

【博士学位論文要旨】

題名：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－

一橋大学大学院国際企業戦略研究科

経営法務専攻 ID11L001

安部 和彦

第1章 序論

(1) 本論文の意義

本論文は、わが国の医療機関における収入額の大部分を占める社会保険診療報酬に対する消費税が非課税とされる一方で、当該報酬に対応する仕入に係る消費税額が仕入税額控除の対象から除外される結果、事業者である医療機関が負担することを余儀なくされる消費税額、すなわち控除対象外消費税額につき、今後どのような対処方法によりその解決を図ることが妥当なのかをその主たる目的とするものである。そのため本論文では、消費税法における売上に対して適用される税率構造と仕入税額控除の対応関係に焦点を当て、当該対応関係の法的意義を検討することで、医療非課税を維持しながら控除対象外消費税問題に対処する具体的な道筋を明らかにする。

わが国における消費税に関する先行研究は、経済学・財政学的なアプローチによる制度の大きな枠組みに関してのものが多くを占め、租税法の立場からの研究は、従来、仕入税額控除に関する手続法的な観点からの研究、すなわち税務調査において適時に調査官に対し帳簿書類を提示しない場合仕入税額控除の要件である「帳簿書類の保存」を満たしているか、という論点をめぐる研究に比較的偏っている傾向にあった。これは、法学の研究が主として裁判規範としての法に焦点が当てられる傾向にあり、法的紛争には至らない論点に関する租税法の研究者や実務家の関心が低いことを反映しておりやむを得ない側面もあるが、この状況は決して消費税に関し解決すべき法的論点がほかにはあまり存在しないということを意味しているわけではない。むしろ、法的紛争にまでは至らないものの、実務において大きな問題となっており、その解決が当事者により切実に望まれているが、解決への理論的な道筋がつけられないため、混迷を極めているという論点がある。消費税法に関するその典型的な論点が、本研究で取り上げる医療機関における控除対象外消費税負担

の問題である。控除対象外消費税問題は先行研究がほとんどなく取り組み辛い論点であるが、消費税法の基本的な構造である仕入税額控除の問題に踏み込むことを要するため、その理論的検討は極めて重要である。

従来、租税法規の立法過程において中心的な役割を果たしてきたのは、財務省主税局の官僚であり、その対抗勢力として登場する、利害関係を有する日本経団連・業界団体とそれを管轄する各省庁の担当部署、及びその意向を受けた政権与党の政治家であった。このような現象は、民主主義国家における政策決定過程としてそれなりの合理性を有するものと考えられるが、他方で税の「あるべき論」よりもむき出しの業界エゴが幅を利かせる側面もあったよう思われる。特に問題なのは、政策決定の過程にアクセスしにくい業界団体や国民一般の声がその中に反映し難いという点である。特定の業界団体にしか影響が及ばない分野に係る税制改正であればそれでもよいだろうが、例えば、最終消費者が負担することとなる消費税の議論において、国民一般の声が立法過程においてほとんど反映しないというのは問題であろう。その意味で、利害関係から一步離れた、利益誘導的ではない、理論的かつ専門的な立場からあるべき租税法規の提案を行う研究の重要性と役割は、今後大きくなることが期待され、また租税法はそれに応えていく必要があると考える。

このような視点を本論文に即してみても、医療機関における控除対象外消費税について争われた神戸地裁平成 24 年 11 月 27 日判決(裁判所HP行政事件裁判例集)を検討した結果、現行消費税法の解釈論によっては医療機関における控除対象外消費税の問題を解決することは非常に困難であるという問題意識の下、その解決には基本的に立法によるほかになく、そのために国民各層の合意形成が可能となるような道筋を示すことが本研究の目的となるということである。すなわち、本論文は解釈論というよりは政策論ないし立法論の色彩が強いということになるが、その研究姿勢としては、付加価値税である消費税という経済理論に全面的に依拠して形成された税体系という特徴を踏まえ、経済学の成果や知見を十分に導入しつつ、租税法及び税務会計を中心にした租税領域の実務家である税理士としての経験を生かし、新たに立法化される制度の運用面(租税立法においては執行可能性)にも配慮した設計及び分析を行っていくこととなる。

また、本論文のテーマは租税政策の社会保障制度への接近という側面もあるが、従来このような視角からの理論的分析が積極的になされてきたとは必ずしも言えないところである。しかし、国家支出の大部分を占める社会保障制度とそれを賄う租税制度とを一体で考えるというのが民主党政権時に提唱され自民政権においても継承されている「社会保障

と税一体改革」の基本的なコンセプトであり、そのような思考こそが今後益々重要となっていくことは間違いないであろう。本論文は、租税政策の医療制度への接近、連携と機能分化（ないし役割分担）に係る理論的分析を行うものである。

(2) 本論文の基本的なアプローチ

本論文が扱う医療機関における控除対象外消費税の問題の解決方法は、大きく分けて①診療報酬の改定による方法と、②消費税法の改正による方法(立法による解決)の二つがある。いずれがより妥当な方法であるかについての具体的な議論は第 2 章以下で詳細に検討することとなるが、この問題に対する本論文の問題意識の焦点は、現行消費税法の課税システムに基因する医療機関における控除対象外消費税の負担について、診療報酬改定という医療制度ないし医療政策にその解決を委ねることの妥当性にある。公的医療保険制度を採用するわが国において、「望ましい」医療政策実現のため公定価格である診療報酬の果たす役割は非常に大きく、その報酬改定に注がれる労力も甚大であるが、利害関係者の種々の意図を反映させることが求められていることから、その決定メカニズムは極めて複雑怪奇である。しかも原則として 2 年ごとに改定される診療報酬は、その時々々の経済情勢や財政事情を反映した、必ずしも継続性を重視しているとはいえないような改定がなされる傾向にある。そのような診療報酬改定によって、医療機関にとっての法的安定性や予測可能性・透明性の確保が要請される消費税の問題の解決を図ることが果たして妥当といえるのだろうか。非課税に伴う負担は転嫁により解決するのが消費税の「原則」であるとして、租税法内部による解決を放棄し医療政策に丸投げすることが果たして妥当な政策的判断と言えるのか。もっともこれは、医療政策と租税政策とのいずれが優位であるかという議論ではなく、両政策の機能に応じた役割分担の問題であると考えられる。ここでの判断基準は、国民がいかなる「価値」に重きを置いて選択するのかということになるであろう。

仮に後者の②による場合には、解決策を検討する際の手順と基準が問題となるだろう。すなわち、平成元年の消費税導入時及び平成 9 年の消費税率引き上げ時には上記①の方法により解決を図ったわけであるが、今回の消費税率の引上げ時の対応として①の方法は果たして適切といえるのかどうかはまず検討され、その結果それによる対応では不適切であることが言えなければ、②を検討する意義は乏しいということになる。そのような判断を下すための前提条件として、わが国の医療機関の経営状況についてのデータによる把握及び診療報酬制度の基本的な理解が必要となることから、本論文ではその点についても必要に応じて触れている。

次に、控除対象外消費税問題に対処するため消費税法の改正を行うとして、どのような改正を行うのか検討する際には、まず現行税制を前提に適切な措置を講じるという手法によらざるを得ないということを念頭に置くということである。税制改正の議論をする際、ややもすると現行税制の枠組みを無視して、あたかもまっさらな状態で新税制を構築するかのとき議論を展開する例もみられるが、実際にはそのような手法を採ることはできない。現行の消費税法においては、社会保険診療の提供に対する消費税は導入以来非課税とされており、国民（＝患者）は既に20年余そのような取扱いを前提に社会保険診療を受けている。したがって、仮に社会保険診療の提供に対する消費税の取扱いを非課税から別の取扱いにする場合には、何故そうなるのか、そうすべきなのかを国民全般に対して説得力のある説明を果たすことが強く求められるということになる。

また、上記検討の結果仮に立法措置が必要とされる場合、いかなる立法措置が考えられ、そのいずれが妥当であるのかを比較検討することとなるが、立法的解決によるケースでは現行税法上存在しない新たな措置の導入が必要となることが多い。その場合には、当該制度を導入した場合の影響についても慎重に検討することが不可欠となるが、その際に参考となるのは既に導入済みの諸外国における立法趣旨とその運用状況の解明である。したがって、本研究では比較制度論的アプローチを行うこととなる。

実際に比較制度論的アプローチを行うにあたって重要なのは、言うまでもなく、どの国の制度を比較検討対象として取り上げるのかである。消費税は付加価値税制に分類されるが、付加価値税は世界で初めてフランスにおいて導入されてから未だ60年程と歴史が浅く、所得課税と比較すると研究の蓄積は必ずしも十分ではない。また、EUにおいては付加価値税指令による税制の標準化を目指しており、その規定がEU域内だけでなく域外の諸国における付加価値税制にも影響を及ぼしている。一方で、付加価値税指令は加盟国の実情に合わせた「逸脱」をも認めているが、それが付加価値税制が本来持つはずの簡索性や中立性を阻害しているとして問題になっており、EU域外のより中立的な税制(カナダ、オーストラリア、ニュージーランドなど)を参照しながら再構築を模索しているところである。

上記を踏まえ本研究においては、比較制度論的アプローチの対象国として、次の観点からEUの付加価値税指令を含むイギリス、カナダ及びオーストラリアを取り上げた。第一に、わが国において1989年に消費税を導入するにあたり制度設計の模範としたのが欧州の付加価値税制であり、医療を非課税としたのも欧州における取扱い(付加価値税指令においてにその基本原則が示されている)に倣ったものであるとされるためである。第二に、欧州

の中でもイギリスは付加価値税制の税率構造が複雑であり、そのような制度を採用した背景とその実態(マーリーズ・レビューではそのような税率構造に関して批判的な検討が加えられている)を解明することはわが国の消費税制度の設計、中でも仮に非課税から別の課税形態(軽減税率など)に移行した場合の影響といった事項を検討するにあたり何らかの示唆を得ることが期待されるためである。第三に、カナダ及びオーストラリアにおける付加価値税の導入は1990年代以降とOECD加盟国中後発のグループに属しており、両国においては制度設計に当たりイギリスをはじめとする欧州諸国における制度の問題点を検討しているものと考えられるためである。付加価値税制の発展は単線的なものではなく、先行する欧州の税制を遅れて導入する国々が参照し是正すると、それをまた欧州が参照して是正を検討するという動きを示している。そのため、カナダやオーストラリアが欧州の付加価値税のどのような点を問題としどのような改良を加えたのかを解明することは、わが国の制度設計に有力な示唆を与えるものと考えられる。第四に、カナダ及びオーストラリアはともに英連邦加盟国であり、医療制度についてもイギリスの強い影響を受けているため、医療に係る付加価値税の取扱いについて比較検討する意義が十分あると考えられるためである。

(3) 論文の構成

第1章においてはまず本研究の目的とその分析手法を述べたのち、本研究により解決への方向性を示したいと考えている医療機関における控除対象外消費税負担の問題が争われた神戸地裁の裁判例の検討を行い、そこで抽出された問題点を第2章以下においてどのようなアプローチで分析し解決への方向性へと導いていくのかについて説明する。

第2章においては、本研究のメインテーマである医療機関における控除対象外消費税問題を取り上げる。すなわち第2章においては、まず医療機関における控除対象外消費税の負担状況について確認した後、付加価値税としての消費税の基本的な仕組みにつき課税の累積を排除する仕入税額控除のメカニズムに焦点を当ててその内容をみていくこととする。次に、控除対象外消費税が発生するメカニズムとその負担が医療機関の経営に与える影響を検討し、合わせて当該問題解決のための選択肢及び各選択肢のメリット・デメリットを提示する。

第3章では、付加価値税の税率構造と医療機関における控除対象外消費税問題の比較制度分析を行う前提として把握すべき、第4章以下で取り上げるイギリス、カナダ、オーストラリアとわが国の医療制度の比較制度分析を行う。

第4章では、付加価値税の税率構造がわが国と比較して相当程度複雑であり、ゼロ税率や非課税措置が広範に認められているイギリスの付加価値税について、EUの付加価値税指令との関係にも触れながら取り上げて、当該税率構造を持つこととなった背景とその複雑さゆえの問題点、マーリーズ・レビューを中心にした見直しの議論の動向について検討する。

第5章では、前半で病院等の公的機関に対し控除不能となった付加価値税の一部を還付する仕組みを持つカナダの付加価値税を取り上げ、その仕組みが導入された背景とわが国への導入可能性について検討する。後半では、医療の提供に関しゼロ税率が適用されるという世界的に見てもユニークな制度を持つオーストラリアの付加価値税を取り上げ、その得失を検討する。

最後の第6章では結論として、前章までの付加価値税制の比較法的検討を踏まえ、わが国の医療機関における控除対象外消費税問題の解決策として、カナダの付加価値税制に範をとった還付制度の導入という方法を示し、合わせて当該制度の他の非課税措置への発展可能性と今後の課題を提示する。

第2章 医療機関における控除対象外消費税問題

本章においては、医療機関において問題となっている控除対象外消費税の負担について、その発生メカニズムと医療機関の経営に与える影響、解決のために考えられる選択肢及び各国の付加価値税制におけるこの問題の現状について分析している。また、この問題を分析する上で重要なのは、付加価値税の転嫁のメカニズムとそれが例外的に機能しない公定価格としての社会保険診療報酬制度を理解することであるため、合わせてこの点についても述べている。

本章ではまず、医療機関における現状の低い利益率の中で、税率引上げによる追加的な控除対象外消費税の負担が医療機関の経営に深刻な影響を及ぼすことを確認している。次に、付加価値税である消費税の基本的な仕組み、中でも課税の累積を排除する仕入税額控除制度の機能を確認するとともに、わが国の診療報酬制度の概要を検討し、社会保険診療報酬等に係る消費税が非課税であることにより対応する課税仕入れが控除できないため控除対象外消費税が発生するが、社会保険診療報酬等が公定価格であるため、当該控除対象外消費税が個々の医療機関の原理的に価格に転嫁できないという構造的な問題についてみていった。

このような医療機関における控除対象外消費税問題の解決方法としては、大きく分けて、①控除不能分の消費税額について診療報酬の引上げにより転嫁するという対応方法と②税制上の措置を講ずる方法の二種類がある。後者はさらに非課税を維持したまま一定額を還付する方法と課税化（標準税率、軽減税率又はゼロ税率による課税）し仕入税額控除を認める方法とがあるが、平成元年の消費税導入時及び平成9年の3%から5%へ税率引上げの時において行われた、診療報酬による控除対象外消費税負担への対応の妥当性について検証したところ、その不徹底さが確認された。そのため、制度の透明性及び法の支配の観点から、カナダやオーストラリアにおける取組等を参考にしながら税制上の措置を講ずるべきことを明らかにした。

第3章 医療制度の国際比較

本章では、医療制度の国際比較を行うことによりわが国の医療制度の特徴を浮き彫りにするとともに、本論文で取り上げるイギリス、カナダ、オーストラリアにおける付加価値税の取扱いに係る医療政策的背景を解明することを目指した。

本章では、医療に係る付加価値税の取扱いを検討するにあたり、まずその前提となる医療制度について確認した。本論文において付加価値税制を検討したイギリス、カナダ及びオーストラリア三か国の医療制度について言えば、一般医ないしかかりつけ医（GP）がゲートキーパーの役割を果たしており患者が自由に医師を選択できない点など、カナダ及びオーストラリアがともにイギリスの制度の強い影響を受けていることから類似点が多いという特徴があることが分かった。また、三か国とも政府の財政支出(税方式)により公的医療保障制度が運営されている点で、公的医療保険制度を採用しているわが国とは異なる。しかし、公的医療保障が税方式であるか保険方式であるかについては本質的な差はなく、いずれの方式であっても国民に低廉かつ平等に医療を提供するという理念を共有しているものと考えられる。

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

本研究では付加価値税の比較的研究として、イギリス及びEU付加価値税指令、カナダ及びオーストラリアを取り上げている。これらの国を取り上げる理由は以下のとおりである。第一に、本研究のテーマである医療の提供に係る控除対象外消費税問題について、カナダは還付(rebate)制度、オーストラリアはゼロ税率の導入により一応の解決を図ってい

ることから、両国の制度とその導入経緯を調査することによりわが国への示唆も少なくな
いと考えたためである。第二に、カナダ及びオーストラリアは付加価値税の導入に当たり
英連邦の本国であるイギリスの法制度を参考にしており、三カ国（ニュージーランドを加
えた四カ国）の比較法研究も盛んに行われているためである。第三に、イギリスは付加価
値税導入時及びその後の税制改正で軽減税率やゼロ税率、非課税といった課税ベースを浸
食する措置を広範に採用したが、現在その見直しが国内からも EU から強く要請されて
いるところであり、付加価値税の税率構造のあり方を検討する際に参考になるためである。
第四に、諸外国の付加価値税制への影響力が強い EU では、現在医療機関を含む公的機関
に対する付加価値税の取扱いのあり方の検討がなされており、その議論からわが国への示
唆を探る意義があると考えられるためである。

そこで本章では手始めに、消費税と同様の付加価値税制(Value Added Tax, VAT)を有する欧
州の主要国であるイギリスにおいて、医療提供に係る付加価値税の取り扱いを概観し、中
でも非課税及びゼロ税率の適用状況を検討するとともに、欧州の付加価値税制を規律して
いる EU の付加価値税指令について検討することで、わが国における医療機関の控除対象
外消費税問題に関する今後の示唆を得ようと試みた。

イギリスの付加価値税は、標準税率のみならず、ゼロ税率及び軽減税率を採用するなど
複雑な税率構造を採っており、しかもその適用範囲がかなり広範囲に渡っているなど、そ
れが課税ベースの浸食をもたらす中立性を損ねることとなるため、その早急な見直しが叫
ばれている。イギリスにおける付加価値税の複雑な税率構造の教訓からわが国が学ぶべき
点は少なくないが、ここで特に強調しておきたいのは、軽減税率の導入の可否である。イ
ギリスは付加価値税導入時軽減税率を採用していなかったが、1990年代に採用するとその
後徐々に適用範囲を広げている。主として逆進性に配慮した措置である非課税、ゼロ税率
及び軽減税率は、一度採用するとその縮減、廃止は政治的ハードルが高く、実現は極めて
困難である。逆進性対策の中で（そもそも逆進性対策の必要性の有無も含めて）、軽減税率
をどう位置づけるのかの理論的な検討なしに、わが国において安易に軽減税率を導入する
ことには慎重であるべきということが言える。

また、イギリスを含めEUにおいては付加価値税の「制度疲労」が問題視されており、
マーリーズ・レビューなどにより見直しの動きがみられ、非課税措置についてもその例外
とはなっていない。しかしながら、医療や福祉等に対する社会政策的観点からの非課税措
置については、未だ見直しの方向性が定まっていないところである。この点はわが国の医

療非課税の見直し論議においても十分念頭に置くべきと考えられる。

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2章で詳述したように、わが国においては社会保険診療や福祉事業の提供は消費税が非課税とされているが、それに対応する仕入税額が控除不能となる控除対象外消費税の問題、いわゆる「損税」問題がクローズアップされている。わが国と同様の付加価値税を導入している欧州をはじめとする諸外国においては、多くの国で医療や福祉事業の提供については非課税としているが、非課税売上に対応する仕入税額控除は通常認められないため、わが国と同様に控除不能となる仕入税額が生じることとなる。しかし、カナダの付加価値税である GST(Goods and Services Tax)においては、病院を含む公的サービスを提供する事業者に対して、非課税売上に対応する仕入税額に関し、その一部ないし全部を還付する制度が導入されている。そこで本章の前半では、カナダにおける GST 制度及び病院を含む公的機関に対する GST 還付制度(public service bodies' rebate)を概観し、その意義を検討することで、わが国の控除対象外消費税問題解決に向けての参考資料にすることを意図している。

また、本章では後半でオーストラリアにおける医療の提供に係る付加価値税(Goods and Services Tax, GST)の取扱いと仕入税額控除制度について合わせてみていくこととした。OECD 加盟国中付加価値税の導入が最後発であるオーストラリアにおいては、医療の提供に対するゼロ税率や、非課税売上に対応する仕入税額控除が不能となる仕組みの例外として、仕入税額の 75%相当額の控除を認める減額仕入税額控除制度(reduced input tax credit, RITC)が適用されるなど、諸外国において例を見ない独特の興味深い制度を導入している。わが国の医療界は医療のゼロ税率化の可能性を模索しているため、オーストラリアにおける当該措置に係る立法趣旨の解明は有意義であると考えられる。

まず本章前半のカナダにおける付加価値税制度であるが、付加価値税における公的機関が負担する控除不能税額に係る包括的な還付制度はカナダ特有のものであるものの、近年欧州において当該制度への関心が高まっている。これは人的非課税に伴う控除不能税額の発生による不合理をいかに取り除くかという側面からの関心であり、わが国の状況とは異なる。しかし、物的非課税に伴い発生する控除不能額の転嫁がうまく機能していないわが国の医療機関への対処方法として、カナダの付加価値税制における還付制度は、その制度の安定性とも相まって極めて参考になる手法であると考えられる。ただし、人的非課税に対処するカナダの制度は中立性の観点から問題があるため、還付対象を事業者の類型ごと

に行うのではなく、同一サービスについては同一に取り扱うというようにすべきであろう。

一方、オーストラリアの付加価値税制においては、諸外国の付加価値税とは際立った相違点がいくつかみられる。本研究において注目したのは、非課税売上に対応する課税仕入れでありながら75%相当額を控除する減額仕入税額控除制度(reduced input tax credit, RITC)と、医療の提供に対するゼロ税率(GST-free)の適用である。前者は付加価値税制において「非課税売上」と「仕入税額控除不可」の対応関係は制度上必ずしも絶対的なものではなく政策的な判断に過ぎないということを示唆する規定であると考えられ、また、後者は医療の提供体制において民間の役割が大きい日本にとっても参考になる規定である。中でも前者は財政事情が厳しく新たなゼロ税率の導入が事実上困難と考えられるわが国において、控除対象外消費税問題の解決策を検討するにあたって、その適用対象は医療ではないものの、部分的とはいえ一定の効果が望める方法であることから、非常に示唆に富む規定であると考えられる。

第6章 結論

第5章までの検討を踏まえたところで、本論文が結論として主張したい点は以下のとおりである。

(1) 控除対象外消費税問題の切り分けと「医療非課税」の維持

前章まで検討してきた諸点を考慮すると、わが国における医療機関の控除対象外消費税問題への対応策は、まず過去の診療報酬改定による対応の不合理性、換言すれば裁量行政による不透明性を排除し法の支配を貫徹するため、医療政策（診療報酬改定）と租税政策（消費税法による措置）とを切り分け、税制上の措置すなわち立法により対応することが望ましいということがいえる。医療機関における控除対象外消費税の負担は現行消費税法の仕組み上必然的に発生するもので、その時点での経済状況や財政事情とは無関係である。このような問題への対処方法は、その時点での経済状況や財政事情を踏まえて柔軟に対応することが可能な診療報酬改定という裁量行政によるのではなく、租税法規に従い裁量の余地なく透明性をもって執行される方が妥当といえる。

そうすると、次に消費税の枠内における対応を検討すべきということになるが、その場合現行消費税法の「医療非課税の原則」を維持するか否かが問題となる。第2章で見たとおり、消費税導入時に医療が非課税となったのは、「患者に消費税を負担させるべきではない」という医療界の主張を採り入れたという意味合いが強い。医療界のこのような主張は、基

礎的な医療は社会保険診療により国民全体に平等に提供されるべきという国民皆保険の原則やフリーアクセスといった、当時から現在まで維持されてきたわが国の医療政策の基本理念と整合的であると考えられる。また、消費税導入以来 20 年以上も非課税であったという歴史に基づく当該措置への国民の「安心感」を踏まえると、今後採るべき医療政策との齟齬が予想されるのではない限り、医療非課税を維持するのが自然な流れであるものと考ええる。

(2) 還付制度の導入

医療に関し消費税非課税を維持するとなると、現状のように医療機関が控除対象外消費税額を負担することとなる。これは現行消費税法上、売上が非課税の場合対応する仕入に係る消費税が控除できないからであるが、非課税を維持したままこの問題に対応したのがカナダである。すなわち、第 5 章で説明したとおり、カナダでは公的病院に対して非課税売上に対応する仕入税額の 83%相当額が還付される。カナダの当該制度は法的には「控除」ではなくあくまでも「還付」であるが、経済的効果は控除と同等であり、いわば「部分控除(partial credit)」とみることができる。

わが国において当該還付制度を導入する意義の一つは、問題解決の迅速性という点が挙げられる。主要国において付加価値税に関し社会政策的観点から非課税とされている項目につき課税(標準税率、軽減税率又はゼロ税率)に変更した事例は皆無と考えられる。標準税率はもちろんのこと、軽減税率であっても、非課税の場合と比較すると消費者の負担は純増であるため、消費者サイドの理解を得ることは容易ではないだろう。医療のような国民全体に影響を及ぼす項目であればなおさらである。税率 10%引上げ時までには解決策を見出すことが迫られているわが国においては、議論の収斂に相当な時間を要すると想定される「課税化」ではなく、還付制度の導入により対処するのが現実的と考えられる。

還付制度の基本となる仕組みは還付割合とその原資である。仮にカナダ型の制度を導入する場合、まずどのくらい還付するのか、すなわち還付割合をどうするのが問題となる。本論文ではカナダのようにパーセンテージで示すのではなく、以下で示す算式のように、非課税売上(ただし社会保険診療等公定価格の診療報酬に限る)に対応する課税仕入税額のうち平成 26 年 3 月までの税率である 5%までは仕入税額控除を認めず、それを超過する部分について控除を認めるという方法を提案した。

$$\text{還付対象税額} = \text{非課税売上(社会保険診療等)対応課税仕入税額} \times \frac{\text{標準税率} - 5\%}{\text{標準税率}}$$

上記算式に基づく還付の方法は、平成 26 年 3 月までの税率 5%までは過去になされた診療報酬改定で消費税負担分を（一応）加味していること、標準税率が今後 10%を超える場合にも対応できること、という点から一定の妥当性があると考えられる。

次に医療機関へ還付される金額の原資であるが、それは徴収済の税金となる。そのため、消費税収はその分だけ減少することとなる。また、診療報酬の改定の場合と比較して、受益と負担の関係が曖昧となる恐れもある。これらの点については、還付金額は医療(中でも社会保険診療)という国民共通のインフラを維持するためのコストであり、国民全体が負担するのが望ましいという考え方に基づくという説明が可能であると考えられる。

(3) 他の非課税措置への応用可能性

本論文では消費税法における仕入税額控除制度の法的意義として、税額計算における基本構造をなすものであるという点を強調してきたが、そのような仕入税額控除制度は課税仕入税額の「完全控除」を要求する措置であるにとらえるべきというよりも、事業者において控除対象外消費税の負担が生じた場合には立法者にその排除を要求する「根拠」となり得るものととらえるのが妥当ではないかと考えられる。わが国における仕入税額控除制度のこのような解釈をさらに突き詰めていけば、現行税法上全く認められていない非課税売上に対応する課税仕入税額に係る控除につき、どこまで認められるべきなのかが問題となり、その判断基準を示す必要がある。

これについては、まず非課税措置を「その性質上消費税になじまないもの」と「社会政策的配慮に基づくもの」とに分け、前者については基本的に非課税から課税への転換により対処すべきとした。また、後者についてはさらに事業者により控除対象外消費税額の価格への織り込み(転嫁)が可能なものとそうでないものとに分け、可能でないものは転嫁によることを基本とするものの、仮にそれが十分に機能しない場合には、税制上や財政上の措置といった公的介入が必要となるとした。可能なものについては基本的に転嫁によることとするものの、サービス内容の公共性が高いものについては税制上や財政上の措置を検討する余地があることを示した。

(4) 今後の課題

本研究で検討した事項に関し、今後の課題となる項目は以下の点である。

まず、医療提供体制の変化とそれに対する税制の対応である。医療の提供は現在対面で行うことが前提とされ、必然的に国内取引に該当することとなるが、医療技術の発展により遠隔の画像診断や治療が可能となり、対面による診断・治療を要しなくなったとした場合には、医療の提供もクロスボーダー取引となりその結果輸出免税の適用となることもあり得る。そうすると、控除対象外消費税問題がネックとなって、医療機関はむしろ仕入税額控除の適用上有利となる輸出免税の適用が受けられる医療の提供形態を模索するような事態、要するに国内の患者をわざわざ海外の拠点(滞在費の比較的安価な東南アジアなど)に移動させ、そこに対し国内から医療を提供するというスキームによることも考えられないわけではない。医療政策の基本が変われば租税政策も変わらざるを得ない。そこまで考えると、現在検討されているような控除対象外消費税問題に係る解決策の寿命は、意外に短いかもしれない。

次に、消費税に係る非課税措置の抜本的な見直しである。非課税措置は対応する課税仕入れに係る仕入税額控除が認められないことから、課税の累積を排することを基本的な仕組みとする付加価値税制度の中では特異な措置であり、その廃止が望ましいとする主張も随所でみられる。確かに理論的には十分根拠のある主張であり、中長期的にはその見直しは避けて通れない課題であることは疑いないが、仮にそれが理論的には正当性があるとしても、少なくとも社会保険診療を含む社会政策的配慮に基づく非課税措置をここ数年のうちに廃止にまで持ち込むことは極めて困難であると考えられる。

しかし、今後わが国を取り巻く社会経済情勢が変化し、財政状況が益々厳しさを増すことが予想される中で、当該社会政策的配慮に基づく消費税の非課税措置といえどもいつまでも聖域として見直しを免れるという状況が継続するとは限らない。非課税措置が消費税における仕入税額控除のメカニズムの中で特殊な存在(マーリーズ・レビューの言では *anathema*(異端))であることは疑いのないところであり、制度の簡素化及び課税の歪みの是正の観点から、廃止を含めた抜本的な見直しが必要となるであろう。

その場合、制度の簡素化及び税込調達機能の確保(税率を可能な限り抑制することをも意味する)の観点から、消費税の税率構造は標準税率のみとし、非課税・軽減税率は認めず、例外として輸出免税(ゼロ税率)のみ認めるというものとする。その一方で、廃止されることとなる非課税措置が担ってきた低所得者(逆進性)対策は、仮にそれを消費税の枠組みの中で対応するとしたならば、マイナンバー制度(社会保障・税番号)による所得把握が一定の精度を確保することを前提に、一定の所得水準以下の納税者に消費税を還付する制度の導

入により代替することが考えられる。すなわち、付加価値税制の透明性・中立性を確保しつつ、低所得者層への逆進性対策を実現する方策として有力なのは、いわゆる「給付付き税額控除制度」の導入である。この点については、中長期的な観点から、消費税における逆進性・低所得者対策の必要性の有無、仮に必要な場合どのような方策が最も適切であるかについて、諸外国の番号制度を巡る不正事案とその対処法をも十分参照しながら検討することが不可欠であろう。