保団連 NO.1068 32頁（2011年）

(125) 安部和彦「医療機関の控除対象外消費税問題への試論 — 『非課税』を破棄すべきか？」税務弘報 61巻5号 140頁（2013年）

している。

第2に、診療報酬点数は、消費税のことだけを考慮して改定されるわけではないため、消費税制の変更に伴って改定された診療報酬の改定分が、その後も維持され続けるかわからないことに対する批判がある。ある年で行われた消費税の補てんとしての診療報酬の引上げが、その後の診療報酬の改定でも維持されるか何の担保もないという点である。この点について、安部和彦准教授は、「消費税導入時及び税率引上げ時に行った診療報酬の増額改定がその後の引下げで打ち消された経緯があることから、控除対象外消費税問題を診療報酬の改定で解決することは困難である。したがって、当該問題は消費税法の枠組みの中で解決せざるを得ないと考えられる⁽¹²⁶⁾」と、日本医師会副会長の今村聡氏は、「診療報酬という後々検証が困難な、不透明な仕組みで負担を求めることは、患者や保険者から理解が得られない。⁽¹²⁷⁾」と、参議院議員の梅村聡氏は、「非課税のまま診療報酬で手当てするのは一つの解決策だが、消費税分がどれだけなのか明示しないままだと、『補てんした』『しない』の水かけ論が続く。⁽¹²⁸⁾」と指摘している。

第3に、診療報酬点数の増加による社会保障費の負担は、最終的には税金から賄われることから、国民にとって、消費税は非課税でも、別の形での税負担を強いられていることに対する批判がある。この点に関して、日本医師会は、「非課税といいながら、1.53%は、保険料、本人負担、公費で負担しており、非常に不透明な仕組みと

(126) 安部・前掲注(11) 140頁

(127) 今村・前掲注(9)

(128) 梅村聡「政策決定の不透明さ訴え国民の共感を(民主党参議院議員・梅村聡氏に聞く)」日経ヘルスケア(2011年10月号)

いえます。(129)」と、加藤慶一氏は、「仮に診療報酬に消費税分が上乘せされているとすれば、それは患者負担の軽減を図るという非課税措置の意味を損なう(130)」と、益子良一氏は、「診療報酬で消費税部分をしたとなると、消費税を患者に転嫁したこととなり、“医療は非課税”でないこととなる。(131)」と、西沢和彦氏は、「診療報酬で手当てしているというのであれば、医療を『非課税取引』と呼ぶことが適切とは言えなくなる。診療報酬の財源は、社会保険料、税、窓口負担なので、結局、被保険者と患者が消費税を負担していることとそれほど変わらない(132)」と指摘している。

第4に、診療報酬の上乗せが医療機関の経営の実態と整合しないことによって、医療機関の間で不公平が生じるということに対する批判がある。この点に関して、西沢和彦氏は、「同じ診療行為を行っていても、医療機関ごとに仕入額は異なっているはずである。それにもかかわらず診療報酬で手当てすると、過剰に手当を受けている医療機関と、逆に過少な手当てしか受けていない医療機関とが出てくる。例えば、積極的に設備を更新する医療機関はその分、仕入税額控除できない消費税の持ち出しが多くなる。診療報酬による手当ては方法としては適切でないだろう。(133)」

第5に、そもそも非課税売上に対応する課税仕入れに係る消費税額が控除対象ではないことへの批判がある。この点に関して、三木義一教授は、「消費税・付加価値税制上非課税措置というのは、当該売上には確かに課税されないが、他方で仕入に係る前段階の税額

(129) 日本医師会「医療の消費税問題と日本医師会の考え方(説明メモ)」(平成25年8月23日)

(130) 加藤・前掲注(116)8頁

(131) 益子良一「消費税における『非課税』と医療費『ゼロ税率』の理論と仕組み」月刊保団連 No840(2004年10月)

(132) 西沢・前掲注(19)

(133) 西沢・前掲注(19)

も控除できない。そのために、付加価値税制最大のメリットが失われかねない矛盾を生み出す⁽¹³⁴⁾」と、森信茂樹教授は、「転々流通するものを非課税にすると、仕入れ控除ができなくなり課税の累積が生じ、その結果価格体系がゆがむことに留意する必要があります。

(中略) 非課税範囲はなるべく限定し、税の累積を防ぐ方が国民経済全体としては効率がよいということになります。⁽¹³⁵⁾」と、山本守之氏は、「非課税規定の適用によって控除されない仕入にかかる消費税は、『隠れた消費税』の発生となって転嫁を困難にするだけでなく、非課税規定そのものが、経済活動に対して非中立的な要素を持ってしまう。また、いかなる取引を非課税とするかについては、国民の価値観が多様化しているなかでコンセンサスを得ることは容易ではなく、不公平なものと映りやすい側面も持っているといえよう⁽¹³⁶⁾。」と、西山由美教授は、「付加価値税の老化と機能不全は、税率構造だけではなく、非課税によってももたらされている。公的機関、教育機関、医療機関、金融機関等によるサービスを非課税とすることにより、課税と仕入税額控除の連鎖が断ち切られている。⁽¹³⁷⁾」と指摘している。

以上、A案のメリット及びデメリットを見てきた。A案は現行制度と同様の方法である。現行制度は多くの問題点を含んでいる。その内容は、大別すると診療報酬制度に関係するもの、税額控除ができないことに関係するものである。診療報酬のうち消費税の引上げ分を他の診療項目と区分すれば、透明性が確保できるとの意見が中

⁽¹³⁴⁾ 三木・前掲注(38) 198-199頁

⁽¹³⁵⁾ 森信茂樹『抜本的税制改革と消費税』153頁(大蔵財務協会、平成19年)

⁽¹³⁶⁾ 山本・前掲注(52) 105頁

⁽¹³⁷⁾ 西山・前掲注(122) 150頁

医協の分科会で出されたが、その場合でも非課税であることの問題や消費税の問題を診療報酬制度の中で解決することへの問題は残ることになる。やはり消費税に関して生じる問題の解決を、診療報酬制度を通して行うことには無理があると言わざるを得ない。

では、課税制度を採用した場合はどうであろうか。社会保険診療が非課税であるため対応する仕入税額が控除できず損税が発生し、それへの対応として診療報酬による補てんが行われる。そうであるならば、社会保険診療を課税とし税額控除が可能となれば、批判のある診療報酬による補てんは必要なくなるのではないか。そこで、課税とした場合のメリット・デメリットについて考える。

2. 社会保険診療を課税取引とする案（B案）

課税取引の場合は、採用する税率で特徴が異なることから、標準税率、ゼロ税率、軽減税率について順次検討する。

(1) 標準税率の場合（B1案）

この案は、現在非課税とされている社会保険診療を課税取引とし、対応する仕入税額を控除できるようにするものである。税額控除が可能となれば、税額控除ができないことを原因とする損税は生じない。また、課税とすれば、非課税である場合に指摘されたデメリットは該当しないし、診療報酬によって補てんする場合に指摘されたデメリットも該当しない。

しかし、社会保険診療を標準税率で課税する場合には、窓口負担が増加することに対する国民の強い反対が予想される。この点については後述する。また、加藤慶一氏は、社会保険診療を標準税率で課税するのが良いという見解に対して、税制面だけ見ればシンプル

になるかもしれないが、新たに講じる窓口負担の軽減策によって、そちらの面で制度の複雑化が当然生じると、単に税制面だけではなく税制の変更に伴う制度全体の複雑化への懸念を指摘している⁽¹³⁸⁾。

(2) ゼロ税率の場合 (B2 案)

ゼロ税率による課税とは、売上を非課税にするとともに、それに対応する仕入れについての税額控除も認めることにより、消費税負担が一切生じないようにする仕組みをいい、税率をゼロとして課税を行った場合と同様の効果が生じるため、「ゼロ税率」と呼ばれる。ゼロ税率で課税する場合には、非課税と異なり課税取引であることから、対応する仕入税額の控除が可能であり、この点は標準税率の場合と同様である。ゼロ税率の場合は、患者の自己負担額も従来の非課税と変わらない。

ゼロ税率のメリットについて、三木義一教授は、「非課税(免税)取引にはこの前段階税額控除制度が適用されないため、付加価値税性の最大のメリットが失われると同時に様々な不合理を生み出すことになる。このような不合理を回避するには、非課税取引にも前段階税額控除を適用するいわゆるゼロ税率を採用すればよい。⁽¹³⁹⁾」

「理論的にはゼロ税率の方が優れている⁽¹⁴⁰⁾」と、一高龍司教授は、「ゼロ税率は、仕入税額控除付き非課税であり、あらゆる段階のVAT負担が消滅するが、非課税は、仕入税額控除なしの非課税であり、仕入税額が売上に転嫁されれば、後続の取引において税の累積が生じ、中立性が損なわれる。よって、理論上はゼロ税率が好ま

⁽¹³⁸⁾ 加藤・前掲注(116) 9頁

⁽¹³⁹⁾ 三木・前掲注(38) 197頁

⁽¹⁴⁰⁾ 三木・前掲注(38) 198頁

しい（後略）⁽¹⁴¹⁾」と、安部和彦准教授は、「課税の累積を排除するため、医療提供についてもゼロ税率化や軽減税率の導入が理論的には望ましいといえる。しかし、仮にゼロ税率化や軽減税率の導入が税収減や公平性の観点から困難であるとしたら、（中略）負担を医療機関等が一方的に負っている現状を打破するために非課税売上対応分についても仕入れ税額控除を認めるという一種の『蛮行』が必要になるのではないだろうか⁽¹⁴²⁾」と、吉岡正雄氏は、「『ゼロ税率』とは、税率をゼロにすることで患者も医療機関も消費税を負担しなくてよい損税の解消方法で最良の方法である。⁽¹⁴³⁾」と指摘している⁽¹⁴⁴⁾。

しかし、ゼロ税率には、次のようなデメリットがある。

第1に、森信茂樹教授が指摘するように、「課税ベースを大きく浸食すること⁽¹⁴⁵⁾」が挙げられる。この点に関して、税制調査会は、平成12年に公表された「わが国の税制の現状と課題 ― 21世紀に向けた国民の参加と選択」で次のように指摘し、ゼロ税率の採用を否定している。「ゼロ税率の設定は、消費税の負担をまったく負わない分野を作り出すことに他ならず、消費一般に広く負担を求めるといふこれまでの税制改革の流れに真っ向から反することになります。また、課税ベースが大幅に侵食されることから、一定の税収を確保するためには、ゼロ税率による減収分だけ標準税率の引き上げが必要になります。さらに、恒常的に還付を受ける事業者が増え、事業者間の不公平を生じかねないとともに、還付申告や事後調査に関連

⁽¹⁴¹⁾ 一高・前掲注(95) 43頁

⁽¹⁴²⁾ 安部・前掲注(11) 140頁

⁽¹⁴³⁾ 吉岡・前掲注(124) 30頁

⁽¹⁴⁴⁾ その他に社会保険診療にゼロ税率の適用が望ましいとするものとして次のものがある。醍醐聰『消費増税の大罪』51頁（柏書房、2012年）、谷山・前掲注(110) 54頁

⁽¹⁴⁵⁾ 森信・前掲注(135) 175頁

する事務負担コストが発生するという問題もあります。したがって、ゼロ税率の採用は認めがたいものと考えます。⁽¹⁴⁶⁾」。さらに、森信茂樹教授は、「EU指令においては、ゼロ税率について否定的な考え方がとられています。⁽¹⁴⁷⁾」と指摘している。

また特定の品目をゼロ税率とした場合に他の品目にゼロ税率が拡大することによって、税収が減少することが考えられる。この点について、加藤慶一氏は、「仮に医療をゼロ税率の対象とするのであれば、現在非課税とされている他の取引についても、ゼロ税率化の要望が次々と出てきて収拾がつかなくなることも予想される。

⁽¹⁴⁸⁾」と、森信茂樹教授は、「ゼロ税率の適用を求める声が止めどもなく広がり、しまいには消費税収を失うことから、〔ゼロ税率は：筆者注〕『消費税の癌』とも呼ばれています。⁽¹⁴⁹⁾」と、白石浩介氏らは、「理論的にはすぐれたゼロ税率〔非課税の場合に生じる前段階控除ができない問題がゼロ税率では生じないということ：筆者注〕であるが、実際には不人気である。これにはイギリスの経験が影響している。イギリスでは企業側が非課税のデメリットに気づいた結果、ゼロ税率の適用が増加してしまい、課税ベースが半分まで縮小してしまった。還付請求に関わる行政コストが著しく上昇したともいう。⁽¹⁵⁰⁾」と指摘している。

第2に、ゼロ税率の構造上の問題点について、宮島洋教授は、「付加価値税の仕組みは売上税額と仕入税額の二つの要素から構成されるが、両要素は控除メカニズムによって統合されており、切り離

(146) 税制調査会「わが国の税制の現状と課題 - 21世紀に向けた国民の参加と選択」(平成12年7月)

(147) 森信・前掲注(135)175頁

(148) 加藤・前掲注(116)105頁

(149) 森信・前掲注(135)175頁

(150) 白石浩介、矢野菜穂子「消費税引き上げのあり方」MRI Monthly Review 2004年 12-13頁

して論じることができない。⁽¹⁵¹⁾」と指摘している。同様に田中治教授は、「一定の取引に対する非課税措置（とりわけ政策的理由からする非課税取引）とゼロ税率の導入論との関係をどのように理解するかである。たとえば、一定の医療サービスについては非課税とされているが、消費者サイドでは課税の緩和がなされても、納税義務者サイドでは本来国が負担すべき国策としての課税緩和部分の負担を強いられることになるので、非課税ではなく、売上部分にゼロ税率を適用し、税額0円から仕入れにかかる税額部分を控除すべきである、などの主張がある。このような主張は政策論としては可能であろう。ただ、（中略）消費税の課税の仕組みにおいては、基本的にある取引に関し、その売上に対する課税と仕入れに対する税額控除は基本的に一体と考えるべきである。⁽¹⁵²⁾」と指摘し、預かった消費税がない取引から税額控除を行うことの理論上の問題点を指摘している。

(3) 軽減税率の場合（B3案）

社会保険診療を課税取引とし、標準税率よりも低い税率（軽減税率）で課税した場合、標準税率やゼロ税率と同様に仕入税額控除が可能となり損税が生じないというメリットの他に、逆進性の緩和に一定の効果があるというメリットもある。この点について、西山由美教授は、「軽減税率の導入は、消費課税に内在する逆進性の問題について、消費課税の枠内で考慮していることが目に見える形で示されることになる。⁽¹⁵³⁾」と指摘している。

⁽¹⁵¹⁾ 宮島洋『21世紀を支える税制の論理 第6巻 消費課税の理論と課題（二訂版）』6-7頁（税務経理協会、平成15年）

⁽¹⁵²⁾ 田中治「納税義務者・課税取引と非課税取引」715頁（『租税法の基本問題』金子宏編 有斐閣 2007年）

⁽¹⁵³⁾ 西山・前掲注(122) 151頁

一方で、軽減税率には、次のようなデメリットが指摘されている。渡辺裕泰教授は、消費活動に対する中立性を損なう、軽減税率の対象品目を客観的な基準により採用することは技術的に困難、仕入税額控除につきインボイス方式の導入が不可欠、事務負担の増加、標準税率をより高く設定せざるを得なくなる等の軽減税率の問題を指摘している⁽¹⁵⁴⁾。同様に、西山由美教授は、「商品の名称や形状によって、税率決定の判断にぶれが生じうる」「とくに取扱商品が多岐に亘る小売業においては、個々の商品の税率分類の手間は煩雑である。」「税率の異なる複数の商品（または商品とサービス）が一体となって同時に供給されるとき税率決定の問題である。⁽¹⁵⁵⁾」と、一高龍司教授は、「軽減税率の採用は、非課税と同様に制度の複雑化をもたらし、中立性を阻害する。⁽¹⁵⁶⁾」と指摘している。

一高龍司教授は、OECD加盟国のうち「単一税率を採用している7カ国に、他国の経験を踏まえてか、比較的最近VATを導入した国（豪州、カナダ、日本、韓国、NZ）が目立つ。⁽¹⁵⁷⁾」と指摘し、VATの歴史が比較的浅い国では、複数税率よりも単一税率を採用する傾向があることを指摘している。

社会保険診療に対する軽減税率の適用について、安部和彦准教授は、「医療に対して軽減税率を適用している国はOECD加盟国では皆無であることも念頭に置くべきであろう。⁽¹⁵⁸⁾」「これ〔社会保険診療に軽減税率を導入し、税額控除を可能にするとともに逆進性を緩和しようとする案：筆者注〕は一見現実的な解決策であるか

(154) 渡辺裕泰「消費税法の沿革と改革上の諸課題」消費税の諸問題 租税法研究 第34号 92-94頁（2006年）

(155) 西山・前掲注(122) 151頁

(156) 一高・前掲注(95) 43頁

(157) 一高・前掲注(95) 43頁

(158) 安部・前掲注(117) 153頁

のように考えられるが、(中略) 現行の消費税制の下では、(中略) 患者は大部分の医療行為につき消費税を負担することなく治療等を受けることができているにもかかわらず、この案では、軽減税率とはいえ消費税が課税され患者の負担が増加する。(中略) 医療機関の負担を患者側に押しつけた『業界エゴ』の問題であるとして、厳しい批判にさらされることは必至。(中略) 軽減税率の導入により、『損税』問題を解決するというアプローチは現実的には採り得ない。⁽¹⁵⁹⁾」と指摘している。

軽減税率と逆進性の緩和の関係について、一高龍司教授は、「〔軽減税率は：筆者注〕可処分所得の高い消費者にも便益が及び、恐らく逆進性の緩和の程度は大きくないが、歳入減となり標準税率の上昇要因となる。⁽¹⁶⁰⁾」と、白石浩介氏らは、「将来の日本において消費税の引き上げは不可避であろうが、その際には世界的に見ても簡素かつ課税ベースの広い現在の仕組みを損なうことなく、むしろ非課税の縮小やインボイスの導入により、税収力、透明性、信頼性を高める方向を目指すべきである。消費課税であるがゆえの逆進性は、複数税率の採用によって解決されることはなく、現状の単一税率を維持することが望ましい。⁽¹⁶¹⁾」と、井堀利宏教授は、「軽減税率というのは食料品のように相対的に所得の低い人がたくさん買うだろうと思うものに優遇税率をかけるわけですがけれども、所得の低い人だけが買うものについて軽減税率をかけるわけではなくて、所得の高い人も、当然、そのものを買うので、結果として見ると、軽減税率を適用したものの再分配効果はかなり限界的で、それ

⁽¹⁵⁹⁾ 安部・前掲注(6) 67頁

⁽¹⁶⁰⁾ 一高・前掲注(95) 43頁

⁽¹⁶¹⁾ 白石・矢野・前掲注(150) 21頁

によって失われる税収増に比べると余りメリットはないのではないかと思います。⁽¹⁶²⁾」と指摘している。

3. 一定の設備投資について交付金の交付等の特別措置を講ずる案 (D案)

この案は、中医協の分科会において検討されたものである。消費税率の8%への引上げ時の対応として検討されたが見送られた。ただし、10%への引上げ時の対応策として再び浮上する可能性はある。

分科会の「中間整理」では診療報酬とは別建ての高額投資対応として、「例えば、高額投資対応に必要な財源をプールして基金を造成し、医療機関等からの申請に基づいて、審査・支給する仕組みを創設すること」が検討されたが、第4章で見たように診療側委員、支払側委員の双方から反対があり、導入が見送られることとなった。

仮に、上記のような基金を創設して、審査・支給するという仕組みが導入されるとした場合のメリット・デメリットを考えてみる。

この案では、損税が多額に発生することが想定される高額な設備投資について、損税分の補てんを基金から受けられることで、高額な設備投資を行いやすくなるというメリットがある。また、非課税の取扱いや診療報酬による補てんは従来どおり残り、制度の変更部分は高額設備投資分に限られるため、導入時の混乱が少ないというメリットがある。

一方で、変更部分が高額設備投資分のみであることから、そもそも社会保険診療が非課税であることや診療報酬制度を利用することに起因するデメリットは従来どおり残ることが想定される。また、基金への資金の拠出方法によっては、高額設備投資をした医療機関

⁽¹⁶²⁾ 税制調査会企画会合 第21回（平成19年11月2日）

の損税を、それをしない医療機関が負担することになるという不公平が生じるおそれがある。さらに、高額の定義や基金の創設や運用、審査や支給ルール決定など、新たな仕組みによって制度が複雑化するという問題や、病棟の建設や高額医療機器の購入は毎年生じる項目ではなく、むしろ恒常的に発生する医療材料や医薬品に係る仕入税額の方が医療機関にとって負担が大きいという指摘もある⁽¹⁶³⁾。

分科会における議論は、社会保険診療の取扱いが非課税であることを前提とし、比較的多額の損税を生じさせる設備投資について対策を講じようとするものであるが、本来は社会保険診療が非課税であるべきかどうかも含めて議論が行われるべきである。

この案は、非課税と診療報酬という現行の仕組みに、高額設備投資の対策をプラスするものであり、大きな分類としては現行制度(A案)に近いものである。そのため、A案のデメリットがそのまま該当することになる。

4. 税額還付方式を採用する案 (C案)

C案はカナダで採用されている方法である。カナダにおける税額還付方式については第5章で述べた。カナダでは、医療サービスの提供は非課税だが、それに対応する仕入れに係るGSTの83%は還付される。そして、この還付制度の適用対象機関となるには、一定の要件を満たす必要があった。

このカナダの税額還付方式については、いくつかの解決していない疑問がある。カナダでは、非課税とした上で還付する制度としたわけであるが、還付という形をとるのであれば、なぜ非課税ではな

⁽¹⁶³⁾ 安部・前掲注(117) 154頁

くゼロ税率にしなかったのか。実際カナダでは、ゼロ税率で課税されている多くの品目がある。また、なぜ還付割合は83%であるのか。我が国の損税問題の解決に当たり、カナダの税額還付方式を選択肢のひとつとして検討する先行研究はある⁽¹⁶⁴⁾が、これらの点については必ずしも明らかにされていない。カナダの非課税と還付をミックスする方式は、社会保険診療が非課税であることに関するデメリットと、ゼロ税率による還付のメリット・デメリットがともに生じるものとする。

カナダの税額還付方式の制度の詳細については、今後の研究テーマとしたい。

第3節 解決策の提言

この節では、これまでの検討や考察の総括として、損税問題の解決策について私見を述べる。

筆者は、損税問題の解決策としては、社会保険診療を非課税としている現行制度を改め、これを課税取引とし、対応する仕入税額の控除を可能にするべきであるとする。この場合に採用する税率は、ゼロ税率である。

以下に、その理由を述べる。

これまで見てきたように、社会保険診療に非課税を適用することには、多くの問題がある。非課税であることによって税額控除を行

⁽¹⁶⁴⁾ 安部・前掲注(115)、安部・前掲注(125)、長英一郎「消費税損税解決に向けて・下ーゼロ税率だけでなくカナダの税額還付方式も視野にー」病院 64 卷 4 号(2005 年)、田村勝信「消費税 10%時代に備えて 病医院の『損税対策』を考える! 欧米の付加価値税とわが国の消費税との相違点 ~カナダのような還付制導入も損税解決の方法~」Medical Online (2005 年 11 月)

うことができず、医療機関の損税を発生させる。診療報酬が公定価格となっている医療機関の損税負担を補てんするために、過去診療報酬への上乗せが行われたが、診療報酬への上乗せが不足・不透明であるという指摘が医療機関によって行われている。これらの問題は非課税を課税に改めることによって解消される。課税とすることによって前段階控除が可能となる。医療機関は仕入税額の控除や還付が可能となり、損税は生じない。損税が生じなければ、診療報酬への上乗せが不要となり、損税問題を診療報酬制度を利用して解決しようとするに伴う問題も生じない。

課税とした場合には、税率をどうするかを考える必要がある。標準税率、軽減税率、ゼロ税率が可能性として考えられるが、ゼロ税率を採用すべきと考える。社会保険診療が、非課税となっているのは、社会政策上の理由からであり、この点については、第2章で述べた。厚生省（当時）は、社会保険診療が非課税となった理由について次のように述べている（再掲）。

「(一) 消費税は財・サービスの消費に担税力を見出して税負担を求めるものであるが、医療は所得や資産の多寡に関係なく、病気になれば購入せざるを得ないサービスであり、選択の余地のないものであることから、その消費は担税力の指標とはなり難いこと

(二) 社会保険診療に消費税が課税された場合、その転嫁による負担増が疾病や負傷を負って社会的に立場が弱くなっている人々すべてに及ぶことは、国民皆保険制度により、その治療費用負担の軽減を図っている医療保険各法の趣旨からみて不適當であること」

これらの政策的事情を考慮しての非課税措置である。このような社会政策を実現するためには、社会保険診療に関して、患者に窓口

での消費税負担が完全に生じないようにすることが求められる。つまり、ゼロ税率の採用である。

社会保険診療について標準税率や軽減税率を適用することは、窓口で患者から消費税を徴収することであり、従来の社会政策上の措置に関する政策転換を意味する。なぜ政策を転換する必要があるかについて、「医療機関の損税負担を解消するため」と説明され、国民が納得するかは甚だ疑問である。消費税導入当初から標準税率による課税であったならともかく、国民感情という点では、25年間非課税できた現状を踏まえる必要があり、直接的な窓口での患者負担を伴う課税化を導入することは、実現可能性の点からも困難であると言わざるを得ない。

さらに、標準税率や軽減税率を適用した場合には逆進性の問題が生じる。逆進性の問題が生じるということは、上記の政策目的に反する状態を生じさせてしまうのみならず、特に軽減税率の適用は、制度の複雑化や運用上の混乱等の新たな問題を生じさせるおそれがあるため採用すべきではない。

ゼロ税率が適用されれば、社会保険診療を受けた場合の患者の窓口での消費税負担は従来どおり生じないため、税制改正に関する国民の理解を比較的得やすい。加えて、日本医師会をはじめとする関係団体も、患者負担を増加させない形での社会保険診療の課税化を要望しており、これらのことは、ゼロ税率化の実現可能性を高めている。

なお、逆進性の問題は、標準税率や軽減税率を適用した上で、逆進性を緩和する新たな制度を創設することでも回避することができるが、ゼロ税率を採用した場合には必要ない新たな制度の創設が

必要となるため、税制の簡素化という点でゼロ税率に劣る。

一方で、ゼロ税率には、いくつかのデメリットが指摘されていた。

第1に、ゼロ税率の採用が、税収を減少させるという点である。確かに、ゼロ税率の採用により、医療機関の税額控除や還付請求が可能になることから、その分の税収が減少する（この場合の減少する税額とは、換言すれば損税のことである）。しかし、消費税のあるべき姿からすると、医療機関の損税は、本来医療機関が負担すべき性格のものではないことは前述のとおりである。医療機関が負担すべき性格でないものを従来医療機関が負担しており、それを医療機関が負担しなくなったことによって、結果として国が負担することになったものであり、それを税収減、あるいは問題であると評価することは適切ではない⁽¹⁶⁵⁾。

第2に、ゼロ税率を求める要求が拡大することに対する懸念である。非課税は税額控除ができないため、事業者は販売価格に転嫁することが想定され、非課税といえども消費者は消費税相当額を実際には負担している。これに対して、ゼロ税率は税額控除付きの非課税であり、真の意味での非課税である。消費者に対して、より低価格で販売したいという動機から、事業者が自己の取り扱う商品のゼロ税率化を求める要求が拡大するおそれは確かにある。しかし、おそれがあるからということで、問題点の多い社会保険診療の非課税を、その問題点を解消することができるゼロ税率に変更することを否定することは適切ではない。ゼロ税率へ変更することと、変更した結果として懸念される問題を生じさせないようにすることとは

(165) 三木義一教授は、前段階税額控除の権利を否定すると結果的に増収になるが、増収が必要なら、非課税を廃止するか、税率を上げるのが筋である、と指摘している。三木義一「消費税法と中小業者、消費者の権利」148頁 消費税の研究 検証と展望（1990年）

切り離して考えるべきである。

では、ゼロ税率の拡大をどのように抑えるか。森信教授が指摘するように、ゼロ税率が「消費税の癌」であるならば、「転移」に対して最大限の注意を払う必要がある。筆者は、損税負担を販売価格に転嫁できるか否かでゼロ税率の適用対象となる事業者を線引きするのが良いと考える。このような基準での線引きは、基準が明確で対象事業者を明確に限定することができるからである。また、販売価格に転嫁することができれば、損税が生じたとしても、実質的な負担は生じないからである。したがって、販売価格を自由に設定することができない社会保険診療を行う医療機関と介護保険制度に基づく介護報酬を対価とする事業者がその対象となる。当然、自由診療はゼロ税率の対象外であるし、将来、診療報酬制度の抜本的な制度改革があつて、仮に社会保険診療の診療報酬点数制度や介護サービスの介護報酬点数制度が見直され公定価格でなくなった場合は、ゼロ税率の対象から除外すべきである。

転嫁したくても制度上転嫁が不可能である事業者をゼロ税率の対象とするため、特定の業界への優遇や業界エゴといった指摘には当たらないと考えるが、仮にそのような指摘があるとするれば、それはゼロ税率を適用することに伴うものではなく、公定価格制度を採ることに起因するものであると考える。

第3に、還付を受ける事業者とその他の事業者との間で不公平を生じるといふ指摘である。この点については、第2で述べたように、販売価格に損税分を転嫁することができるのであれば、実質的には不公平はないと考えるべきである。ゼロ税率の対象事業者が、輸出版業者、社会保険診療を行う医療機関、介護サービス事業者に限定さ

れていれば、その他の事業者はすべてゼロ税率の対象事業者ではなく、不公平感は生じにくい。対象が少しでも拡大するようなことがあれば、そこから不公平感が生まれ、その不公平を是正するために適用対象が広がるという連鎖が生じる。そうなれば、ゼロ税率の適用対象事業者が拡大し、税収が大きく減少したイギリスと同じ道を歩むことになってしまう。その観点からも、適用対象の限定は厳格に運用することが重要と考える。

第4に、売上税額が生じていない取引に関して仕入税額控除を行うことが付加価値税の仕組みの観点から問題であるとの指摘があった。確かに売上税額から仕入税額を控除することによって算出された付加価値に対して課税することが付加価値税の特徴であることからすると、売上税額が生じない取引について仕入税額控除を認めるゼロ税率は、理論的には付加価値税の予定する本来のあり方と異なるものであるかもしれない。しかし、消費税においては、一定の理由による政策的措置が講じられることがあり、これによって理論上導かれる仕組みがもたらす問題の是正が図られる。医療の非課税や輸出免税がその一例である。国内における医師による診療行為は消費行為であり本来課税の対象であるが、社会政策上の理由から非課税となっている。輸出取引には国境税調整の観点からゼロ税率が適用され、売上税額が生じない取引について税額控除が認められている。これらのことを勘案すると、預かった消費税がない場合に仕入税額控除を認めない取扱いは絶対的なものではなく、必要性があればゼロ税率は認められるべきである。この問題点を指摘した田中教授ご自身も、政策論としてのゼロ税率を認めている⁽¹⁶⁶⁾。

⁽¹⁶⁶⁾ 田中・前掲注(152) 715頁

最後に、還付請求が増加することによって、事務負担が増加し、徴税コストが増加するという点である。社会保険診療にゼロ税率が導入されれば、これまでよりも還付請求が増加することは確かであろう。しかし、そのことは問題と評価されるべきことではない。社会保険診療に非課税が適用されるきっかけとして、関係団体が非課税の要望を行ったことは、第3章でみた。消費税の導入に向けて制度設計がされていた当時、非課税は医療機関にとって損税問題が発生するため不利だと国が指摘したにもかかわらず、関係団体が非課税を要望したとの証言も紹介した。もし、関係団体が当時、損税の問題を考慮しゼロ税率を要求していたら、非課税ではなく最初からゼロ税率が適用されていたかもしれない。もしそうだとすれば、消費税の導入当初から、輸出業者だけではなく、医療機関等のゼロ税率適用業者から還付請求が行われていたことになる。社会保険診療にゼロ税率が適用されて、還付請求による徴税コストが生じる状況に、消費税導入から約25年経過してなる、というだけのことである。徴税事務の効率化を最大限図ることは当然として、徴税コストの増大により必要な税収が確保できないということであれば、それは税率設定等の問題として検討すべきことで、徴税コストの増加を理由に、ゼロ税率の採用が否定されるべきではないと考える。

おわりに

本稿では、医療機関の損税問題の解決策として、ゼロ税率の適用を提言した。しかし、ゼロ税率の適用には、税収減、対象範囲の拡大、還付事務負担の増大の問題があることは本文で指摘したとおりであり、この点には注意が必要である。

本稿では、税制を中心に論じることとしたため、医療保険制度や診療報酬制度の改革については直接検討の対象とはしていない。医療保険制度や診療報酬制度については、抜本的な改革の必要性を指摘する声もあり、これらの改革とセットで損税問題を考えるとき、ゼロ税率と異なる損税問題の解決策が出てくるかもしれない。渡辺裕泰教授は、損税問題に関して、天下の名医でも、国家試験を通ったばかりの人でも、同じ医療行為に対しては同じ診療報酬という現行の診療報酬制度の不合理性を指摘し、損税は「税制の問題だけではなくて、まさに報酬の取り方にも絡んでくる」と指摘している⁽¹⁶⁷⁾。また井藤丈嗣氏は、「医療機関に生ずる損税は、そもそも診療報酬の問題であり、（中略）医療制度の改革内において解決すべき問題として認識すべきである。⁽¹⁶⁸⁾」と指摘している。

また本稿では、カナダの GST における還付制度の詳細について、今後の研究課題とした。加えて我が国と同様に、医療サービスを非課税としている各国において、損税が問題化しているかどうかについても研究の対象とすることができなかった。医療が非課税であっても、我が国のように公定価格が採用されているかどうかにより状況は異なってくる。各国の医療保険制度、診療報酬制度と損税の関

⁽¹⁶⁷⁾ 前掲注(80) 126-127 頁

⁽¹⁶⁸⁾ 井藤・前掲注(12) 84 頁

係については、今後の研究課題としたい。

ところで、本稿執筆の最終段階で、平成 26 年度の診療報酬の改定率がプラス 0.1%で決着したとの報道があった。しかし、4月からの消費増税に伴う医療機関の損税分 1.36%がプラスされており、これを除いた実質では 1.26%のマイナス改定となった。社会保障制度を維持するには増え続ける医療費の伸びを抑えることが欠かせず、「実質下げは妥当⁽¹⁶⁹⁾」と評価する報道とともに、1.36%の引上げの妥当性を疑問視する報道もあった。1.36%は「あくまで過去の材料費や建設費を土台にした見積もりで今後病院側がどういう設備投資計画や仕入れを計画するかは各医療機関の差配次第⁽¹⁷⁰⁾」というものだ。この点は、診療報酬によって損税分の補てんを行う現行の方式を改めるべきと主張した一因であった。診療報酬によって間接的にではなく、各医療機関が行った設備投資や仕入れに伴って実際に負担した仕入税額を還付や控除できる仕組みに改めるべきであることは本文で述べたとおりである。

人は年齢を重ねるにつれ、医療機関を受診する機会は増える。筆者は現在 43 歳であるが、20 年後、社会保険診療は非課税のままなのであるだろうか。医療機関が損税を負担し、業界団体はその解消を訴え続けているのであるだろうか。医療機関のお世話になるのであれば、旧式の医療機器より最新の医療機器による精度の高い検査や治療を受けたいし、老朽化した病棟より新しいきれいな病棟に入院したい。何よりも、優秀でやる気と思いやりに満ちた医師や看護師の下で治療を受けたい。これは、多くの人の願いであろう。本稿がその一助になれば幸いである。

(169) 読売新聞 平成 25 年 12 月 21 日

(170) 日本経済新聞 平成 25 年 12 月 23 日

本稿の執筆にあたり、千葉商科大学大学院の木本聡子教授から格別なご指導を賜ったことを、心より御礼申し上げたい。

引用文献目録

<書籍>

- 石弘光『消費税の政治経済学 税制と政治のはざままで』(日本経済新聞出版社、2009年)
- 今村知明、康永秀生、井出博生『医療経営学』(医学書院、2006年)
- 岩下忠吾『改訂版 総説 消費税法』(財経詳報社、平成18年)
- 薄井信明著・大蔵省大臣官房文書課編『大蔵省広報 ファイナンス別冊 間接税の現状』(大蔵財務協会、昭和62年)
- 大内講一『やさしい医療経済学第2版』(勁草書房、2008年)
- 大蔵財務協会『平成23年版 改正税法のすべて』(平成23年)
- 大蔵省主税局税制第2課編『消費税法のすべて』(大蔵省印刷局、平成元年)
- 金子宏『租税法 第18版』(弘文堂、2013年)
- 鎌倉治子『諸外国の付加価値税 (2008年版)』(国立国会図書館調査及び立法考査局、2008年)
- 岸宣仁『税の攻防 大蔵官僚四半世紀の戦争』(文藝春秋、1998年)
- 北野弘久『5%消費税のここが問題だ』(岩波ブックレット NO.414)
- 佐藤幸男、高橋和、臼井陽一郎、浪岡新太郎『A DICTIONARY OF THE ENLARGED EUROPEAN UNION』(小学館、2006年)
- 三宮修『消費税法基本通達逐条解説』(大蔵財務協会、平成19年)
- 島崎謙治『日本の医療 制度と政策』(東京大学出版会 2011年)
- 醍醐聰『消費増税の大罪』(柏書房、2012年)
- 谷山治雄『ものがたり税制改革』(新日本出版社、1998年)
- 三浦道隆『最新判例による消費税法の解釈と実務 (三訂版)』(大蔵財務協会、平成18年)
- 水野忠恒『租税法 第5版』(有斐閣、2011年)

- 宮島洋『21世紀を支える税制の論理 第6巻 消費課税の理論と課題（二訂版）』（税務経理協会、平成15年）
- 森信茂樹『日本の消費税』（納税協会連合会、2000年）
- 森信茂樹『抜本的税制改革と消費税』（大蔵財務協会、平成19年）
- 山本守之『実務消費税法』（税務経理協会、新版4訂版、平成11年）
- Nancy Cruickshanks *VAT in the EU* (2011)
- OECD *Consumption Tax Trends 2012 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues* (2012)
- SIR JAMES MIRRLESS *Dimensions of Tax Design The Mirrlees Review* (2010)
- SIR JAMES MIRRLESS *Tax By Design The Mirrlees Review* (2011)

<論文・雑誌>

- 安部和彦「税率引上げで拡大する消費税の「損税」問題 —医療機関の抱える危機」税務弘報 59巻10号（2011年）
- 安部和彦「医療提供に係るイギリス VAT の検討 —消費税「損税」問題の道標」税務弘報 60巻7号（2012年）
- 安部和彦「医療提供に係る付加価値税（GST）の適用（1）カナダ」税務弘報 60巻11号（2012年）
- 安部和彦「医療提供に係る付加価値税（GST）の適用（2）オーストラリア」税務弘報 60巻12号（2012年）
- 安部和彦「医療機関の控除対象外消費税問題への試論 —『非課税』を破棄すべきか？」税務弘報 61巻5号（2013年）
- 安部和彦「社会保険診療等に係る消費税非課税措置とその転嫁 —神戸地判平 24年11月27日」税務弘報 61巻10号（2013年）
- 一高龍司「消費課税の世界的潮流」消費税の諸問題 租税法研究第34号（2006年）
- 井藤丈嗣「益税・損税問題への対応」税理 55巻11号（2012年）
- 今村聡「患者負担増となる診療報酬上乘せは矛盾」日本医事新報 No.4609（2012）

年 8 月 25 日)

- 梅村聡「政策決定の不透明さ訴え国民の共感を（民主党参議院議員・梅村聡氏に聞く）」日経ヘルスケア（2011年10月号）
- 浦東久男「消費税の課税対象と非課税取引・輸出免税措置について」総合税制研究 No.4（1996年）
- 長英一郎「消費税損税解決に向けて・上ーゼロ税率だけでなくカナダの税額還付方式も視野にー」病院 64 巻 3 号（2005年）
- 長英一郎「消費税損税解決に向けて・下ーゼロ税率だけでなくカナダの税額還付方式も視野にー」病院 64 巻 4 号（2005年）
- 尾崎護「売上税独り語り（上）」ファイナンス 23 巻 6 号（1987年）
- 尾崎護「売上税独り語り（中）」ファイナンス 23 巻 7 号（1987年）
- 尾崎護「売上税独り語り（下）」ファイナンス 23 巻 8 号（1987年）
- 加藤慶一「ISSUE BRIEF 消費税の転嫁に関する議論 ー消費税をめぐる論点④」国立国会図書館 NO.759（2012年）
- 金子宏「総論 消費税制度の基本的問題点」日税研論集 VOL.30（1995年）
- 厚生省保険局医療課「消費税の導入に伴う社会保険診療報酬等の改定について」共済新報 30 巻 4 号（1989年）
- 厚生省保険局医療課 課長補佐 鈴木幸雄「9年4月・診療報酬改定の概要」社会保険旬報 NO.1944（1997年4月）
- 白石浩介、矢野菜穂子「消費税引き上げのあり方」MRI Monthly Review 2004年
- 田中治「納税義務者・課税取引と非課税取引」（『租税法の基本問題』金子宏編 有斐閣 2007年）
- 田村勝信「消費税 10%時代に備えて 病医院の『損税対策』を考える！欧米の付加価値税とわが国の消費税との相違点 ～カナダのような還付制導入も損税解決の方法～」Medical Online（2005年11月）
- 知念裕「アジア諸国の付加価値税」琉球大学経済研究 55 号（1998年）
- 西沢和彦「西沢和彦の『税と社会保障抜本改革』入門 第 12 回消費税率引き上げが医療崩壊を加速する!？」ダイヤモンドオンライン（2012年）

- 西山由美「EU付加価値税の現状と課題　－マーリーズ・レビューを踏まえて－」
フィナンシャル・レビュー 第102号（平成23年）
- 日本医師会「今こそ考えよう　医療における消費税問題 第2版」（2012年）
- 益子良一「消費税における『非課税』と医療費『ゼロ税率』の理論と仕組み」月
刊保団連 No840（2004年10月）
- 三木義一「消費税法と中小業者、消費者の権利」消費税の研究 検証と展望（1990
年）
- 三木義一「非課税取引とゼロ税率」日税研論集 VOL.30（1995年）
- みずほ銀行産業調査部「Mizuho Short Industry Focus 医療機関と消費税問題」
（2012年11月12日）
- 森信茂樹他「マーリーズ・レビュー研究会報告書」（平成22年6月）
- 吉岡正雄「医療機関の『損税』解消は急務　－医療の公益性と社会保障の観点か
ら『ゼロ税率』を要求する」月間保団連 NO.1068（2011年）
- 渡辺裕泰「消費税法の沿革と改革上の諸課題」消費税の諸問題 租税法研究第34
号（2006年）

<閣議決定・税制調査会等>

- 閣議決定「昭和54年度税制改正要綱」（昭和54年1月19日）
- 閣議決定「社会保障・税一体改革大綱」（平成24年2月17日）
- 税制調査会「長期税制のあり方についての答申」（昭和43年7月）
- 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」（昭和52年10月4日）
- 税制調査会「一般消費税特別部会報告」（昭和53年9月）
- 税制調査会「昭和54年度の税制改正に関する答申」（昭和53年12月27日）
- 税制調査会「税制改革の基本課題」（昭和63年2月5日）
- 税制調査会「税制改革についての素案」（昭和63年3月）
- 税制調査会「税制改革についての中間答申」（昭和63年4月28日）
- 税制調査会「税制改革についての答申」（昭和63年6月15日）

- 税制調査会「実施状況フォローアップ委員会報告」（昭和 63 年 11 月）
- 税制調査会 企画会合 第 21 回（平成 19 年 11 月 2 日）
- 税制調査会「わが国の税制の現状と課題 ―21 世紀に向けた国民の参加と選択」（平成 12 年 7 月）
- 「財政再建に関する決議」（昭和 54 年 12 月 21 日）
- 「税制の抜本的改革に関する基本方針」（昭和 62 年 10 月 16 日）
- 自由民主党「税制改革の基本方針」（昭和 61 年 12 月 5 日）
- 自由民主党「税制の抜本改革と昭和 62 年度税制改正大綱」（昭和 61 年 12 月 23 日）
- 自由民主党「税制の抜本改革大綱」（昭和 63 年 6 月 14 日）

<判例>

- 神戸地判平 24・11・27
- 大阪高判平 14・12・20

<その他>

- 関西学院大学経済学部 高林喜久生ゼミ「益税問題・損税問題から見る現行の消費税制度の問題点」
- 健康保険組合連合会「『新型間接税』の創設に当たってのお願い（抄）」（昭和 63 年 6 月 10 日 於自民党税調への要望）
- 「シンポジウム 消費税の諸問題」消費税の諸問題 租税法研究第 34 号（2006 年）
- 第 183 国会 財政金融委員会 参議院会議録情報（平成 25 年 3 月 21 日）
- 中央社会保険医療協議会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 議事録（第 1～8 回）
- 中央社会保険医療協議会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 「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（平成 25 年 9 月 25 日）

- 日本医業経営コンサルタント協会「医療費財源に関する提言 - 消費税と寄付金について -」(平成 22 年 9 月 22 日)
- 日本医師会「医療に関する税制に関する意見」(昭和 62 年 10 月 9 日)
- 日本医師会「日本医師会の主な見解 (抄)」(昭和 63 年 4 月 8 日 於自民党税調)
- 日本医師会「日本医師会の主な見解 (抄)」(昭和 63 年 5 月 30 日 於自民党社会部会への要望)
- 日本医師会 日医総研『消費税の実態調査』(平成 21 年 2 月 12 日 最終改訂平成 24 年 7 月)
- 日本医師会、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「平成 25 年度税制改正要望」(平成 24 年 9 月)
- 日本医師会「今村副会長に聞く 医療機関が抱える消費税負担問題の解決に全力で取り組む」日医 NEWS ONLINE 第 1224 号(平成 24 年 9 月 5 日)
- 日本医師会「医療の消費税問題と日本医師会の考え方」(平成 25 年 8 月 23 日)
- 日本私立医科大学協会『病院部門消費税負担額について (概要)』(平成 24 年 7 月 13 日)
- 病院四団体「病院四団体の意見 (抄)」(昭和 63 年 4 月 8 日 於自民党税調)
- 兵庫県民間病院協会「消費税訴訟の判決内容と支援に対する御礼」(2013 年 1 月 23 日)
- メディファクス 6138 号 (2011 年 6 月 16 日)
- 健康保険組合連合会ホームページ
<http://www.kenporen.com/outline/index.shtml>
- 財務省ホームページ「平成 25 年度一般会計予算の概要」
http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/002.htm
- 財務省ホームページ「付加価値税率 (標準税率) の国際比較」
http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/102.htm
- 全日本病院協会ホームページ
<http://www.ajha.or.jp/topics/4byou/>
- 日本医療法人協会ホームページ
<http://ajhc.or.jp/>

- 日本私立医科大学協会ホームページ
<http://www.idaikyo.or.jp/pdf/teikan.pdf>
- 日本医業経営コンサルタント協会ホームページ
http://www.jahmc.or.jp/cgi-bin/about_association/index.html
- 兵庫県民間病院協会ホームページ
<http://www.hgminkanhp.com/?cat=18>
- 朝日新聞
昭和 63 年 4 月 9 日、昭和 63 年 5 月 31 日、昭和 63 年 6 月 12 日
昭和 63 年 6 月 14 日
- 日本経済新聞
昭和 63 年 3 月 26 日、昭和 63 年 5 月 1 日、昭和 63 年 5 月 22 日
昭和 63 年 5 月 28 日、昭和 63 年 5 月 31 日、昭和 63 年 6 月 12 日
昭和 63 年 6 月 13 日、昭和 63 年 6 月 14 日、昭和 63 年 7 月 15 日
平成 25 年 12 月 23 日
- 読売新聞
平成 25 年 12 月 21 日