

【改正】（みなし決済損益額）

2-3-39 法人が、デリバティブ取引について法第 61 条の 5 第 1 項《デリバティブ取引に係る利益相当額の益金算入等》の規定を適用する場合において、事業年度終了の時ににおいて決済したものとみなしたところにより算出する利益の額又は損失の額に相当する金額（以下 2-3-39 において「みなし決済損益額」という。）は、規則第 27 条の 7 第 3 項各号《みなし決済損益額》に規定する金額となるのであるが、当該みなし決済損益額の算出に当たり、法人が、次に掲げる取引の区分に応じ、それぞれ次によっている場合には、これを認める。この場合、当該みなし決済損益額は、法人が各事業年度において同一の方法により入手又は算出する金額によるものとし、その入手価額は、通常の方法により入手可能なもので差し支えないものとする。

(1) 取引所に上場されているデリバティブ取引 当該取引が上場されている取引所において公表された事業年度終了の日の最終の取引成立価格（公表された同日における当該価格がない場合には、公表された同日における最終の気配値とし、公表された同日における当該価格及び当該気配値のいずれもない場合には、最終の取引成立価格又は最終の気配値が公表された日で当該事業年度終了の日に最も近い日におけるその最終の取引成立価格又は最終の気配値を基礎とした合理的な方法により計算した金額とする。）に基づき算出した金額をみなし決済損益額とする。ただし、法人が、取引所の公表する清算価格（値洗いのために授受をする金銭の額の計算の基礎として用いられる金額をいう。）に基づき算出した金額を継続してみなし決済損益額としているときは、これを認める。

(2) 取引システムの気配値があるデリバティブ取引 イ又はロの区分に応じ、それぞれイ又はロによる。

イ 当該デリバティブ取引について、インターバンク市場、ディーラー間市場、電子売買取引市場その他当該法人が随時決済又は換金ができる取引システムの気配値がある場合 当該システムの気配値に基づき算出した金額をみなし決済損益額とする。

ロ 当該デリバティブ取引に類似するデリバティブ取引について、インターバンク市場、ディーラー間市場、電子売買取引市場その他当該法人が随時決済又は換金ができる取引システムの気配値がある場合 当該気配値に契約上の差異等を合理的に調整して算出した金額をみなし決済損益額とする。

(注) 1 「取引所に上場されているデリバティブ取引」又は「取引システムの気配値があるデリバティブ取引」のみなし決済損益額の算出において気配値を使用する場合には、当該気配値は、事業年度終了の日における最終の売り気配と買い気配の仲値とする。ただし、当該売り気配又は買い気配のいずれか一方のみが公表されている場合には、当該公表されている最終の売り気配又は

買い気配とする。

2 当該売り気配と買い気配の間の適切な価格を用いることとする旨及びその内容を予め定め、会計処理方針その他のものにより明らかにしている場合で、(注)1に定める方法に代えて当該予め定められた内容により決定される価格を継続して「最終の気配相場の価格」としているときは、これを認める。

3 みなし決済損益額の算出に当たっては、委託手数料その他取引に付随して発生する費用は加味しないことに留意する。

4 みなし決済損益額の算出に当たっては、本文の取扱いのほか、2-3-32《合理的な方法による価額の計算》及び2-3-33《第三者から入手した価格》の取扱いを準用する。

【解説】

- 1 本通達は、デリバティブ取引のみなし決済損益額の算定について、時価算定会計基準の制定に対応した見直しを行うものである。
- 2 税務上、デリバティブ取引のみなし決済損益額は、そのデリバティブ取引の種類に応じたそれぞれ次に定める金額とされている（法61の5①、規27の7③一～四）。
 - (1) 市場デリバティブ取引等 金融商品取引所若しくは外国金融商品市場における事業年度終了の日の最終の価格により取引を決済したものとした場合に授受される差金に基づく金額又はこれに準ずるものとして合理的な方法により算出した金額（規27の7③一）
 - (2) 先渡取引等及び先物外国為替取引 これらの取引により当事者間で授受することを約した金額を事業年度終了時の現在価値に割り引く合理的な方法により割り引いた金額（規27の7③二）
 - (3) 金融商品オプション取引及び商品等オプション取引 これらの取引に係る権利の行使により当事者間で授受することを約した金額、事業年度終了時の当該権利の行使に係る指標の数値及び当該指標の予想される変動率を用いた合理的な方法により算出した金額（規27の7③三）
 - (4) 上記以外のデリバティブ取引 (1)から(3)までに定める金額に準ずる金額として合理的な方法により算出した金額（規27の7③四）
- 3 上記(1)の市場デリバティブ取引のみなし決済損益額について、旧通達2-3-39(1)では、金融商品取引所等において公表された最終の取引成立価格及び最終の気配値のいずれもない場合には、事業年度終了の日に最も近い日における最終の取引成立価格又は最終の気配値によることとしていた。

これは、デリバティブ取引のみなし決済損益額の算定については、会計における取扱いと整合的なものとされており、旧金融商品実務指針において、取引所に上場しているデリバティブ取引により生じる債権及び債務は、貸借対照表日における当該取引の最終価格（終値又は終値がなければ気配値）を用いることとされ、同日に

おける最終価格がない場合には同日前直近における最終価格を用いて時価評価するとされていたことによる（旧金融商品実務指針 101）。

- 4 時価算定会計基準の制定に伴い改正された金融商品会計基準において、時価とは、算定日において市場参加者間で秩序ある取引が行われると想定した場合の、当該取引における資産の売却によって受け取る価格又は負債の移転のために支払う価格をいうこととされた（時価算定会計基準 5、金融商品会計基準 6）。これを受けて、旧通達 2-3-39《みなし決済損益額》を会計と同様となるよう見直すこととし、市場デリバティブ取引のみなし決済損益額について、事業年度終了の日における最終の取引成立価格又は最終の気配値のいずれもない場合には、事業年度終了の日にもっとも近い日における最終の取引成立価格又は最終の気配値を基礎とした合理的な方法により計算した金額とすることとした。

この事業年度終了の日にもっとも近い日における最終の取引成立価格又は最終の気配値を基礎とした合理的な方法により計算した金額の算定において、時価算定会計基準では、直近の公表価格はレベル 1 のインプットであり、活発な市場における相場価格が時価の算定日時点の時価を表さない場合にはレベル 1 のインプットに対する調整をすることが認められており（時価算定適用指針 11(2)）、このレベル 1 のインプットに対する調整はここでいう合理的な方法に該当すると考えられる。このように、時価算定会計基準において認められている算定方法により算定されていれば、法人税法においてもこれを認めることとなる。

本通達の(1)において、このことを明らかにしている。

- 5 また、時価算定会計基準の制定に伴い、旧金融商品実務指針から時価の算定に関する定めは削除され、時価算定適用指針においては、時価を算定する資産又は負債に売り気配又は買い気配がある場合には、その資産又は負債の状況を考慮し、売り気配と買い気配の間の適切な価格をインプットとして用いることを原則としつつ、仲値についても、実務上の簡便法としてその利用を妨げないこととされている（時価算定適用指針 9）。

このため、会計では、気配相場によって時価を算定する場合には、売り気配と買い気配の範囲内の適切な価格によることを原則としつつ、仲値による方法も簡便法として認めることとされたのであるが、売り気配と買い気配の範囲といっても幅があり、その幅の中のどの価格を適切なものとするかの判断基準は特に示されていない。そのため、算定された価格の妥当性を判断することが困難であることに加え、時価算定についての恣意性が介在する余地があり課税上の弊害が生ずる可能性がある。この点、仲値であれば画一的な計算結果を得ることができ、同じ種類の市場価格のあるデリバティブ取引の時価が一法人の中で一貫していれば時価算定についての恣意性は排除されるため、税務上は引き続き仲値による方法を原則としている。

なお、法人が売り気配と買い気配の範囲内の価格付けに関する会計方針を採用し、あらかじめ定められた内容により決定される価格を継続して最終の気配相場の価

格としている場合には、時価算定についての恣意性は排除されるため、その算定方法は当然に認められることになる。

本通達の注書 1 及び 2 において、このことを明らかにしている。

- 6 このほか、デリバティブ取引のみなし決済損益額が時価算定会計基準において認められている算定方法により算定されていれば、法人税法においてもこれを認めることとなるのであるが、このことは、売買目的有価証券の時価評価金額の算定に係る取扱いと同様であることから、本通達の注書 4 において法人税基本通達 2-3-32《合理的な方法による価額の計算》及び 2-3-33《第三者から入手した価格》の取扱いを準用することを明らかにしている。その詳細については、同通達の定め及びこれらに係る【解説】を参照されたい。
- 7 なお、改正後の本通達の取扱いは、令和 2 年 4 月 1 日以後に終了する事業年度（令和 3 年 3 月 31 日以前に開始した事業年度で旧金融商品会計基準を適用する事業年度を除く。）分の法人税について適用され、令和 2 年 4 月 1 日前に終了した事業年度（令和 3 年 3 月 31 日以前に開始した事業年度で旧金融商品会計基準を適用する事業年度を含む。）分の法人税については、旧通達 2-3-39 の取扱いの例によることとされている。ただし、令和 2 年 4 月 1 日以後に終了する事業年度（令和 3 年 3 月 31 日以前に開始した事業年度に限る。）で時価算定会計基準及び旧金融商品会計基準のいずれも適用しない事業年度については、旧通達 2-3-39 の取扱いを適用することができることに留意が必要である（令和 2 年改正通達経過的取扱い(4)）。
- 8 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 2-3-35）を定めている。