

法人税実務事例検討

外貨建資産の購入に係る 未払金の支払時為替差損の取扱い

E Y 税理士法人 顧問
税理士 石田 昌朗

本事例における留意点

外貨建資産の購入に係る未払金について、その支払日に為替差損が生じた場合であっても、その為替差損はその購入した外貨建資産の取得価額に含まれない。

事 例

製造業を営む当社は、製造コストの削減を図るために、前期に外国から最新鋭の機械装置を購入しました。

この機械装置の購入代価は米国ドルで支払うことから、当社で検収が終了した時点で、納入先に対する未払金として、100,000 米国ドルをその日の為替レートである @120 円/\$ で円換算し、12,000,000 円を計上しました。

その後、決算日となったので、その決算日の為替レートで未払金 100,000 米国ドルを円換算したところ、その決算日の為替レートが @125 円/\$ となっていたことから、500,000 円の為替換算差損が発生しました。

さらに、当期になり支払期日が到来し、その支払期日に 100,000 米国ドルを 12,400,000 円で購入して送金しましたので、為替差損 400,000 円を計上しました。この為替差損 400,000 円は機械装置の取得価額に含めないということよろしいですか。

なお、当社は短期外貨建債権債務につき、期末時換算法を適用しております。

【前期の会計処理：取得時】

| | | | | |
|------|--------------|---|-----|--------------|
| 機械装置 | 12,000,000 円 | ／ | 未払金 | 12,000,000 円 |
|------|--------------|---|-----|--------------|

【前期の会計処理：期末時】

| | | | | |
|--------|-----------|---|-----|-----------|
| 為替換算差損 | 500,000 円 | ／ | 未払金 | 500,000 円 |
|--------|-----------|---|-----|-----------|

【当期の会計処理：期首時】

| | | | | |
|-----|-----------|---|--------|-----------|
| 未払金 | 500,000 円 | ／ | 為替換算差損 | 500,000 円 |
|-----|-----------|---|--------|-----------|

【当期の会計処理：支払時】

| | | | | |
|------|--------------|---|------|--------------|
| 未払金 | 12,000,000 円 | ／ | 現金預金 | 12,400,000 円 |
| 為替差損 | 400,000 円 | | | |

I 本事例における法令等の検討

1 外貨建取引の発生時の円換算

法人税法第 61 条の 8 第 1 項（外貨建取引の換算）では、次のように規定されています。

「内国法人が外貨建取引（外国通貨で支払が行われる資産の販売及び購入、役務の提供、金銭の貸付け及び借入れ、剰余金の配当その他の取引をいう。以下この目において同じ。）を行った場合には、当該外貨建取引の金額の円換算額（外国通貨で表示された金額を本邦通貨表示の金額に換算した金額をいう。以下この目において同じ。）は、当該外貨建取引を行った時における外国為替の売買相場により換算した金額とする。」

この場合の外国為替の売買相場とは、その取引を計上すべき日における対顧客直物電信売相場（電信売相場）と対顧客直物電信買相場（電信買相場）の仲値（TTM。本稿において「為替レート」とは、仲値をさすものとします。）によることとされています。ただし、継続適用を条件として、売上その他の収益又は資産については取引日の電信買相場、仕入その他の費用又は負債については取引日の電信売相場によることも認められています（法基通 13 の 2-1-2）。

2 期末時換算法による為替換算差額の処理

法人税法第 61 条の 9 第 1 項第 1 号ロ（外貨建資産等の期末換算差益又は期末換算差損の益金又は損金算入等）では、「期末時換算法（期末時において有する外貨建資産等について、当該期末時における外国為替の売買相場により換算した金額（当該外貨建資産等のうち、その取得又は発生の基因となった外貨建取引の金額の円換算額への換算に当たって前条第 2 項の規定の適用を受けたものについては、先物外国為替契約等により確定させた円換算額）をもって当該外貨建資産等の当該期末時における円換算額とする方法をいう。」と規定されています。

そして、同法第 2 項では、「内国法人が事業年度終了の時において外貨建資産等（期末時換算法によりその金額の円換算額への換算をするものに限る。）を有する場合には、当該外貨建資産等の金額を期末時換算法により換算した金額と当該外貨建資産等のその時の帳簿価額との差額に相当する金額（「為替換算差額」という。）は、当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。」と規定されています。

3 為替換算差額の翌期の処理

法人税法施行令第 122 条の 8 第 1 項《外貨建資産等の為替換算差額の翌事業年度における処理等》では、「内国法人が法第 61 条の 9 第 2 項の規定により当該事業年度の益金の額又は損金の額に算入した金額に相当する金額は、当該事業年度の翌事業年度の所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入する。」と規定されています。

4 購入した減価償却資産の取得価額

法人税法施行令第 54 条第 1 項第 1 号（減価償却資産の取得価額）では、購入した減価償却資産の取得価額について、次のように規定されています。

「減価償却資産の第 48 条から第 50 条まで（減価償却資産の償却の方法）に規定する取得価額は、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

一 購入した減価償却資産 次に掲げる金額の合計額

イ 当該資産の購入の代価（引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税（関税法第 2 条第 1 項第 4 号の 2（定義）に規定する附帯税を除く。）その他当該資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）

ロ 当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額」

5 為替差益を計上した場合の資産の取得価額

法人税基本通達 13 の 2-1-9（為替差益を計上した場合の資産の取得価額の不修正）では、次のように定められています。

「資産の取得に要した法第 61 条の 9 第 1 項第 1 号《外貨建資産等の換算額》に規定する外貨建債務を当該事業年度終了の時の為替相場により円換算を行ったため為替差益が生じた場合であっても、当該資産の取得価額を減額することはできないことに留意する。」

II 本事例における取扱いの検討

1 外貨建取引の円換算

貴社は機械装置の納入先から 100,000 米国ドルで機械装置を購入しており、その機械装置の検収が終了した時点において、納入先に対して機械装置の購入代価として 100,000 米国ドルを支払う義務が生じることから、その日の為替レートである @120 円/\$ で円換算し、未払金に 12,000,000 円を計上したものと考えられます。

なお、機械装置もその日の為替レートである @120 円/\$ で円換算され、12,000,000 円で資産計上されています。

2 未払金の為替差損の金額

機械装置の購入代価である 100,000 米国ドルは、その機械装置の納入日（検収日）ではなく、貴社と納入先の合意した支払期日までに支払うこととなることから、実際の支払日の為替レートと取引発生日において円換算した為替レートには差異が生じることがあります。

本事例においては、実際の支払日に 100,000 米国ドルを 12,400,000 円で購入して送金（支払）していることから、未払金として計上した 12,000,000 円と実際の

支払額である12,400,000円との差額の400,000円が為替差損として計上されます。

3 資産の購入に係る未払金の為替差損は資産の取得価額に含まれるか

上記I4に記載のとおり、購入した減価償却資産の取得価額は、「当該資産の購入の代価（引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税その他当該資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）」と規定されています。

ところで、本事例の未払金の為替差損は、機械装置の購入のために要した費用であるかどうか判然としないところがあると考えられますが、上記I5に記載のとおり、「資産の取得に要した法人税法第61条の9第1項第1号に規定する外貨建債務を当該事業年度終了の時の為替相場により円換算を行ったため為替差益が生じた場合であっても、当該資産の取得価額を減額することはできないことに留意する。」と定められており、外貨建取引で購入した資産の未払金に係る為替換算差益が生じた場合であっても、その為替換算差益をその購入した資産の取得価額から減額することができない

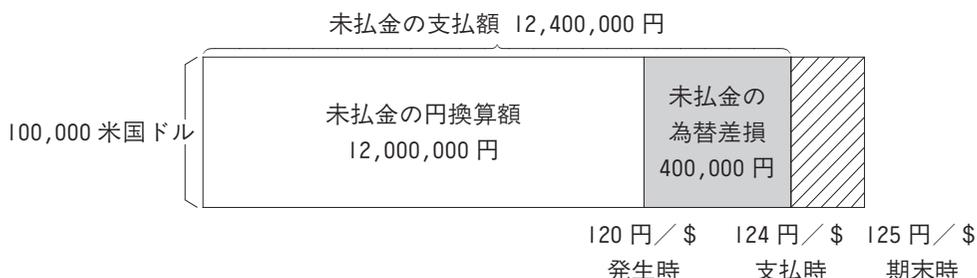
とされています。

そうすると、為替換算差損が生じた場合には、その為替換算差損をその購入した資産の取得価額に加算することはできないと解されます。

また、上記I5は外貨建債務の期末時換算の為替差益の税務処理ですが、外貨建債務を実際に支払った日においてもその支払日の実際の円貨と取引発生時の円換算額とが異なり、為替差損益が発生することがあり、その場合に発生する為替差損益についても、為替換算差損益と同様に購入した資産の取得価額に加減算するのではなく、為替差益又は為替差損として益金又は損金の額に算入することになります。

すなわち、為替差損益は貴社の購入した外貨建資産である機械装置の円換算により生じたものではなく、貴社から納入先への購入代金の支払債務（未払金）である100,000米ドルの支払により生じたものであることから、購入した資産の取得価額を修正するのではなく、未払金という債務の消滅時に発生する為替差損益として、その発生した日の益金又は損金の額に算入することになります。

[外貨建未払金に係る為替差損の概要図]



- (注) 1 外貨建の未払金 100,000 米国ドルは取引発生時の為替レート @120 円/\$ で円換算されるため、12,000,000 円となります。
- 2 外貨建の未払金 100,000 米国ドルは、その支払日において 12,400,000 円で購入して送金（支払）していることから、発生時の円換算額 12,000,000 円との差額 400,000 円が為替差損として計上されます。

※ 外貨建債務の為替換算差損の取扱いについては、平成 27 年 4 月 13 日付本誌第 6358 号『外貨建資産の購入に係る未払金の決算時為替換算差損の取扱い』を参照してください。

(了)