



基本財産と運用財産を区分する定款を有する医療法人の  
不均等増資におけるみなし贈与課税

第 34 回 2010 年（平成 22 年）8 月 20 日

発表 長島 弘

---

※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/>

---

## 基本財産と運用財産を区分する定款を有する医療法人の不均等増資<sup>1</sup>におけるみなし贈与課税

長島弘

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  
 最高裁判所第二小法廷平成22年7月16日判決 (T A I N S Z 888-1539) 破棄自判  
 (裁判所Web検索 <http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20100716142904.pdf>)

### 1. 事案の概要

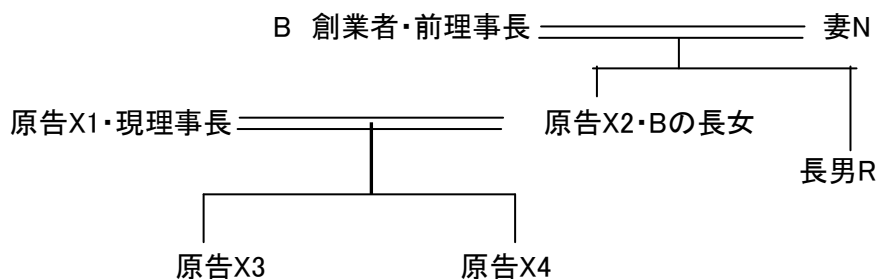
医療法人A会(以下「本件法人」)は、増資に先立ち、定款を変更して(以下変更後の定款を「新定款」)、出資1口当たりの金額を5万円と定款で定め(第6条)、また新定款においては、本件法人の資産を基本財産と運用財産とに分けた(第14条)上で、解散した場合における残余財産のうち基本財産は国又は地方公共団体に帰属することとし、残余財産の中に運用財産がある場合は、その運用財産を出資額に応じて社員に分配する旨規定した(第46条)。また社員退社時の払戻原資を運用財産に限定するように規定し(第12条)、さらに定款のこの12条や46条は変更できない旨規定した。

そして定款変更後、定款に規定された1口あたりの出資金額によって、X1、X2、X3、X4に対して株式増資でいうところの第三者割当増資同様の不均等増資を行ったところ、課税庁は新たに取得した出資持分につき評価基本通達194-2により評価すべきであり、相続税法9条の規定する「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、X1、X2、X3、X4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行った。

そこでX1、X2、X3、X4らが原告として、課税庁に対する取消し請求が棄却された地裁判決に対して、原告が控訴したところ、X1ら控訴人の主張が認められたものが原審である。そこで課税庁が上告したところ、課税庁の主張を認めて原審を破棄した事案である。

### 2. 事実

#### 【原告らの関係図】



<sup>1</sup> この増資形態につき通常「跛行増資」という表現がなされているが、表現上問題がある可能性を有するため、表現を変えている。

## 【 課税処分の経緯 】

(この経緯については当該控訴審について、当研究会で報告された安田京子先生作成の資料による。)

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)

昭和45年5月12日 X1は創業者Bの長女原告X2と婚姻

昭和63年5月17日 X1はB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 X1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」

新定款	旧定款
<第12条> 退社した社員は、退社時の本件法人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。	<第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。
<第25条> 本件法人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。	<第25条> 本件法人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、若しくは額立金とする。
<第46条> 医療法第55条第1項第4号及び第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、社員総会の議決により、県知事の認可を得て帰属先を決める。また、残余財産のなかに運用財産がある場合は、運用財産を同様の手続を経て出資額に応じて社員に分配する。	<第46条> 医療法第55条第1項第4号、第5号及び第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、清算入が総社員の3分の2以上の同意を得、かつ県知事の認可を得てその出資額に応じて社員に帰属せしめる。
<第49条> 第12条、第25条、第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。	

(この表は、平15.3.25裁決、裁決事例集No.65別表2による)

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、X1は12口、B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

出資者	増資前出資口数	増資の出資口数	増資後出資口数	増資の出資金額
B	298		98	
X1	12	23	35	1,150,000
X2	0	23	23	1,150,000
X3	0	22	22	1,100,000
X4	0	22	22	1,100,000
合計	110	90	200	4,500,000

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

出資者	課税価格	本税	加算税	合計額
X1	49,348,575	25,786,200	3,867,000	29,653,200
X2	86,104,755	49,677,600	7,450,500	57,128,100
X3	82,361,070	47,244,600	7,086,000	54,330,600
X4	82,361,070	47,244,600	7,086,000	54,330,600

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 (同)

課税価格の計算

X1	$3,793,685 \text{ 円} \times 35 \text{ 口} - (50,000 \text{ 円} \times 23 \text{ 口} + 6,856,700 \text{ 円} \times 12 \text{ 口}) = 49,348,575 \text{ 円}$
X2	$3,793,685 \text{ 円} \times 23 \text{ 口} - (50,000 \text{ 円} \times 23 \text{ 口} + 6,856,700 \text{ 円} \times 0 \text{ 口}) = 86,104,755 \text{ 円}$
X3	$3,793,685 \text{ 円} \times 22 \text{ 口} - (50,000 \text{ 円} \times 22 \text{ 口} + 6,856,700 \text{ 円} \times 0 \text{ 口}) = 82,361,070 \text{ 円}$
X4	$3,793,685 \text{ 円} \times 22 \text{ 口} - (50,000 \text{ 円} \times 22 \text{ 口} + 6,856,700 \text{ 円} \times 0 \text{ 口}) = 82,361,070 \text{ 円}$

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

### 3. 不服審判所及び下級審の判断

#### (1) 不服審判所<sup>3</sup>

X1らは、以下の理由から原処分の取消を求めた。すなわち、①医療法人の出資には、剰余金配当の禁止や社員一人一議決権等株式会社の株式等とはその性格を異にしている。また医療法人制度創設目的のひとつに資金集積の方途を容易に講ぜしめる点が挙げられる事等から贈与税を課することは、この医療法の趣旨に反している。また平成7年高裁判決<sup>4</sup>が医療法人の場合の増資持分の権利は増資をした後の期間に及ぶとの判

<sup>2</sup> 定款変更の際しての社員総数は11名であり、Bの妻Nや長男Rも持分各1を有するが、これら他の社員はBまたはX1からの委託譲渡によるものである。

<sup>3</sup> 平成15年3月25日裁決、裁決事例集 No.65 p.743 <http://www.kfs.go.jp/service/JP/65/46/index.html>

<sup>4</sup> いわゆる第一次八王子事件である。東京高裁平成7年06月14日(裁判所Web裁判例情報 <http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/A0032D0F388E4E2B49256CFA0007B71C.pdf>、

断を示していることから、価値の移転はなく相続税法9条の適用はない。②新定款は、資産を基本財産と運用財産に区分し、中途退社や解散の場合に出資者に分配できるのは運用財産のみであり、そして、解散時の基本財産は国もしくは地方公共団体に帰属する旨定めているのであるから、請求人らは運用財産の枠内でしか出資の返還は受けられないこととなる。また新定款はいわゆる「後戻り禁止規定」を定めており、監督官庁も信義則や禁反言の原則に反するような定款の変更は認めないから、定款変更の余地が残されているとの原処分庁の主張は失当である。また、東京地裁判所八王子支部平成12年10月5日判決は、医療法人を退社した原告に対する出資の払戻金額は変更後の定款の定めにより出資額を限度とするとし、この判決は東京高等裁判所でも支持されており、この医療法人の出資を相続した原告は、出資額により相続税を申告し、この申告は所轄税務署において是認されている。したがって、本件においても、出資額限度方式と基本財産方式との違いはあれ、新定款による評価方法は認められるべきであるとして、運用財産を基に持分の評価をすべきであると主張した。

これに対し、課税庁は次のように主張した。すなわち、①医療法人においても社員が退社時や解散時に出資持分の払戻しを受けることができる以上、社員が有する出資持分に係る経済的実態は、株式会社等の営利企業に対する出資者の受け得る利益と基本的には同一であるとして、また平成7年高裁判決は、医療法人に対する会員持分払戻請求に係るものであって、その請求の対象となる財産の範囲が争点となっているもので性質が異なるものである。また新定款には出資払込金額を超えて譲渡することはできないとの定めはないことから、請求人らが本件出資を第三者に対して本件法人の財産に対する請求人の持分相当額を超えて譲渡することも可能であり、平成7年高裁判決における考え方が適合するとは認められない。また組織運営の適正性が定款で担保されていない（役員等の親族制限や役員報酬の制限に関する規定がない）点、合併等により合併後の定款で退社時の払戻制限がなくなる可能性がある点、総会の議決を経ることにより、基本財産の処分や運用財産への変更も可能である点から、課税処分を適法と主張した。

審判所の判断は、以下の通りである。本件法人は、株式会社ではないから新株引受権なる権利が社員には存しないものの、持分の定めのある社団医療法人であり、財産権たる出資持分としての価額が現実存し、本件増資における出資による利益の享受が生ずるのであれば、この利益の享受に対して相続税法第9条の規定が適用されると解するのが相当であり、相続税法上、医療法人を除く旨の規定もないのであるから、医療法の趣旨によりその適用が左右されるものではない。また、平成7年高裁判決は、当該医療法人の定款に定められた「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」の規定をどのように解するかが争点となった事件であり、またこの判決は、多額の払戻しが当該医療法人の存続を危うくするなど個別事情を考慮し

---

高裁判例集第48巻2号p165-) / 社団たる医療法人の設立後に出資して入会した社員の退会に伴う出資持分の払戻額は、当該出資時における法人の資産総額に当該社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を退会時における法人の資産総額に乗じて算定すべきである旨判示している。

たものであって、医療法の解釈として、医療法人の場合において増資持分の権利が増資をした後の期間に及ぶとの判断を示したものと認められない。また医療法は、医療法人が営利法人化することを防止する目的で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し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、取引相場のない株式に準じて評価することとした評価通達194-2は合理的と認められる。また、持分の定めのある社団医療法人の定款変更については、医療法上これを禁止する規定はなく、医療法第50条でその手続が法令又は定款に違反しない限り認可されるため、新定款の後戻り禁止規定をもってその変更ができないと解することは相当ではない。なお平成12年東京地裁八王子支部判決をもって新定款による評価方法によるべきであると主張するが、この判決は、モデル定款から出資額限度方式に定款を変更した医療法人の定款の規定変更の手続の違法性が争点であって、変更された定款の定め解釈についての争いではない等の理由で、請求を棄却した。

## (2) 横浜地裁

X1らが主張した争点は以下の点である。①相続税法9条の「みなし贈与」を主張するのであれば、本件各決定処分理由中に相続税法9条を掲記する必要があるのであり、このことは、無申告加算税の賦課決定の理由について適用法条として通則法66条1項の規定を掲記していることとの対比からも明らかであり、不利益処分には理由を明示しなければならないことを定める行政手続法14条1項の趣旨からしても、当然である。税法上の根拠を示すことなくなされた本件各決定処分は、租税法律主義を具体化した通則法16条1項1号、行政手続法14条1項に違背しており、違法である。②本件出資に対して相続税法9条が適用されるか否かは、本件法人の社団としての特質、新定款の意義及び本件増資、本件出資の意義を検討した上で決せられる必要がある。本件法人の公共性、公益性、永続性は強度なものである。また、医療法人は、基本的に剰余金の配当を明文で禁止する等、営利法人たることを否定されており、非営利性を担保しながら医療の永続性、継続性を確保することを目的とした特別の法人として医療法上設けられたもので、この点において営利法人とは根本的に異なっている。またこの増資は、本件法人の永続を求めて行われたものであるにも関わらず、営利法人に対する出資と同一に扱い相続税法9条を適用しているが、このような課税処分は、本件法人の公共性、公益性及び永続性、さらには本件出資が原告らの私的利益を求めて行われたものではないことを看過しており、違法である。③本件各決定処分は、本件出資時点でX1らに相続税法9条が適用されるべき経済的価値の増加が発生することを前提とするものであるが、本件出資をした時点で払戻しを請求すれば、原資は運用財産のみであり、その時点での運用財産はほぼ16億820万円の赤字であったため、払戻額は零円である。また新定款は将来変更される可能性があると主張するが、新定款は変更禁止規定を定めており、また監督庁も信義則や禁反言の原則に反するような定款の変更は認めないから、出資持分の返還が運用財産の枠内にとどめられるとの定めが将来において変更されることはあり得ない。また、長年にわたり、基本財産と運用財

産とを区分けした財産目録を作成してきており、基本財産と運用財産との区分けは規範として確立している。基本財産を運用財産に転化させるようなことをした事実はなく、また基本財産を運用財産に転化させるような定款変更が監督官庁によって認可されることもあり得ない。従って本件出資は、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」に該当しない。④株主等としての地位に基づかないで法人から有利な発行価額による新株等を取得する権利を与えられた場合における所得は「一時所得」とされているから、仮に、本件増資行為により所得が発生しているとすれば「一時所得」として課税されるべきである。

これに対する裁判所の判断は以下の通りである。①通則法は、28条3項において「決定通知書には、その決定に係る課税標準等及び税額等を記載しなければならない。この場合において、その決定が前条の調査（国税庁又は国税局の職員の調査）に基づくものであるときは、その旨を附記しなければならない。」と規定しているだけであって、課税決定通知書の記載事項としてそれ以上の記載を要求する規定はない。また国税に関する法律に基づき行われる処分等については、行政手続法第2章及び第3章の規定の適用はない（通則法74条の2第1項）。従って税法上の根拠が示されていないとしても、その点をもって本件各決定処分が違法となるとは解されない。②本件増資は、直接的には、X1らにおいて本件法人の出資持分の過半を取得するために行われたものであり、このことはX1も自認するところである。上記増資の目的が、本件法人の運営の安定化を図るためであったとしても、最終的に経済的利益の移転があったとすれば、当該利益を非課税とすべき理由はない。③現実の払戻額が直ちに出資持分の価値となるわけではない。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、その時価とは、財産の客観的な交換価値をいうものと解される。しかし、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、贈与財産の客観的な交換価値を個別に評価する方法をとると、その評価方式、基礎資料の選択の仕方等により異なった評価額の生じることが避け難く、また、課税庁の事務の負担が過重となって、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあること等にかんがみて、あらかじめ定められた評価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みて合理的である。従ってこれによることが実質的な租税負担の公平を害すると認められるような特段の事情のない限り、評価通達に基づく課税処分は適法である。なお、医療法人については、事業により利益を上げ、資産を有するという点においては、特に一般の営利企業と異なるものではないし、医療法人に原告らが主張するような特質があるとしても、その点が、出資持分の評価において特段の配慮を要し、営利企業の株式と同様には評価できないとするまでのこととは認められない。④経済的な利益については、事情によって相続税課税の対象となり得る。相続税法基本通達9-4でも、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条の適用があるということになる。

### (3) 東京高裁

当事者の主張は概ね第一審と同じであるため、以下に高裁判決の要旨を記す。

①〔相続税法第22条にいう時価の意義〕相続税法第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。相続税法の規定の適用上必要となる財産の評価に関し、全国一律の統一的な評価基準による評価を図るため、財産の評価の基本原則、基準及び方法を定める財産評価基本通達が定められているが、同条にいう時価の意義は上記のとおりに解すべきであるから、財産評価基本通達の定める評価の基準によって財産の評価がされ、これに基づいて課税処分がされた場合であっても、上記の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、上記の評価による価格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。

②〔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の評価〕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。医療法その他の法令には、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について上記各規定のほか、上記の権利に関して直接その内容等を定める特則は存在せず、上記の権利の内容は定款の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。本件法人の社員たる地位については専ら定款によって定められているところ、本件法人の新定款は、本件法人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、本件法人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、「退社した職員は、退社時の本社団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」と規定すると共に、本件法人が解散した場合においては、残余財産のうち基本財産は国もしくは地方公共団体に帰属し、社員総会の議決により県知事の認可を得て帰属先を定める



こととする一方で、「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分配する」と規定している。

本件法人の新定款の上記の定めによれば、本件法人の社員は、退社した場合に本件法人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、本件法人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のであって、本件法人の社員たる地位は財産に当たり、その評価は、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。

そこで、上記の見地から検討するに、本件医療法人は、実質が個人の診療所と異なるものであるとは到底いい難い実態を有していたこと、本件法人は平成9年8月13日に認可を受けた本件定款変更以後、そ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し、本件法人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ていること、平成10年6月の本件出資当時、運用財産の評価額は、負債合計額が運用財産の評価額合計を17億円強上回っていたこと、なお、基本財産の評価は合計24億強であったが、前記のとおり、本件法人の新定款は、社員が退社した場合に本件法人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、本件法人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のであるから、本件出資当時の本件法人の出資1口当たりの客観的な交換価値を算定するために本件法人の所有資産の価値を考慮するに当たっては、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る。

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ことを規定していることにかんがみると、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だし難く、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ものというべきであり、運用財産の評価額から負債合計額を控除した額、実際の出資金額等を考慮して本件出資当時の1口当たりの評価額を算定すべきである。

③〔本件各処分の違法〕以上から課税庁の処分は、相続税法第9条所定の要件を満たさないのにされたものであり、違法であるというべきである。

④〔課税庁の当審における主張に対する判断〕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こと、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こと、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ことなどを主張する。しかし本件法人の

新定款の前記の定めによれば、本件法人の社員は、退社した場合に本件法人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、本件法人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のであって、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つつ評価すると、本件出資当時の出資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く、685万円強と算定したことは客観的な交換価値を上回る過大な評価であるといわざるを得ない。仮に、脱税目的で定款を変更して基本財産と運用財産とを区分した場合には、脱税として摘発して重加算税を賦課するなどの適切な措置を執るべきである。また、仮に社団たる医療法人で出資持分の定めのあるものが定款を変更して基本財産と運用財産とを区分することとしたことが租税回避に当たるとしても、相続税法第64条第1項に該当する場合は別として、課税庁が、根拠となる否認規定が存在しないのに、財産評価基本通達による評価を一律に適用することにより同様の結果を達成することは許されないものというべきである。

#### 4. 最高裁の判断

最高裁においては、下記の如く判示して、原審を破棄した。

原審の上記判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。(1) 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、本件法人の出資についても、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、基本的に当該法人が定款で定め得るのであって(同法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のない限り、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

(最高裁平成22年4月8日判決<sup>5)</sup>)。標準的な出資の権利内容を示したモデル定款は、前記のとおり、出資社員は出資額に応じて払戻し等を受け得るとするが、その対象となる財産を限定してはおらず、多くの社団医療法人がこれに準じた定款を定めていることがうかがわれるところである。上記権利内容は、自治的に定められる定款によって

<sup>5</sup>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いて、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は、出資した社員は、退社時に、当該法人に対し、同時点における当該法人の財産の評価額に、同時点における総出資額中の当該社員の出資額が占める割合を乗じて算定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べきである旨判示した。

裁判所 Web 裁判例情報 <http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20100408143140.pdf>

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、仮にある時点における定款の定めにより払戻し等を受け得る対象が財産の一部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等を求め得る潜在的可能性を有するものである。

(2) 本件法人は、もともと退社時の払戻しや解散時の残余財産分配の対象となる財産を本件法人の財産全体としていたところ、これを変更し、新定款において、上記払戻し等の対象となる財産を運用財産に限定したものである。

新定款においては、上記払戻し等に係る定めの変更を禁止する旨の条項があるが、社団法人の性格にかんがみると、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、このような条項があるからといって、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、本件増資時における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といわざるを得ず、他に評価通達194-2の定める方法で新定款の下における本件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があることもうかがわれない。

したがって、本件において、新定款下での本件法人の出資につき、基本財産を含む本件法人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、合理性があるというべきである。<sup>6</sup>

## 5. 私見

判示に反対である。理由は、①八王子事件判決等<sup>7</sup>との整合性が取れない点、②持分の定めがある医療法人であっても持分比率が総会の決議に意味を持たない点を全く考慮していない点が問題だからである。

上記①に関して、確かに八王子事件は、定款の規定変更の手續の違法性が争点であった。しかし逆に言えば、この定款変更が手續きの瑕疵等で無効でない限り、出資限度法人における社員の払戻し請求権は出資額を上限とすることとなるのである。確かに本件では、法人の出資金の譲渡価額の制限や他の出資持分有り医療法人との合併の禁止規定が定款上ないことが問題ではある<sup>8</sup>が、モデル定款を有する出資持分有り医療法

<sup>6</sup> 古田裁判官、須藤裁判官の補足意見があるが、ここでは省略する。

<sup>7</sup> 他にも、東京地裁平成19年12月26日判決がある。医療法人社団の理事長（現経営陣）に敵対した社員の退社直前に出資額限度法人への定款変更を行った医療法人（社団）に対して、当該定款変更は無効であるとして、退社社員が払済出資額に応じた出資持分の払戻し等を求めた事案に対して、「本件定款変更が公序良俗に違反して無効であるということとはできない。」などと判示し、出資額限度での出資金の払戻しを命じる判決を言い渡している。（Lotus社 date News「敵対社員退社直前の「出資額限度法人への移行（定款変更）」も「有効」 「非営利性確保」の厚労省局長通知が現経営陣の追い風に」（[http://www.lotus21.co.jp/data/news/0804/news080407\\_02.html](http://www.lotus21.co.jp/data/news/0804/news080407_02.html)）

<sup>8</sup> 安部[2008]p216、226

人との合併といった蓋然性が低い憶測をもって担税力のないところに課税することのほうがはるかに問題であろう。これは財産評価通達総則6項により評価すべき事案<sup>9</sup>であったと考える。

もっとも本件は、出資限度法人ではないという反論もあろう。しかし基本財産と運用財産の区分にも合理性がある以上、出資限度法人のみを認めて、本件のような定款の法人は認めないとするものの合理性はない。となれば本件も出資限度法人と同列に考えてしかるべきであろう。

また第一次八王子事件では、新規の持分取得者においては、出資した際に直ちにプレミアム部分を取得するとはならない点が明らかにされた。そうであるならみなし贈与が問題となる前提の価値の移転はないことになる。これら租税以外の判例との整合性から、判示には賛成できない。

また最高裁判決では22年4月8日最高裁判決を引用し、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のない限り、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。しかし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べきものであって将来の時価ではない。定款変更される前において、定款変更の可能性が著しく高い状況ならばともかくそうでない時に、時価は果たしていくらであろうか。相続税法22条はあくまでも当該財産の取得の時における時価によるべきとし、時価評価の一方法として財産評価通達があるにすぎない。

なお家族的な医療法人社団にあつては、解散時の財産につき国や公共団体に帰属することになるにしても通常は給与等により利益を得られるという点を理由にしている見解もある。だがこれは、給与ならば給与所得として課税する以上全く理由にならない。給与の原資として課税した上、給与所得として課税するなら二重課税となるからである。

次に、②に関してであるが、旧医療法においては第68条により、民法第65条を準用するとし、民法第65条第1項各社員の表決権は平等とされている。また新医療法において第48条の4に、1社員1議決権が明文化されている。となれば、会社の株式に存する議決権はない事となる。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とすることに疑問を感じる。

---

<sup>9</sup> そもそも財産評価通達は、株式以外の法人持分に対して問題が多く、画一的に適用するには相応しくない。例えば企業組合における出資の評価であるが、定款上持分の払戻しが出資金額に制限されている事例においても純資産価額を基準に評価することとなっている。担税力を有する蓋然性が低い場合にも特段の事情はないとして財産評価通達総則6項の適用を阻む点に疑問を感じる。

もつとも、本件増資が資金需要を満たすためではなく、X1らが自派の持分比率上昇を意図したもの、または支配権をBからの移転を意図した点が窺える<sup>10</sup>。この増資による過半数の持分の取得が、租税回避行為ではないかといった疑念を抱かせるものである点も心情的には理解できる。しかし新定款においては、基本財産に関しての財産権は放棄することになっている以上、その有する持分の実質的価値は変化しており、これを租税回避行為とするのは無理であろう。

なお、相続人が払戻請求権を行使して払戻しを受けた場合、出資金額を超える金額は、税務上の取扱いは、従前から、所得税法は配当所得として課税しているが、医療の非営利性を担保する規定であるところの医療法54条が「医療法人は、剰余金の配当をしてはならない」と規定している以上、これにも問題であろう。

また、仮に直ちにプレミアム部分を取得することとなったとしても、法人から有利な発行価額による新株等を取得する権利を与えられた場合における所得は一時所得とされていることから、仮に、本件増資行為により所得が発生しているとすれば一時所得である旨原告の主張があるが、その場合にはこれは法人からではなく親族関係にある出資者間の贈与のなるのであるから、原告の主張には無理がある。

なお、もし裁判所が課税庁側を正当とするなら、採決書で言及している新定款第38条の問題点を指摘すべきであろう。採決書では、「総会の議決を経ることにより、基本財産の処分や運用財産への変更も可能であること、また、新定款第39条によりその議決は出席社員の議決権の過半数でよいことなどから、特定の社員の意向で運用財産への変更が可能であると認められる」と指摘する。この点を詳細に考察すべきであったと思われる。

ただし私見では、この点につき問題があったにしても、利益を受けた時の時価で評価すべきである以上、やはり課税すべきではない。定款の変更や財産の移動があった時点で課税すべきであろう。なお定款の変更の場合には、すべての出資者に利益が生じることになるので、従前からの出資者にも課税されるべきである<sup>11</sup>。なおこの定款

<sup>10</sup>各社員の表決権は平等である中で、原告等にとり、この増資の効果ははなはだ疑問である。

<sup>11</sup> なお「、本件出資の時点から7年の除斥期間経過後に変更された場合には、税務署長は、更正処分することができないのである。・・・除斥期間の関係で更正処分ができなければ課税の公平を欠くことになってしまう（伊藤義一「判例評釈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、p50-51。ただし定款を全否定する事にも問題ありとさせている（p56）。）」という見解がある。しかし定款変更により利益が生じたとみて課税するならば除籍期間の問題は生じない（なお、定款変更をもって直ちに脱税として重加算とするのは無理であろう（品川芳宜「医療法人の跛行増資に対するみなし贈与課税の適否」T&A master272号p36））。ただし法人からの贈与として一時所得となり、これは公平を欠くと反論する者もいよう。しかしこの場合には定款変更により全出資者に利益が生じたことになるため、従前からの出資者を含んだすべての出資者が課税されることとなる。それでも税額全体が少なくなるのではないかという反論もあろうが、そもそも法そのものに不備があるために「抜け穴（伊藤前掲）」が存在しているのである。それを法改正で法の穴を埋めることなく、解釈のみで総てを塞ごうというのは無理であろう。

変更の補足が困難ということは別の問題である。

### むすびにかえて

課税庁は、出資持分に応じた払戻しを可能とするような定款変更の可能性（蓋然性ではない非常に少ないかもしれない可能性）があることをもって評価通達の正当性を主張する。その低い可能性があるがために高額な課税をされる納税者はどうすればよいであろうか。

そもそも財産評価通達の、医療法人の出資の評価に関する規定はあまりにも脆弱である。医療法人においては株式会社と根本の性質において大きく異なる点がありながら株式会社類似の方法で評価する事となっている。このような脆弱な規定しかおいていない中で財産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。

### [参考文献]

安部勝一[2003.1] 医療法人への出資持分払戻請求事件から課税関係を考察する 税研 107号 p 100-103

安部勝一[2003.2] 医療法人の出資持分払戻が最高裁で確定 税経通信 58巻 11号 p183-187

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 p216-226

塩原修蔵 出資額限度方式への司法判断と税務問題（検索日 2010年 8月 18日）

<http://www.shiobara-accounting.com/docu/reports/report001.pdf>

品川芳宜[2008.1] 医療法人の破行増資に対するみなし贈与課税の通否 T&Amaster 272号 p24-36

品川芳宜[2008.2] 医療法人の破行増資によるみなし贈与課税 税研 141号 p90-94

首藤重幸 医療法人の出資持分の払戻と相続税 税務事例研究 80号 p 39-62

橋本守次 医療法人の破行増資による出資持分の評価について 税務事例 40巻 11号 p1-9

安田京子 社団たる医療法人の出資持分の評価

<http://www.mjs.co.jp/kenkyukai/pdf/09021002.pdf>

山本裕子 医療法人に途中入会した社員の退会に伴う出資持分の払戻額の算定方法  
ジュリスト1137号p142-144