

医療に係る非課税措置について

経済学研究科 経済学専攻 財政学

18M3058 川村和江

序章

はじめに

第1章 医療にかかる消費税の課題

1. 1 医療機関における消費税の取扱
1. 2 医療機関に関する消費税のしくみ
1. 3 医療の損税に関する議論

第2章 裁判例研究

2. 1 事実の概要
2. 2 争点
2. 3 原告の主張
2. 4 被告の主張
2. 5 判旨
2. 6 本判決の検討

第3章 医療の損税分析

3. 1 分析手法
3. 2 分析結果

第4章 医療の非課税措置による逆進性の緩和効果

4. 1 消費税に関する逆進性について
4. 2 消費税の逆進性の計測

第5章 おわりに

医療に係る非課税措置について

経済学研究科 経済学専攻 財政学

18M3058 川村和江

序章. はじめに

消費税法は、国民福祉の充実等に必要な歳入構造の安定化に資するため、消費に広く薄く負担を求めることを目的としている（税制改革法 10 条 1 項）¹。事業者は、消費に広く薄く負担を求めるという消費税の性格に鑑み、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとしている（税法改革法 11 条 1 項）²。消費税法上、医療の社会保険診療報酬等にかかる消費税は、「社会政策的配慮から課税すべきではないとされるもの」として非課税取引となった。これは、社会的弱者への配慮ないし再分配政策（逆進性対策）を意味する。また、社会保険診療や福祉等に利用者の負担を生じないことが望ましいという理由から、非課税とされたもので（消費税法 6 条 1 項及び消費税法別表第一 6 号）、社会保険診療を行うための仕入に係る税額の控除が認められない（消費税 30 条 2 項）。医療の社会保険診療等は、健康保険等の法律の規定により社会保険診療等に係る報酬が公定価格（医療機関に価格の決定権はない）であるため（健康保険法 76 条 2 項）、仕入税額相当額を診療報酬に転嫁することができない。よって、医療は仕入れに係る消費税額控除できず「損税」となる。これは、消費税法で規定する社会保険診療等における非課税制度に問題がある。日本医師会は、消費税導入時から社会保険診療報酬が非課税のため仕入れに係る消費税額の負担について、非課税制度の見直しを要求してきた。しかし、厚生労働省は、仕入にかかる消費税負担金額問題は、社会保険診療報酬に消費税負担分を上乗せしてきたと主張している。

本稿の目的は、実際に、医療にかかる仕入税額の負担が、十分に社会保険診療報酬で消費税負担分の上乗せにより補われているのか。また、損税がカバーされているかどうか

¹ 現行の個別間接制度が直面している諸問題を根本的に解決し、税体系全体を通ずる税負担の公平を図るとともに、国民福祉の充実等に必要な歳入構造の安定化に資するため、消費に広く薄く負担を求める消費税を創設した（税制改革法 10 ①）。

² 事業者は、消費に広く薄く負担を求めるという消費税の性格にかんがみ、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする具体的に規定し、その際、事業者は、必要と認めるときは、取引の相手方である他の事業者又は消費者にその取引に課せられる消費税の額が明らかとなる措置をこうずるものとする定めた（税制改革法 11①）。

かについて実態を把握したうえで医療にかかる消費税の非課税措置について検討することである。本稿の具体的な構成は以下の通りである。

第1章では、医療が消費税法において非課税になった経緯を説明する。また、消費税導入による消費税負担分の対応について検討する。医療機関に関する消費税のしくみでは、社会保険診療報酬にかかる消費税非課税制度と仕入税額控除の関係を検討する。

第2章は、社会保険診療報酬の消費税非課税措置で争われた神戸地裁平成24年11月27日判決の裁判例を検討する。社会保険診療報酬が消費税法上非課税取引であるため、課税仕入れにかかる消費税を仕入税額控除ができない。原告は、「医療機関は、消費税が非課税となっているために、一方的な負担を強いられている。医療機関は、診療報酬に消費税組み入れた医療費非課税制度そのものが間違っているものである。これは公平で適正な税のあり方を保障した憲法にも違反している。」と訴訟をした裁判例である³。裁判の争点のうち、社会保険診療報酬等について、仕入税額控除を認めていない消費税法の仕組みについて、憲法14条1項、22条1項、29条1項及び84条に違反するか否か（争点1）についてのみ検討する。

第3章では、産業連関表（2015年）を用いて、医療の損税金額を推計する。厚生労働省は、消費額負担分として、診療報酬改定で消費税負担分を加算することで対応している。この診療報酬の補填によって損税がカバーされているかどうかを確認する。

第4章では、医療の非課税措置がどの程度の逆進性緩和効果を持つのかを推計する。これは、消費税法において社会政策的な配慮から医療が非課税された措置そのものが妥当なものだったかを確認するためである。

第5章では、第3章・第4章の検証結果を踏まえ、医療に係る消費税非課税措置について、今後の課題を提示する。

³ 吉田（2013）pp.18-24。

第1章 医療にかかる消費税の課題

1. 1 医療機関に関する消費税の取扱

消費税は、財の消費に担税力を認めて課される租税である⁴。消費税の対象となる取引は、原則として国内におけるすべての財貨・サービスの販売、提供が含まれる⁵。消費税については一般的に、多段階の一般消費税であり、仕入控除方式の付加価値税であるとされる。国内取引として事業が行った資産の譲渡等（消税4条1項、2項）とされる。資産の譲渡等とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡す及び貸付け並びに役務の提供と定義されている（消税2条1項8号）。税額算定の仕組みには、仕入税額控除法が採用されている⁶。

消費税は、原則としてすべての財サービスに課税されるものの、消費税の非課税を規定している（消費税法6条）非課税取引がある。

消費税の非課税取引について表1で示したように、①課税対象になじまない場合と、②社会政策的配慮にもとづく場合に非課税措置が適用されている。具体的には、表1で示したように、①税の性格から課税対象としてなじまないものとしては、土地の譲渡及び貸付け、有価証券、支払手段等の譲渡、貸付金の利子、保険料等、郵便切手帳、印紙及び証紙、物品切手等の譲渡、行政手数料、外為業務に係る業務の提供がある。②社会的政策的配慮に基づくものは、公的医療保険制度に係る医療等、介護保険の規定に基づく一定のサービス及び社会福祉法に規定する社会福祉事業等として行われる資産の譲渡、助産に係る資産の譲渡、教育用図書等の譲渡、学校教育法第1条に規定する学校等の授業料、入学金、施設投債等がある。

⁴ 金子（2019）p.778 参照。

⁵消費税法（昭和63年12月30日法律第108号）、消費税法執行令（昭和63年12月30日政令（昭和63年12月30日政令第360号）、消費税法執行規則（昭和63年12月30日大蔵省令第53号）、租税特別措置法（昭和32年3月31日法律第26号）などを法源する。

⁶ 金子（2019）p.790 参照。

表 1 消費税の非課税取引

①税の性格から課税対象としてなじまないもの	②社会政策的配慮に基づくもの
<ul style="list-style-type: none"> ◦土地の譲渡及び貸付け ◦有価証券、支払手段等の譲渡 ◦貸付金の利子、保険料等 ◦郵便切手帳、印紙及び証紙、物品切手等の譲渡 ◦行政手数料、外為業務に係る業務の提供 	<ul style="list-style-type: none"> ◦公的医療保険制度に係る医療等 ◦介護保険の規定に基づく一定のサービス及び社会福祉法に規定する社会福祉事業等として行われる資産の譲渡 ◦助産に係る資産の譲渡 ◦教育用図書の譲渡 ◦学校教育法第1条に規定する学校等の授業料、入学金、施設投資等

出所：国税庁「消費税のあらまし」より作成。

なお、表 1 で示した医療の提供に関する非課税範囲の詳細は、消費税法では以下のよう
に記載されている。（消法 6①、別表第 1 六八）。

- (1) 健康保険法、国民健康保険法等の規定に基づく療養の給付及び入院時食事療養費、入院時生活療養費、保険外併用療養費、療養費、家族療養費又は特別療養費の支給に係る療養並びに訪問看護療養費又は家族訪問看護療養費の支給に係る指定訪問看護。
- (2) 高齢者の医療の確保に関する法律の規定に基づく療養の給付及び入院時食事療養費、入院時生活療養費、保険外併用療養費、療養費又は特別療養費の支給に係る療養並びに訪問看護療養費の支給に係る指定訪問看護。
- (3) 精神保健及び精神障害者福祉に関する法律の規定に基づく医療、生活保護法の規定に基づく医療扶助のための医療の給付及び医療扶助のための金銭給付に係る医療、原子爆弾被爆者に対する援護に関する法律の規定に基づく医療の給付及び医療費又は一般疾病医療費の支給に係る医療並びに障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律の規定に基づく自立支援医療費、療養介護医療費又は基準該当療養介護医療費の支給に係る医療。
- (4) 公害健康被害の補償等に関する法律の規定に基づく療養の給付及び療養費の支給に係る療養。

(5) 労働者災害補償保険法の規定に基づく療養の給付及び療養の費用の支給に係る療養並びに同法の規定による社会復帰促進等事業として行われる医療の措置及び医療に要する費用の支給に係る医療

(6) 自動車損害賠償保障法の規定による損害賠償額の支払（同法第72条第1項《業務》の規定による損害を填補するための支払を含む。）を受けるべき被害者に対する当該支払に係る療養。

(7) その他これらに類するものとして、例えば、学校保健安全法の規定に基づく医療に要する費用の援助に係る医療、母子保健法の規定に基づく養育医療の給付又は養育医療に要する費用の支給に係る医療等、国又は地方公共団体の施策に基づきその要する費用の全部又は一部を国又は地方公共団体により負担される医療及び療養（いわゆる公費負担医療）。

医療機関は、医療保険制度を基本的とし、公的医療保険制度を採用している。医療機関が患者に医療の提供する診療を行った場合、その対価として患者が医療機関に支払う金銭が社会保険診療（診療報酬）である。診療報酬は、社会保険診療報酬と自由診療報酬に分けられる。公的医療保険の採用をしている社会保険診療は、健康保険法70条1項の委任に基づく厚生労働省令である療養規則（「保健医療機関及び保健医療担当規則」に基づき診療を行うことが求められている。社会保険診療報酬は、患者が医療機関の窓口で支払う一部負担金である⁷。自由診療報酬は、課税取引であるものの、医療機関は、患者に消費税を加算して請求することができる。

消費税は、税の累積を排除するため、事業者は、売り上げに関わる税額から仕入れに関わる税額を控除（仕入税額控除）し、その差引税額を納付することが基本である。しかし、医療機関は、診療報酬制度が適用される医療サービスが非課税であるため、仕入先に支払った金額には消費税が含まれるが、仕入税額控除ができない⁸。診療報酬は、健康保険法76条2項の規定に基づき、原則として2年に1回（西暦偶数年）厚生労働省の中央社会保険医療協議会（中医協）に対する諮問により、決定され診療報酬改定が行われる。診療報酬改定の際には、物価・賃金の動向や保険財政の影響が加味される。また、医療現場が抱える課題や消費税負担も含めた保険医療機関等の経営状況を総合的に

⁷ 療養の給付に関する費用、健康保健法76①。

⁸ 医療の給付、介護サービス、社会福祉事業名などは社会的政策的な配慮から非課税とされている。インフルエンザの予防接種、健康診査、歯列矯正など主に自由診療を中心としたものは、課税取引となる。

勘案して全体の改定率を設定している⁹。以上のように、社会保険診療報酬は、中央社会保険保健医療協議会¹⁰で決定されることになり、いわば公定価格となっている。

したがって、医療機関は、消費税の引き上げに対して仕入税額が上昇したとしても、診療報酬を引き上げることはできない。消費税の導入により、仕入税額控除ができず、仕入に含まれる消費税金額が、医療機関の実質的な負担となる。この部分が、日本医師会の主張するところの「損税」である¹¹。医療機関は、病院や施設の大規模修繕や建替え、高額な医療機器等の設備投資、診療費用機器等を購入した場合、多額の消費税込みの金額を支払うことになる。

消費税法において社会政策配慮から医療が非課税になった経緯は、1988年5月30日に日本医師会が新型間接税において医療は非課税とすべきであると主張したためである¹²。具体的には、「(1) 新型間接税は、消費に対する課税とされているが、医療は決して消費ではない。(2) 消費は国民の自由意思に基づいて選択されるものだが、医療は国民の生活に不可欠なもので選択の余地はない。(3) 低所得者の人ほど医療の必要性が高い実態からみて、医療に課税することは低所得者に税負担をかけることになり、不平等を助長する。(4) 欧米諸国でも医療に間接税を課している国はない。」というものだった¹³。1988年10月にも日本医師会は、「税制全般にわたる根本的な見直しが行われるにあたり、一般的な消費に対する課税がおこなわれる場合には、国民の生命・健康を守る上で、必要不可欠な医療・医薬品等については、課税対象から除外することを希望します。高齢化社会に対応する税制改革が、国民の理解と信頼に裏付けられて確立されなければなりません。国民生活にも大きな影響が及ぼざるを得ません。そのため保健・医療・福祉等は、特別に政策的配慮がされるべきであり、医療・医療用医薬品・医療用具等を非課税とするよう強く要望します。」と主張している¹⁴。この日本医師会の要望を取り入れた形で、消費税法において医療に非課税措置が適用されることになった。消費税法において医療に非課税措置が適用されると、前述したように損税の問題が発生するこ

⁹ 長島（2014）p.1より引用。

¹⁰ 中央社会保険医療協議会（中医協）は厚生労働省設置法第6条第2項（平成11年成立）及び社会保険医療協議会法第1条第1項（昭和25年成立）により厚生労働省に設置される協議会である。

¹¹ この損税という問題は、医療機関特有の問題である。社会政策的な配慮から大学教育なども非課税と規定されているが、授業料を値上げすることで損税の発生を回避することができる。

¹² 新型間接税は、消費税導入前に政府税制調査会で使用されていた名称である。

¹³ 昭和63年5月30日日本医師会の主な見解（於：自民党社会部会への要望）（抄）。

¹⁴ 日本医師会昭和62年10月9日「医療に関する税制に関する意見」。

とになる。これに対しては、厚生労働省は、社会保険診療報酬を引きあげることでこれまで対応してきている。

表 2 消費税率引き上げの変遷

	消費税率
1989年度 改正	3%
1994年度 改正	5%
2014年度 改定	8%
2019年度10月 改定	10%

出所：筆者作成。

表 3 社会保険診療報酬の改定の変遷

	消費税率導入3%	消費税率5%	消費税率8%	合計	消費税率10%引
	1989年	引上時1997年	引上時2014年		上時2019年
	改定率(%)	改定率(%)	改定率(%)	改定率(%)	改定率(%)
全体	0.76	0.77	1.36	2.89	0.83
診療報酬(本体)	0.11	0.32	0.63	1.06	0.41
薬価等	0.65	0.45	0.73	1.83	0.42

出所：厚生労働省資料より筆者作成。

表 2 は、消費税率引き上げの変遷により、表 3 のように、消費税率引き上げに対応して社会保険診療報酬が改定された変遷をまとめたものである。表 2 によると、消費税率は導入時の 3% から、5%、8%、10% へと 3 回引き上げられている。表 3 では、この消費税率の改定に対応する診療報酬の改定の詳細が記載されている。診療報酬の消費税率負担分の上乗せは、1989 年 4 月の消費税率導入（税率 3%）時点では、診療報酬（全体）は、0.76%、診療報酬（本体）0.11%、薬価等 0.65% 改訂された。1997 年 4 月消費税率（税率 5%）引上時は、診療報酬（合計）は、0.77%、診療報酬（本体）0.32%、薬価等 0.45% に改訂された。2014 年 4 月から消費税率 5% から 8% への引上げは、診療報酬（合計）1.36%、診療報酬（本体）0.63%、薬価等 0.73% である。計 3 回の診療報酬へ消費税率上乗

せは、消費税の影響が明らかと考えられる代表項目についてのみ、診療報酬に加算が行われた¹⁵。2019年10月の消費税（10%）引上時は、診療報酬（合計）0.89%、診療報酬（本体）0.41%、薬価等0.48%、引上げられた。

消費税導入時に消費税率3%から消費税率8%引上げ時の計3回の診療報酬（本体）の消費税相当分は、診療報酬（全体）2.89%、内訳は、診療報酬（本体）1.06%、薬価等1.83%となる。

つまり、医療機関が診療報酬1万円を受領する場合、本来の診療報酬が9719円であるところに仕入れ消費税相当額が281円の加算されていることになる¹⁶。損税が発生していたとしても、このような診療報酬の引き上げで補填されていれば医療機関の実質的な負担は生じていないことになる。したがって、問題とされるべきは、この診療報酬の引き上げが医療機関の仕入れに含まれる消費税相当額を補填するのに十分な水準と言えるかどうかである。

日本医師会(2009)は、表3でみたような診療報酬の改定が損税を補填する十分な水準ではなかったと主張している。日本医師会は、社会保険診療報酬に占める控除対象外消費税の割合（2006年度・2007年度）が約2.22%である¹⁷。日本医師会の調査によれば、医療機関が負担している控除対象外消費税は、社会保険診療収益等の2.22%を占めていた。そのうち、設備投資から生じる部分が0.35%、医薬品や材料から生じる部分が1.12%、その他の仕入れや購入から生じる部分が0.74%である¹⁸。

日本医師会(2009)の調査では、厚生労働省は、過去に診療報酬1.53%（1989年改定0.76%、1997年改定0.77%）を上乗せし、控除対象外消費税の負担分としてきた。しかし、上乗せ分1.53%のうち、薬価分が1.1%あるので、この分は、実際の負担とほぼ均衡する。しかし、設備投資やその他から生じる負担分については、まったく補てんされていない¹⁹。社会保険診療報酬に占める控除対象外消費税の割合約2.22%に上乗せ分1.53%

¹⁵ 1989年消費税導入時 消費税率3%引上げは、診療報酬（本体）は、血液化学検査（5項目以上7項目以下）、同（8項目または9項目）など計12項目が対象となっている。1997年 消費税率5%引上げは、診療報酬（本体）は、具体的に、入院環境料、特定機能病院入院診療料などに引上げられている。2014年消費税率8%引上げは、診療報酬（本体）は、初診料、再診料、外来診療料、特定入院料など引上げが行われた。

¹⁶ 品川（2013）p.61より参照。仕入れ消費税相当額の加算方法については、2.89%という数値は、消費税率8%に対応する仕入れ割合は36.125%になるが、その仕入れ割合は、簡易課税制度における第5種事業（サービス業）の50%よりも相当低いことになる。

¹⁷ 日本医師会・日医総研 p.7より参照。

¹⁸ 日本医師会(2009)pp 59-60より引用。

¹⁹ 日本医師会(2009)p.59より引用。

を差引くと、医療機関の損税が 0.69%になる。日本医師会では、医療機関が実際に負担している消費税（消費税率 5%）は、わが国民医療保険全体に相当するとしている。よって 2015 年の国民医療費 42.3644 兆円に医療機関の消費税負担 0.69%を乗じ計算すると、医療機関が約 0.29 兆円の損税になる。

厚生労働省中央社会保険医療協議会の「医療機関等における消費税負担における分科会」が報告した補填の状況の調査結果では、2014 年 4 月から消費税率 5%から 8%への引上げは、病院全体 102.4%、一般病院 101.3%などとされていたが、結果では、病院 82.9%、一般病院 82.7%となり、病院、診療所、保険薬局全体でも 90.6%で補填率 100%を大きく下回る結果に修正された²⁰。つまり、厚生労働省が主張していた診療報酬の引上げでは、損税分が負担されていなかった。厚生労働省(2018)では、中央社会保険医療協議会の再調査により、診療報酬改定で消費税率の引き上げに対応しておらず、計算ミスをしていたことを認めた。

これに対して、日病協代表者会議（国立大学附属病院長会議・日本精神科病院協会、日本病院会、全日本病院協会などの病院団体で構成）は、消費税率 8%への引き上げに伴う診療報酬の補填状況調査の結果、病院の補填不足金額は、2014 年からの 4 年間で約 888 億円になるとの見方を示した²¹。医療機関は、消費税の増加に伴い、診療報酬の不足を負担していたことが明らかになった。

1. 2 医療機関における消費税のしくみ

消費税は、原則としてすべての物品とサービスの消費に広く薄く課税することを目的とするもので、国内において事業者が行う資産の譲渡等（国内取引）、および保税地域から引き取られる外国貨物に対して課税される²²。

消費税においては、事業者に対して、消費税を徴収する義務や徴収した消費税を納入する義務を課すものではない。事業者は、法に基づき課される自らの納税義務の履行と

²⁰ 厚生省は修正の理由として「複数月にまたがる入院日数について各月重複してデータ抽出した」ことを挙げた。

²¹ DPC病院の包括部分の補てん状況の前回調査からの修正について
今回調査の過程で、平成 26 年度分の調査（前回調査。平成 27 年 11 月に公表）について、DPC病院の包括部分の補てん状況の把握に、以下のとおり不正確な点があったことが判明したため、調査方法を変更し、平成 26 年度分の調査についても再調査を行っている（診調組税-2）。

²² 金子(2019)p.790 より引用。

して、消費税を納付する義務を負っている（法5条）。課税取引による消費税の仕組みについて、すべての業者が課税業者の場合を示したものが図1である。

消費税導入前の取引状況の場合は、Aは仕入価格4,000円で仕入れて、粗利益2,000円をつけて6,000円の価格で売る。Bは、売上価格8,000円に対し、仕入価格6,000円で販売すると、粗利益は2,000円になる。Cは、売上価格10,000円に対し、医療機器8,000円を販売することで、粗利益2,000円となる。

一方、消費税の対象となるのは、事業として行われる取引に限られる²³。消費税導入後（消費税率10%）の取引状況の場合は、Aは、税込売上価格6,600円（売上課税600円）、税込仕入価格4,400円（仕入課税）400円、粗利益2,000円（納税額200円）、Bは、税込売上価格8,800円（売上税額800円）に対し、仕入価格6,600円（仕入税額600円）で販売すると、粗利益は2,000円（納付税額200円）になる。Cは、税込売上価格11,000円（売上課税1,000）円、粗利益は2,000円（納税額200円）となる。課税取引の場合は、課税仕入れに係る税額は控除しないため、消費税の転嫁により税の累積が生じる。最終事業者が消費税を納付する。課税業者の場合の消費税の仕組みである。課税業者は、消費税を負担することがない。

(単位：円)

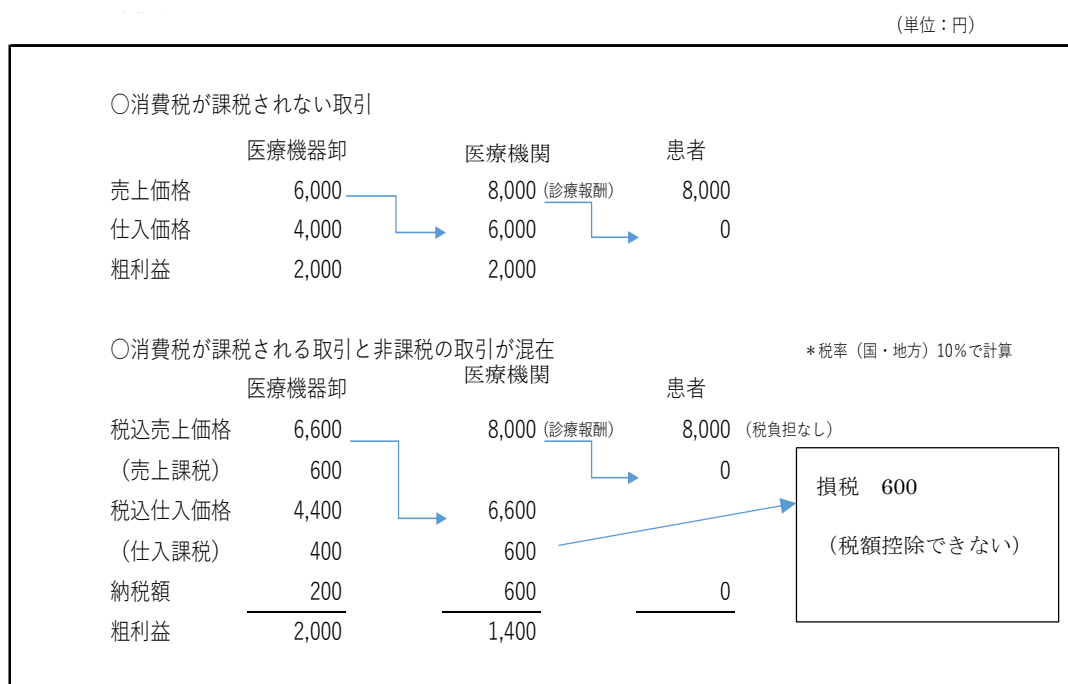
○消費税導入前の取引状況					
	A	B	C	小売価格	
売上価格	6,000	8,000	10,000	10,000	
仕入価格	4,000	6,000	8,000		
粗利益	2,000	2,000	2,000		
○消費税導入後の取引状況				*税率（国・地方）10%で計算	
	A	B	C	小売価格	
税込売上価格	6,600	8,800	11,000	11,000	
（売上課税）	600	800	1,000	税負担	1,000
税込仕入価格	4,400	6,600	8,800		
（仕入課税）	400	600	800		
納税額	200	200	200	税収	200
粗利益	2,000	2,000	2,000		

出所：筆者作成

図1 課税取引における消費税の仕組み

²³ 金子(2019)p.792より引用。

これに対して、医療機関の非課税消費税の仕組みを示したものが図2である。消費税の仕組みについて図2では、消費税が課税されない場合は、医療機器卸は、売上価格 6,000 円に対し、仕入価格 4,000 円で販売すると粗利益 2,000 円となる。医療機関は、売上価格（診療報酬）8,000 円に対し、仕入価格 6,000 円で販売すると、粗利益は 2,000 円になる。医療機関は、患者に 8,000 円で治療を行うことができる。医療機関は、消費税負担がなく、そのまま粗利益になる。



出所：筆者作成

図 2 医療機関における非課税取引における消費税の仕組み

消費税が課税される取引と非課税の取引が混在する場合は、医療機器卸税込売上価格 6,600 円（売上課税 600 円）、税込仕入価格 4,400 円（仕入課税）400 円、粗利益 2,000 円（納税額 200 円）となる。医療機関は、患者治療を行い、診療報酬 8,000 円に対して医療機器 6,600 円（仕入税額 600 円）を使用して治療をする。この場合、医療機関は、取引に対応する課税仕入れに係る消費税が患者に消費税が転嫁できない。したがって、医療機関は、仕入税額控除ができず、仕入に係った消費税分（600 円）を負担することになり、これが、損税である。結局、粗利益 2,000 円から消費税分 600 円を差し引いた 1,400 円になる。

このように、仕入に係る消費税額については、本来売上に係る納付すべき消費税額から控除される（消法 30、45）。しかし、課税資産の譲渡等がなければ、消費税額の控除も受けられないことになる（消法 45①）²⁴。

1. 3 医療の損税に関する議論

消費税の基本的な問題である仕入控除について、今後、税率の引上げの問題が起こる度に、消費税について種々の特別措置—非課税と軽減税率—の要求が予想される。

仕入に対する消費税額は、診療報酬で対処するには限界があり医師会（2013）は、「根本的に解決するには、控除対象外消費税が発生しない仕組みに改めることが必要である。患者負担を増やさない課税制度への改定を求める。」とし、非課税措置の見直しを主張している。消費税の非課税措置について安部（2015）は、「消費税性の中立性の観点から非課税措置の妥当性を根本から見直し²⁵。」と述べている。これは、医療は、「社会政策的配慮に基づくもの」として非課税取引にするのではなく、課税にすべきであると主張している。課税取引とする場合には、国の医療政策と財政政策等の整合性を計りながら、国民の理解と支持を得ることが重要である。

消費税は、消費税の税率が高くなれば所得の少ない場合は、消費税分の割合が高くなる逆進性が生じる。逆進性の問題に関して橋本（2014）は、「教育、医療、家賃などの非課税措置は、逆進性緩和効果をほとんど持たないだけでなく、さまざまな弊害をもたらした。非課税措置に対する弊害のうちもっとも有名なものは、医療機関における「損税」であろう。」と述べている。現行では、損税の対策として、仕入消費税額の転嫁方法に、診療報酬加算方式で補っている。しかし、仕入消費税額の転嫁方法に関して品川（2016）は、「現行の診療報酬加算方法は一つの方法であるが、神戸地裁判決においては、一般的な合理性が容認されている。しかし、この加算方式は、診療報酬が政治的に結着される公定価格であるが故に、仕入消費税額が適正に加算されるとは限らないし、加算額の算定方法に合理性があるか否か問題がある。」とし、消費税対応に関して診療報酬改定の診療報酬補填率だけでは、問題があることを指摘している。

²⁴ 消法 2①九：課税資産の譲渡等とは、資産の譲渡等のうち、第 6 条第 1 項(非課税)の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう。

²⁵ 安部(2105)p.81。

第2章 裁判例研究

医療機関は、社会保険診療報酬にかかる消費税の非課税制度は、医療機関に一方的な負担を強いると、消費税是正訴訟を起こした。その裁判が、神戸地裁平成24年11月27日税資262号順号120097である。

神戸地裁平成24年11月27日税資262号順号120097は、社会保険診療報酬が消費税法上非課税取引により、課税仕入れに係る消費税額が仕入税額控除で認められない。よって、課税仕入れによる消費税額を最終消費者である患者に転嫁できず、医療機関が消費税額の負担をしているとし、消費税法上非課税取引の問題点について争った裁判例である。

2. 1 事案の概要

原告医療法人Xは、健康保険法等の法律により診療報酬が公定価格とされているため、社会保険診療等について消費税相当額を価格に上乘せすることが認められていないにもかかわらず、消費税が非課税取引である社会保険診療等の仕入れに係る消費税額について仕入税額控除を認められなかった。原告は、仕入に係る消費税にたいして、同消費税額相当額を消費者に転嫁することもできず、強制的に負担させられている仕組みとなっていることは、憲法14条1項（平等原則）、22条1項（職業選択の自由）、29条1項（財産権の保障）及び84条（租税法律主義）に違反していると主張して、主位的に国家賠償法1条1項に基づく損害賠償請求として、予備的に不当利得返還請求（民法703条）及び損失補償請求（憲法29条3項）として、上記消費税額相当額の一部（各1000万円）及び遅延損害金の支払を求めた。消費税法は、社会保険診療等を非課税取引と定め（消費税法6条1項、別表第1の6号及び7号）、課税期間における課税売上割合が95パーセントに満たない事業者は、上記非課税取引の仕入れに係る消費税額につき仕入税額控除を認めていない（同法30条1項及び同条2項）という消費税法の仕組みを「本件仕組み」といい、当該仕組みを構成する上記の消費税法の規定を「本件各規定」という。また、本件仕組みによって病院等の経営主体が負担していると原告らが主張する不利益を「原告ら主張の負担」という。

2. 2 争点

①本件仕組みは、憲法 14 条 1 項（法の下の平等）、22 条 1 項（職業 選択の自由）、29 条 1 項（財産権）、及び 84 条（租税法律主義）に違反するか否か（本件仕組みの憲法適合性。争点 1）。

本稿では、①本件仕組みは、憲法 14 条 1 項、22 条 1 項、29 条 1 項及び 84 条に違反するか否か（本件仕組みの憲法適合性。争点 1）に絞って検討する。

2. 3 原告の主張

①本件仕組みの憲法適合性（争点 1）

ア 本件仕組みの不合理性

(ア) 本件仕組みがもたらす医療法人等の現状

非課税取引については、そもそも消費税が発生しないために、消費税法上、原則として仕入税額控除ができない。また、我が国では国民皆保険制度が採用され、その保険給付は主として医療法人等の開設する病院等で行われることが予定されているため、医療法人等が行う事業は健康保険制度等の医療保険制度に基づいて行わざるを得ないが、社会保険診療等を通じて医療法人等が受け取る診療報酬は、公定価格とされている。一般の事業者は、非課税取引を行っても、仕入税額相当額を取引価格に転嫁するという選択をすることで、仕入税額相当額を負担させられることを回避できるが、医療法人等は、診療報酬の額が公定されている結果、消費者に転嫁することによって仕入税額相当額の負担を避けることはできない。

(イ) 仕入税額控除制度の趣旨等

仕入税額控除制度の趣旨は、税負担の累積の防止であるが、これには、① 税の二重課税の防止と、②事業者の実質的な消費税負担の防止という 2 個の意味・側面がある。被告は、税負担の累積の防止を①の意味のみで理解しているが、消費税法は、課税取引であつてもたまたま無償で譲渡された場合、免税取引の場合において、仕入税額相当額の還付を認めているのであつて、このように税が生じない場合にも仕入税額控除の適用があるものとして還付を認めているということは、税負担の累積の防止という仕入税額控除制度の趣旨において、上記①の意味のみならず②の意味も含まれていることを示すものである。

イ 憲法 14 条 1 項違反

(ア) 原告らが問題とする取扱いの区別

消費税法は、課税取引に係る仕入税額控除を認める一方で、課税期間における課税売上割合が 100 分の 95 に満たない事業者については、仕入税額控除の対象を課税資産の譲渡等を行う部分に限定している。その結果、医療法人等は、社会保険診療等に関する仕入税額を控除することができず（本件仕組み）、また、診療報酬の額は健康保険法等において公定されているため、仕入れの際に負担する仕入税額相当額を値上げによって転嫁することが法律上不可能な状況に置かれている。

(イ) 本件への当てはめ

消費税法において、社会保険診療等を非課税取引とした立法目的は、消費税による負担を診療報酬に上乗せしないことにより、社会的弱者であっても必要な診療を受けることができるようにする点にある。

しかるに、消費税法が施行される以前から診療報酬は公定価格とされていたのであるから、消費税法が社会保険診療等を非課税取引とするか否かによって、患者が負担することとなる診療報酬の額に差異は生じ得ない。そうすると、上記の立法目的の正当性を支える立法事実は存在しないことになるから、立法目的の正当性が存在しないことは明らかである。医療法人等に仕入税額控除を認めないで仕入税額相当額の負担（原告ら主張の負担）を課するということは、事業者が消費税を実質的に負担させないという消費税法の基本的仕組みに反するものであるから、立法目的との間に合理的関連性はないというべきである。

ウ 憲法 22 条 1 項違反

本件仕組みにより生じた原告ら主張の負担は莫大な額になっており、その結果、原告らの病院等の経営が強く圧迫され、職業遂行の自由が制限されている。

エ 憲法 29 条 1 項違反

本件仕組みにより生じた原告ら主張の負担が、原告らの財産権を制約することは明らかである。

オ 憲法 84 条違反

(ア)原告ら主張の負担を解消するための措置は、消費税の減免の内容 程度を決める場合に準じて扱われるべきものであり、消費税法自体又は少なくとも他の法律によって定めなければならない、これを行政処分委ねることは許されない。

2. 4 被告の主張

ア 本件仕組みが不合理ではないこと

(ア) 仕入税額控除制度の趣旨等

課税対象となる取引において生じ得る税負担の累積を排除する必要から仕入税額控除制度が設けられたという趣旨を踏まえれば、非課税取引に対応する仕入税額については、このような意味での税負担の累積を排除する必要がないから、本来的に仕入税額控除をすることはできない。

また、医療法人等が、社会保険診療等に係る仕入税額を控除することも診療報酬を値上げすることも認められていないという問題に対しては、診療報酬改定による制度的な手当がされているところ、現に、消費税が導入された平成元年度 その税率の引上げが行われた平成 9 年度には、通常は診療報酬改定が行われない年度であるにもかかわらず、消費税導入 税率引上げが医療法人等に与える影響に配慮して、臨時特例的に診療報酬の引上げが行われている。

(イ) 原告らの主張に対する反論

消費税は「取引」を課税対象としているものであり、消費税法上、事業者の所得 財産などに着目して制度を組み立てていることをうかがわせる規定はなく、「事業者」という主体に着目していないことはもとより、事業者税負担をさせないという基本的考え方を採用しているものでもない。個別かつ一面的な取引のみを殊更に取り上げ、仕入税額控除制度の趣旨が税負担の累積排除の点以外に事業者の税負担防止にもあるとする主張は失当である。

イ 憲法 14 条 1 項違反

(ア)仕入税額は販売価格の一部を構成するものにすぎず、消費税法が事業者に直接課した法的負担ということもできないし、仕入税額控除制度はあくまで消費者の公平な税負

担の観点から税負担の累積を排除することを目的とした制度であり、事業者の税負担を排除することを目的としたものではない。

(イ)昭和 60 年判決の示すとおり、租税法の定立については、立法府の政策的、技術的な判断に委ねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないというべきである。

(ウ)非課税取引に対応する仕入税額については、税負担の累積を考慮する必要がなく、仕入税額控除の根拠を欠くから、社会保険診療等について仕入税額控除ができないことが上記立法目的との関連で著しく不合理でないことは明らかである。

ウ 憲法 22 条 1 項違反、29 条 1 項違反

仕入税額控除を認めないことに対する手当はそれを行うか否かを含めて立法政策に委ねられるべき問題である上、診療報酬改定による制度的な手当がされているから、消費税法 30 条 2 項の規定が憲法 22 条 1 項及び 29 条 1 項に違反するとはいえない。

エ 憲法 84 条違反

原告らの主張は、憲法 84 条にいう「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更する」場合について述べるものではないから、同条の規律は及ばない。

2. 5 判旨

1 仕入税額控除の趣旨・目的について

税負担の累積を防止し、適正な転嫁が行われるようにすることを目的として、前段階の取引において生じた（前段階の取引から転嫁されてきた）税額を控除することとする仕入税額控除制度が設けられたものと解される。仕入税額控除制度により、我が国の消費税は実質的に付加価値税（各取引段階の付加価値を課税標準として課税するもの）としての性格を有することとなり、経済活動に対する中立性を維持することができる。

原告らは、上記「税負担の累積の防止」には、事業者の実質的な消費税負担の防止という意味も含まれている旨主張し、非課税取引に関して仕入税額控除制度が認められな

いことの不合理性を指摘する。しかし、この主張は採用できない。その理由は、以下のとおりである。

原告らは、上記主張の根拠として、課税取引であってもたまたま無償で譲渡された場合や輸出免税取引の場合を例に挙げ、これらの場合については税の二重課税が生じていないにもかかわらず、仕入税額控除が認められ、仕入税額について還付が行われていることを挙げる。

上記無償譲渡に係る原告らの主張は、課税取引につき税の二重課税を防止するために採用された仕入税額控除の仕組みにおいて、税の二重課税が生じないという極めて例外的な場面に対応する規定が設けられていないことを理由として仕入税額控除制度の趣旨を導こうとするものに等しいというべきであって、採用し難い。

課税取引の事業者は、仕入税額控除によって、仕入れ段階で支払った仕入税額相当額の負担を解消されることとなるが、これは、あくまで消費税の適正な転嫁が行われるようにするために、仕入税額控除によって税負担の累積（税の二重課税）を防止した結果にすぎないというべきである。

2 本件仕組みの憲法適合性（憲法 14 条 1 項，争点 1）

(1) 問題となる取扱いの区別について

たとえ事業者一般に平等に適用され得る規定であったとしても、それが適用されることによって生じた区別が合理的な理由のない差別的取扱いとなるときにおいても、憲法 14 条 1 項違反となり得ないとするのは相当ではない。

事業者が仕入れ段階で支払う対価から仕入税額を除いた額を課税標準とする消費税法の上記規定（28 条 1 項）は、消費税法の適用によって、事業者に新たに仕入税額相当額の法的負担が生じることを意味するものではなく、同項は、あくまで、事業者が納付すべき消費税額を算定するために、計算上、当該仕入取引に係る仕入税額の全てが取引価格に含まれることで他の事業者又は消費者に適正に転嫁されていることを前提とする技術的な規定にすぎないと解するのが相当であって、事業者が仕入れ段階において仕入税額相当額の法的負担をしていることを認める旨の規定とは解し難い。

次に、医療法人等が一般の事業者との比較において仕入税額相当額の負担を強制されているか否かという点について検討するに、前記のとおり確かに医療法人等については仕入税額控除が認められておらず、その結果、医療法人等が当該取引に係る仕入税額相

当額を負担しているかのような外観が認められるとしても、上記のとおり、市場の状況
両事業者間の力関係その他の事情によっては、実質的に見て、当該取引につき医療法人
等が負う経済的な負担が、仕入税額控除が認められている一般の事業者のそれと変わら
ないという事態も十分に想定できる。

イ 本件各規定について

(ア) 本件各規定については、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該規定が目
的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定すること
はできないものと解するのが相当である。

(イ)社会保険診療等に関する規定（消費税法6条1項，別表第1の6号及び7号）

社会保険診療等を非課税取引とした場合には、課税取引の場合に比べて診療報酬を低
額に抑制することが可能となるのであるから、上記立法目的の正当性が認められ、社会
保険診療等を非課税取引とする消費税法の規定が、社会保険診療等に係る患者の費用負
担の抑制という上記立法目的を達成するための手段として著しく不合理なものであること
が明らかであるとはいえない。

(ウ)仕入税額控除制度（消費税法30条）

前記のとおり、消費税法は、我が国の消費税が取引の各段階で課税（多段階課税）さ
れることによって生じる税負担の累積を排除・防止することを趣旨として、仕入税額控
除の規定（30条1項）を定めたものと解され、＜中略＞いずれも合理的であって正当と
いうべきであるところ、仕入税額控除制度の趣旨に照らすと、非課税取引に対応する仕
入税額については税負担の累積を考慮する必要がなく、仕入税額控除を行う根拠を欠く
ことになるから、社会保険診療等の非課税取引については仕入税額控除をできないとさ
れていることが、上記立法目的との関連で著しく不合理なものであるとはいえない。

ウ 転嫁方法の区別について

(ア)原告らが仕入税額相当額の負担の転嫁（解消）に関する権利を有しているとは認め
難く、したがって、転嫁方法の区別によって、原告らが上記権利を制限されているとは
いえない。

(ウ) 転嫁方法の区別について

原告らが仕入税額相当額の負担の転嫁（解消）に関する権利を有しているとは認め難く、したがって、転嫁方法の区別によって、原告らが上記権利を制限されているとはいえない。

転嫁方法の区別は医療法人等に対する仕入税額相当額の負担の転嫁等に関する権利の制限を伴うものではなく、法制度上、当該区別を解消するための代替手段も確保されていることが認められるのであるから、これが立法裁量として許容することができないほどの不合理な差別的取扱いに当たるとは解せないというべきである。

4 本件仕組みの憲法適合性（憲法84条, 争点1）

原告らが仕入先業者に支払う仕入税額相当額が、本件仕組みによって生じている法的な負担であるとは認められないから、上記主張はその前提を欠くものというべきであり、採用できない。そして、他に上記仕組みが憲法84条に違反していると認めるに足りる主張立証はない。また、原告ら主張の負担を解消するための措置を設けるか、設けるとしていかなる法形式、内容によるかは、立法政策に委ねられている問題である。

2. 6 本判決の検討

当判決に関しては、原告Xは、「医療機関は、消費税が非課税となっているために、一方的な負担を強いられている」と訴訟にしたが、敗訴された。原告Xである医療機関は、社会保険診療報酬が消費税法上非課税取引であるため、仕入税控除ができず、損税が発生する仕組みになっている。筆者は、第1章で消費税のしくみを述べたように、課税仕入れにかかる消費税が仕入税額控除できないことに問題がある。損税の問題に対する解決策としては、仕入税額控除をするべきであり、原告Xの立場に立ち考える。

当判決においては、議論として「仕入税額控除の趣旨・目的」と「仕入税額控除の転嫁」の意義と判決について2点を議論する。

1. 本裁判の仕入税額控除の趣旨・目的について

当判決は、仕入税額控除の趣旨・目的は、あくまで消費税の転嫁が行われるようにするために、仕入税額控除によって税負担の累積を防止した結果にすぎないという判決になった。そこで、仕入税額控除の趣旨・目的と当判決について検討する。

仕入税額控除の目的は、税負担の累積を防止し、適正な転嫁が行われるようにすることである。また、仕入税額控除の趣旨は、仕入税額控除の規定（消費税法 30 条 1 項）で定める消費税の取引に各段階で課税（多段階課税）されることによって生じる税負担の累積を排除・防止することである。仕入税額控除の趣旨に関して田中(2014)は、「消費税法上は、課税業者が行った課税仕入についてのみ仕入税額控除が認められる²⁶。」にすぎないと述べるように、医療機関は、非課税取引のため仕入控除ができず、損税が発生している。

仕入税控除の趣旨・目的に基づき、仕入税控除の転嫁について西山(2014)は、「消費税制度における仕入税控除の位置づけに関連する重要な問題²⁷。」と述べているように、本裁判の仕入税額控除の転嫁に関しては、原告 X は「税負担の累積防止」及び「事業者の実質的な消費税負担の防止」に分かれる。原告 X は、「税負担の累積防止」には、「事業者の実質的な税負担防止」の意味も含まれる。これは、第 1 章で述べたように、課税取引による消費税のしくみである仕入税額相当額の還付を認めるのと同様で、非課税取引の場合も仕入税額相当額を認め、損税を防止する意味も含まれる。

原告 X は、税額転嫁について税制改革法 11 条 1 項に「事業者に係る消費税の実質的な負担の防止を根拠付ける規定」とし、消費税の円滑かつ適正な転嫁により、税負担の防止と述べるように、筆者も同様の考えである。

これに対し裁判所は、税制改革法 11 項 1 項は、「転嫁を通じて最終的に消費者が消費税を負担することが予定されるという消費税法の基本的な考え方を宣言した者にとどまる」としている。これは、「税負担の累積を防止し、前段階の取引において生じた（前段階の取引から転嫁されてきた）税額を控除することとする仕入税額控除制度が設けられた。」と述べている。これは、裁判所は、仕入税額控除は売上取引の消費税の適正な転嫁のしくみであり、仕入税控除制度が事業者の税負担の防止を目的ではないとしている。したがって、筆者は、仕入税額控除の問題解決として安部(2015)が「還付制度等を導入し何らかの控除が認められるようにするのは必ずしも妥当と言えず、基本的に非課税から課税への転嫁に対応すべき²⁸」と述べるように、筆者も同じである。筆者は、消費税非課税から課税へ転換により、仕入税額控除をすべきであると考ええる。

²⁶ 田中 (2014)pp225-226 より引用。

²⁷ 西山(2014)p.234。

²⁸ 安部 (2015) p.223。

2. 仕入税控除額の転嫁について

原告 X は、医療機関は一般の業者との比較において、仕入税額相当額の負担を強制されている。これは、消費税法の適用結果として差別的扱いをされているとする憲法 14 条 1 項に違反すると主張しているように、筆者も同じ立場である。仕入れ控除の転嫁に関して西山(2014)は「消費税課税にとって重要なのは最終消費者への適正な転嫁²⁹。」であり、医療機関の損税は、転嫁により対応すべきと述べているように筆者も同様の考えである。第 1 章で述べたように、医療の消費税の負担に関して厚生労働省は、通常 2 年ごとに行われる診療改定により、損税の転嫁で対応し、消費税導入時・消費税引上げにもなう診療報酬補填率で考慮している。しかし、原告は、消費税の負担の対応として、診療報酬改定による転嫁である消費税引き上げ分として加算は、不十分であるとし提訴した。だが、原告は、診療改定が不十分であることを立証する必要があったが、検証は極めて困難であり、立証することができなかった。したがって、原告 X の主張は認められた。筆者は、診療報酬改定で転嫁できているかが問題であると考え。診療報酬改定による転嫁は、極めて複雑かつ技術的であり安部 (2015) は、「検証することは極めて困難³⁰。」と述べるように難しい問題である。よって、筆者は、今後、消費税率が引き上げに伴い、診療報酬改定で対応するのは困難であり、税制上の対応 (立法措置) が必要であると考え。筆者は、仕入税控除による立法の問題として長島 (2014) 「診療報酬改定の仕組みの不平等等から、憲法 14 条 1 項の問題とすべき³¹。」と述べるように、筆者も同様と考える。しかし、裁判所は、医療は仕入税額控除が認められない仕組みに対して、診療報酬の改定による転嫁方法が代替する手段が確保されているものと評価された。したがって、憲法 14 条 1 項に違反しないとされた³²。

憲法 14 条 1 項の憲法適合性の裁判では、「大島訴訟 (最高裁昭和 60 年 3 月 27 日判決・民集 39 卷 2 号 247 頁)」がある。この判決では、「租税法の定立については、<中略>立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである。」ため、租税法規定の違法性の審査は、厳しい審査基準が必要であり³³、敗訴された。

²⁹ 西山 (2014)p.239。

³⁰ 安部(2015)p.62。

³¹ 長島(2014)p.6 より引用。

³² 金子(2019)p.94。憲法 14 条 1 項は、特定の者を不利益に取り扱うことを禁止するのみでなく、特定の者に合理的な理由なしに特別の利益を与えることも禁止する趣旨である。

³³ 金子(2019)pp.109-110。

当判決において原告Xは、裁判所に診療改定により、仕入控除による消費税負担を立証するのは難しくできなかったため、認められなかった。

しかし、当判決では、「厚生労働大臣は、医療法人等が負担する仕入税額相当額の適正な転嫁という点に配慮した診療改定をすべき義務を負うものと解するのが相当であり、このような配慮が適切に行われない場合には、当該、診療報酬改定は、裁量権を逸脱又は濫用するものと評価することができる。」と判示をしている。よって、筆者は、診療報酬補填率で損税が補えているのか問題解決をするために、検証することが必要であると考ええる。

本稿では、実際に、社会保険診療報酬改定で裁量権の逸脱又は濫用がなく、転嫁により損税が軽減されているのか、立法的に検証する必要があると考える。

そこで、第3章では、2015年 産業連関表・国民医療費を用いて診療報酬改定の診療報酬補填率により損税が補えているのかを推計することにした。

第3章 医療の損税分析

医療の損税分析に関して先行研究では、医療の損税計算に産業連関表を活用している。産業連関表は、産業ごとに、国内生産額のみならず、生産活動のための中間投入と固定資本形成マトリックスが計上されている。産業連関表は、各産業の売上、中間投入、資本財購入、輸出入の金額が得られる。したがって、各産業が支払う消費税額を分析することができる。

消費税の推計は、先行研究では産業連関表を利用した分析がおこなわれてきた。本稿では、『2015年産業連関表（中分類）』を活用し、先行研究に基づいて損税の推計を行う。産業連関表を用いた医療の損税の先行研究には、鈴木（2011）、西沢（2011）（2017）が存在している。本稿では、鈴木（2011）の推計手法を踏襲することにした。

3.1 分析手法

表4は、基本的な生産者価格表示の産業連関表の構造を示したものである。産業連関表を縦で見ると、各産業が、どの産業から中間投入したのかを読みとることができる。産業連関表を横に見た場合は、各産業がどの産業に産出をおこなっているかをみることができる。さらに、横に見たときは、各産業に消費や投資にどれだけ使われたかということがわかる。消費税の損税分析をする場合は、基本的には産業連関表を縦に見たと

きの各産業からの中間投入額をみることになる。表4においては、 $K1$ は第1産業生産物の価格 $P1$ 、 $Q1$ 、 $K1$ はそれぞれ第1産業生産物の消費量、投資量、産出量を示している。また、左欄の $K11$ は産業1がその生産のために、投入する産業1への産出量である。したがって、産業連関表を行については、産業1の産出額 $K1$ がすべての産業の投入と消費、投資に使われたことになる。

次に産業連関表を列でみると $V1$ は付加価値デフレーターである。産業2かの付加価値（営業余剰＋雇用者所得＋廃用所得＋間接税－補助金）を示している。産業1は、産業からの中間投入の購入量を示している。よって、産業1の売上 $K1$ が、原材料の購入と雇用者所得、営業余剰、配当所得、間接税、補助金から構成される付加価値部門への支払いに使用されることがわかる³⁴。

特に、損税の分析の際には、各産業が投資財をどれだけ購入しているかを調べることが必要となる。表4は、産業連関表の構造である。産業連関表には、投資という項目が掲載されている。しかし、この産業連関表の投資という項目は、各産業の生産物が投資にどれだけ産出されたかを示しているのであり、損税分析に必要な投資財の購入額ではない。

損税を推計するために必要な投資財の購入額は、産業連関表の基本表ではなく、固定資本形成マトリックスと呼ばれる付帯表を利用する必要がある。この付帯表を示したものが、表5である。この表には、各産業がどの産業から資本形成として購入しているかが掲載されている。例えば、産業1、産業2から購入した投資金額について $Q11 \cdot Q21$ で示されている。

この表5をつかえば各産業の投資金額から仕入れに含まれる消費税の金額を算出することができる。

³⁴ 林・橋本（1991）pp.21-22 参照。

表 4 産業連関表の構造

産出/投入	産業 1	産業 2	消費	投資	総産出額
産業 1	K11	K12	P1	Q1	K1
産業 2	k21	K22	P2	Q2	K2
付加価値	V1	V2			
総生産額	K1	K2			

出所：筆者作成。

表 5 固定資本形成マトリックス

	産業 1	産業 2
産業 1	Q11	Q12
産業 2	Q21	Q22

出所：筆者作成。

固定資本形成マトリックスでは、公的（政府サービス生産者、産業のうち公的活動）及び民間（対家計民間非営利サービス生産者、産業のうち民間活動、家計）別について、生産活動等を行う列部門別に固定資本形成の内訳をマトリックスで示している。固定資本形成マトリックスは、産業連関表の付帯表として5年おきにしか入手することができない。

よって、消費税の損税の推計は、5年おきに、産業連関表を用いて分析することになる。また、固定資本形成マトリックスの分類は、2015年産業連関表（中分類）より詳細な分類となっている。

なお、産業連関表では、自由診療部分と保険診療部分に関する投資財購入額を区分することができない。消費税法では、自由診療と、社会保険診療では税制上の取扱いが違う。自由診療部分に関しては、消費税が課税される。したがって、仕入れ部分については、仕入控除額が認められる。よって、医療機関には損税は生じないことになる。損税が発生するのは、あくまでも社会保険診療部分のみである。

鈴木(2013)は、「医療機関の損税を推計する場合、2つの段階を踏むことになる。第1段階は『産業連関表』を利用することで、医療機関が仕入税控除をどれだけ利用できないかである。第2段階は厚生労働省による仕入税導入と増税による手当を第1段階から計算された値から差し引くことである。」と述べている。医療機関の最終消費財を提供するまでにどれだけの中間投入と投資財投入の金額が必要である。医療機関の場合は、非課税売上で割合分を中間投入と投資財購入額に乘じる必要がある³⁵。

そこで、産業連関表に基づいて損税を推計する際は、医療機関の投資財購入額に係る消費税を自由診療と社会保険診療に区分する必要がある。本稿では、単純化のためにTKC『TKC 医療経営指標（2015年度版）』が公表している自由診療と社会保険診療の割合を利用して、自由診療に使用した割合で投資財購入を推計する必要がある

本稿では、医療機関の投資財については、89.1%を社会保険診療に使用されたものとみなすことにした。(1)式に納税額に保険分割合である89.1%を非課税比率とした。

医療機関の納税計算については、鈴木(2013)の計算式をそのまま利用し、以下のよう
に損税額について計算式を利用した³⁶。具体的には、

医療機関の損税額＝

$$\text{実効税率} \times (\text{中間財投入額} + \text{投資財購入額}) \times \text{非課税率} \quad (1)$$

ただし、実効税率については、2015年の時点の消費税率8%を利用し、実効税率＝ $8\% / (1+8\%)$ とした。産業連関表では、(1)式を用いて、中間財投入と投資財購入額のそれぞれの金額で求めることができる。

3.2 分析結果

表6に示したように、中間投入金額が19.8兆円、固定資本形成マトリックスの合計額が4.6兆円である。医療機関の損税額の計算結果については、先に示した(1)式に産業連関表の数字を当てはめると、(2)式のような結果がえられる。

³⁵ 鈴木(2013)p.73より引用。

³⁶同様の単純計算については、鈴木も使用している。

表 6 2015 年産業連関表の中間投入金額・固定資本形成マトリックス金額

(単位：兆円)

中間投入	医療	固定資本形成マトリックス (公的+民間)	消費税込
	税込価格		
医薬品	11.0	有線電気通信機器	0.0
化学最終製品 (医薬品を除く。)	0.1	無線電気通信機器 (携帯電話機を除く。)	0.0
業務用機械	0.9	ラジオ・テレビ受信機	0.0
建設補修	0.1	その他の電気通信機器	0.0
電力	0.3	電力施設建設	0.0
ガス・熱供給	0.1	電気通信施設建設	0.0
水道	0.2	その他の土木建設	0.1
廃棄物処理	0.2	卸売	0.4
金融・保険	0.2	小売	0.0
不動産仲介及び賃貸	0.9	不動産仲介・管理業	0.0
教育	0.0	鉄道貨物輸送	0.0
医療	0.3	道路貨物輸送 (自家輸送を除く。)	0.0
保健衛生	0.6	倉庫	0.0
社会保険・社会福祉	0.0	ソフトウェア業	0.2
介護	0.0	企業内研究開発	0.3
その他	5.0	その他	3.5
内生部門計	19.8	合計	4.6

出所：総務省（2015）より筆者作成。

医療の損税額 = 実効税率 × (中間投入 + 投資財購入額) × 非課税率

$$1.611 \text{ 兆円} \div 0.08 / (1 + 0.08) \times (19.8 \text{ 兆円} + 4.6 \text{ 兆円}) \times 89.1\% \quad (2)$$

(2) 式で計算した結果、2015 年度産業連関表では、損税額が約 1.611 兆円となる。

表 7 では、本稿での結果を、鈴木 (2011) ・西沢 (2011) (2017) の結果と比較してみる³⁷。

³⁷ 同様の単純計算について、鈴木も使用している。

表 7 産業連関表年代別 先行研究結果比較と推計

(単位：兆円)

	鈴木 (2011)	西沢 (2011)(2017)	筆者推計
2005年産業連関表 消費税率5%	0.8	0.9	
2011年産業連関表 消費税率5%		1.1	1.1
2015年産業連関表 消費税率8%			1.6
2015年産業連関表に基づき 消費税率10%引上げ時 推計			2.0

出所：筆者作成。

産業連関表（2005年）を用いた損税推計の結果は、鈴木（2011）は、0.8兆円、西沢（2011）は、0.9兆円であった。西沢（2017）は、産業連関表（2011年）を用いた計算では、1.1兆円を推計している。

本稿は、産業連関表（2011年）で推計した損税は、1.1兆円であり、先行研究結果と産業連関表（2005年）比較すると損税が0.2兆円増加した。また、産業連関表（2011年）の計算数値は、西沢（2017）と同じ結果だった。産業連関表（2015年）は、損税が約1.6兆円となる。

本稿の推計では、産業連関表2015年消費税率8%では、約1.6兆円の消費税負担金額が増加したことがわかった。産業連関表（2011年）結果である損税 約1.1兆円と比較すると、損税金額が0.5兆円増加したことが推計される。

また、厚生労働省は、消費税金額に対し診療報酬を引き上げたことで、損税額を補填していると主張しているが、診療報酬の額が妥当か確認する。

表 8 消費税導入・消費税引き上げ時に伴う診療報酬補填率

	消費税導入 3%		消費税率 5%		消費税率 8%		合計	
	1989 年		引上時 1997 年		引上時 2014 年			
	改定率 (%)	金額換算 (兆円)	改定率 (%)	金額換算 (兆円)	改定率 (%)	金額換算 (兆円)	改定率 (%)	金額換算 (兆円)
全体	0.76	0.32	0.77	0.32	1.36	0.56	2.89	1.22
診療報酬 (本体)	0.11	0.04	0.32	0.13	0.63	0.26	1.06	0.44
薬価等	0.65	0.27	0.45	0.19	0.73	0.30	1.83	0.77

出所：厚生労働省資料より筆者作成。

(注) 2015 年 国民医療費実績金額 42.3644 兆円から診療報酬補填金額を推計する。

本稿は、消費税率 5%から消費税率 8%への引き上げ時の 2014 年（定例改定と同時改定）における診療報酬の補填については、第 1 章の表 3 で示している。表 7 では、診療報酬に係る消費税額について、1989 年消費税導入時（消費税率 3%）に 0.76% 金額換算 0.32 兆円、1997 年消費税率 5%引上げ時 0.77% 金額換算 0.32 兆円、2014 年消費税率 8%引上げ時 1.36% 金額換算 0.56 兆円である。すなわち、診療報酬による消費税補填率は、合計 2.89% 金額換算 1.22 兆円となる。診療報酬改定のうち消費税分の計算については、本来の診療報酬 1 万円の場合、診療報酬が 9,711 円・消費税負担分 289 円である。日本医師会（2015）は消費税 8%引上げ時の、控除対象外消費税は、2014 年度（予算ベース）の国民医療費 41.3 兆円に、診療報酬（本体）正味の負担割合 0.62%を乗じ、医療機関全体で年間 0.256 兆円と推計している³⁸。日本医師会と同じ方法で、2015 年度国民医療費 42.3644 兆円に 0.62%を乗じると、医療機関全体で年間 約 0.262 兆円となる。差し引きすると 0.006 兆円の増加となる。

消費税導入時・消費税引き上げ時に伴う診療報酬補填率を表 7 で示したように、消費税にともなう診療報酬補填率合計 2.89%に基づいて、2015 年度の国民医療費から診

³⁸ 日本医師会（2015）日本医師会の推計方法は、薬価部分は控除対象外消費税の問題はほとんど生じていないとしている。診療部分の割合は、1.68%であり、補填された部分は 1.06%である。正味の負担割合は 0.62%となる。

療報酬補填金額を推計する。2015年度の国民医療費は、42.3644兆円である³⁹。国民医療費42.3644兆円に診療報酬補填率の2.89%を乗じた場合、金額換算約1.224兆円となる⁴⁰。1989年の消費税導入時 消費税率3%から、2014年消費税率8%引上までの消費税上乗せ合計は、約1.2兆円となる。

本稿の推計では、産業連関表2015年 損税 約1.6兆円と2014年消費税率8%消費税負担加算合計金額 約1.2兆円を差し引くと、約0.4兆円の損税となる。

2019年消費税率10%に対し、診療報酬(全体)0.83%である。内訳は、診療報酬(本体)0.41%・薬価等0.42%である。診療補填率0.83%を足すと、合計3.72%となる。2015年国民医療費に乗じると、消費税上乗せ金額の合計は、約1.5兆円となる。

また、2019年10月から消費税率10%に引上げされたことにより、消費税比率で計算すると消費税負担金額が約2.0兆円になる。消費税負担金額 約2.0兆円から消費税加算金額 約1.5兆円を差引くと、約0.5兆円の損税と推測できる。消費税診療補填では、損税の減少されておらず、改善されていないことが予想される。診療報酬の引上げでは、医療機関の損税を補っていないことになる。よって、診療報酬の上乗せによる消費税負担金額が不十分なため医療機関の損税が生じ経営を圧迫していることがわかる。したがって、消費税法上非課税取引の問題については、早々にも検討することが必要である。

第4章 医療の非課税措置による逆進性への緩和効果

4.1 消費税に関する逆進性について

消費税は間接税であり、消費した物・サービスに対し課税される。消費する物には、必需品と奢侈品がある。消費税の負担額は、所得が低くなるにつれて、増加していく。ただし、所得が上昇するにつれて、所得に占める消費支出の割合は低下するので、所得に占める消費税の負担割合は低下していく。これが、いわゆる消費税の逆進性である。

³⁹ 厚生労働省(2017)平成27年度国民医療費の概要。

⁴⁰ 表3に表示された消費税導入時の診療報酬の補填率0.11%と消費税率5%への引上げ補填率0.32%を加算した診療報酬補填率0.43%になる。2015年の国民医療費42.3644兆円で金額換算する。国民医療費42.3644兆円に消費税分の0.43%を乗じた場合、金額換算約0.1821兆円となる。

本稿では、医療は社会的政策配慮によって消費税が非課税とされているが、医療を課税した場合には所得階級別の税負担率はどのように変化するかを計測する。これにより、医療の非課税措置による逆進性緩和効果を見ることができる。

4.2 消費税の逆進性の計測

消費税の逆進性の推計に関して橋本（2012）は、『家計調査年報（2007年）』を用いて家計調査の年間収入十分位階級別の勤労者世帯のデータを使用して、所得階級別の消費税の負担額と負担率を推計している。鈴木（2013）は、『全国消費実態調査』を利用し、窓口負担に消費税が課されると、消費税の逆進性にどのような影響を及ぼしているか計測している⁴¹。

本稿は、橋本（2012）の手法を用いて、『家計調査年報(2017年)』の勤労者世帯について年間収入階級10分位の「勤め先収入」「消費支出」「保健・医療サービス」データを使用する。

「保健・医療サービス」データは、「保健医療サービス」の中分類から保険適用支出項目として、医科診療代、歯科診療代、出産入院料、他の入院料、整骨（接骨）・鍼灸院治療代・マッサージ料金（診療外）、人間ドック診療料、他の保健医療サービスを抽出し、合計金額とした⁴²。また、10分位とは、収入が低い方が1分位から均等に10等分に分類したデータである。『家計調査年報』データは、年平均1か月になっているので、年間単位に変更し、さらに、万円単位のデータになおした⁴³。

消費税率10%の計算式は、

保健・医療サービス 非課税負担率＝

$$\text{現行の課税ベース（消費税支出－非課税）} / \text{勤め先収入} \quad (2)$$

⁴¹鈴木（2013）p78 医療に対する支出項目としては、「保健医療サービス」として中分類され、中分類は、医科診療代、歯科診療代、出産入院料、他の入院料、整骨（接骨）・鍼灸院治療代、マッサージ料金等（診療外）、他の保健医療サービスに分けられている。このうち医科診療代、歯科診療代、出産入院料、他の入院料、整骨（接骨）・鍼灸院治療代を非課税項目とした。これらの支出額は患者の一部負担金（以後、窓口負担とする）であるとみなしている。

⁴² 鈴木(2013)p80 より参照。 .

⁴³(注) 自由診療については、家計調査年報の保険医療の金額には消費税が課税される自由診療の部分も含まれているが、分離するのが難しいため無視することにした。

保健・医療サービス 課税負担率＝

$$\text{現行の課税ベース金額} \times \text{消費税 (10\%)} / \text{勤め先収入} \quad (3)$$

を利用した。

表 8 において、消費支出は、歯科診療代、出産入院料、他の入院料、整骨（接骨）・鍼灸院治療代・マッサージ料金（診療外）、人間ドック診療料、他の保健医療サービス、教育、家賃の非課税項目を差し引いた金額に実効税率である 8/108 を乗じた金額である。保健医療サービス消費税課税時負担額は、保健・医療サービスに消費税額 8% を乗じた金額である⁴⁴。

表 9 消費税の逆進性の推計

(単位：万円)

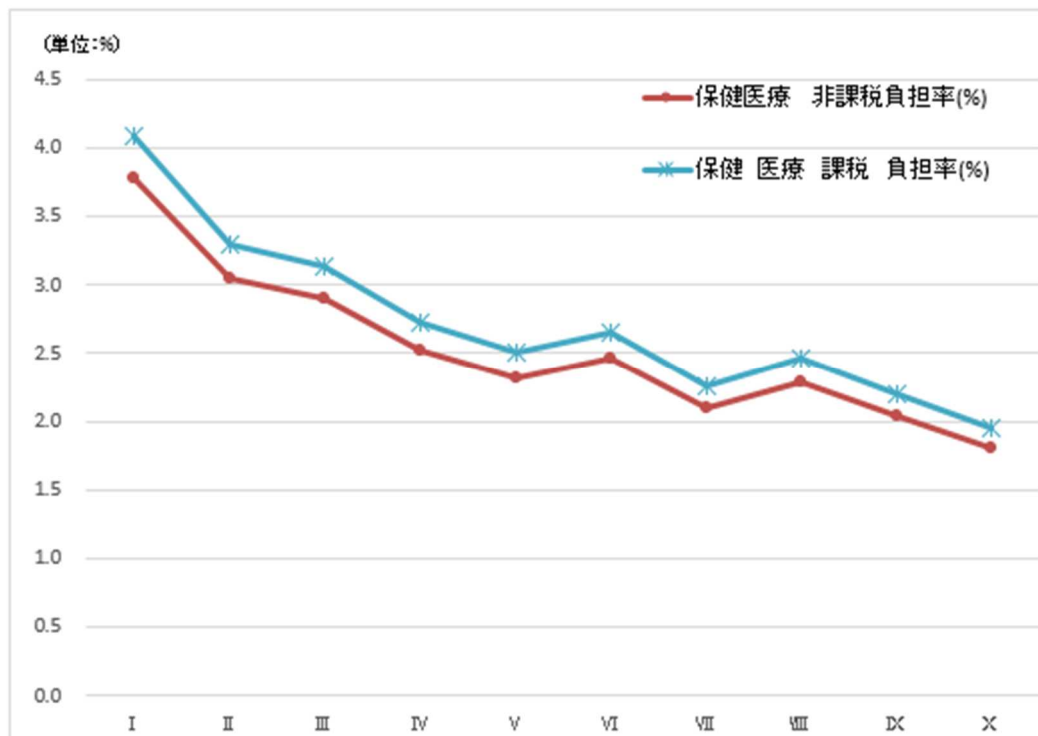
	勤め先収入	消費支出	現行の課税ベース (消費支出-非課税) A	現行の課税ベース 負担率 A	保健医療課税時 課税ベース B	保健医療課税 ベース負担率 B	保健医療 非課税負担率 (%)	保健医療 課税負担率 (%)
I	269.1	249.4	212.1	78.8	223.1	82.9	3.8	4.1
II	350.2	288.8	252.4	72.1	263.9	75.4	3.0	3.3
III	401.3	291.8	253.7	63.2	266.3	66.4	2.9	3.1
IV	455.0	313.9	274.0	60.2	286.4	62.9	2.5	2.7
V	538.6	342.6	301.1	55.9	314.6	58.4	2.3	2.5
VI	568.6	364.2	319.6	56.2	334.7	58.9	2.5	2.7
VII	638.4	384.1	335.9	52.6	350.3	54.9	2.1	2.3
VIII	723.3	460.9	396.2	54.8	414.1	57.3	2.3	2.5
IX	852.3	470.6	402.4	47.2	421.1	49.4	2.0	2.2
X	1129.2	590.5	505.3	44.7	527.3	46.7	1.8	2.0

出所：『家計調査年報（2017年）』総務庁より作成。

* 『家計調査年報』の「教育」「保健医療」「家賃地代」非課税として計算。「教育」には補助教育等が、「保健医療」には、自由診療や薬局購入した医薬品などの課税対象となるものが含まれているが、単純化のため課税されていないという想定で試算。

表 8 は、『家計調査年報』の「年間収年報入五位・十分級別 1 世帯」の、保健・医療サービスの非課税負担率と仮に課税した場合のグラフを比較したものである。本稿では第 I 分位は、所得の割合に応じ医療サービスの支出が多いため、低所得者のほうが保健・非課税負担率は、低い所得層は 3.8%、高い所得層は 1.8% になっている。

⁴⁴ 鈴木(2013)p.78 より参照。



出所：『家計調査年報（2017年）』総務省資料より作成。

図3 医療費課税による逆進性の推計

表8から医療を課税した場合と非課税の場合の負担率を描いたものが図3である。消費税を非課税にした場合と、課税にした場合の2本線は、ほぼ平行移動していることがわかる。逆進性を緩和するのであれば、低所得層の負担率を引き下げ、高所得層の負担率を引き上げることが必要だ。したがって、医療の非課税措置は、逆進性への緩和効果をほとんど持たないことがわかる。

消費税の逆進性の対策としては、医療における非課税措置の見直し等の検討が必要である。逆進性緩和措置としては、医療を非課税とするのではなく、ゼロ税率を適用し、仕入税額控除を認める方策もある。しかし、このような方策では、税収の減少が懸念される。そこで、本稿では医療についての非課税措置を撤廃することで、医療機関にも仕入税額控除を認めるべきだと考える。これにより損税の問題は完全に解消されることになる。逆進性への配慮は低所得層への直接的な給付措置で対応すべきだろう。

第5章 おわりに

本稿では、第1章では、医療機関が非課税になった経緯と問題点を検討した。医療に係る税制の課題について、消費税の非課税措置による仕入控除ができないため損税が発生するのか検証をおこなった。

第2章の裁判例研究では、社会保険診療に対応する仕入税額相当額は、公定価格であるため、課税仕入れに係る消費税相当額が控除できない。

しかし、裁判官は、診療報酬改定により、消費税値上率分が引き上げていることで、一応の合理性を認められるとして憲法違反主張当を敗訴した。ただし、裁判所は、診療報酬改定をすべき義務を負う配慮が適正に行われていない場合には、当該の診療報酬改定は、裁量権を逸脱又は濫用するものと評価することができることを明示した。問題となる加算方式である診療報酬の消費税上乗せ分金額が、仕入消費税額の転嫁が十分に補填できているかが問題である。

第3章では、医療は、損税が発生しているのか、産業連関表（2015年）を用いて検討する。今回は、産業連関表（2015年）を活用し、消費税率8%で推計をした結果は、損税金額が約1.6兆円であることがわかった。また、産業連関表（2011年）と比較した場合、損税金額が約0.5兆円増加したことが推計された。

診療報酬改定による消費税上乗せ増加分である診療報酬補填率で、損税を補うことができるか2015年の国民医療費 42.3644兆円で検証した。産業連関表（2015年）損税金額 1.6兆円から、診療報酬の消費税上乗せ増加分約1.2兆円を差し引く、約0.4兆円が医療で消費税を負担していることがわかった。また、消費税率10%引き上げられた場合は、消費税率に乘以計算すると、損税金額 約2.0兆円が負担になり、診療報酬の消費税分 約1.5兆円を差し引くと、約0.5兆円と考えられる。

今後、病院経営にますます影響を与えることが予想される。損税を解消するには、消費税を課税し仕入れ価格控除額を認めるべきである。医療機関の診療報酬等による消費税非課税制度において品川（2016）は、「診療報酬非課税制度の問題が医療機関の経営にも大きな影響を及ぼすようになると、安定的な医療サービスの提供にも支障を来すことにもなり、国民生活にも影響を及ぼすことにもなる。」と述べているように、医療に係る消費税非課税措置について検討する必要がある。

第4章では、消費税の問題である逆進性について検討した。医療は、低所得者への配慮とし非課税措置になった。しかし、本稿では、消費税の非課税措置では、逆進性

の緩和効果はないことがわかった。また、消費税を課税にした場合と比較しても、消費税の逆進性について同様の影響を与えていることが検証できた。したがって、医療に係る非課税措置は意味がほとんどないといえる。

本稿では医療についての非課税措置を撤廃することで、医療機関にも仕入税額控除を認めるべきだと考える。これにより損税の問題は完全に解消されることになる。逆進性への配慮は低所得層への直接的な給付措置で対応すべきだろう。

今後の課題の筆者の課題としては、自由診療報酬については、個別に申告で、仕入控除を行っているが、個別データを活用して計算することができなかった。また、今回は産業連関表の2015年度を活用したため、消費税8%の税率でしか検討できなかった。消費税率10%の場合は、損税金額がどうなっているか推計することが課題である。

【参考文献】

- 池本征男（2019）「裁判例からみる消費税法」一般社団法人大蔵財務協会
- 金子宏（2011）「租税法における学説と実務」『租税法理論の形成と解明上巻』有斐閣
- 金子宏（2011）「消費税制の基本的問題点」『租税法理論の形成と解明下巻』有斐閣
- 金子宏、清永敬次、宮谷俊胤、畠山武道（2017）「税法入門[第7版]」有斐閣。
- 金子宏(2019)『租税法第二十三版』弘文堂。
- 金井恵美子（2014）『消費税軽減税率の検証』清文社 pp.4-22
- 品川芳宣（2016）「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 JTRI』188号,pp.60-65
- 佐古麻里(2014)「社会保険診療報酬等に係る消費税の非課税措置」『税理』59巻6号,pp.132-137
- 鈴木善充(2011)「消費税における益税の推計」『会計検査研究』No.43,pp45-56.
- 鈴木善充(2013)「医療支出に対する課税について」『生駒経済論叢』第11巻第2号,pp.65-85
- 田中治（2007）「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
- 田中治(2014)「消費税額を転嫁する権利の有無」『税研 JTRI』30巻4号,pp.223-226.
- 常山正雄(2016)「裁判例から探る医療機関の控除対象外消費税の展望」『税理』59巻6号,pp71-79
- 中里実ほか（2016）「租税判例百選[第6版]」有斐閣
- 長島弘(2014)「医療機関の控除対象外消費税問題に係る裁判例（上）」『月刊税務事例』46巻8号,pp.23-32
- 長島弘(2014)「医療機関の控除対象外消費税問題に係る裁判例（中）」『月刊税務事例』46巻9号,pp.21-32
- 長島弘(2014)「医療機関の控除対象外消費税問題に係る裁判例（下）」『月刊税務事例』46巻10号,pp.1-6
- 西沢和彦(2011)『税と社会保障の抜本改革』日本経済新聞社出版社
- 西沢和彦(2017)「医療にかかる消費税の現状とあるべき姿」『JRIレビュー』2017 Vol.9, No.48
- 西山由美(2007)「仕入税額控除」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣

西山由美(2014)「社会保険診療に対応する仕入税額相当額の国家賠償請求が廃棄された事例」『新・判例解説 Watch(法学セミナー増刊)』14号,pp237-240

日本税理士会連合会(2018)『消費税法規通達集』中央経済社.

橋本恭之(2010)「消費税の逆進性とその緩和策」『会計検査研究』No.41,pp35-52

橋本恭之(1998)『税制改革の応用一般均等分析』関西大学出版部.

橋本恭之(2001)『税制改革シミュレーション入門』税務経理協会.

橋本恭之・鈴木善充(2012)『租税政策論』清文社, pp.143-189

橋本恭之(2013)「地方消費税の改革—清算基準について—」『会計検査研究』No.41,pp.55-72

林宏昭・橋本恭之(1991)「消費税の価格分析」—昭和55年産業連関表と昭和60年産業連関表による分析—『四日市大学論集』第3巻第2号,pp.22-23

船本智睦(2013)『医療と消費税 誰が負担すべきか』徳間書店

森信茂樹(2010)『日本の税制 何が問題か』伊波書店

安部和彦(2013)「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,pp129-136.

安部和彦(2015)『消費税の税率構造と仕入税額控除』白桃書房

吉田静雄(2013)「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

【参考資料】

厚生労働省(2012)「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の設置について」(2012年7月27日資料)

厚生労働省(2013)「『医療機関等における消費税負担における分科会』における議論の中間整理」(2013年9月25日資料)

厚生労働省(2017)「平成27年度国民医療費の概況」(2017年9月13日資料)

厚生労働省(2018)「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の設置について」(2018年7月25日資料).

厚生労働省(2019)「診療報酬改定について」(中医協 総-4 30.12.19 資料)

日本医師会(2009)「日本医師会の提言—新政権に期待する—」(2009年10月14日)

日本医師会・日本総研(2009)[消費税の実態調査](2009年2月12日・2012年7月改)

日本医師会（2012）「社会保障・税一体改革素案」に対する日本医師会の見解『定例記者会見資料』（2012年2月1日）

日本医師会(2015)「平成元年消費税導入以降の医療団体側の要請について『医療税制検討委員会答申』」（2015年3月）

日本医師会(2015)「第12回国民医療推進協議会総会『医療等に係る消費税問題』」（2015年10月7日）