

持分の定めのある社団医療法人の非営利性

～最高裁判例における医療法人観と出資持分の評価と～

A Study of Non-profitability for Medical Corporations in Japan
'so called *IRYOUHOUJIN*' which has an equity of share holders

鷹野宏行

1. 問題の所在

筆者のこここのところの目的意識は、非営利法人における非営利性とは、一体如何なるものか、ということである。近年、ますます営利企業と非営利法人の垣根が低くなってきている。介護事業については、株式会社も社会福祉法人もNPO法人も遂行可能である。また、一部の特区に限定してのことだが、株式会社が大学を経営しはじめた。さらに、現在のところは株式会社だけが病院を経営できない状態にある。そのような例は他にもまだある。加えて、非営利法人を標榜しながら、ますます拡大路線をとる組織も多く存在する。

非営利法人の非営利法人たる所以、いわゆる定義論は、法律学、経済学、経営学というような社会科学系の学問から多角的にアプローチされているが、筆者が会計学の研究を志すものであるからゆえ、会計学的に一定の結論を出さなければならないと考えている。そして、この論点のキーポイントは、非営利法人の純資産（正味財産）の会計にあるのではないかと考えている。

そして、筆者が考えるところでは、結論的には、次の3要件をすべて満たす非営利法人が、「非営利」たる所以とする。

- ①資本取引が存在しないこと。
- ②純資産の増殖分を資本拠出者に還元（配当）しないこと。
- ③残余財産が公的機関に帰属すること。

しかしながら、この要件を満たさないまま非営利法人として存在している団体があることは、明らかである。

本稿では、一般的には、非営利法人として位置づけられる医療法人に注目する。特に、医療法人に対する出資持分の評価に関する興味深い最高裁判例が平成22年7月に出たところである。最高裁の判断を手がかりに、医療法人の非営利性について考えることが本稿の最大の目的である。

2. 現行医療法人制度の要諦

平成18年6月に改正された医療法のもとでは、表題の「持分の定めのある社団医療法人」は、設立できないこととなった。改正医療法では、社団の形態は選択できるが、社員に対しての持分を定めることはできなくなり、これをもって「基金拠出型医療法人」という。ただし、既に設立された持分を定めた社団医療法人については、改正医療法附則10条2項により、当分の間存置されることとなった。この当分の間については特段の規定が盛り込まれず、現在においてもその期限については不明確なままである。

すでに50年以上経過した医療法人制度（昭和25年8月施行）のもとで、日本全国では、2012年3月現在、47825の医療法人があり、持分の定めのある社団医療法人がそのうちの約98%を占めている。残りの約2%が持分の定めのない社団医療法人（基金拠出型医療法人）と財団の形態をとる医療法人及び社会医療法人である。（注1）

なお、改正医療法では、社会医療法人という新しい法人制度が設置された。財団の形態をとるもの、社団の形態をとるもので持分の定めのない医療法人で、医療法42条の2の規定により、一定の要件を満たすものであり、この法人形態の新設により、旧医療法が定めていた特別医療法人が廃止された。また、これらの医療法人は、やはり一定の要件のもとで、租税特別措置法67条の2に規定される特定医療法人となることもできる。特定医療法人には法人税率の軽減措置がとられる。

2007年4月1日以降の医療法人は以下の6つの分類となろう。まず、医療法人社団と医療法人財団とに大別し、医療法人社団を持分のないものと持分のあるものとに分かつ。

1. 社団医療法人

①持分のないもの

- ・基金拠出型医療法人
- ・社会医療法人
- ・特定医療法人

②持分のあるもの

- ・持分の定めのある社団医療法人
- ・出資額限度法人（注2）

2. 財団医療法人

3. 非営利組織の定義論

一般に、非営利組織における非営利性とは、非配当制約に求める言説が多い。例えば、ジョンホプキンス大学のサラモン（L.M.Salamon）教授とその研究グループが行

なった世界各国のNPOセクターの先駆的比較実証研究では、その定義を次の6つの特徴をすべて満たす組織として考えている。(注3)

①フォーマルな組織

公式のもの、つまりある程度公共組織化されたものであること。法人化している必要性は必ずしもないが、一度限りの集まりや全くのインフォーマルな集まりを含まない。

②非政府性

民間のもの、つまり制度的に政府から独立しているものであること。政府から資金を貰っていても構わないし、理事会等への政府の参加があっても構わないが、基本的には政府機関の一部でもなければ、役人の統制下にあるものでもなく、民間の独立機関である。

③利益の不分配

利益分配するものではないこと。すなわち、組織の所有者に利益を生み出すものではないこと。事業活動から利益を生んでも構わないが、それを組織所有者に分配するのではなく、本来の活動目的に投入する。

④自己統治性

自主管理、つまり自分たちの活動を管理する力を備えていること。内部に組織統治の機能を備えており、外部によって管理されることがない。

⑤自発性

自発的な意思によるもの。つまり組織の実際の活動において、あるいはその管理について、何らかの有志による自発的な参加を含むものであること。必ずしも活動を補助するボランティアの存在を指すわけではなく、有志による理事会や財政的な参加なども含まれる。

⑥公益性

公共の利益のためのもの、つまり公共（不特定多数）の利益に奉仕し、寄与するものである。

さらに、もう一つ、比較的オフィシャルと思われる非営利組織の定義を紹介しよう。アメリカにおける財務会計基準の設定主体である財務会計基準審議会（Financial Accounting Standard Board:FASB）は、1980年代初頭よりNPO向けの会計基準の構築作業を続けてきた。財務会計概念基準書第4号「非営利組織体の財務報告の基本目的」（1980年）、財務会計基準第93号「非営利組織体の減価償却費の認識」（1987年）、財務会計基準第116号「受け入れた寄付および提供した寄付の会計」（1993年）、財務会計基準第117号「非営利組織体の財務諸表」（1993年）など一連のNPO向け会計基準で踏襲されているNPOの定義とは以下のものである。すなわち、「以下のような

営利企業と区別される特徴がある実体である」(注4)と。

- (a) 提供した資源に比例する返済又は経済的便益の受領を期待しない資源提供者から、相当額の資源を受け取ること。
- (b) 利益を得て財貨又は用役を提供する以外に活動目的があること。
- (c) 売却、譲渡もしくは償還が可能な明確に規定された所有主権益が存在しないこと、または組織体の清算に際して資源の残余分配を得る権利があるという明確に規定された所有主権益が存在しないこと。

以上の非営利組織の公式的な定義に共通するのは、所有主権益に起因する配当のないこと、すなわちいわゆる非配当制約であると考えられる。

4. 非出資型非営利法人と出資型非営利法人

前節では、非営利法人の定義論として、その非配当制約の特徴をサーベイした。しかしながら、各種の非営利法人会計基準では資本取引と損益取引の区分計算を求めるものも存在することは事実であり、また明らかに利害関係者の持分権が存在すると考えられる法人もある。

まずここでは、出資（資本取引）がある非営利法人を拾い上げてみよう。ここでは、便宜的に出資型非営利組織と称しておこう。

協同組合は組合員がいて、組合員の出資によって成り立っている。また、出資配当や利用分量配当が制度的に認められている。

次に、一般社団法人ないし公益一般社団法人は、社員からの基金を元手に、出資が行なわれて設立される。

独立行政法人及び国立大学法人は、国家からの現物出資という形で資本拠出がなされ、設立した非営利法人である。

なお、それ以外の非営利組織を非出資型非営利組織と称しておこう。

出資型非営利法人	非出資型非営利法人
各種協同組合	一般財団法人
一般社団法人	公益財団法人
公益社団法人	社会福祉法人
独立行政法人	学校法人
国立大学法人	宗教法人
社団医療法人	特定非営利活動法人
出資額限度法人	財団医療法人

さて、出資があるところには、配当があり、配当がないならば、出資持分は増殖すると考えるのが正しいと思われる。この件については、組合組織に準じた形で考えるのが素直である。持分増殖を認めなければ、単なる資金の預託取引であり、利害関係者からの出資ではなく借入れと考えることもできる。(注5)

特に今後、このような出資型非営利法人における本質的な非営利性とは何かについて、検討を深める必要性を痛感する。

5. 医療法人における出資持分の相続税評価額

持分の定めのある医療法人では、出資持分を定めることができる。この場合、旧厚生省が通達したモデル定款によれば、出資割合に応じてその払戻しが可能であると解釈されてきた。したがって、その医療法人の社員が死亡等の事由により退社した場合には、その相続人が出資持分を承継したときには、課税庁より、純資産価額方式（又は純資産価額方式及び類似業種比準価額方式）を使用して、払戻し時の時価により評価が行われる。

すなわち、評価通達194-2では、概ね以下のような定めがある。医療法人に対する出資持分の価額は、①178《取引相場のない株式の評価上の区分》の本文、②179《取引所の相場のない株式の評価の原則》から181《類似業種》本文まで、③182《類似業種の株価》から183-2《類似業種の1株当たりの配当金等の計算》まで、④184《類似業種比準価額の修正》の(2)、185《純資産》の本文、⑤186《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、⑥187《新株引受権等の発生している株式の価額の修正》の(2)によるものとされる。すなわち、一般的には、取引所の相場のない株式の評価の原則により、純資産価額方式ないしは類似業種比準方式により、出資持分の評価が行われるのである。

ここで翻って考えてみると、会計学的には、配当の源泉は利益であり、利益とは純資産の増殖分である。出資持分が時価で評価されるということは、出資持分の払戻しにおいて、留保利益が払い戻されることと実質的には同じ経済行為である。配当を定期的な利益の払戻しと考えるのならば、退社時の留保利益の払戻しは一時ないしは非定期的な配当と考えることができる。これを仕訳で考えてみよう。

【設例1】持分の定めのある社団医療法人A会において、設立時より社員として参画していた理事が死亡により退社した。この理事は、設立当初5口で総額50万円の出資を行っていたが、相続税評価額として5口で500万円の評価額があると認識された。現金による払い戻しが遺族に行われた。この場合の仕訳は次のようになる。

(借方) 出資金	500,000	(貸方) 現金	5,000,000
利益剰余金	4,500,000		

6. 最高裁判例における出資持分の評価

平成22年7月16日、最高裁第二小法廷で、東京高等裁判所における控訴審判決（原審、平成20年3月27日、平成18（行コ）88）を不服とする上告が破棄自判された（相続税決定処分等取消請求事件、平成20（行ヒ）241）。

もともとの事案は概ね次のようなケースである。原告らが、医療法人K会（以下「本件法人」と略称する。）の増資に伴い出資したところ、課税庁が、財産評価基本通達中医療法人の出資の評価に関する規定を適用して本件出資当時の本件法人の出資1口当たりの評価額を算定した上で、原告らが出資して本件法人の出資口数を取得したことが相続税法（平成19年法律第6号による改正前のもの）第9条所定の「著しく低い価額の対価で利益を受けた場合」に該当するとして、同条に基づき、各原告に対しそれぞれ平成10年分贈与税決定処分及び無申告加算税賦課決定処分をしたため、原告らが、課税庁に対し、その取り消しを請求した事案である。

争点は、持分の定めのある医療法人の増資に伴い出資した、本件出資の評価額につき、「医療法人の出資の評価」通達を適用して算定した上での、相続税法第9条にいう「著しく低い価額の対価で利益を受けた場合」に該当するかである。本件法人は、平成9年8月13日付で、県知事認可のもと、新定款を作成し、出資した社員が退社時に受ける払戻し及び当該法人の解散時の残余財産分配はいずれも当該法人の一部の財産についてのみすることができる旨を定めた。具体的には、新定款には、運用財産及び基本財産を含むすべての財産を基準とするのではなく、運用財産を基準に払戻し制限をかけたわけである。

最高裁は、控訴審での判断を覆し、概ね次のような要旨の判断を行なった。すなわち、社団たる医療法人の定款に、出資した社員が退社時に受ける払戻し及び当該法人の解散時の残余財産分配はいずれも当該法人の一部の財産についてのみすることができる旨の定めがある場合において、当該定款には上記定めの変更を禁止する旨の条項があるものの、法令において定款の再度変更を禁止する定めがなく、上記一部の財産の範囲に係る当該定款の定めは上記条項による変更禁止の対象とされていないなど判示の事情の下では、当該法人の増資時における出資の引受けに係る贈与税の課税に関し、当該引受けが相続税法（平成15年法律第8号による改正前のもの）9条にいう「著しく低い価額の対価で利益を受けた場合」に該当するか否かの判定において、当該法人の財産全体を基礎として当該出資を評価することには合理性がある、と。

つまり、社団医療法人に新規入社にあたっては、1口の時価評価を法人が保有する全財産を基準に行い、その金額を基準に出資額を決定し、もし、それより低い価額で出資を行なうと、出資者に贈与税がかかるということを最高裁が是認したということである。これは、入社に当たり持分調整金の追加出資を求める公的な判断であり、協同

組合などにも援用可能な極めて重要な判決といえることができる。これを仕訳で考えてみよう。

【設例2】設立当初、1口10万円、5口で50万円の出資を求めた持分の定めのある社団医療法人B会において、新規の入社を行おうとするものがおり、5口分の出資持分の評価をしたところ、時価にて500万円することがわかり、現金にて同額を出資することとした。

(借方) 現金	5,000,000	(貸方) 出資金	500,000
		持分調整金	4,500,000

7. 結語

前節において紹介した最高裁判例において、裁判官の須藤正彦氏は理由文の中の補足意見にて、次のような見解を示している。すなわち、一部を引用すると、「社団医療法人は、法人税上、会社などとともに普通法人と分類されているところ（同法2条9号、5号ないし7号）、営利を目的としているか否かの点を除けば、日々の会計処理や会計年度ごとに事業報告書、財産目録、貸借対照表、損益計算書等の作成をし（医療法51条参照）、継続反復して業務を行うことが予定されている面において会社と異なることはない。社団医療法人は、このように継続して事業を行う主体（事業体）といえるから、会社に企業価値（事業価値）が認められるように、社団医療法人もまた企業価値（事業価値）が認められ、それが、当該社団医療法人（の事業）の時価としての客観的交換価値であるといえる。しかも、この社団医療法人の企業価値（事業価値）は、事業を対象とするものである以上、当然のことながら、現在の財産状態、過去の経営成績や将来の収益見通し、具体的には、貸借対照表や損益計算書などの数値（以下、「経営指標」という。組織管理の在りようや経営者、従業員の資質等の定性的要素も加味されることもある。）など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ていること（医療法54条）、あるいは、当該社団医療法人内部の規則等で出資持分の払戻しや残余財産の分配が制約されていること、いわんや内部的に基本財産と運用財産とをどのように仕訳けするかということによっては左右されないというべきである。」と。

最高裁における持分の定めのある社団医療法人に対する考え方は、医療法54条の非配当制約の規定を前提とはしながらも、会社に限りなく近い存在であるというものに他ならない。

現在、40,000法人を超える持分の定めのある社団医療法人について、今後どのようにその他の非営利法人との整合性をはかるかは、国家の医療法人政策にもよるが、既得権の温存をはかりたい一部政治団体との調整も必要となり、困難さが予見できる。

しかしながら、非営利法人の非営利たる所以は、すべての非営利法人に共通したものでなければならないと考える。今後の動向が注目される。

<注 記>

(注1) 医療法人の数の年次推移や種類ごとの法人数などのデータは、以下の厚生労働省のホームページにおいて公開されている。

<http://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/houzinsuu04.pdf>

(注2) 出資額限度法人とは、持分の定めのある医療法人であって、その定款において、社員の退社時における出資持分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について、払込出資額を限度とすることを明らかにするものをいう。

(注3) Salamon L.M., *America's Nonprofit Sector: A Primer*, N.Y.: The Foundation center., 1992, p5. (入山映訳『米国の「非営利セクター」入門』ダイヤモンド社、1994年、p21)

(注4) Financial Accounting Standard Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No.4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, Stanford, Conn., 1980, p3. (平松一夫・広瀬義州訳『F A S B財務会計の諸概念』中央経済社、1989年、p165)

(注5) 拙稿「組合組織への新規加入の会計～持分調整制度と出資金負債説との関連を中心に～」『産業経理』第66巻第3号、2006年10月、p80

<参考文献>

- 1 品川芳宣稿「医療法人の出資の評価と跛行増資に対するみなし贈与課税」『TKC税研情報』第19巻第6号、2010年12月、p73-85
- 2 水野恒忠稿「医療法人の公益性と増資にかかる課税」『税務大学校論叢』40周年記念論文集、2008年6月、p361-397
- 3 長島弘稿「みなし贈与/社団たる医療法人の出資持分の評価」『租税訴訟』No. 5、2012年1月、p106-122

(たかの ひろゆき・大原大学院大学 会計研究科准教授)