

Japan Tax Newsletter

デロイトトーマツ税理士法人

2017年12月1日号

松山事務所 パートナー 宮内 幹太(公認会計士・税理士)
札幌事務所 パートナー 小嶋 誠也(税理士)
名古屋事務所 マネジャー 森 一真(税理士)

新認定医療法人制度を利用した医療法人の経営承継 ～平成29年10月1日から平成32年9月30日までの3年間の移行 支援措置～

1 はじめに

平成18年の医療法改正により、平成19年4月1日以後、持分あり医療法人は新規で設立することができなくなったが、それ以前に設立された持分あり医療法人は、経過措置により当分の間、その存続が認められ、持分なし医療法人への移行は任意とされている。

持分あり医療法人の出資者に相続が発生した場合、相続人から医療法人に対して相続税の納税資金に充てるなどの理由で持分の払戻請求が行われることにより莫大な資金流出が生じ、医療継続が困難になる懸念があった。

これを解決するため平成26年度に旧認定医療法人制度(以下「旧制度」)が創設され、持分あり医療法人から持分なし医療法人への移行を促したが、移行時の医療法人に対する贈与税の課税に関しては、旧制度では手当てされていなかった。そのため社会医療法人及び特定医療法人以外の持分なし医療法人へ移行した場合には、当該贈与税の課税の有無を明確に判断することが困難であるという問題は継続しており、旧制度の利用は進まなかった。

そこで平成29年度に新認定医療法人制度(以下「新制度」)が創設され、新制度に則って移行した場合には、移行時の医療法人に対する贈与税が非課税となることとなった。また結果として、新制度の認定要件という形で当該贈与税が非課税となる対象が拡大されることとなった。

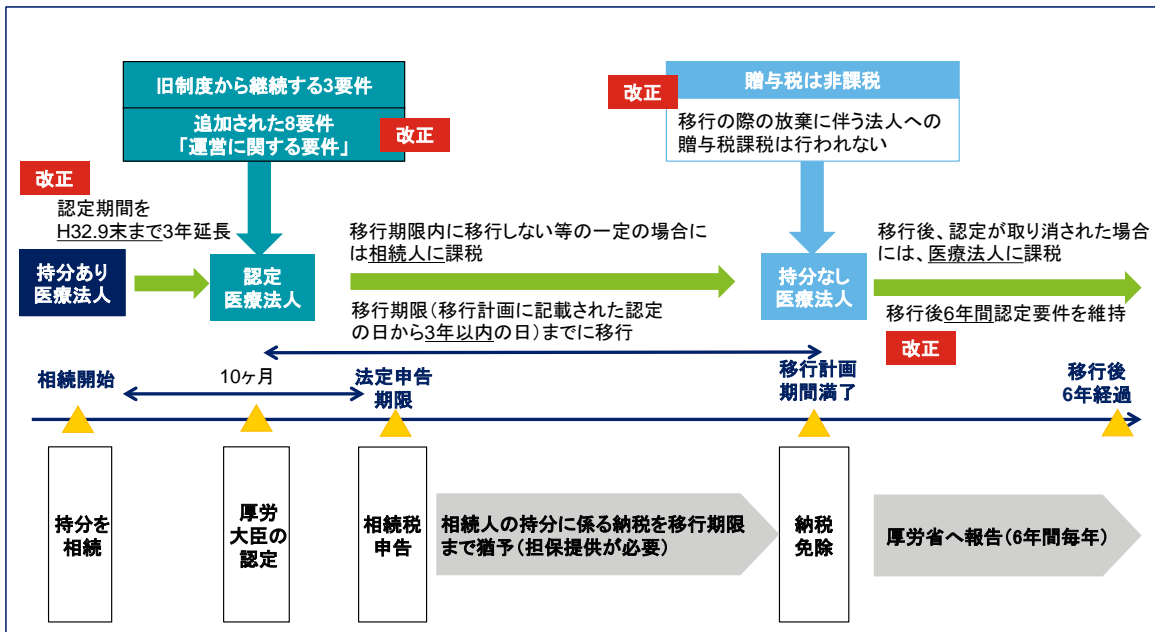
本ニュースレターでは新制度の概要について説明する。

2 新制度の概要

平成29年度の税制改正及び医療法改正により、平成26年度に創設された旧制度について、認定期間を3年延長(平成29年10月1日から平成32年9月30日まで)するとともに、移行計画の認定を受けた医療法人(平成29年10月1日から平成32年9月30日までの期間に認定を受けたものに限る。以下「認定医療法人」という。)の持分を有する個人が、その持分の放棄をしたことによる経済的利益に対する医療法人への贈与税を非課税とする改正が行われた。

また、新制度では認定要件に新たに「運営に関する要件」(※1)が追加されており、当該要件は移行後6年間満たし続ける必要がある。

■ 新制度のイメージ(相続税の納税猶予のケース)



以下で項目別に新制度を説明する。

(1) 相続税の納税猶予(制度概要は旧制度と同様)

相続人が持分あり医療法人の持分を相続又は遺贈により取得した場合において、当該法人が相続税の申告書の提出期限において認定医療法人であるときは、相続税の申告書の提出期限までに当該納税猶予分の相続税額に相当する担保を提供した場合に限り、認定移行計画に記載された移行期限(※2)までその納税が猶予される。また移行期限までに移行しなかったなどの一定の場合には猶予税額を納付する必要があり、移行期限までに持分を放棄した場合には、猶予税額が免除される。(措法70の7の8)

(2) 贈与税の納税猶予(制度概要は旧制度と同様)

認定医療法人の持分を有する個人が、その持分の全部又は一部の放棄をしたことにより、その認定医療法人の持分を有する他の個人の持分が増加することで、贈与税が課される場合には、その放棄により受けた利益の価額に係る納税猶予分の贈与税額に相当する贈与税については、贈与税の申告書の提出期限までに当該納税猶予分の贈与税額に相当する担保を提供した場合に限り、認定移行計画に記載された移行期限(※2)までその納税が猶予される。また移行期限までに移行しなかったなどの一定の場合には猶予税額を納付する必要があり、移行期限までに持分を放棄した場合は、猶予税額が免除される。(措法70の7の5)

(3) 持分放棄に伴う医療法人に対する贈与税の非課税(新制度において新設)

認定医療法人の持分を有する個人が当該持分の全部又は一部の放棄をしたことにより当該認定医療法人が受けた経済的利益については、贈与税が課税されない。(措法70の7の10①)

贈与税の非課税の適用を受けた認定医療法人が、贈与税の申告期限から当該認定医療法人が持分なし医療法人へ移行した日から起算して6年を経過する日までの間に、厚生労働大臣の認定が取り消された場合には、当該認定医療法人を個人とみなして、贈与税が課される。(措法70の7の10②)

(4) 移行後6年間の実施状況報告

認定医療法人は、移行完了後6年の間、毎年運営状況を厚生労働大臣へ報告しなければならない。(医療法施行規則60の5①②)

また厚生労働大臣は、認定医療法人が移行完了後6年を経過する日までの間に、上記の報告等により「運営に関する要件」を満たさなくなったこと、その他一定の取消しに該当した場合は、必要に応じて実地調査を行った上、認定医療法人に対して改善等を指示し、その改善の見込みがないものと判断するときは、その認定を取り消すことができる。(医療法H18改正附則10の4②、医療法施行規則59)

※1 追加された「運営に関する要件」

新制度においては、旧制度の認定要件であった以下の3要件に加えて、「運営に関する要件」(8要件)が追加されている。

1) 旧制度から継続される認定要件(3要件)(医療法 H18 改正附則 10 の 3④一二三)

No	旧制度から継続される認定要件
1	社員総会の議決があること
2	移行計画が有効かつ適正であること
3	移行計画期間が認定の日から3年以内であること

2) 新制度で追加された運営に関する要件(8要件)(医療法 H18 改正附則 10 の 3④四、医療法施行規則 57 の 2)

新制度においては、上記3要件に加えて「運営に関する要件」を申請時点において満たしている必要がある。ただし、同族関係役員が役員総数の3分の1以下である要件や、医療機関の規模に関する要件等は入っていないため、持分放棄時に贈与税が非課税となる対象は従前の非課税要件に比べて広がっており、病床を有しない診療所においても適用可能な制度となっている。

No	運営に関する要件
1	社員、理事、監事、使用人その他の当該医療法人の関係者に対し <u>特別の利益を与えないものであること。</u>
2	理事等に対する報酬等について、民間事業者の役員の報酬等及び従業員の給与、当該医療法人の経理の状況その他の事情を考慮して、 <u>不当に高額なものとならないような支給の基準を定めているものであること。</u>
3	株式会社その他の営利事業を営む者又は特定の個人若しくは団体の利益を図る活動を行う者に対し、 <u>寄附その他の特別の利益を与える行為を行わないものであること。</u>
4	毎会計年度の末日における <u>遊休財産額は、直近に終了した会計年度の損益計算書に計上する事業に係る費用の額を超えてはならないこと。</u>
5	当該医療法人につき法令に違反する事実、その帳簿書類に取引の全部若しくは一部を隠蔽し、又は仮装して記録若しくは記載をしている事実 <u>その他公益に反する事実がないこと。</u>
6	社会保険診療に係る収入金額、健康増進事業に係る収入金額、予防接種に係る収入金額、助産に係る収入金額及び介護保険法の規定による保険給付に係る収入金額の合計額が、 <u>全収入金額の80100を超えること。</u>
7	自費患者に対し請求する金額が、 <u>社会保険診療報酬と同一の基準により計算されること。</u>
8	<u>医療診療により収入する金額が、医師、看護師等の給与、医療の提供に要する費用(投薬費を含む。)等患者のために直接必要な経費の額に150/100を乗じて得た額の範囲内であること。</u>

- a) No.1: 特別の利益に関する要件について、制限の対象となる医療法人の関係者には、医療法人の使用人も含まれるものとなっている。
- b) No.2: 役員報酬に関する要件について、特定医療法人のような年間3,600万円以内という明確な上限は設けられておらず、社会医療法人と同様の規定となっている。
- c) No.6: 社会保険診療報酬に関する要件について、その社会保険診療報酬の範囲は、社会医療法人、特定医療法人に比べて広いものとなっている。

※2 認定移行計画に記載された移行期限

移行計画に記載する移行期限は、認定の日から起算して3年を超えないものである必要がある。また、旧制度(平成29年9月30日以前に認定を受けたもの)により認定を受けた医療法人も、新制度による認定を取り直して追加的に優遇を受けることが可能であるが、この場合における移行期限も当初の認定日から起算して3年を超えてはならない。(医療法 H18 改正附則 10 の 3④三、医療法 H29 改正附則 8①)

3 相続税の納税猶予の税額計算の具体例

前述のとおり、新制度に則って移行が行われれば原則として医療法人の出資持分自体に係る納税は猶予されるが、納税猶予の計算構造上、相続のタイミングによって相続税額に差が生じることが考えられる。

ここでは相続後に相続人が相続した認定医療法人の出資持分について相続税の納税猶予の手続きを行い、持分のすべてを放棄して移行期限内に持分なし医療法人に移行した場合<ケース 1>、生前に被相続人が保有する出資持分のすべてを放棄して、移行期限内に持分なし医療法人に移行した場合<ケース 2>を通じて相続税額の比較を行う。

<計算前提>

- 被相続人が持分あり医療法人の出資持分のすべてを保有している
- 法定相続人は1人とする
- 相続税の納税猶予にあたっては医療法人の持分についての相続税の納税猶予及び免除(措法70の7の8)の要件を満たし、持分なし医療法人への移行にあたっては医療法人の持分の放棄があった場合の贈与税の課税の特例(措法70の7の10①)の要件を満たすものとする

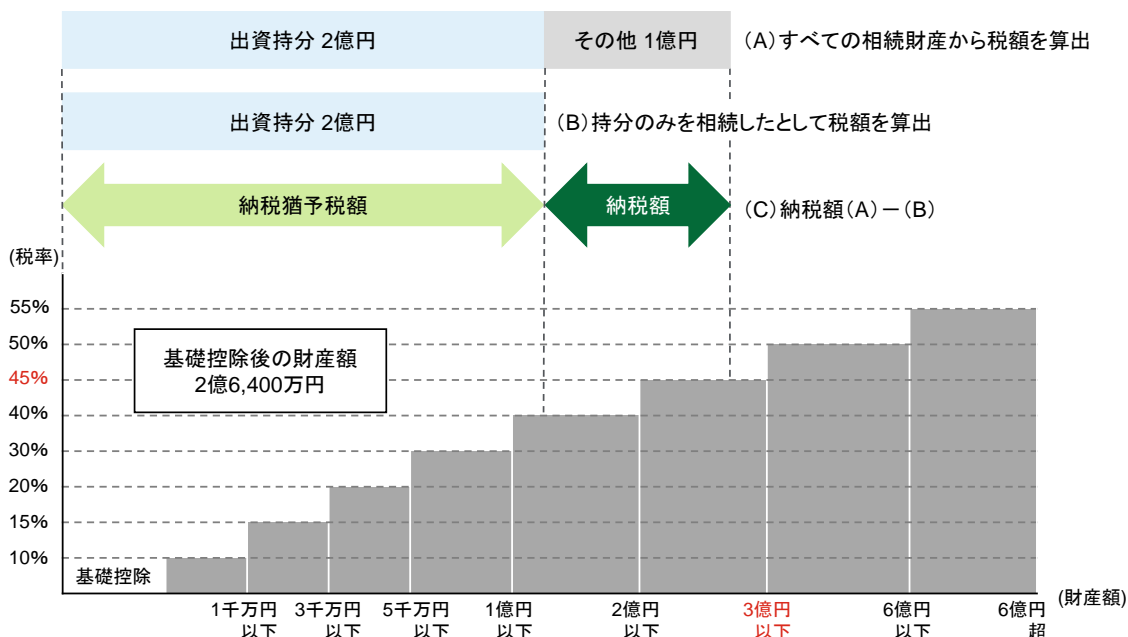
	ケース 1	ケース 2
出資持分	2 億円	—
その他財産	1 億円	1 億円
計(基礎控除前)	3 億円	1 億円

<ケース 1>

相続後に相続人が相続した出資持分について納税猶予の手続きを行い、持分のすべてを放棄して移行期限内に持分なし医療法人に移行した場合

(A) すべての相続財産から税額を算出
(1) 課税遺産 3 億円 - (3,000 万円 + 600 万円 × 1 人(基礎控除)) = 2 億 6,400 万円
(2) 税額計算 2 億 6,400 万円 × 45% - 2,700 万円 = 9,180 万円
(B) 持分のみを相続したとして税額を算出
(1) 課税遺産 2 億円 - (3,000 万円 + 600 万円 × 1 人(基礎控除)) = 1 億 6,400 万円
(2) 税額計算 1 億 6,400 万円 × 40% - 1,700 万円 = 4,860 万円
(C) 納税額 9,180 万円 - 4,860 万円 = 4,320 万円

<イメージ図>

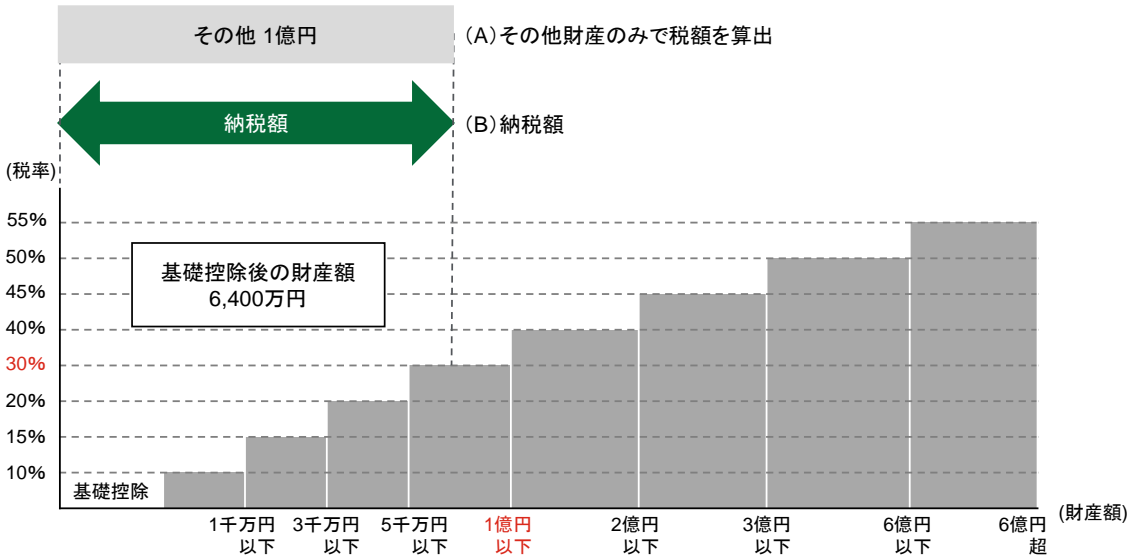


<ケース2>

生前に被相続人が保有する出資持分のすべてを放棄して、移行期限内に持分なし医療法人に移行した場合

(A) その他財産のみで税額を算出
 課税遺産 1億円 - (3,000万円 + 600万円 × 1人(基礎控除)) = 6,400万円
 (B) 納税額 6,400万円 × 30% - 700万円 = 1,220万円

<イメージ図>



<ケース1>のとおりに、納税猶予を受けることで出資持分に係る税額負担を軽減することができるが、その他財産については納税猶予を受ける前の相続財産に基づく超過累進税率により相続税額を計算するため、<ケース2>と比較して相続税額の負担(税額差 3,100万円)が大きくなる。

今回の改正を受けて生前から持分なし医療法人への移行を検討する機会も増えることが想定される。ただし、新制度は認定時には国税当局による審査、確認等は行われず、移行後に実施される通常の税務調査において確認が行われる。仮に税務調査において「運営に関する要件」に問題が発見されれば、厚生労働省から改善の指示が行われ、その改善の見込みがないものと判断されるときは、認定が取り消され、医療法人に贈与税が課される可能性もあるため、新制度の認定申請前に「運営に関する要件」を満たしているか十分な調査・検討を行い、改善を図った上で認定申請を行うことが重要となる。

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan

問い合わせ

デロイトトーマツ税理士法人

松山事務所

所在地 〒790-0002 愛媛県松山市二番町 4-5-2 R2 番長ビル 6 階
Tel 089-913-7320

札幌事務所

所在地 〒060-0005 北海道札幌市中央区北 5 条西 6-2-2 札幌センタービル 24 階
Tel 011-271-2075

名古屋事務所

所在地 〒450-6337 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-1 JP タワー名古屋 37 階
Tel 052-565-5518

email tax.cs@tohatsu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

デロイトトーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームであるデロイト トーマツ 合同会社およびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャル アドバイザー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション 合同会社を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスク アドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 11,000 名の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト (www.deloitte.com/jp) をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザー サービス、リスク アドバイザー、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約 245,000 名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(デロイト トーマツ 税理士 法人を含む)がこれに限らない、以下「デロイト ネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイト ネットワークに無断で転載、複製等をすることはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイト ネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト ネットワークの公式見解ではありません。デロイト ネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2017. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001