

## 法人税実務事例検討

# 翌期の外貨支払額の円換算額を確定させる目的で 先物外国為替契約を締結した場合の取扱い

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

翌期の外貨支払額（決済時）の円換算額を確定させる目的で先物外国為替契約を締結した場合には、その先物外国為替契約は期末において、みなし決済損益額を計上するデリバティブ取引から除外されることとなる。

## 事 例

食品製造業を営む当社（9月決算）は、外国から最新鋭の機械装置を導入し、製造コストの削減を図ることを予定しています。

その機械装置は9月1日に納品し、購入代金は翌期の11月末日に支払う予定です。

この機械装置は外国のメーカーから購入するため、購入代金は外貨（100万ユーロ）で支払う予定であり、今後の円とユーロの為替相場の変動により支払金額が増加するリスクを回避するため、取引銀行と先物外国為替契約（11月30日受渡しの100万ユーロの買い、118百万円売り）を9月15日に締結しました。この先物外国為替契約は、法人税法上はデリバティブ取引に該当するとのことですが、翌期の外貨建支払額の円換算額を確定させる目的で行った先物外国為替契約ですので、期末のみなし決済損益額の計上は不要と考えています。

（先物外国為替による円換算額の確定（円／€（ユーロ）））

	取得時	予約時	期末時	決済時
スポットレート	115 円	116 円	117 円	119 円
先物レート		118 円		

**【当社の会計処理：取得時（9月1日）】**

機械装置 115,000,000 円 / 外貨建未払金 115,000,000 円

**【当社の会計処理：予約時（9月15日）】**

為替換算差損 3,000,000 円 / 外貨建未払金 3,000,000 円

**I 本事例における法令等の検討****1 先物外国為替契約はデリバティブ取引に該当するか**

貴社が取引銀行と締結した先物外国為替契約は、法人税法施行規則第 27 条の 7 第 1 項第 6 号（デリバティブ取引の範囲等）の先物外国為替取引に該当することから、法人税法第 61 条の 5 第 1 項（デリバティブ取引に係る利益相当額又は損失相当額の益金又は損金算入等）に規定するデリバティブ取引に該当し、そのデリバティブ取引が期末において未決済であるときは、期末においてそのデリバティブ取引を決済したものとみなして（みなし決済）、その利益の額又は損失の額（みなし決済損益額）をその事業年度の所得金額に含めることになります。

ただし、法人税法第 61 条の 5 では、『内国法人がデリバティブ取引（金利、通貨の価格、商品の価格その他の指標の数値としてあらかじめ当事者間で約定された数値と将来の一定の時期における現実の当該指標の数値との差に基づいて算出される金銭の授受を約する取引又はこれに類似する取引であって、財務省令で定めるものをいう。）を行った場合において、当該デリバティブ取引のうち事業年度終了の時ににおいて決済

されていないもの（第 61 条の 8 第 2 項（先物外国為替契約等により円換算額を確定させた外貨建取引の換算）の規定の適用を受ける場合における同項に規定する先物外国為替契約等に基づくものその他財務省令で定める取引（為替予約取引等）を除く。以下「未決済デリバティブ取引」という。）があるときは、その時において当該未決済デリバティブ取引を決済したものとみなして財務省令で定めるところにより算出した利益の額又は損失の額に相当する金額（みなし決済損益額）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。』と規定されており、法人税法第 61 条の 8 第 2 項の適用を受けるものは、法人税法第 61 条の 5 に規定する未決済デリバティブ取引から除外されるため、みなし決済損益額を計上しないこととなります。

**2 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、『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。）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。）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。』と規定されています。

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「スポットレート」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）。

### 3 先物外国為替契約により発生時の円換算額を確定させた場合

ただし、法人税法施行令第 122 条（先物外国為替契約により発生時の外国通貨の円換算額を確定させた外貨建資産・負債の換算等）では、『内国法人が先物外国為替契約（外貨建取引（法第 61 条の 8 第 1 項に規定する外貨建取引をいう。）に伴って受け取り、又は支払う外国通貨の金額の円換算額（同項に規定する円換算額をいう。）を確定させる契約として財務省令で定めるものをいう。）により外貨建資産・負債（外貨建取引によって取得し、又は発生する資産又は負債をいい、法第 61 条の 8 第 2 項の規定の適用を受ける資産又は負債を除く。）の取得又は発生の基因となる外貨建取引に伴って支払い、又は受け取る外国通貨の金額の円換算額を確定させ、かつ、その先物外国為替契約の締結の日においてその旨を財務省令で定めるところにより帳簿書類に記載した場合には、その外貨建資

産・負債については、その円換算額をもって、法第 61 条の 8 第 1 項の規定により換算した金額とする。』と規定されています。

したがって、先物外国為替契約により発生時の円換算額を確定させた場合には、その予約レートで円換算することになります。

### 4 先物外国為替契約により決済時の円換算額を確定させた場合

また、法人税法第 61 条の 8 第 2 項では、『内国法人が先物外国為替契約等（外貨建取引によって取得し、又は発生する資産又は負債の金額の円換算額を確定させる契約として財務省令で定めるものをいう。）により外貨建取引（第 61 条第 1 項（短期売買商品の譲渡損益及び時価評価損益の益金又は損金算入）に規定する短期売買商品又は第 61 条の 3 第 1 項第 1 号（売買目的有価証券の評価益又は評価損の益金又は損金算入等）に規定する売買目的有価証券の取得及び譲渡を除く。）によって取得し、又は発生する資産又は負債の金額の円換算額を確定させた場合において、当該先物外国為替契約等の締結の日においてその旨を財務省令で定めるところにより帳簿書類に記載したときは、当該資産又は負債については、当該円換算額をもって、前項の規定により換算した金額とする。』と規定されています。

したがって、先物外国為替契約により決済時の円換算額を確定させた場合には、その予約レートで円換算することになります。

## 5 決済時の円換算額を確定させた場合 の為替予約差額の配分

法人税法第 61 条の 10 第 1 項（為替予約差額の配分）では、『内国法人が事業年度終了の時に於いて有する外貨建資産等（第 61 条の 3 第 1 項第 1 号に規定する売買目的有価証券を除く。）について、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第 61 条の 8 第 2 項の規定の適用を受けたときは、当該外貨建資産等に係る先物外国為替契約等の締結の日（その日が当該外貨建資産等の取得又は発生の基因となった外貨建取引を行った日前である場合には、当該外貨建取引を行った日）の属する事業年度から当該外貨建資産等の決済による本邦通貨の受取

又は支払をする日の属する事業年度までの各事業年度の所得の金額の計算上、為替予約差額（当該外貨建資産等の金額を先物外国為替契約等により確定させた円換算額と当該金額を当該外貨建資産等の取得又は発生の基因となった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の差額をいう。）のうち当該各事業年度に配分すべき金額として政令で定めるところにより計算した金額（以下「為替予約差額配分額」という。）は、益金の額又は損金の額に算入する。』と規定されています。

また、法人税法施行令第 122 条の 9 第 1 項（為替予約差額の配分）では、以下のよう

に規定されています。

法第 61 条の 10 第 1 項に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、次の表の各号の上欄に掲げる場合の区分に応じ当該各号の中欄に掲げる金額とし、その金額を益金の額又は損金の額に算入すべき事業年度は、その金額の当該各号の中欄に掲げる区分に応じ当該各号の下欄に掲げる事業年度とする。

<p>一 法第 61 条の 10 第 1 項に規定する外貨建資産等（以下「外貨建資産等」という。）の取得又は発生の基因となった外貨建取引を行った時以後にその外貨建取引に係る先物外国為替契約等（法第 61 条の 8 第 2 項に規定する先物外国為替契約等をいう。）を締結した場合</p>	<p>イ その外貨建資産等の金額につきその外貨建取引を行った時における外国為替の売買相場（取引時為替相場）により換算した円換算額と先物外国為替契約等を締結した時における外国為替の売買相場（締結時為替相場）により換算した円換算額との差額に相当する金額</p>	<p>その先物外国為替契約等の締結の日の属する事業年度</p>
	<p>ロ その外貨建資産等の金額につき締結時為替相場により換算した円換算額と先物外国為替契約等により確定させた円換算額との差額をその先物外国為替契約等の締結の日からその外貨建資産等の決済による本邦通貨の受取又は支払の日（以下「決済日」という。）ま</p>	<p>その先物外国為替契約等の締結の日の属する事業年度からその外貨建資産等の決済日の属する</p>

	<p>での期間の日数で除し、これに当該事業年度の日数（当該事業年度がその先物外国為替契約等の締結の日の属する事業年度である場合には、同日から当該事業年度終了の日までの期間の日数）を乗じて計算した金額（当該事業年度がその外貨建資産等の決済日の属する事業年度である場合には、その差額から当該事業年度の前事業年度までの各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上益金の額又は損金の額に算入された金額を控除して得た金額）に相当する金額</p>	<p>事業年度までの各事業年度</p>
<p>二 外貨建資産等の取得又は発生の基因となった外貨建取引に係る先物外国為替契約等を締結した後その外貨建取引を行った場合</p>	<p>その外貨建資産等の金額につき取引時為替相場により換算した円換算額とその先物外国為替契約等により確定させた円換算額との差額をその外貨建取引を行った日からその外貨建資産等の決済日までの期間の日数で除し、これに当該事業年度の日数（当該事業年度がその外貨建取引を行った日の属する事業年度である場合には、同日から当該事業年度終了の日までの期間の日数）を乗じて計算した金額（当該事業年度がその外貨建資産等の決済日の属する事業年度である場合には、その差額から当該事業年度の前事業年度までの各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上益金の額又は損金の額に算入された金額を控除して得た金額）に相当する金額</p>	<p>その外貨建取引を行った日の属する事業年度からその外貨建資産等の決済日の属する事業年度までの各事業年度</p>

なお、この場合の配分計算においては、同条第 3 項で、『第 1 項の規定の適用については、同項中「日数」とあるのは、「月数」とすることができる。この場合におい

て、月数は暦に従って計算し、1 月に満たない端数を生じたときは、これを 1 月とする。』と規定されており、月数による配分が認められています。



## 6 為替予約差額の一括計上

法人税法第 61 条の 10 第 3 項では『外貨建資産等が短期外貨建資産等（当該外貨建資産等のうち、その決済による本邦通貨の受取又は支払の期限が当該事業年度終了の日の翌日から 1 年を経過した日の前日までに到来するものをいう。）である場合には、第 1 項に規定する為替予約差額は、同項の規定にかかわらず、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ことができる。』と規定されています。

そして、法人税法施行令第 122 条の 10（為替予約差額の一括計上の方法の選定の手続）では、『法第 61 条の 10 第 3 項（為替予約差額の一括計上）の規定により為替予約差額（同条第 1 項に規定する為替予約差額をいう。）を同条第 3 項の事業年度の益金の額又は損金の額に算入する方法は、外国通貨の種類を異にする短期外貨建資産等（同項に規定する短期外貨建資産等をいう。）ごとに選定することができる。』と規定されています。

また、同条第 2 項では、『内国法人は、その有する短期外貨建資産等につき前項の方法を選定しようとする場合には、その選定をしようとする事業年度に係る法第 74 条第 1 項（確定申告）の規定による申告書の提出期限（当該事業年度の間申申告書で法第 72 条第 1 項各号（仮決算をした場合の間申申告書の記載事項）に掲げる事項を記載したものを提出する場合には、その中間申告書の提出期限）までに、その旨を記載した書面を納税地の所轄税務署長に届け出なければならない。』と規定されており、為替予約差額の一括計上を選択することもできます。

## II 本事例における取扱いの検討

### 1 外貨建取引の円換算

貴社は外国のメーカーから 100 万ユーロの機械装置を購入していることから、その外貨建取引として上記 I 1 のとおり、原則として、その機械装置を購入した日のスポットレートで円換算した金額が機械装置の取得価額及び外貨建未払金として計上されることとなります。

また、貴社は外貨建未払金の決済時には 100 万ユーロの外貨を調達しなければならないことから、原則として、その決済時にも、その外貨建未払金の支払を行った日のスポットレートで円換算することとなります。

したがって、外貨建てで機械装置を購入した場合、その取得時の機械装置及び外貨建未払金の計上、その外貨建未払金の決済時の両方が外貨建取引に該当し、その両方で円換算が必要になります。

### 2 先物外国為替契約により決済時の円換算額を確定させた場合

ところで、上記 I 4 に記載のとおり、本事例の外貨建未払金の決済時の円換算額を先物外国為替契約により確定させた場合には、その確定させた円換算額を法人税法第 61 条の 8 第 1 項の規定により換算した金額とすることとなります。

そして、購入時のスポットレートである @115 円 / € と先物外国為替契約締結時（予約時）のスポットレートである @116 円 / € との差額相当額（為替差損）である直直差額は当該事業年度の損金に計上し、

契約時の先物外国為替契約締結時のスポットレートである@116円/€と決済時予約レートである@118円/€との差額相当額（為替差損）である直先差額については、各事業年度の期間に配分することになります。

なお、貴社は外貨建未払金につき法人税法第61条の8第2項の適用を受けることから、その先物外国為替契約は上記I1に記載のとおり未決済デリバティブ取引から除外され、みなし決済損益額の計上はしないこととなります。

### 3 具体的な計算

機械装置の取得に係る外貨建未払金の発生後に先物外国為替契約により支払額の円換算額を確定させていますので、為替差額を外貨建未払金の発生時と先物外国為替契約締結時のスポットレートの差額である直直差額と、先物外国為替契約締結時と決済時予約レートとの差額である直先差額とに区分します（法令122の9）。

#### (1) 直直差額

「取引時為替相場により換算した円換算額」と「先物外国為替契約締結時の為替相場により換算した円換算額」との差額が直直差額となります。

- |          |  |
|----------|--|
| ① 当該事業年度 | $2,000,000 \text{円} \times 1 \text{ヶ月} / 3 \text{ヶ月} = 666,667 \text{円}$   |
| ② 翌事業年度  | $2,000,000 \text{円} \times 2 \text{ヶ月} / 3 \text{ヶ月} = 1,333,333 \text{円}$ |

上記の計算において、その事業年度の日数により算出しますが、日数に代えて

したがって、外貨建未払金の発生時スポットレート（@115円/€）による円換算額115百万円（@115円/€×100万ユーロ）と先物外国為替契約締結時のスポットレート（@116円/€）による円換算額116百万円との差額1百万円は、為替差損として当該事業年度の損金の額に算入します。

#### (2) 直先差額

「先物外国為替契約締結時の為替相場により換算した円換算額」と「先物外国為替契約により確定させた円換算額」との差額が直先差額となります。この直先差額を各事業年度に配分することになります。

したがって、外貨建未払金に係る先物外国為替契約締結時のスポットレート（@116円/€）による円換算額116百万円と決済時予約レート（@118円/€）で確定させた決済時の円換算額118百万円との差額2百万円は、為替差損として先物外国為替契約締結の日を含む事業年度から決済の日を含む事業年度の期間にわたり配分することとなり、原則として、為替差損として各事業年度の損金の額に算入することになります。

月数を用いることができますので（法令122の9③）、月数で行っています。

ところで、本事例の外貨建未払金は、期末から 1 年以内に支払期限の到来するものであることから、短期外貨建債務に該当するため、上記の直先差額 2 百万円を一括して損金の額に計上するためには、前事業年度に係る法人税確定申告書の提出期限までに、その旨を記載した書面を納税地の所轄税務署長に届け出なければなりません（法

令 122 の 10 ②）。

本事例では、貴社が前事業年度の法人税確定申告書の提出期限までに為替予約差額の一括計上の方法の届出をしたものとしますので、直先差額の 2,000,000 円は当該事業年度の為替換算差損として一括計上されます。

**(貴社)**

**【会計処理：取得時（9月1日）】**

機械装置 115,000,000 円 / 外貨建未払金 115,000,000 円

**【会計処理：為替予約時（9月15日）】**

為替換算差損 3,000,000 円 / 外貨建未払金 3,000,000 円

**【会計処理：期末時（9月30日）】**

なし

**【税務処理：取得時】**

機械装置 115,000,000 円 / 外貨建未払金 115,000,000 円

**【税務処理：為替予約時】**

為替換算差損 3,000,000 円 / 外貨建未払金 3,000,000 円

**【税務処理：期末時】**

なし

※ 税務修正は不要

**[参 考]**

仮に、機械装置の納品が期末までに未了であるが、外貨建未払金の為替相場の変動によるリスクをヘッジするために先物外国為替契約を締結していた場合、期末においては機械装置の取得及び外貨建未払金の発生という外貨建取引が生じていませんが、その先物外国為替契約は法人税法第 61 条の 8 第 2 項の適用を受けるものであることから未決済デリバティブ取引から除外されるため、みなし決済損益額の計上は不要と

なります。

(注) その先物外国為替契約をヘッジ手段とし、外貨建未払金の円貨での支払額をヘッジ対象とするヘッジ処理の適用を受ける場合には、その先物外国為替契約のみなし決済損益額の計上をし、そのヘッジ処理が有効であると認められる金額を繰延ヘッジ処理することにより、みなし決済損益額の所得金額への影響を相殺することができます。



(貴社)

【会計処理：為替予約時（9月15日）】

なし

【会計処理：期末時（9月30日）】

なし

【会計処理：翌期の取得時（10月1日）】

機械装置 118,000,000 円 / 外貨建未払金 118,000,000 円

【税務処理：為替予約時】

なし（法法 61 の 8 ②の適用を受ける旨の記載）

【税務処理：期末時】

なし（法法 61 の 5 の適用から除外）

【税務処理：翌期の取得時】

機械装置 118,000,000 円 / 外貨建未払金 118,000,000 円

※ 為替予約差額の一括計上の方法の届出をしたものとします。

(先物外国為替による円換算額の確定 (円/€ (ユーロ)))

	予約時	期末時	取得時	決済時
スポットレート	116 円	117 円	115 円	119 円
先物レート	118 円			

※ 平成 23 年 8 月 22 日第 6178 号掲載『外貨建借入金の借入時と返済時の両方の円換算額を先物外国為替契約で確定させた場合の取扱い』もあわせて参照してください。

(了)