

【新設】(技術的措置の意義)

2-3-67の2 規則第26条の10各号(時価評価をしない暗号資産の要件)の要件のいずれにも該当する措置は、例えば、次に掲げるものをいう。

- (1) 自己が発行し、かつ、保有する暗号資産に対し、ロックアップコード(あらかじめ定められた特定の条件の成立まで対象となる暗号資産の移転を不能にする条件式をいう。以下2-3-67の3において同じ。)のうち一定期間の経過がその特定の条件として定められているもの(当該ロックアップコードを変更できる権能を持ついわゆる特権IDを設定していないものに限る。)の設定をする措置
- (2) 自己が発行し、かつ、保有する暗号資産の移転を可能にするために必要な条件として複数の秘密鍵を設定し、それらの秘密鍵を関係者(同条第2号に規定する発行法人等の同号に規定する役員等及び同号イからニまでに掲げる者をいう。以下2-3-67の2において同じ。)以外の者を含む複数の者でそれぞれ管理することにより、当該関係者のみによっては当該暗号資産を移転することができないようにする措置(譲渡制限期間(同条第1号の期間をいう。以下2-3-67の5までにおいて同じ。)が定められているものに限る。)
- (3) 実質的にいつでも解除をすることが可能となっているような措置は、同号の要件に該当しないのであるから留意する。

【解説】

- 1 本通達においては、特定自己発行暗号資産に該当するための要件の「譲渡についての制限その他の条件」の一つの類型である、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一定の技術的措置について、これに該当する具体的な措置を例示している。
- 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7②)。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 暗号資産には、それぞれその暗号資産を形成するソースコードがプログラムされている。そこにロックアップコードと呼ばれる、暗号資産

の移転に制限をかけるコードを組み込み、ある特定の条件が成就することによりその制限が解除されるようにプログラムすることで、その条件が成就するまでは暗号資産を移転できないようにすることが可能であるが、この場合、組み込まれたコードは自動的にそのプログラムされた内容を実行するため、基本的には途中でその実行を止めることができない。すなわち、発行法人を含む誰もその「暗号資産の移転に制限をかける」というコードの実行を止めることができないという点で、上記2(2)の要件に該当する。また、設定した条件が成就するまで暗号資産を移転できなくなることから、その条件を「一定期間の経過」とすることにより、移転することができない期間が定められていること、すなわち上記2(1)の要件にも該当することとなり、結果として、このようなロックアップコードを設定する措置は、上記2①の「一定の措置」に該当する。本通達の(1)では、そのことを明らかにしている。

- 4 ただし、暗号資産のプログラムを組むに当たり、ロックアップコードの設定とは別に、いわゆる特権IDと呼ばれる管理者用アカウントを設定することがある。特権IDは本来システムを管理するために設定されるもので、通常はシステムに対する全ての操作権限を持っているアカウントであるが、それゆえ、設定されたロックアップコードを書き換えることが可能となる。当然、そのような重要な権限を持つアカウントが第三者に割り当てられることは考え難いから、特権IDを設定した場合は発行法人において管理されることとなろう。そうすると、例えばロックアップコードが設定されている暗号資産であっても、上記2(2)の要件に該当する措置がとられているとはいえない。したがって、本通達の(1)ではそのような特権IDの設定がされているものを対象から除くこととしている。
- 5 また、一般に、暗号資産の移転には秘密鍵と呼ばれる暗号化されたパスワードが必要となるところ、この秘密鍵は複数作成することもできる。このうち、いわゆるマルチシグ (Multi Signature) 方式と呼ばれる設定方法は、秘密鍵を複数作成し、そのうちのいくつかの秘密鍵がなければ暗号資産を移転させることができない方法であり、主に不正アクセスやハッキング等の被害から暗号資産を保護するためのセキュリティ強化の手段として利用されている。ここで、例えば、法人が、自己が発行し、継続して有する予定の暗号資産に対し4個の秘密鍵を作成し、そのうちの3個の秘密鍵がなければその暗号資産を移転させることができない設定とした場合に、その4個の秘密鍵のうち2個以上を法人の関係者以外の第三者に渡すことにより、必要となる3個の秘密鍵のうち少なくとも1個は、必ず法人の関係者以外の第三者が有していることとなる。つまり、法人は、自己及びその関係者の意思で自由にその暗号資産を移転することができなくなるため、その暗号資産は、上記2(2)の要件に該当する措置がとられていることとなる。したがって、このような措置がとられ、かつ、譲渡制限期間が定められている暗号資産は、上記2①の「一定の措置」がとられている暗号資産に該当することを、本通達の(2)において明らかにしている。
- 6 一方で、秘密鍵を第三者に預け、その保管期間を形式的に定めていたとしても、法人の自由意志により、定めた保管期間にかかわらずいつでもその返却を求めることができる場合には、単に秘密鍵の保管場所がその第三者の下にあるというだけで、実質的に法人はいつでもその譲渡制限を解除できるのであるから、それでは元から譲渡制限期間が定められているとはいえず、上記2(1)及び(2)のいずれの要件にも該当しない。本通達の注書でそのことを明らかにしている。