

医療経営情報

REPORT

Available Information Report for Corporate Management

2019

10

制度改革

医療法人のスムーズな事業承継を促す

認定医療法人制度の概要と活用事例

- ① 認定医療法人制度の概要と出資持分リスク
- ② 申請に必要な運営に関する要件
- ③ 手続きの流れと活用事例

1 | 認定医療法人制度の概要と出資持分リスク

1 | 認定医療法人制度の概要

(1) 認定制度終了まで残り1年

2017年10月1日より改正後の認定医療法人制度がスタートし、今後、期間の延長が無ければ認定制度は2020年9月30日をもって終了します。

現在、認定制度の活用を検討されている医療法人においては早急な対応が求められます。

また、認定制度を活用した医療法人は、2019年8月31日現在で認定申請件数が325件、認定済み医療法人が約220件となっています。

(2) 事業継続をサポートするために創設

現在運用されている認定医療法人制度は、多額の相続税の支払いのために出資持分払戻請求権が相続人により行使され、医業継続が困難になる事態を回避し、当該医療法人が引き続き地域医療の担い手として、住民に対し医療を継続して安定的に提供していけるようにするため、医療法人の任意の選択を前提として講じられた移行促進策として創設された制度です。

◆ 移行促進策の具体的内容

① 税制措置

● 相続税の猶予措置

相続人が持分あり医療法人の持分を相続または遺贈により取得した場合、その法人が相続税の申告期限までに移行計画の認定を受けた医療法人であるときは、その持分に対応する相続税額については、移行計画の期間満了までその納税が猶予され、持分の全てを放棄した場合は、猶予税額が免除される。

● 贈与税の猶予措置

移行計画の認定を受けた医療法人の出資者が持分を放棄したことにより、他の出資者の持分が増加することで、贈与を受けたものとして他の出資者に贈与税が課される場合、その放棄により受けた経済的利益に対応する贈与税額については、移行計画の期間満了までその納税が猶予され、当該他の出資者が持分の全てを放棄した場合は、猶予税額が免除される。

② 融資制度

● 出資持分の払戻が生じ、資金調達が必要となった場合、独立行政法人福祉医療機構による新たな経営安定化資金の貸付けを受けることができる。

(3) 移行促進策の活用は任意で選択

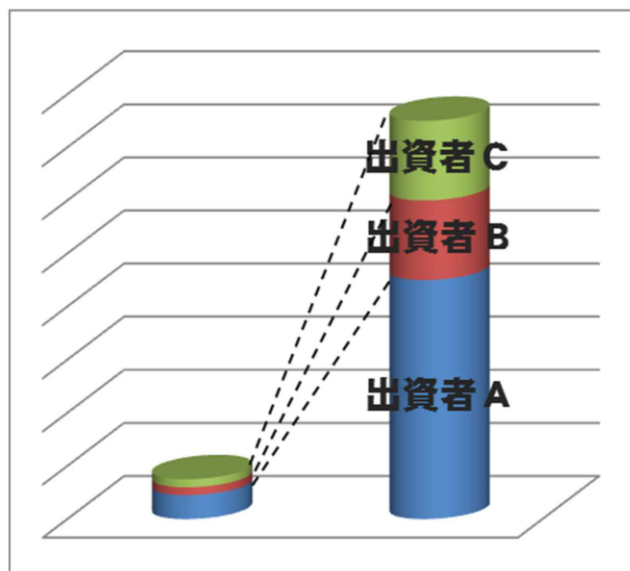
「持分なし医療法人」への移行促進策は、医療法人が任意で選択するものであり、移行を強制するものではありません。また、持分なし医療法人への移行にあたっては、必ずしも移行計画の認定制度の利用を義務付けてはいないものです。医療法人内で持分なし医療法人への移行について検討した結果、相続税・贈与税や持分払戻の問題がないのであれば、移行計画の認定は受けずに、従来どおり定款変更によって持分なし医療法人へ移行することもできます。

2 | 出資持分が医療法人に与える影響

持分あり医療法人においては、定款の規定に基づいて、社員から退社に伴い持分の払戻を請求される、または社員が亡くなった場合にその相続人から持分の払戻を請求される可能性があります。医療法人の財務状況によっては、持分の評価額が巨額に上る可能性もあり、その払戻請求は当該医療法人が医業を継続する上で大きなリスクとなり得ます。

このような持分によるリスクを回避するために、持分なし医療法人への移行を検討する医療機関が少しずつ増えているようです。出資持分が医療法人に与える影響を事例で解説します。設立から20年が経過し、出資金の評価額が50倍になっている医療法人を事例に、どのような影響が生じるのかを整理しました。

◆純資産が増えた場合の持分の評価額増加のイメージと事例医療法人の概要



	設立時	現在
出資者A	1800万円	90,000万円
出資者B	600万円	30,000万円
出資者C	600万円	30,000万円

**資産が50倍に増加
⇒持分も50倍に増加**

- 当初の出資額の比率割合に応じて持分割合が決定する。
- 残余財産・払戻しにおいては、その時点の法人資産を持分割合に応じて分配される。
- 「持分」は権利であり、相続・譲渡可能。

※法律上の定義

「持分」とは、「定款の定めるところにより、出資額に応じて払戻し又は残余財産の分配を受ける権利」
(平成26年改正医療法附則)

※最高裁判決(H22.4.8)

定款の「出資額に応じて返還を請求することができる。」との規定は、出資社員は退社時に同時点における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。

(出典) 厚生労働省 持分の定めのない医療法人への移行認定制度の概要

(1)持分の払戻請求権

上記の事例において、持分を有する社員Aは、退社時に医療法人に対して自己の持分に相当する財産の払戻しを求めることができます。その場合、医療法人に9億円の支払いが生じます。



(2)相続税、贈与税による影響

持分を相続したことによる多額の相続税の納税もしくは回避のため、払戻請求権の行使もしくは持分の放棄が行われる可能性があります。

持分あり医療法人においては、相続発生による相続人からの払戻請求や、持分放棄によるみなし贈与課税へのリスクが内在しています。

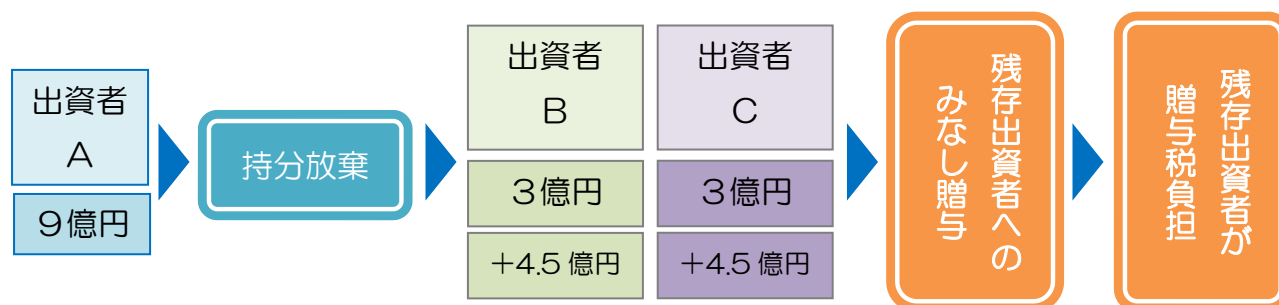
①出資者Aが死亡し、相続が開始した場合

相続人による払戻請求が考えられます。



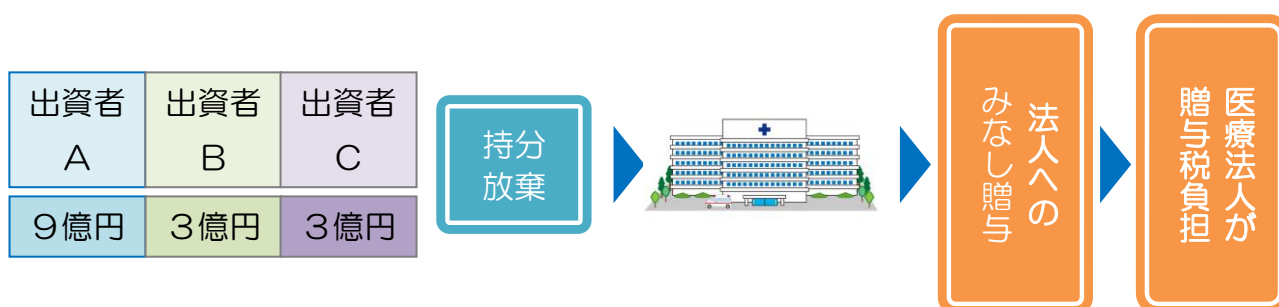
②出資者Aが持分を放棄した場合

残存出資者に贈与税課税のリスクが発生します。



③すべての出資者が持分を放棄した場合

医療法人に贈与があったとみなされ、一定の要件を満たさなければ医療法人が贈与税を支払うことになります。



◆出資者が持分を放棄するタイミング

- 出資者が一斉に放棄をするか、または全ての出資者について持分放棄の効力発生時点を「持分なし医療法人への移行に係る定款変更についての都道府県の認可のあった日」と統一しておく等で、一斉放棄となるような工夫をすることが望まれる。
- 国から移行計画の認定を受けた場合においては、このみなし贈与税が猶予（持分なし医療法人へ移行完了の際には猶予税額が免除）されることとなる。

3 | 移行計画の認定要件

認定医療法人となるためには、移行計画の申請を厚生労働大臣あてに行う必要があります。移行計画の認定の要件として、以下の内容が問われることになります。

◆移行計画の認定の要件

- 1) **社員総会における決議**
移行計画が当該申請に係る持分の定めのない医療法人の社員総会において議決されたものであること
- 2) **有効性及び適切性**
当該申請に係る持分の定めのある医療法人の出資者、社員その他法人の関係者においては、以下の点について移行計画の有効性及び適切性に疑義がないこと
 - ① 十分な理解と検討のもとに移行計画が作成されていること
 - ② 出資者等の持分の放棄等の見込みが確実と判断されること
 - ③ 認定を受けた後の移行に向けた取組の予定について移行の期限までに実行可能と判断されること
- 3) **移行期限**
移行計画に記載された移行の期限が、当該認定の日から起算して3年を超えないものであること
※ただし、変更認定の場合には、当初認定の日から起算して3年を超えないものであること
- 4) **運営に関する要件**
※運営に関する要件については次章で解説

2 | 申請に必要な運営に関する要件

1 | 運営に関する8要件の概要

移行計画の認定の4つの要件のうち、「運営に関する要件」を満たし、かつ、持分なし医療法人への移行後も6年間維持することが求められます。

「運営に関する要件」は全部で8項目あり、それぞれの要件を満たす必要があります。

◆運営に関する要件の8項目

- (1) 医療法人の関係者に対し、特別の利益を与えないこと
- (2) 役員報酬等を定めており、不当に高額とならないような支給基準であること
- (3) 株式会社等に対し、特別の利益を与えないこと
- (4) 期末の遊休財産額が直近に終了した会計年度の事業費用の額を超えていないこと
- (5) 法令違反等の事実がないこと
- (6) 社会保険診療収入等の合計額が全収入金額の80%を超えること
- (7) 自費患者に対し請求する金額が、社会保険診療報酬と同一の基準により計算されている
- (8) 診療収入が医師等の給与や患者のために直接必要な経費の150%以内であること

2 | 医療法人の関係者の範囲と特別の利益の内容

「運営に関する要件」のひとつに、当該医療法人の関係者への特別の利益禁止があります。この当該医療法人の関係者の範囲は広く、医療法人の理事、監事、使用人、出資者、社員（以下、社員等）の配偶者や三親等内の親族、社員等からの金銭その他の財産によって生計を維持している者等も含まれます。

◆社員、理事、監事、その他の当該医療法人の関係者の範囲

- ① 医療法人の理事、監事、使用人等
- ② 出資者（従前の出資者で持分を放棄した者を含む）
- ③ 医療法人の社員
- ④ ① ② ③の者の配偶者及び三親等以内の親族
- ⑤ ① ② ③の者と事実上の婚姻関係が認められる者及び⑤の者と生計を一にしている親族
- ⑥ ① ② ③の者からの財産によって生計を維持している者及び⑥の者と生計を一にしている親族

また、医療法人の関係者に対する特別の利益については、具体的に次の内容となります。

◆特別の利益の内容

- イ) 当該医療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) 当該医療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) 当該医療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) 当該医療法人の所有する財産をこれらの者に無償また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また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、またはこれらの者から当該医療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、当該医療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、または当該医療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、免除または引受け（当該医療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、または不公正な方法で、これらの者に与えること

3 | 要件として問われる役員報酬の支給基準

理事及び監事（以下、理事等）に対する報酬等（報酬、賞与その他の職務遂行の対価として受ける財産上の利益及び退職手当）は不当に高額とならないような支給基準を定めている必要があります。

理事等に対する報酬等の支給基準は、理事等の勤務形態に応じた報酬等の区分及びその額の算定方法並びに支給の方法及び形態に関する事項を定めていることが求められます。

また、理事等が当該医療法人の使用人として給与、賞与等を受ける場合は、理事等の報酬等と使用人として受ける給与、賞与等を併せて評価することが必要です。

具体的な金額等として参考となるのが、社会医療法人と特定医療法人の認定基準となります。

◆社会医療法人と特定医療法人の認定基準

社会医療法人の認定基準：不当に高額なものとならないような支給の基準を定めていること

特定医療法人の認定基準：役員一人につき年間の給与総額（俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与の総額をいう。）が3,600万円を超えないこと

4 | 遊休財産の保有制限

認定医療法人の認定要件の1つとして、遊休財産額の制限があります。この遊休財産とは、具体的な使途が決まっておらず、内部留保された財産のことです。

この要件は、遊休財産額が本来業務の事業費用の額以下であることが求められます。

上限額が本来業務の事業費用と設定している理由は、仮に法人の収益がゼロだったとしても本来業務について同一の内容及び規模の事業を引き続き行うことができる備えとして、一会計年度分の本来業務の事業費用の額まで遊休財産の保有を認めたためです。

遊休財産額は、直前に終了した会計年度の貸借対照表における資産額から次に掲げるイ)～ホ)の金額を事業に必要な資産として、遊休資産から除外して計算します。

◆遊休財産から除外する事業に必要な資産

- イ) 当該医療法人が開設する病院、診療所または介護老人保健施設の業務の用に供する財産
- ロ) 医療法第42条各号に規定する業務の用に供する財産【附帯業務】
- ハ) イ) 及び ロ) に掲げる業務を行うために保有する財産（現に使用されていないが、イ) 及び ロ) に掲げる業務のために使用されることが見込まれる財産とし、業務の用に供するまでに発生する請負前渡金及び建設用材料部品の買入代金等を含む）
- ニ) イ) 及び ロ) に掲げる業務を行うための財産の取得または改良に充てるために保有する資金（減価償却引当特定預金）であって、以下の要件を満たすもの
 - a. 減価償却費に対応する資産の取得または改良に充てるための資金に限るものとし、減価償却累計額を上限とする
 - b. 貸借対照表において次の科目をもって掲記し、他の資金と明確に区分して経理されていること・資産の部減価償却引当特定預金（固定資産のその他の資産に掲記）
 - c. 当該資金の目的である支出に充てる場合を除くほか、取り崩すことができないものであること。ただし、正当な理由がないのに当該資金の目的である財産を取得せず、または改良しない事実があった場合には、理事会及び社員総会の決議を経て、当該資金の額を取り崩さなければならない
- ホ) 将来の特定の事業（定款に定められた事業に限る）の実施のために特別に支出（引当金に係る支出及び ニ) の資金を除く）する費用にかかる支出に充てるために保有する資金（特定事業準備資金）であって、以下の要件を満たすもの
 - a. 当該資金の目的である事業が、定款において定められていること
 - b. 当該資金の額が合理的に算定されていること
 - c. 当該資金の目的である事業ごとに、貸借対照表において次の科目をもって掲記し、他の資金と明確に区分して経理されていること
 - ・資産の部〇〇事業特定預金（固定資産のその他の資産に掲記）
 - ・純資産の部〇〇事業積立金（利益剰余金その他利益剰余金に掲記）
 - d. 当該資金の目的である支出に充てる場合を除くほか、取り崩すことができないものであること。ただし、正当な理由がないのに当該資金の目的である事業を行わない事実があった場合には、理事会及び社員総会の議決を経て、当該資金の額を取り崩さなければならないこと

◆遊休財産額等の計算方法

- ① (資産総額 - 事業に必要な資産) × (純資産 / 資産総額) = 遊休財産額
- ② ①で求めた遊休財産額 ≤ 本来業務の事業費用の額 ⇒ 遊休財産の要件を満たす

5 | 社会保険診療割合 80% 超えについての考え方

認定申請を行う医療法人においては、社会保険診療等による診療報酬収入の合計額が、全収入金額の 80% を超えていることが求められます。

また、社会保険診療報酬等の範囲は広く、細かく規定されているため、認定制度の活用を検討されている方は厚生労働省の「持分の定めのない医療法人への移行に関する計画の認定制度について(最終改正医政支発 0329 第 2 号 平成 31 年 3 月 29 日)」の確認が必要です。

社会保険診療報酬等の範囲については、以下のものとされています。

◆社会保険診療報酬等の範囲

- 租税特別措置法に規定する社会保険診療
- 健康増進法第 4 条に規定する健康増進事業のうち健康診査に係る収入金額
- 定期予防接種、臨時予防接種及び任意の予防接種のうち厚生労働大臣が定める予防接種に係る収入金額
- 助産（社会保険診療・健康増進事業に係るものを除く）に係る収入金額（50 万円を限度）
- 介護保険法の規定に基づく保険給付に係る収入金額
- 障害福祉サービスに係る収入金額

社会保険診療割合の基準を示すと、以下の計算式になります。

◆社会保険診療割合の計算式

$$\frac{\text{社会保険診療収入} + \text{健康診査に係る収入} + \text{予防接種に係る収入} + \text{助産に係る収入} + \text{介護保険給付に係る収入} + \text{障害福祉サービスに係る収入}}{\text{全収入金額（事業収益の合計額）}} > 80\%$$

3 | 手続きの流れと活用事例

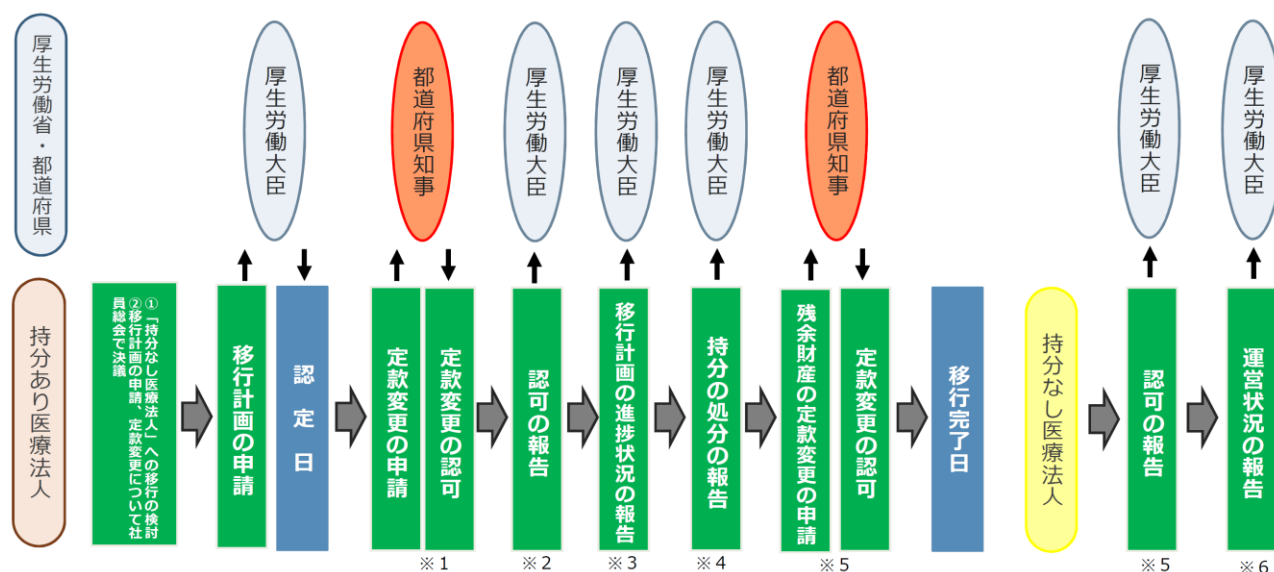
1 | 認定医療法人制度の手続きの流れ

(1) 手続きの流れ

持分なし医療法人への移行には、十分に時間をかけて事前準備を行うことがスムーズな移行へのカギです。

法人内で移行検討委員会を立ち上げ、外部有識者（公認会計士、税理士、コンサルタント等）とシミュレーションの実施や、メリット・デメリットについて整理するなど、十分な検討を行います。認定医療法人制度の手続きの流れは以下のとおりです。

◆ 認定医療法人制度の手続きの流れ



- ※1 認定後、速やかに、都道府県知事に定款変更の認可申請を行う。
- ※2 認可を受けた日から起算して3か月以内に厚生労働大臣に定款変更の認可を受けた報告を行う。
なお、3か月以内に定款変更の認可を受けなかった場合には、認定が取り消されることがある。
- ※3 移行期限内で、かつ、移行が完了するまでの間、認定日から1年を経過するごとに、3か月以内に厚生労働大臣に移行計画の進捗状況を報告する。
- ※4 移行期限内で、かつ、移行が完了するまでの間、出資者に持分の処分（放棄、払戻、譲渡、相続、贈与等）があった場合、3か月以内に厚生労働大臣に出資の状況を報告する。
- ※5 移行期限までに、残余財産の帰属先に関する定款変更の認可を受け、持分の定めのない医療法人への移行完了後、3か月以内に厚生労働大臣に定款変更の認可を受けた報告を行う。
- ※6 移行完了後、
 - ① 5年を経過するまでの間…1年を経過するごとに、3か月以内に厚生労働大臣に運営状況を報告する。
 - ② 5年を経過してから6年を経過するまでの間…5年10か月を経過する日までに厚生労働大臣に運営状況を報告する。

(出典) 厚生労働省 持分の定めのない医療法人への移行認定制度の概要

(2)認定申請に関する事項

移行計画の認定を受けようとする医療法人は、下記の申請書類を厚生労働大臣に提出します。

◆移行計画認定の申請書類

- イ) 移行計画認定申請書（様式 1）
- ロ) 移行計画（様式 2）
- ハ) 定款変更案及び新旧対照表
（移行計画の認定を受けた認定医療法人である旨を記載したもの）
- ニ) 出資者名簿（様式 3）
- ホ) 社員総会の議事録
（移行計画及び定款変更案についての議決がされていることが必要）
- ヘ) 直近の三会計年度に係る貸借対照表及び損益計算書
（都道府県に提出したもので損益計算書にあつては本来業務、附帯業務の損益の別があるもの）
- ト) 運営に関する要件該当の説明資料（様式 4）
（税務署へ提出した貸借対照表及び損益計算書を添付）

上記の「運営に関する要件該当の説明資料」については、添付書類及び「記載上の注意事項」により作成・提出が求められている書類を添付します。その添付書類には診療報酬規程や自費患者に対する請求金額の計算方法に関する規程、役員報酬規程、役員退職手当規程等の提出が求められます。

他にも必要に応じて、各施設の平面図や減価償却明細書、借地一覧表、借家一覧表等を添付します。

厚生労働大臣は、提出のあった認定申請書類を審査し、必要に応じて、医療法人の主たる事務所の所在地の都道府県に当該法人の法令違反のその他運営に関する要件について事実確認を行い、または実地調査を行った上で認定の可否を判断します。その後、認定の旨または認定をしない旨を書面によって通知します。

◆認定通知に係る書類

移行計画認定通知書 または 移行計画の認定をしない旨の通知書

2 | 認定医療法人制度の活用事例

持分なし医療法人への移行には、事前の準備や出資者に対する十分な説明が必要です。以下に、認定医療法人制度を活用した事例を紹介します。

◆A医療法人の概要

医療法人の形態	: 持分あり医療法人（出資額限度法人ではない）
移行後の形態	: 基金拋出型医療法人
運営施設	: 病院1施設、クリニック1施設
出資額	: 1,000万円
出資者数	: 4人（理事長400万円、他3人各200万円の出資金額）
利益剰余金	: 8億9,000万円
認定制度活用動機	: 医療法人を設立した際に出資した社員が高齢化し、将来、出資者が亡くなったとき、出資権（持分）も相続されるが、このとき相続した人に払い戻されると病院や診療所の経営がどうになってしまうか不安に感じた。また、相続税額の試算が相当な額となり、影響が大きいことが判明した。

(1) 持分放棄の同意に向けたプロセス

理事長は、関係者の説得・合意を得るために外部コンサルタント等を交えて時間をかけて合意形成を行いました。

理事長が、推定相続人も含めた関係者全員を集め、持分なし医療法人への移行の必要性、意義、シミュレーション等を含めて話し合い、全員一致で持分なし医療法人への移行を決定しました。方向性としては、出資額部分のみを基金として振り替え、利益剰余金部分を放棄して基金拋出型医療法人へ移行することに決定しました。その際、理事長から依頼を受けたコンサルタントが説明等の役割を担いました。

移行にあたり、持分によるリスクの現状分析についてはコンサルタントが担当し、医療法人制度の基礎的理解、持分なし医療法人への移行の必要性、メリット・デメリットの説明、相続税等のシミュレーションについて客観的な説明を行いました。

また、意思決定・合意形成のプロセスにおいて、同族間では言えないこと、質問等がある場合のスムーズな対応や、通常の業務を円滑に遂行するため等の理由から、第三者としてコンサルタントが関与しました。

(2)出資額部分のみを基金として振り替えて基金拋出型医療法人へ移行

経過措置医療法人が定款変更を行い、基金拋出型医療法人に移行する際は、原則として持分を有する社員が退社し、持分の払戻しを受けて持分なし医療法人への移行後に基金を拋出することになります。この場合、必ず社員は退社しなければならず、厚生労働省は、退社した社員の再入社はすぐに認めない方向です。ただし、「出資額限度法人」を経由して基金拋出型医療法人に移行する場合で、出資金を基金に拋出するときは、社員は退社することなく出資金から基金への振り替えを認めています。

よって、持分を有する社員が引き続き社員としてとどまるためには、基金拋出型医療法人へ移行する前に、出資額限度法人を経由する必要があります。A医療法人も出資限度額法人を経由して、予定通り基金拋出型医療法人へ移行し、認定医療法人制度を活用することで、移行後の医療法人への贈与税が非課税となりました。

(3)持分なし医療法人への移行完了後の留意点

持分なし医療法人へ移行を完了した後についても、6年間は「運営に関する要件」を満たす必要があります。仮に途中で満たせなくなってしまう場合は認定が取り消され、猶予・免除された相続税および贈与税が課税されることとなりますので、注意が必要です。

◆認定医療法人の認定の取消し要件

【取消要件①】

認定医療法人が移行計画に記載された移行期限までに持分の定めのない医療法人に移行しなかった場合

【取消要件②】

厚生労働大臣は、次に該当すると認められる場合には、必要に応じて、実地調査を行った上、認定医療法人に対して改善等を指示し、その改善の見込みがないものと判断するときは、その認定を取り消すことができる。

- イ) 認定医療法人が、認定を受けた日から持分の定めのない医療法人への移行完了後6年を経過する日までの間に、運営に関する要件を満たさなくなったとき
- ロ) 認定を受けた日から3か月以内に、移行計画の認定を受けた認定医療法人である旨を記載した定款への変更について都道府県知事の認可を受けなかったとき
- ハ) 認定医療法人が合併以外の理由により解散したとき
- ニ) 認定医療法人が合併により消滅したとき
- ホ) 認定医療法人が分割したとき
- ヘ) 認定医療法人が不正の手段により移行計画の認定を受けたことが判明したとき
- ト) 認定医療法人が移行計画の変更（移行計画の趣旨の変更を伴わない軽微な変更を除く）について、厚生労働大臣の認定を受けなかったとき
- チ) 認定医療法人が厚生労働大臣へ必要な報告を行わないとき、または虚偽の報告をしたとき

現時点で、認定医療法人制度の更なる延長が行われるかはわかりません。認定審査にも時間を要するため、認定制度の活用を検討されている法人は早めの対応が必要です。

■参考資料

厚生労働省：「持分の定めのない医療法人への移行認定制度の概要」

「持分なし医療法人」への移行を検討しませんか？

「持分によるリスクと持分なし医療法人の移行事例に関する調査研究」報告書

青木恵一監修 税理士法人青木会計編著「新税法・医療法対応 医療法人の事業承継完全ガイド」

医業経営情報レポート

医療法人のスムーズな事業承継を促す 認定医療法人制度の概要と活用事例

【著 者】日本ビズアップ株式会社

【発 行】税理士法人 森田会計事務所

〒630-8247 奈良市油阪町456番地 第二森田ビル 4F

TEL 0742-22-3578 FAX 0742-27-1681

本書に掲載されている内容の一部あるいは全部を無断で複製することは、法律で認められた場合を除き、著者および発行者の権利の侵害となります。