

山口地方裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号 相続税更正処分等取消請求事件（甲事件）、平成●●年（〇〇）第●●号 相続税更正処分等取消請求事件（乙事件）、平成●●年（〇〇）第●●号 贈与税賦課処分等取消請求事件（丙事件）

国側当事者・国（宇部税務署長）

平成27年4月15日却下・棄却・控訴

判	決
甲事件及び丙事件原告	A (以下「原告A」という。)
乙事件及び丙事件原告	B (以下「原告B」という。)
乙事件及び丙事件原告	C (以下「原告C」という。)
乙事件及び丙事件原告	D (以下「原告D」という。)
乙事件原告	E (以下「原告E」という。)
乙事件及び丙事件原告	F (以下「原告F」という。)
乙事件及び丙事件原告	G (以下「原告G」という。)
上記原告ら訴訟代理人弁護士	津田 聡夫
同	木薮 智幸
被告	国
上記代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	宇部税務署長
	畑中 達司
上記指定代理人	檜野 一穂
同	重田 勉
同	笹木 祐司
同	田森 秀幸
同	荻野 仁
同	玉田 秀樹
同	柏 葉子
同	勇 宏一郎
同	清水 良樹
同	阿井 賢二
同	小倉 良太

主 文

- 1 甲事件に係る原告Aの訴えのうち、宇部税務署長が、原告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。
- 2 (1) 乙事件に係る原告Bの訴えのうち、宇部税務署長が、原告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。
(2) 乙事件に係る原告Cの訴えのうち、宇部税務署長が、原告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。
(3) 乙事件に係る原告Dの訴えのうち、宇部税務署長が、原告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。
(4) 乙事件に係る原告Eの訴えのうち、宇部税務署長が、原告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。
(5) 乙事件に係る原告Fの訴えのうち、宇部税務署長が、原告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。
(6) 乙事件に係る原告Gの訴えのうち、宇部税務署長が、原告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。
- 3 丙事件に係る原告A、原告C、原告D、原告F及び原告Gの訴えをいずれも却下する。
- 4 原告らのその余の請求をいずれも棄却する。
- 5 訴訟費用は、原告らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求の趣旨

1 甲事件

宇部税務署長が、原告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。

2 乙事件

- (1) 宇部税務署長が、原告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、原告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、原告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、原告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、原告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、原告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。

3 丙事件

- (1) 宇部税務署長が、原告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、原告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、原告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、原告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、原告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、原告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 (1) 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原告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、被告に対し、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。

(2) 乙事件は、本件相続に際し、相続税の申告をした原告B、原告C、原告D、原告E、原告F及び原告Gが、宇部税務署長が、亡Hの原告C及び原告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。）の原告Cに対するIの出資持分の贈与の事実をいずれも否定して、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したため（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再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、被告に対し、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。

(3) 丙事件は、平成19年10月25日に原告BがIを退社したこと（以下「本件退社」という。）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することにより、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、その経済的利益にかかる贈与税の申告がないとして、宇部税務署長が、亡Hの相続人である原告B、原告D、原告F及び原告Gに対しては平成23年11月16日付で、原告Aに対しては同月17日付けで、原告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、原告らそれぞれに対して平成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、原告B、原告C、原告A、原告D、原告F及び原告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平成23年の上記無申告加算税の前記各賦課決定処分は違法であると主張して、被告に対し、それらの各取消しを求めた事案である。

2 前提事実（当事者間に争いがないか、後掲各証拠（いずれも甲事件の証拠番号による。以下同様とする。）及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

(1) 原告らの親族関係

原告らの親族関係は別表1「相続人関係図」のとおりである。すなわち、K（以下「K」という。）は亡Hの妻、L（以下「L」という。）及び亡Jは亡HとKの間の子、原告B、原告A、原告D及び原告Cは亡Jとその妻M（以下「M」という。）の間の子、原告F及び原告Gは亡Hと前妻との間の子である。また、Lとその夫であるN（以下「N」という。）の長女はO（以下「O」という。）である（乙3ないし5）。

(2) Iについて

Iは、昭和54年9月●日に設立された病院及び診療所の経営等を目的とする社団法人たる医療法人で、平成19年11月16日時点で、P病院、Q病院、R泌尿器科及びS看護ステーションを経営していた。Iには、本件相続が開始した平成20年1月当時、資本の総額は9100万円であり、常勤の従業員が約●人いた。

Iの定款では、設立以降、その会計年度は毎年4月1日に始まり、翌年3月31日に終わるとされている（甲24、乙13、15、16）。

Iの理事長には、設立当初から亡Hが就任していたところ、平成19年11月1日、亡Hが辞任して、原告Aが就任した（乙12、13）。

なお、Iは、平成14年1月●日の山口県知事の認可による定款変更（後記（3）ウ）により、出資額限度法人（出資持分の定めのある社団法人医療法人であって、社員の退社に伴う出資持

分の払戻しや医療法人の解散に伴う残余財産分配の範囲につき、払込出資額を限度とする旨を定款で定めているもの。ただし、Ⅰにおいては、解散に伴う残余財産の分配の範囲については限定していなかった。)となり、平成23年7月●日の山口県知事の認可による定款変更により、持分の定めのない医療法人となった(甲20、22、25、27、乙15、82)。

(3) Ⅰの定款の変遷状況

設立時から本件相続までのⅠの定款における出資持分及び社員に関する定めは、以下のとおり順次改正されており、これを整理すると別表2「Ⅰの定款(抜粋)」のとおりである(甲23、24、乙13、15、16)。

ア 設立時(乙13)

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

2 出資1口の金額は金10万円とする。

第6条 社員は次の事由により、その資格を失なう。

(1) 総会の決議

(2) 死亡

(3) 除名

(2項略)

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

第8条 退社した社員はその出資額に応じて、払戻しを請求することができる。

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

2 前項の規定により譲渡を受ける者は社員でなければならない。

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

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

イ 設立時以降、後記ウまでの間における変更(甲24)

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

2 出資1口の金額は金10万円とする。

第9条 (1項は変更なし)

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

ウ 平成13年12月31日の臨時社員総会の承認、平成14年1月●日の山口県知事の認可による変更(以下同変更後の定款を「平成13年改正定款」という。)(甲23、乙15)

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

2 社員になろうとする者は、すべて社員総会の承認を受けなければならない。

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

エ 平成19年10月25日の臨時社員総会の承認、同年11月●日の山口県知事の認可による変更（以下、同変更後の定款を「平成19年改正定款」といい、平成19年改正定款と平成13年改正定款を併せて「平成13年改正定款等」という。）（乙16）

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

（4）Iの出資持分及び社員の推移

ア Iにおいて、その設立時の出資持分は、同会の法人設立届出書添付の社員出資明細書の記載では、亡Hが810口、K、L、N、亡J及びMが各20口であるとされていた（乙13）。このうち、N、L、亡J及びMの出資持分の出資を出捐したのは亡Hであり、当該出資持分はいわゆる名義株にすぎず、実際には亡Hに帰属するものであった（当事者間に争いがない。）。

イ N及びLは、昭和63年5月27日付けで、Iに対して、同会を退社する旨記載した、各「退社及び理事並びに管理者辞任届」及び「退社及び監事辞任届」を郵送した（乙17、18）。

前記各辞任届に基づき、平成元年5月30日に開催されたIの定時社員総会において、N及びLの退社、並びに両名名義の出資持分各20口が「名義株」であることから、いずれも真正な出資者である亡H名義に復元することを承認する旨の決議がされた（乙19）。

ウ 平成2年5月30日付けで、それぞれ以下の旨の記載のある贈与契約書により、3つの贈与契約がなされている（乙20ないし乙22。以下、それぞれ「贈与①」ないし「贈与③」といい、これらを総称して「本件各贈与」という。）。

（ア）亡Jが所有する出資持分20口のうち15口を原告Cに贈与し、爾後亡Jの持分は5口とする（贈与①）。

（イ）亡Hが所有する出資持分850口のうち825口を原告Cに贈与し、爾後Cの持分は840口とする（贈与②）。

（ウ）亡Hが所有する出資持分850口のうち5口を原告Bに贈与し、爾後原告Bの持分は5口とする（贈与③）。

そして、Iの同日の定時社員総会において、本件各贈与に基づいて出資持分を変更することを承認する旨の決議がされた（乙23）。

なお、前記アのとおり、亡Jが所有する出資持分は、実際には亡Hに帰属していたものであるから、贈与①は、実質的には、亡Hから原告Cへの贈与を内容とするものであった（当事者間に争いがない。）。

エ 亡Jは平成6年7月●日に死亡したが、その相続人であるM、原告C、原告A及び原告Dは、亡Jが所有するIの出資持分5口全てを、同じく相続人である原告Bが相続することに同意する旨記載された、同月23日付け「持分相続に関する同意書」を作成した。

前記同意書に基づき、同日開催されたIの臨時社員総会において、亡J名義の出資持分5口を原告Bが相続することを承認する旨の決議がされた（乙24、25）。

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

認された（甲２８）。

カ Mは、平成１４年２月１２日付けで、Iに対して、同会を退社する旨記載した「退社及び理事辞任届」を提出した（乙２６）。

前記辞任届に基づき、同月１３日に開催されたIの臨時社員総会において、Mの退社を承認する旨の決議がされ、また、同年５月３０日の定時社員総会において、退社したM名義の出資持分２０口は「名義株」であることから、真正な出資者である亡H名義に復元することを承認する旨の決議がされた（甲４、乙２７、２８）。

キ 原告Cは、平成１４年８月２３日付けで、Iに対して、同会を退社する旨記載した「退社届」を郵送した（乙２９）。

前記退社届に基づき、同年９月２６日に開催されたIの臨時社員総会において、原告Cの退社を承認する旨の決議がされた（甲５、乙３０）。

ク K及び原告Bは、Iに対し、退社を申し出たところ、平成１９年１０月２５日に開催されたIの臨時社員総会において、両名の退社が承認された。また、同総会においては、非出資社員３名（V、W及び原告A）が入社すること、亡Hが同年１１月１日をもって理事長を退任し、原告Aを後任の理事長に選任することが決議がされた（甲６、乙３１）。

（５）本件相続

ア 亡Hは、平成２０年１月１０日、K、原告F、原告G、L、原告B、原告C、原告A及び原告Dの合計８名に指定する財産を相続させるとともに、O及び原告Eの２名に指定する財産を遺贈する旨の公正証書による遺言（乙２。以下「本件遺言」といい、これに係る遺言公正証書を「本件遺言書」という。）をした。

イ 本件遺言書には、まず、その第１条ないし第１０条において、前記各法定相続人及び各受遺者らそれぞれに相続させ又は遺贈する財産が記載されているところ、亡Hの有していたIの出資持分については、本件遺言書第７条で、原告Aに相続させる財産の一つとして、亡Hの有する「遺言者（亡H）名義の医療法人I持分４０口」が挙げられている。そして、第１１条において、第１条ないし第１０条に各記載の財産を除くその余の財産全部をKに相続させる旨が記載されている。

ウ 亡Hは、平成２０年１月●日に死亡し、その相続（本件相続）が開始したが、本件相続に係る相続人は、前記アのうち受遺者を除く８名である。そして、各相続人のうち本件で原告となっている者の各相続分は、原告F及び原告Gが各８分の１、原告B、原告A、原告C及び原告Dが各３２分の１である（乙３ないし５）。

（６）原告らの申告等及び被告の処分等

ア 原告A、原告B、原告C、原告D及び原告Eは平成２０年１１月２８日に、原告F及び原告Gは同月２５日に、K、L及びOは同年１２月１日に、それぞれ共同で宇部税務署長に対して、本件相続に係る相続税の申告書を提出した（乙６ないし８。以下、原告A、原告B、原告C、原告D及び原告Eの提出した申告書を「本件申告書①」、原告F及び原告Gの提出した申告書を「本件申告書②」、K、L及びOの提出した申告書を「本件申告書③」という。）。

イ 宇部税務署長は、本件相続に係る相続税の調査（以下「本件調査」という。）に基づき、贈与①ないし③が無効であり、Iに対する出資持分総口数９１０口全てが亡Hに帰属し相続財産に当たるとして、本件相続人らに対して修正申告を催告したところ、原告らはこれ

に応じなかった。

そのため、宇部税務署長は、原告らに対して、平成22年2月25日付けで本件相続に係る相続税の各更正処分（以下「本件相続税各更正処分①」という。）及び過少申告加算税の各賦課決定処分（以下「本件相続税各決定処分①」といい、本件相続税各更正処分①と併せて「本件相続税各処分①」という。）をした（甲1、2、乙9の1ないし7）。

ウ（ア）原告らのうち、原告A、原告B、原告C、原告D及び原告Eは、贈与①ないし③は有効であり、本件相続開始時に亡Hが有していたのはIの出資持分910口のうち60口であるとして、平成22年4月21日付けで、原告F及び原告Gは、亡Hは持っていた出資はIに寄付したのであり、本件遺言書に記載のない出資持分は存在しないとして、同年3月18日付け及び同月23日付けで、前記イの本件相続税各処分①を不服として、その全部の取消しを求める異議申立てをしたところ、宇部税務署長は、原告A、原告B、原告C、原告D及び原告Eに対しては同年7月8日付けで、原告F及び原告Gに対しては同年6月18日付けで、各異議申立てをいずれも棄却する旨の決定をした。この棄却決定においては、Iの本件相続時の1口に出資持分は101万8800円と評価されている（甲2、乙67）。

（イ）さらに、原告らは、平成22年7月14日、前記イの本件相続税各処分①の全部の取消しを求めて、国税不服審判所長宛てに審査請求をしたところ、同所長は、贈与①ないし③が有効になされたが、本件相続開始時にIの出資持分は65口であり、その全てを亡Hが有していたとして、平成23年6月28日付けで、原告Aの審査請求を棄却するとともに、その余の原告らに対する各処分の一部を取り消す旨の裁決をした。この裁決においては、Iの本件相続時の1口の出資持分は1303万2600円と評価されている（甲3、乙10）。

エ 宇部税務署長は、本件相続に係る再調査を行った結果、平成19年10月25日に原告BがIを退社したこと（本件退社）に伴って亡Hにみなし贈与（相続税法9条）が発生したと認定し、それを亡Hの相続人が相続したとして、原告B、原告D、原告F及び原告Gに対しては平成23年11月16日付けで、原告Aに対しては同月17日付けで、原告Cに対しては同年12月16日付けで、平成19年分の贈与税に係る各決定処分及び無申告加算税の各賦課決定処分（以下、無申告加算税の各賦課決定処分を「本件贈与税各決定処分」という。）をした（甲46、乙11、68の1ないし5）。

オ また、宇部税務署長は、Iに対する出資持分1口当たりの相続財産の評価額は1303万2600円であり、かつ、前記エの贈与税の各決定処分によって納付すべき贈与税額が相続税の債務控除額となると認定し、平成23年11月17日付けで、①原告Aに対しては、本件相続に係る相続税の増額再更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をし、②その余の原告らに対しては、本件相続に係る相続税の各減額更正処分及び過少申告加算税の各変更決定処分をした（乙1、69の1ないし6。以下、原告Aに対する相続税の前記増額更正処分と、その余の原告らに対する相続税の前記各減額更正処分を併せて「本件相続税各更正処分②」といい、原告らに対する過少申告加算税の各賦課・変更決定処分を「本件相続税各決定処分②」といい、これらを併せて「本件相続税各処分②」という。）。

カ 宇部税務署長は、本件相続税各処分②において、本件相続による取得財産の評価額の計算方法に誤りがあったとして、原告B、原告C、原告E、原告F及び原告Gに対しては平

成24年3月21日付けで、原告D及び原告Aに対しては同年4月4日付けで、本件相続に係る相続税に係る各減額更正処分（以下「本件相続税各更正処分③」という。）をし、さらに、原告E及び原告Fに対しては同年3月21日付けで、原告Aに対しては同年4月4日付けで、過少申告加算税の各変更決定処分（以下「本件相続税各決定処分③」といい、本件相続税各更正処分③と併せて「本件相続税各処分③」という。）をした（乙56、70の1ないし6）。

キ 宇部税務署長は、前記エの平成19年分の贈与税に係る各決定処分及び本件贈与税各決定処分において、贈与による取得財産の価額の合計額に誤りがあったとして、原告A、原告B、原告C、原告D、原告F及び原告G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（乙57、71の1ないし5。以下「本件贈与税各更正処分」といい、本件贈与税各決定処分と併せて「本件贈与税各処分」という。）。

ク また、宇部税務署長は、本件贈与税各更正処分によって納付すべき贈与税額が相続税の債務控除額になると認定し、平成24年4月13日付けで、原告らに対して本件相続に係る相続税額を減額する各更正処分（以下「本件相続税各更正処分④」という。）をし、原告A及び原告Gに対して過少申告加算税の各変更決定処分（以下「本件相続税各決定処分④」といい、本件相続税各更正処分④と併せて「本件相続税各処分④」という。）をした（乙58、72の1ないし6）。

ケ 原告Bは、前記エの決定に対し、平成24年1月18日、宇部税務署長に異議の申立てをしたが、同申立ては同年3月16日付けで棄却された（甲47）。

原告Bは、これに対し、同年4月16日、国税不服審判所長に対して審査請求を行ったが、同所長は、同年11月27日付けで同請求を棄却する裁決をした（甲48、乙88の1、88の2）。

コ（ア）本件相続に係る相続税及び過少申告加算税の前記各処分のうち、原告Aに係るものの経緯は、別表3-1のとおりであり、原告B、原告C、原告D、原告E、原告F及び原告Gに係るものの経緯は、別表3-2ないし3-4のとおりである。なお、上記の表における裁決以降の納付すべき税額及び過少申告加算税の額については、処分の額（一部取消しの額）ではなく、取消後の税額を記載している。

（イ）丙事件の原告らに対する贈与税に係る前記各処分の経緯については、別表4のとおりである。なお、上記の表における更正処分の無申告加算税の額については、処分の額ではなく、最終的な税額を記載している。

（ウ）以下、本件で原告らが取消しの対象としている相続税に係る処分、すなわち、原告Aに対する平成23年11月17日付けの相続税の更正処分（ただし、平成24年4月13日付けの再更正処分により一部取り消された後のもの。）、その他の原告らに対する平成22年2月25日付けの相続税の更正処分（ただし、平成24年4月13日付け再更正処分により一部取り消された後のもの。）を総称して「本件相続税各更正処分」といい、当該各更正処分に係る過少申告加算税の各賦課決定処分ないし変更決定処分（ただし、原告A及び原告Gについては平成24年4月13日付け変更決定処分により、原告B、原告C及び原告Dについては平成23年11月17日付け変更決定処分により、原告E及び原告Fについては平成24年3月21日付け変更決定処分により、それぞれ一部取り消されたもの。）を「本件相続税各決定処分」といい、これらを併せて

「本件相続税各処分」という。そして、本件相続税各処分と本件贈与税各処分を併せて「本件各処分」という。

3 関連法令及び通達等の定め

(1) 相続税法の定め

ア 相続税法9条本文は、「第5条から前条まで及び次節に規定する場合を除くほか、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合においては、当該利益を受けた時において、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額（対価の支払があった場合には、その価額を控除した金額）を当該利益を受けさせた者から贈与（当該行為が遺言によりなされた場合には、遺贈）により取得したものとみなす。」と規定している。

イ 相続税法22条は、同法第3章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況によると規定している。

(2) 財産評価基本通達（乙35。昭和39年4月25日付け直資56、直審（資）17国税庁長官通達。ただし、平成21年5月13日付け課評2-6による改正前のもの。以下「評価通達」という。）

財産評価基本通達は、相続税及び贈与税の課税価格計算の基礎となる財産の評価に関する基本的な取扱いを定めたものであり（評価通達前文）、本件に関連する規定は以下のとおりである。

ア 評価通達1（評価の原則）の（2）

財産の価額は「時価」によるものとし、「時価」とは、課税時期、つまり相続又は遺贈により財産を取得した日等において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、同通達の定めによって評価した価額による。

イ 評価通達178（取引相場のない株式の評価上の区分）

取引相場のない株式の価額は、評価しようとするその株式の発行会社（以下「評価会社」という。）が大会社、中会社又は小会社のいずれに該当するかに応じて、それぞれ同通達179の定めによって評価する。ただし、同族株主以外の株主等が取得した株式又は特定の評価会社の株式の価額は、それぞれ評価通達188又は189の定めによって評価する。

ウ 評価通達179（取引相場のない株式の評価の原則）の（1）

大会社の株式の価額は、類似業種比準価額によって評価する。ただし、納税義務者の選択により、1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）によって評価することができる。

エ 評価通達180（類似業種比準価額）の柱書き及び（1）

評価通達179の類似業種比準価額は、類似業種の株価並びに1株当たりの配当金額、年利益金額及び純資産価額（帳簿価額によって計算した金額）を基とし、次の算式によって計算した金額とする。この場合において、評価会社の直前期末における資本金等の額を直前期末における発行済株式数で除した金額（以下「1株当たりの資本金等の額」という。）が50円以外の金額であるときは、その計算した金額に、1株当たりの資本金等の額の50円に対する倍数を乗じて計算した金額とする。

$$A \times [(\text{㊸} / B + \text{㊹} / C \times 3 + \text{㊺} / D) / 5] \times 0.7$$

上記算式中の「A」、「㊸」、「㊹」、「㊺」、「B」、「C」及び「D」は、それぞれ次による。

「A」＝類似業種の株価

「㊸」＝評価会社の直前期末における1株当たりの配当金額

「㊹」＝評価会社の直前期末における1株当たりの利益金額

「㊺」＝評価会社の直前期末における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）

「B」＝課税時期の属する年の類似業種の1株当たりの配当金額

「C」＝課税時期の属する年の類似業種の1株当たりの年利益金額

「D」＝課税時期の属する年の類似業種の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）

オ 評価通達181（類似業種）の本文

評価通達180の類似業種は、大分類、中分類及び小分類に区分して別に定める業種（以下「業種目」という。）のうち、評価会社の事業が該当する業種目とし、その業種目が小分類に区分されているものにあつては小分類による業種目、小分類に区分されていない中分類のものにあつては中分類の業種目による。

カ 評価通達182（類似業種の株価）

同通達180の類似業種の株価は、課税時期の属する月以前3か月間の各月の類似業種の株価のうち最も低いものとする。ただし、納税義務者の選択により、類似業種の前年平均株価によることができる。

この場合の各月の株価及び前年平均株価は、業種目ごとにそれぞれの業種目に該当する上場会社（以下「標本会社」という。）の株式の毎日の最終価格の各月ごとの平均額（1株当たりの資本金等の額を50円として計算した金額）を基に計算した金額によることとし、その金額は別に定める。

キ 評価通達183（評価会社の1株当たりの配当金額の計算）

同通達180の評価会社の「1株当たりの配当金額」、「1株当たりの利益金額」及び「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）」は、それぞれ次による。

（ア）「1株当たりの配当金額」は、直前期末以前2年間におけるその会社の剰余金の配当金額（特別配当、記念配当等の名称による配当金額のうち、将来每期継続することが予想できない金額を除く。）の合計額の2分の1に相当する金額を、直前期末における発行済株式数（1株当たりの資本金等の額が50円以外の金額である場合には、直前期末における資本金等の額を50円で除して計算した数によるものとする。（イ）及び（ウ）において同じ。）で除して計算した金額とする（183の（1））。

（イ）「1株当たりの利益金額」は、直前期末以前1年間における法人税の課税所得金額（固定資産売却益、保険差益等の非経常的な利益の金額を除く。）に、その所得の計算上益金に算入されなかった剰余金の配当（資本金等の額の減少によるものを除く。）等の金額（所得税額に相当する金額を除く。）及び損金に算入された繰越欠損金の控除額を加算した金額（その金額が負数のときは、0とする。）を、直前期末における発行済株式数で除して計算した金額とする。ただし、納税義務者の選択により、直前期末以前2年間の各事業

年度について、それぞれ法人税の課税所得金額を基とし上記に準じて計算した金額の合計額（その合計額が負数のときは、0とする。）の2分の1に相当する金額を直前期末における発行済株式数で除して計算した金額とすることができる（183の（2））。

（ウ）「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）」は、直前期末における資本金等の額及び法人税法2条18号に規定する利益積立金額に相当する金額（法人税申告書別表五（一）「利益積立金額及び資本金等の額の計算に関する明細書」の差引翌期首現在利益積立金額の差引合計額）の合計額を直前期末における発行済株式数で除して計算した金額とする（183の（3））。

ク 評価通達183-2（類似業種の1株当たりの配当金額等の計算）

評価通達180の類似業種の「1株当たりの配当金額」、「1株当たりの年利益金額」及び「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）」は、各標本会社について、同通達183の（1）、（2）及び（3）の定めに基づいて計算した1株当たりの配当金額、1株当たりの年利益金額及び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）を基に計算した金額によることとし、その金額は別に定める。

ケ 評価通達194-2（医療法人の出資の評価）の柱書き及び（1）

医療法人に対する出資の価額は、評価通達178の本文、179から181本文まで、182から183-2まで（途中省略）の定めに基づいて計算した価額によって評価する。この場合において、181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、180に定める算式は、次の算式による。

$$A \times [(\text{㉔} / C \times 3 + \text{㉕} / D) / 4] \times 0.7$$

（3）平成16年6月8日付け医政発第0608002号厚生労働省医政局長「持分の定めのある医療法人が出資額限度法人に移行した場合の課税関係について（照会）」（以下「厚生労働省照会」という。）

上記照会の内容は以下のとおりであり、これについては、平成16年6月16日付けで、国税庁課税部長から、「貴見のとおりで差し支えありません。」と回答されている。（甲13の1及び2、乙90の1及び2）

なお、この照会における「出資額限度法人」とは、出資持分の定めのある社団医療法人のうち、定款により、①社員資格を喪失したものは、払込出資額を限度として払戻しを請求することができること、②本社団が解散した場合の残余財産は、払込出資額を限度として分配するものとする、③解散したときの払込出資額を超える残余財産は、社員総会の議決により、都道府県知事の認可を経て、国若しくは地方公共団体又は租税特別措置法第67条の2に定める特定医療法人若しくは医療法第42条2項に定める特別医療法人に帰属させるものとする、④①ないし③までの定めは変更することができないものとし、ただし、特定医療法人又は特別医療法人に移行する場合はこの限りでないこととの定めを設けているものをいう。

ア 厚生労働省照会の記の2

出資額限度法人の出資の評価を行う場合

相続税・贈与税の計算における出資の価額は、通常の出資持分の定めのある医療法人と同様、評価通達194-2の定めに基づき評価される。

イ 厚生労働省照会の記の3

社員が出資払込額の払戻しを受けて退社した場合

- (ア) 定款の後戻りが可能であるとしても、社員のうちの1名が退社し、定款の定めに従って出資払込額の払戻しを受けて当該退社社員の出資が消滅した場合には、その時点において、当該出資に対応する剰余金相当部分について払い戻さないことが確定することになる(3(1))。そして、個人社員が退社した場合、残存する他の出資者の有する出資持分の価額の増加について、みなし贈与の課税(相続税法第9条)の問題が生じることとなるが、次の「ア」「イ」のいずれにも該当しない出資額限度法人においては、原則として、他の出資者に対するみなし贈与の課税は生じないものと解される(3(3))。

「ア」 当該出資額限度法人に係る出資、社員及び役員が、その親族、使用人など相互に特殊な関係をもつ特定の同族グループによって占められていること

「イ」 当該出資額限度法人において社員(退社社員を含む)、役員(理事・監事)又はこれらの親族等に対し特別な利益を与えると認められるものであること

- (イ) 前記(ア)の「ア」に該当するかどうかは、当該出資額限度法人の実態に即して個別に判断されるものである。その際、次の①ないし③に掲げるところに該当しない場合にあっては、上記「ア」に該当しないものとされる。

- ① 出資者の3人及びその者と法人税法施行令(括弧内省略)第4条第1項又は第2項に定める特殊の関係を有する出資者の出資金額の合計額が、出資総額の50%を超えていること、
- ② 社員の3人及びその者と法人税法施行令第4条第1項に定める特殊の関係を有する社員の数が総社員数の50%を超えていること、
- ③ 役員のそれぞれに占める親族関係を有する者及びこれらと租税特別措置法施行令(昭和32年政令第43号)第39条の2第1項第2号イからハまでに掲げる特殊な関係がある者の数の割合が3分の1以下であることが定款で定められていないこと

ウ 厚生労働省照会の記の4(1)、(2)

出資額限度法人の社員が死亡により退社した場合

- (ア) 出資持分を相続した者の相続税の課税関係(4(1))

社員が死亡により退社した場合において、定款の定めにより出資を社員の地位とともに相続等することができることとされている出資額限度法人の当該被相続人に係る出資を相続等したとき、また、出資金払戻請求権を相続等により取得した相続人等がその払戻しに代えて出資を取得し、社員たる地位を取得することとなるときには、当該出資又は出資金払戻請求権の価額は、出資としての評価額となり、評価通達194-2の定めに基づき評価した価額となる。

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

- (イ) 他の出資者の課税関係(4(2))

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

贈与の課税が生じることとなる。

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

4 争点及びこれに対する当事者の主張

- (1) 争点 1－丙事件に係る原告 A、原告 C、原告 D、原告 F 及び原告 G の各訴えの適法性（本案前の争点）

【被告の主張】

国税通則法 115 条 1 項柱書本文は、税務署長の行った処分につき訴訟提起前の不服申立てを要求しており、所定の不服申立手続を経ずに提起された処分の取消しを求める訴えは不適法であるところ、丙事件について、原告 B を除く原告らはいずれも審査請求についての裁判を経ておらず、同人らの処分の取消しを求める訴えは、不服申立前置主義に反し不適法である。

【原告らの主張】

丙事件の原告らに対する贈与税の決定処分は、本来は亡 H に対する贈与税として単独の処分がなされるはずであったものが、相続に伴い分割した処分とされたものであり、その内容は各原告に共通のものであるところ、原告 B の同決定処分に対する異議申立て及び審査請求により、複雑かつ専門的な課税標準の認定につき専門的な知識と経験を有する行政庁に再検討の機会を与えるという不服申立前置主義の趣旨は充たされているといえる。

また、国税通則法 115 条 1 項 3 号但書きには、正当な理由が認められる場合に不服申立手続を省略することができることをあらかじめ規定しており、丙事件の原告 B 以外の原告らがこれに該当することは、前記処分の性質及び事実経過から明らかである。

- (2) 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●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

【被告の主張】

ア I の定款を合理的に解釈すれば、以下の点により、出資持分を有する社員が退社した場合、払込済出資額を限度とする出資金の払戻しを受ける権利（以下「出資金払戻請求権」という。）を取得するとともに、出資持分を失うというべきである。

- (ア) 最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同 22 年 4 月 8 日第一小法廷判決・民集 64 卷 3 号 609 頁（以下「最高裁平成 22 年 4 月判決」という。）は、その判示からすれば、医療法人の定款の「退社した社員はその出資額に応じてその返還を請求することができる」旨の定めに基づき、退社した出資社員が有していた出資持分は、退社時に医療法人の負債として認識されるとともに、消滅時効の対象となるという法的性質を持つ請求権に転化したと判断したものといたるところ、本件における I の定款は、同判決の基礎となった定款と異なるところはない。

- (イ) したがって、平成 13 年改正定款により、設立時の本件定款 8 条が改正される以前は、退社（死亡及び任意を問わない。）した出資社員が有していた出資持分は、出資持分払戻請求権に転化するといえる。ただし、平成 13 年改正定款における改正前の改正で、9 条 2 項に但書きが追加されたことにより、死亡退社した出資社員が有していた出資持分

は、そのまま相続されることになる。

そして、平成13年改正定款発効後において、出資社員が任意退社した場合、当該社員の有していた出資持分について、剰余金の社外流出を防ぐとの理由で、本件定款8条に基づく払戻しの範囲が制限されたが、定款変更前と同様に、出資金の払戻しを求める請求権（出資金払戻請求権）に転化するというべきである。

(ウ) 任意退社の場合に出資持分が存続すること（すなわち、出資持分を有する非社員が存在すること）を認めた場合には、以下のとおり、平成13年改正定款等の規定を合理的に説明できず、不合理である。

a 平成13年改正定款等9条は、1項及び2項で出資持分の譲渡について制限を加えているところ、これらは「社員」がする出資持分の譲渡についての規定であり、「非社員」が譲渡する場合については何ら規定がなく、制約を受けないことになる。そうすると、出資持分を有する非社員の存在を前提にすれば、定款上、当該非社員が出資持分を譲渡するにつき制限がないことになるが、当時のIのような出資持分の譲渡制限条項を設けている閉鎖的な医療法人において、かかる事態が生じることは不合理である。このように、出資持分を有する非社員についての譲渡制限条項がないという事実は、出資持分を有する非社員の存在が予定されていないことの証左である。

b 平成13年改正定款37条（平成19年改正定款32条も同様。）では、Iが解散した場合の残余財産は、解散当時の出資持分を有する「社員」がその出資額に応じて分配を受けることとされる。出資持分を有する者は、本来、Iの企業価値（事業価値）を出資持分の口数の割合において分有し、出資持分の財産的価値を現実化するものとして、解散時における出資額に応じた残余財産の分配を受ける。しかしながら、出資持分を有する非社員の存在を前提にすれば、当該非社員は残余財産の分配を受けられず（前記定款規定）、また、当該非社員の残余財産の清算をどのように行うかが定款上不明ということになり、不合理である。

そもそも、出資持分を有していても、残余財産の分配を受けられないというのであれば、解散前においても企業価値を分有しているとはいえず、結局、仮に非社員の有する出資持分というものが観念しうるとしても、本来的な意味での出資持分ではない。前記定款規定を合理的に解釈すれば、退社した社員が有する権利は、出資金払戻請求権のみである。

(エ) 大学教授・法学博士による鑑定意見書（乙84）においても、平成13年改正定款8条に基づく任意退社の場合に、出資金払戻請求権に転化することが肯定されている。

イ 後記の原告らの主張を前提とすると、退社した出資社員は出資持分の総数や資本の総額を減少する定款変更が行われない限り出資金の払戻しを受けることができなくなるが、退社した出資社員の権利を不当に制限することになり、不合理である。

ウ 以上を踏まえ、前期2（4）のI設立時から本件相続時までの出資持分の推移につき、実際の出資持分の帰属を整理すると、以下のとおりとなる（別表5－2「Iの出資持分の実質の推移」参照）。

(ア) 設立時

出資持分910口は、実際には、全て亡Hに帰属していた。

(イ) 本件各贈与

贈与①及び②により亡Hから原告Cへ出資持分合計840口の、贈与③により亡Hから原告Bに5口の出資持分が移転し、これにより、Iの出資持分は、亡H65口、原告C840口、原告B5口となった。

(ウ) 亡Jの死亡による相続

- a 平成6年7月●日の亡Jの死亡及び同月23日の臨時社員総会による、同人名義の出資持分5口の原告Bへの相続は、その5口が、実質的には亡Hに帰属しており、その後亡Hから亡Jに出資持分が実質的に変更された事実も認められないから、当該5口は依然として亡Hに帰属する。
- b 原告らは、前記決議により、当該出資持分5口は、亡Hから原告Bに贈与された旨主張するが、贈与は、贈与者が自己の財産を無償で受贈者に与える意思表示し、受贈者が受諾の意思表示することで効力を生じるところ（民法549条）、前記決議は、亡J名義の5口の出資持分を原告Bに相続させることを内容とするのみで、亡Hが出資持分を原告Bに無償で与える旨の意思表示し、原告Bがこれを受諾する旨の意思表示したとの事実はないから、原告らの主張は理由がない。

(エ) 原告Cの退社

平成14年9月26日の原告Cの退社により、その出資持分840口は出資金払戻請求権に転化して失われた。これにより、Iの出資持分は、亡H65口、原告B5口の計70口となった。

(オ) Kの退社

- a 平成19年10月25日のKの退社については、設立当時のK名義の出資持分が亡Hに帰属し、その後亡HからKに出資持分が実質的に変更された事実は認められないから、当該出資持分20口は亡Hに帰属する。
- b 原告らは、亡HがKに対し出資持分（20口）に関する権利の贈与をしたと考えられる旨主張する。

しかしながら、前記決議は、Kの退社を承認する旨の決議にすぎず、亡Hが出資持分をKに無償で与える旨の意思表示し、Kがこれを受諾する旨の意思表示したとの事実はない。また、Kは、訴訟承継人をLとして、Iに対し、本件相続によりIの出資持分870口（総出資口数910口から原告Aが相続した40口を除いたもの）を相続したとして出資金払戻請求訴訟を提起していることからすれば、K自身、出資持分20口の贈与を受けたとの認識はなかったし、同訴訟について平成26年9月26日に成立した和解の和解条項に「被控訴人（I）は、裁判所の勧告により、亡Kが、被控訴人の出資持分の一部を亡Hから相続したものとして取り扱うことに異議を差し挟まない。」とあることからすれば、Iも、Kが出資持分を亡Hから相続したことを認めているといえる。

(カ) 原告Bの退社（本件退社）

平成19年10月25日の原告Bの退社によりその出資持分5口は、出資金払戻請求権に転化して失われた。これにより、Iの出資持分は、亡Hが有する65口のみとなった。

(キ) 本件相続により相続されたIの出資持分

本件相続において、原告Aは、本件遺言書第7条に基づき、亡Hに帰属していた出資

持分40口を相続し、Kは、本件遺言書第11条に基づき、亡Hに帰属していた残りの出資持分25口を相続した。

【原告らの主張】

ア 相続の対象となった出資持分の口数に係る主位的主張

(ア) 以下に述べるとおり、本件相続開始時におけるIの出資持分総口数は910口であり、原告Aが相続した出資持分はそのうち「遺言者名義の医療法人I持分40口」である。

被告は、出資社員が任意退社した場合、退社に伴い出資持分を喪失する旨主張するが、以下の点に照らせば、前記主張は誤りである。

- a 医療法人における出資持分は、医療法人に出資した者が、医療法人の資産に対し出資額に応じて有する財産権をいうところ、医療法人の出資持分に関する規定は医療法には存在しないため、その取扱い、医療法その他の法令等の規律に反しない限り、定款による各医療法人の自治に委ねられている。もっとも、医療法人の運営は、法人に関する原則的な定めである定款を幹として、その他の個別具体的事項については社員総会や理事会の決定及び日常の業務における取扱いによって行われているから、出資持分についても、定款の規定を中心に、医療法人における取扱い全体から、当該医療法人における出資持分の意味合いを判断すべきである。
- b また、厚生労働省「出資持分のない医療法人への円滑な移行マニュアル」の記載によって、出資持分の定めのある医療法人においては、出資社員が退社することによって行使しうることとなる出資持分払戻請求権が、実際に行使され払戻しが行われることによって法律関係の変動が生じるとの解釈が正当である旨、国を通して一般に指導されている。
- c Iにおいては、以下のとおり、出資社員が退社した後も、当該出資社員が保有していた出資持分は消滅しないものとして取り扱っていたものであり、かかる取扱いは定款等と矛盾することもない、強行法規により否定されることもない。
 - (a) Iでは、設立当初から、資本の総額を9100万円とし、出資1口を10万円とする旨の規定があり（定款5条）、出資持分の総数や資本の総額が明確にされていた。さらに、Iは、平成14年1月8日付け定款変更認可申請書の「定款改正理由」において、出資持分の総額等につき定款事項とし、定款変更がない限り、資本の増減を行うことができない運用とする方針を明らかにしている。これによれば、出資持分の口数を増減するには定款変更が前提となるところ、Iにおいてかかる定款変更は行われていない。
 - (b) Iは、原告C及び原告Bの退社により出資持分が喪失したとは取り扱っておらず、Iが出資持分のない医療法人に移行するに当たり両者が出資持分を放棄する意思表示をするまで、出資持分権者として扱ってきた。両者の退社に伴い、両者が受け取るべき出資持分について減資等の会計上の処理を行ったこともない。そして、原告C及び原告Bは、退社に際して、出資持分に関する意思表示をしておらず、Iの権利を自らが保有し続けている認識を有していた。
 - (c) 定款の規定（8条）は、退社した社員が払込出資額を限度として払戻しを請求することができるというにすぎず、退社により当然に出資持分が消滅する旨定めたものではない。

(d) Iにおいては、平成13年改正定款により、社員と出資持分の資格が独立した、相互関係のないものとされた。

(e) 亡Hには、Iの取扱いどおり、出資持分の総口数は910口で、そのうち自分が有している40口全てを、原告Aに遺贈するという認識しかなかった。

(イ) 被告主張への反論

a 被告は、最高裁平成22年4月判決を根拠として主張するが、同判決は、①死亡退社に伴い出資金払戻請求権を行使することが前提の事案であって、同請求権を行使しなかった場合の出資持分の帰属につき判断されておらず、②Iにおける出資持分の取扱いは一貫しており、前提が異なる等の点で、本件各処分の根拠にはならない。

b 被告の提出する意見書(乙84)は、出資持分と社員としての資格を「社員権」と考える独自の見解に基づくものであり、内容においても不合理な点がみられ、本件各処分の理論的根拠とはなり得ない。

c 宇部税務署長は、当初の更正処分を行う以前から、本件と同様の理屈に基づく修正申告を行うよう原告らに慫慂していた。原告らはこれに従わず、その後に、宇部税務署長はあえて、否定しがたい亡Hから原告Cへの贈与を否定するという理由で当初の更正処分を行った。かかる手続自体、被告の主張に理由がないことを表している。

d 被告の主張は、厚生労働省照会において、死亡退社により出資持分を相続した場合に、その後の相続人の出資持分の取扱方法に応じて相続税としての評価方法が異なる旨が定められていることと矛盾する。

(ウ) 以上を踏まえ、前記2(4)のI設立時から本件相続時までの出資持分の推移につき、実際の出資持分の帰属を整理すると、以下のとおりとなり、Iの全出資持分数は、いずれの時点でも910口であり、平成19年10月25日の本件退社時には、原告Cが840口、亡Hが40口、原告Bが10口、Kが20口を所有し、平成20年1月●日の本件相続時には、840口を原告Cが、40口を原告Aが、原告Bが10口、Kが20口をそれぞれ所有するに至った。(別表5-1「Iの社員総会議事録等に基づく出資持分の推移」参照)。

a 設立時

出資持分910口は、実際にはKが20口を有するほかは、全て亡Hに帰属していた。

b 本件各贈与

贈与①及び②により亡HからCへ出資持分合計840口の、贈与③により亡Hから原告Bに5口の出資持分が移転し、これにより、Iの出資持分は、亡H45口、原告C840口、原告B5口、K20口となった。

c 平成6年7月●日、亡Jの死亡及び同月23日の社員総会による相続取得の承認は、亡Hから原告Bへの贈与として評価できる。その結果、出資持分は、亡H20口、K20口、M20口(ただし名義のみ)、原告C840口、原告B10口となった。

d 平成14年2月12日付けのMの退社及びこれに対する同月13日の臨時社員総会の承認により、原告C840口、亡H20口、原告B10口、K20口となった。

e 同年8月23日付けの原告Cの退社及びこれに対する同年9月26日の臨時社員総会の承認はあるが、原告Cは、退社に際して、出資持分に関して何らの意思表示を行

わなかったので、出資口数に変化はない。

f 平成19年10月25日の臨時社員総会でK及び原告Bの退社が承認されたが、原告Bは退社の際、出資持分に関して何らの意思表示を行わなかった。また、Kは、退社の際、名義上の出資社員が退社した時のように、出資持分の名義を亡Hに戻す手続を行わなかった。したがって、原告Bの有する出資口数に変化はない。また、Kが有していた20口の出資持分はK固有のものであり、そうでなくとも、亡HがKに対し、出資持分の贈与をしたものといえる。

イ 相続の対象となった出資持分の口数に係る予備的主張

仮に、Iにおける本件相続開始時の出資持分総口数が65口であったとしても、実際の相続対象となった口数は以下のとおりである。

(ア) 65口のうちの20口はKの固有の出資持分であり（前記ア（ウ）f）、亡Hに属する遺産としての出資持分は45口であった。

(イ) Iにおける出資持分の前記取扱いや、亡Hの認識からすると、本件遺言において原告Aが相続するものとされた「遺言者名義の医療法人I持分40口」は、Iでの取扱いに従った出資持分総口数を910口とした場合の、その中の40口にほかならない。

(ウ) 以上を踏まえると、総口数が65口であれば、原告Aが相続したのは、40に910分の65を乗じた口数となる（その余はKが相続した。）。

(3) 争点3－Iの出資持分の評価方法及び評価額

【被告の主張】

ア 前記第2、3（1）イのとおり、相続財産の価額は、相続税法第3章で特別の定めのあるものを除くほか、当該財産の取得の時における時価によるものとされ（同法22条）、ここでいう時価とは当該財産の客観的交換価値をいうと解されるところ、全ての財産の客観的な交換価値が必ずしも一義的に確定されるものではないことから、国税庁は、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地から、相続財産の価額の画一的評価方法として評価通達を採用している。そして、相続財産の評価に当たっては、原則として、評価通達に定める方法によるべきであり、評価通達に定められた評価方式を画一的に適用するという形式的な公平を貫くことによって、かえって実質的な租税負担の公平を著しく害することが明らかであるなど、評価通達によらないことが正当として是認されるような特別な事情がある場合に限り、他の合理的な時価の評価方式によることが許される。

イ 医療法人の出資の評価については評価通達194－2に定めがあるところ、出資の払戻しが定款によって制限されている出資額限度法人である医療法人の出資の評価についても、原則として、評価通達194－2によるべきである。

このことは、（前記第2、3（3）・厚生労働省照会。実際の課税実務は、同照会に基づいて運用されている。）や、医療法人の出資持分の評価につき、評価通達194－2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、これによって出資を評価することには合理性があるとした最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同22年7月16日第二小法廷判決・最高裁判所裁判集民事234号263頁（以下「最高裁平成22年7月判決」という。）からも明らかである。そして、ここでいう特別の事情の存否は、取得財産の評価が、相続税額及び贈与税額のいずれの算出におけるものであっても、評価通達の適用に際し共通して考慮されるべき事項であると解される。

ウ 最高裁平成22年7月判決及び厚生労働省照会に即して検討すると、Iは、平成13年改正定款の8条により、出資払戻しの対象が払込額に制限される出資額限度法人となったが、本件退社時及び本件相続時におけるIの定款の32条（本件退社時には37条）において、出資社員は解散時に残余財産の分配を受けられるとされ、本件退社時及び本件相続時の医療法において、出資額限度法人から後戻りするようなことを禁止する規定もなく、定款の変更により、出資者は、財産全体につき自らの出資額の割合に応じて払戻しを求めうる潜在的可能性を有し、出資はそのような可能性に相当する価値を有するといえるから、Iの出資を評価通達194-2の方法により評価することには合理性がある。

加えて、下記（ア）ないし（ウ）に照らしても、Iについて、評価通達194-2の定める方法によって出資持分を適切に評価することができない特別の事情はない。

（ア）最高裁平成22年7月判決は、当該医療法人の出資の評価につき、評価通達194-2により評価することに合理性があるとする結論を導く判断過程において、出資社員の全員が同族関係者であるか否かなどは全く考慮していないから、出資持分を有する社員が少数である医療法人であることは、特別の事情に該当しない。

（イ）Iが出資持分の定めのない医療法人に移行したのは本件相続開始時から3年以上も経過した後であり、本件相続時において、出資持分の定めのない医療法人への移行を検討していたことをもって、特別の事情に該当するということとはできない。このことは、本件相続開始時後に、Iが出資持分の定めのある医療法人から出資持分の定めのない医療法人に移行したことを宇部税務署長が知っていたとしても、何らの影響を及ぼすものではない。

（ウ）その他、評価通達194-2の方法によることが適切でないとの原告らの主張は、その前提において失当であるか、独自の見解に基づくものであり、採用することはできない。

エ（ア）原告らは、出資額限度法人の出資持分を相続した場合、出資持分の払戻請求権を取得するか、相続した出資持分を出資して出資社員になるかの選択肢を有しているところ、本件相続に関し、原告Aは「出資持分払戻請求権」を相続した旨主張する（なお、以下では、出資金払戻請求権と、出資持分払戻請求権を区別することなく、「出資金払戻請求権」と称する。）。

（イ）しかしながら、相続人が出資金払戻請求権を行使し、現実に払戻しを受け、相続人が相続した出資に関する権利が確定的に消滅しない限り、出資払込額による評価とすることはできない。原告らが根拠としてと思われる厚生労働省照会の記の4は、相続税の前提となる相続財産の評価において、相続人が相続した出資持分等をどのように評価するかを明らかにしたものにはすぎず、死亡退社した出資社員が有していた出資持分の法的性質を決定する根拠となるものではないし、Iにおいては、平成19年改正定款の9条2項但書きにより、死亡退社した出資社員が有していた出資持分はそのまま相続されると定めているのであるから、原告らの主張には理由がない。加えて、原告らの前記主張は、争点1における主張と矛盾しており一貫性がない。

（ウ）仮に、原告らが主張するように、相続人が出資金払戻請求権を取得したと認められる場合に、現実の払戻しを受けなくても出資払戻限度額で評価し得るとすれば、相続税の申告（ないしは更正）可能期間経過後に、出資金払戻請求権を出資持分に転化させる

ことにより、相続税を免れることが可能となるのであり、実質的には出資持分を相続した者と同様の事情があるにもかかわらず、剰余金相当額に相続税が課税されず、不公平な結果を生ずることになり不合理である。

【原告らの主張】

ア 主位的主張－原告Aが相続したものは出資金払戻請求権であること

(ア) 出資社員である被相続人が死亡した場合、医療法人を退社したことになり、出資持分に関する権利は出資金払戻請求権として具体化する。よって、出資持分を相続した者は、原則として、出資金払戻請求権を相続するのであって、出資社員の地位を相続することはない。例外的に、当該相続人が、相当期間内に「出資社員になるような手続（具体的には、①その者が非出資社員であるときは、相続した出資持分を再び出資に供して社員総会の承認を得る、②その者が出資社員であるときは、相続した出資持分を固有の出資持分に追加して出資に供する旨意思表示をして社員総会の承認を得る、③その者が社員でなければ、相続した出資持分を再び出資に供する意思表示と入社を求める意思表示を行い社員総会の承認を得る等の手続。新たな出資社員が登場するかどうかは医療法人にとっても、その非出資の社員にとっても重大な問題であり、当然に社員総会事項となる。）を踏んだ場合には、出資社員の地位は相続しないが、出資持分の相続を介して、事実上出資社員の地位が引き継がれることはあり得る。

(イ) 前記（ア）によれば、原告Aは出資持分の相続に際し、出資金払戻請求権の取得か、それに代えて、相続した出資金払戻請求権、あるいは出資持分を出資することとしてその旨Iに申し出て、すでに有している社員の地位と合わせて出資社員となるかの選択肢を有する。原告Aは、本件相続後、出資社員となるための特段の手続や意思表示をしていないから、原則どおり、出資金払戻請求権を相続したものである。原告Aにおいては、①出資社員になるメリットがないこと、②理事長就任後、Iが出資持分の定めのない医療法人に転換するのを主導したこと、③原告Aは、Iが出資持分の定めのない社団医療法人への定款変更の許可申請をするに際し、出資持分に関する権利を放棄する旨意思表示したこと等の事情があり、これらの事情からも、原告Aが出資社員ではない社員（非出資社員）としての地位を継続する選択をしたことが明らかである。なお、原告Aは、前記③の意思表示に係る書面を提出しているが、この書面はIが原告Aを出資社員として取り扱っていたことを示すものではない。

また、Kは、出資持分の払戻を訴訟で請求している他積極的な行動をとらず、出資社員となる入社申込みもしていないから、同様に「出資金払戻請求権を相続したもの」といえる。

(ウ) 以上のとおり、原告A及びKは、亡Hから相続した出資持分に関する権利につき、社員としての身分とは切り離された、債権的な権利（出資金払戻請求権を内容とする。）として相続したから、その評価額は相続口数に1口の出資金額10万円を乗じたものとなる。

イ 予備的主張－評価通達194-2を適用することが不当であること

仮に、原告Aが、Iの出資社員となるとの相続を選択したとされたとしても、Iの出資持分の評価については、以下の理由により、評価通達194-2を適用すべきではなく、出資額（1口10万円）で評価すべきである。

(ア) 評価通達 194-2 の適用範囲

- a 評価通達 194-2 は、評価通達の規定のうち、取引相場のない会社の株式の価額評価についての規定を医療法人の出資持分に準用する規定である。そして、会社における株主は、必ず株式や出資を有しており、その議決権は株式の数や出資の額により決まるのに対し、医療法人においては、社員の資格が定款で定められ、出資持分のない社員がいる場合もある上、かつ、出資の有無や持分割合によらず、全ての社員の議決権が 1 個であるなど、両者の性格は異なる。このことからすれば、医療法人の出資持分評価について、評価通達 194-2 が定められているのは、非出資社員が存在せず、かつ、同族の出資社員が支配権を有しているような医療法人が想定されていたからと考えられ、かかる前提を欠く場合に前記通達を適用することは許されない。
- b 評価通達 194-2 は準用の最初に 178 の本文を挙げているが、その但書きを準用していない。この但書きの反対解釈から、評価通達 178 本文は、「同族株主」が取得した株式についてのみ定めるものといえるから、評価通達 194-2 が、非出資社員が存在せず同族の出資社員が支配権を有する医療法人にのみ適用されることが裏付けられる。
- c 最高裁平成 22 年 7 月判決の論理は、出資の払戻請求の対象範囲に何らかの制限を加えている定款が現にあっても、同族出資社員が支配する医療法人の社員総会では出資社員に利益になる方向での定款変更はいつでも可能であるので、出資持分の価額の評価としては、定款による出資金払戻請求権の範囲の制限などを固定的なものとしては評価することはできないというものである。かかる前提を欠く事案は、同判決の射程外である。

(イ) I の出資持分の評価には評価通達 194-2 は適用されないこと

- a I において、本件相続開始時点での社員は 5 名で、全て非出資社員であり、原告 A が出資社員となったとしても、議決権は 1 個に過ぎず、出資社員の特定グループが同医療法人を支配している状況にはなかった。また、その時点での社員相互には何らの身分関係もない。かかる状況においては、最高裁平成 22 年 7 月判決が前提とする、定款変更の可能性も考えられない。以上によれば、前記 (ア) に照らし、本件は評価通達 194-2 が適用されるものではない。
- b 前記 a に加え、I の出資持分は、将来の退社に伴う出資払戻請求の対象が出資額（1 口 10 万円）に制限されている。解散に際しては残余財産分配請求の権利が定款上残されているが、解散の実現は社員総会の決議によるので 1 名の出資社員の思い通りに解散することはできないし、むしろ、当該定款規定も非出資社員の主導によりいつでも変更可能というリスクがある。このような出資持分を、評価通達 194-2 の方法による価額評価による金額で購入する者は想定し得ず、同通達による評価に基づいて課税することは、相続税法 22 条にいう時価について定める評価通達 1 (2) (前記第 2、3 (2) ア) の意義を無視した非常識なものである。
- c I は、本件相続発生以前から、出資持分の定めのない社団医療法人への移行を指向し、課税リスクについて税務当局にも相談などしており、その移行に伴う非課税基準が税務当局から公表された後、実際に、出資持分の定めのない社団医療法人に移行している。そして、前記のような I の動きは、税務上の相談などを通じて宇部税務署長

も知っていた。加えて、I が、平成23年7月●日、出資持分の定めのない社団医療法人への定款変更の認可を受けたことは、同年8月3日、宇部税務署長へ届出がされ、これにより、宇部税務署長は、I の出資持分は全く無価値となったことを知っていた。にもかかわらず、宇部税務署長は、その後（同年11月27日）、あえて、更正処分の税額をはるかに上回る高額な課税を内容とする再更正処分を評価通達194-2による評価によってしたものであり、かかる課税に合理性はない。

(ウ) また、被告の主張は、以下の点からも失当である。

- a 評価通達194-2の準用対象が同族株主のいない会社の株主の一部の株式を含むとしても、医療法人への準用の前提としては、会社と同様、社員が全て出資社員である場合を対象とすべきである。
- b 医療法人の場合でも議決権合計が15%未満の株主グループに属する株主の株式は、評価通達194-2の対象外である。本件退社後のI では、出資社員が亡H1名であるのに対し非出資の社員が5名であるから、議決権の割合という点では、亡Hの議決権割合は15%を超えている（6分の1）が、評価通達194-2の準用する通達での議決権割合はI での出資社員と非出資社員の状況など全く考慮に入れていないから、議決権割合を単純に比較しても意味がなく、本件も評価通達194-2の対象外とすべきである。

(エ) 以上によれば、本件相続に係る相続財産であるI の出資持分については、評価通達194-2により評価することは相当ではなく、定款で規定されている出資払戻しの限度額で評価すべきである。

(4) 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

【被告の主張】

ア 出資額限度法人の出資者が退社し、残存出資者に対し出資に対応する剰余金相当部分の利益の移転が生じる場合には、同条が規定する課税要件を充足することになることから、相続税法9条に基づき、みなし贈与の課税が生じることとなる。

一方、出資額限度法人である医療法人の課税関係について明らかにしている厚生労働省照会の記の3(3)は、みなし贈与の課税が生じない場合につき要件等を定めているが（前記第2、3(3)イ）、その趣旨は、その末尾の理由にあるとおり、①「個人社員が出資払込額の払戻しを受けて退社した場合には、当該出資に対応する剰余金相当部分が医療法人に留保され、残存出資者の出資割合が増加することから、結果として、その出資の評価額が増加することになる。この場合の増加額は、社員の退社前の医療法人資産の状況及び出資額（口数）に基づいて財産評価基本通達194-2により評価した評価額と当該退社後の医療法人資産の状況及び出資額（口数）に基づく同評価額との差額により求められる。」、②「この評価額の増加は、社員相互の合意による定款変更の結果であるから、原則として、退社社員から残存出資者への利益の移転と捉えることができ、相続税法第9条に規定するみなし贈与の課税が生じることとなる。」、③「ただし、相続税法基本通達9-2の取扱いなどを踏まえれば、特定の同族グループによる同族支配の可能性がないと認められる医療法人については、一般的にはその利益を具体的に享受することがないと考えられるから、そのような法人にあっては、みなし贈与の課税は生じないものと解される。」ところにある。

以上のことからすれば、厚生労働省照会の記の３（３）は、原則として、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場合には、みなし贈与課税が生ずるとし、例外的に、「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」である場合には、みなし贈与の課税が生じないという趣旨と解すべきである。

イ 前記アを踏まえ、本件についてみると、本件退社前におけるＩの出資総数は７０口、その内訳は亡Ｈが６５口、原告Ｂが５口であり、両者で出資総額の１００％を有することとなるから、Ｉは、厚生労働省照会の記の３（３）ア①に該当することになり、「特定の同族グループによる同族支配の可能性があると認められる医療法人」と判断され、厚生労働省照会の記の３（３）の例外には該当しない。したがって、相続税法９条及び厚生労働省照会の記の３に基づき、本件退社に伴い、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部分が増加することにより、みなし贈与の課税がなされることになる。

ウ 原告らの主張は、以下のとおり、失当である。

（ア）厚生労働省照会の記の３（３）は、医療法人については相続税法通達９－２が直接適用されないことを前提とし、同通達を踏まえ、特に設けられた規定である。厚生労働省照会は法律ではないが、相続税法９条を前提としつつ、出資額限度法人である医療法人におけるみなし贈与課税についての実務上の取扱いが示されており、これらに基づき判断することには合理性がある。

（イ）厚生労働省照会の記の３（３）ア①の判断基準は、原告らが主張するように、医療法人の社員のうち出資社員の占める割合ではなく、出資社員の３人等の出資金額の合計額が、出資総額の５０％を超えるか否かを問題とするものである。

【原告らの主張】

ア 出資社員の退社により直ちに出資持分が消滅するものではなく、原告Ｂは出資の払戻しも受けていないから、原告Ｂの出資持分は本件退社により消滅しておらず、みなし贈与の課税根拠となる事実がない。

イ Ｉはみなし贈与課税が適用される医療法人ではないこと

（ア）相続税法９条のみなし贈与課税が適用される場合につき、会社を対象とするものについては、相続税法基本通達９－２で運用が示され、これによれば、会社におけるみなし贈与規定の適用は、法人税法２条１０号で定義する同族会社に限定されている。みなし贈与を医療法人に適用する場合でも、社員の全員が出資社員である医療法人で、その出資社員の中で特定の同族グループが議決権の相当割合を占めるものに限られなければならない。

（イ）また、厚生労働省照会の記の３（３）においても、みなし贈与による課税がなされない場合につき、相続税法基本通達９－２が踏まえられている。なお、同照会で設定された要件等は、行政の便宜で設定されたものにすぎず、法規範性はないし、そもそも相続税法基本通達９－２も法律ではない。

（ウ）結局、医療法人についてみなし贈与による課税が許されるか否かは、相続税法基本通達９－２の取扱いを踏まえて、その医療法人の社員全体としての同族性を判断すればよい。

ウ 本件についてみるに、Ｉは、前記のとおり、非出資社員が多数である医療法人であって、社員全体として同族性がなく、相続税法基本通達９－２が適用されるような医療法人には

該当しないから、相続税法 9 条のみなし贈与課税の対象とはならない。

エ 被告主張への反論

(ア) 被告は、I が厚生労働省照会がみなし贈与を否定する場合に該当しないと主張するが、同照会は法規範性はない。しかも、被告は、出資社員 3 人等の出資金額の合計が 50% を超えるか否かを問題にしているが、この基準は、I のように出資持分割合と議決権割合が無関係である場合（すなわち、本件退社後、亡Hの出資持分割合は 100% となったが、議決権の割合は 6 分の 1 に過ぎない。）には、出資の割合が同族支配の程度をはかる上で適切な基準とはならないことを考慮しておらず、不合理な基準である。よって、厚生労働省照会に基づいて本件につきみなし贈与課税がされるとの被告の主張は失当である。

(イ) また、I においては、その社員中非出資の社員の占める割合が高く、出資社員の権利に制限のある定款条項を出資社員に有利に変更することはできないし、出資社員に有利な規定として残余財産分配請求に関する条項は残存しているが、その前提となる解散をするか否かは社員総会で判断する事項であって、多数を占める非出資社員の意向に委ねられているし、むしろ、非出資社員の主導によりかかる条項の変更は可能である。そうすると、原告 A が相続した出資持分の換価は、出資社員の有する出資持分の譲渡価額が出資額を超える一般的な可能性はなく、みなし贈与の利益が享受できない。この点においても、みなし贈与課税をする根拠を欠く。

(5) 争点 5－原告らのその他の主張

【原告らの主張】

ア 本件各処分は、医療法人の出資持分につき、これまで法規や会計準則による広報を全く行わなかった分野において、突如行われた処分であり課税法律主義に基づかない違法な処分である。

イ また、I が「出資持分の返還にあたっては出資額を限度とする」旨の定款規定を有する法人になっており、社員構成も出資持分を持たない者が過半数を超えていたため、定款規定の変更決議を行うこともできなかったのであるから、本件各処分的前提となった出資持分は、本件相続開始時において、出資額以上の財産価値を認めることができない状況にあった。そして、本件各処分時には出資持分は既に消滅していたから、本件各処分は、全く担税力のないところになされた処分であった。

このように、本件各処分は、担税力に応じない税負担を求めるといふ、課税の根幹となる原則に違背したもので違法である。

ウ 本件各処分は、行政庁による当初の更正処分に対し、原告らが異議申立て及び審査請求を行ったことを奇貨として、当初の更正処分の数倍に至る莫大な課税が行われたものであり、不服申立手続に対する萎縮効果をもたらす違法かつ恣意的な手続のもとに行われたものである。また、原告 C の退社につきみなし贈与の課税を懈怠し、直前の更正処分の趣旨にも反している。

原処分庁は、I の社員の大部分が出資持分を有しない社員から構成されるに至ったこと、出資持分の定めのない社団医療法人への転換を志向していること、従前出資持分 1 円の価値もなくなったことを知っていた。

以上の事情を総合すれば、本件各処分は著しく正義に反する。

【被告の主張】

- ア 課税要件が正しい事実認定に基づいており、課税要件を満たすのであれば、本件各処分は法律の根拠に基づいてされたものであり、租税法律主義に反するものではない。
- イ 原処分庁が、贈与①ないし③の事実や原告C及び原告Bの退社の事実を知ったのは本件調査においてであるから、原告Cの退社時にみなし贈与の課税をすることは不可能である。また、Iの社員が任意退社により出資持分を失うとの考え方については、原処分庁も本件各更正時には同様の見解を持っていた。
- ウ 相続税法22条によれば、課税標準時である相続開始時における時価を算定するに当たって、相続開始後に生じた事情を相続開始時に遡って考慮することはすべきでない。

5 本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張

前記4における主張を踏まえ、本件各処分の適法性に係る被告の主張は以下のとおりである。なお、争点以外の財産の帰属、評価方法、評価額等につき、原告らはいずれも争っていない。

(1) 本件相続に係る相続税の課税価格及び納付すべき税額の算定根拠

本件相続に関する相続税に係る原告らの納付すべき税額は別表6⑪のとおりであるところ、これらは以下のとおり算出されたものである。

- ア 取得財産の価額の合計額（別表7-1及び7-2（以下、これらを併せて「別表7」という。）の「本件相続税各更正処分④」の「①」欄）

被告が主張する本件相続に係る取得財産及びその価額の合計額は、以下のとおり、11億4227万5807円となる（以下で言及のない相続財産については、申告に係る評価額と同一である。）。

(ア) Iの出資持分の評価額について

本件相続開始時におけるIの出資持分の総口数は、前期4(2)【被告の主張】のとおり、65口となり、その全てが亡Hに帰属する。また、Iに対する出資持分1口当たりの評価額は、後記aないしcのとおり、1303万2600円となり、これに亡Hに帰属していた出資口数65口を乗じた価額（評価額）8億4711万9000円が、Iの出資持分の評価額となる。

- a Iは、前記のとおり、本件相続が開始した平成20年1月当時、常勤の従業員数が約●人であるから、評価通達178により大会社に区分される。

この点、本件申告書①及び③（乙6、8）の第11表「相続税がかかる財産の明細書」には、Iに対する出資持分の1口当たりの価額について100万7200円と記載されているところ、本件申告書③は、添付されたIに対する出資持分の評価に係る「取引相場のない株式（出資）の評価明細書」の「第4表 類似業種比準価額等の計算明細書」のとおり、評価通達179(1)の適用上、類似業種比準価額による評価を選択し、同182の適用上、類似業種の株価について、課税時期の属する月以前3か月間の各月の類似業種の株価のうち最も低いものを選択し、同183(2)の適用上、「1株当たりの利益金額」については、直前期末以前1年間における法人税の課税所得金額（固定資産売却益、保険差益等の非経常的な利益の金額を除く。）に、その所得の計算上益金に算入されなかった剰余金の配当（資本金等の額の減少によるものを除く。）等の金額（所得税額に相当する金額を除く。）及び損金に算入された繰越欠損金の控除額を加算した金額（その金額が負数のときは、0とする。）を、直前期末における発行済株式数

で除して計算した金額と、直前期末以前2年間の各事業年度について、それぞれ法人税の課税所得金額を基とし上記に準じて計算した金額の合計額（その合計額が負数のときは、0とする。）の2分の1に相当する金額を直前期末における発行済株式数で除して計算した金額のいずれか低い方の金額とすることを選択している。

そして、原告らの申告に係る本件申告書①及び本件申告書②も、その第11表「相続税がかかる財産の明細書」には、Iに対する出資持分の1口当たりの価額について、本件申告書③と同額の100万7200円と記載されていることから、本件申告書③と同様の選択をしたものと認められる。

- b 本件相続開始時の直前期であるIの平成18年4月1日から平成19年3月31日までの事業年度（以下「Iの平成19年3月期」といい、他の事業年度も同様に略記する。）末の資本金額は、原告Bの退社前の平成19年3月31日現在の出資持分の総口数70口に1口当たりの出資金額10万円を乗じた700万円である。

本件相続開始時の直前期であるIの平成19年3月期及び直前々期であるIの平成18年3月期の課税所得金額は、それぞれ2959万1369円及び4億9197万6083円である。

本件相続開始時の直前期であるIの平成19年3月期末の純資産価額は、上記の700万円の資本金額と利益積立金額36億4237万6683円の合計額36億4937万6683円である。

- c 上記bを踏まえて、原告らと同様の上記aの選択に従い、評価通達194-2に基づいて計算すると、Iに対する出資持分1口当たりの評価額は、別表8のとおり1303万2600円となる。

- (イ) 車名X、登録番号●●、初度登録平成15年7月の自動車（以下「本件自動車」という。）

本件自動車は、その名義は原告Eであるが、買主は亡Hであり、その取得費1000万円についても、同人が小切手により支払っている。そして、原告Eは、本件調査担当者に対して、本件自動車は、亡Hが自分で乗るために購入したものであり、原告E自身の名義になっていたことも知らず、贈与税の申告も考えたことはない旨供述している。

以上によれば、本件自動車は、本件相続時において亡Hに帰属する。

そして、本件自動車を評価通達等に従って評価すると、その評価額は56万0298円である。

- (ウ) 有限会社Y（以下「Y」という。）に対する出資持分

原告らの申告に係る本件申告書①及び本件申告書②の第11表「相続税がかかる財産の明細」には、Yに対する出資持分について、その1口当たりの価額を8164円として、K及び原告Gが各489株、原告Fが490株を相続した旨記載されている。

しかし、評価通達等に従って評価すると、本件相続開始時のYの出資持分1口当たりの評価額は、0円となる。

- (エ) 本件申告書①及び本件申告書②の第11表「相続税がかかる財産の明細」に計上されている各土地について

- a 本件申告書①及び本件申告書②の第11表「相続税がかかる財産の明細」には、相続財産として、下記の各土地を含む合計12筆の土地（以下「本件各土地」という。）が記載されている。

宇部市●●の土地（以下「本件土地①」という。）

宇部市●●の土地（以下「本件土地②」という。）

宇部市●●の土地（以下「本件土地③」という。）

宇部市●●の土地（以下「本件土地④」という。）

宇部市●●の土地（以下「本件土地⑤」という。）

宇部市●●の土地（以下「本件土地⑥」という。）

宇部市●●、同●●、同●●、同●●の各土地（以下「本件土地⑦」ないし「本件土地⑩」という。）

宇部市●●の土地（以下「本件土地⑪」という。）

- b 本件土地①ないし⑪について、評価通達に従い評価すると、本件各土地の評価額の合計は、別表 9 のとおり、1 9 7 4 万 8 9 2 5 円となる。なお、本件土地①については、本件相続時において宅地及び山林に分かれていたものとして各部分に分けて評価し、その合計額を本件土地①の評価額としている。

- (オ) Z 証券株式会社（以下「Z 証券」という。）の上場株式

評価通達により評価すると、Z 証券の株式の 1 株当たりの評価額は 9 5 3 円となる。

本件相続開始時に亡 H に帰属していた Z 証券の株式数は、5 万 4 0 0 0 株であるから（本件申告書①及び本件申告書②のとおり）、これに 9 5 3 円を乗じた額 5 1 4 6 万 2 0 0 0 円が Z 証券の株式の評価額となる。

- (カ) a 株式会社（以下「a」という。）の上場株式について

評価通達により評価すると、a の株式の 1 株当たりの評価額は、7 3 6 円となる。

本件相続開始時において亡 H に帰属していた a の株式数は、3 0 0 株であるから（本件申告書①のとおり）、これに 7 3 6 円を乗じた額 2 2 万 0 8 0 0 円が a の株式の評価額となる。

- (キ) 未収厚生年金について

原告らは、本件申告書①及び本件申告書②の第 1 1 表「相続税がかかる財産の明細」において、相続開始後に受給した本件被相続人に係る厚生年金を未収厚生年金として相続財産に含めている。

しかしながら、未収厚生年金は、死亡した受給者に係る遺族が自己の固有の権利として請求するものであって、受給者の請求権を相続して給付を受けたものとは認められない（厚生年金保険法 3 7 条 1 項参照）。

- (ク) Z 証券の未収配当金について

原告 F 及び原告 G は、本件申告書②の第 1 1 表「相続税がかかる財産の明細書」において、相続開始後に受領した亡 H に係る Z 証券の配当金を未収配当金として相続財産に含めている。

しかしながら、評価通達に従えば、前記未収配当金は、相続税の課税財産に該当しない。

- (ケ) 前記 (ア) ないし (ク) を踏まえ、被告が主張する本件相続に係る取得財産の価額の合計額を算出すると、1 1 億 4 2 2 7 万 5 8 0 7 円となる。

- イ 債務控除の合計額（別表 7 の「本件相続税各更正処分④」の「③」欄）

被告が主張する本件相続に係る債務控除の合計額は、本件申告書①に記載された債務及

び葬式費用の金額 843 万 0356 円に、以下のとおり加算した、4553 万 9856 円となる。

(ア) 原告Bは、平成19年10月25日のIの臨時社員総会において退社が承認されているところ（本件退社）、これに伴い、原告Bに帰属していたIに対する出資持分に対応する剰余金相当部分が、残存出資者である亡Hに移転したと認められ、原告Bから亡Hに対する経済的利益の移転について贈与があったものとして相続税法9条の規定により、亡Hに対して平成19年分の贈与税が課税される（詳細後記（3））。

(イ) この点、相続税法13条1項は、相続又は遺贈により財産を取得した者が当該相続又は遺贈により取得した財産について、課税価格に算入すべき価額は、当該財産の価額から、被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）のうち、その者の負担に属する部分の金額を控除した金額による旨規定している。

そして、上記贈与税額は、亡Hに対して課されたものであるとともに、その納税義務は、国税通則法15条2項5号による贈与による財産の取得の時である原告Bが退社した平成19年10月25日に成立することから、亡Hの相続開始時である平成20年1月●日に現に存するものとなる。

(ウ) 国税通則法5条1項前段は、相続があった場合には、相続人又は民法951条の法人は、その被相続人に課されるべき、又はその被相続人が納付し、若しくは徴収されるべき国税を納める義務を承継する旨規定し、同条2項は、前項前段の場合において、相続人が2人以上あるときは、各相続人が同項前段の規定により承継する国税の額は、同項の国税の額を民法900条から902条までの規定によるその相続分によりあん分して計算した額とする旨規定する。

そして、各相続人が承継する上記贈与税額は、下記aないしdのとおりとなり（別表4参照）、その合計額である3710万9500円が亡Hの債務として本件相続に係る取得財産の価額から控除されることになるから、同額を債務控除額に加算する。

a	K（法定相続分2分の1）	承継税額1855万5000円
b	L、原告F及び原告G（法定相続分各8分の1）	承継税額各463万8700円
c	原告B、原告C、原告A及び原告D（法定相続分各32分の1）	承継税額各115万9600円
d	合計	3710万9500円

ウ 課税価格の合計額（別表7の「本件相続税各更正処分④」の「⑤」欄）

課税価格は、関係法令の定めに従い、上記アからイを控除した10億9673万1000円（国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの）となる。

エ 遺産に係る基礎控除額（別表7の「本件相続税各更正処分④」の「⑦」欄）

基礎控除の額は、本件申告書①及び本件申告書②の第1表記載のとおり、1億3000万円となる。

オ 相続税の総額（別表7の「本件相続税各更正処分④」の「⑨」欄）

相続税の総額は、相続税法16条の規定に基づき計算すると、3億0485万9700円となる。

カ 原告らの課税標準等及び税額

以上を踏まえて、原告らの課税標準等及び税額を算出すると、以下のとおりとなる。

(ア) 各取得財産の額（別表６の「①」欄）

本件相続により、原告らが取得した財産の各価額は、次のとおりである。

a 原告A

原告Aは、別表７－１のアないしキの土地及び家屋（本件遺言書７条１①ないし⑦）、クのⅠの出資持分のうち４０口（同７条４）、ケないしシの株券のうち１０％（同７条３）、スないしソの預貯金のうち２３．５０％（同７条２）、及び、タの所得税還付金をそれぞれ相続したものであり、これらの各評価額等は別表７－１のとおりで、その合計額は５億６６７６万６２３９円である。

b 原告B

原告Bは、別表７－１のケないしシの株券のうち１０％（本件遺言書６条２）、スないしソの預貯金のうち５％（同６条１）、及び、タの所得税還付金をそれぞれ相続したものであり、これらの各評価額等は別表７－１のとおりで、その合計額は２１０３万１２９７円である。

c 原告C

原告Cは、別表７－１のスないしソの預貯金のうち５％（本件遺言書９条）及びタの所得税還付金をそれぞれ相続したものであり、これらの各評価額等は別表７－１のとおりで、その合計額は４８０万８０１７円である。

d 原告D

原告Dは、別表７－１のスないしソの預貯金のうち５％（本件遺言書８条）及びタの所得税還付金をそれぞれ相続したものであり、これらの各評価額等は別表７－１のとおりで、その合計額は４８０万８０１７円である。

e 原告E

原告Eは、別表７－１のケないしシの株券のうち２５％（本件遺言書２条２）及びスないしソの預貯金のうち２０％（同２条１）をそれぞれ相続したものであり、これらの各評価額等は別表７－１のとおりで、その合計額は５９６６万３０６６円である。

f 原告F

原告Fは、別表７－２のケないしシの株券のうち１０％（本件遺言書３条２）、スないしソの預貯金のうち８％（同３条１）及びタの所得税還付金をそれぞれ相続したものであり、これらの各評価額等は別表７－２のとおりで、その合計額は２３９９万２４４５円である。

g 原告G

原告Gは、別表７－２のケないしシの株券のうち１０％（本件遺言書４条２）、スないしソの預貯金のうち８．５％（同４条１）及びタの所得税還付金をそれぞれ相続したものであり、これらの各評価額等は別表７－２のとおりで、その合計額は２４４７万００６６円である。

(イ) 各債務控除額（別表６の「②」欄）

各原告の債務控除額は以下のとおりである。このうち、本件退社により原告Bに帰属していたⅠに対する出資持分に対応する剰余金相当部分が亡Hに移転し、原告Bから亡Hに対する経済的利益の移転について贈与があったとして亡Hに課された贈与税の承継

分を括弧書きで示す。

- a 原告A 142万3046円(115万9600円)
- b 原告B 142万3046円(115万9600円)
- c 原告C 142万3046円(115万9600円)
- d 原告D 142万3062円(115万9600円)
- e 原告F 569万2493円(463万8700円)
- f 原告G 569万2493円(463万8700円)

(ウ) 各純資産価額(別表6の「③」欄)

純資産価額は、上記(ア)の額から上記(イ)の額を控除したものである(ただし、原告Eについては控除がない。)。

(エ) 各課税価格(別表6の「④」欄)

課税価格は、上記(ウ)の金額を、国税通則法118条1項の規定に基づき、1000円未満の端数を切り捨てたものである。

(オ) 相続税の総額(別表6の「⑤」欄)

相続税の総額は、前記オのとおり、3億0485万9700円となる。

(カ) 原告らの各相続税額(別表6の「⑧」欄)

本件相続人らに係る相続税の総額3億0485万9700円に、各原告に係る相続税の課税価格を乗じ、本件相続人らに係る課税価格の合計額10億9673万1000円を除した金額である。

(キ) 相続税法第18条の規定による加算額(別表6の「⑨」欄)

原告Eについてのみ、相続税法18条による加算がなされる。

(ク) 各差引相続税額(別表6の「⑩」欄)

差引相続税額は、原告Eを除き、上記(カ)と同額となる。

(ケ) 納付すべき各税額(別表6の「⑪」欄)

上記(ク)の金額を、国税通則法119条1項の規定に基づき、100円未満の端数を切り捨てたものである。

キ 総括

以上のとおり、原告らに係る納付すべき税額は、以下のとおりとなり、これらはいずれも本件相続税各処分における納付すべき税額と同額であるから、これらの処分は適法である。

- (ア) 原告A 1億5714万9100円
- (イ) 原告B 545万0400円
- (ウ) 原告C 94万0600円
- (エ) 原告D 94万0600円
- (オ) 原告E 1990万1500円
- (カ) 原告F 508万6500円
- (キ) 原告G 521万9400円

(2) 本件相続税各決定処分の適法性

前記のとおり、本件相続税各更正処分は適法であり、国税通則法65条所定の過少申告加算税の賦課要件に欠けるところはない。したがって、同条1項及び2項の規定により、原告

Aに対しては別表10-1のとおり、その余の原告らに対しては別表10-2のとおり、それぞれ過少申告加算税が賦課される。

そして、上記の過少申告加算税の額は、本件相続税各決定処分の額と同額であるから、同処分は適法である。

(3) 本件贈与税各更正処分（ただし、原告Bに係るもの。）について（なお、被告は、原告B以外に対する本件贈与税各更正処分については、本案の主張をしていない。）

ア 本件退社に伴い、亡Hに対して平成19年分の贈与税が課されるべきことは、前記(1)

イ(ア)記載のとおりである。

イ(ア)そして、本件退社の直前におけるIの資本金等の額、利益金額及び純資産価額等については、前期(1)ア(ア)と同様となる。加えて、原告Cが平成14年9月にIを退社して、出資持分840口を失うとともに出資金払戻請求権（その額は、退社時の定款8条により払込出資額を限度とする8400万円）を取得し、また、原告Bは、本件退社により、出資持分5口を失うとともに50万円の出資金払戻請求権を取得したのであって、本件退社時におけるIの出資金の額は650万円、出資口数は65口となっていた。よって、本件退社後における純資産価額は、前記資本金額の650万円と利益積立金額36億4237万6683円の合計額36億4887万6683円である。

(イ) 以上を踏まえて評価通達194-2に基づき計算すると、本件退社前後のIに対する出資持分1口当たりの評価額は、別表11のとおり、それぞれ1604万4400円及び1727万2400円となる。よって、本件退社により、Iの1口当たりの出資持分の評価額は122万8000円増加したところ、本件退社時において、亡HはIの出資持分65口を有していたから、本件退社による亡Hの出資持分の評価額の増加額は、7982万円となる（別表12の⑤欄）。そうすると、亡Hは、本件退社により、対価を支払わないで7982万円に相当する利益を受けたのであるから、相続税法9条の規定により、当該金額を原告Bから贈与により取得したものとみなされることとなる。これを踏まえて、当該贈与につき、亡Hの納付すべき税額を計算すると、3711万円となる（別表13の②欄）。

(ウ) そして、亡Hがした本件遺言には、亡Hの債務に関する相続分の指定がないから、亡Hの相続人らは、国税通則法5条1項前段及び同条2項により、法定相続分により按分して計算した額を納める義務を承継することになる。

(エ) 以上からすると、原告Bの納付すべき本税の額は、前記3711万円に、法定相続分32分の1を乗じた金額である115万9600円となり（別表13の④欄）、本件贈与税各更正処分の納付すべき税額と同額となるから、原告Bに係る同処分は適法である。

(4) 本件贈与税各決定処分について

前記(3)のとおり、本件贈与税各決定処分は適法であり、国税通則法66条所定の無申告加算税の賦課要件に欠けるところはない。したがって、本件については、同条1項及び2項の規定により、別表14のとおり無申告加算税が付加される。その額は、本件贈与税各決定処分（ただし、原告Bに係るもの。）の額と同額であるから、原告Bに係る同処分は適法である。

第3 当裁判所の判断

1 本件各処分のうち、一部取り消された部分に係る取消しの訴えの適法性について

(1) 前記第2、2(6)によれば、原告らが取消しを求める本件各処分については、本件訴え提起後、下記のとおり、処分行政庁により一部取り消された部分がある。

ア 原告Aに対する平成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(本件相続税各処分②、前記第2、2(6)オ)は、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(本件相続税各処分④、前記第2、2(6)ク)により一部取り消された。

イ 原告Bに対する平成22年2月25日付け相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(本件相続税各処分①、前記第2、2(6)イ)は、平成24年4月13日付け再更正処分(本件相続税更正処分④、前記第2、2(6)ク)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(本件相続税決定処分②、前記第2、2(6)オ)により一部取り消された。

ウ 原告Cに対する平成22年2月25日付け相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(本件相続税各処分①、前記第2、2(6)イ)は、平成24年4月13日付け再更正処分(本件相続税更正処分④、前記第2、2(6)ク)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(本件相続税決定処分②、前記第2、2(6)オ)により一部取り消された。

エ 原告Dに対する平成22年2月25日付け相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(本件相続税各処分①、前記第2、2(6)イ)は、平成24年4月13日付け再更正処分(本件相続税更正処分④、前記第2、2(6)ク)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(本件相続税決定処分②、前記第2、2(6)オ)により一部取り消された。

オ 原告Eに対する平成22年2月25日付け相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(本件相続税各処分①、前記第2、2(6)イ)は、平成24年4月13日付け再更正処分(本件相続税更正処分④、前記第2、2(6)ク)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(本件相続税決定処分③、前記第2、2(6)カ)により一部取り消された。

カ 原告Fに対する平成22年2月25日付け相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(本件相続税各処分①、前記第2、2(6)イ)は、平成24年4月13日付け再更正処分(本件相続税更正処分④、前記第2、2(6)ク)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(本件相続税決定処分③、前記第2、2(6)カ)により一部取り消された。

キ 原告Gに対する平成22年2月25日付け相続税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(本件相続税各処分①、前記第2、2(6)イ)は、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(本件相続税各決定処分④、前記第2、2(6)ク)により一部取り消された。

(2) 前記(1)の取り消された部分については、原告らが本件訴訟で取消しの対象としている更正処分ないし賦課決定処分による納税義務が一部取り消されて消滅したものであり、原告らは、もはやその取消しを求める訴えの利益を有しないというべきである。よって、当該部分

の取消しを求める訴えはいずれも不適法であり、却下すべきである。

2 争点1（丙事件における原告A、原告C、原告D、原告F及び原告Gの各訴えの適法性）について

- （1）国税に関する法律に基づく処分不服申立てをすることができるものの取消しを求める訴えは、異議申立てをすることができる処分にあつては異議申立てについての決定を、審査請求をすることができる処分にあつては審査請求についての裁決をそれぞれ経た後でなければ、提起することができない（国税通則法115条1項）。

前記第2、2の前提事実（6）ケによれば、丙事件における原告らのうち、本件贈与税各処分につき異議申立て及び審査請求の各不服申立手続を経ているのは原告Bのみであり、その余の丙事件の原告らはいずれも、これらの手続を経ることなく本件訴訟を提起したものである。そうすると、原告A、原告C、原告D、原告F及び原告Gによる本件贈与税各処分の取消しの訴えは、適法な不服申立手続を経していない訴えの提起ということになるから、国税通則法115条1項但書きの各号の一に該当しない限り、かかる訴えの提起は不適法となる。

- （2）ア この点、原告らは、原告Bが本件贈与税各処分につき異議申立て及び審査請求を経たことにより、他の原告らとの関係でも不服申立前置主義の趣旨が充たされている、又は、国税通則法115条1項但書き3号所定の「正当な理由」がある旨主張する。

イ しかしながら、国税通則法115条1項のような、不服申立前置の制度は、課税処分を受ける者について、事案を熟知し、事実関係の究明に便利な地位にある処分庁に対してまず不服を申し立て、簡便かつ迅速な救済を受ける道を開き、これによっても目的を達することができない場合には審査庁による比較的公平、慎重な審査に基づく救済を求めることを認める等、被処分者の権利救済につき特段の考慮を払う趣旨を含むものであるが、他方、国税に関する処分が大量かつ回帰的なものであり、当初の処分が必ずしも十分な資料と調査に基づいてされえない場合があることにかんがみ、まず、処分庁自体に対する不服手続によって処分庁に再審理、再考慮の機会を与え、その結果になお不服がある場合に審査裁決庁、あるいは裁判所の判断を受けさせることとし、ある程度、審査裁決庁又は裁判所の負担の軽減をはかろうとする目的にも出たものと解され（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同49年7月19日第二小法廷判決・最高裁判所裁判集民事112号315頁参照）、その目的からすれば、課税処分に不服のある者自身が採るべき手続を定めたものということができ、国税通則法115条1項本文及びその但書きの規定も、訴えを提起する者自身が、取消しを求める対象の処分につき、不服申立ての手続を経ることが予定されていると解すべきである（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同61年6月10日第三小法廷判決・最高裁判所裁判集民事148号159頁参照）。もとより、原告Bとその余の原告らとは別個の法主体であり、各人に対してなされた贈与税に係る各課税処分も、それぞれ独立した別個の処分である。そうである以上、各人に対する贈与税の処分につき、基礎となる事実関係が共通し、また、攻撃防御方法に共通するものがあつたとしても、原告Bが同人に対してなされた処分に対して適法に不服申立手続を経由したことをもって、その余の原告らにつき不服申立手続が経由されたのと同視することはできない。したがって、原告Bが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、他の原告ら（原告A、原告C、原告D、原告F及び原告G）との関係で不服申立前置手続が取られたと解することはできない。

ウ また、原告らは、本件贈与税各処分（前記第2、2（6）エ及びキ）につき、その処分の性質及び事実経過から、国税通則法115条1項但書き3号にいう「正当な理由」があると主張し、行政事件訴訟法8条2項3号の規定を挙げるとともに、審査請求手続をした者と異なる者が訴え提起し、審査請求前置の主張が採用された、行政事件訴訟法8条2項3号に係る生活保護受給者による生活保護に関する不利益処分に対する取消訴訟の事例を挙げる。

しかし、国税通則法115条1項と行政事件訴訟法8条とは特別法と一般法の関係にある上、国税通則法115条但書き3号の「正当な理由」とは、不服申立ての決定又は裁決を待っていたのでは不服申立人に非常な損害を与えるおそれがある場合をいうものと解されるところ、原告B以外の原告らにつき、上記の場合に該当する具体的な事実の指摘はされていない。

また、原告らの挙げる事例は、審査請求人と訴訟提起者とが保護変更決定処分という一つの処分の効果を等しく受ける者であることを前提にしたものであって（福岡高裁平成●●年（〇〇）第●●号同10年10月9日判決、判例タイムズ994号66頁参照）、原告Bとその他の原告らとが各別に本件贈与税決定処分を受けた本件とは事情を異にするものであるから、そのような取扱いがされた事例があるからといって、本件の原告らの主張を採用すべきことにはならない。

エ よって、原告らの前記主張は採用できず、他に原告B以外の者による訴訟提起の適法性を裏付ける事情は認められない。

以上によれば、原告A、原告C、原告D、原告F及び原告Gによる、丙事件の本件贈与税各処分の取消しを求める訴えは、いずれも不適法なものとして、却下されるべきである。

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日時及び平成20年1月●●日時の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

（1）Iを退社した社員の出資持分の帰趨

ア 医療法人は、その業務を行うに必要な資産を有しなければならないとされ（医療法41条1項）、社団である医療法人を設立しようとする者は、定款をもって、資産及び会計に関する規定、社員たる資格の得喪に関する規定、解散に関する規定等を定めなければならないとされているが（同法44条2項）、所要の財産を当該医療法人にいかに関与させるか、これを社員から取得して所属させた場合において当該社員がその資格を喪失したときの当該取得に係る財産の取扱い、当該医療法人が解散した場合に残余財産を帰属させるべき者に係る定款の定めのあるあり方（同法56条1項参照）等については、格別の規定が置かれておらず、これらの事項については、剰余金の配当を禁ずる同法54条の規定に反しない限り、基本的に当該医療法人が定款をもって自律的に定めるところに委ねられていたものと解される（最高裁22年4月判決参照）。

そして、Iは、設立時から定款において、出資に関する定め（5条のほか、退社に伴う出資の払戻し（設立時定款の8条）、解散に伴う残余財産の分配（設立時定款の37条））を設けている、いわゆる出資持分の定めのある医療法人である。ここにいう持分の意義につき法令上に特に定める規定は見当たらず、厚生労働省医政局作成の「出資持分のない医療法人への円滑な移行マニュアル」（甲40の3）においては、社団医療法人に出資した者が、

当該医療法人の資産に対し、出資額に応じて有する財産権をいうと説明されているが、Iの出資持分が、どのような内容を有しているかは定款をもって定められたところによるものと解することになる。

イ（ア）争点2においては、Iの出資持分を有する社員（原告C及び原告B）が退社した場合における、当該社員が有していた出資持分の帰趨が問題になっており、この点についても、Iにおける定款を合理的に解釈することにより決することになる。

（イ）そこで、Iの定款につき検討するに、前記第2、2（3）のとおり、設立時の定款においては、社員になろうとする者はすべて総会の承認を受け、かつ1口以上の出資口数を引き受けなければならない旨が定められており（5条）、出資持分に関しては、退社した社員は出資額に応じて払戻を請求することができること（8条）、社員は、出資持分の譲渡につき社員総会の承認を得なければならないが、譲渡を受ける者は社員でなければならないこと（9条）、解散した場合の残余財産は、解散当時の社員の払込済出資額に応じて分配すること（37条）が定められていた。

その後、平成13年改正定款により、社員となろうとする者が1口以上の出資口数を引き受けなければならないとの定めが廃止され、社員と出資者が必ずしも一致しない場合があることになったが、退社した社員については、その払込済出資額を限度として払戻しを請求することができるものとされた。

（ウ）前記（イ）に加え、前記アの出資持分の性質（その内容が定款によって定められることなど）にも照らせば、Iにおける出資持分とは、出資者が退社又は解散により社員の地位を失う場合には、出資金払戻請求権又は残余財産分配請求権に転化するものであるといえる。

上記のうち出資金払戻請求権については、定款上「請求することができる」という文言になっているが、前記定款上、退社した社員が出資持分のみを保有し続けることに関する規定や社員の地位を有しない出資持分保有者のIに対する権利行使の方法を定めた規定はないこと、残余財産分配請求権についてはそれが「解散当時の社員」に認められるものであって、相続の場合を除いて、出資持分のみを有している者の存在が想定されていないこと、医療法54条により剰余金の配当は禁じられていたことからすれば、「請求することができる」との規定は、退社した社員に、取得した出資金払戻請求権の行使を義務づけないというにすぎず、転化した金銭債権を取得するほかに選択肢があることを示したものと解することはできない。

（エ）以上によれば、退社した社員が、出資金払戻請求権を行使しない場合でも、出資持分のみを保有し続けることは想定されておらず、そのことは、平成13年改正定款の前後で変容していない。したがって、退社した社員は、出資持分を有していれば、これが転化した具体的権利としての出資金払戻請求権を取得するが、それに対応した出資持分は消滅すると解するのが相当である（もっとも、死亡退社における出資持分の帰趨については、後記4で検討するとおり、出資持分は失われない。）。

ウ（ア）原告らは、Iにおいては、出資金払戻請求権が行使されない限り、出資社員が退社後も、出資持分を保有し続けるとして、厚生労働省医政局作成のマニュアルによって、その旨が国を通して一般に指導されている旨主張する。

しかし、原告らが挙げる上記マニュアルの記載は、「多くの方はその医療法人の存続

を第一に考え、出資持分の払戻しにより、医療法人の経営を圧迫したくないと思っています。しかし、これまでの例をみると、医療法人経営に直接関与していない出資者あるいは医療法人経営等をめぐる意見の対立により退社した出資者から、出資持分の払戻請求権を行使されることがあるようです。」というものであるところ、この記載は、退社時に出資金払戻請求権が発生するが、その行使の時期は発生後の事情によると読めるものにすぎず、退社後の出資持分あるいはその保有につき何らかを示唆するものとはいえない。そして、Iの定款においても、当該規定（定款8条）、は、出資金払戻請求権は退社と同時に発生すると読めるものであり、退社後の出資持分あるいはその保有につき定めた規定はない。

また、出資金払戻請求権が退社時に発生するものでないとする、Iの出資社員が退社した場合に、出資金払戻請求権がいつ発生するかが不明確となる上、退社した出資社員が、自分の希望する時期に出資金払戻請求権を発生させ行使することが許されることになるが（権利が発生していない以上、消滅時効にかからないことになる。）、Iが、定款上、出資社員の権利及び出資持分の譲渡を限定的にしか認めず、平成13年改正定款により払戻しを出資金に限定したことに照らせば、出資持分が不確定、不明確な潜在的権利として存続し続けることを認めているとは到底解されない。よって、原告らの上記主張は採用できない。

(イ) a また、原告らは、Iにおいては、出資持分は退社によって失われまいとの取扱いがなされてきた旨、第2、4（2）【原告らの主張】のとおり主張する。

b このうち、本件退社によって定款変更がされていない旨の主張についていえば、確かに、Iでは資本の総額が定款の記載事項であり、退社社員の出資持分が消滅すれば、その分資本の総額が減少するので、定款の記載事項に変更が生じることになる。

しかし、定款変更の手続を経なければ、出資持分が消滅しないというものではなく、事実上、資本の総額が、定款の記載と異なることは生じ得る。Iの平成14年1月8日付け「定款変更認可申請書」（乙82）には、社員となろうとする者は出資口数を引き受けなければならないとの規定と退社社員の出資金払戻請求権の規定とを改定する理由として、前者については、社員の増員を図るに当たり、社員の入社に当たっては出資口数を変更することなく、社員総会の決議で決定できるが、一方で、資本の総額を変更するには県知事の認可を必要とする制限をつけておきたい旨が、後者については、社員の退社による出資の払戻しの請求が起こった場合は、出資額そのものを返還するだけで、剰余金の必要以上の社外流出を防ぐ旨がそれぞれ記載されているが、これらの理由に照らしても、社員の退社に伴い、定款の変更なく、事実上、退社社員の出資持分が消滅することに支障はない。また、後者の改定の理由からは、Iにおいては、退社社員が取得するのは出資金払戻請求権のみであることを前提としていると解することができる。

c 原告らは、Iが、退社した原告Cや原告Bを出資持分権者として扱ってきたとか、その原告らが出資持分を保有し続けているとの認識を有していたと主張する。

しかし、前記のとおり、Iの定款上、退社した社員が所有する出資持分について権利行使をすることに関する定めがない。原告らは、Iが持分の定めのない社団法

人に移行するに当たり、原告C及び原告Bが持分を放棄する旨の同意書（甲33、35）を作成していることをもって、出資持分権者と自認していることの現れであると主張するようであるが、証拠（甲3）によれば、本件各処分に係る調査において、原告Cは、亡Hから要請されて退社届を出した、出資金の払戻しを請求できるとは思わなかった旨を、原告Bは、出資金の払戻しを請求していないのは、Iの負担になることを避けたいためである旨をそれぞれ供述していたにすぎないことが認められ、それらの供述から退社時に上記原告らが出資持分を有していることを認識していたということはできず、他に、上記原告らが、退社により出資持分を取得したという認識をもっていたとの事実を認めるに足りる証拠はない。

d 原告らは、亡Hは、Iの持分910口のうちの40口を原告Aに遺贈するとの認識しかなかった旨、すなわち、その余の出資持分は、原告A以外の者が所有するものとして存在する旨を主張する。

しかし、証拠（甲3、43）によれば、本件遺言書作成時に、亡HはIの法人管理上の自分の出資持分が40口と把握しており、原告Aが自分の後継者であるとの認識から、自分の出資持分の全部を原告Aに相続させるとの本件遺言をしたこと、他方、亡Hが、原告Cに対し、贈与①及び②により840口の出資持分を贈与したのは、その当時、原告CにIを継がせたいとの意向があったためであったが、その後原告Cが医師になる意思がなく、Iを継がないとの意思表示をしたことから、亡Hは、原告Cに対し、Iからの退社を要請し、原告Cは退社届を提出したことが認められる。これらの事実によれば、亡Hが、自分の後継者とならなかった原告Cが、退社後も、自分の後継者となった原告Aより、多くの出資持分を有する持分権者として存在していると認識していたとは到底思われぬ。

e その他、出資持分の帰趨に係る原告らの主張は、根拠を欠き、独自の解釈に基づくものであって採用できない。

（2）前記（1）を前提としたIの持分の推移

前記（1）を前提とすると、Iにおける持分の推移は以下のとおりとなる。

ア 設立時

（ア）前記第2、2（4）のとおり、Iの設立時の出資持分は、名義上は、亡Hが810口、K、L、N、亡J及びMが各20口であったが、このうち、L、N、亡J及びMの持分が、各人の名義を借りたものにすぎず、実際には亡Hに帰属していたことについては、当事者間に争いがない。

（イ）そして、証拠（乙32、33）によれば、K名義であった出資持分についても、前記（ア）と同様に、亡HがKの名義を借りたものと認めることができる。

（ウ）これに対し、原告らは、K名義の20口の持分について、Iにおいて、従前、出資持分の名義を貸した社員が退社する場合に通常採られていた、退社する社員の持分を、実際の出資者である亡Hに移転するという手続が、Kの退社時に採られた形跡がないことから、Kは、実質的にも持分権者であったという趣旨の主張をし、証人Uも、Kが出資持分につき自分でお金を出したと聞いている旨証言する。

しかしながら、原告らの本件審理におけるK名義の出資持分に関する主張に変遷があることはおくとしても、上記の証人Uの証言は、前記の本件調査における、設立当時は

出資はすべて亡Hがしており、その他の名義のものは名義借りの状態であったとのU自身の供述や、亡Hが出資金を出して他の出資者は名前を借りていたと聞いているとのMの供述に矛盾し、Kが名義を貸したのではなく、実質的に出資したことの裏付けは何ら提出されてない。

そして、証拠（甲2）によれば、K自身は、原処分庁に提出した申立書に、Iの設立時の総出資持分はすべて亡Hの出資による旨を記載していたことが認められる。

したがって、原告らの上記主張は採用できない。

（エ）以上によれば、I設立時における同会に対する出資持分910口は、実際には、全て亡Hに帰属していたものである。

イ 本件各贈与

平成2年5月30日、原告Cは、贈与①及び②により亡Hから出資持分合計840口の、原告Bは、贈与③により、亡Hから出資持分5口の贈与を受け、これにより、Iの出資持分は、亡H65口、原告C840口、原告B5口となった。

ウ 亡Jの死亡による相続

（ア）平成6年7月●日の亡Jの死亡に伴い、同月23日の臨時社員総会決議により、同人名義の出資持分5口を原告Bが相続することが承認されたが、当該出資持分は実質的には亡Hに帰属し、それが原告Bに移転したということとはできず、Iの出資持分の帰属に変更はなく、亡H65口、原告C840口、原告B5口であった。

（イ）この点、原告らは、前記決議により、当該出資持分5口が亡Hから原告Bに贈与された旨主張する。

しかし、前記総会の議事録（甲44、乙24）には、「第1号議案、理事J死去に伴う持分相続の件」として、亡Hが議長として、亡Jが永眠したので、この持分を原告Bに相続させることが相続人全員の希望である旨説明し、更に相続人全員の同意書（乙25）を示して、その可否を議場に諮り、満場一致で承認可決したことが記されているのみである。その記載からは、亡Jの出資持分の実質的保有者である亡Hが原告Bに対し、出資持分を贈与するとの意思表示をしたとまでいうことはできないし、前記同意書の作成者の一人とされているMは、本件調査等において、あまり記憶にない旨供述していることからしても、原告らの前記主張は採用できない。

エ 原告Cの退社

平成14年9月26日、原告Cの退社が承認され、その出資持分840口は、出資金払戻請求権に転化して失われたから、Iの出資持分は、亡H65口、原告B5口の計70口となった。

オ Kの退社

（ア）平成19年10月25日、臨時社員総会決議によりKの退社が承認されたが、K名義の出資持分は亡Hに帰属していたから、同決議の前後で出資持分の帰属に変更はない（亡H65口、原告B5口）。

（イ）この点、原告らは、前記ア（イ）と同様の理由で、亡HがKに対し出資持分（20口）に関する権利の贈与をしたと考えられる旨主張する。

しかしながら、前記決議の議事録（甲6、乙31）によっても、亡HがKに対し、自分が実質的に保有する出資持分20口を無償で譲渡するとの意思表示がなされたことは窺

われない。確かに、同決議では、従前行っていた退社社員の出資持分を亡Hに帰属させるような手続はされていないが、証拠（甲43）によれば、当時、亡HがKに対し進んで自己の出資持分を贈与する事情はなかったことが窺われるほか、証拠（乙95）によれば、Kは、亡Hから相続によりIの出資持分を取得したとの認識であることが認められ、これらの事情を踏まえると、前記決議によって、Kが亡Hから出資持分を贈与されたと解することはできない。よって、原告らの主張は採用できない。

カ 原告Bの退社（本件退社）

平成19年10月25日、原告Bの退社が承認され、その出資持分5口は出資金払戻請求権に転化して失われたから、Iの出資持分は、亡Hが有する65口のみとなった。

キ 以上の出資持分の帰属の推移を整理すると、別表5-2のとおりとなる。

（3）本件相続により相続されたIの出資持分

ア 前記（2）を踏まえると、本件相続において、原告Aは、本件遺言書第7条に基づき、亡Hに帰属していた出資持分40口を相続し、Kは、本件遺言書第11条に基づき、亡Hに帰属していた残りの出資持分25口を相続したものと認められる。これに反する原告らの主位的主張は採用することができない。

イ 原告らは、予備的主張として、本件相続開始時のIの出資持分総口数が65口であったとしても、同会における出資持分の取扱いや、亡Hの認識からして、本件遺言において原告Aが相続するものとされた40口は、出資持分総口数を910口とした場合の40口であり、出資持分総口数が65口であれば、40口に $65/910$ を乗じた出資持分が取得財産である旨主張する。

しかしながら、相続税は人の死亡によって財産が移転する機会にその財産に対して課される租税であり、課税物件である取得財産が何であるかは、客観的に認定すべきものであるところ、これまで認定・説示したところによれば、本件相続開始時におけるIの出資持分総口数は65口であり、これは被相続人である亡Hの認識によって左右されるものではない。そして、本件遺言書には、原告Aが相続する財産として、明確に「遺言者名義の医療法人I持分40口」と記載されているのであるから、客観的にみて、原告Aは、総口数65口の出資持分のうち40口を相続したものと認めるほかない（なお、出資持分1口当たりの価額をいかに評価するかについては、争点3に係る判断（後記4）のとおりである。）。よって、原告らの前記主張は採用できない。

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

（1）原告A及びKが相続した出資持分の内容について

ア 前記3のとおり、本件相続時に亡HはIの出資持分65口を有しており、本件遺言により、原告Aが40口、Kが25口を取得した。

ただし、原告らは、原告Aが出資持分を相続して、出資金払戻請求権を取得した旨の主張をするので、まずこの点につき検討する。

イ 原告Aが出資持分40口を取得したのは、本件遺言書第7条において、同人に相続させる財産として、「遺言者（亡H）名義の医療法人I持分40口」が挙げられていたためである。

この点、前記のとおり、Iの定款によれば、退社した社員は出資金払戻請求権を取得するが、死亡も定款上退社事由の一つであるから、死亡退社により出資持分が出資金払戻請

求権に転化し、それを当該社員の相続人が相続すると解することもできそうであり（その場合、死亡退社した社員自身が出資金払戻請求権を取得すると解するか、出資金払戻請求権の帰属主体である「退社した社員」に、死亡退社における相続人が含まれると解するかすることになる。）、そうすると、本件遺言による出資持分の取得というより、死亡退社によるものとして、それと同様に考えることになる。

もっとも、Iにおいては、第2、2（3）のとおり、設立時の定款9条2項で、出資持分の譲渡を受ける者は社員でなければならない旨定められていたが、設立時以降平成13年12月31日までの間の定款変更により、同項但書きとして、「但し相続の場合はこの限りにあらず」との規定が設けられたところ、同規定は、Iにおける出資持分の譲渡は、相続の場合は社員でなくともよいことを定めたものであり、言い方を変えれば、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規定といえる。このように解した上、出資持分の取得については、定款9条1項の、出資持分を譲渡する場合社員総会の承認を得なければならないとの制約を課すことにより、Iとしては、出資持分を有する者を選別することができることになる。

以上のとおり、Iは、その定款において、死亡退社の場合には、出資持分を出資金払戻請求権に転化させることなく、出資持分のまま相続されることを認めているのであるから、仮に、本件遺言による原告Aの出資持分の取得を死亡退社の場合と同様に考えるとしても、本件相続において原告Aが相続したのは、本件遺言書に挙げられた、亡Hの出資持分40口にはかならない。よって、原告Aが出資金払戻請求権を相続したとの原告らの主張は採用できない。

ウ また、原告Aが、出資持分の相続に関し、出資金払戻請求権の取得と、相続した出資持分などを出資して出資社員となるかの選択肢を有するとの原告らの主張がある。この主張は、出資持分と別個の、出資持分に対応ないし結合した社員資格を有する「出資社員」という特別な資格ないし地位があることを想定し、これと非出資社員が相続という偶然の事情により出資持分を取得した場合とを峻別するとの考えを前提にしていると理解できる。そして、そのような考え方にに基づき、社員が出資持分を相続した場合であっても、社員資格を対応ないし結合させるために社員総会による手続を要し、その手続を取らない限り、原告Aは、出資金払戻請求権しか有しない旨を主張するものと解される。

しかし、Iにおいては、平成13年改正定款により、社員の地位と出資者との結合が切られたのであって、上記のような特別な資格ないし地位は定款上に何ら根拠を有しない。加えて、後記（2）エで検討するとおり、その取得が同時でなくとも、権利行使時に社員の地位と出資持分の双方を有していれば、退社時には出資金の払戻しが、解散時には残余財産の分配が受けられるのであり、出資持分と社員資格と対応しているかどうかは、これらの権利行使に影響を及ぼさないことから、原告らが前提とする「出資社員」なる特別な資格ないし地位を認める余地はない。

以上の点からも、原告らの主張は採用できない。

（2）Iの出資持分の評価について、評価通達194-2によることが相当であるか否か。

ア 相続税法22条は、同法3章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価による旨規定するところ、ここでいう「時価」とは、相続開始時における当該財産の客観的交換価値をいい、客観的交

換価値とは、当該財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間において自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいうものと解される。

そして、課税実務上、相続財産の評価は、原則として評価通達によりなされている。これは、相続財産の客観的な交換価値を個別に評価するとした場合、その評価方法、選択された基礎資料等により異なった評価額になることは避けられない上、課税庁の事務負担が重くなり、課税事務の迅速な処理が困難となるおそれがあることなどに照らして、あらかじめ定められた評価方法によって画一的に相続財産を評価することとしたものである。このような評価方法によって評価することは、当該評価方法の内容が時価の認識方法として合理的なものである限りにおいて、租税負担の実質的公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という観点から合理的であり、相続税法22条はそのような課税実務を許容する趣旨のものと解される。したがって、評価通達は、前記の趣旨からすれば、原則として、およそ全ての納税者及び相続財産に適用されることが予定されているのであって、特定の納税者や特定の相続財産についてのみ評価通達が定める以外の評価方法によることは、かえって、納税者間の実質的負担の公平を欠くこととなり、許されないものと解される。

以上によれば、相続財産の評価に当たっては、評価通達によって定められた評価方法が合理的なものである限り、全ての納税者及び相続財産に当該評価方法を適用すべきであり、評価通達が定める評価方法によった場合にはかえって実質的な租税負担の公平を害することが明らかな場合に限り、他の合理的な時価の評価方法によることが許されるというべきである。

イ 社団医療法人の出資の評価については、評価通達194-2が、評価通達178本文等の定めに基づいて計算した価額によって評価する旨を定めており、これら準用された規定は、取引相場のない株式の評価に係るものである。それらによれば、Iのような従業員数が100人以上の社団医療法人の出資の評価については、同法人の年利益金額及び純資産価額を類似業種のそれと所定の方法により比較した上、類似業種の株価に比準して評価する方法等を採用することになる。

ウ ところで、医療法人は、相当の収益を上げ得る点で一般の私企業とその性格を異にするものではなく、その収益は医療法人の財産として内部に蓄積され得るものである。そして、出資社員に対する社団医療法人の財産の分配については、剰余金の配当を禁止する医療法54条に反しない限り、基本的に当該法人が定款で定めることができるのであって（医療法44条、56条）、出資社員が出資額に応じて退社時の払戻しや解散時の残余財産の分配を受けられる旨の定款の定めがある場合、これに基づく払戻し等の請求が権利濫用になるなどといった特段の事情のない限り、出資社員は、総出資額中に当該出資社員の出資額が占める割合に応じて当該法人の財産から払戻し等を受けられることとなる（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同22年4月8日第一小法廷判決・民集64巻3号609頁）。

そして、上記の出資持分に認められる権利内容は、自治的に定められる定款によって様々な内容となり得る余地があるものの、その変更もまた可能であって、ある時点における定款の定めにより、退社による払戻しを受け得るのが出資口数に応じた出資金に限定されるなどしていたとしても、客観的にみた場合、出資社員は、法令で許容される範囲内において定款を変更することにより、財産全体につき自らの出資額の割合に応じて払戻しを求め得る潜在的可能性を有するものである。そして、その法人の有する財産全体の評価は、

定款の定めのかんによって変動が生じるものでもない。そうすると、持分の定めのある社団医療法人の出資は、定款の定めのかんにかかわらず、基本的に上記のような潜在的可能性に相当する価値（出資社員が出資持分の口数の割合において分有する事業価値）を有するということができる。

評価通達194-2は、以上のような持分の定めのある社団医療法人及びその出資に係る事情を踏まえつつ、出資持分の客観的交換価値の評価を取引相場のない株式の評価に準じて行うこととしたものと解される。そうすると、その評価方法によっては、当該法人の出資を適切に評価することができない特別の事情の存しない限り、これによってその出資を評価することには合理性があるというべきである（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同22年7月16日第二小法定判決・最高裁判所裁判集民事234号263頁参照）。

エ これを本件についてみると、Iにおいては、設立時以降、平成13年改正定款までの間、定款で、①退社した社員はその出資額に応じて払戻しを請求することができること（8条）、及び、②解散した場合の残余財産は解散当時の社員の払込済出資額に応じて分配すること（定款37条（平成19年改正定款においては32条））が定められていたが、平成13年改正定款により、前記①については、定款上は、退社した社員が払戻しを受けられる額が払込済出資額に限られることになった。

このうち、前記②の規定は、Iの解散時に、その時点の残余財産全体の評価額に、その時点の総出資額中の各出資者の出資額が占める割合を乗じて算定される額を各出資者に分配することを定めていることは明らかである。また、前記①については、平成13年改正定款以降は、払戻しの対象が当該社員の払込済出資額に限定されているが、客観的にみた場合、出資社員は、法令で許容される範囲内において定款を変更することにより、財産全体につき自らの出資額の割合に応じて払戻しを求め得る潜在的可能性を有するものといえる。

なお、Iにおいては、平成13年改正定款により、社員の地位と出資持分の保有との結合が切られたため、社員の地位の取得と出資持分の取得が同時でない場合も起こりうるが、Iの定款による限り、当該権利行使時にその双方を有していれば、退社時には出資金の払戻しが、解散時には残余財産の分配が受けられることに変わりはないと解される。

したがって、本件遺言により、原告Aが取得したIの出資持分について、その権利内容がその後変動しないと客観的に認めるだけの事情はなく、他に評価通達194-2の定める方法でIの出資持分を適切に評価することができない特別の事情があることも窺われなから、評価通達194-2の定める類似業種比準方式により評価することには、合理性があるというべきである。

オ（ア）原告らは、会社の株主と医療法人の出資者あるいは社員との違いから、評価通達194-2は、非出資社員が存在せず、かつ、同族の出資社員が支配権を有しているような医療法人について適用されることが想定されており、Iには適用はない旨主張する。

しかし、私企業と医療法人は継続して事業を行う主体であり、事業により利益を上げるという点を同じくし、それぞれに事業価値が認められるものであるところ、当該事業価値は、評価すべき時点での財産状態、利益状況等を基にして算出され得るもので、それ自体は、利益剰余金の配当が禁止されること（医療法54条）等によっては左

右されず、株式も出資持分も、株主あるいは出資社員が、株式数あるいは出資持分の口数の割合に応じて、事業価値を分有していることに変わりはない。

以上を踏まえれば、評価通達194-2が医療法人の出資持分の評価に、取引相場のない会社の株式の価額評価についての規定を準用したことについては合理的な基礎があるというべきであり、その適用が、原告らの主張するような医療法人に限られるものとはいえない。

また、評価通達194-2は、それが準用する他の規定を見ても、適用範囲を、非出資社員が存在せず、かつ、同族の出資社員が支配権を有しているような医療法人に限るとしたものと解することはできない。

(イ) 原告らは、本件は、同族出資社員が支配する医療法人の事案で出資社員の利益になる方向での定款変更がいつでも可能な事案に係る最高裁平成22年7月判決の射程外であると主張する。

確かに、最高裁平成22年7月判決は、本件と事案を異にするものであるが、同判決は、持分の定めのある社団医療法人の出資は、定款の定めのかんにかかわらず、基本的に法人の財産全体につき自らの出資額の割合に応じて払戻しを求め得る潜在的可能性に相当する価値を有するということができることを判示したものであって、持分の定めがあり、定款上定款変更を禁じる定めもないIの出資持分も、上記と同様の価値を有すると認めることができ、本件をその射程外とする事情はない。

(ウ) 原告らは、Iにおいては非出資社員が多数を占め、定款変更の可能性はない、1名の出資社員の思い通りに解散することはできないし、出資社員の不利に定款が変更される可能性もあり、このような出資持分を評価通達194-2により評価した価額で購入する者は想定し得ないから、同通達を用いることが相当でない旨主張する。

しかし、前記のとおり、相続税の算出に当たり基礎とする取得財産の価額は、取得時、本件においては本件相続時における時価（当該財産の客観的な交換価値）をいうものと解されるところ、本件相続時においては、Iの定款からして、定款変更の可能性がないとか、解散することができないとか、定款が不利に変更されるということとはできず、前述したとおり、本件相続時において、Iの出資持分が法人の財産全体につき自らの出資額の割合に応じて払戻し等を求め得る潜在的可能性を有していたことは否定できない。

また、Iは、残余財産の分配についてはその対象財産に限定はなく、退社社員の払戻請求については、その対象が出資金に限定されているが、課税実務においては、いわゆる出資額限度法人（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）であっても、同法人に係る出資持分の評価については、定款の再変更が法的に禁止されていないことなどから、通常の出資持分の定めのある医療法人の出資と同様に評価しており（甲13の3及び4、乙90の1及び2）、Iの出資持分につき、特別の取扱いがなされることになるわけでもない。

(エ) 更に、原告らは、Iが出資持分の定めのない社団医療法人への移行を指向し、そのための手続等を進め、実際に出資持分の定めのない社団医療法人に移行したこと、その手続の経過を知る処分行政庁はIの出資持分が無価値となったことを知っていたこと

等をもって、本件につき評価通達194-2を適用することが相当でない旨主張している。この主張は、持分の定めのない社団医療法人に移行すれば、定款変更により持分の定めのある社団医療法人に戻ることができなくなることから、出資社員は、法令で許容される範囲内において定款を変更することにより、財産全体につき自らの出資額の割合に応じて払戻しを求め得る潜在的可能性を有するとの前提に立つ評価は許されないとの主張か、あるいは無価値であることを知っている財産を高額であるとして課税することは信義則に反するとの主張と解される。

証拠（甲9、10、11、15、16、18ないし21）及び弁論の全趣旨によれば、平成18年法律第84号により医療法が改正されたことに伴い、当該改正法の施行日である平成19年4月1日以降に新たに医療法人の設立の認可の申請をする場合には、財団法人か持分の定めのない社団法人の形態のみが許されることとなったことを踏まえ、Iにおいては、平成19年7月頃から、Iの顧問税理士であり監事でもあったd（以下「d」という。）を交えて、持分のない社団医療法人に移行することに関する検討や、税務署に対する相談等が進められたこと、平成20年9月4日開催の平成20年度第10回理事会において、dから、医療法改正による新しい医療法人制度について説明がなされ、今後の検討課題とされたこと、平成21年6月11日の平成21年度第4回理事会において、「持分の定めのない社団医療法人」への移行につき協議され、dから課税関係についての説明がなされた上で、弁護士に相談して再度検討することとされたこと、同年10月22日の平成21年度第11回理事会において、dから、基金拋出型医療法人（持分の定めのない社団医療法人の一形態）への移行についての説明がなされ、同年11月26日の平成21年度第13回理事会で、移行のための新しい定款案が承認可決されたこと、平成23年2月24日の平成22年度第10回理事会において、持分の定めのない医療法人に移行することにつき承認可決がなされ、同年4月7日の社員総会で持分の定めのない社団医療法人への定款変更の決議をし、同年7月●日に県知事の認可を受けたことがそれぞれ認められる。

しかしながら、前記のとおり、相続税法22条にいう時価とは客観的な交換価値を意味しており、課税における納税者間の公平や租税法律主義にも照らせば、評価通達194-2によることができない事情の有無を検討するに当たっては、主観的な事情を考慮することは相当でなく、あくまで、客観的な事情に基づいて判断すべきであり、その事情も、課税時期、すなわち、本件相続時のものであることが前提である。

そして、前記の事実によれば、原告らが持分の定めのない医療法人に移行しようとしていた経緯は、原告らを始めとするIの社員ないし役員における主観的な事情に過ぎず、その事情が存在するのも主に本件相続後のことであり、本件相続時において、Iの出資持分が、客観的にみて、Iの財産全体につき自らの出資額の割合に応じて払戻し等を求め得る潜在的可能性を有しないといえるような事情があるということとはできない。

また、前記の事情が評価通達194-2を適用することの妨げになるとは解されず、そのことは、前記事情を処分行政庁である宇部税務署長が了知していたか否かによって左右されない。

そして、原告らの主張をもってしても、処分行政庁による本件各処分が信義則に反

すると評価することはできない。

(オ) 以上に加え、下記 a 及び b によれば、評価通達 194-2 を適用することに係る原告らの主張はいずれも採用できない。

a 原告らは、I の出資持分を評価通達 194-2 により評価するのは相当でないから、定款で規定されている出資払戻しの限度額で評価すべきであると主張する。

しかし、I の定款に出資社員に対する払込済出資額に応じた残余財産分配の規定があること、証拠 (乙 6) によれば、原告 A は、本件相続の相続税の申告書において、I の出資持分 1 口が 100 万 7209 円、自己の取得した 40 口で 4028 万 8000 円と申告していたことが認められることを踏まえると、出資持分を 1 口当たり 10 万円と評価することは、客観的な交換価値の評価として相当であるとは認められない。

b なお、本件相続時に亡 H が保有していた I の出資持分 65 口のうち、40 口は社員である原告 A が、25 口は K が取得したが、K は本件相続時には社員ではなかった。

しかし、前記のとおり、相続税の算出に当たり基礎とする取得財産の価額は、本件相続時における時価 (当該財産の客観的な交換価値) をいうものと解され、その取得者の事情によって評価が変わるものではないこと、非社員である K についても、I の定款上、同人の取得した出資持分につき、客観的にみて、I の財産全体につき自らの出資額の割合に応じて残余財産の分配を求め得る潜在的可能性がなかったとはいえないことからすれば、本件相続及び本件遺言により相続人が取得した 65 口については同じ評価方法で評価することを妨げる事情はないというべきである。

カ 以上によれば、I の出資持分について、評価通達 194-2 により評価する方法によることには合理性があるというべきであり、同方法によっては、同法人の出資を適切に評価することができない特別の事情があるとか、同通達を形式的に適用することが、実質的な租税負担の公平を害するなどとする事情があることは認められず、他に適切な評価ができないといえる事情も認められないので、原告らの主張は採用できない。

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

(1) 相続税 9 条本文は、前記第 2、3 (1) アのとおりであるところ、持分の定めのある医療法人の出資者が退社し、残存出資者に対し出資に対応する剰余金相当部分の利益の移転が生じる場合には、同上が規定する課税要件を充足することになるから、同条に基づきみなし贈与の課税が生じることになる。

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

(2) 前記 4 のとおり、本件相続時における I の出資持分の価額につき、I の財産全体を基礎として評価通達 194-2 の定める方法によって評価することには合理性があり、そのことは、本件退社時 (平成 19 年 10 月 25 日) においても同様である。

これを前提として、本件退社時における、I の出資持分の価額の増加額につき検討すると、以下のとおりとなる。

ア 本件退社前における、Iの出資持分1口当たりの価額

(ア) Iにおける常勤の従業員数は、平成20年1月の時点で約●人であるが(前記第2、2(2))、本件退社時(平成19年10月25日)に、その人数が大きく相違するような事情はないことからすれば、本件退社時の従業員数は100人以上であったと推認され、評価通達178により大会社に分類され、評価通達179(1)に従い、出資持分は類似業種比準価額によって評価することとなる。また、評価通達181の業種目は「その他の産業」である(乙91)。

(イ) これまでに認定した事実に加え、証拠(乙36、37)及び弁論の全趣旨によれば、①本件退社時の直前期であるIの平成19年度3月期末の資本金額は700万円であったこと(平成19年3月31日時点の出資持分の総口数70口に1口当たりの出資金額10万円を乗じたもの。)、②Iの平成19年3月期及び本件退社時の直前々期であるIの平成18年3月期の各課税所得金額は、それぞれ2959万1369円及び4億9197万6083円であったこと、③Iの平成19年3月期末の純資産価額は、上記の700万円の資本金額と利益積立金額36億4237万6683円の合計額36億4937万6683円であったことがそれぞれ認められる。

また、証拠(乙91)によれば、類似業種の平成19年8月ないし10月の各株価、平成18年の平均株価のうち一番低いものは平成19年9月の株価であると認められる(別表11の⑨欄参照)。

以上に加えて、証拠(乙91)から認められる類似業種の出資1口当たりの年利益金額、類似業種の出資1口当たりの純資産価額を基に、本件退社前におけるIの出資持分1口あたりの価額を評価通達194-2等に基づいて計算すると、別表11のとおり、1604万4400円となる。

イ 本件退社後における、Iの出資持分1口当たりの価額

前記3(2)カのとおり、本件退社後により原告Bの出資持分(5口)が消滅し、その時点での出資持分の総口数は65口となったが、①Iの平成19年度3月期末の資本金額は、原告Bの持分に係る分(1口10万円×5口)を除くと650万円であったことが認められ、また、②Iの平成19年3月期及び平成18年3月期の各課税所得金額は、前記ア(イ)のとおりであり、Iの平成19年3月期末の純資産価額は、上記の650万円の資本金額と利益積立金額36億4237万6683円(前記ア(イ))の合計額36億4887万6683円であったことが認められる。

これらを基に、本件退社後におけるIの出資持分1口当たりの価額を評価通達194-2等に基づいて計算すると、別表11のとおり、1727万2400円となる。

ウ(ア) 以上によれば、本件退社により、Iの1口当たりの出資持分の評価額は122万8000円増加したところ、本件退社前におけるIの出資総数は70口で、うち亡Hが65口を有していたから、本件退社による亡Hの出資持分の評価額の増加額は、7982万円(122万8000円×65)となる(別表12の⑤欄)。そうすると、亡Hは、本件退社により、対価を支払わないで7982万円に相当する利益を受けたことになる。

したがって、相続税法9条の規定により、当該金額を原告Bから贈与により取得したものとみなすのが相当である。

(イ) また、相続税法 9 条は、その文言上、その適用を一定の場合に限定する要件等を設けておらず、前記第 2、3 (3) のとおり、厚生労働省照会は、相続税法 9 条を前提としつつ、出資額限度法人である医療法人におけるみなし贈与課税についての実務上の取扱いを示したものであるが、同照会の記の 3 (3) においては、社員が退社した場合における残存する他の出資者の有する出資持分の価額の増加につき、一定の場合に限りみなし贈与の課税が生じるものとした上、みなし贈与の課税が生じる場合として「当該出資額限度法人に係る出資、社員及び役員が、その親族、使用人など相互に特殊な関係をもつ特定の同族グループによって占められている」場合を挙げ、さらに、その具体的な要件として、「①出資者の 3 人及びその者と法人税法施行令 (括弧内省略) 第 4 条第 1 項又は第 2 項に定める特殊の関係を有する出資者の出資金額の合計額が、出資総額の 50% を超えていること、②社員の 3 人及びその者と法人税法施行令第 4 条第 1 項に定める特殊の関係を有する社員の数が総社員数の 50% を超えていること、③役員のそれぞれに占める親族関係を有する者及びこれらと租税特別措置法施行令 (昭和 32 年政令第 43 号) 第 39 条の 25 第 1 項第 2 号イからハまでに掲げる特殊な関係がある者の数の割合が 3 分の 1 以下であることが定款で定められていないこと」を示している。

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

(3) ア これに対し、原告らは、みなし贈与課税が適用される場合のうち、会社を対象とするものは相続税法基本通達 9-2 (甲 37 の 2) で運用が示され、適用対象が法人税法 2 条 10 号の同族会社に限定されていること、厚生労働省照会の記の 3 (3) においてもその通達が踏まえられていることから、同条の適用は、社員の全員が出資社員であり、その中で特定の同族グループが議決権の相当割合を占める法人に限定され、相続税法 9 条のみなし贈与課税の規定は、本件退社については適用されず、I については、前記通達 9-2 の取扱いを踏まえて、その医療法人の社員全体としての同族性を判断すればよい旨主張する。

イ しかし、相続税法 9 条の趣旨は前記 (1) のとおりであり、その文言上、その適用を一定の場合に限定する要件等を設けていない。原告らが言及する相続税法基本通達 9-2 は、同族会社の株式又は出資の価額が増加した場合について規定したものであるが、そのような定めがあるにもかかわらず、前記厚生労働省照会において、「出資額限度法人については、定款を変更して出資額限度法人へ移行する時点、変更後の定款の下で社員 (出資者) の退社等が生じた時点等の課税上の取扱いについても、これを明確にする必要がある」として、社員が出資払込額の払戻しを受けて退社した場合を含め、複数の事例につい

て照会していること（甲１３の１、乙９１の１）、同照会の記の３（３）は、社員が退社した場合につき、前記第２、３（３）イのとおり規定して、持分の定めのある医療法人が出資限度法人に移行した場合等の課税関係について、前記相続税法基本通達９－２とは別個にみなし贈与の課税が生じない場合を挙げていることを踏まえると、医療法人に前記相続税法基本通達９－２が直ちに適用されるとは考えがたい。

また、原告らは、前記厚生労働省照会は法規範性はない旨主張するが、前記（２）のとおり、相続税法９条を直接適用すると、みなし贈与の課税をすべき場合であることが明らかであることからすれば、前記厚生労働省照会の定める取扱いが法規を踏まえた実務上の取扱いを示したものと理解できる。

ウ 原告らは、Ⅰでは非出資社員の占める割合が高いことから、出資社員の有する出資持分の譲渡価額が出資額を超える一般的な可能性はなく、みなし贈与の利益が享受できない、厚生労働省照会の記の３（３）の要件は、出資割合が同族支配の程度を図る上で適切な基準とならないことを考慮していないなどと主張する。

確かに、厚生労働省照会の記の３（３）の要件のうち、Ⅰに適用されるものは、法人の議決権割合については言及せず、出資割合のみに着目したものであるが、これは、そこに定める出資割合の下で１人の出資社員が退社した場合も、原則として、他の出資社員に対して大きな利益移転が生じ、出資者につき「法人税法施行令第４条第１項又は第２項に定める特殊の関係」がある場合には、利益移転が生じる可能性がより高まることを踏まえたものと解され、このような場合に、みなし贈与の課税を生じるとすることには合理性があるということができ、原告らが主張するような相続税法基本通達９－２を考慮しても不合理・不公平であるとは認められない。

エ 以上によれば、本件退社につき、みなし贈与の課税規定が適用されないとする原告らの主張は採用できない。

６ 争点５－原告らのその他の主張について

（１）以上に述べてきたとおり、本件各処分は、本件相続時や本件退社時の取得財産につき、それを法令等に則って正しく評価してなされたものであって、違法・不当なところはない。

したがって、本件各処分が課税法律主義に反するとか、担税力に応じない税負担などとする原告らの主張には理由がない。

（２）原告らは、本件各処分の経緯を取り上げて、本件各処分が著しく正義に反するなどと主張するが、本件各処分は、前記第２、２（６）で認定した各処分の経緯及びそれに係る関係各証拠を見ても、当該各処分時までに適切に収集した資料に基づき、関係法令等に則ってなされたものであると認められ、違法とされるべきものではない。

また、各処分につき、不服申立手続が設けられ、更正処分が行われるのは、国税に関する処分の性質（処分が大量かつ回帰的なものであり、当初の処分が必ずしも十分な資料と調査に基づいてされえない場合があること、それにかんがみ、まず、処分庁自体に対する不服手続によって処分庁に再審理、再考慮の機会を与え、その結果になお不服がある場合に審査裁決庁、あるいは裁判所の判断を受けさせることとし、ある程度、審査裁決庁又は裁判所の負担の軽減をはかろうとする目的があること）を踏まえた制度が予定しているところであり、原処分と異なる更正がされたことをもって直ちにその原処分が正義に反するものであるということとはできない。

(3) また、本件相続後、本件退社後に生じた事情をもって、本件相続時、本件退社時の事情を前提にした本件各処分の違法・不当性をいう原告らの主張は採用できない。

7 本件各処分の適法性について

以上のとおりの認定・説示部分並びに前記第2の5のうち、当事者間に争いがない他の税額算定根拠（計算の基礎となる金額及び計算方法）を前提として、原告らの本件各処分についてみると、被告が本件争点に関して主張する部分も含め、前記第2の5の税額の算定根拠はいずれも相当なものと認められ、その根拠に基づいて算定した原告らの納付すべき税額は、いずれも本件各処分における税額と同額であるから、本件各処分は適法というべきである。

第4 結論

以上のとおりであるから、①甲事件における原告Aの訴えのうち、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賦課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、②乙事件における原告B、原告C、原告D、原告E、原告F及び原告Gの各訴えのうち、平成24年4月13日付け各再更正処分、並びに、原告B、原告C、原告Dにつき平成23年11月17日付けの、原告E及び原告Fにつき平成24年3月21日付けの過少申告加算税の各変更決定処分により取り消された部分、③丙事件に係る原告A、原告C、原告D、原告F及び原告Gの各訴えは、いずれも不適法であるから却下することとし、その余はいずれも理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

山口地方裁判所第1部

裁判長裁判官 桑原 直子

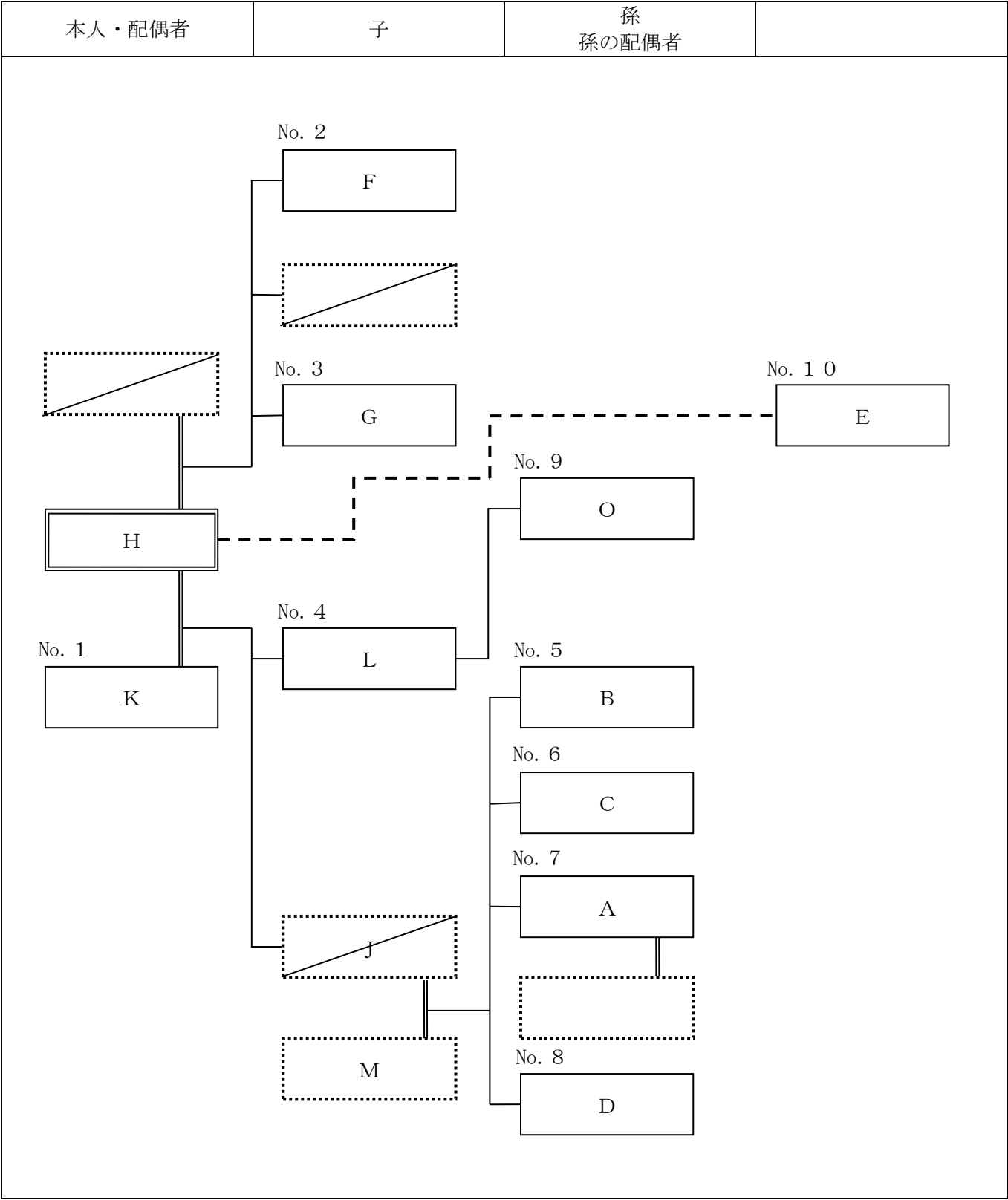
裁判官 宮寄 秀典

裁判官林崎由莉子は転補につき署名押印できない。

裁判長裁判官 桑原 直子

別表 1

相続人関係図



別表 2

I の定款（抜粋）

規定	設立時	平成13年12月改正時	平成19年11月改正時
第5条1項	本社の社員となろうとする者は、すべて総会の承認を受け、且つ1口以上の出資口数を引受けなければならない。	本社の資本の総額は9100万円とし、出資1口の金額は10万円とする。	同 左
第5条2項	出資1口の金額は金10万円とする。	社員になろうとする者は、すべて社員総会の承認を受けなければならない。	同 左
第6条1頁	社員は次の事由により、その資格を失なう。 (1) 総会の議決 (2) 死亡 (3) 除名	同 左	同 左
第7条	前条に定める場合の外、やむを得ない理由があるときは、社員はその旨を理事長に届け出て退社することができる。	同 左	同 左
第8条	退社した社員はその出資額に応じて、払戻しを請求することができる。	退社した社員はその払込済出資額を限度として、払戻しを請求することができる。	同 左
第9条1項	社員がその出資持分の一部、又は全部を譲渡するには社員総会の承認を得なければならない。	同 左	同 左
第9条2項	前項の規定により譲渡を受ける者は社員でなければならない。	前項の規定により譲渡を受ける者は社員でなければならない。但し相続の場合はこの限りにあらず。	同 左
第32条	会議の議決事項につき、特別の利害関係を有する者は、当該事項につきその議決権を行なうことができない。	同 左	会議の議決事項につき、特別の利害関係を有する者は、当該事項につきその議決権を行使できない。 ※第28条に移行
第37条	本会社が解散した場合の残余財産は、解散当時の社員の払込済出資額に応じて分配する。	同 左	本会社が解散した場合の残余財産は、解散当時の社員の払込済出資額に応じて分配する。 ※第32条に移行

別表 3－1

相続税の課税処分の経緯

(単位：円)

項目 \ 区分		当初申告	本件相続税 各処分①	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決	本件相続税 各処分②	本件相続税 各処分③	本件相続税 各処分④
		本件申告書①								
年月日		平成20年11月28日	平成22年2月25日	平成22年4月21日	平成22年7月8日	平成22年7月14日	平成23年6月28日	平成23年11月17日	平成24年4月4日	平成24年4月13日
相続税の総額の計算	取得財産の価額	410,860,096	1,223,169,166	全部取消	棄却	全部取消	1,143,180,166	1,143,180,166	1,142,275,807	1,142,275,807
	債務控除の合計額	8,430,356	8,430,356				8,430,356	45,423,156	45,423,156	45,539,856
	課税価格の合計額	402,425,000	1,214,734,000				1,134,745,000	1,097,752,000	1,096,848,000	1,096,731,000
	法定相続人の数	8人	8人				8人	8人	8人	8人
	遺産に係る基礎控除額	130,000,000	130,000,000				130,000,000	130,000,000	130,000,000	130,000,000
	相続税の総額	55,321,800	355,010,300				321,016,000	305,294,400	304,910,400	304,859,700
原告A	取得財産の価額	88,382,382	86,214,243				棄却	566,766,243	566,766,243	566,766,239
	債務控除額	263,446	263,448					1,419,448	1,419,448	1,423,046
	課税価格	88,118,000	85,950,000					565,346,000	565,346,000	565,343,000
	納付すべき税額	12,115,400	25,119,100					157,227,600	157,159,300	157,149,100
	過少申告加算税の額		1,344,000					19,815,000	19,806,000	19,804,500

別表 3－2

相続税の課税処分の経緯

(単位：円)

区分 項目		当初申告	本件相続税 各処分①	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決 (一部取消)	本件相続税 各処分②	本件相続税 各処分③	本件相続税 各処分④
		本件申告書②								
年月日		平成20年11月28日	平成22年2月25日	平成22年4月21日	平成22年7月8日	平成22年7月14日	平成23年6月28日	平成23年11月17日	平成24年3月21日	平成24年4月13日
相続税の総額の計算	取得財産の価額	410,860,096	1,223,169,166	全部取消	棄却	全部取消	1,143,180,166	1,143,180,166	1,142,275,807	1,142,275,807
	債務控除の合計額	8,430,356	8,430,356				8,430,356	45,423,156	45,423,156	45,539,856
	課税価格の合計額	402,425,000	1,214,734,000				1,134,745,000	1,097,752,000	1,096,848,000	1,096,731,000
	法定相続人の数	8人	8人				8人	8人	8人	8人
	遺産に係る基礎控除額	130,000,000	130,000,000				130,000,000	130,000,000	130,000,000	130,000,000
	相続税の総額	55,321,800	355,010,300				321,016,000	305,294,400	304,910,400	304,859,700
原告B	取得財産の価額	21,031,297	21,031,303				21,031,303	21,031,303	21,031,303	21,031,297
	債務控除額	263,446	263,448				263,448	1,419,448	1,419,448	1,423,046
	課税価格	20,767,000	20,767,000				20,767,000	19,611,000	19,611,000	19,608,000
	納付すべき税額	2,854,600	6,069,200				5,874,900	5,453,900	5,451,600	5,450,400
	過少申告加算税の額		339,000				310,000	259,000	259,000	259,000
原告C	取得財産の価額	4,808,017	4,808,021				4,808,021	4,808,021	4,808,021	4,808,017
	債務控除額	263,446	263,448				263,448	1,419,448	1,419,448	1,423,046
	課税価格	4,544,000	4,544,000				4,544,000	3,388,000	3,388,000	3,384,000
	納付すべき税額	625,100	1,328,000				1,285,400	942,200	941,800	940,600
	過少申告加算税の額		73,500				67,500	31,000	31,000	31,000

別表 3－3

相続税の課税処分の経緯

(単位：円)

区分 項目		当初申告	本件相続税 各処分①	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決 (一部取消)	本件相続税 各処分②	本件相続税 各処分③	本件相続税 各処分④
		本件申告書①								
年月日		平成20年11月28日	平成22年2月25日	平成22年4月21日	平成22年7月8日	平成22年7月14日	平成23年6月28日	平成23年11月17日	平成24年3月21日 又は 平成24年4月4日	平成24年4月13日
相続税の総額の計算	取得財産の価額	410,860,096	1,223,169,166	全部取消	棄却	全部取消	1,143,180,166	1,143,180,166	1,142,275,807	1,142,275,807
	債務控除の合計額	8,430,356	8,430,356				8,430,356	45,423,156	45,423,156	45,539,856
	課税価格の合計額	402,425,000	1,214,734,000				1,134,745,000	1,097,752,000	1,096,848,000	1,096,731,000
	法定相続人の数	8人	8人				8人	8人	8人	8人
	遺産に係る基礎控除額	130,000,000	130,000,000				130,000,000	130,000,000	130,000,000	130,000,000
	相続税の総額	55,321,800	355,010,300				321,016,000	305,294,400	304,910,400	304,859,700
原告D	取得財産の価額	4,808,017	4,808,021				4,808,021	4,808,021	4,808,021	4,808,017
	債務控除額	263,442	263,448				263,448	1,419,448	1,419,448	1,423,062
	課税価格	4,544,000	4,544,000				4,544,000	3,388,000	3,388,000	3,384,000
	納付すべき税額	625,100	1,328,000				1,285,400	942,200	941,800	940,600
	過少申告加算税の額		73,500				47,500	31,000	31,000	31,000
原告E	取得財産の価額	59,663,068	59,663,068				59,663,068	59,663,068	59,663,068	59,663,066
	債務控除額	0	0				0	0	0	0
	課税価格	59,663,000	59,663,000				59,663,000	59,663,000	59,663,000	59,663,000
	納付すべき税額	9,845,000	20,924,000				20,254,100	19,911,300	19,902,700	19,901,500
	過少申告加算税の額		1,168,500				1,068,000	1,017,000	1,015,500	1,015,500

別表 3－4

相続税の課税処分の経緯

(単位：円)

項目 \ 区分		当初申告	本件相続税 各処分①	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決 (一部取消)	本件相続税 各処分②	本件相続税 各処分③	本件相続税 各処分④
		本件申告書②								
年月日		平成20年11月25日	平成22年2月25日	平成22年3月18日 又は 平成22年3月23日	平成22年6月18日	平成22年7月14日	平成23年6月28日	平成23年11月17日	平成24年3月21日	平成24年4月13日
相続税の総額の計算	取得財産の価額	460,042,729	1,223,169,166	全部取消	棄却	全部取消	1,143,180,166	1,143,180,166	1,142,275,807	1,142,275,807
	債務控除の合計額	8,430,356	8,430,356				8,430,356	45,423,156	45,423,156	45,539,856
	課税価格の合計額	451,608,000	1,214,734,000				1,134,745,000	1,097,752,000	1,096,848,000	1,096,731,000
	法定相続人の数	8人	8人				8人	8人	8人	8人
	遺産に係る基礎控除額	130,000,000	130,000,000				130,000,000	130,000,000	130,000,000	130,000,000
	相続税の総額	69,472,200	355,010,300				321,016,000	305,294,400	304,910,400	304,859,700
原告 F	取得財産の価額	28,194,825	23,992,443				23,992,443	23,992,443	23,992,443	23,992,445
	債務控除額	1,053,793	1,053,793				1,053,793	5,677,893	5,677,893	5,692,493
	課税価格	27,141,000	22,938,000				22,938,000	18,314,000	18,314,000	18,299,000
	納付すべき税額	4,863,000	6,703,700				6,489,000	5,093,200	5,091,000	5,086,500
	過少申告加算税の額		184,000				162,000	23,000	22,000	22,000
原告 G	取得財産の価額	28,664,282	24,470,066				24,470,066	24,470,066	24,470,066	24,470,066
	債務控除額	1,053,793	1,053,793				1,053,793	5,677,893	5,677,893	5,692,493
	課税価格	27,610,000	23,416,000				23,416,000	18,792,000	18,792,000	18,777,000
	納付すべき税額	4,863,000	6,843,400				6,624,300	5,226,200	5,223,900	5,219,400
	過少申告加算税の額		198,000				176,000	36,000	36,000	35,000

区 分 項 目		決定処分等	異議申立て	異議決定	更正処分	審査請求	裁決
年 月 日		平成23年11月16日 又は 平成23年11月17日 又は 平成23年12月16日	平成24年1月18日	平成24年3月16日	平成24年4月13日	平成24年4月16日	平成24年11月27日
原告 B	課税価格	79,685,000	全部取消	棄却	79,820,000	全部取消	棄却
	亡Hの納付すべき税額	36,993,000			37,110,000		
	原告らの相続分	1/32			1/32		
	原告らが承継する 納付すべき税額	1,156,000			1,159,600		
	無申告加算税の額	205,000			205,000		
原告 C	課税価格	79,586,000			79,820,000		
	亡Hの納付すべき税額	36,993,000			37,110,000		
	原告らの相続分	1/32			1/32		
	原告らが承継する 納付すべき税額	1,156,000			1,169,600		
	無申告加算税の額	205,000			205,000		
原告 A	課税価格	79,586,000			79,820,000		
	亡Hの納付すべき税額	36,993,000			37,110,000		
	原告らの相続分	1/32			1/32		
	原告らが承継する 納付すべき税額	1,156,000			1,159,600		
	無申告加算税の額	205,000			205,000		
原告 D	課税価格	79,586,000			79,820,000		
	亡Hの納付すべき税額	36,993,000			37,110,000		
	原告らの相続分	1/32			1/32		
	原告らが承継する 納付すべき税額	1,156,000			1,159,600		
	無申告加算税の額	205,000			205,000		
原告 F	課税価格	79,586,000			79,820,000		
	亡Hの納付すべき税額	36,993,000			37,110,000		
	原告らの相続分	1/8			1/8		
	原告らが承継する 納付すべき税額	4,624,100			4,638,700		
	無申告加算税の額	899,000			899,000		
原告 G	課税価格	79,586,000			79,820,000		
	亡Hの納付すべき税額	36,993,000			37,110,000		
	原告らの相続分	1/8			1/8		
	原告らが承継する 納付すべき税額	4,624,100			4,638,700		
	無申告加算税の額	899,000			899,000		

(注) 平成19年分の贈与税に係る決定処分の年月日は、原告Cに対しては平成23年12月16日、原告Aに対しては平成23年11月17日、その他の原告は平成23年11月16日である。

別表 5－1

I の社員総会議事録等に基づく出資持分の推移

区分	設立時	平成元年5月30日		平成2年5月30日		平成6年7月23日		平14年5月30日		平成20年1月●日		本件相続後	
		異動口数	異動後	異動口数	異動後	異動口数	異動後	異動口数	異動後	異動口数	異動後	異動口数	異動後
亡 H	810	40	850	-830	20		20	20	40		40	-40	－
亡 J	20		20	-15	5	-5							
原告 C				840	840		840		840		840		840
M	20		20		20		20	-20					
K	20		20		20		20		20		20		20
原告 B				5	5	5	10		10		10		10
原告												40	40
N	20	-20											
L	20	-20											
合計	910	－	910	－	910	－	910	－	910	－	910	－	910

別表 5－2

I の出資持分の実質の推移

区分	設立時	平成元年5月30日		平成2年5月30日		平成6年7月23日		平14年5月30日		平14年9月12日		平成19年10月25日		平成20年1月●日		本件相続後	
		異動口数	異動後	異動口数	異動後	異動口数	異動後	異動口数	異動後	異動口数	異動後	異動口数	異動後	異動口数	異動後	異動口数	異動後
亡 H	910		910	-845	65		65		65		65		65		65	-65	
亡 J																	
原告 C				840	840		840		840	-840							
M																	
K																25	25
原告 B				5	5		5		5		5	-5					
原告 A																40	40
N																	
L																	
合計	910	－	910	－	910	－	910	－	910	-840	70	-5	65	－	65	－	65
主な異動内容	総口数910口全てが亡Hに帰属する。	N及びLの名義株が、亡Hに異動（復元）		本件各贈与契約書により、亡Hの名義株が原告C及び原告Bへ異動		亡Jの死亡により、同人の名義が原告Bに異動（ただし、名義人が原告Bに変わったのみであり、実質的な異動なし）		Mの名義株が、亡Hに異動（復元）		原告Cの退社による出資持分の減少		原告Bの退社による出資持分の減少		【本件相続開始】		K及び原告が相続	

別表 6

原告らの課税標準及び税額

(単位：円)

氏名 項目		原告 A	原告 B	原告 C	原告 D	原告 E	原告 F	原告 G
取得財産の価額	①	566,766,239	21,031,297	4,808,017	4,808,017	59,663,066	23,992,445	24,470,066
債務控除額	②	1,423,046	1,423,046	1,423,046	1,423,062	0	5,692,493	5,692,493
純資産価額	③	565,343,193	19,608,251	3,384,971	3,384,955	59,663,066	18,299,952	18,777,573
課税価格	④	565,343,000	19,608,000	3,384,000	3,384,000	59,663,000	18,299,000	18,777,000
相続税の総額	⑤	304,859,700	304,859,700	304,859,700	304,859,700	304,859,700	304,859,700	304,859,700
本件相続人らに係る課税価格の合計額	⑥	1,096,731,000	1,096,731,000	1,096,731,000	1,096,731,000	1,096,731,000	1,096,731,000	1,096,731,000
一般 の 場 合	あん分割合 (④／⑥)	⑦	0.5154800949	0.0178785865	0.0030855333	0.0030855333	0.0544007601	0.0166850394
	相続税額 (⑤×⑦)	⑧	157,149,107	5,450,460	940,654	940,654	16,584,599	5,086,596
相続税法第18条の規定による加算額		⑨	0	0	0	0	3,316,919	0
差引相続税額		⑩	157,149,107	5,450,460	940,654	940,654	19,901,518	5,086,596
納付すべき税額		⑪	157,149,100	5,450,400	940,600	940,600	19,901,500	5,086,500

別表 7－1 及び別表 7－2、別表 8、別表 9、別表 10－1 及び別表 10－2、別表 11 から別表 14
まで 省略