

# 国際課税のケース・スタディ

## 租税平衡制度（タックス・イコリゼーション）をめぐる課税関係

### 〔事例〕

内国法人甲社は、社員を3年ないし5年間海外に派遣する予定である。海外に派遣される社員はその派遣先においてその給与に対する課税を受けることとなるが、この場合、甲社はその社員の税金の一部を負担することを検討している。この検討のために米国企業の例を参考にしたいと考えている。米国企業では、海外に勤務する社員の給与について、租税平衡制度（タックス・イコリゼーション、Tax Equalization）を採用している場合が多いが、タックス・イコリゼーションとはどのようなことか、またタックス・イコリゼーション制度のもとでは、わが国に派遣されている社員（expatriate employee）の課税関係は、どのようなになっているのか。

### 〔ポイント〕

会社員が本国を離れて勤務する場合、外国勤務の種々の状況を考慮して、企業は、いろいろな手当を支給している。そこで、わが国に勤務する派遣社員に支給されている手当の内容を概観する。次に、タックス・イコリゼーションの内容と課税関係を明らかにし、最後に、ワンイヤールオーバーと呼ばれる取扱いの内容に触れる。

ポイントとなる項目は、次のとおりである。

1. 派遣社員の給与の内容
2. タックス・イコリゼーションとは何か

3. タックス・イコリゼーション制度をとっている場合の課税関係

4. ワンイヤールオーバーとは何か

### 〔解説〕

#### 1 派遣社員の給与の内容

派遣社員の受領する給与の内容と金額は、法人によって異なるが、共通する項目を挙げると次のとおりである。これらは、原則として、わが国において課税の対象とされる。

##### (1) 基本給(base salary)

基本的には、米国内で勤務した場合の給与の額である。この額は、職種と地位が同等である限り、世界のどこで勤務しても変わらないものである。

##### (2) 在外勤務手当(cost of living allowance, COLA, コーラと呼ばれる)

世界各地の物価指数等に基づいて勤務地域ごとに金額を定めている。基本給の何%と決めている企業もあり、米国ではそれらの法人のため4半期ごとの指数を提供している法人もある。

##### (3) 住宅手当(housing allowance)

これは、本国と同程度の居住環境を提供するための手当である。実際には、住宅手当として金銭を直接支給するわけではなく、住宅を提供する方法がとられる。わが国の高級住宅地の高級アパートが社宅として提供され、その経済的利益は大きいものの、わが国で課税されるのは、いわゆる法定家賃相当分である。

#### (4) 教育手当

派遣社員の子女の教育費を法人が負担するものである。原則として、義務教育課程の教育費用(学費、入学金、スクールバス代)を負担する。適当な教育機関が赴任地にない場合の第3国にある教育機関の寄宿費用(寮費等)や高等教育機関(大学以上を除く)の教育費用を負担する場合もある。

アメリカンスクールに通学する子女の学費については、特例がある。勤務先の法人が、アメリカンスクールで規定する寄付規定に従い所定の寄付を行い、そのみかえりに、その法人に勤務する者の子女は、学費及び入学金を免除されることとされる場合、その経済的利益に対する課税を行わないこととしている。

#### (5) 医療手当

法人は、社員の医療費を補填するため、民間の保険会社と契約しているが、その保険でカバーできない部分については、これを法人が負担することとしている(本国に勤務している場合は、保険でカバーされない部分は、本人負担となる)。

通院可能な地域に語学等が堪能な医者が少ないことから、わが国の社会保険に加入して保険料を支払っていてもわが国の社会保険診療を利用することは少ない。語学に堪能な医師のいる医院で、自由診療によることが多い。一般的には、社員がまずその医療費を立て替えて、外国にある保険会社に求償し(この段階で、医療費の領収書の原本の添付を求められることから、確定申告の段階では、領収書のコピーを添付することが多い)、そこで補填されない部分を勤務先の法人に求償するものである。

#### (6) 租税手当(tax reimbursement)

本来は、後述するタックス・イコーリゼーション制度におけるハイポタックスがセオリアルタックスより多い場合に、法人が社員に支払う差額を意味するものであるが、社員に対する租税の

負担額そのものをいう場合も多い。

#### (7) その他

課税されるものとしては、メイドフィー(家事使用人の給与)、ユーティリティ(水道、光熱費)等の経済的利益がある。

非課税のものとしては、通達で規定されているホームリーブ費用がある。

## 2 タックス・イコーリゼーションとは何か

### (1) 概要

タックス・イコーリゼーションとは、租税平衡制度ともいわれ、元来米国企業において採用されているものである。米国民は米国以外の国に滞在する場合であっても、その全世界所得について課税されることから、海外赴任に伴う租税負担額の増大等についての調整のための方式といえる。現在では、米国以外の多国籍企業においても採用される傾向にある。

### (2) 内容

多国籍企業である米国法人は、全世界にある子会社や支店にその社員である米国民を派遣する。この場合、米国内での勤務では支給されない在外勤務手当、教育手当、租税手当等が支給され、その給与総額は、多くの場合、米国内勤務と比べて高額となり、米国での申告に対する納税額も高額となる。また、一般的に派遣された国においても納税義務を負うこととなり、派遣される社員の租税負担は、米国内での勤務に比し、著しく増大することが予想される。そのため、派遣する法人では、社員が全世界のどこに勤務しても負担する租税の額は、国内での勤務の場合と同額となるようタックス・イコーリゼーション制度を導入している。

具体的には、海外に派遣される社員は、仮に米国内に勤務していたとした場合に本人が支払うべき租税の額の見積額(米国の連邦税、州税、その他の地方団体に対する租税額の合計額)をさす。こ

れを一般にハイポタックス (Hypothetical Tax) と呼んでいる) を給与の支払の際に差し引かれるが、一方、その他の派遣国で支払うべき租税や米国での租税については、これを法人が負担することとしている。従って、派遣される社員は、ハイポタックスを支払うことによって、それ以上の租税負担はないことになる。

### (3) 調整の時期

ハイポタックスについては、支払の翌年に、わが国の確定申告及び米国での確定申告 (1040, テンフォティと呼ばれる申告書による。申告期限は、4月15日とされているが、海外に勤務する者については、原則として6月15日までの延長も認められる。ただし、期限の延長に伴う延納の利子を支払う必要がある)等を提出したあと、実際の給与支給額と確定申告による税額に基づき、米国内に勤務していたと仮定した場合に本人が支払うべき税額 (セオリティカルタックス (Theoretical Tax)

と呼ばれている) を算出して、ハイポタックスとの差額の調整が行われる。

ハイポタックスがセオリティカルタックスより大きいときには、法人からその差額が返還される。その差額は、その年分の給与に加算されることになる。ハイポタックスがセオリティカルタックスより小さいときには、社員が法人にその差額を支払うことになる。この場合は、その差額は、その年の給与から減額されることになる。

### (4) タックスプロテクション

以上は、ハイポタックスとセオリティカルタックスとの差額を調整する完全なタックス・イコーリゼーションであるが、この契約の変形として、ハイポタックスは、給与から控除するものの、それ以後の調整をしない形態もある。これを、プロテクション又はタックスプロテクションと呼んでいる。

これは、ハイポタックスを本人が負担すれば、

課税文書の判断、課税対象契約書等についての留意点、記載金額と印紙税額を多くの事例をふまえて実務に即して明快に解説・助言//

# 印紙税実務ハンドブック

印紙税実務研究会(代表:元東京国税局関税部長・税理士 鈴木芳正) 編

●B5判・加除式・全1巻・パイプファイル装本・定価10,000円(税込)(千実費)●

## ■本書のポイント

- 1 難解な印紙税の実務を理解しやすいように、「参照法令(抜粋)」、実務上の「注意ポイント」等、法令解説と実務を直結させて編集。
- 2 法令・通達の各々の関連が理解できるように、印紙税法・関係法令等を左欄に、基本通達、事例解説等を右欄に逐条ごとに対照。
- 3 文書様式の改訂、取引慣行の修正等の節税対策のほか、手形等の記載金額を分割して作成するための分割早見表を掲載。
- 4 常に印紙税に係る実務ハンドブックとして利用できるよう加除式形態をとり、法令等の改正、具体的事例研究等を適宜フォロー。

## ■主な内容

- 第1部 印紙税法逐条編
- 第1章 総則
  - 第2章 課税標準及び税率
  - 第3章 納付・申告及び還付等
  - 第4章 雑則
  - 第5章 罰則
- 第2部 印紙税の課税物件 (法別表第1)
- 第1 課税物件表の適用に関する通則
    - 1 文書の所属の決定等
    - 2 記載金額
    - 3 契約書
  - 第2 課税物件表
- 資料  
印紙税の有利な手形又は受取書の記載金額分割早見表



第一法規

〒107 東京都港区南青山2-11-17  
☎(03)404-2251/FAX(03)479-1747

本人が負担すべき租税はすべて法人によってその負担が行われるものである。市民課税をとっていない国の多国籍企業が、タックス・イコーリゼーション制度をとるときは、この形態をとる場合が多い。

### 3 タックス・イコーリゼーション制度を採用している場合の課税関係

タックス・イコーリゼーション制度をとっている場合のわが国での所得税の確定申告の処理の仕方としては、①給与所得の収入金額をハイポタックスを控除した後の金額とし、法人により負担された税額を租税手当として負担された年分（納期限到来日と納付日とのいずれか早い日）に計上する方法と②給与所得の収入金額をハイポタックスを控除しない金額とし、ハイポタックスとセオリティカルタックスとの差額を翌年に精算させる方法の2つが認められている。①の方法が、原則的な方法である。後者の方法がワンイヤーロールオーバーと呼ばれているものである。

両者の差異は、具体的には、予定納税額の処理の方法にあらわれる。①の方法によると予定納税額の納期（それより支払の時期が早い時は、支払の時）が給与収入の収入すべき時期となり、②の方法によると、予定納税額を法人が仮払金として経理した場合、セオリティカルタックスとの差額が確定する翌年が収入すべき時期となる。また、住民税の処理については、①の方法の場合、各納期（それより支払の時期が早い時は、支払の時）が給与収入の収入すべき時期となるが（翌1月の納期のものは翌年になる）、②の方法の場合、全て賦課の通知がされた年が給与収入の収入すべき年分となる。

### 4 ワンイヤーロールオーバーとは何か

ワンイヤーロールオーバーとは、わが国で勤務する外国人社員の給与の計上方法について、わが国の課税実務上認められている制度である。

ワンイヤーロールオーバーのもとでは、給与所得の収入金額をハイポタックスを控除しない金額によることを条件として、仮に法人が社員のために予定納税額を支払った場合法人が仮払金等として処理し、その税額が確定する翌年にその精算を行うこととしているときには、その精算の年において法人の負担した税額を本人の給与に加算して所得税の算定を行うこととしている。従って、予定納税の税負担についての課税の時期が、その納付の年分ではなく翌年の確定申告の時期になり、課税時期が1年ずれることからワンイヤーロールオーバーと呼ばれている。

先に、タックス・イコーリゼーション制度で説明したように、法人は、給与の支払の際にハイポタックスを徴収し、その代わり本人が支払うべき租税は、法人が負担する。そして、翌年の確定申告後にセオリティカルタックスとの差額を調整する。そもそも予定納税額は翌年の確定申告で精算されることから、精算される年にハイポタックスとセオリティカルタックスが調整されるのであれば、予定納税額についてもこれらと同じ時期に調整するのが妥当であるとする考え方である。従って、給与所得の収入金額はハイポタックスを控除する前の金額となる。

ワンイヤーロールオーバーの利点は、予定納税額（租税手当）が1年遅れの所得とされる点である。特に、派遣された最終年の第1期（7月31日）及び第2期（11月30日）の予定納税額が、帰国した年の翌年の所得となることから、予定納税額相当の租税手当は、非居住者の受領する国内源泉所得となり20%の税率で課税され、最高50%の累進課税が避けられる。

なお、租税手当が、国内で支払われたものと認められた場合、精算時に精算される額の全額が、賞与としてグロスアップ計算されることに留意する必要がある。（税理士 小沢 進）