

税務相談室

持分なし医療法人への移行について(その1)

北海道医師会顧問税理士 中村 孝一

質問

持分なしの医療法人に移行する場合の税法上の取り扱いについて教えてください。

回答

最近の税制改正は移行推進に向けて種々の手当がされましたが、一番大きな問題点である医療法人に対し贈与税が課税される可能性があることについては従前と変わりありません。以下移行時の課税問題を整理します。

1. 持分を放棄する社員の所得課税

持分を放棄した社員全員は、財産権を放棄するだけであり課税上の問題は生じない。みなし譲渡課税の対象とならないのは、出資持分の放棄については、株式の消却と同様、譲渡性が認められないためである。

2. 医療法人に対する課税

(1) 医療法人に対する法人税課税

法人税法施行令136条の3第2項によれば、「社団である医療法人で持分の定めのあるものが持分の定めのない医療法人となる場合において、持分の全額または一部の払戻しをしなかったときは、その払戻しをしなかったことにより生ずる利益の額は、その医療法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない」と、なっているので受贈益課税など法人税が課税されることはない。

(2) 医療法人に対する贈与税課税

I. 贈与税は通常自然人(個人)に対する課税となるが、例外的に法人が納税義務者となることがある。医療法人の場合、「持分なし」へ移行するため、社員全員が出資持分を放棄した場合、この取り扱いが適用されることがある。

具体的には「その医療法人の出資者が、その出資持分を放棄したことにより、出資者の親族等の相続税または贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められた場合は、その医療法人を個人とみなして贈与税を課税する。」というものである。この場合

「負担が不当に減少」する結果となるかどうかのポイントで、たとえば、以下のような場合には「不当減少」とはされず、贈与税は非課税とされる。

- ①運営組織が適正であること
 - ・社会保険診療、健診、助産に係る収入金額が全収入金額の80%超
 - ・自費患者に対する請求金額が社会保険診療報酬と同一基準
 - ・医業収入が医療費用の150%以内
 - ・役員、評議員に対する報酬等が不当に高額にならないような支給基準を規定
 - ・病院、診療所の名称が医療連携体制を担うものとして医療計画に記載
- ②役員等(社員は含まれない)のうち親族・特殊の関係がある者は1/3以下であること(定款、寄付行為にその旨の定めがあること)
- ③法人関係者に対し、特別の利益を与えないこと
- ④残余財産を国、地方公共団体、公益社団・財団法人その他の公益を目的とする事業を行う法人(持分の定めのないもの)に帰属させること(定款、寄付行為にその旨の定めがあること)
- ⑤法令に違反する事実、帳簿書類の隠ぺい等の事実その他公益に反する事実がないこと
- ⑥このほか、理事・監事・評議員の定数や選任、理事会・社員総会・評議員会の運営等に関する要件があること

II. 贈与税の発生時期、財産の種類評価法

(イ) 納税義務の発生時期(贈与日)

「持分あり」から「持分なし」に移行するための「定款変更の認可日」が納税義務の発生時期(贈与日)とされる。

(ロ) 贈与財産の種類

贈与財産の種類は出資ではない。医療法人が出資者から「持分放棄に伴う出資者の権利の消滅に係る経済的利益」の贈与を受けたとされる。

(ハ) 贈与財産の評価法

贈与税計算のもとになる財産評価基本通達には、個人とみなされた医療法人が個人出資者から贈与された「持分放棄に伴う出資者の権利の消滅に係る経済的利益の価額に相当する金額」の評価方法は規定されていない。

このような場合は、財産評価基本通達総則の「この通達に評価方法の定めのない財産の価額は、この通達に定める評価方法に準じて評価する。」ことになる。「持分放棄に伴う出資者の権利の消滅に係る経済的利益」という贈与財産の種類や内容から勘案すると、財産評価基本通達「医療法人の出資の評価」に準じて評価して差し支えないと考えられる。