

東日本税理士法人

〒171-0022 東京都豊島区南池袋 2 - 27 - 17

TEL 03-5951-0707 FAX 03-5951-0710

出資額限度法人の課税リスクと行政指導の在り方を問う（下）

第3回「医業経営の非営利性等に関する検討会」
～「出資額限度法人」の普及・定着に向けて～ を考察する

東日本税理士法人 長 英一郎

前回に続き、「医業経営の非営利性等に関する検討会」で公表された「持分の定めのある医療法人が出資額限度法人に移行した場合等の課税関係について」（以下、「課税関係について」とする）と「出資額限度法人モデル定款（案）」（以下、「モデル定款（案）」とする）の概要と問題点を採り上げる。

相続時の課税関係

通常、持分の定めのある社団医療法人から出資額限度法人へ移行する際には、課税上の問題の他に定款変更に関する行政指導の問題も存在する。検討会では、特定医療法人、特別医療法人移行のステップとして出資額限度法人をとらえているが、課税上の問題がクリアにされたとしても行政指導問題は非常に高いハードルとなる。

出資持分の払戻請求権に対する相続税評価額は時価評価

「課税関係について」では社員が死亡した場合の相続に伴う相続税の課税関係について 社員の死亡退社に伴い、相続人が払戻請求権を行使した場合 社員の死亡退社に伴い、相続人が出資者たる地位を承継した場合の2つのケースに分けている。

のケースでは「モデル定款（案）」第9条（図1参照）を定款に規定し、相続に伴い、出資持分に係る払戻額が出資額に限られた場合は、出資額により評

価される。一方、 のケースで、相続人が出資者としての地位や持分を承継した場合には、その地位及び持分を相続したのものとして、出資持分に応じた「出資額を超える部分」を含めて相続税が課税される。この場合、出資持分の評価は財産評価基本通達 194 - 2 の定めにより評価される。

出資額限度法人モデル定款（案）～一部抜粋～（図1）

第 9 条 社員資格を喪失した者は、その出資額を限度として払戻しを請求することができる。

第 32 条 この定款は、社員総会の議決を経、かつ、 県知事（ 厚生局長）の認可を得なければ変更することができない。

第 34 条 本団体が解散した場合の残余財産は、払込済出資額を限度として分配するものとし、当該払込済出資額を控除してなお残余があるときは、社員総会の議決により、 県知事（厚生労働大臣）の認可を得て、国若しくは地方公共団体又は租税特別措置法（昭和 32 年法律第 26 号）第 67 条の 2 に定める特定医療法人若しくは医療法（昭和 23 年法律第 205 号）第 42 条 2 項に定める特別医療法人に当該残余の額を帰属させるものとする。

第 34 条の 2 第 9 条及び前条（第 34 条）の規定は第 32 条の規定にかかわらず変更することができない。ただし、特定医療法人又は特別医療法人に移行するために変更する場合はこの限りではない。

相続税の課税価格に差が生じる可能性あり

このように、 のケースではそれぞれで相続税の評価額が異なる。 は出資払込額であるが、 は通常の医療法人の出資の評価と同様の評価額となるため、剰余金がある場合には評価額はおのずと の方が高くなる。

納税を考えた場合にも、 の場合、払戻しにより現金が手許にあるため問題ないが、 の場合、現金が手許になく評価額も大きいので、社員として議決権行使する目的がなければ何のメリットもない。

しかし、 のように出資者の死亡に伴って払戻請求権を行使することで出資

額を限度に払戻しを受け、その後、再出資などをして社員の地位を得れば実質的に出資者の地位を承継したのと同じである。この場合、相続税の課税は、出資払込額で行われるが、課税の公平の観点からは望ましいとはいえない。

したがって、一度出資額限度法人として払戻請求した者は、再び社員になることができないことを定款に規定すべきである。もしくは、一度退社した者が再び社員になる場合には、再び社員になる時に出資者の地位を引き継いだ場合と同様の課税が生じるようにするべきであろう。

定款変更時の行政指導問題

移行時定款変更についての総社員の同意は明らかに不当な行政指導

出資額限度法人への定款変更にあたって、所轄の都道府県より総社員の同意が必要であると過去に指導されている。しかし、社団医療法人の定款では通常、定款変更の議決について「社員の3分の2以上が出席し、その3分の2以上の同意を要する」としており、当該都道府県の指導は明らかに不当であったといえる。

都道府県の指導は、「特別医療法人に係る定款変更等の申請について」(図2参照)を根拠にしているようである。この通知は特別医療法人にかかるものであるが、持分の定めのある社団医療法人が持分請求権を放棄するという点で類似しているからである。また、1995年5月1日の社団法人日本医療法人協会から提言された「出資額限度法人・定款例の策定について」においても「出資額限度法人へ移行する場合には、出資者全員の同意書の他、社員総会(全員の承認)及び理事会の議決を要する」とされている。

しかし、医療法人が自主的に定めた定款は、いかにそれぞれの出資者の財産権を侵したとしても法令に優先して適用されるとの判例がすでにある。2003年6月27日付の最高裁判決で、出資額限度法人への定款変更を不服とした原告の上告が棄却され、出資限度額による払戻しが確定した。

総社員の同意が必要なのは合併(医療法57条1項)、残余財産の帰属処分(医療法56条2項)だけであり、法令に明文規定のない出資額限度法人への定款変更については定款の文言に従って行われるべきである。

自主規定である定款の定めが、判決の中で最優先されていることが今後の行政指導に反映されると思われる。

検討会では定款変更手続きが行えるか否かも検討すべき

ところが現実的には通常、出資額限度法人への定款変更には総社員の同意が

必要とされるため、定款変更に対抗する社員がいる場合には、都道府県から定款変更の認可を受けることができない。

出資額限度法人に移行する動機の多くは、時価による持分の払戻請求を行う社員への対応策である。しかし、当該社員は出資額限度法人への定款変更について当然に反対するので、定款変更について総社員の同意を得ることができず、結局のところ出資額限度法人に移行することはできない。

検討会では、出資額限度法人の移行に伴う課税関係について検討しているが、課税関係の大前提としての定款変更手続きの問題点について検討しないのは事例の収集不足ではないだろうか。

「特別医療法人に係る定款変更等の申請について」～一部抜粋～（図2）

指 第 39 号
平成 10 年 7 月 6 日

各都道府県衛生主管部（局）長殿

厚生省健康医政局指導課長

特別医療法人に係る定款変更等の申請について

〔中略〕

第5 定款変更等の具体的手順について

特別医療法人に係る法第 44 条又は第 55 条の規定による医療法人の設立認可又は寄附行為若しくは定款の変更認可の申請に当たっては、持分請求権の放棄についての出資社員全員及び役員の同意を経、規則及び局長通知に定める承認要件の充足を行った上で申請を行い都道府県主管部局の審査を受けるとともに、申請に先立ち、適宜、都道府県主管部局（局長通知第 4 の 3 に該当する場合にあっては都道府県主管部局及び税務当局）との事前協議を行うよう、申請者に対して指導するものとする。

出資額限度法人の在り方

出資額限度法人は特定医療法人への円滑な移行のステップにすぎない

結論としては、出資額限度法人は、特定医療法人への円滑な移行の方策としては十分活用できると思われる。出資持分の払戻請求額が高額に及ぶような場合には、医療法人の存続そのものが脅かされる事態も想定される。その場合、まず、定款に基づき社員の同意を得た上で、通常の出資持分の定めのある社団医療法人から出資額限度法人へ移行し、必要に応じて限度額払戻しを行った上で、特定医療法人へ移行することが医療の公益性という観点から望ましい在り方であると思われる。

参考文献

長隆、坂田茂：特定医療法人のすべて第3版、中央経済社、2004.4

吉田久子：出資額限度法人の相続税評価額の問題点、日本醫事新報、日本医事新報社、2004.5

吉田久子：出資額限度法人制度の税務上の問題点、月刊税理、(株)ぎょうせい、2004.6

石井孝宣他：第3回「医業経営の非営利性等に関する検討会」資料、2004.6

おさ えいいちろう

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：eiichiro49@higashinohon.ne.jp