

# 不動産賃貸業の組織再編を 使った相続対策スキーム ～平成29年度税制改正完全対応～

公認会計士 佐藤 信祐  
税理士

# 1-1. 組織再編税制の概要

- 税制適格要件の判定
- 繰越欠損金の引継ぎ
- 繰越欠損金の利用制限
- 特定資産譲渡等損失の損金不算入
- 株主課税

# 1-2. 税制適格要件

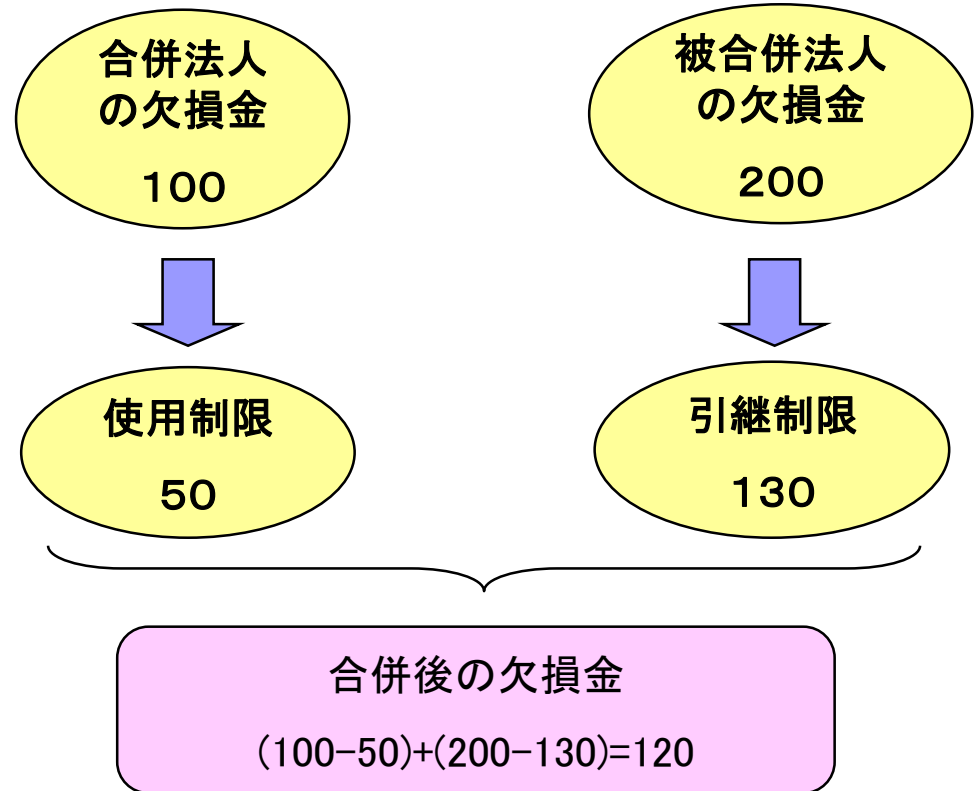
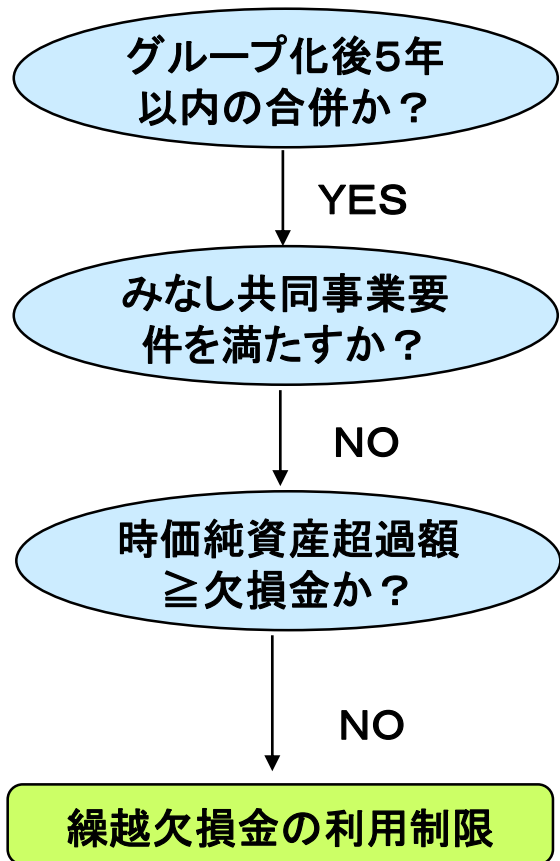
## <税制適格要件(合併の場合)>

100%グループ内	50%超100%未満	共同事業
(i) 金銭等不交付要件	(i) 金銭等不交付要件 (ii) 従業者引継要件 (iii) 事業継続要件	(i) 金銭等不交付要件 (ii) 従業者引継要件 (iii) 事業継続要件 (iv) 事業関連性要件 (v) 事業規模要件または特定役員引継要件 (vi) 株式継続保有要件

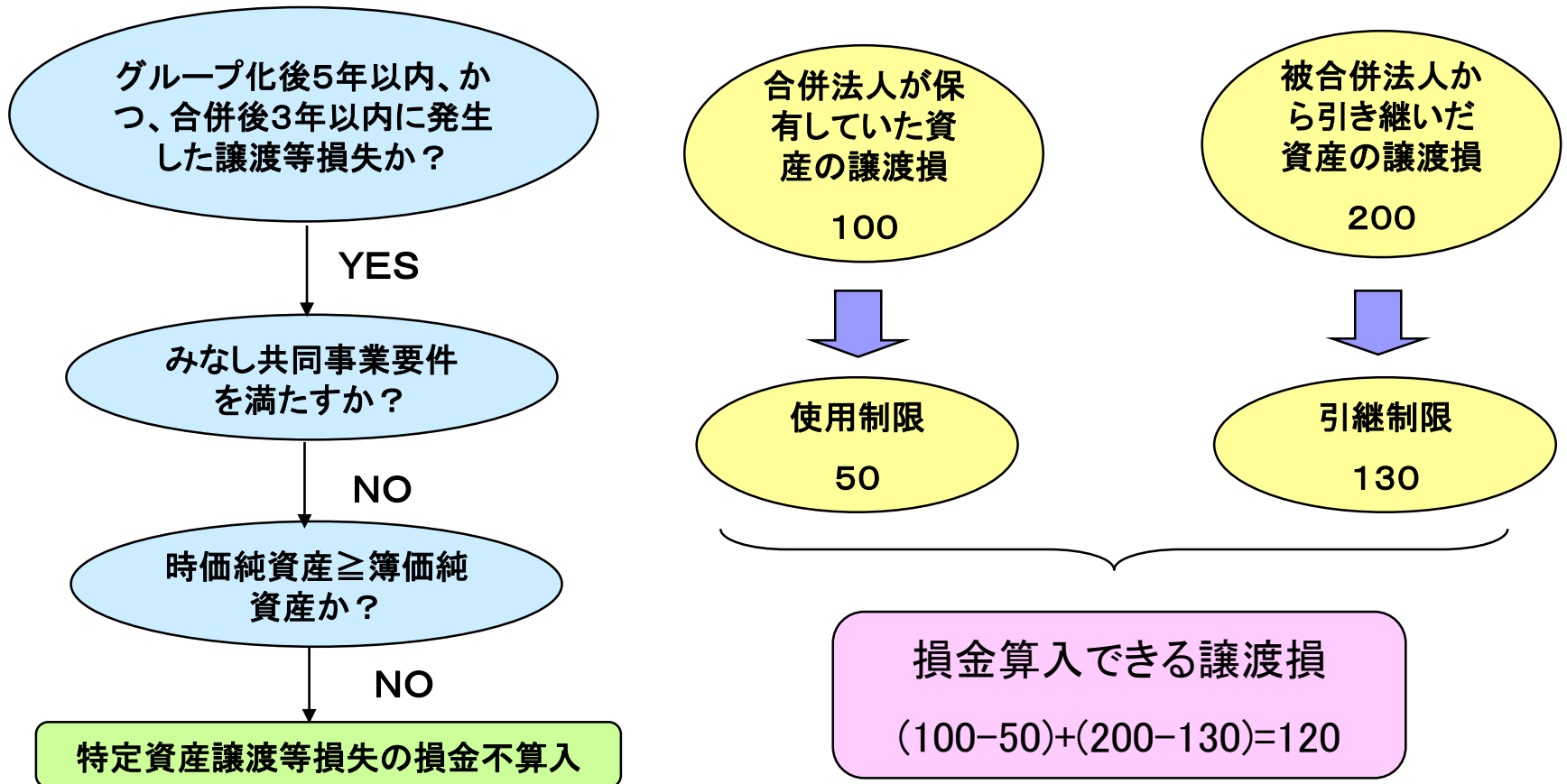
※分割、現物出資には主要資産等引継要件が課される。

※株式交換・移転は完全親子関係継続要件が課される。

# 1-3. 繰越欠損金の引継制限



# 1-4. 特定資産譲渡等損失



# 1-5. みなし共同事業要件

- ① 被合併事業と合併事業が関連していること(事業関連性要件)
- ② 被合併事業と合併事業の規模の割合がおおむね1;5の範囲内にあること(事業規模要件)
- ③ 被合併事業と合併事業が支配関係発生日から継続的に営まれており、かつ、事業規模が著しく(概ね2倍以上)変化しないこと(事業規模継続要件)
- ④ ②及び③を満たさない場合には、合併法人及び被合併法人の特定役員が合併後の合併法人の特定役員になること(特定役員引継要件)

# 1-6. 平成29年度税制改正

- スピンオフ税制
- スクイズアウト税制
- 支配関係継続要件の見直し
- 株式継続保有要件の見直し
- 2段階組織再編成の見直し
- 資産調整勘定の償却の見直し
- 繰越欠損金、特定資産譲渡等損失の見直し

## 1-7-1. 支配関係継続要件の見直し

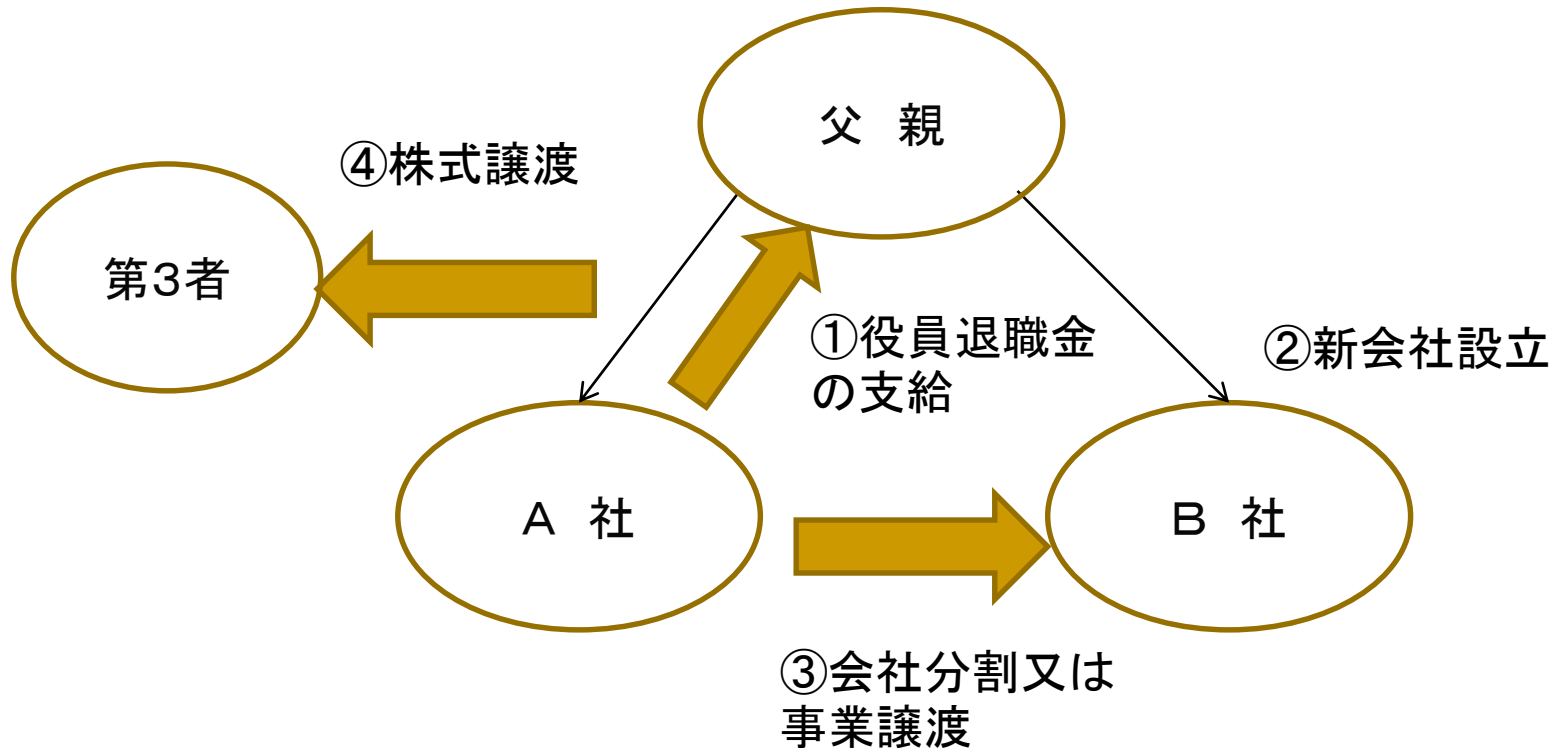
- 企業グループ内の分割型分割に係る適格要件のうち関係継続要件について、支配法人と分割承継法人との間の関係(現行:支配法人と分割法人及び分割承継法人との間の関係)が継続することが見込まれていることとする。
- その結果、支配株主が分割法人株式を譲渡した場合、分割法人を解散した場合であっても、税制適格要件を満たす可能性が出てきた。



## 1-7-2. 会社分割

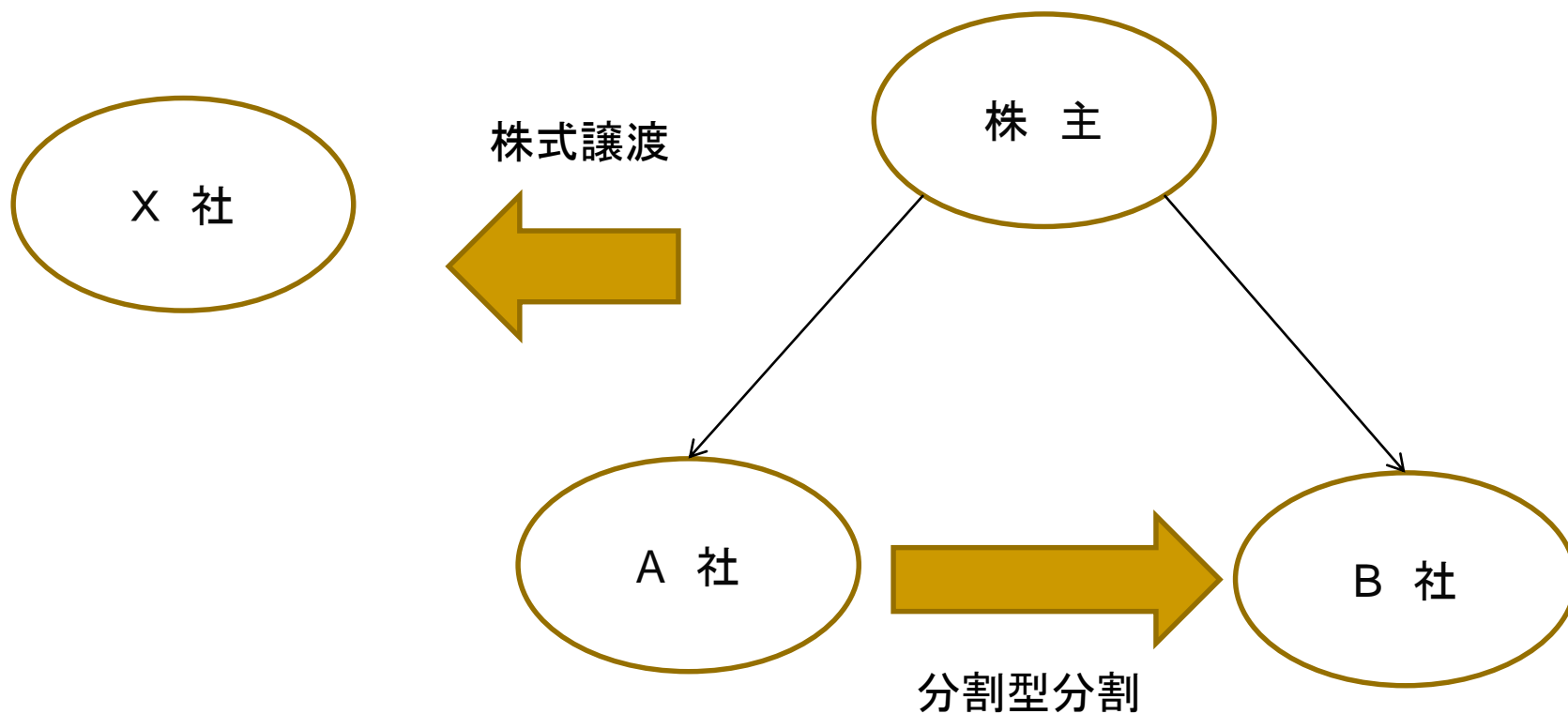
- M&A案件
  - 買収対象事業を切り離す場合
  - 買収対象外事業を切り離す場合
    - 非適格分割になる場合
      - 現金交付型分割
      - 分社型分割＋支配株主への株式譲渡
    - 適格分割になる場合
- 再生案件
  - 分割法人が解散することが見込まれていることによる影響

# 【分割法人の譲渡】



※平成29年10月1日以降でも、分社型分割+P社へのB社株式譲渡のスキームであれば、非適格分社型分割になる。

# 【適格組織再編】



※平成29年9月30日までは、共同事業要件を満たす必要がある。

# 【H29改正後の不動産M&A】

- 以下のいずれかを選択できる。
  - 売りたい不動産を時価で譲渡
  - 残したい事業を時価で移転＋株式譲渡
  - 残したい事業を簿価で移転＋株式譲渡

※これは、本業を営んでいる法人が、不動産のみを譲渡する場合であっても同様である。

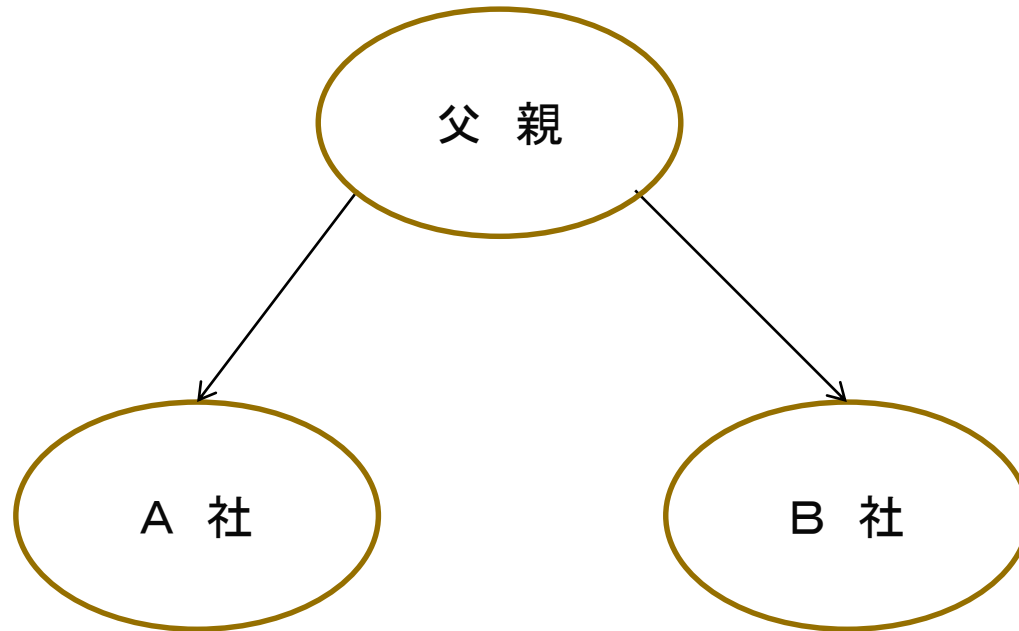
# 【M&Aにより得た資金の運用】

- 納税資金の利用
- 相続税引下げのための事業会社への出資

※そもそも、相続税対策を考えると、オーナー個人が譲渡代金を受け取るのではなく、会社が譲渡代金を受け取るスキームの方が望ましい可能性もある。

(一般的に、現金預金で保有するより、非上場株式で保有した方が相続税評価額は安い)

# 【将来の売却のための分割型分割】



譲渡できたとしても、後発事象であれば、支配関係継続要件に抵触しない。

## 2-1. 従業者引継要件

被合併法人の合併の直前の従業者のうち、その総数のおおむね百分の八十以上に相当する数の者が、合併後に合併法人の業務に従事することが見込まれていること。

### 【従業者の範囲】

- ・ 取締役
- ・ 監査役
- ・ 使用人(ただし、他の法人に出向している者を除く。)
- ・ 出向により受け入れている者
- ・ 派遣社員
- ・ パート
- ・ アルバイト

## 2-2. 従業者引継要件の留意点

- ・ 被合併法人の従業者が、合併後に被合併法人から引き継いだ業務ではなく、合併法人が合併前に営んでいる業務に従事することが見込まれていても問題にならない。
- ・ 被合併法人の使用人を引き継いでも、他法人に出向させてしまう場合には、従業者を引き継いだことにならない。
- ・ 合併前の直前の従業者を引き継ぐことが要求されているため、合併の1ヶ月前に人員整理を行っても、包括的租税回避防止規定に抵触しない限り、問題にならない。
- ・ 合併法人の従業者については、特にこのような要件は課されてない。



## 2-3. 見込まれるとは？

- リストラの計画がある場合はどうなるのか
- 従業員の自主的な理由であればどう考えるのか

# 3. 事業継続要件

被合併法人の合併前に営む主要な事業が、合併後に合併法人において引き続き営まれることが見込まれていること。

## 【留意事項】

- ・ 合併法人に対してのみ、賃貸業を行っているような法人については、事業継続要件を満たすことができない。
- ・ 合併後に、グループ会社に事業を移転する場合には、事業継続要件を満たすことができない。
- ・ 事業規模が縮小しても、事業継続要件に抵触しない（ただし、従業者引継要件に要注意）。
- ・ 合併法人の事業については、事業継続要件は課されていない。

# 4-1. 事業関連性要件

被合併事業と合併事業が相互に関連するものであること

## 被合併事業

被合併法人が適格合併の前に営む事業のうち主要な事業のうちいずれかの事業

## 合併事業

合併法人が合併前に営む事業のうちいずれかの事業

## 4-2. 事業性

以下の全ての要件を満たすこと

1. 事務所、店舗、工場その他の固定的施設を所有し、又は賃借していること。
2. 従業者(役員にあつては、その法人の業務に専ら従事するものに限る。)があること。
3. 自己の名義をもって、かつ、自己の計算において次に掲げるいずれかの行為をしていること。
  - (1) 商品販売等(商品の販売、資産の貸付け又は役務の提供で、継続して対価を得て行われるものをいい、その商品の開発若しくは生産又は役務の開発を含む。)
  - (2) 広告又は宣伝による商品販売等に関する契約の申込み又は締結の勧誘
  - (3) 商品販売等を行うために必要となる資料を得るための市場調査
  - (4) 商品販売等を行うに当たり法令上必要となる行政機関の許認可等についての申請又は当該許認可等に係る権利の保有
  - (5) 知的財産権の取得をするための出願若しくは登録の請求若しくは申請、知的財産権の移転の登録の請求若しくは申請又は知的財産権の所有
  - (6) 商品販売等を行うために必要となる資産(固定施設を除く。)の所有又は賃借
  - (7) (1)から(6)までに掲げる行為に類するもの

## 4-3. 事業関連性

以下のいずれかの関係があること

1. 被合併事業と合併事業とが同種のものである場合
2. 被合併事業に係る商品、資産若しくは役務(それぞれ販売され、貸し付けられ、又は提供されるものに限る。)又は経営資源(事業の用に供される設備、事業に関する知的財産権等、生産技術又は従業者の有する技能若しくは知識、事業に係る商品の生産若しくは販売の方式又は役務の提供の方式その他これらに準ずるものをいう。)と、合併事業に係るこれらのものが同一のもの又は類似するものである場合
3. 被合併事業と合併事業とが当該合併後に当該被合併事業に係る商品、資産若しくは役務又は経営資源と当該合併事業に係る商品、資産若しくは役務又は経営資源とを活用して営まれることが見込まれている場合

※被合併事業と合併事業とが、合併後に当該被合併事業に係る商品、資産若しくは役務又は経営資源とを活用して一体として営まれている場合には、上記の要件を満たすものと推定する。

# 5-1. 事業規模要件

被合併事業と合併事業のそれぞれの売上金額、従業者の数、適格合併に係る被合併法人と合併法人の資本金の額又はこれらに準ずるものの割合が概ね5倍を超えないこと

## 【留意事項】

- ・ 売上金額、従業者の数、資本金の額のいずれか一つが1:5の範囲内であればよく、全ての指標が1:5の範囲内にある必要はない。
- ・ 事業規模の比較は売上金額、従業者の数は被合併事業とそれに関連する合併事業で判定するので、会社全体では判定しない。これに対し、資本金の額の場合には、会社全体の資本金の額で判定する。

# 6-1. 主要資産等引継要件

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。

## 【留意事項】

- ・「主要な資産及び負債」は、業種によって異なることが多いが、製造業であれば工場、機械装置、小売業であれば店舗などが該当することが多い。

# 7-1. 欠損等法人①

1. 内国法人で他の者との間に当該他の者により「**特定支配関係**」を有することとなったもののうち、当該特定支配関係を有することとなった事業年度(以下、「特定支配事業年度」という。)において、以下のものがある場合について適用される。

① 特定支配事業年度前に発生した繰越欠損金

② 当該内国法人が、当該特定支配関係を有することとなった日(以下、「支配日」という。)において有する資産のうち、当該支配日における価額がその帳簿価額に満たないもののうち、以下のもの。

- ・ 固定資産
- ・ 土地、土地の上に存する権利
- ・ 有価証券
- ・ 金銭債権
- ・ 繰延資産
- ・ 資産調整勘定

※ ただし、含み損が資本金等の2分の1と1,000万円のいずれか少ない金額に満たないものを除く。



## 7-2. 欠損等法人②

2. ① 支配日以後5年を経過した日の前日まで
- ② 特定支配関係を有しなくなった日
- ③ 以下のいずれかの債務免除あった日
  - ・ 欠損金、評価損の合計額のおおむね90%以上に相当する債務免除益が発生する場合
  - ・ 債務の50%についての債権放棄を行う場合には、欠損金、評価損の合計額のおおむね50%以上に相当する債務免除益が発生する場合
- ④ 更正手続開始の決定等
- ⑤ 解散

上記のうち、いずれか早い日までに、次に掲げる事項が生じたこと

1. 欠損等法人が事業を営んでいない場合において、事業を開始したこと。
2. 欠損等法人の事業の全てを廃止することが見込まれている場合において、旧事業の事業規模のおおむね5倍を超える資金の借入れ又は出資による金銭その他の資産の受け入れを行うこと。
3. 欠損等法人の株式だけでなく、債権(額面の50%未満の値段で、債務の50%以上の債権を取得した場合に限る。)を取得している場合において、旧事業の事業規模のおおむね5倍を超える資金の借入れ又は出資による金銭その他の資産の受け入れを行うこと。
4. 1, 2, 3の場合に該当する場合において、適格合併等を行うこと。
5. 欠損等法人の社長、副社長、専務、常務などの全てが退任、または、業務を執行しなくなり、かつ、使用人の概ね20%以上が退職する場合において、旧使用人が従事しない非従事事業の事業規模が旧事業の事業規模のおおむね5倍を超えること。

# 8-1. 減価償却費

## 3月決算法人のケース

「月数は、暦に従って計算し、一月に満たない端数を生じたときは、これを一月とする。」

### 1月1日に適格分社型分割を行った場合

分割法人            4月 1日から12月31日

分割承継法人    1月 1日から 3月31日

### 1月15日に適格分社型分割を行った場合

分割法人            4月 1日から 1月14日

分割承継法人    1月15日から 3月31日

# 9-1. 不動産取得税

事業譲渡方式；課税される。

会社分割方式；一定の要件を満たした場合には非課税

- ・ 金銭等の交付が無いこと
- ・ 事業の引継
- ・ 従業者の80%以上の引継
- ・ 主要な資産及び負債の引継ぎ

適格組織再編成の要件  
とは若干異なる。

(地法73の7二, 地令37の14)

合併方式；非課税

## 9-2. 登録免許税

### 【移転する不動産に対する所有権移転登記】

事業譲渡方式；課税される(固定資産税評価額の1,000分の15)。

会社分割方式；課税される(同上)。

合併方式；軽減税率(固定資産税評価額の1,000分の4)

# 10. 正社員の存在しない不動産賃貸業との組織再編成

- 税制適格要件の判定はどうなるのか
  - 事業継続要件
  - 従業者引継要件
  - 事業関連性要件
- 不動産取得税はどうするのか

参考文献；

角田晃「都道府県税関係 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 (ここが知りたい最新税務Q&A)」税 68巻2号71頁(平成25年)

# 11. 不動産賃貸業の買収と合併

- 直前で100%にすることによる税制適格要件の判定
- みなし共同事業要件の判定
  - 事業規模要件の判定
  - 特定役員引継要件の困難性
- 欠損等法人に該当するのか
  - 事業が存在するかどうかの判定
  - 事業を廃止することが見込まれている場合

## 12. グループ内取引による含み損の実現

- グループ法人税制に該当した場合
- 仮装取引と認定される可能性
- グループ法人税制外しのリスクについて(T & Amaster 663、668号)

# 14. 合併による評価引下げ

- 合併による会社規模の変動
  - 合併による評価算定要素の変動
    - 赤字子会社との合併による年利益金額の減少
    - 債務超過子会社との合併による純資産額の減少
  - 株式保有特定会社、土地保有特定会社外し
- ※合併後、当面の間は類似業種比準方式を使用することができないという考え方もある。

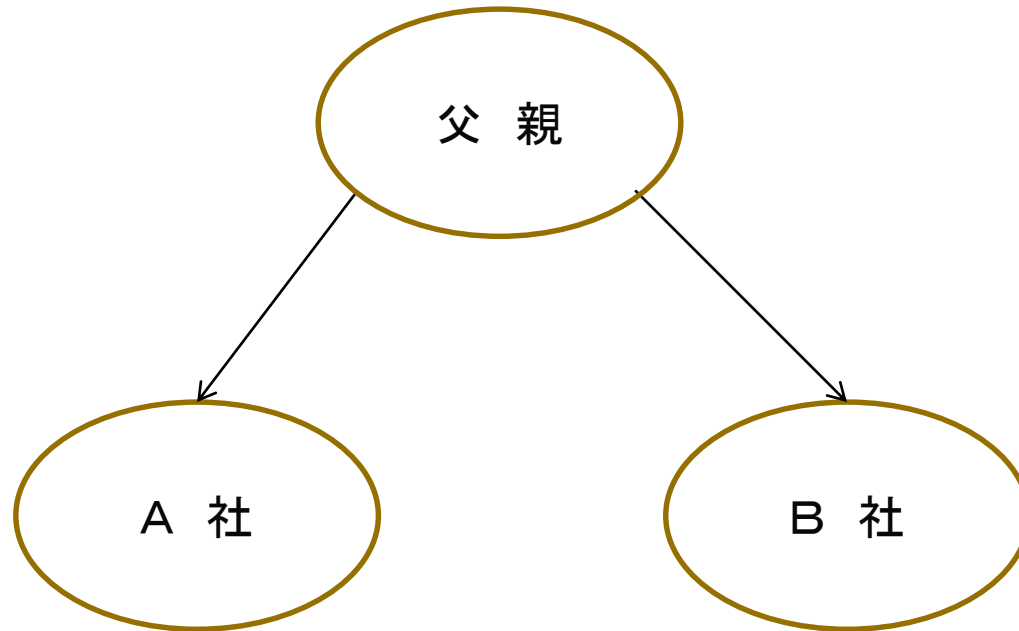


# 15. 会社分割による評価引下げ

- 会社分割による会社規模の変動  
⇒ デメリットになり得る。
- 会社分割による評価算定要素の変動
  - 分割事業の移転による年利益金額の引下げ（平成29年度税制改正により、節税効果が減少）

※分割後、類似業種比準方式を使用することができるのか？

# 16. 分割型分割を利用した事業承継



※相続税評価額が引き上げられる可能性