

一橋大学博士学位申請論文審査報告書

平成 27 年 3 月 11 日

申請者 安部 和彦
論文題目 消費税法における税率構造と仕入税額控除との対応関係に関する研究－
医療非課税を中心にして－
審査員 吉村政穂、小川宏幸、藤枝純

1 導入から 25 年を経て消費税率の引上げが進められる中で、従来議論が棚上げされてきた消費税法上の論点についても、再検討の機運が高まっている。その一つに、社会保険診療報酬に対する非課税に伴う事業者負担の問題が挙げられる。本論文は、いわゆる付加価値税における医療非課税に関する他国の取扱いを検証し、日本における社会保険診療報酬に関する取扱いの新たな選択肢を提言するものである。

本論文は、「第 1 章 序論」、「第 2 章 医療機関における控除対象外消費税問題」、「第 3 章 医療制度の国際比較」、「第 4 章 イギリス及び EU における医療の提供に対する付加価値税の取扱い」、「第 5 章 カナダ及びオーストラリアにおける医療の提供に対する付加価値税の取扱い」、「第 6 章 結論」によって構成されている。

第 1 章及び第 2 章は、①診療報酬を非課税とし、かつ②価格（診療報酬）が公定されているために引き起こされる（控除外）消費税負担相当額の事業者負担について、診療報酬改定による上乗せ措置によって対応する現行の取扱いの問題点について検証している。仕入税額控除制度による課税の累積排除という原則を強調しつつ、租税政策上の決定によってもたらされる歪みを診療報酬改定という異なる制度を通じて調整することの歪み及び限界や、過去の調整分の追跡可能性（透明性）の欠如といった課題が指摘された。

第 3 章乃至第 5 章は、各国（イギリス、カナダ及びオーストラリア）の医療政策を紹介した（第 3 章）上で、医療機関を含む（非課税主体である）公的機関に対する付加価値税のあり方について見直しの動きが見られるイギリス及び EU レベルの議論（第 4 章）、並びに医療サービスの提供に対して、一部還付方式を採用するカナダ、また非課税ではなく、減額仕入税額控除及びゼロ税率を採用するオーストラリアの制度（第 5 章）をそれぞれ検証する。

第 6 章は、これまでの検討を踏まえ、望ましい解決策として、診療報酬非課税を維持しながら、カナダで採用される還付制度を導入することを提言する。その根拠として、受容可能性及び執行可能性の面で優れている点、かつ財政上の考慮も加味し得る点、及び過去における診療報酬上乗せ分の減額調整に伴う煩雑さを回避し得る点を主張する。その上で、かかる提言を現在の消費税法に接合することによって生じる課題及び他の非課税措置との関係といった検証を行う。

2 本論文は主に以下の点において評価することができる。第1に、取り組んだテーマの独自性及び先進性である。診療報酬の非課税については、消費税率引上げの実施と前後して政治的・社会的に関心を集めることとなったが、その根本的な解決策については未だ本格的な検討はなされていない。これまで諸外国の対応例に関する紹介等もほとんど存在しない分野であり、背景となった政策論議まで含め、各国の実例及び議論の体系的な整理及び紹介を行ったことはそれ自体一定の意義を有する。さらに本論文は、問題が生じた経緯を丁寧に解きほぐすとともに、実現可能な解決策の必要性を訴え、これに成功したといえる。

第2に、医療サービスに係る消費税（付加価値税）負担を患者（消費者）に負わせないという政策判断を前提として、あり得る選択肢に関する包括的な考察を行っている点が評価できる。従来の議論は、例外である非課税を批判し、消費税の効率性（C 効率性等）という観点から課税化を解決策とする議論が主であった。これに対して、本論文は、これが社会政策的な判断から修正され得ることを踏まえ、各国がその結果として生じる歪みを解消すべく、いかなる対応を行ったかを検証した。特に、カナダ（GST 還付制度）及びオーストラリア（ゼロ税率又は減額仕入税額控除制度）の検証にあたっては、複数税率の欠陥を抱えたイギリスの付加価値税制を批判的に検証した上で、各国の医療制度等に合わせて法制化を進めた側面があることを明らかにする。同時に、その導入時の議論を分析し、また相互の比較を通じて、各制度の有する特徴を析出する。例えば、カナダの（還付）制度が州段階の売上税に連邦段階の税を上乗せするに際して、税負担の加重を生じないというポリシーが存在し、これを実現するために制度化されたことを示しているが、これが本論文の結論部分（提言）に説得力を与えている。

第3に、提言する還付制度について、日本の消費税体系への導入可能性を検討するにあたり、安部氏の実務経験が十分に生かされている点である。還付制度導入に対しては、一般的に不正還付の可能性が懸念されるが、従来問題となった事例を引きつつ、その可能性が小さいことを説く。実務経験に裏打ちされた具体的かつ論理的な検証は、本論文の提言の実現可能性を主張する上で大きな武器となっている。

3 もっとも、本論文が提言する還付制度については、安部氏が仕入税額控除による税負担の累積排除という趣旨を強調する一方で、結論において、その適用範囲を狭く設定することへの疑問には十分応答する必要がある。診療報酬等においては事業者には価格設定の裁量を与えられていないことを強調するが、税負担の累積排除という観点からは、非課税取引を区別する根拠は希薄であり、現にドイツを中心とする EU では隠れた付加価値税（hidden VAT）を問題視する議論が盛んである。安部氏は下級審判決や財政事情を理由としてこれに反論するが、なお検討の余地はあるように思われる。ただし、今後の研究によってさらなる理論深化を期待できるものであって、本論文それ自体の評価を

何ら損なうものではないといえる。

4 安部氏は、医療法人向け税務・コンサルタントを含めた広い専門を有する税理士であり、医療系の大学でも教鞭をとっている。本論文は実務と理論の架橋をめざす経営法務専攻にふさわしい内容である。以上のような論文の評価と口述試験の結果に基づいて、審査員一同は、申請者 安部和彦氏に一橋大学博士（経営法）の学位を授与することが適当であると判断する。