

医療法人の持分と事業承継

税理士：大沼 蔵人

目次	次
1 はじめに.....18	(2) 持分なし医療法人における事業承継.....29
2 第5次医療法改正後の医療法人の形態と出資持分.....18	4 その他持分のあり／なしによる留意点.....29
(1) 第5次医療法改正後の医療法人の形態.....18	(1) ガバナンス上の問題.....29
(2) 医療法人の出資持分とガバナンス体制.....20	(2) M&A時に生じる問題.....29
3 持分のあり／なしと事業承継上の問題.....22	(3) 医療法人の組織再編時の留意点.....30
(1) 持分あり医療法人における事業承継.....22	(4) 医療法人持分を営利企業（株式会社）が保有することについて.....33
	5 おわりに.....34

1 はじめに

平成19年4月1日に「良質な医療を提供する体制の確立を図るための医療法等の一部を改正する法律」（以下「第5次医療法改正」という。）が施行され、それ以降新規に設立される医療法人については、出資持分の定めのない医療法人（以下「持分なし医療法人」という。）のみとなった。それまでの出資持分の定めのある医療法人（以下「持分あり医療法人」という。）については、「当分の間」存続する旨の経過措置がとられており、これらは「経過措置医

療法人」とも呼ばれる。持分あり医療法人から持分なし医療法人への移行に際しては、課税上の問題や、医療法人の出資持分を有する出資者にとって財産権の放棄を伴うことから、医療法人オーナーが相続や事業承継等を検討する際、持分の取り扱いをどうするかが一つの大きな検討課題となるケースも多い。

2 第5次医療法改正後の医療法人の形態と出資持分

(1) 第5次医療法改正後の医療法人の形態
医療法人とは、「病院、医師若しくは歯

科医師が常時勤務する診療所、介護老人保健施設又は介護医療院を開設しようとする社団又は財団」（医法39）とされている。

医療法人の基本的な区分として、「社団たる医療法人」と「財団たる医療法人」があるが、現状は社団たる医療法人が医療法人全体の大多数を占めている^{*1}。

社団たる医療法人（以下「社団医療法人」という。）は、持分の有無に応じ、「持分あり医療法人」と「持分なし医療法人」

に分けられる。

また、持分あり医療法人の類型として「出資額限度法人」、持分なし医療法人の類型として、「社会医療法人」、「特定医療法人」、「基金拠出型医療法人」がある。

各医療法人形態の詳細な説明は割愛するが、それぞれの概要は以下のとおりである。なお、本稿においては、特段の指定がない限り、一般の社団医療法人を前提として解説を行う。

図表 1 各医療法人形態の概要

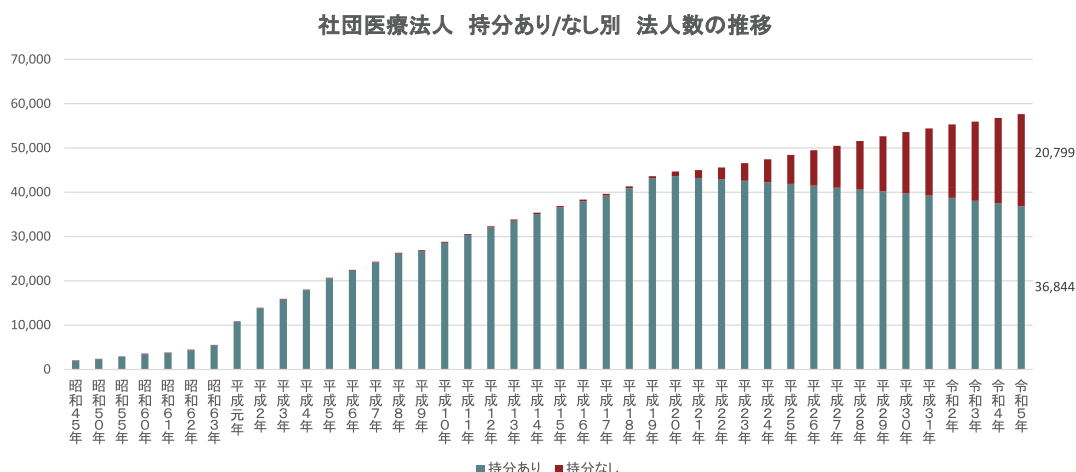
持分あり医療法人	社団医療法人であって、その定款に持分に関する規定（例：社員資格を喪失した場合の持分の払戻しに関する規定、解散時の残余財産の持分に応じた分配に関する規定）を設けているものをいう。
出資額限度法人	社員資格を喪失した場合の払戻額や解散時の残余財産の分配額につき、払込出資額を限度とする旨を定款で定めている社団医療法人をいう。
持分なし医療法人	社団医療法人であって、その定款に持分に関する規定（例：社員資格を喪失した場合の持分に応じた払戻しに関する規定、解散時の残余財産の持分に応じた分配に関する規定）を一切設けておらず、かつ、現に持分が一切存在しないものをいう。
基金拠出型医療法人	持分なし医療法人の一類型であり、法人の活動の原資となる資金の調達手段として、定款の定めるところにより、基金の制度を採用しているものをいう。 第五次医療法改正により新たに導入された類型であり、基金の拠出者は、医療法人に対して劣後債権に類似した権利を有する。
特定医療法人	租税特別措置法第7条の2第1項に規定する特定の医療法人をいう。 昭和39年に創設された制度で、社会医療法人同様、承認の要件は厳格だが、国税庁長官の承認を得られれば、法人税の軽減税率が適用されるなど、税制上の優遇措置を受けることができる。
社会医療法人	医療法人のうち、医療法第2条の2第1項各号に掲げる要件に該当するものとして、政令で定めるところにより都道府県知事の認定を受けたものをいう。 社会医療法人の認定要件は厳格だが、その認定を受けると、本来業務である病院、診療所及び介護老人保健施設から生じる所得について法人税が非課税になるとともに、直接救急医療等確保事業に供する資産について固定資産税及び都市計画税が非課税になるなど、税制上の優遇措置を受けることができる。また、医療法第42条の2第1項に定める収益業務を行うことや社会医療法人債を発行することが認められる。

なお、第5次医療法改正以降、持分あり医療法人は持分の払戻しや放棄等を行うことに加えて定款を変更することにより、持分なし医療法人への移行が可能となっているが、持分なし医療法人から持分あり医療

法人へ戻することはできなくなっているため、持分という財産権を手放すことの是非について決断ができない医療法人オーナーも多く、未だ持分あり医療法人の数は高止まりしている現状がある（図表2）。

^{*1} 令和5年における医療法人総数58,005法人のうち、財団たる医療法人数は362法人、社団たる医療法人数は57,643法人となっている。（厚生労働省調べ「種別別医療法人数の年次推移より」）

図表2 社団医療法人 出資持分あり/なし別法人数の推移



(出所) 厚生労働省調べ「種類別医療法人数の年次推移」を基に野村資産承継研究所作成

(2) 医療法人の出資持分とガバナンス体制

イ 医療法人の出資持分とは

医療法人の出資持分とは「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18年改正医療法附則10の3③二括弧書参照)とされていることから、医療法人オーナーの財産権を表している。そのため、出資持分を相続・贈与した場合にはその財産評価額について相続税・贈与税が、譲渡した場合の譲渡所得について所得税(以下「譲渡所得税」という。)が課せられる。

なお、株式会社における株式との大きな違いは、出資持分そのものには議決権がない点である。医療法人の議決権については、「社員は、各一個の議決権を有する。」(医法46の3の3)とされており、出資持分の有無や多寡は議決権には関係がない。

出資持分があることは、医療法人にとっては、出資持分を有する社員が退社した際

に持分の払戻しを請求されるリスクを伴う。また、社員が亡くなった場合には当該社員は退社となるが、死亡退社に伴いその相続人から持分の払戻しを請求される可能性も想定される。

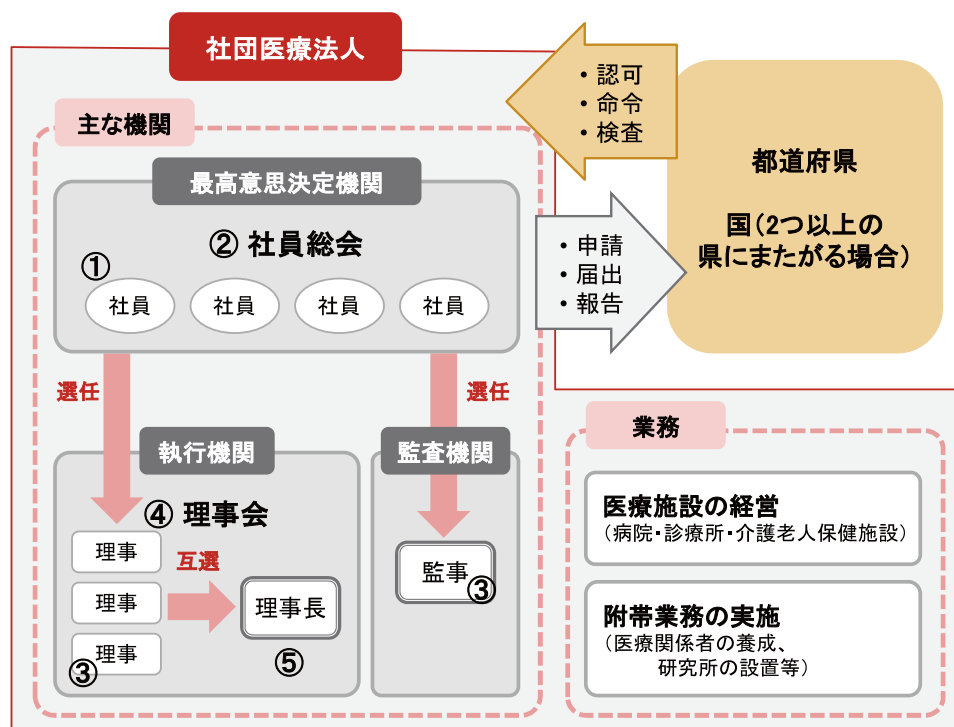
医療法人は配当が禁止されているため、優良な医療法人ほど内部留保が多額となりやすく、払戻請求を受けた際の持分の評価額が巨額に上る可能性もあり、医療法人の経営基盤にも大きな影響を与える可能性がある^{*2}。

ロ 医療法人のガバナンス

社団医療法人とは、その名のとおりに実体が社団である医療法人である。社団とは、一定の目的のもとに結合した人の団体をいい、その構成員を社員という。このほか、医療法の定めにより、社員総会、理事・監事、理事長などが置かれ、医療法人の運営を行っている。

^{*2} 退社社員の持分払戻請求権の価額についての判例は、本誌別稿 竹川靖之「医療法人の持分と判例」参照

図表3 社団医療法人の運営機関のイメージ



（出所）第13回社会保障審議会医療部会（平成22年11月11日）をもとに作成

① 社員

社団医療法人の構成員をいう。社員資格の得喪については、定款で規定されることになっており（医法44②八）、社員の選任について厚生労働省の示すモデル定款では、「社員になろうとする者は、社員総会の承認を得なければならない。」とされている。自然人以外に法人が社員となることも可能であるが、営利法人が社員となることはできない^{*3}。社員の人数について医療法上の定めはないが、厚生労働省のモデル定款において「社員は3名以上置くことが望ましい」とされている。

なお、持分あり医療法人において社員

の地位と出資持分の有無は関係がなく、持分を全く有しない社員も存在する。

② 社員総会

社員によって構成される合議体で、社団医療法人における最高意思決定機関となる（医法46の3等）。

社員総会において社員は持分の有無や額等に関わりなく、社員1名につき各1個の議決権を有する（医法46の3の3①）。

③ 理事・監事

医療法人に設置が義務づけられている役員であり、その員数は、理事が原則3名以上、監事が1名以上とされている（医法46の5①）。

監事は、医療法人の業務・財産状況の

^{*3} 「医療法人に対する出資又は寄附について」平成3年1月17日指第1号東京弁護士会長あて厚生省健康政策局指導課長回答参照

監査等を行う（医法46の8）。

なお、社団医療法人の場合、社員総会の決議によって理事・監事を選任する（医法46の5②）。

④ 理事会

全ての理事によって構成される合議体（医法46の7②）で、医療法人の業務執行の決定や理事長の選出及び解職を行う。

⑤ 理事長

医療法人を代表し、その業務を総理する理事であり（医法46の6）、社員総会の招集権限等も有している。理事長は、通常、理事の互選により選出され、原則として、医師又は歯科医師である理事のうちから選出される（医法46の6①）。ただし、理事長の死亡や重度の傷病などにより理事長の職務を継続することが不可能になった場合など一定の場合には、都道府県知事の認可を受けて医師又は歯科医師以外の理事が理事長になることができる。

3 持分のあり／なしと事業承継上の問題

(1) 持分あり医療法人における事業承継

イ 持分を承継する場合

(イ) 相続・贈与による承継

主に親族内での事業承継においては、出資持分を有する医療法人の理事長等が、後継者に対し、自身の出資持分を相続や贈与により移転する方法が考え

られる。なお、この場合、株式会社と異なり、出資持分を承継しただけでは経営権（議決権）は承継されないため、出資持分の移転とは別途、社員の身分も承継する必要がある。

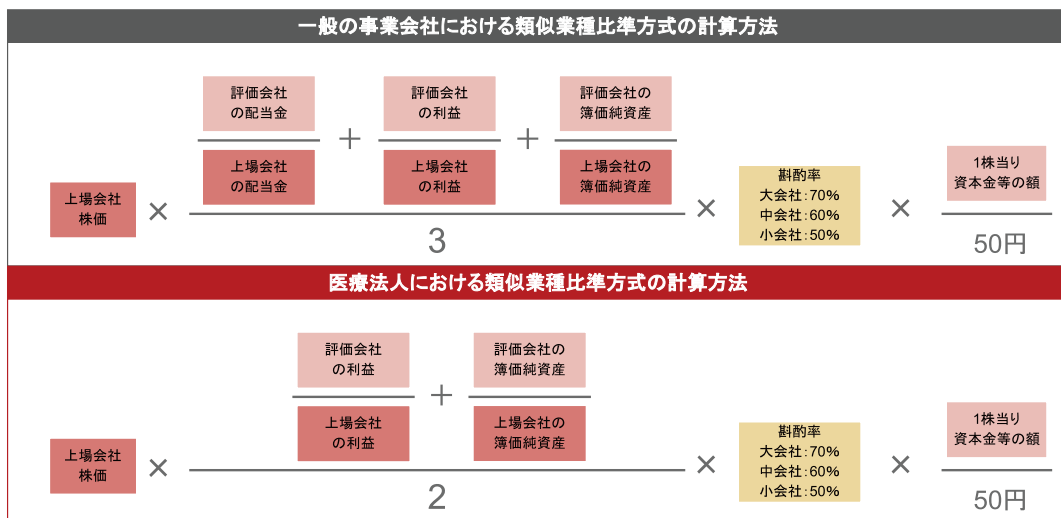
出資持分については、社員の退社に伴う払戻しや医療法人の解散に伴う残余財産の分配が生じ得ることから、財産価値を有するものとして、相続税や贈与税の課税財産となる。

相続税や贈与税を算定するうえでの医療法人の出資持分の評価は財産評価基本通達に定める取引相場のない株式の評価に準じて評価される。

株式会社における取引相場のない株式の評価では、株主が原則評価となるか特例評価（配当還元価額）となるかで評価額が大きく異なるため、その判定が非常に重要になるが、医療法人については、各社員の議決権が平等であること（医法46の3の3）、そもそも医療法人は配当が禁じられていること（医法54）から特例評価（配当還元方式）というものが適用できず、全ての出資持分の評価は原則評価となる。

なお、原則評価における類似業種比準価額の計算は下記のとおりであり、比準要素として配当金額は含めず、利益、純資産の2要素により算定することとなっている。

図表 4 類似業種比準方式の計算方法



その他、医療法人については、そもそも上場している類似会社も存在しないこと等から、医療法人における取引

相場のない株式の評価においては、留意すべき特有の要素がある（図表 5）。

図表 5 医療法人の出資持分評価におけると特有の留意点

会社規模の判定	小売・サービス業として判定する
類似業種比準方式の業種目	113 その他の産業とする
純資産価額方式の営業権	評価しない
純資産価額方式の80%評価	なし

なお、出資持分を有する社員が死亡により退社となり、その社員の相続人が医療法人に持分払戻請求を行った場合には、上記出資持分の評価とは異なり、払戻請求権という債権として評価することとなるため、注意が必要である。

(ロ) 譲渡による承継

持分あり医療法人がM&Aなどによ

り第三者承継を行う場合^{*4}には、出資持分を譲渡により承継させることが一般的である。第三者間の譲渡の場合、その価格は当事者間の合意した価格による^{*5}。なお、出資持分を承継しただけでは経営権（議決権）は承継されないため、出資持分の移転とは別途、社員の身分も承継する必要があるというのは(イ)のケースと基本的に同じであ

*4 親族内承継においても、税率の優位性などから譲渡が選択されることはある。

*5 M&Aによる出資持分の譲渡についての詳解は本紙別稿「医療法人のM&A」参照

る。

出資持分を譲渡した場合には、株式を譲渡した場合と同様、譲渡益に対し20.315%（うち5%は住民税）の譲渡所得税等が譲渡をした者に発生する。

□ 持分の払戻しによる承継

出資持分を有する社員が医療法人を退社し、退社に伴い出資持分の払戻しを受け、承継者が、改めて出資をするという方法である。この場合も、社員の身分も併せて承継する必要があるというのは基本的に同じである。

この方法は、承継者との間で出資持分の移転が行われないため、相続税や贈与税または譲渡所得税といった課税は生じないものの、払戻しを受けた者について、出資持分の払戻額から当該出資持分に係る払込済出資額を差し引いた金額は配当所得とされ、所得税の総合課税の対象となる。この場合、最高で49.44%（うち10%は住民税）^{*6}の所得税等が課される。

なお、一部の出資者に対して払戻しを行った場合、払戻しをした額が出資持分の割合に比して低額である等、残存出資者への価値移転が認められる場合には、残存出資者に対してみなし贈与として贈与税が課税される可能性もあるため、払戻額の算定は慎重に行う必要がある。

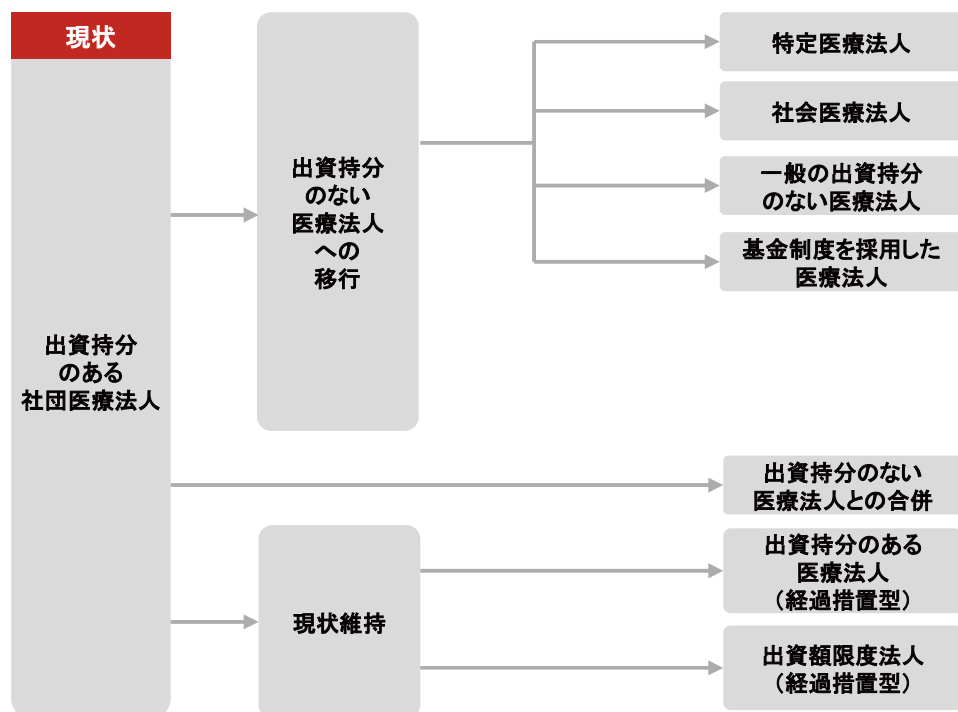
ハ 持分なしへ移行する場合（持分の放棄）

(イ) 出資持分のない医療法人への移行形態

持分あり医療法人の選択肢としては、現状のまま持分あり医療法人を維持する場合も含め、(図表6)のような選択肢が考えられる。持分あり医療法人が持分なし医療法人に移行する場合において、特定医療法人や社会医療法人への移行は要件が厳しいため、一般の持分なし医療法人もしくは基金拠出型医療法人への移行を検討するケースが多い。

^{*6} 所得税等の最高税率55.945%から配当控除を考慮した後の実効税率

図表 6 持分あり医療法人の選択肢



(ロ) 持分あり医療法人から持分なし医療法人への移行手続き

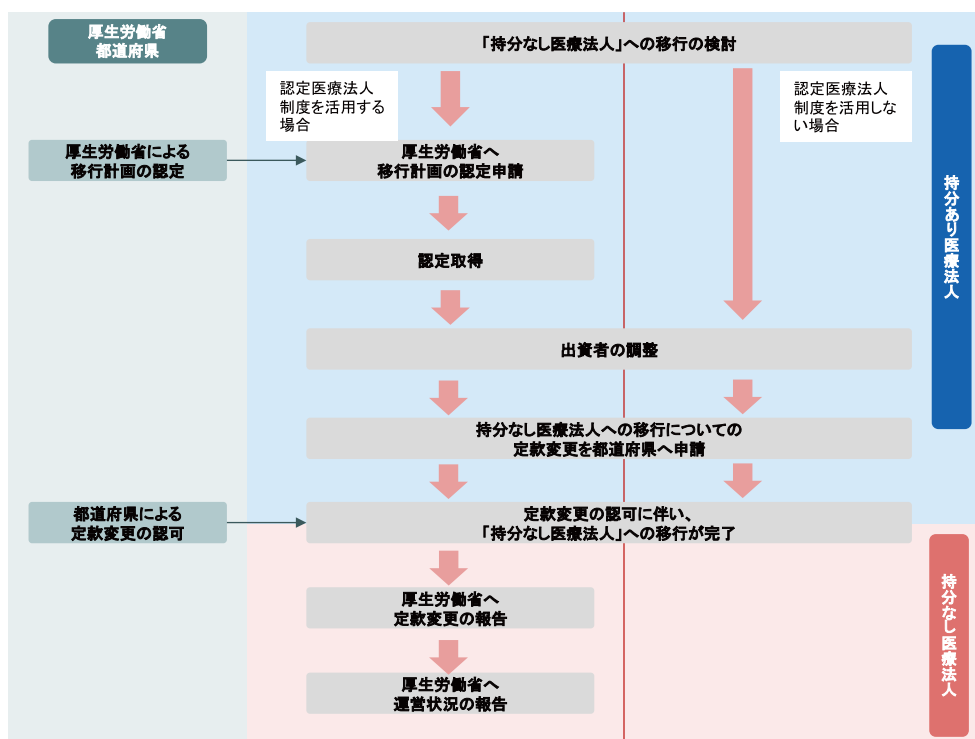
持分あり医療法人から持分なし医療法人へ移行する手続きとしては、大きく分けると、①認定医療法人制度を使って移行する方法、②認定医療法人制度を使わず持分なし医療法人に移行する方法の2通りの方法がある。

どちらも、持分なし医療法人へ移行するに先立ち、事前に持分を保有している出資者から、持分の放棄や払戻し等について同意を取っておく必要があ

る。持分の放棄を行う場合には、持分放棄に対する同意について、書面上で確認しておくことが好ましい。

出資者との調整が終わった後、持分なし医療法人への移行を完了させるためには、持分の定めに係る定款変更について都道府県知事による認可を受ける必要がある。具体的には、社員退社時の払戻請求に関する規定を削除し、解散時の残余財産を国等に帰属させるように変更することになる。

図表7 持分あり医療法人から持分なし医療法人への移行手続きのイメージ



(出所)「持分なし医療法人」への移行に関する手引書(厚生労働省医政局療経営支援課:令和5年5月改訂)

二 持分あり医療法人から持分なし医療法人への移行した場合の課税関係

持分あり医療法人が定款変更を行って持分なし医療法人に移行する際に、出資持分を有する社員がその出資持分を放棄した場合、「その医療法人の出資者が、その出資持分を放棄したことにより、出資者の親族等の相続税又は贈与税の負担が不当に減少した結果となると認められた場合には、相続税法第66条第4項の規定の適用を受け、当該医療法人を個人とみなして、医療法人に贈与税を課税する。」とされている^{*7}。

この点、相続税や贈与税の負担が不当に減少する結果と認められないための一定の要件を充たした場合には、医療法人に対するみなし贈与税が課税されず移行することが可能である。しかし、同族の役員等を1/3以下にする必要があること等、同族経営の医療法人にはハードルが高い内容となっている^{*8}。

そのため、このような贈与税の課税問題は、出資持分のない医療法人への移行を検討する際、大きな障害となる可能性がある。

^{*7} 出資持分の放棄については、株式の消却と同様、譲渡性が認められないため、出資持分を放棄した者に対してみなし譲渡課税は生じない。

^{*8} 成清 紘介/小松原 稔通「認定医療法人の新制度と問題点」(本誌2018年冬号) 67頁参照

図表 8 医療法人に対する贈与税課税についての主な非課税要件

主な贈与税非課税要件	
贈与者やその親族等の税負担を不当に減少させる結果とならないこと	
運営組織が適正であること	
	理事の定数6人以上、監事の定数2人以上など一定の事項が定款等に定められていること
	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
	事業が社会的存在として認識される程度の規模を有すること
	役員等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定めていること
	社会保険診療報酬(介護保険・助産を含む)に係る収入金額が全収入金額の80%を超えること
	自費患者に対する請求方法が社会保険診療報酬と同一の基準により計算されること
	医業収入が医業費用の150%以内であること
	病院、診療所の名称が医療連携体制を担うものとして医療計画に記載されていること
役員等のうち、親族・特殊の関係があるものの占める割合が1/3以下であることの定めが定款にあること	
贈与者や法人関係者等に対し特別の利益を与えないこと	
法人が解散した場合の残余財産が国等に帰属する旨の定めが定款にあること	
法令違反の事実、その他公益に反する事実がないこと	

ホ 認定医療法人制度について^{*9}

出資持分の相続税・贈与税負担や出資持分放棄に関するみなし贈与税課税の問題を解決するために設けられたのが認定医療法人制度である。

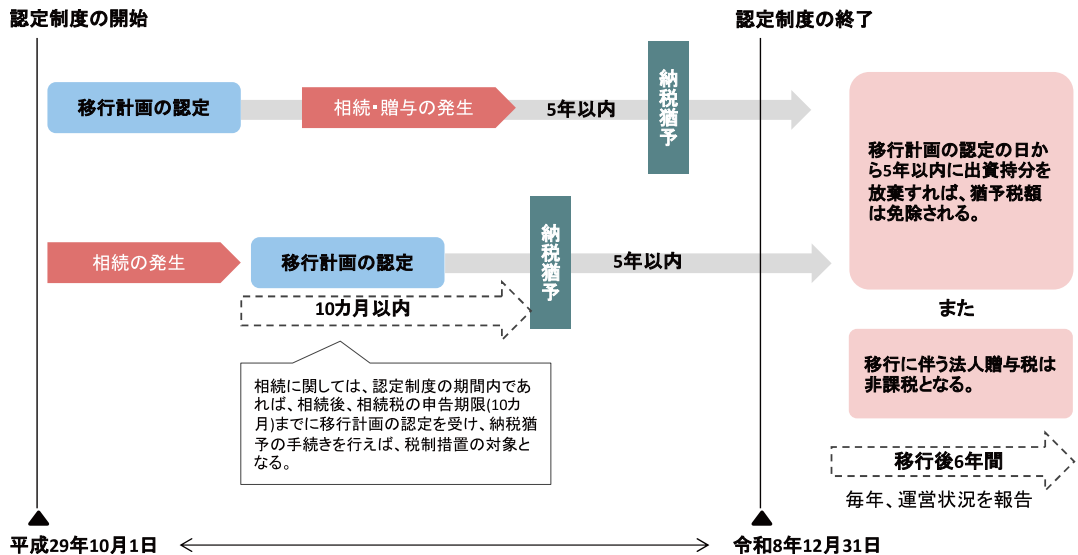
この認定医療法人制度は平成26年度の税制改正において創設され、医療法人オーナーの相続税・贈与税の負担を回避することは可能になったものの、当初の制度においては、同族役員の割合が制限されたり、当該制度を利用しても当該医療法人に対するみなし贈与課税の問題が解決できなかったりしたことなどから、その利用は限定的であった。しかし、平成29年度の税制改正に

より見直された認定医療法人制度においては、同族役員の割合の制限はなくなり、一定の要件を充足した場合、持分の定めのない法人へ移行した場合の法人に対するみなし贈与税について、課税対象から除外する特例措置が定められている（措法70の7の10）。

医療法人については、一般の株式会社等に適用される法人版事業承継税制の適用はないことから、同族経営の医療法人において、課税負担なく後継者への承継を行うにはこの認定医療法人制度の活用が有力な選択肢となっている。

^{*9} 認定医療法人制度の詳細は本誌別稿 青木裕太郎「認定医療法人制度における実務上の留意点」参照

図表 9 認定医療法人制度の概要



(出所) 厚生労働省「医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等の特例措置」

図表10 認定医療法人制度の主な要件

認定医療法人の主な要件	
移行計画が社員総会において議決されたものであること	
出資者等の十分な理解と検討のもとに移行計画が作成され、持分の放棄の見込みが確実と判断されること等、移行計画の有効性及び適切性に疑義がないこと	
移行計画に記載された移行期限が5年を超えないものであること	
運営に関する要件を充たしていること	
運営方法	法人関係者に対し、特別の利益を与えないこと
	役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定めていること
	株式会社等に対し、特別の利益を与えないこと
	遊休財産額は事業にかかる費用の額を超えないこと
	法令に違反する事実、帳簿書類の隠ぺい等の事実その他公益に反する事実がないこと
事業状況	社会保険診療等(介護、助産、予防接種含む)にかかる収入金額が全収入金額の80%を超えること
	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ること
	医業収入が医業費用の150%以内であること

上記のとおり、平成29年改正後の認定医療法人制度において、同族役員の割合に関

する制限はなくなったものの、同族関係者や同族支配のMS法人などに特別な利益を与えないことが要件となっているため、課税の恩恵を受ける代わりに一定の制約があることは認識をしておく必要がある。

(2) 持分なし医療法人における事業承継

持分なし医療法人においては、出資持分などの移転を伴わずに、社員・理事・監事等の人員を入れ替えることで承継が可能となる。出資持分等の財産権の移転が伴わないことから、相続税や贈与税、譲渡所得税といった課税は生じない。

承継に伴う対価の支払いが必要な場合には、一般的に退社する役員等に対して支払う役員退職金等が実質的な承継対価となる。役員退職金が高額となる場合、過大役員退職金（法法34②）として医療法人の損金が否認され、法人税等の負担が大きくなる可能性があるため、留意が必要である。

4 その他持分のあり／なしによる留意点

(1) ガバナンス上の問題

前述のとおり、医療法人のガバナンスについては、出資持分と議決権が切り離されているため、持分のあり／なしによって、医療法人統治の仕組みは基本的には変わらない。しかし、持分あり医療法人の場合には、出資持分を有する社員は最終的に出資持分に応じた払戻請求権という財産権の行使という切り札を有する形となる。

例として、医療法人の社員間で対立関係が生じた場合を想定してみたい。医療法人

ではない一般社団法人の場合は社員間で議決権に差異を付けることも可能^{*10}であるが、医療法人の社員の議決権は医療法により社員1人に1票と定められているため、社員間で対立が生じた場合には、少数派の社員・理事等は多数派の意思決定により排除をされてしまうケースも考えられる。その場合、持分あり医療法人においては出資持分を有する社員は最終的に出資持分に応じた払戻請求による財産権の行使という切り札を有しているため、簡単に排除されることはない。一方、持分なし医療法人にはこのような財産権の行使によるヘッジがないことから、思わぬところで社員間において多数派工作をされ、元々の創業一族が排除されてしまう事態なども可能性としては否定できない。そのため、社員の選定は慎重に行う必要があり、場合によっては創業家が代々保有していた病院の敷地などの財産を創業家が支配するMS法人へ移転し、一定の財産権は確保をしておく方法などを検討しておく必要もあるかもしれない。

(2) M&A時に生じる問題

最近では後継者難からM&Aを選択する医療法人も増えてきている。M&Aにおける企業価値評価の考え方は一般の事業会社と大きくは変わらない。持分あり医療法人においては、持分譲渡により評価に見合った対価を買収者から受領することが可能となる。しかし、持分なし医療法人においては持分譲渡による対価を受領することができないため、医療法人をM&Aで売却する医療法人オーナーがどのような形で対価を

^{*10} 一般社団法人においても社員が有する議決権は原則1人1個だが、定款に別段の定めをした場合には議決権に差異を設けることも許容されている（一般社団・財団法人法48①）。

受領するかが問題になるケースも多い。第一の選択肢として退職金支給が考えられるが、過大な役員退職金は法人税法上も損金とならないことから、法人の持分総額に相当する対価を退職金のみでカバーすることは難しい。敢えて有税で多額の退職金を支給する方法や、M&A後も顧問等として旧オーナーに一定の報酬を支払うことなどの方法が採られるケースもあるが、税務の取り扱いには慎重に検討をする必要がある。

③ 医療法人の組織再編時の留意点

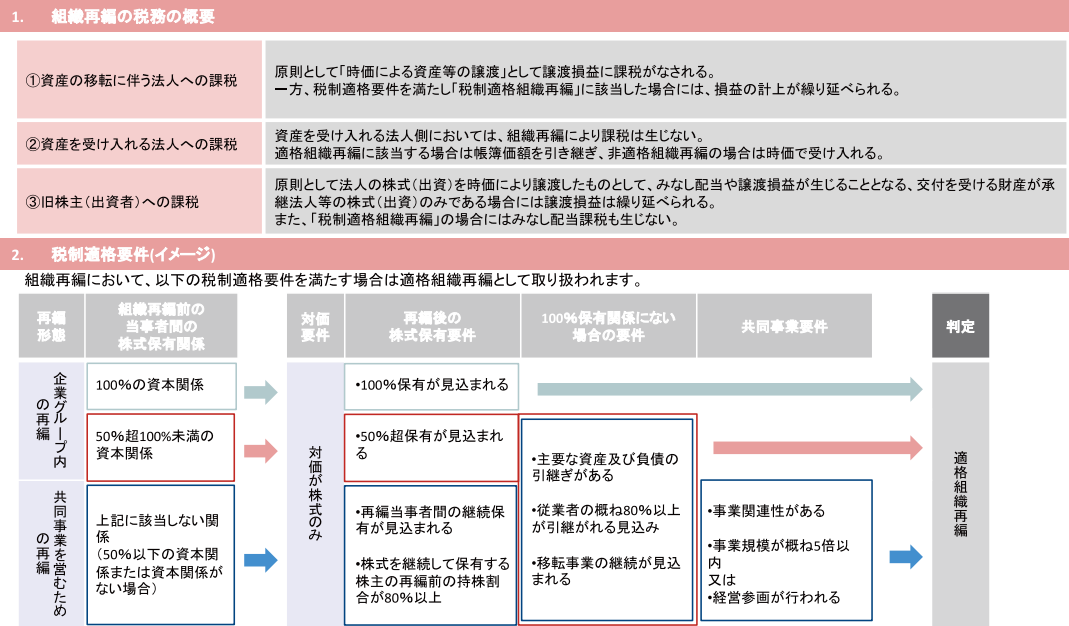
イ 医療法人における組織再編

医療法人の事業承継は、前述の方法の他、組織再編を活用した方法により行うことも

可能である。医療法人において認められている組織再編の手法は、合併と分割の2つである。医療法で当初認められていたのは合併のみであったが、平成27年の医療法改正（平成27年9月28日公布、平成28年9月1日施行）により、会社法の会社分割と同様の分割スキームが医療法人にも認められることになった^{*11}。

なお、医療法人の組織再編においても、法人税法上の税制適格の組織再編に該当するかどうかの一つのポイントとなる。合併や分割等の組織再編において、税制適格の要件を充足している場合には当該法人および出資者にも法人税や所得税の課税負担が生じず組織再編を行うことが可能である。

図表11 組織再編の税務の概要



(イ) 合併

医療法人合併のスキームは、2つ以

上の法人を1つの法人に統合することにより行われる。合併方法には「新設

^{*11} ただし、特定医療法人、社会医療法人、出資持分あり医療法人は分割が認められていない。

合併」と「吸収合併」の2種類があるが、「吸収合併」が用いられることが大半である。合併を進めていく際には、医療審議会で行われる審議で承認を得る必要があるが、医療審議会の開催は都道府県ごとに年に2回など決まった日程で開かれるため、対象管轄の医療審議会の開催日程や、書類の提出期限等

を行政に事前相談・確認するが必要となる。

なお、合併は持分あり医療法人でも持分なし医療法人でも行うことが可能だが、持分のあり/なしに応じて、図表11のとおり、合併後の法人類型が異なることとなる。

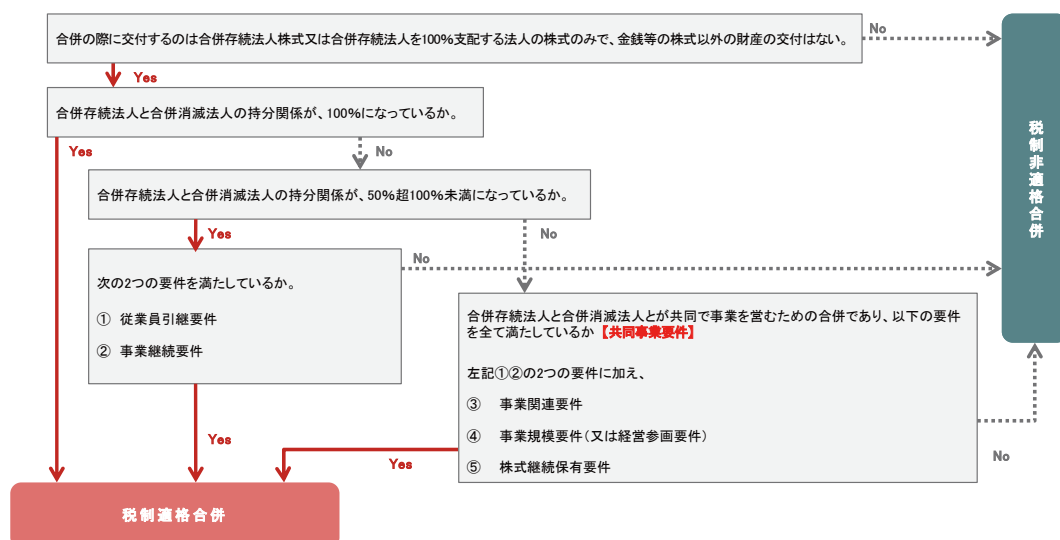
図表12 持分のあり/なしに応じた合併の形態

合併前の法人類型		合併後の法人類型	
持分あり	持分あり	新設合併の場合	持分なし
		吸収合併の場合	持分あり
持分あり	持分なし	持分なし	
持分なし	持分なし	持分なし	

- a 持分あり医療法人の合併における
税制適格要件
持分あり医療法人同士の合併にお

ける税制適格要件は、基本的に株式
会社の場合と同様である。

図表13 合併における税制適格/非適格の判定



①従業員引継要件	合併消滅法人の従業員数の概ね80%以上が合併存続法人の業務に従事することが見込まれていること
②事業継続要件	合併消滅法人の主要な事業が合併存続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
③事業関連要件	合併存続法人と合併消滅法人の事業が相互に関連するものであること
④事業規模要件 (又は経営参画要件)	合併存続法人と合併消滅法人の相互に関連する事業の売上金額、従業員数等が概ね5倍を超えないこと。又は合併消滅法人の特定役員のいずれかと合併存続法人の特定役員のいずれかが、合併後の合併存続法人の特定役員となることが見込まれていること
⑤株式継続保有要件	合併消滅法人の発行済株式の50%超を保有する企業グループ内の株主がその交付を受けた合併法人の株式の全部を継続して保有することが見込まれること

b 持分なし医療法人の合併における 税制適格要件

持分なし医療法人が当事者となる合併においては、出資持分の保有割合による適格判定ができないため、共同事業要件のみで判定を行うことになる。

(ロ) 分割

医療法人の分割方法には、「新設分割」と「吸収分割」の2種類がある。また、「新設分割」には、単独で法人を新設する「単独新設分割」と複数の法人が共同で法人を新設する「共同新設分割」とがある。分割においても医療審議会で行われる審議で承認を得る必要あることは合併と同様である。なお、分割は第5次医療法改正後に認められた手法となるため、持分なし医療法人しか行うことはできない。

a 吸収分割および共同新設分割にお

ける税制適格要件

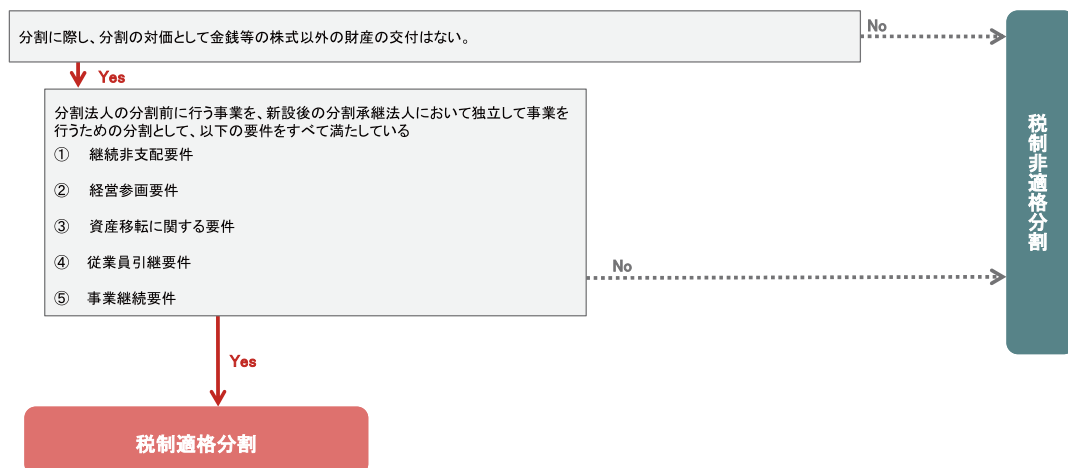
医療法人の分割については、持分なし医療法人のみが認められているため、吸収分割および共同新設分割の税制適格要件を判定する場合には、共同事業要件による判定を行うことになる。共同事業要件については合併の場合の要件と概ね同様である。

b 単独新設分割における税制適格要件

平成29年の税制改正において、適格分割の範囲が見直され、単独新設分割についても一定の要件を満たす場合には税制適格となる、いわゆるスピノフ税制が導入された。医療法人における単独新設分割においても、このスピノフ税制における適格要件を充足すれば税制適格による再編を行うことが可能となっている^{*12}。

^{*12} 国税庁文書回答事例「医療法人が行う単独新設分割の適格判定について」参照

図表14 スピンオフ税制における税制適格/非適格の判定



①継続非支配要件	分割法人は、単独新設分割の直前に他の者による支配関係がなく、かつ、単独新設分割後に新設法人と他の者との間に当該他の者による支配関係があることとなることが見込まれていないこと
②経営参画要件	分割前の分割法人の役員等のいずれかが分割後に分割承継法人の特定役員になることが見込まれていること
③資産移転要件	分割により分割法人の分割事業に係る主要な資産等が分割承継法人に移転すること
④従業員引継要件	分割法人の分割の直前の分割事業に係る従業員の概ね80%以上の数の者が分割承継法人の業務に従事することが見込まれていること
⑤事業継続要件	分割法人の分割事業が分割承継法人において分割後も引き続き営まれることが見込まれていること

(4) 医療法人持分を営利企業（株式会社）が保有することについて

株式会社においては、いわゆる持株会社が被承継会社の株式を取得するスキームが採られることも珍しくない。医療法人においても、当該医療法人の出資持分を個人ではなく、株式会社が取得し保有することが検討されるケースがある。この点、厚生労働省が平成3年1月17日付で公表した「医療法人に対する出資又は寄附について」において、株式会社が医療法人の社員になることはできないものの出資することは可能であるとされていることから、株式会社が医療法人の出資持分を保有すること自体は可能であると解されている。

株式会社等の営利企業が医療法人の持分を取得した場合、医療法人は配当を行うこ

とが出来ないため、持分取得資金の回収をどうするかが問題となる。また、株式会社は医療法人の社員になることができないことから医療法人を解散するまでは払戻請求権を行使することもできない。そのため、株式会社の役職員を医療法人へ社員として送り込み、そのうえで医療法人からの業務委託や不動産賃貸などを通じて間接的に医療法人の経営を支配するというやり方が取られることが多い。

ただし、過大な不動産賃料や委託料の設定により株式会社に利益が還流する仕組みは医療法上、配当類似行為として規制の対象となるため、一定の限界がある。

そもそも、医療法人制度が創設された昭和25年の厚生事務次官通知では、医療法人制度創設の目的を「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」と定義し、医療法人の行う事業は「病院又は一定規模以上の診療所の経営を主たる目的とするものでなければならないが、それ以外に積極的な公益性は要求されず、この点で民法上の公益法人と区別され、又その営利性については剰余金の配当を禁止することにより、営利法人たることを否定されており、この点で商法上の会社と区別されること」とされている。また、医療法7条第7項においても「営利を目的として、病院、診療所又は助産所を開設しようとする者に対しては、都道府県知事は開設の許可を与えないことができる。」と規定されている。こうした医療法人制度の趣旨に鑑みると、営利法人である株式会社が医療法人の出資持分を取得し、実質的に支配することの是非について、今後も一定の議論があるのではないかと想定される。

5 おわりに

第5次医療法改正以降も持分あり医療法人については「当分の間」存続する旨の経過措置がとられており、これらは「経過措

置医療法人」として現状も数多く存在する。持分あり医療法人から持分なし医療法人への移行は、医療法人の出資持分を有する出資者にとって財産権の放棄を伴うことから、強制移行はされず、経過措置の期限も明確化されていない。そのため、現状は既存の持分あり医療法人について、持分ありのままを継続するのか、持分を放棄して持分なし医療法人に移行するのかは、医療法人オーナーの判断に委ねられている状態となっている。医療法人の制度は一般の株式会社と異なる点も多いため、事業承継等を検討する際は、税制のみならず医療制度に精通した専門家に相談のうえ方針を決定されることを推奨する。

以上



大沼 蔵人
(おおぬま・くらひと)

野村資産承継研究所
主任研究員

- ◆**経歴** 辻・本郷税理士法人、フロンティア・マネジメント株式会社等を経て現職。
税理士
- ◆**現職** 株式会社野村資産承継研究所主任研究員