

Q1 医療法人が個人から土地を借りて診療所を建設する場合、土地の賃貸にかかる権利金や地代の設定の仕方によって、医療法人と個人それぞれについてどのような課税関係が生じますか。

A ポイント

- (1) 医療法人が個人の土地に借地権を設定した場合、次の①～③のいずれかに該当する場合は課税関係は生じませんが、そうでない場合は権利金の認定課税が行われます。
- ①通常支払われる権利金の金額が支払われる
 - ②相当の地代が支払われる
 - ③土地の無償返還に関する届出書を提出している
- (2) 地主個人に対しては、借地権設定の対価がその土地の更地価額の1/2を超えるものは、土地の譲渡所得とみなされ、1/2以下の場合には、不動産所得となります。

1. 医療法人が個人から土地を借りて診療所を建設した場合の権利金や地代の支払いと課税関係

医療法人が個人の土地に借地権を設定した場合、有償で時価相当額の借地権を取得するだけであれば課税関係は生じませんが、権利金及び地代の額によっては権利金の認定課税が行われます。

(1) **通常支払われるべき権利金の金額が支払われた場合**——課税関係は生じません。

通常支払われる権利金の金額とは ⇒ 土地の自用地としての価額（更地価額）×借地権割合

(2) **通常支払われるべき権利金の金額に満たない金額が支払われた場合**

この場合、相当の地代の金額の支払いの有無によって次のような取扱いになります。

- ① **相当の地代が支払われている場合**——課税関係は生じません。
- ② **相当の地代が支払われていない場合**——借地権の贈与を受けたものとして受贈益が認定課税されます。受贈益とされる金額は、次の算式によります。

$$\text{受贈益とされる金額} = \text{土地の更地価額} \times \left(1 - \frac{\text{実際に収受している地代の年額}}{\text{相当の地代の年額}(\ast)} \right) - \text{実際に収受している権利金の額}$$

※ 算式の相当の地代の年額は、実際に収受している権利金の額等があっても、ないものとして計算した金額によります。

相当の地代の金額とは ⇒ 「当該土地の更地価額」×6%

「当該土地の更地価額」とは、借地権設定時における当該土地の通常取引価額いわゆる時価を原則としますが、課税上弊害がない限り、下記(1)～(3)の金額によることもできます。

- (1) 公示価格等から合理的に算定した価額
- (2) 相続税評価額
- (3) 相続税評価額の過去3年間の平均額

よほど特殊な事情がない限りは課税上弊害があると認められることはありませんので、実務

上これらのうち最も有利な価額を任意で選択することになります。

また、通常支払われる権利金の金額に満たない金額が支払われている場合には、上記の金額に更に次のような修正を加えた後に、6%を乗じた金額が相当の地代の金額となります。

相等の地代 の金額	=	選択した 金額	権利金 の額	×	選択した金額	×	当該土地の更地としての通常 の取引価額	×	6%
--------------	---	------------	-----------	---	--------	---	------------------------	---	----

ここで、権利金の支払いが全くない場合、上記算式中権利金の額が0円となり、単純に選択した金額×6%が相当の地代の金額となります。

(3) 権利金の支払いが全くない場合 (例えば、理事長個人所有地を借りる場合などに多いでしょう)

① 相当の地代の支払いがある場合——課税関係は生じません。

② 相当の地代の支払いがない場合

イ「土地の無償返還に関する届出書」の提出がある場合——課税関係は生じません。

借地権の設定に際して、これにより支払う地代の額が上記の相当の地代に満たない場合であっても、その借地権設定契約書において将来借地人がその土地を無償で返還する旨の定めがあり、かつ、「土地の無償返還に関する届出書」を地主との連名により遅滞なく、地主の納税地の所轄税務署長に届け出たときは借地権の譲渡があったものとされません。

(注) 無償返還に関する届出は、多少とも権利金の授受があったときはできません。

ロ 無償返還届出書の提出がない場合——借地権受贈益が認定課税されます。

課税される金額は、上記(2)で権利金を0円として計算した金額になります。

2. 医療法人が個人の土地に診療所を建てた場合の課税関係計算事例

具体例 医療法人が個人所有の下記の土地を借りて診療所を建設した場合の、医療法人と貸した個人それぞれの課税関係を見てみましょう。

○土地の更地価額 4,000万円 ○借地権割合 60%

○土地の取得価額 1,500万円 ○仲介手数料 100万円

○相続税評価額 3,000万円 ○相続税評価額の過去3年間の平均額 2,500万円

1. 医療法人の課税関係

(1) 権利金の額が2,400万円の場合——課税関係は生じません。

(2) 権利金の額が2,000万円の場合

相当の地代の金額 $(2,500万円 - 2,000万円) \times 2,500万円 / 4,000万円 \times 6\% = 75万円$

① 地代年額が75万円以上の場合——課税関係は生じません。

② 地代年額が75万円未満の場合——借地権受贈益の認定課税

例えば、実際に収受している地代年額60万円の場合

$4,000万円 \times (1 - 60万円 / 150万円) = 2,400万円$

$2,400万円 - 2,000万円 = 400万円 \dots \dots$ 借地権の金額

(3) 権利金の支払いが全くない場合 ⇒ 1の(3)によることとなります。

2. 地主個人の課税関係

(1) 権利金の額が2,400万円の場合

借地権設定の対価がその土地の更地価額の1/2を超えるものは、土地の譲渡所得とみな

され、譲渡所得は所有期間によって下表の区分により他の所得と分離して課税されます。

2,400万円

$$\text{取得費} = 1,500 \text{万円} \times \frac{2,400 \text{万円} + 4,000 \text{万円}}{2,400 \text{万円} + 4,000 \text{万円}} = 900 \text{万円}$$

$$\text{譲渡所得} = 2,400 \text{万円} - (900 \text{万円} + 100 \text{万円}) = 1,400 \text{万円}$$

	1月1日における所有期間	税 率
長期譲渡所得	5年超	20% (所得税15%、住民税5%)
短期譲渡所得	5年以内	39% (所得税30%、住民税9%)

(2) 権利金の額が2,000万円の場合

権利金の額が更地価額の50%以下の場合は、不動産所得となります。

$$\text{不動産所得} = 2,000 \text{万円} - 100 \text{万円} = 1,900 \text{万円}$$

なお、地代部分は(1)、(2)の場合ともに不動産所得となります。また、医療法人が借地権受贈益の認定課税される場合でも、地主個人には課税されません。

Q2 現在診療に使用している医療機器を処分して新しい医療機器を購入する予定ですが、除却処分に関する税務上の取扱いはどのようになっていますか。

また、処分する医療機器に、まだ市場価値があるもの下取りに出す場合の取扱いも教えてください。

A

ポイント

- (1) 処分する医療機器の未償却残高及び産業廃棄物処理業者等にかかる処分費用等は資産損失として医療の事業所得の必要経費に算入できます。
- (2) 診療に使用していた医療機器を下取りに出した場合の損失または利益は、医療の事業所得ではなく、資産の譲渡所得になります。

1. 診療に使用している医療機器を除却する場合の税務上の取扱い

- ① 事業用の固定資産を取り壊したり、除却したりした場合の損失は、その事業の所得の計算上、必要経費に算入できます。ただし、保険金、損害賠償金などにより補填される部分の金額、及び資産の譲渡により又はこれに関連して生じたものは、必要経費に算入されません。
- ② したがって、古い医療機器を除却するための費用（その医療機器の未償却残高、処分費用等）は、それ自体、医療事業について生じた費用として必要経費となります。
必要経費に算入される金額は、次の算式で計算される金額となります。

$$\text{医療機器の未償却残高} - \text{処分可能見込額} + \text{除却費用} = \text{資産損失の必要経費算入額}$$

また、新しい医療機器の購入に要した費用は、新しい医療機器の取得価額となり、減価償却の対象になります。

計算例 帳簿価額50万円の医療機器を除却した。産業廃棄物処理業者に5万円の費用がかかった場合の資産損失の金額の計算は次のようになります。

$$\begin{array}{ccccccc} \text{(医療機器の未償却残高)} & & \text{(処分可能見込額)} & & \text{(除却費用)} & & \text{(資産損失の必要経費算入額)} \\ 50\text{万円} & - & 0 & + & 5\text{万円} & = & 55\text{万円} \end{array}$$

2. 診療に使用していた医療機器を下取りに出す場合の税務上の取扱い

① いわゆる「下取り」は、その下取りされた価額によってその資産が譲渡されたことにほかなりません。所得税法における譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいうようになっており、事業用に供されている資産であるとか非事業用の資産であるとかによる区別はなく単に資産の譲渡そのものを表しています（ただし、棚卸資産や少額の減価償却資産については譲渡所得の対象から除かれています）。

② 診療に使用していた医療機器の下取りは、減価償却資産の譲渡で、棚卸資産や少額の減価償却資産の譲渡には当たりませんから譲渡所得として課税されることとなります。

したがって、診療に使用していた医療機器を下取りに出して損失が生じた場合、医療の事業の損失ではなく、資産の譲渡所得の損失が生じたこととなります。この場合の譲渡損失は、次の算式で計算することとなります。

$$\text{下取価額} - (\text{取得費} + \text{譲渡費用}) = \text{譲渡損}$$

ここで、取得費は、原則としてその資産の購入価額又は製作価額と取得に要した付随費用の合計額をいいますが、減価償却資産については下取時までの減価償却費の累積額を差し引いた、いわゆる未償却残高をいいます。

計算例 帳簿価額100万円の医療機器を60万円で下取りに出した場合の譲渡所得の損失の金額の計算は次のようになります。

$$\begin{array}{ccccccc} \text{(譲渡収入)} & & \text{(取得費)} & & \text{(譲渡費用)} & & \text{(譲渡所得)} \\ 60\text{万円} & - & (100\text{万円} & + & 0) & = & \Delta 40\text{万円} \end{array}$$

③ なお、下取損失は、医業の事業所得やその他の所得から控除する「損益通算」が認められますから、結果として、その分だけ課税所得が少なくなります。

④ 下取りに出して譲渡益が出る場合の譲渡所得は、次の算式で計算することとなります。

$$\text{下取価額} - (\text{取得費} + \text{譲渡費用}) - \text{特別控除額} (50\text{万円}) = \text{譲渡所得}$$

譲渡所得の金額は、譲渡による総収入金額からその資産の取得費及び譲渡に要した費用の合計額を差し引き、さらにその残額から譲渡所得の特別控除額(50万円)を差し引いて計算します。

計算例 帳簿価額40万円の医療機器を100万円で下取りに出した場合の譲渡所得の金額の計算は次のようになります。

$$\begin{array}{ccccccc} \text{(譲渡収入)} & & \text{(取得費)} & & \text{(譲渡費用)} & & \text{(特別控除額)} & & \text{(譲渡所得)} \\ 100\text{万円} & - & (40\text{万円} & + & 0) & - & 50\text{万円} & = & 10\text{万円} \end{array}$$

⑤ なお、下取りに出した資産が、いわゆるスクラップ化したために素材としての価値しかないような場合には、その下取損失は、譲渡所得の損失としないで、資産損失として事業所得の必要経費となります。