

第2章 医療法人の法人税

第1節 法人税法上の法人の種類

1 法人税法上の種類

法人税法上の法人は、普通法人、公共法人、公益法人等及び協同組合等に区分され（法法2五、六、七、九）、それぞれにおいて、異なる課税関係が定められています。

医療法人は、社会医療法人が収益事業の所得のみに課税がなされる公益法人等に該当し、他の医療法人は全所得に対して課税がなされる普通法人に該当します。

国税庁長官から承認を受けた特定医療法人（措法67の2）は、低率課税がなされますが、普通法人と同様に全所得課税です。

2 持分の定めのある医療法人と持分の定めのない医療法人

医療法人には、経過措置型医療法人である持分の定めのある医療法人と、持分の定めのない医療法人とがあります。持分の定めのない医療法人には、財団医療法人と、持分の定めのない定款を定めた社団医療法人が該当します。持分の定めのない医療法人は、資本金等の額の定めのない法人であり、交際費課税、寄附金課税、中小法人の判定、法人住民税の均等割などにおいて、持分の定めのある医療法人と課税関係が異なります。

3 内国法人と外国法人

法人税法上の法人は、国内に本店又は主たる事務所を有する内国法人（法法2三）と内国法人以外の法人である外国法人（法法2四）とに区分されますが、国外に本店を設置する医療法人は存在しません。

第2節 医療法人の資本金等

1 資本金等の額

(1) 資本金等の額とは

資本金等の額とは、法人が株主等から出資を受けた金額をいいます（法2十六）。

持分の定めのある医療法人が、出資者から出資を受けた金額は、資本金として経理され、法人税法上の資本金等の額となります（法令8①一）。

持分の定めのない医療法人の資本金等の額はありません。

(2) 持分のある医療法人が持分のない医療法人に移行した場合

① 資本金等の額

持分の定めのある医療法人から持分の定めのない医療法人に移行した場合における資本金等の額は、定款変更直前の資本金等の額の全額を減額するため、ゼロとなります（法令8①十四）。

また、持分の定めのない医療法人で、平成20年4月30日前に資本金等の額を有していた法人についても、同日に資本金等の額を有しない法人になったものとみなして、資本金等の額をゼロとしなければなりません（20年改正法令附則5②）。

② 利益積立金額

持分の定めのある医療法人から持分の定めのない医療法人に移行した場合において、出資持分の全部（払戻しを行わない場合）又は一部（出資額を下回る額での払戻しを行った場合）の払戻しをしなかったときは、利益が生ずるとの理解の下に、その利益は、益金不算入となり（法令136の4②）、利益積立金額を構成するものとされています（法令9①一チ、9の2①一チ）。

また、持分の定めのない医療法人で平成20年4月30日前に資本金等の額を有していたものについても、同日に資本金等の額を有しない法人になったものとみなして、減少させる資本金等の額と同額の利益積立金額を増加させます（法令9①五、20年改正法令附則6③）。

平成20年度改正により、持分の定めのない医療法人は、すべて利益積立金額のみの法人として整理されています。

2 基金、代替基金

(1) 基金等の表示

基金とは、持分の定めのない社団医療法人に拠出された金銭その他の財産であって、拠出者に対して返還義務を負うものです（医法規則 30 の 37）。

代替基金とは、基金の返還をする場合に、返還をする基金に相当する金額を代替基金として、貸借対照表上の純資産額に計上した金額です。

基金及び代替基金は、貸借対照表上の純資産の部に基金及び代替基金の科目をもって計上しなければなりません（「医療法人の基金について」平成 19 年 3 月 30 日医政発第 0330051 号各都道府県知事宛厚生労働省医政局長通知）。

(2) 税務上の基金の取扱い

基金は、拠出者に返還義務を負うものであり、株主等から出資を受けた金額とは異なるため、貸借対照表の純資産の部に計上されていても、資本金等の額には該当せず、税務上、債務とされています。

(3) 税務上の代替基金の取扱い

代替基金も基金と同様に、貸借対照表の純資産の部に計上されていても、利益剰余金からの振替により生ずるものであり、株主から出資を受けたものとは異なるものであることから、資本金等の額には該当しません。

3 同族会社税制の非適用

同族会社とは、「会社の株主等（その会社が自己の株式又は出資を有する場合のその会社を除く。）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又は出資（その会社が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の 100 分の 50 を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合その他政令で定める場合におけるその会社」をいいます（法法 20）。

会社法上の会社である株式会社、合名会社、合資会社又は合同会社や、外国の法令に準拠して設立された外国会社、資産流動化に関する法律上の特定目的会社などは「会社」ですが、医療法人は、「会社」ではありません。

このため、役員給与の損金不算入（法法 34 ①二・三）や、特定同族会社

の特別税率（法法 67）、役員とみなされる使用人（法令 7①二）などの同族会社に関して定められている法人税法上の規定は、医療法人に対しては適用されません。

同族会社等の行為計算の否認規定（法法 132、所法 157、相法 64）については、医療法人が次のすべての要件に当てはまる場合には適用があります。

- ① 3以上の病院その他の事業所を有すること
- ② その事業所の2分の1以上にあたる事業所につき、その事業所の院長その他の事業主宰者又はその親族等が前にその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
- ③ 上記②の事実がある院長等がその医療法人の発行済株式数又は出資の総数の3分の2以上を保有すること。

なお、同族会社等の行為計算の否認規定については、上記の要件に該当しない非同族会社であっても、その適用が認められた判決があります²。

² 広島高裁昭和 43 年 3 月 27 日判決（昭和 42 年（行コ）第 15 号法人税更正決定取消請求控訴事件（棄却）（確定））

「 法人税法が同族会社の行為計算の否認規定を設けたのは、同族会社の社員構成の特殊性によるものであり、同族会社にあつてはとかく租税回避行為が行なわれがちであるところから、適正な課税を行おうとする趣旨に出たものであつて、非同族会社について右の如き規定がないからといつて、経済的合理性を無視した不自然な行為計算をとることにより、法人税を回避軽減したこととなるような場合に、その行為計算の否認が許されないと解すべき理由はない。 」

第3節 所得金額の計算

1 普通法人に該当する医療法人

社会医療法人以外の医療法人は普通法人に該当し、各事業年度のすべての所得に対して法人税が課税されます。

全所得課税という点では、特定医療法人も同様であり、他の持分の定めのない医療法人と特定医療法人が異なるのは、税率のみです。

2 公益法人等に該当する医療法人（社会医療法人）

社会医療法人は、公益法人等に該当し、収益事業から生ずる所得に対してのみ法人税が課税されます。医療法人が行う医療保健業は、収益事業に該当しますが、社会医療法人が行う医療保険業は、収益事業の範囲から除外されています（法令5①二十九条）。

なお、社会医療法人が解散した場合には、全所得に対して課税が行われます。

なぜならば、社会医療法人が解散すると、社会医療法人の承認要件である救急事業等確保事業を実施しなくなることから、社会医療法人の認定は取り消され（医法64の2）、累積所得金額に対する課税がなされた上で（法64の4）、普通法人に移行することになるためです。

第4節 収益の計上時期

1 収益の計上時期

医療法人が患者に行う医療行為は、患者との間で口頭による治療契約を結んだ上で行われており、治療契約は、民法上の準委任契約（民法656）と解されています。準委任契約は、委任契約が準用されますが、委任契約については、「当事者の一方が法律行為をすることを相手方に委託し、相手方がこれを承諾することによって、その効力を生ずる。」（民法643）とされています。

そして、この収益の計上時期は、役務の提供（医療行為）が完了した時点となります。

つまり、入金の有無に関わらず、患者の診療が終了した段階で収益を計上することになります。治療費の一部を保険請求できる場合には、病院窓口で患者の一部負担金のみが入金となるため、残額を未収入金に計上しなければなりません。期中、現金基準で売上を計上している場合には、期末に未収入金を計上することになります。

2 窓口収入

(1) 自己負担割合

窓口収入とは、外来患者や入院患者の一部負担金につき、病院の窓口で入金される金額をいいます。入院患者に対しては、定期的に締め日を設けて請求し、口座振込又は窓口にて入金してもらうのが通例です。保険診療の一部負担割合は、国保及び社保では3割、老人保健医療では1割（高額所得者は3割）となっています。

また、乳幼児医療や母子家庭等の公費受給者証の提示があれば、国又は都道府県等が患者の一部負担金を負担するため、窓口収入はありません。後日、国又は都道府県等に請求することになります。社会保険の適用のない自由診療の場合には、治療費の全額が窓口収入となります。

(2) 入院収入

入院患者の一部負担金は、定期的に締め日を設けて請求をしているので、期末において未請求のものや未入金のものがないかの確認が必要です。

患者へ請求し、未収となっているものは、電子カルテを導入している医

療機関では、電子カルテのデータを確認することにより把握が可能です。

また、レセプトコンピュータを導入している医療機関は、レセプトコンピュータのデータや未収金台帳などにより把握が可能です。

期末において診療行為を行ったが、患者への請求を行っていないというケースもないとは限りませんが、このようなものは、ヒアリング等により把握するしかありません。

(3) 現金実査

窓口収入はその大部分が現金であるため、現金過不足や不正が起こり易く、毎日きちんと管理（実査）する必要があります。そのため、2名で管理する体制をお勧めします。また、上司が予告なく現金実査を行うことも不正の防止に効果的です。

(4) 自由診療報酬の注意点

自由診療報酬には、健康診断、診断書作成収入、歯科のインプラント収益などがあります。これらは保険請求の対象とならないため、計上漏れがないよう管理する必要があります。また、消費税の課税取引となることにも注意してください。

(5) 一部負担金の免除

従業員に対して福利厚生の一環として、一部負担金を免除している医療機関があります。一般的な診療報酬の値引きは、保険医療機関及び保険医療養担当規則5条により禁止されています。また、免除分を何も処理せず、その金額が多額であるときは、レセプトコンピュータのデータから徴収しなかった金額が把握できるため、その原因が税務上問題となることがあります。このため、一部負担金の免除をする場合でも、窓口では、一度、支払いをしてもらい、その後、給与を支給するときに一緒に返金することで、税務上及び医療法上の問題を回避することができます。この場合には、福利厚生費と診療収益の両建ての会計処理をしなければなりません。社会保険診療報酬が5,000万円以下の医療法人はその社会診療報酬に係る経費を概算で計算することができます（措法67）が、両建て処理をしなかった結果、税務調査で免除分の収入計上漏れが指摘され、概算計算を否認された事例もあります。

(仕訳例)

(1) 従業員の治療費のうち自己負担部分3千円は、医療法人が負担することになっています。

現金 3千円 / 外来診療収益 3千円

(2) 翌月の給与と一緒に返金します。

福利厚生費 3千円 / 現金 3千円

また、理事長など特定の者について、従業員と異なる基準で一部負担金の免除をしている場合には、その免除額は税務上の役員賞与となるものと考えられます。

3 社会保険診療報酬

(1) 締め日及び入金日

医療法人の保険請求の手続きは、毎月月末に締め、翌月10日までにレセプト（診療報酬明細書）を保険者へ提出します。請求した金額は、請求月の翌々月に入金されます。このため、期末では2か月分の医業未収金が計上されているはずですが、

(2) レセプト返戻・減額査定

保険者への請求額は、必ず2か月後に入金されるとは限りません。レセプトの一部に不備があった場合には、審査支払機関（社会保険診療報酬支払基金・国民健康保険団体連合会）から差し戻され、その部分の入金はありません。これを返戻といいます。その原因としては、保険証の記号・番号の不備、診療内容と病名の不一致などがあります。返戻された場合、支払が遅れるだけで、診療報酬が減らされた訳ではありませんので、売上を取り消してはいけません。その後、適正な内容に修正し、再提出をすれば入金されます。

一方、請求額から減額、減点される場合（減額査定）があります。この場合の会計処理は、減額の通知（入金）があった月に「保険等査定減」の科目で売上の取消しをします。決算月（3月）とその前月（2月）の診療報酬について2か月後に減額査定があった場合、3月末の決算調整仕訳で、

売上を取り消します。法人税法上、事業年度終了の日の現況により適正に見積もることになります（法基通2-1-4）ので、減額査定後の金額（減額された金額のうち、再請求する金額を含みます。）が適正な見積額と解されます。その減額査定に不服の場合、6か月以内に再審査請求をすることができます。減額査定があった月の翌月までに、再請求をするかどうかを検討し、再審査請求をする場合には、再審査請求をした月の診療収益に計上します。

（仕訳例）

- (1) 5月診療、6月10日に100万円で請求しました。
 医業未収金 100万円 / 診療収益 100万円
- (2) 7月25日に、10万円減額されて入金されてきました。
 預金 90万円 / 医業未収金 100万円
 保険等査定減 10万円 /
- (3) 8月10日に、7月診療分110万円と、減額された分の10万円を合わせて請求しました。
 医業未収金 120万円 / 診療収益 120万円

なお、減額査定があった場合、患者の一部負担金も売上の取消しをし、返還しないといけません。しかし、返還請求は、その患者自らが各健保組合等から送られてくる医療費通知をもとに医療機関に対して行うことになっており、医療法人が実際に返還することはあまり多くありません。実務上、一部負担金については、実際に返還請求があったときに売上の取消しを行うのが通例です。

4 自賠責保険診療による収入

自賠責保険（自動車損害賠償責任保険・自動車損害賠償責任共済）とは、自動車損害賠償保障法によって、自動車及び原動機付自転車に加入が義務付けられている損害保険です。自賠責保険診療による収入は、医療法人から損害保険会社に治療費を請求するので、患者が窓口で金銭を支払うことはありません。

交通事故でムチ打ちになった場合など、治療期間が数週間から数か月に及びますが、この場合にも、診療報酬の計上は毎回の診療が終了した時と

なります。

一方、保険請求は、患者の治療費がある程度固まった時点で行われますので、期末においては、保険請求をしていない診療報酬を集計して未収金に計上する必要があります。

保険請求後の入金日について、医師会と損害保険協会及び損害保険料率算出機構との申し合わせでは、①自賠責保険のみの請求の場合には、請求書類の受付日から2か月以内に支払を行い、②自賠責保険と任意保険の一括請求の場合には、請求書類の受付日から翌月末日までに支払うこととなっています。

しかし、多くの場合、保険会社と被害者（患者）との間で過失相殺をめぐり協議中であつたり、被害者が保険料を滞納しているなどの理由により、決まった時期に入金されないことも少なくありません。定期的に入金がされないため、自賠責管理台帳を作成し、期末に未収金の計上漏れがないように日々管理をする必要があります。

また、自賠責保険収入の入金口座は、損害保険会社ごとに指定することができますが、1つの口座で管理するのがよいでしょう。

5 休日・夜間診療の委託料

医療法人は都道府県医師会から委託を受け、輪番で休日・夜間診療を行う場合があります。この場合、診療費は患者負担で、診療報酬は医療法人の売上となりますが、その他、医療法人に対し医師会から委託料が支給されます。医療法人が受け取る委託料は、1休日1医療単位を基礎として計算されますので、未請求の委託料についても収益計上しなくてはなりません。また、締め日及び入金日は、契約により異なりますので、必ず確認をしてください。

なお、この委託料は、消費税の課税売上となります。

6 健康診断・予防接種の自治体補助金

患者が健康診断や予防接種を受ける場合に、市町村が診察料の一部を補助することがあります。この補助金は、医療法人が各市町村へ請求するのですが、保険請求のように請求日と入金日が決まっていません。医療法人によっては、3か月単位、6か月単位に請求しているようです。

未請求のまま期末を迎えたときは、未収入金に計上されているか確認が

必要です。

また、各市町村へ請求をしても未入金で期末を迎えることもあります。各市町村等への請求額は、保険請求のようにレセプト総括表の控えがないため、きちんと管理をし、売上の計上漏れがないように気を付けてください。

その他、各自治体に請求するものとして、公費負担（老人・乳幼児・母子家庭等）する治療を行った場合に作成する書類の事務手数料がありますが、上記と同様に請求日と入金日が決まっていませんので、気を付けてください。

7 矯正歯科の診療報酬

矯正歯科で行われる歯列矯正収入について、国税庁のホームページの所得税質疑応答事例で紹介されていますが、基本的には、医療法人においても同じ取扱いと考えられます。

歯列矯正には、通常、数年の治療期間を必要とします。この場合に、治療期間を通じての基本料金、矯正装置の代金及び装着料を治療の開始時に一括して入金してもらうことも少なくありません。

この歯科矯正の基本料及び矯正料（「基本料等」といいます。）の収益計上時期は、患者との契約に応じ、次のようになります。

- ① 矯正装置の装備などの役務提供が完了したときに、基本金等の全額について請求し受領することになっている場合には、その役務提供の完了した日
- ② 期間の経過又は役務の提供の進捗に応じて、基本料等を請求している場合には、その期間の経過した日又はその役務提供の完了した日
- ③ 上記以外の場合には、次によります。
 - イ 支払日が定められている場合には、その支払日
 - ロ 支払日が定められていない場合には、その支払を受けた日又は請求日
 - ハ 上記イ及びロのうち、支払日が矯正治療を完了した日後となっている場合には、矯正治療の完了した日

8 仕入割戻し

医療法人が医薬品の仕入れを行う場合に、年度の仕入高に応じて仕入割戻しを受けている場合があります。この仕入割戻しは「雑収入」として収