

医療法人の承継と特定医療法人

法人定款や持分に焦点を当てて*

駒橋 徹

栃木 鹿沼病院 理事長・院長

Key Words** 特定医療法人, 定款, 持分, 事業承継, 医療制度改革

はじめに

私どもの法人が特定医療法人化へ踏み切ったのは、法人の安定的な医業承継を考えてのことだった。

私は、平成10年(38歳時)に大学病院を辞め、父が理事長・院長を務めていた鹿沼病院へ副院長として就職した。後に述べる特別医療法人制度ができた頃である。間もなく「特定医療法人はどうか?」と父から持ちかけられた。その当時、父、母、父の兄である2人の伯父(どちらも歯科医師)が社員となって法人経営がなされていたが、父は伯父たちが亡くなったときのことを一番に心配していたようである。つまり、伯父たちの相続者からの出資持分払戻しの問題である。

私は法人の「持分」やその「持分」が相続されるときにどうなるのか、まったく理解していなかった。そのため、急いで法人の定款やその「持分」、特定医療法人について勉強を始めた。そのようななか、平成11年に父と院長を交代し、平成12年には理事長も交代した。今振り返ってみると、私が理事長となり、私が中心となって伯父たちと特定医療法人化に向けての話し合いを進めていったことで、話が滞りなくまとまったのかもしれない。

本稿では、まず医療法人制度のモデル定款と「持分」が相続のときどうなるのかについて私が調べ得たことを書き、次いで医療法人制度の変遷について概観し、それから当法人が特定医療法人を選んだ理由や手続きについて記し、最後に今後の方向性と医療法人に対する私の考えを述べたい。

医療法人制度とモデル定款

医療法(昭和23年7月30日法律第205号)は、医療を提供する体制の確保を図り、もって国民の健康の保持に寄与することを目的に昭和23(1948)年に制定され、その2年後の昭和25(1950)年に、資金の集積と病院の永続を目的とした医療法人制度が導入された。医療法で、営利目的の病院、診療所の開設は許可されないこととなっているため、医療法人でも営利を目的としないよう、54条に「医療法人は、剰余金の配当をしてはならない」とあり、56条に「解散した医療法人の残余財産は、合併及び破産手続き開始の決定による解散の場合を除くほか、定款又は寄付行為の定めるところにより、その帰属すべき者に帰属する」とある。

ところが、この医療法人制度をつくったときの厚生省(当時)のモデル定款には、第9条「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」と書いてあり、第34条には「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」と書いてあった。多くの医療法人が厚生省の示したモデル定款を参考にして定款を作成したため、剰余金の配当禁止は規定していたものの、退社時には「その出資額に応じて払戻請求ができる」とし、医療法人解散時の残余財産は「払込済出資額に応じて分配する」と記載してしまった。

* Business inheritance of medical corporation and specified medical corporation : focused on articles of incorporation and equity interest

** specified medical corporation, articles of corporation, equity interest, business inheritance, medical system amendment

出資持分の医療法人に与える影響について

医療法人定款に記載された前述の条項により、退社時に医療法人社団に対して自己の持分に相当する財産の払戻しを請求することができ、医療法人はその請求に基づき支払い義務が生じる。以下のようなケースが想定される。

1. 相続が発生した場合

出資者が死亡して相続が開始した場合、出資者の相続人に対し、出資者が保有していた医療法人社団の出資持分に係る相続税が課税される。そのため、出資者の相続人が納税資金確保のため医療法人社団に対して持分の払戻請求を行う場合がある。当法人に当てはめてみると、伯父が亡くなった場合に、私の従兄弟から出資持分の払戻請求が行われる可能性があるということである。あるいは、伯父が自らの死を前に退社と出資持分の払戻しを請求するかもしれない。

2. 一部の出資者が持分放棄した場合

1人の出資者が持分を放棄した場合には、残った出資者の持分割合が増えることから、その1人の出資者が保有していた出資持分について残った出資者が贈与を受けたものとみなされ、贈与税が課税される。これは、父母が持分を放棄せず、伯父2人に持分を放棄してもらった場合、父母に贈与税が課税されるということである。当然、伯父2人からは払戻請求が行われるであろう。

3. すべての出資者が持分放棄した場合

それぞれの出資者が保有していた出資持分に相当する金額が医療法人社団へ贈与されたものとみなされ、非課税となる一定の要件を満たさなければ、医療法人社団は贈与税を支払わなければならない。これは、出資者全員が持分を放棄した場合にも法人が贈与税を支払わなければならないということである。

医療法人設立から年月が経つと、内部留保の増加などのため持分の評価額が出資額の何十倍もの額となり、配当がない持分の相続のため高額な相

続税を払うこととなり、この対応に迫られる病院が多くなった。しかし税務当局は、相続税や贈与税の負担を無条件で免れさせることは適当でないと判断している。そのため、出資した持分を放棄したことによりその出資者の親族等の相続税または贈与税の負担が不当に減少すると認められる場合には、相続税法第66条第4項の規定の適用を受け、医療法人を個人とみなし、医療法人に対し贈与税が課税されることになる。贈与税の負担が不当に減少しているかどうかの判断基準としては下記の5項目が挙げられる。

- ①医療法人の運営組織が適正である。
- ②同族親族等関係者が役員等の総数の3分の1以下である。
- ③医療法人関係者に対する特別利益供与が禁止されている。
- ④残余財産の帰属先が国等に限定されている。
- ⑤法令違反等の事実がない。

以上が満たされていないと判断された場合には、みなし贈与税が課税される。上記のうち、とくに③医療法人関係者に対する特別利益供与禁止の遵守が難しいとされている。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うことは認められないし、法人の他の従業員に比し過大な給与等を支払うことも認められないからである。当法人でも多額ではないが、伯父たちに役員報酬を支払っていた。

医療法人制度の変遷

昭和39年に、財団または持分の定めのない社団の医療法人で、公益性に関する一定の要件を満たし、租税特別措置法の規定により大蔵大臣（当時）の承認を得た医療法人については、贈与税、相続税を免除し法人税を軽減（22%）（令和2年1月現在では19%）する特定医療法人制度が創設された。医療法による法人ではなく、租税特別措置法による法人類型である。出資持分の定めがある社団医療法人が特定医療法人の承認を得るためには、出資持分の定めがない医療法人社団に組織の変更をしなくてはならない。通常は、いったん既存の出資持分の定めがある社団医療法人を解散し、出資持分の定めがない社団医療法人を設立

する手続きを踏む。しかし、昭和39年12月28日付けの大蔵省（当時）・国税庁・厚生省（当時）三者覚書により、特定医療法人への移行に限って、解散・設立という手続きを踏まずに、定款変更のみで出資持分の定めがない医療法人社団に移行することができることとなった。これは、昭和40年2月1日に医発第99号「特定医療法人に関する租税特別措置について」として通達された。

しかし、多くの会員法人がこの特定医療法人の要件を満たすことが難しく、医療法上誤った定款を作成していることを認識した日精協は、平成元年から病院管理委員会の中で定款についての検討委員会を発足し厚生省（当時）医療法人係の方と研究会を始めた。そこで今までの間違いがはつきりし始め、医療法人係が基本財産方式定款モデルを提示してくれた。さらに平成5年11月、厚生省（当時）内に「医療法人制度検討委員会」ができ、それまでの指導の誤りが認められた。ただ、医療法上に出資という概念がないことから出資額限度法人は法制化できないということで、特別医療法人制度が後にできた。

日精協・病院管理委員会において中心的役割を務められた野木 盈先生は、平成7年10月に刊行された『医療法人の定款変更 理論と実務』（日本医療企画）のなかで、出資額限度方式の定款に変えるとよいと記述された。つまり定款の「その出資額に応じて払戻請求ができる」というところを「剰余金を除く本社の資産を出資額に応じて払戻請求することができる」と変え、解散時には「本会社が解散した場合の剰余金を除く残余財産は地方公共団体に帰属するものとする」と変えるとよいとの提案である。そして、定款を変更する目的は、相続税を安くするためではなく医療法に基づき正しく運営して法人の永続性を図ることであり、剰余金については社会資本にすることで自分のものでないものに相続税はかからないと主張をせよ、と書かれている。

平成10年、第3次医療法の改正により、医療法人のうち一定の要件を満たすことにより公益性が高い法人として認可された場合は、医業以外に厚生大臣（当時）の定める業務（収益業務）を行うことができる特別医療法人制度が創設された。

その後、平成13年10月に「これからの医業経営の在り方に関する検討会」が厚生労働省内に設置され、平成15年3月に最終報告書がとりまとめられた。次いで平成15年10月には「医業経営の非営利性等に関する検討会」が設置され「出資額限度法人」の普及・定着に向けた対処方策等について検討された。そして、平成16年6月22日に報告書がとりまとめられ、平成16年8月13日に厚生労働省医政局長通知（医政発第0813001号）が出された。定款変更により出資額限度法人への移行は可能とし、移行時に課税はないこと、しかし、払戻し時に他の出資者への相続税法第9条に規定するみなし贈与課税が生じる可能性があることが明確化された。みなし贈与課税が生じないためには、以下の4つの要件をすべて満たさないとはいけない。

- ①社員3人およびその者と親族特殊関係を有する社員の出資合計金額の合計額が出資総額の50%以下であること。
- ②社員3人およびその者と親族等特殊関係を有する社員の数が、総社員数の50%以下であること。
- ③役員のそれぞれに占める親族等特殊関係がある者の割合が3分の1以下であることが定款で定められていること。
- ④社員（退社役員を含む）、役員（理事・監事）またはこれらの親族等に対し特別な利益を与えると認められるものでないこと。

多くの医療法人は、上記要件すべてを充足することが困難であった。

平成18年の第5次医療法改正では「持分あり」医療法人は新設できなくなり、それまで認められていた「持分あり」医療法人は「経過措置型医療法人」と位置づけられた。それと同時に社会医療法人が創設された。

この第5次医療法改正後に設立された医療法人については、医療法人の解散時の残余財産については、国、地方公共団体、他の医療法人等に帰属することとなり、原則として、ただちに出資者に対して残余財産を分配することは許されなくなった。また、医療法施行規則によって基金を拠出することはできるが、基金の拠出者は拠出額について

て無利息で返還を受けることができるのみであり、医療法人への出資者が退社時に出資割合に応じた額の請求をすることができなくなった。

平成26年第6次医療法改正では、認定医療法人制度が新設された。認定医療法人とは、経過措置型医療法人で新医療法人へ移行しようとするものが、移行計画を厚生労働大臣に提出し移行計画が適当である旨の認定を受けた医療法人である。認定医療法人は認定移行計画に記載した移行期限までに新医療法人に移行することが必要とされ、移行期限までに新医療法人に移行しなかった場合には認定が取り消される。

当初の認定医療法人の認定期間は平成26年10月1日から平成29年9月30日までであったが、税の取り扱いが不明確といったことなどからあまり利用されなかった。そのため、平成29年の改正医療法で、認定医療法人の認定要件の緩和や追加が図られるとともに認定期限が令和2年9月30日までに延長された。それに呼応して租税特別措置法も改正され、税の取り扱いも明確となった（法人に対するみなし贈与課税がなくなった）ことから、認定医療法人の申請件数は急速に増加している。令和元年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件と報告されている。

当医療法人の選択

平成11年当時、私たちの医療法人が持分ありから持分なしに移行する場合には、前述の定款変更、特定医療法人、特別医療法人（現在廃止）に移行するという方法があった。そのなかで、特定医療法人は、相続税等が回避できることが確実であったが、定款変更や特別医療法人化では相続税が非課税となることは不確実であった。そのため特定医療法人化に踏み切ることにした。

一般的に特定医療法人のメリットとしては、①出資持分に対する相続税非課税、②法人税・地方税の軽減、③病院経営の永続性の確保、④従業員の志気向上、業績の向上、⑤移行時の法人税、所得税および贈与税の非課税、⑥医療施設近代化・整備に係る補助金交付の最優先、⑦金融機関の信頼度上昇、などが挙げられている。

一方、デメリットとしては、①出資持分払戻請求権の放棄、②同族支配率の制限、③差額室料収入への影響、④社員・役員・評議員の給与上限あり、⑤社員・役員・評議員への特別な利益供与の禁止、⑥交際費税法上損金算入不可、などが挙げられる。

当法人においては、①出資持分に対する相続税非課税、⑤移行時の法人税、所得税および贈与税の非課税が一番重要なメリットであった。デメリットに上げられている②同族支配率の制限は、自分としてはデメリットと考えなかった。有名企業で業績を上げている会社は、必ずしも同族企業ではないから、というのがその根拠である。また、④社員・役員・評議員の給与上限あり、については、母がMS会社の社長を兼務していたという理由もあるが、父親が病院からそれほど給与を得ていなかったので気にならなかった。平成19年から病棟の一部を建て替えたが、そのときには、⑦金融機関の信頼度上昇があり、理事長個人の債務保証は求められず、法人の債務保証のみで銀行から建て替え資金を借りられた。金利もとても優遇してくれた。

いくつかの手続き

最初に、父、事務長、当法人の顧問税理士とともに多くの特定医療法人化を支援していた長隆事務所を訪問し、長隆先生から詳しい話を伺った。平成11年12月に長隆事務所と委託契約を結び、そして、長先生の助言に従いながら一つひとつ問題を解決していった。長先生は、全社員の意見の一致が一番重要であると強調されていた。

特定医療法人化前には、母親が社長をしていたMS会社があり、まずはその整理が必要であった。また、伯父2人の自宅を事務長、顧問税理士とともに訪問し、病院の安定的承継のために特定医療法人化したいこと、父と母は退社するが払戻請求をしないことを伝えた。伯父たちには退社して払戻請求をするのではなく社員として残り私を助けてほしいこと、などをお願いした。どきどきして返事を待っていたことを覚えているが、苦勞した記憶はない。父（伯父からすれば弟）ではなく、私（伯父からすれば甥）に頭を下げられ、病院の

安定的承継のためと言われては拒否できなかったのではないかと推測している。

社員は、私と伯父2人の3名の親族が3分の1となるよう病院の幹部職員や私の友人に就任を依頼した。理事には私と父が就任する予定でいたが、申請直前に附属歯科クリニックの院長（私の末弟）を理事に加えなければならないことがわかり、父ではなく末弟が就任することとした。その他の理事は病院の幹部職員と私の友人に依頼した。評議員は半分を病院の職員、半分を病院の運営に関わっていた業者等の方と私の友人に依頼した（平成28年3月25日医政発0325第3号により病院の職員は評議員になれなくなった）。そして平成13年2月27日に申請をし、国税局の实地調査の後、平成13年3月30日付で承認を得た。

社会医療法人を目指したいけれど

社会医療法人は、平成19年4月に施行された第5次医療法改正において制度が創設された。社会医療法人の認定には、同族制限、事業要件、公的運営、財産権放棄の4つの要件充足が必要であるが、特定医療法人であれば事業要件以外はほぼ要件を満たしている。

精神科病院が社会医療法人を目指す場合、事業要件としては精神科救急医療とへき地医療がある。当法人がある栃木県の精神科救急は、基本的に県立岡本台病院へ一極集中で集め、その後に他の病院へ振り分けるという方式を取っている。他県と同じような決められた輪番日がないために、救急部門で社会医療法人を取ることが難しい。栃木県内にへき地などないと考えていたが、いくつかのへき地医療拠点がみつかった。へき地医療で社会医療法人化できないかと模索を始めたところである。社会医療法人の認定を受けられれば、本来業務である病院、診療所および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など、税制上の優遇措置を受けることができる。

おわりに

法人の「持分」を医療法改正によって強制的になくすことは、財産権の剥奪になってしまうためにできないようだ。そのため、平成18年の第5次医療法改正で「持分あり」医療法人は新設でなくなったにもかかわらず、「持分あり」医療法人を「経過措置型医療法人」として残している。そして、「持分」をなくすかなくさないかは各法人に委ねられている。税法上「持分」は出資と捉えられるため、平成18年の医療法改正では、新しい医療法人について「持分」ではなく「基金」の拠出という言葉が使われている。結局、税金を払って「持分」を維持するか、特定医療法人や社会医療法人、あるいは認定医療法人に提示された高い公益性の条件を満たして「持分」を放棄するかしか、選択肢はないように思える。私自身は、医療法人について、公益性と永続性がより重要だと考えている。

当法人は平成13年に特定医療法人へ移行したが、現時点までに失敗したと感じたことは何もないことを最後に申し添えたい。

本稿に関して開示すべき利益相反はない。

参考文献

- 1) 羽生正宗：社会医療法人の創設—第5次医療法改正と医療法人改革—、株式会社じほう、東京、2006。
- 2) 松田紘一郎：持分あり医療法人から非課税移行の実務、株式会社じほう、東京、2012。
- 3) 待山克典監修：認定医療法人制度と医業継承対策、法令出版、東京、2015。
- 4) 野木 盈：医療法人の定款変更 理論と実務、日本医療企画、東京、1995。
- 5) 長英一郎：社会医療法人、特定医療法人Q & A、清文社、大阪、2006。
- 6) 長 隆、坂田 茂：特定医療法人のすべて 第2版、中央経済社、東京、2003。
- 7) 特集 医療法人制度改革について、日精協誌 26(2)：6-53、2007。
- 8) 医療法人制度改革とこれからの病院経営戦略、月刊税理臨時増刊号 60(13)：2-296、2017。
- 9) 特集 医療法人制度改革について、日精協誌 35(7)：6-61、2016。