

2023 年度

修 士 学 位 論 文

消費税の医療機関に係る仕入税額控除に関する考察  
(概要)

指導教員

下山 朗 先生

大阪経済大学大学院

経済学研究科経済学専攻

沈 成珠

## 1. 論文の背景・目的

わが国の消費税は、1989年に税率3%で導入された後、1997年に5%、2014年に8%に引き上げられ、2019年10月1日には、標準税率10%、軽減税率8%へ増税された。また今日では更なる増税の議論がなされている。消費税の負担を考える際に、益税問題や逆進性は大きな影響であるが、納税者である事業者に与える影響として、事業者が消費税を自己負担する「控除対象外消費税問題」いわゆる損税問題が挙げられる。控除対象外消費税問題とは一般に、仕入れに係る消費税額を販売価格に転嫁できないことにより、法律上では、最終消費者が負担すると想定されている消費税額分を事業者が費用として自己負担している現象をいう。この控除対象外消費税問題は最終消費者に対して非課税取引を行う事業者に生じる。医療の社会保険診療報酬等に係る消費税は非課税取引に分類されるため、医療機関では消費税導入後常に控除対象外消費税が発生している。後ほど具体的に述べるが、価格転嫁の可否によっても、実際の自己負担分が大きく異なる。医療機関は診療報酬が公定価格であることから、価格転嫁は不可能である。

本稿では、医療機関に焦点を当て、消費税の仕組み、医療制度の仕組み、当該テーマに関連する裁判例や実証分析を通じて、控除対象外消費税額問題が公平性および中立性に影響しているのか明らかにし、望ましい消費税のあり方について検討する。

## 2. 各章の概要

第1章は、本稿の最も重要な用語である控除対象外消費税についての整理を行い、「仕入税額控除が行えず、かつ最終消費者に価格転嫁することができないため、消費税の仕組みが想定する以上の自己負担が生じている現象」と定義した。

第2章は、消費税制を検討する中で、事業者が消費税の負担を解消するために重要な仕組みは、仕入税額控除と税額転嫁であることが明らかとなった。控除対象外消費税問題はこの2点が機能しないことで生じるものである。具体的な計算方法として、一括比例配分方式を用いた場合には、一定額を控除可能である。しかし、課税売上割合に応じて控除額が変化するため、非課税取引である社会保険診療等が主たる収益源となる医療機関では、大半を控除できないため、控除対象外消費税が生じる。

第3章は、租税負担の転嫁を経済学的な観点と法学的な観点で検討した。経済学に転嫁を捉えると、前転・後転・消転の3つに分類され、控除対象外消費税の多くは前転できないことによって生じる、後転に分類される。法学的観点として、転嫁に関連する3つの判例を検討した。結果、消費税において税の転嫁は予定されているのみで、税額転嫁が義務や権利として規定されていなかった。そのため、消費税法の解釈のみで控除対象外消費税問題は解決しないことが明らかとなった。

第4章は、本稿の主旨である医療機関の控除対象外消費税問題を検討した。関連する先行研究を分析したところ、「産業連関表」と「医療経済実態調査」を用いた医療機関全体および機能別と病床規模別の推計はされていたが、診療科別の推計は行われていなかった。また、診療科別の負担格差と補填格差にも言及されていなかった。過去の診療報酬改定による補填を検討し、診療報酬による補填では、過少補填と過剰補填が生じていることが明らかとなった。最後に、唯一の裁判例である神戸地裁判決から、控除対象外消費税は現行法制度では特に問題でないこと、そして厚生労働大臣の義務には個別の医療機関の負担を解消する義務は有していないことが明らかとなった。しかし、構造上の負担格差を解消する義務は有するものと考えた。

第5章は、実際に医療機関に係る控除対象外消費税額を推計した。データは「医療経済実態調査」を用いて、推計方法は森・森田(2016)を参考にした。結果は、税率が引き上がるごとに控除対象外消費税額は増加している。病床規模別の推計では絶対額は大規模病院の方が大きい、必ずしも小規模病院との負担感では大差が生じていなかった。この点から、控除対象外消費税問題は大病院だけの問題ではないことが明らかとなった。また、一般診療所の診療科別の推計では、診療科別で推計額に差が生じており、診療科別の公平性が阻害されていた。

第6章は、イギリス・カナダ・オーストラリアの付加価値税制にふれ、日本の消費税と比較検討した。イギリスとカナダの医療の給付等は非課税取引に該当し、イギリスでは対応策が講じられておらず、カナダでは還付制度が用いられていた。オーストラリアは医療の給付等が免税取引(ゼロ税率)であるため、控除対象外消費税問題は生じていなかった。

第7章は、控除対象外消費税の対応策として診療報酬改定および税制改正(課税化)を検討した。診療報酬改定と課税化(ゼロ税率)を比較し、本稿ではゼロ税率を推奨する。

### 3. 結論

消費税率の引き上げに伴い控除対象外消費税額が増加していた。今後増税が進むにつれて、負担が増加すると考える。控除対象外消費税額は年次ごとに差が生じていた。推計額は課税仕入れ額に比例するため、高額な設備投資などが行われた際には、負担が重くなる。結果、控除対象外消費税は設備投資の抑制効果を有すると考えられる。推計額は病床規模に比例して増額するが、負担割合に大きな差は見られず、当該問題は大規模病院特有の問題ではない。診療科別で提供する医療サービスとそれに紐づく費用が異なるため、控除対象外消費税額に差が生じていた。すなわち、控除対象外消費税によって診療科別の公平性が阻害されているものとする。これら公平性と中立性の観点から、他国との比較検討を通じて、ゼロ税率を推奨する。