Ｑ１.「基金拠出型法人ではない持分なし医療法人」に移行する際に、出資者全員が出資持分の放棄を行った場合の課税関係はどのようになるのか。

Ａ１．この場合における課税関係は、以下のとおり。

１　各出資者に対する贈与税の課税関係（出資者全員が同時に放棄する場合）

各出資者は何ら経済的利益を受けないため、贈与税は課税されない。

２　各出資者に対する所得税の課税関係

各出資者に対して、所得税は課税されない。

３　医療法人に対する贈与税の課税関係

医療法人に対して、出資持分（出資額部分＋利益剰余金部分）の放棄に伴う出資者の権利の消滅に係る経済的利益について、贈与税が課税される場合がある（相続税法第 66 条第４項）。

４　医療法人に対する法人税の課税関係

医療法人に対して、移行の際に持分の全部又は一部の払戻しをしなかったことにより生じる利益について、法人税は課税されない（法人税法施行令第 136 条の４第２項）。

（注）各出資者に対する贈与税の課税関係（出資者の１人が放棄する場合）

残存出資者に対して、出資持分の放棄に伴う出資者の権利の消滅に係る経済的利益について、贈与税が課税される（相続税法第９条）。

（理由）

１　「基金拠出型法人ではない持分なし医療法人」に移行する際、出資者全員が、同時に出資持分の放棄を行うと、当該放棄に伴う出資者の権利の消滅に係る経済的利益は、結果として、医療法人に帰属することとなる。（各出資者間においては、出資持分の移動はない。）

２　出資持分の払戻しが行われないため、配当とみなされる額はなく、各出資者にはみなし配当課税の課税関係は生じない。

３　一方、医療法人の立場からすると、当該放棄に伴う出資者の権利の消滅に係る経済的利益を、各出資者から贈与により取得したものとみなされるため、相続税法第 66 条第４項の規定により贈与税が課税される場合がある。

４　また、持分あり医療法人は、出資者の退社時の出資払戻請求権又は解散時の残余財産分配請求権に応じる義務を負っているが、出資持分の放棄により、当該医療法人は、これらの義務を免れるという経済的利益が生じる。この経済的利益については、法人税法施行令第 136 条の４第２項の規定により、当該医療法人の益金の額に算入しないこととされているため、法人税は課税されない。

（注）出資者の１人が出資持分の放棄を行う場合には、当該放棄に伴う当該出資者の権利の消滅に係る経済的利益は、残存出資者に帰属することとなるため、出

資持分の放棄をした当該出資者から残存出資者への贈与があったものとみなされる。

【Ｑ１の別紙①】

出資持分100%を保有する者がすべての出資持分を放棄し、「基金拠出型法人でない持分なし医療法人」に移行する場合

【課税関係】

１　甲は何ら経済的利益を受けないため、贈与税は課税されない。

２　甲に対して、所得税は課税されない。

３　医療法人に対して、出資持分の放棄に伴う甲の権利の消滅に係る経済的利益について、贈与税が課税される場合がある（相続税法第66条第４項）。

４　医療法人に対して、移行の際に持分の全部又は一部の払戻しをしなかったことにより生じる利益について、法人税は課税されない（法人税法施行令第136条の４第２項）。

甲

出資持分の100%を保有

【持分あり医療法人】

出資持分を放棄

（持分なし医療法人への移行）

甲

出　資　な　し

【持分なし医療法人】

【上記課税関係の理由】

１…放棄に伴う甲の権利の消滅に係る経済的利益は、医療法人に帰属する。

２…出資持分の払戻しは行われないため、配当とみなされる額はない。

３…医療法人は、放棄に伴う甲の権利の消滅に係る経済的利益を、甲からの贈与により取得したものとみなされる。

４…移行前において、医療法人は、甲の退社時の出資払戻請求権又は解散時の残余財産分配請求権に応じる義務を負っているが、出資持分の放棄により、当該医療法人には、これらの義務を免れるという経済的利益が生じる。

【課税関係３について】

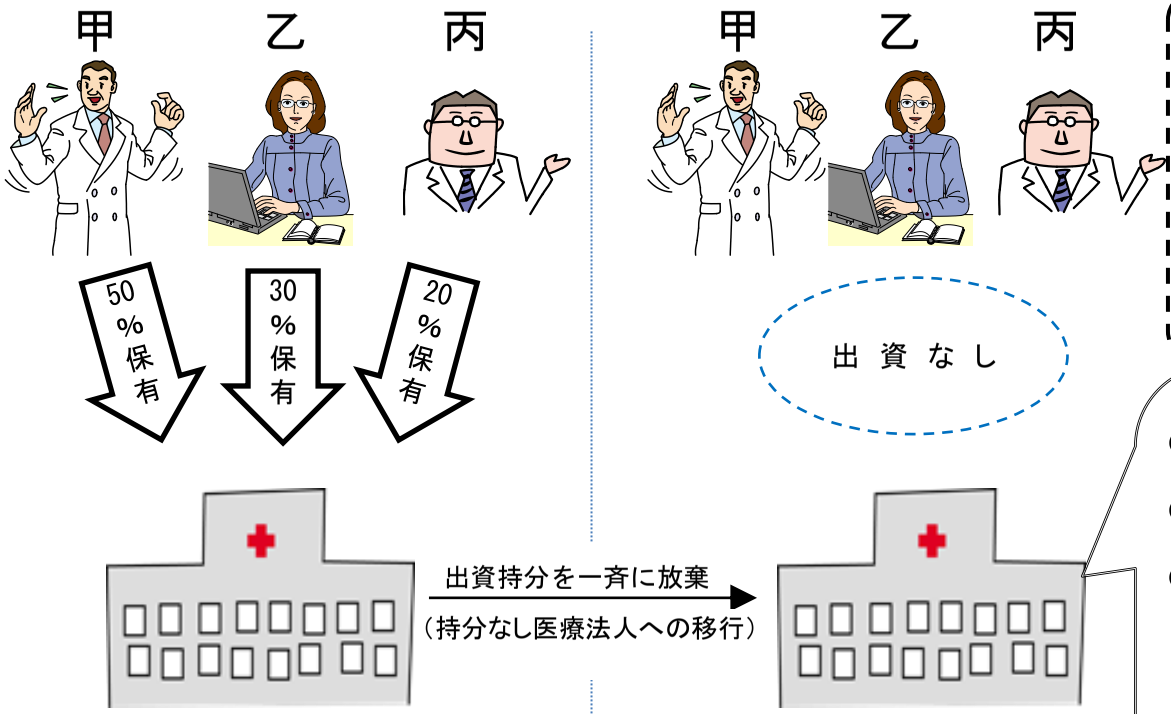
○　不当減少要件（相続税法施行令第33条第３項各号）を満たさない場合には、医療法人に対して、贈与税が課税される。

○　不当減少要件の１つである同族要件を判定する際の基礎となる「役員等」には、医療法人の「社員」は含まれない。（Ｑ４参考）

○　不当減少要件は、原則として贈与時点を基準として判定するが、租税回避目的と認められるような事例については、贈与時点のみならず、その前後を通じて判定する場合もある。なお、国税庁の通達では、判定時期について、贈与時点で要件を満たしていなくても、申告期限までに要件を満たしていれば良いものとして取り扱われている（Ｑ５参照）。

各出資者が出資持分を一斉に放棄し、「基金拠出型法人でない持分なし医療法人」に移行する場合

【課税関係】
１　甲・乙・丙は何ら経済的利益を受けないため、贈与税は課税されない。
２　甲・乙・丙に対して、所得税は課税されない。
３　医療法人に対して、出資持分の放棄に伴う甲・乙・丙の権利の消滅に係る経済的利益について、贈与税が課税される場合がある（相続税法第66条第４項）。
４　医療法人に対して、移行の際に持分の全部又は一部の払戻しをしなかったことにより生じる利益について、法人税は課税されない（法人税法施行令第136条の４第２項）。



【上記課税関係の理由】
１…放棄に伴う甲乙丙の権利の消滅　に係る経済的利益は、医療法人に帰属する。（甲乙丙間においては、出資持分の移動はない。）
２…出資持分の払戻しは行われないため、配当とみなされる額はない。
３…医療法人は、放棄に伴う甲乙丙の権利の消滅に係る経済的利益を、甲乙丙からの贈与により取得したものとみなされる。
４…移行前において、医療法人は、甲乙丙の退社時の出資払戻請求権又は解散時の残余財産分配請求権に応じる義務を負っているが、出資持分の放棄により、当該医療法人には、これらの義務を免れるという経済的利益が生じる。

【課税関係３について】
○　不当減少要件（相続税法施行令第33条第３項各号）を満たさない場合には、医療法人に対して、贈与税が課税される。
○　不当減少要件の１つである同族要件を判定する際の基礎となる「役員等」には、医療法人の「社員」は含まれない。（Ｑ４参考）
○　不当減少要件は、原則として贈与時点を基準として判定するが、租税回避目的と認められるような事例については、贈与時点のみならず、その前後を通じて判定する場合もある。なお、国税庁の通達では、判定時期について、贈与時点で要件を満たしていなくても、申告期限までに要件を満たしていれば良いものとして取り扱われている（Ｑ５参照）。
○　この場合の贈与税額は、甲乙丙ごとに、各一人のみから経済的利益を取得したものとみなして算出した贈与税額の合計額となる。

Ｑ２．基金拠出型法人に移行する際に、出資者全員が出資額部分のみを基金として振り替えた場合の課税関係はどのようになるのか。

Ａ２．この場合における課税関係は、以下のとおり。

１　各出資者に対する贈与税の課税関係

各出資者に対して、贈与税は課税されない。

２　各出資者に対する所得税の課税関係

各出資者に対して、所得税は課税されない。

３　医療法人に対する贈与税の課税関係

医療法人に対して、出資持分（出資額部分＋利益剰余金部分）のうち利益剰余金部分の放棄に伴う出資者の権利の消滅に係る経済的利益について、贈与税が課税される場合がある（相続税法第 66 条第４項）。

４　医療法人に対する法人税の課税関係

医療法人に対して、移行の際に持分の全部又は一部の払戻しをしなかったことにより生じる利益について、法人税は課税されない（法人税法施行令第 136 条の４第２項）。

（理由）

１　基金拠出型法人に移行する際、出資額部分のみを基金として振り替えることで、各出資者は利益剰余金部分を放棄することとなり、各出資者が贈与により取得したものとみなされるものはない。

２　基金拠出型法人への移行に際し、「出資額部分のみを基金に振り替える」こととは、出資者の立場からすると、各出資者が有していた「出資持分」のうち出資額部分が、「基金（医療法人に対する債権）」という財産に変わることを意味する。この場合、課税上は、

①出資額部分（Ｘ円）に対し、Ｘ円の払戻しを受け、

②当該Ｘ円を基金として拠出する。

という手続きを踏むものとして取り扱われるため、所得税法上、配当とみなされる額はなく、各出資者にはみなし配当課税の課税関係は生じない。

３　一方、医療法人の立場からすると、出資者全員が出資持分のうち利益剰余金部分の放棄をすることに伴う出資者の権利の消滅に係る経済的利益を、各出資者から贈与により取得したものとみなされるため、相続税法第 66 条第４項の規定により贈与税が課税される場合がある。

４　また、持分あり医療法人は、出資者の退社時の出資払戻請求権又は解散時の残余財産分配請求権に応じる義務を負っているが、利益剰余金部分の放棄により、当該医療法人は、その部分について、これらの義務を免れるという経済的利益が生じる。この経済的利益については、法人税法施行令第 136 条の４第２項の規定により、当該医療法人の益金の額に算入しないこととされているため、法人税は課税されない。

Ｑ３．基金拠出型法人に移行する際に、利益剰余金部分も含めて基金として振り替えた場合の課税関係はどのようになるのか。

Ａ３．この場合における課税関係は、以下のとおり。

１　各出資者に対する贈与税の課税関係

各出資者に対して、贈与税は課税されない。

２　各出資者に対する所得税の課税関係

出資持分の払戻しを受けた出資者に対して、利益剰余金部分に相当する額について、みなし配当として所得税が課税される（所得税法第 25 条第１項第５号）。

３　医療法人に対する贈与税の課税関係

医療法人に対して、贈与税は課税されない。

４　医療法人に対する法人税の課税関係

医療法人に対して、法人税は課税されない。

（理由）

１　基金拠出型法人に移行する際、出資額すべてを基金に振り替えることにより、「出資持分（出資額部分＋利益剰余金部分）」が「基金」に変わるが、各出資者が贈与により取得したものとみなされるものはない。

２　基金拠出型法人への移行に際し、「利益剰余金分も含めて基金に振り替える」とは、出資者の立場からすると、各出資者が有していた「出資持分」のすべてが、「基金（医療法人に対する債権）」に変わることを意味する。この場合、課税上、

①　出資額部分（Ｘ円）に対し、「Ｘ円＋利益剰余金部分」に相当する額の払戻しを受け、

②　当該「Ｘ円＋利益剰余金部分」に相当する額を基金として拠出する。

という手続きを踏むものとして取り扱われる。

①については、所得税法第 25 条第１項第５号の規定により、出資額部分を超える部分（利益剰余金部分）に相当する額の配当があったものとして、みなし配当課税が生じる。

３　一方、医療法人の立場からすると、（Ｑ２とは異なり、）移行に際し、何ら経済的利益を受けないため、相続税法第 66 条第４項の規定による贈与税の課税関係は生じない。

４　上記３と同様、医療法人は何ら経済的利益を受けていないため、法人税の課税関係も生じない。

Ｑ４．相続税法施行令第 33 条第３項第１号において、いわゆる「同族要件」として、「役員等のうち親族等が占める割合が３分の１以下である」旨規定されているが、ここにいう「役員等」に医療法人の社員は含まれるのか。

Ａ４．含まれない。

（理由）

役員等は、「理事、監事、評議員その他これらの者に準ずるもの」と規定されている（相続税法施行令第 32 条）。

医療法人の場合にあっては、業務執行機関を指し、基本的意思決定機関の構成員たる「社員」は役員等に含まれない。

Ｑ５．「同族要件」の判定はいつの時点でなされるのか。

Ａ５．原則として、贈与時点で判定する。ただし、贈与のタイミングに限って「３分の１要件」を満たすように定款変更を行っている場合など、租税回避目的と認められるような事例については、贈与時点のみならず、その前後を通じて判定する場合もある。

（注）「同族要件」を満たす定款の定めがあった場合であっても、実際には、「同族要件」を満たさない役員の選任がなされているときには、運営組織が適正であると認められない場合もある。

なお、国税庁の通達では、判定時期について、贈与時点で要件を満たしていなくても、申告期限までに要件を満たしていればよいものとして取り扱われている。

〔参考〕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（昭和 39 年６月９日付直審(資)24、直資 77）（抄）

（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。

Ｑ６．医療法人の役員がＭＳ法人（メディカル・サービス法人）を設立している場合は、相続税法施行令第 33 条第３項第２号に規定されている「特別の利益を与えない」との要件を満たさないこととなるのか。

Ａ６．医療法人の役員がＭＳ法人を設立していることのみをもって、「特別の利益を与えない」との要件を満たさないこととはならないものと思われる。

なお、「特別の利益を与えること」について、国税庁の通達にその例が示されている。

例えば、医療法人とＭＳ法人との間に取引がある場合において、その取引が「特別の利益を与えること」に該当するかどうかは、個別の事案に応じて、その対価の適正性など、様々な事情を勘案して総合的に判断するものと思われる。

〔参考〕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（昭和 39 年６月９日付直審(資)24、直資 77）（抄）

（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。

Ｑ７．相続税法施行令第 33 条第３項第４号に規定されている「公益に反する事実」とは、具体的にどのような事実か。例えば、脱税行為や診療報酬の不正請求は、これに当たるのか。

Ａ７．「公益に反する事実」というのは、個別の事案の事情により、いろいろな角度から検討されるべきものである。

　例えば、一般的に脱税行為や診療報酬の不正請求はこれに当たるものと考えられるが、最終的には、個別の事案に応じて、その行為の違法性など、様々な事情を勘案して総合的に判断するものと思われる。

Ｑ８.「基金拠出型法人ではない持分なし医療法人」への移行後、死亡により退社した社員に代わってその相続人が新たに社員となったことのみをもって相続税が課税されることはあるか。
　また、「基金拠出型法人ではない持分なし医療法人」への移行後、当該法人に対して、財産の贈与又は遺贈があった場合の課税関係はどのようになるのか。

Ａ８．出資持分（出資額部分＋利益剰余金部分）は、移行時において放棄されており、移行後の相続時において相続財産として存在しないため、相続税の課税財産とはならない。
　ただし、移行後の医療法人に対して新たな贈与又は遺贈があった場合には、医療法人から特別の利益を受ける者又は医療法人に対して、贈与税又は相続税が課税される場合がある（相続税法第 65 条第１項、第 66 条第４項）。

（理由）
「基金拠出型法人ではない持分なし医療法人」へ移行すると、各出資者は当該医療法人に対する出資持分を有しないことになる。
そのため、移行後に社員の代替わりが生じたとしても、社員の死亡により相続される相続財産（出資持分）そのものがないため、相続税の課税価格に算入されるものはない。
ただし、「基金拠出型法人ではない持分なし医療法人」への移行後においても、持分なし法人一般に対する贈与・遺贈に関する規定の適用はあるため、当該医療法人に対して、新たな財産の贈与又は遺贈があった場合には、以下の①又は②の課税関係が生じる場合がある。

①　当該贈与又は遺贈により、贈与者等の親族等の贈与税又は相続税の負担が不当に減少すると認められる場合
　⇒　相続税法第 66 条第４項の規定により、医療法人に対して、贈与税又は相続税を課税。

②　当該贈与又は遺贈を受けた医療法人が、贈与者等の親族等に対して、特別の利益を与えるものである場合
　⇒　相続税法第 65 条第１項の規定により、特別の利益を受ける当該親族等に対して、贈与税又は相続税を課税。

（上記①又は②が競合する場合の適用関係については、①が優先して適用される。）

Ｑ９．基金拠出者が死亡し、基金を相続した場合、相続税は課税されるのか。

Ａ９．基金の相続人に対し、相続税が課税される。

（理由）

「基金」は、基金拠出者の立場からすると、医療法人に対する債権という財産であり、基金拠出者が死亡し、その相続人に相続される場合には、当該相続人に相続税が課税される。「基金」の評価は、財産評価基本通達 204（貸付金債権の評価）に準じて、医療法人から返還されるべき金額によって評価することとなる。