

〈論文〉

持分の定めのない法人への 相続税等の租税回避否認規定適用に関する一考察 —医療法人を中心として—

石 丸 宏 司

要旨

昭和 27 年税制改正において、公益法人等を通じた租税回避否認規定である相続税法 66 条 4 項が創設された。その目的は課税の公平の実現である。

公益法人制度改革の結果、平成 20 年度税制改正において相続税法 66 条 4 項の対象となる法人の範囲が「持分の定めのない法人」となった。

この規定が創設された原因は、昭和 25 年の医療法人制度の創設であったと言われている。当時の医療法人制度は、医療施設を財団医療法人にすることで、相続税等の課税から逃れることを目的としていた。

時代の変化とともに医療法人の在り方も変わったが、医療法人を通じた租税回避が度々問題となった。

本稿では、医療法人制度改革における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への移行を主要な題材として取り上げた。医療法人の目的である「永続性」と租税回避の関係について考察し、医療法人において租税回避を行うことなく永続性を実現することが可能であるかどうかについての検証を行う。

本稿は、この検証により課税の公平及び納税者の予測可能性に寄与することを目的とする。

目次

はじめに

1. 公益法人等を利用した相続税等の租税回避否認規定
2. 相法 66 条 4 項における相続税等の負担が「不当に減少する結果」
3. 事業継続危機問題と持分の定めのない医療法人への移行
4. 租税回避と認定医療法人制度

おわりに

はじめに

昭和 24 年のシャープ勧告により、「非営利的公益団体に対する贈与」を通じた相続税・贈与税（以下、「相続税等」という。）の租税回避防止規定の創設が勧告され、これを受けて昭和 25 年の税制改正において公益法人等を利用した租税回避防止規定が創設された¹。その中の一つが、人格のない社団又は財団等に資産の移転があった場合に、社団等を個人とみなして相続税等の課税を行う相続税法（以下、「相法」という。）66 条である。さらに、昭和 27 年の税制改正で、公益法人等を課税の対象とした相法 66 条 4 項が創設された。相法 66 条 4 項は、公益法人等に財産を贈与・遺贈した場合において、贈与者・遺贈者の親族等の相続税等の負担が不当に減少する結果となると認められる場合は、当該法人に相続税等の納税義務を認める規定である²。

その後、平成 18 年の公益法人制度改革により、公益性を有さない一般社団法人や一般財団法人の設立が可能となったため、平成 20 年税制改正において相法 66 条 4 項の対象となる法人の範囲が「持分の定めのない法人」とされた³。

1 武田昌輔（加除式）『DHC コンメンタール相続税法』（第一法規）、3605 頁。なお、本書は加除式である為、加除年度（2008）、（2019）、（2021）、（2022）を参照している。

2 金子宏（2021）『租税法 第二四版』（弘文堂）、86 頁。

3 武田・前掲注 1）、3605 頁。法第 66 条第 4 項に規定する「持分の定めのない法人」とは、例えば、次に掲げる法人をいうことに留意する。「贈与税の非課税財産（公益を目的とする事業の用に供する財産に関する部分）及び持分の定めのない法人に対して財産の贈与等があった場合の取扱いについて」平成 30 年 7 月 3 日付 課資 2-9 改正。

（1）定款、寄附行為若しくは規則（これらに準ずるものを含む。以下 13 において「定款等」という。）又は法令の定めにより、当該法人の社員、構成員（当該法人へ出資している者に限る。以下「社員等」という。）が当該法人の出資に係る残余財産の分配請求権又は払戻請求権を行使することができない法人

（2）定款等に、社員等が当該法人の出資に係る残余財産の分配請求権又は払戻請求権を行使することができる旨の定めはあるが、そのような社員等が存在しない法人

他方、昭和 25 年の公益法人等を利用した租税回避防止規定の創設と時を同じくして、医療法人制度が創設された。その目的は資金集積の方途を容易にし、医業経営の非営利性を損なうことなく、医療の永続性を確保し、医療の安定的普及を図ることであった⁴。制度創設以後、時代とともに医療法人の在り方も変わっていったが、厚生労働省の方針に対して、租税回避否認規定が問題となる場面もいくつか見られた。それは、さながら厚生労働省と課税庁との闘い、つまり医療の永続性と課税の公平との闘いのようにも思える。

そこで本稿では、医療法人と租税回避否認規定の問題について整理検討を行い、厚生労働省の求める医療法人の「永続性」と租税回避の関係について明らかにする。

1. 公益法人等を利用した相続税等の租税回避否認規定

(1) 相法 66 条 4 項の創設

昭和 24 年のシャープ勧告において、「米国においては、非営利的公益団体に対する贈与の免税は無制限である。かかる無制限の免税に対してなされる唯一の重要な反駁は、しばしばそれが、贈与者又は彼の相続人が支配する慈善団体を創設することによって濫用されてきたということである。かような手段によって納税者は、それ相当の税を支払わずに大なる財産に対する支配力を効果的に維持することができた。しかしながら、かかる濫用は、適当な防衛により防止し得るであろう。」⁵として、「非営利的公益団体に対する贈与」を通じた相続税等の租税回避の防止規定の創設が勧告された。これを受けて昭和 25 年の税制改正において公益法人等を利用した租税回避防止規定が創設された⁶。具体的には、人格のない社団又は財団等に資産の移転があった場合に、社団等を個人とみなして相続税等の課税を行う相法 66 条である。

さらに、昭和 27 年の税制改正で、公益法人等を課税の対象とした相法 66 条 4 項が創設された⁷。翌昭和 28 年の税制改正により贈与税が新設されたことにより一部改正され、相法 66 条 4 項は、「前 3 項の規定は、法人税法 5 条 1 項 1 号又は 3 号⁸に掲げる法人その他公益を目

(注) 持分の定めがある法人（持分を有する者がいないものを除く。）に対する財産の贈与等があったときは、当該法人の出資者等について法第 9 条の規定を適用すべき場合があることに留意する。

4 尾上選哉（2022）『非営利法人の税務論点』（中央経済社）、203 頁。

5 シャープミッション編（1949）『税制の改正 シャープ勧告全文』（日本経済新聞社）、169-170 頁。

6 武田・前掲注 1）、3605 頁。

7 同上、3623 頁。

8 武田昌輔（2017）（加除式）『DHC コンメンタール法人税法』（第一法規）、883 の 2 頁。

法人税法 5 条 1 号の法人とは、民法 34 条の規定により設立された法人（公益法人）、宗教法人、学校法人、私立学校法 64 条 4 項の規定により設立した法人（各種学校）をいう。また、法人税法 5 条

的とする事業を行う法人に対する財産の贈与、遺贈または包括遺贈により当該贈与者、遺贈者又は包括遺贈者の親族その他これらの者と第64条1項に規定する特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められる場合について準用する。」と規定された。

（2）相法66条4項の趣旨

相法66条4項の趣旨とするところは、「個人がその財産を個人に無償で取得させた場合には相続税等を課し得るけれども、公益法人等に対しなされた場合には相続税等を課し得ないとされているところから、本条4項は、当該財産の使用収益から生ずる利益が、直接又は間接に当該財産の提供者又は贈与者、その相続人その他の同族関係者などが受けることができる仕組み（いわゆる私的支配）を有する公益法人等に財産を譲渡するときは、当該法人を通じて実質的には当該贈与者等又は同族関係者が当該財産を私的に支配し、その利益を享受するのと同様であって、結局贈与税等の課税の回避に等しいこととなるので、租税負担公平の原則の立場から、このような場合は、譲渡を受けた当該公益法人等を個人とみなしてこれに課税しようとするものである」⁹。

シャウプ勧告では、贈与者又彼の相続人が支配する慈善団体を利用することで、それ相当の税を払わずに大なる財産に対する支配力を効果的に維持することができると指摘されていた¹⁰。当該部分を、相法66条4項の趣旨では、私的支配を有する公益法人等に財産を譲渡するときは、私的支配をされている法人を通じて実質的には当該贈与者等又は同族関係者が当該財産を私的に支配し、その利益を享受するのと同様であり、それは贈与税等の租税回避に等しいと説明している。そして、相法66条4項の条文では、法人が私的支配をされている状態を、財産の贈与、遺贈又は包括遺贈により、その贈与者等の「相続税等の負担が不当に減少する結果となると認められる場合」と規定している。

ところで、公益法人等に提供された財産等については、「税法のいわゆる実質課税の原則を適用して法人格を否認した上、財産の提供者、贈与者が死亡して相続が開始した際にその相続人等に相続税等を課すれば足り、相法66条4項のような規定の必要性は認められないという見解もありえようが、いずれによるかは立法政策に帰すべきである。法人格を否認し、相続が開始した際に課税することは課税対象となる財産の帰属が明瞭でなくなってしまっており課税対象の把握が困難であるばかりでなく、法の規定をまたないで実質課税の原則を適

3項の法人とは、法人たる労働組合、法人たる国家公務員または地方公務員団体をいう。

9 東京高裁昭和50年9月25日判決（昭和47年（行コ）第89号）行集26巻9号1023頁。

10 前掲注5）、169-170頁。

用して法人格を否認するのは妥当ではないので、結局、課税するとすれば提供または贈与の時に公益法人等に対し課税する方法以外にないであろう」とされている¹¹。

(3) 財団医療法人への相法 66 条 4 項の適用

相法 66 条の創設と時を同じくして、昭和 25 年の医療法改正により医療法人制度が創設された。その理由は、医療施設の充実が戦後特に必要であったにも関わらず、財政的に困難な状態にあったので、厚生省をはじめ、医療行政担当者がその解決策として医療法人制度を創設したのである。「その目的は、法人は相続税等の納税義務を負わないとする従来の相続税法の立場を前提として、医療施設を財団法人化することにより以下のことを実現させることであった。財産の所有権を法人に移転することによって、財団医療法人に相続税等が課せられることがなくなること。従来の所有者が将来死亡しても相続税負担の問題も起こらないこと。財団医療法人に他から財産の贈与があっても贈与税負担の問題も起こらないこと。資金調達も容易であると同時に医療施設の永続性も保障されること¹²。」。

しかし、この制度によって個人開業医から財団医療法人に移行したものの中には、その実態において個人開業医のそれとは異ならず、法人化が相続税等を回避するために利用されたにすぎないという事態が発生し、それが原因で相法 66 条 4 項が創設された¹³。

この医療法人制度について、課税庁と医療法人関係者との対立があり、課税庁は、相法 66 条 4 項が制定されるといち早く財団医療法人は同項にいう「その他公益を目的とする事業を行う法人」に該当するものであるとの見解を採った¹⁴。医療法人関係者は、財団医療法人が「その他公益を目的とする事業を行う法人」に該当しないと信じていたが、課税庁は財団医療法人に相法 66 条 4 項を適用し課税処分を行った¹⁵。その後、医療法人関係者はこの処分の取り消しを求め昭和 29 年に最初の訴えを起こしたが、それから約 8 年後の昭和 37 年に、ようやくいくつかの同様の訴訟の争点の一部に関して、まとめて中間判決が出された¹⁶。その裁判において「医療法人はいわゆる営利法人ではなく、さりとていわゆる公益法人そのものでもな

11 東京地裁昭和 46 年 7 月 15 日判決（昭和 35 年（行）第 48 号）行集 22 卷 7 号 963 頁。

12 吉良実（1962）「財団医療法人と相続税及び贈与税—相続税法 66 条 4 項の合憲判決を中心として—」『税法学』140 号、13-14 頁。

13 同上、14 頁。

14 同上、15 頁。昭和 28 年 12 月 25 日付 直資 141。

15 北野弘久（1964）「相続税法 66 条 4 項にいう「公益を目的とする事業を行う法人」等の意義—医療法人は同項に該当するのか—」『税法判例研究』（中央経済社）、235 頁。

16 東京地裁昭和 37 年 5 月 23 日判決（昭和 29 年（行）第 58 号、昭和 33 年（行）第 28 号）税資 36 号 564 頁。

く、いわば両者の中間に位し、むしろ公益法人に類似した法人というべきであり、法第66条第4項にいう『公益を目的とする事業を行う法人』たるに該当するものといわなければならない。』¹⁷と判示した。

当時は法人について、公益と営利と対置させて理解することが通説となっていた¹⁸。これは、民法34条が公益法人について、民法35条が営利を目的とする社団について規定していたことに由来する¹⁹。しかし、公益法人と営利法人という区分では、その中間に営利でも公益でもない事業を行う法人が生じ、分類としては完全なものとは言えなかった²⁰。そこで、財団医療法人を相法66条4項に取り込みたかった課税庁は相法66条4項の創設時に、その条文中に「公益を目的とする事業を行う法人」という規定を定めた。ただし、この規定においては持分の定めについて触れていないため、社団医療法人などの持分の定めのある法人も対象に含むのではないかという疑問が残る。この点については以下のように説明されている。

「財産の提供により持分の定めのある法人を設立した場合は、現物出資により株式会社、有限会社の設立があったと同様の資本の払い込みであり、法人税の対象にならず、出資者の提供した財産は、出資持分に変形するのみであり、その後その出資持分を他に贈与するか又は相続がなされたときをとらえ相続税又は贈与税を課税すれば足りる。すでに設立された持分の定めのある法人に対し第三者が財産を遺贈又は贈与した場合において、あらたに持分を生じたときは資本の払い込みと同様であり、新たに持分を生ずることなく従前の出資持分の価額が増加しただけの場合には、その贈与等があった時において、その出資持分を有する者が実質上その増加した部分に相当する金額の財産を、法人に対し遺贈又は贈与した者から無償取得したものとして課税されることになる。一方、財産の提供により持分の定めのない法人を設立する場合は、そのままでは財産提供の際法人に対し相続税、贈与税を課税することができず、出資持分がないため持分の移転の際に相続税又は贈与税を課税することもできない。財産は資本の払込として提供されるので財産の無償取得を理由に法人に対し法人税を課すこともできず、財産の無償取得についてなんらの課税権を行使できない。」²¹

平成18年の公益法人制度改革により、法人を営利か非営利かで区分し、公益法人は非営利法人のうち公益認定を受けたものという位置づけになっている²²。そして、公益性を有さない

17 同上。

18 明田作(2014)「わが国の法人法体系における協同組合法の位置」『農林金融』第67巻5号通巻819号、60頁。

19 同上、60頁。

20 内田貴(2008)『民法Ⅰ 第4版 総則・物権総論』(東京大学出版会)、210頁。

21 前掲注16)。

22 内田・前掲注20)、210-211頁。

非営利法人である一般社団法人や一般財団法人の設立が可能となり、平成 20 年税制改正において相法 66 条 4 項の対象となる法人の範囲が「持分の定めのない法人」とされた。

(4) 小括

シャープ勧告を受けて、公益法人等を昭和 25 年の税制改正において公益法人等を利用した租税回避防止規定が創設された。それらの規定の一つに相法 65 条がある。相法 65 条は、その法人の施設の利用、余裕資金の運用、解散した場合における財産の帰属等について特定の者に特別の利益を与える公益法人等に対し財産の贈与又は遺贈があった場合は、その利益を受ける特定の者が、その財産の贈与又は遺贈により受ける利益の額に相応する金額をその公益法人等に対して贈与又は遺贈をした者から直接贈与又は遺贈により取得したものとみなす規定である。昭和 25 年当初、公益法人等を利用した租税回避を防止する規定は相法 65 条のみであったが、昭和 27 年の税制改正において、相法 65 条の特別規定として相法 66 条 4 項が創設された。その理由は、相法 65 条では課税対象となる財産の帰属が明瞭でなくなってしまっており、財産の贈与又は遺贈により受ける利益の額に相応する金額の把握が困難であったと考えられる。

また、シャープ勧告では、「非営利的公益団体に対する贈与の免税は無制限である。」という前文を置いており、シャープ勧告が当初租税回避に利用されると想定していた非営利的公益団体は、寄附金に対する相続税等の非課税の規定が適用される公益法人等であったと思われるが、財団医療法人の登場により、課税の対象範囲を拡大せざるを得なくなり、「公益を目的とする事業を行う法人」という文言が条文に規定されたと考えられる。アメリカと日本の法制の相違もあり、日本に適した租税回避否認規定に修正するには、判例の積み上げや研究者による解釈の整理が必要であると思われる。

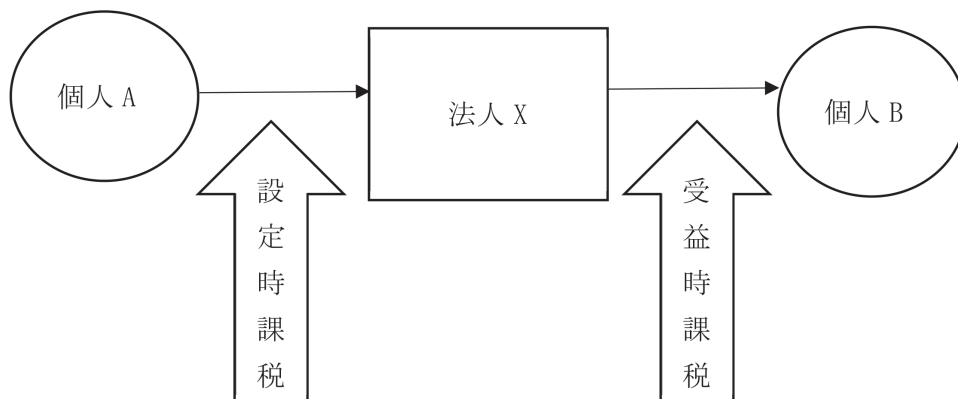
2. 相法 66 条 4 項における相続税等の負担が「不当に減少する結果」

(1) 設定時課税と受益時課税

法人等を利用した租税回避の否認規定は、その否認のタイミングにより大きく二種類に分けられる。高橋祐介教授はそれらを、設定時課税と受益時課税という概念に分けて説明している。一つは個人 A から法人 X に対して財産の提供や利益の供与があったときに、財産自体あるいは法人自体を納税義務者として相続課税を行う方法である。法人へ資産が入る入口側で課税する方法であり、設定時課税という。もう一つは、法人 X から個人 B に対して財産の提供等があったときに、B を納税義務者として相続課税を行う方法である。法人から資産が

出る出口側で課税する方法であり、受益時課税という²³（図1参照）。

図1 持分の定めのない法人を使用した相続税の回避防止の方法



（出所）高橋裕介（2007）「非営利法人と資産課税—医療法人をめぐる相続課税を中心に—」『租税法研究』35号、78頁より。

法人に資産の移転があった場合に、法人を個人とみなして相続税等の課税を行う相法66条4項は設定時課税に分類される。どちらの方式も一長一短があるが、(a) XからBに対して提供された富や特別な利益の補足、あるいはその源泉の把握の困難さという執行可能性、(b) AがXに財産を供与した後、Xがそれを運用し利益を得た場合、XからBへの利益供与がAが供与した財産からなされたか否かを区別することが困難であることを考えると、租税回避に対する簡便な事前的・予防的課税として、設定時課税が優れている²⁴。しかし、この設定時課税は租税回避の事前的・予防的課税に過ぎず、結果的に租税回避にならない取引までその範囲に取り込む可能性がある²⁵。

（2）昭和39年通達と相令33条3項による「不当に減少する結果」

相法66条4項に規定されている相続税等の負担が「不当に減少する結果」となると認められるときかどうかの判定は、従来から昭和39年通達に基づいていた。昭和39年通達の内容は以下のようなものであった。

23 高橋裕介（2007）「非営利法人と資産課税—医療法人をめぐる相続課税を中心に—」租税法研究35号、77頁。

24 同上、78頁。

25 同上、79頁。

○旧昭和 39 年通達（概略）

相法 66 条第 4 項に規定する相続税等の負担が「不当に減少する結果」となると認められる場合とは、次のいずれかに該当すると認められる場合がこれに該当するものとして取り扱う。

- ① 贈与等を受けた法人の寄附行為、定款若しくは規則又は贈与契約書等において、贈与者又は親族その他特殊の関係にある者に、当該法人の財産を無償で利用させ、又は与えるなど特別の利益を与える旨の記載がある場合
 - ② 贈与等を受けた法人が、贈与等をした者又はその親族その他特殊の関係がある者に対して、特別の利益を提供したと認められる場合
 - ③ 贈与等を受けた法人について、次に掲げる事実が認められる場合
 - イ. 残余財産が、国若しくは地方公共団体又は他の公益を目的とする事業を行う法人に帰属することが定款等に定められていない
 - ロ. その法人の役員等のうち親族関係を有するもの等の割合が 3 分の 1 以下となることが定款等に定められていない
 - ハ. 事業運営及び役員の選任等が適正に行われてないこと
- ニ. 公益を目的として行う事業が、地域又は分野において社会的存在として認識される程度の規模を有していないこと

そして、平成 20 年度税制改正の公益法人制度改革に伴う一連の改正において、昭和 39 年通達の内容は相続税法施行令（以下、「相令」という。）33 条 3 項に承継され、「不当に減少する結果」の明確化が図られた²⁶。ただし、昭和 39 年通達では要件に該当する場合には「不当に減少する結果」と認められるのに対して、相令 33 条 3 項ではすべての要件に該当する場合には「不当に減少する結果」と認められないと規定されている。

相令 33 条 3 項の具体的な内容は以下となる。

○相令 33 条 3 項（概略）

贈与又は遺贈により財産を取得した法第 65 条第 1 項に規定する持分の定めのない法人が、次に掲げる要件の全てを満たすときは、法第 66 条第 4 項の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められないものとする。

- ① 運営組織が適正であるとともに、その定款等において、役員等のうち親族等の数

26 武田・前掲注 1)、3629 の 2 頁。

がそれぞれの役員等の数にうちに占める割合が3分の1以下とする旨の定めがあること

- ② 法人に財産の贈与若しくは贈与をした者、その法人の設立者、社員若しくは役員等又はこれらの者の親族等に対し、施設の利用、余裕金の運用、解散した場合における財産の帰属、金銭の貸付け、資産の譲渡、給与の支給、役員等の選任その他財産の運用及び事業の運営に関して特別の利益を与えないこと
- ③ 定款等において、その法人が解散した場合にその残余財産が国若しくは地方公共団体又は公益社団法人若しくは公益財団法人その他の公益を目的とする事業を行う法人に帰属する旨の定めがあること
- ④ その法人につき法令に違反する事実、その帳簿書類に取引の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装して記録又は記載している事実その他公益に反する事実がないこと

相令33条3項における「不当に減少する結果」となるかどうかの判定は、相法66条4項の趣旨を踏まえ、その贈与等があった時点の事実関係に基づいて行うほか、将来における可能性をも考慮して行われる。この場合の「将来の可能性」については、その法人の事業運営が将来にわたり適正に行われるかどうかによって判定されるが、これについて、相令33条3項1号においてその法人の「運営組織が適正である」ことを判定の基本としている。「運営組織が適正である」ことについては、改正昭和39年通達15において、以下の3点が判定の柱として掲げられている²⁷。

○改正昭和39年通達15（概略）

法施行令第33条第3項第1号に規定する「その運営組織が適正である」かどうかの判定は、財産の贈与等を受けた法人について、次に掲げる事実が認められるかどうかにより行うものとして取り扱う。

- ① 定款等に定めるべき事項
- ② 事業運営が適正であること

27 同上、3630頁。

酒井克彦（2022）「『相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められるとき』の意義（中）」『税務事例』54巻6号、4-7頁では、相令33条3項にいう「運営組織」の適正性について、「社会的存在」という概念が「規模」という尺度に適合するかどうかには検討の余地があると指摘している。また、公益法人等に対して財産を寄付した場合の譲渡所得の非課税の規定である措法40条の適用について争った東京地判平成15年2月13日税資253号順号9282を例に挙げ、「運営組織」の適正性は、「組織運営」の適正性までを要件化しているもののように思われると指摘している。

③ 事業が社会的存在として認識される程度の規模を有していること（社会的規模要件）

例えば、①定款等に定めるべき事項について医療法人が満たすべき要件は、理事の定数は6人以上、監事の定数は2人以上であることなどが定められている。

先に述べた通り、この相令33条3項は、上記の要件すべてを満たしている場合には不当減少がないものと定められており、どのような場合に不当減少に該当するのかという観点から規定されたものではないため、実際に納税者が申告する時に判断を誤る可能性がある²⁸。

（3）判例からみる「不当に減少する結果」

相法66条4項が適用された東京地裁昭和46年7月15日判決²⁹では、「法人に対する財産の提供または贈与の時点において、その法人の社会的地位、評価、定款もしくは寄付行為の定め、役員の構成、収入支出の経理および財産の管理の状況等からみて、財産の提供者、贈与者またはその親族等の相続税または贈与税の負担が不当に減少する結果と認められる事実が存すれば足り、結果的にだれにどれだけの相続税の負担の減少をきたしたか確定的に明らかにする必要はない」と判示している。白崎浅吉氏はこの判断を「妥当な判断」³⁰だとし、田辺安夫氏は「事実認定の問題として、その実態判断によって合理的な判断がなされるべきである。『不当減少』の判断は抽象的であるだけに判断の分かれるところであるが、当該法人の実態から贈与者又は同族関係者らの手によってその公益法人等が私的支配されるおそれがあることが客観的に認定できる場合でなければならない」³¹としている。前述の東京地裁昭和37年5月23日判決の終局判決である東京地裁昭和49年9月30日判決³²では、「法人に対する財産の提供、贈与等があった場合に、当該提供、贈与等の時点において、当該法人の役員等の構成、機能、収入、支出の経理、財産の管理状況、解散のときの残余財産の帰属、その他の定款・寄付行為の定め等から見て、当該財産の提供者、贈与者等又はその同族関係者が当該提供等にかかる財産を私的に支配し、その使用、収益を事実上享受し、あるいは当該財産が最終的にこれらの者に帰属するような状況にあるときには、条項に該当するものと解す」

28 大蔵財務協会（2018）『改正税法のすべて 平成30年版』（大蔵財務協会）、578頁。

29 東京地裁昭和46年7月15日判決（昭和35年（行）第48号）行集22巻7号963頁。

30 白崎浅吉（1963）「相続税法66条4項の立法趣旨と医療法人に対する同項の適用の可否」『税務大学論叢』1号、343頁。

31 田辺安夫（1992）「医療法人と相続税—相続税法66条4項の意義—」金子宏他編『租税判例百選 第3版』（有斐閣）、103頁。

32 東京地裁昭和49年9月30日判決（昭和29年（行）第58号、昭和33年（行）第47号、昭和34年（行）第112号）行集25巻8・9号1141頁。

と判示し、5件の訴訟についてまとめて判決を下した裁判において、4件に相法66条4項を適用した。

医療法人に関する裁判ではないが、地裁と高裁で判断が分かれ、相法66条4項を適用しなかった東京高裁昭和50年9月25日判決³³は、相法66条4項を「認定の余地の多い極めて包括的な規定であり、かつ、特にその対象が公益法人等であるからその判断の前提となる事実の認定および判断は、立法の趣旨にのっとり、綿密な調査と慎重な配慮のもとになされるべきもので」とあり、「贈与等をうける公益法人等の人的構成、その組織上の機構、経営の実情等からみて贈与者またはその同族関係者らの手によって私的支配の行われる虞れが客観的に明白であると認められる場合でなければならない」と判示した。

東京地裁昭和46年7月15日判決、東京地裁昭和49年9月30日判決では、昭和39年通達の項目に沿って各項目の事実確認を行い、その結果で私的支配の恐れがあるかどうかを判断し相法66条4項を適用したのに対して、東京高裁昭和50年9月25日判決では、昭和39年通達を斟酌しつつも、法の委任に基づくものではないことに言及し、寄附行為上の役員等の制限が親族による独占を防止している点、残余財産は破産の場合を除き主務大臣の認可を受けて類似の目的の公益法人に寄附することとしている点、その他何点かの事実を挙げて私的支配を否定した。「不当に減少する結果」と認められるか否かの判定要件である「私的支配のおそれ」を、「私的支配の事実」に接近して解釈していることが読み取れる。その背景には、相法66条4項が包括的、予防的な規定であり、使われ方によっては、贈与者、遺贈者の財産ではなく、当該法人自身の財産の移転に過ぎないものや、ごく間接的な利益まで含めて特別の利益とみなされ、本来個人間の財産の移転のみを扱うべき相続税法が、曖昧な私的支配を根拠にあたかも法人格を無視するが如く、過剰に適用される懸念があった³⁴。

相令33条3項は、要件すべてを満たしている場合には不当減少がないと定められているため、判断に迷うことが指摘されている。しかし、それは私的支配の判断をより正確に行うために、要件に規定できない客観的事実を相法66条4項の適用の判断材料として考慮する余地を残しているといえよう³⁵。

33 東京高裁昭和50年9月25日判決(昭和47年(行コ)第89号)行集26巻9号1023頁、下級審、東京地裁昭和47年11月20日判決(昭和41年(行ウ)第124号)税資66号979頁。

34 一高龍司(2011)「相続税と租税回避」日本税務研究センター編『相続税・贈与税の諸問題』『日税研論集』(日本税務研究センター)61号、77-78頁。

35 令和3年5月20日裁決事例集No.123では、前住職から宗教法人への贈与が相令33条3項によれば贈与者の親族等の相続税の負担が不当に減少しない結果とならないが、法人の解散には、責任役員の定数の全員及び総代並びに門徒の3分の2以上の同意を得た上、管長の承認及び県知事の認証を受けなければならない旨を定めており、前住職らの意思のみで恣意的に解散等を行うことは事実上、

(4) 小括

相法 65 条は高橋教授の分類によるところの受益時課税、相法 66 条 4 項は設定時課税に分類されると考えられる。高橋教授の指摘の通り、租税回避に対する簡便な事前的・予防的課税としては、設定時課税が優れているであろう。この設定時課税は租税回避の事前的・予防的課税に過ぎず、結果的に租税回避にならない取引までその範囲に取り込む可能性があるため、その課税要件をできるだけ明確にすることが納税者の予測可能性にとって重要である。相法 66 条 4 項に関する裁判では、その要件の不明瞭さが違憲であるとして争点の一つとなった。課税要件は当然に法定化されるべきであろう。しかし、相法 66 条 4 項は予防的な規定であるため、要件の明確化にも限界がある。東京高裁昭和 50 年 9 月 25 日判決では、それまでの判例の「私的支配のおそれ」から「私的支配の事実」に接近して解釈しているが、納税者が私的支配の事実を判断できるかどうかは疑問である。相法 66 条 4 項の課税要件のあり方については今後さらなる議論が必要である。

3. 事業継続危機問題と持分の定めのない医療法人への移行

(1) 出資持分払戻請求による事業継続危機の問題

財団医療法人が課税庁から相法 66 条 4 項の適用を受けて以来、新設医療法人の主流は持分の定めのある社団医療法人（以下、「持分の定めのある医療法人」という。）となった。持分の定めのある医療法人では、出資者の退社時や法人の解散時には、出資持分に応じて払い戻しや、残余財産の分配を受けることになるが、配当は禁止されているため、年月が経過するにしたがって資産が蓄積され増加するのが通常である。まず、退社時点での増加した純資産を、時価を基礎にした価額で払い戻すことになれば、その額は高額となり、医療法人の事業の継続が危うくなる可能性が出てくる³⁶。出資額の払戻しについては、「出資額に応じて」請求することができると定款に定めているが、「この出資額に応じてという定款の解釈には、『出資額割合説』と『出資額説』の対立が存在している。出資額割合説では、医療法人の全財産に対して、出資割合に応じた額の請求ができると解するのに対して、出資額説では出資した額の限度でのみ請求ができると解される。」³⁷。行政解釈や多くの下級審判決では「出資額割

困難と認められる。したがって、前住職らが恣意的に請求人を解散し、その財産を私的に支配することができるとはいえない。などの理由により前住職が実質上当該宗教法人を私的に支配している事実は認められず、相法 66 条 4 項は適用されないという判決が下った。

36 首藤重幸（2004）「医療法人の持分の払い戻しと相続税」『税務事例研究』80 号、40-41 頁。

37 首藤重幸（2014）「経過措置型医療法人と相続税・贈与税」『税務事例研究』137 号、76 頁。

合説」による理解を示していた³⁸。

また、出資持分払戻請求による事業継続危機の問題は、出資者の死亡により相続が開始された場合の出資持分の相続税負担についても同様である³⁹。

社員の死亡による出資金払戻請求権を相続した相続人が医療法人に対して払戻し請求をした事件で、最高裁平成22年4月8日判決⁴⁰は、「出資額説」に立脚した原审の判決を覆し、「出資額割合説」に立脚する判決を示した。この判決により、内部留保の多い医療法人が社員の退社や死亡によって急に廃業に追い込まれるという可能性がより現実味をおびてきた。ただし、本判決では医療法人の存続が危ぶまれる場合には出資金返還請求が権利濫用になり得る可能性も言及している⁴¹。

(2) 出資額限度法人制度と出資持分評価

医療法人の関係団体は、出資持分払戻請求による事業継続危機の問題の解決策として、出資額の限度での払い戻しを認める法制度である、「出資額限度法人制度」を導入すべきとの主張を繰り返してきた。そして、「出資額を限度として払い戻しをする」という定款変更を有効とする判決が最高裁平成15年6月27日判決で出された⁴²。事件の内容は以下の通りである。

持分の定めのある医療法人において、社員の死亡に伴う持分払戻請求による事業継続危機に備え、定款変更を行った。旧定款では退社した社員は「出資額に応じて」払い戻しを請求できると定めていたが、新定款では「出資額を限度として」払い戻しを請求できると定めた。その直後に前理事長が死亡し、全額を相続した前理事長の妻が、純資産価額に出資持分割合を乗じて算出した金額を基に出資持分の払戻しを求め、定款変更の効力について争われた。

38 例えば、東京地裁昭和53年4月17日判決(昭和51年(行ウ)第107号)行集29巻4号538頁、東京高裁昭和54年4月17日判決(昭和53年(行コ)第35号)行集30巻4号762頁、最判昭和55年3月7日税資110号564頁。同様の裁判に名古屋地裁昭和63年4月25日判決(昭和61年(行ウ)第6号)税資164号227頁、名古屋高裁平成元年2月27日判決(昭和63年(行コ)第9号)税資169号400頁がある。

39 首藤・前掲注36)、41頁。

40 最高裁平成22年4月8日判決(平成20年(受)第1809号)判時2085号90頁、下級審、前橋地裁平成18年2月24日判決(平成16年(ワ)第21号)民集64巻3号623頁、東京高裁平成20年7月31日判決(平成18年(ネ)第1518号)民集64巻3号664頁。

41 首藤・前掲注37)、77-78頁。

42 首藤・前掲注36)、57頁。

最判平成15年6月27日判決(平成13年(受)第850号)TAINSコード：Z999-5024。下級審、東京地八王子支部平成12年10月5日判決(平成9年(ワ)第1338号)TAINSコード：Z999-5013、東京高裁平成13年2月28日判決(平成12年(ネ)第5508号)TAINSコード：Z999-5046。

この判断に対して国税庁は、実際に払戻しが起こった場合には、払戻しを受けた社員以外の社員の持分の評価が、純資産評価による財産価値から出資額を控除した分が増加することとなり、この増加につき退社した社員から他の社員へのみなし贈与とする見解を明らかにした⁴³。

以下に示す所定の要件を満たす場合に限り限定的に税法上も定款変更の効力を認められるが、条件があまりに厳しく⁴⁴、後述する持分の定めのない医療法人への移行でほぼ同様の効果が得られるため、その取扱の適用を受ける医療法人はほとんどいないと思われる。

所定の要件とは、次のいずれにも該当しないこととされている⁴⁵。

(一部抜粋)

残存する他の出資者の有する出資持分の価額の増加について、みなし贈与の課税の問題が生じることとなるが、次のいずれにも該当しない出資額限度法人においては、原則として、他の出資者に対するみなし贈与の課税は生じないものと解される。

ア.当該出資額限度法人に係る出資、社員及び役員が、その親族、使用人など相互に特殊な関係をもつ特定の同族グループによって占められていること

イ.当該出資額限度法人において社員（退社社員を含む）、役員（理事・監事）又はこれらの親族等に対し特別な利益を与えると認められるものであること

上記に該当するかどうかは、当該出資額限度法人の実態に即して個別に判断されるものである。

その際、次に掲げるところに該当しない場合にあっては、上記アに該当しないものとされる。

(アについて)

1.出資者の3人及びその者と法人税法施行令（昭和40年政令第97号）第4条第1項又は第2項に定める特殊の関係を有する出資者の出資金額の合計額が、出資総額の50%を超えていること

2.社員の3人及びその者と法人税法施行令第4条第1項に定める特殊の関係を有する

43 厚生労働省医政局長通知「持分の定めのある医療法人が出資額限度法人に移行した場合等の課税関係について（照会）」（平成16年6月8日付医政発第0608002号）。

国税庁課税部長「持分の定めのある医療法人が出資額限度法人に移行した場合等の課税関係について（平成16年6月8日付医政発第0608002号照会に対する回答）」（平成16年6月16日付課審6-9外）。

44 品川芳宣（2008）「医療法人の跛行増資に対するみなし贈与課税」『税研』141号、92-93頁。

45 厚生労働省医政局長通知・前掲注43）。

社員の数が総社員数の50%を超えていること

3. 役員のそれぞれに占める親族関係を有する者及びこれらと租税特別措置法施行令（昭和32年政令第43号）第39条の25第1項第2号イからハまでに掲げる特殊な関係がある者の数の割合が3分の1以下であることが定款で定められていないこと

出資額限度法人制度導入は出資持分評価につき、税法上の効果が認められないため、出資持分払戻請求権の問題を根本的に解決する方法とはならなかった⁴⁶。

（3）持分の定めのない医療法人への移行と相続税等の課税

医療法人制度は、制度創設時より剰余金の配当が禁止され、営利性が否定された法人制度であるが、いわゆる持分があると誤って判断されてきたことを原因として医療法人の永続性・継続性が確保できないといった問題が生じていた⁴⁷。そのような状況を踏まえ、改めてその非営利性を検証するとともに、地域社会が求める公益性の高い医療サービスに対応する医療法人を新たに再構築することを目的として、平成19年に医療法人制度改革が行われ、剰余財産の帰属先から出資者が除外され国等に制限され、持分の定めのある医療法人の設立は認められないこととなり、医療法人が必要な資金を調達する手段を確保するため基金制度が創設された⁴⁸。これが、持分の定めのない医療法人である。従前の持分の定めのある医療法人は、当分の間は医療法人制度改革の規定が適用されず、経過措置型医療法人とされた⁴⁹。ただし、経過措置型医療法人は当分の間存続が認められているにすぎず、事業承継税制に馴染まないとして、中小企業に対する事業承継税制が適用できないこととなった⁵⁰。

厚生労働省は出資額限度法人制度に代わる事業承継危機の問題の解決策として、持分の定めのない医療法人への移行を推奨している。持分の定めのない医療法人は持分がないため、持分の払戻しの問題がなく、社員が死亡した場合の出資持分の相続税負担の問題もない。

46 長島弘（2017）「医療法人の出資持分と社員たる地位の不可分性」『税務事例』49巻8号、68-69頁。持分評価の観点から言えば、定款変更の潜在的可能性を含めて時価を評価しているといえるが、高い確度で想定しえるものはその想定による時価を付すべきではなかろうかという意見もある。

47 厚生労働省（2005）「医療法人制度改革の考え方～医療提供体制の担い手の中心となる将来の医療法人の姿～」、2-3頁（<https://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/kentoukai/9kai/5.pdf>、最終確認日2023年6月16日）。

48 厚生労働省医政局長通知「良質な医療を提供する体制の確立を図るための医療法等の一部を改正する法律の一部の施行について」平成19年3月30日付医政発第0330010号。

49 同上。

50 尾上・前掲注4）、219頁。

持分の定めのない医療法人への移行は、定款の変更により行うものであり、現実解散・設立という手続がとられるものではない上、事業内容等からみた実態面でも従前の法人格が継続しているものであるから、解散・設立があったとしての課税関係は生じないものと解されている⁵¹。

しかし、経営に関心のない者などが協議中に先行的に持分を放棄した場合など、持分の放棄が同時ではなく、順次生じる場合には、他の出資者に放棄された持分が帰属することとなるため、その経済的帰属は「みなし贈与」として相法9条の規定により、贈与税が課されることになる⁵²。

また、移行に伴う出資持分の放棄については、出資者の全員が行うものであり⁵³、出資持分の定めのある医療法人への後戻りはできないこととされているから、当該放棄に伴う出資者の権利の消滅に係る利益は、結果として医療法人に帰属することとなる。そのため、個人出資者の放棄については、相法66条4項の規定による課税の問題が生じる。すなわち、当該放棄により個人出資者の親族等の相続税等の負担が不当に減少する結果となると認められるときには、医療法人を個人とみなして、贈与税が課税されることとなる⁵⁴。

(4) 移行推進制度（認定医療法人制度）の創設

厚生労働省が推進する持分なし医療法人への移行については、平成19年の医療法改正後も、経過措置型医療法人から持分の定めのない医療法人への移行が進んでないことを踏まえ、平成26年施行の医療法改正では、政府は、厚生労働省による移行計画の認定制度を創設し、一定期間に認定を受けた医療法人に対し税制措置のほか、持分の払戻し請求があった場合にも医業継続に支障が出ないようにするための経営安定化資金を独立行政法人福祉医療機構が融資する制度も創設された⁵⁵。この認定を受けた医療法人を認定医療法人という。

51 厚生労働省医政局長通知「出資持分の定めのある社団医療法人が特別医療法人に移行する場合の課税関係について（照会）」平成17年4月6日付医政発第0406002号）。

国税庁課税部長「出資持分の定めのある社団医療法人が特別医療法人に移行する場合の課税関係について（平成17年4月6日付医政発第0406002号照会に対する回答）」（平成17年4月27日付）。

52 武田・前掲注1）、5243の22頁。

53 厚生労働省医政局長通知・前掲注51）。

54 同上、具体的には、この場合の相続税又は贈与税の不当減少の有無については、出資者等への特別利益供与の有無、役員等の親族要件などにに基づき判定することとされており、特定医療法人の承認基準と同等の要件を満たすものについてはこれに該当しない（贈与税課税は生じない）と記載されている。

55 大蔵財務協会（2014）『改正税法のすべて 平成26年版』（大蔵財務協会）、617頁。その後の税制改正で認定期間を延長し、令和5年の税制改正では、令和8年12月末まで期間を延長する予定である。

持分の定めのない医療法人への移行を円滑に進めることを可能とするための税制措置とは、移行計画の認定を受けて持分の定めのない医療法人への移行を進めようとする認定医療法人を対象として、認定医療法人の持分を有する個人がその持分を放棄したことによるみなし贈与課税を猶予、免除する納税猶予制度等である⁵⁶。

このように、平成26年医療法改正において、経過措置型医療法人から持分の定めのない医療法人への移行のための取組みがなされてきたが、移行はあまり進まなかった。その原因の一つとして、持分の定めのない医療法人に移行しようとしても、最終的にその持分の定めのない医療法人に対し、相法66条4項の規定により、贈与税が課税されるリスクがあるという問題が指摘されていた。特に規模の小さな医療法人については、最終的に医療法人に対して贈与税が課税されるリスクがある⁵⁷。

こうした状況を踏まえ、経過措置型医療法人から持分の定めのない医療法人へ移行を後押しするため、平成29年度税制改正においては、移行計画の認定を受けた医療法人については、持分の定めのない医療法人への移行後6年を経過するまでの間、以下の要件を満たし続けることで、相法66条4項の対象から除外する特例措置が創設された⁵⁸。

〈運営方針〉

- ① 法人関係者に対し、特別の利益を与えないこと
- ② 役員に対する報酬等が不当に高額にならないような支給基準を定めていること
- ③ 株式会社等に対し、特別の利益を与えないこと
- ④ 遊休財産額が事業に係る費用の額を超えないこと
- ⑤ 法令に違反する事実、帳簿書類の隠ぺい等の事実その他公益に反する事実がないこと

〈事業状況〉

- ⑥ 社会保険資料等に係る収入金額が全収入額の80%を超えること
- ⑦ 自費患者に対し請求する金額が、社会保険診療報酬と同一の基準によること
- ⑧ 医業収入が医療費用の150%以内であること

56 措法70の7の5、措法70の7の6、措法70の7の7、措法70の7の8、措法70の7の9。

57 大蔵財務協会（2017）『改正税法のすべて 平成29年版』（大蔵財務協会）、588-589頁。

58 措法70条の7の10。

厚生労働省医政局医療経営支援課（2023）「『持分なし医療法人』への移行に関する手引書～移行促進税制を中心として～ 令和5年5月改訂」、13頁（<https://www.mhlw.go.jp/content/10800000/000940229.pdf>、最終確認日2023年6月19日）。

この制度により、認定医療法人の持分を有する個人がその持分の全部又は一部の放棄をしたことによりその認定医療法人が経済的利益を受けた場合であっても、その認定医療法人が受けたその経済的利益については、贈与税は課されなくなった⁵⁹。

(5) 小括

厚生労働省は、持分の定めのある医療法人の事業継続問題の解決策として、出資額限度法人制度を考案した。出資額限度法人制度とは、持分払戻請求の限度額を、定款変更により出資額までとする医療法人制度である。この制度に対して国税庁は、実際に払戻しが起こった場合には、払戻しを受けた社員以外の社員の持分の評価が、純資産評価による財産価値から出資額を控除した分が増加することとなり、この増加につき退社した社員から他の社員へのみなし贈与とする見解を明らかにした。また、最高裁平成 22 年 4 月 8 日判決は、「出資額割合説」に立脚する判決を示し、国税庁の見解を後押しした。

そこで、厚生労働省は出資限度法人制度に代わる事業継続問題の解決策として、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への移行を推進した。この移行にはみなし贈与と相法 66 条 4 項が課税されるリスクがあったが、認定医療法人制度を創設し、租税特別措置法により課税リスクを除外した。この解決策は、従来租税回避とみなされる行為を容認するという、課税の公平から逸脱した方策であった。

4. 租税回避と認定医療法人制度

(1) 持分の定めのない医療法人への移行の現状

認定医療法人制度が出来た平成 26 年から令和 3 年までの経過措置型医療法人から持分の定めのない医療法人への移行件数は 1,234 件で、そのうち認定医療法人制度を活用した移行の割合は 53.2%である⁶⁰。このことから、移行の中心は相令 33 条 3 項に規定される私的支配されていない医療法人であることがうかがえる。ただし、平成 29 年度税制改正により、相法 66 条 4 項の適用除外の規定が創設されて以降は全体の 74%が認定医療法人制度を利用している。令和 4 年 3 月 31 日現在の持分の定めのある医療法人の件数が 37,490 件であることから、今後かなりの数の経過措置型医療法人が認定医療法人制度を利用して持分の定めのない医療

59 大蔵財務協会・前掲注 57)、589 頁。

60 厚生労働省医政局医療経営支援課「持分の定めのない医療法人への移行計画認定制度（認定医療法人制度）の概要」、15 頁、(<https://www.mhlw.go.jp/content/10800000/001016668.pdf>、最終確認日 2023 年 6 月 19 日)。

法人へ移行することが想定される⁶¹。特に、経過措置型医療法人は中小企業に対する事業承継税制を使うことができないため、事業承継が予定されている経過措置型医療法人については急速に移行が進むものと考えられる。

（2）医療法人制度改革における「非営利性の徹底」の意義

平成15年より医療法人制度改革に向けてそのあり方に関する議論が重ねられ、平成17年にその検討会報告が行われた⁶²。報告は以下のような内容であった。

機動的な対応が構造的に難しい政府部門や、株主が求める高い収益率を追求するなど採算性が厳しく求められる民間営利部門では、国民が求める医療サービスをはじめとした社会ニーズに十分に対応できないため、個人や法人の自由で自発的な民間非営利部門による公益的活動が果たす役割とその発展を図ることが極めて重要である。また、医療法人制度に関して、持分があると誤って判断されてきたことを原因として医療法人の永続性・継続性が確保できないという問題が生じているため、それについても検討が必要である。そのために、医療法人制度について以下の3つを柱として検討を行う必要がある。

- ① 昭和25年の制度創設後も変わらない「営利を目的としない」という役割の再確認
- ② 公益性の高い医療サービスを安定的に提供するという現在の医療提供体制に求められる役割から望まれる公益性の高い医療法人制度の再構築
- ③ 医療法人を監督する都道府県との間の適切な関係の見直し

上記①の検討の結果として、社団形態の非営利法人の社員における権利・義務の内容について、以下の4点を再確認し、営利法人との区別を明確にした。

- ア) 出資義務を負わない
- イ) 利益（剰余金）分配請求権を有しない
- ウ) 残余財産分配権を有しない
- エ) 法人財産に対する持分を有しない

このようにして、厚生労働省により、永続性・継続性の確保が可能な持分の定めのない医療法人への移行が推進されるのだが、前述の2つの課税リスクが問題となった。持分の放棄が同時ではなく、順次生じる場合には、他の出資者に放棄された持分が帰属することとなるため、その経済的帰属が「みなし贈与」となり相法9条の規定により、贈与税が課されることになる問題と、持分の放棄に伴う出資者の権利の消滅に係る利益は、結果として医療法人

61 厚生労働省「種類別医療法人数の年次推移（令和4年3月31日現在）」

(<https://www.mhlw.go.jp/content/10800000/000956687.pdf>、最終確認日 2023年6月19日)。

62 厚生労働省・前掲注47)。

に帰属することとなるため、相法 66 条 4 項の規定により贈与税が課されることになる問題である。それらの問題の解決策として認定医療法人制度が創設・拡充された。

(3) 認定医療法人制度の本質

相法 66 条 4 項の趣旨において、私的支配を有する持分の定めのない法人に対する財産の譲渡は、私的支配をされている法人を通じて実質的には当該贈与者等又は同族関係者が当該財産を私的に支配し、その利益を享受するのと同様であり、それは贈与税等の租税回避に等しいとされている⁶³。相法 66 条 4 項は、租税回避に対する簡便な事前的・予防的課税であり、その適用には細心の注意が必要であるが、結果的にだれにどれだけの相続税等の負担の減少をきたしたか確定的に明らかにする必要はない。

経過措置型医療法人から持分の定めのない法人への移行は、出資者から持分の定めのない医療法人への財産の譲渡であり、その法人が私的に支配されているのであれば、その譲渡は租税回避となる。

昭和 55 年の第 1 次医療法改正で一人医師医療法人制度が創設され、診療所の法人化が認められたため、爆発的に持分の定めのある医療法人が増加した。令和 4 年 3 月 31 日現在の医療法人全体に占める一人医師医療法人の割合は 82%を超えている⁶⁴。

一人医師医療法人の持分の定めのない医療法人への移行を想定した場合に、相令 33 条 3 項の要件に当てはめると、定款等において役員等のうち親族等の数がそれぞれの役員等の数のうちに占める割合を 3 分の 1 以下とする旨の定めがあること、理事の定数は 6 人以上、監事の定数は 2 人以上であること、事業が社会的存在として認識される程度の規模を有していること、などを満たさない可能性が高いと考えられる。つまり、厚生労働省による医療法人の永続性・継続性の実現は、その大部分が租税回避に該当すると考えられる。医療法人の永続性・継続性の実現を可能にするツールが認定医療法人制度であるが、認定医療法人制度に対する相法 66 条 4 項の適用除外の要件からは、上記の一人医師医療法人の移行において問題となるであろう相令 33 条 3 項の運営組織に関する要件などが除外されている。しかも、その他の要件も満たさないといけないうのは 6 年だけという期限付きである。厚生労働省の認定医療法人制度は、できる限り現状を変えずに、できる限り多くの医療法人の永続性・継続性を達成しようとするあまり、課税の公平が保たれない状況を生み出している。

63 前掲注 9)。

64 厚生労働省・前掲注 61)。

(4) 小括

医療法人制度改革により、非営利性の徹底がなされることとなった。医療法人における非営利性とは以下の4点で説明される。

- ア) 出資義務を負わない
- イ) 利益（剰余金）分配請求権を有しない
- ウ) 残余財産分配権を有しない
- エ) 法人財産に対する持分を有しない

非営利性の徹底のため、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への移行が推進されることとなったが、結局のところ、その目的は医療法人の継続性の実現である。

認定医療法人制度の拡充や医師の高齢化などの要因により、今後はかなりの数の経過措置型医療法人が認定医療法人制度を利用して持分の定めのない医療法人へ移行することが想定される。それらの法人のほとんどは一人医師医療法人であり、認定医療法人制度を利用せずに移行を行うと、大部分に相法66条4項が適用されると考えられる。厚生労働省の求める医療法人の永続税・継続性は、租税回避と強い相関関係があり、課税の公平との両立は非常に困難な課題である。

おわりに

厚生労働省は医療の永続性を図るために様々な制度を発案したが、それらはことごとく租税回避行為と認定された。そして医療法人制度改革において、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することにより医療法人の永続性を実現しようと試みたが、みなし贈与の規定である相法9条と、相法66条4項が適用されるリスクが発生した。厚生労働省の求める医療法人の永続性の実現はまさに課税の公平との闘いであることが分かった。厚生労働省はその解決策として認定医療法人制度を創設し、租税特別措置法をもって租税回避の否認を避けることとしたのである。この解決策は課税の公平という視点から見て正しいといえるのであろうか。また、なぜ厚生労働省の求める医療法人の永続性は課税の公平と両立できないのであろうか。

医療法人制度改革の考え方の検討会報告書において、民間非営利部門による公益的活動が果たす役割とその発展を図ることが極めて重要という指摘があり、その指摘に沿って今後の医療法人の在り方を具体的に検討することになったが、その際に、厚生労働省は非営利と公益性を別の柱に分けて検討することとした。そこに根本の原因があると考えられる。

公益法人制度改革において、法人を営利か非営利かで区分し、公益法人は非営利法人のうち公益認定を受けたものという位置づけになった。非営利法人でなければ公益法人にはなれ

ないが、営利法人と非営利法人の違いは単に持分があるかないかの相違であって、その果たす役割に直接影響するものではない。それは、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の提供している医療サービスに特に違いがないことでも明らかであろう。厚生労働省が「非営利性の徹底」を図ったとしても、それ自体が医療サービスの質や利便性を向上させるわけではない。単に、現状の医療法人に永続性・継続性を与えるに過ぎない。そこに公益性を伴って、初めて国民の求める医療サービスと課税の公平が実現するのである。ではなぜ非営利と公益性を別の柱に分けて検討を行ったかといえ、医療法人制度改革の本当の目的が株式会社参入の防止と、私的支配された医療法人の永続性の実現であったからであろう。私的支配と公益性は相反する概念である。医療法人制度改革で誕生した「公益性の高い医療」を行う社会医療法人の認定要件は以下の通りである⁶⁵。

○社会医療法人認定要件（一部抜粋）

- ・各役員の親族等の数が、役員の総数の3分の1を超えて含まれることがないこと。
- ・各社員の親族等の数が、社員の総数の3分の1を超えて含まれることがないこと。
- ・理事の定数は6人以上とし、監事の定数は2人以上とすること。
- ・その理事等に対する報酬等について、民間事業者の役員の報酬等及び従業員の給与、当該医療法人の経理の状況その他の事情を考慮して、不当に高額なものとならないような支給の基準を定めているものであること。
- ・その事業を行うに当たり、社員、評議員、理事、監事、使用人その他の当該医療法人の関係者に対し特別の利益を与えないものであること。

租税回避否認規定の適用除外などという手段を経ず、医療法人の継続性と課税の公平と充実した医療サービスとを実現した医療法人制度こそが、公益的役割を担う民間非営利部門が目指すべき姿であり、真に国民が求める医療法人制度であると考えられる。

他方で、経過措置型医療法人が廃業と移行を続け、持分の定めのない医療法人の新設が継続的におこなわれていけば、長期的に見れば医療法人の大部分は持分の定めのない医療法人となる。平成30年度税制改正で一般社団法人等に財産の移転がない状態で、租税回避の防止措置として相続税を課税することとした相法66条の2が創設された。持分の定めのない医療法人においても、私的支配を維持している法人を、実質的な財産の承継を行っていると考え、支配権の承継を財産の移転があったものとしてとらえて相続税等を課税する規定を設けるかどうか

65 厚生労働省医政局長通知「社会医療法人の認定について」令和2年12月25日付医政発1225第17号。

かの判断が必要となる。仮に規定が創設された場合に、厚生労働省がどのように医療法人の継続性を維持するか大変興味深いところである。

本稿では論証が足りない部分がまだまだあるが、それは今後の課題として、以上をもって一応の結論としたい。

参考文献

- 明田作（2014）「わが国の法人法体系における協同組合法の位置」『農林金融』第67巻5号通巻819号、60頁
- 一高龍司（2011）「相続税と租税回避」日本税務研究センター編『相続税・贈与税の諸問題』『日税研論集』（日本税務研究センター）61号、77-78頁
- 内田貴（2008）『民法Ⅰ 第4版 総則・物権総論』（東京大学出版会）
- 大蔵財務協会（2014）『改正税法のすべて 平成26年版』（大蔵財務協会）
- （2017）『改正税法のすべて 平成29年版』（大蔵財務協会）
- （2018）『改正税法のすべて 平成30年版』（大蔵財務協会）
- 尾上選哉（2022）『非営利法人の税務論点』（中央経済社）
- 金子宏（2021）『租税法 第二四版』（弘文堂）
- 北野弘久（1964）「相続税法66条4項にいう「公益を目的とする事業を行う法人」等の意義—医療法人は同項に該当するのか—」『税法判例研究』（中央経済社）、235頁
- 吉良実（1962）「財団医療法人と相続税及び贈与税—相続税法66条4項の合憲判決を中心として—1—」『税法学』140号、13-15頁
- 厚生労働省（2005）「医療法人制度改革の考え方～医療提供体制の担い手の中心となる将来の医療法人の姿～」、2-4頁（<https://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/kentoukai/9kai/5.pdf>、最終確認日2023年4月30日）
- 「種類別医療法人数の年次推移（令和4年3月31日現在）」（<https://www.mhlw.go.jp/content/10800000/000956687.pdf>、最終確認日2023年4月30日）
- 厚生労働省医政局医療経営支援課「持分の定めのない医療法人への移行計画認定制度（認定医療法人制度）の概要」、（<https://www.mhlw.go.jp/content/10800000/001016668.pdf>、最終確認日2023年6月19日）
- （2023）「『持分なし医療法人』への移行に関する手引書～移行促進税制を中心として～令和5年5月改訂」、（<https://www.mhlw.go.jp/content/10800000/000940229.pdf>、最終確認日2023年6月19日）
- 酒井克彦（2022）「『相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められるとき』の意義（中）」『税務事例』54巻6号、4-7頁

- 品川芳宣（2008）「医療法人の跛行増資に対するみなし贈与課税」『税研』141号、92-93頁
- シャウプミッション編（1949）『税制の改正 シャウプ勧告全文』（日本経済新聞社）
- 白崎浅吉（1963）「相続税法66条4項の立法趣旨と医療法人に対する同項の適用の可否」『税務大学論叢』1号、343頁
- 首藤重幸（2004）「医療法人の持分の払い戻しと相続税」『税務事例研究』80号、40-41、57、59頁
- （2014）「経過措置型医療法人と相続税・贈与税」『税務事例研究』137号、77-78頁
- 高橋裕介（2007）「非営利法人と資産課税—医療法人をめぐる相続課税を中心に—」『租税法研究』35号、77-79頁
- 武田昌輔（加除式）『DHC コンメンタール相続税法』（第一法規）
- （加除式）『DHC コンメンタール法人税法』（第一法規）
- 田辺安夫（1992）「医療法人と相続税—相続税法66条4項の意義—」金子宏ほか編『租税判例百選（第3版）』（有斐閣）、103頁
- 長島弘（2017）「医療法人の出資持分と社員たる地位の不可分性」『税務事例』49巻8号、68-69頁

通達

- 厚生労働省医政局長通知「持分の定めのある医療法人が出資額限度法人に移行した場合等の課税関係について（照会）」平成16年6月8日医政発第0608002号
- 「出資持分の定めのある社団医療法人が特別医療法人に移行する場合の課税関係について」平成17年4月6日医政発第0406002号
- 「良質な医療を提供する体制の確立を図るための医療法等の一部を改正する法律の一部の施行について」平成19年3月30日医政発第0330010号
- 国税庁課税部長「持分の定めのある医療法人が出資額限度法人に移行した場合等の課税関係について（平成16年6月8日付医政発第0608002号照会に対する回答）」（平成16年6月16日付課審6-9外）
- 「出資持分の定めのある社団医療法人が特別医療法人に移行する場合の課税関係について（平成17年4月6日付医政発第0406002号照会に対する回答）」（平成17年4月27日付）

A Consideration on the Application of the Inheritance Tax Anti-Avoidance Rule to Corporations without stipulated Ownership Interest — With a Focus on Medical Corporations —

Hiroshi ISHIMARU

In the tax reform of 1952, Article 66, Paragraph 4 of the Inheritance Tax Act, which denies tax avoidance through public interest corporations and other entities, was established. Its purpose is to realize fairness in taxation.

As a result of the reform of the public interest corporation system, the scope of corporations subject to Article 66, Paragraph 4 of the Inheritance Tax Act was changed to "Corporations without stipulated Ownership Interest" in the 2008 tax reform.

It is said that the cause of this provision was the establishment of the medical corporation system in 1950. The purpose of the medical corporation system at that time was to avoid taxation such as inheritance tax by turning medical facilities into foundation medical corporations.

With the changing times, the nature of medical corporations has also changed, and tax avoidance through medical corporations has often become a problem. This paper mainly deals with the transition from medical corporations with stipulated Ownership Interest to medical corporations without stipulated Ownership Interest in the reform of the medical corporation system. The relationship between "permanence," which is the purpose of a medical corporation, and tax avoidance is considered, and whether it is possible to achieve permanence without tax avoidance in a medical corporation is examined.

This paper aims to contribute to fairness in taxation and predictability for taxpayers through this verification.