

判例研究

社団たる医療法人の出資持分の評価について

最高裁平成22年7月16日判決（平成20年（行ヒ）第241号・
贈与税決定処分等取消請求事件）裁判所時報1512号2頁・
判例時報2097号28頁・判例タイムズ1335号57頁・TAINS：Z260-11480

林 隆一

(税理士・公認会計士)

目次

I はじめに	1 持分の定めのある医療法人の出資の評価
II 医療法人制度の概要	2 定款変更後の出資の評価
III 出資持分が争われた事例～最高裁平成22年7月16日判決～	3 出資額限度法人への移行
1 事実の概要	4 定款変更により財産を区分した場合の出資の評価
2 判旨	5 医療法人の出資払戻請求権
IV 検討	6 医療法人の課題と今後のあり方

I はじめに

最高裁は、医療法人の増資による出資の評価を巡って争われた事件⁽¹⁾で、納税者の主張を認めた控訴審判決を取り消して贈与税の決定処分を認める逆転判決を平成22年7月16日付で言い渡した。

この事件では、医療法人の増資による出資持分の評価について、納税者が法人の運用財産のみで評価したが、課税庁は法人の運用財産と基本財産を含めて評価すべきであるとして、当該出資に係る増資について「著しく低い価額で引き受けた」ものとして相続税法9条を適用し、納税者にみなし贈与として贈与税の決定処分を行い、納税者がこの処分を不服として争われた事件であり、第一審の横浜地裁は納税者の主張を斥けたが、控訴審である東京高裁が納税者の主張を認めたため、課

税庁が上告したものである。

この判決では、社団医療法人の定款に、出資した社員が退社時に受ける払戻し及び当該法人の解散時の残余財産分配はいずれも当該法人の一部の財産についてのみすることができる旨の定めがある場合において、当該法人の増資時における出資の引受けに係る贈与税の課税に関し、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り、評価通達194-2（医療法人の出資の評価）を適用した評価額によるものとされている。本稿は、この最高裁判決について検討を行うものである。

(1) 金子宏『租税法（第21版）』（弘文堂、2016年）623頁。

II 医療法人制度の概要

医療法人制度は、昭和25年の医療法改正によって創設されたものである⁽²⁾。医療法人は医療法39条の規定による特別の法人であり、財団形態あるいは社団形態が採用されている。

同法人の設立に当たっては、都道府県知事の許可を受けなければならない（医療法44条1項）、設立の登記をすることにより成立する（医療法46条1項）。また、医療法は、7条6項に「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、前項の規定にかかわらず、第1項の許可を与えないことができる」と規定し、医療の公益性を担保するためにすべての医療サービスの提供主体に非営利性の遵守を求めている。

医療法人制度について、昭和25年8月2日付の厚生事務次官通達⁽³⁾が発せられており、医療法人の性格について以下のように述べている。「医療法人は病院又は一定規模以上の診療所の経営を主たる目的としなければならないが、それ以外に積極的な公益性は要求されず、この点で民法上の公益法人と区別され、また、その営利性については剰余金の配当を禁止することにより、営利法人たることを否定されており、この点で商法上の会社と区別されること」（第一・二）⁽⁴⁾。この通達では、医療法人は、明確に営利法人である株式会社等とは区別される非営利法人として取り扱うこととしている。

医療法人は⁽⁵⁾、平成27年3月31日現在50,866法人⁽⁶⁾が存在しているが、平成18年6月14日に成立、同21日に公布の医療法改正（以下、改正法という）⁽⁷⁾により、平成19年4月1日以降は出資持分の定めのある医療法人の設立が認められないこととなった。医療法人制度改革

の施行により社団である医療法人で持分の定めのあるものは、改正法附則10条2項に規定する医療法人、すなわち「経過措置型医療法人」に位置づけられ、平成16年8月13日付け厚生労働省医政局長通知⁽⁸⁾にいう「出資額限度法人」もこれに含まれる。「経過措置型医療法人」は、改正法附則規定により、当分の間存続することが認められている。なお、「経過措置型医療法人」が改正法下の医療法人へ移行するに際し、社員に対するみなし配当課税や当該医療法人に対する贈与課税の新たな問題が生じるとの指摘がある⁽⁹⁾。

厚生労働省の「これからの医業経営の在り方に関する検討会」最終報告書⁽¹⁰⁾によれば、出資社員のいる社団医療法人では、社員の世代交代等で高齢化した社員や死亡した社員の相続人により払戻請求権が行使され、払戻額が高額に及ぶことなどにより、医療法人の存続そのものが脅かされる事態も生じているという事実が指摘されており（Ⅲ・1・(2)）、厚生労働省が医療法人制度について相当危機感を抱いていることが窺われる。厚生労働省の目指す医療政策、つまり非営利性の追求が、持分の変更等により課税される事態の招来という問題に直面することで、医療法人の形態が問われることになる。

(2) 以下のIIにおける医療法人の沿革と課税に関して、品川芳宣「持分あり医療法人に対する課税の現状と課題」(上)(下) 税理56巻8号54頁、9号98頁(2013)を参照している。

(3) 各都道府県知事あて厚生事務次官通達「医療法の一部を改正する法律の施行に関する件」(昭和25年8月2日、発医第98号)。

(4) 杉山幹夫・石井孝宜・五十嵐邦彦『医療法人の会計と税務(8訂版)』(同文館出版、2014年)3頁。

(5) 厚生労働省『出資持分のない医療法人への円滑な移行マニュアル』（平成23年3月、http://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyou/igyokeiei/dl/houkokusho_shusshi_07.pdf [2016年4月1日最終閲覧]) 6～9頁(第1章 医療法人の基礎知識)によれば、医療法人の最も基本的な区分として、「社団たる医療法人」と「財団たる医療法人」があり、社団たる医療法人が医療法人全体の大多数(99.1%)を占めているのが現状とされる。なお、医療法人の名称には、よく「医療法人社団」という言葉が用いられているが、これは、社団たる医療法人であることを示している。上記マニュアルは、医療法人を以下の類型にまとめている。

- (1) 出資持分のある医療法人…社団医療法人であって、その定款に出資持分に関する定め(通常は、①社員の退社に伴う出資持分の払戻し及び②医療法人の解散に伴う残余財産の分配に関する定め)を設けているものをいう。平成19年施行の第5次医療法改正により、出資持分のある医療法人の新規設立はできなくなったが、既存の出資持分のある医療法人については、当分の間存続する旨の経過措置がとられており、これらは「経過措置型医療法人」と呼ばれることがある。
- (2) 出資額限度法人…出資持分のある医療法人であって、社員の退社に伴う出資持分の払戻しや医療法人の解散に伴う残余財産分配の範囲につき、払込出資額を限度とする旨を定款で定めているものをいう。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。
- (3) 出資持分のない医療法人…社団医療法人であって、その定款に出資持分に関する定めを設けていないものをいう。平成19年施行の第5次医療法改正により、社団医療法人を新規設立する場合は、出資持分のない医療法人しか認められていない。
- (4) 基金制度を採用した医療法人…出資持分のない医療法人の一類型であり、法人の活動の原資

となる資金の調達手段として、定款の定めるところにより、基金の制度を採用しているものをいう。基金拋出型法人とも呼ばれ、平成29年施行の第5次医療法改正により導入された。

- (5) 特定医療法人…租税特別措置法第67条の2第1項に規定する特定の医療法人をいう。昭和39年に創設された類型で、社団医療法人については、出資持分のない医療法人でなければならない。国税庁長官の承認を得れば、法人税の軽減税率が適用されるなど、税制上の優遇を受けることができる。
- (6) 社会医療法人…医療法人のうち、医療法第42条の2第1項各号に掲げる要件に該当するものとして、政令で定めるところにより、都道府県知事の認定を受けたものをいう。平成19年施行の第5次医療法の改正において新設された類型で、社団医療法人については、出資持分のない医療法人であることが必要である。認定を受けると、本来業務である病院、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など、税制上の優遇を受けることができる。
- (6) 厚生労働省HP(医療法人・医業経営のホームページ)「医療法人数の推移」(<http://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-10800000-Iseikyoku/0000089657.pdf> [2016年4月1日最終閲覧])。
- (7) 「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」(平18年6月21日法律第84号)。
- (8) 各都道府県知事あて厚生労働省医政局長通知「いわゆる『出資額限度法人』について」(平成16年8月13日、医政発第0813001号)。
- (9) 品川芳宣『重要租税判決の実務研究(第3版)』(大蔵財務協会、2014年)741頁。
- (10) 『『これからの医業経営の在り方に関する検討会』最終報告書～国民に信頼される、医療提供体制の担い手として効率的で透明な医業経営の確立に向けて～』(平成15年3月26日、<http://www.mhlw.go.jp/shingi/2003/03/s0326-8b.html#1> [2016年4月1日最終閲覧])。

Ⅲ 出資持分が争われた事例～最高裁平成
22年7月16日判決～

1 事実の概要

社団たる医療法人A会（本件法人）は、創業者訴外Bによって設立されたが、社員資格を喪失した者はその出資額に応じて払戻しを請求することができ、社団が解散した場合の残余財産は払込済出資額に応じて分配するとの出資払戻条項を置いていた。その後、平成

9年になって、払戻しは本件法人の財産のうち運用財産についてのみできる旨に条項を改めた上、払戻等に係る定款の定めの変更はできない旨の条項を定めた（表1の新定款参照）。その上で、Aは、翌年、出資口数を110口から200口に増やし（本件出資）、増加した90口の出資1口当たりを5万円でX1、X2、X3、X4（以下まとめて「Xら」という。原告・控訴人・被上告人）らに引き受けさせた（表2参照）。

表1 新旧定款対照表

新定款	旧定款
<p>(第12条)</p> <p>退社した社員は、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。</p> <p>但し、除名による退社の場合は本文の半額とする。</p>	<p>(第12条)</p> <p>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。</p> <p>但し、除名による退社の場合、出資額に応じた半額とする。</p>
<p>(第25条)</p> <p>本社団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。</p>	<p>(第25条)</p> <p>本社団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。</p>
<p>(第46条)</p> <p>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定める。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きをへて出資額に応じて社員に分配する。</p>	<p>(第46条)</p> <p>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。</p>
<p>(第49条)</p> <p>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。</p> <p>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乃至矛盾することとなる場合はこの限りではない。</p>	

これに対し、所轄税務署長Y（以下「Y」という。被告・被控訴人・上诉人）は、その時点における本件法人の財産全体の評価7億円余を基礎に財産評価基本通達（評価通達）194-2に従って類似業種の株価に比準して評価する方法（類似業種比準方式）により評価し、その評価を1口当たり379万円余と算出した。そして、Xらが、一口当たり5万円の対

価で上記出資を取得したことは、著しく低い価額の対価で利益を受けた場合に当たるとして、上記出資の評価から同対価を控除した額をXらが贈与により取得したものとし、平成13年6月1日付で、Xらに対し、本件出資につき相続税法9条を適用して、下記の内容で平成10年分贈与税の決定処分等（以下「本件各処分」という。）を行った。

表2 本件法人の出資の状況と課税価格

出資者	増資前	増資	増資後	贈与税の課税価格
X 1	12口	23口	35口	49,348,575円
B	98口		98口	
X 2 (X 1の妻)		23口	23口	86,104,755円
X 3 (X 1の長男)		22口	22口	82,361,070円
X 4 (X 1の長女)		22口	22口	82,361,070円
合計	110口	90口	200口	

これを不服として、Xらは異議申立て・審査請求⁽¹¹⁾を経た後出訴した。

第一審横浜地裁平成18年2月22日判決（訟月57巻6号1948頁・TAINS：Z256-10321）は、①「相続税法9条は、4条から8条までに規定する場合を除くほか、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、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等により取得したものとみなす旨規定している。…原告らは、本件増資前の出資割合を超えて新たな出資を引受けたのに対し、Bは従前の出資割合に応じた引受けをしなかったのであるから、本件増資前後における出資持分の評価次第では原告らがBから『著しく低い価額の対価で利益を受けた』といえる場合の存す

ることは否定できない」、②「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おける時価によるべき旨を規定しており、上記の時価とは、財産の客観的な交換価値をいうものと解される。…[財産]評価通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、これが形式的にすべての納税者に適用されることによって租税負担の実質的な公平をも実現することができるといえるから、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は、原則として、上記評価通達に基づく課税処分は適法である…。…評価通達194-2は、医療法人については剰余金

(11) 国税不服審判所平成15年3月25日裁決事例集65集743頁。

の配当が禁止されている等、株式会社と異なる面はあるものの、医療法人の行う医療事業の内容や経営形態に関し、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、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との権衡を考慮して、定められたものと説明されており…、この点に特段不合理な点は見受けられ[ず]、…本件法人の出資持分を評価通達194-2によって評価することは適法と認められる」、と判示して、Xらの請求を棄却した。Xらが控訴。

控訴審東京高裁平成20年3月27日判決（訟月57巻6号1933頁・TAINS：Z258-10932）は、①「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』と規定する（第12条）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（第46条）ことが認められる。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、…本件法人は、平成10年3月31日当時従業員数が255名であり、愛光病院及び福祉ホームくすのきを設置し、運営していたのであって、後記の資産額及び負債額を併せ考慮すると、個人の診療所とは同視し難い大きな規模を有するものであったのであり、医療法人ではあってもその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、本件法人は、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、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ていたところ、運用財産の評価額は合計20億8461万7731円であり、負債合計額は38億1020万269円であって、負債合計額が運用財産の評価額合計を17億2558万2538円上回っていたこと、なお、基本財産の評価額は合計24億7875万3238円であったが、前記のとおり、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、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こととし、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こととしているのであるから、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り、基本財産と運用財産とを区分しない純資産価値を基準とするのは相当とはいえないこと、本件法人と同様に、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、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ている社団法人たる医療法人で出資持分の定めのあるもの等、本件法人の出資持分を評価する上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事例は、本件全証拠によっても見いだし難いこと、以上の事実を認めることができるのであり、上記認定事実に加え、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ことを規定していることにかんがみると、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に当たっては、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いだし難く、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、基本財産と運用財産とを区分せずに純資産価値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って、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本件法人の出資1口当たりの評価額を算定すべきである。この見地から検討すると、上記認定事実によれば、本件出資当時の本件法人の出資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といえることができるから、Yが本件出資当時の本件法人の出資1口当たりの評価額を…685万6700円と算定したことは、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」と判示して、控訴を認容し、原判決を取り消した。Yが上告。

2 判旨

破棄自判

「(1)相続税法22条は、贈与等により取得した財産の価値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値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20年（受）第1809号同22年4月8日第一小法廷判決・民集64巻3号登載予定参照）。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ならず、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。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。そうすると、持分の定めのある社団医療法人の出資は、定款の定めのかんにかかわらず、基本的に上記のような可能性に相当する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社団医療法人及びその出資に係る事情を踏まえつつ、出資の客観的交換価値の評

価を取引相場のない株式の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。

(2)これを本件についてみると、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から上記結論を左右するものではない。また、前記のとおり、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、本件においては、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。

そして、上記の方式に基づく評価によれば、上告人が上記出資の評価を1口当たり379万

円と算定したことに違法はなく、これによれば、Xらは、本件増資に係る出資の引受けにより、著しく低い価額の対価で利益を受けたということができる」。

裁判官全員一致で原判決破棄自判。ただし、古田佑紀裁判官と須藤正彦裁判官の補足意見がある。

古田裁判官の補足意見は、次の通りである。「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ないとする原審の説示には共感を感じる面もないではない。…しかしながら、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ず、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のである。そうすると、このような持分については、定款により定められた払戻しの範囲ではなく、法人の全資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。定款により加えられた払戻しの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。私は、法廷意見がこのような趣旨をいうものと理解するものである」。

須藤裁判官の補足意見は、大要次の通りである。(1)社団医療法人は、法人税法上、会社などとともに普通法人と分類されているが、営利を目的とするか否かの点を除けば、従業員を雇用し、適切な組織管理を行いつつ、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。社団医療法人は、このように継続して事業を行う主体（事業体）であり、その企業価値（事業価値）は、当該社団医療法人（の事業）の時価としての客観的交換価値であり、それ自体は配当禁止や出資持分の払戻し等の制約などに左右されない。(2)出資持分の定めがある社団医療法人の場合、出資社員が同法人を細分化された割合的単位たる出資持分の口数において共同所有しているといえ、当該社団医療法人の出資持分1口当たりの時価たる客観的交換価値は、上記によって算出される企業価値（事業価値）全体を出資持分の口数で除した金額にほかならない。この出資持分の客観的交換価値は、当該出資持分に定款などで何らかの制約が付されている場合であっても、社団医療法人の出資持分による支配の全部又は一部が確定的にはく奪されるなどの特別の事情がない限り基本的に左右されることはない。(3)本件社団医療法人にも企業価値（事業価値）が認められるが、Xら出資社員は、本件増資時におけるその全体の企業価値（事業価値）を出資口数の割合で分有しているから、その時点におけるXらの出資持分の1口当たりの客観的交換価値は、それを200で除した金額である。本件定款における出資持分の払戻し等の制限とその変更禁止条項は、定款変更によって廃止することが法的には可能であり、基本財産と運用財産との仕訳は何らの制約もなく行うことができるから、本件社団医療法人の出資持分の時価は、あくまで前記経営指標等によって算定される企業価値（事業価値）を基にすべきである。(4)企業価値（事業価値）自体の算定につき、具体的な算定方法が確立していないこと、課税実務上大量、

迅速、簡素な徴税費用による処理を求められること、課税の公平性の観点から、財産評価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。(5)「以上のとおり、本件出資持分1口についてYが時価を379万円余と評価したことには不合理はなく、相続税法22条に反しない」。

IV 検討

1 持分の定めのある医療法人の出資の評価

本件は、平成18年医療法改正前の医療法人が、定款変更により出資の払戻しを制限した後に、本件出資のような跛行増資を行い親族間で出資持分の移転を行った結果、創業者Bから原告Xらに医療法人の支配権を移したことについての課税処分の適否が争われた事例である。本最高裁判決は、医療法人の定款変更の下でも評価通達で評価することは合理的であると判断している¹²⁾。

本最高裁判決では、医療法人の出資持分の評価については、評価通達194-2の適用について合理的であるとしているから、「経過措置型医療法人」の出資持分の評価についても評価通達194-2に従って行われることになると思われる。

取引相場のない株式については、相続税では評価通達178があり、医療法人に対しては194-2を定め、178に準じて評価することが定められている。持分の定めのある医療法人の出資については、類似業種比準方式によって算定することを最高裁は認めているが、もともと医療法人については、上場企業ではなく、上場企業の株価と比準して出資の評価をすることについては果たして合理的であるかとの指摘もあるが、評価通達に基づいて出資

持分を評価するということが裁判所の考え方である。

相続税基本通達9-4（同族会社の募集株式引受権）では、同族会社においては出資割合に関係なく一方的に特定の親族のみが出資口数を引き受ける場合が多くみられることから、このような場合には、経済的利益が移転したものとして贈与課税することになっている。本件では、この通達が医療法人においてもいわば準用されたものと考えられる。

2 定款変更後の出資の評価

医療法人の社員たる権利の移動はすべて社員総会の決議が必要とされ、社員総会の議決権は、出資持分割合と関係のない1人1議決権である。

出資持分は、死亡等退社による社員資格の喪失に伴って、出資持分払戻請求権と解散時の残余財産分配請求権を有するが、本件法人の新定款には、①運用財産をもって分配すると定めている新定款12条、②解散時には基本財産は国又は地方公共団体に帰属、運用財産がある場合には同様に配分するとの46条の定めのほか、③総会の承認を受ければ出資持分の譲渡が可能とされ、その金額についての制限がないとする9条、④社員が死亡の場合に出資持分は相続されるとする10条、⑤後戻り禁止の規定を定めている49条などを総合的に

¹²⁾ 本最高裁判決の評釈には、例えば以下のものがある。橋本守次「判批」月刊税務事例42巻12号1頁（2010）、品川芳宣「判批」税研155号76頁（2011）、千田喜造「判批」税理56巻14号72頁（2013）、高橋祐介「判批」民商法雑誌144巻2号275頁（2011）、司馬えんに「判批」税研178号〔最新租税基本判例70〕180頁（2014）、平川雄士「判批」ジュリスト1413号58頁（2010）、佐藤香織「判批」税経通信66巻4号191頁（2011）。

考慮すると、本最高裁判決の指摘するとおり、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、もともと何を基本財産とし、また運用財産とするかの仕分けは新定款の下でも変更が禁止されておらず、その意味では運用財産の範囲は流動的といえる状態にあること、さらに医療法50条でその手続きが法令又は定款に反しない限り認可されることを考慮すれば、分配の対象を運用財産に制限することや後戻り禁止等を考慮せずに、出資持分の評価をすることになる。

3 出資額限度法人への移行

持分の定めのある社団医療法人は、定款を変更して出資額限度法人に移行することが認められている。移行する場合の課税関係は、厚生労働省が国税庁に照会した「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16日)文書によると、出資額限度法人への移行時には課税関係が生じないが、社員が退社して払込金額の返還を受けた場合、払込金額を超過する部分の金額は他の出資者の出資の価値の増加となり、その部分についてみなし贈与課税が生じることとされている。

みなし贈与として争われた事例として、東京地裁平成23年6月3日判決(税資261号順号11697, TAINS: Z261-11697)がある。この事案では、問題となる社団医療法人が社員死亡直前に定款変更・認可を受け出資額限度法人に移行していた場合、既存出資者へのみなし贈与が問題となったものである。裁判所は、問題の医療法人が「引き続き、社団である医療法人であって持分の定めのあるものに当たると解するのが相当である」と述べた後、「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金額が自らの払込出資額を限度とされるなどしていたとしても、客観的にみただけの場合、持分を有する者は、法令で許容される範囲内において定款が変更されることにより、当該医療法人の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…持分の定めのある社団である医療法人における持分は、定款の定めのかんにかかわらず、基本的に上記のような可能性に相当する価値を有する」として、評価通達194-2による評価が合理的であるとして、課税処分を肯定した。

なお、相続税法66条4項では、出資者の全員が持分を放棄して持分の定めのない法人に移行すると、その医療法人を個人とみなして課税する制度になっている。また法人税法施行令136条の4第2項では、持分の定めのある医療法人が、持分の定めのない医療法人に移行した場合、返還しないことによる利益は法人税法上課税されないこととされている。

4 定款変更により財産を区分した場合の出資の評価

定款変更により、医療法人の財産を基本財産と運用財産に区分し、出資持分の払戻しの対象を運用財産とした場合、出資持分の評価はどのようになるか。

本件第一審判決によると、医療法人の出資持分の評価について、医療法人を退社した社員のその出資額に応じて退社時の運用財産の払戻しを請求することができる旨及び医療法人の解散時の基本財産は国若しくは地方公共団体に帰属し、運用財産がある場合には同様に配分する旨が定款に定められているとしても、総会の承認を受ければ出資持分の譲渡は

可能であり、その金額についての制限はなく、また、社員が死亡した場合には、その出資持分は相続されるとされているのであるから、医療法人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、医療法人に運用財産のほか基本財産が存在する以上は、運用財産のみを基にして出資持分の評価をすべき理由はないとし、贈与税の課税処分を認容した。

これに対し、本件控訴審判決は、医療法人の社員は、退社した場合に当該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、当該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こととしているのであるから、納税者らが当該法人の増資に伴い出資した当時の当該法人の出資1口当たりの客観的な交換価値を算定するに当たっては、当該法人の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ず、また、当該法人の出資持分を評価する上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いだし難いことに加えて、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ことにかんがみると、取引相場のない株式を評価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いだし難く、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言ふべきであって、結局、運用財産の評価額から負債合計額を控除した額及び実際の出資金額等を考慮して算定すべきとして、控訴を

認容し、課税処分を取り消した。要するに、本件控訴審判決は、類似業種比準方式ではなく、運用資産について純資産価額方式を採用すべき旨を述べているが、評価通達179-1は原則として大会社の株式の価額を類似業種比準方式により評価するとしつつ、類似業種比準価額が純資産評価額を超えるときには、純資産価額で評価する選択を認めるべきという見解¹³⁾もある。

さらに、高裁判決では、租税回避目的で定款を変更し、基本財産と運用財産を区分した場合には、重加算税などの措置で対応を図るべきだとし、相続税法64条が想定する否認の根拠がないにもかかわらず、租税回避として否認することには慎重な姿勢をとっており、定款で基本財産と運用財産を区分したことについて、それをまた変更するというのは、抽象的な可能性と断定し、それに拘束される必要はないと論じている。定款変更の潜在的な可能性を重視した地裁判決とその可能性を抽象的なものとした高裁判決の分かれ目が、出資の評価の違いとなって表れたのである。

最高裁判決は平成22年4月8日の最高裁判決を引用して出資持分に対する判断を踏襲しており、最高裁の持分の定めのある社団医療法人に対する考え方は、医療法54条の非配当制約の規定を前提としながらも、株式会社等に限りなく近い存在であると判断しているように思われる。

5 医療法人の出資払戻請求権

医療法人の税務の問題として争われたもの

¹³⁾ 控訴審判決の評釈である森稔樹「判批」速報判例解説（法学セミナー増刊）4号249頁、252頁（2009）。

ではないが、医療法人の出資の払戻請求権の金額について民事上争われた事件として高名なものには、東京高裁平成7年6月14日判決（高民集48巻2号165頁。第一次八王子事件）及び同平成13年2月28日判決（判例集未登載¹⁴⁾。第二次八王子事件）、最高裁平成22年4月8日判決（民集64巻3号609頁・TAINS：Z999-6064）¹⁵⁾などがあり、これは払戻しの制限と出資限度額法人の払戻し金額の妥当性について争われたものである。最高裁平成22年4月8日判決の宮川光治裁判官の補足意見では、返還請求に対して具体的な判断を示しており、貢献していない社員の払戻請求権の行使は権利の濫用になり得ると述べているが、資産形成に貢献していない社員が存在することはあり得ることで、このような場合に一律に当てはめることが妥当であるかは疑問である。

6 医療法人の課題と今後のあり方

鷹野宏行氏によると、「非営利」の要件として、①資本取引が存在しないこと、②純資産の増殖分を資本拠出者に還元（配当）しないこと、③残余財産が公的機関に帰属することの3つを挙げている¹⁶⁾。また、公益法人制度改革に関する有識者会議報告書（平成16年11月19日）¹⁷⁾では、社団形態の非営利法人社員における権利義務の内容について、ア) 出資義務を負わない、イ) 利益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整理すべきであるとしている（2.(3)②参照）。

公益法人改革となった公益法人制度改革関連三法により、新たな非営利法人制度が創設され、①準則主義による法人設立の仕組みの創設、②公益性判断の仕組みの創設、法人設立が株式会社並みの手続に準拠することで所轄官庁の許可を要せず登記することが可能となったことにより、誰でも公益法人としての非営利法人の設立が容易になったが、このことは、誰でもこの分野への参入ができることを意味し、非営利を標榜しながら法人制度を利用していろいろな事業活動ができる余地が生まれ、一般社団・財団を利用した本来の目的とは違った方向での活用策が盛んに喧伝されている。

医療提供体制は民間の非営利部門の医療法人が中心となって、公益性の高い医療サービスを安定的・継続的に提供してきており、その中で医療法人制度改革は、現行の医療法人が抱える課題を明確にし、将来のあるべき姿について検討がなされてきた。その課題の一つである出資金返還・出資払戻請求等を巡り、医療法人と退社した社員（当該社員の相続人を含む）との間で争われた出資額に基づく持分額の評価の問題であった。医療法人は、配当が禁止されている以上、解散時や中途退社による財産の払戻しについては持分の定め

14) 『平成22年度厚生労働省医政局委託 出資持分のない医療法人への円滑な移行に関する調査研究報告書』（平成23年3月、http://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/dl/houkokusho_shusshi_01.pdf [2016年4月1日最終閲覧]）94頁以下で、本文を参照できる。

15) 本判決の解説・評釈として、例えば柴田義明「判

解」ジュリスト1451号86頁（2013）、安倍勝一「判批」税経通信66巻12号168頁（2011）がある。

16) 鷹野宏行「持分の定めのある社団医療法人の非営利性」大原大学院大学研究年報7号143頁（2013）。

17) <http://www.gyokaku.go.jp/jimukyoku/koueki-bappon/yushiki/h161119houkoku.pdf> [2016年4月1日最終閲覧]。

ある医療法人では相当高額にならざるを得ない事態を招く場合もあり得ることが、本稿で取り上げた最高裁判決その他の各事例の中で現実化した。このことは、配当を禁止する一方で、解散時や中途退社による払戻しについて高額な払戻しが請求できることに対して何の手当も行わなかったことが、課税面で問題化したともいえる。

このような状況下で、医療法人が出資者の払戻しに関する定款の規定について監督する

立場の厚生労働省や都道府県の認可などの医療政策が経過措置を温存しつつ一方で新しい医療法人制度を構築し様々な形態の医療法人が共存する医療法人の実態に即せば、後戻りの潜在的可能性を強調して出資持分額の評価が高額であるとした最高裁判決について、持分の定めのある医療法人がまだ相当数存在する現実において、妥当な判断であるかということにつき、本稿は疑問を呈するものである。