

暗号資産の評価方法の改正と届出

July 2024

In brief

Web3¹推進に向けた環境整備を図る目的から、2023 年度(令和 5 年度)税制改正(以下、2023 年改正)に続き、2024 年度(令和 6 年度)税制改正(以下、2024 年改正)においても、法人が保有する暗号資産の期末時価評価課税に係る見直しが行われました。2023 年改正は、活発な市場が存在する暗号資産(以下、市場暗号資産)のうち自己発行暗号資産²については時価評価の対象外とする会計上の取り扱いを受けて、法人税法上も原価法として会計との平仄を併せたものです。2024 年改正は、市場暗号資産のうち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(法法 61②一イ、法令 118 の 7②、法規 26 の 10)については、法人の選定した算出方法(時価法又は原価法)により期末時価評価を行うこととされました。算出方法の選定を行うには、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までに、税務署長に届出書(短期売買商品等の一単位当たりの帳簿価額の算出方法・特定譲渡制限付暗号資産の評価方法の届出書³)の提出が必要です。届出書において原価法を選定した場合、又は届出をしなかった場合(原価法を適用)は、会計上の取扱いにも留意する必要があります。

本号では、暗号資産に係る評価方法について、2024 年改正を中心に制度の適用に係る留意事項について解説します。

In detail

1. 暗号資産の期末時評価についての 2024 年改正までの概要

暗号資産の期末評価に係る会計処理は、「実務対応報告第 38 号 資金決済法における暗号資産の会計処理等に関する当面の取扱い」⁴(2018 年 3 月公表、以下、実務対応報告)において、市場暗号資産については時価法、それ以外の暗号資産については原価法(一定の場合は切放し低価法)とされたことを受けて、2019 年度(令和元年度)税制改正(以下、2019 年改正)では、法人税法上、市場暗号資産は時価法、それ以外の暗号資産は原価法(切放し低価法の適用は無し)を適用して期末の時価評価損益を計算することが定められました。

2023 年改正は、第 490 回企業会計基準委員会(2022 年 11 月 7 日)における審議を踏まえて⁵、市場暗号資産のうち、自己発行暗号資産で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特定自己発行暗号資産(旧法法 61②)とし、期末時価評価の対象外としました。

¹ WEB1 は、インターネット上で、情報・データ提供者から利用者・受け手に向けての片方向の情報・データの流通、WEB2 は、ウェブをプラットフォーム化し、サービス提供者が保有する情報を広く公開して、他者による利用を積極的に促す(オープン志向・利用者参加)情報・データの流通、WEB3 は、ブロックチェーン技術を基盤する分散型ネットワーク環境であり、プラットフォーマー等の仲介者を介さず個人と個人がつながり、双方向でのデータ利用・分散管理を行うことが可能となることが期待されている。(総務省「令和 5 年版地方財政白書」)

² 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(法法 61②一ロ)。

³ 届出書の掲載先: 国税庁 申告・申請・届出等、用紙(手続の案内・様式) 法人税

<https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/annai/hojin/mokuji.htm>

⁴ 公表時は「実務対応報告第 38 号 資金決済法における仮想通貨の会計処理等に関する当面の取扱い」とされていたところ、2020 年 5 月 1 日施行された改正後の資金決済法による改正(仮想通貨の呼称を暗号資産に変更)を受けて、2022 年 7 月に「仮想通貨」が「暗号資産」に修正された。

⁵ 財務省ウェブサイト「令和 5 年度税制改正の解説」256 頁

実務対応報告は、仮想通貨に関連するビジネスが初期段階にあり、当面必要と考えられる最小限の項目に関する会計上の取扱いのみを定める、と明記していますが(第 22 項)、暗号資産が決済手段以外の目的にも保有されている実態や、金融庁等による税制改正要望⁶も踏まえて、2024 年改正は市場暗号資産のうち、発行者以外の第三者が継続的に保有する暗号資産で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特定譲渡制限付暗号資産(法 61②一)とし、法人が届出書において選定した算出方法(時価法又は原価法)により期末時価評価を行うこととされました。

【図表1 暗号資産の区分と期末評価方法】

	区分		評価方法
	①	②、③以外	時価法 (法 61②一)
市場暗号資産	②	特定譲渡制限付暗号資産(注 1)	時価法又は原価法 (法 61②二)
		上記のうち自己発行暗号資産(注 2)	
	③	特定自己発行暗号資産(注 3)	原価法 (法 61②三)
市場暗号資産以外の暗号資産			

(注 1) 譲渡についての制限その他の条件が付されている(他の者に移転することができないようにする技術的措置がとられている)暗号資産で、その条件が付されていることにつき適切に公表されるための手続が行われているもの(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譲渡制限の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通知等をしている)

(注 2) 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

(注 3) 自己発行暗号資産のうち、発行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もの(他の者に移転することができないようにする技術的措置がとられている、または一定の要件を満たす信託の信託財産としている)

出所: 国税庁ウェブサイト「令和 6 年度法人税関係法令の改正の概要」を参考に当法人作成

2. 特定譲渡制限付暗号資産の評価方法の選定

特定譲渡制限付暗号資産を保有する内国法人は、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までに、税務署長に届け出る必要があります(法令 118 の 6 ⑤、118 の 9 ①)。評価方法を選定しなかった場合には、原価法により評価することとなります(法 61②)。評価方法の選定の手続きは、棚卸資産の評価方法の選定に係る取扱いが準用されます(法基通 2-3-67 の 5 (1))。

なお、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く)の取得をした場合にも、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 9 ②④)。

選定した評価方法を変更する場合、又は、評価方法の選定を行わずに原価法の適用から時価法に変更する場合には、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て承認を受ける必要があります(法令 30、118 の 9 ③)。評価方法の変更の手続きは、棚卸資産の評価方法の変更に係る取扱いが準用されます(法基通 2-3-67 の 5 (2))。

評価方法の変更申請書には、棚卸資産の評価の方法の変更手続に規定する事項に準じた項目を記載して提出します(法規 26 の 11)。

3. 暗号資産の一単位当たりの帳簿価額の算出方法の選定

暗号資産の譲渡に係る原価の額を計算する場合における、一単位当たりの帳簿価額の算出の方法は、次の暗号資産のいずれかに区分した種類ごとに、法人が選定した方法(移動平均法又は総平均法)により計算します。令 118 の 6②)。

特定譲渡制限付暗号資産(自己発行暗号資産に非該当)

⁶ Web3 推進に向けた環境整備を図り、ブロックチェーン技術を活用した起業等を促進する観点から、法人(発行者以外の第三者)の継続的な保有等に係る暗号資産について、期末時価評価課税に係る見直しを進めること。 <https://www.fsa.go.jp/news/r5/sonota/01.pdf>

特定譲渡制限付暗号資産(自己発行暗号資産に該当)

特定自己発行暗号資産

上記以外の暗号資産

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届出書(短期売買商品等の一単位当たりの帳簿価額の算出方法・特定譲渡制限付暗号資産の評価方法の届出書)は、特定譲渡制限付暗号資産の評価方法の選定の届出と同様に、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までに、税務署長に届け出る必要があります(法令 118 の 6 ⑤)。評価方法を選定しなかった場合には、移動平均法により計算します(法法 61 ①二、法令 118 の 6⑧)。

4. 暗号資産の区分変更等によるみなし譲渡

有価証券の保有目的の変更によるみなし譲渡(有価証券の区分変更等によるみなし譲渡(法令 119 の 11)と同様の取扱いが、暗号資産についても設けられています(法法 61 ⑥、法令 118 の 11 ①～③)。2024 年改正前の規定では、区分変更として特定自己発行暗号資産の該当しなくなった場合の取扱いが定められていましたが、2024 年改正により、特定譲渡制限付暗号資産や時価法選定特定譲渡制限付暗号資産等が区分に加えられたため、みなし譲渡課税が生ずる場合が増えることとなりました。

【図表 2 暗号資産の区分変更とみなし譲渡課税】

	自己の計算において有する暗号資産	区分変更等の事実	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 11 ①一)	事実の発生時	簿価
2	二号暗号資産(注 1) (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く)	(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)を除く)(法令 118 の 11 ①二二)	事実の発生時	簿価
		(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(注 2)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
	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(注 2)に該当するもの	(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 11 ①二ロ)	事実の発生時	時価
3	二号暗号資産(注 1)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く)	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)	事実の発生時	簿価
		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 11①三ロ)		
4	次のいずれにも該当しない暗号資産 ・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く) 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)を除く)の事実が生じ、その生じた時(注 3)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	期末直前に公表された売買価格等

(注 1) 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(法令 118 の 11 ①二)

(注 2) 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(法令 118 の 11 ①二ロ)

(注 3) 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(法令 118 の 11 ①四)

出所: 国税庁ウェブサイト「令和 6 年度法人税関係法令の改正の概要」を基に当法人作成

5. 改正に係る適用と経過措置

上記の改正は2024年4月1日以後に終了する事業年度分の法人税について適用されます(改正法附則9①、改正令附則6①)。2023年改正法附則(12②)により特定自己発行暗号資産に該当するものとみなされた暗号資産については、当該法人が発行し、2023年改正事業年度終了の時から継続して保有し譲渡制限その他の条件が付されているものは、2024年改正法の特定自己発行暗号資産(法61②一口)に該当するものとみなされます(改正法附則9②、改正令附則6③)。

6. 適用上の留意事項

特定譲渡制限付暗号資産の評価方法の選定、及び暗号資産の一単位当たりの帳簿価額の算出方法の選定についても2024年4月1日以後に終了する事業年度分の法人税について適用されますので、選定を行う場合には進行年度の確定申告書の提出期限までに届出書(短期売買商品等の一単位当たりの帳簿価額の算出方法・特定譲渡制限付暗号資産の評価方法の届出書短期売買商品等の一単位当たりの帳簿価額の算出方法の届出書)を提出する必要があります。自己発行暗号資産以外の特定譲渡制限付暗号資産について原価法を選定した場合、又は届出をしなかった場合は、会計上の取扱いにも留意する必要があります。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町1丁目2番1号 Otemachi One タワー

Email: jp_tax_pr-mbx@pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

浅川 和仁

マネージング・ディレクター

鬼頭 朱実

ディレクター

荒井 優美子

ディレクター

山田 盛人

ディレクター

朝倉 雅彦

過去のニュースレターのご案内

[過去のニューレターを読む](#)

ニュースレター配信のご案内

PwC Japan グループでは、会計基準や税制、法令等に関するニュースレターを発行しております。

[配信を登録する](#)

e-learning のご案内

PwC 税理士法人は「Tax Academy」を開設し、国際税務領域の人材育成支援を目的とした e-learning コンテンツを2022年10月より配信しています。

「Tax Academy」のシリーズ講座は、日本企業が海外に事業展開する際に事前に検討すべき論点を網羅しているほか、当法人の国際税務領域における豊富な実務経験や、PwC グローバルネットワークを通じて得た知見を生かすことで広範囲な専門分野をカバーしています。各コースを通じて、国際税務を基礎から体系的に学びたい方や、企業の税務部門担当として国際税務の知識を身に付けてスキルアップしたい方をサポートします。

詳細は以下をご参照ください。

[お申し込み・詳細](#)

Japan Tax Update

PwC 税理士法人は、企業税務、国際タックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション(DX)などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 151 カ国に及ぶグローバルネットワークに 364,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2024 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.