

広島高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●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

国側当事者・国(宇部税務署長)

平成28年7月27日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・山口地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、同第●●号、同平成●●年(〇〇)第
●●号、平成27年4月15日判決、本資料265号-65・順号12648)

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 聡夫
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 笠原 弘孝
同指定代理人	檜野 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●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態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●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50%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ところ、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●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●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●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●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えることができるから、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2

4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。

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