

Q1 個人診療所を息子に承継させるに当たって、土地・建物は賃貸にする予定ですが、現在使用している医療機器についてはどのようにして息子に移していくとよいのでしょうか。税務上の取扱い、留意点についても教えてください。

A

ポイント

- (1) 医療機器の移転には、贈与、譲渡、賃貸の3通りの方法が考えられます。
- (2) 譲渡の場合、売却価額から帳簿価額を差し引いた譲渡益をもとに親に譲渡税が課税され、取得した医療機器の減価償却費は子の事業所得の必要経費となります。譲渡の場合、消費税の課税対象になりますので、課税事業者の場合、譲渡時期の検討も必要でしょう。
- (3) 贈与の場合、医療機器の調達価額をもとに子に贈与税が課税され、賃貸の場合、親と子が生計を別にしていれば、その賃貸料が貸主である親の雑所得となる一方、借主である子の事業所得の必要経費となります。

1. 医療機器の後継者への移行

(1) 親が子に譲渡する場合

- ① 親が子に医療機器を移転する方法の一つに譲渡があります。譲渡は、子から対価をもらって医療機器を譲り渡す方法で、この場合、売却した親には次の所有期間に応じた算式による譲渡益に対して所得税が課されます。

【親の所有期間が5年以下の場合】

$$\text{譲渡益} = \text{譲渡価額} - (\text{取得費} + \text{譲渡費用}) - 50\text{万円 (特別控除)}$$

(注) 取得費 = 取得価額 - 減価償却累計額

【親の所有期間が5年超の場合】

$$\text{譲渡益} = \{ \text{譲渡価額} - (\text{取得費} + \text{譲渡費用}) - 50\text{万円 (特別控除)} \} \times 1/2$$

上記算式によって譲渡益が生じる場合には、給与所得、事業所得等の他の所得と合算し所得税が課されます。また、譲渡損が出た場合には他の所得と相殺（損益通算）して所得税を計算することができます。

- ② 譲渡によって医療機器を取得した子は、その取得価額をもとに計算した減価償却費を事業所得の必要経費に算入します。その場合、医療機器は中古資産に該当しますので、下記の算式により耐用年数を見積もります（簡便法）。

(1) 法定耐用年数のすべてが経過している場合

$$\text{法定耐用年数} \times 0.2$$

(2) 法定耐用年数の一部が経過している場合

$$\text{法定耐用年数} - \text{経過年数} + \text{経過年数} \times 0.2$$

(注) 1年未満の端数は切り捨て、2年に満たないときは2年となります。

【計算例】 法定耐用年数6年の医療機器を3年4ヵ月経過後に売買により取得した場合の残存耐用年数を簡便法で計算してみましょう。

$$\begin{aligned} & (\text{法定耐用年数}) \quad (\text{経過年数}) \quad (\text{経過年数}) \\ & 6\text{年} \quad - \quad 3\text{年}4\text{ヵ月} \quad + \quad 3\text{年}4\text{ヵ月} \times 0.2 \\ & = 72\text{月} - 40\text{月} + 40\text{月} \times 0.2 = 40\text{月} = 3.33\text{年} \Rightarrow 3\text{年} \cdots \text{残存耐用年数} \end{aligned}$$

(2) 親が子に贈与する場合

親が子に医療機器を移転するもう一つの方法に贈与があります。この場合、暦年課税で年間110万円までの基礎控除がありますので、110万円以内であれば無税で医療機器を移転することができます。そして、相続税評価額が110万円を超える場合には子に贈与税が課されます。贈与税額算定の基礎となる相続税評価額は、承継する医療機器の調達価額で評価されます(調達価額は、医療機器の新品価額から減価償却の累計額を差し引いた金額です)。

また、贈与を受けた子は贈与時点での親の帳簿価額を引き継ぎ、その帳簿価額をもとに計算した減価償却費を事業所得の必要経費に算入します。

(3) 親が子に賃貸する場合

子に医療機器を使用させるためには、賃貸という方法もあり、高額医療機器については特に賃貸を検討する必要があります。というのは、医療機器が高額である場合は贈与すると贈与税の負担が大きく、また、譲渡すると売り手である親に消費税が課税されるからです。

賃貸料は、市場価格を参考にして適正な価格で賃貸するのが一般的です。医療機器の賃貸料を収受している場合、その賃貸料は貸主である親の雑所得となります。一方、賃貸料を支払っている子はその金額を事業所得の必要経費に算入することができます。しかし、生計を一にしている親子間の場合には、上記賃料は親の雑所得にはならず、子の事業所得の経費にも算入されません。ただし、医療機器の減価償却費・償却資産税等が子の事業所得の必要経費に算入することができます。

2. 譲渡時期による消費税課税の取扱いの違い

(1) 医療機器の譲渡に対しては、親が課税事業者である場合、消費税課税の問題がありますので、特に高額な医療機器については、消費税対策も必要です。消費税については、2年前の自由診療や医業外収入などの課税売上高が年間1,000万円超であるときは、消費税の課税事業者となり課税売上に対し消費税が課税され、一定額を納付しなければなりません。

(2) ただし、譲渡時期を工夫することで消費税が課税されることなく、医療機器を譲渡することができます。それは、親が免税事業者に該当した時に譲渡すれば、消費税が課税されることなく子に医療機器を移転することができるからです。前々年(基準期間といいます)の課税売上高が1,000万円以下になると、免税事業者となり消費税の納税義務が免除されますので、課税事業者である親が子に事業承継を行って2年後ということになります。

【事例】 消費税の課税事業者である親から事業承継に伴い、医療機器を子に1,500万円で譲渡した場合。

親は、 $1,500\text{万円} \times 5\% = 75\text{万円}$ の消費税等を納付しなければなりません。

Q2 平成19年度の税制改正で、法人の支給する役員給与の「定期同額給与」、「事前確定届出給与」について改定があったようですが、どのようになったのですか。

A

ポイント

- (1) 昨年の税制改正で、役員給与の取扱いが大幅に変更され、損金に算入される役員給与は、定期同額給与、事前確定届出給与、利益連動給与とされました。
- (2) 今年度の改正で、職制上の地位変更等で改定された定期給与も「定期同額給与」とする、事前確定届出給与の届出期限を社員総会等の日から1月経過日（会計期間開始日から4月経過日後である場合は4月経過日）とするなどの変更がなされ、平成19年4月1日以後に開始する事業年度について適用されます。

1. 昨年の税制改正で大幅に変更された役員給与の取扱い

- (1) 昨年、会社法の施行や役員への給与等の支払い方法の多様化など役員を取巻く様々な社会情勢の変化に対応するため、役員給与の取扱いは大幅に変更され、役員に対する給与（使用人兼務役員の使用人分給与、退職給与を除く）のうち損金の額に算入されるものは次の3つとされました。
 - ① 支給時期が1月以下の一定の期間ごとであり、かつ、当該事業年度の各支給時期における支給額が同額である給与その他これに準ずる給与（**定期同額給与**）
 - ② その役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与で、所定の時期までに、納税地の所轄税務署長に一定の事項を記載した届出をしている場合のその給与（**事前確定届出給与**）
 - ③ 同族会社に該当しない法人がその業務を執行する役員に対して支給する利益に関する指標を基礎として算定される給与で、一定の要件を満たすもの（**利益連動給与**）
- (2) 一般の医療法人の場合、③が適用されることはないと考えられ、①と②の要件に該当する役員給与が一般の医療法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金に算入されることとなります。
- (3) 損金に算入される役員給与は、その役員の職務執行期間開始前にその職務に対する給与の額が定められているなど支給時期、支給金額について『事前』に定められているものに限られ、既に終了した職務に対して、『事後』に給与の額を増額して支給したものは認められません。

2. 平成19年度税制改正による役員給与の取扱いの変更

(1) 定期同額給与の改定に職制上の地位の変更等の事由を追加

下記①から③までの給与改定がされた場合で、事業年度開始の日から改定の日までの間、改定の日から次の改定の日までの間、次の改定の日から事業年度終了の日までの間の各支給時期における支給額が同額である定期給与についても定期同額給与とする。

① 通常改定

会計期間開始日から3月経過日まで（継続して毎年所定の時期にされる改定で3月経過日後にされることについて特別の事情があると認められる場合は、その時期）にする改定

② 臨時改定事由による改定

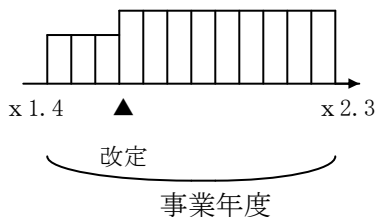
- ・ 職制上の地位の変更（例：平取締役 → 社長）

- ・ 職務の内容の重大な変更（例：組織再編成による職務内容の大幅な変更）
 - ・ その他やむを得ない事情による変更
- ③ 業績悪化改定事由による改定
経営状況の著しい悪化による減額改定

定期同額給与の改定

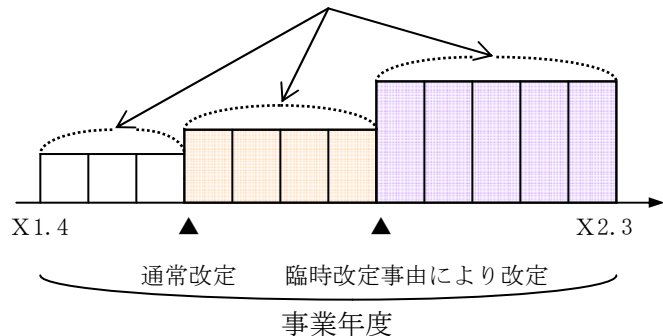
[改正前]

- ・ 会計期間開始日から3月経過日までにする改定
- ・ 経営状況の著しい悪化による減額改定



[改正後]

- ・ 上記①～③の改定
それぞれ毎に定期同額給与に該当するかどうか判定



(2) 事前確定届出給与の届出期限の1か月延長等

- ① 事前確定届出給与の届出期限は、次のとおり
- イ 株主総会、社員総会等の決議により事前確定給与の定めをした場合におけるその決議の日（その日が職務執行開始日後である場合には、職務執行開始日）から1月経過日（同日が会計期間開始日から4月を経過する日後である場合には4月経過日とし、新設法人の場合にはその設立日以後2月を経過する日）
 - ロ 臨時改定事由（その臨時改定事由により新たに事前確定給与の定めをした場合に限る）が生じた日から1月経過日（イに該当する場合を除く）
- （注）臨時改定事由の範囲については、定期同額給与の②と同じ
- ② 直前届出に係る定めの内容を以下の事由に基因して変更する場合の届出期限は、次のとおり
- イ 臨時改定事由… その事由が生じた日から1月経過日
 - ロ 業績悪化改定事由… 事前確定給与の定めの内容変更に関する株主総会等の決議の日から1月経過日（内容変更前の支給日が1月経過日前である場合には、その支給日の前日）
- また、同族会社以外の法人が定期給与を受けていない役員に対し支給する給与については、届出をしなくてもよいことになりました。

改正前の3ヵ月では実務上対応が困難なことから、納税者の実務的要望に応えた改正といえます。

[改正前]

- 職務執行開始日と会計期間開始日から3月経過日とのいずれか早い日

[改正後]

- 通常の届出期限：①又は②のいずれか早い日

