

# 自治体病院の控除対象外消費税と財務指標の相関分析から得られるインプリケーション

岩佐嘉美

国立大学法人弘前大学弘前大学大学院

地域社会研究科 客員研究

(査読論文)

## 論文要旨

診療報酬に係る消費税は非課税であるため、病院は仕入れや運営費用等に支払った消費税相当額を患者に転嫁できず「控除対象外消費税」が生じている。保険診療等に係る報酬は公定価格であるため病院側に価格の決定権はなく、支払った消費税相当額を診療報酬に上乗せして患者に転嫁する事はできない。国は消費税増税時に保険診療報酬へ上乗せして手当をしてきたと主張しているが、2022年度の診療報酬による上乗せ補填率は、一般病院全体の113%に対して公立病院は89%と低い状況にあり、損失が発生し続けている。そこで本研究は、地域医療を支える社会的役割を担っている一方で、地方公営企業法で独立採算制の原則が謳われている自治体病院に注目する。自治体病院に課せられる唯一の税制上の措置である消費税について、判例から転嫁に係る消費税法及び関係法規の法的解釈を踏まえた上で、増税と共に漸増傾向にある控除対象外消費税負担額と強い相関がある財務指標のインプリケーションについて推計的統計を実施し、考察する。

## 1 はじめに

病院は、診療報酬に係る消費税は非課税<sup>1</sup>であるため、医療材料、医療機器、建物等の購入、また運営費用に係る支払った消費税を患者に転嫁する事ができず、支払消費税と仕入税額控除額の差額となる「控除対象外消費税（いわゆる損税）」が生じている。学校教育に係る学費等とは異なり、保険診療等に係る報酬は公定価格であるため病院側に価格の決定権はなく、支払った消費税相当額を診療報酬に上乗せして患者に転嫁する事はできない。国は1997年の5%、2014年の8%、2019年の10%増税時に公的保険診療報酬に上乗せして控除対象外消費税の手当をしてきたという主張であるが、上乗せ額が十分ではなく損税が発生し続けている（←医療業界団体の主張）

消費税は、全ての経済活動に関わる課税措置であり、国や地方公共団体においても例外ではない。地方公共団体は消費税10%増税以降、地方消費税の増税により増収<sup>2</sup>となるが、一方で同時に消費税の納税義務者ともなる。地方公共団体が経営する公営企業の課税取引についても消費税が課税され<sup>3</sup>、事業毎に特別会計により経理処理を行い<sup>4</sup>、会計毎に消費税法が適用される<sup>5</sup>。本研究では、地域医療を支える社会的役割を担っている一方で、地方公営企業法上では独立採算制の原則が謳われている自治体病院<sup>6</sup>を対象として、自治体病院に課せられる唯一の税制上の措置である消費税<sup>7</sup>と消費税法で規定されている転嫁に注目する。

山田（2012）の研究<sup>8</sup>によると消費税率 10%基準では自治体病院の一病院当たり 2 億 5,386 万円の損税が発生すると推計している。また、非課税の影響について全国自治体病院協議会等（2018）<sup>9</sup>によると、職員数を抑制せざるを得ず外部委託が多くなっているため更に損税負担が大きくなり、自治体病院の経営を一層圧迫していると指摘している。そこで本研究は、判例から転嫁に係る消費税法とその関係法規の法的解釈を踏まえ、岩佐（2023）の研究結果<sup>10</sup>をベースに実際の自治体病院の損税推移のデータを用いて、控除対象外消費税と財務指標のインプリケーションについて推計的統計を実施し、考察する。

## 2 消費税の課税構造と医療に係る控除対象外消費税の定義

消費税は、全て財貨・サービスの受領者である最終消費者に帰着する構造であるため、消費に広く薄く負担を求めるという性格に鑑み、事業者には経済的負担は発生せず、申告納税手続を行う事業者を通じて実質的に担税者が税を負担することが前提とされている間接税である。流通フェーズにおいて多重に課税されることのないよう税の累積を排除するために、フェーズ毎の前段階で課税された消費税を排除する前段階税額控除方式<sup>11</sup>を採用している。よって、消費に対する課税を実現するためには消費税の円滑かつ適正な転嫁が行わなければならない<sup>12</sup>。納付税額の計算においては、前段階で課税された消費税を排除する計算として仕入税額控除を行う。仕入税額控除と消費税の転嫁については、村井（2014）<sup>13</sup>や金子（2017）<sup>14</sup>等が定義している。売上に係る預かり消費税額と仕入れに係る支払消費税額<sup>15</sup>に課税売上割合<sup>16</sup>を乗じた額が正しく相殺されて、その事業者の納付すべき税額が算定される。

医療機関は、医療保険制度を基本として公的医療保険制度を採用しており、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<sup>17</sup>に基づき診療を行うことが求められている。医療は非課税<sup>18</sup>とすべきであるとの日本医師会の主張<sup>19</sup>等が受容され、消費税法上保険診療報酬等にかかる消費税は非課税措置が適用され、患者・保険者には消費税は課税されない<sup>20</sup>。また保険診療報酬は、中央社会保険保健医療協議会で決定される公定価格であるため、医療機関は診療報酬を独自で引き上げて転嫁することは出来ない。医療機関は、絶えず施設の修繕や建替え、高額な医療機器等へ投資を行っていく必要があり、多額の消費税を支払うことになるため、現行法規上保険診療サービスを提供する限り控除対象外消費税が発生し続ける仕組みとなっている。

医療機関における控除対象外消費税の学説的な定義については、安部（2015）<sup>21</sup>、船本（2013）<sup>22</sup>、金原（2014）<sup>23</sup>等の主張、また控除対象外消費税による経済的影響については、日本医師会（2004）<sup>24</sup>、同前（2012）<sup>25</sup><sup>26</sup>等の主張があり、また四病院団体協議会（2016）<sup>27</sup>、同前（2023）<sup>28</sup>は公的保険診療報酬と医療機関種別ごとの補填のばらつきと高額な設備投資を行うことによる補填不足について指摘をしている。中央社会保険医療協議会（2023）の調査<sup>29</sup>では、一般病院全体の補填率 112.9%に対して公立病院

は 89.4% となり、100% を大きく下回っている状況である。つまり、公立以外の病院の患者は医療サービスを超える消費税を負担しており、公立病院の患者は医療サービス未満の消費税しか負担していない、また診療報酬改定に伴う上乗せ補填項目によっては、上乗せされた項目のサービスを受益している患者と受益していない患者が生じることになるが、如何に問わず消費税を負担していることになるため、公平性が欠如している（岩佐, 2023）事<sup>30</sup>になる。

以上により、本研究においては控除対象外消費税と損税という表記は特段区別せずに、控除対象外消費税による自治体病院の経済的影響については「保険診療報酬は公定価格であり、かつ非課税であるため患者に転嫁することができず、また保険診療報酬による上乗せ補填では個別の医療機関の形態によってバラつきが生じ、自治体病院においては総体的に補填が不足しているため経営が逼迫している」と定義する。

### 3 消費税法の転嫁に関する法的解釈

一般事業者においては消費税法上当然にして消費税の転嫁を予定されているものと認識されているが、司法の判断として消費税の転嫁をめぐる裁判例から転嫁の法的解釈について整理し、疑義が残る側面について評釈と私見を加える。

#### ■ 東京地方裁判所 1990 年 3 月 26 日判決 平成元年（ワ）第 5194 号 損害賠償請求事件（判例時報 1344 号）<sup>31</sup>

サラリーマン新党<sup>32</sup>の青木茂氏は、消費税法は憲法違反であり、違憲の法律を成立させた国会議員の立法行為は、国家賠償法 1 条 1 項に定める公務員の不法行為にあたるとして国家賠償請求した。消費税の転嫁に関して判示されたリーディング・ケースである。

#### ➤ 原告らの主張要約

- ① 消費税法 4 条 1 項、同法 5 条 1 項において事業者を納税義務者としているが、税制改革法 11 条 1 項<sup>33</sup>、及び消費税法附則 30 条、並びに国税庁長官通達の内容、政府広報における説明において、実質的に納税義務者は消費者であると解釈でき、事業者は徴収義務者に過ぎない。「消費者に対する過剰転嫁の危険性及び業者間の不公平」をもたらすため、不合理が生じる。
- ② 免税点制度（消費税法 9 条、9 条の 2、10 条、11 条、12 条、12 条の 2、12 条の 3、12 条の 4）、仕入税額控除制度（同法 30 条 1 項）、簡易課税制度（同法 37 条 1 項）は、事業者が消費者から消費税相当分を徴収しながらも、その徴収額を国に納めなくて良いということを是認することは租税法律主義を定めた憲法 84 条<sup>34</sup>に違反し、税の過剰転嫁等によって国民の財産権を侵害する点で憲法 29 条<sup>35</sup>に違反する。消費税を納税しているのは消費者であるが、一部事業者の手元に残ってしまうといういわゆる益税の存在について指摘をしている<sup>36</sup>。

## ➤ 被告（国）の反論要約

- ① 消費税法 5 条 1 項は「事業者は、国内において行った課税資産の譲渡等につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」と規定しているのであって、事業者が納税義務者であることは明らかである。
- ② 税制改革法 11 条 1 項は消費税法の上位規範ではない。
- ③ 政府広報「消費税って何でしょう」には、税抜きで経理処理をする場合には税額分は預かり金とし、課税仕入れに含まれる税額については仕入れ税額控除対象額は仮払金とすること等の記載がある。しかしこれはあくまでも消費税相当額を企業会計上どのように取り扱うかという「会計技術に関する説明」であり、消費税の納税義務者の問題とは無関係である。
- ④ 中小企業の事務負担軽減への配慮という趣旨により、免税制度や簡易課税制度等を規定した経緯があり、制度上は不合理ではない。

法律上では、納税義務者はあくまで消費者ではなく事業者であり、実際に納税事務を行うのも事業者なので、事業者の事務負担などを配慮して、免税制度や簡易課税制度等の制度を作ったことに特に問題はないという反論である。

## ➤ 東京地方裁判所の判決要約

消費者に対する過剰転嫁の危険性及び事業者間の不公平について判決は、

- ① 「消費者は、消費税の実質的負担者ではあるが、消費税の納税義務者であるとは到底言えない。」
- ② 「消費税の納税義務者が消費者、徴収義務者が事業者であるとは解されない。したがって、消費者が事業者に対して支払う消費税分はあくまで商品や役務の提供に対する対価の一部としての性格しか有しないから、事業者が、当該消費税分につき過不足なく国庫に納付する義務を、消費者に対する関係で負うものではない。」
- ③ 「（前略）消費税の実質的負担者が消費者であることは争いのないところであるから、右義務がないとしても、消費税分として得た金員は、原則として国庫にすべて納付されることが望ましいことは否定できない。」
- ④ 「消費税の転嫁について、税制改革法一一一条一項は「適正に転嫁するものとする」と抽象的に述べているだけであり、具体的な転嫁額については事業者の取引上の意思決定に任されている。そして、その対価の決定は、同業者との競争といった取引上の事情や商品内容に関する事情、その他諸般の事情を総合的に判断したうえで決定されるものであることを考慮すると、消費税分の価格への転嫁が、必然的に過剰転嫁を生ぜしめるともいいがたい（後略）」「過剰転嫁の生じる危険性があるものの、（中略）市場経済の中での適切な転嫁を期待することによってある程度回避可能なものと認められる。」
- ⑤ いわゆる益税が生じる免税や簡易課税などの制度は、消費者に対する実質的なピン

ハネ（益税）を許す余地がある制度であることは否定できないが、納税事務の複雑化を避ける目的で設けられたことなどを鑑みれば、不合理とまでは言えない。また、「税制改革法はむしろ適正な転嫁を要求しているのであるから、右制度が、事業者に対して、消費者に対する実質的な過剰転嫁ないしピンハネを法的に保障しているということとはできない。したがって、消費税法それ自体が財産権を侵害するものとはいえない。」

原告の消費税の消費者に対する過剰な転嫁の危険性等が憲法 84 条、29 条、14 条、32 条、25 条に違反するとの訴えに対して請求棄却とされた。本判決は被告側の主張を大方取り入れた内容であると考えられる。

### ➤ 評釈と私見

税制改革法 11 条 1 項に「事業者は、消費に広く薄く負担を求めるといふ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（後略）」と明示されていることから、消費税は最終的に消費者に担税を求めるとを前提とされていると解される。税制改革法に従って適切な税の累積の排除と税額の適正な転嫁が行われていれば、消費税は中立性の原則に則っていると考えられる。しかし、国（被告）は税制改革法<sup>37</sup>に対して消費税法の上位規範に当たらないと主張し、山田（2007）<sup>38</sup>は転嫁の根拠を示しているものではなく、消費税の性格から消費者に転嫁すべきことをいっているにすぎないと支持している。つまり、「円滑かつ適正な転嫁」という側面は転嫁に対する法的な原拠を担保することはできず、あくまでも消費税法上は、転嫁は望ましいが納税義務者は事業者であり、具体的転嫁の額や方法は事業者の意思決定に任されていると解される。更に、消費税法上の課税標準<sup>39</sup>は、事業者と事業者の関係性で商取引を成立させた対価の額であると規定しており、また本判決においても例え過剰な転嫁があったとしても不合理とまではいえないとされ、消費税は報酬として受け取る物価の一部であり「預り金」ではないと解される。もしも消費者に消費税を負担すべき法的義務があるとするれば、事業者が消費者から受け取っている消費税相当額、また消費者が消費税納税額と認識して支払っている消費税相当額の法的性質やその法的典拠が問題となり得る。消費税法に係る債権債務の権利義務は、国と事業者との関係において発生する。消費者に納税義務は課されておらず、国と消費者、また事業者と消費者の関係においては公法上の債権債務の権利義務は発生しない。従って、消費税法において事業者は、消費税相当額を消費者に転嫁すべき立場にはあるが、転嫁の権利及び、転嫁の義務はない（田中、2007）<sup>40</sup>。消費税は国への債務たる義務の法的性質を持った預り金ではないため、消費者には消費税相当額を事業者へ預ける義務はなく、事業者も消費者から消費税相当額を収受する権利はあるが預かる義務はない。つまり、消費者は消費税を負担しなければならないという法的な原拠は存在せず、商品や役務の物価に転嫁されて事実上負担している事象は市場競争力、または同業者との競争優位性の問題となろう。要するに、消費税法においては適正な額での転嫁に対する不可ではなく、課税計算上において転嫁は方

便と言え、実質的には事業者は売上から仕入を控除した付加価値額（≒粗利益）に係る消費税額を負担しているという解釈が出来る。このような観点から言えば、消費税は事業者の経営活動の損益や資金繰りの影響を受け、また延いては経営活動に影響を及ぼしている事にもなると考えられる。しかし、現実の消費行為においては、事業者側は消費税を消費者に請求する事は当然、また消費者側も消費税を支払う事は当然であると認識しており、双方物価と認識しているとは思えない。

「消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて」等<sup>41</sup>の「税抜経理方式と税込経理方式の選択適用」において消費税の経理処理は、税抜・税込の選択は可能としている。税抜経理方式は、会計技術としての経過勘定<sup>42</sup>である「仮受消費税」「仮払消費税」で表されており、性質としては債務たる預り金ではない。税込経理方式には負債勘定の預り金は存在せず、収益に消費者から収受した消費税相当分も含めて計上するため、本判示の「対価の一部」という概念が体现されていると言えるが、もしも預り金という性質であれば税抜経理方式に限定されるべきであろう。会計検査院（1998）は「事業者が納付すべき消費税相当分の資金は消費者からの預り金的な性格を有するものである」「最終的にはその負担は消費者に転嫁されることとなっている」<sup>43</sup>と言及しており、また税制調査会（2002）<sup>44</sup>も簡素性の観点を踏まえつつ、消費者からの預り金的性格を前提としている。また消費者側も例えば小売店等より商品・役務を購入した場合、領収証・レシートには消費税相当額が記載されており、消費税納税義務が負わされているかのように認識しているため、預り金的性格が含有するものと解される。本判決では消費税の実質的な負担者は消費者であり、消費者が消費税分として支払った金額は、原則として国に納付されることが望ましいとも判示しているので、実質的には預り金としても考えられる。

消費税法には仕入税額控除制度について明確に規定<sup>45</sup>されており、転嫁の想定はしているものの、転嫁の方法を明示した典拠はない。吉良（1991）は税制改革法における転嫁の『適正』に対して、過剰転嫁や益税は認めていないが、消費税法上では合法的になし得るという立法上の矛盾ないしは不整合性が生じている<sup>46</sup>と指摘している。消費税法において適正な転嫁方法の典拠がない事や課税制度に対して山田（2007）<sup>47</sup>や野口（2003）<sup>48</sup>は、制度的な欠陥・欠点と評している。三木（1995）は、転嫁を禁じる規定がないだけでなく、仕入税額控除制度によって転嫁の可能性が法的にも存在している<sup>49</sup>と説明している<sup>50</sup>。本来消費税は、税負担の水平的公平性に基づく間接税として税金を一律に徴収する税制であり、垂直的公平性にに基づき所得や財産等の担税力によって累進的な負担となる直接税とは異なる。間接税の担税者と納税義務者を分ける論点としては担税の転嫁がなされるか否かにあるが、例えば所得税や法人税等といった直接税は担税者と納税義務者は一致するが、その源泉において商品・役務の物価を通じて延いては消費者に転嫁され、実質的には消費者が負担し、消費者から預かったという解釈も出来るが、消費者からの「預り金的性格を有する」とは表さない。従前のように消費税は前段階税額控除方式によって商取引フェーズ毎に転嫁をしていくが、仮に物価

が市場原理に基づいた時間的変動性を伴った場合、その論理的帰結として事業者の付加価値額にも影響を及ぼすため、納税義務者としての担税も変動することになるが、この事象が果たして消費税が間接税にセグメントされるのか疑問が残る。そういった意味では消費税は「概念的には直接税」として考えられなくもない。

また、益税の法的根拠については田中（2007）<sup>51</sup>、阿部（1992）<sup>52</sup>、吉良（1991）<sup>53</sup>等の指摘がある。転嫁の定義が不明確であり、過剰な転嫁や医療をはじめとした非課税制度等によって転嫁の過不足が生じた場合の納税義務に関して消費税法では明文化されておらず、また現状では例え過剰な転嫁や過剰な控除がなされたとしても法的な規制はない。このような法的瑕疵が内在されたまま今日に至っても対価か、預り金か等といった議論がなされており、政治的な影響<sup>54</sup>を与えている。

以上のとおり消費税は預り金の要素を含んでいるという見方も出来よう。また本判決においても、消費税は預り金ではないと断言はしておらず、消費税の実質的な負担者は消費者であると明示していることから、実質的には預り金であると示唆しているようにも見受けられる。しかし、仕入税額控除制度と転嫁について、「適切な転嫁」とはどのような規定か、またはどのように規定すべきかについては触れられていない。また、税制改革法 11 条 2 項の「国は、消費税の円滑かつ適正な転嫁に寄与するため、前項の規定を踏まえ、消費税の仕組み等の周知徹底を図る等必要な施策を講ずるものとする」という側面について、そもそも国が消費税は預り金ではないと周知しようとするのであれば、事業者に対しては付加価値額に対する税制である旨、消費者に対しては根底から消費税の仕組みを法的に明示、説明すべきであろう。反対に国が預り金としての性格を徹底するのであれば、消費者を納税義務者と明確に規定し、事業者を源泉徴収義務者<sup>55</sup>や特別徴収義務者<sup>56</sup>とすべきではないであろうか。

本判例に基づいた医療の損税問題に係る類推解釈として、診療報酬への上乗せ補填に対する消費税法上の対価の解釈的論究、また公的医療保険制度の性質と消費税法の非課税と転嫁の制度的検討が必要になろう。

#### 4 控除対象外消費税負担額と財務指標の相関係数分析

従前の全国自治体病院協議会等（2018）<sup>57</sup>や四病院団体協議会（2023）<sup>58</sup>等の指摘、また前述の通り実質的には事業者の付加価値額（≒粗利益）に係る消費税額を負担しているという解釈から、消費税は事業者の経営活動に係る損益や資金繰りの影響を受け、また経営活動に影響を及ぼしているという仮説からも、消費税が導入され控除対象外消費税が発生した 1989 年から 2021 年までの自治体病院の財務指標<sup>59</sup>が控除対象外消費税負担額<sup>6061</sup>とどのように作用しているのかという観点から、財務指標と控除対象外消費税負担額のインプリケーションに関して相関分析を行い、正負の強い相関が認められる財務指標の影響因子を考察する。

#### 4-1 サンプル（分析対象群）

本研究においては、北海道、東北、関東、中部、近畿、中国、四国、九州沖縄の「八地方区分」のセグメントにおいて、自治体病院を経営主体別に都道府県立、政令指定都市立・中核都市立、市立・組合立、町立・組合立の4つの経営主体に分類した。調査対象のうち、時系列での事業年度前後のデータに欠測値があった病院、及び事業年度前後で統合、新設、閉鎖等といった組織再編によって妥当な比較ができないと考えられる施設を除き、解析対象施設数のデータ量は2021年度時点の全例で、32ヶ所の開設自治体、合計124ヶ所の自治体病院をサンプル（n）<sup>62</sup>とした（表1）

**表 1. 経営主体別サンプル対象自治体病院事業一覧**

経営主体	開設自治体	サンプル病院数(n)
都道府県立	H病院局	6
	I医療局	21
	C病院局	6
	N病院局	18
	Hy病院局	15
	T病院局	2
	To病院局	3
	K病院局	5
政令指定都市立・中核都市立	S市病院局	1
	S市	1
	K市病院局	3
	K市	1
	H市	1
	F市	1
	T市病院局	2
	Ku市病院局	2
市立・組合立	H市病院局	3
	一部事務組合S	3
	T企業団	2
	I市事業部	2
	N市病院事業	2
	B市病院事業	3
	U市病院局	3
	N企業団	8
町立・組合立	Y町	2
	Takah町	1
	A企業団	1
	I町	1
	K町	1
	S町病院事業局	2
	S町	1
	Takac町	1
<b>4主体</b>	<b>32ヶ所</b>	<b>124ヶ所</b>

出典：124ヶ所の自治体病院のデータより筆者作成

#### 4-2 分析に用いる財務指標

分析に用いる財務指標<sup>63</sup>は、以下のように5つの大分類項目にセグメントし、19個とした。なお、本研究で使用する財務指標は、各勘定科目と医業収益、及び経常収益の比率を示しているが、呼称は「勘定科目＋比率」と表記する。

##### 【課税仕入指標】

課税仕入となる費用<sup>64</sup>の大分類項目として、材料費比率、経費<sup>65</sup>比率、研究研修費比率、資産減耗費比率、小分類項目として材料費に含まれる薬品費比率、給食材料費（患



者用)比率、その他医療材料費<sup>66</sup>比率、また経費に含まれる修繕費比率、光熱水費比率、委託費<sup>67</sup>比率、通信運搬費<sup>68</sup>比率は「課税仕入指標」として定義し、分類した。

#### 【非課税仕入指標・不課税仕入指標】

支払利息比率、職員給与費比率を「非課税仕入指標・不課税仕入指標」として定義し、分類した。資金調達を企業債や借入金で賄った場合の支払利息部分に係る消費税は非課税<sup>69</sup>となり、投資との関連性を考慮して選定した。職員給与費は不課税取引となり、従前の職員数を抑制し、委託を促進しているという事象を考慮し、人件費に係る指標<sup>70</sup>として選定した。

#### 【投資関連指標】

(調整後)償却資産<sup>71</sup>比率、減価償却費比率を「投資関連指標」として定義し、分類した。償却資産は課税仕入となり、減価償却費は不課税取引となるが償却資産の動きと併せて把握する。

#### 【地方財政措置関連指標】

他会計からの繰入金、及び国・都道府県からの補助金等の動きについて精査するために、経常収益で除した指標として、他会計繰入金比率(収益的収入)、他会計繰入金比率(資本的収入)、補助金等比率<sup>72</sup>を「地方財政措置関連指標」として定義し、分類した。

#### 【その他の指標】

課税期間中の課税売上割合を「その他の指標」として定義し、分類した。

### 4-3 相関分析による比較方法

控除対象外消費税負担額と5つの指標群の時系列推定結果を要約し、ピアソンの積率相関係数(Pearson product moment correlation coefficient)<sup>73</sup>により算出する。相関係数は0.4以上(-0.4以下)の相関、0.7以上(-0.7以下)の強い相関関係<sup>74</sup>がある財務指標を中心に分析を行う。本研究においては、「控除対象外消費税負担額比率と財務指標に相関はない」を帰無仮説とし、「控除対象外消費税負担額比率と財務指標に相関はある」を対立仮説として、有意水準は5%で無相関検定を行う。

また相関分析の前提として、対象期間の控除対象外消費税負担額の動きについて把握しておく必要がある。相関分析と同様に消費増税前後で3つのサンプル数にセグメントし、控除対象外消費税負担額比率のデータのばらつきから有意な差があるのかどうかを判別するためにt検定<sup>75</sup>を行った<sup>76</sup>(表2)。

**表 2. 消費税増税前後における控除対象外消費税負担額比率の平均値の差（p 値）**

控除対象外消費税負担額対医業収益比率	1997年増税前後 p 値	0.0023 ***
	2014年増税前後 p 値	0.0001 ***
	2019年増税前後 p 値	0.0976 *

\* p<0.10 \*\* p<0.05 \*\*\* p<0.01

出典：控除対象外消費税負担額比率のデータより筆者作成

表 2 を見ると、1997 年増税前後は  $t(7) = -5.00, p < 0.05$ 、2014 年増税前後は  $t(4) = -16.83, p < 0.05$  となり有意差が見られ帰無仮説が棄却された。しかし、2019 年増税前後においては  $t(2) = -3.73, p > 0.05$  となり有意差が見られず帰無仮説が支持された。毎事業年度平均では +0.11P の増加で推移しており、1997 年・2014 年前後においては増税の影響により医業収益に占める控除対象外消費税負担額の割合が増加したことによる有意差である事が分かる。

#### 4-4 分析結果

消費税導入以降の財務指標（総計値）と控除対象外消費税負担額比率の統計的な相関を示した財務指標の分析結果を表 3 にまとめる。

表 3. 控除対象外消費税負担額と課税仕入指標・非課税／不課税仕入指標・  
 財源措置関連指標・投資関連指標・その他の指標の相関係数（r 値）

課税仕入指標	材料費対医業収益比率	r 値	-0.53
		t 値	-3.52
		p 値	0.00 ***
	薬品費対医業収益比率	r 値	-0.52
		t 値	-3.41
		p 値	0.00 ***
	給食材料費（患者用）対医業収益比率	r 値	-0.85
		t 値	-9.05
		p 値	0.00 ***
	その他医療材料費対医業収益比率	r 値	0.29
		t 値	1.68
		p 値	0.10 *
	経費対医業収益比率	r 値	0.77
		t 値	6.75
		p 値	0.00 ***
r 値		0.00	
t 値		0.03	
p 値		0.98	
r 値		0.72	
t 値		5.70	
p 値		0.00 ***	
r 値		0.86	
t 値	9.45		
p 値	0.00 ***		
委託費対医業収益比率	r 値	0.75	
	t 値	6.27	
	p 値	0.00 ***	
研究研修費対医業収益比率	r 値	0.10	
	t 値	0.55	
	p 値	0.59	
資産減消費対医業収益比率	r 値	0.03	
	t 値	0.18	
	p 値	0.85	
非課税仕入指標	職員給与費対医業収益比率	r 値	0.48
		t 値	3.05
		p 値	0.00 ***
不課税仕入指標	支払利息対医業収益比率	r 値	-0.86
		t 値	-9.24
		p 値	0.00 ***
投資関連指標	(調整後)償却資産対医業収益比率	r 値	-0.71
		t 値	-5.66
		p 値	0.00 ***
減価償却費対医業収益比率	r 値	0.83	
	t 値	8.38	
	p 値	0.00 ***	
地方財政措置関連指標	他会計繰入金対経常収益比率【収益的收入】	r 値	0.05
		t 値	0.25
		p 値	0.80
	補助金等比率	r 値	0.46
		t 値	2.86
		p 値	0.01 **
他会計繰入金対経常収益比率【資本的收入】	r 値	-0.12	
	t 値	-0.67	
	p 値	0.51	
その他の指標	課税売上割合	r 値	0.02
		t 値	0.12
		p 値	0.91

p 値 \* p<0.10 \*\* p<0.05 \*\*\* p<0.01

出典：控除対象外消費税負担額比率と財務指標のデータより筆者作成

控除対象外消費税負担額比率と統計的な相関を示した財務指標は 19 個中、11 個とな

った。

また、課税売上割合と控除対象外消費税負担額比率は、正負何れの相関も認められなかった。病院における課税売上割合は主に課税売上となる保険外診療<sup>77</sup>等の割合を示しているが、本研究と同様のサンプルにおいて、1997年・2014年・2019年の消費税増税前後の3つの群にセグメントし、消費税増税前後における課税売上割合のデータのばらつきから有意な差があるのかどうかを判別するためにt検定を行った<sup>78</sup>（表4）。

**表4. 消費税増税前後における課税売上割合の平均値の差（p値）**

課税売上割合	1997年増税前後 p値	0.16
	2014年増税前後 p値	0.18
	2019年増税前後 p値	1.41

\* p<0.10 \*\* p<0.05 \*\*\* p<0.01

出典：課税売上割合のデータより筆者作成

1997年消費税増税前後は  $t(7) = 1.83, p > 0.05$ 、また2014年増税前後は  $t(4) = -1.99, p > 0.05$ 、2019年増税前後においても  $t(2) = 0.09, p > 0.05$  となり平均値に有意差が見られず帰無仮説が支持された。前述のとおり消費税納付額の計算構造上、この課税売上割合が高ければ控除する額が大きくなるが、本研究における自治体病院の課税売上割合の毎事業年度平均は2.95%であるため、課税仕入に係る消費税額の実に97.05%が控除対象外消費税となる。自治体病院の損税を回避させるためには、それぞれの自治体病院独自に課税売上を増加させ、課税仕入を削減するといった自助努力が必要となる（岩佐, 2023）<sup>79</sup>。消費税増税前後の何れのフェーズにおいても平均値に有意差が無いという事象を鑑みれば、消費税増税に際して損税を回避すべく課税売上を増加させる等といった自助努力を促した痕跡は確認できなかった。

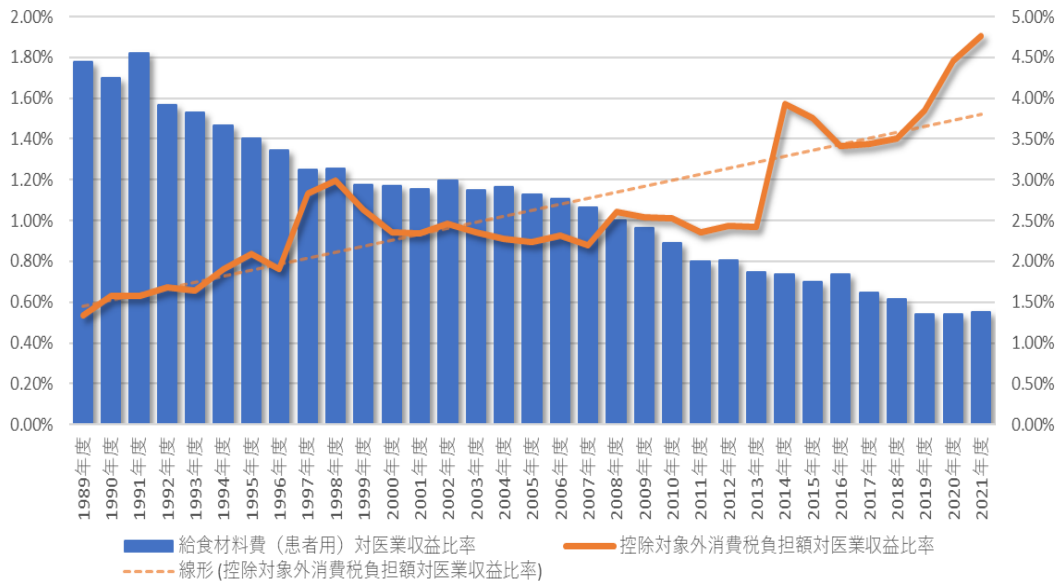
#### 4-5 相関分析の考察

本節では、前節の相関分析結果において強い正負の相関が認められた財務指標を中心に財務パフォーマンスについて考察する。

##### ・給食材料費（患者用）比率と控除対象外消費税負担額比率の相関

給食材料費（患者用）比率と控除対象外消費税負担額比率においては、 $r = -0.85, p < 0.05$  となり強い負の相関が認められた。毎事業年度平均で $\Delta 0.04P$ 減少している事による負の相関である（図1）。

図 1. 給食費（患者用）比率と控除対象外消費税負担額比率の推移



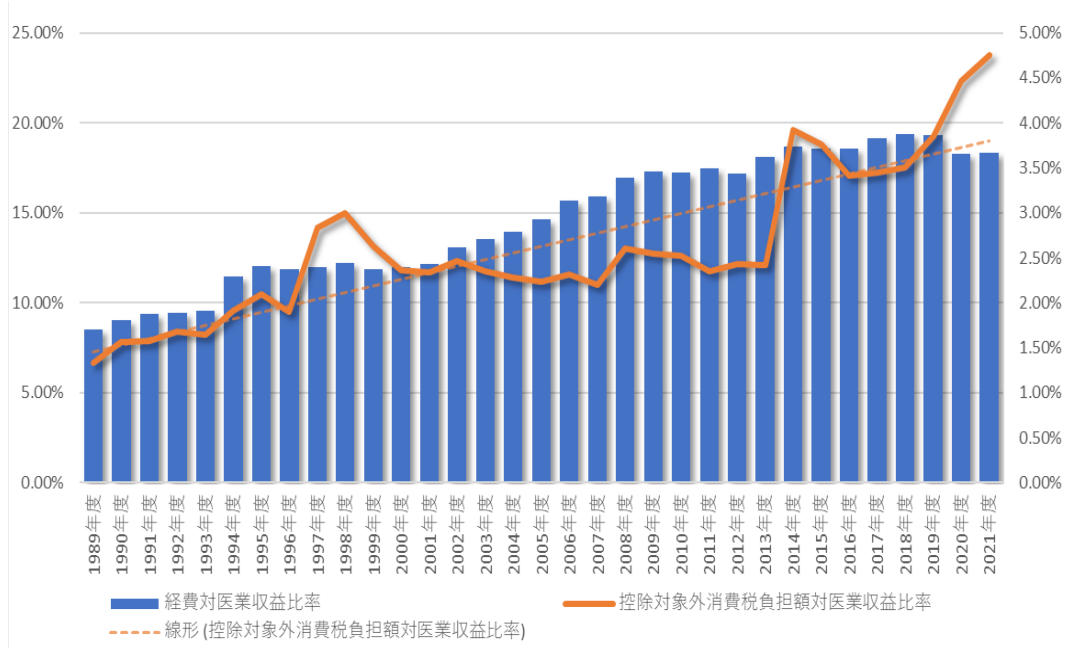
出典：給食費比率と控除対象外消費税負担額比率のデータより筆者作成

岩佐（2023）<sup>80</sup>の研究における消費税導入・増税前後における給食費比率と委託費比率の相関分析では、1989年・1997年前後共に強い負の相関が認められた。委託費には厨房機能以外も含まれており、あくまでも委託費や人件費等の構成比が概ね一定である事を前提とした場合に限り、1989年前後に厨房機能の外注化を推進し、1997年前後に厨房機能を外注化、2014年前後に定着したと推測している。また、給食材料費の減少に関する要因としては、2006年度の診療報酬改定による影響も考えられる。給食材料費は課税仕入として仕入税額控除の対象となるが、管理栄養士・厨房職員の給与費等は不課税取引である。委託費は、給食材料費や職員等も含めて課税仕入となり仕入税額控除の対象となるが、患者の給食にかかる収入は非課税売上<sup>81</sup>となるため、課税仕入の増加は控除対象外消費税の増加を意味する。給食材料費は委託費の増減とも関連するため、本研究において委託費との相関性について後述する。

・経費比率と控除対象外消費税負担額比率の相関

経費比率と控除対象外消費税負担比率においては、 $r=0.77, p<0.05$  の強い正の相関が認められた。毎事業年度平均で+0.31P増加したことによる正の相関である（図2）。

図 2. 経費比率と控除対象外消費税負担額比率の推移



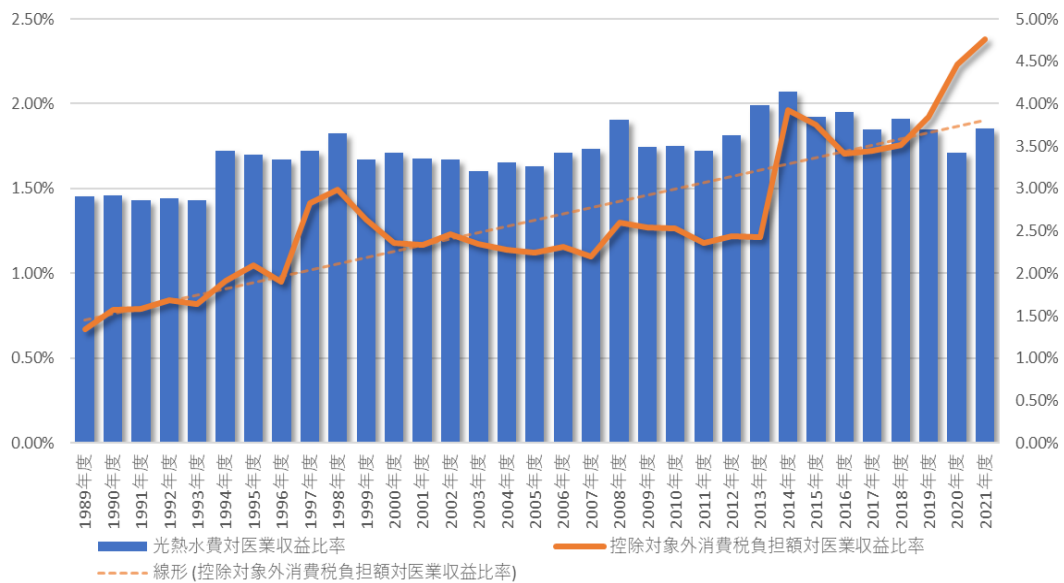
出典：経費比率と控除対象外消費税負担額比率のデータより筆者作成

経費に含まれる光熱水費、委託費、通信運搬費の動きについて個別に考察する。

・光熱水費比率と控除対象外消費税負担額比率の相関

光熱水費比率と控除対象外消費税負担額比率においては、 $r=0.72, p<0.05$  の強い正の相関が認められた。毎事業年度平均で+0.01P 増加したことによる正の相関である (図 3)。

図 3. 光熱水費比率と控除対象外消費税負担額比率の推移



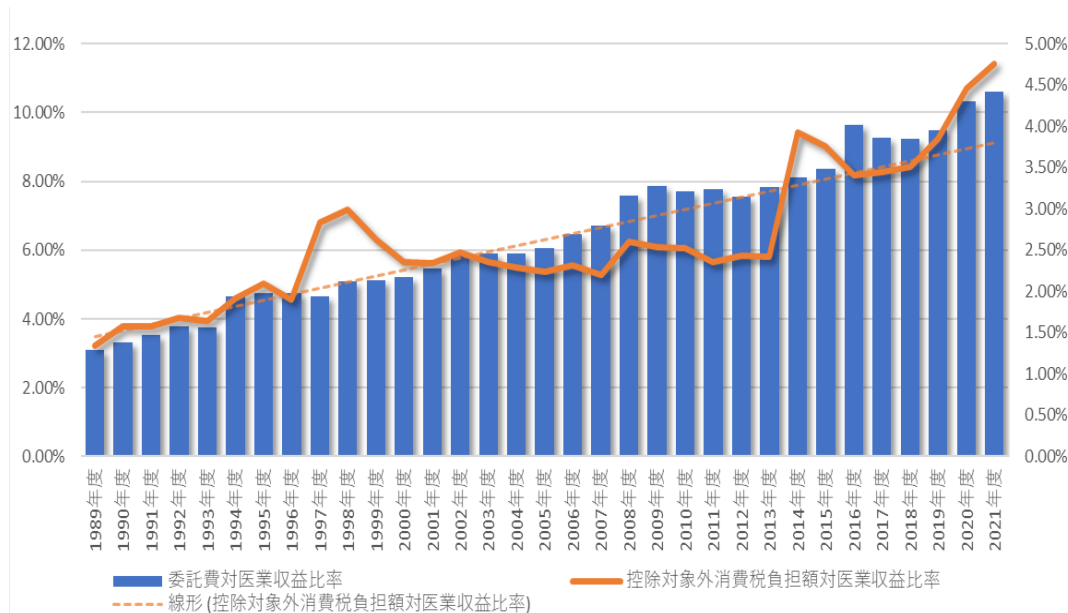
出典：光熱水費比率と控除対象外消費税負担額のデータより筆者作成

光熱水費は、病院の施設建物等の仕様にも関連すると考えられるため、償却資産との相関性について後述する。

#### ・委託費比率と控除対象外消費税負担額比率の相関

委託費比率と控除対象外消費税負担額比率においては、 $r=0.86, p<0.05$  の強い正の相関が認められた。委託費比率は、毎事業年度平均で+0.23P増加したことによる正の相関である（図4）。特に2016年後の増加が大きい。

図4. 委託費比率と控除対象外消費税負担額比率の推移

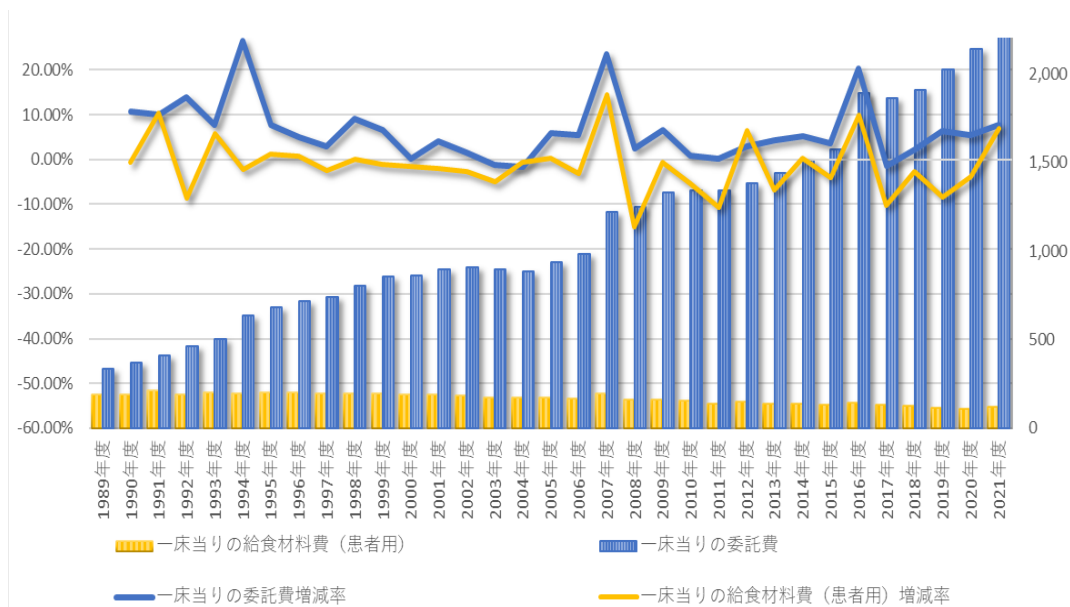


出典：委託費比率と控除対象外消費税負担額比率のデータより筆者作成

安川（1994）の病院の委託費の経済効果に関する研究<sup>82</sup>において、都市部での委託率の高さ、病床規模の大きな病院ほど委託率が高く、国立・私立病院において委託率の大きさと伸びが特に小さい等、規模と委託率の関係等においては仮説とは異なる結果を示した。また、委託の費用効果について、委託が人材確保の安定化要因として機能していく可能性が示唆された。更に、総費用に対する各費用への影響度を検証し、材料費は有意な影響が見られ削減効果が認められたが、給与費、設備費、賃貸料、研修費、福利厚生費等の費用効果は否定的な結果となったと報告している。医療関連サービス振興会（2017）が行った患者等給食業務に関する調査<sup>83</sup>によると、調査対象 261 病院（n）のうち、院内調理（外部委託）の比率は 64.8%（院外調理は 1.9%）となり、また病院規模別では 99 床以下：70.1%、500 床以上：81.8%と、小規模か大規模な病院において比率が高くなっている。また、院内調理の印象に関するアンケートにおいてはコストパフォーマンスに関する評価がかなり低い。また、岩佐（2023）<sup>84</sup>の研究においても自治体病院の職員給与費等が減少することなく消費税増税前後で課税仕入となる委託費が増加していたことが分かった。図5のように、本研究においても給食材料費と委託費のトレードオフは確認出来るが、外部委託は原価・経費、及び委託先の利益を加算した額が

課税仕入となる。2021年度の対象自治体病院の医業費用全体に占める委託費の割合は9.0%となっており、控除対象外消費税の増加要因の一つとなる。

図 5. 一床当りの給食材料費（患者用）と増減率・一床当りの委託費と増減率の推移

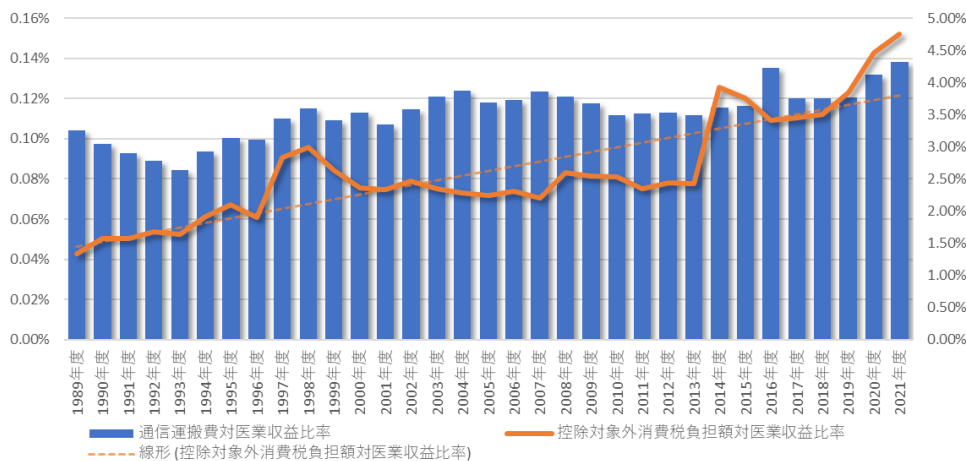


出典：一床当りの給食材料費と増減率・一床当りの委託費と増減率のデータより筆者作成

・通信運搬費比率と控除対象外消費税負担額比率の相関

通信運搬費比率と控除対象外消費税負担額比率においては、 $r=0.75, p<0.05$  の強い正の相関が認められた。毎事業年度平均で+0.001P 増加したことによる正の相関である（図 6）。

図 6. 通信運搬費比率と控除対象外消費税負担額比率の推移

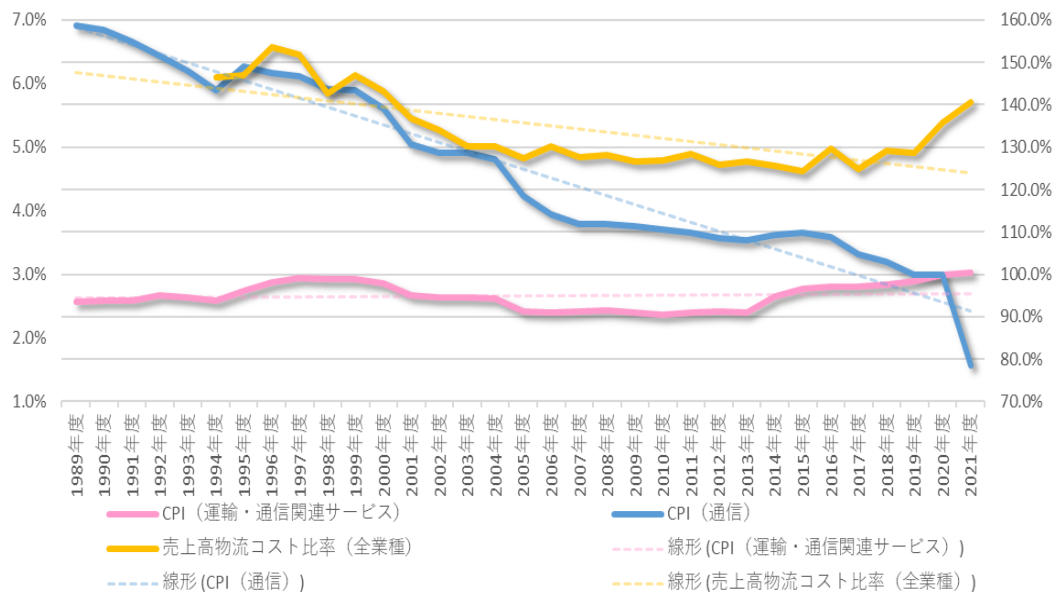


出典：通信運搬比率と控除対象外消費税負担額比率のデータより筆者作成

そこで、消費者物価指数<sup>85</sup>（運輸・通信関連サービス）、消費者物価指数（通信）、売上高物流コスト比率（全業種）<sup>8687</sup>の推移（図 7）を参考に、通信運搬費の相関に係る背景について考察する。



図 7. 消費者物価指数（運輸・通信関連サービス）・消費者物価指数（通信）・  
売上高物流コスト比率（全業種）の推移



出典：消費者物価指数（運輸・通信関連サービス／通信）・  
売上高物流コスト比率のデータより筆者作成

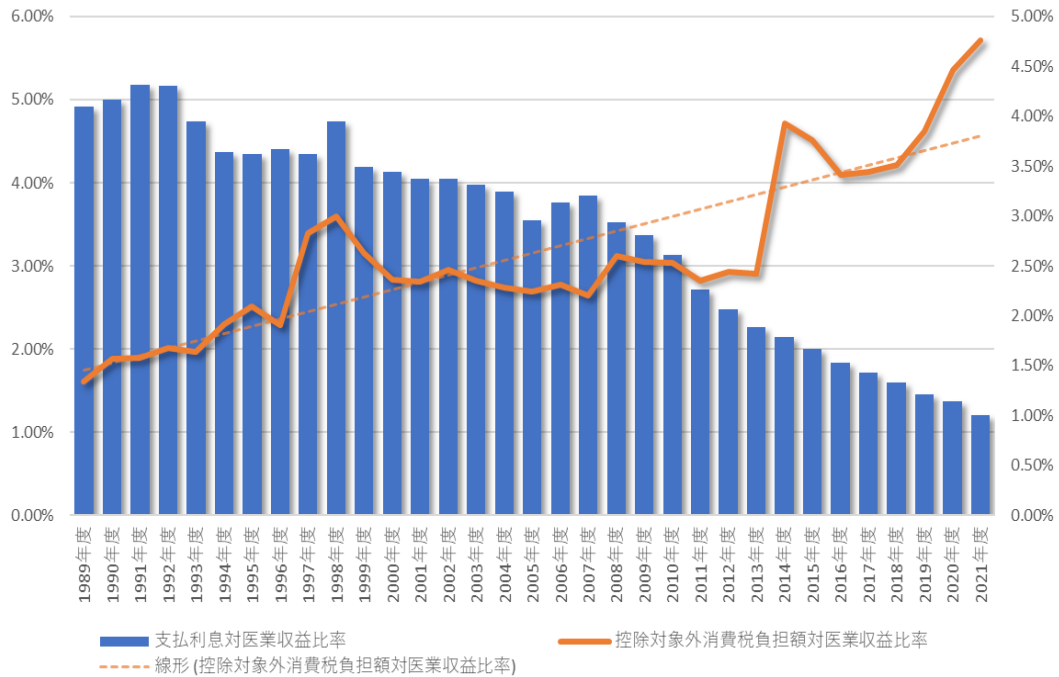
売上高物流コスト比率は 1999 年～2016 年まで漸減傾向にあるが、2017 年以降急増している。一方で消費者物価指数（通信）は 1994 年頃より大きく減少している。その背景としては相次ぐ電気通信事業者の参入により、市場原理が生じ価格帯が下落しているものと思われる。よって、通信費と運搬費総体の裏付けとなる消費者物価指数（運輸・通信関連サービス）は微増推移となっている。

全国のへき地医療拠点病院のうち 3 分の 2 は自治体病院が占めており、また本研究の対象自治体病院のうち、53.7%は不採算地区病院<sup>88</sup>及び不採算地区中核病院<sup>89</sup>である。自治体病院は、民間病院の診療が期待できない山間地や離島等においても地域医療を担っているが故に、へき地医療の確保等にかかる不採算経費は、一般会計からの他会計繰入金を受受しており、不採算地区の病院ほど自治体本体からの補助に頼らざるを得ない実情がある。よって、通信運搬費も例外ではなく、へき地医療の場合は運営上、物理的特性においても増加するだろう。

・支払利息比率と控除対象外消費税負担額比率の相関

支払利息比率と控除対象外消費税負担額比率においては、 $r = -0.86, p < 0.05$  の強い負の相関が認められた。毎事業年度平均で +0.012P 減少したことによる負の相関である（図 8）。特に 2007 年以降の減少が大きい。

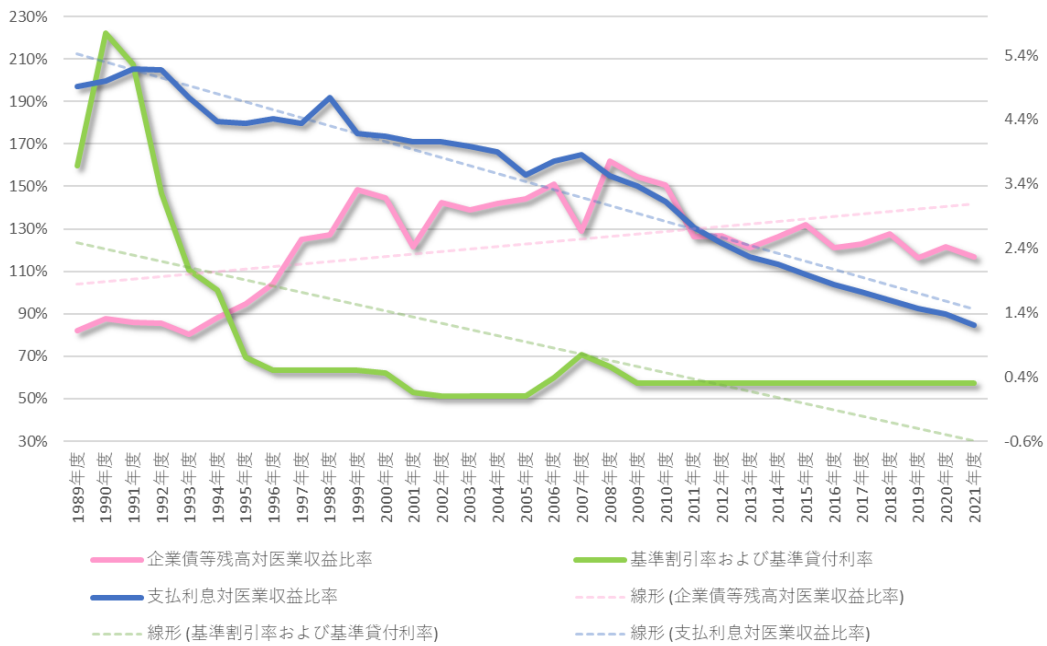
図 8. 支払利息比率と控除対象外消費税負担額比率の推移



出典：支払利息比率と控除対象外消費税負担額比率のデータより筆者作成

支払利息の精緻な分析を行うためには企業債元利償還金の動きを把握する必要がある。自治体病院の有形固定資産は、主に企業債発行によって資金調達を行う。病院の建設改良費に企業債が充てられているが、建替えも含む新病院の建設改良費に係る元利償還金のうち2分の1を一般会計が負担するという繰出し基準（普通交付税措置）<sup>90</sup>が設定<sup>91,92</sup>されているため、精緻な分析方法としては企業債元利償還金から対象の他会計繰入金相当額を差し引いて指標を算出する必要がある。しかし入手可能なデータからは限界があるため、公営事業における水道事業の企業債残高対給水収益比率を参考にして、簡便的に企業債等残高<sup>93</sup>対医業収益比率（以下、企業債等残高比率と略す）を使用して比較を行い支払利息等の増減要因を検証する。図9は、企業債等残高比率、基準割引率および基準貸付利率<sup>94</sup>、支払利息比率の推移である。

図 9. 企業債等残高比率・基準割引率および基準貸付利率・支払利息比率の推移



出典：企業債等残高比率・基準割引率および基準貸付利率・支払利息比率のデータより筆者作成

企業債等残高比率は 2008 年頃まで漸増し、以降は漸減傾向にある。基準割引率および基準貸付利率の推移を見ると、1991 年のいわゆるバブル経済崩壊<sup>95</sup>前の 1990 年に公定歩合の利上げによりピーク（6%）を迎え、その後は日本銀行による公定歩合の引き下げおよび市場金利の引き下げ措置により激減し、2008 年のリーマンショック後は毎事業年度 0.3% で一定に推移している。支払利息比率も 1992 年をピークに漸減している。そこで対象期間において、企業債等残高比率、基準割引率および基準貸付利率、支払利息比率で無相関検定（有意水準 5%）を行い、相互の相関性について考察する（表 5）。

表 5. 企業債等残高比率・基準割引率および基準貸付利率・支払利息比率の相関係数（r 値）

		支払利息対営業収益比率	企業債等残高対営業収益比率	基準割引率および基準貸付利率
支払利息対営業収益比率	r 値	—		
	t 値			
	p 値			
企業債等残高対営業収益比率	r 値	-0.33	—	
	t 値	-1.93		
	p 値	0.06 *		
基準割引率および基準貸付利率	r 値	0.56	-0.71	—
	t 値	3.76	-5.56	
	p 値	0.00 ***	0.00 ***	

p 値 \* p<0.10 \*\* p<0.05 \*\*\* p<0.01

出典：企業債等残高比率・基準割引率および基準貸付利率・支払利息比率のデータより筆者作成

支払利息比率と基準割引率および基準貸付利率 ( $r=0.56, p<0.05$ ) に正の相関が認められ、企業債等残高比率と基準割引率および基準貸付利率 ( $r=-0.71, p<0.05$ ) に強い負の相関が認められた。つまり、支払利息の減少は基準割引率および基準貸付利率の利下げによる影響が大きいと考えられる。今後も金融緩和が継続され基準割引率および基準貸付利率が一定推移していくと支払利息額も減少していくため、負の相関関係が持続すると考えられる。

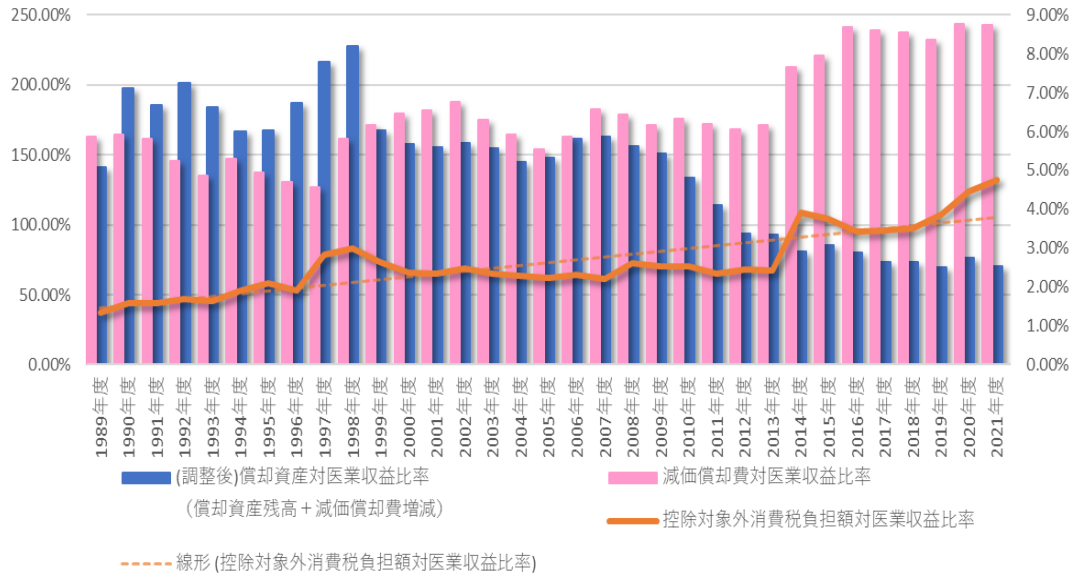
自治体病院ではリースによって固定資産を調達しているケースがあり、所有権移転、及び所有権移転外ファイナンス・リースは消費税法上資産の譲渡として取り扱われ、リース物件引渡時において利息分と合わせたリース料総額に係る消費税を全額仕入税額控除することとなる。しかしリース契約書において、リース料総額、またはリース料の額のうち利息相当額を明示されている場合、利息相当額部分は非課税となる<sup>96</sup>。また借入金の弁済に伴う支払利息は非課税仕入となるため、消費税納付額の計算構造上、課税売上割合の高低によって損税は発生しない。一方で、オペレーティング・リースは利益相当額等も含めたリース料が課税仕入となる。よって、損税の観点からは直接の借入れや企業債によって調達を行う等により、課税仕入を削減する事がインセンティブとなるであろう。

#### ・(調整後) 償却資産比率、及び減価償却費比率と控除対象外消費税負担額比率の相関

へき地等医療、不採算医療、特殊部門医療、高度医療等を担っている自治体病院の設備投資は、民間病院に比べて高額である。高度機能化、大規模化によって投資額は増加傾向にあるため、減価償却費が増加し、利益が出にくい状況となっている。会計上、設備投資と減価償却は表裏一体の関係となるため、ここでは関連性等についても考察を加える。

(調整後) 償却資産比率と控除対象外消費税負担額比率においては、 $r=-0.71, p<0.05$  の強い負の相関が認められた。毎事業年度平均で $\Delta 2.20P$  減少したことによる負の相関である。特に 1998 年以降は漸減し、2014 年の 8%増税時以降は減少幅が増加している(図 10)。減価償却費比率と控除対象外消費税負担額比率においては、 $r=0.83, p<0.05$  の強い正の相関が認められた。毎事業年度平均で $+0.09P$  増加したことによる負の相関である(図 10)。

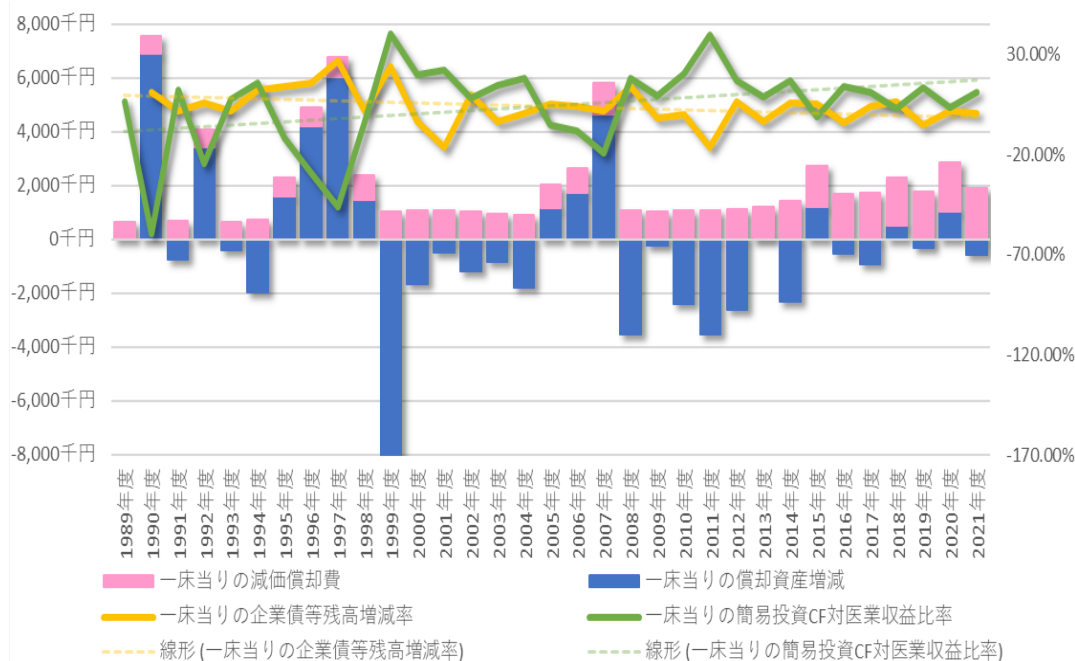
図 10. (調整後) 償却資産比率・減価償却費比率と  
控除対象外消費税負担額比率の推移



出典：(調整後) 償却資産比率・減価償却費比率と控除対象外消費税負担額比率  
のデータより筆者作成

また、減価償却費は非資金費用であるため、資金の裏付けのある収益との対応を通じて、減価償却費計上分だけ資金が内部に留保される。つまり、償却資産等といった費用性資産への投資が、減価償却によって貨幣性資産として回収されることによって自己資金を調達していることになる。図 11 は一床当りの償却資産残高の増減額（投資額）と一床当りの減価償却費、一床当りの簡易投資キャッシュフロー対医業収益比率<sup>97</sup>（以下、一床当りの簡易投資 CF 比率と略す）の推移である。1990 年、1997 年、2007 年に償却資産投資額が急増しているが、5%増税後の 1999 年～2004 年、また 2008 年～2021 年は一事業年度当りの償却資産投資額が減価償却費を下回り急減している。減価償却費が償却資産投資額を超える事業年度は、相反する利害に伴い簡易投資 CF は漸増傾向にある事が分かる。

図 11. 一床当りの償却資産増減・一床当りの減価償却費・一床当りの企業債等残高増減率・一床当りの簡易投資 CF 比率の推移



出典：一床当りの償却資産増減・一床当りの減価償却費・一床当りの企業債等残高増減率・一床当りの簡易投資 CF 比率のデータより筆者作成

設備投資は未来への事業投資とも言えるため、新規設備投資額が減価償却費を上回れば固定資産の増加と共に成長志向であると考えられるが、新規設備投資額が減価償却費を下回れば固定資産は実質的に減少すると共に理論上資金は内部に留保、若しくは債務弁済に充てられる。その裏付けとして、一床当りの（調整後）償却資産対医業収益比率（以下、一床当りの（調整後）償却資産比率と略す）と一床当りの簡易投資 CF 比率と一床当りの企業債等残高増減率について、有意水準 5% で無相関検定を行う（表 6）。

表 6. 一床当り（調整後）償却資産比率・一床当りの簡易投資 CF 比率・一床当りの企業債等残高増減率との相関係数（r 値）

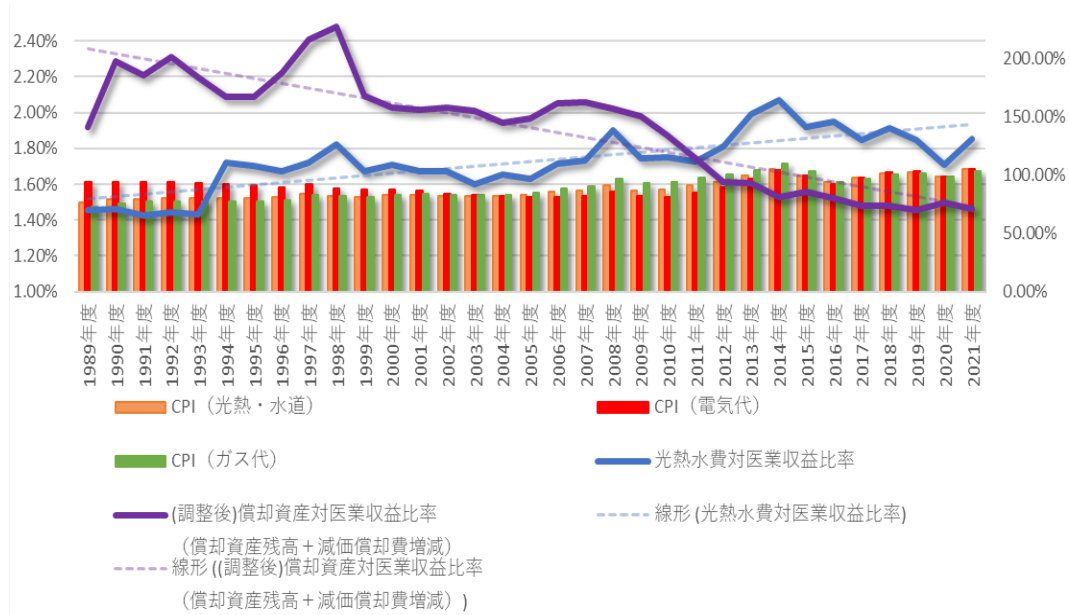
	一床当りの（調整後）償却資産対医業収益比率	一床当りの簡易投資CF対医業収益比率	一床当りの企業債等残高増減率
一床当りの（調整後）償却資産対医業収益比率	r値 t値 p値	—	
一床当りの簡易投資CF対医業収益比率	r値 t値 p値	—	
一床当りの企業債等残高増減率	r値 t値 p値	-0.71 -5.68 0.00 ***	—

† \* p<0.10 \*\* p<0.05 \*\*\* p<0.01

出典：一床当り（調整後）償却資産比率・一床当りの簡易投資 CF 比率・一床当りの企業債等残高増減率のデータより筆者作成

一床当りの簡易投資 CF 比率と一床当りの（調整後）償却資産比率（ $r=-0.45, p<0.05$ ）には負の相関、一床当りの簡易投資 CF 比率と一床当りの企業債等残高増減率（ $r=-0.71, p<0.05$ ）には強い負の相関が認められた。つまり、設備の投資・減耗と簡易投資 CF の動き、また簡易投資 CF と企業債等による調達・弁済の動きからも、控除対象外消費税は少なからず償却資産の減少要因の一つとしては考えられる。病院業界団体の控除対象外消費税負担額の影響により設備投資は自粛傾向にあるという主張は本研究データからも垣間見える。一方で、投資にかかる費用は、節税のためには投資の段階から考慮しなければコントロールできないものもあり、大規模な施設を建設する事は同時に課税仕入の増加を招く（岩佐, 2023）<sup>98</sup>という戦略上のタスクもある。設備投資の動きと関連性が強いと考えられ、課税仕入抑制のためにも投資の段階から考慮しなければコントロールできないものとしては、例えば光熱水費がある。図 12 は、光熱水費比率と（調整後）償却資産比率、またインフラコスト市場の裏付けとなる消費者物価指数（光熱・水道／電気代／ガス代）<sup>99</sup>の推移である。

図 12. 光熱水費比率・（調整後）償却資産比率・  
消費者物価指数（光熱・水道／電気代／ガス代）の推移



出典：光熱水費比率・（調整後）償却資産比率・

消費者物価指数（光熱・水道／電気代／ガス代）のデータより筆者作成

更に定量的な相関性を検証するために、光熱水費比率と（調整後）償却資産比率、消費者物価指数（光熱・水道／電気代／ガス代）について、有意水準 5% で無相関検定を行う（表 7）。



表 7. 光熱水費比率・（調整後）償却資産比率・  
消費者物価指数（光熱・水道／電気代／ガス代）との相関係数（r 値）

		光熱水費対医業 収益比率	(調整後)償却資 産対医業収益比 率
光熱水費対医業収益比率	r値	—	
	t値		
	p値		
(調整後)償却資産対医業収益比率	r値	-0.64	—
	t値	-4.65	
	p値	0.00 ***	
CPI (光熱・水道)	r値	0.80	-0.87
	t値	7.52	-9.88
	p値	0.00 ***	0.00 ***
CPI (電気代)	r値	0.33	-0.52
	t値	1.92	-3.37
	p値	0.06 *	0.00 ***
CPI (ガス代)	r値	0.84	-0.83
	t値	8.48	-8.34
	p値	0.00 ***	0.00 ***

直 \* p<0.10 \*\* p<0.05 \*\*\* p<0.01

出典：光熱水費比率・（調整後）償却資産比率・

消費者物価指数（光熱・水道／電気代／ガス代）のデータより筆者作成

光熱水費比率と（調整後）償却資産比率（ $r=-0.64, p<0.05$ ）には負の相関、光熱水費比率と消費者物価指数（光熱・水道）（ $r=0.80, p<0.05$ ）、光熱水費比率と消費者物価指数（ガス代）（ $r=0.84, p<0.05$ ）には極めて強い正の相関、（調整後）償却資産比率と消費者物価指数（光熱・水道）（ $r=-0.87, p<0.05$ ）、（調整後）償却資産比率と消費者物価指数（ガス代）（ $r=-0.83, p<0.05$ ）には極めて強い負の相関、（調整後）償却資産比率と消費者物価指数（電気代）（ $r=-0.52, p<0.05$ ）には負の相関が認められた。設備投資の増減に比例して光熱水費も増減するという相互作用が推測されたが、調整後の償却資産が漸減しているのに対し、消費者物価指数（光熱・水道／電気代／ガス代）と光熱水費は漸増傾向にある。しかし固定資産の減少に伴い医療機器や設備等のキャパシティやパフォーマンスが下がったために光熱水費が増加したとは考えにくい。よって、本事象は償却資産と消費者物価指数の動きからも、インフラコスト上昇による影響が大きいと考えられる。総じて、1989年後は償却資産が増加して減価償却も進行したが、1997年に設備投資のピークを迎えてその後減少し、2006年を境に償却資産の残高が減少した。巨額の投資に伴う支払消費税のキャッシュアウト、また控除対象外消費税の費用負担は大きいため設備投資の増減と控除対象外消費税の増減には正の相関があると推測されたが結果は異なり、5%増税時を境に減少した。特に1999年においては償却資産への投資の減少額が著しいため設備投資の先延ばしを行っているという可能性もある。これは控除対象外消費税負担による負のインセンティブと考えられる。今後減価償却が促進され、また設備投資は自粛、また先延ばしとあれば、償却資産は益々漸減傾向となり、控除対象外消費税負担額比率との負の相関は持続するものと考えられる。

自治体病院には公共性を発揮するための経済性も求められ、地域医療における役割



と構想、経営の視点、消費税の視点の整合性に留意することが重要（岩佐, 2023）<sup>100</sup>となるが、本研究でも明らかとなったような現実的問題として、損税の影響により地域医療の維持・存続が危ぶまれる事態だけは避けなければならない。

## 5 おわりに

本研究では、判例から転嫁に関する消費税法の文理解釈・論理解釈と実務上の乖離から疑義を提起し、自治体病院の控除対象外消費税負担額比率の動きと財務指標について統計的検証を行った。課税仕入となる給食材料費と委託費はトレードオフの関係にあり、控除対象外消費税負担額とそれぞれ強い正負の相関が認められた。非課税仕入となる支払利息は、企業債残高は漸増しているにもかかわらず強い負の相関が認められたが、これは公定歩合の利下げによる負の相関であった。調整後の償却資産は、正味の償却資産の減少が大きく、負の相関が認められた。本研究では償却資産の減衰因子が消費税の増税にあるかは断定できないが、少なからず 5%・8%増税後に減価償却費が償却資産の増加額を上回り、それに伴い簡易投資 CF が増加している事象からは因子の一つとして考えられる。時系列の相関分析によって、控除対象外消費税負担額の発生に関連するファクターは主にこれらの財務指標からインプリケーションが導かれた。本研究結果に基づき、控除対象外消費税負担額と正負の相関が認められた財務指標を中心に、経時的連関性からプロスペクティブな因子分析については引き続き検証を行う。また、独立採算とされている自治体病院が非課税によりもたらされる控除対象外消費税の経済的影響をどの程度容認することが妥当であるかについては更なる研究を行う必要があると考えている。例えば、医業費用の中で控除対象外消費税の発生に大きな影響を与えている委託との相関性において、安川(1994)は「委託の経済的効果の現れ方は、病院の経営形態や規模、立地条件など、様々な内生的、外生的要因に規制されている」<sup>101</sup>と言及しているように、自治体病院の属性別損税負担の特性として偏差分析を検討する。

本来消費税法における中立原則は、最終消費者に至るまでの各取引段階において、消費税が事業者にも費用にも利益にもなることなく、最終消費者に転嫁されることを求める（西山, 2017）<sup>102</sup>べき税制である。本研究で取り上げた判例・判示においても消費税相当額は預り金ではないと断言はしておらず、また消費税の実質的な負担者は消費者であると明示していることから、損税は過不足なく補填されるべきであり、事業者が担税者となるものではない。ただ医療の損税問題は、岩佐(2023)<sup>103</sup>の指摘からも、消費税法全体の構造を踏まえた観点から公的医療保険と非課税の制度的な在り方に関する検討が必要である。各経済団体により将来的な消費税率の更なる引上げが提唱<sup>104</sup>されている中で、その対価たる補填を診療報酬の改定のみ依存せざるを得ないことは中立性、公平性の側面においても限界がある。消費税法では消費税は対価としながらも、非課税取引とは納税義務の免除ではないため、診療報酬の上乗せ補填の妥当性と消

費税法上の対価や転嫁の概念整理については引き続き探求すべき課題と考えている。村井（2014）はEU方式の課税選択権適用を提案<sup>105</sup>しているが、医療機関の損税問題を解決するためには、非課税措置の撤廃等も含め様々な視点からの方法を模索すべきである。

## 謝辞

本論文の作成にあたり、査読者の先生より終始適切なお助言を賜り、ご丁寧に指導して下さいました。この場を借りて心より深く御礼申し上げます。

<sup>1</sup> 消費税法 6 条（非課税）・消費税法別表 1-六、八

<sup>2</sup> ・消費税 10%（標準税率）＝消費税 7.8%（交付税分 1.52%含む）＋地方消費税 2.2%  
・地方消費税 2.2%＋交付税 1.52%＝地方分合計 3.72%  
・消費税 10%-地方分 3.72%＝地方自治体の消費税負担 6.28%

<sup>3</sup> 地方公営企業法施行規則 19 条（消費税及び地方消費税の整理）

<sup>4</sup> 地方公営企業法 17 条（特別会計）

<sup>5</sup> 地方公営企業法施行規則 19 条（消費税及び地方消費税の整理）

<sup>6</sup> 公立の病院は、都道府県や市町村等の地方公共団体（自治体）が条例に基づいて開設、出資、運営する病院であり、本論文においては自治体病院と公立病院は同義語と定義する。

<sup>7</sup> 自治体病院は、「国税」法人税（医療保健業）、及び「地方税」事業税（医療保健業）、不動産取得税、固定資産税等の税制は非課税となる。一般社団法人日本医療法人協会ホームページ-医療法人制度について-医療法人と税負担-「開設主体別医療機関の財政・税制上の措置の表」（<https://ajhc.or.jp/seido.html>）を参照。

<sup>8</sup> 山田厚 [2013]『消費税増税で自治体病院経営はどうか、自治体はどうか』  
<https://www.ne.jp/asahi/kofu/yamada/byouinkeiei.pdf>

<sup>9</sup> 公益社団法人全国自治体病院協議会 [2018]「2018 年度要望書」

<sup>10</sup> 岩佐嘉美 [2023]「消費税導入・増税が自治体病院の費用構造へ与えるインパクト」『月刊地方財政』7 月号、114-150 頁。診療報酬改定率と財務指標の相関、及び消費税導入・増税前後の費用構造の変化について分析を行った結果、診療報酬改定率との相関では薬品費比率、材料費比率、（修正）有形固定資産比率に正負の相関、また消費税導入・増税前後の有意差では給食費比率、委託費比率、研究研修費比率に有意差が認められた。

<sup>11</sup> 欧州の付加価値税制度でも日本と同様に前段階控除方式が採用されている。

<sup>12</sup> 税法改革法 11 条 1 項

<sup>13</sup> 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 173 号、17 頁。

<sup>14</sup> 金子宏 [2017]『租税法第二十二版』弘文堂、734-766 頁。

<sup>15</sup> 一般課税（本則課税）の場合、仕入にかかる消費税額の計算方法には「個別対応方式」と「一括比例配分方式」の 2 つの方法がある。

<sup>16</sup> 消費税法施行令 48 条（課税売上割合の計算方法）

<sup>17</sup> 保健医療機関及び保健医療担当規則

<sup>18</sup> 消費税法 6 条（非課税）

<sup>19</sup> 1988 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）。

<sup>20</sup> 自由診療報酬は、課税取引となるため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。

<sup>21</sup> 安部和彦 [2015]『消費税の税率構造と仕入税額控除-医療非課税を中心に』白桃書房、157-161 頁。

<sup>22</sup> 船本智睦 [2013]『医療と消費税 誰が負担をすべきか』徳間書店、18 頁・81-82 頁。

<sup>23</sup> 金原俊輔 [2014]「消費税の課税に関する一考察 - 社会保険診療に対する非課税措置といわゆる『損税』について -」租税資料館賞受賞論文集第 23 回中巻、8-9 頁。

<sup>24</sup> 日本医師会医師福祉対策委員会 [2004]「医師福祉の生涯設計について」-生涯設計の道案内-日本医師会医師福祉対策委員会答申、23 頁。

<sup>25</sup> 日本医師会 [2012]「医療における控除対象外消費税問題の実態と日本医師会の考え方」

- 
- <sup>26</sup> 日本医師会等による損害額の試算とは、控除対象外消費税の額から上乗せ補填された診療報酬分を引いた差額に基づいている。
- <sup>27</sup> 四病院団体協議会 [2015]「平成 28 年度税制改正要望の重点事項について」、1 頁。
- <sup>28</sup> 四病院団体協議会 [2023]「令和 6 年度税制改正要望の重点事項について」、3-4 頁。
- <sup>29</sup> 中央社会保険医療協議会 [2023]「控除対象外消費税の診療報酬による補てん状況把握〈令和 5 年度〉」、13 頁。
- <sup>30</sup> 岩佐嘉美・前掲 (10)、147-148 頁。
- <sup>31</sup> 同様の主旨の判示が大阪地裁 1990 年 11 月 26 日判決、平成元年 (ワ) 第 5180 号損害賠償請求事件。「判例時報」1424 号
- <sup>32</sup> 1983 年、全国サラリーマン同盟の青木茂らにより結成された。青木茂が党代表。1992 年以降は実質的な政治活動は行わず、2010 年に解散した。
- <sup>33</sup> 税制改革法 11 条 1 項 (消費税の円滑かつ適正な転嫁)
- <sup>34</sup> 日本国憲法 84 条
- <sup>35</sup> 日本国憲法 29 条
- <sup>36</sup> 例えば、免税事業者が顧客に消費税相当分を物価に上乗せして請求しなければ、また物価が消費税相当額よりも安価であれば、売上で受け取った消費税よりも仕入れ等で支払った消費税の方が多という場合も想定される。
- <sup>37</sup> 税制改革法 11 条 2 項 (消費税の円滑かつ適正な転嫁)
- <sup>38</sup> 山田二郎 [2007]「消費税をめぐる若干の問題」『租税法の解釈と展開(2)』信山社出版、215 頁。
- <sup>39</sup> 消費税法 28 条 1 項・2 項 (課税標準)
- <sup>40</sup> 田中治 [2007]「第 4 章消費税納税義務者・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、701 頁。
- <sup>41</sup> 国税庁「消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて」(平成元年直法 2-1 等)、及び国税庁「消費税法等の施行に伴う所得税の取扱いについて」(平成元年直所 3-8 等)
- <sup>42</sup> 現金収支と収益や費用の計上すべき期間にズレが生じた場合、ズレを調整するための勘定科目である。
- <sup>43</sup> 会計検査院情報公開審査会 [2002]「事件名：消費税の性格について決算検査報告に掲記した見解を確立する根拠となった資料等の不開示決定 (不存在) に関する件 (平成 14 年諮問第 3 号) - 答申書」。
- <sup>44</sup> 税制調査会 [2002]「平成 15 年度における税制改革についての答申 - あるべき税制の構築に向けて -」。
- <sup>45</sup> 消費税法 30 条 (仕入れに係る消費税額の控除)
- <sup>46</sup> 吉良実 [1991]「消費税の転嫁」税法学 484 号、11 頁。
- <sup>47</sup> 山田二郎 [2007]「消費税をめぐる若干の問題」『租税法の解釈と展開(2)』信山社出版、236 頁。
- <sup>48</sup> 野口悠紀雄 [2003]『超税金学』新潮社、19 頁。
- <sup>49</sup> 三木義一 [1995]「非課税取引とゼロ税率」日税研論集 30 号、205 頁。
- <sup>50</sup> 2013 年 10 月 1 日からの「消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保のための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法」の施行に伴い、消費税額の適正な転嫁が義務付けられたが、本法は 2021 年 3 月 31 日に失効した。2003 年税制改正で消費税法 63 条 (価格の表示) が新設され、2004 年 4 月 1 日から総額表示 (内税方式) が義務付けられた。税抜表示 (外税方式) は消費者が精算時まで支払額が分かり難く、また同一の商品や役務でありながら税抜・税込表示が混在していたため、価格の比較が難しいといった問題が生じていた。しかし、消費税転嫁対策特別措置法 10 条により、一定の期間は税抜表示も認められるようになった。2014 年、2018 年の消費税率の引上げに際し、事業者による値札等の貼り替えの事務負担などに配慮するためである。
- <sup>51</sup> 田中治 [2007]「消費税をめぐる判例動向とその問題点」第 97 回シンポジウム - 消費税をめぐる法的諸問題) 税法学 557 号、249 頁。
- <sup>52</sup> 阿部泰隆 [1992]「消費税の合憲性」『別冊ジュリスト(租税判例百選 第 3 版)』No. 120、126-127 頁。
- <sup>53</sup> 吉良実 [1991]「消費税の不合理性及び違憲性」『シュトイエル』No. 346、1-19 頁。
- <sup>54</sup> 国会内閣委員会会議 [2023]において金子財務大臣政務官は、消費税を「預り金的な性格」として「預かり税」ではないと発言したが、益税の存否については言及しなかった。出典：第 211 回国会 - 内閣委員会 - 第 2 号 (2023 年 2 月 10 日)

[https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb\\_kaigiroku.nsf/html/kaigiroku/000221120230210002.htm](https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_kaigiroku.nsf/html/kaigiroku/000221120230210002.htm)

- <sup>55</sup> 所得税法 204 条（源泉徴収義務）
- <sup>56</sup> 地方税法 321 条 4 項（給与所得に係る特別徴収義務者の指定等）
- <sup>57</sup> 公益社団法人全国自治体病院協議会・再掲（9）
- <sup>58</sup> 四病院団体協議会・再掲（28）
- <sup>59</sup> 時系列分析を前提とすると、費用・投資については組織再編、法改正等による影響が考えられるため費用・投資の収益に占める割合とし、公立病院改革プランに示される「経営効率化に係る計画」を参考に総務省地方公営企業年鑑の財務諸表から算出可能な財務指標を選定し算出した。
- <sup>60</sup> 控除対象外消費税のうち、発生した事業年度に全額を経費として計上することができないものは一旦長期前払消費税勘定により資産計上し、翌事業年度以降 20 事業年度以内に毎事業年度均等額以上を繰延消費税等償却（地方公営企業法施行規則 20 条 2 項）として費用計上する。
- <sup>61</sup> 本研究では、単年度における控除対象外消費税と繰延消費税額等償却額を合算した額を独自に『控除対象外消費税負担額』と定義した。
- <sup>62</sup> 控除対象外消費税負担額、及び課税売上割合は全国の自治体個別に行政文書開示請求、及び情報提供要請等の手続きにより入手した。
- <sup>63</sup> 総務省地方公営企業年鑑の財務諸表より財務指標を算出した。ここで使用する財務指標は、公立病院改革プランに示される「経営効率化に係る計画」で使用される財務指標を参考とし、総務省地方公営企業年鑑から算出可能な財務指標を選定した。
- <sup>64</sup> 費用の内訳については、厚生労働省『医療法人・医業経営のホームページ-6. 医業経営（会計、資金調達、研究報告等）について 6-3 研究-病院会計準則見直し等に係る研究報告書-平成 14 年度厚生労働科学特別研究事業「病院会計準則及び医療法人会計基準の必要性に関する研究」-病院会計準則見直し等に係る研究報告書-Ⅲ. 病院会計準則（改正案）-3. 別表勘定科目の説明（改正案）』を参考とし、また自治体病院個別の費用明細から抜粋した。  
<https://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/houkoku/14beppyou.htm>  
1
- <sup>65</sup> 経費の主な内訳としては、福利厚生費、印刷費、報奨費、使用料、賃借料、事務費、旅費交通費、職員被服費、通信費、広告宣伝費、消耗品費、雑費等がある。
- <sup>66</sup> その他医療材料費の主な内訳は、診療材料、医療消耗器具備品、歯科材料等がある。
- <sup>67</sup> 委託費の主な内訳としては、病院会計窓口業務、病院施設警備委託、清掃委託・リネン、患者給食委託、臨床検査委託、産業・医療廃棄物処理等といった業務委託費用である。
- <sup>68</sup> 通信運搬費の主な内訳は、電信電話料（電報料・電話料・電話加入料・電話設備料）、通信回線使用料、宅配便等の料金等、運送業者への荷造り費、運賃等がある。
- <sup>69</sup> 消費税法別表 1-3
- <sup>70</sup> 消費税法 30 条（仕入れに係る消費税額の控除）。ただし職員交通費については課税仕入となる。
- <sup>71</sup> 償却資産と減価償却費は、1998 年度、2007 年度、2016 年度の法人税法改正に伴う地方公営企業法施行規則の改正により法定耐用年数の短縮、償却可能限度額、及び残存価額の廃止、建物附属設備、及び構築物、並びに鉱業用建物等の定率法による償却制度の廃止、また、2014 年度のみなし償却制度廃止といった法改正や制度改正による影響に左右されると考えられる。よって、本研究においてはこれらの影響を考慮し、事業年度毎に償却資産残高に減価償却費の増減額を加算／減算調整を行い、（調整後）償却資産と定義し分析を行う。  
・（調整後）償却資産＝当年度償却資産残高＋減価償却費の増減額
- <sup>72</sup> 補助金等比率とは、総収益のうち他会計負担金、医業外収益のうち国庫補助金・都道府県補助金・他会計補助金・他会計負担金、特別利益のうち他会計繰入金の合計額を経常収益で除したものである。
- <sup>73</sup> 変数 X の数値の高いほど変数 Y の数値が高くなるというような量的な 2 変数の関係を相関という。これに対し質的な 2 変数の関係を連関という。ピアソンの積率相関係数 r は、2 変数 XY 間の直線的関係について調べるものである。r=0 であっても、直線的関係がないことを示すだけで関係がないことを示すものではない。2 変数 XY 間に曲線的関係がある場合、r は有効でない。

$$r = \frac{s_{xy}}{s_x s_y} = \frac{\sum (X_i - \bar{X})(Y_i - \bar{Y})}{\sqrt{\sum (X_i - \bar{X})^2} \sqrt{\sum (Y_i - \bar{Y})^2}}$$

74 相関係数の判定基準

- ・ 0.0～0.2 以下 (-0.2 以下) = ほとんど正・負の相関がない
- ・ 0.2～0.4 以下 (-0.2～-0.4 以下) = やや正・負の相関がある
- ・ 0.4～0.7 以下 (-0.4～-0.7 以下) = かなり正・負の相関がある
- ・ 0.7～1.0 (-0.7～-1.0) = 強い正・負の相関ある

75 一对の標本による平均の検定：一对の標本による平均値の t 検定：母集団の平均値  $\mu$  が特定の値である  $\mu_0$  と等しいかどうかの帰無仮説を検定する際に使用する。□は標本平均であり、s は標本の標準偏差である。標本量は n であり、t 検定における自由度は n-1 である。

$$t = \frac{\bar{x} - \mu_0}{s / \sqrt{n}}$$

76 有意水準 ( $\alpha$ ) は 5% ( $p < 0.05$ )、区間推定は片側信頼区間、信頼係数は 95% とし、また多重性に伴う p 値の補正は、Bonferroni 法を用いる。「消費税増税前後では控除対象外消費税負担額比率に影響はない」を帰無仮説、「消費税増税前後では控除対象外消費税負担額比率に影響がある」を対立仮説とする。Bonferroni 法は、仮説を繰り返す場合は第 1 種過誤の可能性が高くなるため、仮説の棄却基準を調整することによって、第 1 種過誤の可能性であるファミリーワイズエラー率を制御するための手法である。p 値が  $\alpha / m$  未満の帰無仮説のみを棄却する。本研究においては、1997 年・2014 年・2019 年前後の t 検定で得られた p 値を p 値  $\times 3$  (サンプルサイズ) と補正し、補正後の p 値が  $p < 0.05$  となれば有意な影響があると判断した。

77 保険外診療にかかる医業収益には、室料差額収益、保健予防活動に関する収益 (健康診断・人間ドック・予防接種等)、診断書等の発行文書料等の収益、出産・助産料等がある。

78 有意水準 ( $\alpha$ ) は 5% ( $p < 0.05$ )、区間推定は片側信頼区間、信頼係数は 95% とし、また多重性に伴う p 値の補正は、Bonferroni 法を用いる。「消費税増税前後では課税売上割合に影響はない」を帰無仮説、「消費税増税前後では課税売上割合に影響がある」を対立仮説とする。

79 岩佐嘉美・前掲 (10)、148-149 頁。

80 岩佐嘉美・前掲 (10)、141-142 頁。

81 消費税法別表 1-6 号 (療養若しくは医療又はこれらに類するもの)

82 安川史朗 [1994] 「病院における業務委託の経済効果-費用は削減できるか-」『医療と社会』Vol. 4 No. 1 号、139-170 頁。

83 一般財団法人医療関連サービス振興会 [2017] 「院外調理を考慮した患者等給食業務に関する実態・動向調査」。

84 岩佐嘉美・前掲 (10)、141 頁。

85 全国の世帯が購入する家計に係る財及びサービスの価格等を総合した物価の変動を時系列的に測定した指数。基準時の費用を 100 として比較時の費用との比率で表す。

出典：総務省統計局 消費者物価指数 (CPI) 全国-1-財・サービス分類指数 (2022 年)

86 売上全体に占める物流コストの割合。物流コストには輸送費、保管費、包装費、荷役費、物流管理費が含まれる。

87 公益社団法人日本ロジスティクスシステム協会「2005 年度 (図 3)・2015 年度 (図表 1-2)・2022 年度 (図表 2-1) 物流コスト調査報告書～売上高物流コスト比率の推移 (全業種)」

88 不採算地区病院とは、病床が主として一般病床又は療養病床である病院のうち、主として理学療法又は作業療法を行う病院以外の病院及び当該病院施設の全てが児童福祉施設である病院以外の病院のうち、以下の条件を満たすもので許可病床が 150 床未満 (感染症病床除く) の病院を指す。

- ・ 第 1 種：直近の一般病院までの移動距離が 15 キロメートル以上となる位置に所在している一般病院
- ・ 第 2 種：直近の国勢調査に基づく当該病院の半径 5 キロメートル以内の人口が 10 万人未満である一般病院 (3 万人以上 10 万人未満の場合、単価を減)

89 不採算地区中核病院とは、不採算地区 (第 1 種及び第 2 種) に所在する 100 床以上 500 床未満 (感染症病床除く) の許可病床を有する一般病院であって、以下を満たす病院を指す。

- ・都道府県の医療計画において、二次救急医療機関又は三次救急医療機関として位置づけられていること。
- ・へき地医療拠点病院又は災害拠点病院の指定を受けていること。

<sup>90</sup> 病院事業債の元利償還金の25%、ただし特別分は40%。

<sup>91</sup> 総務省「公立病院の2021年度地方財政措置等」。2020年度の地方財政支出では公営企業繰出金総額2兆4,942億円のうち、病院事業に対する繰出金は7,625億円(30.6%)となっている。

<sup>92</sup> 更に、建設改良費の一部について事業債を使わずに病院の内部資金を充当する場合もあるが、それに対しても2分の1を一般会計が負担するとされている。

<sup>93</sup> 2014年まで企業債、及び長期借入金は負債勘定ではなく、借入資本金は資本金に組み込まれていたが、2014年度予算及び決算からの地方公営企業会計制度では負債として扱われることになった。本研究においても2014年度以降は借入資本金と債務の調整を行った。

<sup>94</sup> 従来は公定歩合と称しており、日本銀行が個別の金融機関に対して資金を貸し出す際の基準金利のことである。

<sup>95</sup> 1990年に従来上昇を続けていた日本株が下落を始め、1990年3月に旧大蔵省は、「土地関連融資の抑制について(総量規制)」という行政指導を行い、金融機関の不動産向け融資を制限した。また日本銀行は、1989年5月から利上げを行い、当時2.5%だった公定歩合は6%まで引き上げられた。その後日経平均株価は1990年10月に20,000円台まで下落し、地価も同様に1990年の後半から下落に転じた。

<sup>96</sup> 消費税法施行令10条3項15号

<sup>97</sup> 本研究においては、一床当りの償却資産残高の増減に非資金性費用である一床当りの減価償却費と一床当りの資産減耗費を加算し、更に一床当りの企業債等残高増減額の2分の1を控除した額を減算した上で、一床当りの医業収益で除した値を「一床当りの簡易投資CF比率」と定義する。病院の建設改良費、及び企業債元利償還金のうち、その経営に伴う収入をもって充てることができないと認められるものに相当する額(建設改良費、及び企業債元利償還金の2分の1)は自治体本体からの他会計繰入金としての財政措置があるため、本研究においては自治体病院の実質的な本業のキャッシュフローイメージを体现するために簡便的に企業債等残高増減の2分の1の値を控除した。

・一床当りの簡易投資CF比率＝一床当りの償却資産残高増減額＋一床当りの減価償却費  
 ＋一床当りの資産減耗費－(一床当りの企業債等残高増減額×50%)

<sup>98</sup> 岩佐嘉美・前掲(10)、134頁。

<sup>99</sup> 総務省統計局 消費者物価指数(CPI) 全国-1-財・サービス分類指数(1970~2022年)

<sup>100</sup> 岩佐嘉美・前掲(10)、134頁。

<sup>101</sup> 安川史朗・前掲(82)、143頁。

<sup>102</sup> 西山由美[2017]「消費課税」金子宏監修『現代租税法講座第4巻国際課税』日本評論社、405頁。

<sup>103</sup> 岩佐嘉美・前掲(10)、147-148頁。ここで示す指摘とは、①診療報酬に上乗せ補填されていることで医療保険者と被保険者は健康保険料を通じて消費税を負担しているため、実質的には保険医療サービスにも消費税が課税されているという点、②公立以外の病院の補填率は100%を超えているため、公立以外の病院の患者は医療サービスを越える消費税を負担しているという点、③診療報酬改定に伴う上乗せ補填項目によっては、上乗せされた項目のサービスを受けない患者も消費税を負担しているという点である。

<sup>104</sup> 経済同友会(2015)は、2024年度に消費税率17%としたケースを試算し、現行の75歳以上の高齢者の医療費自己負担を現在1割から3割にそろえるべきだと求め、病院や診療所での受診時には、毎回100円を個人で負担する制度の導入を提言した。また、国際通貨基金(IMF)(2019)は、医療や介護等で増える社会保障費を賄うため、消費税は2030年までに15%、2050年までには20%への増税が必要であるとした報告書を公表した。

出典：経済同友会[2015]「消費税17%、社会保障費削減を経済同友会が財政再建で提言」

『日本経済新聞』[https://www.nikkei.com/article/DGXLASFS21H2Z\\_R20C15A1PP8000/](https://www.nikkei.com/article/DGXLASFS21H2Z_R20C15A1PP8000/)

出典：国際通貨基金(2019)「日本の消費税、2030年までに15%に IMFが報告書」『日本

経済新聞』<https://www.nikkei.com/article/DGXMZ052565870V21C19A1EA1000/>

<sup>105</sup> 村井正・前掲(13)、20頁。

## 参考文献

安部和彦[2015]『消費税の税率構造と仕入税額控除医療非課税を中心に』白桃書房。

---

岩下忠吾[2006]『改訂版総説消費税法』財経詳報社。  
占部裕典[2002]『租税法の解釈と立法政策Ⅱ』信山社。  
金子宏[2017]『租税法(第22版)』弘文堂。  
島崎謙治[2011]『日本の医療』東京大学出版。  
水野忠恒[2011]『租税法(第5版)』有斐閣。  
森徹・森田雄一[2016]『租税の経済分析-望ましい税制をめざして-』中央経済社。  
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。  
森信茂樹[2007]『抜本的税制改革と消費税-経済成長を支える税制へ-』大蔵財務協会。  
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Vol. 9。  
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]「消費税システムにおける『税額転嫁』」税理 57 卷 1 号。  
濱田正義[2018]『消費税法基本通達逐条解説』大蔵財務協会。  
三浦道隆[2000]『消費税法の解釈と実務』大蔵財務協会。  
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 29 卷 5 号。  
山本守之[2004]『租税法の基礎理論』税務経理協会。

---

# The Implications Derived From the Correlation Analysis Between Non-deductible Consumption Tax in Municipal Hospitals and Financial Indicators

Yoshimi Iwasa

National University Corporation Hirosaki University Hirosaki University Graduate School

Visiting Researcher, Regional Community Research Department

## Abstract

Because the consumption tax related to medical fees is non-taxable, hospitals cannot transfer the amount equivalent to consumption tax paid on purchases and operating expenses to patients. This results in the occurrence of “non-deductible consumption tax.” Medical fees for treatment covered by health insurance are based on fixed prices, so hospitals do not have the authority to determine prices. Therefore, they cannot transfer the incurred consumption tax amount to patients by adding it on to the medical fees. The government claims to have provided subsidies by adding on to the medical fees for treatment covered by health insurance during the increase in consumption tax. However, in the fiscal year 2022, the supplementation rate through medical fees stood at 89% for public hospitals compared to the overall rate of 113% for general hospitals. Consequently, losses are continuing to occur in public hospitals. Hence, this research focuses on municipal hospitals, which play a crucial role in supporting local healthcare while being governed by the principle of financial independence under the Local Public Enterprises Law. Considering legal interpretations of consumption tax laws and related regulations derived from precedents regarding the transfer of consumption tax burdens, which is the only tax measure imposed on municipal hospitals, statistical analysis will be conducted to explore the implications of a strong correlation between the increasing trend in non-deductible consumption tax burdens alongside tax increases and financial indicators. Following this, the findings will be discussed and analyzed.