

## 論 説

# 現行消費税法の損税問題に関する一考察 (二・完)

～医療機関における控除対象外消費税問題を中心として～

岩 岡 由 美

## 第4章 消費税損税問題解決への対応策の検討と今後の課題

第3章では、諸外国における付加価値税の仕組みと損税問題への対応を分析した。第4章では、諸外国の対応を踏まえて、わが国の対応策として適切なものを検討していく。まず、わが国において現在施されている対応策として、診療報酬上乘せによる対応、法人税法または所得税法による救済措置、MS法人設立による対応を検討する。次にEUの「隠れた付加価値税」対策で施されている措置として、コストシェアリング措置を検討する。さらに、カナダの医療取引で採用されている還付制度、オーストラリアとシンガポールの金融取引で採用されている課税売上割合の引き上げ、オーストラリアの医療取引で採用されているゼロ税率、EU加盟国の多くで採用されているオプション制度を検討する。そして、この章の最後に日本医師会からの要望を取り上げた上で、私見を述べることにする。

### 第1節 現行の制度による対応

#### 1 診療報酬上乘せによる対応

第2章第2節で論述した通り、消費税増税時の診療報酬上乘せの対応では、すべての報酬項目に一律に消費税の上乗せが行われているわけではなく、さらに診療報酬の増額改定がその後引き下げられた経緯があることから、控除対象外消費税額が診療報酬に完全に転嫁されているとは言い難い。

## ( 2 ) 現行消費税法の損税問題に関する一考察 (二・完) (岩岡)

さらに、診療報酬改定による方策は、「非課税でありながらも患者・国民・保険者に、目に見えない形で一定の消費税負担が生じているともいえる。」<sup>61)</sup>と、実質は課税と同じであるとの意見もある。

診療報酬の改定は、消費税損税問題解消の為だけに行われるものではなく、医療機関の経営状況、物価・賃金等の経済指標、一般会計や国民負担への影響の斟酌が必要である為、「消費税の問題と切り離して、真に医療政策に沿った改定が行われるべきである。そして消費税の問題は税制の改正で解決することが望まれる」<sup>62)</sup>との指摘もある。

現行の診療報酬上乘せによる対応は、広く薄く画一的に転嫁させるものであり、高額な設備投資を行う大規模医療機関には十分な転嫁ができていない。一方で、診療所や精神病院といった設備投資が少額の医療機関においては、現状の診療報酬の上乗せ分で消費税損税の負担がある程度補填されている。もし、別の対応策を講じた場合に、診療報酬改定の上乗せ部分を引き戻す事になると、今度は小規模医療機関に影響が出る。これは医療機関側から「引き剥がし」と呼ばれ懸念されている。

このように医療機関の規模に左右されない平均的な対応には限界があるため、診療報酬の上乗せ改定に加えて、消費税法の改正からの措置も同時に必要であると考える。

## 2 法人税法又は所得税法による救済措置<sup>63)</sup>

第2章第3節で取り上げた神戸地裁の判決でも示されたように、控除対象外消費税額は現行の法人税法又は所得税法において、損金又は必要経費に算入できるよう救済措置が施されている。その内容は以下の通りである。

### 1 資産に係る控除対象外消費税額等の場合

資産に係るものは、次のいずれかの方法によって、損金の額又は必要経費に算入する。

---

61) 福岡市医師会ホームページ・前掲注(18)

62) 常山正雄「税務研究 裁判例から探る医療機関の控除対象外消費税の展望『神戸地裁平成24.11.27判決』」税理 59巻6号(2016)78頁

63) 法税施行令139条の4、所税施行令182条の2

- (1) その資産の取得価額に算入し、それ以後の事業年度又は年分において償却費などとして損金の額に算入する。
- (2) 次のいずれかに該当する場合にはその事業年度の損金の額又はその年分の必要経費に算入する。法人税法上は、損金経理を要件としている。
- イ 課税売上割合が80%以上であること。
  - ロ 棚卸資産に係るものであること。
  - ハ 一の資産に係るものが20万円未満であること。

- (3) 上記に該当しない場合には、「繰延消費税額等」として資産計上し、次に掲げる方法によって損金の額又は必要経費に算入する。

繰延消費税額等を60で除し、これにその事業年度の月数又は事業所得等を生ずべき業務を行っていた期間の月数を乗じて計算した金額の範囲内で、損金経理した金額を損金の額又は必要経費に算入する。なお、その資産を取得した事業年度又は年分においては、上記によって計算した金額の2分の1に相当する金額の範囲内で、損金経理した金額を損金の額又は必要経費に算入する。

## 2 控除対象外消費税額等が資産以外に係るものである場合

資産以外にかかるものは、全額をその事業年度又はその年の損金の額又は必要経費に算入する。ただし、交際費等に係る控除対象外消費税額等に相当する金額は交際費等の額として、交際費等の損金不算入額を計算する。

以上のように、消費税損税である控除対象外消費税額は、損金又は必要経費に算入することが出来るため、その一部は所得税ないし法人税の負担を軽減することになる。しかし、「地域医療を担う病院の中には経営状況が厳しく、当該控除不能仕入れ税額を吸収できるような所得を計上できず、単なる『負担』となっているケースが少なくない。」<sup>64)</sup>と指摘があるように、現行のこれらの措置だけでは充分とは言えず、別の方法を模索せざるを得

64) 安部和彦「税務論文 税率引上げで拡大する消費税の「損税」問題－医療機関の抱える危機」税務弘報 59巻10号 (2011) 63-64頁

ない。

### 3 MS 法人による対応

現行の制度の下で、医療機関が実行可能な消費税損税対策の為のタックスプランニングとして、MS 法人を利用する方法が考えられる。

MS 法人とは、メディカルサービス法人（医療サービス会社）の略であり、医療法人が設立し、医療法人と取引を行う法人のことを言う<sup>65)</sup>。医療法人は医療法42条において、業務の範囲が定められており、例えば、医療法人が所有する遊休施設を賃貸する等の収益業務に該当する業務を営むことができない<sup>66)</sup>。そこで、MS 法人を設立し、医療法人で実施することのできない、土地や建物あるいは医療用機器などの賃貸、窓口事務や経理事務等の受託など、医療に関係した何らかのサービスの提供<sup>67)</sup>を MS 法人が行うことによって、業務を拡大させ、医療法人のコストを削減させることが出来る。雇用形態や待遇等を柔軟に設計するために、直接雇用が義務付けられていないスタッフ（医師や看護師等の医療専門職以外）を MS 法人で雇用することもある<sup>68)</sup>。診療と経営を分離させることにより、医療経営を合理化できるメリットもある<sup>69)</sup>。また、MS 法人は、所得分散による法人税等の節税目的の為に設立されることもある。

消費税損税対策の為に、MS 法人を活用するスキームは、【図表4】の通りである。前提として、上記に述べた通り MS 法人は医療法人の業務を補完する役割であり、診療報酬等の非課税売上は基本的には計上されないため、収入の大部分は課税売上<sup>70)</sup>であり、課税売上割合はほぼ100%と考えられる。医療法人が病棟の新築等を行う際の費用は、課税仕入れに該当し、

65) 塩谷満『よくわかる医療法人制度 Q&A—設立・運営・税務・事業承継—』(同文館出版, 2010) 142頁

66) 吉田久子・前掲注 (19) 145頁

67) 瀬戸研一ほか『医療法人の設立・運営と会計・税務』(清文社, 2011) 362頁

68) 安部和彦『医療現場で知っておきたい税法の基礎知識』(税務経理協会, 2012) 124頁

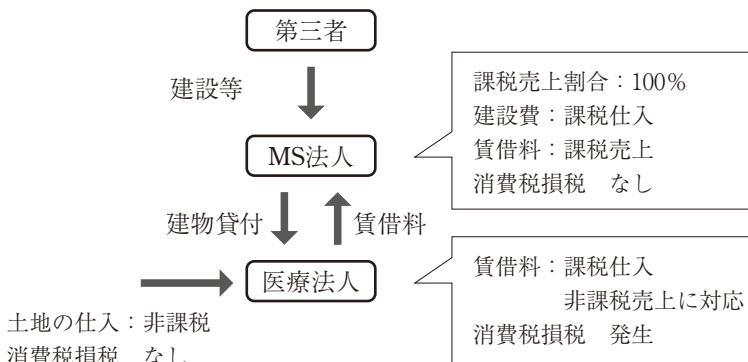
69) 新井一雄「医療の確定申告～その特異性と実務ポイント MSS 法人等と所得の帰属」税理47巻2号 (2004) 76頁

70) 安部・前掲注 (68) 医療現場 125頁

課税売上割合に応じて消費税損税が発生する。そこで、医療法人に代わってMS法人が借入等を行い、建設費の支払いと建物を取得し、その建物をMS法人から医療法人に賃貸する仕組みが考えられる<sup>71)</sup>。MS法人としては、建設費に係る仕入れと医療法人への賃借料としての売上がともに課税取引となり、非課税売上に対応する仕入れには該当しない為、消費税損税の発生は無い。医療法人において、賃借料としての仕入れは、診療報酬に対応する仕入れに該当し、自ら建設を行った時同様に消費税損税が発生する。しかし、その損税額は賃貸期間にわたり、分割・繰延ができることに利点がある。したがって、建設費にかかる消費税損税が大きく、金利が高い場合にはメリットが大きくなり、逆に賃貸期間中に消費税率が上昇する場合には、メリットが小さくなると言える<sup>72)</sup>。

さらに、医療法人が病院等を新たに開設する場合、医療法施行規則第30条の34及び厚生労働省健康政策局長通知において、自己資本比率が20%以上であるか、又は、その医療法人が使用する土地又は建物のどちらか一方は自己所有でなければならないと規定されている<sup>73)</sup>。消費税法上、土地の譲渡・貸付けは非課税取引であり、土地の仕入れについては、消費税損税は発生しない。消費税対策だけに焦点を当ててMS法人を利用する場合、自己資本比率が20%未満である医療法人は、土地の仕入れは医療法人が行い、建物の建設をMS法人が行うというスキームが完成する。

【図表4】MS法人による消費税損税対策のスキーム



(出所) 安部 (2015) 85頁を元に筆者作成

( 6 ) 現行消費税法の損税問題に関する一考察 (二・完) (岩岡)

しかし、このスキームは課税上好ましいものと言えるかどうかは、グレーゾーンに当たる。「MS 法人の中にはいわゆるトンネル会社のような形式的な組織形態もあるのが事実である。」<sup>74)</sup> MS 法人が単なるペーパーカンパニーであり、法人としての実体がない場合や取引に合理性がない場合は、税務上とかく疑義が生じやすく、極端な場合には同族会社の行為計算の否認規定<sup>75)</sup> が適用されることになる<sup>76)</sup>。つまり、医療法人から MS 法人への利益供与とみなされ、課税が行われるのだ<sup>77)</sup>。消費税法には、同族会社の行為計算の否認規定は適用されないが、租税回避行為として否認されることについては、消費課税の側面からも言えることである。

さりとて、「その負担が医療機関の存続にかかわるほどの水準であれば、なりふり構わずあらゆる措置を講ずるのは経営者として当然の行為であろう。」<sup>78)</sup> 消費税損税問題を抱える医療機関が、負担の回避を目的として MS 法人を利用した場合、それは積極的に所得を分散する目的や税負担を不当に減少させる目的ではなく、やむを得ずに行っているだけにすぎない。このようなタックスプランニングが横行してしまう状況こそ問題があり、根本的な消費税損税問題の解決が望まれるところである。

## 第2節 コストシェアリング措置

EU では、非課税売上に対応する控除できない仕入税額を「隠れた付加価値税」と呼び、付加価値税システムの中立性に関わる問題として注視されている<sup>79)</sup>。その「隠れた付加価値税」の対応策として、コストシェアリング措置が施されている。

コストシェアリング措置とは、複数の非課税事業者が共同してコスト

---

71) 安部・前掲注 (34) 消費税の税率構造 85頁

72) 安部・前掲注 (34) 消費税の税率構造 84-87頁

73) 吉田久子・前掲注 (19) 148頁

74) 吉田久子・前掲注 (19) 146頁

75) 所税157条、法税132条

76) 瀬戸・前掲注 (67) 364頁

77) 塩谷・前掲注 (65) 143頁

78) 安部・前掲注 (34) 消費税の税率構造 87頁

79) 西山・前掲注 (40) 消費税の理論と課題 (第7回) 105-110頁

シェアリンググループを組成し、当該グループからそのメンバーに対して行ったサービスの提供に係る VAT を非課税とする対応策である<sup>80)</sup>。

VAT 指令132条1項(f)では、次のように規定している。

「非課税となる活動を行う者により構成される独立したグループ又は非課税事業者により構成される独立したグループによるサービスの提供で、その目的がグループメンバーの活動に直接必要なサービスをグループメンバーに提供するものであり、かつ、グループが共通費用の正確な分担金額のみを請求する場合。ただし、この非課税措置によって競争が阻害されてはならない。」<sup>81)</sup>

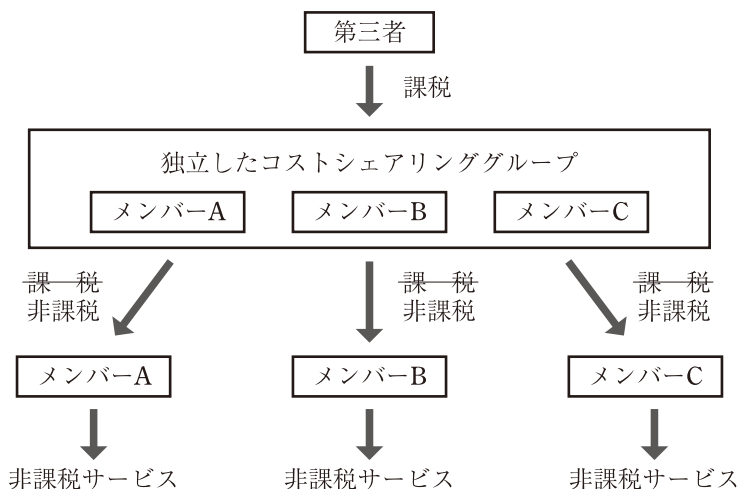
【図表5】はコストシェアリング措置の仕組みを示している。非課税事業者であるメンバー A、B、C が、共同で独立したコストシェアリンググループを組成している。第三者から直接メンバー A、B、C へサービスが提供される場合に課税仕入になる取引は、コストシェアリンググループから提供され、一定の要件を満たす場合には、非課税仕入とされる。その結果、メンバー A、B、C 単体では VAT の損税は生じない。一方、コストシェアリンググループについては、第三者からの課税仕入の仕入税額控除が出来ないため、VAT の損税が生じる。その損税はコストシェアリンググループ内で配分する仕組みになる。なお、VAT 指令においてコストシェアリング措置の対象はサービスの提供に限定されている。

もし、わが国の医療取引においてコストシェアリング措置を適用するとなれば、前述した MS 法人の役割をコストシェアリンググループが担うことになる想定される。MS 法人のタックスプランニングでは、医療法人が消費税損税を負い、その負担を繰り延べられる事が利点であった。それに対し、コストシェアリング措置の利点は、損税が発生するのはコストシェアリンググループであり、その負担をグループメンバーで分け合うことに違いがある。

80) 辻美枝「非課税取引(1)―金融取引等」日税研論集70巻(2017)301-305,311頁

81) 西山・前掲注(40)消費税の理論と課題(第7回)110頁

【図表5】 コストシェアリングの仕組み



(出所) 辻 (2017) 302頁を元に筆者作成

コストシェアリングによる対応は、損税をメンバーで分け合うことにより、負担をある程度緩和することが出来るが、MS 法人のタックスプランニング同様に、損税解消の迂回策であり直接的手段とは言えない。また、グループのメンバーが「一部課税売上、一部非課税売上を行っている場合、コストの分担や非課税とする部分の切り分けで煩雑さが生じるかもしれない。」<sup>82)</sup> という指摘もある。コストシェアリンググループがメンバー以外の第三者へサービスを行えるかという問題も想定される<sup>83)</sup>。そして、租税回避につながる恐れもある等課題も残っている。

### 第3節 還付制度の検討<sup>84)</sup>

還付制度は、現行の非課税を前提として、控除対象外付加価値税額の全

82) 西山由美「金融セクターに対する消費課税—非課税と仕入税額控除の不整合への対応」金子宏ほか編『租税法と市場』(有斐閣, 2014) 318頁

83) 西山・前掲注(82) 金融セクター 314-315頁

84) 安部・前掲注(34) 消費税の税率構造 191-192頁



額（又は一部）を還付する方法である。カナダでは、例えば病院の場合、課税取引において発生した控除対象外付加価値税を申告により83%の還付を行う。このカナダの還付制度は、GST 導入から20年以上経過する間、基本的な仕組みに何ら変更は加えられておらず、制度の安定性は十分といえる。また、不正還付等の租税回避も話題に上らず評価も高い。一方で、事業ごとに還付割合が異なる等、制度が複雑の為、中立性の欠如を問題視する批判もある。

わが国に導入する場合の論点として、まずは、法的・経済的・社会的環境の違いを検討する必要がある。わが国とカナダは医療供給体制が税方式と社会保険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共通の理念を有するカナダの制度をわが国に適用することは、理論的にも実務的にも妥当性があるものと考えられる。」<sup>85)</sup>とも考えられている。

しかし、導入の際その財源について、『税収減』として処理するのか、『財政支出』として処理するのかという問題が生じ、それをめぐる紛争が生じることとも考えられる。<sup>86)</sup>とされ、財源確保の問題も解消しなければならない。

そして、最も難儀であるのは、わが国の医療機関で採用した場合の還付率を何%にするかという点である。その還付率について、安部和彦教授は、以下の算式に基づき算定する案を提言している<sup>87)</sup>。

$\text{還付税額} = \frac{\text{非課税売上（診療報酬等）}}{\text{に対応する課税仕入税額}} \times \frac{\text{消費税率} - 5\%}{\text{標準税率}}$
---

上記算式は、消費税率5%分を超過する部分について控除を認めるという趣旨である。つまり、消費税率5%までは診療報酬上乘せ改定にて対応できているという前提に基づくものであり、安部和彦教授は、その点につ

85) 安部・前掲注(28)「非課税」を破棄すべきか? 144頁

86) 品川・前掲注(8) 60-65頁

87) 安部・前掲注(34) 消費税の税率構造 214-215頁

いて「医療界からの反発…も予想されるが、過去に診療報酬で対応したという政府の立場を全く無視する事もできない。(もし、無視するのであれば、過去の診療報酬改定の効果はゼロ又はマイナスであったことを証明する必要がある) だろう。」<sup>88)</sup>と述べている。

消費税損税が、消費税率5%までは診療報酬で賄われていることを証明することは難しい。しかし、この案が評価できる点として、診療報酬の改定と同時に還付制度を採用することより、小規模医療機関の「引き剥がし」の問題に対応しつつ、大規模医療機関の設備投資による消費税損税解消を同時に行える。さらにこの算式を使用すれば、今後、標準税率がさらに増税する場合にも対応が可能である。

#### 第4節 課税売上割合引上げの検討

現行の非課税制度を維持したまま出来る方策として、課税売上割合の引き上げが挙げられる。課税売上割合の引上げ策は、実際の課税売上割合を使用せずそれよりも高い一定の比率を適用するものである。

この課税売上割合の引上げ方式は、諸外国の付加価値税のうち医療取引での採用は見られないが、オーストラリアとシンガポールにおいて、非課税とされる銀行の金融取引で採用されており、税額控除方式や減額仕入税額控除制度と呼ばれている。なお、シンガポールは非課税の適用品目が極めて限定されており、医療の提供は課税取引とされている<sup>89)</sup>。

金融取引における課税売上割合に代わる一定の比率は、シンガポールでは一律に75%である。オーストラリアでは、銀行を更に細かく業種区分し、外部委託されるサービスの賃金と利益に関連付けて<sup>90)</sup>、業種毎に比率を定めている<sup>91)</sup>。例えば、オーストラリアの金融機関における一定の仕入れ項目には、税額の75%相当額の控除を認めている(減額仕入税額控除制度)<sup>92)</sup>。

88) 安部・前掲注(34) 消費税の税率構造 215頁

89) 金原 俊輔「消費税の課税に関する一考察：社会保険診療に対する非課税措置といわゆる『損税』について」租税資料館賞受賞論文集 23巻(2014) 87頁

90) 天野史子『欧州付加価値税ハンドブック』(中央経済社, 2009) 268頁

91) 沼田博幸「保険取引に対する消費課税について－損害保険に対する課税を中心として」会計論叢・明治大学大学院会計専門職研究科 6号(2011) 23-24頁

わが国での採用を検討する上で、消費税法上、課税売上割合に代わる一定の割合によって、仕入税額控除が認められるかという問題がある。これについては、消費税法において、非課税売上にのみ要する仕入税額控除ができないことが、消費税法2条1項12号かつこ書きや同法30条2項によって間接的に示されているだけであり、「現行法の下では、非課税取引が仕入税額控除を遮断する旨を明示した規定がない」<sup>93)</sup>とされる。

さらに実際の課税売上割合ではなく、課税売上割合に準ずる割合の採用も認められている<sup>94)</sup>。国税庁の見解によれば、「課税売上割合により計算した仕入控除税額がその事業者の事業の実態を反映していないなど、課税売上割合により仕入控除税額を計算するよりも、課税売上割合に準ずる割合によって計算の方が合理的である場合には、課税売上割合に代えて課税売上割合に準ずる割合によって仕入控除税額を計算することもできる。」<sup>95)</sup>とされており、課税売上割合に代わる一定の割合を採用する検討の余地はあるであろう。

しかし、還付制度と同様に、課税売上割合に代わる一定の比率を案出するのが最も艱難である。現状の医療機関の課税売上割合の平均値は、「TKC 医業経営指標・平成29年度版 (M-BAST)」にて把握できる。対象となる4,757件の医療機関では、1医療機関当りの平均額として、診療報酬152,475千円 (83.6%)、自由診療29,806千円 (16.3%)、課税売上割合16.3%と割り出された。第二章で述べたとおり、消費税損税額は医療機関全体の合計で0.7兆円が推計される。課税売上割合16.3%をどこまで引き上げれば妥当な数字となるか、単純な計算式で割り出せるものではない。オーストラリアやシンガポールの金融取引では、「銀行ごとに決めるのではなく、産業統計を用いて画一的に計算すること」<sup>96)</sup>とされるが、医療の取引において税額控除方式を採用している先例が無いため、比率の決定は容易にはいかない

92) 安部・前掲注 (27) 社会保険診療等 135-136頁

93) 西山由美「仕入税額控除セミナー 消費税の理論と課題 (第5回) 仕入税額控除(1)その法的性質と実要件」税理 56巻11号 (2013) 89頁

94) 消税第30条3項

95) 国税庁ホームページ <https://www.nta.go.jp/taxanswer/shohi/6417.htm>

96) 沼田・前掲注 (91) 24頁

と考えられる。

### 第5節 ゼロ税率の検討

ゼロ税率を採用した場合、医療機関においては、非課税売上であった診療報酬等が課税売上となり、仕入税額について全額控除となるのは前章で述べたとおりである。その際、税率がゼロであるため、医療機関の窓口で患者に消費税の負担を求めることなく仕入税額的全額控除をすることができ、消費税損税問題を解消する手立てとなる。

なお、現行消費税法において、輸出取引にはゼロ税率が適用されている<sup>97)</sup>。その理由は、仕向地主義によるものと考えられる。仕向地主義とは仕向地国に課税権があるとする考えであり、輸出品は源泉地国の消費税を免除され、仕向地国の消費税が課される。その為、輸出品は仕向地国および他の国々の製品と全く同じ条件での競争が可能となり、税制の国際的中立性が確保される<sup>98)</sup>。つまり、輸出におけるゼロ税率の採用は、グローバル化が進む中で、輸出にマイナスの影響を与えないという消費税の特性である<sup>99)</sup>。「租税のそもそもの機能を考えると、ゼロ税率の適用範囲は可能な限り限定すべきである。なぜなら、ゼロ税率は理論的には消費税の税収調達機能を無力化する措置だからである。…ゼロ税率が正当化されるのは、基本的にクロスボーダー取引のための国際ルール(仕向地主義)に準拠すべき輸出免税のみであると考えている。」<sup>100)</sup>との意見もある。

したがって、輸出取引のゼロ税率適用を以て、直ちに診療報酬やその他の国内の非課税取引にゼロ税率を適用するという思考は、そもそも無理がある。

診療報酬にゼロ税率を導入することについては反対意見も多く、消費税導入当初である昭和63年11月の税制調査会「実施状況フォローアップ小委員会報告」においても否定されている。その理由として、以下の4点が挙

---

97) 消税第7条 輸出免税と呼ばれる

98) 金子・前掲注(1) 租税法 743頁

99) 島崎謙治「税制改革と社会保障」日本社会保障法学会 編『新・講座社会保障法 第3巻(ナショナルミニマムの再構築)』(法律文化社, 2012) 107頁

100) 安部・前掲注(28)「非課税」を破棄すべきか? 143頁

げられている<sup>101)</sup>。

- ① 広く薄く消費に負担を求める消費税の趣旨に反する
- ② 課税ベースを著しく浸食し、他の分野への波及が極めて懸念される
- ③ 徴税コストを膨大にする
- ④ ゼロ税率適用・適用外の事業者間に新たな不公平感をもたらす

さらに、平成13年6月29日に四病院団体協議会の医業経営・税制委員会主催による税制勉強会の中でも、財務担当官はゼロ税率反対の理由について、同様の事項を挙げており<sup>102)</sup>、ゼロ税率採用は容易とはいえない。

その他、ゼロ税率導入の影響として考えられるものを以下の通り列挙する。

- ⑤「実際に患者の負担増はないが、『課税』というイメージから負担増を想起され、結果、受診抑制につながる可能性」<sup>103)</sup>が危惧される。
- ⑥ゼロ税率を採用することによって、すべての医療機関に完全記帳を求めることになる。まず、納税義務者と本則課税適用者が増加し、医療機関の消費税の事務負担が増加することが考えられる。「小規模事業者に係る納税義務の免除」<sup>104)</sup>と「中小事業者の仕入れに係る消費税額の控除の特例（簡易課税制度）」<sup>105)</sup>は、いずれも小規模事業者への事務負担軽減を配慮した規定である。その要件は基準期間における課税売上高を判定基準としており、ゼロ税率採用によって非課税売上が課税売上に変換されれば、上記規定の要件を満たさず、納税義務の免除や簡易課税制度を採用できない医療機関が増えるだろう。そのため、小規

101) 井藤丈嗣「益税・損税問題への対応（特集 消費税増税：その論点と実務の課題）税理55巻11号（2012）80頁

102) 長英一郎「特別寄稿 消費税損税解決に向けて（上）ゼロ税率だけでなくカナダの税額還付方式も視野に」病院 64巻3号（2005）230-231頁

103) 福岡市医師会ホームページ・前掲注（18）

104) 消税第9条

105) 消税第37条

(14) 現行消費税法の損税問題に関する一考察 (二・完) (岩岡)

模の医療機関であっても、売上・仕入れに係る消費税の記帳や帳簿類の保存等を行う完全な記帳制度が求められ、「このような事務を零細業者に負わせるのは現実的ではない。」<sup>106)</sup>と考えられる。

- ⑦他の税制への影響が挙げられる。日本医師会は、「現行制度では、社会政策上の配慮から非課税とされているが、ゼロ税率とはいえ、社会保険診療報酬が消費税の課税対象となることにより、事業税の非課税措置等、公益性を根拠とする税制優遇措置に影響が及ぶ可能性が全く無いとは言えない。」<sup>107)</sup>と問題視している。さらに社会保険診療報酬に係る税制上の所得計算の特別措置(いわゆる4段階税制)<sup>108)</sup>への影響も危ぶまれる。仕入税額控除が可能となる前提として、医療機関での区分経理が必要となる。その場合、区分経理の事務負担を請け負うことが出来るのであれば、概算経費である4段階税制は不要となり、見直しの対象となることは、財務大臣の国会答弁でも繰り返し述べられている<sup>109)</sup>。
- ⑧ゼロ税率を採用する場合の還付税額にかかる税収確保の問題が挙げられる。先にも述べた通り、「ゼロ税率は理論的には消費税の税収調達機能を無力化する措置」<sup>110)</sup>である。そして、「完全に税負担がなくなり、過少課税が拡大する。国庫にとっては、全体として、税収はゼロとなる。…課税の公平性の観点からは望ましいものではない。」<sup>111)</sup>との見解があるように、ゼロ税率採用の場合、徴税能力は無くなり、還付税額として多額の財源が必要になるであろう。つまり、「ある取引を非課税とするか、それともゼロ税率とするかは、事業者にとって仕入税額控除の適用の有無に関し重大な差があるわけであるが、その基準について特に理論的な根拠があるわけではないものと考えられる。あるのは、

---

106) 三木・前掲注(16) 223頁

107) 福岡市医師会ホームページ・前掲注(18)

108) 税特措第26条・社会保険診療報酬が年間5千万円以下である医療法人を対象とした社会保険診療報酬の所得計算の特例措置

109) 「週間展望 消費税の軽減税率導入議論と医療」週刊社会保障 68巻(2014) 45頁

110) 安部・前掲注(28)「非課税」を破棄すべきか? 143頁

111) 沼田・前掲注(91) 25頁

税収目的、すなわちゼロ税率は仕入税額控除により税収減となるため、できる限り避けたいという課税庁の意向である。」<sup>112)</sup> ということだ。

- ⑨小規模医療機関には、「引き剥がし」の影響が及ぶであろう。ゼロ税率を採用した場合の「デメリットとしては、現行制度において診療報酬に加算されているとされる2.89%相当額が診療報酬から減額されること（いわゆる『引き剥がし』）」<sup>113)</sup> が懸念される。つまり、ゼロ税率を採用する際、診療報酬での補填は不要になり、改定前の価格に引き戻される可能性がある。小規模医療機関は、少なからず、診療報酬改定で消費税損税の負担が免れており、改定前の診療報酬に戻すことは小規模医療機関を苦しめることになる。

ゼロ税率の採用は、設備投資を多額に行う医療法人にとって消費税損税を解消するメリットもあるが、それ以上に、デメリットとして、完全記帳を求められる事務負担の増加、税収の大幅な減少、事業税非課税や4段階制といった他の税制の便益を失うこととなる。

## 第6節 オプション制度の検討

EU加盟国の多くは、課税選択制度（又は非課税放棄制度、いわゆる「オプション制度」と呼ばれる）を採用している。VAT指令137条1項では、本来非課税取引である金融取引と不動産取引について、納税義務者に非課税売上を放棄できる権利（オプション）を付与するとしている。なお、VAT指令は、オプション選択の適用範囲及びその適用方法を定義していない為、EU加盟国では様々な方法を採用しており、オプション制度を採用するEU加盟国が少ない原因でもある<sup>114)</sup>。この指令を受けて、例えばドイツの売上税法では、事業間取引（いわゆる「B to B取引」）についてオプションを認めている。納税義務者は、オプションを行使した取引に対応する仕入税額控除が可能となる。

112) 安部・前掲注(64) 消費税の「損税」問題 64頁

113) 品川・前掲注(8) 60-65頁

114) 辻美枝「EU付加価値税の動向—保険取引を中心に—」法學論集62巻4.5号(2013) 236頁

( 16 ) 現行消費税法の損税問題に関する一考察 (二・完) (岩岡)

日本の現行消費税法では、人的非課税である免税事業者が課税事業者を選択する余地は認めるが<sup>115)</sup>、物的非課税である特定の非課税取引を課税取引に選択することは認めていない<sup>116)</sup>。このオプション制度を日本で採用する場合、以下の5つの論点が挙げられる。

- ① どの非課税取引にオプション制度の採用を認めるかという適用範囲の問題がある。これには消費者の理解が得られる合理的な理由付けをしなければならない。EUにおいてオプション制度が金融取引と不動産取引に限定される理由として、これらの市場規模は大きく仕入税額も多額になること、最終消費者に至るまでの複数の事業者が存在すること、これらの取引が国境を超える投資と深く結びついており、投資環境の観点から特段の措置が講じられていること等が挙げられるが、どれも十分な合理性を持っているとは言えないと指摘されている<sup>117)</sup>。
  - ② オプションを行使したときの仕入税額の控除部分と控除対象外部分との峻別が難しい。例えば、一部を私用に供する財産を売却する際にオプションを行使した場合、控除額の配分に問題が出てくる<sup>118)</sup>。
  - ③ オプション制度を利用した租税回避の可能性についても考慮が必要である。EUでも数多くの判例<sup>119)</sup>があり参考となり得るが、租税回避の一般規定のない日本において、このような租税回避スキームを否認することは難しい<sup>120)</sup>。
  - ④ 課税を選択した場合、患者は診療報酬に消費税額が上乘せされ、その税額は最終消費者への負担を転嫁することになる。
- ④についての否定的見解

---

115) 消税第9条4項

116) 三木・前掲注(16) 219頁

117) 西山由美「消費課税における非課税問題の対処方法を検討 非課税範囲等の再検討」税研 28巻5号(2013) 39-44頁

118) 西山・前掲注(93) 法的性質 94頁

119) 「オプション濫用事件」連邦通常裁判所2001年11月2日判決等

120) 西山・前掲注(93) 法的性質 88-95頁



- ・「社会政策的配慮から非課税とされ、かつ、最終消費者向け (B to C) 取引である医療・福祉については、事業者単位で課税選択をするオプション制度の導入は現場が大混乱するおそれがある…現実問題として、病院等の支払い窓口において患者から向けられる『なぜこの病院は (他の病院と異なり) 社会保険診療に消費税を課すのか』という問いかけ (抗議) に対し、会計担当者にその都度説明させるとするのは、酷に過ぎると思われる。」<sup>121)</sup>
- ・立法政策論的批判になるが、課税選択権により、最終消費者の負担が業者の選択に左右されることについて、課税選択制度は法制度として同一消費に対する負担が異なることを認める制度であり、消費課税の本質に反する制度である<sup>122)</sup>。

#### ④についての肯定的見解

- ・「神戸地裁で問題になった医療法人の場合、巨額な医療器具を購入する設備投資型の病院であるから、前段階の仕入税額控除が適用されないデメリットは大きく、むしろ全面的に仕入税額控除の適用される課税取引の方がメリットを享受できるものと認識したとしても不思議でない。医療器具に頼らない普通の病院では現行の非課税のままでもよいということであろう。医療サービスの提供といっても、そうした設備投資型の病院とそうでない病院で税法上の便益についての認識が大きく異なるとすれば、課税か非課税かの二分法は、必ずしも実態に適用しておらず、むしろ次善策として、オプション、選択権 (Wahlrecht) の可能性を許容する EU 方式の導入を考えてもよいのではないだろうか。」<sup>123)</sup>
- ⑤ 医療サービスを課税の選択ではなく、そもそも課税取引 (標準税率又は軽減税率の採用であり、ゼロ税率ではない) にする方法もある。医療の提供は社会政策的配慮に基づいて非課税とされるが、西沢和彦氏によれば、高額医療費制度の利用で医療費の一定額超過分は給付されること、高齢者は一定所得以上の人を除けば自己負担が軽減

121) 安部・前掲注 (34) 消費税の税率構造 166頁

122) 三木・前掲注 (16) 221-222頁

123) 村井・前掲注 (39) 20頁

( 18 ) 現行消費税法の損税問題に関する一考察 (二・完) (岩岡)

されること、さらに、別途消費税において低所得者向けの逆進性対策が別途講じられるならば、課税取引にする事が最良の案であると提唱している<sup>124)</sup>。沼田博幸教授は、同じ非課税である保険取引における消費税課税の現状を取り上げ、消費税非課税は、「部分控除(限定された税額控除)といった好ましくない弊害を引き起こす。このことは、次いで、企業の垂直的統合(製造・流通プロセスの内部化)という二次的な弊害を引き起こす可能性を有している。」<sup>125)</sup>と、非課税に伴う歪みの発生について指摘している。金子宏名誉教授も、「特別の政策的配慮…についてもタブーと考えることなしに、たえずその妥当性と存続の必要性を検討すべきであろう。」<sup>126)</sup>として、非課税措置の再検討と課税ベース拡大の可能性についても言及している。

非課税取引が課税取引に変更された例として、「授産施設において政策された物品等の譲渡」の改正がある(改正法別表第一 七)。その経緯は、授産施設の行う物品の販売が非課税の場合、そこから仕入れを行う事業者は仕入税額控除ができなくなり、授産施設からの購入を避けるようになったことからの回避措置である。「当該課税化という改正は、非課税業者が取引から排除される不合理を是正するための措置であることから、正当化される。」<sup>127)</sup>このように、課税ベースを拡大することについては、先例もあり、検討の余地がある。

私見では、医療サービスにおいてオプション制度や医療の課税化の採用は難しいと考える。「医療や介護は所得や資産の多寡に関係なく、生命や生活の維持のため、やむを得ず購入するサービスであり、その消費は担税力の指標にはなり難い。」<sup>128)</sup>医療非課税の根本に立ち返れば、その理由は、社会政策的配慮により課税が好ましくない為である。標準課税率又は軽減税

---

124) 西沢和彦著『税と社会保障の抜本改革』(日本経済新聞出版社 2011) 67頁

125) 沼田・前掲注(91) 14頁

126) 金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』(有斐閣, 2010) 377頁

127) 安部・前掲注(28)「非課税」を破棄すべきか? 142頁

128) 宇佐美文人『『社会保障・税の一体改革』における消費税に関する考察』商大ビジネスレビュー 5巻3号(2015) 16頁

率が適用できるだけの担税力を見出せるかどうか、医療を必要とする患者への負担を強いることに世論が納得するかどうか、さらなる検討が必要であろう。

## 第7節 日本医師会からの要望

日本医師会は現在2つの消費税損税対策を提案している。

### 消費税対策①

現行の非課税制度を前提として、診療報酬に上乘せされている仕入税額相当額（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、その超過額の還付（税額控除）が可能な税制上の措置を早急に講ずること。…概算計算と実額控除が並存する制度※は、租税理論の見地から問題視する向きもあるものと考えられるが、例えば、給与所得者に対しては、概算経費控除といわれる給与所得控除制度が採用されているが<sup>129)</sup>、実額控除として特別の通勤費用等の特定支出の額が当該給与所得控除額の2分の1を超えた場合に、その超過額の控除も認められていること<sup>130)</sup>が参考になる<sup>131)</sup>。

なお、ここで言う消費税法上の概算計算と実額控除※とは、以下の通りである。

概算計算：現行の診療報酬の加算方式、控除対象外消費税額を診療報酬に転嫁する方式

実額控除：消費税額を実額で還付・控除する方式

税の取扱を殊更別扱いにすることは、租税法律主義が意図する法的安定性と予測可能性に適わなくなると示唆されるが、上記のとおり、所得税法上で先例がある。

他にも概算計算と実額控除が認められる（選択が可能な）例として、以下の制度が例示出来る<sup>132)</sup>。

- ・ 4段階方式<sup>133)</sup>

---

129) 所税第28条

130) 所税第57条の2

131) 日本医師会「平成30年度医療に関する税制要望」(2017) 1-3頁

( 20 ) 現行消費税法の損税問題に関する一考察 (二・完) (岩岡)

- ・消費税の簡易課税制度<sup>134)</sup>
- ・譲渡所得における5%取得費控除<sup>135)</sup>等

消費税対策②

消費税対策①の措置が施行されるまでの間、青色申告書を提出する法人または個人が、医療の質の向上または生産性の向上に資する一定の固定資産を取得し医療事業の用に供した場合には、10%の税額控除または即時償却を認めるとともに、登録免許税・不動産取得税等の特例措置を創設することを要望する<sup>136)</sup>。

第8節 私見

日本医師会からの提案である、「診療報酬に上乗せされている仕入税額相当額 (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、その超過額の還付 (税額控除)」する方法を支持する。この方法によれば、現行の非課税制度を前提としている為、医療機関側にも、課税庁側にも、消費者 (患者) 側にも混乱なく制度を変更する事が出来る。小規模医療機関にとって、診療報酬の「引き剥がし」の心配もなく、還付申告を選択しなければ完全記帳を求められることもない<sup>137)</sup>。大型医療機関にとっては、設備投資に係る消費税損税の大部分の還付 (税額控除) が可能である。還付 (税額控除) に伴う完全記帳は求められることになるが、大規模医療機関であれば、それに必要な帳簿書類等は既に整備されているだろうから問題は生じない<sup>138)</sup>。日本医師会は「平成30年度医療に関する税制要望」において引き続き社会保険診療報酬の事業税非課税と4段階制の存続を求めているが<sup>139)</sup>、これらの税制への影響も少ないであろう。

---

132) 品川・前掲注(8) 65頁

133) 税特措第26条

134) 消税第37条

135) 所税第61条第1項から第4項

136) 日本医師会・前掲注(131) 1-3頁

137) 品川・前掲注(8) 64頁

138) 品川・前掲注(8) 64頁

139) 日本医師会・前掲注(131) 6頁、20頁

私見では、さらに、消費税損税問題の対応策として、日本医師会の要望を改良した以下の算式を提言する。

$$\text{還付税額} = \frac{\text{2.89\%相当額を上回る}}{\text{仕入税額 (消費税損税額)}} \times (1 - \text{法人税の実効税率})$$

上記算式の趣旨は、診療報酬で手当てされた分を上回る消費税損税の中から、法人税法において救済された部分を除いた額を還付（税額控除）するものである。第2節で取り上げた通り、控除対象外消費税額は現行の法人税法又は所得税法において、損金又は必要経費に算入される為、その部分の金額には法人税又は所得税がかからない。大規模な医療機関とは、法人税法の対象である医療法人が主である為、所得税ではなく法人税に絞った算式を提言した。法人税がかけられた金額は救済されている為、消費税の還付の必要がないので、それ以外の部分の金額を還付すれば合理性があるであろう。

なお、こうした診療報酬の上乗せ改定を勘案して還付税額を決定する方法については、前述した通り安部和彦教授も提言している。安部和彦教授の還付税額に関する以下の算式は、消費税率5%までは診療報酬改定にて転嫁されているとするものである。

$$\text{還付税額 (安部式)} = \frac{\text{非課税売上 (診療報酬等)}}{\text{に対応する課税仕入税額}} \times \frac{\text{消費税率} - 5\%}{\text{標準税率}}$$

しかし、現状では、消費税率8%時の診療報酬は累計で2.89%上乗せされているのが事実であり、5%までを転嫁されていると仮定し算式を組むよりも、日本医師会が提言する2.89%を適用するほうが、より実態を反映し優れていると考える。

おわりに

医療機関における消費税損税問題は、概括的に説明すると、診療報酬の非課税措置と公定価格による転嫁不足が相まって発生していると言える。しかし、その内容を精査してみると、公定価格である診療報酬は、消費税増税時には上乘せ改定があり、薄巻きながらも転嫁がなされ、小規模医療機関は診療報酬改定に救済されている部分も大きい。一方で、大規模医療機関の消費税損税の負担は深刻であり、迅速な解決が望まれている。

消費税損税問題の本質は、大規模医療機関に特定のしわよせが来ていることである。その課題を解決しなければ、今後の超高齢化社会を迎えるにあたり、先進医療の発展に悪影響を及ぼすであろう。また、高度な先進医療の提供だけでなく、通常の医療経営までも圧迫するであろう。

諸外国においても医療における付加価値税損税問題の解決方法として、還付制度やゼロ税率、オプション制度等、様々な措置が施されているが、公的セクターが中心の諸外国と異なり、わが国の医療は民が担っていると言える。民間の医療機関は、大なり小なり、超高齢化社会の到来を睨みながら、医療の経営に従事していかなければならない。わが国のこれらの現状を鑑みると、消費税損税問題解決の為には、第4章第8節の私見で提言したような対応策にたどり着く。診療報酬の改定部分は引き剥がさずに、それを超える消費税損税の負担部分から、現在救済されている法人税率部分を控除することにより、どの規模の医療機関にも平等な消費税損税の対応ができる。そして、患者に負担はかからない。

消費税損税の問題解決には、消費税増税の時が最大の好機である。消費税損税という問題を医療機関のみの問題ではなく、国民全体の問題として世間に知らしめ、わが国の先進医療の発展と医療不安の無い地域社会を確立する為にも、消費税率引き上げが目前に迫る今、この機会を逃さずに解決を図るべきである。

## 参考文献

—雑誌論文—

・新井一雄「医療の確定申告～その特異性と実務ポイント MS 法人等と所得の

- 帰属」税理47巻2号(2004)
- ・安部和彦「税務論文 税率引上げで拡大する消費税の『損税』問題-医療機関の抱える危機」税務弘報 59巻10号(2011)
  - ・安部和彦「医療提供に係るイギリス VAT の検討：消費税『損税』問題の道標(今こそ欧州付加価値税に学べ)」税務弘報 60巻7号(2012)
  - ・安部和彦「医療の提供に係る付加価値税(GST)の適用(1)カナダ」税務弘報60巻12号(2012)
  - ・安部和彦「医療の提供に係る付加価値税(GST)の適用(2)オーストラリア」税務弘報60巻13号(2012)
  - ・安部和彦「社会保険診療等に係る消費税非課税措置とその転嫁」税務弘報61巻10号(2013)
  - ・安部和彦「制度研究 医療機関の控除対象外消費税問題への試論：『非課税』を破棄すべきか？」税務弘報61巻5号(2013)
  - ・一川幸弘「消費税の益税問題と損税問題への対応」南山論集 41号(2014)
  - ・池村正道「裁量と不確定概念」別冊ジュリ 42巻2号(2006)
  - ・池村正道「裁量と不確定概念」別冊ジュリ 48巻4号(2012)
  - ・井藤文嗣「益税・損税問題への対応(特集 消費税増税：その論点と実務の課題)」税理55巻11号(2012)
  - ・宇佐美文人「『社会保障・税の一体改革』における消費税に関する考察」商大ビジネスレビュー 5巻3号(2015)
  - ・岡田外司博「消費税の転嫁を理由とするタクシー運賃の値上げ認可申請に対する受理の遅延及び決定の遅延が違法とされた事例」法教 156号(1993)
  - ・カーズ裕子「世界税制事情 オーストラリア」税経通信 65巻2号(2010)
  - ・金原 俊輔「消費税の課税に関する一考察：社会保険診療に対する非課税措置といわゆる『損税』について」租税資料館賞受賞論文集 23巻(2014)
  - ・金子尚貴「消費税増税が薬局に与える影響：損税への対処策が事業存続のカギを握る！」Drug magazine 56巻5号(2013)
  - ・金子宏「総論—消費税制度の基本的問題点—」日税研論集30号(1995)
  - ・小島梨絵「世界税制事情 カナダ」税経通信66巻2号(2011)
  - ・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32巻2号(2016)
  - ・白川修二「特集 消費税率引上げ延期で改革の見直しは必至に：医療法改正等をテーマに医療フォーラム『医療を支える保険者の役割』」週刊社会保障 68巻(2014)

( 24 ) 現行消費税法の損税問題に関する一考察 (二・完) (岩岡)

- ・鈴木啓子・田嶋 さち子「改正消費税法と消費税の問題について」税研32巻1号 (2016)
- ・鈴木善充「医療支出に対する課税について」生駒経済論叢 11巻2号 (2013)
- ・関博「提言 消費税引き上げにどう対応するかー損税増大をしのぐため医薬分業や財産管理法人設立の検討を」ばんふう 189号 (1997)
- ・瀬領真悟「消費税転嫁にかかるタクシー運賃値上げ申請却下処分と道路運送法9条2項の審査」ジュリ 1026号 (1993)
- ・武田俊彦「特集 消費税率引上げ延期で改革の見直しは必至に：医療法改正等をテーマに医療フォーラム『今後の医療、今後の医療改革』」週刊社会保障 68巻 (2014)
- ・田中治「消費税額を転嫁する権利の有無」税研 JTRI 30巻4号 (2014)
- ・玉置啓太「益税問題と損税問題からみた消費税制度の検討」南山論集 40号 (2013)
- ・田村信勝「消費税10%時代に備えて 病医院の『損税対策』を考える！(第10回) 消費税と補助金の返還－返還する仕組みと返還不要の場合など」MD :medical doctor 21号 (2006)
- ・田村信勝「消費税10%時代に備えて 病医院の『損税対策』を考える！(第11回) 自治体病院における消費税の取り扱いと医療法人制度改革－医療法人に公益性を求めすぎると逆効果？」MD :medical doctor 22号 (2006)
- ・田村信勝「消費税10%時代に備えて 病医院の『損税対策』を考える！(最終回) 事業税の優遇措置と『軽減税率』導入への留意点－現制度と同様に医療機関の損税が生じる可能性が高い軽減税率」MD :medical doctor 23号 (2006)
- ・常山正雄「インタビュー 医療機関の消費税負担は限界 抜本的な解決策が必要」社会保険旬報 2582巻 (2014)
- ・常山正雄「税務研究 裁判例から探る医療機関の控除対象外消費税の展望『神戸地裁平成24.11.27判決』」税理 59巻6号 (2016)
- ・長英一郎「特別寄稿 消費税損税解決に向けて(上) ゼロ税率だけでなくカナダの税額還付方式も視野に」病院 64巻3号 (2005)
- ・長英一郎「特別寄稿 消費税損税解決に向けて(下) ゼロ税率だけでなくカナダの税額還付方式も視野に」病院 64巻4号 (2005)
- ・長隆「消費税の損税と償還制度」病院 55巻1号 (1996)
- ・辻美枝「EU付加価値税の動向－保険取引を中心に－」法學論集62巻4.5号 (2013)
- ・辻美枝「非課税取引(1)－金融取引等」日税研論集70巻 (2017)



- ・中川洋「世界税制事情 イギリス」税経通信64巻10号 (2009)
- ・長島弘「医療機関の控除対象外消費税問題に係る裁判例 (上) 月間税務事例46巻8号 (2014)
- ・長島弘「医療機関の控除対象外消費税問題に係る裁判例 (中) 月間税務事例46巻9号 (2014)
- ・長島弘「医療機関の控除対象外消費税問題に係る裁判例 (下) 月間税務事例46巻10号 (2014)
- ・西山由美「消費課税における非課税問題の対処方法を検討 非課税範囲等の再検討」税研 28巻5号 (2013)
- ・西山由美「仕入税額控除セミナー 消費税の理論と課題 (第5回) 仕入税額控除 (1)その法的性質と実体要件」税理 56巻11号 (2013)
- ・西山由美「社会保険資料に対応する仕入税額相当額の国家賠償請求が棄却された事例」新・判例解説 Watch (法学セミナー増刊) 14号 (2014)
- ・西山由美「セミナー 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)
- ・西山由美「消費税と憲法—ドイツ憲法からの考察」税研31巻3号 (2015)
- ・西山由美「仕入税額控除」日税研論集70巻 (2017)
- ・日本総合研究所調査部 企画・編集「医療にかかる消費税に目を向け議論の深化を」マンスリー・レビュー (2016)
- ・沼田博幸「保険取引に対する消費課税について—損害保険に対する課税を中心として」会計論叢・明治大学大学院会計専門職研究科 6号 (2011)
- ・浜田陽一郎「島根発 消費税の『戻し税実現運動』医療機関の生死は消費税で決まる：島根県医療法人経営調査を基に消費税アップの影響を分析」月間保団連 1098号 (2012)
- ・浜田陽一郎「島根発 消費税の『戻し税実現運動』続報 県医科医療法人 (無床) の消費税損失額は5億1千万円に：製薬27社は利益剰余金7兆8千6百億円計上」月間保団連1099号 (2012)
- ・浜田陽一郎「島根発 消費税の『戻し税実現運動』(その3)『医療機関の消費税』の理解を深め、解決策を探ろう：社会保険診療報酬は『非課税』ではなかった」月刊保団連 1108号 (2012)
- ・浜田陽一郎「島根発 消費税の『戻し税実現運動』(その4) 消費税増税で歯科は壊滅の危機：2011年度歯科医療法人5割が赤字転落 月間保団連 1114号 (2013)
- ・渕吾吾「非課税取引(2)—医療・教育等」日税研論集70巻 (2017)

( 26 ) 現行消費税法の損税問題に関する一考察 (二・完) (岩岡)

- ・ 福田浩三「特別寄稿 病院の消費税 損税解消への道－日本の消費税の欠陥を憂いながら」日本病院会雑誌 54巻1号 (2007)
- ・ 藤部富美男「損害賠償請求事件」訟月 39巻11号 (1993)
- ・ 益子良一「論考 消費税における『非課税』と医療費『ゼロ税率』の理論と仕組み」月間保団連 840号 (2014)
- ・ 三木義一「非課税取引とゼロ税率」日税研論集30号 (1995)
- ・ 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)
- ・ 山口聡「医療と消費税の不適切な関係」租税研究 795巻 (2016)
- ・ 吉田静雄「医療消費税訴訟の経緯－裁判を通じて明らかになったこと」社会保険旬報2527号 (2013)
- ・ 吉田静雄「中小民間病院を守れ：不公平な消費税、法人税などは病院医療を崩壊させる」社会保険旬報2570巻 (2014)
- ・ 吉田久子「MS 法人の税務と経営改善指導」税理49巻10号 (2006)
- ・ 「医療消費税の抜本的改革を：自民党・厚労関係税制改正要望案」週刊社会保障 70巻 (2016)
- ・ 「消費税－損税解消は先送り確実に (特集 97年の医療界を占う)」日経ヘルスケア 86号 (1996)
- ・ 「週間ニュース 安定財源としての消費税に賛否両論：医療経済フォーラム・ジャパン」週間社会保障70巻 (2016)
- ・ 「深層 消費税問題 兵庫・4 法人裁判で出た『国の本音』：個々の病院の『損税』解消義務はない」医薬経済1424号 (2012)
- ・ 「週間展望 消費税の軽減税率導入議論と医療」週刊社会保障 68巻 (2014)
- ・ 「全体動向 増税控えた医療・介護業界の憂鬱 先行き不透明で経営判断に迷い (特集 消費税8%決定！ どうする損税対策)」日経ヘルスケア 290号 (2013)
- ・ 「損税対策 今からでもまだ間に合う！ 増税リスクを軽減できる点検項目 (特集 消費税8%決定！ どうする損税対策)」日経ヘルスケア 290号 (2013)
- ・ 「損税の影響度 消費増税で利益圧迫の可能性 報酬の上乗せ次第で赤字転落も (特集 消費税8%決定！ どうする損税対策)」日経ヘルスケア 290号 (2013)
- ・ 「損税リスク対応で経営体質強化 コスト削減を進めて節税策講じる (特集 消費税8%決定！ どうする損税対策)」日経ヘルスケア 290号 (2013)
- ・ 「全自病調査、自治体病院の損税負担額は消費税率10%で2.5億円」週刊国保実務 2811号 (2012)
- ・ 「特集 消費税率引上げ延期で改革の見直しは必至に：医療法改正等をテーマに

医療フォーラム」週刊社会保障 68巻 (2014)

- ・「特集 消費税は確実に引き上げ 効果検証で国民の理解を：社会保障制度改革推進会議が医療・介護分野を議論」週刊社会保障 68巻 (2014)

—書籍—

- ・天野史子『欧州付加価値税ハンドブック』（中央経済社，2009）
- ・安部和彦『消費税の税率構造と仕入税額控除』（白桃書房，2015）
- ・安部和彦『医療現場で知っておきたい税法の基礎知識』（税務経理協会，2012）
- ・池田良一『欧州ビジネスのための EU 税制』（税務経理協会，2013）
- ・加藤智章 編『世界の診療報酬』（法律文化社，2016）
- ・金子宏『租税法 第二十二版』（弘文堂，2017）
- ・金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣，2010）
- ・塩谷満『よくわかる医療法人制度 Q&A—設立・運営・税務・事業承継—』（同文館出版，2010）
- ・瀬戸研一ほか『医療法人の設立・運営と会計・税務』（清文社，2011）
- ・島崎謙治「税制改革と社会保障」日本社会保障法学会編『新・講座社会保障法 第3巻（ナショナルミニマムの再構築）』（法律文化社，2012）
- ・田中治「納税義務者・課税取引と非課税取引」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣，2007）
- ・田中治「消費税における仕入れ税額控除の存在理由と判例動向」金子宏『租税法の発展』（有斐閣，2010）
- ・土屋重義ほか『ベーシック租税法』（同文館出版，2015）
- ・長澤哲也 編『実務解説 消費税転嫁特別措置法』（商事法務，2013）
- ・中里実『キャッシュフロー・リスク・課税』（有斐閣，1999）
- ・西沢和彦著『税と社会保障の抜本改革』（日本経済新聞出版社，2011）
- ・西山由美「金融セクターに対する消費課税—非課税と仕入税額控除の不整合への対応」金子宏ほか編『租税法と市場』（有斐閣，2014）
- ・西山由美「仕入税額控除—控除権行使をめぐる諸問題」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣，2007）
- ・船本智陸『医療と消費税 誰が負担をすべきか』（メディア・ケアプラス，2013）
- ・森徹 森田雄一『租税の経済分析』（中央経済社，2016）

( 28 ) 現行消費税法の損税問題に関する一考察 (二・完) (岩岡)

—新聞記事—

日本経済新聞2010年2月15日「高額医療機器、日本の保有突出、CTやMRI、中小病院も導入」

日本経済新聞2015年11月29日「消費税にあえぐ大病院—診療費は非課税、転嫁先なく、設備更新多く、重い負担。」

—ウェブサイト—

- ・ (社) 日本医薬品卸売連合協会ホームページ

「医療用医薬品では消費税で損税は発生していません」(2013.10.1)

<http://www.jpwa.or.jp/>

- ・ 厚生労働省ホームページ

「消費税と診療報酬について」

<http://www.mhlw.go.jp/bunya/iryouhoken/iryouhoken13/dl/140401.pdf>

- ・ 厚生労働省ホームページ

中央社会保険医療協議会 (中央社会保険医療協議会診療報酬調査専門組織 (医療機関等における消費税負担に関する分科会)) 議事録

<http://www.mhlw.go.jp/stf/shingi/shingi-chuo.html?tid=128169>

- ・ 福岡市医師会ホームページ

医療情報室レポート No.193 「特集：医療をめぐる消費税問題」(2014.5)

<http://www.city.fukuoka.med.or.jp/jouhousitsu/report193.html>

- ・ 日本医師会ホームページ

「各種お知らせ・報告 (H28.7.15)」

<https://www.med.or.jp/doctor/report/001192.html>

- ・ 国税庁ホームページ

No.6417 課税売上割合に準ずる割合

<https://www.nta.go.jp/taxanswer/shohi/6417.htm>