

国際課税のケース・スタディ

給与に係るグロス契約とネット契約の課税関係

〔事例〕

外国籍企業甲社では、わが国の駐在員事務所に勤務する派遣社員（expatriate employee）の租税負担をどのように行いかを検討している。この際、給与に係る租税負担について、一般的にグロス契約とネット契約とがあるとされているが、その内容と特徴はどのようなものか。また、両者の課税関係はどのようになるのか。

ポイント〕

外国人がわが国で勤務している場合、この外国人は、おおむね、派遣社員と現地採用社員とに区別される。

派遣社員とは、本社に籍を有し、本社の給与体系中で、本社の所在地国以外の国の企業に転籍・転出向して、2年ないし5年の長期にわたって勤務する社員をいう。現地採用社員（Local employee）とは、現地で採用され、現地の社員等の待遇の者をいう。派遣社員と現地採用社員では、待遇等種々の条件が異なる。

わが国の税金を納税者が負担するか給与の支払者が負担するかによって、わが国での課税上、グロス契約とネット契約とに区分される。

ネット契約の場合、給与所得者について支払者が負担する税金を、給与所得者が享受する経済的メリットの一つとしての租税手当として捉えている。

（逆手取り契約の場合、支払者の負担する税

金は給与の一部として本来の給与の額に加えられる。したがって、給与の手取額にこの源泉徴収税額を加えた額がその者の給与収入とされる。実際には最初に手取額が定まっていることから給与収入金額から源泉徴収税額を控除した金額がその手取金額となるよう源泉徴収税額及び給与収入金額を逆算して計算する（一般に、グロスアップと呼ばれている）。

外国人派遣社員は、一般的に非永住者であることから、給与の支払方法、給与の支払地及び給与の按分計算が絡んで、課税関係も多様となる。

そこで、次の項目において検討する。

- 1 給与の支給方法の概要
- 2 給与所得の収入金額
- 3 グロス契約とネット契約の特徴
- 4 計算例と差異

〔検討〕

1 給与の支給方法の概要

わが国で勤務する者の大部分（特に日本人）は、受領する給与に係る税金は本人が負担している。したがって、自分の給与の中から、自分が支払うべき税金を支払っている。

しかしながら、わが国の税法に習熟していない非永住者（特に外国人派遣社員）にとっては、税引き後の手取額が保証されていることが好ましく、かつ、その例が多い。

給与所得者が給与を受領する場合、それに係る

租税を誰が負担するかにより、グロス契約とネット契約に区分される。グロス契約とは、わが国の租税を納税者自身が負担するものをいい、ネット契約とは、わが国の租税を納税者以外（雇用者）が負担するものをいう。ネット契約は、単純なネット契約とタックス・イコーリゼーション（TAX EQUALIZATION）契約に区分される。実際の雇用形態では、例えば、1,000万円を超える給与部分の租税は会社が負担するという契約（1,000万円までの金額に対応する税金は本人が負担するがそれを超える部分は法人が負担するもの）又は経済的利益である教育手当、家賃、ユーティリティ（水道光熱費）部分の租税は会社が負担するという契約の一部グロス（ネット）契約というものもある。

タックス・イコーリゼーション契約については、前号で検討したので参照されたい。

グロス契約	完全グロス契約（通常の雇用契約）
	一部グロス契約
ネット契約	単純ネット契約（通常のネット契約）
	タックス・イコーリゼーション契約

2 給与所得の収入金額

グロス契約とは、わが国の通常の給与所得者の場合のものであり、受領する金額をその給与所得の収入金額とするものである。

ネット契約の場合、補償されている給与の金額が給与所得の収入金額から納税者が支払うべき所得税を控除した後の金額とするものである。この場合、給与が国内で支払われるときは、源泉徴収の対象となることから、税引き手取額をベースに税込みの金額を逆算して計算し、当該逆算した金額を対象として、源泉徴収すること（グロスアップ計算）とされている。したがって、給与所得の収入金額は、税引き手取額と源泉徴収税額の合計額となる（所基通181～223共4）。

例えば、手取り給与200万円で税率が20%の場合、 $200万円 \div (1 - 0.2) = 250万円$ となり、250万円が収入金額となる。

給与が国内で支払われない場合、源泉徴収の適用がないことから、給与に係る所得税額（租税手当）は、その税額の納税義務が確定する年（給与が支払われた年の翌年）の収入金額に加算されることになる。

3 グロス契約とネット契約の特徴

両契約の形態とわが国の税法（特に、源泉徴収制度、非永住者課税及び給与の国外払い）と組み合わせると、かなり複雑化する。

両者の特徴の概要を説明すると、次のとおりである。

(1) 給与がすべて国内で支払われる場合、源泉徴収制度の適用がある。米日の初年度、ネット契約の手取りの年収2,400万円は、グロス契約の年収3,543万円と同じである。差額が源泉徴収税額である。ネット契約で、給与が国内で支払われる場合、給与のグロスアップ計算をするため、租税負担は最も大となる。

(2) 給与がすべて国外で支払われる場合、グロス契約及びネット契約のいずれの場合であっても源泉徴収制度の適用がないことから、その年の給与に係る所得税は翌年の確定申告の時に確定する。したがって、1年遅れて、所得税額を負担することになる。

(3) ネット契約で、給与がすべて国外で支払われる場合、源泉徴収制度の適用がないことから、グロスアップ計算をする必要がない。当該給与に対応する所得税は、翌年の確定申告の時に確定する。給与に係る所得税額は、給与の支払われた翌年の収入となる。

この形態が派遣社員が派遣された初期の頃（3年くらい）の租税負担が1番少ないが、その金額は、年とともに級数的に増加していく。

なお、国外での勤務がある場合、国外勤務に対応する給与が国外源泉所得とされる（内国法人の役員及び飛行機等の乗組員は除かれる）。非永住者の給与が国外で支払われ、かつ、当該国外源泉所得に対応する金額がわが国に送金されない場合、その部分はわが国で課税されない。したがって、非永住者にとっては、給与が国外で支払われ、かつ、その一部を海外に留保しておくことが、わが国の課税上有利である。

4 計算例と差異

グロス契約及びネット契約の国内払いと国外払いの計算例を挙げてみる。手取り給与年2,400万円とし、わが国に、4年間（1989.1～1992.12）勤務するものとする。妻、子供2人。税率は、別表の現行の税率による。グロス契約の場合は、手取り給与年2,400万円を逆算した場合の概算の給与によるものである。（単位：万円）

(1) グロス契約

イ 全額国内払（源泉徴収）

	1年目	2年目	3年目	4年目	合計
給与総額	43,913	43,913	43,913	43,913	175,652
所得税額	15,461	15,461	15,461	15,461	61,844
住民税	—	5,714	5,741	5,741	17,223
手取り給与	28,452	22,711	22,711	22,711	96,585

(⇒24,000×4)

ロ 全額国外払

	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	合計
給与総額	43,913	43,913	43,913	43,913	—	175,652
所得税額	—	15,461	14,461	15,461	15,461	61,844
住民税	—	5,741	5,741	5,741	—	17,223
手取り給与	43,913	22,711	22,711	22,711	—15,461	96,585

(⇒24,000×4)

(注) 国外勤務はないものとする。

ハ 差異の概要

グロス契約で国内払いと国外払いの差異は、国

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:元東京国税局関税課次長・税理士 鈴木芳正) 編

●B5判・加除式・全1巻・バイブファイル装本・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

外払いの場合、①初年度においては所得税額の源泉徴収の適用がないことから所得税額相当額の負担について最高1年間繰り延べることができること、②2年度以降は、予定納税額が課されることにより、①の利点がほとんどなくなること等である。

グロス契約の給与は、昇給やボーナスがない限り、税務上もその金額が毎年同額であり、その計算も簡易である。

(2) ネット契約

イ 全額国内払(源泉徴収)

	1年目	2年目	3年目	4年目	合計
給与総額	35,433	43,913	46,368	47,079	172,793
(内訳)					
手取り給与	24,000	24,000	24,000	24,000	96,000
所得税額	11,433	15,461	16,627	16,965	60,486
住民税額	—	4,432	5,741	6,114	16,307

(注) 全額国内払の時の所得税及び住民税の総額は、76,795千円である。便宜上、年間の手取り給与総額を逆算した金額により所得税額を算出した。

ロ 全額国外払

	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	合計
給与総額	24,000	32,736	38,194	41,616	17,962	154,508
(内訳)						
手取り給与	24,000	24,000	24,000	24,000	—	96,000
所得税額	—	6,022	10,152	12,744	3,592	46,882
住民税額	—	2,714	4,042	4,872	—	11,628

(注) 全額国外払の時の所得税及び住民税の総額は、58,510千円である。5年目については、非居住者の確定申告(所172条)によるものである。税額は、収入金額の20%である。

ハ 差異の概要

ネット契約の国内払いと国外払いとの差異は、国外払いの場合、①初年度の所得税額の負担がないこと、②それにより、翌年度の住民税が少なくなること、③最終年度の給与に係る所得税額が、非居住者として受領することになり、累進税率を

避けて、20%の税率の適用となること、④国外払いの方が、支払う給与総額が少ないこと等である。

ネット契約の給与は、TAX ON TAX といわれるように、租税負担額が級数的に増加する。所得税の最高税率が70%(現在は、50%)であった頃は、その傾向が顕著であった。

(別表) 所得税と地方税の税率表(単位:円)

イ 所得税

課税所得金額		税率	控除額
超	以下		
0	3,000,000	10%	0
3,000,000	6,000,000	20%	300,000
6,000,000	10,000,000	30%	900,000
10,000,000	20,000,000	40%	1,900,000
20,000,000		50%	3,900,000

ロ 地方税

(イ) 市町村民税

課税所得金額		税率	控除額
超	以下		
0	1,200,000	3%	0
1,200,000	5,000,000	8%	60,000
5,000,000		11%	210,000

(ロ) 道府県民税

課税所得金額		税率	控除額
超	以下		
0	5,000,000	2%	0
5,000,000		4%	100,000

(税理士 小沢 進)