

社会保険診療報酬における消費税補填の適正化の検証

平成9年1月30日
(社) 日本医療法人協会

1. はじめに

平成9年度の消費税率2%アップに伴う社会保険診療報酬分の補填は、0.32%アップ〔0.77-0.40(薬価)-0.05(材料)〕と報ぜられている。

消費税が非課税とされ、その分が受益者に直接転嫁できない社会保険診療報酬にあっては価格補填方式がとられてきたが加算内容が不明確であり、関係者の推計によっても消費税課税対象費用率の見方が極めて低く補填不足が指摘されてきた。その結果、医療機関の負担となる損税の発生となり医業収支の悪化を招いていることが分析結果からも実証されている。

2. 補填方式の考え方と補填率

従来は補填にかかる加算計算の内容が明示されないままであったが、今回平成9年度の補填率の計算内容が示され併せて平成元年の消費税導入時についても遡及して改定率算出の考え方が開示されている(但し平成元年分は開示された医業費用比率との関連性が明確を欠く)。その算定根拠とされる厚生省の消費税課税対象費用比率は表1のとおりとなっている。一方、従来、日本医療法人協会が医業費用比率の判断目安としてきたものは、表2である。

表1. 医業費用比率 (%)

	平成元年度	平成9年度
イ. 人件費	51.6%	46.8%
ロ. 医薬品費	20.4	20.9
ハ. 特定保険医療材料	-	2.4
ニ. 価格低下品目	3.7	-
ホ. 非課税品目	10.3	8.4
ヘ. 課税費用 主要項目	10.0	21.5
ト. " 主要でない項目	4.0	
消費税課税費用率	38.1	44.8 <small>ロ+ハ+ヘ</small>
(厚生省の課税費用計算)	(30.4) <small>ロ+ヘ</small>	(44.8)
計	100.0	100.0

(注) 医療経済実態調査(平成7年度)に基づく推計である……厚生省

表2. 医療機関別医療原価及び消費税対象原価の構成比率等

	一般病院	精神病院	医科診療所
医業収入 A	100	100	100
人件費率 B	43.4	49.2	14.5
薬品・材料費率 C	34.8	26.1	29.1
経費率 D	18.8	20.0	26.3
経費内の消費税 対象経費率 E	12.9	11.6	13.8
消費税対象原価率 C+E	47.7	37.7	42.9

(注) 日本医療法人協会の経営実態調査資料(平成5年度)による。

また、厚生省の示す消費税にかかる補填の考え方は、社会保険診療報酬は消費税導入に伴う医療費コストの上昇に任意に追随できない特殊な制度（公定価格）であることから、コスト上昇分を診療報酬で補填する必要があるとした点は頷ける。しかし、コスト上昇分を（1）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で算定していること（平成元年分は1.2%、平成9年度については1.5%）。

（2）消費税課税対象費用率（薬価分を含め）の見方が、平成元年度分は極めて低かったこと（平成元年分は30.4%、平成9年度44.8%……表1参照）。

の2つの要因によると考える。

しかし、われわれはこの補填計算にあたっては

（1）仕入コストの上昇率は経済企画庁のいう推計消費者物価上昇率ではなく、消費税率（平成元年3%、平成9年2%、併せて5%）そのものであること。

（2）平成元年分の厚生省計算における消費税課税対象コスト計算からの除外費用（価格低下品3.7%、主要でないもの4.0%の計7.7%）には理由がなく含めるべきものである。

と考える。表1に示す医業費用内訳は、医業経営実態調査に基づく推計であるとの根拠を尊重し、これを基準に厚生省の示す消費税分コスト補填計算とわれわれの主張する、あるべき修正補填計算を対比してみる（表3）。

表3.
平成元年分

厚生省計算	日本医療法人協会の計算
<p>1. 薬価基準分 (在庫調整) $3.0\% \times 0.9 \times 0.9 = 2.4\%$ (医療費ベースで0.65%) 満年度ベース 2.7% (医療費ベースで0.72%) 費用に占める薬価比率 $24\% \times 3/100 = 0.72\%$の方が理解しやすい</p> <p>2. 診療報酬分 (人件費分) (医薬品費分) (価格低下品目分) $(100 - 51.6 - 20.4 - 3.7$ (非課税品目分) (課税費用 主要でない分) $- 10.3 - 4.0)\%$ (消費者物価上昇分) (在庫調整) $\times 1.2/100 \times 10/11 = 0.11\%$ 満年度ベース 0.12%</p> <p>3. 合計 $0.65\% + 0.11\% = 0.76\%$ 満年度ベース 0.84%</p>	<p>1. 薬価基準分 厚生省計算のまま 初年度 0.65% 満年度 0.72%</p> <p>2. 診療報酬分 (人件費分) (医薬品費分) (非課税品目分) $(100 - 51.6 - 20.4 - 10.3)\%$ (在庫調整) $\times 3/100 \times 10/11 = 0.48\%$</p> <p>3. 合計 $0.65\% + 0.48\% = 1.13\%$ 満年度ベース $0.72 + 0.53 = 1.25\%$ 補填不足 $1.25 - 0.84 = 0.41\%$</p>

平成9年分

厚生省計算	日本医療法人協会の計算
<p>1. 薬価基準分 $20.9\% \times (1.05/103 - 1) = 0.40\%$</p> <p>2. 特定保険医療材料 $2.4\% \times (1.05/103 - 1) = 0.05\%$</p> <p>3. 診療報酬分 (人件費分) (医薬品費分) (特定保険医療材料) (非課税品目分) $(100 - 46.8 - 20.9 - 2.4 - 8.4)\%$ (消費者物価上昇分) $\times 1.5/100 = 0.32\%$</p> <p>4. 合計 $0.40\% + 0.05\% + 0.32\% = 0.77\%$</p>	<p>1. 薬価基準分 左に同じ 0.40%</p> <p>2. 特定保険医療材料 左に同じ 0.05%</p> <p>3. 診療報酬分 (人件費分) (医薬品費分) (特定保険医療材料) (非課税品目分) $(100 - 46.8 - 20.9 - 2.4 - 8.4)\%$ (消費税アップ分) $\times 2/100 = 0.43\%$</p> <p>4. 合計 $0.40\% + 0.05\% + 0.43\% = 0.88\%$ 補填不足 $0.88 - 0.77 = 0.11\%$ (元年分) (9年分) 累積補填不足 $0.41 + 0.11 = 0.52\%$</p>

表3の日本医療法人協会の計算に見るごとく、平成元年度においては補填不足は0.41%である。平成9年分については、表1のとおり厚生省計算のベースとなった消費税対象原価率が平成元年度の38.1%から44.8%になったため、補填不足は0.11%と改善されてきた。しかし、平成元年度の補填不足0.41%が今回補正されていないので、消費税不足の累計は0.52%となり損税巾が拡大することになる。

3. 検証の結果

この補填不足率0.52の当否を医療機関の収支の実数から検証するため、日本医療法人協会が平成6年度に発表した消費税負担の実態調査における補填不足額の推計表の仮受消費税及び仮払消費税の計算を、社会保険診療報酬の補填率0.76から1.53(0.76+0.77)に、自由診療収入及び支払費用についての仮受又は仮払消費税を3%から5%に修正して計算した結果は表4のとおりで、今回は消費税負担費用率の見方が実態に近いことに改善の跡がみられるが、税率2%アップ分が1.5%におさえられていることと従来の補填不足がそのまま持ち越され一般病院等の負担率は改善されていない。

2で述べた補填方式の考え方にいう補填率及び補填不足率の計算は社会保険診療報酬における標準計算であり、表4の消費税負担の実態は補填不足(損税)を実数的に検証するためのサンプル計算で

もあることから、標準計算における補填不足率=負担率(損税分)とはなっていない。即ち一般病院を例にとれば、表3のとおり3%及び5%の場合標準計算での補填不足率0.41%及び0.52%であるが、医療収入に対する負担率はそれぞれ0.56%及び0.67%である。消費税の個別性の故でもあるが、標準計算の補填不足を実数の面から実証する資料である。

表4. 医療機関別消費税負担額の実態

(単位 1,000円 %)

医療収入	仮受消費税			仮払消費税			差引消費税負担額 B-C =D	医療収入 に対する 負担率 D/A	
	A	社保診療 収入の分	自由診療 収入の分	計 B	薬品材料 の分	経費の分			計 C
3% の 場合	一般病院		他 618						
	2,106,479	15,076	3,131	18,825	21,377	9,392	30,769	△ 11,944	0.56
	精神病院		37						
596,625	4,490	718	5,245	4,530	2,059	6,589	△ 1,344	0.22	
医科診療所		12							
102,810	739	120	871	870	473	1,343	△ 472	0.46	
5% の 場合	一般病院		他 1,011						
	2,106,479	30,122	5,120	36,253	34,953	15,418	50,371	△ 14,118	0.67
	精神病院		61						
596,625	8,971	1,174	10,206	7,407	3,367	10,774	△ 568	0.09	
医科診療所		21							
102,810	1,478	197	1,696	1,424	785	2,209	△ 513	0.50	

(注) 1. 日本医療法人協会の経営実態調査資料(平成5年度)を基礎に計算している。

2. 自由診療分欄の他は雑収入である。

4. むすび

社会保険診療報酬における医療機関の消費税負担の問題は、診療報酬の見直しに当たって検討の跡は見られるが、なお不十分であり従来の補填不足が尾を引き、事例とした一般病院、医科診療所においては改善の跡がみられない。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。

なお、消費税問題は個別性が高く経営形態の在り方（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、高額医療用機器の購入に際しての支払消費税について、別途特例的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。

結論として医療の公共性、非営利性に基づく他の医業税制の考え方や理念に共通させ、税体系に乗せゼロ税率を適用することにより医療機関が負担したすべての仕入税額が還付されて医療機関の損税が解消されると共に、医療保障制度のもとでの保険医療の在り方に添い患者並びに保険者の負担する消費税分の医療費の引き下げが図られ、国の財政面での国民医療費の透明度も確保できると考える。