

# 医療機関の控除対象外消費税に関する一考察

浅井 佐紀子

## 医療機関の控除対象外消費税に関する一考察

浅井 佐紀子

我が国の消費税は、1989年4月、税率3%で創設された。我が国の消費税は長らく一桁台で適用され、OECD加盟国の中でもカナダの5%と並んで最も税率が低い部類であった。2017年4月より税率10%となる見込みであることを受け、従来は低税率ゆえに大きな問題と認識されてこなかった諸問題にも、近年焦点が当てられるようになってきた。

本稿において扱う医療機関の控除対象外消費税の問題もその一つである。我が国の消費税は付加価値税の性質をもつ多段階一般消費税である。付加価値の算定は仕入税額控除法により行われ、その税額は最終的には売上税額のない最終消費者により負担されることが予定されている。付加価値税の特徴は、仕入税額控除法を用いることで課税の累積を排除している点にあり、仕入税額控除は「付加価値税制の『核心』『本質』」と評される。しかしながら、非課税取引にはこの仕入税額控除が適用されない。非課税売上に対応する仕入税額で販売価格に転嫁できない分はコストとなり事業者が負担する。我が国ではこの控除できない消費税額を控除対象外消費税と呼び、近年注目を集めている。この現状を鑑み、本稿では医療機関の控除対象外消費税の問題について諸外国の制度との比較を通して我が国にとって望ましい対策の方向性を模索する。

第1章では、まず我が国の消費税制を確認し控除対象外消費税の仕組みを確認し、非課税売上に対応する課税仕入に係る仕入税額控除が不可能であること、販売価格が公定価格である事業者にとってはこれを自己のコストとして負担するしかないことを指摘した。また我が国の医療制度を概観し、我が国の医療には①民間病院が主導となって医療を提供している点、②高額医療機器の導入必要性が高い点、という2点の特徴があると指摘した。公的病院ならば赤字補填の補助金があり得るが、我が国の状況ではその方法によって控除対象外消費税による利益の減少を補填することはできない。また、我が国は他国と比べて高額医療機器等医療に対して多くのリソースを割いている。控除対象外消費税の問題が他国と比べて深刻であり対応の必要性が高いと考えられる。

第2章では、前章で検討した我が国の特徴を前提に、イギリス、オーストラリア、カナダの3カ国の制度を検討した。イギリスは付加価値税制度としては最も我が国との類似点が多い。医療サービスを非課税に指定するのみでその他の措置はとっていない。しかしながら、イギリスはほとんどの病院が公的病院である点、高額医療機器等の導入が非常に少ない点に相違点があった。医療制度の違いを考慮し、イギリスと同様に非課税のみの対応では我が国にとっては不十分であると考えられる。次にオーストラリアは医療サービスをゼロ税率としている点に我が国との相違点があった。医療制度面においても、公私の病院が競争状態である点や、民間病院には価格を上昇させる余地がある等の相違点があった。ゼロ税率導入は、輸出免税の場合は国際的三重課税を防ぐ意味合いがあるのに対し、国内

取引に対してゼロ税率を導入することは課税ベースの侵食や代替財源の確保、既得権益化といった問題点が指摘されている。最後にカナダは、医療サービスが非課税である点は我が国と同様の措置であるが、そのうえにリベート制度が存在するのが大きな相違点である。リベート制度とは、病院側が申請することで仕入税額の 83%をリベートによって割戻す制度である。現行の帳簿方式を前提に導入を考えた場合、事業者の計算と申告とで還付が完結するゼロ税率よりも、申請者の住所や名前、還付税額等を申請書に記載して別途申請する方式のリベート制度のほうが不正請求・不正還付の問題に強いと考える。以上より、本稿ではリベート制度の導入が望ましいと考えた。

第 3 章では、第 2 章をふまえて我が国が医療機関の控除対象外消費税の問題に対応するにあたり望ましい在り方を検討した。その結果、①適用対象を公定価格の業種に限定する、②適用対象を社会政策上の配慮から非課税となっている業種に限定する、という 2 点を条件とする必要があると考えた。割戻率や適用対象範囲については医療経営の実態に関する慎重な調査が必要であり、今後の議論が必要であると思われる。

## 【目次】

### 序章 はじめに

### 第1章 医療機関に対する課税の取扱いと問題点

#### 1-1 我が国の消費税制

##### 1-1-1 消費税の導入

##### 1-1-2 消費税の規定

##### 1-1-3 仕入税額控除、非課税、ゼロ税率、控除対象外消費税の問題の意義

#### 1-2 我が国の医療制度

##### 1-2-1 医療供給体制

##### 1-2-2 医療保障制度

##### 1-2-3 小括

#### 1-3 現行制度における医療機関に対する課税の問題点

### 第2章 医療機関の控除対象外消費税の問題に対する各国の対策

#### 2-1 イギリス

##### 2-1-1 付加価値税制

##### 2-1-2 医療制度

##### 2-1-3 小括

#### 2-2 オーストラリア

##### 2-2-1 付加価値税制

##### 2-2-2 医療制度

##### 2-2-3 小括

#### 2-3 カナダ

##### 2-3-1 付加価値税制

##### 2-3-2 医療制度

##### 2-3-3 小括

### 第3章 我が国への示唆

#### 3-1 各制度の評価

#### 3-2 導入の条件と今後の課題

### 終章 おわりに

## はじめに

我が国の消費税は、1989年4月、税率3%で創設された。我が国の消費税は長らく一桁台で適用され、OECD加盟国の中でもカナダの5%と並んで最も税率が低い部類であった<sup>1</sup>。2017年4月より税率10%となる見込みであることを受け、従来は低税率ゆえに大きな問題と認識されてこなかった諸問題にも、近年焦点が当てられるようになってきた。

本稿において扱う医療機関の控除対象外消費税の問題もその一つである。我が国の消費税は付加価値税の性質をもつ多段階一般消費税である<sup>2</sup>。付加価値税とは、生産から小売までの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であり<sup>3</sup>、1954年にフランスで導入されて以来、現在では160以上の国の歳入において重要な地位を占める租税である<sup>4</sup>。付加価値の算定は仕入税額控除法（売上税額から仕入税額を控除する方法。前段階税額控除法とも呼ばれる）により行われ、その税額は最終的には売上税額のない最終消費者により負担されることが予定されている。付加価値税の特徴は、仕入税額控除法を用いることで課税の累積を排除している点にあり<sup>5</sup>、仕入税額控除は「付加価値税制の『核心』『本質』」<sup>6</sup>と評される<sup>6</sup>。

しかしながら、現行法上、非課税取引にはこの仕入税額控除が適用されないことから、非課税売上に対応する仕入税額で販売価格に転嫁できない分はコスト・ファクターとなり事業者が負担する。この問題は付加価値税の経験の豊かなEU域内でも「隠れた消費税（hidden VAT）」として認識され<sup>7</sup>、金融取引や不動産取引といった事業者間取引（B to B取引）についてはオプション制度（課税選択）やVATグループ、コストシェアリング等の方法でその負担を軽減する措置が取られている<sup>8</sup>。

我が国では、このような控除できない消費税は控除対象外消費税や損税と一般的に言われている。近年では、販売価格が公定価格となっている医療機関の控除対象外消費税の問題が特に注目を集めている。2012年には控除対象外消費税の問題をめぐって裁判<sup>9</sup>が行われ、新聞においても、控除対象外消費税の負担が重いために全国43の国立大学病院は従来年250億円ほどの設備投資をしていたところを2014年度は170億円に抑えたと報じられた<sup>10</sup>。

---

<sup>1</sup> OECD, *Consumption Tax Trends 2014*, 45 (OECD 2014).

<sup>2</sup> 金子宏『租税法 [第20版]』(弘文堂、2015年) 686頁。

<sup>3</sup> 金子・前掲注(2)679頁。

<sup>4</sup> OECD, *supra* note 1, at 18.

<sup>5</sup> 水野忠恒『租税法 [第5版]』(有斐閣、2011年) 730頁。

<sup>6</sup> 三木義一「非課税取引とゼロ税率」日税研論集 30巻(1995年) 197頁。

<sup>7</sup> 西山由美「金融セクターにおける消費課税—非課税と仕入税額控除の不整合への対応」金子宏編『租税法と市場』(有斐閣、2014年) 300-301頁。

<sup>8</sup> 辻美枝「消費税法上の非課税取引と仕入税額控除」近畿税理士界第608号2014年12月10日、8面。オプション制度・VATグループ・コストシェアリングに関する先行研究として、西山・前掲注(7)298頁以下。

<sup>9</sup> 神戸地判平成24年11月27日税資第262号順号12097。

<sup>10</sup> 山口聡、山崎純「消費税にあえぐ大病院 診療費は非課税 転嫁先なく」日本経済新聞2015年11月29日、15面。

与党である自民党でも医療機関の控除対象外消費税の問題は認識されており、自民党の平成 28 年度税制改正大綱では検討課題に挙がっている<sup>11</sup>。

この現状を鑑み、本稿では、我が国における医療機関の控除対象外消費税の問題について、諸外国の制度との比較を通してその対策の方向性を模索する。

前述の EU においては、医療制度の違いもあり、事業者と消費者との間の取引（B to C 取引）である医療サービスについては我が国と同様に非課税取引と規定しつつも特に対策や議論はなされていない<sup>12</sup>。ただし付加価値税の導入が比較的最近である国々においては、各国それぞれの事情から、医療サービスが非課税取引であるがゆえに仕入税額控除を受けられない問題について対策をしている例がある。たとえばオーストラリアでは医療サービスに GST-free（ゼロ税率）が適用され、仕入税額の全額が還付される。カナダでは PSB リベートという制度によって仕入税額の 83%が割戻される。また EU 域内でも、イギリスでは医薬品についてはゼロ税率が適用される。本稿は、これら 3 カ国の制度と比較することで我が国の医療機関の控除対象外消費税の問題への示唆を得ることを目的としている。

構成としては、第 1 章では我が国の消費税制と医療制度を概観し、医療機関に対する課税の取扱いを確認し問題点を指摘する。第 2 章では、この問題の対策の例としてイギリス、オーストラリア、カナダの付加価値税制と医療制度を比較検討する。第 3 章では、第 2 章をふまえ我が国が医療機関の控除対象外消費税の問題に対応するにあたり望ましい対策の方向性を検討する。

---

<sup>11</sup> 自由民主党、公明党「平成 28 年度税制改正大綱」（2015 年 12 月 16 日）109 頁。

<sup>12</sup> 安部和彦『消費税の税率構造と仕入税額控除 医療非課税を中心に』（白桃書房、2015 年）157-161 頁。

## 第1章 医療機関に対する課税の取扱いと問題点

本稿では医療機関の控除対象外消費税の問題について対策を考えるが、先行研究において「控除対象外消費税の問題」の意義は必ずしも統一されているわけではない。類似する語である「損税」との関係もふまえ、本稿における「控除対象外消費税の問題」の定義を整理する。

本章では、その意義を明確にするために、まずは我が国の消費税制を概観することで控除対象外消費税が生じる仕組みを確認し、その後「控除対象外消費税の問題」の定義を置く。次に我が国の医療制度を概観し、医療機関における控除対象外消費税の特殊性および現行の対策（診療報酬の改定）では不十分な理由を述べる。そのうえで控除対象外消費税の定義と問題点を明確にする。

### 1-1 我が国の消費税制

#### 1-1-1 消費税の導入

我が国の消費税は1988年（昭和63年）12月に抜本的税制改革の一環として採用され、1989年（平成元年）4月より実施された。消費税導入以前の我が国では、物品税という単段階個別消費税が採用されていた。

物品税は、1937年（昭和12年）に第一次世界大戦後の産業の発展と北支事件の発生による戦費調達の一環として導入された物品特別税（臨時税）<sup>13</sup>が前身であり、1940年（昭和15年）に物品税法（恒久法）が公布施行され、戦後改めて1950年1月1日から実施された租税である。物品税においては、個人の所得能力は奢侈消費に対する欲望充足の度合に応じて推測できるという立場から、生活必需品には無税または低率課税、奢侈性の高いものには重く課税された<sup>14</sup>。納税義務者は課税物品の製造者で、担税者は当該物品の最終消費者となることを予想している租税である<sup>15</sup>。物品税は単段階個別消費税であるが、税負担から逃れようという租税の回避を防止するために、既に支払った租税をさらに他人から回収するという租税の転嫁を予想する制度であった<sup>16</sup>。つまり、消費税導入前の我が国においても物品税が適用される奢侈品に関しては税負担の転嫁はなされていたといえる

（図1の製造業者Aに課された70の物品税は、その値のまま最終消費者まで転嫁される。物品税では、各段階の本体価格に対する税負担の割合は、製造段階で70%、卸売段階で $70 \div 300 \times 100 \approx 23.3\%$ 、小売段階で $70 \div 500 \times 100 = 14\%$ となり、取引段階を経るにつれ各段階の本体価格に対する税負担の割合が下がっていく）。物品税は消費税と違い単段階での課税であるため、非課税の場合、最終消費者が税を負担しないのはもちろんのこと、事業者も税を負担しない制度であったと考えられる（図2の事業者A～Cはいずれも物品税が0となり、本体価格に対する税負担の割合はどの取引段階においても0%である）。

<sup>13</sup> 鹽崎潤『改正物品税解説』（大蔵出版、1953年）1頁。

<sup>14</sup> 山市仲治「物品税転嫁の諸問題」税務会計3巻11号（1950年）32頁。

<sup>15</sup> 山市・前掲注(14)33頁。

<sup>16</sup> 同上。

物品税の納税義務者である製造業者の中には、税率が高すぎるために物品税を次の業者へ完全転嫁することができず、業績の向上はおろか企業の維持すら困難であるとして物品税の減税または廃止を求める業者もいた。これに対して大蔵省は、完全転嫁ができないのは企業成績の不良（同じ品質の商品の一般市場価格にマッチしない生産コストの割高）が原因であり製造者自らが解決すべき問題であるとして、このような要求に応じなかった<sup>17</sup>。

< 図 1：物品税と転嫁（課税取引） >

		製造業者 A (納税義務者)	卸売業者 B	小売業者 C	
課税取引 (税率 70%)	本体価格	100	300	500	
	物品税	70	70	70	→ 最終消費者 に転嫁
	販売価格	170	370	570	
	利益	100	200	200	

< 図 2：物品税と転嫁（非課税取引） >

		製造業者 A	卸売業者 B	小売業者 C
非課税 取引	本体価格	100	300	500
	物品税	0	0	0
	販売価格	100	300	500
	利益	100	200	200

その後 1968 年には、個別消費税は担税力に応じた税負担が可能であると評価されつつも、欧州等での付加価値税議論の多角化を念頭に長期的な視点で我が国においても付加価値税の議論を行うこととなった<sup>18</sup>。1970 年代（昭和 40 年代後半）になると個別消費税制度に対して以下 4 点の問題点が指摘されるようになった<sup>19</sup>。①一般消費税と比べて個別消費税の税収ポテンシャルが小さく財政再建や高齢化対策、社会保障の財源とするには不十分、②個別消費税は伝統的な公平負担の原則には合致しても税制の消費中立性に欠ける、③制度が複雑で簡素さに欠ける、④大規模な所得税減税のためには一般消費税が唯一の代替案である、という 4 点である。これらの理由から個別消費税ではなく一般消費税の採用を主張する意見が有力となり、1989 年に消費税が創設された。

<sup>17</sup> 山市・前掲注(14)34 頁。

<sup>18</sup> 税制調査会「長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明」（1968 年 7 月）28 頁。

<sup>19</sup> 金子・前掲注(2)681 頁。



## 1-1-2 消費税の規定

我が国の消費税は、付加価値税の性質を持つ多段階一般消費税であり、原則としてすべての物品とサービスの消費に「広くうすく」課税することを目的とする<sup>20</sup>。本節では現行法を概観し、非課税取引において控除対象外消費税が生じる仕組みを確認する。

### (1) 課税取引

消費税の課税の対象となるのは、国内取引および輸入取引である。国内取引の場合、「国内において事業者<sup>21</sup>が行った資産の譲渡等」(消費税法第4条第1項)が課税の対象となる。資産の譲渡等とは「事業者として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」(消費税法第2条第1項第8号)を指す。課税対象は事業として行われる取引に限られており、個人間での資産の譲渡は課税対象外となっている。課税の対象となる取引は、①国内において、②事業者が事業として、③対価を得て行う、④資産の譲渡等、という4つの要件を満たす必要がある。「資産の譲渡等」から後述する非課税取引を除いたものを「課税資産の譲渡等」という(消費税法第2条第1項第9号)。

国内取引の納税義務者は、国内において課税資産の譲渡等を行った事業者(消費税法第5条第1項)である。国や地方公共団体、公共法人、公益法人、人格のない社団等も事業者に含まれ納税義務者に含まれる<sup>22</sup>(消費税法第3条・第60条)。

輸出取引は、輸出の許可を受けるその時には許可を受けようとする貨物は国内に所在していることから国内取引の一部であるとされる<sup>23</sup>。ただし、その物品が輸出され、あるいはそのサービスの提供が国外で行われる場合、消費税は仕向地原則<sup>24</sup>により消費税を免除されることになっているため、輸出取引は免税取引となる(消費税法第7条第1項)。これを輸出免税という(輸出免税には輸出類似取引も含まれる)。

輸入取引の場合は、「保税地域から引き取られる外国貨物」(消費税法第4条第2項)が課税の対象となり、納税義務者は外国貨物を保税地域から引き取る者である。以上のことをまとめたのが図3である。

国内において課税資産の譲渡等を行った事業者のうち、基準期間(法人の場合は判定する事業年度の前々事業年度。個人事業者の場合は判定する年の前々年)における課税売上高が1,000万円以下の小規模事業者については、納税義務を免除される(消費税法第9条第1項)。

---

<sup>20</sup> 金子・前掲注(2)686頁。

<sup>21</sup> 事業者とは「個人事業者及び法人」(消費税法第2条第1項第4号)をいい、個人事業者とは「事業を行う個人」(消費税法第2条第1条第3号)をいう。

<sup>22</sup> 金子・前掲注(2)694-495頁。

<sup>23</sup> 金井恵美子『平成22年度版 税務力UPシリーズ消費税』(清文社、2010)24頁。

<sup>24</sup> 仕向地主義(destination principle)とは、仕向地国に課税権があるとする考え方である。消費税の場合、源泉地国の消費税を免除され仕向地国の消費税を課税される。輸出先の市場で他の商品と同一条件で競争できるため、税制の国際中立性が確保される。金子・前掲注(2)693頁。

< 図 3 : 消費税の課税の対象 >

取引の種類		消費税	納税義務者
・国内取引	国内取引	課税	国内において課税資産の譲渡等を行った事業者
	輸出取引	免税	—
・輸入取引		課税	外国貨物を保税地域から引き取る者

## (2) 非課税取引

①国内において、②事業者が事業として、③対価を得て行う、④資産の譲渡等、という 4 要件を満たす取引は課税資産の譲渡等であるとして消費税を課されるのが原則であるが、その取引が消費税法第 6 条第 1 項および別表第一に該当する場合は例外的に消費税を課税されない。これを非課税取引という (図 4 参照)。

医療サービスについては、医療機関が健康保険法等に基づいて行う保険診療は非課税取引であり、消費税を課税されない。

< 図 4 : 非課税取引<sup>25</sup> >

税の性格から非課税	社会政策的配慮から非課税
1. 土地の譲渡及び貸付け	6. 次に掲げる資産の譲渡等 社会保険医療の給付等
2. 有価証券等、支払手段等の譲渡	7. 次に掲げる資産の譲渡等 ・介護保険サービスの提供 ・社会福祉事業等によるサービスの提供
3. 預貯金の利子、保険料を対価とする役務の提供等	8. 助産に係る資産の譲渡等
4. 郵便切手類、印紙、物品切手等の譲渡	9. 埋葬料又は火葬料を対価とする役務の提供
5. 国等が行う一定の事務に係る役務の提供、外国為替業務に係る役務の提供	10. 一定の身体障害者用物品の譲渡や貸付け
	11. 教育に関する役務の提供 (授業料、入学金、施設設備費等)
	12. 教科用図書の譲渡
	13. 住宅の貸付け

<sup>25</sup> 消費税法別表第一および「消費税における非課税取引」(財務省 HP : [https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/consumption/106.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/106.htm)) [最終確認日: 2016 年 1 月 29 日]、 「No. 6201 非課税となる取引」(国税庁 HP : <https://www.nta.go.jp/taxanswer/shohi/6201.htm>) [最終確認日: 2016 年 1 月 29 日] より作成。

### (3) 納付する消費税額の算定方法—仕入税額控除

納税義務者となった事業者は、消費税を納税するための税額計算を行う。納付する消費税額の算定は、売上税額から仕入税額を控除する仕入税額控除法によって行われる。

国内取引にかかる消費税は期間税であり、消費税は課税期間の間に行われた課税資産の譲渡等にかかる課税標準の額の合計額に対して課税される<sup>26</sup>。課税標準とは「課税資産の譲渡等の対価の額」（消費税法第 28 条第 1 項）であり、課税資産の譲渡等を課税売上げという。売上税額は、課税標準額に税率を乗じて求める。課税期間とは、法人の場合は法人税法に規定する事業年度（消費税法第 19 条第 1 項第 2 号）、個人の場合は原則として暦年（消費税法第 19 条第 1 項第 1 号）である。

国内取引の場合の仕入税額控除とは、事業者が国内において課税仕入れを行った場合、当該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、当該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につき課された又は課されるべき消費税額の合計額を控除することである（消費税法第 30 条第 1 項）。

課税仕入れとは、事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることをいう（消費税法第 2 条第 1 項第 12 号）。「他の者」について特に消費税法上限定はない。通達では仕入先が課税事業者、免税事業者、消費者のいずれの場合であっても課税仕入れとなると定めている（消費税法基本通達 11-1-3）。よって我が国では、仕入税額控除の関係で免税事業者が事業者間取引から排除されることはない。

また、課税仕入れとは単に商品や原材料の仕入れのみを指すのではない。建物や事務用品の購入費、光熱費等も含む幅広い概念となっている。税の累積を排除するために前段階の税額を控除するという仕入税額控除の性格からこのような規定となっている<sup>27</sup>。ただし、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与を対価とする役務の提供は課税仕入れから除かれる（消費税法第 2 条第 1 項第 12 号）<sup>28</sup>。

課税仕入れに係る消費税額は、課税期間の課税仕入れに係る支払対価（税込価格）の合計額に $\frac{6.3}{108}$ を乗じて求める。仕入税額控除の適用を受けるには要件があり、課税仕入れ等の事実を記載した帳簿及び請求書等の両方を 7 年間保存する必要がある（消費税法第 30 条第 7 項）。

### (4) 控除対象仕入税額の計算

課税仕入れに係る消費税額のうち、仕入税額控除を用いて控除することができる税額を控除対象仕入税額という<sup>29</sup>。控除対象仕入税額の算定方法は、本則課税の場合、その課税期間における課税売上高及び課税売上割合に依存する。

課税売上高が 5 億円を超える事業者の場合は、後述する一定の方式（個別対応方式もしくは一括比例方式）によって行う。

<sup>26</sup> 金子・前掲注(2)701 頁。

<sup>27</sup> 武田昌輔『DHC コンメンタール消費税法』（第一法規出版、加除式）3131 頁。

<sup>28</sup> 武田・前掲注(27)3133 頁。

<sup>29</sup> 金井・前掲注(23)229 頁。

課税売上高が 5 億円以下の事業者で課税売上割合（総売上高に対する課税売上高の割合）が 95%以上である場合、計算の簡便化のため、課税期間中の課税売上げに係る消費税額からその課税期間中の課税仕入れ等に係る消費税額の全額を控除する。

課税売上高が 5 億円以下の事業者で課税売上割合が 95%未満である場合、課税売上高が 5 億円超の事業者と同じく、以下の方式により控除対象仕入税額を計算する。

1 つ目の方式は、個別対応方式である。これは、課税期間中の課税仕入れ等に係る消費税額のすべてを①課税売上げにのみ要する課税仕入れ等に係るもの、②非課税売上げにのみ要する課税仕入れ等に係るもの、③課税売上げと非課税売上げに共通して要する課税仕入れ等に係るもの、の 3 つに区分している場合に用いる。控除対象仕入税額は、①+③×課税売上割合という算式によって求める（消費税法第 30 条第 2 項）。

2 つ目の方式は、一括比例方式である。課税期間中の課税仕入れ等に係る消費税額を上記のように 3 つに区分していない場合に用いる（区分している場合でも選択により一括比例方式を用いることはできる）。控除対象仕入税額は、課税仕入れ等に係る消費税額×課税売上割合という算式によって求める。一括比例方式の場合、2 年間以上の継続適用の後でなければ個別対応方式へ変更することはできない。

基準期間における課税売上高が 5,000 万円以下の事業者で事前に届出を提出している場合は、簡易課税制度を用いることもできる。これは実際の課税仕入れの税額等を計算せず、課税売上税額の一定の割合を仕入税額とみなして控除する制度である。この一定の割合をみなし仕入率といい、第 1 種業種から第 6 種業種までの 6 つの事業区分に基づいてみなし仕入率を適用する。課税売上高に事業区分に基づく 0.1%から 0.6%までの割合を乗じることで簡単に求められる。

基準期間における課税売上高が 1,000 万円以下の小規模事業者で納税義務が免除されている場合でも、消費税課税事業者選択届出書を所轄税務署長に提出すれば、届出の日の属する課税期間の翌課税期間より、課税事業者となって消費税の還付を受けることができる（消費税法第 9 条第 4 項）。

#### **(5) 控除対象外消費税の発生**

ここまでで非課税取引や仕入税額控除を確認し、消費税額の計算に係る基本的な措置を概観した。我が国の消費税法上、非課税取引に関して仕入税額控除を行うことができないということは明確に規定されてはおらず、直截的には導かれない<sup>30</sup>。ただ、課税売上高が 5 億円超の事業者の場合および課税売上高が 5 億円以下の事業者で課税売上割合が 95%に満たない場合には個別対応方式または一括比例方式によって仕入税額控除の算定を行うという規定から、非課税売上げに対応する部分については仕入税額控除を行うことができないということが導かれる<sup>31</sup>。

また、個別対応方式の場合は、課税仕入れ等に係る消費税額のうち、②+ {③× (1-課

<sup>30</sup> 西山・前掲注(7)300 頁。

<sup>31</sup> 西山・前掲注(7)300-301 頁。

税売上割合) } にあたる部分が非課税売上げに対応する課税仕入れに係る消費税額となり控除することができない。

一括比例方式の場合は、課税仕入れ等に係る消費税額×(1-課税売上割合)にあたる部分が非課税売上げに対応する課税仕入れに係る消費税額となり控除することができない。以上のように、この控除できない部分を控除対象外消費税という。

### 1-1-3 仕入税額控除、非課税、ゼロ税率、控除対象外消費税等の意義

ここまでで我が国の規定を概観し、控除対象外消費税の仕組みを確認した。本節では、国内外の学説を参考に仕入税額控除、非課税、ゼロ税率、控除対象外消費税の意義等を確認する。

#### (1) 仕入税額控除の意義

仕入税額控除とは、付加価値税制の最大の特色であるといわれる<sup>32</sup>。つまり、仕入税額控除を行うことで税の累積効果を排除できることから、仕入税額控除は付加価値税制の「核心」「本質」といってよいものと評されるのである<sup>33</sup>。一方で、非課税売上げに対応する課税仕入れに係る消費税額である控除対象外消費税が事業者のコストとなってしまうことや販売価格に転嫁されることは、消費課税システムの深刻な歪みであると評価される<sup>34</sup>。現行法上、個別対応方式または一括比例方式によって控除対象消費税額の算定を行うという規定から、非課税売上げに対応した課税仕入れに係る消費税額を行うことはできないが、その全てが消費課税システムの深刻な歪みであると言えるのか否かという点について、整理をする必要がある。

そもそも仕入税額控除の導入によって排除しなければならない税の累積とは何かという点について、以下で整理していく。

まず、仕入税額控除の導入によって排除されるべき税の累積については、欧州における消費課税の経験から説明することができる。付加価値税はフランスにて採用されたのが最初である。それ以前の欧州各国では、第一次世界大戦後から付加価値税が導入されるまでの間、取引高税が実施されてきた。取引高税とは、製造業者から最終消費者までの間にあつて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である<sup>35</sup>。

税金のない場合に、製造業者 A が 100 で販売し、それを購入した卸売業者 B が 200 の利益をつけて 300 で販売し、それを購入した小売業者 C が 200 の利益をつけて 500 で最終消費者に販売する取引を想定する(物品税非課税の場合を図示した図 2 と同様の数値である)。ここに取引高税(税率 20%)を課された場合を示したのが図 5 である。

<sup>32</sup> 三木・前掲注(6)197 頁。

<sup>33</sup> 同上。

<sup>34</sup> 西山由美「消費税の理論と課題第 7 回 消費課税システムにおける『税額転嫁』」税理 57 巻 1 号(2014 年) 111 頁。

<sup>35</sup> 金子・前掲注(2)678 頁。

< 図 5 : 取引高税と税負担の累積 (全て課税取引) <sup>36</sup>>

		製造業者 A	卸売業者 B	小売業者 C	
課税 取引 (税率 20%)	本体価格	100	300 + <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">20</span> = 320	500 + <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">20 + 64</span> = 584	最終消費者 に転嫁
	消費税 (納付)	<span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">20</span>	<span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">64</span>	<span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">116</span>	
	販売価格	100 + <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">20</span> = 120	320 + <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">64</span> = 384	584 + <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">116</span> = 700	
	利益	100	200	200	

まず製造業者 A には 100 に対して 20 の取引高税が課税される。製造業者 A は税額 20 を販売価格に転嫁し 120 で販売する。卸売業者 B は 120 で仕入れた商品に 200 の利益を付けた額を本体価格としようとする、 $120 + 200 = 320$  となる。取引高税には仕入税額控除がないため、前段階の税額はそのまま卸売業者 B にとってのコストとなるためである。これに取引高税 64 が加わるので、結局 384 で製造業者 C に販売する。このとき、もしも卸売業者 B が製造業者 A と同じく取引の 1 番最初の業者であったなら、300 で売る予定だった商品に 20% の取引高税を課税され 360 で売っていたことになる。2 番目の取引であることによって 24 だけ販売価格が高くなっている。この内訳は、製造業者が販売価格に転嫁した前段階の取引高税 20 と、その取引高税 20 に対してさらに課税された取引高税 4 ( $20 \times 20\% = 4$ ) である。前段階の税額 20 に対してさらに課税された税額 4 のことを税に対する税 (tax on tax) という<sup>37</sup>。取引高税では、税がなかった場合の各段階の本体価格に対する税負担の割合は、製造段階では  $(120 - 100) \div 100 \times 100 = 20\%$ 、卸売段階では  $(384 - 300) \div 300 \times 100 = 28\%$ 、小売段階では  $(700 - 500) \div 500 \times 100 = 40\%$  となり、取引高税の税率自体は 20% であっても、取引回数の増加により税が累積することで、小売段階での実質的な税率は 40% に上昇する<sup>38</sup>。また取引高税では、一度課税した本体価格部分に対して重ねて課税する仕組みである。こういったことから税負担が累積する。これをカスケードイング効果 (cascading effect) といい、課税の歪み (distortions) を引き起こす<sup>39</sup>。欧州ではこの問題を仕入税額控除のある付加価値税を導入することで解決した。それを図 6 で示した。

図 6 の製造業者 A は、本体価格 100 に税率 20% をかけた額 (消費税額 20) を加算した額 120 で卸売業者 B に商品を販売する。製造業者 A は仕入れがないという設定にしているため、納付する税額は  $20 - 0 = 20$  である。卸売業者 B は利益を 200 つけるとい

<sup>36</sup> Sir James Mirrlees, *Tax by Design The Mirrlees Review*, 168-169 (Oxford University Press 2011). および、金子・前掲注(2)677 頁。より作成。

<sup>37</sup> 野一色直人「消費税における課税対象」税法学 573 号 (2015 年) 243 頁。

<sup>38</sup> Ben Terra & Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives 2015*, 316 (IBFD 2015).

<sup>39</sup> OECD, *supra* note 1, at 10.

う設定である。本体価格 300 に税率 20% をかけた額（消費税額 60）を加算して 360 で販売する。このとき課税売上げにかかった消費税額は 60 で、それに対応した仕入れに係る税額は 20 である。卸売業者 B が納付する消費税額は、 $60 - 20 = 40$  であり、付加価値 200 に税率 20% をかけた額と等しい。小売業者 C は利益を 200 つけ本体価格 500 に税率 20% をかけた額（消費税額 100）を加算して販売価格 600 で最終消費者に売る。このとき課税売上げにかかった消費税額は 100 で、それに対応した仕入れに係る税額は 60 である。卸売業者 B が納付する消費税額は、 $100 - 60 = 40$  であり、付加価値 200 に税率 20% をかけた額と等しい。最終消費者はそれを販売しないため、売上がない。よって最終消費者が負担する消費税額は 100 であり、この額は各事業者が納付した額（ $20 + 40 + 40 = 100$ ）と等しい。仕入税額控除を行うことによって各事業者は前段階の税額を控除できるため、一度課税した本体価格部分に対して重ねて課税することおよび税に対して税を課すことを防ぐことができる。取引回数が増加しても税負担が累積せず、取引の中立性を保つことができる。

< 図 6 : 消費税と仕入税額控除（全て課税取引） >

		製造業者 A	卸売業者 B	小売業者 C	
課税 取引 (税率 20%)	本体価格	100	300	500	
	消費税	20	60	100	→ 最終消費者 に転嫁
	(納付)	20	40	40	
	(控除)	—	20	60	
	販売価格	120	360	600	
	利益	100	200	200	

マーリーズレビューでは、売上に係る税額から仕入れに係る税額を控除するという鎖（chain）が断ち切れずに保持されていれば中間事業者による物品及びサービスから正味の税収（net revenue）が上がることはなく、究極的な課税ベースは最終消費であると説明している<sup>40</sup>。仕入税額控除を用いた付加価値税においては税に税を課す状況が発生しないことと、取引高税とちがい一度課税された本体価格部分への課税はされないということが意味されている。仕入税額控除は付加価値税制の最も重要な特質（essence）である<sup>41</sup>。

## (2) 非課税の問題点と意義

次に非課税の問題点と意義について整理する。まず問題点について述べる。付加価値税における非課税は、直接税における非課税とは異なる意味を持つ。付加価値税における非課税とは、売上に対して付加価値税を課税されないことに加え、それに対応する仕入税額

<sup>40</sup> Sir James Mirrlees, *Dimension of Tax Design The Mirrlees Review*, 292 (Oxford University Press 2010).

<sup>41</sup> Terra & Kajus, *supra* note 38, at 1181.

を控除することができないことを意味する<sup>42</sup>。非課税は付加価値税がないという意味にとらえられることがあるが、仕入税額を事業者が負担する制度である。このことは消費税導入当初の我が国においては一般レベルではあまり理解されてはいなかったようである。消費税の導入から6年経った1995年、宮島教授は「付加価値税における『非課税取引』や『免税事業者』を単に納税義務の免除と理解する傾向が依然として払拭されていない<sup>43</sup>」と指摘している。

非課税取引は、事業者間取引においてそれが存在した場合カスケードリング効果を引き起こす<sup>44</sup>。それを示したのが図7である。卸売業者Bが非課税売上を行う場合、仕入れに含まれていた前段階の税額20を控除することはできない。卸売業者Bは本体価格に20を転嫁し320で小売業者Cに販売する。すると小売業者Cは624で最終消費者に向けてその商品を販売することになる。この額は非課税取引が中間になかった場合とくらべて24多い。この内訳は、卸売業者Bが販売価格に転嫁した前段階の税額20と、その税額20に20%をかけた税に対する税である4である。また、製造業者Aの段階で課税した本体価格の部分に小売業者Cの段階で再び課税することになる。ここでカスケードリング効果が発生する。

< 図7：消費税と仕入税額控除（卸売業者Bが非課税取引）<sup>45</sup>>

		製造業者 A	卸売業者 B	小売業者 C	
課税取引 (税率20%)	本体価格	100	300 + <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">20</span> = 320	500 + <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">20</span> = 520	最終消費者 に転嫁
	消費税	20	—	104	
	(納付)	20	—	104	
	(控除)	—	—	0	
	販売価格	120	320	624	
	利益	100	200	200	

このように非課税売上に対応した部分の仕入税額控除ができなくなった結果、仕入れに係る消費税額は事業者にとってはコストの一部となり商品価格に転嫁されることとなる。この問題はEU域内で「隠れた付加価値税 (hidden VAT)」として認識されている<sup>46</sup>。非課税取引が取引の中間に存在するとカスケードリング効果を生み、それを解消しようと事業者が垂直統合のインセンティブを生むためである。なお、金融取引や不動産取引といった

<sup>42</sup> OECD, *supra* note 1, at 46.

<sup>43</sup> 宮島洋「第1章 消費課税の理論と課題」宮島洋編『21世紀を考える税制の論理第6巻 消費課税の理論と課題』(税務経理協会、1995年)6頁。

<sup>44</sup> OECD, *supra* note 1, at 47.

<sup>45</sup> Mirrlees, *supra* note 36, at 174. より作成。

<sup>46</sup> 西山・前掲注(7)300頁。



事業者間取引（B to B 取引）において非課税取引が存在する場合については、オプション制度（課税選択）や VAT グループ、コストシェアリング等の方法でその負担を軽減する措置が取られている<sup>47</sup>。

一方、小売業者 C と最終消費者との間の取引（B to C 取引）の段階で非課税取引があった場合、カスケードリング効果はなく、その取引段階で課税漏れが生じるのみである<sup>48</sup>（図 8 参照）。図 8 では小売業者 C が非課税売上を行う。小売業者 C が販売価格を自分で自由に設定できる業者であるならば、控除できない仕入税額 60 は本体価格に含めて販売する。このとき、一度課税された本体部分への二度目の課税は行われておらず、税に対する税も発生していない。カスケードリング効果が課税の歪みを引き起こすという OECD の記述から考えると、小売業者 C と最終消費者との間の取引（B to C 取引）の段階に非課税取引が存在した場合、課税の歪みは起きないと理解できる。

< 図 8 : 消費税と仕入税額控除（小売業者 C が非課税取引）<sup>49</sup>>

		製造業者 A	卸売業者 B	小売業者 C
課税取引 (税率 20%)	本体価格	100	300	500 + <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">60</span> = 560
	消費税	<span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">20</span>	<span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">60</span>	—
	(納付)	20	40	—
	(控除)	—	<span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">20</span>	—
	販売価格	120	360	560
	利益	100	200	200

ただし、小売業者 C の販売価格が公定価格かつその控除できない仕入税額分を十分にその価格に反映できていない場合は、事業者は自分で本体価格に控除できない仕入税額分を転嫁することができない。この場合、小売業者 C の負担は図 8 とは異なってくる（図 9）。つまり、公定価格であり自分で仕入税額分を最終消費者に転嫁できない小売業者 C にとっては、企業努力の余地もなくそれをコストとして自己負担しなければならない。

このような状況におかれているのが我が国の医療機関であると考えられる。その理由として、医療機関の収入源である診療報酬は、厚生労働省の諮問機関である中央社会保険医療協議会において決定される公定価格である。公定価格を決定する際、控除できない消費税額分を十分にその価格に反映させることができなければ、図 9 の小売業者 C のように医療機関は控除できない仕入税額分をコストとして自己負担することになる。

<sup>47</sup> オプション制度・VAT グループ・コストシェアリングに関する先行研究として、西山・前掲注(7)298 頁以下。

<sup>48</sup> OECD, *supra* note 1, at 47.

<sup>49</sup> Mirrlees, *supra* note 36, at 174. より作成。

< 図 9：消費税と仕入税額控除（小売業者 C が非課税取引かつ公定価格）<sup>50</sup>>

		製造業者 A	卸売業者 B	小売業者 C
課税 取引 (税率 20%)	本体価格	100	300	500
	消費税	20	60	—
	(納付)	20	40	—
	(控除)	—	20	—
	販売価格	120	360	500
	利益	100	200	200 - 60 = 140

ただ、厚生労働省は、公定価格である診療報酬の設定においては医療機関にとって実質的な負担がないよう、控除できない仕入税額分を上乗せしているとの見解である<sup>51</sup>。具体的には、消費税導入時（平成元年）・5%への税率引上げ時（平成9年）・8%への税率引上げ時（平成26年）には、診療報酬の改定を行い控除できない仕入税額分に対応した上乗せ措置を取ったとしている<sup>52</sup>。

しかしながら、日本医師会によると、診療収入に対する控除できない仕入税額の割合は税率が8%の場合3.64%であり、平成26年度の診療報酬改定を含めて考慮しても、0.62%（医療機関全体で年間約2,560億円に相当する）に関しては診療報酬に上乗せされていない状態であるため医療機関のコストとなっていることが指摘されている<sup>53</sup>。

このような問題があるにもかかわらず医療が消費税の非課税取引となっている理由は、社会政策上の配慮であると説明されることが一般的である。たとえば立法過程において、日本医師会は自ら医療を非課税にするよう要望している。厚生労働省が2012年7月27日に開催した第2回医療機関等における消費税負担に関する分科会の資料<sup>54</sup>によると、日本医師会は1987年時点で「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<sup>55</sup>」している。翌1988年4月

<sup>50</sup> Mirrlees, *supra* note 36, at 174. より作成。

<sup>51</sup> 「消費税と診療報酬について」5頁（厚生労働省 HP：<http://www.mhlw.go.jp/bunya/iryohoken/iryohoken13/dl/140401.pdf>）[最終確認日：2016年1月29日]。

<sup>52</sup> 前掲注(51)5-6頁。

<sup>53</sup> 「医療等に係る消費税問題」（日本医師会 HP：[http://dl.med.or.jp/dl-med/etc/kokumin/2015/20151005\\_4.pdf](http://dl.med.or.jp/dl-med/etc/kokumin/2015/20151005_4.pdf)）[最終確認日：2016年1月29日]。

<sup>54</sup> 厚生労働省中央社会保険医療協議会平成24年7月27日「第2回医療機関等における消費税負担に関する分科会 議事次第」

（<http://www.mhlw.go.jp/stf/shingi/2r9852000002gaxb.html>）[最終確認日：2016年1月29日]。

<sup>55</sup> 日本医師会昭和62年10月9日「医療に関する税制に関する意見」

にも「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<sup>56</sup>」よう要望を出し、同年5月にも「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<sup>57</sup>」ため医療は消費ではないことや「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<sup>58</sup>」こと、「欧米諸国でも医療に間接税を課している国はない<sup>59</sup>」こと等を理由に医療は非課税とすべきであると主張している。

日本医師会は、その当時必ずしも付加価値税の性質を持つ消費税における非課税の意味を熟知していたとは限らない。2012年の中医協の分科会において、日本医師会副会長である今村委員は「消費税の仕組みがどういうものかよくわからない中で、…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ように強く配慮して、そのように主張したと私は理解しています」と発言していると安部准教授は指摘している<sup>60</sup>。当時の我が国における消費課税は、章のはじめでもふれたように取引高税ではなく、物品税であった。転嫁の仕組み自体はあったものの、物品税における非課税とは、納税義務者である事業者の税負担がゼロであることと等しかったのである。このような事情からすると、ゼロ税率と非課税の違いが明確に認識されていなかったことについてはやむをえない部分があることは否定できない。付加価値税の性質を持つ消費税における、非課税と転嫁の関係の理解に混乱があったとしても仕方がない。このように、日本医師会の主張は、付加価値税における非課税の意義を認識していないという前提の上でのものであると考えられる。

また、病院四団体は1988年4月時点で「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<sup>61</sup>」「…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<sup>62</sup>」「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<sup>63</sup>」と主張している。このことから、控除できない仕入税額分が医療機関のコストとなってしまう問題については、消費税の導入前から指摘があったことがわかる。

以上のように、控除できない仕入税額分が医療機関のコストとなってしまう問題があるにもかかわらず我が国において医療が非課税とされているのは、社会政策上の配慮が大きいことが理解できる。

---

<sup>56</sup> 日本医師会昭和63年4月8日「日本医師会の主な見解（於：自民党税調）」

<sup>57</sup> 日本医師会昭和63年5月30日「日本医師会の主な見解（於：自民党社会部会への要望）」

<sup>58</sup> 日本医師会・前掲注(57)。

<sup>59</sup> 日本医師会・前掲注(57)。

<sup>60</sup> 安部・前掲注(12)56頁。

<sup>61</sup> 病院四団体昭和63年4月8日「病院四団体の意見（於：自民党税調）」

<sup>62</sup> 病院四団体・前掲注(61)。

<sup>63</sup> 病院四団体・前掲注(61)。

### (3) 「控除対象外消費税の問題」の意義

ここで、「控除対象外消費税の問題」の本稿における意義を確認しておく。業界団体である日本医師会及び四病院団体協議会の定義と、学説上の定義に違いがあるためである。

日本医師会医師福祉対策委員会が行った2004年の答申を見てみると、控除対象外消費税の問題について「社会保険診療報酬等に対応する仕入に係る消費税額については仕入税額控除が適用されないため、医療機関が一応負担し、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る。しかし、その反映も十分といえず、その一部は医療機関が負担したまま（差額負担＝損税）になっている<sup>64</sup>」と述べている。一方2012年に出した「医療における控除対象外消費税問題の実態と日本医師会の考え方<sup>65</sup>」においては、損税という用語は使わず「控除対象外消費税問題」という用語を使っている。使う用語は損税から控除対象外消費税問題へと変わっているものの、それが指す内容は、控除対象外消費税の額からこの問題への対策として上乘せされた診療報酬分を引いた差額である。控除対象外消費税額そのものではない<sup>66</sup>。2013年の「医療の消費税問題と日本医師会の考え方」においても同様に、控除対象外消費税の問題という語を用いている。2015年の「医療機関等の消費税負担問題の解決に向けて」においては、「日本医師会は、『いわゆる損税問題』ではなく、『控除対象外消費税問題』と呼んでい」と明言されている<sup>67</sup>。日本医師会では控除対象外消費税問題という用語を最近是用いているが、意味する内容は2004年時と同様である<sup>68</sup>。

四病院団体協議会では、平成28年度税制改正要望において「社会保険診療報酬には仕入消費税の一部を補填することとされているものの、そのような画一的補填方式には個々の医療機関の仕入税額まで考慮されていないことから、補填額が仕入税額に満たない場合、その部分は損失として、医療機関が負担せざるを得ない状態が続いている<sup>69</sup>」と述べており、ここでは損税・控除対象外消費税の問題のいずれの用語も用いていないが、控除対象外消費税額等から診療報酬に反映された分を引いた差額が医療機関にとって問題であり対策すべきであるという部分では日本医師会と見解が一致している。

---

<sup>64</sup> 日本医師会医師福祉対策委員会「医師福祉の生涯設計について」（2004年1月）23頁（日本医師会 HP：<http://www.med.or.jp/student/fukushi15.pdf>）[最終確認日：2016年1月29日]。

<sup>65</sup> 日本医師会「医療における控除対象外消費税問題の実態と日本医師会の考え方」（2012年11月15日）1頁以下（日本医師会 HP：[http://dl.med.or.jp/dl-med/etc/kokumin/2012/iryoy\\_tax.pdf](http://dl.med.or.jp/dl-med/etc/kokumin/2012/iryoy_tax.pdf)）[最終確認日：2016年1月29日]。

<sup>66</sup> 日本医師会・前掲注(65)3頁。

<sup>67</sup> 日本医師会「医療機関等の消費税負担問題の解決に向けて」（2015年9月30日）（日本医師会 HP：<http://dl.med.or.jp/dl-med/doctor/report/zeisei/201509hutanmondai.pdf>）[最終確認日：2016年1月29日]。

<sup>68</sup> 日本医師会「医療の消費税問題と日本医師会の考え方」（2013年8月23日）（日本医師会 HP：[http://dl.med.or.jp/dl-med/doctor/report/zeisei/iryoy\\_ctax\\_250823.pdf](http://dl.med.or.jp/dl-med/doctor/report/zeisei/iryoy_ctax_250823.pdf)）[最終確認日：2016年1月29日]。

<sup>69</sup> 四病院団体協議会「平成28年度税制改正要望の重点事項について」（2015年9月4日）（四病院団体協議会 HP：[http://www.nisseikyo.or.jp/images/Teigen/TeigenPDF\\_bdGhsGqDvZ08pZVHwtejUJ1VdjfLEzQLqIzD7n9qJ3v07hAPEVKtHYTdsGvjQETY\\_1.pdf](http://www.nisseikyo.or.jp/images/Teigen/TeigenPDF_bdGhsGqDvZ08pZVHwtejUJ1VdjfLEzQLqIzD7n9qJ3v07hAPEVKtHYTdsGvjQETY_1.pdf)）[最終確認日：2016年1月29日]。

次に学説上の定義を確認する。

安部准教授は、「わが国の医療機関における収入額の大部分を占める社会保険診療報酬に対する消費税が非課税とされる一方で、当該報酬に対応する仕入れに係る消費税額が仕入税額控除の対象から除外される結果、事業者である医療機関が負担することを余議なくされる消費税額」を控除対象外消費税額と定義している<sup>70</sup>。

また、医業経営コンサルタント協会に所属する税理士である船本氏の著書では、消費税負担問題もしくは控除対象外消費税負担額という語で控除対象外消費税の問題を表し、「控除対象外消費税負担額は、支払った消費税額…のうち控除対象仕入税額…の差額」で「この部分が医療機関側のコスト負担となっている」と述べている<sup>71</sup>。

さらに、金原氏は、控除対象外消費税の問題という語ではなく損税を使用し、「損税とは、非課税売上に係る取引を行った事業者が、その非課税売上に係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をいう<sup>72</sup>」と定義している。

なお、西山教授は、非課税売上げのための仕入れに係る消費税額の控除が認められないために控除できない仕入税額を EU では隠れた付加価値税 (hidden VAT) と呼ぶと言及し、我が国の問題に触れる際にはそれを「隠れた消費税」と記述している<sup>73</sup>。内容としては控除対象外消費税を指すものであり価格についての言及はない。

以上より、学説上の「控除対象外消費税の問題」の意義としては、非課税売上げに対応する仕入れに係る消費税額について仕入税額控除を行うことができないことととらえるのが通説と考えられる。上記をふまえ、本稿では「控除対象外諸費税の問題」の意義を、「非課税売上に係る取引を行った事業者が、その非課税売上に係る課税仕入れに係る消費税額を制度上控除できず、かつ売上が公定価格であるため患者に転嫁することもできない問題」と定義する。

#### (4) 非課税とゼロ税率の意義

最後に、非課税及びゼロ税率の意義を確認し、本稿における定義を以下、確認する。

まず、我が国において非課税という用語は、最初はかなり広い意味を持っていた。1988年4月の「税制改革についての中間答申(抄)<sup>74</sup>」では、「非課税取引」の項目にて現行法で非課税取引と規定されているものに加えて「逆進性の緩和の要請に応えるため飲食料品の譲渡を非課税とする」という表現がある。また、「国際的慣行に従い、消費地課税の原則から輸出取引(輸出類似取引を含む。)については所要の国境税調整を行うことが適当であ

---

<sup>70</sup> 安部・前掲注(12)1頁。

<sup>71</sup> 船本智睦『医療と消費税 誰が負担をすべきか』(徳間書店、2013年)81-82頁。

<sup>72</sup> 金原俊輔「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-」租税資料館賞受賞論文集第23回中巻(2014年)8-9頁。

<sup>73</sup> 西山・前掲注(34)105頁。

<sup>74</sup> 森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』(納税協会連合会、2000年)218頁以下。

る」という表現も非課税取引の項目の中にみられる。つまりこの時点においては、非課税は現行法でいう非課税、免税をまとめた概念として用いられていたと考えられる。

同年6月14日に自民党が出した「税制の抜本改革大綱(抄)<sup>75</sup>」においては、非課税の意義はほぼ現行法におけるものと同様になっていた。輸出免税は、非課税とは呼ばれていない。最初是非課税という1つの概念にまとめられていたものが、現在では非課税、免税、ゼロ税率という3つの概念として観念されている。以下、非課税とゼロ税率の違いについて確認する。

安部准教授は、非課税とゼロ税率の違いについて「仕入税額控除の可否<sup>76</sup>」であると述べている。この定義に従えば、非課税とゼロ税率の相違点としては、非課税取引か課税取引かという差異よりも仕入税額控除の可否を重視することになる。たとえば我が国でいう輸出免税はゼロ税率の範疇に入る。輸出免税については金子名誉教授も「免税とは、物品・サービスを課税の対象から除外する(非課税)のみでなく、その仕入に含まれていた税額を控除・還付して、それに対する税負担をゼロとすることである」として、輸出免税にゼロ税率の側面があることを指摘している<sup>77</sup>。

マーリーズレビューでは、ゼロ税率について、「売上に対して税率0%で課税されながらも仕入に係る付加価値税を控除する権利を有し、取引の中間に位置する事業者には付加価値税の負担は残らないもの<sup>78</sup>」と説明し、付加価値税フリー(VAT-free)であると述べている。一方非課税については、「売上に付加価値税が課されないが仕入に係る付加価値税を控除する権利を有さないもの<sup>79</sup>」と説明している。

また、Alan Schenk氏・Victor Thuronyi氏・Wei Cui氏もマーリーズレビューと同様に、ゼロ税率について、0%で課税され、その売上に対応する仕入税額控除ができ、税負担がないものと説明し<sup>80</sup>、非課税については、その売上について課税されず、その売上に対応する仕入税額控除ができないものと説明している<sup>81</sup>。マーリーズレビュー等の海外文献における定義でも安部准教授と同様の定義であると考えられる。

西山教授はEUの付加価値税共通ルールを定める付加価値税指令を研究し、ここにおいては非課税にはいくつかの区分があるとしている。まず非課税の中に「人的非課税」と「物的非課税」という分類があり、さらに後者は「仕入税額控除ができる非課税」と「仕入税額控除ができない非課税」とに区分されるという<sup>82</sup>。人的非課税の例は小規模事業者に対するものである(2006年付加価値税指令第282条)。物的非課税のうち「仕入税額控除がで

---

<sup>75</sup> 森信・前掲注(74)237頁以下。

<sup>76</sup> 安部・前掲注(12)45頁。

<sup>77</sup> 金子・前掲注(2)693頁。

<sup>78</sup> Mirrlees, *supra* note 40, at 292.

<sup>79</sup> Mirrlees, *supra* note 36, at 171.

<sup>80</sup> Alan Schenk, Victor Thuronyi and Wei Cui, *Value Added Tax A Comparative Approach second edition*, 260-261 (Cambridge University Press 2015).

<sup>81</sup> *Id.* at 269.

<sup>82</sup> 西山・前掲注(34)106-107頁。

きる非課税」の例は輸出免税であり（2006年付加価値税指令第146条）、「仕入税額控除のできない非課税」の例は国内取引に関する非課税（2006年付加価値税指令第146条）であると説明している<sup>83</sup>。この立場によると、仕入税額控除の可否によって非課税とゼロ税率を分けるというのではなく、課税の対象となっているかそこから除外されているかを重視することになる。西山教授は「仕入税額控除の有無をもって『非課税』でなく『免税』とするというのは説得的ではない<sup>84</sup>」と述べている。これは1988年4月の答申で税制調査会が使用した非課税の意味に比較的近い。

以上をふまえて本稿では、金子名誉教授が指摘しているように、ゼロ税率には税負担をゼロにする側面があることに着目し、いったん課税の対象から除かれた取引であっても仕入税額控除を受けられることにより税負担がゼロとなる取引（輸出免税等）であるならば「ゼロ税率」と表記することにする。そして本稿における「非課税」とは、安部准教授やマーリーズレビュー等の海外文献における定義と同様に仕入税額控除の可否を重視し、売上に消費税が課されず、かつ仕入税額控除ができないために税負担がゼロにならない取引であるとする。つまり輸出免税もゼロ税率と表記する。

## 1-2 我が国の医療制度

ここまでの部分で、我が国の消費税制を確認した。本節では我が国の医療制度を概観し、医療機関における控除対象外消費税の問題をさらに考察する。

まず、本稿で扱う医療機関の範囲を明確にしておく。医療法において、医療提供施設とは「病院、診療所、介護老人保健施設、調剤を実施する薬局その他の医療を提供する施設」と定められている（医療法第1条の二）。一方、消費税法で非課税となる医療サービスは、健康保険法等の規定に基づく療養の給付等である（消費税法第6条第1項および別表第一の六）。療養の給付については「①診察、②薬剤又は治療材料の支給、③処置、手術その他の治療、④居宅における療養上の管理及びその療養に伴う世話その他の看護、⑤病院又は診療所への入院及びその療養に伴う世話その他の看護」と規定されている（健康保険法第63条第1項）。

以上より、本稿では特に別表第一の六に関する医療機関の控除対象外消費税の問題を扱うため、介護老人保健施設は考慮から除外する<sup>85</sup>。

---

<sup>83</sup> 西山・前掲注(34)106-107頁。

<sup>84</sup> 西山・前掲注(34)106頁。

<sup>85</sup> 介護事業における控除対象外消費税の問題については、全国展開する大手の介護サービス運営会社の主なサービスが介護保険サービスと居住用不動産の賃貸でありそのどちらもが非課税取引であることから、控除対象外消費税の影響を受けるとの言及がある。船本・前掲注(71)104頁。

2015年12月8日の第15回社会保障審議会介護給付費分科会でも議題に「介護サービスに関する消費税の取扱い等について」が取り上げられ、消費税率が10%に上昇した場合の控除対象外消費税の問題への対応を議論するため2016年より関係団体へヒアリングを実施することが検討されている。「介護サービスに関する消費税の取扱い等に係る検討スケジュールについて(案)」

### 1-2-1 医療供給体制

医療制度には供給体制の整備と費用の確保の二側面がある。どのような医療サービスを供給するのかということや、費用の確保の方法は国により異なる。各地域の需要に応じて医療サービスを提供する体制を医療供給体制、国民が医療を受けるための費用を保障する制度を医療保障制度という<sup>86</sup>。ここではまず医療供給体制から我が国の医療制度を確認する。

我が国では医療は診療所と病院によって提供される。病院には公的なものと私的なものがある。公的な病院とは、開設者が国（厚生労働省、独立行政法人、国立大学法人、独立行政法人労働省健康福祉機構、国立高度専門医療研究センター、独立行政法人地域医療機能推進機構、その他の国の機関）、公的医療機関（都道府県、市町村、地方独立行政法人、日赤、済生会、北海道社会事業協会、厚生連、国民健康保険団体連合会）、社会保険関係団体（健康保険組合及びその連合会、共済組合及びその連合会、国民健康保険組合）であるものであり、私的な病院（民間病院）とは、開設者が医療法人、個人、その他（公益法人・私立学校法人・社会福祉法人・医療生協・会社・その他の法人）であるものである<sup>87</sup>。病院の開設主体の内訳は、病院の総数 8,485 のうち 1,615（約 19%）が公的な病院、6,870（約 81%）が私的な病院となっている<sup>88</sup>（2015 年 3 月末時点）。よって、我が国の医療供給体制の 1 つ目の特徴は、開設者の約 8 割が民間病院であり、私的供給が優位となっている点が挙げられる。公的な病院は、診療報酬以外に他会計からの繰り入れがある<sup>89</sup>。一方、開設者の約 8 割を占める私的な病院は他会計からの繰り入れはなく、赤字補填のための補助金等を国から受け取ることはできない。

2 つ目の特徴は、医療の機能分化が徹底されていないことに起因するとみられる、患者の大病院志向である<sup>90</sup>。我が国では、長らく患者が自由に受診する医療機関を選ぶことができた。これをフリーアクセスという<sup>91</sup>。フリーアクセスは開業医のゲートキーパー機能が弱いということの裏返しである。開業医のゲートキーパー機能とは、患者が最初に体調不良を

---

（厚生労働省 HP：[http://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-12601000-Seisakutoukatsukan-Sanjikanshitsu\\_Shakaihoshoutantou/0000106454.pdf](http://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-12601000-Seisakutoukatsukan-Sanjikanshitsu_Shakaihoshoutantou/0000106454.pdf)）[最終確認日：2016 年 1 月 29 日]。

<sup>86</sup> 松本勝明「序章 本書の課題と視点」松本勝明編『医療制度改革 ドイツ・フランス・イギリスの比較分析と日本への示唆』（旬報社、2015 年）12 頁。

<sup>87</sup> 厚生労働省大臣官房統計情報部「平成 26 年(2014)医療施設（静態・動態）調査・病院報告の概況 調査の概要」3 頁（2015 年 11 月 19 日）（厚生労働省 HP：[http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/iryosd/14/dl/01\\_tyousa.pdf](http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/iryosd/14/dl/01_tyousa.pdf)）[最終確認日：2016 年 1 月 29 日]。

<sup>88</sup> 厚生労働省大臣官房統計情報部「医療施設動態調査（平成 27 年 3 月末概数）結果の概要」1 頁（2015 年 5 月 29 日）（厚生労働省 HP：[http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/iryosd/m15/dl/is1503\\_01.pdf](http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/iryosd/m15/dl/is1503_01.pdf)）[最終確認日：2016 年 1 月 29 日]。

<sup>89</sup> 亀田隆明「第 2 章 病院経営が抱える諸問題」貝塚啓明、財務省財務総合政策研究所編『医療制度改革の研究—持続可能な制度の構築に向けて—』（中央経済社、2010 年）45 頁。2009 年 5 月 11 日の財政制度等審議会財政制度分科会財政構造改革部会において、亀田氏は同内容について説明している。亀田隆明「病院経営が抱える諸問題」16 頁（財務省 HP：[https://www.mof.go.jp/about\\_mof/councils/fiscal\\_system\\_council/sub-of\\_fiscal\\_system/proceedings\\_fs/material/zais\\_eib210511/04.pdf](https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/proceedings_fs/material/zais_eib210511/04.pdf)）[最終確認日：2016 年 1 月 29 日]。

<sup>90</sup> 山本克也、近藤康之「病院機能分化論の再検討」医療と社会 13 巻 1 号（2003 年）97 頁。

<sup>91</sup> 同上。



感じたときに最初の医療機関とのコンタクトにあたるプライマリケア医というものを設置し（開業医）、医療機器で重装備した病院によって供給される二次医療に対して門番（Gate Keeper）の役割を果たすことである<sup>92</sup>。開業医のゲートキーパー機能が弱いことは、診療所と病院の主な違いが病床数であることからもうかがえる。他国では診療所と病院とで担う医療サービスのすみわけがなされている例も多い。たとえばドイツでは医療は開業医と病院により提供されるが、開業医と病院の関係は我が国とは異なる<sup>93</sup>。医療保険による外来診療を行うのは開業医である保険医（Vertragsarzt）である一方、病院は一般的な外来診療を行っていない。病院は開業医の紹介に基づいて入院療養を担当する。同様の役割分担はフランスでもみられる<sup>94</sup>。

このように他国とはちがひ病院と診療所（開業医）の医療における役割が明確でない結果、我が国の患者は「大きな病院＝良質な医療を提供する」という漠然とした考えで大病院志向となる<sup>95</sup>。患者の大病院志向は、病院（特に小規模の病院）の経営に大きな影響を与えると指摘されている<sup>96</sup>。病床数の少ない小規模病院は、入院のみでは経営ができないため外来診療に力を入れる。より多くの患者を呼ぶために、小規模病院はヒト（優れた医師の獲得）とモノ（最新の医療機器）の整備に力を入れなければならない<sup>97</sup>。医療の機能分化が徹底されていないため、我が国における高額医療機器の保有は、大病院のみでなく中小規模の病院でもその必要性が高いのである。

実際、CT や MRI 等の高額医療機器の保有状況を見てみると、我が国が他国と比べて突出していることがわかる。OECD のデータ<sup>98</sup>によれば、2011 年の人口 100 万人あたりの CT 設置数は、イギリス 7.16 台、フランス 12.53 台、カナダ 14.56 台、デンマーク 29.26 台、アメリカ 40.89 台、オーストラリア 44.32 台、日本 101.28 台である。日本のデータが 2011 年までしかないため 2011 年のデータで比較したが、それ以降の年の数値について公開されている国においてさほど変動はない。

2011 年の人口 100 万人あたりの MRI 設置数は、オーストラリア 5.68 台、イギリス 5.86 台、フランス 7.51 台、カナダ 8.5 台、デンマーク 15.39 台（2009 年）、アメリカ 31.52 台（2010 年）、日本 46.87 台である（図 10 参照）。

---

<sup>92</sup> 大森正博「第 8 章 日本の医療制度の問題点と医療制度改革の方向性について」貝塚啓明、財務省財務総合政策研究所編『医療制度改革の研究－持続可能な制度の構築に向けて－』（中央経済社、2010 年）250 頁。

<sup>93</sup> 水島郁子「第 2 章 ドイツ」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』（法律文化社、2013 年）23 頁。

<sup>94</sup> 稲森公嘉「第 3 章 フランス」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』（法律文化社、2013 年）59-63 頁。

<sup>95</sup> 山本、近藤・前掲注(90)97 頁。

<sup>96</sup> 山本、近藤・前掲注(90)99 頁。

<sup>97</sup> 山本、近藤・前掲注(90)100 頁。

<sup>98</sup> OECD, OECD Health Statistics 2015 (online database).

< 図 10 : 百万人あたりの CT, MRI 設置台数 (2011 年) <sup>99</sup> >

	【CT】 百万人あたりの 設置台数	【CT】 日本の設置台数 を 1 とした場合	【MRI】 百万人あたりの 設置台数	【MRI】 日本の設置台数を 1 とした場合
オーストラリア	44.32	0.44	5.68	0.12
カナダ	14.56	0.14	8.5	0.18
デンマーク	29.26	0.29	15.39	0.33
フランス	12.53	0.12	7.51	0.16
日本	101.28	1	46.87	1
イギリス	7.16	0.07	5.86	0.13
アメリカ	40.89	0.4	31.52	0.67

### 1-2-2 医療保障制度

医療保障制度は、①公的医療保険医療、②国民健康サービス、③民間保険主導という 3 つの類型に分類することができる<sup>100</sup>。①の類型では、公的な保険が存在し全国民が何らかの保険に加入している。医療にかかる費用を保険料によって確保できる。我が国の医療保障制度は①に該当する。その他にもドイツ、フランス、韓国、台湾、中国等の国が①に該当する。②の類型では、租税によって医療にかかる費用を確保する。イギリス、オーストラリア、カナダ等の国がこの制度を採用している。③は公的な保険が存在せず、租税によって医療にかかる費用を確保する国民健康サービスもない国である。アメリカ、シンガポール等といった国が該当する。

我が国の医療保障制度は複数の制度に分立し、3,400 を超える多数の保険者が存在する。公的医療保険は職域保険と地域保険との 2 つに分類される。職域保険とは職業や職種を基準にして被保険者資格の有無を判断する保険で、地域保健とは居住地域を基準に被保険者資格の有無を判断する保険である<sup>101</sup>。職域保険の例としては組合管掌健康保険や全国健康保険協会管掌健康保険といった健康保険、船員保険等の特定被用者保険がある。地域保健の例は、国民健康保険である。保険は複数あるが、どの保険に入っても受けられる医療サービスは基本的には同じである。我が国の国民は複数ある保険のうちどれか 1 つに強制的に加入することになっておりこの意味で国民皆保険が達成されている。

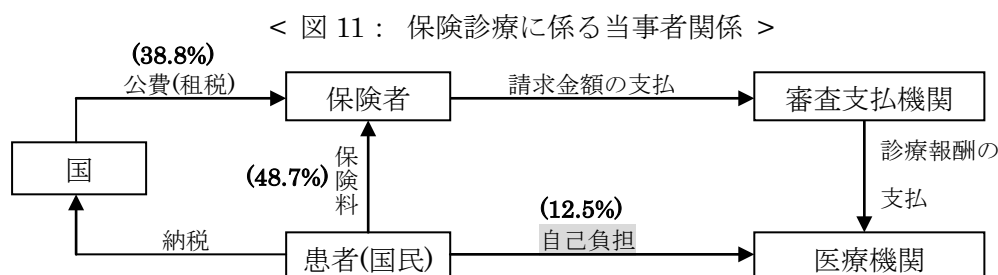
国民は毎月保険料を保険者に支払う。体調不良を感じたときに患者として保険医療機関を訪れ医療サービスの提供を受ける。医療サービスの対価は診療報酬により定められてい

<sup>99</sup> OECD, OECD Health Statistics 2015 (online database). より計算等して作成。

<sup>100</sup> 加藤智章、西田和弘「はじめに」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』(法律文化社、2013 年) i 頁。

<sup>101</sup> 新田秀樹「第 1 章 日本」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』(法律文化社、2013 年) 3 頁。

る。患者は窓口にてその 3 割を原則として支払う。残りの 7 割について、医療機関は審査支払機関に診療報酬の請求を行う。審査支払機関は請求されたものを審査し、保険者に審査分を請求する。保険者は請求金額を審査支払機関に支払い、審査支払機関が医療機関に診療報酬を支払う。このような手順で残り 7 割は支払われる。我が国の場合は、制度間・保険者間の財政力格差を是正する等の理由で、国から保険者に、租税を財源とする多額の公費補助が投入されている。2013 年度のデータによると、国民医療費のうち保険料でまかなわれているのは 48.7%、公費は 38.8%、患者負担等が 12.5%である<sup>102</sup>。この関係を表したのが図 11 である。



### 1-2-3 小括

以上より、我が国の医療制度には次のような特徴を見いだせる。

医療提供体制においては、第一に民間病院が主導となって医療を提供している点である。第二に、患者の大病院志向により中小規模の病院でも集客のために高額医療機器等を購入する必要がある点である。そして実際我が国の高額医療機器の設置状況は他国と比較しても突出した状況である。

医療保障制度においては、第一に保険によって診療報酬が原則まかなわれる点が特徴である。第二に、原則 3 割の患者の自己負担があることである。医療サービスを非課税にすることで、患者の窓口負担は、医療サービスを課税とする場合よりも低く抑えられている。

### 1-3 現行法における医療機関に対する課税の問題点

消費税制および医療制度を概観したところで、現行法における医療機関に対する課税の問題点を述べる。

現行法上、消費税法の別表第一には 13 の取引が非課税取引として掲げられており、医療のうち保険診療もその一つである。医療機関は保険診療を行うにあたり処方薬や高額医療機器、机やボールペン等の備品といった仕入を行っているのであるが、これらが非課税売上に係る仕入税額となってしまうため仕入税額控除をすることができない。この結果保険診療を主に行う医療機関は、控除対象外消費税のコスト化により、経営を圧迫される。

<sup>102</sup> 厚生労働省「平成 25 年度 国民医療費の概況」(2015 年 10 月 7 日)(厚生労働省 HP : <http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-iryohi/13/dl/kekka.pdf>) 4 頁 [最終確認日 : 2016 年 1 月 29 日]。

控除対象外消費税の問題自体は医療機関だけでなく別表第一にて非課税取引に掲げられるすべての取引に発生する。本稿で医療機関のみを取り上げるのは、13 の非課税取引の中でも医療機関の行う保険診療は、診療報酬による公定価格となっているからである。価格を自分で決定できる事業者であれば、非課税取引であっても販売価格の中に控除対象外消費税分を織り込み利益を減少させないようにすることが可能である。しかし医療機関の場合は診療報酬が公定価格であるため、公定価格の設定に際し、控除対象外消費税を十分に考慮して価格を引き上げることにより控除対象外消費税分が負担にならないようまかなわれていなければ、医療機関はその分を自己負担することになる。診療報酬を決定する厚生労働省の見解としては、前述の通り、診療報酬の改定に際して控除対象外消費税に対応する部分を上乘せたことによって十分対応しているとの見解である<sup>103</sup>。これについて日本医師会は 0.62%分の上乘せが不足していると指摘している<sup>104</sup>。

医療のように社会政策的配慮から非課税とされているものについて仕入税額控除を制限することは、納税義務者からすると「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結果とな」との指摘がある<sup>105</sup>。患者の窓口負担の抑制のために国策として社会政策的配慮から医療を非課税とした結果、非課税取引を行った事業者が控除対象外消費税を負担することになるのは問題であると考えられる。特に我が国の場合、医療制度を概観して確認したように医療提供体制は民間病院が主導となっているため、控除対象外消費税が民間病院の経営に与える影響は小さくないと考えられる。

たとえば、日本医業経営コンサルタント協会の分析によると、1年間（平成 20 年度想定）の医科診療所（総額・概算推計、以下同じ）で、2,018 億円（1 診療所・単純平均推計（99,545 診療所）、以下同じ 2,028 千円）、病院で 1,974 億円（1 病院・単純平均推計（8,766 病院）、22,523 千円）の負担があり、医療機関全体では年間約 4,000 億円の負担があるとされている<sup>106</sup>。調査時点で診療所は平均 203 万円（35 万円～400 万円）、病院においては平均 2,253 万円（数万円～数億円）の控除対象外消費税が発生していると指摘されている。税率が 8% に引き上げられた場合は、診療所では平均 324 万円、病院では平均 3,604 万円の負担となり、10%に引き上げられた場合は診療所では平均 406 万円、病院では平均 4,505 万円の負担となる見通しであり、民間病院が 8 割を占める我が国においては、経営に大きな影響を与える問題であるのは否定できない<sup>107</sup>。

以上のように、控除対象外消費税が医業経営に大きな影響を与えており放置できない問題であることは国側にも認識されていると思われる。2012 年度より中央社会保険医療協議

---

<sup>103</sup> 前掲注(51) 5-6 頁。

<sup>104</sup> 「2015 年 10 月 7 日 医療等に係る消費税問題」（日本医師会 HP：[http://dl.med.or.jp/dl-med/etc/kokumin/2015/20151005\\_4.pdf](http://dl.med.or.jp/dl-med/etc/kokumin/2015/20151005_4.pdf)）〔最終確認日：2016 年 1 月 29 日〕。

<sup>105</sup> 末吉幹久「消費税の課税対象の見直しと非課税規定」税研 22 卷 6 号（2007 年）101 頁。

<sup>106</sup> 「公益社団法人 日本医業経営コンサルタント協会 HP」（[http://www.jahmc.or.jp/cgi-bin/topics/detail.html?topics\\_id=136](http://www.jahmc.or.jp/cgi-bin/topics/detail.html?topics_id=136)）〔最終確認日：2016 年 1 月 29 日〕。

<sup>107</sup> 公益社団法人日本医業経営コンサルタント協会「医療機関等における税制の在り方に関する提言－消費税と認定医療法人の税制－」（2014 年 9 月 5 日）6 頁。

会にてこの問題について継続的に議論がなされているうえ、与党である自民党の税制改正大綱にも検討事項として挙げられている<sup>108</sup>。

学説上においては、金原氏は、控除対象外消費税を医療機関が負担することについて、「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<sup>109</sup>」点と現在の制度のままでは「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<sup>110</sup>」となってしまう点の2点から、控除対象外消費税の問題に対策をするべきであると指摘している。また、安部准教授は「診療報酬はその時々々の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まったく切り離して考えるべき」として、消費税の問題は消費税の枠内で対応すべきであると批判している<sup>111</sup>。

本稿もまた診療報酬の改定では対策として不十分であるという立場に立つ。その理由は、診療報酬の改定により一律的に対応することに無理があると考えられるからである。医療機関の損益計算書を見てみると、経常費用の内訳は給与費、材料費（医薬品費等）、委託費、設備関係費であることがわかる。材料費及び設備関係費は一般の課税事業者から購入する。このとき、仕入にかかる費用は病院によって異なる価格で行っていることが予想される。たとえば医薬品については薬価差という言葉があるように、医薬品について公定価格が定められていたとしても製薬メーカーから仕入をするにあたりそれよりも低価格で購入することはよくあることである。CTやMRIといった高額医療機器についても、全ての病院が同じ値段で仕入れているとは考えにくい。よって、診療報酬で一律的に対応してしまうと、病院によっては不十分であったり逆に益が発生したりといったことが考えられる。診療報酬の改定によって一律的に対応するのではなく、できる限り控除対象消費税の実額に近い額のみを、事業者のコストにしないような対策を考えるべきである。

#### 1-4 裁判例

最後に、医療機関の損税問題が争われた実例として神戸地裁平成24年11月27日判決の消費税非課税訴訟について検討していく<sup>112</sup>。

##### (1) 事実の概要

Xら（原告）は、主に社会保険診療等の非課税取引を業として行う民間病院等の開設者であり、医療法人である。診療報酬は公定価格である。

平成19年4月1日～平成20年3月31日までの事業年度（以下、平成20年3月期という。他の事業年度も同様に表記する）、平成21年3月期、平成22年3月期の各事業年度において、課税売上割合が95%未満であった。そのためXらは取引の大半を占める非課税取

<sup>108</sup> 自由民主党、公明党・前掲注(11)109頁。

<sup>109</sup> 金原・前掲注(72)14頁。

<sup>110</sup> 金原・前掲注(72)15頁。

<sup>111</sup> 安部・前掲注(12)76頁。

<sup>112</sup> 神戸地裁平成24年11月27日税資第262号順号12097。

引について仕入税額控除を受けることができなかった。また診療報酬が公定価格であるために診療報酬に消費税分を上乗せすることができず、消費者に転嫁できなかった消費税の負担額を控除対象仕入税額として確定申告又は修正申告をした。

Y（被告）は、社会保険診療等に関係する医療法人等の課税仕入れについて、同仕入先業者より適正な額の消費税の納付を受けている。

控除不能となった税額の負担をXらに強いる消費税法の仕組みは憲法14条1項に違反しているとして、Xは平成22年9月28日に本件訴訟を提起した。

## （2）消費税非課税訴訟の判決

仕入税額控除の趣旨・目的について裁判所は、「消費税法は、消費に広く薄く負担を求めることを目的とするもので、…多段階課税方式を採用している間接税であり、その税負担は、…最終的には消費者に転嫁されることが予定されているものである」「多段階課税方式を採用すると、取引の各段階で消費税に対してさらに消費税が課されるという税の二重課税…が生じる。…適正な転嫁が行われるようにすることを目的として、…仕入税額控除制度が設けられた」と述べている。税負担の累積を防止することが仕入税額控除の目的であるとしたうえで、事業者の実質的な消費税負担の防止という点は仕入税額控除の趣旨・目的に含まれないと以下の理由から否定している。本文では割愛したが、Xらは免税取引の場合も仕入税額相当額の還付を認めていること等を根拠に、仕入税額控除制度の趣旨には事業者の実質的な消費税負担の防止という点もあると主張した。それに対する裁判所は以下のように判断し、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という点は含まれていないと判断したのである。「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額相当分を負担することを予定している」「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」「原告らの主張は、…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」。

判決では、保険の対象となる医療について非課税としていることの妥当性についても言及された。裁判所は、「消費税法は、消費に対して負担を求めるという消費税としての性格から課税の対象とすることになじまない取引や、社会政策的な配慮から課税することが適当でない取引について、非課税取引として消費税を課税しないこととしているものであるところ、社会保険診療等は後者の類型に当たると解される。」「これに加え、日本医師会において、社会保険診療等が国民の生命と生活に関わるものであることを理由に社会保険診療等を非課税取引とすることを積極的に要求していたという事情…に照らせば、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。」と言及している。

## （3）評釈および私見

本判決に対する評釈を整理する。田中教授は本件について「非課税取引についても仕入

税額控除相当額を転嫁する権利（あるいは還付を受ける権利）があると主張する点が特徴」であると指摘したうえで、我が国の消費税法上、事業者による消費税額相当額の転嫁の権利又は義務を定めた規定が存在しないことに着目している<sup>113</sup>。転嫁は予定されているにとどまり、望ましいものではあっても法的な権利義務の埒外にあるとして、非課税取引について仕入税額控除相当額を転嫁する権利もしくは還付を受ける権利はないとの見解を述べている<sup>114</sup>。

一方、村井名誉教授は、本件について「非課税に関する問題点をビビッドに浮き彫りにしたという点で、この訴訟の提起した意義は大きい」「仕入税額控除が果たす役割の重要性に焦点をあて、いろいろの歪みに基因する実態を適示した問題提起は評価に値する」と述べている<sup>115</sup>。仕入税額控除相当額を転嫁できないことについては「tax cascading の問題を解消できない点で付加価値税のメカニズムに背馳し、致命的な欠陥を構成する」との考えから、対策が必要であるとの見解を述べている<sup>116</sup>。

西山教授も本件について、消費課税における非課税措置は課税制度に歪みをもたらすものでありながら我が国ではこれまで非課税措置の弊害（仕入税額控除をできないこと）が事業者一般に強く意識されてこなかったことに触れ、「非課税取引と仕入税額控除の両制度の不整合が司法の場で争われた初めての事件」である点を評価している<sup>117</sup>。そのうえで、本判決の問題点として、「売上げに係る消費税の適正な転嫁」と「仕入れに係りかつ控除できない消費税の転嫁」とを混同してしまっている点を指摘している。納税義務者は事業者で担税者は最終消費者という消費課税の構造から考えれば、仕入税額控除の趣旨を考える際には、担税者である最終消費者のためには売上げに係る消費税の適正な転嫁が必要であり、納税義務者である事業者のためには仕入れに係りかつ控除できない消費税の転嫁が必要である点を理解すべきであり、仕入税額控除の趣旨に事業者の実質的な消費税負担の防止が含まれないとするのは妥当ではないと主張する<sup>118</sup>。

本判決に対する私見としては、村井名誉教授および西山教授が指摘するように、非課税取引であるために仕入税額控除をすることができない現行法の規定は、事業者に控除対象外消費税を自己のコストとして負担させる仕組みとなっている点に着目すべきだと考える。確かに田中教授の指摘にもある通り、我が国において控除対象外消費税について転嫁する権利や還付を受ける権利についての明文の規定はないが、村井名誉教授および西山教授が指摘するように、本判決によって明らかにされた非課税の問題点について、特に公定価格である医療機関の場合は影響が大きいため、さらに検討していくべきである。本判決

---

<sup>113</sup> 田中治「判批」税研 30 卷 4 号（2014 年）225-226 頁。

<sup>114</sup> 田中・前掲注(113)226 頁。

<sup>115</sup> 村井正「消費税法上の非課税取引は全廃か、課税選択権か—最善策が無理であれば次善策を—」税研 29 卷 5 号（2014 年）16 頁。

<sup>116</sup> 同上。

<sup>117</sup> 西山由美「判批」新・判例解説 Watch 租税法 87 号（2013 年）2 頁。

<sup>118</sup> 西山・前掲注(117)3 頁。

の意義としては、①非課税取引における控除対象外消費税の問題を浮き彫りにした点、②医療は社会政策的な配慮から患者の費用負担の抑制を図るために非課税とされたことが再確認された点の2点が挙げられる。

#### (4) 標準税率または軽減税率の導入を考慮しない理由

次章からはイギリス・オーストラリア・カナダの制度を参考に我が国にとっての望ましい課税方法を考えていくが、この3カ国の共通点は、非課税もしくはゼロ税率によって対応しているという点である。

論理的には、医療機関の控除対象外消費税の問題に対応するにあたり、標準税率・軽減税率での課税という選択肢もあり得る。にもかかわらず本稿では検討の対象外とするのは、これまでの経緯を尊重して社会政策的な配慮から患者の費用負担の抑制を図るべく非課税を維持するべきであると考えからである。たとえば2007年の臨時国会では、議員立法により中国残留邦人に対する医療が非課税とされた。これは生活保護法の規定により中国残留邦人に対して医療支給給付等の各種の支援給付を行うこととなったことを受けての措置であり、社会政策上の配慮から、中国残留邦人に対する医療が非課税とされた<sup>119</sup>。社会政策上の配慮の対象とされるべきものの内容は国や時代により変化する可能性がある。我が国に関しては、医療は社会政策上の配慮の対象とされるべきものの範疇であるという認識が現在も維持されていることがこの事例から推測され、消費税法上の医療の非課税の理由が変化していないと考えられるとの指摘がある<sup>120</sup>。

こういった経緯を尊重し、本稿では、長年実施されてきた社会政策を急激に転換し、患者の窓口負担を増加させる方法（標準税率もしくは軽減税率での課税）によって医療機関の控除対象外消費税の問題に対応するのは望ましくないとする。よって、標準税率もしくは軽減税率での課税は次章で考慮しない。

## 第2章 医療機関の控除対象外消費税の問題に対する各国の対策

### 2-1 イギリス

#### 2-1-1 付加価値税制

##### (1) 付加価値税の導入

イギリスの付加価値税は1973年に導入された。付加価値税導入以前のイギリスでは、仕入税(purchase tax。仕入高税とも訳される)及び選別雇用税<sup>121</sup>(selective employment tax。

<sup>119</sup> 「平成20年度 税制改正の解説」591頁(財務省HP：[http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2008/explanation/pdf/P586-P594.pdf](http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2008/explanation/pdf/P586-P594.pdf)) [最終確認日:2016年1月29日]。

<sup>120</sup> 野一色・前掲注(37)244頁。

<sup>121</sup> 選別雇用税とは、1966年に労働力をサービス業から製造業に向かわせ経済成長を促進する目的で創設された租税である。従業員1人1人について雇用主に課税される。製造業について



選択的雇用税とも訳される) といった消費課税が存在し、付加価値税はこれら 2 つを廃止して導入された。

この 2 つのうち比較的付加価値税に近い要素を持っていたのは仕入税である。仕入税は、1940 年に戦費調達・インフレ対応策として創設された<sup>122</sup>。課税対象となる各種商品の生産及び消費抑制が目的であった<sup>123</sup>。我が国の物品税と同様に特定物品のみを課税対象とする個別消費税<sup>124</sup>で、課税は卸売段階でなされる単段階課税であった<sup>125</sup>。イギリスには生活必需的な消費は課税しないという伝統があると指摘されている<sup>126</sup>。税率は贅沢品か否かといった政策的配慮により細かく分類されており<sup>127</sup>、大衆消費の商品(帽子、毛織物等)には最低税率、贅沢品(香水、化粧品等)には最高税率が適用された<sup>128</sup>。納税義務者は課税物品の販売を行う製造業者、卸売業者である。当時のイギリスでは課税物品を製造する者あるいはそれを取扱う卸売業者は税務当局に登録する必要があった。仕入税制のもとでは、登録事業者間で課税商品を移動する際は無税で移動できる。ただし課税物品を非登録事業者(小売業者)へ移転する際には納税義務が発生し、登録事業者が納税義務者となって納税する仕組みであった。各種商品の生産及び消費の抑制の一手段として仕入税が採用された経緯からみて、税負担は消費者に転嫁されていたと推測できる。ただし、西ドイツが採用していたような多段階課税の取引高税とは違い、仕入税は単段階での課税である。仕入税における非課税とは最終消費者・事業者の両者が税を負担しない制度であり、税負担の累積の問題はなかったと考えられる。

1970 年に総選挙に勝利した保守党は、付加価値税の利点や付加価値税の導入が欧州共同体(European Community: EC)の加盟条件の一つであることを理由に導入の意思を表明した<sup>129</sup>。翌 1971 年のグリーンペーパーでは、仕入税および選別雇用税といった既存の制度があまりにも複雑で差別的であると指摘し、付加価値税を導入することでより広い課税ベースを実現し消費者の選択の歪みを是正すると述べた<sup>130</sup>。税率構造や課税ベースに対するこれらの批判はそれほど説得的ではなかったが、付加価値税の導入時期が近づくにつれ、改革が望ましいのか否かという議論は立消えとなった<sup>131</sup>。こういった経緯からイギリスで

---

はその後 30%のプレミアム付きで還付があり、漁業・鉱業・農林業等はプレミアムなしの還付、サービス業(金融・保険・卸小売業含む)には還付をしない制度であった。小森瞭一「イギリスにおける付加価値税の導入」経済学論叢 21 巻 1 号(1973 年) 7 頁。

<sup>122</sup> 酒井翔子「英国における付加価値税制度の特徴」政経論集 16 号(2013 年) 165 頁。

<sup>123</sup> 高尾豊造「英国の仕入税制—今次改正に寄せて—」経済人 12 巻 6 号(1958 年) 54 頁。

<sup>124</sup> 中井英雄「第 5 章 イギリスの付加価値税」橋本徹編『欧米諸国の間接税—EC 型付加価値税と売上税』(清文社、1988 年) 91 頁。

<sup>125</sup> 房野夏明「英国の売上税委員会の報告について」租税研究 169 号(1964 年) 13 頁。

<sup>126</sup> 房野・前掲注(125)15 頁。

<sup>127</sup> 中井・前掲注(124)91 頁。

<sup>128</sup> 高尾・前掲注(123)55 頁。

<sup>129</sup> 中井・前掲注(124)92 頁。

<sup>130</sup> Value-added Tax (1971 HMSO London Cmnd 4621), 3.

<sup>131</sup> 中井・前掲注(124)92 頁。

付加価値税を導入するに至った。

1973年4月1日にイギリスに付加価値税が導入された当初、付加価値税の規定は1972年財政法（Finance Act 1972）によって定められていた。その後の修正も含めて統合法として成立したのが1983年付加価値税法（Value Added Tax Act 1983）であり、その後、現行法である1994年付加価値税法（Value Added Tax Act 1994: VATA 1994。以下「VATA 1994」とする）が成立した<sup>132</sup>。

## （2）付加価値税の規定

現行法であるVATA 1994に即してイギリスの付加価値税の規定を確認する。

イギリスの付加価値税は、(a)イギリス国内で行われる全ての物品または役務の供給（supply）、(b)イギリス国内において他のEU加盟国から取得した物品、(c)EU加盟国以外の国から輸入した物品の3つについて課税される（section 1(1) of VATA 1994）。(b)および(c)についてはイギリスの付加価値税の課税対象ではあるが、医療機関の控除対象外消費税の問題との関係が薄いため以降割愛する。

(a)への課税は、①イギリス国内でなされた供給であること、②課税事業者による供給であること、③事業遂行上の供給であること、④非課税供給でないこと、を満たした供給が課税供給の範囲となり課税される<sup>133</sup>（section 4(1), (2) of VATA 1994）。

イギリスでは、課税期間における課税供給の売上が一定金額を超える者は、居住者、非居住者にかかわらず個人や組合、協会等であっても納税義務者として登録事業者となる義務を負う<sup>134</sup>。ゼロ税率供給のみ行う者については、HMRC（Her Majesty's Revenue and Customs。イギリスの歳入税関庁）は登録を免除する裁量権を持つ<sup>135</sup>。

税率は標準税率20%（section 2(1) of VATA 1994）、軽減税率5%（section 29A(1) of VATA 1994）、ゼロ税率（section 30(1) of VATA 1994）である<sup>136</sup>。軽減税率はSchedule 7A（第7A表）に記載される供給について適用される。ゼロ税率はSchedule 8（第8表）に記載される供給について適用される。

ゼロ税率は、0%で課税されるため付加価値税は課されないが、その他の側面においては課税供給として扱われる（section 30(1) of VATA 1994）。つまり、課される付加価値税額はゼロであっても課税供給であり、標準税率で課税される場合と同様の方法で仕入税額控除の対象となる（還付の請求もできる）<sup>137</sup>。軽減税率およびゼロ税率の適用される供給は図12の通りである。

---

<sup>132</sup> Alex Millar & David Rudling, *Tolley's Value Added Tax 2015-16 second edition*, 2 (LexisNexis Butterworths, 2015).

<sup>133</sup> *Id.* at 3.

<sup>134</sup> 中井・前掲注(124)94頁。

<sup>135</sup> Millar & Rudling, *supra* note 132, at 7.

<sup>136</sup> *Id.* at 6.

<sup>137</sup> *Id.* at 2157.

< 図 12： 軽減税率・ゼロ税率（イギリス） >

	軽減税率（第 7A 表）	ゼロ税率（第 8 表）
Group 1	家庭用燃料または電力の供給 (supplies of domestic fuel or power)	食料品 (food)
Group 2	省エネルギー機器の設置 (installation of energy-saving materials)	上下水道 (sewerage services and water)
Group 3	補助金による暖房設備・防犯用具の設置、ガス接続工事 (grant-funded installation of heating equipment or security goods or connection of gas supply)	書籍等 (books etc.)
Group 4	女性用衛生用品 (women's sanitary products)	視覚障害者用器具 (talking books for the blind and handicapped and wireless sets for the blind)
Group 5	チャイルドシート (children's car seats)	建物の建築等 (construction of buildings etc.)
Group 6	居住用建物への転換工事 (residential conversions)	保存建築物等 (protected buildings)
Group 7	住宅の改装・改築 (residential renovations and alterations)	国際的役務提供 (international services)
Group 8	—	公共交通 (transport)
Group 9	—	移動住宅および居住用船 (caravans and houseboats)
Group 10	—	金 (gold)
Group 11	—	(bank notes)
Group 12	—	医薬品、障害者用補助具等 (Drugs, medicines, aids for the handicapped etc.)
Group 13	—	輸出品 (imports, exports etc.)
Group 14	—	免税店 (tax-free shops before 1 July)
Group 15	—	寄贈品 (charities etc.)
Group 16	—	衣料品・履物 (clothing and footwear)

非課税供給は、Schedule 9(第9表)に記載されるものである (section 31(1) of VATA 1994)。非課税供給を行う者は課税供給を行っていないため納税義務者ではなく、登録事業者となることもできない<sup>138</sup> (section 3(1) and section 4(2) of VATA 1994)。非課税供給の売上について付加価値税は課税されず、非課税供給に対応する課税仕入について仕入税額控除を行うこともできない<sup>139</sup>。非課税供給とされる供給は、図 13 の通りである。

< 図 13 : 非課税供給 (イギリス) >

Group 1	土地 (land)
Group 2	保険 (insurance)
Group 3	郵便サービス (postal services)
Group 4	賭博・宝くじ等 (betting, gaming and lotteries)
Group 5	金融 (finance)
Group 6	教育 (education)
Group 7	医療、福祉 (health and welfare)
Group 8	埋葬・火葬 (burial and cremation)
Group 9	労働組合、職能団体、その他の公益団体への拠出 (subscriptions to trade unions)
Group 10	スポーツ等 (sport, sports competitions and physical education)
Group 11	芸術作品等 (works of art etc)
Group 12	慈善団体その他の適格団体による募金活動 (fund-raising events by charities and other qualifying bodies)
Group 13	文化サービス等 (cultural services etc)
Group 14	仕入税額控除ができない財の供給 (supplies of goods where input tax cannot be recovered)
Group 15	投資目的の金 (investment gold)
Group 16	コストシェアリング (Cost sharing)

我が国と同様に、イギリスにおいても医療は非課税である。HMRC は非課税となる医療の要件として、医療従事者 (health professional) として法的登録 (statutory registration) された者によるサービスのうち、(a) 医療従事者が登録に基づく範囲内で提供するサービスであること、(b) 人の健康の維持・回復の目的で行われるサービスであることの 2 つを挙げている<sup>140</sup>。HMRC は、医師・視力矯正士・Health Professions Order 2001 に基づき

<sup>138</sup> *Id.* at 509.

<sup>139</sup> *Id.* at 509.

<sup>140</sup> *Id.* at 719. 訳語については、以下の文献を参考にした。安部・前掲注(12)138 頁。

登録されたセラピストや栄養士等・整骨師・カイロプラクター・看護師、助産師、巡回保健師・歯科医師、歯科衛生士、歯科技工士・薬剤師が医療従事者に該当し、それらは法的登録があるとしている<sup>141</sup>。

税の累積の排除の仕組みについては、イギリスも我が国と同様、仕入税額控除による。売上税額から仕入税額を控除する方法で、仕入税額が売上税額を上回った場合は還付請求をすることができる。仕入税額控除の権利は、課税時点の生じた期間またはこれ以降において発生し、課税事業者からの標準税率・軽減税率・ゼロ税率適用の課税供給についてその権利が与えられる<sup>142</sup>。イギリスでは以下 5 つの要件を満たす場合に仕入税額控除が認められる。「①事業者が課税事業者であること、②事業者に対し供給がなされること、又は事業者が輸入したことにより付加価値税を支払うこととなったこと、③供給や輸入により税額が実際に発生したこと、④事業者が法人の場合その取締役が私的に使用するものでないこと、⑤供給された輸入した物品やサービスがその事業者の事業のために使用されるものであること<sup>143</sup>」(section 24 of the VATA 1994)。仕入税額控除は、仕入元が発行したインボイスを証憑書類とし、それに基づき行われる。

非課税売上に対応する課税仕入税額は仕入税額控除の対象から除外される<sup>144</sup> (section 26 of the VATA 1994)。部分控除否認については、標準法と特殊法の 2 つがある。HMRC が特殊法の採用を承認していない限り、標準法を適用する。標準法による仕入税額の計算では、課税仕入税額を①課税売上にのみ直接対応するもの、②非課税売上にのみ直接対応するもの、③課税売上と非課税売上とに共通して対応するものの 3 つに分類する。共通するものについては、課税期間中の総売上額を分母、課税期間中の課税売上額を分子とし、これに 100 を乗じたものを共通対応課税仕入税額按分割合としてこの案分割合を乗じて仕入税額控除の額を算定する<sup>145</sup>。

## 2-1-2 医療制度

### (1) 医療供給体制

1948 年以降のイギリスでは、国民保健サービス (National Health Service. 以下「NHS」とする) を中心に医療制度が設計されている<sup>146</sup>。

イギリスの医療供給体制の特徴は、①開設者の大半が公的病院である点、②医療の機能分化が徹底されており高額医療機器の設置台数が我が国よりも下回る点の 2 つである。

まず 1 つ目であるが、イギリスで医療を提供するのは我が国と同様、病院と診療所であ

<sup>141</sup> *Id.* at 718. 訳語については、以下の文献を参考にした。安部・前掲注(12)137 頁。

<sup>142</sup> 中井・前掲注(124)101 頁。

<sup>143</sup> 安部・前掲注(12)128 頁。

<sup>144</sup> Millar & Rudling, *supra* note 132, at 7.

<sup>145</sup> 安部・前掲注(12)131 頁。

<sup>146</sup> 国京則幸「第 6 章 イギリス」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』(法律文化社、2013 年) 109 頁。

る。病院の開設主体の大半は、NHS から組織的に独立した NHS ファンデーショントラスト (NHS Foundation Trust) であり、NHS 発足当初これらは NHS 直営病院であった<sup>147</sup>。OECD のデータにイギリスの病院に関するデータがないため具体的な数字はないが、上記のような病院の税引前利益が赤字になった場合でも、その分を税金で補填するのがイギリスにおいては基本的な扱いであるとの指摘がある<sup>148</sup>。

2 つ目については、我が国とは逆に開業医のゲートキーパー機能が強いということである。イギリスにはジェネラルプラクティショナーと呼ばれる医師 (General Practitioner. 以下「GP」とする) がいる。GP は独立開業医としてプライマリケアを担当する。つまり、NHS 体制下においては患者が最初に受診する医療機関は GP のいる診療所であり、病院で行われる高度な診断技術や治療方法を必要とするセカンダリーケアは原則的に GP の紹介によって受けることができるのである。イギリスでは GP の診察を受ける際、事前に個人が当該診療所で患者登録をしておく<sup>149</sup>。NHS 発足当初は患者の登録住所内の GP しか選択できず、患者は医療機関をほとんど選ぶことができない状況であったため、GP の選択は郵便番号による宝くじに等しいとの批判があり、GP の質の差が激しいことが指摘された<sup>150</sup>。現在では住所に縛られず自由に登録する GP を選ぶことができる。患者は、GP が紹介した場合に病院での診察を受ける。

イギリスにおける高額医療機器の設置台数はかなり少ない。我が国と比較すると、CT は我が国の 7%、MRI は我が国の 13%しか設置していない (図 10 参照)。

## (2) 医療保障制度

イギリスの医療保障制度は、3 つある類型のうち②国民保健サービスの類型に属する。NHS にかかる費用は、約 8 割が租税によってまかなわれる<sup>151</sup>。患者の窓口負担は原則無料で、病院側はその対価を NHS 予算から配分される。NHS に係る費用の残り 2 割は国民保険からの拠出である。患者の自己負担は 1%程度である。これを図示したのが図 14 である。

保険診療以上の治療を希望する場合は民間病院に行き、全額自己負担で診療を受ける。民間保険に加入していれば、加入先の民間保険会社が診療費を支払う。保険料は勤務先が全額負担する場合もあれば個人で負担する場合もある。民間の医療機関での診療は自由診療となり診療費の設定が自由である<sup>152</sup>。

---

<sup>147</sup> 片桐由喜「第 3 章 イギリスにおける医療制度改革 第 1 節 現行制度の概要」松本勝明編『医療制度改革 ドイツ・フランス・イギリスの比較分析と日本への示唆』(旬報社、2015 年) 195 頁。

<sup>148</sup> 安部・前掲注(12)153 頁。

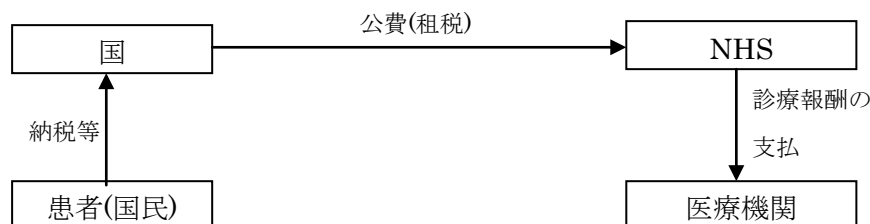
<sup>149</sup> 国京・前掲注(146)114-116 頁。

<sup>150</sup> 片桐由喜「第 3 章 イギリスにおける医療制度改革 第 3 節 NHS に関する改革」松本勝明編『医療制度改革 ドイツ・フランス・イギリスの比較分析と日本への示唆』(旬報社、2015 年) 209 頁。

<sup>151</sup> 国京・前掲注(146)126 頁。

<sup>152</sup> 「英国の医療制度－NHS とプライベート」(在英国日本大使館 HP : <http://www.uk.emb-japan.go.jp/jp/ryoji/iryo.html>) [最終確認日 : 2016 年 1 月 29 日]。

< 図 14： 保険診療に係る当事者関係（イギリス） >



### 2-1-3 小活

以上より、イギリスの制度には次のような特徴を見いだせる。

まず付加価値税制における特徴としては①医療サービスが非課税、②医薬品はゼロ税率ということである。

次に医療制度における特徴としては①開設者は大半が公的病院、②医療の機能分化が徹底されており高額医療機器の設置台数もかなり少ないということである。

金原氏はイギリスにおける医療機関の控除対象外消費税の問題について、「我が国と同様に損税の問題が生じ得る」と安部准教授の論文を参考に指摘している<sup>153</sup>。一方、船本氏はイギリスの医療供給方式が国営型であることに着目し、金原氏とは異なる立場として、国は税の徴収者であるため、「医薬品（ゼロ税率）以外の非課税取引から生じた医療サービスにかかる付加価値税負担は、発生した場合でも納税者と税の徴収者が同一なので、結果的に控除対象外付加価値税の影響がないものと考えられる<sup>154</sup>」との見解を述べている。安部准教授も 2015 年の文献において「イギリスの場合、公的医療保障である NHS は税によって賄われており、控除不能な仕入税額が生じてても税で補填されると考えられる」とし、「医療機関は原則として経営リスクを負うことがないため、我が国とは状況が異なるとされている。」と指摘している。

本稿においても、8割が民間の医療機関である我が国と、病院の大半が国営であり税引前利益が赤字であっても税金で補填されるイギリスとの医療制度の差は安部准教授、船本氏の指摘にもある通り、重要な差であると考ええる。控除対象外消費税の問題は、我が国のほうがより顕著であると理解できる。

ただし公的部門であれば全く問題が起こらないわけではない。イギリスを含む EU では、付加価値税における非課税は、外部委託を抑制し垂直統合をするインセンティブを与えるという見解がある<sup>155</sup>。非課税供給を多く行う事業者は前述の通り非課税供給に対応する課税仕入について仕入税額控除を行うことができない。コストが増えれば控除できない仕入

<sup>153</sup> 金原・前掲注(72)81頁、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）134-135 頁。

<sup>154</sup> 船本・前掲注(71)221 頁。

<sup>155</sup> Joachim Englisch, *The EU Perspective on VAT Exemptions, in VAT exemptions Consequences and Design Alternatives* 37, 48 (Rita de la Feria ed., Kluwer Law International 2013).

税額も増加していくため、事業者はできるだけ外部委託を抑えて垂直統合をすることで控除できない仕入税額を減らそうとするということである。欧州委員会では、公的部門における外部委託の抑制について議論している<sup>156</sup>。イギリスや EU において我が国で注目されているような控除できない付加価値税を事業者が負担している問題が特に問題視されない理由として、EU では医療の提供者が経営責任を負わない形の事業形態（赤字になっても税金で補填される形態）であることが多いため問題が顕在化しないという指摘がある<sup>157</sup>。CT や MRI といった高額医療機器の設置台数が我が国と比較するとかなり少ないことも一因であると考えられる。

## 2-2 オーストラリア

### 2-2-1 付加価値税制度

#### (1) 付加価値税の導入

オーストラリアの付加価値税（Goods and Services Tax : GST。以下、オーストラリアの付加価値税の説明において「GST」と表記する。）は、2000年7月1日に導入された。GST 導入以前のオーストラリアでは、主な消費課税として卸売売上税（wholesale sales tax）が存在し、GST は卸売売上税を廃止して導入された。

オーストラリアの卸売売上税は 1930 年に導入された。卸売売上税は、小売業者が支払う購入価格を課税標準とし、卸売取引を課税取引として課税する租税である<sup>158</sup>。税法で特に非課税とされるものを除き、オーストラリア国内で製造されまたは輸入されたすべての財貨に対して課税される単段階一般消費税であった<sup>159</sup>。課税物件の製造業者および卸売業者は税務当局に登録する必要があった<sup>160</sup>。単段階課税である売上税における非課税とは最終消費者・事業者の両者が税を負担しない制度であり、税負担の累積はなかったと考えられる。

GST が導入される 2 年前（1998 年）の時点で、卸売売上税の税率は異なった 6 種類のものであった（22%から 45%まで）。単段階課税であるため、課税に漏れがあるという指摘もあり、卸売売上税は時代遅れで不公平な方法を用いて課税する租税であると批判されるようになっていた<sup>161</sup>。オーストラリアの GST は、1930 年代に導入され陳腐化した卸売売上

---

<sup>156</sup> Copenhagen Economics, VAT in the Public Sector and Exemptions in the Public Interest, 20-23 (2013 January), available at [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat\\_public\\_sector\\_exemptions\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector_exemptions_en.pdf) (last visited Jan.29, 2016).

<sup>157</sup> 安部・前掲注(12)153 頁。

<sup>158</sup> H・ディヴィッド・マックガーラン「オーストラリアの売上税」租税研究 80 号（1956 年）11 頁。

<sup>159</sup> マックガーラン・前掲注(158)11 頁。

<sup>160</sup> 同上。

<sup>161</sup> Ian Murray-Jones, Australian GST Handbook 2015-16, 8 (Thomson Reuters 2015).



税を新しい時代の間接税に更新する必要があるという理由で導入された<sup>162</sup>。

## (2) 付加価値税の規定

現行法である“A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999”（以下「GST Act 1999」と表記する）に即してオーストラリアの付加価値税の規定を確認する。

オーストラリアの GST Act 1999 によると、GST は課税供給に対して課される（section 9-1 of GST Act 1999）。課税供給とは、以下 4 つの要件を満たすものをいう。その要件とは、(a) 対価を得て行う供給、(b) 事業遂行上の供給、(c) オーストラリアと繋がりのある供給（我が国でいう国内取引および輸入取引）、(d) 登録事業者による供給、の 4 つである（section 9-5 of GST Act 1999）。ただし、後述する GST-free 供給および input taxed 供給については課税供給から除かれる。

納税義務者は課税供給を行う者である（section 9-40 of GST ACT 1999）。GST の税額は、課税供給の価値（value）に 10% を乗じて算出する（section 9-70 of GST Act 1999）。課税供給の価値は、価格に  $\frac{10}{11}$  を乗じた額である（section 9-75 of GST Act 1999）。例えば事業者が 22,000 豪ドルで課税供給を行った場合、 $22,000 \text{ 豪ドル} \times \frac{10}{11} = 20,000 \text{ 豪ドル}$  が課税供給の価値であり、納付すべき税額は  $20,000 \text{ 豪ドル} \times 10\% = 2,000 \text{ ドル}$  となる。

オーストラリアでは、以下 2 つの要件を満たす場合は税務当局に事業者登録をする必要がある。その要件とは、(a) 事業を営んでいる、(b) 年間の総売上金額が 50,000 豪ドル以上（非営利団体の場合は 100,000 豪ドル以上）である、という 2 つである（section 23-5 and section 23-15 of GST Act 1999）。

税率は、標準税率 10%（section 9-70 of GST Act 1999）およびゼロ税率（GST-free）（section 38-1 of GST Act 1999）である。ゼロ税率（GST-free）は subdivision 38-A から subdivision 38-P に挙げられる供給について適用される。軽減税率はない。

オーストラリアにおけるゼロ税率とは、GST Act 1999 においては“GST-free”と表記される。オーストラリアの GST-free の意味は、その供給に対して GST は課されないが、仕入税額控除を行うことができるというものである（section 38-1 of GST Act 1999）。section 9-5 of GST Act 1999 の規定においても、「その供給が GST-free もしくは input taxed 供給である限り、その供給は課税供給ではない（However, the supply is not a taxable supply to the extent that it is GST-free or input taxed.）」と言及されている。つまり、他国のゼロ税率と比較すると、オーストラリアのゼロ税率（GST-free）は課税供給ではない点で多少性格が異なると説明されている<sup>163</sup>。本稿では、金子名誉教授の指摘にもあった通り、「仕入税額控除ができることにより税負担がゼロとなっている」点を重視し、GST-free をゼロ税率と表記する。ゼロ税率（GST-free）の適用される供給は図 15 の通りである。

<sup>162</sup> 米原淳七郎「オーストラリアの税制改革—GST の導入—」オーストラリア研究紀要 27 巻（2001 年）32 頁。

<sup>163</sup> Jones, *supra* note 161, at 297. 安部・前掲注(12)195 頁の脚注 74 においても言及がある。

< 図 15 : ゼロ税率供給 (オーストラリア) >

38-A	食料品 (food)
38-B	医療 (health)
38-C	教育 (education)
38-D	保育 (child care)
38-E	輸出等 (exports and other supplies for consumption outside Australia)
38-F	宗教的サービス (religious services)
38-G	慈善団体等の非営利活動 (non-commercial activities of charitable institutions etc.)
38-H	慈善団体等によるくじ引きやビンゴの実施 (raffles and bingo conducted by charitable institutions etc.)
38-I	上下水道 (water and sewerage)
38-J	事業譲渡 (supply of a going concern)
38-K	輸送等 (transport and related matters)
38-L	製錬後の希少金属 (precious metals)
38-M	免税店での供給 (supplies through inwards duty free shops)
38-N	政府等が行う一定の土地の譲渡 (grants of freehold and similar interests by governments)
38-O	農地 (farm land)
38-P	障害者用自動車 (cars for use by disabled people)

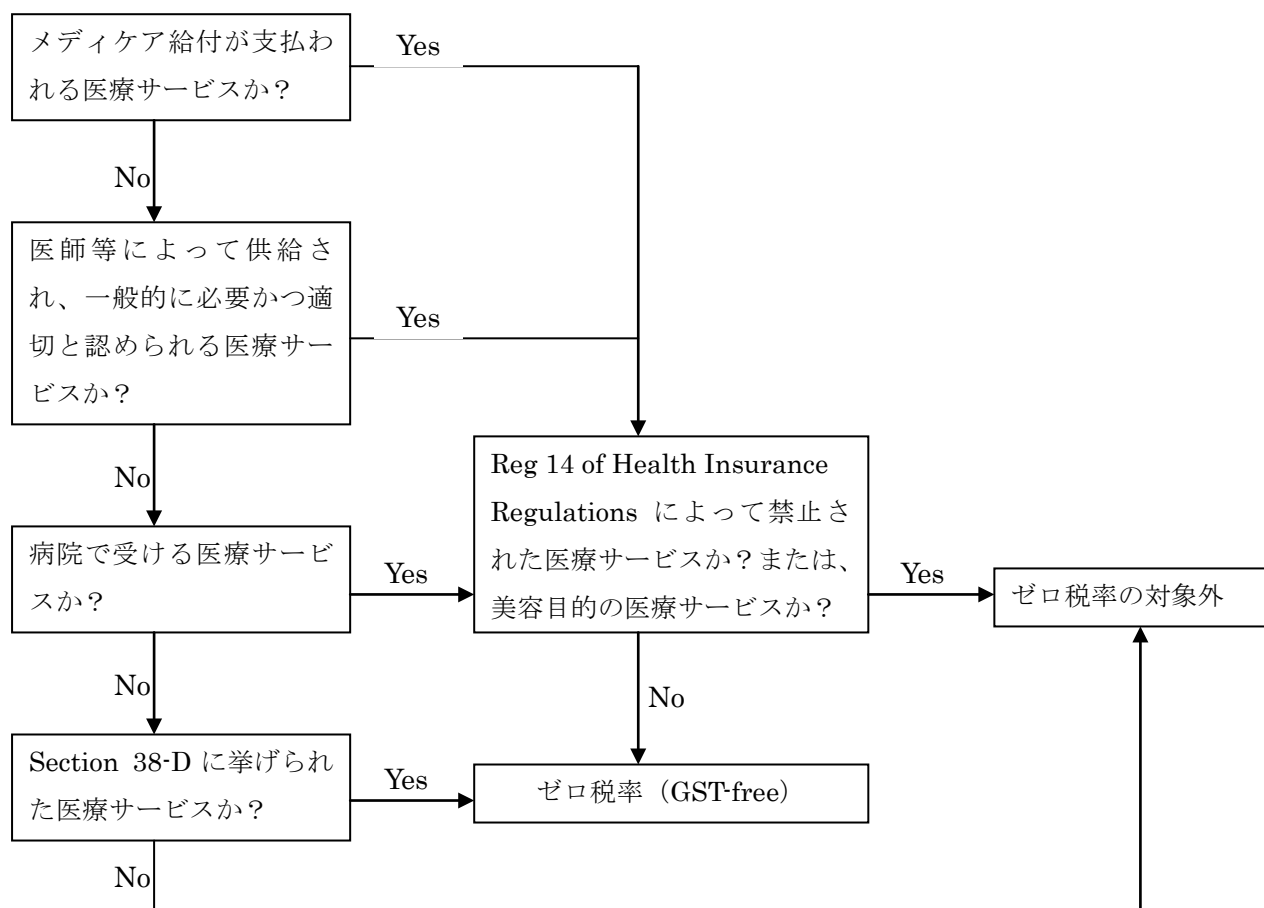
オーストラリアの非課税供給は、GST Act 1999 においては“input taxed supplies”と表記される。オーストラリアの非課税供給 (input taxed supplies) は、その供給に対して GST が課されず、仕入税額控除もできない (section 40-1 of GST Act 1999)。我が国やイギリス、カナダの付加価値税制において非課税とされるものと同様の意義を持つため、本稿では“input taxed supplies”を非課税供給と表記する。非課税供給 (input taxed supplies) となる供給は subdivision 40-A から subdivision 40-D に挙げられる供給である (図 16 参照)

< 図 16 : 非課税供給 (オーストラリア) >

40-A	金融取引 (financial supplies)
40-B	賃貸住宅 (residential rent)
40-C	住宅施設 (residential premises)
40-D	精錬前の希少鉱物 (precious metals)

我が国と違い、オーストラリアにおいて医療サービスはゼロ税率（GST-free）である。ゼロ税率（GST-free）の対象となる医療サービスには、下記のようないくつかの要件がある<sup>164</sup>（図 17 参照）。

< 図 17：ゼロ税率となる医療サービス<sup>165</sup> >



具体的には、オーストラリアでは、我が国でいう保健診療（メディケア給付が支払われる医療。メディケアについては後述する）は、美容目的でなければゼロ税率の対象となる。我が国でいう自由診療については、一般的に必要かつ適切と認められる医療サービスならば美容目的でない限りゼロ税率である。自由診療のうち一般的に必要かつ適切とは認められない医療サービスだが病院で受けるものについては、美容目的でなければゼロ税率である。自由診療のうち一般的に必要かつ適切とは認められない医療サービスで病院ではなく診療所等で受けるものについては、**section 38-D of GST Act 1999**に記載のあるものはゼロ税率、記載のないものは標準税率での課税対象となる。

<sup>164</sup> *Id.* at 317.

<sup>165</sup> *Id.* at 317. より作成。

税の累積の排除の仕組みについては、オーストラリアも我が国と同様に仕入税額控除により、課税売上に対応する課税仕入に係る税額を控除する<sup>166</sup> (section 11-5(b) of GST Act 1999)。仕入税額控除を受けるには、仕入税額控除を受けようとする者が、その仕入に対して対価を支払うもしくは支払うべき責任があり、税務当局に事業者登録をしていることが必要である (section 11-5(c) and (d) of GST Act 1999)。

以上より、オーストラリアでは医療サービスはゼロ税率 (GST-free) の適用対象であるため、課税取引ではないが仕入税額控除を受けられる。結果、我が国でいう控除対象外消費税の問題も発生しない。この点について船本氏も「オーストラリアでは医療・保険全般には GST の取扱いを課税取引として税率 0%に設定しているので、控除対象外付加価値税負担は発生せず、仕入れにかかる GST の全額が還付されるので医療機関に負担が及ばない」と述べている<sup>167</sup>。金原氏も同様である。GST-free が課税取引か否かという点で認識の差があるが、医療機関に控除対象外消費税の問題が発生していないという見解は同じである。

ゼロ税率 (GST-free) 供給に仕入税額控除が認められている理由は、教育及び医療に関しては、無料で提供されるサービス (主に政府・非営利団体によって提供されるもの) と対価を得て提供されるサービス (民間セクターによるもの) との間にある中立性のためである<sup>168</sup>と説明されている。つまり、医療サービスに対し GST を課してしまうと、民間病院は料金に GST 分を上乗せするため価格が上昇し、公立病院に比べ競争力の点で不利な立場となってしまう、患者は公立病院を積極的に受診するようになると考えられる<sup>169</sup>。オーストラリアでは、ゼロ税率を導入し仕入税額を取り除くことより医療分野のコストが下がると考えられたのである<sup>170</sup>。

## 2-2-2 医療制度

### (1) 医療供給体制

オーストラリアの公的医療制度は、医療費の全部または一部を給付するメディケアのほか、無料の公立病院サービス、薬剤費給付制度 (Pharmaceutical Benefits Scheme :PSB) の三本柱で成立している<sup>171</sup>。オーストラリアの医療供給体制の特徴は、①開設者は公的病院と民間病院が半々である点、②医療の機能分化がなされており高額医療機器の設置台数が我が国より低い点の2つである。

①について、2013年度の統計によるとオーストラリアにある1,359の病院のうち、公立

---

<sup>166</sup> *Id.* at 149.

<sup>167</sup> 船本・前掲注(71)204頁。

<sup>168</sup> Michael Lang and Ine Lejeune, *Improving VAT/GST: Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System*, 27 (IBFD 2014).

<sup>169</sup> The Honourable Peter Costello, M.P. Treasurer of the Commonwealth of Australia, *Tax Reform Not a New Tax, A New Tax System*, 93 (1998 August), available at <http://archive.treasury.gov.au/documents/167/PDF/Whitepaper.pdf> (last visited Jan.29, 2016).

<sup>170</sup> *Id.* at 93.

<sup>171</sup> 西田和弘「第7章 オーストラリア」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』(法律文化社、2013年) 130頁。

病院 (Public hospital) が 747 (約 55%)、民間病院 (Private hospital) は 621 (約 45%) となっている<sup>172</sup>。公立病院は運営財源のほとんどを連邦政府からの補助金と州政府からの拠出金に依存している<sup>173</sup>。公立病院のうち大病院は高度医療、臓器移植、研究教育などを行っている。一方、民間病院は連邦政府等からの補助金は受け取っていない<sup>174</sup>。規模は公立病院よりも一般的に小規模であり、一両日中に終わる治療を中心に行っている。

②については、オーストラリアもイギリスと同様、税方式による国民健康サービス (メディケア) を基本とし、一般医 (GP) をゲートキーパーとするプライマリケアシステムが確立している<sup>175</sup>。その影響もあるのか、オーストラリアもイギリスと同様 CT や MRI といった高額医療機器が我が国のように大量に設置されているわけではない。設置台数を我が国と比較すると、CT は我が国の 44%、MRI は我が国の 12%にとどまる (図 10 参照)。

## (2) 医療保障制度

オーストラリアの医療保障制度は、イギリスやカナダと同様に、②国民保健サービスの類型に属する。メディケアとは医師サービスに対する公的給付制度であり、財源は連邦政府の一般財源によってまかなわれる。保険料はないがメディケア税 (Medicare levy) という国民負担が存在する<sup>176</sup>。受給資格者は課税所得の 1.5%を納付する (目的税ではなく一般財源。公的医療支出の約 1 割を補う) <sup>177</sup>。医師サービスへの支払いについては診療報酬点数表 (Medicare Benefit Schedule。以下「MBS」と表記する) があり、償還額が規定されているが上限は定められていない<sup>178</sup>。オーストラリアでは、日本と違い GP・専門医・病院は医師サービスの料金を自由に価格設定できることになっている<sup>179</sup>。患者の自己負担の額は、患者がどの医師を選ぶのかに依存する。たとえば、GP および公立病院における公的患者としての外来診療・入院診療は共に MBS で定められている額の 100%が償還され、診療所・病院が設定した価格と MBS との間に差額がある場合は、その差額分を患者が自己負担するのである<sup>180</sup>。専門医及び民間病院における外来の場合は、MBS の 85%が償還され、残りは患者の自己負担となる。

また、オーストラリアにはメディケア税に加えて付加メディケア税 (Medicare Levy Surcharge) があり、年収が 10 万豪ドル超 (単身世帯の場合は 5 万豪ドル) の家計が一定の民間医療保険に加入していない場合、課税所得の 1%の追加税負担を求める制度があり、

---

<sup>172</sup> AIHW, Hospital resources 2013–14: Australian hospital statistics.

<sup>173</sup> 岡部陽二「オーストラリア連邦の医療システム (2)」Monthly IHEP 212 号 (2012 年) 29 頁。

<sup>174</sup> 同上。

<sup>175</sup> 丸山士行「1 章 オーストラリアー公的部門と民間部門の併用ー」井伊雅子編『アジアの医療保障制度』(東京大学出版会、2009 年) 19 頁。メディケア税については、西田・前掲注(171)134 頁。

<sup>176</sup> 丸山・前掲注(175) 9 頁。

<sup>177</sup> 同上。

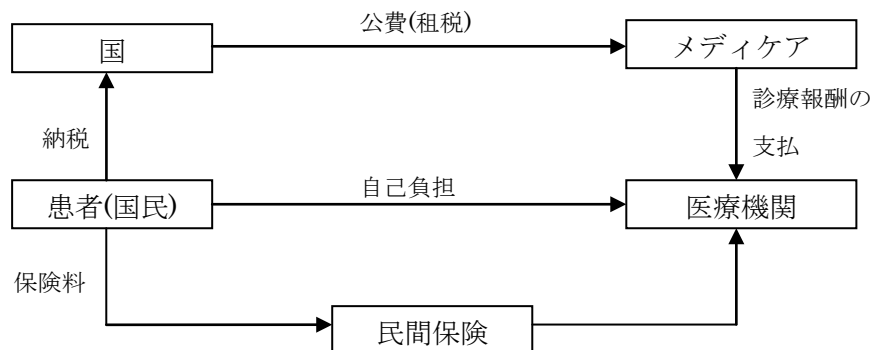
<sup>178</sup> 同上。

<sup>179</sup> 西田・前掲注(171)134 頁。

<sup>180</sup> 同上。

民間医療保険への誘導政策が存在する<sup>181</sup>。以上のことを図示したのが図 18 である。

< 図 18： 保険診療に係る当事者関係（オーストラリア） >



### 2-2-3 小括

以上より、オーストラリアの制度には次のような特徴を見いだせる。

まず付加価値税制における特徴としては、①医療サービスに対するゼロ税率（GST-free）適用により仕入税額控除を受けることができ、税負担がゼロとなる、②病院の開設者が公私半々であるオーストラリアにおいて医療サービスに対してゼロ税率（GST-free）が導入された理由は、公立病院と民間病院との間の競争中立性を調整するためであると考えられる、の 2 点である。

次に医療制度における特徴としては①開設者は公民半々、②医療の機能分化がなされており高額医療機器の設置台数は我が国より少ないという 2 点が挙げられる。

オーストラリアにおいては医療サービスにも仕入税額控除を使えるため、控除対象外消費税の問題は起こっていないと考えられる。

## 2-3 カナダ

### 2-3-1 付加価値税制

#### (1) 付加価値税の導入

カナダの付加価値税（Goods and Services Tax : GST。以下、カナダの付加価値税の説明において「GST」と表記する）は、1991 年に導入された。GST 導入以前のカナダでは、連邦税として製造業者売上税（the Federal Sales Tax）、物品税（the Commodity Taxes）、個別消費税（the Excise Duties）があり、更に州税として小売売上税（the Provincial Retail Sales Taxes）が存在していた<sup>182</sup>。

<sup>181</sup> 丸山・前掲注(175) 16 頁。

<sup>182</sup> 「カナダの製造業者売上税および物品税の歴史と基本的仕組み (1)」租税研究 378 号 (1981 年) 69 頁。

製造業者売上税は、いくつかの問題点の指摘の中で売上税改革の必要性が高まった<sup>183</sup>。第一に、課税ベースの狭さである。製造業者売上税であるため卸売・小売段階の付加価値に課税されないうえ、サービスにも課税されないという問題点があった。第二に、生産・流通に関する意思決定の攪乱効果である。製造業者売上税の場合、宣伝・公国活動を製造業者が行うと課税対象になるが製造業者以外が行うと課税対象にならないといったことがあった。製造業者自らが行うほうが安い場合も税負担を逃れるために自分で行わないということがあった。制度が複雑すぎる等の批判もあり、売上税を改革し GST を採用した。

## (2) 付加価値税の規定

カナダの連邦レベルの主要な消費課税は、GST である。間接税法 (the Excise Tax Act : the ETA。以下「the ETA」と表記する) の第 9 章 (Part IX) の section 122 から section 368 に規定されている<sup>184</sup>。GST は、他の OECD 諸国で採用されているのと同様に仕入税額控除をベースとした付加価値税である<sup>185</sup>。カナダの GST は当初ニュージーランドの GST をモデルに設計されたが、それよりは複雑な制度となり、非課税取引もより多く設定されている<sup>186</sup>。

カナダの GST では、カナダ国内で行われた課税供給 (taxable supply) の受取人 (recipient) は全て、対価の額の 5% を GST として支払わなければならない (section 165(1) of the ETA)。課税供給とは事業遂行上の活動をいう<sup>187</sup> (subsection 123(1) of the ETA)。カナダの GST において真の納税義務者は消費者であるが、彼らは政府に税を徴収・送金する義務を負わない (They are not responsible and accountable for its collection and remittance to the government.)<sup>188</sup>。政府の代理人として納税義務を負うのは、国内で事業として財または役務の供給を行う者である<sup>189</sup>。事業者でなければならないことはなく、個人でも法人でも団体でも構わない。

税の累積の排除の仕組みについては、カナダも我が国と同様、仕入税額控除による。事業者の仕入高にかかる税額の控除 (仕入税額控除と同義) は、仕入れが事業者の営利活動に使用される場合にのみ認められる。事業者が専ら(90%以上)営利活動において仕入れを行った場合には、全額控除される。90%未満の場合には、営利活動に伴う部分とそれ以外の部分とに仕入れを配分し、控除する税額を決める。配分の方法は、事業者が状況に応じて合理的と思われる方法を選択することができる (例えば不動産の場合、営利活動に用いられ

---

<sup>183</sup> 林宜嗣「第 9 章 カナダ売上税改革」橋本徹編『欧米諸国の間接税－EC 型付加価値税と売上税』(清文社、1988 年) 156-158 頁。

<sup>184</sup> Muhammad Abbas & Arthur J. Cockfield, *Chapter 4 Canada, in The Future Taxation Recent Trends in VAT and GST System around the World* 109, 109 (Thomas Ecker, Michael Lang & Ine Lejeune ed., Kluwer Law International 2012)

<sup>185</sup> *Id.* at 109.

<sup>186</sup> *Id.* at 112.

<sup>187</sup> Anand Ablack, B.A., LL.B., *Halsbury's Laws of Canada, First Edition Taxation (Goods and Services)*, 80 (LexisNexis 2010).

<sup>188</sup> Abbas & Cockfield, *supra* note 184, at 114.

<sup>189</sup> 知念裕『付加価値税の理論と実際』(税務経理協会、1995 年) 105 頁。

た資産の平方フィート数を基準として用いることも可能)。事業者は、カナダ歳入庁の事前の同意を得る必要がある<sup>190</sup>。

仕入税額控除を受けるためには、インボイスが必要である。取引金額が 30 加ドル以上の場合は、インボイスに GST 税額及び供給（提供）者の GST 登録番号を記載する必要がある（subsection 123(1) and section 240(1) of the ETA）。仕入税額控除を受ける要件は、①課税取引の譲渡人が譲受人に対しそれを証する証憑書類を提供し、それを譲受人が保存していること（section 223(1) of the ETA）、②譲受人に提供された物品やサービスが譲受人によって行われる事業活動において消費、使用又は供給されるために取得されたものであること（section 169(1) of the ETA）、の 2 つである。

税率は標準税率が 5%で、軽減税率はないがゼロ税率（zero-rated supply）（subsection 123(1) and Schedule VI of the ETA）と非課税（exempt supply）（subsection 123(1) and Schedule V）がある。ゼロ税率は、0%で課税され、ゼロ税率の対象となる供給を提供した者は仕入税額控除の権利を得るが、非課税の場合は仕入税額控除を控除することができない。言い換えれば、ゼロ税率と非課税の差異は仕入税額控除の可否である<sup>191</sup>。非課税及びゼロ税率の対象となる供給は図 19・図 20 の通りである。

< 図 19： 非課税取引（カナダ） >

part I	不動産（property）
part II	保健介護サービス（health care services）
part III	教育サービス（education services）
part IV	児童介護サービス（Child and personal care services）
part V	法律扶助サービス（legal aid services）
part V.1	慈善団体等による供給（supplies by charities）
part VI	公的機関による供給（public sector bodies）
part VII	金融サービス（financial services）
part IX	フェリー、道路および橋の通行料（ferry, road and bridge tolls）

< 図 20： ゼロ税率取引（カナダ） >

part I	処方薬（prescription drugs and biologicals）
part II	医療・福祉機器（medical and assistibe devices）
part III	基礎的食料品（basic groceries）
part IV	農業・漁業（agriculture and fising）
part V	輸出（exports）

<sup>190</sup> 知念・前掲注(178)171 頁。

<sup>191</sup> Abbas & Cockfield, *supra* note 184, at 132.



partVI	旅行 (travel services)
partVII	交通 (transportation services)
partVIII	国際機関向けサービス (international organizations)
partIX	金融サービス (financial services)
partX	関税の徴収 (collection of customs duties)

カナダには公的機関 (Public Service Bodies) については、事業者が別途申請書を提出することにより、非課税売上に対応する控除できない付加価値税のうち一定部分の金額に対して割戻し (rebate) を受ける、PSB リベート (Public Service Bodies' Rebate) という制度が導入されている (section 259(3) of the ETA)。割戻しの対象となるのは公的機関である病院、学校、大学及び地方自治体、慈善団体及び認定 NPO である (section 259(3) of the ETA)。病院については、その医療機関が公的病院を運営しているならば、非課税売上に対応する控除できない付加価値税のうち一定額の割戻しを受けることができる。

なお、PSB リベートにより割戻しを受けることのできる公的病院は、以下 5 つの要件を全て満たす必要がある<sup>192</sup>。①検査、診断や治療の際いつでも医師、看護師や関連するスタッフがいて、②患者に対する医療サービスの提供の際、医療従事者及び医療器具を使用すること、③入院設備が完備されていること、④入院及び外来患者へのサービスに充てるため、州や地方公共団体から事業費及び資本投資に係る財政的な援助が受けられること、⑤州や地方公共団体の規定する法律や条例の下で病院業務が営まれること、の 5 つである。

要件のうち特に重要なのは、入院施設の完備および入院サービスの提供である<sup>193</sup>。カナダでは、民間非営利病院であっても日常の運営資金や新規の投資資金の過半を州政府からの交付金に依存しており、民間病院であっても経営の自律性が限られている実情に即して、民間非営利病院も公的病院と数えている<sup>194</sup>。カナダの PSB リベート制度は、開設者が民間病院であっても公的病院の要件を満たしていれば適用されるものと考えられる。

PSB リベート制度による割戻し率は、地方自治体の場合は 100%、大学は 67%、学校は 68%、病院は 83%、慈善団体は 50%、認定 NPO は 50%である (図 21)。設定された還付率は、従前の製造者売上税に GST が取ってかわるにあたり、各部門の平均税負担が増加することのないように設定された<sup>195</sup>。カナダで割戻しを行う理由は、非課税取引を行う事業者がそれに対応する課税仕入れに係る仕入れ税額を控除できないという問題を回避するた

<sup>192</sup> Canada Revenue Agency, GST/HST Policy Statement P-245 (Aug.16, 2005), available at <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gl/p-245/p-245-05e.pdf>. (last visited Jan.29, 2016). 日本語訳として、安部・前掲注(12)183-184 頁。

<sup>193</sup> 安部・前掲注(12)184 頁。

<sup>194</sup> 岡部陽二「カナダの医療システム」Monthly IHEP 171 号 (2008 年) 26 頁。

<sup>195</sup> Pierre-Pascal Gendron, *VAT Treatment of Public Sector Bodies: The Canadian Model* (Oxford University Centre for Business Taxation, WP 10/17), available at [http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Docs/Publications/Working\\_Papers/Series\\_10/WP1017.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_10/WP1017.pdf) (last visited Jan.29, 2016).

め、外部に発注するサービスを内部化するという現象 (self-supply bias) に対処するため<sup>196</sup>であるとされている。

< 図 21 : PSB リベートの割戻し率 >

地方自治体	100%
病院	83%
学校	68%
大学	67%
慈善団体	50%
認定 NPO	50%

また、割戻しは申請によって行われる。提出する書類には、Part A には身元確認のための情報を記入する。該当する場合 (if applicable)、事業者番号 (business number) を記入し、申請者の名前、申請者の名前と別の社名等を持っている場合はその名前 (operating / trade name)、住所 (州と市も記入する)、住所と異なる場合は物理的な場所 (physical location)、郵便番号、電話番号、期末 (fiscal end) が何月何日か、連絡者の名前を記入する。Part B には、リベートを申請する課税期間 (period) が何年何月何日から何年何月何日かを記入する。Part C は GST 登録事業者の場合のみ使用する欄で GST を返還 (return) する際に相殺する対象となるかどうかを確認する。Part D では割戻しの詳細 (どの活動を行っているのかとリベートを申請する実額) を記入し、総額でいくら割戻しを申請するかを記す。Part E には、申請書に記載した情報が申請者の認識する限り正しいものであることおよび Part D で申請した割戻しの額を以前に請求したことがないこと、帳簿・記録 (records)・インボイスを税務調査に利用して良いことの 3 つを証明するために署名する<sup>197</sup>。

## 2-3-2 医療制度

### (1) 医療供給体制

カナダでは、全州において基本的には医療にかかる患者負担をゼロとする、メディケアと呼ばれる全国民対象の国民保健サービス方式をとっている<sup>198</sup>。メディケアは 1968 年から 1972 年にかけて全州で実施に踏み切られた。財源は租税によってまかなわれる。

カナダの医療供給体制の特徴は、①公的病院には民間非営利法人も含まれるが補助金を

<sup>196</sup> David W. Conklin and France St-Hilaire, *Provincial Tax Reform: Options and Opportunities*, The Institute for Research on Public Policy(1990), 178.および安部・前掲注(12)193頁。

<sup>197</sup> GST66 Application for GST/HST Public Service Bodies' Rebate and GST Self-Government Refund, (Mar. 28, 2013), available at <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pbg/gf/gst66/README.html> (last visited Jan.29, 2016)

<sup>198</sup> 厚生労働省「2014年 海外情勢報告」73頁 (厚生労働省 HP : <http://www.mhlw.go.jp/wp/hakusyo/kaigai/15/dl/t2-02.pdf>) [最終確認日 : 2016年1月29日]。

受け取っている点、②医療の機能分化がなされており高額医療機器の設置台数が我が国より少ない点、の2つである。

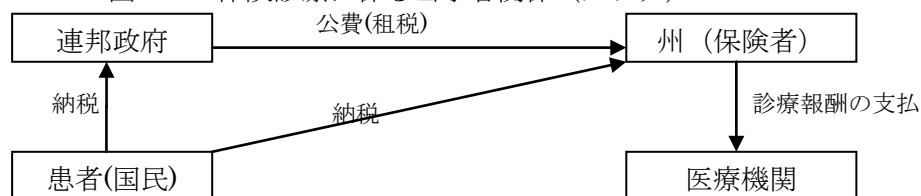
①について、病院の公的・民間の区分は一般的には所有形態によって区分されるが、カナダでは所有形態によるのではなく、「メディケア保険医療」を扱う病院をすべて「公的病院」としている<sup>199</sup>。公的病院の過半を占めるのは民間非営利病院であるが、こういった病院では、日常の運営資金のみでなく病院の新設やリニューアルにあたり州政府から交付金を受け取ることができる等、民間病院であっても経営の自主性が限られている実情に即した分類である<sup>200</sup>。カナダでいう民間病院は、患者に提供する医療サービスの料金は経営者が自由に設定可能で患者の支払い能力によって受け入れ患者を制限することができるが、1997年の統計によればその数は45病院のみである<sup>201</sup>。カナダにおける病院数は減少傾向にあるところ、2012年のデータではカナダ国内の病院数は720病院となっている<sup>202</sup>。病院数全体に占める民間病院の数の割合は低いと考えられる。

②については、カナダもイギリスやオーストラリアと同様、税方式による国民健康サービス（メディケア）を基本とし、プライマリケアシステムが確立している。医師は家庭（ホームドクター）と専門医とに分かれている。医療が必要となった国民は、救急の場合を除き第1次診察を受けるために、事前に選択している家庭医（ホームドクター）の診療を受ける。ここで患者は重症・軽症にふり分けられる<sup>203</sup>。第2次医療は、一般的には病院が行う。このように、医療の機能分化は我が国よりなされている。CTやMRIといった高額医療機器の設置台数は、カナダもイギリス同様に少ない。設置台数を我が国と比較すると、CTは我が国の14%、MRIは我が国の18%にとどまる（図10参照）。

## (2) 医療保障制度

カナダの医療保障制度は、②国民保健サービスの類型に属する。メディケアは国民保険とも呼ばれ、メディケアの保険者は州政府である（保険料の徴収はない）<sup>204</sup>。コアとされる医療については患者の自己負担が一切なく、すべてを税財源で公的に負担する制度として運営されており、税財源は、州政府の一般財源、企業の雇用主が負担する社会保障税、連邦政府からの交付金・補助金等から成り立っている<sup>205</sup>。

< 図 22 : 保険診療に係る当事者関係 (カナダ) >



<sup>199</sup> 岡部・前掲注(194)26頁。

<sup>200</sup> 同上。

<sup>201</sup> 岡部・前掲注(194)28頁。

<sup>202</sup> OECD, OECD Health Statistics 2015 (online database).

<sup>203</sup> 厚生労働省・前掲注(198)75頁。

<sup>204</sup> 岡部・前掲注(194)20頁。

<sup>205</sup> 岡部・前掲注(194)17頁。

### 2-3-3 小括

以上より、カナダの制度には次のような特徴を見いだせる。

まず付加価値税制における特徴としては①医療サービスが非課税、②PSB リベート制度による仕入税額の割戻し、③公的病院には民間非営利法人が含まれ、PSB リベート制度は5つの要件を満たしていれば所有形態にかかわらず適用される、の3点を挙げることができる。

次に医療制度における特徴としては①開設者は大半が民間非営利病院であるが補助金を受け取っている病院である、②医療の機能分化はされており高額医療機器の設置台数も我が国より少ない、の2つがある。

これらを総合して考えると、カナダの公的病院においては控除対象外消費税の問題はPSB リベート制度による割戻しによってある程度、負担が緩和されている。

## 第3章 我が国への示唆

### 3-1 各制度の評価

#### (1) イギリスの制度の評価

イギリスの制度は、医療サービスを非課税とするのみの制度である。付加価値税の制度上は我が国と同様に控除対象外消費税の問題が発生する可能性がある。

しかしながら、医療制度面で比較すると、我が国とイギリスとの間には2点の大きな違いが見られる。第一に、高額医療機器の設置台数が少ないという点である。控除対象外消費税の問題は、医療機器や薬剤の購入額が大きくなるほど深刻になることが指摘されている<sup>206</sup>。我が国と比較して100万人あたり的高額医療機器の設置台数が、CTの場合は7%、MRIの場合は13%の割合にとどまることは、イギリスにおける控除対象外消費税の影響の小ささを表すと考えられる。

第二に、船本氏や安部氏が指摘するように、病院の大半が国営である点である。赤字になっても税金で補填される事業形態であるイギリスと、民間病院が主体となって医療を提供している我が国の状況を同じと考えるべきではない。

以上のことから、イギリスにおいて医療サービスを非課税とするのみで他の対策を講じられていないことは、我が国において現状の扱いのまま、医療サービスを非課税とするのみでその他の対策を講じない根拠にはならないことが理解できる。医療制度の違いを考慮し、我が国では控除対象外消費税の実額ができる限りコスト化しないような制度を導入すべきである。

#### (2) オーストラリアの制度の評価

オーストラリアの制度の利点は、ゼロ税率（GST-free）を導入することで仕入税額控除

<sup>206</sup> 山口聡「医療と消費税の不適切な関係」租税研究795号（2016年）4頁。

を受けることができ、控除対象外消費税を全額控除できる点である。つまり、ゼロ税率（GST-free）を医療サービスに適用すれば、控除対象外消費税の問題は解消すると考えられる。最終消費者（患者）の窓口負担が増大するというものもない。たとえば、今後税率が更に上昇する事態になったとしても素早く対応することができる点を長所として挙げることができる。

ただ、ゼロ税率（GST-free）、つまり輸出免税の国内版ともいえる制度を我が国に導入することについては、以下のような反論が考えられる。

第一に、欧州ではゼロ税率についてどう考えられているのか確認すると、VAT 指令下においてゼロ税率とは、主に技術的もしくは現実的な理由によって適用されるのであって、社会的な理由によっては適用されないのが原則と述べられている<sup>207</sup>。技術的もしくは現実的な理由とは、付加価値税システムにおける仕向地原則の適正な機能を保証する（輸出等）ため、当局が貨幣用金等の物品への付加価値税負担を意図せず負うことを避けるため、税務当局が、税関もしくは他の当局の監督下にある物品に対処することを避けるため、非居住者の納税義務者及び外交機関・国際機関が払戻しの申請を行うことを避けるため、等である。これらの例から、ゼロ税率とは付加価値税のシステムを滞りなく機能させるための調整役の意味合いが強い。医療サービスのような国内取引について非課税でありながら仕入税額控除を容認するという制度は、合理性が薄い。

第二に、「ゼロ税率の設定については、…広く消費に負担を求めるという消費税の趣旨に反すること、課税ベースを著しく侵食すること、納税コスト・徴税コストを膨大にすること、事業者や消費者の間に新たな不公平感を惹起すること等から、その採用は認めがたい<sup>208</sup>」という指摘もある。輸出免税におけるゼロ税率は、仕向地主義により各国が輸出免税を導入することで国際的・二重課税を避けている意味があるが、国内取引におけるゼロ税率はその対象とした物品・役務の提供から全く税収をあげることができないことを意味する<sup>209</sup>。その税収減分を標準税率の引き上げによってまかなうことは、患者負担を現状より増やさないために窓口負担をゼロにする意義が減ってしまう。

第三に、ゼロ税率は、一旦特定の業種に対して導入すると他の業種のロビー活動を招くこととなり、社会事情を鑑み廃止を求めようとする場合も、政治問題となり容易ではないとも指摘されている<sup>210</sup>。消費中立性に欠けると批判された物品税と同様の欠点を、消費税も抱えることになる可能性がある。

---

<sup>207</sup> Fabiola Annacondia, EU VAT Compass 2015/16, 659 (IBFD 2015).

<sup>208</sup> 税制調査会「平成 5 年 11 月 今後の税制のあり方についての答申」30 頁。

<sup>209</sup> 日本税務会計学会「平成 26 年 1 月 軽減税率適用に関する考え方（会長諮問）に対する答申」5 頁（<http://www.tokyozeirishikai.or.jp/wp-content/uploads/2014/02/c9418ef96bc52ba663f92efd0bb236fe.pdf>）[最終確認日：2016 年 1 月 29 日]。

<sup>210</sup> 日本税務会計学会「平成 26 年 1 月 軽減税率適用に関する考え方（会長諮問）に対する答申」5 頁（<http://www.tokyozeirishikai.or.jp/wp-content/uploads/2014/02/c9418ef96bc52ba663f92efd0bb236fe.pdf>）[最終確認日：2016 年 1 月 29 日]。

### (3) カナダの制度の評価

PSB リベート制度による割戻しの利点は、第一に、ゼロ税率（GST-free）の導入と比べると立法上の変更点が少ないため、導入が比較的容易である点、第二に別途割戻しの申請書を作成するため、これまで不正請求の対処をするなかで培ったノウハウを生かして不正請求・不正還付に対処できる点、第三に割戻し率を操作できる点の 3 点を挙げるができる。

PSB リベート制度の導入にあたり懸念されるのは不正還付の問題であると考え。この点について安部准教授は、従来控除対象外消費税分を控除できないという自己に不利な状況下におかれていた医療機関が、還付制度導入という自己に有利な制度改正がなされる中でさらに自ら不正に手を染める事態は極めて想定しにくいとして医療機関による不正還付事案を懸念する必要はないとの見解である<sup>211</sup>。

しかしながら、2014 年度の還付金総額約 7 兆 7,000 億円のうち、消費税にかかわる還付金が約 4 兆 3,000 億円（約 55%）であり<sup>212</sup>、それに呼応して消費税の不正還付申告も増加しているとの指摘<sup>213</sup>があることから、本稿ではこの点を考察する。

制度上の類似性から輸出免税制度を素材に考察すると、輸出免税の場合には、不正還付には①仕入を架空計上する場合および②売上を偽る（本来輸出していない売上を輸出と偽る）場合の 2 種類の方法がある。PSB リベート制度を用いて不正に利益を得るには、仕入を架空計上によって過大に計上するか、保険診療を実際よりも多く行ったことにする等して非課税に対応する売上を過大に計上し、仕入税額に乗じる非課税売上割合を大きくして本来よりも多い還付を受けるとする方法をとる必要がある。

PSB リベート制度に係る不正還付については、現時点で不正請求をしている医療機関が追加的な不正として不正還付を申請する可能性があることは否定できない。現在、医療機関がする可能性のある不正請求は、診療報酬を偽ることによる不正請求である。2013 年度の実績でいえば、不正が発覚して保険医療機関の指定を取り消されたりした医院などは 59 機関、不正請求額は計 146 億円であると報じられている<sup>214</sup>。関東信越厚生局のホームページには、関東で起こった不正請求事案の実例が掲載されている。保険医療機関による不正還付は保険者等からの情報提供や患者からの相談によって発覚し、関東信越地方社会保険医療協議会において諮問が行われた後、保険医療機関の指定の取消及び保険医の登録の取消の行政処分がなされる。不正還付の主な方法としては、②の売上を偽る方法でなされる

---

<sup>211</sup> 安部・前掲注(12)219 頁。

<sup>212</sup> 国税庁「平成二六年度統計年報 4 国税徴収・国税滞納・還付金」23 頁（国税庁 HP：[https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/chousyu2014/pdf/17-18\\_tainokanpu.pdf](https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/chousyu2014/pdf/17-18_tainokanpu.pdf)）〔最終確認日：2016 年 1 月 29 日〕。

<sup>213</sup> 首藤重幸「消費税法解釈論上の諸問題—手続法を中心として—」租税法研究 34 号（2006 年）29 頁。

<sup>214</sup> 「アルバイト感覚で芸人ら数百人が加担 療養費詐欺、ずさん審査が不正請求の元凶」産経新聞 2015 年 11 月 7 日（<http://www.sankei.com/affairs/news/151106/afr1511060052-n2.html>）〔最終確認日：2016 年 1 月 29 日〕。

ことが多い。例えば架空請求（実際には行っていない保険診療を行ったものとして診療報酬を不正に請求する等）、付増請求（実際に行った保険診療に行っていない保険診療を付け増して診療報酬を不正に請求する等）、振替請求（実際に行った保険診療を保険点数の高い別の診療に振り替えて、診療報酬を不正に請求する等）、その他の請求（一例として、保険医療機関の指定を受けていない場所で診療したものについて診療報酬を不正に請求していた）等の方法がある。

これらの医療機関は、結果として非課税売上割合が本来よりも高まっていると考えられ、これに PSB リベート制度を組み合わせると、不正によってより多くの金を得られることになる。PSB リベート制度が不正請求を行うインセンティブを増加させる可能性は否定できない。

ただ、不正還付の問題はゼロ税率（GST-free）の場合についても同様であると考えられる。特にゼロ税率（GST-free）の場合、インボイス方式も同時に導入できるのならば事業者間で相互にチェック機能が働くため不正請求の増大のリスクを下げるのが可能であるが、現行の帳簿方式のもとでは事業者側での作業のみとなってしまう。帳簿方式のもとでの導入を考えるならば、PSB リベート制度のほうが望ましい。

また今後インボイスを導入する場合でも、ヨーロッパでは回転木馬詐欺等、インボイスを利用した不正な税額の還付も発生しているとの指摘がある<sup>215</sup>。インボイスを導入することで新たな不正を引き起こす可能性もあり、現行法の大幅な改正をする必要はないと考える。我が国においては、インボイス方式およびゼロ税率を導入するよりも、非課税を維持しながら、現行法の変更点の少ない PSB リベート制度を実質的な補助金的扱いで導入し、診療報酬の不正請求への対処等のノウハウを生かしながら医療機関の控除対象外消費税の問題に対処するのが望ましいと考える。

### 3-2 導入の条件と今後の課題

PSB リベート制度の導入を提案するにあたり、基礎的条件として以下 2 点を挙げる。

第一に、適用対象を「現時点で消費税が非課税となっている業種」に限定することである。この条件を提案するのは、ロビー活動を防ぐためである。非課税の対象となる業種については消費税導入時に既に適切に議論され、導入から 20 年以上実施されてきた。

第二に、適用対象を「公定価格となっている業種」に限定する点である。控除対象外消費税とは前述の通り、本来は事業者の利益の減少に他ならず、自由に価格を設定できる業種においては企業努力によって克服できる余地がある。よって公定価格となっている業種に限定して PSB リベート制度を適用すべきである。

PSB リベート制度導入の提案にあたり、以上 2 点を基礎的条件とする必要があると考える。

---

<sup>215</sup> 西山由美「消費課税における『事業者』の法的地位—いわゆる『カルセール・スキーム』をめぐる議論を素材として—」税法学 557 号（2007 年）209 頁。

## おわりに

ここまで、医療機関の控除対象外消費税の問題について検討を行った。

まず第 1 章前半では我が国の消費税を概観し、非課税売上に対応する課税仕入れに係る仕入税額を控除できない場合、自由に価格設定できる事業者ならば販売価格にそれを転嫁できる一方で、公定価格である場合には事業者がそれを自己負担しなければならないことを指摘した。また、診療報酬の改定による一律的な対応では不十分であることも述べた。第 1 章後半では医療制度を概観し、我が国の医療制度の特殊性（①民間病院が主体となつて医療を提供している、②高額医療機器を購入する必要性が高い）を指摘した。

次に第 2 章では、イギリス・オーストラリア・カナダの付加価値税制及び医療制度を分析した。イギリスでは国営病院が多いために、医療を非課税とするのみの規定でも大きな問題となっていないのだと考えられる。オーストラリアでは、公私の競争中立性を維持するために医療サービスにゼロ税率（GST-free）を導入していることがわかった。オーストラリアでは、我が国でいう控除対象外消費税の問題は解消していると考えられる。カナダでは、我が国およびイギリスと同様に医療を非課税としながらも、PSB リベート制度を導入することで、控除対象外消費税の一部を事業者に申請により割戻していることが明らかになった。この制度により、カナダでは非課税取引に対応する仕入税額控除ができない問題について部分的に対策を講じていた。第 3 章では各制度の評価を行った。まず、非課税を維持すべきことを再確認したうえで、ゼロ税率（GST-free）・リベート制度のどちらによる対策が望ましいかを検討した。ゼロ税率（GST-free）については、付加価値税のシステムを滞りなく機能させるための調整役の意味合いが強いため、医療のような国内取引について適用することは合理性が薄いのではないかという点を指摘した。インボイスも同時に導入するのでなければ事業者間の相互チェック機能が働かない点、インボイス自体もそれを利用した不正還付事案がヨーロッパでは起こっている点を考えても、ゼロ税率（GST-free）の導入は望ましくないと考えた。それよりも、PSB リベート制度を導入し、診療報酬の不正請求への対処等のノウハウを生かしながら医療機関の控除対象外消費税の問題に対処するのが望ましいとの結論に至った。第 3 章では、我が国における PSB リベート制度導入の提案にあたり、考慮すべき基礎的条件を 2 点（①適用対象を現在非課税となっている業種に限定する、②適用対象を公定価格となっている業種に限定する）を列挙した。割戻し率を何%に設定すべきなのかということや、適用対象の範囲（公的病院・民間病院のどこまでを PSB リベート制度の適用対象とするのか）については、医療機関の経営実態等の慎重な調査が必要であると思われるため、今後の課題とした。



## 【参考文献リスト】

和文献

《書籍》

- 安部和彦『消費税の税率構造と仕入税額控除 医療非課税を中心に』（白桃書房、2015年）
- 貝塚啓明、財務省財務総合政策研究所編『医療制度改革の研究—持続可能な制度の構築に向けて—』（中央経済社、2010年）
- 金井恵美子『平成22年度版 税務力UP シリーズ消費税』（清文社、2010年）
- 金子宏『租税法 [第20版]』（弘文堂、2015年）
- 金子雅彦『医療制度の社会学 日本とイギリスにおける医療提供システム』（書肆クラルテ、2012年）
- 鹽崎潤『改正物品税解説』（大蔵出版、1953年）
- 武田昌輔『DHC コンメンタール消費税法』（第一法規出版、加除式）
- 知念裕『付加価値税の理論と実際』（税務経理協会、1995年）
- 船本智睦『医療と消費税 誰が負担をすべきか』（徳間書店、2013年）
- 松本正春『消費税法—理論と計算— [改訂版]』（税務経理協会、2006年）
- 水野忠恒『租税法 [第5版]』（有斐閣、2011年）
- 森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』（納税協会連合会、2000年）

《論文》

- 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 (2012 年)
- 稲森公嘉「第 3 章 フランス」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』（法律文化社、2013 年）
- 岡部陽二「オーストラリア連邦の医療システム (2)」Monthly IHEP 212 号 (2012 年)
- 岡部陽二「カナダの医療システム」Monthly IHEP 171 号 (2008 年)
- 加藤智章、西田和弘「はじめに」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』（法律文化社、2013 年）
- 金原俊輔「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—」租税資料館賞受賞論文集第 23 回中巻 (2014 年)
- 片桐由喜「第 3 章 イギリスにおける医療制度改革 第 3 節 NHS に関する改革」松本勝明編『医療制度改革 ドイツ・フランス・イギリスの比較分析と日本への示唆』（旬報社、2015 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)

- 国京則幸「第 6 章 イギリス」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』（法律文化社、2013 年）
- 小森瞭一「イギリスにおける付加価値税の導入」経済学論叢 21 卷 1 号（1973 年）
- 酒井翔子「英国における付加価値税制度の特徴」政経論集 16 号（2013 年）
- 末吉幹久「消費税の課税対象の見直しと非課税規定」税研 22 卷 6 号（2007 年）
- 首藤重幸「消費税法解釈論上の諸問題—手続法を中心として—」租税法研究 34 号（2006 年）
- 高尾豊造「英国の仕入税制—今次改正に寄せて—」経済人 12 卷 6 号（1958 年）
- 田中治「判批」税研 30 卷 4 号（2014 年）
- 中井英雄「第 5 章 イギリスの付加価値税」橋本徹編『欧米諸国の間接税—EC 型付加価値税と売上税』（清文社、1988 年）
- 西田和弘「第 7 章 オーストラリア」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』（法律文化社、2013 年）
- 西山由美「EU 付加価値税の現状と課題—マリーズ・レビューを踏まえて—」フィナンシャル・レビュー 102 号（2011 年）
- 西山由美「金融セクターにおける消費課税—非課税と仕入税額控除の不整合への対応」金子宏編『租税法と市場』（有斐閣、2014 年）
- 西山由美「消費課税システムにおける『税額転嫁』」税理 57 卷 1 号（2014 年）
- 西山由美「消費課税における『事業者』の法的地位—いわゆる『カルセール・スキーム』をめぐる議論を素材として—」税法学 557 号（2007 年）
- 西山由美「消費税の理論と課題第 5 回 仕入税額控除（I）—その法的性質と実態要件」税理 56 卷 11 号（2013 年）
- 西山由美「判批」新・判例解説 Watch 租税法 87 号（2013 年）
- 西山由美「非課税範囲等の再検討」税研 28 卷 167 号（2013 年）
- 新田秀樹「第 1 章 日本」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』（法律文化社、2013 年）
- 野一色直人「消費税における課税対象」税法学 573 号（2015 年）
- 林宜嗣「第 9 章 カナダ売上税改革」橋本徹編『欧米諸国の間接税—EC 型付加価値税と売上税』（清文社、1988 年）
- 房野夏明「英国の売上税委員会の報告について」租税研究 169 号（1964 年）
- 松本勝明「序章 本書の課題と視点」松本勝明編『医療制度改革 ドイツ・フランス・イギリスの比較分析と日本への示唆』（旬報社、2015 年）
- 丸山士行「1 章 オーストラリア—公的部門と民間部門の併用—」井伊雅子編『アジアの医療保障制度』（東京大学出版会・2009 年）
- 三木義一「非課税取引とゼロ税率」日税研論集 30 卷（1995 年）
- 水島郁子「第 2 章 ドイツ」加藤智章、西田和弘編『世界の医療保障』（法律文化社、

2013年)

- 宮島洋「第1章 消費課税の理論と課題」宮島洋編『21世紀を考える税制の論理第6巻 消費課税の理論と課題』(税務経理協会、1995年)
- 村井正「消費税法上の非課税取引は全廃か、課税選択権かー最善策が無理であれば次善策をー」税研29巻173号(2014年)
- 山市仲治「物品税転嫁の諸問題」税務会計3巻11号(1950年)
- 山口聡「医療と消費税の不適切な関係」租税研究795号(2016年)
- 山本克也、近藤康之「病院機能分化論の再検討」医療と社会13巻1号(2003年)
- 吉田静雄「なぜ兵庫県民間病院協会は消費税(付加価値税)訴訟に踏み切ったか」大阪保険医雑誌第531号(2011年)
- 米原淳七郎「オーストラリアの税制改革ーGSTの導入ー」オーストラリア研究紀要27巻(2001年)
- H・ディヴィッド・マックガーラン「オーストラリアの売上税」租税研究80号(1956年)

《税制調査会等》

- 自由民主党、公明党「平成28年度税制改正大綱」(2015年12月16日)
- 税制調査会「長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明」(1968年7月)
- 税制調査会「平成5年11月 今後の税制のあり方についての答申」
- 税制調査会「わが国税制の現状と課題ー21世紀に向けた国民の参加と選択ー答申」(2000年7月14日)」
- 日本税務会計学会「平成26年1月 軽減税率適用に関する考え方(会長諮問)に対する答申」

《判決》

- 神戸地判平成24年11月27日税資第262号順号12097

《その他》

- 亀田隆明「病院経営が抱える諸問題」(財務省HP：[https://www.mof.go.jp/about\\_mof/councils/fiscal\\_system\\_council/sub-of\\_fiscal\\_system/proceedings\\_fs/material/zaiseib210511/04.pdf](https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/proceedings_fs/material/zaiseib210511/04.pdf)) [最終確認日：2016年1月29日]
- 公益社団法人 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/topics/detail.html?topics\\_id=136](http://www.jahmc.or.jp/cgi-bin/topics/detail.html?topics_id=136)) [最終確認日：2016年1月29日]
- 公益社団法人日本医業経営コンサルタント協会「医療機関等における税制の在り方に関する提言ー消費税と認定医療法人の税制」(2014年9月5日)
- 厚生労働省「消費税と診療報酬について」(厚生労働省HP：<http://www.mhlw.go.jp/>)

- bunya/iryohoken/iryohoken13/dl/140401.pdf) [最終確認日：2016年1月29日]
- 厚生労働省「2014年 海外情勢報告」(厚生労働省 HP：<http://www.mhlw.go.jp/wp/hakusyo/kaigai/15/dl/t2-02.pdf>) [最終確認日：2016年1月29日]
  - 厚生労働省「平成25年度 国民医療費の概況」(2015年10月7日)(厚生労働省 HP：<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-iryohi/13/dl/kekka.pdf>) [最終確認日：2016年1月29日]
  - 厚生労働省中央社会保険医療協議会「第2回 医療機関等における消費税負担に関する分科会 議事次第」(<http://www.mhlw.go.jp/stf/shingi/2r9852000002gaxb.html>) [最終確認日：2016年1月29日]
  - 国税庁「平成二六年度統計年報 4 国税徴収・国税滞納・還付金」
  - 在英国日本大使館 HP「英国の医療制度－NHS とプライベート」(<http://www.uk.emb-japan.go.jp/jp/ryoji/iryo.html>) [最終確認日：2016年1月29日]
  - 財務省ホームページ([https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/condition/001.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/001.htm)) [最終確認日：2016年1月29日]
  - 財務省「平成20年度 税制改正の解説」591頁(財務省 HP：[http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2008/explanation/pdf/P586-P594.pdf](http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2008/explanation/pdf/P586-P594.pdf)) [最終確認日：2016年1月29日]
  - 日本医師会医師福祉対策委員会「医師福祉の生涯設計について」(2004年1月)(<http://www.med.or.jp/student/fukushi15.pdf>) [最終確認日：2016年1月29日]
  - 日本医師会「医療等に係る消費税問題」(日本医師会 HP：[http://dl.med.or.jp/dl-med/etc/kokumin/2015/20151005\\_4.pdf](http://dl.med.or.jp/dl-med/etc/kokumin/2015/20151005_4.pdf)) [最終確認日：2016年1月29日]
  - 日本医師会「医療機関等の消費税負担問題の解決に向けて」(2015年9月)(<http://dl.med.or.jp/dl-med/doctor/report/zeisei/201509hutanmondai.pdf>) [最終確認日：2016年1月29日]
  - 日本医師会「医療における控除対象外消費税問題の実態と日本医師会の考え方」(2012年11月15日)([http://dl.med.or.jp/dl-med/etc/kokumin/2012/iryo\\_tax.pdf](http://dl.med.or.jp/dl-med/etc/kokumin/2012/iryo_tax.pdf)) [最終確認日：2016年1月29日]
  - 日本医師会「医療の消費税問題と日本医師会の考え方」(2013年8月23日)([http://dl.med.or.jp/dl-med/doctor/report/zeisei/iryo\\_ctax\\_250823.pdf](http://dl.med.or.jp/dl-med/doctor/report/zeisei/iryo_ctax_250823.pdf)) [最終確認日：2016年1月29日]
  - 日本医師会昭和62年10月9日「医療に関する税制に関する意見」
  - 日本医師会昭和63年4月8日「日本医師会の主な見解(於：自民党税調)」
  - 日本医師会昭和63年5月30日「日本医師会の主な見解(於：自民党社会部会への要望)」
  - 近畿税理士界

辻美枝「消費税法上の非課税取引と仕入税額控除」第 608 号 2014 年 12 月 10 日、8 面

- 産経新聞  
「アルバイト感覚で芸人ら数百人が加担 療養費詐欺、ずさん審査が不正請求の元凶」  
2015 年 11 月 7 日（産経新聞 HP：<http://www.sankei.com/affairs/news/151106/afr1511060052-n2.html>）〔最終確認日：2016 年 1 月 29 日〕
- 日本経済新聞  
山口聡、山崎純「消費税にあえぐ大病院」2015 年 11 月 29 日、15 面

#### 洋文献

##### 《書籍》

- Alan Schenk, Victor Thuronyi and Wei Cui, *Value Added Tax A Comparative Approach second edition*, (Cambridge University Press 2015)
- Alex Millar & David Rudling, *Tolley's Value Added Tax 2015-16 second edition*, (LexisNexis Butterworths 2015)
- Anand Ablack, B.A., LL.B., *Halsbury's Laws of Canada, First Edition Taxation (Goods and Services)*, (LexisNexis 2010).
- Ben Terra & Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directive 2014*, (IBFD 2014)
- Divid W. Conklin and France St-Hilaire, *Provincial Tax Reform: Options and Opportunities*, The Institute for Research on Public Policy (1990)
- Fabiola Annacondia, *EU VAT Compass 2015/16* (IBFD 2015)
- Ian Murray-Jones, *Australian GST Handbook 2015-16*, (Thomson Reuters 2015)
- Michael Lang and Ine Lejeune, *Improving VAT/GST: Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System*, (IBFD 2014)

##### 《論文》

- Copenhagen Economics, *VAT in the Public Sector and Exemptions in the Public Interest*, 20-23 (2013 January), *available at* [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat\\_public\\_sector\\_exemptions\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector_exemptions_en.pdf). (last visited Jan.29, 2016)
- Joachim Englisch, *The EU Perspective on VAT Exemptions*, in *VAT exemptions Consequences and Design Alternatives* 37, (Rita de la Feria ed., Kluwer Law International 2013)
- Muhammad Abbas & Arthur J. Cockfield, *Chapter 4 Canada*, in *The Future Taxation Recent Trends in VAT and GST System around the World* 109, (Thomas

Ecker, Michael Lang & Ine Lejeune ed., Kluwer Law International 2012)

- OECD, *Consumption Tax Trends 2014*, (OECD 2014)
- Pierre-Pascal Gendron, *VAT Treatment of Public Sector Bodies : The Canadian Model* (Oxford University Centre for Business Taxation, WP 10/17), *available at* [http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Docs/Publications/Working\\_Papers/Series\\_10/WP1017.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_10/WP1017.pdf) (last visited Jan.29, 2016).
- Sir James Mirrlees, *Dimension of Tax Design The Mirrlees Review*, (Oxford University Press 2010)
- Sir James Mirrlees, *Tax by Design The Mirrlees Review*, (Oxford University Press 2011)
- The Honourable Peter Costello, M.P. Treasurer of the Commonwealth of Australia, *Tax Reform Not a New Tax, A New Tax System*, 93 (1998 August), *available at* <http://archive.treasury.gov.au/documents/167/PDF/Whitepaper.pdf> (last visited Jan. 29, 2016)

《その他》

- AIHW, Hospital resources 2013–14: Australian hospital statistics.
- GST66 Application for GST/HST Public Service Bodies' Rebate and GST Self-Government Refund, (Mar. 28, 2013), *available at* <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pbg/gf/gst66/README.html> (last visited Jan.29, 2016)
- OECD, OECD Health Statistics 2015 (online database).
- Value-added Tax (1971 HMSO London Cmnd 4621)