

平成 20 年 10 月

Q1 基金拠出型医療法人を設立する場合の基金に関する税務の取扱い及び経過措置型医療法人が基金拠出型医療法人に移行する場合の課税関係について教えてください。

- A**
- | | |
|------------------|--|
| ポ
イ
ン
ト | <ol style="list-style-type: none">1. 設立時の基金の拠出には課税はありませんが、現物拠出財産がある場合の時価が取得価額を超える場合、拠出者に譲渡所得として所得税・個人住民税が課税されます。2. 経過措置型医療法人から基金拠出型に移行する場合の課税問題については、現行の枠内では医療法人への贈与税課税又は拠出者への配当課税の可能性があり、移行時の税制措置の決着に向けての、税務当局と厚生労働省の協議の行方が注目されます。 |
|------------------|--|

1. 基金拠出型医療法人を設立する場合

(1) 基金制度の概要

医療法改正により非営利性を徹底する趣旨から、平成 19 年 4 月以降は一般の社団医療法人の設立は、持分の定めのないものに限られることとなり、持分の定めのない社団医療法人は選択により基金制度を採用することができることとされました。「基金」とは、社団医療法人で持分の定めのないものに拠出された金銭その他の財産で、拠出者へ定款で定めるところに従い返還義務を負うものをいいますが、医療法人の活動の原資となる資金を調達し財政的基盤の維持を図るもので、従前の出資持分の定めのある医療法人の出資金に代わるものですが、この基金は出資金ではなく、あくまでも医療法人の借入金的一种と解されています。

基金制度の要点

- 1 基金制度の採用・・・基金を引き受ける者の募集をすることができる旨定款に定める
基金の拠出者の権利に関する規定や基金の返還の手続を定款に定める
- 2 返還・・・基金の返還は、定時社員総会の決議によって行わなければならない。基金の返還の総額は、貸借対照表上の純資産額が次の金額合計を超える額を限度とする
(1) 基金（代替基金を含む。）、(2) 資本剰余金、(3) 資産につき時価を基準として評価を行ったことにより増加した貸借対照表上の純資産額
- 3 基金利息の禁止・・・基金の返還に関する債権には利息を付することができない
- 4 代替基金・・・基金の返還をする場合には、同額の代替基金を計上しなければならない
代替基金は取り崩すことができない
- 5 貸借対照表の区分表示・・・純資産の部に「基金」、「代替基金」の科目をもって計上する

(2) 基金に関する税務上の取扱い

- ① 基金拠出型医療法人の設立に伴って基金の拠出があった場合、医療法人については資本取引なので、基金の拠出そのものについて課税されることはなく、基金の追加拠出の場合も同様です。
- ② 基金は金銭以外の財産、例えば土地、建物などの現物で拠出することも可能ですが（現物拠出財産が 500 万円を超える場合には、価格が相当であることの弁護士等の証明や不動産鑑定士の鑑定評価が必要。）、個人が現物で拠出する場合、その現物拠出財産の時価が取得価額を超えるときは、譲渡所得として所得税・個人住民税が課税されることとなります。
- ③ また、医療法人がその設立について贈与又は遺贈を受けた金銭の額等については、法人税で

は益金の額に算入しないこととされました（資本剰余として受け入れる）。他方、持分の定めのない社団医療法人に対し、財産の贈与又は遺贈があった場合で、贈与者又は遺贈者の親族等の贈与税又は相続税の負担が不当に減少すると認められるときは、相続税法第66条第4項により、その法人を個人とみなして贈与税又は相続税の課税が考えられます。

2. 経過措置型医療法人が基金拠出型医療法人に移行する場合の課税問題

- (1) わが国の医療法人全体の98%を占めるのが出資持分の定めのある医療法人社団ですが、第5次医療法改正により経過措置型医療法人として、当分の間従来のままの法人類型で存続することが認められました。しかし、医療法改正の趣旨からすると、出資持分の定めのある医療法人社団は、最終的には基金拠出型医療法人等に自主的に移行するように位置づけられているといえます。

経過措置型医療法人が、定款変更を行って基金拠出型医療法人に移行する場合の課税問題は、対象となりうる医療法人が殆どであり、新医療法関連の税制の中で最も重要な課題の1つです。

これまでのところ税制改正や通達等で新しく示されていませんが、現行の税法の枠内で考えると次の問題が考えられます。

イ 経過措置型医療法人が、定款を変更して持分の定めのない医療法人社団に移行することに伴い、移行前の医療法人の出資者が、出資金のみを基金として拠出し含み益（利益剰余金）相当部分を放棄する場合、一定の親族要件を満たさないときは、相続税法第66条第4項により、医療法人を個人とみなし贈与税が課税される可能性がある。

ロ 移行前の医療法人の出資者が、医療法人の純資産額相当額をそのまま基金として拠出する場合、出資持分の時価と出資額面との差額が拠出者個人の配当所得とみなされ、所得税・個人住民税が課税される可能性がある。

- (2) 基金拠出型医療法人は非営利性を徹底した医療法人で、最終的な残余財産については国または地方公共団体等に帰属するので、移行時の課税は生じない措置が図られるという見方もあります。

しかし、現在、出資持分の定めのある医療法人社団が非課税で出資持分の放棄をできるのは、特定医療法人、社会医療法人に移行する場合で、他に相続税法第66条第4項の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められない要件を満たす場合が示されています。

いずれの場合も高い公益性を要求される要件を満たす必要があり、経過措置型医療法人の多くは、これを満たすことは困難であると考えられます。

- (3) 厚生労働省が発表した平成20年度税制改正の概要では、「非営利性を徹底した出資持分のない医療法人への円滑な移行を促進する観点から、出資持分の放棄にかかる贈与税課税の判定基準を見直すこととされた」とありますが、しかし、このことが判定基準の有利な見直しにつながるかどうかは、現時点では判断できません。したがって、基金拠出型医療法人への移行は、課税問題に関する税務当局と厚生労働省の協議の行方を注視し、措置が決まるまで待つべきと思われます。

Q2 今年度の税制改正で、特定健診・特定保健指導に係る費用について医療費控除の適用が受けられることになったとのことですが、その概要を教えてください。

- A **ポ** 1. 『高齢者の医療の確保に関する法律』に基づき医療保険者に、平成20年4月から40～74歳の被保険者・被扶養者を対象としたメタボリックシンドローム（内臓脂肪症候群）に着目した特定健康診査及び特定保健指導の実施が義務付けられました。
- イ** 2. 平成20年度税制改正で、特定保健指導のうち一定の積極的支援の対象者が負担する特定健診・特定保健指導に係る費用が、医療費控除の対象範囲に追加されました。

1. 医療費控除制度の概要

医療費控除は、所得税額の計算上、本人または本人と生計を一にする配偶者やその他の親族に

係る医療費を支払ったとき、次の計算式による金額が控除されるものです。

$$\left. \begin{array}{l} \text{その年中に} \\ \text{支払った医} \\ \text{療費の総額} \end{array} \right\} - \left. \begin{array}{l} \text{保険金等で} \\ \text{補てんされ} \\ \text{る金額} \end{array} \right\} - 10 \text{万円} (\ast) = \text{医療費控除額} \\ \text{(最高200万円)}$$

※ 総所得金額等が200万円未満の場合はその5%相当額

2. 平成20年度税制改正で追加された医療費控除の対象となる医療費の範囲

従前の医療費控除制度では、人間ドックその他の健康診断のための費用は対象外で、例外として、その健康診断により重大な疾病が発見され、かつ引き続きその疾病の治療をした場合にのみ、健康診断のための費用も対象となりました。それが、今年度の税制改正により対象範囲に、『高齢者の医療の確保に関する法律』に基づく特定保健指導のうち一定の積極的支援の対象者が負担する特定検診・特定保健指導に係る費用を追加することとされました。

(1) 税制改正で追加された医療費控除を受けられる者の要件

医療費控除を受けられる者は、「特定保健指導を受けた者のうち、日本高血圧学会（血圧測定）、日本動脈硬化学会（血中脂質検査）又は日本糖尿病学会（血糖検査）の診断基準を満たす者とする」とされています。

この診断基準を満たす者の状態は、生活習慣病であることが濃厚であるとして、医師の指示により、具体的な生活習慣の改善指導が必要な状態であることから、所得税法規則第40条の3に規定する高血圧症、脂質異常症、糖尿病と同等の状態に該当すると認められるものです。

(2) 医療費控除の対象となる自己負担額

(1)の対象者が特定保健指導を受けた場合の指導料（自己負担額）は、医療費控除の対象となる医療費に該当します。また、特定健康診査のための費用は医療費に該当しませんが、その診査の結果が(1)に掲げる状態と診断され、引き続き特定健康診査を行った医師の指示に基づき特定保健指導が行われた場合には、その特定健康診査のための費用（自己負担額）は医療費控除の対象となる医療費に該当します。なお、特定保健指導に基づく運動そのものの実践の対価や食生活の改善指導を踏まえた食品の購入費用は、医師の診療等を受けるために直接必要な費用や治療又は療養に必要な医薬品の購入の対価に該当しないことから、医療費控除の対象となりません。

(3) 申告方法

① 確定申告書に添付する書類

医療費控除の適用を受けるには、特定保健指導を行った実施機関により発行された領収書とその特定保健指導に係る特定健康診査の自己負担分の領収書を確定申告書に添付しなければなりません。領収書は、特定保健指導（及び特定健康診査の受診）に係る費用（自己負担額）について発行するものとされています。

② 特定保健指導の領収書に記載されているべき必要な事項

控除の対象となるためには、上記①の領収書のうち、特定保健指導に係る費用（自己負担額）の領収書において次の事項が記載されていることが必要となります。

- 1 特定健康診査の実施機関名及び特定健康診査を実施した医師名
- 2 特定健康診査の結果、上記(1)に掲げる対象者として判断した旨の内容
- 3 特定健康指導の実施年度及び実施した旨の内容
- 4 特定健康指導に係る費用のうち自己負担額
- 5 特定健康指導の実施機関及び特定保健指導の実施責任者名

病院機能評価等の情報はここに <http://www.wism-mutoh.co.jp/department/consulting>