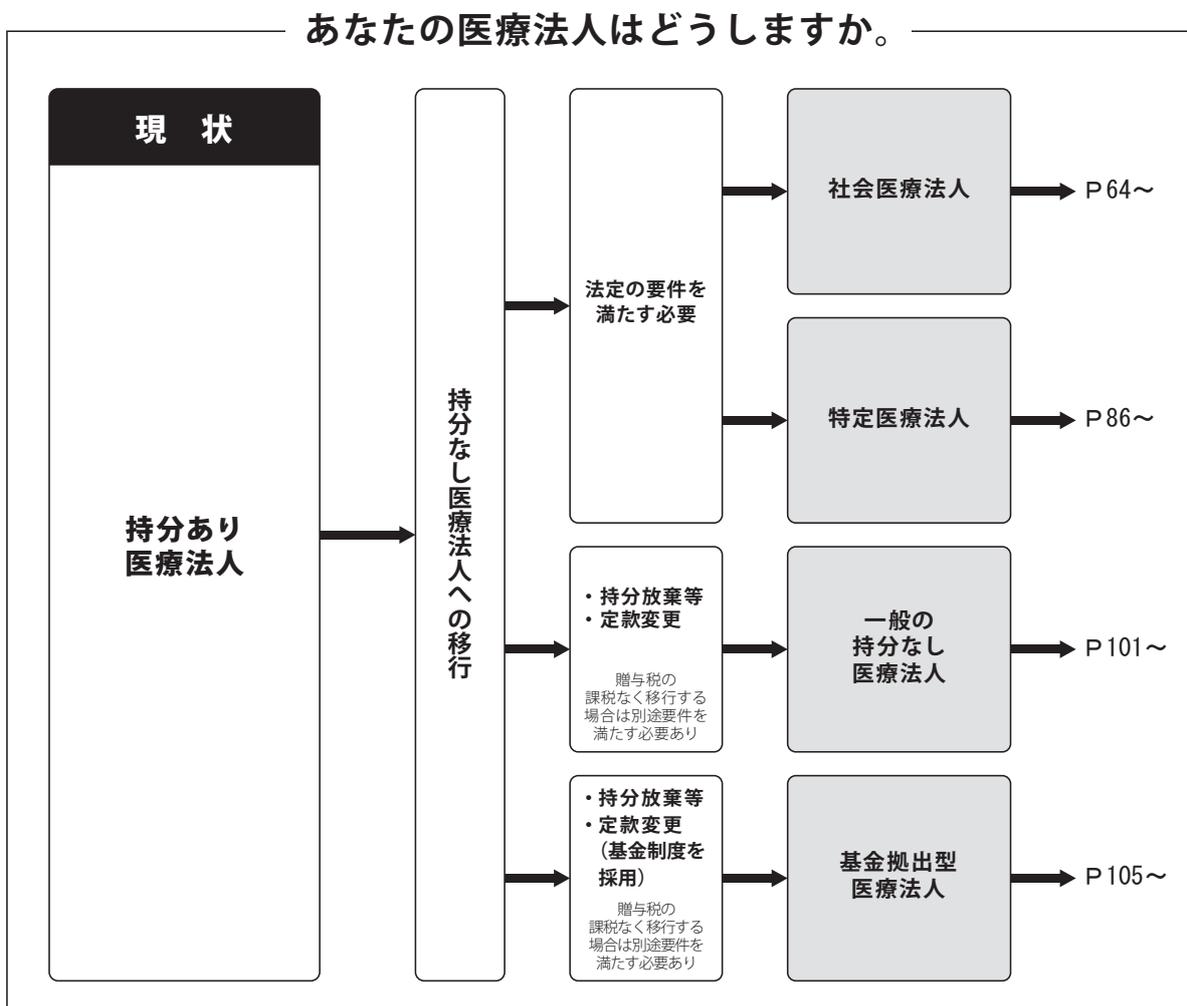


第3章 医療法人の選択肢

第1部 フローチャート（法人類型の選択肢）

持分なし医療法人への移行にもさまざまな選択肢があります。下記のフローチャートは、本マニュアルで取り上げた選択肢を示しています。まずは、あなたの医療法人の現状を分析し、候補となる医療法人類型のメリット・デメリットを把握することが重要です。そのうえで、移行先として妥当と考えられる医療法人類型を詳しく検討する流れとなります。

なお、フローチャートでは、移行の選択肢を示していますが、その前に、本マニュアルの第4章第1部に取り上げる、持分の放棄等、定款変更のプロセスを確認することも忘れてはなりません。



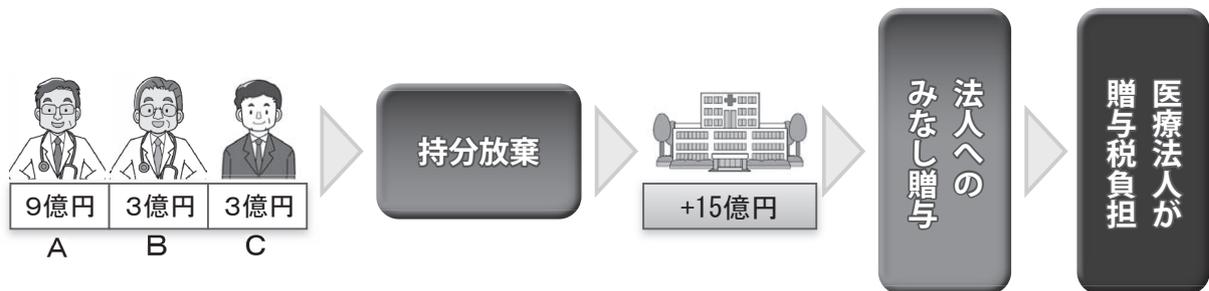
第2部 持分なし医療法人への移行の際の課税リスク

持分なし医療法人は、社員退社時の持分払戻請求によるリスクがなく、医療法人の経営安定性、継続性が担保され、また、そもそも持分がないため、持分に係る課税もなくなります。

このような持分なし医療法人へ移行するには、定款変更を行い、贈与税を支払って移行する方法と、一定の要件を満たすことで贈与税の課税なく移行する方法があります。

社会医療法人、特定医療法人以外の持分なし医療法人へ移行した場合、相続税法第66条第4項の規定に該当するときには、医療法人に対して贈与税が課税される場合があります。

P31の事例において、出資者の3人が持分放棄をし、持分なし医療法人への移行をした場合の課税関係は図表のとおりです。一定の要件を満たさなければ、医療法人に贈与があったとみなされ、医療法人が贈与税を支払うこととなります。



第3部 非課税移行の場合の共通の課題

第1節 法人への贈与税非課税移行の要件について

相続税法第66条第4項の規定では、持分なし法人に対して財産の贈与又は遺贈があった場合において、その贈与又は遺贈により、その贈与又は遺贈をした者の親族その他これらの者と特別の関係がある者の相続税又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るときは、その法人を個人とみなして、相続税又は贈与税を課することとされています。

1 医療法人に対する贈与税が非課税となる基準

「相続税又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るとき」の判定については、相続税法施行令第33条第3項において、その判定基準（以下、「贈与税非課税基準」という。）が明記されています。具体的には、贈与等により財産を取得した持分なし法人が相続税法施行令第33条第3項各号に掲げる要件を満たすときは、相続税又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ないものとされています。

相続税法第66条第4項の規定による課税は、「相続税又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ること」を要件としていることから、その要件の判定に当たっては、その贈与等があった時点の事実関係に基づき行うのはもちろんのこと、将来における可能性をも考慮して行う必要があります。そのため、贈与税非課税基準の一つである相続税法施行令第33条第3項第1号「その運営組織が適正である」ことの判定に当たっても、持分なし医療法人の事業の運営が将来にわたり適正に行われることが担保されているか否かにより判定することが必要とされています。

例えば、「運営組織が適正である」とことは、①一定の事項が定款等に定められていること、②事業運営及び役員等の選任等が定款等に基づき適正に行われていること、及び③事業が社会

的存在として認識される程度の規模を有していることをその判定の柱として掲げられています。

これらの具体的な贈与税非課税基準については、厚生労働省資料「持分あり医療法人から持分なし医療法人への移行に関する税制について」及びP42のフローチャート「相続税または贈与税の負担が不当に減少する結果と認められるか否かの判定」を参照してください。

持分あり医療法人から持分なし医療法人への移行に関する税制について (贈与税非課税基準について)

◎相続税法施行令第33条第3項に基づき、以下の基準に該当する場合には、贈与税は非課税。
(なお、税務当局の個別判断により課税される場合がある。)

- ①運営組織が適正であること（医療法施行規則第30条の35の2第1項第2号の規定による）
 - ・ 社会保険診療（租税特別措置法第26条第2項に定める給付、医療、介護、助産、サービス）、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
 - ・ 医業収入が医業費用の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

※医療法第30条の4第2項第2号：がん、脳卒中、急性心筋梗塞、糖尿病、精神疾患、救急医療、災害医療、へき地医療、周産期医療、小児医療（小児救急医療を含む。）、在宅医療、都道府県知事が特に必要と認める医療
- 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、寄附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、寄附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
※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。

出所：厚生労働省「持分なし医療法人」への移行に関する手引書」

2 上記基準の②中の「役員等（社員は含まれない）」について

厚生労働省の平成26年1月23日事務連絡「持分の定めのない医療法人への移行に係る質疑応答集（Q&A）」について、「役員等」に社員が含まれないことが示されました。詳細はQ&AのQ4、5を参照してください。

Q4. 相続税法施行令第33条第3項第1号において、いわゆる「同族要件」として、「役員等のうち親族等が占める割合が3分の1以下である」旨規定されているが、ここにいう「役員等」に医療法人の社員は含まれるのか。

A4. 含まれない。

(理由)役員等は、「理事、監事、評議員その他これらの者に準ずるもの」と規定されている（相続税法施行令第32条）。医療法人の場合にあっては、業務執行機関を指し、基本的意思決定機関の構成員たる「社員」は役員等に含まれない。

出所：厚生労働省「持分の定めのない医療法人への移行に係る質疑応答集（Q&A）」について」

フローチャート「相続税または贈与税の負担が不当に

1 相続税法第66条第4項

相続税又は贈与税の負担が不当減少

Yes

医療法人を個人とみなして贈与税課税

その判定は政令（相令33③）による（相法66⑥）。

2 相続税法施行令第33条第3項

(1) 運営組織が適正であること（相令33③一）

< 法令解釈通達15(P236)により判定 >

①一定の事項が定款等に定められていること

A	理事の定数は6人以上、監事の定数は2人以上であること。	<input type="checkbox"/>
B	理事及び監事の選任は、例えば、社員総会における社員の選挙により選出されるなどその地位にあることが適当と認められる者が公正に選任されること。	<input type="checkbox"/>
C	理事会の議事の決定は、次のEに該当する場合を除き、原則として、理事会において理事総数(理事現在数)の過半数の議決を必要とすること。	<input type="checkbox"/>
D	社員総会の議事の決定は、法令に別段の定めがある場合を除き、社員総数の過半数が出席し、その出席社員の過半数の議決を必要とすること。	<input type="checkbox"/>
E	次に掲げる事項(次のFにより評議員会などに委任されている事項を除く。)の決定は、社員総会の議決を必要とすること。この場合において、次の(E)及び(F)以外の事項については、あらかじめ理事会における理事総数(理事現在数)の3分の2以上の議決を必要とすること。 (A) 収支予算(事業計画を含む。) (B) 収支決算(事業報告を含む。) (C) 基本財産の処分 (D) 借入金(その会計年度内の収入をもって償還する短期借入金を除く。)その他新たな義務の負担及び権利の放棄 (E) 定款の変更 (F) 解散及び合併 (G) 当該法人の主たる目的とする事業以外の事業に関する重要な事項	<input type="checkbox"/>
F	社員総会のほかに事業の管理運営に関する事項を審議するため評議員会などの制度が設けられ、上記(E)及び(F)以外の事項の決定がこれらの機関に委任されている場合におけるこれらの機関の構成員の定数及び選任並びに議事の決定については次によること。 (A) 構成員の定数は、理事の定数の2倍を超えていること。 (B) 構成員の選任については、上記ハ(イ)のBに準じて定められていること。 (C) 議事の決定については、原則として、構成員総数の過半数の議決を必要とすること。	<input type="checkbox"/>
G	上記CからFまでの議事の表決を行う場合には、あらかじめ通知された事項について書面をもって意思を表示した者は、出席者とみなすことができるが、他の者を代理人として表決を委任することはできないこと。	<input type="checkbox"/>
H	役員等には、その地位にあることのみに基づき給与等を支給しないこと。	<input type="checkbox"/>
I	監事には、理事(その親族その他特殊の関係がある者を含む。)及び評議員(その親族その他特殊の関係がある者を含む。)並びにその法人の職員が含まれてはならないこと。また、監事は、相互に親族その他特殊の関係を有しないこと。	<input type="checkbox"/>

Yes

凡例 相法…相続税法 相令…相続税法施行令

減少する結果となると認められるか否かの判定

青木恵一「医療法人の相続・事業承継と税務対策」をもとに作成

②事業運営及び役員等の選任等が定款等に基づき行われていること

事業運営及び役員等の選任等が定款等に基づき行われていること	<input type="checkbox"/>
-------------------------------	--------------------------

③その事業が社会的存在として認識される程度の規模を有していること

医療法（昭和23年法律第205号）第1条の2第2項に規定する医療提供施設を設置運営する事業を営む法人で、その事業が社会医療法人を想定した基準又は特定医療法人を想定した基準の要件を満たすもの。

社会医療法人を想定した基準を採用する場合		又は	特定医療法人を想定した基準を採用する場合	
社会保険診療等に係る収入金額が全収入金額の80%以上 ※社会保険診療等に介護保険・助産に係る収入金額を追加	<input type="checkbox"/>		社会保険診療等に係る収入金額が全収入金額の80%以上	<input type="checkbox"/>
自費患者に対する請求方法が社会保険診療と同一	<input type="checkbox"/>		自費患者に対する請求方法が社会保険診療と同一	<input type="checkbox"/>
医業収入が医業費用の150%以内	<input type="checkbox"/>		医業収入が医業費用の150%以内	<input type="checkbox"/>
役員及び評議員に対する報酬等の支給基準を明示	<input type="checkbox"/>		役職員に対する報酬等が3,600万円以下	<input type="checkbox"/>
病院又は診療所の名称が5疾病及び5事業並びに居宅等における医療に係る医療連携体制を担うものとして医療計画に記載	<input type="checkbox"/>		・(病院の場合)40床以上又は救急告示病院 ・(診療所の場合)15床以上及び救急告示診療所	<input type="checkbox"/>
		差額ベッドが全病床数の30%以下	<input type="checkbox"/>	

Yes

(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、寄附行為にその旨の定めがあること)(相令33③一)	<input type="checkbox"/>
--	--------------------------

Yes

(3) 法人関係者に対し、特別の利益を与えないこと(相令33③二)	<input type="checkbox"/>
-----------------------------------	--------------------------

Yes <法令解釈通達16(P238)により判定>

(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、寄附行為にその旨の定めがあること)(相令33③三)	<input type="checkbox"/>
---	--------------------------

Yes

(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(相令33③四)	<input type="checkbox"/>
--	--------------------------

Yes

不当減少とはならず医療法人に対して贈与税の課税はされない。

* その他、「相続税又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るとき」に該当しない場合として、法令解釈通達14のただし書き(P235)に該当する場合があります

第2節 理事等への「特別の利益を与えること」について

持分なし医療法人への移行にあたっては、理事、監事、社員あるいは評議員もしくは出資者、寄附者（以下「理事等」とする。）に対し、正当な職務対価以外に経済的利益を与えた場合は、贈与税の課税問題が生じます。

また、法第54条の配当禁止規定に抵触しますので、利益供与は禁止されています。

ここでは、通達をチェックリスト形式にて紹介し、主な事例を列挙します。

この利益供与禁止規定に抵触する場合、要件を満たさないものとされ、社会医療法人、特定医療法人への移行はできません。また、一般の持分なし医療法人（基金拋出型医療法人を含む。）への移行は贈与税非課税基準を満たさないものとされ、その医療法人は、出資者が放棄した持分評価額の贈与を受けたものとして、贈与税の課税を受けることになります。

「贈与税の非課税財産（公益を目的とする事業の用に供する財産に関する部分）及び公益法人に対して財産の贈与等があった場合の取扱いについて」（法令解釈通達）の一部改正のあらまし（情報）（資産課税情報第14号平成20年7月8日 国税庁資産課税課）

第2 持分の定めのない法人に対する贈与税の取扱い

16 法施行令第33条第3項第2号の規定による特別の利益を与えることとは、具体的には、例えば、次の(1)又は(2)に該当すると認められる場合がこれに該当するものとして取り扱う。

(1) について

<input type="checkbox"/>	贈与等を受けた法人の定款、寄附行為若しくは規則又は贈与契約書等において、次に掲げる者に対して、当該法人の財産を無償で利用させ、又は与えるなどの特別の利益を与える旨の記載がある場合
イ	贈与等をした者
ロ	当該法人の設立者、社員若しくは役員等
ハ	贈与等をした者、当該法人の設立者、社員若しくは役員等（以下16において「贈与等をした者等」という。）の親族
ニ	贈与等をした者等と次に掲げる特殊の関係がある者（次の(2)において「特殊の関係がある者」という。）
	(イ) 贈与等をした者等とまだ婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
	(ロ) 贈与等をした者等の使用人及び使用人以外のもので贈与等をした者等から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの
	(ハ) 上記(イ)又は(ロ)に掲げる者の親族でこれらの者と生計を一にしているもの
	(ニ) 贈与等をした者等が会社役員となっている他の会社
	(ホ) 贈与等をした者等、その親族、上記(イ)から(ハ)までに掲げる者並びにこれらの者と法人税法第2条第10号に規定する政令で定める特殊の関係のある法人を判定の基礎とした場合に同号に規定する同族会社に該当する他の法人
	(ヘ) 上記(ニ)又は(ホ)に掲げる法人の会社役員又は使用人

(2) について

贈与等を受けた法人が、贈与等をした者等又はその親族その他特殊の関係がある者に対して、次に掲げるいずれかの行為をし、又は行為をすると認められる場合

[主な具体例]

<input type="checkbox"/>	当該法人の所有する財産をこれらの者に居住、担保その他の私事に利用させること。	例 1 例 2
<input type="checkbox"/>	当該法人の余裕金をこれらの者の行う事業に運用していること。	
<input type="checkbox"/>	当該法人の他の従業員に比し有利な条件で、これらの者に金銭の貸付をすること。	例 3
<input type="checkbox"/>	当該法人の所有する財産をこれらの者に無償又は著しく低い価額の対価で譲渡すること。	例 4
<input type="checkbox"/>	これらの者から金銭その他の財産を過大な利息又は賃貸料で借り受けること。	例 5
<input type="checkbox"/>	これらの者からその所有する財産を過大な対価で譲り受けること、又はこれらの者から当該法人の事業目的の用に供するとは認められない財産を取得すること。	例 6
<input type="checkbox"/>	これらの者に対して、当該法人の役員等の地位にあることのみに基づき給与等を支払い、又は当該法人の他の従業員に比し過大な給与等を支払うこと。	例 7
<input type="checkbox"/>	これらの者の債務に関して、保証、弁済、免除又は引受け（当該法人の設立のための財産の提供に伴う債務の引受けを除く。）をすること。	例 2
<input type="checkbox"/>	契約金額が少額なものを除き、入札等公正な方法によらないで、これらの者が行う物品の販売、工事請負、役務提供、物品の賃貸その他の事業に係る契約の相手方となること。	例 8
<input type="checkbox"/>	事業の遂行により供与する利益を主として、又は不公正な方法で、これらの者に与えること。	

(2) 具体的事例

上記通知の具体的事例を示します。

- 例 1** 理事等だけが利用する社宅あるいは理事長等への土地・建物等の貸付けがある。
医療法人資産の目的外利用となり、認められません。社宅の場合は、社宅規定があり、職員と同様の取扱いにて実施される福利厚生目的を除き、特定の者に対する利益供与となります。
- 例 2** 医療法人の土地や建物に、理事等の個人的借入金の抵当権等が付いている。
事実上の利益供与となります。例えば、ある理事が関与する企業もしくはいわゆるメディカルサービス法人（MS法人）の借入金のために、医療法人の土地や建物に抵当権を設定したとします。仮に、この会社が借入金を返さないとなると、抵当権を設定した金融機関等は医療法人の土地や建物を差し押さえることとなります。医療法人の土地や建物に他人や他社の

抵当権を設定するという事は、医療法人の財産を差し押さえて良いと承諾しているものですから、医療法人の安定的運営からも決して認められないことです。

- 例 3** 理事等に対し、個人的な資金の貸付け、いわゆる貸付金がある。
貸付そのものが禁止されています。医療法人の資金は、医療法人の目的に対して支払われるべきで、その余剰資金を理事等に貸し付けることは、明らかな利益供与となります。
- 例 4** 医療法人が所有する資産を、理事等に無償または著しく低い価格で譲り渡している。
これも理事等に対する利益供与であり、実質的な利益配当を禁止する規定です。
- 例 5** 理事等が主宰する関連会社から資金を借入れ、通常金利よりも高い金利を支払っている。
ここでの問題は、通常より高い金利を払うことで、経済的な利益を与えるとともに実質的な利益配当に繋がるということが認められないというものです。
- 例 6** 理事等から、過大な価格で資産を譲り受ける、もしくは、医療法人の事業に使用しない資産を理事等から譲り受ける。
- 例 7** 理事等に対し、職務対価としてではなく、理事であることのみをもつての報酬支払いをしている。
- 例 8** MS 法人等関連法人があり、入札等公正な手続を取らず、不当に高額な取引をしている等、実質的な利益配当とみなされる取引をしている。