

海外法人株式の譲渡等における 税務上の留意事項

Issue 129, June 2021

In brief

日本法人が海外法人株式の譲渡等を行う場合、日本において株式譲渡損益が課税対象となる他、海外法人所在地国において株式譲渡益課税、取引税等の課税関係が生じる可能性があります。したがって、税務がバランスの観点からは、関連する各国における課税関係を事前に検討し、適切な準備等の対応をすることが重要となります。

本ニュースレターでは、日本法人による海外法人株式の譲渡等における税務上の留意事項につき、東アジア各国における取り扱いを例示しながら、解説します。

In detail

1. 海外法人株式の譲渡等における税務上の取り扱い

(1) 海外法人所在地国における主な税務論点

日本法人が海外法人株式の譲渡等を行う場合、海外法人の所在地国(以下、「現地」)における主な税務上の代表的な論点として以下が挙げられます。

- 株式譲渡益課税:
現地税務上、非居住者による株式譲渡は課税対象とされる可能性があります。日本との租税条約が締結されている場合には、租税条約により課税関係が修正される可能性もあります。なお、申告納税は、譲渡者による申告納税や、譲受者による源泉徴収等、国・取引当事者の属性によって異なります。
- 取引税(印紙税、不動産移転税等):
現地税務上、株式譲渡等に伴い例えば印紙税が課される可能性があります。また、株式譲渡等に伴い、譲渡対象株式等を発行する法人が有する不動産に対して不動産移転税等が課される可能性もあります。
- 支配株主変更に伴う税務繰越事項の使用制限等:
現地税務上、株式譲渡等に伴い支配株主が変更したとして、繰越欠損金や税額控除繰越額といった税務繰越事項に対して一定の制限が課される可能性があります。

日本法人が東アジア各国の法人株式を譲渡等する場合の主な課税関係は以下のとおりです。以下は、本ニュースレター発行日における各国の一般的な取り扱いを概括的に整理したものであり、実際の取り扱いは異なる可能性がある点、ご注意ください。

国	主な課税関係
中国	<ul style="list-style-type: none"> 中国税法及び日中租税条約によれば、一般的に、日本法人による中国法人持分の譲渡は譲渡益課税の対象(譲渡益×10%)となります。 持分譲渡が中国税務上の関連者間取引に該当する等の場合、公認評価人により評価された中国法人持分の公正価値に基づき譲渡益を算定する必要があります。また、申告納付に際して公認評価人による評価報告書の提出が実務上求められます。 中国法人持分の譲渡は、一般的に、譲渡者・譲受者の双方において印紙税の対象となります(双方において取引金額×0.05%、合計で取引金額×1%)。
香港	<ul style="list-style-type: none"> 香港税法及び日香租税協定によれば、一般的に、日本法人が香港に恒久的施設を有する場合を除き、日本法人による香港法人株式の譲渡に伴い特段の譲渡益課税は生じません。 香港法人株式の譲渡は、一般的に、印紙税の対象となります(株式譲渡対価・公正価値のいずれか高い金額×0.2%、税制改正により0.26%となる可能性あり)。ただし、一定の要件を充たすグループ内の株式譲渡の場合には当該印紙税が免除される可能性があります。 香港法人の支配株主の変更が租税回避を目的とする取引と当局から判断された場合、香港法人の繰越欠損金に対して使用制限が課される可能性があります。
フィリピン	<ul style="list-style-type: none"> フィリピン税法及び日比租税条約によれば、一般的に、日本法人がフィリピンに恒久的施設を有さず、かつ、フィリピン法人が不動産関連法人に該当しない場合には、日本法人によるフィリピン法人株式の譲渡に伴い特段の譲渡益課税は生じません。ただし、租税条約を適用する場合には、株主名簿の変更に際して税務当局からのルーリングが必要であり、手続き完了まで2~3年を要する可能性がある点に留意が必要です。 日本法人がフィリピン法人株式の譲渡を行う場合において、譲渡価額が時価に満たない場合には、譲渡価額と時価との差額は寄附金課税(差額×6%)の対象となる可能性があり、このような場合は日本フィリピン租税条約による減免はありません。 フィリピン法人株式の譲渡は印紙税の対象となります(株式の額面金額×0.75%)。
台湾	<ul style="list-style-type: none"> 台湾税法及び日台租税協定によれば、一般的に、日本法人が台湾に恒久的施設を有さず、かつ、台湾法人が不動産関連法人に該当しない場合には、日本法人による台湾法人株式の譲渡に伴い特段の譲渡益課税は生じません。 上場する台湾法人株式の譲渡は証券取引税の対象となります(取引価格×0.3%)。
韓国	<ul style="list-style-type: none"> 韓国税法及び日韓租税条約によれば、日本法人による韓国法人株式の譲渡は譲渡益課税の対象となります(譲渡対価×11%、譲渡益×22%のいずれか低い金額)。 韓国法人株式の譲渡は証券取引税の対象となります(非上場の場合、譲渡対価×0.45%)。

(2) 日本における課税関係

日本法人が海外法人株式の譲渡等に伴い海外で各種租税を納付する場合、日本では外国税額控除もしくは費用として損金算入することとなります。

一般的に、譲渡益課税は所得に対して課された税金(外国法人税)として日本において外国税額控除の対象になります。外国税額控除の適用により最終的な税負担が緩和される可能性があることから、外国税額控除の限度額の見積もりが重要となります。

例えば中国で生じるような譲渡益課税は日本において外国税額控除の対象になるものと考えられますが、以下のような理由により外国税額控除の限度額が十分に得られず、結果として相当の税負担となるケースも考えられます。このような場合には、外国税額控除方式ではなく損金算入方式の適用を検討することが必要となります。

例①: 日本法人が欠損であり法人税が発生していない

例②: 海外法人株式の譲渡等が日本税務上の適格組織再編に該当するとして外国税額控除における国外所得が十分でない

一方、各国における印紙税、証券取引税といった取引税は一般的に外国法人税には該当しないことから日本において外国税額控除の対象とはなりません。したがって、取引税の負担が合理的であることを前提として、費用として損金算入することとなります。

2. 海外法人株式譲渡等における実務上の留意点

(1) 実行計画の策定・管理

日本法人が海外法人株式を譲渡等する場合、日本だけでなく現地においても課税関係が生じることから、税務ガバナンスの観点から、実行計画の策定・管理が重要となります。

例えば、現地で申告納税、租税条約の届出等が必要となる場合、各手続きの期限が株式譲渡日から短期間に設定されているケースや(1週間~1カ月程度)、事前に納税者番号を取得する必要があるケースがあります。各手続きに際しては、株式譲渡契約書、日本法人の登記簿謄本、代表取締役による委任状等を求められるケースが多く、各書類について英訳を用意するとともに、公証、アポスティーユ等が必要となり、書類の準備は煩雑かつ時間を要することが一般的です。

また、海外法人株式の譲渡等がグループ内の組織再編成により行われるような場合、現地税法上の取り扱いは明確ではなく、課税関係の検討、税務当局への事前照会等、一定の時間を要するケースがあります。

さらに、関係会社間での株式譲渡のような場合には、一般的に、譲渡価格の妥当性について一定程度の説明を求められる可能性があります。例えば、上述の中国のように、中国法人持分の公正価値について、公認評価人による評価報告書の提出が実務上求められるような場合が挙げられます。また、国によっては、株式評価の手法について税務上の要件があるケースもあります。したがって、株式評価の手法の検討、必要な資料の準備及び実際の評価等についても実行計画に織り込むことが重要となります。

(2) 株式譲渡契約書における税務関連事項の明確化

海外法人株式の譲渡等に際しては、現地租税の負担関係、申告手続等の実施主体といった税務関連事項について、株式譲渡契約書で明確に規定することが重要となります。

例えば、現地税務の観点から源泉徴収が必要な場合には、以下について契約書で明確にすることが考えられます。

- 契約書記載の対価が税込・税抜いずれの金額であるか
- 譲受者による申告納税手続きの履行義務、納付書等の提供義務
- 将来、価格調整が行われる可能性がある場合には、これに伴う現地租税の負担関係、修正申告手続等の履行義務
- ペナルティ等が生じた場合の負担関係

また、申告納税手続きの完了を経て株式譲渡が法的に有効となるような国では、クロージングの安定性の観点から、日本会社法および現地会社法の分析を踏まえて、上記と同様の事項について契約書で明確にすることが推奨されます。

3. 総括

以上から、日本法人が海外法人株式を譲渡等する場合、日本において株式譲渡損益が課税対象となる他、海外法人所在地国において株式譲渡益課税、取引税等の課税関係が生じる可能性があります。したがって、税務ガバナンスの観点からは、事前に関連する各国における課税関係を検討し、適切に準備手当をすることが重要となります。

また、現地法令のみならず、現地実務を考慮した対応が必要となる局面もあることから、早期段階で専門家を交えて検討するとともに、実行計画の策定、契約による手当等を行うことが重要になるものと考えられます。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町1丁目2番1号 Otemachi One タワー

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
原 嵩

ディレクター
八木 淑恵

マネージャー
安藤 宏

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 720 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose (存在意義) としています。私たちは、世界 155 カ国に及ぶグローバルネットワークに 284,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2021 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.