

〈研究論文〉

## 消費税法における非課税問題 —助産に係る資産の譲渡等に関する課税誤り—

長 澤 昇 平

### 【要旨】

妊産婦等の検診（健診）や分娩入院等は、消費税法上で「助産に係る資産の譲渡等」として非課税取引とされているが、近年、医療機関において、これに該当するにもかかわらず長年に渡り誤徴収していたことが明らかとなった。医療現場だけでなく、妊産婦等の当事者も気付かなかったことから、この問題が医療機関の単なる事務処理上の誤りに留まらない要因を内包しているのではないかと考えた。そこで、まずは、公的な医療機関の公表資料を収集し、どのような場面で課税誤りがあったのかを把握し、問題の所在を明らかにした。そのうえで、「助産に係る資産の譲渡等」が非課税とされた意義や目的、そして沿革などに触れつつ、規定内容や規定方法の妥当性について検討した。調査及び検討の結果から、助産に係る資産の譲渡や役務の提供に際して、一部、誤謬を誘引しやすい規定内容や規定方法である可能性が示唆された。

キーワード：消費税、非課税、助産に係る資産の譲渡等、課税誤り、通知

## 1. はじめに

### 1.1 問題の所在

消費税は物品やサービスの消費に担税力を認めて課される租税<sup>1</sup>であることから、原則的には全ての財貨・サービスの消費に対して課税しようとするものである<sup>2</sup>。すなわち「広くうすく」課税する<sup>3</sup>という目的からは、課税の対象とする範囲はなるべく広げておく必要があるため、課税対象から除外される物品やサービスはできるだけ限定しておくことが望ましい<sup>4</sup>。他方、「消費になじまないもの」、「社会政策的配慮に基づくもの」等、一定のものについては、必要最低限の非課税規定が設けられている<sup>5</sup>。このような観点から、非課税とするものについては、消費税法第6条及び同法別表第一に限定列挙しており、本稿が着目する「助産に係る資産の譲渡等」もこの一つとして挙げられている。

近年、これに該当し非課税とすべきにもかかわらず、消費税を誤って徴収（以下、本稿では「課税誤り」<sup>6</sup>という。）した事案があったとして、一部の医療機関がその内容を公表した<sup>7</sup>。具体的には、平成3年以降30年余の期間、本来、非課税とすべき妊産婦・新生児の検査や入院

に関して、誤って消費税を徴収していたとのことである。その後、近隣の医療機関にも課題感が共有され、徐々に波及し、限られた一部の医療機関の問題ではないことが明らかとなった。事態が深刻であったとみられ、ついに令和3年12月には厚生労働省が、都道府県等の衛生主幹部（局）長を通じて、医療機関に再点検するよう通知するに至っている<sup>8</sup>。今日、こうした経過から、全国の各医療機関が自主点検を行い、その結果、助産に関して消費税の課税誤りが公表・報告されている。

この消費税の課税誤りを最初に公表した医療機関によると、課税誤りに気付いたのは受診者からの問合せによるものであったと説明している。30年余の間、この課税誤りは誰からも指摘されずにいたが、それがなぜ今になって課税誤りではないかと受診者は気付いたのであろうか。恐らくは、近年、少子化対策<sup>9</sup>とあいまって、妊娠期から産褥期までの新たな公的支援が行われ、その一部は非課税とされたことから、にわかに注目度も高まっている分野であったからではなかろうか<sup>10</sup>。こうした背景も手伝って消費税への関心が高まっている結果なのかもしれない。しかし、注目すべきは、むしろ30年余の期間、大多数の妊産婦等は、妊娠期の検査や分娩に関する入院に関して非課税であったということに、これまで意識が及ばなかったことの方である。ここで、当事者自身が助産に関しては非課税であることを正しく認識できていなかった原因について立ち止まって考えておく必要がある。そこで、本稿では、「助産に係る資産の譲渡等」の非課税規定を確認したうえで、公表された資料から課税誤りの実態を把握することとした。実態調査を通じて、なぜ妊産婦等の当事者が長年、課税誤りに気づくことができなかったのか、その背後の要因を検討していくこととした。

課税誤りのあった医療機関側も、その多くが30年余の間、この課税誤りに気づくことができなかった。その間に数度の消費税法の見直しがあり、点検するタイミングが何度かあったにもかかわらず、見過ごされてきたのである。この点に関しては、確かに医療機関側の対応には、落ち度があったことは否めない。しかし、複数の医療機関で同様の問題が生じている状況からすると、医療現場の単純な事務処理ミスの問題として片付ける前に、なぜ、多数の医療機関が同様の課税誤りを引き起こしたのか確認しておく必要があると考えた。一部の医療機関の事務手続き上の問題にとどまるのか、それとも、非課税となる助産の適用範囲をそもそも正しく認知できていなかったということなのであろうか。そうした埋没している課題がないか合わせて確認しておく必要があると考えた。

そもそも、「助産」はどのようなものを指すのか。一部、「助産」に関連する用語<sup>11</sup>は、法律上で定義を確認することができるが、「助産」そのものは消費税法に限らず直接的に定義されていないようである。同様に、消費税法第6条及び別表第一に「助産に係る資産の譲渡等」が非課税として規定されているが、同法の中で助産とは何かを示してはいない<sup>12</sup>。従って、関連する法令等から間接的に「助産」の示す内容を把握することとなる。こうしたことから、助産そのものをどのように観念し、その非課税規定が射程とする適用範囲をどのように解釈すべきなのか検討が必要だと考えた。そこで、本稿では、当非課税規定の意義や目的、そして沿革な

どを敷衍しつつ、助産に係る資産の譲渡や役務の提供に対し、具体的な課税、非課税の判断を行ううえで、規定内容や規定方法に課題点はないのか改めて検討することとした。とりわけ、妊娠期から産褥期に至る助産に係る資産の譲渡や役務の提供は、基本的に公的保険の適用外、いわゆる自由診療で提供されるものであるため、医療機関による裁量が大きく自由度の高いものとなっている。このため、今後、新しい助産に係る資産の譲渡や役務の提供が行われた際に、課税か非課税か正しく判断できずに同様の課税誤りが起こる可能性も否定できない。そこで、検討にあたっては、再発防止の観点からも、平成3年当時に定められたこの非課税規定が、今日でもなお、医療現場において適切に判断できるものかどうかという観点からも確認し、今後の助産に係る規定の在り方について示唆を試みることにした。

## 1.2 研究方法

本稿では、助産に関する譲渡等に対する消費税の非課税取扱を法的に議論するに際し、まずは、実際に起こった課税誤りの実態を明らかにすることに主眼を置く。そこで、各医療機関が誤って課税したという事象について公表資料を収集したうえで一元化し、共通項の確認を通じて全体状況を把握する。その際、課税誤りの内容がどのような場面で生じていたのか、例えば特定の取引において課税誤りが多くみられたりしないか、その特徴を明らかにする。加えて、課税誤りが発覚した経緯、いつから誤って徴収していたのか、さらに、その後、医療機関側はどのような対応を図ったのかなども含めて確認することとした。

調査では、各医療機関の課税誤りの状況を網羅的に把握しなければ、正しく実態を明らかにすることはできない。しかし、医療機関はこの課税誤りに対して、法的な公表義務がないことから、情報収集方法は必ずと限られることとなる。そこで、本稿では、事件や事故が生じた際に報道機関等向けに公表を行っている公的医療機関<sup>13</sup>に焦点をあてることにした。その中でも、地方公営企業法が適用される地方公共団体が運営する医療機関<sup>14</sup>、いわゆる公立の医療機関（以後、本稿では調査対象とするものを「病院」と表す。）に調査対象を絞ることとした<sup>15</sup>。なぜならば、公立病院は予算及び決算を議会に付議することとされており、消費税の課税誤りを含む不適切な会計処理があった場合には、議会に提出された予算及び決算資料から審議記録まで公表されており、詳細な捕捉が多面的に可能となると考えたためである。

調査に際し公立病院の中には、精神疾患やがん治療など高度に専門化した病院もあることから、産科等に診療科を限定することも検討した<sup>16</sup>が、標ぼうしていない場合でも、助産に対応している可能性が完全には否定できないため、調査対象を矮小化することは避けるべきと考え、全数調査を行うことにした。公立病院は、地域における基幹的な公的医療機関として、地域医療の確保のため重要な役割を果たしており、これらの病院は、国民に必要な医療を確保するとともに、地域医療の中核的な役割を担うものとされている。住民の信頼において成り立っている状況からも、消費税の取扱に一層の適正性が求められるものだと考え、他の医療機関よりも優先して調査を行うに値するものだと考えた。

本稿の構成は以下のとおりである。続く第2章では、消費税の非課税取引に関する現行規定を確認するとともに、助産に係る資産の譲渡等に関して意義や沿革を整理する。第3章では、調査概要を整理し、調査結果をまとめ、続く第4章では、今日の医療機関における助産の現状とともに、課税誤りの実態について現行規定との関係性から考察と今後の在り方について整理する。最後に本稿の限界と今後の課題について述べる。

## 2. 消費税法第6条及び同法別表第一の意義と概要

### 2.1 消費税法第6条の概要

まず、現行規定の内容を確認し、「広くうすく」課税することを主眼とした消費税において非課税取引を規定した趣旨を明らかにする。消費税法第6条1項では、「国内において行われる資産の譲渡等のうち、別表第一に掲げるものには、消費税を課さない」と規定し<sup>17</sup>、また、別表第一において13の項目が掲げられている。

「消費税は消費支出に担税力を求める税であり、原則としてすべての財貨、サービスに課税しようとするものである。しかし、消費者に負担を求めるとい消費税の性格から本来課税の対象とすることになじまないものがあり、また、社会政策的な見地から課税の対象とすることが適当ではないものがある。」<sup>18</sup>とされる。このため、13の項目は一見すると全く無関係に見えるものであっても、大別すると「消費になじまないもの」と、「社会政策的な配慮に基づくもの」の二つに分類される<sup>19</sup>。そこで、13の項目内容を要約し、表1にまとめた。

表1 非課税取引の区分と項目

消費になじまないもの		社会政策的な配慮に基づくもの	
1	土地の譲渡、貸付	6	社会保険医療
2	有価証券の譲渡、外国為替取引	7	介護保険・社会福祉サービス
3	利子、保証料、保険料、共済掛金	8	助産費用
4	切手、印紙、証紙、商品券等の譲渡	9	埋葬料、火葬料
5	行政手数料	10	身体障害者用物品
		11	学校の授業料、入学検定料
		12	学校の教材用図書
		13	住宅の貸付（家賃）

※各番号は別表第一に掲げる号番号を示す。  
出典：山本（1999，P123）をもとに著者作成

消費税法が制定された昭和63年12月時点当初においては、非課税取引として同法第6条第1項及び別表第一に規定されたものは、8項目であった<sup>20</sup>が、「助産に係る資産の譲渡等」はそ

の中には含まれていなかった。この8項目について、そもそも、どのように考えが整理されたのであろうか<sup>21</sup>。その源流をたどると、昭和53年に税制調査会の別紙として「一般消費税大綱」として示されており、その中で既に「非課税の範囲」が示されていた<sup>23</sup>。今日の消費税法に反映されているものがある一方、確かに「助産に係る資産の譲渡等」は当初は予定されていなかったようである。当時、社会一般の受け止めが厳しく、一般消費税は創設するに至らなかったが、その後、同大綱の趣旨は引き継がれ、昭和62年に廃案となった「売上税」においても非課税項目<sup>24</sup>が掲げられていた。この際にもその中には「助産に係る資産の譲渡等」は含まれていなかった。

更に時を経て、平成元年4月に消費税法が施行されるに至ったが、同年行われた参議院通常選挙で、消費税廃止を掲げた野党が大勝したことで、与党である自由民主党においても、消費税見直しの検討が行われた<sup>25</sup>。同年12月に消費税の非課税範囲の拡大等を内容とする「消費税の見直しに関する基本方針」が党議で決定され、その中で初めて「助産」について触れられている<sup>26</sup>。この背景には、制定当初の消費税法では、非課税範囲について対最終消費者サービスのうち、医療・教育・福祉の一部に限定していたが、消費税の持つ所得に対する逆進性を緩和し、まずは、「人の生命に対する国民感情に配慮する」という社会政策的配慮を充実する見地から、「出産費用」を非課税とするとしたものであった。その具体的措置として、「助産としての役務の提供を非課税とする」と明示された。同党が策定した「平成2年度の税制改正大綱」においてもこの考え方が踏襲され、同じ文言が明記された<sup>27</sup>。その後、消費税の見直しか廃止かの議論が行われる中で、税制問題等に関する両院合同協議会を設置し、議論・検討の末、逆進性の緩和という観点から「助産」を非課税とする方向性は固められていった。最終的に、「助産」に関しては、現行法に掲げる別表の表現が採用され、平成3年5月に消費税法の一部改正法案として審議・可決され、同年10月から施行された。この改正を通じて、当初、消費税法が予定していた非課税取引の対象項目はその範囲を拡大し、新たに5つの非課税項目も加えられたのである<sup>28</sup>。

## 2.2 別表第一第八号に定める非課税の概要

助産に係る資産の譲渡等が非課税取引とされる法源は、消費税法第6条を根拠とし、同法別表第一第八号において「医師、助産師その他医療に関する施設の開設者による助産に係る資産の譲渡等（第六号並びに前号イ及びロの規定に該当するものを除く。）」と示されている。なお、既に述べたように、「助産」の直接的な定義が確認できないため、周辺の規定から助産の内容を検討することとなるが、助産の具体的な内容及び取扱いについては、同法施行令や同法施行規則には規定されておらず、同法基本通達において一部示されている。また、助産という行為の性質上から、当時の厚生省において補足的に通知<sup>29</sup>及び事務連絡<sup>30</sup>が発出されている。その関係性を図1に示す。通達等を踏まえると「助産に係る資産の譲渡等」とは、「妊娠しているか否かの検査（検査の結果、妊娠していないことが判明した場合であっても非課税となる。）

から出産後2月以内に行われる母体の回復検診までに医師、助産師が行う資産の譲渡等が非課税<sup>31</sup>と説明される。



図1 助産に係る資産の譲渡等の法的概念図

出典：著者作成

別表第一第八号の規定から、まず「助産」を行う「主体」とは「医師、助産師その他医療に関する施設の開設者」に限られることが明示されている。なお、「医療に関する施設の開設者」は、医療法第7条により医師等でなくても、都道府県知事等の許可があればよいとされている。しかし、実際に「助産」という行為は、保健師助産師看護師法に助産師の業とされており（同法第3条）、また、人体に危害を及ぼし、又は危害を及ぼすおそれのある行為（いわゆる、「医行為」を指す。）は医師法第17条により医師に限られることとなるため、これらの免許を有しない開設者は、単に助産という準委任行為を請け負う受任者に留まり、実際の助産は医師及び助産師といった有資格者によって執り行われるものと解される<sup>32</sup>。

また、別表第一第八号カッコ書きの除外規定から、健康保険法等による療養の給付<sup>33</sup>として行われる医療等が除かれている。「助産」は、健康保険法等の規定に基づく療養の給付として行われる場合と、それ以外の場合が存在することが背景にある。すなわち、健康保険法等が予定するものは、疾病または負傷に起因するものに限られるが、妊娠から出産に至る経過において、これに起因した傷病がない場合には健康保険の適用除外となる。この場合、いわば保険外診療（自由診療）と位置付けられ、受診者が費用の全額を自己負担することとなる。こうした資産の譲渡等は第八号が予定するものであり、反対に、医療的管理や療養が必要な場合は、健康保険が適用され保険診療として取り扱われることとなり、第六号の適用となる。結果として、共に非課税取引として整理されているといえる。

次に助産の適用範囲であるが、消費税法基本通達6-8-1によれば、「(1) 妊娠しているか否かの検査」、「(2) 妊娠していることが判明した時以降の検診、入院」、「(3) 分娩の介助」、「(4) 出産の日以後2月以内に行われる母体の回復検診」及び「(5) 新生児に係る検診及び入院」が該当するとしている。ここで示されている項目を時系列に整理した場合、妊娠の有無の検査段階に始まり、その後、妊娠から分娩を経て、産褥期とされる産後の一定期間を含むものであることが明らかである。また、対象者は妊娠可能な女性であることや、それに加え、分娩

後の新生児が含まれることも確認できる。

この通達を補足する形で、同通達6-8-2では、「(1) 妊娠中の入院については、産婦人科医が必要と認めた入院（妊娠中毒症、切迫流産等）及び他の疾病（骨折等）による入院のうち産婦人科医が共同して管理する間の入院は、助産に係る資産の譲渡等に該当する。」と示している。これは、妊娠中の管理の一環とみるべきか、それとも別の疾患として管理されているものかという観点から整理したものだと解される。また、同通達6-8-3では、助産に関連がある評価療養、患者申出療養及び選定療養といった保険外併用療養費と呼ばれるものについて補足している。例えば、紹介状なしで大規模病院へ受診した際の選定療養費や、いわゆる「差額ベッド料」と呼ばれる特別療養環境室に係る費用<sup>34</sup>などについて非課税取引とされることが示されている。これら保険診療との近接するものの、保険外診療となる費用についても、前述の別表第一第六号（療養若しくは医療又はこれらに類するものとしての資産の譲渡等）による規定と齟齬がないように、助産に関しては同様に非課税取引として明示したものである。

このほか、当時の厚生省から都道府県等宛ての通知により消費税の改正に伴う留意点が示されている<sup>35</sup>。その内容としては、「新消費税法別表第一第八号（助産に係る資産の譲渡等）には、正常分娩及び異常分娩（自然流産、早産、死産を含む。）のいずれであるかを問わず」と前置したうえで、消費税法基本通達の記載内容から具体的に非課税取引に該当するものを示している。例えば、消費税法基本通達6-8-1に関しては、「妊娠しているか否かの検査」については、「検査の結果、妊娠していないと判明した場合も含め、非課税」とすることが補足説明されている。また、「妊娠していることが判明した時以降の検診、入院」については、「妊娠していることが判明した時以降の検診、往診についても、非課税となる」ことや、「入院生活を営む上で必要とされるものについては、非課税とされる」として、「具体的には、入院費用として徴収する室料、看護料、食事代、寝具料、洗濯代、電気代、お産パッド代、保健指導料、薬剤料等が非課税となる」ことなどを示されている。

また、その後の同省が都道府県等宛てに発出した事務連絡<sup>36</sup>で留意事項を4点示している。一つは、病院等において行われる「母親学級」、「母親教室」等の健康教育については、従来どおり課税となること、二つ目は、当時の付き添いに対する食事代、寝具料等については、産婦人科医が必要と認めた付き添いに限り非課税となること、三つ目は、出産後の授乳のために行われる乳房マッサージは非課税となること、四つ目は、新生児に係る検診のうち非課税となるのは、出生後の入院中のものであり、いったん退院した後の検診は課税となること、また、入院とは出生から1か月を限度とすることである。いずれも包括的な判断基準というよりは、個別具体的な課税・非課税の取扱いを示すものであった。

以上のとおり、助産に関する非課税取引が規定されるまでの経緯とともに、その趣旨や目的を確認した。消費税法が非課税取引とする「助産」については、立法過程から振り返ることでその一端が明らかとなったが、他方、その具体的な取扱いについては、同法の基本通達に依拠しており、法令に規定されていないことが確認された。さらには、旧厚生省通知において詳細

が示されている実態も明らかとなった。特に事務連絡の形式によるものは、これまで一般市民が認知する機会が限られる状況であった。また通知の内容からは、一義的には納税義務者となる医療機関からの疑義照会に回答しているに過ぎず、助産に係る非課税取引が網羅的に示されているのか疑問が残るものであった。

この通知が発出された以降、新たな通知等は確認されないことから、今日までに新たに行われることとなった助産に係る資産の譲渡等の取扱いは、平成3年当時の通知等に基づき判断しなければならないこととなる。今日の妊産婦や新生児に対する各種検診（健診）や保健的支援についても、当時の通知のみで、適切に判断できるものなのか疑問が残るものであった。こうした点を踏まえ、次章では課税誤りの実態を確認する。

### 3. 課税誤りの実態

#### 3.1 調査概要

本調査では、まず、各公立病院における助産に係る資産の譲渡等の取扱いを収集し、全国の状況を一元化するとともに、共通項の確認を通じて全体状況を把握する。そのうえで、以下、四つの視点から検証を行う。

第一に、前述のとおり消費税法基本通達、旧厚生省通知（平成3年6月19日）、及び旧厚生省事務連絡（平成3年9月27日）（以下、「通達等」と表す。）に非課税取引の詳細が示されている実情から、こうした情報が適切に関係者に対して周知されていたのかどうかを検証する。すなわち、特定の都道府県等で課税誤りが多いといったことがないか確認を行う。第二に、助産に関しては平成3年から非課税取引とされたが、今般の課税誤りはいつから生じたのかを明らかにする。これにより、事務処理の誤謬により一時的または個別に誤って課税したものか、それとも長期間、非課税取引であることに気づけなかったのか、その理由や背景とともに確認を行う。第三に、誤って課税していた助産に係る資産の譲渡や役務の提供とは何かを明らかにし、それらの共通項を把握する。医療現場において課税かどうかの判断に迷う可能性があったのかどうかを確認する目的である。最後に、医療機関側の課税誤りに対する返金等の対応状況の確認である。これらの確認を通じて、課税誤りの詳細を明らかにしていくこととする。

調査方法は既に前述のとおりであり、公立病院を対象とし、各病院の公式ホームページを通じて報道発表又は公表された情報を収集することとした。こうした公表情報を基礎とすることで、医療機関ごとの課税誤りの状況について比較ができるとともに、公立病院の取組姿勢そのものも明らかにできると考えた。調査対象とする公立病院の名称等については、地方公営企業法が適用されるため、総務省の『地方公営企業年鑑』を通じて収集可能となっている<sup>37</sup>。そこで、まずは公立病院の一覧表を作成したところ、853病院であった<sup>38</sup>。運営主体は都道府県及び市町村だけではなく、今日では組合、広域連合及び企業団又は地方独立行政法人の形態を採用するものも存在した。



調査は令和5年8月1日から同年8月31日までの期間に行った。課税誤りが最初に公表されて2年半が経過し、全体状況の把握が可能な時期だといえる。また、8月という時期は自治体の決算調製期間<sup>39</sup>が経過した後であることから、令和4年度決算までの課税誤りが網羅的に把握できると考えたためである。

確認方法としては、まず、各公立病院の公式ホームページにアクセスし、公表情報及び報道発表情報を確認し、該当の公表資料がないか点検した。次に確認ができなかった場合には、公式ホームページの検索により「消費税」、「助産」、及び「課税誤り」、「徴収誤り」のキーワードで確認を行った。さらに、確認できない場合は、インターネットの検索サイトから「病院名」に上記のキーワードを加えて検索を行い、該当の公表資料がないかどうか調査した。

収集できた情報は、各公立病院がそれぞれの基準や判断の下で公表しているものであったため、内容はそれぞれ異なる部分があり、統一性には欠けていたものの、比較可能なように一元化した。

### 3.2 調査結果

令和3年度の地方公営企業年鑑を通じて収集した公立病院の名簿（853病院）のうち、消費税における課税誤りがあったと公表した病院は58か所で、公立病院全体の6.8%であった<sup>40</sup>。公表時期は病院ごとに異なるが、初めて公表された令和3年3月から直近の令和5年7月までに至っている。

調査の結果、課税誤りがあった対象者については、公表していない一部の病院<sup>41</sup>を除き、137,341名であった<sup>42</sup>。病院ごとに対象者数にはばらつきがあり、1か所あたりの最小値は4名、最大値は14,369名であった。課税誤りがあったとする金額は、公表していないものや調査中とするもの<sup>43</sup>を除くと、総額114,767,406円であった。なお、1か所あたりで見ると、最小値は440円だったが、最大値は20,000,000円に及び、病院ごとに誤徴収した金額に差が大きいことが確認された。単純に総額に対して対象者数で割り返すと、1人あたり約836円となり、それほど高額には及んでいなかった。しかし、対象者が多く、その影響の程度は決して小さくはなかった<sup>44</sup>。また、返金に応じるとする期間は経過期間を問わず遡及して対応する病院もある一方、債権の消滅時効に照らし、10年に限るとする病院もみられた。

調査では、まず、特定の都道府県等で課税誤りが多いといったことがないか確認を行った。その結果、47都道府県単位で見た場合、課税誤りが1か所も報告されていない地域があった一方で、19地域で課税誤りが確認された。この結果、少なくとも全国のうち約4割に及ぶ地域で課税誤りがあったことが明らかとなった。中には同じ地域で複数の病院が課税誤りを公表しているものも存在していたことから、それらの地域では、そもそも通達等が都道府県から病院まで適切に共有されていたのかどうか疑問が残る結果であった。

次に課税誤りはいつから生じたのかを確認したところ、消費税法の一部改正により助産に係る資産の譲渡等が非課税とされた平成3年10月当時から30年近く課税誤りをしてきたものが

58病院中42か所（約72％）と最も多かった。一部、公表資料中に課税誤りの始期が明示されていないものがあつたが<sup>45</sup>、その余は、平成3年の消費税法の改正以降に、病院の開設や産科の新設を行ったものであり、いずれも当初から誤って課税していたと報告されていた。また、課税誤りの背景としては、通達等の規定の点検漏れを説明しているものが多くみられた。とりわけ通知に関しては、法令のように常時確認できるものと異なり、通知が発出されたタイミングで、適切に組織内で共有されないと、その後、改めて確認することが難しい性質を有している。調査からは、再発防止策として、法令改正時に職員間での確認を徹底していくことなどが表明されていた<sup>46</sup>。しかし、そもそも、通知に依拠した運用を続けている限り、事務担当者の見落としといった、意図しないヒューマンエラーが生じる可能性を今後も排除できない点が懸念される。

さらに課税誤りのあつた資産の譲渡又は役務の提供はどのような場面で発生していたのか、公表資料から確認し、表2にまとめた。表2では、課税誤りのあつた取引項目を一覧化し、該当病院数の多い順に整理したものである。病院によっては複数の取引項目に及ぶものも存在した。また、通達等において非課税取引であることが直接的に明示されているものかどうか「通達等明示」欄を設け、該当する場合には併せて記した。取引項目は24種類に及んでおり<sup>47</sup>、複数の病院が同様に誤って課税していたものもあれば、1か所のみに限られているものまで確認された。また、通達等で具体的かつ直接的に非課税取引であることが示されていたにもかかわらず、誤って課税していたものも約半数の11種類に及んでいた。

表2に整理した取引項目には、妊産婦又は新生児に対する様々な資産の譲渡や役務の提供が含まれており、入院中に付随するものもあれば、外来によるものも存在する。助産に係る取引が主に保険外の自由診療であり、保険診療のように画一的なものではないことから、多種多様なものとなっていることが確認された。そこで、これらの非課税取引が発生する時期やその対象が母子のいずれかを特定するため、24種類の課税誤りを図2に整理した。横軸は時間軸を表しており、妊娠期から分娩を経て、産褥期に至るまでの流れを示し、縦軸は上下で母子のいずれが対象のものかを区分した。なお、母子双方にかかわるものは中央部に掲出した。また斜体は平成3年に発出された旧厚生省の通知や事務連絡以降に主に実施されることとなった検査等である。医療現場において、課税誤りのあつた助産に係る資産の譲渡等とは、多岐に渡っていることが確認され、通達等の規定だけで網羅的かつ画一的に判断することができるのか懸念されるものであつた。

表2 課税誤りのあった取引項目一覧（該当病院数の多い順）

No	項 目 名	該当病院数	通達等明示
1	差額ベッド（個室使用料）	26	○
2	病衣	26	
3	新生児用おむつ使用料	17	○
4	乳房マッサージ	11	○
5	お産セット（分娩セット、出産セット）	9	
6	初診時選定療養費	8	○
7	妊娠反応検査料	6	○
8	先天性代謝異常症等検査	5	
9	大人用おむつ（妊婦用）、産褥ショーツ	5	
10	新生児聴覚検査	4	
11	お産ベッド代	3	○
12	入院（妊娠中及び出産後1ヵ月以内）	3	○
13	羊水検査	2	
14	母乳外来・授乳相談（出産後2ヵ月以内）	2	
15	臍帯血検査料	1	
16	胎児ダウン症等スクリーニング検査	1	
17	胎児サイトメガロウイルス感染症検査	1	
18	ポンペ病スクリーニング検査	1	
19	新生児の入院に係る自費検査・日常生活品	1	○
20	乳児健診（入院中）	1	
21	産婦健診（1ヵ月）	1	○
22	洗濯料	1	○
23	人工乳	1	○
24	弾性ストッキング	1	

出典：著者作成

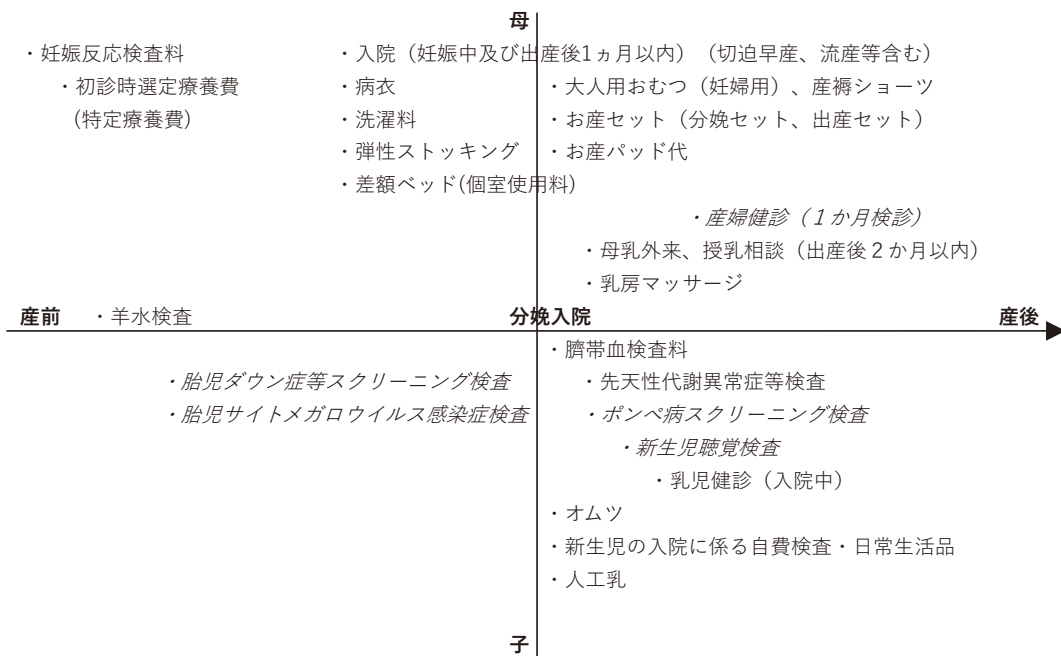


図2 課税誤りのあった資産の譲渡・役務の提供

出典：著者作成

## 4. 考察

### 4.1 消費税法における非課税取引の研究の現状と課題

これまでわが国の消費税法に関する研究は、主として経済学や財政学のアプローチから租税政策として検討するものが多く<sup>48</sup>、租税法の見地からは、主に仕入税額控除に関する手続法としての観点に限られていた<sup>49</sup>。これは、法学の研究が裁判規範を基底に解釈原理又は解釈理論の解明や形成を目的とする法解釈学に焦点を当てられる傾向があり<sup>50</sup>、法的紛争に至らない論点に対しては関心が低いことが背景の一つに挙げられている。しかし、消費税に関しては論点が少ないということではなく、むしろ法的論争にまでは至らないものの、実務において大きな課題となり、当事者はその解決を望むものの、具体的な道筋が見通せないものが多いのが実情である<sup>51</sup>。

こうした点では、消費税の非課税取引とは、間接税として広く課税するという立法趣旨の例外に当たるとともに、それ故に、これまでも非課税取引上に生じる実務上の課題がいくつか論じられてきた<sup>52</sup>。例えば、住宅貸付に関する消費税の課税回避の問題や、医療機関における控除対象外消費税の問題などを挙げることができる。前者の住宅の貸付に関する消費税の非課税問題では、賃貸住宅の新築時に生じた多額の消費税の転嫁先として、併設する自動販売機を用いた実務的な租税回避の問題などがある<sup>53</sup>。また後者の医療機関における控除対象外消費税の

問題では、公的医療保険が適用される治療、いわゆる保険診療が非課税であることから、医療機関が医薬材料を仕入れる際の消費税が最終消費者に転嫁できない問題が論じられてきた<sup>54</sup>。今回取り上げた「助産」に関しては、基本的に自由診療となっており、医療機関側に価格決定権があるため、こうした控除対象外消費税の問題は生じにくいものとなっている。一方で、自由診療は基本的に課税取引であることから、助産に関しても、他の自由診療と同様に課税してしまうといった誤った取扱いにつながりやすい。しかし、確認してきたとおり、実際には非課税取引であることから、今回のような課税誤りの事案が複数報告されるに至っている。今後、こうした状況を踏まえると、簡素で公平な仕組みを目指していくことが求められるといえる。

また、消費税の非課税取引は、「消費になじまないもの」と「社会政策的配慮を要するもの」に大別されるが、とりわけ、後者の社会政策的配慮を要するものについては、国民の価値観に左右される政策的側面が強い。それ故、これまでも、消費税の立法趣旨に照らしてその範囲を狭めるべきと主張するものがみられる<sup>55</sup>。消費税の非課税取引の見直しは、国民的な議論のうえ、合意形成を図るまで相当な時間や労力を要するため、容易なものではない。しかし、今回取り上げた「助産」に関しては、今回の課税誤りを一つの契機として、そもそも非課税取引とする意義や、その規定内容や規定方法まで、改めて検討していく時機を得たともいえる。このまま放置しておけば、医療の進展に合わせて新たな医療サービスも加わっていく中で、再度、同様の問題が起こる可能性も否定できない。医療現場任せにして看過せず、立法的な視点からも再考していくべきときだといえる。

他方で、消費税に関しては、課税誤りという事案は、一般に想起しづらいものとなっている。なぜなら、他の国税と同様に消費税は、一義的には納税者の主体性に応じて申告されるものを基礎とした申告納税方式が採用されていることから、課税の適否が後々、紛争にまで発展する可能性が限られるためである<sup>56</sup>。むしろ、課税誤りに関しては、申告納税方式よりも、地方税などの賦課課税方式の税目において生じやすいのが実情だといえる。すでに、固定資産税などでは、いくつかの法的紛争に発展した事案が確認できる。例えば、固定資産税の中では、価格の適法性をめぐる解釈や、課税誤りの延長上として国家賠償法の適否の問題を論じたものなどが存在する<sup>57</sup>。そういった点では今回の助産に関する課税誤りについては、申告納税方式において生じた稀な事案であるといえる。一件あたりが少額であることなどから、今後も訴訟に発展する可能性は低いと思われるが、実務的な課題を端緒として、立法的な検討策を論じていく必要がある論点の一つだといえる。

以上、整理してきたとおり、消費税における非課税取引が例外的な位置づけとされる中で、本稿の対象とする「助産」とは、さらに取引も対象者も限定される、いわば、例外の中の例外というようなものである。それゆえ、制度的な隙間にある課税・非課税の問題は、長年にわたり放置されてきてしまった。消費税の非課税取引において、課税誤りを正面から扱った研究はこれまで認められないものの、「助産」以外の非課税取引では、社会政策的配慮を要するものに関しては、一部、非課税取扱自体を見直すべきではないかという主張とともに現状の課題を

法的に検討しているものが存在する。また、課税誤りという観点では、主に賦課課税方式において議論がなされてきた背景があるものの、申告納税方式による消費税においても解釈上は生じ得る可能性を内包している課題の一つだといえる。今回、課題が顕在化したことから、今後の立法的な再検討と必要な措置が求められるところである。以下では、こうした課題点を整理するとともに、解決に向けた方策を含めて検討を行い、将来に向けた示唆を試みる。

#### 4.2 助産に係る資産の譲渡等における非課税規定の方法

助産に係る資産の譲渡等を非課税とする規定については、その沿革とともに第2章で整理したが、今般の課税誤りを踏まえると、その規定方法についてはいくつかの問題があるといえる。まず、助産に関する非課税範囲が通達等で規定されている点である。そもそも助産というものの自体が法令上に定義がないうえ、その非課税範囲も法令において示されていない。この点は、納税者だけではなく担税者に対しても不確実性を高める要因となる恐れがあるため、再考の必要があるものと考えられる。とりわけ、今回、長期に渡り課税誤りが生じたことからすれば、医療現場の職員だけではなく、妊産婦等の当事者にとっても、課税か非課税か適切な判断が難しかったものと考えられる。

元来、通達等は行政機関間や内部での情報提供や技術的助言などの目的で使用されるものであるが、助産に関する消費税非課税の取扱は、この通達等に医療機関だけではなく、妊産婦等の受診者までもが実質的には拘束されている。既に判例及び通説においても通達等には法源がないことは明白となっていることから、通達等で助産の適用範囲が示されている点は、租税法律主義の原則に照らすと、疑問を持たざるを得ないものとなっている。今後、課税要件明確主義の観点からも、一義的かつ明確な基準を法令に規定していくことが望まれる。

なかでも、旧厚生省により示された通知及び事務連絡により非課税に関する取扱いが示されている点には二つの課題を内包している。一つは、実質的な非課税範囲を示す手段として通知という形式で行われた点である。通知は法令と異なり、宛先者に対して発信されるものであり、限られた関係者の中でのみ共有されるという性質を有する。本件における通知及び事務連絡は「各都道府県及び指定都市衛生主管部（局）長宛て」に発出されたものであり、管内医療機関への周知を依頼するものにとどまっている。従って、周知が確実に行われたことを示すものではなく、また、医療機関が確実に認知することができる保障もないものである。今回の調査からも、都道府県単位でみた場合、課税誤りの偏在が確認されていることから、通知に示された内容が適切に各医療機関及び関係者に周知されていなかった可能性も疑われる。実質的には通知に依拠した運用を行ってきた中で、多年にわたり課税誤りが生じていたことから、妥当な規定方法なのかどうか再考すべきだといえる。

二つ目は、通知の周知対象となっていない妊産婦等の受診者が、この旧厚生省の通知及び事務連絡に果たして拘束されるのかという問題である。通知に法源はないことはもとより、その発信者が課税当局ではない場合に、通知の効果がどこまで及ぶのか疑問が残る。特に妊産婦等

の当事者が、この通知の存在を知る機会が限られる中で、通知が示す内容にどこまで拘束を受けることとなるのだろうか。一義的には納税義務者である医療機関宛に通知することで十分だと判断されたものと推測されるが、実質的な消費税の担税者である妊産婦等が埒外となっている実情は決して望ましい状況だとはいえない。平成3年から30年以上、課税誤りがあったことに気づけなかったというのはその証左だともいえる。消費税が間接税という特徴を踏まえ、少なくとも課税に関する留意事項であれば、広く一般市民が知ることができるよう必要な対応を図るべきだといえる。医療機関だけではなく妊産婦等も消費税の課税範囲を正しく理解し、点検しあえるような、いわばダブルチェックの機能が作用させられるようにすることが今後は望まれる。

#### 4.3 助産に係る資産の譲渡等における非課税規定の内容

公立病院の実態を調査した結果、通達等で明確に示されているにも関わらず、誤って消費税を徴収していたものが確認された一方で、通達等に明記されていないものも含まれていた。通達等を確認したとおり、助産に関して非課税の対象となるものは個別具体的に規定されているため、明記されていないものは、医療現場の対応によって解釈や判断の余地が介在してしまう恐れがある。とりわけ、助産に係る資産の譲渡等は、基本的に健康保険の適用を受けない自由診療の範疇で行われることから、各病院が独自に行う資産の譲渡や役務の提供が存在する。こうした独自に実施するものに関して、通達等では網羅できていない実情があると考えられる。基本的に自由診療に関しては、一般に消費税の課税対象となっていることから、課税か非課税かに疑義が生じた場合には、原則に従うと、課税してしまうといった誤った判断へとつながってしまう可能性が考えられる。

そもそも、第2章で確認したとおり、非課税の対象とする「助産」が何を指すのか、消費税法等に定義が示されていない。立法趣旨や背景を遡ると「人の生命に対する国民感情に配慮する」という社会政策的配慮を充実する見地から、「出産費用」を非課税とすることが主眼にあったことが明らかとなった。しかし、通達等をみれば、非課税範囲は出産費用に限定されておらず、出産の前後、すなわち、妊娠期から分娩に至るまでの期間の各種検診を含み、更に出産後の母子の健診や入院を含むことが示されていた。このように通達等で事実上、非課税範囲を拡張しているという取扱いが、本来、妊産婦等の当事者の負担を軽減すべき配慮であったところ、医療現場にとっては非課税範囲を誤認しうる状況を醸成し、結果として課税誤りを引き起こしていた可能性が考えられた。こうした点からも、本来の租税法律主義の原則に照らして、適切な法形式に改めて、判断に疑義が生じないように内容を見直していく必要があるといえる。

最後に、今後、同様の課税誤りが生じないようにするための再発防止に向けてである。通達等は、平成3年に発出された後、新たに示されていないが、他方、妊産婦や新生児に対する各種検診（健診）や保健的支援は、通達等の後にも様々に講じられてきた経緯がある。第3章

で示した中でも、平成3年当時には一般に行われていなかった妊婦や新生児への検査などが確認されていたが、通達等に依拠するだけでは今後も判断に迷う場合が生じてしまわないか懸念される。特に旧厚生省の通知や事務連絡は、あたかも医療現場からの疑義照会に回答しているに過ぎず、助産に係る非課税取引が網羅的に示されているものとは言い難い内容であった。このことから、今日までに新たに行われることとなった助産に係る資産の譲渡等の課税・非課税の取扱いは適切に判断できるようになっているのか今後も懸念される。再発防止の観点からも、現在の通達等が、医療現場において適切に判断できるものとなっているのかどうか、再点検を行うべきだと考える。

#### 4.4 課税誤りに対する各病院の対応

第3章の調査結果から、各病院の対応方法はいくつかに類型できることが確認された。すなわち、債権の消滅時効に照らし過去10年間に遡って返金に応じるとする病院、不法行為の消滅時効に照らして過去20年間について返金に応じるとする病院、または、領収書等をもって申し出れば、経過期間を問わず遡って返金に応じるとする病院が存在した。病院側の対応方法は一様ではなく、現状では、返金への対応方法が各病院の判断によって行われている状況であった。各病院が個々の独立した組織として運営されていることを考えるとやむを得ない点はあるものの、課税誤りが広範に行われてきたという事情からすれば、公立病院であればなおさらのこと、受診した妊産婦等に不公平感が残らないよう配慮が求められる。

課税誤りは一人当たりの金額は決して高額とは言えないため、今後、個々に賠償を求めるような争訟に発展する可能性は考えにくいものの、返金の対象となる妊産婦等は相当数に及び、また、長期間に渡っている。このことから、今後、課税当局に対して、立法的な瑕疵を指摘する行政訴訟などに発展する可能性も否定できない。こうした観点からも、早期に適切な規定内容への見直しを含めて、課税当局は適切な対応を検討していくべきだと考える。

## 5. おわりに

本稿では消費税の非課税取引のうち、助産に係る資産の譲渡等において課税誤りがあったことを受け、公立病院の公表資料をもとに、まずは実態を明らかにした。調査に際し、助産に係る資産の譲渡等の意義や目的に加え、通達等による規定内容も敷衍し、課税誤りが生じた背景やその要因についても検証を行った。

調査の結果から、課税誤りは個々の取引では少額にとどまるものの、多年に及んでいたことから対象者が多く、返金などの事務負担も伴うなど、社会的な影響が大きいことが確認された。今回の調査は公立病院に絞ったことから、全容はまだ十分に明らかではないが、今後、その他の医療機関の実態も合わせて確認していく必要があるといえる。また、課税誤りのあった取引は一部の取引に限って生じたものではなく、妊娠期から産褥期までの間に母子に生じる



様々な医療サービスの中で生じるものであった。助産に係る資産の譲渡等は、平成3年の消費税法の一部改正に伴い追加されて以降、規定内容の見直しは行われていない。規定内容が必要十分であるといえるのか、今後、更なる検討が求められる。同様の課税誤りを防止する観点からも、医療サービスの進展に合わせて規定内容が適切であるのかどうか、定期的な点検や見直しが必要だといえる。

また、今回の調査に先立ち、規定の沿革や目的、規定方法等を確認したところ、助産に係る資産の譲渡等に関する細目に関しては、法令によらず、通達や通知に依拠している部分が多いといったことが明らかとなった。助産が何を示すのか法律上に定義を持たないため、こうした規定方法が適切であったのか、租税法律主義に照らし改めて検討が必要だといえる。特に、今回の課税誤りは医療機関だけではなく、妊産婦等の担税者自身も長年に渡り、気づくことができなかった。これら当事者が的確に課税・非課税の判断ができていなかった証左であるといえる。租税要件明確主義の点からも、規定方法が適切であるのかも合わせて検討していくべきである。

今回の調査から、誤って課税した消費税の返金方法に関しても、病院側の対応方法は一律ではなく、現状では、返金への対応方法が各病院の判断によって行われている状況であった。平成3年から30年余が経過する中、証票資料も保存年限を超過しており、当事者双方が立証することは難しくなっている。これらの事案はいずれも一人当たりの金額としては少額にとどまることから、今後も訴訟に発展する可能性は低いとみられるが、長年に渡り、全国的に生じた事案であることから、対応方法により妊産婦等の受診者側に不公平感が残らないように配慮が求められる。

消費税は施行から30年余を経て、国民生活一般に広く溶け込んできた間接税である。信頼を損なうことがないように、課税当局は慎重な対応と担税者に対する配慮が求められるとともに、同時に納税者や担税者による自己点検の視点も合わせて涵養していくことが重要だといえる。

## 【注】

- 1 金子宏『租税法第15版』567頁（弘文堂，2010）。
- 2 上杉秀文『例解実務ガイド消費税法』62頁（税務研究会出版局，2009）。
- 3 金子・前掲注1・567頁。
- 4 金子・前掲注1・578頁。除外品目を限定することは、制度が簡素となり、税制の消費中立性が維持されること等にもつながると指摘している。
- 5 山本守之『実務 消費税法（新版4訂版）』123頁（1999，税務経理協会）。
- 6 消費税は間接税という特質から、一義的には、医療機関が、消費者が負担する消費税分を徴収し、納付する義務を負うという立場にある。従って、「課税誤り」という表現が適切なのか、議論の余地があるが、医療機関の公表資料で多く用いられていたため、本稿でも「課税誤り」の表現に

統一することとした（なお、「徴収誤り」と表現する医療機関も一部存在した）。

- 7 令和3年3月10日に島根県立中央病院及び県内4病院において消費税分を誤徴収していたと島根県が発表。山陰中央新報デジタル参照（URL：<https://www.sanin-chuo.co.jp/articles/-/378>）
- 8 厚生労働省医政局通知（令和3年12月27日付総務課発事務連絡）「助産に係る資産の譲渡等に係る消費税の非課税措置について」。
- 9 令和4年から、こども家庭庁が新設され、新たな支援が複数発表されている。同庁の令和5年度予算案の概要をみても新規拡充事業が多いことが確認できる。（URL：<https://www.cfa.go.jp/policies/budget/>）
- 10 同時期に母子保健法の一部改正により産後ケア事業が法定化され、合わせて、これが新たに消費税の非課税取引とされたりしている。宮川博行（2022）「税務相談Q&A 消費税 産後ケア事業の非課税化（令和3年度改正）」（税経通信 税務経理協会 第77(1)号 164-166頁）が参考となる。
- 11 「助産師」については、保健師助産師看護師法（第3条）に定めがある。このほか、「助産所」（医療法第2条）、「助産施設」（児童福祉法第22条及び35条）、「助産機関」（生活保護法第55条）などは法律上に明記されている。
- 12 裁判例や判例上からも助産に係る資産の譲渡等を扱ったものは確認できない。
- 13 公的医療機関とは、医療法第31条により、都道府県、市町村その他厚生労働大臣の定める者（国民健康保険団体連合会及び国民健康保険組合、日本赤十字社、社会福祉法人恩賜財団済生会、厚生農業協同組合連合会、社会福祉法人北海道社会事業協会）の開設する病院又は診療所をいう。
- 14 地方公営企業法の財務に関する適用のみを受ける医療機関、いわゆる一部適用も、本調査では含めている。決算情報は自治体を通じて公表され、地方議会でも決算資料が議論に付されるため、全部適用と同様の見地で検討可能と考えたためである。
- 15 令和3年3月以降、個々の医療機関がホームページへの掲載を通じて、課税誤りがあったことを公表してきたという経緯がある。背景には、課税誤りについて、平成3年以降（又は課税誤りが生じた以降）の情報を全て把握できているとする医療機関側は限られ、患者側から領収書などにより申し出を受けて対応せざるを得ないといった事情があるためだと考えられる。そこで、本稿でも、各医療機関のホームページを確認する方法で、公表の有無及び内容を把握することとした。
- 16 妊娠期から産褥期の母子への対応は、基本的には医療法第6条の6及び同施行令第3条の2により「産科」、「産婦人科」、「婦人科」を診療科名として標榜する医療機関が対応することとなる。しかし、患者の受入は診療科名に限らず医師の判断で可能となっている。
- 17 非課税取引については同条第2項で保税地域から引き取られる外国貨物についても規定されているが、本稿では扱わないため割愛する。
- 18 上杉・前掲注2・62頁。
- 19 山本・前掲注5・123頁。
- 20 8項目とは、①土地の譲渡及び貸付けなど、②有価証券等の譲渡、③利子・保証料・保険料など、④郵便切手や証紙・印紙などの譲渡、⑤行政機関の手続きに伴う各種手数料、⑥社会保険医療、

⑦社会福祉・更正保護・児童福祉事業、⑧学校の授業料・検定料

- 21 上松公雄（2020）「消費税前史（わが国における一般消費税に関する調査、検討の沿革）」（大原大学院大学研究年報 第14号 103-120頁）において、消費税法が成立するまでの検討の経過が詳述されている。
- 22 水野勝『税制改正五十年一回顧と展望―』（2006，大蔵財務協会）183頁から198頁まで、一般消費税大綱を取りまとめるまでの経緯が詳述されている。同著の中で、今日の消費税の原型は、既に昭和53年の同大綱にあるとの述懐が確認できる。
- 23 同大綱では、①輸出取引（現在、消費税法第7条に規定されている。）、②資本移転（有価証券の取引及び土地の売買）。但し、証券業者や不動産業者の仲介手数料等は課税、③金融取引に伴う受取利子および保険取引に伴う保険料収入。但し金融機関の利子を除く収入のうち、サービスの提供の対価であるものは課税、④食料品、⑤社会保険医療、⑥学校教育、⑦第1種・第2種社会福祉事業が示されている。
- 24 ①資本移転（土地及び有価証券の譲渡）、②金融取引（受取利子、保険取引に伴う保険料収入）、③飲食料品・飼料、④社会保険診療等の医療・医薬品・医療器具、⑤学校教育・教科書、⑥社会福祉事業・身体障害者用の特定の物品、⑦不動産賃貸・住宅及び住宅建築サービス、⑧旅客輸送、⑨新聞購読料、アマチュアスポーツ大会、伝統芸能の公演、中古自動車等が示されている。
- 25 森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』57-58頁（2000，納税協会連合会）。
- 26 森信・前掲注25・317頁。
- 27 森信・前掲注25・326頁。
- 28 追加されたものは、助産のほかに、①埋葬料・火葬料、②身体障害者用物品、③学校の教科用図書、④住宅の貸付があった。
- 29 厚生省健康政策局長通知（平成3年6月19日付健政発 第362号）「消費税法の改正について」により各都道府県及び指定都市衛生主管部（局）長宛てに発出されている。なお、同通知中に「本件については、税務当局とも協議済みであること」が付言されている。
- 30 厚生省健康政策局通知（平成3年9月27日付総務課発事務連絡）により、各都道府県及び指定都市衛生主管部（局）長宛に「消費税法の改正に伴う留意事項について」が通知されている。
- 31 濱田正義編『平成30消費税法基本通達逐条解説』372頁（2018，一般財団法人蔵財務協会）。
- 32 過去に助産師資格を保持せず看護師が分娩の介助をしたことが同法に抵触するとして社会問題化したケースが存在する。朝日新聞デジタル参照（<http://www.asahi.com/special/obstetrician/TKY200702010194.html>）
- 33 例えば、健康保険法第63条では、「診察」、「薬剤又は治療材料の支給」、「処置、手術その他の治療」、「居宅における療養上の管理及びその療養に伴う世話その他の看護」、及び「病院又は診療所への入院及びその療養に伴う世話その他の看護」を「療養の給付」と定めている。その他、国民健康保険法、船員保険法、国家公務員共済組合法、地方公務員等共済組合法、私立学校教職員共済法にも同様の規定が確認される。

- 34 厚生労働省通知（平成18年3月13日付保医発 0313003号（最終改正：令和2年3月5日付保医発 0305 第5号））「療担規則及び薬担規則並びに療担基準に基づき厚生労働大臣が定める揭示事項等」及び「保険外併用療養費に係る厚生労働大臣が定める医薬品等」の実施上の留意事項について」に基づくもの。
- 35 前掲注29。
- 36 前掲注30。
- 37 『地方公営企業年鑑』は総務省ホームページにて公表されている。直近は令和3年度のもものが掲載されている。（URL: [https://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/c-zaisei/kouei\\_R03/index.html](https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/c-zaisei/kouei_R03/index.html)）
- 38 調査日時時点で産科、産婦人科、婦人科を標榜していない病院が345か所あったがそれらも含めて調査を行った。
- 39 地方自治法第233条において、決算調製は出納の閉鎖後3箇月以内としている。従って、令和5年7月末をもって令和4年度決算に関する証書類は精査が完了しているものと推定され、課税誤りの公表が新たに行われる可能性が低いものと考えた。
- 40 産科等を標榜する病院に対する割合は11.2%となる。
- 41 対象者数を公表資料に掲載していないものが8か所あった。
- 42 公立病院側が医事会計システムなどを通じて把握できているものに限られる。なお、平成3年当時から課税誤りがあったとする公立病院はいずれも会計情報の保存期間を経過しているため、対象者の全容はつかめていないようである。逆に対象者全てを把握できているとする公立病院は6か所に留まっていた。
- 43 返金対象金額を公表していない病院が10か所、調査中とするものが1か所であった。
- 44 本稿では課税誤りの内容やその原因を把握することに主眼を置くため、金額や対象人数についての詳述は紙幅の関係上、割愛する。
- 45 始期が公表資料に記載されていない病院は3か所であった。また、1か所では会計時の職員の入力誤りにより誤徴収したことがあったと報告するものがあった。
- 46 別途、再発防止策をテキストマイニングしたところ、最も多い頻出語は「確認」であった。
- 47 公表資料を確認したところ32種類あったが、それらのうち、名称は異なるが明らかに同じ内容のものを意味しているものが含まれていた。整理したところ24種類となった。（なお、2病院は返金する項目を明示していなかった。）
- 48 例えば、橋本恭之（2010）「消費税の逆進性とその緩和策」（会計検査研究 第41号 35-53頁）や、鈴木善充（2011）「消費税における益税の推計」（会計検査研究 第43号 45-56頁）などがある。
- 49 課税取引との関係から仕入税額控除の取扱を論じるものが主となっており、例えば、首藤重幸（2006）「消費税法解釈論上の諸問題」（租税法研究 第34号 18-34頁）などがあげられる。
- 50 金子・前掲注1・22-23頁。
- 51 安部和彦（2014）「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—」一橋大学。

- 52 概括的に論じているものとして野一色直人（2015）「消費税における課税対象」（税法学 第573号 225-252頁）があげられる。
- 53 この租税回避はその後消費税法の改正が施されている。詳しくは、糟谷修（2019）「消費税非課税制度の問題点」（愛知淑徳大学論集ビジネス学部・ビジネス研究科篇 第15号 27-44頁）。また、令和2年の消費税法改正でも「居住用賃貸建物の取得等に係る消費税の仕入税額控除制度の適正化」に係る見直しが図られている。
- 54 いわゆる損税の問題である。裁判例としては神戸地裁平成24年11月27日税資 第262号順号 12097。比較制度論的アプローチで研究したものとして、前掲注51があげられる。また、医療機関以外では学校法人を対象としたものがあり、下山朗・沈成珠（2023）「控除対象外消費税による損税の推計—学校法人を事例として—」（大阪経大論集 第74(1)号 23-36頁）などがある。
- 55 西山由美（2013）「非課税範囲等の再考」（税研 第28(5)号 39-44頁）や、村井正（2014）「消費税法上の非課税取引は全廃か、課税選択権か：最善策が無理であれば次善策を」（税研 第29(5)号 16-25頁）などがあげられる。
- 56 国家賠償請求訴訟を提起することは許されるとしつつも、「ただし、多くの場合、そもそも違法性は申告納税制度のもとで納税者の申告行為に起因することから、損害賠償請求が認められることは現実にはありえないであろう。」との指摘もある。（占部裕典『租税法の解釈と立法政策Ⅱ』（信山社、2002年）823頁）。申告納税方式における国家賠償請求訴訟の意義については、野一色直人（2014）「申告納税と国家賠償請求との関係」（税法学 第572号 121-141頁）がある。
- 57 概括的に論じているものとして、伊川正樹（2020）「固定資産税をめぐる紛争—固定資産税の性質に照らした検討—」（税法学 第583号 285-311頁）があげられる。また、個別の争訟を検討したものとして東條武治（2013）「固定資産税課税をめぐる争訟に関する事例研究(1)」（広島文化学園大学ネットワーク社会研究センター研究年報 第9(2)号 49-58頁）などがある。

## 【参考文献】

- 安部和彦（2014）「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—」一橋大学。
- 伊川正樹（2020）「固定資産税をめぐる紛争—固定資産税の性質に照らした検討—」『税法学』第583号 285-311頁。
- 上杉秀文（2009）『例解実務ガイド消費税法』税務研究会出版局。
- 上松公雄（2020）「消費税前史（わが国における一般消費税に関する調査、検討の沿革）」『大原大学院大学研究年報』第14号 103-120頁。
- 占部裕典（2002）『租税法の解釈と立法政策Ⅱ』信山社。
- 糟谷修（2019）「消費税非課税制度の問題点」『愛知淑徳大学論集』第15号 27-44頁。
- 金子宏（2010）『租税法 第15版』弘文堂。

厚生省健康政策局長発通知「消費税法の改正について」（平成3年6月19日付，健政発第362号）。

厚生省健康政策局総務課発事務連絡「消費税法の改正に伴う留意事項について」（平成3年9月27日付）。

厚生労働省厚生労働省保険局医療課長及び厚生労働省保険局歯科医療管理官発通知「「療担規則及び薬担規則並びに療担基準に基づき厚生労働大臣が定める揭示事項等」及び「保険外併用療養費に係る厚生労働大臣が定める医薬品等」の実施上の留意事項について」（平成18年3月13日付，保医発0313003号（最終改正：令和2年3月5日付，保医発0305第5号））。

厚生労働省医政局総務課発事務連絡「助産に係る資産の譲渡等に係る消費税の非課税措置について」（令和3年12月27日）。

国税庁「税務訴訟資料」第262号—247（順号12097）。

下山朗・沈成珠（2023）「控除対象外消費税による損税の推計—学校法人を事例として—」『大阪経大論集』第74(1)号23-36頁。

首藤重幸（2006）「消費税法解釈論上の諸問題」『租税法研究』第34号18-34頁。

鈴木善充（2011）「消費税における益税の推計」『会計検査研究』第43号45-56頁。

総務省（2021）『地方公営企業年鑑（令和3年度）』。

東條武治（2013）「固定資産税課税をめぐる争訟に関する事例研究(1)」『広島文化学園大学ネットワーク社会研究センター研究年報』第9(2)号49-58頁。

西山由美（2013）「非課税範囲等の再考」『税研』第28(5)号39-44頁。

野一色直人（2014）「申告納税と国家賠償請求との関係」『税法学』第572号121-141頁。

野一色直人（2015）「消費税における課税対象」『税法学』第573号225-252頁。

橋本恭之（2010）「消費税の逆進性とその緩和策」『会計検査研究』第41号35-53頁。

濱田正義編（2018）『平成30消費税法基本通達逐条解説』一般財団法人蔵財務協会。

水野勝（2006）『税制改正五十年—回顧と展望—』大蔵財務協会。

宮川博行（2022）「税務相談Q&A 消費税 産後ケア事業の非課税化（令和3年度改正）」『税経通信』第77(1)号164-166頁。

村井正（2014）「消費税法上の非課税取引は全廃か，課税選択権か：最善策が無理であれば次善策を」『税研』第29(5)号16-25頁。

森信茂樹（2000）『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』納税協会連合会。

山本守之（1999）『実務 消費税法（新版4訂版）』税務経理協会。

# Tax Exemption Issues in the Consumption Tax Law: Taxation Errors Related to Transfer of Assets Related to Midwifery

Shohei Nagasawa

## Abstract

Pregnant and parturient women's medical examinations and hospitalization for childbirth are exempt from consumption tax under the Consumption Tax Act as they are considered "transfer of assets related to midwifery." However, it has been discovered that medical institutions have been incorrectly collecting consumption taxes for these services for many years. This error was not noticed by medical staff or the pregnant and parturient women themselves, indicating that there may be other factors contributing to the problem besides administrative errors. To investigate this issue, this study analyzes reports from public medical institutions to identify which transactions were incorrectly taxed and determine potential problems. Additionally, the study examines the appropriateness of the "transfer of assets related to midwifery" exemption, referring to its meaning and purpose from its history to assess the content and method of this provision. The survey results suggest the possibility of provisions and methods being prone to inadvertent errors in the transfer of assets related to midwifery.

**Keywords:** Consumption tax, Tax exemption, Transfer of assets related to midwifery, Taxation error, Tax notifications