

第5 資 本

医療法人資金調達研究委員会

(主) 松田 紘一郎 担当委員

(副) 森 耕 平 担当委員

(目次)

ページ

第5 資本

法的要件等の整備要望	1
第1 資本概念の基礎知識	2
1 . 資 本	2
(1) 商法との関連での資本	2
(2) 企業会計上の資本	3
2 . 資本の部・資本	4
(1) 企業会計原則上の資本の部・資本	4
(2) 商法上の資本の部・資本	5
(3) 税法上の資本	7
(4) 表示上の比較	9
3 . 株主権と社員権との相違	10
4 . 医療法上の資本金と商法上の資本金の相違	11
第2 資金調達手段としての資本、その実(税)務	14
1 . 設立時の資本、その実(税)務	14
(1) 設立認可時の資本	14
(2) 設立認可時の実務	16
2 . 増資時の資本、その実(税)務	19
(1) 増資の形態	19
(2) 株式会社の増資との相違	21
3 . 減資時の資本、その実(税)務	21
(1) 医療法上の減資	21
(2) 出資社員の退社による減資	23
(3) その実(税)務	24
4 . 合併、その実(税)務	25
(1) 合併の種類	25
(2) 合併のメリット・デメリットの検討	26
(3) 吸収合併手続き	27
(4) 会計処理の概要	27
(5) 合併の税務(概説)	28
(6) 合併による資本の部	31
(7) 合併の医療法人における検討	32

5 . 営業譲渡・譲受	4 1
(1) 営業譲渡の基本的な考え方	4 1
(2) 通常の営業譲渡の手続き	4 2
(3) 簡易な営業譲渡の手続き	4 4
(4) 営業譲渡のメリット・デメリットの検討	4 4
(5) 営業譲渡の税務	4 5
(6) 営業譲渡の医療法人における検討	4 5
6 . 商法上の増資手段の研究	4 6
(1) 自己(株式)出資	4 6
(2) ストックオプション	4 7
(3) 新(株)出資、予約権付(社)医療機関債	4 8
(4) (株式)出資交換	4 9
(5) 法人の分割	5 0
(6) 連結	5 2
第3 医療法人類型の研究	5 5
1 . 医療法人制度と税制	5 5
2 . 医療法人の類型	5 6
3 . 医療法人の組織形態	5 7
4 . 出資額限度法人	5 8
第4 法的要件整備事項の研究	6 0
〔要望1〕医療法人設立時の資本金要件の合理的処置	6 0
〔要望2〕法的に出資持分のない医療法人の設立後の増資制度の創設	6 1
〔要望3〕出資額限度法人の法制化	6 5
〔要望4〕特定の医療法人に対する連絡納税制度への疑義	7 1
第5 資本等に関するQ & A	7 2
1 . 社団(持分あり)法人の増資、現出資社員との出資持分の調整	7 2
2 . 社団(持分あり)法人の増資、又は特定(特別)医療法人化	7 5
3 . 社団(持分あり)法人の、出資持分の譲渡・贈与	7 7
4 . 社団(持分あり)法人の、出資持分を個人的に放棄、海外移住	7 8
5 . 社団(持分あり)法人の、中途入社社員の払戻	7 9
6 . 財団(40条適用)医療法人の移築、基本財産の譲渡	8 0
7 . 特定医療法人の承認要件の変更	8 0

法的要件等の整備要望

医療法人の「資本」について医療法令で明確な概念規定はないといってよい。しかし、医療法人制度の「資本」に関連するものとして、次のような法令要件等の整備を望みたい。

〔要望 1〕医療法人設立時の資本金要件の適正処置について

個人病院から医療法人を設立、法人成りする場合、自己資本の20%保有要件は必要としても、開設後2ヵ月間運転資金を自己資本(資本金)として所有することを設立時に指導している実態がある。健康政策局長通知により「新たに開設する場合に2ヵ月以上の運転資金の保有が望ましい」となっているものを拡大解釈して指導していることとなる。

個人病院を法人化する場合、2ヵ月間の運転資金要件により、1億円を超える資本金が必要なこともあり、医療法人化の阻害要件となっており、通知の拡大解釈することなく“管理者による運転資金保証”等を条件にその適正施行を望みたい。

〔要望 2〕法的に出資持分のない(資本金のない)医療法人の設立後の増資制度の創設について

法的(承認又は認可された)に出資持分のない(資本金のない)医療法人の経営基盤を強固にするため、所定の要件を満たす医療法人について、承認又は認可後の資本増強による増資制度の創設を望みたい。

〔要望 3〕出資額限度法人について

医療法人社団(持分あり)の出資社員の退社時・払戻しの場合、“その出資をした金額”を限度とする法人類型の係争につき、平成15年6月27日最高裁判所第二小法廷は、出資持分払戻請求事件(平成13年(受)第850号)東京高等裁判所判決でなされた上告を不受理と決定した。これにより東京高等裁判所の出資額限度法人への定款変更自体は有効と判断されたことが確定したはずである。それにより医療法令上で明らかにした“出資額限度法人”の法制化と適切な課税関係の創設を望みたい。

〔要望 4〕特定の医療法人に対する連結納税制度への疑義

租税特別措置法第68条の100は、特定の医療法人(租特法第67条の2)に対し連結納税のしくみを創設した。しかし医療法人は、他の医療法人の出資はできず、それが「国公債若しくは確実な有価証券」に該当しないこと等により所有することも禁じており「100%・連結・子(医療)法人」ということは現行法制上ありえない。ありえないことを前提としたこの制度のあり方、趣旨についてどのように考え、対応するのかを明らかにされたい。

第1 資本概念の基礎知識

1. 資本

(1) 商法との関連での資本

医療法人は、医療法により法人格を有するものであり、その構成員である社員とは別個の独立した権利能力と義務を負い、対外関係では、法律関係の当事者能力を持つこととなる。

株式会社の株主と同様、医療法人・社員の間接有限責任の結果、社員は債権者に対し何等の責任を負わないことから、債権者の権利保護のため商法上の株式会社と同様に、医療法人にも資本の概念が必要となると思う。商法上は、株式会社の資本について厳格な規定を置き、次のような原則でその充実を求めている。

資本充実原則・・・資本が原則として発行済株式の発行価額の総額によって算出しなければならないとする原則。医療法人では、出資口数とその券面金額が明確にされていないが、現物出資の調査など医療法人にもあり、この原則は要請されているものと考えられる。

資本維持原則・・・株式の発行により資本の額が定まった場合、これに相当する財産が会社に維持されていなければならないとする原則。利益配当の制限などが株式会社でも求められているが、医療法人では利益配当が禁止、基本財産の確定などの規定があり、当然にこの原則が要請されているものと考えられる。

資本不変原則・・・一旦定まった資本の額は任意に変更(減少)することは許されないとする原則。資本減少の場合、厳格な手続きを置いているが、医療法人では退社の払戻し制度があり明確でないが、剰余金の減少を社員総会の決議事項とし、さらに資産(純資産)を登記要件としており、この原則が要請されているものと考えられる。

資本確定原則・・・資本額又は資本増加額に当たる株式の総数について引受けがなされていることを要求する原則。医療法人の資本では授權資本制度を採用していないため明確ではないが、増資により出資社員が引受けた金額の払込をすることは当然であり、その意味でのこの原則は要請されているものと考えられる。

つまり、医療法人(社団、持分あり)の資本は、上述した4原則を内在しているとみてよい。

(2) 企業会計上の資本

資本と利益の区別

「資本」と「利益」の概念については、次のように二つの考え方がある。

イ 第1の考え方（資本概念を限定して解釈：商法、法人税）

原則として、資本のうち払込資本（資本金と資本準備金）のみが資本とされ、他は利益とされる。資本を配当や課税がなしえない資本、利益を配当が出来る課税が可能資本と考える思考を基盤としている。つまり、この考え方は、資本を限定して考えることにより必然的に利益が拡大して考えられることとなる。

ロ 第2の考え方（資本概念を拡大して解釈：企業会計原則）

資本とは、払込資本のみでなく、一定の条件のもとでの評価替えした資本（例、資産再評価法に基づく再評価積立金や著しい貨幣価値変動下の保険差益）および一定条件または一定の目的のもとになされた受贈資本（例、旧企業会計原則における資本的支出に充てられた国庫補助金および工事負担金、資本補填を目的とする債務免除益）も資本とされ、それ以外が利益とされる。

このように資本と利益を区別する理由は、次の3点にある。

・商法の立場・・・資本の明確化

企業内に維持されるべき資本の内容およびその金額を明確にすることによって、主として債権者の保護を図ろうとする立場から、資本概念の明確化を第1とする立場である。

・税法の立場・・・利益の把握

企業の経営活動の成果、または活動結果の果実としての利益を明確に捉えることにより、これに対する課税の適正化を図ろうとする立場から利益概念を明らかにし、その把握を第1とする立場である。

・利益の計算を重視する立場

資本と利益の「両者の区別」に等しく重点をおきつつも、実質的には利益の計算に重点をおく立場もある。

資本取引と損益取引区別原則

企業会計原則 第一 一般原則 三は、「資本取引と損益取引とを明瞭に区別し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない」と規定している。資本取引とは、広義には次の3つの取引を含むものである。

- イ 狭義には株主の払込資本（資本金と資本剰余金）の増減をもたらす取引をいう。
- ロ 貨幣価値の変動の著しいときにおける資産の評価替えや保険差益の発生による自己資本の増加の取引（評価替資本の増減取引）をいう。
- ハ 国庫補助金や工事負担金などの受入れによる自己資本の増加の取引（受贈資本の増減取引）をいう。

商法、法人税法はイの狭義説であるが、企業会計原則はロとハを含む広義説をとっている。

2. 資本の部・資本

(1) 企業会計原則上の資本の部・資本

企業会計原則 第三貸借対照表原則 四（三）資本は、次のような内容となっている。

（三）資 本

資本は、資本金に属するものと剰余金に属するものとの区別しなければならない。（注19）

A 資本金の区分には、法定資本の額を記載する。発行済株式の数は普通株、優先株等の種類別に注記するものとする。

B 剰余金は、資本準備金、利益準備金及びその他の剰余金に区分して記載しなければならない。

株式払込剰余金、減資差益及び合併差益は、資本準備金として表示する。

その他の剰余金の区分には、任意積立金及び当期末処分利益を記載する。

C 新株式払込金又は申込期日経過後における新株申込証拠金は、資本金の区分の次に特別の区分を設けて表示しなければならない。

D 法律で定める準備金で資本準備金又は利益準備金に準ずるものは、資本準備金又は利益準備金の次に特別の区分を設けて表示しなければならない

つまり、企業会計原則上、資本金とは払込資本のうち商法上の法定資本の額をいう。

ここでの払込資本とは、一般に金銭その他財産の出資によって生じた資本の増加部分をいい、資本金のほか次のような資本準備金をいう。

企業会計原則で明らかにされたもの

・株式払込剰余金

・減資差益

・合併差益

その他

・株式交換差益

・株式分割差益

(2) 商法上の資本の部・資本

商法第 284 条ノ 2 は、次のように資本・払込剰余金を規定している。

第 284 条ノ 2 会社ノ資本ハ本法ニ別段ノ定アル場合ヲ除クノ外発行済株式ノ発行価額ノ総額トス
株式ノ発行価額ノ 2 分ノ 1 ヲ超エザル額ハ資本ニ組入レザルコトヲ得

これを受け商法施行規則は、次のように資本の部を規定している。

第 88 条 資本の部は、資本金、資本剰余金及び利益剰余金の各部に区分しなければならない。

第 89 条 資本剰余金の部には、資本準備金及びその他資本剰余金を記載し、その他資本剰余金は、資本金及び資本準備金減少差益、自己株式処分差益その他の内容を示す適当な名称を付した科目に細分しなければならない。

第 90 条 利益剰余金の部には、利益準備金及び任意積立金並びに当期末処分利益または当期末処理損失を掲載し、任意積立金は、その内容を示す適当な名称を付した科目に細分しなければならない。

さらに同規則は、資本の部に計上するその他のものを次のように規定している。

第 91 条 次の各号に掲げるものは、第 88 条の規定にかかわらず、株式会社の貸借対照表の資本の部に当該各号に定める部に区分して記載しなければならない。

一 新株式払込又は申込期日経過後における新株式申込証拠金 新株式払込金又は新株式申込み証拠金の部

二 土地の再評価に関する法律（平成 10 年法律第 34 号）第 7 条第 2 項に

規定する再評価差額金 土地再評価差額金の部

三 資産につき時価を付すものとした場合（第 28 条第 1 項ただし書及び第 2 項（これらの規定を第 31 条第 2 項（同上第 3 項において準用する場合を含む。）及び第 32 条第 2 項において準用する場合を含む。）の場合を除く。）における当該資産の評価差額金（当期純利益又は当期純損失として計上したものを除く。） 株式等評価差額金の部

四 自己株式の処分に係る払込金又は申込期日経過後における申込証拠金
自己株式払込金又は自己株式申込証拠金の部

五 自己株式 自己株式の部

2 前項第 1 号に掲げるものに係る株式の発行数、資本金増加の日及び当該金額のうち資本金に組み入れられないことが予定されている金額は、注記しなければならない。

3 第 1 項第 5 号に定める部は、控除する形式で記載しなければならない。

4 前各項の規定は、有限会社の貸借対照表の資本の部について準用する。この場合において、第 1 項第 1 号中「新株式払込金」とあるのは「出資払込金」と、「新株式申込証拠金」とあるのは「出資申込証拠金」と、同項第 4 号中「自己株式の」とあるのは「自己持分の」と、「自己株式払込金」とあるのは「自己持分払込金」と、「自己株式申込証拠金」とあるのは「自己持分申込証拠金」と、同項第 5 号中「自己株式」とあるのは「自己持分」と、第 2 項中「株式の発行数」とあるのは「出資の口数」と読み替えるものとする。

さらに資本の部が欠損となった場合、次のような規定により注記することとしている。

第 92 条 貸借対照表の純資産額から前条第 1 項第 1 号から第 3 号まで（これらの規定を同条第 4 項において準用する場合を含む。）に定める部に記載した金額の合計額を控除した額が、資本金、資本準備金及び利益準備金の合計額を下回る場合には、その差額を注記しなければならない。

資産性に疑義ありとも思われる繰延資産等についても、次のように規定し注記をすることとしている。

第 93 条 第 124 条第 1 号又は第 126 条 1 号に規定する超過額及び第 124 条第 3 号又は第 126 条第 3 号に規定する純資産額は、注記しなければならない。

(3) 税法上の資本

基本的な考え方

税法では法人は個人資本の集合体であり、その経済活動の効果は最終的に個人株主に帰属するという法人擬制説に立っており、この考え方により、資本等取引は資本主たる個人株主との取引のみに限定され、資本等の金額は原則として対資本主の関係から拠出された「資本の金額または出資金額」と「資本積立金額」とからなるとしている。

資本積立金額は企業会計上の資本剰余金に対応する概念であるが、具体的には次の金額から の金額を控除して算定する。

(計算式)

税法上の資本積立金額 = -

= 次の合計額
(1) 株式の発行価額のうち資本に組み入れなかった金額
(2) 合併により移転を受けた純資産額から合併により増加した資本の金額等を減算した金額
(3) (分割型・分社型)分割により移転を受けた純資産額から当該分割により増加した資本の金額等を減算した金額
(4) 適格現物出資により移転を受けた資産の移転直前の帳簿価額から当該適格現物出資により増加した資本の金額を減算した金額
(5) 株式交換または株式移転による完全親会社の完全子会社株式の受入価額から当該株式交換により増加した資本の額または当該株式移転により設立された当該完全親会社の資本の額を減算した額
(6) 資本または出資の減少により減少した資本の金額または出資金額に相当する金額
(7) 資産再評価法の規定により再評価積立金または商法 288 条ノ 2 第 1 項の資本準備金として積み立てた金額
(8) その他
= 次の合計額
(1) 配当可能利益の資本組入れの規定により資本に組み入れた利益の額に相当する金額 または準備金の資本組入れの規定により資本に組み入れた剰余金の額に相当する金額
(2) 組織の変更により増加した資本金または出資金に相当する金額
(3) 分割法人の分割型分割の日の前日の属する事業年度終了の時の分割資本等金額から 当該分割型分割により減少した資本の額または出資金額を減算した金額

- (4) 資本もしくは出資の減少または解散による残余財産の一部の分配の直前の資本等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から当該減資等により減少した資本金または出資金を減算した金額
- (5) 株式の消却の直前の資本等の金額を当該直前の発行済株式または出資の総数で除して計算した金額に当該消却にかかる株式の数を乗じて計算した金額から当該消却により減少した資本金または出資金を減算した金額
- (6) その他

利益積立金

税法における利益積立金額は法人の純資産額より法定資本および資本積立金の額を控除した残額を意味し、企業会計上の利益剰余金に対応する概念として理解されているが、具体的には次に掲げる の金額から の金額を控除して計算する。

(計算式)

税法上の利益積立金額 = -

次の掲げる金額のうち法人の保留している金額の合計額
<ul style="list-style-type: none"> (1) 各事業年度の所得の金額 (2) 益金不算入とされた受取配当等の益金不算入または還付金等の金額 (3) 損金の額に算入された繰越欠損金の金額 (4) 合併法人が適格合併により被合併法人から引継ぎを受ける利益積立金額として政令で定める金額 (5) 分割継承法人が適格分割型分割により分割法人から引継ぎを受ける利益積立金額として政令で定める金額
次の合計額
<ul style="list-style-type: none"> (1) 各事業年度の欠損金額の合計額（資本金当の金額により補填された金額を除く） (2) 法人税として納付する金額ならびに地方税等の規定により当該法人税にかかる道府県民税および市町村民税として納付する金額 (3) 利益の配当または剰余金の分配の額として株主等に交付する金額の額および金銭以外の資産の額の合計額 (4) 分割型分割にかかる分割法人が合併および分割による資産等の時価による譲渡の規定により当該分割法人の株主等に交付したものとされる金銭の額および金銭以外の資産の価額の合計額から分割資本等金額を減算した金額 (5) 分割法人が適格分割型分割により分割継承法人に引き継ぐ利益積立金として政令で定めるところにより計算した金額

(4) 表示上の比較

資本の部、規則、基準比較表

(表1)

企業会計原則(財務諸表規則)	商法(商法計算書類規則)	医療法人会計基準(案)
資本の部	資本の部	(現行・病院会計準則)
資本金	資本金	資本の部
資本剰余金	資本剰余金	資本金
1 資本準備金	1 資本準備金	資本剰余金
2 その他資本剰余金	2 その他資本剰余金	国庫等補助金
(1) 資本金及び資本準備金減少差益	資本金・資本準備金減少差益	指定寄附金
(2) 自己株式処分差益	自己株式処分差益	その他の資本剰余金
利益剰余金	取得価額×××	利益剰余金
1 利益準備金	処分価額××× ×××	任意積立金
2 任意積立金	新株式申込証拠金	当期末処分利益
3 当期末処分利益	土地再評価差額金	資本合計
土地再評価差額金	有価証券再評価差額金	-----
その他有価証券評価差額金	利益剰余金	(四病協・案)()
自己株式	利益準備金	資本の部
資本合計	任意積立金	資本金(受付基金)又は元入金
	当期末処分利益(当期末処分損失)	資本剰余金
	資本合計	国庫等補助金等積立金
		その他の資本剰余金
		利益剰余金
		任意積立金
		次期繰越利益又は(次期繰越損失)
		有価証券評価差額
		資本合計

(注)()印は、四病院団体協議会・病院会計準則研究委員会の中間報告による。

3. 株主権と社員権との相違

(1) 株主権と社員権（出資持分あり）

商法を基盤とした株式会社の株主権と民法を基盤とした医療法人の社員権（出資持分あり）は、前者が株主平等原則（資本の金額による多数決原理）が働くことに対し、後者が社員平等原則（社員数による多数決原理）が働くこと、つまり医療法人の最高議決機関である社員総会では、出資した金額による財産権と法人支配権が一致していないことに特徴がある。

非営利を前提とした医療法人の社員権の特異性とも見ることが出来る。

株式会社の株主権と医療法人の社員権の法制上の主な相違表 (表2)

株 式 会 社		医 療 法 人			
法制	商 法	医療法(民法)	法制		
株 主 権	1. 自 益 権	(1) 利益配当請求権	(1) ナシ	1. 自 益 権	株 主 権
		(2) 新株引受権	(2) ナシ		
		(3) 残余財産分配請求権	(3) 残余財産分配請求権		
		(4) ナシ	(4) 退社社員払戻請求権		
	2. 共 益 権	(1) 株主総会議決権(1)	(1) 社員総会議決権(2)	2. 共 益 権	
		(2) 取締役の違法行為 指止め請求権	(2) (不明) (3)		
		(3) 株主代表訴訟権	(3) ナシ		
		(4) 書類閲覧権	(4) 書類閲覧権		

(注) 上表(1)～(4)の文字で示してあるものは「あり」とみる

(1) ここでの議決権は、株主平等原則（資本多数決原則）が働く

(2) ここでの議決権は、社員平等原則（社員数多数決原則）が働く

(3) 社員が社員権の行使として、この請求書を発動する法令上の明文の規定はないが、社員総会におけるチェック機能は働く

(2) 社員権（持分なし）

医療法人の社員権は、(表2)のように自益権と共益権に分けることができるが、出資持分を法的に放棄した医療法人が、次のように存在している。

イ 医療法人・財団

ロ 特定医療法人 財団形態のもの 社団形態のもの

ハ 特別医療法人 財団形態のもの 社団形態のもの

イ及びロ・ハの財団形態をとるものは、所定の財産の集合体であり、人の集合体である社団と全く異なるものであるので、この項では論議の対象としない。

ロ及びハの社団形態をとるものに、法的には出資持分を放棄した社員が存在、これは一般医療法人社団（持分あり形態をとる）ものに存在する出資持分なし社員と同一の社員権を持つものであるが、自益権が全てなく、共益権のうち「社員総会議決権」「書類閲覧権」それに「理事の違決行為差止め請求権」のうちチェック機能は保有しているものとみることができる。すなわち出資持分なしの社員（権）は、非営利で公益性を要請する理想的な社員像と見ることできる。

4．医療法上の資本(金)と商法上の資本(金)の相違

(1) 株式会社の資本 配当可能利益

商法は、株式会社法において伝統的な債権者保護の立場から株主への配当による社外流出を、次のように「配当可能利益」を定めることにより確定している。つまり、そこでの資本は、配当可能利益の計算要素、確定しなければならない金額として地位とも見る事ができる。

〔株式会社の配当可能利益の計算〕

「純資産の額」(貸借対照表資産の部合計額 - 負債の部合計額)から、次の金額の合計額を控除する。

(1) 資本金額 + 法定準備金 (1) = × × × (円)

(2) その決算期に積立てるべき利益準備金 (2) = × × ×

(3) 法務省令でさだめたもの (3) = × × ×

(控除する金額) = × × × (円)

(注) (1) 資本準備金 (例、株式の発行価格のうち資本に組み入れない金額など) と利益準備金 (毎決算期において利益処分として支出する金額の 10 分の 1 以上 (2))

(3) 法務省例では、次のような金額の合計額

イ 繰延資産として計上した開業準備金・試験研究費・開発費の合計額が(1)の法定準備金、(2)の金額の合計額を超えるときは、その超過額

ロ 資産につき、時価評価をした場合、時価につき評価増となった金額

ハ 会社が定款により、任意準備金について自治的に積立てることを規定している場合、その金額

このような配当可能利益を計算する場合、配当性向が問題となろう。

つまり利益に対する配当の割合をいうが、我が国の株式会社は安定配当政策をとっており、かなり低い配当割合（株主軽視という批判あり）となっている。こ

ここで示した「配当可能利益」を計算して配当をするということは事実上、極めてまれであり、事実上は、前期配当割合や同業他社比例割合が採用されている。

(2) 医療法上の資本(金)

配当を禁止している医療法上の資本金は、株式会社での債権者保護を前提とした配当可能利益計算の基準にするということは当然ながらない。

医療法令上医療法人の資本概念を明らかにしたものはないが、原則として総資産の20%の自己資本の保有を義務付けている。

医療法人について債権者保護の概念が全くないということではなく、医療法人運営管理指導要綱の次の規定からもそれが類推できるはずである。

7 特定医療法人、特別医療法人及び国・県から運営費補助を受けている医療法人については、決算の概要の広報、関係者の求めに応じた決算書の閲覧などを行うことが望ましいこと。

指導要綱は、さらに次のような規定をおいている。

要 綱	備 考
<p>8 病院又は介護老人保健施設を開設する医療法人は自己資本比率 20%以上を常時確保していること。ただし、医療法人の設立又は合併後、概ね1年を経過した後において、当該医療法人の開設するすべての病院及び介護老人保健施設について、これらの用に供される土地又は建物のいずれかを所有している場合はこの限りでないこと。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ 医療法施行規則第 30 条の 34 ・ 自己資本比率 = $\frac{\text{資本}}{\text{資産}} \times 100$ ・ 左記ただし書に該当する場合であっても、自己資本比率を充足していることが望ましいこと。

この規定から、原則は20%所有であるが、土地・建物等の所有と設立(合併)後1年という基準があることがわかる。

自己資本比率 20%基準の適用表 (表 3)

設立(合併)後	土地・建物の所有	20%	備考
1年以内	なし	必要	
	いずれかあり	必要	
1年超	なし	必要	
	いずれかあり	必要でない	()

(注)() 20%の充足が望ましいこと

つまり、医療法人の自己資本(資本金、資本剰余金及び利益剰余金の合計)は「1年以内」による(表3)の分けかたでわかるごとく、商法上の債権者保護を基盤とするものではなく、法人運営の健全性を求めるもの、つまり地域医療の担い手としての永続企業体(ゴーイングコンサーン)の基準としてみるべきである。

その阻害要因となる社員権のうちの自益権に含まれる「残余財産分配請求権」と「退社社員払戻請求権」を制限する医療法人類型の一つである出資額限度法人、法制化の理論的根拠もここに見出すことができる。

したがって、筆者は「医療法人の資本」を次のように定義する。

医療法人の永(恒)続企業性を担保するため総資本(総資産)のうち、20%以上を所有しなければならない返済義務のない経営源資をいう。

第2 資金調達手段としての資本・その実(税)務

1. 設立時の資本、その実(税)務

(1) 設立認可時の資本

社団・持分あり法人の新設

医療法人・社団（持分あり）を新設する場合の出資の形態は次の三種である。

- イ 現金による出資
- ロ 信用出資
- ハ 土地・建物等の現物出資

（注）信用出資については、「医療法人に対する信用出資の取扱いについて」（昭和31年6月1日・総第12号・厚生省医務局総務課長通知）で信用出資による出資持分を持つ社員があることを認めている。

ここで、寄附の問題が出るのは、土地・建物等（所得税法上の譲渡所得の基因となる資産）の現物出資の課税関係と、いわゆる低廉評価による譲渡（出資）がなされた場合（先に会計処理の例示により示したので、ここでは説明省略）と、信用出資であろう。信用出資の場合、「出資金額」は社員名簿に記載されず、（現）出資社員の持分割合を削って信用出資を予定する社員へ贈与されるはずであり、追加（現物）出資はなされない。いわゆる社員間の個人取引となるはずである。従って、信用出資社員が信用出資（持分割合の取得）した段階で贈与税の課税はなされるが、受入れた法人に対する課税はないものと思われる。（ 1 ）。

従って、設立時の資本金は、次の合計額となる。

（種類）	（評価）	（金額）
現金	その金額	××× 円
信用出資	評価持分割合	円（注）
土地等現物出資	その評価額	<u>××× 円</u>
	資本金となる金額	<u>××× 円</u>

（注）この金額は、現金等出資社員の出資持分割合の減少と信用出資社員の出資持分割合の増加となり、金額とは影響が出ない。

社団（持分あり）法人の社員名簿は次のようになり、毎期末（所定の時期）に作成すべきである。

氏名 (生年月日)	男 女	住所	職業	出資金額	持分割合	備考

- イ 贈与があった日から3ヵ月以内に税務署長（国税庁長官）に提出すること
- ロ 公益の増進に著しく寄与すること
- ハ 贈与のあった日から2年以内に、その公益を目的とする事業の用に供すること
- ニ 相続税等不当に減少させる結果にならないこと
- ホ 親族等の関与割合に制限があること
- ヘ 公益に反する事実がないこと、等

贈与した個人がこれらの手続きをせず、担税力もないと認められる場合は、国税徴収法第39条により譲り受けた法人が第二次納税義務を負うこととなるので注意が必要である。

医療法人・社団から医療法人・財団への組織変更は現行法制上認められないので、その創設は「新設」のみとなり、寄附が大きな課題となる。

医療法人・財団は事実上、個人立病院の院長等が所有する病院の土地・建物等を寄附することにより知事の認可で設立がなされるが、この時点で、みなし譲渡所得課税（所得税法第59条）及びみなし贈与課税（相続税法第66条第4項）の課税関係が発生する。しかし、租税特別措置法第40条により国税庁長官の承認がえられれば課税は免除されるが、実務的には次のようなポイントがある。

- イ 「負担金贈与」（借入金とともに土地・建物等寄附すること）は認められていないので、新設された法人の自己資本比率は原則として100%になること。従って寄附をした個人（院長）に借入金が残ること
- ロ 申請から承認まで一般的に3年から4年かかり、その間、課税関係が不安定であること

従って医療法人・財団の設立の場合、必ず個人病医院からのみの財産の寄附ということとなる。

医療法人社団から医療法人財団に移行することは出来ず、どうしても実行したい場合には、医療法人社団を解散し、清算した後、残余財産を寄附して新たに医療法人財団を新設することとなる。

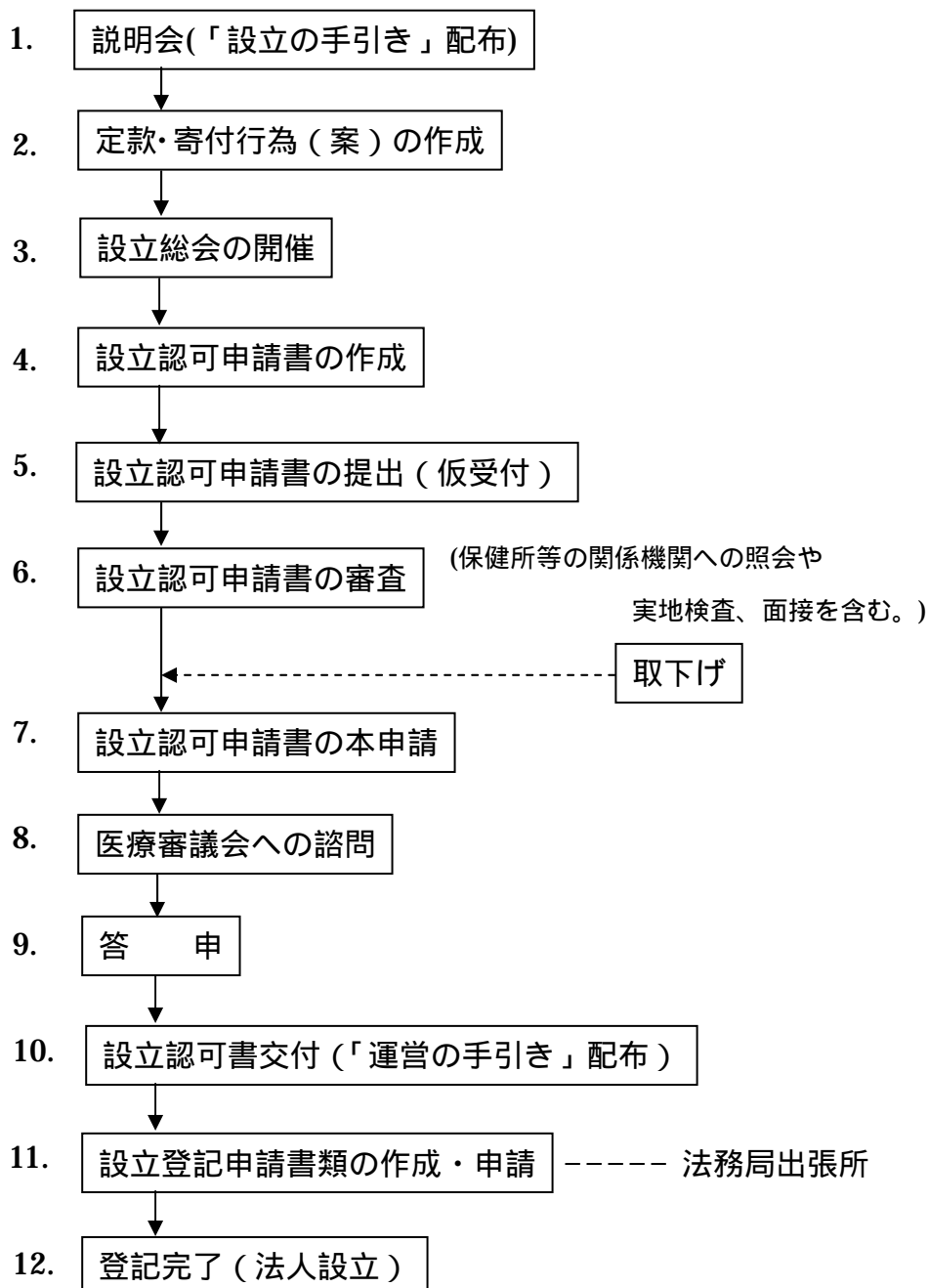
医療法人財団の新設は、負債の継承を認めないので正味財産（自己資本比率）は100%となるはずである。

(2) 設立認可時の実務

(A) 設立認可の手続き（東京都の例）

医療法人設立認可申請・登記の手順

東京都における、医療法人の設立申請から登記までのスケジュールは、おおむね以下のようになっている。



医療法人設立後の手続

イ 医療法人設立登記

- ・医療法人の設立認可を受けた方は、速やかに設立登記を行い、病院等の開設のための一連の手続を行なうこと。
- ・法人設立後の手続については、認可書を交付する際に「医療法人運営手引」を配布し説明がなされること。

ロ 保険医療機関の指定

- ・既存の診療所や病院であっても、法人化した後は新規開設扱いになり、保険医療機関の指定等も新たに受ける必要があること
- ・保険医療機関の指定がスムーズに受けられるよう、管轄の保健所、社会保険事務所、都福祉局等の関係機関と、事前に十分連絡を取り、日程等の調整をしておくこと

ハ その他の手続

- ・出資（寄附）により法人の財産となったもの（土地、建物、車両、銀行預金等）は、すべて法人の名義に書き換え、電気、水道、ガス及び電話等の契約の名義も同様
- ・税務署、都税事務所、区市町村、労働基準監督署等の諸官庁への手続きも必要に応じて行うこと
- ・医療法人の役員、従業員等で、常時そこで働く人は、健康保険、厚生年金保険への加入が必要となり、管轄の社会保険事務所にお問い合わせの上、必要な手続を行うこと

(B) 実務上の課題

(実務ポイント 1) 設立時の資本金

- ・診療所の自己資本不要、病院の 20%
- ・2 ヶ月間の運転資金 第 4 [要望 1] (頁 60 参照)

(実務ポイント 2) 医療法人（病院・診療所）の設立に当り、土地・建物が賃借の場合の処置

昭和 25 年 9 月 26 日医発第 615 号医務局長通知で次のように明らかにされている。

医療法人の土地、建物は法人自体の資産であることが望ましいが、賃貸借契約が確実なものであり、相当期間に亘り医療法人の業務の継続に支障を及ぼす虞がないと認められる場合には、その設立を認可して差し支えない。

但し、この場合においても、法人の当事者としては一定期間において法人が買い取るようにする等、なるべく法人自体の財産とするような措置を講ずることが望ましい。

さらに、この医療法人が賃貸借する土地・建物等に係る登記については、昭和 61 年 12 月 22 日指第 44 号 厚生省健康政策局指導課長の東京都知事に対する回答で次のような照会を認めている。

【照会】

昭和 61 年 6 月 26 日付健政発第 410 号厚生省健康政策局長通知「医療法人制度の改正及び都道府県医療審議会について」の第 1 の 1 の(5)において、「医療法人が理事長又はその親族等以外の第三者から土地・建物を賃借する場合には、当該土地及び建物について賃貸借登記をすることが望ましい。」とされているが、建物保護ニ関スル法律（明治 42 年法律第 40 号）又は借家法（大正 10 年法律第 50 号）に基づき、土地・建物の所有権を取得した者に対する対抗要件を具備した場合は、賃貸借登記がなくても、当該土地・建物の賃貸借を認めて差し支えないと思うが、これに対する見解を承りたい。

（実務ポイント 3）医療法人設立当初の負債について

昭和 28 年 3 月 19 日医第 49 号厚生省医務局医務課長が静岡県衛生部長に対する次のような疑義回答がある。

【照会】

医療法人設立当初当該医療法人に所属すべき財産に負債を認めてよいか些か疑義が生じたので至急回答煩わしい。

尚負債は寄附すべき建物の一部を増築した為に生じたものである。

【回答】

昭和 27 年 10 月 9 日総第 731 号をもって照会の右のことについては、医療法人の設立に際して、寄附すべき財産が医療法人に不可欠のものであるときは、その財産の整理又は拡充のために生じた負債は、その医療法人の負債として取り扱って差し支えない。

但し、負債が財産の従前の所有者が当然負うべきもの又は医療法人の健全な管理運営に支障を来す虞れのあるものである場合には、医療法人の負債として認めることは適当でないから認可に当っては、この点充分御留意願いたい。

2. 増資時の資本・その実(税)務

(1) 増資の形態

社団（持分あり）の増資

医療法人社団（持分あり）法人の場合、経営基盤の強化又は20%要件遵守のため、次のような手続きをへて増資することは可能である。

- ・理事会の承認
- ・社員総会の承認・出資総額の増加は登記事項（資産の増加によい）
- ・登記

これは昭和30年6月25日医政第295号厚生省医務局長が三重県知事へなした次のような疑義回答（医療法人が出資総額を増加する場合の取扱いについて）でも明らかである。

【照会】

医療法人制度の疑義について

医療法人の指導につき次の点について御教示願います。なお、このことは差し迫った問題でありますから折り返し御指示願います。

記

- 1 社団である医療法人が出資総額を増額しようとする場合は総会の決議（定款には重要事項は総会の決議を必要とする規定がある場合）をもって足り、他の法的な手続きを必要としないと解してよいか。
- 2 右により出資金額に変更を生じた場合は、資産の総額の変更とし医療法人登記令第4条による登記を必要とすると解してよいか。

【回答】

昭和30年6月11日医第711号をもって、貴県衛生部長から医務課長宛照会のあった標記の件について、左記のとおり回答する。

記

- 1 社団である医療法人の出資総額の増加は、医療法第44条第2項第5号に規定する定款の必要的記載事項にあたるから御照会の場合にあっては総会の決議のみをもって足りるものではなく、法第50条に規定する定款変更の手続きを必要とする。
- 2 定款変更の認可を受けた後においては、貴見の通りである。

「医療法人の自己資本の充足について」は、平成4年3月31日（指第27号）厚生省健康政策局指導課長回答（鹿児島県保健環境部長宛）の次のような文書でも明らかである。

【照会】

平成4年2月15日付け発行「日本医療法人協会ニュース第92号」において、「医療法人の自己資本比率の弾力的運用（続）」と題し、「新たに事業を行うにあたって、定款変更又は寄付行為変更を認可する場合、当該医療法人の資産要件を確認するにあたり、不動産鑑定評価書等による時価評価により自己資本比率を充足するならば資産要件に適合していると判定しても差し支えない。」との文言が厚生省の見解として掲載されていますが、この件につき、ある医療法人から相談があり、下記の疑義が生じたので至急何分の御教示を賜りたく照会いたします。

記

- 1 定款変更等の認可を行うにあたっての資産要件の確認において上記の見解のような取扱いをして差し支えないか。
- 2 差し支えないとするとその根拠は何か。
- 3 今までこのような取扱いを行ってはいないが、以前の定款変更等の認可分との関連について不都合はないと解してよいか。

【回答】

- 1 標記については、昭和60年の医療法改正により病院又は老人保健施設を開設する医療法人はその資産の総額の100分の20に相当する額以上の自己資本を有しなければならないこととされている。
- 2 改正省令附則第2項の規定により、この規定の施行日（昭和61年6月27日）において存在する医療法人については、当分の間、規則第30条の34の規定は、適用しないものとされているが、法人が業務内容の変更に伴い定款若しくは寄附行為の変更の認可を受ける場合又は合併後に存続する医療法人として合併について認可を受ける場合においては、同条の規定の適用がある。
- 3 資産要件で規定する書類は、財産目録、預金残高証明書、不動産登記簿等であるが、従来より医療法人の設立時において不動産等を出資する際には、証明書類として登記簿謄本及び不動産鑑定評価書の添付を義務づけているところである。
- 4 資産総額の100分の20に相当する額以上の自己資本については、土地が資産として計上され、帳簿価格では自己資本が充足されない場合は、不動産鑑定評価書による土地の時価評価を行いそれによって、自己資本を充足できる場合は、不動産鑑定評価書を資産要件で規定する当該法人の資産要件で規定する書類としても差し支えない。

持分なし医療法人の増資

出資持分のない医療法人に増資の制度はない。

仮に増資として処理しても、現行税制上、寄附金収入（受贈益）として課税されるしくみとなっている。このような制度への疑義から〔要望 2〕を明らかにし、68頁以下に、その課題・改正要望の内容等を詳述したいので参照されたい。

(2) 株式会社の増資との相違

株式会社で増資する場合と医療法人社団（持分あり）で増資する場合、前者は株主平等原則（出資した金額＝資本金に組み入れた金額の多数決による原理）が働くのに対し、後者はそれがなく社員平等原則（社員1人1人の多数による原理）が働くことにより全く異なるものとなる。このことは第3.3.(2)以下（57頁以下）で説明し、第5資本等に関するQ&AのQ1でも実数をあげて説明してあるので参照されたい。

3. 減資時の資本、その実(税)務

(1) 医療法上の減資

株式会社の減資は、会社の資本金を減少させることをいい、会社の純財産の減少を伴うか否かにより、有償減資（現金の株主への返還による資本金の減少の実質的減資）と無償減資（名目的減資をいい、会社の純財産を減少させないで資本金を減額）があるが、医療法上減資を、出資社員の退社を除き明確に規定したものは、ないと思われる。

医療法令上減資は、一般でいう減資（資本金の減）、医療法令上の特殊な減資、それに出資社員の退社による減資であろうが、ここでは前二者を検証することとする。

一般的な減資（実質的な減資）

医療法人の資本金の総額を一律（一定割合）に減少させ現金を支払う行為は減少しても総資本の20%以上であれば、医療法令上は可能性ありとも思われるが、次のような問題が生じる。

(事例) 医療法人 乙会

資 産	負債	
	土地	資本
()	1,000	資本金 100,000 剰余金 600,000
(計)	1,400,000	(計) 1,400,000

社員構成 5人（全員同族）
1人2千万円出資

(注)()時価 1,000,000千円

(仮に 20%減資とする場合)

株式会社のように、額面金額、資本金に組み入れる制度がないので、次のような法人の会計処理となるはずである。

(借方)		(貸方)	
(資本金)	20,000 千円	(現金)	116,000 千円
(剰余金)	120,000	(預り源泉税)	24,000

(注) 現金支払 116 百万円のうち、20,000 千円は出資金の返還、120,000 千円は支払配当(源泉税は控除する)となる。さらに、土地の含み益 999,000 千円の 20%、199,800 千円、1 人当り 39,960 千円のみなし配当課税がなされるはずであり、次のような処理も併せて行うことが考えられる。

(借方)		(貸方)	
(剰余金)	199,800 千円	(現金)	159,840 千円
- 又はみなし配当 -		(預り源泉税)	39,960

このような「社員資格の喪失」を前提としない処理は、明らかに配当による出資持分の精算であり、医療法令上認められないものである。

医療法令上の特殊な減資(名目的減資の一種)

20%基準充足のため土地を鑑定評価し、基準を次のようにクリアした。

4 資産総額の 100 分の 20 に相当する額以上の自己資本については、土地が資産として計上され、帳簿価格では自己資本が充足されない場合は、不動産鑑定評価書による土地の時価評価を行いそれによって、自己資本を充足できる場合は、不動産鑑定評価書を資産要件で規定する当該法人の資産要件で規定する書類としても差し支えない。

(平成 4 年 3 月 31 日 指第 27 号 厚生省健康政策局 指導課長回答)

仮に、この当該資産を売却した場合どうなるのか、医療法令が規定する特殊「減資」とも思われるが、理事会、社員総会の承認をえて、登記の変更がなされれば、このケースの場合には社員権の変動にからむものではなく、擬制された資本の減少であり問題ない(私見)と思われる。

(2) 出資社員の退社による減資

退社払戻請求の根拠

医療法人の定款例第9条は「社員資格を喪失した者は、その出資額に応じて払戻しを請求することができる。」と規定し、社団(持分あり)医療法人の大部分がこれと同様の規定を置いている。

さらに「医療法人の社員の退社について」(平成3年10月30日指第70号厚生省健康政策局指導課長)で、福岡県弁護士会会長からの照会に次のように回答がなされている。

【照会】

医療法人は総会の承認または理事長の同意がないことを理由に社員退社を拒否する法的根拠があるかどうかの点につき御教示下さい。

以上

【回答】

標記について、平成3年10月14日付福岡県弁照第933号で照会のあったことについては、下記により回答する。

記

医療法人の社員については、社団の医療法人に存在するものであるが、社員の身分は社員総会の承認を得て取得することとなる。出資持分とは、法人の設立時等に投資した額に応じて法人の資産に対して持分相当の財産権を持つというものである。

出資持分を持っている社員が社員資格を喪失した場合は、その持分に相当する資産の払戻しを請求する権利を有することとなる。また、法人が解散した場合についても、残余財産の分配の権限を有することとなる。

しかし、この出資持分については、社員の身分を保持している状況では財産権に対する権限の行使はできないものであり、あくまで社員資格の喪失等の事由が生じた時に限り、払戻しを請求する権利が生じるものである。

また、定款には、必要的記載事項として「社団たる医療法人にあっては、社員資格の得喪に関する規定」を必ず定めることとしている。

つまり、社員が退社する場合は、定款に基づき処理されなければならない、これを拒否する理由に関して医療法等の法的根拠はないものと判断する。

請求事件、それへの対応

このような根拠をもとに、全国で払戻請求事件が起き、医療法人制度をゆるがしていることは承知のことと思う。

第5.5で“2つの会員持分払戻請求事件”の比較表を示したので参照されたい。

これに対応するために特別医療法人や特定医療法人の要件緩和(第5.7参照)とともに出資額限度法人の法制化要望があるが第3.4及び第4〔要望3〕p65を参照されたい。

(3) その実(税)務

出資社員の退社による払戻し金の計算は、基本的には相続財産評価基本通達に基づいて行うが、その計算等は、第5.1及び5を参照されたい。ただここで重要なのは、次に示す所得税法基本通達59-6であり、同族法人がほとんどであり、出資社員が少なくいわゆる「中心的な同族株主」に該当することが多く、この通達が適用される可能性が極めて高いことを承知しておくべきである。

(株式等を贈与等した場合の「その時における価額」)

59-6 法第59条第1項の規定の適用に当たって、譲渡所得の基因となる資産が株式(株式の引受けによる権利及び新株引受権を含む。以下この項において「株式等」という。)である場合の同項に規定する「その時における価額」とは、23~35共...9に準じて算定した価額による。この場合、23~35共...9の(4)八に定める「1株又は1口当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額」とは、原則として次によることを条件に、昭和39年4月25日付直資56・直審(資)17「財産評価基本通達」(法令解釈通達)の178から189-7まで(取引相場のない株式の評価)の例により算定した価額とする。(平12課所4-29追加)

- (1) 財産評価基本通達188の(1)に定める「同族株主」に該当するかどうかは、株式等を譲渡又は贈与した個人の当該譲渡又は贈与直前の保有株式数により判定すること。
- (2) 当該株式の価額につき財産評価基本通達179の例により算定する場合(同通達189-3の(1)において同通達179に準じて算定する場合を含む)において、株式等を譲渡又は贈与した個人が当該株式の発行会社にとって同通達188の(2)に定める「中心的な同族株主」に該当するときは、当該発行会社は常に同通達178に定める「小会社」に該当するものとしてその例によること。
- (3) 当該株式の発行会社が土地(土地の上に存する権利を含む。)又は証券取引所に上場されている有価証券を有しているときは、財産評価基本通達185の本文に定める「1株当たりの純資産価額(相続税評価額によって計算した金額)」の計算に当たり、これらの資産については、当該譲渡又は贈与の時における価額によること。
- (4) 財産評価基本通達185の本文に定める「1株当たりの純資産価額(相続税評価額によって計算した金額)」の計算に当たり、同通達186-2により計算した評価差額に対する法人税額等に相当する金額は控除しないこと。

4. 合併、その実務（税務）

(1) 合併の種類

合併の定義

合併とは比合併法人が清算手続を経ることなく解散し、合併法人である存続法人または新設法人がその権利義務一切を包括的に承継する契約で、合併の結果、被合併法人の株主が合併法人の株主になる。

合併の種類

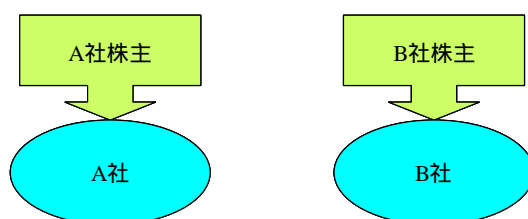
合併当事会社のうち1社が合併後も存続し、他の法人は解散する**吸収合併**と、合併当事会社のすべてが解散し、同時に新設会社が設立される**新設合併**がある。

但し、実際には合併のほとんどが吸収合併であり、新設合併はあまり多くは行われていない。その原因は、合併当事者に与えられていた許認可が合併により消滅してしまうこと、また新株券の発行手続に手間と費用がかかること、さらに、不動産等の所有権を新設会社に移転する必要があること等である。

したがって、以下は吸収合併を前提に説明する。

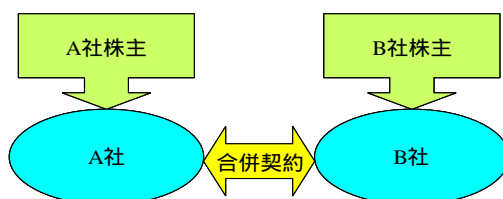
吸収合併の図解

(1) 吸収合併前



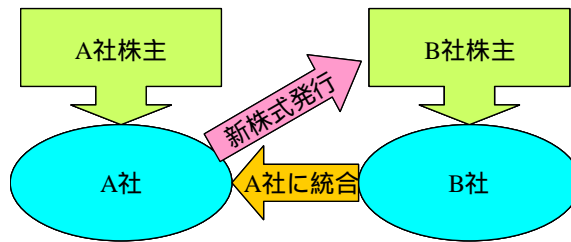
全く資本関係のない独立した2つの会社

(2) 合併契約締結



A社とB社間で合併契約を締結

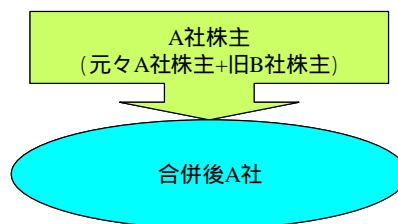
(3)吸収合併



B社(消滅会社)の全てをA社(存続会社)に統合

B社株式と引き換えにB社株主にA社の株式を割り当てる。

(4)吸収合併後



B社を統合した合併後のA社が発足

旧B社株主はA社株主となる。

(2) 合併のメリット・デメリットの検討

存続会社(買手企業)のメリット・デメリット

A. メリット

- ・ 企業規模が拡大し、スケールメリットが受けられる。
- ・ 買収資金が必要ない
- ・ 節税メリットがある(営業権相当額について償却、取得建物などの償却資産についても償却できる。)

B. デメリット

- ・ 簿外債務があった場合、これを引き継ぐ必要がある。
- ・ 消滅企業の株主が新たに株主として加わるため、同族経営からの脱却しなければならないケースがある。
- ・ 手続き煩雑。
- ・ 売手企業が法律上なくなるため、売手企業の抵抗が強い。

消滅会社(売手企業)のメリット・デメリット

A. メリット

- ・ 企業規模が拡大し、スケールメリットが受けられる。

B. デメリット

- ・ 手続きが煩雑。

・ 売手企業が法律上なくなってしまうため、売手企業の従業員の抵抗が考えられる。

消滅会社(売手企業)の株主のメリット・デメリット

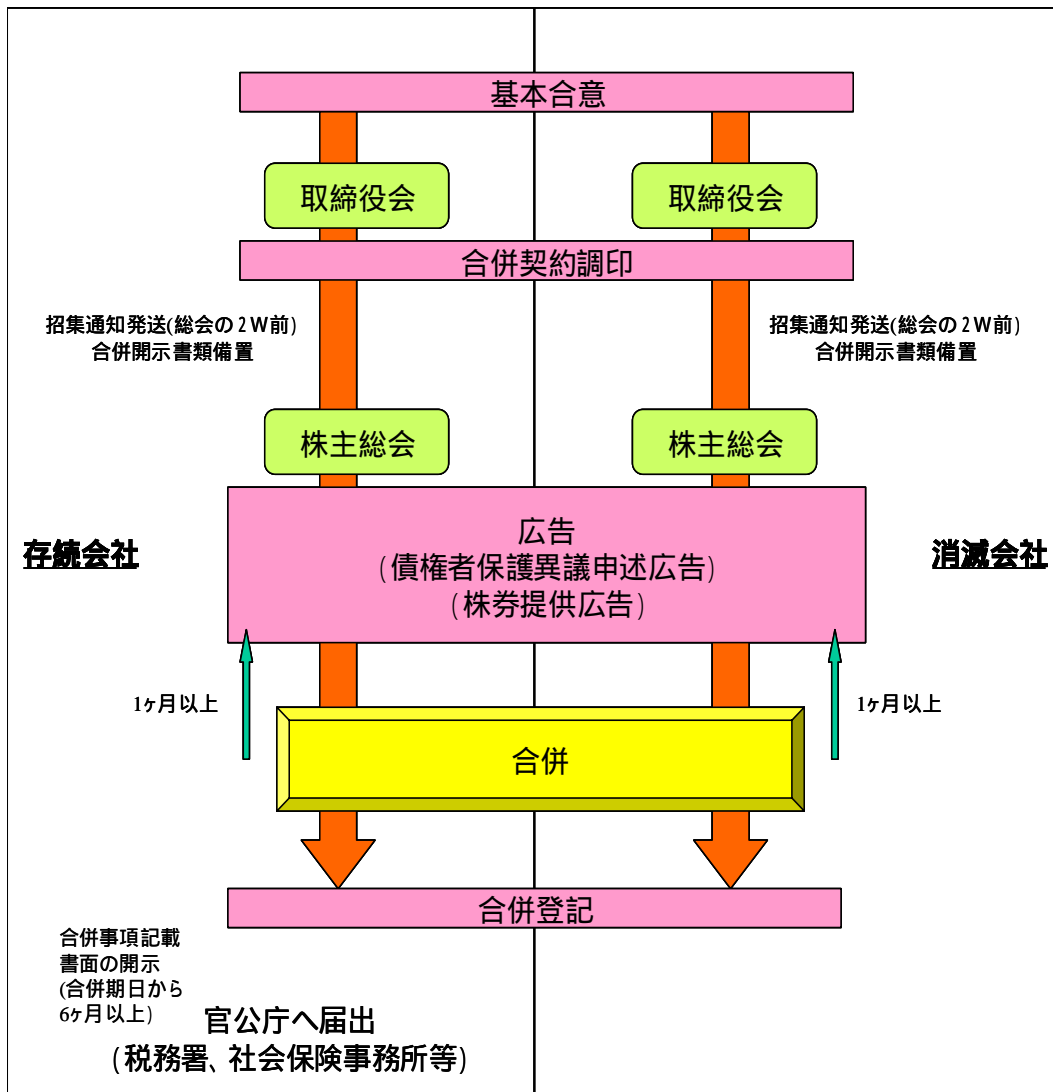
A. メリット

・ 合併会社(買手企業)の株主として経営に参画が可能。

B. デメリット

・ 買手企業が公開企業でない場合、株式の現金化が難しい。

(3) 吸収合併手続き



(4) 会計処理の概要

合併にあたり、合併会社は、被合併会社から引継いだ財産の対価として、被合併会社の株主に対して新株を発行する。この被合併会社の旧株式1株に対して割り当てられる合併会社新株式の比率を合併比率といい、合併会社および被合併会社の株式評価に基づいて決定される。

受入資産の評価については、合併期日の時価以下であることが必要である。時価以

下の範囲であるならば、簿価で引き継ぐことも可能であり、また、時価と簿価とを混在させて引き継ぐことも可能である。ただし、通常は簿価で引継がれ、資産の評価益が計上されるのは被合併会社の欠損金を補填する場合など限られている。

また、被合併会社のもつブランドやノウハウなどの超過収益力に対して資産価値を認め、受入純資産額を上回る対価が支払われる場合は、合併会社において営業権を計上する。

(5) 合併の税務(概説)

税法上の合併は一定の要件を満たすかどうかによって、"適格合併"と"非適格合併"の2つに分けられる。

合併税務の原則的取扱い(非適格合併)

原則として(次の適格合併に該当しない場合)、被合併法人は合併により移転した資産・負債をその時価をもって、合併法人に譲渡したものとして取り扱う。この場合、被合併法人は合併法人から新株式等を合併時の時価により取得し、その新株式等を被合併法人の株主等に交付したものとする。

したがって、被合併法人は最終事業年度の所得の金額の計算上、合併法人に移転した資産・負債の譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額を益金の額又は損金の額に算入する(法人税法S62)。

なお、移転した負債には、合併の日以後に申告書提出期限が到来する被合併法人の法人税、都道府県民税及び市町村民税(均等割を含む)を含む(法人税法施行令S123)。

合併税務の例外的取扱い(適格合併)

合併のうち、被合併法人の株主等に合併法人の株式等のみが交付される合併で、かつ、次の(1)から(3)の形態に応じそれぞれの要件を満たした場合には適格合併とされ(法人税法S2十二の八)、被合併法人は移転した資産・負債をその最終事業年度末の帳簿価額(合併法人に引き継ぐ利益積立金を除く)による引継ぎを合併法人にしたものとしてその所得の金額を計算し(法人税法S62の2)、資産・負債の譲渡損益につき課税の繰延がなされる。

この場合、被合併法人は合併法人の株式等を合併時の帳簿価額による純資産価額により取得し、その新株式等を被合併法人の株主等に交付したものとする(法人税法S62の2、I十七八)。

なお、移転した負債には、合併の日以降に申告期限が到来する被合併法人の法人税、都道府県民税及び市町村民税(均等割を含む)を含む(法人税法施行令S123)。

A．適格合併ケース（100%完全支配関係のある会社間の合併）

100%完全支配関係のある会社間での合併は、以下のような形態で、かつ、非合併法人の株主等に合併法人の株式等のみが交付される合併であれば、適格合併となる（法人税法S 2 十二の八イ、法人税法施行令S 4 の2 ）。

・当事者（被合併法人と合併法人）間の完全支配関係

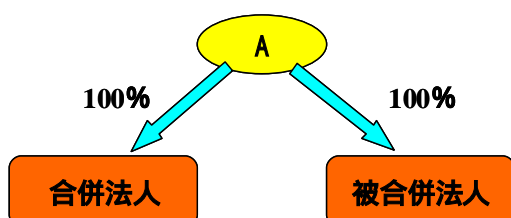
被合併法人と合併法人との間に、いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式総数等の100%を直接又は間接に保有する関係があること。



・同一者による完全支配関係の継続

合併前に被合併法人と合併法人との間に、同一者によってそれぞれの法人の発行済株式総数等の100%を直接又は間接に保有する関係（同一者による完全支配関係）があり、かつ合併後も合併法人において同一者による完全支配関係が継続することが見込まれること。

この同一者が個人である場合については、その個人及びその親族等個人である同族関係者を含める（法人税法施行令S 4 ）。



なお、合併前に100%の完全支配関係であったものが、合併後100%を継続できない場合又は継続できない見込みがある場合、即、非適格合併となるわけではなく、50%超を維持する又は維持する見込みがある場合には、次のB．の適格要件を満たすかどうかで判定をおこなうことになる。

B．適格合併ケース（50%超 100%未満の支配関係のある会社間の合併）

50%超 100%未満の支配関係のある会社間の合併は、次の要件を全て満たし、かつ、被合併法人の株主等に合併法人の株式等のみが交付される場合に適格合併となる（法人税法 2 十二の八ロ）。

合併直前の被合併法人の従業員のうち、その総額のおおむね80%以上に相当する者が合併後に合併法人の業務に従事することが見込まれていること。

合併直前の被合併法人の**主要な事業**が合併法人において合併後に引き続き営まれることが見込まれていること。

上記株式等の保有関係は、上記A .の場合と考え方は同じである（法人税法施行令S4の2 ）。

・ **当事者（被合併法人と合併法人）間の支配関係**

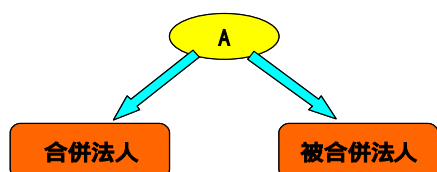
合併前に被合併法人と合併法人との間に、いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式総数等の**50%超の株式**（以下、支配株式という）を直接又は間接に保有する関係があること。



・ **同一者による支配関係の継続**

合併前に被合併法人と合併法人（新設合併の場合には、被合併法人と他の被合併法人）との間に、同一者によってそれぞれの法人の支配株式を直接又は間接に保有する関係があり、かつ合併後も合併法人の支配株式が同一者により継続して保有されることが見込まれること。

この同一者が個人である場合については、その個人及びその親族等個人である同族関係者を含める（法人税法施行令4 ）。



C . 適格合併ケース（共同事業を営むための合併）

被合併法人と合併法人とが共同を事業を営むための合併、すなわち上記A 又はB のグループ内の合併以外の合併のうち、次の全ての要件に該当し、かつ被合併法人の株主等に合併法人の株式等のみが交付される場合に適格合併となる（法人税法 2 十二の八八、法人税法施行令 4 の 2 ）。ただし、被合併法人の株主等が 50 名以上である場合にはの要件は不要である。

【要件】

- ・ 被合併法人の被合併事業と合併法人の合併事業とが**相互に関連**するものであること。

- ・ 被合併法人の被合併事業と、合併法人のその被合併事業と関連する合併事業のそれぞれの売上金額、被合併事業と合併事業のそれぞれの従業者数、被合併法人と合併法人のそれぞれの資本金額もしくはこれらに順ずるものの規模の割合がおおむね 5 倍を超えないこと
- ・ 合併直前の被合併法人の従業者のうち、その総額の概ね 80%以上に相当する者が合併後に合併法人の業務に従事することが見込まれていること。
- ・ 合併事業と関連する被合併事業が合併法人において合併後も引き続き営まれることが見込まれていること。
- ・ 合併直前の被合併法人の株主等で、合併により交付を受ける合併法人の株式（議決権のない株式等を除く）の全部を継続して保有することが見込まれるものが有する被合併法人の株式等（議決権のない株式等を除く）の数の合計額が、被合併法人の発行済株式等（議決権のない株式等及びみなし割当とされた株式等を除く）の 80%以上であること。

（ 6 ） 合併による資本の部

非適格合併の場合

- ・ 資本積立金
合併により移転を受けた資産・負債の時価純資産額から、合併により増加した資本金額、合併交付した自己株式の価額ならびに合併交付した株式等以外の資産の価額を減算した金額を資本積立金とする（法人税法 2 七七八、法人税法施行令 8 の 2 、 ）。
- ・ 自己株式
なお、合併交付した自己株式を、合併法人が有していた場合はその帳簿価額、被合併法人が有していた場合には合併時の時価を自己株式の価額とする。
- ・ 利益積立金
非適格合併の場合には、利益積立金の引継ぎは認められていない（法人税法 2 八二）。

適格合併の場合

- ・ 資本積立金
合併により移転を受けた資産・負債の簿価純資産額から、合併により増加した資本金額、合併交付した自己株式の価額ならびに被合併法人から引継ぎを受ける利益積立金の額を減算した金額を資本積立金とする（法人税法 2 七七八、法人税法施行令 8 の 2 ）。
- ・ 自己株式
なお、合併交付した自己株式を、合併法人が有していた場合はその帳簿価額、被合併法人が有していた場合にもその帳簿価額とする。
また、合併法人が被合併法人の株式等（抱合株式）を有し、その抱合株式に対して合

併法人の株式等を割り当てなかった場合においても、この抱合株式は株式割当てを受けたものとみなして、その株式等の帳簿価額を資本積立金から減算する（法人税法二十七条、61の2）。

・利益積立金

適格合併の場合、被合併法人の最終事業年度末の利益積立金額が合併法人へ引き継がれる。ただし、被合併法人の株主等に対して出資に係る利益の配当又は剰余金の分配として金銭その他の試算を交付する場合には、その金額を控除した金額となる（法人税法二十八条、法人税法施行令9）。

(7)合併の医療法人における検討

医療法人の合併

合併とは、法廷の手続によって行われる医療法人相互間の契約であって、当事者たる医療法人の一部又は全部が解散し、その財産を清算手続きを経ることなく、包括的に存続医療法人又は新設の医療法人に移転すると同時に、その社員が後の医療法人の社員となる効果を伴うものである。

したがって、合併は資金の集積を一層大にし、経営力の充実をもたらす、経営の合理化、能率化に寄与するなど経済的利点のあるほか、法律的にも清算手続きを省略して解散しうるという利点がある。

合併ができる場合は次のとおりである。

イ. 社団たる医療法人で、**総社員の同意**を得た場合

ロ. 財団たる医療法人で、**寄付行為**に合併することができる旨の規定があり、**理事の3分の2以上の同意**がある場合（寄付行為に特段の定めがある場合は別）。

また、合併については必ず都道府県知事(厚生大臣)の認可を得なければならない。この場合の認可の基準は設立許可の基準に準ずることとなる。当然のことながら、合併の効力については設立の場合と同様登記をしなければ発生しない。

上記をまとめると以下ようになる。

医療法人の合併の手続

イ.社員総会の議決 存続社団法人 ：全員の同意（合併）
 被存続社団法人：全員の同意（解散）
（医療法人法第 57 条、医療法人運営管理指導要綱、定款に則り）

ロ.合併認可申請書（医療法施行規則第 35 条に則り）を知事に提出。

ハ.認可がおりのる

ニ.財産目録、貸借対照表の作成を認可通知のあった日から 2 週間以内に作成
（医療法第 58 条に則り）

ホ.債権者保護のために、債権者に対して認可通知のあった日から 2 週間以内に広告等する。
（その期間は 2 月を下ることが出来ない）

ヘ.登記

医療法人の合併に関する諸規則

医療法 第四章 医療法人

第 57 条 社団たる医療法人は、総社員の同意があるときは、他の社団たる医療法人と合併をすることができる。

2 財団たる医療法人は、寄附行為に合併することができる旨の定がある場合に限り、他の財団たる医療法人と合併をすることができる。

3 財団たる医療法人が合併をするには、理事の 3 分の 2 以上の同意がなければならない。但し、寄附行為に別段の定がある場合は、この限りでない。

4 合併は、都道府県知事の認可を受けなければ、その効力を生じない。【則】第 35 条

5 第 55 条第 4 項の規定は、前項の認可について準用する。

* 「認可」の申請 = 規則三五・三六

「認可」をしない場合の弁明の機会の付与等 = 法六七

医療法施行規則

第五章 医療法人

第35条 法第五十七条第四項の規定により、合併の認可を受けようとするときは、申請書に左の書類を添付して、都道府県知事に提出しなければならない。

- 一 理由書
- 二 法第五十七条第一項又は第三項の経たれたことを証する書類
- 三 合併契約書の写
- 四 法第六十条の場合においては、申請者が同条の規定により選任された者であることを証する書面
- 五 合併後存続する医療法人又は合併によって設立する医療法人の定款又は寄附行為
- 六 合併前の各医療法人の定款又は寄附行為
- 七 合併前の各医療法人の財産目録及び貸借対照表
- 八 合併後存続する医療法人又は合併によって設立する医療法人について、第三十一条第5号の二、第7号、第十号及び第十一号に掲げる書類（この場合において、同条第七号中「設立後」とあるのは「合併後」と、第十号中「役員」とあるのは「新たに就任する役員」と読み替えるものとする。）

医療法人運営管理指導要綱

4. 会議

(2) 審議状況

- 1 会議は定款又は寄附行為に定められた定足数を満たして有効に成立していること。
- 2 定款又は寄附行為により会議の議決事項とされている事項について適正に決議されていること。

・社員総会の議決事項

定款の変更

基本財産の設定及び処分（担保提供を含む。）

毎事業年度の事業計画の決定及び変更

収支予算及び決算の決定

剰余金又は損失金の処理

借入金額の最高限度の決定

社員の入社及び除名

本団体の解散

他の医療法人との合併契約の締結

その他重要な事項

- ・ 財団たる医療法人の理事会の議決事項及び評議員会への諮問事項

寄附行為の変更

基本財産の設定及び処分（担保提供を含む。）

毎事業年度の事業計画の決定及び変更

収支予算及び決算の決定

剰余金又は損失金の処理

借入金額の最高限度の決定

本財団の解散

他の医療法人との合併契約の締結

その他重要な事項（社団たる医療法人の場合に準用する。）

医療法条文解説（医療法人制度の解説：日本法令 より抜粋）

第 57 条 社団たる医療法人は、総社員の同意があるときは、他の社団たる医療法人と合併をすることができる。

2 財団たる医療法人は、寄附行為に合併することができる旨の定がある場合に限り、他の財団たる医療法人と合併をすることができる。

3 財団たる医療法人が合併をするには、理事の 3 分の 2 以上の同意がなければならない。但し、寄附行為に別段の定がある場合は、この限りでない。

4 合併は、都道府県知事の認可を受けなければ、その効力を生じない。【則】第 35 条

5 第 55 条第 4 項の規定は、前項の認可について準用する。

イ． 本条はまず合併決議及び都道府県知事（厚生大臣）の認可を規定する。この場合の都道府県知事（厚生大臣）の認可の基準については設立の許可の場合に準ずべきである。なお、社員による意思決定の要件の緩和（例えば、総社員の 3 分の 2 で足りるとすること）を定款で定めることはできない。また、財団たる医療法人は、寄附行為に合併につき理事の 3 分の 2 以上の同意があることが要件となる。なお、「理事 3 分の 2 以上」の要件については寄附行為で別途（例えば、理事全員の同意が必要とか理事の過半数で足りるとすること）定めることができる。

ロ． 都道府県知事（厚生大臣）は、認可をしない処分をする場合には、必ず事前に都道府県医療審議会（医療審議会）の意見を聞くことを要するものであるが、その意見に拘束されるものではないが、この手続を経ないでなした処分は違法である。とともに弁明の機会を与えなければならない（第 68 条、第 30 条、第 68 条の 2）。な

お、合併には都道府県知事（厚生大臣）の認可が効力要件とされているが、合併の最終的効力の発生には、さらに登記が条件となっていることに注意が必要である。

八． 合併の認可申請手続については、規則第 35 条及び第 36 条。

第 58 条 医療法人は、前条第 4 項に規定する都道府県知事の認可があつたときは、その認可の通知のあつた日から 2 週間以内に、財産目録及び貸借対照表を作らなければならない。

合併は、医療法人の債権者に重大な利害関係があるので、債権者保護のためにとられるべき手続を規定した。これの違反に対しては罰則規定がある（第 76 条 4 号）。財産目録、貸借対照表については第 52 条の項参照。ちなみに、財産目録及び貸借対照表に掲げる財産は、これらを作るときの財産を掲げなければならない。財産に付する価格についても同様である。

第 59 条 医療法人は、前条の期間内に、その債権者に対し、異議があれば一定の期間内に述べるべき旨を公告し、且つ、判明している債権者に対しては、各別にこれを催告しなければならない。但し、その期間は、2 月を下ることができない。

2 債権者が前項の期間内に合併に対して異議を述べなかつたときは、合併を承認したものとみなす。

3 債権者が異議を述べたときは、医療法人は、これに弁済をし、若しくは相当の担保を提供し、又はその債権者に弁済を受けさせることを目的として信託会社若しくは信託業務を営む銀行に相当の財産を信託しなければならない。ただし、合併をしてもその債権者を害するおそれがないときは、この限りでない。

イ． 本条は、合併に際し債権者保護のため、債権者に対する公告、催告の手続及び意義債権者に対する弁済又は担保提供等についての規定である。この規定の違反に対しては罰則規定がある（第 76 条第 4 号）。

ロ． 合併による医療法人の設立の登記及び変更の登記には、それぞれ申請書に、本条の規定による公告及び催告したこと並びに異議を述べた債権者がある場合には、これに対し弁済をし、若しくは担保を提供し、又は信託をしたことを証する書面を添付することを要求される（組合等登記令第 19 条、第 20 条）。したがって、債権者の異議は、合併の効力そのものを左右するものではないと解されるが、結局、登記ができず合併の効力は生じない。

第 60 条 合併により医療法人を認定する場合には、定款の作製又は寄附行為その他医療法人の設立に関する事務は、各医療法人において選任した者が共同して行わなければならない。

医療法人の合併には、2つ以上の医療法人が合併して新たな医療法人を設立する場合（新設合併）と、1医療法人が他の1以上の医療法人を合併する場合（吸収合併）とがあるが、本条は、新設合併の場合には、各医療法人から選任した者が共同して設立に関する事務を行うべきものとして、当事者の利害の調整を図っている。

第 61 条 合併後存続する医療法人又は合併によって設立した医療法人は、合併によって消滅した医療法人の権利義務（当該医療法人がその行う事業に関し行政庁の認可その他の処分に基いて有する権利義務を含む。）を承継する。

- イ． 合併の効力についての規定である。すなわち、合併による存続医療法人又は新設医療法人は消滅医療法人の一切の権利義務を当然、かつ包括的に承継する。したがって、特約をもってその一部の承継を留保することは許されない。ただし、いったん承継した後に権利の放棄をすることはもとより妨げないものである。包括的に承継されるから、ここの権利義務について特別の承継方法（たとえば、動産、債権等の譲渡の意思表示）を必要としないが、第三者に対抗し得ない。また、遮断たる医療法人にあっては、消滅医療法人の社員は、合併契約に別段の定めのない限り、当然に存続医療法人又は新設医療法人の社員となるのである。結局、消滅医療法人は、清算を省略しうることとなる。
- ロ． 「認可その他の処分」とは、たとえば、病院開設の許可、診療所の使用禁止、租税公課の賦課等である。したがって、本条の「権利義務」公法上の権利義務を含むものである。

第 62 条 合併は、合併後存続する医療法人又は合併によって設立した医療法人が、その主たる事務所の所在地において政令の定めるところにより登記をすることによって、その効力を生ずる。

- イ． 第 57 条から第 60 条の如く、合併の最終的効力は、主たる事務所の所在地において合併の登記をなすことによって生じる。法律関係の明確化を期する趣旨である。
- ロ． 合併の登記は、次の 3 種である。いずれも主たる事務所の所在地においては、2 週間以内に、従たる事務所の所在地においては 3 週間以内になすことを要する（組合等登記令第 9 条、第 19 条、第 20 条）。なお、申請は、各医療法人から選任した者が行うものとする（第 60 条）
- （ 1 ） 合併後存続する医療法人については、変更登記
 - （ 2 ） 合併によって消滅した医療法人については、解散と浮き
 - （ 3 ） 合併によって設立した医療法人については、設立登記
- ハ． なお、登記期間の起算点は、法第 58 条及び第 59 条の債権者保護手続を完了したときである（同令第 9 条）

2. 合併の効果は、(1)吸収合併の場合においては、従来の医療法人のうち一を除く他の医療法人の解散、存続する医療法人の変更、及び解散した医療法人の権利義務の存続する医療法人への包括的移転を生ずることであり、(2)新設合併の場合においては、従来の医療法人の全部の解散、医療法人の設立、及び解散した医療法人の権利義務の新設医療法人への包括的移転を生ずることである。

医療法人における合併のメリット・デメリット

上記を踏まえて、医療法人における合併のメリット・デメリットを各当事者ごとに検討すると以下ようになる。

イ．合併法人（存続法人）のメリット

イ 規模の利益

医療材料や薬品などの一括購入や、共通の情報システムの導入などによるコストの節約が期待できる。

ロ 人材獲得

合併により一時に経験豊富な人材を獲得することが可能である。

ハ リスク低減

既存の経営権を取得することで新規参入のリスクを低減し、より確実性のある事業展開が可能になる。

ニ 規制

合併により他の医療法人を吸収合併した場合には、被合併法人における許認可関係の引き継ぎが可能である。

ホ シナジー効果

合併により診療科が増えれば、総合的な医療サービスの実現が可能となり、そのシナジー効果が期待できる。

ロ．被合併法人（消滅法人）のメリット

イ 地域医療の存続

被合併医療法人の医療経営自体は消滅することなく存続することにより、地域における医療サービスを従来どおり継続することができる。

ロ 雇用の維持

合併により雇用の継続的維持が可能となる。地域の雇用の担い手としての役割も大きい。

合併があったときの地域医療振興債の検討

合併日現在で、被合併法人が地域医療振興債を発行しているケースと、合併法人が地域医療振興債を発行しているケースの2つが考えられる。

イ 被合併法人が地域医療振興債を発行しているケース

被合併法人の権利義務一切を、合併法人である存続法人が包括的に承継する契約が合併である為、被合併法人が発行している地域医療振興債は合併法人がそっくりそのまま引き継ぐことになる。したがって、債権者にとって地域医療振興債の発行法人は、消滅する被合併法人から、合併法人へかわることとなる。

ロ 合併法人が地域医療振興債を発行しているケース

合併法人が地域医療振興債を発行している場合、合併前と合併後でその法律関係は特に変化はない。ただし合併後は、発行会社である合併法人の財務内容が、被合併法人のものを取り込んだかたちになっていることに注意すべきである。

【参考】

様式第 39 号 (第 25 条関係)

医療法人合併認可申請書

年 月 日

知事 殿

医療法人 所在地

名 称

代表者職氏名

印

医療法人 所在地

名 称

代表者職氏名

印

次のとおり合併したいので認可されたく申請します。

合併後存続 する医療法 人又は合併 によって設 立する医療 法人	主たる事務所の所在地					
	名 称					
	目 的					
	資 産	総 額 (3) - (4)	内 容			
			(1)基本財産	(2)運用財産	(3)積極財産 (1) + (2)	(4)負 債
	円	円	円	円	円	
合併を行う 医療法人	法 人 の 名 称					
	合併事務担当者 の氏名			電 話		
	法 人 の 名 称					
	合併事務担当者 の氏名			電 話		

注) 上記はインターネットにより宮崎県のもの入手、掲載したものであり、全ての都道府県の様式が全く同じではありません。

3. 営業譲渡・譲受

(1) 営業譲渡の基本的な考え方

営業譲渡とは、営業の全部または一部を他の法人に移転する取引行為である。移転する営業の対価として譲渡会社は譲受会社から金銭等を収受する。

営業譲渡の対象は譲渡会社の営業の全部または重要な一部であり、株主総会等の特別決議が必要である（商法5245）。

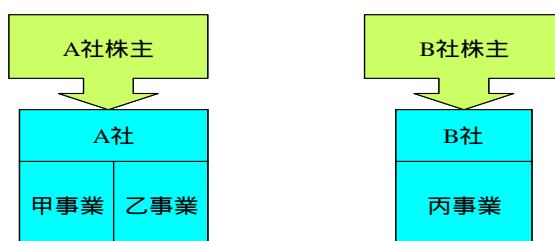
ここでいう「営業」とは商法第24条でいう営業と同じ概念であり、「営業用財産である物及び権利だけでなく、これに得意先関係、仕入先関係、販売の機会、営業上の秘訣、経営の組織等の経済的価値のある事実関係を加え、一定の営業目的のために組織化され、有機的の一体として機能する財産」をいう（最大判昭40.9.22民集19巻6号1600頁）。

「営業の重要な一部」とは会社が行っている複数の営業の内の一部でそれ自体が、営業としての内容を備えているものをいい、個々の物または権利自体である「営業用財産」とは異なる。

営業譲渡の図解

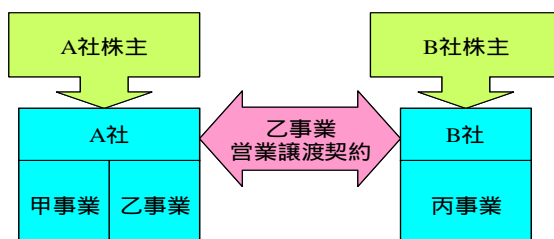
イ 営業譲渡前

資本関係のない独立したA、Bの2つの会社が存在。



ロ 営業譲渡契約締結

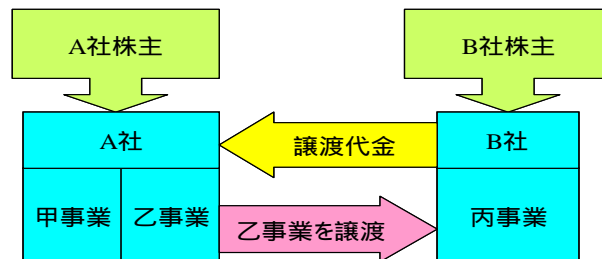
A社とB社で乙事業の営業譲渡契約を締結。



八 営業譲渡

B社が乙事業をA社から譲り受け、

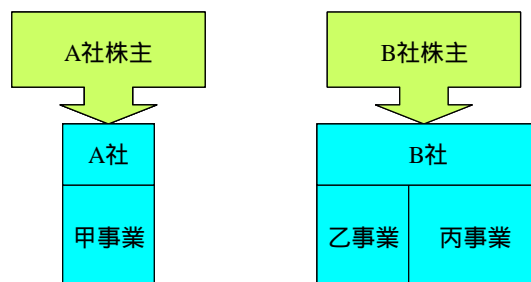
B社は乙事業の譲受代金をA社に支払う。



二 営業譲渡後

乙事業がB社の新たな事業として加わる。

A社、B社の株主構成は変わらない。



(2) 通常の営業譲渡の手続き

営業譲渡の手続きは以下の通りである。

営業譲渡契約

営業を譲り受ける会社と譲渡する会社が営業譲渡契約を締結する。

株主総会の特別決議

(イ) 譲受会社

営業の全部を譲り受ける場合には、株主総会の特別決議が必要である（商法S245 3）。

(ロ) 譲渡会社

営業の全部または重要な一部を譲渡する場合には、株主総会の特別決議が必要となる（商法S245 1）。

公正取引委員会への届出

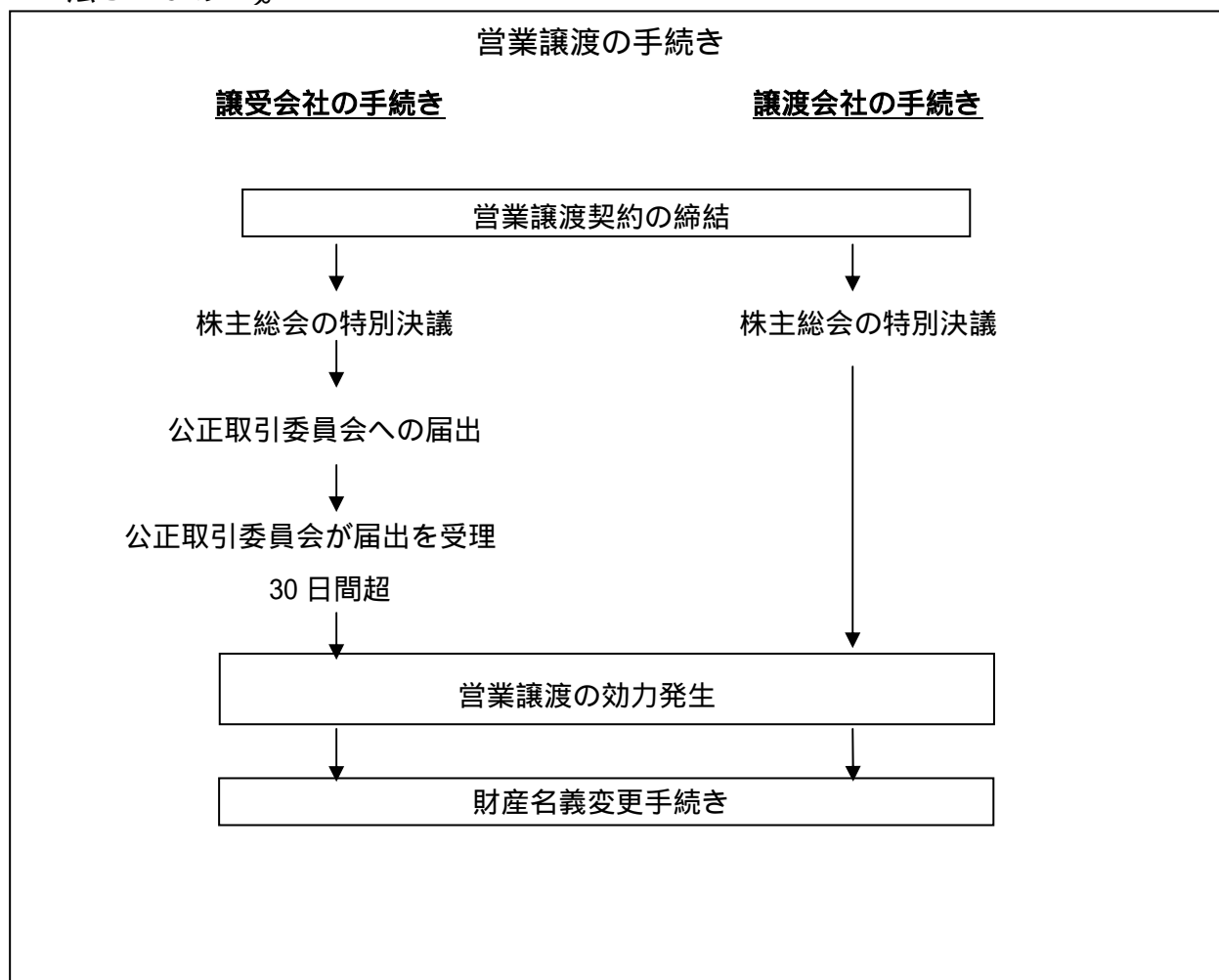
営業の全部または重要部分を譲り受ける場合には、譲受会社は公正取引委員会へ営業譲受等届出書を届け出なければならない(独禁法 S 16, S 15)。譲渡当事会社は、公正取引委員会が届出を受理してから、原則として30日を経過するまで営業譲渡をしてはいけない(独禁法 S 16, 15)。10日前後、届出の受理に要する。

財産等の名義変更手続き

営業譲渡により、譲渡会社の当該営業についての財産等はすべて譲受会社に移転する。移転した財産等のうち、預金、土地および建物など、譲渡会社の名義で登録等が行われているものについては、譲渡会社への名義変更が必要である。

営業譲渡反対株主の株式買取請求

会社の経営に重大な影響を与える営業譲渡等に対し株主の自己の利益を守る手段を講じ、また、営業譲渡後の円滑な会社運営を進めていく為に、営業譲渡等に反対の意思表示をした株主がその所有株式の買取請求をした場合は、これを認める(商法 S 245 の 2)。



(3) 簡易な営業譲渡の手続き

他社の営業全部を譲り受ける場合、以下の全ての要件をみたす場合は、営業譲受会社において株主総会の承認決議を省略することができる（商法 S 245 の 5）。

譲受の対価が、営業譲受会社の最終貸借対照表による純資産額の 20 分の 1 以下であること。

簡易営業譲受に反対する株主が有する株式数が、営業譲受会社の発行済み株式総数の 6 分の 1 以下であること（商法 S 245 の 5 ）。

営業譲受会社は営業譲受契約日より 2 週間以内に営業譲渡会社の商号および本店所在地ならびに承認株主総会を得ずに営業全部の譲受する旨、その要領を広告し、または株主に通知することを要する（商法 S 245 の 5 ）。

上記広告または株主に対する通知日から 2 週間以内に営業譲受会社に対し書面で営業全部の譲受に反対の意思を通知した承継会社の株主は、自己の所有する株式を営業譲受契約がなければ有すべき公正な価格で買い取るべき旨を請求することができる（商法 S 245 の 5 ）。

(4) 営業譲渡のメリット・デメリットの検討

譲受会社のメリット

- ・ 簿外債務・不良資産を引き継ぐ必要がない。
- ・ 会社規模の拡大により規模の利益を享受できる。
- ・ 譲受価額のうち営業権相当額について償却できるので節税メリットがある。
- ・ 建物など償却資産についても償却できるので株式取得に比べれば節税メリットがある。
- ・ 契約により、引き継ぐ従業員・契約も限定可能。

譲受会社のデメリット

- ・ 譲受資金が必要。
- ・ 手続きが煩雑。

譲渡会社のメリット

- ・ 譲渡代金が手にできる。
- ・ 一部門だけの譲渡が可能。

譲渡会社のデメリット

- ・ 手続きが煩雑。

譲渡会社の株主のメリット

- ・不採算部門の売却による企業価値向上(株式価値の向上)が期待できる。

譲渡会社の株主のデメリット

- ・営業譲渡後清算するケースでは税負担が2段階で発生するケースがある。
営業譲渡時：営業譲渡益に対し、約40%(実効税率ベース)の法人税がかかる。
清算時：剰余金の分配に対し、最高約50%の所得税がかかる。

(5)営業譲渡の税務

個々の資産の売買に関する課税

営業譲渡は税法上、個々の資産の売買として取扱われる。

すなわち、法人税法上は資産の売買は原則として"時価"によるので、譲渡会社では、その譲渡損益が発生する。

営業権の評価

営業譲渡の際にケアすべき最大の問題は営業権の評価であるが、営業権の評価について税法では特別に定めをしていないため、営業権も"時価"によって売買されることになる。

営業権は理論的には超過収益力(=業界相場を上回っている収益力)であるとされており、超過収益力があると認められる場合には営業権となる。

引当金の引継ぎ

営業譲渡の際には譲渡対象事業の資産・負債をすべて引継ぐのが一般的であるが、引当金の引継ぎは税務上は認められていない。

したがって、譲受会社の決算時に引き当てなおすことになる。

(6)営業譲渡の医療法人における検討

医療法人において、営業譲渡を検討すると以下のメリット・デメリットが考えられる。

譲受法人のメリット

- ・簿外債務・不良資産を引き継ぐ必要がない。
- ・規模の拡大により規模の利益を享受できる。
- ・営業権相当額について償却できるので節税メリットがある。
- ・建物など償却資産についても償却できるので節税メリットがある。
- ・契約により、引き継ぐ従業員・契約も限定可能。

譲受法人のデメリット

- ・譲受資金が必要。
- ・手続きが煩雑。

譲渡法人のメリット

- ・譲渡代金が手にできる。
- ・一部門だけの譲渡が可能。

譲渡法人のデメリット

- ・手続きが煩雑。
- ・医療法上の人的要件、物的要件の充足に関して問題が生ずる可能性がある。

6. 商法上の増資手段の研究

(1) 自己(株式)出資

商法等の取り扱い

平成13年の商法改正により、自己株式の取得が取得目的などを問わず、原則として認められ、自己株式の保有(いわゆる金庫株)についても従来の制限が撤廃された(平成13年10月1日施行)。

会計処理に関していうと、自己株式は従来、貸借対照表上の資産の部に計上していたが、資本の部の控除項目となった。

イ. 課税関係個人の取り扱い

売却価額がその株式に対応する資本等の金額を超えるときは、みなし配当(20%源泉徴収対象)として取り扱い、その株式に対する資本等の金額と帳簿価額との差額が譲渡損益となる。つまり、1つの取引の中にみなし配当(配当所得)と株式の譲渡(譲渡所得)の2つの取引が混在することになる。

ロ. 課税関係発行会社の取り扱い

会社の金庫株の取引は、資本等取引とされる。金庫株の取得は、発行株式の取り消しと考えられ、上述のように資本の部において自己株式としてマイナス表示される。一方、金庫株の売却は、新株の発行と同様の考えであるため、売却価額と取得価額との差額は資本の部に直接計上される。

適正な時価を超える価額での取得は贈与(寄付金)を行ったものとみなされ、逆に適正な時価を下回った場合の取得は、贈与を受けたもの(雑収入など)とみなされる可能性がある。

医療法人における検討

自己出資(株式)の取得は、原則不可と考えられる。理由として、出資持分の払戻権は、当該医療法人自体は持ち得ないものであることや、また、そもそも自己株式取得(金

庫株)の目的自体が株価対策、株式持合いの解消受け皿、ストックオプションなどであるため、医療法人にはなじまないものとする。

(2) スtockオプション

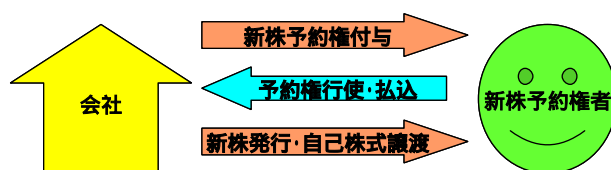
商法上の考え方

ストックオプションとは、会社の役員・従業員に対して会社の株式を取得する権利を付与するものである。

通常は、会社が株式公開して将来の株価の値上がりによるキャピタルゲインを期待するものであるが、一方で株価が下がったり、株式公開されなかったとしても、あくまで株式を取得する権利の付与であるので、付与された役員・従業員は損失のリスクをこうむることはない。このように損失リスクが限定されつつ、会社の業績発展や株式公開による利益を享受できるシステムであることから、役員・従業員の勤労意欲を向上させ、会社への帰属意識を高めるためのものとして、日本では平成9年商法改正より、制度として導入された。

平成13年の商法改正により、あらたに「新株予約権制度」を採用し新株予約権を有するものがこれを行使した場合は、会社は新株予約権者に対して新株を発行するか、これに代えて会社の有する自己株式を譲渡するか、いずれかで対応し得るものとしストックオプション制度の拡充をはかった。ここでいう新株予約権とは、会社に対して一定期間、あらかじめ定められた一定の価格で新株の発行を請求することができる権利といえる。

【新株予約権】



医療法人における検討

医療法人において、従業員・役員に対して、医療法人の出資持分を取得する権利を付与することは現行法下で、可能と考えられる。しかしながら、一般にストックオプションの目的は、将来の株価(出資持分の価値)の値上がりによるキャピタルゲインを得るものであるため、その出資持分がマーケットにて流通することを予定していない医療法人においては、ストックオプションはなじまないものと考えられる。

また、医療法上、出資に対する議決権は1人1議決権であることからストックオプションの付与は将来、法人運営に問題が生じさせるおそれがある。さらに、出資の払戻請求権を分散させてしまうという問題も生じてしまう。したがって、ストックオプション

の利用は医療法人においてではなく、MS法人において利用したほうが実務的であると考える。

(3) 新(株)出資・予約権付(社)医療機関債

商法上の考え方

平成13年の商法改正により、あらたに「新株予約権制度」を採用し新株予約権を有するものがこれを行使した場合は、会社は新株予約権者に対して新株を発行するか、これに代えて会社の有する自己株式を譲渡する義務を負うこととした。

そして、「新株予約権付社債」とは、新株予約権を付した社債であり、その保有者が所定の期間内に所定の条件で、その新株予約権に基づき所定の価格で、所定の数または価額の株の発行を、社債発行会社に請求することができるものをいう(商法S341条の2)。改正法上、従来の新株引受権付社債と転換社債は、いずれも新株予約権が付与された社債として統一的に位置付けられた。

転換社債は転換権の行使により取得するのは発行会社の株式であり、その意味において新株予約権の行使と同じである。他方、新株予約権と相違するのは、行使価額の払込が現金払込ではなく、代用払込すなわち社債の償還額が新株予約権の行使価額の払込に強制的に当てられるという点である。

新株引受権付社債のうち分離型は、改正法上特別の規定を設けていない。したがって、改正法上は新株予約権付社債は、従来の転換社債と非分離型の新株引受権付社債を意味する。他方で、分離型の新株引受権付社債は、新株予約権と普通社債の組み合わせと考えることができる。

- | | |
|-----------------|-----------------|
| ➤ 分離型・新株引受権付社債 | 新株予約権 + 普通社債 |
| ➤ 非分離型・新株引受権付社債 | 新株予約権付社債(非代用払込) |
| ➤ 転換社債 | 新株予約権付社債(代用払込) |

医療法人における検討

医療法人 社団(持分あり)における出資者の出資金は、社員権とは区別された払戻請求権である。

株式会社の新株予約権や新株予約権付社債といった株式会社固有の株主権の付与を仮に医療法人に当てはめると、払戻請求権の付与となり、永続性を前提とした医療法人に当てはめることは不可能であると思われる。

(4) (株式)出資交換

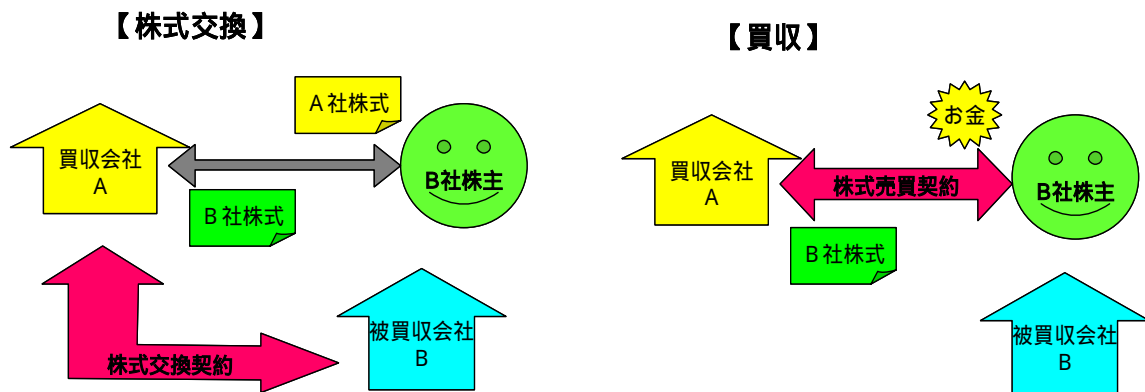
商法上の考え方

株式交換は企業買収の手法として、平成11年11月より施行されている。

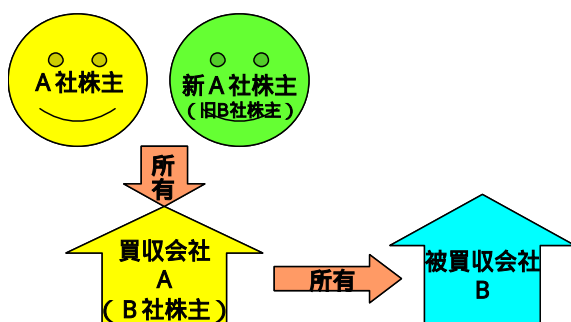
具体的手法は、A社がB社の株式を取得し、その対価としてB社の株主に現金を支払う代わりにA社株式を渡す方法である。このとき、A社株式は新規に発行する場合と、A社が所有している自己株式を割り当てる場合がある。

株式交換では、買収企業と被買収企業とで、株式交換の交渉をすることになる。両者が同意したら、それぞれの会社の株主総会で株主の同意が必要となる。

株式交換を買収の場合と比較して、図に示すと次のようになる。



【株式交換後の所有関係】



イ. 100%株式取得について

株主が多数いる会社の株式を100%買収することは非常に困難である。つまり株式を売りにたくない株主と根気よく交渉し、同意を得てその株式を買い取ることが必要である。

しかし株式交換の場合、株主総会で可決されたら、たとえ株券を手放したくなくとも、手放さなくてはならない。具体的には、被買収会社に株式買取請求し時価で売却するか、

もしくは強制的に株式交換されるかのいずれかの方法をとるしかないのである。

ロ. 課税関係

買収会社、被買収会社、買収会社の株主には課税関係は生じない。被買収会社の株主にだけ、その株式譲渡損益に課税される。しかし、一定の要件を満たせば課税が繰り延べられる。

株式交換と、買収を比較すると次のようになる。

	株式交換	買収
契約当事者	買収会社と被買収会社	買収会社と被買収会社の株主
買収会社の買収資金	自社株を発行すればよい	必要
100%買収できるか	100%可能	困難
反対株主	反対株主の株も取得可	反対株主の株は取得できない
被買収会社の株主の課税	一定の要件の下、課税繰延	課税
被買収会社株式の受入価額	時価以下で受入	買収価額（時価）で受入
買収会社の株主の持分割合	減少する	変わらない

医療法人における検討

株式会社における株式交換制度は、企業買収の手法として買収資金不要で行われる商法上の制度であるが、医療法人が他の医療法人を支配（「親・子関係」の結成）することを認めてはいけないので採用は不可能である。ただし、出資額限度法人等への移行（組織変更を含む）の場合の反対出資社員の当該法人の“強制買収の方法等”について研究する価値はあると思われる。

（５） 法人の分割

商法上の取り扱い

イ. 会社分割等の定義

会社のなかのある部門を切り離して別の会社に移すことによって、会社を分割することを会社分割という。独立性を高めることで部門を強化し、経営を効率化するとともに、分離と統合を組み合わせることで企業グループの運営をしやすくするなどの狙いで実施

されている。事業再編によって企業の競争力を強化するのが目的である。

平成 12 年年 5 月に会社分割をしやすくする制度を盛り込んだ改正商法が成立し、平成 13 年 4 月に施行されている。

会社分割のメリット、デメリット

会社分割については一般に以下のようなメリット、デメリットが考えられる。

イ．メリット

- ・企業再編手法の選択肢が増える。
- ・人的分割(分割型分割)が可能。
- ・資金がなくても買収ができる。
- ・分割型分割の買手企業が公開会社で売却企業が非公開企業であった場合、売却企業の株主は所有株式の一部資金化が可能となる。

ロ．デメリット

- ・非公開会社が会社分割を利用した M & A の買手になると、売手企業またはその株主は換金が難しい。
- ・優良部門と不採算部門を分割する場合、不採算部門の生き残り戦略を検討する必要がある。

医療法人における検討

法人の分割を、医療法人において検討すると以下のような問題点が考えられる。

一つの法人を 2 つ以上に、分割してしまうことにより、その経営基盤を弱体化させてしまう恐れがある。また、不採算部門の切り離しを目的とした分割の場合、公益性・地域医療という観点から問題と思われ、採用は不可能であろう。

(6)連結

連結会計制度の検討

イ．商法上の取り扱い

平成12年3月期より、公開企業は新連結会計制度による企業情報の開示を義務づけられた。連結会計とは、親会社の決算書と子会社の決算書とを合算し、そこに関連会社の損益を反映させて親会社を中心とするグループ全体の損益を把握するものであり、連結財務諸表の作成をおこなうものである。

ここで子会社とは、議決権のある株式の50%超を保有されている会社をいう。ただし、50%以下であっても40%以上の株式を保有され、営業方針の決定権、役員の派遣状況、資金面等から判断して実質的に支配されていると判断される場合には連結上子会社に含める。

(連結の範囲)

連結決算を行うためには、まず企業集団の中で、支配従属関係にある連結対象会社を特定しなければならない(連結の範囲)。支配従属関係を特定する考え方としては、議決権の過半数を所有しているかどうかを支配力の基準とする**持ち株基準**と、たとえ議決権の過半数を所有していなくとも、取引・役員派遣・資金援助など議決権の所有割合以外の要素を加味し、他の企業を実質的に支配できるという経済的な事実関係を判断基準とする**支配力基準**がある。

ロ．医療法人における検討

医療法人では、他の医療法人の出資持分を有し、子会社(医療法人)や、関連会社(医療法人)が存在し連結対象となる場合として、持ち株基準によるケースは考えにくい。

しかしながら、支配力基準による連結対象法人(子医療法人)は、事実上存在する可能性がある。したがって、このような場合は、連結財務諸表を作成し、経営管理目的においてグループ全体の財政状態および経営成績を把握する必要があると考える。しかしながら、公開企業の場合では株主もしくは投資家へのディスクロージャーすることを目的として連結財務諸表を作成するものであるが、医療法人ではその必要性はとくにない。医療法人によっては、MS法人をつくり、医療法人の本来の業務の一部を別会社化している場合もあり、このような場合はこの医療法人と関連するMS法人の業績および財産を合算しないと実際の経営状態および財務状況は把握できない。したがって、このような場合もやはり経営管理目的で連結会計すべきものであると考える。

連結納税制度の検討

イ．法人税法の取り扱い

連結納税とは、親法人とその親法人による完全支配関係があるすべての子法人を一つのグループとして、親法人がそのグループの所得（連結所得）の金額等を一の申告書（連結確定申告書）に記載して法人税の申告・納税を行う制度である。したがって、この制度を適用する期間においては、原則として、個々の法人ごとに申告・納税を行う必要はない（法人税法 S 4 の 2、S 81 の 22、S 81 の 27）。

ここで、「完全支配関係」とは、発行済株式又は出資（自己が有する自己の株式又は出資を除く）の全部を直接又は間接に保有する関係（100%子会社）である一定の関係をいう（法人税法 S 4 の 2）。

税率（国税庁HPより）

各連結事業年度の連結所得の金額に対する法人税の税率は、連結親法人の区分に応じ次表のとおりとなります。なお、平成 14 年 4 月 1 日から平成 16 年 3 月 31 日までの間に開始する各連結事業年度については、2%の税率が上乘せされており、表中の（ ）内が上乘せ後の税率です（法 81 の 12、負担軽減措置法 16、措法 68 の 8、68 の 100、68 の 108）。

連 結 親 法 人		税 率	
普通法人	資本の金額又は出資金額が1億円以下であるもの又は資本若しくは出資を有しないもの（相互会社を除きます。）	年 8 0 0 万円以下の部分	2 2 %（ 2 4 %）
		年 8 0 0 万円超の部分	3 0 %（ 3 2 %）
	資本の金額又は出資金額が1億円超であるもの	3 0 %（ 3 2 %）	
協同組合等		2 3 %（ 2 5 %）	
特定の協同組合等 （特定の地区又は地域に係るもので一定の要件を満たすもの）	年 1 0 億円以下の部分	2 3 %（ 2 5 %）	
	年 1 0 億円を超える部分	2 6 %（ 2 8 %）	
特定の医療法人 （一定の要件を満たすものとして財務大臣の承認を受けたもの）		2 3 %（ 2 5 %）	

ロ．医療法人における検討

連結納税制度は、完全支配関係がある子会社（100%子会社）を連結対象としているが、医療法人においては他の医療法人の出資を100%持つことはありえない。しかしながら、租税特別措置法第68条の8には、特定の医療法人に関する税率の定めが明文化されている（条文上は、「租特法S68の100の承認を受けている同項に規定する医療法人で連結親法人」とある）。

財団たる医療法人または持分の定めのない社団たる医療法人で特定医療法人となるものが、完全支配関係を有する子会社（100%子会社）を持ちうるか否かの検討が必要だが、その場合でも要望4で示した「确实な有価証券」の定義変更が必要と思われる。

特定の医療法人とは

租税特別措置法S68の100

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である連結親法人のうち第67条の2第1項に規定する財務大臣の承認をうけたものの当該承認を受けた後に終了した各連結事業年度の連結所得については、法人税法第81条の12第1項又は第2項の規定にかかわらず、100分の23の税率により法人税を課する。……

租税特別措置法S67の2

財団たる医療法人又は社団たる医療法人で持分の定めのないもの（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財務大臣の承認を受けたもの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66条第1項又は第2項の規定にかかわらず、100分の22の税率により、法人税を課する。

第3 医療法人制度の研究

1. 医療法人制度と税制

(1) 医療法人制度創設、その経過

医療法人は、昭和 25 年の医療法改正により創設されたもので、医療事業を行おうとする医業の開設者に法人格を付与することにより“資本の集積を容易”にし、“医療事業の永続性を確保”することを目的に、次のような法制の趣旨のもとに、医療事業の性格及び政策的判断が加えられたのである。

公益法人並みの公益義務がないこと……医療事業は、公益法人並みの公益性は要求されておらず、民法法人（民法第 34 条）にはなりえないこと

“営利目的が否定”されたこと……医療事業は、「営利」を目的として行なうべきでなく営利法人(株式会社など)の参入が、原則として禁止されていることすなわち、医療法人は民法法人ほど「公益性」は有しないが、営利性も排除されている医療法上の特殊な法人で、社団形態（人の結合体）のものと、財団形態（資産を基盤）のものに別れ、都道府県知事（厚生労働大臣）の認可により設立される。

(2) 制度の評価と税制

医療法人はその創設時に出資持分のある社団を認め、モデル定款において退社時の払戻請求や解散時の残余財産の分配請求権を認め、出資社員による私的財産としての医療機関を担保（法人税課税がなされない公益法人には、私的財産はない）したため、俗に“中間法人”といわれているが、法人税法上では、その他の法人として普通法人の範疇とされた。このことが、今日、非営利でありながら出資社員の退社による出資の払戻請求（“持分に応じた”払戻）事案をまねき、医療法人制度の趣旨と異なる結果（出資金額を超える金額は配当所得、多額の資金の外部への流出）となり、医療法人制度のあり方そのものをゆるがしている。

ただ租税特別措置法 67 条の 2 の規定により法人税の軽減（現在の税率 22%）を受ける特定医療法人制度が、昭和 39 年 4 月に創設、平成 10 年 4 月から医療法上の公益性の高い法人として、医療法改正により、特別医療法人制度（医療法第 42 条第 2 項）が創設された。

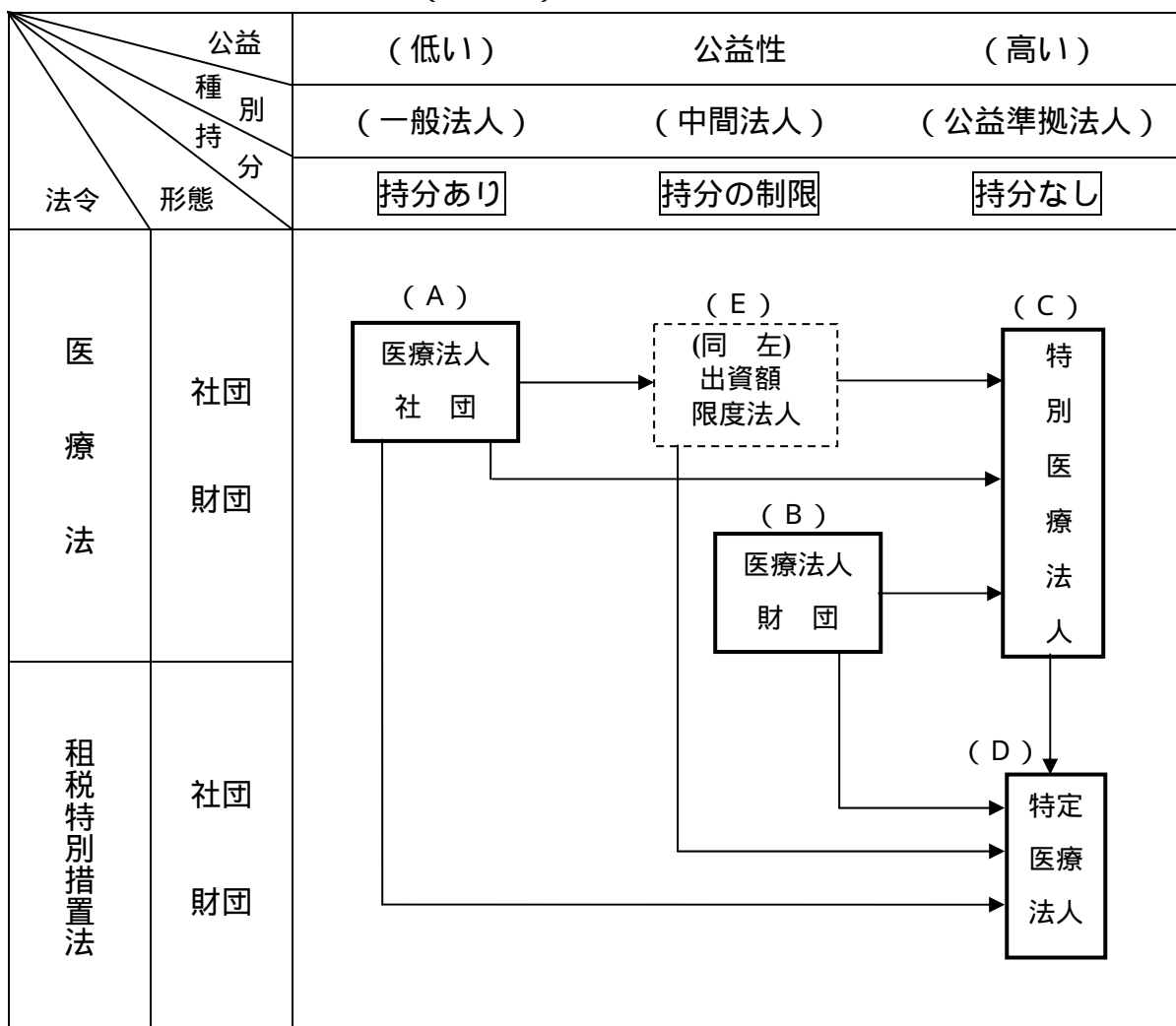
しかし特定医療法人の承認要件の厳しさ、それとほぼ同基準の特別医療法人の認可要件の厳しさから“少数”（平成 14 年 4 月現在、前者で 324 法人・平成 15 年 5 月現在、後者で 27 法人）にとどまっている。

租税特別措置法上の“恩典ともいえる措置”で創設された特定医療法人を除いて、税制面では類似の医療機関で開設者別の税負担の差異が著しいことは次頁図表 1 でわかるはずである。例えば、介護老人保健施設を例にしてみると、同じような業務内容の提供にもかかわらず医療法人は課税であるが、その他の医療機関は非課税となっている。

2. 医療法人の類型

医療法人も既に示したようにいくつかの類型があるが、縦軸に法令、横軸に公益性・種別・持分をとり、それらを当てはめ、それぞれの医療法人を類型化すれば図表1のようになる。

(図表1) 医療法人類型図表



(注) 太枠((A)、(B)、(C)、(D))は、法令上の既存法人である。

(C)及び(D)については社団形態と財団形態をとるものがある。

破線の法人(E)の新設((A)から(E)への法令による移行)とともに、(E)から(C)、(E)から(D)へ移行できることも要望している。

『医療法人制度の理解のために』平成13年9月(社)日本医療法人協会発行田中重代、松田紘一郎記述p14より引用

3. 医療法人の組織形態

(1) 基本的な形態

医療法の規定に基づき設立した医療法人の組織形態は、次のように社団形態のものと同財団形態のものへ2分類できる。

社団である医療法人の組織形態

社団である医療法人は、持分があるものと、持分のないものの2種類あり、前者は“定款の定めにより出資額に応じて退社時の払戻請求権及び解散時の残余財産分配請求権がある”医療法人で、後者は“定款の定めにより出資の払戻しや残余財産分配などの請求権がない”医療法人をいい、特別医療法人や特定医療法人もこれに含まれる。

社団の最高意志決定機関として社員総会があり、職務執行機関として理事会があり、特別医療法人や特定医療法人については、評議員会が必置とされている。

財団である医療法人の組織形態

財団形態をとる医療法人は、当然のことながら持分はなく社員は存在しない。理事会が意思決定機関であり、かつ職務執行機関である。

設立時、土地建物等の寄附の段階で租税特別措置法第40条による国税庁長官への申請（みなし譲渡所得課税の免除のための）が必要であり、評議員会が設置される。

医療法人の代表機関は、社団も財団も理事長であり、かつ理事長のみが代表者である。

医療法第46条の3第3項は、「理事長は医療法人を代表し、その業務を総理する」と規定しているが、理事長は原則として医師又は歯科医師である理事の中から選出されることとなっている。

(2) 医療法人（社団）出資の特質の列挙

医療法人（社団）の組織として社員があり、その社員の中の出資者により法人の元入資産が形成される。つまり社員には、出資社員（現物又は信用出資）と出資をしていない社員があり、社員資格に出資は絶対的な要件ではない。

出資割合による医療法人の経営支配権の軽量はなく、民法第65条の社員の表決権が準用され、社員は平等に1人1票の議決権（社員平等の原則）が適用され、商法上の株主平等の原則（出資の割合による議決の軽量）はない。

医療法人への出資は、医療法第54条により配当が出来ない。果実のない支出を出資とはいえないという問題提起もある。

「定款例」により、出資社員の死亡または退社等により、出資持分の払戻請求が出来る。

社員でなければ出資することはできない。社員としての身分権を得て出資の保有者となるのが原則である。ただし実際には、社員でない出資者が次のように存在することもありうる。

A 出資を相続（又は譲受け）したが、社員総会で入社が認められなかった、又はしなかった場合

B 営利会社が出資した場合

出資社員の死亡は即退社である。被相続人は、出資持分に応じた払戻請求権という財産権を取得する。

(3) 出資の特質・その問題点の列挙

社員資格の喪失は、定款で規定された除名、死亡の他、自ら社員たる地位を退く場合（退社）しかありえず、出資の一部贈与、譲渡は想定されていなかった。現在、厚生労働省は、その実態に合致させて社員資格を保有したまま、持分の一部を他の社員又は第三者に贈与・譲渡することは可能としている。これは出資の贈与・譲渡があっても、医療法人の資産自体に変動が生じることはないので、医療法人自体の永続性・健全性を損なうことにはならないとの判断による。

先にも触れたが、医療法人（社団）は、出資比率による議決権は、1人1票の平等であり、法人資産の所有権と支配管理権が均衡しない。

相続により被相続人が出資を取得（その時点での相続財産は、出資の払戻請求権）しても、社員総会で社員に選任（社員名簿に記載）されなければ社員としての議決権は行使できない。

4 . 出資額限度法人

出資額限度法人とは、医療法人社団（持分あり）の低勘定、社員の退社時の出資払戻を“出資した金額を限度”として払い戻す旨、又解散時残余財産の分配についても、“出資金額を払い戻す”旨の規定を置く法人を言う。

社団法人日本医療法人協会は、他の病院団体の参加を得て医療法人制度懇談会を結成、その審議の結果、厚生省（当時）の了解の元平成7年5月1日「出資額限度法人定款例の策定について」を公表、その法制化を要望したが、内閣法制局の反対意見により残念ながら法制化に至らず頓挫した経過がある。

内閣法制局の反対意見のポイントは次の5点である。

「出資」は何らのメリットを享受するものであるが、配当を禁止しており出資概念と相容れない。

医療法には「出資」という概念その者がない。

出資額限度方式を病院・診療所に分けて定めることは例外が多すぎる。

法本則で出資額限度を事由選択とし、後戻り禁止を定款でおくことは法人目的の制限にあたり、他に例がなく説明が困難である。

これに対し筆者は現時点の法制等に基づき、次のように反論する。

- ・ 出資は、残余財産分配権もしくは払戻請求権としてメリットがあるが、仮に用語がなじまないのであれば、「拠出金」・「基本金」などに変更してよいと考える。
- ・ 平成 10 年 4 月医療法（第 3 次）改正の結果、とくべ医療法人が医療法第 42 条第 2 項の新設により出現、医療法施行規則第 30 条の 36 によりその要件等が明示された。そこでは「出資」という概念は示されていないが、それを包含する「持分」という概念が示されており、この指摘は余り意味を持たなくなったと考えている。

第4 法的要件等の整備要望

〔要望1〕医療法人設立時の資本金要件の適正処置について

1. 問題点の提示

個人病院から入用法人を設立、法人なりする場合には原則として自己資本の20%基準が適用されており、この件については、特に意見はなく必要な基準と思われる。

ただし、“2ヵ月間の運転資金”要件については、法的要件の整備要望の〔要望2〕で示したように都道府県行政の認可業務で誤った指導がなされていると思われるので、その是正等の適正処理を要望したい。

2. 通知の内容

・一人医師医療法人の設立の場合

「医療法人制度の運用について」(昭和63年12月21日健政発750)

1 一人医療法人の資産要件について

(1) 医療法人の資産要件として、医療法施行規則(昭和23年厚生省令第50号。以下「規則」という。)第30条の34により、病院または老人保健施設を開設する医療法人については、自己資本比率の要件を規定したところであるが、一人医師医療法人については、この要件は適用されないので留意されたいこと。

(2) 新たに診療所を開設するために一人医師医療法人を設立する場合には、2ヵ月分以上の運転資金を有していることが望ましいが、法第8条の規定に基づき届出をした診療所のうち相当期間経営実績が有る診療所が医療法人を設立する場合には適用がないこと。

一人医師医療法人設立のばあい、2ヵ月分以上の運転資金を有することが望ましいが、相当期間経営実績が有る場合には、その適用がないことを明示している。

・一般(病院)医療法人の設立の場合

「医療法人制度の改正および都道府県医療審議会について」(昭和61年6月26日健政発410 平成10年健政発349改正)

(8) 医療法人の設立を認可するに当たって、一定期間の医療施設の経営実績を要件とすることは、望ましくないこと。なお、新たに医療施設を開設するために医療法人を設立する場合には、2ヵ月分以上の運転資金を有していることが望ましいこと。

「新たに医療施設を開設するために医療法人を設立する場合は、2 ヶ月以上の運転資金を有していることが望ましいこと」と規定され、医療法人設立時に医療施設を新設する場合に2 ヶ月の運転資金要件を望ましいとしているはずである。

3. 認可の実務

ところが都道府県行政の現場では病院医療法人の設立の時、“新たに医療法人をつくるとき2 ヶ月間の運転資金が必要としており”これが個人病院の医療法人化の阻害要因となっている。

(個人病院・120床の例)

医業収入 13 億円

税引前利益 1 億円

仮に2 ヶ月間の運転資金、資本金 2 億円

4. 要望

2 億円前後の資本金が個人的に必要となる要素は、通知の拡大解釈であるが、認可業務の審査を行う担当官の不安(2 ヶ月間の運転資金がないと、経営がすぐ資金的に破綻するのではないかとする不安)も、理解できないことではない。

そこで個人病院管理者(院長)で設立後、医療法人の理事長又は院長予定者から、「運転資金不足の場合の投下保証書」(仮)等の発行を求め堅実運営がなされる担保を得て(それを条件)その適正施行を望みたい。

[要望2] 法的に出資持分のない(資本金のない)医療法人の設立後の増資制度の創設について

1. 公益準拠法人の種類

医療法人には、法的に出資持分のない法人が次の類型表で示すように存在している。

法的出資持分のない医療法人類型表 (表4)

種類		権者	認可・承認	根拠法令
(A) 医療法人財団	知事認可のみ	都道府県知事	認可	医療法第 条 第 項
	同上の他 国税庁長官の承認	同上 国税庁長官	承認	同上 租税特別措置法第 40 条
(B) 特定医療法人		同上 国税庁長官()	承認	同上 租税特別措置法第 67 条の 2
(C) 特別医療法人		都道府県知事	認可	医療法第 40 条 第 2 項

(注)()印・平成 15 年 3 月 31 日以前の承認権者は財務大臣である。

この類型表で示した 4 種(実質 3 種)の医療法人は、それぞれの根拠法令に基づいて出資持分を放棄した法的に出資持分のない医療法人であり、民法第 34 条でいう公益法人ではないが、それに準拠する公益準拠法人である。それらの法人に対し、土地等の譲渡所得の基因となる資産の譲渡があった場合、原則としてみなし譲渡所得課税(所 59)並びにみなし贈与税課税がなされるが、(A) - 医療法人に対するものは当然としても、(B)法人に対しては、租税特別措置法第 40 条により国税庁長官の承認があれば、それらの課税が免除されることから、(A) 、(B)及び(C)の法人を公益準拠法人とみることの妥当性があると思われる。

2 . 問題点の所在

この 3 種の法的に資本金のない医療法人、つまり公益準拠法人の設立後、病棟等建築のため金銭の拠出をした場合、寄附金収入となり(当然、所得を形成するので課税対象)その資金は 59%(標準税率 41%とした)しか活用されない。つまり、公益準拠法人の基本財産(建物等の取得)の形成であっても拠出者の意思は 59%(特定医療法人の場合、税率が 8 %経課されるので、約 10%程度アップし、69%くらいとなる。)しか実現しないのである。何かおかしいのではないかと思うのが常識的であり、公益法人会計基準(案)や現行の税制諸施策を活用して、その改善を求めたい。

3 . 法令・通知の現状

法的に資本金のない医療法人の設立後、増資に対する明確な規定はないといってよく、現行の税体系では次のようになる。

設立後の土地建物の寄附の課税関係表

(表 5)

寄附した者	寄附の物	租特法 40 条	寄附者	公益準拠法人	備 考
個人	土地・建物 等	承認あり	寄附金控除なし	受贈益	みなし課税なし
	現金				
法人	土地・建物 等		寄附金控除あり (一般法人)	受贈益	
	現金				

つまり現行の税体系では、個人が土地建物等を寄附した租税特別措置法第 40 条により国税庁長官の承認をえても、その寄附者個人は寄附金控除も受けられず、受入れ法人は受贈益課税される。個人が現金を寄附した場合、租特法 40 条の承認申請は不要だが寄附金控除は受けられず、受入法人は受贈益課税される。

法人が土地・建物等、現金を寄附した場合、寄附金控除(一般法人)は受けられるが、受入法人は受贈益課税される。

4 . 増資とするための提言

法的に資本金のない医療法人(公益準拠法人)が資本等取引として「資本金」扱いとするためには、次の条件を満たすことが必要と思われる。

理事会、社員総会によって増資・資本剰余金に振替える()金額、期日(払込)等を明確に決議すること

()医療法施行規則第 30 条の 36

〔持分の定めのある社団医療法人から持分の定めのない社団医療法人への移行〕

第 30 条の 36 社団である医療法人で持分の定めのあるものは、定款を変更して、社団である医療法人で持分の定めのないものに移行することができる。

2 前項の規定により社団である医療法人で持分の定めのないものに移行する場合にあっては、当該医療法人は、その資本金の全部を資本剰余金として経理するものとする。

同上に基づいて処理し、払込期日の翌日に次の処理をすること

〔払込金額〕	(預 金)	× × ×	(出資払込証拠金)	× × ×
〔払込期日の翌日〕	(出資払込証拠金)	× × ×	(資本金)	× × ×
	(資本金)	× × ×	(資本剰余金)	× × ×

公益法人会計基準(案)に基づいて、指定正味財産(貸方)とし、借方を基本財産として、拠出(寄付)者の意図を明確にすること。

租税特別措置法第 40 条に準ずる規定の創設により、国税庁長官が次のような内容をチェックし、その処理(置)について承認すること

- ・ 資本金のない法人の運営の公益性があること
- ・ 「出資」された財産がその法人の運営で用いられていること
- ・ 特定医療法人の「報告制度」を導入すること

「公益準拠法人の承認後の取消基準の緩和」(次項参照)制度もあり、これらを参照して資本金のない医療法人・設立の後の増資制度の創設を望みたい。

5 . 参考とすべき制度：公益準拠法人の承認後の取消基準の緩和

(1) 緩和の条件

医療法人財団で設立時に国税庁長官により租税特別措置法第 40 条の承認を受けた法人(以下「公益準拠法人」という。)が、贈与又は遺贈によって取得した財産を公益を目的とする事業の用に供することとは、その財産を直接公益事業の用に供した場合をいう。従って承認後贈与又は遺贈によって取得した財産を譲渡して運用財産としたり、買換えを行った場合には、承認取消しの要件となるが、次に掲げる場合において、その譲渡代金の全部でもってそれぞれ次に掲げる資産を公益の用に供したときは、贈与財産を直接公益事業の用に供したのものとして取り扱われる(措法 40 、措令 25 の 17)。

贈与又は遺贈を受けた財産について収用、換地処分等による譲渡があった場合……その財産にかかる代替資産又は交換取得資産

贈与又は遺贈を受けた公益を目的とする事業の用に供している施設について災害があった場合においてその復旧を図るためその財産を譲渡したとき……その災害を受けた施設（災害により滅失した場合にはその施設に変わるべき同種の施設）の用に供する減価償却資産、土地及び土地の上に存する権利

贈与又は遺贈を受けた公益を目的とする事業の用に供している施設（贈与又は遺贈を受けた財産を直接その用に供しているものに限る。）における事業の遂行が公害のため、若しくはその施設周辺において風俗営業が営まれることとなったことにより著しく困難となったこと又は施設の規模を拡張する場合において、その施設を移転するためその財産を譲渡したとき……移転後の施設の用に供する減価償却資産、土地及び土地の上に存する権利

(2) 承認を受けるための手続き

国税庁長官の承認を受けるには、贈与又は遺贈により財産を取得する法人の事業の目的その他所定の事項を記載した申請書に、その申請書に記載した事項が事実と相違ないことをその法人において確認した書面を添付して、その贈与又は遺贈のあった日から3月以内（その期間の経過する日前にその贈与又は遺贈のあった日の属する年分の所得税の確定申告の提出期限が到来する場合には、その提出期限まで）に、納税地の所轄税務署長を経由して、国税庁長官に提出しなければならない。手続きが期限内に行われなかった場合は原則としてこの規定は適用されない。ただし、一定の要件に該当する場合の国税庁長官による宥恕規定はある。

(3) 必要な書類

承認申請書の記載事項（承認申請書等の様式は、税務署に備置）

- ・ 法人の所在地及び名称
- ・ 法人の設立年月日（設立予定の年月日）
- ・ 法人の事業の目的
- ・ 法人が贈与又は遺贈を受けた年月日
- ・ 法人が贈与又は遺贈を受けた財産の明細及び価額
- ・ 贈与又は遺贈に係る財産の法人の使用目的
- ・ 法人の役員の住所氏名
- ・ 贈与者又は遺贈者及びその親族の法人における地位その他法人との関係
- ・ 法人の事業運営に関する明細
- ・ その他参考となるべき事項

添付書類

- ・ 法人の確認書（申請書に記載された事項が事実と相違ないことを確認した書面）
- ・ 寄附行為又は定款

- ・ 設立趣意書、設立認可（許可）書の写し
- ・ 寄附申込書
- ・ その他参考となるべき書類

(4) 手続きのポイント

贈与又は遺贈のあった日

「贈与又は遺贈のあった日」とは、次に掲げる日後にその贈与又は、遺贈の効力が生ずると認められる場合を除き、それぞれ次に掲げる日をいう（昭 55 直資 2 - 181「5」）。

- イ 公益法人に対する財産の贈与の場合・・・その法人の理事会等権限のある機関において、その受入の決議をした日
- ロ 公益法人を設立するための生前の財産の提供の場合...当該法人の設立した日。法人の設立した日は、次に掲げる法人については、それぞれ次に掲げる日となる。
 - ・ 民法第 3 4 条の規定により設立された財団法人又は社団法人 法人設立認可の日
 - ・ 学校法人、社会福祉法人、更生保護法人、宗教法人又は医療法人 法人設立当期の日
- ハ 公益法人に対する遺贈又は当該法人を設立するための遺言による財産の提供の場合...遺言者の死亡の日
- ニ 設立準備委員会等に対する財産の贈与の場合...設立準備委員会等において、その受入の決議をした日

通知

申請に基づき、国税庁長官が承認したとき、若しくはその承認をしないことに決定したとき、又はその承認を取り消したとき、その旨を承認申請した者又は承認を受けていた者に通知する。（措法 40 ）。

〔要望 3〕 出資額限度法人の法制化について

1 . 出資持分払戻請求の論理

厚生労働省が通知によって明らかにしている定款例第 9 条で、「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。」と規定、また解散時の残余財産の分配について第 36 条で「本団体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。

医療法では払戻しについて何等の規定もないが、民法上では次に示すように民法第 681 条で払戻条項を規定。払戻しがある合名会社にも社員の退社について同様の規定がある。

(脱退組合員の持分の払戻し)

民法第 681 条……脱退シタル組合員ト他ノ組合員トノ間ノ計算ハ脱退ノ当事ニ於ケル組合財産ノ状況ニ従ヒ之ヲ為スコトヲ要ス

脱退シタル組合員ノ持分ハ其出資ノ種類如何ヲ問ハス金銭ヲ以チ之ヲ払戻スコトヲ得

医療法第 54 条は「医療法人は、剰余金の配当をしてはならない」と規定し非営利医療の根拠となっているが、この条項についての規定がモデル定款（定款例）では全く存在しない。これは、剰余金の分配禁止は当然とみたこと、又はそれを予測しえなかったこととも推定されうる。

昭和 25 年の医療法人創設に際し、「医療法の一部を改正する法律の施行について」（昭和 25 年 8 月 9 日厚生省医発第 521 号）で、医療法人の設立認可申請書の添付書類について次のような規定を示した（一部）。「(1) 定款又は寄付行為については別添の定款又は寄付行為例を参照されたい」

この通知により定款例が別添により示されているが（昭 63 健政発 20）で「……別添の定款例及び寄附行為例は削除するものとする」とこととされ、別に医療法人の定款例及び寄附行為例が別添 4 で定められた。

しかし、平成 6 年 2 月 20 日発行『医療法人制度の解説』（厚生省健康政策局指導課監修・社団法人日本医療法人協会編）の 63 ページ「Q 6」の医療法人の設立時の定款の規定に対する準拠性の回答（A）で次のような回答（一部）をしている。「なお、作成についてはモデル定款又は寄附行為（別添昭和 60 年 6 月 26 日健政発第 420 号健康政策局長通知）を参照してください」

このような回答からもわかるごとく「定款例」でありながら、“モデル定款”という表現もあり、さらに医療法人運営管理指導要綱は、現在までも、本要綱でモデル定款・寄附行為の準拠性を示しつつ、「モデル定款、寄附行為とは、昭和 61 年 6 月 26 日健政発第 410 号健康政策局長通知中定款、寄附行為例をいう」としている。

つまり厚生労働省の基本的な考え方を推測する（私見）と、定款例で示した中のモデル定款は、例示したモデル（標準）的なものであり、画一的にそれを準拠することも求めていないと思われる。したがって、定款変更による出資額限度方式による移行は現行法令からも出来うる（課税関係は未解決だが）ものである。

2. 出資持分払戻請求、2つの要件

出資持分の払戻請求事件については、東京地裁での二つの事件を次頁に示す事とする。

平成 12 年東京地裁判決事件は、本稿執筆時点（平成 15 年 6 月）で最高裁判所の判決は出ていない。高裁判決が認容（原告敗訴）されれば、出資額限度方式の法制化と課税関係の整理は一挙に進むものと考えられる。

3. 最高裁の上告不受理決定に至る経過報告

(1) 事件の概要

昭和 31 年 11 月、乙精神科病院は医療法人を社団（持分あり）で設立認可。平成 8 年 6 月 20 日出資額限度法人へ定款変更、東京都知事の認可（資本金 608 百万円余、推定相続税評価純資産 210 億円余）を受けた。

同年 6 月 27 日原告の夫（前理事長）が死亡、その遺言により、原告（前理事長の妻）が出資持分払戻請求権を相続、相続税はその出資金額（1087 万円余）で申告した。

しかし、乙医療法人の出資額限度法人への定款変更は次の 2 点から無効であり、旧定款第 7 条出資持分の割合で払戻す規定により、37 億円の内金として 13 億円余と金利を払戻すことを東京地方裁判所八王子支部へ提訴（平成 9 年（ワ）第 1338 号受付）した。

原告主張

定款変更の手続きが旧定款で認められていない決議方法である“持ち廻り決議”によりなされたものであり、無効。したがって旧定款は有効であり旧定款第 7 条の規定により払戻し請求すること。

出資社員に営利法人である合名会社があり総社員の同意を得ていない決議は無効であること。

(2) 裁判所の判断

平成 12 年 10 月、東京地方裁判所は、次の理由により原告の訴えを退け、被告（乙医療法人）は原告に対し、1087 万円余と金利の支払いを命じた。

（理由）合名会社が社員権を行使することはできず提訴の理由にならず、さらに“持ち廻り決議”自体は認め難いが、それを行った目的が、病院の継続を図るという正当なものであり、定款変更手続きは有効である。

原告はこの判決を不服として提訴。平成 13 年 2 月、東京高等裁判所の判断が次のように示された。

高裁の判決

控訴棄却、東京地方裁判所の判決を認容し、被告（乙医療法人）は原告に対し 1087 万円余と金利の支払いを命じた。

原告はこの判決を不服として最高裁判所に上告した。

最高裁の判決

平成 15 年 6 月 27 日、最高裁判所（第二小法廷）は、民事訴訟法第 318 条第 1 項の規定により上告不受理とし、東京高等裁判所の判決が事実上確定した。

(3) 最高裁決定の課題

一般的課題

我が国の訴訟制度は三審制（地裁・高裁・最高裁）を原則としているが、三審を保障するものではなく、民事事件においては最高裁に上告できる事案を制限している。

上告できる事案は、憲法上の解釈に誤りがあること、重大な手続違反があること、それに例外的だが最高裁等の判例に反する判断や法令解釈に関する重要事項を含む事件に限られる。

本件はに該当する（推定）ものとして上告されたが、民事訴訟法の前述した規定により、上告事由に該当しないと判断され上告不受理となったもので、「一事不再理」の法理によりこのような事案については、東京高裁判決が判例化されるはずである。

本事件は、税法上の課税の適正性を争うものではなく、当然のことながら出資額限度法人の税制上の問題は何も示されていない。

出資額限度法人の定款上の地位は明確になったので、（社）日本医療法人協会が提唱するような法制化を通じた解決への努力を喚起したい。

国税通則との整合

国税通則法は、国税債権（当然、本件のような相続税債権を含む）を確定できる更正、決定及び賦課決定を行う権利を定め、それは特殊な形成権とされている。

一般に形成権は時効制度になじまず、賦課権の期間制限は、次のような特徴を持つ「除斥期間」という制度が採用されている。

イ 中断がないこと

ロ 権利の存続期間が定められており、その期間の経過により権利が絶対的に消滅、当事者の援用を必要としないこと

相続税のような国税の除斥期間の起算日は、その申告書の提出期限（相続発生時から10ヵ月）の翌日から起算され、次頁表6で示すようになる。

この他、国税通則法第71条第1項第1号は次のような規定をおいている。

更正・決定に関する争訟についての裁決、決定又は判決（以下「裁決等」という。）による原処分の異動に伴って、課税標準等又は税額等に異動を生ずべき国税で、当該裁決等を受けた者に係る更正・決定は、当該裁決等があった日（判決があった日、裁決書又は決定書を送達した日）から6月間はすることができる。

この規定は、税務訴訟の対象となった原処分の取り消し等により「原処分の異動」があり、必然的にその後の事業年度の課税標準等に異動を生ずる場合に限定されているもの（私見）と思われる。

この事件、乙医療法人の前理事長の妻が原告となった被相続人の死亡による相続税の除斥期間の起算日は、平成9年4月28日であり、最高裁による上告不受理が決定された平成15年6月27日までには、約6年2ヵ月が経過している。こ

の事件自体、“偽りその他不正の行為”により税額を免れたとはいい難く(私見)、除斥期間は既に経過し賦課権は消滅した(私見)ともみることができる。

原告の相続税申告について、課税当局の更正処分がなされているのかどうか、現在のところ(平成15年7月)不明であるが、医療法人・出資持分の払戻請求事件の課税関係(第二次納税義務の発生等)に大きな影響を与えることは間違いないと思われる。

除斥期間一覧表

(表6)

区分		一般の場合	偽りその 他不正
増 額 更 正	期限内申告後の更正	3年	7年
	法定申告期限から3年経過前の期限後申告に係る更正	3年と提出日から2年とのいずれか遅い日	
	法定申告期限から3年経過後の申告に係る更正	5年	
	法定後の更正	5年	
	純損失を減額させる更正	5年	
減 額 更 正 (純損失を増額させる更正を含む)		5年	
決 定		5年	7年

(注)『実務国税通則法』(財)大蔵財務協会 荻野豊著 頁213から引用

“ 2つの会員持分払戻請求事件 ” の比較表

(表7)

項目	甲法人(平成6年東京地裁)事件	乙法人(平成12年東京地裁)事件	
1 事件の概要	(1) 原告	・昭和45年5月、甲法人の社員として入社、50万円の出資、昭和63年退社	・平成8年6月27日、原告の夫(前理事長)が死亡退社、その遺言により出資持分払戻請求権を相続、1087万円余(出資金額)で相続税申告
	(2) 被告	・昭和34年3月法人設立。精神科病院の医療法人(社団・持分あり)、資本金456万円余、当該社員退社時の昭和63年の純資産51億円余	・昭和31年11月法人設立。精神科病院の乙医療法人(社団・持分あり)、資本金608百万円余、純資産約210億円(推定) ・平成8年6月20日、出資額限度方式、定款変更認可
	(3) 請求	・5億6千万円余と金利 ・51億円×(50万円÷456万円)で計算	・37億円余の内金として、13億円余と金利 ・旧定款第7条、出資持分割合で計算
	(4) 争点	・(原)定款第8条「払込済出資額に応じて払戻す」べし ・(被)医療事業の永続性、非営利の医療法の趣旨から払戻しは不可だと主張	・(原)「持ち回り」による定款変更の総会決議は無効。さらに社員に合名会社があり、総社員の同意を得ていない決議で無効、虚偽の議事録だと主張
2 東京地裁八王子支部	・昭和63年(ワ)第1034号提訴受付 ・平成6年3月24日言渡 ・原告の全面勝訴(被告は原告に対し金5億6千万円余、金利を支払え)	・平成9年(ワ)第1338号提訴受付 ・平成12年10月5日言渡 ・原告の敗訴(被告は原告に対し金1087万円余、金利を支払え) ・合名会社の社員権は不可、“持ち回り決議”は不可、だが病院の継続を目的とした定款変更による出資額限度方式の規定は有効	
3 東京高裁	・平成7年6月14日(控訴審判決) ・原判決の変更(控訴人は、被控訴人に対し金588万円余、金利を支払え) ・定款の払戻し規定は有効、被控訴人は中途入社であり、計算方法変更()	・平成13年2月28日(控訴審判決) ・東京地裁判決認容、控訴棄却 ・金1087万円余、金利の支払	
4 最高裁	・平成10年11月24日(上告審判決) ・東京高裁判決認容、上告棄却 ・金588万円余、金利の支払確定	(平成15年6月27日・上告不受理の決定)	

(注)() 中途入社社員の出資持分割合

退社社員の出資金額

中途入社時の総資産の時価 + 退社社員の出資金額

〔要望4〕特定の医療法人に対する連結納税制度への疑義

平成14年7月に公布された法人税法等の一部を改正する法律(平成14年法律第79号)において連結納税制度が創設され、平成15年3月31日以後に終了する事業年度から適用される。

連結納税とは、内国法人(以下「親法人」という。)とその内国法人による完全支配関係がある他の内国法人(以下「子法人」という。)のすべてを一つのグループとして、その内国法人がそのグループの所得(連結所得)の金額等を一の申告書(連結確定申告書)に記載して法人税の申告・納税を行う制度であり、この制度の適用に当たっては、国税庁長官の承認を受ける必要がある。

この連結納税を適用できるのは、その親法人及びその内国法人による完全支配関係にある他の子法人に限られ、出資金額(又は株式金額)の全部を直接又は間接に保有する関係が必要です。

一方、医療法人の投資については、非営利原則を基盤に様々な規制が加えられており、外部への投資に関しては次の2点の遵守を求めている。

資金余剰は、自施設の設備改善や運営に当てられるものであること

外部投資は「国債若しくは確実な有価証券」に限られること

このような規制の中で医療法人が、他の医療法人や株式会社の出資や株式を100%所有することは不可能であると考えられる。しかし、「特定の医療法人」がこの連結納税制度の対象とされており、制度創設に当たり財務省主税局と厚生労働省医政局で調整がなされたものではないかと推定できる。

連結納税制度の導入を基に医療法人の外部投資のあり方に変更がなされ、親法人による系列化がなされるのか、それがなかった場合に、不可能を前提としたこの制度をどう考えるのか明らかにされたい。

第5 資本等に関連するQ & A

〔前提となる法人の例示資料〕

医療法人社団（持分あり）甲会

貸借対照表（千円）

資産	土地（ ） 30,000	負債	(1,500,000)
		資本	資本金 1,000 剰余金 999,000 (1,000,000)
(計) 2,500,000		(計)	2,500,000

社員構成（A・B・Cは同族）

A（昭和40.2.1日設立）	600,000円
B（昭和40.2.1日設立）	300,000円
C（昭和55.4.1入社）	100,000円
D	0円
E	0円
(計)	1,000,000円

（注）（ ）時価 3,000,000千円（含み益 2,970,000千円）

（仮定） Q1からQ5社団（持分あり）法人の事例として用いるが、それぞれは独立したものであり、Q1からQ5の間では影響を与えない、それぞれ個別のものとする。

評価に当っては、類似業種の比準価額が採用されないものとする。

1. 社団（持分あり）医療法人甲会の増資・現・出資社員との出資持分の調整

Q1. 医療法人甲会の財政状態・社員構成は「例示資料」のとおりですが、銀行から過小資本金を指摘され、とりあえず有限会社の最低資本金を超える4百万円とすることとしました。増資資本金はA（理事長）が2百万円、Dが百万円とし、2人の了解をとりましたが、現・出資社員との出資持分の調整や課税関係はどうなりますか。

A1. 医療法人社団（持分あり）の出資社員の出資持分の評価は一般的には相続税・基本財産評価通達に基づいて行われ、その評価方法に従うと次のようになります。

相続税評価計算表

(表 8)

社員	現在・簿価	土地含み益評価()	剰余金	評価額	1円当り評価額
A	(円) 600,000	(千円) (60%) 1,051,380	(千円) 599,400	(千円) 1,650,780	(千円)
B	300,000	(30%) 525,690	299,700	825,390	
C	100,000	(10%) 175,230	99,900	275,130	
D	0	(0) 0	0	0	
E	0	(0) 0	0	0	
(計)	1,000,000	() 1,752,300	999,000	2,751,300	2,751.30

(注) () 印の土地含み益は、次のように法人税等の控除した後の金額となる。

$$2,970,000 \text{ 千円} \times (1 - 41\%) = 1,752,300 \text{ 千円}$$

この事例現在での出資持分の評価は、1円当り 2,751 円余りであり、仮にこれが株式会社での増資 300 万円であったとすれば、この「1 : 2,751」を基準とした株式評価がなされ旧株主との調整として、次のような資本組入れがなされるはずであります。

(1) 資本金となる金額	Aの出資	200 万円	×	$\frac{1}{2,751}$	=	727 円
	Bの出資	100 万円	×	$\frac{1}{2,751}$	=	363 円
		(計)300 万円				1,090 円

(2) 資本準備金となる金額	Aの出資	200 万円	-	727 円	=	1,999,273 円
	Bの出資	100 万円	-	363 円	=	999,637 円
	(計)	300 万円		1,090 円		2,998,910 円

これを仕訳例で示すと次のようになる。

(現金)	3,000,000 ()	(新出資払込金)	3,000,000
(新出資払込金)	3,000,000 ()	(資本金)	1,090
		(資本準備金)	2,998,910

しかし、これは仮に株式会社と想定した場合の旧株主との持分調整をした場合であり、医療法人の場合の出資については額面及び額面超過金（平成 13 年 6 月公布、法律第 79 号、会社法改正により商法上も額面概念は廃止されたが）という概念がなく、株主平等原則を基盤とする商法や企業会計原則（財務諸表規則）が規定する資本準備金という概念もなく、医療法は民法上の社員平等原則を基盤としており、出資金額は

医療法人支配権とは結びつかず、このような処置を予定していない。

医療法がその処理を予定していないとあって、現・出資社員との出資持分の調整をしない場合、新・出資者に次のような受贈益課税（贈与税）がなされることは確実である。

（事 実）	（評 価）	（持 分）	（受贈益）
・ Aの200万円の出資	2,751百万円	140 / 300 ()	1,283.8百万円
・ Dの100万円の出資	2,751百万円	100 / 300	917百万円

()印、Aは現・出資社員として既に600千円を所有しており、この部分(200百万円 - 60万円)は、分子から控除するのが妥当と思われる。

医療法令に従いかつ、このような課税関係を生じせしめない出資の処理は次のようにすべきであります。

(処理1) 出資時に受入出資金額とともに、その持分割合を理事会・社員総会で明らかにしておくこと。

(例) Aの出資金額 200万円(この持分割合 2,751分の1)
Dの出資金額 100万円(この持分割合 2,751分の1)

(処理2) その結果を社員名簿で次のように明らかにしておくこと

(例) 社 員 名 簿					平成××年3月31日	
氏名	男女	住所	職業	出資金額	持分割合	備考
A				600,000 2,000,000()	(注)59.97275% 0.018175%	()平成×年 ×月×日増資
D				1,000,000()	0.009075%	()平成×年 ×月×日増資
E				0		
(計)				1,000,000() 3,000,000	100%	

出資持分割合の計算は次のようになります。

・ Aの600千円 $60\% - (0.018175 + 0.009075) = 59.97275\%$ (注)

・ Aの200万円 $\frac{727 \text{ 円}}{4,000,000 \text{ 円}} \times 100 = 0.018175\%$

・ Dの100万円 $\frac{363 \text{ 円}}{4,000,000 \text{ 円}} \times 100 = 0.009075\%$

したがって仮にD社員が退社した場合、出資持分の割合は0.009075%となり、これを元に払戻がなされるはずであり、税務的には、所得税基本通達59-6により理事長自身への持分割合の計算上は、税金控除を行わないで出資持分割合の計算がなされるはず（Aの出資持分割合が増加、Dの割合はその部分だけ減少）であります。

なお、Q5で示しますが、出資持分払戻請求事件（平成6年3月24日東京地裁・八王子支部）で最高裁判所は東京高等裁判所の控訴判決（平成7年6月14日）を支持、中途入社社員の退社時の出資持分割合は、次のように計算することとなり、税務当局とのトラブルを避けるため現実はそのに従うこととなります。

退社社員の出資金額

$$\frac{\text{中途入社時の総資産の時価} + \text{退社社員の出資金額}}{\text{退社社員の出資金額}}$$

2. 社団（持分あり）法人の増資、又減資は特定（特別）医療法人化

Q2. 医療法人 甲会の資本金及び出資社員は「例示資料」のとおりですが、大幅増資をし、資本金を1億円ぐらいにしたいと思っています。中小企業の恩典や税制上の影響はどうなりますか。全く反対の考えですが、出資社員が出資持分の放棄をし、所定の要件を整えて特定または特別医療法人化する場合の資本金及びその影響はどうなりますか。

A2. 医療法人 甲会が資本金を増加すると、次のような事項に影響を与えることとなります。

(1) 資本金1億円以下の法人にのみ適用される事項への影響

中小法人に対する800万円以下の所得についての軽減税率の適用がないこと
中小企業者の機械等の特別償却、中小企業者の技術基盤強化税制の適用がないこと

(2) 限度額の計算に影響する項目への影響

寄附金の損金算入限度額

$$\begin{array}{lcl} \text{(計算式)} & \text{所得基準} & \text{(所得金額 + 損金経理した寄附金)} \\ & & \times \frac{2.8}{100} \\ & \text{資本金基準} & \text{資本等の金額} \\ & & \times \frac{2.5}{1,000} \end{array} \left. \vphantom{\begin{array}{l} \\ \\ \\ \end{array}} \right\} \text{合計額} \times \frac{1}{2}$$

つまり資本金が増加すれば、資本等の金額も必然的に増加、損金算入限度額が増加することとなります。

交際費等の損金不算入制度への影響

医療法人が支出した交際費等は、原則として全額が損金不算入である。ただし

中小医療法人(資本金、従来は5,000万円が1億円以下となった。平成15年改正)については、次のような損金不算入制度がとられるように改正されました。

「支出交際費」又は「400万円」のいずれか少ない金額に90%を乗じた金額が定額控除額(損金算入可)となる。

この改正は、平成15年4月1日以降に開始する事業年度から適用されます。

(3) 小額減価償却資産の損金算入

中小医療法人(資本金1億円以下)が、平成15年4月1日から平成18年3月31日までの間に取得価額30万円未満(従来は10万円未満)の減価償却資産を取得した場合には、取得価額の全額が損金に算入されること。

(4) 国税調査の所管

資本金が1億円以上になると、原則として「調査課所管法人」として国税局の税務調査を受けること。

(5) 住民税の均等割額

資本等の金額の大きさによって、次のように均等割額が変ること。

・資本等の金額	100万円の場合	2万円
・資本等の金額	1億円の場合	13万円

(6) 中小企業育成の「中小企業」

国の中小企業育成のために様々な施策(補助金、助成金や融資制度など)がなされているが、その基準は次のようになっています。

- ・資本金 1億円以下
- ・又は従業員 1千人以下

資本金を有しない法人、公益法人及び人格のない社団等については、次の算式によるみなす資本金によるが、特定又は特別医療法人は公益法人ではないので適用されず。

資本金を有しない法人

$$\text{期末純資産の金額} \times \frac{60}{100} = \text{期末資本金とみなす額}$$

$$\text{純資産の金額} = (\text{総資産の帳簿価額}) - (\text{総負債の帳簿価額})$$

公益法人又は人格のない社団等

$$\left[\begin{array}{l} \text{期末資本金} \\ \text{期末資本積立金} \end{array} \right] \times \frac{\text{収益事業に係る資産の価額}}{\text{総資産の価額}} = \text{期末資本金とみなす額} \quad (\text{措令37の4})$$

3. 社団（持分あり）法人の、出資持分の譲渡・贈与

Q3. 医療法人 甲会の資本金及び出資社員は「例示資料」のとおりですが、出資社員Bが、社員C（出資10万円・同族）と理事である社員でないF（非同族）に対し、自己の出資持分を次のように処分し退社したいと申し出がありました。

A Cに3分の2 20万円を贈与

B Fに3分の1 10万円を譲渡

この手続き、評価、税務上の取扱いはどうなりますか。

A3. (1) その手続き等について

医療法人の社員の退社は、「やむを得ない理由」が必要ですが、このケースの場合、それがあつるものとして、その旨を理事長に届出その同意をうることが必要であり、実務的には次のような手順をふむこととなります。

ステップ 退社の承認願いの提出

出資持分のCへの贈与及びFへの譲渡も、その内容を記載すること

ステップ 理事会の承認

退社及び譲渡についての承認

ただし、利害関係人となる場合には、決議には不参加

ステップ 社員総会の承認

退社及び譲渡についての承認

ただし、利害関係人となる場合には、決議には不参加とともに、理事Cを社員として入社を認める場合その承認も含む。

社員名簿の記載変更により、法人税申告書別表2が変更になり、同族会社の判定が変更される可能性もあり注意が必要です。

(2) 評価、税務上の取扱いについて

出資社員Bが、社員Cに20万円の贈与、Fに10万円の譲渡をする場合の出資持分の評価は、同族関係者（中心株主となるはず）である社員Cと非同族であるFとは、前者に所得税基本通達59-6（資料参照）が適用（税金控除がない）されるのに対し、後者にはそれがなく次のように計算されるはずである。

Q1. 相続税評価計算表による

	（取得原価）	（土地含み益）	（剰余金）	（評価額）
C	200千円	350,460千円	199,800千円	550,260千円
F	100千円	175,230千円	99,900千円	275,130千円
（計）	300千円	525,690千円	299,700千円	825,390千円

したがって、社員Cが負担する贈与税額は次のように計算される。

$$550,260 \text{ 千円} \times 50\% - 2,250 \text{ 千円} = 272,880 \text{ 千円}$$

現社員 B が F に譲渡した 10 万円の出資(持分)に係る譲渡所得は次のように計算される。

$$\begin{aligned} & \text{(譲渡収入)} \text{(取得原価)} \\ & \{ 275,130 \text{ 千円} - (100 \text{ 千円又は収入の} 5\%) \} \times 20\% = 52,274 \text{ 千円} \end{aligned}$$

4 . 社団(持分あり)法人の、出資持分を個人的に放棄、海外移住

Q 4 . 医療法人 甲会の資本金及び出資社員は「例示資料」のとおりですが、出資社員 B が子供達のいる米国ハワイ州に移住したい、その手続(居住権取得)きも済んだので退社したいという申出がありました。

出資持分 30 万円は放棄するので法人側でいいようにしてくれといわれております。法人としての手続、課税上の問題はどうかになりますでしょうか。

A 4 . (1) 手続等について

一般的には、このようなケースの場合には、払戻し請求があるのが普通ですが、退社の手続きは Q 3 の回答(A 3)で示したようなこととなるはずですが、税務上の大きな課題が残ります。

(2) 税務上の取扱いについて

個人の出資持分の任意放棄は、所得税法第 59 条の規定により、みなし譲渡所得として次のように計算されます。

Q 3 . A 3 の(2) 計算式参照

(B の譲渡収入) (納付税額)

$$\{ (525,690 \text{ 千円} + 299,700 \text{ 千円} - (\text{その} 5\%)) \times 20\% = 156,824 \text{ 千円}$$

さらに残った出資社員 A (600 千円) と出資社員 C (100 千円) に A “7 分の 6”、B に “7 分の 1” のみなし贈与税(相続税法第 66 条第 4 項)の課税が次のように計算されます。

A	$825,390 \times \frac{6}{7} =$	707,477 千円	$\times 50\% - 2.250 \text{ 千円} =$	351,488 千円
C	$825,390 \times \frac{1}{7} =$	117,912 千円	$\times 50\% - 2.250 \text{ 千円} =$	56,706 千円
		<hr/>		<hr/>
		825,389 千円		408,194 千円

このように贈与した B にみなし譲渡所得に係る税金 156,824 千円と、それを受入れたとみなされる出資社員の出資金額に比例した金額に相当する贈与税が A で 351,488 千円、B で 56,706 千円課されることとなります。

5. 社団（持分あり）法人の、中途入社社員の払戻し

Q5. 医療法人 甲会での財政状態、社員構成は「例示資料」のとおりですが、C社員が自己都合で退社することとなり適正な価額での払戻しを求められました。

C社員は表記のとおり、中途入社社員でA（理事長）のいところに当たりますが、税務上適法な払戻し計算、それにどのような手続きをすればよろしいですか。

A5. (1) はじめに

医療法・医療法施行規則には、医療法人・社団（持分あり）の出資社員の任意退社による払戻しを明確にした規定はない。

しかし、厚生省健康政策局長通知の定款例（表1で関係部分のみ表示）や、医療法人・運営管理指導要綱（表2で関係部分のみ表示）で、それらに関連する規定があります。

定款例は、第8条で“やむを得ない理由”がある社員のみ、理事長に届け出てその同意を得て退社ができ、第9条で、退社した者（社員資格を喪失した者）が、“その出資額に応じた”払戻し請求ができるとしています。さらに第10条で、基本財産を定め原則として“処分又は担保に供してはならない”と規定しています。

(2) その手続き等について

Q4. A4(1)の手続き等に準ずることとなります。

(3) 評価及び払戻し金額

医療法人（社団・持分あり）の出資社員が設立後に中途入社し退社した場合の評価方法についていますが、税法では明確な規定はありません。

医療法人運営指導要項では、社員名簿の記載事項に出資額のほか「持分の定めがある医療法人の場合は持分割合」を記載することとなっています。中途入社社員の持分割合は、東京高裁の判決例に従って出資金額を総資産のじかと出資金額の合計で除した割合となるはずであり、さらに注目すべきは、“社員の出資持分の決定、変更及び払戻しについては適正な出資額の評価に基づいて行われていること。”と規定していますが、適正な出資額の評価の内容等には触れていないということでもあります。

適正な出資額の評価は、その医療法人の定款例等を斟酌した社団の自治（理事会・社員総会の議決）に任されるもの（相続・贈与の場合を除く）であることを主張（私見）したいが、実務的には税務を無視できませんので、それを考慮しつつ最高裁（平成10年11月24日）の上告審判決に従って次のように計算すべきでしょう。（p70）

退社社員の出資金額

中途入社時の総資産の時価 + 退社社員の出資金額

仮にC社員の中途入社時の総資産が10億円と仮定しますと次のような計算式で払戻し金額が計算されるはずであります。

$$(1) \text{ 持分割合 } \frac{100 \text{ 千円}}{1,000,000 \text{ 千円} + 100 \text{ 千円}} \times 100 = 0.009999\%$$

$$(2) \text{ 持分評価額 } (2,970 \text{ 百万円} + 999 \text{ 百万円}) \times 0.009999\% = 39,686 \text{ 千円}$$

6 . 財団 (40 条適用) 医療法人の移築・基本財産の譲渡

Q 6 . 7 年程前、個人病院 (100 床) から、その土地・建物等を寄付して医療法人財団となり、知事認可後、租税特別措置法第 40 条による国税庁長官の承認も受けました。経営も順調でしたが、手狭でケアミックスを考えたのですが、現在立地ではどうにもなりませんので、現所有地等 (土地・建物等) を売却、買い換えで 500 メートル程離れたところに移築を計画しています。

その手続き及び税務上の処理はどうなりますか。

A 6 . 医療法人財団で設立時に国税庁長官により租税特別措置法第 40 条の承認を受けた法人 (以下「公益準拠法人」という。) が、贈与又は遺贈によって取得した財産を公益を目的とする事業の用に供することとは、その財産を直接公益事業の用に供した場合をいいます。従って承認後であっても贈与又は遺贈によって取得した財産を譲渡して運用財産としたり、買い換えを行った場合には、承認取消しの要件となりますが、施設の規模を拡張する場合 (本件はこれに該当するものと思われます)、その譲渡代金の全部をもって病院の土地・建物等を取得し、その資産を公益の用に供したときは、贈与財産を直接公益事業の用に供したのものとして取り扱われることとなります (措法 40、措令 25 の 17)。

その承認を受ける手続きは、〔要望 1〕4 参考とすべき制度の(2)以下に示してあります。

7 . 特定医療法人の承認要件の変更

Q 7 . 特定医療法人 の承認を 5 年前に大蔵大臣 (当時) から受けましたが、平成 15 年 4 月税制改正で、その承認要件等が変更になったと聞きました。

その改正の要点、注意事項等について教えて下さい。

A 7 . (1) 制度改正の概要について

租税特別措置法第 67 条の 2 の規定に基づいて国税庁長官 (従来は財務大臣) が承認する特定医療法人について、医療団体の要望等により制度の改正が行われ、平成 15 年 4 月 1 日以後に終了する事業年度から適用されることとなった。その制度の改正点

は「表 9」で示すとおりであり、新設された 3 項目について次に説明をいたします。

特定医療法人制度の改正点 (表 9) 社団法人 日本医療法人協会			
項目	旧	新	該当法令
差額ベッド割合	20%	30%	厚労省告示第 147 号第 2 号口
差額ベッドの平均料金規制	5,000 円	規制撤廃	同上
給与要件	・上限規制(3,600 万円) ・階層的規制	・上限規制(3,600 万円) ・階層的規制は撤廃	厚労省告示第 147 号第 1 号二
親族割合要件	10 分の 4	3 分の 1	租税特別措置法施行令第 39 条の 25 第 1 項第 2 号
法令遵守要件	「医療に関する法令に違反する事実」等がないこと	「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」等がないこと	租税特別措置法施行令第 39 条の 25 第 1 項第 5 号
報告制度	なし	(新 設)	租税特別措置法施行令第 39 条の 25 第 5 項
承認取りやめ制度	なし	(新 設)	租税特別措置法施行令第 39 条の 25 第 6 項、租税特別措置法施行規則第 22 条の 15
再承認制度	なし	(新 設)	租税特別措置法施行令第 39 条の 25 第 4 項
承認権限	財務大臣	国税庁長官	租税特別措置法第 67 条の 2
適用	平成 15 年 4 月 1 日以後に終了する事業年度から		改正法付則第 104 条

(2) 新設された制度

報告制度

国税庁長官の承認を受けた特定医療法人は、各事業年度終了の日の翌日から 3 月以内に所定様式の証明書を納税地の所轄税務署を經由して、国税庁長官に提出することが義務付けられました。したがって、3 月 31 日決算日の医療法人であれば、この報告が必要となる報告月は、平成 16 年 6 月ということになります。

承認取りやめ制度

国税庁長官の承認を受けた特定医療法人が、当該承認に係る税率(現在・22%)の適用をやめようとする場合には、その旨その他財務省令で定める事項を記載し

た届出書を、納税地の所轄税務署長を経由して、国税庁長官に提出しなければならないとされた。この場合、その届出書の提出があったときは、その提出移行に終了する各事業年度の所得については、その承認は、その効力を失うものとする
とされている。

再承認制度（令第 39 条の 25 台 4 項）

次の各号の医療法人は、当該各号に定める日の翌日から 3 年を経過した日以後
でなければ特定医療法人の再承認の申請書を提出することができないとされた。

- イ 特定医療法人の承認取消しを受けた医療法人...当該取消しの日
- ロ 特定医療法人の承認の取りやめの届出書を提出した医療法人...当該届出書
を提出した日