

平成 22 年度
厚生労働省医政局委託

— 平成 22 年度 医療施設経営安定化推進事業 —

出資持分のない医療法人への円滑な移行に関する調査研究

報 告 書

平成 23 年 3 月

委託先 株式会社 川原経営総合センター

— 平成 22 年度 医療施設経営安定化推進事業 —

出資持分のない医療法人への円滑な移行に関する調査研究

報告書

目次

調査研究の概要.....	5
I 調査研究の背景.....	7
1. 病院・診療所経営者の高齢化.....	9
2. 医療法人の現状と出資持分に内在するリスク.....	10
(1) 医療法人の現状.....	10
(2) 出資持分に関する相続税の問題.....	12
(3) 出資持分の払戻しの問題.....	12
3. 持分なし医療法人への移行の障害要因.....	14
4. 厚生労働省の対応.....	17
5. 医療界の要請.....	17
II 事業実施体制と調査研究方法.....	21
1. 事業実施体制.....	23
2. 調査研究の目的.....	24
3. 調査研究の方法.....	25
(1) 障害要因の抽出.....	25
(2) ヒアリング調査の実施.....	25
(3) 「出資持分のない医療法人への移行マニュアル」の作成.....	25
4. ヒアリング調査の実施概要.....	25
(1) ヒアリングの視点.....	25
(2) ヒアリング先の選定方法.....	25
(3) ヒアリング先に関する情報収集.....	26
III ヒアリング調査の結果.....	31
1. ヒアリング実施結果.....	33
2. ヒアリング調査結果 移行への障害に対する主な回答.....	36
(1) 持分なし医療法人への移行の障害.....	36
(2) 制度理解の問題.....	42
(3) 持分放棄の手続き.....	43
(4) 移行手続き上の障害.....	44
(5) 税務その他の障害.....	45
(6) ブレーン・相談相手の問題.....	47

(7) その他懸念事項.....	49
3. 移行時の障害の解決事例.....	50
(1) 移行の動機.....	50
(2) 持分放棄の合意形成の事例.....	52
(3) 親族要件に関する事例.....	53
(4) 社員総会や理事会で意見をまとめる方法.....	54
(5) 法人運営に関する工夫.....	56
IV 「出資持分のない医療法人への移行マニュアル」	57
V 要望事項.....	61
1. 医療法人制度に係る要望事項.....	63
2. 税制に係る要望事項.....	64
<資料編>.....	67
資料 ①ヒアリングシート.....	69
資料 ②ヒアリング結果（要望事項）の詳細.....	77
資料 ③出資持分に関する裁判例.....	83
出資持分に関する主な裁判例の概要.....	85
H22 最判の補足意見の要旨.....	87
1. 会員持分払戻請求事件.....	88
2. 出資持分払戻請求事件.....	94
3. 出資金等返還，損害賠償請求事件.....	99
4. 贈与税決定処分等取消請求事件.....	104
5. 持分返還請求事件.....	111
資料 ④法令.....	115
持分なし医療法人への移行に係る税務（抜粋）.....	117
特定医療法人関連法令等（抜粋）.....	134
社会医療法人関連法令等（抜粋）.....	137
資料 ⑤参考文献.....	161

調査研究の概要

(1) 調査研究の背景と目的

医療法人は剰余金の配当ができないことなどから、長年の経営により医療法人に積み上げられた剰余金が多額となる傾向がある。そのため、持分あり医療法人¹の出資社員が死亡し、相続人に対して当該出資持分に係る相続税が課税される場合についても、医療法人の財産状態などによっては、その課税額が巨額に上ることもあり得る。出資持分の払戻請求があった場合、払戻額が高額になり（後述の最高裁平成 22 年 4 月 8 日判決参照）、医療法人の存続が脅かされる事態が生じることが指摘されている。

また、退社時の持分払戻請求権と解散時の残余財産分配請求権の 2 つの権利が保証されている点が実質的な剰余金の配当にあたり医療法人の非営利性が形骸化しているとして、株式会社参入論の論拠ともなっていた。

このような背景も踏まえ、平成 18 年医療法改正において、医療法人の非営利性を徹底し、医業を安定的に継続させるため、持分あり医療法人の新設ができなくなったが、改正医療法附則第 10 条により、残余財産に関する経過措置を受ける持分あり医療法人は依然として 93.3%²を占めており、持分なし医療法人への移行は進んでいるとはいえない状況にある。

しかしながら、非営利性の徹底と医業の安定的な継続を図るためには、持分なし医療法人への移行をひとつの選択肢として検討することは有効であるため、本調査研究は持分なし医療法人へ移行する際の障害要因とそれを乗り越える方法を探ることを目的として実施された。

(2) 調査研究方法

本調査研究では、持分なし医療法人への移行の障害となっている要因を明らかにするためにヒアリング調査を行い、その結果を踏まえて、移行に際しての、税制を含めた障害要因を克服するための対策マニュアルを作成した。

ヒアリング実施に先立ち、ヒアリングシート（質問項目）を作成した。初めに文献調査を行い、持分なし医療法人への移行に際しての障害要因を整理した。また、平成 22 年 6 月に日本医師会（日医）・四病院団体協議会（四病協）が実施した「医療法人の現状と課題に関するアンケート調査」も参考とした。同アンケート結果によると、持分あり医療法人のうち、持分なし医療法人への移行の意向がある法人は、病院を開設する医療法人のうち 33.8%、診療所を開設する医療法人のうち 5.1%であった。同アンケートでは、移行時の税制面・手続き面における様々な障害要因があり、そのために移行を躊躇している法人が相当数あることも明らかになっている。

ヒアリング調査は、43 法人に実施した。ヒアリング対象法人の選定方法としては、紹介を中心とした。医療法人の背景や状況、理事長の理念・考え方なども把握したうえで実施する

¹ 本報告書の文中では、出資持分のある社団医療法人を「持分あり医療法人」、出資持分のない社団医療法人を「持分なし医療法人」と記載した（ただし、引用文中等で別の表記となっているものはそのままにした。）。なお、財団医療法人については、出資持分という概念は存在しない。

² 厚生労働省「種類別医療法人数推移」平成 22 年 3 月末時点。医療法人総数 45,989 法人のうち、持分あり医療法人の 42,902 法人が占める割合である。

必要があったためである。具体的には厚生労働省、社団法人日本医療法人協会、医療法人に深く関与している会計事務所や地方銀行等からの推薦を受け、承諾の得られた医療法人に対して実施した。

ヒアリングの主な内容は次のとおりである。持分あり医療法人へのヒアリングでは、持分なし医療法人への移行の意思を確認したうえで、障害要因をどのように受け止め、また乗り越えようとしているかなどを中心に確認した。持分なし医療法人へのヒアリングでは、移行時にあった障害要因をどのように乗り越えたかなどを中心に聴取した。

(3) ヒアリング結果

ヒアリング調査の結果、持分あり医療法人に関しては、運営上の意思決定にあたってまず現状確認が重要であることが明らかになった。具体的には、医療法人の資産状況、出資持分払戻請求や相続が発生した場合に想定されるリスク、選択肢及び移行に際してのシミュレーション等である。

また、必要な知識及び情報を有しているかどうかという点が、法人の意思決定に少なからず影響を与えていることも判明した。具体的には、医療法人制度・税制、医療法人そのものの仕組みの理解、行政との折衝の際の基礎知識等である。

持分なし医療法人へのヒアリングでは、理事長自身、または持分なし医療法人への移行を統括する責任者及びその実行を支える事務局が、医療法人制度等について深い理解があり、また、税理士等の外部の専門家を適切に選択、活用しているケースが多いことがわかった。

(4) 「出資持分のない医療法人への移行マニュアル」作成

ヒアリング結果を踏まえて、持分なし医療法人への移行を円滑に行うために参考となるマニュアルを作成した。その中ではまず、持分あり医療法人の現状確認として、出資持分払戻請求権を行使された場合の具体的な算定方法や、相続が発生した場合の法人に与える影響の度合いを探る。

続いて、医療法人の類型を選択肢として例示し、必要な移行手続き等を記載した。選択肢の中には、「持分あり医療法人のままいる」も含まれるが、その際にも、現状で起こりうるリスクを認識できるマニュアルとした。

マニュアルの利用者としては、持分なし医療法人への移行を検討する医療法人のほか、持分あり医療法人でも現状確認に利用できるよう配慮した。また、都道府県の医療法人担当者、税理士等の専門家も活用できるよう作成した。

(5) 要望事項

ヒアリング調査を行っていく中で、医療法人制度等に関する要望が数多く寄せられた。

報告書の本編では、要望事項のうち、1. 医療法人制度に係る事項、2. 税制に係る事項に関するものを取りまとめて記載した。

I 調査研究の背景

I 調査研究の背景

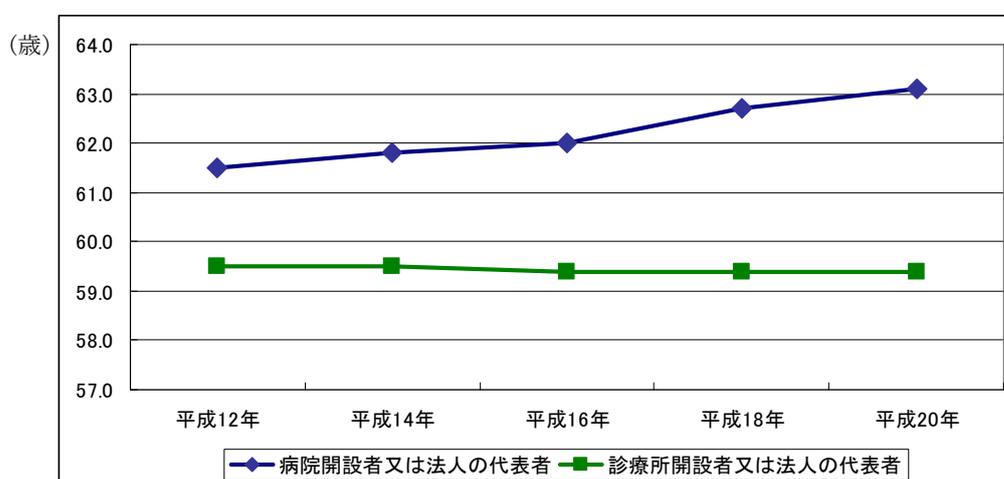
1. 病院・診療所経営者の高齢化

厚生労働省の調査³によると、「病院開設者又は法人の代表者」の平均年齢は年々上昇しており、平成12年の61.5歳から、平成20年には63.1歳となっている。一方、「診療所開設者又は法人の代表者」の平均年齢は、平成12年から59.5歳前後で推移している(図表I-1)。

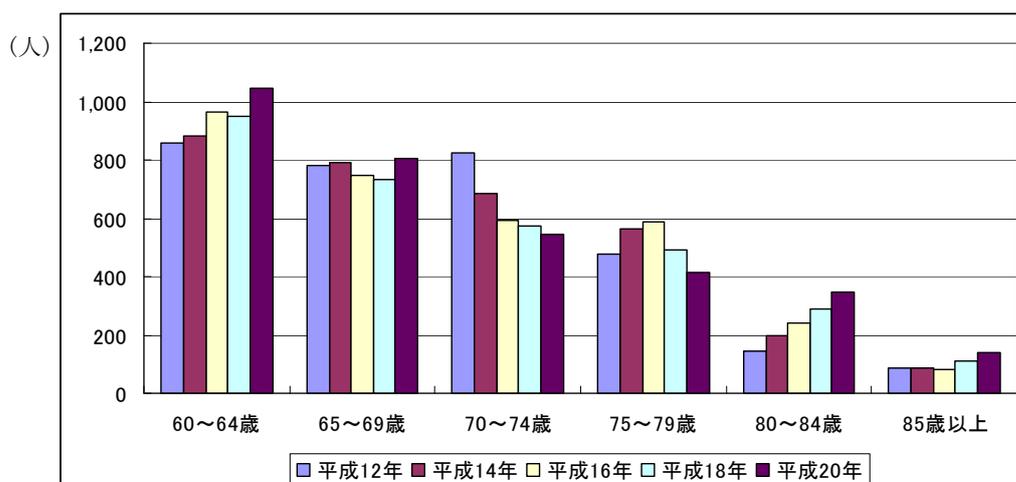
60歳以上の人数を見ると、病院開設者・代表者は3,297人、診療所開設者・代表者は30,349人となっており、とりわけ80歳以上の人数が病院開設者・代表者で231人(平成12年)から487人(平成20年)へと増加(図表I-2)、診療所開設者・代表者も2,884人(平成12年)から5,632人(平成20年)とほぼ倍増している。

日本人の平均寿命は概ね80~85歳であり⁴、開設者・代表者が高齢化している医療機関の事業承継が円滑に行われることが、地域医療の安定的供給の観点からも重要である。

図表I-1：医師の平均年齢の推移



図表I-2：医師数の推移(病院の開設者又は法人の代表者、年齢階級別、60歳以上)



³ 厚生労働省「医師・歯科医師・薬剤師調査」

⁴ 厚生労働省「平成21年簡易生命表の概況について」によると、男の平均寿命は79.59年、女の平均寿命は86.44年

2. 医療法人の現状と出資持分に内在するリスク

(1) 医療法人の現状

①医療提供体制における医療法人の役割

日本の医療提供体制の特徴として、財源は公的な税・社会保険を中心としているのに対し、サービス供給においては民間医療機関が中心となっていることが挙げられる。そして、その中でも医療法人の占める割合が大きいことが従来から指摘されている⁵。

この医療法人制度は、民間医療機関の安定的・永続的な運営システムを構築することにより、我が国の保健医療体制を整備・拡充するために、昭和25年の医療法改正によって創設されたものである。なお、医療法人制度創設から現在に至るまでの歴史については、第I章末尾の参考資料「**図表 I-12：年表 医療法人制度の創設と変遷** (p.18-19)」を参照されたい。

医療法人制度の創設後、民間医療機関の開設主体としての医療法人数は増え続け、平成22年11月現在、病院については総施設数の66.0%及び総病床数の53.5%、一般診療所については総施設数の36.2%及び総病床数の65.6%を占めるに至っている（**図表 I-3**）。

図表 I-3：病院及び診療所の施設数・病床数（医療法人の占める割合）

開設主体	病院		一般診療所	
	施設数	病床数	施設数	病床数
総数	8,670	1,593,094	99,889	136,237
医療法人（再掲）	5,723	852,587	36,159	89,267
医療法人が総数に占める割合	66.0%	53.5%	36.2%	65.6%

出所：厚生労働省「医療施設動態調査（平成22年11月末概数）」より作成

②医療法人の類型

医療法人は、医療法上や税法上の観点から、複数の類型に区分することができる（**図表 I-4**）。

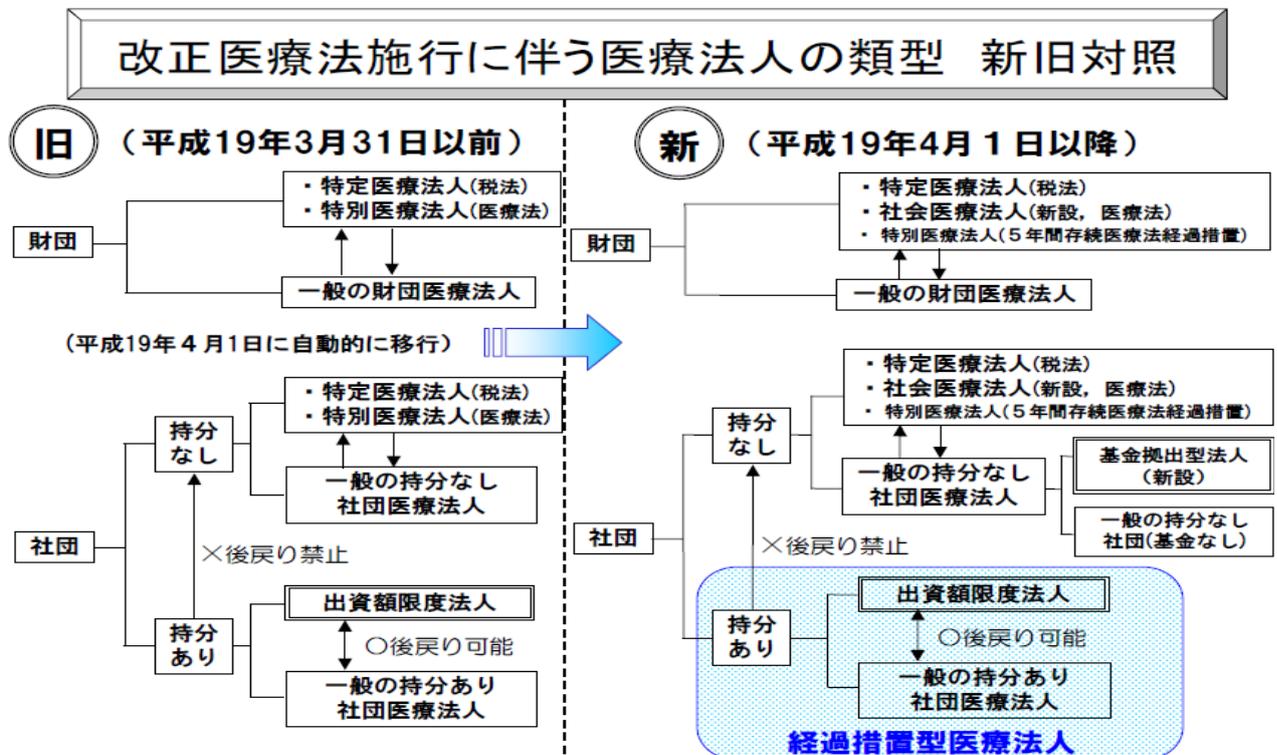
平成18年の第五次医療法改正により、社会医療法人という公益性の高い新たな類型が登場するとともに、従前の特別医療法人という類型については、5年間の経過措置を設けたうえで平成24年3月31日をもって廃止されることとなった。

同時に持分あり医療法人についても大きな改正があった。当時医療法人の98%を占めていた持分あり医療法人は、解散時の残余財産について出資額に応じて分配されるものとされていた。この解散時の残余財産分配請求権と退社時の持分払戻請求権の2つの権利が保証されている点が実質的な剰余金の配当にあたり医療法人の非営利性が形骸化しているとして、株式会社参入論の論拠ともなっていた。これに対応するため平成19年4月1日以降は持分あり医療法人の設立が認められなくなった。既存の持分あり医療法人はいわゆる経過措置型医療法人として、「当分の間」存続するものとして位置付けられることになった。

⁵ 厚生労働省（2005）『「医業経営の非営利性等に関する検討会」報告書』

このように、医療法人が出資という方法で資金調達ができなくなったため、基金制度を採用した医療法人（出資持分はなく、劣後債権⁶と同様の性質を有する「基金」の制度を採用した社団医療法人。基金拋出型法人などと呼ばれることもある。）という類型が新たに設けられた。

図表 I - 4 : 医療法人の類型



出所：青木恵一「医療法人の設立・運営・承継と税務対策」

各類型別の医療法人数の推移（昭和45年以降）は、図表 I - 5 のとおりである。医療法人総数は平成22年3月末現在で45,989法人であり、そのうち、昭和60年の第一次医療法改正により認められた、いわゆる一人医師医療法人が38,231法人を占めている。また、特定医療法人（租税特別措置法67条の2⁷に基づき国税庁長官が承認）は382法人となっている。

なお、平成18年の第五次医療法改正によって創設された社会医療法人は漸増傾向にあり、平成23年1月1日現在で116法人となっている。

第五次医療法改正後は、医療法人を新規に設立する際には、基金制度を採用した医療法人の形態をとることが一般的となっている。基金制度を採用した医療法人の数は、同改正後1年目は306法人、同2年目は884法人に過ぎなかったが、平成22年3月末現在では1,656法人となっており、相当な増加傾向にあるといえる。ただし、持分あり医療法人から基金制度を採用した医療法人への移行については、移行時の相続税法第66条第4項⁸による贈与税課税の問題があるため、ほとんど行われていないものと推測される⁹。

⁶ 一般の債権よりも弁済の優先順位が劣る債権

⁷ 条文は p. 134 参照（特定の医療法人の法人税率の特例）

⁸ 条文は p. 119 参照（人格のない社団又は財団に対する課税）

⁹ 青木恵一（2010）「医療法人の退社社員と出資金返還・評価をめぐる問題」『月刊税理』ぎょうせい

図表 I - 5 : 種類別医療法人数の年次推移

年別	総数	財団	社団				(再掲)		
			総数	持分有	持分無	一人医師 医療法人 (再掲)	社会 医療 法人	特定 医療 法人	特別 医療 法人
昭和 45	2,423	336	2,087	2,007	80			89	
50	2,729	332	2,397	2,303	94			116	
55	3,296	335	2,961	2,875	86			127	
60	3,926	349	3,577	3,456	121			159	
平成元	11,244	364	10,880	10,736	144	6,620		183	
5	21,078	381	20,697	20,530	167	15,665		206	
10	29,192	391	28,801	28,595	206	23,112		238	
15	37,306	403	36,903	36,581	322	30,331		356	29
18	41,720	396	41,324	40,914	410	34,602		395	61
19	44,027	400	43,627	43,203	424	36,973		407	79
20	45,078	406	44,672	43,638	1,034	37,533		412	80
21	45,396	396	45,000	43,234	1,766	37,878	36	402	67
22	45,989	393	45,596	42,902	2,694	38,231	85	382	54

※平成5年までは年末現在、平成10年以降は3月31日現在
出所：厚生労働省「種類別医療法人の年次推移」

③社団医療法人の現状

持分なし医療法人は、増加傾向にはあるものの、平成22年3月末現在で2,694法人にとどまっている（第五次医療法改正が施行された平成19年時点では424法人であった。）。

一方、全医療法人のうち持分あり医療法人が依然として93.3%を占めており、持分なし医療法人への移行は進んでいないのが現状である。

なお、平成21年度において、持分あり医療法人から持分なし医療法人へ移行した法人は、31法人であった。

（2）出資持分に関する相続税の問題

上記のように、依然として持分あり医療法人が医療法人の大多数を占めているのが実情であるが、持分あり医療法人の出資社員が死亡し、相続人に対して当該出資持分に係る相続税が課税される場合、当該医療法人の財産状態等によっては、その課税額が巨額に上ることもあり得る。

前述のとおり、我が国の医療提供体制において医療法人が重要な役割を果たしているなかで、このような相続税の問題により、医療法人の大多数を占める持分あり医療法人の事業承継がスムーズにいかなければ、地域医療に大きな影響を与えることにもなりかねない。

（3）出資持分の払戻しの問題

医療法第48条の4第1項が「社員は、各一個の議決権を有する」と定めていることから分かるように、社団医療法人の出資持分は、株式等とは異なり、社員権と一体化したものではないと解される。また、同法第54条は「医療法人は、剰余金の配当をしてはならない」と定めているため、社団医療法人の出資持分に対して配当がなされることもない。このような背景から、

社団医療法人の出資者が普段から出資持分に関心を持つことは少ないようである。

しかし、出資者たる社員が退社（死亡退社も含む。）した場合には、その出資持分の払戻しが問題となる可能性が高く、その際、当該医療法人の純資産額によっては、払戻すべき金額が巨額となるため（後述の最一小判平 22. 4. 8 参照）、持分あり医療法人における出資持分の払戻請求により、当該医療法人の存続そのものが脅かされる事態が生じ得ることが指摘されている。

このような出資持分の払戻請求については、裁判例も複数存在している。そのうち代表的と思われる裁判例を示したのが**図表 I - 6**である。それぞれの判決文は、「資料編内ページ番号」を参照されたい。

図表 I - 6 : 出資持分の払戻請求に関する裁判例

No.	裁判例	事例	資料編内 ページ番号
1	東京高判平 7. 6. 14 高民 48 卷 2 号 165 頁 (東京高裁平 6(㊟)第 1929 号)	社団医療法人の設立後に出資を行って入会した社員（会員）が退会に伴い出資持分の払戻しを請求した事例（いわゆる第一次八王子事件）。	p. 88
2	東京高判平 13. 2. 28 (東京高裁平 12(㊟)第 5508 号)	社団医療法人の社員の死亡後、当該社員の出資持分払戻請求権を全額相続した者が、退会した社員は出資額に応じて払戻を請求することができる旨の旧定款規定に基づき、出資持分の払戻しを請求した事例（いわゆる第二次八王子事件）。	p. 94
3	最一小判平 22. 4. 8 裁時 1505 号 8 頁 (最高裁平 20(受)第 1809 号)	社団医療法人の出資社員が死亡したことにより発生した出資金返還請求権を相続等により取得したなどとして、当該出資社員の子が出資金の返還等を求めた事例。	p. 99
参考) 東京高判平 3. 3. 28 (東京高裁昭 63(㊟)第 3506 号)			p. 111

同表 No. 3 の最一小判平 22. 4. 8 により、出資持分の払戻しについてモデル定款と同旨の定款規定を有する持分あり医療法人においては、出資持分の払戻請求権の範囲は、出資社員の退社時点における当該医療法人の財産評価額に、同時点における総出資額中の当該出資社員の出資額が占める割合を乗じて算定される額とすること（いわゆる出資割合説）で決着を見たといえる。

ただし、持分あり医療法人の設立後に出資を行って入社した社員が出資持分払戻請求を行う場合の算定方法に関しては別途議論があり得る。この点については、同表 No. 1 の東京高判平 7. 6. 14 が参考になるとと思われる。

なお、上記最高裁判例（No. 3）は、出資持分の払戻請求が権利の濫用に当たり許されないことがあり得る旨の判示も行っており、今後は、権利濫用への該当性が争点となるケースの増加が予想されるところである。

3. 持分なし医療法人への移行の障害要因

先に見たとおり、持分あり医療法人から持分なし医療法人への移行は進んでいない。その主な理由は、税制面等において様々な障害要因が存在するためであると考えられる。

例えば、持分なし医療法人への移行に際しては、出資者が出資持分を放棄することにより、通常、医療法人に対して贈与税が課税されることになるが、課税されないようにするためには、**図表 I - 7**に示されているような要件を充足しなければならない。

また、特定医療法人や社会医療法人に移行するためには、各々につき定められた厳格な要件を充たす必要がある（**図表 I - 8** 参照）。

図表 I - 7 : 持分なし医療法人への移行で課税が行われない要件の概要

<p>持分なし医療法人 相続税法第 66 条第 4 項の「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認められないもの」の基準（相続税法施行令第 33 条第 3 項¹⁰の基準に該当する場合には、贈与税は原則非課税）</p>
<p>①その運営組織が適正であるとともに、その寄附行為、定款又は規則において、その役員等のうち親族等特殊関係を有する者は 1 / 3 以下とする旨の定めがあること（役員等とは理事、監事、評議員、その他これらの者に準ずる者）</p> <p>②社員、役員又はこれらの親族等に対し特別な利益を与えられると認められるものではないこと</p> <p>③寄附行為・定款において残余財産が国、地方公共団体、公益法人・財団法人その他の公益を目的とする事業を行う法人（持分の定めのないもの）に帰属する旨の定めがあること</p> <p>④法令に違反する事実、帳簿書類の偽装等の事実その他公益に反する事実のないこと</p> <p>⑤社会保険診療等に係る収入金額が全収入金額の 80% 以上</p> <p>⑥自費患者に対する請求方法が社会保険診療と同一</p> <p>⑦医業収入が医業費用の 150% 以内</p> <p>⑧役員及び評議員に対する報酬等が不当に高額にならないような支給基準を規定</p> <p>⑨病院又は診療所の名称が 4 疾病 5 事業¹¹に係る医療連携体制を担うものとして医療計画に記載</p>
<p>※持分なし医療法人に係る相続税等の不当減少とは認められない要件について</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ ①～④までは、相続税法施行令に規定 ・ ⑤以下の基準は①のその運営組織が適正であることの要件で、平成 20 年税制改正要望で認められた要件を記載（その他特定医療法人と同様の要件もあり） ・ このほか、理事・監事・評議員の定数や選任、理事会・社員総会・評議員会の運営等に関する要件がある。

<p>【参考】出資額限度法人 残存出資者にみなし贈与の課税（相続税法第 9 条¹²）が行われないための要件</p>
<p>①出資者の 3 人及びその者と親族等特殊関係を有する出資者の出資金の合計額が出資総額の 50% 以下であること</p> <p>②社員の 3 人及びその者と親族等特殊関係を有する社員の数が、総社員数の 50% 以下であること</p> <p>③役員のそれぞれに占める親族等特殊関係がある者の割合が 1 / 3 以下であることが定款で定められていること。</p> <p>④社員、役員又はこれらの親族等に対し特別な利益を与えると認められるものでないこと。</p>

¹⁰ 条文は p. 120 参照（人格のない社団又は財団等に課される贈与税等の額の計算の方法等）

¹¹ 4 疾病：がん、脳卒中、急性心筋梗塞、糖尿病。5 事業：救急医療、災害時における医療、へき地の医療、周産期医療、小児救急医療を含む小児医療、その他

¹² 条文は p. 119 参照（贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合）

図表 I - 8 : その他の持分なし医療法人への移行時のメリットと留意点の概要

	特定医療法人	社会医療法人
主な要件	医療法人のうち、その事業が医療の普及及び向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与し、かつ、公的に運営されていることについて国税庁長官の承認を受けたもの	医療法人のうち、救急医療、災害医療、へき地医療、周産期医療又は小児救急医療のいずれか1つ以上を実施し、かつ、公益法人等と同様に公的な運営が確保されているもの
役員構成制限	同族役員の制限（1/3 以下） （配偶者及び6 親等以内の血族 及び3 親等以内の姻族）	・同族役員・社員の制限（1/3 以下） （配偶者及び3 親等以内の親族） ・同一団体関係者の制限（1/3 以下）
特別利益の付与	医療法人関係者に対する特別利益の付与の禁止	・医療法人関係者に対する特別利益の付与の禁止 ・営利事業を営む者等に対する特別利益の付与の禁止
残余財産の帰属先	国、地方公共団体又は同種の医療法人	国、地方公共団体又は他の社会医療法人
メリット	<ul style="list-style-type: none"> ・持分放棄にあたり医療法人に贈与税がかからない ・法人税率22%（軽減税率） 	<ul style="list-style-type: none"> ・持分放棄にあたり医療法人に贈与税がかからない ・法人税非課税（非収益事業及び本来業務の医療保健業のみ） ・救急医療等確保事業に要する固定資産に係る固定資産税等が非課税 ・一定の収益業務を行うことができ、収益事業に属する資産のうちから収益事業以外の事業のための支出にはみなし寄附金の規定が適用される。 ・通常の医療法人では営めない第1種社会福祉事業等を行うことができる ・社会医療法人債を発行できる
留意点	<ul style="list-style-type: none"> ・役員給与総額の上限が一人あたり3,600万円である ・差額ベッドが全ベッドの30%以下と定められている ・社会医療法人で認められているような収益業務や債券発行は認められない ・国税局の事前審査をクリアすることが困難であり、指摘事項への対応に苦慮するケースもある 	<ul style="list-style-type: none"> ・報酬等の支給基準を公開しなければならない（3,600万円制限なし） ・救急医療等確保事業にかかる要件のクリアが困難 ・都道府県の医療計画に医療機関名が掲載されていることや過去3会計年度において一定基準の事業を行っている等、実績要件が必要 ・認定を取り消された際に過去にさかのぼり法人税が課税されるリスクがある

出所：社会保障審議会資料等をもとに作成

上記の点を含め、持分なし医療法人への移行の要件及び障害要因が、医療法人においてどのように受け止められているかについては、平成22年6月に日医・四病協が実施したアンケートの結果が参考となる。アンケート結果の要旨のうち、障害要因に関する回答をまとめたのが図表 I - 9 であり、同表には、アンケートの設問中の選択肢から選ばれた障害要因及び自由記述によって回答された障害要因の双方が含まれている（図表 1 - 9 は、ヒアリングシートを作成するうえで網羅的に障害要因を把握するために活用した。）。

これを見ると、医療法人が認識している障害要因としては、税制上の課題や出資持分に関する事項をはじめ、医療法人の個別の経営状況に応じた意思決定上の課題、手続き上の課題も挙げられている。

図表 I - 9 : 持分なし医療法人への移行時に障害となる要因

大項目例	障害要因例
税制上の課題	<ul style="list-style-type: none"> ・ 出資者の死亡により相続が発生した場合の対応が困難 ・ 持分なし医療法人への移行に伴い、法人に贈与税が課税される ・ 社会医療法人の認定要件、特定医療法人の承認要件を満たすのが困難 ・ 出資者は持分を放棄した上、多額のみなし譲渡所得課税が課される見込みのため移行できない ・ 移行しない理由として、移行に伴う課税問題 (医療承継税制の改正の動きを見てから検討したい) <p style="text-align: right;">など</p>
出資持分に関する課題	<ul style="list-style-type: none"> ・ 退社社員への払戻しが多額となる ・ 出資者の持分放棄の説得が困難 <p style="text-align: right;">など</p>
オーナーシップの問題	<ul style="list-style-type: none"> ・ 出資持分はオーナーシップの源泉であり、放棄できない ・ (持分なし医療法人では) 経営責任が曖昧化、経営母体が曖昧化してしまうのではないか ・ 同族経営を維持したい ・ 同族制限のハードルが高い <p style="text-align: right;">など</p>
意思決定上の課題	<ul style="list-style-type: none"> ・ 移行はメリットがないと考えている ・ 後継者が不在 ・ 知識不足 ・ 相続発生時の財産状況による ・ まだ検討していない <p style="text-align: right;">など</p>
手続き上の課題	<ul style="list-style-type: none"> ・ 諸規定の整備・手続きが困難 ・ 出資者が不明になっており手続きが困難 ・ 社員数が多く、説得に多大な時間と労力を要する ・ (移行時に課題であったこと) 外部役員への制度説明、評議員の確保、給与体系の再設定、同族取引の排除など ・ 理事長の個人連帯保証を外してもらえない ・ コンサルタントの動きが悪い <p style="text-align: right;">など</p>
環境要因	<ul style="list-style-type: none"> ・ 県の指導が消極的 ・ 移行が義務化されれば対応する ・ 社会医療法人制度に不備がある <p style="text-align: right;">など</p>
その他	<ul style="list-style-type: none"> ・ すでに相続により事業承継を済ませた ・ 社会医療法人、特定医療法人を目指している ・ 出資額限度法人への移行を目指している ・ 法人の売却協議中 ・ 相続が問題なくできる ・ 現状で問題はない <p style="text-align: right;">など</p>

4. 厚生労働省の対応

厚生労働省は、平成 23 年度税制改正要望事項として、医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等の特例措置の創設を要望していたが（図表 I - 10）、いまだ実現していない。

図表 I - 10：厚生労働省「平成 23 年度税制改正要望」一部抜粋

医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等の特例措置の創設（相続税・贈与税）

持分あり医療法人については、出資持分に係る相続税により医業の継続が困難となるとの指摘がある。地域医療を継続しつつ、持分あり医療法人が持分なし医療法人へ円滑に移行できるよう、持分あり医療法人のうち、持分なし医療法人への移行を検討するものについて、移行期間（最長 3 年間）中に出資者の死亡に伴い相続人に発生する相続税については、納税を移行期間内は猶予するとともに、移行期間内に一定の要件を満たす持分なし医療法人に移行した場合に猶予税額を免除するなどの特例措置を創設する。

併せて、持分なし医療法人への移行中の出資額限度法人については、出資者等による持分返還に伴い残存出資者に発生するみなし贈与の課税の判定時期を移行期間終了時等とする取扱いとする。

5. 医療界の要請

医療界の要請は、平成 22 年 10 月に発表された日医・四病協による「平成 23 年度税制改正要望」の中に見て取ることができる。

すなわち、この中で、医療法人の事業承継等に関連して、次の 3 項目が要望事項として挙げられている（図表 I - 11）。

図表 I - 11：日医・四病協「平成 23 年度税制改正要望」一部抜粋

3 社団医療法人の出資評価の見直し

社団医療法人の出資の評価方法を見直し、事業承継の円滑化と医業の維持存続が図られるよう要望

4 持分のある医療法人が相続発生後 5 年以内に持分のない医療法人に移行する場合の相続税猶予制度の創設

持分のある社団医療法人の出資者に相続が発生した場合、当該医療法人が持分のない医療法人に移行する予定であるときは、当該出資者に係る相続税の納税を 5 年間猶予し、期間内に持分のない社団に移行することを条件に猶予税額を免除する制度

5 「取引相場のない株式等に係る贈与税・相続税の納税猶予制度」の持分ある医療法人への適用

中小企業の事業承継における取引相場のない株式等に係る贈与税・相続税の納税猶予制度の対象を拡大し、持分ある医療法人にも適用する

なお、医療法人制度創設からその後の変遷の歴史は、図表 I-12 のとおりである。

図表 I-12：年表 医療法人制度の創設と変遷¹³

年	法改正等	概要
昭和 23 年	医療法制定	「医療を受ける者の利益の保護及び良質かつ適切な医療を効率的に提供する体制の確保を図り、もって国民の健康の保持に寄与すること」を目的として制定された。
昭和 25 年	医療法人制度の創設	「私人による病院経営の経済的困難を、医療事業の経営主体に対し、法人格取得の途を拓き、資金集積の方途を容易に講ぜしめること等により、緩和せんとするもの」と昭和 25 年 8 月 2 日厚生省発医第 98 号厚生事務次官通知に明記された。
昭和 27 年	相続税法改正	相続税法第 66 条第 4 項として新たな規定が創設された。
	事業税の非課税措置	各種税制上の支援策を講じた。
昭和 29 年	所得計算における概算経費率 72% (いわゆる医師優遇税制)	
昭和 32 年	総第 43 号茨城県衛生部長宛て厚生省医務局総務課長回答	精神病院の運営を行っている医療法人の社員の 1 人が退社することになり、その際出資した土地の返還を要求している事案に対し、『退社社員に対する持分の払戻は、退社当時当該医療法人が有する財産の総額を基準として、当該社員の出資額に充てる金銭でなくても差し支えないものと解する。』と通知し、これによって実質的に退社社員に対し、退社時の医療法人の有する財産の総額を基準として、社員の出資額に充じた払戻しが認められることとなった (平成 17 年 7 月 22 日「医業経営の非営利性等に関する検討会報告書」より)。
昭和 39 年	特定医療法人制度の創設	租税特別措置法第 67 条の 2 により、税制上の制度として、特定医療法人制度を創設。昭和 39 年、当時の大蔵省・国税庁・厚生省の三者による「覚書」により、特定医療法人の適用を受けるため、既存の持分あり社団医療法人が持分なし社団医療法人に移行する場合は、定款変更だけで移行ができることとされた。またその移行の際、法人税・所得税及び贈与税の課税がされないことも合わせて確認された。
昭和 60 年	第一次医療法改正	医療法人の適切な運営を確保することが意図された。①役員 の最低定数が理事 1 人以上であったのを、原則、理事 3 人以上、監事 1 人以上とした。②理事長を必ず置かなければならないこととし、理事長に代表権を持たせ、理事長は原則として医師または歯科医師でなければならないこととした。③病院、診療所の管理者を理事に加えなければならないことになった。また、いわゆる一人医師医療法人制度が創設された。
昭和 62 年	「差額ベッド及び医師等に対する給与の取り扱い基準について」(税制 1 課長通知)	特定医療法人について、差額ベッド基準、医師等の給与総額 3,600 万円の通知。
平成 5 年	厚生省に健康政策局長の諮問機関として、医療法人制度検討委員会が設置 (平成 6 年 12 月に報告書を取りまとめる)	報告書では、「長年の剰余金の蓄積や土地等の資産の高騰によって持ち分評価が膨らみ、社員の退社に伴う持ち分の払戻請求により、医療法人としての永続性を確保することが困難となる事例も発生」と医療法人の問題点を指摘。出資額限度方式が妥当とした。特定医療法人について「既存の持ち分の定めのある社団医療法人が持ち分のない医療法人に移行するための要件としての機能を併せ有している」とし、特定医療法人化への道を開いていく必要性を指摘した。

¹³ 本表のとりまとめにあたっては、厚生労働省資料、「医療法人半世紀のあゆみ」(日本医療法人協会 50 周年記念誌)、「医療法人ものがたり」(日本医療法人協会ニュース)等を参考にした

平成 6 年	厚生省が出資額限度法人への移行について定款変更の例文を提示	「出資額限度法人・定款例の策定について」を配布する一方、都道府県に変更、新設等の届けがあった場合、当局に確認するようにした。
平成 7 年	第一次八王子事件（高裁判決） ※判決文は p. 88 参照	社団医療法人の設立後に出資を行って入会した社員（会員）が退会に伴い出資持分の払戻しを請求した事例（いわゆる第一次八王子事件）。
平成 9 年	第三次医療法改正	特別医療法人制度の創設。地域における民間医療機関の重要性が増大している一方、医療機関の経営悪化等の環境変化があるとして、一定の要件を満たして公的な運営が確保されている医療法人について、収益を医業経営に充てることを目的とした収益業務を行うことを認めた（社会医療法人制度の創設に伴い、平成 24 年 3 月末で廃止。）。
平成 13 年	第二次八王子事件（高裁判決） ※判決文は p. 94 参照	社団医療法人の社員の死亡後、当該社員の出資持分払戻請求権を全額相続した者が、退会した社員は出資額に応じて払戻を請求することができる旨の旧定款規定に基づき、出資持分の払戻しを請求した事例（いわゆる第二次八王子事件）。
平成 14 年	総合規制改革会議による医療分野への株式会社参入論	「規制改革の推進に関する第 2 次答申」の医療分野への株式会社参入の項目の中で、「現行の持分を有する医療法人でも内部留保を蓄積し、解散時にはそれを出資者に配分することは可能であることなどを考え合わせると、医療の公共性と利益配当が相容れないという議論は意味をなさない」とした。
	与党税制改正大綱	出資額限度法人への円滑な移行を促進するため、課税関係の明確化を図る旨記載した。
平成 15 年	厚生労働省「これからの医業経営の在り方に関する検討会」報告書（3月）	将来の医療法人のあるべき姿を、持分のない特定医療法人又は特別医療法人とし、円滑な移行を促進するための一つの方策として、「出資額限度法人」の検討の必要性を指摘した。
	税制改正により特定医療法人の承認を国税庁長官に移管	特定医療法人の承認について、財務大臣から国税庁長官に移管された。
	厚生労働省「医業経営の非営利性等に関する検討会」が設置（10月）、平成 17 年 7 月に報告書	在り方検討会を踏まえ、社団医療法人における非営利性の確保等に資する観点から、当検討会を設置、「出資額限度法人」の普及・定着に向けた対処方策等について検討し、平成 17 年 7 月 22 日にその報告がとりまとめられた。
平成 16 年	厚生労働省医政局長通知『いわゆる「出資額限度法人」について』	出資額限度法人を「出資持分の定めのある社団医療法人であって、その定款において、社員の退社時における出資持分払戻請求権や解散時における残余財産分配請求権の法人の財産に及ぶ範囲について、払込出資額を限度とすることを明らかにするものをいうこと」と定義した。
平成 18 年	第五次医療法改正	非営利性の徹底のため、残余財産の帰属先が国、地方公共団体等に制限され、これにより平成 19 年 4 月 1 日以降は持分あり医療法人の設立ができなくなり、既存の持分あり医療法人はいわゆる経過措置型医療法人として、「当分の間」存続するものと位置づけられた。持分なし医療法人の資金調達手段として基金制度の採用が可能となった。また、社会医療法人という公益性の高い新たな制度が創設された。
平成 22 年	最高裁平成 22 年 4 月 8 日判決 ※判決文は p. 99 参照	社団医療法人の出資社員が死亡したことにより発生した出資金返還請求権を相続等により取得したなどとして、当該出資社員の子が出資金の返還等を求めた事例。
	最高裁平成 22 年 7 月 16 日判決 ※判決文は p. 104 参照	社団医療法人の増資に当たって出資を引き受けたことにつき、相続税法（改正前のもの）9 条所定のいわゆるみなし贈与に当たるとして贈与税の決定及び無申告加算税の賦課決定がなされたことから、当該出資の引受人がその取消しを求めた事例。

Ⅱ 事業実施体制と調査研究方法

II 事業実施体制と調査研究方法

1. 事業実施体制

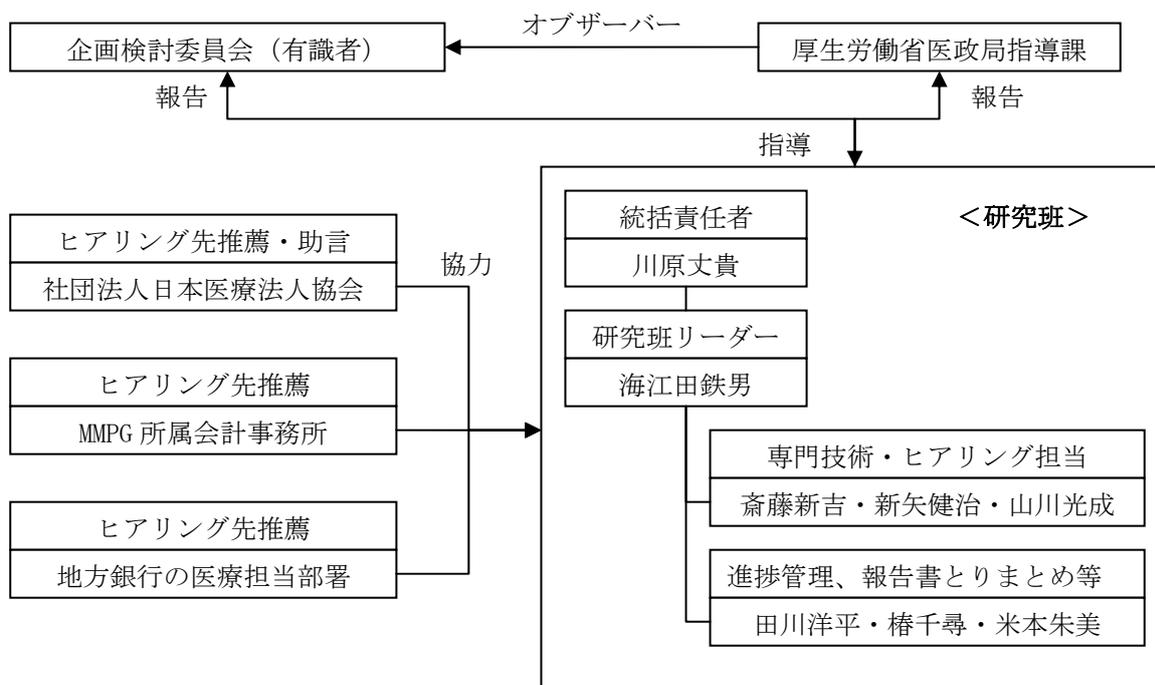
本調査研究は、企画検討委員会を設置し、企画検討委員会における討議にもとづいて推進した。企画検討委員会の構成は以下のとおりである。

図表Ⅱ－１：企画検討委員会

<p>○企画検討委員会委員（有識者） ※企画検討委員会委員長</p> <p>日野 頌三（医療法人頌徳会理事長、社団法人日本医療法人協会会長、医師）</p> <p>※青木 恵一（税理士法人青木会計代表社員、MMPG¹⁴専務理事、税理士）</p> <p>木村 英治（加治・木村法律事務所 弁護士）</p> <p>○オブザーバー</p> <p>厚生労働省医政局指導課</p> <p>○研究班（事務局）</p> <p>統括責任者：川原 丈貴（税理士・公認会計士、川原経営総合センター代表取締役社長）</p> <p>研究班リーダー：海江田 鉄男（地方公営企業アドバイザー、川原経営総合センター取締役）</p> <p>スタッフ：斎藤 新吉 山川 光成 田川 洋平 椿 千尋 米本 朱美（川原経営総合センター）</p> <p>新矢 健治（税理士、税理士法人青木会計）</p>

また、調査研究にあたっては、外部機関の協力も得ながら進めた（図表Ⅱ－２）。

図表Ⅱ－２：調査研究推進体制



14 メディカル・マネジメント・プランニング・グループ：医療経営を専門とする税理士・公認会計士事務所の経営コンサルタント団体

企画検討委員会の開催実績とそれぞれの議事内容は、以下のとおりである。

- 第1回企画検討委員会 平成22年10月28日
 - ・調査研究の趣旨・目的の確認、今後のスケジュール等
- 第2回企画検討委員会 平成22年11月26日
 - ・ヒアリング項目に関する討議、ヒアリング先の選定
- 第3回企画検討委員会 平成23年1月25日
 - ・ヒアリング経過報告、報告書及びマニュアルの骨子に関する討議
- 第4回企画検討委員会 平成23年3月9日
 - ・報告書及びマニュアルの最終確認

2. 調査研究の目的

平成18年の第五次医療法改正において、医療法人の非営利性を徹底させるため、持分あり医療法人の新設ができなくなったが、改正医療法附則第10条の経過措置を受ける既存の持分あり医療法人は、平成22年3月末現在でいまだ医療法人総数の93.3%を占めている。持分なし医療法人への移行は進んでいるとはいえない状況である。

第I章で見たように、持分あり医療法人には、持分に係る相続税や払戻請求等のリスクが内在しているが、その対策として持分なし医療法人に移行しようとしても、様々な障害要因があり、移行が容易ではないことが指摘されている。

医療法人の非営利性の徹底と医業の安定的な継続を図るためには、持分なし医療法人への移行を希望する法人に対して、障害要因を克服しスムーズな移行を図るための方策を提供することが有益であると考えられる。そこで、本調査研究は、

- ① 持分なし医療法人への移行に際しての障害要因を探り、
 - ② その克服のための対策を検討のうえ、税制対応も含めた対策案として提案し、
 - ③ その提案に沿った円滑な移行のための対応マニュアルを整備すること
- を目的として行った。

なお、本調査研究は、持分なし医療法人に移行する際の障害要因とそれを乗り越える方法について、ヒアリング等を通して実証的に明らかにすることを目的として実施しており、持分あり医療法人が今後どうあるべきかという価値判断等に踏み込むものではない。

3. 調査研究の方法

(1) 障害要因の抽出

第一段階として、持分なし医療法人への移行時の障害要因を文献から抽出した。文献としては、日医・四病協が平成22年6月に実施したアンケートも参考にした。同アンケートは日医・四病協が実施・集計分析したもので、厚生労働省を通して了解を得た範囲内で使用した。

(2) ヒアリング調査の実施

続いて、文献調査・アンケート調査結果から得られた障害要因に関する情報をもとに、より実態を把握するために、ヒアリング調査を実施した。

ヒアリング調査は、医療法人ごとの個別の背景や状況、理事長の理念・考え方等も含めて把握したうえで実施した。

(3) 「出資持分のない医療法人への移行マニュアル」の作成

ヒアリング結果等に基づき、持分なし医療法人への移行マニュアルを整備した。

マニュアルは、主として、以下の①～③の何れかに該当する持分あり医療法人を対象としているが、都道府県の担当者や税理士その他医療法人に対するアドバイザー的立場にある者が参照することも念頭に置いて作成した。

- ① 持分なし医療法人へ移行しても良いと考えている法人
- ② 障害要因があり移行を躊躇している法人
- ③ 情報不足により意思決定ができない法人

4. ヒアリング調査の実施概要

(1) ヒアリングの視点

本調査研究では、統計的分析を主目的とはせず、マニュアル作成上参考になる実務上のポイント抽出を念頭に置いた。ヒアリングを実施するにあたっては、持分あり医療法人、持分なし医療法人の各々につき、主に次のような視点を設定した（図表Ⅱ－3）。

図表Ⅱ－3：ヒアリングの視点

○持分あり医療法人	⇒	移行にあたって予測される障害要因
○持分なし医療法人（移行済）	⇒	移行の際に困難であった要因と実際にとった対応等

(2) ヒアリング先の選定方法

ヒアリング対象の医療法人における出資者・出資額・純資産額の状況等、背景を把握した上でヒアリングに臨む必要があった。そのためには、医療関係団体や、普段関与している税理士・公認会計士・金融機関等による紹介を中心にヒアリング先を選定するのが効果的であると考え、協力の依頼や調整を行った。

ヒアリング先の抽出については以下の団体等の協力を得た。

- ① 社団法人日本医療法人協会
- ② 厚生労働省
 - ・ 持分なし医療法人へ移行した法人に、厚生労働省から依頼し、承諾を得た先
- ③ 研究班およびその他の会計事務所の顧問先
- ④ 地方銀行

ヒアリング先については、次のような基準で選定した。

- ① 持分あり医療法人から持分なし医療法人に移行した医療法人
- ② 健全経営を行っており内部留保が多いと推定される医療法人
- ③ 次世代への相続の際に相続税の問題が生じる懸念がある医療法人
- ④ 次世代への事業承継等について相談がある医療法人
- ⑤ 法人運営に特徴のある医療法人

(3) ヒアリング先に関する情報収集

①法人への出資者等の状況

ヒアリング時には、下記のような法人への出資者等の状況についての確認を挟みながら質問を行った。なお、これらの状況は、あくまでもヒアリングの参考のために必要に応じて確認した。

- ・ 社員数、役員数等
- ・ 医師数
- ・ 施設管理者数
- ・ 出資者数（持分なし医療法人の場合は、かつての出資者）
- ・ おおよその出資額、あるいは出資の割合
- ・ 同族割合 など

②ヒアリング項目の構成

ヒアリング調査に際して、文献調査や日医・四病協が実施したアンケートにより明らかになっている障害要因等を参考としてヒアリングシート（質問事項）を作成し、それぞれの医療法人に該当するヒアリングシート上の設問に沿って、口頭での解説を交えながら質問形式で実施した。

ヒアリングの際に用いたヒアリングシートの構成は、**図表Ⅱ－４**のとおりである。質問の順序として、まず、持分なし医療法人への移行の希望を「シート1」にて確認し、その回答によって該当するシート別の質問に沿って質疑を進める構成とした。各医療法人につきA4で1枚程度のボリュームとした。

図表Ⅱ－４：ヒアリングシートの構造

対象	持分なし医療法人への 移行を考えているかを確認（シート１：p.72）		ヒアリング シート番号	資料編内 ページ番号
	移行のタイプ			
持分あり	移行を考えている	持分なしへの移行	⇒シート２	p.73
		出資額限度法人への移行※	⇒シート３	p.74
	移行を考えていない		⇒シート１の 質問２	p.72
	よくわからない 判断材料がない		⇒シート４	p.75
持分なし 社会医療法人 特定医療法人 財団			⇒持分なし対応 シート	p.76

※ 出資額限度法人は持分なし医療法人ではないが、出資額限度法人を経て持分なし医療法人への移行を検討する医療法人も考えられるため、ヒアリングシートには記載した。

③ヒアリング調査における主な質問事項

医療法人に対して行った質問は、以下のとおりである。

○持分あり医療法人への主な質問事項

持分あり医療法人への質問では、移行希望の有無、推測される移行の障害要因を中心に質問事項を組み立てた（図表Ⅱ－５）。

具体的な障害要因を特定する質問を行いながら、その法人における障害要因、また、その障害要因をクリアするために検討している対応策等の回答を引き出した。

さらに、移行に当たって問題となり得る相続税法施行令第 33 条第 3 項規定の要件のうち「法令に違反する事実、その帳簿書類に取引の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装して記録又は記載をしている事実その他公益に反する事実がないこと」についても確認し、仮に該当事実があるとすれば、是正可能かどうか意見を求めた。

図表Ⅱ－５：持分あり医療法人への主な質問事項と回答の選択肢

持分なし医療法人への 移行希望の有無	<ul style="list-style-type: none"> ・ 検討しているが、課題が多いと感じている ・ 出資額限度法人への移行を考えているが、持分なし医療法人への移行は考えていない ・ 持分なし医療法人への移行は全く考えていない ・ 良くわからない。あるいは判断材料がない など
希望がない場合、持分 なし医療法人への移行 を考えない理由	<ul style="list-style-type: none"> ・ 出資持分という財産を放棄したくない ・ 持分なし医療法人への移行にあたり、贈与税が課税される ・ 他の出資者に、その持分を放棄させることが困難なため ・ 他の出資者の持分を払い戻したり、買い取ったりすることが困難 など

希望がある場合の課題 (希望がない場合でも仮に移行するとしたら厳しいと思う課題等)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 理事、監事のうち、親族等の割合を3分の1以下にすること ・ 社員のうち、親族等の割合を3分の1以下にすること ・ 解散時の残余財産を、国・地方公共団体、都市医師会、持分のない医療法人等に帰属させること ・ 都道府県の医療計画に医療連携体制にかかる医療提供機関として掲載されること ・ 移行時に、反対する出資社員から出資金の払い戻し請求が出たとき、対応が困難なこと ・ 規制（自賠償単価、社会保険収入割合） など
次のような事実はあるか。該当する事実がある場合の是正の可能性	<ul style="list-style-type: none"> ・ 理事長などへの個人的な貸付金 ・ 理事長や理事だけが利用する社宅あるいは理事長等への土地・建物等の貸し付け ・ 医療法人の土地や建物に、理事長の個人借入金の抵当権等 ・ 理事長や関連会社から借入金があり、通常より高い金利の支払い ・ MS法人等関連法人があり、医療法人と取引 など
子孫が、家業を承継しない、あるいは承継できないという場合の対策	<ul style="list-style-type: none"> ・ 養子あるいは婿養子を迎えるなどして、家業承継を考える ・ 大学・医局の後輩など、診療理念を共有できる方への承継を考える ・ 幹旋業者等を介するなどの方法にて、第三者への承継を考える ・ 家業として承継できないのであれば、解散する予定 など
医療法人の制度内容について相談する相手	<ul style="list-style-type: none"> ・ 顧問弁護士、顧問税理士あるいは顧問会計事務所 ・ 事務長あるいは本部スタッフ ・ 医師会もしくは病院団体等 など

○持分なし医療法人への主な質問事項

持分なし医療法人については、持分なし医療法人への移行動機や移行時に障害となった事項、その障害を解決した具体的な方法、法人運営面での特徴等を中心に、マニュアル作成の参考となるようにヒアリングを行った（図表Ⅱ－6）。

図表Ⅱ－6：持分なし医療法人への主な質問事項と回答の選択肢

持分なし医療法人へ移行した方法	<ul style="list-style-type: none"> ・ 設立時から、持分なし医療法人 ・ 特定医療法人の承認を受けて、持分なし医療法人に移行 ・ 特別医療法人あるいは社会医療法人の認定を受けて、持分なし医療法人に移行した。 ・ 相続税法第66条第4項の要件を満たして、課税を受けることなく持分なし医療法人に移行 ・ 前条の要件を満たせないで、医療法人が贈与税を支払って、持分なし医療法人に移行 など
医療法人を子弟に継承したいと考えているか、またその方法	<ul style="list-style-type: none"> ・ 承継者である子弟（医師）を、理事会で理事長にする ・ 承継者である子弟（非医師）を、理事会で理事長にする ・ 問題が起きないように、子弟に経営者教育をおこない、存命中に理事長にする ・ 子弟に限らず、優秀な者に承継させたい など
出資持分あるいは持分放棄についての意見	<ul style="list-style-type: none"> ・ 過去に出資持分の払戻請求あるいは買い取り請求を受けたことがあるか。あった場合その時の対応 ・ 多くの医療法人で役員や社員の親族割合を3分の1にすることは困難と考えているが、それについて、理事長の意見 ・ 贈与税を支払ってでも持分のない医療法人に移行したと答えた場合、そのメリット

法人の運営方針	<ul style="list-style-type: none"> ・ 理事会や社員総会等で意見が分かれた場合の対応方法 ・ 理事長は、リーダーシップについて、どのように考え対応しているか ・ 次期理事長に求めるリーダーシップ
医療法人の制度内容について相談する相手	<ul style="list-style-type: none"> ・ 顧問弁護士、顧問税理士あるいは顧問会計事務所 ・ 事務長あるいは本部スタッフ ・ 医師会もしくは病院団体等 <p style="text-align: right;">など</p>

Ⅲ ヒアリング調査の結果

Ⅲ ヒアリング調査の結果

1. ヒアリング実施結果

第Ⅱ章で述べた方法により、ヒアリングの承諾を得た法人に対して実施した。ヒアリングを実施できた法人は43法人となり、その法人類型や病院・診療所別、持分なし医療法人へ移行する希望の有無等の一覧は、**図表Ⅲ－1**のとおりである。

図表Ⅲ－1：ヒアリング先医療法人一覧

No.	法人類型	病・診別	ヒアリング対象者	移行希望
1	社会医療法人A	病院	理事長	
2	社会医療法人B	病院	事務長、理事	
3	社会医療法人C	病院	理事長	
4	社会医療法人D	病院	理事長	
5	特定医療法人A	病院	理事長、事務長	
6	特定医療法人B	病院	常務理事、事務長	
7	特定医療法人C	病院	常務理事、他	
8	特定医療法人D	病院	理事長	
9	特定医療法人E	病院	理事長、事務長	
10	基金制度を採用した医療法人A	診療所	会長、事務長、税理士、他	
11	基金制度を採用した医療法人B	診療所	理事長、事務長、税理士	
12	持分なし医療法人A	病院	理事長、事務長、税理士、他	
13	持分なし医療法人B	診療所	理事長	
14	持分なし医療法人C	診療所	事務長、理事（次期理事長候補）	
15	財団医療法人A	病院	理事長、事務長	
16	財団医療法人B	病院	理事長、事務長	
17	持分あり医療法人A	病院	理事長、常務理事	○
18	持分あり医療法人B	病院	理事長	
19	持分あり医療法人C	病院	理事長、事務長、理事（次期理事長候補）	○
20	持分あり医療法人D	病院	理事長	
21	持分あり医療法人E	診療所	理事長、理事	
22	持分あり医療法人F	病院	理事長、事務長	
23	持分あり医療法人G	病院	理事長、事務長、理事（次期理事長候補）、税理士	
24	持分あり医療法人H	病院	事務長	○
25	持分あり医療法人I	病院	理事長、事務長	
26	持分あり医療法人J	病院	事務長、他	○
27	持分あり医療法人K	病院	理事長、事務長、理事（次期理事長候補）	○
28	持分あり医療法人L	診療所	理事長、理事（次期理事長候補）	
29	持分あり医療法人M	診療所	理事長	
30	持分あり医療法人N	病院	理事長	○
31	持分あり医療法人O	病院	理事長	○
32	持分あり医療法人P	病院	理事長	
33	持分あり医療法人Q	診療所	理事長	
34	持分あり医療法人R	診療所	理事長	
35	持分あり医療法人S	診療所	理事長	
36	持分あり医療法人T	病院	理事長	○
37	持分あり医療法人U	診療所	理事長	
38	持分あり医療法人V	診療所	理事長、事務長	○
39	持分あり医療法人W	診療所	事務長	○
40	持分あり医療法人X	病院	理事	○
41	持分あり医療法人Y	診療所	理事長、常務理事	
42	持分あり医療法人Z	診療所	理事長、理事、税理士	
43	持分あり医療法人A A	病院	常務理事	

○持分の有無、病院・診療所別

持分なし医療法人への移行時の状況も詳しく把握することが必要であったため、ヒアリング実施件数に占める持分なし医療法人の割合が約 37%を占めた（図表Ⅲ－2）。

図表Ⅲ－2：ヒアリング件数（持分の有無、病院・診療所別）

	持分なし (財団を含む)	持分あり	合計
病院	12	16	28
診療所	4	11	15
合計	16	27	43

○地域別

さまざまな地域の医療法人へのヒアリング調査が行えるよう、可能な限り調整を行ったが、ヒアリング先医療法人数は最終的に図表Ⅲ－3の分布となった。また、地域医療への配慮から、大都市圏のみではなくその他の地方の医療法人へのヒアリングも積極的に行った（図表Ⅲ－4）。

図表Ⅲ－3：ヒアリング件数（地域別）

地域	件数
北海道・東北	5
関東甲信越	29
中部	1
関西	2
中国・四国	3
九州・沖縄	3
計	43

図表Ⅲ－4：ヒアリング件数（大都市圏他¹⁵）

地域	件数
大都市圏	12
都市圏	3
その他の地方	28
計	43

○ヒアリング回答者

ヒアリングへの回答者は図表Ⅲ－5のとおりであった。医療法人側からは、理事長、次期理事長候補、事務長等が出席し、顧問をしている税理士等が同席した場合もあった。また、理事長は同席せず、理事や事務長のみがヒアリング対応を行った場合もあった。

ヒアリング担当としては、研究班から2～3名が訪問した。

理事長や次期理事長候補にヒアリングを行った場合は、医療法人としての方針や存続のあり方に関する方向性等について、事務長等・顧問税理士等の同席の場合は移行の際の手續面や苦勞した点等について、詳しく回答する傾向が見られた。

¹⁵ 大都市圏は東京特別区および政令指定市、都市圏は大都市圏に含まれない人口 50 万人以上の市。

図表Ⅲ－５：ヒアリング回答者別の件数

対象者	件数
理事長のみ	16
理事長と次期理事長候補の同席	2
理事長と事務長等の同席	7
理事長と理事等の同席	3
理事長と次期理事長候補、事務長等の同席	2
理事長と事務長等、顧問税理士等の同席	2
事務長のみ	2
その他	9
計	43

2. ヒアリング調査結果 移行への障害に対する主な回答

これまで実施されてきた紙面アンケート等による他の調査研究では、法人単位での事例として問題点等を把握することはあまりなかったと考えられる。そこで、本調査研究では、法人の経営状況、理事長の考え、実際に苦慮している内容といった法人固有の背景を踏まえた上で、障害要因とその対応策について、事例として収集することに力を置いた。

ヒアリングで聴取した内容は下記の障害要因別に分類し、まとめた。

- ・持分なし医療法人への移行の障害 — (1)
- ・制度理解の問題 — (2)
- ・持分放棄の手続き — (3)
- ・移行手続上の障害 — (4)
- ・税務その他の障害 — (5)
- ・ブレーン・相談相手の問題 — (6)
- ・その他懸念事項 — (7)

「(2) 制度理解の問題」以外は「①持分あり医療法人」、「②持分なし医療法人」の別にまとめた。なお回答の中には、複数項目にまたがるため、複数回掲載されている内容もある。また、病院・診療所の順に表示したため法人を識別するアルファベットは順不同となっている。

(1) 持分なし医療法人への移行の障害

①持分あり医療法人にとっての障害

持分なし医療法人への移行を全く考えていない法人や、持分をなくしたくないという強い思いがある法人も少なからずあった。相続時の課税対応が可能で、相続発生時にも存続が危ぶまれることがない法人は、持分なし医療法人への移行に対して消極的である傾向が見られた。

一方で、相続税の負担が医療の継続に支障を及ぼしかねないケースでは、いずれは持分なし医療法人への移行を検討せざるを得ないと回答する法人があった。

移行を検討している場合でも、出資者から持分放棄の同意を得ることの困難さ、同族割合の要件を満たすことで法人運営にどのような影響が出るのか等を懸念している回答が多く見られた（図表Ⅲ－6）。

図表Ⅲ－6：持分なし医療法人への移行の障害（持分あり医療法人の場合）

病院	持分あり A (移行希望あり)	<ul style="list-style-type: none"> ・移行していない理由は移行時の課税問題。贈与税が高く、一度試算したが断念した経緯がある。 ・4 疾病 5 事業に該当しない。今後も該当する予定がなく、贈与税が課税されないようにすることが難しい。
病院	持分あり B	<ul style="list-style-type: none"> ・持分を放棄したくない。 ・贈与税が課税されるため。 ・その他の出資者に持分放棄させることも払戻しすることも困難なため。

		<ul style="list-style-type: none"> ・(持分払戻請求権を失うこと及び同族要件を満たすことで) 実質的な支配権が無くなり、医療法人の舵取りが難しくなる。 ・持分がなくなることにより、モチベーションが低下し、クオリティの低下に結びつく。
病院	持分あり C (移行希望あり)	<ul style="list-style-type: none"> ・制度の理解および法人の現状把握がきちんとできておらず、判断ができない状況である。 ・税制、医療法人制度が絡み合っていてよくわからない。 ・事業承継のときに相続税が課税されることを懸念しているため、移行も選択肢の中にある。
病院	持分あり D	<ul style="list-style-type: none"> ・持分放棄は全く考えていない。 ・医療法人制度にそもそも疑問があり、持分あり医療法人がもう一度制度として認められるべきあると考えている。 ・地域医療を支えてきたオーナーシップやリーダーシップの源泉は持分にあると考えている。 ・関連法人が医療法人と取引をしている。
病院	持分あり F	<ul style="list-style-type: none"> ・医療法人制度が良くわからない。 ・移行によるメリット・デメリットが良くわからない。 ・顧問税理士や弁護士から問題提起がない。 ・制度が変化することを考えると急がなくて良いとも思う。 ・病院の相続を考えると今後どうすべきか検討したい。 ・持分なし医療法人のほうが、病院の永続性が担保されるとも思えるが、持分がなくなることでも自分のものでなくなるような思いもある。 ・同族割合について、これをクリアした場合、3分の2の人が反対してしまうと、自分の思ったようにいかなくなるのではないかと、3分の2の人が本当に病院のことをわかってくれるのか、経営が続かなくなるのではないかといった不安がある。
病院	持分あり G	<ul style="list-style-type: none"> ・将来の選択肢として持分なし医療法人への移行にはまだメリットを見出せていない。 ・持分なし医療法人へ移行する際の、贈与税等が課税されないようにするための要件はほぼクリアできるが、メリットがないため移行は考えていない。法人の状況が充実している。 ・財産を放棄したくない。 ・移行にあたり、贈与税が課税される。 ・出資者に持分を放棄させることが困難。 ・持分を払戻したり、買い取ったりすることが困難。 ・出資額限度法人に移行する際、みなし配当課税が生じることについて、納得がいかない。 ・なぜ同族を3分の1以下にしなければならないのかわからない。同族でも健全経営をしている。
病院	持分あり H (移行希望あり)	<ul style="list-style-type: none"> ・社会医療法人への移行を検討中。 ・社員が全員同族であったため第三者を入社させる必要があった。 ・持分については、3名払戻し、残り2名は放棄の予定。 ・MS法人等関連法人があり、医療法人と取引をしている。
病院	持分あり I	<ul style="list-style-type: none"> ・医療法人制度が良くわからない。 ・移行によるメリット・デメリットが良くわからない。 ・顧問税理士や弁護士から問題提起がない。 ・病院の経営が厳しく、持分について考える余裕がなかった。顧問会計事務所を変更し、様々な助言を受けるようになり、ようやく黒字になった。 ・理事長等に貸付金があるが、返済計画を立てて是正しようとしている。
病院	持分あり J (移行希望あり)	<ul style="list-style-type: none"> ・社会医療法人への移行を考えている。 ・社員の了解を得ることが困難になる可能性がある。 ・同族要件を満たすことも容易ではない。 ・現段階は現理事長がリーダーシップを持っているが、今後は不安がある。 ・医療法上あるべき姿からみると、現状は是正すべき部分が多い。 ・MS法人等関連法人があり、医療法人と取引をしている。

病院	持分あり K (移行希望あり)	<ul style="list-style-type: none"> 純資産が多額であり、相続の際に持分の払戻返還請求等が生じた場合には、病院の存続に影響を及ぼす可能性がある。そのため何らかの策を講じたいと考えている。 税法がわかりづらい。 精神科の場合、社会医療法人への移行は救急の要件がクリアできない（全県一区域であるということと、精神科救急は輪番制で担当しているため。）。また一般の持分なし医療法人への移行も相続税法第 66 条第 4 項をクリアできず困難（課税される。）。 特定医療法人への移行も目指したいが、役員等の同族要件、持分放棄（現在の社員の中に持分放棄を拒んでいるものがある）等具体的な課題も多い。 関連法人があり、医療法人と取引している。
病院	持分あり O (移行希望あり)	<ul style="list-style-type: none"> 精神科が 4 疾病 5 事業に含まれていないため、持分なし医療法人への移行に際して課税されること。 自分の代で承継について整理したいので、早く移行したいと考えている。 税法がわかりづらいこと。
病院	持分あり P	<ul style="list-style-type: none"> 理事長に移行する気がない。持分を放棄したくない。 持分なし医療法人への移行の動機付けが乏しい。課税される。他の出資者に放棄させることが困難。かつて社員間で争った経緯があるので、気持ちの整理が問題であるが、後継者が育ちそれを軸に持分放棄へ動くことを期待している。 子は持分の評価を気にしており、移行したいという気持ちはある。
病院	持分あり S	<ul style="list-style-type: none"> 持分を放棄したくない。同族経営は今後も堅持したい。 すでに事業承継が終了しており、現在は差し迫って考える必要がない。 透析医療で、4 疾病 5 事業に該当しないため、課税の課題が大きい。
病院	持分あり T (移行希望あり)	<ul style="list-style-type: none"> いずれ承継を考えて、特定医療法人への移行は検討している。大半を相続して、残った分を母に退社してもらい、払い戻したい。しかし、現段階では下記のような障害がある。 理事（母）が財産を“国に取られる”と考えてしまっており「苦労したのに何も残らないのか」と抵抗感を示している。感情的な問題が大きい。 父が亡くなったときの相続で、借入をして相続税を支払っており、現在役員報酬から返済している。役員報酬を下げられないので、移行は難しい。 いまさら持分放棄といわれても、これまで払ってきた相続税は何だったのかということになる。
病院	持分あり X (移行希望あり)	<ul style="list-style-type: none"> 移行時の課税問題。 持分の放棄に向けて、土地や資産の評価替え等を行っており、金額が確定しきれていない。 顧問税理士にさまざまなリサーチをしてもらっているが、県内で持分放棄した事例がないようで、税務署の回答もはっきりせず、答えが出ないようである。 親族割合を 3 分の 1 にすることには不安がある。
病院	持分あり A A	<ul style="list-style-type: none"> 出資額限度法人へ移行し、非課税要件も整えた。そのため、現時点で持分なし医療法人への移行は検討していない。 全員が第三者のため、すでに社員・理事の親族割合はクリアしている。
診療所	持分あり E	<ul style="list-style-type: none"> 移行は全く考えていない。持分を放棄したくない。 開業から同族経営で地域医療に貢献してきた。今後も同族で行っていくつもりである。 親族等の割合を 3 分の 1 以下にした場合、理事長（院長）が考える診療理念が実現できない恐れがある。 10 年程前から毎年出資持分の贈与を行っており、贈与税を負担してきた。今更、出資持分を放棄することは考えられない。 自宅（社宅）があり、是正は難しい。

診療所	持分あり L	<ul style="list-style-type: none"> ・財産権がなくなることに対して抵抗がある。 ・社員や理事について親族等の割合を3分の1以下にした場合、社員間や理事間の対立が激化し收拾がつかない状況に陥る恐れがある。その場合、理事長（院長）が解任される恐れや、院長の診療方針が貫徹できない恐れがある。 ・出資持分を放棄するメリットが感じられない（相続税は負担可能。）。
診療所	持分あり M	<ul style="list-style-type: none"> ・持分を放棄したくないという1点が最大の理由。 ・MS法人等関連法人があり、医療法人と取引しているが、現状では是正はすぐには難しい。
診療所	持分あり N (移行希望あり)	<ul style="list-style-type: none"> ・後継者が育ってきたので、この医療法人を残していきたいという目的で持分なし医療法人への移行も考えている。 ・移行時の課税問題。 ・ずっと同族経営でやってきたので、同族経営（3分の1以下にすること）でなくなることには漠然とした不安がある。 ・実際に病院の舵取りをしている理事長の持分が極端に少なく、経営にタッチしていない社員の持分が多いため、理事長以外の社員が、財産権をなくすことに関して抵抗がある（過去に持分についての争いがあった。）。
診療所	持分あり Q	<ul style="list-style-type: none"> ・財産権（持分）を維持したいため。
診療所	持分あり R	<ul style="list-style-type: none"> ・財産権があることがモチベーションにつながるので、放棄するつもりはない。 ・家族のつながりで経営している。後継者がいなければ解散してもいいと思っている。 ・理事長等に貸付金があり、また医療法人の財産が理事長個人の借入金の抵当になっている。すぐには是正が困難。
診療所	持分あり U	<ul style="list-style-type: none"> ・持分が少ないので、退職金を活用する方法もあると顧問会計事務所から言われている。そのため、移行を考えるメリットがない。
診療所	持分あり V (移行希望あり)	<ul style="list-style-type: none"> ・事業承継のため、持分なし医療法人へ移行を希望している。 ・移行時の課税問題。 ・持分を放棄することで、診療所が自分のものでなくなる気が多少する。 ・第三者が経営に参入することで、次世代において経営権をのっとられるかもしれないという不安が多少ある。それほど障害にはならないが。
診療所	持分あり W (移行希望あり)	<ul style="list-style-type: none"> ・移行時の課税問題。 ・社員間の意見がまとまっていない。社員総会および理事会における発言力の大小は出資額で決まると勘違いしている社員がおり、その社員が持分の消滅により、発言権がなくなってしまうのではと危惧しているため、意見がまとまらない。 ・4疾病5事業に該当せず、医療計画に記載されることがない。
診療所	持分あり Y	<ul style="list-style-type: none"> ・医療法人制度が良くわからない。 ・移行によるメリット・デメリットが良くわからない。 ・持分あり医療法人のままよいと考えている。 ・初代から病院経営に全精力を傾けて取り組んできた。その成果ともいえる財産を全部放棄するというのに納得できない。 ・親族要件と5事業要件をクリアすることが困難。 ・病床数が40床以上ではないので特定医療法人も困難。 ・事業承継の方針が定まらない限り、持分放棄をするか否かについても具体的に検討できない。
診療所	持分あり Z	<ul style="list-style-type: none"> ・持分放棄は全く考えていない。 ・出資持分を放棄したくない。 ・移行にあたり、贈与税が課税されるため。 ・事業承継が必要な段階にきたら、個人に戻すことや、第三者へ売却することを考えている。 ・親族要件が障害になる。第三者が社員や理事に入ると経営方針の決定が円滑にいかなくなるのではないかと思う。

②持分なし医療法人（移行時に障害になった項目）

持分なし医療法人に移行済の法人では、相続税の課税問題を懸念して移行した法人や、医療の継続性を移行の第一の目的としていた法人が多かった。もともと非同族経営の法人で今後の事業承継のために移行した法人もいくつかみられた。公益性を重視した法人や、課税がなくなるという税務上のメリットを理解して移行するに至った法人もあった。相続税の問題への対応を検討する中で、顧問会計事務所等からの助言があり移行したケースもあった。

移行の際に障害となった要因としては、出資者の同意や親族要件を満たすこと、行政との手続き上の折衝、国税局による事前審査への対応で苦労したこと等が挙げられている（図表Ⅲ－７）。

図表Ⅲ－７：持分なし医療法人への移行の障害（持分なし医療法人の場合）

病院	社会 A	<ul style="list-style-type: none"> ・複数名の医師でスタートした法人であり、承継や持分の譲渡もできないので、病院の存続を考え特定医療法人の承認を受けた。持分放棄した当初は特定医療法人で、その後社会医療法人へ移行した（以前払戻請求で問題があったため、持分放棄を考えた。）。 ・もともと病院の永続性を考えているので、親族に継がせたいなどの問題が出ることはない。
病院	社会 B	<ul style="list-style-type: none"> ・公益性と税制面でのメリットを考え、社会医療法人へ移行した。 ・救急医療に力を入れ、地域医療をしっかりとやっていきたいという趣旨を理解していたため、反対はなかった。移行が進むのは早かった。 ・持分を放棄したのは、理事長と親族 3 名の合計 4 名。一番多く持っていたのは理事長で、反対はなかった。 ・理事は地元の実業家、医師会関係者等に就任してもらい、親族要件は問題なかった。
病院	社会 C	<ul style="list-style-type: none"> ・出資者が理事長一人であるため相続が難しく、事業の永続性と安定性を考え、社会医療法人とした。 ・急性期の要件が整っているため困難ではなかった。 ・親族要件については抵抗やこだわりはなく、問題ではなかった。
病院	社会 D	<ul style="list-style-type: none"> ・父の代で特定医療法人に移行した理由は、相続の問題が念頭にあり、次の代への負担を減らすことや、相続で当院をつぶすわけにはいかないという思いがあったようだ。 ・同族制限については決められたことなので、強制的にやるしかない。 ・子が医師になってくれたが、持分なし医療法人にした以上、親族間の承継は 3 代が限度ではないかと思っている。現在は 2 代目。
病院	特定 A	<ul style="list-style-type: none"> ・相続税を払うと病院を続けられなくなるので、社会的責任を全うするために特定医療法人へ移行した。 ・国税局による事前審査で指摘事項があり、2 回受けたため、手続きに 2 年かかった。国税局の担当者が変わり、指導内容について言うことが違った。 ・持分放棄の同意は社員総会で行って、一人ひとりに事務長が挨拶に行き承認をもらった。 ・親族要件については、大学にお願いして理事等になってもらう人を紹介してもらっているため、それほど不都合を感じたことはない。
病院	特定 B	<ul style="list-style-type: none"> ・相続の際、土地建物を売却しなければならない可能性があった。しかし、病院は個人の物であっても地域の資源であるため、個人の相続税が原因で病院の存続が危うくなるという事態は避けるべきと考えた。 ・持分放棄は、理事長と配偶者しか持分がなかったため問題がなかった。理事長は病院の存続が重要と考えていたため、財産に固執しなかった。 ・将来の相続人も全員が病院の存続を第一と考え、理事長の考えを理解して、財産には固執しなかった。 ・障害となったのは個人財産と法人財産の線引きがうまくいってなかったこと。国税局の指導を受けながら作業を進めた。特に病院の土地は、購入時期により個人所有と法人所有の部分とが混在していた。土地の所有者を全て法人に移していく作業が困難であった。

		<ul style="list-style-type: none"> 親族要件については、常務理事が社会福祉法人を運営しており、医療法人に比較して厳しい親族要件を経験していたため、抵抗がなかった。理事を友人の医師にお願いして要件を満たした。
病院	特定C	<ul style="list-style-type: none"> 純資産の評価が上がっており、相続が発生すると多額の課税になるため、持分の放棄が最優先事項であった。事業上の要件は合致していた。 理事長からこの病院が長く生きていくためにはという説明をし、臨時の社員総会の招集文書にも理事長の思いを記載した。持分放棄も全員が合意してくれた。出資者も病院に愛着があったからだろう。出資額よりも低い金額であったが、規定に則って退職金を支払い、理事も社員も辞めてもらった。 特定医療法人の申請は、1年目は承認を受けられなかった。退職金を支払った者の中に、名前だけの理事がいたためである。退職金を半分返してもらい、翌年は承認を受けた。
病院	特定D	<ul style="list-style-type: none"> 相続税問題が念頭にあり、特定医療法人へ移行した。 移行の際には、差額ベッドの30%基準のクリアに苦労した。
病院	特定E	<ul style="list-style-type: none"> 現理事長は、先代の時に特定医療法人になった病院に吸収合併され、社員になって引き継いだので特定医療法人になった経緯は分からない。 現理事長は個人の病院の状態ですべて特定医療法人に吸収合併されたため、持分はなかった。 役員の親族要件については、知人に依頼するなどすれば、クリアすることはそれほど難しい問題ではない。
病院	持分なしA	<ul style="list-style-type: none"> 公益性や継続性の担保、事業承継（相続税）について常に考えていた。借入金も返済したので、持分を放棄した。八王子裁判を受け、一旦は出資額限度法人に移行したが、メリットがないため特定医療法人への移行を申請中である。なお、特定医療法人への移行に先立ち持分放棄済。 社員が20名いたため、持分放棄を実現することが一番の障害要因であった。理事長直々に社員に説明をし理解を得て、最終的には全員に放棄してもらった。形式上承諾書も作成した。 親族要件については、もともと親族が少なかったため、障害にはならなかった。
診療所	基金A	<ul style="list-style-type: none"> 親族の後継者がいない中で、診療所を存続させていくためにはどうすべきか、どう承継させるべきか問題になった。次の後継者が辞任するとなった際、苦労しないように基金制度を採用した。 元理事長に親族のみで行ってほしいという発想がなかった。職員や外部の弁護士、医師に理事になってもらった。
診療所	基金B	<ul style="list-style-type: none"> 理事長は多忙で出資の評価額等を把握していない。顧問税理士の問題提起で、いざ問題が起こったときに（相続税等を支払うことにより診療所を）続けられないということがないように基金制度を採用した。 持分を放棄するときは、理事会・社員総会では全員一致で賛成であった。 前理事長時代から持分を持っているオーナーという意識がないので放棄することには抵抗がなかった。 前理事長、現理事長、次期理事長候補の間には血縁関係はない。よって親族要件は障害要因とはならなかった。 定款を認可する県の医療課の担当者は医療法しか知らず、顧問税理士が税法についてもクリアするように5、6回説明に行きようやく認可してもらった。
診療所	持分なしB	<ul style="list-style-type: none"> ワンマン経営ではなく、公益性を打ち出した経営をすることで競争力のある診療所になることができると考え、持分なし医療法人への移行を決意した。 当初2名の医師が共同経営者として半分ずつ出資していた。その後、出資額限度法人も検討していたが、一旦保留となっていた。医療法改正後にあたり持分なし医療法人への移行を検討した。 移行に際し、持分放棄について何度も話し合ったが、合意形成をはかることが困難であった。 親族要件はもともと親族割合が少なかったため、障害ではなかった。

診療所	持分なしC	<ul style="list-style-type: none"> ・広域医療法人の認可を受ける際に、都道府県から持分なし医療法人への移行を説明され、放棄が前提と受け取り移行した。 ・(広域医療法人にする)事業の認可が重要であったため、理事会、社員総会でも出資者が持分放棄に賛成した(出資者は持分を放棄した状態がどういふものかをあまり理解していない)。 ・行政担当者も手続やスケジュールを理解しておらず、手続に手間取った。課税について顧問税理士からの問題提起はなかった。 ・親族割合については事務局長等の関係者を入れ、クリアする手続を進める予定(今年度までの手続のため)。
-----	-------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

(2) 制度理解の問題

医療法人制度や、医療法人の仕組みそのものに対する理解不足によって、意思決定に至らないケースも多く見られた。また、出資額限度法人(※持分あり医療法人である。)に移行した場合、出資持分払戻請求対策としての効果はあっても、税金対策としては不十分であるということへの認識がなかったというケースもあった。

医療法人制度や税法が理解しづらいという意見が多く、そのため移行のメリット・デメリットがわからない、(講演等における)説明者によってニュアンスが異なるといった指摘がされている。制度が難解なことにより懸念事項も増大する傾向が見られた(図表Ⅲ-8)。

図表Ⅲ-8：制度理解の問題

病院	特定A	(特定医療法人について)法律に何も書いていないのが問題である。通達行政や役人に権限が多すぎる。法律にもっと分かりやすく書いていけば問題ないはず。
病院	財団B	医療法人制度に関する講演等で、講師によって意見(見解)が違う。特定医療法人の承認を取り消された場合にさかのぼって課税されるのかなど、正しい意見が分からず混乱する。もう少し分かりやすい制度にしてほしい。
病院	社会D	制度を良く理解しないままに、外部から言われて拙速に社会医療法人化をしてしまっている法人もあるようだ。 きちんと要件を確認して、行政の指導も鵜呑みにせずに行わないと、せっかく社会医療法人に認められているメリットも充分享受できないリスクもある。
病院	持分ありA	理事長は持分あり医療法人が、将来的にはすべてなくなると思っていた。持分あり医療法人のままでいると相続税の負担を重くするなど国が負荷をかけてくるのではないかと懸念していた。
病院	持分ありC	制度の理解および法人の現状把握がよくできておらず、判断ができない状況であった。税制、医療法人制度が絡み合っていてよくわからない。
病院	持分ありC	相続を放棄する際の、相続権の範囲や権利、相続人への放棄の同意の取り方、遺言の作り方等がわからない。
病院	持分ありF	相続を考えた場合、複数の社員の持分をどうすべきか、どういう方法を選択すべきかがわからない状況である(現在孫まで含めた複数の親族で持分を有している)。
病院	持分ありG	持分なし、ありについても、経営環境とあわせて判断できるようにすべきではないか。
病院	持分ありG	医療人は医療法人制度について知る機会が少ない。医療法人関連の法改正の説明等も役所の文章で書いてあり、良くわからなかった。これに従わなかったら保険医療機関の指定を取り消されるという噂まで流れた。
病院	持分ありJ	現在の社員の中には、解散時残余財産が国等に帰属されるという問題に懸念を示している者もいる。

病院	持分あり K	例えば死亡するなどして退社する社員が出た際に、その社員の親族で病院に全く関わっていない相続人が、出資持分を要求してくる可能性があることは念頭になかった。例え遺言書を残していたとしても、遺留分がある等についても認識していなかった。
病院	持分あり K	出資額限度法人について、①払戻し対策としては充分という認識は持っていたが、②税金対策は不十分、という認識がなかった。
病院	持分あり X	社員や社員総会の定義、役割等の基本的な理解がないまま、親族等の割合を3分の1にするのは危険ではないか。
病院	持分あり X	理事会が最高機関と思っている医療関係者もいるのではないか。
診療所	持分なし B	法律が理解しづらい。関係者に説明しても、納得が得られにくい。それが疑心暗鬼の源となる（持分放棄の同意が得られずに退社した社員は制度が難しいので言いくるめられているのではないかと疑心暗鬼に陥った。）。
診療所	持分なし B	相続税法第66条第4項の要件を整えているつもりだが、実際に課税を受けるか否か不明確な状態であり、非課税となる保証がなくそれが不安な面である。
診療所	持分なし C	広域医療法人の申請に伴って持分放棄したため、行政の指導により持分なし医療法人しか選択肢がないと受け取って申請してしまった。デメリットや課税については理解しておらず、持分あり医療法人のままでもいいという選択肢があれば放棄していなかったかもしれない。
診療所	持分なし C	施設長は持分がどうなるのかなど、ずっと引っかかっていたが理解できていなかった。今まで理事長から贈与を受けていたので贈与税を支払っていた。
診療所	持分あり E	制度自体が複雑・難解であるため、理解が難しい。
診療所	持分あり U	医療法人制度が良く分からない。判断材料がない。移行のメリット・デメリットが良く分からない。
診療所	持分あり Y	一人医師医療法人として設立したときには、このような持分の問題は聞いてなかった。設立時にこういうリスクがあると知りたかった。

(3) 持分放棄の手続き

図表Ⅲ－9、図表Ⅲ－10では、主に持分放棄の合意形成に関する障害要因をまとめた。

①持分あり医療法人の障害

出資社員からの持分放棄に関する同意取得が困難であることや、払戻し請求のリスクがあることへの懸念が挙げられた。また、払戻し請求があっても充分に対応できる法人もあれば、払戻しを行った場合には経営を続けることが困難になる法人もあった。さらには、社員が制度をよく理解していないことによって、同意を得ることが難しいとする法人もあった。

図表Ⅲ－9：持分放棄の手続き（持分あり医療法人の場合）

病院	持分あり H (移行希望あり)	持分放棄については、2名は放棄予定だが、3名は払戻しに対応した。
病院	持分あり J (移行希望あり)	放棄について社員の了解を得ることが困難になる可能性がある。
病院	持分あり K (移行希望あり)	持分放棄の点（現在の社員の中に持分放棄を拒んでいる者もいる。）。払戻し請求があった場合、病院の存続に影響する。
病院	持分あり T (移行希望あり)	理事（母）が“国に取られる”いうことで抵抗感がある。感情的な問題が大きい。しかし、理事長としては次世代以降に持分が問題になるのであれば、放棄したいという思いもある。大半を相続して、残った分を母に退社してもらい、払戻したい。

病院	持分あり T (移行希望あり)	いまさら持分放棄といわれても、これまで払ってきた相続税は何だったのかということになる。
診療所	持分あり N (移行希望あり)	実際に病院の舵取りをしている理事長の持分が極端に少なく、経営にタッチしていない社員の持分が多いため、理事長以外の社員が、財産権をなくすことに抵抗がある。理事長が外部の人間で、他の理事が同族（過去に出資持分についての争いがあった。）。
診療所	持分あり W (移行希望あり)	社員間の意見がまとまっていない。社員総会および理事会における発言力の大小は出資額で決まると勘違いしている社員がおり、その社員が持分の消滅による発言権の消滅を危惧している。

②持分なし医療法人の障害（移行時に障害になった項目）

話し合いを行って解決を図ったものの、社員の理解が得られた場合もあれば、社員が払戻しを請求し、退社してしまったという事例もあった。

図表Ⅲ－10：持分放棄の手続き（持分なし医療法人の場合）

病院	特定 C	出資額よりも少ない金額であったが、規定に則って退職金を支払い、理事も社員も辞めてもらった。退職金は多い者で1億円程度であった。
病院	持分なし A	社員が20名いたが、放棄にあたり常勤の従業員だった社員は、理事長の意思を理解してくれたため、特に問題なく行えた。その他のパート等の社員については、直々に話し合い放棄してもらえよう頭を下げて頼み込んだ。最終的には了承を得た。形式上、承諾書も作成した。
診療所	持分なし B	持分放棄について共同経営者と何度も話しあったが、合意を図るのが困難であった。結果として払戻しを請求され、退社してしまった。共同経営者は出資持分の50%相当額の払戻し請求をしたが、それは経営上困難であること、また仮に訴訟になった場合でも、請求額より少ない額しか受け取ることができない旨を説明し何度も説得を試みたが理解を得られず、最終的には医師としての退職金の支払いのほか、出資額を限度として払戻すことで決着した。

（4）移行手続き上の障害

手続き上不明な点がある、行政の対応がスムーズでなかったため手続きに困難な面があったという回答が見られた。

また、持分なし医療法人のヒアリングからは、院内の手続き上の整備について、特定医療法人への移行を検討していた頃と同時期に、病院機能評価の受審を行っていたため、規定類の整備が進んでおり、特定医療法人への移行に役に立ったという意見もあった。

①持分あり医療法人の障害

持分放棄の同意の取得方法やその有効性についての知識不足による不安、持分なし医療法人への移行手続きについて行政の担当者も詳しくないため手続きがスムーズに進まないといった回答もあった（図表Ⅲ－11）。

図表Ⅲ－11：移行手続き上の障害（持分あり医療法人の場合）

病院	持分あり C (移行希望あり)	相続を放棄する際の、相続権の範囲や権利、相続人への放棄の取り方、遺言の作り方等。
病院	持分あり X (移行希望あり)	顧問税理士にさまざまなリサーチをしてもらっているが、県内で持分放棄

		した事例がないようで、税務署の回答もはっきりせず、答えが出ないようである。
病院	持分あり X (移行希望あり)	社員の名簿や、持分放棄の同意書の雛形等はあるのか。
病院	持分あり A A	役所の対応に不満もある。制度を推進しているかと思いきや、実際に動き始めると細かく指示を出し、抑制するような対応をとる。

②持分なし医療法人の障害（移行時に障害になった項目）

移行済の法人からも移行手続きに詳しくない都道府県の担当者がいるといった回答があった。具体的には、都道府県の医療法人担当者に税法についての知識がなく、移行する法人の税法上の問題点を把握していないということも図表Ⅲ-12に掲載した2法人から指摘された。

この点については、有識者による企画検討委員会において青木恵一委員長（税理士）から「実際に医療法人にアドバイスをしている立場からすると、都道府県の医療法人系の担当者に税法まで理解していただくというのは、非常に難しいし、そこまで求められないのではないか。」という見解も示された。

医療法人側からすると、実際に相談相手となるのは都道府県の担当窓口であり、そこで懸念事項をクリアできない場合、手続上の不安が生じるというのは当然であろう。

図表Ⅲ-12：移行手続き上の障害（持分なし医療法人の場合）

診療所	基金 B	定款を認可する県の医療課の担当者は医療法しか知らず、顧問税理士が税法についてもクリアするように5、6回説明に行ってもようやく認可してもらった。
診療所	持分なし C	行政担当者も手続についてわかっていない。手続のスケジュールやスキームがわかりづらい。

（5）税務その他の障害

ここでは、移行時の課税問題（主に贈与税、相続税）、財産評価及び国税局による事前審査等の問題で特徴的な回答を列挙する。

①持分あり医療法人の障害

相続税額よりも移行時の贈与税額の負担の方が多法人は、移行時の贈与税を障害要因として挙げている。また、次期理事長候補（後継者）にすでに贈与をしており、過去に払った贈与税が無駄になってしまうという回答もあった。

以前の相続で発生した相続税を借入金で支払ったため、現在も返済を続けており、その返済のためには役員報酬を引き下げることができず、その結果、移行は難しいという回答もあった。

また、移行を希望してはいるものの、4疾病5事業に該当しないことから課税がされるため、移行が困難と回答する法人が多かった。このような法人は、医療計画に記載する要件を拡充して欲しいという要望があることが多く、それが果たされれば移行に踏み切る可能性もあるという印象であった（図表Ⅲ-13）。

図表Ⅲ－13：税務その他の障害（持分あり医療法人の場合）

病院	持分あり A (移行希望あり)	移行していない理由は移行時の課税問題。贈与税が多額となり、一度試算したが断念した経緯がある（相続税も試算したが、払えない金額ではなく、メリットがなかった。）。 現在、後継者に贈与しているので、すでに贈与税を払っている意味がなくなってしまう。
病院	持分あり K (移行希望あり)	持分なし医療法人へ移行を選択した場合、相続税法第 66 条第 4 項・相続税法施行令第 33 条第 3 項要件（特に 4 疾病 5 事業の要件）を満たすことが困難なため、法人へ贈与税がかかってしまうリスクがあり難しい。
病院	持分あり O (移行希望あり)	4 疾病 5 事業に該当しない。 承継問題を整理できるなら贈与税を払っても良いが、なるべく評価は下げたいので、課題と対策を整理しているところ。
病院	持分あり S	4 疾病 5 事業に該当せず、贈与税がかかってしまう。
病院	持分あり T (移行希望あり)	前理事長が亡くなった際に相続税が発生しており、銀行から借入をしていまだに返済している。役員報酬で返済しているため、役員報酬を引き下げられない。
病院	持分あり X (移行希望あり)	持分の放棄に向けて、土地や資産の評価替え等を行っており、金額が確定しきれていない。
診療所	持分あり E	10 年程前から毎年出資持分の贈与を行っており、贈与税を負担してきた。今更、出資持分を放棄することは考えられない。
診療所	持分あり L	相続税は負担可能。
診療所	持分あり U	相続税の問題は懸念しているが、持分が少ないので、対処方法としては退職金等を活用する方法もあると顧問会計事務所から言われている。
診療所	持分あり W (移行希望あり)	4 疾病 5 事業に該当せず、医療計画に記載されることがない。そのため、課税されてしまう。
診療所	持分あり Y	4 疾病 5 事業をクリアすることが困難で課税されてしまう。

②持分なし医療法人の障害（移行時に障害になった項目）

すでに移行済の法人では、特定医療法人への移行申請をした際の国税局による事前審査での指摘へ対応することの難しさを回答する法人があった。移行のために指摘事項を是正しても、担当官が変わると翌年新たな指摘事項が発生してしまい、そのたびに関係者に説明しなければならなかったといった実務面での障害を訴える法人もあった。

また、図表Ⅲ－13 の移行を希望している「持分あり X」の法人も指摘する通り、財産評価に手間がかかり、移行が進まないという回答もあった。

一般の持分なし医療法人へ移行した法人からは、課税されない要件は整えているものの、（特定医療法人のように事前に審査が入っているわけではないので）税務調査を受けておらず、不安であるとの回答があった（図表Ⅲ－14）。

図表Ⅲ－14：税務その他の障害（持分なし医療法人の場合）

病院	特定 A	国税局による事前審査への対応、実績はどうするかなど（特定医療法人の申請後にすぐに国税局の事前審査があった。初年度の事前審査ではどうしても納得していただけないことがあり、2年がかりになった。事前審査で引っかけたのは、図書費等の見解の違いであった。2年目に持分を放棄して特定の認可とずれないように承認を受けた。）。 国税局の担当者がかかわると、それぞれ言うことが違う。
----	------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

病院	特定B	個人財産と法人財産の線引きがうまくいってなかったこと。国税局の指導を受けながら作業を進めた。特に病院の土地は、購入時期により個人所有の部分と法人所有の部分とが混在していた。土地の所有者を全て法人に移していく作業が困難であった。
病院	特定B	国税局の事前審査は3回あった。担当者によって指導が異なり、対応に苦慮した。調査する側にマニュアルがないのではないかとというくらい一貫性がない。確固たる基準がないのでどう努力していったらいいのかわからなくなった。
病院	特定B	「こういう条件でクリアできる。」とトータルで考えて事務作業を進めても、一つひとつ個別に指摘されることによって時間が無駄になってしまう。新たな指摘事項が出るたびに、理事会、社員総会、そして新たに作った評議員会への説明に手間取った。
病院	特定C	特定医療法人の申請について、1年目は承認を受けられなかった。退職金を支払った者の中に、名前だけの理事がいたためである。退職金の半額相当分を返してもらい、翌年は承認を受けた。
診療所	持分なしB	出資額を限度とした払戻しに加え、加算分は退職金として精算した。払戻しの前に相続税法第66条第4項の要件を満たすよう内部の状況を整えた（定款変更も済ませた）ため、払戻しについて課税されない予定だが、懸念している。

(6) ブレーン・相談相手の問題

顧問会計事務所や弁護士に相談している法人が多かった。また自法人で情報収集している場合は、医師会や病院団体等の医療関係団体や、人脈等を駆使して情報収集している。

①持分あり医療法人

医師会や病院団体等で活動をしている理事長は、勉強熱心で自身で積極的に情報を集めている。

一方、顧問会計事務所等による問題提起もなく、医療法人側から顧問会計事務所に相談していてもなかなか判断がつかないといった事例もあった。持分なし医療法人にも共通するが、理事長や法人本部スタッフと顧問会計事務所・弁護士等が互いに相談して、対策を立てているところもある（図表Ⅲ-15）。

図表Ⅲ-15：ブレーン・相談相手の問題（持分あり医療法人の場合）

病院	持分ありB	理事長自身が、医療関係団体の役員を務めており、医療法人制度について問題意識が高い。
病院	持分ありC	税制や医療経営に総じて精通してなければならず、医療特化の顧問会計事務所であってもクライアントの相談に応じられる担当者は少ないのでは。
病院	持分ありC	税理士事務所として経営難に陥った先に担当者の目が向いてしまっている。この問題は経営の順調なところに発生しかねない税務的なリスクなので、経営の良い医療法人を改めてチェックするという視点が必要なのではないか。
病院	持分ありF	顧問税理士や弁護士から問題提起がない。 制度が難しく理解できず、メリット・デメリットがわからない。 制度がこれからも変わるのなら急がなくても良いと思う。
病院	持分ありK	院長があらゆる情報を収集し、制度を理解しようと努力している。院長は医師会の理事も務めており情報が入る立場にもある。

病院	持分あり K	医療法人制度や税法が難解であり情報の収集もしにくい。出資額限度法人への移行は10年も前から顧問税理士に相談しているが、なかなか動いてくれない。一番の解決策は何なのか助言してくれるブレーンがない。
病院	持分あり S	顧問会計事務所以外に、事務長あるいは本部スタッフに相談している。
病院	持分あり T	顧問弁護士・会計事務所のほかに、他の弁護士や税理士にも相談している。いくつかの意見を聴取して、選択肢を検討したい。
病院	持分あり X	顧問税理士にさまざまなリサーチをしてもらっている。
診療所	持分あり V	顧問会計事務所に相談しているが、それでも医療法と税法が解りづらい。判断するための情報すら手に入れない状況にある。

②持分なし医療法人

外部のブレーンはいないが、本部機能が充実しており、理事長や法人本部スタッフが中心となって移行した法人もある。また、医療法人に詳しい顧問会計事務所に変更して移行した法人もあった。

一方で、診療所の多くでは相談相手がないのではないかという指摘があった。また、顧問税理士から移行時の課税の問題を指摘されていないといった法人もあった（図表Ⅲ-16）。

図表Ⅲ-16：ブレーン・相談相手の問題（持分なし医療法人の場合）

病院	社会 B	理事長自身が一番詳しいので、外部には委託していない。医師会や厚生労働省、大学からなど使い分けて自分で情報を集めてきた。主な情報源は、厚労省の情報、書籍、人脈。
病院	社会 B	財務部長、事務長が主になり、本部機能がしっかりしている。そのため、理事長が情報を集めた後、円滑に進めることができる。
病院	社会 D	理事長自身が自分で考えて各方面に働きかけて、色々な要望を実現させてきた。同志がいてともに一生懸命頑張っている。
病院	特定 A	顧問弁護士、公認会計士事務所、日本医療法人協会の先生にアドバイスを受けながら申請した。
病院	特定 C	顧問会計事務所は従来地元の事務所であった。特定医療法人への移行を検討しはじめてから、医療に詳しい会計事務所に変更した。
病院	特定 C	常務理事が経営管理本部長を務めており、本部スタッフに相談しながら進めている。
病院	特定 D	20年来付き合っている顧問会計事務所があり、シンクタンクにもなってもらっている。院内の各種会議を行うことも、その会計事務所の助言がきっかけであった。
病院	特定 D	事務部長を筆頭に本部機能がしっかりしている。
病院	持分なし A	理事長の意識も高く、医療法人制度について勉強している。顧問税理士と理事長の双方が提案し、相談しながら対応を検討している
診療所	基金 A	行政機関、担当税理士と密に打ち合わせをしながら問題を解決していった。
診療所	基金 A	顧問税理士、弁護士、事務長・本部スタッフ、医師会等、医療系コンサルタント会社等それぞれの担当者が相談して進める関係があった。ブレーンがない診療所が結構あるのではないか。
診療所	基金 B	顧問税理士が厚生労働省の審議会の先生に話を聞き、勉強してすすめた。税理士が制度に対して勉強熱心だったので実現した。
診療所	持分なし C	広域医療法人の申請に伴って、持分を放棄したが、課税については顧問税理士から問題提起はなかった。行政と相談して事務局長が中心となって手続を進めた。

(7) その他懸念事項

その他、再掲になるものもあるが、持分なし医療法人への移行の実務的な対応に関する事項、相続等に関する不安等、法人にとって懸念事項となる要素を図表Ⅲ-17、図表Ⅲ-18にまとめた。漠然とした不安について述べた回答もある。

①持分あり医療法人

相続が発生した場合の課税額、親族要件を満たすことによるその後の運営における不安等の意見があった。

図表Ⅲ-17：その他懸念事項（持分あり医療法人の場合）

病院	持分ありA	持分を相続した人に相続税が課税されるなど負荷がかかるのが懸念事項。
病院	持分ありF	持分を親族で幅広く持っている。相続対策としてこの持分をどう処理していくか懸念事項である。
病院	持分ありG	同族で経営していても、運営面で職員の声を聞き、十分うまくやっている。あえて形式的に3分の1に薄める必要性がわからない。
病院	持分ありG	持分を放棄するとして、その場合の個人保証はどうなるのか？
病院	持分ありP	理事長は持分なし医療法人へ移行する気がないが、持分の評価が高いことについて、子は憂慮している。
病院	持分ありX	議決権が3分の1になるわけで、ひっくり返ってしまう仕組みになっている。

②持分なし医療法人

社会医療法人や特定医療法人では、要件を満たさなくなった場合に遡及して課税されるのかといった不安が回答としてあった。また、持分なし医療法人では、税務調査を受けていないため、要件は満たしているものの本当に大丈夫かといった不安も垣間見られた。課税についての指摘をされていないため、どのような扱いになるか不明とする法人もあった。

図表Ⅲ-18：その他懸念事項（持分なし医療法人の場合）

病院	社会C	余裕をもって要件を整えているが、要件を欠けると課税を受けるかもしれないという可能性があるのは不安。仮に遡及して税金を課され払えない場合に、国が病院の継続を担保してくれるのか。スーパー救急の要件がクリアできなくなった場合、社会医療法人としての要件も欠落し、病院の継続が困難になる不安もある。
診療所	持分なしB	相続税法第66条第4項の要件を整えているつもりだが、実際に課税を受けるか否か不明確な状態であり、非課税となる保証がなくそれが不安な面である。
診療所	持分なしC	課税については、顧問税理士からも指摘がない。税理士からは持分については退職金で対処できると聞いていた。

3. 移行時の障害の解決事例

(1) 移行の動機

日医・四病協アンケートでも、持分なし医療法人に移行するメリットがわからないという指摘があった。ここでは、実際に移行済の法人の動機についてまとめた（図表Ⅲ－19）。

※前述した図表Ⅲ－7「持分なし医療法人への移行の障害 ②持分なし医療法人（移行時に障害になった項目）」と重複する部分もある。

図表Ⅲ－19：持分なし医療法人への移行の動機

病院	社会 A	<ul style="list-style-type: none"> ・ 複数名の医師のグループでスタートした法人であり、承継もできないので、病院の将来的な存続に不安があった。持分の譲渡もできないので放棄して特定医療法人になった（放棄した当時は特定であった。）。 ・ 病院としては、法人の永続性が一番重要であるため、持分を放棄した。永続性を一番に考えると個人的に親族に継がせたい社員・理事等もいなかった。
病院	社会 B	<ul style="list-style-type: none"> ・ 地域医療をしっかりと続けていきたいという病院の方針があり、公益性と税制面での優遇を理由に、社会医療法人へ移行した。 ・ 理事長が以前から持分制度に疑問を持っていた（将来的な存続を考え、心配していたが、ちょうど社会医療法人制度ができ、条件や税制の優遇等が病院の方針にマッチしていたため移行した。）。
病院	社会 C	<ul style="list-style-type: none"> ・ 出資者が理事長一人であるため相続が難しく、事業の永続性と安定性を考え、社会医療法人に移行した。 ・ 医療保健業が非課税であること。収益事業ができ、患者の社会復帰に利用できることもメリットが大きかった。 ・ 急性期の要件が整っていたので、移行自体も困難ではなかった。
病院	社会 D	<ul style="list-style-type: none"> ・ 父の代で特定医療法人に移行した理由は、相続の問題が念頭にあり、次の代への負担を減らすことや、相続で当院をつぶすわけにはいかないという思いがあったようだ。 ・ 継続性を考えると、やはり持分なし医療法人が選択肢に入ってくるのでは。
病院	特定 A	<ul style="list-style-type: none"> ・ 相続税を払うと病院を続けられなくなるので、社会的責任を全うするために特定医療法人に移行した。 ・ 社会医療法人についてはハードルが高すぎてやむを得ず特定医療法人に移行した。無理やり救急の件数を多くして、後々減ったら返上しろと言われると法人経営に大きな影響を与える可能性がある。
病院	特定 B	<ul style="list-style-type: none"> ・ 相続の際、土地建物を売却しなければならぬ可能性があった。しかし、病院は個人の物であっても地域の資源であるため、個人の相続税が原因で病院の存続が危うくなるという事態は避けるべきと考え、特定医療法人に移行した。 ・ 将来の相続人も全員が病院の存続を第一と考えていたため、財産へ固執することはなかった。 ・ 精神科病院が圏域内に少なく、社会に対する責務を強く感じているため、病院の存続が重要な事項であった。
病院	特定 C	<ul style="list-style-type: none"> ・ 純資産の評価が上がっており、相続が発生すると多額の課税になるため、持分の放棄が最優先事項であった。 ・ 理事長からこの病院が長く生きていくためにはという説明をし、持分の放棄も全員がすんなりと合意できた。出資者も病院に愛着があったからだろう。
病院	特定 D	<ul style="list-style-type: none"> ・ 相続税問題が念頭にあり、特定医療法人へ移行した。 ・ 特定医療法人への移行の検討時期に、隣県の大学付属病院（急性期）を買収した。このため、社会医療法人は断念せざるを得なかった。社会医療法人をとるよりも、急性期医療の充実を選択した。

病院	持分なしA	<ul style="list-style-type: none"> ・理事長は、もともと公益性の高い病院作りを目指していた。 ・公益性や継続性の担保、事業承継（相続税）について対応を検討していた。借入金も返済したので、持分を放棄した。 ・持分の払戻しをすると経営が困難になってしまうため、持分を放棄することを選択した。 ・八王子裁判等も考慮し、一旦は出資額限度法人に移行したが、メリットがないため特定医療法人への移行を申請中である。
診療所	基金A	<ul style="list-style-type: none"> ・次の後継者が辞任する際に苦勞しないような状況しておくにはどうすれば良いのかを考え、持分を放棄し、その上で基金制度を採用した。 ・移行したいという強い気持ちがあったので、贈与税がかかったらそれはそれで仕方ないと思っていた。 ・親族の後継者がいない中で、前理事長のリタイア時期が迫り、診療所を存続させるにはどうすべきか、どう承継させるべきか問題となった。 ・評価が上がった純資産をどう処理するかも問題になっていた。
診療所	基金B	<ul style="list-style-type: none"> ・顧問税理士の問題提起で、いざ問題が起こったときに相続税等を支払うことによって、診療所の継続に支障がでることがないように基金制度を採用した。 ・理事長は多忙で出資の評価額等を把握していない。持分があると将来かえって経営に困ることも考えられるため、放棄した。 ・診療所の将来を重視しているので、持分を放棄するときには理事会・社員総会では全員一致で同意が得られた。 ・（顧問税理士の意見として）この法人にとって持分を放棄したことで、安定して医療を継続できるようになったと思う。
診療所	持分なしB	<ul style="list-style-type: none"> ・ワンマン経営ではなく、公益性を打ち出した経営をすることで競争力のある診療所になっていくことができると考え、持分なし医療法人への移行を決意した。 ・当初2名の医師が共同経営者として半分ずつ出資していた。移行に際し、持分放棄について何度も話し合ったが、共同経営者は合意せず、払戻請求をされ、退社してしまった。 ・事業承継もスムーズに考えられるようになり移行は成功であり、良かったと考えている。
診療所	持分なしC	<ul style="list-style-type: none"> ・広域医療法人の認可を受ける際に、行政から持分のない医療法人への移行を説明され、放棄が前提と受け取り移行した。 ・認可が下りなければ、建設中の施設を開業できなかったもので、行政担当者の言うとおりに定款を変更し、持分を放棄した。
参考 病院	財団A	<ul style="list-style-type: none"> ・一代目から持分のない財団として医療法人を設立した。 ・最初から承継時の税金対策を考えていたため財団とした。 <p>※設立から承継の税金対策について考えた法人として、事例掲載</p>
参考 病院	財団B	<ul style="list-style-type: none"> ・先々代から先代に交代する時に高い相続税が課せられたので、法人化するときには相続税で困ることがないように最初から財団として設立した。 <p>※設立から承継の税金対策について考えた法人として、事例掲載</p>

(2) 持分放棄の合意形成の事例

出資者から持分放棄の同意を得ることはエネルギーを要する作業である。また、この点を懸念し、移行を躊躇する法人も少なくない。ここでは、出資者間で合意形成をした例と払戻しで対応した例を挙げる。

社会 B（病院）：

- ・持分を放棄したのは4名で、一番多く持っていたのは理事長であった。
- ・親族ですべての持分を持っていたが、理事長の考えである救急医療に力を入れ、地域医療をしっかりとやっていきたいという趣旨を理解されていて、反対はなかった。
- ・次男（非医師）も今は病院に関係せず、東京で仕事をしているが、社会医療法人に移行してがらんばって欲しいと反対はなかった。

特定 A（病院）：

- ・かつての出資者は4人、理事長と配偶者で90%以上を持っていたので、放棄は難しくなかった。
- ・払戻し請求は、以前一緒にやっていた医師から受けたことがあるが、金額が大きくなかったため、問題なく対応できた。
- ・持分放棄の合意は社員総会の議事録で行った。法人本部にも所属している事務長が挨拶をしてまわり、承認を得た。

特定 B（病院）：

- ・当時理事長と配偶者が持分を所有していた。
- ・理事長は、経営者というより医師であるという意識が強い人間であったため、病院の継続がなによりも大事であると考えていた。財産に固執するようなことはなく、持分放棄は問題なく実現した。
- ・また将来の相続人も全員が病院の存続を第一と考えていたため特に異議を唱えることもなかった。その背景には地域医療に対する理事長の思いを理解していたことがある。なお持分放棄にあたっては、議事録のみで行った。

特定 C（病院）：

- ・純資産の評価が上がっており、相続が発生すると多額の課税になるため、持分放棄が最優先事項であった。事業上の要件は満たしていた。
- ・臨時総会を招集し、出資者に対して、理事長からこの病院が長く生きていくためにはという説明を行った（招集の際の文書にも記載。）。
- ・理事長はこの病院を築き上げてきた経営実績があり、院内にも「理事長がそう考えるなら組織の方向性として間違っていないだろう」と認める風土がある。出資者にも病院への愛着があったので、持分放棄も全員が合意してくれた。
- ・出資額よりも低い金額であったが、規定に則って退職金を支払い、理事も社員も辞任していただいた。退職金は多い方で1億円程度であった。
- ・この退職金については、その後、特定医療法人申請時の国税局の事前審査（1年目）で指摘事項となった。これは一部、業務の実態のない理事に退職金を支払っていたためであり、この理事には個別に説明をし、退職金を半額返還してもらった。特定医療法人はその後承認された。ここまでが出資持分放棄が完了するまでの一通りの流れである。

基金 B（診療所）：

- ・もともと出資者は5名であった。しかし、理事たちも持分を持っているという意識はなかった。その意識は設立時から変わっていない。
- ・持分放棄の承諾については、社員総会を開いて社員に説明して全員一致で承認を受けた。手続としては、社員総会の議事録での承認。

持分なしA（病院）：

- ・理事長は、病院とは公益性の高いものという意識が高かったため、移行前社員を20名選定し、経営責任を全うさせるために全員に出資をしてもらっていた。
- ・事業承継を考える時期にさしかかり、特定医療法人への移行を決意した。
- ・持分放棄にあたっては「病院は公益性が高い施設のため継続性を担保しなければならない」という理事長の強い意思を直々に話し、理事長自らが頭を下げて頼み込んだ。
- ・最終的にはその思いを全員が理解し、持分の放棄が完了した。形式上、承諾書を作成した。

持分なしB（診療所）：

- ・当初二人の医師が50%ずつ出資し医療法人を設立した。
- ・出資者である医師の一人は、開業医としての競争力をつけるためには、公益性を打ち出した経営をすることで地域からの理解を得ることが必須と考えた。持分なし医療法人への移行のため持分放棄について共同出資者と何度も話し合ったが、結果的に合意形成を図ることができなかった。
- ・話し合いの過程で共同出資者は、出資持分の50%相当額の払戻しを請求してきたが、経営上支払いが困難であったため、医師としての退職金の支払い（共同出資者は退社）のほか、出資額を限度として払戻すことで決着した。
- ・共同経営者は、持分は半々なのに理事長の方が自由に経営を行っている、自分は同じ立場なのに損な役回りだと不信感を抱いていたように思う。

（3）親族要件に関する事例

親族割合を3分の1以下にすることに不安を抱く法人は多い。持分なし医療法人に移行済の法人が、社員や理事の選定方法をどのようにしているかは、持分あり医療法人にとっても、移行時の対策を立てる上で参考となる。ここでは、その選定方法について、いくつかの例を示す。「（4）社員総会や理事会で意見をまとめる方法」も併せて参考にされたい。

社会B（病院）：

- ・理事には、地元の実業家、医師会関係者等に就任してもらった。
- ・理事長の考えを理解している者は、むしろ親族以外に多い（それが親族要件をクリアできた理由である。）。
- ・病院自体が地域に理解されていて、周りが助けてくれる。また、理事長も地元を大事にし、医師会にも貢献している。

社会C（病院）：

- ・親族要件については、抵抗もこだわりもない。協力してくれる医師がいれば良い。
- ・良い医師を集めるためには、医師にとって居心地の良い環境で成長していくことが重要。研究したい人、教育したい人、臨床したい人、それぞれが成長していける環境をつくることが大事。喜んで指導するスタッフもそろっており、現在多様な人材が集まっている。13くらいの大学から医師を集めている。指定医、認定医、博士号の取得を支援する環境を整えている。
- ・また、スタッフの経済的保障をきちんと行うことも大事。

特定A（病院）：

- ・評議員、理事等は、大学の先生等にお願いしてやっただけである。そのため親族要件を満たすことが可能である。
- ・大学の先生にお願いすると医師も集めやすくなるし、派遣してもらうのもスムーズである。

特定B（病院）：

- ・現在特定医療法人であるが、別途社会福祉法人も経営している。社会福祉法人での親族要件はもっと厳しくそれを経験しているので、特に抵抗はなかった。
- ・理事等については、友人の医師等に協力を依頼した。

基金A（診療所）：

- ・前理事長に診療所の運営を親族のみで行ってほしいという発想がなかった。
- ・移行にあたり、事務局機能を強化すべく、看護部長や職員、外部の弁護士、職員の医師を理事に加えた。現理事長も親族以外。
- ・職員や優秀な外部の方を入れれば解決は可能。

財団B（病院）：

- ・医師、多職種の職員（看護師、検査技師等）、地域の学識経験者・有力者に理事になってもらっている。
- ・多職種職員がなっているため、それぞれの職域について主張がある者もいて意見をまとめるのが困難である。そのため、特定医療法人を取り下げて、理事の親族割合を3分の1以上にしたいとも考えている。

持分ありK（病院・移行希望あり）：

- ・親族のみで出資しており、全員が社員と理事である。親族要件が課題となるが、地域の自治会長、前看護部長等の長く病院に携わってくれた者、関連病院の医師等に協力を依頼すればいいと考える。自助努力が可能な部分はあると思う。
- ・皆で“一緒にやる”という方向性を打ち出せれば、現在の理事も文句は言わないのではないかと。

持分ありAA（病院・出資額限度法人・移行希望なし）：

- ・経営と医療を分離し、経営については常務理事が一手に引き受けた。その常務理事が適性のある社員・理事を集めてきた。

（4）社員総会や理事会で意見をまとめる方法

社員総会や理事会で意見が割れることを懸念し、親族割合を3分の1以下にすることに不安を感じたり、次期理事長の時に苦労したりすることを懸念している法人は多い。そこで、ここでは、持分なし医療法人が意見をまとめるために行っている事例を示す。

社会A（病院）：

- ・社員総会は年2回、理事会も定期的開催している。
- ・課題をあげて問題点を整理し、意見が分かれた場合は次回に話し合うか、部分修正で可決する。
- ・基本的には多数決で解決する。会社と同じような運営である（非常にシンプルな話だが、この運営には努力が必要である。）。)
- ・理事会での提案は、法人本部事務局に理事会運営機能が備わっているので円滑に行うことができる。

社会C（病院）：

- ・現在はトップダウンである。しかし下ろした議案について、皆で議論をして具体化してくれている。変な争いは目立たない。将来は下から提案があがってくることを期待している。
- ・次期理事長候補（息子）をこれから5年程度で育てるので、その過程で意見対立が起こった場合のことも想定して伝えていく。

社会D（病院）：

- ・医局会等でも、普段から話し合いを行っている。即決ではなく、いったん引いて根回しを丁寧に行って、言い分を確認していく。
- ・この方法は次の世代でも行ってもらいたいと考えている。理事長の決断と、それを支える事務局等の根回しが重要。

特定C（病院）：

- ・社員総会と理事会の機能が明確に分かれており、社員総会と理事会の意見が分かれるときは、社員が優先される。会長（社員）は、当院が開設されて5年目で引継ぎ、ここまでの組織にした。会長は、医師としての本業に加え、銀行との折衝等の経験も豊富で、経営ノウハウが優れている。理事会にはまだそこまで経営が分かる者がいない。
- ・医療関係者の中には、社員総会と理事会がほとんど同じメンバーになってしまい、機能についての理解を混同しているケースがあるのでは。

特定D（病院）：

- ・病院全体の方向性をまとめるために、朝礼、QC活動、各種委員会（10程度）を行っており、そこで情報の伝達や議論、話し合いが行われており、皆の意見を統一して運営している。
- ・子（娘・次期理事長候補）の代でこの方式を取り続けるかどうかは別として、地道に理念や方向性を伝え、意見をまとめていくことが重要だ。

持分なしB（診療所）：

- ・永続的に同じ考えであるということはないと考えて、常に同意見の者を過半数確保しておく必要がある。まとめきれなくなった際は、協力体制をとることができず、最悪の場合、分裂しどちらかが出ていくことになってしまう。この点は、綺麗ごとではすまされない話だと考えている。

基金A（診療所）：

- ・理事の中に行事役としての外部の第三者と、現場の代表としての事務方を選定し、統制が図れるようにした。
- ・外部の者を理事会に入れると混乱するという意見について、院長が一人で決定すると理事会がその他大勢になってしまい機能しなくなってしまう。それはよろしくない考える。

財団B（病院）：

- ・現理事長の下では、力があるため方針は必ず通る。
- ・多職種職員が理事になっているため、それぞれの職域について主張がある人もいて意見をまとめるのが困難である。現理事長が力を発揮してなんとかまとめている状況である。
- ・次期理事長になった場合には、意見をまとめるのが困難なことが予想されるので、病院を存続させるためにはどうしたら良いかを考えて意見をまとめていくしかない。

(5) 法人運営に関する工夫

その他、持分なし医療法人に移行した後もリーダーシップを掌握して法人運営をうまく行っていると考えられる法人理事長について、その考え方等をヒアリング結果の中から抽出した。

社会B（病院）：

- ・持分がリーダーシップの源泉とは考えていない。この地域の医療を絶対に守るという意思がリーダーシップの源泉となると考えている。
- ・その意思が持分を放棄できる強さである。次期理事長も地域医療をしっかりやっけていける人に引き継ごうとしている。
- ・法人本部にしっかりとした人材がいて、理事長が情報を集めたことを詳しく調べ、円滑に手続きを進める体制がある。

社会C（病院）：

- ・一つ目は、情報の集約であり、関連病院をまとめる情報連携室を作った。全ての情報を中央に全部集め、各々の担当が一週間に一回会合を開きそこからまた指示を出すという仕組みを作った。
- ・二つ目は、良い人材の確保。すなわち良い人材を集めるためには、医師にとって居心地の良い環境を作る必要がある。研究、教育、臨床、それぞれも求めるものを提供できる環境を作った。そのため現在は、13程度の大学から意欲的な人材が集まるようになった。加えて経済的保障もきちんとすることも大事だと考えている。

基金A（診療所）：

- ・外部の理事でも経営者としての責任を持ってもらうため、各々50万円ずつ拠出してもらった。

持分ありAA（病院・出資額限度法人・移行希望なし）：

- ・経営と医療を分離し、経営については常務理事が一手に引き受けた。
- ・常務理事が経営に携わるにあたり全持分を譲り受けた。常務理事から理事長に持分の半分を渡すという方法をとっている。

IV 「出資持分のない医療法人への移行マニュアル」

IV 「出資持分のない医療法人への移行マニュアル」

ヒアリング結果を踏まえて、持分なし医療法人への移行を円滑に行うための参考となるマニュアルを作成した。はじめに、当該医療法人が置かれている状況を現状確認するため、出資持分払戻請求権を行使された場合の影響額や、相続が発生した場合の法人に与える影響度の測定等を検討した。

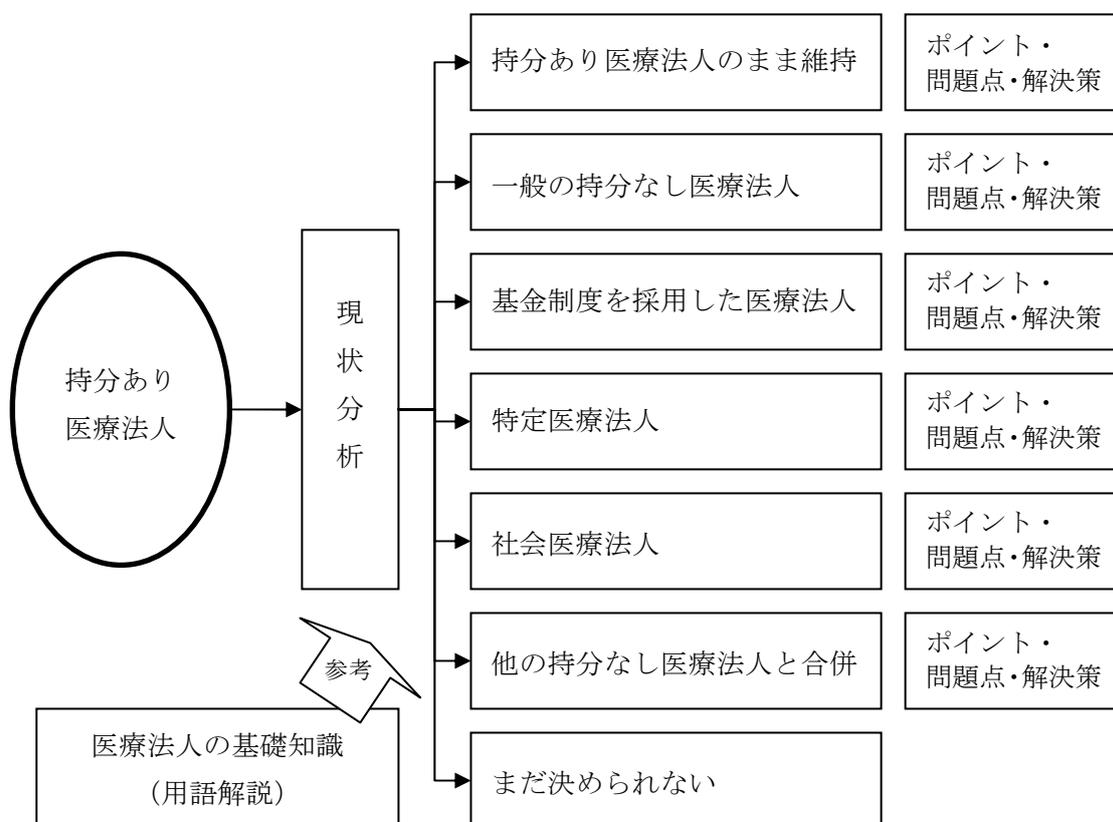
続いて、持分なし医療法人への移行を検討している場合には、選択肢を例示し、選択肢ごとの必要な移行手続き、問題点とその対策等を記載した。

選択肢の中には、「持分あり医療法人のままている」も含まれるが、その際にも、現状で起こりうるリスクを認識できるようになっている。

マニュアルの利用者としては、持分なし医療法人への移行を検討する医療法人のほか、持分あり医療法人でも現状確認に利用できる。また、都道府県の医療法人担当者、税理士等の専門家も活用できるよう作成した。

マニュアルの構成は図表Ⅳ－１のとおりである。詳細は、別冊となっているマニュアルを参照されたい。

図表Ⅳ－１：「出資持分のない医療法人への移行マニュアル」の全体像



V 要望事項

V 要望事項

ヒアリング調査を行っていく中で、要望・意見が数多く寄せられた。これらの要望等は、本調査研究の文献調査や移行マニュアルを作成する過程において参考にした。

要望等は、1. 医療法人制度に係る要望事項、2. 税制に係る要望事項に大別され、その主な事項を記載する。

1. 医療法人制度に係る要望事項

(1) 制度の簡素化

社会医療法人、特定医療法人、特別医療法人、基金拋出型法人、一般の持分なし医療法人そして経過措置型医療法人（出資額限度法人、持分あり医療法人）と医療法人の類型が多岐にわたり、それぞれ要件が異なるなど制度が複雑となっている。

ヒアリングにおいて、医療法人制度が良くわからないという意見や理事長自身の制度理解が不十分と思われるケースがあった。

(2) 自治体ごとに異なる運用の統一

ヒアリングによると、ある自治体では社会医療法人を設立する際に、役員報酬の支給基準を定め閲覧等措置を講じればよいところを、特定医療法人と同様一人につき年間の給与総額が3,600万円を超えないよう指導していたケースがあったという。また4疾病5事業を担う連携医療機関の医療計画への掲載・公示についても、自治体によって取り扱いが大きく異なっている。

(3) 4疾病5事業の拡大

持分なし医療法人への移行に際し医療法人に贈与税が課せられないためには、4疾病5事業を担う連携医療機関として医療計画に掲載・告示されていなければならない。つまり4疾病5事業を行っていない持分あり医療法人は、医療法人への贈与税課税なしに持分なし医療法人への移行はできないことになっている。透析を展開している持分あり医療法人等から、4疾病5事業以外でも贈与税が課せられないようにしてほしいという意見があった。

また社会医療法人の認定要件で、精神疾患に係る時間外等診療件数が人口1万人対7.5件以上であることとされているが、精神科救急入院料を算定する場合は時間外等診療件数にカウントできない。精神科病院を運営している医療法人からは、カウントできるよう制度化してほしいという意見があった。

2. 税制に係る要望事項

(1) 社会医療法人並み要件の緩和

医療法人に贈与税が課税されることなく持分なし医療法人に移行するための要件として、同族等関係者が役員等の総数の1/3以下、法人関係者に対する特別の利益供与の禁止、法令違反等の事実なし、社会保険診療等に係る収入金額が全収入金額の80%以上、医業収入が医業費用の150%以内、役員及び評議員に対する報酬等の支給基準の明示等が定められているが、これらは社会医療法人とほぼ同様の要件となっている。

社会医療法人ほどの公益性を求められない中小病院や診療所に対して、贈与税課税の要件緩和についての意見があった。

(2) 相続税の納税猶予

持分あり医療法人における障害要因として出資持分放棄への抵抗が数多く上げられている。また持分なし医療法人に移行した場合においても、出資者への理解を得ることが重要とのヒアリング結果となっている。出資者から出資持分放棄について同意を得ることが重要であるが、そのためには医療法、税法をはじめとする制度や医療法人の今後の体制を説明し理解してもらう必要がある。説明と理解には相当時間を要するため、その作業中に相続が発生することも十分想定される。

持分なし医療法人への移行を検討している場合、相続税の納税を一定期間猶予し、当該期間内に持分なし医療法人に移行した場合は猶予税額を免除する制度の創設の要望があった。

(3) 特定医療法人の同族割合に関する解釈の見直し

特定医療法人は租税特別措置法施行令第39条の25第2号で、理事、監事、評議員その他これらの者に準ずるもの（役員等）のうち親族等の割合が1/3以下であることが求められている。ここでいう「その他これらの者に準ずるもの」の中に社員が含まれていると解釈されており、社員についても親族等の割合を1/3以下にするよう指導されている。

しかし一般社団法人及び一般財団法人に関する法律等においては、役員等の範囲は理事、監事、会計監査人（評議員）とされており、社員は含まれていない。

租税特別措置法施行令第39条の25第2号でいう「その他これらの者に準ずるもの」とは、使用人兼務役員のことをいうのであって、社員は含まれないと解釈するべきであり、役員等には社員が含まれないことを明確にしてほしいとの要望があった。

なお特定医療法人の要件で40床以上の病院又は15床以上の救急指定医療機関という定めがあるが、医療法で医療提供施設とされている介護老人保健施設に関する定めがない。介護老人保健施設を開業している医療法人にも特定医療法人の門戸を開くべきとの要望があった。

（４）社会医療法人の認定取消時における法人税等課税の緩和措置

社会医療法人の認定が取り消された場合、収益事業以外の所得金額の累積額に対して法人税等が課税されることになっている。社会医療法人が救急医療等確保事業を維持・拡大するためには相応の投資等が必要となり、法人税等に相当する金額を内部留保できるわけではない。そのため認定取消時に多額の法人税等が課税された場合、資金的に立ち行かなくなり倒産に至る可能性が高い。社会医療法人へのヒアリングにおいても、認定取消時の法人税等の納税が倒産を招き地域医療に多大な影響を与えかねないことを危惧する意見もあった。

また社会医療法人へのヒアリングにおいて、社会医療法人への移行を促進するとともに救急医療等確保事業を維持・拡大することにより地域医療の充実を図るための方策として、以下の要望がなされた。

- ・ 社会保険診療等に係る収入金額が全収入金額の 80%以上という要件の緩和
- ・ 相続財産を寄附した場合の相続税の非課税措置
- ・ 特定公益増進法人として位置付けをし（寄附者に係る所得税・法人税の優遇措置）、また受けた寄附金収入も益金不算入とする措置
- ・ 救急医療等確保事業以外の病院、診療所、介護老人保健施設の固定資産に係る固定資産税、不動産取得税の非課税措置

（５）税務上の不安定の排除

持分あり医療法人から社会医療法人に移行する場合や、贈与税課税なしに持分あり医療法人から持分なし医療法人に移行する場合には、過去 3 年間法令違反や帳簿書類等に仮装隠蔽の事実のないことが要件とされている。

社会医療法人の認定や持分なし医療法人への移行手続きが完了したあとにおいても、仮装隠蔽等の指摘がなされる可能性がある。この場合医療法人に贈与税が課税されることになってしまうため、医療法人は贈与税課税のリスクを抱えたままの状態に置かれることになる。

社会医療法人や持分なし医療法人に移行する際には、その時点で課税関係が明確化される取り扱いとしてほしいとの要望があった。

このほかにも、医療法人制度は厚生労働省が所管し、税制に関しては財務省が所管しており、両制度間の相違もあるため、整合性を望む意見があった。

また出資持分を放棄したにもかかわらず、連帯保証人を求められるのは納得がいかないという意見もあった。

このようにヒアリングの過程で数多くの要望等が出された。これらの要望等は、巻末の資料に掲載した（資料編 p. 79 - 82 を参照）。

<資料編>

資料 ①ヒアリングシート

<参考>

ヒアリング先の法人には、事前に「平成 22 年度 厚生労働省医療施設経営安定化推進事業（概要）」、「ヒアリングシート」等を事前送付した上でヒアリングを実施した。

別紙 1

平成 22 年 10 月

(本事業に関する照会先)
厚生労働省医政局指導課
医療法人指導官 川寄貴之
経営指導係長 依田智治
03-5253-1111(内線 2560)

平成 22 年度 厚生労働省医療施設経営安定化推進事業（概要）

「出資持分のない医療法人への円滑な移行に関する調査研究」について

1 事業の目的

厚生労働省医政局においては、医療施設を取り巻く諸制度や環境の大きな変革期にある中で、その時々の変化が医療施設経営に与える影響を継続的に調査研究し、医療施設等関係機関に情報提供することにより、医療機関の経営改善にかかる自助努力を支援し、もって、医療機関の質的向上とともに健全な経営の安定化を図ることを目的として、毎年様々な調査課題を設定し、医療施設経営安定化推進事業を実施している。

2 「出資持分のない医療法人への円滑な移行に関する調査研究」概要

平成 18 年医療法改正において、医療法人の非営利性を徹底させるため、持分あり医療法人の新設ができなくなったが、改正医療法附則第 10 条により、残余財産に関する経過措置を受ける持分のある医療法人は 94%を占め、持分のない医療法人への移行が進んでいるとは言えない状況にある。しかしながら、非営利性の徹底と医業の安定的な継続を図るためには持分のない医療法人への移行を推進することが必要である。移行の障害となっている要因の分析とその克服のための対策、円滑な移行のための税制を含めた対応マニュアルの提案など、医療法人制度改正を行うために参考となる基礎資料を作成する。

3 調査の検討体制

調査研究は、民間事業者への委託事業として実施している。(調査内容、調査手法等について民間事業者のノウハウを活用)

平成 22 年度医療施設経営安定化推進事業「出資持分のない医療法人への円滑な移行に関する調査研究」については、株式会社川原経営総合センターにより実施することとしている。

(参考)・これまでの医療施設経営安定化推進事業

<http://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/anteika.html>

ヒアリングシート（１）＜持分なし医療法人への移行を考えていない法人＞

<p>目的：医療法人の非営利性の観点から、出資持分のない医療法人への移行が求められていますが、94%以上の医療法人ははまだ持分あり医療法人のままです。そこで、持分なし医療法人へ移行するのにあたっての阻害要因を分析し、その対策を講じたいと考えています。今回のヒアリングもその一環ですのでご協力をお願いいたします。</p>
<p>質問１．持分なし医療法人への移行を考えていますか。</p>
<p>a. 持分なし医療法人への移行を検討しているが、課題が多いと感じている。 ⇒シート(2)へ b. 出資額限度法人への移行を考えているが、持分なし医療法人への移行は考えていない。 ⇒シート(3)へ c. 持分なし医療法人への移行は全く考えていない。 ⇒質問2へ d. 良くわからない。あるいは判断材料がない。 ⇒シート(4)へ</p>
<p>ここから下は、質問1で c 移行は考えていないと答えた方のみ、お答えください。</p>
<p>質問２．なぜ、持分なし医療法人への移行を考えていないのですか。（複数回答可）</p>
<p>a. 出資持分という財産を放棄したくない。 b. 持分なし医療法人への移行にあたり、贈与税が課税されるため。 c. 他の出資者に、その持分を放棄させることが困難なため。 d. 他の出資者に、その持分を払い戻したり、買い取ることが困難なため。 e. その他（具体的に記載）</p>
<p>質問３．子孫が、家業を承継しない、あるいは承継できないという場合、何らかの対策を考えていますか。</p>
<p>a. 養子あるいは婿養子を迎えるなどして、家業承継を考える。 b. 大学・医局の後輩など、診療理念を共有できる方への承継を考える。 c. 幹旋業者等を介するなどの方法にて、第三者への承継を考える。 d. 家業として承継できないのであれば、解散する予定。 e. その他（具体的に記載）</p>
<p>質問４．仮に、持分なし医療法人に移行する場合、贈与税等が課税されないようにするためには、様々な要件があります。厳しすぎる要件あるいは不要と思う要件はどれですか。（複数回答可）</p>
<p>a. 理事、監事のうち、親族等の割合を3分の1以下にすること。 b. 社員のうち、親族等の割合を3分の1以下にすること。 c. 解散時の残余財産を、国・地方公共団体、都市医師会、持分のない医療法人等に帰属させること。 d. 都道府県の医療計画に医療連携体制にかかる医療提供機関として掲載されること。 e. 移行時に、反対する出資社員から出資金の払い戻し請求が出たとき、対応が困難なこと。 f. 規制（自賠責単価が社保並み、社会保険収入が80%以上、他）があること。 g. その他（具体的に記載）</p>
<p>質問５．次のような事実はありますか。また、是正可能ですか。回答は統計的処理にしか利用しません。（複数回答可）</p>
<p>a. 理事長などに個人的な資金の貸し付け、いわゆる貸付金がある。 b. 理事長や理事だけが利用する社宅あるいは理事長等への土地・建物等の貸し付けがある。 c. 医療法人の土地や建物に、理事長の個人的借入金の抵当権等が付いている。 d. MS法人等関連法人があり、医療法人と取引をしている。 e. 理事長や関連会社から資金を借り入れ、通常金利よりも高い金利を支払っている。</p>
<p>質問６．医療法人制度について、どなたかブレンもしくは相談相手はいらっしゃいますか。</p>
<p>a. 顧問弁護士に相談をしている。 b. 顧問税理士あるいは顧問会計事務所に相談している。 c. 事務長あるいは本部スタッフに諮問している。 d. 医師会もしくは病院団体等に相談している。 e. その他</p>
<p>質問７．持分なし医療法人への移行について、ご意見をお聞かせ下さい。</p>

ヒアリングシート（２）＜持分なし医療法人への移行を考えていて、課題を感じている法人＞

ここから下は、質問１で a 移行を考えているが、課題が多いと答えた方のみ、お答えください。
質問 A-1. 持分なし医療法人への移行にあたり、課題となっているのは何ですか。（複数回答可）
<ul style="list-style-type: none"> a. 移行時の課税問題（税法が要求する要件を実現することが難しい。） b. 税法はクリアできるが、その後のオーナーシップ、リーダーシップ維持の問題。 c. 同族割合を薄めたときの混乱回避の問題。 d. 税法や医療法等関連法規の具体的要件についての検討不足。 e. 移行時に、反対する出資社員から出資金の払い戻し請求が出たときの問題。 f. 自賠償単価が社保並み、社会保険収入が 80%以上の要件が、病院経営にダメージを与える問題。 g. 解散時残余財産が国等に帰属されるという問題。 h. その他（具体的に）
質問 A-2. 持分なし医療法人への移行にあたり、贈与税等が課税されないようにするためには、様々な要件があります。貴法人にとって課題となっているのは何ですか。（複数回答可）
<ul style="list-style-type: none"> a. 理事、監事のうち、親族等の割合を 3分の1以下にすること。 b. 社員のうち、親族等の割合を 3分の1以下にすること。 c. 解散時の残余財産を、国・地方公共団体、郡市医師会、持分のない医療法人等に帰属させること。 d. 都道府県の医療計画に医療連携体制にかかる医療提供機関として掲載されること。 e. 規制（自賠償単価が社保並み、社会保険収入が 80%以上、他 ）があること。 f. 法令等に違反する事実あるいは帳簿等に仮装隠ぺいの実事がないこと。 g. 税法が解りづらいこと。 h. その他（具体的に記載）
質問 A-3. 上記の課題(A-1 及び A-2) のなかで、困難度順位及びその理由をお教え下さい。
<ul style="list-style-type: none"> a. 最も困難な要件 b. 次に困難な要件 c. 三番目に困難な要件
質問 A-4. 出資額限度法人を検討されたことはありますか。
<ul style="list-style-type: none"> a. 現在、出資額限度法人になっている。 それぞれの親族グループの出資持ち分割合は 50%以下ですか。（ yes no ） b. 出資額限度法人を検討しているが、課題が多い。 どのような課題ですか。 c. 検討していない
質問 A-5. 次のような事実はありますか。また、是正可能ですか。回答は統計的処理にしか利用しません。（複数回答可）
<ul style="list-style-type: none"> a. 理事長などに個人的な資金の貸し付け、いわゆる貸付金がある。 b. 理事長や理事だけが利用する社宅あるいは理事長等への土地・建物等の貸し付けがある。 c. 医療法人の土地や建物に、理事長の個人的借入金の抵当権等が付いている。 d. MS 法人等関連法人があり、医療法人と取引をしている。 e. 理事長や関連会社から資金を借り入れ、通常金利よりも高い金利を支払っている。
質問 A-6. 医療法人制度について、どなたかブレンもしくは相談相手はいらっしゃいますか。
<ul style="list-style-type: none"> a. 顧問弁護士に相談をしている。 b. 顧問税理士あるいは顧問会計事務所に相談している。 c. 事務長あるいは本部スタッフに諮問している。 d. 医師会もしくは病院団体等に相談している。 e. その他
質問 A-7. 持分なし医療法人への移行について、ご意見をお聞かせ下さい。

ヒアリングシート（3）＜出資額限度法人への移行を考えている法人＞

ここから下は、質問1で b 出資額限度法人を検討していると答えた方のみ、お答えください。
質問B-1. 持分なし医療法人への移行ではなく、出資額限度法人を検討される理由をお教え下さい。(複数回答可)
<ul style="list-style-type: none"> a. 持分なし医療法人よりも、持分あり(出資額限度)医療法人のほうがメリットが大きいと考えるため。 b. 第三者を理事や社員に加えても、出資があれば、混乱を回避できるため。 c. 将来、出資社員から出資金の払い戻し請求が出て、経営に大きな影響は与えないため。 d. 出資額を限度にしていれば、相続税も負担は軽減され、病院の承継がしやすくなる。 e. 出資額限度法人に、後戻り禁止規定を法制的に整備すれば、税法上の問題も解決されると思うから。 f. その他(具体的に)
質問B-2. 次に掲げる要件は整備できていますか。出来ていなければその理由をお教え下さい。(複数回答可)
<ul style="list-style-type: none"> a. 親族関係等にある出資者グループの出資金合計が、出資金総額の50%を超えていないこと。 b. 親族関係等にある社員グループが、社員総数の50%を超えていないこと。 c. 親族関係等にある役員が、役員全体の3分の1をこえていないこと。 d. 社員、理事であることをもっての経済的利益(質問B-5参照)がないこと。 <p>注) 現行の税法では、法人の純資産時価が仮に1億円あって、Aさんの出資金が1千万円の場合、上記(a)の要件をクリアさせるために、他人であるBさんに出資金1千万円を出資してもらえば、要件を満たすこととなりますが、そのためにBさんは、4500万円の贈与を受けたものとして、贈与税が課税されます。贈与税が課税されないようにするためには、総額1億円(出資額面1千万円)を出資しなければなりません。</p>
質問B-3. 出資額限度法人を検討される最も重要な理由をお教え下さい。
<ul style="list-style-type: none"> a. 病院の主宰者以外の方が所有する出資持分対策。払戻請求権への対抗処置。 b. オーナーとしての地位の維持。 c. 相続税対策、事業承継対策。 d. その他(具体的に)
質問B-4. 出資額限度法人を希望され、基金制度を採用しない理由は何ですか。(複数回答可、要順位)
<ul style="list-style-type: none"> a. 移行時の親族役員及び親族社員3分の1以下要件がクリアできない。 b. 基金では、誰がオーナーかはっきりしない。 c. 医師会や病院会等医療側が提唱してきた出資額限度法人なので、この制度を発展させるべき。 d. 基金抛字型医療法人の制度が良くわからない。 e. その他(具体的に)
質問B-5. 次のような事実はありますか。また、是正可能ですか。回答は統計的処理にしか利用しません。(複数回答可)
<ul style="list-style-type: none"> a. 理事長などに個人的な資金の貸し付け、いわゆる貸付金がある。 b. 理事長や理事だけが利用する社宅あるいは理事長等への土地・建物等の貸し付けがある。 c. 医療法人の土地や建物に、理事長の個人的借入金の抵当権等が付いている。 d. MS法人等関連法人があり、医療法人と取引をしている。 e. 理事長や関連会社から資金を借り入れ、通常金利よりも高い金利を支払っている。
質問B-6. 医療法人制度について、どなたかブレーンもしくは相談相手はいらっしゃいますか。
<ul style="list-style-type: none"> a. 顧問弁護士に相談をしている。 b. 顧問税理士あるいは顧問会計事務所に相談している。 c. 事務長あるいは本部スタッフに諮問している。 d. 医師会もしくは病院団体等に相談している。 e. その他
質問B-7. 持分なし医療法人への移行について、ご意見をお聞かせ下さい。

ヒアリングシート（４）＜良くわからない、判断材料がないと答えた法人＞

ここから下は、質問１で d よく分からない、判断材料がないと答えた方のみ、お答えください。
質問 C-1. よく分からない、判断材料がないと答えられたその理由を、お教え下さい。(複数回答可)
<ul style="list-style-type: none"> a. 現在の医療法人制度が良くわからない。 b. 持分なし医療法人への移行によるメリット・デメリットが良くわからない。 c. 従来通りの持分あり医療法人のままで良いと考えている。 d. 顧問税理士や弁護士から問題提起等がない。 e. その他(具体的に)
質問 C-2. 医療法人を設立された目的を、お教え下さい。(複数回答可)
<ul style="list-style-type: none"> a. 毎年の税金対策 b. 相続税の税金対策 c. 子弟への事業承継 d. 分院開設や介護老人保健施設や訪問看護ステーション等附帯業務開設のため。 e. 補助金もしくは助成金獲得のため。 f. 銀行や顧問税理士からの推奨。 g. 親の代に設立したものを引き継いだため。 h. その他(具体的に)
質問 C-3. 今後、医療法人制度について検討する場合、必要なものはどれですか。(複数回答可、要順位)
<ul style="list-style-type: none"> a. 厚生労働省作成の手引書と厚生労働省等による説明会の開催(税制を含む内容) b. 日本医師会あるいは病院団体作成の手引書と説明会の開催(税制を含む内容) c. 厚生労働省あるいは医師会等から委託を受けた専門家による説明会の開催。(税制を含む内容) d. その他(具体的に)
質問 C-4. 上記手引書や説明会が開催される場合には、とくに何が知りたいですか。(複数回答可、要順位)
<ul style="list-style-type: none"> a. 出資額限度法人についての制度と税制、とくに税金のメリット・デメリットについて b. 持分なし医療法人への移行手続きと、その際の税制を含めたメリット、デメリットについて c. 現行の医療法人制度の問題点と解決策について d. 医療法人での事業承継方法(親族への承継と他人への承継)とそのメリット、デメリットについて e. その他(具体的に)
質問 C-5. 次のような事実はありますか。また、是正可能ですか。回答は統計的処理にしか利用しません。(複数回答可)
<ul style="list-style-type: none"> a. 理事長などに個人的な資金の貸し付け、いわゆる貸付金がある。 b. 理事長や理事だけが利用する社宅あるいは理事長等への土地・建物等の貸し付けがある。 c. 医療法人の土地や建物に、理事長の個人的借入金の抵当権等が付いている。 d. MS 法人等関連法人があり、医療法人と取引をしている。 e. 理事長や関連会社から資金を借入れ、通常金利よりも高い金利を支払っている。
質問 C-6. 医療法人制度について、どなたかブレーンもしくは相談相手はいらっしゃいますか。
<ul style="list-style-type: none"> a. 顧問弁護士に相談をしている。 b. 顧問税理士あるいは顧問会計事務所に相談している。 c. 事務長あるいは本部スタッフに諮問している。 d. 医師会もしくは病院団体等に相談している。 e. その他
質問 C-7. 持分なし医療法人への移行について、ご意見をお聞かせ下さい。

ヒアリングシート（持分なし）＜持分なし医療法人への移行済の法人＞

質問D-1. どのようにして持分なし医療法人に移行されましたか。
<ul style="list-style-type: none"> a. 設立時から、出資持分のない法人だった。 b. 特定医療法人の承認を受けて、持分なし医療法人に移行した。 c. 特別医療法人あるいは社会医療法人の認定を受けて、持分なし医療法人に移行した。 d. 相続税法第66条第4項の要件を満たして、課税を受けることなく持分なし医療法人に移行した。 e. 前条の要件を満たせないで、医療法人が贈与税を支払って、持分なし医療法人に移行した。 f. その他具体的に
質問D-2. 理事長は、この医療法人を子弟に継承したいと考えていますか。その際の方法もお教え下さい。
<ul style="list-style-type: none"> a. 承継者である子弟（医師）を、理事会で理事長にすることに何らの障害もない。 それは何故ですか。 b. 承継者である子弟（非医師）を、理事会で理事長にすることに何らの障害もない。 それは何故ですか。 c. 問題が起きないように、子弟に経営者教育をおこない、自分の目の黒いうちに理事長にする。 d. 子弟に限らず、優秀な者に承継させたい。 e. その他具体的に
質問D-3. 過去に出資持分の払戻請求あるいは買い取り請求を受けたことがありますか。その時の対応をお教え下さい。
質問D-4. 理事長は、理事会や社員総会等で意見が分かれた場合の対応方法を、お教え下さい。 (理事長の時代のみならず、次期理事長での対処方法についての考え方をお教えください。)
質問D-5. 理事長は、自分の医療法人におけるリーダーシップについて、どのように考え対応していますか。 (次期理事長に求めるリーダーシップ像をお教えください。)
質問D-6. 多くの医療法人で役員や社員の親族割合を3分の1にすることは困難と考えています。それについて、理事長の意見をお教え下さい。
質問D-7. 贈与税を支払ってでも持分なし医療法人に移行したと答えた方に、そのメリットとしてどのようなものがあるとお考えか、それをお教え下さい。
質問D-8. 医療法人制度について、どなたかブレーンもしくは相談相手はいらっしゃいますか。
<ul style="list-style-type: none"> a. 顧問弁護士に相談をしている。 b. 顧問税理士あるいは顧問会計事務所に相談している。 c. 事務長あるいは本部スタッフに諮問している。 d. 医師会もしくは病院団体等に相談している。 e. その他
質問D-9. 持分なし医療法人への移行について、ご意見をお聞かせ下さい。

資料 ②ヒアリング結果（要望事項）の詳細

ヒアリング時に聴取した要望事項に関しては、多岐に渡っているが、ここでは、本調査研究に関連している事項について抜粋して掲載した。

①医療法人制度に係る要望事項

病院	社会 B	管理者を理事に入れないというのを要望に入りたい。
病院	社会 B	社会医療法人の要件緩和、あるいは地域の違い（都市部、地方）で要件を変更することなどもできないかと思う。
病院	社会 C	精神科救急医療の初診・再診を行った場合の時間外等加算件数の「7.5人」という数字について、時間外であっても精神科救急入院料で算定する場合はカウントできないなどの差異がでてしまう点は是正すべき。
病院	社会 C	認定が取消され、遡及して税金を課された場合、支払いきれない場合も考えられる。その場合、国が病院の継続を担保してくれるのか。
病院	社会 D	社会医療法人の残された課題としては、①社会保険診療収入が全収入に占める割合を80%とする、②ハードルの問題、③寄附金税制、④解散時の法人税課税問題、⑤固定資産税について法人全体を対象とする、といった点がある。
病院	特定 B	制度の簡素化をお願いしたい。 国が持分なし医療法人を推進したいのであれば、社会医療法人のハードルは下げるべき。また診療科目によってハードルの高さに不平等があるのではないか。精神科病院にとっては、かなりの高いハードルであり、国立病院でもクリアできないのではないか。精神科救急医療を担う輪番病院として、医療計画にも記載されているので、社会医療法人へ向けてがんばっていききたい。
病院	特定 E	役員報酬で借入を返済しようとしたが、特定医療法人における役員報酬には上限があるため、返済するのに非常に苦労した。20年以上前に作られた上限規定をそのまま維持するのはいかがなものかと思う。 社会医療法人では、報酬の上限規定を設けないように厚生労働省に働きかけ、実際上限規定は設けられていないが今後も設けないようにしてもらいたい。
病院	財団 B	医療法人制度についてアドバイスする者によって意見（見解）が違う。もう少し分かりやすい制度にして欲しい。 特定医療法人の承認を取消された場合にさかのぼって課税されるのかなど、正しい見解がわからず混乱する。
病院	持分あり B	持分あり医療法人を制度として正式に認めるべき。
病院	持分あり C	行政は制度の解説等を理解しやすい文章で作成してほしい。そうすれば、地域の医師会に働きかけて説明できる講師に講演をしてもらいたい。
病院	持分あり D	持分あり医療法人を経過措置型ではなく、ひとつの類型として認めるように戻すべきである。持分あり医療法人が承継して医療を続けられるようにすべき。
病院	持分あり D	法人の存続のためには選択肢を増やす必要がある。持分あり、なしは選べるように、出資額限度法人を法制化し、特定や社会医療法人に行きたい法人は移行すれば良いなど選択肢を増やすことが必要。
病院	持分あり D	株式会社立病院や混合診療の全面解禁には反対で、厚生労働省もそれを防ぎたいなら医療法人制度をもっと柔軟にして地域医療を守る持分あり医療法人を支えて欲しい。承継をしやすいうようにしてほしいと思う。
病院	持分あり F	日本は医療法人が多い。医療法人は地域の雇用も生み出している。厚生労働省としては、医療法人を存続できる方法をとってほしい。医療法人にとってマイナスとなるような制度はとるべきではない。
病院	持分あり G	厚生労働省として移行法人へのメリットを打ち出すべき。民間企業の相続税減免措置等。医療法人は地域の産業の下支えとなっており、地域の産業をつぶしてはならないという趣旨は、中小企業支援策と同じではないか。

病院	持分ありG	社会医療法人制度についても、透明性が高いというだけで公共性が高く、その説明に惚れてしまっていて転換した先生がいるのでは。法人類型ごとに適した病院のタイプ、メリット・デメリットをわかりやすくすべき。
病院	持分ありH	制度がわかりづらいので簡素化して欲しい。
病院	持分ありK	何も手を打たず、持分あり医療法人のまま相続が発生した場合、病院がたちゆかなくなる。地域の患者のことを考えると、このような制度で厚生労働省はいいのかと思う。
病院	持分ありT	税法、医療法ともに分かりづらかったし、医療法改正の際に行われた説明会等で説明される内容も、理解が難しい。
病院	持分ありAA	出資持分に対する配当を認めたほうが良いと考える。それにより資金調達が楽になる。病院債だと特に文句を言われぬのに出資には文句をつけられるのは不公平ではないか。
診療所	基金B	地域によって認可の要件が違うなどの不平等をなくす必要がある。
診療所	基金B	医療を続けるためにはどういった制度であるべきなのかを話し合っ、医療を重視するなら厚生労働省の基準に重点を置いたような新基準をつくらないとやりにくい。一人医師医療法人が合併して新医療法人を設立しても課税がされないような、それで認可されるような新基準をつくらないと移行する法人はいないのではないか。
診療所	持分なしB	法律が理解しづらい。説明しても納得が得られにくい、それが疑心暗鬼の源となる。
診療所	持分なしC	行政担当者も広域医療法人の認可ははじめてで手続きについてわかっていない。手続きのスケジュールやスキームがわかりづらい。
診療所	持分なしC	行政も法人事務局も初めてやる手続きだったので、時間がない中で言うとおりにして進めたが結果的に法人にとって不利な状況となってしまったという印象である。とにかく医療法人制度についてもよくわからないし、税法についてはもっとよく分からないという印象である。
診療所	持分なしC	手続き上も時間に余裕がなく、あまり制度を理解しないままに移行してしまったが、他の法人が移行するときにはもっと分かりやすいように手続きのスキームを示してほしい。
診療所	持分ありL	大規模病院と無床診療所とは社会的要請や財産規模等が異なるため、医療法人制度を分けて考えるのが良いのではないか。
診療所	持分ありV	医療法と税法が解りづらい。判断するための情報すら手に入れられない状況にある。
診療所	持分ありW	医療計画記載の医療施設の範囲を広げて欲しい。

②税制に係る要望事項

病院	社会C	寄附に対する控除をしてほしい。遺族に寄附金控除をしてほしい。
病院	特定A	2年にわたって手続きを行ったが、国税局の担当者が変わり、前任者と言うことが違う。法人側は通そうとしてがんばって準備しているが、行政側での引継ぎが全くできていない。
病院	特定B	特定医療法人は税法上の制度のため、制度がなくなった時にどうなってしまうのが不安である。きちんとした見解を示してほしい。
病院	特定B	事前審査も手続きが煩雑、非効率であり、持分のない医療法人への移行への意欲が阻害される。
病院	特定C	医療という側面から考えると、出資の払戻しに課税するのは行き過ぎでは。出資金の問題で病院経営が傾くことにはやはり違和感がある。
病院	持分なしA	病院が継続していく間は、贈与税をとるべきではない。病院を廃止するという最終的な段階に至って税を課すべきではないか。代替わりの時には課税すべきではない。
病院	持分なしA	相続税法施行令第33条第3項の要件を満たすことが困難。

病院	持分あり B	医療法人の存続中は相続税の減免・納税猶予等を認め、その代わり、解散時に課税を行うか、残余財産を国等に帰属させるようにすれば良いのではないか。現行制度は、公的病院に比べ著しく不利である。
病院	持分あり B	みなし贈与課税については、同族要件がネックである。そもそも、物言わない社員・理事を集めて要件をクリアしようとする発想が間違っている。近代的な医療経営には、医師のほか、各専門家（弁護士・公認会計士・税理士等の有資格者や経営・財務・労務等に明るい人物）が理事に就任することが必要である。
病院	持分あり C	健全経営をしているところほど資産の総額が大きくなり、税制面で（理事長の死亡等に伴い）経営的に危機に陥るリスクがあるというのは地域医療の視点から考えても不都合ではないか。
病院	持分あり C	持分なし医療法人へ移行しようとして、法人が贈与を受けたことになるということが、納得できない。
病院	持分あり D	中小企業でも納税猶予があったりするので、出資持分ありの法人が困らないよう承継して医療を続けられるようにするべき。
病院	持分あり D	日本では自己責任でがんばっている法人は税金もたくさん払っているのに、相続でそんなにつらい思いをさせられることは納得がいかない。
病院	持分あり D	病院を危なくする要因に相続と払戻請求がある。相続では納税猶予制度があればつぶれることはないと思う。持分だけを持っていてお嫁に行った人等は優遇する必要はないと思う。事業が継続できるようにすべきである。
病院	持分あり K	税法がわかりづらい。医療法とからみあっており理解が難しい。そもそもハードルが何かということ自体がわかりにくい。 4 疾病に精神科も加え、5 疾病にしてほしい。
病院	持分あり O	精神科を 4 疾病 5 事業に含めて欲しい。
診療所	基金 A	移行で看板を変えるだけで（病院の実態は同じであるにも関わらず）、贈与税がかかるのはおかしい。
診療所	基金 A	厚生労働省（医療法）と財務省（税法）の制度がバラバラに成立していることが問題。制度の一貫性を確保するために話し合っほしい（目的は何か？その実現のためには税収が減ることも仕方がないのでは。）。
診療所	基金 A	都道府県の担当者に認可のための税法の知識・スキルがないのは問題である。
診療所	基金 B	厚生労働省と国税庁の意見の違いなどの矛盾もクリアにしないと移行は進まないと思う。
診療所	基金 B	医療を続けられないような課税は医療法人をつぶすことになる。
診療所	持分あり S	透析医療なので、持分を放棄すると贈与税がかかってしまう。4 疾病 5 事業に透析も加えて欲しい。
診療所	持分あり X	社会医療法人の認定を取り消されたときに過去にさかのぼって法人税を支払うということが起こるといことは、社会医療法人になる障害要因ではないか。経営者としては、大きな経営リスクと認識する。

③その他の意見

病院	社会 A	持分放棄へのメリットがないところもある。だから移行が進まないのではないか。
病院	社会 A	社会医療法人なら税制でも優遇があるが、4 疾病 5 事業への取り組みについては、ハードルも高い。また放棄するまでの払戻請求への対応や意見を調整することに手間を要する。
病院	社会 C	社会医療法人になったのに、借金の保証人が理事長であることに納得ができない（社会福祉法人の特養では理事長が保証人にならなくても良い。）。
病院	社会 D	財産を代々伝えていくことにこだわりがある医療法人については、持分あり医療法人のままでも良いのではないか。
病院	特定 A	法律に何も書いていなくて、通達行政や役人の権限が多すぎる。法律に分かりやすく書いていれば問題ないはず。

病院	特定 B	株式会社の参入は認めてほしくない。厚生労働省は経済界にきちんと反論し、阻止してほしい。株式会社の参入は、持分のない医療法人制度を採用し、非営利性を推進している方向性と矛盾する。病院の永続性のために尽力をつくした病院側の取り組みが報われない。 また株式会社であれば、地域医療に対する責任の意識が薄く、利益状況によっては平気で閉院するような事態も起こるかもしれない。
病院	特定 C	出資者が NO といえ、持分なしになることができない。それでいいのだろうか。
病院	特定 C	健全経営をすればするほど、資産が増えていく。その結果、リスクが増える。
病院	特定 D	特定医療法人に移行して持分を放棄しても、債務の個人保証が残ってしまうことが釈然としない。
病院	特定 E	病院経営を維持するために好意で特定医療法人を引き受けたが、引き受けた方で馬鹿をみるような制度（要件をそろえるために苦勞する）はいかかなものかと思う。
病院	持分あり A	過去に法人化するときには出資金を 6 割出すように都道府県から指導があったと記憶している。法人化したいので指導どおり言うことを聞いて何とか法人化した。今度は放棄しなさいというのは話がちがうのではないか。
病院	持分あり D	中小病院はみな自助努力でがんばって地域医療を支えてきた。オーナーシップ、リーダーシップの原動力は持分である。非営利と言いながら税金だけ株式会社並みに払わせ、さらに持分を放棄させようというのは無理な話である。税金を払わない法人がどんどん増えることは国にとっても良い話ではない。
病院	持分あり D	自己責任で税金を払いながら経営するというのはとても大事なことだ。組織が大きくなると自分のものであり、自分のものでない感覚になる。そういう意味で持分というのは親族と不可分であり、それが日本型の医療提供体制だと思う。
病院	持分あり D	開業医にも跡継ぎがない。いても帰ってこない。このうえ持分がなければ、ますます帰ってこないのでは地域医療が崩壊する。
病院	持分あり G	社会医療法人で無税になっている病院グループが、メディカルツーリズムに積極的に取り組んだりして、事実上の混合診療の解禁が進んでいる。無税になった法人が資金を混合診療に費やす傾向が強まると、離島で頑張っている医療機関が報われないし、保険診療の患者を診なくなるのではないか？ 社会医療法人や、救急医療で補助金を受けている医療機関が、果たして地域医療に貢献しているのか、チェックすべきではないか。
病院	持分あり T	中小企業の事業承継税制が、医療法人にも入らしいといううわさを聞き、ぬか喜びになってしまった。
病院	持分あり X	相続や贈与含めて、地域密着で医療を守っている病院に多額の税をかけることが健全なのか。
診療所	基金 B	申請する（できる）法人が少ないというのは、使えない制度であるということを表しているのではないか。
診療所	持分あり L	解散時の残余財産（退職金等支給後）が出資者に分配されるというのは、これまでの頑張りに対する報酬として当然であると考えている。
診療所	持分あり Y	頑張れば頑張るほど剰余金が蓄積されるが、制度上配当はできない。にもかかわらず多額の相続税が課税されるというのでは納得ができない。医療法と税法の統一的な運用がされていない。

資料 ③出資持分に関する裁判例

出資持分に関する主な裁判例の概要

<p>1. 東京高判平7.6.14 高民48巻2号165頁 (東京高裁平6(本)第1929号) ※判決文は p.88</p>	<p>社団医療法人の設立後に出資者を行って入会した社員(会員)が退会に伴い出資持分の払戻しを請求した事例(いわゆる第一次王子事件)。</p>	<p>2. 東京高判平13.2.28 (東京高裁平12(本)第5508号) ※判決文は p.94</p> <p>社団医療法人の社員の死亡後、当該社員の出資持分私法請求権を全額相続した者が、退会した社員は出資額に応じて払戻を請求することができるとする旨の旧定款規定に基づき、出資持分の払戻しを請求した事例(いわゆる第二次王子事件)。</p>	<p>3. 最一小判平22.4.8 裁時1505号8頁 (最高裁平20(行)第1809号) ※判決文は p.99</p> <p>社団医療法人の出資社員が死亡したことにより発生した出資金返還請求権を相続等により取得したなどとして、当該出資社員の子が出資金の返還等を求めた事例。</p>	<p>4. 最一小判平成22.7.16 裁時1512号2頁 (最高裁平20(行)第241号) ※判決文は p.104</p> <p>社団医療法人の出資に当たって出資を引き受けたことにつき、相続税法(改正前の)9条所定のいわゆるみなし贈与に当たるとして贈与税の決定及び無申告加算税の課税決定がなされたことから、当該出資の引受人がその取消しを求めた事例。</p>
<p>主要判示事項 ①</p>	<p>【結論】 出資持分に対する分付額としての財産権(出資持分)に相当する資産の払戻を請求することができることとしたものである(いわゆる出資割合による帰属を採用)。</p> <p>【理由の要旨】 1 医療法54条は、医療法人が収益又は評価利益を剰余金として会員に分配することを禁じていることにより、医療法人が営利企業化することを防止しようとしたものに過ぎないものであって、出資をした会員が当該出資に対する分け前としての持分を有するものとし、当該会員が退会したときその他会員資格を喪失した場合にその持分の払戻しをすることが等しいことについては、医療法は、専ら医療法人において自律的に定めるところに委ねている。</p> <p>2 控訴人の定款規定の文理に照らすと、社団医療法人たる控訴人にあることは、出資をした会員は出資額に応じた法人の資産に対する分け前としての財産権(出資持分)を有するものとし、出資持分を有する会員が退会したときその他会員資格を喪失した場合においては、出資持分に相当する資産の払戻しを請求することができることとしたものであることが明らかである。</p>	<p>【結論】 社団医療法人たる被控訴人における定款変更(社員資格を変更した者が出資額を限度として払戻請求できるという内容)に変更されたことには有効性 ※主争点となつたのは定款変更の手続面である。</p> <p>【理由の要旨】 定款変更は有効にされたといふべきである。 理由の要旨は、旧定款が認めていない持ち回り決議の方法によってされたとしても、結局のところ、被控訴人の社員全員の同意を得ていると認められる。 しかも、こうした定款変更は、被控訴人の中心人物であり、当該病院の継続を願う被相続人(被控訴人設立後、理事長に就任してその運営に当たり、死亡時に至るまで被控訴人における出資・運営の中心人物であった。)の真意を実現する目的でされたものであるから、たとえ定款変更の手続に旧定款に違反する点があるとしても、その定款変更は有効にされたものといふべきである。</p>	<p>【結論】 社団医療法人たる被上告人の定款にある「退会した社員はその出資額に応じて返還を請求することができる」との規定の趣旨</p> <p>【理由の要旨】 出資社員は、退会時、同時点における被上告人の財産の戻原額に、同時点における被上告人の出資額を控除した金額を算定し、その金額を返還請求することができることと規定している。 【理由の要旨】 1 医療法(改正前の)44条、56条等に照らせば、同法は、社団医療法人の財産の正當な分配については、収益又は評価利益を剰余金として社員に分配することを禁止する旨に反しない限り、本来的に当該医療法人が自律的に定めることによつて行われるべきである。 2 本件定章の他の規定(被上告人の臨時時に対する出資者に対する残余財産の分配額の算定について定める規定)との対照。</p>	
<p>主要判示事項 ②</p>	<p>【結論】 当該出資者における医療法人の資産返還額に当該会員の払込済出資額を加えた額に対する当該出資額の割合によるものと解するのが相当である。</p> <p>【理由の要旨】 1 医療法人にあつても資産返還額は常に変動することを免れず、地方、一時的に算定額は低減するのを常とするから、原始会員とその後に加入した会員がある場合において、脱退会員は退会時における医療法人の資産額に当該出資額中当該脱退会員が現実に出資した額の占める割合を算じた額の払戻しを受けなければならないことと解したのでは、出資時期を異にする会員間の出資持分に著しい不公平が生じることとなる。</p> <p>2 新会員の加入と同時に原始会員が退会したとすれば、退会会員は当時の資産返還額に当該会員の当該会員の出資額の占める割合を乗じた額の払い戻しを受け得る。換言すれば、当時原始会員は上記によつて算出される持分をそれぞれ所有していたものと解される。</p>	<p>【結論】 出資社員Cの死亡時点において、他の出資社員Bが既に死亡していたところ(B分の出資金返還請求権が時効消滅した)という事情がある場合、C分の出資金返還請求権の額をいかに算定すべきか。</p> <p>【理由の要旨】 B分の出資金返還請求権を算定して控除して算定される被上告人の財産の戻原額に、Bの出資額を控除して計算される戻出資額中のCの出資額が占める割合を乗じて算定する。</p> <p>【理由の要旨】 Cが死亡した時点において、既にB分の出資金返還請求権が発生している以上、同時点より後に、B分の出資金返還請求権につき消滅時効が採用されて、同請求権が消滅したとしても、C分の出資金返還請求権の額が増加することはないと解すべきである。</p>	<p>【結論】 社団医療法人が社員退会時の出資の払戻し等の対象を当該法人の一般の財産に限定する旨を定款で定めている場合において、退会した社員の子の出資額を基礎として、財産評価基本通達194-2の定める類似業種比準方式により当該出資を評価することの合理性。</p> <p>【理由の要旨】 その方法によつては当該医療法人の出資を適切に評価することができない特別の事情のない限り、合理性がある。 【理由の要旨】 1 医療法人は、相当の収益を上げ得る点で一般の私企業と其の性格を異にするものでなく、その収益は医療法人の財産として内部に蓄積されるものである。そして、当該社員に対する社団医療法人の財産の分配については、最一小判平22.4.8の取扱いが相当である。 2 標準的な出資の権利内容を明示したモデル定款(多くの社団医療法人がこれに準じた定款を定めていることから分かる。)は、出資社員は出資額に応じて払戻しを受ける権利を有するところ、その対象となる財産を確定してはならない。かかる権利内容は、自治的に定められる定款による様々な内容となり得る余地があるもの、その変更もまた可能であつて、仮に定められる定款においても、要約的に払戻し等を変更する対象が財産の一部に限定される範囲内において定款を変更することにより、財産全体につき自らの出資額の割合に応じて払戻し等を受け得る潜在的な権利を有する。と、持分の定めのある社団医療法人の出資は、定款の定めがいかににかかわらず、基本的に上記可能性に相当する範囲を有するといふことができる。 3 評決通達194-2は、以上のような持分の定めのある社団医療法人及びその出資に係る事情を踏まえて、出資の客観的交換価値の評価を取引相場のない株式の評価に準じて行つたこととし、これを上掲のとおりと解される。</p>	
<p>主要判示事項 ③</p>	<p>【結論】 当該会員の臨時時ににおける当該資産の持つ客観的な価値によつて算定すべきである。 そして、この場合の客観的な価値の算定は、いわゆる清算価値によるべきではなく、当該法人の事業の継続を前提として、当該資産を特定の事業のために一括して譲渡する場合の譲渡価値(営業価値)を算定すべきである。</p> <p>【理由の要旨】 脱退会員に対する出資持分の払戻しは医療法人の一部清算の裏面を持つものであるといつても、当該法人は依然として事業を継続することとなる。</p>	<p>【結論】 出資返還請求が権利の差用による可能性</p> <p>【理由の要旨】 出資返還請求の額、当該医療法人の財産の変動問題となつて出資者らの果たした役割、当該医療法人の公益性・公共性の観点等に照らした場合、出資金返還請求は権利の差用に当たり許されないことがあり得る。</p>	<p>【結論】 出資返還請求が権利の差用に当たることがあり得る。</p> <p>【理由の要旨】 出資返還請求の額、当該医療法人の財産の変動問題となつて出資者らの果たした役割、当該医療法人の公益性・公共性の観点等に照らした場合、出資金返還請求は権利の差用に当たり許されないことがあり得る。</p>	

H22 最判の補足意見の要旨

3. 最一小判H22. 4. 8

(1) 宮川光治裁判官の補足意見要旨

持分の定めがある社団医療法人において、出資社員の退社による返還請求額が多額となり医療法人の存続が脅かされるという場合があり得るとしても、当該医療法人の公益性を適切に評価し、出資者が受ける利益と当該医療法人及び地域社会が受ける損害を客観的に比較衡量するという、権利濫用法理の適用により妥当な解決に至ることが可能である。

とりわけ、当該医療法人が過去において債務超過かそれに近い状態に陥り、後に関係者の努力により再建されて現在の資産状態が形成され、その資産形成には当該社員が貢献していないというような事案では、当該社員の出資持分に相当する資産の返還請求は権利の濫用となり得るものと考えられる。

(2) 金築誠志裁判官の補足意見要旨

C 分の出資金返還請求権は、C の死亡退社により当然に、具体的な金銭請求権として、すなわち具体的な金額の確定した請求権として成立するのであり、その計算の基礎となる純資産の額は、その当時に負債として存在した B 分の出資金返還請求権を控除したものでなければならず、その後弁済までの間に、同請求権の消滅時効が完成し、援用されたからといって、C 分の出資金返還請求権の金額を再計算すべき理由はない。

すなわち、C の死亡後は、C の持分は具体的な出資金返還請求権に変換しており、被上告人の資産に対する割合的な権利というものが残存しているわけではないのであるから、同請求権の金額は、C の死亡後に生じた事由による資産の増減に伴って変動するものではないと解すべきである。

4. 最二小判H22. 7. 16

(1) 古田佑紀裁判官の補足意見要旨

本件のような法人の持分については、取引その他の処分がなされることが必ずしも予定されず、少数の持分権者が長期にわたって保有して法人を支配する場合が多く、その処分によって価値の実現を図ることは稀であると思われる。

そうすると、このような持分については、定款により定められた払戻しの範囲ではなく、法人の全財産に応じた保有価値によって評価することが合理的であると解される。定款により加えられた払戻しの制限によって課税の基礎となる持分の評価額が定まるとすれば、客観的な資産価値がほぼ同じ法人であるにもかかわらず、持分権者の意思により法人ごとに税額に差が生じることとなり、課税の公平を欠く結果になるといわざるを得ない。

(2) 須藤正彦裁判官の補足意見要旨

出資持分の定めがある社団医療法人の場合には、一般的にいて、出資社員が同法人を細分化された割合的単位たる出資持分の口数において共同所有しているといえるから、結局、社団医療法人の企業価値（事業価値）も出資社員が出資持分の口数の割合において分有することができる。その場合、当該社団医療法人の出資持分1口当たりの時価たる客観的交換価値は、同法人の企業価値（事業価値）全体を出資持分の口数で除した金額にほかならない。

しかも、この出資持分の客観的交換価値のいかんは、当該出資持分に定款などで何らかの制約が付されている場合であっても、社団医療法人の出資持分による支配の全部又は一部が確定的にはく奪されるなどの特別な事情がない限り、基本的に左右されることはないというべきである。けだし、その場合であっても、出資社員への出資持分の払戻しや残余財産分配が法令上可能である以上は、出資社員のみが当該出資によってその企業価値（事業価値）の全体を分有する（いわば、当該社団医療法人の企業価値（事業価値）のすべてが出資持分に化体する。）という基本的構造は変わらないし、定款によって、出資持分の払戻しや残余財産分配請求権について制約的条項が規定され、同時に、その条項の変更を禁止する条項（変更禁止条項）が規定されていても、定款そのものの変更権はく奪されているものでない限りは、任意のときに法令で許容される範囲内において定款を変更してそれらの制約を取り除くことができることにより、結局、上記基本的構造が変わるとはいえないからである。

1. 会員持分払戻請求事件

東京高等裁判所平成六年（ネ）第一九二九号

平成七年六月一四日第三民事部判決

控訴人 医療法人社団 [] [] []

代理人 [] [] 外二名

被控訴人 [] [] [] []

代理人 [] [] 外一名

主 文

- 1 原判決を次のとおり変更する。
- 2 控訴人は、被控訴人に対し、五八八万三六九六円及びこれに対する昭和六三年五月二五日から支払済みに至るまで年五分の割合による金員を支払え。
- 3 被控訴人のその余の請求を棄却する。
- 4 訴訟費用は第一、二審を通じてこれを二〇分し、その一を控訴人の負担とし、その余を被控訴人の負担とする。
- 5 この判決は、第2項につき、仮に執行することができる。

事 実

第一 当事者の求めた裁判

一 控訴人

- 1 原判決中控訴人敗訴部分を取り消す。
- 2 被控訴人の右取消しにかかる部分の請求を棄却する。
- 3 訴訟費用は第一、二審とも被控訴人の負担とする。

との判決を求める。

二 被控訴人

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

との判決を求める。

第二 当事者の主張

当事者双方の主張は、原判決四丁裏一行目の「持分の払戻を請求した。」とあるのを「持分の払戻しを請求し、さらに、昭和六三年五月二四日に到達した書面によって、控訴人に対して、その支払方の催告をした。」と改め、当審における次のとおりの双方の主張を付加するほか、原判決の事実摘示のとおりであるから、これを引用する。

一 控訴人

1（払戻しの計算の基礎となる資産の額）

仮に被控訴人が控訴人の資産額に退会時における控訴人の出資総額中被控訴人の出資額の占める割合を乗じた額の持分の払戻しを受けることができるものとしても、この場合における払戻しの計算の基礎となる資産の額は、先ず、純資産額から従業員の退職金等の清算費用並びに清算所得にかかる法人税、事業税及び住民税の税額を控除した残余財産の価額である一六億四九〇九万六七六二円（乙第三一号証の公認会計士〇〇〇〇作成の鑑定報告書参照）によるべきである。

さらに、剰余金の配当を禁止した医療法五四条の規定の趣旨は、退会に伴う持分の払戻しについても貫徹されるべきであるから、払戻しの計算の基礎となる資産の額は、残余財産の価額を被控訴人の退会直前における貸借対照表上の出資金の額（四五六万三〇九四円）と剰余金の額（四億六五一二万八二五四円）に従って按分した一六〇二万一一二四円とするのが相当であり、したがって、被控訴人は、右の価額に前記持分割合を乗じた一七五万五五一一円の払戻しを受けることができるにとどまるものというべきである。

2（信義則違背・権利の濫用）

仮に被控訴人が控訴人の有する資産の時価純資産価額方式によって算定した純資産額に前記持分割合を乗じた額の持分の払戻しを受けることができるものとするれば、被控訴人は、昭和四五年五月二六日に五〇万円の出資をして、約一八年後の昭和六三年三月三十一日にはその一一二〇倍強に当たる五億数千万円の払戻しを受け得ることになり、この間の我が国の社会経済の実態に照らして、いかなる指標を用いても正当化することができないような膨大な利得を得ることになる反面、控訴人は、その支払いのためには、資産を売却したり多額の債務を負担することを余儀なくされ、ひいては経営する病院を閉鎖することさえ免れない。しかも、被控訴人は、控訴人の設立以来、その従業員として控訴人の経営する病院において稼働してきた者であって、控訴人の医療現場にも精通し、右のような多額の払戻しが控訴人にどのような影響を及ぼすかを熟知しているものである。

被控訴人の本訴請求は、控訴人を害することを知りながら、控訴人の損害を犠牲にして敢えて膨大な請求をするものであり、信義則に違背し、権利の濫用に当たるものであって、許されない。

二 被控訴人

控訴人の1（払戻しの計算の基礎となる資産の額）及び2（信義則違背・権利の濫用）の主張は、争う。

第三 証拠関係（省略）

理 由

一 控訴人が昭和三四年三月一九日に設立された精神科等を専門とする〇〇〇〇病院を経営する医療法人社団であること、被控訴人が昭和四五年五月二六日に五〇万円を出資して控訴人に入会し、昭和六三年三月三十一日に控訴人を退会したこと、控訴人の定款八条に被控訴人の主張するような定めがあること、被控訴人の退会時における被控訴人の出資額を含めた控訴人の会員の払込済出資額の合計が四五六万三〇九四円であることは、いずれも当事者間に争いがない。

二 そこで、右の控訴人の定款八条の「退会した会員は払込済出資額に応じて払戻しを請求することができる。」との規定の趣旨について検討する。

1 医療法は、医療事業の経営主体に対して、法人格を取得する途を拓き、これによって資金の

調達の方途を講じて医療事業の経営の安定を図るとともに、医療法人が営利企業化することを防止して、社会的信用を確保するために種々の法的規制を加え、そのひとつとして、同法五四条は、剰余金の配当をしてはならないものとしている。すなわち、医療法人は、損益計算上の利益金が生じた場合には、施設の整備・充実、医療従事者等の待遇の改善などに充てるほかは、積立金として留保しなければならないのであって、これを利益金として会員に分配したり、実質的に利益金の分配とみなされる行為をしてはならないのである。

しかしながら、医療法の右の規定は、医療法人が収益又は評価益を剰余金として会員に分配することを禁ずることによって、医療法人が営利企業化することを防止しようとしたものに過ぎないのであって、出資をした会員が法人資産に対する分け前としての持分を有するものとし、当該会員が退会したときその他会員資格を喪失した場合にその持分の払戻しをするかどうか又は解散時に残余財産が生じた場合にこれを持分を有する会員に帰属するものとするかどうかについては、医療法は、専ら医療法人が定款等において自律的に定めるところに委ねているのであって、同法五六条の規定は、解散時の残余財産の帰属ないし処分についてこのことを明らかにしている。

そして、控訴人の定款は、八条において退会した会員に対する持分の払戻しに関して前記のような定めを置いているほか、その三五条において、「本会が解散した場合の残余財産は総会の採択を経て払込済出資額に応じて分配するものとする。」と定めている（甲第四号証）のであって、控訴人の定款のこれらの規定の文理に照らすと、医療法人社団たる控訴人にとっては、出資をした会員は出資額に応じた法人の資産に対する分け前としての財産権（出資持分）を有するものとし、出資持分を有する会員が退会したときその他会員資格を喪失した場合においては、当該会員に対して出資持分に相当する資産の払戻しを請求することができることとしたものであることが明らかである。

このように、控訴人の定款八条の定めは、会員資格を喪失した会員に対して出資持分の払戻しを認めるものであって、一部清算としての実質を持つものであるから、控訴人は、脱退会員に対して、その資産に対する出資持分に相当する資産の払戻しをすべきものであって、単に当該脱退会員が払い込んだ出資額そのものを返還すれば足りるというものではなく、医療法五四条の規定が剰余金の配当を禁止しているからといって、定款八条の定めを控訴人の主張するように限定的に解釈して、これを脱退会員の払込済出資額そのもの又は残余財産の価額中出資金に相当する部分の払戻しを意味するに過ぎないものと解することはできない。

2 また、乙第二号証、乙第一六号証、乙第二〇号証、原審証人〇〇〇〇の証言並びに控訴人代表者及び被控訴人本人の各尋問の結果（いずれも原審）によれば、控訴人においては、設立当時の理事長〇〇〇〇〇〇外五名が合計一五九二万一六〇四円の金銭又は現物の出資をして控訴人の会員となったが、右〇〇〇〇〇〇は昭和四〇年五月八日死亡により退会したと、〇〇〇〇〇〇の退会及び控訴人の入退会のほかには控訴人の会員及び出資にはなんらの異動がないこと、控訴人は、〇〇〇〇〇〇の退会に際しては、その払込済出資額に相当する一一八五万八五一〇円を遺族に払い戻したにとどまることを認めることができる。

しかしながら、乙第七号証及び前掲控訴人代表者及び被控訴人の各尋問の結果によれば、控訴人は、その設立に際して、昭和二五年八月九日医発第五二号厚生省医務局長発各都道府県知事宛通達「医療法の一部を改正する法律の施行について」に参考添付された定款例に依拠して定款を作成したものであり、脱退会員に対する出資持分の払戻し及び解散時の残余財産の分配に関する

控訴人の定款の前記の定めは、いずれも右通達に参考添付された定款例をそのまま採用したものであることが認められるのであって、その文理ないし文言が持つ一般的な意味内容とは離れて、そこに設立者が特に個別的な意味合いを付与したものと解されず、過去に右のような一解釈事例があったからといって、それによって直ちに右定款の定めを規範的な意味内容が左右されたり規定されることになるものではない。

3 ところで、右定款八条は、脱退会員は「払込済出資額に応じて」払戻しを請求することができるものと定め、脱退会員は、退会時における控訴人の資産額に出資総額中当該脱退会員が現実に出資した額の占める割合を乗じた額の払戻しを受けることができる如くであり、控訴人の会員がすべて原始会員であるものとすれば、右定款の定めを右のように解釈したとしてもなんら差し支えない。

しかしながら、医療法人にあっても、収益が内部に留保され、または、経済状勢の変動によって資産の評価益が生じるなどして、当該法人の資産価額は常に変動することを免れず、他方、一般的に貨幣価値は低落するのを常とするから、原始会員とその後に入会した会員がある場合においては、右定款の定めを右のように解したのでは、出資時期を異にする会員間の出資持分に著しい不公平が生じることになり（このことは、設立後相当の期間が経過し、多額の資産が形成された後に入会した会員が死亡等により程なく退会したような場合を想定すれば、明らかである。）、それが設立者の合理的意思に適うものとは到底解されないところである。

そして、新会員の入会当時に原始会員が退会したとすれば、退会会員は当時の資産総額に出資総額中の当該会員の出資額の占める割合を乗じた額の払戻しを受け得たこと、換言すれば、当時原始会員は右によって算出される持分をそれぞれ有していたものと解されることを考慮すれば、設立後に出資をした会員の出資持分の割合は、当該出資時における控訴人の資産総額に当該会員の出資額を加えた額に対する当該出資額の割合によるものと解するのが相当である（なお、新会員の入会当時の当該医療法人の資産がマイナスである場合には、既存の出資額割合を増加すべき理由がないから、払込みどおりの出資額を基礎とすれば足りる。）。

4 他方、脱退会員に対する出資持分の払戻しの計算の基礎となる医療法人の資産の評価方法については、控訴人の定款にはなんらの定めもないけれども、脱退会員に対する出資持分の払戻しが医療法人の一部清算の実質を持つものであることに鑑みると、右の評価は、法人の期間損益を明らかにすることを目的とし取得価格を基礎とした帳簿価格ないし貸借対照表上の資産価額によるべきものではなく、当該会員の脱退時（出資持分請求権の発生時）における当該資産の持つ客観的な価額によって算定すべきものと解するのが相当である。

そして、脱退会員に対する出資持分の払戻しは医療法人の一部清算の実質を持つものであるとはいっても、当該法人は依然として事業を継続することになるのであるから、この場合の客観的な価額の算定は、いわゆる清算価額によるべきではなく、当該法人の事業の継続を前提として、当該資産を特定の事業のために一括して譲渡する場合の譲渡価額（営業価額）を標準とすべきものと解するのが相当である。この点について、控訴人は、払戻しの計算の基礎となる資産の額は純資産額から従業員の退職金等の清算費用並びに清算所得にかかる公租公課を控除した清算価額としての残余財産の価額によるべきものと主張するけれども、もとより正当ではない。

三 以上のような観点に立って、被控訴人が出資持分の払戻しとして控訴人から支払いを受けるべき額について検討する。

1 先ず、被控訴人の出資持分の割合については、先に説示したところに従い、被控訴人が五〇万円を出資して控訴人に入会した昭和四五年五月二六日当時の控訴人の資産総額としては、控訴人の資産中大きな部分を占め、かつ、価格変動の著しい土地及び建物については当時の時価によることとし、その余の資産及び負債の額については同年三月三十一日現在の貸借対照表上のそれを近似値として採用するのが相当であり、乙第一六号証、控訴人の申出にかかる鑑定人〇〇〇〇の鑑定結果（原審）及び前掲証人〇〇〇〇の証言によれば、控訴人の右当時における資産総額は、被控訴人の出資額を含めて、四億三一二六万七〇〇五円であることを認めることができる。

したがって、被控訴人の出資持分の割合は、四三一二六七〇〇五分の五〇〇〇〇〇とするのが相当である。

2 次に、被控訴人に対する出資持分の払戻しの計算の基礎となる昭和六三年三月三十一日現在における控訴人の資産の評価額については、同様に先に説示したところに従い、土地及び建物については当時の時価によることとし、その余の資産及び負債の額については右同日現在の貸借対照表上のそれを採用することとして、甲第五号証、乙第一号証及び被控訴人の申出にかかる鑑定人〇〇〇〇の鑑定の結果（原審）によれば、土地及び建物の当時の時価が五四億〇三四四万七〇〇〇円、右同日現在の貸借対照表上のその余の資産の額が五億五八八〇万〇六三二円、右同日現在の貸借対照表上の負債の額が八億四九三五万九三二〇円であり、そのほか、控訴人は、当時、被控訴人に対して、退職慰労金債務三八〇〇万円を負担していたことを認めることができ、これによれば、右同日現在における控訴人の資産の評価額は五〇億七四八八万八三一二円であったことになる。

3 したがって、控訴人は、被控訴人の出資持分の払戻しとして、被控訴人に対して、昭和六三年三月三十一日現在における控訴人の資産の総額五〇億七四八八万八三一二円に被控訴人前記出資持分割合四三一二六七〇〇五分の五〇〇〇〇〇を乗じた額である五八八万三六九六円の払戻金を支払う義務があるものというべきである。

四 ところで、被控訴人は、昭和六三年三月三十一日に控訴人から退会するに際して、控訴人に対して、出資持分の払戻金の支払方の催告をしたとして、これに対する同年四月一日以降の遅延損害金の支払いを求めるけれども、甲第五号証及び前掲被控訴人本人尋問の結果によれば、被控訴人は、東京地方裁判所八王子支部昭和六二年（ヨ）第六〇一号仮処分申請事件の昭和六三年三月三十一日審尋期日において、控訴人との間において裁判上の和解をし、そこにおいて控訴人の理事の職を辞し、控訴人から退会するとの合意をするるとともに、右退会に伴う出資持分の払戻しについては別途これを協議することを約したに過ぎないことが認められ、これをもっては未だ控訴人が同年四月一日以降遅滞の責めを負うものということとはできないが、乙第三〇号証の一によれば、被控訴人は、同年五月二四日に到達した書面によって初めて控訴人に払戻金の支払方の催告をしたことを認めることができるから、控訴人は、被控訴人に対して、同月二五日以降民法所定の年五分の割合による遅延損害金を支払う義務を負うに至ったものと解するのが相当である。

そして、控訴人が被控訴人に対して負う出資持分の払戻義務は、右の限度にとどまるものである以上、本訴請求が信義則に違背し又は権利の濫用に当たるとする控訴人の抗弁が失当であることは、いうまでもない。

五 以上のとおりであって、被控訴人の本訴請求は、出資持分の払戻金五八八万三六九六円及びこれに対する昭和六三年五月二五日から支払済みに至るまで民法所定の年五分の割合による遅延

損害金の支払いを求める限度で理由があり、その余の請求は棄却すべきである。

よって、これと一部結論を異にする原判決はその限度で失当であって、本件控訴はその限度で理由があるから、原判決を主文のとおり変更することとし、訴訟費用の負担については民事訴訟法九六条、八九条及び九二条の各規定を、仮執行の宣言については同法一九六条の各規定を適用して、主文のとおり判決する。

(裁判長裁判官 町田顯 裁判官 村上敬一 裁判官 中村直文)

TKC 文献番号 28010773

2. 出資持分払戻請求事件

東京高裁平成12年（ネ）第5508号（棄却）（控訴人上告）

判 決（平成13年2月28日言渡）

東京都

控 訴 人

訴訟代理人弁護士

同

同

同

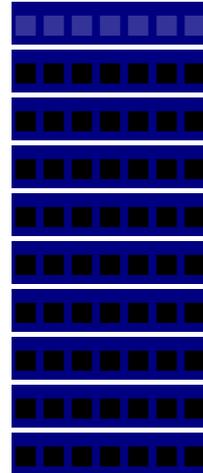
同

同

同

同

同



東京都

被 控 訴 人

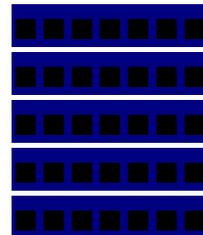
医療法人社団

代表者理事長

訴訟代理人弁護士

同

同



主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

理 由

第1 当事者の求めた裁判

1 控訴人

- (1) 原判決中、控訴人敗訴部分を取り消す。
- (2) 被控訴人は、控訴人に対し、13億円及びこれに対する平成9年5月28日から支払済みまで年5分の割合による金員を支払え。

2 被控訴人

主文同旨

第2 事案の概要

1 本件は、医療法人社団である被控訴人の社員であった訴外亡■■■■■（平成■■年■■月■■日死亡。以下「亡■■■」という。）が死亡したことにより同人の出資持分払戻請求権を全額相続した控訴人が、被控訴人の定款には退会した社員は出資額に応じて払戻を請求することができる旨の規定がされていた（以下「旧定款」という。）ところ、社員資格を喪失した者は出資額を限度として払戻請求できると定款変更された（以下「新定款」という。）ことにつき、こうした定款の規定変更を決議したとされる社員総会は開催されておらず、したがって、決議不存在であるから定款変更はされていないなどとして、旧定款に基づき、亡■■■の退社時点における被控訴人の資産に対する出資額の割合分を算出したとされる37億4900万円の内金として13億円の支払を請求している事案である。

2 前提事実

(1) 被控訴人は、明治12年に■■■■■によって個人病院として創立された■■■病院をその前身とするものであり、同病院を明治26年に亡■■■の父亡■■■が承継し、さらにその後、亡■■■によって昭和31年11月28日に医療法人社団として設立されたものである。亡■■■は、被控訴人設立後、理事長に就任してその運営に当たり、死亡時に至るまで被控訴人における出資・運営の中心的人物であった。（争いのない事実、乙21号証及び弁論の全趣旨）

(2) 亡■■■の被控訴人に対する出資額は1087万1469円であった。（争いのない事実）

(3) 控訴人は、亡■■■の妻であるが、同人の遺言により、同人の死亡による退社に基づく出資持分払戻請求権を全額相続した。（争いのない事実）

(4) 亡■■■は、妻亡■■■との間に、長男■■■、二男■■■（以下「■■■」という。）、三男■■■、四男■■■、五男■■■をもうけ、妻■■■の死後、再婚した控訴人との間に、長女■■■、二女■■■をもうけた。なお、亡■■■及び訴外■■■■■（以下「■■■」という。）は兄弟である。（甲3号証、乙22号証及び弁論の全趣旨）

3 本件における争点は、原審同様、東京都知事の平成8年6月20日付け認可に係る定款変更（以下「本件定款変更」という。）がされる前の被控訴人の旧定款9条の意義、(2)本件定款変更の効力、にある。すなわち、本件においては、亡■■■が死亡したことによる退社に基づく被控訴人に対する出資持分払戻請求権を全額相続した控訴人が、旧定款は退会した社員は出資額に応じて払戻ができる旨の規定（9条）がされていたとして、被控訴人に対し、出資持分払戻請求をしたところ、被控訴人が、旧定款は、社員資格を喪失した者は出資額を限度として払戻請求できると定款変更されたなどと主張したため、控訴人が本件定款変更を議決したとする社員総会は開催されておらず、したがって、決議不存在であるから定款変更はされていないなどと抗争し、旧定款に基づき、亡■■■の退社時点における被控訴人の資産に対する出資額の割合

分を請求している。

- 4 事案の概要及び当事者双方の主張の詳細は、原判決の「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」に記載のとおりである。
- 5 原判決は、(1) 前記定款を変更した手続は持ち回り決議によりされたものであるが、旧定款は、こうした定款変更手続を認めていないから、旧定款を新定款に変更した手続はその変更手続を規定した旧定款に違反している、(2) しかし、被控訴人においては、平成8年5月20日に定時社員総会が開催され、旧定款を新定款に変更する旨の議決がされたものの、東京都から、個人社員全員の同意を取り付けるよう指導されるとともに、前記議決に加わっている営利法人である訴外■■■■合名会社（以下「訴外会社」という。）の承諾は必要ないとの見解が示されたため、新たに持ち回り決議の方法で定款変更につき個人社員全員の承諾を得た、(3) 被控訴人は親族等のいわゆる同族で運営しているものであり、その社員全員が前記定款変更について賛成し、これが中心人物であった亡■■■の発意によるもので、しかも、その目的も病院の継続を図るという正当なものであるから、前記定款変更手続は有効にされた、(4) 新定款による亡■■■の払戻持分は、出資額の1087万1469円を限度とするから、同人の死亡による退社に基づく出資持分払戻請求権を全額相続した控訴人は、同額及びこれに対する遅延損害金の支払のみを請求できる、として控訴人のその余の請求を棄却した。
- 6 そこで、控訴人は、原判決には事実誤認があるなどとして本件控訴を提起した。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も被控訴人の請求は原判決の認容した限度で理由があるが、その余は理由がないから棄却すべきであると判断する。その理由は、次に付加するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第3 当裁判所の判断」に記載のとおりであるから、これを引用する。
- 2 控訴人は、旧定款を新定款に変更した手続（以下「本件定款変更」という。）がなされたとされている平成10年6月12日付け社員総会決議は、そもそも社員総会自体が存在しないから、前記決議は存在せず、それゆえ本件定款変更はされていないと主張する。

しかしながら、(1) 亡■■■は、前示の経緯で医療法人社団として昭和31年に設立された被控訴人の理事長であり、中心人物であったところ、同人はその生前、かねてより医療法人が出資者の死亡によりその出資持分の評価において、純資産価値も評価される結果、病院が広大な用地を有している場合には、出資者の相続による持分払戻請求によりその存立が危うくなることがあり、被控訴人の経営する■■■病院も広大な借地権を有しているため、亡■■■の死亡後の■■■病院の存続について心配し、その対策を検討していたこと、(2) 亡■■■の二男で医師である■■■は、昭和51年12月、亡■■■の要請を受けて、勤務していた医科大学を退職して■■■病院に勤務することとし、昭和62年4月に被控訴人の理事及び同病院の院長に就任した後、平成6年に亡■■■に代わって被控訴人の理事長に就任したこと、(3) ■■■は、理事長に就任後、病院の存続を望む亡■■■の意向を受けて、出資払戻を制限する方向に定款変更し

ようとしたこと、(4) そこで■■■は、弁護士に依頼して監督官庁である東京都との事前調整を経て旧定款を新定款に変更する旨の定款変更案を作成させ、平成8年5月20日の定時社員総会において定款変更の議決をすることにしたこと、(5) その当時の被控訴人の社員は、亡■■■、被控訴人の監事である■■■及び訴外会社の3名であったこと、(5) 前記総会に、亡■■■が社員及び訴外会社の代表者として出席したが、■■■は出席しなかったものの、事前に旧定款の新定款への変更案の説明を受け、これに賛成し、すべての議案につき病院側に一任したこと、(7) 旧定款には、定款の変更は、総会の議決を経なければならないと規定されているところ(39条)、その議決は、社員の3分の2以上が出席し、その3分の2以上の同意を要し(30条)、やむを得ず会議に出席できない社員はあらかじめ通知のあった事項につき書面又は代理人をもって議決権を行使できる(35条)と規定されていること、(8) 前記総会において、旧定款を新定款に変更することが議決されたが、■■■含む6名が新たに社員になる旨の承認もされたこと、(9) 被控訴人は、前記総会により定款変更がされたとして、東京都に対して定款変更の認可申請手続をしたところ、東京都から、定款変更につき個人社員全員の同意を得ること及び訴外会社の承諾書は不要である旨の指導を受けたため、亡■■■及び■■■のほか前記総会において新たに社員となった■■■を含む5名に定款変更に関する異議がないことを確認したうえ、被控訴人において平成8年6月12日付けで定款変更のみを内容とする総会議事録を作成し、持ち回り決議による方法で■■■以外の個人社員全員の承認を得たこと、(10) ■■■は、他の社員とは別個の同意書によって前記内容について承認をしたこと、(11) 被控訴人は、前記平成8年6月12日付け総会議事録及び■■■の同意書を添付して、同月17日付けで東京都に対して定款変更の認可申請をし、同月20日付けで認可されたことは原判決挙示の証拠により認められるところであって、原判決認定のとおりである。

したがって、本件定款変更は、それが初めて付議された平成8年5月20日の定時社員総会の時点で、社員の3分の2である亡■■■及び訴外会社が出席して議決されており、■■■もこれに賛成しているのであり、その後、東京都から指導を受けて定款変更手続を再度実施したが、亡■■■及び■■■は再度定款変更に同意し、新たに社員となった■■■を含む5名全員もこれに同意しているのであるから、本件定款変更は、旧定款が認めていない持ち回り決議の方法によってされたとしても、結局のところ、被控訴人の社員全員の同意を得ていると認められるのである。しかも、こうした定款変更は、被控訴人の中心人物であり、■■■病院の継続を願う亡■■■の意図を実現する目的でされたものであるから、たとえその定款変更の手続に旧定款に違反する点があるとしても、その定款変更は有効にされたものというべきである。

控訴人は、■■■が前記のような意思を有していたか疑わしいとするが、■■■■の陳述書(乙21、22)によれば、亡■■■の意思は前記のとおりであったと認められ、他にこれを覆すに足る証拠はない。

以上に検討したところによれば、本件定款変更は有効にされたというべきである。

そうすると、亡■■■の被控訴人に対する出資額は1087万1469円であるので、同人の死亡による被控訴人の退社に基づく出資持分払戻請求権を相続した控訴人は

、被控訴人に対し、同額を請求することができる。したがって、本件請求は、被控訴人に対し、1087万1469円及びこれに対する本件訴状送達の日翌日である平成9年6月28日から支払済みまで年5分の割合による遅延損害金の支払を求める限度で理由があり、その余は失当である。

3 以上によれば、これと結論を同じくする原判決は相当であるから、本件控訴は理由がない。

よって、主文のとおり判決する。

(口頭弁論終結日 平成13年1月22日)

(東京高等裁判所第12民事部 裁判長裁判官 伊藤瑩子 裁判官 秋武憲一 裁判官 小池一和)

3. 出資金等返還, 損害賠償請求事件

最高裁判所第一小法廷平成20年(受)第1809号

平成22年4月8日判決

主 文

- 1 原判決中, 上告人敗訴部分のうち, Cの出資に係る出資金返還請求に関する部分を破棄する。
- 2 前項の部分につき, 本件を東京高等裁判所に差し戻す。
- 3 上告人のその余の上告を却下する。
- 4 前項に関する上告費用は上告人の負担とする。

理 由

上告代理人■■■■, 同■■■■の上告受理申立て理由について

1 本件は, 上告人が, 医療法人である被上告人に対し, 被上告人に出資したB及びCが死亡したことにより発生した出資金返還請求権を相続等により取得したなどとして, 出資金の返還等を請求する事案である。

2 原審の確定した事実関係の概要は, 次のとおりである。

(1) 被上告人は, 昭和32年, Bが442万5600円を, その妻であるCが20万円をそれぞれ出資して設立された社団法人たる医療法人であり, B及びCは, 被上告人の社員であった者である。上記出資以外に被上告人への出資はない。

(2) 被上告人の定款(以下「本件定款」という。)には, 次のような規定があった。

ア 被上告人の社員は, 総会の決議等によるほか, その死亡によって社員の資格を失う(6条)。

イ 退社した社員はその出資額に応じて返還を請求することができる(8条)。

ウ 被上告人の目録に記載された一定の財産を基本財産とし, 特別の理由がある場合にされる総会の決議によらなければ, 基本財産を処分してはならない(9条)。また, 被上告人において剰余金を生じた場合は, 総会の決議を経てその全部又は一部を基本財産に繰り入れ又は医療機器等の購入に充てる(15条)。

エ 被上告人が解散した時の残余財産は, 総会の決議を経て, かつ, ■■■知事の認可を得て払込出資額に応じて分配する(33条)。

(3) Bは昭和57年10月3日に, Cは平成13年6月14日に, それぞれ死亡し, 被上告人の社員の資格を失った。

(4) 上告人, D及びEは, BとCの子である。

D及びEは, 平成15年12月25日, 上告人に対し, Bの死亡に伴って取得した被上告人に対する出資金返還請求権を贈与した。また, 同日, 上告人, D及びEの間において, Cの遺産全部を上告人が相続する旨の遺産分割協議が成立した。

(5) 上告人は、平成16年1月20日、B及びCの各出資に係る出資金の返還等を求めて本件訴えを提起した(以下、B及びCの各出資に係る出資金返還請求をそれぞれ「B分の出資金返還請求」、「C分の出資金返還請求」という。)

(6) 被上告人は、同年4月16日の口頭弁論期日において、B分の出資金返還請求権につき、消滅時効を援用する旨の意思表示をした。

3 原審は、上記事実関係の下において、上告人の上記各出資金返還請求について、次のとおり判断した。

(1) 本件定款は、被上告人が存続して病院を運営している間は、定款で定める基本財産を維持し、医療法54条が剰余金の配当を禁止している趣旨を踏まえ、剰余金が生じても、被上告人がこれをそのまま保有することとし、被上告人に出資した社員(以下「出資社員」という。)が退社した場合には、「返還」という文言を使用して、出資を払い戻すことを認めるにとどめたものである。本件定款8条は、出資社員が退社した場合、当該出資社員が、自己が出資した額の限度でその返還を請求することができることを定めたものと解するのが相当である。

Cは、被上告人の設立時に20万円を出資したので、上告人の請求のうち、C分の出資金返還請求は、20万円及びこれに対する遅延損害金の支払を求める限度で理由がある。

(2) B分の出資金返還請求権は、Bが死亡した昭和57年10月3日から10年の経過により時効により消滅した。したがって、上告人の請求のうち、B分の出資金返還請求は、理由がない。

4 しかしながら、原審の上記(1)の判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

(1) 医療法(平成18年法律第84号による改正前のもの)44条、56条等に照らせば、同法は、社団たる医療法人の財産の出資社員への分配については、収益又は評価益を剰余金として社員に分配することを禁止する医療法54条に反しない限り、基本的に当該医療法人が自律的に定めるところにゆだねていたと解されるところ、本件定款は、8条において「退社した社員はその出資額に応じて返還を請求することができる。」と規定するとともに、33条において被上告人の解散時における出資者に対する残余財産の分配額の算定について「払込出資額に応じて分配する」と規定する。本件定款33条が、被上告人の解散時においては、被上告人の残余財産の評価額に、解散時における総出資額中の各出資者の出資額が占める割合を乗じて算定される額を各出資者に分配することを定めていることは明らかであり、本件定款33条の「払込出資額に応じて」の用語と対照するなどすれば、本件定款8条は、出資社員は、退社時に、同時点における被上告人の財産の評価額に、同時点における総出資額中の当該出資社員の出資額が占める割合を乗じて算定される額の返還を請求することができることを規定したものと解するのが相当である。

本件定款における基本財産の規定(9条、15条)は、出資金返還請求権の額の算定の基礎となる財産の範囲や返還額の限度について定めたものとは解されないから、上記各規定は、上記判断に影響を及ぼすものではない。

(2) 以上によれば、C分の出資金返還請求権の額は、Cが死亡した平成13年6月14日の時点において既にBの死亡によりB分の出資金返還請求権が発生している以上、これを負債として控除して算定される被上告人の財産の評価額に、Bの出資額を除いて計算される総出資額中のCの出資額が占める割合である20万分の20万を乗じて算定されることとなり、同時点より後に、B分の出資金返還請求権につき消滅時効が援用されて、同請求権が消滅したとしても、C分の出

資金返還請求権の額が増加することはないと解すべきである。

5 以上と異なる原審の判断には判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨はその趣旨をいうものとして理由があり、原判決中、上告人敗訴部分のうち、C分の出資金返還請求に関する部分は破棄を免れない。

そして、C分の出資金返還請求権の額、被上告人が過去に和議開始の申立てをしてその後再建されたなどの被上告人の財産の変動経緯とその過程においてCらの果たした役割、被上告人の公益性・公共性の観点等に照らすと、上告人の請求は権利の濫用に当たり許されないことがあり得るというべきである。したがって、C分の出資金返還請求権の額や上告人の請求が権利の濫用に当たるかどうか等について、更に審理を尽くさせるため、同部分につき、本件を原審に差し戻すこととする。

なお、上告人は、B分の出資金返還請求及び有益費償還請求に関する部分についても上告受理の申立てをしたが、その理由を記載した書面を提出しないから、同部分に関する上告は却下することとする。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。なお、裁判官宮川光治、同金築誠志の各補足意見がある。

裁判官宮川光治の補足意見は、次のとおりである。

1 法廷意見のとおり、平成18年改正前（以下「改正前」という。）の医療法は、社団たる医療法人の財産の出資社員への分配に関し、54条に反しない限り、私的自治（自律）にゆだねていると解される。したがって、定款において、出資した社員は当該社団たる医療法人の資産に対し出資額に応じた持分を有するものとし、当該社団たる医療法人が解散した場合は、出資した社員は出資持分に相当する残余資産の分配を受けることとするとともに、社員資格を喪失した場合においても、同様に、当該社員は出資持分に相当する資産の払戻しを請求することができることと定めることができる。行政解釈及び税務解釈はこれを是認しており、裁判例もこの解釈を支持している（東京高判平成7年6月14日高民集48巻2号165頁等）。昭和25年8月9日医発第521号厚生省医務局長発各都道府県知事あて通知「医療法の一部を改正する法律の施行について」に添付された定款例（以下「モデル定款」という。）は、第9条において「退社した社員は、その出資額に応じて払戻しを請求することができる。」、第36条において「本社団が解散した場合の残余財産は、払込済出資額に応じて分配するものとする。」と規定しているが、これは、上記趣旨の定款例を示したものであり、このモデル定款に従い、改正前医療法の下では、多数の持分の定めのある社団たる医療法人が設立されてきたのである。医療法人の数は、平成21年3月31日現在4万5396であるが、持分の定めのある社団は4万3234であり、約95パーセントを占めている。なお、いわゆる一人医師医療法人の数は3万7878に達している。本件定款は、記録によればモデル定款に依拠して作成されたものと認められるところ、その第8条の「退社した社員はその出資額に応じて返還を請求することができる。」とは、モデル定款第9条と同義であると解される。

医療事業を法人化する場合において、非営利性の貫徹を志向するとともに経営の継続性・将来性を確立しようとする場合は、財団、持分の定めのない社団という法人形態を選択することができる。また、いったん持分の定めのある社団として設立した場合であっても、後に、定款を変更することにより持分の定めのない社団に移行することができる。近年、厚生労働省は、社員の退

社時における持分払戻請求権及び解散時における残余財産分配請求権について払込額を限度とすることを定款において明らかにするという出資額限度法人を、定款案を示して勧奨しており（平成16年8月13日医政発第0813001号各都道府県知事あて厚生労働省医政局長通知）、出資額限度法人としての設立例及びこれへの移行例もみられる。平成18年改正医療法の下では、施行日の平成19年4月1日以降新たに医療法人を設立認可する場合、その形態は、財団法人か持分の定めのない社団法人のみとなったが、従前の定款の規定は有効とされており、持分の定めのある社団法人は存続している（同法附則10条2項）。

原判決は、改正前の医療法は、医療法人が存続する場合と解散する場合を峻別しているという解釈を示し、医療法人が存続してその開設する病院を経営する限り、剰余金及びその積立金の利益処分の実質を有する行為を禁止していると解するのが相当であり、したがって、社員が退社した場合にも剰余金及びその積立金の全部又はその一部を払い戻す行為も禁止していると解するのが相当であるとしている。この判断は、医療法の解釈を誤っており、昭和25年以来の医療法人制度の法的安定性を動揺させるおそれがあり、是認できない。

2 持分の定めがある社団法人たる医療法人において、出資社員の退社による返還請求額が多額となり医療法人の存続が脅かされるという場合があり得るとしても、当該医療法人の公益性を適切に評価し、出資者が受ける利益と当該医療法人及び地域社会が受ける損害を客観的に比較衡量するという、権利濫用法理の適用により妥当な解決に至ることが可能である。とりわけ、当該医療法人が過去において債務超過かそれに近い状態に陥り、後に関係者の努力により再建されて現在の資産状態が形成され、その資産形成には当該社員が貢献していないというような事案では、当該社員の出資持分に相当する資産の返還請求は権利の濫用となり得るものと考えられる。

裁判官金築誠志の補足意見は、次のとおりである。

1 本件定款のような規定を持つ医療法人における退社した社員の財産上の請求権については、租税上の取扱いを含めた長年にわたる行政実務及び多くの裁判例を通じて、退社時の法人財産評価額に対する出資割合に応じた金額の請求権を意味するものと解されてきた。医療法人の存続を優先的に考える見地からの原判決のような解釈は、その意図は理解できなくはないものの、今卒然とこうした解釈を採用することは、本件定款と同様の規定を有する極めて多くの医療法人の出資者等に対し、予期せざる重大な不利益を及ぼすおそれがあり、著しく法的安定性を害するものといわざるを得ない。私が、原判決を支持できないと考える最大の実質的な理由は、ここにある。

本件において本判決の判示する方法によって算出される金額の出資金返還請求を認容することが、従来の経緯、被上告人存続の見地等から不当であると判断される場合には、権利濫用等の法理の適用を検討するのが採るべき道であると考えられる。

2 ところで、第1審判決は、被上告人における退社社員の出資金返還請求権につき、本判決と同様、被上告人の財産評価額に出資割合を乗じた額の請求権であると解した上で、B分の出資金返還請求権が時効により消滅したことにより、同請求権は、Bの死亡時点に遡って存在しないものと扱われるから、C分の出資金返還請求権の範囲は、B分の出資金返還請求権を負債として考慮しない被上告人の純資産全部に及ぶとしている。しかしながら、C分の出資金返還請求権は、Cの死亡退社により当然に、具体的な金銭請求権として、すなわち具体的な金額の確定した請求権として成立するのであり、その計算の基礎となる純資産の額は、その当時に負債として存在したB分の出資金返還請求権を控除したものでなければならず、その後弁済までの間に、同請求権

の消滅時効が完成し、援用されたからといって、C分の出資金返還請求権の金額を再計算すべき理由はないといわなければならない。第1審判決は、Bの死亡により被上告人の社員はC一人となり、Cが被上告人の純資産全部に対し出資持分を有することになったことをもって、B分の出資金返還請求権の時効消滅による純資産の増加分もC分の出資金返還請求権の対象になる根拠としているが、Cの死亡後は、上記のようにCの持分は具体的な出資金返還請求権に変換しており、被上告人の資産に対する割合的な権利というものが残存しているわけではないのであるから、同請求権の金額は、Cの死亡後に生じた事由による資産の増減に伴って変動するものではないと解すべきである。

(裁判長裁判官 櫻井龍子 裁判官 宮川光治 裁判官 金築誠志 裁判官 横田尤孝 裁判官 白木勇)

TKC 文献番号 25442064

4. 贈与税決定処分等取消請求事件

最高裁判所第二小法廷平成20年（行ヒ）第241号

平成22年7月16日判決

主 文

原判決を破棄する。

被上告人らの控訴を棄却する。

控訴費用及び上告費用は被上告人らの負担とする。

理 由

上告代理人[]ほかの上告受理申立て理由について

1 本件は、社団たる医療法人（以下「社団医療法人」という。）の増資に当たり被上告人らが出資を引受けたことについて、これにより被上告人らは著しく低い価額の対価で利益を受けたものであり、相続税法（平成15年法律第8号による改正前のもの）9条所定のいわゆるみなし贈与に当たるとして、上告人が、被上告人らに対し、それぞれ贈与税の決定及び無申告加算税の賦課決定（以下、これらを併せて「本件各処分」という。）をしたことから、被上告人らが、上告人は上記出資の評価を誤ったものであり、みなし贈与に当たらないなどとして、本件各処分の取消しを求めている事案である。

2 原審の適法に確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。

（1）ア 医療法人A会（以下「本件法人」という。）は、Bによって昭和30年に設立された社団医療法人であり、後記オの増資がされる直前の平成10年3月末時点での職員数は255人であった。X2はBの長女で、X1はX2の夫、X3とX4はX1とX2の子である。

イ 本件法人は、定款で、出資社員は退社した場合その出資額に応じて払戻しを請求することができ、また本件法人が解散した場合における残余財産は、所定の手続を経て、出資額に応じて社員に帰属させる旨を定めていた。また、本件法人は、定款で、その財産を基本財産と運用財産とに分け、退社した社員に対する払戻しは、まず運用財産から支弁し、不足のあるときには基本財産を処分して支弁する旨定めていた。

なお、社団医療法人が定款を定める際の指針として作成されたいわゆるモデル定款（昭和25年8月9日医発第521号各都道府県知事あて厚生省医務局長通知「医療法の一部を改正する法律の施行について」に添付された定款）においても、社団医療法人に出資した社員（以下「出資社員」という。）は退社時に出資額に応じた払戻しを請求することができ、また当該法人の解散時にも出資額に応じた残余財産の分配を受けることができる旨の条項が置かれている。

ウ 本件法人の出資金額は、定款で1口当たり5万円と定められているところ、X1は、昭和63年5月、本件法人の理事長であったBから、その有する本件法人の出資のうち10口を代金1

億1497万円余で譲り受け、同年6月、Bに替わって本件法人の理事長に就任した。

エ 本件法人は、平成9年8月に出資の払戻し等について定款を変更し、出資社員が退社時に受ける払戻し及び本件法人解散時の残余財産分配は、いずれも運用財産についてのみすることができ、解散時の残余財産のうちの基本財産は国又は地方公共団体に帰属するとの定めを置くとともに、これらの払戻し等に係る定款の定めの変更はできない旨の条項を置いた（以下、変更後の定款を「新定款」という。）。もっとも、基本財産と運用財産の各範囲に係る定款の定めは、上記条項による変更禁止の対象となっていない。

オ 本件法人の平成10年5月時点での総出資口数は110口であり、そのうち98口をBが、12口をX1が有していたところ、同月の定時社員総会で、出資口数を90口増加して200口とし（以下、この増資を「本件増資」という。）、増資分すべてを被上告人らに対して割り当てることが可決され、X1とX2が各23口、X3とX4が各22口を割り当てられることとなった。被上告人らは1口当たり5万円の出資金額（被上告人ら合計で450万円）を払い込み、その結果、Bが本件法人の出資口数のうち98口を、被上告人らはその余の合計102口をそれぞれ有することとなった。

カ 本件増資当時における本件法人の財産全体の評価は7億円余であった。その内訳をみると、基本財産の評価は24億円余であったが、運用財産については、これに属する資産がある一方で多額の負債が計上されていたため、運用財産全体としては17億円余の債務超過となっていた。

（2）ア 持分の定めのある社団医療法人の出資については、「財産評価基本通達」（昭和39年4月25日付け直資56、直審17（資）国税庁長官通達。以下「評価通達」という。）の194-2（平成11年課評2-2、課資2-202による改正前のもの）が、その評価を取引相場のない株式の評価方法に準じて行うものとし、従業員数が100人以上の社団医療法人に係る出資の評価については、当該法人の年利益金額及び純資産価額を類似業種のそれと所定の方法と比較した上、類似業種の株価に比準して評価する方法（以下「類似業種比準方式」という。）等を採用している。

イ 上告人は、本件増資により被上告人らが取得した本件法人の出資につき、本件法人の前記（1）カの財産全体の評価を前提として、類似業種比準方式により評価し、その評価を1口当たり379万円余と算出した。そして、被上告人らが、1口当たり5万円の対価で上記出資を取得したことは、著しく低い価額の対価で利益を受けた場合に当たるとして、上記出資の評価から同対価を控除した額を被上告人らが贈与により取得したものとし、平成13年6月、被上告人らに対して、本件各処分をした。

3 原審は、上記事実関係等の下において、次のとおり判断して、被上告人らの請求を認容すべきものとした。

社団医療法人の出資については、当該出資について出資社員が有する権利の内容に即してその評価をする必要があるところ、当該内容は専ら定款により定まるものと解される。そして、本件法人の新定款では、その財産が基本財産と運用財産に明確に区分され、出資社員が退社した際の払戻しや本件法人の解散時における出資社員に対する財産の分配は、いずれも運用財産のみからされることになっている。本件法人の出資について出資社員が有するこのような権利内容を考慮すると、その評価の前提となる資産価値は、運用財産を基準とすべきであって、本件では、基本財産と運用財産とを本件法人のように区別しない業者を標本とする類似業種比準方式により出資

の評価をする前提を欠く。そして、前記のとおり、運用財産が債務超過であること等を踏まえて、本件法人の出資の時価について評価すると、本件増資時点における本件法人の出資1口当たりの評価額は出資金額である5万円を上回るものではなく、被上告人らが著しく低い価額の対価で利益を受けたとはいえない。

4 しかしながら、原審の上記判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

(1) 相続税法22条は、贈与等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時における時価によるとするが、ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解され、本件法人の出資についても、この観点からその価額が評価されるべきである。

ところで、医療法人は、相当の収益を上げ得る点で一般の私企業とその性格を異にするものではなく、その収益は医療法人の財産として内部に蓄積され得るものである。そして、出資社員に対する社団医療法人の財産の分配については、剰余金の配当を禁止する医療法（平成18年法律第84号による改正前のもの）54条に反しない限り、基本的に当該法人が定款で定め得るのであって（同法44条、56条）、出資社員が出資額に応じて退社時の払戻しや解散時の残余財産分配を受けられる旨の定款の定めがある場合、これに基づく払戻し等の請求が権利濫用になるなどといった特段の事情のない限り、出資社員は、総出資額中に当該出資社員の出資額が占める割合に応じて当該法人の財産から払戻し等を受けられることとなる（最高裁平成20年（受）第1809号同22年4月8日第一小法廷判決・民集64巻3号登載予定参照）。標準的な出資の権利内容を示したモデル定款は、前記のとおり、出資社員は出資額に応じて払戻し等を受け得るとするが、その対象となる財産を限定してはならず、多くの社団医療法人がこれに準じた定款を定めていることがうかがわれるところである。上記権利内容は、自治的に定められる定款によって様々な内容となり得る余地があるものの、その変更もまた可能であって、仮にある時点における定款の定めにより払戻し等を受け得る対象が財産の一部に限定されるなどしていたとしても、客観的にみた場合、出資社員は、法令で許容される範囲内において定款を変更することにより、財産全体につき自らの出資額の割合に応じて払戻し等を求め得る潜在的可能性を有するものである。また、定款の定めのかんによって、当該法人の有する財産全体の評価に変動が生じないのはいうまでもない。そうすると、持分の定めのある社団医療法人の出資は、定款の定めのかんにかかわらず、基本的に上記のような可能性に相当する価値を有するということができる。

評価通達194-2は、以上のような持分の定めのある社団医療法人及びその出資に係る事情を踏まえつつ、出資の客観的交換価値の評価を取引相場のない株式の評価に準じて行うこととしたものと解される。そうすると、その方法によっては当該法人の出資を適切に評価することができない特別の事情の存しない限り、これによってその出資を評価することには合理性があるというべきである。

(2) これを本件についてみると、本件法人は、もともと退社時の払戻しや解散時の残余財産分配の対象となる財産を本件法人の財産全体としていたところ、これを変更し、新定款において、上記払戻し等の対象となる財産を運用財産に限定したものである。

新定款においては、上記払戻し等に係る定めの変更を禁止する旨の条項があるが、社団法人の性格にかんがみると、法令において定款の再度変更を禁止する定めがない中では、このような条項があるからといって、法的に当該変更が不可能になるものではないから上記結論を左右するものではない。また、前記のとおり、基本財産と運用財産の範囲に係る定めは変更禁止の対象とさ

れていないから、運用財産の範囲が固定的であるともいえない。そうすると、本件においては、本件増資時における定款の定めに基づく出資の権利内容がその後変動しないと客観的に認めるだけの事情はないといわざるを得ず、他に評価通達194-2の定める方法で新定款の下における本件法人の出資を適切に評価することができない特別の事情があることもうかがわれない。

したがって、本件において、新定款下での本件法人の出資につき、基本財産を含む本件法人の財産全体を基礎として評価通達194-2の定める類似業種比準方式により評価することには、合理性があるというべきである。

そして、上記の方式に基づく評価によれば、上告人が上記出資の評価を1口当たり379万円と算定したことに違法はなく、これによれば、被上告人らは、本件増資に係る出資の引受けにより、著しく低い価額の対価で利益を受けたといえることができる。

5 以上と異なる原審の前記判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨は理由があり、原判決は破棄を免れない。そして、本件各処分には違法はないとした第1審の判断は是認することができるから、被上告人らの控訴を棄却すべきである。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。なお、裁判官古田佑紀、同須藤正彦の各補足意見がある。

裁判官古田佑紀の補足意見は次のとおりである。

定款において持分の払戻しが制限されている場合のその価額の評価についてすべての資産を基礎とすることは相当でないとする原審の説示には共感を感じる面もないではない。例えば、持分権者が何らかの事情により脱退して払戻しを受ける場合に、定款において払戻しを受けることができる資産が制限されているときはその制限を超えて払戻しを受けることができないことは明らかである。このような場合、持分取得の時点で全資産をもって持分価額評価の基礎として課税がされれば、持分権者が持分の処分により実際に取得できる利益からみて不相応に高額な課税がされた結果になる可能性がある。その観点からすれば、持株数に応じた資産に対する権利が当然の前提となる会社と同様に全資産を評価の基礎とする評価方法が本件のような法人について妥当するかは疑問があり、定款変更の可能性があるということをもって直ちにその合理性を認めることには困難があるように思われるのである。

しかしながら、本件のような法人の持分については、取引その他の処分がなされることが必ずしも予定されず、少数の持分権者が長期にわたって保有して法人を支配する場合が多く、その処分によって価値の実現を図ることは稀であると思われるのである。そうすると、このような持分については、定款により定められた払戻しの範囲ではなく、法人の全資産に応じた保有価値によって評価することが合理的であると思われる。定款により加えられた払戻しの制限によって課税の基礎となる持分の評価額が定まるとすれば、客観的な資産価値がほぼ同じ法人であるにもかかわらず、持分権者の意思により法人ごとに税額に差が生じることとなり、課税の公平を欠く結果になるといわざるを得ない。私は、法廷意見がこのような趣旨をいうものと理解するものである。

裁判官須藤正彦の補足意見は次のとおりである。

私は法廷意見の結論に賛成するものであるが、社団医療法人の企業価値（事業価値）という観点から、以下の点を補足しておきたい。

(1) 社団医療法人は、法人税法上、会社などとともに普通法人と分類されているところ（同法2条9号、5号ないし7号）、営利を目的とするか否かの点を除けば、日々の会計処理や会計年度

ごとに事業報告書，財産目録，貸借対照表，損益計算書等の作成をし（医療法51条参照），従業員を雇用し，適切な組織管理を行いつつ，適宜の利益を稼得して財務の健全性の維持を図り継続反復して業務を行うことが予定されているという面において会社と異なるところはない。社団医療法人は，このように継続して事業を行う主体（事業体）といえるから，会社に企業価値（事業価値）が認められるように，社団医療法人もまた企業価値（事業価値）が認められ，それが，当該社団医療法人（の事業）の時価としての客観的交換価値であるといえる。しかも，この社団医療法人の企業価値（事業価値）は，事業を対象とするものである以上，当然のことながら，現在の財産状態，過去の経営成績や将来の収益見通し，具体的には，貸借対照表や損益計算書などの数値（以下，「経営指標」という。組織管理の在りようや経営者，従業員の資質等の定性的要素が加味されることもある。）などを基にして算出され得るもので，それ自体は，利益剰余金の配当が禁止されること（医療法54条），あるいは，当該社団医療法人内部の規則等で出資持分の払戻しや残余財産の分配が制約されるということ，いわんや内部的に基本財産と運用財産とをどのように仕訳するかということによっては左右されないというべきである。

しかして，社団医療法人中持分の定めのある社団医療法人においては，一般に，その出資持分は，一身専属的なものではなく，法令上又は定款上で一定の制限下にあるものの譲渡や相続が可能であるから，そこで出資持分の全部を一括して譲渡するという方法によりこの社団医療法人（の事業）そのものを譲渡することが可能であり，かつ実務上もそのようになされている。その際の譲渡の対価は，当然のことながら当該社団医療法人の企業価値（事業価値）による。

（2）しかるところ，出資持分の定めがある社団医療法人の場合には，一般的にいて，出資社員が同法人を細分化された割合的単位たる出資持分の口数において共同所有しているといえるから，結局，社団医療法人の企業価値（事業価値）も出資社員が出資持分の口数の割合において分有するということができる。その場合，当該社団医療法人の出資持分1口当たりの時価たる客観的交換価値は，上記によって算出される企業価値（事業価値）全体を出資持分の口数で除した金額にほかならない。しかも，この出資持分の客観的交換価値のいかんは，当該出資持分に定款などで何らかの制約が付されている場合であっても，社団医療法人の出資持分による支配の全部又は一部が確定的にはく奪されるなどの特別の事情がない限り基本的に左右されることはないというべきである。けだし，その場合であっても，出資社員への出資持分の払戻しや残余財産分配が法令上可能である以上は，出資社員のみが当該出資によってその企業価値（事業価値）の全体を分有する（いわば，当該社団医療法人の企業価値（事業価値）のすべてが出資持分に化体する。）という基本的構造は変わらないし，定款によって，出資持分の払戻しや残余財産分配請求権について制約条項が規定され，同時に，その条項の変更を禁止する条項（変更禁止条項）が規定されていても，定款そのものの変更権はく奪されているものでない限りは，任意のときに法令で許容される範囲内において定款を変更してそれらの制約を取り除くことができることにより，結局，上記基本的構造が変わるとはいえないからである。しかも，以上のことは，他ならぬ出資社員自身や出資持分の譲受人など関係者からもよく認識されているというべきである。

（3）これを本件についてみるに，記録によれば，本件社団医療法人は，病院と精神障害者社会復帰施設福祉ホームを経営して，患者への施療保護，病院退院後の精神障害者への住宅の提供を目的とし，本件増資の平成10年5月30日当時，病院，福祉ホームを運営し，従業員255名を雇用し，直近の同年3月31日現在の決算では資産45億円余，負債38億円，純資産7億円

余とされていたことが認められる。同法人は、持分の定めのある社団医療法人であり、その出資持分は社員（被上告人らがその地位にある。）において本件増資後計200口を所有し、かつ、その出資持分は、定款上、社員総会の承認を要するものの譲渡が可能とされ、一定の条件の下に相続も可能とされている。既に述べたところからも明らかなとおり、本件社団医療法人にも企業価値（事業価値）が認められるところ、被上告人ら出資社員は、本件増資時におけるその全体の企業価値（事業価値）を出資口数の割合で分有しているから、その時点における被上告人らの出資持分の1口当たりの客観的交換価値は、それを200で除した金額である。

なるほど、本件定款では、出資持分の払戻しや残余財産分配請求権は運用財産のみによることとされ、かつ、この点についての定款条項の変更は禁止する旨の条項（変更禁止条項）が置かれ、一見、出資社員は基本財産については価値を享受し得ないがごとき外観を呈している。しかしながら、上記変更禁止規定自体を定款変更によって廃止することが法的には可能というべきであり、それどころか基本財産と運用財産との仕訳は何らの制約もなく行うことができるようになっていたのであるから、本件社団医療法人の出資持分の時価は、あくまで前記経営指標等によって算定される企業価値（事業価値）を基にするものであり、それら出資持分の払戻しや残余財産分配請求権を制約する規定や変更禁止規定、いわんや基本財産と運用財産との仕訳状況によって基本的に左右されるものではない。しかも、そのことは、出資社員である被上告人らや本件出資持分を譲り受けるであろう者など関係者によって認識されているというべきである。したがって、本件増資当時の被上告人らの本件出資持分の時価を、運用財産の評価がマイナス17億円であるゆえをもって、出資金額たる5万円を上回ることはない（結局ゼロ程度とするのであろう。）と判示する原判決は、上記の出資持分について制約する定款規定と仕訳に依拠するのみで、本件社団医療法人の企業価値（事業価値）が、経営指標（例えば、前記のとおり、増資時直近の純資産額が7億円余である。直前期の法人税の課税所得が約1億5000万円であることもうかがわれる。）等を基にして算定され、被上告人らはこのようにして算定された企業価値（事業価値）をそれぞれの出資持分の割合において分有しているという事実を看過しているといわざるを得ず、したがってそのような評価は本件出資持分の客観的交換価値から著しくかい離しているとの感がある（実際、原判決のこの時価の算定によれば、本件社団医療法人の出資持分全部の時価は、出資持分1口当たりの金額5万円を上回らない金額に口数の200を乗じた1000万円を上回らない金額、あるいはゼロ又はそれに近い金額で譲渡されるということになるが、それは、現実離れた対価金額との感を免れない。なるほど、退社社員は、運用財産によってのみ出資持分の払戻しを受けるから、本件社団医療法人の運用財産がマイナスであるときは、計算上1円も払戻しを受けないということになる。だが、仮に退社しようとする社員がいるとしても、同人は、本件社団医療法人の出資持分の前記の意味での客観的交換価値を認識しているから、例えば1円の払戻しも受けないままに（あるいは僅少額の払戻しを受けて）出資持分を手放す（退社する）などということは、これまた現実にはほとんど考えられない。）。いわんや、本件定款その他よりして、基本財産と運用財産との仕訳は何らの制約もなく行うことができることがうかがわれるのであって、そのことに照らすと、たやすく変わり得る仕訳に依存して客観的な交換価値の評価を行うという点においても相当でないといえよう。

（4）そこで、本件出資持分の時価を導き出すべき本件社団医療法人自体の企業価値（事業価値）であるが、この場合、もちろん、それは、前記経営指標等を厳密に精査してこれを基にして算定

することがより望ましいには違いないが、その算定自体が実は不確実な将来予測を前提とするものであるがゆえに具体的な算定方法となると確としたものが成立しているとはいえず、他方において、大量、迅速、簡素な徴税費用による処理を求められる課税実務には、そのような経営指標等を基にして算出される企業価値（事業価値）から出資持分の時価評価を導き出すというような複雑な算定方法は適切でもないし可能でもないであろう。しかも、課税の公平性の確保という要請は最大限に満たされなければならないから、財産評価基本通達によるこの運用には特別の事情がない限り合理性が認められるというべきである。しかるところ、同通達194-2によれば、医療法人の出資は「取引相場のない株式」の評価に準じて評価するものとされ、本件出資持分の評価は、本件社団医療法人が従業員100人以上であるということで類似業種比準方式による評価がなされる。既に述べたとおり、会社と社団医療法人の間では多くのかつ重要な点で共通の性質が認められる上、この評価方法では、本件出資持分1口当たりの年利益金額や純資産価額を基礎にし、かつ一定の掛け目（70%）が乗じられており、その一方で、このような評価方法を上回る適切な評価方法を他に見いだし得ない以上、特別の事情がない限り、これによって処理することはやむを得ないというべきである。

（5）以上のとおり、本件出資持分1口について上告人が時価を379万円余と評価したことには不合理はなく、相続税法22条に反しない。これを1口当たり5万円の対価で取得したことをもって、被上告人らが著しく低い価額の対価で利益を受けたとしてみなし贈与税を課することに誤りはなく、よって、上告人が本件各処分を行ったことに違法はない。被上告人らの本件各処分取消しの請求は棄却されるべきである。

（裁判長裁判官 竹内行夫 裁判官 古田佑紀 裁判官 須藤正彦 裁判官 千葉勝美）

TKC 文献番号 25442402

5. 持分返還請求事件

東京高裁昭和六三年（ネ）第三五〇六号
平成3・3・28第一四民事部判決

判 決

控訴人 []
右訴訟代理人弁護士 []
同 []
被控訴人 医療法人 []
右代表者理事 []
右訴訟代理人弁護士 []
同 []
同 []
同 []
右訴訟復代理人弁護士 []
同 []

主 文

- 一、本件訴えを却下する。
- 二、当審における訴訟費用は控訴人の負担とする。

事 実

第一、当事者の求める裁判

一、控訴人

1. 控訴人が、被控訴人の出資総額につき八・五二パーセントの持分を有する社員であることを確認する（当審で交換的に訴えを変更）。
2. 訴訟費用は、第一、第二審とも被控訴人の負担とする。

二、被控訴人

1. 本案前の答弁
主文第一項と同旨
2. 本案の答弁
控訴人の請求を棄却する。

3. 訴訟費用は第一、第二審とも控訴人の負担とする。

第二、当事者の主張

一、請求原因

1. 被控訴人は、[]において[]病院を開設している社団たる医療法人である。

2. (一) 被控訴人の設立時の社員は、[]、その長男の控訴人、二男の[]、三男の[]であった。

また、被控訴人の設立に際しての出資総額は六一四万八八〇一円であり、[]において一〇万円（出資割合一・六パーセント）、控訴人において五〇万円（同八・二パーセント）、[]において五四四万八八〇一円（同八八・六パーセント）、[]において一〇万円（同一・六パーセント）をそれぞれ出資したものである。

(二) []は、昭和四六年八月六日死亡し、その子である控訴人、[]、[]、[]及び[]がそれぞれ〇・三二パーセントの割合で同人の前記一・六パーセントの持分を相続した。

(三) なお、[]は、昭和五四年一〇月二六日死亡し、[]において[]の全持分を相続している。

(四) したがって、控訴人の現在の持分は八・五二パーセントである。

3. ところが、被控訴人は控訴人が前記持分を有することを争っている。

よって、控訴人は、被控訴人の八・五二パーセントの持分を有する社員であることの確認を求める。

二、被控訴人の本案前の主張

1. 八・五二パーセントの出資持分確認について

非営利法人である医療法人においては、出資の有無に関係なく、定款に定められた方式に従って社員となることができるのであり、出資したか否か、あるいは出資額が幾らであるかによって、社員総会における議決権等のいわゆる社員権に相違が生じるものではない。したがって、医療法人においては、社員はいずれも平等であるので、社員たる地位を有している以上、その社員の出資の有無、多寡は、同人の法的地位に何ら影響を及ぼすものではない。

被控訴人の社員についても右法理はそのまま該当する。被控訴人の社員にとって、その出資の有無及びその額如何が問題となるのは、わずかに「退社した社員はその出資額に応じて払戻を請求することが出来る。」（定款第八条）が適用される場面のみである。したがって、控訴人が退社し、具体的にその出資額に応じた払戻しを請求する権利が発生した時点において、初めて、その出資の有無ないしは出資額を争えば足り、右請求権が発生していない現時点において潜在的な出資額の確認を求めることは、控訴人に何らの法律上の利益をもたらすものではない。

2. 社員権の確認について

本件訴えを、控訴人が被控訴人の社員であることの確認を求めるものと解しても、被控訴人は、控訴人が被控訴人の社員であることは、本件訴訟の当初から認めており、何ら争っていないのであるから確認の利益を欠くものである。

三、請求原因に対する答弁

1. 請求原因1の事実は認める。

2. 同2の事実について

(一)のうち、被控訴人の設立時の社員が■■■、控訴人、■■■、■■■であったこと、被控訴人の設立に際しての出資総額が六一四万八八〇一円であったことは認めるが、その余は否認する。右出資は、すべて■■■がしたものであって、その余の社員は全く何らの出資もせず、ただ形式的に名を連ねただけにすぎない。すなわち、右出資総額は、昭和四二年四月一日現在の資産と負債の差額にほかならず、結局のところ、被控訴人の前身である■■■病院の財産を引き継いだものであって、控訴人、■■■及び■■■■の出資というのは、出資者が複数であるという体裁を整えるためだけの数字の操作をしたものにすぎない。

(二)のうち、■■■が控訴人主張の日に死亡したこと、控訴人らが■■■の子であることは認め、その余は否認する。

(三)は認める。

(四)の主張は争う。

3. 同3のうち、被控訴人において控訴人が被控訴人の出資持分を有していることを争っている事実は認めるが、その余は否認する。被控訴人は、控訴人が被控訴人の社員であることは全く争っていない。

第三、証拠関係〈略〉

理 由

一、控訴人の当審における新請求にかかる本件訴えは、不適法であると判断する。その理由は、次のとおりである。

1. 被控訴人が社団たる医療法人であり、控訴人がその社員であることは、当事者間に争いがなく、成立に争いのない乙第一号証によると、被控訴人の定款第八条には「退社した社員はその出資額に応じて払戻を請求することが出来る。」と規定されていることが認められる。

2. 確認の訴えは原則として現在における法律関係の存否を目的とするものに限って許されるのであり、ある法律関係が将来成立するか否かについて現に問題となっており将来争訟が発生する可能性がある場合にあっても、現実に争訟の発生した時点において現在の法律関係の存否につき確認の訴えを提起することを認めれば足りるものであるから、将来における法律関係の成否はこれを確認の対象とすることは許されないと解される。

本件において、被控訴人は社団たる医療法人であるところ、医療法六八条によって準用される民法六五条の規定によると、定款に別段の定めのない限り社員の表決権は平等とされているが、被控訴人の定款にこの点につき特別の規定はない。そのほか、社員の出資を前提とし、あるいはその額によって社員の権利関係に差異を設けた規定は医療法、民法にも被控訴人の定款にも存しない。むしろ、医療法は社員たる資格として出資することを必要なものとしておらず（四四条二項七号）（被控訴人の定款第五条においても、総会の承認を要件とするのみである。）、会社におけるような出資一口の金額（有限会社法六条等）あるいは株式の数、一株の金額（商法一六六条等）等についての定めはなく、むしろ剰余金配当の禁止（医療法五四条）の定めが設けられているなど、医療法人は営利法人ではなく公益を目的とする事業を行う法人であると解されるから、

医療法人の社員は、公益社団法人における社員と同様に、当該法人の財産に対する何らの権利も有しておらず、社員総会における表決権を有するにすぎないと解するのが相当である。そうすると、控訴人主張の持分は存しないといわざるを得ない。もっとも、前記認定のとおり定款第八条により、被控訴人の社員は、退社に際し出資額に応じ払戻しを受けられることになっているので、控訴人の出資額の有無、その額によって控訴人の受けられる払戻しの額等に差異の生ずる可能性がある。しかし、現時点においては、控訴人は被控訴人を退社したとの主張をしておらず、当審における新請求も控訴人が現在も被控訴人の社員であることを前提としているものであるから、控訴人の請求は将来控訴人が被控訴人を退社した場合において発生するか否か、その額如何が問題となり得る出資払戻し請求に基づく法律関係の確定を求めるものに帰着する。そして、右のような将来の法律関係の確認を求める訴えが訴訟上許されないことは前説示のとおりであるから、本件確認の訴えはその主張するところ自体において不適法として却下を免れない。

3. なお、仮に本件訴えの趣旨を控訴人が被控訴人の社員たる地位を有することの確認を求めるものと理解しても、本件記録によれば、被控訴人は控訴人がその社員であること自体は本件訴訟の当初から全く争っておらず、これを認めていることが明らかであるから、確認の利益を欠くものといわざるを得ない。

二、よって本件訴えは訴えの利益を欠くものであり不適法であるから、その余の点について判断するまでもなくこれを却下することとし、当審における訴訟費用の負担について民事訴訟法九五条、八九条を適用して、主文のとおり判決する。

(裁判長裁判官 越山安久 裁判官 赤塚信雄 桐ヶ谷敬三)

TKC 文献番号 27814863

資料 ④法令

持分なし医療法人への移行に係る税務（抜粋）

【法人税法】

（定義）

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一 ～九の二 （略）

十 同族会社 会社の株主等（その会社が自己の株式又は出資を有する場合のその会社を除く。）の三人以下並びにこれらと政令で定める特殊の関係のある個人及び法人がその会社の発行済株式又は出資（その会社が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の百分の五十を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合その他政令で定める場合におけるその会社をいう。

十一 ～ 十四 （略）

十五 役員 法人の取締役、執行役、会計参与、監査役、理事、監事及び清算人並びにこれら以外の者で法人の経営に従事している者のうち政令で定めるものをいう。

十六 ～ 十七の二 （略）

十八 利益積立金額 法人（連結申告法人を除く。）の所得の金額（第八十一条の十八第一項（連結法人税の個別帰属額の計算）に規定する個別所得金額を含む。）で留保している金額として政令で定める金額をいう。

十八の二 連結利益積立金額 連結法人（連結申告法人に限る。）の連結所得の金額（所得の金額を含む。）で留保している金額として政令で定める金額をいう。

十八の三 ～ 四十四 （略）

【法人税法施行令】

（医療法人の設立に係る資産の受贈益等）

第三十六条の四 医療法人がその設立について贈与又は遺贈を受けた金銭の額又は金銭以外の資産の価額は、その医療法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。

2 社団である医療法人で持分の定めのあるものが持分の定めのない医療法人となる場合において、持分の全部又は一部の払戻しをしなかつたときは、その払戻しをしなかつたことにより生ずる利益の額は、その医療法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。

（利益積立金額）

第九条 法第二条第十八号（定義）に規定する政令で定める金額は、同号に規定する法人の当該事業年度前の各事業年度（当該法人の当該事業年度前の各事業年度のうちに連結事業年度に該当する事業年度がある場合には、各連結事業年度の連結所得に対する法人税を課される最終の連結事業年度（以下この項において「最終連結事業年度」という。）後の各事業年度に限る。以下この項において「過去事業年度」という。）の第一号から第七号までに掲げる金額の合計額から当該法人の過去事業年度の第八号から第十二号までに掲げる金額の合計額を減算した金額（当該法人の

当該事業年度前の各事業年度のうちに連結事業年度に該当する事業年度がある場合には、最終連結事業年度終了の時における連結個別

利益積立金額を加算した金額)に、当該法人の当該事業年度開始の日以後の第一号から第七号までに掲げる金額を加算し、これから当該法人の同日以後の第八号から第十二号までに掲げる金額を減算した金額とする。

一 イからチまでに掲げる金額の合計額からリからルまでに掲げる金額の合計額を減算した金額(当該金額のうちに当該法人が留保していない金額がある場合には当該留保していない金額を減算した金額とし、公益法人等又は人格のない社団等にあつては収益事業から生じたものに限る。)

イ～ト (略)

チ 第三十六条の四第一項(医療法人の設立に係る資産の受贈益等)に規定する金銭の額又は金銭以外の資産の価額及び同条第二項に規定する利益の額

リ～ル (略)

二～十二 (略)

2～4 (略)

(連結利益積立金額)

第九条の二 法第二条第十八号の二(定義)に規定する政令で定める金額は、各連結法人(同号に規定する連結申告法人に限る。)の当該連結事業年度前の各連結事業年度(当該連結法人の当該連結事業年度前の各事業年度のうちに連結事業年度に該当しない事業年度がある場合には、各事業年度の所得に対する法人税を課される最終の事業年度(以下この項において「最終事業年度」という。)後の各連結事業年度に限る。以下この項において「過去連結事業年度」という。)の第一号から第五号までに掲げる金額の合計額から当該連結法人の過去連結事業年度の第六号及び第七号に掲げる金額の合計額を減算した金額(当該連結法人の当該連結事業年度前の各事業年度のうちに連結事業年度に該当しない事業年度がある場合には、最終事業年度終了の時における利益積立金額を加算した金額)に、当該連結法人の当該連結事業年度開始の日以後の第一号から第五号までに掲げる金額を加算し、これから当該連結法人の同日以後の第六号及び第七号に掲げる金額を減算した金額の合計額とする。

一 イからチまでに掲げる金額の合計額からリからルまでに掲げる金額の合計額を減算した金額(当該金額のうちに当該連結法人が留保していない金額がある場合には、当該留保していない金額を減算した金額)

イ～ト (略)

チ 個別益金額を計算する場合の第三十六条の四第一項(医療法人の設立に係る資産の受贈益等)に規定する金銭の額又は金銭以外の資産の価額及び同条第二項に規定する利益の額

リ～ル

二～七 (略)

2～3 (略)

【相続税法】

(贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合)

第九条 第五条から前条まで及び次節に規定する場合を除くほか、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合においては、当該利益を受けた時において、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額（対価の支払があつた場合には、その価額を控除した金額）を当該利益を受けさせた者から贈与（当該行為が遺言によりなされた場合には、遺贈）により取得したものとみなす。ただし、当該行為が、当該利益を受ける者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、その者の扶養義務者から当該債務の弁済に充てるためになされたものであるときは、その贈与又は遺贈により取得したものとみなされた金額のうちその債務を弁済することが困難である部分の金額については、この限りでない。

(人格のない社団又は財団等に対する課税)

第六十六条 代表者又は管理者の定めのある人格のない社団又は財団に対し財産の贈与又は遺贈があつた場合においては、当該社団又は財団を個人とみなして、これに贈与税又は相続税を課する。この場合においては、贈与により取得した財産について、当該贈与をした者の異なるごとに、当該贈与をした者の各一人のみから財産を取得したものとみなして算出した場合の贈与税額の合計額をもつて当該社団又は財団の納付すべき贈与税額とする。

2 前項の規定は、同項に規定する社団又は財団を設立するために財産の提供があつた場合について準用する。

3 前二項の場合において、第一条の三又は第一条の四の規定の適用については、第一項に規定する社団又は財団の住所は、その主たる営業所又は事務所の所在地にあるものとみなす。

4 前三項の規定は、持分の定めのない法人に対し財産の贈与又は遺贈があつた場合において、当該贈与又は遺贈により当該贈与又は遺贈をした者の親族その他これらの者と第六十四条第一項に規定する特別の関係がある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認められるときについて準用する。この場合において、第一項中「代表者又は管理者の定めのある人格のない社団又は財団」とあるのは「持分の定めのない法人」と、「当該社団又は財団」とあるのは「当該法人」と、第二項及び第三項中「社団又は財団」とあるのは「持分の定めのない法人」と読み替えるものとする。

5 第一項(第二項において準用する場合を含む。)又は前項の規定の適用がある場合において、これらの規定により第一項若しくは第二項の社団若しくは財団又は前項の持分の定めのない法人に課される贈与税又は相続税の額については、政令で定めるところにより、これらの社団若しくは財団又は持分の定めのない法人に課されるべき法人税その他の税の額に相当する額を控除する。

6 第四項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認められるか否かの判定その他同項の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

(同族会社等の行為又は計算の否認等)

第六十四条 同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合においてはその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担

を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、税務署長は、相続税又は贈与税についての更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、課税価格を計算することができる。

(特別の法人から受ける利益に対する課税)

第六十五条 持分の定めのない法人(持分の定めのある法人で持分を有する者がないものを含む。次条において同じ。)で、その施設の利用、余裕金の運用、解散した場合における財産の帰属等について設立者、社員、理事、監事若しくは評議員、当該法人に対し贈与若しくは遺贈をした者又はこれらの者の親族その他これらの者と前条第一項に規定する特別の関係がある者に対し特別の利益を与えるものに対して財産の贈与又は遺贈があつた場合においては、次条第四項の規定の適用がある場合を除くほか、当該財産の贈与又は遺贈があつた時において、当該法人から特別の利益を受ける者が、当該財産(第十二条第一項第三号又は第二十一条の三第一項第三号に掲げる財産を除く。)の贈与又は遺贈により受ける利益の価額に相当する金額を当該財産の贈与又は遺贈をした者から贈与又は遺贈により取得したものとみなす。

2 第十二条第二項の規定は、前項に規定する持分の定めのない法人が取得した同条第一項第三号又は第二十一条の三第一項第三号に掲げる財産について第十二条第二項に規定する事由がある場合について準用する。

3 前二項の規定は、第一項に規定する持分の定めのない法人の設立があつた場合において、同項の法人から特別の利益を受ける者が当該法人の設立により受ける利益について準用する。

4 第一項の法人から特別の利益を受ける者の範囲、法人から受ける特別の利益の内容その他同項の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

【相続税法施行令】

(同族関係者の範囲等)

第三十一条 法第六十四条第一項に規定する政令で定める特別の関係がある者は、次に掲げる者とする。

- 一 株主又は社員と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者及びその者の親族でその者と生計を一にしているもの
- 二 株主又は社員たる個人の使用人及び使用人以外の者で当該個人から受ける金銭その他の財産によつて生計を維持しているもの並びにこれらの者の親族でこれらの者と生計を一にしているもの

(人格のない社団又は財団等に課される贈与税等の額の計算の方法等)

第三十三条

1～2 (略)

3 贈与又は遺贈により財産を取得した法第六十五条第一項に規定する持分の定めのない法人が、次に掲げる要件を満たすときは、法第六十六条第四項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認められないものとする。

一 その運営組織が適正であるとともに、その寄附行為、定款又は規則において、その役員等のうち親族関係を有する者及びこれらと次に掲げる特殊の関係がある者（次号において「親族等」という。）の数がそれぞれの役員等の数のうちに占める割合は、いずれも三分の一以下とする旨の定めがあること。

イ 当該親族関係を有する役員等と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

ロ 当該親族関係を有する役員等の使用人及び使用人以外の者で当該役員等から受ける金銭その他の財産によつて生計を維持しているもの

ハ イ又はロに掲げる者の親族でこれらの者と生計を一にしているもの

ニ 当該親族関係を有する役員等及びイからハマまでに掲げる者のほか、次に掲げる法人の法人税第二条第十五号（定義）に規定する役員（（1）において「会社役員」という。）又は使用人である者

（1） 当該親族関係を有する役員等が会社役員となつている他の法人

（2） 当該親族関係を有する役員等及びイからハマまでに掲げる者並びにこれらの者と法人税法第二条第十号に規定する政令で定める特殊の関係のある法人を判定の基礎にした場合に同号に規定する同族会社に該当する他の法人

二 当該法人に財産の贈与若しくは遺贈をした者、当該法人の設立者、社員若しくは役員等又はこれらの者の親族等に対し、施設の利用、余裕金の運用、解散した場合における財産の帰属、金銭の貸付け、資産の譲渡、給与の支給、役員等の選任その他財産の運用及び事業の運営に関して特別の利益を与えないこと。

三 その寄附行為、定款又は規則において、当該法人が解散した場合にその残余財産が国若しくは地方公共団体又は公益社団法人若しくは公益財団法人その他の公益を目的とする事業を行う法人（持分の定めのないものに限る。）に帰属する旨の定めがあること。

四 当該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又は一部を隠ぺいし、又は仮装して記録又は記載をしている事実その他公益に反する事実がないこと。

（法人から受ける特別の利益の内容等）

第三十二条 法第六十五条第一項の法人から受ける特別の利益は、施設の利用、余裕金の運用、解散した場合における財産の帰属、金銭の貸付け、資産の譲渡、給与の支給、役員等（理事、監事、評議員その他これらの者に準ずるものをいう。次条第三項において同じ。）の選任その他財産の運用及び事業の運営に関して当該法人から受ける特別の利益（以下この条において「特別利益」という。）とし、法第六十五条第一項の法人から特別の利益を受ける者は、同項の贈与又は遺贈をした者からの当該法人に対する当該財産の贈与又は遺贈に関して当該法人から特別利益を受けたと認められる者とする。

贈与税の非課税財産（公益を目的とする事業の用に供する財産に関する部分）及び持分の定めのない法人に対して財産の贈与等があった場合の取扱いについて（抜粋）

昭和 39 年 6 月 9 日付 直審(資)24、直資 77

昭和 39 年 12 月 24 日付 直審(資)45、直資 173 改正

昭和 55 年 4 月 23 日付 直資 2-182 改正

昭和 57 年 5 月 17 日付 直資 2-177 改正

平成元年 5 月 8 日付 直資 2-209 改正

平成 4 年 6 月 19 日付 課資 2-158 改正

平成 8 年 6 月 18 日付 課資 2-116 改正

平成 10 年 6 月 18 日付 課資 2-244 改正

平成 12 年 6 月 23 日付 課資 2-258 改正

平成 15 年 6 月 24 日付 課資 2-1 改正

平成 16 年 6 月 10 日付 課資 2-6 改正

平成 20 年 7 月 8 日付 課資 2-8 改正

第 1 （略）

第 2 持分の定めのない法人に対する贈与税の取扱い

（法第 66 条第 4 項の規定の趣旨）

12 法第 66 条第 4 項の規定は、持分の定めのない法人（持分の定めのある法人で持分を有する者が不在のものを含む。以下同じ。）に対する財産の贈与又は当該法人を設立するための財産の提供（以下「贈与等」という。）により贈与等をした者又はこれらの者の親族その他これらの者と法第 64 条第 1 項に規定する特別の関係がある者が当該法人の施設又は余裕金を私的に利用するなど当該法人から特別の利益を受けているような場合には、実質的には、当該贈与等をした者が当該贈与等に係る財産を有し、又は特別の利益を受ける者に当該特別の利益を贈与したのと同じこととなり、したがって当該贈与等をした者について相続が開始した場合には、当該財産は遺産となって相続税が課され、又は特別の利益を受ける者に対し贈与税が課されるのにかかわらず、法人に対し財産の贈与等を行うことによりこれらの課税を免れることとなることに顧み、当該法人に対する財産の贈与等があった際に当該法人に贈与税を課することとしているものであることに留意する。

（持分の定めのない法人）

13 法第 66 条第 4 項に規定する「持分の定めのない法人」とは、例えば、次に掲げる法人をいうことに留意する。

(1) 定款、寄附行為若しくは規則（これらに準ずるものを含む。以下 13 において「定款等」という。）又は法令の定めにより、当該法人の社員、構成員（当該法人へ出資している者に限る。以下 13 において「社員等」という。）が当該法人の出資に係る残余財産の分配請求権又は払戻請求権を行使することができない法人

(2) 定款等に、社員等が当該法人の出資に係る残余財産の分配請求権又は払戻請求権を行使することができる旨の定めはあるが、そのような社員等が存在しない法人

(注) 持分の定めがある法人(持分を有する者がないものを除く。)に対する財産の贈与等があったときは、当該法人の出資者等について法第9条の規定を適用すべき場合があることに留意する。

(相続税等の負担の不当減少についての判定)

14 法第66条第4項に規定する「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とき」かどうかの判定は、原則として、贈与等を受けた法人が法施行令第33条第3項各号に掲げる要件を満たしているかどうかにより行うものとする。

ただし、当該法人の社員、役員等(法施行令第32条に規定する役員等をいう。以下同じ。)及び当該法人の職員のうちに、その財産を贈与した者若しくは当該法人の設立に当たり財産を提供した者又はこれらの者と親族その他法施行令第33条第3項第1号に規定する特殊の関係がある者が含まれていない事実があり、かつ、これらの者が、当該法人の財産の運用及び事業の運営に関して私的に支配している事実がなく、将来も私的に支配する可能性がないと認められる場合には、同号の要件を満たさないときであっても、同項第2号から第4号までの要件を満たしているときは、法第66条第4項に規定する「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とき」に該当しないものとして取り扱う。

(その運営組織が適正であるかどうかの判定)

15 法施行令第33条第3項第1号に規定する「その運営組織が適正である」かどうかの判定は、財産の贈与等を受けた法人について、次に掲げる事実が認められるかどうかにより行うものとして取り扱う。

(1) 次に掲げる法人の態様に応じ、定款、寄附行為又は規則(これらに準ずるものを含む。以下同じ。)において、それぞれ次に掲げる事項が定められていること。

イ 一般社団法人(略)

ロ 一般財団法人(略)

ハ 学校法人、社会福祉法人、更生保護法人、宗教法人その他の持分の定めのない法人

(イ) その法人に社員総会又はこれに準ずる議決機関がある法人

A 理事の定数は6人以上、監事の定数は2人以上であること。

B 理事及び監事の選任は、例えば、社員総会における社員の選挙により選出されるなどその地位にあることが適当と認められる者が公正に選任されること。

C 理事会の議事の決定は、次のEに該当する場合を除き、原則として、理事会において理事総数(理事現在数)の過半数の議決を必要とすること。

D 社員総会の議事の決定は、法令に別段の定めがある場合を除き、社員総数の過半数が出席し、その出席社員の過半数の議決を必要とすること。

E 次に掲げる事項(次のFにより評議員会などに委任されている事項を除く。)の決定は、社員総会の議決を必要とすること。

この場合において、次の(E)及び(F)以外の事項については、あらかじめ理事会における理事総数(理事現在数)の3分の2以上の議決を必要とすること。

(A) 収支予算(事業計画を含む。)

(B) 収支決算(事業報告を含む。)

(C) 基本財産の処分

(D) 借入金(その会計年度内の収入をもって償還する短期借入金を除く。)その他新たな義務の

負担及び権利の放棄

(E) 定款の変更

(F) 解散及び合併

(G) 当該法人の主たる目的とする事業以外の事業に関する重要な事項

F 社員総会のほかに事業の管理運営に関する事項を審議するため評議員会などの制度が設けられ、上記(E)及び(F)以外の事項の決定がこれらの機関に委任されている場合におけるこれらの機関の構成員の定数及び選任並びに議事の決定については次によること。

(A) 構成員の定数は、理事の定数の2倍を超えていること。

(B) 構成員の選任については、上記ハ(イ)のBに準じて定められていること。

(C) 議事の決定については、原則として、構成員総数の過半数の議決を必要とすること。

G 上記ハ(イ)のCからFまでの議事の表決を行う場合には、あらかじめ通知された事項について書面をもって意思を表示した者は、出席者とみなすことができるが、他の者を代理人として表決を委任することはできないこと。

H 役員等には、その地位にあることのみに基づき給与等を支給しないこと。

I 監事には、理事（その親族その他特殊の関係がある者を含む。）及び評議員（その親族その他特殊の関係がある者を含む。）並びにその法人の職員が含まれてはならないこと。また、監事は、相互に親族その他特殊の関係を有しないこと。

(ロ) 上記ハの(イ)以外の法人（略）

(注)1 上記ハの(イ)及び(ロ)に掲げるほか、法施行令第33条第3項第1号に定める親族その他特殊の関係にある者に関する規定及び同項第3号に定める残余財産の帰属に関する規定が定款、寄附行為又は規則に定められていなければならないことに留意する。

2 上記ハの法人の定款、寄附行為又は規則が、標準的な定款、寄附行為又は規則（租税特別措置法(昭和32年法律第26号)第40条((国等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税))の規定の適用に関し通達の定めによる標準的な定款、寄附行為又は規則をいう。)に従って定められている場合には、上記15の(1)に該当するものとして取り扱うことに留意する。

(2) 贈与等を受けた法人の事業の運営及び役員等の選任等が、法令及び定款、寄附行為又は規則に基づき適正に行われていること。

(注) 他の一の法人（当該他の一の法人と法人税法施行令（昭和40年政令第97号）第4条第2号((同族関係者の範囲))に定める特殊の関係がある法人を含む。）又は団体の役員及び職員の数が当該法人のそれぞれの役員等のうちに占める割合が3分の1を超えている場合には、当該法人の役員等の選任は、適正に行われていないものとして取り扱う。

(3) 贈与等を受けた法人が行う事業が、原則として、その事業の内容に応じ、その事業を行う地域又は分野において社会的存在として認識される程度の規模を有していること。この場合において、例えば、次のイからヌまでに掲げる事業がその法人の主たる目的として営まれているときは、当該事業は、社会的存在として認識される程度の規模を有しているものとして取り扱う。

イ～リ（略）

ヌ 医療法（昭和23年法律第205号）第1条の2第2項に規定する医療提供施設を設置運営する事業を営む法人で、その事業が次の(イ)及び(ロ)の要件又は(ハ)の要件を満たすもの

(イ) 医療法施行規則（昭和23年厚生省令第50号）第30条の35の2第1項第1号ホ及び第2

号((社会医療法人の認定要件))に定める要件（この場合において、同号イの判定に当たっては、介護保険法（平成9年法律第123号）の規定に基づく保険給付に係る収入金額を社会保険診療に係る収入に含めて差し支えないものとして取り扱う。）

(ロ) その開設する医療提供施設のうち1以上のものが、その所在地の都道府県が定める医療法第30条の4第1項に規定する医療計画において同条第2項第2号に規定する医療連携体制に係る医療提供施設として記載及び公示されていること。

(ハ) その法人が租税特別措置法施行令第39条の25第1項第1号((法人税率の特例の適用を受ける医療法人の要件等))に規定する厚生労働大臣が財務大臣と協議して定める基準を満たすもの（特別の利益を与えること）

16 法施行令第33条第3項第2号の規定による特別の利益を与えることとは、具体的には、例えば、次の(1)又は(2)に該当すると認められる場合がこれに該当するものとして取り扱う。

(1) 贈与等を受けた法人の定款、寄附行為若しくは規則又は贈与契約書等において、次に掲げる者に対して、当該法人の財産を無償で利用させ、又は与えるなどの特別の利益を与える旨の記載がある場合

イ 贈与等をした者

ロ 当該法人の設立者、社員若しくは役員等

ハ 贈与等をした者、当該法人の設立者、社員若しくは役員等（以下16において「贈与等をした者等」という。）の親族

ニ 贈与等をした者等と次に掲げる特殊の関係がある者（次の(2)において「特殊の関係がある者」という。）

(イ) 贈与等をした者等とまだ婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

(ロ) 贈与等をした者等の使用人及び使用人以外の者で贈与等をした者等から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの

(ハ) 上記(イ)又は(ロ)に掲げる者の親族でこれらの者と生計を一にしているもの

(ニ) 贈与等をした者等が会社役員となっている他の会社

(ホ) 贈与等をした者等、その親族、上記(イ)から(ハ)までに掲げる者並びにこれらの者と法人税法第2条第10号に規定する政令で定める特殊の関係のある法人を判定の基礎とした場合に同号に規定する同族会社に該当する他の法人

(ヘ) 上記(ニ)又は(ホ)に掲げる法人の会社役員又は使用人

(2) 贈与等を受けた法人が、贈与等をした者等又はその親族その他特殊の関係がある者に対して、次に掲げるいずれかの行為をし、又は行為をすると認められる場合

イ 当該法人の所有する財産をこれらの者に居住、担保その他の私事に利用させること。

ロ 当該法人の余裕金をこれらの者の行う事業に運用していること。

ハ 当該法人の他の従業員に比し有利な条件で、これらの者に金銭の貸付をすること。

ニ 当該法人の所有する財産をこれらの者に無償又は著しく低い価額の対価で譲渡すること。

ホ これらの者から金銭その他の財産を過大な利息又は賃貸料で借り受けること。

ヘ これらの者からその所有する財産を過大な対価で譲り受けること、又はこれらの者から当該法人の事業目的の用に供するとは認められない財産を取得すること。

ト これらの者に対して、当該法人の役員等の地位にあることのみに基づき給与等を支払い、又

は当該法人の他の従業員に比し過大な給与等を支払うこと。

チ これらの者の債務に関して、保証、弁済、免除又は引受け（当該法人の設立のための財産の提供に伴う債務の引受けを除く。）をすること。

リ 契約金額が少額なものを除き、入札等公正な方法によらないで、これらの者が行う物品の販売、工事請負、役務提供、物品の賃貸その他の事業に係る契約の相手方となること。

ヌ 事業の遂行により供与する利益を主として、又は不公正な方法で、これらの者に与えること。

（判定の時期等）

17 法第 66 条第 4 項の規定を適用すべきかどうかの判定は、贈与等の時を基準としてその後に生じた事実関係をも勘案して行うのであるが、贈与等により財産を取得した法人が、財産を取得した時には法施行令第 33 条第 3 項各号に掲げる要件を満たしていない場合においても、当該財産に係る贈与税の申告書の提出期限又は更正若しくは決定の時までに、当該法人の組織、定款、寄附行為又は規則を変更すること等により同項各号に掲げる要件を満たすこととなったときは、当該贈与等については法第 66 条第 4 項の規定を適用しないこととして取り扱う。

（社会一般の寄附金程度の贈与等についての不適用）

18 法施行令第 33 条第 3 項各号に掲げる要件を満たしていないと認められる法人に対して財産の贈与等があつた場合においても、当該財産の多寡等からみて、それが社会一般においてされている寄附と同程度のものであると認められるときは、法第 66 条第 4 項の規定を適用しないものとして取り扱う。

（持分の定めのない法人に対する贈与税課税の猶予等）

19 法令及びこの通達により判断して法第 66 条第 4 項の規定を適用すべき場合においては、贈与等をした者の譲渡所得について租税特別措置法第 40 条の規定による承認申請書が提出された場合においても、課税の猶予をしないことに留意する。

（贈与等をした者以外の者に特別の利益を与える場合）

20 持分の定めのない法人が、当該法人に対する財産の贈与等に関して、当該贈与等をした者及びその者の親族その他これらの者と法第 64 条第 1 項に規定する特別の関係がある者以外の者で当該法人の設立者、社員若しくは役員等又はこれらの者の親族その他これらの者と法第 64 条第 1 項に規定する特別の関係がある者に対し特別の利益を与えると認められる場合には、法第 66 条第 4 項の規定の適用はないが、当該特別の利益を受ける者に対して法第 65 条の規定が適用されることに留意する。

この場合において、贈与等に関して特別の利益を与えると認められる場合とは、「16」の(1)及び(2)に掲げる場合をいうものとして取り扱う。

（持分の定めのない法人から受ける利益の価額）

21 「20」の場合において、法第 65 条第 1 項に規定する「贈与により受ける利益の価額」とは、贈与等によって法人が取得した財産の価額によるのではなく、当該法人に対する当該財産の贈与に関して当該法人から特別の利益を受けたと認められる者が当該法人から受けた当該特別の利益の実態により評価するのであるから留意する。

「贈与税の非課税財産（公益を目的とする事業の用に供する財産に関する部分）及び公益法人に対して財産の贈与等があった場合の取扱いについて」（法令解釈通達）の一部改正のあらまし（情報）

「贈与税の非課税財産（公益を目的とする事業の用に供する財産に関する部分）及び公益法人に対して財産の贈与等があった場合の取扱いについて」（法令解釈通達）については、平成 20 年 7 月 8 日付課資 2-8 ほか 1 課共同『贈与税の非課税財産（公益を目的とする事業の用に供する財産に関する部分）及び公益法人に対して財産の贈与等があった場合の取扱いについて』等の一部改正について」（法令解釈通達）により所要の改正を行ったところであるが、そのあらましについて別添のとおり送付するので、執務の参考とされたい。

なお、単なる条項の異動等その改正の内容が形式的なものについては省略した。

また、上記法令解釈通達による改正後の取扱いは、一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（平成 18 年法律第 48 号）の施行の日（平成 20 年 12 月 1 日）以後に贈与により取得する財産に係る贈与税について適用し、同日前に贈与により取得した財産に係る贈与税については、なお従前の例によることとしているのであるから留意されたい。

別添

目次

【第 1 公益事業用財産の非課税に関する取扱い】

- 2 公益の増進に寄与するところが著しいと認められる事業
- 4 個人が特別の利益を与えること

【第 2 持分の定めのない法人に対する贈与税の取扱い】

- 13 持分の定めのない法人
- 14 相続税等の負担の不当減少についての判定
- 15 その運営組織が適正であるかどうかの判定
- 16 特別の利益を与えること

【第 1 公益事業用財産の非課税に関する取扱い】 (略)

【第 2 持分の定めのない法人に対する贈与税の取扱い】

(持分の定めのない法人)

13 法第 66 条第 4 項に規定する「持分の定めのない法人」とは、例えば、次に掲げる法人をいうことに留意する。

- (1) 定款、寄附行為若しくは規則(これらに準ずるものを含む。以下 13 において「定款等」という。)又は法令の定めにより、当該法人の社員、構成員(当該法人へ出資している者に限る。以下 13 において「社員等」という。)が当該法人の出資に係る残余財産の分配請求権又は払戻請求権を行使することができない法人
- (2) 定款等に、社員等が当該法人の出資に係る残余財産の分配請求権又は払戻請求権を行使する

ことができる旨の定めはあるが、そのような社員等が存在しない法人

(注) 持分の定めがある法人(持分を有する者が不在のものを除く。)に対する財産の贈与等があったときは、当該法人の出資者等について法第 9 条の規定を適用すべき場合があることに留意する。

(新設)

(説明)

相続税及び贈与税の納税義務者は、相続、遺贈又は贈与により財産を取得した個人を原則とするが(相法 1 の 3、1 の 4)、形式的には個人が法人に対して贈与又はその法人を設立するための財産の提供(以下「贈与等」という。)を行った場合でも、その贈与等をした個人又はこれらの者の親族等が贈与等を受けた法人から特別の利益を受けているようなときには、実質的には、贈与等をした個人が贈与等に係る財産を有し、又は特別の利益を受ける者に特別の利益を贈与したのと同じこととなる。当該贈与等をした者について相続が開始した場合には、当該財産は遺産となつて相続税が課され、又は特別の利益を受ける者に対し贈与税が課されるのにかかわらず、法人に対し財産の贈与等を行うことによりこれらの課税を免れることとなつたとすると、課税の公平を損なうおそれがある。法第 65 条及び第 66 条第 4 項の規定は、このような贈与等を通じた租税回避を防止する措置として規定されたものである。

今般の公益法人制度改革において、その設立に当たり公益目的を問わない一般社団法人や一般財団法人の設立が可能となり、これらの法人を利用した相続税等の租税回避に利用されるおそれがあることを受け、平成 20 年度税制改正では、公益法人制度改革に対応する税制上の措置の一つとして、公益法人等に対する遺贈又は贈与を通じた租税回避措置である改正前の法第 65 条及び第 66 条第 4 項の対象となる法人の範囲が、「法人税法第 2 条第 6 号(定義)に規定する公益法人等その他公益を目的とする事業を行う法人」から「持分の定めのない法人(持分の定めのある法人で持分を有する者が不在のものを含む。)」に改められるとともに所要の改正が行われた。

そこで、通達 13 では、「持分の定めのない法人」について、例示としてどのような法人がこれに当たるのかを留意的に明らかにした。

なお、持分の定めのある法人(持分を有する者が不在のものを除く。)に対する財産の贈与等があったときは、当該財産の贈与等を受けた法人の出資者等について法第 9 条の規定を適用すべき場合があることから、通達(注)では、そのことを留意的に明らかにした。

(相続税等の負担の不当減少についての判定)

14 法第 66 条第 4 項に規定する「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とき」かどうかの判定は、原則として、贈与等を受けた法人が法施行令第 33 条第 3 項各号に掲げる要件を満たしているかどうかにより行うものとする。

ただし、当該法人の社員、役員等(法施行令第 32 条に規定する役員等をいう。以下同じ。)及び当該法人の職員のうち、その財産を贈与した者若しくは当該法人の設立に当たり財産を提供した者又はこれらの者と親族その他法施行令第 33 条第 3 項第 1 号に規定する特殊の関係がある者が含まれていない事実があり、かつ、これらの者が、当該法人の財産の運用及び事業の運営に関して私的に支配している事実がなく、将来も私的に支配する可能性がないと認められる場合には、同号の要件を満たさないときであっても、同項第 2 号から第 4 号までの要件を満たしているときは、法第 66 条第 4 項に規定する「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

められるとき」に該当しないものとして取り扱う。

(新設)

(説明)

平成 20 年度税制改正後の法第 66 条第 4 項の規定では、持分の定めのない法人(持分の定めのある法人で持分を有する者がいないものを含む。以下同じ。)に対して財産の贈与又は遺贈があった場合(当該法人を設立するために財産の提供があった場合を含む。以下同じ。)において、その贈与又は遺贈によりその贈与又は遺贈をした者の親族その他これらの者と法第 64 条第 1 項に規定する特別の関係がある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認められるときには、その法人を個人とみなして、相続税又は贈与税を課することとされている。

この場合における「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とき」の判定については、従来、本通達の改正前の通達 14 で、その具体的な判定基準を定めていたが、今般の公益法人制度改革に伴う税制改正の所要の措置により、法施行令第 33 条第 3 項において、その判定基準が明記された。

そこで、通達 14 では、法第 66 条第 4 項に規定する「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とき」かどうかの判定について、原則的な取扱いを定めるとともに、相続税又は贈与税の負担の減少がおよそ考えられない善意の第三者からの贈与等(寄附)について例外的な取扱いを定めた。

まず、通達 14 では、「相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果となると認められるとき」かどうかの判定は、原則として贈与等を受けた法人が法施行令第 33 条第 3 項各号に掲げる要件を満たしているかどうかにより行うこととした。

他方、財産の贈与等(寄附)の中には、財産の贈与等を受ける法人の運営と全く関係のない者、いわゆる善意の第三者からなされるものもあり、このような場合には、その法人からその贈与等をした者等に特別の利益を与えることはおよそ考えられない。そこで、例外的な取扱いとして、通達 14 のただし書において、贈与等を受けた法人の社員、役員等(法施行令第 32 条に規定する役員等をいう。以下同じ。)及びその法人の職員のうちに、その財産を贈与した者若しくはその法人の設立に当たり財産を提供した者又はこれらの者と親族その他法施行令第 33 条第 3 項第 1 号に規定する特殊の関係がある者が含まれていない事実があり、かつ、これらの者が、その法人の財産の運用及び事業の運営に関して私的に支配している事実がなく、将来も私的に支配する可能性がないと認められる場合には、同号の要件を満たさないときであっても、同項第 2 号から第 4 号までの要件を満たしているときは、法第 66 条第 4 項に規定する「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とき」に該当しないものとして取り扱うこととした。

(その運営組織が適正であるかどうかの判定)

15 法施行令第 33 条第 3 項第 1 号に規定する「その運営組織が適正である」かどうかの判定は、財産の贈与等を受けた法人について、次に掲げる事実が認められるかどうかにより行うものとして取り扱う。

(1) 次に掲げる法人の態様に応じ、定款、寄附行為又は規則(これらに準ずるものを含む。以下同じ。)において、それぞれ次に掲げる事項が定められていること。

イ 一般社団法人 (略)

ロ 一般財団法人（略）

ハ 学校法人、社会福祉法人、更生保護法人、宗教法人その他の持分の定めのない法人

(イ) その法人に社員総会又はこれに準ずる議決機関がある法人

A 理事の定数は6人以上、監事の定数は2人以上であること。

B 理事及び監事の選任は、例えば、社員総会における社員の選挙により選出されるなどその地位にあることが適当と認められる者が公正に選任されること。

C 理事会の議事の決定は、次のEに該当する場合を除き、原則として、理事会において理事総数(理事現在数)の過半数の議決を必要とすること。

D 社員総会の議事の決定は、法令に別段の定めがある場合を除き、社員総数の過半数が出席し、その出席社員の過半数の議決を必要とすること。

E 次に掲げる事項(次のFにより評議員会などに委任されている事項を除く。)の決定は、社員総会の議決を必要とすること。

この場合において、次の(E)及び(F)以外の事項については、あらかじめ理事会における理事総数(理事現在数)の3分の2以上の議決を必要とすること。

(A) 収支予算(事業計画を含む。)

(B) 収支決算(事業報告を含む。)

(C) 基本財産の処分

(D) 借入金(その会計年度内の収入をもって償還する短期借入金を除く。)その他新たな義務の負担及び権利の放棄

(E) 定款の変更

(F) 解散及び合併

(G) 当該法人の主たる目的とする事業以外の事業に関する重要な事項

F 社員総会のほかに事業の管理運営に関する事項を審議するため評議員会などの制度が設けられ、上記(E)及び(F)以外の事項の決定がこれらの機関に委任されている場合におけるこれらの機関の構成員の定数及び選任並びに議事の決定については次によること。

(A) 構成員の定数は、理事の定数の2倍を超えていること。

(B) 構成員の選任については、上記ハ(イ)のBに準じて定められていること。

(C) 議事の決定については、原則として、構成員総数の過半数の議決を必要とすること。

G 上記ハ(イ)のCからFまでの議事の表決を行う場合には、あらかじめ通知された事項について書面をもって意思を表示した者は、出席者とみなすことができるが、他の者を代理人として表決を委任することはできないこと。

H 役員等には、その地位にあることのみに基づき給与等を支給しないこと。

I 監事には、理事(その親族その他特殊の関係がある者を含む。)及び評議員(その親族その他特殊の関係がある者を含む。)並びにその法人の職員が含まれてはならないこと。また、監事は、相互に親族その他特殊の関係を有しないこと。

(ロ) 上記ハの(イ)以外の法人（略）

(注)1 上記ハの(イ)及び(ロ)に掲げるほか、法施行令第33条第3項第1号に定める親族その他特殊の関係にある者に関する規定及び同項第3号に定める残余財産の帰属に関する規定が定款、寄附行為又は規則に定められていなければならないことに留意する。

2 上記ハの法人の定款、寄附行為又は規則が、標準的な定款、寄附行為又は規則(租税特別措置法(昭和 32 年法律第 26 号)第 40 条((国等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税))の規定の適用に関し通達(の定めによる標準的な定款、寄附行為又は規則をいう。))に従って定められている場合には、上記 15 の(1)に該当するものとして取り扱うことに留意する。

(2) 贈与等を受けた法人の事業の運営及び役員等の選任等が、法令及び定款、寄附行為又は規則に基づき適正に行われていること。

(注) 他の一の法人(当該他の一の法人と法人税法施行令(昭和 40 年政令第 97 号)第 4 条第 2 号((同族関係者の範囲))に定める特殊の関係がある法人を含む。)又は団体の役員及び職員の数が当該法人のそれぞれの役員等のうちに占める割合が 3 分の 1 を超えている場合には、当該法人の役員等の選任は、適正に行われていないものとして取り扱う。

(3) 贈与等を受けた法人が行う事業が、原則として、その事業の内容に応じ、その事業を行う地域又は分野において社会的存在として認識される程度の規模を有していること。この場合において、例えば、次のイからヌまでに掲げる事業がその法人の主たる目的として営まれているときは、当該事業は、社会的存在として認識される程度の規模を有しているものとして取り扱う。

イ～リ (略)

ヌ 医療法(昭和 23 年法律第 205 号)第 1 条の 2 第 2 項に規定する医療提供施設を設置運営する事業を営む法人で、その事業が次の(イ)及び(ロ)の要件又は(ハ)の要件を満たすもの

(イ) 医療法施行規則(昭和 23 年厚生省令第 50 号)第 30 条の 35 の 2 第 1 項第 1 号ホ及び第 2 号((社会医療法人の認定要件))に定める要件(この場合において、同号イの判定に当たっては、介護保険法(平成 9 年法律第 123 号)の規定に基づく保険給付に係る収入金額を社会保険診療に係る収入に含めて差し支えないものとして取り扱う。)

(ロ) その開設する医療提供施設のうち 1 以上のものが、その所在地の都道府県が定める医療法第 30 条の 4 第 1 項に規定する医療計画において同条第 2 項第 2 号に規定する医療連携体制に係る医療提供施設として記載及び公示されていること。

(ハ) その法人が租税特別措置法施行令第 39 条の 25 第 1 項第 1 号((法人税率の特例の適用を受ける医療法人の要件等))に規定する厚生労働大臣が財務大臣と協議して定める基準を満たすもの

(新設)

(説明)

平成 20 年度税制改正後の法第 66 条第 4 項の規定では、持分の定めのない法人に対して財産の贈与又は遺贈があった場合において、その贈与又は遺贈によりその贈与又は遺贈をした者の親族その他これらの者と法第 64 条第 1 項に規定する特別の関係がある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認められるときは、その法人を個人とみなして、相続税又は贈与税を課することとされている。

この場合における「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とき」の判定については、今般の税制改正において、法施行令第 33 条第 3 項において、その判定基準が明記された。具体的には、贈与等により財産を取得した持分の定めのない法人が法施行令第 33 条第 3 項各号に掲げる要件を満たすときは、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ないものとされた。

法第 66 条第 4 項の規定に基づく持分の定めのない法人に対する課税は、「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こと」を要件としていることから、その要件の判定に当たっては、その贈与等があった時点の事実関係に基づき行うのはもちろんのこと、将来における可能性をも考慮して行う必要がある。そのため、法施行令第 33 条第 3 項第 1 号に掲げる「その運営組織が適正である」ことの判定に当たっても、持分の定めのない法人の事業の運営が将来にわたり適正に行われることが担保されているか否かにより判定することが必要となる。

そこで、通達 15 では、「運営組織が適正である」ことについて、①一定の事項が定款等に定められていること、②事業運営及び役員等の選任等が定款等に基づき適正に行われていること、及び③事業が社会的存在として認識される程度の規模を有していることをその判定の柱として掲げ、具体的な取扱いを定めた。

法人の運営組織が適正であるかどうかの第 1 の要件として、法人の事業運営の憲法というべき定款等に定めるべき事項として、役員その他の機関の構成、その選任の方法その他事業の運営の基礎となる重要な事項について、その取扱いを明らかにした。

なお、通達 15(1)の(注)2において、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律(平成 18 年法律第 49 号)又は一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律(平成 18 年法律第 50 号)(以下「公益認定法等」という。)に基づき公益認定を受けた公益社団法人及び公益財団法人については、公益認定法等に基づき行政庁の公益認定を受け、その監督の下に置かれることなどを考慮し、公益認定法等に基づき行政庁の公益認定を受けた公益社団法人及び公益財団法人については、原則として、通達 15 の(1)に該当するものとして取り扱うことを明らかにした。

第 2 の要件として事業運営及び役員等の選任等が定款等に基づき適正に行われていることを示した。これは、法人の運営組織が適正であるためには、定款等に定めるべき事項が定められていたとしても、その事業運営及び役員等の選任等が現実に法令及び定款等に基づき適正に行われていることが必要であることから、判定要件の一つとした。

第 3 の要件として事業が社会的存在として認識される程度の規模を有していることを示した。これは、法人の事業が社会的存在として認識される程度の規模を有している場合には、広く地域社会に認識されており、その事業運営についても事業実態が伴うとともに、地域社会住民の関心が及ぶものであり、このような法人については、将来にわたってその運営が適正に行われるであろうということが担保できるとの見地から、判定要件の一つとしたものである。

(特別の利益を与えること)

16 法施行令第 33 条第 3 項第 2 号の規定による特別の利益を与えることとは、具体的には、例えば、次の(1)又は(2)に該当すると認められる場合がこれに該当するものとして取り扱う。

(1) 贈与等を受けた法人の定款、寄附行為若しくは規則又は贈与契約書等において、次に掲げる者に対して、当該法人の財産を無償で利用させ、又は与えるなどの特別の利益を与える旨の記載がある場合

イ 贈与等をした者

ロ 当該法人の設立者、社員若しくは役員等

ハ 贈与等をした者、当該法人の設立者、社員若しくは役員等(以下 16 において「贈与等をした

者等」という。)の親族

ニ 贈与等をした者等と次に掲げる特殊の関係がある者(次の(2)において「特殊の関係がある者」という。)

(イ) 贈与等をした者等とまだ婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

(ロ) 贈与等をした者等の使用人及び使用人以外の者で贈与等をした者等から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの

(ハ) 上記(イ)又は(ロ)に掲げる者の親族でこれらの者と生計を一にしているもの

(ニ) 贈与等をした者等が会社役員となっている他の会社

(ホ) 贈与等をした者等、その親族、上記(イ)から(ハ)までに掲げる者並びにこれらの者と法人税法第2条第10号に規定する政令で定める特殊の関係のある法人を判定の基礎とした場合に同号に規定する同族会社に該当する他の法人

(ヘ) 上記(ニ)又は(ホ)に掲げる法人の会社役員又は使用人

(2) 贈与等を受けた法人が、贈与等をした者等又はその親族その他特殊の関係がある者に対して、次に掲げるいずれかの行為をし、又は行為をすると認められる場合

イ 当該法人の所有する財産をこれらの者に居住、担保その他の私事に利用させること。

ロ 当該法人の余裕金をこれらの者の行う事業に運用していること。

ハ 当該法人の他の従業員に比し有利な条件で、これらの者に金銭の貸付をすること。

ニ 当該法人の所有する財産をこれらの者に無償又は著しく低い価額の対価で譲渡すること。

ホ これらの者から金銭その他の財産を過大な利息又は賃貸料で借り受けること。

ヘ これらの者からその所有する財産を過大な対価で譲り受けること、又はこれらの者から当該法人の事業目的の用に供するとは認められない財産を取得すること。

ト これらの者に対して、当該法人の役員等の地位にあることのみに基づき給与等を支払い、又は当該法人の他の従業員に比し過大な給与等を支払うこと。

チ これらの者の債務に関して、保証、弁済、免除又は引受け(当該法人の設立のための財産の提供に伴う債務の引受けを除く。)をすること。

リ 契約金額が少額なものを除き、入札等公正な方法によらないで、これらの者が行う物品の販売、工事請負、役務提供、物品の賃貸その他の事業に係る契約の相手方となること。

ヌ 事業の遂行により供与する利益を主として、又は不公正な方法で、これらの者に与えること。

(新設)

(説明)

平成20年度税制改正において、法第66条第4項に規定する「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とき」の判定基準が法施行令第33条第3項において明記された。

通達16においては、法施行令第33条第3項第2号に規定する特別の利益を与えられる者の範囲を留意的に示すとともに、どのような場合が特別の利益を与えることとなるかについて例示的に明らかにした。

特定医療法人関連法令等（抜粋）

【租税特別措置法】

（特定の医療法人の法人税率の特例）

第六十七条の二 財団たる医療法人又は社団たる医療法人で持分の定めがないもの（清算中のものを除く。）のうち、その事業が医療の普及及び向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与し、かつ、公的に運営されていることにつき政令で定める要件を満たすものとして、政令で定めるところにより国税庁長官の承認を受けたもの（医療法第四十二条の二第一項に規定する社会医療法人を除く。）の当該承認を受けた後に終了した各事業年度の所得については、法人税法第六十六条第一項又は第二項の規定にかかわらず、百分の二十二の税率により、法人税を課する。

2 国税庁長官は、前項の承認を受けた医療法人について同項に規定する政令で定める要件を満たさないこととなつたと認められる場合には、その満たさないこととなつたと認められる時までさかのぼつてその承認を取り消すものとする。この場合においては、その満たさないこととなつたと認められる時以後に終了した当該医療法人の各事業年度の所得については、同項の規定は、適用しない。

3 国税庁長官は、第一項の承認をしたとき、若しくは当該承認をしないことを決定したとき、又は当該承認を取り消したときは、その旨を当該承認を申請した医療法人又は当該承認を受けていた医療法人に通知しなければならない。

4 第一項の規定の適用がある場合において、法人税法第六十九条第一項の規定の適用については、同項中「第六十六条第一項から第三項まで（各事業年度の所得に対する法人税の税率）」とあるのは「租税特別措置法第六十七条の二第一項（特定の医療法人の法人税率の特例）」と、同法第七十二条第一項又は第七十四条第一項の規定の適用については、同法第七十二条第一項第二号又は第七十四条第一項第二号中「前節（税額の計算）」とあるのは「租税特別措置法第六十七条の二第一項（特定の医療法人の法人税率の特例）及び前節第二款（税額控除）」とする。

5 第二項及び第三項に定めるもののほか、第一項の承認を受けた法人が、当該承認を受けた後に終了した各事業年度の所得について、同項の規定の適用を受けることをやめようとする場合の手続その他同項及び前項の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

第四十二条の三の二 次の表の第一欄に掲げる法人又は人格のない社団等（法人税法第二条第九号に規定する普通法人（以下この項において「普通法人」という。）のうち各事業年度終了の時に於いて同法第六十六条第六項各号及び第四百四十三条第五項各号に掲げる法人に該当するものを除く。）の平成二十一年四月一日から平成二十三年三月三十一日までの間に終了する各事業年度の所得に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用については、同欄に掲げる法人又は人格のない社団等の区分に応じ同表の第二欄に掲げる規定中同表の第三欄に掲げる税率は、同表の第四欄に掲げる税率とする。

第一欄	第二欄	第三欄	第四欄
一 普通法人のうち当該各事業年度終了の時ににおいて資本金の額若しくは出資金の額が一億円以下であるもの若しくは資本若しくは出資を有しないもの（第四号に掲げる法人を除く。）又は人格のない社団等	法人税法第六十六条第二項及び第四百四十三条第二項	百分の二十二	百分の十八
二 一般社団法人等（法人税法別表第二に掲げる一般社団法人及び一般財団法人並びに公益社団法人及び公益財団法人をいう。）又は同法以外の法律によつて公益法人等（法人税法第二条第六号に規定する公益法人等をいう。次号において同じ。）とみなされているもので政令で定めるもの	法人税法第六十六条第二項	百分の二十二	百分の十八
三 公益法人等（前号に掲げる法人を除く。）又は法人税法第二条第七号に規定する協同組合等（第六十八条第一項に規定する協同組合等を除く。）	同法第六十六条第三項	百分の二十二	百分の二十二（各事業年度の所得の金額のうち年八百万円以下の金額については、百分の十八）
四 第六十七条の二第一項の規定による承認を受けている同項に規定する医療法人	同項	百分の二十二	百分の二十二（各事業年度の所得の金額のうち年八百万円以下の金額については、百分の十八）

2～5 (略)

【法人税法】

(各事業年度の所得に対する法人税の税率)

第六十六条 内国法人である普通法人、一般社団法人等（別表第二に掲げる一般社団法人及び一般財団法人並びに公益社団法人及び公益財団法人をいう。次項及び第三項において同じ。）又は人格のない社団等に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の額は、各事業年度の所得の金額に百分の三十の税率を乗じて計算した金額とする。

2 前項の場合において、普通法人のうち各事業年度終了の時ににおいて資本金の額若しくは出資金の額が一億円以下であるもの若しくは資本若しくは出資を有しないもの、一般社団法人等又は人格のない社団等の各事業年度の所得の金額のうち年八百万円以下の金額については、同項の規定にかかわらず、百分の二十二の税率による。

3 公益法人等（一般社団法人等を除く。）又は協同組合等に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の額は、各事業年度の所得の金額に百分の二十二の税率を乗じて計算した金額とする。

4～6 （略）

第六十九条 内国法人が各事業年度において外国法人税（外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものをいう。以下この項及び第八項において同じ。）を納付することとなる場合には、当該事業年度の所得の金額につき第六十六条第一項から第三項まで（各事業年度の所得に対する法人税の税率）の規定を適用して計算した金額のうち当該事業年度の所得でその源泉が国外にあるものに対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額（以下この条において「控除限度額」という。）を限度として、その外国法人税の額（その所得に対する負担が高率な部分として政令で定める外国法人税の額、内国法人の通常行われる取引と認められないものとして政令で定める取引に基因して生じた所得に対して課される外国法人税の額、内国法人の法人税に関する法令の規定により法人税が課されないこととなる金額を課税標準として外国法人税に関する法令により課されるものとして政令で定める外国法人税の額その他政令で定める外国法人税の額を除く。以下この条において「控除対象外国法人税の額」という。）を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する。

2～13 （略）

社会医療法人関連法令等（抜粋）

【法人税法】

（定義）

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一～五 （略）

六 公益法人等 別表第二に掲げる法人をいう。

七～十二の十七 （略）

十三 収益事業 販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて行われるものをいう。

十四～四十四 （略）

第四条 内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。ただし、公益法人等又は人格のない社団等については、収益事業を行う場合、法人課税信託の引受けを行う場合又は第八十四条第一項（退職年金等積立金の額の計算）に規定する退職年金業務等を行う場合に限る。

2～4 （略）

（課税所得の範囲の変更等の場合のこの法律の適用）

第十条の三 特定普通法人（一般社団法人若しくは一般財団法人又は医療法人のうち、普通法人であるものをいう。以下この条において同じ。）が公益法人等に該当することとなる場合には、その該当することとなる日の前日に当該特定普通法人が解散したものとみなして、次に掲げる規定その他政令で定める規定を適用する。

一 第八十条第四項（欠損金の繰戻しによる還付）

二 第八十一条の三十一第三項（連結欠損金の繰戻しによる還付）

2 特定普通法人が公益法人等に該当することとなつた場合には、その該当することとなつた日に当該公益法人等が設立されたものとみなして、次に掲げる規定その他政令で定める規定を適用する。

一 第五十七条第一項（青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し）

二 第五十八条第一項（青色申告書を提出しなかつた事業年度の災害による損失金の繰越し）

三 第五十九条（会社更生等による債務免除等があつた場合の欠損金の損金算入）

四 第八十条

3 特定普通法人が当該特定普通法人を被合併法人とし、公益法人等を合併法人とする適格合併を行つた場合の処理その他前二項の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

（みなし事業年度）

第十四条 次の各号に規定する法人（第五号から第七号までにあつてはこれらの規定に規定する他の内国法人とし、第八号、第十二号、第十三号及び第十五号にあつてはこれらの規定に規定する連結子法人とし、第十一号及び第十六号にあつてはこれらの規定に規定する連結法人とし、第

十四号にあつては同号に規定する連結親法人とする。)が当該各号に掲げる場合に該当することとなつたときは、前条第一項の規定にかかわらず、当該各号に定める期間をそれぞれ当該法人の事業年度とみなす。

一～十九 (略)

二十 公益法人等が事業年度の中途において普通法人若しくは協同組合等に該当することとなつた場合又は普通法人若しくは協同組合等が事業年度の中途において公益法人等に該当することとなつた場合 その事業年度開始の日からこれらの場合のうちいずれかに該当することとなつた日の前日までの期間及びその該当することとなつた日からその事業年度終了の日までの期間

二十一～二十五 (略)

2 (略)

(寄附金の損金不算入)

第三十七条 内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額(次項の規定の適用を受ける寄附金の額を除く。)の合計額のうち、その内国法人の当該事業年度終了の時の資本金等の額又は当該事業年度の所得の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額を超える部分の金額は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

2～3 (略)

4 第一項の場合において、同項に規定する寄附金の額のうち、公共法人、公益法人等(別表第二に掲げる一般社団法人及び一般財団法人を除く。以下この項及び次項において同じ。)その他特別の法律により設立された法人のうち、教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与するものとして政令で定めるものに対する当該法人の主たる目的である業務に関連する寄附金(前項各号に規定する寄附金に該当するものを除く。)の額があるときは、当該寄附金の額の合計額(当該合計額が当該事業年度終了の時の資本金等の額又は当該事業年度の所得の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額を超える場合には、当該計算した金額に相当する金額)は、第一項に規定する寄附金の額の合計額に算入しない。ただし、公益法人等が支出した寄附金の額については、この限りでない。

5 公益法人等がその収益事業に属する資産のうちからその収益事業以外の事業のために支出した金額(公益社団法人又は公益財団法人にあつては、その収益事業に属する資産のうちからその収益事業以外の事業で公益に関する事業として政令で定める事業に該当するもののために支出した金額)は、その収益事業に係る寄附金の額とみなして、第一項の規定を適用する。

6～12 (略)

第六十四条の四 一般社団法人若しくは一般財団法人又は医療法人(公益法人等に限る。次項において「特定公益法人等」という。)である内国法人が普通法人に該当することとなつた場合には、その内国法人のその該当することとなつた日(以下この項及び第三項において「移行日」という。)前の収益事業以外の事業から生じた所得の金額の累積額として政令で定めるところにより計算した金額(第三項において「累積所得金額」という。)又は当該移行日前の収益事業以外の事業から生じた欠損金額の累積額として政令で定めるところにより計算した金額(第三項において「累積欠損金額」という。)に相当する金額は、当該内国法人の当該移行日の属する事業年度の所得の金

額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

2 特定公益法人等を被合併法人とし、普通法人である内国法人を合併法人とする適格合併が行われた場合には、当該被合併法人の当該適格合併前の収益事業以外の事業から生じた所得の金額の累積額として政令で定めるところにより計算した金額（次項において「合併前累積所得金額」という。）又は当該適格合併前の収益事業以外の事業から生じた欠損金額の累積額として政令で定めるところにより計算した金額（次項において「合併前累積欠損金額」という。）に相当する金額は、当該内国法人の当該適格合併の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

3 第一項の内国法人が公益社団法人および公益財団法人の認定等に関する法律（平成十八年法律第四十九号）第二十九条第一項又は第二項（公益認定の取消し）の規定によりこれらの規定に規定する公益認定を取り消されたことにより普通法人に該当することとなつた法人である場合、前項の内国法人が公益社団法人又は公益財団法人を被合併法人とする同項に規定する適格合併に係る合併法人である場合その他の政令で定める場合に該当する場合における前二項の規定の適用については、移行日又は当該適格合併の日以後に公益の目的のために支出される金額として政令で定める金額に相当する金額は、政令で定めるところにより、累積所得金額若しくは合併前累積所得金額から控除し、又は累積欠損金額若しくは合併前累積欠損金額に加算する。

4 前項の規定は、確定申告書に同項に規定する政令で定める金額及びその計算に関する明細の記載があり、かつ、財務省令で定める書類の添付がある場合に限り、適用する。

5 税務署長は、前項の記載又は書類の添付がない確定申告書の提出があつた場合においても、その記載又は添付がなかつたことについてやむを得ない事情があると認めるときは、第三項の規定を適用することができる。

6 前二項に定めるもののほか、第三項に規定する政令で定める金額を支出した事業年度における処理その他第一項から第三項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

（各事業年度の所得に対する法人税の税率）

第六十六条 内国法人である普通法人、一般社団法人等（別表第二に掲げる一般社団法人及び一般財団法人並びに公益社団法人及び公益財団法人をいう。次項及び第三項において同じ。）又は人格のない社団等に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の額は、各事業年度の所得の金額に百分の三十の税率を乗じて計算した金額とする。

2 前項の場合において、普通法人のうち各事業年度終了の時において資本金の額若しくは出資金の額が一億円以下であるもの若しくは資本若しくは出資を有しないもの、一般社団法人等又は人格のない社団等の各事業年度の所得の金額のうち年八百万円以下の金額については、同項の規定にかかわらず、百分の二十二の税率による。

3 公益法人等（一般社団法人等を除く。）又は協同組合等に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の額は、各事業年度の所得の金額に百分の二十二の税率を乗じて計算した金額とする。

4～6 （略）

別表第二 公益法人等の表（第二条、第三条、第三十七条、第六十六条関係）

名称	根拠法
医療法人（医療法（昭和二十三年法律第二百五号）第四十二条の二第一項（社会医療法人）に規定する社会医療法人に限る。）	医療法

【法人税法施行令】

（収益事業の範囲）

第五条 法第二条第十三号（収益事業の意義）に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業（その性質上その事業に付随して行われる行為を含む。）とする。

一 物品販売業（動植物その他通常物品としないものの販売業を含む。）のうち次に掲げるものの以外のもの

イ 公益社団法人若しくは公益財団法人又は法別表第二に掲げる一般社団法人若しくは一般財団法人（第二十九号において「公益社団法人等」という。）が行う児童福祉法（昭和二十二年法律第百六十四号）第七条第一項（児童福祉施設）に規定する児童福祉施設の児童の給食用の輸入脱脂粉乳（関税暫定措置法（昭和三十五年法律第三十六号）第九条第一項（軽減税率の適用手続）の規定の適用を受けたものに限る。）の販売業

ロ 小規模企業者等設備導入資金助成法（昭和三十一年法律第百十五号）第十四条（特定の貸与機関）に規定する貸与機関が同法第二条第六項（定義）に規定する設備貸与事業として行う設備（同法第十二条第一項（事業計画）に規定する事業計画に係るものに限る。）の販売業

二 不動産販売業のうち次に掲げるものの以外のもの

イ 次に掲げる法人で、その業務が地方公共団体の管理の下に運営されているもの（以下この項において「特定法人」という。）の行う不動産販売業

（1） その社員総会における議決権の総数の二分の一以上の数が当該地方公共団体により保有されている公益社団法人又は法別表第二に掲げる一般社団法人

（2） その拠出をされた金額の二分の一以上の金額が当該地方公共団体により拠出をされている公益財団法人又は法別表第二に掲げる一般財団法人

（3） その社員総会における議決権の全部が（1）又は（2）に掲げる法人により保有されている公益社団法人又は法別表第二に掲げる一般社団法人

（4） その拠出をされた金額の全額が（1）又は（2）に掲げる法人により拠出をされている公益財団法人又は法別表第二に掲げる一般財団法人

ロ 日本勤労者住宅協会が日本勤労者住宅協会法（昭和四十一年法律第百三十三号）第二十三条第一号及び第二号（住宅の建設及び譲渡等）に掲げる業務として行う不動産販売業

ハ 独立行政法人農業者年金基金が独立行政法人農業者年金基金法（平成十四年法律第百二十七号）附則第六条第一項第二号（業務の特例）に掲げる業務として行う不動産販売業

ニ 独立行政法人中小企業基盤整備機構が独立行政法人中小企業基盤整備機構法（平成十四年法律第百四十七号）第十五条第一項第八号及び第九号（業務の範囲）、同条第二項第五号、同法附則

第五条第一項第一号から第三号まで（公団の工業再配置等業務に係る業務の特例）、同条第二項第一号並びに同法附則第六条第三項第一号及び第二号（公団の産炭地域経過業務に係る業務の特例）に掲げる業務並びに同法附則第八条の二第一項（旧新事業創出促進法に係る業務の特例）、同法附則第八条の四第一項（旧特定産業集積活性化法に係る業務の特例）及び中小企業の新たな事業活動の促進に関する法律（平成十一年法律第十八号）附則第四条第一項（独立行政法人中小企業基盤整備機構法の特例）の規定に基づく業務として行う不動産販売業

ホ 民間都市開発の推進に関する特別措置法（昭和六十二年法律第六十二号）第三条第一項（民間都市開発推進機構の指定）に規定する民間都市開発推進機構（次号及び第五号において「民間都市開発推進機構」という。）が同法第四条第一項第一号（機構の業務）及び同法附則第十四条第二項第一号（機構の業務の特例）に掲げる業務並びに同条第十項（同条第十二項の規定により読み替えて適用する場合を含む。）の規定に基づく業務として行う不動産販売業

ヘ 食品流通構造改善促進法（平成三年法律第五十九号）第十一条第一項（指定）に規定する食品流通構造改善促進機構（第五号において「食品流通構造改善促進機構」という。）が同法第十二条第二号（業務）に掲げる業務として行う不動産販売業

三 金銭貸付業のうち次に掲げるもの以外のもの

イ 独立行政法人農業・食品産業技術総合研究機構が独立行政法人に係る改革を推進するための農林水産省関係法律の整備に関する法律（平成十八年法律第二十六号）附則第十三条第二項（独立行政法人農業・食品産業技術総合研究機構の業務の特例等）の規定に基づく業務として行う金銭貸付業

ロ 独立行政法人勤労者退職金共済機構が中小企業退職金共済法の一部を改正する法律（平成十四年法律第百六十四号）附則第五条（業務の特例）の規定に基づく業務として行う金銭貸付業

ハ 独立行政法人中小企業基盤整備機構が独立行政法人中小企業基盤整備機構法第十五条第一項第三号、第四号及び第十二号並びに第二項第七号に掲げる業務として行う金銭貸付業

ニ 所得税法施行令（昭和四十年政令第九十六号）第七十四条第五項（特定退職金共済団体の承認）に規定する特定退職金共済団体が行う同令第七十三条第一項第五号へ（特定退職金共済団体の要件）に掲げる貸付金に係る金銭貸付業

ホ 独立行政法人農業者年金基金が独立行政法人農業者年金基金法附則第六条第一項第二号に掲げる業務として行う金銭貸付業

ヘ 独立行政法人自動車事故対策機構が独立行政法人自動車事故対応機構法（平成十四年法律第百八十三号）第十三条第五号及び第六号（業務の範囲）に掲げる業務として行う金銭貸付業

ト 独立行政法人新エネルギー・産業技術総合開発機構が独立行政法人新エネルギー・産業技術総合開発機構法（平成十四年法律第百四十五号）附則第六条第一項及び第九条第二項（経過業務）の規定に基づく業務として行う金銭貸付業

チ 民間都市開発推進機構が民間都市開発の推進に関する特別措置法第四条第一項第二号（機構の業務）及び都市再生特別措置法（平成十四年法律第二十二号）第二十九条第一項第一号（民間都市機構の行う都市再生事業支援業務）に掲げる業務として行う金銭貸付業

リ 日本私立学校振興・共済事業団が日本私立学校振興・共済事業団法（平成九年法律第四十八号）第二十三条第一項第二号（業務）に掲げる業務として行う金銭貸付業

ヌ 小規模企業者等設備導入資金助成法第十四条に規定する貸与機関が同法第二条第五項に規定

する設備資金貸付事業（同法第十二条第一項に規定する事業計画に係るものに限る。）として行う
金銭貸付業

ル 独立行政法人情報通信研究機構が独立行政法人情報通信研究機構法（平成十一年法律第百六十二号）附則第九条第五項（業務の特例）の規定に基づく業務として行う金銭貸付業

四 物品貸付業（動植物その他通常物品としないものの貸付業を含む。）のうち次に掲げるものの以外のもの

イ 土地改良事業団体連合会が会員に対し土地改良法（昭和二十四年法律第百九十五号）第百十一条の九（事業）に掲げる事業として行う物品貸付業

ロ 特定法人が農業若しくは林業を営む者、地方公共団体又は農業協同組合、森林組合その他農業若しくは林業を営む者の組織する団体（以下この号及び第十号ハにおいて「農業者団体等」という。）に対し農業者団体等の行う農業又は林業の目的に供される土地の造成及び改良並びに耕うん整地その他の農作業のために行う物品貸付業

ハ 小規模企業者等設備導入資金助成法第十四条に規定する貸与機関が同法第二条第六項に規定する設備貸与事業として行う設備（同法第十二条第一項に規定する事業計画に係るものに限る。）の貸付業

五 不動産貸付業のうち次に掲げるものの以外のもの

イ 特定法人が行う不動産貸付業

ロ 日本勤労者住宅協会が日本勤労者住宅協会法第二十三条第一号及び第二号に掲げる業務として行う不動産貸付業

ハ 社会福祉法（昭和二十六年法律第四十五号）第二十二条（定義）に規定する社会福祉法人が同法第二条第三項第八号（定義）に掲げる事業として行う不動産貸付業

ニ 宗教法人法（昭和二十六年法律第百二十六号）第四条第二項（宗教法人の定義）に規定する宗教法人又は公益社団法人若しくは公益財団法人が行う墳墓地の貸付業

ホ 国又は地方公共団体に対し直接貸し付けられる不動産の貸付業

ヘ 主として住宅の用に供される土地の貸付業（イからハまで及びホに掲げる不動産貸付業を除く。）で、その貸付けの対価の額が低廉であることその他の財務省令で定める要件を満たすもの

ト 民間都市開発推進機構が民間都市開発の推進に関する特別措置法第四条第一項第一号に掲げる業務として行う不動産貸付業

チ 独立行政法人農業者年金基金が独立行政法人農業者年金基金法附則第六条第一項第二号に掲げる業務として行う不動産貸付業

リ 食品流通構造改善促進機構が食品流通構造改善促進法第十二条第二号に掲げる業務として行う不動産貸付業

ヌ 商工会及び商工会議所による小規模事業者の支援に関する法律（平成五年法律第五十一号）第三条第一項（基本指針）に規定する商工会等が同法第五条第一項（基盤施設計画の認定）に規定する基盤施設事業として行う不動産（同項に規定する施設に該当するもののうち小規模事業者に貸し付けられるものとして財務省令で定めるものに限る。）の貸付業

ル 独立行政法人中小企業基盤整備機構が独立行政法人中小企業基盤整備機構法第十五条第一項第八号及び第九号、同法附則第五条第一項第一号から第四号まで、同条第二項第一号並びに同法附則第六条第三項第一号及び第二号に掲げる業務並びに同法附則第八条の二第一項、同法附則第

八条の四第一項及び中小企業の新たな事業活動の促進に関する法律附則第四条第一項の規定に基づく業務として行う不動産貸付業

六 製造業（電気又はガスの供給業、熱供給業及び物品の加工修理業を含むものとし、独立行政法人農業・食品産業技術総合研究機構が独立行政法人農業・食品産業技術総合研究機構法（平成十一年法律第九十二号）第十四条第一項第三号及び第四号（業務の範囲）に掲げる業務として行うものを除く。）

七 通信業（放送業を含む。）

八 運送業（運送取扱業を含む。）

九 倉庫業（寄託を受けた物品を保管する業を含むものとし、第三十一号の事業に該当するものを除く。）

十 請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）のうち次に掲げるもの以外のもの

イ 法令の規定に基づき国又は地方公共団体の事務処理を委託された法人の行うその委託に係るもので、その委託の対価がその事務処理のために必要な費用を超えないことが法令の規定により明らかなことその他の財務省令で定める要件に該当するもの

ロ 土地改良事業団体連合会が会員又は国若しくは都道府県に対し土地改良法第百十一条の九に掲げる事業として行う請負業

ハ 特定法人が農業者団体等に対し農業者団体等の行う農業又は林業の目的に供される土地の造成及び改良並びに耕うん整地その他の農作業のために行う請負業

ニ 私立学校法（昭和二十四年法律第二百七十号）第三条（定義）に規定する学校法人がその設置している大学に対する他の者の委託を受けて行う研究に係るもの（当該研究に係る実施期間が三月以上のもの並びにその委託に係る契約又は協定において当該研究の成果の帰属及び公表に関する事項が定められているものに限る。）

十一 印刷業

十二 出版業（特定の資格を有する者を会員とする法人がその会報その他これに準ずる出版物を主として会員に配布するために行うもの及び学術、慈善その他公益を目的とする法人がその目的を達成するため会報を専らその会員に配布するために行うものを除く。）

十三 写真業

十四 席貸業のうち次に掲げるもの

イ 不特定又は多数の者の娯楽、遊興又は慰安の用に供するための席貸業

ロ イに掲げる席貸業以外の席貸業（次に掲げるものを除く。）

（１） 国又は地方公共団体の用に供するための席貸業

（２） 社会福祉法第二条第一項（定義）に規定する社会福祉事業として行われる席貸業

（３） 私立学校法第三条に規定する学校法人若しくは同法第六十四条第四項（専修学校及び各種学校）の規定により設立された法人又は職業能力開発促進法（昭和四十四年法律第六十四号）第三十一条（職業訓練法人）に規定する職業訓練法人がその主たる目的とする業務に関連して行う席貸業

（４） 法人がその主たる目的とする業務に関連して行う席貸業で、当該法人の会員その他これに準ずる者の用に供するためのもののうちその利用の対価の額が実費の範囲を超えないもの

十五 旅館業

- 十六 料理店業その他の飲食店業
- 十七 周旋業
- 十八 代理業
- 十九 仲立業
- 二十 問屋業
- 二十一 鋳業
- 二十二 土石採取業
- 二十三 浴場業
- 二十四 理容業
- 二十五 美容業
- 二十六 興行業
- 二十七 遊技所業
- 二十八 遊覧所業
- 二十九 医療保健業（財務省令で定める血液事業を含む。以下この号において同じ。）のうち次に掲げるもの以外のもの
 - イ 日本赤十字社が行う医療保健業
 - ロ 社会福祉法第二十二条に規定する社会福祉法人が行う医療保健業
 - ハ 私立学校法第三条に規定する学校法人が行う医療保健業
 - ニ 全国健康保険協会、健康保険組合若しくは健康保険組合連合会又は国民健康保険組合若しくは国民健康保険団体連合会が行う医療保健業
 - ホ 国家公務員共済組合又は国家公務員共済組合連合会が行う医療保健業
 - ヘ 地方公務員共済組合又は全国市町村職員共済組合連合会が行う医療保健業
 - ト 日本私立学校振興・共済事業団が行う医療保健業
 - チ 医療法（昭和二十三年法律第二百五号）第四十二条の二第一項（社会医療法人）に規定する社会医療法人が行う医療保健業（同法第四十二条（附帯業務）の規定に基づき同条各号に掲げる業務として行うもの及び同項の規定に基づき同項に規定する収益業務として行うものを除く。）
 - リ 公益社団法人等が独立行政法人年金・健康保険福祉施設整理機構の委託を受けて行う独立行政法人年金・健康保険福祉施設整理機構法（平成十七年法律第七十一号）第十三条第二号（業務の範囲）に規定する施設の運営又は管理に係る医療保健業
 - ヌ 公益社団法人等で、結核に係る健康診断（感染症の予防及び感染症の患者に対する医療に関する法律（平成十年法律第百十四号）第十七条第一項並びに第五十三条の二第一項及び第三項（健康診断）の規定に基づく健康診断に限る。）、予防接種（予防接種法（昭和二十三年法律第六十八号）第三条第一項及び第六条第一項（予防接種）の規定に基づく予防接種に限る。）及び医療を行い、かつ、これらの医学的研究（その研究につき国の補助があるものに限る。）を行うもののうち法人格を異にする支部を含めて全国的組織を有するもの及びその支部であるものが行う当該健康診断及び予防接種に係る医療保健業
 - ル 公益社団法人等が行うハンセン病患者の医療（その医療費の全額が国の補助によつていものに限る。）に係る医療保健業
 - ヲ 公益社団法人若しくは公益財団法人で専ら学術の研究を行うもの又は法別表第二に掲げる一

般社団法人若しくは一般財団法人で専ら学術の研究を行い、かつ、当該研究を円滑に行うための体制が整備されているものとして財務省令で定めるものがこれらの学術の研究に付随して行う医療保健業

ワ 一定の地域内の医師又は歯科医師を会員とする公益社団法人又は法別表第二に掲げる一般社団法人で、その残余財産が国又は地方公共団体に帰属すること、当該法人の開設する病院又は診療所が当該地域内のすべての医師又は歯科医師の利用に供されることとなっており、かつ、その診療報酬の額が低廉であることその他の財務省令で定める要件に該当するものが行う医療保健業
カ 一定の医療施設を有していること、診療報酬の額が低廉であることその他の財務省令で定める要件に該当する法別表第二に掲げる農業協同組合連合会が行う医療保健業

ヨ 公益社団法人等で看護しの人材確保の促進に関する法律（平成四年法律第八十六号）第十四条第一項（指定等）の規定による指定を受けたものが、介護保険法（平成九年法律第二百二十三号）第八条第四項（定義）に規定する訪問看護、同法第八条の二第四項（定義）に規定する介護予防訪問看護、高齢者の医療の確保に関する法律（昭和五十七年法律第八十号）第七十八条第一項（訪問看護療養費）に規定する指定訪問看護又は健康保険法（大正十一年法律第七十号）第八十八条第一項（訪問看護療養費）に規定する訪問看護の研修に付随して行う医療保健業

タ イからヨまでに掲げるもののほか、残余財産が国又は地方公共団体に帰属すること、一定の医療施設を有していること、診療報酬の額が低廉であることその他の財務省令で定める要件に該当する公益法人等が行う医療保健業

三十 洋裁、和裁、着物着付け、編物、手芸、料理、理容、美容、茶道、生花、演劇、演芸、舞踊、舞踏、音楽、絵画、書道、写真、工芸、デザイン（レタリングを含む。）、自動車操縦若しくは小型船舶（船舶職員及び小型船舶操縦者法（昭和二十六年法律第百四十九号）第二条第四項（定義）に規定する小型船舶をいう。）の操縦（以下この号において「技芸」という。）の教授（通信教育による技芸の教授及び技芸に関する免許の付与その他これに類する行為を含む。以下この号において同じ。）のうちイ及びハからホまでに掲げるもの以外のもの又は学校の入学者を選抜するための学力試験に備えるため若しくは学校教育の補習のための学力の教授（通信教育による当該学力の教授を含む。以下この号において同じ。）のうちロ及びハに掲げるもの以外のもの若しくは公開模擬学力試験（学校の入学者を選抜するための学力試験に備えるため広く一般に参加者を募集し当該学力試験にその内容及び方法を擬して行われる試験をいう。）を行う事業

イ 学校教育法（昭和二十二年法律第二十六号）第一条（学校の範囲）に規定する学校、同法第二百二十四条（専修学校）に規定する専修学校又は同法第三百三十四条第一項（各種学校）に規定する各種学校において行われる技芸の教授で財務省令で定めるもの

ロ イに規定する学校、専修学校又は各種学校において行われる学力の教授で財務省令で定めるもの

ハ 社会教育法（昭和二十四年法律第二百七号）第五十一条（通信教育の認定）の規定により文部科学大臣の認定を受けた通信教育として行う技芸の教授又は学力の教授

ニ 理容師法（昭和二十二年法律第二百三十四号）第三条第三項（理容師試験の受験資格）又は美容師法（昭和三十三年法律第六十三号）第四条第三項（美容師試験の受験資格）の規定により厚生労働大臣の指定を受けた施設において養成として行う技芸の教授で財務省令で定めるもの並びに当該施設に設けられた通信課程に係る通信及び添削による指導を専ら行う法人の当該指導

として行う技芸の教授

ホ 技芸に関する国家試験（法令において、国家資格（資格のうち、法令において当該資格を有しない者は当該資格に係る業務若しくは行為を行い、若しくは当該資格に係る名称を使用することができないこととされているもの又は法令において一定の場合には当該資格を有する者を使用し、若しくは当該資格を有する者に当該資格に係る行為を依頼することが義務付けられているものをいう。ホにおいて同じ。）を取得し、若しくは維持し、又は当該国家資格に係る業務若しくは行為を行うにつき、試験、検定その他これらに類するもの（ホにおいて「試験等」という。）を受けることが要件とされている場合における当該試験等をいう。）の実施に関する事務（法令において当該国家資格を取得し、若しくは維持し、又は当該国家資格に係る業務若しくは行為を行うにつき、登録、免許証の交付その他の手続（ホにおいて「登録等」という。）を経ることが要件とされている場合における当該登録等に関する事務を含む。ホにおいて「国家資格付与事務」という。）を行う者として法令において定められ、又は法令に基づき指定された法人が法令に基づき当該国家資格付与事務として行う技芸の教授（国の行政機関の長又は地方公共団体の長が当該国家資格付与事務に関し監督上必要な命令をすることができるものに限る。）で、次のいずれかの要件に該当するもの

（１） その対価の額が法令で実費を勘案して定めることとされているものであること又はその対価の額が当該国家資格付与事務の処理のために必要な費用の額を超えないと見込まれるものであること。

（２） 国の行政機関の長又は地方公共団体の長以外の者で当該国家資格付与事務を行う者が、公益法人等又は一般社団法人若しくは一般財団法人に限られていることが法令で定められているものであること。

三十一 駐車場業

三十二 信用保証業のうち次に掲げるもの以外のもの

イ 信用保証協会法（昭和二十八年法律第九十六号）その他財務省令で定める法令の規定に基づき行われる信用保証業

ロ イに掲げる信用保証業以外の信用保証業で、その保証料が低額であることその他の財務省令で定める要件を満たすもの

三十三 その有する工業所有権その他の技術に関する権利又は著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。）の譲渡又は提供（以下この号において「無体財産権の提供等」という。）のうち次に掲げるもの以外のものを行う事業

イ 国又は地方公共団体（港湾法（昭和二十五年法律第二百十八号）の規定による港務局を含む。）に対して行われる無体財産権の提供等

ロ 独立行政法人宇宙航空研究開発機構、独立行政法人海洋研究開発機構その他特別の法令により設立された法人で財務省令で定めるものがその業務として行う無体財産権の提供等

ハ その主たる目的とする事業に要する経費の相当部分が無体財産権の提供等に係る収益に依存している公益法人等として財務省令で定めるものが行う無体財産権の提供等

三十四 労働者派遣業（自己の雇用する者その他の者を、他の者の指揮命令を受けて、当該他の者のために当該他の者の行う事業に従事させる事業をいう。）

２ 次に掲げる事業は、前項に規定する事業に含まれないものとする。

一 公益社団法人又は公益財団法人が行う前項各号に掲げる事業のうち、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律第二条第四号（定義）に規定する公益目的事業に該当するもの

二 公益法人等が行う前項各号に掲げる事業のうち、その事業に従事する次に掲げる者がその事業に従事する者の総数の半数以上を占め、かつ、その事業がこれらの者の生活の保護に寄与しているもの

イ 身体障害者福祉法（昭和二十四年法律第二百八十三号）第四条（身体障害者の意義）に規定する身体障害者

ロ 生活保護法（昭和二十五年法律第百四十四号）の規定により生活扶助を受ける者

ハ 児童相談所、知的障害者福祉法（昭和三十五年法律第三十七号）第九条第五項（更生援護の実施者）に規定する知的障害者更生相談所、精神保健及び精神障害者福祉に関する法律（昭和二十五年法律第百二十三号）第六条第一項（精神保健福祉センター）に規定する精神保健福祉センター又は精神保健指定医により知的障害者として判定された者

ニ 精神保健及び精神障害者福祉に関する法律題四十五条第二項（精神障害者保健福祉手帳の交付）の規定により精神障害者保健福祉手帳の交付を受けている者

ホ 年齢六十五歳以上の者

へ 母子及び寡婦福祉法（昭和三十九年法律第百二十九号）第六条第一項（定義）に規定する配偶者のない女子であつて民法第八百七十七条（扶養義務者）の規定により現に母子及び寡婦福祉法第六条第二項に規定する児童を扶養しているもの又は同条第三項に規定する寡婦

三 母子及び寡婦福祉法第六条第六項に規定する母子福祉団体が行う前項各号に掲げる事業のうち母子及び寡婦福祉法施行令（昭和三十九年政令第二百二十四号）第六条第一項各号（貸付けの対象となる母子福祉団体の事業）に掲げる事業で、次に掲げるもの

イ 母子及び寡婦福祉法第十四条（母子福祉団体に対する貸付け）（同法第三十二条第三項（母子福祉団体が寡婦を使用するものに対する準用）において準用する場合を含む。）の規定による貸付金の貸付けに係る事業のうち、その貸付けの日から当該貸付金の最終の償還日までの期間内の日の属する各事業年度において行われるもの

ロ 母子及び寡婦福祉法第二十五条第一項（売店等の設置の許可）に規定する公共的施設内において行われている事業

四 保険業法（平成七年法律第百五号）第二百五十九条（目的）の保険契約者保護機構が同法第二百六十五条の二十八第一項第五号（業務）に掲げる業務として行う事業

（収益事業を行う法人の経理の区分）

第六条 公益法人等及び人格のない社団等は、収益事業から生ずる所得に関する経理と収益事業以外の事業から生ずる所得に関する経理とを区分して行わなければならない。

（一般寄附金の損金算入限度額）

第七十三条 法第三十七条第一項（寄附金の損金不算入）に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、次の各号に掲げる内国法人の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

一 普通法人、協同組合等及び人格のない社団等（次号に掲げるものを除く。） 次に掲げる金額の合計額の二分の一に相当する金額

イ 当該事業年度終了の時における資本金等の額（当該資本金等の額が零に満たない場合には、零）を十二で除し、これに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額の千分の二・五に相当する金額

ロ 当該事業年度の所得の金額の百分の二・五に相当する金額

二 普通法人、協同組合等及び人格のない社団等のうち資本又は出資を有しないもの、法別表第二に掲げる一般社団法人及び一般財団法人並びに財務省令で定める法人 当該事業年度の所得の金額の百分の二・五に相当する金額

三 公益法人等（法別表第二に掲げる一般社団法人及び一般財団法人並びに財務省令で定める法人を除く。以下この号において同じ。） 次に掲げる法人の区分に応じそれぞれ次に定める金額

イ 公益社団法人又は公益財団法人 当該事業年度の所得の金額の百分の五十に相当する金額

ロ 私立学校法第三条（定義）に規定する学校法人（同法第六十四条第四項（専修学校及び各種学校）の規定により設立された法人で学校教育法第二百二十四条（専修学校）に規定する専修学校を設置しているものを含む。）、社会福祉法第二十二条（定義）に規定する社会福祉法人、更正保護事業法（平成七年法律第八十六号）第二条第六項（定義）に規定する更正保護法人又は医療法第四十二条の二第一項（社会医療法人）に規定する社会医療法人 当該事業年度の所得の金額の百分の五十に相当する金額（当該金額が年二百万円に満たない場合には、年二百万円）

ハ イ又はロに掲げる法人以外の公益法人等 当該事業年度の所得の金額の百分の二十に相当する金額

2 前項各号に規定する所得の金額は、次に掲げる規定を適用しないで計算した場合における所得の金額とする。

一 法第四十条（法人税額から控除する所得税額の損金不算入）

二 法第四十一条（法人税額から控除する外国税額の損金不算入）

三 法第五十七条第一項（繰越欠損金の損金算入）

四 法第五十八条及び第五十九条（災害による損失金の繰越し等）

五 法第六十一条の十三第一項（適格合併に該当しない合併による合併法人への資産の移転に係る部分に限る。）（完全支配関係がある法人の間の取引の損益）

六 法第六十二条第二項（合併及び分割による資産等の時価による譲渡）

七 法第六十二条の五第二項及び第五項（現物分配による資産の譲渡）

八 租税特別措置法第五十九条第一項及び第二項（新鉱床探鉱費又は海外新鉱床探鉱費の特別控除）

九 租税特別措置法第五十九条の二第一項及び第五項（対外船舶運航事業を営む法人の日本船舶による収入金額の課税の特例）

十 租税特別措置法第六十条第一項（沖縄の認定法人の所得の特別控除）

十一 租税特別措置法第六十一条第一項及び第三項（商工組合等の留保所得の特別控除）

十二 租税特別措置法第六十六条の七第三項（法人税額から控除する特定外国子会社等の外国税額の益金算入）

十三 租税特別措置法第六十六条の九の三第三項（法人税額から控除する特定外国法人の外国税額の益金算入）

十四 租税特別措置法第六十七条の十二第一項及び第二項並びに第六十七条の十三第一項及び

第二項（組合事業等による損失がある場合の課税の特例）

3 第一項各号に規定する所得の金額は、内国法人が当該事業年度において支出した法第三十七条第七項（寄附金の意義）に規定する寄附金の額の全額は損金の額に算入しないものとして計算するものとする。

4 事業年度が一年に満たない法人に対する第一項第三号ロの規定の適用については、同号ロ中「年二百万円」とあるのは、「二百万円を十二で除し、これに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額」とする。

5 第一項及び前項の月数は、暦に従つて計算し、一月に満たない端数を生じたときは、これを切り捨てる。

6 内国法人が第一項各号に掲げる法人のいずれに該当するかの判定は、各事業年度終了の時の現況による。

（公益社団法人又は公益財団法人の寄附金の損金算入限度額の特例）

第七十三条の二 公益社団法人又は公益財団法人の各事業年度において法第三十七条第五項（寄附金の損金不算入）の規定によりその収益事業に係る同項に規定する寄附金の額とみなされる金額（以下この項において「みなし寄附金額」という。）がある場合において、当該事業年度のその公益目的事業（公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律第二条第4号（定義）に規定する公益目的事業をいう。）の実施のために必要な金額として財務省令で定める金額（当該金額が当該みなし寄附金額を超える場合には、当該みなし寄附金額に相当する金額。以下この項において「公益法人特別限度額」という。）が前条第一項第三号イに定める金額を超えるときは、当該事業年度の同号イに定める金額は、同号イの規定にかかわらず、当該公益法人特別限度額に相当する金額とする。

2 前項の規定は、確定申告書に同項に規定する財務省令で定める金額及びその計算に関する明細の記載がある場合に限り、適用する。

3 第一項の場合において、法人が公益社団法人又は公益財団法人に該当するかどうかの判定は、各事業年度終了の時の現況による。

第三款の四 公益法人等が普通法人に移行する場合の所得の金額の計算

（累積所得金額又は累積欠損金額の計算）

第一百三十一条の四 法第六十四条の四第一項（公益法人等が普通法人に移行する場合の所得の金額の計算）に規定する収益事業以外の事業から生じた所得の金額の累積額として政令で定めるところにより計算した金額は、同項の内国法人の同項に規定する移行日（以下この項及び次条第一項において「移行日」という。）における資産の帳簿価額が負債帳簿価額等（負債の帳簿価額及び利益積立金額の合計額をいう。以下この項において同じ。）を超える場合におけるその超える部分の金額（次条第二項において「累積所得金額」という。）とし、法第六十四条の四第一項に規定する収益事業以外の事業から生じた欠損金額の累積額として政令で定めるところにより計算した金額は、同項の内国法人の移行日における負債帳簿価額等が資産の帳簿価額を超える場合におけるその超える部分の金額（次条第二項及び第三項において「累積欠損金額」という。）とする。

2 法第六十四条の四第二項に規定する収益事業以外の事業から生じた所得の金額の累積額と

して政令で定めるところにより計算した金額は、同項の内国法人の同項に規定する適格合併に係る移転資産帳簿価額（適格合併により被合併法人から引継ぎを受けた資産の帳簿価額をいう。以下この項において同じ。）が移転負債帳簿価額等（適格合併により被合併法人から引継ぎを受けた負債の帳簿価額及び当該適格合併に係る第九条第一項第二号（利益積立金額）に掲げる金額の合計額をいう。以下この項において同じ。）を超える場合におけるその超える部分の金額（次条第二項において「合併前累積所得金額」という。）とし、法第六十四条の四第二項に規定する収益事業以外の事業から生じた欠損金額の累積額として政令で定めるところにより計算した金額は、同項の内国法人の同項に規定する適格合併に係る移転負債帳簿価額等が移転資産帳簿価額を超える場合におけるその超える部分の金額（次条第二項及び第三項において「合併前累積欠損金額」という。）とする。

（累積所得金額から控除する金額等の計算）

第一百三十一条の五 法第六十四条の四第三項（公益法人等が普通法人に移行する場合の所得の金額の計算）に規定する政令で定める場合は、次の各号に掲げる場合とし、同項に規定する政令で定める金額は、当該各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

一 法第六十四条の四第一項の内国法人が公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律第二十九条第一項又は第二項（公益認定の取消し）の規定によりこれらの規定に規定する公益認定を取り消されたことにより普通法人に該当することとなつた法人である場合 当該内国法人の移行日における公益目的取得財産残額（同法第三十条第二項（公益認定の取消し等に伴う贈与）に規定する公益目的取得財産残額をいう。次号及び第四項において同じ。）に相当する金額

二 法第六十四条の四第二項の内国法人が公益社団法人又は公益財団法人を被合併法人とする同項に規定する適格合併に係る合併法人である場合 当該被合併法人の当該適格合併の直前の公益目的取得財産残額に相当する金額

三 法第六十四条の四第一項の内国法人が一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（平成十八年法律第五十号。以下この号及び第五項において「整備法」という。）第二百二十三条第一項（移行法人の義務等）に規定する移行法人（整備法第二百二十六条第三項（合併をした場合の届出等）の規定により整備法第二百二十三条第一項に規定する移行法人とみなされるものを含む。次号において「移行法人」という。）である場合 次に掲げる金額のうちいずれか少ない金額

イ 当該内国法人の移行日における修正公益目的財産残額（整備法第一百十九条第二項第二号（公益目的支出計画の作成）に規定する公益目的財産残額を基礎として財務省令で定めるところにより計算した金額をいう。次号イにおいて同じ。）

ロ 当該内国法人の移行日における資産の帳簿価額から前条第一項に規定する負債帳簿価額等を控除した金額

四 法第六十四条の四第二項の内国法人が移行法人を被合併法人とする同項に規定する適格合併に係る合併法人である場合 次に掲げる金額のうちいずれか少ない金額

イ 当該被合併法人の当該適格合併の直前の修正公益目的財産残額

ロ 当該適格合併に係る前条第二項に規定する移転資産帳簿価額から同項に規定する移転負債帳簿価額等を控除した金額

2 内国法人が、法第六十四条の四第一項又は第二項の規定の適用を受ける場合において、前項各号に掲げる場合に該当するとき（累積所得金額又は合併前累積所得金額がある場合に限る。）は、同条第一項に規定する収益事業以外の事業から生じた所得の金額の累積額として政令で定めるところにより計算した金額又は同条第二項に規定する収益事業以外の事業から生じた所得の金額の累積額として政令で定めるところにより計算した金額は、前条の規定にかかわらず、当該累積所得金額又は合併前累積所得金額から当該各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額を控除した金額とする。この場合において、当該累積所得金額又は合併前累積所得金額から控除しきれない金額があるときは、その控除しきれない金額は、それぞれ累積欠損金額又は合併前累積欠損金額とみなして、同条の規定を適用する。

3 内国法人が、法第六十四条の四第一項又は第二項の規定の適用を受ける場合において、第一項第一号又は第二号に掲げる場合に該当するとき（累積欠損金額又は合併前累積欠損金額がある場合に限る。）は、同条第一項に規定する収益事業以外の事業から生じた欠損金額の累積額として政令で定めるところにより計算した金額又は同条第二項に規定する収益事業以外の事業から生じた欠損金額の累積額として政令で定めるところにより計算した金額は、前条の規定にかかわらず、当該累積欠損金額又は合併前累積欠損金額に第一項第一号又は第二号に掲げる場合の区分に応じこれらの号に定める金額を加算した金額とする。

4 内国法人が法第六十四条四第三項の規定の適用を受ける場合（第一項第一号又は第二号に掲げる場合に該当する場合に限る。）において、当該内国法人が公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律第五条第十七号（公益認定の基準）の定款の定めに従い成立した公益目的取得財産残額に相当する額の財産の贈与に係る契約（同法第三十条第一項の規定により成立したものとみなされるものを含む。）により金銭その他の資産の贈与をしたときは、当該贈与により生じた損失の額は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

5 内国法人が法第六十四条の四第三項の規定の適用を受ける場合（第一項第三号又は第四号に掲げる場合に該当する場合に限る。次項において同じ。）において、当該内国法人のその適用を受ける事業年度以後の各事業年度（整備法第二百二十四条（公益目的支出計画の実施が完了したことの確認）の確認に係る事業年度（次項及び第七項において「確認事業年度」という。）後の事業年度を除く。）の整備法百十九条第二項第一号の支出の額（以下この条において「公益目的支出の額」という。）が同項第二号の規定により同号に規定する公益目的財産残額の計算上当該公益目的支出の額から控除される同号の収入の額（次項において「実施事業収入の額」という。）を超えるときは、その超える部分の金額（当該内国法人の有する調整公益目的財産残額が当該超える部分の金額に満たない場合には、当該調整公益目的財産残額に相当する金額。第七項において「支出超過額」という。）は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

6 内国法人が法第六十四条の四第三項の規定の適用を受ける場合において、当該内国法人のその適用を受ける事業年度以後の各事業年度（確認事業年度後の事業年度を除く。）の実施事業収入の額が公益目的支出の額を超えるとき（当該内国法人が調整公益目的財産残額を有する場合に限る。）は、その超える部分の金額（次項において「収入超過額」という。）は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。

7 前二項に規定する調整公益目的財産残額とは、第一項第三号又は第四号に定める金額から前二項の規定の適用を受ける事業年度（以下この項において「適用事業年度」という。）前の各事業

年度の支出超過額の合計額を減算し、これに当該適用事業年度前の各事業年度の収入超過額の合計額を加算した金額（確認事業年度後の事業年度にあつては、零）をいう。

8 法第六十四条の四第三項の規定の適用を受けた法人を被合併法人とする合併が行われた場合において、当該被合併法人が当該合併の直前において前項に規定する調整公益目的財産残額を有するときは、当該合併に係る合併法人（当該合併の日において公益社団法人又は公益財団法人に該当するものを除く。）の当該合併の日の属する事業年度以後の各事業年度においては、当該合併法人は同条第三項の規定の適用を受けた法人と、当該合併法人の当該合併の日の属する事業年度は当該適用を受けた事業年度と、当該被合併法人が有していた当該調整公益目的財産残額は当該合併法人が当該合併の日の属する事業年度開始の日において有する前項に規定する調整公益目的財産残額とそれぞれみなして、第五項及び第六項の規定を適用する。

9 第四項に規定する贈与により生じた損失の額及び第五項又は第六項の規定の適用を受ける場合におけるこれらの規定に規定する公益目的支出の額は、法第三十七条第七項（寄附金の損金不算入）に規定する寄附金の額に該当しないものとする。

（収益事業以外の事業に属していた資産及び負債の帳簿価額）

第一百三十一条の六 内国法人である公益法人等若しくは人格のない社団等のその収益事業以外の事業に属していた資産及び負債がその収益事業に属する資産及び負債となつた場合のその資産及び負債（以下この条において「転用資産等」という。）又は公益法人等が普通法人若しくは協同組合等に該当することとなつた場合のその該当することとなつた時において有するその収益事業以外の事業に属していた資産及び負債（以下この条において「移行時資産等」という。）の帳簿価額は、それぞれ当該転用資産等の価額としてその収益事業に関する帳簿に記載された金額又は当該移行時資産等の価額としてその該当することとなつた時においてその帳簿に記載されていた金額とする。

【法人税法基本通達】

（所得に関する経理）

15-2-1 令第6条《収益事業を行う法人の経理の区分》の「所得に関する経理」とは、単に収益及び費用に関する経理だけでなく、資産及び負債に関する経理を含むことに留意する。（昭56年直法2-16「八」、平20年課法2-5「三十」により改正）

（注）一の資産が収益事業の用と収益事業以外の事業の用とに共用されている場合（それぞれの事業ごとに専用されている部分が明らかな場合を除く。）には、当該資産については、収益事業に属する資産としての区分経理はしないで、その償却費その他当該資産について生ずる費用の額のうち収益事業に係る部分の金額を当該収益事業に係る費用として経理することになる。

（医療保健業の範囲）

15-1-56 令第5条第1項第29号《医療保健業》の医療保健業には、療術業、助産師業、看護業、歯科技工業、獣医業等が含まれる。（昭56年直法2-16「七」、平15年課法2-7「五十三」により改正）

（日本赤十字社等が行う医療保健業）

15-1-57 令第5条第1項第29号《非課税とされる医療保健業》に掲げる公益法人等(同号チからヲまで及びヨに掲げる公益法人等を除く。)については、その行う医療保健業のすべてが収益事業とならないことに留意する。(昭56年直法2-16「七」により追加、昭59年直法2-3「九」、平6年課法2-1「九」、平6年課法2-5「九」、平19年課法2-17「二十九」、平20年課法2-5「二十九」により改正)

(病院における給食事業)

15-1-58 収益事業に該当しない医療保健業に係る医療の一環として行われる患者のための給食であっても、その給食が当該医療保健業を行う公益法人等以外の公益法人等によって行われている場合には、当該給食に係る事業は当該医療保健業には含まれないのであるが、国等又は収益事業に該当しない医療保健業を行う公益法人等の経営する病院における患者給食を主たる目的として設立された公益法人等がこれらの病院における医療の一環として専らその病院の患者のために行う給食は、収益事業に該当しないものとする。(昭56年直法2-16「七」、平20年課法2-5「二十九」により改正)

(注) 収益事業に該当しない医療保健業を行う公益法人等がその患者を対象として行うものであっても、日用品の販売、クリーニングの取次ぎ、公衆電話サービス業務等の行為は、収益事業に該当することに留意する。

(専ら学術の研究を行う公益法人等)

15-1-59 令第5条第1項第29号ヲ《非課税とされる学術研究に付随して行う医療保健業》に規定する医療保健業の判定に当たって、次の点については、次のとおり取り扱うものとする。(昭56年直法2-16「七」、平12年課法1-49、平20年課法2-14「四」により改正)

(1) 「公益社団法人若しくは公益財団法人で専ら学術の研究を行うもの」とは、その学術の研究のために専門の研究員をもって常時研究を行うものをいうこととする。

(2) 「学術の研究に付随して行う」とは、その研究の過程又は結果を実証するなどの必要上付随して行うことをいうものとする。

(診療所の範囲)

15-1-60 規則第5条第3号《非課税とされるオープン病院等》の「診療所」には、巡回診療バス等の臨時に開設される診療所が含まれる。(昭56年直法2-16「七」により追加)

(臨床検査センター)

15-1-61 規則第5条第3号《非課税とされるオープン病院等》かっこ書の「専ら臨床検査をその業務とするもの」には、たん、血液、尿等の検体を集中的に検査することを業務とするいわゆる臨床検査センターが含まれることに留意する。(昭56年直法2-16「七」により改正)

(地域医師等による利用)

15-1-62 規則第5条第3号《非課税とされるオープン病院等》の地域医師等による「利用」には、当該地域医師等が同号に規定する病院等で同条第1号に規定する医師会法人等(以下15-1-63において「医師会法人等」という。)の開設するもの(以下15-1-63において「医師会病院等」という。)へ患者を転院させるなどの方法により利用するものが含まれる。(昭56年直法2-16「七」により追加、昭57年直法2-11「十四」、平11年課法2-9「二十一」により改正)

(地域医師等による継続診療)

15-1-63 規則第5条第4号《非課税とされるオープン病院等》の「地域医師等の診療を受けた

患者でその後引き続き主として当該地域医師等の診察を受けるもの」には、その医師会病院等において診療を受けた患者でその受診の時に当該医師会病院等を開設する医師会法人等の組織されている区域又は隣接地域に住所又は居所を有するものが含まれる。(昭56年直法2-16「七」により追加、昭57年直法2-11「十四」、平20年課法2-5「二十九」により改正)

(オープン病院等の健康保険診療報酬の額に準ずる額)

15-1-63の2 規則第5条第5号《非課税とされるオープン病院等》の「これらに準ずる額」とは、次に掲げるような法令の規定等により算定される診療報酬又は利用料の額をいう。(昭59年直法2-3「九」により追加、昭63年直法2-14「七」、平6年課法2-5「九」、平15年課法2-7「五十三」により改正)

(1) 公害健康被害の補償等に関する法律第4条第4項《認定等》に規定する被認定者に係る診療報酬等で同法第22条《診療方針及び診療報酬》の規定により算定される額

(2) 労働者災害補償保険法第7条第1項第1号《保険給付の種類》に規定する業務災害及び同項第2号に規定する通勤災害を被った者に係る診療報酬等で同法第13条又は第22条《療養給付》の規定による療養の給付に要するものとして昭和51年1月13日付基発第72号「労災診療費算定基準について」厚生労働省通達により算定される額

(非課税とされる福祉病院等の判定)

15-1-64 公益法人等の行う医療保健業が規則第6条各号《非課税とされる福祉病院等》に掲げる要件(非営利型法人以外の法人にあっては、同条第1号から第6号までに掲げる要件)のすべてに該当するかどうかの判定は、公益法人等についてその事業年度ごとに行うものであるから、同条第4号及び第7号の厚生労働大臣の証明についても事業年度ごとに証明のあることを必要とするのであるが、一度証明された事実に変更のない場合には、同条第4号イ、ロ及びハに掲げる事項については、当該証明を省略することができる。(昭56年直法2-16「七」、平12年課法1-49、平15年課法2-22「十四」、平20年課法2-14「四」により改正)

(注) 厚生労働大臣の証明した事項が事実と異なると認められる場合には、厚生労働大臣と協議の上処理する。

(災害等があった場合の特例)

15-1-65 規則第6条第2号又は第4号イからハまで《非課税とされる福祉病院等》の要件に該当するかどうかを判定する場合において、災害その他特別の事情の発生により一時的にこれらの要件に該当しない期間が生じても、その後速やかに旧に復しているとき又は旧に復することが確実であると認められるときは、当該事業年度を通じてこれらの要件に該当しているものとする。

(昭56年直法2-16「七」により改正)

(福祉病院等の健康保険診療報酬の額に準ずる額)

15-1-65の2 15-1-63の2《オープン病院等の健康保険診療報酬の額に準ずる額》の取扱いは、規則第6条第1号《非課税とされる福祉病院等》に規定する公益法人等の行う医療保健業に係る診療報酬又は利用料の額が同条第3号に規定する「これらに準ずる額」に該当するかどうかの判定について準用する。(昭59年直法2-3「九」により追加)

【租税特別措置法】

第四十二条の三の二 次の表の第一欄に掲げる法人又は人格のない社団等(法人税法第二条第九

号に規定する普通法人（以下この項において「普通法人」という。）のうち各事業年度終了の時に
 おいて同法第六十六条第六項各号及び第四百四十三条第五項各号に掲げる法人に該当するものを除
 く。）の平成二十一年四月一日から平成二十三年三月三十一日までの間に終了する各事業年度の所
 得に係る同法 その他法人税に関する法令の規定の適用については、同欄に掲げる法人又は人格の
 ない社団等の区分に応じ同表の第二欄に掲げる規定中同表の第三欄に掲げる税率は、同表の第四
 欄に掲げる税率とする。

第一欄	第二欄	第三欄	第四欄
一 普通法人のうち当該各事業年度終了の時に において資本金の額若しくは出資金の額が一億円以下であるもの若しくは資本若しくは出資を有しないもの（第四号に掲げる法人を除く。）又は人格のない社団等	法人税法第六十六条第二項及び第四百四十三条第二項	百分の二十二	百分の十八
二 一般社団法人等（法人税法別表第二に掲げる一般社団法人及び一般財団法人並びに公益社団法人及び公益財団法人をいう。）又は同法以外の法律によつて公益法人等（法人税法第二条第六号に規定する公益法人等をいう。次号において同じ。）とみなされているもので政令で定めるもの	法人税法第六十六条第二項	百分の二十二	百分の十八
三 公益法人等（前号に掲げる法人を除く。）又は法人税法第二条第七号に規定する協同組合等（第六十八条第一項に規定する協同組合等を除く。）	同法第六十六条第三項	百分の二十二	百分の二十二（各事業年度の所得の金額のうち年八百万円以下の金額については、百分の十八）
四 第六十七条の二第一項の規定による承認を受けている同項に規定する医療法人	同項	百分の二十二	百分の二十二（各事業年度の所得の金額のうち年八百万円以下の金額については、百分の十八）

2～5 (略)

【消費税法】

(国、地方公共団体等に対する特例)

第六十条 国若しくは地方公共団体が一般会計に係る業務として行う事業又は国若しくは地方公共団体が特別会計を設けて行う事業については、当該一般会計又は特別会計ごとに一の法人が行う事業とみなして、この法律の規定を適用する。ただし、国又は地方公共団体が特別会計を設けて行う事業のうち政令で定める特別会計を設けて行う事業については、一般会計に係る業務として行う事業とみなす。

2 国又は地方公共団体が行った資産の譲渡等、課税仕入れ及び課税貨物の保税地域からの引取りは、政令で定めるところにより、その資産の譲渡等の対価を収納すべき会計年度並びにその課税仕入れ及び課税貨物の保税地域からの引取りの費用の支払をすべき会計年度の末日に行われたものとするができる。

3 別表第三に掲げる法人のうち国又は地方公共団体に準ずる法人として政令で定めるものの資産の譲渡等、課税仕入れ及び課税貨物の保税地域からの引取りを行った時期については、前項の規定に準じて、政令で定める。

4 国若しくは地方公共団体（特別会計を設けて事業を行う場合に限る。）、別表第三に掲げる法人又は人格のない社団等（第九条第一項本文の規定により消費税を納める義務が免除される者を除く。）が課税仕入れを行い、又は課税貨物を保税地域から引き取る場合において、当該課税仕入れの日又は課税貨物の保税地域からの引取りの日（当該課税貨物につき特例申告書を提出した場合には、当該特例申告書を提出した日又は特例申告に関する決定の通知を受けた日）の属する課税期間において資産の譲渡等の対価以外の収入（政令で定める収入を除く。以下この項において「特定収入」という。）があり、かつ、当該特定収入の合計額が当該課税期間における資産の譲渡等の対価の額（第二十八条第一項に規定する対価の額をいう。）の合計額に当該特定収入の合計額を加算した金額に比し僅少でない場合として政令で定める場合に該当するときは、第三十七条の規定の適用を受ける場合を除き、当該課税期間の課税標準額に対する消費税額（第四十五条第一項第二号に掲げる課税標準額に対する消費税額をいう。次項及び第六項において同じ。）から控除することができる課税仕入れ等の税額（第三十条第二項に規定する課税仕入れ等の税額をいう。以下この項及び次項において同じ。）の合計額は、第三十条から第三十六条までの規定にかかわらず、これらの規定により計算した場合における当該課税仕入れ等の税額の合計額から特定収入に係る課税仕入れ等の税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した残額に相当する金額とする。この場合において、当該金額は、当該課税期間における第三十二条第一項第一号に規定する仕入れに係る消費税額とみなす。

5 前項の場合において、同項に規定する課税仕入れ等の税額から同項に規定する政令で定めるところにより計算した金額を控除して控除しきれない金額があるときは、当該控除しきれない金額を課税資産の譲渡等に係る消費税額とみなして同項の課税期間の課税標準額に対する消費税額に加算する。

6 第一項の規定により一の法人が行う事業とみなされる国又は地方公共団体の一般会計に係る業務として行う事業については、第三十条から第三十九条までの規定によりその課税期間の課税標準額に対する消費税額から控除することができる消費税額の合計額は、これらの規定にかか

ならず、当該課税標準額に対する消費税額と同額とみなす。

7 国又は地方公共団体が一般会計に係る業務として事業を行う場合には、第九条、第四十二条、第四十五条、第五十七条及び第五十八条の規定は、適用しない。

8 前各項に定めるもののほか、国若しくは地方公共団体（特別会計を設けて行う事業に限る。）又は別表第三に掲げる法人のうち政令で定めるものの第四十二条第一項、第四項若しくは第六項又は第四十五条第一項の規定による申告書の提出期限の特例、その他国若しくは地方公共団体、別表第三に掲げる法人又は人格のない社団等に対するこの法律の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

別表第三 （第三条、第六十条関係）

一 次の表に掲げる法人

名称	根拠法
医療法人（医療法（昭和三十二年法律第二百五号）第四十二条の二第一項（社会医療法人）に規定する社会医療法人に限る。）	医療法

二 （略）

【所得税法】

（公共法人等及び公益信託等に係る非課税）

第十一条 別表第一に掲げる内国法人が支払を受ける第百七十四条各号（内国法人に係る所得税の課税標準）に掲げる利子等、配当等、給付補てん金、利息、利益、差益及び利益の分配（公社債又は貸付信託、投資信託若しくは特定目的信託の受益権で政令で定めるもの（以下この条において「公社債等」という。）の利子、収益の分配又は第二十四条第一項（配当所得）に規定する剰余金の配当（以下この条において「利子等」という。）にあつては、当該内国法人が当該公社債等を引き続き所有していた期間に対応する部分の額として政令で定めるところにより計算した金額に相当する部分に限る。）については、所得税を課さない。

2 公益信託ニ関スル法律（大正十一年法律第六十二号）第一条（公益信託）に規定する公益信託又は社債、株式等の振替に関する法律第二条第十一項（定義）に規定する加入者保護信託の信託財産につき生ずる所得（公社債等の利子等に係るものにあつては、当該公社債等が当該公益信託又は当該加入者保護信託の信託財産に引き続き属していた期間に対応する部分の額として政令で定めるところにより計算した金額に相当する部分に限る。）については、所得税を課さない。

3 前二項の規定のうち公社債等の利子等に係る部分は、これらの規定に規定する内国法人又は公益信託若しくは加入者保護信託の受託者が、公社債等につき社債m株式等の振替に関する法律に規定する振替口座簿への記載又は記録その他の政令で定める方法により管理されており、かつ、政令で定めるところにより、当該公社債等の利子等につきこれらの規定の適用を受けようとする旨その他財務省令で定める事項を記載した申告書を、当該公社債等の利子等の支払をする者を經由して税務署長に提出した場合に限り、適用する。

別表第一 公共法人等の表（第四条、第十一条関係）

名称	根拠法
医療法人（医療法（昭和二十三年法律第二百五号）第四十二条の二第一項（社会医療法人）に規定する社会医療法人に限る。）	医療法

【地方税法】

（用途による不動産取得税の非課税）

第七十三条の四 道府県は、次の各号に規定する者が不動産をそれぞれ当該各号に掲げる不動産として使用するために取得した場合には、当該不動産の取得に対しては、不動産取得税を課することができない。

一～三 （略）

三の二 医療法第三十一条の公的医療機関の開設者、医療法人（政令で定めるものに限る。）、公益社団法人及び公益財団法人、一般社団法人（非営利型法人（法人税法第二条第九号の二に規定する非営利型法人をいう。以下この号において同じ。）に該当するものに限る。）及び一般財団法人（非営利型法人に該当するものに限る。）、社会福祉法人、独立行政法人労働者健康福祉機構、健康保険組合及び健康保険組合連合会並びに国家公務員共済組合及び国家公務員共済組合連合会がその設置する看護師、准看護師、歯科衛生士その他政令で定める医療関係者の養成所において直接教育の用に供する不動産

四～八 （略）

八の二 医療法第四十二条の二第一項に規定する社会医療法人が直接同項第四号に規定する救急医療等確保事業に係る業務（同項第五号に規定する基準に適合するものに限る。）の用に供する不動産で政令で定めるもの

九～三十八 （略）

（固定資産税の非課税の範囲）

第三百四十八条 （略）

2 固定資産税は、次に掲げる固定資産に対しては課することができない。ただし、固定資産を有料で借り受けた者がこれを次に掲げる固定資産として使用する場合には、当該固定資産の所有者に課することができる。

一～九 （略）

九の二 医療法第三十一条の公的医療機関の開設者、医療法人（政令で定めるものに限る。）、公益社団法人及び公益財団法人、一般社団法人（非営利型法人（法人税法第二条第九号の二に規定する非営利型法人をいう。以下この号において同じ。）に該当するものに限る。）及び一般財団法人（非営利型法人に該当するものに限る。）、社会福祉法人、独立行政法人労働者健康福祉機構、

健康保険組合及び健康保険組合連合会並びに国家公務員共済組合及び国家公務員共済組合連合会がその設置する看護師、准看護師、歯科衛生士その他政令で定める医療関係者の養成所において直接教育の用に供する固定資産

十～十一の四 (略)

十一の五 医療法第四十二条の二第一項に規定する社会医療法人が直接同項第四号に規定する救急医療等確保事業に係る業務(同項第五号に規定する基準に適合するものに限る。)の用に供する固定資産で政令で定めるもの

十一の六～四十四 (略)

3 市町村は、前項各号に掲げる固定資産を当該各号に掲げる目的以外の目的に使用する場合には、前項の規定にかかわらず、これらの固定資産に対し、固定資産税を課する。

4～10 (略)

(都市計画税の非課税の範囲)

第七百二条の二 (略)

2 前項に規定するもののほか、市町村は、第三百四十八条第二項から第五項まで、第七項若しくは第九項又は第三百五十一条の規定により固定資産税を課することができない土地又は家屋に対しては、都市計画税を課することができない。

資料 ⑤参考文献

参考文献一覧

<書籍・報告書等>

- ・ 厚生労働省（1994）『医療法人制度検討委員会報告書』
- ・ 社団法人日本医療法人協会（2001）『医療法人半世紀の歩み 創立五十周年記念誌』
- ・ 厚生労働省（2003）『「これからの医業経営の在り方に関する検討会」最終報告書』
- ・ 厚生労働省（2005）『「医業経営の非営利性等に関する検討会」報告書』
- ・ 宇津木伸他編（2006）『医事法判例百選』有斐閣
- ・ メディカル・マネジメント・プランニング・グループ（2007）『新しい医療法人制度Q&A』税務研究会出版局
- ・ メディカル・マネジメント・プランニング・グループ編（2008）『社会医療法人特定医療法人ガイドブック～設立・運営から税務まで～』
- ・ 田中重代（2009）「医療法人ものがたり」『日本医療法人協会ニュース』社団法人日本医療法人協会
- ・ 東京都福祉保健局医療政策部医療安全課（2009）『医療法人設立の手引き』
- ・ メディカル・マネジメント・プランニング・グループ編（2009）『税理』臨時増刊号 ぎょうせい
- ・ 青木恵一（2009）『医療法人の設立・運営・承継と税務対策』税務研究会出版局
- ・ 青木恵一（2010）『医療法人の相続・事業承継と税務対策』税務研究会出版局
- ・ メディカル・マネジメント・プランニング・グループ編（2010）『医療法人の設立と運営の実務ポイント～基金拋出型法人を中心として～』
- ・ 青木恵一（2010）「医療法人の退社社員と出資金返還・評価をめぐる問題」『月刊税理』ぎょうせい
- ・ 厚生労働省（2010）『平成 23 年度税制改正要望の概要』
- ・ 日本医師会・民間病院ドイツ医療・福祉調査団（2010）『混迷するドイツ医療－日本型を極めて世界のモデルへー』報告書
- ・ 日本医師会・四病院団体協議会（2010）『平成 23 年度税制改正要望』
- ・ 判例時報社（2010）『判例時報』2085 号

<医療法人関係の法令及び通知等>

- ・ 厚生労働省「医療法人・医業経営ホームページ」

○ 医療法人関係の法令及び通知等

<http://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/houjintuti.html>

平成 22 年度 厚生労働省医政局委託
— 医療施設経営安定化推進事業 —
出資持分のない医療法人への円滑な移行に関する調査研究
報告書

平成 23 年 3 月発行

株式会社川原経営総合センター
〒104-0061 東京都中央区銀座 8-11-11 TK 銀座 8 丁目ビル
TEL : 03-3572-3051 FAX : 03-3571-3683