

Japan Tax Newsletter

デロイトトーマツ税理士法人

2019年6月1日号

法人所有の仮想通貨に対する期末評価及び譲渡の取扱い ～令和元年度税制改正を受けて～

1 はじめに

昨今、ビットコインを始めとする仮想通貨¹の普及が広がりを見せており、個人のみならず法人が仮想通貨を所有する例が増加しつつある。

従来、法人税法では、仮想通貨の取扱いに関する明確な規定はなく、実務上は国税庁から公表された所得税上の取扱いを紹介した質疑応答事例に依拠する部分が多いのが実情であった。

企業会計上は、平成30年3月14日に企業会計基準委員会の実務対応報告第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」(以下「本実務対応報告」)が公表され、平成30年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用されている(ただし、公表日以後終了する事業年度及び四半期会計期間から適用することができる)。

これに伴い、令和元年度税制改正(以下「本改正」)により法人税法上においても法人が所有する仮想通貨の取扱いの方針が明確化された。なお、本改正は平成31年4月1日以後に終了する事業年度について適用される。

以下、本改正の内容を中心に、法人所有の仮想通貨の期末評価及び譲渡時の処理について解説を行う。

2 仮想通貨の期末評価

(1) 会計上の評価方法

本実務対応報告によれば、仮想通貨に関する会計上の期末評価方法の概要は次のとおりとされている。

- 活発な市場が存在する場合、市場価格に基づく価額をもって当該仮想通貨の貸借対照表価額とし、帳簿価額との差額は当期の損益として処理する(本実務対応報告第5項)
- 活発な市場が存在しない場合、取得原価をもって貸借対照表価額とする。期末における処分見込価額(ゼロ又は備忘価額を含む)が取得原価を下回る場合には、当該処分見込価額をもって貸借対照表価額とし、取得原価と当該処分見込価額との差額は当期の損失として処理する(本実務対応報告第6項)
- 前期以前において、前項に基づいて仮想通貨の取得原価と処分見込価額との差額を損失として処理した場合、当該損失処理額について、当期に戻入れを行わない(本実務対応報告第7項)

¹「仮想通貨」とは、資金決済に関する法律第2条第5項に規定する仮想通貨をいう。なお、仮想通貨の呼称を「暗号資産」に変更する資金決済法及び金融商品取引法の改正法案が令和元年5月31日に可決・成立されており、金融庁は令和2年6月までに施行する見通しを示している。

(2) 法人税法上の評価方法

本改正における法人税法における仮想通貨の期末評価方法は次のとおりである。

- 活発な市場²が存在する仮想通貨については、時価評価により評価損益を計上する(法法 61②③)
 - 時価とは、価格等公表者によって公表された当該事業年度終了の日における当該市場仮想通貨の最終の売買の価格(同日における価格がない場合には、同日前の最終の売買の価格が公表された日で当該事業年度終了の日にも近い日におけるその最終の売買の価格)又は価格等公表者によって公表された当該事業年度終了の日における市場仮想通貨の最終の交換比率に、その交換比率により交換される他の市場仮想通貨に係る価格を乗じて計算した価格をいう(法令 118 の 8 三・四)
 - 時価評価による評価益又は評価損は、翌事業年度の所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入する(法令 118 の 9①)ため、評価損益は洗替処理を行うことになる
- 活発な市場が存在しない仮想通貨については、時価評価の対象外となる

会計上と法人税法上の期末評価方法を整理すると以下のようになる。

| 仮想通貨の区分 | 期末評価 | |
|---------|--------------------------|------|
| | 会計 | 法人税 |
| 活発な市場あり | 時価 | 時価 |
| 活発な市場なし | 取得原価又は処分見込価額 (切放し低価法) | 取得原価 |

活発な市場が存在する仮想通貨については、会計上と法人税法上の取扱いが基本的に同一となるため、法人税法上における申告調整は不要となる。期末時に会計上で時価評価をしない場合、法人税法上では時価評価が求められるため、申告調整が原則として必要となる。ただし、平成 31 年 4 月 1 日より前に開始する事業年度については(4)の経過措置が別途規定されている。

活発な市場が存在しない仮想通貨については、会計上で取得原価により評価した場合は会計上と税務上の取扱いが基本的に同一となるため、申告調整は不要となる。他方、会計上で期末における処分見込価額をもって評価した場合は、法人税法上では当該評価方法の採用は認められていないため、申告調整を要することとなる点に注意が必要である。

(3) みなし決済

事業年度中に活発な市場が存在する仮想通貨から活発な市場が存在しない仮想通貨へと区分変更し、当該仮想通貨を事業年度末に有する場合は、区分変更時に当該仮想通貨を決済したものとみなして各事業年度の所得の金額を計算する(法法 61⑥、法令 118 の 10)。

また、事業年度末に有する未決済の仮想通貨の信用取引は、事業年度末に決済したものとみなして各事業年度の所得の金額を計算する(法法 61⑦)。なお、未決済仮想通貨信用取引に係るみなし決済損益額に相当する金額は洗替処理することとされている(法令 118 の 11)。

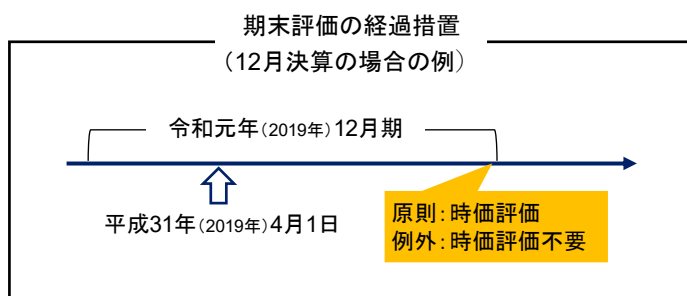
(4) 経過措置

原則として、上記の(2)法人税法上の評価方法及び(3)みなし決済の処理は、平成 31 年 4 月 1 日以後に終了する事業年度について適用される

一方で、平成 31 年 4 月 1 日より前に開始し、かつ、同日以後に終了する事業年度において会計上評価損益を認識しない場合には、当該処理を適用しないことができる経過措置が規定されている。

² 活発な市場が存在する仮想通貨の範囲として、内国法人が有する仮想通貨のうち次に掲げる要件の全てに該当するものとされている。(法令 118 の 7)

- 一 継続的に売買の価格の公表がされ、かつ、その公表がされる売買価格等がその仮想通貨の売買の価格又は交換の比率の決定に重要な影響を与えているものであること
- 二 継続的に前号の売買価格等の公表がされるために十分な数量及び頻度で取引が行われていること
- 三 次に掲げる要件のいずれかに該当すること
 - イ 第一号の売買価格等の公表が当該内国法人以外の者によりされていること
 - ロ 前号の取引主が主として当該内国法人により自己の計算において行われた取引でないこと



上図では経過措置の適用可能な事業年度として、令和元年(2019年)12月期を例示している。

「例外: 時価評価不要」と記載した箇所が当該経過措置を適用した場合に相当するが、あくまで「できる」規定であり、会計上評価損益を認識しない場合であっても法人税法上で時価評価することを妨げるものではないことに留意されたい。

3 仮想通貨の譲渡

(1) 譲渡損益の計上時期

仮想通貨の譲渡をした場合の譲渡損益は、その譲渡に係る契約をした日の属する事業年度に計上する。会計上においては、売買の合意が成立した時点での損益認識とされている(本実務対応報告 13)。したがって会計上と法人税法上の取扱いに基本的な相違はない。

(2) 譲渡原価の算出方法

仮想通貨の譲渡原価の額は、移動平均法又は総平均法により算出した一単位当たりの帳簿価額にその譲渡した仮想通貨の数量を乗じて計算した金額をいう(法法 61①二、法令 118 の 6)。

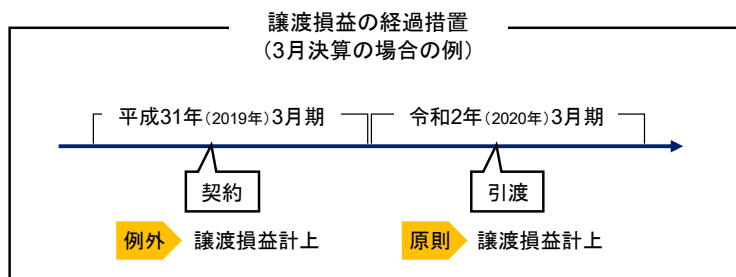
| 仮想通貨の区分 | 譲渡 | |
|---------|----------------|-----------------|
| | 損益認識時期 | 原価算定方法 |
| 活発な市場あり | 契約締結日の属する事業年度期 | 移動平均法(法定)又は総平均法 |
| 活発な市場なし | | |

- 一単位当たりの帳簿価額の算出方法の選定については届出が必要であり、選定しなかった場合等には移動平均法で算出される。

(3) 経過措置

原則として、上記の(1)譲渡損益の計上時期の規定は、平成 31 年 4 月 1 日以後に終了する事業年度について適用される。

一方で、平成 31 年 4 月 1 日より前に契約し、同日以後終了する事業年度に引渡しを行った場合には、引渡しの日属する事業年度において譲渡損益を認識する経過措置が規定されている。ただし契約をした日の属する事業年度において税務上損益を認識している場合には、この限りではない。



上図はあくまで経過措置の適用対象期間における原則・例外の記載である。従来は引渡しの日属する事業年度に譲渡損益を認識する考え方も存在していたため、当該期間では引渡しの日属する事業年度又は契約をした日属する事業年度での損益認識を共に適用可能なものとして規定された。

平成 31 年 4 月 1 日以後に売買を契約した場合の譲渡損益の認識時点は(1)のとおり、契約をした日の属する事業年度に一本化されることになる

4 消費税に関する取扱い

仮想通貨の取引について消費税法上は以下のように定められている。

この取扱いについては本改正における従来からの特段の変更はみられない。

(1) 購入時及び譲渡時

資金決済法第2条5項に規定する仮想通貨については、消費税が非課税とされる支払手段に類するものとされている。(消令9④)

他方、資金決済法に規定する仮想通貨に該当しないものについては課税取引に該当することになる。

(2) 課税売上割合の計算

資金決済法第2条5項に規定する仮想通貨の譲渡については、上記の支払手段の譲渡と同様、課税売上割合の計算に含めないこととされている。つまり(1)の購入時及び譲渡時では非課税と規定されていながらも、課税売上割合計算時の分母に算入されない点については留意されたい。

5 おわりに

本稿における仮想通貨の法人税法上の取扱いに関するポイントは次のとおりである。

<期末評価>

- 活発な市場が存在する仮想通貨は期末時価評価を要する
- 活発な市場がない仮想通貨について、法人税法では時価評価を要せず、評価損益は計上できない
- 平成31年4月1日より前に開始し、かつ、同日以後に終了する事業年度において、活発な市場が存在する仮想通貨について、会計上評価損益を計上しない場合には経過措置(時価評価は任意)がある

<譲渡損益>

- 損益認識時期は契約締結日の属する事業年度となる
- 譲渡原価を算出する場合の一単位当たりの帳簿価額の算出方法は移動平均法又は総平均法により、移動平均法が法定評価方法となる
- 平成31年4月1日より前に契約し、同日以後終了する事業年度に引渡しを行った場合には、譲渡損益の認識時期について経過措置(引渡日又は契約締結日の適用)がある

その他、消費税の取扱いについても注意が必要である。

仮想通貨ビジネスは開始から年数が浅いが通貨の種類は本稿時点で2,000種類を超えており、仮想通貨市場全体は成長を続けている。

本改正により税法上の一旦の方針が定まったが、今後のビジネスの発展にあわせてさらなる税制の対応が図られていくものと考えられる。

(浜松事務所 永野 稔和)

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan

問い合わせ

デロイトトーマツ税理士法人

東京事務所

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内 3-2-3
丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800(代)

大阪事務所

所在地 〒541-0042 大阪府大阪市中央区今橋 4-1-1
淀屋橋三井ビルディング 5階

Tel 06-4560-8000(代)

名古屋事務所

所在地 〒450-8503 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-1
JPタワー名古屋 37階

Tel 052-565-5533(代)

email tax.cs@tohatsu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

デロイトトーマツグループは日本におけるデロイトトウシュトーマツリミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームであるデロイトトーマツ合同会社およびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツコンサルティング合同会社、デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザリー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人、DT弁護士法人およびデロイトトーマツコーポレートソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイトトーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約40都市に約11,000名の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループWebサイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリーサービス、リスクアドバイザリー、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界150を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを Fortune Global 500® の8割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約245,000名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイトトウシュトーマツリミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitteのメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイトトウシュトーマツリミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(デロイトトーマツ税理士法人を含む)がこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2019. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001