

連載 特別医療法人制度の改正・2

改正制度の問題点

長 英一郎

I はじめに

平成15年11月5日付の改正により、対象となる医療法人の範囲は大幅に拡大した。しかし、一般の医療法人から特別医療法人へ移行する際には課税上の問題が改正前と同様に生じる。特定医療法人と同様非課税ではないかと誤解されていることも多いので、特別医療法人の課税上の取扱を明確にしたい。

II 課税上の問題点

課税上の最大の問題点は「出資持分の放棄」をしたにも拘らず、持分の含み益に譲渡所得課税が行われることである。モデル定款では「社員としての議決権はあるものの払戻請求権の行使をしない」という表現になるが、財産権を放棄し担税力がない行為に対して課税がなされることに得心がいかない向きがあるのは特別医療法人制度に限らない。

公益性が極めて高い社会福祉法人や学校法人の設立時、含み益のある土地等の資産を寄附した場合にも譲渡所得税が課されるのが原則である。非課税の取扱を受けるためには国税庁長官に租税特別措置法40条の申請をして承認を得ることが条件とされていることは広く知られているところである。国税当局は性悪説をとることが伝統的に多く、万が一でも租税回避行為は容認しないということである。

III 国税当局の基本的見解

特別医療法人について公の場で課税扱いとなることは明言されていないが、普通法人として30%課税とされているなど特別の取扱はしないことを納税者からの質問には例外なく回答している。特定医療法人は、大蔵省・国税庁・厚生省の三者による覚書（昭和39年12月28日付）により移行時非課税の根

拠通知があるが、特別医療法人にはないことから移行時に課税されることとなるのはやむを得ない。

公式の場での出資持分の放棄や法人税の軽減についての大蔵省の見解は特定医療法人制度創設時の国会での答弁にある。現在、この考えは維持されており、「出資持分の放棄」の点で特別医療法人にも当然適用されることになるので重要な発言を要約して紹介する。

－昭和39年「特定医療法人創設時国会議事録」より抜粋－

「持ち分の定めのある医療法人から持ち分の定めのない医療法人になろうとすれば、贈与税の問題が起きてまいります。しかし贈与税は一時の問題でありますが、法人税の問題は長い将来の問題であります。したがって一時贈与税を納めるといふことくらいはしんぼうしていただかなければならないのではないかと。また租税特別措置法四十条の規定によりますと、非常に公共性の強い場合におきましては、その贈与税も課税しないことになっておる」〔大蔵事務次官（主税局長）泉美之松氏〕

「公益的なものにつきましては贈与税、譲渡所得税を課税いたしませんけれども、そうでないものにつきましては贈与税を課税し、あるいは譲渡所得税を課税する場合が生ずる」（同氏）

「今回の租税特別措置法の改正は、（中略）きわめて公益的な医療法人につきましては、特別法人並みの法人税率にする」（同氏）

－平成10年「日医雑誌」より抜粋－

また、特別医療法人制度創立当時の日本医師会常務理事の見解からも特別医療法人移行時に課税されることは明らかである。

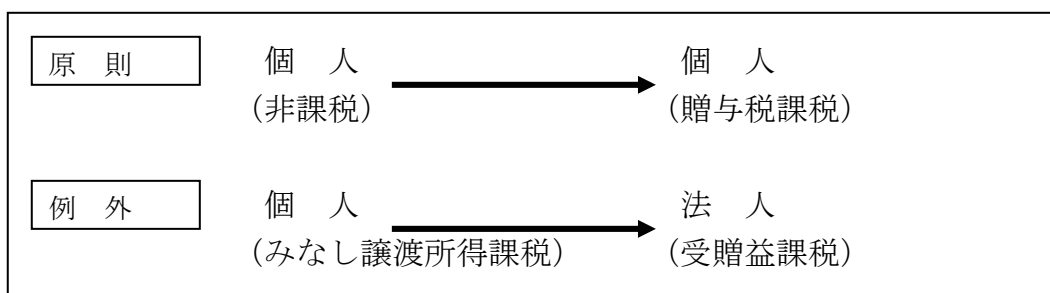
「税制上認められていた特定医療法人と類似性はありますが、同一のものではありませんので、特別医療法人になったから税制上特別の優遇措置が認められるというものではないことに注意願います。」（日本医師会常任理事 宮坂雄平氏）

「医療法人の種別に係る組織変更の規定等について関係者・税務当局の理解を得ながら検討を進めることにしました。」（同氏）

IV 理論的考察

財産権の放棄について課税関係の税の理論を図に示すことにする。

<出資持分の放棄に対する税務上の取扱い>



出資持分の放棄・寄附の行為は、相手が個人である場合は、受贈者のみに課税される。相手が法人である場合には、法人にいったん時価で譲渡し、個人はその譲渡代金を法人に寄附したものとみなして譲渡所得が計算され所得税が課税される。出資持分を放棄する行為に課税されるのは奇異な感があるが、このような考え方をするのは、法人を介在させた租税回避行為が行われる可能性があるためである。

いろいろな事案が想定されているが、例えば含み益のある個人の土地を赤字法人に寄附し、その後その法人が土地を売却すると含み益に対する所得税課税が所得税よりも税率の低い法人税課税で済むことになる。このような租税回避行為等を防ぐために「みなし譲渡所得課税」という規程が設けられている。

V その他の問題点

<自己資本比率 30%規制>

経営の安定化の観点から開設時に自己資本比率 30%を満たしていることが必要とされた。しかし、経営指標として自己資本比率を用いることは問題である。海外拠点をもつ金融機関に適用される国際統一基準の自己資本基準比率は 8%であり、国内基準の基準比率は 4%であるので、特別医療法人に適用される 30%は極端に高いものである。また、病院会計準則の改定によりキャッシュフロー計算書が導入されることに鑑みれば「営業キャッシュフロー比率」などを指標として用いることも今後検討されるべきであろう。

<収益業務規制の緩和>

収益業務規制の緩和により特別医療法人の収益業務の範囲は拡大された。しかし、20%制限（収益業務収入・自由診療収入などの保険診療収入以外の収入

が全収入の20%以下でなければならないこと)と原価比率制限(医業収入金額は医業直接原価の1.5倍の範囲内であること)が撤廃されていないので、規模の拡大は見込めず片手間的な収益業務にならざるを得ない点が問題である。すなわち、収益事業により適正な利益を確保するためには原価率を可能な限り低くし規模の利益を追求するのは当然であり、利益が全て医療に投資されるのであれば20%制限と原価比率制限は撤廃すべきであろう。

<特別医療法人制度と特定医療法人制度の一本化>

今回の改正により特定医療法人制度と同様に階層的給与規制が撤廃されたので、両制度の認可・承認要件は差額ベッド規制や社会保険診療収入割合の算定方法等を除けば同じである。しかし、特別医療法人の認可を受けたとしても特定医療法人のように法人税・地方税の軽減を受けることができない。特別医療法人についても租税特別措置法に規定することで税法上の優遇措置が適用されるべきであろう。

VI おわりに

特別医療法人へ移行する際には課税が生じるため、特定医療法人の承認を受け課税上の問題をクリアにしてから特別医療法人に移行することが無難である。次回は特定医療法人の承認を受けた後に特別医療法人に移行した島根県医療法人昌林会の事例を取り上げ、今後の特別医療法人制度の活用の可能性について検討してみたい。

参考文献

- 1 長隆、坂田茂：特定医療法人のすべて、中央経済社、2003
- 2 泉美之松他：特定医療法人創設時国会議事録、1964、P1~P6
- 3 宮坂雄平：日医雑誌、日本医師会、1998・第119巻・P214、P1844

おさ えい いろ

東日本税理士法人 会計士補：〒171-0022 東京都豊島区南池袋 2-27-17 グリーンパークビル7F Eメール：cpaosa@tky3.3web.ne.jp ホームページアドレス：<http://www.izai.net/>