

## Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ 税理士法人

2023 年 8 月 1 日

### 暗号資産・NFT に関する税務最新動向

#### Executive Summary

暗号資産・NFT の税務の最新動向としては、以下の事項が挙げられる。このうち、「NFT に関する税務上の取扱いについて (FAQ)」においては、一定の NFT については課税関係がある程度整理されたといえる。また、「Web3 ホワイトペーパー」にて示された、税制上の課題については、今後の税制改正の動向が注目される。

- (1) 所得税基本通達の改正 (2022 年 10 月)
- (2) 「暗号資産に関する税務上の取扱いについて (FAQ)」の改訂 (2022 年 12 月)
- (3) 「NFT に関する税務上の取扱いについて (FAQ)」の公表 (2023 年 1 月)
- (4) 「法人が保有する暗号資産に係る期末時価評価の取扱いについて」の公表 (2023 年 1 月)
- (5) 令和 5 年度税制改正 (2023 年 4 月施行)
- (6) 自民党「Web3 ホワイトペーパー」公表 (2023 年 4 月)

#### 1. はじめに

[Japan Tax Newsletter 2022 年 10 月 1 日号](#)においては、暗号資産の期末時価評価に関する税制改正の動向につき解説した。

本ニュースレターにおいては、2022 年 10 月以後における、暗号資産・NFT に関する税務の動向につき、法令・通達の改正、Q&A の公表を中心として、紹介することとしたい。

なお、文中における意見にわたる部分は執筆者の私見であることを申し添えておく。

#### 2. 暗号資産・NFT に関する税務最新動向

##### (1) 所得税基本通達の改正 (2022 年 10 月)

2022 年 10 月、所得税基本通達が改正された<sup>1</sup>。

<sup>1</sup> [「所得税基本通達の制定について」の一部改正について \(法令解釈通達\)](#) (国税庁ウェブサイト)

これにより<sup>2</sup>、暗号資産取引により生じた損益は、原則として<sup>3</sup>、雑所得（その他雑所得）に該当することとなった(所基通 35-2)<sup>4</sup>。

## (2) 「暗号資産に関する税務上の取扱いについて（FAQ）」の改訂（2022年12月）

2022年12月、暗号資産に関する税務上の取扱いに係るFAQの改訂版が国税庁ウェブサイトにて公表された<sup>5</sup>。前バージョン（2021年12月版）からの主な変更点は、以下のとおりである。

- ① 上記(1)の通達改正を受けて、所得区分に関する解説の変更（問2-2、2-3）
- ② 非居住者又は外国法人が行う暗号資産取引に関する設問の新設（問1-7）

## (3) 「NFTに関する税務上の取り扱いについて（FAQ）」の公表（2023年1月）

2023年1月、NFT（Non-Fungible Token：非代替性トークン）に関する税務上の取扱いに係るFAQが、国税庁ウェブサイトにて公表された<sup>6</sup>。

ここで特筆すべきは、デジタルアートを紐づけた NFT について、「デジタルアートの閲覧に関する権利」として整理された点にある。また、消費税についても、デジタルアートの制作者がデジタルアートの NFT を譲渡する場合には、著作物の利用の許諾に係る取引であり、電気通信利用役務の提供であると整理された点も注目される。

一方で、これ以外の NFT（例：ブロックチェーンゲーム内のアイテムや実物資産と紐づけられた NFT 等）の取扱いについては、あまり記述がない。

なお、本 FAQ においては、設問ごとに細かく前提が置かれているが、実務においてはこれらの前提条件とは一致していない取引も想定される。このため、この FAQ の利用に際しては、その前提条件及びそこに書かれているロジックを把握した上で、自社が実施を検討している取引についても該当するかどうかを慎重に検討する必要があるだろう。

## (4) 「法人が保有する暗号資産に係る期末時価評価の取扱いについて」の公表（2023年1月）

2023年1月、法人が保有する暗号資産に係る期末時価評価の取扱いについても Q&A 形式の解説が国税庁ウェブサイトにて公表された<sup>7</sup>。

ステーキング<sup>8</sup>のためのロックアップした暗号資産や貸借している暗号資産の期末時価評価の要否などが明らかにされた。

## (5) 令和5年度税制改正（2023年4月施行）

令和5年度税制改正において、2022年10月1日号のニューズレターにおいて取り上げた期末時価評価の対象とする(市場)暗号資産の範囲について改正が行われた（法第61条②、法令118の7）。期末時価評価の対象から除外される市場暗号資産の要件は次のとおりである<sup>10</sup>。

---

2 この通達は所得の区分に関するものであり、そのカバーする取引は暗号資産取引には限定されないが、当然に暗号資産取引にも適用されるものである。

3 暗号資産取引に係る帳簿保存がなく、収入金額が300万円以下の場合

4 暗号資産取引に係る収入金額が300万円を超え、帳簿書類の保存がある場合には原則として事業所得、帳簿保存がない場合には原則として雑所得（業務に係る雑所得）となる。業務に係る雑所得とその他雑所得の相違は、前者については販売管理費(間接費用)を必要経費に算入できる点にある。

5 [暗号資産に関する税務上の取扱いについて（情報）](#)（国税庁ウェブサイト、PDF）

6 [NFTに関する税務上の取扱いについて（情報）](#)（国税庁ウェブサイト、PDF）

7 [法人が保有する暗号資産に係る期末時価評価の取扱いについて（情報）](#)（国税庁ウェブサイト、PDF）

8 ステーキングとは、保有する暗号資産をブロックチェーンのネットワーク上に預けておくことにより報酬を得る仕組みをいう。ロックアップ期間中においては、預けている暗号資産を売却できないものの、暗号資産の価格変動リスク等は暗号資産の所有者が負う。

10 令和5年6月23日に法人税基本通達の一部改正が公表された。ここにおいて、期末時価評価を行わない暗号資産の要件の具体的な内容等が規定されている。

- ① 当該内国法人が発行し、かつ発行の時から継続して有する暗号資産であること
- ② 発行の時から継続して、次のいずれかの方法によって譲渡制限が行われていること
  - ✓ 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措置が取られている
  - ✓ 当該暗号資産が一定の要件を満たす信託の信託財産とされている

上述から明らかなように、時価評価の対象から除外されるのは自己発行の暗号資産に限定されている。このため、発行者以外の法人が保有する市場暗号資産については、税制改正後も、その保有目的にかかわらず期末時価評価が行われる。この点、必ずしも経済的な価値の流入がないところでの課税が行われることとなるため、その問題点が議論されている（後述(6)(i)）。

## (6) 自民党「web3 ホワイトペーパー」公表

2023年4月、自民党デジタル社会推進本部は「web3 ホワイトペーパー<sup>11)</sup>」を公表した。このペーパーにおいては、web3 推進・発展に向けて対処すべき論点（問題点と提言）が整理されている。

この中で、暗号資産税制に関しては以下の政策提言がなされており、今後、令和6年度税制改正に向けての動きが注目される（web3 ホワイトペーパー-p6～p9）。

- (i) **期末時価評価（法人税）**：期末時価評価課税の対象となる他社トークンの範囲から短期売買目的ではないものを除外、取得原価で評価すること（現状：時価評価から除外される市場暗号資産は一定の要件を満たす自社発行暗号資産のみ（上述（5）参照）
- (ii) **所得区分（所得税）**：暗号資産の取引に係る損益を申告分離課税（税率 20.42%）の対象とする（現状：暗号資産取引から生じた所得は原則として雑所得に区分され、最高税率は 56.155%）
- (iii) **暗号資産同士の交換（所得税）**：暗号資産同士を交換したタイミングでは課税せず、保有する暗号資産を法定通貨に交換した段階でまとめて課税する（現状：暗号資産同士の交換した場合、現預金の流入はなくとも、所得が発生し得る<sup>12)</sup>）

## 3. おわりに

web3.0 の進展とともに、ビジネスにおいても暗号資産や NFT を利用した取引が急速に広まりつつある。

食品の販促品としての NFT トレーディングカード、NFT のコンサートチケット、フリマアプリの売上金を暗号資産で受け取ることができるサービスなどがその一例である。

新しいビジネスが発展・進化してゆく中で、税制がビジネスの阻害要因にならないことが期待されており、今後の税制改正や税務当局側からの情報発信に注目したい。

（東京事務所 藤井行紀 中島礼子）

---

11 web3 ホワイトペーパー～誰もがデジタル資産を利活用する時代へ～（案）（自由民主党ウェブサイト、PDF）

12 前述の「暗号資産の税務上の取扱いについて（情報）」問 1-3 参照。また、暗号資産の交換により生じる利益が所得税法第 36 条 1 項に定める収入すべき金額として取り扱われるべきか否かという点について争われた事例として令和 04 年 3 月 23 日裁判がある

## 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](http://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@tohmatu.co.jp](mailto:tax.cs@tohmatu.co.jp)

会社概要 [www.deloitte.com/jp/tax](http://www.deloitte.com/jp/tax)

税務サービス [www.deloitte.com/jp/tax-services](http://www.deloitte.com/jp/tax-services)

令和 5 年度税制改正トピックス [www.deloitte.com/jp/tax/tax-reform](http://www.deloitte.com/jp/tax/tax-reform)

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイト ネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人（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 30 都市に約 1 万 7 千名の専門家を擁し、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](http://www.deloitte.com/jp)) をご覧ください。

Deloitte (デロイト) とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド ("DTTL")、そのグローバル ネットワーク 組織を構成するメンバー フォーム およびそれらの関係法人 (総称して "デロイト ネットワーク") のひとつまたは複数 を指します。DTTL (または "Deloitte Global") ならびに各メンバー フォーム および関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバー フォーム ならびに関係法人は、自らの作為 および 不作為 についてのみ責任を負い、互いに他のフォーム または関係法人の作為 および 不作為 について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス 提供を行いません。詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバー フォーム であり、保証 有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバー およびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィック における 100 を超える都市 (オークランド、バンコク、北京、ベンガルール、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、ムンバイ、ニューデリー、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む) にてサービスを提供しています。

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、リスクアドバイザリー、税務、法務などに関連する最先端のサービスを、Fortune Global 500® の約 9 割の企業や多数のプライベート (非公開) 企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的信頼を高め、クライアントの変革と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来 175 年余りの歴史を有し、150 を超える国・地域にわたって活動を展開しています。"Making an impact that matters" をバース (存在理由) として標榜するデロイトの約 415,000 名の人材の活動の詳細については、([www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)) をご覧ください。

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

© 2023. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001



BCMS 764479 / ISO 22301