

日医発1125号(年税48)

平成20年3月24日

都道府県医師会長 殿

日本医師会長

唐澤 祥人

医業税制検討委員会答申書の送付について

去る3月14日、医業税制検討委員会より答申を受けましたので、別添のとおり答申書をお送りいたします。ご査収のほどよろしくお願ひ申し上げます。

「医療・介護保険制度下における消費税  
を始めとする税制上の重要課題について」

医業税制検討委員会答申

平成 20 年 3 月

日 本 医 師 会  
医業税制検討委員会

平成20年3月

日本医師会長

唐澤祥人 殿

医業税制検討委員会

委員長 品川芳宣

医業税制検討委員会答申

平成18年5月、唐澤会長より「医療・介護保険制度下における消費税を始めとする税制上の重要課題について」の諮問を受けました。

ここに委員会での検討結果をとりまとめましたので、答申いたします。

## 医業税制検討委員会

- |      |       |                           |
|------|-------|---------------------------|
| 委員長  | 品川 芳宣 | (早稲田大大学院客員教授(専任))         |
| 副委員長 | 酒井 英雄 | (大阪府医師会 副会長)              |
| 委員   | 池澤 康郎 | (日本病院会 副会長)               |
|      | 石井 孝宜 | (文京学院大学大学院客員教授、<br>公認会計士) |
|      | 神鳥 高世 | (鳥取県医師会 常任理事)             |
|      | 玉城 信光 | (全国有床診療所連絡協議会常任理事)        |
|      | 豊田 堯  | (日本医療法人協会 会長)             |
|      | 西澤 寛俊 | (全日本病院協会 会長)              |
|      | 松村 誠  | (広島県医師会 常任理事)             |
|      | 目澤 朗憲 | (東京都医師会 理事)               |
|      | 山崎 學  | (日本精神科病院協会 副会長)           |
|      | 吉岡 博光 | (日本私立医科大学協会 副会長)          |
|      | 緑川 正博 | (日本医師会 参与)                |



## 目次

・消費税の損税解消策について	1 P
1 . 問題の所在	1 P
2 . 従前の経緯	1 P
3 . 現医業税制検討委員会における検討	1 2 P
4 . まとめ(提言)	1 4 P
・医療法人制度の改革について	1 6 P
1 . 医療法人制度改革の背景	1 6 P
2 . 改正医療法の概要	1 8 P
3 . 移行税制の問題点	2 4 P
4 . 現医業税制検討委員会における検討	3 0 P
5 . 自民党税制改正大綱	3 4 P
6 . まとめ(提言)	3 5 P
・医師の所得課税の再検討 - 「医師不足・偏在」対策として	3 7 P
1 . 問題の所在	3 7 P
2 . 平成 2 0 年度税制改正要望についての検討	3 7 P
3 . まとめ(提言)	4 0 P



# 消費税の損税解消策について

## 1. 問題の所在

消費税損税問題は、既に現状においても、多くの医療機関にとって大きな負担となっているが、近い将来、消費税率の引き上げが現実のものとなれば、医療経営に重大な支障をきたすと考えられる。従って、医療業界全体の取り組みとして、損税問題を解決することが急務となっている。

しかし、消費税に関する認識は、個々の医療機関によって様々であり、消費税損税の実態も様々である。また、医療機関によっては益税となっているところもあると考えられる。さらには、損税解消策の一つとして課税制度へ移行した場合における、患者・国民等からの反響についても考慮しておく必要がある。

当委員会では、これらのことを考慮した上で、具体的な損税解消策を提示すべく、様々な議論を重ねてきた。

## 2. 従前の経緯

### (1) 消費税の導入時の議論

消費税は、税制における直間比率を見直し、所得、消費、資産のバランスがとれた税体系を構築する等の観点から平成元年4月に導入され、今では、所得税や法人税と並ぶ主要な税目となっている。そして、消費税の導入に際しては、社会保険医療は、その性格に配慮し、特別な政策的見地から福祉、教育等とともに非課税取引とされ、現在に至っている。ただ、社会保険医療を非課税とすることについては、将来、以下のような問題が生じるのではないかという意見もあった。

- ・ 「社会保険医療を非課税にする」というのは、患者に診療報酬に係る消費税の負担は求めないが、医療機関の購入する医薬品等の消費税や診療用建物の増改築に当たっての消費税は、一旦、医療機関が支払い、この消費税分は薬価基準や診療報酬に上乘せするということである。従って、その上乘せが適正であれば差額負担は生じないが、適正に行われなければ、当然医療機関に差額負担が生じてくる。

しかし、医療の公共性、非営利性、消費税の逆進性、消費税は消費者選択性を前提としているが、医療は消費者選択によらない性格を持っていること、諸外国は医療に関して非課税を採っている例が多いこと、非課税扱いでないと医療機関の事務の煩雑さ等が生じるなどの理由から、自然の流れとして非課税を受け止め、大きく損税が発生すると認識した者は少なかったようである。

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

## (2) 消費税導入後における「損税」の議論

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

### イ．平成6年9月 医業税制対策本部中間報告

消費税による患者の負担増は、抑制すべきである。

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

この2点を基本方針として、次の3案について、具体的な検討が行われた。

#### 第1案 ゼロ税率による課税案

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

る。

#### 第 2 案 軽減税率による課税案

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

#### 第 3 案 仕入消費税相当額の報酬加算案（現行方式）

社会保険診療報酬に、購入する医薬品等の消費税額及び診療用建物の新增改築により負担した消費税額、委託業務に関わる消費税額等を十分反映させる。

なお、選択肢としての優先順位は、第 1 案、第 2 案、第 3 案の順であり、第 3 案を採用せざるを得ない場合には、その対策として、診療報酬への仕入消費税の上乗せ（転嫁）の状況を従前以上に明らかにするとともに、適切な予算措置等も講じるよう求めることとした。

### ロ．平成 8 年 6 月 医業税制対策本部報告書

平成 9 年 4 月 1 日以降、消費税率が 3% から 5% に引き上げられることに対応し、医業税制対策本部では、医療に対する消費税のあり方がどうあるべきか検討し、適正な消費税制確立を具体的に実現するための方策に関して、医療関係者の統一的な窓口として意見の集約を図った。

検討に際しては、平成 6 年 9 月医業税制対策本部中間報告で述べられた次の基本方針を再確認した。

消費税による患者の負担増は、抑制すべきである。

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

さらに、政府税制調査会をはじめとする政治、行政の動向を考慮した上で、米国、EU 各国の税制及び医療費支払い制度との比較を行い、また、他産業の消費税率引き上げに対する対応を参考とし、医療に対する消費税のあり方について以下の 5 つの案を取りまとめ、議論を重ねた。

普通税率による課税案（新規追加案）

社会保険診療報酬についても普通税率による課税に改める。

#### 軽減税率による課税案

前述の平成6年9月医業税制対策本部中間報告における第2案に同じ。

#### ゼロ税率による課税案

前述の平成6年9月医業税制対策本部中間報告における第1案に同じ。

#### 仕入れ消費税相当額償還支払案（新規追加案）

現行の社会保険診療報酬に対する消費税の非課税制度は維持するが、非課税により生じる医療機関の差額負担（損税）の金額を、新たな償還基金（仮称）を設けて償還払いにより補填する制度を構築する。

#### 現行の非課税継続、社会保険診療報酬反映案

前述の平成6年9月医業税制対策本部中間報告における第3案に同じ。

この5つの案について、公益性の主張の理念、患者並びに保険者（国民）の負担、医療機関の負担といった異なった立場から検討を加え、医療関係諸団体並びに地区医師会の意見も反映した結果として、以下の基本方策を取りまとめた。

- ・社会保険診療報酬等の医療関係の消費税はゼロ税率による課税に改める。

これは、この方式のみが実質的に完全な非課税となり、社会保険診療報酬等に対する消費税の負担が一切ない。すなわち、患者並びに保険者（国民）の負担する医療費の引き下げを図り、同時に、医療機関の消費時に関する負担も解消される。そして、公益性の主張にも一貫性を持ち、他の医業税制の考え方とも共通する理念であるからである。

#### 八．平成8年8月 与党からの提案

この報告書を基に、行政当局、与党議員等との折衝を重ねた結果、同年

8月、与党側から次のような提案がなされた。

ゼロ税率課税の導入は、医療に限定できない問題を含んでおり、インボイス方式の採用が必要となるので、現状では納税者の理解を得がたい。税制問題として極めて建設的提言であるので、将来、仮に消費税率が更に引き上げられる場合は、逆進性の問題もあり、インボイス方式の導入を検討する必要がある。この点については、厚生省から中長期的課題として要求させること。

消費税導入時の診療報酬による仕入消費税負担分である0.76%の引き上げ幅並びにその配分が適正であったかや、今回の2%税率引き上げに対応する仕入消費税の診療報酬上の手当てについては、予算編成に当たり誠実に対処すること。

病院・診療所建設や高額医療機器購入の支払消費税については、住宅等の高額商品について消費税引き上げに伴う特別な措置が講じられる場合には、同様の措置を講じること。

医業税制検討本部は、基本的には、この提案を了承したが、次の意見を付した。

ゼロ税率は基本方策として今後も主張し続けること。

(今回は)概算要求の時期でもあり、診療報酬の引き上げで対応するのはやむを得ないが、薬価差を削って消費税に充てないこと。病医院建設や高額医療機器の購入については、補助金、所得税や法人税による対応(耐用年数の短縮)等、償還方式をも含め個別の対応に近い方策を幅広く検討すること。\*

\* 平成13年度税制改正において、病院用建物の特別償却制度(基準取得価額の15%相当額)の創設をみたが、消費税還付に代わるものとしては、不十分といえる。

二.平成8年12月 平成9年度税制改正大綱(自由民主党)

これを受け、平成9年度税制改正大綱には、以下の内容が明記された。

- ・消費税を含む税体系の見直しが行われる場合、社会保険診療報酬等の消費税非課税措置に関しても、そのあり方について検討する。

ホ．中医協答申付帯事項（平成 9 年 2 月 21 日）

平成 8 年 12 月 24 日、中医協全員懇談会において、消費税率引き上げに伴う診療報酬の改定分として 0.77%の引き上げが承認された。しかし、その後も、日本医師会は、今回の改定は、あくまで消費税率引き上げに伴う臨時特例措置であり、ゼロ税率課税は実現できなだったが、今後さらに消費税率が引き上げられることは確実であり、診療報酬ではもはや対応できないことを主張し続けた。そして、平成 9 年 2 月 21 日、平成 9 年度診療報酬改定に関する中医協答申において、三者合意による付帯事項として、以下の点を明記させた。

- ・社会保険診療等に対する現行の消費税非課税措置については、今後、消費税を含む税体系の見直しが行われる場合には、そのあり方について検討すること。

( 3 ) 日本医療法人協会による検証

平成元年の消費税導入以降、社会保険診療報酬に対する消費税上乗せに関する計算内容についての説明はなかったが、平成 9 年の消費税率 2 %引き上げに伴う診療報酬改定に際し、初めて厚生省より計算内容が明示された。これによれば、平成元年の消費税導入時には、薬価基準分 0.65%、診療報酬分 0.11%の合計 0.76%が上乗せされ、平成 9 年の税率引き上げ時には、薬価基準分 0.40%、特定保険医療材料分 0.05%、診療報酬分 0.32%の合計 0.77%が上乗せされたとされている。

これに対し、日本医療法人協会は、平成 9 年 1 月 30 日、「社会保険診療報酬における消費税補填の適正化の検証」において、以下のような指摘をしている。

上乗せ率の計算において、仕入コストの上昇率として、医薬品以外は経済企画庁 発表の消費者物価上昇率という推計値（平成元年分 1.2%、

平成 9 年分 1.5%) を用いているが、仕入れコストの上昇率は消費税率そのものを用いるべき。

上乗せ率の計算において、医業費用における消費税課税対象費用の比率が実際より低く算定されている。

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

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

#### (4) 日本医師会の基本方策

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

#### イ. 平成 12 年 3 月 医業税制検討委員会答申

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

#### ゼロ税率要望の継続

社会保険診療報酬等に対する消費税をゼロ税率による課税方式に改めることで実質的な非課税が実現でき、社会保険診療等に関わる一切の消費税の負担が解消する。従って、創設以来、要望している社会保険診療報酬に対する消費税は、ゼロ税率実現を基本的方向とする。

#### ゼロ税率以外での完全転嫁方式

我が国では、ゼロ税率は輸出取引以外に適用されない現状にあり、今後ともその実現可能性が大きいとすれば、「軽減税率による課税案」が最も実現可能性のある案ではないかということが考えられる。従って、政府が複数税率を採用するときに、「医療」に軽減税率の適用を受けられるよう行動することは必要である。ただし、医療の公共性などからすれば、医業界から積極的に取り入れるべき方策ではないから、政府主導による提案がされたときに次善の策として受容を検討すべきである。

#### □ . 平成 16 年 4 月 1 日・2 日 第 110 回日本医師会定例代議員会

現執行部が発足した第 110 回日本医師会定例代議員会における個別質問に対し、植松会長は、以下のような答弁を行い、損税解消の実現に向け、「基本方策」を一步前進させ、軽減税率を視野に入れた具体的な働きかけを行っていくことを表明した。\*

- ・「今までは、損税を解消することのほかに、患者負担を抑制したい、あるいは医療の公共性というものを考えながらゼロ税率、非課税ということで進んできたが、全然進んでいないという現実がある。一方で、軽減税率が議論され、政府税調で食料品等において採用が検討されている事実もある。医療の公共性を考えたときには、軽減税率なら何とかなのではないかと考える。今後 3 年間で何とかしようということになれば、自民党税調、政府税調にも、これなら議論ができるという案を日本医師会

として持たなければならない。」

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

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

また、消費税率改定の時期について、政府与党は、平成16年12月、「平成17年度税制改正大綱」において、「平成19年度を目途に、長寿・少子化社会における年金、医療、介護等の社会保障給付や少子化対策に要する費用の見通し等を踏まえつつ、その費用をあらゆる世代が広く公平に分かち合う観点から、消費税を含む税体系の抜本的改革を実現する。」と明記した。

#### 八．平成18年1月 医業税制検討委員会答申

「損税解消策」の各案について、効果・問題点の整理を行った。

##### (A)「ゼロ税率による課税制度」案

###### a．効果

- ・患者等の負担なしに、損税を解消することができる。

###### b．問題点

- ・ゼロ税率ではあるが、社会保険診療報酬が消費税の課税対象となることにより、公益性を根拠とする税制優遇措置に影響が及ぶ可能性が全く無いとは言えない。
- ・消費税の申告により、医療機関の事務負担が増加する可能性がある。

( B ) 「 軽減税率による課税制度 」 案

a . 効果

- ・ 社会保険診療報酬等に関する損税を解消することができるが、消費税の納付を要することがある。

b . 問題点

- ・ 社会保険診療報酬が消費税の課税対象となることにより、事業税の非課税措置、四段階制による特例措置等、公益性を根拠とする税制優遇措置に影響が及ぶ可能性がある。
- ・ 消費税の申告により、医療機関の事務負担が増加する可能性がある。
- ・ 消費税率によっては、患者、保険者、国等の負担が増加する。この場合、患者等をどのように説得するか。また、患者数が減少する可能性がある。
- ・ 計算上は、社会保険診療報酬を消費税上乗せ分の 1.53% だけ引き下げて、消費税率を 1.53% とすれば、患者や国民等の負担は現在と変わらない。ただし、技術的には難しい。
- ・ 患者の負担増加により、患者と保険者（国民）との間で消費税の負担割合を調整する必要がある。

( C ) 「 仕入消費税相当額診療報酬加算及び設備投資消費税相当額税額控除制度 」 案

a . 内容

- ・ 中医協の医療経済実態調査から、社会保険診療における損税を解消できると思われる消費税相当額の上乗せ率 2.5%（現状 1.53%）を診療報酬に加算する。
- ・ 病院用建物、医療機器等の消費税課税仕入対象資産について、税額控除又は特別償却を認める措置を創設する。
  - 病院用建物、医療用機器等の消費税課税仕入対象資産について、取得年度において取得価額の 5% の税額控除を認める措置
  - 病院用建物、医療用機器等の消費税課税仕入対象資産について、取得年度において取得価額の 50% の特別償却を認める措置

b . 効果

- ・ 損税の完全な解消とはならないが、現状よりも損税が解消される。

c . 問題点

- ・ 消費税相当額の上乗せ率の引き上げ交渉には、多くの困難が伴うと考えられる（厚生労働省・中医協）。
- ・ 社会保険診療報酬に上乗せされる消費税相当額の増加に応じて、患者、保険者、国等の負担が増加する。
- ・ 設備投資に係る損税解消のための税額控除制度又は早期償却制度の創設について交渉が必要となる（厚生労働省・財務省・国会議員等）。
- ・ 赤字経営の医療機関の場合には、上記制度を創設しても設備投資に係る損税を解消することができない（税額控除等ができない）。

### 「損税解消策」に対する会員の意見

#### （A）意思確認アンケートの実施

「ゼロ税率による課税制度」ないしは「軽減税率による課税制度」案は、社会保険診療体制および医業経営に大きな影響を与える可能性がある。従って、より慎重に方向性を決定するため、個々の会員の意見を確認するためのアンケートを実施した。

#### （B）アンケートの結果

アンケート送付件数：73,488件、回答件数：28,727件（回答率：約39%）

「ゼロ税率ないし軽減税率による課税制度」案に

「1. 同意する」：25,298件（約88%）

「2. 同意しない」：3,037件（約11%）

これにより、大多数の会員が、損税解消策として「ゼロ税率ないし軽減税率による課税制度」案を支持することが明らかになった。

ただし、今回のアンケートについては、質問の方法として、ゼロ税率と軽減税率とを分けずに質問した点で問題があり、それを区分しなければ会員の意見を把握したことにはならないとの意見が出された。

また、少数意見の中にも配慮すべき点が多く、単純に数の論理だけで、今後の具体的な戦略を決定していくこととはせず、十分な検討を今後も継続す

る必要がある。

### 3. 現医業税制検討委員会における検討

平成18年4月に発足した医業税制検討委員会においては、消費税の損税解消策について、次のような検討を行った。

#### (1) 社会保険診療報酬等に対する消費税の非課税制度を課税制度に改める要望について

社会保険診療報酬等に対する消費税の非課税制度については、平成18年1月答申の整理を踏まえて議論がなされ、社会保険診療報酬等に対する消費税の非課税制度をゼロ税率ないし軽減税率による課税制度に改めることを、引き続き平成19年度、平成20年度の税制改正要望（重点項目）とした。

また、社会保険診療報酬等に対する消費税の非課税制度を課税制度に改めるまでの措置として、医療機器、病院用建物等の消費税課税仕入対象資産について、税額控除又は特別償却制度を認める措置を創設することを、上記の要望とセットで、引き続き平成19年度、平成20年度の税制改正要望とした。

#### (2) 医薬品・医療材料等の非課税要望の採否について

医薬品だけ軽減税率が適用されたり非課税になっている諸外国の例もあり、仕入れに消費税が掛からないようにする方法もあり得る。それを要求するということは、医療機関側から言うと部分的に仕入税額控除を減らせということである。そのようなきめ細かい要求をしていくというのも一つの方法であり、要望として検討してはどうかという問題提起があった。

医療の消費税の不合理な部分というのは、外部の仕入業者は直接当事者でないので関係ないという受け止め方がある中で、こういった投げかけを行うことによって、薬品会社等が当事者になることによって、なるべく広い範囲の方々に認識して貰うという趣旨を確認した上で、平成19年度の税制改正要望とした。

その後、この要望については、財務省にしてみれば、社会保険診療報酬等に対する消費税を課税制度に改めるよりも、これを通して終わりにして済ませてしまう可能性がある、という指摘がなされた。

また、診療報酬は公定価格であり、医薬品や医療材料の仕入価格は公定価格ではないので、仮に業者が消費税を負担したとしても価格に上乗せできてしまう、という指摘もあった。

そこで、平成19年度要望では厚生労働省等にも消費税問題をよく理解して欲しいという意味もあったが、委員や各方面からの意見を踏まえれば、あえて税制要望に入れておく必要はないという整理を行い、平成20年度税制改正要望には取り上げないこととした。

### (3) 診療報酬の消費税上乗せ分の評価について

平成元年、平成9年の診療報酬の改定で消費税分の上乗せが行われたが、診療行為に係る改定項目は、その全体ではなくわずか36項目である。その代表的な項目について、その後経年的にどのようなになっているか調べたところ、下記の通りであった。

その後、改定で包括されてしまった点数項目

入院時基本診療料 基準寝具加算【平成元年：+1点】

その後、改定で下げられてしまった点数項目

血漿蛋白免疫学的検査 C反応性蛋白(定量)

【平成元年：+5点】

その後、改定でなくなってしまった点数項目

注射料 点滴回路加算【平成元年：+1点】

もともと医療機関が支払った消費税とは無関係の技術料に補填された点数項目

マスクまたは気管内挿管による閉鎖循環式全身麻酔

【平成9年：+300点】

したがって、消費税上乗せの補填方法が適切でなく、上乗せについても十分でない現状であることを認識した。

こうした現状を踏まえて、中医協においても医療機関の消費税負担問題についてきちんと議論をすべきである。

#### (4) その他

消費税を最終的に課税にするとした場合、国民から理解が得られるのかが問題であり、また、理解が得られない場合には、財務省・厚生労働省ともに課税することに消極的になるという懸念もある。

そこで、日医総研が平成18年10月から11月にかけて、社会保険診療報酬等が非課税とされていることについて国民がどの程度の意識を持っているかを、国民と患者とに分けてアンケート調査を実施した。その結果、国民、患者ともに、7割以上の方が、社会保険診療報酬等が非課税であるということを知らないということであった。

また、会員の消費税に対する理解が不十分な段階で、税制要望について意思確認を行うアンケートをとると、また不確かな答えが出てくる可能性がある。

そこで、会員の消費税問題に対する理解を深めるため、わかりやすい冊子を作成し、平成19年10月に全会員に送付した。

今後、会員の方に十分理解していただいた上で、再度アンケートの実施を検討すべきであるとの指摘がなされた。

#### 4. まとめ(提言)

消費税の損税解消策については、前述のような経緯と検討を踏まえ、次のように提言する。

(1) 消費税の税率引き上げ等の改正問題は、平成20年度税制改正では見送られることになったが、いずれ本格的な動きが予想されるので、その動きに対応する必要がある。仕入消費税額の控除方法(損税解消)の具体案については、これまでの議論を踏まえ、ゼロ税率案の実現可能性が低いことから、課税制度に改めることを最優先事項とし、要望をまとめる必要がある。

(2) その前提として、会員の意思を改めて確認することも必要になる。その際、アンケートの内容は、ゼロ税率案と軽減税率案を明確に区別した上で、課税制度に改めることの是非について、的確に会員の意思を問うものでなければならない。

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

## ・医療法人制度改革について

### 1. 医療法人制度改革の背景

#### (1) 公益法人制度改革

政府は、平成15年6月27日、「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」を閣議決定し、民間非営利部門を我が国の社会経済システムの中で積極的に位置付け、その活動を促進するとともに、公益法人制度の抜本的改革に取り組むことを決定した。

また、政府は、「公益法人制度改革に関する有識者会議」報告書(平成16年11月19日)を受け、平成16年12月24日、「公益法人制度改革の基本的枠組み」を閣議決定し、現行の公益法人の設立に係る許可主義を改め、法人格の取得と公益性の判断を分離し、公益性の有無に関わらず、準則主義(登記)により設立できる一般的非営利法人制度を創設すること及び各官庁が裁量により公益法人の設立許可等を行う主務官庁制を抜本的に見直し、民間有識者からなる委員会の意見に基づき、一般的な非営利法人について目的、事業等の公益性を判断する仕組みを創設することを決定し、抜本的な見直しを行った。

これを受けて、公益法人制度に代わる「新たな非営利法人制度」の法制化を目的とした「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」及び「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」が、国会での審議を経て、平成18年6月2日に公布された。現在、これらの法律を平成20年度中に施行するための具体的検討、所管省による税制上の措置に係る専門的検討が進められている段階にある。

#### (2) 医業経営の非営利性等に関する検討会

平成16年12月、「医業経営の非営利性等に関する検討会」において、「持分の定めのある社団医療法人」がより移行しやすい「新たな持分の定めのない医療法人」制度を創設することが提案されるとともに、以

下のような方向性（主な論点）が整理された。

- ・ 非営利性を徹底すること
- ・ 公益性を確立すること
- ・ 効率性の向上を図ること
- ・ 透明性を確保すること
- ・ 安定した医業経営を実現すること

一方、公益法人制度改革の動向と並行して、平成16年12月24日には、規制改革・民間開放推進会議による「第一次答申」が出され、この中で、医療法人を通じた株式会社等の医療機関経営への参入（案）が示された。

これら一連の流れにより、「医業経営の非営利性等に関する検討会」においては、医療関係者以外の外部における改革推進の動向も視野に入れ、医療法人制度改革を検討しなければならない状況が生じた。特に、非営利性の徹底に関して、厚生労働省の考え方が定まらず、剰余金の取り扱い、医療法人が解散する場合の残余財産の帰属先、出資額の定義等について、その内容が二転三転することとなったが、平成17年7月22日に行われた「第9回 医業経営の非営利性等に関する検討会」で、「医業経営の非営利性等に関する検討会報告書」がまとめられた。

### （3）平成18年改正医療法

「新たな持分の定めのない医療法人」についての税制上の措置と密接に関係する「公益性の判定」については、医療界と厚生労働省において、「医療の公益性」に関する明確な判断基準を検討し、具体的な内容を医療法に明記し、国会の決議を経ることで透明性を確保するとされた。

これらを受けて、改正医療法は、平成18年6月21日に公布され、平成19年4月1日に施行された。

改正医療法の概要は、2．に記載している。

## 2. 改正医療法の概要

国会での審議を経て、「良質な医療を提供する体制の確立を図るための医療法等の一部を改正する法律」が平成18年6月21日に公布され、そのうちの医療法人に関する規定が改正医療法の施行日から施行された。また、「医療法施行令等の一部を改正する政令」(平成19年政令第9号)が平成19年1月19日に、「社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」(平成19年厚生労働省令第38号)及び「医療法施行規則の一部を改正する省令」(平成19年厚生労働省令第39号)が平成19年3月30日にそれぞれ公布され、改正医療法の施行日から施行された。

これらの規定のうち、医療法人に関連する部分の概要は、以下のとおりである。

### (1) 残余財産の帰属すべき者について

#### 趣旨

医療法人の非営利性の徹底を図るため、持分医療法人を廃止する。

#### 残余財産の帰属すべき者

医療法人の残余財産の帰属すべき者は、以下の者のうちから選定されることとされ、平成19年4月1日(以下「施行日」という。)以降に新たに医療法人の設立の認可の申請を行う場合、設立後の医療法人は、財団である医療法人又は社団である医療法人で持分の定めのないものに限られることとされた(法44、規31の2)。

イ 国又は地方公共団体

ロ 公的医療機関の開設者又はこれに準ずる者として厚生労働大臣が認めるもの( )

ハ 財団である医療法人又は社団である医療法人であって持分の定めのないもの

「これに準ずる者として厚生労働大臣が認めるもの」とは、当該医療法人が開設する病院等の所在地において組織する都道府県医師会又は郡市区医師会(民法法人に限る。)であって病院等を開設するもの又は病院等を開

設する予定であるものをいう。

既存医療法人に対する経過措置（改正法附則 10 ）

社団である医療法人で持分の定めのあるもの(出資額限度法人を含む。)は、経過措置型医療法人に位置付けられ、当分の間、新医療法第 50 条第 4 項の規定は適用せず、旧医療法第 56 条の規定は、なおその効力を有することとされた。

ただし、施行日前に設立された医療法人（施行日前に申請して施行日後に設立された医療法人を含む。）で、施行日以降に残余財産の帰属すべき者に関する規定について定款又は寄附行為の変更の認可の申請を行い、その認可を受けた医療法人は、経過措置型医療法人へ移行できないこととされている。

また、合併前の医療法人のいずれもが経過措置型医療法人である場合には、合併後においても経過措置型医療法人とすることができることとされた（規 35 ）。

< 参考 >

新医療法第 50 条 4 項

第 44 条第 4 項の規定は、定款又は寄附行為の変更により、残余財産の帰属すべき者に関する規定を設け、又は変更する場合について準用する。

新医療法第 44 条 4 項

第 2 項第 9 号に掲げる事項中に、残余財産の帰属すべき者に関する規定を設ける場合には、その者は、国若しくは地方公共団体又は医療法人その他の医療を提供する者であって厚生労働省令で定めるもののうちから選定されるようにしなければならない。

旧医療法第 56 条

解散した医療法人の残余財産は、合併及び破産手続開始の決定による解散の場合を除くほか、定款又は寄付行為の定めるところにより、その帰属すべき者に帰属する。

2 前項の規定により処分されない財産は、国庫に帰属する。

## ( 2 ) 基金制度の利用について

### 趣旨

医療法人の非営利性の徹底に伴い、持分の定めのない社団医療法人の活動の原資となる資金の調達手段を確保するため。

### 定義

「基金」とは、一般社団医療法人に拠出された金銭その他の財産であって、当該医療法人が拠出者に対して、定款の定めるところに従い返還義務（金銭以外の財産については、拠出時の当該財産の価額に相当する金銭の返還義務）を負うものをいう（規 30 の 37）。

### 基金拠出型医療法人から社会医療法人及び特定医療法人への移行手続

社会医療法人及び特定医療法人は、基金制度を採用できないため、基金制度を採用している医療法人（以下、「基金拠出型医療法人」という。）で、社会医療法人の認定又は特定医療法人の承認を受けようとする医療法人は、拠出者に基金を返還し、定款から基金に関する定めを削除する必要がある。

### 現物拠出財産の価額の証明

拠出された金銭以外の財産（以下「現物拠出財産」という。）について、募集事項として定めた価額については、その価額が相当であることについて弁護士、弁護士法人、公認会計士、監査法人、税理士又は税理士法人の証明（現物拠出財産が不動産である場合にあっては、当該証明及び不動産鑑定士の鑑定評価。）を受けなければならない。

ただし、市場価格のある有価証券が現物拠出財産であり、一定の要件を満たす場合その他一定の場合には、これらの証明は不要となる。

### 基金の返還

基金拠出型医療法人は、ある会計年度に係る貸借対照表上の純資産額が次に掲げる金額の合計額を超える場合においては、当該会計年度の次の会計年度の決算の決定に関する定時社員総会の日の前日までの間に限り、定時社員

総会の決議によって、当該超過額を返還の総額の限度として基金の返還をすることができる（規 30 の 38）。

イ 基金（代替基金を含む。）の総額

ロ 資産につき時価を基準として評価を行っている場合において、その時価の総額がその取得価額の総額を超えるときは、時価を基準として評価を行ったことにより増加した貸借対照表上の純資産額

ハ 資本剰余金の価額

#### 基金利息の禁止

基金の返還に係る債権には、利息を付することができない（規 30 の 37）。

#### 代替基金

基金の返還をする場合には、返還をする基金に相当する金額を代替基金として計上しなければならない。この代替基金は、取り崩すことができない（規 30 の 38）。

#### 貸借対照表の区分表示

基金の総額及び代替基金は、貸借対照表の純資産の部に基金及び代替基金の科目をもって計上しなければならない。また、基金の返還に係る債務の額は、貸借対照表の負債の部に計上することができない。

### （ 3 ）社会医療法人制度の創設について

#### 趣旨

へき地医療や小児救急医療など地域で特に必要な医療の提供を担う医療法人を新たに社会医療法人として位置付け、これらの医療に社会医療法人を積極的に参加させることにより、良質かつ適切な医療を効率的に提供する体制の確保を図るため。

#### 社会医療法人となるための要件（法 42 の 2 ）

社会医療法人となるためには、次に掲げるすべての要件に該当するものとして、都道府県知事の認定を受ける必要がある。

- イ 役員のうちには、各役員について、その役員、その配偶者及び三親等以内の親族その他各役員と厚生労働省令で定める特殊の関係がある者が役員の総数の三分の一を超えて含まれることがないこと。
- ロ 社団たる医療法人の社員のうちには、各社員について、その社員、その配偶者及び三親等以内の親族その他各社員と厚生労働省令で定める特殊の関係がある者が社員の総数の三分の一を超えて含まれることがないこと。
- ハ 財団たる医療法人の評議員のうちには、各評議員について、その評議員、その配偶者及び三親等以内の親族その他各評議員と厚生労働省令で定める特殊の関係がある者が評議員の総数の三分の一を超えて含まれることがないこと。
- ニ 救急医療等確保事業（当該医療法人が開設する病院又は診療所の所在地の都道府県が作成する医療計画に記載されたものに限る。）に係る業務を当該病院又は診療所の所在地の都道府県において行っていること。
- ホ 前号の業務について、次に掲げる事項に関し厚生労働大臣が定める基準に適合していること。
  - （イ）当該業務を行う病院又は診療所の構造設備
  - （ロ）当該業務を行うための体制
  - （ハ）当該業務の実績
- ヘ 前各号に掲げるもののほか、公的な運営に関する厚生労働省令で定める要件に適合するものであること。
- ト 定款又は寄附行為において解散時の残余財産を国、地方公共団体又は他の社会医療法人に帰属させる旨を定めていること。

#### 収益業務

社会医療法人は、その開設する病院、診療所又は介護老人保健施設（指定管理者として管理する病院等を含む。）の業務に支障のない限り、定款又は寄附行為の定めるところにより、その収益を当該社会医療法人が開設する病院、診療所又は介護老人保健施設の経営に充てることを目的として、厚生労働大臣が定める業務を行うことができる。

#### (4) その他の事項

##### 社会医療法人債の発行について

社会医療法人については、その財政的基盤の安定化を図る趣旨のもと、公募債である社会医療法人債の発行による資金調達が認められた(法 54 の 2 ~ 54 の 8)。社会医療法人債は、金融商品取引法第 2 条第 3 号の「特別の法律により法人の発行する債券」に該当する有価証券であり、同法の適用を受けるほか、企業内容等の開示に関する内閣府令に従い、情報開示に必要な書類の作成及び届出が必要となる。

##### 医療法人の業務の拡大について

医療法人が地方自治法に規定する指定管理者として公の施設である病院、診療所又は介護老人保健施設(以下「病院等」という。)を管理する場合、当該業務が医療法人の本来業務として行われるものであることが明確にされた(法 42)。また、医療法人の附帯業務として、改正法及び改正告示により、医療法人(社会医療法人を除く。)については、第 2 種社会福祉事業(児童家庭支援センターを除く。)の実施及び老人福祉法に規定する有料老人ホームの設置が、社会医療法人については、第 2 種社会福祉事業の実施、第 1 種社会福祉事業(特別養護老人ホーム、養護老人ホーム、救護施設、更生施設及び軽費老人ホーム(A 型、B 型)を除く。)の実施及び老人福祉法に規定する有料老人ホームの設置が追加された。

##### 医療法人の管理体制の見直しについて

医療法人の内部管理体制の明確化を通じた効率的な医業経営の推進を図るため、理事若しくは監事又は社員総会若しくは評議員会の各機能が明確にされた(法 46 の 2 ~ 49 の 4)。また、医療法人の透明性の確保を図るため、事業報告書、財産目録、貸借対照表、損益計算書及び規則第 33 条に規定する書類の作成、都道府県知事(2 以上の都道府県の区域において病院等を開設する医療法人にあつては地方厚生局長(ただし、特別医療法人については、厚生労働大臣))への届出及び閲覧に関する規定が整備された(法 51、52)。

医療法人の資産要件の見直しについて

医療法人の資産要件として定められてきた自己資本比率に関する要件を廃止され、病院、診療所又は介護老人保健施設を開設する医療法人は、開設する病院、診療所又は介護老人保健施設に必要な施設、設備又は資金を有しなければならないものとされた（規 30 の 34）。

### 3．移行税制の問題点

#### （1）問題点

経過措置型医療法人が改正医療法下の医療法人へ移行することは、改正医療法の理念の実現といえる。移行そのものは制度変更に伴う移行であり、現実に解散・設立という手続きがとられるものではない上、事業内容等からみた実態面でも従前の法人格が継続するものである。改正医療法下の医療法人へ移行は、医業の継続性・発展性を阻害することなく、円滑になされることが求められるが、以下のような課税上の問題点が存在する。

ここでは、移行後の医療法人の形態を、（イ）基金拠出型医療法人（出資持分を拠出額とする場合）、（ロ）基金拠出型医療法人（出資金額を拠出額とする場合）、（ハ）一般社団医療法人（基金制度を利用しない場合）、（ニ）社会医療法人の4類型に区分し、それぞれについて検討していく。

解散・設立があったものとした課税関係

医療法人の課税関係（法人税課税）

医療法人の課税関係（贈与税課税）

個人出資者の課税関係

法人出資者の課税関係

拠出金返還時の課税関係

拠出金の相続税評価額

移行時の消費税

#### （イ）基金拠出型医療法人（出資持分を拠出額とする場合）

解散・設立があったものとした課税関係

基金拋出型医療法人への移行は、形式論として法人税法にいう一種の設立であることは否定できない。しかし、医療法の改正に基づく制度変更に伴う移行であり、現実に解散・設立という手続きをとらずに、定款の変更により行うものである。また、事業内容等からみた実態面でも従前の法人格が継続しているものであるから、原則として、解散・設立があったものとした課税関係は生じさせないのが相当であると考えられる。

#### 医療法人の課税関係（法人税課税）

出資者の持分の放棄の有無等により、以下のように、課税関係が異なる。

(a) 出資者の持分放棄がない場合

課税関係は生じないと考えられる。

(b) 含み益があり、持分の一部放棄がある場合

形式論として法人税法にいう一種の設立であることは否定できないため、受贈益課税の懸念がある。しかし、資本等取引（法人税法施行令第8条1項14号に規定する設立について贈与を受けた金銭又は金銭以外の資産）に該当することとなり、課税関係は生じないと考えられる。

#### 医療法人の課税関係（贈与税課税）

出資者の持分の放棄の有無等により、以下のように、課税関係が異なる。

(a) 出資者の持分放棄がない場合

課税関係は生じないと考えられる。

(b) 含み益があり、持分の一部放棄がある場合

相続税法第66条4項の規定の適用により贈与税が課税される懸念がある。しかし、「非営利性を徹底する」という制度改正の趣旨に則った持分の放棄であるので、相続税法第66条4項は原則として適用すべきでないと考えられる。

#### 個人出資者の課税関係

拠出額が移行時前の出資額に対応する資本金等の額を上回る場合には、その上回る金額について、出資者にみなし配当課税が生ずる懸念がある。しかし、利益の資本組み入れに準じたものと考えられるため、課税は適当でない。移行時には課税せず、拠出金返還時まで課税を繰り延べるよう税制上の手当が必要であると考えられる。

#### 法人出資者の課税関係

上記と同様

#### 拠出金返還時の課税関係

移行時前の出資額を上回る拠出金額が返還された場合には、その上回る金額について、みなし配当課税が生じ、拠出金返還時に課税されることとなると考えられる。

#### 拠出金の相続税評価額

財産評価基本通達 204、205 によれば、拠出額の券面額により評価し、券面額の全部又は一部の回収が見込まれない場合には、当該回収不能額を控除した額によるものと考えられる。

但し、拠出金は、劣後債権であり、一般債権より返済順位が劣ることについて考慮する必要があるので、上記評価方法をそのまま適用するのは適当ではない。拠出金に重いリスクが課されていることを考慮し、一定の評価減を行う措置が必要であると考えられる。

#### 移行時の消費税

改正医療法下の医療法人に移行した場合には、基準期間がなく、かつ、出資もなくなることから、2年間消費税の納税義務が免除されることも考えられるが、解釈の不明な部分もあり懸念が残る。解釈を明確にできるよう然るべき措置が求められる。

(ロ) 基金拠出型医療法人(出資金額を拠出額とする場合)

解散・設立があったものとした課税関係

上記(イ) と同様

医療法人の課税関係(法人税課税)

上記(イ) と同様

医療法人の課税関係(贈与税課税)

上記(イ) と同様

個人出資者の課税関係

個人出資者の出資持分の放棄については、出資金が拠出金に同額変更されただけであり、譲渡所得の起因となる資産の移転には当たらない。従って、みなし譲渡(所得税法第59条)の適用はないものと考えられる。

法人出資者の課税関係

法人出資者の出資持分の放棄については、低額譲渡等として、譲渡益・寄附金課税(法人税法第37条8項)が発生する懸念がある。しかし、「非営利性を徹底する」という制度改正の趣旨に則った持分の放棄であるので、原則として、実質的に贈与又は無償の供与をしたとは認められず、法人税法第37条8項を適用すべきでないと考えられる。

拠出金返還時の課税関係

表題のような課税関係が発生する余地はない。

拠出金の相続税評価額

上記(イ) と同様

#### 移行時の消費税

上記（イ）と同様

#### （八）一般社団医療法人（基金制度を利用しない場合）

解散・設立があったものとした課税関係

上記（イ）と同様

医療法人の課税関係（法人税課税）

上記（イ）と同様

医療法人の課税関係（贈与税課税）

上記（イ）と同様

個人出資者の課税関係

出資持分の放棄であり、所得税法第 36 条の収入金額は発生せず、また、譲渡所得の起因となる資産の移転にも当たらないので、みなし譲渡（所得税法第 59 条）の適用もないと考えられる。

法人出資者の課税関係

法人出資者の出資持分の放棄については、無償譲渡として、譲渡益・寄附金課税（法人税法第 37 条 8 項）が発生する懸念がある。しかし、「非営利性を徹底する」という制度改正の趣旨に則った持分の放棄であるので、原則として、実質的に贈与又は無償の供与をしたとは認められず、法人税法第 37 条 8 項を適用すべきでないと考えられる。

#### 移行時の消費税

上記（イ）と同様

(二) 社会医療法人

解散・設立があったものとした課税関係

上記(イ) と同様

医療法人の課税関係(法人税課税)

上記(イ) と同様

医療法人の課税関係(贈与税課税)

上記(イ) と同様

個人出資者の課税関係

上記(ハ) と同様

法人出資者の課税関係

上記(ハ) と同様

移行時の消費税

上記(イ) と同様

(2) 必要な措置

移行税制には以上のような問題点があるが、改正医療法下の医療法人への移行は改正医療法の理念に沿っていることに鑑み、課税関係が生じないよう、次のような処置が求められる。

(イ) 立法による手当

経過措置型医療法人が、出資持分を拠出額として基金拠出型医療法人に移行する場合に、出資者にみなし配当課税が発生しないよう、税制改正により必要な措置を講ずること。

(ロ) 通達等による解釈の明確化

経過措置型医療法人が改正医療法下の医療法人に移行する場合に懸念される以下の項目について、通達等により解釈を明確化すること。

改正医療法下の医療法人に移行する場合において、解散・設立があったものとした課税を行わないこと。

改正医療法下の医療法人に移行する場合において、医療法人に法人税の受贈益課税を行わないこと。

改正医療法下の医療法人に移行する場合において、原則として、医療法人に相続税法第 66 条第 4 項の規定の適用による贈与税を課さないこと。

出資金額を拠出額として基金拠出型医療法人へ移行する場合及び一般社団医療法人、社会医療法人に移行する場合において、個人出資者に対して、所得税法第 59 条のみなし譲渡課税を行わないこと。

出資金額を拠出額として基金拠出型医療法人へ移行する場合及び一般社団医療法人、社会医療法人に移行する場合において、法人出資者に対して 無償譲渡又は低額譲渡による譲渡益・寄付金課税を行わないこと。

改正医療法下の医療法人に移行する場合、2 年間消費税の納税義務が免除されるか否かを明確にすること。

#### 4. 現医療税制検討委員会における検討

平成 18 年 4 月に発足した医療税制検討委員会では、上記のような改正医療法に関する課税問題について、次のような検討を行った。

(1) 現状

当委員会では、かねてから厚生労働省に対し、「持分の定めのある医療法人」から「持分の定めのない医療法人」への移行については課税上の問題があるので、税制上の手当が必要である旨を指摘し、財務省と折衝するよう働きかけてきたが、何ら解決をみないまま、平成 19 年 4 月に改正医

療法が施行されるに至った。また、解決策として、「平成 18 年度税制改正要望」において、医療法人を、「持分の定めのある医療法人」と「出資額限度法人」、「新たな持分の定めのない医療法人」の 3 類型とし、税制により「持分の定めのある医療法人」から他の類型の法人への移行を促進するよう提案したが、税制改正に反映されることはなかった。

改正医療法の施行により、法律上は既存の医療法人はいつでも改正医療法下の医療法人へ移行することが可能となったが、課税問題が残されたままであるため、日本医師会は、平成 19 年 4 月 2 日、都道府県医師会に対し、「既存医療法人から新制度医療法人への移行について」という注意書を発した。この中で、「持分の定めのない医療法人」への移行は、主に、次のような課税上の問題があり、郡市区医師会及び会員に対し、移行は慎重に行う必要がある旨の周知を行うよう依頼した。

イ) 移行に伴い、移行前の医療法人の出資者がその出資持分を放棄する場合、相続税法第 66 条 4 項の規定の適用を受け、一定の親族要件を満たさないときは、医療法人に対し贈与税が課税される可能性があること。

ロ) 移行前の医療法人の出資者が、医療法人の純資産に相当する金額を移行後の医療法人の基金として拠出する場合、出資者に対し配当所得として所得税等が課税される可能性があること。

## ( 2 ) 厚生労働省等との交渉

当委員会では、問題の解決を図るため、厚生労働省医政局指導課との折衝を繰り返し、また、委員会への出席も要請してきた。しかし、担当者が出席したのは平成 18 年 10 月と平成 19 年 1 月の 2 回のみにとどまり、問題解決への進展は見られなかった。

また、医師会・厚生労働省・国税庁の三者間での話し合いも模索したが、実現には至らなかった。

### (3) 委員会での検討

#### イ. 「当分の間」とされている存続期間について

改正医療法施行前に設立された「持分の定めのある医療法人」については、「当分の間」そのまま存続できるとされており、改正医療法下の医療法人への移行は、法人の自主性に任せるとされている。この「当分の間」については、期間が明確ではなく、現在の「持分の定めのある医療法人」は非常に不安定な状態にあるといえる。

財務省は、移行税制に関する要望に対して、移行の期限が「当分の間」と定められていることを挙げ、移行のタイミングを法人の任意とする制度設計であるにも関わらず、税制が事業承継税制等の特例を創設してまでつき合わなくてはならない理由はないとの態度も示している。

#### ロ. 移行時課税の問題

国税庁から示されている非課税4要件をクリアできる医療法人はほとんどなく、おそらく一人医師医療法人のほとんどは、改正医療法下の医療法人に移行できないと思われる。改正医療法の趣旨では、当該医療法人への移行が期待されているが、現実的には移行することができず、新制度をフリーズさせている状況となっている。また、新しく一人医師医療法人を設立しようとしても、従来医療法人制度で保証されていた「持分のある医療法人」になることができず、新たな医療法人が設立されない、という問題も生じている。

#### ハ. 特例適用の除外

平成19年度の税制改正において、「特定同族株式等の贈与を受けた場合の特例（相続時精算課税）」が設けられたが、経過措置型医療法人の出資については、適用の対象外となっている。営利法人と同等の課税が行われているにも関わらず、本特例の適用に差異を設ける合理的理由が見あたらない。取扱いの是正が望まれる。この問題は、平成20年度から平成21年度にかけて導入が予定されている非上場株式の納税猶予制度において、一層深刻になってくる。

## 二．公益法人制度改革との関係

財務省では、移行税制問題を公益法人税制改革の際の検討事項と捉えており、公益法人税制が固まっていない現状では、この問題だけ対応するのは難しいとの態度をとっている。しかしながら、改正医療法はすでに施行されており、その間、「持分の定めのある医療法人」から改正医療法下の医療法人への移行は停滞することとなる。本来、別問題であるはずの公益法人課税の割を食う格好となってしまうている。

### (4) 平成 20 年度税制改正要望

以上の状況をふまえ、当委員会では以下の要望を、「平成 20 年度税制改正要望」として提出した。

新たな医療法人制度において、旧医療法に定められた持分の定めのある社団医療法人(経過措置型医療法人)が新たな医療法人に移行する際に、移行が新医療法の理念に沿っていることに鑑み、課税が生じないよう必要な措置を講ずること。

#### - 相続税・贈与税・所得税・法人税 -

経過措置型医療法人が新医療法に定められる医療法人に移行することは、新医療法の理念の実現といえますが、移行そのものは制度変更に伴う移行であり、現実には解散・設立という手続きがとられるものでない上、事業内容等からみた実態面でも従前の法人格が継続するものです。その移行は、今回の新医療法改正の趣旨に則り、医業の継続性・発展性を阻害することなく、円滑になされることが求められます。

そのため、経過措置型医療法人が、新医療法に定められる医療法人に移行するに当たっては、経過措置型医療法人が、出資持分を拠出額として基金拠出型医療法人に移行する場合、拠出額が移行時前の出資額に対応する資本金等の額を上回る場合には、その上回る金額について、移行時に出資者にみなし配当課税を課さないよう必要な措置を講ずることを要望します。

なお、経過措置型医療法人が新医療法に定められる医療法人に移行する場

合、課税される可能性が懸念されるため、以下の項目について早急に解釈を明確にして示すことを求めます。

経過措置型医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分なし医療法人に移行する場合、解散・設立があったとして課税しないこと。

経過措置型医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分なし医療法人に移行する場合、医療法人に受贈益課税を課さないこと。

経過措置型医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分なし医療法人に移行する場合、医療法人に相続税法第66条第4項の規定の適用による贈与税を課さないこと。

経過措置型医療法人が、出資金額を拠出額として基金拠出型医療法人へ移行する場合及び基金を設けない医療法人に移行する場合、個人出資者に対して、所得税法第59条のみなし譲渡課税を課さないこと。

経過措置型医療法人が、出資金額を拠出額として基金拠出型医療法人へ移行する場合及び基金を設けない医療法人に移行する場合、法人出資者に対して無償譲渡或いは低額譲渡による譲渡益・寄付金課税を課さないこと。

経過措置型医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分なし医療法人に移行する場合、基準期間がなく、かつ、出資もなくなることから、2年間消費税が免除されるということも考えられるが、然るべき措置を講じること。

## 5. 自民党税制改正大綱

平成19年12月に自由民主党から「平成20年度税制改正大綱」が発表された。医療法人制度に関連する主な項目は、以下の通りである。

### イ. 公益法人税制

公益社団法人及び公益財団法人については、収益事業から生じた所得について法人税が課税され、収益事業の範囲から公益目的事業に該当するものは除かれることとなった。また、収益事業に属する資産から公益目的事業のために支出した金額は、その収益事業の寄附金の額とみなされることとなった。

公益認定を受けていない一般社団法人及び一般財団法人のうち非営利性

が徹底された法人及び共益的活動を目的とする法人については、収益事業から生じた所得について法人税が課税され、その他の法人については普通法人と同様の課税がされることとなった。

#### ロ． 社会医療法人に係る非課税措置等の創設

社会医療法人について、下記の措置が講じられることとなった。

- ・ 医療保健業のうち本来業務に係る法人税の非課税
- ・ 附帯業務及び収益事業に軽減税率（22%）を適用
- ・ 収益業務の収益の医業への繰入をみなし寄附金として損金算入（50%上限）
- ・ 認定の取消を受けた場合には、簿価純資産価額から利益積立金額を控除した金額を益金に算入

#### 二． 改正医療法下の医療法人への円滑な移行のための所要の措置

出資持分の放棄に際し、出資者の親族等の相続税又は贈与税の負担が不当に減少すると認められる場合には、贈与税が課税されることとされていたが、課税の判定基準を見直すこととされた。

#### ホ． 自社株納税猶予制度（適用対象外）

相続等により非上場株式を取得した場合に、納税の猶予及び免除の規定が設けられることとなった。しかし、対象となるのは、中小企業基本法の中小企業の株式等に限られており、経過措置型医療法人の出資は対象から外れている。

### 6．まとめ（提言）

以上のように、改正医療法下の医療法人については、種々の課税問題があるので、前述の検討を踏まえ、次のように提言する。

移行時の課税問題を解消するためには、前記3.(2)で指摘した措置を講ずる必要がある。その中でも特に、持分を放棄した場合の贈与税課税については、移行時の相続税法第66条4項の適用関係が不明瞭であるので、

通達等によって取扱いを明確化すべきである。次に、出資持分を拠出金に変更した場合のみなし配当課税については、所得税法第 25 条及び法人税法第 24 条に定める「金銭その他の資産」から医療法人の拠出金を除く等の規定を設けて、みなし配当課税が生じないようにすべきである。

これらの措置が採られないのであれば、当委員会で指摘してきたように、医療法人制度を 3 段階とするよう医療法の再改正を行う必要がある。すなわち、医療法人を、持分のある医療法人、出資額限度法人及び社会医療法人の 3 種類の制度とし、円滑な移行を促す仕組みを設けることである。その場合、その持分を基金とし、その基金が法人税法第 2 条 16 号に規定する「資本金等の額」に該当することを明確にすればよい。これにより、出資持分を基金としても、みなし配当課税は発生しない。

また、経過措置型医療法人は、他の中小企業に適用される自社株納税猶予制度の対象外とされているが、持分のある医療法人を本則に位置づけられることにより、このような法人間差異の是正も期待できる。

なお、社会医療法人の認定の取消を受けた場合の課税上の取扱いについては、従前の剰余金（資産の含み益を含む。）が直ちに課税の対象にならないような措置を講じる必要がある。

以上のように、問題解決のためには、税制のみならず医療法の再改正も含めて検討すべきであると考えられる。

# ・医師の所得課税の再検討 - 「医師不足・偏在」対策として -

## 1．問題の所在

近年、「医師不足・偏在」、すなわち医師の特定診療科における不足・偏在、勤務医師不足等に現れている地域医療の危機が問題となっている。

例えば、特定診療科の医師不足問題は、勤務医師不足問題でもあり、その最大の原因は過酷な勤務環境と重責である。したがって、「医師不足・偏在」の問題解決のためには、労働環境の改善が第一であり、地域医療政策、労働政策、診療報酬政策等の見直しにより本来手当されるべきものである。

しかしながら、問題状況の深刻さや、解決が求められる緊急性に依じて、そうした施策の実現を求めた上で、さらに緊急避難的に税制とりわけ所得税等の特例措置による手当も検討されるべきである。

(なお、診療所等を巡る議論では、法人税や事業税も検討の対象となるが、このテーマには直接関係はしないため検討の対象には含めない。)

## 2．平成20年度税制改正要望についての検討

### (1) 現状認識について

「医師不足・偏在」が問題となっているとされる領域として、産科・小児科等の特定の診療科における医師不足・偏在、勤務医師不足、へき地等の地域的な医師不足等を基本的な共通認識とした上で、どのような対象について税制上の手当が必要かどうか検討を行った。

「医師不足・偏在」の実態をみると、以下の点に留意すべきであることが指摘された。

医師不足は産科・小児科に限定されるものではなく、特に勤務医については内科や外科も含めた急性期医療全体で見られる問題であるが、国民の認識として共有化されるまでには至っていない。

小児科については、都市部では小児医療の中でも小児救急医療が不足しており、へき地では小児医療そのものが少ないという地域的偏在も重層的に生じている。

産科は分娩を取り扱う医療機関が減っており、産科医を増やしても分娩を取り扱わない産科医が増えるだけであれば問題は解決しない。

産科・小児科問題といっても、その実態は勤務医師不足問題と地域的偏在が主なので、開業医と勤務医とを分けて考える必要があり、全国一律で取り扱うことには問題がある。

勤務医師の当直勤務については、当直といいながら実際には超過勤務になっているという実態があり、本来の収入がきちんと支払われていないと結局仕事をしていない人だけが得をしてしまうことになりかねない。しかし、その点については行政が対策を考えるべき課題である。

## (2) 税制要望の方向性について

そもそも医療機関は、その収入源を主として社会保険診療報酬に限定せざるを得ないという制約条件の下にある。そのため、前述のような「医師不足・偏在」問題が社会保険診療報酬政策や労働政策等で今すぐ解決困難であるとすれば、所得課税についての政策減税を採用することも考えられる。

まず、小児科・産科をはじめとする特定の診療科において医師不足が指摘されており、それら特定の診療科を選択するよう、医師に対してインセンティブを与えるため、所得税の軽減措置が必要ではないかという問題認識がある。

そこで、産科・小児科における医師不足の対策としては、医師個人の所得税を軽減して、それを以って、医学部学生の専門選択のインセンティブを与えることが考えられる。また、診療科目の区分が難しくもあるが、とりあえず、「産科・小児科」担当医に対して、診療所が法人形態であれ個人事業形態であれ、所得税の上で、所得税を軽減することが考えられる。

さらに、勤務医全体についても、その不足対策として所得税の軽減を図る必要がある。

## (3) 要望内容について

以上の検討を踏まえ、以下のような整理を行い、平成 20 年度の税制改正要

望にまとめた。(法人税・事業税についての要望を含む。)

なお、産科医療対策については、政府が少子化対策に本腰を入れる情勢にある中で、特に国民の関心が高いことを考慮し、勤務医師不足対策・診療所対策等を産科医療対策のくくりでひとつの要望項目にまとめた。

・産科医療対策

産科医・産婦人科医不足対策として、以下の措置を講ずること。

分娩を取り扱う産科・産婦人科において、これらの診療科に係る自由診療報酬に係る所得について、事業税の課税対象から除外すること。

分娩を取り扱う産科・産婦人科を担う診療所については、法人税の大幅な軽減措置を講ずること。

分娩を取り扱う産科・産婦人科を担う医師(個人事業主及び勤務医師)の所得税の大幅な軽減措置を講ずること。

- 事業税・法人税・所得税 -

・地域医療対策

地域医療の確保を図るため、小児科医療、医師不足地域医療、救急医療、在宅医療のいずれかを担う診療所で、地域医療の確保上重要な診療所については、法人税及び所得税の軽減措置を講ずること。

- 法人税・所得税 -

・勤務医師不足対策

病院に勤務する医師の支援として、小児科に勤務する医師並びに救急医療に携わる医師に対して所得税の大幅な軽減措置を講ずること。

- 所得税 -

病院に勤務する医師の支援として、勤務医師に対して所得税の軽減措置を講ずること。

- 所得税 -

(注)勤務医師不足対策については、当初から厚労省は、当直については本来支

払われるべき報酬が払われていない等の問題があり税制要望として取り上げるのは困難であるとの認識であった。そこで、交替制の整備を前提とした夜間・休日勤務手当に対する軽減措置というより具体的な要望をまとめ、再度働きかけを行った。最終的に厚労省が要望として取り上げるには至らなかったものの、各方面への大きな問題提起となったといえる。

### 3. まとめ(提言)

以上のような経緯と検討を踏まえると、産科・小児科を中心とする勤務医師不足等に対する対策としては、医師不足解消、勤務条件緩和等の抜本的対策のほか、当該医師の所得税を軽減する措置も有力な手段であると考えられる。