

認定医療法人制度を活用した「持分なし」医療法人への移行について



北島 亜紀 あおい会計社 代表税理士 / 認定登録 医業経営コンサルタント

制度終了まで残り1年余り

2017（平成29）年10月1日、改正後の認定医療法人制度が3年間の時限措置として施行された。今後、改正により期間が延長されなければ2020（令和2）年9月30日で制度は終了となる。6月30日現在、厚生労働省への認定申請件数は316件（病院等を開設する医療法人223件、診療所を開設する医療法人93件）で、すでに228件が認定済み（病院等を開設する医療法人164件、診療所を開設する医療法人64件）となっている。3年間で1,000件以上（持分なし医療法人への移行計画に関する認定審査における審査等補助業務委託に係る仕様書より）の移行を見込んでいた目論見どおりにはいかないまでも、残り1年余りとなって申請件数は増加傾向にあるようである。

4つの認定要件

改正前の認定医療法人制度は2014（平成26）年10月1日に施行された。その際、医療法上の認定要件は、「社員総会において（持分なしへの移行が）決議されていること」、「移行計画の有効性及び適切性に疑義がないこと」、「移行計画に記載された移行期限が3年以内であること」の3点であった。この3要件は、持分を有する社員全員が持分放棄に同意さえすれば達成可能な内容である。ところが、「社員全員の財産放棄」というハードルをクリアしても、次に「課税」というハードルが待ち受けていた。具

体的には、定款変更して「持分なし」へ移行した際の医療法人に対する「みなし贈与課税（相法66④）」の問題である。

課税問題をクリアするためには、認定を受けた医療法人は社会医療法人・特定医療法人並みの要件を満たす必要があり、特に「役員等に占める同族親族割合3分の1以下」や「5疾病5事業を行っていること」といった要件はハードルとしてとても高いものと認識されていた。そこで、認定医療法人制度を活用しやすくして、持分なしへの移行を促進するため、改正に際し4つ目の要件として「運営に関する要件」を加えて移行時の非課税措置が手当てされた。この措置は、税制上画期的なことであった。運営に関する要件は8要件あり、クリアすれば定款変更時の医療法人に対する「みなし贈与課税」が非課税とされるため「非課税8要件」と呼ぶことができる。ただし、持分なしへの定款変更の認可時点から6年間（贈与税課税の時効まで）は経過観察がされ、8要件を満たさなくなればその時点で贈与税が課税される（次頁図表1）。

運営に関する要件、その実務上の留意点

「運営に関する要件（非課税8要件）」で、実務上留意する主な点は次のとおりである。

(1) 法人関係者、株式会社に特別利益を与えないこと

施設の利用に関しては、規程の整備と利用料金の妥当性が問われる。貸付金に関しても奨学金制度などの規程の整備は必須であり、運用の公平性も問われる。理事長など特定の者に対す

●図表1 認定医療法人の4要件と運営に関する8要件

2017年9月までの認定医療法人制度は、
大臣認定基準(3要件)を満たし ⇒ 認定医療法人となった後 ⇒ **持分なし医療法人移行時**に税務上の非課税基準を満たしているか否かで、**医療法人に対する“みなし贈与”**の適用有無を判定。

2017年10月以降の認定医療法人制度は、
 従来の大臣認定基準に加えて4つ目として
運営に関する要件を満たし ⇒ **認定医療法人の申請時点**で医療法人に対する**みなし贈与**の適用を受けない『**非課税8要件**』をクリアし、**持分なしへの移行後6年間その状態を維持する必要がある。**

要件	運営に関する要件 (非課税8要件)	遊休財産額が事業費用を超えないこと
1 社員総会における決議がなされていること 2 移行計画の有効性及び適切性に疑義がないこと 3 移行計画に記載された移行期限が3年以内 4 <u>運営に関する要件</u>	(1) 法人関係者に特別利益を与えないこと (2) 役員報酬等の支給基準を定めていること (3) 株式会社等に特別利益を与えないこと (4) 期末の遊休財産額が事業費用の額を超えないこと (5) 法令違反等の事実がないこと (6) 社会保険診療収入等が全収入金額の80%超であること (7) 自費患者への請求金額が社会保険診療報酬と同一基準であること (8) 診療収入が直接必要な経費の150%の範囲内であること	(4)-1 (4)-2 遊休財産額 ≤ 事業費用の額であること (4)-1 遊休財産額とは $\frac{\text{総資産からイ～ホを控除した残額} \times \text{純資産}}{\text{資産の総額}}$ ↓ イ 医療法人の病院等の業務の用に供する資産 ロ 医療法42条(附帯業務)の用に供する財産 ハ イ・ロに掲げる業務を行うために保有される財産(現に使用されていなくとも、将来使用されることが見込まれる財産として建設仮勘定等を含む) ニ イ・ロに掲げる業務を行うための財産の取得または改良に充てるために保有する資金(減価償却引当特定預金)で、一定要件を満たすもの ホ 将来の特定の事業(定款に定められた事業に限る)の実施のために特別に支出する費用(引当金・ニを除く)に充てるために保有する資金(特定事業準備金)で一定要件を満たすもの (4)-2 事業費用とは 損益計算書の本来業務の事業費用の額をいう。

出所 北島亜紀：認定医療法人制度改正のポイント＜解説＞、月刊「税理」2018年2月号別冊付録Ⅱ、p.14.

る貸付金等がある場合には、認定申請時までに返済が必要である。規程があり、認定利息を計上していたとしても医療法上は許容されないからである。MS法人や役員から病院用建物などの借用がある場合には、賃貸借契約書の整備と賃料の妥当性を証明できる鑑定評価書などの準備を要する。借入金も金銭消費貸借契約書の整備はもちろん、支払利息の利率の適正性が問われる(理事長からの借入金などは、利率ゼロで可)。業務に従事している関係者等がいる場合、給与規程の整備や働きに合った妥当な給与設定が必要となる。MS法人との業務委託契約は、契約書とともに、対価の妥当性を証明できるエビデンスを要する。取引対価等の条件の決定に

あたり他の法人との比較(相見積の取得など)を行うなど、取引内容に合理性があることの証明を取引ごとに確認しておくことが必要となる。

いずれも医療法の「剰余金の配当禁止(医療法54)」の視点で取引をチェックすることが必要である。

(2) 役員報酬等の支給基準を定めていること、遊休財産の制限

役員報酬規程や役員退職給与規程は必要となる。整備されていない場合には、認定申請時までに整備をし、規程に沿った報酬を支給することが求められる。定期同額給与などの税法規定との整合性をとり納税が増加することを防ぐことも必要となる。役員報酬の相場は、「別添様

式4」の記載例に例示が示されており参考となる。高額な報酬は引き下げて認定申請することになるが、その際は、勤務実態に応じた報酬区分、報酬額の算定方法等、規程の見直しを行い、所要の修正を検討する必要がある。

経営状況が優良な医療法人であれば、役員報酬の引き下げにより、内部留保が多額となって遊休財産の制限に抵触する可能性が出てくる。遊休財産は事業費用を超えないことという制限がある。持分なしへ移行の後、認定が失効するまでの6年間は、たとえば計画的な設備投資計画をプランニングして効果的な設備投資を行うとともに、減価償却引当特定預金勘定や特定事業準備資金勘定を活用した会計処理をして、内部留保とのバランスをとることも検討に値する。

(3) 社会保険診療収入等が全収入金額の80%超であること

社会保険診療収入等が全収入金額の80%超であることという要件に関しては、毎月の数値のモニタリングを欠かさず行い、会計年度末時点では80%を超えられるようにすることが必要である。また、社会保険診療収入等の範囲は、税法上の範囲より広く設定されている。社会保険診療収入等に該当する収入の範囲を正確に把握し、日頃の会計処理を行う必要がある。

(4) 法令違反等の事実がないこと

病院を開設する医療法人で、医療監視の結果、重大な不適合事項があり、都道府県知事から改善勧告が行われたが是正されない場合は法令違反となる。たとえば、医療監視で看護師や薬剤師などについて、法定人数に満たないような場合にはこれに該当する懸念があるので注意する必要がある。地域によっては資格者が慢性的に不足しており、いくら募集をしても定数を満たせない場合がある。これにより、認定申請手続きがとん挫したり、認定取り消しとなれば、事態は深刻である。

(5) 税理士がアドバイスする際の注意点

認定申請に際し、税理士が税務上の視点（税務調査での否認の有無）から「特別利益を与えないこと」や「役員報酬等の支給基準」につい

てアドバイスをすると、認定申請時の医療法上の視点（剰余金の配当禁止）と齟齬をきたす場合がある。あくまでも医療法上の視点で取引を精査することが求められる。

「持分なし」への移行の際の留意点

持分を有する出資者の特定は「出資者名簿」で行うことになるが、出資者の特定は医療法人の責任で行い、出資者を特定する。また、医療法人が計画認定を受けて「持分なし」へ移行する場合には、定款変更を2回行うことになる。1回目は「認定医療法人」である旨の変更であり、2回目は「持分なしへの移行」の定款変更となる。持分なしへの移行を非課税で行うためには1回目の定款変更を省略することはできない。併せて持分なしへの移行に際しては、「出資持分の放棄申出書（附則様式第7）」の書面を用いることが必須となる。持分なしへの移行後、贈与税の非課税申告書を期限内に提出するが、納税額がなくとも必ず期限内申告をしなければならない。

移行後の留意点

すでに認定医療法人となり、それを活用して「持分なし」への定款変更を済ませた医療法人もある。この移行済みの医療法人において、理事長はじめ医療法人の関係者が、「手続き済み」と安心して気が緩んでしまうことは怖いことである。「持分なし」への移行の定款変更認可日から6年間は非課税8要件をクリアし続けなければならない。要件をクリアできなかった時は、みなし贈与課税がされてしまうからである（次頁図表2）。定款変更の認可日はゴールではなく6年間のカウントダウンのスタートである。そのことをしっかり認識して法人運営にあたらなければならない。

早めの問題把握と改善アドバイス要件整備に向けたアクションを

認定申請において、特別利益の供与や役員報

● 図表 2 認定取り消しの場合の贈与税課税

- 認定医療法人が、その非課税とされた贈与税の期限内申告書の提出期限から、**認定医療法人が新医療法人（持分なし医療法人）への移行をした日から起算して6年を経過する日までの間に、認定が取り消された場合には、その認定医療法人を個人とみなして経済的利益にみなし贈与税を課する**（措法70の7の14②）。
- この場合には、厚生労働大臣認定が取り消された日の翌日から2カ月以内に、適用を受けた年分の贈与税について修正申告書を提出し、かつ、その期限内に修正申告書の提出により納付すべき税額を納付しなければならない（措法70の7の14②）。
- **取り消された日の翌日から2カ月以内に提出された修正申告書は、国税通則法第20条（修正申告の効力）が適用される場合を除き、期限内申告書とみなす**（措法70の7の14④）。
- 修正申告書の提出がないときは、納税地の所轄税務署長は、その修正申告書に記載すべきであった贈与税額等について、国税通則法第24条（更正）又は第26条（再更正）の規定による更正を行う（措法70の7の14③）。

贈与税の計算

認定医療法人の納付すべき贈与税額は、その放棄により受けた経済的利益について、その放棄をした者の異なるごとに、その放棄をした者の各1人のみから経済的利益を受けたものとみなして算出した場合の贈与税額の合計額とされる（措令40の8の14①）

酬基準のように、認定申請前に調整して要件をクリアできるものは直前対応でもかまわない。しかし、MS法人との取引を見直す場合や遊休財産の制限、社会保険診療等の収入割合要件のように認定日の属する会計年度の直前期末の決算数字を用いるものについては、申請にあたり決算数字をまとめた段階で、要件を満たしていなかったことに気づくといったことも珍しくない。医業経営コンサルタントが関与する場合には、認定医療法人制度は事前準備に時間を要することを念頭に置いて、早めの問題把握とそれに対する改善のアドバイスを行い、要件整備に向けたアクションを起こすことが大切である。

また、実務上は、持分を多く有する社員の突然の訃報を起因として認定医療法人制度の活用を希望され、相談を受けるケースもある。この場合は、相続税の申告期限までに認定を得る必要がある。

現行法上、時限措置の期限は2020（令和2）年9月末であり、残り期間は1年余りとなった。検討している法人は未だ数多くあり、8要件クリアには諸条件を整備するための時間が必要である。制度の期限から逆算すると、たとえば3

月決算法人であれば、2020（令和2）年3月決算が要件クリアに備える最後のチャンスであり、かつ、制度の延長がされない場合にはラストチャンスとなる。

現時点において制度の延長が行われるかどうかは不明であり、認定審査にも時間がかかるため、移行計画の認定を検討している法人においては、申請の準備は早めに進めることが肝要である。

相続・事業承継を円滑にし、ひいては地域において必要とされる医療を確保するための認定医療法人制度を、ぜひ、延長されるように関係各方面で要望が出されることを切に願う次第である。

PROFILE

きたじま あき：1971年東京生まれ、千葉育ち。1994年平成会計社（現・税理士法人平成会計社）入社、2004年（株）産業再生機構へ転籍、2006年任期満了により税理士法人平成会計社へ復職、パートナーを経て、2017年あおい会計社設立。
著書に『産業再生機構 事業再生の実践』（株式会社産業再生機構編著、商事法務）、『EXITファイナンスの実務』（共著、さんざい）、『企業組織再編の税務』（税理士法人平成会計社編著、日本経済新聞出版社）、『戦略的事業承継の税務』（税理士法人平成会計社編著、ぎょうせい）など。