

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（上）

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

6月22日に、第3回「医業経営の非営利性等に関する検討会」が開催された。テーマは「出資額限度法人の普及・定着に向けて」であり、出資額限度法人の定義と、国税庁との協議を踏まえた課税関係が明確にされた。

検討会及び国税庁ホームページにおいて公表された「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6月28日に公表された「出資額限度法人モデル定款（案）」（以下、「モデル定款（案）」とする）についての概要と問題点及び出資額限度法人の在り方を2回に分けて連載で解説する。

移行時の課税関係

出資額限度法人への移行時は非課税とされているが...

「課税関係について」によれば、通常の持分の定めのある社団医療法人が定款を変更して出資額限度法人へ移行する場合、法人税、所得税及び贈与税等の課税は生じないとしている。これは、出資額限度法人は定款変更後も持分の定めのある社団医療法人であり、定款変更をもって医療法人の解散・設立があったとみることができないから、医療法人の清算所得課税、出資者のみなし配当課税、出資払込みに伴うみなし譲渡所得課税等は生じないことを根拠にしてい

る。また、定款変更により出資額限度法人に移行したとしても、医療法上は、再び定款を変更して元の出資持分の定めのある医療法人に戻ることについての規制がないので、医療法人の剰余金相当部分が確定的に他の者に移転したということができないことも根拠に挙げている。

ところが、その後に公表された「モデル定款(案)」(図参照)第34条の2では、一旦、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と定款変更した場合には、定款変更により通常の出資持分の定めのある社団医療法人へと戻ることができないと規定している。つまり、出資額限度法人移行後の定款において「モデル定款(案)」(図参照)第9条、第34条のように規定したとしても、特定医療法人又は特別医療法人に移行する場合を除き、「出資額に応じた払戻し(分配)」という文言へ定款変更することはできない。

特定医療法人、特別医療法人への移行を明確に促していることは高く評価するが、ここまで規定すると医療法人の払戻義務が免除されたことが確定したものと認定されないだろうか。この部分については、「モデル定款(案)」を前提に出資額限度法人移行時の課税関係に関する協議が国税庁と厚労省で行われたかどうか不透明であると言わざるを得ない。

もともと医療法の後戻り変更の自由を前提に、剰余金相当部分が確定的に他の者に移転したとはいえないことを非課税の根拠としながら、定款では後戻りを明確に禁止するのは明らかに論理矛盾である。「課税関係について」では通常の出資持分の定めのある社団医療法人への後戻り禁止を前提とした出資額限度法人の課税関係を検討しているのであるから、当然医療法人に債務免除益が生じるものされるであろう。

国税庁ホームページ事前照会(国税庁ホームページ「事前紹介に対する文書回答等について」「文書回答事例」「贈与税」などに参照)によると、「個々の納税者が行う具体的な取引等に適用する場合には、この回答内容と異なる課税関係が生ずることがあります」とされている。したがって、「モデル定款(案)」を前提とした移行時の課税関係については国税庁と協議されたか否かが不透明であるため、医療法人に出資持分の含み益部分について債務免除益が生じるおそれがある。

出資額限度法人モデル定款（案）～一部抜粋～（図）

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。

払戻し時の課税関係

退社した場合、残存した出資者に原則として贈与税が生じる

「課税関係について」よれば、出資額限度法人への定款変更後、退社により払戻しが生じた場合、残存する他の出資者に相続税法第 9 条に規定する「みなし贈与」の課税が生じるものとしている。これは、退社により退社した社員の出資に対応する剰余金相当部分が医療法人に留保され、残存する他の出資者の出資の価額が増加することを根拠としている。

退社に伴う払戻しは資本等取引に当たするため、医療法人への債務免除益課税については生じないものとされている。従来からこの取扱いになることは税理士等の専門家の常識であったので、それが確認されたということである。

ただし、出資全体に占める同族グループ（出資者 3 人及びその特殊関係者、特殊法人）の出資金額の割合が 50%を超えない 社員全体に占める同族グループの社員数（社員 3 人及びその特殊関係者）の割合が 50%を超えない 役員に占める同族割合が 3 分の 1 以下と定款で定めている 社員（退社社員を含む）役員等へ特別な利益供与がない - の 4 要件を満たせば他の出資者に対するみなし贈与の課税は生じないとされている。これは、「相続税法基本通達 9 - 2」の

取扱いを踏まえ、特定の同族グループによる同族支配の可能性がないと認められる医療法人については、他の出資者が利益を具体的に受けることがないということを根拠にしている。

贈与税非課税のための増資は事実上困難

ただ、この4要件を満たすことにより残存した出資者にみなし贈与の課税が生じないようにするのは現実的には非常に困難であろう。特に困難な要件はである。持分の定めのある社団医療法人の大部分は同族グループで設立された法人であり、同族グループの出資総額が50%以下である医療法人は到底想定できない。

の要件を満たすためには、同族グループ以外の第三者に新たに時価出資をしてもらうか、50%以下になるように同族グループの時価で出資を減資するしかない。

第三者の自己資金による新たな時価出資が困難なのは自明であるが、出資額限度法人から第三者に対して金銭を貸し付け第三者が出資した場合には、特別な利益供与として の要件に反することになる。同族グループから時価出資相当額を第三者に贈与し、出資した場合には、第三者に贈与税が生じることになる。

定款変更前の減資も事実上困難

検討会によれば、出資額限度法人への移行後であれば、出資金と剰余金が切り離されるため剰余金の配当禁止にあたることなく減資が可能であるとしている。しかし、定款変更後減資が可能なのは当然であって、贈与税非課税の解決手法とはなり得ない。定款変更前の減資によって時価により減資し、減資の対価と出資金額の差額が配当所得として総合課税されることを受け入れることは事実上困難である。

まとめ

移行時の課税関係について国税庁の協議内容についてより明確にしなければ、医療法人に予期せぬ課税が生じかねない。移行時の課税関係は払戻し時の課税関係、相続時の課税関係にも影響を及ぼすので、再度検討が必要と思われる。

今回は、社員が死亡した場合の相続に伴う課税関係について検討するとともに、出資額限度法人移行時の行政指導問題を探り上げ、出資額限度法人の在り方を解説する。

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 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