

日医発第1022号（年税40）

平成22年3月3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2月25日、医業税制検討委員会より答申を受けましたので、別添のとおり答申書をお送りいたします。ご査収のほどよろしくお願い申し上げます。

「医療・医業経営に関する税制上の  
重要課題について」

医業税制検討委員会答申

平成 22 年 2 月

日 本 医 師 会  
医業税制検討委員会

平成22年2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20年5月、唐澤会長より「医業経営を始めとする医療に関する税制要望について」の諮問を受けました。

ここに委員会での検討結果をとりまとめましたので、答申いたします。

## 医業税制検討委員会

- |      |       |                           |
|------|-------|---------------------------|
| 委員長  | 品川 芳宣 | (早稲田大学大学院会計研究科教授)         |
| 副委員長 | 酒井 英雄 | (大阪府医師会 副会長)              |
| 委員   | 石井 孝宜 | (文京学院大学大学院客員教授、<br>公認会計士) |
|      | 関口 令安 | (日本病院会 理事)                |
|      | 寺野 彰  | (日本私立医科大学協会 理事)           |
|      | 豊田 堯  | (日本医療法人協会 理事)             |
|      | 西澤 寛俊 | (全日本病院協会 会長)              |
|      | 山崎 學  | (日本精神科病院協会 副会長)           |
|      | 緑川 正博 | (日本医師会 参与)                |

## はじめに

医療税制検討委員会（以下「本委員会」という。）は、医療及び医業に関する税制のあるべき姿について、医業経営の健全化、地域医療の確保等の観点から検討を重ね、隔年ごとに答申してきた。平成 20・21 年度は、唐澤祥人会長の諮問「医業経営を始めとする医療に関する税制要望について」を受け、当面する医療及び医業に関する税制上の重要課題を検討し、そのあるべき方向性を答申することとなった。

答申では、控除対象外消費税問題、医療法人税制の課題等、当面の対応が急がれる事項を中心に、国民の健康改善など新たな視点も加えて議論した結果を提言としてまとめている。

控除対象外消費税問題については、長年にわたり検討を積み重ねてきたテーマであり、前回の答申に引き続き取り上げた。今回は、欧州主要国の実態調査等に基づいて、新たな解決の道筋についても検討を行った。

医療法人税制については、特に、平成 19 年の医療法人制度改革以後課題となっている移行税制と事業承継税制について、前回の答申に引き続き取り上げた。この間の経緯と検討を踏まえ、改めて今後の解決の方向性について検討を行った。

医療用機器特別償却制度については、医療用機器の取得に対する税制上の支援の拡充が必要であるとの観点から、中小企業投資促進税制との比較検討を行った。

たばこ税については、国民の健康改善の観点から、税率引き上げの必要性について検討を行った。

社会医療法人に対する寄附税制については、社会医療法人の育成のため税制上の支援が必要であるとの観点から、公益社団・財団法人に対する寄附税制との比較検討を行った。

以上の検討をした後、新政権下の税制改正大綱が明らかにされた。同大綱では、租税特別措置の抜本的改正を検討する旨指摘をされている。そのため、社会保険診療報酬の所得計算の特例（四段階制）社会保険診療報酬に対する事業税非課税措置等の見直しの問題が俎上によってくるものと見込まれる。現状においても、医師の診療活動が適正に評価されずに、低廉な診療報酬が続く中、更に、これらの見直しが行われれば、医療機関の経営基盤を危ういものにし、結果として、地域医療の後退あるいは崩壊を招きかねないことになる。そのため、平成 22 年度以降の本委員会においては、これらの問題を含め医療・医療税制問題について、関係各位の理解が得られるよう、真摯に検討を重ねて行く必要がある。

# 目次

## ・控除対象外消費税の解消策

1 . 問題の所在	
(1) 概要	1
(2) 従前の経緯	1
2 . 本委員会における検討	
(1) 平成 21、22 年度税制改正要望	2
(2) 本委員会における税制改正に向けた主な議論	3
(3) 欧州主要国における実態調査	5
(4) 控除対象外消費税の実態調査(概要)	9
(5) 現状における課題	11
3 . まとめ(提言)	11
4 . 参考	
(1) 日、英・仏・独における消費税・付加価値税と社会保険診療に係る整理	13
(2) 第6次 EC 指令と主要国の法令	14
(3) 諸外国における付加価値税と社会保険診療等の概要	15

## ・医療法人税制の課題(移行税制、事業承継税制)

1 . 移行税制	
(1) 医療法改正の背景	16
(2) 前回答申までの本委員会における検討(移行税制の問題点)	17
(3) 平成 20 年度税制改正	18
(4) 本委員会における検討	18
(5) 平成 22 年度税制要望	21
(6) まとめ(提言)	21
2 . 事業承継税制	
(1) 非上場株式等に係る納税猶予制度の導入	22
(2) 本委員会における検討	22
(3) 平成 22 年度税制改正	23
(4) まとめ(提言)	24

<b>．医療用機器特別償却制度（中小企業投資促進税制との比較）</b>	
1．問題の所在	25
2．本委員会における検討	
(1) 医療用機器特別償却制度と中小企業投資促進税制との比較	25
(2) 医療用機器等に対する中小企業投資促進税制適用をめぐる訴訟	29
(3) 医療用機器特別償却制度の問題点	30
(4) 税制要望	31
3．まとめ（提言）	34
<b>．たばこ税をめぐる課題</b>	
1．問題の所在	35
2．たばこ税の概要	37
3．医療に関する税制委員会の検討	38
4．平成22年度税制改正	40
5．まとめ（提言）	41
<b>．社会医療法人に対する寄附税制</b>	
1．問題の所在	42
2．社会医療法人と公益社団・財団法人との比較	
(1) 寄附税制等の比較	42
(2) 法人として求められる諸要件の比較	42
3．本委員会における検討	47
4．まとめ（提言）	48

# ・控除対象外消費税の解消策

## 1. 問題の所在

### (1) 概要

控除対象外消費税は、現状においても、既に多くの医療機関にとって大きな負担となっている。現在の状況が放置された場合は、医療機関の控除対象外消費税が年々累積してゆくこととなり、個々の医療機関の経営が圧迫される結果、地域医療全体に甚大な影響を及ぼすこととなる。又、将来、控除対象外消費税が発生する現在の消費税の仕組みが改善されずに消費税率の引き上げが現実のものとなり診療報酬が据え置かれた場合には、増税に応じて控除対象外消費税負担が重くなり、わが国の医療機関は経営が立ちゆかなくなる状況に直面することとなる。この問題は、医療界のみならず国家として取り組むべき喫緊の課題といえる。

控除対象外消費税解消のための方策として、本会は平成6年9月の医業税制対策本部中間報告<sup>1</sup>以降、社会保険診療への消費税課税（ゼロ税率、軽減税率）を一つの方策と考え、政府に対して税制改正要望を行ってきた。社会保険診療報酬等に対して消費税を課税対象とする場合には、患者・国民の負担についても十分に考慮しなければならない。また、昨今の経済状況や社会保障制度の綻びについても鋭意配慮することが不可欠である。

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

### (2) 従前の経緯

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、現在では、所得税や法人税と並び主要な税目となっている。そして、消費税の導入に際しては、社会保険診療は、その性格に配慮し、特別な政策的見地から福祉、教育等とともに非課税取引とされ、現在に至っている。

ただし、社会保険診療報酬等を非課税とするというのは、患者に診療報酬に係る消費税の負担は求めずに、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

---

<sup>1</sup> 平成6年9月 医業税制対策本部中間報告

控除対象外消費税の解決策について、ゼロ税率による課税案、軽減税率による課税案、仕入消費税相当額の報酬加算案（現行方式）について検討が始められた。



たつての消費税を、一旦、医療機関が支払い、この消費税分を薬価基準や診療報酬に上乘せするということである。将来、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るという懸念が、消費税導入時にも指摘されていた。

そこで、日本医師会は、控除対象外消費税が医業経営に悪影響を及ぼさないよう、次の要望をしてきたところ、中央社会保険医療協議会（以下「中医協」という。）が次の意見を取りまとめるにいたった。

消費税導入に際しての日本医師会の要望

「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乘せすること」

中医協による意見のとりまとめ

「診療報酬及び薬価基準について適切な措置が講じられなければならない。厚生省は改定幅や実施時期について予算折衝を行うとともに、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」

## 2. 本委員会における検討

### (1) 平成 21、22 年度税制改正要望

平成 20 年 4 月に発足した本委員会においては、平成 21 年度と 22 年度税制改正要望において、控除対象外消費税解消策として、次の要望を取りまとめた。

平成 21 年度

消費税対策として、以下の措置を講ずること。

社会保険診療報酬等に対する消費税の非課税制度をゼロ税率ないし軽減税率による課税制度に改めること。

平成 22 年度

消費税対策として、以下の措置を講ずること。

社会保険診療報酬等に対する消費税の非課税制度をゼロ税率ないし軽減税率による課税制度に改めること。

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

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

## (2) 本委員会における税制改正に向けた議論

### イ. 厚生労働省内における研究会設置の要望

本委員会には、厚生労働省医政局・保険局・健康局等から適宜オブザーバーの出席を得た。第1回、第2回の委員会において、保険局に対し、社会保険診療報酬等に係る控除対象外消費税解決に向けた研究会を厚生労働省内に設置してほしい旨要望した。

地域医療崩壊が叫ばれている中で、医業経営において、控除対象外消費税の問題が重要な問題となっていることから、控除対象外消費税について医療提供者と厚生労働省とが協同して解決を図っていく為の場を設ける必要があるのではないかとの認識の下、厚生労働省に研究会設置の申し入れを行った。

厚生労働省保険局は、消費税については、中医協で平成元年と同9年に手当てしていることもあり、直ちに消費税の検討会を設けることについて、厚生労働省としての合意を得るのは難しいとの見解を示した。

### ロ. ゼロ税率・軽減税率の要望

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

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

これを適正に解消するには、社会保険診療報酬等に対する消費税を非課税制度からゼロ税率ないし軽減税率による課税制度に改めることにより、社会保険診療に関わる一切の消費税非課税に関する不合理を解消できる。それによって、医療の公益性にも一貫性を保つことができ、それは他の医業税制の考え方とも共通することになる。

したがって、社会保険診療報酬等に対する消費税の非課税制度は、ゼロ税率ないし軽減税率による課税制度に改められるべきであるとの本委員会の見解に基づき、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よう要望をまとめた。

### ハ. 医療機器、病院用建物等の課税仕入対象資産に係る措置

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までの措置として、平成21・22年度は、医療機器、病院用建物等の大口の課税仕入対象資産について、特別償却・税額控除及び仕入税額控除によって当該資産

に係る消費税負担を解消することについて検討を行った。

#### 税額控除・特別償却（平成 21 年度検討）

以下の税額控除及び別償却に係る措置について検討した。

- (a) 医療機器、病院用建物等の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
- (b) 医療機器、病院用建物等の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

この措置については、法人税も支払えず減価償却もできない赤字の病院が増えている中では、効果が低く、仕入税額控除を法人税に転嫁させようとするもので、本来の制度の趣旨になじまないと言われている。また、医療機器の特別償却制度を中小企業投資促進税制並みにできれば、この問題は実質的に法人税・所得税の分野で解決することになる。そのため、上記については、平成 21 年度税制改正要望として掲げることを見送ることとした。なお、医療機器に係る特別償却制度を中小企業投資促進税制並みにすべしとするについては、別途検討する。

#### 仕入税額控除（平成 22 年度検討）

以下の仕入税額控除に係る措置の創設について議論した。

消費税がゼロ税率、軽減税率に改まるまでの緊急措置として、仕入税額控除の特例として、医療機器、病院用建物等の大口課税仕入対象資産の仕入に係る消費税額については、その全額（\*）の仕入税額控除を認める措置。

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

控除対象外消費税実態調査（後述）では、消費税負担が社会保険診療報酬で補填されているとされる 1.53%を超えて 2.2%になっていること、設備投資により負担が大きくなり経営規模が大きいほど負担が大きくなる傾向があること等が明らかにされた。平成 17 年の日本医師会の調査で、私立医科大学 1 病院当たり年間 3.6 億円の控除対象外消費税が発生している事実も明らかにされている。

社会保険診療報酬等に係る消費税は、仕入税額控除の適用を受けられず還付もされないことが、医療機関の経済的負担を増大させ、医業経営の安定、医業設備の高度化への大きな隘路となっている。そこで、設備投資に限定し、赤字法人や法人税非課税法人も含めて税額控除を認める制度創設の可能性を求めて上記の要望をまとめた。この方策によって、設備投資に係る消費税の仕入税額控除と併せ、赤字病院に対しては還付可能となれば、設備投資部分については実質ゼロ税率と同じ効果が及ぶこととなる。

平成 21 年度は、設備投資に係る控除対象外消費税に係る要望は租税特別措置法の改正要望に委任することとして税制改正要望から外したが、消費税の抜本的改正の時期が不

明確な中で、平成 22 年度税制改正要望において喫緊の措置として、設備投資に係る仕入税額控除（還付）制度が創設できれば、医療機関の控除対象外消費税の大きな負担がなくなると同時に、設備投資意欲の回復も期待される。

### （３）欧州主要国における実態調査

#### イ.概要

付加価値税を導入している諸外国、特にEU加盟国では、社会保険診療が付加価値税非課税となっているため、わが国の医療界と同様の問題があると考えられることから、諸外国における社会保険診療に係る控除対象外付加価値税負担の問題について文献調査を行った。

そして、文献調査では得られない、海外における社会保険診療と付加価値税に係る控除対象外付加価値税の問題を調査するために、付加価値税発祥の地であるフランスと、わが国の医療保険制度の源流をもつドイツにおける実地調査を行った。現地調査の概要は、以下の通りである<sup>2</sup>。

調査は、平成 21 年 7 月 6 日から同月 10 日までの間、日本医師会事務局(年金・税制課)と日医総研のパリ駐在研究員<sup>3</sup> 及びベルリン駐在研究員<sup>4</sup> らが、次の機関・施設においてインタビュー形式で行った。

国	都 市	機関・施設名	属 性
フランス	パ リ	MG France (ASSOCIATION DE GESTION AGREE)	フランス一般医協会
		AP - HP 本部 (ASSISTANCE PUBLIQUE HOPITAUX DE PARIS)	公立病院
		HOSPITAL A.BRILLARD (General de Sante のグループ病院)	株式会社立病院 (証券取引所に上場)
ドイツ	ベルリン	ドイツ医師会	医師会
	フランクフルト	Burger Hospital	株式会社立病院

#### ロ.フランス

フランス最大手の株式会社立医療機関である HOSPITAL A.BRILLARD は、本問題の解決を訴えてデモ行進を行った経験や、政府との間で係争・敗訴した経験を踏まえ、控除対

<sup>2</sup> 各国の診療報酬制度が異なるため、必ずしも消費税（付加価値税）との関係が一樣ではないものの、その本質においては同質のものにとらえ、今回の調査では各国の診療報酬制度には触れないこととする。

<sup>3</sup> 三浦淑子研究員

<sup>4</sup> Paul TALCOTT 研究員

象外付加価値税問題は解決され得ないという意識を持っている<sup>5</sup>。フランスでは、政府も国民も医療提供は国家の責務との認識が強く、株式会社立病院や個人医療機関が直面する控除対象外付加価値税の問題は、個別医療機関の問題として認識されている<sup>6</sup>。

フランスでは、元来、総額予算制度の元で公的病院を中心に医療が提供されてきたことと専門医の数を診療科毎に制限することで、医療機関・病床と機能の集約化が進められてきた<sup>7</sup>。日本の医療計画に相当する「医療地図<sup>8</sup>」は、地域ごとに導入医療機器数を制限しており、医療機器の回転率の低さゆえに当局から許可が下りなければ、医療機器を購入することができないシステムとなっている。また、医療機関においては、分娩件数や心臓外科手術等の最低年間件数が設定されており、それを下回る場合には、認可が取り消されることになっている。

これらより、公的財源を受けられる公的医療機関以外の民間医療機関が、大型の設備投資を行う場合、後述のように、EC指令で、社会保険診療に係る付加価値税の非課税とその仕入に係る付加価値税が控除できないことが厳然と制度化されている中で、控除対象外付加価値税は医療機関が自己責任において負担すべきコストと位置づけられている。

## 八. ドイツ

一方、ドイツにおいては、ドイツ医師会へのインタビューの結果、医療提供者（保険医協会）が保険者（疾病金庫）に対して、控除対象外付加価値税分を診療報酬に上乗せ補填が十分ではないと主張し、また、政府に対して、処方薬に係る付加価値税率の軽減税率化を働きかけている（デュッセルドルフ宣言）等の活動を行っていることが確認できた。

ドイツにおいては、控除対象外付加価値税が政府レベルの問題となっていない<sup>9</sup>。それには、医療に係る財源のあり方が大きく影響しているものと考えられる。すなわち、ドイツの公的医療保険は、医療保険近代化法の施行（2004年1月）までは、保険料のみを財源に運営されており、診療報酬の配分に政府が関与することはなかった。したがって、控除対象外付加価値税については、保険者（疾病金庫）と医療提供者（保険医協会）の間の論争という構図であった。医療提供者から政府に対して仲裁を求める声は強くあるものの、付加価値税の論理からすれば、政府が関与できるのは、医療保険近代化法で連邦政府補助金を財源とすると規定された「保険に馴染まない給付」（母性保護給付金や出

<sup>5</sup> HOSPITAL A. BRILLARD M. Alexandre Breil 病院長

<sup>6</sup> M. Alexandre Breil 病院長

<sup>7</sup> フランス医療関連データ集【2008年版】、財団法人医療経済研究・社会保険福祉協会医療経済研究機構、松田晋也「医療機器の内外価格差、その背景は」（JMSフォーラム、2009）参考

<sup>8</sup> 1970年フランス病院改革法によって導入された医療計画で、地方病院庁（フランスの保険者代表と国の出先機関で構成される）が地域（州）ごとに作成する。

<sup>9</sup> ドイツ医師会 Lawyer and tax advisor Adolf Haellmayr

産手当金、子<sup>10</sup>の病気の際の傷病手当金)に係る付加価値税のみということとなり、現実的ではない。

医療提供制度の面からは、フランス同様、大規模医療機関の大半が公的医療機関(病床)であり機能と資源の集約化が進められているが、ドイツにおける病院建物の建設費用は、社会保険診療を通じて支払われるのではなく、州や地方から補助金が交付されている<sup>11</sup>。そのことが、控除対象外付加価値税の問題が政府レベルの問題に発展しない大きな要因と考えられる。

一方、フランスやドイツにおける開業医は、もとより設備投資が殆ど発生せず、控除対象外付加価値税は消耗品等によるものなど少額なものに限定されることから、殆どの開業医が控除対象外付加価値税は「必要経費」として受容している<sup>12</sup>。

## 二. E Uにおける社会保険診療等と付加価値税

E Uの付加価値税指令では、わが国の消費税同様に非課税売上に係る仕入税額は控除できないこととされている<sup>13</sup>ので、E U加盟国では、非課税である社会保険診療について、控除されない付加価値税が須く存在する。E U加盟国各国の控除対象外付加価値税への対応は各様で、加盟国各々の歴史、文化、社会保障に係る理念、医療提供システム、診療報酬体系、税制など様々な要素が絡み合う背景のもと、問題意識や対応に差がある。しかしながら、欧州における連帯意識や中世以降の救貧思想が、多くの国々における医療提供システムの共通基盤となっていることが、日本での問題意識、対応との違いを理解する上で大きな鍵になると考えられる。

いずれにせよ、E U加盟国の国内法の規範となるE C指令が、社会保険診療を非課税とすることと、非課税売上に係る仕入は控除できないことを規定している以上、E U諸国で同問題の解決を図ろうとする場合には、社会保険診療報酬への補填という方法以外の選択肢はなくなる。その問題に直面しているのは、医療提供者のうち民間医療機関に限られている。

<sup>10</sup> 「子」の定義は、原則 18 歳以下とされているが、就業していない場合は 23 歳以下、学校あるいは職業教育を受けている場合は 25 歳以下、障害者は年齢制限無しとなっている。

<sup>11</sup> 2000 年の医療改革法案では、投資的費用に関する州政府の助成を段階的に縮小し、2008 年から投資的費用を含めて疾病金庫が診療報酬を通じて一元的に管理することが試みられたが、結果的に実現しなかった。

<sup>12</sup> フランス一般医協会税問題担当 Directeur Eric Vailleau、ドイツ医師会 Adolf Haellmayr

<sup>13</sup> 第6次EC指令 Article167が「A right of deduction shall arise at the time the deductible tax becomes chargeable」と規定。

## ホ．インタビュー調査結果概要

EU加盟国では、EC指令に則って、社会保険対象の医療は付加価値税が非課税。

フランス・ドイツでは、非課税である社会保険診療にかかる仕入税額が控除できないことは当然のことと受け止められている（付加価値税法上、当然受容すべきことと認識）。

社会保険診療報酬は公定価格のため、民間医療機関が仕入税額控除できない分を価格に自由に転嫁できない。

フランス、及びドイツでは、医療の提供は公の義務との国民感覚が強く、大規模医療機関や病床の多くを公的医療機関が占めている。

フランスとドイツでは、公的医療機関以外の民間医療機関において、診療報酬に控除対象外付加価値税が十分に上乗せされていないとの主張があり、医療提供者と保険者との間で論争がある。

フランスとドイツの民間医療機関においては、日本と同様に控除できない仕入税額の問題が存在するが、付加価値税制の問題として意識されているのではなく、診療報酬の問題（仕入に係る付加価値税負担分が診療報酬上で十分に手当てされていない）として取り扱われている。

## ヘ．小括

わが国とフランス及びドイツにおける社会保険診療に係る控除対象外消費税（付加価値税）の問題は、同じ構造であると同時に、その問題意識や対応には温度差があることが分かった。

いずれの国においても、控除対象外消費税（付加価値税）の穴埋め策として、わが国と同様に社会保険診療報酬への補填方式が用いられている。フランスではその補填が十分ではないとして、株式会社立病院と政府の間で訴訟が起き、原告敗訴で結審しており、また、ドイツにおいても、保険医協会と疾病金庫の間で、社会保険診療報酬への控除対象外付加価値税の補填が十分ではないと常に論争がある。しかしながら、この問題は、いずれの国においても医療界全体や政府を巻き込むまでには至っていない。その理由として、各国における医療提供体制と医療設備投資のあり方が大きく影響していると考えられる。

わが国では、昭和25年に医療法が改正され医療法人制度が確立された。同年4月4日の国会審議において、医療法人制度設立の目的が『病院建設を促進させるために資金の集積を容易ならしめることが第一。病院の持続性を保たせることが第二』であることが明らかにされた。このようにして、民間資本を用いた医療提供体制が確立されることとなったが、他の主要国でこのような制度を採っている国は例がない。

次表は、日本、イギリス、フランス及びドイツにおける医療資本投入状況と医療労働投入状況をOECD統計資料から抜粋したものである<sup>14</sup>。

厚生労働省の平成19年度医療施設（静態・動態）調査・病院報告の概況によれば、8割以上が医療法人や個人を经营主体とする民間医療施設である。一方、調査対象国では公的医療機関（病床数）が過半を占めており<sup>15</sup>、上表と総合すると、わが国においては、欧州主要国に比して少ない単位人数の医師が、民間資本を用いて、国民皆保険制度と医療法の趣旨を没却せずに、地域において遍く質の高い医療を提供するために、自らの資金とリスクで設備投資を行ってきたことが浮き彫りとなる。それは、医療法人制度の立法趣旨に叶うものだが、本来国が担うべき医療提供体制の構築と設備投資に係る財源負担を民間医療機関が代りに担わされてきたと言える。

4ヶ国の医療資本投入状況の比較（カッコ内は、イギリスを1とした場合の比率）				
	日本	イギリス	フランス	ドイツ
人口千人当り急性期病床数	8.2(3.7)	2.2(1.0)	3.7(1.7)	6.2(2.8)
人口百万人当りCT台数	92.6**(12.2)	7.6(1.0)	10.0(1.3)	16.7(2.2)
人口百万人当りMRI台数	40.1*(7.2)	5.6(1.0)	5.3(0.9)	7.7(1.4)

4ヶ国の医療労働投入状況の比較（カッコ内は、日本を1とした場合の比率）				
	日本	イギリス	フランス	ドイツ
病床百床当り医師数	15.0(1.0)	69.4(4.6)	47.2(3.2)	42.2(2.8)
人口千人当り医師数	2.1(1.0)	2.5(1.2)	3.4(1.6)	3.5(1.7)

出典：OECD, OECD Health Data 2008（\*2005年、\*\*2002年データ）

現在、控除対象外消費税が医療機関の負担となっている結果、医療機関の経営を圧迫している<sup>16</sup>ことは、上述の医療法人制度創設時の国会審議で政府参考人が明らかにした法の趣旨に逆行するものであり放置されざるべき事態といえる。これでは、地域医療の発展は覚束なくなってしまう。まして、昭和25年の医療法人制度の趣旨を汲む改正医療法において、新たに創設された基金拠出型医療法人と社会医療法人による新しい医療法人体系を通じて地域医療の発展を期すならば、控除対象外消費税の早期解決は尚更不可欠である。

#### （４）控除対象外消費税の実態調査（概要）

平成22年度の税制改正要望を整理する上で、日医総研による調査研究の結果が参考にされたので、以下にその概要を引用する。

調査は、医療機関における控除対象外消費税の負担に関する最近の状況を把握し、医

<sup>14</sup> 尾形裕也「医療提供体制の課題と展望」週刊社会保障 NO.2548 参考

<sup>15</sup> フランス・ドイツともに公的医療機関の病床数が過半数を超える。

<sup>16</sup> 「医療をめぐる控除対象外消費税問題」社会保険審議会医療部会日本医師会提出資料（平成21年12月3日）



療機関の消費税問題を解消するための税制上の措置を強く要望する根拠資料を得る目的で、平成 20 年 6 月 25 日から 10 月 31 日までの間、日本医師会の会員医療機関のうち、都道府県別に層化無作為抽出した病院 1,643 施設、診療所 5,942 施設を調査対象に行われた。対象期間は、平成 18 年度及び平成 19 年度（各年 1 月から 12 月までに開始した事業年度）とした。調査の結果、以下のように控除対象外消費税負担の実態が明らかとなり、その考察の結果が平成 22 年度税制改正要望に反映された。

### イ．控除対象外消費税負担の実態

社会保険診療等収入に占める控除対象外消費税の割合（以下、負担割合）は、有効回答全体では平成 18 年度、平成 19 年度ともに 2.2%であった（有効回答総数の加重平均）。医療機関の控除対象外消費税の負担は、既に社会保険診療の中に 1.53%が上乘せされ、補填済みであるとされているが、実際には多くの医療機関の負担が 1.53%を上回っている。

病院と有床診療所、無床診療所の別では負担割合に大きな差は認められなかった。

控除対象外消費税の負担を医薬品等から生じる負担とそれ以外に分けると、前者は薬価等に補填されている 1.1%に近似し、後者は過去に診療報酬に補填された 0.43%を大きく上る。病院の種類別に見ると、「療養」と「精神科」は、「一般」に比べて主に医薬品等から生じる負担割合が低い。医薬品等以外から生じる負担については大差がない。

病床規模が大きい病院は、負担割合がやや高くなる傾向がみられる。

また、負担割合の高いグループでは、控除対象外消費税のうち「設備投資から生ずる部分」が負担割合を高める最大の要因となっている。

### ロ．要約

控除対象外消費税の負担（2.2%）を、医薬品・材料から生ずる部分（1.1%）と、それ以外の部分（1.1%）に分けてみると、前者は、薬価による補填（1.1%）と近似し、後者は、診療報酬による補填（0.43%）を大きく上回る。

後者（医薬品・材料以外から生ずる負担（1.1%））を、設備投資から生ずる部分（0.35%）とその他の支出から生ずる部分（0.74%）に分けてみると、その変動要因の大部分は設備投資であり、一部の医療機関に極端に偏っている。

「設備投資」は、一時的な負担である上に偏在しており、診療報酬での手当には限界がある。税制上の「仕入れ税額の特別控除（還付）」などの措置が求められる。

### (5) 現状における課題

社会保険診療に係る仕入税額控除ができないことで、医業経営が圧迫されている。

それが設備投資を減退させる要因になっている。

社会保険診療報酬への控除対象外消費税分の上乗せが十分かどうか明らかではない。

諸外国と比べ、わが国の医療機関が抱える問題は、構造が特殊でより深刻である。

会員の意識確認、厚生労働省対応等の環境整備が必要である。

### 3. まとめ（提言）

平成元年の消費税導入時と平成9年の消費税率アップ時に、厚生省（当時）や大蔵省（当時）が、控除対象外消費税の問題の解決策の一つとして、社会保険診療報酬に補填する方法を採用した。その後、厚生労働省は、控除対象外消費税負担問題については過去2回の社会保険診療報酬への補填で解決したとして今日に至っている。その間、当初上乗せ補填された36項目のうち、数次の診療報酬改定を経て項目廃止や減算となっているものがあり、元来の補填が十分ではなくなっていることは明らかである。

日本医師会は、平成21年12月3日の社会保障審議会医療部会において、医療機関が長年に亘って多額の控除対象外消費税を負担してきたこと、そしてそれが経営を圧迫する大きな原因となってきたことを踏まえ、医療提供体制確保のために控除対象外消費税の検証が必要であることを訴えた。本問題は、厚生労働省内で中医協等の然るべき場で検証が行われるべきであり、将来、検証の結果、過去に補填されたとされる項目や医療機関が実際に負担している控除対象外消費税の実態が明らかになった場合には、医療機関に控除対象外消費税負担が発生しないよう社会保険診療報酬上の補填が為されるべきである。

一方、消費税の税率引き上げ等の改正問題は、政権交代によって見送られることとなったが、現政権下においても何らかの検討が予想されるので、その動きに対応する必要がある。仕入消費税額の控除方法の具体案については、これまでの議論を踏まえ、ゼロ税率案の実現可能性が低いことから、軽減税率等を前提とした課税制度に改めることを最優先事項とし、要望をまとめておく必要がある。併せて、設備投資については、「仕入れ税額の特別控除（還付）」を求めていくべきで、上記の社会保険診療報酬上の補填が不十分な場合には、控除対象外消費税という税制上の問題は、税制で解決する措置を講じることが必要である。

なお、社会保険診療に係る消費税を課税制度に変更するよう要望するに当たっては、政治情勢を見据えて、関係機関等への働きかけをし、環境整備を図っていくことが肝要で

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

上記の問題とは別に、社会保険診療については、他のサービス業と一括して消費税の対象とするのではなく、その公益性等に配慮して、課税体系や制度のあり方についても検討していく必要がある。

#### 4. 参考

##### (1) 日・英・仏・独における消費税・付加価値税と社会保険診療に係る整理

	日本	イギリス	フランス	ドイツ
施行年	1989 年	1973 年	1968 年	1968 年
標準税率	5 %	17.5 %	19.6 %	19.0 %
表示方式	総額表示	総額表示	総額表示	総額表示
社会保険診療に係る課税可否	非課税	非課税	非課税	非課税
根拠法	消費税法	EC 指令に基づく国内法 (付加価値税法)	EC 指令に基づく国内法 (租税一般法典)	EC 指令に基づく国内法 (付加価値税法)
処方薬の税率	非課税	ゼロ税率 ( 0 % )	特殊税率 ( 2.1% )	標準税率 ( 19.0% )
医療に係る控除対象外消費税の有無				
補填方法	診療報酬への補填	診療報酬への補填	診療報酬への補填	診療報酬への補填
問題解決の訴求先	行政庁、政府	-	主に保険者	主に保険者
控除対象外消費税の社会問題化		-	-	-
社会保険診療に係る主たる財源	保険料、税	税、保険料	保険料、税	保険料 (一部・税)
社会保険診療に係る患者の窓口負担	1 割 ~ 3 割	なし	3 割前後 (疾患により一律ではない。自己負担の殆どが共済等によりカバー)	定額制 (外来診療は同一疾病につき 4 半期毎に 10 I- $\square$ 。但し家庭医制を選択する場合は年間 20 I- $\square$ ) <sup>17</sup>
備 考	・厚生労働省は控除対象外消費税は、診療報酬への補填で解決済との姿勢	・英国医師会が医療サービスのゼロ税率を歳入税関庁に問い合わせ、不可との回答		・病院の投資的経費は州政府の補助金で支払われる ・処方薬について、医療関連団体が軽減税率を政府に求めているが未実現

(事務局作成)

<sup>17</sup> 入院した場合には、医師の診療、看護、薬剤、補助具、リハビリテーション、ホテルコスト、食事が包括的に給付される。入院期間には制限がない。1 日当り 10 I- $\square$ の患者負担が年に 28 日間を限度として課せられる(18 歳以下は免除)。

(2) 第6次 EC 指令と主要国の法令

	イギリス	フランス	ドイツ
第6次 EC 指令における医療に係る非課税規定	TITLE “ EXEMPTIONS ( 非課税 ) ” CHAPTER2 公益的活動に係る非課税		
	132 条(b)(C) : 各加盟国が法律で定める機関における医療職による医療・ケアの提供等		
各国の医療の非課税の根拠	付加価値税法 94 年法付則	租税一般法典	付加価値税法
	Schedule9, グループ7, アイテム1 に非課税規定	「売上に関する税及びその類似税」の付加価値税の項 261 条で医療が非課税と規定	セクション 4 No. 14
医療の売上に係る課税と非課税の状況	付加価値税法 94 年法付則グループ7 で非課税対象となる保健及び福祉項目を列記。それら以外は課税 (備考) NHS、GP (家庭一般医) の提供する医療は原則非課税	租税一般法典 「売上に関する税及びその類似税」 261 条 で医療が除外例として課税対象とならないと規定。それら以外は課税 (備考) 自由業者として開業する医師をはじめとする医療職の診断・治療費は付加価値税が非課税	以下は非課税 ・病院並びに医師 ・治療目的の医療行為 ・付随業務  以下は課税対象 ・特定の民間医療機関 ・治療目的外の医療行為 ・病院施設サービス
EC 指令における仕入税額控除の規定	TITLE- “ DEDUCTIONS ( 仕入税額控除 ) ”		
	他の課税事業者を支払うべきまたは支払った課税売上に係る付加価値税額は控除可		
仕入税額控除に係る規定	英国税関歳入庁通達 701/57 通常は、非課税になるサービスや物の提供に関連した仕入税額を控除することはできない。これには、治療で患者に投与、注射、使用した薬剤や器具にかかる VAT が含まれる。	1994 年 9 月 8 日付「租税広報」86 ~ 93 付加価値税が課税・非課税の混合事業の場合、売上から仕入控除の対象となるのは課税部分に対する比例部分。 94 ~ 97 比例部分控除を申告する場合の手続きを規定。	付加価値税法セクション 15 付加価値税法セクション 4 の No. 14 に規定する非課税売上に係る医療機関や医師による医療の提供は、原則として仕入税額控除できない。

(事務局作成)

(3) 諸外国における付加価値税と社会保険診療等の概要

地域	国	標準税率(%) カッコ内は食品に係る税率	社会保険診療等に係る付加価値税の状況	処方薬、医療機器等	C-効率性(%) ( )
(EU加盟国の一部と非加盟国の一部の例示)					
第6次EC指令 (付加価値税に係る一般原則(非課税に係る第2章第132条))		EU加盟国は、社会保険診療に係る以下のものについて、付加価値税を非課税にしなくてはならない。 『法律で定められた公的機関または社会的に法律で規制されている同様の機関、病院、医療治療又は分析センター、その他承認されている類似機関での看護、医療ケア及びこれに関連する行為』		医薬品は軽減税率  ゼロ税率については、1991年以前に制定された事項を除いて認めない。	
EU加盟国	ドイツ	19(7)	非課税	身体障害者用の機器類は軽減税率	50.5
	フランス	19.6(5.5)	非課税	身体障害者用の機器類は軽減税率	45.3
	イギリス	17.5(0)	非課税	処方薬、医薬品、特定の身体障害者用の機器類はゼロ税率	46.4
	アイルランド	21(0)	非課税	経口薬、特定の医療機器はゼロ税率	55.5
	スウェーデン	25(12)	非課税	処方薬はゼロ税率	47.3
	ハンガリー	20(同左)	非課税	処方薬は軽減税率	41.3
	イタリア	20(10)	非課税	医薬品はゼロ税率	38.2
	オーストリア	20(10)	非課税	-	52.9
	オランダ	19(6)	非課税		51.9
	ギリシア	19(9)	非課税		51.5
	スペイン	16(7)	非課税		50.1
	チェコ	19(5)	非課税		38.9
	デンマーク	25(同左)	非課税		51.6
	フィンランド	22(17)	非課税		52.9
	ベルギー	21(6)	非課税		42.9
	ポーランド	22(7)	非課税		40.2
ポルトガル	21(5)	非課税		53.7	
ルクセンブルク	15(3)	非課税		68.2	
非EU加盟国	アイスランド	24.5(7)	非課税	-	49.2
	スイス	7.6(2.4)	非課税	医薬品はゼロ税率	71.7
	ノルウェー	25(14)	非課税	-	52.5
米州	米国 (州の売上税)	-	非課税 (右記の州除)	処方薬は非課税 (イリノイ、ニューメキシコ州は課税) 非処方薬は、課税する州が39州、非課税州が7州(コロンビア特別区含)	-
	カナダ	15(0)	非課税	医薬品、医療機器はゼロ税率	30.4%
	メキシコ	15(0)	非課税	医薬品はゼロ税率	(不明)
オセアニア	オーストラリア	10(0)	(不明)	-	53.0%
	ニュージーランド	12.5(同左)	課税	-	96.4%
アジア	韓国	10(同左)	非課税	-	68.9%
	タイ	7(同左)	非課税		
	台湾	5(同左)	非課税		
	フィリピン	12(同左)	非課税		
	ベトナム	10(1)	非課税		
	インドネシア	10(同左)	非課税		
	シンガポール	7(同左)	(不明)		
中国(増値税)	17(同左)	非課税			
日本(消費税)	5(同左)	非課税		-	65.3%

EU加盟国27カ国は以下の通り(2010年2月時点)  
オーストリア、ベルギー、ブルガリア、キプロス、  
チェコ共和国、デンマーク、エストニア、フィンランド、  
フランス、ドイツ、ギリシア、ハンガリー、アイルランド、  
イタリア、ラトビア、リトアニア、ルクセンブルグ、  
マルタ、オランダ、ポーランド、ポルトガル、ルーマニア、  
スロバキア共和国、スロベニア、スペイン、スウェーデン、  
イギリス

C-効率性(%)  
全ての財・サービスを付加価値税の標準税率で課税した場合に得られる税収を100%としたときの、実際の税収の割合を示すもの。軽減税率やゼロ税率、非課税項目が多いほど、効率性が低くなる。例えば、ドイツの50.5%は、付加価値税によって名目的に得られるはずの税収の約半分しか得られていないことを示す。社会保険診療等は、EC指令で非課税とされているため、社会保険診療等の規模が大きくなると、効率性が低くなる要因となる。

(OECD Consumption Tax Trends 2006, JETRO <http://www.jetro.go.jp/> をもとに事務局で作成)

## ・医療法人税制の課題(移行税制、事業承継税制)

### 1. 移行税制

#### (1) 医療法改正の背景

##### イ 公益法人制度改革

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

##### ロ 医療経営の非営利性等に関する検討会

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

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

##### ハ 平成18年医療法改正

国会での審議を経て、「良質な医療を提供する体制の確立を図るための医療法等の一部を改正する法律」が平成18年6月21日に公布され、そのうちの医療法人に関する規定が平成19年4月1日に施行された。また、「医療法施行令等の一部を改正する政令」（平成19年政令第9号）が平成19年1月19日に、「社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」（平成19年厚生労働省令第38号）及び「医療法施行規則の一部を改正する省令」（平成19年厚生労働省令第39号）が平成19年3月30日にそれぞれ公布され、平成19年4月1日（以下「施行日」とい

う。)に施行された。改正の主たる内容は、以下のとおりである。

- ① 施行日後に申請して施行日後に設立された医療法人は、すべて、持分の定めのない医療法人となることとされた。
- ② 施行日前に設立された医療法人（施行日前に申請して施行日後に設立された医療法人を含む。）で、持分の定めのある医療法人は、「当分の間」、持分のある医療法人として存続できるものとされた。
- ③ 社会医療法人の制度が創設された。
- ④ 持分の定めのない医療法人（社会医療法人を除く。）について、基金制度が創設された。

## （２）前回答申までの本委員会における検討（移行税制における問題点）

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

本委員会では、平成 18 年度医療法改正後より、移行に伴う課税上の問題点を検討してきた。そして、経過措置型医療法人に移行による不利益が生じないよう「平成 20 年度税制改正要望」において、次の措置を講じることを求めた。

- ① 経過措置型医療法人が新医療法に定められる医療法人に移行するに当たって、経過措置型医療法人が、出資持分を拠出額として基金拠出型医療法人に移行する場合、拠出額が移行時前の出資額に対応する資本金等の額を上回る時は、その上回る金額について、移行時に出資者にみなし配当課税を課さないよう必要な措置を講じること。
- ② 経過措置型医療法人が新医療法に定められる医療法人に移行する場合、課税される可能性が懸念されるため、次の項目について解釈を明確に示すこと。
  - ㊶ 経過措置型医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分の定めのない医療法人に移行する場合、解散・設立があったとして課税をしないこと。
  - ㊷ 経過措置型医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分の定めのない医療法人に移行する場合、医療法人に受贈益課税をしないこと。
  - ㊸ 経過措置型医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分の定めのない医療法人に移行する場合、医療法人に相続税法第 66 条第 4 項の規定の適用による贈与税を課さないこと。
  - ㊹ 経過措置型医療法人が、出資金額を拠出額として基金拠出型医療法人へ移行する場合及び基金制度を設けない持分の定めのない医療法人に移行する場合、個人出資者に対して、所得税法第 59 条のみなし譲渡課税を行わないこと。
  - ㊺ 経過措置型医療法人が、出資金額を拠出額として基金拠出型医療法人へ移行する場合及び基金制度を設けない持分の定めのない医療法人に移行する場合、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。

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

### (3) 平成20年度税制改正

平成20年度の税制改正において、新たに公益法人制度に係る税制と併せて、医療法人に関する税制が改められ、平成20年4月1日から施行された。そのなかで、(2)で掲げた要望に関して明確に法定されたのは、次の2点のみであった。

経過措置型医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分の定めのない医療法人に移行する場合において、

- ① 医療法人に対する受贈益課税（上記(2)㊦)について

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

- ② 医療法人に対する相続税法第66条第4項の規定の適用による贈与税（上記(2)㊦)について

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

上記①によって、(2)㊦の医療法人の受贈益等は益金不算入とする税務上の取扱いが明確化されるとともに、益金の額に算入されない金額は、利益積立金額とされた（法人税法施行令第9条第1項へ）。

しかし、上記②の相続税法施行令第33条第3項については、従来、国税庁長官通達に基づいていた贈与者の親族等の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となるかどうかの厳しい判断基準を、政令に移行したのみであり、その内容については、本委員会の要望とは掛け離れたものである。

### (4) 本委員会における検討

#### イ 現状

平成20年度税制改正により、「法人税法施行令第9条第1項第1号へ」、「法人税法施行令第136条の4第2項」及び「医療法施行規則第30条の39第2項の削除」の手当てがなされたとともに、主税当局との交渉により、社会医療法人の「医療法人の社会的な性質や適正な運営がなされているかを判断する基準」として、社会保険診療割合基準の緩和、役員等の報酬基準の緩和、病床基準の緩和、差額ベッド基準の撤廃、が盛り込まれた新基準がまとまった。

一方、新医療法下の持分の定めのない医療法人への移行は、一向に進んでいないのが現状である。アンケートによると、現在、持分のある医療法人が全体の約95%を占め、そのうちの約半数は、現時点では経過措置型のまま様子をみようという姿勢である。「経過措置型医療法人」というネーミングからの組みとれるように、いずれは移行してなくなるものと厚生労働省は考えているのであろうが、この経過措置型医療法人が地域医療に果たしている役割は小さくない。したがって、この経過措置型医療法人が置かれている今の厳しい状況を改善すべく、移行時の課税関係について、更なる検討を重ねてきた。

## ロ 平成20年度答申に係る検討

本委員会では、経過措置型医療法人が持分のない医療法人へ移行する際の問題点として、前回答申において問題として提起したもののうち、平成20年度税制改正において、その取扱いが明確にされなかったものについて、随時検討を重ねてきた。現在、次のような状況にある。

- ① 出資持分を出資額として基金拠出型医療法人に移行する場合に、拠出額が移行時前の出資額に対応する資本金等の額を上回るときの出資者に対するみなし配当課税（上記（2）①）について

必要な措置を講じるよう厚生労働省より税制改正要望を行ったが、税制改正等の対応は行われなかったため、今後も必要な措置を講ずるよう求めていく。

- ② 移行する場合の解散・設立に関する課税関係（上記（2）②①）について

移行によって解散・設立するものではなく、法人は継続しているため、解散・設立とはみない旨の回答を厚生労働省から受け、その旨の認識をしている。

- ③ 経過措置型医療法人が、出資金額を拠出額として基金拠出型医療法人へ移行する場合及び基金制度を設けない持分の定めのない医療法人に移行する場合の個人出資者に対する所得税法第59条のみなし譲渡課税（上記（2）②②）について

所得税法第59条は、譲渡所得の起因となる資産の移転に対してみなし課税をするというものあり、厚労省の国税庁への照会回答（医政発第0406002号）においても、持分の放棄は資産の移転にはあらず、譲渡性はないとしている。したがって、個人出資者に対する「みなし譲渡課税」は行われぬ旨の回答を厚生労働省から受け、その旨の認識をしている。

- ④ 経過措置型医療法人が、出資金額を拠出額として基金拠出型医療法人へ移行する場合及び基金制度を設けない持分の定めのない医療法人に移行する場合の法人出資者に対する無償譲渡又は低額譲渡による譲渡益・寄付金課税（上記（2）②③）について

厚生労働省より税制改正要望を行ったが、対応はなされなかった。この要望は、法人税法第22条（所得の金額の計算）と同法第37条（寄付金）の規定を考えると、譲渡（所得）を所得税のように限定しておらず、無償譲渡という概念で総括的にとらえているため、法人出資者に対しては譲渡益課税が生じるという解釈の余地があること、

また、平成 17 年の国税庁への照会回答においても、法人税法第 37 条の課税の可能性があるとということだったため、措置を求めた経緯がある。厚生労働省が改正要望を行った際には、法人出資者の数が不明であり、手当てを要する規模であるかが不明である旨を指摘されたため、今後、規模が把握できた時点で再度検討することとする。

- ⑤ 経過措置型医療法人が、基金拠出型医療法人を含む持分なし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による消費税法上の取扱い（上記（2）②㉔）について

国税庁の担当者から、法人が継続しているので消費税法上の新設法人にはあたらない、という回答を得ている。また、移行は、解散・設立ではないとしている上記②の主張とも整合性が取れている。

## ハ その他の検討

移行に際し、上記ロ以外についても、経過措置型医療法人の状況を改善すべく、本委員会で検討を重ねた。論点として挙げたものについては、次のとおりである。

- ① 経過措置型医療法人の事業体制
- ② 基金の評価
- ③ 関係裁判例との関係

上記①は、現在、経過措置型医療法人が当分の間認められることから、これらについても、営利法人同様、税制改正等の特例の適用を認めるべきではないかという点である（これについては、次の「事業承継税制」として、当答申に盛り込んでいる）。また、ひとつの案として、移行の際に、経過措置型医療法人が出資者から出資持分を買い取るようなことは可能かどうか、なども検討した。

そして、②の基金の評価については、前回答申でも触れたが、一般債権と同様の評価基準ではなく、なんらかの評価通達が出資者に当てられるべきであることを検討した。財産評価基本通達 204、205 により、貸付金債権等の一般的な評価は、拠出額の券面額により評価され、券面額の全部又は一部の回収が見込まれない場合には、その回収不能額を控除した額によるものとされている。しかし、基金制度に移行した場合の拠出金は、劣後資産であり、一般債権よりも返済順位が劣ることから、この基本通達をそのまま当てはめるのは適当ではない。

さらに、③については、東京高裁平成 20 年 3 月 27 日判決（平成 18 年行コ第 88 号）がある。同事件では、持分の定めのある医療法人が、定款変更によって、その財産を社員（出資者）に分配し得るもの（運用財産）と国等に帰属させるもの（基本財産）に区分し、その後増資によって、出資者一族がその法人の出資口数の過半数を得られよう額面での出資をし、その出資者に対するみなし贈与課税が問題になった。これについて、前掲判決は、定款変更による運用財産と基本財産の区分は、私法上のみならず税法上も有効であると判

断し、運用財産に欠損が生じているので、その出資において経済的利益の享受はあり得ないとした。この判決については、現在、上告中であるが、このような考え方が定着したならば、経過措置型医療法人が新医療法に定める医療法人に移行する場合にも課税関係が生じないという大きな影響を及ぼすことになる。また、前掲判決は、持分のある医療法人が、定款変更によって持分の払戻しを制限した場合には、課税上もその制限が有効であるということを確認した。つまり、移行において、出資者から放棄（贈与）された持分相当額は、解散の時点で国等に帰属するものであるため、その出資者一族において経済的利益の供与はなく、相続税法第 66 条 4 項の適用の余地はないようにも考えられるわけである。この判決は上告中であるためこのような解釈が確定したわけではないが、上告審判決がどのような判断を示すのか、注目する必要がある。

#### **（５）平成 22 年度税制要望**

上記を踏まえ、本委員会では、新医療法に定められている医療法人への移行の際の残された大きな課題として、次の 2 点を掲げ、「平成 22 年度税制要望」とした。

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

#### **（６）まとめ（提言）**

以上の検討で明らかなように、新医療法に定める医療法人への移行が一向に進んでいない背景には、税制面でのバックアップがなされていないことが 1 つの要因としてあげられる。平成 22 年度税制改正においても、この移行税制について何ら言及はなされていない。経過措置型医療法人は、非課税での移行要件を満たすことができず、現状に留まっているというのが現実であろう。特に、出資持分を拠出金に変更した場合のみなし配当課税及び持分を放棄した場合の相続税法第 66 条第 4 項の規定による贈与税については、早急な措置が望まれる。その中で、平成 20 年度税制改正により、相続税法施行令第 33 条第 3 項が、今まで通達に記載されていた内容が政令に格上げされる形で手当てされたものの、相続税法第 66 条第 4 項の不当減少基準の一部見直しに留まり、引き続き同族要件等の厳しい要件が要求されている。今後、多くの経過型医療法人が非課税で新医療法下の医療法人に移行できるよう、同令第 33 条第 3 項の要件を緩和する必要がある。

## 2. 事業承継税制

### (1) 非上場株式等に係る納税猶予制度の導入

#### イ 平成 20 年度税制改正大綱

中小企業の事業承継は、雇用の確保や地域経済活力の維持の観点から極めて重要であり、総合的な支援策が必要である。特に、税制面では、相続税の特例措置の大幅な拡充が急務となっていた。そのため、平成 19 年 12 月に公表された平成 20 年度税制改正大綱で、平成 21 年度税制改正において非上場株式等の納税猶予制度を導入することが明らかにされた。

#### ロ 経営承継円滑化法制定

事業承継税制の創設に先立ち、「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」(以下、「経営承継円滑化法」)が、平成 20 年 5 月に国会で成立し、平成 20 年 10 月 1 日から施行された。この法律は、納税猶予制度の橋渡しの機能を有し、事業承継税制の課税優遇措置を受けるためには、経営承継円滑化法に定める手続により経済産業大臣の認定等を受ける必要がある。また、同法は、事業承継を円滑にするため、遺留分の特例等の民法特例等を定めている。

#### ハ 平成 21 年度税制改正の概要

平成 21 年度税制改正において、非上場株式等に係る相続税の納税猶予制度と贈与税の納税猶予制度が導入された。

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

また、贈与税の納税猶予制度は、事業承継者が、承継会社の代表者であった者等から、その承継会社の株式を贈与により取得した場合に、一定の要件のもと、その贈与税のうち一定額の納税を猶予する制度である。その後、贈与者の死亡の時には、相続又は遺贈により、その株式を取得したものとみなすこととし、一定の要件のもと、上記相続税の納税猶予制度を適用できることとされている。

#### ニ 医療法人への不適用

従来、非上場株式及び出資についての課税上の特例については、医療法人の出資についても適用されてきたが、平成 18 年の医療法改正以降、医療法人の持分は経過措置的に存在するということで、課税特例は認められないことになっている。今回の納税猶予制度についても同様である。

### (2) 本委員会における検討

持分の定めのある医療法人(経過措置型医療法人)に対しては、従来、株式会社等の営利法人と同様に、普通法人として全所得に対する通常の税率による課税が行われてき

た。また、経過措置型医療法人の出資持分に係る相続税の課税価格については、剰余金の配当ができないという特殊事情を考慮しつつも、株式会社等の営利法人と同様の評価が行われてきた。

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

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

検討を重ねた結果、平成 21 年 2 月の本委員会で、厚生労働省サイドより、「経過措置型医療法人の出資者に相続が発生してから 5 年間は、相続税の納税を猶予し、その 5 年間の間に持分の定めのない医療法人へ移行した場合に、猶予した税額を免除するスキーム」が提案された。その後の本委員会では、このスキームに対する意見がまとめられ、平成 22 年 8 月に提出された日本医師会からの「医療に関する税制改正要望」では、非上場株式等に係る納税猶予制度の適用対象に、経過措置型医療法人に対する出資を加えるよう要望し、かなわぬ場合には、5 年以内の移行を前提とした相続税の納税猶予制度を創設するよう要望した。

この要望を受け、厚生労働省は、平成 21 年 8 月に 5 年以内の移行を前提とした相続税の納税猶予制度の創設についての税制改正要望を行った。その後の鳩山内閣の発足により、要望はいったん白紙となったが、平成 21 年 10 月下旬に、8 月と同様の内容で、厚生労働省から新政府税制調査会への再度の税制改正要望が行われた。

### (3) 平成 22 年度税制改正

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

厚生労働省が本委員会に対して行った説明は、大要、以下のとおりである。

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

法人への移行を促すような何らかの定めを設けるべき、という2点が示されている。

#### (4) まとめ (提言)

##### ① 経過措置型医療法人出資に対する非上場株式等に係る納税猶予制度の適用

経過措置型医療法人は、営利法人並みの課税が行われてきた背景がありながら、事業承継税制において株式会社等と差別化されている。

厚生労働省は、非上場株式等に係る納税猶予制度の適用対象に、経過措置型医療法人に対する出資を加えるべきとする本委員会の主張を頑なに拒んでいるところであるが、通常認められるべき優遇措置を適用しないことにより持分の定めない医療法人への移行を促すことは、法人間の課税の公平を欠くばかりか、当分の間、制度存続を認めるとした方針から反れて、社員財産権を脅かす結果を生じさせている。

今後も引き続き、経過措置型医療法人の社員が持分を有した法人のまま、後継者にその事業を円滑に承継できるように、①株式会社と同程度の事業承継税制又は②これに代替する税制を提案すべきである。

##### ② 5年以内の移行を前提とした相続税の納税猶予制度

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

厚生労働省が要望した5年以内の移行を前提とした相続税の納税猶予制度では、その適用要件の1つとして、相続税法第66条第4項の相続税等の負担の不当減少についての判定要件と同様の要件が定められていた。特に、定款等において、その役員等のうちに親族等が占める割合が3分の1以下とする旨の定めが置くことを要件としているものと解されるため、要望が実現した場合でも、現状のままでは、要件を充足できない医療法人が多いものと考えられる。

5年以内の移行を前提とした相続税の納税猶予制度の活用を図るためには、今後、適用要件の緩和も検討していく必要がある。

## ・医療用機器特別償却制度(中小企業投資促進税制との比較)

### 1. 問題の所在

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

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

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

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

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

本委員会は、医療用機器特別償却制度について特別償却率の引き上げを従来より要望し、さらに平成 20 年度税制改正要望より税額控除の追加措置を取り上げてきたところである。

そこで、このような経緯をふまえ、医療用機器の特別償却制度について、中小企業投資促進税制との対比を通じて、改めて検討整理を行うこととする。

なお、税額控除制度については、消費税対策としても有効である。

### 2. 本委員会における検討

#### (1) 医療用機器特別償却制度と中小企業投資促進税制との比較

医療用機器に係る特別償却制度と中小企業投資促進税制とを対比すると、表 - 1、表 - 2 及び表 - 3 のとおりとなる。



表 - 1

中小企業投資促進税制・医療用機器の特別償却制度の対比(1)

資産区分と適用の関係(特別償却・税額控除)				
減価償却資産区分	範囲		中小企業投資促進税制	医療用機器の特別償却制度
機械及び装置	すべて			(注)
器具及び備品	医療機器	一定の医療用のもの(下記のaまたはbに該当するものを除く)	×	
		医療の安全の確保に資するもの(a)	×	
		新型インフルエンザに係る医療を提供するもの(b)	×	
	事務機器及び通信機器	電子計算機:16メガバイト以上の主記憶装置他一定のもの		×
		電子計算機:デジタル複合機で一定のもの		×
電子計算機:サーバー用でオペレーティングシステムが書き込まれたもので一定のもの			×	
ソフトウェア	複写して販売するための原本		×	×
	その他のもの	開発研究の用に供されるもの	×	×
		サーバーオペレーティングソフトシステムで一定のもの	×	×
		データベースソフト管理ソフトウェアで一定のもの	×	×
		連携ソフトウェアで一定のもの	×	×
		ファイアウォールソフトウェアで一定のもの	×	×
		上記以外のソフトウェア		×

(凡例)

- : 適用可能
- : 追加条件をクリアした場合適用可能
- × : 適用不可

(注)

現在、医療機関が取得した医療機器は、減価償却資産の耐用年数等に関する省令別表第二に特掲されていないため、すべて器具備品に該当するものとして取り扱われている。

表 - 2

中小企業投資促進税制・医療用機器の特別償却制度の対比(2)

対象法人		特別償却	中小企業投資促進税制	医療用機器の特別償却制度
特定中小企業者等(中小企業者等のうち資本金等が3000万円を超える法人以外の法人・個人)		機械装置で1台又は1基の取得価額が160万円のもの、一定の電気計算機等で1台又は1基の取得価額が120万円以上のもの、一定のソフトウェアで一つの取得価額が70万円以上のもの。		一定の医療用の機械装置並びに器具及び備品(1台及び1基500万円以上のもの)他
中小企業者等(資本金等の金額が1億円以下の法人(大規模法人の子会社を除く)又は、資本金を有しない法人のうち常時使用する従業員数が1000人以下の法人、常時使用する従業員数が1000人以下の個人、農業協同組合等)				
資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人、公益法人等及び協同組合等(中小企業者等除く)			×	
資本金の額又は出資金の額が1億円超10億円以下の法人		×		
資本金の額又は出資金の額が10億円超の法人			×	
特別償却限度額			基準取得価額×30% 基準取得価額は取得価額の75%	取得価額×14%または20%

中小企業投資促進税制・医療用機器の特別償却制度の対比(3)

税額控除			中小企業投資促進税制	医療用機器の特別償却制度
対象法人				
	特定中小企業者等(中小企業者等のうち資本金等が3000万円を超える法人以外の法人・個人)	機械装置で1台又は1基の取得価額が160万円のもの、一定の電気計算機等で1台又は1基の取得価額が120万円以上のも、一定のソフトウェアで一つの取得価額が70万円以上のも。		×
	中小企業者等(資本金等の金額が1億円以下の法人(大規模法人の子会社を除く)又は、資本金を有しない法人のうち常時使用する従業員数が1000人以下の法人、常時使用する従業員数が1000人以下の個人、農業協同組合等)		×	×
	資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人、公益法人等及び協同組合等(中小企業者等除く)		×	×
	資本金の額又は出資金の額が1億円超10億円以下の法人		×	×
	資本金の額又は出資金の額が10億円超の法人		×	×
	税額控除限度額		基準取得価額の7% 基準取得価額は取得価額の75%	-

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

ところで、過去の両制度の特別償却率と取得価額要件の推移をまとめたものが、図 - 1と図 - 2である。特別償却率については、創設時(昭和54年)は前者が大きく上回っていたが、その後その差は縮小し、平成9年以後は特別償却率と取得価額要件ともに後者がより優遇される関係に転じて今日に至っている。

図 - 1

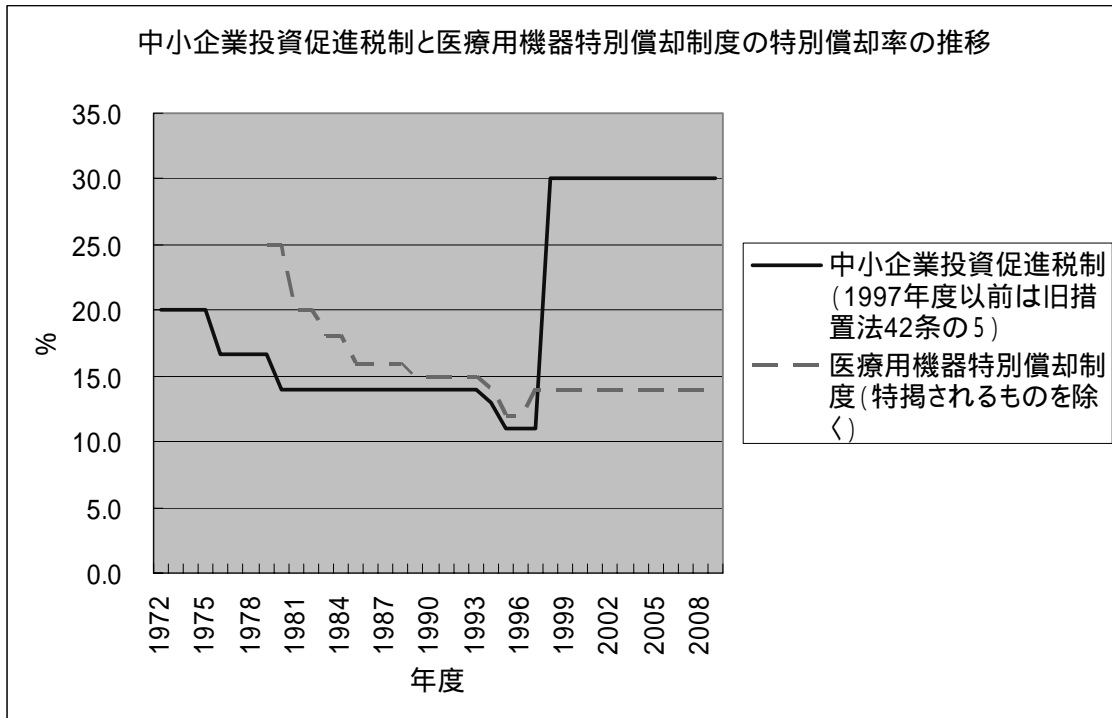
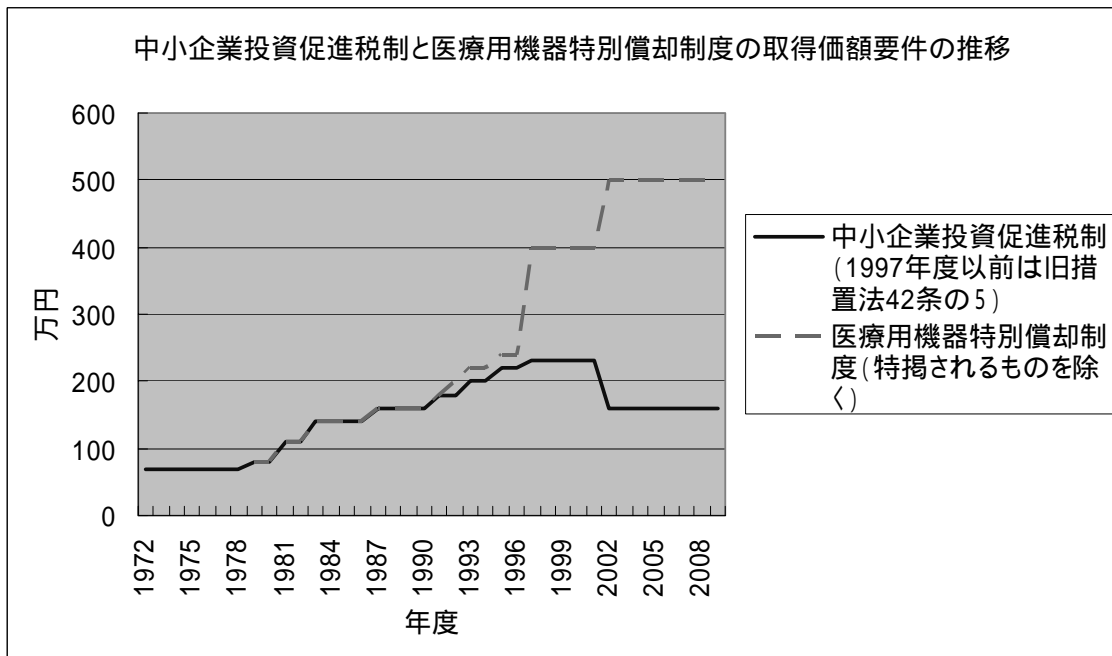


図 - 2



## (2) 医療用機器等に対する中小企業投資促進税制適用をめぐる訴訟

現在、医療機関が取得した医療用機器は、減価償却資産の耐用年数等に関する省令別表第二（以下「別表二」という）に特掲されていないため、すべて器具備品に該当するものとして取り扱われている。

そのため、医療機関の大部分は中小企業者等に該当しながらも、その取得した医療機器について中小企業投資促進税制の適用を受けることができず、医療用機器等の特別償却の適用が受けられるのみとなっている。

他方で、租税特別措置法第十二条の二及び第四十五条の二では、「医療用の機械及び装置」と規定し、機械装置に該当する医療機器が存在しうることが表現されていることから、「医療用機器」に該当する「機械装置」が存在するのかどうか規定上不明瞭であるとの指摘がなされたが、実際このことをめぐって訴訟が起きている。

この問題が争われた東京地裁平成21年1月16日判決(平成20年(行ウ)第228号)では、次のように判示している。

耐用年数省令別表第一には、種類を「器具及び備品」とする区分の中に構造又は用途を「医療機器」とする区分があり、そこには、細目として、消毒殺菌用機器、手術機器、血液透析又は血しょう交換用機器、ハードタンクその他の作動部分を有する機能回復訓練機器、調剤機器、歯科診療用ユニット及び光学検査機器が掲げられているほか、「その他のもの」という細目があり、同細目は更に レントゲンその他の電子装置を使用する機器及び その他のものに分けられ、上記 は更に i 移動式のもの、救急医療用のもの及び自動血液分析器並びに ii その他のものに、上記 は更に i 陶磁器製又はガラス製のもの、ii 主として金属製のもの及びその他のものに、それぞれ分けられている。このように、耐用年数省令別表第一の中で、種類を「器具及び備品」とし構造又は用途を「医療機器」とする区分においては、医療の用に供される減価償却資産が網羅されているといえることができる。そして、そのように網羅的に掲げられた減価償却資産について、個別の資産ごとに耐用年数が規定されているのである。

他方、耐用年数省令別表第二は、「機械及び装置」を設備の種類ごとに369に区分しているが、各区分においては、個々の「機械及び装置」を掲げるのではなく、おおむね食料品、繊維製品等の16の分野ごとに、標準設備（モデルプラント）を想定した上で（なお、そのほとんどが製造設備である。）、その標準設備（モデルプラント）を構成する各資産の耐用年数を見積もり、これを各資産の価額により加重平均して算出した、総合耐用年数によることとしている。

これに対し、耐用年数省令別表第一の「医療機器」は、医療の用に供される減価償却資産を網羅的に掲げ、個別の減価償却資産ごとに耐用年数が規定されているから、医療の用に供されることについては争いが無い。本件各資産がここにいう医療機器に該当すると解釈することは、ごく自然なものといえることができる。

他方、耐用年数省令別表第二においては、「機械及び装置」の設備の種類として医療の用に供される減価償却資産は特掲されていないから、本件各資産については、それが同別表第二の「369」に該当するかのみが問題となるが、前記のとおり、同別表第二が各区分において標準設備（モデルプラント）を想定し、その標準設備（モデルプラント）を構成する各資産の耐用年数の見積りに基づいて総合耐用年数を定めるものであるのに対し前記の本件各資産の機能及び設置場所、そして、各証拠及び弁論の全趣旨によれば、本件各資産は、基本的には単体で個別に作動するものであり、他の機器と一体となって設備を形成し、その一部として各機能を果たすものではないと認められることをも考慮すれば、本件各資産が同別表第二の「369」に該当すると解することは、同別表第二に掲げられた減価償却資産の中に他とは性質を異にするものを含ませることになり、相当ではないといわざるを得ない。

以上のとおり、本件各資産は、耐用年数省令別表第一の「器具及び備品」のうち「医療機器」に該当する。そうすると、本件各資産は、法人税法 2 条 23 号及び法人税法施行令 13 条 7 号にいう「器具及び備品」に当たり、法人税法 2 条 23 号及び法人税法施行令 13 条 3 号にいう「機械及び装置」には当たらないということになるから、措置法 42 条の 6 第 1 項 1 号の「器具及び備品」に当たり、同号の「機械及び装置」には当たらないということになる。

その後、原告側は控訴し、東京高裁平成 21 年 7 月 1 日判決（平成 21 年（行コ）第 73 号）も、同様の判断をしている。その他、同様の事件が東京地裁に係属している。

### （3）医療用機器特別償却制度の問題点

以上の検討を踏まえ、医療用機器特別償却制度については、中小企業投資促進税制との比較の観点から、以下の問題点が指摘できる。

- ・ 税額控除制度がないこと。
- ・ 特別償却率が相対的に低いこと。
- ・ 取得価額要件が相対的に高いこと。

いずれの点でも、医療用機器特別償却制度は、中小企業投資促進税制に比べ不利な内容となっており、とりわけ税額控除制度の欠落がもっとも大きな問題となっている。

同じ租税特別措置の中で、中小企業投資促進税制が医療用機器特別償却制度に比べ課税上有利に定められていることから、前掲のような訴訟事例が生じており、また、医療用機器について中小企業投資促進税制が適用されていて違法であるため会計検査院の報告でも取り上げられている。

したがって、医療問題の重要性がとりわけ大きくなっていることを踏まえれば、医療用機器の特別償却制度は、少なくとも中小企業投資促進税制並みのあるいはそれを超える優遇措置に改めることが妥当であると考えられる。

なお、医療用機器について税額控除が設けられ、かつ、還付制度が設けられると、控除対象外消費税の対策ともなる。

#### (4) 税制要望

以上の検討を踏まえて、平成 22 年度の税制改正要望を下記の通りまとめた(医療用機器特別償却制度については同趣旨の内容で平成 21 年度も要望)。

すなわち、医療用機器特別償却制度を中小企業投資促進税制並みの措置とするため特別償却率アップ、税額控除制度の追加等の拡充を求めるとともに、中小企業投資促進税制については医療機器も同じ器具及び備品として区分される一定の電子計算機等と同じ位置づけにしてその対象とするよう拡充を求めるといふ、問題提起の意味をこめて要望を行った。

- ・ 病院等の医療用機器に係る特別償却制度について、中小企業投資促進税制と同等の措置が受けられるよう、特別控除制度の導入、特別償却率の引き上げ、適用対象となる取得価額の引き下げの措置を講ずること。

#### - 所得税・法人税 -

病院等の医療用機器、器具備品並びに看護業務省力化機器は、医療を行う上で必要不可欠なものです。医療機関におけるこれら医療機器等への投資は、国民に対して上質な医療を提供するにあたり不可欠なものであり、手厚く保護されるべきものです。

しかしながら、医療機器等の特別償却制度は、医療機関の大部分が中小企業者等に該当するにもかかわらず、中小企業者等が機械装置等を取得した場合の特別償却・特別控除制度(中小企業投資促進税制)に比し、税制上の措置について見劣りすることが明らかであるため、医療機関における医療機器の取得についても中小企業投資促進税制と同等の措置が受けられるよう、特別控除制度の導入、特別償却率の引き上げ、適用対象となる取得価額の引き下げの措置を講ずることを強く要望します。

(措置法第 12 条の 2、第 45 条の 2 第 1 項、第 10 条の 3 第 1 項第 1 号、第 42 条の 6 第 1 項第 1 号)

(参考) 医療用機器の特別償却率(適用期限:平成 23 年 3 月 31 日)

	現行	要望
(1) 医療用機器(注1)の特別償却率		
以外の医療用機器	14%	30%
医療の安全確保に資する医療用	20%	40%
機器(注2)		
新型インフルエンザに係る医療	20%	40%
を提供する医療用機器(注3)		

( 2 ) 適用対象となる取得価額	500 万円以上	160 万円以上
( 3 ) 特別控除制度	なし	取得価額 × 7 %

(注 1)

- ・ 医療用の機械及び装置並びに器具及び備品のうち、高度な医療の提供に資するものとして厚生労働大臣が財務大臣と協議して指定するもの
- ・ 薬事法第 2 条第 5 項に規定する高度管理医療機器、同条第 6 項に規定する管理医療機器又は同条第 7 項に規定する一般医療機器で、これらの規定により厚生労働大臣が指定した日の翌日から 2 年を経過していないもの

(注 2) <対象機器> シリンジポンプ、人工呼吸器、自動錠剤分包機、注射薬自動払出機、患者誤認防止のバーコードシステム、特殊寝台(低床タイプ)、分娩監視装置、生体情報モニター等・ナースコール連動システム、調剤監査システム(散剤・水剤)、輸液ポンプ(追加要望)

(注 3) <対象機器> 簡易陰圧装置

- ・ 中小企業投資促進税制(中小企業者等が機械等を取得した場合等の特別償却又は特別税額控除制度)の適用期限を延長するとともに、適用対象を拡充すること。

- 所得税・法人税 -

中小企業投資促進税制は、平成 20 年度改正で適用期限が平成 22 年 3 月 31 日まで延長されましたが、病院、診療所においても他の中小企業者と同様に、業務や設備の一層の合理化、近代化を図り経営の安定を図るため、今後も積極的な投資が必要です。

したがって、これを促進するため、適用期限を延長するとともに、器具・備品及びソフトウェアの取得価額要件を 30 万円以上とするよう要望します。

また、医療機器を医療の質や効率の向上等に資するものとして、事務処理の能率化等に資するものとして財務省令で定める器具及び備品と同様に、適用対象とするよう要望します。

なお、中小企業者等に対する少額減価償却資産の特例についても、適用期限を延長するよう併せて要望します。

(措置法第 10 条の 3、第 42 条の 6、第 28 条の 2、第 67 条の 5)

(参考 1)

中小企業投資促進税制の概要

1. 中小企業者(従業員 1、000 人以下の個人、資本・出資の金額が 1 億円以下の法人など)の設備投資を促進するための特別償却(30%)又は、税額控除(7%)

( 7%税額控除は資本金 3,000 万以下の法人、個人及び組合。)

## 2. 対象設備

- (1) 全ての機械・装置
- (2) 電子計算機、電子ファイル設備、冷暖房用機器等の特定の器具・備品 9 種類
- (3) 普通貨物自動車(車両総重量 3.5 トン以上)、内航船舶(取得価額の 75%が対象)

## 3. 取得価額

- (1) 機械装置は 1 台又は 1 基 160 万円以上
- (2) 器具・備品は事務処理能率化等に資する一定の器具備品で 1 台又は 1 基が 120 万円以上
- (3) 一定のソフトウェアで一つの取得価額が 70 万円以上

(参考 2)

中小企業投資促進税制の医療機器への適用をめくり、実務において訴訟(東京地裁平成 20 年(行ウ)第 228 号平成 21 年 1 月 16 日判決において全自動染色装置等の装置が「機械及び装置」に該当するか否かをめぐって争われ請求棄却)等の問題が生じており、医療機器を適用対象とするよう制度の改善が求められる。

(参考 3)

中小企業者等に対する少額減価償却資産の特例の概要

中小企業者等が、取得価額 10 万円以上 30 万円未満の減価償却資産について、一定の要件の下でその取得価額の合計額のうち 300 万円に達するまでの取得価額の合計額をその業務の用に供した年分の必要経費に算入できる。

いずれも延長要望のみ実現となっており、医療用機器特別償却制度については平成 21 年度税制改正において適用対象設備の見直し等がなされた。

・医療用機器等の特別償却制度について、次のとおり見直しを行ったうえ、その適用期限を 2 年延長する。

・一般の医療用機器に係る措置について、対象となる機器を高度な医療の提供に資するもの又は承認等を受けてから 2 年以内のものに限定する。

【自民党税制改正大綱 45 頁 記載】

・新型インフルエンザ対策における医療提供体制の整備のために、感染症指定医療機関をはじめとする医療機関において、簡易陰圧装置(\*)を取得した際に、取得価格の 20%の特別償却を認める措置を講ずることとされた。

(\*)簡易陰圧装置



病院において、感染症の2次感染のリスクを低減させるためには、病原菌などが外に漏れないよう、気圧を低くした病室である「陰圧室」の設置が有効である。しかしながら、陰圧室の設置には大規模な改築が必要となり、多大なコストがかかることになる。簡易陰圧装置は、一般病室に装置を据えて簡易的なダクト工事をするだけで、陰圧室に変えることを可能とする装置である。

【厚生労働省 平成21年度税制改正の概要3頁、税制改正大綱45 記載】

### 3. まとめ（提言）

医療用機器特別償却制度は、同じ中小企業であっても、中小企業投資促進税制と比較して税額控除がないなど不十分な内容となっている。また、そのような現状を受けて、医療用機器の中小企業投資促進税制の適用をめくり訴訟等のトラブルが生じており、制度の見直しを求める声が現場からでている。

したがって、医療の安全と質の向上のため、医療用機器の特別償却制度を拡充することが必要であり、少なくとも営利企業である中小企業に対する措置と同水準、あるいはそれ以上の手当がなされてしかるべきであり、引き続き要望の実現に向けて努力を継続すべきである。

また、第 4 章でみたように、医療機関の消費税負担問題の解決策の一案として、設備投資に係る消費税法上の仕入税額控除の特例措置創設要望を掲げているが、平成20年度税制要望においては設備投資に係る法人税・所得税による特別償却制度・税額控除制度を要望していた経緯がある。医療用機器に関わる特別償却制度又は税額控除制度は、設備投資の促進の観点からだけでなく、消費税対策の観点からも今後検討を深める必要がある。

## IV. たばこ税をめぐる課題

### 1. 問題の所在

たばこの喫煙による健康被害は、喫煙者本人だけでなく受動喫煙者にも及び、ひいては医療費の増加や火災等の原因になるなど多大な社会的損失をもたらしている。そのため、たばこが引き起こすこのような健康被害等に対し、我が国でも様々な対策が講じられてきたところである。

日本医師会は、たばこ問題を重要課題として位置づけて、積極的に取り組んできた経緯があり、その立場をわかりやすく説明した資料として、以下に平成 20 年 9 月 16 日付の声明文を紹介する。

#### 禁煙に関する声明文

喫煙は、肺がんをはじめとする多くのがんの原因となるほか、慢性気管支炎や肺気腫などの慢性閉塞性肺疾患や、心筋梗塞や脳卒中などの心・血管系疾患の原因となることが国内外の研究によって確立しています。また、喫煙者のみならず受動喫煙にさらされる周囲の人たちに肺がんや心筋梗塞、胎児を含めた発育障害、老化など多様で重大な健康障害をもたらします。さらに、たばこに由来する医療費の増加や、火事をはじめとする社会的損失等、甚大な影響を及ぼします。

我が国は、平成 17 年 2 月に発効した WHO たばこの規制に関する世界保健機関枠組み条約 (FCTC) の締約国となっています。FCTC の目的は、「たばこの消費及びたばこの煙にさらされることが健康、社会、環境及び経済に及ぼす破壊的な影響から現在及び将来の世代を保護すること」です。喫煙率の低下、特に若年者や女性における喫煙率の低下と受動喫煙の防止に取り組むことは、極めて重要かつ喫緊の課題であり、国としての責務であると考えます。

日本医師会でも、平成 15 年に「禁煙日医宣言」を採択し、会員の喫煙実態調査、医療機関における禁煙対策の調査を継続的に実施し、また資料やポスターの作成、配布、医師会館の禁煙等様々な禁煙推進活動に取り組んでいます。

今般、神奈川県において受動喫煙による健康被害を未然に防止し、県民の健康の確保を図るため、県、県民、保護者及び事業者の責務を明らかにした「神奈川県公共的施設における受動喫煙防止条例（仮称）」骨子案が発表されました。不特定多数の者が利用する公共的施設における受動喫煙を防止する内容で、禁煙社会の実現に向けて大きく踏み出すものとして、高く評価されます。今後、同様の取り組みが全国に広がること、そして職場における受動喫煙防止の取り組みが推進されることを、日本医師会としても期待し協力したいと考えています。

喫煙開始年齢の若年化と女性の喫煙率の上昇は、個人の健康問題にとどまらず、社会的にも大きな課題です。若年者の喫煙率低下には、幼小児期からの喫煙防止教育とあわせて、職場・公共の場所の禁煙とたばこの価格を上げることが有効な手段とされます。日本のたばこ価格は欧米に比較して安く、たばこ税の引き上げにより価格を上げることで喫煙率、特に若年者の喫煙率を低下させることは、健康の保持増進に寄与するだけでなく、たばこの害による社会的負荷を軽減するという点で、日本の将来にとって重要な意味を持っています。

日本医師会では、今後、以下の取り組みを進めます。

- 1, 医療機関、医師会における全面禁煙の徹底
- 2, 禁煙治療・禁煙支援体制の整備
- 3, 喫煙防止教育の推進
- 4, 若年者や女性の喫煙抑止のための、たばこ税・価格の引き上げ
- 5, 職場・公共の場所における喫煙の法的規制の推進

平成20年9月16日

日本医師会会長

唐澤祥人

また、上記の声明文でも触れているが、我が国の国会で平成16年5月に承認され、平成17年2月に発効した「たばこの規制に関する世界保健機関枠組条約（略称 たばこ規制枠組条約）」において、たばこの価格及び課税に関する措置について、次のように規定されている。

#### 第六条 たばこの需要を減少させるための価格及び課税に関する措置

1 締約国は、価格及び課税に関する措置が、様々な人々、特に年少者のたばこの消費を減少させることに関する効果的及び重要な手段であることを認識する。

2 各締約国は、課税政策を決定し及び確立する締約国の主権的権利を害されることなく、たばこの規制に関する自国の保健上の目的を考慮すべきであり、並びに、適当な場合には、措置を採択し又は維持すべきである。その措置には、次のことを含めることができる。

(a)

たばこの消費の減少を目指す保健上の目的に寄与するため、たばこ製品に対する課税政策及び適当な場合には価格政策を実施すること。

(b)

適当な場合には、免税のたばこ製品について一の国から他の国に移動する者に対する販売又は当該者による輸入を禁止し又は制限すること。

3 締約国は、第二十一条の規定に従い、締約国会議に対する定期的な報告においてたばこ製品の税率及びたばこの消費の動向を示す。

このように、政府としてたばこ税の引き上げを含む対策を講じることは、国際公約を遵守する観点からも求められており、本委員会としてもこれまでの取り組みを踏まえて税制面でのたばこ対策を政府に対して提起すべきであると考えられる。

## 2. たばこ税の概要

たばこ税は、たばこ税法により製造たばこに対して課される個別消費税である。

昭和 59 年に、たばこ事業法と日本たばこ産業株式会社法が制定され、たばこ専売制度が廃止されると、専売公社のたばこ部門が民営化されて、日本たばこ産業株式会社が設立された。これを機に、たばこ消費税法が制定され同社にたばこ消費税が国税として課されることとなった。

昭和 63 年に、消費税税法の制定とともに、たばこ消費税法が改正されてたばこ税法となり、たばこ消費税からたばこ税へ改称された。

また、昭和 29 年より都道府県たばこ消費税及び市町村たばこ消費税が専売公社に課されてきたが、昭和 63 年のたばこ消費税法改正にあわせ、都道府県たばこ税及び市町村たばこ税に改められた。

なお、平成 10 年にたばこ特別税が、旧国鉄清算事業団の長期借入金返済に充当するため、国税として新たに課されることとなった。

たばこ税等の税率及び税収の概要については、表IV-1 のとおりである。

表IV-1 たばこ税等の税率及び税収

種 類	区 分	国 税			地 方 税			合 計
		たばこ税	たばこ特別税	小 計	道府県たばこ税	市町村たばこ税	小 計	
		(円/千本)	(円/千本)	(円/千本)	(円/千本)	(円/千本)	(円/千本)	(円/千本)
紙巻たばこ	]	3,552	820	4,372	1,074	3,298	4,372	8,744
パイプたばこ								
葉巻たばこ								
刻みたばこ かみ用及びかぎ用の製造たばこ								
旧3級品の紙巻たばこ		1,686	389	2,075	511	1,564	2,075	4,150
平成21年度予算 地方財政計画額		(億円) 8,430	(億円) 1,947	(億円) 10,377	(億円) 2,559	(億円) 7,859	(億円) 10,418	(億円) 20,795

- (注) 1. たばこ特別税は平成10年12月1日から実施。国及び地方のたばこ税の税率は平成18年7月1日から適用。  
 2. 国のたばこ税収(8,430億円)のうち、25%は地方交付税として地方に配分される。  
 3. パイプたばこ及び葉巻たばこは1gを1本に、刻みたばこ、かみ用及びかぎ用の製造たばこは2gを1本に、それぞれ換算する。  
 4. 旧3級品の紙巻たばこは、エコー、わかば、しんせい、ゴールデンバット、バイオレット及びウルマの6銘柄の紙巻たばこをいう。

(出所) 財務省 <http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryu/127.htm>

ところで、たばこ事業法第1条では、この法律の目的を次のように定めている。

「この法律は、たばこ専売制度の廃止に伴い、製造たばこに係る租税が財政収入において占める地位等にかんがみ、製造たばこの原料用としての国内産の葉たばこの生産及び買入れ並びに製造たばこの製造及び販売の事業等に関し所要の調整を行うことにより、我が国たばこ産業の健全な発展を図り、もつて財政収入の安定的確保及び国民経済の健全な発展に資することを目的とする。」

このように、法律の目的の中に、健康に対する配慮について全く言及されていないことに留意する必要がある。

なお、同法は、葉たばこの買い付けとたばこ製造について日本たばこ産業株式会社（国の持ち株比率 50.02%）に独占権を与え（3～8条）、小売定価の決定には財務大臣認可が必要とされ（33～37条）、表示や広告についても財務大臣の管轄下であり、専売制度廃止の後も、国の強い規制の下にある。

### 3. 医療に関する税制委員会における検討

本委員会における検討の結果、たばこによる健康被害等の重大性が改めて確認され、たばこによる健康被害等を減らすための方策として、平成 20 年度税制改正要望において、新規項目としてたばこ税引き上げを要望することとなった。

さらに、平成 21 年度に医療に関する税制委員会（プロジェクト）が設置され、特に、たばこ税を重要テーマとして、外部講師を招いて入念な検討が行われ、本委員会に以下のような報告がなされた。

1. 委員会の趣旨			
学識経験者等による講演を交えながら、委員による意見・情報交換を通じ、医療に関する財源・税制に係る課題を探る。			
2. 各回の講師と演題（案）			
回	開催日時	演 者	講 演
第 1 回	2009 年 10 月 29 日	福祉医療機構 塩田幸雄 理事	これからの社会保障を 考える視点

第2回	2009年 1月23日	慶應義塾大学 土居丈朗 教授	社会保障を支える税財源 の考え方
第3回	2009年 3月11日	厚生労働省健康局 生活習慣病対策室 関英一 室長	たばこ税に関する厚生 労働省の取り組み

医療に関する税制委員会におけるたばこ税に関する要望

要望事項	<ul style="list-style-type: none"> <li>平成21年度税制改正要望の結果、長期検討項目とされたことを踏まえ、医業税制検討委員会において、昨年引き続き、たばこ税の税率引き上げ要望をされたい。</li> </ul>
要望事由	<ul style="list-style-type: none"> <li>たばこの喫煙による健康被害は科学的に明らかであり、「たばこの規制に関する世界保健機関枠組条約」の批准国としても、たばこ価格の引き上げによるたばこ規制が求められおり、国民の健康を守るため（特に未成年者の薬物依存対策として）にたばこ税の税率引き上げは最善の施策である。</li> </ul>
資料	「たばこ税に関する厚生労働省の取り組み」

(参考)

国際的な環境	<ul style="list-style-type: none"> <li>FCTC (たばこ規制枠組条約)</li> </ul>
外国での増税の事例	<ul style="list-style-type: none"> <li>フランス → ドラスティックな値上げによる低税収効果</li> <li>南アフリカ → 段階的・定期的な増税による安定税収確保</li> </ul>
厚生労働省の姿勢	<ul style="list-style-type: none"> <li>日医を始めとする団体と共闘したい。</li> <li>年末の税調に照準を合わせ、早期から各研究班や各団体との共闘態勢で、戦略的に活動する。</li> <li>エビデンスを効果的に用いる。</li> <li>マスコミ対策を行う。</li> </ul>

医療に関する税制委員会の検討結果を受けて、本委員会は、平成 20 年度に引き続き、平成 21 年度も次の要望を答申した。

- ・ たばこ対策として、たばこ税の税率を引き上げること。

－ たばこ税・地方たばこ税 －

たばこの喫煙による健康被害は科学的に明らかであり、「たばこの規制に関する世界保健機関枠組条約」の批准国としても、たばこ価格の引き上げによるたばこ規制が求められています。

たばこ対策として、たばこ税の税率を引き上げることがを要望します。

(たばこ税法第 11 条、地方税法第 74 条の 5、第 468 条)

(参考)

たばこ税の概要

- ・ 課税標準

製造たばこの製造場から移出し、又は保税地域から引き取る製造たばこの本数。

- ・ 税率

原則として千本につき 3,552 円（道府県たばこ税 1,074 円、市町村たばこ税 3,298 円）。

平成 20 年度に続き平成 21 年度も厚労省の要望として取り上げられたが、たばこ税引き上げ反対の勢力（JT、葉たばこ農家、たばこ販売業者等）の声も強く、未実現に終わった。しかし、自民党税調においては政策的課題として位置づけられることとなり、実現に向けて一歩前進したといえる。

#### 4. 平成 22 年度税制改正

平成 22 年度税制改正要望においても、本委員会は、引き続き前年度と同様の要望を掲げ、厚労省の要望としても取り上げられた。

平成 21 年 9 月に、マニフェストにたばこ税引き上げを掲げた新政権が発足し、新政府税調において、たばこ税引き上げをめぐる活発な議論が行われた。

平成 22 年度税制改正大綱（閣議決定）において、「たばこ税については、国民の健康の観点から、たばこの消費を抑制するため、将来に向かって、税率を引き上げていく必要」があるとした上で、「その判断にあたっては、たばこの消費や税収、葉たばこ農家、小売店、製造者等に及ぼす影響等を見極めつつ行っていくこととし、「その過程で、たばこ

法制について、現行のたばこ事業法を改廃し、たばこ事業のあり方について、上記のたばこ関係者の生活や事業の将来像を見据えて、新たな枠組みの構築を目指す」とされた。また、平成22年度において、1本あたり3.5円の税率引上げ（価格上昇は5円程度）を、平成22年10月1日実施とすることが示された。

税率の引き上げ幅は、葉たばこ農家等利害関係者への影響や税収確保を配慮する声を受けて小幅にとどまったものの、たばこ事業法の改廃に踏み込んで国民の健康の観点から新たな枠組みづくりを目指すという方向性が示されたことは、画期的であり大いに評価できるものである。今後、大綱で示された方針が実現されるために、葉たばこ農家等利害関係者への手当も検討されるべきである。

## 5. まとめ（提言）

たばこの喫煙による健康被害は科学的に明らかであり、「たばこの規制に関する世界保健機関枠組条約」の批准国としても、たばこ価格の引き上げによるたばこ規制が求められおり、国民の健康を守るため、特に未成年者の薬物依存対策として、たばこ税の税率引き上げは最善の施策である。

平成22年度税制改正大綱において、国民の健康の観点からたばこ税の新たな枠組みづくりを目指すことが明記されたが、引き続き要望実現のため、たばこによる健康被害等の重大性について、社会の認識を高めるために、日本医師会としても啓発活動の強化に努めることが肝要である。



## ．社会医療法人に対する寄附税制

### 1．問題の所在

社会医療法人は、公益性の高い医療法人類型として、地域医療の重要な担い手として期待され、公的病院の指定管理として地域医療の最後の守り手となることも想定されている。社会医療法人は、そのような公益性の高い担い手であるからこそ、医療保健業（附帯業務として行うものを除く）について法人税の収益事業の範囲から除外されるとともに、救急医療等確保事業の用に供する病院及び診療所に係る固定資産税・都市計画税及び不動産取得税の非課税措置が認められたといえる。

しかし、医療法人制度改革と同時期に進められた公益法人制度改革により誕生した公益社団・財団法人に対しては、寄付者に対する税制措置が認められたにもかかわらず、社会医療法人に対しては認められておらず、これらの措置の妥当性について理解に苦しむところである。

そこで、社会医療法人と公益法人との比較検討を通じ、寄附税制のあり方について検討を行う必要がある。

### 2．社会医療法人と公益社団・財団法人との比較

#### （1）寄附税制等の比較

社会医療法人と公益社団・財団法人の寄附税制の概要をまとめた表 - 1 から明らかなように、公益社団・財団法人については、手厚く措置されているのに対して、社会医療法人についてはほぼ手当がなされていない。

ところで、法人自らに係る税制として法人税と源泉所得税についてみると、別表 - 2 のようになる。

法人税のみなし寄附については、社会医療法人に対する措置は、公益法人・社団法人に近い中身となっており、特例民法法人よりも優遇され、社会福祉法人等と同等の措置となっている。なお、社会医療法人は、公益社団・財団法人と同様に、法人税法別表第二（公益法人等の表）に列挙されている。

また、利子・配当等に係る源泉所得税については、社会医療法人は公益社団・財団法人と同様に、所得税法別表第一（公共法人等の表）に列挙され、非課税となっている。

つまり、寄附税制を除くと、社会医療法人と公益社団・財団法人は、法人税・所得税等についてほぼ同じ位置づけにあるといえるのであって、それだけに、寄附税制についての両者の違いは際だっているのである。

#### （2）法人として求められる諸要件の比較

社会医療法人と公益社団・財団法人に求められる諸要件についてまとめたものが、表

- 3である。

まず、役員の構成については、社会医療法人と公益社団・財団法人のいずれも、同族要件と他団体の役職員の比率の要件が定められている。

次に、公益性の確保のため、事業の内容について各種の基準が定められており、その具体的な中身は異なるものの、極めて厳格な基準となっている点において、社会医療法人と公益社団・財団法人は共通している。

また、ガバナンスの強化を目的として、役員定数、給与制限、利益供与、法令遵守等の基準が定められているが、社会医療法人と公益社団・財団法人について、その中身はほぼ同一であり、役員定数については、社会医療法人は、公益社団・財団法人よりも厳しい規定となっている。

さらに、非営利性の徹底のため、解散時の帰属先について、社会医療法人と公益社団・財団法人のいずれも国等に制限されており、情報公開のため、決算書等について一般市民も含めて開示が求められている点についても両者は共通している。

したがって、社会医療法人と公益社団・財団法人は、法人として備えるべき多くの要件について共通するかあるいは類似性が高く、高い公益性を有する法人として同等の地位を占めるものとして制度設計されたものであると評価できる。

表 - 1 寄附を行った者に係る税制の概要(公益社団・財団法人、特例民法法人、社会医療法人)

			公益社団・財団法人	特例民法法人	社会医療法人
国 税	法人税	法人が特定公益増進法人に対する寄附をした場合の特例措置	特例措置の対象	主務大臣の認定を受けた法人が該当 (約25,000法人中約900法人)	-
			特定公益増進法人等に対する寄附金は、一般寄附金と同額まで別枠で損金算入可		(ただし、法人税法別表第二には掲載)
	所得税	個人が特定公益増進法人に対する寄附をした場合の特例措置	特例措置の対象	主務大臣の認定を受けたもの等が該当	-
			特定公益増進法人等に対する寄附金は、(寄附額 - 5,000円)を所得控除 寄附額は寄附をした個人の所得の40%相当額が限度		(ただし、所得税法別表第一には掲載)
	個人が現物財産を寄附した場合の譲渡所得課税の非課税措置	一定の要件を満たすものとして国税庁長官の承認を受けたものが特例措置の対象	一定の要件を満たすものとして国税庁長官の承認を受けたものが特例措置の対象	一定の要件を満たすものとして国税庁長官の承認を受けたものが特例措置の対象	
	相続税	個人が相続財産を寄附した場合の非課税措置	特例措置の対象	主務大臣の認定を受けたもの等が特例措置の対象	-
地方 税	道府県税	事業税所得割	-	-	-
			課税標準が法人税の所得の計算の例によって算定した所得であるため、特定公益増進法人等に対する寄附金の損金算入によって所得が減少した場合、事業税所得割額も減少する		
	道府県税・市町村税	法人住民税法人税割	-	-	-
個人住民税所得割		個人が条例で指定した法人に対する寄附をした場合の個人住民税の特例措置	特例措置の対象	主務大臣の認定を受けた特定公益増進法人に対する寄附金が対象	-
			次の金額を、寄附した個人の個人住民税所得割の額から控除(税額控除) ・都道府県が条例で指定した寄附金・・・(寄附額 - 5,000円) × 4% ・市区町村が条例で指定した寄附金・・・(寄附額 - 5,000円) × 6% 寄附額はその個人の所得の30%相当額が限度		

\* 国・都道府県公式、公益法人行政総合情報サイト「新制度における主な課税の取扱いについて」を参考にして作成

表 - 2 法人自らに係る税制(抜粋) (公益社団・財団法人、特例民法法人、社会医療法人)

		公益社団・財団法人	特例民法法人	社会医療法人		
国税	法人税	課税対象(注1)	収益事業についてのみ課税 認定法上の公益目的事業は収益事業から除外	収益事業についてのみ課税	収益事業についてのみ課税 医療保健業(附帯業務として行うものを除く)は収益事業から除外	
		みなし寄附	みなし寄附の対象	収益事業に属する資産のうちから、自らの公益目的事業に支出した金額は、その収益事業に係る寄附金の額とみなし、損金算入	収益事業に属する資産のうちから、自らの収益事業以外の事業に支出した金額は、その収益事業に係る寄附金の額とみなし、損金算入	収益事業に属する資産のうちから、収益事業以外の事業のために支出した金額は、その収益事業に係る寄附金の額とみなし、損金算入
			損金算入限度額	所得の50%に相当する金額または公益法人特別限度額(注2)のいずれか大きい方	所得の20%に相当する金額	所得の50%に相当する金額(当該金額が200万円に満たない場合は年200万円)
		税率	30% (年800万円以下の所得については18%(注3))	22% (年800万円以下の所得については18%(注4))	22% (年800万円以下の所得については18%(注3))	
	所得税	利子・配当等に係る源泉所得税(注4)	非課税	非課税	非課税	

(注1) 収益事業の種類は、法人税施行令第5条で規定。

(注2) 公益法人特別限度額(その公益目的事業の実施のために必要な金額)の計算に当たっては、特定費用準備資金や公益資産取得資金として将来の公益目的事業の支出に備えて積み立てた額も必要な金額に含まれる。

(注3) 平成23年3月31日までの間に終了する各事業年度の所得について適用。

(注4) 利子・配当等が法人税の課税対象となる場合には、その源泉所得税について、所得税額控除制度の適用あり。

\* 国・都道府県公式、公益法人行政総合情報サイト「新制度における主な課税の取扱いについて」を参考にして作成

表 - 3 各法人制度の認定要件等の比較

項目	公益社団・財団法人	(参考)一般社団・財団法人	社会医療法人	(参考)持分なし医療法人
1. 監督	都道府県知事(公益認定等審議会) 又は 内閣総理大臣(公益認定等委員会)	-	都道府県知事 (社会医療法人審議会)	都道府県知事
2. 法人の種類	社団、財団(持分なし)	社団、財団(持分なし)	社団、財団(持分なし)	社団、財団(持分なし)
3. 認定要件				
(1) 同族要件	役員と同族割合が3分の1以下 他の同位置団体の役員である理事が3分の1以下	-	役員と同族割合が3分の1以下 他の同位置団体の役員である理事が3分の1以下	-
(2) 事業要件				
施設基準 (業務基準)	公益目的事業を行うことが主たる目的である 公益目的事業に必要な経理的基礎及び技術能力がある 医療＝公益目的事業とならず、公益性について他の機関といかなる点で異なるかを個別に説明する	-	開設する施設が次の(1)及び(2)に該当する (1)医療計画に記載された救急医療等確保事業を行っている (救急医療、災害時医療、へき地医療、周産期医療、小児医療) (2)行っている救急医療等確保事業について体制、実績が基準に適合している	-
収入等基準	公益目的事業比が50%以上になると見込まれる 収益事業等が公益目的事業に支障を及ぼさない 公益目的事業収入が適正な事業費用を超えない 遊休財産額が一定額を超えないと見込まれる 他の団体の意志決定に関与できる財産を保有していない 投機的取引を行う事業等を行わない	-	社会保険診療報酬に係る収入が全収入の80%超である 自費患者は社会保険診療と同一基準により計算される 医療収入が直接経費の1.5倍以内である 年度末の遊休財産額が事業費用を超えていない 他の団体の意志決定に関与できる財産を保有していない	-
(3) 公的な運営に関する要件				
役員定数	理事:3人以上(理事会必置) 監事:1人以上 財団にあっては評議員3人以上	理事会設置型は3名以上 理事会非設置型は1名以上 監事の設置は任意(大規模・理事会設置型・財団は1名以上必置)	理事:6人以上 監事:2人以上 財団にあっては評議員は理事の定数を超える数	理事:3人以上 監事:1人以上 (都道府県知事の認可を受けた場合は1人又は2人の理事でも可)
給与制限等	役員に対する報酬等について支給基準を定め、備置及び閲覧等の措置が講じられている。	-	役員に対する報酬等について支給基準を定め、備置及び閲覧等の措置が講じられている。	-
利益供与	設立者、役員又はこれらの親族等に対し、特別の利益を与えない 営利事業者や特定の個人・団体に 対し、特別の利益を与えない	-	設立者、役員又はこれらの親族等に対し、特別の利益を与えない 営利事業者や特定の個人・団体に 対し、特別の利益を与えない	-
法令遵守	法令違反その他公益に反する事実がない	-	法令違反その他公益に反する事実がない	-
(4) 解散時の残余財産の帰属先の制限	定款又は寄附行為にて国・地方公共団体等に帰属させる旨を定めている	-	定款又は寄附行為にて国・地方公共団体・他の社会医療法人に帰属させる旨を定めている	定款又は寄附行為にて国・地方公共団体・医療法人その他の医療を提供するものであって厚生労働省令で定めるものに帰属させる旨を定めている
4. 情報公開の対象	一般市民を含む	社員及び評議員・債権者	一般市民を含む	社員及び評議員・債権者

### 3. 本委員会における検討

社会医療法人と公益社団・財団法人との比較を踏まえ、採算性が低く公益性の高い医療の担い手になるであろう社会医療法人は、寄附を受けてしかるべき存在であり、寄附を促進するための措置が講ぜられるべきであるとの指摘がなされた。

事実、社会医療法人の認定状況は、平成 22 年 1 月 1 日現在で 79 法人と、決して順調に推移しているとはいえ、この寄附税制の不備がその阻害要因のひとつとなっているものと考えられる。

ところで、社会医療法人の他の措置（法人税非課税措置、固定資産税非課税措置）の論拠として、「採算性の低い事業を行うことから、収支相償が原則であり、したがって利益がでないはずである」という前提で獲得したものであるとの説明を、厚労省より受けている。

これに対し、そうであればなおのこと、寄附税制が必要なものであり、事実、同様の前提で制度化された公益法人税制においては、公益社団法人・財団法人に対して寄附税制が手当てされている、との指摘もなされた。

以上の検討を踏まえて、平成 21 年度に続き、平成 22 年度の税制改正要望を下記の通りまとめた。

- ・ 特定医療法人、社会医療法人及びその他の公益性を有する医療機関のために、寄付した場合において、以下の措置を講ずること。

特定医療法人、社会医療法人及びその他の公益性を有する医療機関を特定公益増進法人の範囲に含めて、寄付者に対する措置（損金算入・寄付金控除）を講ずること。  
個人が社会医療法人及びその他の公益性を有する医療機関のために現物資産を寄付した場合におけるみなし譲渡所得について、寄付者に対する措置として特定医療法人と同様に課税対象から除外すること。

個人が特定医療法人、社会医療法人及びその他の公益性を有する医療機関のために寄付した場合における相続財産に係る相続税について、寄付者に対する措置として社会福祉法人と同様に課税対象から除外すること。

- 所得税・法人税・相続税 -

特定医療法人、社会医療法人及びその他の公益性を有する医療機関のために、個人等が寄付した場合には、特に公益性の高い医療の担い手である特定医療法人、社会医療法人等を支援するため、以下の措置を講ずる必要があります。

特定医療法人、社会医療法人及びその他の公益性を有する医療機関を、法人税法第 37 条第 4 項および所得税法第 78 条第 2 項第 3 号に規定する公益の増進に著しく寄与する法人の範囲に含めることより、寄付者に対する措置（損金算入・寄付金控除）を講ずることを要望します。

次に、個人が社会医療法人及びその他の公益性を有する医療機関のために現物資産を寄

付した場合におけるみなし譲渡所得について、寄付者に対する措置として、特定医療法人と同様に課税対象から除外することを要望します。

そして、個人が特定医療法人、社会医療法人及びその他の公益性を有する医療機関のために寄付した場合における相続財産に係る相続税について、寄付者に対する措置として、社会福祉法人と同様に課税対象から除外することを要望します。

( 所得税法第 78 条第 2 項第 3 号、所得税法施行令第 217 条、法人税法第 37 条第 4 項、法人税法施行令第 77 条、措置法第 40 条、第 70 条 )

#### 4 . まとめ ( 提言 )

社会医療法人に対する寄付者への税制措置は、公益財団・社団法人に対する寄付者への税制措置と比較すると、全く手当されていないことが確認された。

また、公益法人制度との比較により社会医療法人は、ほぼ同等の要件を備えていると評価しうることから、社会医療法人は、公益社団・財団法人と同等の取り扱いがなされてし  
かるべきであり、寄付者に対する税制措置創設の税制要望を行った。さらに、要望の実現  
に向けて、努力を継続すべきである。

なお、既存制度の整合性の検討だけでなく、寄附金課税全体について検討することも有益である。