

医業経営情報 REPORT

10 | 2014

制度改正

出資リスクを回避する
認定制度スタート！

持分なし医療法人移行促進

「持分なし医療法人」移行計画認定制度の概要
納税猶予の手続きと相続税額への影響
医療法人への贈与税課税の可能性と回避要件
移行計画認定制度 Q & A



1 「持分なし医療法人」移行計画認定制度の概要

1 持分なし移行認定制度創設の狙いと概要

(1) 出資リスクを解消し事業継続をサポート

出資持分のある医療法人は、すでに地域医療の要として、重要な位置づけとなっており、移行認定制度は、出資リスクによって地域医療が崩壊する可能性を回避するため、出資リスクを解消し、今後も安定して医療を提供して欲しいという狙いから創設されました。

出資リスクとは、出資者の死去により、その相続人から持分の払い戻しを請求されるケースや、理事長の死去に伴い出資金評価額が相続財産に加算され、多額の相続税を納付するなどのケースを想定しています。

(2) 出資持分なし移行計画認定制度の概要

移行計画認定制度とは、平成 26 年 10 月 1 日から 3 年間限定で実施される出資持分に対する相続税、贈与税の納税猶予及び免除制度です。この移行計画の認定を受けた医療法人を「認定医療法人」と言います。

出資者が死亡し、相続人が持分あり医療法人の出資持分を相続または遺贈により取得した場合、その法人が移行計画の認定を受けた医療法人である時は、移行計画の期間満了まで相続税の納税が猶予され、持分を放棄し持分なし医療法人に移行した場合には、猶予税額が免除されます。また、出資者が持分を放棄したことにより、他の出資者に贈与税が課される場合も同様の取り扱いとなります。

移行計画の認定制度概要

① 認定要件

- 出資持分なし社団への移行を社員総会において議決すること
- 移行計画が有効かつ適正なものであること
- 移行計画に記載された期限が認定の日から起算して 3 年以内であること

② 認定期間 ⇒ 平成 26 年 10 月 1 日から平成 29 年 9 月 30 日の 3 年間

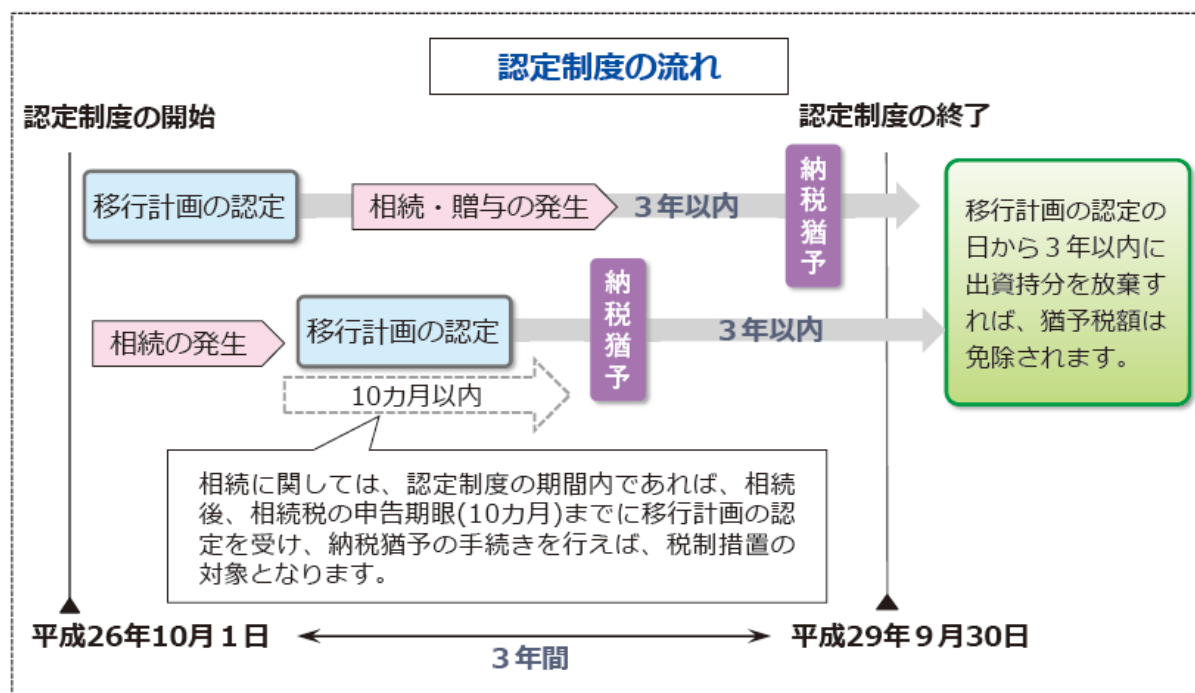
③ 計画提出先 ⇒ 厚生労働省（各都道府県厚生局）

④ 持分なし移行期限 ⇒ 認定の日から 3 年以内に持分なし医療法人に移行

⑤ 税制措置 ⇒ 出資持分にかかる相続税・贈与税の猶予及び免除

認定制度の大きな流れは以下のとおりです。ポイントは、受付の期限が平成 29 年 9 月 30 日までであること、移行計画の認定から 3 年以内に持分なし医療法人に移行しなければ、猶予されていた相続税・贈与税が発生することはいうまでもありません。

認定制度の流れ



2 移行計画の認定から持分なし社団移行までの流れ

(1) 所轄官庁と手続きの流れ

出資持分のある医療法人は、厚生労働省による移行計画の認定を受ける必要があります。認定を受けたのちに、認定を受けた旨を記載した定款変更認可申請を行います。その後、出資持分放棄、払い戻し等の手続きを行い、持分なし医療法人への定款変更申請を行います。定款変更の認可に伴い、持分なし医療法人への移行が完了します。そして、移行完了を厚生労働省へ報告し手続き完了となります。

ポイントは、移行計画の認定を受けた旨の定款変更、持分なし医療法人への定款変更の2回に渡り定款変更を実施する必要があることです。

(2) 移行計画の内容と添付書類

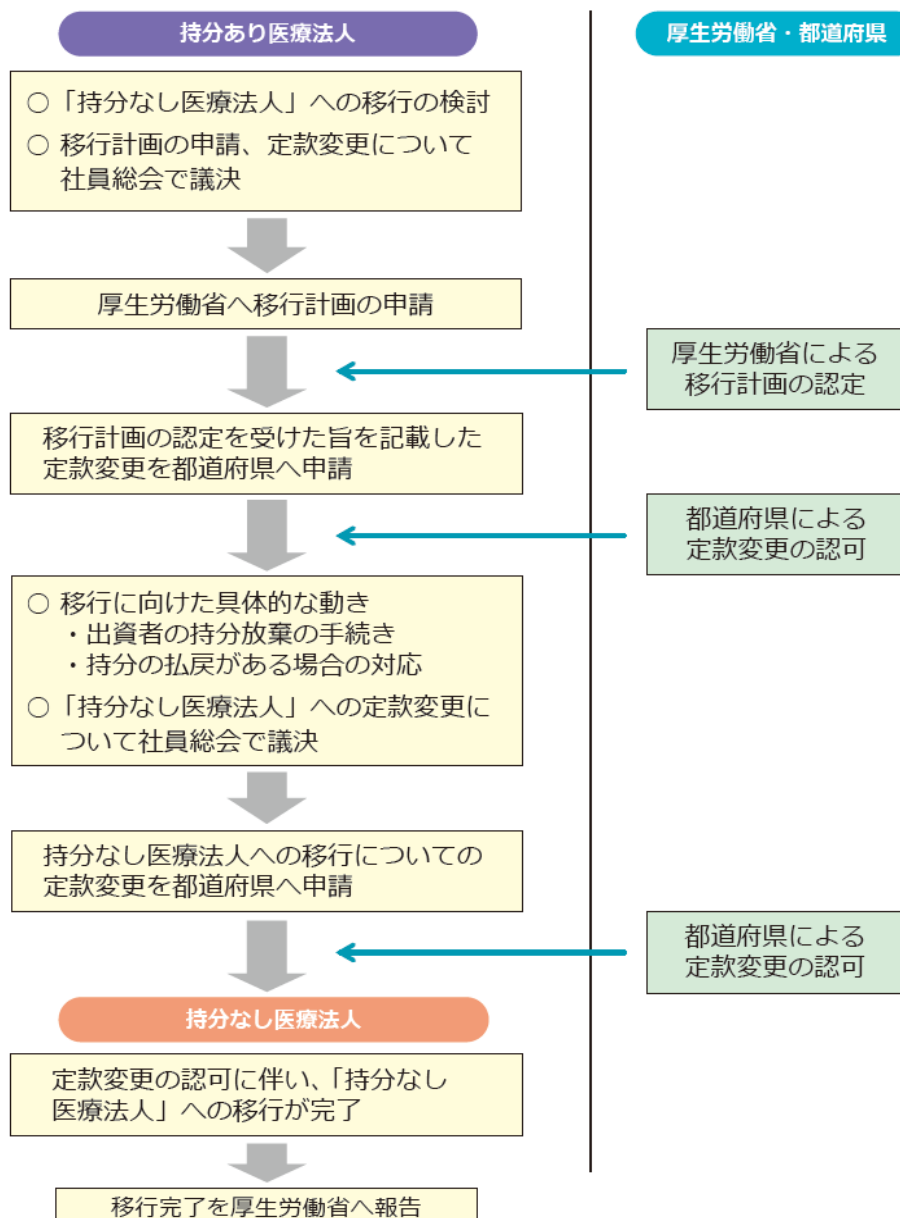
移行計画の記載内容については、医療法附則 10 条の 3 に規定されています。記載する内容と添付書類は次のとおりです。

なお、移行期限までに移行しなかった場合は、当然のことながら認定が取り消しとなります。

移行計画の記載内容と添付書類

移行計画の 記載内容	① 移行先の医療法人の選択（社会医療法人、特定医療法人等）
	② 移行に向けた取り組みの内容
	③ 移行に向けた検討の体制
	④ 移行の期限
	⑤ その他厚生労働省令で定める書類
移行計画の 添付書類	① 出資者名簿（各出資者の氏名又は名称及び住所、出資額並びに持分放棄の見込みを記載した書類）
	② その他厚生労働省で定める書類

認定制度の流れ



2 | 納税猶予の手続きと相続税額への影響

1 移行期間中に相続・贈与が発生した場合の手続き

(1) 納税猶予の手続き

持分なし医療法人への移行期間中に、相続又は贈与が発生した場合、税務署で納税猶予の手続きを行うことで、納税猶予の特例が適用されます。

この特例の適用を受けるためには、下記の要件を満たさなければなりません。

特例適用の要件

- ① 相続税・贈与税の申告書を期限内に提出すること
- ② 申告書にあたっては、医療法人から移行計画の認定通知書、移行計画、定款、出資者名簿の交付を受け、申告書に添付すること
- ③ 担保を提供すること
 - ⇒ 担保提供の手続きが必要となりますが、所有している出資持分のすべてを担保として提供することができます。この場合、質権設定承諾書等の必要書類を税務署へ提出する必要があります。

(2) 猶予税額免除の手続き

移行期限までに出資持分を放棄すれば、猶予税額の免除を受けることができます。その際に、下記の手続きを行います。あくまでも放棄が前提で、猶予期間中に出資持分の一部又は全部の払い戻しを受けた場合は、猶予税額は免除されず、猶予税額と利子税を合わせて納付しなければなりません。

猶予税額免除の手続き

- ① 医療法人から放棄申出書（医療法人に提出したもの）、出資者名簿の交付を受け、届出書に添付して税務署に提出する。
- ② 基金拠出型医療法人に移行した場合
 - ⇒ 猶予税額のうち基金に拠出した額に対応する猶予税額は納付しなければならず、放棄した額に対応する猶予税額は免除されます。その際には、上記の書類に加え、定款、持分の時価評価の評価書を提出することとなります。

2 持分なし移行による相続税への影響

具体的な事例をもとに相続税への影響を試算します。下記条件を設定し、出資持分に係る相続税を猶予された場合の税額を算出しました。なお、平成27年1月1日より新税率となりますので、改正後の試算も行っています。

設定条件

● 相続財産

合計3億円

- 出資持分2億円（出資額：1,000万円、利益剰余分：1億9,000万円）

● 被相続人：1名

- 出資持分2億円の相続について納税猶予の手続きを行い、出資持分をすべて放棄して移行期間内に持分なし医療法人に移行したケースを想定。

平成26年12月31日までの相続に係るもの

① 全ての相続財産から税額を算出

$$1) \text{ 課税遺産 } 3\text{億円} - \underbrace{(5,000\text{万円} + 1,000\text{万円} \times 1\text{人})}_{\text{基礎控除}} = 2\text{億}4,000\text{万円}$$

$$2) \text{ 税額計算 } 2\text{億}4,000\text{万円} \times \underbrace{40\%}_{\text{税率}} - \underbrace{1,700\text{万円}}_{\text{控除額}} = 7,900\text{万円}$$

② 出資持分のみを相続したとして税額を算出

$$1) \text{ 課税遺産 } 2\text{億円} - \underbrace{(5,000\text{万円} + 1,000\text{万円} \times 1\text{人})}_{\text{基礎控除}} = 1\text{億}4,000\text{万円}$$

$$2) \text{ 税額計算 } 1\text{億}4,000\text{万円} \times \underbrace{40\%}_{\text{税率}} - \underbrace{1,700\text{万円}}_{\text{控除額}} = \mathbf{3,900\text{万円 (猶予税額)}}$$

$$\text{③ 納税額 } 7,900\text{万円} - \mathbf{3,900\text{万円}} = 4,000\text{万円}$$

出典：『「持分なし医療法人」への移行促進策のご案内』（厚生労働省）

上記計算により、猶予制度を活用しなかった場合の税額は①2) 7,900万円ですが、制度活用により③4,000万円の納税額となります。つまり②2) 3,900万円の節税となります。なお、税制改正後の新税率で試算した場合は、次のとおりです。

平成27年1月1日からの相続に係るもの

① 全ての相続財産から税額を算出

$$1) \text{ 課税遺産 } 3\text{億円} - \underbrace{(3,000\text{万円} + 600\text{万円} \times 1\text{人})}_{\text{基礎控除}} = 2\text{億}6,400\text{万円}$$

$$2) \text{ 税額計算 } 2\text{億}6,400\text{万円} \times \underbrace{45\%}_{\text{税率}} - \underbrace{2,700\text{万円}}_{\text{控除額}} = 9,180\text{万円}$$

② 出資持分のみを相続したとして税額を算出

$$1) \text{ 課税遺産 } 2\text{億円} - \underbrace{(3,000\text{万円} + 600\text{万円} \times 1\text{人})}_{\text{基礎控除}} = 1\text{億}6,400\text{万円}$$

$$2) \text{ 税額計算 } 1\text{億}6,400\text{万円} \times \underbrace{40\%}_{\text{税率}} - \underbrace{1,700\text{万円}}_{\text{控除額}} = \underline{4,860\text{万円}} \text{ (猶予税額)}$$

$$\textcircled{3} \text{ 納税額 } 9,180\text{万円} - \underline{4,860\text{万円}} = 4,320\text{万円}$$

出典：『「持分なし医療法人」への移行促進策のご案内』（厚生労働省）

相続税の基礎控除が減少し税率が増加しますので、最終の納税額は、改正前と比較して320万円の増加となりますが、②2) 4,860万円の節税となります。

3 移行を支援する融資制度

移行計画の認定を受け、持分なし医療法人への移行を進める医療法人において、出資持分の払い戻しが生じ、資金調達が必要となった場合、独立行政法人福祉医療機構によるあらゆる経営安定化資金の貸し付けを受けることができます。

融資制度の概要は下記のとおりです。

融資の概要

■ 貸付限度額：2億5,000万円

■ 償還期間：8年（うち据置期間1年以内）

■ 貸付条件

- 国の移行計画の認定を受け、持分なし医療法人への移行期間中の医療法人であること。
- 資金の貸付けにあたっては、事前審査及び本審査を受けていただく必要があります。
- 通常の「経営安定化資金」との併用はできません。

3 | 医療法人への贈与税課税の可能性と回避要件

1 「相続税不当減少」の取り扱いと課税回避要件

(1) 医療法人への贈与税課税

出資持分のある医療法人から、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、医療法人を個人とみなして贈与税が課される可能性があります。つまり、相続税を不当に減少させたことに対する課税です。

相続税法第66条第4項の規定の趣旨は以下のとおりで、法人役員等法人関係者に対する特別の利益供与があった場合は、本来払い戻しをしなければならなかった出資金の含み益をこれらの関係者に贈与したとみなされ、医療法人に贈与税が課税されます。

相続税法第66条第4項の規定の趣旨

法第66条第4項の規定は、公益を目的とする事業を行う法人に対する財産の贈与又は当該法人を設立するための財産の提供（以下「贈与等」という。）により贈与等をした者又はこれらの者と特別関係がある者が当該法人の施設又は余裕金を私的に利用するなど当該法人から特別の利益を受けているような場合には、実質的には、当該贈与等をした者が当該贈与等に係る財産を有し、又は特別の利益を受ける者に当該特別の利益を贈与したのと同じこととなり、したがって当該贈与等をした者について相続が開始した場合には、当該財産は遺産となって相続税が課され、又は特別の利益を受ける者に対し贈与税が課されるのにかかわらず、法人に対し財産の贈与等をする事によりこれらの課税を免れることとなることに顧み、当該法人に対する財産の贈与等があった際に当該法人に贈与税を課することとしているものであることに留意する。

この医療法人に対する課税を回避するための要件は、以下のとおりです。

(2) 医療法人への贈与税の課税なく円滑に移行できる要件

出資持分のない医療法人へ贈与税の課税なく移行する場合、一定の要件を満たす必要があります。この要件を満たしますと、医療法人に対する贈与税課税は発生しません。

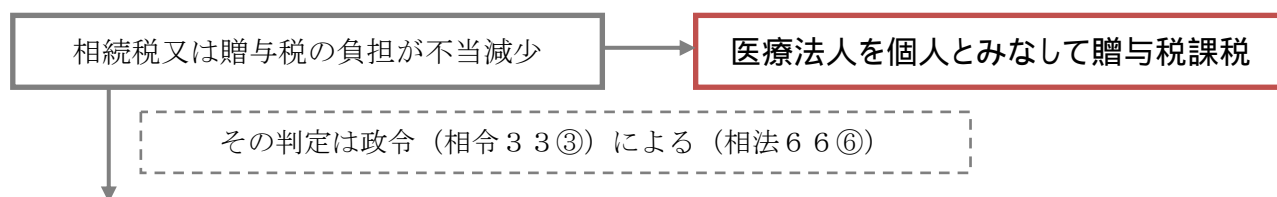
その要件充足性を判定する手順は、次ページのフローで整理されます。

出資持分を放棄し、医療法人としての事業を継続させるわけですから、当然のことながら、同族割合の要件等、公益性の高い法人運営が求められます。

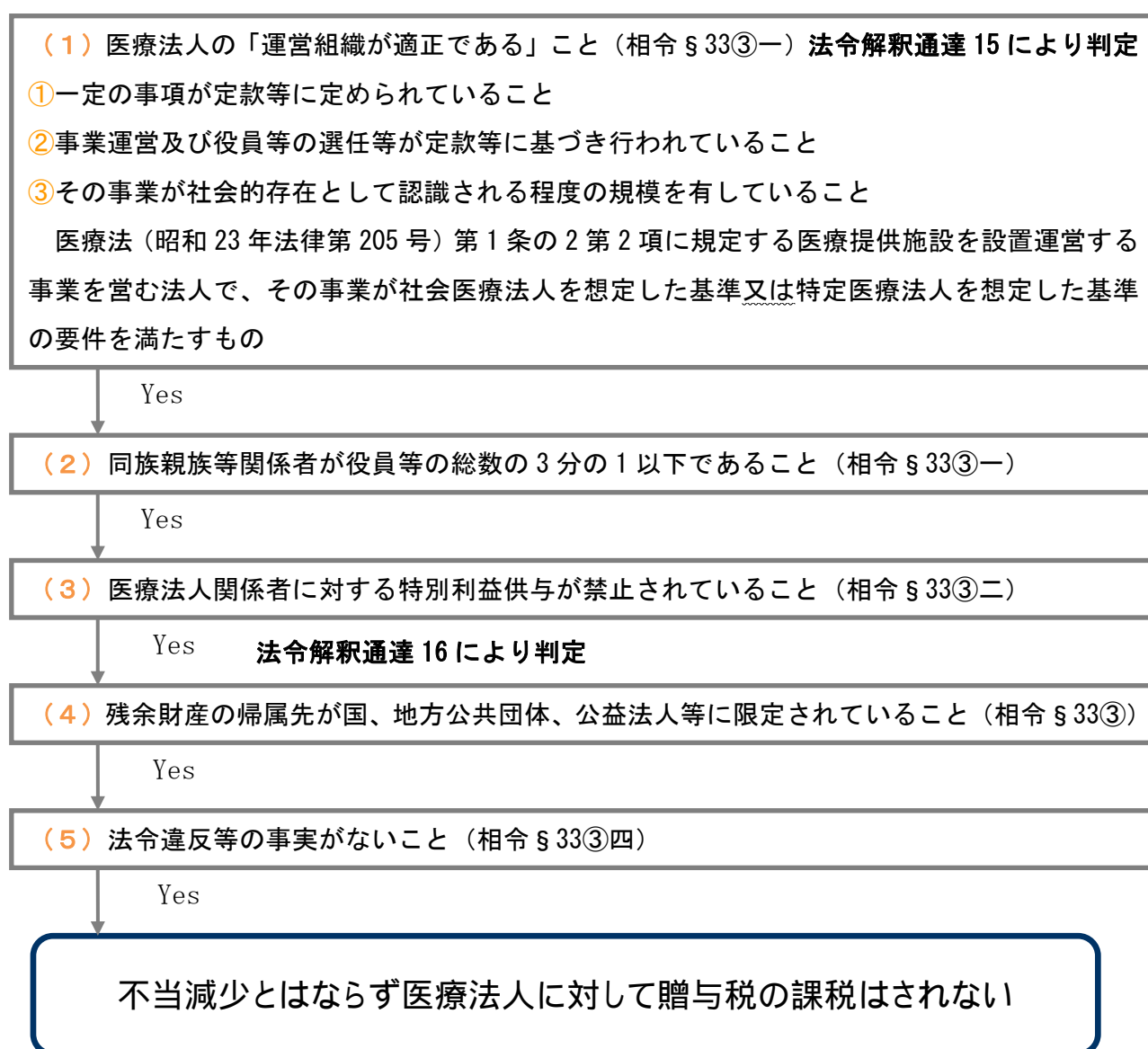
医療法人への贈与課税になると認められるか否かの判定

* 相法：相続税法、相令：相続税法施行令

1 相続税法第 66 条第 4 項



2 相続税法施行令第 33 条第 3 項



フローの 2 (1) に医療法人の「運営組織が適正である」こととされています。①の一定の事項が定款に定められていることとされていますが、具体的には次の 9 項目の定款記載が必要です。

定款記載事項

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。
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。
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。
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。
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) 定数の変更 (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
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、構成員の総数の過半数の議決を必要とすること。
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。
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。
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。

もう一つのポイントは、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、つまり、特定医療法人、社会医療法人並みの要件を求めており、その要件は下記のとおりです。

特定医療法人と同等の要件	社会医療法人と同等の要件
● 社会保険診療報酬等に係る収入金額が全収入金額の80%以上	● 社会保険診療報酬等に係る収入金額が全収入金額の80%以上介護保険収入・助産に係る収入を含む
● 自費患者に対する請求が社会保険と同一	● 自費患者に対する請求が社会保険と同一
● 医業収入が医業費用の150%以内	● 医業収入が医業費用の150%以内
● 報酬制限（年3,600万円以下）	● 役員及び評議員に対する報酬等の支給基準を明示
● 40床以上または救急告示病院 ● 15床以上及び救急告示診療所	● 病院又は診療所の名称が4疾病5事業に係る医療連携体制を担うものとして医療計画に記載されていること
● 差額ベッドが全病床数の30%以下	

4 | 移行計画認定制度 Q & A

1 移行選択肢と合併時の取り扱い

Q 移行計画に移行先の医療法人を記載する必要がありますが、具体的にどのような選択肢がありますか？

A 選択肢としては、下記の選択肢があります。分類しますと一定の要件を満たす必要がある医療法人と定款変更によって移行が可能な医療法人、合併による移行の3種類です。

■ 具体的選択肢

一定の認定・承認要件	<ul style="list-style-type: none"> ● 社会医療法人 ● 特定医療法人
定款変更	<ul style="list-style-type: none"> ● 基金制度を活用した医療法人（基金拠出型医療法人） ● 上記に該当しない一般の出資持分のない医療法人
合併	<ul style="list-style-type: none"> ● 出資持分のない医療法人との合併

Q 当法人は、現在合併を検討していますが、どのような取り扱いとなりますか？

A 合併前の医療法人のいずれもが持分の定めのある医療法人である場合、合併後存続する医療法人が、どのような形態をとるかによって取扱いが異なります。合併後存続する法人が認定医療法人であれば納税猶予は継続しますし、持分なしであれば納税は免除されます。ただし、存続法人が持分ありであれば、納税猶予は打ち切りとなり、認定医療法人は消滅します。

存続法人	消滅法人	合併後法人	納税猶予	留意点
認定医療法人	持分あり	認定医療法人	継続	—
		持分なし	免除	—
	持分なし	持分なし	免除	—
持分あり	認定医療法人	持分あり	打ち切り	認定医療法人の消滅
		持分なし	免除	
持分なし	認定医療法人	持分なし	免除	

2 移行計画認定制度の取り扱い

Q 認定が取り消されるケースはありますか？

A 医療法附則第10条の5及び租税特別措置法第70条第7項の5で、認定の取り消し、納税猶予の打ち切りの規定が定められています。移行に向けた取り組みを行っていない、移行期限までに移行できなかった、移行期限内に出資金の払い戻しを受けた場合、出資持分の譲渡をした場合等が該当します。具体的内容は、下記のとおりです。

医療法附則 第10条の5 ⇒取り消し	認定医療法人が移行計画に従って新医療法人への移行に向けた取り組みを行っていないと認められるとき、その他厚生労働省令で定めるときは、その認定を取り消すことができる。
	厚生労働大臣は、認定医療法人が認定移行計画に記載された移行の期限までに新医療法人にならなかったときは、その認定を取り消すことができる。
租税特別措 置法 第70条第7 の5 ⇒納税猶予 の打ち切り	贈与税の提出期限から移行期限までの間に、出資額に応じた払い戻しを受けた場合
	贈与税の提出期限から移行期限までの間に、認定医療法人の持分を譲渡した場合
	移行期限までに、新医療法人への移行をしなかった場合
	認定移行計画について厚生労働大臣認定が取り消された場合
	当該認定医療法人が解散をした場合
	当該認定医療法人が合併により消滅した場合

Q 移行計画が変更となる場合、届出等は必要ですか？

A 移行計画の認定は厚生労働大臣が行います。よって、移行計画に変更が生じる場合には、予め厚生労働大臣の認定を受ける必要があります。当初の移行計画に則って計画が進められていない場合は、前述のとおり認定を取り消されますので注意が必要です。

Q 移行計画の進捗について、報告義務はありますか？

A 移行計画の進捗については、報告義務があります。報告形態についての、詳細は明らかになっていませんが、医療法附則第10条の8で、「認定医療法人は、厚生労働省令で定めるところにより、認定移行計画の実施状況について厚生労働大臣に報告しなければならない」と記載されています。

3 医療法人に対する贈与税課税

Q 医療法人への贈与税課税において、特別利益供与が禁止されているとありましたが、特別の利益供与とは具体的にどのような行為を指すのでしょうか？

A 相続税法第66条では、医療法人関係者に対する特別の経済的利益に該当する行為があった場合には、法人に贈与税を課すと規定されています。下記文中、「これらの者」とは、医療法人関係者（社員、理事・監事及びその親族、社員及び理事・監事より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、社員及び理事・監事が役員となっている他の会社等）を指します。

特別の経済的利益

- 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。
- 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。
- 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。
- これらの者から金銭その他の財産を過大な利息又は賃借料で借り受けること。
- 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公益を目的とする事業の用に供するとは認められない財産を取得すること。
- これらの者に対して、当該法人の理事、監事、評議員その他これらの者に準ずるものの地位にあることのみに基づき給与等（所得税法（昭40年法律第33号）第28条第1項に規定する「給与等」をいう。以下同じ。）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。
- 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。
- 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。

■参考文献

「出資持分のない医療法人への円滑な移行マニュアル」(厚生労働省医政局)

「『持分なし医療法人』への移行促進策のご案内」(厚生労働省)