【新設】（特定自己発行暗号資産に該当しなくなった時）

2－3－67の5　法第 61 条第 7 項《短期売買商品等の譲渡損益及び時価評価損益》の「その該当しないこととなつた時」は、例えば、次に掲げる場合には、それぞれ次に定める時となることに留意する。

⑴　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特定自己発行暗号資産（法第 61 条第 2 項に規定する特定自己発行暗号資産をいう。以下 2 － 3 －67 の 5 において同じ。）について、次に掲げる区分のいずれかに該当する場合　その特定自己発行暗号資産が次に掲げる区分のいずれに該当するかに応じ、それぞれ次に定める時

イ　譲渡制限期間が経過したもの　その譲渡制限期間が経過した時

ロ　2 － 3 －67 の 3《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》の取扱いの適用があるもの　譲渡制限が解除される条件が成立した時

㈱　2 － 3 －67 の 4⑴《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》の場合におけるその譲渡をする暗号資産については、2 － 3 －67 の 4⑴による解除の時を本文⑴イに定める時として取り扱う。

⑵　令第 118 条の 7 第 2 項第 2 号の受益者等が同号の信託財産とされている特定自己発行暗号資産の給付を受けた場合　その給付を受けた時

【解説】

1　本通達では、特定自己発行暗号資産に該当する暗号資産が「特定自己発行暗号資産に該当しなくなった時」について、特定自己発行暗号資産に該当させるために付す「譲渡についての制限その他の条件」の態様に応じて、具体的にどのような事実が生じた時が該当するのかを留意的に明らかにしている。

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）。これに伴い、法人が有する暗号資産が特定自己発行暗号資産に該当しないこととなったときは、その該当しないこととなった時において、その暗号資産を譲渡し、かつ、その暗号資産を取得したものとみなす、いわゆるみなし譲渡の規定が設けられた（法 61⑦）。

3　特定自己発行暗号資産に該当させるための譲渡制限の方法については、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を講ずる方法（令 118 の 7②一）と、一定の信託の信託財産とする方法（令 118 の 7②二）があるところ、本通達では、前者の方法による場合については⑴において、後者の方法による場合については⑵において、どのような事実が生じた時をいうのかを例示している。

4　技術的措置を講ずる方法で譲渡制限を付す場合には、移転することができない期間、すなわち譲渡制限期間を定めていることがその要件となっている（規 26 の 10 一）。これは、暗号資産に譲渡制限期間が定められていなければ、いつでもその暗号資産の譲渡制限を解除できるということになるから、それでは譲渡制限が付されているとはいえないということである。この点、特定自己発行暗号資産のうち譲渡制限期間が経過すれば自動的に譲渡制限が解除されるものは、その経過した時において特定自己発行暗号資産でなくなるのは当然のことであるが、そうでない特定自己発行暗号資産であっても、譲渡制限期間が経過したということはその暗号資産はいつでも譲渡制限を解除できる状態に置かれたということであるから、譲渡制限期間が定められているとはいえず、やはりその経過した時において特定自己発行暗号資産の要件に該当しなくなる。また、一定期間の経過以外の条件のみを譲渡制限の解除条件とするロックアップコードを設定した暗号資産であれば、その条件の成立時に自動的に譲渡制限が解除されるため、特定自己発行暗号資産に該当しなくなる。本通達の⑴ではそのことを明らかにしている。

5　また、法人税基本通達２－３－67 の４⑴の例のように、社会経済状況や資金調達環境の変化等、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一部の暗号資産について譲渡制限を解除する場合は、その解除の時が特定自己発行暗号資産に該当しなくなった時であることを注書で明らかにしている。この取扱いは、一部を譲渡する場合に限らず、同様の事情で全部の暗号資産を譲渡するような場合でも同じであろう。もちろん、法人税基本通達２－３－67 の４⑴の取扱いはそのような事情があってやむを得ず譲渡制限期間を変更しなければならない場合に限定されるのであるから、特段の事情もなく譲渡制限期間を変更する場合又は変更することが可能となっている場合の暗号資産は、そもそも譲渡制限期間の定めがあることという要件に該当せず、発行時から特定自己発行暗号資産には該当していないこととなる。

6　他方で、暗号資産を一定の信託の信託財産とする方法により譲渡制限を付している場合には、受託者は信託業務を業として行う信託会社等に限られるなどいくつかの要件があるものの（令 118 の７②二）、譲渡制限期間を定めることは求められていない。この場合、委託者兼受益者である発行法人は、信託契約に定められた内容に従って決められた時期に受託者から暗号資産の給付を受けることになるから、信託財産として受託者が管理している間はその暗号資産は譲渡制限が付されている状態にある。この点、給付を受けた時点で法人はその暗号資産を自由に処分する権限を得るのであるから、その時点で譲渡制限が解除されたといえる。したがって、本通達の⑵ではその給付を受けた時が特定自己発行暗号資産に該当しなくなった時であることを明らかにしている。無論、その信託契約が、その契約時から給付時まで譲渡制限の方法とされている一定の信託として満たすべき要件に該当していることが前提であることはいうまでもない。

　なお、信託契約を締結する際に、「一定期間の経過」を給付の条件とした契約内容にしている場合も想定されるが、前述のとおり、信託により譲渡制限を付す場合は譲渡制限期間を定めることは求められていないのであるから、その一定期間が経過した時ではなく、実際に給付を受けた時が特定自己発行暗号資産に該当しなくなった時となる。