



「持分あり」医療法人の出資者の相続開始後における 認定医療法人制度利用と課税関係

きたしまあき
北島 亜紀



はじめに

認定医療法人制度の趣旨は、「医療法人の経営者の死亡により相続が発生することがあっても、相続税の支払いのための持分払戻などにより医業継続が困難になるようなことなく、当該医療法人が引き続き地域医療の担い手として、住民に対し医療を継続して安定的に提供していけるようにする」こととされている（令和5年5月改定、厚生労働省医政局医療経営支援課、「持分なし医療法人」への移行に関する手引書4頁）。

このような趣旨により医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予制度として始まった認定医療法人制度は、平成26年10月1日より3年間の時限措置として施行されたが、その後の改正を経て現在、適用期限は令和8年12月31日までとなっている。

令和5年10月末日現在、厚生労働省への認定申請件数は1,081件（うち病院を開設する法人606件、診療所・老健を開設する法人475件）、認定済みの件数は1,002件（うち病院を開設する法人576件、診療所・老健を開設する法人426件）である（これらの数字は旧認定制度を含む累計数値）。

本稿は、「持分あり」医療法人の出資者である社員に相続が発生した後に認定医療法人制度を利用した場合の課税関係について、架空の事例に基づき検討するものである。なお、文中において意見にわたる部分については私見であることを申し添える。

1. 前提となる背景

対象医療法人（以下「A法人」という）は、昭和30年に設立した240床の病院を母体とした「持分あり」医療法人である。出資者である社員は3名おり、各人の出資額及び出資持分比率等、A法人の状況は次のようになっている。

出資者	出資額	出資口数	出資比率	現在の時価
B氏	350万円	7万口	70%	28億円
C氏	100万円	2万口	20%	8億円
D氏	50万円	1万口	10%	4億円
計	500万円	10万口	100%	40億円

A法人の理事長はB氏である。A法人は、かねてより認定医療法人制度の利用を検討していたが、そのさなかにB氏の相続が開始した。B氏の法定相続人は2名（妻E氏、子F氏）がいる。E氏及びF氏は、相続時点でA法人の職務や経営には関与しておらず、相続後もA法人の社員資格を有するには至っていない。

2. A法人の財務状況

A法人の現在の時価純資産は40億円であるが、資産の大部分は病院建物や土地といった医業経営に不可欠な不動産や医療機器等であり、換価性のある資産は現預金及び医業未収金を合わせても5億円弱である。

さて、E氏及びF氏はA法人の持分払戻請求権の相続取得にあたって、約6.5億円の相続税が見込まれており、相続税の申告期限までに納税資金を捻出することは困難であることが予測されている。そうするとE氏、F氏から相続税資金の捻出のため、持分払戻請求権の行使がなされる可能性があるが、仮に持分払戻請求権の払戻請求を受けた場合、A法人が有する現預金は医業経営における運転資金であることから、多額の払戻資金の捻出は困難であるうえ、この先の医業継続が立ち行かなくなる恐れがある。

このような問題を解決するための制度として、認定医療法人制度の活用が考えられる。この制度を利用することにより、E氏、F氏は持分に対する相続税の猶予・免除を受けることができ、A法人は医業継続が可能となるとともに、今後も地域における医療を守ることができる。

3. 死亡退社した社員及び相続人の持つ権利

A法人としては、E氏、F氏に対して認定医療法人制度の理解と医業継続の重要性について理解を求めるとともに、彼らの持分の放棄を求めたいところである。しかし、E氏、F氏にとって、持分は相続により取得した財産であり権利でもある。

このような場面において、仮にE氏、F氏から、「我々はA法人の出資者のなかでも最大出資者であったB氏の相続人である。我々はA法人をM&Aにより他の医療法人へ売却を行い、持分を換価したい」といった要望があった場合、どのような取扱いとなるのであろうか。

この問題に対処するためには、医療法人の持分がどのような権利であるのか、また持分払戻請求権との違いは何かを確認する必要がある。

医療法人の「持分」とは、定款の定めるところにより、出資額に応じて払戻し又は残余財産の分配を受ける権利をいう。一方で、医療法人の社員には出資が義務付けられていないことから、医療法人には、「出資をしている社員」と「出資をしていない社員」が存在する。医療法人の社員の議決権は1人1個であり、出資の有無や多寡による議決権の差はない。

医療法人の定款には、必要的記載事項として社員資格の得喪に関する規定を定めることとされており（医療法44条②八）、一般には医療法人の定款は厚生労働省のモデル定款に拠っていることが多い。

厚生労働省が示していた旧制度（平成18年改正前）のモデル定款の第6条では、「本団体の社員になろうとする者は、社員総会の承認を得なければならない」とされている。

そして第7条では、社員の資格喪失事由は(1)除名、(2)死亡、(3)退社の3つとなっており、第9条において、「社員資格を喪失した者は、その出資額に応じて払戻しを請求することができる」と規定されている。

B氏は、死亡により定款第7条に基づき社員資格を失い退社することとなるが、その退社時に出資持分に応じた出資金の払戻しを受ける権利（持分払戻請求権）という債権を持つ。そしてこの「持分払戻請求権」は、B氏の妻E氏、子F氏が相続

により承継・取得することとなる。仮にE氏、F氏がA法人の社員としての地位を有する場合には、A法人の「出資」としての持分が相続財産となるが、そうでない場合には、社員総会決議による入社の承認を得ない限り社員とはならない。そうするとE氏、F氏が相続により取得する財産は「持分払戻請求権」という債権にすぎず、A法人に対する議決権は当然有していないということとなる。

なお、持分をどのような価値により評価を行い、払戻しを行うべきかについて、判例では出資額限度法人などの例外を除き、社員の退社時における時価により、その出資割合に応じて算定可能との判断が示されている（最一小判平22.4.8裁時1505号8頁）。

4. 持分払戻（一部払戻を含む）の場合の課税

相続人E氏、F氏がA法人の持分払戻請求権を放棄せず、払戻を受けることとなった場合には、払戻金額のうち出資金額を超える部分の金額は、死亡退社したB氏に対するみなし配当として準確定申告による申告を行うこととなる（法24①六、所法124、125）。A法人が払戻を行う際には20.42%の源泉徴収も必要である。

B氏の準確定申告の計算においては、配当控除の適用がある（所法92）。

また、払戻をした金額から配当金額を控除した金額は、譲渡所得の収入金額とみなされ、出資金額を控除した金額は譲渡損益として認識される（措法37の10③六）。

なお、その払戻しが被相続人の死亡後相当の期間を経過しており、相続人が被相続人の社員たる地位を事実上承継しているような場合には、その相続人に対するみなし配当として取り扱うこととなる（平成22年2月改訂、財団法人大蔵財務協会「所得税質疑応答集」102頁）。

5. 相続税の課税関係

相続人E氏、F氏は、A法人が相続税の申告期限までに移行計画の認定を受けたときは、当該相続税の申告書の提出により納付すべき相続税の額のうち、その持分に対応する相続税額について、必要事項を記載のうえ相続税額に相当する担保提供をした場合に限り移行計画の期間満了まで納税

が猶予される(措法70の7の12①)。

そして移行期限までに認定医療法人の持分を放棄した場合には、納税猶予分の相続税は免除される(措法70の7の12①)。

この場合のE氏、F氏の納付すべき相続税は、以下の①から②を控除した金額となる。

- ① 持分を含むすべての相続財産に係る算出税額
- ② 持分(一部放棄の場合には放棄部分)に係る算出税額

相続税の計算において、B氏の準確定申告に関わる所得税については債務控除の適用がある(相法13、14)。

医療法人の持分の価値が高額であれば①の相続税は相応に高い税率が適用されることとなる。②の持分に対する相続税について納税猶予・免除を受けることができたとしても、持分以外の財産に対する相続税率は持分を含めた相続税率が適用されるため、相続開始前に認定医療法人制度を利用してB氏の生前に持分放棄が完了しており持分以外の財産のみを相続した場合の相続税と比較すると、相続人には多くの納税負担が発生することとなる。

6. 残存出資者に対する贈与税の課税関係

E氏、F氏が持分を放棄したことにより、他の出資者であるC氏、D氏の持分が増加することによる、その経済的利益に対して課されるみなし贈与税については、贈与税の期限内申告書の提出により納付すべき贈与税のうち、必要事項を記載のうえ贈与税額に相当する担保提供をした場合に限り移行計画期間満了まで納税が猶予される(措法70の7の9①)。

また、移行期限までに認定医療法人の持分を放棄した場合には、納税猶予分の贈与税額は免除される(措法70の7の9①)。

7. 持分放棄を受けた医療法人の課税関係

持分あり医療法人が、定款変更を行うことにより持分なし医療法人へ移行する際に、出資者全員から持分の放棄を受けた場合に、放棄をした者の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きは、その医療法人を個人とみなして贈与

税が課されるが(相法66④)、平成29年10月1日から令和8年12月31日までの間に認定を受けた認定医療法人は、このみなし贈与税が非課税となる(措法70の7の14①)。この適用を受けるためには、A法人が贈与税の期限内申告書に必要事項を記載のうえ、一定の書類添付がある場合に限り適用される(措法70の7の14⑤)。

なお、A法人が新医療法人(※持分なし医療法人)へ移行した日から6年経過する日までに、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対する贈与税を課税することとなっている(措法70の7の14②)。

8. 認定要件について

認定医療法人となるためには、以下4つの要件を満たす必要がある(参考として項目のみ記載)。

- (1) 移行計画が社員総会において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の期限が厚生労働大臣の認定の日から起算して3年を超えないこと
- (4) 運営に関する8つの要件を満たしていること(非課税8要件)
 - 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 社会保険診療報酬等が全収入金額の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を同一基準であること
 - ⑧ 診療報酬が直接必要な経費の150%の範囲内であること

9. 認定医療法人制度利用の際の持分放棄比率

厚生労働省へのヒアリングによると、認定医療法人制度の利用により持分あり医療法人が持分なし医療法人へ移行する際に、持分の全部放棄がなされる割合は75%程度、基金型への移行が15%

程度、払戻（一部払戻を含む）の割合は10%程度であるという。

払戻の要因として、相続発生を契機とする払戻は、その他の要因による払戻しより多い印象とのことである。その理由は、相続発生の場合では、医療法人の経営に全く関係のない者へ出資持分が分散されることが多いためであると考えられ、逆に、現出資者は医療法人と接点がある場合が多いことから、争いがある場合を除き、払戻請求には至らず持分放棄する割合が高いのではないかとのことであった。

おわりに

医療法人の出資者に相続が発生したとしても、納税資金対応が可能な相続人や、持分払戻資金が潤沢にある「持分あり」医療法人であれば、一般に認定医療法人の選択はしないものと思われる。なぜなら認定医療法人制度は持分の放棄を伴うものであるし、持分は出資者の財産であるからである。

しかし、相続の開始に伴う持分払戻により医療経営が危うくなる懸念がある医療法人にとっては、認定医療法人制度の利用を検討することは有用である。

この場合、相続税の申告期限までに都道府県知事の定款変更の認可を得られることが望ましいが、医療法人と相続人との関係性によっては調整に時間を要する場合もあることから、申告期限までに移行計画認定通知を取得できるか、また、取得できたとしても定款変更の認可が間に合うかどうかは申告期限直前までわからないケースもありえる。どこまで進むことができるかによって、相続税の申告手続も変わってくるため、進捗状況により着地点の可能性を踏まえ平行して準備を進めておくことも考えられる。

認定のための申請書類の作成や、認定要件を満たすかどうかの判断には医療法の理解が欠かせないが、作成過程で要件を満たすための手続が発生することもあるし、申請から認可までにも時間がかかる。相続税申告や準確定申告における税金試算や必要資金の支出タイミングも考慮のうえ、早期に計画・立案のうえ関係者に対する説明を実施し、一刻も早い放棄、もしくは払戻（一部払戻を含む）について、双方の合意を得ることが肝要である。医療法人と相続人のどちらに関与するにしても、このような場面において税理士が関係者に与える影響、そして果たす役割は大きい。

日本橋支部周辺探訪

(J・K)

日本橋の水運を探る その2

前号で日本橋川の江戸橋までを述べました。日本橋川を隅田川の方に向かって右側に水路が流れます。その水路は、現在昭和通りに並行して流れて行きます。その水路は楓（もみじ）川と呼ばれていました。現在、高速道路が通っていて、水は流れていません。

ただ、その面影は残っています。昭和通りから、新大橋通りに向かうと少し隆起している処があって、「橋」が架っていたと分かります。日本橋川からその水路の起点は、現在「兜神社」のある所と推察されます。後、高速道路に沿って歩いて行くと、最初の橋は「開運橋」です。江戸時代は、「将監橋」とか「海賊橋」とも呼ばれていて、江戸地図



兜神社