

博士学位論文

医療法人を利用した相続税・贈与税の
租税回避に関する一考察

2023 年度

石丸 宏司

熊本学園大学大学院

商学研究科商学専攻

論文要旨

昭和 25 年に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、医療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。換言すれば、戦後少なくなった医療施設を保護・育成・充実し、これに国民の健康管理を委ねようとするものであった。しかし、国若しくは地方公共団体の積極的な施策または援助によってこれを行うことが、財政的に不可能な状態であったので、厚生省は何らかの方法で民間の医療施設に恩恵を与え、それによって不足している医療施設の保護・育成・充実を図ろうとした。その具体的施策として考え出されたのが医療法人制度である。法人は相続税・贈与税（以下、相続税等という。）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、医療施設を法人化し、相続税等の負担を免れることで恩恵を与えようとした。つまり、医療法人が相続税等を回避するために利用されたのである。厚生省は、財団医療法人の設立を推し進めた。課税庁はこれを良しとはせず、財団医療法人を利用した租税回避を防止する規定である相続税法（以下、相法という。）66 条 4 項を創設した。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には、当該法人に相続税等の納税義務を認める規定である。

医療法人制度により設立された財団医療法人に対して、相法 66 条 4 項が次々と適用され、相続税等の租税回避を利用した医療事業の永続性の実現は頓挫し、課税の公平が守られることとなった。

医療法人制度創設以後、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、租税回避が問題となる場面もいくつか見られた。そのたびに課税庁は対策を迫られることとなった。それは、さながら厚生労働省と課税庁との闘い、つまり医療法人の永続性の実現と課税の公平の実現の闘いのようにも見える。そして、その戦いはいまだ終わってはならず、解決されていない租税回避も存在している。

そこで本論文では、医療法人の永続性よりも課税の公平が優先されるべきであるという立場から、医療法人の永続性の実現、医療法人の支配、課税の公平をキーワードとして、医療法人制度創設から現在までの医療法人における相続税等の租税回避の事例を考察し、いまだ解決されていない、私的支配された持分の定めのない医療法人の租税回避について、支配権に財産的価値を見出すことにより、相続税法 9 条のみなし贈与の規定により課税することができないかについて検討を行った。

本論文では、医療法人制度創設期（第 1 章、第 2 章）、医療法人制度改革以前（第 3 章、第 4 章）、医療法人制度改革以後（第 5 章、第 6 章）、現在（第 7 章、第 8 章）と時系列でそれぞれの時期における租税回避問題を取り上げ考察を行った。

第 1 章では、医療法人制度の創設と相法 66 条 4 項の創設の関係の確認を行った。

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。戦後少なくなった医療施設を保護・育成・充実し、これに国民の健康管理を委ねる必要があったが、国若しくは地方公共団体の積極的な施策または援助によってこれを行うことが、財政的に不可能な状態であった。そこで厚生省は、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、医療施設を法人化することで相続税等の課税を免れるという恩恵を与え、民間の医療施設の増加を図ったのである。しかし、医療法人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実態が発生し、それが原因で、昭和 27 年に財団医療法人を利用した租税回避を防止する規定である相法 66 条 4 項が創設された。相法 66 条 4 項の趣旨は、「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、結局相続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。

ただし、相法 66 条 4 項は、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ことが指摘されている。

国は一方で医療法人化を勧めながら、一方で医療法人に対して課税処分を行うという、医療関係者を結果的にだまし討ちするという状態になってしまったため、国税庁は昭和 28 年から昭和 29 年にかけて相法 66 条 4 項の適用を免除しようとする通達を発出した。この通達の発出が、憲法 30 条、84 条に規定する租税法律主義に反する行為として大いに批判された。

第 2 章では、財団医療法人への相法 66 条 4 項の適用要件について考察を行った。

相法 66 条 4 項を財団医療法人に適用するに当たり、二つの点が争点となった。

1 つ目は、財団医療法人が、相法 66 条 4 項に規定する「公益を目的とする事業を行う法人」に該当するか否か、つまり、財団医療法人のその性質からかんがみて租税回避防止規定が適用されるべき対象か否かである。

2 つ目は、財団医療法人への財産の移転が、相法 66 条 4 項に規定する相続税等の負担が「不当に減少する結果」に該当するか否か、つまり個々の財団医療法人について私的に支配されている状態であるか否かである。

1 つ目の争点については、東京地裁昭和 37 年 5 月 23 日判決で、「出資持分の定めのある

る法人については同条が適用される余地はない」、「法第 66 条第 4 項の『公益を目的とする事業を行う法人』というその『法人』とは少なくとも出資持分の定めのない法人を意味するものと解するのが相当である」とし、「医療法人は、いわゆる営利法人ないし公益法人以外の法人に属し、更に医療事業の性質からみて『公益を目的とする事業を行う法人』に該当するものというべきである」と判示した。また、東京地裁昭和 46 年 7 月 15 日判決は「医療法人は営利法人と公益法人の中間に位し、公益を目的とする事業を行う法人に該当するものというべきである」と判示された。

これらの判決から、持分の定めのある医療法人には相法 66 条 4 項が適用されないこと、持分の定めのない医療法人には相法 66 条 4 項が適用されること、医療法人が営利法人と公益法人の中間的な法人と認識されていることが確認された。

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、相法 66 条 4 項の対象が「持分の定めのない法人」に変更された。また、公益法人制度改革で曖昧であった営利性、公益性などの概念が整理された。

2 つ目の争点については、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 年通達は法人が私的支配されているかどうかの判定基準を規定している。東京地裁昭和 46 年 7 月 15 日判決で、「財産の提供者等が財産を実質的に支配している場合には、財産の提供者等の相続税等の負担が不当に減少する場合を生じる場合もありうる」と判示された。つまり、私的支配してい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財産の提供者等がその利益を享受するのと同様であって、相続税等の租税回避に等しいこととなる。

財団医療法人への財産の移転に関する一連の裁判では、昭和 39 年通達の要件に基づき判断が行われ、財団医療法人に相法 66 条 4 項が適用される判決が連続して出されることとなった。

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 年通達の内容は相令 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。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、納税者も課税庁も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る。相法 66 条 4 項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範囲に取り込む可能性があるため、判定基準の明確化と、要件に規定できない客観的事実を判断材料としてどの程度考慮するかとのバランスが今後の課題となる。それ

は、いわば納税者の予測可能性と課税の公平のバランスの問題である。

第3章では、持分の定めのある医療法人の出資持分の払戻し額について考察を行った。

財団医療法人に相法66条4項が適用されてから、財団医療法人の設立は減り、持分の定めのある医療法人が増加した。所得税率と法人税率の差の恩恵を受けるために法人化したものが多いと考えられる。そして、昭和60年の第一次医療法改正において、医師が一人であっても医療法人が設立できる一人医師医療法人制度が創設され、一人医師の持分の定めのある医療法人が急増する要因となった。

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、配当が禁止されている医療法人では、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。退社時点での増加した時価による純資産を基礎にした出資持分を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も出てくる。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。

持分の定めのある医療法人のモデル定款では、出資額の払戻しについて、「出資額に応じて」請求することができると定めているが、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」の対立が存在しており、行政解釈や多くの下級審判決では「出資額割合説」による理解を示していた。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。この対立は換言すれば、持分の定めのある医療法人の性質が、営利であるのか、非営利であるのかの対立でもある。

最高裁22年4月8日判決は、「出資額説」に立脚した原審の判決を覆し、「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、医療機関が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。また、最高裁において、持分の定めのある医療法人の性質が、配当制限付きではあるが、営利であることが示された。

厚生労働省は、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、出資額限度法人制度の導入の検討を行った。一方で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最高裁平成15年6月27日判決が出された。つまり、定款の規定により出資持分払戻請求権を制限することが可能であることが示された。

第4章では、出資額限度法人の出資持分評価について考察を行った。

持分の定めのある医療法人の相続税法上の評価額は、財産評価基本通達にその評価方法が規定されていなかったため、原則として企業組合等の法人に対する出資に対する評価方法を規定した評価通達196に定める方法に準じて、課税時期における当該法人の純

資産価額を基にして、出資の持分に応ずる価額によって評価されてきた。これは、相続税法上も私法と同様に「出資額割合説」を採用してきたことを意味している。

しかし、最高裁平成 15 年 6 月 27 日判決により私法上は定款変更により出資持分の払戻し制限の効力が認められる判決が示され、税法上の取扱が注目されることとなった。

最高裁平成 15 年 6 月 27 日判決の判断に対して、厚生労働省は国税庁に出資額限度法人の課税に関する照会を行った。

厚生労働省の照会に対する国税庁の回答は以下の通りであった。出資額限度法人での出資持分請求権は出資額に限定されることから、相続される出資持分請求権は出資額と評価されることになるが、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る。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、つまり相法 9 条を適用するというものである。この見解の背景には、医療法上は、再度の定款変更で「出資額を限度として」という部分を、変更前の「出資額に応じて」という定めに後戻りさせることを禁じられていないことなどがあった。

また、同族支配に該当しないための 4 要件を満たす場合に限り限定的に税法上もその効力を認められるが、条件があまりに厳しいため、その取扱の適用を受ける医療法人がほとんど見受けられない状況にある。

最高裁平成 22 年 7 月 16 日判決では、出資持分の払戻しは「自治的に定められる定款によってさまざまな内容となり得る余地があるものの、その変更もまた可能であって、ある一時点で定款の定めにより財産の分配が制限されたとしても、客観的にみた場合、出資社員は、再度定款変更を行うことにより、財産全体の払戻し等を求め得る潜在的可能性を有する。また、定款の定めのかんによって、当該法人の有する財産全体の評価に変動が生じないのはいくまでもない」と判示し、最高裁判決においても税法上は出資持分の払戻しに関する定款変更の効力は認められないことが再確認された。

この結果、出資額限度法人制度は出資持分払戻し請求による事業継続危機の問題の解決策としては不完全なものとなった。

第 5 章では、医療法人の公益性と営利性について考察をおこなった。

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。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 18 年に医療法人制度改革が行われた。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、改革後の新規設立は持分の定めのない医療法人が主流となった。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。

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。

公益法人制度改革以前は、公益を営利と対置させて理解することが通説となっていた。これは、民法 34 条が公益法人、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。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。公益法人制度改革以後、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り、分類に穴がなくなった。新たな法人制のもとでは、営利とは、その活動が収益を目的としていることではなく、収益活動によって得た利益の社員に対する分配が予定されていることを意味する。したがって、非営利とは、剰余金配当請求権も剰余財産分配請求権もないことである。非営利法人とは持分の定めがない法人のことである。

他方、平成 16 年 12 月に「規制改革・民間開放推進会議」が公表した「規制改革・民間開放の推進に関する第 1 次答申」において、株式会社の医療経営への参入が提言された。医療機関にとって、銀行借入以外の直接金融方式も含めた多様な資金調達手段を有し、経営の透明性の向上等のための近代的な経営のノウハウを持つ株式会社が医療機関に参入することは、医療機関相互の競争の促進を通じて、患者の選択肢の拡大を促すとともに、患者本位の質の高い医療サービスを促進することになるというのが提言の主な理由である。厚生労働省は、「規制改革・民間開放の推進に関する第 1 次答申」の株式会社の医療経営への参入の提言に対して、医療の本質である「営利を目的としない」ことを徹底することで対抗した。医療法人制度改革は、当時の規制緩和論としての株式会社の参入を阻止するための意味合いが強く、医療経営のあり方について総合的な検討が行われたわけではない。現在でも経過措置型医療人が数多く残っており、また、非営利を徹底しても私的支配されている医療法人であれば実質的には営利法人であるのと大きな相違はない。医療法人制度改革により公益性の高い医療法人として新設された社会医療法人の認定要件が、私的支配を排除する要件となっていることから、あくまでも一般の医療法人には公益性は求めず、私的支配が可能なままでの永続性の確保を目的とした制度となった。

第 6 章では、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について考察を行った。

出資額限度法人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、事業継続危機の問題を根本的に解決する方法とはならない。そのため、厚生労働省は出資額限度法人制度に代わる事業継続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た。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。まさに医療法人制度

創設時に厚生省が民間の医療施設に与えようとした恩恵と同じである。しかし、医療法人が私的に支配されている場合には移行に際し、相法 9 条と相法 66 条 4 項の適用のリスクがある。そこで、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防止規定を適用除外としたのである。私的支配された医療法人が租税回避行為を行うことを容認する規定は、個人事業や他の法人との課税の公平が保たれない状況を生み出している。

医療法人に対して、医療という事業の性質にかかわらず租税回避防止規定が適用されることは過去の判例からも明らかであり、持分の定めのある医療法人の大部分が個人開業医ととして変わらない一人医師医療法人である。また、医療法人制度改革の非営利性の徹底の目的が株式会社参入の防止であることを鑑みれば、移行に際して租税回避防止規定を適用除外する理由はないと思われる。

この相法 66 条 4 項適用除外の要望は、平成 23 年から日本医師会が出していた。厚生労働省は平成 29 年度税制改正要望事項として提出し、平成 29 年度税制改正で措法 70 条の 7 の 10 が創設された。日本医師会は、持分の定めのある医療法人が出資持分を抛出額として基金抛出型医療法人に移行する場合、抛出額が移行時前の出資額に対応する資本金等の額を上回る場合には、その上回る金額について、移行時に出資者にみなし配当課税を課さないことも同時に要望していた。

平成 29 年度税制改正で措法 70 条の 7 の 10 が創設されて以降、日本医師会は持分の定めのある医療法人が医業経営において適切な事業体であるとし、持分の定めのある医療法人への相続税等の納税猶予の創設、出資の評価方法の改善などを要望している。

日本医師会の税制要望は、平成 29 年の要望では持分の定めのない医療法人への移行を推進する立場をとっていながら、平成 30 年には、経過措置型医療法人の事業承継税制創設を要望するなど、一貫性のないものとなっている。

この租税回避防止規定の適用除外の根底には、医療機関の意見を代弁する日本医師会に厚生労働省が忖度せざるを得ない状況がある。

第 7 章では、一般社団法人等を利用した租税回避の防止規定について考察を行った。

一般社団法人等は、会社法の会社等と異なり出資持分がないことから、それを利用して、相続税の負担を回避しようとする動きがみられるようになってきた。すなわち、株式会社であれば、法人が保有する財産は株式の評価額に反映され、株主が死亡した場合には株式の相続に対し相続税が課されるのに対し、一般社団法人等については、持分が存在せず、法人が保有する財産が個人の財産に反映されることがないため、理事や社員を同族関係者で占めること等により法人を私的に支配し、個人が実質的にその法人の財産を保有していると認められるような場合でも、個人間の財産移転を前提とする相続税においては、半永久的に課税対象にならないことになる。

この租税回避を防止するために一族で実質的な支配を維持している法人に対し、支配

力の承継を通じた実質的な財産移転があったものとして課税する規定である相法 66 条の 2 が創設された。具体的には、一般社団法人等の理事が死亡した場合において、その一般社団法人等が私的支配の要件を満たす法人である場合には、その死亡の時ににおける一般社団法人等の純資産額を、その時ににおける同族理事の数に 1 を加えた数で除した金額を、遺贈により取得したものとみなし、その一般社団法人等に相続税を課税するというものである。

この規定の問題点は、課税の時期、納税義務者、課税財産の範囲などあらゆることが擬制されている点である。本来は慎重に扱うべきであるみなし規定を複数使用し、財産の移転がないにもかかわらず相続税等を課税している。この規定は課税要件明確主義に抵触する恐れがあると思われる。

第 8 章では、持分の定めのない医療法人への相法 9 条の適用について考察を行った。

医療法人制度改革後、医療法人の新規設立の主流となった非営利性の徹底された持分の定めのない医療法人であるが、持分の概念がないため、事業承継の際に相続税等が課税されることはない。他方で、社員や役員についての制約はなく、同族関係者が社員や役員の大多数を占めることにより、法人を私的支配することが懸念されている。それは相続税等の租税回避とも判断されかねない状況である。

しかし、現状では、同族関係者に支配された持分の定めのない医療法人において、支配権を移転することにより事業の承継を行うことに対して、相続税等は課税されていない。そこで同族支配された持分の定めのない医療法人における支配権の移転について、相法 9 条の適用が可能であるか否かについて検討を行った。

相法 9 条の趣旨は、法律的には贈与又は遺贈により取得した財産でなくても、その取得した事実によって実質的にこれらと同様の経済的効果が生ずる場合においては、租税回避行為を防止するため、税負担の公平の見地から、その取得した財産を贈与又は遺贈により取得したものとみなして、相続税等を課税することとしたものである。相法では 7 条から 9 条がみなし譲渡の規定となっているが、9 条は「その他の利益の享受」というような概括条項を規定しており、代表的な適用事例に同族会社における跛行増資による株式評価の増加がある。一般的には同族会社が適用の対象と考えられている相法 9 条であるが、国税庁及び裁判所は同族会社という概念のない医療法人にも適用があり得る見解を示している。平成 16 年厚生労働省照会では、持分の定めのある医療法人の一類型である出資額限度法人への相法 9 条適用の要件である同族支配要件を具体的に示している。

持分の定めのある医療法人に相法 9 条が適用された 2 つの判例（横浜地裁平成 18 年 2 月 22 日判決、広島高裁平成 28 年 7 月 27 日判決）では、公益的な性質を持つ医療法人に相法 9 条を適用することに問題は無く、厚生労働省照会は医療法人における相法 9 条の適用要件である同族支配要件を明らかにしたものであると判示した。

持分の定めのある医療法人の出資持分の評価は、評価通達 194-2 に規定されている。

評価通達 194-2 は取引相場のない株式の評価に準じて規定されているが、大きく異なる点が 2 点ある。評価に配当と支配権が考慮されていない点である。持分の定めのある医療法人では剰余金の配当が禁止されているため、配当が考慮されていない点は妥当である。しかし、取引相場のない株式の評価が支配権の有無によりその価値が変わるのに対して、持分の定めのある医療法人の出資持分の評価は支配権の有無によりその価値が変わらないことには問題がある。株式においては出資と議決権が不可分であるのに対して、医療法人では出資持分と議決権が分離していることが原因であると考えられる。令和 2 年 7 月 8 日裁決では民間の鑑定事業者の株価の算定額が認められたが、株価倍率法による株主価値の分析において、価格時点以前 1 年間の上場会社を対象とした買収実例を参考に、支配権プレミアムを 30% から 35% 加味した。支配権プレミアムとは、支配権のない株式よりも支配権のある株式の価値が高く評価されることを意味する。つまり、支配権には出資持分と切り離された財産的価値があることを示している。中小規模の医療法人では、支配権を持つことで、経営に関するほとんどの事項についての決定権を持つと同時に、法人で得た利益を配当以外の形で社員や役員に還元することができる。中小規模の医療法人においては共益権に財産的価値があると考えられる。

医療法人制度の立法趣旨、医療法人制度改革の趣旨から、医療法人制度に相続税等を回避する目的があることおよび医療法人制度自体が相続税等を回避できるように制度設計された異常な法形式であることは明白であり、租税回避を防止するために、出資持分の概念のない、同族支配された持分の定めのない医療法人において、社員の入退社時に、支配権の移転により、相法 9 条が適用されるべきである。

最後に、第 1 章から第 8 章の考察から私見を述べた。

第 1 に、厚生労働省が医療法人を保護する理由であるが、まず、医療が国民にとってこれからも永続的に必要な事業であることは疑いのない事実である。厚生労働省は医療の永続性を確保する必要がある。他方、医療法 7 条では、営利を目的として、病院、診療所又は助産所を開設しようとする者に対しては、許可を与えないことができることを規定している。この規定が、医療が非営利を原則とする根拠である。個人事業を考えた場合に二つの問題が発生する。一つ目が、相続が発生した場合に、相続税を課せられて事業を永続的に行うことが困難な状況が発生する可能性がある。二つ目が、個人事業においては家事と事業の境界があいまいである場合が多いが、非営利性が担保できるかである。持分の定めのない法人であれば、配当や残余財産の分配を禁止することで非営利を担保しつつ、持分の概念がないため相続税を課されることがない。これが、厚生労働省が医療法人を保護する一番の理由であろう。ただし、医療法人制度創設当初と現在の「営利を目的としない」では意味内容が変化しており、医療が現在の意味における非営利である必要があるのかについては検討が必要であろう。

第 2 に、医療の永続性と課税の公平はどちらが優先されるべきであるかであるが、こ

れはどちらも守られるべきものであるといえる。しかし、医療法人の永続性と課税の公平の比較であれば、課税の公平が優先されるべきであるといえるであろう。医療法人の永続性は医療の永続性を達成するための手段であり、目的ではない。医療法人の永続性を実現するために課税の公平が維持できないのであれば、医療の永続性はほかの方法によって達成されるべきであろう。

第3に、相法66条4項、相法9条には、それぞれどのような役割があるのかであるが、医療法人における租税回避の方法は大きく3パターンになる。

1つ目は、私的支配している持分の定めのない医療法人へ資産を移転することにより、その法人をビークルとして相続税等を課されることなく相続人等に資産を移転する租税回避である。財団医療法人の設立、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などが該当する。この租税回避には相法66条4項が適用される。

2つ目は、同族支配している持分の定めのある医療法人で、出資持分を放棄することなどにより、相続税等を課されることなく他の持分権者に出資持分を移転する租税回避である。出資額限度法人制度、跛行増資などが該当する。この租税回避には相法9条が適用される。

3つ目は、持分の定めのない医療法人を私的支配し続けることにより、実質的には個人が資産を保有している状況にあるにもかかわらず、半永久的に相続税等が課されることがない租税回避である。財団医療法人の設立、持分の定めのない医療法人の設立、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該当する。この租税回避には租税回避防止規定が適用されていない。一般社団法人等における同様の租税回避に関しては相法66条の2が適用されるが、医療法人は相法66条の2の適用対象となっていない。また、相法66条の2の規定自体にも問題がある。本論文により、社員の入退社時の支配権の移転について相法9条が適用されるべきであることを確認したが、支配権の評価方法は定まっておらず、適用に至っていない。早急な対応が望まれる。

第4に、課税の公平の実現に最も適した医療法人の形態はどの形態であるのかであるが、社会医療法人のように私的支配を排除した公益性の高い医療法人であれば、持分の定めのない社団医療法人が適していると思われる。出資持分がないので、出資持分払い戻しの問題も、高額の相続税の負担もなく、法人の財産を私的に支配されることもない。医療の永続性の実現にも課税の公平の実現にももっとも適していると考えられる。他方、私的支配を前提とするのであれば、出資持分と議決権が分離している財団法人、社団法人は租税回避の可能性が高まるため、採用されるべきではないと考えられる。医療という事業が一般の事業よりも、人的資源に頼る部分が大きい点を考慮すると、出資持分と議決権は一体であるが、社員1人1議決権である合同会社が適していると考えられる。

目 次

はじめに.....	1
第1章 医療法人制度と相法 66 条 4 項の創設.....	5
第1節 医療法人制度の創設.....	5
第2節 公益法人等を利用した租税回避の否認規定.....	6
1 租税回避の意義.....	7
2 シャウブ勧告.....	8
3 納税義務者が個人とされた理由.....	9
4 相法 65 条の創設.....	9
5 相法 66 条 4 項の創設.....	10
6 相法 66 条 4 項の趣旨.....	11
7 相法 65 条と相法 66 条 4 項の適用関係.....	12
8 設定時課税と受益時課税.....	12
第3節 医療法人制度と相法 66 条 4 項.....	13
1 相法 66 条 4 項創設の原因.....	13
2 財団医療法人への相法 66 条 4 項適用に関する通達.....	14
第4節 小括.....	17
第2章 財団医療法人への相法 66 条 4 項の適用.....	19
第1節 「公益を目的とする事業を行う法人」について争われた事例.....	19
1 東京地裁昭和 37 年 5 月 23 日判決（中間判決）.....	19
2 東京地裁昭和 49 年 9 月 30 日判決（終局判決）判旨.....	23
3 東京地裁昭和 46 年 7 月 15 日判決.....	24
4 東京高判昭和 49 年 10 月 17 日判決判旨.....	25
第2節 「公益を目的とする事業を行う法人」に関する学説.....	26
第3節 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」.....	28
第4節 「不当に減少する結果」について争われた事例.....	30
1 東京地判昭和 49 年 9 月 30 日判決判旨.....	30
2 東京地判昭和 46 年 7 月 15 日判決判旨.....	31
3 東京地裁昭和 47 年 11 月 20 日判決.....	32
4 東京高裁昭和 50 年 9 月 25 日判決判旨.....	33
第5節 「不当に減少する結果」に関する学説.....	33
第6節 小括.....	34

第3章 持分の定めのある医療法人の出資持分払戻し	37
第1節 事業継続危機問題	37
1 出資持分払戻請求による事業継続危機の問題	37
2 出資額説と出資額割合説	37
第2節 持分の定めのある医療法人の出資持分払戻の事例	38
1 東京高裁平成7年6月14日判決	38
2 東京地裁平成15年11月18日判決	41
3 最高裁平成22年4月8日判決	43
第3節 出資額限度法人	51
1 出資額限度法人の意義	52
2 出資額限度法人の出資持分請求の事例	52
第4節 小括	54
 第4章 出資額限度法人の出資持分評価	 56
第1節 持分の定めのある医療法人の出資持分評価の事例	56
1 最高裁昭和55年3月7日判決	56
2 名古屋高裁平成元年2月27日判決	60
第2節 出資限度額法人に関する通達	62
第3節 出資限度額法人の出資持分評価の事例	64
1 最高裁平成22年7月16日判決	64
2 広島高裁平成28年7月27日判決	75
第4節 小括	81
 第5章 医療法人の公益性と営利性	 83
第1節 医療法人の種類	83
1 特定医療法人	83
2 一人医師医療法人	83
第2節 医療法人制度改革	84
1 医療への株式会社参入	84
2 医療法人制度改革の趣旨	85
3 株式会社の参入防止	86
4 経過措置型医療法人	87
5 基金拋出型医療法人	87
6 社会医療法人	87

第3節 医療法人の公益性と営利性の変遷.....	88
1 判例から見る医療法人の性質.....	88
2 公益法人制度改革以前の公益性と営利性の概念.....	89
3 公益法人制度改革後の公益性と営利性の概念.....	90
4 医療法人制度改革後の医療法人の性質.....	90
第4節 小括.....	91
第6章 持分の定めのない医療法人への移行.....	93
第1節 移行の意義.....	93
第2節 医療法人の出資持分放棄による課税.....	93
第3節 移行推進制度（認定医療法人制度）の創設.....	94
第4節 相法 66 条 4 項の適用除外規定の創設.....	94
第5節 認定医療法人制度の本質.....	95
1 持分の定めのない医療法人への移行の状況.....	95
2 認定医療法人の税制措置.....	96
3 相法 66 条 4 項適用除外の理由.....	96
4 措法 70 条の 7 の 10 創設の経緯.....	97
第6節 小括.....	98
第7章 一般社団法人等を利用した租税回避の防止規定.....	99
第1節 一般社団法人等を利用した租税回避.....	99
第2節 諸外国の対応.....	100
第3節 相法 66 条の 2 の創設.....	100
第4節 相法 66 条の 2 の意義.....	100
第5節 適用対象となる持分の定めのない法人.....	102
第6節 相令 33 条 4 項の創設.....	102
第7節 みなし規定の意義.....	103
第8節 小括.....	104
第8章 持分の定めのない医療法人への相法 9 条の適用.....	105
第1節 相法 9 条の趣旨と適用要件.....	105
1 相法 9 条の趣旨.....	105
2 相法 9 条の適用要件.....	106
3 持分の定めのある医療法人への相法 9 条の適用.....	107
4 出資額限度法人への相法 9 条の適用.....	108

第2節 持分の定めのある医療法人に相法9条が適用された事例.....	110
1 横浜地裁平成18年2月22日判決.....	110
2 広島高裁平成28年7月27日判決.....	113
第3節 評価通達194-2の妥当性.....	115
1 評価通達194-2の内容.....	116
2 取引相場のない株式の評価と医療法人の出資持分評価の相違.....	116
3 法人構成員の権利義務.....	118
4 議決権の意義.....	119
5 種類株式（取引相場のない株式）の評価.....	120
6 株式の支配権プレミアムが認められた事例.....	120
7 持分の定めのない医療法人における支配権の意義.....	121
第4節 持分の定めのない医療法人への相法9条の適用.....	121
1 医療法人制度の立法趣旨.....	122
2 医療法人制度改革の趣旨.....	122
3 租税回避該当性.....	122
4 相法9条適用の検討.....	124
第5節 小括.....	125
 おわりに.....	 127
 参考文献.....	 135

はじめに

昭和 25 年に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¹。換言すれば、戦後少なくなった医療施設を保護・育成・充実にし、これに国民の健康管理を委ねようとするものであった。しかし、国若しくは地方公共団体の積極的な施策または援助によってこれを行うことが、財政的に不可能な状態であったので、厚生省は何らかの方法で民間の医療施設に恩恵を与え、それによって不足している医療施設の保護・育成・充実に努めようとした。その具体的施策として考え出されたのが医療法人制度である。法人は相続税・贈与税（以下、相続税等という。）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、医療施設を法人化し、相続税等の負担を免れることで恩恵を与えようとした²。つまり、医療法人が相続税等を回避するために利用されたのである。厚生省は、財団医療法人の設立を推し進めた。課税庁はこれを良しとはせず、財団医療法人を利用した租税回避を防止する規定である相続税法（以下、相法という。）66 条 4 項を創設した。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には、当該法人に相続税等の納税義務を認める規定である。

医療法人制度により設立された財産医療法人に対して、相法 66 条 4 項が次々と適用され、非営利性と公益性を基礎とした医療事業の永続性の実現は頓挫し、課税の公平が守られることとなった。

医療法人制度創設以後、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、租税回避が問題となる場面もいくつか見られた。そのたびに課税庁は対策を迫られることとなった。それは、さながら厚生労働省と課税庁との闘い、つまり医療法人の永続性の実現と課税の公平の実現の闘いのようにも見える。そして、その戦いはいまだ終わってはならず、解決されていない租税回避も存在している。

そこで本論文では、医療法人制度創設から現在までの医療法人における相続税等の租税回避の事例を考察し、いまだ解決されていない租税回避への対策について提言を行う。

具体的には、永続性の実現、医療法人の支配、課税の公平に注目して考察を進めていく。

また、医療法人制度創設から現在までの一連の考察から、次の 4 点について私見を述べる。

- 1 点目が、厚生労働省が医療法人を保護する理由は何か。
- 2 点目は、医療の永続性と課税の公平のどちらが優先されるべきであるのか。
- 3 点目は、相法 66 条 4 項、相法 9 条には、それぞれどのような役割があるのか。

¹ 尾上選哉（2022）『非営利法人の税務論点』（中央経済社）、203 頁。

² 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。

4 点目は、課税の公平を実現に最も適した医療法人の形態はどの形態であるのか。

まず、第 1 章では、医療法人制度の創設と相法 66 条 4 項の創設の関係を確認する。

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。医療法人はその設立形態から社団と財団に区分できる。社団は人の集合体を指し、財団は物（財産）の集合体として整理される。社団医療法人は人が集まって社員になることで設立され、出資持分のあるものとなないものに区分される。医療法人制度創設当初、新規設立は財団医療法人が主であった。財団医療法人は持分の定めのない法人の一類型である。厚生省は、医療施設の設備を遺贈等により現物出資し、財団医療法人を設立するよう医療施設の所有者に指導を行った。それにより、相続税等の負担を永久に免れる予定であった。しかし前述の相法 66 条 4 項の創設により、その予定は阻まれることとなった。

第 2 章では、財団医療法人への相法 66 条 4 項の適用要件について考察を行う。

相法 66 条 4 項を財団医療法人に適用するに当たり、二つの点が問題となった。

1 つ目の問題は、財団医療法人が、相法 66 条 4 項に規定する「公益を目的とする事業を行う法人」に該当するか否か、つまり、財団医療法人のその性質からかんがみて租税回避防止規定が適用されるべき対象か否かの問題である。

2 つ目の問題は、財団医療法人への財産の移転が、相法 66 条 4 項に規定する相続税等の負担が「不当に減少する結果」に該当するか否か、つまり個々の財団医療法人について私的に支配されている状態であるか否かの問題である。

第 3 章では、持分の定めのある医療法人の出資持分の払戻し額について考察を行う。

財団医療法人に相法 66 条 4 項が適用されて以来、持分の定めのある医療法人が医療法人の主流となった。

持分の定めのある医療法人では配当が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。退社時点での増加した時価による純資産を基礎にした出資持分を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。厚生省が作成した持分の定めのある医療法人のモデル定款では、社員退社時の出資持分の払戻しについて「出資額に応じて」請求できると規定されており、この解釈には、「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。

最高裁判決を含む、持分の定めのある医療法人の出資持分の払戻しについて争われた代表的な事例について考察を行う。

また、定款変更により出資持分の払戻額を「出資額を限度として」と規定し、出資持分を出資額に制限した出資額限度法人において、出資持分の払戻しについて争われた事例についての考察を行う。

第 4 章では、出資額限度法人の出資持分評価について考察する。

持分の定めのある医療法人の相続税法上の評価額は、財産評価基本通達にその評価方法

が規定されていなかったため、原則として企業組合等の法人に対する出資に対する評価方法を規定した評価通達 196 に定める方法に準じて、課税時期における当該法人の純資産価額を基にして、出資の持分に応ずる価額によって評価されてきた。これは、相続税法上も私法と同様に「出資額割合説」を採用してきたことを意味している。

しかし、出資額限度法人制度の創設により、相続税法は私法とは異なった評価方法を採用することとなった。私法では定款の規定に合わせて払戻金額も任意に変更が可能であるとされたが、相続税法上は定款の規定にかかわらず出資持分が評価されることとされた。それは、相続税法上も定款の規定により出資持分評価を任意に決定できるようになれば、それを利用して租税回避が行われる懸念があったためと考えられる。

第 5 章では、医療法人の公益性と営利性について考察する。

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。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 18 年に医療法人制度改革が行われた。

医療法人改革を進めるうえで医療法人の公益性と営利性が再確認されることとなった。

平成 18 年に、医療法人の非営利性の徹底を目的として医療法人制度改革が行われ、持分の定めのある医療法人の新規設立ができなくなり、既存の持分の定めのある医療法人は経過措置型医療法人とされ、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。

第 6 章では、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について考察する。

厚生労働省は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、事業継続危機問題の新たな解決策と位置付けた。しかし、医療法人が私的に支配されている場合には移行に際し、相法 9 条と相法 66 条 4 項の適用のリスクがあることが問題となり移行は進まなかった。そこで厚生労働省は、そのリスクを排除するため認定医療法人制度を創設し、税制優遇の措置をとった。

第 7 章では、一般社団法人等を利用した租税回避の防止規定について考察する。

公益法人制度改革により、持分の定めのない法人である一般社団法人が準則主義により設立できるようになり、一般社団法人等を利用した相続税等の租税回避スキームを利用するケースが増加してきた。一般社団法人に財産を移してしまえば、永久に相続税を負担することなく、実質的に財産を承継することができるスキームである。もともと、そのような租税回避を防止するために相法 66 条 4 項が創設されていたが、相法 66 条 4 項が適用されるのは、財産の移転時のみであり、その後の支配権の移転による実質的な財産の承継には対応できなかった。そのため、支配権の移転を財産の移転とみなして相続税を課税する相法 66 条の 2 が創設された。

第 8 章では、持分の定めのない医療法人への相法 9 条の適用について考察する。

医療法人制度改革後、医療法人の新規設立の主流となった非営利性の徹底された持分の定めのない医療法人であるが、持分の概念がないため、事業承継の際に相続税等が課税されることはない。他方で、社員や役員についての制約はなく、同族関係者が社員や役員の大多数を占めることにより、法人を私的支配することが懸念されている。それは相続税等の租税回避とも判断されかねない状況である。

しかし、現状では、同族関係者に支配された持分の定めのない医療法人において、支配権を移転することにより事業の承継を行うことに対して、相続税等は課税されていない。そこで同族支配された持分の定めのない医療法人における支配権の移転について、相法 9 条の適用が可能であるか否かについて検討を行う。

最後に、医療法人制度創設から現在までの一連の考察から、第 1 に、厚生労働省が医療法人を保護する理由は何か、第 2 に、医療の永続性と課税の公平のどちらが優先されるべきであるのか、第 3 に、租税回避否認規定には、それぞれどのような役割があるのか、第 4 に、課税の公平を実現に最も適した医療法人の形態はどの形態であるのか、について私見を述べる。

第1章 医療法人制度と相法 66 条 4 項の創設

第1章では、医療法人制度の創設と相法 66 条 4 項の創設の関係を確認する。

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。社会保障制度の一環として掲げていたすべての国民に必要最低限度の医療を確保するという国民医療の保証の実現のために考案された施策であった。しかし、医療法人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たため相法 66 条 4 項が創設されたといわれている。その詳細について確認する。

第1節 医療法人制度の創設

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。医療法人とは、医療法の規定に基づき設立される法人をいう³。

戦後、国は社会保障制度の一環として、すべての国民に必要最低限度の医療を確保するという国民医療の保証を掲げていた。それは、社会保障制度実施にあたって極めて重要であった。この問題の解決のためには、医療機関の急速な普及整備を図る必要があり、いわゆる公的医療機関の整備と併せて私的医療機関の協力体制を整えることが重要であった⁴。しかし、国若しくは地方公共団体の積極的な施策または援助によってこれを行うことが、財政的に不可能な状態であったので、厚生省は何らかの方法で民間の医療施設に恩恵を与え、それによって不足している医療施設の保護・育成・充実を図ろうとした。その具体的施策として考え出されたのが医療法人制度である⁵。医療法人制度の内容をより詳細にみていくと、医療法人制度創設の目的は 2 つあり、1 つ目は病院建設を促進するための資金の集積を容易にすることであった。医療法では、医療事業の特殊性と非営利性に鑑み、会社等が病院等の経営主体となることは認めておらず、他方、すべての病院が公益法人の資格を取得することも困難であったので、病院等を建設して医療事業を行なおうとする場合に、経営主体が法人格を取得することが困難であり、資金の集積及びこれに伴う病院等の維持建設がより難しいものとなっていた。そこで、医療法の改正により、医療事業の非営利性を考慮した経営主体が容易に法人格を取得する制度を考案した⁶。

医療法人制度創設の目的の 2 つ目は、病院の永続性を保たせることであった。まず、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、医療施設を法人化することで相続税等から免れることが挙げられる⁷。次に、個人経営の場合と法人

³ 鈴木克己（2018）『医療法実務必携-条文別に医療法人関係法例を整理-』（税務経理協会）、2 頁。

⁴ 第 7 回国会参議院厚生委員会会議録第 24 号（昭和 25 年 4 月 4 日）1 頁。

⁵ 吉良・前掲注 5）、13-14 頁。

⁶ 前掲注 4）、1 頁。

⁷ 馬場宣昭（1980）「社団たる医療法人に対する出資持分を相続財産として評価する際の基準」『税務弘報』

経営になる場合とを所得税の計算等で比較すると相当額の減税、免税になり得る点が挙げられる⁸。税負担の軽減を図ることによって医療法人の永続性を実現させようとするものである。

昭和 25 年の医療法人制度の特徴について説明を加える。

1 つ目は、できるだけ簡単に法人格が取得できるように、極めて簡単な事項を審査して認可を出すこととし、公益性は求めず、営利法人ではないことを明白にするために剰余金の配当を出してはならないと規定する以外は、いわゆる私企業として経営している個人開業医と同じような経営で差し支えないこととした。この法人はその経営実態において個人経営の、いわゆる開業医と全く区別しない。ただし、個人経営の場合と法人経営になる場合とを比較すると所得税の計算等で相当額の減税になる可能性がある⁹。

2 つ目は、医療法人はその設立形態から社団と財団に区分できる。社団は人の集合体を指し、財団は物（財産）の集合体として整理される。社団医療法人は人が集まって社員になることで設立され、出資持分のあるものとならないものに区分される。財団医療法人は人が財産を提供すること（寄付行為）によって設立されるが、財団医療法人の場合には、寄付行為により設立されることから持分の概念がない¹⁰。

3 つ目は、剰余金の配当は禁止しているが、出資者が法人の役員等になり、役員報酬などを支払うことで解決を図ることができるとしている¹¹。解散時の残余財産の分配については、定款又は寄付行為の規定を尊重するが、出資者に分配する規定に関しては設立認可の審査で指導を行う。他方、現物出資した資産を出資者に返すことに関しては否定的に考えていない¹²。ただし、最初から明確に規定してしまうと財産権ととらえられて、相続税がかかるので実際の運用は当初から明確に規定することは勧めない¹³。

4 つ目は、常時三人以上の医師若しくは歯科医師が勤務する診療所を対象としている。一人の医師が自分で診療所を開設して、自分だけが働いている診療所に、しいてこの法人制度を利用する必要はないという理由で三人という制限を置いている¹⁴。

全国の医療施設の所有者たちは、関係行政庁の指導と斡旋によって、多少の不満を抱きながらも医療施設の法人化に踏み切った¹⁵。

第 2 節 公益法人等を利用した租税回避の否認規定

28 卷 1 号、112 頁では、「経営者の交代によって後継者たる個人が多額の税負担を課せられることのないようにするという目的は、国家財政の基本にかかわりを有する問題であるから当然に大蔵省との協議がなされるところ、厚生省の一方的な見解を表明したものに過ぎない。」としている。

⁸ 前掲注 4)、2 頁。

⁹ 同上、2 頁。

¹⁰ 同上、3 頁。

¹¹ 同上、4 頁。

¹² 同上、4 頁。

¹³ 同上、4 頁。

¹⁴ 同上、2 頁。

¹⁵ 吉良・前掲注 5)、14 頁。

1 租税回避の意義

租税回避の意義については、実定法上の定義規定はない。学説においても、必ずしも一致したものはない。一般的に「私法上の形成可能性を異常または変則的な態様で利用することによって、税負担の軽減または排除を図る行為」¹⁶、「税法上通常のものと考えられている取引形式を選択せず、それとは異なる取引形式を選択することにより、通常取引形式を選択した場合と同一またはほぼ同一の経済的効果を達成しながら、租税上の負担を軽減または排除すること」¹⁷と説明される。おおむね、①納税者が取引上の理由に基づくことなく、異常な取引形態（法形式）を採用する、②その場合、通常取引形態（法形式）を採用した場合と基本的に同一の経済効果が生じる、③それにもかかわらず、通常取引に結びつけられている租税負担を軽減または排除する、という3つの要素によって説明されている。そして、租税回避を明確に禁じる規定がない場合には、その者に対して課税要件の充足を擬制して課税することは基本的に許されない¹⁸。

課税庁による納税者の行為や取引の否認という場合、大きく二つの場面を区別することができる。一つは、納税者が行ったとする事実がなかった、という事実の存否に関するものや、一定の事実があったが、それは必要経費と認定することができないというような法的評価に関わるものであり、もう一つが、租税回避の否認として、納税者が実際に行った行為ではなく、実際に行わなかった行為で、通常行為に引き直して、課税関係を形成するものである。すなわち「異常な」法形式を「通常の」法形式に引き直す、擬制に基づく課税である¹⁹。前者の否認は、現実世界の問題であるが、後者の否認は、強制的に非現実的世界に押し込められることになる²⁰。

租税回避を立法によって規制する方法として二つの異なる方法がある。一つは、たとえば問題の行為や取引を行ったとしても、租税負担の軽減、排除が生じないように、あらかじめそのための課税要件規定を立法することである。この対応は、租税法律主義との整合性を確保するという意味でも、租税回避否認に伴うその要件や基準をめぐる決め手のない争いを避けるという意味でも、賢明といえることができる。

もう一つは、税法の執行の場面において、納税者が行った租税回避を事後的に否認する権限を課税庁に認めることである。このような行為計算の否認権限は、納税者が実際に行った行為や取引に対して、事後的に、通常行為に置き換えるものであり、租税法律主義の観点からはもともと認められないものと言うべきである²¹。

¹⁶ 金子宏（2021）『租税法 第24版』（弘文堂）133-134頁。

¹⁷ 清永敬次（1995）『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房）369頁。

¹⁸ 田中治（2015）「租税回避否認の意義と要件」岡村忠生『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房）39-41頁。

¹⁹ 谷口勢津夫（2014）『租税回避論—税法の解釈適用と租税回避の試み—』（清文社）11頁。

²⁰ 田中・前掲注18）42-43頁。

²¹ 同上）、44-45頁。

「個別的否認規定」とは「租税負担を減少させるために、課税要件の充足を避けること又は租税負担を減少させる規定の要件を充足することが、行われる場合、又は行われると予想される場合に、それを防止することを目的として、そのような場合を類型化して捉え、具体的な項目について設けられた規定」ということができる。その性格には、「租税回避」の否認権限を課税庁に与える規定と、課税要件規定の創設または修正といえるものがある²²。

「個別的否認規定」と対比しうる概念として「一般的否認規定」および「包括的否認規定」というものがある。これらは、否認の対象となる行為なり取引が、一般的なくくりで定められているのか、包括的な表現で定められているのかということで説明できる。「個別的」でない、「具体的」でない、「類型化」されていないものを、「一般的」「包括的」な否認規定として捉える²³。

納税者の租税回避の意図の有無については、一般的には租税回避の否認と関係ないとされている²⁴が、納税者に租税回避の意図がない場合、租税回避として否認されるべきではないという見解もある²⁵。同族会社の行為・計算の否認について、規定の解釈・適用上問題となる主要な論点を、金子宏名誉教授は、①当該具体的な行為が異常ないし変則的であるといえるか否か、②その行為・計算を行ったことにつき租税回避以外に正当で合理的な理由ないし事業目的があったと認められるか否か、と説明している²⁶。

2 シャウプ勧告

昭和 24 年のシャウプ勧告において、「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。」²⁷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²⁸。

²² 浦東久男（2015）「租税回避と個別的否認規定」岡村忠生『租税回避研究の展開と課題』74 頁（ミネルヴァ書房）74 頁。

²³ 同上）、82-85 頁。

²⁴ 清永・前掲注 17）、369 頁。

租税回避が問題となるのは、課税要件とされている通常の取引形式とそうでない異常な取引形式が同じような経済的效果を達しながら租税上の負担に違いが生ずることにある。したがって租税回避の意図を租税回避の概念の要素とする必要はない。

²⁵ ハツ尾順一（2017）『租税回避の事例研究～具体的事例から否認の限界を考える 七訂版』（清文社）183 頁。

²⁶ 金子・前掲注 16）、542-543 頁。

²⁷ 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）、169-170 頁。

²⁸ 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

昭和 25 年改正の相続税法は個人以外の法人等が財産を取得した場合には 相続税等を原則として非課税とする方針を採ったが、特別の場合に限り例外として課税することとした。「同族会社の行為計算の否認」(相法 64 条)、「特別の法人から受ける利益に対する課税」(相法 65 条) 及び「人格のない社団又は財団に対する課税」(相法 66 条) に関する規定は相続税遁脱の途を防ぎ、相続税の適正を図ろうとしたものである²⁹。

3 納税義務者が個人とされた理由

ところで、昭和 25 年の税制改正において、相続、遺贈又は贈与に因り財産を取得した個人が納税義務者となった。改正以前は、受遺者の中には法人も含まれていたが、法人が相続税の納税義務者から除外された関係上包含されないこととなった。

法人が遺贈又は贈与に因り財産を取得した場合に、相続税を課すべきか否かについては、議論が分かれるところではあるが、法人については、当該取得財産を利益に計上した場合には法人税が課税され、更に個人利益配当した場合、又は法人が解散して残余財産の分配をした場合においては個人の配当所得又は譲渡所得として所得税が課税されるので、二重課税の問題等もあり、更に法人に対する累積課税の困難等の技術的な問題もあるので改正法は法人を相続税の納税義務者から除外した³⁰。

4 相法 65 条の創設

昭和 25 年の税制改正において、法人税法上の公益法人等に対して遺贈又は贈与があった場合の租税回避の防止措置として相法 65 条が創設された。相続税又は贈与税の納税義務は、相続人等に対して財産の相続、遺贈又は贈与があった場合に生ずることが原則であるが、全面的にこの原則によった場合には、高額な財産の所有者が、公益法人等を通じて相続税又は贈与税の負担を不当に減少させることがあり得る。相法 65 条は、相法 66 条 4 項の規定の適用がある場合を除き、その法人の施設の利用、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。昭和 27 年の税制改正では、対象となる法人に「その他公益を目的とする事業を行う法人」が追加され、平成 18 年の公益法人制度改革において、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り、これらの法人については相続税等の租税回避に濫用されるおそれがあることから、一般社団法人等に対する遺贈又は贈与を通じた租税回避を防止する観点から、平成 20 年度の税制改正におい

為、加除年度(2008)、(2019)、(2021)、(2022)を参照している。

²⁹ 下條進一郎(1950)「改正相続税法詳解」『財政経済弘報』182号、8頁。

³⁰ 篠原芳雄(1950)「改正相続税法の展望」『税経通信増刊号 シャウブ勧告に基づく改正税法の解説』(税務経理協会)、135-136頁。

宮脇義男(2008)「相続税の課税方式に関する一考察」『税大論叢』57号、467-468頁。

て、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³¹。

「法人から受ける特別の利益」は、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のほか、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その法人から受ける特別の利益とされている。

「法人から特別の利益を受ける者」は、その法人に対して贈与又は遺贈をした者のその贈与又は遺贈に関して当該法人から特別利益を受けたと認められる者とされている³²。

また、「贈与等により受ける利益の価額」とは、贈与等によって法人が取得した財産の価額そのものではなく、当該法人に対するその財産の贈与に関してその法人から特別の利益を受けたと認められる者が当該法人から受けた当該特別の利益の実態により評価することとなる。

5 相法 66 条 4 項の創設

昭和 25 年の税制改正で創設された規定に相法 66 条がある。相法 66 条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、法人を個人とみなして相続税等の課税を行う規定である。

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³³。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³⁴に掲げる法人その他公益を目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。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

³¹ 武田・前掲注 28)、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

(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。

³² 同上、3612 頁。

³³ 同上、3623 頁。

³⁴ 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 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。

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³⁵。相法 65 条と同様に、平成 20 年度の税制改正において、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³⁶。

6 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」³⁷。

シャープ勧告では、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い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³⁸。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う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³⁹。

³⁵ 金子・前掲注 16)、86 頁。

³⁶ 武田・前掲注 28)、3602-3605 頁。

³⁷ 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 卷 9 号 1023 頁。

³⁸ シャープミッション編・前掲注 27)、169-170 頁。

³⁹ 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。

7 相法 65 条と相法 66 条 4 項の適用関係

相法 65 条の適用は、相法 66 条 4 項の規定の適用がある場合は除かれる。持分の定めのない法人に対する贈与等により贈与者等の親族その他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場合には、相法 65 条ではなく、相法 66 条 4 項の規定が適用される。相法 65 条の適用があるのは、持分の定めのない法人がその法人に対する贈与等に関して、その贈与等をした者及びその者の親族その他これらの者と相法 66 条 4 項に規定する特別の関係がある者以外の者でその法人の設立者、社員、役員等又はこれらの者と特別の関係がある者に対し特別の利益を与えると認められる場合である。つまり、相法 66 条 4 項は相法 65 条の特別規定と位置付けられる。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為と考えられる。相法 65 条は、法人を導管としてかなり露骨な態様で利用する場合でないと適用が困難と思われる⁴⁰。

また、相法 66 条 4 項は、法人を納税義務者として「贈与等により取得した財産」に対して贈与税等が課されるのに対して、相法 65 条は、法人から特別の利益を受ける者を納税義務者としてその「贈与等により受ける利益の価額に相当する金額」に対して贈与税等が課される点が異なっている⁴¹。

8 設定時課税と受益時課税

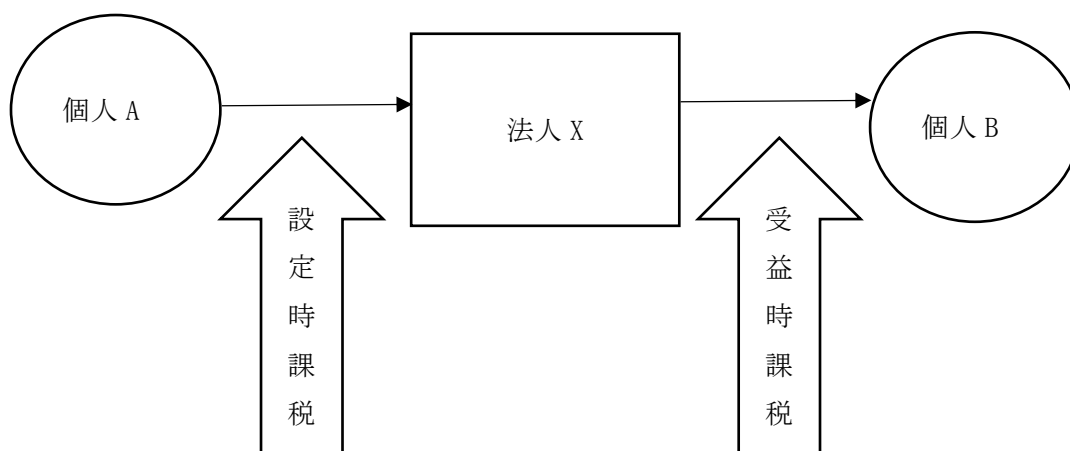
法人等を利用した租税回避の否認規定は、その否認のタイミングにより大きく二種類に分けられる。高橋祐介教授はそれらを、設定時課税と受益時課税という概念に分けて説明している。一つは個人 A から法人 X に対して財産の提供や利益の供与があったときに、財産自体あるいは法人自体を納税義務者として相続課税を行う方法である。法人へ資産が入る入口側で課税する方法であり、設定時課税という。もう一つは、法人 X から個人 B に対して財産の提供等があったときに、B を納税義務者として相続課税を行う方法である。法人から資産が出る出口側で課税する方法であり、受益時課税という⁴²（図 1 参照）。

⁴⁰ 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、74頁。

⁴¹ 武田・前掲注 28）、3611-3612 頁。

⁴² 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。

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) 法人 X から個人 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) 個人 A が法人に財産を供与した後、X がそれを運用し利益を得た場合、個人 A が供与した財産から X から B への利益供与が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⁴³。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⁴⁴。相法 66 条 4 項は設定時課税に分類され、相法 65 条は受益時課税に分類される。

第 3 節 医療法人制度と相法 66 条 4 項

1 相法 66 条 4 項創設の原因

医療法人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⁴⁵。

この医療法人制度について、課税庁と厚生省との対立があり、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行う

⁴³ 同上、78 頁。

⁴⁴ 同上、79 頁。

⁴⁵ 吉良・前掲注 2)、14 頁。

法人」に該当するものであるとの見解を採った⁴⁶。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⁴⁷。

2 財団医療法人への相法 66 条 4 項適用に関する通達

国税庁は既に設立されている財産医療法人の前後策を考慮しながら昭和 28 年から昭和 29 年にかけて以下の通達を発出した⁴⁸。

○昭和 28 年 12 月 25 日、直資 141（概略）
（出資持分の定のある医療法人に対する取扱）
一 財産の提供により出資持分の定のある医療法人の設立があった場合又は出資持分の定のある医療法人に対する財産の贈与、遺贈又は包括遺贈があった場合においては、当該法人に対しては法第 66 条 4 項の規定は適用しないこととし、当該法人に対する出資持分について贈与、遺贈……又は相続……があった際に通常の例により受贈者、相続人等に対し贈与税又は相続税を課税することとする。（以下省略）
（出資持分の定のない医療法人に対する取扱）
二 財産の提供により出資持分の定のない医療法人の設立があった場合又は出資持分の定のない医療法人に対する財産の贈与、贈与又は包括遺贈があった場合において、当該提供、贈与、遺贈又は包括遺贈について当該法人に対し租税特別措置法第 17 条及び同法施行規則第 21 条第 1 項に規定する大蔵大臣の承認があったときは、提供者等又はその同族関係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らないと認められたものであり、したがって、当該法人に対しては、法第 66 条第 4 項の規定は適用しないのであるから留意する。（以下省略）
（課税する医療法人）
三 一又は二に該当しない医療法人に対しては、法第 66 条 4 項の規定により贈与税又は相続税を課税すること。
（課税する医療法人に対する特例）
四 現に存する医療法人のうち、一又は二に該当しないものが昭和 29 年 3 月 31 日までに定款若しくは寄付行為又は組織等の変更をした場合における取組は、次によること。
1 定款を変更し、又は解散により財団組織を社團組織に変更して出資持分を定めた医療法人に対する贈与税又は相続税の課税は、一によること。
2 定款又は寄付行為等の変更により二の各事項のすべてに該当することとなった医療法人に対しては、当該法人に対する財産の提供等につき租税特別措置法 17 条及び同法施行規則第 21 条第 1 項に規定する大蔵大臣の承認が与えられることになっているから留意すること。
3 1 の明確な出資持分の存否及び 2 の大蔵大臣の承認の可否は、昭和 29 年 3 月 31 日の現況により判

⁴⁶ 同上、15 頁。

昭和 28 年 12 月 25 日付 直資 141。

⁴⁷ 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否-」『税法判例研究』（中央経済社）、235 頁。

⁴⁸ 吉良・前掲注 2）、15-18 頁。

定することとし、変更のあった定款又は寄付行為等は設立の当初より存していたものとして取り扱うこと。

（特例によらない医療法人の課税）

五 現に存する医療法人で一又は二に該当しないものが、四の取扱いによる定款又は寄付行為等を変更しなかった場合における当該法人に対する法第 66 条 4 項に規定する贈与税又は相続税は、財産の提供、贈与又は遺贈があった時にさかのぼり、課税すること。

（定款又は寄付行為等の変更があった場合の医療法人に対する課税）

六 一又は二に該当していた医療法人が、昭和 29 年 4 月 1 日以後において定款又は寄付行為等の変更により一又は二に該当しない医療法人となった場合においては、当該法人に対し法第 66 条 4 項の規定により贈与税又は相続税を課税すること。

○昭和 29 年 3 月 31 日、直資 13（概略）

一 現に存する出資持分の定めのない医療法人が、出資持分の定のある医療法人となる等のため定款若しくは寄付行為を変更し、又は解散して新たに出资持分の定めのある医療法人を設立しようとする場合における当該変更及び解散の期限並びに出資持分の存否等判断の基準日は、通達四により昭和 29 年 3 月 31 日となっているが、その後の事務の進捗状況等にかんがみ、これを昭和 29 年 6 月 30 日まで延長するものとする。

二 定款若しくは寄付行為の変更又は組織変更のための解散は、一により昭和 29 年 6 月 30 日までにされなければならないのであるが、同日までに当該変更又は火に産の認可申請書を都道府県知事あて提出している場合においては、同日後認可があってもさしつかえないものとする。（以下省略）

○昭和 29 年 3 月 31 日、直資 14、直法 1-39、直所 1-14（概略）

医療法人等に対する相続税等の課税の取扱いについては、昭和 28 年 12 月 25 日付直資 141「医療法人等に対する相続税等の課税について」をもって通達したところであるが、その通達の実施により財団たる医療法人が解散して社団たる医療法人を設立する事例又は医療法人を解散してその残余財産をその提供者等に分配する等の事例が生ずることが予想されるが、これらの場合の法人税、所得税、相続税、贈与税等の取扱いを左記のとおり定めたから、これにより取り扱われたい。なおこの取扱いは、昭和 29 年 6 月 30 日までに解散したものに関し適用されたい。

二 旧法人を解散して新法人を設立しない場合又は新法人を設立した場合においても旧法人の資産及び負債をそのまま新法人に引き継がない……場合には、一般の解散と同様に清算所得に対する法人税を課税すること。（以下省略）

五 旧法人を解散して新法人を設立するに至った場合又は新法人を設立しないで旧法人を解散してしまった場合においては、九及び十に掲げる場合を除き、旧法人に対する相続税法第 66 条第 4 項の規定は適用しないことに取り扱うこと。

六 二の場合において、旧法人の解散により分配を受ける残余財産からなる個人の所得については、旧

法人の寄付行為者又は出資者に帰属する場合においては所得税法第 6 条第 6 号の規定に準じ、所得税を課税しないものとする。

七 新法人を設立しないで旧法人を解散してしまった場合において、旧法人設立の際に提供等があった資産に係る譲渡所得に対する所得税又は再評価税については、旧法人設立の際において提供等があった資産に係る受入帳簿価額を収入金額として譲渡所得又は再評価差額の計算をすることに取り扱うこと。但し、旧法人が提供等を受けた資産のうち減価償却資産以外の資産については、旧法人の設立時においては、譲渡がなかったものとして取り扱うこと。なお、既に処理済のものについては、右により更正するものとする。

八 旧法人を解散して新法人を設立するに至った場合において、旧法人設立の際に提供等があった資産又は新法人設立の際に出資等があった資産に係る譲渡所得に対する所得税又は再評価税については、次により取り扱うこと。

1 旧法人を解散して新法人を設立したときで一に該当する場合において、旧法人設立の際に提供等があった資産に係る譲渡所得に対する所得税又は再評価税については、七の本文に準じて取り扱うこと。

2 旧法人を解散して新法人を設立したときで二に該当する場合において、旧法人設立の際に提供等があった資産に係る譲渡所得に対する所得税又は再評価税については、七に準じて取り扱い、新法人設立の際に出資等があった資産に係る譲渡所得に対する所得税又は再評価税については、当該資産の収入金額は当該出資等により取得した出資持分の評価に相当する金額とし、当該出資持分等の目的となった資産について第三次再評価の再評価額等の計算を行う場合の取得の時期及び取得価額については、十二の(1)及び(3)に準じて取り扱うこと。

九 旧法人を解散して新法人を設立しない場合において、旧法人の残余財産を当該法人の寄付行為者以外の者に分配する等当該寄付行為者の提供した資産の価額に応じて当該寄付行為者の提供した資産の価額に応じて当該寄付行為者に分配しなかった場合においては、旧法人設立の際に当該法人に対して提供された資産の価額を標準として相続税法第 66 条第 4 項の規定により相続税又は贈与税を課税し、当該法人の解散により当該寄付行為者の受ける残余財産の価額のうちその者の提供した資産の価額を超える部分の金額については、一時所得に対する所得税を課税するものとする。

十 旧法人を解散して新法人を設立した場合において、旧法人の寄付行為者が、その者が旧法人に提供した資産に対応する新法人の出資持分………を取得しなかった場合においては、旧法人設立の際に当該法人に対して提供された資産の価額を標準として相続税法第 66 条第 4 項の規定により相続税又は贈与税を課税するものとし、旧法人に提供した資産に対応する新法人の出資持分をこえて取得したものに対しては、そのこえる部分について一時所得に対する所得税を課税するものとする。但し、旧法人が定款又は寄付行為の定めるところに基き残余財産を寄付行為者に対しその提供した資産の割合に応じて配分し、当該寄付行為者が他の者に当該帰属した財産を贈与し、当該贈与を受けた者が当該贈与財産を新法人の出資に充てることとした場合又は旧法人の寄付行為者が旧法人に提供した資産に対応する新法人の出資持分を取得した後において当該出資持分を他の者に贈与した場合においては、この限りでない。この場合においては、当該贈与につき贈与税を課税するものとする。

これらの通達は、財団医療法人の設立、解散若しくは組織変更等によって、本来ならば生じる納税義務を免除しようとするものである。通達は行政庁部内における取扱指針を規定したものにとぎず、一般第三者に対して拘束力をもつものではないから通達の規定をもって納税義務の有無を判定することはできない。憲法 30 条、84 条に規定する租税法律主義は、租税を創設し、改廃減免するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手續等はすべて法律に基づいて定められなければならないと同時に、法律に基づいて定めるところに委ねられていることを意味するのであるから、納税義務の有無、租税の増減免除を規定するような通達は租税法律主義に反し無効である⁴⁹。

国は一方で医療法人化を勧めながら、一方で医療法人に対して課税処分を行うという、医療関係者を結果的にだまし討ちするという状態になってしまったため、それを取り繕うために通達により相法 66 条 4 項の納税義務を免除するという租税法律主義に反する行為に及んでしまったのである。

第 4 節 小括

戦後、国は社会保障制度の一環として、すべての国民に必要最低限度の医療を確保するという国民医療の保証を掲げていた。それは、社会保障制度実施にあたって極めて重要であった。この問題の解決のためには、医療機関の急速な普及整備を図る必要があったが、国若しくは地方公共団体の積極的な施策または援助によってこれを行うことが、財政的に不可能な状態であったので、厚生省は何らかの方法で民間の医療施設に恩恵を与え、それによって不足している医療施設の保護・育成・充実を図ろうとした。その具体的施策として考え出されたのが医療法人制度である。医療法人制度創設の目的は 2 つあり、1 つ目は病院建設を促進するための資金の集積を容易にすることで、2 つ目は、病院の永続性を保たせることであった。具体的には、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、医療施設を法人化することで医療施設の永続性等を実現させようとしたのである。厚生省は、できるだけ簡単に法人格が取得できるように、極めて簡単な事項を審査して認可を出すこととし、公益性は求めず、営利法人ではないことを明白にするために剰余金の配当を出してはならないと規定する以外は、いわゆる私企業として経営している個人開業医と同じような経営で差し支えないこととした。そのため、医療法人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。

国は一方で医療法人化を勧めながら、一方で医療法人に対して課税処分を行うという、

⁴⁹ 吉良・前掲注 2)、21 頁では、通達が出された理由について、相続税等を免れるための医療法の改正し、それをひるがえして医療法人に課税を行う法律を制定した不信行為を、国が帳消しにしようとした不埒な考えによるものであるとしている。

医療関係者を結果的にだまし討ちするという状態になってしまったため、それを取り繕うために通達により相法66条4項の納税義務を免除するという租税法律主義に反する行為に及んでしまったのである。

第2章 財団医療法人への相法66条4項の適用

第2章では、財団医療法人への相法66条4項の適用要件について考察を行う。

財団医療法人への財産の移転に対して相法66条4項が適用された事例で争点となったのは、「公益を目的とする事業を行う法人」と「不当に減少する結果」の解釈についてである。それらがどのように解釈されたかについて、判例、学説等を確認し考察を行う。

第1節 「公益を目的とする事業を行う法人」について争われた事例

1 東京地裁昭和37年5月23日判決⁵⁰（中間判決）

（1） 事案の概要

納税者Xらは、医療法39条1項に基づき昭和27年1月1日以降に設立された医療財団法人である。Xらは医療財団法人が相法66条4項にいう「公益を目的とする事業を行う法人」に該当しないと考えていたところ、課税庁Yは、医療財団法人が「公益を目的とする事業を行う法人」に該当するとして、Xらに対し相続税等の決定処分を行った。

法人に対して行われた贈与に関して相法66条4項適用による相続税等の納税義務が存在しないことを国に対して確認した租税債務不存在確認請求と、Xらに対して行われた相法66条4項適用による相続税等の課税処分の取消しを求めた課税処分取消請求の併合事件である。

裁判所は、Xらがそれぞれ個別的に相法66条4項が適用されるかどうかについて判断する前に、まず共通する争点について中間判決を行った⁵¹。

医療法人が相法66条4項により相続税及び贈与税の納税義務を負うものであるか否かという問題は、厚生省による戦後の医療施設の保護・育成という面からの国家的配慮と、大蔵省による租税回避の防止及び租税徴収の公平化という国家財政面からの要請との板挟みになって、政治問題もからみ、統一の見解が打ち出せない状態であったため、部分的な問題について中間判決が出されることとなった⁵²。

そのうちの争点の1つが、財団医療法人が「公益を目的とする事業を行う法人」に該当するか否かである。

（2） 判旨

「相法66条4項の『公益を目的とする事業を行う法人』という規定の意味内容が解釈に

⁵⁰ 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。同日に同旨の中間判決が出された裁判として、東京地裁昭和37年5月23日判決（昭和33年（行）第47号）税資36号594頁、東京地裁昭和37年5月23日判決（昭和34年（行）第17号）税資36号633頁がある。

⁵¹ 山田二郎（1983）「課税要件明確主義」『租税判例百選—重要判例の集大成—』、12頁。

⁵² 吉良・前掲注2）、12頁。

よって把握し得るものかどうかについて検討するに、実定法上『公益を目的とする事業を行う法人』という用語は必ずしも一般化されていないから、右概念の内容を類型的に把握することは困難であるが、『公益』及び『法人』の概念についてはすでになんびとも通ずる一応の解釈が確立されているから、かかる目的に照らして方向を選別し得るものであり、『公益を目的とする事業を行う法人』の概念は同条の解釈によって客観化されるというべきで、行政庁の自由裁量に委ねられているとは解することができない。したがって、相法 66 条 4 項の『公益を目的とする事業を行う法人』との規定は、課税要件法定の要請をみたしており、憲法第 30 条、第 84 条に違反していない。」

「財団医療法人が相法 66 条 4 項の『公益を目的とする事業を行う法人』に該当するか否かの検討に先立ち、一般に財産の無償取得が行われた場合の課税関係をいちべつしておく。財産の無償取得が行われた場合、財産移転の形態としては（１）法人が法人から無償取得する場合、（２）法人が個人から無償取得する場合、（３）個人が法人から無償取得する場合、（４）個人が個人から無償取得する場合の四つの形が考えられるが、法 66 条 4 項の場合を除いて相続税又は贈与税の対象となるのは（４）の個人が個人から取得する場合であることは明らかである。まず（１）の法人が法人から財産の無償取得をした場合と（２）法人が個人から財産の無償取得をした場合についてみるに、無償取得を受けた非課税法人（法人税法第 4 条）、公益法人等（法人税法第 5 条第 1 項）以外の法人であるときは一般にこの財産の無償取得は益金とみるべきものであるからその法人については、財産の無償取得による所得につき法人税が課せられ、贈与税は課せられない。（４）の個人の個人からの財産の無償取得に対しては相続税又は贈与税が課せられるが、その反面財産の取得は性質上一時所得であること（３）の場合と同様であるが、所得税は課せられない。財産の無償取得が行われた場合、税法は一ようにこれを課税の原因として捉え、移転の形態にしたがいそれぞれ 1 個の課税原因につきなんらかの課税権を行使するを原則としている。このことをあらかじめ考慮にいれておく必要がある。」

「次に、立法趣旨から考察するに、いかなる形態の法人につき同条にいう相続税、贈与税回避の問題が生じうるのであろうか。まず、出資持分の定めのある法人については同条が適用される余地はないと解するのが相当である。財産の提供により出資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一の資本の払込であり、法人税の対象にはならず、出資者の提供した財産は、出資持分に変形するのみである。すでに設立された出資持分の定めのある法人に対し第三者が財産を贈与または遺贈した場合において、あらたに持分を生じたときは資本の払込と同様であり、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にとどまるときは、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贈与又は遺贈した者から無償取得したものと解するか、少なくとも増加した持分につき贈与、相続等のあったとき増加部分についても課税されることとなるから、相続税、贈与税の回避の問題は生じない。以上の結果は財産の提供者もしくはこれ

と特別関係あるもの当該法人との関係の親疎、実質支配の有無等によって左右されるものではない。

出資持分の定めのない法人については異なる。すなわち、財産の提供により法人を設立する場合、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ないものであり、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。したがって、そのような財産の提供によって法人の設立があるにかかわらず、法人がその贈与者もしくはその親族、その他の特別の関係ある者によって依然として支配運営されているというような実情があるならば、これは贈与者の個人財産と捉ふところがないにかかわらず、将来その者の死亡によって事実上相続がなされるにかかわらず、これに対し相続税を課し得ないこととなり、あるいは親族その他特別関係者が法人に贈与された財産の利益を事実上享受しながら、この者につき贈与税等を課することができないこととなるため、贈与者もしくは遺贈者の親族その他特別関係者の相続税の負担が不当に減少する場合を生じえないとは限らないからである。またすでに設立された出資持分の定めのない法人に対し、財産の贈与または遺贈がなされた場合も、その法人と贈与者遺贈者又はそれらの親族その他特別関係者との関係によってはその相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果を生じ得ないとはいえない。もっとも、この場合その法人に対し財産の無償取得により生じた所得につき資産の増加を理由に法人税を課することもできるから、同一課税物件に対し法人税のほか相続税ないし贈与税を課税するとすれば、一種の二重課税の自体を生ずることとなるから、このような場合にはさきに考慮した財産の無償移転に対する課税の一般的態度からみて現実には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ことはまずないであろう。

しかし法人税は、当該事業年度における法人の所得をその課税の対象とするから、仮に法人に対し財産の贈与もしくは遺贈が行われたとしても、当該事業年度において損金（負債）が大であれば所得を生じないこともありえるし、また、設立後であっても法人が定款ないし寄付行為を変更し、資産の増加（資本の払込）として財産を無償取得するのならば、法人税の対象にならないから、一定の場合に二重課税が起こりうるということから設立後になされた出資持分の定めのない法人に対する財産の提供につき法第66条第4項の結果が生じ得ないとするのは相当ではない。

以上の理由から法第66条第4項の『公益を目的とする事業を行う法人』というその『法人』とは少なくとも出資持分の定めのない法人を意味するものと解するのが相当である。」「社員に対する利益の配当又は残余財産の分配を目的とする営利法人については公益に関する事業を営むことを目的とするものであっても該当しない。これに反し公益社団法人及び財団法人は、同条の『公益を目的とする事業を行う法人』に該当するものというべきである。公益社団法人、財団法人は本来公益を目的として営利を目的とせざる法人であり、公益社団法人の社員は公益法人の性質上利益配当請求権や残余財産分配請求権を有しない

から、財産上の権利としては、せいぜい社団の設備を利用する権利等が考えられるにすぎず、それを課税の対象としてとらえることは無意味であり、また財団法人は一定の目的に捧げられた財産を中心とし、これを運営する組織を有するものであつて構成員たる社員は存在しないから、財団法人については社員の出資持分ということを構想する余地は全くないからである。

この解釈は相法 66 条 4 項の『法人税法第 5 条第 1 項第 1 号及び第 3 号に掲げる法人』と対比して考えれば一層明瞭となる。すなわち法第 5 条第 1 項第 1 号は、民法第 34 条の規定により設立した法人の外、日本赤十字社、商工会議所、社会福祉法人、宗教法人、学校法人等を掲げているものであるが、これらの法人はいずれも公益目的から国家的監督の必要上設立に際し許可主義がとられており、更に構成員たる社員がないか、もしくは構成員が存在しても利益の分配ということが考えられない点において特別法により設立される公益私法人と解せられるし、また同条第 1 項第 3 号にいう法人たる労働組合及び法人たる国家公務員または地方公務員の団体は同一の社会的地位にある者の間の相互扶助または共通の利益の増進を目的とするいわば公益法人と営利法人の中間に位するものであり、それは公共の利益とともに直接的には構成員の利益を目的とするものではあるがそのいずれもがそれらの組合又は団体の一員であることに財産上の利益がともなうものでないことは自明であつて、その地位の変動等について相続税又は贈与税の課税を考えることはできない。従つてこれらの法人に対する財産の提供において、提供者ないしその親族その他の特別関係者と法人との関係いかんによっては贈与者又友遺贈者の親族その他特別関係者の相続税もしくは贈与税を不当に減少させる結果となることもありうる。」

「次に、財団医療法人が相法 66 条 4 項の『公益を目的とする事業を行う法人』に該当するかどうかについて検討する。そもそも医療事業は、国民の健康保持のために不可欠なものであり、その業務は直接国民の生命の保全、身心の健康等公衆衛生に深いかかわり合いをもち、全体として国自身がこれに責任をもつものであつて、その故にこの事業は多くの点において国の監督規制を受け、事の性質上利益の追及を第一義とするものでないことは多言を要しないところである。従つてこれをひろくことばの通常の意味において公益を目的とする事業とよぶことはなんら誤りではない。しかしすべての国民に必要最少限度の医療を確保するには、公的医療機関のみならず、民間医療機関の整備並びに充実強化がはからなければならないのであるが、私人による病院又は診療所の建設、設備の改善等は資金難から多くの障害をともなうものであり、また個人の開業医の死亡にともなう医療事業の中絶等のため、病院等の経営維持に困難をきたす例がみられることから、資金の集積を容易にするとともに、事業の永続性を確保するため私人の病院等に法人格を与える必要性が認められていたところ、医療事業に法人格を附与するに当り、これを商法上の会社とすることは、医療の非営利性という点から望ましいものではなく、他方すべての病院が民法第 34 条による公益法人たる資格を取得することも期待しがたいので、かかる医療事業の特殊性にかんがみ、医療事業については特別法による特別の法人制度、すなわち医療法第 39

条に基く医療法人制度が設けられたものと解せられる。そして医療法が、医療法人は社團又は財団の形態をとるものとし、剰余金配当の禁止、残余財産の処分に対する行政庁の認可等に関し種々の法的規制を加えていることは、医療法人の公益性を確保し、これが営利企業化することを防止する趣旨と解するのが相当である。したがっ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、相法 66 条 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。」

「医療法人は法人税法上非課税法人、公益法人等以外の一般の法人として課税上は営利法人と同様の取扱を受けているけれども、それは、前記のとおり医療法人が収益事業を営むからにはかならず、医療法人が営利法人たる性質を有するからではない。また医療法人が営利法人と課税上同様の扱いを受けているにしても、このことから当然医療法人の性格を営利法人と同じにみななければならないということもできない。」

2 東京地裁昭和 49 年 9 月 30 日判決⁵³（終局判決）判旨

「租税法律主義の原則により、課税要件はできるだけ詳細かつ明確に法律又は法律に定める条件によって定められることが要請されるのであるが、税法の対象とする社会経済上の事象は千差万別であり、その態様も日々生成・発展・変化している事情のもとでは、それらの一切を法律により一義的に規定しつくすことは困難であるから、税法においては、既定の法概念にとらわれず、社会経済の実態に即応する用語を使用することも避けられない。そして、相法 66 条 4 項は、『その他公益を目的とする事業を行う法人』という用語を使用しており、実定法上必ずしも一般化されているとはいえないが、同条項で右公益を目的とする事業を行う法人の例示として掲げる旧法人税法 5 条 1 項 1 号又は 3 号に掲げる法人のほか、類似する法人で特別法により設立されたものを包含させているのは、同条項の趣旨・目的を達成させるためであって、そのために右用語を使用するのも止むを得ない。」

「相法 66 条 4 項所定の『公益を目的とする事業を行う法人』とは、同条項が当該法人の例示として、民法 34 条により設立された法人、日本赤十字社、商工会議所、社会福祉法人、宗教法人、私立学校法 64 条 4 項により設立された法人、労働組合、国家公務員又は地方公務員の団体等を掲げていることにかんがみると、民法上の公益法人と特別法により設立された公益的法人を含むものであって、それらの法人の行う事業がいずれも公益性をもつ点に着目して設けられた法人の包括概念と解される。」

「医療法人は、病院又は診療所を開設・経営することを主たる目的とし、これによって、医療事業を行うものであるところ、そもそも医療事業は、国民の健康保持のため不可欠な

⁵³ 東京地裁平成 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）税資 76 号 906 頁。本判決は東京地判昭和 37 年 5 月 23 日の終局判決である。同日に同旨の終局判決が出された裁判として東京地判昭和 49 年 9 月 30 日（昭和 44 年（行ウ）第 255 号）税資 76 号 1010 頁がある。

もので、その業務は直接国民の生命の保全、身心の健康等公衆衛生に深いかかわりをもつものであり、事の性質上営利の目的のみをもって行われるべきでないのであって、医師が診療につき公法上の義務を課され（医師法 19 条）、医療行為等について国の指示権に服する（同法 24 条の 2）ごときは、その現れ的一端であり、このことから医療事業は公益性をもつ事業というべきである。そして、すべての国民に必要な医療を確保するには、公的医療機関のみならず、民間医療機関の整備・充実が図られなければならないが、私人による病院又は診療所の建設、設備の改善等は、資金の面で多くの困難を伴い、また、個人経営の病院等については、開業医の死亡により医療事業の継続に支障を来すなど、病院等の経営の維持・継続が困難な事柄がみられることから、資金の集積を容易ならしめるとともに、事業の永続性を確保するため、私人の病院等に法人格を与える必要性が認められていたところ、医療事業に法人格を付与するに当たり、これを商法上の会社とすることは前記の医療の非営利性という点から望ましいものではなく、他方、すべての病院が民法上の公益法人たる資格を取得することも期待し難いので、医療事業の特殊性にかんがみ、医療事業について、特別法たる医療法による特別の法人（医療法人）の制度が設けられたものと解される。また、旧医療法が、医療法人は、社団又は財団の形態をとるものとし、剰余金配当の禁止、残余財産の処分に対する行政庁の認可等に関し種々の法的規制を加えているのも、医療法人の公益性を確保し、これが営利企業化することを防止し、かつ、法人形態の社会的信用を確保するため一定規模の設備の維持・充実、組織内容の公示、行政監督の徹底を図る趣旨と解される。したがって、医療法人は、いわゆる営利法人ないし公益法人以外の法人に属し、更に医療事業の性質からみて『公益を目的とする事業を行う法人』に該当するものというべきである。」

3 東京地裁昭和 46 年 7 月 15 日判決⁵⁴

（1） 事案の概要

納税者 X は財団形態の医療法人であり、故 A（昭和 28 年 1 月 21 日死亡）から建物、宅地、機械一式の遺贈と、A の長男 B から現金 30 万円の寄付により財産の提供を受け、昭和 28 年 9 月 3 日に設立された。課税庁 Y は、X の医療事業の実態は、A の開業医時代となんら異なるところがなく、A が X に遺贈した財産も、X の代表者となった B ほかの相続人に他の相続財産とともに事実上承継されているとして、昭和 34 年 2 月 23 日に相続税法 66 条 4 項の規定により贈与税額 670 万 4,250 円の課税処分をし、あわせて利子税額 404 万 5,190 円、無申告加算税 167 万 6,000 円の賦課決定をした。

本件は X らに対して行われた相法 66 条 4 項適用による相続税等の課税処分の取消しを求めた課税処分取消請求事件である。

⁵⁴ 評釈として、北野弘久（1972）「医療法人と相続税法 66 条 4 項」『判例評論』158 号などがある。

（２） 判旨

「相法 66 条 4 項が租税法律関係をあらたに設定する規定であることは明らかである。租税法律主義は、課税要件を法定することにより行政庁の恣意的な徴税を排除し、国民の財産的利益が侵害されないようにするものであるが、税法の対象とする社会経済上の事象は千差万別であり、それらの一切を法律により一義的に規定しつくすことは困難であるから、税法においては既定の法概念にとらわれず社会経済の実態に即応する『その他公益を目的とする事業を行う法人』なる用語を使用することもやむをえない。」

「医療事業は直接国民の生命の保全、心身の健康等公衆衛生に深いかかわりをもつものであり、利益の追求を第 1 義とするものではないことから、その事業は公益性をもつ事業というべきである。資金の集権を容易にし、事業の永続性を確保するため私人の病院等に法人格を与える必要性が認められたが、商法上の会社とすることは医療の非営利法という点から望ましいものではなく、すべての病院が民法 34 条による公益法人たる資格を取得することも期待しがたいので、医療法による医療法人の制度が設けられた。医療法は、医療法人を社団または財団の形態をとるものとし、法的規制を加えて公益法を確保している。医療法人は営利法人と公益法人の中間に位し、公益を目的とする事業を行う法人に該当するものというべきである。」

4 東京高判昭和 49 年 10 月 17 日判決⁵⁵判旨

「付言するに、いうまでもなく租税法律主義の原則が将来の予測可能性と法的安定の確保にあり、その立法並びに解釈が厳格でかつ能うかぎり明確であることを要するのは多言を要しないところであるけれども、他面租税法の公共性と公平負担の原則、それに由来する実質課税の原則も基本原理として看過することはできないのであり、租税法の解釈はこれら諸原則をふまえたうえでの総合的理解でなければならない。したがって、当該租税法規が単に抽象的であるとか、わかりにくいというだけで前記主義に反するものということではできず、右諸原則に則り法規の目的を把握し、文言にとらわれることなく、その経済的、実質的意義を考慮し、かつ、立法技術をも勘案しながらその意図するところを合理的・客観的に解釈し、その法規が租税の種類、課税の根拠・要件を定めた規定として一般的に承認しうるものであれば、前記主義に反しないものというべきである。右見地に立って考えるならば、前示引用にかかる説示のとおり、相法 66 条 4 項は、前記第 1 に引用した趣旨・目的のもとに公益法人等に対する財産提供等の場合の租税回避防止を定めた規定として、可能な範囲で明確を期したやむをえない立法というべきであり、右規定が控訴人主張の『公益を目的とする事業を行う法人』及び『不当に減少する結果となると認められる場合』の 2 点においてその適用・認定につき税務当局の裁量を許しているとか、あるいは白紙委任

⁵⁵ 東京高裁昭和 49 年 10 月 17 日判決（昭和 46 年（行コ）第 61 号）税資 77 号 118 頁。本判決は東京地判昭和 46 年 7 月 15 日の控訴審判決である。評釈として、広瀬正（1983）「医療法人と相続税-相続税法 66 条 4 項の意義-」『租税判例百選（第二判）』などがある。

をしているというごとくに曖昧・不明確なものということとはできず、憲法の定める租税法律主義に違反するところはないというべきである。」

「医療法人は法人税法上他の営利法人と同様の取扱を受けているけれども、それは医療法人がもっぱら医療事業から収益を得ている収益結果に着目したものであつて（所得税における医業の事業所得と同様）、医療法人が営利法人だからではない。したがつて、医療法人が法人税法上収益事業を営む課税法人であるからといつて、直ちに営利法人となるものでないことは明らかであり、右引用にかかる説示のとおり医療事業の公益性に鑑みて医療法人を『その他公益を目的とする事業を行う法人』と解するを妨げない。」

第2節 「公益を目的とする事業を行う法人」に関する学説

山田二郎氏は、「租税法律主義の内容のうちでも、課税要件については、特に実定法のうへで明確に規定されていることが必要とされる。この要件を課税要件明確主義と呼んでいる。私法の対象とする経済生活上の現象が千差万別であり生成変動を免れないとしても、法律が課税要件につき不明確な一般概括条項、不確定概念を使用してもよいことにはならず、具体的な課税要件の設定を政令に委任したり、あるいは行政庁の自由な法律解釈ないし自由裁量に委ねることは許されないことであり、このような場合には、課税要件明確主義ひいては租税法律主義に違反すると考えられる。課税要件明確主義をふえんすると、税法の課税要件に関する規定は、法律の規定自体、あるいは、個別的・具体的な委任規定に基づく政令、または、少なくとも文理解釈または反対解釈によって明確でなければならない。東京地判昭和37年5月23日は、租税法律主義の要請から税法の課税要件に関する規定はできるだけ明確に規定されるべきであるが、その規定は合理的な法律解釈によって意味内容を客観的に認識しうるかぎり租税法律主義に反しないと判断を示したうえで、相法66条4項の『その他公益を目的とする事業を行う法人』という規定は租税法律主義に違反しないとしている。公益の内容について、公益とは不特定多数人の利益に関係あるものについて、公益を営利と対置させて理解し、法人を構成する社員の利益を目的とするか否か、つまり、社員に利益の配当または残余財産の分配をすることを目的とするか否かによって区別するのが通説となっており、社員の利益を目的とする法人は営利を目的とする法人とされ、社員へ利益を配分することを目的としないかぎり公益を目的とする法人と解されている。医療事業は収益事業であるが不特定多数人の利益に関係の深いものといえるところ、財団医療法人は、剰余金配当の禁止されているものであり、残余財産の分配についても規制されているものであり、さらに出資持分の定のないものであるから『公益を目的とする事業を行う法人』に該当する」⁵⁶としている。

吉良実氏は、「ここで問題となっているのは『公益』とか『法人』とかの部分的な概念構

⁵⁶ 山田・前掲注51)、13頁。

成ではなくて、『公益を目的とする事業を行う法人』という全体的な概念構成である。結局、公益法人と営利法人の中間にある法人を指しているものと考えられるが、中間にある法人は種々雑多であって、どれが同条項に該当する法人であるかは全く不明である。目的論的解釈で同条項をみてみた場合、公益法人に姿を借りてその実個人企業若しくは営利法人でありながら租税を免れようとしている法人が該当するものだと解釈もできようが、合理的解釈として許されるものであるかどうかは疑問である。結局租税法律主義が要請している『明確性』の程度をどの程度のものとして理解するかによって結論が異なってくると思うが、違憲ではないかとの疑いを強く持つ。違憲ではないとして、財団医療法人が『公益を目的とする事業を行う法人』に該当するかどうかであるが、『公益を目的とする事業を行う法人』に該当するかは、設立された個々の法人の現に行っている事業が、その性質上客観的にみて公益性を有するものであるかによって判断しなければならない。医療法人は公益法人そのものではないが、それに準ずる法人であるということができるようであり、事業の公益性の程度は必ずしも明らかではないが、財団医療法人が公益法人に準ずる公益性を有する法人であると理解できる以上、『公益を目的とする事業を行う法人』に該当するものと解してよいのではないだろうか⁵⁷としている。

北野弘久名誉教授は、「租税法律主義は、とりわけて課税要件の客観性を要求する。少なくとも通常法律知識をもった者であれば、容易に判断しうる程度に客観化されねばならない。『公益を目的とする事業を行う法人』という表現の仕方は最小限度の要請に反するのではあるまいか。裁判所は、この規定の客観化のための解釈論的検討の結論として、『公益を目的とする事業を行う法人』とは、少なくとも出資持分の定のない法人を意味するものと解するのが相当であるとした。確かに、設立の段階における財産の提供については、社団形態の場合には現物出資という形で出資持分の取得があるのに対し、財団形態の場合にはそのような出資持分がないという相違をもたらす。出資持分があれば、その移転をとらえて贈与税等の課税を行うことができる。しかし、法人設立後の贈与についても、そのような相違が存するであろうか。裁判所によれば、設立後、持分の定がある法人に財産の提供があったときは各人の持分の実質的増加があるとして、当該増加部分は、法人をトンネルとして財産提供者から持分所有者に対し贈与があったものとみなして、贈与税等を課するとするが、裁判所はこの見解の法的根拠についてはなんらふれていない。相続税法9条の規定がこのような場合を含む趣旨であるか否かは、法理論的に検討されなければならないように思われる。そうだとすると、設立後においては、その限りにおいて、社団形態と財団形態との間には相違がないということができる。してみると、設立段階はともかく、全体としては両形態にさして差異をもたらさないといえよう。相法66条4項の規定の意味を、その立法趣旨やその規定の態様、とりわけ同項において具体的・例示的に示された『法人』の性格等から考察すれば、医療法人は同項の法人に含まれないということにな

⁵⁷ 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』142号、14-15頁。

らざるを得ない」⁵⁸としている。

租税は、公的欲求充足の手段として、国民の富を直接の反対給付なしに国家の手に移す作用であるから、法治主義の下においては、租税の賦課は必ず法律の根拠に基づかなければならない。租税法律主義の現代取引社会における経済的機能は、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることにある。法律において課税要件を定めるに当り、不明確な定めをなすことは許されない⁵⁹。しかし、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度不可避であり、また必要でもある。不確定概念には 2 種類のものがあり、1 つは、その内容があまりに一般的ないし不明確であるため、解釈によってその意義を明確にすることが困難であり、公権力の恣意や濫用をまねくおそれのあるものである。もう 1 つは、中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であって、これは一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるものである。したがって、それは、租税行政庁に自由裁量を認めるものではなく、ある具体的な場合がそれに該当するかどうかの問題は、法の解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題であると解される。その必要性和合理性が認められる限り、この種の不確定概念を用いることは、課税要件明確主義に反するものではない⁶⁰。「公益を目的とする事業を行う法人」は、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうる概念であり、違憲ではないと考える。医療法人が行う医療という事業が公益の性質を持つ事業であることに疑いの余地はなく、医療を行う法人である医療法人は「公益を目的とする事業を行う法人」に該当するといえる。

第 3 節 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。

○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

⁵⁸ 北野弘久（1963）「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か-」『シュトイエル』14 号、7-9 頁。

⁵⁹ 金子宏（2010）「市民と租税」『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣）13-14 頁。

⁶⁰ 金子・前掲注 16）84-85 頁。

- 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⁶¹。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

⁶¹ 武田・前掲注 28)、3629 の 2 頁。

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⁶²。

○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
- 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⁶³。

第 4 節 「不当に減少する結果」について争われた事例

1 東京地判昭和 49 年 9 月 30 日判決判旨

本判決は、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。

「相法 66 条 4 項は、出資持分の定のある法人については、財産の提供、贈与等の後も持分の移転の際に相続税等を課し得るから、その適用の余地はないが、財団形態の医療法人

⁶² 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と思われると指摘している。

⁶³ 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。

のように出資持分の定めのない法人については、法人に対する財産の提供、贈与等の後もその財産の提供者、贈与者等又はその同族関係者がこれを取得したのと同様な状態にあるのかかわらず、相続税等を課されないこととなり、これらの者の相続税等の負担が不当に減少する結果となる場合もあり得るというべきである。」「同条項の規定のように、同族関係者らの相続税等の負担が不当に減少する結果となるか否かは、財産の提供、贈与等の時点において当該法人の定款若しくは寄付行為の定め、役員の構成、財産管理の状況等に照らして、財産の提供等のない場合に比し同族関係者らの相続税等の負担が不当に軽減する結果となるといいえれば足りるのであって、結果的にいかなる者にどれ程の相続税等の負担の減少をきたしたかを確定する必要はない。」「また、医療法人制度の一つの目的が医療事業の持続性の確保にあたるからといって、そのために医療法人に対してはいかなる場合にも相続税等を課さないこととしたものと解することはできない。仮にいかなる医療法人に対しても相続税等を課税し得ないとするならば、個人の開業医は医療事業の実態はそのままにしながら法人格を取得することによって容易に相続税を免脱することができ、租税負担の公平を著しく害することとなる。」

2 東京地判昭和 46 年 7 月 15 日判決判旨

「出資持分の定めのない法人の場合は、財産の提供または贈与等により当該提供、贈与等に係る財産は公益を目的とする事業を営む法人のものとなり、また、出資持分がないため持分の移転の際に相続税等を課するということはあり得ず、財産の提供者、贈与者等またはその親族等特別の関係にある者が財産を実質的に支配している場合には、提供者、贈与者について相続が開始し、または親族等が当該財産を支配することとなった際に、実質的に提供者、贈与者の相続人または親族等が財産を取得したと同様の経営にあるにかかわらず、相続税等の課税権を行使しえないこととなり、提供者、贈与者等またはこれらの者の親族その他特別関係者の相続税等の負担が不当に減少する場合を生じる場合もありうるというべきである。」

「相法 66 条 4 項の財産の提供者、贈与者、そのお親族その他の特別の関係がある者の相続税等の負担が不当に減少する結果となるかどうかは、公益を目的とする事業を行う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等の負担が不当に減少する結果となる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が確定的に明らかになる必要はない。」

控訴審である東京高判昭和 49 年 10 月 17 日でも下級審の判決を支持し、相法 66 条 4 項を適用した。

3 東京地裁昭和 47 年 11 月 20 日判決⁶⁴

(1) 事案の概要

納税者 X は昭和 37 年 11 月 28 日設立の公益法人である。被相続人 A が生前の昭和 37 年 7 月 2 日に X に対してした 3,350 万円相当の財産の寄付が相続税法 66 条 4 項の規定に該当するとして、相続税額 1,437 万円の課税処分をした。

X は、A の遺志と訴外会社の株式 5 万株および現金 100 万円の寄付に基づき設立された財団法人である。X は寄付行為により、役員および評議員の過半数が寄付行為者以外の学識経験者でなければならない旨の定めが置かれている。X の発足当初の役員は A あるいは A の子 B の友人もしくは知人の関係にある者であった。X の経常事務は訴外会社の秘書課長 C が担当し、書類等も同人が保管し、事務のため訴外会社の人的・物的施設を利用していたが経費の分担はしなかった。X は寄付財産のうち訴外会社の株式 3 万株を基本財産として保持し、株式 2 万株を運用財産として、主にその配当金により工業技術研究の助成事業を行うこととし、年間計 7、80 万円の助成金を、2、3 人に分けて、かつ 1 人当たり 50 万円以上にならないように支給する旨の方針の下に、一般的な広告等による公募はせずに、当初は専ら訴外会社の社員を通して宣伝して助成金の申込みを募り、助成金の申込みについては、まず、C が窓口でそれが規格に合うかどうかを審査した後、幹事 D（訴外会社の常務取締役）が申込みにかかる当該研究が助成に価するかどうかを技術的見地から検討したうえで案を作り、理事会にかけて最終的に決定していた。理事会は書類の持ち廻りによる決議をしていた。昭和 37 年度から昭和 40 年度までの間、X の理事を歴任した E の主宰する研究室に多額の助成金を支給したが、翌年度からは、X の財産がなくなったため助成金を中止した。訴外会社が元取締役会長であった A の胸像を建立することを決定すると、昭和 37、38 年度に X は各 60 万円、合計 120 万円を賛助資金として支出していた。

(2) 判旨

「相続税法 66 条 4 項所定の財産の提供者等の親族その他の特別関係者の相続税、贈与税の負担が不当に減少する結果となるといえるためには、出資持分の定めのない公益法人に対する財産の提供等があった時点において、その法人の社会的地位、寄付行為、定款等の定め、役員の構成、収支の経理および財産管理の状況等からみて、財産の提供者等ないしその特別関係者が、法人の業務、財産の運用および解散した場合の財産の帰属等を実質上私的に支配している事実があれば足り、その結果として現実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が確定的に明らかになる必要はない。X の財産提供者 A の親族にあたる B らが訴外会社その他の人的関係を通じて X の業務、財産の運用等を実質上私的に支配し、それによる利益を享受していることを推認することができる。A の X に対する財産の提供によって、A の親族である B らの相続税または贈与税の負担が不当に減少す

⁶⁴ 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。

る結果になるものと認められる。」

4 東京高裁昭和 50 年 9 月 25 日判決⁶⁵判旨

「相続税法 66 条 4 項にいう『負担が不当に減少する結果となると認められるとき』というのは、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ある。公益法人等を個人とみなして本条項を適用するためには、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。通達⁶⁶は法律ではなく、法の委任に基づくものでもないので、形式的にはその 1、2 の項目に該当するとしても必ずしもそれによって直ちに右相続税法の条項に該当し、その立法趣旨にあうものであるとはいえず、事案の全体をみてさらに検討されなければならない。X は A の親族の私的支配を受けているとは客観的に認められないから、これに対する A の寄附行為を目して相続税の負担が不当に減少する結果となる場合にあたるとして、Y がした本件決定処分は違法であり、取消しを免れないものというべきである。」

原審の判決を覆して、相法 66 条 4 項の適用を認めなかった。

第 5 節 「不当に減少する結果」に関する学説

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」⁶⁷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」⁶⁸としている。

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

⁶⁵ 本判決は東京地裁昭和 47 年 11 月 20 日判決の控訴審判決である。

⁶⁶ 昭和 39 年 6 月 9 日付 直審(資)24、直資 77。

⁶⁷ 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。

⁶⁸ 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。

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。一高龍司教授は、「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の如く、過剰に適用される懸念があった」⁶⁹としている。

租税回避を封ずる趣旨から、相続税法は、持分の定めのない法人に財産の遺贈があった場合、または持分の定めのない法人の設立のために財産の提供があった場合において、当該遺贈によって遺贈者の親族その他特別の関係のある者の相続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は、当該法人を個人とみなして、これに相続税を課すこととしている。この規定が相法 66 条 4 項であるが、遺贈者の親族等の税負担が不当に減少するといえるかどうかは、財産を遺贈した者の死亡の時点における当該法人の定款の定め、役員の構成、財産管理の状況、解散の場合の残余財産の帰属等にかんがみ、遺贈者の親族等が当該財産を私的に支配し、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かどうかを基準として判断すべきとされている⁷⁰。

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。つまり予測可能性に問題があることを意味している。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も考えられる⁷¹。課税の公平と予測可能性ができるだけ両立できるよう課税要件を規定することが重要である。

第 6 節 小括

⁶⁹ 一高・前掲注 40)、77-78 頁。

⁷⁰ 金子・前掲注 16) 710 頁。

⁷¹ 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、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裁決が下った。

租税は、公的欲求充足の手段として、国民の富を直接の反対給付なしに国家の手に移す作用であるから、法治主義の下においては、租税の賦課は必ず法律の根拠に基づかなければならない。租税法律主義の現代取引社会における経済的機能は、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることにある。法律において課税要件を定めるに当り、不明確な定めをなすことは許されない。しかし、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度不可避であり、また必要でもある。中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念は一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるものである。したがって、それは、租税行政庁に自由裁量を認めるものではなく、ある具体的な場合がそれに該当するかどうかの問題は、法の解釈の問題であり、当然に裁判所の審査に服する問題であると解される。その必要性和合理性が認められる限り、この種の不確定概念を用いることは、課税要件明確主義に反するものではない。「公益を目的とする事業を行う法人」は、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうる概念であり、違憲ではないと考える。医療法人が行う医療という事業が公益の性質を持つ事業であることに疑いの余地はなく、医療を行う法人である医療法人は「公益を目的とする事業を行う法人」に該当するといえる。

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が、その基準となったのは法人を私的支配している状態であるかどうかであった。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を有する、つまり私的に支配してい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ためである。

相法 66 条 4 項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。また、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。つまり予測可能性に問題があることを意味している。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も考えられる。課税の公平と予測可能性ができるだけ両立できるよう課税

要件を規定することが重要である。

第3章 持分の定めのある医療法人の出資持分払戻し

第3章では、持分の定めのある医療法人の出資持分の払戻し額について考察を行う。

財団医療法人に相法 66 条 4 項が適用されて以来、医療法人の新規設立は減少していたが、昭和 60 年の第一次医療法改正において、医師が一人であっても医療法人が設立できる一人医師医療法人制度が創設され、持分の定めのある医療法人が急増することとなった。その増加のほとんどを一人医師医療法人が占めており、個人事業者として医業を行っていたものが、その税制上の恩恵を理由に法人化したものが多いと考えられる⁷²。

厚生省が作成した持分の定めのある医療法人のモデル定款では、社員退社時の出資持分の払戻しについて「出資額に応じて」請求できると規定されており、この解釈には、「出資額割合説」と「出資額説」の対立が存在している。

最高裁判決を含む、持分の定めのある医療法人の出資持分の払戻しについて争われた代表的な事例について考察を行う。

第1節 事業継続危機問題

1 出資持分払戻請求による事業継続危機の問題

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、配当が禁止されている医療法人では、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。退社時点での増加した時価による純資産を基礎にした出資持分を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も出てくる⁷³。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。出資持分払戻請求による事業継続危機の問題の対応策として、「規制改革」の観点から、出資分を株式にして市場で流通させるべきであるという案もある⁷⁴。

2 出資額説と出資額割合説

医療法では、医療法人は剰余金の配当をすることはできないとされているが、医療法人が解散した場合に残余財産が帰属すべき者を定款で定めることを許容する規定があったので、医療法人の解散時の残余財産の分配は基本的に定款自治に委ねられてきた。そして、医療法人の一部清算という面では解散による残余財産の分配と共通性をもつところの、出

⁷² 品川芳宣・成清紘介『医療法人の法律・会計・税務』（野村資産承継研究所）、7 頁。

⁷³ 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。

⁷⁴ 同上、41 頁。

資者の退社による払戻しについても、基本的には定款自治に委ねられるものと解されてきた⁷⁵。

医療法人のモデル定款では、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しているが、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」の対立が存在しており、行政解釈や多くの下級審判決では「出資額割合説」による理解を示していた。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⁷⁶。この対立は換言すれば、持分の定めのある医療法人の性質が、営利であるのか、非営利であるのかの対立でもある。

出資額説は、医療法人の非営利法人としての性格、及び医療法人の経営基盤に対する影響という観点から展開された。北野弘久名誉教授は、「医療法人は営利法人ではなく公益法人類似の法人であり、剰余金配当の禁止、実質的に剰余金の分配となるような出資額の払戻の禁止などが『立法事実』であるといえよう。定款には『出資額に応じて払戻し』と規定するだけで、それ以上の規定は存在せず、その『比例の対象範囲』は明らかにされていない。のみならず、定款・寄付行為でそのような剰余金の分配になうような出資額の来戻しを許容する規定が存在する場合には、同定款・寄付行為は認可されない。解散の場合の財産の帰属についても当然に出資者に帰属するものとはされておらず、国、地方公共団体、特定医療法人、特別医療法人などに帰属することを意図している。結論をいえば、『出資額のみ払戻し』と解すべきである」⁷⁷としている。

第2節 持分の定めのある医療法人の出資持分払戻の事例

1 東京高裁平成7年6月14日判決⁷⁸

(1) 事案の概要

Yは昭和34年3月19日に設立された医療法人社団である。

Xは昭和45年5月26日に50万円を出資してYに途中入会し、昭和63年3月31日に退会した。

Yの定款8条には「退会した会員は払込済出資額に応じて払戻しを請求することができる。」との規定がある。

Xは退会に伴い出資持分の払戻しを請求した。途中入会したXの出資金払戻額がいくらになるかが争われた。

⁷⁵ 鹿野菜穂子（2011）「医療法人の定款における退社時出資金返還規定の解釈」『私法判例リマックス』43号、11頁。

⁷⁶ 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。

⁷⁷ 北野弘久（2005）「医療法人の出資額払戻しの評価」『税経新報』526号、45-47頁。

⁷⁸ 東京高裁平成7年6月14日判決（平成6年（ネ）第19929号）高民集48巻2号165頁。

（２） 控訴審判決判旨

「医療法は、医療事業の経営主体に対して、法人格を取得する途を拓き、これによって資金の調達の方途を講じて医療事業の経営の安定化を図るとともに、医療法人が営利企業化することを防止して、社会的信用を確保するために種々の法的規制を加え、そのひとつとして、同法 54 条は、剰余金の配当をしてはならないものとしている。すなわち、医療法人は、損益計算上の利益金が生じた場合には、施設の整備・充実、医療従事者等の待遇の改善などに充てるほかは、積立金として留保しなければならないのであって、これを利益金として会員に分配したり、実質的に利益金の分配とみなされる行為をしてはならないのである。

しかしながら、医療法の規定は医療法人が収益又は評価益を剰余金として会員に分配することを禁じることによって、医療法人が営利企業化することを防止しようとしたものに過ぎないのであって、出資をした会員が法人資産に対する分け前としての持分を有する者とし、当該会員が退会したときその他会員資格を喪失した場合にその持分の払戻しをするかどうか又は解散時に残余財産が生じた場合にこれを持分を有する会員に帰属するものとするかどうかについては、医療法は、専ら医療法人が定款等において自律的に定めるところに委ねているのであって、同法 56 条の規定は、解散時の残余財産の帰属ないし処分についてこのことを明らかにしている。」

「そして Y の定款は、8 条において退会した会員に対する持分の払戻しに関して『退会した会員は払込済出資額に応じて払戻しを請求することができる。』という定めを置いているほか、その 35 条において、『本会が解散した場合の残余財産は総会の採択を経て払込済出資額に応じて分配するものとする。』と定めているのであって、Y の定款のこれらの規定の文理に照らすと、医療法人社団たる Y にあっては、出資をした会員は出資額に応じた法人の資産に対する分け前としての財産権（出資持分）を有するものとし、出資持分を有する会員が退会したときその他会員資格を喪失した場合においては、当該会員に対して出資持分に相当する資産の払戻しを請求することができることとしたものであることは明らかである。

このように、Y の定款 8 条の定めは、会員資格を喪失した会員に対して出資持分の払戻しを認めるものであって、一部清算としての実質を持つものであるから、Y は、脱退会員に対して、その資産に対する出資持分に相当する資産の払戻しをすべきものであって、単に当該脱退会員が払い込んだ出資額そのものを返還すれば足りるというものではなく、医療法 54 条の規定が剰余金の配当を禁止しているからといって、定款 8 条の定めを Y の主張するように限定的に解釈して、これを脱退会員の払込済出資額そのもの又は残余財産の価額中出資金に相当する部分の払戻しを意味するに過ぎないものと解することはできない。」

「ところで定款 8 条は、脱退会員は『払込済出資額に応じて』払い戻しを請求できるものと定め、脱退会員は、退会時における Y の資産額に出資総額中当該脱退会員が現実に出資した額の占める割合を乗じた額の払戻しをうけることができる如くであり、Y の会員が

すべて原始会員であるものとすれば、定款の定めをそのように解釈したとしてもなんら差し支えない。

しかしながら、医療法人にあっても、収益が内部に留保され、または、経済情勢の変動によって資産の評価益が生じるなどして、当該法人の資産価額は常に変動することを免れず、他方、一般的に貨幣価値は低落するのを常とするから、原始会員とその後に入会した会員がある場合においては、定款の定めをそのように解したのでは、出資時期を異にする会員間の出資持分に著しい不公平が生じることになり、それが創立者の合理的意思に適うものとは到底解されないところである。

そして、新会員の入会当時に原始会員が退会したとすれば、退会会員は当時の資産総額に出資総額中の当該会員の出資額の占める割合を乗じた額の払戻しを受け得たこと、換言すれば、当時原始会員はそれによって算出される持分をそれぞれ有していたものと解されることを考慮すれば、設立後に出資した会員の出資持分の割合は、出資時における Y の資産総額に当該会員の払込済出資額を加えた額に対する当該出資額の割合によるものと解するのが相当である。」

(3) 本判決の意義

本判決は、出資持分の払戻しについて、出資額割合説による解釈を採用した代表的な判決である。第一次八王子事件ともいわれている。社員の死亡退社による出資持分の払戻しに関しては出資額割合説により出資持分の払戻しを行う事例は見受けられたが、生存中の社員が退社に伴う出資持分の払戻しを請求し、その算定方法について争われた事例としては刊行されている判例の中では最初の事例である⁷⁹。

判断のポイントとなるのは、医療法人の性格をどのように理解し、剰余金配当禁止の意味をどのように理解するのか、という点にある。

本判決では、剰余金配当禁止の規定は「医療法人が収益又は評価益を剰余金として会員に分配することを禁じることによって、医療法人が営利企業化することを防止しようとしたものに過ぎ」ず、法 56 条が解散時の残余財産の帰属ないし処分について明らかにしているように、持分の払戻し等については「医療法人は、専ら医療法人が定款等において自律的に定めるところに委ねている」として、これまでと同様に持分払戻請求権を認めている。ただし、原審は X の持分割合を「払込出資額中に占める退会会員の払込済出資額の割合」としているのに対して、本判決は、出資時期の違いに着目し、「設立後に出資した会員の出資持分の割合は、当該出資時における Y の資産総額に当該会員の払込済出資額を加えた額に対する当該出資額の割合によるものと解するのが相当である」と判示している。

また、従業員の退職金等の清算費用及び清算所得にかかる公租公課を控除した清算価額

⁷⁹ 山本裕子（1998）「医療法人に途中入会した社員の出資持分の払戻額の算定方法」『ジュリスト』1137号、143頁。

によるべきとの主張については、これを退けている⁸⁰。

2 東京地裁平成 15 年 11 月 18 日判決⁸¹

(1) 事案の概要

A は医療法人 Y の設立に際し、原始社員として出資金全額 1001 万 9265 円のうち、261 万 9265 円の出資金を支払った。

Y は、昭和 29 年 11 月 4 日に設立した医療社団法人である。

A は平成 8 年 9 月 15 日に死亡したが、X 以外の相続人らは、平成 9 年 12 月 25 日に相続放棄をしたため、X は A の妻としてその相続財産を単独で相続した。X は A の死亡に伴って発生する払戻請求権を取得し、Y に対し請求した。

X は Y に対し、いずれも払戻請求権を被保全権利として、平成 10 年 7 月 13 日 Y 所有の全部の土地について、さらに平成 11 年 11 月ころ診療報酬請求権について仮差押をした。X は本訴係属中において、Y に対し、B 病院を売却して持分の払戻をするよう再三にわたって求めている。

持分は約 4 分の 1 に上り、払戻請求権は、X 主張の Y の純資産価額を前提に概算すると、約 9 億 2319 万円、Y 主張の Y の純資産額を前提に概算すると、約 8 億 2690 万円に達する。

払戻請求権の発生時点である平成 8 年 9 月時点では、当期末処分利益剰余金として 6907 万 3577 円、別途積立金 1 億 2000 万円計上していることが認められるに止まり、払戻請求権に相当する額の現金や預貯金等を有していないし、その後の各年の収益からもこれを見込まれない。

Y の所有土地に付されている担保からみて、払戻請求権に相当する額について、銀行等の金融機関から新たな借入れは難しいことなどの事実が認められる。

これらの事実からすれば、Y は払戻請求権について支払いをするためには、平成 8 年 9 月の時点において、Y の資産を一括して処分し、これを清算して支払うほかに解決する方法が見出し難い。

(2) 判旨

「払戻の計算は、医療法人である Y の一部清算の実質をもつことに鑑み、その資産の評価は、法人の期間損益を明らかにすることを目的とする取得価格を基礎とした帳簿価額ないし貸借対照表上の資産価額によるべきではなく、払戻請求権の発生時における当該資産の客観的な価額によって算定すべきである。Y は平成 15 年 11 月 10 日の弁論終結時において事業を継続しており、払戻請求権の生じた平成 8 年 9 月 15 日時点における客観的な価額の算定としては、このような実態に応じて、Y の資産を個別に処分した場合の価額の合計

⁸⁰ 国京則幸 (2006) 「医療法人に途中入会した社員の持分払戻請求権」『別冊ジュリスト』183 号、23 頁。

⁸¹ 東京地裁平成 15 年 11 月 18 日判決 (平成 9 年 (ワ) 第 12112 号、平成 13 年 (ワ) 第 18818 号) 金判 1191 号 46 頁。

によるべきではなく、Y の事業の継続を前提として、当該資産を特定の事業のために一括して譲渡する場合の譲渡価格（営業価格）を基準とすべきである。

事業の継続を前提としてこれを一括して譲渡することに基づいて、払戻請求権の算定の基礎となる Y の資産を算定するに際しては、固定資産（土地、建物、借地権、営業権）については、鑑定の結果による純資産評価方式で算出された平成 8 年 9 月 15 日時点の価額及びその余の資産並びに負債については、平成 8 年 9 月末日時点の被告の貸借対照表により算定された価額によるのが相当である。鑑定結果によれば、Y の所有建物の価格は、3 億 6833 万円と認めることができる。

払戻請求権の算定の基礎となる Y の純資産の価額は、Y の資産の総合計 39 億 3147 万 4000 円から Y の負債の総合計 4 億 4 万円を差し引いた 35 億 3147 万 4000 円であると認められる。」

「次に払戻請求権の算定に際し、清算費用及び清算所得にかかる法人税相当額を控除すべきか否かについて検討する。

Y においては払戻請求権に対応して事業継続を前提として、これを一括して処分して清算せざるを得ない、つまり、払戻請求権の生じた平成 8 年 9 月 15 日時点において、Y は有する資産を一括して処分し清算したものとして想定したうえで、この結果実際に残存することとなる資産に対して出資額の割合に応じて、払戻請求権を実現できることになるはずであるから、このような実態に合わせ、かつ X と他の社員との間に持分払戻額の間に不公平が生じないように、処分する際に生じる必要経費を被告の純資産から控除するのが相当である。ことに、本件のように、退社時点である平成 8 年 9 月から現実に解散が見込まれる将来の時点において土地の値下がり等により、大幅に Y の時価評価による資産額が変動しており、しかも現実には未だ換価していないにもかかわらず、当該時点での有利な価額で以て、公租公課を考慮しないままで純資産額を定めるとすれば、X には二重に有利な価格を定めたことになり、衡平の見地から許容しがたい。したがって、払戻請求権の算定にあたっては、Y の純資産額から、Y の有する資産について事業を継続したことを前提にして第三者に対し処分したうえで清算する場合の平成 8 年 9 月時点での Y の清算所得にかかる法人税相当額を控除すべきである。

また、未払退職金については、事業の継続を前提としてその譲渡価額を決定するに際し、買受人としては Y の従業員等の退職金については就業規則で定められている限り少なくとも当時算出される退職金を負担せざるを得ないものと想定するであろうから、これを減額要素として考慮することは当然である。このような実態に鑑みると、払戻請求権の算定にあたっては、平成 8 年 9 月時点で就業規則上 Y の従業員らに対し退職金として支給されるものとして算定された金額を負債として控除すべきである。

次に、未払退職金以外の清算費用については、事業の継続を前提にこれを一括譲渡する場合の価額を基準とするのであるから、完全に病院事業を廃止し、Y の有する土地を更地にしたうえで、第三者に譲渡することを前提にした場合に要する費用を控除することまでは認められない。

以上を前提にして、払戻請求権について算定すると、17 億 2362 万 1220 円に持分割合である 1001 万 9265 分の 261 万 9265 を乗じて算出される 4 億 5059 万 4004 円である。」

(3) 本判決の意義

本判決は、出資持分の払戻しについて、出資額割合説による解釈を採用した代表的な判決である。

平成 7 年 6 月 14 日判決は医療法人と同じ非営利法人である中小企業等協同組合法に基づく協同組合について判示した最高裁昭和 44 年 12 月 11 日第一小法廷判決を踏襲したものである。持分計算のための財産の評価に関するこのような考え方は、中小企業等協同組合法に基づく協同組合や、医療法人に限らず、広く持分会社（会社法案 575 条）においても示されている。

ところで、平成 7 年 6 月 14 日判決は、「現実の解散による清算手続の一環として行うものではないから、組合が解散した場合であることを前提とする所論清算所得に対する公租公課相当額なるものを想定し、これを負債として計上すべきではない」という同じ非営利法人である協同組合に関する最高裁昭和 54 年 2 月 23 日第二小法廷判決の考え方を踏襲し、「払戻の計算の基礎となる資産の額は、純資産額から従業員の退職金等の清算費用並びに清算所得にかかる公租公課を控除した清算価額としての残余財産の価額によるべきではない」として、清算所得にかかる法人税相当額及び清算費用のうちの未払退職金を控除することに否定的な立場に立つ。本判決はこれらの裁判と異なり、現実に解散していなくとも、解散を想定し、従業員の退職金相当額及び清算所得に対する法人税相当額の控除を行うべきとしている。本判決は Y の資産の状況を詳細に分析し、「払戻請求権について支払いをするためには、平成 8 年 9 月時点において、Y の資産を一括して処分し、これを清算して支払うほかに解決する方法が見出し難い。」事案であり、前記裁判例は現実に清算するまでの必要があったとの判断はされておらず、そこまでの必要のない事案であったということもできる⁸²。同じ出資割合説による払戻しでも、個別の事情により計算方法が異なる可能性があることを示した事案である。

3 最高裁平成 22 年 4 月 8 日判決⁸³

⁸² 松嶋康尚（2005）「医療法人の出資持分払戻請求権の算定の基礎となる資産の評価方法」『税務事例』37 巻 8 号、60-64 頁。

⁸³ 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。

この最高裁判決の評釈として、西内康人（2010 年）「医療法人における出資金返還条項の解釈」判例セレクト 2010[I]、倉地真寿美（2011 年）「医療法人の定款に当該法人の解散時にはその残余財産を払込出資額に応じて返還を請求することができる旨の規定の解釈」別冊判例タイムズ 32 号、後藤元伸（2011 年）「医療法人の定款に当該法人の解散時にはその残余財産を払込出資額に応じて分配する旨の規定がある場合における、同定款中の退社した社員はその出資額に応じて返還を請求することができる旨の解釈」『民商法雑誌』143 巻 3 号、佐藤雄一郎（2011 年）「社団医療法人の社員の退社に際しての出資金返

(1) 事案の概要

Xは、医療法人Yの出資社員であったXの親であるA及びBの死亡を原因とする退社によって発生した出資金返還請求権を相続等により取得したと主張して、Yに対し、出資金返還請求権の内金4億7110万1049円の支払いを求めた。

YはAが442万5600円を、Bが20万円をそれぞれ出資して設立された医療法人である。

Yの定款においては、社員になろうとする者は総会の承認を得なければならないと定められ(第5条)、退社理由としては総会の決議や死亡が掲げられており(第6条)、「退社した社員はその出資額に応じて返還を請求することができる。」と定められている(第8条)。

Aは昭和57年10月3日、Bは平成13年6月14日にそれぞれ死亡し、これによりYの社員の資格を失った。A死亡当時BはAの妻であり、X、J及びKはAとBの子である。

平成15年12月25日、X、J及びKの間で、Bの遺産全部をXが相続する旨の遺産分割協議書が成立した。また、J及びKは、同日Xに対し、Aの死亡に伴って相続により取得したYに対する出資金返還請求権をそれぞれ贈与した。

Yが設立されてから、現在に至るまで、その出資社員であった者はAとBのみである。Yには現在出資社員はいない。

(2) 第一審判決判旨⁸⁴

「XのYに対する出資金返還請求に係る請求権には、Xが相続及び相続人から贈与により取得したと主張するAの死亡に伴う出資金返還請求権が含まれている。この請求権のうち、Xが相続人からの贈与により取得したと主張する部分について、Yは対抗要件の抗弁を主張している。もっとも、Yは、Aの死亡に伴う出資金返還請求権の全部が時効により消滅したとも主張するので、まずこの争点について判断することとする。

Yにおいては、社員の死亡はその社員の退社事由となり、出資社員が退社した場合には、Yに対する出資金返還請求権が発生する。Aは、昭和57年10月3日に死亡してYの社員の資格を失った。そうすると、Aの相続人は、Aが退社した昭和57年10月3日から、Yに対する出資金返還請求権を行使することが出来たといえる。これを前提とすると、Aの相続人のYに対する出資金返還請求権について、既に10年の時効期間が経過していることは明らかである。そして、Yが、平成16年4月16日の口頭弁論において、Xに対し、その時効を援用する旨の意思表示をしたことは当裁判所に顕著である。したがって、XのYに対す

還額は、拠出額ではなく、退社時の資産総額に対する拠出割合によって算定するとされた事例『年報医事法学』26号、山田創一(2011年)「医療法人における退社社員の出資の払戻請求権-医療法人愛全会訴訟最高裁判決を素材として-」『専修ロージャーナル』6号、山野目章夫(2011年)「退社した社員への出資額に応じた返還を定める医療法人の定款の解釈」『ジュリスト』1420号、柴田義明(2013年)「医療法人の定款に当該法人の解散時にはその残余財産を払込出資額に応じて分配する旨の規定がある場合における、同定款中の退社した社員はその出資額に応じて返還を請求することができる旨の規定の解釈」『ジュリスト』1451号などがある。

⁸⁴ 第一審判決の評釈として、山田創一(2008)「医療法人における退社社員の出資の払戻請求権」『専修ロージャーナル』3号などがある。

る出資金返還請求に係る請求権のうち X が相続又は相続人からの贈与により承継取得したと主張する A の死亡に伴う出資金返還請求権は、時効により消滅したというべきである。」

「医療法人に出資した社員が法人の純資産に対する出資持分を有するものとするか否か、医療法人の出資社員が退社したときの持分払戻しや医療法人の解散時の残余財産を社員に帰属させることが可能か、可能としてどのようにどのようにして払戻し等を行うかについて、専ら医療法人が定款等において自律的に定めるところに委ねていると解されている。このことは、同法 56 条が、医療法人の解散時の残余財産の帰属ないし処分について明文の定めを置いていることから明らかである。

そして、Y の定款は、『退社した社員はその出資額に応じて返還を請求することができる。』と定めているほか、Y が解散したときの残余財産は、『払込出資額に応じて分配するものとする』と定めていると認められる。

このような定款の定めを文理に照らすと、Y にあっては、出資をした社員は出資額に応じた法人の純資産に対する出資持分を有するものとし、出資持分を有する社員が退社したときは、当該社員は Y に対して出資持分に相当する資産の払戻しを請求することができることとしたものであるというべきである。

したがって、医療法 54 条の定めがあるからといって、Y の出資社員が退社したときの出資金返還請求権の金額について、出資金額を限度とすると解することはできない。」

「B の死亡に伴う出資金返還請求権の範囲についてさらに判断を進める。
定款の定めを照らすと、Y にあってはある社員が退社した後は、残った社員らが、法人の総社員間の出資額の割合に応じた出資持分を有するものと解される。

そして、Y が設立されてから、現在に至るまで、その出資社員であった者は A と B のみであったから、A が死亡したことにより、Y の出資社員は B のみになったことが明らかであるところ、A 死亡後、B は、Y の純資産全部に対し、出資持分を有することになったといえる。したがって、B の死亡に伴う出資金返還請求権は、B の死亡時における Y の純資産全部に及ぶことになる。

次に、B の死亡時においては、既に A の死亡に伴う出資金返還請求権が発生していたから、Y の純資産とは、Y の資産から、A の死亡に伴う出資金返還請求権を含む Y の負債を控除したものをいうはずであった。

ところが、A の死亡に伴う出資金返還請求権が時効により消滅したことにより、同請求権は、これを行使することができる時、すなわち、死亡時点に遡って存在しないものと扱われる（民法 144 条）。その結果、B の死亡時における Y の純資産は、Y の資産から、A の死亡に伴う出資金返還請求権を含まない Y の負債を控除したものとなる。

したがって、B の死亡に伴う出資金返還請求権の範囲は、Y の純資産全部に及ぶと解するべきである。」

「Y は抗弁として、B の死亡に伴う出資金返還請求権が Y の経営破綻により消滅したと主張し、また、X が同請求権を行使することが権利の濫用に当たり許されないと主張する

ので、検討する。

Yは、もともと個人病院を経営していたAが、Bとともに保有していた資産を出資して、昭和32年に設立された。AはYが設立された後、長く理事長としてYを経営していた。Yは遅くとも昭和48年以後、借入金が増大等に伴って経営が悪化していった。そのような状況の中、昭和53年5月ころ、Yに労働組合が結成され、理事長であったAに対し、同人の退任等を要求したり、Yが保険診療報酬の水増請求をしている旨の内部告発をしたりなどするようになって、Yの経営状態はさらに悪化した。Aは、しばらくYの理事長の地位にとどまっていたが、同年12月、Yの理事長を辞任し、代わってBが理事長に就任した。

その後、群馬県の調査により、Yの診療報酬の水増請求の存在が明らかになり、昭和54年12月1日、Yに対する保険医療機関の指定とAに対する保険医の指定がそれぞれ取り消された。このため、収入の大部分を保険診療報酬に依存していたYは、極めて大きな打撃を被った。

もっとも、Yの経営する武蔵野病院は、地域の精神科医療に携わるものとして重要な役割を担っていたため、これを存続させる必要があるとの群馬県の意向もあって、昭和55年3月には、地元選出の県議会議員らが理事としてYの経営に関与するようになった。そのころ、BはYの理事長を辞任した。そして同年4月には、Yに対して保険医療機関の再指定がなされた。

しかし、Yの経営状態は好転しなかったため、Yは、昭和55年11月18日、和議申立てをしたが、申立ては、和議の認可には至らず終局した。その後、Yについて、法的な倒産処理手続が行われたことはない。

以後のYの経営について、AやBが実質的に関与することはなかった。

AやBは、Yの理事長としてYの経営に携わってきたところ、Yの経営状況は、遅くとも昭和48年ころから悪化し、昭和55年11月には和議の申立てをするまでに悪化した。そして、このようなYの経営状況の悪化がAやBの行動に起因するものであった可能性はある。

しかしながら、YがAやBによって破綻に追い込まれたといえるときに、AらがYに対し法的責任を負うことがあるとしても、そのことと出資持分の消長とは別の問題である。Yの経営状況の悪化がAやBの行動に起因するものであったとしても、直ちにYの純資産に対するAやBの出資持分が消えることは消滅することはない。」

「Bの死亡に伴う出資金返還請求権の範囲は、Yの純資産全部に及ぶことから、その請求が認められる場合に、Yの経営について少なからぬ影響が生ずることは想像に難くない。そのような影響の大きさに鑑みると、Xが専らYの経営に対して打撃を与えるなど不当な目的をもって、Bの死亡に伴う出資金返還請求権を行使していると認められる場合には、その請求権の行使は、権利の濫用として許されないと考えられる。

この点、Bは2度にわたり、またXも1度、Yに対して訴訟を提起し、または訴訟に参加したが、これらの訴訟の判決においては、Bの請求はいずれも容認されており、Xの訴えは却下されたが、それは、XがYの社員でなかったためであって、請求の内容が不当であっ

たためではない。そうすると B や X の訴えは、Y の経営に対して打撃を与えるなどの不当な目的をもってなされたとはいいい難く、他にこれを認めるに足りる証拠はない。そして、このような訴訟が以前にあったからといって、本件請求における X の目的の不当性を推認することはできない。そのほかに、本件において、X による B の死亡に伴う出資金返還請求権の行使が、専ら不当な目的をもってなされているとまで認めるに足りる証拠はない。

他方、出資持分を有する社員が経営者の立場で行った行為に違法ないし不当な点があるからといって、その社員の出資金返還請求権の行使が権利の濫用に当たるとすることはできない。」

「B の死亡に伴う出資金返還請求権の範囲は、B の死亡時における Y の純資産全部に及ぶ。

B が死亡した平成 13 年 6 月 14 日当時の Y の純資産価額としては、Y の資産中大きな部分を占め、かつ、価格変動の著しい不動産の評価額については当時の時価によることとし、その他の資産及び負債の額については、B が死亡した時の事業年度の末日である平成 14 年 3 月 31 日現在の貸借対照表上のそれを近似値として採用するのが相当である。」

（３） 控訴審判決判旨⁸⁵

「医療法 41 条は、『医療法人は、その業務を行うに必要な資産を有しなければならない。』と規定し、同法 54 条は、『医療法人は、剰余金の配当をしてはならない。』と規定する一方、同法 56 条 1 項は、『解散した医療法人の残余財産は、合併及び破産手続開始の決定による解散の場合を除くほか、定款又は寄付行為の定めるところにより、その帰属すべき者に帰属する。』と規定し、同条 2 項は、『社団たる医療法人の財産で、前項の規定により処分されないものは、清算人が総社員の同意を経、且つ、都道府県知事の認可を受けて、これを処分する。』と規定し、同条 4 項は、同条 2 項を含む『前 2 項の規定により処分されない財産は、国庫に帰属する。』と規定する。

上記規定によれば、医療法は、医療法人が存続してその開設する病院等を経営する限り、医療を提供する体制の確保を図るために、医療法人の自己資本を充実させ、剰余金の利益処分を禁止しているのであり、それゆえに、組合員が脱退した場合にその持分の払戻しを受けることができる旨を定める民法 681 条及び持分会社（合名会社、合資会社又は合同会社）の社員が退社した場合にその持分の払戻しを受けることができる旨を定める会社法 611 条のいずれも準用しないこととする一方、医療法人が解散した場合については会社法 664 条を準用したうえで、医療法人の残余財産は、合併及び破産手続開始の決定による解散の場合を除くほか、定款又は寄付行為の定めるところにより、その帰属すべき者に帰属

⁸⁵ 控訴審判決の評釈として、山田創一（2009）「医療法人における退社社員の出資の払戻請求権」『金融・商事判例』1310 号、飯淵健司（2010）「社団たる医療法人がその存続中に退社した社員に対して出資金を返還すべき場合の返還額」『別冊判例タイムズ』29 号、小林俊明（2010）「出資時の出資額を返還すれば足りるとした医療法人の持分払戻請求事件」『ビジネス法務』10 巻 4 号、などがある。

するなど規定しているのである。このように、医療法は、医療法人が存続してその開設する病院等を経営する場合と医療法人が解散した場合とを峻別し、医療法人が存続してその開設する病院等を経営する限り、医療法人の自己資本を充実させることとして、剰余金の利益処分を禁止しているのであるから、医療法人が存続してその開設する病院等を経営する限り、剰余金及びその積立金の利益処分の実質を有する行為も禁止していると解するのが相当であり、したがって、医療法人に対して出資をした社員が退社した場合に剰余金及びその積立金の全部又は一部を払い戻す行為も禁止していると解するのが相当である。医療法人を設立しようとする者は、同法 44 条 2 項に従い、定款又は寄付行為をもって、資産及び会計に関する規定、社団たる医療法人あつては、社員たる資格の得喪に関する規定等の同項各号所掲の事項を定めるにあたり、同法の上記の趣旨を踏まえて上記の各事項を定めなければならないというべきであるから、医療法人の定款の定めを解釈するに当たっては、医療法の上記の趣旨を踏まえてこれを行うことを要するものというべきである。」

「Y の原始定款は、Y の資産を基本財産とそれ以外の財産（通常財産）とに明確に区分し、これらについて内訳書を作成するなどして明確に区分して管理することとし、基本財産は原則として処分してはならないこととし、『決算の結果剰余金を生じた時は総会の決議を経てその全部又は一部を基本財産に繰り入れ若しくは新医療器、医学研究の為の、書籍等購入に当てる』ことを明記した上で、『退社せる社員はその出資額に応じ払戻しを請求する事が出来る』とするなど、若干の文言の修正をしたほか、同旨を定めていること、上記各規定によれば、Y の定款は、Y が存続して病院を経営している間は、基本財産を維持し、医療法 54 条が、剰余金の配当を禁止している趣旨を踏まえ、剰余金が生じたときは、これをそのまま保有しておいて出資した社員が退社した場合に払い戻すこととすることを想定せず、これを基本財産に繰り入れ、又は医療機器の整備、更新等に専ら充てることとし、その結果として、出資をした社員に対して、剰余金の配当をしないことは当然のこととして、出資をした社員が退社した場合は『払戻し』という文言（現行の定款においては『返還』）を使用して出資を払い戻すことを認めるにとどめ、その社員に対して出資額に応じて払い戻すべき資産の対象から剰余金及びその積立金を除外することとする一方、Y が解散した場合には、もはや病院等を経営することがなくなる以上、剰余金及びその積立金を含め、上記の要件の下に、残余財産を出資した社員に対して出資額に応じて分配することとするものであること、以上のとおり認めることができる。Y に対して出資をした社員が退出した場合には、退社した当該社員は、Y に対し、自己が出資した額の限度でその返還を請求できるのであり、基本財産並びに剰余金及びその積立金を含む純資産について持分の払戻しを請求する事はできないものと解するのが相当である。Y の原始定款 8 条は、「退社した社員はその出資額に応じ払戻しを請求する事が出来る」と定めていたところ、変更後の現行の定款 8 条も、『退社した社員はその出資額に応じて返還を請求することができる』と定めており、定款の文言上は基本財産並びに剰余金及びその積立金を含む純資産について持分の返還ないし払戻しを定めているかのように見える部分があるが、定款の全体の定め及び

趣旨にかんがみれば、そのようなことを定めたものと解することはできないのであって、『出資額に応じ』とは、社員の出資額が格別に異なることを想定した上、退社する社員が返還ないし払戻しを請求することができる出資は当該社員が出資した額とする旨を明らかにしたものにはすぎないというべきである。」

（４） 上告審判決判旨

「医療法 44 条、56 条に照らせば、同法は、社団たる医療法人の財産の出資社員への分配については、収益又は評価益を剰余金として社員に分配することを禁止する医療法 54 条に反しない限り、基本的に Y が自律的に定めるところにゆだねていたと解されるところ、本件定款は、8 条において『退職した社員はその出資額に応じて返還を請求することができる』と規定するとともに、33 条において Y の解散時における出資者に対する残余財産の分配額の算定について『払込出資額に応じて分配する』と規定する。本件定款 33 条が、Y の解散時においては、Y の残余財産の評価額に、解散時における総出資額中の各出資者の出資額が占める割合を乗じて算出される額を各出資者に分配することを求めていることは明らかであり、本件定款 33 条の『払込出資額に応じて』の用語と対照するなどすれば、本件定款 8 条は、出資社員は、退社時に、同時点における Y の財産の評価額に、同時点における総出資額中の当該出資社員の出資額が占める割合を乗じて算出される額の返還を請求することができることを規定したものと解するのが相当である。

本件定款における基本財産の規定（9 条、15 条）は、出資金返還請求権の額の算定の基礎となる財産の範囲や返還額の限度について定めたものとは解されないから、上記各規定は、上記判断に影響を及ぼすものではない。

以上によれば、B 分の出資金返還請求権の額は、B が死亡した平成 13 年 6 月 14 日の時点において既に A の死亡により A の出資金返還請求権が発生している以上、これを負債として控除して算定される Y の財産の評価額に、A の出資額を除いて計算される総出資額中の B の出資額が占める割合である 20 万分の 20 万を乗じて算出されることになり、同時点より後に、A 分の出資金返還請求権につき消滅時効が援用されて、同請求権が消滅したとしても、B の出資金返還請求権の額が増加することはないと解すべきである。

そして、B 分の出資金返還請求権の額、Y が過去に和議開始の申立てをしてその後再建されたなどの Y の財産の変動経緯とその過程において B らの果たした役割、Y の公益性・公共性の観点等に照らすと、X の請求は権利の濫用に当たり許されないことがあり得るといえるべきである。したがって、B 分の出資金返還請求権の額や X の請求が権利の濫用に当たかどうか等について、更に審理を尽くさせるため、同部分につき、本件を原審に差し戻すこととする。」

（５） 補足意見

① 裁判官宮川光治の補足意見

「法定意見のとおり、平成 18 年改正前の医療法は、社団たる医療法人の財産の出資社員への配分に関し、54 条に反しない限り、私的自治（自律）にゆだねられていると解される。したがって、定款において、出資した社員は当該社団たる医療法人の資産に対し出資額に応じた持分を有するものとし、当該社団たる医療法人が解散した場合は、出資した社員は出資持分に相当する残余財産の分配を受けることとするとともに、社員資格を喪失した場合においても、同様に、当該社員は出資持分に相当する資産の払戻しを請求することができることと定めることができる。行政解釈及び税務解釈はこれを是認しており、裁判例もこの解釈を支持している（東京高判平成 7 年 6 月 14 日判決）。」

「原判決は、改正前の医療法は、医療法人が存続する場合と解散する場合を峻別しているという解釈を示し、医療法人が存続してその開設する病院を経営する限り、剰余金及びその積立金の利益処分の実質を有する行為を禁止していると解するのが相当であり、したがって、社員が退社した場合にも剰余金及びその積立金の全部又はその一部を払い戻す行為も禁止していると解するのが相当であるとしている。この判断は、医療法の解釈を誤っており、昭和 25 年以来の医療法人制度の法的安定性を動揺させるおそれがあり、是認できない。

持分の定めがある社団たる医療法人において、出資社員の退社による返還請求額が多額となり医療法人の存続が脅かされるという場合があり得るとしても、当該医療法人の公益性を適切に評価し、出資者が受ける利益と当該医療法人及び地域社会が受ける損害を客観的に比較衡量するという、権利濫用法理の適用により妥当な解決に至ることが可能である。とりわけ、当該医療法人が過去において債務超過かそれに近い状態に陥り、後に関係者の努力により再建されて現在の資産状態が形成され、その資産形成には当該社員が貢献していないというような事案では、当該社員の出資持分に相当する資産の返還請求は権利の濫用となり得るものと考えられる。」

② 裁判官金築誠志の補足意見

「本件定款のような規定をもつ医療法人における退社した社員の財産上の請求権については、租税上の取扱いを含めた長年にわたる行政実務及び多くの裁判例を通じて、退社時の法人財産評価額に対する出資割合に応じた金額の請求権を意味するものと解されてきた。医療法人の存続を優先的に考える見地からの原判決のような解釈は、その意図は理解できなくはないものの、今卒然とこうした解釈を採用することは、本件定款と同様の規定を有する極めて多くの医療法人の出資者等に対し、予期せざる重大な不利益を及ぼす恐れがあり、著しく法的安定性を害するものといわざるを得ない。私が、原判決を支持できないと考える最大の実質的な理由は、ここにある。

本件において本判決の判示する方法によって算出される金額の出資金返還請求権を容認することが、従来経緯、Y 存続の見地等から不当であると判断される場合には、権利濫用等の法理の適用を検討するのが採るべき道であると考えられる。」

「ところで、第1審判決は、Yにおける退社社員の出資金返還請求権につき、本判決と同様、Yの財産評価額に出資割合を乗じた額の請求権であると解した上で、A分の出資金返還請求権が時効により消滅したことにより、同請求権は、Aの死亡時点に遡って存在しないものと扱われるから、B分の出資金返還請求権の範囲は、A分の出資金返還請求権を負債として考慮しないYの純資産全部に及ぶとしている。しかしながら、B分の出資金返還請求権は、Bの死亡退社により当然に、具体的な金銭請求権として、すなわち具体的な金額の確定した請求権として成立するのであり、その計算の基礎となる純資産の額は、その当時に負債として存在したA分の出資金返還請求権を控除したものでなければならず、その後弁済までの間に、同請求権の消滅時効が完成し、援用されたからといって、B分の出資金返還請求権の金額を再計算すべき理由はないといわなければならない。第1審判決は、Aの死亡によりYの社員はB一人となり、BがYの純資産全部に対し出資持分を有することになったことをもって、Aの出資金返還請求権の時効消滅による純資産の増加分もB分の出資金返還請求権の対象になる根拠としているが、Bの死亡後は、上記のようにBの持分は具体的な出資金返還請求権に返還しており、Yの資産に対する割合的な権利というものが残存しているわけではないのであるから、同請求権の金額は、Bの死亡後に生じた事由による資産の増減に伴って変動するものではないと解すべきである。」

(6) 本判決の意義

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、本判決は、「出資額説」に立脚した原審の判決を覆し、「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⁸⁶。また、最高裁において、持分の定めのある医療法人の性質が、配当制限付きではあるが、営利であることが示された。

宮川裁判官は補足意見として、「出資社員の退社による返還請求額が多額となり医療法人の存続が脅かされるという場合があり得るとしても、当該医療法人の公益性を適切に評価し、出資者が受ける利益と当該医療法人及び地域社会が受ける損害を客観的に比較衡量するという、権利濫用法理の適用により妥当な解決に至ることが可能である。」と述べている。同意見からは、権利行使が利害関係者に損害を与える場合に権利の濫用に当たる可能性があることが窺われる。

なお、権利の濫用の判断については、差し戻しの東京高裁で和解となった。

第3節 出資額限度法人

⁸⁶ 首藤・前掲注76)、77-78頁。

1 出資額限度法人の意義

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、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、出資額を限度とする払い戻しをするという定款変更を有効とする判決⁸⁷が出された。

出資額限度法人は、出資持分のある医療法人の一類型であるが、医療法人の財産評価額や社員の出資割合にかかわらず、出資持分の払戻請求権及び残余財産分配請求権の及ぶ範囲が、当該社員が実際に出資した額そのものに限定される点に特徴がある⁸⁸。社団医療法人において直ちに持分の定めのない医療法人に組織変更できない場合に、一旦出資額限度法人に変更することは、法人の内部に留保された剰余金が出資額に応じて社員に払戻しされるという「事実上の配当」とも評価されかねない事態の発生を防止し、医療法人の「非営利性」徹底に資すると同時に、社員の退社時や法人の解散時における払戻しされる額があらかじめ明らかになるので医療法人の「医療の永続性・継続性」の確保にも資するものである⁸⁹とされた。

2 出資額限度法人の出資持分請求の事例⁹⁰

(1) 事案の概要

A は医療法人社団として昭和 31 年に設立された Z の理事長であり、中心人物であったところ、かねてより医療法人が出資者の死亡によりその出資持分の評価において、純資産価値も評価される結果、病院が広大な用地を有している場合には、出資者の相続による持分払戻請求によりその存立が危うくなることがあり、A の死亡後の Z の存続について心配し、その対策を検討していた。A の次男である B は、昭和 51 年 12 月に A の要請を受けて、Z に勤務することとし、昭和 62 年 4 月に Z の理事及び院長に就任した後、平成 6 年に A に代わって Z の理事長に就任した。B は理事長に就任後、Z の存続を望む A の意向を受けて、出資払戻を制限する方向に定款変更をしようとした。そこで B は弁護士に依頼して監督官庁

⁸⁷ 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。

⁸⁸ 厚生労働省医政局（2011）「出資持分のない医療法人への円滑な移行マニュアル」委託先：株式会社川原経営総合センター7 頁
(https://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/dl/houkokusho_shusshi_07.pdf、最終確認日 2023 年 10 月 17 日)。

⁸⁹ 厚生労働省医政局長「いわゆる『出資額限度法人』について」平成 24 年 3 月 30 日医政発 0330 第 26 号。

⁹⁰ 前掲注 87)。

安部勝一（2003）「医療法人への出資持分払戻請求事件（いわゆる八王子判決）から課税関係を考察する。」「税研」107 号では、本判決を受けて、出資額限度方式により出資金が払い戻された場合の課税関係について考察を行っている。また、安部勝一（2005）「医療法人が出資額限度法人に移行した場合の課税関係を考察する」『税研』114 号では、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の課税関係について考察を行っている。

である東京都との事前調整を経て旧定款を新定款に変更する旨の定款変更案を作成させ、平成8年5月20日の定時社員総会において定款変更の決議をすることにした。その当時のZの社員はA、Zの幹事であるC及びDの3名であった。社員総会に、Aが社員及びDの代表者として出席したが、Cは出席しなかったものの、事前に旧定款の新定款への変更案の説明を受け、これに賛成し、すべての議案につき病院側に一任した。旧定款には、定款の変更は、総会の議決を経なければならないと規定されているところ、その議決は、社員の3分の2以上が出席し、その3分の2以上の同意を要し、やむを得ず会議に出席できない社員はあらかじめ通知のあった事項につき書面又は代理人をもって議決権を行使できると規定されている。定時社員総会において、Bを含む6名が新たに社員になる旨の承認もされた。Zは、定期社員総会により定款変更がされたとして、東京都に対して定款変更の認可承認手続きをしたところ、東京都から、定款変更につき個人社員全員の同意を得ること及びZの承諾書は不要である旨の指導を受けたため、A及びCの他に新たに社員となったBを含む5名に定款変更に関する異議がないことを確認したうえ、Yにおいて平成8年6月12日付けで、定款変更のみを内容とする総会議事録を作成し、持ち回り決議による方法でC以外の個人社員全員の承認を得た。Cは、他の社員とは別個の同意書によって定款変更について承認した。Zは平成8年6月12日付け総会議事録及びCの同意書を添付して同月17日付けで東京都に対して定款変更の認可申請をし、同月20日付けで認可された。

Aは、平成8年6月27日に死亡し、Aの妻XがAの死亡による退社に基づく出資払戻請求権の全部を相続した。Xは、この請求権の額はZの純資産価額にXの出資持分割合を乗じた37億4900万円であると主張し、内金として13億円の支払いを求めて提訴した。それに対してZは、この請求権の額はAの当初の出資額である1087万1469円を限度とするものであると主張した。

本訴の主な争点は、新定款9条の、社員が出資持分の払戻請求をなし得る額は出資額を限度とする旨の規定が有効であるか否かである。

(2) 第一審判決判旨

「医療法は、7条5項において、営利を目的として病院等を開設しようとする者に対しては開設の許可を与えないことができると規定するとともに、54条において、剰余金の配当を禁止している。また、同法56条は、解散した医療法人の残余財産の帰属につき、定款又は寄付行為の定めるところによるものとし、当然に出資者に帰属するものとはしていない。

旧定款においては、定款変更は総会の議決を経なければならないとされ、定款変更の議決は社員の3分の2以上が出席しその3分の2以上の同意がなければならないとされていること、及び、やむを得ず会議に出席できない社員はあらかじめ通知のあった事項についてのみ書面又は代理人をもって議決権を行使できるとされていることに鑑みれば、旧定款は、定款変更が持ち回り決議によって行われることは予定しておらず、本件定款変更は、

旧定款に規定された手続に違反したものというべきである。

しかし、ZはAを中心とする親族によって長年運営されてきた医療法人であると認められ、それに加えて、平成8年5月20日の定時総会においては、A、Dが出席し、形式的には社員の3分の2以上が出席の上賛成し、Cは事前に定款変更の議案に賛成の意思を表示しており、同総会の時点ですでに全社員が定款変更賛成していたこと、東京都との折衝の過程で指導を受け、定款変更の手続きを再度実施することとし、A及びCは再度定款変更賛成に同意し、新たに加入した各社員も定款変更賛成したこと、本件定款変更はZの継続を願うAの意図を実現させる目的のもとに行われたこと等の事情にかんがみれば、本件定款変更は、総社員の意思に基づくものであるだけでなくZの中心的社員であったAの発意によるものであり、その目的も病院の継続を図るという正当な目的であるから、手続き違反の一事をもってこれを無効とすべきではなく、定款変更は有効であるとするのが相当である。

したがって、Xが払戻請求できる額は、出資額の限度にとどまる。」

（３） 控訴審判決判旨

「定款変更は、それが初めて付議された平成8年5月20日の定時総会時点で、社員の3分の2であるA及びDが出席して議決されており、Cもこれに同意しているのであるから、本件定款変更は、旧定款が認めていない持ち回り決議の方法によってされたとしても、結局のところ、Zの社員全員の同意を得ていると認められるのである。しかも、こうした定款変更は、Zの中心人物であり、Zの継続を願うAの意図を実現する目的でされたものであるから、たとえその定款変更の手続きに旧定款に違反する点があるとしても、その定款変更は有効にされたものというべきである。

AのZに対する出資額は1087万1469円であるので、同人の死亡によるZの退社に基づく出資持分払戻請求権を相続したXは、Zに対し、1087万1469円の支払いを求める限度で理由がある。」

（４） 上告審判決（上告不受理）

（５） 本判決の意義

本判決は、出資持分の払戻しについて、出資額を限度とする払い戻しをするという定款変更を有効とした代表的な判決である。控訴審での判示に当該病院の継続を願う意図を実現する目的でされたものであるとした出資額限度法人への定款変更を最高裁でも認めたのであり、出資額限度法人制度創設の発端になった判決である。

第4節 小括

財団医療法人に相法 66 条 4 項が適用されて以来、医療法人の新規設立は減少していたが、昭和 60 年の第一次医療法改正において、医師が一人であっても医療法人が設立できる一人医師医療法人制度が創設され、持分の定めのある医療法人が急増することとなった。

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、配当が禁止されている医療法人では、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。退社時点での増加した時価による純資産を基礎にした出資持分を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も出てくる。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。

医療法人のモデル定款では、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しているが、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」の対立が存在しており、行政解釈や多くの下級審判決では「出資額割合説」による理解を示していた。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。この対立は換言すれば、持分の定めのある医療法人の性質が、営利であるのか、非営利であるのかの対立でもある。

最高裁 22 年 4 月 8 日判決は、「出資額説」に立脚した原審の判決を覆し、「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。また、最高裁において、持分の定めのある医療法人の性質が、配当制限付きではあるが、営利であることが示された。

一方で、最高裁平成 15 年 6 月 27 日判決において、出資持分の払戻しを、出資額を限度とする定款変更の効力が認められ、出資額限度法人制度が注目されることとなった。出資額限度法人は医療法人の「非営利性」徹底に資すると同時に、社員の退社時や法人の解散時における払戻しされる額があらかじめ明らかになるので医療法人の「医療の永続性・継続性」の確保にも資するものである。

第4章 出資額限度法人の出資持分評価

第4章では、持分の定めのある医療法人の出資持分評価について考察する。

出資持分の払戻しに関して、最高裁平成22年4月8日判決において、「出資割合説」に立脚した結果が判示された。一方で、最高裁平成15年6月27日判決において、出資持分の払戻しを、出資額を限度とする定款変更が認められることとなった。

本章では、出資持分の相続税法上の評価について考察を行う。

第1節 持分の定めのある医療法人の出資持分評価の事例

1 最高裁昭和55年3月7日判決⁹¹

(1) 事案の概要

医療法人Aの理事長兼院長であったBが昭和49年11月1日に死亡し、Bの相続人であるXらは、Bの相続財産であるAの出資持分につき、Aの純資産価額を基にして評価を行い、申告、修正申告、再修正申告を行った。その後、Aの出資持分につき、Bの払込済出資金額で評価をし直し、更正の請求を行ったところ、課税庁YはXらに、更正をすべき理由がない旨を通知し、Xらは更正をすべき理由がない旨の処分の取り消しを求めて提訴した。

(2) 第一審判決判旨（棄却）

「相続税法は財産の価額は当該財産の取得の時の時価によるとし、原則としていわゆる時価主義を採用している。そして、時価とは当該財産の客観的交換価値、すなわちそれぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいうものと解するのが相当である。

現実に譲渡される可能性が少ない財産の中には、時価を把握することの困難なものがあり得るけれども、当該財産について合理的と考えられる評価方法を用いて時価を算出すべきは当然であり、この観点から、出資持分の定めのある社団法人たる医療法人に対する出資持分について、いかなる評価方法を用いるのが合理的であるかを検討する。

医療法人制度は昭和25年医療法の改正により、民間の医療機関等医療事業の経営主体に対し、法人格を取得する途を開き、資金集積の方途を容易に講ぜしめる目的で創設されたものであるが医療法人の設立にあたっては、その開設する医療機関が病院又は医師若しくは歯科医師が常時3人以上勤務する診療所であることを除いては、その行うべき医療事業の内容や経営形態に関して特に一般の個人開業医と異なったものを要求されているわけではなく、通常の場合医療法人は収益事業を行っている点において特に一般の私企業とそ

⁹¹ 最高裁第二小法廷昭和55年3月7日判決（昭和54年（行ツ）第108号）税資110号564頁。第一審、東京地裁昭和53年4月17日判決（東京地裁昭和51年（行ウ）第107号）税資101号115頁、控訴審、東京高裁昭和54年4月17日判決（東京高裁昭和53年（行コ）第35号）税資05号133頁。

の計画を異にするものとは考えられない。このことは、法人税法において医療法人は民法上の公益法人等とは異なり、原則として一般の営利法人と同様に取り扱われていることに照らしても明らかである。

また、医療法人は、医療法第 54 条の規定により剰余金の配当を禁止されているけれども、これは医療行為が有する公益性に鑑み、医療法人が営利法人化することは妥当でないと考えられたためであって、配当を禁止されていることの故をもって、前示の医療法人の性格を別異に解さねばならないものではなく、他面配当禁止規定は剰余金を施設の整備改善に充て、もって医療内容の向上を図ることを期待する趣旨にいずれのものであってみれば、医療法人にあっては、資産が法人内部に蓄積され、その資産は年々増大していく可能性が大であるから純資産価額は払込済出資額を上廻っている可能性が大である。

そして、医療法人の出資持分を有する者が当該持分を譲渡することを禁止する法令の規定は見当たらない。また、医療法人からの退社による払戻しについても、これを禁止する明文の規定は置かれていないし、退社による払戻しが可能かどうかは出資者の財産権に係ることであってみれば、これを禁止する明示の規定がないのにかかわらず、前示剰余金の配当禁止規定の趣旨から、当然に医療法上退社による払戻しが禁止されているとの解釈を導くことはできない。

なお、昭和 32 年 12 月 7 日付総第 43 号厚生省医務局総務課長回答⁹²は、昭和 32 年 11 月 13 日 32 医発第 542 号茨城県衛生部長から総務課長宛照会に対する回答であり、その趣旨は、退社社員に対する払戻しができることを前提とし、医療法人の定款にその旨の規定が置かれている場合に、現物出資者に対する払戻しを、退社当時当該医療法人が有する財産の総額を基準として、当該社員の出資額に応ずる金銭でしても差支えないというものであると認められるから、同回答が退社による払戻しが禁止されているとする見解に立つものでないことは明らかである。」

「評価通達には、持分の定めのある社団たる医療法人に対する出資の価額の評価方法については何ら定めがないけれども、同通達 196 によれば、組合員に対しその事業又は家計の助成を図ることを目的とするのではなく、商業・工業・漁業などの事業そのものを行い、それ自体が一個の企業体として活動する企業組合等の法人について、当該法人に対する出資の価額は、いわゆる純資産価額を基にして評価するとされている。

そして、前示の医療法人の性格、その純資産価額は払込出資額を上廻っている可能性が大であること、更に医療法人の出資持分を有する者が当該持分を第三者に譲渡し、あるいは退社により持分に応じた払戻しを受けることが禁止されていないと解せられることなどからすれば、仮にある時期に出資持分の定めのある社団たる医療法人の譲渡が行われると

⁹² 「医療法人に対する出資物件の返還について」において、当時の医療法人モデル定款に規定された「出資額に応じて」の解釈に関して「退社社員に対する持分の払戻は、退社当時当該医療法人が有する財産の総額を基準として、当該社員の出資額に応ずる金額でなくても差し支えないものと解する」と回答した。

すれば、たとえその譲受人が前示配当禁止規定により出資持分に応ずる配当を受けることはできないにしても、その譲渡価額は法人の純資産価額を基礎としその出資持分に応じた価額に近似したものとなるであろうことは、見易いところである。

そうしてみると、出資持分の定めのある社団法人たる医療法人に対する出資持分の時価は、原則として評価通達 196 に定める評価方法に準じて、課税時期における当該法人の純資産価額を基にして、出資の持分に応ずる価額によって評価するのが合理的というべきであり、他により妥当な評価方法は見当たらない。

医療法は医療法人が営利法人化することを防止する目的の下に剰余金の配当を禁止しているものの、逆にこのことと實際上収益事業を行い得ることから資産が法人内部に蓄積され、その資産は年々増大していく可能性が大きく、これに対し、農業協同組合にあっては、組合員の相互扶助すなわち組合員の事業又は家計の助成を図ることを目的とし、組合自体の金銭的利益を図り、あるいは組合員にその利益を分配することを目的とするものではないから、本来組合事業の遂行に伴い組合に収益の生ずることは予定されておらず、組合資産が著しく増加することはあり得ないものというべきである。もっとも現実には生じた剰余金は、組合員の事業の利用分量に応じ、又は組合の非営利法人性に反しないよう一定の制限を設けたうえで、払込済出資額に応じて組合員に対し配当することが認められているけれども、このことは組合の目的ないし事業の性格に何ら影響を及ぼすものではない。そして、かかる性格を有する農業協同組合等の法人に対する出資の価額を、営利法人的色彩の強い企業組合等と区別して、原則として払込済出資価額により評価するとしている評価通達 195 の規定は合理的なものというべきであるが、医療法人に対する出資の評価について、法人の性格が異なる農業協同組合等と同様に通達 195 に定める払込出資金額による評価方法によるのは合理的ではない。」

（３） 控訴審判決判旨（棄却）

「医療法が医療法人の社員の退社による出資持分の払戻しを禁止する規定を置いてない以上、同法は払戻しの可否を定款の定めるところに委ねたものと見るべきであって、これが一般的に禁止されていると解すべき理由はない。医療法人に対する債権者は医療法人から不当に払戻しを受けた者に対しては民法上の債権者取消権あるいは債権者代位権等を行行使してこれを追求することが可能であって、医療法人の債権者に限ってそれ以上の保護を必要とする理由は見当たらない。出資社員が退社に伴う持分払戻し請求権を有することは明らかである。

医療法人において資産が年々蓄積されていく可能性の大きいことはいうまでもないが、経営の失敗等により純資産価額が出資の総額を下廻る可能性が絶無とはいえないことももちろんである。そのような場合において相続の対象となった出資持分の評価としては、出資額によらず、純資産総額によるべきことは恐らく異論がないであろう。資産の減少を見たときは純資産価額によってこれを評価し、資産の増加を見たときは出資額によってこれ

を評価せよというのは矛盾であり、この点からしても相続の対象となった出資持分の評価は純資産価額を基礎として行うのが正しいといわざるを得ない。なお、出資社員は退会に伴う持分払戻し請求権を潜在的に有するものであり、定款によれば退会は届出によって効力を生ずるのであるから、相続によって社員の地位を承継したと直ちに言えないことはもちろんであるが、少なくとも財産的権利である潜在的払戻し請求権、残余財産請求権を承継取得したことは明らかである。このような権利内容を有する出資持分を評価するに当たっていわゆる純資産価額方式によるのは当然の事理というほかなく、持分の譲渡の場合を論ずるまでもない。」

「医療法人の出資社員が死亡し、その相続人が先代より承継した持分に対する相続税を支払うために医療法人に持分の払戻しを請求し、医療法人は払戻しを請求された持分の比重が大きいため払戻し原資に不足し、解散のやむなきに至るということはありうることにように思われ、このような事態は医療法の目的に照らし、必ずしも望ましいと言えないことはいうまでもないが、さりとて特定の医療法人の解散がつねに人々にとって適正な医療を与えられる機会を奪うことになることを意味するとまでいうことはできないし、その一方税負担の適正公平ということはそれ自体極めて重要な要請であるから、仮に解散のやむなきに至ったとしても、これをもって相続税法上の持分に対する評価を出資額によって行うべきことの理由とすることはできない。」

（４） 上告審判決（棄却）（確定）

原判決を支持。

（５） 本判決の意義

本判決は、相続税法の出資持分評価において出資割合説による解釈が採用された代表的な判決である。

相続税法 22 条は、相続財産を時価で評価すべき原則を掲げ、これをうけて基本通達は、各個の財産別に評価基準を定めている。医療法人を評価する基準は規定されていないが、本判決は企業組合等の法人に対する出資に準じて、純資産価額方式で評価するとした⁹³。

本判決の意義は、評価対象が、医療法人という特殊な性格の、しかも本件の場合同族的な法人の持分である点、及び、評価通達に定めのない場合について評価方法を示した点にある⁹⁴。

⁹³ 関俊彦（1983）「出資持分、株式等の評価」『租税判例百選 第2版』、117 頁。

⁹⁴ 中里実「相続財産評価方法-出資持分の定めのある社団たる医療法人に対する持分の価額は純資産価額を基として評価するのが合理的であるとされた事例」『自治研究』55 卷 12 号、155 頁。同判例評釈では、「本件持分の評価についていかなる方式が妥当であると考えべきかは、医療法人の性格の特殊性をどの程度評価方法の選択に反映させるか、医療法人の実態をどう考えるか、という価値判断に依存する問題である」としている。

2 名古屋高裁平成元年 2 月 27 日判決⁹⁵

(1) 事案の概要

X らは、昭和 58 年 4 月 3 日に死亡した A の相続人である。A の相続に係る相続税の申告について、税務署長 Y が医療法人 B に対する出資 750 口を純資産価額を基礎として再評価し、更正処分を行ったことを、相続税法 22 条に反するとして争った事案である。争点は医療法人 B に対する出資持分の評価である。

(2) 第一審判決判旨

「相続税法は、相続税の課税価格については、相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額とし、当該取得財産の価額については、原則として当該財産の取得における時価による旨規定している。そして、同条にいう時価とは、課税時期における当該財産の客観的交換価値、すなわち、一般的にいえば、課税時期において、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいうものと解するのが相当である。ただし、本件医療法人に対する出資持分のように、実際には、不特定多数の当事者間における自由な取引が行われることの可能性の少ない財産については、時価の把握は必ずしも容易でないが、趣旨に沿い、当該出資持分につきもっとも合理的と認められる評価方法をもってその時価を算出すべきものである。」

「B は、医療法人である社団であるところ、その社員になろうとする者は、原則として出資をしなければならず、社員は死亡によりその資格を失って退社するが退社した社員（死亡の場合はその相続人）はその払込出資額に応じて出資の払戻しを請求できるものとされており、そして、払戻請求により払い戻される価額については同定款には何らの規定もないが、定款 35 条によれば、同会が解散した場合の残余財産はその払込出資額に応じて分配される旨規定している（なお、医療法人が解散した場合の残余財産の帰属について規定した医療法 56 条も、その帰属すべき者を定款で定めることを許容している。）、また、定款上出資持分を他に譲渡することを禁止する旨の規定は存在しない（法令上の制限もない。）ことがそれぞれ認められる。

そして、社員の退社の場合における出資の払戻し請求権と、B が解散した場合における社員の残余財産の分配請求権とは共に出資に対する払戻しという同一の性格を有するものであると解されるところ、同会の解散の際には、解散の時点における同会の残余財産を社員の払込出資額の多寡に応じて分配するのであるから、社員の退社の時も、定款その他同会の総会の決議等で特別の定めがされてない限りは、社員の退社した時点における同会の財産（純資産）をその出資持分に応じて払い戻すべきものと解される。

そうすると、相続財産たる B の出資持分の価額は、死亡によって退社した社員である A の B に対する出資の払戻請求権の価額と同額とみるべきところ、同会において退社した社

⁹⁵ 名古屋高裁平成元年 2 月 27 日（昭和 63 年（行コ）第 9 号）税資 169 号 400 頁。第一審、名古屋地裁昭和 63 年 4 月 25 日（昭和 61 年（行ウ）6 号）税資 164 号 227 頁。

員に対する出資の払戻しについては何らの特別の定めもないから、A の相続人たる X らに払い戻されるべきものは、B の純資産のうち A の出資持分の割合に応じた部分と解され、そして、出資持分の譲渡の際の対価もその価額を基準として決定されるべきものであるから、結局、Y が B の純資産額を基にして、その出資の持分に応じた価額で評価する純資産価額方式を採用し、それにより B の出資持分の価額を算出したことは、相続税法 22 条に定める価額に適合するものであり、合理性が認められる。」

「この点につき、X らは評価通達 196 に例示されている企業組合及び漁業生産組合（以下『企業組合等』という。）では剰余金が認められているのに対し、B のような医療法人ではそれが認められていないという差異があるにもかかわらず、Y が同通達を準用して出資持分を純資産価額方式により評価したことは合理性がなく、むしろ医療法人は、営利を目的として事業を行うものではないという点で農業協同組合と共通点を有するところ、評価通達 195 は、農業協同組合に対する出資の評価方法は払込済出資金額によるべき旨主張する。

そこで検討するに、なるほど B のような医療法人は、医療法 54 条によって剰余金の配当が禁止されているのに対し、評価通達 196 に例示されている企業組合等にあつては、中小企業等協同組合法 59 条及び水産業協同組合法 85 条によって制限付きながらも剰余金の配当が認められており、その点において医療法人について評価通達 196 を準用するについては疑問の余地もないではない。しかしながら、医療法は、医療法人が、剰余金の配当原資を得るために営利を追求し、医療行為の公益性にもとる行為を行うことを避けるために剰余金の配当を制限したものであつて、その行う医療事業から収益を得ること自体を制限したのではないと解せられ、特に本件においては、B に対する出資者は剰余金の配当は得られないものの、退社あるいは B の解散の際には収益によって法人内部に蓄積された資産の分配に与えることは 前記のとおりであるから、企業組合等に対する出資者の受け得る利益と医療法人である B への出資者が受け得る利益とは基本的に同一であつて、B への出資の評価方法を、企業組合等の出資についての評価方法と同一とすべきであるとする Y の主張には合理性が認められる。

また、X らは、営利を目的としないという点で医療法人と同一性を有する農業協同組合に対する出資についての評価が、評価通達 195 において払込済出資金額とする旨定められていることを捉えて、同じく営利を目的としない医療法人である B に対する出資についても同様の評価方法によるべき旨主張しているが、農業協同組合の行う事業は、もっぱら組合員のために最大の奉仕をすることを目的として組合員の事業又は生活の助成を図るものであつて、医療法人のように、その目的たる事業から収益の生ずることは予定されていないものであるから、評価通達 195 に定められた農業協同組合に対する出資の評価方法を医療法人たる B の出資の評価方法とすることには合理性が認めがたい。」

（３） 控訴審判決判旨

「X らは、社員の退社による持分払戻請求権を時価によって評価すべきものであるならば、事業の継続を前提としてこれを一括譲渡する場合の価額によるべきであると主張する。しかるところ、この主張の趣旨は必ずしも明確ではないのであるが、X らのこれまでの各主張に照らして検討すると、帰するところ、B の資産額を B の個別財産の総額よりも低く抑えるべきであるとするものであって、これは相続税法上の時価評価の原則に反するものである。医師・看護婦などの退職金評価の点についても、これが資産の処分価額の 2 分の 1 であるとの根拠も判然とせず、その主張するところは独自の見解であって理由がない。」

（４） 本判決の意義

本判決は、相続税法の出資持分評価において出資割合説による解釈が採用された代表的な判決である。

医療法人の出資持分評価において準用する評価通達を、農業協同組合に対する評価通達 195 ではなく、配当のある企業組合等に対する評価通達 196 を相当とした。

第 2 節 出資限度額法人に関する通達

最高裁平成 15 年 6 月 27 日判決の判断に対して厚生労働省は平成 16 年に国税庁に出資限度額法人の課税に関する照会を行った。以下は厚生労働省照会に対する国税庁からの回答（以下、「厚生労働省照会」という。）の内容である⁹⁶。

（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限度額法人においては、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． 当該出資限度額法人に係る出資、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． 当該出資限度額法人において社員（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、当該出資限度額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）

⁹⁶ 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限度額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限度額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）。

- 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

出資額限度法人での出資持分請求権は出資額に限定されることから、相続される出資持分請求権は出資額と評価されることになるが、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増加することとなる。この増加につき、国税庁は、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ている⁹⁷。この見解の背景には、医療法上は、再度の定款変更で「出資額を限度として」という部分を、変更前の「出資額に応じて」という定めに戻りさせることを禁じられていないことなどがある⁹⁸。

所定の4要件を満たす場合に限り限定的に税法上もその効力を認められるが、条件があまりに厳しいため、その取扱の適用を受ける医療法人がほとんど見受けられない状況にある⁹⁹。

出資持分の払い戻し方式について、定款の決定という方法での医療法人の決定に任せるとした場合、多くが同族関係者で構成される医療法人の定款がめまぐるしく変更されることになれば、税務上の混乱や社員同士の不公平感につながりかねない。しかし、医療法人の経営が困難になることが予想される場合に経営の維持をするために定款を変更することは法人経営としての合理的選択であり、定款を出資額限度方式に変更しても相続税の負担を変更しないというのであれば、定款変更による経営の維持という行為を税務の観点から阻止していることになる¹⁰⁰。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ある¹⁰¹。さらに、医療法人の出資持分の評価を、議決権の点など根本の性質において大きく異なる株式会社類似の方法で評価することになっていることにも問題がある。このような課税は、地域医療を支える医療機関の発展を阻害することになる。この問題は課税の公平等の問題といったもののみならず、社会的影響等の点からも再考されるべきである¹⁰²という意見もある。

⁹⁷ 首藤・前掲注76) 79-80頁。

⁹⁸ 同上、80頁。

⁹⁹ 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。

¹⁰⁰ 首藤・前掲注73) 59頁。

¹⁰¹ 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。

¹⁰² 長島弘（2016）「相続後に持分の定めのない社団医療法人に移行した医療法人の相続時の出資持分評価」『税務事例』48巻10号32、44頁。

第3節 出資限度額法人の出資持分評価の事例

1 最高裁平成22年7月16日判決¹⁰³

(1) 事案の概要

医療法人AはBによって昭和30年に設立された社団医療法人であり、Bがその医療法人の理事長であった。X₁は昭和45年にBの長女であるX₂と婚姻し、X₁は昭和63年5月にBより医療法人Aの出資持分10口を代金1億1497万1180円（1口当たり1149万7118円）で譲り受け、同年6月に医療法人Aの理事長に就任した。

X₁とX₂の次女がX₃、同じく長男がX₄である（以下X₁からX₄を「X₁ら」（原告、控訴人、被上告人）という。）。

医療法人Aは、平成9年5月の定時社員総会において定款変更を可決し、同年8月に神奈川県知事に対して定款変更を申請し認可を受けた（以下「本件定款変更」といい、変更後の定款を「新定款」という。）。

医療法人Aの変更前の定款は以下のような内容であった。（抜粋）

12条	退社した社員はその出資額に応じて払戻しを請求することができる。 但し、除名による退社の場合、出資額に応じた半額とする。
18条	12条に規定する払戻しの請求があった場合は1年以内にまず運用財産から支弁し、不足のある時は基本財産を処分して支弁する。
25条	本社の毎会計年度末に剰余金を生じたときは、その一部又は全部を基本財産に編入し、若しくは積立金とする。
46条	医療法55条1項4号、5号及び6号を除き、前項の規定により解散した場合における残余財産は、清算人が総社員の3分の2以上の同意を得、かつ県知事の許可を得て、その出資額に応じて社員に帰属せしめる。

¹⁰³ 最高裁平成22年7月16日第二小法廷判決（平成20年（行ヒ）第241号）判時2097号28頁。第一審、横浜地裁平成18年2月22日判決（横浜地裁平成15年（行ウ）第41号）税資256号順号10321。控訴審、東京高裁平成20年3月27日判決（東京高裁平成18年（行コ）第88号）税資258号順号10932。

この最高裁判決の評釈として、青木恵一（2010）「医療法人の出資持分評価と額面増資に対する贈与税課税」『税理』53巻13号、平川雄士（2010）「社団医療法人の出資持分の評価が定款規程との関係で争われた事例」『ジュリスト』1413号、池本征男（2011）「社団医療法人の出資は、運用財産及び基本財産の合計額を基礎として評価することに合理性があるとされた事例」『国税速報』6143号、伊藤義一・土屋栄悦（2011）「医療法人の跛行増資があった場合における出資持分の評価について」『TKC税研情報』20巻3号、佐藤香織（2011）「医療法人が社員退社時の出資の払戻し等の対象を当該法人の一部の財産に限定する旨を定款で定めている場合に、贈与税の課税にあたり当該法人の財産全体を基礎として当該出資を評価することに合理性があるとされた事例」『税経通信』66巻4号、品川芳宣（2011）「医療法人の出資の評価と跛行増資に対するみなし贈与課税」『TKC税研情報』19巻6号、橋本守次（2011）「医療法人の跛行増資による出資持分の評価に係る最高裁判決と問題点」『月刊税務事例』42巻12号、宮本十至子（2012）「持分の定めがある社団医療法人の出資持分の評価とみなし贈与課税」『新・判例Watch』10号、千田善造（2013）「持分の定めのある社団医療法人の出資の評価」『税理』56巻14号、司馬えんに（2014）「持分の定めのある社団医療法人の出資持分の評価」『税研』178号、林隆一（2016）「社団たる医療法人の出資持分の評価について」『税法学』575号などがある。

医療法人 A の新定款は以下のような内容であった。（抜粋）

- 12 条 退社した社員は、退社時の本社の運用財産をその出資額に応じて払戻しを請求することができる。
- 但し、除名による退社の場合は半額とする。
- 18 条 12 条に規定する払戻しの請求があった場合は 1 年以内に支弁する。
- 25 条 本社の毎会計年度末に剰余金を生じたときは、その一部又は全部を基本財産に編入し、若しくは積立金とするものとし、配当してはならない。
- 46 条 医療法 55 条 1 項 4 号、5 号及び 6 号を除き、前項の規定により解散した場合における残余財産のうち基本財産は国若しくは地方公共団体に帰属し、社員総会の決議により、県知事の許可を得て帰属先を定める。清算人が総社員の 3 分の 2 以上の同意を得、かつ県知事の許可を得て、その出資額に応じて社員に帰属せしめる。
- また、残余財産の中に運用財産がある場合は、運用財産を同様の手続きをへて出資額に応じて社員に配分する。
- 49 条 12 条、25 条、46 条の規定の変更はできないものとする。
- 但し、医療法等関連法規の改正、医療制度等の変更があり、これらの条項が違反ないし矛盾することとなる場合はこの限りではない。

医療法人 A の平成 10 年 3 月末時点における従業員数は 255 名であり、 X_1 は同年 5 月当時、医療法人 A の全出資口数 110 口のうち 12 口を所有し、B が 98 口を有していた。

医療法人 A は同年 5 月の定時社員総会において、従前の出資口数 110 口を 90 口増資して 200 口とし、増資口数のすべてを X_1 らに対し割り当てることを可決し（以下、「本件増資」という。）た。

増資口数は従前の出資割合と異なり、 X_1 と X_2 に 23 口、 X_3 と X_4 に 22 口ずつそれぞれ割り当てることとし、定款で定められた 1 口当たり 5 万円を出資金額として払込んだ（以下「本件出資」という。）。その結果、医療法人 A の口数は B98 口、 X_1 35 口、 X_2 23 口、 X_3 22 口、 X_4 22 口となった。

本件増資当時、運用財産は約 17 億円の債務超過、基本財産は約 24 億円であり、 X_1 らは運用財産を基に計算した持分評価は零円であるため受贈益はないものと判断し、平成 10 年分の贈与税の申告をしなかった。

これに対して、Y 税務署長（被告、被控訴人、上告人）は、平成 13 年 6 月 1 日付で平成 10 年分贈与税決定処分及び無申告加算税付加決定処分（以下「本件各処分」という。）を行った。Y 税務署長が財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）194-2 に基づいて評価した増資後における医療法人 A の出資 1 口当たりの評価額は 379 万 3685 円となり、対価として支払った 1 口当たり 5 万円との差額について、相続税法 9 条にいう「著しく低い価額の対価で利益を受けた場合」に該当すると判断した。課税価格はそれぞれ X_1 約 4934 万

円、 X_2 約 8610 万円、 X_3 及び X_4 約 8236 万円であった。

本訴の主な争点は、本件出資が相続税法 9 条にいう「著しく低い価額の対価で利益を受けた場合」に該当するかどうかである。

(2) 第一審判決判旨

「医療法人 A の新定款 12 条、46 条によれば、運用財産を基に出資持分を評価すべきであるが、相続税法 22 条は、財産の価額は特別に定める場合を除き当該財産の取得の時ににおける時価によるべき旨を規定しており、ここにいう時価とは、財産の客観的な交換価値をいうものと解される。新定款においても、総会の承認を受ければ出資持分の譲渡は可能であり、また、社員が死亡した場合には、その持分は相続されるとされているのであるから、医療法人 A の出資持分が一定の交換価値を有することは明らかであり、医療法人 A に運用財産のほかに基本財産が存在する以上、運用財産のみを基にして出資持分を評価すべき理由はない。

医療法人 A の定款中に一部の規定の変更を許さない旨の規定があつたとしても、そのような規定が絶対的な拘束力を有するとは解されない。本件定款変更後の出資持分の評価は、今後再度の定款変更によって新定款の規定も変更されることがあり得るとし、そのような属性を有するものとして上記出資持分を評価すべきである。

客観的な交換価値というものが必ずしも一義的に確定されているものではないことから、課税実務においては贈与財産の評価についての一般的基準が評価通達によって定められており、これによって贈与財産を評価することとされている。これは、あらかじめ定められた方式により画一的に評価する方が、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地から見て合理的であり、相続税法 22 条に反するものではなく、合理的な運用として十分に首肯し得る。

本件各処分は、持分の定めのある社団医療法人の出資の評価について規定している評価通達 194-2 に基づいて行ったものであり、この点について不合理と解すべき事情は見当たらない。評価通達 194-2 を適用すると、医療法人 A の増資後の出資 1 口当たりの評価額は 379 万 3685 円となり、それを 1 口当たり 5 万円で取得している本件は相続税法 9 条が規定する『著しく低い価格の対価で利益を受けた場合』に該当する。したがって、本件各処分が本件出資について相続税法 9 条に規定するみなし贈与該当すると認め、課税処分したことに違法性はない。」

(3) 控訴審判決判旨¹⁰⁴

¹⁰⁴ この控訴審判決の評釈として、安部勝一 (2008)「医療法人の限度額増資による経済的利益と贈与税の課税関係」『税経通信』63 巻 11 号、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の適否」『TKC 税研情報』17 巻 5 号、橋本守次 (2009)「医療法人の跛行増資による出資持分の評価について」『月刊税務事例』40 巻 11 号、出川洋 (2009)「出資持分の評価に対する高裁逆転判決～定款による医療法人の自治は出資持分の評価のうえで尊重されるべきか」『旬刊速報税理』27 巻 36 号、森稔樹 (2009)

「相続税法 22 条は、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価によると規定する。同条にいう時価とは、課税時期において正常な条件の下に成立する当該財産の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうものと解するのが相当である。時価の意義は上記のとおりに解すべきであるから、評価がされるについて採られた前提が客観的な事実と異なるなどの理由により、評価通達による評価が客観的な交換価値を上回るときには、当該課税処分は違法となると解するのが相当である。

相続税法の規定の適用上、相続、遺贈又は贈与により取得した財産が、社団たる医療法人で出資持分の定めのあるものについて出資をした社員の有する権利である場合には、当該権利の法的性質及び内容に即してその評価をすることが必要である。上記の権利の内容は定款に定めるところによるものと解するのが相当であり、定款に定めのない事項については性質に反しない限り民法の組合に関する規定が準用されると解するのが相当である。」

「医療法人 A の新定款は、医療法人 A の所有資産等を基本財産と運用財産とに明確に区分し、これらについて内訳書を作成するなどして、財産目録その他の計算書類、会計帳簿上明確に区分して管理することとし、医療法人 A の事業に必要な経費は運用財産をもって支弁することとし、基本財産は原則として処分してはならないこととした上で、医療法人 A の社員は、退社した場合に医療法人 A の運用財産についてその出資額に応じて払戻しを請求することができると共に、医療法人 A が解散した場合に残余財産中の運用財産についてその出資額に応じて分配を受けることができるとしているのであって、医療法人 A の社員たる地位は財産にあたり、その評価は、医療法第 54 条が医療法人は配当してはならないと規定していることを踏まえつつ、社員が有する上記の権利の内容に即して行うべきである。

本件出資当時の医療法人 A の出資 1 口当たりの客観的交換価値を算定するに当たっては、運用財産の評価額から負債合計額を控除した額を基準とするのが相当であり、基本財産と運用財産とを区分しない純資産価額を基準とするのは相当とはいえないこと、医療法人 A の出資持分を評価するうえで参考とすることができる医療法人その他の法人の適切な実例は見出しがたいことに加え、医療法第 54 条が医療法人は剰余金の配当をしてはならないと規定していることを踏まえると、取引相場のない株式の評価をするについて採られている類似業種比準方式が算定要素とするもののうち、配当金額及び年利益金額を考慮する合理性は見出し難く、基本財産と運用財産とを区分しない同業者を標本として類似業種比準方式によりその交換価値を算定することもその前提を欠くべきものというべきであり、基本財産と運用財産を区分せずに純資産価額方式によってその交換価値を算定することもその前提を欠くものというべきである。本件出資当時の医療法人 A の出資 1 口当たりの客観的交換価値を算定するために医療法人 A の所有資産の価値を考慮するにあたっては、運用財産の評価額から負債合計額を控除した額を基準とするのが相当であり、本件出資当時の医

「社団たる医療法人の出資持分の評価について、相続税法 9 条にいう『著しく低い価額の対価』に該当しないとされた事例」『速報判例解説 法学セミナー増刊』4 号などがある。

療法人 A の出資 1 口当たりの評価額は出資金額である 5 万円を上回るものではない。よって、本件は相続税法 9 条が規定する『著しく低い価格の対価で利益を受けた場合』を満たさず違法である。」

(4) 上告審判決判旨

「相続税法 22 条は、贈与等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時における時価によるとするが、ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解され、医療法人 A の出資についても、この観点からその価額が評価されるべきである。

ところで、医療法人は、相当の収益を上げ得る点で一般の私企業とその性格を異にするものではなく、その収益は医療法人の財産として内部に蓄積され得るものである。そして、出資社員に対する社団医療法人の財産の分配については、剰余金の配当を禁止する医療法 54 条に反しない限り、基本的に当該医療法人が定款で定め得るのであって、出資社員が出資額に応じて退社時の払戻しや解散時の残余財産分配を受けられる旨の定款の定めがある場合、これに基づく払戻し等の請求が権利濫用になるなどといった特段の事情がない限り、出資社員は、総出資額中に当該出資社員の出資額が占める割合に応じて当該法人の財産から払戻し等を受けられることとなる。上記権利の内容は、自治的に定められる定款によってさまざまな内容となり得る余地があるものの、その変更もまた可能であって、ある一時点で定款の定めにより財産の分配が制限されたとしても、客観的にみた場合、出資社員は、再度定款変更を行うことにより、財産全体の払戻し等を求め得る潜在的可能性を有する。また、定款の定めのかんによって、当該法人の有する財産全体の評価に変動が生じないのはいうまでもない。」

「新定款においては、払戻し等に係る定めの変更を禁止する条項があるが、法令において定款の再度変更を禁止する定めがない中では、法的に当該変更が不可能になるものではない。また、基本財産と運用財産の範囲に係る定めは変更禁止の対象とされていないから、運用財産の範囲が固定的であるともいえない。そうすると、新定款の定めに基づく出資の権利内容がその後変動しないと客観的に認めるだけの事情はない。また、他に評価通達 194-2 の定めによる方法で新定款の下における医療法人 A の出資を適切に評価することができない特別の事情があることもうかがわれない。したがって、基本財産を含む医療法人 A の財産全体を基礎として評価通達 194-2 の定める類似業種比準方式により評価することには、合理性がある。」

(5) 補足意見

① 古田佑紀裁判官の補足意見

「定款において持分の払戻しが制限されている場合のその価額の評価についてすべての資産を基礎とすることは相当ではないとする原審の説示には共感を感じる面もないわけではない。例えば、持分権者が脱退して払戻しを受ける場合に、定款において払戻しを受

ることができる資産を制限されているときにはその制限を超えて払戻しを受けることはできないことは明らかであるが、持分取得の時点で全財産をもって持分評価の基礎として課税がされれば、持分権者が持分の処分により実際に取得できる利益から見て不相応に高額な課税がされた結果になる可能性がある。その観点からすれば、会社と同様に全資産を評価の基礎とする評価方法が本件のような法人について妥当するかは疑問があり、定款変更の可能性があるということをもって直ちにその合理性を認めることには困難があるように思われる。

しかしながら、本件のような法人の持分については、少数の持分権者が長期にわたって保有して法人を支配する場合が多く、その処分によって価値の実現を図ることは稀であると思われる。そうすると、このような持分については法人の全財産に応じた保有価値によって評価することが合理的であると思われる。定款に加えられた払戻し制限によって課税の基礎となる持分の評価額が定まるとすれば、客観的な資産価値がほぼ同じ法人であるにもかかわらず、持分権者の意思により法人ごとに税額に差が生じることとなり、課税の公平を欠く結果になるといわざるを得ない。」

② 須藤正彦裁判官の補足意見

「社団医療法人は、法人税法上、会社などとともにも普通法人と分類されているところ、営利を目的とするか否かの点を除けば、適宜の利益を稼得して財務の健全性の維持を図り継続反復して業務を行うことが予定されているという面において会社と異なるところはない。この社団医療法人の企業価値（事業価値）は、時価としての客観的交換価値であり、事業を対象とするものである以上、経営指標などを基にして算出され得るもので、それ自体は、利益剰余金の配当が禁止されること、あるいは、当該社団医療法人内部の規則等で出資持分の払戻しや残余財産の分配が制約されるということ、いわんや内部的に基本財産と運用財産とをどのようにどのように仕分けするかということによっては左右されないというべきである。定款そのものの変更権はあく奪されているものでない限りは、当該社団法人の企業価値（事業価値）のすべてが出資持分に化体するという基本構造が変わるとはいえない。しかも以上のことは、他ならぬ出資社員自身や譲受人などの関係者からもよく認識されている。

本件出資持分を導き出すべき本件社団医療法人自体の企業価値（事業価値）であるが、もちろん、経営指標等を厳密に精査してこれを基にして算定することがより望ましいには違いないが、その算定自体が実は不確実な将来予測を前提とするものであるがゆえに具体的な算定方法となると確としたものが成立しているとはいいい難く、他方において、大量、迅速、簡素な徴税費用による処理を求められる課税実務には、そのような複雑な算定方法は適切でもないし可能でもないだろう。しかも、課税の公平性の確保という要請は最大限に満たされなければならないから、財産基本通達によるとの運用には特別の事情がない限り合理性が認められるというべきである。」

（６） 本判決の意義

① 本判決が医療法人制度に与えた影響

医療法に基づき設立される医療法人には、財団法人と社団法人があり、社団法人については出資持分の定めのある法人と出資持分の定めのない法人とがある。財団医療法人と、出資持分の定めのない社団医療法人は、その出資について持分権を有しないのに対して、出資持分の定めのある社団医療法人は出資に対する持分権を有し、この持分は譲渡や相続等の対象となり、ひとつの財産権と解される¹⁰⁵。

医療法人は配当を禁止されているため、留保金が増える傾向がある。そして、社員の退職や死亡の際に、高額の出資持分の払戻しが発生し、医療法人の継続が危うくなる事態が生じるケースが多々発生した¹⁰⁶。首藤重幸名誉教授は、「相続税の負担をはじめとする医療法人をめぐる税務の煩雑さは、医療法人の『公益性』を法的に担保・強制するために、医療法が剰余金の配当を禁止していることに最大の原因がある（これにより、利潤が様々な形で内部に蓄積され、出資持分の評価額を拡大させることになる）」¹⁰⁷と述べられている。

本事件もそのような状況の中で起きたものである。

義父である前理事長 B から医療法人 A の理事長に任命された X₁であったが、そのことを根に持った B の長男である C との関係は険悪であり、C は B の妻である D とともに、脳梗塞で倒れ要介護状態となった B を利用して、医療法人 A の運営権を獲得しようと画策し始め、医療法人 A に対し B の出資全額の払戻しを請求する可能性が強くなったため、X₁は 50%を超える出資持分を獲得するために今回の跛行増資を思い立った。

まず定款変更により出資に対する払い戻しを、所有資産等を基本財産と運用財産とに明確に区分し、定款に、基本財産は原則として処分してはならないこととした上で、社員は退社した場合に医療法人 A の運用財産についてその出資額に応じて払戻しを請求することができると共に、医療法人 A が解散した場合に残余財産中の運用財産についてその出資額に応じて分配を受けることができると定め、さらにそれらの払戻し等に係る定めの変更を禁止する条項を定めた。そして運用財産の評価額から負債合計額を控除した額を基準として持分評価を行い、医療法人 A の 1 口当たりの持分評価を零円と評価した上で、平成 10 年に定款に記載のある 1 口当たり 5 万円の払い込みを行った。その結果、X₁らで医療法人 A の出資持分の 50%超を獲得することに成功した¹⁰⁸。

しかし、平成 13 年に課税庁より、本件の跛行増資につき相続税法 9 条の規定するみな

¹⁰⁵ 水野忠恒 (2008) 「医療法人の公益性と増資にかかる課税」『税務大学校論叢四十周年記念論文集』、365 頁。

¹⁰⁶ 首藤・前掲注 73)、41 頁。

¹⁰⁷ 首藤・前掲注 76)、74 頁。

¹⁰⁸ 安部勝一 (2011) 「社団たる医療法人の出資持分の評価」『税経通信』66 巻 4 号、164 頁ではこの点について、「本件法人の運営権は社員の表決権によるものであり、社員の議決権は各 1 個である。出資持分割合を運営権の取得と考え、出資持分の過半数の取得を必要とした意図が理解できない。これは、医療法の理解不足から生じた事件といえるのではないだろうか」と指摘されている。

し贈与課税の認定を受け、裁判で争うことになった。

同じ時期に出資額限度法人に関する裁判が行われていた。最高裁平成 15 年 6 月 27 日判決において、医療法人の社員が出資持分の払戻し請求をなし得る額は出資額を限度とする旨の定款変更が私法上においては有効であることが明らかになった¹⁰⁹。税法上でもそのような取り扱いを求める要求が強くなり、厚生労働省と国税庁との協議の結果、持分の定めのある医療法人が出資限度額法人に移行した場合等の課税関係についての個別通達が発出された。この個別通達により、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だけ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が明らかにされた¹¹⁰。つまり、税法上では定款変更による出資持分の払戻しの制限の効果が認められないこととなった。

ところが、平成 20 年の本控訴審判決において、X₁らのスキームが税法上認められる判決が下った。本控訴審判決後、品川芳宣名誉教授は、「本件の控訴審判決が確定することになると、旧医療法下の持分の定めのある医療法人において出資額の払戻しに制限を設けた場合には、税法上の効力も認められ得ることになる。そうすると、前述のような出資額限度法人通達の存在の必要性が疑われることになる」、「旧医療法下において本件のような定款変更によって社員の持分を制限するよりも、改正医療法の下で持分の定めのない医療法人へ移行する方がはるかに社員の財産支配力が失われることになる」¹¹¹と危惧している。控訴審判決が確定すると、定款変更により、当分の間のみ存在することが許されているはずの経過措置型医療法人が、財産支配権力を維持したままで、相続税等の課税から永久に逃れることが可能になることを懸念されたと思われる。

その後、平成 22 年の上告審判決において原判決が棄却され、医療法人制度における税法上のねじれが解消されることとなった。

② 問題の所在

本件は、持分の定めのある医療法人において、跛行増資を行って親子間で出資持分の移転を行った事案につき、相続税法 9 条にいう「著しく低い価額の対価で利益を受けた場合」に該当しみなし贈与課税が適用されるかどうかについて争われた。

その前提として、跛行増資の前に定款変更が行われ、所有資産等を基本財産と運用財産とに明確に区分し、基本財産は原則として処分してはならないこととした上で、社員は退社した場合に運用財産についてその出資額に応じて払戻しを請求することができると共に、医療法人 A が解散した場合に残余財産中の運用財産についてその出資額に応じて分配を受

¹⁰⁹ 品川芳宣（2013）「持分あり医療法人に対する課税の現状と課題（上）」『税理』56 巻 8 号、56 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。

¹¹⁰ 厚生労働省医政局長通知・前掲注 96)。

¹¹¹ 品川・前掲注 99)、93 頁。

けることができると定めた。さらにそれらの払戻し等に係る定めの変更を禁止する条項が定められている。

一審と上告審では、当該増資をみなし贈与に該当すると判断したのに対して、控訴審ではみなし贈与に該当しないと判断した。

相続税法 22 条は、贈与等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時における時価によるとしているが、ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解されるという見解は、一審、控訴審、上告審すべてにおいて一致している。判断が分かれたのは、定款変更をどのように解したかである。

③ 定款変更の持分評価への影響

医療法人 A は増資前に定款を変更することにより、新定款に、基本財産は原則として処分してはならないことと定めた上で、社員は退社した場合に医療法人 A の運用財産についてその出資額に応じて払戻しを請求することができると共に、医療法人 A が解散した場合に残余財産中の運用財産についてその出資額に応じて分配を受けることができると定め、さらにそれらの払戻し等に係る定めの変更を禁止する条項を定めた。

この新定款に関して、一審と上告審は、定款中に変更を禁止する条項があったとしても、法令において再度定款を変更することを禁止する定めがないことに加え、基本財産と運用財産の異動が禁止されてないことに触れ、基本財産と運用財産を区分することなく、評価通達 194-2 の定めにより評価することが合理的であると判示した。さらに上告審では、この判示の論拠として、「出資社員が出資額に応じて退社時の払戻しや解散時の残余財産分配を受けられる旨の定款の定めがある場合、これに基づく払戻し等の請求が権利濫用になるなどといった特段の事情がない限り、出資社員は、総出資額中に当該出資社員の出資額が占める割合に応じて当該法人の財産から払戻し等を受けられることとなる。」という最高裁 22 年 4 月 8 日判決¹¹²を引用している¹¹³。また上告審は、さらなる定款変更により標準的な出資の権利内容通りの請求をなし得る潜在的可能性について言及し、定款の定めのかんによって、当該法人の有する財産全体の評価に変動が生じないのはいくまでもないと判示した。

この点に関して、首藤重幸名誉教授は、「本最高裁判決の補足意見が強調しているよう

¹¹² 最高裁平成 22 年 4 月 8 日判決（最高裁平成 20 年（受）第 1809 号）（民集 64 巻 3 号 609 頁）。

¹¹³ 品川芳宣（2011）「医療法人の出資の評価と跛行増資に対するみなし贈与課税」『税研』155 号、78 頁では次のように述べられている。「この判決は、医療法人の社員の遺族が提起した『出資金等返還、損害賠償請求事件』という民事事件に係るものであるが、本件のような租税事件にも引用されていることが注目される。」。

また、首藤・前掲注 76)、77 頁では次のように述べられている。「最高裁平成 22 年 4 月 8 日判決は、定款による出資持分請求権は原則として出資額割合説により評価されることになることを述べたのち、出資割合説による医療法人への請求が権利濫用を構成する場合があり、その場合には出資額割合説による請求が制限されることになるとした。例えば、出資額割合説により払戻請求権を評価する場合の退社した出資者が受ける利益と、それにより当該法人や地域社会が受ける損害とを比較衡量して権利の濫用法理の適用を判断することになる。」。

に、定款の変更の後戻りが可能という場合であるにもかかわらず、財産区分にもとづく出資持分払戻請求の限定をする定款変更のみで、出資持分の評価が大きく変化し、税額が変化することを認めることは、課税の公平という点からは問題である」¹¹⁴としている。

また、南繁樹氏は、本来であれば、「当事者の（租税回避などの）『真意についての事実認定が行われるべきであると思われる』が、『本件のような法人の持分については、取引その他の処分がなされることが必ずしも予定され』ない（補足意見）」という社会的実態が真実であるとすれば、本判決は、原則と例外を逆転し、納税者に『特別の事情』の主張立証責任を課すことで妥当な解決をはかったものと理解され、やむをえない判断であると考える」¹¹⁵としている。

一方、控訴審は、新定款の内容は課税上も有効であるとした。相続税法の規定の適用上、相続、遺贈又は贈与により取得した財産が、社団たる医療法人で出資持分の定めのあるものについて出資をした社員の有する権利である場合には、当該権利の法的性質及び内容に即してその評価をすることが必要である。上記の権利の内容は定款に定めるところによるものと解するのが相当であり、本件出資当時の医療法人Aの出資1口当たりの客観的交換価値を算定するために医療法人Aの所有資産の価値を考慮するにあたっては、運用財産の評価額から負債合計額を控除した額を基準とするのが相当であると判示した。

この控訴審判決に関して、水野忠恒名誉教授は、「東京高裁判決は、定款を重視するあまり、評価の問題から基本財産とされる金額を除外したため、本件の事案が、増資による有利発行による持分利益の移転があること、つまり、相続税法9条のみなし贈与の問題があることを全く無視してしまっている。敷衍するならば、増資により、相続税法9条の規定するのみなし贈与の問題の可能性があるにもかかわらず、変更した新定款のみを根拠にして、のみなし贈与の問題を論ずることをしなかったのは大きな誤りであるといわなければならない」¹¹⁶、「本件医療法人が、定款変更のみにより、基本財産と運用財産とを区分した目的を見落としているというべきである。そもそも、法律の改正によるわけではなく、定款変更のみにより基本財産と運用財産とを区分した結果、従来の類似業種比準方式による同業者と持分の価値が急激に変化すること自体が不自然である。本件医療法人が急激に変化したという特段の事情もなく、ただ、会計のみで、基本財産と運用財産とを区分しただけで、持分の価値が急激に変化するというのは不合理である」¹¹⁷としている。

一方、上告審判決に否定的な意見もある。長島弘教授は、「本件では出資社員が出資額に応じて退社時の払戻しや解散時の残余財産分配を受けられる旨の定款の定めはない。将

¹¹⁴ 首藤・前掲注76)、87-88頁。

¹¹⁵ 南繁樹(2011)「社団医療法人の跛行増資に対するのみなし贈与課税処分に関し、出資持分の評価が問題とされた事例」山田二郎、大塚一郎編『租税法判例実務解説(判例実務解説シリーズ)』(信山社)、145頁。

¹¹⁶ 水野忠恒(2008)「医療法人の公益性と増資にかかる課税」『税務大学校論叢四十周年記念論文集』、374-375頁。

¹¹⁷ 同上、392頁。

来的にそのように定款変更の可能性がある（蓋然性ではない）ことをもって課税するというが、その定款変更がなされたときに課税するのが筋であろう。相続税法 9 条の適用は、あくまでも利益を受けた時の時価をもとにするべきものであって将来の時価ではない」¹¹⁸としている。

④ 医療法人の出資持分の評価方法

当該出資の評価方法については、一審、上告審においては、医療法人 A の持分を評価通達 194-2 の規定により評価を行い、その評価方法には合理性があると判示している。一審ではこの点について、あらかじめ定められた方式により画一的に評価する方が、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地から見て合理的であり、相続税法 22 条に反するものではなく、合理的な運用として十分に首肯し得ると説明している。上告審では、評価通達 194-2 の定めによる方法で新定款の下における医療法人 A の出資を適切に評価することができない特別の事情があることもうかがわれないと説明し、新定款が評価通達による評価を不適切とする特別の事情には該当しないことを示した。

しかしながら、持分の定めのない医療法人の持分評価において評価通達 194-2 の定めによることに関しては、研究者でも意見が分かれている。

評価通達 194-2 について肯定的な学説として、水野忠恒名誉教授は、「医療法人の出資は、評価通達 194-2 において、医療法人の出資の評価を取引相場のない株式に準じて評価する旨定められている。医療法は、医療法人について営利法人化することを防止する目的の下に剰余金の配当を禁止しているものの、医療法人の行う医療事業の内容や経営形態が、一般の個人開業医と異なったものを要求されているわけではなく、一般の私企業とその性格を異にするものではないと認められることから、一般の中小企業の株式の評価方法が改定されたことを契機に、この評価方法との権衡を考慮して、社団たる医療法人の出資についても、取引相場のない株式に準じて評価することとして、評価通達 194-2 が定められているもので、この趣旨からすると、同通達は合理的と認められるから、同通達に定める評価方法によることが著しく不相当と認められる特段の事情がない場合には、医療法人の出資を取引相場のない株式に準じて評価することは相当である」¹¹⁹としている。

否定的な学説として、品川芳宣名誉教授は、「医療法人の出資の評価に類似業種比準方式を適用することについては、上場企業の類似業種の株価と比準するという同方式の趣旨に悖ることになる（上場企業に医療法人は存しない。）ので、一概に合理性があるとは認めがたい」¹²⁰としている。

長島弘教授は、「出資金の払戻請求権に制限がある上に議決権もない持分を会社の株式と同じ評価方法にすることに疑問を感じる」、「評価通達の、医療法人の出資の評価に関す

¹¹⁸ 長島弘（2012）「みなし贈与/社団たる医療法人の出資持分の評価」『租税訴訟』5号、119頁。

¹¹⁹ 水野・前掲注 116）、375-376頁。

¹²⁰ 品川・前掲注 113）、79頁。

る規定はあまりにも脆弱である」、「このような脆弱な規定しかおいてない中で評価通達によるべきことを主張することが最大の問題であろう」¹²¹としている。

そもそも評価通達による評価について、高橋祐介教授は、「評価通達は、評価の安全性や画一性の名の下に、時価近似値を究極的に追及するように作られておらず、一種の疑似時価を生み出し、本来の時価に基づく公平な課税は多かれ少なかれ損なわれる」、「評価通達の基準自体、それが正確な推計方法であるという統計的な吟味を、事実審において経てきたわけではない」¹²²としている。

2 広島高裁平成 28 年 7 月 27 日判決¹²³

(1) 事案の概要（甲事件、乙事件）

医療法人 I は、昭和 54 年に設立され、平成 14 年 1 月に出資額限度法人に移行した。設立時の出資持分 910 口は、名義貸し分を含め全て亡 H が所有し、X3 に 840 口、X2 に 5 口を贈与したが、X3 及び X2 の退社により、845 口出資持分は出資金払戻請求権に転化して失われた。したがって、亡 H の相続財産となるのは、出資持分 65 口と認められる。

甲事件は、被相続人を亡 H とする相続（以下「本件相続」という。）につき、相続税の申告をした X₁ が税務署長 Y から、本件相続に係る相続財産である医療法人 I の出資持分の評価に誤りがある等として再更正処分等を受けたため、その取消しを求めた事案である。

乙事件は、相続税申告をした X₂、X₃、X₄、X₅、X₆ 及び X₇ が、Y から亡 H の X₃ 及び X₂ に対する I の出資持分の贈与の事実、亡 J の X₃ に対する I の出資持分の贈与の事実をいずれも否定され、その出資持分は亡 H の相続財産に含まれるとして、また、I の出資持分の評価に誤りがあるとして、相続税の各更正処分を受けたため、その取消しを求めた事案である。

① 親族関係

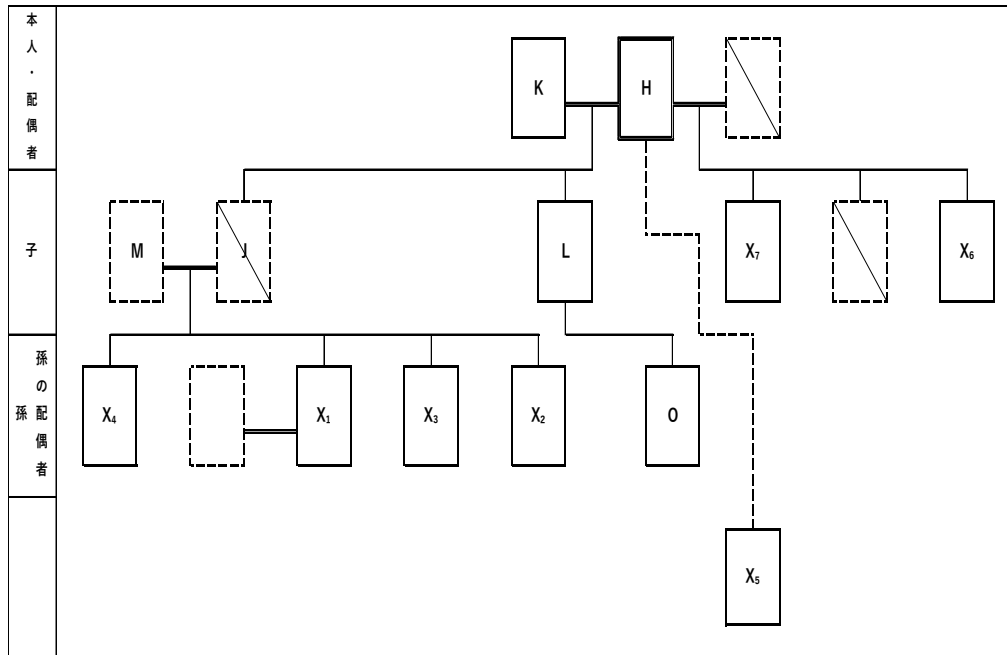
K は亡 H の妻、L 及び亡 J は亡 H と K の間の子、X₁、X₂、X₃ 及び X₄ は亡 J とその妻 M の間の子、X₆ 及び X₇ は亡 H と前妻との間の子である。また、L とその夫である N の長女は O である。

¹²¹ 長島・前掲注 118)、119-122 頁。

¹²² 高橋祐介 (2011) 「社団医療法人の出資評価における定款の意義」『民商法雑誌』144 巻 2 号、280-281 頁。

¹²³ 広島高裁平成 28 年 7 月 27 日判決（平成 27 年（行コ）第 16 号）税資第 266 号-112（順号 12890）、山口地裁平成 27 年 4 月 15 日判決（平成 23 年（行ウ）第 12 号、平成 23 年（行ウ）第 15 号、平成 25 年（行ウ）第 3 号）税資第 265 号-65（順号 12648）、最高裁平成 29 年 2 月 2 日決定（平成 29 年（行ツ）第 380 号、平成 29 年（行ヒ）第 252 号）税資 267 号-25（順号 12974）、平成 23 年 6 月 28 日裁決。

図 2 相続関係図



(出所 筆者作成)

② I の変遷状況

医療法人 I は、昭和 54 年 9 月 1 日に設立された病院及び診療所の経営等を目的とする社団法人たる医療法人で、平成 19 年 11 月 16 日時点で、P 病院、Q 病院、R 泌尿器科及び S 看護ステーションを運営していた。本件相続が開始した当時、I の資本総額は 9100 万円であり、常勤従業員が約 425 人いた。

I の定款では、設立以降、その会計年度は毎年 4 月 1 日に始まり、翌年 3 月 31 日に終わるとされている。

I の理事長には、設立当初から亡 H が就任していたところ、平成 19 年 11 月 1 日、亡 H が辞任して X₁ が就任した。

なお、I は、平成 14 年 1 月 23 日の山口県知事の認可による定款変更による定款変更により、出資額限度法人（ただし I においては、解散に伴う残余財産の分配の範囲については限定しなかった。）となり、平成 23 年 7 月 12 日に山口県知事の認可による定款変更により、持分の定めのない医療法人となった。

③ I の定款の変遷状況（概要）

ア． 設立時

第 5 条 本社の社員となろうとする者は、すべて総会の承認を受け、且つ 1 口以上の出資口数を引き受けなければならない。

2 出資 1 口の金額は金 10 万円とする。

第 6 条 社員は次の事由により、その資格を失う

(1)総会の決議

(2)死亡

(3)除名

第 7 条 前条に定める場合の外、やむを得ない理由があるときは、社員はその旨を理事長に届け出て退社することができる。

第 8 条 退社した社員はその出資額に応じて、払戻しを請求することができる。

第 9 条 社員がその出資持分の一部、又は全部を譲渡するには社員総会の承認を得なければならない。

2 前項の規定により譲渡を受ける者は社員でなければならない

第 32 条 会議の議決事項につき、特別の利害関係を有する者は、当該事項につきその議決権を行うことができない。

第 37 条 本団が解散した場合の残余財産は、解散当時の社員の払込済み出資額に応じて分配する。

イ. 設立時以降、後記ウまでの間における変更

第 5 条 1 本団の資本の総額は 9100 万円とし、社員となろうとする者は、すべて総会の承認を受け、且つ 1 口以上の出資口数を引き受けなければならない。

2 出資 1 口の金額は 10 万円とする。

第 9 条 (1 項は変更なし)

2 前項の規定により譲渡を受ける者は社員でなければならない。但し相続の場合はこの限りにあらず。

ウ. 平成 13 年 12 月 31 日の臨時社員総会の承認、平成 14 年 1 月 23 日の山口県知事の認可による変更（以下「平成 13 年改正定款」という。）

第 5 条 1 本団の資本の総額は 9100 万円とし、出資 1 口の金額は 10 万円とする。

2 社員になろうとする者は、すべて社員総会の承認を受けなければならない。

第 8 条 退社した社員はその払込済出資額を限度として、払戻しを請求することができる。

エ. 平成 19 年 10 月 25 日の臨時社員総会承認後、同年 11 月 12 日の山口県知事の認可による変更（以下「平成 19 年改正定款」という。）

従前の 32 条の定めは 28 条に、従前の 37 条の定めは 32 条にそれぞれ移行する形で改正されたが、各規程の内容自体に変更はない。

④ I の出資持分及び社員の推移

ア. I において、その設立時の出資持分は、同会の法人設立届出書添付の社員出資明細の記載では、亡 H が 810 口、K、L、N、亡 J 及び M が各 20 口であるとされていた。この

うち、N、L、亡J及びMの出資持分の原資を出損したのは亡Hであり、当該出資持分はいわゆる名義株にすぎず、実際には亡Hに帰属するものであった。

- イ. N及びLは、昭和63年5月27日付で、Iに対して、同会を退社する旨記載した、各「退社及び理事並びに管理者辞任届」及び「退社及び幹事辞任届」を郵送した。

前記各辞任届に基づき、平成元年5月30日に開催されたIの定時社員総会において、N及びLの退社、並びに両名名義の出資持分各20口が「名義株」であることから、いずれも真正な出資者である亡H名義に復元することを承認する旨の決議がなされた。

- ウ. 平成2年5月30日付で、それぞれ以下の旨の記載のある贈与契約書により、3つの贈与契約がなされている。

- ㊦ 亡Jが所有する出資持分20口のうち15口をX₃の贈与し、爾後亡Jの持分は5口とする（贈与①）。
- ㊧ 亡Hが所有する出資持分850口のうち825口をX₃に贈与し、爾後X₃の持分は840口とする（贈与②）。
- ㊨ 亡Hが所有する出資持分850口のうち5口をX₂に贈与し、爾後X₂の持分は5口とする（贈与③）。

そして、Iの同日の定時社員総会において、本件各贈与に基づいて出資持分を変更することを承認する旨の決議がされた。

なお、前期アの通り、亡Jが所有する出資持分は実際には亡Hに帰属していたものであるから、贈与①は、実質的には、亡HからX₃への贈与を内容とするものであった。

- エ. 亡Jは平成6年7月20日に死亡したが、その相続人であるM、X₃、X₁及びX₄は、亡Jが所有するIの出資持分5口すべてを、同じく相続人であるX₂が相続することに同意する旨記載された、同月23日付「持分相続に関する同意書」を作成した。

前記同意書に基づき、同日開催されたIの臨時社員総会において、亡J名義の出資持分5口をX₂が相続することを承認する旨の決議がなされた。

- オ. 平成14年1月30日開催の臨時社員総会で、出資持分を持たない社員（以下「非出資社員」といい、出資持分を有する社員を「出資社員」という。）2名（T及びU）の入社が承認された。

- カ. Mは、平成14年2月12日付けで、Iに対して、同会を退社する旨記載した「退社及び理事辞任届」を提出した。

前記辞任届に基づき、同月13日に開催されたIの臨時社員総会において、Mの退社を承認する旨の決議がされ、また同年5月30日の定時社員総会において、退社したM名義の出資持分20口は「名義株」であることから、真正な出資者である亡H名義に復元することを承認する旨の決議がされた。

- キ. X₃は、平成14年8月23日付けで、Iに対して、同会を退社する旨を記載した「退社

届」を郵送した。

前記退社届に基づき、同年9月26日に開催されたIの臨時社員総会においてX₃の退社を承認する旨の決議がされた。

- ク. K及びX₂は、Iに対し、退社を申し出たところ、平成19年10月25日に開催されたIの臨時社員総会において、両名の退社が承認された。また、同総会においては、非出資社員3名(V、W及びX₁)が入社すること、亡Hが同年11月1日をもって理事長を退任し、X₁を後任の理事長に選任することが決議された。

⑤ 本件相続

- ア. 亡Hは、平成20年1月10日、K、X₆、X₇、L、X₂、X₃、X₁及びX₄の合計8名に指定する財産を相続させるとともに、O及びX₅の2名に指定する財産を遺贈する旨の公正証書による遺言（以下「本件遺言」という。）をした。
- イ. 本件遺言書には、まず、その第1条ないし第10条において、前期各法定相続人及び各受遺者らそれぞれに相続させ又は遺贈する財産が記載されているところ、亡Hの有していたIの出資持分については、本件遺言第7条で、X₁に相続させる財産の一つとして、亡Hの有する「遺言者（亡H）名義の医療法人I持分40口」が挙げられている。そして、第11条において、第1条ないし第10条に各記載の財産を除くその余の財産全部をKに相続させる旨が記載されている。
- ウ. 亡Hは、平成20年1月29日に死亡し、その相続が開始したが、本件相続に係る相続人は、前記アのうち受遺者を除く8名である。そして、各相続人のうち本件で原告となっている者の各相続分は、X₆及びX₇が各8分の1、X₂、X₁、X₃及びX₄が各32分の1である。

（2） 第一審判決判旨

① Iの出資持分の帰趨

「設立時の定款9条2項で、出資持分の譲渡を受ける者は社員でなければならない旨定められていたが、設立時以降平成13年12月31日までの間の定款変更により、同項但書きとして、『但し相続の場合はこの限りにあらず』との規定が設けられた」。「同規定は言い方を変えれば、死亡退職の場合には、出資持分が出資金払戻請求権に即時に転化することなく、出資持分のまま相続されることを認めた規定といえる」。したがって、「本件相続においてX₁が相続したのは、本件遺言書に挙げられた、亡Hの出資持分40口にほかならない。」

② Iの出資持分1口の評価方法及び評価額

「出資社員に対する社団医療法人の財産の分配については、剰余金の配当を禁止する医療法54条に反しない限り、基本的に当該法人が定款で定めることができるのであって（医療法44条、56条）、出資社員が出資額に応じて退社時の払戻しや解散時の残余財産の分配

を受けられる旨の定款の定めがある場合、これに基づく払戻し等の請求が権利濫用になるなどといった特段の事情がない限り、出資社員は、総出資額中に当該出資社員の出資額が占める割合に応じて当該法人の財産から払戻し等を受けられることとなる。

上記の出資持分に認められる権利内容は、自治的に定められる定款によって様々な内容となり得る余地があるものの、その変更もまた可能であって、ある時点における定款の定めにより、退社による払戻しを受け得るのが出資口数に応じた出資金に限定されるなどしていたとしても、客観的にみた場合、出資社員は、法令で許容される範囲内において定款を変更することにより、財産全体につき自らの出資額の割合に応じて払戻しを求め得る潜在的可能性を有するものである。そして、その法人の有する財産全体の評価は、定款の定めのかんによって変動が生じるものでもない。そうすると、持分の定めのある医療法人の出資は、定款の定めのかんにかかわらず、基本的に上記のような潜在的可能性に相当する価値（出資社員が出資持分の口数の割合において分有する事業価値）を有するということができる。

評価通達 194-2 は、以上のような持分の定めのある医療法人及びその出資に係る事情を踏まえつつ、出資持分の客観的交換価値の評価を取引相場のない株式評価に準じて行うこととしたものと解される。そうすると、その評価方法によっては、当該法人の出資を適切に評価することができない特別の事情の存しない限り、これによってその出資を評価することには合理性があるというべきである。

平成 13 年改正定款以降は、払戻しの対象が当該社員の払込済出資額に限定されているが、客観的にみた場合、出資社員は、法令で許容される範囲内において定款を変更することにより、財産全体につき自らの出資額の割合に応じて払戻しを求め得る潜在的可能性を有するものといえる。『X₁が取得した I の出資持分について、その権利内容がその後変動しないと客観的に認めるだけの事情はなく、他に評価通達 194-2 の定める方法で I の出資持分を適切に評価することができない特別の事情があることもうかがわれないから、評価通達 194-2 の定める類似業種比準方式により評価することには、合理性があるというべきである。』

（３） 高裁の追加判断

「評価通達 194-2 は、客観的な交換価値の評価方法を明らかにしたものであるところ、その評価方法の中で、出資社員の構成を考慮すべき旨の定めはないし、同項が、出資社員の構成を考慮要素に含めるべきとの趣旨と解することもできない。なお、I において出資持分の払戻しが出資金払込額に限定する定款変更(平成 13 年改訂定款)がされたのに加え、社員の中で非出資社員が圧倒的多数を占めているとしても、それらは I の出資持分の客観的な交換価値に影響するものとは認められないから、上記の判断を左右するものではない。」

（４） 本判決の意義

① 出資金払戻請求権の性質

本判決では、最高裁平成 22 年 4 月 8 日判決と同様、出資割合説を採用しているように思われる。本件では、「但し相続の場合はこの限りにあらず」という定款の規定が設けられていたため、出資持分のまま相続することとなった。そのため、「死亡退職の場合には、出資持分が出資金払戻請求権に即時に転化することなく、出資持分のまま相続される」とされた。

② 払戻し等を求め得る潜在的可能性

本件相続時の社員は、X₁を含めて 5 名であった。X₁以外の 4 人は他人であり、出資持分をもたない社員であった。定款に別段の定めがない場合、定款変更には社員の過半数の同意が必要となる。X₁の持つ議決権割合は 20%しかないため、払戻しを制限した定款の再変更の可能性は低いと思われる。X らは、本件は、同族出資社員が支配する医療法人の事案で出資社員の利益になる方向での定款変更がいつでも可能な事案に係る最判平成 22 年 7 月 16 日の射程外であると主張した。しかし、本判決は法的にはそのような定款変更が禁止されていないことを理由に、財産全体の払戻し等を求め得る潜在的可能性があるとして最判平成 22 年 7 月 16 日を踏襲した¹²⁴。

また、I は平成 23 年 7 月 12 日に持分の定めのない医療法人に移行し、I の出資持分の価値は零となった。この持分の定めのない医療法人への移行の手続きは、本件相続発生前から進められており、財産全体の払戻しどころか、出資持分の価値がなくなる可能性も出ていた。しかし、本判決は、財産全体の払戻し等を求め得る潜在的可能性があると判示した。

さらに、X₁の母親である K も出資持分を相続したが、K は I の社員ではなかった。I の定款によると社員の地位を得なければ出資金払戻請求も残余財産分配請求もできない。しかし本判決は「同人の取得した出資持分につき、客観的にみて、I の財産全体につき自らの出資額の割合に応じて残余財産の分配を求め得る潜在的可能性がなかったとはいえないことからすれば、本件相続及び本件遺言により相続人が取得した 65 口については同じ評価方法で評価することを妨げる事情はない」と判示した。

第 4 節 小括

持分の定めのある医療法人の相続税法上の評価額は、財産評価基本通達にその評価方法が規定されていなかったため、原則として企業組合等の法人に対する出資に対する評価方法を規定した評価通達 196 に定める方法に準じて、課税時期における当該法人の純資産価

¹²⁴ 長島・前掲注 102)、42 頁では、「たしかに最高裁平成 22 年 7 月判決は、出資社員の全員が同族関係者であるか否かなどを考慮していないが、それはこの事案の内容がその区別を必要としていなかっただけであり、これを同一にすべきと判示したわけではない」と指摘している。

額を基にして、出資の持分に応ずる価額によって評価されてきた。これは、相続税法上も私法と同様に「出資額割合説」を採用してきたことを意味している。

しかし、出資額限度法人制度の創設により、相続税法は私法とは異なった評価方法を採用することとなった。私法では定款の規定に合わせて払戻金額も任意に変更が可能であるとされたが、相続税法上は定款の規定にかかわらず出資持分が評価されることとされた。それは、相続税法上も定款の規定により出資持分評価を任意に決定できるようになれば、それを利用して租税回避が行われる懸念があったためと考えられる。

医療法人の出資持分の評価について、定款の定めによらず、財産全体の払戻し等を求め得る潜在的可能性をもって評価通達により評価することは妥当であろう。同様に、持分の定めのない医療法人への移行といった事情や社員ではない持分権者の出資持分といった事情についても、財産全体の払戻し等を求め得る潜在的可能性がないとはいえないことから、本判決の結論は妥当であると考えられる。

定款による払戻し制限が税法上は認められないこととなったため、出資額限度法人は事業継続危機問題の解決策としては不完全なものとなった。

第5章 医療法人の公益性と営利性

第5章では、医療法人の公益性と営利性について考察する。

平成16年12月に「規制改革・民間開放推進会議」が公表した「規制改革・民間開放の推進に関する第1次答申」において、株式会社の医療経営への参入が提言され、厚生労働省は、医療の本質である「営利を目的としない」ことを徹底することで対抗した。

具体的には、医療法人の非営利性を徹底すべく、厚生労働省は医療法人改革を行った。そして、医療法人改革を進めるうえで医療法人の公益性と営利性が再確認されることとなった。医療法人の公益性と営利性の変遷について考察を行う。

第1節 医療法人の種類

1 特定医療法人

特定医療法人とは、昭和39年の税制改正において、措法67条の2において規定された医療法人である。財団たる医療法人又は社団たる医療法人で持分の定めのないもののうち、その事業が医療の普及及び向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与し、かつ、公的に運営されていることにつき国税庁長官の承認を受けたもので、普通法人よりも低い法人税率が適用される¹²⁵。医療法人については従来から、配当禁止の規定があり、非営利事業であるから低い法人税率を適用するべきという意見があった。しかし、医療法人は営利を目的とするものではないとしても、公益的な事業遂行を積極的に目的とするものではなく、社員脱退の場合又は法人解散の場合には、実質的な利益配当を請求できることとなっていることから、国税庁長官の承認を受けた医療法人に対して低い法人税率を適用することとされた¹²⁶。

2 一人医師医療法人

昭和61年施行の第一次医療法改正では、高齢化社会の到来に伴う医療需要の増大、多様化や医学医術の進歩などに対応して、国民に適正な医療をあまねく確保する観点から、一人医師医療法人制度が設けられた¹²⁷。一人医師医療法人とは、医療法人の中で、医師が一人または二人常勤するような小規模法人をいう。改正前は医師が常時三人以上勤務していることが要件とされていた。この制度によって個人開業医にも医療法人化の道が開かれた¹²⁸。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（令和5年3月31日現在）¹²⁹。

¹²⁵ 武田・前掲注34) 5342頁。

¹²⁶ 同上、5343頁。

¹²⁷ 「医療法の一部改正について」昭和60年12月27日発医健政第112号厚生事務次官通知。

¹²⁸ 東日本税理士法人編（2007）『Q&A 一人医師医療法人のすべて 第9版』（中央経済社）、3-4頁。

¹²⁹ 厚生労働省「種類別医療法人数の年次推移（令和5年3月31日現在）」

一人医師医療法人制度は、個人開業医が法人成りすることにより、診療所の経営収支と、医師個人の家計とを明確に分離することで、経営基盤の近代化と合理化を図るという狙いもある¹³⁰。

第一次医療法改正の厚生省の作成した政府案では、一人医師医療法人に関する規定は盛り込まれていなかったが、法案成立直前の修正で盛り込まれた。医師会からの強い要望で、自民党に話をつけて修正で入れたものといわれている¹³¹。政府案では、相続税対策として、法人の支配権は維持したままで、定款で出資持分の払戻しを制限する法案が検討されていたが、省内で、相続税の関連で持分の規制をする案が非常に筋悪と反対があり、最終案ではその条項は削除されることとなった¹³²。

第2節 医療法人制度改革

1 医療への株式会社参入

平成16年12月に「規制改革・民間開放推進会議」が公表した「規制改革・民間開放の推進に関する第1次答申」において、株式会社の医療経営への参入が提言された¹³³。

民間医療機関の大部分は、同族支配の極めて強い家族的で閉鎖的な経営形態をとっているのが現状である。そのような中、医療機関にとって、銀行借入以外の直接金融方式も含めた多様な資金調達手段を有し、経営の透明性の向上等のための近代的な経営のノウハウを持つ株式会社が医療機関に参入することは、医療機関相互の競争の促進を通じて、患者の選択肢の拡大を促すとともに、患者本位の質の高い医療サービスを促進することになるというのが提言の主な理由である¹³⁴。

第1次答申では、次の点についても指摘している。医療法人の大半を占める持分の定めのある医療法人は、出資者の財産権が保全される法人格であるため、実質的に個人企業の形態に近く、税制上も営利法人と同じ扱いを受けている。また、医療法人への個人の出資分は個人財産として、相続税の課税の対象ともなっている。医療法人の安定性を脅かす問題に対応するためには、個々の出資分を資本市場で流動性を持つ株式の形態に変えるか、社会福祉法人等と同様な寄附に基づく非営利法人の形態に転換するかという2つの方法が考えられる。後者の方法に関しては、現状でも出資者の財産権の放棄を前提とした法人形態を選択することが可能であるにもかかわらず、その形態を選択する医療法人が一部に限

(<https://www.mhlw.go.jp/content/10800000/001113934.pdf>、最終確認日2023年10月11日)。

¹³⁰ 東日本税理士法人編・前掲注128)、4頁。

¹³¹ 医療政策ヒストリー座談会録(2017)「第1回『1985(昭和60)年第一次医療法改正』『医療と社会』26巻4号369頁。

¹³² 同上、379頁

¹³³ 品川芳宣(2023)「傍流の正論～税歴60年の教え 第55回/医は仁術か算術か?」『税のしるべ』令和5年5月22日号。

¹³⁴ 規制改革・民間開放推進会議(2004)「規制改革・民間開放の推進委関する第1次答申-官製市場の民間開放による『民主導の経済社会の実現』-」、49頁。

られていることは、出資持分のない新しい医療法人形態が創設されたとしても実質的に営利法人に近い持分の定めのある医療法人が多数存続する可能性は大きい¹³⁵。

2 医療法人制度改革の趣旨

平成 16 年、政府は公益法人制度の抜本的な改革を検討していた。民間営利部門だけでは様々な社会のニーズへの対応が困難になりつつあり、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と考えられたためである。具体的には、公益法人の「非営利」の考え方や「公益性」についての判断基準等について、理論的な整理とそれを踏まえた法改正に向けた取組が進められた。その方向性は、民間非営利部門の医療法人に期待される役割と軌を一にしていた。

平成 16 年 11 月に公表された「公益法人制度改革に関する有識者会議報告書」では、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) 残余財産分配請求権を有しない、エ) 法人財産に対する持分を有しないこととし、社団法人形態の非営利法人の社員における権利・義務について、営利法人との区別を明確にしている¹³⁶が、それを参考とし、医療法人制度改革が行なわれた。

医療法人制度改革は、

- (1) 非営利性の徹底により、適切な経営資源の投入を図ること
 - (2) 公益性の確立により、住民が望む医療の提供をすること
 - (3) 医療法人の理事、監事、社員総会等の各機能の明確化を通じた効率的な医業経営をすること（効率性の向上）
 - (4) 医療法人の透明な医業経営の実現を確保し、住民からの信頼を画すること（透明性の確保）
 - (5) これらを通じて、住民が支える安定した医業経営を実現すること
- を基本的な考え方としている¹³⁷。

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¹³⁸。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 18 年に医療法人制度改革が行われ、残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

¹³⁵ 同上、50-51 頁。

¹³⁶ 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～」、6 頁。

（<https://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/kentoukai/9kai/5.pdf>、最終確認日 2023 年 10 月 17 日）。

¹³⁷ 成生憲治（2017）「医療法人制度改革の背景と狙い」『税理』60 巻 13 号 2 頁。

¹³⁸ 厚生労働省・前掲注 136）、2-3 頁

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¹³⁹。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¹⁴⁰。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¹⁴¹。また、この「当分の間」は永久といわれている¹⁴²。

この改正により、医療法人の類型は、下図のように分類されることとなった。

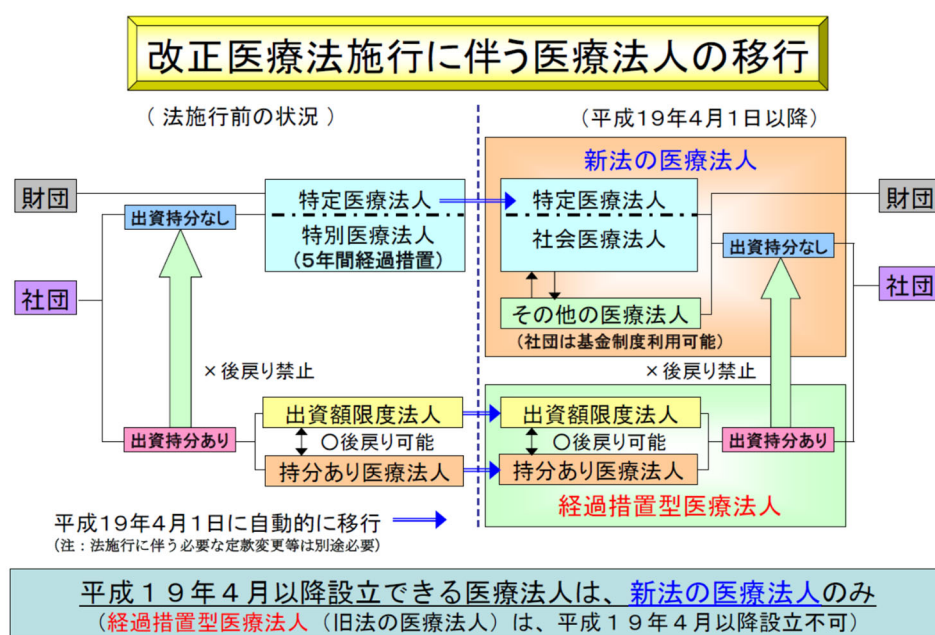


図 3 (出所：厚生労働省)

3 株式会社の参入防止

厚生労働省の「医業経営の非営利性等に関する検討会」では、「規制改革・民間開放の推進に関する第1次答申」の株式会社の医療経営への参入の提言に対して、医療の本質である「営利を目的としない」ことを徹底することで対抗した。そして、「医業経営の非営利性等に関する検討会」では、「営利を目的としない」医療法人が求められる規律について、剰余金の配当禁止、社団医療法人の社員の資格、医療法人の理事・監事・理事会の役割、医

¹³⁹ 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。

¹⁴⁰ 同上。

¹⁴¹ 尾上・前掲注1)、219頁。

¹⁴² 医療政策ヒストリー座談会録(2022)「第8回『2006(平成18)年医療提供体制改革』『医療と社会』32巻2号、201頁。

療法人のガバナンス、残余財産の帰属などの項目ごとに整理を行った¹⁴³。最終的に、厚生労働省は医療法人の持分制度を廃止することとした。この決断により、株式会社の参入を防止することに成功した。株式会社参入の防止は医師会からの強い要望でもあった。

品川芳宣名誉教授は、「医業経営の非営利性等に関する検討会」の委員として、医業の効率性の見地から一律の持分制度を廃止するべきではないこと、配当が禁じられている制度の下では株式会社は容易に参入できないこと、持分制度を廃止するのであれば移行時のみなし贈与課税（相法 66 条 4 項）が適用されない措置を講ずるべきことを提言したが、聞き入れられることはなかった¹⁴⁴。医療法人制度改革において中心的な役割を担った当時の厚生労働省医政局の担当者は、医療法人制度創設時の財団医療法人の相法 66 条 4 項適用のことも知らずに、持分の廃止により、株式会社参入の問題も、相続の問題も解決すると考えていたようである¹⁴⁵。結果として、社員に相続が生じれば、その持分の価額は株式並で評価されて相続税が課税され、平成 19 年以降事業承継税制も認められなくなり、持分の定めのない医療法人への移行に際してみなし課税等が生じることとなった¹⁴⁶。

4 経過措置型医療法人

従前の持分の定めのある医療法人は、「当分の間」医療法人制度改革の規定は適用されず、経過措置型医療法人とされた¹⁴⁷。

5 基金拋出型医療法人

基金拋出型医療法人とは、持分の定めのない医療法人の一類型であり、資金の調達手段として基金の制度を採用しているものをいう。医療法人制度改革で新たに導入された類型であり、基金の拋出者は、医療法人に対して劣後債権に類似した権利を有することとなる。医療法人制度改革後の新設医療法人は、基金拋出型医療法人の形態が一般的である¹⁴⁸。

6 社会医療法人

医療法人制度改革において、地域医療の重要な担い手である医療法人について、非営利性の徹底等の観点から各般の見直しを行うとともに、救急医療やへき地医療、周産期医療など特に地域で必要な医療の提供を担う医療法人を新たに社会医療法人として位置づけることにより、良質かつ適切な医療を効率的に提供する体制の確保を図ることとされた¹⁴⁹。

社会医療法人の認定の要件は医療法 42 条の 2 に規定されている。社会医療法人は、本

¹⁴³ 厚生労働省「第 1 回医業経営の非営利性等に関する検討会議事録（2003）」
（<https://www.mhlw.go.jp/shingi/2003/10/txt/s1017-1.txt>、最終確認日 2023 年 10 月 17 日）。

¹⁴⁴ 品川・前掲注 133)。

¹⁴⁵ 医療政策ヒストリー座談会録・前掲注 142)、199 頁。

¹⁴⁶ 品川・前掲注 133)。

¹⁴⁷ 前掲注 139)。

¹⁴⁸ 厚生労働省医政局・前掲注 88)。

¹⁴⁹ 「社会医療法人の認定について」平成 26 年 3 月 31 日医政発 0331 第 27 号厚生労働省医政局長通知。

来業務である病院、診療所及び介護老人保健施設から生じる所得について法人税が非課税になるとともに、直接救急医療等確保事業に供する資産について固定資産税及び都市計画税が非課税となる¹⁵⁰。

第3節 医療法人の公益性と営利性の変遷

1 判例から見る医療法人の性質

東京地裁昭和37年5月23日判決では、医療法人の性質について以下のように説明している。

「医療事業は、国民の健康保持のために不可欠なものであり、その業務は直接国民の生命の保全、心身の健康等公衆衛生に深いかかわり合いをもち、全体として国自身がこれに責任をもつものであって、その故にこの事業は多くの点において国の監督規制を受け、事の性質上利益の追求を第一義とするものではないことは多言を要しないところである。従ってこれをひろくことばの通常の意味において公益を目的とする事業とよぶことはなんら誤りではない。しかしすべての国民に必要な最低限度の医療を確保するには、公的医療機関のみならず、民間医療機関の整備並びに充実強化がはからなければならないのであるが、私人による病院又は診療所の建設、設備の改善等は資金難から多くの障害をとまなうものであり、また個人の開業医の死亡にとまなう医療事業の中絶等のため、病院等の経営維持に困難をきたす例がみられることから、資金の集積を容易ならしめるとともに、事業の永続性を確保するため私人の病院等に法人格を与える必要性が認められていたところ、医療事業に法人格を附与するに当たり、これを商法上の会社とすることは、前記医療の非営利性という点から望ましいものではなく、他方すべての病院が民法第34条による公益法人たる資格を取得することも期待しがたいので、かかる医療事業の特殊性にかんがみ、医療事業については特別法による特別の法人制度、すなわち医療法39条に基づく医療法人制度が設けられたものと解される」。医療法が医療法人に「法的規制を加えていることは、医療法人の公益性を確保し、これが営利企業化することを防止するためと法人形態の社会的信用を確保するため、一定規模の設備の維持、充実、組織内容の公示、行政監督の徹底をはかる趣旨と解するのが相当である。したがっ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』たるに該当するといわなければならない」。

「医療法人が、法律上非営利的な特殊法人として設立を認められたのは、医療に対する国民の伝統的な感情から医療事業を営利法人とすることが好ましくないのみではなく、前記のように、医療事業が国民の保健衛生上欠くことのできない公共性をおびていて、その

¹⁵⁰ 厚生労働省医政局・前掲注88)。

性質上非営利的であるべきことに基づくものにほかならない。もとより医療事業により収益をあげることは可能であり、医療事業が収益事業と認められることがありうるけれども、公益法人等も収益事業を営むことはなんらその本質に矛盾するものではないのであるから、医療法人が収益事業を営むからといって、直ちに医療事業を営利事業ということはできない」。

「通常個人の開業医の財産が相続税法上の非課税財産としての取扱を受けることのないのは、たとえ個人の開業医の財産が医療施設を相続または贈与により無償取得し、これを医療事業の用に供することが確実な場合であっても、一般的にこれら条項の定める政令の要件を満たすことができないのであり、特に相令2条但し書により同条第1号の事実を否定し得ることがほとんどまれであるためにほかならず、医療事業が公益を目的とする事業にあたらないからではない」。

「医療法人は、法人税法上非課税法人、公益法人等以外の一般の法人として課税上は営利法人と同様の取扱を受けているけれども、それは前記のとおり医療法人が収益事業を営むからにほかならず医療法人が営利法人たる性質を有するわけではない。また医療法人が営利法人と課税上同様の扱いを受けているにしても、このことから当然医療法人の性格を営利法人と同じにみなしなければならないということもできない。したがって医療法人が法第66条第4項の『公益を目的とする事業を行う法人』に含まれるとしても、租税体系上矛盾を生ずるものということとはできない」¹⁵¹。

要約すると以下のとおりである。

医療事業は利益の追求を第一義とするものではないため、ひろい意味で公益を目的とする事業である。

事業の永続性の確保等の理由から、私人の病院等に法人格を与える必要性が認められたが、商法上の会社は、医療の非営利性の点から望ましくなく、すべての病院等が公益法人となることも困難なため、医療法による法人制度が設けられた。

医療法が医療法人に法的規制を加えていることは、医療法人の公益性を確保し、営利企業化することを防止する等の目的があり、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く、いわば両者の中間に位置する。

医療法人が収益事業を営むからといって、直ちに医療事業を営利事業ということはできない。

医療法人は、法人税の課税上は営利法人と同様の扱いを受けているが、それは医療法人が収益事業を営んでいるからであり、営利法人たる性質を有するからではない。

2 公益法人制度改革以前の公益性と営利性の概念

¹⁵¹ 東京地判昭和37年5月23日税資36号564頁、東京地判昭和37年5月23日税資36号633頁、東京地判昭和46年7月15日行集22巻7号963頁、東京地判昭和49年9月30日行集25巻8・9号1141頁、東京地判昭和49年9月30日税資76号1010頁においても同様の説明を行っている。

公益法人制度改革以前は、公益を営利と対置させて理解することが通説となっていた。これは、民法 34 条が公益法人、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¹⁵²。その区分は、社員に利益の配当または残余財産の分配をすることを目的とするか否かで行われていた。また、営利と法人税法に規定する収益事業とは異なるものとされており、営利目的と公益目的は両立しえないが、収益性と公益目的とは両立するものとされていた¹⁵³。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¹⁵⁴。

3 公益法人制度改革以後の公益性と営利性の概念

公益法人制度改革以後、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。これにより、分類に穴がなくなった。営利法人は会社法が規律し、非営利法人は「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」が一般的な規律を置いている¹⁵⁵。新たな法人制のもとでは、営利とは、その活動が収益を目的としていることではなく、収益活動によって得た利益の社員に対する分配が予定されていることを意味する。したがって、非営利とは、剰余金配当請求権も残余財産分配請求権もないことである。学説において「営利性」概念が精緻化され、対外的企業活動によって得た利益の構成員への分配とする現在の通説が形成されてきた背景には、会社の活動領域と非営利法人の活動領域とが部分的に重なるようになってきた結果、当該法人の活動の意図であるとか事業自体に着目することだけでは営利法人と非営利法人を区別することは次第に困難となり、両者の重なりが広がるにつれますます難しくなってきたという実情がある¹⁵⁶。非営利法人である一般社団法人・一般財団法人の中で、公益認定等委員会で公益性を判定され、それに基づいて内閣総理大臣によって公益認定された法人が公益法人となる¹⁵⁷。公益性は様々な観点から総合的に判断されるが、公益法人制度改革により目的、事業、規律、などの要件が規定され、客観的かつ明確になった¹⁵⁸。

4 医療法人制度改革後の医療法人の性質

医療法人は制度創設以来、医療法第 54 条の「剰余金を配当してはならない」との規定の下、「営利を目的としない」民間非営利部門の法人として医療を提供してきた。一方で、

①様々な手段を通じて事実上の配当を行なっているのではないか

¹⁵² 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（2014）。

¹⁵³ 山田・前掲注 51）、13 頁。

¹⁵⁴ 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。

¹⁵⁵ 同上、210—211 頁。

¹⁵⁶ 神作裕之（2007）「一般社団法人と会社-営利性と非営利性」『ジュリスト』1328 号、36 頁。

¹⁵⁷ 内田・前掲注 154）、213—214 頁。

¹⁵⁸ 公益法人制度改革に関する有識者会議（2004）「報告書」、14-25 頁。

②医療法人の内部留保を通じて個人財産を蓄積し、社員の退社時にまとめて剰余金を払い戻すことによって、事実上の配当を行なっているのではないか

③いわゆる MS 法人などの営利法人に利益を移転することによって事実上医療法人の経営が営利を目的としたものとなっているのではないか

といった指摘があり、医療法人の「営利を目的としない」という考え方が形骸化しているとの主張もあった。また、昭和 32 年の厚生省医務局総務課長あて茨城県衛生部長照会「医療法人に対する出資物件の返還について」において、当時の医療法人モデル定款に規定された「出資額に応じて」の解釈に関して「退社社員に対する持分の払戻は、退社当時当該医療法人が有する財産の総額を基準として、当該社員の出資額に応ずる金額でなしても差し支えないものと解する」と通知し、社員の出資額に応じた払戻が事実上認められることとなったが、「社員の出資額に応じた払戻し」が認められることは、医療法人における非営利性の確保に抵触するのではないかと疑義が生じた。そこで、「営利を目的としない」法人について検討、整理が行なわれ¹⁵⁹、医療法人制度改革以後に設立する医療法人は、残余財産の帰属先を国、地方公共団体又は他の医療法人とすることとした¹⁶⁰。

また、「公益性の高い医療サービス」について、「通常提供される医療サービスと比較して、継続的な医療サービスの提供に困難を伴うものであるにもかかわらず、地域社会にとって、なくてはならないサービス」と定義し¹⁶¹、これを担う医療法人として、社会医療法人制度を創設した。

第4節 小括

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。

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。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ば、医療法人制

¹⁵⁹ 厚生労働省・前掲注 136)、5-7 頁。

¹⁶⁰ 同上、11 頁。

¹⁶¹ 同上、13 頁。

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。私的支配されていないことは公益認定を受けるための要件の1つである。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¹⁶²。

○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。

¹⁶² 厚生労働省医政局長通知・前掲注149)。

第6章 持分の定めのない医療法人への移行

第6章では、持分の定めのない医療法人への移行について考察を行う。

平成18年に、医療法人の非営利性の徹底を目的として医療法人制度改革が行われ、持分の定めのある医療法人の新規設立ができなくなり、既存の持分の定めのある医療法人は経過措置型医療法人とされ、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。厚生労働省は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、事業継続危機問題の新たな解決策と位置付けた。

第1節 移行の意義

出資額限度法人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、事業継続危機の問題を根本的に解決する方法とはならない。そのため、厚生労働省は出資額限度法人制度に代わる事業継続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。

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、現実に解散・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¹⁶³。

第2節 医療法人の出資持分放棄による課税

出資者が出資持分を放棄しても、医療法人にあっては受贈益課税の問題は生じないと解される¹⁶⁴。

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¹⁶⁵。

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、出資持分の定めのある社団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

¹⁶³ 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）。

¹⁶⁴ 同上。

¹⁶⁵ 武田・前掲注28）、5243の22頁。

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ものである。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¹⁶⁶。

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基づき相令 33 条 3 項により判定することとされており、特定医療法人、社会医療法人についてはこれに該当しない（贈与税課税は生じない）¹⁶⁷。

第 3 節 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の定めのない医療法人への移行については、平成 18 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つ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¹⁶⁸。この認定を受けた医療法人を認定医療法人という。

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¹⁶⁹。

第 4 節 相法 66 条 4 項の適用除外規定の創設

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されてきたが、移行はあまり進んでいなかった。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

¹⁶⁶ 前掲注 163)。

¹⁶⁷ 国税庁長官「相続税法基本通達等の一部改正について（法令解釈通達）」平成 30 年 7 月 3 日付 課資 2-9 改正。

¹⁶⁸ 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。

¹⁶⁹ 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。

贈与税が課税されるリスクがある¹⁷⁰。

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¹⁷¹。この規定が措法 70 条の 7 の 10 である。

〈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

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¹⁷²。

第 5 節 認定医療法人制度の本質

1 持分の定めのない医療法人への移行の状況

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¹⁷³。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。「規制改革・民間開放の推進に関

¹⁷⁰ 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。

¹⁷¹ 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 10 月 17 日）。

¹⁷² 大蔵財務協会・前掲注 170）、589 頁。

¹⁷³ 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 12 月 7 日）。

する第1次答申」で指摘されていた持分の定めのない新しい医療法人形態が創設されたとしても実質的に営利法人に近い持分の定めのある医療法人が多数存続する可能性は大きいという予測は現実のものとなっている¹⁷⁴。ただし、平成29年度税制改正により、措法70条の7の10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5年3月31日現在の持分の定めのある医療法人の件数が36,844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法人へ移行することが予想される¹⁷⁵。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 認定医療法人の税制措置

認定医療法人の税制措置は大きく2つに分かれる。平成26年税制改正により創設された、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、免除する納税猶予等の規定と、平成29年税制改正により創設された、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に係る贈与税の課税を免除する規定である。この2つの税制措置の意味合いは大きく異なる。前者は認定医療法人が持分の定めのない医療法人に移行している最中の出資者の死亡などの予期せぬ出来事により、移行計画が達成できないことを防止するためのものであり、保険的な性格のものである。しかし、後者の税制措置は本来であれば課税されるべき贈与税を免除する規定である。しかも、租税回避防止規定である相法66条4項を適用除外するのである。

3 相法66条4項適用除外の理由

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¹⁷⁶。

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に等しい。

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、爆発的に一人医師医療法人である持分の定めのある医療法人が増加した。令和5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

¹⁷⁴ 前掲注134)、50-51頁。

¹⁷⁵ 厚生労働省・前掲注129)。

¹⁷⁶ 前掲注37)。

いる¹⁷⁷。

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、などの要件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、租税回避により成し遂げられようとしている。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。認定医療法人に相法 66 条 4 項が適用除外となる要件からは、上記の一人医師医療法人の移行において問題となる相令 33 条 3 項の要件は含まれていない。さらに、適用除外のための要件を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。

措法 70 条の 7 の 10 の立法趣旨は、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際に、相法 66 条 4 項が適用になるリスクに躊躇して移行が進んでいないためである¹⁷⁸。

持分の定めのない医療法人への移行は強制ではなく任意である。国は医療法人制度創設時の財団医療法人の設立と同一の行為を行っているにもかかわらず、租税回避を容認してまで移行を推進している。しかし、租税回避を容認してまで医療法人の非営利性を徹底する理由はないと考える。

4 措法 70 条の 7 の 10 創設の経緯

相法 66 条 4 項適用除外の要望は、平成 23 年から日本医師会が出していた¹⁷⁹。厚生労働省は平成 29 年度税制改正要望事項として提出し、平成 29 年度税制改正で措法 70 条の 7 の 10 が創設された。日本医師会は、持分の定めのある医療法人が出資持分を拠出額として基金拠出型医療法人に移行する場合、拠出額が移行時前の出資額に対応する資本金等の額を上回る場合には、その上回る金額について、移行時に出資者にみなし配当課税を課さないことも同時に要望していた。

また、平成 29 年度税制改正で措法 70 条の 7 の 10 が創設されて以降、日本医師会は持分の定めのある医療法人が医業経営において適切な事業体であるとし、持分の定めのある医療法人への相続税等の納税猶予の創設、出資の評価方法の改善などを要望している¹⁸⁰。

日本医師会の税制要望は、平成 29 年の要望では持分の定めのない医療法人への移行を推進する立場をとっていながら、平成 30 年には、経過措置型医療法人の事業承継税制創設を

¹⁷⁷ 厚生労働省・前掲注 129)。

¹⁷⁸ 大蔵財務協会・前掲注 170)、588-589 頁。

¹⁷⁹ 日本医師会 (2010)「平成 23 年度 医療に関する税制に対する意見」。

¹⁸⁰ 日本医師会 (2017)「平成 30 年度 医療に関する税制要望」。

日本医師会医業税制検討委員会 (2018)『『医療における税制上の諸課題およびあるべき税制』について 医業税制検討委員会答申 (要旨)』。

要望するなど、一貫性のないものとなっている。

第6節 小括

出資額限度法人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、事業継続危機の問題を根本的に解決する方法とはならない。そのため、厚生労働省は出資額限度法人制度に代わる事業継続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。

しかし、移行に際し相法 9 条と相法 66 条 4 項の適用のリスクがあることが問題となり移行は進まなかった。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防止規定を避けることとしたのである。この税制措置で特に問題であると思われるのは相法 66 条 4 項を適用除外とする措法 70 条の 7 の 10 の創設である。措法 70 条の 7 の 10 の立法趣旨は、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際に、相法 66 条 4 項が適用になるリスクに躊躇して移行が進んでいないためである。

持分の定めのない医療法人への移行は強制ではなく任意である。国は医療法人制度創設時の財団医療法人の設立と同一の行為を行っているにもかかわらず、租税回避を容認してまで移行を推進している。しかし、租税回避を容認してまで医療法人の非営利性を徹底する理由はないと考える。

措法 70 条の 7 の 10 は課税の公平の観点から問題があると思われる。

ところで、この措法 70 条の 7 の 10 は、日本医師会からの要望である。日本医師会は、その時々で立場や主張を変え、政治家や厚生労働省に圧力を加え、納税者である開業医の利権を守る¹⁸¹。現在、課税庁が戦っているのは厚生労働省の向こうにいる日本医師会であるのかもしれない。

¹⁸¹ 東京新聞 TOKYOWeb「武見敬三氏が厚労大臣に 医師会『お抱え議員』 献金 900 万円」2023 年 9 月 14 日。(https://www.tokyo-np.co.jp/article/277327 最終確認日 2023 年 12 月 10 日)。
2023 年 9 月 14 日に厚生労働大臣に就任した武見敬三氏は日本医師会の政治団体である日本医師連盟から多額の支援を受けている。

第7章 一般社団法人等を利用した租税回避の防止規定

第7章では、一般社団法人等を利用した租税回避の防止規定について考察を行う。

平成18年に公益法人制度改革が行われ、平成20年12月に新制度が施行された。新制度では、法人格の取得と公益性の判断を分離し、営利、すなわち剰余金の分配を目的としない社団と財団について、法人が行う事業の公益性にかかわらず、登記のみによって簡便に法人格を取得できる一般社団法人及び一般財団法人の制度が創設された。

持分の定めのない法人である一般社団法人等が準則主義により設立できるようになり、一般社団法人等を利用した相続税等の租税回避スキームを利用するケースが増加してきた。それに対応して、支配権の移転を財産の移転とみなして相続税を課税する相法66条の2が創設された。

第1節 一般社団法人等を利用した租税回避

一般社団法人等は、会社法の会社等と異なり出資持分がないことから、それを利用して、相続税の負担を回避しようとする動きがみられるようになってきた。すなわち、株式会社であれば、法人が保有する財産は株式の評価額に反映され、株主が死亡した場合には株式の相続に対し相続税が課されるのに対し、一般社団法人等については、持分が存在せず、法人が保有する財産が個人の財産に反映されることがないため、理事や社員を同族関係者で占めること等により法人を私的に支配し、個人が実質的にその法人の財産を保有していると認められるような場合でも、個人間の財産移転を前提とする相続税においては、半永久的に課税対象にならないことになる¹⁸²。一般社団法人は、準則主義により容易に設立が可能であるため、一般社団法人を利用した租税回避スキームを紹介した書籍等多々見られるようになってきた¹⁸³。

そのような租税回避を防止するための措置として相法65条、相法66条4項が規定されているが、相令33条3項を一時的に満たしたうえで法人に贈与し、贈与後に法人の私的支配を確立する等の租税回避は防止することが困難である。また、贈与ではなく有償譲渡により資産を法人に移す場合や、贈与による法人への資産移転の場合でも贈与税等の負担を一度受ければ、その後は相続税が課税されることがなくなることから、相法66条4項のみでは相続税回避の防止措置としては十分とはいえない状態となった。

¹⁸² 大蔵財務協会・前掲注63) 564-565頁。

¹⁸³ ハツ尾順一(2014)「一般社団法人(特集 事業承継を成功に導くビークルの活用の着眼点)」『税務弘報』62巻13号、36-42頁。

川田剛(2015)「一般社団法人・財団法人を利用した相続対策をどう考えるか」『税経通信』70号、18-29頁。

二又大樹(2015)「一般社団法人を利用した相続対策と課税リスク」『税経通信』70号、55-60頁。

平松慎矢(2016)「社団法人の活用法の本当のところ」『税務弘報』64巻8号、38-44頁。

第2節 諸外国の対応

ドイツでは、家族の利益のために設立された財団、又は、その目的が家族の利益のために財産確保に傾注することである社団を家族財団といい、財団が保有する財産が、恒久的に相続税・贈与税を免れることを防止するために、家族財団の財産に対して30年ごとに相続税を課すこととしている¹⁸⁴。この財団に対する代替相続税は、相続税法の欠陥を補填するために導入されたものであったが、財団の背後にいる自然人が財団の形式を使って利得を得ているのであるから、法人格否認の法理等を使って財団の背後にいる私人を相続税の納税義務者にすればよいのではないか、大規模な家族財産が強制的に解散を余儀なくされるのではないか、などの批判が出ていたが、1983年3月8日連邦裁判所判決は、代替相続税を合憲と判断している¹⁸⁵。

イギリスでは、承継を目的とした裁量信託である承継的財産設定については、設定されてから10年ごとにイギリス相続税を課税する¹⁸⁶。

第3節 相法66条の2の創設

一般社団法人等を利用した租税回避を防止するため、一族で実質的な支配を維持している法人に対し、支配力の承継を通じた実質的な財産移転があったものとして課税する規定相法66条の2が創設されることとなった¹⁸⁷。相法66条の2の具体的な内容は、一般社団法人等の理事（理事でなくなった日から5年を経過していない者を含む）が死亡した場合において、その一般社団法人等が要件を満たす法人である場合には、その死亡の時ににおける一般社団法人等の純資産額を、その時ににおける同族理事の数に1を加えた数で除した金額を、遺贈により取得したものとみなし、その一般社団法人等に相続税を課税する。理事の交代時に贈与税を課税する規定にしなかったのは、一般社団法人等の理事の任期が原則2年であるため、頻繁に交代することが予想されたためである。証券化スキームに用いられるなど特定の者が私的支配をしているとは考えにくい一般社団法人等については、相令34条4項で適用除外要件が規定されている¹⁸⁸。

第4節 相法66条の2の意義

¹⁸⁴ 渋谷雅弘（2004）「ドイツにおける相続税・贈与税の現状」日本税務研究センター編『世界における相続税法の現状』『日税研論集』56号、163頁。

¹⁸⁵ 吉村典久（2011）「ドイツにおける相続税の歴史－外国の遺産取得税（ドイツ）－」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』61号、229 - 230頁。

¹⁸⁶ 高野幸大（2004）「イギリスにおける相続税・贈与税の現状」日本税務研究センター編『世界における相続税法の現状』『日税研論集』56号、126頁。

¹⁸⁷ 大蔵財務協会・前掲注63）、565頁。

¹⁸⁸ 同上、566頁。

一般社団法人等を利用した相続税の租税回避への対応について、宮脇義男氏は、諸外国のような、家産世襲的な法人に対して一定周期ごとに相続税を課税する方法（以下、一定周期課税説という）と、法人を実質的に支配している個人が存する場合に、その個人について相続が発生した場合には、その個人に帰属するものとみなされた持分を相続財産として相続税の課税価格に取り込む方法（以下、相続発生時課税説という）を挙げている¹⁸⁹。中尾隼大氏は一定周期課税説を採った場合、「老老相続」が発生するケースが増加傾向にあることを鑑みると、短期間で複数回の相続が発生することにもなりうるため、租税公平主義の原則の観点から不都合が生じるとともに、対象となる法人の選定により課税権の濫用につながりかねないこと、一定期間ごとに相続税を課するという運用が無償の財産取得に担税力を見出しているという相続税の本質からかけ離れているなどの問題点を指摘している。そして、一般社団法人に自らの財産を保有させることを選択したものは、租税回避のみがその目的となるため、担税力を見出すことができ、相続発生時課税説は、一定周期課税説に比して妥当であるとしている¹⁹⁰。

相続とは、死亡によって資産が法的に移転することにより資産の法的帰属が移転することであり、相続税の租税回避として認識されるためには、個人が所有権などの法的権利や利益を実際に受け取っていることが基本であるが¹⁹¹、平成 30 年度税制改正により創設された相法 66 条の 2 では、財産の移転がない状況で、租税回避の防止措置として相続税を課税することとしている。その理由は、一族で実質的な支配を維持している法人は、実質的な財産の承継を行っていると考えられるため、相続税の公平負担の観点から、理事の死亡により支配権の承継を通じた財産の移転があったものと考えて課税すると説明されている¹⁹²。また、相法 66 条の 2 では一般社団法人等の理事（当該一般社団法人等の理事でなくなった日から 5 年を経過していない者を含む。）が死亡した場合において、その一般社団法人等が一定の要件を満たす法人である場合には、その死亡の時ににおけるその一般社団法人等の純資産額をその時ににおけるその一般社団法人等の同族理事の数に 1 を加えた数で除した金額を、遺贈により取得したものとみなし、一般社団法人等を個人とみなして相続税を課税することとしている¹⁹³。その理由を以下のように説明している。ドイツでは 30 年周期で法人が保有する財産を 2 名の子が相続したものと擬制して法人に相続税を課税しているが、この方式は、人の死亡の時期とは別に独立して法人に相続税を課税することになるため、人の死亡の際に課税するという現在の日本の相続税には馴染みにくい面がある。また、人の

¹⁸⁹ 宮脇義男（2007）「相続税・贈与税のあり方について - 新たな非営利法人制度を素材として - 」『税大論叢』56 号、433 頁。

¹⁹⁰ 中尾隼大（2017）「一般社団法人を利用した租税回避スキームに関する試論」『第 40 回日税研究賞入選論文集』、92 - 93 頁。

¹⁹¹ 高橋・前掲注 42)、76 - 77 頁。

¹⁹² 大蔵財務協会・前掲注 63) 565 頁。

¹⁹³ 同上、566 頁。

死亡時に相続人などの個人に課税しようとする場合には、被相続人が生前に拠出した額や、相続人等が一定期間内に法人から受けた利益に基づいて持分を擬制し、これに応じて課税することも考えられるが、世代交代が進むと課税上擬制した持分が複雑化・細分化し算定が困難になること、資産を有償譲渡により法人に移転した場合は持分を観念することが困難であること、法人から受ける利益がないときは持分が擬制することができないこと等の問題点がある¹⁹⁴。

第5節 適用対象となる持分の定めのない法人

相法 66 条の 2 では、適用対象となる法人が一般社団法人等に限定されている。その理由として、準則主義により容易に設立が可能であり主務官庁の監督がないこと、株式会社と同様に事業内容は制限されていないこと、役員に占める親族割合が制限されていないこと、剰余金の分配はできないものの、解散時に残余財産を分配することも可能であること等¹⁹⁵が挙げられている。

第6節 相令 33 条 4 項の創設

一般社団法人等を用いた租税回避に対する防止策としての相法 66 条 4 項の適用、すなわち贈与税又は相続税の負担を不当に減少する結果となると認められるかどうかの判断を、「要件を満たすときは相法 66 条 4 項の贈与税又は相続税の負担を不当に減少する結果となると認められない」（相令 33 条 3 項）により行っていたが、相令 33 条 3 項はどのような場合に不当減少に該当するののかという観点から規定されていないため、実際に納税者が申告をする場合や税務署長が課税処分を行う場合には判断に迷うことが想定される。そこで、一般社団法人等については相令 33 条 4 項を創設し、要件の明確化を図ることとされた¹⁹⁶。

一般社団法人等以外の持分の定めのない法人については、従来通り相法 33 条 3 項によって不当減少要件の該当性を判定する。

一般社団法人等については、まず、相令 33 条 4 項によって不当減少要件の該当性を判断し、要件を全て満たした場合には、次に相令 33 条 3 項の規定による不当減少の該当性の判定を行い、全て満たしていれば、不当減少に該当しないものとされる¹⁹⁷。

○相令 33 条 4 項（概略）

贈与又は遺贈により財産を取得した一般社団法人等が、次に掲げる要件のいずれかを満たさないときは、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るものとする。

¹⁹⁴ 大蔵財務協会・前掲注 63) 565 頁。

¹⁹⁵ 大蔵財務協会・前掲注 63) 565 頁。

¹⁹⁶ 大蔵財務協会・前掲注 63) 576 頁。

¹⁹⁷ 大蔵財務協会・前掲注 63) 577 頁。

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">① 当該贈与又は遺贈の時ににおけるその定款において前項第一号に規定する定め及び同項第三号に規定する定めがあること② 当該贈与又は遺贈前三年以内に当該一般社団法人等に係る贈与者等に対し、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する特別の利益を与えたことがなく、かつ、当該贈与又は遺贈の時ににおけるその定款において当該贈与者等に対し特別利益を与える旨の定めがないこと定款等において、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③ 当該贈与又は遺贈前 3 年以内に国税又は地方税について重加算税又は同法の規定による重加算金を課されたことがないこと |
|--|

第7節 みなし規定の意義

租税法の中には、「みなし規定」が多く設けられている。租税法は、このみなし規定を設けることによって、基本的に、課税の実質的な公平を図ろうとしている。通常、「みなす」とは、「擬制」を意味し、擬制とは、一般的に「実質の異なるものを、法的取り扱いにおいては同一のものとみなして、同一の効果をあたえること」と説明されているが、租税法においては、公正な課税の観点から、法律上、異なるものであっても、それらを同一のものとみなした方が、課税上当当であるときには、租税法上同一のものとみなすとしている。

租税法には、民商法等の私法から借用している概念は多くある。一般的に、借用概念については、他の法分野で用いられているのと同じ意義に解すべきであるといわれている。何故なら、借用概念は他の法分野における同一の意味内容に解するのが、租税法律主義（法的安定性）の要請に合致しているからである。もし、他の法分野と異なる概念とすることを租税法が要求する場合には、租税法の中に「みなし」の規定を設け、他の法分野で用いられているのと租税法のそれが異なることを納税者に広く知らしめることが必要である。

みなし規定は、租税回避を防止する目的としても設けられている。租税回避は、法の不備である Loophole を探すのであるから、Loophole を塞ぐために「みなし規定」を活用する（立法で解決する）ことはある意味では当然である¹⁹⁸。

この「みなし規定」の効力の及ぶ範囲が、当該規定内の文言によって限定され、その効力範囲が法令上明らかにされている場合には、租税法律主義に抵触する問題は生じない。ところが、「みなし規定」の効力範囲が法令の文言によって明らかにされていない場合には、租税法律主義の構成内容である課税要件明確主義に抵触する事態を招く。したがって、「みなし規定」を設ける際には、「みなし規定」の効力範囲を当該規定内に明示するよう、細心

¹⁹⁸ 八ツ尾順一（2009）「実質課税原則における『みなし規定』の法理と類型」『税理』52 巻 14 号、30-35 頁。

の注意が必要である¹⁹⁹。

第8節 小括

相法 66 条の 2 では、理事の死亡により支配権の承継を通じた財産の移転があったものと考えて課税するが、その本質は、支配権の承継を通じた財産の移転に対しての課税というよりも、人の死亡を課税のタイミングとし、一定の周期で相続を擬制する、一定周期課税説に近いものであると考える。

この課税方法の最大の問題点は、課税要件がほぼみなしで構成されていることである。課税は理事が死亡したタイミング、納税義務者は医療法人、課税物件は法人の純資産、課税標準は法人純資産を人数割りした額とその課税の根拠が乏しいように思われる。

また、対象となる法人を一般社団法人等に限定していることも問題である。相法 66 条の 2 が想定している租税回避は、私的支配された持分の定めのない法人に財産を移転した後、または私的支配された持分の定めのない法人の事業活動で剰余金が蓄積された後、支配権の移転により実質的に財産を移転しても、永久に相続税等が課税されないという事態である。私的支配された持分の定めのない法人への財産の移転は相法 66 条 4 条が想定している租税回避であるが、この二つの租税回避は一連の流れのように思われる。相法 66 条 4 項の対象が持分の定めのない法人全般であるのに対して、相法 66 条の 2 の対象が一般社団法人等に限定されているのは、課税の公平の点で問題があると思われる。

あえて理由を探すのであれば、厚生労働省は持分の定めのない医療法人は相続税課税の問題がないと公に告知しており、仮に相法 66 条の 2 の対象となったならば、医療法人創設期起こった、だまし討ちになってしまうからであろうか。

品川芳宣名誉教授は、将来的な相法 66 条 2 項の医療法人への適用の可能性を示唆している²⁰⁰。

¹⁹⁹ 増田英敏（2000）「課税における“みなし行為”と租税法律主義～みなし課税がかかえる課題を中心に～」『税』55 卷 10 号、20-22 頁。

²⁰⁰ 品川・成清・前掲注 72)、439 頁。

第8章 持分の定めのない医療法人への相法9条の適用

医療法人制度改革後、医療法人の新規設立の主流となった非営利性の徹底された持分の定めのない医療法人であるが、持分の概念がないため、事業承継の際に相続税等が課税されることはない。他方で、社員や役員についての制約はなく、同族関係者が社員や役員の大多数を占めることにより、法人を私的支配することが懸念されている。それは相続税等の租税回避とも判断されかねない状況である。

しかし、現状では、同族関係者に支配された持分の定めのない医療法人において、支配権を移転することにより事業の承継を行うことに対して、相続税等は課税されていない。そこで同族支配された持分の定めのない医療法人における支配権の移転について、相法9条の適用が可能であるか否かについて検討を行う。

第1節 相法9条の趣旨と適用要件

相法9条の趣旨と、株式又は出資の価額が増加した場合の相法9条の運用に関する規定について確認する。また、持分の定めのある医療法人への相法9条の適用についての裁判所及び国税庁の見解を確認する。

1 相法9条の趣旨

相法9条の趣旨は、法律的には贈与又は遺贈により取得した財産でなくても、その取得した事実によって実質的にこれらと同様の経済的効果が生ずる場合においては、租税回避行為を防止するため、税負担の公平の見地から、その取得した財産を贈与又は遺贈により取得したものとみなして、相続税等を課税することとしたものである²⁰¹。

相続税法では7条から9条が「贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合」を規定している。その中の相法9条の条文は以下のとおりである。

相法9条 （一部抜粋）

対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合においては、当該利益を受けた時において、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額を当該利益を受けさせた者から贈与により取得したものとみなす。

相続税法基本通達では、9条を「その他の利益の享受」関係と規定している。「その他の利益の享受」というような概括条項は、租税法律主義の要請に反するという批判があるが、税法の対象とする社会経済上の事象は千差万別であり、それら一切を法律により一義的に規定しつくすことは困難であるから、税負担の公平を図るためには、このような規定も、

²⁰¹ 武田・前掲注28)、1032頁。

ある程度やむを得ない²⁰²。また、本条の「著しく低い対価」の判定基準についての規定は定められておらず、個々の具体的事案に即し、社会通念に従い、本条の課税目的に照らして合理的に判断するものと考えられている²⁰³。

相法 9 条適用の一般的な事例としては次のような場合が挙げられる。

同族会社の増資にあたって、従前の出資割合と異なる出資の割合がなされたため、社員の出資持分の価値に変動を生じた場合は、その価値の増加した社員は、その価値の減少した社員からその価値の増加に相当する金額の贈与を受けたものとみなされる²⁰⁴。

この事例では跛行増資による株式の評価の増加を、その他の利益、つまり経済的価値の贈与とみなして贈与税を課税している。相法 9 条がなければ、税の負担なく財産の移転が可能となる。

2 相法 9 条の適用要件

相法 9 条の課税対象となる「その他の利益の享受」については、相続税法基本通達（以下、「基本通達」という。）9-2 以下に具体的な取扱いについて例示されている。株式又は出資の価額が増加した場合の相法 9 条の適用に関する規定は基本通達 9-2 に定められている。以下はその内容である。

基本通達 9-2（一部抜粋）

同族会社の株式又は出資の価額が、例えば、次に掲げる場合に該当して増加したときにおいては、その株主又は社員が当該株式又は出資の価額のうち増加した部分に相当する金額を、それぞれ次に掲げる者から贈与によって取得したものととして取り扱うものとする。

- (1) 会社に対し無償で財産の提供があった場合 当該財産を提供した者
- (2) 時価より著しく低い価額で現物出資があった場合 当該現物出資をした者
- (3) 対価を受けないで会社の債務の免除、引受け又は弁済があった場合 当該債務の免除、引受け又は弁済をした者
- (4) 会社に対し時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をした場合 当該財産の譲渡をした者

株式又は出資の価額が増加した場合の相法 9 条の適用は、同族会社が対象となる。

平成 18 年度の税制改正において、持分会社では、持分会社の社員の 3 人以下並びにこれらと特殊の関係のある個人及び法人が、持分会社の社員の総数の半数を超える数を占める場合には、その持分会社は同族会社に該当することとされた²⁰⁵。

医療法人は、持分会社と同じく社員 1 人につき 1 議決権と定められているが、会社法で規定された法人ではないため同族会社という概念はない。

²⁰² 同上、1032 頁。

²⁰³ 同上。

²⁰⁴ 金子・前掲注 16)、727 頁。

²⁰⁵ 法人税法施行令 4 条 5 項。

3 持分の定めのある医療法人への相法 9 条の適用

次に、国税庁及び裁判所の、持分の定めのある医療法人への相法 9 条適用に関する見解を確認する。

国税庁は昭和 28 年 12 月 25 日の相続税法個別通達「医療法人等に対する相続税等の課税について」²⁰⁶（以下、「昭和 28 年通達」という。）において、医療法人における相法 9 条適用に関する見解を示している。

昭和 28 年通達の内容は以下のとおりである。

（出資持分の定めのある医療法人に対する取扱）（一部抜粋）

1 財産の提供により出資持分の定めのある医療法人の設立があつた場合又は出資持分の定めのある医療法人に対する財産の贈与、遺贈又は包括遺贈があつた場合においては、当該法人に対しては法第 66 条第 4 項の規定は適用しないこととし、当該法人に対する出資持分について贈与、遺贈又は相続があつた際に通常の例により受贈者、相続人等に対し贈与税又は相続税を課税すること。

なお、出資持分に対する課税については、次に掲げる事項に留意すること。

2 出資持分の定めのある医療法人に対する財産の贈与、遺贈又は包括遺贈により当該財産を贈与、遺贈又は包括遺贈した者以外の者の当該法人に対する出資持分の価額が増加したときは、当該贈与、遺贈又は包括遺贈があつた時において、当該出資持分を有する者が、その増加した部分に相当する金額を当該財産を贈与、遺贈又は包括遺贈した者から贈与、遺贈又は包括遺贈によって取得したものととして贈与税又は相続税を課税すること。

昭和 28 年通達 1 項 2 号の規定によると、国税庁は、持分の定めのある医療法人に相法 9 条は適用されるという見解である。また、「財産の提供により出資持分の定めのある医療法人の設立があつた場合又は出資持分の定めのある医療法人に対する財産の贈与、遺贈又は包括遺贈があつた場合においては、当該法人に対しては法第 66 条 4 項の規定は適用しない」とし、持分の定めのある医療法人を相法 66 条 4 項の適用から除外している。

東京地裁昭和 37 年 5 月 23 日判決（中間判決）では、財団医療法人に対する相法 66 条 4 項の適用について争われた。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には、当該法人に相続税等の納税義務を認める規定である。争点の 1 つに財団医療法人が相法 66 条 4 項の対象とする「公益を目的とする事業を行う法人」に該当するかがあったが、その判示の中の相法 9 条について言及した部分が、「まず、出資持分の定めのある法人については同条（相法 66 条 4 項-筆者注）が適用される余地はないと解するのが相当である。財産の提供により出資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つたと同様一の資本の払込であり、法人税の対象にはならず、出資者の提供した財産は、出資持分に変形するのみである。すでに設立された出資持分の定めのある法人に対し第三者が財産を贈与または遺贈した場合において、あらたに

²⁰⁶ 国税庁長官通達「医療法人等に対する相続税等の課税について」昭和 28 年 12 月 25 日直資 141。

持分を生じたときは資本の払込と同様であり、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にとどまるときは、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贈与又は遺贈した者から無償取得したものと解するか、少なくとも増加した持分につき贈与、相続等のあったとき増加部分についても課税されることとなるから、相続税、贈与税の回避の問題は生じない。以上の結果は財産の提供者もしくはこれと特別関係あるもの当該法人との関係の親疎、実質支配の有無等によって左右されるものではない。」（下線-筆者）。

国税庁の昭和 28 年通達から約 9 年後の判決であるが、裁判所も国税庁と同様に持分の定めのある医療法人に相法 9 条は適用されるという見解である。この裁判所の見解について、北野弘久名誉教授は「法人に財産の提供があっただけで、直ちに出資持分所有者が右規定にいうところの『利益を受けた』ものといえるかどうかは、はなはだ疑問のように思われる」と指摘している²⁰⁷。

裁判において、「出資持分の定めのある法人については同条（相法 66 条 4 項-筆者注）が適用される余地はない」とし、持分の定めのある医療法人には相法 66 条 4 項の適用はないという、こちらも国税庁と同様の見解である。これは、相法 9 条の適用が相法 66 条 4 項の適用よりも優先されることを示している。

さらに裁判所は、「以上の結果は財産の提供者もしくはこれと特別関係あるもの当該法人との関係の親疎、実質支配の有無等によって左右されるものではない」とし、相法 9 条の適用に同族支配されているかどうかは無関係であるという見解を示している。

4 出資額限度法人への相法 9 条の適用

持分の定めのある医療法人のモデル定款では、出資額の払戻しについて、「出資額に応じて」請求することができると定めているが、行政解釈や多くの下級審判決では、この規定を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していた²⁰⁸。多額の出資額の払戻しが発生するのを防止するため、医療法人の関係団体は、出資額の限度での払い戻しを認める法制度、すなわち出資額限度法人制度を導入すべきとの主張をしており、そのような状況の中、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²⁰⁹が出された。そして、厚生労働省は平成 16 年に国税庁に出資額限度法人の課税に関する照会を行った。以下は厚生労働省照会に対する国税庁からの回答「厚生労働省照会」の内容である²¹⁰。

²⁰⁷ 北野・前掲注 58)、8 頁。

²⁰⁸ 首藤・前掲注 76)、76 頁。

²⁰⁹ 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。

²¹⁰ 前掲注 96)。

(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人及びその者と特殊の関係を有する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

出資額限度法人での出資持分請求権は出資額に限定されることから、相続される出資持分請求権は出資額と評価されることになり、実際に払戻しが起きた場合には、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増加することとなる。この増加につき、国税庁は、同族支配されている法人については、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のである²¹¹。

つまり、税法上は、定款による出資持分の払戻しを制限する規定の効力を認めないということである。

本照会では、いずれの項目にも該当しない場合は、相法9条が適用除外となる旨規定している。つまり同族支配に該当しないための要件を定めている。アに規定する同族支配の要件を、具体的な数値に置き換えた要件を（アについて）の1から3の項目で詳細に規定している。この要件は、同族会社の定義を規定している法人税法2条10項を参考にしていられるものと思われる。要件の内容としては妥当であると考えが、たとえば社員に関して同族支配の該当しない要件を満たそうとすれば、全くの他人の社員が6人いて初めて満たすことができる。一人医師医療法人などの規模の小さい医療法人では、同族支配に該当しない要件を満たすことは非常に難しいと考えられる。

²¹¹ 首藤・前掲注76)、79-80頁。

第2節 持分の定めのある医療法人に相法9条が適用された事例

持分の定めのある医療法人に相法9条が適用された事例について確認し、それらの判決の意義について考察を行う。

1 横浜地裁平成18年2月22日判決²¹²

本件は、上告審判決まで争われているが、控訴審、上告審では相法22条という時価が主な争点となっており、医療法人に対して相続税法9条の適用が可能かどうかは第一審以外では争点とならなかったため、判旨は第一審判決のものを使用する。

(1) 事案の概要

医療法人AはBによって昭和30年に設立された社団医療法人であり、Bがその医療法人の理事長であった。X1は昭和45年にBの長女であるX2と婚姻し、X1は昭和63年5月にBより医療法人Aの出資持分10口を譲り受け、同年6月に医療法人Aの理事長に就任した。

X1とX2の次女がX3、同じく長男がX4である（以下、X1からX4を「X1ら」（原告、控訴人、被上告人）という。）。

医療法人Aは、平成9年5月定款変更を行い、退社社員への出資額の払戻しについて、運用財産をその出資額に応じて払い戻すこととした。

医療法人Aは同年5月の定時社員総会において、従前の出資口数110口を90口増資して200口とし、増資口数のすべてをX1らに対し割り当てることを可決した（以下、「本件増資」という。）。

増資口数は従前の出資割合と異なり、X1とX2に23口、X3とX4に22口ずつそれぞれ割り当てることとし、定款で定められた1口当たり5万円を出資金額として払込んだ。

本件増資当時、運用財産は約17億円の債務超過、基本財産は約24億円であり、X1らは運用財産を基に計算した持分評価は零円であるため受贈益はないものと判断し、平成10年分の贈与税の申告をしなかった。

これに対して、Y税務署長（被告、被控訴人、上告人）は、平成13年6月1日付で平成10年分贈与税決定処分及び無申告加算税付加決定処分（以下「本件各処分」という。）を行った。Y税務署長が財産評価基本通達（以下「評価通達」という。）194-2に基づいて評価した増資後における医療法人Aの出資と対価として支払った額との差額について、相続税法9条にいう「著しく低い価額の対価で利益を受けた場合」に該当すると判断した。

本訴の主な争点は、本件出資が相続税法9条にいう「著しく低い価額の対価で利益を受

²¹² 第一審、横浜地裁平成18年2月22日判決（横浜地裁平成15年（行ウ）第41号）税資256号順号10321。控訴審、東京高裁平成20年3月27日判決（東京高裁平成18年（行コ）第88号）税資258号順号10932。上告審判決、最高裁平成22年7月16日第二小法廷判決（平成20年（行ヒ）第241号）判時2097号28頁。

けた場合」に該当するか、どうかである。

第一審では課税庁が勝訴、控訴審では納税者が勝訴、上告審では課税庁の逆転勝訴となった。

（２） 第一審判決判旨

「一定の公益目的ないし政策目的に基づき、贈与税における非課税財産を定めた相続税法 21 条の 3 等の規定は、医療法人の出資者が増資により取得した経済的利益を挙げていないし、相続税法その他の法令において上記利益を非課税とする旨の規定は見当たらない。

そして、医療法人については、剰余金の配当が禁止されている等の特殊性は指摘できるものの、法人に対する課税といった面からみても法人税法上は普通法人とされているのであり、増資による経済的利益の移転という局面をみれば営利法人の場合と特段異なった事情があるとも言い難い。医療法人の非営利性、公共性、公益性あるいは永続性といった質色はあるとしても、そのことが課税を排除する理由になるとは解されない。」。

「相続税法基本通達 9-4 でも、そのような新株引受権が給与所得又は退職所得として所得税の課税対象となる場合を除いて、旧株主と新株を引き受けた者が親族等の関係があり、かつ新株の発行会社が法人税法 2 条 10 号に規定する同族会社である場合には、当該経済的利益は相続税法 9 条に基づく課税対象となるとしており、結局、このような課税対象とならない場合が一時所得となるにすぎない。

原告らの上記主張が、医療法人の出資持分についても上記株式の場合と同様に考えるべきであるとの趣旨をいうものとしても、本件の場合、本件増資を引き受けなかった B と原告らとは親族の関係にあり、本件法人は、本件増資の前後を通じて、株式会社であれば同族会社に該当することは明らかであるから、やはり相続税法 9 条の適用あるということになる。原告らは、F らに 6 口出資持分が譲渡されていた事実を指摘するが、この点は、その譲渡の実質がどのようなものであれ、上記の株式会社であれば同族会社に該当するとの当てはめを左右するものではない。また、原告らは、本件法人は同族会社ではないとも主張しているが、医療法人であるから同族会社でないというのであれば、そもそも株式会社の場合を引き合いに出して論じること自体が矛盾であり、医療法人について相続税法基本通達 9-4 と同様に考えるというのであれば、それが株式会社であれば同族会社に該当するかどうかという形で適用関係を考えるべきことは当然であるから、そのような議論は到底採用できない。」。

（３） 本判決の意義

医療法人の非営利性、公共性、公益性、永続性といった性質について特殊性はあるものの、医療法人は法人税法上普通法人とされており、租税回避が容認されるような営利法人と特段異なった事情はないことを判示した。

水野忠恒名誉教授は、医療法人への相法 9 条の適用について、「医療法人については、法

人の公共性、公益性等の性質にかんがみれば、同事案の出資は、営利性を特色とする株式会社等の増資と同様に、相続税法 9 条のみなし贈与として課税すべきではないのではないかということが議論されている。しかし、医療法人にたとえ公益性が認められたとしても、医療法人の収益性を考えるならば、一般の営利法人との類似性があるのであり、公益性を根拠に、相続税法 9 条のみなし贈与の規定の適用がないとすることはできないと思われる。医療法人は、法人税法においては公益法人等に加えられておらず、相続税法上の取扱いを考える場合にも、公共性や公益性を強調するのが妥当であるか検討すべきである。例えば、医療法では、剰余金の配当を禁止されているといっても、持分の譲渡、残余財産の分配、あるいは役員給与の形態で医療法人の収益を分配することは可能である」²¹³との見解を明らかにしている。

水野忠恒名誉教授の、医療法人への相法 9 条適用に関する意見に賛成である。医療法人は、医療という事業に公益性はあるが、収益事業を営んでいるという点で、法人税法上は普通法人とされており、相続税法においても、普通法人と異なる扱いをする理由は特段ないように思われる。

また、本判決では本件増資の前後を通じて医療法人 A が基本通達 9-4 でいうところの同族会社である旨判示している。そこで本件増資時の医療法人 A の状況を厚生労働省照会の要件と比較する。

まず、出資の状況であるが、本件増資前の出資者は B 及び B から出資持分の譲渡を受けた B の娘婿である X1 の 2 人であり、2 人で出資総額全額を出資している。本件増資の出資者は、全員が B と特殊の関係を有する者であり、増資後も B 及び B の特殊関係者が出資総額全額を出資している。

社員の構成及び役員の構成に関する定款の規定については裁判資料からは明確ではない。

判旨が法人税法 2 条 10 号²¹⁴の規定について言及しているため、B 及び B の特殊関係人の出資額の合計が出資総額の 50%を超えていることをもって、同族会社であると判断したものと考えられるが、厚生労働省照会の要件をどれか一つでも満たしていれば同族支配があるとみなされることから、厚生労働省照会の要件により判断してもやはり同族支配があるものと考えられる。

同族会社では、家族構成員を役員または従業員として報酬、給与を払い、所得を分割する傾向があり、利益を法人に留保することで、法人税率よりも高い所得税の段階税率の適用を回避する傾向がみられる。また、同族会社は 1 人または少数の株主によって支配されており、所有と経営が結合しているため、少数の株主のお手盛りによる取引や経理が行わ

²¹³ 水野・前掲注 105)、378-380 頁。

²¹⁴ 法人税法 2 条 10 号（一部抜粋）

同族会社 会社の株主等の三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の総数又は総額の百分の五十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う

れやすく、税負担が減少することが少なくない²¹⁵。本件のような跛行増資で資産の移転を図ることも容易である。

2 広島高裁平成 28 年 7 月 27 日判決²¹⁶

本件は、上告不受理にて確定している。控訴審判決は第一審判決を支持しているため、追加判断となっている。

(1) 事案の概要

医療法人 I は、昭和 54 年に設立され、平成 14 年 1 月に出資額の払戻しを出資額を上限とする出資額限度法人に移行した。設立時の出資持分 910 口は全て亡 H が所有し、平成 2 年 5 月 30 日付で X3 に 840 口、X2 に 5 口を贈与した。

平成 14 年 8 月 23 日に X3 が I を退社し、出資持分 840 口は出資金払戻請求権に転化した。

平成 19 年 10 月 25 日に X2 が I を退社したのに伴い（以下、「本件退社」という。）、出資持分 5 口は出資金払戻請求権に転化した。転化と同時に退社時の残存出資者である亡 H の出資持分に係る剰余金相当分が増加し、亡 H が実質的な対価を支払わないで経済的利益を受けたことになり（みなし贈与）、その経済的利益に係る贈与税の申告がないとして、課税庁 Y が、亡 H の相続人である X2、X4、X8 及び X7、X1、X3 に、それぞれ贈与税の各決定処分等後、各更正処分等をしたことについて、X らがその取り消しを求めた事案である。

本件のほかに 2 つの事件について争われているが、論点を相法 9 条の適用に絞るため本件のみを扱う。

(2) 第一審判決

「持分の定めのある医療法人の出資者が退社し、残存出資者に対し出資に対応する剰余金相当部分の利益の移転が生じる場合には、同条が規定する課税要件を充足することになるから、同条に基づきみなし贈与の課税が生じることになる。

これは、法律的には相続、贈与又は遺贈により取得した財産でなくても、その取得した事実によって実質的にこれらと同様の経済的効果が生じる場合には、租税回避行為を防止するため、税負担の公平の見地から、その取得した財産を相続、贈与又は遺贈により取得したものとみなして、贈与税又は相続税を課税することとした趣旨の規定と解される。」。

「相続税法 9 条は、その文言上、その適用を一定の場合に限定する要件等を設けておらず、前記第 2、3 (3) のとおり、厚生労働省照会は、相続税法 9 条を前提としつつ、出資

²¹⁵ 金子・前掲注 16) 537-538 頁。

²¹⁶ 広島高裁平成 28 年 7 月 27 日判決（平成 27 年（行コ）第 16 号）税資第 266 号-112（順号 12890）、山口地裁平成 27 年 4 月 15 日判決（平成 23 年（行ウ）第 12 号、平成 23 年（行ウ）第 15 号、平成 25 年（行ウ）第 3 号）税資第 265 号-65（順号 12648）、最高裁平成 29 年 2 月 2 日決定（平成 29 年（行ツ）第 380 号、平成 29 年（行ヒ）第 252 号）税資 267 号-25（順号 12974）、平成 23 年 6 月 28 日裁決。

額限度法人である医療法人におけるみなし贈与課税についての実務上の取扱いを示したものであるが、同照会の記の3(3)においては、社員が退社した場合における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き、一定の場合に限りみなし贈与の課税が生じるものとした上、みなし贈与の課税が生じる場合として『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』場合を挙げ、さらに、その具体的な要件として、『①出資者の3人及びその者と法人税法施行令(括弧内省略)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』を示している。

これを本件についてみれば、本件退社時におけるIの出資持分は全て亡Hに帰属しているから、本件は前記①に該当するといえ、みなし贈与の課税が生じない場合には該当しないことが認められる。なお、厚生労働省照会の前記の定めは、当該社員が退社し、定款の定めに従って出資払込額の払戻しを受けて当該社員の出資が消滅した場合が想定されているが、本件においても、本件退社により原告Bが退社し、その時点における定款の定めに従い、出資持分が出資金払戻請求権に転化し、出資持分自体は消滅して、本件退社時にはその当該出資に対応する剰余金相当部分について払い戻さないことが確定したということができるから、本件退社についても前記の定めが適用されると解するのが相当である。」

「相続税法9条の趣旨は前記(1)のとおりであり、その文言上、その適用を一定の場合に限定する要件等を設けていない。原告らが言及する相続税法基本通達9-2は、同族会社の株式又は出資の価額が増加した場合について規定したものであるが、そのような定めがあるにもかかわらず、前記厚生労働省照会において、『出資額限度法人については、定款を変更して出資額限度法人へ移行する時点、変更後の定款の下で社員(出資者)の退社等が生じた時点等の課税上の取扱いについても、これを明確にする必要がある』として、社員が出資払込額の払戻しを受けて退社した場合を含め、複数の事例について照会していること(甲13の1、乙91の1)、同照会の記の3(3)は、社員が退社した場合につき、前記第2、3(3)イのとおり規定して、持分の定めのある医療法人が出資限度法人に移行した場合等の課税関係について、前記相続税法基本通達9-2とは別個にみなし贈与の課税が生じない場合を挙げていることを踏まえると、医療法人に前記相続税法基本通達9-2が直ちに適用されるとは考えがたい。」

(3) 控訴審判決

「厚生労働省照会は、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、厚生労働省が国税庁に照会したもので、国税庁が貴見のとおりで差支えない旨回答しているものであるが、それによれば、医療法人にもみなし贈与の適用があり得ることを前提に、『相続税法基本通達 9-2 の取扱いなどを踏まえれば、特定の同族グループによる同族支配の可能性がないと認められるような医療法人については、一般的にはその利益を具体的に享受することがないと考えられるから、そのような法人にあっては、みなし贈与の課税は生じないものと解される』との解説が付されていることが認められる。そうすると、相続税法基本通達 9-2 において、その文言上、みなし贈与の適否が直接定められているわけではない出資持分がなく議決権を有する社員が存在する医療法人の場合についても、同通達 9-2 の趣旨を踏まえて、みなし贈与の解釈・適用が厚生労働省照会として判断基準が示されたものということができるから、厚生労働省照会は相続税法基本通達に反するものではない。」。

「厚生労働省照会の記の 3 (3) は、一定の場合には、出資社員が退社し、残存する他の出資者の有する出資持分の価額が増加したときに、みなし贈与の課税が生じるとしつつも、特定の同族グループによる同族支配の可能性がないと認められる医療法人であれば、一般的には、出資社員には当該価額増加分の利益を具体的に享受することがないと考えられることから、みなし贈与の課税は生じないものとした規定と解される。そうすると、厚生労働省照会の記の 3 (3) に該当する事由があれば、たとえ医療法人における社員総会での議決権が社員（非出資社員を含む。）1 人当たり 1 個であることを考慮しても、なお同族支配の可能性がないとはいえないから、みなし贈与の課税が生じるといふべきである。」。

（４） 本判決の意義

相法 9 条の適用の要件は、会社であれば基本通達 9-2 にその運用が示されており、適用対象は同族会社に限定されている。本判決では、出資額限度法人への相法 9 条の適用の判断は基本通達 9-2 ではなく、厚生労働省照会によるよう判示した。また、控訴審では「特定の同族グループによる同族支配の可能性がないと認められる医療法人であれば、一般的には、出資社員には当該価額増加分の利益を具体的に享受することがないと考えられる」と判示している。これは、医療法人への相法 9 条の適用においては同族支配されていることが適用の要件であることを意味している。そして、医療法人における同族支配の要件が厚生労働省照会に規定されている。厚生労働省照会の同族支配の要件のどれか一つでも該当するのであれば、同族支配の可能性がないとはいえず、相法 9 条が適用されることとなる。

第 3 節 評価通達 194-2 の妥当性

医療法人の出資持分は、取引相場のない株式に準じて、評価通達 194-2 の規定により評価される。そこで、評価方法の妥当性について検証する。

1 評価通達 194-2 の内容

持分の定めのある医療法人は、会社等と同様に、各社員は、社員権として出資に対する持分権を有しており、その持分は、自由に譲渡又は質入することができるし、また、相続又は遺贈の対象となる。持分の定めのある医療法人の出資については一つの財産権として認識されており、従来、相続税の財産評価上は、企業組合の出資と同様、純資産価額方式によって評価することとしてきた²¹⁷。

しかしながら、医療法人は一般の私企業とその性格を異にするものとは考えられないことから、一般の中小企業の株式の評価と権衡を考慮して、社団医療法人の出資について、昭和 59 年 1 月 1 日以後の相続、遺贈又は贈与においては、取引相場のない株式の評価に準じて評価することとしている²¹⁸。

2 取引相場のない株式の評価と医療法人の出資持分評価の相違

²¹⁷ 松田貴司（2023）『財産評価基本通達逐条解説』（大蔵財務協会）、826-827 頁。

²¹⁸ 同上）827 頁。

評価通達 194-2

医療法人に対する出資の価額は、178（（取引相場のない株式の評価上の区分））の本文、179（（取引相場のない株式の評価の原則））から 181（（類似業種））本文まで、182（（類似業種の株価））から 183-2（（類似業種の 1 株当たりの配当金額等の計算））まで、184（（類似業種比準価額の修正））の(2)、185（（純資産価額））の本文、186（（純資産価額計算上の負債））から 186-3（（評価会社が有する株式等の純資産価額の計算））まで、187（（株式の割当てを受ける権利等の発生している株式の価額の修正））の(2)、189（（特定の評価会社の株式））、189-2（（比準要素数 1 の会社の株式の評価））から 189-4（（土地保有特定会社の株式又は開業後 3 年未満の会社等の株式の評価））（185（（純資産価額））のただし書の定め及び 188-2（（同族株主以外の株主等が取得した株式の評価））の定めを適用する部分を除く。）まで及び 189-5（（開業前又は休業中の会社の株式の評価））から 192（（株式無償交付期待権の評価））までの定めに基づいて計算した価額によって評価する。この場合において、181（（類似業種））の「評価会社の事業が該当する業種目」は同項の定めにより別に定める業種目のうちの「その他の産業」とし、189（（特定の評価会社の株式））の(1)の「比準要素数 1 の会社の株式」に相当する医療法人に対する出資は、183（（評価会社の 1 株当たりの配当金額等の計算））の(2)又は(3)に定める「1 株当たりの利益金額」又は「1 株当たりの純資産価額（帳簿価額によって計算した金額）」のそれぞれ金額のうち、いずれかが 0 であり、かつ、直前々期末を基準にして同項の定めに基づきそれぞれの金額を計算した場合に、それぞれの金額のうち、いずれか 1 以上が 0 である評価対象の医療法人の出資をいい、180（（類似業種比準価額））及び 189-3（（株式等保有特定会社の株式の評価））の(1)のイに定める算式は、それぞれ次の算式による。

(1) 180（（類似業種比準価額））に定める算式

$$A \times \left[\frac{\frac{C}{C} + \frac{D}{D}}{2} \right] \times 0.7$$

ただし、上記算式中の「0.7」は、178（（取引相場のない株式の評価上の区分））に定める中会社に相当する医療法人に対する出資を評価する場合には「0.6」、同項に定める小会社に相当する医療法人に対する出資を評価する場合には「0.5」とする。

(2) 189-3（（株式等保有特定会社の株式の評価））の(1)のイに定める算式

$$A \times \left[\frac{\frac{C-C}{C} + \frac{D-D}{D}}{2} \right] \times 0.7$$

ただし、上記算式中の「0.7」は、178（（取引相場のない株式の評価上の区分））に定める中会社に相当する医療法人に対する出資を評価する場合には「0.6」、同項に定める小会社に相当する医療法人に対する出資を評価する場合には「0.5」とする。

持分の定めのある医療法人の出資について、取引相場のない株式の評価に準じて評価しているが、会社法上の会社とは異なるため、全く同じように評価しているわけではない。

医療法人と会社との相違点は以下の3点である。

- ① 剰余金の配当が禁止されている
- ② 各社員に出資義務が強制されておらず、社員には出資を有するものと出資を有しないものとの並存が禁止されていない
- ③ 各社員は議決権が平等であることから出資と議決権とが結びついていない

取引相場のない株式の評価方法と医療法人の出資の評価方法の主な相違点を上げると、次の通りとなる。

- ・医療法人の出資の評価には類似業種比準価額の修正計算式において、配当の項目がない。

- ・医療法人の出資の評価には特例的評価方法がない。

- ・医療法人の出資の評価には純資産価額方式において、株式の取得者とその同族関係者の有する議決権の合計数が議決権総数の50%以下の場合の20%評価減に相当するものがない。

このほか、配当期待権の評価や予想配当による株式の修正等を行う必要はない²¹⁹。

医療法人の出資の評価における類似業種比準価額方式の修正計算において、配当の項目がないのは、医療法人では剰余金の配当が禁止されているからであろう。

同族株主のいる会社の同族株主、または同族株主のいない会社の株主の1人とその同族関係者の議決権割合の合計が15%以上となる株主グループの株主の取得した株式は原則的評価方法が採用される²²⁰。

特例的評価方法とは、株主の中でも事業経営への影響度の少ない同族株主の一部及び従業員株主などが株式を所有する場合は、実質的には、単に配当を期待するだけであり、評価手続きの利便性をも考慮して、配当還元方式により評価することとしている²²¹。医療法人の出資評価に特例的評価方法がないのも、医療法人では配当が禁止されているからであろう。

取引相場のない株式を純資産価額方式で評価する場合に、株式の取得者とその同族関係者の有する議決権の合計数が議決権総数の50%以下の場合には20%評価減を行う。その理由は、小会社における同族株主による会社経営の実態は、個人事業者の場合と実質的にはほとんど変わることがないものも多いが、小会社の中には複数の同族株主グループにより会

²¹⁹ 松田・前掲注217)、827-829頁。

²²⁰ 同上)、614頁。

²²¹ 同上)、612頁。

品川芳宣・緑川正博(2005)『徹底解明/相続税財産評価の理論と実践』(ぎょうせい)、46頁では、「中小企業が直面する相続税において原則評価の範囲を絞り込む、できるだけ配当還元方式の恩恵を拡大させることによって中小企業の事業承継を楽にしようという意図があった」としている。

社経営を行っているものがあり、このような小会社では、一同族株主グループの議決権の合計数だけでは会社を完全支配できないという実態が認められるため、このような実態に即したものとする必要があることから、単独の同族株主グループの議決権の合計数によって会社支配を行っている場合の支配力との較差を考慮して、議決権割合の合計が50%以下である同族グループに属する株主の取得株式を純資産価額方式により評価する場合には、20%の評価減を行うこととしている²²²。株主の支配力により、株式の評価を調整しているのである。この調整は特例的評価方法においても行われている。

医療法人と同じ社員1人につき1議決権である持分会社の出資の価額が、取引相場のない株式の評価方法を準用して評価されることから、医療法人の出資持分の評価において、支配力により評価の調整が行われないのは、社員1人につき1議決権であるからではなく、出資と議決権が一体ではないからである。会社法上の会社は、出資と議決権が一体となっているため、持分と支配権が一体として評価される。

医療法人では出資と議決権が一体でないのにも関わらず、議決権に評価額がなく、出資持分評価において支配権による価額の調整がないということは、医療法人の出資持分評価では、法人支配の実態にかかわらず、法人を完全支配しているものとして評価されることとなる。その原因は2つ考えられる。1つ目は、出資と分離した議決権又は支配権には財産的価値がなく、医療法人の価値は出資持分に集約されていると考えられているという理由である。2つ目は、株式会社における種類株式の評価と同様に、いまだ議決権又は支配権の社会一般における評価方法が確立されていないため、議決権または支配権の評価ができないという理由である。

3 法人構成員の権利義務

議決権について考察を行う前に、法人構成員の権利義務について確認する。

法人における構成員の権利義務は一般的に共益権と自益権に大別される。団体自体の利益に与えられたものが共益権であり、団体の構成員の私的利益のために与えられたものが自益権である²²³。共益権は、構成員が何らかの意味で法人の管理運営に参加することを目的とする権利であって、行政的権利ともよばれる。代表的なものに議決権がある。自益権は、構成員が法人から経済的利益を受けることを目的とする権利であって、財産的権利ともよばれる。代表的なものに利益配当請求権、残余財産分配請求権などがある²²⁴。株式では議決権は株主たる地位と結びついて認められる権利であり²²⁵、自益権と共益権は一体と

²²² 同上)、678頁。

品川・緑川・前掲注221)、48頁では、「50%未満の株主の純資産価額評価という問題は、同じ同族会社でも50%以上支配していて会社を自由に支配できる立場のひと、50%未満の株主で支配グループが群雄割拠しており、相対的に支配力が弱い株主を差別し、後者について評価を下げよう、というものです」としている。

²²³ 服部栄三(1958)「報告二 社員権論」『私法』20号、20-22頁。

²²⁴ 大隅健一郎・今井宏(1991)『会社法論 上巻[第三版]』(有斐閣)、341-342頁。

²²⁵ 菱田政宏(1960)『株主の議決権行使と会社支配』(酒井書店)、29頁。

されている。他方、持分の定めのある医療法人においては、社員には出資を有するものと出資を有しないものとが並存しており、各社員は議決権が平等であることから出資と議決権とが結びついていない。つまり医療法人においては自益権と共益権は分離している。

横浜地裁平成 18 年 2 月 22 日判決では、医療法人の構成員が自益権と共益権を両方有する出資社員、自益権のみを有する出資者、共益権のみを有する非出資社員の 3 つのパターンに分かれた²²⁶。また、持分の定めのない医療法人では出資持分の概念がないため、共益権のみを有する非出資社員だけが法人の構成員となる。

4 議決権の意義

続いて議決権の意義について考察を行う。

会社に関する重要な事項の決定は株主総会の決議によってなされる。株式会社においては、資本的民主主義の建前により、議決権は 1 株につき 1 個与えられるのが原則であり、発行済み株式総数の過半数を有するものは会社支配を獲得することができる²²⁷。しかし、1 株 1 議決権原則は、政策的な理由によって定められたものに過ぎないことも指摘されている²²⁸。

他方、持分会社の業務執行決定権は原則として 1 人 1 議決権である。持分会社の社員は積極的に会社経営に参加することが想定されており、議決権行使のインセンティブが物的資本の投資の量に加えて、人的資本の投資の量によっても影響を受けるためである²²⁹。

医療法人の議決権も、社員 1 人につき 1 議決権であり、配当も禁止されているため、議決権行使のインセンティブは法人経営への参加であると思われる。

中小企業などの閉鎖的タイプの株式会社においては、経営に関与するためでなければ、出資をする意味は乏しい。支配権を伴わない株式は、事実上買手がなく、多数派によって買いたたかれるからである²³⁰。また、多数派株主のみが経営を握ると、取締役報酬、会社との取引等の方法で利益を社外流出させ、少数株主は、持株割合に比例した利益配分に事実上与れない危険が大きい²³¹。そのため、株式の価値は自益権ではなく共益権にある。

医療法人では、定款に別段の定めがない場合、議決権を過半数持つグループは定款変更、役員を選任及び役員報酬の決定など法人の重要事項を決定することができる。また、水野忠恒名誉教授は、医療法人においても、役員給与の形態で医療法人の収益を分配することは可能である点を指摘されている²³²。医療法人は配当が禁止されていることに加え、中小規模の医療法人では、支配権を持つことで、経営に関するほとんどの事項についての決定

²²⁶ 安部勝一 (2011)「社員の死亡退社に係る医療法人の出資金返還請求額」『税経通信』66 巻 12 号、174-175 頁。

²²⁷ 菱田・前掲注 225)、3 頁。

²²⁸ 岩原紳作 (2013)『会社法コンメンタール 7-機関 (1)』(商事法務)、127-128 頁。

²²⁹ 同上、135 頁。

²³⁰ 江頭憲治郎 (2021)『株式会社法 第 8 版』(有斐閣)、52 頁。

²³¹ 同上、315 頁。

²³² 水野・前掲注 116)、380 頁。

権を持つと同時に、法人で得た利益を配当以外の形で社員や役員に還元することができる。中小規模の医療法人においても共益権に財産的価値があると考えられる。

5 種類株式（取引相場のない株式）の評価

会社法の施行以降に発行される多種多様な種類株式については、権利内容などの様々な要因によってその発行価額や時価が決まってくるものと考えられる。しかもそのような種類株式については、社会一般における評価方法も確立されていない上に、権利内容の組み合わせによっては、相当数の種類株式の発行が可能であることから、その一般的な評価方法をあらかじめ定めておくことが困難である。したがって、評価通達に定める評価方法がなじまないような多種多様な種類株式については、個別に権利内容等を判断して評価することとしている²³³。

平成 19 年に国税庁が発した「相続等により取得した種類株式の評価について（中小企業庁からの照会に対する回答）」²³⁴では、無議決権株式の評価について、原則として議決権の有無を考慮せずに評価することとなるが、議決権の有無によって株式の価値に差が生じるのではないかという考え方もあることを考慮し、同族株主が無議決権株式を相続又は遺贈により取得した場合には、一定の場合に限り、原則的評価方法により評価した価額から、その価額に 5 パーセントを乗じて計算した金額を控除した金額により評価することを選択できるとしている。つまり、同族株主における議決権の価値を株価の 5% と評価している。

6 株式の支配権プレミアムが認められた事例²³⁵

令和 2 年 7 月 8 日裁決では、株式の譲渡金額ではなく、民間の鑑定事業者の株価の算定額をもって課税処分を行っている。株式の評価においては、大別して原価法（純資産価額法）、比較法（類似業種比準法、類似会社比準法）、収益法（収益還元法、配当還元法）があるが²³⁶、本件株価の算定では収益法である DCF 法と比較法である株価倍率法、取引事例法を併用している。そして、株価倍率法による株主価値の分析において、価格時点以前 1 年間の上場会社を対象とした買収実例を参考に、支配権プレミアムを 30% から 35% 加味した。

²³³ 松田・前掲注 217)、750 頁。

渋谷雅弘（2007）「無議決権株式を用いた事業承継のプランニング」『税務事例研究』（日本税務研究センター）76 頁では、無議決権株式を安易に減額することは、定款変更による普通株式への転換容易性により租税回避に利用される可能性があることについて指摘している。

²³⁴ 国税庁課税部長「相続等により取得した種類株式の評価について（平成 19 年 2 月 19 日付平成 19・02・07 中庁第 1 号に対する回答）」平成 19 年 2 月 26 日付課審 6-1、課評 2-5、課資 2-3。

中小企業庁事業環境部長「相続税等により取得した種類株式の評価について（照会）」平成 19 年 2 月 19 日付平成 19・02・07 中庁第 1 号。

²³⁵ 令和 2 年 7 月 8 日裁決（仙裁（諸）令 2-3、2-4）TAINS コード F0-3-692、F0-3-693。

本裁決の評釈として、長島弘（2021）「相続後売却した株式につき支配権プレミアム分を加えた評価額にすべきとして、評価通達による金額が否定された裁決例」『税務事例』53 巻 7 号などがある。

²³⁶ 風岡範哉（2022）「株式鑑定は時価となり得るか（上）」『税理』65 巻 14 号、94 頁。

支配権プレミアムとは、支配権のない株式よりも支配権のある株式の価値が高く評価されることを意味する²³⁷。株価倍率法によって評価された取引相場のない株式価値は、上場株式をベースとすることから、支配権プレミアムを含んでいない。そのため、支配株主の株式評価では支配権プレミアムを加味する必要がある。純資産価額法では、その評価額に支配権プレミアムを含んでいるため、支配株主においては支配権プレミアムを考慮する必要はない²³⁸。

評価通達による取引相場のない株式の評価では、共益権と自益権は一体で評価されるため、それぞれの価値が分からないが、本判決では、支配権を含まない上場株式をベースとした評価に、支配権プレミアムを加味する方法で株価を算出しており、株式を構成する自益権と共益権のそれぞれの価値を明らかにしている点にその意義がある。

7 持分の定めのない医療法人における支配権の意義

株式において共益権は自益権の価値の実現を保証するためのものであるという学説がある²³⁹。「もし議決権がもっぱら団体自体の利益のためにのみ行使されるべきものであるならば、むしろ公益法人におけると同様、議決権は株主の頭数により平等とするのが当然である」²⁴⁰。自益権のない持分の定めのない医療法人においても、建前は公益法人と同じく団体自体の利益のために議決権を行使すべきであろう。そして、そのような議決権には財産的な価値は発生しない。しかし、自益権のない持分の定めのない医療法人において、理事や社員を同族関係者で占めること等により法人を私的に支配し、個人が実質的にその法人の財産を保有していると認められるような場合は話が異なる。金額設定が不当に高額でなければ、役員や同族関係者への給与、退職金、個人や同族会社からの不動産や動産の賃借、同族会社からの役務提供（清掃業務、請求業務、経理業務など）の対価など、様々な方法で剰余金の分配は可能である。出資持分の払戻しができないことを考えれば、持分の定めのない医療法人の支配権の価値は持分の定めのある医療法人よりもむしろ高いとも考えられる。

第4節 持分の定めのない医療法人への相法9条の適用

持分の定めのない医療法人においては、理事や社員を同族関係者で占めること等により法人を私的に支配し、個人が実質的にその法人の財産を保有していると認められるような

²³⁷ 江頭憲治郎（2011）「支配権プレミアムとマイノリティ・ディスカウント」『変革期の企業法』（商事法務）、117頁。

²³⁸ 柴田悟志（2018）「取引相場のない株式の評価における課題～支配権プレミアム及び非流動性ディスカウントを考慮すべき場合とその超過方法を中心として～」『税経通信』73巻9号、133-134頁。

²³⁹ 大隅・今井・前掲注224）、344頁。

岩原・前掲注228）、131-135頁では、1株1議決権原則の根拠について3つの学説を紹介している。株式会社の資本団体としての特質や株主平等原則を根拠とする見解、資金調達の便宜を根拠とする見解、株主の残余権者性を根拠とする見解の3つである。3つの観点の中では、株主の残余権者性に着目することが比較的有益ではないかと思われる。としている。

²⁴⁰ 同上。

場合でも、個人間の財産移転を前提とする相続税においては、半永久的に課税対象にならない。持分の定めのない医療法人を私的に支配していることの租税回避該当性及びその対応策について検討する。

1 医療法人制度の立法趣旨

昭和 25 年第 7 回国会厚生常任委員会²⁴¹における、厚生省医務局次長による医療法人制度創設の説明として、「個人病院等経営は、世襲的にその開設者の子息等に受け継がれる例が多いが、病院設備が開設者の個人所有に属している場合は、その後継者が多額の相続税や贈与税を課税され、病院の存続の危機を招くことすらあったので、医療法人制度を設け、経営者の交代によって後継者たる個人が多額の税負担を課せられることのないようにするのが第二の趣旨であった」²⁴²とある。この説明は大蔵省との事前協議なく、厚生省が一方的に見解を表明したものであるが²⁴³、この医療法人制度の立法趣旨から代々にわたる経営者の交代について相続税を回避する目的があったことがわかる。

2 医療法人制度改革の趣旨

平成 17 年の医業経営の非営利性等に関する検討会報告の中に、「医療法人制度に関しては、制度創設時より一貫して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、医療法人の実態として、いわゆる『持ち分』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おり、これについても地域の医療提供体制を確保する観点から検討する必要がある」²⁴⁴と記述がある。これは非営利の医療法人への相続税等の課税を批判しているものと推測される。また、平成 22 年の厚生労働省医政局が発行している「出資持分の定めのない医療法人への円滑な移行マニュアル」には、出資持分に関する相続課税や出資持分の払戻しを課題としてあげ、「出資持分のない医療法人は、退社時の出資持分の払戻請求がなく医療法人の経営の安定性、継続性が担保されます。また、そもそも出資持分がないため、出資持分に係る課税もなくなります」²⁴⁵とし、持分放棄による持分の定めのない医療法人への移行を推進している。厚生労働省は出資持分をなしにすることで、事業承継にあたり相続税が課税されないことを打ち出している。

3 租税回避該当性

²⁴¹ 前掲注 4)、1-2 頁。

²⁴² 同上)、1-2 頁。

²⁴³ 馬場・前掲注 7)、112 頁。

²⁴⁴ 厚生労働省・前掲注 136) 1 頁。

²⁴⁵ 厚生労働省医政局・前掲注 88)、106 頁。

(https://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/dl/houkokusho_shusshi_07.pdf、最終確認日 2023 年 10 月 17 日)。

厚生労働省の出した上記の検討会報告やマニュアルによると、医療法人制度の創設の趣旨、医療法人制度改革の趣旨から、厚生労働省は出資持分がないことをもって、財産移転時以外は相続税等が課税されないと判断していると思われる。

持分の定めのない医療法人では、持分が存在せず、法人が保有する財産が個人の財産に反映されることがないため、理事や社員を同族関係者で占めること等により法人を私的に支配し、個人が実質的にその法人の財産を保有していると認められるような場合でも、個人間の財産移転を前提とする相続税においては、半永久的に課税対象にならない。

シャープ勧告では、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い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²⁴⁶。具体的には、相法 66 条 4 項の趣旨において、「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」²⁴⁷と指摘されている。また、一般社団法人等を利用した租税回避防止規定である相法 66 条の 2 の設立の背景は、「一般社団法人等では、持分が存在せず、法人が保有する財産が個人の財産に反映されることがないため、理事や社員を同族関係者で占めること等により法人を私的に支配し、個人が実質的にその法人の財産を保有していると認められるような場合でも、個人間の財産移転を前提とする相続税においては、半永久的に課税対象にならない」²⁴⁸ことを利用した租税回避スキームが数多く書籍などで紹介されるようになったことが挙げられている。

平成 16 年の「厚生労働省照会」に示されている同族に支配されていない要件を満たさない場合には、持分の定めのない医療法人というビークルを利用した個人財産の移転が可能であり、租税回避に該当すると考えられる。租税回避は一般的に、「私法上の形成可能性を異常または変則的な態様で利用することによって、税負担の軽減または排除を図る行為」と説明されることが多い。今回のケースでは、納税者が異常な法形式を選択しているわけではないので、一般的な租税回避とは異なるが、個人事業や、他の法人が使うことができない特殊なビークルを使って、相続税の負担を免れる行為は課税の公平に重大な問題を生じさせる。つまり、同族支配された持分の定めのない医療法人の支配権の移転は租税回避である。

また、納税者は異常な法形式を選択したわけではないが、厚生省の創設した医療法人制度自体が租税回避のために異常な法形式を採用している可能性がある。厚生省が医療法人制度創設時に参照した私立学校法には、理事や評議員の選任について制限を設けているが、

²⁴⁶ シャープミッション編・前掲注 27)、169-170 頁。

²⁴⁷ 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 卷 9 号 1023 頁。

²⁴⁸ 大蔵財務協会・前掲注 63) 564-565 頁。

医療法にはそのような制限は設けられていない²⁴⁹。厚生省は、法人を私的支配できるようにするために、つまり、相続税等の課税を免れるためにこの規定を意図的に削除したと考えられる。相続税等の租税回避ができるように制度設計された医療法人制度自体が異常な法形式であるということができる。

4 相法 9 条適用の検討

相法 66 条 4 項は、法人への財産の移転時のみ適用され、財産の移転を伴わない相続税回避については防止措置として十分とはいえない。そこで、支配権の観点から同族支配された持分の定めのない医療法人に相法 9 条が適用されるか否かについて検討を行う。

医療法人では自益権と共益権が分離しているため、それぞれを独立した財産ととらえ時価評価をする必要がある。特に中小規模の医療法人においては、支配権を有することで、法人の資産を役員給与や退職金の形態で分配することが可能であるため支配権に価値があることは明白である。

令和 2 年 7 月 8 日裁決では、株式の評価において支配権を含まない上場株式をベースとした評価に、支配権プレミアムを加味する方法で株価を算出した方法を合理的であるとしている。自益権と共益権のそれぞれを個別に評価することは可能である。

昭和 28 年通達、東京地裁昭和 37 年 5 月 23 日判決における、持分の定めのある医療法人への相法 9 条の適用についての見解から、持分の定めのない医療法人に相法 9 条と相法 66 条 4 項の適用の可能性がある場合には、相法 9 条が優先される。相法 9 条が優先される理由は、相法 9 条では実際に個人において経済的利益が増加した租税回避の事実に対して課税するが、相法 66 条 4 項では租税回避のおそれに対して課税するため、租税回避否認規定として、相法 9 条が課税の公平の要請をより満たしているためと考えられる。

同族支配の判定については、「厚生労働省照会」を準用し、「厚生労働省照会」のイと 2 と 3 の要件を満たさない場合には同族支配があるものとする。つまり、社員、役員又はこれらの親族等に対し特別な利益を与えていると認められる法人、社員の 3 人及びその者と特殊の関係を有する社員の数が総社員数の 50%を超えている法人、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特別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法人は同族支配があるものとする。社員の要件でいえば、最低でも 6 人の社員がいない法人は同族支配があるものと判断される。

持分の定めのない医療法人への相法 9 条適用の具体例の考察を行う。

²⁴⁹ 前掲注 4)、2 頁。

昭和 25 年第 7 回国会厚生常任委員会における、厚生省医務局次長による医療法人制度創設の説明に、「大体におきましてこの法案の規定の形式は、私立学校法にございます学校法人の規定に倣った点が非常に多いのでございます。医療法人という趣旨の内容の特殊性から、勿論規定の内容は変わってはおりますけれども、形式の上におきましてだいたい学校法人の形をとっておるのでございまして、民法なり商法なりの規定の準用等につきましても、学校法人に対する規定と大体同じような取扱いをしております」とある。

持分の定めのない医療法人 X に A、B、C、D の 4 人の社員がいる。そこに E が入社することとなった。この場合の課税関係はどのようなになるか。また、その後 A が退社することになった。その場合の課税関係はどのようなになるか。

医療法人 X は E の入社時も、A の退社時も、社員の 3 人及びその者と特殊の関係を有する社員の数が総社員数の 50%を超えている法人に該当するため、同族支配のある医療法人に該当する。社員が 4 人いる医療法人 A の支配権の価値を 100 とすると、社員 1 人当たり 25 の支配権を有していると考えられる。社員が 1 人入社した場合、1 人当たりの支配権は 20 となり、新入社員は対価を払わず、支配権を 20 得たことになる。この経済的利益の増加分に対して相法 9 条が適用される。また、5 人のうち 1 人の社員が退社した場合には、1 人当たりの支配権は 25 となり、残った社員は 1 人当たり 5 の支配権を得たことになる。この経済的利益の増加分に対して相法 9 条が適用されることとなる。

次に、相法 66 条 4 項の適用要件である私的支配された（役員が全員親族である）持分の定めのない医療法人 Y に F、G、H、I の 4 人の社員がいる。役員から医療法人 Y に 100 の贈与があった場合について考察を行う。

役員から医療法人 Y への 100 の贈与により法人の支配権の価値が 20 増加したとすると、法人に受贈益 20 に対する法人税が課され、相法 9 条の適用により 4 人の社員に、それぞれが持つ支配権の経済的価値の増加分として 5 ずつの贈与税が課される。そして、100 から法人の支配権の増加分 20 を引いた 80 が医療法人 Y に対する贈与とみなされ、相法 66 条 4 項が適用され²⁵⁰、法人を個人とみなし贈与税が課されるものとする。仮に相法 66 条 4 項が優先されるのであれば、法人への贈与 100 に対して贈与税が課税され、社員は課税されないこととなる。

第 5 節 小括

医療法人制度改革後、医療法人の新規設立の主流となった非営利性の徹底された持分の定めのない医療法人であるが、持分の概念がないため、事業承継の際に相続税等が課税されることはない。他方で、社員や役員についての制約はなく、同族関係者が社員や役員の大多数を占めることにより、法人を私的支配することが懸念されている。それは相続税等の租税回避とも判断されかねない状況である。

しかし、現状では、同族関係者に支配された持分の定めのない医療法人において、支配権を移転することにより事業の承継を行うことに対して、相続税等は課税されていない。

一般社団法人等における同様の租税回避に関しては相法 66 条の 2 が適用されるが、医療法人は相法 66 条の 2 の適用対象となっていない。また、相法 66 条の 2 の規定自体にも問題がある。そこで本章において以下の検討を行った。

²⁵⁰ 相法 66 条 5 項の規定により、法人に課される相続税等の額から法人に課される法人税等の額に相当する額を控除する。

医療法人制度の創設の趣旨及び医療法人制度改革の趣旨から、持分の定めのない医療法人が、理事や社員を同族関係者で占めること等により法人を私的に支配し、個人が実質的にその法人の財産を保有していると認められるような場合でも、個人間の財産移転を前提とする相続税においては、半永久的に課税対象にならないことを利用した、租税回避のためのビークルであることを確認した。持分の定めのない医療法人が同族支配をされている状態での無償での支配権の移転は租税回避である。相法 9 条の趣旨、医療法人における出資持分と議決権の可分性、支配権に財産的価値があることなどから社員の入退社時に租税回避防止規定である相法 9 条が適用されるという結論に至った。

本章により、社員の入退社時の支配権の移転について相法 9 条が適用されるべきであることを確認したが、支配権の評価方法は定まっておらず、適用に至っていない。早急な対応が望まれる。

おわりに

医療法人制度創設以後、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、租税回避が問題となる場面もいくつか見られた。そのたびに課税庁は対策を迫られることとなった。それは、さながら厚生労働省と課税庁との闘い、つまり医療法人の永続性の実現と課税の公平の実現の闘いのようにも見える。そして、その戦いはいまだ終わってはならず、解決されていない租税回避も存在している。

そこで本論文では、医療法人制度創設から現在までの医療法人における相続税等の租税回避の事例を考察し、いまだ解決されていない、私的支配された持分の定めのない医療法人の租税回避について、支配権に財産的価値を見出すことにより、相続税法 9 条のみなし贈与の規定により課税することができないかについて検討を行った。

第 1 章では、医療法人制度の創設と相法 66 条 4 項の創設の確認を行った。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。医療法人制度創設の趣旨は、戦後少なくなった医療施設を保護・育成・充実し、これに国民の健康管理を委ねようとするものであった。しかし、国若しくは地方公共団体の積極的な施策または援助によってこれを行うことが、財政的に不可能な状態であった。厚生省は、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、医療施設を法人化することで相続税等の課税を免れるという恩恵により、民間の医療施設の増加を図ったのである。しかし、医療法人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実態が発生し、それが原因で、昭和 27 年に財団医療法人を利用した租税回避を防止する規定である相法 66 条 4 項が創設された。相法 66 条 4 項の趣旨は、「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、結局相続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」。

ただし、相法 66 条 4 項は、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ことが指摘されている。

国税庁は既に設立された財団医療法人への前後策として、昭和 28 年から昭和 29 年にかけて相法 66 条 4 項の適用を免除しようとする通達を発出したが、租税法律主義に反する行為として大いに批判された。

第 2 章では、財団医療法人への相法 66 条 4 項の適用要件について考察を行った。

相法 66 条 4 項を財団医療法人に適用するに当たり、二つの点が争点となった。

1 つ目は、財団医療法人が、相法 66 条 4 項に規定する「公益を目的とする事業を行う法人」に該当するか否か、つまり、財団医療法人のその性質からかんがみて租税回避防止規定が適用されるべき対象か否かである。

2 つ目は、財団医療法人への財産の移転が、相法 66 条 4 項に規定する相続税等の負担が「不当に減少する結果」に該当するか否か、つまり個々の財団医療法人について私的に支配されている状態であるか否かである。

1 つ目の争点については、東京地裁昭和 37 年 5 月 23 日判決では、「出資持分の定めのある法人については同条が適用される余地はない」、「法第 66 条第 4 項の『公益を目的とする事業を行う法人』というその『法人』とは少なくとも出資持分の定めのない法人を意味するものと解するのが相当である」とし、「医療法人は、いわゆる営利法人ないし公益法人以外の法人に属し、更に医療事業の性質からみて『公益を目的とする事業を行う法人』に該当するものというべきである」と判示した。また、東京地裁昭和 46 年 7 月 15 日判決は「医療法人は営利法人と公益法人の中間に位し、公益を目的とする事業を行う法人に該当するものというべきである」と判示した。

これらの判決から、持分の定めのある医療法人には相法 66 条 4 項が適用されないこと、持分の定めのない医療法人には相法 66 条 4 項が適用されること、医療法人が営利法人と公益法人の中間的な法人と認識されていることが確認できた。

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、相法 66 条 4 項の対象が「持分の定めのない法人」とされた。また、公益法人制度改革で曖昧であった営利性、公益性などの概念が整理された。

2 つ目の争点については、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。「不当に減少する結果」の判定は、つまりは法人が私的に支配されているかどうかの判定となる。

裁判では、昭和 39 年通達の要件に基づき判断され、財団医療法人に相法 66 条 4 項が適用される判決が連続して出されることとなった。

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 年通達の内容は相令 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。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、納税者も課税庁も判断に迷うことが指摘されている。しかし、それは私的に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る。

第 3 章では、持分の定めのある医療法人の出資持分の払戻し額について考察を行った。

財団医療法人に相法 66 条 4 項が適用されてから、財団医療法人の設立は減り、持分の定めのある医療法人が増加した。所得税率と法人税率の差の恩恵を受けるために法人化したものが多いと考えられる。昭和 60 年の第一次医療法改正において、医師が一人であっても医療法人が設立できる一人医師医療法人制度が創設され、一人医師の持分の定めのある医療法人が急増する要因となった。

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、配当が禁止されている医療法人では、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。退社時点での増加した時価による純資産を基礎にした出資持分を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も出てくる。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。

医療法人のモデル定款では、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しているが、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」の対立が存在しており、行政解釈や多くの下級審判決では「出資額割合説」による理解を示していた。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。この対立は換言すれば、持分の定めのある医療法人の性質が、営利であるのか、非営利であるのかの対立でもある。

最高裁 22 年 4 月 8 日判決は、「出資額説」に立脚した原審の判決を覆し、「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。また、最高裁において、持分の定めのある医療法人の性質が、配当制限付きではあるが、営利であることが示された。

厚生労働省は、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、出資額限度法人制度の導入を検討し、出資額を限度とする払い戻しをするという定款変更を有効とする最高裁平成 15 年 6 月 27 日判決が出された。

第 4 章では、出資額限度法人の出資持分評価について考察を行った。

持分の定めのある医療法人の相続税法上の評価額は、財産評価基本通達にその評価方法が規定されていなかったため、原則として企業組合等の法人に対する出資に対する評価方法を規定した評価通達 196 に定める方法に準じて、課税時期における当該法人の純資産価額を基にして、出資の持分に応ずる価額によって評価されてきた。これは、相続税法上も私法と同様に「出資額割合説」を採用してきたことを意味している。

しかし、出資額限度法人において、私法上は定款変更により出資持分の払戻し制限の効力が認められる判決が最高裁によって示され、税法上の取扱が注目されることとなった。

平成 16 年に厚生労働省は最高裁平成 15 年 6 月 27 日判決の判断に対して国税庁に出資額限度法人の課税に関する照会を行った。

出資額限度法人での出資持分請求権は出資額に限定されることから、相続される出資持分請求権は出資額と評価されることになるが、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る。この増加につき、国税庁は、退社した社員から他の社員へのみなし贈与とする、つまり相法 9 条を適用する見解を明らかにしている。この見解の背景には、医療法上は、再度の定款変更で「出資額を限度として」という部分を、変更前の「出資額に応じて」という定めに後戻りさせることを禁じられていないことなどがある。

また、同族支配に該当しないための 4 要件を満たす場合に限り限定的に税法上もその効力を認められるが、条件があまりに厳しいため、その取扱の適用を受ける医療法人がほとんど見受けられない状況にある。

最高裁平成 22 年 7 月 16 日判決では、出資持分の払戻しは「自治的に定められる定款によってさまざまな内容となり得る余地があるものの、その変更もまた可能であって、ある一時点で定款の定めにより財産の分配が制限されたとしても、客観的にみた場合、出資社員は、再度定款変更を行うことにより、財産全体の払戻し等を求め得る潜在的可能性を有する。また、定款の定めのかんによって、当該法人の有する財産全体の評価に変動が生じないのはいくまでもない」と判示し、最高裁判決においても税法上は出資持分の払戻しに関する定款変更の効力は認められないことが示された。

第 5 章では、医療法人の公益性と営利性について考察をおこなった。

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。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 18 年に医療法人制度改革が行われた。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、改革後の新規設立は持分の定めのない医療法人が主流となった。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。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。

公益法人制度改革以前は、公益を営利と対置させて理解することが通説となっていた。これは、民法 34 条が公益法人、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。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。公益法人制度改革以後、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り、分類に穴がなくなった。新たな法人制のもとでは、営利

とは、その活動が収益を目的としていることではなく、収益活動によって得た利益の社員に対する分配が予定されていることを意味する。したがって、非営利とは、剰余金配当請求権も残余財産分配請求権もないことである。非営利法人とは持分の定めがない法人のことである。

医療法人制度改革は、当時の規制緩和論としての株式会社の参入を阻止するためのものであり、医療経営のあり方について総合的な検討が行われたわけではない。現在でも経過措置型医療人が数多く残っており、また、非営利を徹底しても私的支配されている医療法人であれば実質的には営利法人であるのと大きな相違はない。医療法人制度改革により公益性の高い医療法人として新設された社会医療法人の認定要件が、私的支配を排除する要件となっていることから、あくまでも一般の医療法人には公益性は求めず、私的支配が可能なままでの永続性の確保を目的としていることが分かる。

第6章では、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について考察を行った。

出資額限度法人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、事業継続危機の問題を根本的に解決する方法とはならない。そのため、厚生労働省は出資額限度法人制度に代わる事業継続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た。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。まさに医療法人制度創設時に厚生省が民間の医療施設に与えようとした恩恵と同じである。しかし、医療法人が私的に支配されている場合には移行に際し、相法9条と相法66条4項の適用のリスクがある。そこで、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防止規定を適用除外としたのである。私的支配された医療法人が租税回避行為を行うことを容認する規定は、個人事業や他の法人との課税の公平が保たれない状況を生み出している。

医療法人に対して、医療という事業の性質にかかわらず租税回避防止規定が適用されることは過去の判例からも明らかであり、持分の定めのある医療法人の大部分が個人開業医とさして変わらない一人医師医療法人である。また、医療法人制度改革の非営利性の徹底の目的が株式会社参入の防止であることを鑑みれば、移行に際して租税回避防止規定を適用除外する理由はないと思われる。

第7章では、一般社団法人等を利用した租税回避の防止規定について考察を行った。

一般社団法人等は、会社法の会社等と異なり出資持分がないことから、それを利用して、相続税の負担を回避しようとする動きがみられるようになってきた。すなわち、株式会社であれば、法人が保有する財産は株式の評価額に反映され、株主が死亡した場合には株式の相続に対し相続税が課されるのに対し、一般社団法人等については、持分が存在せず、法人が保有する財産が個人の財産に反映されることがないため、理事や社員を同族関係者で占めること等により法人を私的に支配し、個人が実質的にその法人の財産を保有してい

ると認められるような場合でも、個人間の財産移転を前提とする相続税においては、半永久的に課税対象にならないことになる。

この租税回避を防止するために一族で実質的な支配を維持している法人に対し、支配力の承継を通じた実質的な財産移転があったものとして課税する規定相法66条の2が創設された。具体的には、一般社団法人等の理事が死亡した場合において、その一般社団法人等が私的支配の要件を満たす法人である場合には、その死亡の時ににおける一般社団法人等の純資産額を、その時ににおける同族理事の数に1を加えた数で除した金額を、遺贈により取得したものとみなし、その一般社団法人等に相続税を課税するというものである。

この規定の問題点は、課税の時期、納税義務者、課税財産の範囲などあらゆることが擬制されている点である。本来は慎重に扱うべきであるみなし規定を複数使用し、財産の移転がないにもかかわらず相続税等を課税している。この規定は課税要件明確主義に抵触する恐れがあると思われる。

第8章では、持分の定めのない医療法人への相法9条の適用について考察を行った。

医療法人制度改革後、医療法人の新規設立の主流となった非営利性の徹底された持分の定めのない医療法人であるが、持分の概念がないため、事業承継の際に相続税等が課税されることはない。他方で、社員や役員についての制約はなく、同族関係者が社員や役員の大多数を占めることにより、法人を私的支配することが懸念されている。それは相続税等の租税回避とも判断されかねない状況である。

しかし、現状では、同族関係者に支配された持分の定めのない医療法人において、支配権を移転することにより事業の承継を行うことに対して、相続税等は課税されていない。そこで同族支配された持分の定めのない医療法人における支配権の移転について、相法9条の適用が可能であるか否かについて検討を行う。

検討の順序として、まず、最初に、相法9条の趣旨、適用要件の確認を行い、その上で、一般的には同族会社が適用の対象と考えられている相法9条の、持分の定めのある医療法人への適用に関する国税庁及び裁判所の見解を確認した。さらに、平成16年厚生労働省照会という形で明らかにした持分の定めのある医療法人の一類型である出資額限度法人への相法9条適用の要件である同族支配要件を確認した。

次に、持分の定めのある医療法人に相法9条が適用された2つの判例（横浜地裁平成18年2月22日判決、広島高裁平成28年7月27日判決）を用いて、公益的な性質を持つ医療法人に相法9条を適用することに問題がないか、厚生労働省照会で示された同族支配要件は裁判においてどのような意義を持つと判断されたかについて確認した。

次に、医療法人の支配権に課税するとなると支配権の評価が問題となるが、参考となる持分として、株式会社を取り上げた。株式会社では出資と議決権が不可分であるのに対して、医療法人では出資持分と議決権が分離していることを確認し、医療法人の支配権には出資持分と切り離された財産的価値があることを検証した。

そして、出資持分の概念のない、同族支配された持分の定めのない医療法人において、

社員の入退社時に、支配権の移転により、相法 9 条が適用されることを検証した。

最後に、第 1 章から第 8 章の考察から私見を述べる。

第 1 に、厚生労働省が医療法人を保護する理由であるが、まず、医療が国民にとってこれからも永続的に必要な事業であることは疑いのない事実である。厚生労働省は医療の永続性を確保する必要がある。他方、医療法 7 条では、営利を目的として、病院、診療所又は助産所を開設しようとする者に対しては、許可を与えないことができることを規定している。この規定が、医療が非営利を原則とする根拠である。個人事業を考えた場合に二つの問題が発生する。一つ目が、相続が発生した場合に、相続税を課せられて事業を永続的に行うことが困難な状況が発生する可能性がある。二つ目が、個人事業においては家事と事業の境界があいまいである場合が多いが、非営利性が担保できるかである。持分の定めのない法人であれば、配当や残余財産の分配を禁止することで非営利を担保しつつ、持分の概念がないため相続税を課されることがない。これが、厚生労働省が医療法人を保護する一番の理由であろう。ただし、医療法人制度創設当初と現在の「営利を目的としない」では意味内容が変化しており、医療が現在の意味における非営利である必要があるのかについては検討が必要であろう。

第 2 に、医療の永続性と課税の公平はどちらが優先されるべきであるかであるが、これはどちらも守られるべきものであるといえる。しかし、医療法人の永続性と課税の公平の比較であれば、課税の公平が優先されるべきであるといえるであろう。医療法人の永続性は医療の永続性を達成するための手段であり、目的ではない。医療法人の永続性を実現するために課税の公平が維持できないのであれば、医療の永続性はほかの方法によって達成されるべきであろう。

第 3 に、相法 66 条 4 項、相法 9 条には、それぞれどのような役割があるのかであるが、医療法人における租税回避の方法は大きく 3 パターンになる。

1 つ目は、私的支配している持分の定めのない医療法人へ資産を移転することにより、その法人をビークルとして相続税等を課されることなく相続人等に資産を移転する租税回避である。財団医療法人の設立、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などが該当する。この租税回避には相法 66 条 4 項が適用される。

2 つ目は、同族支配している持分の定めのある医療法人で、出資持分を放棄することなどにより、相続税等を課されることなく他の持分権者に出資持分を移転する租税回避である。出資額限度法人制度、跛行増資などが該当する。この租税回避には相法 9 条が適用される。

3 つ目は、持分の定めのない医療法人を私的支配し続けることにより、実質的には個人が資産を保有している状況にあるにもかかわらず、半永久的に相続税等が課されることがない租税回避である。財団医療法人の設立、持分の定めのない医療法人の設立、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該当する。この租税回避には租税回避防止規定が適用されていない。一般社団法人等における同様の租税回避に関して

は相法 66 条の 2 が適用されるが、医療法人は相法 66 条の 2 の適用対象となっていない。また、相法 66 条の 2 の規定自体にも問題がある。本論文により、社員の入退社時の支配権の移転について相法 9 条が適用されるべきであることを確認したが、支配権の評価方法は定まっておらず、適用に至っていない。早急な対応が望まれる。

第 4 に、課税の公平の実現に最も適した医療法人の形態はどの形態であるのかであるが、社会医療法人のように私的支配を排除した公益性の高い医療法人であれば、持分の定めのない社団医療法人が適していると思われる。出資持分がないので、出資持分払い戻しの問題も、高額な相続税の負担もなく、法人の財産を私的に支配されることもない。医療の継続性の実現にも課税の公平の実現にももっとも適していると考えられる。他方、私的支配を前提とするのであれば、出資持分と議決権が分離している財団法人、社団法人は租税回避の可能性が高まるため、採用されるべきではないと考えられる。医療という事業が一般の事業よりも、人的資源に頼る部分が多い点を考慮すると、出資持分と議決権は一体であるが、社員 1 人 1 議決権である合同会社が適していると考ええる。

本論文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

- 青木恵一（2010）「医療法人の出資持分評価と額面増資に対する贈与税課税」『税理』53 巻 13 号。
- 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 819 号。
- 安部勝一（2003）「医療法人への出資持分払戻請求事件（いわゆる八王子判決）から課税関係を考察する。」『税研』107 号。
- （2005）「医療法人が出資額限度法人に移行した場合の課税関係を考察する」『税研』114 号。
- （2008）「医療法人の限度額増資による経済的利益と贈与税の課税関係」『税経通信』63 巻 11 号。
- （2011）「社団たる医療法人の出資持分の評価」『税経通信』66 巻 4 号。
- （2011）「社員の死亡退社に係る医療法人の出資金返還請求額」『税経通信』66 巻 12 号。
- 飯淵健司（2010）「社団たる医療法人がその存続中に退社した社員に対して出資金を返還すべき場合の返還額」『別冊判例タイムズ』29 号。
- 池本征男（2011）「社団医療法人の出資は、運用財産及び基本財産の合計額を基礎として評価することに合理性があるとされた事例」『国税速報』6143 号。
- 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。
- 伊藤義一・土屋栄悦（2011）「医療法人の跛行増資があった場合における出資持分の評価について」『TKC 税研情報』20 巻 3 号。
- 医療政策ヒストリー座談会録（2017）「第 1 回『1985（昭和 60）年第一次医療法改正』」『医療と社会』26 巻 4 号。
- （2022）「第 8 回『2006（平成 18）年医療提供体制改革』」『医療と社会』32 巻 2 号。
- 岩原紳作（2013）『会社法コンメンタール 7-機関（1）』（商事法務）。
- 内田 貴（2008）『民法Ⅰ 第 4 版 総則・物権総論』（東京大学出版会）。
- 浦東久男（2015）「租税回避と個別的否認規定」岡村忠生『租税回避研究の展開と課題』74 頁（ミネルヴァ書房）。
- 江頭憲治郎（2011）「支配権プレミアムとマイノリティ・ディスカウント」『変革期の企業法』（商事法務）。
- （2021）『株式会社法 第 8 版』（有斐閣）。
- 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）。

- 大隅健一郎・今井宏（1991）『会社法論 上巻[第三版]』（有斐閣）。
- 尾上選哉（2022）『非営利法人の税務論点』（中央経済社）。
- 風岡範哉（2022）「株式鑑定は時価となり得るか（上）」『税理』65巻14号。
- 金子 宏（2010）「市民と租税」『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣）。
- （2021）『租税法 第24版』（弘文堂）。
- 鹿野菜穂子（2011）「医療法人の定款における退社時出資金返還規定の解釈」『私法判例リマックス』43号。
- 川田 剛（2015）「一般社団法人・財団法人を利用した相続対策をどう考えるか」税経通信70号。
- 神作裕之（2007）「一般社団法人と会社-営利性と非営利性」『ジュリスト』1328号。
- 規制改革・民間開放推進会議（2004）「規制改革・民間開放の推進委関する第1次答申-官製市場の民間開放による『民主導の経済社会の実現』-」
- 北野弘久（1963）「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か-」『シュトイエル』14号。
- （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）。
- （1972）「医療法人と相続税法66条4項」『判例評論』158号。
- （2005）「医療法人の出資額払戻しの評価」『税経新報』526号。
- 清永敬次（1995）『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房）。
- 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。
- （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-3(完)-」税法学142号。
- 国京則幸（2006）「医療法人に途中入会した社員の持分払戻請求権」『別冊ジュリスト』183号。
- 倉地真寿美（2011年）「医療法人の定款に当該法人の解散時にはその残余財産を払込出資額に応じて返還を請求することができる旨の規定の解釈」『別冊判例タイムズ』32号。
- 厚生労働省「第1回医業経営の非営利性等に関する検討会議事録（2003）」
<https://www.mhlw.go.jp/shingi/2003/10/txt/s1017-1.txt>、最終確認日2023年10月17日）。
- （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～」
<https://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/kentoukai/9kai/5.pdf>、最終確認日2023年10月17日）。

- 「種別医療法人数の年次推移（令和 5 年 3 月 31 日現在）」
（<https://www.mhlw.go.jp/content/10800000/001113934.pdf>、最終確認日
2023 年 10 月 11 日）。
- 厚生労働省医政局「出資持分のない医療法人への円滑な移行マニュアル（2011）」 委託
先：株式会社川原経営総合センター
（[https://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/
dl/houkokusho_shusshi_07.pdf](https://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/dl/houkokusho_shusshi_07.pdf)、最終確認日 2023 年 10 月 17 日）。
- 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』
（[https://www.mhlw.go.jp/content/10800000/0009402
29.pdf](https://www.mhlw.go.jp/content/10800000/000940229.pdf)、最終確認日 2023 年 10 月 17 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/10800000/0010166
68.pdf](https://www.mhlw.go.jp/content/10800000/001016668.pdf)、最終確認日 2023 年 12 月 7 日）。
- 後藤元伸（2011 年）「医療法人の定款に当該法人の解散時にはその残余財産を払込出資額
に応じて分配する旨の規定がある場合における、同定款中の退社した社員はそ
の出資額に応じて返還を請求することができる旨の解釈」『民商法雑誌』143 卷
3 号。
- 小林俊明（2010）「出資時の出資額を返還すれば足りるとした医療法人の持分払戻請求事
件」『ビジネス法務』10 卷 4 号。
- 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 卷 6 号。
- 榮田悟志（2018）「取引相場のない株式の評価における課題～支配権プレミアム及び非流動
性ディスカウントを考慮すべき場合とその超過方法を中心として～」『税経通信』
73 卷 9 号。
- 佐藤香織（2011）「医療法人が社員退社時の出資の払戻し等の対象を当該法人の一部の財産
に限定する旨を定款で定めている場合に、贈与税の課税にあたり当該法人の財
産全体を基礎として当該出資を評価することに合理性があるとされた事例」『税
経通信』66 卷 4 号。
- 佐藤雄一郎（2011 年）「社団医療法人の社員の退社に際しての出資金返還額は、拋出額で
はなく、退社時の資産総額に対する拋出割合によって算定するとされた事例」
『年報医事法学』26 号。
- 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。
- （2008）「医療法人の跛行増資に対するみなし贈与課税の適否」『TKC 税研情報』
17 卷 5 号。

- (2011)「医療法人の出資の評価と跛行増資に対するみなし贈与課税」『TKC 税研情報』19 巻 6 号。
- (2011)「医療法人の出資の評価と跛行増資に対するみなし贈与課税」『税研』155 号。
- (2013)「持分あり医療法人に対する課税の現状と課題(上)」『税理』56 巻 8 号。
- (2023)「傍流の正論～税歴 60 年の教え 第 55 回/医は仁術か算術か?」『税のしるべ』令和 5 年 5 月 22 日号。
- 品川芳宣・成清紘介 (2019)『医療法人の法律・会計・税務』(野村資産承継研究所)。
- 品川芳宣・緑川正博 (2005)『徹底解明/相続税財産評価の理論と実践』(ぎょうせい)。
- 篠原芳雄 (1950)「改正相続税法の展望」『税経通信増刊号 シャープ勧告に基づく改正税法の解説』(税務経理協会)。
- 司馬えんに (2014)「持分の定めのある社団医療法人の出資持分の評価」『税研』178 号。
- 柴田義明 (2013 年)「医療法人の定款に当該法人の解散時にはその残余財産を払込出資額に応じて分配する旨の規定がある場合における、同定款中の退社した社員はその出資額に応じて返還を請求することができる旨の規定の解釈」『ジュリスト』1451 号。
- 渋谷雅弘 (2004)「ドイツにおける相続税・贈与税の現状」日本税務研究センター編『世界における相続税法の現状』『日税研論集』56 号(日本税務研究センター)。
- (2007)「無議決権株式を用いた事業承継のプランニング」『税務事例研究』(日本税務研究センター)。
- 下條進一郎 (1950)「改正相続税法詳解」『財政経済弘報』182 号。
- 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)。
- 白崎浅吉 (1963)「相続税法六六条四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。
- 鈴木克己 (2018)『医療法実務必携-条文別に医療法人関係法例を整理-』(税務経理協会)。
- 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。
- (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。
- 関 俊彦 (1983)「出資持分、株式等の評価」『租税判例百選 第 2 版』、117 頁。
- 千田善造 (2013)「持分の定めのある社団医療法人の出資の評価」『税理』56 巻 14 号。
- 高野幸大 (2004)「イギリスにおける相続税・贈与税の現状」日本税務研究センター編『世界における相続税法の現状』『日税研論集』56 号(日本税務研究センター)。
- 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。
- (2011)「社団医療法人の出資評価における定款の意義」『民商法雑誌』144 巻 2 号。
- 武田昌輔 (加除式)『DHC コンメンタル法人税法』(第一法規)。

- (加除式)『DHC コンメンタール相続税法』(第一法規)。
- 田中 治 (2015)「租税回避否認の意義と要件」岡村忠生『租税回避研究の展開と課題』(ミネルヴァ書房)。
- 田辺安夫 (1992)「医療法人と相続税-相続税法六六条四項の意義-」金子宏ほか編『租税判例百選 (第3版)』。
- 谷口勢津夫 (2014)『租税回避論—税法の解釈適用と租税回避の試み—』(清文社)。
- 出川 洋 (2009)「出資持分の評価に対する高裁逆転判決～定款による医療法人の自治は出資持分の評価のうえで尊重されるべきか」『旬刊速報税理』27 卷 36 号。
- 東京新聞 TOKYOWeb (2003)「武見敬三氏が厚労大臣に 医師会『お抱え議員』 献金 900 万円」2023 年 9 月 14 日。(https://www.tokyo-np.co.jp/article/277327 最終確認日 2023 年 12 月 10 日)。
- 中尾隼大 (2017)「一般社団法人を利用した租税回避スキームに関する試論」『第 40 回日税研究賞入選論文集』。
- 中里 実 (1979)「相続財産評価方法-出資持分の定めのある社団たる医療法人に対する持分の価額は純資産価額を基として評価するのが合理的であるとされた事例」『自治研究』55 卷 12 号。
- 長島 弘 (2012)「みなし贈与/社団たる医療法人の出資持分の評価」『租税訴訟』5 号。
- (2016)「相続後に持分の定めのない社団医療法人に移行した医療法人の相続時の出資持分評価」『税務事例』48 卷 10 号 32。
- (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 卷。
- (2021)「相続後売却した株式につき支配権プレミアム分を加えた評価額にすべきとして、評価通達による金額が否定された裁決例」『税務事例』53 卷 7 号。
- 成生憲治 (2017)「医療法人制度改革の背景と狙い」税理 60 卷 13 号。
- 西内康人 (2010 年)「医療法人における出資金返還条項の解釈」『判例セレクト 2010[I]』。
- 日本医師会 (2010)「平成 23 年度 医療に関する税制に対する意見」。
- 日本医師会 (2017)「平成 30 年度 医療に関する税制要望」。
- 日本医師会医業税制検討委員会 (2018)『『医療における税制上の諸課題およびあるべき税制』について 医業税制検討委員会答申 (要旨)』。
- 橋本守次 (2009)「医療法人の跛行増資による出資持分の評価について」『月刊税務事例』40 卷 11 号。
- (2011)「医療法人の跛行増資による出資持分の評価に係る最高裁判決と問題点」『月刊税務事例』42 卷 12 号。
- 服部栄三 (1958)「報告二 社員権論」『私法』20 号。
- 馬場宣昭 (1980)「社団たる医療法人に対する出資持分を相続財産として評価する際の基準」『税務弘報』28 卷 1 号。
- 林隆一 (2016)「社団たる医療法人の出資持分の評価について」『税法学』575 号。

- 東日本税理士法人編（2007）「Q&A 一人医師医療法人のすべて 第9版」（中央経済社）。
- 菱田政宏（1960）『株主の議決権行使と会社支配』（酒井書店）。
- 平川雄士（2010）「社団医療法人の出資持分の評価が定款規程との関係で争われた事例」『ジュリスト』1413号。
- 平松慎矢（2016）「社団法人の活用法の本当のところ」税務弘報64巻8号。
- 広瀬 正「（1983）「医療法人と相続税-相続税法六六条四項の意義-」金子宏編『租税判例百選（第二版）』。
- 二又大樹（2015）「一般社団法人を利用した相続対策と課税リスク」税経通信70号。
- 増田英敏（2000）「課税における“みなし行為”と租税法律主義～みなし課税がかかえる課題を中心に～」『税』55巻10号。
- 松嶋康尚（2005）「医療法人の出資持分払戻請求権の算定の基礎となる資産の評価方法」『税務事例』37巻8号。
- 松田貴司（2023）『財産評価基本通達逐条解説』（大蔵財務協会）。
- 水野忠恒（2008）「医療法人の公益性と増資にかかる課税」『税務大学校論叢四十周年記念論文集』。
- 南 繁樹（2011）「社団医療法人の跛行増資に対するみなし贈与課税処分に関し、出資持分の評価が問題とされた事例」山田二郎、大塚一郎 編『租税法判例実務解説（判例実務解説シリーズ）』（信山社）。
- 宮本十至子（2012）「持分の定めがある社団医療法人の出資持分の評価とみなし贈与課税」『新・判例 Watch』10号。
- 宮脇義男（2007）「相続税・贈与税のあり方について - 新たな非営利法人制度を素材として - 」『税大論叢』56号。
- （2008）「相続税の課税方式に関する一考察」税大論叢57号。
- 森 稔樹（2009）「社団たる医療法人の出資持分の評価について、相続税法9条にいう『著しく低い価額の対価』に該当しないとされた事例」『速報判例解説 法学セミナー増刊』4号。
- 八ツ尾順一（2009）「実質課税原則における『みなし規定』の法理と類型」『税理』52巻14号
- （2014）「一般社団法人（特集 事業承継を成功に導くビークルの活用の着眼点）」税務弘報62巻13号。
- （2017）『租税回避の事例研究～具体的事例から否認の限界を考える 七訂版』（清文社）。
- 山田二郎（1983）「課税要件明確主義」『租税判例百選－重要判例の集大成－』。
- 山田創一（2008）「医療法人における退社社員の出資の払戻請求権」『専修ロージャーナル』3号。
- （2009）「医療法人における退社社員の出資の払戻請求権」『金融・商事判例』1310

号。

—— (2011 年)「医療法人における退社社員の出資の払戻請求権-医療法人愛全会訴訟
最高裁判決を素材として-」『専修ロージャーナル』6 号。

山野目章夫 (2011 年)「退社した社員への出資額に応じた返還を定める医療法人の定款の
解釈」『ジュリスト』1420 号。

山本裕子 (1998)「医療法人に途中入会した社員の出資持分の払戻額の算定方法」『ジュリ
スト』1137 号。

吉村典久 (2011)「ドイツにおける相続税の歴史-外国の遺産取得税 (ドイツ) -」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』61 号 (日本税務
研究センター)。

通達等

—— 「医療法の一部改正について」昭和 60 年 12 月 27 日発医健政第 112 号。

厚生労働省医政局長「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 (照会)」(平成 16 年 6 月 8 日付医政発第 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。

—— 「いわゆる『出資額限度法人』について」(平成 24 年 3 月 30 日医政発
0330 第 26 号)。

—— 「社会医療法人の認定について」平成 26 年 3 月 31 日医政発 0331 第
27 号。

厚生労働省医政局医療経営支援課長通知「持分の定めのない医療法人への移行に関する計
画の認定制度について」平成 29 年 9 月 29 日医政支発 0929 第 1
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)

—— 「相続等により取得した種類株式の評価について」(平成 19 年 2 月 19 日付

平成 19・02・07 中庁第 1 号に対する回答)」(平成 19 年 2 月 26 日付課審
6-1、課評 2-5、課資 2-3)。

国税庁長官通達「医療法人等に対する相続税等の課税について」(昭和 28 年 12 月 25 日直
資 141)。

————「相続税法基本通達等の一部改正について(法令解釈通達)」(平成 30 年 7
月 3 日付課資 2-9 改正)。

第 7 回国会参議院厚生委員会会議録第 24 号(昭和 25 年 4 月 4 日)。

中小企業庁事業環境部長「相続税等により取得した種類株式の評価について(照会)」(平
成 19 年 2 月 19 日付平成 19・02・07 中庁第 1 号)。