

【新設】（一定期間の経過以外の条件により譲渡制限を付した場合の取扱い）

2-3-67の3 法人が、ロックアップコードの設定をする措置により自己が発行し、かつ、保有する暗号資産に対し譲渡制限（法第61条第2項（短期売買商品等の譲渡損益及び時価評価損益）の譲渡についての制限その他の条件をいう。以下2-3-67の5までにおいて同じ。）を付す場合において、当該譲渡制限が解除される条件を一定期間の経過以外の条件のみとしているときであっても、その条件がその成立におおむね1月を超える期間を要すると見込まれるものである場合の当該ロックアップコードは、2-3-67の2(1)（技術的措置の意義）の「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」に該当するものとして取り扱う。

【解説】

- 1 本通達では、法人がロックアップコードの設定をする措置により暗号資産に譲渡制限を付した場合において、当該譲渡制限が解除される条件が一定期間の経過以外の条件のみとされているときの取扱いについて明らかにしている。
- 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。

この①の「一定の措置」に該当する技術的措置の具体例として、法人税基本通達2-3-67の2(1)において「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。……）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」を挙げているところ、この「特定の条件」が一定期間の経過以外の条件のみである場合の取扱いについて、本通達で明らかにしている。

3 特定自己発行暗号資産に該当するための要件の一つが、上記2(1)の「移転することができない期間が定められていること」とされているのは、譲渡制限期間の定めがなければ、いつでもその暗号資産の譲渡制限を解除して譲渡できることになり、それでは譲渡制限が付されているとはいえないからである。この点、対象となる暗号資産の移転をできないようにする措置が解除される条件を「一定期間の経過」としているロックアップコードの設定については、その一定期間が経過するまでは譲渡制限が解除されないため、必然的に上記2(1)の要件に該当することとなるのであるが、一方で、期間の経過ではない条件のみが譲渡制限解除の条件として設定されている場合に、すべからず譲渡制限期間が定められているものに該当しないといえるのかどうかについては疑問が生ずる。

4 そもそも、活発な市場が存在する暗号資産（以下「市場暗号資産」という。）のうち、自己の計算において有するものについて期末における時価評価が必要とされているのは、市場暗号資産は売却・換金が容易であり、保有し続けなければ事業を継続できないような資産ではなく、課税所得が多額となると見込まれる事業年度に含み損のある暗号資産だけを譲渡するといった租税回避行為が想定されることなどの理由からである。一方、自己が発行し、保有する暗号資産については、「含み損のある暗号資産だけを譲渡する」といった租税回避行為が想定されるものとは必ずしもいえない。そこで、令和5年度の税制改正においては、特定自己発行暗号資産について、「売却・換金が容易」な状態ではないことの要件として譲渡制限が付されていること等の要件を設けることにより、期末における時価評価の対象から除外することとされたのである。

上記の趣旨を踏まえると、法人が発行し、かつ、発行の時から継続して有する暗号資産について、譲渡制限が付され、かつ、法人がいつでもその譲渡制限を解除できる状態にないのであれば、譲渡制限期間として例えば「3年間」など具体的な期間の定めを置いていなくとも、その暗号資産を特定自己発行暗号資産として期末における時価評価の対象から除外することに課税上の問題はないと考えられる。

5 したがって、本通達では、ロックアップコードの設定に際し、一定期間の経過以外の条件のみをその譲渡制限を解除する条件として設定していた場合であっても、上記2(1)の要件に該当し得ることを明らかにしている。ただし、発行後、即座に達成されるような条件であれば、すぐに譲渡制限が解除されることとなり譲渡制限期間の定めがあるといえないことから、その成立におおむね1月を超える期間を要すると見込まれる条件に限ることとしている。

この点、その条件が、その設定時において客観的に見て成立におおむね1月を超える期間を要するようなものであれば、この「見込まれる」条件に当たるのであるが、他方、その条件の成立時期を法人の意思で決められるようなものは、結局のところ法人がいつでも譲渡制限を解除できることと同義であるから、この「見込まれる」条件には当たらないと考えるべきであろう。