

控除対象外消費税に関する一考察

—神戸地裁 2012 年 11 月 27 日判決の限界—

服部 一宏

控除対象外消費税に関する一考察
—神戸地裁 2012 年 11 月 27 日判決の限界—

Consideration on hidden VAT
The limit of the Kobe District Court, Judgment, November 27, 2012.

目次

凡例

序章	はじめに	・ ・ 1
第 1 章	医療機関における問題点（負担額と経営に与える影響）	・ ・ 2
1-1	控除対象外消費税とは何か	・ ・ 2
1-2	控除対象外消費税が医療機関に与える影響	・ ・ 2
第 2 章	消費税の歴史と課税制度	・ ・ 4
2-1	付加価値税の誕生と課税制度	・ ・ 4
2-2	消費税の誕生と課税制度	・ ・ 5
2-2-1	租税国家の誕生から消費税導入まで	・ ・ 5
2-2-2	税制改革法は消費税法の規範規定か	・ ・ 8
2-2-3	消費税の課税制度	・ ・ 9
2-3	小括	・ ・ 15
第 3 章	判例研究	・ ・ 16
3-1	判例	・ ・ 16
3-1-1	課税取引を行う事業者の場合	・ ・ 16
3-1-2	非課税取引を行う事業者の場合	・ ・ 17
3-2	神戸地裁判決の検討	・ ・ 17
3-2-1	社会保険診療が非課税とされた理由	・ ・ 17
3-2-2	仕入税額控除の趣旨	・ ・ 20
3-2-3	本件仕組みの合憲性（憲法 14 条 1 項）	・ ・ 21
3-2-4	判決に対する考察	・ ・ 22
3-3	小括	・ ・ 25

第4章 諸外国の制度	・ ・ 26
4-1 わが国の医療制度	・ ・ 27
4-2 イギリスの付加価値税制・医療制度	・ ・ 29
4-2-1 付加価値税制の導入と課税制度	・ ・ 29
4-2-2 イギリスの医療制度	・ ・ 30
4-2-3 小括	・ ・ 31
4-3 カナダの付加価値税制と医療制度	・ ・ 32
4-3-1 付加価値税制の導入と課税制度	・ ・ 32
4-3-2 カナダの医療制度	・ ・ 33
4-3-3 小括	・ ・ 34
4-4 オーストラリアの付加価値税制と医療制度	・ ・ 35
4-4-1 付加価値税制の導入・課税制度	・ ・ 35
4-4-2 オーストラリアの医療制度	・ ・ 36
4-4-3 小括	・ ・ 36
4-5 各国の付加価値税制と医療制度の比較	・ ・ 37
第5章 わが国における今後の展望	・ ・ 38
5-1 想定される解消方法	・ ・ 38
5-2 結論	・ ・ 41
終章 おわりに	・ ・ 42
参考文献等一覧	・ ・ 44

凡例

- 1 法令は、2019年1月1日現在による。
- 2 本稿において引用した判例等の略記は下記のとおりである。

【判決】

最判	・・・最高裁判所判決
高判	・・・高等裁判所判決
地判	・・・地方裁判所判決
広裁	・・・広島国税不服審判所裁決

【判例集・雑誌等】

民集	・・・最高裁判所民事判例集
刑集	・・・最高裁判所刑事判例集
税資	・・・税務訴訟資料
判時	・・・判例時報

- 3 インターネット記事は、2019年1月15日に掲載の最終確認をしている。

序章 はじめに

医療機関全体で年間 2,000 億円以上(推計方法は第 1 章で示す)といわれる控除対象外消費税は、消費税の導入以降、その控除対象外消費税が発生する仕組みを見直されることがなかったため、その額は医療機関において年々累積しており、医療経営に深刻な影響を及ぼしている。

日本医師会¹をはじめとする業界団体は、この問題を解消するための要望を消費税導入時から今日に至るまで提出し続けており、2018 年 10 月 31 日に開かれた中医協²・分科会³(第 18 回)において、日本医師会は「負担分は税で還付を」と税制による対応を求めている⁴。

2019 年 10 月より消費税率が 10%に上がることが予定されているが、その仕組みが見直されることなく、控除対象外消費税の負担で経営が成り立たなくなる医療機関が増えれば、サービスを受ける国民にも悪影響を及ぼすことになり、この問題は医療機関だけのものではないといえる。

この問題は、直接的には消費税法の規定により生ずるものであるが、医療機関が提供する社会保険診療にかかる診療報酬は公定価格(医療機関に価格の決定権はない)であり政策により決定されるものであるため、その政策に基因して生ずる可能性も否定できない。

ここで本稿は租税に関する考察であることを明確にしておく。

筆者は租税法の立場からこの問題を解消することが可能であると考えているため、消費税率引き上げが予想されているこの時期に、その考察を研究目的とした。

医療政策については基本的な部分を確認するとどめ、総合的な考察については、今後の研究課題とする。

本稿の構成は、医療機関における問題点(第 1 章)、消費税の歴史と課税制度(第 2 章)、判例研究(第 3 章)、諸外国の制度(第 4 章)、わが国における今後の展望(第 5 章)となっている。

¹ 公益社団法人 日本医師会。

² 中央社会保険医療協議会。厚生労働相の諮問機関。日本の健康保険制度や診療報酬の改定などについて審議する。

³ 医療機関等における消費税負担に関する分科会。中医協に設置された診療報酬調査専門組織の中の 1 つである。

⁴ 日本経済新聞 2018 年 11 月 1 日朝刊 5 面。中医協「医療機関等における消費税負担に関する分科会(第 18 回)分科会資料(2018 年 10 月 31 日)」参照。(https://www.mhlw.go.jp/content/12404000/000377199.pdf)。

第1章 医療機関における問題点(負担額と経営に与える影響)

1-1 控除対象外消費税とは何か

(1) 国税庁の定義

控除対象外消費税とは、仕入税額控除ができない仮払消費税等の額をいう⁵。

(2) 学説・日本医師会の定義

安部和彦教授は、控除対象外消費税とは「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儀なくされる消費税額」⁶であると述べており、森信茂樹教授は、控除対象外消費税を「消費者に価格転嫁できない…仕入れにかかる消費税分」⁷と述べている。

また、日本医師会は、(1)の仕入税額控除ができない仮払消費税等の額から、診療報酬に上乗せされた2.89%⁸分を引いた医療機関の負担分を控除対象外消費税としている⁹。

(3) 定義の整理

医療機関における控除対象外消費税を論ずる際には、診療報酬への上乗せを考慮すべきであるから、国税庁の定義と異なる点に留意しなければならない。

1-2 控除対象外消費税が医療機関に与える影響

控除対象外消費税は、多くの医療機関にとって大きな負担となっている。

日本医師会は、第12回国民医療推進協議会総会(2015年)において、控除対象外消費税は医療機関全体で年間2,560億円と推計している¹⁰。最新データによる筆者推計でも年間で

⁵ 国税庁タックスアンサーNo.6921「控除できなかった消費税額等(控除対象外消費税額等)の処理」参照。
(<https://www.nta.go.jp/taxanswer/shohi/6921.htm>)。

⁶ 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)1頁。

⁷ 森信茂樹『抜本的税制改革と消費税—経済成長を支える税制へ—』(大蔵財務協会・2007年)179頁。

⁸ 2.89%の診療報酬の上乗せとは消費税導入・税率引き上げに伴う経費増への補てんのことであり、1989年の0.76%、1997年の0.77%、そして2014年の1.36%の合計である。

⁹ 日本医師会パンフレット「今こそ考えよう 医療における消費税問題 第2版」(2012年11月)23頁参照。
(<http://dl.med.or.jp/dl-med/doctor/report/zeisei/pamphlet2.pdf>)。

¹⁰ 日本医師会 第12回国民医療推進協議会総会「医療等に係る消費税問題(2015年)」3頁参照。(http://dl.med.or.jp/dl-med/etc/kokumin/2015/20151005_4.pdf)。

日本医師会の推計方法は、以下の方法によっている。薬価部分は控除対象外消費税の問題はほとんど生じていないことに注目し、①薬価部分を除いて診療部分の負担割合を求め、②上乗せで補てんされた部分を控除した正味の負担割合を求め、③それに国民医療費を乗じて算出している。これによると、診療部分の負担割合は1.68%であり、補てんされた部分は1.06%であるから、正味の負担割合は0.62%となる。2014年度(予算ベース)の国民医療費は41.3兆円であるため、41.3兆円×0.62%=2,560億円となる。

2,610 億円¹¹となった。

この負担について、みずほ銀行産業調査部は、「装置産業ともいえる医療機関において…高額な設備投資等を実施する際には、この税負担が多額となり、経営基盤を揺るがしかねない。消費税率引き上げの可能性が高まる中、こうした医療機関の消費税問題が喫緊の課題として浮上している。」¹²と指摘している。

実際に、「全国 43 の国立大学病院では…消費税の負担が 2014 年で 54 億円に達し…年間 250 億円ほどあった設備投資額が 2014 年度では 140 億円にまで減少し…高度な医療サービスのみならず、通常の医療サービスの提供にも悪影響を及ぼしている。」¹³と新聞報道されており、医療機関において、この重い負担を理由に設備投資を躊躇わせることがあれば、「税制が医療機関の設備投資に係る意思決定を歪めることとなり、中立性の観点から問題視されることになる。」¹⁴と安部教授は指摘している。

このような問題の原因とされる消費税とはどのようなものなのか。第 2 章では、わが国の消費税のモデルとなった欧州の付加価値税と、わが国の消費税を概観する。

¹¹ 日本医師会と同じ方法で、最新の公表データから推計すると、消費税負担割合は変わっておらず、国民医療費は 2016 年度の 42.1 兆円を用いて、 $42.1 \text{ 兆円} \times 0.62\% = 2,610 \text{ 億円}$ となる。国民医療費は厚生労働省「平成 28 年度 国民医療費の概況(2018 年 9 月 21 日)」4 頁参照。(https://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-iryohi/16/dl/data.pdf)。

¹² みずほ銀行産業調査部「Mizuho Short Industry Focus 医療機関と消費税問題」(2012 年 11 月 12 日)1 頁。

¹³ 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 日朝刊 15 面。

¹⁴ 安部・前掲注(6) 68 頁。

第2章 消費税の歴史と課税制度

わが国の消費税¹⁵は、欧州の付加価値税を倣って設計されたものであるため、この章では欧州の付加価値税とわが国の消費税を概観する。

2-1 付加価値税の誕生と課税制度

付加価値税は、フランスにおいて、1954年¹⁶に初めて導入された。

フランスでそれまでに採用されていた取引高税¹⁷は、低い税率で多額の税収をあげることが期待でき徴税能力に優れていたが、税の累積を生じさせ公平・中立の観点から問題があった。このような背景¹⁸の中で、この問題を仕入税額控除法により克服¹⁹する方法が考え出され、付加価値税が導入された。これを契機に、1960年代後半から70年代前半にかけて、他の欧州諸国でも相次いで導入された。

その後、1980年代後半以降に、日本・カナダ・オーストラリアなども導入をしているが、その導入理由は上の欧州諸国のそれとは若干異なっている²⁰。

2016年現在、付加価値税は、米国²¹以外のすべてのOECD²²諸国(166か国以上²³)で導入されている。

付加価値税とは、各取引段階の付加価値²⁴を課税標準として課される一般消費税²⁵であり、国民所得²⁶から求めた付加価値に対し、税率を適用して得るべきものとされる。しかし実際

¹⁵ 2018年現在、消費税収は国税・地方税全体の21%を占めており、基幹税とされ、重要な役割を担っている。総務省「国税・地方税の税収内訳(平成30年度予算・地方財政計画額)」(http://www.soumu.go.jp/main_content/000537947.pdf)。

¹⁶ フランスで1954年に導入された付加価値税は、サービスが課税対象外であり、小売段階は非課税というものであった。その後、1968年に現代的な付加価値税に改正された。鎌田治子『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)23頁参照。

¹⁷ 取引高税は、すべての取引段階の売上に対して、その売上金額を課税標準として課される一般消費税である。低い税率で多額の税収をあげることができるため、第一次世界大戦後ヨーロッパ各国で採用された。金子宏『租税法 第22版』(弘文堂・2017年)726頁。

¹⁸ 鎌田治子氏は、この他の導入の背景として「EEC(欧州経済共同体)の域内共同市場の創設に向けて財政的障壁の撤廃が不可欠であったこと」を指摘している。鎌田・前掲注(16)3頁参照。

¹⁹ フランスにおける付加価値税の導入は、取引高税の発展形態であり改革立法であったといえる。金子・前掲注(17)727頁参照。

²⁰ 鎌田氏は、その理由を「経済構造改革と財政再建に取り組む過程」から付加価値税を導入したと述べている。鎌田・前掲注(16)3頁。

²¹ 米国は付加価値税を導入していないが、小売業者から消費者への販売に対して課税する小売売上税(Sales Tax)が存在する。これは、本稿で論じる付加価値税とは全く異質のものである。

²² 経済共同開発機構(Organization for Economic Co-operation and Development)。

²³ OECD, *Consumption Tax Trends 2016*, OECD(2016)at 19.

²⁴ 付加価値というのは、原材料の製造から製品の小売までの各段階において事業が国民経済に新たに付加した価値をいう。金子・前掲注(17)276頁。

²⁵ 一般消費税というのは、原則としてすべての物品およびサービスの消費に対して課される租税をいう。金子・同上727頁。

²⁶ 国民所得とは、一定期間の付加価値の総計をいい、生産・分配・支出の異なった三面からとらえた生産国民所得・分配国民所得・支出国民所得がある。これらは、それぞれが等価であり、これを三面等価の原則という。松村明編『大辞林・第3版』(三省堂・2006年)参照。

に各国の付加価値税制において採用されているのは、「仕入税額控除法」または「前段階税額控除法」と呼ばれる方法²⁷である。

この方法によって算出される税額は、国民所得から求めた付加価値に対し税率を適用して算出される税額と等しくなる²⁸。

以下、本稿において、この欧州型の付加価値税を特に区別する必要がある場合にはVAT(Value Added Tax)と表記する。

2-2 消費税の誕生と課税制度

2-2-1 租税国家の誕生から消費税導入まで

(1) 租税国家の誕生

わが国では、明治維新以後、大日本帝国憲法において納税の義務(21 条)及び租税法律主義(62 条 1 項)が定められ、江戸時代からの雑税(運上・冥加²⁹など)は租税へと改組され、租税制度の近代化が進み、名実ともに租税国家³⁰となった。明治初期は地租³¹中心の時代(1887 年は間接税の比率は約 17%)であったが、大正～昭和初期は間接税中心の時代(1917 年は同約 55%、1927 年は同約 63%)に変化を遂げている³²。

(2) 物品税の誕生

1940 年に制定された物品税法³³は個別消費税³⁴に類型され、わが国の伝統的な公平負担の考え方³⁵に合致していた。

²⁷ 課税期間内の総売上金額に税率を適用して得られた金額から、同一課税期間内の仕入に含まれていた前段階の税額を控除することによって税額を算出するという方法。金子・前掲注(17) 727 頁参照。

²⁸ 金子・同上 727 頁参照。反対、安部教授は付加価値税の非課税項目(医療、教育、住宅家賃等)が民間支出から除外されていないため、通常は差異が生ずるとしている。安部・前掲注(6) 12 頁参照。

²⁹ 運上・冥加とは、江戸時代の営業税・営業免許税にあたり、商工業者などに課税されていたものである。国税庁「租税資料 1. 運上・冥加の時代」(<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/tokubetsu/h17shiryokan/01.htm>)。

³⁰ 租税国家とは「手中にある租税徴収権をもって、私経済に介入し…支配力を獲得」している国家の概念をいう。J.A.Schumpeter(木村元一・小谷義次訳)『租税国家の危機』(岩波文庫・1983 年)29-30 頁。

³¹ 地租とは、地価の 3%を農地・宅地の区別なく土地所有者に対し課す租税である。なお、それ以前は農民のみが負担する年貢中心の制度であった。渡辺基成『農業と租税』(三協法規出版・2009 年)62-63 頁参照。

³² 国税庁長官官房総務課「国税庁統計年報書 第 100 回記念号」(1976 年 10 月 25 日)40-41 頁参照。

³³ 昭和 15 年法律 40 号(1940 年)。物品税は、物品特別税(1937 年創設の北支事件特別税、1938 年からは支那事変特別税)を恒久法に改め制定されたものである。大蔵省大臣官房文書課編『間接税の現状』(大蔵財務協会・1987 年)90-91 頁参照。鹽崎潤「改正物品税解説」(大蔵出版・1953 年)1 頁参照。

³⁴ 個別消費税というのは、法令の定めによって特に課税対象とされた物品やサービスに対してのみ課される租税をいう。金子・前掲注(17) 722-723 頁。

³⁵ わが国では、従来、生活必需品や準生活必需品は課税の対象から除かれるべきであり、かつ奢侈性の高い物品ほど重く課税されるべきであるという考え方があった。金子・前掲注(17) 728 頁。

(3) 一般消費税への転換

1950年～60年代は高度成長と相まって所得税・法人税の直接税体系で豊富な税収を得られたが、1970年代に入ってから二度のオイルショックにより経済成長率が大幅に減少し税収減が顕在化したこと³⁶、また、それまでの個別消費税制度に対する批判³⁷が強くなりはじめたことから、一般消費税の導入が検討され始めた。

① 1回目の挑戦：一般消費税の失敗(大平内閣)

1978年に、大平正芳首相は財政再建の必要性から幅広い財・サービスに対して課税する一般消費税の導入が必要であると考え、1980年からの実施を目指した³⁸。

その後1979年9月の衆議院の解散直後において、大平首相は一般消費税の必要性を国民に訴え続けたが、当時は公費天国キャンペーンが連日のようにマスコミに取り上げられていた³⁹ことから、一般消費税に反対⁴⁰する動きが広まった。このため、大平首相は翌月の総選挙を控えて一般消費税の導入を断念せざるを得なかった。

その後、「財政再建は、一般消費税(仮称)によらず」⁴¹とする「財政再建に関する決議(同12月)」が国会で採択され、これが「増税なき財政再建」へと道筋をつけることになった。

この一般消費税の構想は、多くの反対により姿を消してしまっただが、その内容は、のちの売上税や現在の消費税における非課税品目や税率を決める上での基準とされ、大きな影響を及ぼしている⁴²。

② 2回目の挑戦：売上税の失敗(中曽根内閣)

1960年当時は直接税と間接税の比率(いわゆる直間比率)が54.3%：45.7%であったが、1985年には72.8%：27.2%と税収構造が変わってきており⁴³、税制の質的改善が求められていた。このような背景から、シャープ勧告⁴⁴以来の抜本改革をスローガンに

³⁶ 石弘光「税制改革における消費税の役割」RESEARCH BUREAU 論究第5号(2008年12月)1-2頁参照。

³⁷ 金子教授は、批判の理由として個別消費税は、①税収ポテンシャルが小さいこと、②税制の中立性に欠けること、③制度として複雑であること、等をあげている。金子・前掲注(17)729頁参照。

³⁸ 大平内閣での議論は、次を参照している。

政府税調「今後の税制のある方についての答申(1977年10月)」25頁。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)128-129頁。

³⁹ 例えば、「公費天国 タカリとムダの構図」朝日新聞1979年9月14日朝刊3面。

⁴⁰ 石・前掲注(36)2頁参照。石教授は、当時の一般消費税反対の理由を①歳出の無駄、非効率を徹底的に見直すことによる歳出削減、②不公平税制は正による税収増、をまず優先すべきとの主張が支持されていたことを指摘している。同3頁。

⁴¹ 森信・前掲注(38)129頁。

⁴² みずほインサイト政策「消費税の設計シリーズ(11)～『消費税』導入の経緯と益税問題」2頁参照。
(<https://www.mizuho-ri.co.jp/publication/research/pdf/insight/pl151127a.pdf>)。

⁴³ 各年の直間比率は、川上尚貴『図説 日本の税制(2008年度版)』(財経詳報社・2008年)331-332頁参照。55:45程度で安定していた直間比率が1985年にはほぼ3:1となってしまったのは、間接税の改正はほとんど行われていなかったためである。日本経済新聞1986年7月13日朝刊8面。

⁴⁴ シャープ勧告とは「シャープ使節団日本税制報告書(Report on Japanese Taxation by the Shoup

「税制の抜本的見直しについての答申」⁴⁵(政府税調⁴⁶・1986年10月)において、中曾根康弘⁴⁷首相は売上税(日本版 VAT)の構想を明らかにした⁴⁸。

しかし、中曾根首相は同7月の選挙前に「大型間接税を導入する考えはない」との公約を掲げていたため、野党やマスコミは公約違反であると厳しく非難した⁴⁹。

そこで、政府・与党は公約違反を避けるため「税制改革の基本方針」(自民党税調⁵⁰・同12月)において

(イ)免税点を1億円とかなり高い水準に設定し、事業者の87%を納税者から外す。

(ロ)簡易課税制度の創設を認め、また多くの品目を非課税品目とする。

との方針が示した⁵¹が、公約違反に対する反対は収まらず、構想が打ち出されてからわずか2ヵ月で法案が提出されたこと等の不満が噴出し、売上税法案は、結局一度の国会審議も行われぬまま廃案となった⁵²。

③ 3回目の挑戦：消費税の導入(竹下内閣)

1987年11月に誕生した竹下登内閣は、「税制の抜本的改革に関する基本方針」(政府与党・同10月)で決定された「直間比率の是正」、「個別消費税体系を基本的に改組する」との方針に従い、売上税に代わる新しいタイプの間接税(消費税)の早急な実現への意気込みを見せていた⁵³。

先の売上税廃案の反省から、政府税調では参考人意見聴取などの審議が重ねられ、「税制改革についての中間答申」(1988年4月28日)、「税制改革についての答申」(同6月15日)が取りまとめられ、同7月29日消費税法案を含む税制の抜本改革関連6法案⁵⁴を国会に提出した⁵⁵。

法案は、リクルート問題などの影響を受け、なかなか審議に入ることができず、また審議が開かれた後も与野党が対立したが、与野党の間で公式・非公式の折衝が重ね

Mission, vol.1~4)の通称であり、国と地方を通ずるわが国の税制全体の長期的なあり方を勧告している。金子・前掲注(17)55~56頁参照。シャープ勧告の内容は、米国流の直接税中心主義を取り入れたものである。日本経済新聞・同上8面。

⁴⁵ 政府税調「税制の抜本的見直しについての答申(1986年10月)」参照。

⁴⁶ 政府税制調査会。政府税制調査会は、内閣総理大臣の諮問に応じて、租税制度に関する基本的事項を調査審議する機関である。

⁴⁷ 中曾根首相は、米国のレーガン大統領の「公平、簡素、経済成長」の3つを基本方針とした税制改革に刺激を受け、日本の抜本的な税制改革に関心を持つようになったと言われている。みずほインサイト・前掲注(42)3頁参照。

⁴⁸ みずほインサイト・前掲注(42)3頁参照。

⁴⁹ 石・前掲注(36)4頁参照。

⁵⁰ 自由民主党税制調査会。自由民主党における税制に関する審議機関である。

⁵¹ みずほインサイト・前掲注(42)3頁参照。

⁵² 石・前掲注(36)4頁参照。

⁵³ 石・同上。

⁵⁴ 消費税法案、税制改革法案、所得税法等の一部を改正する法律案、地方税法の一部を改正する法律案、地方譲与税法案、地方交付税法の一部を改正する法律案の6法案をいう。

⁵⁵ みずほインサイト・前掲注(42)4頁参照。

られ⁵⁶、様々な政治的な駆け引きや取引があった末に可決⁵⁷され、公布された(同 12 月 30 日)。こうして消費税法は、1989 年 4 月 1 日に施行された。

2-2-2 税制改革法は消費税法の規範規定か

1988 年の抜本的税制改革⁵⁸で消費税法⁵⁹が制定され、1989 年 4 月から施行されたが、消費税は、わが国においては新税であったため、国民の理解を十分に深めるために税制改革法⁶⁰が同時に施行された。

(1) 税制改革法が予定するもの

税制改革法 11 条 1 項によれば、消費税を円滑かつ適正に転嫁することで、事業者ではなく、最終的に消費者に税負担を求めることが予定されている⁶¹。

(2) 税制改革法 11 項 1 項は、消費税法の上位規範ではない

税制改革法が予定どおりに機能していれば(税の累積の排除と税額の適正な転嫁が行われていれば)、消費税制は経済に対して中立的であると評価することができる。しかし、消費税法では、税の累積を排除するため仕入税額控除制度は規定されている(消費税法 30 条)ものの、転嫁の方法は規定されていない。

このため事業者は、消費税の導入に伴い、導入前と同額の利益を得るためには、税制改革法を根拠に、売上価格に消費税額を上乗せ(転嫁)するという行動をとらなければならない。しかし、裁判所は「(税制改革法は：筆者注)新たに創設される消費税が転嫁を予定したものであることを周知し、国民の理解を求めることが必要」であるために規定されたものであり、「消費税法に対する関係において、講学上のいわゆる上位規範に当たるものではない」⁶²と判示したため、これにより税額の適正な転嫁に関し税制改革法を根拠とすることはできなくなった。

ただし、2013 年 10 月 1 日に「消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保のための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法」⁶³の制定・施行に伴い、消費税額の適正な転嫁が義務付けられた。

⁵⁶ みずほインサイト・前掲注(42) 4-5 頁参照。

⁵⁷ 石・前掲注(36) 5 頁参照。

⁵⁸ シャウプ税制以来の大改正ともいわれている。森信・前掲注(38) 3 頁参照。

⁵⁹ 昭和 63 年法律 108 号(1988 年)。

⁶⁰ 昭和 63 年法律 107 号(1988 年)。税制改革法は、消費税導入の趣旨のほか、10 条 2 項では税の累積の排除(仕入税額控除)、11 条 1 項では税額の適正な転嫁の説明をしている。

⁶¹ 岡山地裁 1990 年 12 月 4 日判決・判時 1424 号 47 頁(広島高裁岡山支部 1991 年 12 月 5 日判決・税資 187 号 236 頁も同地裁判決を引用)では、「最終的には消費者に転嫁されることを予定されている」としている。同旨、金子・前掲注(17) 16 頁。

⁶² 東京地裁 1990 年 3 月 26 日判決・判時 1344 号 115 頁。

⁶³ 平成 25 年法律 41 号(2013 年)。

(3) 税額の適正な転嫁ができない事業者

事実として、(i)課税取引を行う事業者であっても、税額の転嫁を行えないものや、(ii)一定の非課税取引を行う事業者において、最終的に消費者に負担を求めることができないものが存在しているため、現行の消費税制が経済に対して中立的であると評価できない側面もある。(これらに関する裁判例は、第3章で確認する。)

2-2-3 消費税の課税制度

消費税の課税対象は「消費」と定められており⁶⁴、その消費とは消費支出を指すが、消費支出そのものを課税対象とする⁶⁵ことが技術的に困難であるため、事業者による商品の販売や役務の提供などの「取引」に着目して課税することとしている⁶⁶。

さらに、わが国における消費税は、「物品やサービスの消費に担税力を認めて課税される租税」⁶⁷と定義されていることから、最終消費者に負担を求めることを前提としている租税であるといえる⁶⁸。

付加価値税(わが国の消費税は、広義の付加価値税に含まれる。)において原材料生産者から消費者までの各段階における取引をモデルにしたものが図表2-1である。最終消費者に負担を求める税体系であることが確認できる。

付加価値税の各段階における納付税額は、その課税期間中の総売上金額に税率を適用して得られた金額から、同一課税期間内の仕入れに含まれていた前段階の税額を控除して計算される。

たとえば製造加工業者であれば、総売上金額に係る税額は $3,000 \text{ 円} \times 10\% = 300 \text{ 円}$ 、仕入れに含まれていた前段階の税額は $2,000 \text{ 円} \times 10\% = 200 \text{ 円}$ であるから、 $300 \text{ 円} - 200 \text{ 円} = 100 \text{ 円}$ となり、これは製造加工業者の生み出した付加価値 $1,000 \text{ 円}$ に税率 10% を適用して計算したものに等しい。なお、各段階における納付すべき付加価値税の総額が、最終消費者が負担する付加価値税の額に等しくなる。

仕入税額控除による税の累積の排除⁶⁹が付加価値税の最大の特徴であることから、仕入税額控除は付加価値税制の「核心」「本質」といってもよい⁷⁰。

⁶⁴ 税制改革法 10 条 1 項参照。

⁶⁵ 富山地裁 2003 年 5 月 21 日判決・税資 253 号順号 9349(控訴審名古屋高裁金沢支部 2003 年 11 月 26 日判決・税資 253 号順号 9473 も同地裁判決を引用)では「物品やサービスの消費支出に担税力を認めて課される租税をいう」としている。

⁶⁶ 税制改革法 10 条 2 項参照。

⁶⁷ 金子・前掲注(17) 722 頁。水野忠恒『租税法(第5版)』(有斐閣・2011年)726頁参照。

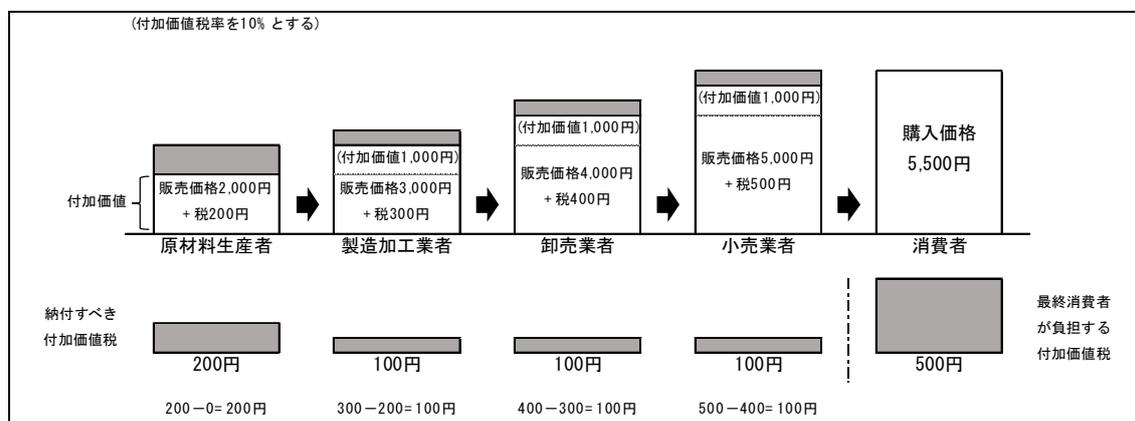
⁶⁸ 安部・前掲注(6) 13 頁参照。

⁶⁹ 仕入税額控除の意義について、横浜地裁 2001 年 6 月 9 日判決・税資 243 号 221 頁では「経済に対する中立性を確保する趣旨から、前段階の取引に係る税額を控除する」ものとしている。

⁷⁰ 三木義一教授は「付加価値税制の最大の特徴は前段階の税額を控除し、これによって税の累積効果を排

また、マーリーズ・レビュー⁷¹では、このような取引段階ごとの連鎖的な税額控除の仕組みを付加価値税のチェーン(supply chain)⁷²と説明している。

図表 2-1 各段階における付加価値税の納付税額と最終消費者の負担額



(筆者作成)

(1) 納税義務者

事業者が、国内において行った課税資産の譲渡等につき、消費税の納税義務が生じる(消費税法 5 条 1 項)と規定されているが、小規模零細事業者の納税義務の免除(同法 9 条 1 項)等の除外規定がある。

(2) 課税取引

消費税の課税対象となるのは課税資産の譲渡等⁷³であり、国内取引、輸入取引の別に規定されている。輸出取引は「譲渡が行われるときにおいてその貨物が現実に所在している場所により国内取引に該当するかどうかの判定をする」⁷⁴ため、輸出許可を受けるまでは、当該譲渡は国内取引となり、仕向地主義⁷⁵の原則により消費税が免除される。これを

除した点にある。」と評している。三木義一「非課税取引とゼロ税率」日税研論集 30 卷『消費税』(日本税務研究センター・1995 年)197 頁参照。金子教授は「仕入税額控除は消費税の最も重要な要素の 1 つである。それによって税負担の累積が防止され、消費税は付加価値税の性質をもちうるからである。」と述べている。金子・前掲注(17) 756-757 頁。

⁷¹ マーリーズ・レビューはミード報告の後継報告書であり、ここ 30 年の経済環境の変化を踏まえて作成された抜本的な税制改革案である。みずほ総合研究所「マーリーズ・レビューの税制改革案～ミード報告以来 30 年ぶりの抜本的税制改革案～」(2010 年)1 頁。

⁷² James Mirrlees, *Tax by Design The Mirrlees Review*, Oxford University Press 2011, at 168-170.

⁷³ 国内において事業者が行った資産の譲渡等及び保税地域から引き取られる外国貨物が消費税の課税対象取引とされている(消費税法 4 条 1 項 2 項)。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」(同法 2 条 1 項 8 号)といい、このうち、非課税取引以外のものを「課税資産の譲渡等」という。

⁷⁴ 山本守之『消費税実務問題シリーズ 課税対象取引と対象外取引』(中央経済社・1998 年)13 頁。

⁷⁵ 仕向地主義とは仕向地国に課税権があるという考え方で、消費税の場合、源泉地国(輸出元国)の消費税は免税とされ、仕向地国(輸出相手国)の消費税が課されることで、税制の国際中立性が確保される。金子・前掲注(17) 743 頁参照。

輸出免税(同法 7 条 1 項)という。

(3) 非課税取引

国内における資産の譲渡等に該当するものであっても、消費税法別表 1 に掲げるものは「その性質上消費税になじまないもの」または「社会政策的配慮に基づくもの」として課税資産の譲渡等から除かれており、これらに該当するものを非課税取引(同法 6 条 1 項)といい、一覧にしたものが図表 2-2 である。

図表 2-2 消費税法別表 1 の項目ごとの検討

		非課税取引	非課税取引に想定される課税仕入れ	前取引段階の消費税の取引価格への上乗せの可否	事業者が前取引段階の消費税の負担をしているか
課税の対象になじまないもの	1	土地の譲渡等	造成費用・販売管理費等	可	負担なし
	2	有価証券等の譲渡	販売管理費等	可	負担なし
		支払手段の譲渡	販売管理費等	支払手段の譲渡に関しては、課税売上割合の計算に関係させないため、仕入税額控除できる。	
	3	金融・保険取引等	口座管理費用・販売管理費等	十分に上乗せできない	若干の負担あり
	4	郵便切手類の譲渡	印刷費・販売管理費等	可	負担なし
印紙・証紙の譲渡		事業者は税込により運営されているため、事業者の負担となるが問題は生じない。			
5	国等が行う役務の提供	販売管理費等	事業者は税込により運営されているため、事業者の負担となるが問題は生じない。		
社会政策的配慮から非課税とされるもの	6	社会保険診療等	医薬品の購入費用・販売管理費等	不可(社会保険診療報酬が公定価格であるため)	負担あり
	7	介護事業	介護用品の購入費用・販売管理費等	不可(介護報酬は公定価格であるため)	負担あり
		社会福祉事業	福祉用品の購入費用・販売管理費等	利用者からの収入と国からの補助金で運営されているため、その負担は少ない。	
	8	助産	衛生管理費・検査費用・販売管理費等	可	負担なし
	9	埋葬料・火葬料	販売管理費等	可	負担なし
	10	身体障害者用物品の譲渡等	購入価格・製造費用・販売管理費等	可	負担なし
	11	入学金・授業料	販売管理費等	可	負担なし
	12	教科用図書の譲渡	印刷費・販売管理費等	可	負担なし
13	住宅の貸付け	建築費・借上料・販売管理費等	可	負担なし	

(筆者作成。図表の網掛けは筆者強調。)

消費一般に広く負担を求めるといふ消費税の性格から、非課税取引は別表に掲げられ

ている項目に限定⁷⁶されているが、この限定列举に関し森信茂樹教授は、「制度が簡素となり、また、税制の消費中立性が維持されるのみでなく、税込確保の観点からも優れているという長所を有している」⁷⁷と評価している。

なお、非課税取引を行う事業者は、2-2-2 で述べたように控除対象外消費税が事業者の負担となる場合があるが、図表 2-2 では、その非課税取引の態様ごとに、非課税売上に要する課税仕入れ、販売価格への転嫁の可否、及び事業者負担の程度を検討した。

検討の結果、(イ)前取引段階の消費税を価格に上乗せすることにより消費者に全部あるいは一部を転嫁できるものと全くできないものがあること、(ロ)税込や国等からの補助金収入がある事業者は、前取引段階の消費税を価格に上乗せできなくても、問題とならないこと(ハ)支払手段等の譲渡のみは例外的に仕入税額控除ができることが確認できた。

注目すべきは、一部の非課税取引(図表 2-2 中の網掛け)を行う事業者においては、前取引段階の消費税の負担をしており、その中でも特に深刻な状況となっているのが医療機関である。この点に関し、品川芳宣教授は「非課税制度における仕入れ消費税額の負担…何故、診療報酬についてのみ問題視されるのかは、それぞれの非課税制度における仕入れ消費税額の転嫁方法の違いにある。」⁷⁸と述べている。

(4) 仕入税額控除の法的性格

仕入税額控除の法的性格は、学説上「付加価値税の性質をもつために必要とされる制度」であるのか「納税者に付与された権利」であるのかで見解が分かれている。

わが国の仕入税額控除も「権利」であると解するのは、EU における仕入税額控除は「租税債権者である国に対する払戻請求権」⁷⁹という見解⁸⁰が示されているからであろう。

しかし、税制改革法 10 条 2 項の規定から、仕入税額控除を「事業者に付与された権利」とすると導くには無理があり⁸¹、消費税に付加価値税の性質をもたせるための重要な要素、あるいは仕組みと解するのが妥当である⁸²。

⁷⁶ 非課税取引が別表 1 に掲げるものに限定されているのは、中曾根首相のときに導入が検討された売上税では、非課税項目が 51 項目もあり、各業界に根深い不公平感を植え付けたことが廃案に追い込まれた要因の 1 つであったため、自民党税調は、消費税では非課税を教育・医療・福祉の 3 分野のみにとどめる、としている。朝日新聞 1988 年 6 月 14 日朝刊 1 面。

⁷⁷ 森信・前掲注(38) 45 頁。

⁷⁸ 品川芳宣「医療に係る仕入れ消費税額転嫁の現状と課題—社会保険診療報酬非課税制度の問題とその解決策—」季刊 野村資産承継(2016 年春号 Vol.4)38 頁。

⁷⁹ VAT 指令 167 条において、仕入税額控除は a right of deduction(控除する権利)と記されている。

⁸⁰ 西山由美「仕入税額控除」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣・2007 年)731 頁参照。

⁸¹ 反対、占部裕典教授は「消費税 30 条 1 項において、納税義務者は仕入税額控除の権利を付与されており」と述べている。占部裕典『租税法の解釈と立法政策 II』(信山社・2002 年)530 頁。

⁸² 神戸地裁 2012 年 11 月 27 日判決で裁判所は「仕入税額控除制度は、付加価値税としての消費税の性質上、本質的に必要とされる制度」としている。安部教授も、「仕入税額控除制度は消費税の税額計算における基本構造をなすもの」と述べている。安部・前掲注(6) 21 頁。

(5) 仕入税額控除の方法

仕入税額控除は実額による方法(本則課税)と、概算による方法(簡易課税⁸³)がある。

本則課税は、その課税期間の課税売上高と課税売上割合⁸⁴の区分に応じ、課税仕入れ等に係る消費税額の全額、あるいは個別対応方式⁸⁵又は一括比例配分方式⁸⁶のいずれかにより計算した金額を控除対象仕入税額とする方法である。

いま1つの方法である簡易課税は、課税売上税額の一定の割合⁸⁷を控除対象仕入税額とみなして計算する方法である。これは消費税法を実施するにあたり、納税者の混乱を避け、中小事業者の理解を得るために採用された⁸⁸が、いわゆる益税の問題が指摘されている⁸⁹。

(6) 非課税資産の譲渡等と仕入税額控除との対応関係

非課税資産の譲渡等を行う場合の最大の特徴は、それに対応する課税仕入れに係る消費税額について、消費税の計算の枠外とされ仕入税額控除が認められないことである。

(7) ゼロ税率と非課税の違い

一方でゼロ税率(わが国の場合は輸出免税等が該当する。)による資産の譲渡等は、課税取引であるため、この取引に対応する課税仕入れに係る仕入税額控除は全額可能である(2019年10月に導入予定の軽減税率の場合も同様である。)

マリーズ・レビューでは、ゼロ税率については「売上に対してゼロ税率で課税されながらも仕入れに係る付加価値税を控除する権利を有するもの」と、非課税については「売上に付加価値税が課されない仕入れに係る付加価値税を控除する権利を有さないもの」と記されている⁹⁰。

⁸³ 基準期間における課税売上高が5,000万円以下である事業者で、事前に届出を提出している場合に適用することができる(消費税法37条)。

⁸⁴ 課税期間中の国内における資産の譲渡等の対価の額の合計額に占めるその課税期間中の国内における課税資産の譲渡等の対価の額の合計額の割合をいう(消費税法30条6項)。

⁸⁵ 個別対応方式とは、課税仕入れ等に係る消費税額のすべてを①課税資産の譲渡等にのみ要するもの、②非課税資産の譲渡等にのみ要するもの、③両方に共通して要するものに区分し、①+③×課税売上割合という算式により計算する方法である(消費税法30条2項1号)。

⁸⁶ 一括比例配分方式とは、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り計算する方法である(消費税法30条2項2号)。

⁸⁷ この一定の割合をみなし仕入率といい、第1種事業(90%)から第6種事業(40%)まで6つの事業区分に分けられている。

⁸⁸ 水野・前掲注(66)768頁参照。

⁸⁹ 会計検査院は簡易課税制度に関し、実際の仕入率とみなし仕入率との乖離が大きく「益税」が発生するケースがあると問題の指摘をしている。会計検査院『消費税法の簡易課税制度について』に関する会計検査院法第30条の2の規定に基づく報告書(2012年10月)参照。

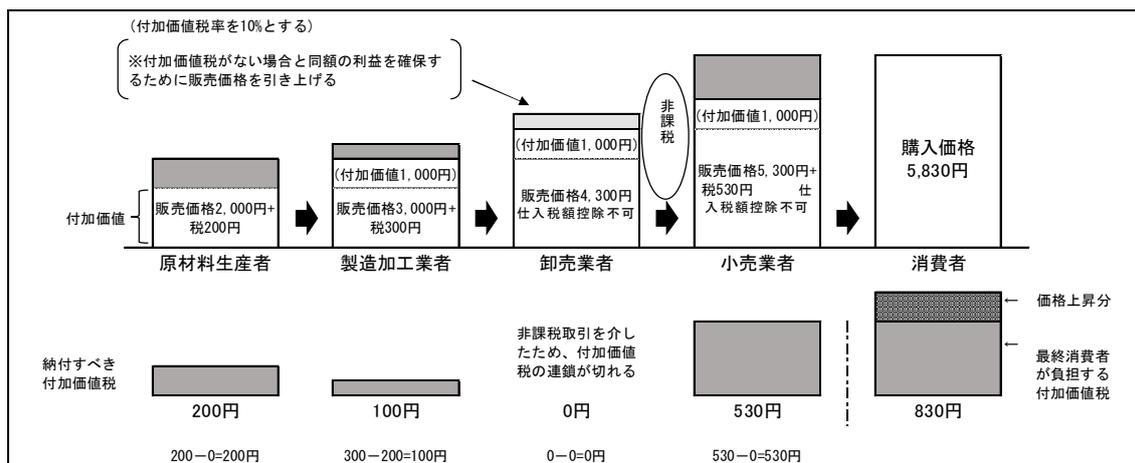
⁹⁰ Mirrlees, *supra* note 72, at 171. 同旨の説明として、安部教授は、非課税とゼロ税率の違いは「仕入税額控除の可否」であると述べている。安部・前掲注(6)45頁、196頁参照。反対、西山教授は「仕入税額控除の有無をもって『非課税』でなく『免税』とするというのは説得的ではない。」と述べている。西山由美「消費税の理論と課題第7回 消費課税システムにおける『税額転嫁』」税理57巻1号(2014年)106頁。

(8) 税の累積のメカニズム

次に、卸売業者から小売業者への段階のみ非課税となるケース(非課税取引が事業者間取引：B to B 取引)で仕入税額控除を行えない場合に税の累積が生ずることを確認する。

図表 2-3 で流過程に非課税取引が介在する場合を示し、図表 2-4 でそれぞれの場合の具体的な比較を示した。

図表 2-3 流過程に非課税取引を挟むケース(卸売業者を非課税事業者とする)



(筆者作成)

図表 2-4 図表 2-1 の場合と図表 2-3 の場合における納付額と負担額の比較

取引段階	全て課税取引の場合 (図表 2-1)	途中に非課税がある場合 (図表 2-3)	
納付額	原材料生産者	$2,000 \times 10\% = 200$ 円	$2,000 \times 10\% = 200$ 円
	製造加工業者	$3,000 \times 10\% - 200 = 100$ 円	$3,000 \times 10\% - 200 = 100$ 円
	卸売業者	$4,000 \times 10\% - 300 = 100$ 円	$(4,000 + 300) \times 0\% = 0$ ★非課税取引
	小売業者	$5,000 \times 10\% - 400 = 100$ 円	$5,300 \times 10\% - 0 = 530$ 円
	(合計額)	$200 + 100 + 100 + 100 = 500$ 円	$200 + 100 + 0 + 530 = 830$ 円
消費者の負担額	$5,500 - 5,000 = 500$ 円	$5,830 - 5,000 = 830$ 円	

(筆者作成)

流過程に非課税取引が介在すると、仕入税額控除を行うことができなくなる事業者が出てくるため、それらの事業者(この事例の場合は卸売業者及び小売業者)は付加価値税がないものとした場合と同額の利益を確保するために、販売価格をそれぞれ引き上げるを得なくなる⁹¹。この行為は、付加価値税のチェーンが切断されたときに起こるもので、途中の事業者が仕入税額控除を行えないことで、販売価格は上昇し始め、最終消費者の段階で負担額は大きくなっていることがわかる⁹²。これが税の累積である。

⁹¹ 途中の事業者が販売価格を引き上げずに販売した場合には、最終消費者ではなくその事業者が税額相当分を負担していることになる。これも、付加価値税のチェーンが切断されたことを原因とする。

⁹² シャウブ博士は、「中間段階に非課税事業者が加わり、課税取引の鎖が切れるたびに(税の累積：筆者注)

一方で、小売業者から消費者へ段階のみ非課税となるケース(非課税取引が消費者向け取引：B to C 取引)である場合、非課税取引が次の段階に影響を及ぼすことがないため、税の累積を考慮する必要はない⁹³とされているが、医療機関においては前取引段階の消費税を控除する術はなく、その負担を強いられる(仕入税額控除できない分はその事業者のコストとなる)という深刻な問題が生じているため現状を看過することはできない。

2-3 小括

この章では、VAT・消費税導入の変遷と、VAT の基本的な考え方、及びわが国における消費税法の規定を確認した。

消費税は、各取引段階において、税額を転嫁することにより税負担を消費者に求める租税であり、その際に税の累積を生じさせないために仕入税額控除制度が税体系に組み込まれている。つまり消費税法のキモは「転嫁」と「仕入税額控除」だといえる。

第3章では、これらについて争われた裁判例を確認する。

が生じる」と述べている。カール・S・シャウプ(下条進一郎訳)『間接税で何が起こるかー付加価値税導入の教訓ー』(日本経済新聞社・1988年)19頁。また、三木教授も付加価値税のチェーンが切断されると「付加価値税制の最大のメリットが失われる」と指摘している。三木・前掲注(70)193頁参照。

⁹³ 神戸地裁 2012年 11月 27日判決で裁判所は「税負担の累積は考慮する必要はなく」と述べている。

第3章 判例研究

この章では、(イ)課税取引を行う事業者であっても、税額の転嫁を行えなかったケースと、(ロ)一定の非課税取引を行う事業者(医療機関)において、最終的に消費者に負担を求めることができなかったケースを判例研究として取り上げる。殊に(ロ)のケースは、経済活動に対する中立性が完全に損なわれており、深刻な問題となっているため、社会保険診療が非課税とされた経緯・趣旨及び診療報酬制度を概観し、消費税法の規定、診療報酬制度の規定の合憲性を判例に沿って確認をする。

3-1 判例

3-1-1 課税取引を行う事業者の場合⁹⁴

事件の概要は、外税方式で取引を行う株式会社である原告が、取引先に消費税相当額の支払を拒絶され消費税相当額を転嫁出来なかった取引について、転嫁できなかった消費税額を計上せずに申告したところ、税務署長は、消費税を転嫁出来なかった取引については、内税方式の取引があったものとして行った更正処分を不服とし、その取消しを求め、原告が提訴したものである。

これに対し裁判所は、「消費税法は、事業として対価を得て行われる資産の譲渡等について…非課税取引…を除き、課税の対象とする旨を定めて」おり、当事者間の消費税の負担に関する取り決めの有無にかかわらず「消費税の納税義務を免れることはでき(ず)…事業者が消費者から本来収受すべき消費税相当額の支払を受けていない場合に当該消費税を事業者にも課税することは適法である」とした上で、「原告の主張は、外税方式での取引を希望したにもかかわらず…これに応じてくれなかったというにすぎず…黙示的にせよ内税方式の取引を行ったとみるほかない」と判示し、原告の請求を棄却した。

この判決により、消費税相当額は価格の一部であるという見解が明らかにされた。

よって、課税取引を行う事業者が、理由の如何を問わず、消費者から消費税相当額を収受できなかった場合においては、値引き販売をしたものとして取り扱われ、それに対応する課税仕入れに係る消費税について、その一部を消費者に転嫁することができず、その事業者が負担することとなるが、これは、その値引きとされる部分の改善に着手することにより(その事業者の企業努力により)ある程度は解消できる問題であるといえる。

国税不服審判所においても、同様の事例につき、この判決と同旨の裁決⁹⁵をしている。

⁹⁴ 東京地裁 2002年4月18日判決・税資 252号順号 9109。

⁹⁵ たとえば、2001年・平 11. 3.31 広裁(諸)平 10-60。

3-1-2 非課税取引を行う事業者の場合⁹⁶

(1) 事件の概要

事件の概要は、社会保険診療等を業として行う 4 つの民間病院の開設者である原告らが、① 健康保険法⁹⁷等により診療報酬⁹⁸が公定価格⁹⁹とされているため、当該診療報酬に消費税相当額を上乗せすることが認められていない、② 当該診療報酬は消費税法の非課税取引であるが、非課税取引に対応する仕入れに係る消費税額については仕入税額控除が認められていない、ことにより当該消費税額が事業者である原告らの負担となっている仕組みは、憲法違反であると主張して、被告(国)に対し、2010年9月28日に国家賠償法に基づく損害賠償請求¹⁰⁰として提訴したが、原告の請求は棄却された¹⁰¹。

3-2 神戸地裁判決の検討

この請求において、原告らは、本件仕組み¹⁰²がもたらす医療法人等の現状を述べ、仕入税額控除制度の趣旨に触れながら、本件仕組みがいかにも不合理であるかについて明らかにしようとしているため、3-2 においては、原告らの請求に対する裁判所の判示を確認し、学説と照らせ合わせ検討する。

3-2-1 社会保険診療が非課税とされた理由

(1) 医療保険各法における趣旨

VAT の先駆である EU においても当初から医療は非課税とされており、わが国も一般

⁹⁶ 神戸地裁 2012 年 11 月 27 日判決・税資第 262 号順号 12097。

⁹⁷ 大正 11 年 4 月 22 日法律 70 号(1922 年)。

⁹⁸ 診療報酬とは、保険診療の際に医療行為等の対価として計算される報酬をいう。診療報酬は、診療報酬点数表に基づいて計算され、患者はこの一部を窓口で支払い、残りは公的医療保険で支払われる。

⁹⁹ 公定価格とは、政府によって決定される価格をいい、政策目的で採用されている。

¹⁰⁰ 原告らは国家賠償法上の違法行為として、①国会議員による消費税法の立法行為及び国会議員が遅くとも平成 9 年に行われた消費税の税率改定時に原告らの主張の負担を解消する措置を取らなかったという立法不作為(以下、これと上記消費税法の立法行為と合わせて「本件立法行為等」という。)、②平成 20 年度及び平成 22 年度の厚生労働大臣の告示による診療報酬改定行為(以下「本件改定行為等」という。)を挙げていた。

¹⁰¹ この裁判は、原告は控訴せず、第一審で確定している。

当該裁判の原告の立場からの主張について、吉田静雄「医療消費税訴訟の経緯」社会保険旬報 No.2527(2013 年 4 月 1 日号)18-24 頁参照。なお、原告によれば、当該訴訟の意義は「勝敗の中身よりも医療関係者を含め、国や国民一般の理解を得ることが目的」であったため、原告は控訴せず、一審で結審している。

¹⁰² この章において(i)社会保険診療等を非課税取引と定め、課税期間における課税売上割合が 95%に満たない事業者には、その非課税取引に対応する仕入れに係る消費税額につき仕入税額控除を認めていない消費税法の仕組みは「本件仕組み」、(ii)この仕組みを構成する消費税法の各規定は「本件各規定」、(iii)本件仕組みによって医療法人が負担していると原告らが主張する本件不利益は「原告ら主張の負担」とする。

消費税以降の議論において一貫して非課税と考えられており、その理由¹⁰³は、医療は所得や資産の多寡に関係なく、病気になれば購入せざるを得ないサービスであること、課税されると治療費用負担の軽減を図っている医療保険各法の趣旨に反することなどがあげられる¹⁰⁴。

① 消費税導入前の社会保険診療非課税の議論

自民党税調が実施した業界団体へのヒアリング(1998年4月8日)において、日本医師会は保健・医療・福祉等は、特別に政策的配慮がされることなど¹⁰⁵を、病院四団体¹⁰⁶は消費税を社会保険診療報酬に転嫁されることなどを要望した¹⁰⁷。

しかし政府税調は、売上税廃案の反省から非課税はできるだけ設けないという方針を崩さず「税制改革についての中間答申(同4月28日)」で基本的に非課税取引は認めるべきでない¹⁰⁸としたため、自民党税調がまとめた消費税の非課税取引の原案(同5月21日)では、売上税の際に非課税だった食料、医療、教育などは課税とされた¹⁰⁹。

これが各政調部会の反感を買い、教育・医療・福祉をはじめとする各分野の非課税を求める要望が噴出した¹¹⁰。自民党税調はこれを真摯に受け止め、教育・医療・福祉の3分野への課税で血も涙もないと批判されれば、税制改革そのもののイメージが傷つきかねないとの判断から、社会保険診療の医療行為に関する報酬等の非課税が決まり¹¹¹(同6月11日)、教育・医療・福祉の3分野で一部を非課税扱いとすることが正式に確定した¹¹²(同6月13日)。

政府は、売上税廃案の反省を生かし、非課税は原則として認めないという姿勢を貫き通した。一方で、3か月という短期間で消費税の非課税項目が決定されたのは、最初から自民党税調の中では教育・医療・福祉の3分野の非課税は決まっていた¹¹³からとされる。

¹⁰³ 税理士の岩下忠吾氏は、社会保険診療の非課税措置の理由を、国民の生命・健康の維持に直接かかわるものであること等と述べている。岩下忠吾『改訂版 総説 消費税法』(財経詳報社・2006年)153頁。

¹⁰⁴ 厚生省保険局医療課「消費税の導入に伴う社会保険診療報酬等の改定について(1989年4月)」共済新報30巻4号30-35頁参照。

¹⁰⁵ 日本経済新聞 1988年4月8日夕刊 1頁参照。

¹⁰⁶ 四病院団体協議会とは、一般社団法人日本医療法人協会、公益社団法人日本精神科病院協会、一般社団法人日本病院会、公益社団法人全日本病院協会で構成される、民間病院を中心とした病院団体の協議会である

¹⁰⁷ 業界団体の要望の詳細については、中医協「医療機関等における消費税負担に関する分科会(第2回)提出資料・税-2-4(2012年7月27日)」参照。(http://www.mhlw.go.jp/stf/shingi/2r9852000002gaxb-att/2r9852000002gb30.pdf)。

¹⁰⁸ 政府税調「税制改革についての中間答申(1988年4月28日)」45頁。

¹⁰⁹ 日本経済新聞 1988年5月22日朝刊 1面参照。

¹¹⁰ 日本経済新聞 1988年5月28日朝刊 2面参照。

¹¹¹ 朝日新聞 1988年6月12日朝刊 1面参照。

¹¹² 日本経済新聞 1988年6月13日夕刊 1面参照。

¹¹³ 朝日新聞・前掲注(76) 2面参照。

② 日本医師会と国税庁との主張の食い違い

日本医師会副会長の今村聡氏は、「この問題の解決のために議論しようとする、『社会保険診療を非課税としたのは日医の要望ではなかったのか』と指摘を受けることがあります。確かに、当時の執行部が、そのような判断をされたのは間違いなことであり、日医に責任が全くないとは言いませんが、最終的に判断したのは、時の政府です。」¹¹⁴と述べ、さらに、「消費税導入の当時…ゼロ税率か非課税かという違いもよくわからない中で、患者さんの医療に税の負担を負わせないのだということに強く配慮して、そのように(非課税を：筆者注)主張したと私は理解しております。」¹¹⁵と述べている。

これに対し、元国税庁長官の渡辺裕泰教授は、「この医師会の問題というのは、消費税を導入したときに、非課税にすると設備投資をした分の前段階控除ができなくなるから困りますよ、ということを税務当局がさんざん説明をしたのですが、(日本医師会は：筆者注)やはり非課税にしたい、ということで非課税になってしまった。」¹¹⁶と述べている。

(2) 判示

原告らは、社会保険診療等を非課税とした立法目的は、社会的弱者であっても必要な診療を受けることができるようにする点にあると理解した上で、診療報酬は消費税法施行以前から公定価格とされているため、消費税法で社会保険診療等を非課税取引と規定しなくても患者負担は変わらず上記立法目的の正当性を支える立法事実は存在しないなどとして、社会保険診療等を非課税取引とした消費税法の規定が不合理である旨主張した。

これに対し裁判所は、日本医師会が「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」という事実を評価し、その「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」とした。

さらに、公定価格であるため、消費税法で社会保険診療等を非課税取引と規定しなくても患者負担は変わらないという原告らの指摘に対し、課税取引とした場合、納税の可能性のあることを示唆し、その上で「非課税取引とした場合には当該納税分を考慮する必要がなくなるのであるから、その分だけ診療報酬価格を引き下げることが可能となる」すなわち「課税取引の場合に比べて診療報酬を低額に抑制する」ことができるとし、上記立法目的の正当性を認め、原告らの請求を退けた。

¹¹⁴ 日本医師会「今村副会長に聞く 医療機関が抱える消費税負担問題の解決に全力で取り組む」日医 NEWS ONLINE 第 1224 号(2012 年 9 月 5 日)。(http://www.med.or.jp/nichinews/n240905a.html)。

¹¹⁵ 中医協「医療機関等における消費税負担に関する分科会(第 1 回)議事録(2012 年 6 月 20 日)」。(https://www.mhlw.go.jp/stf/shingi/2r9852000002f43j.html)。

¹¹⁶ 渡辺裕泰「シンポジウム 消費税の諸問題」租税法学会編『租税法研究第 34 号 消費税の諸問題』(有斐閣・2006 年)126 頁。

3-2-2 仕入税額控除の趣旨

(1) 裁判所による仕入税額控除の趣旨

原告らは、本件仕組みがもたらす医療法人等の現状を述べ、仕入税額控除制度の趣旨に触れながら、本件仕組みがいかにか不合理であるかについて明らかにしようとしたため、裁判所は仕入税額控除の趣旨・目的を次のように述べている。

「消費税法は…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」いるが、このような「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」という税負担の累積が生じることになる。そこで、「このような税負担の累積を防止し、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」。

さらに、「仕入税額控除制度により、我が国の消費税は実質的に付加価値税…としての性格を有することとなり、経済活動に対する中立性を維持することができる」ことから、仕入税額控除制度を「本質的に必要とされる制度」であるとした。

(2) 原告らの請求と裁判所の判示

原告らは、事業者が課税資産の無償の譲渡等を行った場合には、税の二重課税が生じていないにもかかわらず、仕入税額控除が認められ、事業者は仕入税額相当額の負担を免れていることを根拠に、仕入税額控除制度の趣旨・目的を①税負担の累積の防止、及び②事業者の実質的な消費税負担の防止である旨主張し、非課税取引に関して仕入税額控除制度が認められないことの不合理性を指摘した。

これに対し裁判所は、「事業者が全く負担を転嫁しないで(あるいは全く転嫁できずに)課税取引を行うということは、法制度上、極めて例外的な場面である」とし、「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」と断じ、原告らの請求を退けた。

また、原告らは、税制改革法 11 条 1 項による消費税の円滑かつ適正な転嫁を、事業者の権利である旨主張する。

これに対し裁判所は、「消費税法の規定上、事業者は、仕入税額相当額の負担を、他の事業者や消費者に対して転嫁する権利や義務を有している」のではなく、「実際に転嫁できるか否かは当該事業者の経営状態、市場環境等の影響を受けざるを得ない」ことから、税制改革法 11 項 1 項は「転嫁を通じて最終的に消費者が消費税を負担することが予定されているという消費税法の基本的な考え方を宣言したものとどまる」と、東京地裁 1990 年 3 月 26 日判決と同旨の判断をし、「事業者の実質的な消費税負担の防止」を根拠付け

る規定とは解せないと、原告らの請求を退けた。

3-2-3 本件仕組みの合憲性(憲法 14 条 1 項)

(1) 原告らの主張

原告らは、医療法人等は一般の事業者と同じく仕入税額を負担しているにもかかわらず仕入税額控除が認められないため、原告ら主張の負担を強いられている状態は「一般の事業者との取扱いの区別」から生ずるものとし、憲法 14 条 1 項に違反する旨主張する。

(2) 裁判所の判断

① 本件仕組みは、医療法人等特有のものなのか

裁判所は、「消費税法は…仕入税額控除あるいは価格の引上げを通じて仕入税額相当額の転嫁が図られることを想定している」が、「一般の事業者であればいずれかの方法を採用することができるにもかかわらず、(医療法人等は：筆者注)公定価格とされる社会保険診療等を主たる業としていることに基づいて、いずれの方法も採用できない」が、一方で「医療法人等が…仕入税額相当額を負担しているかのような外観が認められるとしても…医療法人等が負う経済的な負担」は、一般の事業者が市場の状況や両事業者間の力関係その他の事情から「取引価格を引き上げることができず、その結果、自ら仕入税額相当額を負担せざるを得なくなる」場合の負担と何ら変わるものでないため、本件仕組みは、医療法人等特有のものではないとした。

② 本件仕組み・本件立法行為等及び本件改定行為等の憲法適合性(14 条 1 項)

転嫁方法の区別を生じさせているとする本件仕組み・本件立法行為等及び本件改定行為等について、裁判所は以下の理由から憲法 14 条 1 項に違反しないとした。

(イ) 憲法 14 条 1 項の意義

「憲法 14 条 1 項の規定は、国民に対し絶対的な平等を保障したのではなく、合理的理由なくして差別することを禁止する趣旨であって、国民各自の事実上の差異に相応して法的取扱いを区別することは、その区別が合理性を有する限り、何ら上記規定に違反するものではない」とした最高裁判例¹¹⁷を本件にあてはめ、「転嫁方法の区別は、診療報酬を公定価格とする健康保険法等の規定が存在する状況下において、本件仕組みが採られたことにより生じたものであり、本件仕組みは本件各規定によって構成されて」おり、本件各規定はそれぞれ異なる立法目的を有し、いずれも転嫁方法の区別を生じさせることを目的としたものではないが、「転嫁方法の区別は、異なる立法目的を有する別個の規定の効果が組み合わさった結果として生じた区別」であると述べ、その目的がそれぞれ異なる以上、非課

¹¹⁷ 最高裁判所 1964 年 5 月 27 日大法廷判決・民集 18 卷 4 号 676 頁、最高裁判所 1973 年 4 月 4 日大法廷判決・刑集 27 卷 3 号 265 頁参照。

税取引に関する規定の目的と仕入税額控除に関する規定の目的との間に合理的な関連性が存在しないことは当然であるとした。

(p) 本件各規定の合理性

租税法分野に関する立法につき立法府に広い裁量を認めた最高裁判例¹¹⁸（以下、「大島訴訟」という）を本件にあてはめ、「本件各規定が合理的なものといえるかについて、裁判所は、基本的には立法府の裁量的判断を尊重せざるを得ない」ことから「本件各規定については、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該規定が目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することはできない」とした。

(h) 転嫁方法の区別が立法裁量として許容されているか

転嫁方法の区別は、「本件仕組みによって、仕入税額相当額の負担を転嫁する方法として消費税法が想定する仕入税額控除又は価格の引上げという方法を、医療法人等だけが採ることができないという点において、医療法人等につき異なる取扱い」をしているが、消費税導入当初から、仕入れの価格上昇の対策として診療報酬の改定が適切に行われてきているので「消費税法が想定する仕入税額相当額の負担を転嫁する方法に代替する手段は、法制度上、確保されている」と認定し、「立法裁量として許容することができないほどの不合理な差別的取扱いに当たるとは解せない」ため、憲法 14 条 1 項に違反するとはいえないとした。

(c) 診療報酬改定は適切に行われているのか

法制度上、転嫁に代えて、診療報酬改定が想定されているのであるから、この改定が「代替手段として機能し得るものである限りにおいては、本件仕組み自体が憲法 14 条 1 項に違反するとはいえない」とした。

3-2-4 判決に対する考察

(1) 租税立法の憲法適合性

本件は、課税処分取消訴訟ではなく、消費税法の仕組みそのものの不当性(憲法適合性¹¹⁹)が争われた国家賠償請求事件である。

裁判所は「租税法の定立については…立法府の政策的、技術的な判断に委ねるほかはない…裁判所は、基本的には立法府の裁量的判断を尊重せざるを得ないというべきである」と大島訴訟の判例をあてはめ判示していることが確認できた。

この点に関し安部教授は「租税立法が経済的自由権(本件に即して言えば憲法 22 条 1 項・29 条 1 項)に係る積極的・政策的規制(積極目的規制)であることを前提に、当該規制措置が著しく不合理であることの明白である場合に限りて違憲とするという、いわゆる

¹¹⁸ 最高裁判所 1985 年 3 月 27 日判決・民集 39 卷 2 号 247 頁参照。

¹¹⁹ 安部教授は「原告の訴訟代理人に高橋和之教授(憲法学)が加わっていることで、本件訴訟は憲法上の論点を精緻に分析しているものとして評価できる」としている。安部・前掲注(6) 61 頁参照。

『明白の原則』が適用されることを裁判所が明らかにしたものであり、原告が租税立法による規制措置が著しく不合理であることの明白であることを立証することは、実際には極めて困難である¹²⁰と指摘しており、本件においても、原告は、裁判所に対し著しく不合理であることの立証ができなかったところである。

ただし、裁判所は、「厚生労働大臣は…仕入税額相当額の適正な転嫁という点に配慮した診療報酬改定をすべき義務を負う」と判示しており、診療報酬改定時にこの義務が果たされていなかったら、そのような転嫁方法が違法性を帯びることを明確にしたため、品川教授は「本判決の最も重要な判示事項である」と述べている¹²¹。

(2) 非課税取引と仕入税額控除との対応関係について

裁判所は、控除対象外消費税の問題につき、医療を非課税取引とした立法目的と仕入税額控除の立法目的は異なるものであるため、非課税取引と、それに対応する仕入税額控除との間に関連性がないのは当然とし、非課税取引で控除対象外消費税が生ずるとしても、それは「転嫁」により対応すべきであると考えている。

この考え方は、第2章の図表2-2で確認したように、それが可能な非課税取引もあるが、社会保険診療については公定価格であるため医療機関の企業努力で転嫁することは原理的に不可能であるため、社会保険診療については、診療報酬の改定に控除対象外消費税分が適切に考慮されていることが当然に求められる。

しかし原告は、過去の診療報酬改定では考慮が不十分であったと考えており、この問題を生じさせる消費税法そのものを問題視し提訴したわけであるが、裁判所は原告の主張を退け、診療報酬の改定では控除対象外消費税の適切な考慮がされていると認定した。

この診療報酬改定は、通常2年ごとに行われ、その仕組みはきわめて複雑かつ技術的で、かつ政策的な要素が織り込まれ決定される。例えば1989年4月、1997年4月及び2014年4月になされた消費税導入・消費税率引上げを受けての改定の効果¹²²が、本来であればそれ以降継続しなければならないはずであるが、2年ごとに改定が行われるため、その検証は非常に困難とされる¹²³。

原告は、過去の診療報酬の改定では控除対象外消費税分の織込みはなかったのか、もしくはその織込みが不十分であったのかを立証する必要があったが、1989年4月、1997

¹²⁰ このような経済的自由の積極目的規制について14条1項違反が問題となるとき判断基準は、立法目的が正当なものであり、目的と手段との間に合理的関連性があれば国会の裁量権の範囲内であるという「合理的根拠の基準」でよいとされる。安部・同上61頁。

¹²¹ 品川・前掲注(78)44頁参照。

¹²² 医療機関等の課税経費率や医療費シェア等については、経年で変化するものであり、消費税率10%への引上げ時の対応として診療報酬改定を行った後も、適切な補てんがなされているかについて、調査することが重要である。中医協「医療機関等における消費税負担に関する分科会(第19回)提出資料・税-2(2018年11月21日)」。<https://www.mhlw.go.jp/content/12404000/000406070.pdf>。

¹²³ 改定項目の追跡調査を行っているが、算定方法が変更されたものや包括評価されたものが多く、改定効果の持続性の検証は極めて困難である。中医協「医療機関等における消費税負担に関する分科会(第3回)提出資料・税-1(2012年8月30日)」。<https://www.mhlw.go.jp/stf/shingi/2r985200002ilds-att/2r985200002ilhm.pdf>。

年4月の診療報酬改定表の提出にとどまり、それらの立証はできなかった。

一方で、裁判所は「仕入税額控除制度の趣旨に照らすと、非課税取引に対応する仕入税額については税負担の累積を考慮する必要はなく」と判示しているが、筆者は妥当でないと考えている。なぜなら、既に確認したように、医療機関において控除対象外消費税が深刻な問題となっていることを鑑みると、なんらかの考慮が必要であると考えられるからである。

この点に関し、安部教授も「非課税売上に係る控除対象外消費税の負担は生じても大半は…転嫁可能であるということが前提となっており、その例外である公定価格である社会保険診療でも仕入税額控除を認めない」のは「税収の大幅な減少につながるということは避けたい¹²⁴という財務当局の意向が反映しているということになるのではないか」、つまり「専ら税収目的」の政策的判断がなされたのではないのかとの疑問を呈している¹²⁵。

村井正教授は本件について、「非課税に関する問題点をビビットに浮き彫りにしたという点で、この訴訟の提起した意義¹²⁶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」と述べており、仕入税額控除相当額を転嫁できない点については「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」ため、対策が必要であると指摘している¹²⁷。

西山教授も本件について、「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」である点を評価した上で、本判決の問題点を「売上に係る消費税の適正な転嫁」と「仕入に係りかつ控除できない消費税の転嫁」とを裁判所は混同している点を指摘している¹²⁸。また、「納税義務者は事業者、担税者は最終消費者¹²⁹」という消費税の課税構造から仕入税額控除の趣旨を考えれば、原告が主張する「事業者の実質的な消費税負担の防止」という趣旨も、税制改革法10条2項から消費課税が経済活動の阻害要因となることを極力排除するという立法趣旨を読み込むことで、制度趣旨として導けるとし、裁判所の判断は妥当ではないと述べている¹³⁰。

¹²⁴ 麻生太郎財務大臣は、2016年3月31日の参議院財政金融委員会において、医療機関の控除対象外消費税に関し、還付を認めると消費税収が減収するため、そのような要求は受け容れられない旨の発言している。日本医師会 医業税制検討委員会答申『「医療における税制上の諸課題およびあるべき税制」について(2018年5月)」3頁参照。(http://dl.med.or.jp/dl-med/teireikaiken/20180606_1.pdf)。

¹²⁵ 安部・前掲注(6) 63頁参照。

¹²⁶ 平井宜雄教授は、現行制度の矛盾点をあぶり出し、国民及び政策当局の注意を喚起する目的の訴訟を「政策志向型訴訟」としている。平井宜雄『法政策学(第2版)』(有斐閣・1995年)5頁参照。

¹²⁷ 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巻5号(2014年)16頁参照。

¹²⁸ 西山由美「判批」新・判例解説 Watch 租税法 87号(2013年)2-3頁参照。

¹²⁹ 西山・同上。この構造に反すると、消費税が事業者のコスト・ファクターとなってしまう。

¹³⁰ 西山・同上。仕入税額控除の仕組みを考案したEUにおいても、仕入税額控除は、「税額が累積されていない価格に対して税額が計算され、事業者にとっての競争中位性が税額累積によって阻害されないようにするために手段」と説明されるのが一般的である。

3-3 小括

第3章では、3-1において課税事業者・非課税事業者別に裁判例を取り上げ、3-2において本稿で問題とする神戸地裁判決を考察し、社会保険診療は非課税取引であるため、それに対する仕入税額控除ができない現行法の規定に関する学説上の指摘を確認した。

裁判所は、転嫁に代えて診療報酬改定が想定されており、代替手段として機能していると判示しているが、その機能が不十分であったと原告が感じたために提訴されたものであり、第1章の推計や麻生財務大臣の国会での答弁¹³¹からも分かるように、診療報酬改定ではこの問題は解消されていないことは明らかである。

ところで、消費税のモデルとなっている VAT を導入している EU や、VAT の問題点を克服し新たな付加価値税制を導入したカナダやオーストラリアでは、この種の問題は生じていないのであろうか。もし何らかの方法で、この問題を解決しているとすれば、その制度の理解は、わが国の議論において有意義なものとなろう。

第4章では、諸外国の制度を確認する。

¹³¹ 麻生財務大臣は財政金融委員会(第183回国会・2013年3月21日)で「私も病院経営してましたんで、よくそのところ(控除対象外消費税が生ずるところ：筆者注)は私どももそう思っております」と答弁している。(http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/sangiin/183/0060/18303210060002.pdf)。

第4章 諸外国の制度

医療機関における控除対象外消費税の問題は、現行消費税法の解釈によって解決することは非常に困難であることを第3章で確認した。

よって、この解決は基本的に立法に委ねられることになるが、そのためには国民全体の合意が得られるような道筋を示さなければならない。第4章では、付加価値税を既に導入している諸外国における法制度とその運用状況を確認し、その道筋を探る。

ここで、どの国の制度を比較検討対象として取り上げるのかが重要となる。本稿では、次の3つの理由からEUの付加価値税指令を含むイギリス、カナダ及びオーストラリアを比較検討対象として選んだ¹³²。

- ① 第2章で確認しているが、わが国の消費税は、その制度設計はVATを倣っており、医療を非課税としたこともその取扱いを倣っていること。
- ② 2019年10月より軽減税率の導入が予定されているわが国において、複数税率を採用しているイギリスの検討は有効であると考えられること(ただし、マリーズ・レビューでは軽減税率を批判している¹³³)。
- ③ カナダ及びオーストラリアにおける付加価値税は、その導入が1990年代以降とOECD加盟国では最近のことであり、両国においては、その制度設計にあたり欧州諸国における制度の問題点を十分に検討しているものと考えられること。

本章では、まず4-1でわが国の医療制度を確認したのちに、4-2でイギリス、4-3でカナダ、4-4でオーストラリアの、それぞれの国の付加価値税制と医療制度を順に確認する。

¹³² EUにおいては、付加価値税指令による税制の標準化を目指しており、その規定がEU域内だけでなく域外の諸国における付加価値税制にも影響を及ぼしている。一方で、付加価値税指令は加盟国の実情に合わせた「逸脱」をも認めているが、それにより付加価値税制が本来持つはずの簡索性や中立性が阻害されているとして問題になっており、EU域外のより中立的な税制を参照しながら再構築を模索している。安部・前掲(6)7頁。このことから、本研究では比較検討の対象から外している。

¹³³ 反対、シャウプ博士は、複数税率(軽減税率)によって「付加価値税を様々な社会的目的に適合させることが可能」と述べている。カール・S・シャウプ・前掲注(92)31頁。

4-1 わが国の医療制度

ここでは、わが国における医療制度の中で、特徴のある部分のみ確認する。

(1) わが国における公的医療保険制度の特徴

社会保障制度は、財源調達観点から社会保険方式¹³⁴と税方式に大別され、わが国の公的医療保険制度は社会保険方式を採用しており、次のような特徴がある。

① 国民皆保険制度

国民皆保険制度とは、国民すべてが公的な医療保険に加入し、病気やけがをした場合に「誰でも」「どこでも」「いつでも」保険を使って医療を受けることができる制度であり、この保険制度により社会全体でリスクをシェアすることを通じて、患者が支払う医療費の自己負担額が軽減され、国民に対して良質かつ高度な医療を受ける機会を平等に保証する仕組みである¹³⁵。

しかし、わが国の公的医療保険は社会保険方式を建前としているものの、保険料収入及び患者負担のみならず公費に大きく依存しており、2016年度は公費負担が38.6%¹³⁶にも達していることから、純粋な社会保険方式とはいえ、税方式の性格も診療報酬改定の際に垣間見える。

② フリーアクセス

次に特徴として挙げられるのは、フリーアクセスである。これは、保険証があればいつでも、どの医療機関でも自由に診療を受けることができる¹³⁷制度である。

フリーアクセスが保障されていることにより、開業医のゲートキーパー(Gate Keeper. 以下“GK”)機能¹³⁸が低下し、患者は設備の整った大病院¹³⁹を志向する傾向

¹³⁴ 社会保険方式とは、被保険者や被保険者の事業主が拠出した保険料を財源として給付を行う仕組みをいい、税方式とは、保険料ではなく専ら租税を財源にして給付を行う仕組みをいう。厚生労働省編「平成24年版厚生労働白書」(2012年)39頁参照。

社会保険方式は、拠出された保険料すべてが財源に充てられるため財政面における安定性が高く、税方式に比べ財源による制約を受けにくい、保険料を支払えない者は制度から排除されることもある。笠木映里「医療・年金の運営方法」日本社会保障法学会編『これからの医療と年金』(法律文化社・2012年)15-17頁参照。

¹³⁵ 厚生労働省・前掲注(134)42頁参照。安部・前掲注(6)112-113頁参照。

¹³⁶ 厚生労働省・前掲注(11)参照。

¹³⁷ 医師法(昭和23年法律201号・1948年)19条で「診療に従事する医師は、診療治療の求めがあった場合には…これを拒んではならない。」と応召義務が定められていることにより、フリーアクセスは外来の受診のしやすさにつながっている。安部・前掲注(6)114頁参照。

¹³⁸ 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感じたときに最初の医療機関とのコンタクトのあたるプライマリ・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。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頁参照。

¹³⁹ 医療法(昭和23年法律205号・1948年)において、病院とは「医師が…医業を行う場所であって、20人以上の患者を入院させるための施設を有するもの」(1条の5第1項)と定義され、診療所とは「医師が…医業を行う場所で、病院以外のもの」(1条の5第2項)と定義されている。

がある¹⁴⁰とされる。これは「設備の充実している大きな病院であれば、質の高い医療サービスを受けることができる」という患者の心理の現れである。

この傾向により、病床数の少ない病院は、入院だけでは経営できないため、外来診療に力を入れ、市場での競争のため、優れた医師の獲得や最新の医療機器の整備といったヒト・モノに力を入れる必要がある。よって、GKが機能していないわが国においては、高額医療機器の保有は大病院に限らず、中小の病院でもその必要性は高い。高額医療機器の保有台数は、人口100万人当りの比較では、CT、MRIそれぞれ諸外国と比べ2~10倍以上の割合で保有¹⁴¹しているのも、そのような理由のためである。

(2) わが国の医療供給体制の特徴

わが国の医療は病院から診療所に至るまで、自由開業医制¹⁴²の下で民間が中心になって運営がされている点が特徴とされる。開設主体別の内訳は、病院の総数8,389のうち、公的病院が1,804(約22%)、民間病院が6,585(約78%)となっており、診療所・歯科診療所にあつては、そのほとんどが民間である(2018年3月末時点)¹⁴³。

また、公的病院は診療報酬以外に他会計からの繰り入れがある¹⁴⁴が、民間病院は他会計からの繰り入れはなく、赤字補てんのための補助金や助成金を国から受け取ることはない。

(3) 小括

以上により、わが国の医療制度は、(i)病院においては、民間が8割以上、診療所については、そのほとんどが民間であるという点、(ii)フリーアクセスを理由とする患者の大病院志向により、中小の病院や診療所は、市場で競争するために高額な医療機器を購入しなければならないという点が、その特徴として挙げられる。

4-2以降では、この特徴を踏まえて諸外国の制度を確認する。

¹⁴⁰ 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頁参照。

¹⁴¹ OECD Health Statistics 2018 (online database). (MRIについては、<https://data.oecd.org/healthcaremagnetic-resonance-imaging-mri-exams.htm#indicator-chart>, CTについては<https://data.oecd.org/healthcare/computed-tomography-ct-exams.htm#indicator-chart>)。

¹⁴² 1874年に文部省が発布した「医制」以来自由開業医制が採用されている。島崎謙治『日本の医療』(東京大学出版・2011年)340頁。

¹⁴³ 厚生労働省「医療施設動態調査(平成30年3月末概数)結果の概要」(2018年6月20日)1頁。
(https://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/iryosd/m18/dl/is1803_01.pdf)。

¹⁴⁴ 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。

4-2 イギリスの付加価値税制・医療制度

4-2-1 付加価値税制の導入と課税制度

(1) VAT の導入

イギリスは、1973年、ヒース保守党政権下でVATを導入した。

導入の背景は、VATの導入がEC加盟の条件であったこと、そして従来の間接税¹⁴⁵の問題点を克服するため、1971年に政府が発したグリーンペーパーにおいて「選択的雇用税及び仕入税は消費及び生産活動に中立的でないため…課税ベースの広い単一税率の消費課税である付加価値税の導入が望ましい」¹⁴⁶と意思表示¹⁴⁷したことがあげられる。

(2) VAT の課税制度

欧州においては付加価値税指令により、加盟各国の付加価値税制が標準化される傾向にあるため、国ごとによる大きな相違点は見られない¹⁴⁸が、イギリスのVATは他の欧州諸国と比べ「ゼロ税率・非課税の適用範囲が広い」という特徴がみられる¹⁴⁹。

なお、標準税率は20%である。

① ゼロ税率

ゼロ税率が適用される取引は s30 and Schedule 8 of VAT Act 1994 に規定されており、Group 1~16 に分類されている。ここで、注目すべきは、Group 12 に Drugs, medicines(医薬品)、aids for the handicapped(身体障害者用器具)と記されており、これらにはゼロ税率が適用されるということである。

② 軽減税率

軽減税率が適用される取引は s29A and Schedule 7A of VAT Act 1994 において規定されており、Group 1~15 に分類されている。軽減税率はVAT導入当初はなく、中期的な税収確保目的で1994年に導入された¹⁵⁰。

③ 非課税取引

非課税が適用される取引は s31 and Schedule 9 of VAT Act 1994 において規定されており、Group 1~12 に分類され、Group 7 に health and welfare(医療・福祉)

¹⁴⁵ それまでは仕入税と選択的雇用税という消費課税が採用されていた。

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。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頁参照。

選択的雇用税は、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。小森暁一「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。

¹⁴⁶ 安部・前掲注(6)124頁参照。

¹⁴⁷ 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。

¹⁴⁸ 安部・前掲注(6)124頁参照。

¹⁴⁹ 鎌田・前掲注(16)16-17頁参照。特に、ゼロ税率は、政策的配慮から幅広い品目に適用されている。

¹⁵⁰ それまでゼロ税率が適用されていた物品に軽減税率を適用することで、税増収が望めるというものである。安部・前掲注(6)128頁参照。

が記されている。

④ 仕入税額控除制度

イギリスの VAT は、課税の累積を排除するために仕入税額控除が採用されている。

その適用要件は s24 of the VAT Act 1994 において規定されており、インボイスにより行われる。仕入税額控除額の算定方法は、標準法と特例法¹⁵¹があるが、納税者が歳入関税庁の承認を受けていない限り、標準法が適用される。

標準法は、わが国の個別対応方式に相当する方法であるため、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¹⁵²ことになる。

4-2-2 イギリスの医療制度

イギリスでは、1948 年に医療費全般にわたり患者負担のない税方式による NHS(National Health Service)が実施された¹⁵³。

イギリスでも、わが国と同様に病院と診療所が医療サービスを提供するが、病院の開設主体の大半は NHS Foundation Trust(NHS の直営、つまり公営。)である点が、わが国と異なる¹⁵⁴。これらの病院は税引前利益が赤字になった場合には、その分は税金で補てんされるのがイギリスにおける一般的な取扱いである¹⁵⁵。

NHS で提供される医療サービスは、開業医である一般医によるプライマリ・ケア、病院における専門医の医療サービス等に大別され、イギリスにおいては一般医が GK の役割を果たし、患者は緊急の場合を除き、一般医の診察を受けなければ病院での医療サービスを受けられない¹⁵⁶。しかし、患者が NHS の指定する医療サービス以上の治療(私的医療)を希望する場合には緊急性を要さないため、数か月待たされ病院で治療を受けることができる¹⁵⁷が、その費用は、わが国における自由診療と類似の扱いとなり、全額自己負担となる。

¹⁵¹ 特例法とは、標準法による仕入税額控除の計算では、事業者の事業実態にそぐわないと考えられる場合に、歳入関税庁の承認を受けたときに採用できる方法で、わが国における「課税売上割合に準ずる割合(消費税法 30 条 3 項)」に相当する制度である。

¹⁵² この除外される部分を「部分的控除否認」という。安部・前掲注(6) 130 頁参照。

¹⁵³ 毛利健三「社会保障の歴史」武川正吾・塩野谷祐一編『先進諸国の社会保障 I イギリス』(東京大学出版会・1999 年)31 頁。

¹⁵⁴ 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 頁参照。

¹⁵⁵ 安部・前掲注(6) 153 頁参照。

¹⁵⁶ 安部・同上 99-100 頁参照。外務省「世界の医療事情 英国(2016 年 10 月)」においても「NHS で医療を受ける際には、まず家庭医(GP)の診察を受ける必要がある」と記されている。
(<https://www.mofa.go.jp/mofaj/toko/medi/europe/uk.html>)。

¹⁵⁷ 安部・同上 100 頁参照。

4-2-3 小括

イギリスの VAT・医療制度は、それぞれ次のような特徴があることを確認した。

VAT において、医療サービスは非課税であるため、VAT の計算上、わが国と同様に控除不能の税額が生ずることとなるが、後述する医療制度の違いから、イギリスでは問題視されていない。なお、医薬品についてはゼロ税率なので、VAT の計算上、負担の問題は生じない。

医療制度は、強固な GP が機能している点と、病院の開設主体の大半が NHS 直営であるという点である。GP が機能しているため、患者は病院ではなくまず診療所で受診する必要があり、そこで必要と診断されなければ病院で受診できない。このことから、医療の開設主体は市場競争にさらされないため、患者を呼び込むために高額医療機器を購入する必要性は少ない。さらに NHS 直営の病院は赤字が出ても、税による補てんがあることから、その負担の問題は緩和されているといえる。

4-3 カナダの付加価値税制と医療制度

4-3-1 付加価値税制の導入と課税制度

(1) GST の導入

カナダは、1991年、マルルーニ保守党政権下で付加価値税(Goods and Service Tax, 以下“GST”)を導入した¹⁵⁸。

GST 導入以前は、製造業者売上税などがあったが、この製造業者売上税は、サービス業は課税対象外であることや、同じ行為であっても製造業者が行えば課税、非製造業者が行えば課税対象外であること、また制度が複雑であること等の批判から、製造業者売上税の抜本的改革の必要性が強調され、GST 導入の機運が高まり、廃止された¹⁵⁹。

(2) GST の課税制度

連邦税である GST は、間接税法(the Excise Tax Act, 以下“ETA”)の第9章(Part IX , s 122~368)に規定されている。軽減税率は存在せず、標準税率は5%である。

① ゼロ税率

ゼロ税率が適用される取引は s 123(1), schedule VI of ETA において規定されており、part I ~ X に分類されている。食料品や公共機関といった生活必需品や、処方箋や医療機器に対し幅広く認められているのが特徴である。

② 非課税取引

非課税取引は s123(1), schedule V of ETA において規定されており、part I ~ IX に分類され、part II に health care services(保険医療サービス)が記されている。

③ 仕入税額控除

仕入税額控除制度は、GST においては ETA225 条以降に定められており、事業目的で仕入れを行った場合には全額控除され、それ以外の場合には、事業目的部分とそれ以外の部分とに仕入れを按分し、控除する税額を計算するものとされている¹⁶⁰。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。

(3) PSB リベート

カナダにおいても、非課税取引に対応する仕入税額の控除は認められていないが、これには例外がある。

カナダでは、公共機関(Public Services Bodies, 以下“PSB”)については、申告により

¹⁵⁸ 鎌田・前掲注(16) 33 頁参照。

¹⁵⁹ 鎌田・前掲注(16) 33 頁参照。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 頁参照。

¹⁶⁰ 非課税売上に対応する課税仕入れに係る GST は控除できないため、諸外国の制度と同様に、非課税事業者を有する事業者は仕入税額控除の算定にあたり非課税売上に対応する仕入税額の除外を行う必要がある安部・前掲注(6) 180 頁参照。

その仕入税額のうち一定部分の金額の還付(rebate)を行う制度が導入されている¹⁶¹(s 259(3) of ETA)。

公共機関等の類型と還付割合(GST 部分)を、図表 4-1 に示した。

図表 4-1 公共機関等の類型と還付割合(GST 部分)

公共機関等の類型	地方自治体	大学	学校	病院	慈善団体	認定 NPO
還付割合	100%	67%	68%	83%	50%	50%

(s 259(3) of ETA より筆者作成。網掛けは筆者強調。)

医療機関が 83%の還付を受けるためには、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等の要件をみたす必要があるため、その対象は公的病院が予定されており、診療所等は該当しない¹⁶²。

つまり、医療サービスの提供そのものが還付の対象となるのではなく、一定の要件をみたした病院だけが還付の対象となることから、公的病院以外の医療機関が提供する医療サービスは、非課税であっても還付を受けられない¹⁶³。その場合、わが国と同様に控除対象外の税額の負担を強いられることとなる。

4-3-2 カナダの医療制度

カナダでは、カナダ保健法を法的根拠に、全国民を対象に、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メディケアとして運営されている¹⁶⁴。

カナダにおける医療供給体制の特徴は、(イ)公的病院には民間非営利法人も含まれ、公的病院に該当すれば補助金を受けられること(開設主体の大半は民間非営利法人である)、(ロ)GK が強く機能していること¹⁶⁵、の 2 点があげられる。一般的に公的な病院であるか民間の病院であるかは所有形態で判断されるが、カナダにおいてはそれによるのではなく、メディケア保険医療を取り扱うすべての病院を公的病院としているため、日常の運営資金だけでなく、新規の投資資金も過半を州政府からの交付金に依存しているという実情に即した分類といえる¹⁶⁶。また、カナダの医療制度はイギリスの影響を強く受けており、患者はまず、イギリスの一般医に相当する、かかりつけ医の診察を受けなければならない、その紹介なし

¹⁶¹ 安部・前掲注(6) 182 頁参照。

¹⁶² 安部・同上 183-184 頁参照。

¹⁶³ 安部・同上 186-187 頁参照。

¹⁶⁴ 厚生労働省「2017 年 海外情勢報告(2018 年 3 月)」63 頁参照。(https://www.mhlw.go.jp/wp/hakusyo/kaigai/18/dl/t2-02.pdf)。

¹⁶⁵ 外務省「世界の医療事情 カナダ(2016 年 10 月)」において「一般に医療機関を利用する場合には、まず地域の家庭医を受診する必要である」と記されている。(https://www.mofa.go.jp/mofaj/toko/medi/n_ame/canada.html)。

¹⁶⁶ 岡部陽二「カナダの医療システム」(http://www.y-okabe.org/medical/post_165.html)。

には専門医や病院の診察を受けることはできない¹⁶⁷。

4-3-3 小括

カナダの GST・医療制度は、それぞれ次のような特徴があることを確認した。

GST においては、医療サービスは非課税であり、処方箋や医療器具に対してはゼロ税率が適用される。このため、医療サービスについては、GST の計算上、わが国と同様に控除不能の税額が生ずることとなるが、一定の要件に該当する公的病院は PSB リベート制度を受けることにより、その負担は緩和されているといえる。なお、処方箋や医療器具の購入についてはゼロ税率なので、GST の計算上、負担の問題は生じない

医療制度は、開設主体の大半は民間非営利法人であるが補助金で運営している点と、GK が機能している点である。

これらから、カナダにおいては GST の計算上、非課税取引を行う者にとっては、控除不能の税額の負担という問題が生ずるが、公的病院にあっては、PSB リベートにより税額の 83%が還付されること、およびメディケア保険医療を行えば州政府から手厚い補助金を受け取れることや GK が機能していることから、その負担の問題は緩和されているといえる。

¹⁶⁷ 安部・前掲注(6) 104 頁参照。

4-4 オーストラリアの付加価値税制と医療制度

4-4-1 付加価値税制の導入と課税制度

(1) GST の導入

オーストラリアは、2000年7月1日、ハワード自由党政権下で A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999(以下“GST Act”)の施行に伴い GST を導入した¹⁶⁸。

GST 導入以前は、卸売売上税¹⁶⁹が導入されていたが、この卸売売上税はオーストラリアの経済構造の変化にそぐわず、すでに陳腐化していたため、新しい時代の間接税に更新する必要があるという理由から、廃止された¹⁷⁰。

(2) GST の規定

GST の税率 10%であり、GST Act によると、GST は課税供給に対し課税され(s 9-1 of GST Act)、ゼロ税率供給や非課税供給は課税供給から除かれる。なお、軽減税率は存在しない。

① ゼロ税率供給

ゼロ税率供給は GST Act に規定されており、38-A~P に分類されている。注目すべきは、38-B に health(医療)と記されており、医療サービスが非課税ではなくゼロ税率による供給とされている点である。

② 非課税取引

非課税供給は GST Act に規定されており、40-A~D に分類されている。注目すべきは、付加価値税制を採用している諸外国に比べ、非課税品目がかなり少ない点である。

③ 仕入税額控除

GST の税額を最終消費者に負担させるため、登録事業者は仕入税額控除の権利を有する¹⁷¹。

GST Act の条文構成上、ゼロ税率供給と非課税供給は課税供給から除かれるため、一旦、ゼロ税率供給に係る仕入れについても仕入税額控除の対象外とした上で、別途仕入税額控除を行うとされている¹⁷²(9-5、11-5(d)、38-1)。

なお、非課税供給に対応する仕入れに係る税額については、他国と同様に仕入税

¹⁶⁸ 安部・前掲注(6) 193-194 頁参照。

¹⁶⁹ 卸売売上税は、1930年に導入された単段階一般消費税で、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。H.D.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)11-13 頁参照。

¹⁷⁰ 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 卷(2001年)32 頁参照。

¹⁷¹ 安部・前掲注(6) 196 頁参照。

¹⁷² 安部・前掲注(6) 198 頁参照。

額控除を認めていないため、控除不能の税額が生ずるが、GST Act では減額仕入税額控除等の仕入税額控除の特例が認められている。(上記負担の軽減方法として採用されているが、本稿では説明を割愛する。)

④ 医療に対する GST の取扱い

① で確認したとおり、医療はゼロ税率供給とされている。

これは、EU の医療に対する VAT の取扱いを検討した結果、非課税ではなくゼロ税率を適用したほうが、公共部門と民間部門との競争の中立性を確保できることを理由としている¹⁷³。

GST Act でゼロ税率供給となる医療サービスはメディケアの対象となる医療従事者によるもの等に限定されているため、メディケア保険医療の対象外のもの(たとえば美容整形等)は、ゼロ税率供給から除かれる¹⁷⁴(38-7、195-1)。

4-4-2 オーストラリアの医療制度

オーストラリアにおける医療の提供は、税方式の公的医療制度が採用されている。

オーストラリアにおける医療供給体制の特徴は、(イ)開設主体は公立病院と民間病院がほぼ半分であること、(ロ)GK が機能していること¹⁷⁵、の 2 点があげられる。公立病院はメディケアにより無料であるため、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が、民間病院は連邦政府などから補助金を一切受けていない¹⁷⁶。

また、一般医を GK とするプライマリ・ケア・システムが確立しており、無料の公立病院では原則として医師を選ばない。

4-4-3 小括

オーストラリアの制度は、GST、医療制度それぞれ、次のような特徴があることが確認できた。

GST は、医療サービスはゼロ税率供給であるため、GST の計算上、その仕入れに係る税額の負担の問題は解消されている。

医療制度は、開設主体が公的病院と民間病院がほぼ半々であり、公的病院は連邦政府などから補助金を受け取っているが、民間病院はそれを受け取っていない点と、GK が機能している点である。

¹⁷³ Catherine Whitby , First Do No Harm : GST and Health Care Services , *Revenne Law Journal* : Vol.10: Issue 1, Article 9 (2000), at 120. 訳文は、安部・前掲注(6) 203 頁参照。

¹⁷⁴ 安部・前掲注(6) 205 頁参照。

¹⁷⁵ 外務省「世界の医療事情 オーストラリア(2016年10月)」において「医療を受けるには、まずGP(General Practitioner/総合診療医)の受診が必要である」と記されている。(https://www.mofa.go.jp/mofaj/toko/medi/oceania/australia.html)。

¹⁷⁶ 岡部陽二「オーストラリアの医療システム」Monthly IHEP 212号(2012年)29頁参照。

公的病院は補助金を受け取ることができるのは諸外国と同様であり、補助金を受け取れない民間病院の場合には、GST の計算上、ゼロ税率供給であるため仕入れに係る税額の負担は解消される。またメディケア保険医療の範囲外である医療サービスを行った病院の場合も、GST の計算上、課税供給とされるため、やはりその負担は解消されることになる。

4-5 各国の付加価値税制と医療制度の比較

本章で確認した各国の付加価値税制と医療制度を図表 4-4 にまとめた。

図表 4-4 各国の付加価値税制と医療制度

		日本	イギリス	カナダ	オーストラリア
医療	特 徴	①社会保険方式 ②フリーアクセス	①税方式 ②GK が機能	①税方式 ②GK が機能	①税方式 ②GK が機能
	CT、MRI の 設置状況	多い	少ない	少ない	少ない
	開設主体	民間中心	公営中心	公営中心	公民半々
税制	標準税率	8%	20%	5%	10%
	医 療	非課税	非課税※	非課税	課税(ゼロ税率)
	控除対象外 消費税	発生する	発生する	発生する	発生しない
	対 策	保険診療の改定	他会計から繰入	PSB リベート	0%課税

(筆者作成。図表の※は、ゼロ税率が適用される処方薬などがあることを意味する。)

社会保険方式を採用しているわが国と、税方式を採用している諸外国では、当然に医療制度が異なるため、税制だけに目を向けても問題は解決しない。

しかし、本稿は租税論文であるため、現在の医療制度を維持する立場を崩さず、各国の制度にヒントを得て、解決方法を第 5 章で検討する。

第5章 わが国における今後の展望

医療機関における控除対象外消費税の問題は、わが国に特有の問題ではなく、付加価値税を採用する諸外国でも起こりうるが、その問題を解消するために種々の取組みがなされている国があることを第4章で確認した。

現在、わが国において中医協や日本医師会での議論が活発化しており、国も「平成31年度税制改正に際し、税制上の抜本的な解決に向けて総合的に検討し、結論を得る」¹⁷⁷と期限を決めていることから、今後の議論から目を離せない。

この章においては想定される問題の解消方法を示し、

- ① 国民に理解を得られるものであること
- ② 他の非課税を行う事業者と比べ、業界ひいきとならないこと
- ③ 制度が簡素であり、導入の可能性があること

等の観点から、それぞれの方法を検討し、わが国に望ましい方法を提案する。

5-1 想定される解消方法

前章の図表4-4を参考に、想定される解消方法を整理したものが図表5-1である。この問題を取り扱った先行研究¹⁷⁸においても、同様の区分に基づく考察をしている。

図表5-1 想定される解消方法

	日本	イギリス	カナダ	オーストラリア
現行の対策	診療報酬改定	他会計からの繰入	PSBリベート	0%課税
メリット	国民の医療費の増加を抑えられる		非課税を維持しつつ事業者の税負担の軽減を図れる。	事業者の税負担を完全に排除できる。
デメリット	改定の効果が不透明で、診療科目ごとの税負担額のばらつきが多い。		民間事業者はPSBリベートを受けるための要件をみたすことが困難。	輸出免税以外に0%を導入することは望ましくない。
これらを参考にした制度設計	(第1案) 現行方式	(第2案) 税による補てん	(第3案) 日本版PSBリベートの導入	(第4案) 医療を0%の課税にする。

(筆者作成)

なお、表に記載していないが、軽減税率、標準税率による課税あるいは課税選択権¹⁷⁹についても言及する。

¹⁷⁷ 自由民主党・公明党「平成30年度税制改正大綱」(2017年12月14日)131頁。

¹⁷⁸ 先行研究の例として、安部・前掲注(6)、品川・前掲注(78)、西沢和彦「医療にかかる消費税の現状とあるべき姿」JRIレビューVol.9(2017年)などがある。

¹⁷⁹ EUではVAT指令137条において、一定の取引に対し課税の選択権を認めている。

(1) 診療報酬改定により解消する場合(第1案)

現行方法は、診療報酬改定により消費税負担分を上乗せして医療機関の負担を解消しようとするものである。第3章で確認した神戸地裁や政府¹⁸⁰は、診療報酬改定は適切であるとするが、本当にそうであろうか。中医協・分科会(2018年9月19日・第17回)の提出資料¹⁸¹によると、消費税負担額の補てん状況(補てん率)につき、病院全体で85.0%であり、特定機能病院¹⁸²は61.7%、精神科病院は129%である等のデータが示されており、①医療機関全体として補てんが十分でない、②精神科だけは補てんが過大となっていることなど、診療報酬による対応の不合理性が示されている。

また、非課税を維持しつつ診療報酬引上げにより対処するという方法は、保険料および窓口負担の引上げを伴い、「患者に消費税を負担させるべきでない」という医療非課税の趣旨と整合性をとれなくなるため¹⁸³、この方法が妥当であるとは考えられない。

(2) 税により補てんする場合(第2案)

イギリスでは、医療は非課税とされているだけなので、わが国と同様に控除対象外消費税が生ずるが、NHSは税で賄われており、控除対象外消費税が生じても税により補てんされるため、医療機関はその負担を負うことはない。これは、開設主体が国であるため可能な控除対象外消費税の解消方法である。

開設主体の大半が民間であるわが国と同列に考えるべきでないため、わが国において、採用することは難しい。

(3) 医療非課税を維持しつつ、還付を受ける場合(第3案)

カナダでは、医療の非課税を維持したまま、公的病院の場合仕入税額の83%相当額が還付される。税方式と保険料方式の違いこそあれ、国民の健康に政府が責任を持つという医療政策に関しカナダとわが国は共通の理念を持っている¹⁸⁴ため、その議論をすることは妥当であると考えられ、日本医師会も医業税制検討委員会における委員会答申(2016年3月)で「消費税率10%引上げ時の抜本的解決の選択肢として…カナダのPSBリポートなど諸外国の制度の検討も併せて行う必要がある。」¹⁸⁵としている。

¹⁸⁰ 2014年3月28日、安倍晋三内閣総理大臣は186回国会で「医療機関等が仕入れに要した消費税負担分に対し、診療報酬において適切に対応してきている」と答弁している。(http://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_shitsumon.nsf/html/shitsumon/b186083.htm)。

¹⁸¹ 中医協「医療機関等における消費税負担に関する分科会(第17回)提出資料・税-2(2018年9月19日)」29頁。(https://www.mhlw.go.jp/content/12404000/000357457.pdf)。

¹⁸² 特定機能病院は、高度の医療の提供、高度の医療技術の開発及び高度の医療に関する研修を実施する能力等を備えた病院等として、厚生労働大臣の承認を受けたものをいう(医療法4条の2)。

¹⁸³ 安部・前掲注(6)212頁参照。

¹⁸⁴ 安部・同上213頁参照。

¹⁸⁵ 日本医師会・前掲注(9)24頁。

(4) 医療をゼロ税率による課税とする場合(第4案)

オーストラリアでは、医療はゼロ税率供給とされているため、この問題は生じない。その点に注目し、わが国においても、日本医師会などはゼロ税率を数年前まで求めており、第3章で確認した神戸地裁における原告らも、その裁判で医療のゼロ税率を請求していた(請求棄却。第3章では割愛している。)

EUでは、VAT指令の下で「ゼロ税率とは、主に技術的又は現実的な理由で適用され、社会的な理由では適用されない」¹⁸⁶とされており、安部教授も「主要国において付加価値税に関し社会政策的観点から非課税とされている項目につき課税(標準税率、税源税率又はゼロ税率)に変更した事例は皆無である」¹⁸⁷と指摘しているとおり、医療をゼロ税率に変更することの合理性は薄いと言え、採用することは難しい。

(5) その他(軽減税率、標準税率による課税あるいは課税選択権)

2019年10月に予定されている軽減税率で、医療は対象に入っていないが、上記(4)における安部教授の説明から、軽減税率が適用されないのは妥当といえる。

医療を課税に変更することにつき、世論では「医療機関や医師は経済的に恵まれた地位にある」と考えられている¹⁸⁸ことから、その変更が、医療機関の負担を解消するためのものであれば「自分たちは十分に儲けているのに、これ以上病人から医療費をとるのか!」¹⁸⁹といった激しい批判が予想され、採用することは難しい。

同様に、EUにおける課税選択権(仕入税額控除を可能にするために、納税者が課税か非課税かを選択できる制度)についても、その選択が医療機関の負担を解消するためのものであれば、医療費を窓口で支払う患者からの激しい批判は避けられず、やはり採用することは難しい。

¹⁸⁶ Fabiola Annacondia, *EU VAT Compass 2013.14*, 621 (IBFD.2013).

¹⁸⁷ 安部・前掲注(6) 213頁。ただし、イギリスの家庭用燃料のように、ゼロ税率であったものが標準税率に変更された例は存在する。鎌田・前掲注(16) 17頁参照。

¹⁸⁸ 医療維新「『子どもが医師になってほしい』が4割弱◆Vol.9(2018年)」(<https://www.m3.com/news/iryoshin/586294>)。

¹⁸⁹ 品川教授も、普通税率又は軽減税率への移行に伴い、「多くの国民から『病人から消費税をとるのか!』という怨嗟の声が高まり、マスコミもそれに呼応するであろう」と述べている。品川芳宣「社会保険診療報酬に係る消費税非課税制度のあり方」税研188号(2016年)63頁。

5-2 結論

筆者は、第3案の、医療の非課税を維持しつつ、医療政策(診療報酬改定)ではなく租税政策(還付制度の導入)が問題解決の方法として望ましいと考える。

医療の非課税を維持すべき理由は「患者に消費税を負担させるべきでない」という消費税導入時の理念が、消費税導入から30年経過し国民に定着していること、そして、一旦非課税とした制度設計を変更すべきでないからである。

また、①この方法が現行の医療制度の変更を要せず、消費税法のみの変更となるため、導入が容易であること、②診療報酬は消費税の負担を考慮しなくてよいため、診療報酬を低く抑えることができ、診療報酬に含まれる消費税相当額を患者が負担しなくてもよくなること、③政策によりリベート率の変更が可能であること、④医療以外の他の非課税取引を行う事業者のうち、企業努力で消費税相当額の転嫁が十分でないものにも適用できる、というメリットを挙げることができる。

ところで、還付制度を認めると、無視できないのが不正還付の問題である。

この懸念に対し安部教授は「これまで控除できない制度下で適正な申告に努めてきた医療機関が、還付制度…という有利な制度改正がなされる中で、さらに進んで不正に手を染める事態というのは極めて想定しにくい」¹⁹⁰と、PSBリベートが導入されて30年近く経過するカナダにおいて病院による不正還付事案はあまりないことを根拠に、不正還付が行われてもきわめてレアケースであると述べている¹⁹¹。

しかし、本稿執筆中の2018年10月だけで、医療機関の診療報酬不正請求事件は2件も新聞報道¹⁹²されており、安部教授は「医療機関のコンプライアンス意識が低いのであれば、現行消費税制度の下でも不正控除・不正還付を行う事案が頻発していることとなる…」¹⁹³と述べているが、現行制度上、医療機関は消費税制度で不正をするよりも診療報酬請求で不正をする方が容易であるため、あえて消費税制度では不正をしていないだけだと筆者は考えている。還付制度が導入されれば、医療機関にとって消費税制度が利用しやすくなるため、不正が頻繁に行われることが予想され、その対策は必須である。

以上の考察から、社会保険方式をとる医療制度の趣旨と、医療を非課税とした消費税法の趣旨を尊重しながら、控除対象外消費税を解消する方法として、PSBリベートを参考にした制度の導入が最善であると考えられ、その導入の際には、その制度が必要とされた趣旨(非課税取引を行う事業者の中で、公定価格であるものの負担を解消させ、中立的な税制とすること)から適用業種を限定することと、還付制度の導入に伴い予想される不正還付請求を企図しにくい制度の構築が必要である。

¹⁹⁰ 安部・前掲注(6) 219頁参照。

¹⁹¹ 安部・同上。

¹⁹² 日本経済新聞 2018年10月19日朝刊17面、同10月24日朝刊39面。

¹⁹³ 安部・前掲注(6) 219頁脚注参照。

終章 おわりに

医療機関における控除対象外消費税の問題を研究テーマに取り上げた。この問題に関する裁判例は下級審判決 1 件のみで、先行研究や学説も少ないため、非常に取り組みにくいものであったが、租税法の立場から考察し、諸外国との制度比較を行い問題の解消を試みるという方向性が定まり、漸く完成するに至った。

第 1 章では、消費税導入に伴い医療機関は、税制と医療制度のはざまで、税制が想定していなかった負担を強いられていることを日本医師会の推計値で示し、問題の所在を明らかにした。第 2 章では、非課税取引における税の累積を中心に消費税制を、第 3 章では消費税が事業者負担となったケースの裁判例を検討し、医療機関の控除対象外消費税問題は解釈論で解消することが困難であることを確認した。第 4 章では、付加価値税を採用している諸外国においても、医療に関し同様の問題が生じているのか、あるいは何らかの対策が取られているのかを確認し、わが国の制度との相違点を整理した。第 5 章では、これまでの考察を総括し、2019 年 10 月の消費税率引き上げまで時間が限られていることを考慮すれば、カナダの PSB リポートを参考にした方法による解消方法が最善であるとの結論に至った。

(本稿では立法による解消方法を示したが、少子高齢化が加速していることから、医療制度そのものを見直すことで解消できる可能性もあるため、医療政策における解消を今後の研究課題とする。)

2018 年 11 月 1 日の新聞報道によれば、この問題につき日本医師会は税制での対応を求めているが、財務省側は現行制度内で対応するとの立場をとっている。

わが国では、医療機関が医療従事者の教育をし、新しい医療機器の導入や清潔で明るい建物の改修といった人的・物的投資を計画的に行い、医療サービスの質を上げる企業努力をしているからこそ、フリーアクセスの下で、誰もが納得のいく医療を受けることができる。

私たち国民は、このような、わが国の医療の利点を忘れてはならない。

このまま改正が行われなければ、控除対象外消費税がますます医療機関にとって大きな負担となる。それが経営をさらに圧迫し、企業努力が思うようにできなくなれば、私たちは医療サービスが低く、旧型の設備を使用している病院を選ばざるを得なくなるのかもしれない。

特定の業界を保護するためではなく、国民全体の利益を守るためにも、国は、この問題の解決をいつまでも先送りしてはならない¹⁹⁴。

¹⁹⁴ 2018 年 12 月 14 日に発表された「平成 31 年度税制改正大綱(自由民主党・公明党)」では、医療に係る措置につき「今後…必要に応じて、診療報酬の配点方法見直しなど対応していく」(5 頁)との方針が明記された。この点に関し、前年の大綱では、「平成 31 年度税制改正に際し、税制上の抜本的な解決に向けて総合的に検討し、結論を得る」と期限を決めていたが、今年の大綱は、税制での対応に代えて診療報酬での対応に委ねることで問題の解決を先送りしたものとなっている。

謝辞

本研究を進めるにあたり、指導教官の渡辺基成教授、古賀智敏教授から多大な助言を賜りました。厚く感謝を申し上げます。そして研究科では皆さまとは、様々な視点からの議論を通じ理解を深めることができ、感謝の意を表します。

参考文献

【和書】

- C.S.シャープ(下条進一郎訳)『間接税で何が起こるかー付加価値税導入の教訓ー』(日本経済新聞社・1988年)
- J.A.シュムペーター(木村元一・小谷義次訳)『租税国家の危機』(岩波文庫・1983年)
- 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)
- 岩下忠吾『改訂版 総説 消費税法』(財経詳報社・2006年)
- 占部裕典『租税法の解釈と立法政策Ⅱ』(信山社・2002年)
- 大蔵省大臣官房文書課編『間接税の現状』(大蔵財務協会・1987年)
- 金子宏『租税法(第22版)』(弘文堂・2017年)
- 鎌田治子『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)
- 川上尚貴『図説 日本の税制(2008年度版)』(財経詳報社・2008年)
- 鹽崎潤『改正物品税解説』(大蔵出版・1953年)
- 島崎謙治『日本の医療』(東京大学出版・2011年)
- 平井宜雄『法政策学(第2版)』(有斐閣・1995年)
- 松村明・編『大辞林・第3版』(三省堂・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)
- 森信茂樹『抜本的税制改革と消費税ー経済成長を支える税制へー』(大蔵財務協会・2007年)
- 山本守之『消費税実務問題シリーズ 課税対象取引と対象外取引』(中央経済社・1998年)
- 渡辺基成『農業と租税』(三協法規出版・2009年)

【雑誌・論文】

- H.D.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)
- 石弘光「税制改革における消費税の役割」RESEARCH BUREAU 論究第5号(2008年)
- 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ー持続可能な制度の構築に向けてー』(中央経済社・2010年)
- 岡部陽二「オーストラリアの医療システム」Monthly IHEP 212号(2012年)
- 会計検査院『「消費税の簡易課税制度について」に関する会計検査院法第30条の2の規定に基づく報告書」(2012年10月)
- 笠木映里「医療・年金の運営方法」日本社会保障法学会編『これからの医療と年金』(法

- 律文化社・2012年)
- 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)
- 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)
- 厚生労働省編「平成24年版厚生労働白書」(2012年)
- 厚生省保険局医療課「消費税の導入に伴う社会保険診療報酬等の改定について」共済新報 30巻4号(1989年4月)
- 国税庁長官官房総務課「国税庁統計年報書 第100回記念号」(1976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巻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)
- 品川芳宣「社会保険診療報酬に係る消費税非課税制度のあり方」税研 188号(2016年)
- 品川芳宣「医業に係る仕入れ消費税額転嫁の現状と課題―社会保険診療報酬非課税制度の問題とその解決策―」季刊 野村資産承継(2016年春号 Vol.4)
- 自由民主党・公明党「平成30年度税制改正大綱」(2017年12月14日)
- 自由民主党・公明党「平成31年度税制改正大綱」(2018年12月14日)
- 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)
- 西沢和彦「医療にかかる消費税の現状とあるべき姿」JRI レビューVol.9(2017年)
- 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)
- 西山由美「仕入税額控除」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣・2007年)
- 西山由美「判批」新・判例解説 Watch 租税法 87号(2013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)
- 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)
- 三木義一「非課税取引とゼロ税率」日税研論集 30巻『消費税』(日本税務研究センター・1995年)
- みずほ銀行産業調査部「Mizuho Short Industry Focus 医療機関と消費税問題」(2012年11月12日)
- みずほ総合研究所「マリーゼ・レビューの税制改革案～ミード報告以来30年ぶりの抜本的税制改革案～」(2010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―最善策が無理であれば次善策を―」税研 29巻5号(2014年)

毛利健三「社会保障の歴史」武川正吾・塩野谷祐一編『先進諸国の社会保障Ⅰ イギリス』
(東京大学出版会・1999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「医療消費税訴訟の経緯」社会保険旬報 No.2527(2013年4月1日号)

渡辺裕泰「シンポジウム 消費税の諸問題」租税法学会編『租税法研究第34号 消費税の諸
問題』(有斐閣・2006年)

【新聞】

朝日新聞 1979年9月14日 朝刊

日本経済新聞 1986年7月13日 朝刊

日本経済新聞 1988年4月8日 夕刊

日本経済新聞 1988年5月22日 朝刊

日本経済新聞 1988年5月28日 朝刊

朝日新聞 1988年6月12日 朝刊

日本経済新聞 1988年6月13日 夕刊

朝日新聞 1988年6月14日 朝刊

日本経済新聞 2015年11月29日 朝刊

日本経済新聞 2018年10月19日 朝刊

日本経済新聞 2018年10月24日 朝刊

日本経済新聞 2018年11月1日 朝刊

【判例・裁決事例】

最高裁判所 1964年5月27日大法廷判決・民集18巻4号676頁

最高裁判所 1973年4月4日大法廷判決・刑集27巻3号265頁

最高裁判所 1985年3月27日判決・民集39巻2号247頁参照

広島高裁岡山支部 1991年12月5日判決・税資187号236頁

名古屋高裁金沢支部 2003年11月26日判決・税資253号順号9473

東京地裁 1990年3月26日判決・判時1344号115頁

岡山地裁 1990年12月4日判決・判時1424号47頁

横浜地裁 1999年6月9日判決・税資243号221頁

東京地裁 2002年4月18日判決・税資252号順号9109

富山地裁 2003年5月21日判決・税資253号順号9349

神戸地裁 2012年11月27日判決・税資第262号順号12097

広島国税不服審判所 1999年3月31日広裁(諸)平10-60

【洋書】

Catherine Whitby, *First Do No Harm : GST and Health Care Services*, Revenue Law Journal ,
Vol.10, Issue 1, Article 9 (2000)

Fabiola Annacondia, *EU VAT Compass 2013.14* ,IBFD (2013)

James Mirrlees, *Tax by Design The Mirrlees Review*, Oxford University Press (2011)

OECD, *Consumption Tax Trends 2016* ,OECD(2016)

【インターネット記事】 [すべて 2019 年 1 月 15 日に最終確認済]

医療維新 『子どもが医師になってほしい』が 4 割弱◆Vol.9(2018 年)」

(医療維新 HP: <https://www.m3.com/news/iryoshin/586294>)

岡部陽二「カナダの医療システム」

(岡部陽二 HP : http://www.y-okabe.org/medical/post_165.html)

外務省「世界の医療事情 英国(2016 年 10 月)」

(外務省 HP : <https://www.mofa.go.jp/mofaj/toko/medi/europe/uk.html>)

外務省「世界の医療事情 オーストラリア(2016 年 10 月)」

(外務省 HP : <https://www.mofa.go.jp/mofaj/toko/medi/oceania/australia.html>)

外務省「世界の医療事情 カナダ(2016 年 10 月)」

(外務省 HP : https://www.mofa.go.jp/mofaj/toko/medi/n_ame/canada.html)

厚生労働省「平成 28 年度 国民医療費の概況(2018 年 9 月 21 日)」

(厚生労働省 HP:<https://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-iryohi/16/dl/data.pdf>)

厚生労働省「医療施設動態調査(平成 30 年 3 月末概数)結果の概要(2018 年 6 月 20 日)」

(厚生労働省 HP : https://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/iryosd/m18/dl/is1803_01.pdf)

厚生労働省「2017 年 海外情勢報告(2018 年 3 月)」

(厚生労働省 HP : <https://www.mhlw.go.jp/wp/hakusyo/kaigai/18/dl/t2-02.pdf>)

国税庁「No.6921 控除できなかった消費税額等(控除対象外消費税額等)の処理(2018 年 4 月 1 日)」

(国税庁 HP: <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shohi/6921.htm>)

国税庁「租税資料 1. 運上・冥加の時代」平成 17 年度特別展示「営業税の変遷 - 運上・冥加から事業税へ - 」

(国税庁 HP : <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/tokubetsu/h17shiryokan/01.htm>)

参議院会議録情報「財政金融委員会(第 183 回国会・第 2 号)」
(参議院会議録情報 HP : <http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/sangiin/183/0060/18303210060002.pdf>)

衆議院「答弁本文情報(第 186 回国会・答弁第 83 号)」
(衆議院 HP : http://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_shitsumon.nsf/html/shitsumon/b186083.htm)

政府税調「今後の税制のある方についての答申(1977 年 10 月)」
(日本租税研究協会 HP: http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s5210_kongonozeisei.pdf)

政府税調「税制の抜本的見直しについての答申(1986 年 10 月)」
(日本租税研究協会 HP: http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s_s6110_zeiseibappontekiminaosi.pdf)

政府税調「税制改革についての中回答申(1988 年 4 月 28 日)」
(日本租税研究協会 HP : http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s6304_zeiseikaikakutyukantousin.pdf)

総務省「国税・地方税の税収内訳(平成 30 年度予算・地方財政計画額)」
(総務省 HP : http://www.soumu.go.jp/main_content/000537947.pdf)

中医協「医療機関等における消費税負担に関する分科会(第 1 回)議事録(2012 年 6 月 20 日)」
(厚生労働省 HP : <https://www.mhlw.go.jp/stf/shingi/2r9852000002f43j.html>)

中医協「医療機関等における消費税負担に関する分科会(第 2 回)提出資料・税-2-4(2012 年 7 月 27 日)」
(厚生労働省 HP : <http://www.mhlw.go.jp/stf/shingi/2r9852000002gaxb-att/2r9852000002gb30.pdf>)

中医協「医療機関等における消費税負担に関する分科会(第 3 回)提出資料・税-1(2012 年 8 月 30 日)」
(厚生労働省 HP : <https://www.mhlw.go.jp/stf/shingi/2r9852000002ilds-att/2r9852000002ilhm.pdf>)

中医協「医療機関等における消費税負担に関する分科会(第 17 回)提出資料・税-2(2018 年 9 月 19 日)」
(厚生労働省 HP : <https://www.mhlw.go.jp/content/12404000/000357457.pdf>)

中医協「医療機関等における消費税負担に関する分科会(第 18 回)分科会資料(2018 年 10 月 31 日)」
(厚生労働省 HP : <https://www.mhlw.go.jp/content/12404000/000377199.pdf>)

中医協「医療機関等における消費税負担に関する分科会(第 19 回)分科会資料(2018 年 11 月

21 日)」

(厚生労働省 HP : <https://www.mhlw.go.jp/content/12404000/000406070.pdf>)

日本医師会「今こそ考えよう 医療における消費税問題 第2版(2012年11月)」

(日本医師会 HP : <http://dl.med.or.jp/dl-med/doctor/report/zeisei/pamphlet2.pdf>)

日本医師会『『今村副会長に聞く 医療機関が抱える消費税負担問題の解決に全力で取り組む』日医 NEWS ONLINE 第1224号(2012年9月5日)』

(日本医師会 HP : <http://www.med.or.jp/nichinews/n240905a.html>)

日本医師会 第12回国民医療推進協議会総会「医療等に係る消費税問題(2015年)」。

(日本医師会 HP : http://dl.med.or.jp/dl-med/etc/kokumin/2015/20151005_4.pdf)

日本医師会「医業税制検討委員会答申『医療における税制上の諸課題およびあるべき税制』について(2018年5月)」

(日本医師会 HP : http://dl.med.or.jp/dl-med/teireikaiken/20180606_1.pdf)

みずほインサイト政策「消費税の設計シリーズ(11)～『消費税』導入の経緯と益税問題」

(みずほ総研 HP : <https://www.mizuho-ri.co.jp/publication/research/pdf/insight/pl151127a.pdf>)

OECD Health Statistics 2018

(online database HP : <https://data.oecd.org/healthcare/magnetic-resonance-imaging-mri-exams.htm#indicator-chart>)

OECD Health Statistics 2018

(online database HP : <https://data.oecd.org/healthcare/computed-tomography-ct-exams.htm#indicator-chart>)