

## 経過措置型医療法人のための 出資金払戻時の 留意ポイント

- 1 経過措置型医療法人の取り扱い
- 2 「持分なし医療法人」移行時の課税取り扱い
- 3 「出資額限度法人」の税務的取り扱い
- 4 出資金をめぐる判例の検証

# 1 | 経過措置型医療法人の取り扱い

## 第5次医療法改正で位置づけられた経過措置型

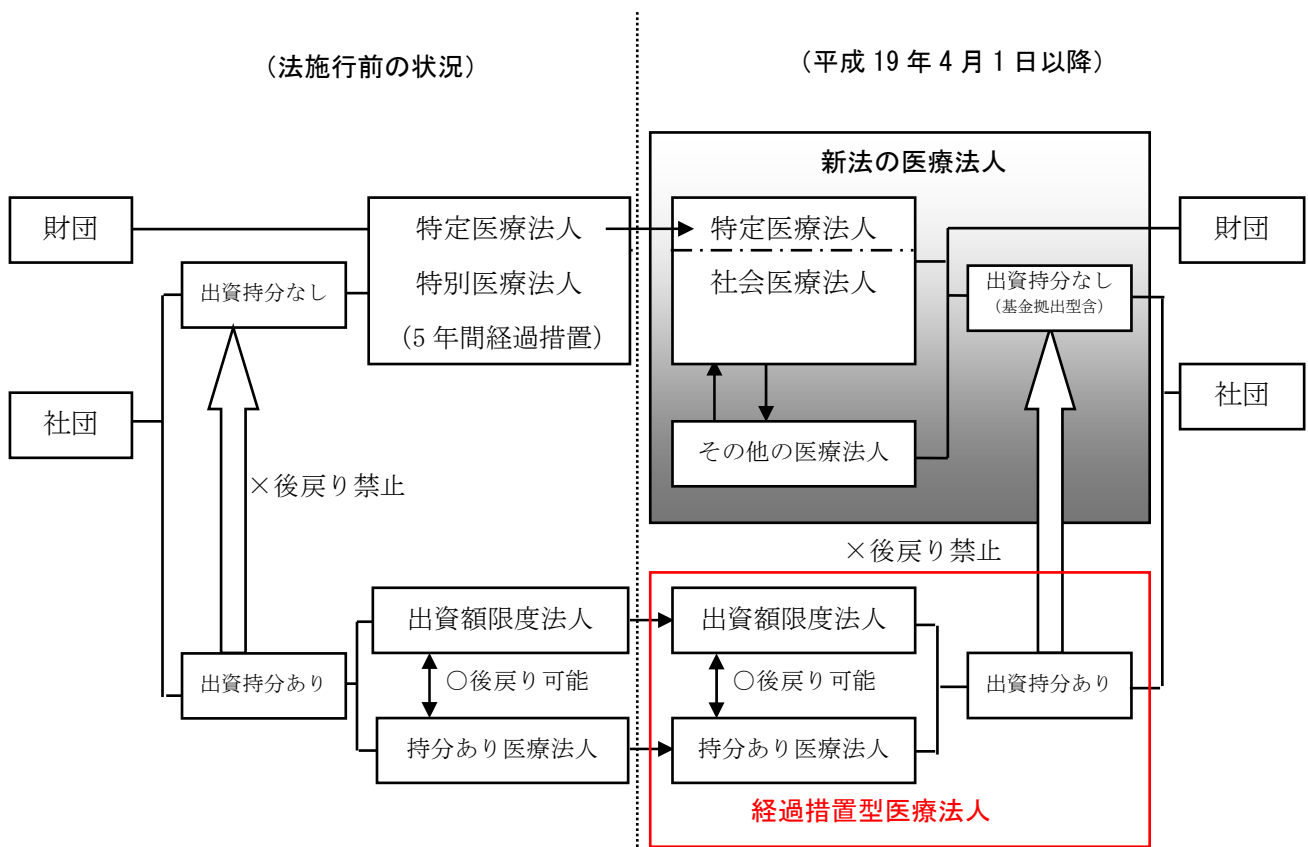
### (1) 当分の間存続する経過措置型医療法人

「持分の定めのある社団医療法人（社員の退社時の持分払戻請求権及び解散時の残余財産分配請求権を持つもの）」は、平成19年4月1日以降、新規に設立することができなくなりました。

この医療法改正により、既存の持分の定めのある社団医療法人は、経過措置のもと「当分の間」財産権（社員の退社時の持分払戻請求権及び解散時の残余財産分配請求権）を持ったまま存続することとなりました（改正法附則第10条第2項）。

医療法改正後の医療法人体系は、下記のとおりです。

#### ■医療法人新法施行後の体系



## (2)「当分の間」についての解釈

厚生労働省は、改正法附則第10条第2項でいう「当分の間」がいつまでを指すのかという点について明言していません。「大きな社会情勢の変更があつて、法律改正が必要となるまでの期間」と一般的な解釈を示しています。

この「当分の間」については、相当な長期間あるいは半永久的なものと解釈するむきが大勢です。これは、持分のない医療法人への強制的移行が実施されていないなど、医療法改正の影響が既存法人の運営を危うくすることのないように、また財産権を侵害することのないように配慮していることによります。

### ◆経過措置型医療法人の経過措置が及ぶ範囲

経過措置の及ぶ範囲は「財産権」にかかる部分のみ



① 退社時の持分払戻請求権

② 解散時の残余財産分配請求権

#### ●改正法附則第10条（略）

2 施行日前に設立された医療法人又は施行日前に医療法第四十四条第一項の規定による認可の申請をし、施行日以後に設立の認可を受けた医療法人であつて、施行日において、その定款又は寄附行為に残余財産の帰属すべき者に関する規定を設けていないもの又は残余財産の帰属すべき者として新医療法第四十四条第四項に規定する者以外の者を規定しているものについては、当分の間（当該医療法人が、施行日以後に、残余財産の帰属すべき者として、同項に規定する者を定めることを内容とする定款又は寄附行為の変更をした場合には、当該定款又は寄附行為の変更につき医療法第五十条第一項の認可を受けるまでの間）、新医療法第五十条第四項の規定は適用せず、旧医療法第五十六条の規定は、なおその効力を有する。

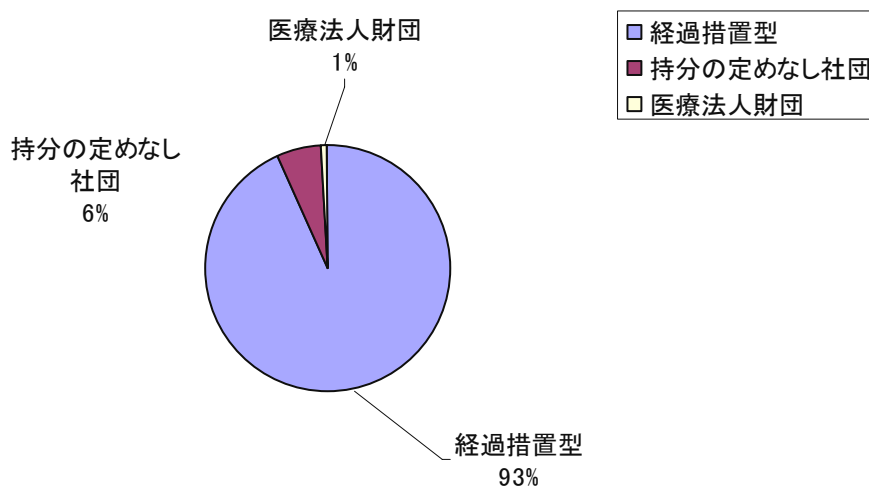
## (3)経過措置型医療法人数

平成22年3月末現在、全国に45,989件の医療法人があり、その93.3%が、持分の定めのある医療法人（経過措置型医療法人）が占めています。

また、改正前の19年3月31日現在、424件であった持分なし医療法人社団は、2,694件と大幅に増加しています。

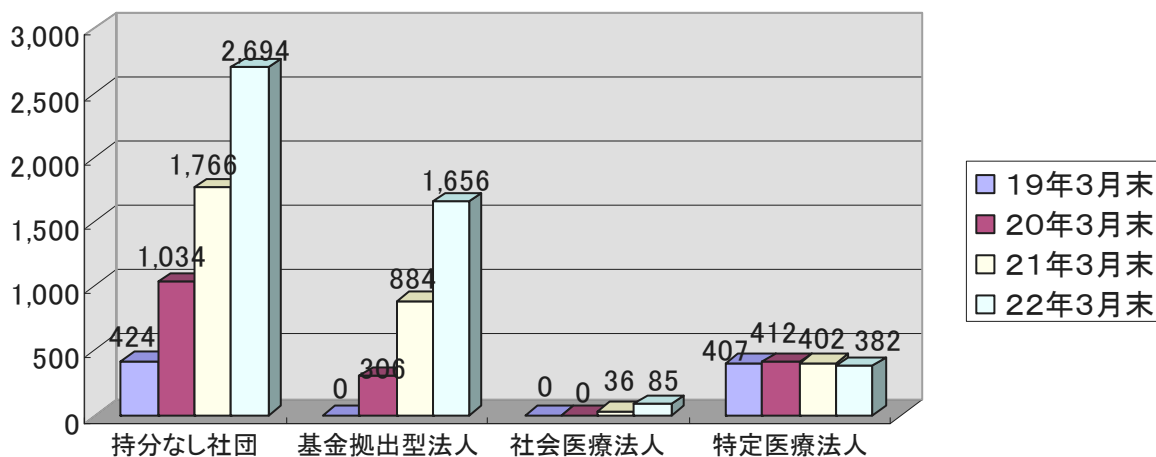
種類別医療法人数は次のとおりです。

◆種類別医療法人割合(平成 22 年3月末現在) (出典:厚生労働省:平成 22 年3月末現在)



区分	件数	割合
経過措置型	42,902	93.3%
持分の定めなし社団	2,694	5.9%
医療法人財団	393	0.9%
計	45,989	100.0%

◆種類別医療法人数の推移(財団・経過措置型以外)



## 2 | 「持分なし医療法人」移行時の課税取り扱い

### 「持分なし医療法人」移行時の課税

#### (1) 医療法人に対する法人税課税

「持分あり」から「持分なし」への移行手続は、定款変更により比較的簡単に行うことが可能です（医療法施行規則 30 の 39①）。

しかし、この移行には課税上の問題が生じるため、留意が必要です。

第一に、法人税については、平成 20 年度税制改正において、下記の措置が講じられ返還義務のなくなった財産権評価額については受贈益課税が課されないこととなっています。

#### ◆法令136の4の②

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、持分の全部又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計算上、益金の額に算入しない。

つまり税務上は、資本等取引に該当するものとして益金不算入とし、この益金に算入されない金額が利益積立金額になるとされたということです。

#### (2) 持分放棄に伴う医療法人への贈与税課税

持分の定めのある医療法人が、持分なしへ移行する際には、出資者は退社時の持分払戻請求権と残余財産出資持分を放棄することになります。

この場合、「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」とときには、医療法人を個人とみなして、贈与税又は相続税が課せられる可能性があります。

この不当減少については、個別通達（法令解釈通達）の改正により、以下の判定項目については取り扱いが明確になっていますので、注意が必要です。

## ◆相続税等の負担の不当減少についての判定

## (相続税等の負担の不当減少についての判定)

相続税法第 66 条第 4 項に規定する「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」かどうかの判定は、原則として、贈与等を受けた法人が相続税法施行令第 33 条第 3 項各号に掲げる要件（※）を満たしているかどうかにより行うものとする。

ただし、当該法人の社員、役員等（法施行令第 32 条に規定する役員等をいう。以下同じ。）及び当該法人の職員のうち、その財産を贈与した者若しくは当該法人の設立に当たり財産を提供した者又はこれらの者と親族その他法施行令第 33 条第 3 項第 1 号に規定する特殊の関係がある者が含まれていない事実があり、かつ、これらの者が、当該法人の財産の運用及び事業の運営に関して私的に支配している事実がなく、将来も私的に支配する可能性がないと認められる場合には、同号の要件を満たさないときであっても、同項第 2 号から第 4 号までの要件を満たしているときは、法第 66 条第 4 項に規定する「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」に該当しないものとして取り扱う。

※相続税法施行令第 33 条第 3 項各号に掲げる要件は、下記のとおりです。

- ①その運営組織が適正であるとともに、その寄附行為、定款又は規則において、その役員等のうち親族関係を有する者及びこれらと次に掲げる特殊の関係がある者（次号において「親族等」という。）の数がそれぞれの役員等の数のうちに占める割合は、いずれも三分の一以下とする旨の定めがあること（相続税法上の親族：配偶者、6 親等内の血族、3 親等内の姻族に該当する者）。
- ②当該法人に財産の贈与若しくは遺贈をした者、当該法人の設立者、社員若しくは役員等又はこれらの者の親族等に対し、施設の利用、余裕金の運用、解散した場合における財産の帰属、金銭の貸付け、資産の譲渡、給与の支給、役員等の選任その他財産の運用及び事業の運営に関して特別の利益を与えないこと。
- ③その寄附行為、定款又は規則において、当該法人が解散した場合にその残余財産が国若しくは地方公共団体又は公益社団法人若しくは公益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限る。）に帰属する旨の定めがあること。
- ④当該法人につき法令に違反する事実、その帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装して記録又は記載をしている事実その他公益に反する事実がないこと。

さらに、医療法人においては、運営組織が適正であるかの判定について、下記のとおり追加事項があります。

#### ◆その運営組織が適正であるかどうかの判定

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、その事業が次の（イ）及び（ロ）の要件又は（ハ）の要件を満たすもの

- （イ）医療法施行規則（昭和 23 年厚生省令第 50 号）第 30 条の 35 の 2 第 1 項第 1 号ホ及び第 2 号（社会医療法人の認定要件）に定める要件（この場合において、同号イの判定に当たっては、介護保険法（平成 9 年法律第 123 号）の規定に基づく保険給付に係る収入金額を社会保険診療に係る収入に含めて差し支えないものとして取り扱う。）
- （ロ）その開設する医療提供施設のうち 1 以上のものが、その所在地の都道府県が定める医療法第 30 条の 4 第 1 項に規定する医療計画において同条第 2 項第 2 号に規定する医療連携体制に係る医療提供施設として記載及び公示されていること。
- （ハ）その法人が租税特別措置法施行令第 39 条の 25 第 1 項第 1 号（法人税率の特例の適用を受ける医療法人の要件等）に規定する厚生労働大臣が財務大臣と協議して定める基準を満たすもの

また、例えば、善意の第三者からの贈与等（寄付）については、相続税又は贈与税の負担減少が考えられないため、例外として下記に該当する場合は、同族要件（前項の①）を満たしていなくても差し支えないものとされています。

#### ◆不当減少における例外事項

- （イ）当該法人の社員、役員等及び当該法人の職員のうちに、その財産を贈与した者若しくは当該法人の設立に当たり財産を提供した者またはこれらの者と親族、特別な関係がある者が含まれていない事実があること
  - （ロ）これらの者が、当該法人の財産の運用及び事業の運営に関して私的に支配している事実がなく、将来も私的に支配する可能性がない
- ⇒ 相続税法施行令第 33 条第 3 項各号のうち、第 2 号から第 4 号までの要件を満たしているときは、不当に減少しないものとして取り扱う

## 3 | 「出資額限度法人」の税務的取り扱い

### 「出資額限度法人」の概要

#### (1) 出資額限度法人とは

出資額限度法人は、経過措置型医療法人のみに認められた移行の選択肢です。よって、改正医療法適用後の医療法人からは、移行することができません。

また、特に出資持分を移動する際に、税務上の問題が生じることから、これらに留意する必要があります。

#### ① 出資額限度法人の定義

出資額限度法人とは、医療法人の出資金に対する多額の課税を回避するため、社員の退社に伴う払戻請求権及び医療法人の解散に伴う残余財産分配権を出資した額を制限する「出資持分の定めのある医療法人」とであると定義されています。

#### ② 出資額限度法人の特徴

- 払い込んだ出資金、いわゆる元本は保証されるため、移行時にコンセンサスが得やすい
- 定款変更による移行であるため、手続きが容易である
- 医療法人に対する課税はないため、医療法人の永続性は確保される
- 根拠法がないため課税の取り扱いが難しく、特に同族経営の場合には思わぬ課税を受ける可能性がある

#### ③ 定款変更による移行

##### ● 定款第8条 払戻しの変更

##### ● 変更前定款第8条

社員資格を喪失した者は、社員総会で定める範囲において、その出資額に応じて払い戻しを請求することができる。



##### ● 変更後定款第8条

社員資格を喪失した者は、その出資額を限度として払い戻しを請求することができる。



●定款第 33 条 残余財産の変更

●変更前定款第 33 条

本団が解散した場合の残余財産は、払込済出資額に応じて分配するものとする。



●変更後定款第 33 条

本団が解散した場合の残余財産は、払込済出資額を限度として分配するものとする。  
 2. 解散した時の払込出資額を超える残余財産は、社員総会の議決により、都道府県知事の認可を得て、国若しくは地方公共団体に帰属せしめるものとする。

## (2)出資額限度法人移行時の課税問題

出資額限度法人移行時の課税については、出資金が移動した場合に「みなし贈与課税」の問題が発生します。

その理由および課税されない要件は、次のとおりです。

### ①出資額限度法人が一部課税となる理由

- 出資額限度法人は出資持分の定めを有する医療法人である。
- 定款の後戻り禁止や医療法人の運営に関する特別利益供与の禁止が法令上担保されていない。
- 他の通常の出資持分の定めのある医療法人との合併により、当該医療法人の出資者となることが可能である。

### ②税問題に関する国税庁通達

出資額限度法人移行時は、医療法人及び出資者に対する課税は発生しません。問題となるのは、出資金返還等の出資金が移動する場合です。

この際の取り扱いは、以下のようになります。

#### 1) 課税が発生するケース①

##### ：出資者が脱退した場合

残存する他の出資者の出資の価額が増加することから、残存出資者について相続税法第9条に規定するみなし贈与の問題が生じる。

## 2) 課税が発生するケース②

：出資者の死亡に伴い相続人が払戻請求権を行使した場合

1) と同様の問題が生じる。

## 3) 課税が発生するケース③

：出資者の死亡に伴い相続人が出資者たる地位を継承した場合

相続人は、その地位及び出資持分を相続したものとして、出資持分に応じた「出資額を超える部分」を含めて、出資について相続税が課税される。

## 4) 課税が発生するケース④

：出資額限度法人の増資に伴い既存の出資者以外の者が出資持分を取得した場合

出資額限度法人の増資に伴い、既存の出資者以外の者が当該医療法人の出資持分を取得した場合、取得した出資持分の価額のうち出資額を超える部分については、事実関係に応じて所得税又は贈与税の課税が生じることとなる。

### ◆課税オールクリアのための4要件

#### ●要件 1

：出資者の3人およびその者と特殊な関係を有する出資者の出資金額の合計額が、出資総額の50%を超えていないこと。

#### ●要件 2

：社員の3人およびその者と特殊な関係を有する社員の数が総社員数の50%を超えていないこと。

#### ●要件 3

：理事のそれぞれに占める親族関係を有する者および特殊な関係がある者の数の割合が3分の1以下であることが定款で定められていること。

#### ●要件 4

：役員等に対し、施設の利用、金銭貸与、資産の譲渡等その他財産の運用および事業の運営に関し特別の利益を与えないものであること。

相続税法第9条に定めるように、「みなし贈与」課税がされないための要件は、上記のとおりです。

出資金を不当に相続財産から除外する目的が明らかな場合は課税するというスタンスは、相続税法の条文上からも明らかなといえます。

## 4 | 出資金をめぐる判例の検証

### 出資金評価をめぐる最高裁判決事例

本事案は、社団たる医療法人が、社員退社時の出資の払い戻し等の対象を当該法人の一部の財産に限定する旨を定款に定めている場合において、贈与税の課税にあたり、当該法人の財産全体を基礎として、当該出資を評価することに合理性があるとされた事例です。

事実の概要は、以下のとおりです。

#### ◆贈与税決定処分等取消請求事件 最高裁判所第二小法廷判決(平成 22 年 7 月 16 日)

##### ●事実関係の概要

●社団医療法人 A（職員数 255 名、以下「本法人」）は、平成 9 年 8 月に出資の払戻し等について定款を変更した。

##### <変更内容>

社員が退社時に受ける払戻し及び解散時の残余財産分配は、いずれも運用財産についてのみすることができ、また、解散時の残余財産のうちの基本財産は国又は地方公共団体に帰属するものとする。

これらの払戻し等に係る定款の定めの変更はできない旨の条項を置く。

●平成 10 年 5 月増資（以下、「本件増資」）を実施（定款上は 1 口 5 万円の定め）

増資前 総出資口数 110 口

（前理事長 B 98 口、B の長女・現理事長 C 12 口）

増資後 総出資口数 200 口

（前理事長 B 98 口、B の長女・現理事長 C 35 口、

C の夫 23 口、B・C 間の子 D 22 口、同 E 22 口）

●当該増資当時における法人の財産評価は 7 億円

基本財産は 24 億円余りであったが、運用財産については多額の負債を抱えており、運用財産全体で 17 億円余りの債務超過状態にあった。

本件増資に関して、国税局は著しく低い価額の対価で利益を受けたものであり、相続税法 9 条所定の「みなし贈与」に当たるとして贈与税の決定及び無申告加算税の賦課決定をしたことに対し、「みなし贈与」に当たらないと主張して処分の取消を求めた。

尚、従業員数が 100 人以上の社団医療法人に係る出資評価で採用する類似業種比準方式によれば、当該増資時の出資金評価は 1 口 379 万円と算出された。

原審である東京高等裁判所平成 20 年 3 月 27 日判決（平成 18 年（行コ）第 88 号）においては、本法人の新定款では、①その財産が基本財産と運用財産に明確に区分、②出資社員退社の際の払戻しや法人解散時における財産分配は、いずれも運用財産のみ、とされていることから、類似業種比準方式によって出資評価をする前提を欠くと判断し、かつ本法人が本件増資時点において債務超過であった等の事情を踏まえて、出資金 1 口当たりの評価額が 5 万円を上回るものではないと結論付け、「著しく低い価額の対価で利益を受けたとはいえない」と判示しました。

本事案は、この原審判決を破棄し、最高裁自らが判決とその理由を示したものです。

#### ◆判決理由要旨

##### ●医療法人は私企業と同様の性格を有する

相当の収益を上げ得る点で、一般の私企業と性格を異にするものではなく、その収益は医療法人の財産として内部に蓄積され得るものである。

##### ●医療法人の財産の分配は基本的に当該法人が定款で定め得る

出資社員が出資額に応じて退社時の払戻しや解散時の残余財産分配を受けられる旨の定款の定めがある場合、これに基づく払戻し等の請求が権利濫用になるなどといった特段の事情のない限り、出資社員は、総出資額中に当該出資社員の出資額が占める割合に応じて当該法人の財産から払戻し等を受けられることとなる。

##### ●財産評価基本通達 194-2 による評価は合理性が認められる

評価通達 194-2 は、持分の定めのある社団医療法人及びその出資に係る事情を踏まえて、出資の客観的交換価値の評価を取引相場のない株式の評価に準じて行うこととしたものと解される。そうすると、その方法によっては当該法人の出資を適切に評価することができない特別の事情の存しない限り、これによってその出資を評価することには合理性があるというべきである。

##### ●定款変更禁止の条項に法的な根拠なし

払戻し等に係る定めの変更を禁止する旨の条項があるが、社団法人の性格にかんがみると、法令において定款の再度変更を禁止する定めがない中では、このような条項があるからといって、法的に当該変更が不可能になるものではない。

したがって、本件においては、新定款下での本件法人の出資につき、基本財産を含む本件法人の財産全体を基礎として評価通達 194-2 の定める類似業種比準方式により評価する

ことには合理性があるというべきであり、この方式に基づく評価によれば、国税局が本件出資の評価を1口当たり379万円と算定したことに違法はなく、増資が割り当てられた出資者らは、本件増資に係る出資の引受けにより、著しく低い価額の対価で利益を受けたということができると示したものです。

注目すべきなのは、後戻り禁止を規定した定款について、再度変更を禁止する法的根拠を持たず、出資の権利内容がその後変動しないと客観的に認めるだけの事情はないと判断された結果、出資額での評価が認められなかった点です。しかし、本事案では、同族の少数持分権者が長期にわたって出資金を保有し、法人を支配しているという状況が判決理由に影響している部分も考慮しなければなりません（下記補足意見参照）。

つまり、上記のような医療法人は、出資持分の処分によって価値の実現を図ることは稀であると判断され、またこのような持分については、定款により定められた払戻しの範囲ではなく、法人の全資産に応じた保有価値によって評価することが合理的であると認めたものと解されます。

したがって、非同族で運営しており、かつ長期に保有しておらず、出資者が退社した際に、実際に限度額で払戻しを実施しているケースにおいては、課税されない可能性が高いと考えられます。

尚、本判決には2つの補足意見が付されており、定款によって加えられた制限により課税の公平性を欠く結果になる点について、次のように述べられています。

#### ◆補足意見(一部抜粋)

持分権者が何らかの事情により脱退して払戻しを受ける場合に、定款において払戻しを受けることができる資産が制限されているときはその制限を超えて払戻しを受けることができないことは明らかである。このような場合、持分取得の時点で全資産をもって持分価額評価の基礎として課税がされれば、持分権者が持分の処分により実際に取得できる利益からみて不相応に高額な課税がされた結果になる可能性がある。その観点からすれば、持株数に応じた資産に対する権利が当然の前提となる会社と同様に全資産を評価の基礎とする評価方法が本件のような法人について妥当するかは疑問があり、定款変更の可能性があるということをもって直ちにその合理性を認めることには困難があるように思われるのである。

出資金の評価については、本事例により一定の判断基準が示されたものと理解し、今後も留意すべき点に関して、より慎重に確認する必要があります。