

# 消費税非課税取引における ソフトローによる適用・解釈とその限界 -助産に係る資産の譲渡等を中心に-

東京都立大学 大学院 経営学研究科  
博士研究員 長澤 昇平

# 目次

## 1. はじめに

## 2. ソフトロー

### 2.1 ソフトローの概念整理と先行研究

### 2.2 消費税法の非課税規定とソフトロー

## 3. 調査方法

### 3.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 3.2 母子保健サービス等の(非)課税取扱の実態調査

## 4. 分析結果

### 4.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 4.2 母子保健における(非)課税取扱の実態調査

## 5. 考察

## 6. おわりに

## 参考文献

# 目次

## 1. はじめに

## 2. ソフトロー

### 2.1 ソフトローの概念整理と先行研究

### 2.2 消費税法の非課税規定とソフトロー

## 3. 調査方法

### 3.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 3.2 母子保健サービス等の(非)課税取扱の実態調査

## 4. 分析結果

### 4.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 4.2 母子保健における(非)課税取扱の実態調査

## 5. 考察

## 6. おわりに

## 参考文献

# はじめにー研究背景と問題意識

## 研究の背景

- いくつかの医療機関において消費税が非課税とされる「助産に係る資産の譲渡等」に関して、30年余に渡り、誤って消費税を徴収していたことを公表
- 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
- その後、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。
- 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。

## 問題意識

なぜ、30年余に渡り、医療機関は非課税であることに気づくことができなかったのか。  
なぜ、妊産婦らは、助産に関して課税されていても、誤っていると気づけなかったのか。

➡ 「助産に係る資産の譲渡等」に関する現行の規定は、納税者の法的安定性、予測可能性を確保しているのか？

# (参考)「助産に係る資産の譲渡等」

- 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
- 同法別表第一において13の項目が掲げられている。
- 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(山本, 1999、上杉, 2009)。
- 社会政策的な配慮に基づくものとして、「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」が規定

# (参考) 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)

# はじめにー研究目的

## 研究の目的

- 「助産に係る資産の譲渡等」の具体的な取扱については、「消費税法基本通達」と旧厚生省発出の「通知」と「事務連絡」に規定されている。
- 「基本通達」、「通知」等については、法源の有無や、租税法律主義との関係で議論がなされてきた。また、ソフトローとして研究されてきた。
- 消費税の非課税取引に焦点を当てた研究、判例・裁判例は少なく、「助産に係る資産の譲渡等」に関するものは蓄積がない。
- そこで、消費税法非課税規定のうち、「助産に係る資産の譲渡等」に焦点を当てソフトローの適用・解釈と限界について検討を試みる。

## リサーチ・クエスチョン

「助産に係る資産の譲渡等」に関する徴収（課税）誤りの要因には、消費税法非課税規定におけるソフトローの影響があるのではないか。

# 目次

## 1. はじめに

## 2. ソフトロー

### 2.1 ソフトローの概念整理と先行研究

### 2.2 消費税法の非課税規定とソフトロー

## 3. 調査方法

### 3.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 3.2 母子保健サービス等の(非)課税取扱の実態調査

## 4. 分析結果

### 4.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 4.2 母子保健における(非)課税取扱の実態調査

## 5. 考察

## 6. おわりに

## 参考文献



# 目次

## 1. はじめに

## 2. ソフトロー

### 2.1 ソフトローの概念整理と先行研究

### 2.2 消費税法の非課税規定とソフトロー

## 3. 調査方法

### 3.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 3.2 母子保健サービス等の(非)課税取扱の実態調査

## 4. 分析結果

### 4.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 4.2 母子保健における(非)課税取扱の実態調査

## 5. 考察

## 6. おわりに

## 参考文献

# ソフトローの概念と租税法におけるソフトロー

## ソフトローの概念定義

- 「最終的に国家によるエンフォースメントが保証されていないにもかかわらず、現実の経済社会において、経済主体（国・企業・個人等）が何らかの拘束感を持ちながら従っている規範」（「東京大学21世紀 COEプログラム「国家と市場の相互関係におけるソフトロー」）

	国家がエンフォースしない	国家がエンフォースする
国家以外が形成する	(カテゴリー1) 社会規範、企業倫理、CSR等	(カテゴリー3) 商慣習、会計基準等
国家が形成する	(カテゴリー2) 労働法上の努力義務規定	(カテゴリー4) ハードロー

藤田(2006)、植田(2021)をもとに作成

## 租税法におけるソフトローの概念

- 租税法律主義の下で、それ自体には課税要件または租税手続きを規律する直接の法的効力を認めることはできないが、これらに有意味な影響を与えるもの全てを指す概念。租税を課すために要求する法を基準とし、それ以外のものを全てソフトローに含める。(岡村,2010)
- ソフトローは法源であるハードローの対象領域以外(植田,2021)

### ○岩崎(1996)

- ・税務通達の拘束力について検討、提言

### ○増井(2006)

- ・通達をソフトローの観点から検討し、通達の内容に納税者が従う背景や理由を検討

### ○高木(2015)

- ・税務通達の意義・目的などから分類を行い、通達に依拠しない制度構築を提言

### ○植田(2021)

- ・税務行政の発行するソフトローを俯瞰的に確認し、特徴分析により検討

### ○成宮(2021)

- ・租税行政のデジタル化の拡大する中で、納税者に影響を与える情報としてソフトローを検討



ソフトロー研究では、税務行政の発する「通達」に着目したものが多数存在

租税法律主義との関係で法源がない「通達」の拘束力の問題を指摘

法令の定める課税要件よりも緩い課税要件を定める「緩和通達」の問題点を指摘

# 目次

## 1. はじめに

## 2. ソフトロー

### 2.1 ソフトローの概念整理と先行研究

### **2.2 消費税法の非課税規定とソフトロー**

## 3. 調査方法

### 3.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 3.2 母子保健サービス等の(非)課税取扱の実態調査

## 4. 分析結果

### 4.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 4.2 母子保健における(非)課税取扱の実態調査

## 5. 考察

## 6. おわりに

## 参考文献

# 助産に係る資産の譲渡等の規定



# 消費税法第6条及び別表第一第8号の射程

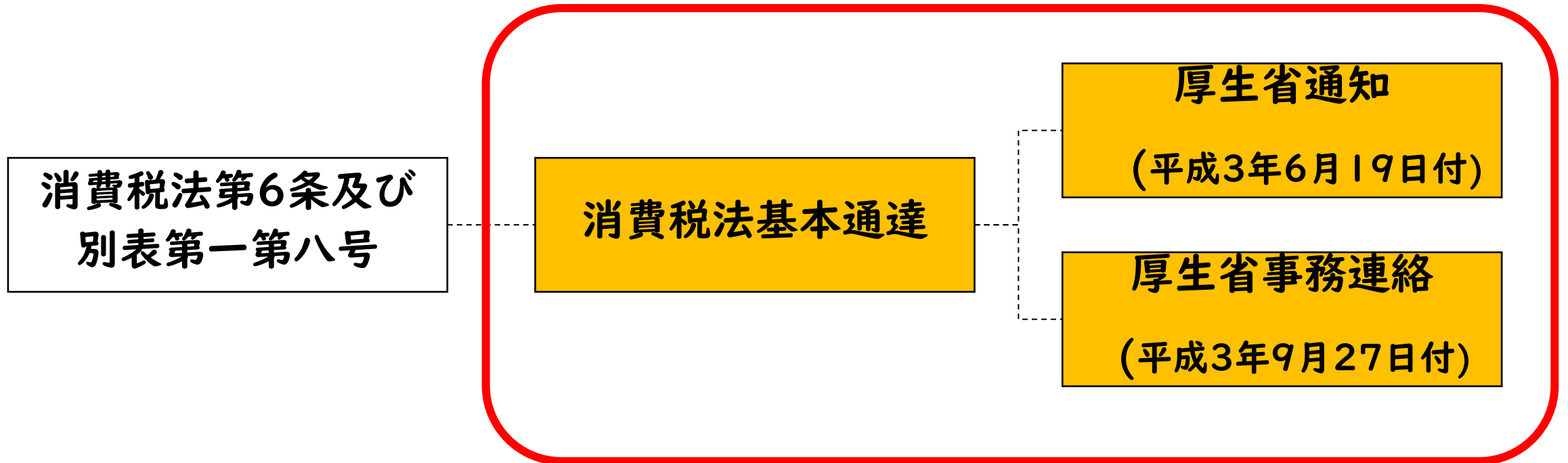
国税不服審判所 裁決事例集No.86 平24.1.31 大裁(諸)平23-34 抄

○ 「消費税法別表第一第8号の規定は、平成3年法律第73号による消費税法の改正により、  
出産という生命の尊厳に対する社会政策的配慮から、異常分娩に係る資産の譲渡等だけで  
なく(中略)、正常分娩に係る資産の譲渡等についても非課税として取り扱うこととするため  
創設されたものである。」

○ 「一般に助産とは正常に経過する胎児の娩出に係る状況判断等及び当該娩出に係る補  
助的に行う操作並びにそれらに付随する妊婦、産婦、じょく婦、胎児又は新生児(以下「妊産  
婦等」という。)の世話等をいう(中略)消費税法別表第一第8号にいう「助産に係る資産の  
譲渡等」とは、医師等の資格を有する者の医学的判断及び技術をもって行われる分娩の介助  
等ないしそれに付随する妊産婦等に対する必要な処置及び世話等をいうものと解される。」

# 助産に係る資産の譲渡等の規定

## ソフトロー



# 消費税法基本通達6-8-1

## 助産に係る資産の譲渡等の範囲

法別表第二第8号《助産に係る資産の譲渡等》に規定する「助産に係る資産の譲渡等」には、次のものが該当する。(令5課消2-9により改正)

- (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
- (5) 新生児に係る検診及び入院



# 消費税法基本通達6-8-2

## 妊娠中及び出産後の入院の取扱い

妊娠中及び出産後の入院については、次のとおりとなるのであるから留意する。

- (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。
- (2) 出産後の入院のうち、産婦人科医が必要と認めた入院及び他の疾病による入院のうち産婦人科医が共同して管理する間については、出産の日から1月を限度として助産に係る資産の譲渡等に該当する。
- (3) 新生児については、(2)の取扱いに準ずる。

# 消費税法基本通達6-8-3

## 妊娠中及び出産後の入院に係る差額ベッド料等の取扱い

助産に係る資産の譲渡等については、平成元年1月26日付大蔵省告示第7号「消費税法別表第二第6号に規定する財務大臣の定める資産の譲渡等及び金額を定める件」の規定により定められた金額を超える場合であっても非課税となるのであるから留意する。

したがって、妊娠中の入院及び出産後の入院（6-8-2に掲げる入院に限るものとし、異常分娩に伴う入院を含む。）における差額ベッド料及び特別給食費並びに大学病院等の初診料についても全額が非課税となる。（平12官総8-3、令5課消2-9により改正）

# 厚生省通知 (平成3年6月19日付)抄

## 「消費税法の改正について」

- 各都道府県・指定市衛生主管部 (局)宛
- 「具体的な取扱いについては左記のとおりであるご了知上関係者に周知されい。」
- 「今回の改正によって新たに「医師、助産婦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」が非課税取引に追加されたが、従来消費税分として上乗せしている部分については、税負担の軽減分に見合った 価格の引き下げを行うよう、管下医療機関への周知徹底を図るとともに、各衛生主管部(局)医務主管課においては今回の助産に係る消費税の非課税措置についての相談窓口を設置されるようお願いする。」
- 「本件については、税務当局とも協議済みであることを念のため申し添える。」
- 具体的な内容は基本通達に沿って説明されている。

### 3 助産に係る資の譲渡等消費税非課措置について

#### (1) 助産に係る資の譲渡等範囲

新消費税法別表第一第八号(助産に係る資産の譲渡等)に規定する「医師、助産婦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」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、次のものが該当する。なお、文書料については、従前通り課税であるから注意すること。

#### (ア) 妊娠しているか否の検査

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なる。

#### (イ) 妊娠していることが判明した時以降の検診、入院

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。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。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。

## (ウ) 分娩の介助

分娩介助料、薬剤等は非課税となる。

## (エ) 出産の日以後二か月内に行われる母体回復検診

回復検診については、その数を問わず非課税とされるものである。

## (オ) 新生児に係る検診及び入院

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。 具体的には、新生児室料、新生児看護料、ミルク代、おむつ等が非課税となる。

## (2) 差額ベッド料等の取り扱い

助産に係る資産の譲渡等については、平成元年一月二六日付大蔵省告示第七号「消費税法別表第一第六号に規定する大蔵大臣の定める資産の譲渡等及び金額を定める件」の表の下欄の金額を超える場合であっても非課税となる。したがって、妊娠中の入院及び出産後の入院(3)に掲げる入院に限るものとし、異常分娩に伴う入院を含む。)における差額ベッド料及び特別給食費並びに大学病院等の初診料についても非課税となる。

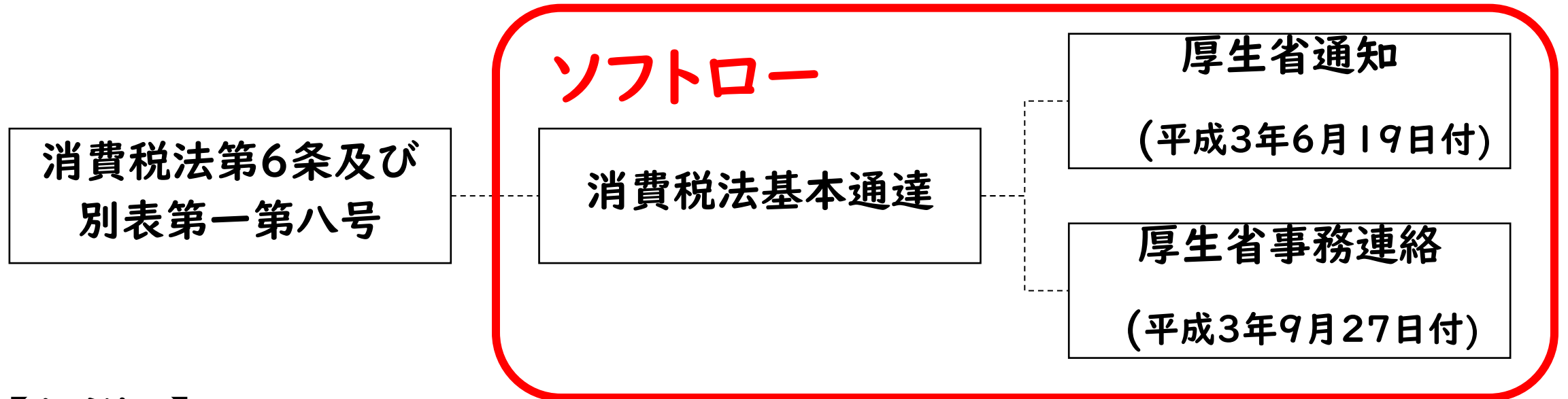
(以下略)

# 厚生省事務連絡(平成3年9月27日付)

## 「消費税法の改正に伴う留意事項について」

- 各都道府県・各指定都市衛生主管部(局)宛
- 「(略)了知の上関係者に周知されたい。」
- 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。
- 妊娠中及び出産後の入院に係る付き添いに要する食事代、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。
- 出産後の授乳のために行われる乳房マッサージについては、非課税となる。
- 新生児に係る検診について、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。なお、新生児に係る入院とは、出生から1か月を限度とする。

# 仮説設定



## 【仮説1】

医療機関が誤って課税した「助産に係る資産の譲渡等」は、ソフトウェアで適用・解釈が可能か。

## 【仮説2】

ソフトウェアでは適用・解釈が困難な「助産に係る資産の譲渡」が存在するのではないか。

# 目次

## 1. はじめに

## 2. ソフトロー

### 2.1 ソフトローの概念整理と先行研究

### 2.2 消費税法の非課税規定とソフトロー

## 3. 調査方法

### 3.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 3.2 母子保健サービス等の(非)課税取扱の実態調査

## 4. 分析結果

### 4.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 4.2 母子保健における(非)課税取扱の実態調査

## 5. 考察

## 6. おわりに

## 参考文献



# 目次

## 1. はじめに

## 2. ソフトロー

### 2.1 ソフトローの概念整理と先行研究

### 2.2 消費税法の非課税規定とソフトロー

## 3. 調査方法

### **3.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査**

### 3.2 母子保健サービス等の(非)課税取扱の実態調査

## 4. 分析結果

### 4.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 4.2 母子保健サービス等の(非)課税取扱の実態調査

## 5. 考察

## 6. おわりに

## 参考文献

# 調査①公的医療機関の徴収誤りの実態調査

## 調査方法

- 公的医療機関の各ウェブサイトの公表情報、報道発表情報から該当のものを確認
- 確認できない場合は各公的医療機関の公式ホームページの検索機能から「消費税」、「助産」及び「課税誤り」、「徴収誤り」のキーワードで検索

## 調査対象

- 公的医療機関等※ 計1,463か所

※ 医療法に基づき開設者が次の者である医療機関 ①都道府県、②市町村、③地方公共団体の組合、④国民健康保険団体連合会及び国民健康保険組合、⑤日本赤十字社、⑥社会福祉法人恩賜財団済生会、⑦厚生農業協同組合連合会、⑧社会福祉法人北海道社会事業協会、⑨国家公務員共済組合連合会、⑩地方公務員共済組合連合会、⑪公立学校共済組合、⑫日本私立学校振興・共済事業団、⑬健康保険組合及び健康保険組合連合会、⑭国民健康保険組合及び国民健康保険団体連合会、⑮独立行政法人地域医療機能推進機構

## 調査期間

- 令和6（2024）年4月から7月末まで

## 分析方法

- 記述的分析

# 目次

## 1. はじめに

## 2. ソフトロー

### 2.1 ソフトローの概念整理と先行研究

### 2.2 消費税法の非課税規定とソフトロー

## 3. 調査方法

### 3.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### **3.2 母子保健サービス等の(非)課税取扱の実態調査**

## 4. 分析結果

### 4.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 4.2 母子保健における(非)課税取扱の実態調査

## 5. 考察

## 6. おわりに

## 参考文献

# 調査②母子保健における(非)課税取扱の実態調査

## 調査方法

- 母子保健法及び関連法規、並びに厚生労働省告示・通知を参考に妊産婦等が一般的に利用する母子保健サービスを抽出
- 自治体・医療機関の公式情報をもとに、基本通達や通知等に当てはめ(適用・解釈)が可能か検討

## 調査対象

- 「妊婦に対する健康診査についての望ましい基準」  
(厚生労働省告示。平成27年3月31日第二百二十六号)
- 「妊産婦、乳児及び幼児に対する歯科健康診査及び保健指導の実施について」  
(厚生省児童家庭局長・健康政策局長連名通知。平成9年3月31日付け児発第231号・健政発第301号)
- 「母体血を用いた新しい出生前遺伝学的検査」の指針等について」  
(厚生労働省雇用均等・児童家庭局母子保健課長通知。平成25年3月13日付け雇児母発0313第1号)
- 「先天性代謝異常検査等の実施について」  
(厚生省児童家庭局母子衛生課長通知。昭和52年7月12日付け児母衛第18号)

## 調査期間

- 令和6(2024)年4月から7月末まで

# 目次

## 1. はじめに

## 2. ソフトロー

### 2.1 ソフトローの概念整理と先行研究

### 2.2 消費税法の非課税規定とソフトロー

## 3. 調査方法

### 3.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 3.2 母子保健サービス等の(非)課税取扱の実態調査

## 4. 分析結果

### 4.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 4.2 母子保健における(非)課税取扱の実態調査

## 5. 考察

## 6. おわりに

## 参考文献

# 目次

## 1. はじめに

## 2. ソフトロー

### 2.1 ソフトローの概念整理と先行研究

### 2.2 消費税法の非課税規定とソフトロー

## 3. 調査方法

### 3.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 3.2 母子保健サービス等の(非)課税取扱の実態調査

## 4. 分析結果

### 4.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 4.2 母子保健における(非)課税取扱の実態調査

## 5. 考察

## 6. おわりに

## 参考文献

# 調査①公的医療機関の徴収誤りの実態調査 結果概要

## 該当施設数

○ 公的医療機関等(計1,463か所)のうち徴収誤りがあったのは、94か所(全体の6.4%)

	該当施設	総数		該当施設	総数
市町村・組合立	38	608	日本赤十字社	5	91
全国農業協同組合連合会	1	172	地域医療機能推進機構	1	57
都道府県立	20	145	国家公務員共済組合連合会	0	33
国立病院機構	28	140	公立共済組合	0	8
済生会	1	102	北海道社会事業協会	0	7
地方独立行政法人	0	100			

○ 都道府県別には、47か所のうち35か所で該当

都道府県	該当数	都道府県	該当数	都道府県	該当数	都道府県	該当数
島根県	9	徳島県	4	福岡県	2	三重県	1
山形県	7	高知県	3	愛知県	1	山口県	1
北海道	7	長崎県	3	茨木県	1	山梨県	1
広島県	6	兵庫県	3	岡山県	1	鹿児島県	1
富山県	6	宮城県	2	岐阜県	1	青森県	1
神奈川県	5	京都府	2	宮崎県	1	東京都	1
千葉県	5	熊本県	2	群馬県	1	栃木県	1
愛媛県	4	埼玉県	2	香川県	1	福井県	1
石川県	4	大阪府	2	佐賀県	1		

# 調査①公的医療機関の徴収誤りの実態調査 結果概要

## 誤徴収の対象となった妊産婦等の状況

- 217,364人 (なお、該当者数を公表していない施設が12か所存在)
- 1施設あたり、平均値2,587人、中央値1,313人、最小値2人、最大値19,464人

## 返金総額

- 198,847,941円 (なお、該当者数を公表していない施設が12か所存在)
- 1施設あたり、平均値2,454,913円、中央値800,000円、最小値440円、最大値20,000,000円
- 返金対応は①医療情報が確認できる範囲、②過去10年、③過去20年、④個別対応と医療機関により対応方法が異なっていた。

## 誤徴収の始期

- 76か所(全体の81%)が平成3年10月から誤徴収  
(その余は病院の開設時期や医事システムの改修時期から)



# 調査①公的医療機関の徴収誤りの実態調査 分析結果

- 誤徴収した項目名を集計したところ、26項目を確認（重複あり）
- なお、項目を公表していない医療機関が24か所存在（94か所中）
- 基本通達、厚生省通知、厚生省事務連絡で明記されている場合は「○」、  
文理解釈可能な場合は「△」、解釈困難な場合は「？」を記載

No	誤徴収した項目名	施設数	基本通達	通知	事務連絡
1	差額ベッド代、個室使用料	35	○	○	
2	病衣	31		△	
3	新生児用おむつ使用料	22		○	
4	乳房マッサージ	11			○
5	新生児聴覚検査	11			△
6	先天性代謝異常症等検査	10			△
7	お産セット(分娩セット、出産セット)	10	?	?	?
8	初診時選定療養費	9	○		
9	大人用おむつ(妊婦用)、産褥ショーツ	7		△	
10	妊娠反応検査料等	6	○	○	

# 調査①公的医療機関の徴収誤りの実態調査 分析結果(続き)

No	誤徴収した項目名	施設数	基本通達	通知	事務連絡
11	胎児ダウン症等スクリーニング検査、羊水検査、臍帯血検査	4	?	?	?
12	新生児の入院に係る日常生活品(肌着)	3		△	
13	お産パット	3		○	
14	妊娠中の入院	3	○	○	
15	寝具	2		○	
16	母乳外来・授乳相談	2	?	?	?
17	弾性ストッキング	1		△	
18	洗濯料	1		○	
19	産婦健診(1か月検診)	1		○	
20	先天性サイトメガロウイルス感染症検査	1			△
21	ポンペ病スクリーニング検査	1			△
22	新生児の退院時診察料	1		△	
23	乳児健診(入院中)	1			△
24	新生児ビリルビン検査	1			△
25	新生児の入院に係る自費検査	1			△
26	人工乳	1		○	

# 基本通達等からは解釈が困難な3項目

## ①お産セット(分娩セット、出産セット)

### 基本通達 6-8-1、厚生省通知(抜粋)

- 妊娠していることが判明した時以降の検診、入院
- 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。  
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。

### 適用・解釈

- お産セットの内容は病院により異なる。
- 配布していない医療機関も存在
- 医療用に限られず、市販品が含まれている。  
(医療機関でのみ取り扱うものではない。)
- 市販品であれば課税商品となるもので構成
- 妊婦が自分で任意に用意することもできる。
- 非課税であると医療機関側は控除対象外消費税の問題

#### 独立行政法人A病院のお産セット例

- ・授乳クッション
- ・陣痛着
- ・特大サイズのナプキン
- ・Lサイズナプキン5枚
- ・Mサイズナプキン10枚
- ・使い捨てショーツ
- ・不織布骨盤ベルト
- ・赤ちゃんのお尻拭き 2袋
- ・乳頭保護クリーム

# 基本通達等からは解釈が困難な3項目

## ②胎児ダウン症等スクリーニング検査、 羊水検査、臍帯血検査

### 基本通達 6-8-1、厚生省通知（抜粋）

- 妊娠していることが判明した時以降の検診、入院
- 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。

### 適用・解釈

- 新生児については明記されているが、胎児に対する検査について記載がない。
- ソフトローの示す検診の対象は、妊婦か胎児か、または両方か、明確に規定していない。
- 胎児に行うこれら検査は基本的に妊娠22週前に行われるものとなっている。
- 非課税の趣旨（出産という生命の尊厳に対する社会政策的配慮）に全てが合致するのか。

# 基本通達等からは解釈が困難な3項目

## ③母乳外来・授乳相談

### 厚生省事務連絡(抜粋)

- 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。
- 出産後の授乳のために行われる乳房マッサージについては、非課税となる。

### 適用・解釈

- 母乳外来・授乳相談で行った乳房マッサージ費用を誤徴収したものと推察される。
- 「母乳外来」に関する明確な定義は存在しない。「母乳相談外来」、「授乳相談」、「授乳指導」と称する場合ある。
- 授乳方法、乳房のケア、卒乳までの育児支援、育児手技の指導など広範囲を対象としたものとなっており、乳房マッサージのみを非課税取扱にすると判断しかねていた可能性
- 乳房マッサージは事務連絡のみに記載されており、基本通達との関係が明確ではない。
- なお、(2018年からは)乳腺炎で専門医が診察した後、その処置として乳房マッサージをする場合があり、その際には保険適用となっている。

# 調査①公的医療機関の徴収誤りの実態調査 分析結果の要約

	妊娠しているか否かの検査	妊娠していることが判明した時以降の検診、入院	分娩の介助	出産の日以後2月以内に行われる母体の回復検診	新生児に係る検診及び入院	その他
該当項目数	1	9	0	1	11	4

母	妊娠	分娩	産褥			
子	胎児	新生児		乳児		

誤徴収した項目は、「新生児に係る検診及び入院」と、「妊娠していることが判明した時以降の検診、入院」において主に確認された。

【仮説1】医療機関が誤って課税した「助産に係る資産の譲渡等」は、ソフトローで適用・解釈が可能か。➡ 仮説は一部支持されなかった。

# 目次

## 1. はじめに

## 2. ソフトロー

### 2.1 ソフトローの概念整理と先行研究

### 2.2 消費税法の非課税規定とソフトロー

## 3. 調査方法

### 3.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 3.2 母子保健サービス等の(非)課税取扱の実態調査

## 4. 分析結果

### 4.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### **4.2 母子保健における(非)課税取扱の実態調査**

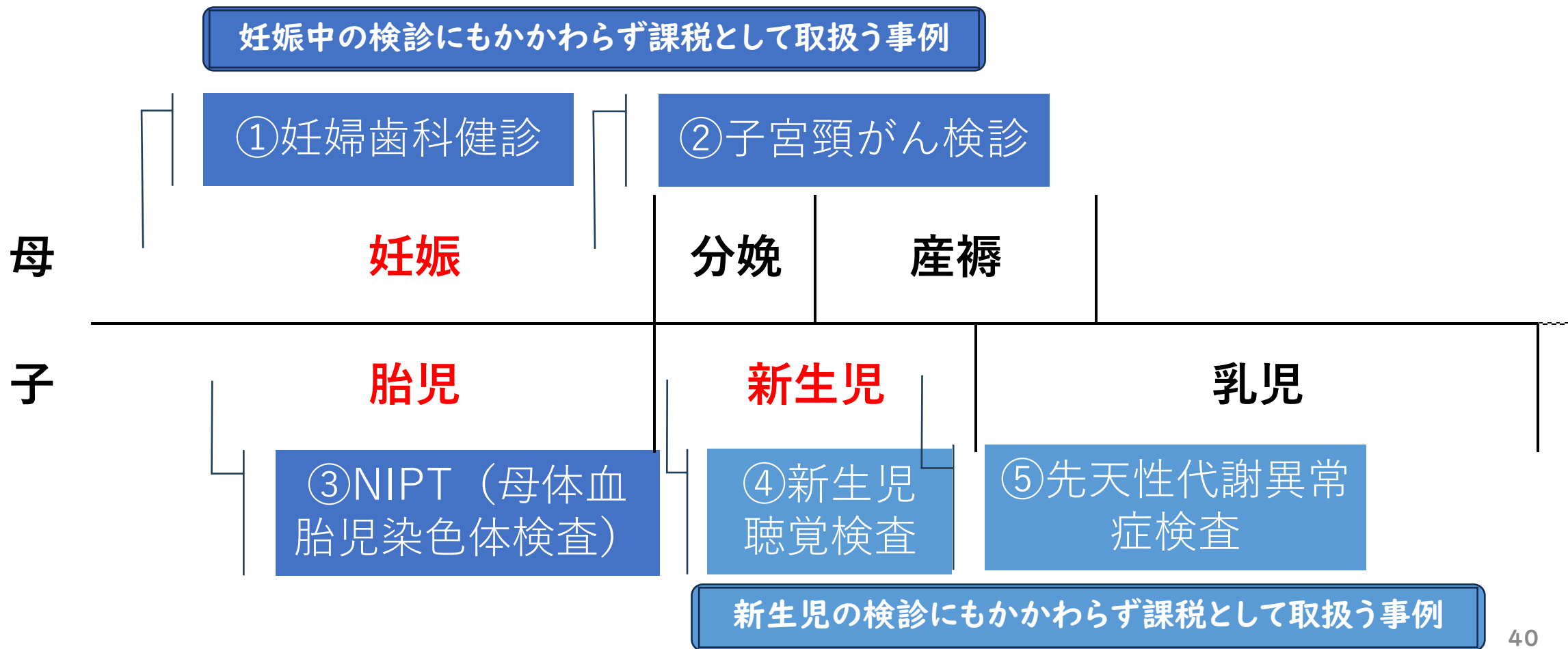
## 5. 考察

## 6. おわりに

## 参考文献

# 母子保健における(非)課税取扱の実態調査

助産に係る資産の譲渡等におけるソフトローの限界事例を検討するため、母子保健事業における課税・非課税の取扱の実態を事例から検討





# 事例① 妊娠していることが判明した時以降の 検診にも関わらず課税扱いとしている事例

## 検査名称

- 妊婦歯科健診

## 位置づけ

- 市町村が母子保健法に基づき公費負担
- 歯周病が早産・低体重児出産のリスクを高めるため、妊娠中期を目安に健診を実施

## 調査結果（課税・非課税取扱いの実態）

- 課税として取扱

## 参考

- 市町村が母子保健事業として公費負担する妊婦健診（医科）は非課税として取扱

# 事例② 妊娠していることが判明した時以降の 検診にも関わらず課税扱いとしている事例

## 検査名称

- 子宮頸がん検診（細胞診単独法）

## 位置づけ

- 市町村が母子保健法に基づき公費負担（別途、健康増進法としても公費負担）
- 「妊婦に対する健康診査についての望ましい基準」として実施が推奨されている。

## 調査結果（課税・非課税取扱の実態）

- 妊婦に対する子宮頸がん検診は、母子保健法として実施する妊婦健診の一部であれば非課税だが、健康増進法として実施する市町村がん検診の場合は課税として取扱

# 事例③ 妊娠していることが判明した時以降の 検診にも関わらず課税扱いとしている事例

## 検査名称

- NIPT (母体血胎児染色体検査)

## 位置づけ

- 出生前診断として自由診療で実施

## 調査結果 (課税・非課税取扱いの実態)

- 課税として取扱い

## 参考

- 胎児ダウン症等スクリーニング検査、羊水検査、臍帯血検査は非課税として整理
- 医療技術の進展に合わせて検査方法が複数存在 (母体血清マーカー (クアトロテスト)、コンバインド検査 (超音波検査と血液検査を組み合わせて判断)、絨毛染色体検査) → 今後も増える可能性がある中、これらは課税か非課税か不明瞭
- 不妊治療 (生殖補助医療) で行う着床前診断は課税

# 事例④ 新生児の検診にもかかわらず課税として取扱う事例

## 検査名称

- 新生児聴覚検査

## 位置づけ

- 市町村が母子保健法に基づき公費負担
- 先天性の難聴を早期発見し治療につなげるため、生後60日までに実施

## 調査結果（課税・非課税取扱いの実態）

- 入院中に実施した場合でも課税とする事例や、退院後も非課税とする事例が存在

参考 厚生労働省雇用均等・児童家庭局母子保健課長発「新生児聴覚検査の実施について」（平成28年3月29日 雇児母発0329第2号）

- 分娩取扱機関において新生児聴覚検査を実施する場合は、おおむね生後3日以内に行う初回検査の結果、要再検のケースについては、おおむね生後1週間以内に確認検査を行うこと。
- 分娩取扱機関において新生児聴覚検査を実施しない場合は、出生児が退院後可能な限り早期に検査を受診できるよう、検査機関との連携を図ること。

# 事例⑤ 新生児の検診にもかかわらず課税として取扱う事例

## 検査名称

- 先天性代謝異常症検査及び拡大新生児マススクリーニング検査

## 位置づけ

- 市町村が母子保健法に基づき公費負担（20疾患をスクリーニング）
- 検査は生後5日から8日までに新生児のかかとかから少量の血液を採取により行う。
- 新たに複合免疫不全症（SCID）、脊髄性筋萎縮症（SMA）の検査が公費化の方向
- 公費化されていない疾病検査も複数存在（ライソゾーム病、ファブリー病、ムコ多糖症Ⅰ型・Ⅱ型、ポンペ病）

## 調査結果（課税・非課税取扱いの実態）

- 公費化されていない自費検査について課税扱いとしている実態を確認

## 参考

- 新生児黄疸でも病変する場合があります「新生児ビリルビン検査」を実施する場合に課税取扱いとしている事例も存在

# 調査②母子保健における(非)課税取扱の実態調査 事例検討結果の要約


## 妊娠中の検診にもかかわらず課税として取扱う事例

- 妊婦に対する検診でも、医科と歯科で(非)課税取扱が異なっている状況(妊婦歯科健診)
- 同一対象者に行う検診でも根拠法が異なると取扱が異なっている状況(子宮頸がん検診)
- 新たな検査方法について取扱が定まっていない状況(NIPT出生前診断)

## 新生児の検診にもかかわらず課税として取扱う事例

- 同一対象者に対して同一検査を行う場合でも入退院の時期に応じて(非)課税の取扱が異なっている状況(新生児聴覚検査)
- 新たな検査方法について取扱が定まっていない状況(先天性代謝異常症検査及び拡大新生児マススクリーニング検査)

【仮説2】ソフトローでは適用・解釈が困難な「助産に係る資産の譲渡」は存在するのか。

 存在するため、仮説は支持された。

# 目次

## 1. はじめに

## 2. ソフトロー

### 2.1 ソフトローの概念整理と先行研究

### 2.2 消費税法の非課税規定とソフトロー

## 3. 調査方法

### 3.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 3.2 母子保健サービス等の(非)課税取扱の実態調査

## 4. 分析結果

### 4.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 4.2 母子保健における(非)課税取扱の実態調査

## 5. 考察

## 6. おわりに

## 参考文献

# 考察の視点

公的医療機関の徴収誤りの実態調査結果の考察

母子保健における(非)課税取扱の実態調査結果の考察

「助産に係る資産の譲渡等」におけるソフトローの今後の方向性



# 公的医療機関の徴収誤りの実態調査の結果を踏まえた考察

○ ①医療現場で通達等を確認していれば判断できたものと、②通達等の解釈の範囲内で判断できたものと、③文理解釈では判断困難なものとの3つが確認された。

- 通達等を確認し解釈して判断できたものを誤徴収した点は、医療機関側の過失
- ただし通知は確実に医療現場に共有されていたのか疑問
- 解釈が困難なものも存在するため、今後の対応策を検討する必要（例えば、医療団体等からの疑義照会や、税務当局から改めでの通知）

○ 「新生児に係る検診及び入院」と、「妊娠していることが判明した時以降の検診、入院」ではソフトロー文理解釈が困難な事例が存在

- 助産に係る資産の譲渡等に関しては、主に保険外診療（自由診療）において生じるため、疑義がある場合、原則に従い課税と判断する傾向があるため、非課税の範囲をより明確化する必要
- 基本通達、厚生省の通知・事務連絡からは解釈が困難なものは、保健・医療の技術的進展に合わせ、合理的判断が可能なよう対応が求められる。

# 母子保健における(非)課税取扱の実態調査 結果を踏まえた考察

- 妊娠中の検診にもかかわらず課税として取扱う事例が確認された。
  - 「妊娠していることが判明した時以降の検診、入院」は自由診療による多様な保健医療サービスが存在している。このため、医療現場は判断に迷った場合、原則に従い課税取扱としている実情
  - 通達等以外にも社会規範としてソフトローが形成されつつある状況
  - こうしたソフトローに依拠し続けると、妊産婦等の担税者に一方的な負担が生じる恐れが懸念される。
- 新生児の検診にもかかわらず課税として取扱う事例が確認された。
  - 「新生児に係る検診」は非課税としているものの、事務連絡で「入院中の検診に限るもので、退院した後の検診は課税」としているが、医療現場では、児の発育・健康状態により検査実施の判断がなされるため、入・退院により同一検査でも課税・非課税の取扱が異なる点には妥当性に疑問が生じる。
  - 新たな検査等に対して非課税とすべきか医療現場は判断に迷っている状況

# 目次

## 1. はじめに

## 2. ソフトロー

### 2.1 ソフトローの概念整理と先行研究

### 2.2 消費税法の非課税規定とソフトロー

## 3. 調査方法

### 3.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 3.2 母子保健サービス等の(非)課税取扱の実態調査

## 4. 分析結果

### 4.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 4.2 母子保健における(非)課税取扱の実態調査

## 5. 考察

## 6. おわりに

## 参考文献

# おわりに

## 本研究のまとめ

- 消費税非課税取扱とされる「助産に係る資産の譲渡等」に関するソフトローの適用・解釈と限界について、二つの調査方法から検証を行った。
- 現行のソフトローだけでは、適切に（非）課税取扱を判断できかねる場合がある実情が確認された。
- 自由診療は原則、課税としていることから、医療現場では助産に係る資産の譲渡等も同様に非課税を課税とする傾向が認められた。今後、こうした状況を看過すれば、妊産婦等の不利益につながる可能性が今後も懸念される状況となっている。
- 社会問題化したことを契機として、ソフトローによる運用の再検討が求められる。

## 研究の限界と今後の課題

- 調査対象を公的病院に限ったことや、網羅的な事例検討が実施できていない。
- 他の消費税の非課税取引に関する取扱についても、同様にソフトローの存在やその限界事例が存在していないか、今後検討を深める必要がある。

# 目次

## 1. はじめに

## 2. ソフトロー

### 2.1 ソフトローの概念整理と先行研究

### 2.2 消費税法の非課税規定とソフトロー

## 3. 調査方法

### 3.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 3.2 母子保健サービス等の(非)課税取扱の実態調査

## 4. 分析結果

### 4.1 公的医療機関の徴収誤りの実態調査

### 4.2 母子保健における(非)課税取扱の実態調査

## 5. 考察

## 6. おわりに

## 参考文献

# 参考文献①

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して—」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。

岩崎政明 (1996)「租税行政規則の外部効果租税行政規則の外部効果：特に法解釈・事実認定に関する税務通達の拘束力について」『横浜国際経済法学』第4(2)号 25-50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。

植田裕美子 (2021)「租税法の解釈・適用に係るソフトローの対象領域と今後の課題」『税大論業』第102号 368-462頁。

占部裕典 (2002)『租税法の解釈と立法政策Ⅱ』信山社。

岡村忠生 (2010)「租税法律主義とソフトロー」『税法学』第563号 141-162頁。

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)』。

# 参考文献②

高木克己(2015)「税務通達の性格」『駒大経営研究』第47(1・2)号 1-23号

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。

成宮広里(2021)「租税法におけるソフトロー研究の可能性：租税法律主義と租税公平主義との関係からの検討」『熊本学園商学論集』第26(1)号 155-178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』一般財団法人大蔵財務協会。

藤田友敬(2006)「規範の私的形成と国家のエンフォースメント：商習慣法を素材として」『ソフトロー研究』第6号 1-18頁。

増井良啓(2006)「租税法の形成における実験：国税庁通達の機能をめぐる一考察」『ソフトロー研究』第6号 59-82頁。

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。