

医療のための マネジメント **通** **信**

第4号



平成31年度税制改正について

1. はじめに

昨年の12月14日に平成31年度税制改正大綱が公表され、今年の3月27日に国会で可決・成立し、4月1日以降順次改正法令等が施行されています。本稿では、平成31年度税制改正のうち、医療機関さまおよび医療機関の経営者さまに関連する改正をご紹介します。

2. 税制改正の内容

平成31年度税制改正のうち、医療機関さまおよび医療機関の経営者さまに関連する主な改正は下表の通りです。本稿では、医療機関経営者さまにとって影響が大きいと考えられる、個人事業者の事業用資産に係る相続税および贈与税の納税猶予制度を中心に解説します。

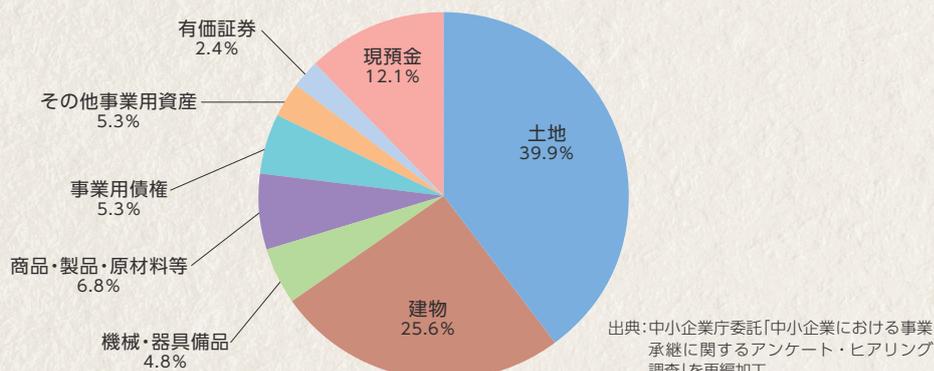
番号	内容	税目	適用時期	区分
(1)	個人事業者の事業用資産に係る相続税および贈与税の納税猶予制度の創設	相続税・贈与税	2019年1月1日～ 2028年12月31日	創設
(2)	控除対象外消費税（損税）に係る措置について	消費税	税制改正なし	
(3)	医療機器の特別償却制度の見直し	法人税・所得税	2019年4月1日～ 2021年3月31日	見直し

(1) 個人事業者の事業用資産に係る相続税および贈与税の納税猶予制度の創設

①改正の背景

平成30年度税制改正において株式会社等を対象とした事業承継税制（医療法人については認定医療法人制度として平成29年度税制改正に創設済み）が創設されましたが、個人事業者についても、高齢化が急速に進展する中で、円滑な世代交代を通じた事業の持続的な発展の確保が喫緊の課題となっていました。中小企業庁委託アンケートによると、事業承継を考えている個人事業者の約4割が「相続税の負担が不安である」と回答し、また、純資産4,800万円（配偶者と子供2名の場合の相続税の基礎控除額）を超える個人事業者の事業用資産のうち、土地・建物・機械等の割合は約70%を占めているとされていることから、個人事業者について事業用資産の承継を円滑に進めるための措置が講じられることとなりました。

【純資産4,800万円超の個人事業者の事業用資産構成】



出典：平成31年度税制改正に関する経済産業省要望【概要】

②対象となる医療機関

医療施設動態調査(平成30年12月末概数)によると、全国の病医院の総数110,501施設に対し、個人経営の病医院は41,487施設(うち、病院185施設、診療所41,302施設)と全体の4割弱を占めており、その約4万施設が本制度検討の対象となります。

③改正の内容

イ 概要

認定相続人または認定受贈者が、青色申告の承認を受けていた個人事業者から、相続等または贈与によりその個人事業者の事業の用に供されていたすべての特定事業用資産を取得し、事業を継続する場合には、担保提供を条件に、その取得した特定事業用資産の課税価格に対応する相続税または贈与税の納税が猶予されます。また、認定相続人または認定受贈者がその特定事業用資産をさらに次世代に承継し、事業を継続した等の場合には、その猶予税額が免除されます。

ロ 適用要件

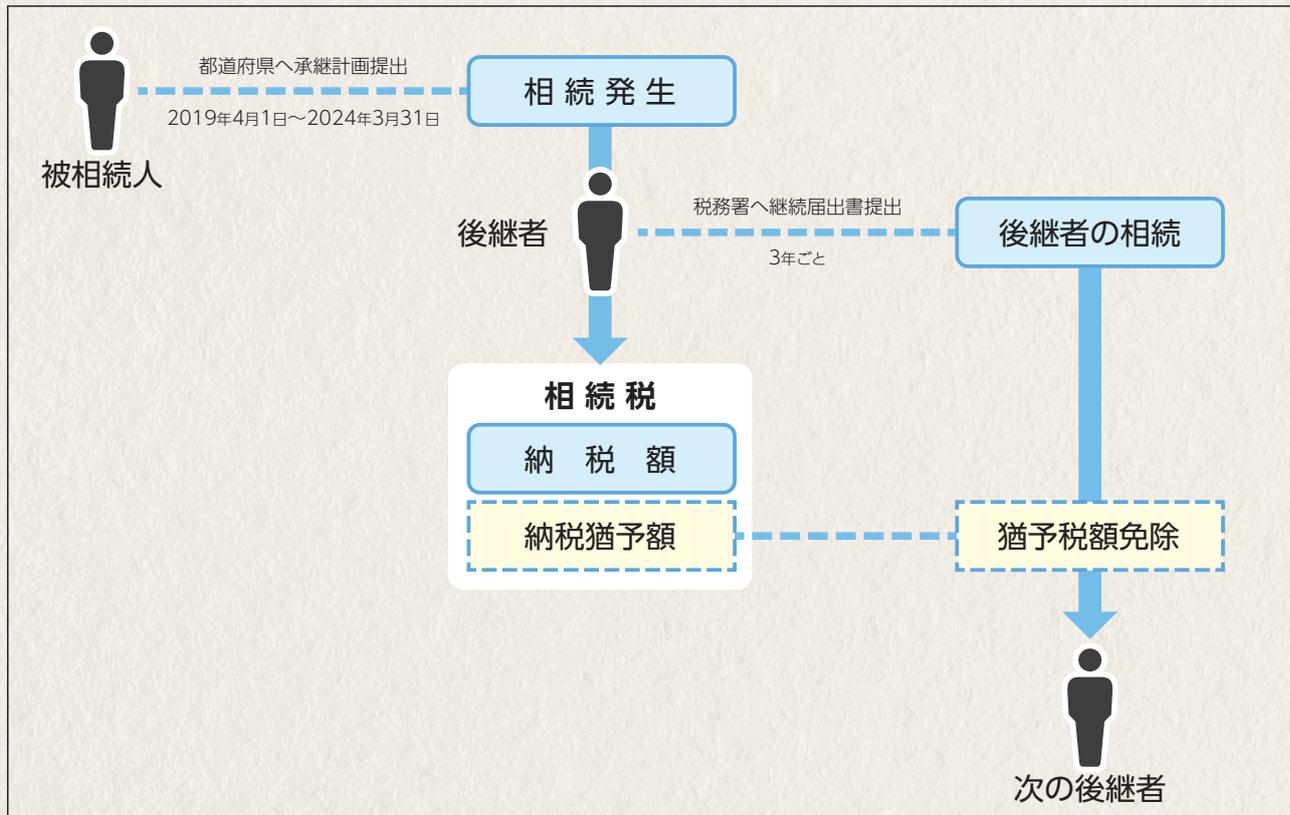
(1)本制度の適用要件は下表のとおりです。

項目	相続税の納税猶予制度	贈与税の納税猶予制度
相続人 受贈者	<ul style="list-style-type: none"> ① 承継計画(注)に記載された後継者かつ経営承継円滑化法に定める認定相続人であること ② 相続開始後に青色申告の承認を受けること ③ 特定事業用資産を保有し、事業を継続すること 	<ul style="list-style-type: none"> ① 承継計画(注)に記載された後継者かつ経営承継円滑化法に定める認定受贈者であること ② 贈与税の申告期限までに青色申告の承認を受けること ③ 特定事業用資産を保有し、事業を継続すること ④ 20歳(2022年4月1日以降は18歳)以上であること
被相続人 贈与者	青色申告の承認を受けている者	<ul style="list-style-type: none"> ① 青色申告の承認を受けている者 ② 相続時精算課税制度を適用する場合は贈与年の1月1日において60歳以上であること
対象資産	被相続人(贈与者)の事業(不動産貸付事業等を除く)の用に供されていた下記の資産で、青色申告書に添付される貸借対照表に計上されるもの(以下「特定事業用資産」)	
	<ul style="list-style-type: none"> ① 土地等(面積400㎡が上限) ② 建物(床面積800㎡が上限) ③ 上記以外の減価償却資産 	
適用時期	2019年1月1日から2028年12月31日まで	
その他	<ul style="list-style-type: none"> ① 納税猶予額に相当する担保を提供すること ② 申告期限から3年ごとに継続届出書を税務署長に提出すること 	

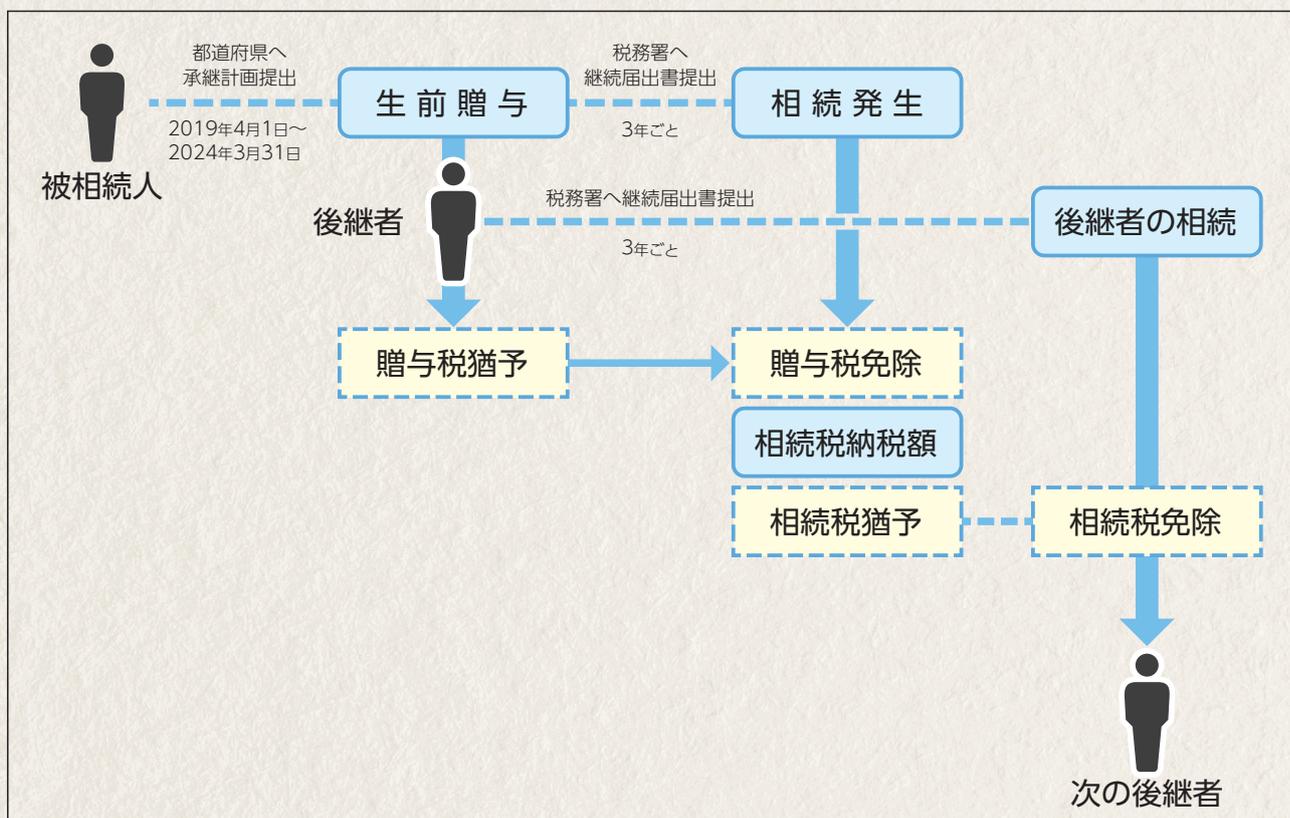
(注)認定経営革新等支援機関の指導および助言を受けて作成された特定事業用資産の承継前後の経営見通し等が記載された計画であって、2019年4月1日から2024年3月31日までの間に都道府県に提出されたものをいいます。

ロ 制度の流れ

(イ) 相続税の納税猶予制度の手続き



(ロ) 贈与税の納税猶予制度の手続き



ハ 猶予税額の計算

特定事業用資産の課税価格(債務がある場合には債務(明らかに事業用でない債務を除く)を控除した額)に対応する相続税または贈与税の納税が猶予されます。また、猶予税額の計算においては、下記の点に注意が必要です。

(イ) 相続税の猶予税額

相続税の納税猶予を受ける場合には、特定事業用宅地等に係る小規模宅地等の特例の適用を受けることができません。小規模宅地等の特例とは、個人が相続または遺贈により取得した財産のうち、その相続の開始の直前において被相続人等の事業の用に供されていた宅地等または被相続人等の居住の用に供されていた宅地等のうち、一定の選択をしたもので限度面積までの部分について一定の割合を減額する制度です。また、本制度における猶予税額の計算は債務の額を控除します(純資産に基づく猶予税額計算)が、小規模宅地等の特例はその評価減の金額について債務の額を控除して計算しないため、いずれの制度を適用するかを検討が必要です。

(ロ) 贈与税の猶予税額

贈与税の納税猶予を受ける場合において、贈与者が死亡したときには、特定事業用資産をその贈与者から相続等により取得したものとみなし、贈与時の時価により他の相続財産と合算して相続税を計算します。その際に都道府県の確認を受けることで相続税の納税猶予の適用を受けることができます。したがって、時価の下落が見込まれる建物および減価償却資産等について本制度を適用する場合は贈与時期等に留意が必要です。

ニ 猶予税額の免除

次の区分に応じて猶予税額が免除されます。なお、(イ) c の場合または(ロ)の場合には、過去5年間に認定相続人または認定受贈者(以下「認定相続人等」)の青色事業専従者に支払われた給与等で必要経費として認められない額は免除されません。

(イ) 全額免除

次の場合には、猶予税額の全額が免除されます。

- a 認定相続人等が、その死亡の時まで、特定事業用資産を保有し、事業を継続した場合
- b 認定相続人等が一定の身体障害等に該当した場合
- c 認定相続人等について破産手続開始の決定があった場合
- d 申告期限から5年経過後に、次の後継者へ特定事業用資産を贈与し、その後継者がその特定事業用資産について贈与税の納税猶予制度の適用を受ける場合

(ロ) 一部免除

次の場合には、猶予税額の一部が免除されます。

- a 同族関係者以外の者へ特定事業用資産を一括して譲渡する場合
- b 民事再生計画の認可決定等があった場合
- c 経営環境の変化を示す一定の要件を満たす場合において、特定事業用資産の一括譲渡または特定事業用資産に係る事業を廃止するとき

ホ 猶予税額の納付

次の区分に該当する場合は、その区分に応じ、それぞれの金額を納付することとなります。

- (イ) 認定相続人等が、特定事業用資産に係る事業を廃止した場合等には、猶予税額の全額を納付します。
- (ロ) 認定相続人等が、特定事業用資産の譲渡等をした場合には、その譲渡等をした部分に対応する猶予税額を納付します。
- (ハ) 上記(イ)または(ロ)に該当し、猶予税額の全部または一部を納付する場合には、その納付税額について、相続税または贈与税の法定申告期限からの利子税を併せて納付する必要があります。

へ 現物出資の取り扱い

認定相続人等が、申告期限から5年経過後に特定事業用資産を現物出資し、会社を設立した場合において、当該認定相続人等が当該会社の株式等を保有していることその他一定の要件を満たすときは、納税猶予を継続します。医療機関の場合、現行制度上出資持分の定めのない医療法人しか設立できない(株式や出資に相当するものがない)ため、この取り扱いを適用できないものと考えられます。

④ 改正の影響

医療機関の設備投資等の事業用資産は高額であると考えられますが、全国に約4万ある個人経営の病医院は地域医療を支える重要な存在であるため、地域に必要な医療を確保する観点から、本制度と平成29年度税制改正にて創設された認定医療法人制度と併せて医療機関に対する法人と個人の事業承継税制が整備されました。

(2) 控除対象外消費税(損税)に係る措置について

① 改正の背景

社会保険診療等に係る収入については消費税が非課税である一方、医薬品、診療材料、医療機器等の固定資産、委託費その他医療機関が他の事業者から受ける多くのサービスや物品に対して消費税を支払っています。事業者が毎年国に納める消費税は、原則として消費者等から預かった消費税から、支払った消費税を控除(以下「仕入税額控除」)して計算しますが、消費税の計算上、社会保険診療等に係る医薬品等の消費税については、仕入税額控除は適用できないこととなっています。このため、平成元年の消費税導入以来、仕入税額控除相当分を診療報酬で補填する措置が講じられてきましたが、補填にばらつきがある等の指摘がありました。平成30年度以前の税制改正大綱等では、その補填のあり方の検討等とあわせて、医療関係者、保険者等の意見(特に高額な設備投資にかかる負担が大きいとの指摘等)を踏まえて、この税制上の問題の抜本的な解決に向けて新たな措置を講ずるものとされていました。

② 改正の内容

実際の補填状況を継続的に調査し、診療報酬の配点方法を精緻化することにより、医療機関種別の補填のばらつきが是正されることとなりましたので、消費税率10%への引き上げに際して税制上の手当はされないこととなりました。

③ 改正の影響

税制上の手当がされないため、消費税増税に伴う診療報酬の改定について答申が行われ、2019年2月13日に開催された「第408回 中央社会保険医療協議会 総会」においては、初診料を現状の282点から288点にする等の改定案(2019年10月以降適用開始)が示されています。

(3) 医療用機器の特別償却制度の見直し

① 改正の背景

消費税増税に関しては上記(2)のとおり診療報酬の見直しにより是正がされますが、高額な医療機器の取得に関しては、仕入税額控除の仕組み上医療機関の消費税負担が高額となることに配慮して設備投資への支援措置が行われます。

また、地域における安全で質の高い医療を提供するため、長時間労働の実態が指摘されている医師等の医療従事者の勤務時間短縮に資する設備投資や、病床の再編、特定資料機器等の医療資源の適正配置に資する設備投資についての支援措置が行われます。

② 改正の内容

今回の税制改正大綱においては、前述の課題の対応策として、下記3点の特別償却制度の見直しや創設について記載されています。なお、本制度の適用対象は、青色申告書を提出する個人または法人で医療保健業を営む者になります。

制度	対象となる設備投資	特別償却割合	区分
医療用機器の特別償却	<p>1単位あたりの取得価額等が500万円以上の医療用機器で、高度な医療の提供に資するものまたは先進的なものとして一定のもの（従来から変更なし）。</p> <p>ただし、病院が取得する全身用CT・MRIについては、次のいずれかに該当すること（改正部分）</p> <p>〈更新投資（既存機器の買い替え）の場合〉 既存機器の有効利用率が一定以上であること</p> <p>〈新增設の場合〉 同様の機器を有しない他の医療機関との共同利用を行う予定であることが外形的に確認できること</p> <p>〈上記以外の場合〉 地域医療構想調整会議における協議により適当な配置であると認められたことにつき都道府県の確認を受けること</p>	12%	見直し 延長
勤務時間短縮設備の特別償却	<p>医師勤務時間短縮計画（医療勤務環境改善支援センターの助言を受けて作成する医師の勤務時間を短縮するための計画で、その長および都道府県による医師の勤務時間の短縮に資するものである旨の確認を受けたものに限り、）に基づき取得等をする勤務時間短縮用設備^(注)のうち1単位あたりの取得価額等が30万円以上の器具備品（医療機器を含む）およびソフトウェア</p>	15%	創設
構想適合病院用建物等の特別償却	<p>構想区域内等内において取得または建設（増築等を含む。）をする病院または診療所の建物およびその附属設備のうち、次のいずれかの要件に該当するもので、病床再編等につきその構想区域等に係る都道府県の確認を受けたもの</p> <p>① 既存の病院用または診療所用の建物およびその附属設備についてその用途を廃止し、これに代わるものとして新たに建設されるものであること</p> <p>② 改修により既存の病院用または診療上の建物において一の病床の機能区分に応じた病床数が増加する場合のその改修によるものであること</p>	8%	創設

(注) 労働時間管理の省力化・充実に資する設備、医師の行う作業の省力化に資する設備、医師の診療工事を補助または代行する設備等をいいます。

③ 改正の影響

従来制度に加えて、働き方改革に資する勤務時間短縮用設備や地域医療構想に適合する建物等、国の政策に沿った設備投資についても特別償却の適用範囲が広がったため、今後設備投資の選択肢が増えるものと考えられます。

3. 最後に

平成30年度税制改正による法人の事業承継税制の創設に加え、平成31年度税制改正では、個人事業者の納税猶予制度(事業承継税制)が追加されました。これまでは事業用資産や事業所得が多い個人事業者の事業承継については、相続税等の税負担を考慮して、医療法人を設立することが一般的でしたが、今後医療機関の経営者さまにとっては、法人または個人の事業形態を問わず、事業承継全般について税制で手当がされることとなり、事業承継のための選択肢が増えました。ただし、特定事業用宅地等に係る小規模宅地等の特例との併用ができないことや本制度適用後に医療法人を設立する場合の納税猶予の取り扱い等の留意点があるため、本制度の適用にあたっては十分な検討が必要です。

(ご留意事項)

- 本資料は、医業経営、医療制度、医業承継およびその他医療関連のトピックス等について十分な知見を持っているとみずほ証券(以下当社)が判断した第三者／機関に執筆依頼のうえ、当該トピックス等の紹介や解説およびその効果等に関する説明等を目的に作成されたものです。したがって、当社は明示、黙示を問わず内容の正確性・完全性およびお客さまへの適合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、作成時点の法令に基づくものであり、将来、法令・制度の改正および解釈の変更がなされる可能性もあることにご留意ください。なお、執筆者／執筆元はみずほ証券の関連会社ではありません。
- 本資料は、お客さまへの情報提供を目的としたものであり、金融商品の取引を勧誘・推奨するものではありません。また、執筆者／執筆元のサービス等の広告・宣伝および勧誘・推奨を当社が行うものではありません。
- 当社は、本資料の具体的な内容についてのご質問等にお答えすることはできません。また、当社からの執筆者／執筆元に対するお取り扱い等もできません。
- 本資料に記載されるサービス等を実際にご検討の際には、今後の制度改正の動きに加え、具体的な実務や法解釈の動向およ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うえ、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。
- 本資料に記載される内容の複製ならびに第三者への提供は、ご遠慮ください。