

「形態別医業経営安定化のための
税制上の課題または仕組み」について

医業税制検討委員会答申（要旨）

令和2年6月

日 本 医 師 会
医業税制検討委員会

令和2年6月

日本医師会長

横倉 義武 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30年11月、横倉会長より「形態別医業経営安定化のための税制上の課題または仕組み」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 | (筑波大学名誉教授・弁護士) |
| 副委員長 | 猪口 雄二 | (全日本病院協会 会長) |
| 委員 | 明石 勝也 | (日本私立医科大学協会 副会長) |
| | 石井 孝宜 | (公認会計士・税理士) |
| | 伊藤 伸一 | (日本医療法人協会 会長代行) |
| | 猪口 正孝 | (東京都医師会 副会長) |
| | 大輪 芳裕 | (愛知県医師会 理事) |
| | 川原 丈貴 | (公認会計士・税理士) |
| | 北村 良夫 | (大阪府医師会 理事) |
| | 小林 博 | (全国有床診療所連絡協議会 副会長、
日本医師会 理事) |
| | 長瀬 輝誼 | (日本精神科病院協会 副会長) |
| | 万代 恭嗣 | (日本病院会 副会長) |
| | 緑川 正博 | (日本医師会 参与) |

目次

I. 控除対象外消費税の解消策	
1. 問題の所在	1
2. 今後の方向性	
(1) 既往の総括	1
(2) 解消策のあり方	2
II. 医療法人税制の課題（移行税制、事業承継税制）	
1. 平成18年医療法改正により生じた問題点	4
2. まとめ（提言）	4
(1) 認定医療法人制度の見直し	5
(2) 持分あり医療法人の事業承継税制と医療法改正	5
(3) 出資持分の評価の見直し	5
III. 個人版事業承継税制の課題	
1. 問題の所在	7
2. まとめ（提言）	7
IV. その他	
1. 減価償却等（耐用年数、設備投資減税）	
(1) 問題の所在	8
(2) まとめ（提言）	8
2. 四段階税制	
(1) 問題の所在	10
(2) まとめ（提言）	10
3. 事業税	
(1) 問題の所在	11
(2) まとめ（提言）	11

I . 控除対象外消費税の解消策

1. 問題の所在

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。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、地域医療全体に大きな影響を及ぼすことが懸念される。また、将来、控除対象外消費税が発生する現在の消費税法の仕組みが放置されたままに消費税率の引き上げが行われ、かつ、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の負担が重くなり、医療機関の経営が立ちゆかない状況が到来することとなる。この問題は、国民の医療にも悪影響を及ぼすことになるので、医療界のみならず国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、日本医師会は、平成 6 年 9 月の医業税制対策本部中間報告¹以降、社会保険診療報酬への消費税課税（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。そして、本委員会は、平成 28 年 3 月答申において「社会保険診療報酬に仕入税額相当額として上乘せしている 2.89%相当額を上回る仕入消費税額を負担している場合には、その超過額の税額控除（還付）を認める」という制度を提言した。このことは、社会保険診療報酬に対する消費税を負担する患者・国民の負担についても十分に考慮してのことである。

2. 今後の方向性

(1) 既往の総括

日本医師会は、本委員会の平成 28 年 3 月答申を受け、前述のような超過仕入消費税額の還付制度の創設を要望した。これに対し、与党の「平成 30 年度税制改正大綱」は、当該要望に対し具体的な方針を示さず、「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。」とするに止まった。また、上記還付制度の創設については、麻生財務大臣が国会答弁において批判的な発言をした¹¹。

そこで、本委員会は、前述のような検討の結果、平成 30 年 5 月答申において、控除対象外消費税の解消策として平成 28 年 3 月答申案が最善であることを確認し、当該答申案に対する批判に対しても、それに対応できるような租税理論を補強した。かくして、日本医師

¹ 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)について検討が開始された。

¹¹ 参議院財政金融委員会（平成 28 年 3 月 31 日）

会は、平成 30 年 8 月公表の「平成 31 年度 医療に関する税制要望」では、上記答申に沿った税制改正要望を取りまとめると同時に、日本歯科医師会・日本薬剤師会・四病院団体協議会（以下、三師会・四病協）と一致団結して、「控除対象外消費税問題解消のための新たな税制上の仕組みについての提言－消費税率 10%への引き上げに向けて－」を公表した。

以降、医療界一丸となった要望である新たな税制上の仕組みの創設を求め、政府・与党関係者との厳しい交渉を重ねたが、財務省は、非課税の下では新たな仕組みの実現は難しいとの姿勢を崩さず、自民党税制調査会も同様に受け止める中、厚生労働省は、医療機関の設備投資が抑制されている現状を踏まえ、財務省に税制上の措置を求めた。

こうした経過を踏まえ、平成 30 年 11 月 22 日、三師会・四病協は、「地域医療を支えるための税制改正要望（最重点事項）」を取りまとめ、同年 8 月の日本医師会の税制改正要望および医療界一丸となった要望である新たな税制上の仕組みの創設は引き続きの要望として、「控除対象外消費税の診療報酬への転嫁は、基本診療料・調剤基本料へのきめ細やかな配分により精緻に行い、定期的に検証すること。」を中核とする税制改正要望に変更した。

かくして、与党の「平成 31 年度税制改正大綱」では、上記三師会・四病協の要望を受け、前述のように、控除対象外消費税の解消策を「診療報酬の配点方法を精緻化すること」によって解決することにした。そのため、与党の「令和 2 年度税制改正大綱」では、控除対象外消費税問題は、完全に無視されることになった。

（2）解消策のあり方

前述（1）で述べたように、与党の税制当局者が控除対象外消費税を解決済みとした最大の理由は、平成 30 年 11 月 22 日付での日本医師会らが従前の本委員会の平成 30 年 5 月答申に基づく税制改正要望を確信的に変更したことにある。それは、以後、日本医師会が、控除対象外消費税について税制上の措置を要望しないことを意味している。然すれば、本委員会としても、当該税制改正問題について意見を具申する意味を失うことになる。しかしながら、平成 31 年度税制改正以降も、本委員会において控除対象外消費税問題は解決されていない旨の意見も多く出されており、他の医療機関からも消費税問題を解決すべき旨の意見は聞く。また、控除対象外消費税問題は、「見える化」や「精緻化」では解決することができず、税制でしか解決できないのである。今後、それらの意見等が大きくなることが想定されるが、そうなれば、日本医師会としても、改めて控除対象外消費税問題にたいする税制上の措置について再検討する時期が来ることも考えられる。その時には、この答申において取りまとめた従前の検討経過が役立つことが考えられる。特に、平成 28 年 3

月答申及び平成 30 年 5 月答申は、控除対象外消費税の解決策について長年検討してきた末の成果であることを確認しておきたい。

Ⅱ．医療法人税制の課題(移行税制、事業承継税制)

1. 平成 18 年医療法改正により生じた問題点

平成 18 年の医療法の改正によって、従来の持分あり医療法人はいわゆる経過措置型医療法人（平成 26 年法改正で「経過措置医療法人」と名付けられた。）とされ、その持分が「当分の間」のみ保障されることとなった。

その結果、次のような問題が生じており、この密接に絡み合った 2 つの問題は、持分あり医療法人のまま相続が起った場合に、多額の相続税を納めなければならず医業を承継できないという深刻な事態を招きかねない。

- ① 持分あり医療法人が医療法における「持分なし医療法人」に移行する際に、その移行方法によっては、持分あり医療法人の社員に対するみなし配当課税または移行後の法人に対する贈与税課税が生じる（移行税制）。
- ② 持分あり医療法人の持分については、取引相場のない株式等と同等に評価・課税されているにも拘らず、課税の軽減措置である相続税・贈与税の非上場株式の納税猶予制度の適用から外される結果となっており、課税上のバランスを欠いている（事業承継税制）。

なお、上記①については、平成 29 年度税制改正において、平成 26 年度税制改正で導入された認定医療法人につき、厚生労働大臣の認定を受け、「医療法人の持分の放棄があった場合の贈与税の課税の特例の創設」として、持分あり医療法人の出資者が持分なし医療法人に移行する際に、その持分を放棄したことにより、その医療法人が経済的利益を受けた場合であっても、みなし贈与税は課されない制度の創設がなされている。ただし、同制度には、その適用要件等に多くの問題点があると考えられる。

また、上記②については、持分あり医療法人に対しては何らの措置もとられていない。しかし、医療法人を経営する医師の高齢化が進んでおり、これらの問題の対策を講ずることは急務であると考えられる。

2. まとめ（提言）

平成 18 年医療法改正により、従来の持分あり医療法人は経過措置医療法人とされ、持分なし医療法人への移行が求められてきたが、多くの問題を残している。まず、持分なし医療法人への移行は、平成 29 年度に認定医療法人制度について改正されたものの依然として問題点がある。また、持分あり医療法人の事業承継については、何ら税制上の手当てがされていないことから、様々な課税上の問題が提起されている。いずれにせよ、持分あり医療法人を経営する医師の高齢化が進んでいることもあり、これらの問題の対策を講ずる

ことは急務であると考えられる。以下、これらの問題点について、次のように提言する。

(1) 認定医療法人制度の見直し

平成 18 年度の医療法改正以降、改正医療法に定める医療法人への移行が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大きな 1 つの要因となっている。そのことは、今までの本委員会の答申においても重ねて提言を続けてきた。そして、平成 29 年度税制改正において、「医療法人の持分の放棄があった場合の贈与税の課税の特例の創設」として、移行の際の相続税法 66 条 4 項に係る規定の緩和措置が講じられた。

しかし、この新制度は、令和 2 年 9 月 30 日までの期間限定であることから、新制度の適用を受ける医療法人はかなり限定的であると思われる。そこで、みなし贈与課税を受けないための 8 要件については、それぞれの要件基準を一層に明確化し、相続税法 66 条 4 項にいう「負担が不当に減少」の解釈に直接関係のない項目を削除すべきである。更に、当該 8 要件には移行税制として適切でないものが含まれていることについて本答申で指摘した。

次に、持分を回収する方法で持分なし医療法人に移行する場合において、当該持分を基金へ振り替えたときには、当該基金部分についてみなし配当課税が生じない措置を設けるべきである。

(2) 持分あり医療法人の事業承継税制と医療法改正

持分あり医療法人は、医業経営において適切な事業体であると考えられるところ¹、課税については営利法人と同等とみなされているにもかかわらず、事業承継税制においては株式会社等と差別化され、その適用が認められていない。このような課税上のバランスを欠いた不合理を是正するとともに、持分あり医療法人の社員が、持分あり医療法人のまま、後継者にその事業を円滑に承継する税務上の制度を認めることが、地域医療を支えることにつながるものと考えられる。

したがって、持分あり医療法人に対しても、非上場株式等の納税猶予制度に準じた事業承継税制の創設を要求すべきである。そのためには、医療法の再改正が必要であるというのであれば、そのように対応すべきである。

(3) 出資持分の評価の見直し

本委員会は、持分あり医療法人の永続的な存在の必要性に鑑み、健全な医療法人経営を継続するためには持分は必要であると考え、上記 (2) の提言を行うものである。しかし、現状のように、その永続性が将来にわたって否認されるというのであれば、持分あり医療法人の持分の価値を評価している財産評価基本通達 194-2 項の取扱いを見直すべきである

¹ 参考資料として、株式会社野村資産承継研究所 監修「季刊 資産承継 2018 冬号」 同「医療法人の法律・会計・税務」(大蔵財務協会 令和元年 12 月)

と考える。同通達は、持分あり医療法人の永続性を前提として、他の会社の株式と同様にその持分の価額を評価しているが、永続性が否認されるというのであれば、当然にその通達の根拠が失われることになるからである。

現状、永続性のある会社と同じように評価をされ評価減が一切認められていない出資持分の評価は、相続税法第 23 条の存続期間の定めのない地上権の評価方法（6 割の評価減）に準じて一定の評価減割合を乗じるなど、通達レベルの措置を早急に講じるべきである。

Ⅲ. 個人版事業承継税制の課題

1. 問題の所在

平成 31 年度税制改正で、個人版事業承継税制が創設された。

個人版事業承継税制は、後継者である受贈者又は相続人等が、事業用の宅地等、建物、減価償却資産（以下「特定事業用資産」）を贈与又は相続等により取得し、「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律」の認定を受けた場合には、その特定事業用資産に係る贈与税・相続税について、一定の要件のもと納税を猶予し、後継者の死亡等により、猶予されている贈与税・相続税の納付が免除される制度である。

個人版事業承継税制は、医業も対象となっており、診療所等の円滑な事業承継の支援策として期待される場所であるが、医業の実態に即していないところもあるので、その改善を求めて行く必要がある。

2. まとめ（提言）

医療機関の事業承継を円滑化する観点から、個人版事業承継税制について以下の通りその改善を求める必要がある。

- ・ 個人事業者の事業用資産に係る相続税・贈与税の納税猶予制度の適用を受けている医業承継者が、特定事業用資産を基金として拠出して医療法人を設立した場合、当該基金に係る相続税・贈与税について納税猶予を認める措置を講ずること。
- ・ 白ナンバーの自動車（貨物の運送の用など一定の用途に供されるものを除く）について、運行記録等により事業の用に供することが明らかであれば、特定事業用資産に含めること。

IV. その他

1. 減価償却等（耐用年数、設備投資減税）

（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。

また、病院・診療所の建物について、その使用実態調査から、使用実態に基づく使用見込み年数が耐用年数よりも短いことが明らかとなっている。

さらに、平成 29 年度税制改正で創設された中小企業経営強化税制において、医療保健業についての対象設備に医療用機器及び建物附属設備が除外されるとともに、平成 29 年度税制改正で延長された商業・サービス業・農林水産業活性化税制において、医療業が対象業種から除外されている。

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り、耐用年数の短縮については平成 7 年度税制改正要望より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をはじめとする設備投資に関する措置について、改めて検討整理を行うこととする。

（2）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ぐる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。医師及び医療従事者の働き方改革のための器具備品・ソフトウェアの特別償却制度、地域医療構想の実現に資する病院用等の建物・建物附属設備の特別償却制度についても同様である。

また、耐用年数については、実態に即した見直しを随時行うべきである。

さらに、中小企業経営強化税制及び商業・サービス業・農林水産業活性化税制における医療等への不利な扱いは、中小企業税制の本旨に則り早期に改善されるべきであるとともに、今後新設される設備投資減税については医療等が除外されないよう注視していくことも必要である。

以上は、従前の税制改正要望及び委員会提言の繰り返しになるが、今までそれらが実現しなかったのは、医療用機器特別償却制度と「中小企業者」に対する特例措置が並存していたからにほかならない。そうであれば、両者を統合すれば、両者の差はなくなるはずであるから、両者の統合を提言する。具体的には、「中小企業者」に該当する医療機関については、「中小企業者」に対する特例措置（中小企業経営強化税制又は商業・サービス業・農林水産業活性化税制）を選択できるようにすべきである。そのためには、厚生労働省と経済産業省の協力体制の確立が必要である。

2. 四段階税制

(1) 問題の所在

四段階税制は、昭和 29 年創設時、社会保険診療収入についての要件はなく、概算経費率についても一律の 72%とされていた。その後、「医師優遇税制」との政治的圧力が高まる中で、昭和 54 年度改正で概算経費率が 5 段階（72%、70%、62%、57%、52%）に改められ、さらに平成元年度改正で社会保険診療収入 5,000 万円超は適用できなくなり、概算経費率も 4 段階（72%、70%、62%、57%）となった。

直近では、平成 25 年度税制改正において、対象者の要件につき「ただし、適用対象者からその年の医業及び歯科医業に係る収入金額が 7,000 万円を超えるものを除外する」旨が追加され、現在に至っている。

（対象者）

各年または各事業年度において、社会保険診療報酬が 5,000 万円以下である医業または歯科医業を営む個人及び法人。

社会保険診療報酬の金額	概算経費率
2,500 万円以下の金額	72%
2,500 万円超 3,000 万円以下の金額	70%
3,000 万円超 4,000 万円以下の金額	62%
4,000 万円超 5,000 万円以下の金額	57%

今後、白色申告を含めた記帳制度の強化が進められる中で、概算経費による申告の必要性についての検討も進められており、こうした動向も当該制度の今後に影響を及ぼすものと考えられる。

そこで、こうした新たな情勢を踏まえて、四段階税制のあり方とその根拠について検討を行う必要がある。

(2) まとめ（提言）

小規模医療機関又は過疎地の医療提供体制維持のため、本制度を存続する必要がある。

日本医師会としては、この制度存続のため、日本歯科医師会とも連携しつつ、必要に応じて実態の把握と分析を行い、来年度以降の税制改正論議に備える必要がある。

3. 事業税

(1) 問題の所在

事業税の社会保険診療に対する非課税制度及び医療法人に対する軽減制度は、昭和 27 年に創設されたが、その後、「医師優遇税制」であるとして廃止すべしとする政治的圧力の中にさらされてきた。とりわけ、昭和 60 年の地方税法改正において、新聞業・出版業等に対する非課税制度が廃止される中で、医療に係る非課税制度等の廃止も議論されたが、結局存続された。その後も、後述の通り総務省、全国知事会、日本税理士会連合会は、当該制度の廃止を提言し、他方では、医療関係団体及び厚生労働省が存続を主張するという構図に変わりはない。

なお、厚生労働省によれば、本制度の減収見込み額は下記の通りである。

	減収見込み額
社会保険診療に係る事業税の非課税措置	970 億 4,300 万円
医療法人の社会保険診療報酬以外部分に係る事業税の軽減措置	14 億 4,900 万円

(厚生労働省 令和 2 年度地方税改正要望事項より)

地方税法上の軽減措置のあり方について、地方が決定できる範囲をできるだけ拡大しようとする動きもでてきている。また、地方財政危機が深刻化する中で、財源確保のために軽減措置を縮小しようとするインセンティブも大きくなっている。

そこで、こうした新たな情勢を踏まえて、事業税非課税制度等のあり方とその根拠について検討を行う必要がある。

(2) まとめ (提言)

医療機関は、低廉な公定価格による社会保険診療制度の下、本来行政が行うべき公共性の高い多くのサービスを代行している。

医療機関に事業税の負担を強制することは、医業経営を圧迫することになるから、社会保険診療報酬の引き上げ要請や地域医療サービスの低下を招くことになる。このことは、地方当局・地域住民にとっても得策ではないことを立法当局等に理解を求めていく必要がある。

この場合、「国（所得税・法人税）は課税するが、地方（事業税）は課税できない。」との批判に対しては、前者については「所得」という担税力に対する課税であり、後者については収益を目的とする「事業体」に対する課税であるというそれぞれの税目に差異があることについて理解を求めることとする。

また、農業、林業、鉱業等、非課税事業が広範に認められており、これらと社会保険診

療報酬に対する非課税措置とのバランスも考慮する必要がある。

他方、「わがまち特例」¹など地方税の基本構造に関わる動向について注視して行く必要があり、非課税措置等のあり方などについての地方税体系を視野に入れた理論的検討が求められる。

¹ 地域決定型地方税制特例措置（通称：わがまち特例）

課税標準の特例措置等について、減額の程度（特例割合）・適用期間（特例期間）の具体的内容を、地方団体の条例によって設定できる。

その場合には、「参酌する特例割合（特例期間）」及び「特例割合（特例期間）の上限・下限」を設定する。