

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]

特別医療法人移行時の税法上の問題点

長 英一郎

I 特別医療法人制度の趣旨と税務

医療法上、一定の要件を満たし公的な運営が確保されている医療法人を特別医療法人（以下「特別」という。）としている（医療法42②）。「特別」は収益業務を実施できるという点で、一般の医療法人と異なる。

「特別」は、特定医療法人（以下「特定」という。）のように租税特別措置法上の制度（租法67条の2）ではないので、「特別」への移行後も一般の医療法人と同様に30%の法人税率が適用される。ただし、「特別」は財団医療法人又は持分の定めのない社団医療法人であるから、設立又は定款変更後の出資持分についての相続税は非課税となる。

しかし、出資持分の定めのある社団医療法人から持分の定めのない社団医療法人たる「特別」へ移行する際には税法上の問題点が生じる。財務省主税局の見解も踏まえ移行時の課税関係の論点に触れることにする。

II 移行時の課税関係

出資持分の定めのある社団医療法人から持分の定めのない社団医療法人たる「特定」へ移行する場合にあっては、「租税特別措置法第67条の2の適用を受けるための社団たる医療法人の組織変更について」の覚書（以下、「覚書」とする）が適用され、持分請求権放棄に関する法人税、所得税及び贈与税の課税は生じない。

「特別」は「特定」と類似した承認要件により認可されることから「特定」と同様に公益性の高い法人であることを理由にして、「特別」にも当該覚書が準用され、移行時に課税関係は生じないとの見解がある。

財務省主税局担当者は、非公式に『“特別”であっても公益性を維持している限りにおいて移行時に課税関係は生じない。公益性の高い“特別”に非課税に関する税法上の規定が存在しないのは税法上の限界である。』との見解を示している。

しかし、「特別」は税法上の制度ではなく移行時非課税に関する税法上の明文規定がない。主税局が公式書面による見解を表明すれば、格別、持分請求権の放棄の効力が発生した場

合に課税関係が生じると考えるのが税法専門家の大方の見解であろう。

想定される課税関係としては、①清算所得課税（法法92、法法93）②みなし譲渡所得課税（所法第59）③贈与税（相法66）④配当所得課税（所法第25①五）が考えられる。

◇◇清算所得課税

「特定」の覚書では「組織の変更については、既往の出資持分の定めのある社団たる医療法人について清算の手続きをなすべきものであるが、その変更後の医療法人が租税特別措置法第40条及び第67条の2の承認を受ける各要件に該当しているものに限り、定款の変更の方法によることを認める。」と規定されている。組織の継続性を認めて解散と新設の取扱をしないことを確認しているのである。

「特別」の場合には、国税庁長官の承認を受けることなく都道府県知事の形式審査で認可され、租税特別措置法第67条の2の要件を当然ながら満たしていることが立証されていない。「特別」への移行時には清算の手続きをなすべきものとされ、解散による清算所得について法人税が課税される。

② みなし譲渡所得課税

所得税法59条1項1号によれば、法人に対する贈与により居住者の有する資産の移転があった場合には、その者の譲渡所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、そのときにおける価額に相当する金額により、資産の譲渡があったものとみなすとされている。また、所得税基本通達33-1によれば、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であるとしている。

医療法人の出資持分は出資持分払戻請求権（金銭債権）であるとして譲渡所得の起因となる資産に含まれないとする見解がある。しかし、医療法人の出資持分は有価証券であり（所令4四、法令11六）、たな卸資産、金銭債権以外の一切の資産として当然譲渡所得の起因となる資産に該当するので、金銭債権とみるには無理がある。退社して払戻請求（配当源泉差引後）時には債権となる。次に、出資持分の放棄が所得税法59条1項1号の「法人に対する贈与」にあたるか否かが問題となるが、出資持分のない社団になれば出資の払戻義務が免除されることになるので出資者から法人へ贈与があったものと考えられる。

したがって、出資持分の放棄により、出資持分が「特別」に対して贈与したものと考えられるので、みなし譲渡所得課税が生じる。

◇◇贈与課税

相続税法66条第4項によれば、公益を目的とする事業を行う法人に対し財産の贈与又は遺贈があった場合において、相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められる場合については、財産の贈与又は遺贈に係る贈与税が法人に課税される。

「特別」への財産の贈与は公益法人への財産の提供であり、相続税・贈与税の負担が不当に減少する結果になると認められることに該当しないという見解がある。

しかし、公益性がきわ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り、非課税の取扱い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必要であるので、この見解は妥当でない。

「特別」への移行が、解散・設立という手続きを踏むのであれば、払戻債務の免除は法人税法2条第1項十七号ヲにより資本取引に該当し、法人税は課税されない。しかし、租税特別措置法第40条の承認を得ることなく出資持分が放棄された場合には、相続税又は贈与税の負担が不当に減少するものとして法人に贈与税が課される。

◇◇ 配当所得課税について

所得税法25条1項5号によれば、法人の株主等が当該法人の自己の株式の取得により金銭その他の資産の交付を受けた場合にはみなし配当として配当所得が課税される。

前述のように出資持分の放棄は出資者から法人への贈与を意味するので、出資持分の放棄により「特別」が自己の株式（出資持分）を取得したものと考えられる。①の清算所得が課税される場合、残余財産の分配が行われたものとみなされるので、残余財産の分配を受けた出資者には、みなし配当所得として所得税が課される（所法25条①五）

～問題点の解決のために～

財務省主税局担当官の非公式見解では「特別」は移行時非課税であるとしているが、租税法律主義からは説得力のあるものとはいえない。また、同程度の公益性が確保されているのであれば「特別」にも「特定」と同様の法人税率が適用されるはずである。「特別」が都道府県知事の形式的審査で非課税になるとは考えにくい、「公益性」の認定が都道府県と国税当局と異なった場合に、都道府県の承認時の判断が優先することはありえないので、国税庁から「特定」と同様の公益性維持に関する何らかの通達が公表されることが必要である。

参考文献

長 英一郎：連載「特別医療法人制度の改正 改正制度の問題点」医学書院、「病院」2004.3
【執筆／会計士補 長 英一郎】