

9 暗号資産の評価方法の見直し等

(1) 暗号資産の評価方法の見直し

市場暗号資産に該当する特定譲渡制限付暗号資産(46ページ参照)(自己発行暗号資産※1)を除きます。)について、その期末時における評価額は、時価法又は原価法のうち法人が選定した評価方法により評価した金額とされました(法61②)(※2)。

[暗号資産の評価方法の見直しのイメージ図]

【改正前】	区分		評価方法	【改正後】	区分		評価方法(※4)
市場暗号資産	①	③以外のもの	時価法 (旧法61②)	市場暗号資産	①	②③以外のもの	時価法 (法61②一)
	②	特定自己発行暗号資産	原価法 (旧法61②)		②	特定譲渡制限付暗号資産	時価法又は原価法 (法61②二)
③	特定自己発行暗号資産	③			上記のうち自己発行暗号資産	市場暗号資産以外の暗号資産	特定自己発行暗号資産(※3)
市場暗号資産以外の暗号資産				市場暗号資産以外の暗号資産			

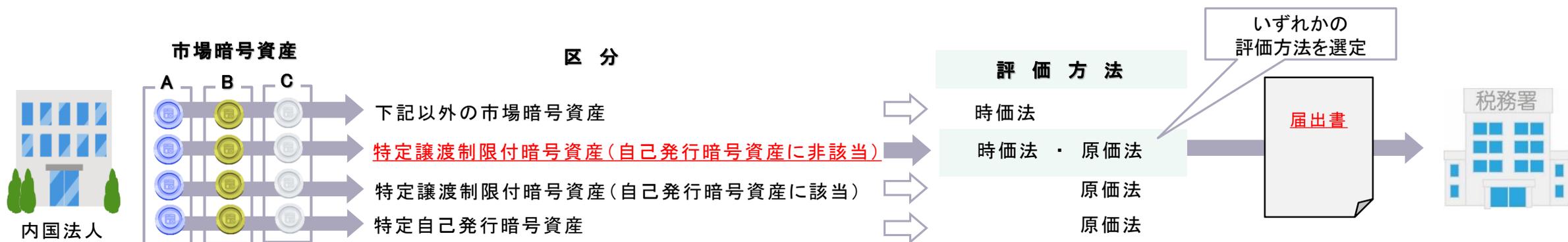
(注) 時価法で評価した暗号資産のうち自己の計算において有するものの評価益又は評価損については、その期末時の属する事業年度に益金算入し、又は損金算入します(法61③)。

※1 自己発行暗号資産とは、その内国法人が発行し、かつ、その発行の時から継続して有する暗号資産をいいます(法61②一口)。
 ※2 令和6年4月1日以後に終了する事業年度の所得に対する法人税について適用されます(改正法附則9①)。
 ※3 特定自己発行暗号資産とは、自己発行暗号資産であってその発行の時から継続して譲渡についての制限その他の条件が付されている一定のものをいいます(法61②一口)。なお、特定譲渡制限付暗号資産に該当する又は該当していたものについては、特定自己発行暗号資産に該当しないものとみなされます(法令118の7④)。
 ※4 上記の改正後のイメージ図において、時価法とは、期末時において有する短期売買商品等とその種類等の異なるごとに区別し、その種類等の同じものについて、期末時における価額として計算した金額をもって期末時における評価額とする方法をいい、原価法とは、期末時において有する短期売買商品等について、期末時における帳簿価額をもって期末時における評価額とする方法をいいます。(法61②一・二口)

(2) 特定譲渡制限付暗号資産の評価方法の選定

- 評価方法の選定について、特定譲渡制限付暗号資産を自己発行暗号資産に該当しないものと該当するものとに区分し、自己発行暗号資産に該当しない特定譲渡制限付暗号資産のそれぞれの種類ごとに時価法又は原価法のいずれかの評価方法を選定し、その取得をした日の属する事業年度の確定申告書の提出期限(※1)までに、税務署長に届け出ることとされました(法令118の6②④～⑥、118の9①)(※2,3)。
- 選定した評価方法を変更する場合(※4)には、変更しようとする評価方法を採用しようとする事業年度開始の日の前日までに申請書を税務署長に提出し、承認を受けることとされました(法令30、118の9③)(※5)。

[特定譲渡制限付暗号資産の評価方法の選定のイメージ図]



※1 仮決算による中間申告書を提出する場合には、その中間申告書の提出期限となります(法令118の6⑤、118の9①)。

※2 市場暗号資産に該当しない特定譲渡制限付暗号資産(自己発行暗号資産を除きます。)の取得をした場合にも、同様に、その特定譲渡制限付暗号資産が市場暗号資産に該当するときに選定することとなる評価方法を届け出る必要があります(法令118の9②④)。

※3 評価方法を選定しなかった場合には、原価法により評価します(法61②)。

※4 評価方法を選定しなかった特定譲渡制限付暗号資産の評価方法(原価法)を時価法に変更する場合があります(法令30①、118の9③)。

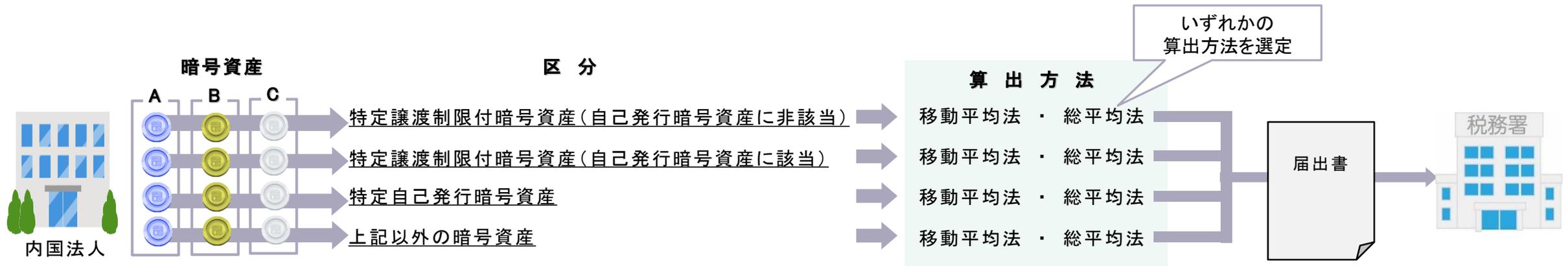
※5 税務署長は、その法人が現在の評価方法を採用してから相当期間を経過していないとき、又は変更しようとする評価方法ではその法人の所得計算が適正に行われ難いと認めるときには、その申請を却下することができます(法令30③、118の9③)。

(3) 暗号資産の一単位当たりの帳簿価額の算出方法

暗号資産の譲渡原価を計算する場合における一単位当たりの帳簿価額は、次の暗号資産のいずれかに区分した後の種類ごとに、移動平均法又は総平均法のいずれかの算出方法のうち法人が選定した方法(※1)により計算することとされました(法令118の6②)(※2)。

- 1 特定譲渡制限付暗号資産に該当する暗号資産で自己発行暗号資産に該当しないもの
- 2 特定譲渡制限付暗号資産に該当する暗号資産で自己発行暗号資産に該当するもの
- 3 特定自己発行暗号資産に該当する暗号資産
- 4 上記1～3以外の暗号資産

[暗号資産の一単位当たりの帳簿価額の算出方法の選定のイメージ図]



※1 算出方法を選定しなかった場合又は選定した算出方法により計算しなかった場合には、移動平均法により計算します(法61①二、法令118の6⑧)。

※2 令和6年4月1日以後に終了する事業年度の所得に対する法人税について適用されます(改正法令附則6①)。

(4) 暗号資産の区分変更等によるみなし譲渡

法人が自己の計算において有する暗号資産について、次の事実が生じたときは、その事実に応じた認識時においてその暗号資産を譲渡(みなし譲渡)し、かつ、その暗号資産を取得したものとみなして、その法人の各事業年度の所得金額の計算をすることとされました(法61⑥、法令118の11①～③)(※1)。

自己の計算において有する暗号資産		事実	みなし譲渡の認識時 【譲渡(取得)価額】
1	特定自己発行暗号資産	特定自己発行暗号資産に該当しないこととなったこと(法令118の11①一)	事実の発生時 【簿価】
2	二号暗号資産(※2)(右の事実の生ずる直前の時において特定自己発行暗号資産に該当するものを除きます。)	(1) 特定譲渡制限付暗号資産に該当することとなったこと(法令118の11①二イ)	事実の発生時 【時価】
		(2) 特定譲渡制限付暗号資産に該当しないこととなったこと(下記(4)を除きます。)(法令118の11①二ニ)	事実の発生時 【簿価】
	その事業年度開始の時から右の事実の生ずる時までの期間内のいずれかの時において時価法選定特定譲渡制限付暗号資産(※3)に該当するもの	(3) 評価方法の変更により時価法選定特定譲渡制限付暗号資産に該当しないこととなったこと(法令118の11①二ハ)	期末時 【時価】
		(4) 左記の暗号資産が特定譲渡制限付暗号資産に該当しないこととなったこと(法令118の11①二ロ)	事実の発生時 【時価】
3	二号暗号資産に該当しないもの(右の事実の生ずる直前の時において特定自己発行暗号資産に該当するものを除きます。)	特定譲渡制限付暗号資産に該当することとなったこと(法令118の11①三イ) 特定譲渡制限付暗号資産に該当しないこととなったこと(法令118の11①三口)	事実の発生時 【簿価】
4	次のいずれにも該当しない暗号資産 <ul style="list-style-type: none"> その事業年度終了の時において市場暗号資産、特定譲渡制限付暗号資産(その事業年度のいずれかの時において時価法選定特定譲渡制限付暗号資産に該当していたものを除きます。)又は特定自己発行暗号資産に該当する暗号資産 その事業年度のいずれかの時において上記2((3)を除きます。)の事実が生じ、その生じた時(※4)において市場暗号資産に該当しない暗号資産 その事業年度のいずれかの時において上記2(3)の事実が生じた暗号資産 	その事業年度のいずれかの時において市場暗号資産に該当しないこととなったこと(法令118の11①四)	期末時 【期末の直前に公表された売買価格等】

- ※1 令和6年4月1日以後に終了する事業年度の所得に対する法人税について適用されます(改正法附則9①)。
- ※2 二号暗号資産とは、その事業年度開始の時から上記2の事実の生ずる直前の時(上記2(3)の事実である場合には、その事業年度終了の時)までの期間内のいずれかの時において市場暗号資産に該当するものをいいます(法令118の11①二)。
- ※3 時価法選定特定譲渡制限付暗号資産とは、時価法により評価した金額をもって期末時における評価額とする特定譲渡制限付暗号資産をいいます(法令118の11①二ロ)。
- ※4 その事業年度において2以上の事実が生じた場合には、その生じた時のうち最も遅い時となります(法令118の11①四)。

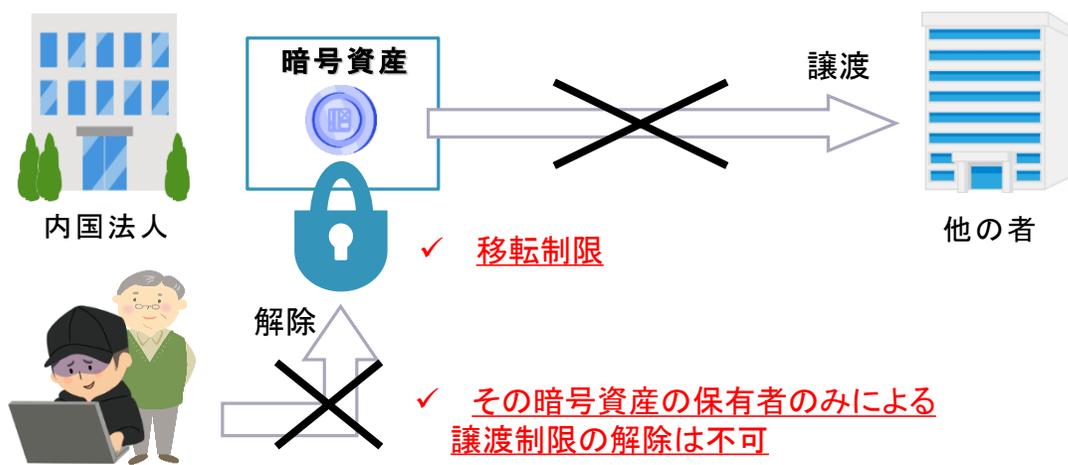
(5) 特定譲渡制限付暗号資産

特定譲渡制限付暗号資産とは、次の要件の全てに該当する暗号資産をいいます(法61②一イ、法令118の7②)。

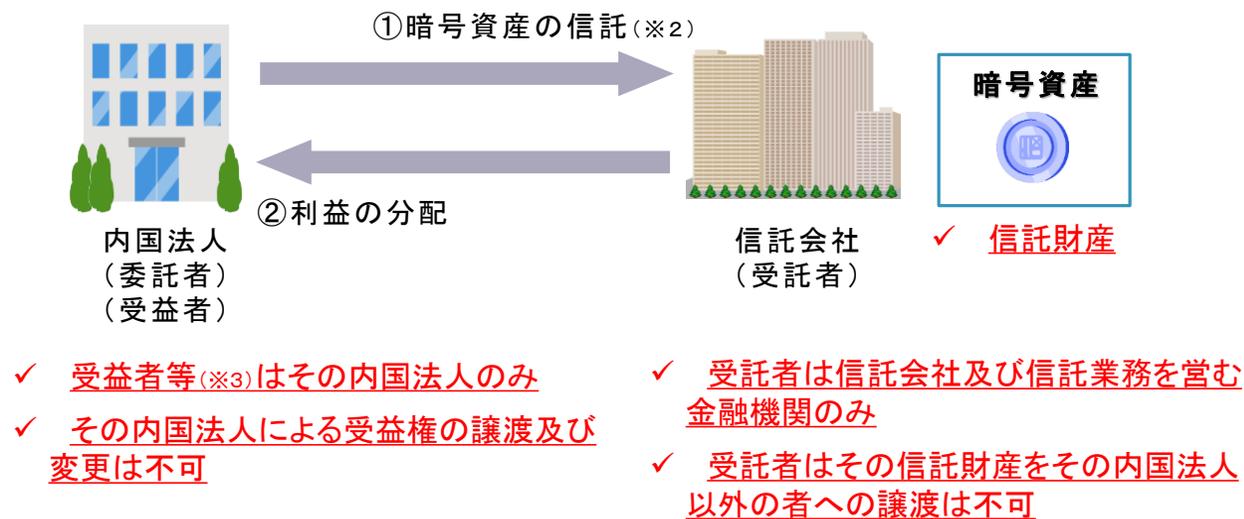
要件1

その暗号資産につき、特定条件(※1)が付されていること(法令118の7②一)

[特定条件のイメージ図①]



[特定条件のイメージ図②]



※1 特定条件とは、譲渡についての制限その他の一定の条件をいいます(法令118の7②一、法規26の10①、交換業者府令23①九、認定協会規則3)。

※2 法第12条第1項の規定により受益者等(※3)がその信託財産に属する資産及び負債を有するものとみなされる信託に限ります(認定協会規則3(1))。

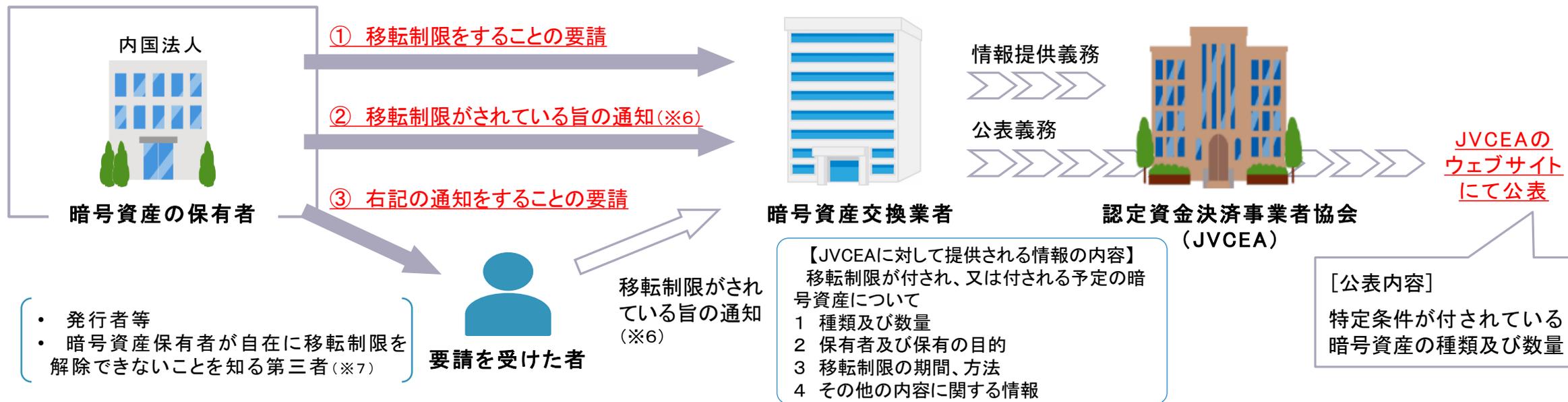
※3 受益者等とは、受益者及び法第12条第2項の規定により受益者とみなされるものをいいます(認定協会規則3(1))。

※4 上記のイメージ図①及び②のいずれの場合も、その移転についての制限に関する措置が解除されるまでに相当の期間(概ね1年以上)を要する制限であることが要件となります(認定協会規則3、「移転制限が付された暗号資産の情報提供及び公表に関する規則」に関するガイドライン第3条関係2(1))。

要件2

その内国法人が、その暗号資産につき、暗号資産交換業者が認定資金決済事業者協会を通じて特定条件が付されていることを公表するためのその暗号資産交換業者に対する特定条件通知(※5)その他の一定の手続(次のイメージ図の①から③までの手続)を行っていること(法令118の7②二、法規26の10②)

[特定条件通知のイメージ図]



※5 特定条件通知とは、特定条件が付され、又は付される予定である旨の通知をいいます(法令118の7②二)。

※6 暗号資産交換業者がその内容を確認できるものに限ります(法規26の10、交換業者府令23①九口、認定協会規則4)。

※7 暗号資産保有者が自在に移転制限を解除できないことを知る第三者とは、次の者をいいます(認定協会規則4(2)(4)、「移転制限が付された暗号資産の情報提供及び公表に関する規則」に関するガイドライン第4条第2号及び第4号関係)。

(1) 保有者のためにウォレットを管理する者が、そのウォレットを凍結する措置を講ずる場合におけるその管理する者

(2) マルチ・シグネチャ方式における複数の秘密鍵の一部又は分割された秘密鍵の分散片の一部を第三者が管理する措置が講じられる場合において、その秘密鍵や分散片を管理する者及びその秘密鍵や分散片を用いて署名する者

(3) 保有者自身が、ロックアップコード等の技術的措置によって、一定期間暗号資産を移転できないようにする措置を講ずる場合におけるその技術的措置の状態の確認を行える能力を有する者