

医療のための マネジメント **通** **信**

第5号



医療機関の消費税について

1. はじめに

令和元年10月1日より消費税率が10%になります^{*}。医療機関における消費税負担については、従来控除対象外消費税の負担が大きく、平成31年度税制改正にて抜本的な解決が図られるよう検討されましたが、過去の消費税の増税時と同様に、診療報酬改定にて補填されることとなりました。

診療報酬改定による補填では、これまでの問題が解決されるとはいえないため、消費税対応が依然として医療機関の経営上の課題となることが想定されます。本稿では、医療機関の消費税について解説します。

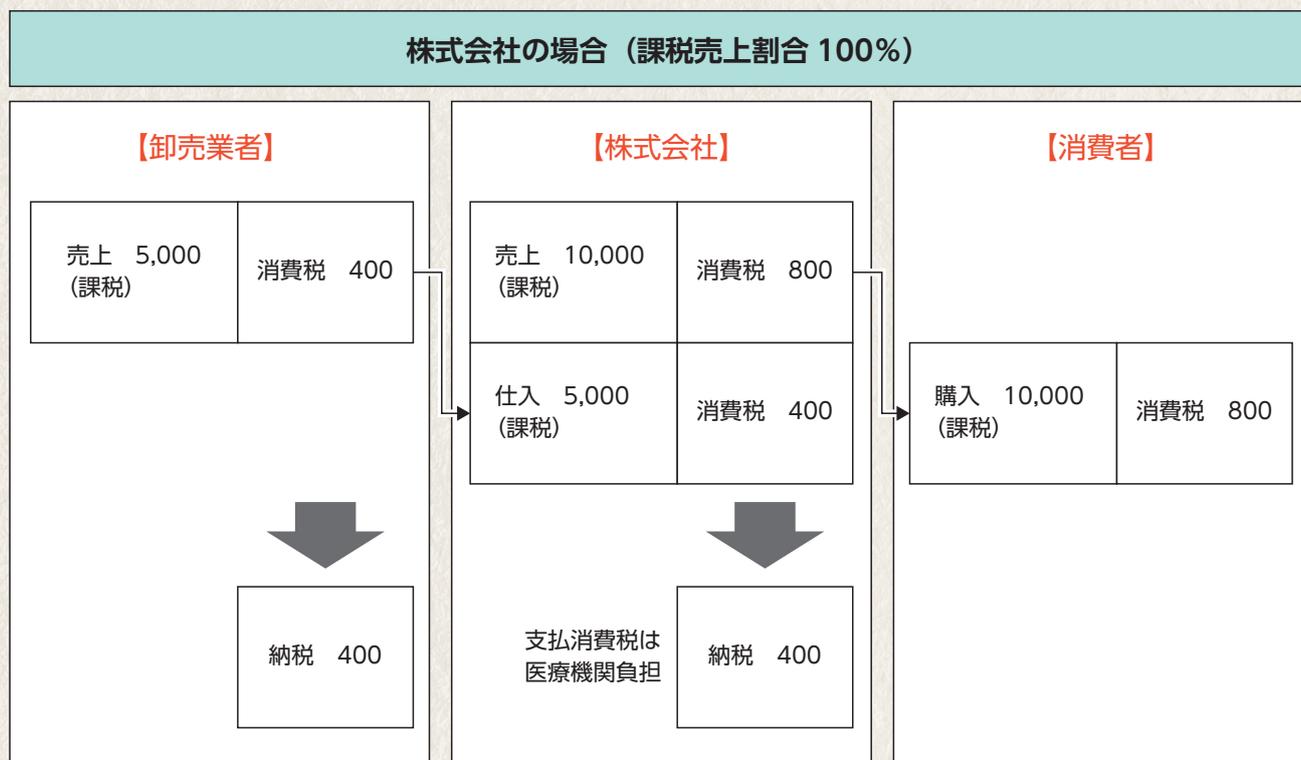
※本資料は令和元年9月2日時点で作成したものです。

2. 消費税の計算の仕組み

(1) 計算の仕組み

消費税とは、その名の通り消費者が負担する税ですが、消費者は国等に直接納税をせず、事業者が消費税を消費者から一旦預かり、事業者自らが支払った消費税を差し引いて国等に納税します。この仕組みを多段階累積控除といい、商品の仕入から販売までの流れを例にとると下図のような仕組みとなります。

【多段階累積控除の仕組み】

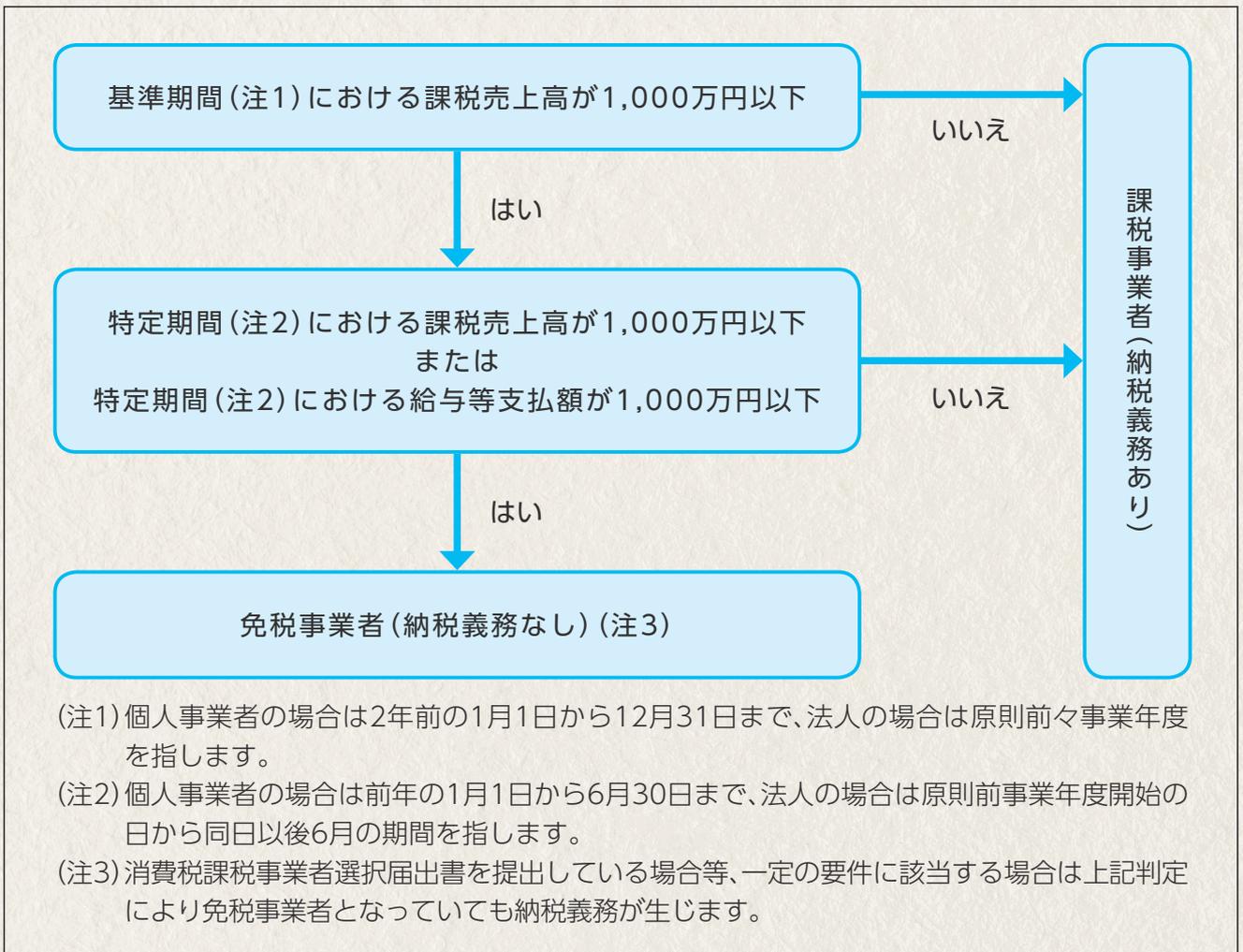


(2) 消費税の納税義務と課税売上高

① 小規模事業者に係る納税義務の免除

すべての事業者に消費税の納税義務があるわけではなく、小規模事業者の事務負担や税務執行コストの観点から、消費税を預かっていても一定の小規模事業者については消費税の納税義務が免除されます。納税義務の判定は、原則課税売上高が1,000万円を超えるか否かで行うため、非課税とされる社会保険診療収入を除いた自費収入が1,000万円以下であれば、消費税の免税事業者となります。

【納税義務の判定】



②課税売上高

課税売上とは、国内において事業として行われる資産の譲渡や貸付け、役務の提供のうち非課税とされるもの以外のものをいいますが、社会保険診療については社会政策的な配慮から消費税は非課税とされており、介護保険サービスや社会福祉事業等によるサービスについても非課税とされています。医療機関における主な収入の消費税の取り扱い下表の通りです。

【主な収入の消費税法上の取り扱い】

消費税の対象	取り扱い	該当する主な収入
対象	課税売上高	自費診療収入、室料差額、文書料
	非課税売上高	社会保険診療収入、労災収入、自賠責収入
対象外	不課税売上高	補助金収入、配当収入

(3) 課税仕入高と仕入税額控除

預かった消費税から支払った消費税を差し引いて消費税の納税額を計算しますが、差し引くことができる消費税は、実際に支払った金額から、下記の算式による調整を加える必要があります(以下「仕入税額控除」)。

医療機関の主な収入は社会保険診療収入であることが多いため、課税売上割合が低く、仕入税額控除の計算上切り捨てられる支払消費税が多いことが問題となっています。

<算式(注1)>

支払った消費税×課税売上割合(注2)

(注1) 一括比例配分方式を選択している場合

(注2) 医療機関の場合は原則下記の通りです。

$$\frac{\text{課税売上高}}{\text{課税売上高}+\text{非課税売上高}}$$

3. 医療機関における消費税

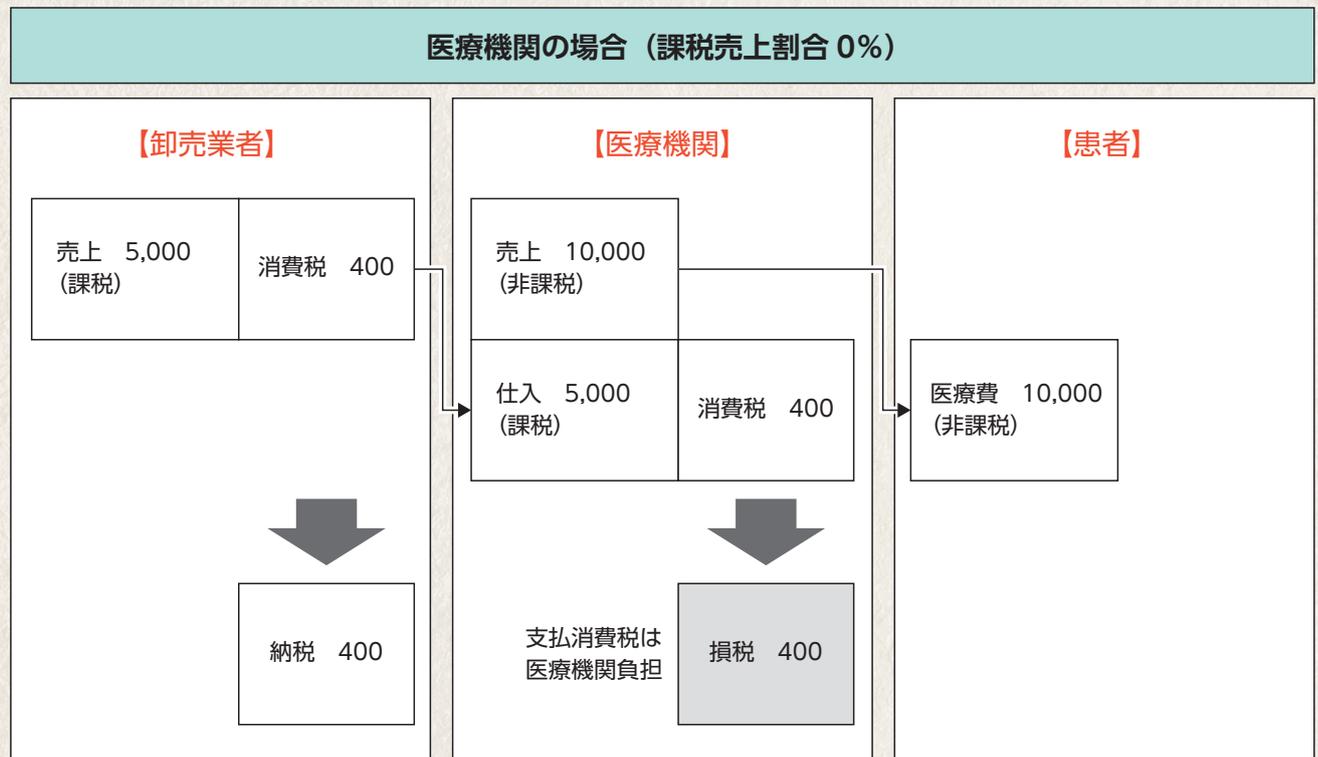
(1) 控除対象外消費税(損税)

①概要

医療機関の収入は主に社会診療報酬収入であることから課税売上割合が低く、仕入税額控除の計算上支払消費税が多く切り捨てられることとなります。この切り捨てられる支払消費税を控除対象外消費税といい、損税とも呼ばれています。

仮に医療機関の売上が社会診療報酬収入のみ(課税売上割合0%)の場合、下記の通り、支払った消費税は控除できずに損税となります。

【医療機関における控除対象外消費税(損税)】



②社会診療報酬による補填

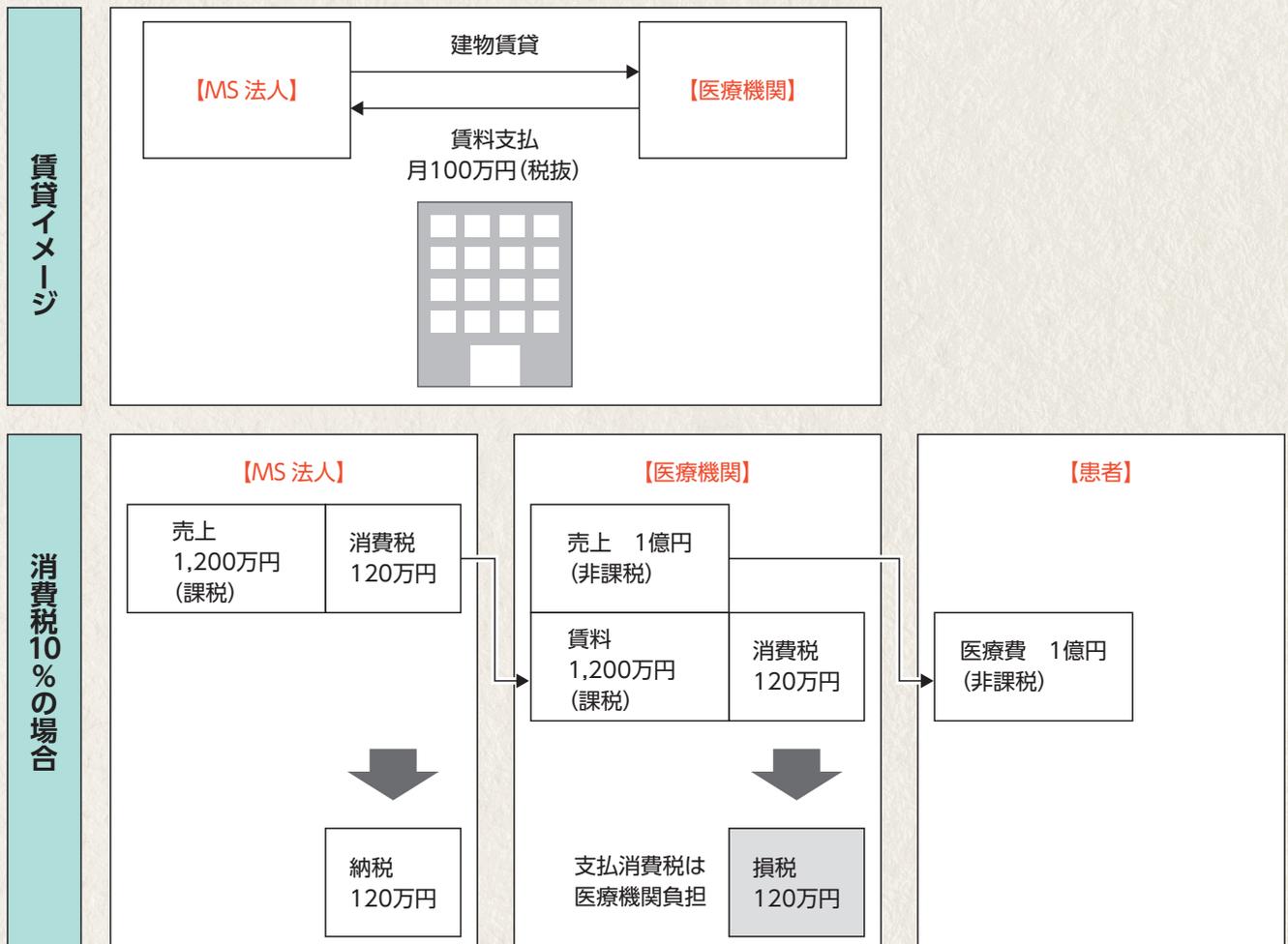
従来、控除対象外消費税の補填は社会診療報酬により行われてきました(消費税導入時に0.76%、5%引き上げ時に0.77%、8%引き上げ時に1.36%の合計2.89%)。ただし、高額な設備投資に対する対応が特に不十分との指摘等があり、医師会等から税制改正による抜本的な解決が求められてきましたが、税制による手当はされず、従来同様社会診療報酬による補填となります。

(2)MS法人との取引の見直しの検討

①MS法人取引と控除対象外消費税

医療機関の中にはいわゆるメディカルサービス法人(以下「MS法人」)と取引を行っているところも多いと思われます。不動産の賃貸借取引、経理委託等が一般的な取引内容ですが、MS法人との取引の多くは消費税の課税取引であるため、控除対象外消費税の問題が生じます。なお、平成29年4月2日以後開始する事業年度より、一定のMS法人との取引は都道府県への報告事項となっている点も留意が必要です。

【MS法人から建物を医療機関が賃借する場合のイメージ】



②見直しの検討

MS法人取引に係る控除対象外消費税の金額によっては、取引を見直す必要があると考えられますが、見直しに際しては消費税以外の論点も検討する必要があります。たとえば、建物を医療機関に譲渡する場合、譲渡による移転について、登録免許税、不動産取得税、消費税が原則課税されることになります。

一方で、出資持分あり医療法人であれば、MS法人との取引により医療法人で経費が計上され、出資持分の評価額が抑制されるという側面もありますので、MS法人との取引を見直す際は総合的な検討が必要です。

4. 軽減税率と経過措置

(1) 軽減税率

① 概要

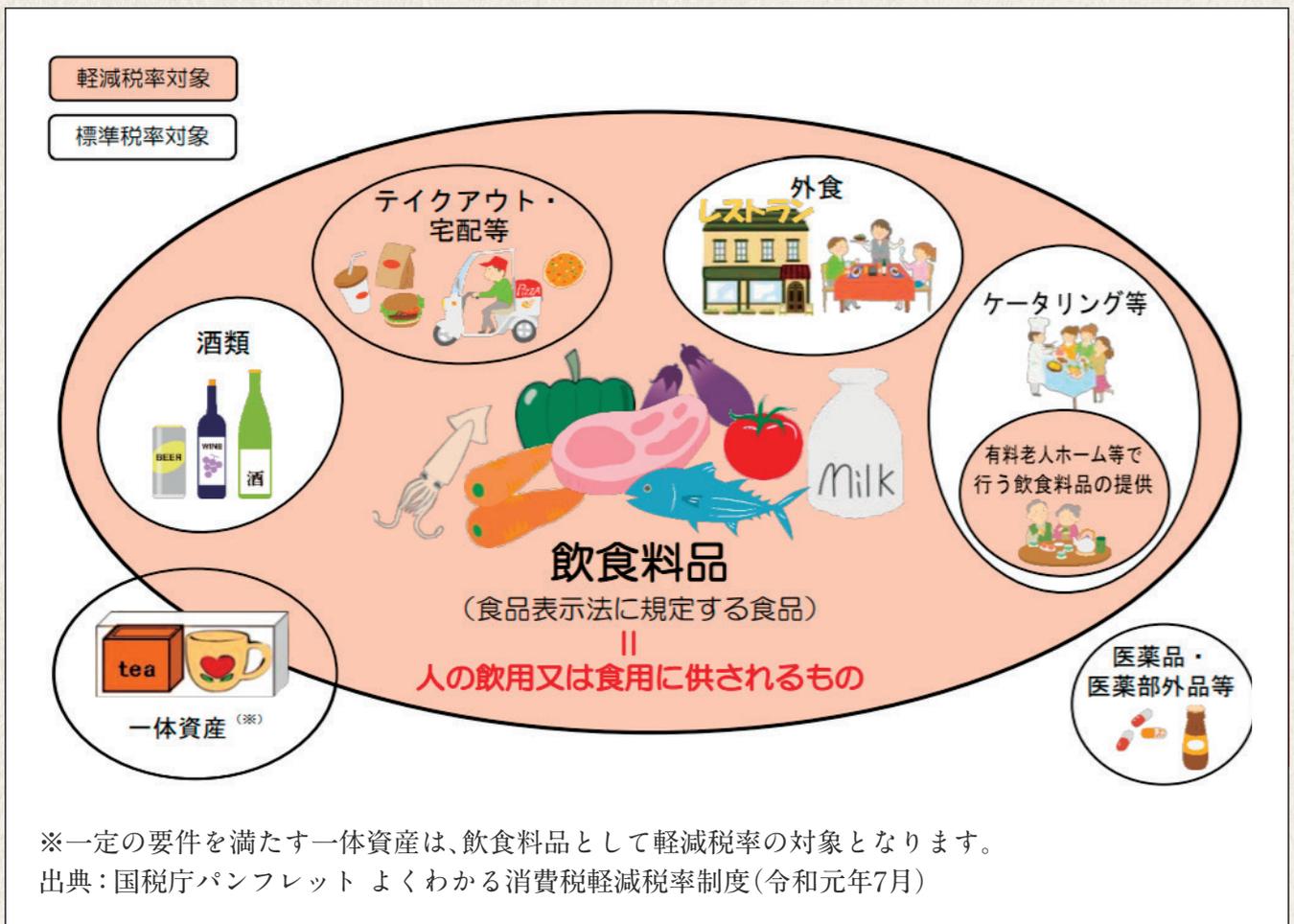
増税時の国民生活への影響を考慮して、酒類を除く飲食料品及び週2回以上発行される新聞(定期購読契約に基づくもの)については、軽減税率として8%の消費税率が適用されます。

なお、税率は8%ですが、従来の税率8%(国税6.3%、地方税1.7%)とは異なり、軽減税率は国税部分が6.24%、地方税部分が1.76%で構成されるため、両者が混在する場合の経理処理には注意が必要です。

② 軽減税率の対象となる飲食料品

軽減税率の対象となる飲食料品は主として下図の通りです。医療機関に関連する飲食料品として、病院内の売店における販売や有料老人ホームやサービス付き高齢者向け住宅の設置者又は運営者が入居者に対して行う一定の飲食料品の提供は軽減税率の対象となります。一方で、病院食については、健康保険法等に基づく入院時食事療養費はそもそも非課税とされており、患者の自己選択により特別メニューの食事提供を受けている場合は課税の対象ではあるものの軽減税率の対象とはなりません。

【軽減税率の対象となる飲食料品の範囲】



(2)経過措置

一律に消費税率を10%とすると、新税率施行日の前後で、対価の支払いと役務の提供時期にズレが生じてしまった場合にどちらの税率を適用するのかといった問題が生じてきます。そこで、新税率と旧税率を厳格に適用することが困難な一定の取引については、経過措置として、施行日以後の取引であっても旧税率である8%を適用することになります。

【主な経過措置】

項目	内容
①電気料金等	継続供給契約に基づき、令和元年9月30日以前から継続して供給している電気、ガス、水道、電話、灯油に係る料金等で、同年10月1日から10月31日までの間に料金の支払を受ける権利が確定するもの
②請負工事等	平成25年10月1日から平成31年3月31日までの間に締結した工事（製造を含む）に係る請負契約（一定のソフトウェア開発等に係る契約を含む）に基づき、令和元年10月1日以後に課税資産の譲渡等を行う場合における、当該課税資産の譲渡等
③資産の貸付け	平成25年10月1日から平成31年3月31日までの間に締結した資産の貸付けに係る契約に基づき、令和元年10月1日前から同日以後引き続き貸付けを行っている場合（一定の要件に該当するものに限る）における、10月1日以後に行う当該資産の貸付け
④有料老人ホーム	平成25年10月1日から平成31年3月31日までの間に締結した有料老人ホームに係る終身入居契約（入居期間中の介護料金が入居一時金として支払われる等一定の要件を満たすものに限る）に基づき、令和元年10月1日前から同日以後引き続き介護に係る役務の提供を行っている場合における、10月1日以後に行われる当該入居一時金に対応する役務の提供

5. おわりに

医療機関の控除対象外消費税問題については、今回の増税においても社会診療報酬で補填されるため、実際の補填状況は各医療機関にて確認する必要があります。また、増税に際してMS法人との取引を見直す医療機関にとっては、消費税以外の税金や、経過措置の適用を考慮したうえで検討する必要がありますので注意が必要です。

(ご留意事項)

- 本資料は、医業経営、医療制度、医業承継およびその他医療関連のトピックス等について十分な知見を持っているとみずほ証券(以下当社)が判断した第三者／機関に執筆依頼のうえ、当該トピックス等の紹介や解説およびその効果等に関する説明等を目的に作成されたものです。したがって、当社は明示、黙示を問わず内容の正確性・完全性およびお客さまへの適合性について保証するものではありません。また、別段の表示のない限り、作成時点の法令に基づくものであり、将来、法令・制度の改正および解釈の変更がなされる可能性もあることにご留意ください。なお、執筆者／執筆元はみずほ証券の関連会社ではありません。
- 本資料は、お客さまへの情報提供を目的としたものであり、金融商品の取引を勧誘・推奨するものではありません。また、執筆者／執筆元のサービス等の広告・宣伝および勧誘・推奨を当社が行うものではありません。
- 当社は、本資料の具体的な内容についてのご質問等にお答えすることはできません。また、当社からの執筆者／執筆元に対するお取り次ぎ等もできません。
- 本資料に記載されるサービス等を実際にご検討の際には、今後の制度改正の動きに加え、具体的な実務や法解釈の動向およびお客さまの個別の状況等に十分ご留意いただき、必要に応じて、所轄の税務署や弁護士・公認会計士等の専門家などにご相談のうえ、お客さまご自身の責任・判断をもって行っていただきますよう、お願い申し上げます。
- 本資料に記載される内容の複製ならびに第三者への提供は、ご遠慮ください。