

社団たる医療法人の出資持分の評価

第 25 回 2009 年（平成 21 年）1 月 30 日

発表 安田 京子

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

MJS 租税判例研究会

平成 21 年 1 月 30 日

発表 安 田 京 子

社団たる医療法人の出資持分の評価

〔 横浜地裁平成 18 年 2 月 22 日判決 (T A I N S Z 888-1329) 棄却
東京高裁平成 20 年 3 月 27 日判決 (T A I N S Z 888-1339) 原判決取消し
(上告中) 〕

一. 事案の概要

本件は、原告らが、医療法人H会（以下「本件法人」という。）の増資に伴い出資したところ、課税庁が、財産評価基本通達中医療法人の出資の評価に関する規定を適用して本件出資当時の本件法人の出資 1 口当たりの評価額を算定した上、原告らが出資して本件法人の出資口数を取得したことが相続税法（平成 19 年法律第 6 号による改正前のもの）第 9 条所定の「著しく低い価額の対価で利益を受けた場合」に該当するとして、同条に基づき、各原告に対しそれぞれ平成 10 年分贈与税決定処分及び無申告加算税賦課決定処分をしたため、原告らが、課税庁に対し、その取消しを請求した事案である。

1. 争点

持分の定めのある医療法人の増資に伴い出資した、本件出資の評価額につき、「医療法人の出資の評価」通達を適用して算定した上での、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」に該当するか否か。

具体的には、一般論ではない出資持分の評価額につき、新定款にしたがって運用財産のみに基づいて純資産価額方式により評価すべきか、基本財産を含む全財産を対象として算定すべきか、である。

2. 事実

【 関係図 】



【 課税処分の経緯 】

- 昭和30年12月7日 本件(医療)法人設立
(持分の定めのある医療法人、「I 病院」と「福祉ホームJ」の運営主体)
- 昭和45年5月12日 原告Aは創業者Gの長女原告Bと婚姻
- 昭和63年5月17日 原告AはGから出資10口を譲り受け
(1口1149万7118円 代金1億1497万1180円)
- 昭和63年6月26日 原告Aは理事長就任
- 平成9年5月24日 定時社員総会で定款変更可決
平成9年8月6日 神奈川県知事へ定款変更を申請
平成9年8月13日 定款変更認可 → 「新定款」
- 平成10年3月31日 本件法人の従業員数255名
本件出資口数110口のうち、原告Aは12口、Gが98口
- 平成10年5月30日 定時社員総会で本件増資を可決
平成10年6月9日 出資金払い込み

【増資の内容】

氏名	増資前出資口数	増資後出資口数	増資1口当たり	増資出資金額
G	98	98		
原告A	12	(増加23)35	5万円	115万円
原告B	0	(増加23)23	5万円	115万円
原告C	0	(増加22)22	5万円	110万円
原告D	0	(増加22)22	5万円	110万円
計	110	200		

* * * * * 平成10年分贈与税無申告

- 平成13年6月1日 贈与税決定処分及び無申告加算税賦課処分
(当該出資を著しく低い価額で引き受け、利益を受けた)

【課税処分の内容】

氏名	課税価格	本税	加算税	合計額
原告A	4934万8575円	2578万6200円	386万7000円	2965万3200円
原告B	8610万4755円	4967万7600円	745万0500円	5712万8100円
原告C	8236万1070円	4724万4600円	708万6000円	5433万0600円
原告D	8236万1070円	4724万4600円	708万6000円	5433万0600円

〔 本件法人の増資前出資1口当たりの評価額 6,856,700円(類似業種比準価額)
本件法人の増資後出資1口当たりの評価額 3,793,685円 〕

- 平成13年7月31日 異議申し立て → 棄却決定
平成13年11月27日 審査請求 → 棄却裁決

↓
本訴へ

【 旧定款と新定款の抜粋比較 】

	旧定款(抜粋)	新定款(抜粋)
(12条) 退社社員への払い戻し	出資額に応じて払戻請求できる	退社時の本社の 運用財産 を出資額に応じて払戻請求できる
(18条) 払戻し請求の支弁	1年以内に先ず運用財産から支弁、 不足は、基本財産から支弁する	1年以内に支弁する
(25条) 剰余金	基本財産に編入、若しくは積立金とする	基本財産に編入、若しくは積立金とし、 配当してはならない。
(46条) 解散時残余財産の帰属	医療法55条1項4号、 5号 、6号を除き、総社員の三分の二以上の同意、かつ、 県知事の許可を得て、出資額に応じて社員に帰属する	医療法55条1項4号、6号を除き、 社員総会の決議により県知事許可を得て、帰属先を定め、基本財産は国・地方団体に帰属し、運用財産は同様手続で出資額に応じて社員に配分する
(49条) 定款変更		12条、25条、46条の規定の 変更はできないものとする 但し、医療法等関係法規の改正、医療制度等の変更があり、これら条項が違反ないし矛盾する場合は、この限りでない

3. 法令の定め

【相続税法】抜粋

9 条（贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合—その他の利益の享受）

・・・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、当該利益を受けたときにおける当該利益の価額に相当する金額（対価の支払いがあった場合には、その価額を控除した金額）を当該利益を受けさせた者から贈与（当該行為が遺言によりなされた場合は遺贈）による取得したものとみなす。

22 条（評価の原則）

この章で特別の定めのあるものを除くほか、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り、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。

【財産評価基本通達】 抜粋

194-2 (医療法人の出資の評価)

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分》の本文、179《取引相場のない株式の評価の原則》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《新株引受権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《株式保有特定会社の株式の評価》から 189-3《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》(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 189-4《開業前又は休業中の会社の株式の評価》から 192《新株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。

【医療法（平成18年法律第84号による改正前のもの）】 抜粋

第44条

第1項 医療法人は、都道府県知事の認可を受けなければ、これを設立することができない。

第2項 医療法人を設立しようとする者は、定款又は寄附行為をもって、少なくとも次に掲げる事項を定めなければならない。

第5号 資産及び会計に関する規定

第6号 役員に関する規定

第7号 社団たる医療法人にあつては、社員たる資格の得喪に関する規定

第8号 解散に関する規定

第54条

医療法人は、剰余金の配当をしてはならない。

第55条

第1項 社団たる医療法人は、次の事由によつて解散する。

第4号 他の医療法人との合併

第5号 社員の欠亡

第6号 破産手続開始の決定

第7号 設立認可の取消し

第56条

第1項 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、定款又は寄附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。

第2項 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。

4. 当事者の主張

－出資持分の評価額を中心に－

【納税者の主張】

－出資持分の払戻しが運用財産に限られている－

- (1) 出資持分の評価について、新定款では本件法人の資産を基本財産と運用財産に区分し、出資持分の払い戻しが運用財産に限られていることから、新定款の下で出資の払戻しを請求すれば、運用財産を基にした額しか払戻しを受けることができない。したがって、新定款に従って、運用財産を基に純資産価額方式（本件出資時点での運用財産はほぼ16億円の赤字と主張。）により行うべきである。
- (2) 新定款上の12条（退社社員への払戻し）や46条（残余財産の帰属）の規定について、その変更を禁止する規定（49条）があり、今後変更されることはないし、変更した定款が認可されることもない。

－評価通達によることの誤り－

- (3) 評価通達が尊重されるのは、その内容が法令適合し合理的なものであることが必要であって、これらが欠ける場合に当該通達に依拠することは許されない。したがって、持分の定めのある医療法人の出資持分の評価が、同法人のもつ非営利性、公共性、公益性、永続性等の性質に照らして、どうして営利性を特色とする株式会社の取引相場のない株式評価に準じて評価し得るのかが合理的に説明されなければならないが、説得力のある説明がない。
- (4) 本件増資に伴う出資持分の評価を評価通達によることについては合理的な理由が必要であり、合理的理由もないのに同通達を適用することは租税法律主義に反する。

【課税庁の主張（控訴審）】

- (1) 医療法人における基本財産と運用財産の区分に客観的、合理的な基準はない。
- (2) 医療法人は、理事会及び社員総会の議決で上記の区分を変更することが可能である。いったん基本財産として区分された資産であっても、医療法人の判断で、将来運用財産に変更される可能性が十分に考えられるのであり、運用財産に変更した上で換価処分することが可能である。

平成19年4月1日より前に設立した医療法人は、解散時の基本財産の帰属先を変更することが可能であり、課税時期において、基本財産が国又は地方公共団体に帰属することが確定したものであるとはいえない。

したがって、医療法人の出資の価額の算定上、基本財産として管理されている財産

が存在することは、客観的交換価値を測定する上で考慮すべき要素には当たらず、本件法人の出資の時価は、本件法人の基本財産を含む全財産を対象として算定すべきである。

なお、運用財産のみに基づいて純資産価額方式により出資の価額を評価することとなれば、意図的な租税回避を容認する結果になりかねない。

- (3) 以上のとおり、運用財産のみに基づいて純資産価額方式により評価した本件法人の出資の価額は相続税法第22条の時価とは認められない。

二. 裁判所の判断

	第一審の判断	控訴審の判断
(相続税法 22 条にいう時価の意義)	時価とは客観的な交換価値をいう。新定款においても、出資持分は譲渡・相続可能で、その金額に制限はなく、出資持分が交換価値を有し、運用財産のみを基に評価すべき理由はない。	時価とは、客観的な交換価値をいう。財産評価基本通達による評価の前提が、客観的事実と異なるなどの理由により、評価が客観的交換価値を上回る時には、課税処分は違法となる（最H15.6.26 判決参照 ¹ ）。
(社団医療法人の出資の評価) ・新定款 12 条及び 46 条の変更禁止規定 (49 条) ・基本財産と運用財産 ・194-2 の適用	・社団の性格に照らし、絶対的拘束力を有するとは限らないから、変更可能であり、変更は許可されると認められる。 ・現実の払戻し額が直ちに出資持分の価値となるわけではない。 ・医療法人に特質があるとしても営利企業株式と同様に評価できないとは認められず、194-2 評価は適法と認める。	* 権利の法的性質及び内容に即して評価することが必要である。 ・定款に資産・会計の定め ・国庫に帰属 ・基本財産・運用財産の明確区分 ・剰余金配当不可 * 運用財産の評価額 (20 億余円) から負債合計額 (38 億余円) を控除した額、実際の出資金額等を考慮して算定すべきで、評価額は出資金額 5 万円を上回るものでないから、被控訴人の算定は、客観的交換価値を上回る過大評価である。 * 基本財産の評価額は 24 億余円。
(本件処分の違法性)	相法 9 条みなし贈与に該当すると認め、違法はない。	相法 9 条の要件を満たさない。違法である。
(課税庁の控訴審)		本件法人の新定款の定め適用に

¹ 最高裁平成 15 年 6 月 26 日判決 (民集 57 卷 6 号 723 頁参照) では、「適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解される。」と判示している。

主張に対して)		関して個別具体的に問題視すべき事情は見出し難い。
(結論)	請求棄却	請求認容。

三. 検討

平成18年医療法改正によって、医療法人については、従来のような持分の定めのある医療法人は平成19年4月1日以降は設立できないことになっている。同日前に設立された持分の定めのあるもの（いわゆる「出資額限度法人」²⁾は、当分の間、医療法改正法附則第10条第2項に規定する医療法人（いわゆる「経過措置型医療法人」）として存続が認められる。

本件のポイントは、旧医療法時代における出資持分の定めのある医療法人の出資の評価額につき、新定款において退社や解散の場合の払戻し又は残余財産の分配が運用財産のみから行われると定められている点をどのように評価するかであろう。

【新医療法第44条第4項】 抜粋

第44条 医療法人は、都道府県知事の認可を受けなければ、これを設立することができない。

2 医療法人を設立しようとする者は、定款又は寄附行為をもつて、少なくとも次に掲げる事項を定めなければならない。

九. 解散に関する規定

4 第2項第九号に掲げる事項中に、残余財産の帰属すべき者に関する規定を設ける場合には、その者は、国若しくは地方公共団体又は医療法人その他の医療を提供する者であって厚生労働省令で定めるものの中から選定されるようにしなければならない。

第50条

4 [第44条](#)第4項の規定は、定款又は寄附行為の変更により、残余財産の帰属すべき者に関する規定を設け、又は変更する場合について準用する。

【医療法附則第10条第1項】

第10条（残余財産に関する経過措置）

1 新医療法第44条第4項の規定は、施行日以後に申請された同条第1項の認可について適用し、施行日前に申請された同項の認可については、なお従前の例による。

2 施行日前に設立された医療法人・・・については、当分の間（略）、新医療法第50条第4項の規定は適用せず、旧医療法第56条の規定は、なおその効力を有する。

²⁾ 出資額限度法人とは、「出資持分のある社団医療法人であって、その定款において、社員の退社時における出資持分払戻請求権や解散時における残余財産分配請求権の法人の財産に及ぶ範囲について、払込出資額を限度とすることを明らかにするものいう」(厚生労働医政局長通知第0330049号平成19年3月30日)。

なお、出資額限度法人が、社団医療法人で出資持分の定めのあるものへ移行（後戻り）することは、直接禁止した医療法その他関係法令上の規定は存在しないものの、適当でないとされる（同通知参照）。

1. 定款変更の効力と医療法人の出資持分払戻請求権の評価

いわゆる八王子事件が参考となる。

東京高裁平成13年2月28日判決（TAINS Z999-5046/最高裁上告不受理/確定。いわゆる八王子事件。）において、「本件定款変更は、旧定款が認めていない持ち回り決議によってされたとしても、結局のところ、被控訴人の社員全員の同意を得ていると認められるのであり、しかも、こうした定款変更は、被控訴人の中心人物であり病院の継続を願う亡甲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續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。」と判示し、持分の定めのある医療法人が、出資限度額方式への定款変更につき、その有効性を認めている。

ただし、本件は租税事件ではない。

【事案の概要】

同事件は、広大な敷地を有する医療法人が、出資者の死亡により出資持分払戻請求を受けた場合に、純資産価額方式で評価したとき、医療法人の存立が危うくなることが予想されたため、出資の払戻しを制限する（いわゆる出資限度額方式）定款変更決議（全社員同意）をして東京都への定款変更申請をして許可された。ところが、その10日後に、社員甲が死亡したため、その妻（原告・控訴人・上告人）が、請求権の額につき純資産価額方式を主張して、出資の払戻しに関する定款を「出資額限度方式」に改めたことについて、定款改正が無効か否かが争われた事案である。

2. 出資額限度法人への定款変更に係る税法上の取り扱い

一平成16年6月16日付個別通達「出資額限度法人通達」³—

旧医療法の下では、上記の八王子事件の判決が示すように、医療法人の社員が出資持分の払戻し請求をなし得る額を出資限度額とする旨の定款変更が行われた場合に、その法的効果は、私法上は有効とされた。しかし、税法では、「有効ではないと解されていた。」⁴ようである。そのために、厚生労働省と国税庁の協議の結果、「出資額限度法人通達」が発出

³ 同個別通達は、後添する「厚生労働省医政局長から国税庁課部長への照会通知」に対して、「ご照会に係る事実関係を前提とする限り、貴見のとおりで差し支えありません」と回答している。

なお、品川芳宣「医療法人の跛行増資に対するみなし贈与課税」税研141号（2008.9）92～93頁参照。

⁴ 品川上掲論文92頁。

され、本レジュメの資料としては、その「照会通知」を参照とされたい。

この取り扱いは、定款の変更によって出資限度額法人へ移行した場合には、税法上の、所定の条件を満たす限り限定的にその効力を認めるものである。

ただし、出資額限度法人の出資の評価額は、財産評価基本通達 194-2 の定めに基づき評価することされている。

【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】抜粋

(厚生労働省医政局長から国税庁課部長への照会通知・平 16.6.8 医政発 0608002)
(平 16.6.16 付け個別通達にて回答)

2.出資額限度法人の出資の評価を行う場合

相続税・贈与税の計算における出資の評価額は、通常の出資持分の定めのある医療法人と同様、財産評価基本通達(昭和39年直資第56号・直審(資)第17号)194-2の定めに基づき評価される。

*本照会通知の詳細は、後添する(四.資料2.出資額限度法人移行の課税関係)を参照されたい。

3. 本控訴審判決について

- (1) 本控訴審判決が確定すると、税法上の効力も認められ得るから、出資額限度法人通達の必要性が疑われる⁵。
- (2) 定款の再改正による租税回避があれば、脱税と同視して課税を認める立法措置で対処するのが妥当である⁶。
- (3) 本件医療法人の経営安定・永続性を求めたのであれば、定款変更して、持分の定めのないものに移行するべきであった⁷。

【 最後に 】

再度の定款変更禁止規定を前提に、本控訴審判決に賛成する。

医療法人の総数は、平成20年3月31日現在45,078医療法人であり、そのうち出資持分のある医療法人は43,638医療法人である。本件は、財産評価基本通達194-2へ影響を与

⁵ 品川前掲論文93頁参照。

⁶ 橋本守次「医療法人の跛行増資による出資持分の評価について」税務事例(2008.11)9頁参照。

⁷ 安部勝一「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(2008.10)226頁参照。

えるものであり、上告審判決が注目されるところである。

(参考資料)

【種類別医療法人数】⁸

種類別医療法人数の年次推移

年 別	医 療 法 人						特定医療法人			特別医療法人		
	総 数	財 団	社 団		一 人 医 師 医 療 法 人 (再 編)	総 数	財 団	社 団	総 数	財 団	社 団	
			総 数	持 分 有	持 分 無							
昭 和 4 5 年	2,423	336	2,087	2,007	80		89	36	53			
5 0 年	2,729	332	2,397	2,303	94		116	41	75			
5 5 年	3,296	335	2,961	2,875	86		127	47	80			
6 0 年	3,926	349	3,577	3,456	121		159	57	102			
6 1 年	4,168	342	3,826	3,697	129	179	163	57	106			
6 2 年	4,823	356	4,467	4,335	132	723	174	58	116			
6 3 年	5,915	355	5,560	5,421	139	1,557	179	58	121			
平 成 元 年	11,244	364	10,880	10,736	144	6,620	183	60	123			
2 年	14,312	366	13,946	13,796	150	9,451	187	60	127			
3 年	16,324	366	15,958	15,800	158	11,296	189	60	129			
4 年	18,414	371	18,043	17,877	166	13,205	199	60	139			
5 年	21,078	381	20,697	20,530	167	15,665	206	60	146			
6 年	22,851	381	22,470	22,294	176	17,322	210	60	150			
7 年	24,725	386	24,339	24,170	169	19,008	213	60	153			
8 年	26,726	392	26,334	26,146	188	20,812	223	63	160			
9 年	27,302	391	26,911	26,716	195	21,324	230	64	166			
1 0 年	29,192	391	28,801	28,595	206	23,112	238	64	174			
1 1 年	30,956	398	30,558	30,334	224	24,770	248	64	184			
1 2 年	32,708	399	32,309	32,067	242	26,045	267	65	202	8	2	6
1 3 年	34,272	401	33,871	33,593	278	27,504	299	65	234	18	3	15
1 4 年	35,795	399	35,396	35,088	308	28,967	325	67	258	24	5	19
1 5 年	37,306	403	36,903	36,581	322	30,331	356	71	285	29	7	22
1 6 年	38,754	403	38,351	37,977	374	31,664	362	67	295	35	7	28
1 7 年	40,030	392	39,638	39,257	381	33,057	374	63	311	47	8	39
1 8 年	41,720	396	41,324	40,914	410	34,602	395	63	332	61	10	51
1 9 年	44,027	400	43,627	43,203	424	36,973	407	64	343	79	10	69
2 0 年	45,078	406	44,672	43,638	1,034	37,533	412	64	348	80	10	70

注：平成8年までは年末現在数、9年以降は3月31日現在数である。

資料：厚生労働省調べ

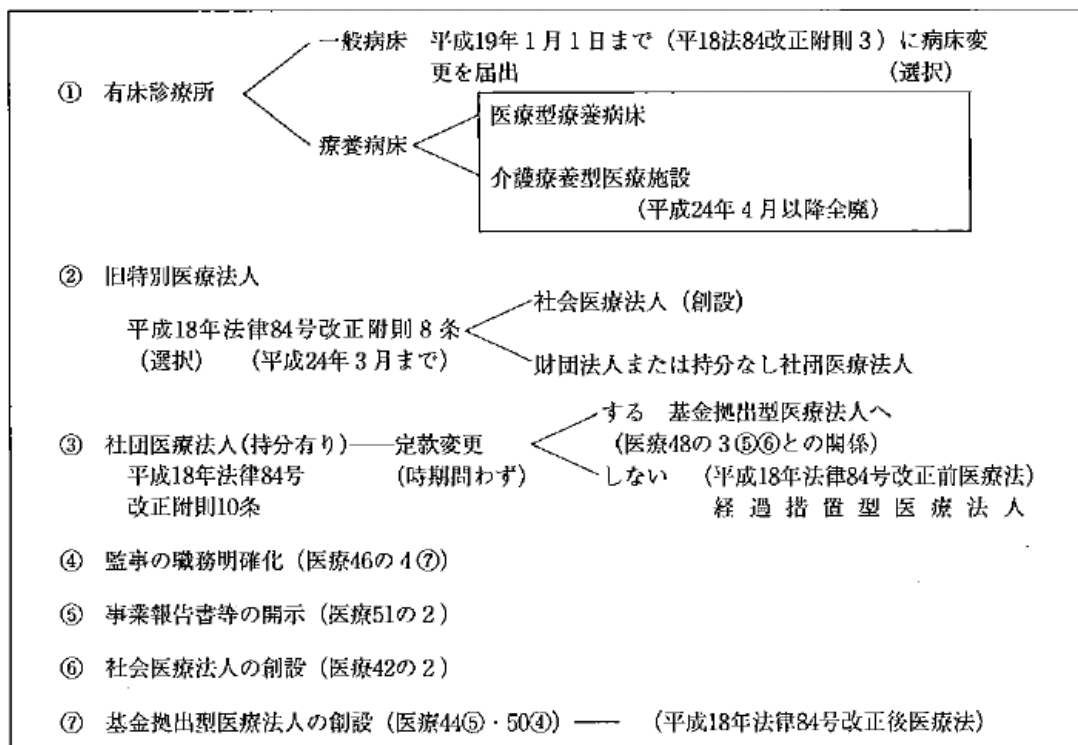
⁸ <http://www.mhlw.go.jp/topics/bukvoku/isei/igyou/midashi.html> 参照。

四. 資料

1. 医療法概要⁹

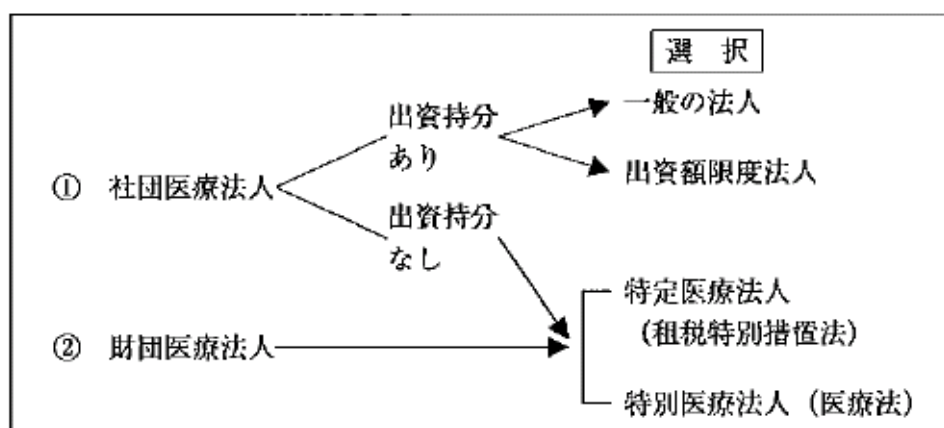
(1) 新医療法（平成18年6月14日可決成立）の医療法人改正に係る事項のまとめ

<医療法人改正のまとめ>



(2) 医療法人の種類

<平成18年改正前医療法の医療法人形態>



⁹ 業種別税務会計実務研究会編集『業種別税務・会計実務処理マニュアル』「第8章医療」新日本法規（平成19年6月）931頁以下参照。

(3) 平成18年改正前医療法の医療法人の形態

＜医療法人の形態について＞

	財団法人	特定医療法人	旧特別医療法人	社会医療法人	社団医療法人(旧持分有り)	社団医療法人(持分無し)基金制度
根拠法規	医療法第39条	租税特別措置法第67条の2	旧医療法第42条2項 医療法附則第8条	医療法第42条の2	医療法第39条 医療法附則第10条	医療法施行規則第30条の37
設立	都道府県知事の認可	国税庁長官の承認	/	都道府県知事の認可	/	都道府県知事の認可
出資持分(財産権)	無	無	無	無	有	無
相続税評価	無	無	無	無	原則評基通194-2(例外東京高判平20・2・26)	拠出時の金銭相当額
役員、社員、評議員の同族要件	無	3分の1以下	3分の1以下	3分の1以下	無	無
法人税	一般税率	22%	一般税率	原則、非課税	一般税率	一般税率

2. 出資額限度法人移行の課税関係¹⁰

—厚生労働省医政局長から国税庁課部長への照会通知—

医政発第 0608002 号 平成 16 年 6 月 8 日

国税庁課税部長 西江 章 殿

厚生労働省医政局長 岩尾 總一郎

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）

医療法人は、医療法（昭和 23 年法律第 205 号）第 39 条の規定により、病院、診療所又は介護老人保健施設を開設しようとする財団又は社団が、都道府県知事（二以上の都道府県の区域において病院、診療所又は介護老人保健施設を開設する場合にあっては、厚生労働大臣）の認可を受けて設立される非営利の法人である。医療法においては、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、開設許可を与えないこととされている（医療法第 7 条）ところであり、医療法人制度（医療法第 4 章）においては、剰余金の配当の禁止が明示されている（医療法第 54 条）など、非営利の法人であることが規定されている。

この医療法人のうち、社団であるもの（以下「社団医療法人」という。）には、出資持分の定めのないものと、出資持分の定めのあるものがある（財団医療法人には出資の概念がない。）。さらに、社団医療法人のうち、持分の定めのあるものは、定款を変更して、持分の定めのないものに移行することができるが、逆に、持分の定めのないものから持分の定めのあるものに移行することはできないとされている（医療法施行規則（昭和 23 年厚生省令第 50 号）第 30 条の 36）。

この社団医療法人については、厚生労働省では、社団の医療法人定款例（医療法人制度の改正及び都道府県医療審議会について（昭和 61 年健政発第 410 号）別添 4）を示してきたところであるが、「これからの医業経営の在り方に関する検討会」最終報告（平成 15 年 3 月 26 日）の指摘を踏まえ、出資持分の定めのある社団医療法人の一類型として、出資持分を残したまま、社員の退社時における出資払戻請求権及び医療法人の解散時における残余財産分配請求権に関し、その法人財産に及ぶ範囲を実際の払込出資額を限度とすることを定款上明らかにした医療法人（以下「出資額限度法人」という。）の新規設立認可や既存の出資持分のある社団医療法人からの定款変更の認可が円滑に行われるよう、次の内容を盛り込んだ「モデル定款」を示すことを考えている。

○「出資額限度法人」のモデル定款の内容等

出資持分の定めのある社団医療法人のうち、定款により、次のような定めを設けているものを、「出資額限度法人」ということとする。

¹⁰ <http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/bunshokaito/shotoku/040616/01.htm>
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/bunshokaito/shotoku/040616/02.htm> 参照。

- (1) 社員資格を喪失したものは、払込出資額を限度として払戻しを請求することができる。
- (2) 本団体が解散した場合の残余財産は、払込出資額を限度として分配するものとする。
- (3) 解散したときの払込出資額を超える残余財産は、社員総会の議決により、都道府県知事の認可を経て、国若しくは地方公共団体又は租税特別措置法（昭和32年法律第26号）第67条の2に定める特定医療法人若しくは医療法第42条第2項に定める特別医療法人に帰属させるものとする。
- (4) (1)から(3)までの定めは変更することができないものとする。ただし、特定医療法人又は特別医療法人に移行する場合はこの限りではない。

この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ころ、現行の定款の定めによる出資額限度法人については、下記のとおり取り扱われるものと解して差し支えないか、貴庁の見解を承りたく照会する。

なお、照会に当たっては、平成16年3月31日現在の医療法及び同関係法令を前提としており、出資持分の定めのある社団医療法人において、社員（出資者）の社員資格の喪失や、法人の解散時に、当該法人の財産に対し出資持分の払戻請求権の及ぶ範囲を定款上如何に定めるかについては、当該法人の自治の範囲内であり、移行後の定款を変更することも医療法第4章及び同関係法令において特段制限されているものではないことを申し添える。

記

1.定款を変更して出資額限度法人へ移行する場合

法人税、所得税及び贈与税等の課税は生じない。

(理由)

出資持分の定めのある医療法人の出資額限度法人への移行とは、出資持分に応じて法人財産に対する権利を有していた出資者の権利に関して、社員の合意に基づく定款変更により、将来退社したときの出資払戻請求権又は当該医療法人が解散した場合の残余財産分配請求権について払込出資額を限度とする旨定めることをいう。

このように出資額限度法人は、定款の変更により出資に係る権利を制限することとするものであるが、依然として出資持分の定めを有する社団医療法人であり、この定款変更をもって、医療法人の解散・設立があったとみることはできないから、医療法人の清算所得課税、出資者のみなし配当課税、出資払込みに伴うみなし譲渡所得課税等の問題は生じないものと解される。

また、定款変更により出資額限度法人に移行したとしても、医療法上は、再び定款を変更して元の出資持分の定めのある医療法人に戻ることにについての規制がなく、後戻りが可能であること等からすれば、出資額限度法人への移行により、従来出資者に帰属していた法人財産に対する持分のうち払込出資額を超える部分（評価益等の未実現利益を含む。以

下「剰余金相当部分」という。)が確定的に他の者に移転したということもできない。

2.出資額限度法人の出資の評価を行う場合

相続税・贈与税の計算における出資の価額は、通常の出資持分の定めのある医療法人と同様、財産評価基本通達(昭和39年直資第56号・直審(資)第17号)194-2の定めに基づき評価される。

(理由)

出資額限度法人に移行しても、次のことから、その出資の価額は、通常の出資持分の定めのある医療法人の出資と同様に評価される。

- ① 出資額限度法人は、依然として、出資持分の定めを有する医療法人であり、出資者の権利についての制限は将来社員が退社した場合に生じる出資払戻請求権又は医療法人が解散した場合に生じる残余財産分配請求権について払戻出資額の範囲に限定することであって、これらの出資払戻請求権等が行使されない限りにおいては、社員の医療法人に対する事実上の権限に影響を及ぼすものとはいえないこと
- ② 出資額限度法人においては、出資払戻請求権等が定款の定めにより払戻出資額に制限されることとなるとしても、定款の後戻り禁止や医療法人の運営に関する特別利益供与の禁止が法令上担保されていないこと
- ③ 他の通常の出資持分の定めのある医療法人との合併により、当該医療法人の出資者となることが可能であること

3.社員が出資払戻額の払戻しを受けて退社した場合

定款の後戻りが可能であるとしても、社員のうちの1名が退社し、定款の定めに従って出資払戻額の払戻しを受けて当該退社社員の出資が消滅した場合には、その時点において、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することとなる。

なお、株式会社等営利法人は医療法人の社員となることができないと解されていることから、個人社員が退社した場合の課税関係についてみると、以下のとおりとなる。

(1) 退社した個人社員の課税関係

退社に伴い出資払戻額を限度として持分の払戻しを受ける金額が、当該持分に対応する資本等の金額を超えない限りにおいては、課税関係は生じない。

(理由)

法人からの退社により持分の払戻しを受けた場合において、当該払戻しを受けた金額が所得税法施行令(昭和40年政令第96号)第61条第2項第6号の規定により計算した当該持分に対応する資本等の金額(法人税法(昭和40年法律第34号)第2条第16号)を超えるときのその超える部分の金額は、所得税法(昭和40年法律第33号)第25条の規定によ

り、配当とみなすこととされているが、出資額限度法人において、個人社員が退社に伴い出資払込額を限度として持分の払戻しを受ける金額が、当該持分に対応する資本等の金額を超えない限りにおいては、同条の規定により配当とみなされる部分は生じない。

また、社員が法人からの退社による持分の払戻しとして交付を受けた金額等は、配当とみなされる部分を除き、譲渡所得の収入金額とみなすこととされているが（租税特別措置法第37条の10第4項第6号）、その払戻しを受ける金額は払込出資額を限度とするものであるから、その額は通常、取得額（払込出資額）と同額となり、原則として、譲渡所得の課税は生じない。

(2) 医療法人に対する法人税（受贈益）の課税関係
課税関係は生じない。

(理由)

医療法人にとっては、定款に従い退社社員に出資払込額を払い戻すという出資金額の減少を生ずる取引（資本等取引）に当たるため、一般の営利法人と同様、課税関係は生じない。

(3) 残存出資者又は医療法人に対する贈与税の課税関係

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（相続税法（昭和25年法律第73号）第9条）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つては、上記ア又はイにそれぞれ該当しないものとされる。

(アについて)

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

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

【参考条文】

○ 法人税法施行令（昭和40年政令第97号）（抄）

（同族関係者の範囲）

第4条 法第2条第10号（同族会社の意義）に規定する政令で定める特殊の関係のある個人は、次に掲げる者とする。

- 一 株主等の親族
- 二 株主等と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
- 三 株主等（個人である株主等に限る。次号において同じ。）の使用人
- 四 前3号に掲げる者以外の者で株主等から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの
- 五 前3号に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族

2 法第2条第10号に規定する政令で定める特殊の関係のある法人は、次に掲げる会社とする。

一 同族会社であるかどうかを判定しようとする会社の株主等（当該会社が自己の株式又は出資を有する場合の当該会社を除く。以下この項及び次項において「判定会社株主等」という。）の1人（個人である判定会社株主等については、その1人及びこれと前項に規定する特殊の関係のある個人。以下この項において同じ。）が有する他の会社の株式の総数又は出資の金額の合計額が当該他の会社の発行済株式の総数又は出資金額（その有する自己の株式又は出資を除く。次号及び第3号において同じ。）の100分の50を超える数の株式又は出資の金額に相当する場合における当該他の会社

二 判定会社株主等の1人及びこれと前号に規定する特殊の関係のある会社が有する他の会社の株式の総数又は出資の金額の合計額が当該他の会社の発行済株式の総数又は出資金額の100分の50を超える数の株式又は出資の金額に相当する場合における当該他の会社

三 判定会社株主等の1人及びこれと前2号に規定する特殊の関係のある会社が有する他の会社の株式の総数又は出資の金額の合計額が当該他の会社の発行済株式の総数又は出資金額の100分の50を超える数の株式又は出資の金額に相当する場合における当該他の会社

3 （略）

○ 租税特別措置法施行令（昭和32年政令第43号）（抄）

（法人税率の特例の適用を受ける医療法人の要件等）

第39条の25 法第67条の2第1項に規定する政令で定める要件は、次に掲げる要件とする。

一 （略）

二 その運営組織が適正であるとともに、その理事、監事、評議員その他これらの者に準ずるもの（以下この項において「役員等」という。）のうち親族関係を有する者及びこれらと次に掲げる特殊の関係がある者（以下次号において「親族等」という。）の数がそれぞれの役員等の数のうちに占める割合が、いずれも3分の1以下であること。

イ 当該親族関係を有する役員等と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

ロ 当該親族関係を有する役員等の使用人及び使用人以外の者で当該役員等から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの

ハ イ又はロに掲げる者の親族でこれらの者と生計を一にしているもの

三から五まで (略)

2から6まで (略)

(イについて)

① 出資額限度法人の定款等において、次に掲げる者に対して、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定めがある場合

i 当該法人の社員又は役員

ii 当該法人の社員又は役員の親族

iii 当該法人の社員又は役員と次に掲げる特殊の関係がある者（次の②において「特殊の関係がある者」という。）

(i) 当該法人の社員又は役員とまだ婚姻の届出をしないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者及びその者の親族でその者と生計を一にしているもの

(ii) 当該法人の社員又は役員の使用人及び使用人以外の者でその者から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの並びにこれらの者の親族でこれらの者と生計を一にしているもの

(iii) 当該法人の社員又は役員が法人税法（昭和40年法律第34号）第2条第15号に規定する役員（以下「会社役員」という。）となっている他の会社

(iv) 当該法人の社員又は役員、その親族、上記(i)及び(ii)に掲げる者並びにこれらの者と法人税法第2条第10号に規定する政令で定める特殊の関係にある法人を判定の基礎とした場合に同号に規定する同族会社に該当する他の法人

(v) 上記(iii)又は(iv)に掲げる法人の会社役員又は使用人

② 当該出資額限度法人が社員、役員又はその親族その他特殊の関係がある者に対して、次に掲げるいずれかの行為をし、又は行為をすると認められる場合

i 当該法人の所有する財産をこれらの者に居住、担保その他の私事に利用させること。

ii 当該法人の他の従業員に比し有利な条件で、これらの者に金銭の貸付けをすること。

iii 当該法人の所有する財産をこれらの者に無償又は著しく低い価額の対価で譲渡すること。

- iv これらの者から金銭その他の財産を過大な利息又は賃借料で借り受けること。
- v これらの者からその所有する財産を過大な対価で譲り受けること、又はこれらの者から公益を目的とする事業の用に供するとは認められない財産を取得すること。
- vi これらの者に対して、当該法人の理事、監事、評議員その他これらの者に準ずるものの地位にあることのみに基づき給与等（所得税法（昭和40年法律第33号）第28条第1項に規定する「給与等」をいう。以下同じ。）を支払い、又は当該法人の他の従業員に比し過大な給与等を支払うこと。
- vii これらの者の債務に関して、保証、弁済、免除又は引受け（当該法人の設立のための財産の提供に伴う債務の引受けを除く。）をすること。
- viii 契約金額が少額なものを除き、入札等公正な方法によらないで、これらの者が行う物品の販売、工事請負、役務提供、物品の賃貸その他の事業に係る契約の相手方となること。
- ix 事業の遂行により供与する公益を主として、又は不公正な方法で、これらの者に与えること。

なお、剰余金相当部分に相当する利益は残存出資者へ移転されるものと解されるから、医療法人への贈与があったものとみる必要はないため、相続税法第66条第4項の規定に基づく医療法人に対する贈与税課税の問題は生じない。

（理由）

個人社員が出資払込額の払戻しを受けて退社した場合には、当該出資に対応する剰余金相当部分が医療法人に留保され、残存出資者の出資割合が増加することから、結果として、その出資の評価額が増加することとなる。この場合の増加額は、社員の退社前の医療法人資産の状況及び出資額（口数）に基づいて財産評価基本通達194-2により評価した評価額と当該退社後の医療法人資産の状況及び出資額（口数）に基づく同評価額との差額により求められる。

この評価額の増加は、社員相互の合意による定款変更の結果であるから、原則として、退社社員から残存出資者への利益の移転と捉えることができ、相続税法第9条に規定するみなし贈与の課税が生じることとなる。

ただし、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。

4.社員が死亡により退社した場合

(1) 相続税の課税関係

社員が死亡により退社した場合において、定款の定めにより出資を社員の地位とともに

相続等することができることとされている出資額限度法人の当該被相続人に係る出資を相続等したとき、また、出資払戻請求権を相続等により取得した相続人等がその払戻しに代えて出資を取得し、社員たる地位を取得することとなるときには、当該出資又は出資払戻請求権の価額は、出資としての評価額となり、上記 2 のとおり、財産評価基本通達 194-2 の定めに基づき評価した価額となる。

一方、社員の死亡退社に伴い、その出資に関する出資払戻請求権を取得した相続人等が現実に出資払戻額の払戻しを受けたときには、当該出資払戻請求権については、出資払戻額により評価する。

(2) 他の出資者の課税関係

上記 (1) で、死亡した社員の相続人等が出資払戻額の払戻しを受け、出資を相続しなかった場合であって、当該出資に係る剰余金相当額が残存する他の出資者に帰属するものとして前記 3 (3) の場合と同様の判定に基づき、他の出資者が退社した社員から出資の価額の増加額に相当する利益の贈与を受けたものとして取り扱われるときには、みなし贈与の課税が生じることとなる。

なお、この場合において、当該残存する他の出資者が被相続人（死亡した退社社員）からの相続等により他の財産を取得しているときには、その利益は、当該他の相続財産に加算され相続税の課税対象となる（相続税法第 19 条）。

(3) その他の課税関係

退社社員（被相続人）の所得税の課税関係及び医療法人の法人税の課税関係については、前記 3 (1) 及び (2) の場合と同様となる。

【その他参考文献】

安部勝一『Q&A改正される医療法人制度』大蔵財務協会（2005年）

塩谷満『新・医療法人制度Q&A』同文館出版（2006年）

朝長英樹監修『平成20年度税制改正完全対応 公益法人税制』法令出版（2008年）