

ブラッシュアップ判例・裁決例

第23回

業務委託契約に基づき行った麻酔関連医療業務に係る報酬と社会保険診療報酬

東京地裁平28年（行ウ）第462号，令2・1・30判決（LEX/DB25582010）

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

Brush up Point

本件は、麻酔科クリニックを個人で開設する麻酔専門医が、他の保険医療機関で実施した手術について業務委託契約に基づき行った麻酔関連医療業務に係る報酬の金額が、租税特別措置法26条の社会保険診療報酬に該当しないとされた事件である。東京地裁の判決のポイントは、次のとおりである。

- (1) 本件における判断基準は、本件クリニック（原告）の他方の保険医療機関における関与が、人と物が結合された組織体である保険医療機関として、自ら主体となって当該患者に対しその傷病の治療等に必要かつ相当と認められる医療サービスの給付を行ったものと評価することができるか否かである。
- (2) 本件クリニック（原告）の関与は、本件各病院が主体となって実施した本件手術において、その各種の医療関係行為の一環として行われた本件麻酔施術につき、麻酔専門医である原告を提供したにとどまるものである。
- (3) 原告が行った本件麻酔施術は、本件各病院が実施した本件手術に包摂され、本件手術の一部を成すものとして医療サービスの給付（療養の給付）を構成するものである。

I. 事実関係

原告は、横浜市内に保険医療機関である麻酔科クリニックを個人で開設する医師であるが、平成23年分から平成25年分までの所得税及び復興特別所得税の確定申告をするに当たり、その事業所得の金額の計算上、他の保険医療機関（以下、「本件各病院」という。）で実施された手術について業務委託契約に基づき行った麻酔関連医療業務に係る報酬の金額が租税特別措置法（以下、「措置法」という。）26条1項にいう「社会保険診療につき支払を受けるべき金額」に該当することを前提に、同項所定の概算経費率を必要経費に算入した。また、原告は、本件業務に係る役務の提供の対価につき、消費税法上、非課税となることを前提に、平成22年1月1日から平成25年12月31日までに係る各課税期間の消費税及び地方消費税の確定申告をしなかった。

これに対し、所轄税務署長は、本件各報酬額は「社会保険診療につき支払を受けるべき金額」に該当せず、概算経費額を必要経費に算入することはできないことなどを理由に、原告に対し、平成27年2月27日付けで、本件各年分の所得税等の各更正処分及びこれらに伴う過少申告加算税賦課決定処分をなした。また、所轄税務署長は、同日付けで、本件役務提供の対価は、消費税法上非課税とならないことを理由に、本件各課税期間に係る消費税等の各決定処分及びこれらに伴う無申告加算税賦課決定処分をなした。

原告は、これらの処分を不服として、所定の手続きを経て、本訴に至った。

II. 主たる争点と当事者の主張

本件の争点は、(1)本件各報酬額が、措置法26条1項にいう「社会保険診療につき支払を受けるべき金額」に該当するか否か、(2)本件

役務提供は、消費税法上、非課税資産の譲渡等に該当するか否かである。なお、本稿では、

紙幅の関係上、消費税の問題については省略する。

原告の主張	被告の主張
<p>(1) 本件各処分の適法性に係る判断基準 健康保険法63条1項の「療養の給付」に該当するか否かは、当該保険医が、その患者の疾病又は負傷に関し、療養の給付を行う主体である保険医療機関として（主体性）、その患者から選定されて当該診療を行ったものと認められるか否か（選定性）によって判断されるべきである。</p> <p>(2) 「療養の給付」を担当する主体か否かの判断基準（形式的基準と実質的基準）</p> <p>① 昭和32年の健康保険法の改正により、保険医の指定が個人指定方式から機関指定方式に改められたのは、保険診療の責任体制に起因するものであって、当該保険医が、その患者の疾病又は負傷に関し、療養の給付を行う主体である保険医療機関であるか否かという主体性には関係がないから、これらの要素は、保険医療機関として厚生労働大臣から指定を受けるための要件にとどまり、療養の給付に当たるか否かの考慮要素とはいえない。とりわけ、物的施設の負担者を考慮要素として取り出すことは不合理というべきである。</p> <p>② 療養の給付は、傷病の治療を目的とした一連の医療サービスを給付することであるから、かかる一連の医療サービスにおける主体性の判断に当たっては、当該医療サービス（診療）がされるに至った経緯、委託元保険医療機関と委託先保険医療機関との契約関係（報酬に関する合意等）、当該診療を行う保険医療機関と患者との関係、当該治療における当該診療の果たす役割、その他の場合との均衡等を考慮すべきである。</p> <p>原告の主体性についてみると、委託元保険診療機関である本件各病院は、療養担当規則16条に基づき、本件各病院では対応できない麻酔施術を、保険医療機関である本件クリニックに委託し、本件クリニックに属する保険医である原告は、かかる委託に基づき、委託元保険診療機関に属する保険医と共同して患者の治療に当たり、本件業務を行ったのであり、原告は、委託元保険診療機関に属する保険医では対応できない専門性の高い診療を、対診を定めた同条に基づき、委託元保険診療機関に属する保険医と共同して行ったものであって、本件各病院における手術において必要不可欠なものであったから、対診における委託先保険診療機関（本件クリニック）に属する保険医（原告）が行う診療は、「療養の</p>	<p>(1) 本件各処分の適法性に係る判断基準 措置法26条2項及び消費税法別表第1第6号に規定する社会保険に関する各法律においては、療養の給付、療養の担当及び診療報酬の算定方法等について、いずれも健康保険法の規定を準用し、あるいは同法ないしこれによる命令の例によるとされていることからすれば、療養の給付等に該当するか否かは、健康保険法に規定する「療養の給付」に当たるか否かにより判断するのが相当である。</p> <p>その判断に当たっては、複数の保険医療機関が療養の給付等に関わることもあり得るから、ある保険医療機関が行った業務が療養の給付等に該当するか否かは、当該保険医療機関が、健康保険法に規定する「療養の給付」を担当した（同法70条1項参照）と認められるか否か、すなわち、当該保険医療機関が同法に規定する「療養の給付」をその主体として担当したと認められるか否かにより判断するのが相当である。</p> <p>(2) 「療養の給付」を担当する主体か否かの判断基準（形式的基準と実質的基準）</p> <p>① わが国の保険診療制度は、健康保険法の規定に基づくものであるが、その診療報酬の受領に係る一連の流れは、「療養の給付」を担当する保険医療機関が患者から直接一部負担金を受領し、審査支払機関に診療報酬の請求をし（以下、「レセプト請求」という。）、同機関による審査を経て保険者から診療報酬を受領するというものである。したがって、わが国の保険診療制度において、レセプト請求を行いこれに基づき診療報酬を受領する保険医療機関であることは、「療養の給付」を担当する保険医療機関であることを意味することから、ある保険医療機関の診療に他の保険医療機関が加わった場合において、どのような場合に各保険医療機関が「療養の給付」を担当する主体として認められるのかの判断に当たっても、原則として、当該保険医療機関が当該「療養の給付」についてレセプト請求をし、これに基づき診療報酬を受領したか否かにより判断すべきであり、当該「療養の給付」に係るレセプト請求をし、それに基づき診療報酬を受領した保険医療機関が、「療養の給付」を担当する主体であると判断され、措置法26条及び消費税法6条の適用を受けることになる（形式的基準）。</p> <p>原告は、本件業務について、患者からの一</p>

給付」に該当する。

また、本件委託契約書によると、社会保険診療報酬を「分配」する旨の定めが置かれ、報酬の点において本件各病院と本件クリニックが対等で独立した立場にあることや、患者との関係においても、原告は患者から麻酔施術に関する合意を本件各病院とは別に取得していたこと等に照らすと、原告が本件各病院において行った麻酔施術について主体的な立場を有していたことは明らかである。

仮に、被告が主張する判断枠組みによっても、(a)原告による麻酔施術が本件各病院では対応することができないという経緯により行われたこと等に鑑みれば、原告による麻酔と本件各病院の執刀医等の医療従事者は手術の遂行という目的のために有機体を形成し療養の給付を担当しているというべきであり、(b)本件各病院が設備、器具、消耗品及び麻酔薬剤の準備をしていることや、これらの費用は原告が負担していることや、原告が本件各病院の物的施設の選定やメンテナンスを実施するか否かの判断を行っていることに照らせば、療養の給付に該当するか否かについての被告の主張を前提としても、人的要素と物的要素が一体として結合した組織体として一連の医療サービスを提供しているのは、原告と認められるべきである。

以上によって、原告は療養の給付を担当する主体と認められ、本件業務は療養の給付等に該当する。

部負担金の支払を受けておらず、また、基金等へのレセプト請求を行いその請求に基づき診療報酬を受領していない。したがって、原告は、「療養の給付」を担当する主体性に係る形式的基準を満たしていない。

② 形式的基準を満たさない保険医療機関についても、「傷病の治癒を目的とした一連の医療サービスを給付」するという観点から、療養の給付等を担当する主体か否かを判断するための実質基準がある。この場合、医師を中心として看護師、栄養士、診療放射線技師等が一つの有機体を形成し、さらにこうした人的要素のほか種々の物的要素が一体として結合した組織体を形成し、療養の給付等を担当するという実態を有する保険医療機関が、当該療養の給付等に係る費用についてレセプト請求をし、保険者が支払をするというのが健康保険法の趣旨と解されるから、本件においては実質的基準も満たされていない。

なお、原告は、原告による麻酔施術が「療養の給付」に該当するとした上で、業務委託契約の事情等について縷々主張するが、本件の争点は、麻酔施術が「療養の給付」に該当するか否かではなく、原告が「療養の給付」を担当する主体と評価できるか否かであるから、かかる点を混同する原告の主張は前提において失当である。

Ⅲ. 判決の要旨

本件で問題とされているのは、本件手術は保険医療機関である本件各病院において実施されたものであるところ、本件手術における本件麻酔施術は、同じく保険医療機関である本件クリニックを個人で開設する原告が行ったものであるため、本件クリニック（原告）が自ら主体として療養の給付を行ったと評価することができるか否かである。

そこで、東京地裁は、はじめに、健康保険法において、人と物が結合された組織体である保険医療機関が療養の給付の担い手となるものについて、次のとおり判示した。

「健康保険法は、被保険者の疾病又は負傷に関する療養の給付の内容として、診察（63条1項1号）、処置、手術その他の治療（同項3号）、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（同項5号）等を定めているところ……これは、被保険者に対し、療養の給付として、傷病の治療等に必要かつ相当と認められる一連の医療サービスの給付を行う旨を定めたものと解される。そして、こうした医療サービスの給付を誰の責務として行わせるか（療養の給付の主体）については、昭和32年の健康保険法改正により、医師、歯科医師又は薬剤師が療養の給付を担当するという従前の個人指定制度が改められ、

保険医療機関が療養の給付を担当するという機関指定制度が採用されており、この機関指定制度の下では、保険医療機関は、その保険医に診療に当たらせるほか、療養の給付を担当しなければならない（同法70条1項）。これは、今日における医療サービスが、医師のみならず、看護師、栄養士、診療放射線技師、臨床工学技士等の各種の医療従事者（以下「医師等」ということがある。）がそれぞれの専門性を持って協同することによって行われており、また、当該医療機関の各種の物的設備等も一体となって提供されているという実態を踏まえ、このような人（医師等）と物（設備等）とが有機的に結合された組織体としての保険医療機関が、自ら主体となって療養の給付を担当すべきことを定めるとともに、保険医個人については、当該保険医療機関が提供する療養の給付を構成する個別具体的な診療に従事するものと位置付けて、保険医療機関に療養の給付を行う責務があることを明らかにしたものと解される。」

そこで、「ある患者の治療等について複数の保険医療機関が関与する場合、一方の保険医療機関のみならず他方の保険医療機関も自ら主体となって療養の給付を行ったと評価されるためには、各保険医療機関の医師等が当該患者の治療等のために行った行為の具体的内容及びその関与の程度、各保険医療機関における物的設備等の負担の有無及び程度、他方の保険医療機関が当該患者の治療等に関与することとなった経緯及び双方の保険医療機関の関係等の事情を考慮して、他方の保険医療機関における関与が、人と物が結合された組織体である保険医療機関として、自ら主体となって当該患者に対しその傷病の治療等に必要かつ相当と認められる医療サービスの

給付を行ったものと評価することができるか否かという観点から判断することが相当である。」とした。

以上のような考え方のもと、「本件各病院が自ら主体となって本件手術を実施したものであることは明らかであり（り）そうすると、当該患者の治療等への本件クリニック（原告）の関与は、本件各病院が主体となって実施した本件手術において、その各種の医療関係行為の一環として行われた本件麻酔施術につき、麻酔専門医である原告を提供したにとどまるものといえる。」とし、「本件クリニック（原告）は、本件各病院との本件各業務委託契約に基づき、本件各病院が実施した本件手術における本件麻酔施術を本件クリニックの医師（原告）に行わせていたにすぎないのであって、自ら主体となって本件各病院と共に本件手術を実施したとまで評価することができるものではない。また、本件手術における各種の医療関係行為の一環として行われた本件麻酔施術を、本体たる手術から切り離して、これとは別個の医療サービスの給付を成すものと解するのも相当ではない。そうすると、原告が行った本件麻酔施術は、本件各病院が実施した本件手術に包摂され、本件手術の一部を成すものとして医療サービスの給付（療養の給付）を構成するものというべきである。したがって、患者の治療等における本件クリニック（原告）の関与については、人と物が結合された組織体である保険医療機関として、自ら主体となって当該患者に対しその傷病の治療等に必要かつ相当と認められる医療サービスの給付を行ったと評価することはできないから、原告が自ら主体として療養の給付を行ったと認めることはできない。」と判示した。

以上、原告は自ら主体として療養の給付を行ったとは認められないから、本件麻酔施術に係る社会保険診療につき支払を受けるべき地位にあるとはいえず、本件各報酬額は措置法26条1項にいう「社会保険診療につき支払を受けるべき金額」に該当しない。したがって、同項所定の概算経費率を乗じて計算した金額（本件概算経費額）を必要経費に算入することができないとしてされた本件所得税各更正処分及びこれに伴う本件所得税各賦課処分は、いずれも適法であるとした。

なお、消費税についても、本件役務提供は消費税法6条、別表第1第6号に規定する非課税資産の譲渡等に該当しないため、これを前提にされた本件消費税各処分も適法であると判示している。

IV. 解 説

[1] 本判決については、現行法の解釈論からすれば、東京地裁の判決は妥当なものであり、筆者も賛成する。しかし、立法論的には、2つの考え方があり、1つは、原告主張のとおり、正当な業務委託契約を各病院と締結し、社会保険診療報酬の分配につき合理的な基準をもって明らかにしている場合は、これを認めるべきであるとする見解であり、他の1つは、措置法26条は医師優遇税制と呼ばれ、過去何度も見直し、廃止論がでているところから、廃止すべきであるという見解である。筆者は、申告納税制度、記帳制度のあり方からみて、他の事業所得者との公平性の観点から、措置法26条の特例は特異な存在であると考えており、基本的に廃止論者である。

[2] ところで、本件問題については、平成20年2月21日に大阪国税局から、「麻酔科

開業医が他の医療機関から受領する報酬に対する租税特別措置法第26条の適用の可否について（照会）」という照会に対し、次のとおり回答がなされている。

「標題のことについては、下記の理由から、貴見のとおり取り扱われるとは限りません。

なお、この回答内容は大阪国税局としての見解であり、事前照会者の申告内容等を拘束するものではないことを申し添えます。

記

（理由）

租税特別措置法第26条の規定は、医業又は歯科医業を営む個人が、社会保険診療につき支払を受けるべき金額を有する場合に適用されるものです。

この社会保険診療とは、健康保険法等の規定に基づく療養の給付等をいいますが、同法等によれば保険医療機関等が療養の給付等を行った場合には、その費用は、被保険者及び政府等の保険者に対して請求することとされています。

そうすると、租税特別措置法第26条に規定する社会保険診療につき支払を受けるべき金額とは、療養の給付等を行った保険医療機関等が、被保険者及び政府等の保険者に直接請求して受け取るものであると解されます。

したがって、御照会の業務委託契約に基づいて受領する報酬は、社会保険診療につき支払を受けるべき金額に該当しないため、租税特別措置法第26条の適用を受けることはできません。」

すなわち、実務的には、以上のような国税当局の回答がすでにあるところであるが、

納税者は、合理的な業務委託契約に基づく分配をもって、措置法26条は適用されるべきであるとして本訴に至っている。

[3] 本件の本質的な問題点は、麻酔施術が「療養の給付」に該当するか否かではなく、原告が療養の給付を担当する「主体」と評価することができるか否かである。筆者は、本件事実関係をみるにあたり、当初、麻酔施術が療養の給付であることは間違いなくもかかわらず、措置法26条の適用がないのは誤りではないかと考えた。しかし、現行の措置法26条が、健康保険法において、人と物が結合された組織体である保険医療機関が療養の給付の担い手となることを前提に、本件概算経費の特例を認めていることからすると、解釈論からすれば、上記判示内容に誤りはない。たとえば、原告は麻酔の専門医であるが、本件各病院との間で各業務委託契約が締結されていたとしても、そのような原告の麻酔施術における専門性だけをもって、本件手術を実施する主体でない原告を、自ら主体として療養の給付を行ったと評価するのは困難だからである。

なお、別件ではあるが、東京地裁平成24年9月21日判決（LEX/DB 25497045）では、麻酔科医師が各病院から得た報酬については、事業所得ではなく給与所得であると判示した事件がある。この事件では、術例数が1例であっても2例であっても定額の報酬が支払われ、手術の件数が3例以上に増えたり時間が2時間を超過した場合には、それぞれ割増された報酬が支払われるものの、手術や麻酔施術の難易度や用いる薬剤等の価格などに応じて変動する仕組みにはなっておらず、医療行為等に対する対

価として患者や公的医療保険から支払われる診療報酬の金額の多寡に応じて原告に対する報酬が変動する報酬体系にはなっていないところから、給与所得と判断されている。この事件では療養の給付の主体が争点となっていないが、麻酔科医師の位置づけを考える上では参考となる事件である。

[4] しかし、医療に限らず、すべての業界において仕事の専門分化が進み、その専門性が重視される中、本件では、原告は各病院と各業務委託契約を締結している。東京地裁は、これを麻酔について専門的な知識経験を有する医師を安定的に確保するために締結したものであると判断しており、「この約定は、本件業務に係る報酬額について社会保険診療報酬の額を基準として算定することにより、原告が提供する麻酔施術の専門性に見合った水準の報酬を確保しようとするもの」であり、このような観点に基づき本件業務に係る報酬額の決定方法を定めたものと理解し得るものとした。しかし、この点は、立法論となるが、原告の「社会保険診療報酬分配説」には合理的な面もあり、医療の分業体制が進む中でこのような合理的な業務委託契約がある場合は、その「分配」は是認されてよいものとする。現行の措置法26条が今後も存続するとした仮定のもとでは、この点は議論に値するものである。

[5] 一方で、措置法26条は、廃止すべきであるとする見解も多い。そもそも、措置法26条は、昭和29年に議員立法として成立したもので、小規模医療機関の事務負担を軽減することにより、その経営の安定化をはかり、良質かつ適切な医療を効率的に提供する体制の確保を図る趣旨から、当時は、

新株発行の無効事由

弁護士 戸高 広海

企画の趣旨

●本連載は、別に弊社で刊行する加除式書籍『会社法トラブル解決 Q&A+e』の中から、最新でかつ税理士の執務に役立つような事例を厳選し、その「さわり」の部分を紹介するものである。詳しくは、『会社法トラブル解決 Q&A+e』を是非ご覧いただきたい。

1 はじめに

新株発行の効力を事後的に争う方法として新株発行の無効の訴え(会社法828①二)があり、旧法時代も含めて裁判で数多く争われてきた。近時、非公開会社において株主総会特別決議を経ない新株発行の効力が争われた事案(名古屋高判平成31年3月27日判タ1465号82頁)が登場したので検討したい。

2 事案の概要

(1) Yはいわゆる非公開会社で、発行済み株式の全て(200株)を創業者Aが有していたが、Aの死亡に伴い、その全てがAと元妻Bとの間の長男X₁及び二男X₂に遺贈された。Aの公正証書遺言には、Yを継続発展させるにはCが適任であり、CがYを守ってほしい等記載されていた。BとX₁は、遺言執行者から当該遺言の内容を説明され、Cには、Yの経営に関与せず、Cに任せる旨を述べていた。

(2) 平成29年5月26日、以下の内容を含む登記がなされた。すなわち、同月9日付で、CがYの監査役を退任して取締役及び代表取締役役に就任したこと、新たにDが取締役に就任したこと、同月15日付で発行済み株式総数を200株から1,000株に、資本金額を1,000万円から2,000万円に増資したことが登記されている。当該登記の申請の書類として、Yの臨時株主総会議事録が添付され、その中身は、Cの代表取締役選任、800株の新

規募集及びこれらをCとDに400株ずつ割り当てること(「本件新株発行」)、1,000万円の増資等が株主総会で決議されたとするものである。CとDは本件新株発行に係る引受額を払い込んでいたが、現実には株主総会が開催されなかった。なお、上記登記申請書類には、BがX₁及びX₂の法定代理人として上記議題に同意する旨が記載され、Bの署名・押印がある書面も添付されていた。

(3) X₁及びX₂(法定代理人B)は、Yに対して、主位的には本件新株発行の不存在確認を、予備的には本件新株発行の無効確認を求める訴訟を提起した。

3 論 点

いかなる法的な瑕疵が新株発行の無効事由になるかにつき明文の規定はなく、解釈に委ねられている。判例・学説上、違法な新株発行一般ではなく、限定的に捉えられている。

判例は、株主総会特別決議を経ずに行われた新株発行につき、公開会社と非公開会社とで異なる考え方をしており、後者については無効事由になる旨判断している(最判平成24年4月24日民集66巻6号2908頁。ただ、上記平成24年最判の趣旨からすれば、例外的に無効事由にならないと解釈できる余地もあり、本事案は例外的な事情の存否・評価が争われたものである。平成24年最判の考え方を踏まえ、どのような認定がなされ、結論がどうなったかは、『会社法トラブル解決 Q&A+e』を参照されたい。

社会保険診療報酬に係る所得の必要経費を一律収入金額の72%相当額としてスタートした。その後、昭和54年に、一律の控除率を5段階の概算経費に改め、昭和63年には、社会保険診療報酬が5000万円を超える者を適用除外とし、これにより概算経費率の定めは4段階となった。平成25年には、社会保険診療報酬が年間5000万円以下かつ自由診療報酬と社会保険診療報酬の合計額が年間7000万円以下の者が対象となる改正が行われて、現在に至っている。

しかし、平成25年の改正が行われる際に、会計検査院は、「社会保険診療報酬の所得計算の特例に係る租税特別措置について」(平成23年10月28日付け 財務大臣、厚生労働大臣宛)という意見表示をしており、

その中で、本件特例適用者のほとんどが実際経費を計算した上で、概算経費と比較して有利な方を選択しているのが実態であるという。本件特例適用者のうち、実際経費の計算を行っている者の割合は85.7%で、これらの者はいずれも実際経費と概算経費を比較して概算経費が有利なために特例を適用していた者である。したがって、このような実態を鑑みると、申告書等の作成事務上は、小規模医療機関の事務処理の負担を軽減するという本件特例の目的から離れ、もっぱら有利不利を選択できる優遇税制となっていることが分かるのである。本件事件をまた新たな契機とし、上記2点の立法論につき、再度、議論しなければならないと考える。

追悼の辞

尊敬する山本守之先生が昨年11月29日に急逝されました。87才でした。私が最初に先生にお目にかかったのは、私が大学生の時に、当時早稲田にあった税務経理協会の税理士受験講座を受講したときでした。若き山本先生が法人税の講義をしておられ、大変わかりやすい授業であったと記憶しています。もう40年以上も前の話です。その後、日本税務研究センターの研究会で一緒し、税務会計研究会を故武田昌輔先生と一緒に立ち上げるなど、公私に亘るおつきあいをさせていただきました。また、現在、駿河台大学大学院で税法を教えておりますが、この講座は山本先生から引き継いだものです。

山本先生の研究に対する貪欲な姿勢と、常に実務を念頭に置かれた理論と実務の融合の著作に大いに刺激を受けてきました。なかでも印象的に今も覚えているのは、消費税の導入の年に爆発的に売れた『消費税』という本につき、“僕の生涯最大のベストセラーだよ。渡辺さん、あれは3日で書いたよ”と豪快に語られた時の先生の笑顔です。いつも笑顔のステキな先生でした。恩師と慕う先生たちが次々と鬼籍に入られ、とても寂しい思いです。山本先生、どうぞ安らかに眠りください。

明治学院大学法学部教授 渡辺 充