

A10 個人診療所の資産の所有権は院長個人である場合が多く、その個人資産の譲渡とい

うこととなります。その価額は不動産、医療機器等をその時点の時価で算定します。不動産の譲渡益については分離課税の譲渡所得、医療機器や備品等の譲渡益は総合課税の譲渡所得、建物賃貸の保証金や敷金の引継は非課税として取り扱います。

(1) 不動産の譲渡

(ア) 土地の価額

土地はその時点の時価で算定しますが、土地の時価の参考とされるものは公的な評価制度として以下の4種類及び不動産鑑定士による鑑定評価があります。

(a) 公示地価

国土交通省の土地鑑定委員会が1月1日現在の価格を発表するもので公共事業用地の取得価格の算定根拠となります。

(b) 基準地価

各都道府県から7月1日現在の価格が発表されるもので、調査時期が半年ずれていますので、公示地価を補完する役目があります。

(c) 路線価

相続税や贈与税の財産評価に使用されるもので毎年8月ごろ国税庁より発表されます。時価の約80%水準とされています。1月1日現在の価格です。

(d) 固定資産税評価額

固定資産税の算定基準とするため各市町村が3年に1度その年の1月1日現在の価格として決定します。時価の約70%水準といわれています。

(e) 不動産鑑定士による鑑定評価

(イ) 建物の価額

建物についても時価を算定する必要がありますが、時価そのものが曖昧であり、その査定方法は様々です。

そのひとつ方法として、鑑定評価における建物の積算価格を求める方法を適用し、再調達価額（建物を新たに建築するのにかかる減価の総額）から減価修正（再調達価額から物理的、機能的、経済的にどの程度老朽化し、価値が下落しているかを判断する）を行って現在価値を算出する方法もあります。

いずれにしても土地、建物の価額は一つの目安であり、最終的にはこれをもとに協議によって合意された価額です。

(ウ) 不動産の譲渡所得

土地建物を譲渡した場合には、その所得は分離課税の譲渡所得とされます。譲渡した年の1月1日現在の所有期間が5年以内の場合には短期譲渡所得として、譲渡所得に対して一律所得税30%、住民税9%の合計39%の税率で課税されます。

所有期間が5年を超えている場合には、長期譲渡所得として、譲渡所得に対して一律所得税 15%、住民税 5%の合計 20%の税率で課税されます。

また、譲渡損失については、他の所得と分離されているため、事業所得不動産所得、総合譲渡の譲渡所得、雑所得等の黒字と差引して損益通算することはできません。

(2) 医療機器・備品等の譲渡

(ア) 医療機器等の価額

医療機器・備品については、その機器そのものの内容、製造時期からの経過年数、利用状況等を参考に時価の算定をすることになります。

(イ) 医療機器等の譲渡所得

医療機器等を譲渡した場合の所得は、総合課税の譲渡所得となり、総合課税の譲渡所得の金額は次のように計算します。

まず、譲渡金額から、取得費と譲渡費用を差し引いて譲渡益を出します。

次に、この譲渡益から、更に、譲渡所得の特別控除を差し引きます。譲渡所得の特別控除の額は、その年の長期の譲渡益と短期の譲渡益の合計額に対して 50 万円です。

その年に短期と長期の譲渡益があるときは、先に短期の譲渡益から特別控除の 50 万円を差し引きます。(なお、これらの譲渡益が 50 万円以下のときは、その金額までしか控除できません。)

この特別控除の額を差し引いた後の金額が、譲渡所得の金額になります。

短期譲渡所得の金額は全額が総合課税の対象になりますが、長期譲渡所得の金額はその 2 分の 1 が総合課税の対象になります。

(3) 建物賃貸の保証金・敷金の引継

建物賃貸で診療所の第三者への譲渡の場合は、賃貸借契約について賃貸人の承諾の上で、承継人に建物賃貸借契約を引き継ぎ、その際に保証金・敷金の返還請求権を同時に引き継ぐこととなります。この場合、債権をそのままの金額で譲渡したこととなりますので譲渡所得は生じません。また、消費税も課税されないこととなります。

(4) 従業員の引継と従業員退職金

従業員はいったん退職してもらい、その時点で前院長が退職金を支払い清算します。その上で新院長が従業員採用の面接を行う際に、まず旧診療所の就業希望者と面接を行い、採用条件に合うかどうか判断することになります。

(5) 患者引継ぎの対価の所得区分

(ア) 医師が患者を引き継いだことにより支払う対価は、営業権の対価ではなく、患者

を紹介したことに対する対価であり、雑所得に該当するものと考えられます。

その根拠は、以下のとおりです。

まず、医師とは、形式的には国によって医師免許を与えられた者であり、実質的には医療及び保健指導に当たることを業とする者です。言い換えると、「人の生命及び健康を管理する業務（医業）に従事するものとしての資格を国によって認められ、かつ、その旨を医籍と呼ばれる公簿に登載された者」と定義されます。

医業は、医師個人の高度な専門的知識、能力の活用により営まれる一身専属的な業務であり、患者のかかりつけの医師としての地位も診療契約（患者が医師に診察と治療を依頼し、医師がこれに応ずることによって医療は成立する。診療契約には一定の形式はなく、患者と医師の意志の合致だけで成立する。）に基づく一身専属的な地位であり、その地位は医師の死亡や廃業により消滅し、他の医師がこれを引き継ぐことはできないものと解されます。

現実には、引き継いだ形になっていても、それは医師の廃業によって患者との間の診療契約が終了し、紹介された患者が新たに別の医師と診療契約を締結したに過ぎません。

- (イ) また、「営業権」とは、「営業規模や経営努力が他の同業者と格別異なるほどのこともないのに、通常の水準を超える高利益を継続して上げている場合、その水準を超える利益を超過利益といい、超過利益を継続的に安定して生み出す無形の源泉を元本財産に見立てて営業権という。（税務用語辞典、日本税理士会連合会・ぎょうせい）」とされていますが、医業の場合にも、「あの先生は腕がいい」といった名声のようなものがありますが、これもその医師個人に備わった一身専属的な名声であり、これを譲り渡すことはできません。このように、医業の場合に、一般的に、上述したような「超過利益を継続的に安定して生み出す無形の源泉」といったものを観念できないことも理由の一つであろうと考えられます。
- (ウ) これは、税理士業務の一身専属性の故に、死亡した税理士の関与先を引き継いだ税理士が支払う対価は、営業権の対価ではなく、関与先を照会したことに対する対価として、雑所得を構成するものとされている（昭和42年直審（所）47「税務及び経理に関する業務の譲渡に伴う所得の種類判定」）と同様です。（TKC税研データベース「歯科医師の患者引継ぎの対価にかかる所得区分」より）