

【新設】（財務機能を果たす構成会社等が他の構成会社等有する所有持分につきヘッジ処理を行っている場合の取扱い）

18-1-59 令第155条の26第1項（一定のヘッジ処理に係る個別計算所得等の金額の計算の特例）の規定の適用に当たり、構成会社等が、当該構成会社等の特定多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等有する所有持分につき、財務上の活動としてヘッジ手段となる取引（以下18-1-59において「ヘッジ取引」という。）を行っている場合で、当該構成会社等が当該他の構成会社等と当該ヘッジ取引に係る損益を相殺する関係にある取引を行っているときは、当該他の構成会社等における当該ヘッジ取引に係る損益を相殺する関係にある取引に係る損益（同項第1号の為替相場の変動による損失の額又は同項第2号の為替相場の変動による利益の額に限る。）について、同項の規定が適用されることに留意する。

【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2②一イ(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の一つとして、一定のヘッジ処理に係る個別計算所得等の金額の計算の特例が規定されている（令155の26）。

多国籍企業グループは、親会社の機能通貨とは異なる通貨で事業活動を行う在外営業活動体への純投資から生ずる為替リスクへのヘッジを行うことが一般的であり、ポートフォリオ株式以外の所有持分をヘッジ対象とするヘッジが行われた場合には、その所有持分の損益が個別計算所得等の金額の計算から除外される一方で（令155の18②二～四③三～五）、その所有持分をヘッジ対象とするヘッジ手段に係る損益が個

別計算所得等の金額の計算に含まれることとなる。

このこと等を踏まえ、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等（構成会社等の個別計算所得等の金額の計算につき本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限る。以下同じ。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にその特定多国籍企業グループ等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定（法150の3③）の適用がある場合に限る。）には、その構成会社等のその対象会計年度以後の各対象会計年度に係る構成会社等個別計算所得等の金額の計算については、特定取引（その有する法人税法施行令第155条の18第2項第2号に規定する所有持分の価額の変動に伴って生ずるおそれのある損失の額を減少させるための取引（最終親会社等財務会計基準において、その所有持分の為替相場の変動による損失の危険を減殺するために有効であると認められる取引に限る。）をいう。以下同じ。）に係る為替相場の変動による損失の額（特定連結等財務諸表において、その他の包括利益の項目の額に算入されるものに限る。）で、その対象会計年度の当期純損益金額に係る損失の額としている金額（同項第6号ロ及びハに規定する加算調整額に該当するものを除く。）を特例適用前個別計算所得等の金額に加算することとされ、特定取引に係る為替相場の変動による利益の額（特定連結等財務諸表において、その他の包括利益の項目の額に算入されるものに限る。）で、その対象会計年度の当期純損益金額に係る利益の額としている金額（同条第3項第7号ロ及びハに規定する減算調整額に該当するものを除く。）を特例適用前個別計算所得等の金額から減算することとされている（令155の26①）。

- 5 ところで、特定多国籍企業グループ等の財務機能又は金融機能を担っている構成会社等が、ヘッジ対象であるその構成会社等のその特定多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等が有する所有持分につき、財務上の活動としてヘッジ取引を行い、当該他の構成会社等とそのヘッジ取引に係る損益を相殺する関係にある取引を行うことによって、ヘッジによる経済的及び財務会計上の効果を当該他の構成会社等に移転している場合がある。このような場合、本特例の適用の対象となるのは、財務機能又は金融機能を担っている構成会社等のヘッジ取引か、それとも、当該他の構成会社等が行ったそのヘッジ取引に係る損益を相殺する関係にある取引か疑義が生ずる。

この点、本特例の趣旨は上記4のとおり、所有持分の損益が個別計算所得等の金額の計算から除外される一方、その所有持分をヘッジ対象とするヘッジ手段に係る損益が個別計算所得等の金額の計算に含まれることとなること等に対する調整として、ヘッジ対象に係る損益（所有持分の損益）とヘッジ取引に係る損益の取扱いを一貫させることにあることから、当該他の構成会社等におけるそのヘッジ取引に係る損益を相殺する関係にある取引に係る損益について、本特例を適用するのが相当である。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

- 6 なお、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26⑤）、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。