

## 法人税関係

# 法人が暗号資産を保有する場合の期末評価

### 1 はじめに

法人がビットコインなどの仮想通貨（以下「暗号資産」という。）を保有することがある。節税などのために暗号資産の売買を主な目的とする場合もあるが、余裕資金の投資先として長期保有を目的とする場合もある。本稿では、後者の場合に適用できる制度について確認をしたい。

### 2 期末評価の原則

法人が事業年度終了の時ににおいて有する暗号資産のうち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。）については、時価により評価することとされている（法法61②）。したがって、暗号資産の保有により含み益が生じている場合には、たとえ未決済であっても益金に算入され、法人税が課税されることになる。暗号資産は値動きが大きいものが多く、期末には高値をつけていたものが、翌期には安値になることも少なくない。未実現の利益に対する法人税の課税は、企業にとって大きな負担になることもある。

### 3 期末評価の例外

令和6年度税制改正により、上記2の市場暗号資産であっても、次の①及び②の要件のいずれにも該当する特定譲渡制限付暗号資産については、原則として、原価により評価することとされた（法法61②二・三）。

- ① その暗号資産につき、特定条件（移転制限）が付されていること。
- ② その法人が、その暗号資産につき、一定の手続きを行って

いること。

この規定により、長期保有目的・非決済目的と判断できるような暗号資産については、未実現の利益に対して法人税が課税されなくなった。

### 4 特定条件（移転制限）

とは

次に掲げるいずれかの措置であって、かつ、その措置が解除されるまでに相当の期間（概ね1年以上）を要する制限をいう（交換業府令23①九、令6金融庁告示36）。

- ① 第三者に移転することができないような技術的措置であって、その暗号資産の保有者のみによって解除することができないもの
- ② その暗号資産を一定の要件を満たす信託の信託財産とする措置

### 5 その法人が行う一定の手続きとは

その法人が暗号資産交換業者に対して、移転制限をすることの要請又は移転制限がされている旨の通知をする必要がある。その後、認定資金決済事業者協会（JVCEA）が、暗号資産交換業者からの情報提供により、特定条件が付されている暗号資産の種類及び数量をウェブサイトにて公表することになる（交換業府令23①九、令6金融庁告示36）。なお、実際の公表が翌事業年度になったとしても、事業年度末までに法人がこの手続きを行っていれば、本要件は満たされることになる。

### 6 適用上の留意点

- ① 暗号資産に移転制限を付して特定譲渡制限付暗号資産に該当した場合には、その時点での時価による評価が必要となる。移転制限を付する前の含み損益については、益金計上（又は損金計上）される点には留意が必要である。
- ② 本規定を適用するためには、概ね1年以上の移転制限を付することになる。したがって、暴落をした場合でもすぐに売却等の対応ができないこともある。大きな含み損を抱える可能性がある点にも留意が必要である。

### 7 おわりに

実務的には、暗号資産を保有する法人のみで特定条件（移転制限）を付すことはできないため、暗号資産交換業者が行っている期末時価評価課税の適用除外サービスを利用することになる。申し込み条件として、①その業者の口座の開設の有無、②BTC、ETHなど取扱うことができる暗号資産の種類、③1銘柄当たりの金額基準（1,000万円以上など）、④移転制限希望日の一定期間前（30日前など）までの必要書類の提出、など暗号資産交換業者によって手続きが異なる。また、保管期間等に応じた手数料等の支払いも生じる。事前準備にある程度の時間が必要である点にも気をつけたい。

右山研究グループ  
税理士 矢野 重明