

**【新設】(第三通貨と税務機能通貨との間の為替相場の変動による利益の額又は損失の額)**

18-1-42 令第 155 条の 18 (個別計算所得等の金額の計算) の規定の適用に当たり、同条第 2 項第 6 号ニの利益の額又は同条第 3 項第 7 号ニの損失の額には、課税所得の金額 (同条第 2 項第 6 号に規定する課税所得の金額をいう。以下 18-1-72 までにおいて同じ。) に係る利益の額又は損失の額とされているものだけでなく、これらの額とされていないものもこれに該当することに留意する。

**【解説】**

- 1 令和 5 年度の税制改正により、特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対しては、各対象会計年度の国際最低課税額について、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を課することとされた (法 6 の 2)。
- 2 本制度は、子会社等の所在地国における国別実効税率が基準税率 (15%) を下回る場合に、親会社等の所在地国でその親会社等に対して、その税負担が基準税率 (15%) に至るまで上乘せ (トップアップ) 課税を行う仕組みである。また、この国別実効税率とは、所在地国を同一とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る調整後対象租税額の合計額 (国別調整後対象租税額) が、その全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算所得金額の合計額からその全ての構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算損失金額の合計額を控除した残額 (以下「国別グループ純所得の金額」という。) のうちに占める割合をいうこととされている (法 82 の 2 ②一イ(3))。
- 3 この国別グループ純所得の金額の計算の基礎となる個別計算所得金額又は個別計算損失金額は、個別計算所得等の金額から算出することとされており (法 82 二十七・二十八)、この個別計算所得等の金額は、当期純損益金額を出発点として、その当期純損益金額に所要の加算調整又は減算調整を行うことにより計算される特例適用前個別計算所得等の金額に対し、特定の業種のみに関係する調整や特定多国籍企業グループ等の選択により適用することができる調整を行うことにより計算することとされている (法 82 二十六)。
- 4 この加算調整又は減算調整の一つとして、非対称外国為替差損益に係る調整が規定されている (令 155 の 18②六③七)。  
非対称外国為替差損益とは、構成会社等に係る会計機能通貨 (当期純損益金額の計算において使用する通貨をいう。以下同じ。) と税務機能通貨 (構成会社等の所在地国の対象租税に関する法令において課税標準とされる構成会社等の所得の金額である課税所得の金額の計算において使用する通貨をいう。以下同じ。) が異なる場合に生ずる一定の外国為替差損益をいう。  
具体的には、次の(1)に掲げる金額を加算し、(2)に掲げる金額を減算することとなる。  
なお、非対称外国為替差損益に係る調整は会計機能通貨と税務機能通貨が異なる場合に生じ得る実効税率のゆがみを是正するための調整であり、会計機能通貨と税務機能通貨が同じである場合には本調整の対象とはならない。  
(1) 加算調整額 (次に掲げる金額をいう。)

- イ 会計機能通貨と税務機能通貨との間の為替相場の変動による利益の額で、課税所得の金額に係る利益の額とされている金額（令 155 の 18②六イ）
- ロ 会計機能通貨と税務機能通貨との間の為替相場の変動による損失の額で、当期純損益金額に係る損失の額としている金額（令 155 の 18②六ロ）
- ハ 第三通貨（会計機能通貨及び税務機能通貨以外の通貨をいう。以下同じ。）と会計機能通貨との間の為替相場の変動による損失の額で、当期純損益金額に係る損失の額としている金額（令 155 の 18②六ハ）
- ニ 第三通貨（当期純損益金額の基礎となる取引（資本等取引を除く。）に係る金額を表示するものに限る。）と税務機能通貨との間の為替相場の変動による利益の額（令 155 の 18②六ニ）

(2) 減算調整額（次に掲げる金額をいう。）

- イ 会計機能通貨と税務機能通貨との間の為替相場の変動による損失の額で、課税所得の金額に係る損失の額とされている金額（令 155 の 18③七イ）
- ロ 会計機能通貨と税務機能通貨との間の為替相場の変動による利益の額で、当期純損益金額に係る利益の額としている金額（令 155 の 18③七ロ）
- ハ 第三通貨と会計機能通貨との間の為替相場の変動による利益の額で、当期純損益金額に係る利益の額としている金額（令 155 の 18③七ハ）
- ニ 第三通貨（当期純損益金額の基礎となる取引（資本等取引を除く。）に係る金額を表示するものに限る。）と税務機能通貨との間の為替相場の変動による損失の額（令 155 の 18③七ニ）

(1)イ及び(2)イに係る調整は、会計機能通貨による取引について、会計機能通貨と税務機能通貨とが異なるために生ずる税務上の外国為替差損益や会計機能通貨建ての資産又は負債について、税務機能通貨による換算をしたことにより生ずる税務上の外国為替差損益に対し適用され、このようにして生じた税務上の外国為替差損益を個別計算所得等の金額に含める調整を行うこととされている。

(1)ロ及び(2)ロに係る調整は、税務機能通貨による取引について、会計機能通貨と税務機能通貨とが異なるために生ずる財務会計上の外国為替差損益や税務機能通貨建ての資産又は負債について、会計機能通貨による換算をしたことにより生ずる財務会計上の外国為替差損益に対し適用され、このようにして当期純損益金額に含まれる外国為替差損益を個別計算所得等の金額から除外する調整を行うこととされている。

(1)ハ及び(2)ハに係る調整は、(1)ハ及び(2)ハの第三通貨による取引について生ずる財務会計上の外国為替差損益に対し適用され、当期純損益金額に含まれるその外国為替差損益を個別計算所得等の金額から除外する調整を行うこととされている。

(1)ニ及び(2)ニに係る調整は、第三通貨（当期純損益金額の基礎となる取引（資本等取引を除く。）に係る金額を表示するものに限る。以下同じ。）による取引について生ずる税務上の外国為替差損益に対し適用され、税務上の外国為替差損益を個別計算所得等の金額に含める調整を行うこととされている。

5 このように、上記4(1)に掲げる金額の加算調整又は上記4(2)に掲げる金額の減算調整を行うことで、実効税率の計算上の分母である財務会計上の利益を出発点とする個別計算所得等の金額と分子である課税所得の金額が反映された対象租税の額の整合が図られ、実効税率のゆがみが回避されることとなるところ、第三通貨と税務機能通貨との間の為替相場の変動による利益の額又は損失の額が課税所得に含まれない場合がある。そこで、本通達では、上記4(1)ニ及び(2)ニに係る調整は第三通貨と税務機能通貨との間の為替相場の変動による利益の額又は損失の額が課税所得の金額に係る利益の額又は損失の額とされているものだけでなく、その利益の額又は損失の額が課税所得の金額に係る利益の額又は損失の額とされていないものについても、この調整の対象となることを留意的に明らかにしている。

なお、第三通貨と税務機能通貨との間の為替相場の変動による利益の額又は損失の額が、課税所得に含まれる場合にはその所在地国の税制における税務上の外国為替差損益の額が調整の対象となるが、課税所得に含まれない場合には仮に税務機能通貨が会計機能通貨であったならば当期純損益金額に含まれていたであろう税務機能通貨と第三通貨との間の為替相場の変動による外国為替差損益の額が調整の対象となることに留意が必要である。

6 おって、共同支配会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算については、構成会社等の特例適用前個別計算所得等の金額の計算の規定が準用されているため（令155の18④）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。