

【新設】(継続して譲渡制限が付されているものとして取り扱う期間)

2-3-67 の 4 法人が発行し、かつ、保有する暗号資産に対しその発行の時から令第 118 条の 7 第 2 項第 1 号 (時価評価をする暗号資産の範囲) の措置がとられている場合において、例えば、次に掲げる場合の当該暗号資産については、当該措置の解除がされてから法人が再度当該措置をとるまでの期間 (おおむね 1 月以内の期間に限る。) は継続して当該措置がとられているものとして取り扱う。

- (1) 資金調達環境の変化その他の事情により譲渡制限期間が経過する前にその暗号資産の一部を譲渡する必要があることにより、一度全ての暗号資産について当該措置を解除し、当該解除の後に譲渡をしない暗号資産について改めて当該措置をとる必要がある場合 (その暗号資産の一部の譲渡をする必要があることについての経緯を明らかにする書類の保存がある場合に限る。)
- (2) 2-3-67 の 2 (2) (技術的措置の意義) の措置により譲渡制限を付した暗号資産について、譲渡制限期間が経過する前に一部の秘密鍵につき紛失又は盗難等による流出があったこと等譲渡制限の安定的な維持が困難になったことにより、当該措置の解除をして改めて当該措置をとる必要がある場合 (その譲渡制限の安定的な維持が困難になった経緯を明らかにする書類の保存がある場合に限る。)

【解説】

- 1 本通達では、特定自己発行暗号資産に該当するための要件であるその発行の時から継続して一定の措置による譲渡制限が付されていることについて、一定の事情によりその譲渡制限が一時的に解除された場合であっても、引き続き譲渡制限が付されているものとして取り扱う期間を明らかにしている。
- 2 令和 5 年度の税制改正により、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であって、そ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は特定自己発行暗号資産とされ、期末における時価評価の対象から除外された (法 61②)。
また、「譲渡についての制限その他の条件」とは、①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として一定の措置がとられていること又は②一定の要件に該当する信託の信託財産としていることとされている (令 118 の 7 ②)。
このうち、①の「一定の措置」とは、その暗号資産を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であって、次の要件の全てに該当するものであることとされている (規 26 の 10)。
 - (1) その移転することができない期間が定められていること。
 - (2) その技術的措置が、暗号資産を発行した法人及びその法人との間に完全支配関係がある他の者の役員及び使用人並びにこれらの者と親族関係がある等の一定の関係を有する者のみによって解除をすることができないものであること。
- 3 法人により、特定自己発行暗号資産について上記 2 ①の一定の措置がとられている場合、原則として、定められた譲渡制限期間の経過前に

譲渡制限が解除されることはないのであるが、例えば、社会経済状況の変化等暗号資産の発行時には予期していなかったやむを得ない事情により、追加の資金調達が必要となることや予定より早く暗号資産を市場に放出する必要が生ずることも考えられる。ここで、法人が法人税基本通達2-3-67の2(2)の複数の秘密鍵を法人の関係者以外の第三者を含む複数人で保有する方法により暗号資産に譲渡制限を付している場合、その暗号資産のうち一部を譲渡制限期間が経過する前に売却しようとするときは、譲渡制限期間中に一旦それらの秘密鍵を回収する必要があることから、その暗号資産全体について、秘密鍵を回収した時点で上記2(2)の要件に該当する措置がとられなくなったこと、すなわち譲渡制限が解除されたこととなる。

4 しかしながら、売却する暗号資産については当然に特定自己発行暗号資産でなくなるとしても、法人が引き続き保有し続ける暗号資産で、一度解除された後に速やかに譲渡制限が付され直されたものについてまで、一時的に譲渡制限が解除されたからといって特定自己発行暗号資産でなくなったとするのは、形式にとらわれすぎていて実態にそぐわないといえよう。

そのため、社会経済状況の変化等暗号資産の発行時には予期していなかったやむを得ない事情により、譲渡制限期間が経過する前にその暗号資産の一部を譲渡する必要が生じ、一度全ての暗号資産について譲渡制限を解除し、その後、譲渡をしない暗号資産について速やかに譲渡制限を付した場合は、その解除をしてから改めて譲渡制限を付すまでの期間は継続して譲渡制限が付されていたものとして取り扱うことを本通達の(1)において明らかにしている。

また、そのような事情により、逆に、譲渡制限期間を延長する必要がある場合も想定される。例えば、法人税基本通達2-3-67の2(1)のロックアップコードを設定する方法により譲渡制限を付していた場合、ロックアップコードのプログラムは、その設定された内容を機械的に実行することから、設定した期間が経過した時点で自動的に譲渡制限が解除されるため、譲渡制限期間を延長するのであれば、一旦、そのプログラムどおりに解除された後、速やかに再度譲渡制限を付す必要がある。このような自動で解除された譲渡制限について再設定するまでの期間についても、同様に譲渡制限が継続して付されているものとして取り扱うのが相当である。

5 ただし、法人が自ら定めた譲渡制限期間をむやみに変更できるのであれば、それは譲渡制限期間が定められているとはいえない。本通達の(1)は、法人が自己の意志で自由に譲渡制限期間を変更することを認める趣旨のものではないことから、暗号資産の全部又は一部につき譲渡する必要が生じた事情及びそこに至る経緯について、法人がこれを明らかにする書類を保存し、説明することができる場合にのみこのような取扱いを認めることを、本通達の(1)の括弧書において明らかにしている。

6 ところで、法人がその有する特定自己発行暗号資産について、法人税基本通達2-3-67の2(2)の方法により譲渡制限を付している場合に、秘密鍵の一部が紛失又は盗難等により流出する可能性がないわけではない。この方法では、複数の秘密鍵のうちあらかじめ決められた数の秘密鍵があれば対象の暗号資産の移転を可能とする設定であるため、一部の秘密鍵を紛失しても、他の秘密鍵によって暗号資産を移転させることができるのであるが、一部の秘密鍵を紛失した状態のままではその暗号資産の譲渡制限を安定的に維持できないため、一旦は、残りの

秘密鍵で譲渡制限を解除し再度秘密鍵を作成する等、譲渡制限の措置をとり直すことが想定される。このような場合、便宜上譲渡制限を解除しただけで、実質的には継続的に譲渡制限が付されているという実態に変更はないと考えられるから、譲渡制限が継続して付されているものとして取り扱うことが実態に即しているといえよう。したがって、本通達の(2)において、譲渡制限期間が経過する前に譲渡制限の安定的な維持が困難になったことにより、譲渡制限の解除をして改めて譲渡制限を付す場合には、その譲渡制限が一時的に解除されていた期間についても、継続して譲渡制限が付されているものとして取り扱うことを明らかにしている。

もちろん、このような場合も、本通達の(2)の括弧書のとおり、その秘密鍵につき紛失又は盗難等による流出があったこと等、譲渡制限の安定的な維持が困難になった事情及びこれに至る経緯を明らかにする書類を法人が保存していることが前提となる。