

国税庁への照会で触れていない出資額限度法人の課税関係

東日本税理士法人
税理士・田村信勝

平成 16 年 6 月 8 日に、厚生労働省医政局長が国税庁に提出した「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」の照会の回答が 6 月 16 日に公表された。この回答により、出資額限度法人の課税関係について明確にされ、退社時等にみなし贈与の課税が生じないようにする要件も明示された。しかし、この要件を満たすために行う行為に対して、課税が生じてしまうことまでは公表されていない。今回は、国税庁への照会で触れていない課税関係について考えてみる。

厚生労働省による照会

厚生労働省が国税庁に照会した出資額限度法人の課税関係をまとめると、図表 - 1 のようになる。

図表 - 1 出資額限度法人に移行した場合等の課税関係

	出資額限度法人への移行時	出資者の脱退	出資者の死亡・払戻請求権行使	出資者死亡・相続人地位承継
医療法人	課税なし	課税なし	課税なし	課税なし
他の出資者	課税なし	原則課税(に該当すれば、課税なし)	原則課税(に該当すれば、課税なし)	課税なし
出資者	課税なし	課税なし		
相続人			払戻しを受けた金額のみ課税	財産評価基本通達 194-2 により課税

出資割合が 50% 以下
社員割合が 50% 以下
同族割合が 1 / 3 以下と定款で規定
役員などへの特別の利益供与なし

出資額限度法人の出資者が退社した場合及び出資者の死亡により相続人が払戻請求権を行使した場合には、出資額を限度として払戻が行われるので出資者に課税関係は生じない。しかし、含み益の分だけ他の出資者の出資持分が増加することになるため、原則として他の出資者に贈与税が課されてしまう（このことを「みなし贈与」という）。今回の国税庁の回答では、図表 - 1 の ~ の要件を満たしている場合に限り、本来生じてしまう「みなし贈与」の課税をしないこととしている。また、相続税の申告で払戻請求権を行使した相続人は、払戻しを受けた金額のみ課税され、出資者の地位を承継した相続人は、通常の医療法人の出資持分の評価方法により課税される。

国税庁への照会で触れていないこと

相続発生時の課税関係

相続発生時の課税関係については、相続人が払戻しを受けた場合と出資者としての地位を承継した場合とで相続税評価額が異なってくる。払戻しを受けた場合には、当初出資額を限度として、実際に払戻しを受けた金額のみ課税される。地位を承継した場合には、財産評価基本通達に則って評価されるので、含み益がある医療法人の評価額は出資額を大きく上回る。

例えば、相続発生後に払戻しを受けて相続税の申告をし、その後相続人が医療法人に出資をした場合には、課税関係はどうなるのであろうか。払戻しを受けた時には、上記のように当初出資額のみ課税される。その後、出資をして社員としての地位を取得した場合には、出資者としての地位を承継した場合と同様な状態になるが、課税される金額は大きく異なる。現在の医療法上、払戻後の出資の規制はされていない。この場合には医療法上問題は無いが、税務上の租税回避行為に該当するか否かが焦点になることであろう。

出資額限度法人となる場合の課税関係

国税庁は、上記4つの要件を満たせば、出資者の脱退時、出資者死亡・払戻請求権行使時に課税関係は生じないとの見解を出している。しかし問題が生じるのは、この4つの要件を満たすために行う行為について課税が生じてしまうことにある。

現在の持分の定めのある社団医療法人のほとんどが、同族で経営されている。同族要件を満たすためには、他人に出資をしてもらう必要がある。例えば、現在の出資金額 900 万円を親族 3 人で 300 万円ずつ出資しているとして考えてみる。

出資割合が 50% 以下であればよいのであるから、他人に 900 万円を出資してもらえば、出資金の総額が 1,800 万円となり、当初の親族で所有していた出資金の割合は 50% となる。しかし、これではこの要件を満たさない。この要件は、同族会社の判定の際の要件を準用しているため、上位 3 グループの出資総額が 50% 以下でなければこの要件を満たさない。つまり、要件を満たすためには、次のようであればいけなくなる。

A	300万円	} 900万円	} 1,100万円
Aの妻	300万円		
Aの息子	300万円		
B	100万円	} 1,100万円	
C	100万円		
D ₁	100万円		
⋮	⋮		
D ₁₁	100万円		
計	2,200万円		

この場合には、13 人もの出資者を新たに募らなければならない。配当がなく、運用性の全くない出資を募るのは実質的に不可能であると考えられる。

また、この出資を可能にしたとしても新たな問題が出てくる。当初の出資に対しての含み益が医療法人には蓄積しているが、上記の出資は含み益について全く考慮していない。例えば、300 万円の出資の価値が、3,000 万円になっていたら新たな出資者は、100 万円ではなく、1,000 万円を出資しなければ不合理である。100 万円のみ出資したとしたら、1,000 万円の価値のものを 100 万円で購入していることになり、既存の出資者から新規の出資者に対して剰余金相当部分の贈与が行われたことになり、贈与税が課税される。

現行法令上の課税関係において最も安全なのは特定医療法人

出資額限度法人については、4つの要件を満たすために行う行為に対して新たな課税が生じてしまう恐れがある。このことから、無税での出資額限度法人への移行は困難であると考えられる。

医療本来の非営利を追求するのであれば、公益性が高くかつ移行時、相続時の課税が生じない特定医療法人へ移行することが望ましいと考えられる。