



# 法人の組織再編成に係る不動産取得税の非課税要件： 株式会社以外の法人の組織再編成を中心に

小林, 伸幸

---

(Citation)

資産評価政策学, 21(1):47-58

(Issue Date)

2020-09

(Resource Type)

journal article

(Version)

Version of Record

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/0100492923>



# 法人の組織再編成に係る不動産取得税の非課税要件 ——株式会社以外の法人の組織再編成を中心に——

Tax Exemption Requirements of Real Estate Acquisition Tax due to Organizational Restructuring

小林 伸幸

Kobayashi Nobuyuki

This paper discusses tax exemption requirements of real estate acquisition tax due to organizational restructuring. Specifically, discusses the cases of mergers, company split, and capital contribution in kind. As a result, it is interpreted that tax exemption is limited to legal merger, incorporation-type company split, absorption-type company split, and capital contribution in kind by a corporation with a system of equity interest.

Key words : real estate acquisition tax, tax exemption requirements, organizational restructuring

不動産取得税, 非課税要件, 組織再編成

## 1. はじめに

不動産取得税は、「不動産の取得」（地方税法（以下「法」ともいう）73条の2第1項）を課税客体とする道府県税である（同1条1項4号、4条2項4号）。「不動産の取得」とは、「所有権移転の形式による不動産の取得のすべての場合を含むものと解」<sup>1</sup>される。同税は、「いわゆる流通税に属し、不動産の移転の事実自体に着目して課せられるものであつて、不動産の取得者がその不動産を使用・収益・処分することにより得られるであろう利益に着目して課せられるものではない」<sup>2</sup>ものの、一定の要件を満たす場合は非課税とされる（同73条の3から73条の7）。すなわち、法は、「原則的に、一切の不動産の取得に対する課税を規定したうえで、とくに73条の3以下において、例外的に非課税とすべき場合を規定し」<sup>3</sup>ているのである。

例外的に非課税とされるものの中には、「形式的な所有権の移転等に対する不動産取得税の非課税」

（同73条の7見出し）がある。ここにいう「形式的な所有権の移転等」は、その性質に応じて、「形式的な所有権の移転」とそれ以外の「等」<sup>4</sup>に分けることができる。すなわち、「形式的な所有権の移転」は、⑦所有権の主体に実質的な変更がないと考えられるもの（相続（同条1号）、包括遺贈（同号）、法人の合併（同2号）等による取得）及び⑧所有権移転の目的が通常的所有権移転とは異なるもの（信託財産（同3号）、譲渡担保財産（同8号）等の取得）である。「等」は、⑨公益上の要請に基づくもの（独立行政法人住宅金融支援機構や沖縄振興開発金融公庫による一定の取得（同12号）等）である<sup>5</sup>。

本稿では、⑦のうち、法人の組織再編成に係るものを取り上げることとする。この分野に関する論点は多数あり、これに関する先行研究も充実してきているものの（その多くは株式会社を中心に論じられている<sup>6</sup>）、本稿においてその全てについて触れることはできないから、本稿では、先行研究の乏しい

著者所属 京都府庁, 神戸大学大学院法学研究科博士課程後期課程  
(Kyoto Prefectural Government, Kobe University Graduate School of Law, Doctoral Program)

※ 本稿は、筆者個人の見解を示すものであり、筆者が属する機関の見解を示すものではない。

1 最判昭和48年11月16日最高裁判所民事判例集27巻10号1333頁。

2 同上。

3 同上。

4 「等」に分類されるものは「形式的な所有権の移転」とはいえず、「別の条項で措置されるべきである」（石島弘『不動産取得

税と固定資産税の研究』（信山社、2008）209頁）と解される。

5 「形式的な所有権の移転等」の分類については、石田直裕「地方税法逐条解説（連載）不動産取得税（第11回）」地方税31巻9号84頁（1980）参照。

6 本稿で引用しているもののほか、例えば、米持克彦「法人の分割（特に会社の分割）についての税制上の取扱い」税25巻3号31頁（1970）、岩田知也「法人の分割に係る不動産取得税の非課税措置の要件」税38巻9号182頁（1983）、平木省「法人の分割と不動産取得税について」旬刊国税解説速報1514号39頁（2000）、井上朗「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」

株式会社以外の法人（以下「非株式会社」という）の組織再編成に関する次の3点を中心に検討を行うこととする。

1点目は、課税実務においては、法人である労働組合<sup>7</sup>の合同による不動産の取得に対しては法人の合併に係る非課税規定（同2号）が適用されているが<sup>8</sup>、こうした取扱いが適法か否かについてである（後記2）。

2点目は、法人の分割に係る非課税規定（同号）は、会社分割の制度が導入されたことを受けて創設されたものであるが、当該創設後に導入された医療法人の分割による不動産の取得に対しても当該非課税規定が適用されるか否かについてである（後記3）。

3点目は、現物出資に係る非課税規定（同2号の2）は、現物出資をした法人が現物出資を受けた法人の100分の90以上の持分を所有していることを非課税の要件としているものと考えられるが（地方税法施行令（以下「令」という）37条の14の2第1号イ及び2号参照）、持分を通じて同種の法人を所有することができない法人（社会福祉法人、学校法人、宗教法人等）に対しても当該非課税規定が適用されるか否かについてである（後記4）。

## 2. 労働組合の合同による不動産の取得の取扱い

まず、法人である労働組合の合同（以下、単に「合同」ともいう）による不動産の取得に対して法人の合併に係る非課税規定（法73条の7第2号）が

適用されるか否かを検討する。

### 2-1. 法人の合併に係る非課税規定

「法人の合併……による不動産の取得」は非課税とされている（法73条の7第2号）<sup>9</sup>。

### 2-2. 法73条の7第2号にいう「合併」の意義

法73条の7第2号にいう「合併」は課税か非課税かを分ける指標であるから、その意義が問題となる。

この点、租税法が用いている概念の中には、借用概念（他の法分野で用いられている概念を租税法が用いている場合の、その概念）と固有概念（他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念）があるところ<sup>10</sup>、「合併」は借用概念（会社法等で用いられている合併の概念を租税法が用いている）であると解される<sup>11</sup>。

借用概念の解釈については、見解（統一説、独立説、目的適合説）の対立はあるものの、法的安定性及び予測可能性の見地から、原則として本来の法分野（以下「借用元」という）における同義に解する統一説が妥当であろう<sup>12</sup>。すなわち、借用概念は、借用元と「別意に解すべきことが租税法の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として」<sup>13</sup>、借用元と同義に解すべきである。

また、租税法は侵害規範である<sup>14</sup>から納税者の予測可能性を確保することが強く要請されるとともに<sup>15</sup>、租税法律主義（憲法84条）<sup>16</sup>を実質的なものとするためには、租税法の解釈は、法文の文言や通

税理45巻14号201頁（2002）、石島弘『課税権と課税物件の研究』（信山社、2003）433頁、樽林一典「100%の会社分割と不動産取得税」税務Q A36号18頁（2005）、豊田孝二「会社分割における不動産取得税の非課税要件をめぐる課題～地方税法73条の7、地方税法施行令37条の14の規定の解釈等について～」税63巻7号88頁（2008）参照。

7 労働組合には、法人である労働組合と法人でない労働組合がある（労働組合法11条、職員団体等に対する法人格の付与に関する法律3条参照）。労働大臣官房政策調査部編『平成9年版日本の労働組合の現状 I - 労働組合基礎調査報告 -』（大蔵省印刷局、1997）22-23頁によると、平成8年6月30日現在の労働組合数は70,699であり、このうち法人である労働組合数は8,758である。

8 平成22年4月1日総務部第16号各都道府県知事あて総務大臣通知「地方税法の施行に関する取扱いについて（道府県税関係）」5章の第1の5の（1）参照。

9 現行の不動産取得税は、地方税法の一部を改正する法律（昭和29年法律第95号）の施行により創設されたものであるが、法人の

合併に係る非課税規定は当該創設時から設けられている（同施行後の法73条の7第2号）。

10 金子宏『租税法』（弘文堂、第23版、2019）126頁参照。

11 中里実「判批」ジュリスト698号142頁（1979）参照。

12 金子・前掲注10・127頁参照。

13 金子・前掲注10・127頁。

14 金子・前掲注10・123頁参照。

15 金子・前掲注10・80頁、123頁参照。

16 最大判平成18年3月1日最高裁判所民事判例集60巻2号587頁は、「国又は地方公共団体が、課税権に基づき、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、特別の給付に対する反対給付としてでなく、一定の要件に該当するすべての者に対して課する金銭給付は、その形式のいかんにかかわらず、憲法84条に規定する租税に当たるといふべきである。」と判示し、地方税についても租税法律主義を規定する憲法84条が適用されることを明らかにしている。

常の用語例に忠実な厳格な解釈である文理解釈によるべきである<sup>17</sup>。なぜなら、法文の文言や通常の利用例から離れた緩やかな解釈を許容すると、納税者の予測可能性を確保することができなくなるとともに、解釈を通じて租税法主義を形骸化させることになるからである<sup>18</sup>。もっとも、文理解釈によると複数の解釈が可能であり、いずれの解釈も「きめ手」<sup>19</sup>を欠く場合には、立法の経緯、規定の趣旨目的及び法を適用した結果の公平性・相当性等の実質的な事情を検討して<sup>20</sup>「租税法規の意味内法を一義的に確定する」<sup>21</sup>べきである。

なお、前記の統一説の解釈は、「法解釈方法論として一般化すれば、文理解釈の一種と考えられる」<sup>22</sup>から、厳格な解釈の要請に適合するものといえよう<sup>23</sup>。

それでは、「合併」についても借用元と同義に解すべきであろうか。この点、「合併」を借用元と同義に解すべきか、あるいは「事実上の合併」を含む概念と解すべきかが争われた事案において、松江地判昭和53年3月29日判例時報929号60頁（以下「昭和53年松江地判」という）は、以下のとおり、「事実上の合併」を含む概念である旨を判示した。

### （1）昭和53年松江地判の見解

「商法等は、二個以上の会社等の法人が契約により合同するという経済的要請を前提として、法人の合併が合併に利害を有する株主や債権者等の保護を図りつつ適正に行われるように規整することを目的とするものであるから、この規整をみたす合併のみが商法等において合併として取扱われるのに対し、……『法人の合併』による不動産の取得を非課税とした趣旨をみた場合、被合併法人が解散と同時に消

滅し、合併法人が被合併法人の一切の権利義務を承継することによつて、その人格が合併法人の人格に承継、包摂され、もつて両人格の合一を来たすことに着目し、そこでは、不動産の所有権の移転があつても、形式的なものであつて、その所有権の主体は実質的には変更がなく、そこに担税力をみい出すような不動産の移転があつたとして不動産取得税を課することが必ずしも適当でないという点にあるといえる。してみると、……それぞれこれを規制する法的原理ないしは法的趣旨・目的を異にするのであるから、……『法人の合併』は、前記商法等の私法にいう会社等の法人の合併と同一の意味内容のものとする必要はなく、法第73条の7第2号の規定の枠内で独自に解釈するのが相当である。

そうだとすれば、非課税規定の解釈一般について狭義性、厳格性が要請されるとしても、……『法人の合併』には、右にみた同規定の実質的理由からみて、商法等に定められた法律上の合併に限らず、営業譲渡の場合でも、譲渡会社が全財産（積極財産）を譲渡すると同時に解散し、直ちに清算手続を経て消滅するとともに、譲受会社が解散会社の社員及び全財産を譲受けるとともに、新株を発行して解散会社の株主を参加させるが如き、商法等の規定では合併とは認められないところの企業合同ないし事実上の合併も右にいう『法人の合併』のうちに含まれるものと解するのが相当である。」

### （2）昭和53年松江地判に対する批判

昭和53年松江地判に対しては、次のような批判がある。

まず、中里実教授は、「趣旨、目的を異にするというだけでは、私法における別意に解することを

17 金子・前掲注10・123頁、清永敬次『税法』（ミネルヴァ書房、新装版、2013）35頁、谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂、第6版、2018）40-41頁参照。

18 清永・前掲注17・35頁、谷口・前掲注17・40-41頁参照。

19 清永・前掲注17・35頁。

20 東京高判平成14年2月28日訟務月報48巻12号3016頁は、平成10年法律第23号による改正前の租税特別措置法41条にいう「改築」が建築基準法上の「改築」と同義であるか否かの判断に当たり、「法令において用いられた用語がいかなる意味を有するかを判断するにあたっては、まず、法文自体から用語の意味が明確に解釈できるかどうかを検討することが必要であり、法文から用語の意

味を明確に解釈できない場合には、立法の目的及び経緯、法を適用した結果の公平性、相当性等の実質的な事情を検討のうえ、用語の意味を解釈するのが相当である。」と判示している。同旨の判示として、東京地判平成19年4月17日判例時報1986号23頁がある。占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社出版、2013）17頁〔初出2010〕は、こうした判示の「理解は肯定されるべきであろう。」と論じている。

21 谷口・前掲注17・41頁。

22 谷口・前掲注17・49頁。

23 谷口・前掲注17・40頁参照。

正当化するに十分ではない」。「立法者は、『法人の合併』が私法上のそれを意味することを当然の前提としていたと読むことも可能であり、その方が妥当なのではなかろうか。」<sup>24</sup>と論じている。

また、野上敏行氏（本見解公表時、自治省税務局税務管理官）は、「事実上の合併は、その経済的効果においては法律上の合併と類似するものの、それぞれ独立した行為である会社の解散行為と新会社の設立（新設合併の場合）ないしは既存の会社の増資手続（吸収合併の場合）とがたまたま同時に行われるのにすぎない。この場合解散した会社は清算手続を行わねばならないことをみても『その人格が合併法人の人格に承継，包摂され』るとはいえないであろう。」「結果的に経済的効果を等しくするといつても、その法形式が異なる事実上の合併を地方税法にいう『法人の合併』に含むものと解することは、非課税規定について実態の類似性に着目して類推解釈をすることにもつながるのであつて適当ではないと考えられる。」<sup>25</sup>と論じている。

以上の各批判は、「合併」は「事実上の合併」を含む概念ではないという見解であるが、妥当であろう。その理由は、次のとおりである。

まず、法73条の7第2号は「合併」と規定しており、借用元と別意に解すべきことをうかがわせる規定の仕方をしていない。また、「事実上の合併」の意義は、「合併」に比して明確性を欠くから、「事実上の合併」も「合併」に含まれると解すると、法的安定性及び予測可能性が害される。さらに、昭和53年松江地判も説いているように、「合併」による不動産の取得が非課税とされる趣旨は、所有権の主体に実質的な変更がないことにある。なぜ、合併の場合においては所有権の主体に実質的な変更がないといえるかといえば、それは、合併により消滅する法人の権利義務の一切を他の法人が包括承継しているからであると解される。この趣旨からも「合併」を借用元と別意に解すべきではないであろう。なぜ

なら、「事実上の合併」は、権利義務の一切を他の法人が包括承継するものではなく、特定承継するものであつて、所有権の主体に実質的な変更がないとはいえないからである。

### （3）小括

以上のことからすると、「合併」は、借用元と同義に解すべきであり、「事実上の合併」を含む概念と解すべきではない。

## 2-3. 労働組合の合同による不動産の取得に対して法人の合併に係る非課税規定は適用されるか

課税実務においては、法人である労働組合の合同による不動産の取得に対しては法人の合併に係る非課税規定が適用されている。総務省は、その理由を、「法人である労働組合の合同については合併と同様な効果が認められているので、不動産取得税の課税に当たっては、法人の合併と同様に取り扱うことが適当であること。」<sup>26</sup>と説いている。

ここにいう「合併と同様な効果」の意義については一義的に明らかであるとはいえないが、仮に、合同の経済的効果と合併の経済的効果が同様であるという趣旨であるとすれば、「合併」の意義（前記2-2（3）参照）に照らし、法人の合併に係る非課税規定を適用することはできないから、前記の課税実務の取扱いは違法と解されよう。

そこで、以下では、合同の意義を確認した上で、合同による不動産の取得に対して法人の合併に係る非課税規定が適用されるか否かを検討する。

### （1）労働組合の合同の意義

法令上、労働組合が合併できることを定めた規定はないものの、学説は一般に、合併と同様の合同（解散・清算手続を経ないで合同に伴い消滅する労働組合の権利義務の一切を他の労働組合が包括承継

<sup>24</sup> 中里・前掲注11・144頁。

<sup>25</sup> 野上敏行「判批」税経通信39巻15号359頁（1984）。

<sup>26</sup> 総務大臣通知・前傾注8。なお、同見解は、昭和44年4月23日自治府第40号各都道府県知事あて自治事務次官通達「地方税法及び同法施行に関する取扱いについての依命通達（道府県税関係）

の一部改正について」において初めて示されたものであるが、同見解が示される前の状況について、須藤雅巳「会社の合併に伴う法人格を有する労働組合の合同（合併）登記実務録」登記情報587号13頁（2010）は、「都道府県担当部署において非課税についてご理解いただくのに時間を要した。」と述べている。

する吸収合同又は新設合同)を肯定している<sup>27</sup>。

裁判例も一般に合同を肯定している。例えば、名古屋地判昭和24年4月25日労働関係民事事件裁判集4号122頁は、「合同により各労働組合の法律関係は当然且つ包括的に新設組合によつて承継せらるるものとなすを適当としよう。」と判示している。最近の裁判例の中にも、「二つ以上の労働組合が合同(合併)することは、これらの労働組合において合同の決議をすれば可能であり、その場合には、これらの労働組合の積極、消極の財産は、特段の意思表示がなされない限り、合同後に存続する労働組合に承継されると解するのが相当であ」<sup>28</sup>と判示しているものがある。

登記実務も、合同による不動産の所有権移転登記に係る登録免許税について、「合同の性質は、会社の合併の場合となんら異なることはない。」<sup>29</sup>として、売買や贈与等の場合に比して低い税率である「法人の合併による移転の登記」(登録免許税法別表第1第1号(2)イ)に係る税率が適用されている<sup>30</sup>。

以上のとおり、明文の規定はないものの、私法上、合同は合併と同義に解されている。

## (2) 法人の合併に係る非課税規定は適用されるか

「合併」は、借用概念であり、借用元と同義に解すべきである(前記2-2(3)参照)。

この点、合併とは、合併により消滅する法人の権利義務の全部を合併後に存続する法人(吸収合併の場合)又は合併により設立する法人(新設合併の場合)に承継させるものをいう(会社法2条27号及び28号、一般社団法人及び一般財団法人に関する法律2条5号及び6号等参照)。そして、私法上、合同は合併と同義に解されているから、「合併」に含ま

れるものと解すべきである。

そうすると、合同による不動産の取得に対しては法人の合併に係る非課税規定が適用されるべきであるから、前記の課税実務上の取扱いは適法であると解される。

## 2-4. 小括

以上のとおり、「合併」は借用元と同義に解すべきであるから、「事実上の合併」による不動産の取得に対しては法人の合併に係る非課税規定は適用されない。これに対して、私法上、合併と同義に解される合同による不動産の取得に対しては当該非課税規定が適用される。

## 3. 医療法人の分割による不動産の取得の取扱い

次に、医療法人の分割による不動産の取得に対して法人の分割に係る非課税規定(法73条の7第2号)が適用されるか否かを検討する。

### 3-1. 法人の分割に係る非課税規定

「法人の……政令で定める分割による不動産の取得」は非課税とされている(法73条の7第2号)。この規定を受けて、令37条の14は、次のとおり規定している。

(法第73条の7第2号の分割)

第37条の14 法第73条の7第2号に規定する政令で定める分割は、次に掲げる要件に該当する分割で分割対価資産……として分割承継法人……の株式(出資を含む。以下この条において同じ。)以外の資産が交付されないもの(当該株式が交付される分割型分割……にあつては、当該株式が分割法人……の株主等……の有する当該分割法人の株式の数(出資にあつては、金額)の割合に応じて交

<sup>27</sup> 東京大学労働法研究会『注釈労働組合法 上巻』(有斐閣、1980)628-629頁参照。

<sup>28</sup> 東京地判平成29年3月28日労働判例1180号73頁。そのほか合同を肯定する裁判例として、松江地判昭和39年6月4日労働関係民事裁判例集15巻3号610頁、東京地判平成16年3月24日労働判例883号47頁参照。これに対して、合同を肯定することに疑問を呈する裁判例として、東京地判昭和45年12月23日労働関係民事裁判例集21巻6号1696頁参照。

<sup>29</sup> 東京法務局民事行政部不動産登記部門監修「相談事例アラカルトー合同により解散した労働組合名義の不動産の所有権を新しく設立した労働組合に移転する場合の登記原因等について」登記先例解説集34巻10号118頁〔後藤浩平〕(1994)。

<sup>30</sup> 吸収合同について、昭和45年4月10日民事甲第1438号大阪法務局長あて民事局長回答参照。新設合同について、東京法務局民事行政部不動産登記部門・前掲注29・120頁〔後藤〕参照。

付されるものに限る。)とする。

- (1) 当該分割により分割事業（分割法人の分割前に営む事業のうち、当該分割により分割承継法人において営まれることとなるものをいう。以下この条において同じ。）に係る主要な資産及び負債が分割承継法人に移転していること。
- (2) 当該分割に係る分割事業が分割承継法人において当該分割後に引き続き営まれることが見込まれていること。
- (3) 当該分割の直前の分割事業に係る従業者のうち、その総数のおおむね100分の80以上に相当する数の者が当該分割後に分割承継法人の業務に従事することが見込まれていること。

### 3-2. 法73条の7第2号にいう「分割」の意義

法人の分割に係る非課税規定は、商法等の一部を改正する法律（平成12年法律第90号）の施行により会社分割の制度が導入された（同施行後の商法373条、374条の16、有限会社法63条の2、63条の7）ことを受けて地方税法等の一部を改正する法律（平成13年法律第8号）（以下「平成13年改正法」という）の施行により創設されたものである（同施行後の法73条の7第2号）。

当該非課税規定は、「会社分割による不動産の移転は、分割契約書の範囲において分割承継法人……が分割法人……の営業の一部又は全部を包括的に承継し、分割承継法人の株式が100%分割法人又は分割法人の株主に交付され、不動産の移転が個別の移転行為なしに当然に行われることとなるものであるという点で、現行、形式的所有権の移転として非課税とされている合併類似の性格を有すると考えられる。〔原文改行〕そこで、一定の要件を満たす会社分割による不動産の取得については、現物出資に係る非課税措置……との均衡をも考慮して、不動産取得税の非課税措置を講じることと」<sup>31</sup>されたもので

31 飯泉嘉門ほか「平成13年度地方税法改正法案解説」地方税52巻3号33頁（2001）。

32 滝川聡史「法人の組織再編成に係る不動産取得税の取扱い」税60巻7号181頁（2005）、東京地判平成20年7月4日（平成20年（行ウ）第11号）裁判所ウェブサイト参照。

33 同上。

34 会社及び医療法人のほか、農業協同組合法等の一部を改正する

ある。

ここにいう「分割」は、「合併」と同様に課税か非課税かを分ける指標であるから、その意義が問題となるところ、以上のような当該非課税規定の創設の趣旨及びその規定の仕方を踏まえると、「分割」は、会社法等で用いられている分割の概念を用いている借用概念であり、借用元と同義に解すべきであろう<sup>32</sup>。

### 3-3. 医療法人の分割による不動産の取得に対して法人の分割に係る非課税規定は適用されるか

前記3-2のとおり、「分割」は、会社法等で用いられている分割の概念と同義に解すべきであるから、法人の分割に係る非課税規定は、分割の制度が導入されている法人に限り適用される<sup>33</sup>。

分割の制度が導入されている法人は僅かであるが<sup>34</sup>、そのうちの1つに医療法人がある。すなわち、医療法人は、医療法の一部を改正する法律（平成27年法律第74号）の施行により分割の制度が導入されている（同施行後の医療法60条、61条）。

そこで、以下では、医療法人の分割による不動産の取得に対して令37条の14が適用されるか否かを検討する。

#### (1) 令37条の14各号の要件を満たすことができるか

医療法人の吸収分割とは、「医療法人がその事業に関して有する権利義務の全部又は一部を分割後他の医療法人に承継させること」（医療法60条）をいい、医療法人の新設分割とは、「一又は二以上の医療法人がその事業に関して有する権利義務の全部又は一部を分割により設立する医療法人に承継させること」（同61条1項）をいう。これに対して、会社の吸収分割とは、「株式会社又は合同会社がその事

等の法律（平成27年法律第63号）の施行により農業協同組合及び農業協同組合連合会にも分割の制度が導入されている（同施行後の農業協同組合法70条の2）。

なお、森林組合法の一部を改正する法律（令和2年法律第35号）の施行により令和3年4月1日から森林組合及び森林組合連合会にも分割の制度が導入される予定である（同法附則1条本文、同施行後の森林組合法88条の2、108条の4、108条の12）。

業に関して有する権利義務の全部又は一部を分割後他の会社に承継させること」（会社法2条29号）をいい、会社の新設分割とは、「一又は二以上の株式会社又は合同会社がその事業に関して有する権利義務の全部又は一部を分割により設立する会社に承継させること」（同30号）をいう。このように、医療法人には、会社分割と同様の吸収分割及び新設分割の制度が導入されている。

令37条の14各号は、分割事業に係る主要な資産及び負債が分割承継法人に移転していること（1号）、分割事業が分割承継法人において分割後に引き続き営まれることが見込まれていること（2号）、及び分割事業に係る従業者総数のおおむね100分の80以上に相当する数の者が分割後に分割承継法人の業務に従事することが見込まれていること（3号）を非課税の要件としているところ、医療法人の分割の意義に照らすと、医療法人は、当該要件を満たすことができる。

## （2）令37条の14柱書の要件を満たすことができるか

令37条の14柱書は、次の①から③のうち、いずれか1つに該当することを非課税の要件としている。

- ① 分割対価資産が分割法人に交付される場合にあっては、分割承継法人の株式（出資を含む。以下同じ）以外の資産が交付されないこと。
- ② 分割対価資産が分割法人の株主等に交付される場合にあっては、当該株主等の有する分割法人の株式数（出資にあっては金額）の割合に応じて分割承継法人の株式が交付され、かつ、それ以外の資産が交付されないこと。
- ③ 分割対価資産が交付されないこと<sup>35</sup>。

この点、分割をすることができる医療法人は持分<sup>36</sup>の定めのない医療法人に限られており（医療法60条、医療法施行規則35条の6第3号）、かつ、新

設される医療法人も持分の定めのない医療法人に限られているから（同法44条5項、同規則31条の2）、分割対価資産として持分が交付されることはない。

したがって、その他の分割対価資産も交付されなければ前記③に該当するから、医療法人は、令37条の14柱書の要件を満たすことができる。

## 3-4. 小括

以上のとおり、法人の分割に係る非課税規定は、分割の制度が導入されている法人に限り適用される。この点、医療法人は、分割の制度が導入されており、その分割の態様によって令37条の14の要件を満たすことができる。

## 4. 持分を通じて同種の法人を所有することができる法人の現物出資による不動産の取得の取扱い

次に、持分を通じて同種の法人を所有することができない法人に対して現物出資に係る非課税規定（法73条の7第2号の2）が適用されるか否かを検討する。

### 4-1. 現物出資に係る非課税規定

「法人が新たに法人を設立するために現物出資<sup>37</sup>（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」は非課税とされている（法73条の7第2号の2）。この規定を受けて、令37条の14の2は、次のとおり規定している。

（法第73条の7第2号の2の場合）

第37条の14の2 法第73条の7第2号の2に規定する政令で定める場合は、次に掲げる場合とする。  
（1）株式会社が新たに株式会社を設立するために

<sup>35</sup> 角田見「会社分割における従業者要件の判定～不動産取得税の課税・非課税をめぐって」税68巻2号71頁（2013）参照。

<sup>36</sup> 医療法人の「持分」とは、「定款の定めるところにより、出資額に応じて払戻し又は残余財産の分配を受ける権利をいう」（良質な医療を提供する体制の確立を図るための医療法等の一部を改正する法律（平成18年法律第84号）附則10条の3第3項2号）。

<sup>37</sup> 東京地判・前掲注32は、「現物出資とは、金銭以外の財産をもってする出資である」から「寄付」は「現物出資」に該当しない旨を判示している。これに対して、日下文男「判批」税65巻10号102頁（2010）は、「『寄付』と『現物出資』の区別については、『無償の移転行為』の観点からは、必ずしも、法的性質が同一ではないとまで言い切れない。」と論じている。

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。以下この条において同じ。）を行う場合であつて、当該新たに設立される株式会社（以下この号において「新設株式会社」という。）の設立時において、次に掲げる要件が充足されるとき。

イ 現物出資を行う株式会社（以下この号において「出資株式会社」という。）が、新設株式会社の発行済株式の総数の100分の90以上の数を所有していること。

ロ 新設株式会社が出資株式会社の事業の一部の譲渡を受け、当該譲渡に係る事業を継続して行うことを目的としていること。

ハ 新設株式会社の取締役の一人以上が出資株式会社の取締役又は監査役であること。

(2) 株式会社以外の法人が同種の法人<sup>38</sup>を設立するために現物出資を行う場合であつて、前号に掲げる場合に類するとき。

現物出資に係る非課税規定は、地方税法の一部を改正する法律（昭和36年法律第74号）の施行により創設されたものである（同施行後の法73条の7第2号）。

当該非課税規定は、当該創設時から現在まで実質的な改正は行われていないが、形式的には、次のとおり改正されている。すなわち、当該創設時には「現物出資」という規定ではなく、「分割」という規定であった（同号）。その後、会社分割の制度が導入されたことに伴い法人の分割に係る非課税規定が創設され（前記3-2参照）、これに併せて、「分割」という規定から「現物出資」という規定に改正され（平成13年改正法の施行により改正後の法73条の7第2号の2）、現在に至っている。

38 ここにいう「同種の法人」の意義について、東京地判昭和58年5月16日行政事件裁判例集34巻5号746頁は、「成立の根拠規定を同じくする法人を指すものと解すべきである。」と、同地判の控訴審判決である東京高判昭和59年2月29日行政事件裁判例集35巻2号210頁は、「成立の根拠規定を異にする法人は、法律上の権利主体としては、別種の法人というのほかなく、……『同種の法人』には該当しないものというべきである。」と、東京地判・前掲注32は、「2つの法人がそれぞれ成立の根拠規定を異にする場合には、その目的、組織、能力等の面において互いに相違する点が存するものというべきであるから、それらの法人が同種の法

#### 4-2. 持分を通じて同種の法人を所有することができない法人に対して現物出資に係る非課税規定は適用されるか

令37条の14の2は、1号で株式会社に係る非課税要件（以下「1号要件」という）を規定し、2号で非株式会社に係る非課税要件（以下「2号要件」という）を規定している。

2号要件は、非株式会社が「同種の法人を設立するために現物出資を行う場合であつて」（以下、当該現物出資を行う法人を「出資法人」といい、当該現物出資により設立される法人を「新設法人」という）、かつ、「前号に掲げる場合に類するとき。」とされている。ここにいう「前号」である1号は、イで、「出資株式会社……が、新設株式会社の発行済株式の総数の100分の90以上の数を所有していること。」を非課税の要件としている。そうすると、持分を通じて同種の法人を所有することができない法人<sup>39</sup>（以下「非所有法人」という）は、1号イに「類する」ことができないように思われる。

しかしながら、自治省職員の解説の中には、非所有法人であっても2号の適用を受ける旨を説いているものや、同号が適用される旨を示唆しているものがある。例えば、「法では『法人の』……分割について規定しているので、当然民法第34条の公益法人、学校法人、宗教法人、特別法の規定に基づいて設立された法人格を有する組合等も適用を受けることになる」<sup>40</sup>と説いているものや、「公益法人等株式会社以外の分割の取扱いについても整理すべき問題があるように考えられる。」<sup>41</sup>と説いているものである。

そこで、以下では、社会福祉法人の事業譲渡を例として非所有法人であっても2号要件を満たすことができるか否かを検討する。

人であるということとはできないと解するのが相当である。」とそれぞれ判示している。

39 なお、田中義幸「非営利法人の組織再編成 第1回 法人の所有と非所有」税経通信70巻1号7頁（2015）は、「営利法人と非営利法人の違いは何か。……端的に法人を所有する仕組みがあるかないかである。」と説いている。

40 山中昭栄「会社の分割と形式的所有権の移転」税32巻1号80-81頁（1977）。

41 岡本圭司「法人の分割による不動産取得税の非課税措置の検討（その1）」地方税36巻6号98-99頁（1985）。

### (1) 社会福祉法人の事業譲渡

社会福祉法人には分割の制度が導入されていないから、社会福祉法人が他の社会福祉法人に事業の一部を譲渡するためには事業譲渡を行う必要がある<sup>42</sup>。2号要件との関係でいえば、次のような場合が問題となろう。すなわち、既存の社会福祉法人（以下「既存福祉法人」という）の事業の一部を、当該事業を承継するために設立された社会福祉法人（以下「新設福祉法人」という）に事業譲渡された場合である。

この場合において2号要件を満たすか否かをみると、まず、既存福祉法人の事業の一部を承継するために新設福祉法人が設立されているから、「株式会社以外の法人が同種の法人を設立するため」（2号）という要件を満たすとともに、「新設株式会社が出資株式会社の事業の一部の譲渡を受け、当該譲渡に係る事業を継続して行うことを目的としていること。」（1号ロ）に「類する」といえる。また、株式会社の取締役と監査役に相当する社会福祉法人の機関は理事と監事であると解される（会社法2編4章4節、5節、7節、8節、社会福祉法6章3節4款、5款参照）、新設福祉法人の理事の一人以上が既存福祉法人の理事又は監事であれば「新設株式会社の取締役の一人以上が出資株式会社の取締役又は監査役であること。」（1号ハ）に「類する」といえる。

しかしながら、社会福祉法人は非所有法人であるから、前述のとおり「出資株式会社……が、新設株式会社の発行済株式の総数の100分の90以上の数を所有していること。」（1号イ）に「類する」ことはできないように思われる。

### (2) 持分を通じて同種の法人を所有することができない法人であっても2号要件を満たすことができる」と解する事例紹介

前記（1）のような場合において2号要件を満たすか否かを明らかにした裁判例、自治省又は総務省の見解、学説は見当たらないが、平成5年に公表された事例紹介<sup>43</sup>（以下、単に「事例紹介」という）は、非所有法人であっても2号要件を満たすことができる」と解している。その内容は、次のとおりである。

すなわち、医療法人Jの事業の一部を承継させるため、平成2年に医療法人Kが設立された。その当時、医療法人の社員は自然人に限られると解されていたから<sup>44</sup>、Kの出資社員には、Jではなく、Jの出資社員がなった。その結果、Jの出資社員とKの出資社員は同一人となった。

この場合において2号要件を満たすか否かについて、事例紹介は、「90%以上の持株比率の要件については、JはKの出資者となれないという医療法の制約のため充足不能である……。そのうえで、法構造上類推適用が認められているので、念のため次のことを指摘しておきたい。……出資社員は同一人であるから、実質上は当該要件を「100%で」満たしていると考えられる<sup>45</sup>ことから、「地方税法の想定する『医療法人の分割』に関する『要件』を満たす<sup>46</sup>と解している。

### (3) 令37条の14の2第2号にいう「類する」<sup>47</sup>の意義

事例紹介は、Jの出資社員とKの出資社員が同一人であることをもって1号イに「類する」と解して

42 社会福祉法人経営研究会編『社会福祉法人における合併・事業譲渡・法人間連携の手引き』（2008）2章の3参照。

43 杉山隆「医療法人の分割と不動産所有権移転登記の税率」税理36巻13号223-229頁（1993）。

44 平成2年当時、厚生省は、「社員はあくまでも自然人でなければならず、医療法人が他の医療法人の社員となったり、株式会社が社員になることはできないこととなっています。」（厚生省健康政策局指導課監修『医療法人制度の解説』（日本法令、1990）67-68頁）と解していた。その後、厚生労働省は見解を改め、現在は、「医療法人の社員には、自然人だけでなく法人（営利を目的とする法人を除く。）もなることができること。」（平成28年

3月25日医政発0325第3号各都道府県知事あて厚生労働省医政局長通知「医療法人の機関について」第1の2の（5）の③）と解している。

45 杉山・前掲注43・226頁。

46 同上。

47 ここにいう「類する」という規定の解釈は、類推解釈の問題ではなく、どのような場合であれば1号に掲げる場合に「類する」といえるかという解釈の問題である（金子宏「租税法解釈論序説—若干の最高裁判決を通して見た租税法の解釈のあり方」金子宏ほか編『租税法と市場』（有斐閣、2014）19-20頁参照）。

いると考えられる。すなわち、実例紹介は、「類する」という規定を実質的に解釈していると考えられるのである（以下、この見解を「実質説」という）。

もっとも、2号の文理によると、「類する」という規定を形式的に解釈することもできよう。すなわち、「株式会社以外の法人が同種の法人を設立するために現物出資を行う場合であつて」、かつ、1号の規定を形式的に読み替えた要件（新設法人の設立時において（1号柱書に類する）、出資法人が新設法人の持分の100分の90以上の数を所有していること（同号イに類する）、新設法人が出資法人から譲り受けた事業を継続して行うことを目的としていること（同号ロに類する）、及び新設法人の取締役役に相当する機関の一人以上が出資法人の取締役又は監査役に相当する機関であること（同号ハに類する））を全て満たせば2号要件を満たすという解釈である（以下、この見解を「形式説」という）。

この点、「類する」という規定の文理によっては、実質説のように解すべきか、あるいは形式説のように解すべきかを確定することはできないから、前記2-2のとおり、立法の経緯、規定の趣旨目的及び法を適用した結果の公平性・相当性等の実質的な事情を検討して、その意味内容を一義的に確定すべきである。以下、これらの点を検討する。

### ① 立法の経緯

現物出資に係る非課税規定は、前述のとおり昭和36年に創設されたものである。もっとも、それ以前においても、実務上は、現物出資に係る不動産の取得のうち一定の要件を満たすものについては、行政実例<sup>48</sup>に基づき非課税<sup>49</sup>又は減免<sup>50</sup>とされていた。その内容は次のとおりである。

48 「行政実例とは、都道府県、市町村が法令の解釈、運用について疑義が生じた場合に、関係の中央各省庁の見解を文書によって求めるのに対し、照会を受けた各省庁が示した見解であり、行政庁のいわゆる有権解釈ではあるが、一種の行政指導であるから、それ自体に特段法的拘束力があるものではなく、当然のことながら、裁判所が法律等の解釈をするに当たってはこれに拘束されるものでもない」（大阪高判平成16年6月30日（平成16年（行コ）第5号）裁判所ウェブサイト）。

49 この非課税とされていた取扱いについて、山中・前掲注40・83

① 「法人が減資をして、その減資額をもって新たに法人を設立（新会社の株主に対してはその対価として1対1の割合にて株式を交付）した場合の不動産取得税については、……法第73条の7第2号の規定」「に準じ非課税の取扱いをすることは差支えない」（昭和30年8月25日自丙府発第37号福岡県総務部長あて自治庁税務局長回答）（下線は筆者が付した。以下同じ）。

② 「日立電線工場を、従業員を含めてそのまま〔株式会社日立製作所から〕分離し、独立の仔会社とする」。「企業の目的統制並びに運営及び固定資産の使用目的については現在と何等変化がない。」「新会社の株式は全株、株式会社日立製作所において保有」する。「資産は帳簿価格を以つて承継し、再評価積立金も移管」する。この場合、「法第73条の31に規定する『特別の事情』があるものとして県議会の議決を経て不動産取得税を免除することが適当である」（昭和31年7月21日自丁府発第125号茨城県総務部長あて自治庁府県税課長回答）。

③ 「甲株式会社が資本を減少せずして既存の二部門の工場のみを従業員を含め、乙、丙二つの新株式会社を分離独立せしめたため、その新会社が資産（土地・家屋）を帳簿価格にて承継した」。「新株式会社の株式は全株甲株式会社で保有する」。この場合、「乙、丙二つの株式会社の設立が、実質的に甲株式会社内部における統制及び運営の合理化のための組織変更にすぎず、これに伴う既存の不動産の取得は全く形式的な所有権の移転と認められる場合は、地方税法第73条の31の規

頁は、「実態だけに着目して類推解釈をするという態度には問題があるというべきであつて、結局、2号〔筆者注：法人の合併に係る非課税規定〕の類推解釈により非課税とする一部の行政実例の考え方は適当でなかったと思われる。」と論じている。

50 この減免とされていた取扱いについて、岡本・前掲注41・100頁は、「減免はまさに各地方公共団体が独自に判断して行うものであるから、法人の分割のような事由については減免問題として取り扱うこと自体が適当ではなかつたといえよう。」と論じている。

定を適用し、減免することが適当と史料する」  
(昭和31年9月15日自丁府発第170号三重県総務  
部長あて自治庁府県税課長回答)。

④ 「企業の一部門を分離して新たに法人を設立した場合における当該新設法人の設立に因る分離前の法人からの不動産の取得は、当該法人の設立が実質的には企業の内部における統制及び運営の合理化のための組織変更にすぎず、従つてこれに伴う不動産の取得は、全く形式的な所有権の移転と認められるべきものであるが、当該不動産の取得に対しては、」 「法第73条の7第2号の規定による非課税に準じて、非課税とされることは差し支えない」 (昭和34年4月14日自丁府発第44号北海道総務部長あて自治庁府県税課長回答)。

以上の行政実例に基づく非課税又は減免とする取扱いは地方税法の規定を欠くものであったから<sup>51</sup>、こうした行政実例の趣旨に沿って昭和36年に現物出資に係る非課税規定が創設された<sup>52</sup>。もっとも、以上の行政実例はいずれも企業の組織再編成に関するものであるから、こうした立法の経緯に照らして「類する」という規定の意味内容を一義的に確定することは困難であるといえよう。

## ② 規定の趣旨目的

現物出資に係る非課税規定の趣旨について、東京地判昭和58年5月16日行政事件裁判例集34巻5号746頁は、「被分割法人と分割法人との間に実質的同一性を求めた規定である」と、大阪地判平成11年3月10日判例タイムズ1034号118頁は、「所有権の主体に実質的な変更がなく、担税力を見出すような不動産の取得があったとして不動産取得税を課すことが必ずしも適当ではないことから、例外的に不動

産取得税を非課税とする趣旨で定められたものというべきである。」とそれぞれ判示している。

以上の各判示によると、出資法人と新設法人との間に実質的同一性があることが非課税とされる趣旨であると解されるどころ、こうした理解は1号の規定の仕方及び前記①の立法の経緯にも沿うものと考えられるから、妥当であろう。

もっとも、ここにいう実質的同一性は、飽くまで「実質的」であり、その範囲には一定の幅があると解されるから、その範囲を画する必要がある。そうすると、令37条の14の2は、通常の法人の設立の場合における税負担との公平を考慮して<sup>53</sup>、その範囲を画する規定であると解される。そして、2号は、「前号に掲げる場合に類するとき。」と規定しているから、その文理上、2号要件は、1号要件に比して加重又は軽減されたものではなく、1号要件と同等と評価できるものと解すべきであろう<sup>54</sup>。

この点、実質説によると、出資法人と新設法人の出資社員が同一人であることをもって1号イに「類する」ことになるが、そうすると、1号要件と2号要件とを同等と評価することができなくなる。すなわち、出資株式会社が新設株式会社の発行済株式総数の100分の90以上の数を所有していなければ、たとえ出資株式会社と新設株式会社の株主が同一人であったとしても1号要件を満たさない。そうであるにもかかわらず、出資法人と新設法人の出資社員が同一人であることをもって1号イに「類する」と解すると、2号要件は1号要件に比して軽減されたものとなるからである。これに対して、形式説によると、1号要件と2号要件とを同等と評価することができることになる。

以上によると、実質説は令37条の14の2の趣旨目的に沿うものとはいえないが、形式説はこれに沿うものといえる。

51 後藤田正晴ほか『昭和36年改正地方税制詳解』（地方財務協会、1961）113頁〔高橋睦男〕参照。

52 山中・前掲注40・83頁参照。

53 東京地判昭和58年5月16日・前掲注38、大阪地判平成11年3月10日判例タイムズ1034号118頁参照。

54 東京地判昭和58年5月16日・前掲注38は、「令37条の14〔筆者注：現37条の14の2〕は、非課税の対象となる法人の分割として、『株式会社が分割して二以上の株式会社になる場合』と『株式会

社以外の法人が分割して二以上の同種の法人になる場合』との二つの場合のみを掲げ、株式会社の分割により株式会社以外の法人が新たに設立される場合を非課税の対象とはしていないのである。したがって、株式会社との均衡上も、同条2号の『同種の法人になる場合』とは、……株式会社以外の法人が分割して二以上の成立の根拠規定を同じくする法人になる場合をいうものと解すべきである。」と判示し、1号と2号との均衡を考慮している。

### ③ 法を適用した結果の公平性・相当性等の実質的な事情

法を適用した結果の公平性・相当性等の実質的な事情について考えると、実質説によると、1号要件と同等と評価できるか否かを事案ごとに個別に判断せざるを得ず、非課税の範囲を一義的に確定することができないから、不公平・不相当な結果を招来し得ることになる。これに対して、形式説によると、非課税の範囲を一義的に確定することができるから、不公平・不相当な結果を招来し得ることはない。

### ④ 小括

前記①から③によると、立法の経緯からは「類する」という規定の意味内容を一義的に確定することは困難であるが、規定の趣旨目的及び法を適用した結果の公平性・相当性等の実質的な事情の観点からは形式説が妥当であり、実質説は妥当であるとはいえない。

#### (4) 現物出資に係る非課税規定は適用されるか

以上のとおり形式説が妥当であるから、これに基づいて社会福祉法人の事業譲渡の例を考えると、社会福祉法人は非所有法人であるから「出資株式会社……が、新設株式会社の発行済株式の総数の100分の90以上の数を所有していること。」(1号イ)に「類する」ことはできない。したがって、社会福祉法人は2号要件を満たすことはできない<sup>55</sup>。

#### 4-3. 小括

以上のとおり、2号要件は、「株式会社以外の法人が同種の法人を設立するために現物出資を行う場

合であつて」、かつ、1号の規定を形式的に読み替えた要件を全て満たす場合と解すべきである。

そうすると、1号イは、「出資株式会社……が、新設株式会社の発行済株式の総数の100分の90以上の数を所有していること。」を非課税の要件としているから、非所有法人は1号イに「類する」ことはできず、2号要件を満たすことはできない。すなわち、2号要件を満たすことができる法人とは、持分を通じて同種の法人を所有することができる法人(合資会社や合同会社等)に限られるのである。

### 5. おわりに

本稿では、法人の組織再編成に係る不動産取得税の非課税要件を検討した。

まず、非課税の対象となる「合併」とは、会社法等で規定されている合併と同義であるところ、労働組合の合同は、私法上、合併と同義に解されているから、「合併」に含まれると解した(前記2)。

次に、法人の分割に係る非課税規定は、当該非課税規定が創設されたときに導入されていた会社分割のほか、その後導入された医療法人の分割にも適用されると解した(前記3)。

次に、現物出資に係る非課税規定は、株式会社のほか、持分を通じて同種の法人を所有することができる法人に限り適用されると解した(前記4)。

最後に、前記1のとおり、法人の組織再編成に係る不動産取得税の非課税要件に関する先行研究の多くは株式会社を中心に論じられており<sup>56</sup>、非株式会社を対象とするものは乏しい状況にある。今後、本稿で検討した論点を含めて研究が深められることを期待し、本稿を終了する。

<sup>55</sup> なお、現物出資に係る非課税規定が適用されない場合であっても、社会福祉法人が地方税法73条の4第1項3号から4号の7に規定されている用途に使用するために不動産を取得した場合には、同条に基づいて非課税とされる。

<sup>56</sup> 前掲注6参照。