

医業のための マネジメント **通** **信**

第1号



新たな認定医療法人制度について

1. はじめに

医療法人の経営者(理事長様)にとって出資持分の承継は、以前より関心の高いテーマの一つではありますが、平成29年度税制改正後、ますますご相談が増加しています。これは、平成29年度税制改正および医療法改正により、「持分なし医療法人への移行」の際、医療法人に課される贈与税が非課税となる制度が創設されたことによります。本稿では、この改正後の制度(以下「新認定医療法人制度」)のポイントを整理しながら、制度の概要をご紹介します。

2. 制度創設の背景と経緯

(1) 出資持分承継の課題と持分なし医療法人制度の創設

医療法人は、剰余金の配当が禁止されていることから、法人内部に多額の剰余金が留保される傾向にあり、このような医療法人の出資持分は、財産としての価値が高騰し、出資者が死亡した際に、相続人に対し多額の相続税が課税されます。相続人の手元に納税資金がない場合、相続税の納税にあてるため相続人が医療法人に対し出資の払戻請求を行うことにより、多額の資金が医療法人から流出し、法人の経営を圧迫するといった事態が生じることが指摘されていました。

そこで、第5次医療法改正により、地域医療を支える医療法人の経営の安定性の確保のため、平成19年4月1日以後、出資持分のある医療法人の新設は認められないこととなりました。しかし、既存の出資持分のある医療法人に関しては、当分の間、経過措置として存続が認められ、持分なし医療法人への移行は自主的な取組みとして医療法人の判断に委ねられました。

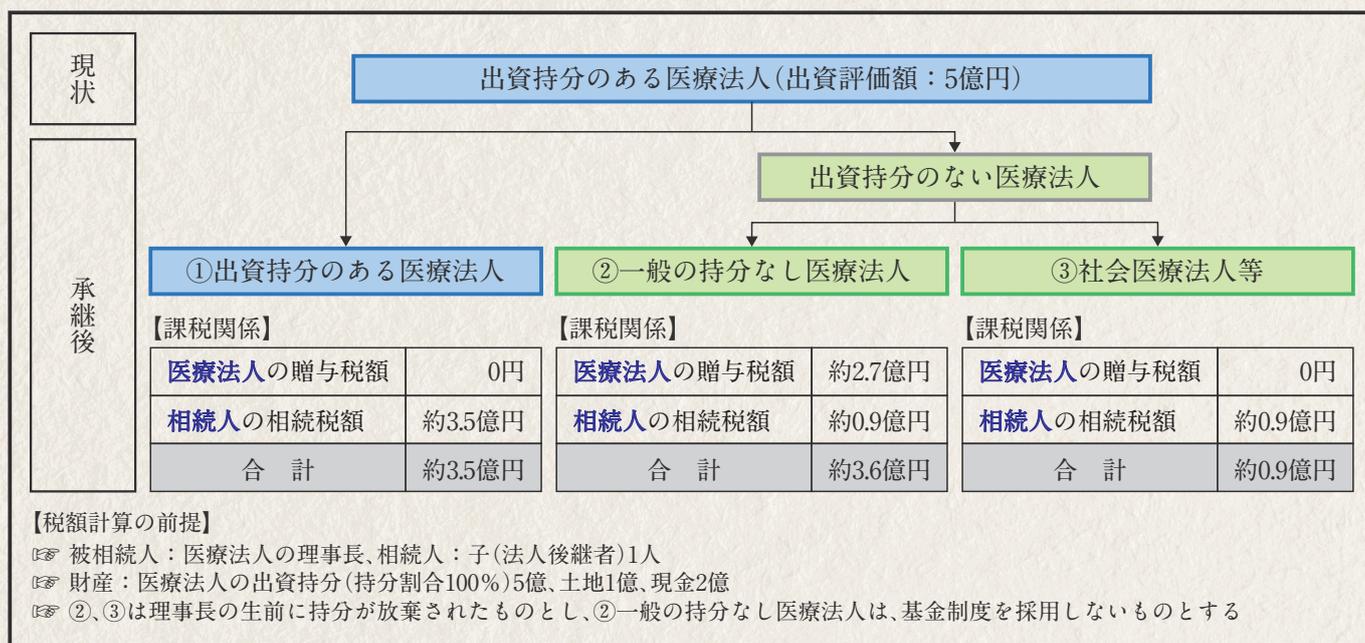
(2) 出資持分の承継方法

平成19年3月末以前に設立された出資持分のある医療法人の出資持分の承継方法には、「出資持分のある医療法人のままその出資を後継者に承継する方法」と、「出資を放棄し持分なし医療法人へと移行する方法」とがあります。

前者を選択する場合には、出資持分を相続・贈与・譲渡等により承継し、後者の場合には「一般の持分なし医療法人」か「公益性の高い医療法人(社会医療法人・特定医療法人等)」へ移行することとなります。

なお、承継方法と課税関係を整理すると次のようになります。

【承継方法と課税関係の整理】



上記①、②の承継方法では、いずれも個人または医療法人が高額の税金を納めなくてはなりません。③のように、医療法人が贈与税を負担することなく、持分なし医療法人へ移行できる場合、個人と医療法人合わせて

負担する税金の合計額は、①、②と比較し、抑えることができます。しかし、そのためには、社会医療法人・特定医療法人に該当する、もしくはこれら並みの「高い公益性を担保する要件」を満たさなければなりません。当該要件には、「役員の数(理事6人以上、監事2人以上)」や「役員数のうち同族関係者数が3分の1以下であること」、「都道府県の医療計画に施設の名称が記載されていること」等が含まれ、多くの医療法人にとって厳しいものになっています。このように、医療法人の出資持分に係る相続税・贈与税負担が、出資持分の承継における障壁となっていました。

(3) 認定医療法人制度の創設(平成26年度改正)

①創設の背景

第5次医療法改正により、持分なし医療法人が原則とされましたが、既存の出資持分のある医療法人から持分なし医療法人への移行は自主的な取組みと位置付けられたこともあり、出資持分のある医療法人から持分なし医療法人へ移行する法人は一部に留まっていた。そこで、持分なし医療法人への移行を促進するために「認定医療法人制度」が創設されました。

②優遇措置

持分なし医療法人への移行計画について厚生労働大臣の認定を受けた医療法人(以下「認定医療法人」)の出資持分を相続等により取得した相続人は、一定の手続きを行えば、その出資持分に係る相続税の納税が猶予され、その後、出資持分のすべてを放棄した場合には、納税猶予分の相続税の全額が免除されました。この制度を活用すれば、予期せぬ相続発生により、急遽、相続人が医療法人の出資持分に係る多額の納税に迫られる、という事態は避けることができました。

③制度の課題

個人への課税は猶予・免除される手当がされましたが、出資持分の放棄により持分なし医療法人へ移行した医療法人は、以前と同様に、上記(2)に記載した「高い公益性を担保する要件」を満たさない限り、贈与税を納税しなければならないことから、移行はあまり進みませんでした。(平成29年3月末時点の旧認定件数はわずか67件です。)

3. 新たな認定医療法人制度の概要(平成29年度改正)

(1) 贈与税の非課税制度の創設

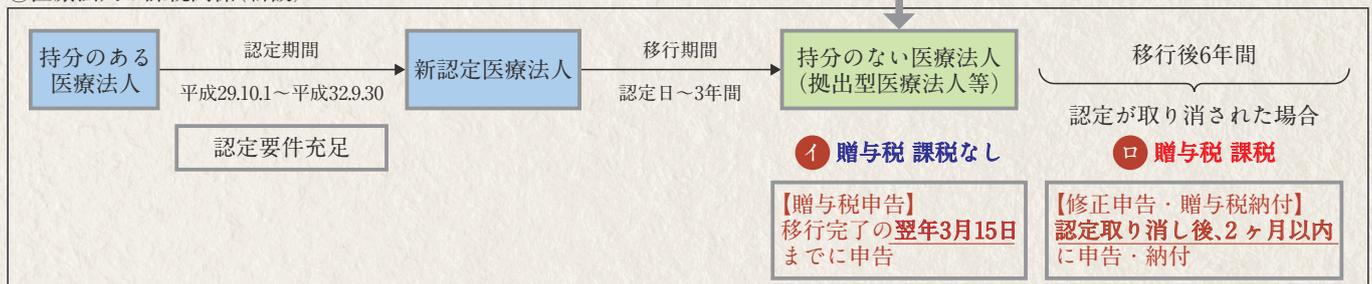
このような状況をふまえ、平成29年度税制改正及び医療法改正により認定医療法人制度の改正が行われました。この改正により、認定期間(平成29年10月1日から平成32年9月30日)中に厚生労働大臣の認定を受けた医療法人(以下「新認定医療法人」)の出資者が、移行期限(認定日から3年以内)までに、出資持分を放棄し、持分なし医療法人に移行した場合には、医療法人に対する贈与税を非課税とする制度が創設されました。

【新認定医療法人制度】

①個人の課税関係



②医療法人の課税関係(新設)



(2) 課税関係の整理

①個人の課税関係(相続税・贈与税の納税猶予・免除)

出資持分を相続等により取得した相続人又は持分放棄により価値移転を受けた残存出資者について、一定の要件に該当する場合には、相続税・贈与税の納税が猶予され、移行期限(認定日から3年以内)までに
出資持分が放棄された場合には、猶予されている相続税・贈与税は免除されます。

②医療法人の課税関係

(イ) 拠出型医療法人等への移行時の課税(移行時課税)

新認定医療法人の出資者(個人)が、出資持分の全部又は一部を放棄し、認定移行計画に記載され移行
期限までに、持分なし医療法人(拠出型医療法人等)へ移行した場合には、医療法人が放棄により
受けた経済的利益について、医療法人に対して贈与税は課されないこととなりました。

(ロ) 新認定医療法人の認定取消時の課税(取消時課税)

上記(イ)の適用を受けた新認定医療法人が、贈与税の申告書の提出期限から、移行後6年を経過する
日までの間に、認定が取り消された場合には、その医療法人を個人とみなして、医療法人が出資持分
の放棄により受けた経済的利益について贈与税が課されます。

4. 移行計画の認定要件

(1) 認定要件

移行計画の認定期間は、平成29年10月1日から平成32年9月30日の間の3年間です。認定に当たり、下記要件に
基づき審査が行われます。

	要件
制度創設時からの 要件	移行計画が医療法人の社員総会において議決されたものであること
	移行計画が持分のない医療法人への移行をするために有効かつ適切なものであること
	移行計画に記載された移行期限が認定日から起算して3年を超えないものであること
運営の適正性要件 (追加要件)	下記の運営に関する要件を満たすこと
	① 法人関係者に特別の利益を与えないこと
	② 営利事業を営む者等に特別の利益を与えないこと
	③ 理事等に対する報酬等が不当に高額でないこと
	④ 遊休財産額が事業費用の額を超えないこと
	⑤ 法令違反等公益に反する事実がないこと
	⑥ 社会保険診療等に係る収入金額が全収入金額の80%を超えること
	⑦ 自費患者に対する請求額が社会保険診療報酬と同一の基準によること
⑧ 収入金額が、患者のために直接必要な経費の150%以下であること	

制度創設時には、認定を受けるための要件が3つ定められていましたが、平成29年の医療法改正により医療
法人の運営に関する上記8つの要件が追加されました。これは、認定を受けた法人は、税制の優遇措置等を受け
られることから、その認定を受けようとする医療法人に対し、一定の公益性の担保を求めている為です。なお、
この運営に関する要件については、認定から持分なし医療法人へ移行するまでの期間はもちろんのこと、移行
後も6年間満たし続けなければなりません。仮に、移行後6年の間に要件を満たさなくなった場合には、認定が
取り消され、優遇措置の適用がなくなるため留意が必要です。

(2) 運営の適正性要件(追加要件)

① 法人関係者に特別の利益を与えないこと

「法人関係者」には、当該医療法人の出資者、社員、理事、監事、使用人やその配偶者及び三親等以内の親族や事実上婚姻関係と同様の事情にある者等までが含まれます。これらの者に対し、例えば下記のような行為を行った場合には、特別な利益を与えていると判断される可能性がありますので留意が必要です。

- 法人の財産を居住、担保その他の私事に利用させること
- 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
- 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
- 法人の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財産を過大な利息又は賃貸料で借り受けること
- これらの者から財産を過大な対価で譲り受けること、又は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
- これらの者に対して、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
- 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 営利事業を営む者等に特別の利益を与えないこと

株式会社等の営利事業を営む者等に対して寄附その他の特別の利益を与えることを禁じています。ただし、公益法人等に対するその公益目的事業のための寄附や特別の利益の供与はこの限りではありません。

③ 理事等に対する報酬等が不当に高額でないこと

理事及び監事に対する報酬等(報酬、賞与その他の職務遂行の対価として受ける財産上の利益及び退職手当)が、不当に高額なものとならないような支給基準を定めていなければなりません。支給基準は、理事等の勤務形態に応じて定める必要があり、民間の役員報酬や従業員給与、当該医療法人の経営状況等を考慮し、「不当に高額」であるかを判断するものとされていますが、具体的な金額基準は示されていません。

④ 遊休財産額が事業費用の額を超えないこと

「遊休財産」とは医療法人の業務ために現に使用されておらず、今後も使用が見込まれない財産を意味し、毎会計年度末日における遊休財産の価額が、直近に終了した会計年度のPL(損益計算書)に計上する医療法人の事業に係る費用の額を超えないこと、とされています。

■ 判定イメージ

・遊休財産額 ≤ 本来業務事業損益に係る事業費用

・遊休財産額 = (直近貸借対照表の資産の総額 - 控除資産^{*}) × $\frac{\text{純資産の額}}{\text{資産の総額}}$

※控除資産

- (イ) 本来業務(病院、診療所又は、介護老人保健施設)の業務の用に供する財産
- (ロ) 附帯業務の業務の用に供する財産
- (ハ) (イ)(ロ)の業務を行うために保有する財産
- (ニ) (イ)(ロ)の業務を行うための財産の取得又は改良に充てるために保有する資金
- (ホ) 将来の特定の事業(定款に定められた事業)の実施のために特別に支出する費用の支出に充てるために保有する資金

⑤法令違反等公益に反する事実がないこと

法令に違反する事実やその帳簿書類の偽装隠蔽をしている事実等、公益に反する事実がないことが必要になります。法令に違反する事実とは、医療監視の結果重大な不適合事項あり、都道府県知事から改善勧告が行われたものの是正されない場合等をいいます。

⑥社会保険診療等に係る収入金額が全収入金額の80%を超えること

社会保険診療や予防接種、助産、介護保険の給付に係る収入金額が全収入金額の80%を超えていなければいけません。従って、保険適用外の自由診療による収入が多い医療法人は留意が必要です。

■判定イメージ

$$\frac{\text{社会保険診療収入} + \text{健康診査収入} + \text{予防接種収入} + \text{助産収入} + \text{介護保険給付収入}}{\text{全収入金額}} > 80\%$$

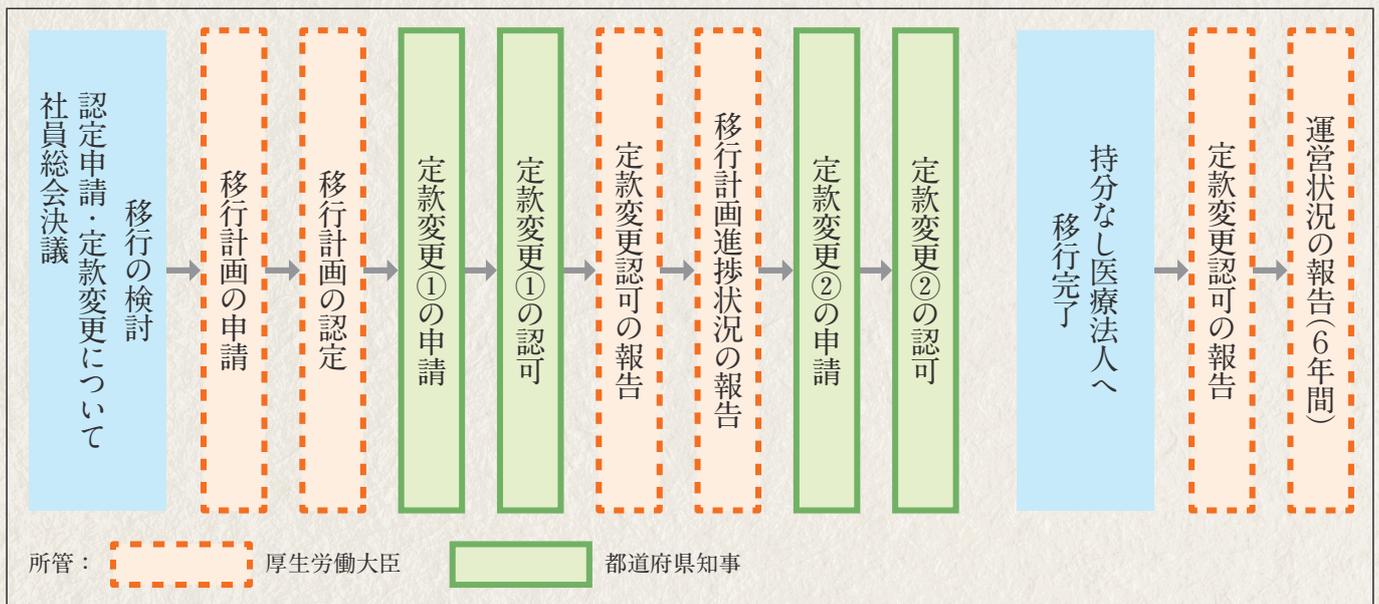
⑦自費患者に対する請求額が社会保険診療報酬と同一の基準によること

自費患者に対し請求する診療報酬の金額が、社会保険診療報酬の金額と同程度以下と定められていて、かつ、実際にその基準に従い患者に請求していることが必要です。

⑧収入金額が、患者のために直接必要な経費の150%以下であること

医療診療の収入金額が、医師、看護師等の給与、医療の提供に要する費用(投薬費を含む。)等の患者のために直接必要な経費の額の150%以下でなければなりません。

5. 移行計画の認定手続きの流れ



(1) 認定申請

持分なし医療法人への移行計画について、厚生労働大臣の認定を受けようとする出資持分のある医療法人は、移行計画に出資者名簿や運営に関する要件の充足状況を説明する書類、直近3会計年度分のBS(貸借対照表)、PL(損益計算書)等を添付して提出します。

なお、当該移行計画は社員総会で議決されたものでなければなりません。厚生労働大臣は、これらの書類審査の他、必要に応じて都道府県への事実確認や実地調査を行い、認定の可否を判断し、書面で通知します。

(2) 定款変更①

認定の通知を受けた医療法人は、認定後速やかにその旨を定款に記載するため、都道府県知事に、定款変更の認可申請をしなければなりません。その後、定款変更の認可を受けた医療法人は3ヶ月以内に厚生労働大臣にその旨を報告します。

(3)進捗状況の報告

新認定医療法人は、認定後移行期限内で、持分なし医療法人への移行を完了するまでの間、認定を受けた日から1年ごとに、3ヶ月以内に厚労働大臣に移行計画の進捗状況及び運営に関する要件の充足状況を報告しなければなりません。また、出資持分の放棄や払戻、譲渡、相続、贈与等が生じた場合も同様に、3ヶ月以内に厚生労働大臣に出資の状況を報告する必要があります。

(4)定款変更②

新認定医療法人は、移行期限までに、残余財産の帰属先を国等にする定款の変更を都道府県知事に申請し、認可を受け、持分なし医療法人への移行を完了させなければなりません。この認可を受けた医療法人は3ヶ月以内に厚生労働大臣にその旨を報告します。

(5)運営状況の報告

持分なし医療法人への移行を完了した新認定医療法人は、都道府県知事の定款変更認可を受けた日から、「5年を経過するまでの間は1年を経過するごとに、3月以内」、「5年を経過してから6年を経過するまでの間は、5年10月を経過する日まで」に厚生労働大臣に運営の状況に関する報告しなければなりません。

6.最後に

前述のように、新認定医療法人制度の活用により、贈与税負担がなくなることは医療法人にとって非常にメリットがあるといえますが、認定制度の適用を受けた場合、移行後も6年間、運営に関する要件を守らなくてはならないことや、合併・分割ができないこと等、経営に一定の制約が生じます。従って、医療法人固有の状況に応じて当該制度活用を検討する必要があるといえます。

一方、当該制約等に鑑み、出資持分に係る贈与税を医療法人で負担できるようであれば、認定制度を活用せず、持分なし医療法人へ移行するという判断も十分合理的といえます。

さらには、出資持分は、財産権であり、医療法上も「当分の間」認められているものであることから、持分なし医療法人へ移行せずに、出資持分を後継者へ相続、贈与等により承継するという選択も当然あります。

このように、新認定医療法人制度の活用は出資持分の承継方法の一つ、と位置付けられますが、当該認定を受けられる期間は、平成32年9月30日までとなっています。一度、現時点での医療法人の出資持分の評価額を試算し、その出資持分に係る相続税や贈与税の金額を把握された上で、後継者の方と出資持分の承継方法について検討する機会を設けられてはいかがでしょうか。出資持分の承継は、経営における重要な課題です。税理士等の専門家に相談し、慎重に検討を重ねられることをお勧めいたします。

(ご留意事項)

- 本資料は、各トピックスについて十分な知見を持っていると弊社が判断した第三者/機関に執筆依頼をし、作成されたものです。必ずしも、執筆者/執筆元が弊社の関連会社であるわけではありません。
- 本資料は、医業経営、医療制度、相続/医業承継、その他医療関連のトピックスの紹介や解説、また、これに関連するスキーム等の紹介や解説、及びその効果等に関する説明・検証等を行ったものです。あくまで、お客さまへの情報提供を目的としたものであり、金融商品の取引、その他の取引の広告・宣伝ならびに勧誘を目的とした資料ではありません。
- 本資料の具体的な内容について、弊社でご質問等にお答えすることはできません。また、弊社からの執筆者/執筆元のお取り次ぎ等も致し兼ねます。
- 実際の取引等をご検討の際には、今後の制度改正の動きに加え、具体的な実務動向や法解釈の動き、及びお客さまの個別の状況等に十分ご留意いただき、必要に応じて、所轄の税務署や、弁護士、公認会計士等の専門家などにご相談の上、お客さまご自身の責任・判断をもって行っていただきますよう、お願い申し上げます。
- 本資料は、弊社が信頼できると判断した情報源から入手した情報に基づいて作成されていますが、明示、黙示に関わらず内容の正確性あるいは完全性について保証するものではありません。また、別段の表示のない限り、作成時点に施行されている法令に基づき作成したものであり、将来、法令の解釈変更や、制度の改正、新たな法令の施行等がなされる可能性もございます。