

「医療における税制上の諸課題」および  
「安定的医業経営のためにあるべき税制」について

医業税制検討委員会答申（要旨）

平成 28 年 3 月

日 本 医 師 会  
医業税制検討委員会

平成28年3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26年9月、横倉会長より「医療における税制上の諸課題」および「安定的医業経営のためにあるべき税制」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	西澤 寛俊	(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 業務執行理事)
	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)
	梶原 優	(日本病院会 副会長)
	北村 良夫	(大阪府医師会 理事)
	山崎 學	(日本精神科病院協会 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. まとめ(提言) 1

## 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 3
2. 移行税制に係るまとめ(提言) 3
3. 事業承継税制に係るまとめ(提言) 4

## III. 予防医療に関する税制の諸課題

1. 問題の所在 6
2. まとめ(提言) 6

# 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、本会は、平成6年9月の医業税制対策本部中間報告<sup>1</sup>以降、社会保険診療への消費税課税（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。このことは、社会保険診療報酬等に対する消費税を転嫁される患者・国民の負担についても十分に考慮してのことである。また、昨今の経済状況や社会保障制度の綻びについても鋭意配慮することが不可欠である。

## 2. まとめ（提言）

- (1) 医業における控除対象外消費税問題は、前述したように、長期検討し、提言してきたところであるが、その実現は常に先延ばしされてきた。しかし、平成28年度税制改正大綱では、平成29年度税制改正で結論を得るということで、その実現時期が明確にされた。
- (2) 他方、日本医師会をはじめ医療界側は、医業の経営形態の差異に対応して控除対象外消費税解消の利害が異なることもあって、一本化した解消策を提言（要求）できないでいる。それが、立法当局の解決先延ばしの口実にも使われてきた。
- (3) そこで、平成29年度税制改正要望に当たって、控除対象外消費税解消の一本化を図る必要がある。そこで、委員会の概ねの賛同を得たところであるが、現行の非課税制度を前提として、当局が診療報酬に仕入税額相当額として上乗せしている2.89%相当額<sup>2</sup>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）

---

<sup>1</sup> 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。

<sup>2</sup> 内訳は、平成元年の0.76%、平成9年の0.77%、平成26年の1.36%。

を認める新たな制度を提言する。これは、病院側が要求する課税制度の変更が、政治情勢や国民的理解上で困難と認められることからみて、次善の策であると考えられる。それに、病院等が大規模な設備投資を行った時には、それに係る仕入消費税額を全額控除できることにもなる。また、中小の診療所においては、課税制度変更によるいわゆる「引きはがし」の問題も心配しないで済むし、仕入消費税額が多額になった年(年度)には、税額還付を求めることができることになる。

- (4) なお、このような制度が円滑に実施されるためには、診療報酬に上乗せされる仕入税額相当額(現行2.89%)が明確にされていなければならない(診療報酬の決定において、政治的決着であいまいにされないようにしなければならない)。
- (5) 以上のような制度については、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。しかし、実額控除と概算控除が並存する制度については、例えば、給与所得者に対しては、概算経費といわれる給与所得控除制度が採用されているが(所得税法28条)、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(所得税法57条の2)が参考になる。

## 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新医療法における「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②については、平成 26 年度税制改正において「医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等の創設」として、持分あり医療法人の出資者について、その持分を放棄することを前提に、相続税又は贈与税の納税猶予等を認める制度の創設がなされている。

ただし、この制度は期間限定とされており、かつ、医業の継続性を目的とする事業承継税制というよりも、むしろ持分なし医療法人への移行を促進するための制度である。更に、出資者個人の相続税・贈与税の納税猶予等を認める制度体系にはなっているが、移行の際に問題となる上記①の移行後の法人に対する贈与税の問題が何ら解決されるものではない。

このような状況の中、刻一刻と持分あり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える。

### 2. 移行税制に係るまとめ(提言)

平成 18 年度の医療法改正以来、改正医療法に定める医療法人への移行が一向に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旨は、今までの委員会の答申においても重ねて提言を続けてきた。しかし、平成 20 年度税制改正で法人税法施行令 136 の 4 第 2 項(※1)及び相続税法施行令 33 条 3 項(※2)が規定されてからは、税制改正において抜本的な見直しはなされておらず、平成 26 年度税制改正において、「医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等」の規定が創設されたものの、移行の際の相続税法 66 条 4 項に係る規定の緩和措置は講じられなかった。そのため、この新制度の適用を受ける医療法人は極僅かに限られており、現状のままでは

非課税での移行要件を満たすことができない多くの医療法人が、持分あり医療法人に留まっているのが現実である。

平成 18 年医療法改正以後、従来の持分あり医療法人は、経過措置型医療法人と位置づけられ、課税面では通常法人と同等とされているにもかかわらず、後掲する中小法人に認められている「事業承継税制」の規定の適用を認められず、不合理な措置を受けていると言える。

現状の医療法の下では、この経過措置型医療法人が本則にのることがかなわないのであれば、スムーズな持分なし医療法人への移行が必須であると思われるため、今までの答申でも述べたように、出資持分を拠出金に変更した場合のみなし配当課税及び持分を放棄した場合の相続税法 66 条 4 項の規定による贈与税については、課税しないこととする早急な措置が望まれる。

特に、平成 20 年度税制改正により、相続税法施行令 33 条 3 項が、今まで通達に記載されていた内容が政令に定められたため、かえって相続税法 66 条 4 項の適用上、大きな問題となっている。今後、持分なし医療法人に移行することを望む多くの持分あり医療法人が非課税で移行できるよう、同令 33 条 3 項の要件を緩和する必要があることを強く提言する。

(※) 1. 医療法人に対する受贈益課税について

「持分の全部又は一部に払戻しをしなかったことにより生ずる利益の額」は、その法人の益金の額に算入されないという税務上の取扱いが明確化されるとともに、益金の額に算入されない金額は、利益積立金額とされた（法人税法施行令 9 条 1 項イ、9 条 5 項）。

2. 医療法人に対する相続税法 66 条 4 項の規定の適用による贈与税について

相続税法 66 条 4 項の「相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められる」場合の明確な基準として、相続税法施行令 33 条 3 項が規定された。

### 3. 事業承継税制に係るまとめ（提言）

検討の結果、委員会としては、前回提言と同様に、次の点について税制改正の必要があるものとする。

① 持分あり医療法人出資に対して、非上場株式等に係る納税猶予制度に準じた制度の創設

持分あり医療法人は、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を有した法人のまま、後継者にその事業を円滑に承継する制度の適用を認めることが、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、持分あり医療法人出資に対し、非上場株式等に係る事業承継税制に準じた制度の適用を認めることを引き続き要望することが望ましい。



② 平成 26 年度税制改正により創設された「医業継続に係る相続税及び贈与税の納税猶予等」に係る要件の緩和等

平成 26 年度税制改正により、持分あり医療法人の出資者について相続が発生した場合で移行期間内に持分あり医療法人から持分なし医療法人への移行がなされたときは、出資者に係る相続税又は贈与税の納税猶予等を認める制度が創設されている。しかし、この制度は適用期間を 3 年間とし、持分なし医療法人への移行を促進するための極めて限定的な特殊な制度である。

したがって、期限等の要件緩和を要望するとともに、更に有用な制度にするために、相続税・贈与税の納税猶予等が認められた場合（認定医療法人と認められた場合）には相続税法 66 条 4 項の規定による贈与税が生じないような措置を講じるべきである。

③ 財産評価基本通達 194-2 項の見直し

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①及び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と考え。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ものであるため、当該永続性が否認されるというのであれば、当該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ているにも関わらず、特例は一切認められていない持分の評価については、2～3 割の評価減を行うような措置も講じるべきである。

## Ⅲ. 予防医療に関する税制の諸課題

### 1. 問題の所在

医療費控除は、納税者本人、生計を一にする配偶者及び親族のために支払った一定の医療費のうち、総所得金額の5%又は10万円のいずれか低い方を超過した部分(上限200万円)を、所得控除ができる制度である。

所得税法第73条2項において、「前項に規定する医療費とは、医師又は歯科医師による診療又は治療、治療又は療養に必要な医薬品の購入その他医療又はこれに関連する人的役務の提供の対価のうち通常必要であると認められるものとして政令で定めるものをいう。」と規定されている。

したがって現在、医療費控除の対象となるものは、「診療又は治療の対価」であり、予防のための費用は、若干の例外はあるものの、原則として、対象外となっている。

しかし、予防医療の重要性については注目が高まっている。平成27年7月10日に発足した「日本健康会議」には日本医師会をはじめとする医療関係団体、経済団体、保険者の代表が実行委員として参加しており、「健康なまち・職場づくり宣言2020」において、「予防・健康づくりに向けて47都道府県の保険者協議会すべてが、地域と職域が連携した予防に関する活動を実施する」と宣言されている。

日本医師会では、例年、医療費控除の拡充について税制改正要望に取り上げている。

そこで、委員会では、平成28年度答申におけるテーマの一つとして、予防医療に関する税制の諸課題について取り上げることにした。

### 2. まとめ(提言)

予防接種やがん検診の自己負担額について、地域によって差があることが認められた。

地域によって財政状況やその他の事情が異なるため、法律によって地域差を是正することは難しいが、全国一律のルールで所得控除の対象となれば、その地域差も、ある程度は埋められるのではないか。

予防医療に対するインセンティブを確保するため、医療費控除及び所得控除の範囲の拡大を各方面に訴えていく必要がある。