

## 【本体レジュメ】

1)

設立・開業時

→ (論点) 医療法人 VS 個人事業

・・・通常の法人成シミュレーションと同じ

※医療法人なり あるあるミス

小規模企業共済

→共済脱退(廃業扱い) →脱退金は退職所得

～加入期間 2 年未満脱退の場合、掛金&gt;解約金、自己都合も同じ、また自己都合の場合、一時所得扱い

2)

上記からみた承継の視点

個人・・・親族 OR 第三者に承継

→一旦いまの医療機関を廃止、事業承継者が新たに医療機関解説

(参考)

保健所「診療所廃止届出」「診療所開設届出」「保険医療機関指定申請書」「医療機関コード」の取得等々

→個人版事業承継税制の適用可能性?

(参考) 現在適用件数 0 件

医療法人・・・上記の場合、理事長交代オンリー

(参考)

理事長登記→役員変更届出

事業の承継を「確実にする」という観点では医療法人が最も安心、楽

(参考)

・新設法人の消費税 自由診療系については還付を考える→当然

・損税問題(内容割愛)

診療報酬 100 円-仕入額 55 円=利益 45 円 仮に 8%時代だったら・・・ 利益は 46 円

→保険点数上乘せ問題

(参考)

医療法人と営利法人の役員兼務は可能※ただし、医療法人との取引がなされていない法人オンリー、したがって一般的な自前の MS 法人は当然 NG

非営利の意味

・・・医療法 54 条配当禁止

獲得利益を構成員に分配しないこと ※「利益を追求しないこと」という意味ではない

3)

医療法人における「社員」の基本的考え方

- ・ 拠出は任意
- ・ 1 人 1 議決権
- ・ オーナー

4)

MS 法人との取引は配当か？

→経過措置型医療法人時代（平成 19 年施行第 5 次医療法改正前医療法人）、事実認定で非常に問題になった

5)

医療法人は会社法の射程外

→しかし定期同額給与、事前確定届出給与、役員給与及び役員退職慰労金過大性チェックは入る

→さされた裁決、判例、現場調査レベル 一切なし なぜ？

→過大性部分は配当？

（参考）

理事長→医師としての給与支払あり→使用人兼務役員になれない

→法令 7 1 ①

すべて役員給与

※社員総会の形式基準注意

医療法人の持分を所有する理事→使用人兼務役員になれる 同族会社適用がないから

院長 理事に加わる（管理者、監督者）

→院長が理事長、常務理事でない場合、使用人兼務役員になれる

6)

医療法人の増減資

- ・ 増資

みなし贈与の発動可能性あり

→最判平成 22 年 7 月 16 日 納税者負け

・減資

医療法 54 条に抵触しない払戻は可能

→みなし配当発生

→債務超過状態の経過措置型医療法人が法人住民税均等割削減スキーム等で実行することが多い。

7)

医療法人の承継

定めのある↓

持分評価 大会社へ 類似へ

①類似に配当なし 業種目はその他

②純資産累積 高止まり ※役員給与と役員退職慰労金しかない

③配当還元適用不可

④比準 1 へすぐおちる

⑤純資産価額 80%不適用

租税法では、弁護士、税理士、医者（医療法人については、財産評価基本通達上の純資産価額算定では営業権は評価しない）の属人的な営業権を評価しません（一身専属権は評価しない）。老舗の鰻屋の秘伝のタレや政治家の地元基盤などは営業権評価も不可能ですし、相続財産にも含まれません。評価の安定性の観点から評価する必要がないというのが結論もあります。

→第三者 M&A の時の時価は？修正簿価純資産法？

MS 法人の評価 上記同 ①～⑤の特徴以外一緒、普通法人と同じ

持分ある→なしへの安易な移行はしない（相続放棄と同じ）

#### 【従来型】

プラン 1

医療法人の持分を MS 法人へ徐々に移転

医療法人の持分を利益の少額 MS 法人に移転すれば相続税額は圧縮可能

プラン 2

医療法人の持分評価額が低い間に相続時精算課税

### プラン3

あり→なし移行

※

出資持分の放棄により出資者の権利の消滅により、医療法人が払戻する必要がなくなる

→経済的利益をうけたのと同義

→医療法人を個人とみなし、贈与税課税（みなし贈与 相続税法 66④）

→相令 33③

→運営組織が適正である 課税されない

→国税庁個別通達 第2 持分の定めのない法人に対する贈与税の取扱い

→認定制度の実施

### プラン4

役員給与（設立時～設計必要）、役員退職慰労金支給

8)

#### 医療法人 M&A

・中小・零細企業におけるM&Aの手法は株式譲渡、全部事業譲渡、一部事業譲渡、又は合併、株式交換等の組織再編成があります。現在の実務では、株式譲渡が50%、一部事業譲渡が50%程度の実行と見受けられます。

従来までは株式譲渡がほぼ100%でしたが、簿外債務等潜在リスクの包括承継リスクは一時、社会問題化し、また、そのリスクを認識した専門家及びクライアントの増加により、一部事業譲渡を、「あえて」選択するのが、昨今増加傾向にある主原因です。また、税負担軽減スキームを比較的自由に設計できるのが事業譲渡スキームであるから、という原因もあります（出資持分の定めのない医療法人では事業譲渡しか手法がとりえません）。

・医療法人の場合、レセプトDDを実施します。支払審査機関勤務経験のある専門家に依頼。基本的には、支払審査機関で査定されたものや、疑義あるものがあれば、クリニックにおいて精査します。

Q○（医療法人M&Aの一般的な留意点）

医療法人M&Aの一般的な留意点を教えてください。

A○ 医療法人は特殊です。下記の事項について検証します。

1 本問は岡野訓他「実務目線からみた事業承継の実務 三訂版」大蔵財務協会；三訂版（2018/11/9）を該当場所を適宜、参照しています。

## 【解説】

医療法人の事業承継やM&Aを考えるに際しては、次の3点を整理しておく必要があります。

- ・・・財産権（出資持分）
- ・・・経営権（社員）
- ・・・執行権（理事）

それぞれ、現状の保有者は誰で、誰に何を、どの様に移譲するのかを考慮します。株式会社であれば、種類株式や議決権分離型信託（事業承継信託）等による制限がない限り、財産権と経営権は一体です。

医療法人における財産権は、持分割合に応じ

- ・・・出資の払戻請求権
- ・・・解散時の払戻請求権

に整理できます。持分なし医療法人への移行について、財産権をそもそもなくしてしまう手続きという意味では事業承継の一手法です。

通常、医療法人でのM&Aでは、

- ・・・出資持分譲渡
- ・・・社員の過半数以上の入替
- ・・・理事交代

という手続きを行います。買手は経営権を手に入れたいので、「社員」「理事」に就任すれば事足ります。しかし、それでは売手が譲渡対価を得られません。出資持分譲渡が必要になります。

Q○（医療法人M&Aについて基本的な考え方）

医療法人M&Aについて基本的な考え方をご教示ください<sup>2</sup>。

A○ 下記です。

## 【解説】

医療法人においては、出資持分があります。M&Aの手法は一般法人と大きく異なります。医療法人の持分は議決権と不一致だからです。医療法人や株式会社等は社員就任不可、平成19年4月1日以降、持分ある医療法人を新たに設立不可、それを踏まえて特徴点として、

- ・持分取得はM&Aでは不可、社員の交代手続きになる
- ・法人が医療法人を子法人として支配できない
- ・株式交換・株式移転の手法は不可

<sup>2</sup> 本Q○～Q○は岡野訓他「実務目線からみた事業承継の実務 三訂版」大蔵財務協会；三訂版（2018/11/9）、藤原宏高他「中小企業の事業承継M&A活用の手引き—円滑な事業引継ぎのために（東弁協叢書）」経済法令研究会（2016/01）の該当箇所を適宜参照しています。

・持分なし医療法人においては、社員の交代が事実上の M&A というものがあります。

医療法人出資持分は出資割合に応じた医療法人の財産払戻しを受ける権利（払戻請求権）、医療法人解散時の残余財産の分配を受ける権利からなる財産権です。譲渡可能です。しかし、出資持分を取得したからといって自動的に社員になるわけではないため、別途社員交代の手続きが必要です。

持分と議決権の不一致は、出資持分を取得せず M&A 可能ということです。売主社員が持分払戻しを受けて退社し、買主社員が入社することで社員の交代を図ります。平成 19 年 4 月 1 日以降に設立された医療法人は、持分なしのため社員、役員の交代をもって M&A を行います。

#### 【持分あり・なし医療法人の M&A の特徴点】

	持分あり医療法人	持分なし医療法人
出資	出資持分	なし（抛出財産）
可能な M&A	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 合併</li> <li>一般に存続法人の持分が対価+入社</li> <li>・ 買収</li> <li>持分取得または退社払戻+入退社</li> <li>・ 事業譲渡</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 合併</li> <li>入社</li> <li>・ 社員交代</li> <li>・ 事業譲渡</li> </ul>

#### ・持分あり M&A

持分のやりとりに加えて社員及び役員の変更を行います。売主社員が、買主社員等に持分譲渡して退社し、又は持分払戻を受けて退社し、さらに定款手順に従い社員入社および役員変更の手続きを行います。持分取得して入社できるのは買主法人ではなく、その社員や役員です。

#### ・持分なし M&A

社員、役員の交代のみが行われます。持分なしでは事業譲渡しか選択の余地がありません。事業譲渡代金を医療法人から理事に払い出す方法として退職金を支給する方法が一般的です。

#### ・持分あり医療法人の合併

存続法人（買主）持分を消滅法人（売主）の社員に交付します。金銭交付した場合、税制非適格になります。含み損資産を顕在したい場合のみ考慮すべき事項です。適格合併後

に、消滅法人の社員が引退により、持分払戻しを受けて退社すると、適格要件を満たさなくなります（当初合併が税制非適格になります）。適格合併を維持したい場合、合併前から当該退社の意向がある場合、持分払戻しは合併前に行うのが通常です。消滅側の法人の処理は一般法人の適格、非適格と課税関係は同様です。

売主医療法人の社員ですが、消滅法人の出資者は、消滅する医療法人の代わりに合併存続法人の持分の払戻しを受けます。適格であれば出資者個人に課税はなく、非適格の場合、みなし配当及び持分の譲渡損益が認識され、課税されます。存続法人側の処理は通常の株式会社の合併と同じです。譲受側の医療法人の社員には課税関係は生じません。

・持分あり医療法人と持分なし医療法人の合併

合併後の法人は持分のない医療法人になります。持分のある医療法人を存続法人とした場合、予め持分あり医療法人を持分のない医療法人に移行させて合併させます。

この場合、適格要件の判定が異なります。持分のない医療法人は出資者がおりません。法人グループを形成しないため、「共同事業を行うための合併」だけになります。また、持分のない医療法人は合併対価として自法人の持分を交付できません。このため、適格判定は出資継続保有要件以外の要件で判定します。

消滅法人（持分あり）の処理は原則として通常の合併と同じです。しかし、合併に先立ち持分のない医療法人に移行しておくことで、出資者全員が持分を放棄するとみなし贈与（相続税法 66 条 4 項）の可能性があります。

譲渡側の医療法人の処理ですが、対価として持分の交付はありません。受け取る持分に関する問題（みなし配当等）は生じません。対価が金銭では税制非適格になります。対価の代わりに持分の払戻しを受けて退社し、改めて存続法人に入社することは可能です。この場合、みなし配当が生じる可能性があります。また持分を放棄するとみなし贈与の可能性もあります（残存社員に対して、または医療法人に対して）。存続法人（持分なし）のほうは、そもそも利益積立金額しか計上されていないのでそれが増加するだけです。譲受側の医療法人の社員において課税関係は生じません。

・持分なし医療法人同士の合併

持分ありと持分なしの合併と同じです。既に両者とも社員は持分を放棄しています。譲渡側の社員が譲受側の法人に入社する、または退社するだけで、あとは法人格の変更等の手続きによるだけです。

Q○ （医療法人M&Aについて出資持分譲渡のパターンと課税関係）

医療法人M&Aについて出資持分譲渡のパターンと課税関係についてご教示ください。

A○ 下記です。

【解説】

### 出資持分譲渡のパターン

#### 1) 持分譲渡・社員交代を行う場合

売主医療法人・・・出資社員の交代、課税関係生じず。

売主側の出資社員・・・出資持分の評価額を算定、持分を譲受法人の社員等に分配。譲渡相手は個人なので個人資力が問題。通常、役員退職慰労金の支給し、評価低額になったタイミングで譲渡。譲渡後、定款の定めに従い退社。

買主医療法人・・・課税関係生じず。

買主医療法人の社員等・・・譲渡法人の出資社員から持分取得、譲渡法人に入社する手続き。

#### 2) 売主社員が持分払戻しを受けて退社する場合

売主医療法人・・・退社する社員に持分の払戻し。みなし配当は 20.42%の源泉徴収必要あり。

売主出資社員・・・医療法人から持分払戻しを受けて退社。モデル定款の場合、出資割合に基づき持分の払戻しが行われる。想定外に純資産（内部留保）がある場合、みなし配当による配当所得課税が重い税負担となるため、役員退職慰労金等を事前に支給し、内部留保低減。

買主医療法人・・・課税関係生じず。

買主医療法人の社員等・・・譲渡法人に入社する手続き。又は、新出資。

#### 3) 持分なし医療法人の社員を交代する場合

売主医療法人・・・課税関係生じず。

売主医療法人の出資社員・・・通常、退職金支給がなされる。

買主医療法人・・・課税関係生じず。

買主医療法人の社員等・・・入社手続き。

### Q○（医療法人M&Aについて出資持分譲渡（社員交代）の各当事者の留意点）

医療法人M&Aについて出資持分譲渡（社員交代）の各当事者の留意点についてご教示ください。

A○ 下記です。

#### 【解説】

##### 1) 原則論

売主医療法人・・・交代のみ

売主医療法人の社員・・・財産評価基本通達 194-2 で出資持分を算定。評価額が非常に高くなるため、通常、事前に役員退職慰労金を支給し評価額低減策をとる。



(財産評価基本通達 194-2)

(医療法人の出資の評価)

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))までの定めに従っ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従って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。(昭 59 直評 7 外追加、平 2 直評 12 外・平 11 課評 2-2 外・平 12 課評 2-4 外・平 18 課評 2-27 外・平 20 課評 2-5 外・平 29 課評 2-12 外・平 29 課評 2-46 外改正)

(1) 180((類似業種比準価額))に定める算式

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

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

$$A \times \left[ \frac{\frac{\text{㊦} - \text{㊨}}{C} + \frac{\text{㊧} - \text{㊩}}{D}}{2} \right] \times 0.7$$

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。

買主医療法人・・・課税関係生じず。

買主医療法人の社員等・・・持分の取得。

#### 2) メリット・デメリット

メリット・・・出資持分譲渡、社員交代手続きだけで済むので迅速にM&Aが実行可能。

デメリット・・・売主が複数医療機関を所有している場合、社員の入社責任が煩雑。

#### 3) 典型スキーム

社員・出資者・・・持分をもつもの、もたないものを区分し、もつものは出資払戻対応、もたないものは役員退職慰労金支給で代替。

医療法人の役員要件・・・理事、監事の区分。

医療法人の理事長・・・医療法人の出資持分譲渡により理事長を兼任するという状況が、特別の理由、必然性があるかの合理的説明（経済的合理性の観点で）求められる。

#### 4) グループ法人税制

グループ法人税制の定義では、出資も含まれ（法 2①十二の七の五）、医療法人も適用対象です。完全支配関係は議決権割合でなく出資割合で判断します。議決権と出資が不一致の医療法人の完全支配関係判定は慎重を期します。

#### Q○ （医療法人M&Aについて出資持分払戻請求に係る裁判例）

医療法人M&Aについて出資持分払戻請求に係る裁判例についてご教示ください。

A○ 下記です。

#### 【解説】

非後継者が出資持分の払戻し請求を行うことは実務では頻出であり、かつては、定款変更により出資額限度法人化する傾向もありました。しかし相続直前に定款変更決議が行われた場合の当該有効性が争われた事例もあります。現在の認識では、上記は有効な解決策とはいえません。

下記裁判例は、相続 1 週間前に定款変更決議の有効性が争点となったもので、出資払戻金額が出資持分の時価相当額となるのか、当初出資金額相当額になるのか、が問題になった事案です。

・東地 平成 12 年 10 月 5 日

定款変更は有効。

・東高 平成 13 年 2 月 28 日

【定款変更の効力／医療法人の出資持分払戻請求権の評価】

(判示事項)

本件定款変更は、初めて付議された定時社員総会の時点で、社員の3分の2が出席して議決されており、その後東京都から指導を受けて定款変更手続を再度実施したが、亡甲及び乙は再度定款変更に同意し、新たに社員となった丙を含む5名全員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、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続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。

そうすると亡甲の被控訴人に対する出資額は1087万1469円であるので、同人の死亡による被控訴人の退社に基づく出資持分払戻請求権を相続した控訴人は、被控訴人に対し、同額を請求することができる。

・最裁 平成15年6月27日 上告不受理 確定

地裁判決で確定しましたが、相続税の課税関係に関する論点は残ります。

出資額限度法人とは、社団法人で、出資払戻の際に出資相当額のみを払戻す医療法人をいいます。上記の判決により活用がにわかに話題になりました。しかし、同時に課税関係が煩雑になることも判明し、現在では有効性はないものと認識されています。出資限度額での払戻しが認められ、定款の後戻可能性があっても、払戻しによる残余の受取ができないことが確定するため、その払戻金額によって相続税申告をすることになります。

Q○ (持分なし医療法人への移行による事業承継策について留意点：みなし贈与発動可能性)

持分なし医療法人への移行による事業承継策について留意点をご教示ください。

A○ 下記です。実務上は、ほぼ実行されません。

#### 【解説】

持分なし医療法人への移行は実務上、ほぼ実行されません。仮に実行するとしても、相続税法施行令第33条第3項要件チェックに該当しない場合、移行時に当該医療法人に贈与税課税がなされる恐れがあります。

(相続税法施行令第33条第3項)

(人格のない社団又は財団等に課される贈与税等の額の計算の方法等)

3 贈与又は遺贈により財産を取得した法第六十五条第一項に規定する持分の定めのない法人が、次に掲げる要件を満たすときは、法第六十六条第四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。

一 その運営組織が適正であるとともに、その寄附行為、定款又は規則において、その役員等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（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は、いずれも三分の一以下とする旨の定めがあること。

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つ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

ニ 当該親族関係を有する役員等及びイからハまでに掲げる者のほか、次に掲げる法人の法人税法第二条第十五号（定義）に規定する役員（(1)において「会社役員」という。）又は使用人である者

(1)当該親族関係を有する役員等が会社役員となつている他の法人

(2)当該親族関係を有する役員等及びイからハまでに掲げる者並びにこれらの者と法人税法第二条第十号に規定する政令で定める特殊の関係のある法人を判定の基礎に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

二 当該法人に財産の贈与若しくは遺贈をした者、当該法人の設立者、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。

三 その寄附行為、定款又は規則において、当該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（持分の定めのないものに限る。）に帰属する旨の定めがあること。

四 当該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をしている事実その他公益に反する事実がないこと。

Q〇 （医療法人 M&A の実践事例/理事退職金の過大性の考え方）

医療法人 M&A の実践事例について留意点をご教示ください<sup>3</sup>。

【質問前提】

(1) 売主A持分あり医療法人の買収案件について、現時点で基本合意契約書締結前の状況です。

(2) 仲介業者（両手仲介）を通して、買主B医療法人の意向として、買収金額5億円（内訳、理事長退職金4.5億円、出資譲渡金5千万円）の提示がありました。当該退職金の功績倍率は現行の役員退職金規定に則ると5倍となります。買主のB医療法人理事長が個人で

<sup>3</sup> 本問は筆者が回答しているコンサル質問会 <http://kachiell.jp/consulting-question/>（主催：株式会社 KACHIEL）の Q&A に基づいています。

出資金を取得予定で、個人の資金負担をできるだけ抑えたいとのこと。ドラフト段階の基本合意契約書においても、上記譲渡条件が記載されています。

(3) 売主A法人も取引金額 5 億円は合意しています。しかし、税務上妥当と思われる金額は退職金 3 億円 (功績倍率 3.3 倍)、差引で出資譲渡金 2 億円と考えています。功績倍率 5 倍は高すぎますし、税引後手取も約 3,000 万円近く多くなるからです (売主はそこは重視しているようです)。仲介会社は、買主の条件で強く進めようとしているようです。

(A 医療法人の財務概要)

- ・ 出資金約 110,000 千円 (理事長親子で 100%)
- ・ 相続税評価額約 200,000 千円
- ・ 時価純資産約 200,000 千円
- ・ E B I T D A 約 100,000 千円

**【質問】**

仮に、買主B法人側の提案内容で進めるとした場合、

- 1) 純然たる第三者間取引なので、出資譲渡価額は税務上問題となりませんか。
- 2) 退職金を支払い、評価額を引き下げた後とはいえ、法人からB理事長に対する贈与認定の可能性はありますか。
- 3) 功績倍率 5 倍で考えられる税務上のリスクとして、過大退職金の否認のほかには何か考えられますか。
- 4) 一般的に、このような極端な金額区分けのスキームはよくあるのでしょうか。
- 5) B法人の提示額で進める場合、留意事項 (リスク回避処置など)、何かアドバイスがあれば教えてください。

A○ 下記の【解説】が【回答】にあたります。

**【解説】**

1) について

はい。純然たる第三者間取引なので、出資譲渡価額自体は問題になりません。

2) について

退職金計上後の株価引き下げによるみなし贈与の課税関係は生じません。

3) について

医療法人の役員退職慰労金は通常法人と全く異なり、青天井であることが一般的です。

通常法人の場合、功績倍率法等による計算結果について過大認定するかは過去の裁決・裁判例・判例では下記を総合勘案して決定されます。

東京地方裁判所平成 2 7 年 (行ウ) 第 7 3 0 号法人税更正処分等取消請求事件 (一部取消し) (控訴) 国側当事者・国 (処分行政庁 三条税務署長)

平成 2 9 年 1 0 月 1 3 日判決【役員退職給与/不相当に高額/平均功績倍率の数にその半

数を加えた数の功績倍率】

これによると裁判所の判断で当局の過大性判定の基準として

- ①■■■内（同所轄内）に納税地を有する法人であること
- ②日本標準産業分類における、大分類「E－製造業」の中分類「24－金属製品製造業」を基幹の事業としていること
- ③平成18年2月1日から平成25年10月31日までの間に終了する事業年度において、売上金額が6億7746万9243円〔原告の本件事業年度の売上金額（乙2）の半額〕以上27億0987万6970円（原告の本件事業年度の売上金額の倍額）以下である事業年度があること
- ④死亡を理由とする代表取締役の退職があり、かつ、上記③に該当する事業年度において、当該退職した代表取締役に対して退職給与の支払があること
- ⑤上記③に該当する事業年度について、国税通則法又は行政事件訴訟法所定の不服申立て又は訴訟が係属中でないこととあります。

上記を要約すると

- ①同所轄内法人で
- ②日本標準産業分類上同業種で
- ③（仮に倍半基準を適用した場合）同事業年度で
- ④③と同、支給実績があり
- ⑤③と同、それについて係争中でない

といった退職金と比較して過大性を判定します。しかし、医療法人は過去にこのような事例がありません。医療法人の理事長（特に創業者）は月額報酬も極めて高額であることから、高額で当然と認識されているものと推測されます。

まずは、功績倍率法だけでなく複数の方法で判定し直すことをお勧めします。

#### 4) について

ここまで極端な例は少ないと考えられます。上記3) で回答した医療法人の理事の役員退職金は過大性チェックがほぼなされない、という課税実務を逆手にとった考え方です。一般法人同士のM&Aの場合、株式譲渡価額>役員退職慰労金金額が通常です。これは一般法人の場合、当局の過大性チェックが極めて厳しくされるからです。

#### 5) について

出資持分譲渡契約書（最終契約書）における表明保証条項に過大認定された時の否認額（仮に否認された場合、各種税金が反射的に変動しますので、それについてもれなく記載をしておいた方が無難です）はB法人が補償するという条項は必ず付します。

譲渡代金の内訳という観点では、Q〇（M&A取引に係る税務判例（大阪高裁平成14年10月10日判決））が参考できます。当該判示においてM&Aプロセスの詳細がありま

すので、確認してみてください。

#### ※法人税法と所得税法の過大性

##### 【当初ご質問】

M&A（売却）にともなって、売り手・買い手双方の合意の元、M&A実施直前に退職金を支給する場合に、あえて税務上の過大退職金を支給し、過大部分を自己否認する際の税務上の取扱いについて教えてください。

##### 【前提】

- ・売却法人X社のA社長（100%株主）
- ・功績倍率法による退職金を計算すると1億円が限度と判断
- ・M&Aを実施するにあたり、退職金を3億円支給することが有利と考えている
- ・買収決定法人Y社も合意のうえ（株式取得対価で調整）、退職金を3億円支給することにした
- ・ただしY社は余計な税務上のリスクを負いたくないことから、過大と考えられる2億円に関しては自己否認（損金不算入）を条件に認めるという話になっている

##### 【質問】

A社長が受取る退職金3億円全額について退職所得して課税という考え方でよろしいでしょうか？

1億円のみが退職所得となるのであれば、違うキャッシュの抜き方を考えなければならないケースです。

なお、M&A関連書籍を自分で調べてみたところ、少し古いのですが「中小企業 M&A 実務必携 税務編」（第2版）では「全てのケースに当てはまるのか確証はない」とあり、

上記の考え方に少し自信がなくなりました。

- > ○自己否認であろうと調査による否認であろうと
- > 過大（損金不算入）部分の取扱いは同じになるはず
- > ○退職金は法的にも私的にも退職金であることから、
- > 税務上過大判定されても退職金、と考える
- > （あくまでも税務上の損金不算入の論点である）

→

1)

はい。全くご指摘のとおりです。

1点目について補足はないし、2点目については租税法は私法に原則介入しませんので、所得税法第30条の原則を解釈したリーディングケース「最高裁第二小法廷昭和58年9月9日判決」の要件を満たせば、所得税法における原則通り、過大分含めて退職所得扱いです（※）。

同条は法人税法と異なり過大性の論点について記載がありません。

ですから所得税法は過大性に介入しません。

（※）過去のリーディングケースは下記の文献が参考になります。

<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/70/01/01.pdf>

そしてご指摘の平成1年6月21日裁決も上記昭和58年判例をふまえてジャッジしているため、同じ判断を下しています。

2)

上記はわかりきっている論点として私が先のメールでご連絡したのはあくまで現場の「実践」です。

- ・昭和58年判例はリーディングケース
  - ・にもかかわらず平成元年に裁決がある、ということは現場調査レベルでは「所得税法においても」「給与（旧賞与）で」否認されているケースが多いことを示唆しています。
  - ・しかも平成元年裁決は非公開裁決です。汎用性があるとは思えません。
- ※現在進行形でケースバイケースで判断が下されているのでは？と邪推します。  
なんせ公開裁決ではないので反証としては、弱いと考えます。



今回の事案と金額もケタが1つ違います（裁決事案はしょぼい）。スケールによって調査対応が異なるのは〇〇さんには釈迦に説法です。

上記を理解した上で先に御回答したアカウントビリティがいるのではないかと  
というご提案です。

敷衍すれば「100%」否認されることはない、「100%」反論できる、との  
いい切りは危険とお伝えしたかったのです。

この点、先のメールでいただいたM&Aセンターの村木先生は大変良く理解されていて  
村木先生は昭和58年判例など十分ご存じの上で、当該書籍に「個別照会かけましょう」と  
記述されたのだと邪推します。

私の先のメールや上記村木先生のご指摘箇所は、我々にとっての安全策です。  
昭和58年判例は、所得税法30条の解釈についてリーディングケースで直接  
「所得税法における」過大性について言及しておりません（条文がなく  
本法であり文理解釈が原則となると、言及するまでもない、との判断も  
あったかと考えられます。一方で同じ論点が平成元年非公開裁決にある  
わけです。原因は上掲のとおりではないかと邪推します）。

- > ○過大役員退職金は社外流出となり、別表五において
- > 処理を行う必要がないことから、みなし配当にも該当しない

→みなし配当は所得税法24条に限定列挙されていますので、そもそも  
「みなし」ではありません。また、みなし配当に該当するかのプロセスは  
申告調整から導かれるものではありません。24条限定列挙項目の文理解釈から  
導かれるものです。

先のメールは「みなし」ではなく単に配当です。  
これは万が一の考え方です。  
仮に刺される可能性があるとしたら、給与（旧賞与）認定でしょう。

3)

村木先生がご指摘されているのは下記だと邪推します。

M&Aにおける売主株主のキャッシュインは

- ・株式譲渡益
- ・配当（M&A前に、通常個人株主には当然実行しない、しかし、経済的実態は同じ）

- ・役員退職慰労金

が通常、考えられるため、上記から順に

- ・譲渡所得税（分離）
- ・配当所得
- ・給与所得

と考えられる可能性を全て拾ったのではないのでしょうか？

4)

長文になりましたが、結論としては先のメールどおりです。

いいたいことは

「敷衍すれば「100%」否認されることはない、「100%」反論できる、との  
いい切りは危険とお伝えしたかったのです。」

ということです。

先のメールでは反論できるなら、どうぞ、という投げ方しましたが、  
それをクライアントマターにすべきということです。

9)

医療法人払戻

所得税

地裁

Z888-2300

大阪地方裁判所平成27年（行ウ）第308号、第314号、第315号、第316号所得税更正処分等取消請求事件（甲事件、乙事件、丙事件、丁事件）、平成29年（行ウ）第165号法人税更正処分等取消請求事件（戊事件）（認容）（納税者勝訴）

国側当事者・国（阿倍野税務署長ほか）

平成31年4月11日判決

【裁判所ホームページ行政事件裁判例集】

【実質所得者課税／個人法人間の所得の帰属／医療法人に対する出資持分の払戻金】

## 概要

### 判示事項

- 1 本件は、原告A株式会社が、B医療法人に対する出資持分を譲り受け、払戻請求権行使して払戻金の支払を受けたとして、平成20年8月期、同年10月期から平成27年10月期までの各事業年度につき、それぞれ法人税の確定申告を行ったところ、所轄税務署長から、本件払戻金は原告甲らに帰属するにもかかわらず、これを原告A社に帰属するように仮装し、払戻金に係る所得を隠蔽したなどとして、原告甲らは平成20年分の所得税に係る更正処分及び重加算税賦課決定処分を、原告A社は法人税等更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を受けたことから、申告額を超える部分の取消しを求めた事案である。
- 2 出資の払戻金のうち出資金を超える部分は、法人税法においては、剰余金の配当等とみなされ（同法24条1項5号）、法人の益金の額に算入されないが（益金不算入制度。同法23条1項）、所得税法においては、個人の配当所得として課税の対象となる（同法24条1項、25条1項）。本件は、払戻金に係る所得が原告甲ら又は原告A社のいずれに帰属するかが主たる争点となっている。
- 3 所得税法又は法人税法の課税標準の計算上、取引から生じた収益に係る所得が誰に帰属するかについては、実質上その収益を誰が享受するかによって判断すべきであるところ（実質所得者課税の原則。所得税法12条、法人税法11条）、医療法人の出資者がした出資持分の払戻請求に対する払戻金は当該出資持分を有する者に帰属するから、本件払戻金に係る所得は、出資持分を有していた者に帰属したものと解される。
- 4 本件出資持分が誰に帰属したかについては、譲受スキームの内容及びその実行状況、譲受取引及び本件払戻しに関連して作成された文書における出資持分の譲受人等の表示、譲受取引における出資持分の譲受人についての関係者の認識、出資持分の譲受資金の提供者、譲受代金及び払戻金の決済方法、本件スキームの実行による経済的利益の帰属先等、譲受取引に係る諸般の事情を総合的に考慮して検討すべきである。
- 5 本件譲受スキームは、医療コンサルタント会社の役員が中心となり、MS法人である原告A社を設立した上で出資持分の譲受人となることを前提として策定されたものであり、現に設立された原告A社は、医療コンサルタント会社から譲受けに必要な資金の融資を受け、譲受代金を出捐したほか、B医療法人が保有するC病院の運営に必要な不動産やリース資産等を買って受けている。
- 6 本件譲受取引は、基本的に原告A社を譲受人とする譲受スキームに沿って実行されたものといえ、出資持分の譲渡人である乙一族との書類等一部の書類上の譲受人の名義は原告甲らとされているものの、そのような記載とされたことには院長との関係でC病院の経営権の譲渡を円滑に行うために特別な事情があったものと評価すべきであり、譲受取引の譲受人の認定に当たって、そのような記載を重視することは、譲受スキームの内容その他の諸事情から認められる譲受取引の実態に沿わないものであって相当ではないというべきである。
- 7 本件出資持分の譲渡人である乙一族の認識も上記のようなものであって、譲受取引における譲受人が原告A社であると認定することについて障害となるまでのものとはいえない。これらの点を踏まえて、上記の諸事情を総合的に考慮すれば、譲受取引において原告

甲らは単なる名義人にすぎず、本件出資持分を譲り受けたのは原告A社であり、本件出資持分は原告A社に帰属すると認めるのが相当である。

- 8 そうすると、本件出資持分を払い戻すことによって生じた本件払戻金に係る所得は、原告甲らではなく、原告A社に帰属すると認められる。

判決年月日 H31-04-11

国税庁訴資 Z888-2300

## 本文

### 判決

#### 主文

- 1 別紙1取消処分目録記載の各処分をいずれも取り消す。
- 2 訴訟費用は被告の負担とする。

#### 事実及び理由

### 第1 請求

主文1項と同旨

### 第2 事案の概要

#### 1 事案の要旨

原告株式会社A1（以下「原告会社」という。）は、医療法人A2（平成21年1月30日付けで医療法人A3に名称変更。以下、名称変更の前後を問わず「A2」という。）に対する出資持分を譲り受け、出資持分相当額の財産払戻請求権（以下「本件払戻請求権」という。）を行使して払戻金（以下「本件払戻金」という。）の支払（以下「本件払戻し」という。）を受けたとして、平成20年8月期（平成19年9月18日から平成20年8月31日までの事業年度をいう。）、平成20年10月期（同年9月1日から同年10月31日までの事業年度をいう。）及び平成21年10月期（平成20年11月1日から平成21年10月31日までの事業年度をいう。以下、これ以後の事業年度についても同様に表記する。）から平成27年10月期までの各事業年度（以下「本件各事業年度」という。）につき、それぞれ法人税の確定申告を行った。

甲事件、乙事件及び丙事件は、原告A4、同A5（以下「原告A5」という。）及び同A6（以下「原告A6」といい、原告A4及び原告A5と併せて「原告A4ら」といい、原告A4らと原告会社を併せて「原告ら」という。）が、所轄税務署長から、本件払戻金は原告A4らに帰属するにもかかわらず、これを原告会社に帰属するかのようになり、本件払戻金に係る所得を隠蔽したなどとして、それぞれ別紙2から4までのおり、原告A4らの平成20年分の所得税に係る更正（以下「本件各所得税更正処分」という。）及び重加算税賦課決定（以下「本件各重加算税賦課決定処分」といい、本件各所得税更正処分と併せて「本件各所得税更正処分等」という。）を受けたことから、被告を相手に、本件各所得税更正処分のうち各申告額を上回る部分及び本件各重加算税賦課決定処分の取消しを求める事案である。

丁事件及び戊事件は、原告会社が、所轄税務署長から、本件払戻金は原告A4らに帰属するなどとして、別紙5及び6のおり、本件各事業年度に係る法人税及び復興特別法人税又は地方法人税の更正（以下「本件各法人税等更正処分」という。）並びに各過少申告加算税賦課決定（以下「本件各過少申告加算税賦課決定処分」といい、本件各法人税等更正処分と併せて「本件各法人税等更正処分等」という。また、本件各所得税更正処分等及び本件各法人税等更正処分等を併せて「本件各処分」という。）を受けたことから、被告を相手に、本件各法人税等更正処分のうち各申告額を超える部分及び本件各過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求める事案である。

#### 2 関係法令の定め

- (1) 国税通則法（平成26年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）

ア 国税通則法68条1項は、同法65条1項（過少申告加算税）の規定に該当

する場合において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実で隠蔽し、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠蔽し、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額）に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に100分の35の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する旨規定する。

イ 国税通則法70条4項は、偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れた国税についての更正決定等は、同条1項又は3項の規定にかかわらず、同条1項各号に掲げる更正決定等の区分に応じ、当該各号に定める期限又は日から7年を経過する日まで、することができる旨規定する。

ウ 国税通則法74条の9第1項は、税務署長等は、国税庁等の当該職員に納税義務者に対し実地の調査において同法74条の2から74条の6まで（当該職員の質問検査権）の規定による質問、検査等を行わせる場合には、あらかじめ、当該納税義務者に対し、その旨及び質問検査等を行う実地の調査を開始する日時等を通知するものとする旨規定し、同法74条の10は、同法74条の9第1項の規定にかかわらず、税務署長等が調査の相手方である同条3項1号に掲げる納税義務者の申告若しくは過去の調査結果の内容又はその営む事業内容に関する情報その他国税庁等が保有する情報に鑑み、違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にするおそれその他国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあると認める場合には、同条1項の規定による通知を要しない旨規定する。

(2) 所得税法（平成22年法律第6号による改正前のもの。以下同じ。）

ア 所得税法12条は、資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する旨規定する。

イ 所得税法24条1項は、配当所得とは、法人から受ける剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配（出資に係るものに限る。）、基金利息並びに投資信託及び特定受益証券発行信託の収益の分配（以下「配当等」という。）に係る所得をいう旨規定し、同条2項は、配当所得の金額は、その年中の配当等の収入金額とし、ただし、株式その他配当所得を生ずべき元本を取得するために要した負債の利子（事業所得又は雑所得の基因となった有価証券を取得するために要した負債の利子を除く。）でその年中に支払うものがある場合は、当該収入金額から、その支払う負債の利子の額のうちその年においてその元本を有していた期間に対応する部分の金額として政令で定めるところにより計算した金額の合計額を控除した金額とする旨規定する。

ウ 所得税法25条1項本文は、法人の株主等が当該法人の同項各号に掲げる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が当該法人の法人税法2条16号に規定する資本金等の額又は同条17号の2に規定する連結個別資本金等の額のうちその交付の基因となった当該法人の株式又は出資に対応する部分の金額を超えるときは、所得税法の規定の適用については、その超える部分の金額に係る金銭その他の資産は、同法24条1項に規定する剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配とみなす旨規定し、同法25条1項5号は、「当該法人の出資の消却・、当該法人の出資の払戻し、当該法人からの社員その他の出資者の退社若しくは脱退による持分の払戻し又は当該法人の株式若しくは出資を当該法人が取得することなく消滅させること」を掲げている。

(3) 法人税法（平成21年法律第13号による改正前のもの。以下同じ。）

ア 法人税法11条は、資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する法人に帰属するものとして、この法律の規定を適用する旨規定する。

イ 法人税法23条1項本文は、内国法人が受ける同項各号に掲げる金額のうち、関係法人株式等に係る配当等の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない旨規定し、同項1号は、「剰余金の配当・若しくは利益の配当・又は剰余金の分配（出資に係るものに限る。）の額」を掲げている。

ウ 法人税法24条1項本文は、法人の株主等である内国法人が当該法人の同項各号に掲げる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が当該法人の資本金等の額又は連結個別資本金等の額のうちその交付の基因となった当該法人の株式又は出資に対応する部分の金額を超えるときは、法人税法の規定の適用については、その超える部分の金額は、同法23条1項1号に掲げる金額とみなす旨規定し、同法24条1項5号は、「出資の消却・、出資の払戻し、社員その他法人の出資者の退社又は脱退による持分の払戻しその他株式又は出資をその発行した法人が取得することなく消滅させること」を掲げている。

(4) 医療法

医療法54条は、医療法人は、剰余金の配当をしてはならない旨規定する。

3 前提事実

以下の事実は、当事者間に争いがなく、掲記の各証拠（枝番のあるものは特記しない限り全枝番を含む。以下同じ。）及び弁論の全趣旨により容易に認めることができる。

(1) 当事者等

ア A7は、原告A4らの父であり、A8病院及び同病院を運営する医療法人A9の設立者である。

イ 原告A5はA7の長男であり、原告A4は次男であり、原告A6は三男である。

原告A4は、平成4年に医師免許を受けた医師であり、現在、A9の理事長を務めている。原告A5は、現在、学校法人A10の理事長を務めており、原告A6は、現在、社会福祉法人A11の理事長を務めている。（以上につき、乙12、13、16～18）

ウ 原告会社は、平成19年9月18日、原告A4らを発起人として設立された法人である（乙19、20）。

(2) A9等について

ア A9は、A7が昭和40年12月18日に設立した医療法人であり、A8病院のほか複数の病院を経営しており、学校法人A10及び社会福祉法人A11とグループ（以下「A12」という。）を形成している（乙12、13の1）。

イ A12は、平成19年9月17日の時点で、金融機関が主体となり、A13株式会社（平成21年10月1日付けでA13株式会社に商号変更。以下「A13社」という。）の支援により事業再生中であった（乙14、15）。

(3) A2について

ア A2は、昭和54年4月2日に設立された医療法人であり、医療法人A2A14病院（以下「A14病院」という。）を経営していた。A2は、その定款に出資持分に関する規定がある、いわゆる持分の定めのある社団であった。

（以上につき、乙27、28、31、32）

イ 平成19年9月28日に新旧社員が交替するまでのA2の社員は、A15、A16及びA17（A15及びA16と併せて「A15ら」という。）並びにA18の4名であった。また、上記交替前のA2に対する出資者は、社員であるA15ら及びA19（A15らと併せて「A15一族」という。）の4名であり、それぞれの出資額は、A15が1500万円、A16、A17及びA19の3名がそれぞれ500万円の総額3000万円であった（以下「本件出資持分」という。）。（以上につき、乙29、30）

(4) A2の定款（平成20年3月21日の改定後のもの。以下「本件定款」という。乙32）の定め

ア 本件定款8条1項は、やむを得ない理由のあるときは、社員はその旨を理事長に届け出て、その同意を得て退社することができる旨規定し、同条2項は、

退社した社員は、その払込済出資額に応じて払戻しを請求することができる旨規定する。

イ 本件定款16条は、決算の結果、剰余金を生じたときは、社員総会の議決を経てその全部又は一部を基本財産に繰り入れ、又は積立金として積み立てるものとし、配当してはならない旨規定する。

ウ 本件定款34条は、A2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ものとする旨規定する。

(5) 本件出資持分の譲受け、原告会社の設立経緯等

ア A15及び原告A4は、平成19年9月15日付けで、A2の支配権及びA14病院等の経営権を原告A4に現状有姿にて引き継ぎ、本件出資持分を原告A4又は同人が指名する者に譲渡することなどを内容とする合意をし、その旨の基本契約書（以下「基本契約書1」という。）を作成した（甲4、乙40）。

イ 原告A4らは、平成19年9月18日、商号を「株式会社A1」（平成24年2月1日付けで現商号に商号変更）、業務目的を、不動産の売買、賃貸借及び仲介、有価証券の売買、保有、運用及び投資、経営コンサルタント等とし、発行済株式総数を180株、資本金の額を900万円として、原告会社を設立した。設立時における原告A4らの持株数はそれぞれ60株であり、代表取締役にして唯一の取締役は、原告A4の妻であるA20であった。（以上につき、乙19、20）

ウ A15一族は、遅くとも平成19年9月28日までに、原告A4ら又は原告会社に対し、本件出資持分を代金18億4800万円で売却した（以下「本件譲受取引」という。）。なお、本件出資持分の譲受人が原告A4ら又は原告会社のいずれであったかにつき、争いがある。

エ A15及び原告A4は、平成19年9月28日付けで、本件譲受取引の具体的な条件として、本件出資持分の譲渡先が原告A4らとなることやその譲渡代金は原告会社名義の銀行口座からA15一族の指定する各銀行口座に振り込まれるものであることにつきA15が同意する（6条）ことなどを定めた覚書（以下「覚書1」という。）を作成した（甲24、乙48）。

オ 原告会社は、同日、原告会社名義の銀行口座からA15一族の指定する各銀行口座に振り込む方法により、本件出資持分の対価合計額18億4800万円を支払った（乙41）。

(6) 本件払戻請求権の行使、本件払戻しの経緯等

ア 原告A4及び医療法人A21の理事長であるA22は、平成20年9月24日付けで、A2の支配権及びA14病院等の経営権をA22に現状有姿にて引き継ぎ、A22が原告会社に対し本件払戻請求権に基づく払戻しをすることなどを内容とする基本契約書（以下「基本契約書2」という。）を作成した（甲13、乙35、42）。

イ 原告A4らは「私は、平成20年9月30日、医療法人A2定款第8条第1項の規定に基づき理事長の同意を得て、医療法人A2A14病院から退社したので、同条第2項に基づいて、本書をもって、払込済である出資額に応じた払戻しを請求いたします。」と記載された「出資持分払戻請求書」と題する書面をそれぞれ作成して、署名押印の上、これをA2理事長のA22に提出した（乙44）。

ウ A2は、同日、本件出資持分につき、合計29億1000万円を払い戻すことを決定し、原告A4らが指定した原告会社名義の銀行口座に上記金額を含む30億円を振り込んだ（乙45～47）。

(7) 確定申告及び修正申告

ア 原告会社

(ア) 原告会社は、北税務署長に対し、平成20年10月28日、平成20年8月期の法人税について、同年11月27日、平成20年10月期の法人税について、平成21年12月25日、平成21年10月期の法人税について、平成22年12月28日、平成22年10月期の法人税について、平成23年12月26日、平成23年10月期の法人税について、茨木税務署長に対し、平成24年12月26日、平成24年10月

期の法人税について、それぞれ別紙5の上記各事業年度に係る「確定申告」欄記載のとおり、確定申告書を提出した（乙6の1～6の6）。

(イ) 原告会社は、茨木税務署長に対し、平成25年12月24日、平成25年10月期の法人税及び復興特別法人税について、平成26年12月22日、平成26年10月期の法人税及び復興特別法人税について、平成27年12月25日、平成27年10月期の法人税及び地方法人税について、それぞれ別紙6の上記各事業年度に係る「確定申告」欄記載のとおり、確定申告書を提出した（乙98の1～98の5）。

(ウ) 原告会社は、平成28年6月23日、茨木税務署長に対し、本件各事業年度の法人税について、別紙6の各事業年度に係る「修正申告」欄記載のとおり、修正申告書を提出した（乙99の1～99の3）。

イ 原告A4ら

(ア) 原告A4は、平成21年3月16日、彦根税務署長に対し、別紙2の「確定申告」欄記載のとおり、平成20年分の確定申告書を提出した（乙3）。

原告A4は、平成21年12月21日、阿倍野税務署長に対し、事業所得等に誤りがあったとして、別紙2の「修正申告」欄記載のとおり、平成20年分の所得税の修正申告書を提出した（乙7）。

(イ) 原告A5は、平成21年3月13日、吹田税務署長に対し、別紙3の「確定申告」欄記載のとおり、平成20年分の確定申告書を提出した（乙4）。

(ウ) 原告A6は、平成21年3月12日、茨木税務署長に対し、別紙4の「確定申告」欄記載のとおり、平成20年分の確定申告書を提出した（乙5）。

原告A6は、平成21年8月17日、茨木税務署長に対し、配当所得が漏れていたとして、別紙4の「修正申告」欄記載のとおり、平成20年分の所得税の修正申告書を提出した（乙8）。

(8) 甲事件、乙事件、丙事件及び丁事件（以下、併せて「先行事件」という。）に係る不服申立手続等

ア 原告らの所轄税務署長は、平成25年7月4日付けで、原告らに対し、それぞれ別紙2から5までの各「更正処分等」欄記載のとおり、本件各所得税更正処分等及び本件各法人税等更正処分等（ただし、平成20年8月期分から平成24年10月期分まで）をした（甲1、2）。

イ 原告らは、平成25年8月22日、上記アの各処分を不服として異議申立てをしたところ、大阪国税局長は、同年11月18日付けで、上記各異議申立てをいずれも棄却する旨の各異議決定をした（乙10）。

ウ 原告らは、平成25年12月9日、それぞれ審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成27年3月13日付けで、上記各審査請求をいずれも棄却する旨の各裁決をした（乙1、2、11）。

(9) 先行事件に係る訴えの提起

原告らは、平成27年9月16日、甲事件、乙事件、丙事件及び丁事件（先行事件）に係る訴えを提起した（顕著な事実）。

(10) 戊事件（以下、先行事件に対し「後行事件」ということがある。）に係る不服申立手続等

ア 茨木税務署長は、平成28年7月7日付けで、原告会社に対し、別紙6の各「更正処分等」欄記載のとおり、本件各法人税等更正処分等（ただし、平成25年10月期分から平成27年10月期分まで）をした（甲43）。

イ 原告会社は、平成28年8月30日、上記アの各処分に不服があるとして審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成29年5月17日付けで、上記審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした（乙100、101）。

(11) 後行事件に関する訴えの提起

原告会社は、平成29年9月19日、戊事件（後行事件）に係る訴えを提起し、当裁判所は、同年10月27日、後行事件に係る口頭弁論を先行事件の口頭弁論に併合した（顕著な事実）。

4 被告が主張する本件各処分の根拠



被告が主張する原告A4らの平成20年分の所得税額等は、別紙2から4までの各「更正処分等」欄記載のとおり、同じく原告会社の本件各事業年度の法人税等の計算は、別紙7記載のとおりであり、本件払戻金に係る所得の有無及びそれに関連する部分を除いては、当事者間に争いが無い。

#### 5 争点

- (1) 本件払戻金に係る所得が原告A4ら又は原告会社のいずれに帰属するか（全事件共通の争点）
- (2) 原告A4らの平成20年分の所得税の申告は、国税通則法68条1項所定の「事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところ」に基づくものであるか否か（甲事件、乙事件及び丙事件に係る争点）
- (3) 原告A4らの平成20年分の所得税の申告は、国税通則法70条4項所定の「偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ」たものであるか否か（同上）
- (4) 原告A4らに対する税務調査について、事前通知を欠くことにより国税通則法74条の9に反することとなるか否か（同上）
- (5) 先行事件に係る各更正処分の理由の付記に違法があるか否か（先行事件に係る争点）

#### 6 争点に関する当事者の主張

出資の払戻金のうち出資金を超える部分は、法人税法においては、剰余金の配当等とみなされ（同法24条1項5号）、法人の益金の額に算入されないが（いわゆる益金不算入制度。同法23条1項）、所得税法においては、個人の配当所得として課税の対象となる（同法24条1項、25条1項）。そのため、本件払戻金に係る所得が原告会社に帰属する場合には、当該所得は原告会社の益金の額に算入されず、法人税等の課税の対象とならないが、当該所得が原告A4らに帰属する場合には、当該所得は原告A4らの配当所得となり、所得税の課税の対象となる。そこで、本件では、本件払戻金に係る所得が原告A4ら又は原告会社のいずれに帰属するかが主たる争点となっている。

- (1) 本件払戻金に係る所得が原告A4ら又は原告会社のいずれに帰属するか（全事件共通の争点）

（被告の主張）

ア 本件譲受取引に係る一連の文書に照らし、原告A4らがA15一族から本件出資持分を譲り受けたと認められること

本件譲受取引に係る一連の文書のうち、①基本契約書1には、A15及び原告A4が、A15一族から原告A4又は同人が指名する者に対し本件出資持分を譲渡することに合意する旨記載されており、②覚書1には、原告A4らを本件出資持分の譲渡先とする旨記載されており、③出資持分払戻請求権譲渡証書（乙49。以下「本件譲渡証書」という。）には、A15一族を譲渡人、原告A4らを譲受人とする旨記載されており、A15一族及び原告A4らのそれぞれが署名押印している。このような本件譲受取引に係る一連の文書の記載等によれば、A15一族から本件出資持分を譲り受けたのは、原告A4らであったことは明らかである。

イ A15ら及び原告A4らの認識からすれば、本件出資持分の譲受人は原告A4らであること

大阪国税局職員らによる質問検査において、本件出資持分の譲渡人であるA15らは、本件出資持分を原告A4らに譲渡したと認識している旨供述し、原告A4らも、本件出資持分をA15一族から譲り受けて、本件払戻請求権を行使したのは、原告A4らであると認識している旨供述している。そうすると、本件譲受取引に関する上記関係者の認識は、原告A4らが譲受人であるという点で一致しているのであり、上記関係者の認識に照らしても、本件出資持分の譲受人は原告A4らであったといえる。

ウ 本件譲受取引及び本件払戻しに係る一連のスキーム（以下「本件スキーム」という。）に照らし、原告会社が本件出資持分を譲り受けたとは考えられないこと

- (ア) 原告A4らの本件出資持分の譲受け及び本件払戻請求権の行使に係る一連のスキーム（本件スキーム）を考案し、一連の文書の原案を作成したのは、A13社の専務取締役経営企画室長のA23であるところ、A

23は、大阪府内の50%以上の病院と取引を有する医療コンサルタントであるA13社の役員であり、病院のM&Aを100件以上手掛けた経験のある人物であるから、医療法等の法令の規定及び本件定款等の定めを理解した上で、それらの規定等に抵触しないように本件スキームを考案したことが強く推認される。そして、本件スキームは、A13社から原告会社に対し、本件出資持分の取得資金18億4800万円を含む24億円という多額の貸付けを前提としていた一方で、原告らにその借入金に係る具体的な返済計画がなかったことからすると、A23は、A13社において上記貸付金を具体的かつ確実に回収する方法を検討していなかったはずはない。

- (イ) 仮に原告会社がA15一族から本件出資持分を譲り受けるとすると、営利法人である原告会社は医療法人の社員になることはできないため、社員の地位と出資持分を分属させるほかに、A2の解散が予定されていたものではないから、本件定款の定めに基づく本件出資持分の払戻しを受けることができなくなる。このように、払戻しができず、投下資本の回収が困難なものとして出資持分を譲り受けることは、それ自体考え難いことである上、本件スキームにおいては本件出資持分の資金化の選択肢を残す必要があったことからすれば、原告会社がその手段となる払戻しができないものとして本件出資持分を譲り受けたとはおよそ考えられない。A23は、本件スキームを実施するに当たって、このことも当然に了知していたはずである。そうであるからこそ、A23は、本件スキーム上、本件譲渡証書や覚書1において譲受人を原告A4らとし、実質的に本件出資持分を原告A4らに帰属させたとみるべきである。

エ A2が原告A4らを出資持分を有する社員として扱っていたこと

A2は、臨時社員総会において、原告A4らがA2の社員となることや、A15一族から原告A4らに本件出資持分を譲渡することを承認し、大阪府知事に対し、役員が原告A4らに変更された旨の役員変更届を提出するなど、原告A4らを、対内的にも対外的にも、出資持分を有する社員として扱っている。そして、上記の社員総会や役員変更届において、A2が、原告A4らが出資持分を有しないにもかかわらず、これを有するかのよう装う合理的な理由は見当たらないから、A2における原告A4らの取り扱い方に照らしても、本件出資持分を譲り受けたのは原告A4らであったとみるのが相当である。

オ 原告A4らがA2を退社するに際して本件払戻請求権を行使したこと

本件払戻しに係る一連の文書に照らし、原告A4らは、A2の出資持分を有する社員として扱われており、A2の社員総会において退社することを承認された上で、本件定款8条2項に基づいて本件払戻請求権を行使したことは客観的に明らかである。原告らは、出資持分払戻請求書やA2臨時社員総会議事録において、本件払戻しが本件定款8条2項に基づく旨記載されているのは、A13社が記載を誤ったものであるなどと主張するが、医療施設の経営コンサルタント業務を行っている法人であるA13社が、上記各文書に本件払戻請求権を行使した主体を誤って記載することはおよそ考え難い。

また、医療法が、医療法人による出資持分の払戻しについて特段の規定を設けていないことからすれば、出資持分の払戻しについては、当該医療法人が自律的に定めるところに委ねられているものと解されるから、出資持分の払戻しの可否は、定款の解釈により決せられるというべきである。そして、最高裁判所平成22年4月8日第一小法廷判決・民集64巻3号609頁の判示によれば、医療法人の出資者による出資持分払戻請求権は、出資者が当該医療法人の社員であるか否かにかかわらず、当該医療法人の定款により発生するものであるから、出資者が出資持分払戻請求権を行使することができるのは、当該医療法人の定款にその旨の定めがある場合に限られるというべきである。これを本件についてみるに、A2の出資持分権者が出資持分払戻請求権を行使することができるのは、A2が解散した場合を除き、本件定款8条2項に基づく場合のみであり、その要件は、①出資持分を有する社員が、②退社した後に、③出資持分の払戻しを請求することであるから、A2においては、社員以外の者が本件定款8条2項に基づいて出資持分の払戻しを受けることはできない。そし

て、医療の公益性及び非営利性を担保する趣旨に照らし、株式会社は医療法人の社員となることはできない以上、株式会社である原告会社は、医療法人であるA2の社員とはなり得ず、本件定款8条2項に基づく出資持分の払戻しを受けることはできない。そうすると、本件出資持分は原告A4らに帰属しており、原告A4らがA2を退社して払戻しを請求したことによって、具体的な金銭債権としての本件払戻請求権が原告A4らのA2に対する権利として発生し、原告A4らに帰属したと解するほかなく、このことは、「医療法人A2出資持分払戻請求権譲受に関する証」（乙50。以下「本件譲受に関する証」という。）や「医療法人A2A14病院の出資持分払戻に関する覚書」（乙57。以下「覚書2」という。）によっても何ら左右されるものではない。

カ 原告会社には事業実体がなく、本件スキームにおける実質的な利益帰属主体でもないこと

原告会社の平成20年8月期から平成25年10月期までの損益計算書によれば、原告会社は、設立時から平成23年10月期までの間、本件スキームの実行に伴う不動産の売買や本件出資持分に係る資金決済を行ったほかには、事業実体がなかったことが明らかであり、本件譲受取引を行うことのみを目的として、A23からの指示を受けて原告A4らによって設立された法人である。そして、原告会社名義の銀行口座に振り込まれた本件払戻金29億1000万円は、全て社外に流出して原告会社に残っておらず、実質的には、本件払戻金のうち原告会社に帰属し、その利益となった金額はないことからすると、原告会社は、本件出資持分の資金化の際の課税を回避するために設立されたことが強く推認される。

キ 小括

以上によれば、原告A4らがA15一族から本件出資持分を譲り受け、払戻出資額を有する社員となったのであり、A2は、社員である原告A4らが退社したことを理由に、本件定款8条2項に基づいて原告A4らに本件払戻しを行ったとみるべきである。したがって、本件払戻金に係る所得は、法律上、原告A4らに帰属する。

(原告らの主張)

ア 本件出資持分を取得し、本件払戻請求権を行使したのは原告会社であり、本件払戻金に係る所得は原告会社に帰属すること

①原告会社がA13社から借り入れた24億円の内金18億4800万円を用いて、A15一族に振込送金をし、本件出資持分の譲受代金を支払ったこと、②A2から原告会社名義の銀行口座に振込送金の方法により支払われた本件払戻金29億1000万円は、原告会社のA13社に対する借入金の返済、A13社に対する仲介手数料の支払及び原告会社のA7に対する貸付金の内金等として、原告会社が全て消費したこと、③その反面、原告A4らは本件払戻金を一切取得していないこと、④本件譲受取引に関する一連の文書上も原告会社が譲受人となる旨記載されていること、⑤本件出資持分の取得及び本件払戻しに係る本件スキームにおいても原告会社が本件出資持分を取得することが予定されていたことなどからすると、本件譲受取引は、原告A4らが原告会社を代理して行ったものであり、本件出資持分及び本件払戻金に係る所得が原告会社に帰属することは明らかである。

イ 本件譲受取引に係る一連の文書の記載は原告A4らが本件譲受取引の主体である理由とはならないこと

確かに、覚書1及び本件譲渡証書には、原告A4らが譲受人として記載されている。しかし、このように記載したのは、本件譲受取引が行われた時点では、A14病院内においてA15一族とA14病院理事のA24の確執が表面化しており、仮にA2の理事会において、A14病院を名の知られていない新設会社である原告会社に対して譲渡するなど説明した場合、円滑な事業の承継を阻害するおそれがあったため、原告A4らが原告会社の代理人となった上で、理事会においては原告会社の代理人である原告A4らの個人名のみを明らかにすることとしたのである。

本件譲受に関する証は、上記経緯を踏まえ、あくまで本件出資持分を取得するのは原告会社であり、原告A4らはその代理人にすぎないことを示すために

作成されたものである。なお、基本契約書1の2条2項において、本件出資持分を原告A4又は同人の指名する者に譲渡する旨記載されているのは、同契約書が作成された平成19年9月15日当時、原告会社がまだ設立されていなかったため、上記のとおり記載するほかなかったためである。したがって、基本契約書1、覚書1及び本件譲渡証書において、譲受人が原告A4らであると記載されているからといって、本件出資持分及び本件払戻金に係る所得が原告A4らに帰属する理由にはならない。

ウ A15ら及び原告A4らの認識

A14病院を譲渡しようとするA15らにとって重要なのは、譲受人が病院を経営する能力があるか否かという点と、いくらでA14病院を売却することができるのかという点であるから、本件出資持分を譲り受けるのが原告A4らであろうと原告会社であろうと、原告A4が理事長に就任し、原告A4が主体となって病院を経営していく以上、経営者としての資質という面において相違はなく、対価の決定に影響を及ぼすわけではない。A15一族において、本件出資持分を取得するのが原告会社であるか原告A4らであるかという点は、全く重要なことではなかったし、現に、A16も、その質問てん末書において、既に売却金額は決まっていたので本件譲渡証書の名義人が誰であるかは気にしなかった旨述べている。また、原告A4らは、本件譲受に関する証において、原告A4らが原告会社を代理して本件出資持分を譲り受ける旨明らかにしているのであり、原告A4らが本件譲受取引の譲受人が原告会社であると認識していたことは明らかである。

エ 原告会社が本件出資持分を取得し、メディカル・サービス法人（医業経営に係る業務を行う法人。以下「MS法人」という。）の役割を担うものとして設立された会社であること

原告会社の設立日である平成19年9月18日は、本件譲受取引に関し覚書1が作成され、同取引の対価が支払われた同月28日の10日前であることや、原告会社の事業計画案及び定款に照らしても、原告会社は、A14病院の経営権を譲り受けることを唯一の目的として設立された法人であり、かつA14病院の運営においてMS法人としての役割を担うことが想定されていたことは明らかである。しかも、税理士法人A25（以下「A25社」という。）が作成した、A14病院の経営権譲渡スキーム図においては、A15一族の出資持分の譲渡を受けるべき者として、原告A4らの個人名は一切登場しておらず、受皿会社（原告会社）がA14病院の出資持分の全てを保有し、A14病院の運営におけるMS法人としての役割を担うことが明確に示されている。したがって、本件出資持分を譲り受けたのは原告会社であることは明らかである。

オ 本件払戻請求権を行使したのは原告会社であること

上記アのとおり、本件出資持分を譲り受けたのは原告会社であり、本件払戻請求権を行使したのも原告会社である。原告会社が出資持分の払戻しを行う際、原告A4らの名が用いられることがあったが、本件払戻しの手続の際に原告A4らの名義が用いられた理由は、上記イに記載したとおり、A14病院内のA24をめぐる問題に対処するために本件出資持分を取得する際の社員総会議事録や本件譲渡証書に原告会社ではなく原告A4らの名前が記載されていたことから、これらの文書と記載を整合させるために、本件払戻請求権を行使する際の社員総会議事録や出資持分払戻請求書にも、原告会社ではなく原告A4らの名前を記載したにすぎない。このことは、基本契約書2の2条2項にも、原告A4らはあくまで原告会社のために本件払戻請求権を行使する旨記載されていることから明らかである。

カ 原告会社が本件払戻請求権を行使することはできない旨の被告の主張に対する反論

株式会社等の営利法人は医療法人の社員になることはできないが、医療法人においては、社員たる地位と出資者たる地位は切り離されているため、株式会社が出資持分を取得することはできる。仮に、被告が主張するとおり、株式会社が医療法人の出資持分払戻請求権を行使することが法律上できないとしても、それは原告会社が出資持分払戻請求権を法律上行使し得なかったことを意

味するにすぎないのであって、そのことを理由に、原告A4らが出資持分を法律上取得することにはならない。

また、本件払戻しは、社員ではない原告会社による出資持分払戻請求であるから、社員である出資持分権者が退社した場合の出資持分の払戻しに関する規定である本件定款8条2項は適用されない。なお、出資持分払戻請求書やA2臨時社員総会議事録において、本件払戻しが本件定款8条2項に基づく旨記載されているのは、これらの文書の作成者であるA13社が記載を誤ったものにはすぎない。したがって、本件払戻しは、本件定款8条2項に基づくものではないから、これを前提とする被告の主張は理由がない。

キ 小括

以上によれば、本件出資持分を取得し、本件払戻請求権を行使したのは、原告A4らではなく原告会社であるし、また、実質所得者課税の原則に照らして判断すると、本件払戻金に係る所得は原告会社に帰属する。したがって、本件各処分は、本件払戻金に係る所得の帰属の判断を誤ったものであり、違法であることは明らかであるから、直ちに取り消されるべきである。

- (2) 原告A4らの平成20年分の所得税の申告は、国税通則法68条1項所定の「事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところ」に基づくものであるか否か（甲事件、乙事件及び丙事件に係る争点）

(被告の主張)

上記(1)(被告の主張)において述べたとおり、本件譲受取引により本件出資持分を取得したのは原告A4らであり、本件払戻金に係る所得は原告A4らに帰属する。しかし、原告A4らが作成した本件譲受に関する証、基本契約書2等の文書には、本件払戻請求権の権利者が原告会社である旨が記載されており、これらは、原告A4らがA15一族から本件出資持分を譲り受けたことを隠蔽し、原告会社が本件出資持分を譲り受けたかのように仮装するものである。そして、原告A4らは、同人らが本件出資持分の譲受人であることを認識しながら、あえて上記各書面に署名押印したのであるから、原告A4らは、本件払戻金に係る所得が原告A4らに帰属することを隠蔽し、これが原告会社に帰属するかのようには仮装し、平成20年分の確定申告書又は修正申告書をそれぞれ提出したといえる。

(原告A4らの主張)

上記(1)(原告らの主張)のとおり、本件払戻金に係る所得は、原告会社に帰属するものである。原告A4らは、原告会社がA2に対する本件出資持分を譲り受けるという意思の下、その意思に沿う各種文書を作成し、またそれを踏まえた税理士等の専門家の判断に基づいて、本件払戻金に係る所得を原告会社の所得として申告したのであり、結論として本件出資持分が原告A4らに帰属すると評価されたとしても、それは、処分行政庁と納税者とのいわゆる見解の相違なのであって、原告A4らが、故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠蔽したなどという事実がないことは明らかである。

- (3) 原告A4らの平成20年分の所得税の申告は、国税通則法70条4項所定の「偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ」たものであるか否か（甲事件、乙事件及び丙事件に係る争点）

(被告の主張)

原告A4らは、上記(2)(被告の主張)において述べたとおり、本件払戻金に係る所得が原告A4らに帰属することを隠蔽し、これが原告会社に帰属するかのようには仮装したのであって、原告A4らの行為は、国税通則法68条1項に規定する隠蔽及び仮装行為に該当するから、同法70条4項に規定する「偽りその他不正の行為」にも該当する。そして、原告A4らは、本件出資持分を譲り受けた上、自らA2に対して本件出資持分の払戻しを請求しているのであるから、本件払戻金が自らに帰属する所得であると認識していたことが明らかであり、その上で、その所得の記載がない確定申告書等を税務署長に提出しているところ、これらの行為が不正行為に該当し、租税を免れることになる認識、すなわち故意があったことも明らかである。

(原告A4らの主張)

国税通則法70条4項にいう「偽りその他不正の行為」とは、ほ脱の意図をもって、その手段として税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を行うことである。しかし、上記(2)(原告A4らの主張)のとおり、仮に、結論として本件出資持分が原告A4らに帰属すると評価されたとしても、それは処分行政庁と納税者との見解の相違であって、原告A4らは、本件出資持分が原告会社に帰属するものと認識して、原告会社において本件払戻金に係る所得を申告しているのであるから、原告A4らが、税額を免れる意図のもとに、税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正な行為をしたとはいえない。

- (4) 原告A4らに対する税務調査について、事前通知を欠くことにより国税通則法74条の9に反することとなるか否か(甲事件、乙事件及び丙事件に係る争点)

(被告の主張)

原告A4らに対する調査では、本件払戻金に係る所得が、原告A4らに帰属するものであるか、原告会社に帰属するものであるかが問題となっていたところ、調査を実施する前において、本件譲受取引について、原告らは、A13社とA7が中心となって実行したことであるから詳しいことは知らない旨供述し、また、本件出資持分の譲受人が誰であるかは、その取引の当事者であれば当然認識していることであるにもかかわらず、取引の当事者であると思われる原告A4ら及び原告会社の代表取締役であったA20は、本件出資持分を譲り受けたのが誰であるかについて明確な供述をしていなかった。これに加え、本件払戻金に係る所得が原告A4らに帰属するとすれば、同人らに多額の税負担が生じるのに対し、同所得が原告会社に帰属するとすれば、原告会社には税負担が生じないことを考慮すると、原告A4らに対して本件払戻金に係る所得税の調査を実施することを事前に通知すれば、原告A4らやその関係者が通謀し、本件譲受取引の主体が原告会社であるかのように口裏合わせをしたり、内容虚偽の書類を作出したりすることが合理的に想定された。そうすると、本件では、国税庁が「国税通則法第7章の2(国税の調査)関係通達」で定める「事前通知をすることにより、納税義務者において、国税通則法127条2号又は3号に掲げる行為を行うことを助長することが合理的に推認される場合」に該当し、国税通則法74条の10にいう「違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にするおそれがあると認める場合」に該当するから、税務調査に当たり事前通知を行わなかったことに違法はない。

(原告A4らの主張)

本件では、税務調査に先立って、原告A4らを含む多数の関係者の供述調書が作成され、本件譲受取引に関する多数の客観的資料が大阪国税局に提出されているから、原告A4らに対し税務調査の事前通知を行ったとしても、これをきっかけに原告A4らやその関係者が口裏合わせをすることが合理的に推認されることは到底いえない。そうすると、国税通則法74条の10所定の事前通知をすることにより、正確な課税標準等の把握を困難にするおそれがあるとはいえないから、事前通知を行わずにした原告A4らに対する税務調査は、違法である。

- (5) 先行事件に係る各更正処分の理由の付記に違法があるか否か(先行事件に係る争点)

(被告の主張)

処分行政庁は、本件払戻金に係る所得が、原告A4ら又は原告会社のいずれに帰属するのかという問題点について、その所得は原告A4らに帰属すると判断したところ、本件譲受に関する証及び覚書2の内容を挙げて、本件払戻金に係る所得が原告会社に帰属するか否かについても検討し、先行事件に係る各更正処分の更正通知書において、上記判断に至る理由として、原告会社が原告A4らに対し、本件譲受取引及び本件払戻請求権の行使についての代理権を授与する意思決定をした形跡がないことなどから、原告A4らは、自ら本件譲受取引を行い、本件払戻請求権を行使したと判断した旨を記載している。そうすると、先行事件に係る各更正処分の更正通知書には、処分行政庁の恣意を抑制し、不服申立ての便宜を図るという理由付記制度の趣旨を充足する程度に具体的な理由が明示されているというべきである。したがって、理由の付記に違法はない。

(原告らの主張)

先行事件に係る各更正処分に付された理由のうち、本件払戻金に係る所得の帰属に関する部分は、本件払戻請求権を行使した主体が原告A4らであることを当然の前提事実とした上で、その前提事実とは相容れない一部の証拠についての説明を記載したにすぎず、基本契約書2の2条には、本件出資持分の全ての保有者である原告会社に対し出資持分を払い戻す旨規定していることなどには触れていない。そうすると、上記の程度の記載をもって、処分行政庁の恣意を抑制し、不服申立ての便宜を図るという理由付記制度の趣旨を充足する程度に具体的な理由が明示されているとはいえない。したがって、理由の付記に違法がある。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 認定事実

前記前提事実、掲記の各証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の各事実が認められる。

##### (1) 本件譲受取引に至る経緯

ア A14病院は、明治25年に設立された日本における精神科医療の草分けともいえる病院であり、A15一族は、A14病院を保有するA2の出資者であったが、平成19年春頃、A2の経営から撤退することを検討し、大阪府の医療対策課にその旨の相談をした〔前提事実(3)、甲5、乙15、37、83〕。

A15一族がA2の経営から撤退することを検討したのは、A15一族とA24との間でA14病院の支配権をめぐる対立が深まり、A15一族においてA2の経営を維持するのが困難であると判断したためであった。具体的には、平成11年5月15日、A26がA14病院の理事長を退任し、その長男であるA19が同理事長に就任したものの、A14病院の職員組合の強い要求により、平成18年2月5日、A19がA14病院の理事長及び理事を解任され、A16が新たに理事長に就任するなど、A14病院内部が不安定になり、さらに、そのような状況下において、当時A14病院の院長であったA24が、A14病院の乗っ取りを画策し、同病院の職員に対し、自らが理事長になると告知したため、平成19年3月、これに不安を抱いた看護師ら29名が一斉に退職して一部の病棟が閉鎖されるといった状況にあった(乙37、83、証人A23、原告A4本人、弁論の全趣旨。なお、被告は、A15一族がA2の経営からの撤退を決めた経緯が上記のとおりであったことについては、積極的に争っていない。)

イ A24は、平成19年6月頃から、何度も大阪府の医療対策課に赴き、A14病院に対する監査を行うよう求め、同年7月23日、同課によりA14病院に対する監査が実施された。また、A24は、同年8月7日、神戸地方裁判所尼崎支部において、当時A2の理事長であったA16から嫌がらせを受けたなどと主張して、同人に対する損害賠償請求訴訟を提起した。(以上につき、甲19、乙16、証人A23、弁論の全趣旨)

ウ A16は、大阪府の医療対策課から紹介を受けて、平成19年6月26日、医療法人の経営や運営に関するコンサルティングを行う株式会社A27(以下「A27社」という。その後、商号変更され、現在の商号は「A27株式会社」である。)の代表取締役であるA23にA2の経営権譲渡に関する相談をした。なお、A23は、医療関係の総合コンサルティング会社であるA13社の専務取締役経営企画室長でもあり、A27社はA13社の関連会社であった。(以上につき、甲29、乙37、83、証人A23)

エ A23は、A16の上記相談を受けて、A9のA7にA2の譲受けを持ちかけたが、その当時、A9は、A13社のコンサルティングの下で約160億円の負債を抱えて事業再生の途上にあり、A2の譲受資金を金融機関から借り入れることが困難な状況にあった(甲35～37、証人A23、証人A28)。

オ そこで、A23は、平成19年9月11日、A2を譲り受けるための受け皿となるMS法人として原告会社を新設し、原告会社において、A2を譲り受けるというスキーム(以下「本件譲受スキーム」という。)を策定し、株式会社A29銀行(当時の商号。以下「A29」という。)に融資の実行を依頼した(甲3、証人A23、証人A28)。

- A 1 3 社は、上記融資依頼の際、A 2 9 に対し、A 1 3 社の会計顧問である A 2 5 社の A 2 8 が作成した「医療法人 A 2 A 1 4 病院 M&A スキーム検討」と題する資料（以下「スキーム検討資料」という。）を提出した。同資料には、「スキーム① 出資持分譲渡」として、「受皿会社」が A 1 4 病院を 1 0 0 % 所有すること、金融機関が「受皿会社」に 2 1 億円を融資し、「受皿会社」が A 1 5 一族に本件出資持分の対価として 1 8 億 4 8 0 0 万円を支払うことが図示されていた。（以上につき、甲 3 の 2、証人 A 2 3、証人 A 2 8）
- カ A 2 3 及び A 7 は、平成 1 9 年 9 月 1 3 日、原告 A 4 らに対し、本件譲受スキームについて説明し、原告会社の発起人になることを依頼した。原告 A 4 らはこれを承諾し、原告会社の代表取締役には A 2 0 が就任することとなった。（以上につき、証人 A 2 3、原告 A 4）
- キ 他方、A 1 4 病院側では、A 1 5 が、平成 1 9 年 9 月 1 5 日、A 2 7 社に対し、A 2 の M&A に係るコンサルタント、仲介、斡旋業務を委託した（乙 3 9）。
- ク A 1 5 及び原告 A 4 は、同日付けで、A 2 の支配権及び A 1 4 病院等の経営権を原告 A 4 に現状有姿にて引き継ぎ、本件出資持分を原告 A 4 又は同人が指名する者に譲渡することなどを内容とする基本契約書 1 にそれぞれ署名押印した。基本契約書 1 は、A 2 3 が起案をしたもので、要旨、以下の記載がある（なお、「甲」は A 1 5、「乙」は原告 A 4、「本件法人」は A 2 を指す。）。「以上につき、前提事実（5）ア、甲 4、乙 4 0、証人 A 2 3）
- （ア） 「甲は、本件法人の理事であり病院の管理医師である A 2 4 が本件法人理事長 A 1 6 個人を病院運営上の揉め事を原因として損害賠償請求を訴追するに至り、本件法人経営の混迷が深まりつつある緊急事態であるとの現状認識を持つに至った。」「この緊急事態を收拾するために、この際、本件法人の経営体制の刷新を図ることとし、…本件法人の支配権及び病院等の経営権を乙に現状有姿にて引き継ぐこととした。」（1 条 1 項）
- （イ） 「甲は、前条の目的を達成するために本契約の規定に従い、平成 1 9 年 1 0 月 2 0 日までの甲乙が合意する日（以下支配権引継ぎ日という）をもって、本件法人の出資持分払戻請求権（額面 1 5, 0 0 0, 0 0 0 円）を金 9 2 4, 0 0 0, 0 0 0 円又は第 4 条第 4 項により修正が行われる場合にはその価格にて、乙又は乙の指名する者に譲渡する。」（2 条 1 項）
- （ウ） 「甲は、支配権引継ぎ日をもって、本件法人の出資持分払戻請求権の残りすべてを下記に従い、A 1 9、A 1 6、A 1 7 が乙又は乙の指名する者に譲渡することを保証する。尚、下記譲渡対価は、第 4 条第 4 項により修正が行われる場合にはその価格にて、譲渡されるものとする。
- | 譲渡者   | 譲渡額面              | 譲渡対価                  |
|-------|-------------------|-----------------------|
| A 1 9 | 5, 0 0 0, 0 0 0 円 | 3 0 8, 0 0 0, 0 0 0 円 |
| A 1 6 | 5, 0 0 0, 0 0 0 円 | 3 0 8, 0 0 0, 0 0 0 円 |
| A 1 7 | 5, 0 0 0, 0 0 0 円 | 3 0 8, 0 0 0, 0 0 0 円 |
- （2 条 2 項）
- （エ） 「甲乙は、支配権引継ぎ日までに最終的な譲渡価格、具体的な譲渡価格の支払い方法等の手続き、本契約締結後別途当事者間が合意したその他の事項を確認する出資持分払戻請求権譲渡契約書を取り交わすものとする。」（2 条 3 項）
- ケ 原告 A 4 は、平成 1 9 年 9 月 1 5 日、基本契約書 1 に署名押印した際、A 1 6 から、A 1 5 一族と A 2 4 との間に A 1 4 病院の経営権をめぐる対立があるため、同病院の職員が同病院の経営権が譲渡されることにつき不安を感じていると聞き、同日、同病院の幹部職員に対する説明会を実施した（原告 A 4 本人）。
- コ A 2 3 は、平成 1 9 年 9 月 1 7 日、A 2 9 に対し、「医療法人 A 2 A 1 4 病院事業再生について」と題する資料を提出し、再度、本件譲受スキームの実行のため、原告会社に対する融資を依頼した（甲 5、乙 1 5）。
- サ 原告 A 4 らは、平成 1 9 年 9 月 1 8 日、資本金の額を 9 0 0 万円として、原



告会社を設立した。同社設立のための出資金900万円は、A7がA9から仮払いを受け、A7から原告A4らに対し300万円ずつ支払うという方法によって調達された。〔以上につき、前提事実(5)イ、甲49、原告A4本人〕

シ 平成19年9月22日、A7が経営する私立大学法人における使途不明金に関する報道がされたことにより、原告会社が、A29から本件譲受スキームに関する融資を受けられなくなったため、A13社は、同月25日、自ら原告会社に融資することにした(乙105、証人A23)。

ス 原告会社は、平成19年9月27日付けで、A13社との間で金銭消費貸借契約を締結し、弁済期を平成20年9月26日として、24億円を借り入れた(以下、この金員を「本件借入金」という。乙51、52、87)。

(2) 本件譲受スキームの実行及び本件譲受取引

ア 平成19年9月28日午前11時18分に開催されたA2臨時社員総会において、原告A4らが社員として入社し、理事に就任すること、社員であったA15及びA17が退社することが承認された(乙29)。

イ また、同日午前12時15分に開催されたA2臨時社員総会において、社員であったA16が退社すること、A15一族が保有する本件出資持分を譲渡することが承認された。上記社員総会議事録には、本件出資持分の譲渡に関し、以下のとおり記載されている。

「第4号議案…議長は、下記のとおり当会の出資持分を譲渡することにつき議場に諮り、満場一致で承認可決された。

譲渡人	譲渡口数	譲受人
A15	15,000,000円口	A4
A19	5,000,000円口	A5
A17	5,000,000円口	A6
A16	2,500,000円口	A5
A16	2,500,000円口	A6

(以上につき、乙30)

ウ 原告会社は、同日、A19から、A14病院の敷地である大阪府東大阪市(住所省略)に所在する各土地を、1億8690万9233円で購入したほか、A15が代表取締役を務める株式会社A30から、(住所省略)所在の土地建物及び患者輸送車や医療用機械等のA14病院のリース資産を、7522万1367円で購入した(甲6、8、9)。

エ A15及び原告A4は、同日、基本契約書1の内容について、以下のとおりの記載のある覚書1を作成した(なお、「甲」はA15、「乙」は原告A4を指す。)

「第6条 甲は、基本契約第2条1項乃至2項に定める出資持分払戻請求権の譲渡先の乙又は乙の指名するものが乙並びにA5、A6となるが、譲渡代金の支払いは、株式会社A1の預金口座から甲並びにA19、A16、A17の指定する銀行口座に振り込まれるものであることにつき同意する。」

〔以上につき、前提事実(5)エ、甲24、乙48〕

オ A15一族は、同日、原告A4らとの間で、本件譲渡証書をそれぞれ交わした。上記各書面には、要旨、以下のとおり、本件出資持分を譲渡した旨、同譲渡は同日開催のA2臨時社員総会により承認を得た旨が記載されており、同日の確定日付が付されている。

譲渡人	譲渡口数	譲受人	譲受代金
A15	1500万円口	原告A4	9億2400万円
A19	500万円口	原告A5	3億0800万円
A17	500万円口	原告A6	3億0800万円
A16	250万円口	原告A5	1億5400万円
A16	250万円口	原告A6	1億5400万円

(以上につき、乙49)

カ 原告A4らは、同日、原告会社に対し、本件譲受に関する証を作成して差し入れた。本件譲受に関する証には、以下のとおりの記載があり、原告A4らの署名押印がされ、同日の確定日付が付されている。

「本日、…A2の全出資持分金30,000,000円の払戻請求権を金1,848,000,000円にて譲渡人A15、A16、A17、A19より譲り受けるについて、私らが貴社の依頼を受け貴社の代理人として仮に譲受人となることとし、真正なる譲受人は、貴社であることを確認するために本証を貴社へ差し入れるものとします。」「このため、その譲渡代金は、貴社が直接各譲渡人の指定する銀行口座に振り込み支払うことといたします。」「後日の証とするために本書を作成し、以下に、署名捺印の上、本書を貴社に差し入れます。」

(以上につき、乙50)

- キ 同日の上記アからカまでの手続は、概ね、A23が同日に先立ち作成した「実行日段取」と題する書面に従い、A23がA13社において医療法人のM&A案件で使用している基本書式等を基に起案した各文書に、関係者が署名押印するという手順によって行われた(甲50、証人A23、原告A4本人)。
- ク 原告会社は、同日、原告会社名義の銀行口座からA15一族の指定する各銀行口座に振り込む方法により、本件出資持分の対価として合計18億4800万円を支払った。その他、本件譲受取引に伴う金銭の流れについては、別紙8のとおりである。〔以上につき、前提事実(5)オ、弁論の全趣旨〕
- ケ 原告A4は、同日、A14病院の理事長として、同病院の職員に対し、A2の経営陣がA15一族から原告A4らに変更されることに伴う同職員らの待遇面の変更等の有無に関し、説明会を実施した(原告A4本人)。
- コ A24は、平成19年9月29日、A14病院の職員に対し、本件譲受取引に反対する旨記載した書面(「平成19年9月28日理事会 第3号議案についての反対意見書資料」)を配付した(甲16)。

(3) 原告A4らによるA14病院の運営

原告A4は、平成19年9月28日の本件譲受取引後、A14病院の幹部職員から経営上の改善点を聴取し、数千万円を投資して医局及び病棟等のアメニティを改善するなどして、同病院の経営に当たった。これにより、一時閉鎖していた60床の病棟が開棟し、離職した職員の一部が復職するなど、同病院の経営上の問題点が一部改善された。(以上につき、原告A4本人)

(4) A21に対するA14病院の譲渡に至る経緯

ア A9を含むA12は、平成19年9月22日の使途不明金に関する報道後、取引先の銀行から融資を受けられなくなり、資金繰りが悪化したため、グループ全体として再生を図ることになった(証人A23、原告A4)。

イ A9及びA7は、平成20年3月29日、A13社との間で、改めてA9の再生スキームを策定し直すことに合意した。

上記再生スキームの合意書では、A9が保有するA8病院及びA31病院、A7が保有するA32病院が譲渡対象として挙げられているが、A14病院は譲渡対象とされておらず、A9は、A13社に対し、A14病院の経営状態及び財務状況について継続的に報告することとされていた。また、上記合意書には、A9の資金繰りの見込みについて、「本件スキームを実行したとしても、資金繰りとしては当初4年間で20億円以上の資金不足が見込まれる。」と記載され、所有する株式の売却等によって解決し得ない場合には、A12の病院で資金不足を解消する必要があるため、同グループの病院においても資金繰りの管理を強化する必要がある旨記載されていた。(以上につき、甲12)

ウ 原告会社は、平成20年3月頃、A12の上記資金不足を解消するため、A13社に対し、本件借入金の返済期日の猶予及び新規融資を申し入れたが、A13社は、平成20年3月期の決算において77億円の特別損失を計上しており、その一部がA9に対する貸付金であったため、返済期日の猶予及び新規融資には応じられない状態であった(証人A23、原告A4本人)。

エ 原告会社は、同月頃、A12として、上記資金不足を解消するため、A14病院がA33銀行から融資を受け、その資金を原告会社に貸し付け、これを原資として、原告会社がA13社に本件借入金を返済するという返済計画を立てたが、同銀行から融資を受けることができず、実現しなかった(原告A4本人)。

オ 平成20年6月6日、A13社の取締役会において、A9の再生スキームの

進捗状況が報告された。その際の報告資料には、「A14病院・A34病院を（株）A35へ一括売却し、債権回収する方向へ転換」と記載されている。

（以上につき、乙106の1。なお、「A14病院」とあるのはA14病院の誤記である。）

カ A13社は、平成20年6月頃、A7に対し、A12の資金不足の解消方法として、A14病院を売却するという方法を提案したところ、同人がこれを了承したことから、A13社は、その頃、原告A4らに対し、A14病院の売却を提案した。これを受けて、原告A4らは、A14病院の売却を検討することにした。（以上につき、証人A23、原告A4本人）

キ A13社は、平成20年6月から同年8月頃にかけて、株式会社A35をA14病院の譲渡先として協議を行っていたが、金額面で折り合いがつかなかったため、譲渡先をA21に変更し、同年9月からA21のA22と協議を開始した（乙106の2～106の4、甲29、証人A23、原告A4本人）。

ク A23は、平成20年9月頃、A21のメインバンクであった株式会社A36銀行（以下「A36」という。）との間で、A21にA14病院を譲渡する際のスキームについて協議を行った。

A36は、返済能力や担保価値の観点からA21に対する融資は困難であるが、A2に対する融資であれば可能であることから、A23に対し、①A36がA2に対して30億円を融資し、これを原資としてA2が出資持分の払戻しを行い、②A21がA2に対して出資を行うというスキーム（以下「本件譲渡スキーム」という。）を提案した。（以上につき、甲29、証人A23、証人A28）

ケ A23は、平成20年9月頃、本件譲渡スキームについてA21のA22に説明し、同人の同意が得られたため、本件譲渡スキームが実行された場合の税務上の処理について、A25社のA28に相談をしたところ、同人から、税務上、本件払戻金のうち出資金3000万円を超える部分は配当とみなされ、益金の額に算入されない旨の説明を受けた（甲29、証人A23、証人A28）。

(5) 本件譲渡スキームの実行、本件払戻請求権の行使及び本件払戻し

ア 原告会社は、平成20年9月24日、A13社との間で、A14病院の譲渡に関し、アドバイザー業務契約を締結した（甲14、乙81）。

イ 原告A4及びA22は、同日、A2の支配権及びA14病院等の経営権をA22に現状有姿にて引き継ぎ、A22が原告会社に対し本件払戻請求権に基づく払戻しをすることなどを内容とする基本契約書2に署名押印した。基本契約書2は、A23が起案をしたもので、要旨、以下の記載がある（なお、「甲」は原告A4、「乙」はA22、「本件法人」はA2を指す。）。

（ア） 「乙は、本契約の規定に従い、平成20年9月30日までの甲乙合意する日（以下支配権引継ぎ日という。）に、本件法人の出資持分払戻請求権（額面30,000,000円）に基づく払戻を、現在の出資持分払戻請求権の全ての所有者である株式会社A1に払い戻すこととし、支払いにあたっては、支配権引継ぎ日にA1の指定する銀行預金口座に振り込み支払うものとする。」（2条1項）

（イ） 「払い戻しに当たっては、現在の本件法人社員である甲並びにA5、A6のそれぞれが、本件法人臨時社員総会にて退社承認後に、A1の依頼に基づいて、A1のために払い戻し請求を行うものとし、乙並びに乙の関係者は、この請求に基づいて、かかる払戻が決議・承認されるように臨時社員総会において議決権を行使する。」（2条2項）

（ウ） 「本件法人がA1に払い戻す価格は、金2,910,000,000円とすることで甲乙合意した。」（2条3項）

〔以上につき、前提事実（6）ア、甲13、乙42、証人A23〕

ウ 平成20年9月30日午前10時30分に開催されたA2臨時社員総会において、A22外2名が社員として入社し、理事に就任すること、社員であった原告A4らが退社することが承認された（乙43）。

エ 同日午前11時15分に開催されたA2臨時社員総会において、本件出資持分の払戻し（本件払戻し）を行うことが承認された。上記社員総会議事録に

は、本件払戻しに関し、以下のとおり記載されている。

「第1号議案 社員退社に伴う出資持分払戻しの件 議長は、このたび退社された旧社員について各人から出資持分払戻請求書をもって請求があった。したがって定款第8号第2項に従い払込済出資額に応じて出資金の払い戻しを行うこととし、…金額2,9100,000,000円とすることとしたいと述べ、…議場に諮ったところ満場一致で承認可決された。

旧社員払込済出資額 A4 15,000,000円

A5 7,500,000円

A6 7,500,000円

…当該出資持分払戻金額は、2,910,000,000円とする。

出資社員別出資持分払戻金額

A4 : 1,455,000,000円

A5 : 727,500,000円

A6 : 727,500,000円

なお、「金額2,9100,000,000円」とあるのは、誤記である。

(以上につき、乙45)

オ 原告A4らは、同日、上記エのA2臨時社員総会に、A13社のA23が起案した各「出資持分払戻請求書」と題する書面を提出した。これらの書面には、「私は、平成20年9月30日、医療法人A2定款第8条第1項の規定に基づき理事長の同意を得て、医療法人A2A14病院から退社したので、同条第2項に基づいて、本書をもって、払込済である出資額に応じた払戻を請求いたします。」と記載されており、原告A4ら各自の署名押印があり、同日の確定日付が付されている。〔以上につき、前提事実(6)イ、乙44、証人A23〕

カ 原告会社は、同日、原告A4ら各自との間において、A13社のA23が起案した覚書2を交わした。同覚書には、要旨、以下のとおり記載されており、原告会社の代表取締役であるA20の記名押印及び原告A4ら各自の署名押印があり、同日の確定日付が付されている(なお、甲は原告会社、乙は原告A4、原告A5又は原告A6を指す。)

(ア) 原告A4ら各自が「医療法人A2A14病院に対し出資持分の払戻請求…を行うことに関し、以下の事項を相互に確認する。」(柱書き)

(イ) 「甲と乙が、平成19年9月28日付「医療法人A2出資持分払戻請求権譲受に関する証」と題する書面を作成し、同書面に基づき前項の出資持分の実質の出資持分権者が甲であり、乙が前項記載の出資持分のほかに医療法人A2A14病院の出資持分を有していないこと。」(2条)

(ウ) 「乙は、甲からの依頼に基づいて、甲のために本件払戻請求を行うこと。」(3条)

(以上につき、乙57、証人A23)

キ A2は、平成20年9月30日、原告A4らが指定した原告会社名義の銀行口座に、本件払戻金合計相当額29億1000万円を含めた30億円を振り込んだ(本件払戻し)〔前提事実(6)ウ、乙58〕。

(6) 本件払戻し後の事情

ア 原告会社は、平成20年9月30日、A13社に対し、本件借入金の返済として、24億円を支払った(乙82、116)。

イ 本件払戻しに伴う金銭の流れについては、別紙9のとおりであるが、本件払戻金合計相当額29億1000万円を含めた30億円の具体的な用途は、以下のとおりである。

(ア) A13社に対する本件借入金の返済 24億0000万円

(イ) A27社に対する仲介手数料の支払 9030万円

(ウ) A13社に対する仲介手数料の支払 1億1550万円

(エ) A7に対する貸付金 4億0000万円

(オ) (ア)から(エ)までの合計 30億0580万円

(以上につき、甲33、34、乙80~82、弁論の全趣旨)

(7) 事実認定に関する補足説明

本件譲受取引に関するスキームの内容について、原告らは、A 2 を譲り受けるための受け皿となるMS 法人として原告会社を新設し、原告会社において、A 2 を譲り受けるというスキーム（本件譲受スキーム）を策定した旨主張する。これに対し、被告は、A 2 3 は、本件譲受取引当時から、将来的にA 2 を譲渡することを想定していたのであるから、あえて、法律上、本件出資持分の払戻しを受けることができない原告会社を譲受人とするはずがなく、原告A 4 らにおいてA 2 を譲り受けるというスキームを策定していた旨主張する。

当裁判所は、上記のとおり、本件譲受取引に関し、A 2 3 が中心となって策定したスキームは、原告会社を受け皿とする本件譲受スキームであった旨認定するものであり、以下、その理由を補足的に説明する。

上記事実認定は、A 2 3 及びA 2 8 の供述に依拠している部分があるので、上記両名の供述の信用性について説明しておく。

#### ア A 2 3 の供述内容

A 2 7 社の代表取締役であり、A 1 3 社の社員でもあるA 2 3 は、本件譲受スキームを策定し、本件譲受取引及び本件払戻請求権の行使に係る関係各文書を起案したものであるが、要旨、以下のとおり供述又は陳述している。

(ア) 私は、原告会社が本件出資持分の譲受人となることを前提として本件譲受スキームを作成した。本件譲受取引に当たっては、A 1 6 から、A 2 の理事会において新設会社である原告会社がA 1 4 病院を譲り受けると説明すると、A 2 4 が言いがかりをつけて、本件譲受取引を妨害するおそれがあるので、そのような言いがかりをつけられないように手続をしてもらいたいとの要望が出されていた。そのため、私は、関係各文書上は、精神科医療において名が知られている原告A 4 らが原告会社の代理人として本件出資持分を譲り受けることとし、A 2 の理事会では代理人である原告A 4 らの名前のみを明らかにすることとした。このような理由から、本件譲受取引及び本件払戻請求権の行使に係る関係各文書には原告A 4 らを譲受人又は本件出資持分を有する者として記載したが、真正な譲受人は原告会社であることを明らかにするため、本件譲受に関する証及び覚書2を作成した。（以上につき、甲29、証人A 2 3・11頁）

(イ) 本件譲受取引の際、原告A 4 らが本件出資持分を譲り受けるという話は一切出ていない。本件譲受取引の取引額は20億円を超え、非常に多額であるため、金融機関から資金を借り入れなければならないところ、個人を相手方とする融資の場合、私有財産と事業財産が混同するおそれがある。また、相続等が発生した際に貸付金の回収が難しくなるなどの難点があり、金融機関が個人に対して多額の融資をすることは通常あり得ないため、金融機関との間で、原告A 4 らが融資を受けて本件譲受取引の譲受人となることを前提とする交渉はしていない。（以上につき、甲29、証人A 2 3・10頁）

(ウ) 本件譲受スキームにおいては、原告会社がA 1 4 病院を継続的に経営することが前提となっているから、将来的にA 1 4 病院を第三者に譲渡することは想定していなかった。A 1 3 社内においてA 1 4 病院を譲渡するという案が出てきたのは、使途不明金に関する報道を受けて、平成20年3月頃から金融機関が原告会社に対する融資について消極的な対応を採るようになった後であり、その時期は、同年6月頃である。本件譲受取引の当時は、A 1 4 病院を譲渡する際の課税関係について検討をしたことはないし、A 2 5 社のA 2 8 にそのような検討を依頼したこともない。（以上につき、証人A 2 3・24、52、72頁）

#### イ A 2 8 の供述内容

A 2 5 社のA 2 8 は、本件譲受取引に係るスキーム検討資料を作成し、その後、A 2 3 から相談され、本件譲渡スキームが実行された場合の税務上の処理について検討したものであるが、A 2 8 は、要旨、以下のとおり供述している。

(ア) 本件譲受スキームは、原告会社が本件出資持分を取得することを前提に策定されたものであるから、本件出資持分を取得するのは原告会社で

ある。個人が20億円もの融資を受けるということは考え難く、原告A4らが融資を受けて本件出資持分を取得するということを検討したことは一度もない。また、私が、原告A4らに対し、原告A4らが本件出資持分を取得した場合の税務上の処理について説明したこともない。(以上につき、証人A28・2、3、17、21頁)

- (イ) 本件譲受スキームにおいて、原告会社による21億円の借入れを予定しているところ、上記スキームを策定した当時、原告会社がA19及び株式会社A30から譲り受けた不動産の賃料収入や、A14病院において外部に委託していた業務を原告会社が行うことによって、同病院の経費を削減し、また、同病院で使用する診療材料や医薬品の仕入れをA12の病院と一括して行うことによって、A14病院の経費を抑えるといった方法により、原告会社は上記借入れを返済できる見込みであった(証人A28・5、6頁)。
- (ウ) 私は、平成20年3月頃、A12の事業再生計画に携わったが、その時点ではA14病院を売却するという話が出たことはなく、同年9月頃、A23から、A12の資金繰りがうまくいかなかったため、A14病院を譲渡するという話を聞いた。A14病院の譲渡の方法として、本件出資持分を払い戻すという本件譲渡スキームが採用されたのは、A36において、与信の関係でA21に融資することはできないが、A14病院に対する融資であれば可能であるという判断がされたからである。(以上につき、証人A28・9、10、12、13頁)
- (エ) 私は、A23から、本件譲渡スキームを前提として、原告会社が本件払戻しを受けた後の税務上の処理について検討をしてもらいたいと依頼を受け、この点について検討したところ、税務上、本件払戻金のうち出資金3000万円を超える部分は配当とみなされ、益金の額に算入されないことが判明した(証人A28・10、11、19頁)。

#### ウ 上記両名の供述内容の信用性の検討

- (ア) 本件譲受スキームの内容に関するA23及びA28の上記供述内容は、原告会社が受皿会社となるスキーム(本件譲受スキーム)が策定されたという点で一致している。そして、①A13社が、平成19年9月11日に、A29に提出したスキーム検討資料に、「スキーム① 出資持分譲渡」として、「受皿会社」がA14病院を100%所有すること、金融機関が「受皿会社」に21億円を融資し、「受皿会社」がA15一族に本件出資持分の対価として18億4800万円を支払うことが図示されていること〔認定事実(1)オ〕、②その後、A29との関係で、上記スキームの内容について、A2を譲り受ける受け皿を、原告会社から原告A4らに変更されたという事情はうかがわれないこと、③使途不明金に関する報道を受けて、A29から原告会社に対する融資は見送られたものの、現に、上記スキームのとおり、原告会社が設立され、A13社からA2の譲受資金に係る融資を受けていること〔認定事実(1)サン〕、④私有財産と事業資産が混同するおそれがある個人に対し、金融機関が20億円を超える多額の融資をすることは考え難い旨のA23及びA28の供述内容は合理的であることに照らせば、本件譲受取引においては、原告会社が受皿会社となるスキームが策定された旨のA23及びA28の上記供述は、客観的事実に整合し、その内容も合理的であって、その信用性は高いというべきである。
- (イ) また、A23及びA28の供述内容は、本件譲受スキーム策定時(平成19年9月11日)において、原告ら(A12)がA2を近い将来に譲渡することは予定されてなかったという点についても一致している。そして、①A14病院は、本件譲受取引後に本格化したA12の事業再生計画において譲渡の対象となっておらず、A13社の内部資料においてA14病院を譲渡することが検討されたことが確認できるのは、平成20年6月6日以降であること〔認定事実(4)オ〕、②A14病院は、A24との間で支配権をめぐって内部的な確執を抱えていたものの、金融機関に対する負債はなく、毎年2億円程度の経常利益が見込ま

れるなど、その財務体質は良好であり、継続的な経営によって相当な利益が期待できる状況であったこと（甲29）、③原告A4は、本件譲受取引後、A14病院の理事長として、職員に対する説明会を開き、同病院内のアメニティーを改善するなど同病院を継続的に経営することを前提として行動していたこと〔認定事実（3）〕などに照らせば、A12がA2を近い将来に譲渡することは予定されてなかった旨のA23及びA28の上記供述は、客観的事実に整合し、信用性が高いといえる。

- (ウ) また、A28は、本件譲受スキームを策定する段階では、出資持分を原告会社が取得することについて税務上の検討はしておらず、本件払戻しの検討の際に初めて、本件払戻金のうち出資金3000万円を超える部分は配当とみなされ、益金の額に算入されないことがわかった旨供述するところ、上記供述内容も、不自然なものとまではいえない。

以上によれば、A23及びA28の上記供述内容は信用性が高いというべきであり、上記両名の供述によれば、本件譲受取引に関して策定されたスキームは、原告会社が受皿会社となるというものであり、本件譲受取引当時において、原告ら（A12）がA2を近い将来に譲渡することは予定されていなかったことが認められる。

- (エ) これに対し、被告は、A13社のA23は、病院のM&Aを100件以上手がけた経験のある人物であるから、本件譲受取引に関しスキームを策定するに当たって、あらかじめ原告会社が本件借入金を返済することが困難となった場合に備えて、その貸付金を回収する方法を検討していたはずであり、その方法として本件払戻請求権の行使も念頭に置いていたはずであるから、本件定款に基づき本件払戻請求権を行使することができるよう、A23は、原告A4らを本件出資持分の譲受人とするスキームを構築していたはずであると主張する。

しかし、スキーム検討資料やA13社の内部決裁資料等（乙119、120）を見ても、本件譲受取引に関与したA23、A28及びA13社等の関係者が将来的にA14病院を譲渡することを想定して何らかの検討をしていた様子はいかがわれない。すなわち、本件譲受取引前のA23からA16へのメールに添付された平成19年9月6日付け「医療法人A2M&Aスキーム（案9/5）」と題する書面（乙119）からは、A14病院の敷地等の不動産の売却に関する所得税等の検討がされていることや、A19に支払う予定の役員退職慰労金の金額の検討がされていることがうかがわれるものの、これらは本件譲受取引に伴う税務上の処理等を検討したものにはすぎないから、これらをもって、A14病院の将来的な売却を見据え、売却した場合に予想される原告A4ら及び原告会社に対する課税関係を検討したものとみることができない。

また、A13社の平成19年9月19日時点の内部決裁資料（乙120）を見ても、本件譲受スキームの構築に当たり、「税務面でのリスクを検討及び対策をする必要があります」と記載されているのみであり、どのような税務上の検討をしていたのか明確ではないから、上記記載をもって、A14病院の将来的な売却を見据えた課税関係の検討がされていたとみることができない。かえって、上記認定事実によれば、①A14病院の理事である原告A4らは、平成20年6月頃、原告会社が金融機関から融資を受けられなくなったことから、A13社の提案を受けて、A14病院を譲渡することを決断したこと〔認定事実（4）オカ〕、②A14病院を売却するに当たり出資持分の払戻しという手法が採られることとなったのは、A36が、A21に対する融資はできないが（これが可能であれば出資持分の譲渡という手法がとり得たといえる。）、A2に対する融資であれば可能であると判断し、上記手法を提案したためであって、A36の融資判断によるものであること〔認定事実（4）ク〕が認められる。

以上によれば、A23が本件譲受取引の時点で本件譲渡スキームによってA14病院を売却することを想定していたとは認められず、被告の上記主張は採用することができない。

## 2 争点(1) (本件払戻金に係る所得が原告A4ら又は原告会社のいずれに帰属するか)について

### (1) 判断枠組み

所得税法又は法人税法の課税標準の計算上、取引から生じた収益に係る所得が誰に帰属するかについては、実質上その収益を誰が享受するかによって判断すべきであるところ(いわゆる実質所得者課税の原則。所得税法12条、法人税法11条参照)、医療法人の出資者がした出資持分の払戻請求に対する払戻金は当該出資持分を有する者に帰属するから、本件払戻金に係る所得は、本件出資持分を有していた者に帰属したものと解される。しかるところ、本件出資持分が誰に帰属したかについては、本件譲受スキームの内容及びその実行状況、本件譲受取引及び本件払戻しに関連して作成された文書における本件出資持分の譲受人等の表示、本件譲受取引における本件出資持分の譲受人についての関係者の認識、本件出資持分の譲受資金の提供者、譲受代金及び本件払戻金の決済方法、本件スキームの実行による経済的利益の帰属先等、本件譲受取引に係る諸般の事情を総合的に考慮して検討すべきである。

本件においては、原告らは、上記各事情によれば、本件譲受取引によって本件出資持分を取得したのは原告会社であると主張し、これに対し、被告は、要旨、本件譲受取引は将来的な本件出資持分の払戻しを予定したものであるところ、営利法人である原告会社は、法律上、本件出資持分の払戻しを受けることができないから、あえて本件出資持分の譲受人となるはずがなく、本件出資持分を取得したのは原告A4らであると主張し、また、本件スキームは、益金不算入の効果をを得るために、原告会社が譲受人となったように仮装したものである旨主張し、本件出資持分の帰属先について争っている。

そこで、上記判断枠組みに基づき、本件出資持分が原告A4ら又は原告会社のいずれに帰属するかについて検討する。

### (2) 本件譲受取引に係る諸般の事情の検討

#### ア 本件譲受スキームの内容及びその実行状況

上記認定事実によれば、本件譲受スキームは、A23が主導して策定したもので、A2を譲り受けるための受け皿となるMS法人として原告会社を新設し、原告会社においてA2を譲り受けるというものであったこと〔認定事実(1)オ、上記1(7)〕、本件譲受スキームに基づき、金融機関との間で「受皿会社」が融資を受ける旨の交渉がされ、実際に原告会社が設立されたこと〔認定事実(1)サ〕が認められる。もっとも、A2の譲受資金の調達に関しては、当初の計画とは異なり、原告会社は、A12の使途不明金報道の影響により金融機関から融資を受けることはできず、A13社から融資を受けることになったが〔認定事実(1)シ〕、これは、資金の調達元が変わったにすぎず、本件譲受スキームの本質的な部分に関わるものではないし、その他、本件譲受スキームの内容が変更されたことをうかがわせるような事情は認められない。また、原告会社は、本件譲受スキームに基づいて、A13社から融資を受けた金員(本件借入金)を本件譲受取引の譲受代金として出捐し、A19からA14病院の敷地を、A15が代表取締役を務めるA2の関連会社からは同病院関連施設の土地建物やリース資産等を買受けるなどして〔認定事実(2)ウ〕、現にMS法人としての機能を果たしたことが認められ、本件譲受取引は、本件譲受スキームのとおり、その手続が進められたといえる。

#### イ 本件譲受取引及び本件払戻しに関連して作成された文書における本件出資持分の譲受人等の表示

- (ア) 上記認定事実によれば、本件譲受取引の際に作成された文書のうち、
- ① A15と原告A4の間で作成された基本契約書1には、A15一族が有する本件出資持分を「乙又は乙の指名する者」、すなわち、原告A4又は同人の指名する者に譲渡する旨記載されていること〔認定事実(1)ク〕、
  - ② A15と原告A4との間で作成された覚書1に、基本契約書1に定める本件出資持分の譲渡先の「乙又は乙の指名するもの」が原告A4らとなる旨記載されていること〔認定事実(2)エ〕、
  - ③ A15一族と原告A4らとの間で交わされた本件譲渡証書及び④平成19年9月28日開催のA2臨時社員総会議事録に、本件出資持分の「譲受



人」として原告A 4らの名前が記載されていること〔認定事実（2）イオ〕が認められる。他方、⑤原告会社と原告A 4らとの間で作成された本件譲受に関する証には、本件譲受取引による「真正なる譲受人」は原告会社である旨記載されていること〔認定事実（2）カ〕が認められる。

- (イ) また、上記認定事実によれば、本件払戻しの際に作成された文書のうち、⑥原告A 4とA 2 2の間で作成された基本契約書2には、本件出資持分の全てを保有する原告会社に対し、本件払戻請求権の行使に基づく払戻し（本件払戻し）を行う旨記載されていること〔認定事実（5）イ〕、⑦原告会社と原告A 4らとの間で作成された覚書2には、本件出資持分の「実質の出資持分権者」が原告会社であり、原告A 4らがA 2の出資持分を有していないこと及び原告A 4らは原告会社の依頼に基づいて、原告会社のために本件払戻請求を行うことを確認する旨記載されていること〔認定事実（5）カ〕、⑧原告A 4らがA 2臨時総会に提出した出資持分払戻請求書には、原告A 4ら各自が、払込み済みの出資額に応じた払戻しを請求する旨記載されていること〔認定事実（5）オ〕、⑨平成20年9月30日開催のA 2臨時社員総会議事録には、「社員退社に伴う出資持分払戻し」という議題の下で、旧社員による出資持分払戻請求があり、これを承認した旨記載され、旧社員として原告A 4らの名前が記載されていること〔認定事実（5）エ〕が認められる。
- (ウ) 上記のとおり、本件譲受取引及び本件払戻しに関連して作成された文書には、本件譲受取引の譲受人が原告A 4らである旨の記載がある一方で、その譲受人が原告会社である旨の記載もある。これらについては、本件譲受取引に関連して作成された文書のうち、A 1 5一族との間で作成された文書（①②③）及びA 2の社員総会議事録（④）には、譲受人が原告A 4らである旨の記載がされ、原告会社と原告A 4らとの間で作成された文書（⑤）には、譲受人が原告会社である旨の記載がされると整理することができる。他方、本件払戻しに関連して作成された文書のうち、A 2 2との間で作成された文書（⑥）及び原告会社と原告A 4らとの間で作成された文書（⑦）には、本件出資持分の権利者（以下、単に「持分権者」という。）が原告会社である旨の記載がされており、A 2の社員総会議事録（⑨）及びそこに提出された出資持分払戻請求書（⑧）には、持分権者が原告A 4らである旨の記載がされると整理することができる。
- (エ) そうであるところ、A 1 5一族との間で作成された文書（①②③）及びA 2の社員総会議事録（④）において、譲受人が原告A 4らである旨の記載がされた理由について、A 2 3は、本件譲受取引に当たって、A 1 6から、A 2の理事会において、新設会社である原告会社がA 1 4病院を譲り受けると説明すると、A 2 4が言いがかりをつけて本件譲受取引を妨害するおそれがあるので、そのような事態にならないよう手続をしてもらいたいという要望があったからであると供述している（証人A 2 3・11、12、65頁）。そして、上記供述は、本件譲受取引当時のA 1 5一族とA 2 4の確執があったこと〔認定事実（1）ア〕、A 2 4が大阪府の医療対策課に対し何度も出向いてA 1 4病院に対する監査を求め、A 1 6に対して損害賠償請求訴訟を提起したこと〔認定事実（1）イ〕に加え、A 2 4は現に本件譲受取引について反対する意思を表明し、A 1 4病院の職員に向けてその旨の意見書を配付したというA 2 4のこれまでの言動等〔認定事実（2）コ〕に照らし、相応の合理性があるといえ、信用することができる。
- 以上によれば、本件譲受取引に関連して作成された文書のうち譲受人及び持分権者が原告A 4らである旨記載されたことについては、合理的な理由があったといえることができる。
- (オ) これに対し、被告は、譲受人が原告A 4らであると記載された文書の中には、基本契約書1（①）、覚書1（②）及び本件譲渡証書（③）と

いった文書の性質上、必ずしもA24の目に触れないものも含まれているから、A23の上記供述は不合理であり、信用することができないなどと主張する。しかし、A23は、上記各文書の譲受人が原告A4らであると記載された理由について、本件譲受取引に関してA16が依頼した税理士にA24とつながりがあることが疑われたので、同税理士を介してA24に、本件譲受取引の譲受人が原告会社であることが伝わってしまう可能性が否定できず、上記各文書においても譲受人を原告A4らであると記載した旨供述している（証人A23・42頁）。そして、上記供述が不自然とはいえないし、また同供述が虚偽であることをうかがわせる事情も認められない。

そうすると、被告が指摘する各文書において、譲受人が原告A4らである旨記載されていることについても合理的な理由があるといえる。被告の上記主張は、採用することができない。

以上によれば、A15一族との間で作成された文書及びA2の社員総会議事録において、譲受人が原告A4らである旨の記載がされたのは、A24との関係において、A14病院の経営権の譲渡を円滑に行う必要があったことによると認められる。

- (カ) 一方、原告会社と原告A4らとの間で作成された本件譲受に関する証(5)においては、本件出資持分の実質的な譲受人は原告会社であることが確認されており、譲受人を原告会社とする本件譲受スキームの内容に沿ったものとなっている〔なお、上記各文書には、確定日付が付されているから〔認定事実(2)カ〕、譲受人が原告会社であることを仮装し辻褄を合わせるために上記各文書が事後的に作成されたということもできない。〕。

これらは、上記で認定した本件譲受取引に至る経緯に鑑みれば、本件譲受取引に係る関係各文書の上では、A24をめぐる問題があることから、原告A4らの名義が譲受人として使用されるものの、事後、原告A4らと原告会社との間において本件出資持分の帰属が争われた場合に備えて、その権利の帰属を明確にするために、上記各文書が作成されたとみるのが合理的である。

- (キ) また、本件払戻しに関して作成された文書についてみると、基本契約書2(6)及び覚書2(7)の記載は、持分権者が原告会社であることを前提とするもので、本件譲受取引における譲受人を原告会社とする本件譲受スキームと整合的である。特に、A22との間で作成された基本契約書2(6)は、取引の相手方との間で作成されたもので実質的な持分権者の認識が原告会社及び原告A4らの間にとどまらないことを示している。これに対し、本件出資持分払戻請求書(8)やA2臨時社員総会議事録(9)は、持分権者が原告A4らであることを前提とするような記載があるが、これらは起案者であるA23が本件譲受取引の際の同種の書類と整合させるためにそのような記載としたものと認められるのであり、上記のとおり、基本契約書2(6)において持分権者が原告会社である旨の認識が示されていることからすれば、この点を重視することはできないというべきである。

#### ウ 本件譲受取引における本件出資持分の譲受人についての関係者の認識

- (ア) A23及びA28の認識

A23及びA28は本件譲受スキームを策定したものであるところ、上記のとおり、本件譲受取引における本件出資持分の譲受人は原告会社であると認識していたと認められる〔上記1(7)〕。

- (イ) 原告A4らの認識

a 原告A4は、本人尋問において、本件譲受取引における本件出資持分の譲受人について、要旨、以下のとおり供述している。

- (a) 私は、平成19年9月13日、A7から、A12でA14病院を買収するという話を聞いた。A7によると、A15一族と当時A14病院の院長であったA24とのトラブルが原因で、A15一族が同病院の経営から退くので、同病院を救済するた

めにA12が買収するという事だった。そのスキームについては、A23から、原告A4ら3人で会社を作った上で、その会社が融資を受け、出資持分を買い取るということ、A9に対する融資は受けられないので、新たに会社を作る以外に融資を受ける方法がないということを知った。父のA7が学校法人を買収して運営していたが、うまくいっている様子ではなかったので、私は、A12でA14病院を買収することについても、どうなのかなという思いがあった。しかし、A13社の勧めや、A14病院を助けたいという思いもあったため、A14病院の買収について納得した。原告A4らが個人でA14病院を買収するという話はなかった。(以上につき、原告A4本人1～3頁)

(b) 私は、医者であり、M&Aのノウハウは持っていないので、本件譲受取引に係る関係各文書の起案や細かい事務手続については、専門家であるA23に任せていた(原告A4本人4頁)。

(c) 私は、本件譲受取引においては、原告会社がA14病院を買収すると考えていた(原告A4本人8頁)。

b 原告A4の平成25年3月26日付け質問てん末書には、本件譲受取引の譲受人に関し、以下のとおり、記載されている。

「A37が描いたM&Aスキームに沿って、書類を作成し、父親に言われて理事長になりましたので、詳しくは分かりませんが、個人的には父親に(株)A1は買収のために、作る法人と聞いていましたので、契約書類等は、個人でサインしていますが、実質的には(株)A1が取引したと認識しています。」(以上につき、乙75)

c 原告A4の平成25年5月9日付け質問てん末書には、本件譲受取引の譲受人に関し、以下のとおり、記載されている。

「(医)A2の出資持分払戻請求権を取得し、この権利に基づいて出資持分払戻請求権を行使したのは、私、A4、A5、A6の3人であることを認識しています。」「この書類(本件譲受に関する証をいう。引用者注)を作成することにより私が譲り受けた(医)A2の出資持分払戻請求権の所有者を(株)A1へと付替えました。」(以上につき、乙64)

d 原告A4の上記供述の信用性について検討するに、本人尋問における供述(上記a)及び平成25年3月26日付け質問てん末書における供述(上記b)は、上記認定事実の客観的な事実経過に符合している上、A23及びA28の各供述とも符合している。また、原告A4が医者であり、M&Aに関する知識を持ち合わせていないことに照らせば、専門家であるA23に任せていた旨の原告A4の供述は不自然ではなく、原告A4の上記供述の信用性は高いというべきである。

e これに対し、被告は、原告A4の平成25年5月9日付け質問てん末書に上記cの記載があることを理由に、原告A4は本件譲受取引の譲受人を原告A4らであると認識していた旨主張する。

しかし、上記質問てん末書の記載のうち、本件譲受に関する証を作成することによって、原告A4らが譲り受けた本件出資持分の所有者を原告会社に付け替えたという部分については、本件譲受取引に関する税務調査を担当した大阪国税局職員であるA38自身、「付替えました」という言葉は、原告A4の口から出た言葉ではないと認めている(証人A38・12頁)。また、同日付け質問てん末書のうち原告A4ら3人が本件出資持分を取得したという部分についても、平成25年3月26日付け質問てん末書(上記b)においては、実質的に本件譲受取引を行ったのは原告会社であると認識していた旨述べていたことに照らすと、取引主体について法人であるか個人であるかにつきその法的意味合いを十分に理解した上でされた供述とはいえない。そうすると、原告A4の平成25年5月9日付け質問てん末書の記載を

理由に、原告A4が本件譲受取引の譲受人を原告A4らと認識していたということとはできない。被告の上記主張は、採用することができない。

f 以上によれば、原告A4は、本人尋問における供述及び平成25年3月26日付け質問てん末書における供述のとおり、本件譲受取引における本件出資持分の譲受人は実質的に原告会社であると認識していたと認められる。また、原告A5及び原告A6についても、原告A4と同様に認識していたものと認められる（甲27、28、乙65、66、76、77）。

(ウ) A20の認識

A20は、原告A4の妻であり、本件譲受取引当時、原告会社の代表取締役の地位にあったものであるが、証拠（乙78）によれば、同人は、原告会社の代表取締役の地位にあったものの、本件譲受取引には主体的に関与しておらず、本件出資持分の譲受人が原告会社であるか原告A4らであるかについても認識していなかったと認められる。

(エ) A15一族の認識

a A16は、本件譲受取引当時、A2の社員であり、A14病院の理事長であったものであるが、平成25年2月22日付け質問てん末書には、本件譲渡証書に譲受人として原告A6、原告A5と記載されている理由について、「詳しくは分かりません。私達としては、A4さんの家族内の話だと認識していましたし、既に売却金額等は決まっていたため、特に問題視しませんでした。」と述べ、「力」A1」とは何かという質問に対しては、A23に対しA14病院の譲渡代金が振り込まれたことを確認してから譲渡契約を締結したいと言ったところ、A23から、「それなら、法人を作ります」と言われたが、なぜ法人を作るかは分からなかった、法人の名前が株式会社A1だったと思う旨述べた旨記載されている。また、「あなたは出資払戻請求権を誰に譲渡したと認識していますか。」という質問に対し、「A7さんかA5さん、A6さんに売却したと思っています。」と述べた旨記載されている。（以上につき、乙37）

b 平成25年3月18日付け質問てん末書においては、A16が、「あなたは、A4さん、A6さん、A5さんが株式会社A1の代理人として、譲受人となる旨の説明を受けたり、書面で通知されたりしましたか。」という質問に対し、「いいえ、そのようなことは覚えていません。」（なお、「そのような記憶はありません。」と記載された後に訂正されている。）と述べた旨記載されている。また、本件出資持分を誰に売却したと認識しているかという質問に対し、「私はA5さん及びA6さん個人に売却したと認識しています。」と述べた旨記載されている（なお、「株式会社A1に売却したという認識はありません。」と記載された後、二重線で抹消されている。）。（以上につき、乙72）

c 平成25年4月3日付け質問てん末書においては、A16が、原告会社について「譲渡代金を決済するために臨時に作った法人であるとしか説明を受けていませんがそれ以外は分かりません。」、「私は出資持分の売却先はA4さんたち個人だと認識しています。」と述べた旨記載されている（乙62）。

d 上記b、cの供述内容及びA16が作成した本件譲渡証書等の記載に照らしてみると、A16は、本件譲受取引における本件出資持分の譲受人は原告A4らであると認識していたと一応認められる。しかし、上記のとおり、当初の質問てん末書（上記a）には、A16は、A14病院の譲渡代金が決まった以上、本件譲渡証書に譲受人として誰を記載するかについては、原告A4らの家族内の話だと認識していたし、特に問題視しなかったと記載されていること、譲受人として原告A4ら及び原告会社ではなく、A7の名前も挙げていることからすると、その認識は確定的なものではなかったというべきである。

そして、上記認定事実によれば、本件譲受取引当時、A16は、A14病院の院長であったA24と同病院の経営をめぐる対立し、A24から損害賠償請求を提起されるなど、A24との確執が深まり、同病院内で混乱が生じる中、A24からの妨害を受けずに、早期にA14病院を譲渡し、同病院の経営から退きたいと考えていたことが認められ〔認定事実（1）アイウケ〕、また、証拠（証人A23）によれば、A16は、A23から本件譲受取引に当たってA14病院の受け皿となる新設会社を設立する旨の説明を受けたが、これについて特段の異議は述べなかったことが認められる。そうすると、A16にとっては、無事にA14病院の経営権をA12側に譲渡することが重要な関心事であり、本件譲受取引の主体が法的評価として原告会社であるか原告A4らであるかについて特段の関心はなく、仮にそれが原告会社であったとしても、A16の意思には反しないものであったと推認できる。

また、A15は、平成25年2月25日付け質問てん末書において、A16が本件譲受取引に係る交渉を担当しているから、自身は詳しく知らない旨供述した旨記載されており（乙61）、その他、A16以外のA15一族が、本件出資持分の譲渡の相手方が誰であるかについて特段の関心を持っていたことをうかがわせる事情は見当たらない。

#### エ 本件出資持分の譲受資金の提供者、譲受代金及び本件払戻金の決裁方法

上記認定事実によれば、本件譲受取引において、原告会社は、実質的にはA7が出捐した出資金により設立され〔認定事実（1）サ〕、A13社から24億円（本件借入金）を借り入れて、これを原資として、A15一族に対し本件出資持分の対価（18億4800万円）を支払ったこと〔認定事実（1）ス、（2）ク〕、上記支払は、原告会社名義の銀行口座からA15一族の指定する各銀行口座に振り込む方法により支払われたことが認められる〔認定事実（2）ク〕。また、本件払戻しにおいて、本件払戻金（29億1000万円）は、原告会社名義の銀行口座に振り込まれたことが認められる〔認定事実（5）キ〕。そして、本件スキームにおいて、原告A4らが、A15一族若しくはA2、又はA22若しくはA21との間において、何らかの金銭の授受を行い、また何らかの出捐をしたことをうかがわせる客観的証拠は見当たらない。

以上のとおり、本件出資持分の譲受資金は原告会社がすべてこれを提供したものであり、譲受代金及び本件払戻金の決裁もすべて原告A4らの口座を経由せず、直接原告会社の口座との間で行われたものである。

#### オ 本件スキームの実行による経済的利益の帰属先等

（ア） 上記認定事実によれば、原告会社は、本件借入金の返済として、本件払戻金29億1000万円のうち24億円をA13社に支払ったこと、その他、本件払戻金を原資として、A27社及びA13社に対する仲介手数料の支払として合計2億0580万円を支払ったこと、A7に対し、4億円を貸し付けたことが認められる〔認定事実（6）イ〕。他方、本件払戻金又はこれを原資とする金銭が、直接又は間接に、原告A4らに支払われたことをうかがわせる客観的証拠は見当たらないし、何らかの経済的利益が原告A4らに還元されたことをうかがわせる客観的証拠も見当たらない。

また、上記認定事実によれば、原告A4は、A7による学校法人の買収や運営がうまくいっていなかったことから、同人及びA23が持ちかけてきた本件譲受取引には乗り気ではなかったことが認められ、原告A4らは、A23及びA7から本件譲受取引に関与するよう求められて承諾したにすぎないから〔認定事実（1）エカ、上記ウ（イ）〕、原告A4らが本件譲受取引に自発的、積極的に関与したものではないし、少なくとも本件譲受取引によって個人的な利益を図ろうとしていたとも認められない。

以上によれば、本件スキームの実行によって、本件譲渡取引によって得た経済的利益は全て原告会社に帰属したのであり、原告A4らが何らかの経済的利益を受けたとは認められない。

(イ) これに対し、被告は、本件払戻金の29億1000万円という金額は、A23においてA7に対する4億円の貸付金を回収しようと考え、25億円に4億円を上乗せしたものであり、実質的には、A7の借入金の借換えであるとして、本件譲受取引は上記貸付金の回収ありきで行われたものであり、原告A4らに利益が帰属していないとはいえないなどと主張する。

しかし、A7の借入金に係る上記事情があったからといって、なぜ本件払戻しによる利益が原告A4らに帰属するといえるのか、その論理は判然としない。また、この点を措くとしても、本件譲受取引に至る経緯は上記で認定・説示したとおりであって、A23がA7に対する4億円の貸付金を回収する目的で本件譲受取引に至ったと認めるに足りる的確な証拠はない。そうすると、被告の上記主張は、前提を欠くものといわざるを得ず、採用することができない。

### (3) 総合的判断

そこで、上記において摘示した各事情を踏まえて、本件譲受取引における本件出資持分の譲受人について判断する。

本件譲受スキームは、A23が中心となり、MS法人である原告会社を設立した上で本件出資持分の譲受人となることを前提として策定されたものであり、その後、これが変更されたことはうかがわれない。現に設立された原告会社は、A13社から譲受けに必要な資金の融資を受け、譲受代金を出捐したほか、A14病院の運営に必要な不動産やリース資産等を買受けている。

本件譲受取引に関連して作成された基本契約書1や本件譲渡証書等には、原告A4らが本件出資持分の譲受人として表示されているが、これはA14病院内のA24をめぐる問題に対処し、A14病院の経営権の譲渡を円滑に行う必要があったためである。他方、原告会社と原告A4らとの間で作成された本件譲受に関する証においては、本件出資持分の譲受人が原告会社であることが確認されており、本件譲受スキームに沿ったものとなっている。なお、その後、本件払戻しの際に作成された基本契約書2及び覚書2には、原告会社が持分権者として記載されており、これらも原告会社が譲受人となる本件譲受スキームの延長線上にあるものとして整合的である。

そして、本件譲受取引の関係者の認識についてみると、本件譲受スキームを検討・策定したA23及びA28は、譲受人は原告会社であるとの認識の下で手続を進めており、A23の主導の下で本件譲受スキームに関与した原告A4らも同様の認識であった。これに対し、譲渡人であるA15一族は、本件譲渡証書等の書類等における記載に照らし、原告A4らが譲受人であるとの一応の認識を有していたと認められるものの、その認識は確定的なものではなかった。A15一族の関心事は無事にA14病院の経営権をA12側に譲渡するという点にあったから、譲渡代金の支払の点に問題がなければ、本件譲受取引の主体が法的評価として原告会社であるか原告A4らであるかについて特段の関心はなく、仮に原告会社であったとしても、その意思には反しないものであった。

また、本件譲受取引において、必要な資金は原告会社がすべてこれを出捐しており、これも本件譲受スキームに沿ったものである。譲渡代金の決済は、原告会社名義の口座から譲渡人(A15一族)の口座へ直接送金された。なお、本件払戻しの際にも、本件払戻金は、A2から直接、原告会社名義の口座に送金されている。

そして、本件出資持分の譲渡によって得た経済的利益は全て原告会社に帰属しており、他方で、本件スキーム全体を通じて、原告A4らが本件譲受取引に関して何らかの出捐をしたとか、本件払戻しの結果、何らかの経済的利益を受けたといった事実は一切認められない。

以上によれば、本件譲受取引は、基本的に原告会社を譲受人とする本件譲受スキームに沿って実行されたものといえ、A15一族との書類等一部の書類上の譲受人の名義は原告A4らとされているものの、そのような記載とされたことには

A 2 4 との関係で A 1 4 病院の経営権の譲渡を円滑に行うために特別の事情があったものと評価すべきであり、本件譲受取引の譲受人の認定に当たって、そのような記載を重視することは、本件譲受スキームの内容その他の諸事情から認められる本件譲受取引の実態に沿わないものであって相当ではないというべきである。また、本件出資持分の譲渡人である A 1 5 一族の認識も上記のようなものであって、本件譲受取引における譲受人が原告会社であると認定することについて障害となるまでのものとはいえない。これらの点を踏まえて、上記の諸事情を総合的に考慮すれば、本件譲受取引において原告 A 4 らは単なる名義人にすぎず、本件出資持分を譲り受けたのは原告会社であり、本件出資持分は原告会社に帰属すると認めるのが相当である。

そうすると、本件出資持分を払い戻すことによって生じた本件払戻金に係る所得は、原告 A 4 らではなく、原告会社に帰属すると認められる。

(4) その余の被告の主張について

ア 被告は、医療法上、医療法人による出資持分の払戻しについて特段の規定がないことからすると、出資持分の払戻しは、当該医療法人の定款の定めに基づく場合のほかはこれを行うことができないところ、本件定款によれば、出資持分の払戻しは、①出資持分を有する社員が退社した場合（8条2項）又は②A 2 が解散した場合（34条）に限られるから、原告会社が出資持分を譲り受けたとしてもこれを行行使することができず、投下資本の回収が困難になるから、あえて原告会社が出資持分を譲り受けるとは考え難いなどと主張する。

しかし、被告の上記主張は、そもそも本件譲受取引の時点において、A 1 2 が将来的に A 2 を第三者に譲渡することを予定していたことを前提とするものであり、A 1 2 ないし原告らが、本件譲受取引の時点において、少なくとも近い将来、A 2 を譲渡することを予定していたとは認められないことは、前記で認定・説示したとおりである。

また、仮に、被告が主張するとおり、営利法人が医療法人の出資持分を譲り受けた場合に、定款に定める以外の場合には出資持分の払戻しを受けることができないとの立論を前提としても、当該営利法人は新たな譲受人に出資持分を有償譲渡する方法で投下資本の回収を行うことが可能である。なお、上記認定のとおり、本件において出資持分の払戻しの方法によることになったのは、A 3 6 において、与信上の問題から A 2 1 に対し融資をすることはできないが、A 2 に対する融資であれば可能であるとの判断をしたためであり、偶然によるところが大きいというべきである。そうすると、原告会社において本件出資持分を譲り受けたからといって、将来、投下資本の回収が困難になるということとはできない。

したがって、被告の上記主張は、いずれもその前提を誤るものであって、採用することができない。

イ 被告は、原告会社には事業実体がないなどと主張し、原告会社が譲受人であるとは認められない旨主張する。

しかし、上記のとおり、原告会社は、本件譲受取引に当たって、A 1 4 病院の受け皿となる MS 法人として新設されたものであり、原告会社は、本件譲受取引と並行して、現に、A 1 9 からは A 1 4 病院の敷地である土地を、A 2 の関連会社からは A 1 4 病院のリース資産等を購入しているのであり、本件譲受取引に関連する事業については事業実体があったと認められるし〔上記 1

(7)、2(2)ア〕、「受皿会社」としての性質上、その他の事業を行っていなかったとしても何ら不自然ではない。被告の上記主張は採用することができない。

ウ また、被告は、A 2 が原告 A 4 らを出資持分を有する社員として扱っていたことからすると、原告 A 4 らが本件譲受取引の譲受人であることがうかがわれるなどと主張する。

しかし、上記で認定・説示したとおり、本件譲受取引に当たっては、A 2 4 との関係において、その外観上、原告 A 4 らを譲受人とする必要があったのであり、そのために A 2 の臨時社員総会議事録に原告 A 4 らが譲受人と記載されたものと認められるし、大阪府知事に提出する役員変更届（乙 1 6）についてもそれらの議事録との記載を整合させたものにすぎないと解される。そうする

と、被告が指摘する事情があるからといって、原告会社が譲受人であることと矛盾するとはいえない。

### 3 本件各処分 of 適法性

上記で認定・説示したところによれば、本件出資持分は原告会社が有していたものと認められるから、これを払い戻すことによって生じた本件払戻金に係る所得は原告会社に帰属するというべきであり、本件払戻金に係る所得が原告A4らに帰属することを理由に行われた本件各処分（ただし、原告らが取消しを求めている部分に限る。）は、その余の点について判断するまでもなく、いずれも違法である。

### 4 結論

よって、原告らの請求はいずれも理由があるから、これを認容することとし、主文のとおり判決する。

（大阪地方裁判所第7民事部 裁判長裁判官 松永栄治）

（裁判官徳地淳及び裁判官横井真由美は、転補のため、署名押印することができない。 裁判長裁判官 松永栄治）

#### （別紙1） 取消処分目録

##### 第1 甲事件関係

阿倍野税務署長が平成25年7月4日付けでした原告A4の平成20年分の所得税の更正のうち総所得金額1億2883万9124円、納付すべき税額1633万3900円を超える部分及び重加算税賦課決定

##### 第2 乙事件関係

吹田税務署長が平成25年7月4日付けでした原告A5の平成20年分の所得税の更正のうち総所得金額4437万5000円、納付すべき税額69万3500円を超える部分及び重加算税賦課決定

##### 第3 丙事件関係

茨木税務署長が平成25年7月4日付けでした原告A6の平成20年分の所得税の更正のうち総所得金額2604万3469円、納付すべき税額139万0700円を超える部分及び重加算税賦課決定

##### 第4 丁事件関係

- 1 茨木税務署長が平成25年7月4日付けでした原告株式会社A1の平成19年9月18日から平成20年8月31日までの事業年度の法人税の更正のうち所得金額マイナス1億4656万7926円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金額1億4656万7926円を下回る部分
- 2 茨木税務署長が平成25年7月4日付けでした原告株式会社A1の平成20年9月1日から同年10月31日までの事業年度の法人税の更正のうち所得金額マイナス19億3413万5185円を超える部分、納付すべき税額マイナス（還付金の額に相当する税額。以下同じ。）5億7600万円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金額20億8070万3111円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定
- 3 茨木税務署長が平成25年7月4日付けでした原告株式会社A1の平成20年11月1日から平成21年10月31日までの事業年度の法人税の更正のうち所得金額0円を超える部分、納付すべき税額マイナス573円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金額20億6295万5301円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定
- 4 茨木税務署長が平成25年7月4日付けでした原告株式会社A1の平成21年11月1日から平成22年10月31日までの事業年度の法人税の更正のうち所得金額0円を超える部分、納付すべき税額マイナス107円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金額20億4716万5443円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分
- 5 茨木税務署長が平成25年7月4日付けでした原告株式会社A1の平成22年11月1日から平成23年10月31日までの事業年度の法人税の更正のうち所得金額0円を超える部分、納付すべき税額マイナス90円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金額20億3137万5699円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定
- 6 茨木税務署長が平成25年7月4日付けでした原告株式会社A1の平成23年11月1日から平成24年10月31日までの事業年度の法人税の更正のうち所得金額0円を超える部分、納付すべき税額マイナス455円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金額19億4901万5866円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定

##### 第5 戊事件関係



- 1 茨木税務署長が平成28年7月7日付けでした原告株式会社A1の平成24年11月1日から平成25年10月31日までの事業年度の法人税の更正のうち所得金額0円を超える部分、納付すべき税額マイナス2208円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金額18億5442万0854円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定
- 2 茨木税務署長が平成28年7月7日付けでした原告株式会社A1の平成24年11月1日から平成25年10月31日までの事業年度の復興特別法人税の更正のうち納付すべき税額0円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定
- 3 茨木税務署長が平成28年7月7日付けでした原告株式会社A1の平成25年11月1日から平成26年10月31日までの事業年度の法人税の更正のうち所得金額0円を超える部分、納付すべき税額マイナス3603円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金額17億5698万1787円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定
- 4 茨木税務署長が平成28年7月7日付けでした原告株式会社A1の平成25年11月1日から平成26年10月31日までの事業年度の復興特別法人税の更正のうち納付すべき税額マイナス76円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定
- 5 茨木税務署長が平成28年7月7日付けでした原告株式会社A1の平成26年11月1日から平成27年10月31日までの事業年度の法人税の更正のうち所得金額0円を超える部分、納付すべき税額マイナス2270円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金額16億9234万1155円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定
- 6 茨木税務署長が平成28年7月7日付けでした原告株式会社A1の平成26年11月1日から平成27年10月31日までの事業年度の地方法人税の更正のうち納付すべき税額0円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定

## TAINSキーワード

### 別紙リンク

原本URL 原本なし

### 関連判決



**相続税** **裁決** J 1 1 6 - 3 - 0 8

(財産の評価 宅地及び宅地の上に存する権利 借地権) 同族会社が所有する建物の敷地について、当該会社の借地権が存すると判断した事例(平成26年4月相続開始に係る相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分・全部取消し、一部取消し、棄却・令01-08-19公表裁決)

【国税不服審判所ホームページ】

【広裁(諸)令元-3】

【情報公開法第9条第1項による開示情報】

**概要**

## 《ポイント》

本事例は、同族会社が所有する建物の敷地(本件敷地)について、当該会社が医療法人からの転貸ではなく、直接被相続人らから借りておりと認められること、また、将来、当該会社が本件敷地に係る借地権を無償で返還するというような特別な事情も存しないことから、当該会社の借地権が存すると認めたものである。

## 《要旨》

原処分庁は、被相続人らは、同族会社(本件会社)が所有する登記された建物の敷地(本件敷地)を含む全ての土地(本件土地)を医療法人に賃貸しているから、本件敷地は、医療法人が本件会社に更に賃貸(転貸)したものというべきであり、また、被相続人ら及び医療法人は、土地の無償返還に関する届出書を原処分庁へ提出しているから、本件敷地の評価は、自用地としての価額の80%で評価することとなる旨主張する。しかしながら、本件会社は、権利金の支払はしていないものの、本件敷地の上に、昭和55年8月に上記の建物を建築した後、直接被相続人らから無償又は有償で本件敷地を借りていたと認められ、また、本件会社が被相続人らに対し、将来、本件敷地に係る借地権を無償で返還するというような特別な事情も存しないことからすれば、本件敷地については、本件会社の借地権が存すると認めるのが相当である。

## 《参照条文等》

「相当の地代を支払っている場合等の借地権等についての相続税及び贈与税の取扱いについて」(昭和60年6月5日付直資5-58ほか1課共同)8

## 《参照条文等》

平成15年5月19日裁決(裁決事例集No.65)

裁決年月日 R01-08-19

裁決事例集 J116-3-08

**本文**

裁決書

広裁(諸)令元第3号  
令和元年8月19日

審査請求人

住所 ■■■■■■■■■■■■■■■■■■■■■■

氏名 総代 ■■■■■ ■ほか2名（共同審査請求人明細別紙1）

原処分庁 ■■■■■■■■■■

原処分 平成30年2月1日付でされた■■■■■■■■■■相続開始に係る相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分  
上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主文

- 1 審査請求人■■■■■に対する■■■■■■■■■■相続開始に係る相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分は、いずれもその全部を取り消す。
- 2 審査請求人■■■■■■■■■に対する■■■■■■■■■■相続開始に係る相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分は、いずれもその一部を別紙2の「取消額等計算書」のとおり取り消す。
- 3 審査請求人■■■■■に対する■■■■■■■■■■相続開始に係る相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分に対する審査請求をいずれも棄却する。

理由

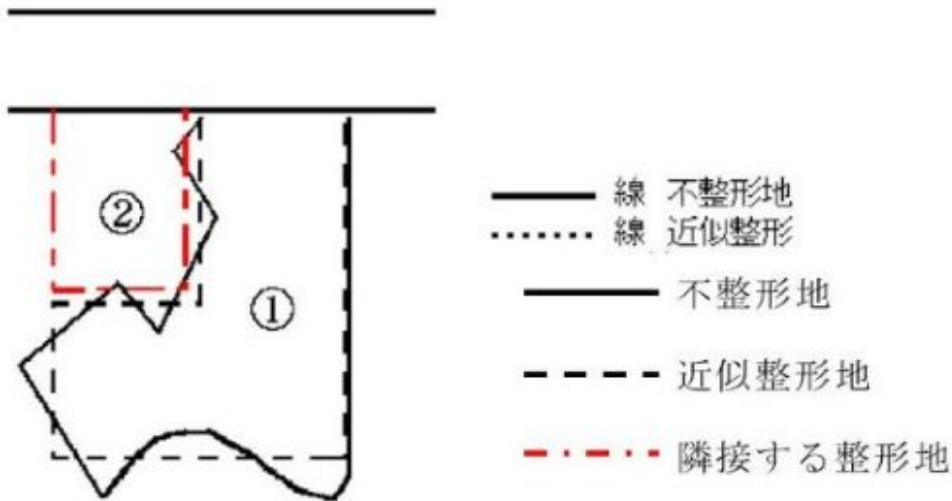
1 事実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人D1、同D2及び同D3（以下、順次「請求人D1」、「請求人D2」及び「請求人D3」といい、これらの者を併せて「請求人ら」という。）が、亡父の相続により取得した宅地の価額について、法人に賃貸している土地は借地権の価額を控除した後の価額によるものが相当であるとして亡父の相続に係る相続税の申告をしたところ、原処分庁が、当該土地の一部について「土地の無償返還に関する届出書」が提出されているから、当該届出書の提出があった場合の貸宅地の評価の定めにより評価した金額によるものが相当であるとして更正処分等を行ったのに対し、請求人らが、当該届出書は、その記載内容に誤りがあるから無効であるなどとして、更正処分等の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令等

- イ 相続税法第22条《評価の原則》は、相続等により取得した財産の価額は、特別な定めがあるものを除き、当該財産の取得の時における時価による旨規定している。
- ロ 財産評価基本通達（昭和39年4月25日付直資56ほか1課共同、国税庁長官通達をいい、以下「評価通達」という。）20《不整形地の評価》の(4)は、不整形地の価額は、次図のように近似整形地(①)を求め、隣接する整形地(②)と合わせて全体の整形地の価額を計算してから、隣接する整形地(②)の価額を差し引いた価額を基として計算する方法により評価通達15《奥行価格補正》から評価通達18《三方又は四方路線影響加算》までの定めにより計算した価額に、その不整形の程度、位置及び地積の大小に応じ、付表4「地積区分表」に掲げる地区区分及び地積区分に応じた付表5「不整形地補正率表」に定める補正率を乗じて計算した価額により評価する旨定めている。



ハ 評価通達 25 《貸宅地の評価》の(1)は、借地権の目的となっている宅地の価額は、自用地としての価額から評価通達 27 《借地権の評価》の定めにより評価したその借地権の価額を控除した金額によって評価する旨定めている。

ニ 評価通達 27 は、借地権の価額は、その借地権の目的となっている宅地の自用地としての価額に、当該価額に対する借地権の売買実例価額、精通者意見価格、地代の額等を基として評定した借地権の価額の割合(借地権割合)がおおむね同一と認められる地域ごとに国税局長の定める割合を乗じて計算した金額によって評価する旨定めている。

ホ 「相当の地代を支払っている場合等の借地権等についての相続税及び贈与税の取扱いについて」(昭和 60 年 6 月 5 日付直資 2-58 ほか 1 課共同、国税庁長官通達をいい、以下「相当地代通達」という。) 8 《「土地の無償返還に関する届出書」が提出されている場合の貸宅地の評価》は、借地権が設定されている土地について、土地の無償返還に関する届出書が提出されている場合の当該土地に係る貸宅地の価額は、当該土地の自用地としての価額の 100 分の 80 に相当する金額によって評価する旨定めている。

ヘ 「使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の取扱いについて」(昭和 48 年 11 月 1 日付直資 2-189 ほか 2 課共同、国税庁長官通達をいう。) は、この取扱いは、個人間の貸借関係の実情を踏まえて定めたものである旨定めている。

ト 法人税基本通達〔昭和 44 年 5 月 1 日付直審(法) 25 国税庁長官通達。〕 13-1-3 《相当の地代に満たない地代を収受している場合の権利金の認定》は、法人が借地権の設定等により他人に土地を使用させた場合において、通常収受すべき権利金を収受せず、しかも、その収受する地代の額が法人税法施行令第 137 条《土地の使用に伴う対価についての所得の計算》に規定する相当の地代の額に満たないときは、原則として権利金の認定を行う旨定めている。

チ 法人税基本通達 13-1-7 《権利金の認定見合せ》は、法人が借地権の設定等により他人に土地を使用させた場合において、これにより収受する地代の額が相当の地代の額に満たないときであっても、その借地権の設定等に係る契約書において将来借地人等がその土地を無償で返還することが定められており、かつ、その旨を借地人等との連名の書面により遅滞なく当該法人の納税地の所轄税務署長に届け出たときは、当該借地権の設定等をした日の属する事業年度以後の各事業年度において、相当の地代の額から実際に収受している地代の額を控除した金額に相当する金額を借地人等に対して贈与したものと取り扱う旨定めている。

### (3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

#### イ 共同相続人について

D4 (以下「本件被相続人」という。) は、平成 26 年 4 月 〇日に死亡し、本件被相続人に係る相続(以下「本件相続」という。)が開始した。

本件相続に係る共同相続人は、本件被相続人の配偶者であるD5（以下「妻D5」という。）及び本件被相続人の子である請求人らの4名である。

ロ 医療法人Fについて

医療法人F（以下「本件医療法人」という。）は、平成6年4月〇日に設立された医療法人であり、設立から平成19年3月31日までは、本件被相続人が理事長を務めていたが、同年4月1日以降は、請求人D2の配偶者が理事長を務めている。

また、本件医療法人は、定款上、病院及び診療所の経営並びに介護事業を行うことを目的とする法人である。

ハ G社について

G社（以下「本件会社」という。）は、昭和54年12月〇日に設立された会社である。

なお、本件会社は、妻D5及び請求人らが発行済株式の100%を有する法人税法第2条《定義》第10号に規定する同族会社である。

ニ 本件被相続人及び妻D5と本件医療法人との間の不動産賃貸借契約等の状況について

本件被相続人及び妻D5（以下、これらの者を併せて「本件被相続人ら」という。）と本件医療法人の「設立代表者D4」は、平成6年1月15日付で、別表1の不動産について、貸主を本件被相続人ら、借主を本件医療法人とし、要旨、契約内容を下記（イ）から（二）までとする不動産賃貸借契約（以下「本件賃貸借契約」という。）を締結し、不動産賃貸借契約書（以下「本件賃貸借契約書」という。）を取り交わした。

なお、別表1の順号1の土地は、平成7年2月27日に同表の順号1-1と順号1-2の各土地に分筆された。

以下、別表1の順号1-1、順号3、順号4及びこれに隣接するi市k町〇-〇（面積11.00㎡）の各土地を併せて「本件各土地」（総面積1,702㎡）といい、これらのうち、順号1-1及びi市k町〇-〇の各土地を併せて「本件評価対象地」という（別図1参照）。

（イ） 賃貸の期間は、平成6年4月1日から平成16年3月末日までの10年間とする。

（ロ） 賃料は、月額1,400,000円とする。

（ハ） 本件医療法人は、別表1の賃貸物件を自らの事業のみに使用するものとし、建物の模様替え又は造作その他の工作などをするときには、事前に本件被相続人らに書面による承諾を受けなければならない。

（二） 本件賃貸借契約は、本件医療法人の設立認可の日から発効するものとし、本件医療法人が設立されたときには、賃借人の表示を本件医療法人理事長D4と読み替え、また、賃貸の期間は、上記（イ）にかかわらず、本件医療法人の設立認可の日から10年間とする。

ホ 別表1の各土地及びこれに隣接する土地の上に存する建物の状況等について

本件被相続人らが本件賃貸借契約により本件医療法人に貸し付けた別表1の各土地及びこれに隣接する土地の上に存する建物の状況等については、下記（イ）及び（ロ）のとおりである（別図1参照）。

なお、別表1の順号6及び順号7の各建物の状況については、同表のとおりである。

（イ） 本件会社は、昭和55年8月、別表1の順号1の土地の上に、木造スレート葺の平家建ての建物（調剤薬局の店舗。以下「本件薬局建物」という。）を建築した（別図1の薬局建物参照）。

（ロ） 本件医療法人は、平成9年2月、本件賃貸借契約を改定することなく、別表1の順号1及びこれに隣接するi市k町〇-〇（面積727.50㎡）、同〇-〇及び同番〇（面積12.05㎡）、同〇-〇（面積333.00㎡）の各土地（総面積2,044.55㎡）の上に、鉄骨造陸屋根3階建ての建物（病院、床面積2,006.17㎡。以下「本件病院建物」という。）を建築した（別図1の病院建物参照）。

ヘ 本件被相続人らと本件医療法人との間の合意について

（イ） 本件被相続人らと本件医療法人は、平成11年3月31日付で、本件被

相続人らが本件医療法人に賃貸している別表1の順号1-1から順号5までの各土地及び順号7の建物並びにi市k町〇-〇及び同番〇（面積7.32㎡）の各土地の賃貸料を同年4月1日以降、月額880,000円（本件被相続人の賃貸料755,000円及び妻D5の賃貸料125,000円）に変更したことを確認する旨の合意書を取り交わした。

- (ロ) 本件被相続人らと本件医療法人は、平成11年8月9日付で、本件各土地について、要旨、合意内容を下記A及びBとする合意（以下「本件合意」という。）をし、合意書（以下「本件合意書」という。）を取り交わした。

なお、本件合意書に記載された本件各土地の総面積は、1,704㎡である。

A 本件被相続人らは、本件医療法人が相当の地代を支払うことを条件としてi市k町〇-〇の土地の上に本件医療法人が訪問看護ステーションの建築工事を行うことを承諾する。

なお、建築する建物の床面積は、138.99㎡とする。

B 本件医療法人は、将来、本件各土地を無償で返還するものとする。

- ト 本件被相続人らと本件会社との土地の交換について

本件被相続人らは、平成11年9月6日の交換を登記原因として、別表1の順号2並びに本件各土地の一部である順号3及び順号4の各土地（以下「本件交換譲渡土地」という。）を本件会社に譲渡し、別表2の各土地（以下「本件交換取得土地」という。）を本件会社から取得した（別図1の交換譲渡土地及び交換取得土地参照）。

- チ 本件医療法人の附属建物の建築について

本件医療法人は、平成11年12月、別表2の順号2の土地の上に、本件病院建物の附属建物として、鉄骨造亜鉛メッキ鋼板葺2階建て建物（以下「本件附属建物」という。）を建築した（別図1の附属建物参照）。

- リ 土地の無償返還に関する届出書の提出について

- (イ) 本件被相続人ら及び本件医療法人は、平成12年11月21日、本件各土地について、本件被相続人らは借地権の設定等により平成11年8月9日から本件医療法人に使用させることとしたが、その契約（本件合意）に基づき将来借地人等から無償で土地の返還を受けることになっている旨を土地の無償返還に関する届出書（以下「本件届出書」という。）により、原処分庁へ連名で届け出た。

なお、本件届出書には、本件賃貸借契約書、本件合意書及び図面が添付されていた。

また、本件届出書の要旨は、別表3のとおりである。

- (ロ) 本件各土地は、遅くとも平成6年以降、借地権の設定に関し、通常、権利金を支払う取引上の慣行がある地域に所在している。

また、本件各土地の所在する地域における、J国税局長の定める平成26年分の借地権割合は50%であり、借家権割合は30%である。

- (4) 審査請求に至る経緯

- イ 妻D5及び請求人らは、本件相続に係る相続税について、平成27年2月4日、相続税の申告書を、法定申告期限までに共同で原処分庁に提出して、相続税の期限内申告をした。

なお、請求人らの申告内容は、別表4の「申告」欄のとおりである。

また、上記の申告書において、請求人らは、相続税の総額を各相続人にあん分するに当たって、相続税法基本通達（昭和34年1月28日付直資10ほか国税庁長官通達）17-1《あん分割合》に定める端数調整を行っている。

- ロ 原処分庁は、原処分に係る調査の結果、請求人らが評価通達25に基づき自用地として評価した価額から、借地権割合を50%として計算した金額を控除して申告している本件評価対象地について、本件被相続人らは原処分庁に対して本件届出書を提出しているから、相当地代通達8により本件評価対象地の自用地としての価額の100分の80に相当する金額で評価することになるとして、平成30年2月1日付で、別表4の「更正処分等」欄のとおり、請求人らの本件相続に

係る相続税の各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び過少申告加算税の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」という。）をした。

なお、本件各更正処分において、原処分庁は、請求人らの相続税の総額を各相続人にあん分するに当たって、相続税法基本通達17-1に定める端数調整を行っている。

ハ 請求人らは、平成30年4月25日、別表4の「再調査の請求」欄のとおり、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分を不服として、再調査の請求をしたところ、再調査審理庁は、同年7月23日付で、いずれも棄却する旨の再調査決定をした。

ニ 請求人らは、平成30年8月22日、再調査決定を経た後の本件各更正処分及び本件各賦課決定処分に不服があるとして審査請求をした。

なお、請求人らは、平成30年8月22日、請求人D1を総代として選任し、その旨を当審判所へ届け出た。

## 2 争点

本件評価対象地の評価に当たり、相当地代通達を適用すべきか否か。

## 3 争点についての主張

原処分庁	請求人ら
<p>(1) 本件病院建物の敷地 次のとおり、本件届出書は有効であるから、本件評価対象地は、相当地代通達8によって評価することとなる。</p>	<p>(1) 本件病院建物の敷地 次のとおり、本件届出書には重大な瑕疵があり本件届出書は無効であるから、本件病院敷地は、評価通達25の定めにより評価することとなる。</p>
<p>イ 本件医療法人の平成25年4月1日から平成26年3月31日までの事業年度の法人税の確定申告書及び勘定科目内訳明細書に借地権の計上がされていないこと並びに本件届出書が提出されていることからすれば、土地の使用に関して、本件被相続人らと本件医療法人との間で権利金等の授受はなかった。 ロ 本件被相続人らは、賃借人である本件医療法人との間で、本件各土地を将来無償で返還する旨を合意するとともに、本件届出書を原処分庁へ提出している。 ハ 請求人らは、本件届出書の記載内容のうち、契約の開始時期、面積及び建物の状況は本件評価対象地とは齟齬がある旨主張するが、本件届出書における契約期間及び建物の記載事項の部分は、「契約の概要等」を記載するものであり、どの土地に借地権の設定があり無償返還の合意があったのかという「土地の無償返還に関する届出書」の本旨に関する記載事項ではない。 ニ 請求人らは、本件評価対象地のうち本件薬局建物の敷地（以下「本件薬局敷地」という。）以外の土地（以下「本件病院敷地」という。）には、平成9年2月に本件病院建物が建築され、既に借地権が設定されていることからすれば、本件届出書は別表2の順号2の土地の上に新築された本件附属建物に対して提出されたものであり、本件届出書は本件病院敷地を対象としたものではない旨主張するが、本件届出書及び本件合意書には本件評価対象地を含む本件各土地を対象とする旨の</p>	<p>イ 本件被相続人ら及び本件医療法人は、本件評価対象地を含む本件各土地を平成11年8月9日から本件医療法人に使用させる旨を本件届出書に記載しているところ、平成9年2月に本件医療法人が本件病院建物を建築し、本件評価対象地に借地権を既に設定しているから、本件届出書の本文の記載には誤りがある。 ロ 本件届出書の「所在地」欄及び「地目及び面積」欄には、①本件届出書を提出した時点で、本件被相続人らが所有していない別表1の順号3及び順号4の各土地が記載されていること、②本件被相続人らが所有している本件評価対象地の面積（959㎡）及び本件各土地の面積（1,702㎡）とも相違する面積（1,704㎡）が記載されていること、③別表1の順号1-1の土地の一部である本件薬局敷地の上には、本件薬局建物があることからすれば、本件届出書により別表1の順号1-1の土地について、土地の無償返還を受けようとする範囲が不明であるから、本件届出書に記載された土地の無償返還を受けようとする土地の所在地及び面積には誤りがある。 ハ 本件届出書の「契約の概要等」の「3契約期間」欄に記載された契約期間は、「平成11年8月～」となっているが、①本件届出書を提出した時点で、上記イのとおり本件病院建物があり借地権が設定されているから契約期間の記載に誤りがあること、②「契約の概要等」の「4建物等の状況」の「(2)構造及び用途」欄及び「(3)建築面積等」欄</p>

記載があるため、本件届出書は本件評価対象地を対象としたものである。

ホ 請求人らは、本件届出書の提出と本件合意書の記載内容が矛盾する旨主張するが、「土地の無償返還に関する届出書」の提出について定める法人税基本通達13-1-7は権利金の認定課税は行われなことを定めたものであって、本件届出書の提出の可否を定めたものでなく、本件合意書に相当の地代を支払う旨が記載されていたとしても、本件届出書と本件合意書に何ら矛盾を生じるものではない。

ヘ 請求人らは、本件薬局敷地は、本件会社に賃貸しており、本件届出書の効力は及ばない旨主張するが、本件評価対象地については本件相続の開始時において、本件被相続人らと本件医療法人との間で本件賃貸借契約が締結されており、本件被相続人らと本件会社の間では、本件薬局敷地を含む本件評価対象地に係る賃貸借契約は認められない。

に記載されている事項は、別表2の順号2の土地の上に建築された本件附属建物であり、本件病院建物ではないこと、③「契約の概要等」の「5土地の価額等」の「(1)土地の価額」欄及び「(2)地代の年額」欄に記載された価額は、本件被相続人らが所有していない本件交換譲渡土地の一部である別表1の順号3及び順号4の各土地の価額が含まれているから、本件届出書に記載された契約等の概要の記載にも誤りがある。

ニ 本件届出書の添付書類について、本件届出書には、①平成9年1月に取り壊された別表1の順号6の家屋が記載されている本件賃貸借契約書、②本件附属建物の建築を承諾する旨の記載がされた本件合意書、③本件附属建物を示した図面が添付されているから、添付書類にも誤りがある。

ホ 上記ハのとおり、本件届出書に記載された建物は、本件附属建物であり、別表2の順号2の土地の上に建築されたものであるが、本件届出書には別表2の順号2の土地の地番及び面積の記載はない。

ヘ 本件届出書は、平成12年11月21日、原処分庁へ提出されているところ、本件評価対象地の上には平成9年2月に本件医療法人が本件病院建物を建築しており、権利金を認定して課税することが可能な法人税の更正期間を徒過した後の提出であることからすれば、本件病院建物に係る借地権に関して、本件届出書を提出することに合理性はないから、本件届出書は、別表2の順号2の土地の上に建築された本件附属建物に係る借地権に関して提出されたものとするのが自然である。

ト 本件病院建物は、本件評価対象地、本件会社の所有するi市k町〇-〇所在の土地及び本件被相続人らの所有する別表2の順号2の土地の上の一部に存しており、本件評価対象地のみを相当地代通達8に基づいて評価することに合理性がない。

チ 土地の無償返還に関する届出書は、借地権の設定時において相当の地代の支払がない場合に、借地権の設定等に係る契約書において将来借地人等がその土地を無償で返還することを借地人等との連名の書面により遅滞なく納税地の所轄税務署長に届け出ることにより権利金の認定の見合わせを受けるものであるところ、本件合意書には相当の地代を支払う旨の記載があるから、本件届出書を提出することはできず、本件届出書の提出は、相当の地代を支払う旨の記載された本件合意書と矛盾することになる。

(2) 本件薬局敷地

(2) 本件薬局敷地



イ 本件相続の時に、本件被相続人らは別表1の順号1-1の土地を本件医療法人に賃貸しており、別表1の順号1-1の土地に係る借地権については、本件医療法人が有しているが、この点を否定し、本件被相続人と本件会社との間で借地権設定契約が締結されていることを裏付ける客観的証拠はない。

ロ そして、本件医療法人が別表1の順号1-1の土地に係る本件被相続人らとの本件賃貸借契約により有することとなった借地権に基づき、本件会社に対し本件薬局敷地を賃貸又は使用させることとしているとしても、それは、本件医療法人と本件会社との間で賃借権又は使用賃借権の設定契約が認められるにすぎないから、本件被相続人らと本件医療法人との間の賃貸借契約（借地権設定契約）に何らの影響も及ぼすわけではない。

ハ したがって、本件会社が本件薬局建物を所有していることをもって、本件被相続人らと本件会社との間で借地権を設定したと認めることはできないから、本件薬局敷地は、評価通達25の定めにより評価することはできない。

イ 本件薬局敷地については、昭和55年に法人税基本通達13-1-7の取扱いが新設される前から本件被相続人らと本件会社との間で賃借契約を締結し、それ以後も賃借契約を継続しているため、当該通達の定めは適用はなく、また、「土地の無償返還に関する届出書」を原処分庁に提出していないことからすれば、本件会社が本件薬局敷地の借地権を有している。

ロ そうすると、本件薬局敷地は、評価通達25の定めにより評価することとなる。

#### 4 当審判所の判断

##### (1) 法令解釈

##### イ 相当地代通達について

土地の無償返還に関する届出書の提出があった場合は、自用地としての価額から控除すべき借地権の価額が認められる経済的実態は存在しないから、評価通達25の評価方法によるべきではないが、土地の無償返還に関する届出書が提出されている土地といえども、借地借家法の制約を受けること、また、権利金の授受の慣行のない地域においても自用地としての価額から2割を減ずる評価が行われていることとのバランスを考慮すると、自用地としての価額から2割を控除して評価することにも理由があることから、相当地代通達8によって自用地としての価額の2割を控除して評価することは、当審判所においても相当と認められる。

##### ロ 個人・法人間における土地の賃借関係に係る取扱いについて

土地の使用賃借については、その無償性に起因して、建物の所有を目的とするものであっても借地借家法の適用はないこととされ、借地権（建物の所有を目的とする賃借権）のような強い法的保護は受けられず、また、当事者間の対人関係を重視し、借主の死亡によって使用賃借は終了する（民法第599条）など、使用賃借における使用権は、その経済的価値は借地権に比し極めて弱いものである。

そこで、評価通達は、上記1の(2)のハ及びニのとおり、借地権設定の目的となっている宅地の価額をその自用地としての価額から借地権に相当する価額を控除して評価し、また、「使用賃借に係る土地についての相続税及び贈与税の取扱いについて」3《使用賃借に係る土地等を相続又は贈与により取得した場合》の定めにより、使用賃借設定の目的となっている宅地の価額を当事者が個人間である場合には、自用地としての価額により評価することとされており、この評価方法は一般的に合理的なものであると解されている。

ところで、上記1の(2)のへ及びトのとおり、土地の賃借の当事者の一方が同族会社で、他方がその代表者や代表者の親族という関係であっても、法律上はそれぞれ独立した人格であるから、その間の取引は、全て第三者間における取引と同様の経済的合理性に従い行われるべきであると解され、土地の使用につき通

常收受すべき権利金を收受せず、しかも、その收受する地代の額が相当の地代に満たないときは、基本的には権利金の認定が行われることとなる。

もっとも、例外的に、土地の賃貸借契約において将来借地人がその土地を無償で返還することが明らかにされている場合又は土地の使用が使用貸借契約に係るものである場合において、その土地を将来無償で返還を受ける旨を借地人等と連名の書面により所轄税務署長に届け出たときは、上記１の（２）のチのとおり、権利金の認定を行わない取扱いを定めている。

すなわち、土地賃貸借契約の当事者の一方が法人である場合には、特別の事情がない限り、第三者間で通常取り交わされる土地賃貸借契約に引き直されて課税関係が律せられるのであり、このことは法人税課税のみならず、相続税課税においても同様である。

これらの取扱いは、借地権の設定に際し権利金を授受する慣行のある地域において土地の貸借が行われた場合の経済実態を反映したものであり、当審判所においても合理的な取扱いと認めることができる。

#### ハ 不整形地の評価について

評価通達２０は、不整形の程度、位置及び地積の大小に応じ、地区区分及び地積区分に応じた不整形地補正率を乗じて不整形地の価額を計算する旨定めているところ、その趣旨は、宅地が不整形の場合は、その画地の全部が宅地として機能を十分に発揮できないため、その利用価値が整形地に比して低くなることを考慮する必要があるというものであり、整形地としての価額を不整形の程度に応じて補正するというものと認められることから、当審判所もかかる取扱いは相当であると認める。

また、国税庁ホームページの財産評価に係る質疑応答事例「２の路線に接する宅地の評価」には、現実には角地としての効用を有しない場合には、側方路線影響加算率に代えて、実際に側方路線に面している間口（距離）を考慮したところで二方路線影響加算率を適用して評価する旨記載（この記載を、以下「本件取扱い」という。）されており、課税実務においても、同様に取り扱われている。

本件取扱いは、現実の角地としての効用の有無を考慮するものであり、当審判所もこれを相当と認める。

よって、本件取扱いが適用される相続財産については、本件取扱いに定める評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を失わず、かつ、評価通達による評価方法によっては適正な時価を算定することができない特別な事情の存しない限り、本件取扱いの定める評価方法によって評価を行うのが相当である。

#### （２） 認定事実

請求人ら提出資料、原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、次の事実が認められる。

##### イ 本件病院敷地について

- （イ） 本件医療法人は、別表１の順号１、別表２の順号２並びにこれに隣接するい市く町〇ー〇、同番〇及び同〇ー〇の土地の上に本件病院建物を建築する際、権利金を本件被相続人らに支払っていなかった。
- （ロ） 本件合意の時点において、本件被相続人らは、本件各土地を所有していた。
- （ハ） 本件被相続人ら及び本件医療法人は、平成１９年４月１日、平成２２年４月１日及び平成２３年１月１日に、それぞれ不動産賃貸借契約を締結しているが、当該各契約において、本件評価対象地に係る所有又は使用に関する権利等の変動は認められない。
- （ニ） 本件被相続人らは、本件届出書の提出前において、上記１の（３）のトのとおり、別表１の順号３及び順号４の各土地を本件会社へ譲渡しているところ、本件届出書には本件合意の締結時に所有していた本件各土地を記載しているが、本件被相続人らが、原処分庁に対し、本件届出書の記載内容に誤りがあったとして届け出た事実はない。
- （ホ） 本件届出書が提出された後、原処分庁が、本件被相続人ら及び本件医療法人に対して、本件届出書についての効力が生じない旨を連絡した事実はない。

ロ 本件薬局敷地について

(イ) 本件会社は、本件薬局建物を建築する際に、権利金を本件被相続人らに支払っていない。

また、本件会社の貸借対照表には、借地権の計上はない。

(ロ) 本件被相続人らと本件会社との間で、本件薬局敷地についてその貸借に係る契約書を取り交わした事実はないが、少なくとも本件薬局建物が建築された昭和55年以降平成21年8月まで、本件被相続人らと本件会社との間で無償により本件薬局敷地の貸借があった。

(ハ) 本件被相続人ら及び本件会社は、原処分庁に対し、本件薬局敷地に関して土地の無償返還に関する届出書を提出していない。

(ニ) 本件会社は、平成21年9月以降、本件被相続人らに対し、本件被相続人から借り受けている土地（本件薬局敷地を含む。）に係る「地代」として月30,000円を支払っているが、不動産賃貸借契約書の作成はなく、また、権利金の支払もない。

なお、本件被相続人らが上記「地代」として受領していた金員の年額（360,000円）は、本件会社に貸し付けている土地の固定資産税の額を上回っているが、相当地代通達に定める相当の地代の額には満たない。

(ホ) 上記1の(3)のりの(イ)の本件届出書に添付された図面には、本件病院敷地の上に存する本件病院建物及び本件附属建物の位置などは表示されているが、本件薬局敷地及び本件薬局建物は、当該図面に表示されていない。

(3) 検討

本件の争点は、本件評価対象地の評価に当たって相当地代通達を適用すべきか否かであるところ、上記1の(3)のりのとおり、本件被相続人らと本件医療法人が連名で届け出た本件届出書に記載された土地の範囲は、本件評価対象地を含む本件各土地である（別図1参照）。

そして、相当地代通達の適用に当たっては、土地の無償返還に関する届出書の提出を前提とするものであることからすれば、①本件被相続人らと本件医療法人の間の貸借関係が本件評価対象地のどの範囲に及ぶのかを検討した上で、②当該貸借関係に基づき本件各土地を対象として提出された本件届出書は有効なものか否かを検討することで、本件評価対象地の評価方法が決められることとなる。

したがって、上記を前提として、以下のとおり検討する。

イ 本件医療法人が本件被相続人らから借り受けた土地の範囲について

本件被相続人らと本件医療法人が本件賃貸借契約を締結した平成6年1月15日時点において、本件薬局敷地の上には、本件薬局建物が既に存しているところ、上記1の(3)のロのとおり、本件医療法人は、定款上、土地の賃貸等を目的としていないのであるから、本件賃貸借契約書に、貸借する土地について、本件薬局敷地の面積を含めた面積が記載されているとしても、本件医療法人が本件薬局敷地を本件被相続人らから賃借して本件会社に転貸する目的があったとは考え難い。

そして、①上記(2)のロの(ホ)のとおり、本件届出書に添付された図面には、本件薬局敷地は表示されていないこと、②上記(2)のロの(ニ)のとおり、平成21年9月以降、本件薬局敷地については、本件会社が本件被相続人らに地代として金員を支払っていること、また、③上記(2)のイの(ハ)のとおり、本件相続の開始時において、本件評価対象地に係る所有又は使用に関する権利等の変動があったと認めるに足る証拠もないことからすれば、本件相続の開始時において、本件医療法人は、本件被相続人らから本件薬局敷地を借り受けていたものとは認められず、本件病院敷地のみを本件被相続人らから借り受けていたと認めるのが相当である。

ロ 本件届出書の有効性について

上記1の(3)のりの(ロ)のとおり、本件評価対象地は、借地権の設定に関し、通常、権利金を支払う取引上の慣行がある地域に所在するところ、上記

(2)のイの(イ)のとおり、本件医療法人は、平成9年2月、本件評価対象地等の上に本件病院建物を建築する際に、本件被相続人らに権利金を支払っていない

かったが、上記1の(3)のへの(ロ)及びりの(イ)のとおり、本件被相続人ら及び本件医療法人は、平成11年8月、本件合意により、本件各土地を将来無償で返還する旨合意し、平成12年11月、本件合意に基づいて、本件届出書を原処分庁に提出した。

そして、上記1の(3)のトのとおり、本件届出書が提出される前に、本件交換譲渡土地の一部である別表1の順号3及び順号4の各土地については、本件会社に譲渡されているものの、上記(2)のイの(二)及び(ホ)のとおり、原処分庁が、本件被相続人ら及び本件医療法人に対して、本件届出書についての効力が生じない旨を連絡した事実はなく、他方、本件被相続人ら及び本件医療法人が、本件届出書の記載内容に誤りがあったとして原処分庁に届け出た事実もない。

また、上記(2)のイの(ロ)のとおり、本件合意の時点において、本件被相続人らは、本件各土地を所有していたことからすると、本件各土地について、将来無償返還とする旨を本件医療法人と合意していたものと認められ、その後、上記1の(3)のト及び上記(2)のイの(二)のとおり、本件交換譲渡土地の一部である別表1の順号3及び順号4の各土地を本件会社に譲渡しているが、①本件評価対象地については、本件被相続人らが所有した状態にあり、本件相続の開始時において、本件評価対象地に係る所有又は使用に関する権利等の変動があったと認めるに足る証拠もないこと、②上記イのとおり、本件医療法人が本件被相続人らから借り受けていた土地は本件病院敷地であることからすると、本件合意に基づく本件届出書は、本件各土地のうち本件病院敷地に係る部分については、有効なものであると認められる。

#### ハ 小括

以上のことからすると、本件相続の開始時において、本件病院敷地は、本件医療法人が本件被相続人らから借り受けていたものであり、また、本件合意に基づく本件届出書は、本件病院敷地に係る部分については有効なものであると認められる以上、たとえ、本件届出書の記載内容のその余の部分に誤り等が見受けられたとしても、本件届出書の「土地の表示」欄に記載した本件各土地のうち本件病院敷地については、本件被相続人らが、本件医療法人から無償返還を受ける合意があったものと認めるのが相当である。

したがって、本件病院敷地については、相当代通達の定めにより、評価すべきである。

#### ニ 本件薬局敷地について

上記1の(3)のホの(イ)のとおり、本件薬局敷地上には、本件会社が所有する本件薬局建物が存しており、上記(2)のロの(イ)及び(ロ)のとおり、本件会社は、本件薬局建物を建築する際に、本件被相続人らに対し権利金を支払わず、その後平成21年8月まで、本件薬局敷地を貸借する際に本件被相続人らへ地代を支払っていない。

しかしながら、本件被相続人らと本件会社の間において、本件薬局敷地の賃貸借に係る契約書は存在しないものの、上記1の(3)のホの(イ)のとおり、本件薬局敷地は、昭和55年から現在に至るまで長期間にわたって本件薬局建物の敷地として、本件会社が利用しており、上記(1)のロに照らし、土地の貸借において当事者の一方が法人である場合には、その間の取引は第三者間における取引と同様の経済的合理性に従い行われるべきであるから、将来無償で返還されるという特別の事情のない限り、個人が法人に対して建物の所有を目的として土地を使用させることを許諾したときに、同土地に借地権が設定されたものと認めるべきである。

そして、本件においては、上記(2)のロの(ハ)のとおり、本件薬局敷地に関して土地の無償返還に関する届出書が提出されていないことからすれば、特別の事情は存在せず、また、上記(2)のロの(イ)のとおり、本件会社の貸借対照表に借地権の計上がなく、過去に権利金を認定した課税が行われていないことが推認されるとしても、そのことが本件薬局敷地の利用関係に影響して借地権の目的となっているか否かを左右するものではないのであるから、本件相続の開始時において、本件薬局敷地は借地権の目的となっている宅地と認めるのが相当である。

したがって、本件薬局敷地については、相当地代通達の定めではなく、評価通達25の定めにより、評価すべきである。

(4) 請求人らの主張について

イ 請求人らは、本件病院敷地について、本件届出書の記載事項に誤りがあり、また、添付書類にも誤りがあるから、本件届出書は、無効であり、評価通達25の定めにより本件評価対象地を評価することとなる旨主張する。

しかしながら、本件届出書は、本件病院敷地に係る部分は有効であり、本件病院敷地については、相当地代通達の定めにより評価することとなるのは、上記

(3)のロ及びハのとおりである。

したがって、この点に関する請求人らの主張には、理由がない。

ロ また、請求人らは、本件病院敷地について、本件医療法人に対する権利金を認定して課税することが可能な法人税の更正期限を徒過した後に、本件届出書が提出されているから、その提出には合理性はない旨主張する。

しかしながら、本件届出書の提出期限は定められておらず、原処分庁が本件届出書を有効なものとして取り扱っているのは、上記(2)のイの(ホ)のとおりである。

したがって、この点に関する請求人らの主張は、採用できない。

ハ さらに、本件病院建物は、本件会社が有する土地や本件被相続人らが有する別表2の順号2の土地の上にも存しているから、本件評価対象地のみ相当地代通達を適用することは合理性がない旨主張する。

しかしながら、上記1の(3)のトのとおり、本件交換取得土地の一部である別表2の順号2の土地は、本件合意を締結した時には、本件会社が所有していたのであるから、本件会社が所有する土地について、本件各土地と同様に本件被相続人らが無償返還を受けるか否かを決定することはできないし、本件合意書に本件交換取得土地の一部である別表2の順号2の土地について本件被相続人らが取得する前に既に記載されていたとしても、上記1の(3)のへの(ロ)のAのとおり、本件被相続人らは、当該土地について、相当の地代を受領する旨、本件医療法人と合意していたのであるから、当該土地について、土地の無償返還に関する届出書を提出する意思がなかったものと認めるのが相当である。

したがって、この点に関する請求人らの主張には、理由がない。

ニ 加えて、請求人らは、本件病院敷地について、土地の無償返還に関する届出書は、借地権の設定時において、相当の地代の支払がない場合に限り提出できるところ、本件合意書には、相当の地代を支払う旨の記載があり、本件届出書は提出できず、本件届出書の提出は本件合意書の記載内容と矛盾する旨主張する。

しかしながら、請求人ららがその主張の根拠とすると思われる法人税基本通達13-1-7は地代の額が相当の地代に満たない場合であっても、土地の無償返還に関する届出書を提出した場合には、権利金を認定しないことを定めたものであって、本件届出書の提出の可否を定めたものでない。

したがって、この点に関する請求人らの主張には、理由がない。

(5) 原処分庁の主張について

原処分庁は、本件薬局敷地について、本件被相続人らは本件薬局敷地を含む別表1の順号1-1の土地を本件医療法人へ賃貸しているものであって、別表1の順号1-1の土地に関する借地権は本件医療法人が有しており、本件医療法人と本件会社との間で本件薬局敷地の貸借があったとしても、本件被相続人らと本件医療法人の間の賃貸借契約に影響がない旨主張する。

しかしながら、本件薬局敷地については、本件被相続人らと本件会社との間に貸借関係が認められることは上記(3)の二のとおりであるから、原処分庁の主張はその前提を欠く。

したがって、この点に関する原処分庁の主張には、理由がない。

(6) 本件各更正処分の適法性について

イ 本件病院敷地及び本件薬局敷地等の評価

上記(3)のとおり、本件病院敷地については相当地代通達の定めにより評価することとなるが、本件薬局敷地については評価通達25の定めにより評価することとなる。

ところで、本件各更正処分における本件評価対象地、別表1の順号1-2の各土地及び本件交換取得土地並びにi市k町〇-〇の各土地（以下、これらの土地を併せて「本件宅地」という。）の評価は、別図2のとおり、本件宅地を一の評価単位として評価しているが、本件宅地のうち、別図2及び別図3の本件薬局敷地については、上記（2）の口の（口）及び（二）のとおり、本件会社が貸借していることからすると、本件宅地を一の評価単位として評価することはできないから、本件薬局敷地とそれ以外の土地をそれぞれ一の評価単位として別個に評価することとなる。

また、本件宅地は、別図2のとおり、不整形地であるから、本件宅地の価額は、上記（1）のハのとおり、評価通達20の（4）の定めに基づき計算した価額により評価することになるところ、本件宅地は、現実に角地としての効用を有していないことからすれば、評価通達20の（4）に基づき別図4のとおり、近似整形地を求め、隣接する整形地と合わせて全体の整形地の価額を計算してから、隣接する整形地の価額を差し引いた価額を基として計算した上で、本件取扱いにより、側方路線影響加算率に代えて、実際に側方路線に面している間口（距離）を考慮したところで二方路線影響加算率を適用して評価することが相当であると認められる。

以上のことから、当審判所が算定した本件薬局敷地とそれ以外の土地の1㎡当たりの評価額（自用地としての評価額である。）は別表5のとおりとなり、本件宅地の評価額は別表6のとおりとなる（別図3及び4参照）。

#### □ 相続税のあん分

本件各更正処分において、上記1の（4）の口のとおり、原処分庁は、相続税の総額をあん分するに当たって、相続税法基本通達17-1に定める端数調整を行い、請求人らの相続税額を計算している。

あん分割合について、相続税法第17条《各相続人等の相続税額》は、相続又は遺贈により財産を取得した者に係る相続税額は、その被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者に係る相続税の総額に、当該事由により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格の合計額のうち占めるその者の課税価格の割合を乗じて算出した金額とする旨規定するだけで、当該課税価格の割合（あん分割合）の端数調整に関する規定を設けていないことからすると、当該あん分割合の算定に当たっては、原則として端数調整を行わないものと解するのが相当である。

しかしながら、相続税法基本通達17-1では、あん分割合に小数点以下2位未満の端数がある場合において、相続又は遺贈により財産を取得した者全員が選択した方法により、各財産取得者のあん分割合の合計が1になるようその端数を調整して、各財産取得者の相続税額を計算しているときは、これを認めて差し支えないものとし、この方法を選択した者について更正をする場合には、その選択した方法によって相続税額を計算することができるものとする旨定めている。

更正をする場合のこの通達の定めは、上記のとおり強制するものではなく、任意とするものであり、これは、通常更正をする場合は、各財産取得者が当初申告した取得財産及びその評価額につき、更正においては異なる判断をされることが多く、すなわち、各財産取得者の相続税の課税価格が更正の前後で異なる額となることが多く、各財産取得者全員が当初申告において選択した端数調整方法を更正において用いると、各財産取得者全員又はその一部の者の意に反する結果となるおそれがあるからであると解される。

したがって、更正をする場合において、各財産取得者が当初申告において選択した端数調整方法を用いることができるのは、例えば、更正の前後において各財産取得者全員の相続税の課税価格に増減がない場合等、極めて限定的に解するのが相当である。

これを本件についてみると、別表4の「申告」欄及び「更正処分等」欄のとおり、本件各更正処分の前後で請求人D2及び請求人D3の課税価格が増加していることから、本件各更正処分においては、本件相続に係る相続税のあん分計算に当たり、妻D5及び請求人らが選択した方法（相続税法基本通達17-1に定める方法）に依拠することなく、相続税法第17条に基づき端数調整を行わずに請求人らの納付すべき税額を計算するのが相当である。

## ハ 総括

以上に基づき、当審判所において、請求人らの本件相続に係る相続税の納付すべき税額を計算すると、別表7のとおり、請求人D2の納付すべき税額は、更正処分の納付すべき税額を上回るが、請求人D1及び請求人D3の納付すべき各税額は、申告した納付すべき税額又は更正処分の納付すべき税額を下回る。

また、本件各更正処分のその他の部分については、請求人らは争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

したがって、請求人D2に係る更正処分は、適法であるが、請求人D1に係る更正処分については、申告した納付すべき税額を下回るから、違法であり、その全部を取り消すべきであり、請求人D3に係る更正処分については、更正処分の納付すべき税額を下回るから、別紙2のとおり、その一部を取り消すべきである。

## (7) 本件各賦課決定処分の適法性について

上記(6)のとおり、請求人D2に係る更正処分は適法であるが、請求人D1に係る更正処分については、その全部を、請求人D3に係る更正処分については、その一部をそれぞれ取り消すこととなる。

他方、請求人D2及び請求人D3につき、国税通則法第65条《過少申告加算税》第1項所定の要件を充足するところ、更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が、更正処分前の税額の基礎とされていなかったことについて、同条第4項に規定する正当な理由があるとは認められない。

以上を基に、当審判所において、請求人D2に係る過少申告加算税の額を計算すると、賦課決定処分における過少申告加算税の額と同額となり適法であるが、請求人D1及び請求人D3に係る各更正処分は、それぞれその全部又は一部を取り消すこととなるから、請求人D1に係る賦課決定処分についてはその全部を、請求人D3に係る賦課決定処分については、別紙2のとおり、その一部をそれぞれ取り消すべきである。

## (8) 結論

よって、請求人D1及び請求人D3の審査請求には理由があるから、請求人D1に係る原処分の全部を取り消し、そして、請求人D3に係る原処分の一部を取り消すこととし、請求人D2の審査請求には理由がないからこれを棄却することとし、主文のとおり裁決する。

## &lt;別紙リンクに収録&gt;

- 別表1 平成6年1月15日付の不動産賃貸借契約により賃貸した不動産
- 別表2 本件被相続人らが本件会社から交換により取得した土地
- 別表3 本件届出書の要旨
- 別表4 審査請求に至る経緯及び内容
- 別表5 本件宅地(別図2)の1㎡当たりの価額(審判所認定額)
- 別表6 本件被相続人の持分に応じた本件宅地の評価額(審判所認定額)
- 別表7 本件相続に係る相続税の計算明細(審判所認定額)
- 別紙1 共同審査請求人
- 別紙2 「取消額等計算書」(■■■■■■■■■■ 相続開始に係る相続税)
- 別図1 本件各土地及び本件評価対象地の位置関係
- 別図2 本件宅地の概要図
- 別図3 本件薬局敷地の概要図
- 別図4 本件宅地及び近似整形地の概要図

行政文書の名称	裁決書：広裁(諸)令元第3号
不開示とした部分とその理由	別紙1のとおり

## &lt;別紙リンクに収録&gt;

- 別紙1 不開示とした部分とその理由

**TAINSキーワード**

**別紙リンク**     ▼ 別表 1～別図 4  
▼ 別紙 1 不開示とした部分とその理由

**原本URL**     原本なし

**関連判決**





**相続税** **高裁** Z 2 6 6 - 1 2 8 9 0

広島高等裁判所平成27年（行コ）第16号相続税更正処分等取消（甲事件・乙事件）、  
贈与税賦課処分等取消（丙事件）請求控訴事件（棄却）（上告・上告受理申立て）  
国側当事者・国（宇部税務署長）

平成28年7月27日判決【税務訴訟資料 第266号-112（順号12890）】  
【税務大学校ホームページ】

【持分の定めのある社団医療法人の出資持分の評価／みなし贈与（出資社員の退社）】

**概要**

判 示 事 項

- 1 甲事件は、被相続人を亡Hとする相続につき、相続税の申告をした控訴人Aが、宇部税務署長から、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、相続税の申告をした控訴人B、控訴人C、控訴人D、控訴人E、控訴人F及び控訴人Gが、宇部税務署長から、亡Hの控訴人C及び控訴人Bに対する医療法人Iの出資持分の贈与の事実、亡Jの控訴人Cに対する医療法人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、医療法人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等を受けたため、その取消しを求めた事案である。丙事件は、平成19年10月25日に控訴人Bが医療法人Iを退社したのに伴い、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、宇部税務署長が、亡Hの相続人である控訴人B、控訴人D、控訴人F及び控訴人G、控訴人A、控訴人C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、控訴人らとその取消しを求めた事案である。
- 2 当裁判所も、争点2〔医療法人Iを退社した社員の出資持分の帰趨、平成19年10月25日（本件退社）時及び平成20年1月29日（本件相続）時の医療法人Iの全出資持分数並びにそのうち亡Hが所有していた出資持分数〕については、平成19年10月25日の本件退社直後の全出資持分が65口で、うち亡Hが所有していた出資持分が65口、平成20年1月29日の本件相続時点での全出資持分が65口で、本件相続により、控訴人Aが40口、Kが25口を取得したことが認められ、争点3（医療法人Iの出資持分1口の評価方法及び評価額）については、医療法人Iの出資持分を評価通達194-2により評価するのが相当であり、争点4（医療法人Iにつきみなし贈与課税の規定が適用されるか否か）については、本件退社により出資持分の1口当たりの評価額が増加し、これがみなし贈与に該当すると認められ、争点5（控訴人らのその他の主張）については、控訴人らの主張はいずれも認めることはできず、当裁判所の判断を左右しないものと判断する。その理由は、当裁判所の追加判断を付加するほか、原判決のとおりであるから、これを引用する。
- 3 控訴人らは、医療法人Iの出資持分は、払戻請求権の範囲を出資額に制限した後も退社前は払戻請求権に転化する前の期待権ないし停止条件付権利に過ぎない旨主張するが、社団医療法人における出資持分については、剰余金の配当を禁ずる医療法54条に反しない限り、当該医療法人が定款をもって自律的に定めることができること、定款変更により出資持分のない社員を認め、当該社員に社員総会の議決権が認められるようになったとしても、出資持分は、当該医療法人の客観的交換価値を分有する権利であり、出資によって具体的に成立していることは、定款変更の前と変わるところはないのであって、退社前の出資持分が期待権ないし停止条件付権利に過ぎないとは解されない。
- 4 控訴人らは、評価通達194-2は清算中の医療法人の出資持分の評価方法であって、現に活動中の出資持分の評価には当てはまらないこと、本件は、医療法人のうち出資額限度法人について評価通達194-2の適用を認めた最高裁平成22年7月判決とは、社員構成を異にしていること、以上を理由に、本件では評価通達194-2により医

療法人 I の出資持分を評価すべきではないと主張する。しかし、評価通達 194-2 は、同 189-6（清算中の会社の株式の評価）を準用しているとはいえ、同 189-6 は同 194-2 の中で多数準用する規定の一つにすぎず、同 189-6 が準用されているからといって同 194-2 が清算中の医療法人における出資持分の評価方法に限定した規定であるとは解されない。また、評価通達 194-2 は、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。

判決年月日 H28-07-27 (H27-04-15) (H29-02-02)  
 国税庁訴資 Z266-12890 (Z265-12648) (Z267-12974)  
 上告棄却・不受理

## 本文

### 判 決

控 訴 人	A (以下「控訴人A」という。)
控 訴 人	B (以下「控訴人B」という。)
控 訴 人	C (以下「控訴人C」という。)
控 訴 人	D (以下「控訴人D」という。)
控 訴 人	E (以下「控訴人E」という。)
控 訴 人	F (以下「控訴人F」という。)
控 訴 人	G (以下「控訴人G」という。)
控訴人ら訴訟代理人弁護士	津 田 聰 夫
同	木 薮 智 幸
被 控 訴 人	国
同代表者法務大臣	岩 城 光 英
処分行政庁	宇部税務署長
同指定代理人	笠 原 弘 孝
同	樫 野 一 穂
同	浜 田 幸 秀
同	稲 田 洋 三
同	山 内 弘 昭
同	山 本 修
同	阿 井 賢 二
同	小 倉 良 太

### 主 文

- 1 本件各控訴をいずれも棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人らの負担とする。

### 事 実 及 び 理 由

#### 第 1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 甲事件

- (1) 宇部税務署長が、控訴人Aに対して平成23年11月17日付けでした相続税の再更正処分のうち、納付すべき税額1211万5400円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

### 3 乙事件

- (1) 宇部税務署長が、控訴人Bに対して平成22年2月25日付けでした相続税の更正処分のうち、納付すべき税額285万4600円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- (2) 宇部税務署長が、控訴人Cに対して平成22年2月25日付けでした相続税の更正処分のうち、納付すべき税額62万5100円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- (3) 宇部税務署長が、控訴人Dに対して平成22年2月25日付けでした相続税の更正処分のうち、納付すべき税額62万5100円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- (4) 宇部税務署長が、控訴人Eに対して平成22年2月25日付けでした相続税の更正処分のうち、納付すべき税額984万5000円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- (5) 宇部税務署長が、控訴人Fに対して平成22年2月25日付けでした相続税の更正処分のうち、納付すべき税額486万3000円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- (6) 宇部税務署長が、控訴人Gに対して平成22年2月25日付けでした相続税の更正処分のうち、納付すべき税額486万3000円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

### 4 丙事件

- (1) 宇部税務署長が、控訴人Bに対して平成24年4月13日付けでした贈与税の更正処分及び平成23年11月16日付けでした無申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- (2) 宇部税務署長が、控訴人Aに対して平成24年4月13日付けでした贈与税の更正処分及び平成23年11月17日付けでした無申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- (3) 宇部税務署長が、控訴人Dに対して平成24年4月13日付けでした贈与税の更正処分及び平成23年11月16日付けでした無申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- (4) 宇部税務署長が、控訴人Fに対して平成24年4月13日付けでした贈与税の更正処分及び平成23年11月16日付けでした無申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- (5) 宇部税務署長が、控訴人Gに対して平成24年4月13日付けでした贈与税の更正処分及び平成23年11月16日付けでした無申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- (6) 宇部税務署長が、控訴人Cに対して平成24年4月13日付けでした贈与税の更正処分及び平成23年12月16日付けでした無申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

## 第2 事案の概要

### 1 事案の要旨

- (1) 本件のうち、甲事件は、被相続人を亡H（以下「亡H」という。）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控訴人Aが、宇部税務署長から、本件相続に係る相続財産である医療法人I（以下「I」という。）の出資持分の評価に誤りがある等の理由で、平成23年11月17日付けで相続税の再更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けたため、前記各処分はいずれも違法であるとして、被控訴人に対し、相続税の前記再更正処分の一部、（申告納付税額を超える部分）及び過少申告加算税の前記賦課決定処分の取消しを求めた事案である。

本件のうち、乙事件は、本件相続に際し、相続税の申告をした控訴人B、控訴人C、控訴人D、控訴人E、控訴人F及び控訴人Gが、宇部税務署長から、亡Hの控訴人C及び控訴人Bに対するIの出資持分の贈与の事実、亡J（以下「亡J」という。）の控訴人C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、平成22年2月25日付けで相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を受けたため（なお、前記各処分については、平成23年11月17日付けで、Iの出資持分の評価に誤りがある等の理由に基づく相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各変更決定処分がなされた。）、前記各処分はいずれも違法であるとして、被控訴人に対し、相続税の前記各更正処分の一部（申告納付税額を超える部分）及び過少申告加算税の前記各賦課決定処分の取消しを求めた事案である。

本件のうち、丙事件は、平成19年10月25日に控訴人BがIを退社した（以下「本件退社」という。）のに伴い、本件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、宇部税務署長が、亡Hの相続人である控訴人B、控訴人D、控訴人F及び控訴人Gに対しては平成23年11月16日付で、同相続人である控訴人Aに対しては同月17日付けで、同相続人である控訴人Cに対しては同年12月16日付けで、それぞれ贈与税の各決定処分及び無申告加算税の各賦課決定処分をし、さらに、控訴人ら各自に対して平成24年4月13日付けで贈与税の各更正処分をしたことについて、控訴人B、控訴人C、控訴人A、控訴人D、控訴人F及び控訴人Gが、平成24年4月13日付けの贈与税の前記各更正処分及び上記各無申告加算税の賦課決定処分は違法であると主張して、被控訴人に対し、それらの各取消しを求めた事案である。

(2) 原審は、次のとおり判決した。

ア 甲事件に係る控訴人Aの訴えについては、宇部税務署長が、控訴人Aに対して平成23年11月17日付けでした相続税の再更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分のうち、平成24年4月13日付け再更正処分及び同日付け過少申告加算税の変更決定処分により取り消された部分の取消しを求める部分を却下する。

イ 乙事件に係る控訴人Bの訴えについては、宇部税務署長が、控訴人Bに対して平成22年2月25日付けでした相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分のうち、平成24年4月13日付け再更正処分及び平成23年11月17日付け過少申告加算税の変更決定処分により取り消された部分の取消しを求める部分を却下する。

ウ 乙事件に係る控訴人Cの訴えについては、宇部税務署長が、控訴人Cに対して平成22年2月25日付けでした相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分のうち、平成24年4月13日付け再更正処分及び平成23年11月17日付け過少申告加算税の変更決定処分により取り消された部分の取消しを求める部分を却下する。

エ 乙事件に係る控訴人Dの訴えについては、宇部税務署長が、控訴人Dに対して平成22年2月25日付けでした相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分のうち、平成24年4月13日付け再更正処分及び平成23年11月17日付け過少申告加算税の変更決定処分により取り消された部分の取消しを求める部分を却下する。

オ 乙事件に係る控訴人Eの訴えについては、宇部税務署長が、控訴人Eに対して平成22年2月25日付けでした相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分のうち、平成24年4月13日付け再更正処分及び平成24年3月21日付け過少申告加算税の変更決定処分により取り消された部分の取消しを求める部分を却下する。

カ 乙事件に係る控訴人Fの訴えについては、宇部税務署長が、控訴人Fに対して平成22年2月25日付けでした相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分のうち、平成24年4月13日付け再更正処分及び平成24年3月21日付け過少申告加算税の変更決定処分により取り消された部分の取消しを求める部分を却下する。

キ 乙事件に係る控訴人Gの訴えについては、宇部税務署長が、控訴人Gに対して平成22年2月25日付けでした相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分のうち、平成24年4月13日付け再更正処分及び同日付け

過少申告加算税の変更決定処分により取り消された部分の取消しを求める部分を却下する。

ク 丙事件に係る控訴人A、控訴人C、控訴人D、控訴人F及び控訴人Gの訴えをいずれも却下する。

ケ 控訴人らのその余の請求をいずれも棄却する。

(3) これに対し、控訴人らが不服として本件各控訴を提起した。

## 2 前提事実、関連法令等及び争点に対する当事者の主張

### (1) 要旨

本件の前提事実、関連法令及び通達等の定め並びに争点及びこれに対する当事者の主張は、次の(2)のとおり補正し、次の(3)のとおり当審における追加・補充主張を付加するほか、原判決の事実及び理由中第2の2ないし4のとおりであるから、これを引用する(以下、略称については、特に明示するもののほか、引用する原判決の例による。)

### (2) 補正

ア 原判決14頁5行目「1口に」を「1口当たり」に改める。

イ 同18頁7行目末尾に「の柱書き」を加える。

ウ 同21頁17行目「以下「厚生労働省照会」という。」の後に「甲13の4」を加える。

エ 同23頁17行目、19行目、22行目及び23行目から24行目にかけての各「出資金払戻請求権」を、いずれも「出資払戻請求権」に改める。

オ 同33頁19行目「亡Hの」の次に「本件遺言書作成時の」を加える。

カ 同34頁17行目「〔前記第2、3(3)・厚生労働省照会。〕を「前記第2、3(3)の厚生労働省照会(甲13の4。)」に改める。

キ 同40頁23行目から24行目にかけての「株主グループに属する株主の株式」を「出資社員グループに属する出資社員の出資持分」に改める。

ク 同41頁11行目「同条」を「相続税法9条」に改める。

ケ 同45頁15行目「出資持分」の次に「は」を加える。

コ 同別表5-1の区分欄で「原告」とのみ記載されている欄を「控訴人A」に改める。

サ 同別表9の「本件各減額更正処分処分」欄を「本件相続税各処分④」欄に改める。

### (3) 当審における控訴人らの追加・補充主張

ア 争点2〔Iを退社した社員の出資持分の帰趨、平成19年10月25日(本件退社)時及び平成20年1月29日(本件相続)時のIの全出資持分数並びにそのうち亡Hが所有していた出資持分数について〕

(ア) 医療法人における出資社員の出資持分は、退社後に具体化するものであり、社員である間は単なる期待権ないし停止条件付権利に過ぎない。同様に、払戻請求権の範囲を出資額に制限する定款変更をした後のIの出資持分も、払戻請求権の制限のいかんにかかわらず、払戻請求権に転化する以前の期待権ないし停止条件付権利に過ぎない。

(イ) 設立時の定款9条2項では、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ところ、設立時から平成13年12月31日までの間の定款変更により、同項ただし書として「但し相続の場合はこの限りにあらず」との規定が新設されたが、この規定は、あくまで同項本文の反対解釈として、「相続の場合の相続人は社員でなくてもよい」旨の規定として捉えるべきであって、「死亡退社の場合には、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」旨の規定と読み替えるべきではない。出資持分の相続人は、被相続人の死亡退社に伴い、出資持分が転化した後の出資金払戻請求権を相続するのであり、転化前の被相続人に属していた出資持分を相続するのではない。当該相続人は、相続した出資金払戻請求権を相続して、その権利を行使するか、その行使を単に留保するか、それとも払戻しを受けた出資金を改めて出資して出資持分を取得し、出資者の地位を得るかは、当該相続人の選択に委ねられている。

仮に、百歩譲って相続人が出資金払戻請求権に転化する前の出資持分を相続できるとしても、相続人は、転化前の出資持分の形でしか相続できないものではなく、転化後の出資金払戻請求権を相続するとの選択もできると解すべきである。

控訴人A及びKは、本件相続により出資持分の払戻請求権を取得したのであって、出資持分を有する社員となることを希望しておらず、出資社員にはなっていない。よって、控訴人A及びKは、出資持分の形で相続していない（そのため、次の争点3についても、控訴人A及びKが相続したのは出資金払戻請求権である以上、1口10万円と評価されるべきことになる。）。

イ 争点3（Iの出資持分1口の評価方法及び評価額について）

(ア) 本件では、評価通達194-2の方法により出資持分を評価すべきでない。なぜなら、評価通達194-2は、清算中の医療法人の出資持分の評価方法として、清算中の会社の株式の評価方法（評価通達189-6）を準用しており、活動を続けている医療法人の出資持分の評価方法とは区別しているからである（活動を続けている医療法人の出資持分の評価には、将来解散した時の残余財産の総額のような未確定の要件は入っていない。）

よって、Iの定款に解散時の残余財産分配条項が残っていることを理由にKの相続出資持分を評価通達194-2の方法で評価するのは誤っている。現に、Kは、本件相続後、社員にはならず、Iに対し出資金払戻請求権を1口10万円として請求していた。

(イ) この点、最高裁平成22年7月判決では、医療法人において定款で出資額限度法人（社員の退社時における出資金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を払込出資額に限るとする定款の定めを持つ社団医療法人をいう。以下同じ）のように出資金払戻請求の範囲を制限する場合でも、出資社員は、法令で許容される範囲内で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に応じて払戻しを求め得る潜在的可能性を有している旨判示している。しかし、この判示は、出資社員が医療法人の支配権を有している、あるいは、出資社員の意思が社員総会の決定に自由に反映する客観的状态が存在するといった、出資社員による定款変更が可能であることを前提としたものである。

しかるに、Iのように、本件贈与時に全社員6名中出資社員が1名にまで減少し、本件相続時には社員5名全員が非出資社員となっており、かつ、かかる出資社員の減少は、前理事長である亡Hにおいて、Iを持分の定めのない医療法人に移行させたいと志向していたことを反映したものであることからすれば（本件相続時はIの顧問税理士が持分の定めのない医療法人へ移行するため宇部税務署及び下関税務署の担当者と相談しており、亡Hの死亡から約8か月後の平成20年9月20日に「持分の定めある医療法人が持分なしに移行する際の贈与税非課税基準に関する改正通達」が公表されたのを受けて、平成23年7月23日にIの出資持分のない医療法人への転換変更の認可を得ている。）、上記の「財産全体につき自らの出資額に応じて払戻しを求め得る潜在的可能性」は存在しないというべきである。

よって、本件は、最高裁平成22年7月判決とは事案を異にしており、本件相続で評価通達194-2を適用すべきではない。

ウ 争点4（Iにつきみなし贈与課税の規定が適用されるか否か）について

(ア) a 相続税法9条のみなし贈与は、行為者と受贈者との関係が直接的ではないという曖昧さがあり、また、会社と株主の関係は同法64条1項も規律しているため、同法9条は制限的な解釈が求められている。

相続税法基本通達9-2は、相続税法9条のみなし贈与が適用される会社を同族会社（法人税法2条10号）に限定している。具体的には、3人以下の株主及びその関係者が株主総会等の議決権の5

0%以上を占めていることを同族会社の要件の基本とし、かかる同族会社の要件を充たさなければみなし贈与の課税をしないこととしている。なお、厚生労働省照会の記の3(3)には、出資額限度法人における出資社員の任意退社に伴うみなし贈与の取扱いの便宜的基準が定められているが、相続税基本通達は、相続税法の実務運用において最高位の通達であり、厚生労働省照会は相続税法基本通達の下位に属する行政運用基準であり、相続税法基本通達の基準に違うことは許されない。

相続税法9条を医療法人に準用するにあたっては、相続税法基本通達9-2の考え方が指針となる。その場合、医療法人の社員総会は、株式会社の株主総会とは異なり、その構成員である社員の議決権は出資持分保有の有無、口数に限らず各人に1個であって、かつ、医療法人では出資持分を持たない社員もありうる。そうすると、みなし贈与の適用対象となる同族医療法人か否かの判断は、出資社員の出資持分割合によるのではなく、3人以下の社員とそれらの者の関係者で議決権割合の半数を超える数を占めているかを基準にすべきである(相続税法基本通達9-2が対象とする法人税法2条10号に定める同族会社の要件の準用)。

b Iでは、控訴人Bの退社(本件退社)により、社員6名中出資社員は1名で、議決権割合は6分の1にとどまる。残る1名の出資社員である亡Hの出資持分割合は100%であるが、これは医療法人の運営や議決権には関係がない。出資社員の意思が社員総会の決定にそのまま反映されるような社員構成であるともいえない。

(イ) 予備的に、本件退社について評価通達194-2は適用されないとの主張も付加する。その場合、本件退社の前後で残った出資社員の出資持分の評価は変わらないから、結果としてみなし贈与の適用はない

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 本論

当裁判所も、①本件各処分のうち、先行する処分が後行の処分により一部取り消された部分については、控訴人らは、その取り消された部分の納税義務が消滅しているから、控訴人らは同部分の取消しを求める訴えの利益を有しないし、②争点1、すなわち、丙事件における控訴人A、控訴人C、控訴人D、控訴人F及び控訴人Gの各訴えの適法性については、上記5名が不服申立前置手続をとっておらず、控訴人Bによる本件贈与税各処分につき不服申立手続を経たことを理由に、上記5名の不服申立前置がとられたと解することもできず、不服申立前置手続をとらないことにつき国税通則法115条1項ただし書3号所定の正当な理由があるとも認められないことからすれば、丙事件の控訴人Bを除く控訴人らの訴えは不適法であり、③争点2〔Iを退社した社員の出資持分の帰趨、平成19年10月25日(本件退社)時及び平成20年1月29日(本件相続)時のIの全出資持分数並びにそのうち亡Hが所有していた出資持分数〕については、出資持分の推移が原判決別表5-2のとおりであり、平成19年10月25日の本件退社直後の全出資持分が65口で、うち亡Hが所有していた出資持分が65口、平成20年1月29日の本件相続時点での全出資持分が65口で、本件相続により、控訴人Aが40口、Kが25口を取得したことが認められ、④争点3(Iの出資持分1口の評価方法及び評価額)については、Iの出資持分を財産評価基本通達194-2により評価するのが相当であり、⑤争点4(Iにつきみなし贈与課税の規定が適用されるか否か)については、本件退社により出資持分の1口当たりの評価額が増加し、これがみなし贈与に該当すると認められ、これらによれば、本件相続開始時の出資持分1口当たりの評価額が1303万2600円(原判決別表8)、本件退社直前の評価額が1口当たり1604万4400円、本件退社直後の評価額が1口当たり1727万2400円となり(原判決別表11)、⑥争点5(控訴人らのその他の主張)については、控訴人らの主張はいずれも認めることができず、当裁判所の判断を左右しないものと判断する。その理由は、次の2のとおり当裁判所の追加判断を付加するほか、原判決の事実及び理由中第3の1ないし7のとおりであるから、これを引用する。

ただし、次のとおり補正する。

- (1) 原判決61頁18行目「115条」の次に「1項」を加える。
- (2) 同67頁7行目「甲3、43」の次に「、原審における証人U」を加える。
- (3) 同82頁6行目「相続税9条本文」を「相続税法9条本文」に改める。

## 2 当裁判所の追加判断

以下、控訴人の当審における追加・補充主張について判断する。

- (1) 控訴人らは、上記第2の2(3)ア(ア)(イ)のとおり、①Iの出資持分は、払戻請求権の範囲を出資額に制限した後も、退社前は払戻請求権に転化する前の期待権ないし停止条件付権利に過ぎない旨、②相続人が出資持分を有する被相続人から相続するのは、出資持分が転化した出資金払戻請求権であり、これを行使するか、それとも再び出資に供して出資者の地位を得るかは、当該相続人の選択に委ねられているところ、控訴人A及びKは出資金払戻請求権を選択したから、出資社員になっていないと主張する。

しかし、①社団医療法人における出資持分については、剰余金の配当を禁ずる医療法54条に反しない限り、当該医療法人が定款をもって自律的に定めることができるところ、定款変更により出資持分のない社員を認め、当該社員に社員総会の議決権が認められるようになったとしても、出資持分は、当該医療法人の客観的交換価値を分有する権利であり、出資によって具体的に成立していることは、定款変更の前と変わるところはないのであって、退社前の出資持分が期待権ないし停止条件付権利に過ぎないとは解されない。

また、②Iの定款9条2項本文は、同条1項で出資持分の譲渡方法を定めたことを前提に、出資持分の譲渡方法のさらなる制限を規定したものであり、同項ただし書は、相続の場合は出資持分の譲受人が社員である必要はないとし、同項本文の除外事由を定めたものである。そうすると、仮に「相続人が相続するのは出資金払戻請求権であり、相続人が出資社員となる場合は、その払戻金を出資に供すればよい」旨の控訴人らの主張に立脚すると、相続人は、新規に社員に加わるものと同一であることになり、あえて社員総会で定款変更の手続きをとって、9条1項と関連するものとして2項ただし書を新設する必要もないことになるのであり、かかる定款変更をした社員総会決議における合理的意思に反していることになる。よって、控訴人らの主張は9条の趣旨を正解しないものというべきであり、当裁判所は採用できない。

よって、控訴人らの上記主張は採用できない。

- (2) 控訴人らは、上記第2の2(3)イのとおり、評価通達194-2は清算中の医療法人の出資持分の評価方法であって、現に活動中の出資持分の評価には当てはまらないこと、本件は、医療法人のうち出資額限度法人について評価通達194-2の適用を認めた最高裁平成22年7月判決とは、社員構成を異にしていること、以上を理由に、本件では評価通達194-2によりIの出資持分を評価すべきではないと主張する。当審で提出された甲57中には、その主張に沿う部分がある。

しかし、この主張は、次のア、イのとおり、いずれも採用できない。

ア 評価通達194-2は、同189-6(清算中の会社の株式の評価)を準用しているとはいえ、同189-6は同194-2の中で多数準用する規定の一つにすぎず、同189-6が準用されているからといって同194-2が清算中の医療法人における出資持分の評価方法に限定した規定であるとは解されない。

イ 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旨定めているところ、ここでいう時価とは、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、客観的交換価値をいうものと解するのが相当である。しかるに、評価通達194-2は、持分の定めのある社団医療法人においても、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から、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。

このように、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年改正定款）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。

また、原判決を引用して認定したとおり、前理事長である亡Hが、生前、Iを持分の定めのない医療法人に移行させることを志向し、そのための手続等を進め、それに沿った移行が亡Hの死後に実現しているものの、亡Hの生前は、前記移行のための検討や、税務署に対する相談が進められていたにとどまり、本件相続時である平成20年1月29日の後である同年9月4日の時点においても、理事会で上記移行が今後の検討課題とされていたという進捗状況にとどまっており、その後、平成23年になって、理事会で上記移行の承認可決がされ、定款変更の決議を経て、同年7月12日に県知事の認可を受けたという経過であるから、本件相続時には上記移行は未だ検討段階にとどまっていたことは明らかである。そうすると、亡Hの死亡後に、その意向に沿ってIを持分の定めのない医療法人に移行させることが実現したとしても、本件相続後に実現した上記移行の事実は、本件相続時を基準として認定判断すべきであるIの出資持分の客観的な交換価値に影響を与えるものではなく、本件の結論を左右するものではない。

付言するに、当審で提出された証拠によっても、Iの出資持分につき、評価通達194-2によって適切に評価することができない特別の事情が存するとは認められない。

よって、控訴人らの上記主張は、いずれも当裁判所の判断を左右しない。

- (3) 控訴人らは、上記第2の2(3)ウのとおり、①相続税法9条は制限的な解釈が求められており、同条の解釈の指針となる相続税法基本通達9-2を医療法人に当てはめるべきであり、当てはめにおいては、単に出資社員の出資持分割合を基礎とするのではなく、議決権割合を基礎とすべきであるところ、本件退社時点のIは、出資社員の意思が社員総会の決定にそのまま反映されるような社員構成にはなっていないし、②そもそも、評価通達194-2は、本件退職時のIには適用されないものであり、その場合、出資持分の評価に変化がないことになるため、みなし贈与の適用はない旨主張する。当審で提出された甲57中には、その主張に沿う部分がある。

しかし、次のア、イのとおり理由で、控訴人らの上記主張は、いずれも採用できない。

ア 相続税法基本通達は、同族会社における株式又は出資の価額が増加した場合にみなし贈与として取扱われるかの判断基準を示しているものの、医療法人の中の出資額限度法人において出資社員が退社した場合を直接想定して定めたものではなく、むしろ厚生労働省照会の記の3(3)がかかる場合を予定して定めたものであるから、厚生労働省照会の記の3(3)に基づいて本件退社によるみなし贈与の成否を判断するのが相当である。この点、控訴人らは、相続税法基本通達が厚生労働省照会よりも上位にある法規範であり、本件における厚生労働省照会による解釈・適用は、相続税法基本通達に反し、許されない旨主張する。しかしながら、甲13の4、乙90の1、2によれば、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。

次いで、控訴人らは、医療法人における社員総会では出資持分の多寡が議決権行使に影響せず、社員が1人で1つの議決権を有していることからすれば、みなし贈与の適用対象となる同族医療法人か否かの判断は、出資社員の出資持分割合によるのではなく、3人以下の社員とそれらの者の関係者で議決権割合の半数を超える数を占めているか否かを基準にすべきであると主張する。

しかし、上記の解説によれば、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うべきである。控訴人らが上記で主張するような限られた場合にしか同族支配の可能性がないというのであれば、みなし贈与の適用の範囲を不当に制限するものであって、当裁判所の採用するところではない。

本件において、厚生労働省照会の記の3(3)によれば、Iの本件退職時点での出資社員の構成がみなし贈与の課税が生じるべきものであることは、原判決を引用して認定したとおりである。

- イ Iの出資持分の評価方法につき、評価通達194-2を用いることに合理性が認められることは上記(2)で判断したとおりであって、本件退社時においてもこれを変えるべき特別の事情は窺われない。よって、評価通達194-2が適用されない旨の控訴人らの主張は認められない。

### 3 結論

以上によれば、控訴人らの訴えのうち、①甲事件に係る控訴人Aの訴えについては、平成23年11月17日付け相続税の再更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分のうち、平成24年4月13日付け再更正処分及び同日付け過少申告加算税の変更決定処分により取り消された部分の取消しを求める部分、乙事件に係る控訴人B、控訴人C、控訴人D、控訴人E、控訴人F及び控訴人Gの各訴えについては、平成22年2月25日付けでした相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分のうち、平成24年4月13日付け再更正処分及び過少申告加算税の変更決定処分(控訴人B、控訴人C及び控訴人Dにつき平成23年11月17日付け、控訴人E及び控訴人Fにつき平成24年3月21日付け、控訴人Gにつき同年4月13日付け)により取り消された部分の取消しを求める部分は、いずれも不適法であるからこれらを却下すべきであり、②丙事件に係る控訴人A、控訴人C、控訴人D、控訴人F及び控訴人Gの訴えは、いずれも不適法であるからこれらを却下すべきであり、③控訴人らのその余の請求はいずれも理由がないから、これらを棄却すべきところ、これと同旨の原判決は相当である。よって、本件各控訴をいずれも棄却することとし、主文のとおり判決する。

(口頭弁論終結日 平成28年5月11日)

(広島高等裁判所第3部 裁判長裁判官 生野考司 裁判官 横溝邦彦 裁判官 梅本幸作)

---

**別紙リンク**

---

**原本URL** 原本なし

---

**関連判決** [Z 2 6 5 - 1 2 6 4 8](#)  
[Z 2 6 7 - 1 2 9 7 4](#)

---

