

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

特定医療法人制度の最新事情 [新連載]

出資額限度法人制度の税務上の問題点

吉田 久子

出資額限度法人とは

出資額限度法人は、社員の退社時の払戻請求権や解散時の残余財産分配請求権の及ぶ範囲を、払込出資額までとすることを定款変更によって、明らかにした社団医療法人のことである。医療法人は医療法により配当が禁止されていることから、その出資による払戻請求権が行使されたときに、医業経営の継続も脅かすほどの払戻請求額が生じるようになる。そこで、医療経営の永続性および継続性を確保するという考えに基づき、持分の定めのある社団である医療法人が定款変更により、出資額限度方式に変更する事態が生じたのである。このようなことから出資額限度法人は、医療経営の永続性および継続性を確保するために、必要に迫られて、創設された制度であるが、それに伴う各税法との調整がされないまま、今日に至っている制度なのである。日本医療法人協会が出資額限度法人の創設を求めているが、各県は既に多くの同制度への定款変更は法人の存続に有益と認めて認可していることから現に認められている出資額限度法人の相続評価を当初出資額とする法の改正を求めているということであろう。

出資持分の相続税評価額

15年9月18日名古屋地方裁判所の相続税更正処分取消等請求事件でも、明らかかなように、財産評価基本通達196を適用したことが適法であるとされた事例がある。企業組合と医療法人での違いはあるものの、出資額限度法人について、安易に払込出資額を相続税評価額とするのは、問題のようである。現在、医療法人の出資の評価は財産評価基本通達194-2で、取引相場のない株式の評価に準じた評価により規定されている。

死亡退社により退社した社員の相続人が出資の払戻し請求を医療法人に対して行った場合には、実際に払戻しをした金額をもって相続税の課税価格とし、払い戻しを受けず相続人がその権利を引き継いで社員になった場合には、その出資は取引相場のない株式の評価方法に準じた評価額をもって、相続税の課税価格とする方法が理想であると考えられる。なぜなら、限度額払戻し請求により払戻しを受けた場合は、その時点で医療法人との関係は決別

した訳であるから、今後においても何の権利も生じない。しかしながら、権利を相続した場合には、今後も社員としての権利は残るのであるから、原則的な評価方法を採用すべきであると考えるのである。しかし、これはあくまでも理想である。このような方法を採用した場合、一度退社をして払い戻しをし、相続税の申告が終わった頃を見計らって、払い戻しをした金額を再び出資して相続人が社員になる。といった方法がとられる可能性が出てくる。そうすると、一度退社をして再び出資した場合と払い戻しをせずに権利を相続した場合では、実質的に同じ結果となるにも拘わらず、相続税の課税価格に圧倒的な差が生じ、課税の公平の観点から、不適切な結果が生じる。また、出資額限度法人への変更は定款の変更のみによって行うことができ、時と場合によって定款の変更を繰り返すことも可能である。そこで恣意性が介入し、不適切な行為が合法的に行われる可能性があることも否定できないのである。このようなことから様々な問題点をクリアしない限り、安易に改正してしまうのは大変危険なことなのである。

出資額限度法人移行時および払い戻し請求時の課税関係

通常の出資持分の定めのある社団である医療法人から出資額限度法人への移行時に課税がされるか。また、出資持分の払い戻し請求時の課税関係はどうなるか。実際のところ制度化されていないため、何ともいえないのであるが、移行時及び払い戻し時ともに課税されないということはありえないであろう。まず、医療法人の出資持分は有価証券(所得税法施行令第4条第四号、法人税法施行令第11条)とされている。また、所得税法基本通達33-1では、譲渡所得の起因となる資産は、たな卸資産、金銭債権以外の一切の資産とされている。出資持分は有価証券であるから、当該通達の一切の資産に当然含まれることになるので、みなし譲渡課税の可能性が生じる。また、出資持分を払戻し請求権という金銭債権として考えられるかである。退社が承認されて配当所得課税後、払い戻し請求権として債権となれば、譲渡資産の起因となる資産に該当しない。であるから、個人は、寄付金控除の対象にはならないものの、みなし譲渡課税はされないこととなる。その他に、一度時価で払い戻しを受け、その後出資額を超える部分を医療法人に寄附したとする考え方がある。この考え方によると、まず、払い戻しを受けた者に時価相当額の払い戻しが生じたものとして配当所得(所得税法25条六)が生じる。その後、実際払い戻し額を超える部分については、法人に受贈益課税がされるとする考え方である。また、出資持分の払い戻しを放棄することが、法人側で自己株式の取得に準ずるものとして考えると、当該出資持分の放棄をした個人ではみなし配当課税(所得税法第25条五)が生じることとなる。退社をしない他の出資者の課税関係は、どうなるのであろうか。通常、出資金を発行法人へ低額譲渡した場合には、当該出資の価額が増加する。その増加した部分の金額について、払い戻し請求した者から、他の出資者に対して贈与があったものとみなして、贈与税が課税される規定(相続税法第66条4項)がある。また、同66条の規定で法人税がかからない場合には、法人を個人とみなして贈与税を課税するという規定も存在する。ただ、こちらの規定は人格のない社団又は財団等に対する課税にかかるものであるため、出資額限度法人には適用されないと考えられる。では医療法人側からするとどうであろうか。法人側は、受贈益として、法人税が課税されるのではないか。なぜならば、法人側は明らかに経済的利益を享受しているからである。自己株式の低額譲渡

として考えても、払戻請求権の放棄として考えても、結局のところ法人の体力は増大し、経済的利益を享受したことを否定することはできないからである。しかし、通常法人でいう利益積立金から資本積立金に振替えたようなものだから、課税されないという説も存在する。

一言メモ

まず、出資額限度法人の制度化（要件・定款変更制限・後戻り禁止規定等）を定めた上で、適正な課税方法を整備する必要がある。