

## 会社分割における不動産取得税の非課税規定〔Profession Journal No. 8 (2013年2月28日)に掲載〕

税理士 岡野 訓

### 1 制度の概要

不動産取得税は、不動産の取得に対して課税される税ですが、形式的な所有権の移転等に対しては、非課税とされています。

具体的には、相続や合併による不動産の取得のほか、一定の要件を満たす会社分割や現物出資による取得も、非課税とされています。

会社分割の場合に、不動産の取得を非課税とするためには、次の4つの要件を満たす必要があります。

ただし、この不動産取得税を非課税とする要件は、法人税法上の適格要件とは異なるものであり、仮に法人税法上の適格要件に該当しない場合であっても、不動産取得税が課されないこともあり得ます。

- ① 分割対価資産として分割承継法人の株式以外の資産が交付されないこと
- ② 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
- ③ 分割事業が分割承継法人において、分割後も引き続き営まれることが見込まれていること
- ④ 分割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

### 2 会社分割による事業の譲渡

事業再生の場面では、不採算部門をスポンサー等に引き受けてもらうということがあります。

このような場合には、単なる資産の売買とするのか、それとも事業をまとめて移転するのかということを決めなければならず、この後者においては、更に、事業譲渡、会社分割等のいずれを採るのかということを決めなければなりません。

仮に、事業譲渡を選択した場合には、次のような課税関係が生ずることになります。

#### 【事業譲渡を行った場合の課税関係】

〈売り手側〉

- 1) 資産の譲渡損益課税
- 2) 課税資産の譲渡等による消費税課税

〈買い手側〉

- 1) 課税資産の買取りによる消費税の仕入税額控除
- 2) 不動産取得税の課税
- 3) 所有権の移転登記に伴う登録免許税の課税

これに対し、分社型による会社分割を行った場合には、次のような課税関係が生じます。

#### 【分社型分割を行った場合の課税関係】

〈売り手側〉

- 1) 資産の譲渡損益課税（非適格分割）
- 2) 消費税の課税は生じない（消費税法上、「資産の譲渡等」に該当しないため）。

〈買い手側〉

- 1) 一定の要件を満たせば、不動産取得税は非課税
- 2) 所有権の移転登記に伴う登録免許税の課税

事業譲渡との相違点は、消費税と不動産取得税ということになります。登録免許税は、事業譲渡であっても会社分割であっても共に生ずることになりますが、税率は会社分割の方が若干低く設定されています。

#### 登録免許税の税率

##### ① 売買の場合

平成27年3月31日まで15/1,000

##### ② 事業譲渡の場合

20/1,000

##### ③ 会社分割の場合

平成26年3月31日まで15/1,000

平成27年3月31日まで18/1,000

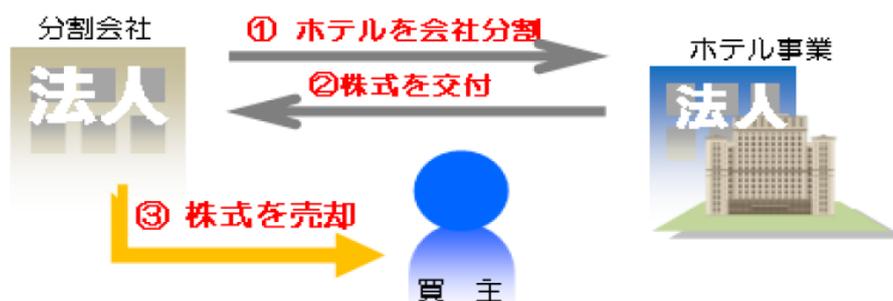
### 3 主要な資産及び負債の移転とは

上記のように、会社分割を利用すれば、不動産取得税を免れることができる場合があります。このためには、上記1で示した要件に該当する必要があるわけですが、条文の解釈について、多少の混乱が見受けられます。

例えば、次のようなケースに関する地方税法施行令37条の14第1項1号の解釈です。

### 〈事例〉

ホテル事業に従業者含めて丸ごと会社分割によってスポンサー会社に移転する。  
このとき、負債の移転は行わず、資産の時価に見合う分割承継法人株式の交付を受ける。  
分割後に分割承継法人の株式をスポンサーに売却することによって、債務の弁済を行う。



この事例は、1) 分割承継法人株式以外の資産が交付されず、2) 主要な資産の移転が行われ、3) 分割後の事業継続と、4) 従業者全員の引継ぎが行われているため、不動産取得税は非課税となるように見えます。

ところが、ホテル事業に係る負債の移転が全く行われていないため、地方税法施行令37条の14第1項1号の「当該分割により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。」という要件を満たしていないのではないか、という疑義が生じています。

つまり、主要な資産だけではなく、主要な負債についても、分割承継法人に移転していなければならない、という見解もあり得るわけです。

適格分割の要件を定めている法人税法2条12号の11ロにも、「当該分割により分割事業に係る主要な資産及び負債が当該分割承継法人に移転していること。」という文言があります。

この要件は、不動産取得税の非課税要件と同様であるわけですが、この部分について、『コンメンタール法人税法』（第一法規）621の11頁に、次のような解説がなされています。

分割事業に係る主要な資産及び負債の移転にあつては、少なくとも当該事業に属する生産設備や営業用設備等を引き継ぐ必要がある。

この解説からすると、法人税法上は、必ずしも主要な負債を移転させることを適格要件とはしていない、と解されます。

また、立法当時の『改正税法のすべて（平成13年版）』（大蔵財務協会）549頁には、次のような解説がなされています。

その他の①から③の要件については、不動産取得税が非課税となる会社分割を限定しようという趣旨ではなく、本非課税措置を悪用した租税回避行為を防止するという観点から、商法等及び『会社の分割に伴う労働契約の承継等に関する法律』で要求されている要件について、いわば地方税法上確認的に規定したもので（以下略）

立法当時の商法では、承継する会社の権利義務について、分割計画書若しくは分割契約書に記載した範囲内で行う旨の記載がなされるに止まり、主要な負債の移転を会社分割の要件にするという定めは設けられていませんでした。

また、「会社の分割に伴う労働契約の承継等に関する法律」に至っては、会社分割を機に、労働者の不当解雇や労働契約の不利益変更等が行われないように規制をする法律であるため、主要な負債の移転を求める規定が存在しないことは言うまでもありません。

#### 4 負債の移転は非課税措置の要件か

分割交付金が交付される分割については、分割法人又はその株主の分割承継法人に対する完全な支配関係が失われると考えられるため、非課税措置の対象から除外されています。

また、分割後の事業継続や、主要な資産及び負債の移転と従業員の引継ぎが非課税措置の要件として求められている理由は、分割事業が単なる名目的な移転でないことを担保するためであると考えられます。

すなわち、分割事業に係る主要な資産及び負債、従業員及び業務についても、分割承継法人に移転されて営業活動が引き続き行われることを要件としている、ということです。

このため、活動をしていない事業の移転や資産処分等による整理のためにする分割は、非課税措置の対象から除かれることになります。

上記3の〈事例〉の会社分割は、主要な資産の移転と従業員の引継ぎがなされていることにより、事業が実際に移転して、その後の事業継続に何ら支障はないことから、移転すべき『主要な負債』はなく、不動産取得税の非課税措置から除外する理由はないものと考えられます。