

持分の定めのある医療法人が出資額限度法人に移行した場合等の課税関係について

1. 定款を変更して出資額限度法人へ移行する場合

法人税、所得税及び贈与税等の課税は生じない。

2. 出資額限度法人の出資の評価を行う場合

相続税・贈与税の計算における出資の価額は、通常の出資持分の定めのある医療法人と同様、財産評価基本通達（昭和39年直資第56号・直審（資）第17号）194-2の定めに基づき評価される。

3. 社員が出資払込額の払戻しを受けて退社した場合

定款の後戻りが可能であるとしても、社員のうちの1名が退社し、定款の定めに従って出資払込額の払戻しを受けて当該退社社員の出資が消滅した場合には、その時点において、当該出資に対応する剰余金相当部分について払い戻さないことが確定することとなる。

なお、株式会社等営利法人は医療法人の社員となることができないと解されていることから、個人社員が退社した場合の課税関係についてみると、以下のとおりとなる。

(1) 退社した個人社員の課税関係

退社に伴い出資払込額を限度として持分の払戻しを受ける金額が、当該持分に対応する資本等の金額を超えない限りにおいては、課税関係は生じない。

(2) 医療法人に対する法人税（受贈益）の課税関係

課税関係は生じない。

(3) 残存出資者又は医療法人に対する贈与税の課税関係

残存する他の出資者の有する出資持分の価額の増加について、みなし贈与の課税（相続税法（昭和25年法律第73号）第9条）の問題が生じることとなるが、次のいずれにも該当しない出資額限度法人においては、原則として、他の出資者に対するみなし贈与の課税は生じないものと解される。

- ア. 当該出資額限度法人に係る出資、社員及び役員が、その親族、使用人など相互に特殊な関係をもつ特定の同族グループによって占められていること
- イ. 当該出資額限度法人において社員（退社社員を含む）、役員（理事・監事）又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あること

上記に該当するかどうかは、当該出資額限度法人の実態に即して個別に判断されるものである。
その際、次に掲げるところに該当しない場合にあっては、上記ア又はイにそれぞれ該当しないものとされる。

（アについて）

- ① 出資者の3人及びその者と法人税法施行令（昭和40年政令第97号）第4条第1項又は第2項に定める特殊の関係を有する出資者の出資金額の合計額が、出資総額の50%を超えていること
- ② 社員の3人及びその者と法人税法施行令第4条第1項に定める特殊の関係を有する社員の数が総社員数の50%を超えていること
- ③ 役員それぞれに占める親族関係を有する者及びこれらと租税特別措置法施行令（昭和32年政令第43号）第39条の25第1項第2号イからハマまでに掲げる特殊な関係がある者の数の割合が3分の1以下であることが定款で定められていないこと

【参考条文】

○法人税法施行令（昭和40年政令第97号）（抄）

（同族関係者の範囲）

第4条 法第2条第10号（同族会社の意義）に規定する政令で定める特殊の関係のある個人は、次に掲げる者とする。

- 一 株主等の親族
- 二 株主等と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
- 三 株主等（個人である株主等に限る。次号において同じ。）の使用人
- 四 前3号に掲げる者以外の者で株主等から受ける金銭その他の資産によつて生計を維持しているもの
- 五 前3号に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族

2 法第2条第10号に規定する政令で定める特殊の関係のある法人は、次に掲げる会社とする。

- 一 同族会社であるかどうかを判定しようとする会社の株主等（当該会社が自己の株式又は出資を有する場合の当該会社を除く。以下この項及び次項において「判定会社株主等」という。）の1人（個人である判定会社株主等については、その1人及びこれと前項に規定する特殊の関係のある個人。以下この項において同じ。）が有する他の会社の株式の総数又は出資の金額の合計額が当該他の会社の発行済株式の総数又は出資金額（その有する自己の株式又は出資を除く。次号及び第3号において同じ。）の100分の50を超える数の株式又は出資の金額に相当する場合における当該他の会社
- 二 判定会社株主等の1人及びこれと前号に規定する特殊の関係のある会社が有する他の会社の株式の総数又は出資の金額の合計額が当該他の会社の発行済株式の総数又は出資金額の100分の50を超える数の株式又は出資の金額に相当する場合における当該他の会社
- 三 判定会社株主等の1人及びこれと前2号に規定する特殊の関係のある会社が有する他の会社の株式の総数又は出資の金額の合計額が当該他の会社の発行済株式の総数又は出資金額の100分の50を超える数の株式又は出資の金額に相当する場合における当該他の会社

3 （略）

○租税特別措置法施行令（昭和32年政令第43号）（抄）

（法人税率の特例の適用を受ける医療法人の要件等）

第39条の25 法第67条の2第1項に規定する政令で定める要件は、次に掲げる要件とする。

一 （略）

二 その運営組織が適正であるとともに、その理事、監事、評議員その他これらの者に準ずるもの（以下この項において「役員等」という。）のうち親族関係を有する者及びこれらと次に掲げる特殊の関係がある者（以下次号において「親族等」という。）の数がそれぞれの役員等の数のうちに占める割合が、いずれも3分の1以下であること。

イ 当該親族関係を有する役員等と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

ロ 当該親族関係を有する役員等の使用人及び使用人以外の者で当該役員等から受ける金銭その他の財産によつて生計を維持しているもの

ハ イ又はロに掲げる者の親族でこれらの者と生計を一にしているもの

三から五まで （略）

2から6まで （略）

(イについて)

- ① 出資額限度法人の定款等において、次に掲げる者に対して、当該法人の財産を無償で利用させ、又は与えるなど特別の利益を与える旨の定めがある場合
 - i 当該法人の社員又は役員
 - ii 当該法人の社員又は役員の子孫
 - iii 当該法人の社員又は役員と次に掲げる特殊の関係がある者（次の②において「特殊の関係がある者」という。）
 - (i) 当該法人の社員又は役員とまだ婚姻の届出をしないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者及びその者の親族でその者と生計を一にしているもの
 - (ii) 当該法人の社員又は役員の使用人及び使用人以外の者でその者から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの並びにこれらの者の親族でこれらの者と生計を一にしているもの
 - (iii) 当該法人の社員又は役員が法人税法（昭和40年法律第34号）第2条第15号に規定する役員（以下「会社役員」という。）となっている他の会社
 - (iv) 当該法人の社員又は役員、その親族、上記(i)及び(ii)に掲げる者並びにこれらの者と法人税法第2条第10号に規定する政令で定める特殊の関係にある法人を判定の基礎とした場合に同号に規定する同族会社に該当する他の法人
 - (v) 上記(iii)又は(iv)に掲げる法人の会社役員又は使用人
- ② 当該出資額限度法人が社員、役員又はその親族その他特殊の関係がある者に対して、次に掲げるいずれかの行為をし、又は行為をすると認められる場合
 - i 当該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。
 - ii 当該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けをすること。
 - iii 当該法人の所有する財産をこれらの者に無償又は著しく低い価額の対価で譲渡すること。
 - iv これらの者から金銭その他の財産を過大な利息又は賃借料で借り受けること。
 - v 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、又はこれらの者から公益を目的とする事業の用に供するとは認められない財産を取得すること。
 - vi これらの者に対して、当該法人の理事、監事、評議員その他これらの者に準ずるものの地位にあることのみに基づき給与等（所得税法（昭和40年法律第33号）第28条第1項に規定する「給与等」をいう。以下同じ。）を支払い、又は当該法人の他の従業員に比し過大な給与等を支払うこと。
 - vii これらの者の債務に関して、保証、弁済、免除又は引受け（当該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。

viii 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。

ix 事業の遂行により供与する公益を主として、又は不公正な方法で、これらの者に与えること。

なお、剰余金相当部分に相当する利益は残存出資者へ移転されるものと解されるから、医療法人への贈与があったものとみる必要はないため、相続税法第66条第4項の規定に基づく医療法人に対する贈与税課税の問題は生じない。

4. 社員が死亡により退社した場合

(1) 相続税の課税関係

社員が死亡により退社した場合において、定款の定めにより出資を社員の地位とともに相続等することができることとされている出資額限度法人の当該被相続人に係る出資を相続等したとき、また、出資払戻請求権を相続等により取得した相続人等がその払戻しに代えて出資を取得し、社員たる地位を取得することとなるときには、当該出資又は出資払戻請求権の価額は、出資としての評価額となり、上記2のとおり、財産評価基本通達194-2の定めに基づき評価した価額となる。

一方、社員の死亡退社に伴い、その出資に関する出資払戻請求権を取得した相続人等が現実に出資払戻額の払戻しを受けたときには、当該出資払戻請求権については、出資払戻額により評価する。

(2) 他の出資者の課税関係

上記(1)で、死亡した社員の相続人等が出資払戻額の払戻しを受け、出資を相続しなかった場合であって、当該出資に係る剰余金相当額が残存する他の出資者に帰属するものとして前記3(3)の場合と同様の判定に基づき、他の出資者が退社した社員から出資の価額の増加額に相当する利益の贈与を受けたものとして取り扱われるときは、みなし贈与の課税が生じることとなる。

なお、この場合において、当該残存する他の出資者が被相続人(死亡した退社社員)からの相続等により他の財産を取得しているときには、その利益は、当該他の相続財産に加算され相続税の課税対象となる(相続税法第19条)。

(3) その他の課税関係

退社社員(被相続人)の所得税の課税関係及び医療法人の法人税の課税関係については、前記3(1)及び(2)の場合と

同様とする。