

# 医業経営情報

## NO. 79 医療法人制度を正しく理解するための基礎講座Ⅱ

前回に引き続き、医療法人制度の正しい解釈について解説いたします。

今回は法人税法上の医療法人の取り扱いについてまとめています。少し内容が堅苦しく、読んでいて疲れる内容になってはいますが、とても大切な事を解説しております。

### 医療法人には同族会社の規定は適用されない

医療法人は医療法の規定により作られた法人であり、会社法の規定より作られた株式会社等の会社ではありません。

したがって、医療法人は法人税法上の同族会社には該当しません。

医療法人が同族会社に該当しない理由は下記の通りです。

理由① 法人税法第2条に同族会社は「会社の株主等の3人以下並びにこれらと政令で定める特殊の関係のある個人及び法人がそ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を有する場合におけるその会社をいう。」と定義されていますが、医療法人は法人であって会社ではない。

理由② 平成15年3月25日に裁決された国税不服審判において国税自らが、医療法に基づき設立される医療法人は、医療法の規定により剰余金の配当が禁止されているなど、商法に基づき設立される株式会社等との差異は認められ、同族会社に医療法人は含まれないと認めている。

ですから、同族会社に適用される下記規定は医療法人には適用されません。

#### 【医療法人に適用されない法人税法の規定】

1. 同族会社等の行為又は計算の否認（ただし、例外あり）
2. 特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入
3. 特定同族会社の特別税率

同族会社等の行為又は計算の否認とは、税務署が法人税の負担を不当に減少される行為と認めるものについては損金として認めないという規定です。

通常の医療法人には適用されませんが、3つ以上の病院、診療所又は老人保健施設等を運営する医療法人には適用される可能性が全く無い訳ではありません。

法人税法第132条に次の法人については同族会社の行為又は計算の否認を適用することができる」と規定しています。(傍点は筆者)

- 一 内国法人である同族会社
- 二 イからハマまでのいずれにも該当する内国法人
  - イ 三以上の支店、工場その他の事業所を有すること。
  - ロ その事業所の二分の一以上に当たる事業所につき、その事業所の所長、主任その他のその事業所に係る事業の主宰者又は当該主宰者の親族その他の当該主宰者と政令で定める特殊の関係のある個人(以下この号において「所長等」という。)が前に当該事業所において個人として事業を営んでいた事実があること。
  - ハ ロに規定する事実がある事業所の所長等の有するその内国法人の株式又は出資の数又は金額の合計額がその内国法人の発行済株式又は出資(その内国法人が有する自己の株式又は出資を除く。)の総数又は総額の三分の二以上に相当すること。

つまり、3つ以上の医療機関を運営する医療法人で、運営する医療機関のうち半分以上が個人事業から医療法人に組織変更したものである場合には、同族会社の行為又は計算の否認が適用される可能性があります。

ただし、3つ以上の医療機関を運営する医療法人であっても、本院である病医院だけが個人事業から医療法人成りし、残りの医療機関は医療法人設立後に開設したのであれば、同族会社の行為又は計算の否認が適用されませんので、實際上、医療法人に同族会社の行為又は計算の否認が適用される可能性はほとんど無いと言えます。

## 内国法人に対する規定は医療法人にも適用される

同族会社に関する規定は法人税法の書き出しが「内国法人である同族会社が…」というようになっています。

「同族会社が…」で始まる規定は医療法人には適用されませんが、「内国法人が…」というような書き出しの規定は医療法人にも適用されます。

医療法人にも適用される「内国法人が…」で始まる代表的な規定に下記のものがあります。

### 【医療法人に適用される法人税法の規定】

1. 役員給与の損金不算入
2. 過大な役員給与の損金不算入
3. 過大な使用人給与の損金不算入
4. 寄附金の損金不算入

## ■役員給与の損金不算入とは

法人が支払う役員報酬のうち損金になるものは下記のいずれかに該当するものに限定されています。

### ①定期同額給与

毎月の報酬額が定額の一般的な役員報酬のことです。

### ②事前確定届出給与

税務署に事前に届け出ることによって役員賞与も損金にすることができます。

### ③利益連動給与

業務執行役員に対して利益連動報酬を支払うことができますが、利益に関する指標を基礎とした客観的な算定方法の要件を満たす必要があるため、医療法人でこの届出をしているところはないと思います。

## ■過大な役員給与の損金不算入とは

過大な役員報酬であるかの判断基準は実質基準と形式基準があり、このどちらか一方の基準を超えた役員報酬は過大役員報酬として損金不算入となります。

### ①実質基準

個々の役員ごとに職務の内容、その法人の収益や使用人に対する給与支給状況、同業類似規模法人の役員報酬の支給状況等と照らし、不相当に高額であるかを税務署が判断します。

### ②形式基準

定款や社員総会等で役員報酬について定めているかどうか、その法人の議事録等から判断します。

## ■過大な使用人給与の損金不算入とは

役員親族や事実上婚姻関係にある者等に対する給与は、役員ではなく使用人であっても不相当に高額であると税務署が判断する部分は損金不算入となります。

不相当に高額であるかの判断基準は、税務署が判断する実質基準しかありません。

## ■寄附金の損金不算入とは

法人が支出する寄附金は、国・地方公共団体等に対する寄附金や特定公益増進法人等に対する寄附金はその全額が損金となりますが、その他の寄附金は一定の算式で計算された僅かな損金算入限度額を超える部分は損金不算入となります。

その他の寄附金には金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与、役員個人が負担すべきものと認められるもの、低廉譲渡等による実質的に贈与又は供与したと認められるものも含まれます。

## 医療法人の役員報酬に関する間違いやすい事例

### 理事長に対する報酬を役員報酬と医師給与に分けている場合

医療法人の理事長に対する報酬を役員報酬と医師給与に分けている例をよく見かけます。理事長と言えども医師としての職務を行っているので分けたくなる気持ちは解りますが、分けている場合に問題となるのは社員総会議事録の作成の仕方です。

理事長に対する報酬のうち役員報酬部分だけを記載する方法をたまに見かけますが、この記載方法では税務調査において形式基準を満たしていないとして医師給与部分を過大役員報酬として否認される可能性があります。

理由は理事長は使用人兼務役員には該当しないからです。

下記は過大役員報酬の損金不算入の形式基準について書かれている法令の抜粋です。

#### 法人税法施行令第70条

定款の規定又は株主総会、社員総会若しくはこれらに準ずるものの決議により役員に対する給与として支給することができる金銭の額の限度額若しくは算定方法又は金銭以外の資産の内容を定めている内国法人が、各事業年度においてその役員に対して支給した給与の額（法第三十四条第五項に規定する使用人としての職務を有する役員（第三号において「使用人兼務役員」という。）に対して支給する給与のうちその使用人としての職務に対するものを含めないで当該限度額等を定めている内国法人については、当該事業年度において当該職務に対する給与として支給した金額のうち、その内国法人の他の使用人に対する給与の支給の状況等に照らし、当該職務に対する給与として相当であると認められる金額を除く。）の合計額が当該事業年度に係る当該限度額及び当該算定方法により算定された金額並びに当該支給対象資産の支給の時における価額に相当する金額の合計額を超える場合におけるその超える部分の金額

使用人兼務役員については、社員総会で使用人部分（医師給与部分）を含めないで役員報酬部分だけの金額を定めている場合でも、過大役員報酬の形式基準を満たすということです。

したがって、使用人兼務役員となれる理事であれば、社員総会議事録の記載は役員報酬部分だけでも大丈夫ですが、理事長は使用人兼務役員には絶対に該当しませんので、社員総会議事録には役員報酬部分と医師給与部分の合計額を記載する必要があります。

使用人兼務役員とは部長、課長その他法人の使用人としての職制上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事する役員をいいますが、理事長、監事、副理事長、専務理事、常務理事その他これらに準ずる職制上の地位を有する役員は使用人兼務役員には該当しません。

## 医療法人の使用人に理事長の配偶者や親族がいる場合

法人税法上、下記のいずれかに該当する者は役員とみなされ、役員給与の損金不算入の規定等が適用されます。このように役員とみなされる者を「みなし役員」といいます。

1. 法人の取締役、執行役、会計参与、監査役、理事、監事及び清算人
2. 法人の使用人（職制上使用人としての地位のみを有する者に限る。）以外の者でその法人の経営に従事しているもの
3. 同族会社の使用人のうち、下記の要件を全て満たす者で、その会社の経営に従事しているもの

(イ) その使用人の同族グループが、その会社の株主グループの上位3位までに入っており、かつ、上位3位の持ち株割合の合計が50%を超えていること。

(ロ) その使用人の同族グループの持ち株割合が10%を超えていること。

(ハ) その使用人の持ち株割合が5%を超えていること。

このみなし役員の規定により、株式会社等では代表取締役の配偶者や親族の多くが役員とみなされており、給料も定期同額給与となるように毎月定額で支払っています。

ところが、医療法人の理事長の配偶者や親族の場合は、上記の判定のうち3の規定は適用されません。理由は医療法人は同族会社ではないからです。

それなのに立場は使用人である理事長の配偶者や親族を、みなし役員になると勘違いして、給与は定期同額給与でなければ駄目とか、賞与は事前確定届出をしなければ認められないと勘違いしている例を見かけます。

このような勘違いは税理士だけでなく、税務職員にも見受けられます。

立場は使用人である理事長の配偶者や親族は、いくら医療法人の出資持分権を持っていてもみなし役員には該当しませんので、他の使用人と同様に賞与も支払えますし、毎月の給料の金額が変動しても問題ありません。

ただし、過大な使用人給与の損金不算入の規定は適用されますので、不相当に高額であると税務署が判断する部分は損金不算入となります。

No. 80 「医療法人制度を正しく理解するための基礎講座Ⅲ」に続く。

平成21年4月10日

西岡税理士・行政書士事務所

<http://www013.upp.so-net.ne.jp/nishioka/>

文責 西岡秀樹