

税理

CONTENTS

2002・12・VOL.45 NO.14

- 巻頭論文 司法改革で変容する士業専門家の環境と望まれる対応 ……須網 隆夫◆2
 税務論文 裁判外紛争処理法制定の動きと税務紛争処理 ……山本 和彦◆9

特集

税務において継続的チェックが求められる 規定とその管理

- 税務において継続性が求められる管理の実際 ……川田 剛◆18
 居住用資産の売買特例を適用した場合の継続的管理 ……下崎 寛◆26
 公益法人等への寄附特例を適用した場合の継続的管理 ……坪多 晶子◆34
 特殊関係者間の借地取引における継続的管理 ……奥田 周年◆42
 適格組織再編における継続的管理 ……三好 正晃◆50
 子会社救済における再建計画の実行 ……岡崎 和雄◆57
 交換・買換特例における利用要件・期間要件 ……川崎 賢二◆63
 優良住宅地特例における譲渡期限・譲渡後の用途要件 ……田中 宏志◆70
 小規模宅地特例における事業継続要件 ……大貫 利一◆81
 相続財産の譲渡における取得費加算特例 ……鈴木 高広◆89
 農地の相続税納税猶予特例における適用後の管理 ……山本 晋也◆98

別冊付録Ⅰ 月刊「税理」・平成14年総索引

別冊付録Ⅱ 租税判例の回顧（平成13年下半年）

- 所得税実務 個人事業における開業前費用についての実務検討 ……小林磨寿美◆140
 源泉税実務 Q&A 平成14年分年末調整の実務ポイント ……三好 毅◆148
- 法人税実務 非常勤役員の報酬・退職金に係る算定基準の求め方 ……後藤 政則◆161
 資産税実務 物納非上場株式の会社買収スキームの実行と留意点 ……小池 正明◆167
 法務と税務 総整理 税理士のための民事再生法の税務 ……村田 英幸◆175
 民事再生手続中の保証債務の履行と求償権行使の可否(下) ……江崎 一恵◆195
- 地方税実務 組織再編をめぐる不動産取得税の取扱いと実務上の問題 ……井上 朗◆201
 利益計画 美容院のモデル利益計画 ……崎山 強◆129

コラム・連載

- ポイント・オブ・ビュー 岩田 規久男 氏に聞く ……113
 税理士事務所みてもある記 高井 直樹 税理士事務所 ……114
 好調関与先にはワケがある！ (株)ココノ藤山 浩泰 税理士 ……116
 ダイアログ・商法大改正を知る 根田 正樹 ……206
 検証！ 非公開裁判～情報公開法が開く審判所の扉 藤井 茂男 ……108
 税理士のための売掛金基礎講座 大矢 息生 ……220

- 事実認定「転ばぬ先のチエ」 ……118 ブックレビュー ……112
 税理士業務に活かす「仕事術」 ……120 税務・会計 相談コーナー ……210
 私の Key Word ……122 実務の焦点 ……16, 107, 139
 税理士の休日 ……123 データで読む業種・業界[自転車製造業界] ……222
 ITシステム経営風雲録 ……124 速報税理トピックス ……224
 頭の体操室 ……126 会話のエッセンス ……15, 25, 41, 69
 趣味講座 将棋・囲碁教室 ……128 編集局より ……200

別冊付録 税務情報●類似業種目別株価一覧 平成14年7、8月分・ほか

継続、金融機関や大口債権者の非協力のため事業再建の見通しがなく、その他これに準ずる事情が生じたことにより求償権を行使してもその目的が達せられないことが事実となった場合をいう(注3)、あるいは「旧法10条の6第2項にいう『求償権の全部又は一部を履行することができないこととなったとき』とは、主たる債務者において破産宣告、和議等の手続開始を受け、あるいは失踪、事業の閉鎖、刑の執行等により、債務超過の状態が相当期間継続し、衰微した事業を再興する公算が立たない等の事情が生じ、求償権の全部又は一部の回収の見込みのないことが事実になった場合を指すものと解する(注4)と判示しているところである。

おわりに

民事再生法という枠組みの中では、回収努力の不存在や、相手側への利益供与という点については、特に税法的配慮が行われないように思われる。

これは、不良債権の回収のための裁判による和解で債権の一部を放棄したことが、相手への贈与にあたらぬとする論理に似ている。

経済人としてのみ行動するものではないという特質を有する個人が、当初から採算を度外視した保証債務を行い、結果、抵当権の行使により税負担を強いられ、その納税資金の調達のため、さらに土地を売却するに至る現実をみるにつけ、大いなる疑問を感じるところである。

(注1) 澤野芳男「近時における破産・和議の諸問題」金融法務事情1507号

(注2) 金子宏編集代表『法律学小辞典』(有斐閣)

(注3) 東京地判昭52.2.28・昭和45年(行ウ)111号・訟務月報23巻3号589頁

(注4) 東京地判昭47.4.26・昭和44年(行ウ)190号・行裁例集23巻4号251頁・訟務月報18巻7号1135頁

(参考文献)

- ・岸田貞夫『民商法と税務』(ぎょうせい)
- ・桜井四郎ほか『民・商法と税務判断 資産・譲渡編』(六法出版社)
- ・高木新二郎ほか編『民事再生法の実務』(金融財政事情研究会)
- ・村田英幸「民事再生法と中小企業経営」速報税理2000年5月1日号～〔連載中〕

〔えさき・かずえ〕

地方税実務

組織再編をめぐる不動産取得税の 取扱いと実務上の問題

弁護士

井上 朗

はじめに

平成9年以降、商法改正等により、企業再編のために選択し得る手段の充実化と企業のニーズに迅速に対応し得るための法制度の整備が図られ、企業グループを構成する各社において、かかる制度を利用した経営体質の強化のための取組みが行われるようになった。

例えば、グループの経営環境の悪化に頭を悩ませていたA社グループでは、平成12年2月ころ、A社が保有する不動産を現物出資して子会社を設立し、「土地の再評価に関する法律」により土地を再評価して、その含み益により財務体質の改善を実施することになり、A社は、現物出資の方法により、子会社B社、C社、及びD社を設立した。A社が現物出資をした不動産は、それまでA社からA社の子会社E社に賃貸されていたが、新子会社設立後は、新子会社からA社に賃貸され、それを従来どおりA社がE社に転賃する方法が取られた。

上記により、A社グループ各社では、平成12年度の連結業績及び単体業績見通しとも前期を上回る見通しになった。

他方で、商法の改正に伴い税制の改正も実施されたものの、企業再編の必要性に基づく、会社分割、及び現物出資に伴う不動産の移転については、地方税法73条の7第2号及び2号の2の非課税要件に該当しない限り、不動産取得税が課税されることになる(注1)。

しかし、現物出資による不動産の取得について不動産取得税の非課税の特例の要件を定めた地方税法上の会社分割及び現物出資の各要件は、それぞれ非常に厳しく、また、地方税法施行令37条の14の2第1号ロにおける「営業の一部の譲渡」の意義につき、商法245条1項1号の営業譲渡の意義に関する最高裁判例(注2)と同様の解釈をするとき、現物出資における不動産取得税の非課税の範囲は、一層、狭いものとなる。

A社のB社ないしD社に対する上記現物出資では、不動産取得税の非課税の特例を定めた改正前地方税法73条の7第2号の「法人の

編集部より

弊誌11月号別冊付録I「平成14年度全国市町村の市町村税税率一覧表」につき、以下のとおり誤りがございましたので、訂正するとともに、読者の皆様に謹んでお詫び申し上げます。

・11頁、「秋田県」欄中、「増田町」は「仙北郡」としてありますが、「平鹿郡」の誤りです。

政令で定める分割」の要件の一つである「営業の一部の譲渡」（旧地令37の14-ハ）の解釈が問題となった。

課税当局は、「営業の一部の譲渡」につき、商法245条1項1号の営業譲渡と同様の解釈を採用した上、上記現物出資では「営業の一部の譲渡」の事実が存せず、不動産取得税の非課税の特例に該当しないと理由で、B社ないしD社に対して、多額の不動産取得税の賦課決定をした。

そのため、A社グループ各社における平成12年度の連結業績及び単体業績見直しは、結局、いずれも下方修正を余儀なくされた。

無論、厳格解釈が解釈指針となるべき租税法（注3）において、一般的には、解釈によって非課税の特例の適用範囲をむやみに拡大することは認められるべきではない。

しかしながら、商法上の営業譲渡に該当しなければ、地方税法上の営業譲渡に該当せず、したがって不動産取得税を課税されるということであれば、現物出資を利用した企業再編の多くにおいて不動産取得税の負担を考慮せざるを得なくなると思われるが、かかる結論が円滑な企業再編の実施に適合的でないことは、上記の例を見ても明らかである。

そこで、本稿では、地方税法73条の7第2号の2、及び同施行令37条の14の2第1号口における「営業の一部の譲渡」の意義について考察を加え、不動産取得税の課税と非課税の例外について、実務の指針となるべき解釈の方向性を検討することとする。

なお、本稿の執筆に際しては、筆者の属する法律事務所（アンダーソン・毛利法律事務所）のパートナー弁護士である仲谷栄一郎氏から貴重な助言を頂いた。ただし、本稿の内容の責任はすべて筆者にある。

I 地方税法における「営業」の一部の譲渡に係る借用概念の解釈方法

地方税法施行令37条の14の2第1号口は、「新設株式会社が出資株式会社の営業の一部の譲渡を受け、当該譲渡にかかる営業を継続して行うことを目的としていること」と規定しているが、同条項の「営業」譲渡は、決して税法上、特有の概念ではなく、商法その他の私法法規の概念を用いているにすぎない。

そこで、このような「借用概念」について、税法上独自の解釈をするのか、商法その他の私法法規と同様に解釈すべきか問題となるが、判例は後者の立場（「統一説」）を採用している（注4）と評価されており（注5）、この立場に従えば、「借用概念」については、原則として、商法その他の私法法規と同様の意味に解釈すべきこととなる（注6）。

しかしながら、明文による修正規定がなくとも、規定の趣旨や意味関連から、租税法規が「借用概念」を私法法規とは別意に用いていることが明らかな場合には、「借用概念」について、税法上、独自の解釈を施すことが可能である（注7）。

したがって、商法245条1項1号と地方税法73条の7第2号の2の法的原理ないしは法的趣旨・目的の相違から、地方税法上独自の解釈を施す必要性和許容性が肯定される限り、借用概念である「営業」の法的趣旨及び意味内容について、地方税法上独自の解釈を行うことは可能であると解される。

II 商法と地方税法の「営業譲渡」の異同

商法245条1項1号の「営業譲渡」の意義については、判例上（注8）、「一定の営業目的のために組織化され有機的一体として機能する財産（得意先関係等の経済的価値のある事実関係を含む。）の全部又は重要な一部を譲渡し、これによって、譲渡会社がその財産によって営んでいた営業的活動の全部又は重要な一部を譲受人に受け継がせ、譲渡会社がその譲渡の限度に応じ法律上、当然に同法25条に定める競業禁止義務を負う結果を伴うものをいう」とされている。

これは、同条項の趣旨である株主保護を実現する一方、営業譲渡の範囲を明確にして株主総会の特別決議の必要性に対する予測可能性を確保するためであるとされる（注9）。

これに対して、地方税法73条の7第2号の2、地方税法施行令37条の14の2の趣旨は、通常の法人設立の場合との公平を考慮する必要があるという観点から、現物出資のうち所有権の移転に担税力を見出し得ない形式的な所有権の移転として、不動産取得税を非課税とするものの範囲を限定する点にある（注10）。

このように、商法245条1項1号と地方税法73条の7第2号の2、地方税法施行令37条の14の2とは、法的原理ないし法的趣旨・目的が全く異なるので、地方税法施行令37条の14の2第1号口の「営業」譲渡の解釈について、商法上の「営業」譲渡の解釈と同一の解釈を採用しなければならない理由はなく、法的趣旨の相違に基づき異なる解釈をすべき必要性が高いといえる。

III 地方税法上の「営業」の構成要素

そこで、次に、商法245条1項1号の「営業」とは異なる、地方税法施行令37条の14の

2第1号口の「営業」の譲渡の意味・構成要素が問題となる。

① 「営業」の意義——「有機的一体性」

この点、最高裁昭和40年9月22日大法院判決が、商法上の「営業」の意義について、「客観的な営業財産の集合体」ではなく「一定の営業目的のために組織化され有機的一体として機能する財産」としているのは、営業がその有機的一体性の基体を構成する事実関係によって、各種の財産の数量的合計よりも、はるかに高い経済的価値・評価を有するに至る、経済的実態に着目したためであると思われる。

そのため、財産の有機的一体性の基体を構成する固有の事実関係は、商法上の「営業」の中核的要素を構成するものと考えられる（注11）。

これに対して、地方税法施行令37条の14の2第1号口の「営業」は、「営業」に対する経済的価値の評価とは全く無関係であり、かかる事実関係が「営業」概念の構成要素となるべき理由はない。

よって、「有機的一体性の基体をなす事実関係」は、地方税法施行令上の「営業」の要素を構成しないというべきである。

思うに、地方税法施行令第37条の14の2第1号口において「営業」譲渡が不動産取得税の非課税の要件とされているのは、出資会社と設立会社との同一性を要求するためである。

出資会社から設立会社に、個々の営業用資産が移転しても、設立会社においてかかる資産を用いて別個の営業活動を実施することは十分可能であり、かかる場合には「営業」の同一性があるとはいえない。

しかし、譲渡によって当該営業をなし得る組織的な素地が客観的に認識し得る、ある程度の独立性が確保された組織的財産の譲渡が

ある場合には、出資会社と設立会社において営業の同一性が認定できるものとする。なぜなら、このような財産の移転がある場合には、設立会社において、資産の譲受けによって、特段の設備投資等の必要もなく、当該営業を実施することができ、しかも設立会社において実施される業務の種類・規模・内容は、出資会社における業務とほぼ同一であり、またかかる場合には、出資会社の取引先も、出資会社の営業が設立会社に移転したとの認識を有するのが通常であると思われるからである。

したがって、地方税法施行令37条の14の2第1号口の「営業」とは、「一定の事業目的のために組織化された営業財産の総体」を意味するものと解すべきであり、かかる営業財産の「組織性」については、①資産譲渡後の設立会社における当該営業継続の有無、②出資会社の営業内容の変化、③営業内容の変化、及び④設立会社における営業開始のための新たな設備投資の実施の有無等の事情を総合的に考慮して判断すべきである。

なお、営業用財産としては、動産・不動産（原料・商品・機械・土地・建物等）、権利（物権・債権・無体財産権）、事実関係（得意先・秘訣・暖簾・老舗など）そして債務などが存するが、上記に限定されるものではなく、また上記の要素すべての具備を要件とする必要もない。

2 営業活動の承継

前掲・最高裁昭和40年9月22日大法廷判決によれば「営業譲渡」と認められる要件として、営業活動の承継が必要とされているが、営業の譲渡の前後を通じて、営業活動の連続性が否定されるのであれば、それは個々の営業財産の取引行為にすぎず、営業の同一性を

認定することは困難である。

したがって、現物出資が不動産取得税の非課税の特例に該当するためには、営業活動の承継による、営業の連続性が必要である。

地方税法施行令37条の14の2第1号口後段において、営業活動の連続性が不動産取得税の非課税の特例の要件とされているのも、かかる趣旨に基づくものと思料される。

3 競業避止義務の負担

前掲・最高裁昭和40年9月22日大法廷判決は、株主保護の見地（注12）から競業避止義務の発生を商法245条1項1号の営業譲渡の不可欠の要素としている。

しかしながら、競業避止義務の負担は当事者の合意により排除することが可能である（注13）ことに加え、出資会社が競業避止義務の負担を負わなければ、譲渡された営業の同一性が判断し得ないともいえない。

よって、地方税法施行令37条の14の2第1号口の「営業」譲渡において、競業避止義務の発生は必ずしも必要でないと思料する。

4 まとめ

このように、地方税法施行令37条の14の2第1号口の「営業」とは、一定の事業目的のために組織化された営業財産の総体を意味するものと解すべきであり、また営業活動の承継が「営業」の同一性を認定するための必要の要件になるものと解される（地令37の14の2一ロ後段）。

おわりに

以上のとおり、地方税法73条の7第2号の2、及び同施行令37条の14の2第1号口における「営業の一部の譲渡」の意義について、

既述のとおり、「一定の事業目的のために組織化された営業財産の総体の譲渡」（ただし、営業活動の承継が必要的要件になる。）と解釈することによって、競業避止義務の負担を伴わない営業用資産の譲渡や、有機的一体性を有しないものの、譲渡によって企業としての同一性が失われる財産の譲渡が実施されるような、まさに営業の主体や財産の主体に実質的な変更が発生しない典型的場合において、不動産取得税を非課税にし、取引の実態に即した取扱いをすることが可能になり、円滑な企業再編の実施にも資するものと思われる。

（注1） 条文上の要件は、「法人の合併又は政令で定める分割による不動産の取得」（地法73の7二）、「法人が新たに法人を設立するために現物出資（現金出資をする場合における当該出資の額に相当する資産の譲渡を含む。）を行う場合（政令で定める場合に限る。）における不動産の取得」（地法73の7二の二）とされている。

（注2） 最判昭40.9.22・民集19.6.1600,最判昭41.2.23・民集20.2.302,最判昭46.4.9・判例時報635.149,最判昭54.7.19（未登載）

（注3） 非課税要件の解釈について厳格な解釈を要求するものとして、最判昭48.11.16・民集27.10.1333,東京高判昭59.2.29・行集35.2.210,仙台高判平2.12.25・判例時報1397.15

（注4） 最判昭35.10.7・民集14.12.2420,最判昭36.10.27・民集15.9.2357

（注5） 中里実「租税法判例研究会（第113回）」ジュリスト698号143頁

（注6） 中里・前掲143頁,白石健三「私法上

と同一の概念の解釈(2)―「匿名組合契約」一」（『租税判例百選』収録）33頁

（注7） 前掲・松江地判昭53.3.29,金子宏『租税法と私法』（租税法研究第6号）11頁,村井正『租税法と私法』127頁,渡部吉隆『私法上と同一の概念の解釈』（『租税判例百選（第2版）』収録）31頁,水野忠恒「私法上と同一の概念の解釈」（『租税判例百選（第3版）』収録）25頁

（注8） 前掲（注2）判決

（注9） 鈴木竹雄「会社法〔補正版〕」121頁,石井照久『商法I』382頁,山下・前掲199頁,龍田節『営業譲渡と株主総会決議(1)』法学論叢104巻6号1頁以下

（注10） 大阪地判平11.3.10・判タ1034.118

（注11） 大隅健一郎『商法総則〔新版〕』287～291頁,竹田省『商法総則』82～87頁,鈴木竹雄「流通の対象たる企業と侵害の対象たる企業」（法学協会雑誌（東京大学出版）59巻9号1420～1423頁,升本重夫「企業譲渡に就て―営業譲渡に関する一考察」中央大学法学新報46巻2号5頁,河本一郎ほか『会社の営業譲渡・譲受の実務―「営業の重要な一部」の判断と実務基準』（商事法務研究会編）10頁

（注12） 山下真弘「株式会社法上の営業譲渡に関する一考察(1)」関西大学法学論集25巻2号64頁

（注13） 竹内昭夫「商法245条1項1号の『営業の全部又は重要な一部の譲渡』の意義」法学協会雑誌83巻4号621頁

【いのうえ・あきら】