

# 医療のための マネジメント **通** **信**

第6号



# 持分あり医療法人の承継方法の整理

## 1. はじめに

出資持分の定めのある医療法人(以下「持分あり医療法人」)の持分の承継については、医療法人が剰余金の配当を禁止されていることから、持分の相続税評価が高額になる傾向にあり、相続税等の課税の問題が承継に際しての大きな課題となっています。

この課題を解決するため、平成29年度税制改正により、一定の要件を充足した認定医療法人が持分なし医療法人移行した場合にはみなし贈与税が猶予・免除される等、税制上の手当がなされてきました。

課税の有無のほかにも、承継方法によってメリットとデメリットがあるため、医療法人(理事長様)にとって最適な承継方法は法人ごとに異なります。本稿では、持分あり医療法人の承継方法について解説します。

## 2. 医療法人制度の沿革と課税関係

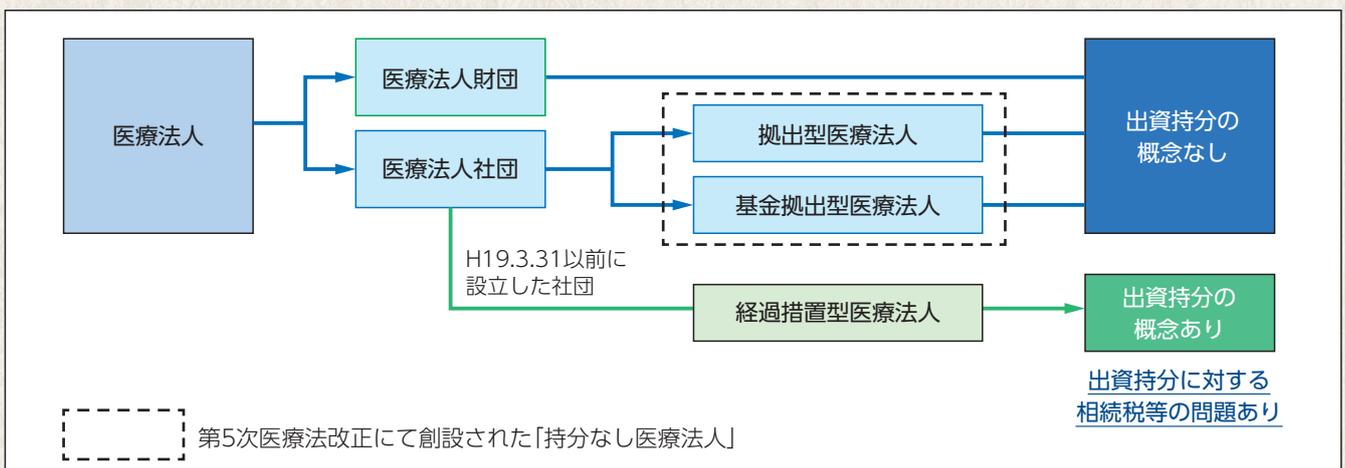
### (1) 持分なし医療法人制度の創設

医療法人制度は昭和25年の医療法改正により、医療事業の経営主体に法人格を与えることで資金調達を容易にし、医療機関に経営の永続性を与えることを目的として創設されました。

制度創設以来、設立されるのは原則持分あり医療法人でしたが、持分あり医療法人の社員は医療法人に対して、退社に伴う払戻請求権および解散時の残余財産分配請求権を有することから、医療法人の非営利性が担保されていないとの指摘がありました。

そのため平成18年の医療法改正により平成19年4月以後は持分なし医療法人しか設立できなくなりましたが、既存の持分あり医療法人は当分の間従来の形態で継続できることとなりました(経過措置型医療法人)。

【現状の医療法人体系図】



### (2) 持分あり医療法人に関する課税の問題

持分あり医療法人または持分なし医療法人のいずれの形態であっても、承継にあたって、持分に関連する次の課税関係が課題としてありました。

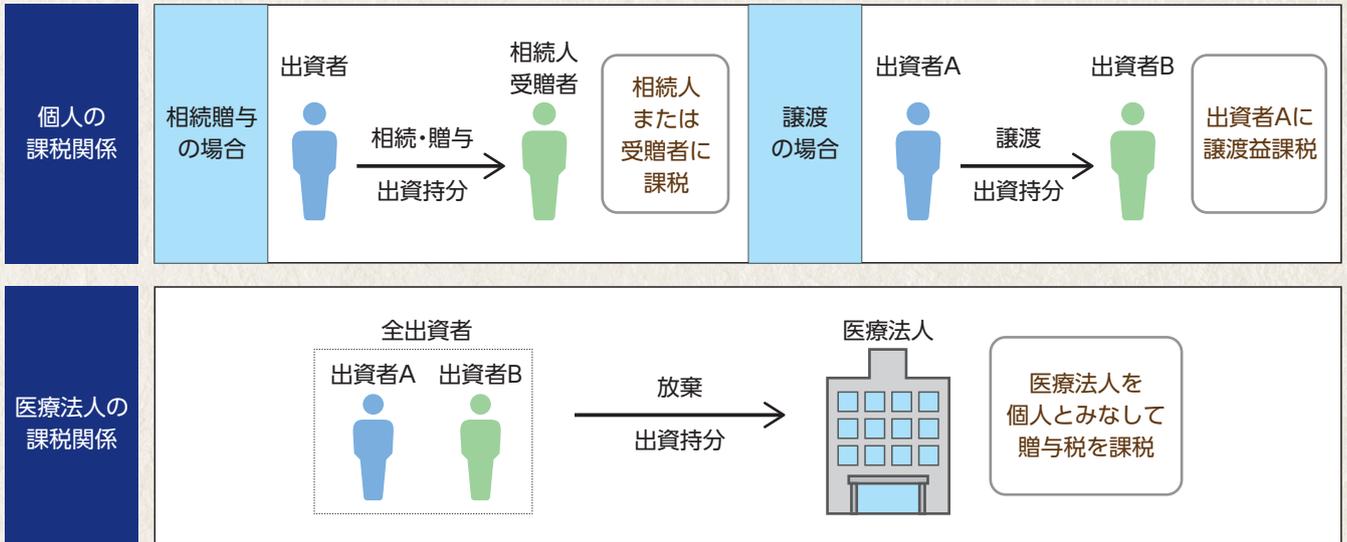
#### ① 個人の課税関係

持分を後継者に承継する方法は、相続、贈与または譲渡のいずれかの方法によりますが、相続または贈与であれば後継者に、譲渡であれば出資者(現理事長)に課税されます。また、医療法人は剰余金の配当ができず、持分の相続税評価額が高額となることから、個人での税負担が困難となることがあります。

## ②医療法人の課税関係

全出資者が持分を放棄し持分なし医療法人に移行した場合は、一定の要件(下記3.(3)②参照)を満たす場合を除き、医療法人を個人とみなして贈与税が課されます。これは、出資者の相続が発生すれば本来生じるはずであった相続税が不当に減少することおよび、放棄により払戻請求権や残余財産分配請求権が行使されず医療法人が経済的利益を享受することとなるためです。

### 【持分あり医療法人に関する課税関係】



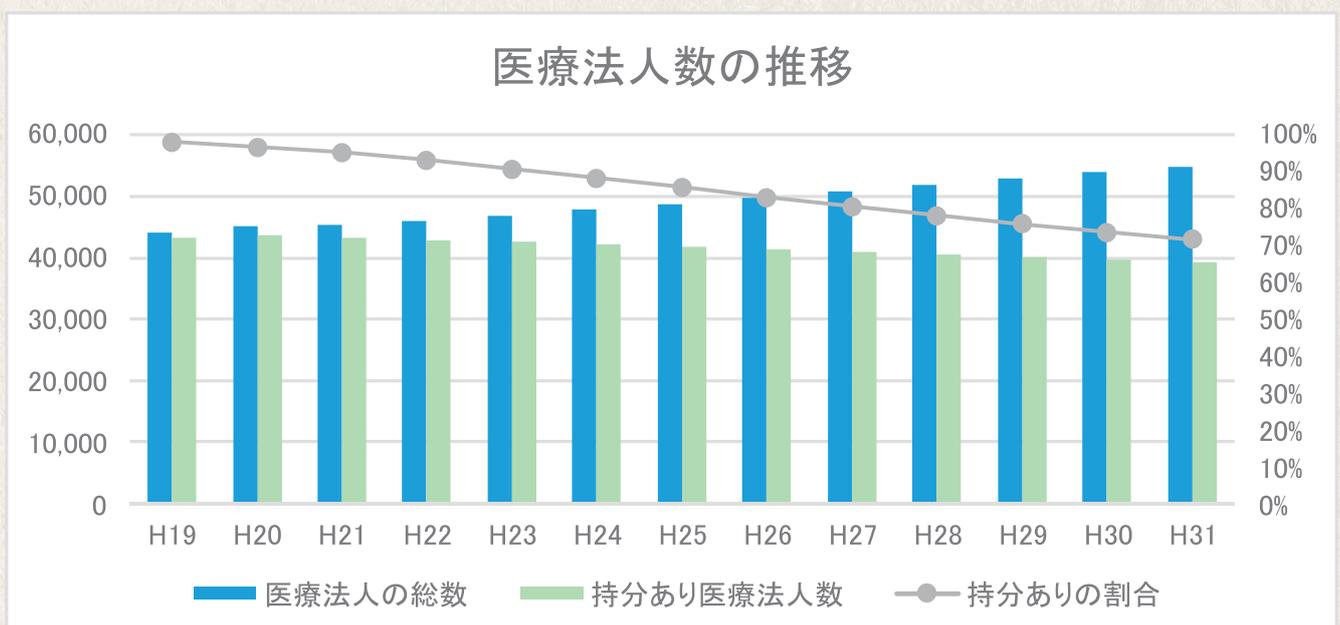
## (3) 認定医療法人制度の創設と持分なし医療法人への移行状況

移行促進策として、第6次医療法改正により「認定医療法人制度」が、平成26年度税制改正により「出資持分に係る相続税・贈与税の納税猶予制度」が創設されましたが、当時の制度では、持分なしへ移行した場合にみなし贈与税が課されていたため、課税の問題が移行のハードルとなっていました。

そこで、平成29年度税制改正により、認定医療法人が持分なし医療法人に移行した場合には、医療法人に対するみなし贈与税が免除されることとなりました。

なお、平成19年3月末時点において43,203法人存在していた持分あり医療法人は、平成31年3月末時点において39,263法人となっています。

### 【医療法人数の推移】

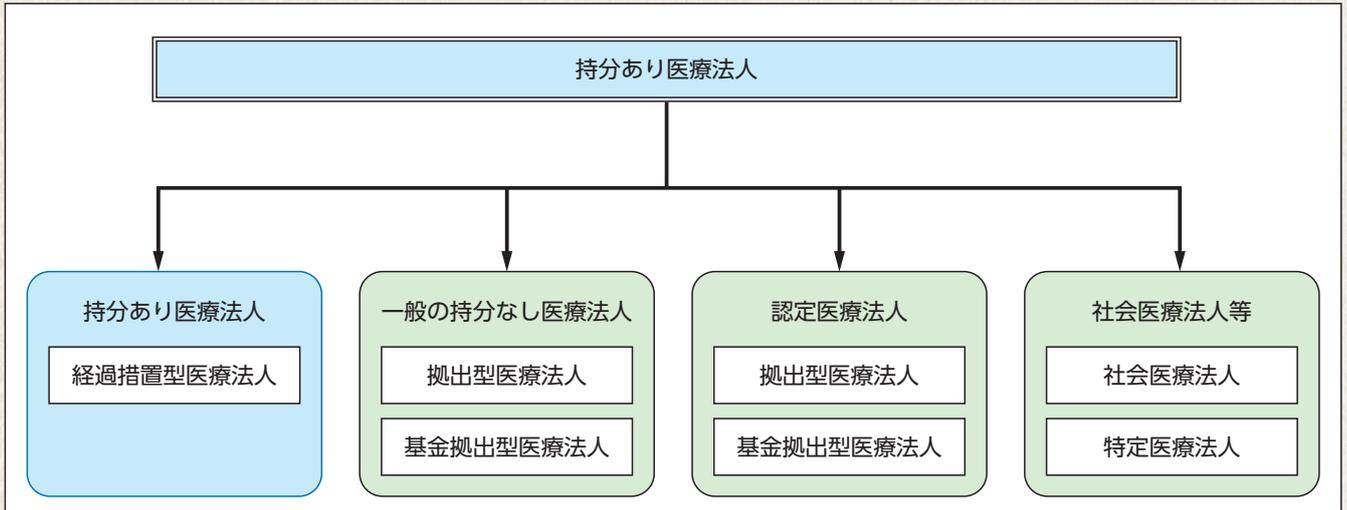


### 3. 承継方法

#### (1) 承継方法の概要

現在の持分あり医療法人の承継方法は、下図の通りに整理できます。承継方法により、持分の有無のほか、課税の有無や同族経営の維持等の点が異なります。

##### 【承継方法の種類】



#### (2) 持分あり医療法人

##### ① 概要

後継者が相続、贈与、譲渡等により持分を取得して、持分あり医療法人の形態および同族経営を維持する方法です。

持分あり医療法人の場合出資者は出資割合に応じて、退社時に払戻しまたは解散時に残余財産の分配を受けることができます。

##### ② 課税関係

相続または贈与の場合には、相続または贈与により出資持分を取得した後継者に対して相続税または贈与税が、譲渡の場合には譲渡を行う者に対して譲渡所得税が課せられる可能性があります。それぞれの場合について、下記の留意点があります。

##### 【相続・贈与・譲渡の留意点】

区分	相続・贈与の場合	譲渡の場合
承継時の留意点	相続発生により被相続人の財産は相続人の共有となり、自由に移転することが出来なくなります。	後継者は買取資金を準備する必要があります。
税率	相続税および贈与税はともに最高税率が55%です。	譲渡益に対して一律に約20%課税されます。
納税義務者	後継者となります。	譲渡者となります。
遺留分	贈与の場合、原則相続開始前10年間における贈与は、遺留分の対象となります(令和元年7月1日以後の相続から適用)。	譲渡対価があるため遺留分の問題は生じません。

### (3)一般の持分なし拠出型医療法人および基金拠出型医療法人

#### ①概要

出資者が出資持分の放棄等を行うことで出資持分なし医療法人に移行する形態で、払戻請求権はなく、解散時の残余財産は国や地方公共団体等に帰属することとなります。

同族経営は原則維持されますが、医療法人に対するみなし贈与税を非課税とする場合には維持されません。

なお、基金拠出型医療法人を選択した場合には、医療法人に対して基金という財産権を有することとなります。基金とは、いわゆる利息のない貸付金であり、一定の手続きを経て、基金拠出額に相当する金額の返還を受けることができます。

#### ②課税関係

出資持分の放棄時に、医療法人に対してみなし贈与税が課されます。一定の要件を満たした場合にはみなし贈与税が非課税とされます。

#### 【主な非課税移行要件】

	要件
1号	<ul style="list-style-type: none"> <li>・理事の定数が6人以上、監事の定数が2人以上であること</li> <li>・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（下表参照）</li> <li>・同族親族等が役員等の総数の1/3以下であること</li> </ul>
2号	<ul style="list-style-type: none"> <li>・法人関係者に対する特別の利益供与をしていないこと</li> </ul>
3号	<ul style="list-style-type: none"> <li>・残余財産を国・地方公共団体または公益法人等に帰属させる旨を定款に定めること</li> </ul>
4号	<ul style="list-style-type: none"> <li>・法令違反等の公益に反する事実がないこと</li> </ul>

#### 【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】

下表の要件のうち、「特定医療法人と同程度の要件」または「社会医療法人と同程度の要件」を満たす必要があります。

	特定医療法人と同程度の要件	社会医療法人と同程度の要件
事業基準	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	
	自費患者に対する請求基準が社会保険診療報酬と同一であること	
	医療診療収入 ≤ 患者等のために直接必要な経費 × 1.5 であること	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 役員1人当たりの年間給与総額が3,600万円以下であること</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 役員及び評議員に対する報酬等の支給基準を明示すること</li> </ul>
施設基準	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 病院：40床以上または救急告示指定</li> <li>・ 診療所：15床以上かつ救急告示指定</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 病院または診療所の名称が5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</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 差額ベッドの割合が全体の病床数の30%以下であること</li> </ul>	—

## (4) 認定医療法人

### ① 概要

厚生労働大臣から移行計画の認定を受けた医療法人の出資者が、移行計画に記載された移行期限(認定日から最大3年以内)までに出資持分の放棄等をして出資持分なし医療法人に移行する承継方法をいいます。

なお、移行計画の認定を受けるには、下記の認定要件を満たす必要がありますが、要件に同族経営を放棄する内容は含まれておりません。

#### 【認定要件】

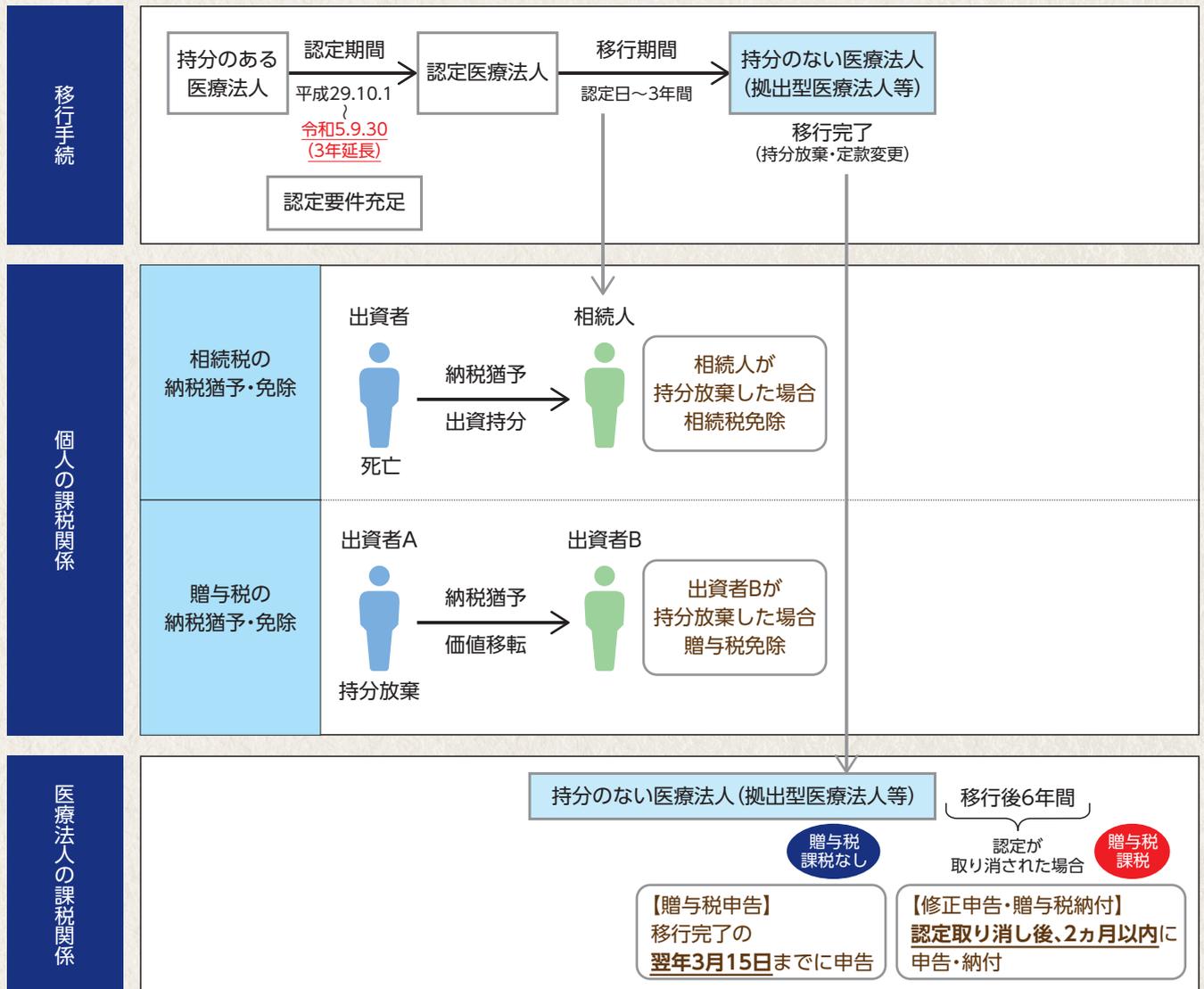
要件の内容
移行計画が医療法人の社員総会において議決されたものであること
移行計画が持分のない医療法人への移行をするために有効かつ適切なものであること
移行計画に記載された移行期限が認定日から起算して3年を超えないものであること
法人関係者に特別の利益を与えないこと
営利事業を営む者等に特別の利益を与えないこと
理事等に対する報酬等が不当に高額でないこと
遊休財産額が事業費用の額を超えないこと
法令違反等公益に反する事実がないこと
社会保険診療等に係る収入金額が全収入金額の80%を超えること
自費患者に対する請求額が社会保険診療報酬と同一の基準によること
収入金額が、患者のために直接必要な経費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

### ② 課税関係

持分放棄に係る医療法人に対するみなし贈与税が非課税となります。また、認定医療法人の出資者について相続税または贈与税が課される場合であっても、持分を放棄することにより、当該相続税または贈与税が猶予・免除されます。ただし、本制度の適用にあたっては、下記の点に留意が必要です。

- ア. 令和2年度税制改正大綱にて、3年間の制度延長が記載されていますが、認定要件に変更がないか確認する必要があります。
- イ. 出資持分なし医療法人へ移行後6年間、認定要件を充足している旨の書類を厚生労働大臣に毎年提出する必要があります。
- ウ. 移行後6年の間に認定要件を満たさないこととなった場合は、出資持分放棄に係るみなし贈与税が遡及して課税されます。

【認定医療法人の課税関係】



(5) 社会医療法人および特定医療法人

① 概要

社会医療法人とは、救急医療やへき地医療、周産期医療など特に地域で必要な医療の提供を担う医療法人として厚生労働大臣の認定を受けた医療法人をいいます。特定医療法人とは、医療の普及および向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与し、かつ、公的に運営されているものとして国税庁長官の承認を受けた医療法人をいいます。

なお、社会医療法人は、上記(3)②の要件に加えて下記の要件も満たす必要がある一方で、社会医療法人債の発行や一定の範囲で収益事業を営むことができます。

- ア 遊休財産の額が、本来業務に係る事業費用の額を超えないこと
- イ 他の団体の意思決定に関与することができる株式等につき、議決権の過半数を有しないこと

② 課税関係

これらの医療法人は公益性の高い医療法人として、出資持分放棄時のみなし贈与税は非課税になります。また、上記以外の税制優遇として、社会医療法人の場合は医療保健業に係る法人税が非課税になり、特定医療法人の場合は法人税の軽減税率(一律19%)が適用できます。

## 4. 承継方法の整理と検討

持分あり医療法人の承継方法を整理すると、下図の通りとなります。方法ごとにメリットやデメリットがあり、たとえば、持分を放棄することで払戻しはできなくなるが将来の持分に係る税負担をなくすか、認定医療法人制度を適用するために役員報酬を減額するか等を検討します。

このように、持分あり医療法人の承継にあたっては、医療法人制度および税制双方を理解したうえで、それぞれの医療法人の状況や方向性に沿った承継方法を選択することが重要となります。

### 【承継方法の整理】

現状	持分あり医療法人(出資評価額: 5億円)					
	出資持分のない医療法人					
承継後		①持分あり医療法人	②一般の持分なし医療法人	③認定医療法人	④社会医療法人等	
	【同族経営】	維持される	維持される	維持される	維持されない	
	【認定要件等】	なし	原則なし	あり	あり	
	【課税関係】					
	医療法人	0	約2.7億円	0	0	
	相続人	約3.5億円	約0.9億	約0.9億	約0.9億	
	合計	約3.5億円	約3.6億円	約0.9億	約0.9億	
	【将来の税負担】	あり	なし	なし	なし	
	【税額計算の前提】					
	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 被相続人: 医療法人の理事長、相続人: 子(法人後継者) 1人</li> <li>● 財産: 医療法人の出資持分(持分割合100%) 5億、土地1億、現金2億</li> <li>● ②③④は理事長の生前に持分が放棄がされたものとし、②一般の持分なし医療法人は、基金制度を採用しないものとする</li> </ul>					

(2020年2月7日作成)

### (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次ぎ等もできません。
- 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。