

決裁・供覧

件名	参議院議員浜田聡君提出暗号資産モナコインの譲渡等に係る税務上の取扱			文書番号		
	いに関する質問に対する答弁書について			課資3-4		
伺い文	参議院議員浜田聡君提出暗号資産モナコインの譲渡等に係る税務上の取扱いに関する質問に対する答弁書について、別案のとおり閣議請議してよろしいか、伺います。 (注) 本件決裁後、本省において決裁予定。					
起案	起案日	令和04年04月11日		受付日		
	部署	国税庁 課税部 資産課税課 審理第二係		決裁 決裁処理期限日	令和04年04月12日	
				決裁 決裁日	令和04年04月13日	
	起案者	板東 一也		施行処理期限日		
連絡先	[REDACTED]		施行日	令和04年04月13日		
分類名称	大分類	共通 (法令・通達)		施行	施行先	内閣総理大臣
	中分類	閣議関係書類			施行者	財務大臣
	名称 (小分類)	【令和4年(2022年)】国会答弁書(質問主意書)決裁文書(審理2・3係)			取扱上の注意	
取扱区分	秘密区分			格付け	機密性格付け	2
	秘密期間終了日			保存	取扱制限	
	指定事由				行政文書保存期間	30年
				保存期間満了時期	令和34年12月31日	
決裁・供覧欄	国税庁 大鹿 行宏 (長官) 【済】 国税庁 長官官房 人事課 本並 尚紀 (課長補佐【庁】) 【済】 国税庁 重藤 哲郎 (次長) 【済】 国税庁 長官官房 人事課 秘書係 福井 健広 (係長【庁】) 【済】 国税庁 課税部 資産課税課 審理第二係 高橋 健太郎 (国税実査官【庁】) 【済】 国税庁 長官官房 総務課 細田 修一 (課長【庁】) 【済】 別紙1参照					
備考欄						

別紙1

国税庁 長官官房 総務課
寺崎 瑞枝 (審査室長) 【後関】 【済】

国税庁 長官官房 総務課 総務第一係
西田 将司 (係長【庁】) 【済】

国税庁 長官官房 総務課
小森 一馬 (課長補佐【庁】) 【済】

国税庁 長官官房 総務課 審査企画係
加藤 守朗 (係長【庁】) 【済】

国税庁 長官官房 総務課 審査企画係
横尾 教介 (主任【庁】) 【済】

国税庁 課税部
星屋 和彦 (部長【庁】) 【済】

国税庁 課税部 課税総括課 総務係
横町 美穂 (係長 (国税実査官)【庁】) 【後関】 【済】

国税庁 課税部 資産評価企画官
加藤 千博 (資産評価企画官)

国税庁 課税部 資産評価企画官
宇野沢 貴司 (資産評価企画官補佐) 【後関】 【済】

国税庁 課税部 資産評価企画官
松田 貴司 (企画専門官【庁】) 【済】

国税庁 課税部 資産評価企画官
諸熊 聡

国税庁 課税部 資産評価企画官
中村 彰宏 (係長【庁】) 【済】

国税庁 課税部 法人課税課
北村 厚 (課長【庁】)

国税庁 課税部 法人課税課
堀田 陽平 (課長補佐【庁】) 【済】

国税庁 課税部 法人課税課
松尾 公二 (企画専門官【庁】) 【後関】 【済】

国税庁 課税部 法人課税課 審理第一係
石井 賢太郎 (係長 (国税実査官)【庁】) 【後関】 【済】

国税庁 課税部 課税総括課消費税室
藤井 誠 (室長) 【済】

国税庁 課税部 課税総括課消費税室
濱田 正義 (課長補佐【庁】) 【済】

国税庁 課税部 課税総括課消費税室 消費税第二係
松浦 学 (係長 (国税実査官)【庁】) 【済】

国税庁 課税部 個人課税課
山崎 博之 (課長【庁】) 【済】

国税庁 課税部 個人課税課
田代 浩 (課長補佐【庁】) 【済】

国税庁 課税部 個人課税課
今井 慶一郎 (課長補佐【庁】) 【後関】 【済】

決
裁
・
供
覧
欄
(
別
紙
)

別紙1

国税庁 課税部 個人課税課 審理第一係
増尾 裕之（係長（国税実査官）【庁】） 【済】

国税庁 課税部 資産課税課
西野 享太郎（課長【庁】）

国税庁 課税部 資産課税課
尾張 佳也（課長補佐【庁】）

国税庁 課税部 資産課税課
佐藤 誠一郎（課長補佐【庁】）

国税庁 課税部 資産課税課 審理第三係
天野 加菜（係長（国税実査官）【庁】）

国税庁 課税部 資産課税課 審理第二係
板東 一也（係長（国税実査官）【庁】）

課 資 3 - ●

令和 4 年 4 月 日

内閣総理大臣 岸 田 文 雄 殿

財務大臣 鈴 木 俊 一

参議院議員浜田聡君提出暗号資産モナコインの譲渡等に係る
税務上の取扱いに関する質問に対する答弁書について

標記について、別紙のとおり閣議を求めます。

参議院議員浜田聡君提出暗号資産モナコインの譲渡等に係る税務上の取扱いに関する質問に対する答

弁書

一及び二について

所得税法（昭和四十年法律第三十三号）第四十八条の二第一項に規定する暗号資産については、資金決済に関する法律（平成二十一年法律第五十九号）第二条第五項に規定する暗号資産とされている。

いずれにせよ、御指摘の「モナコイン」については、御指摘の「その者に対して寄付をするために購入したモナコイン」を含め、同法に規定する暗号資産に該当するものとして所得税法第四十八条の二第一項に規定する暗号資産として取り扱っている。

三について

所得税法上の棚卸資産は、同法第二条第一項第十六号において、「事業所得を生ずべき事業に係る商品、製品、半製品、仕掛品、原材料その他の資産（有価証券、第四十八条の二第二項（暗号資産の譲渡原価等の計算及びその評価の方法）に規定する暗号資産及び山林を除く。）で棚卸しをすべきもの」と規定されており、一般に販売目的で保有される資産と解されている。

四について

所得税法上、同法第四十条に規定する棚卸資産の譲渡による所得は、事業所得又は雑所得に区分され、暗号資産の譲渡による所得も、事業所得又は雑所得に区分されることから、所得税法施行令（昭和四十年政令第九十六号）第八十七条は、暗号資産について、「贈与等の場合の棚卸資産に準ずる資産」と位置付けているところ、御指摘の「モノコイン」については、暗号資産に該当し、御指摘の「たな卸資産に準ずる資産」に該当することとなる。

五について

御指摘の「所得税法施行令第八十七条に規定する資産」については、所得税法第五十九条に規定する譲渡所得の基因となる資産に該当しない。

六及び七について

お尋ねの相続により取得した棚卸資産の取得価額については、所得税法施行令第三百三条第二項第一号の規定に基づき、被相続人の死亡の時ににおいて、当該被相続人が当該棚卸資産につきよるべきものとされていた評価の方法により評価することとなる。

また、お尋ねの相続により取得した外国通貨の取得価額については、同令第百十九条の六第二項第一号の規定を踏まえ、被相続人の死亡の時に於いて、当該被相続人が当該外国通貨につきよるべきものとされていた評価の方法により評価することとなる。

八について

相続税法（昭和二十五年法律第七十三号）上、相続により取得した暗号資産の価額は時価であるところ、その時価は、外国通貨の評価方法に準じて、当該相続により取得した暗号資産に係る暗号資産交換業者の公表する相続が生じた時の取引価格によって評価することとなる。

九について

相続により取得した暗号資産の取得価額は、所得税法第四十八条の二第二項の委任を受けて相続により取得した暗号資産の取得価額を規定した所得税法施行令第百十九条の六第二項第一号の規定に基づき、被相続人の死亡の時に於いて、当該被相続人がその暗号資産につきよるべきものとされていた評価の方法により評価することとなる。

そのため、「所得税法における取扱いに反する」及び「所得税法の趣旨に適合するものではなく、法律

による委任の根拠を欠き、憲法に違反する」との御指摘は当たらない。

十及び十五について

お尋ねの趣旨が必ずしも明らかではないが、御指摘の「金地金や宝石」については、一般的には資産の価値の増加益が生じるものであると考えられる。このため、その資産の譲渡益は資産の値上がりによる増加益になるものと考えられる。

十一について

御指摘の「収集品としての支払手段や金地金と兌換可能な支払手段」の具体的に意味するところが必ずしも明らかではないが、その資産につき、資産の価値の増加益が生じるものであれば、その資産の譲渡益は資産の値上がりによる増加益になるものと考えられる。

十二について

お尋ねの趣旨が必ずしも明らかではないが、御指摘の「不換紙幣や旅行小切手」については、一般的には資産の価値の増加益が生じないものであると考えられる。このため、その資産の譲渡益は資産の値上がりによる増加益とは性質を異にするものと考えられる。

十三について

お尋ねの趣旨が必ずしも明らかではないが、御指摘の「コレクション用の古銭や記念硬貨」については、資産の価値の増加益が生じるものであれば、その資産の譲渡益は資産の値上がりによる増加益になるものと考えられる。

十四について

お尋ねの趣旨が必ずしも明らかではないが、御指摘の「不換紙幣や金銭債権」については、一般的には資産の価値の増加益が生じないものであると考えられる。このため、その資産の譲渡益は資産の値上がりによる増加益とは性質を異にするものと考えられる。

十六について

お尋ねの趣旨が必ずしも明らかではないが、御指摘の「指定席特急券や美術館入場券」については、資産の価値の増加益が生じるものであれば、その資産の譲渡益は資産の値上がりによる増加益になるものと考えられる。

十七について

お尋ねの鉄道事業者が提供する乗車サービスについては、当該鉄道事業者が販売した指定席特急券と引換えに特急に乗車させるという役務の提供であれば、消費税法（昭和六十三年法律第百八号）第二条第一項第八号に規定する資産の譲渡等に該当する。

十八について

お尋ねの記録事業者が提供する記録サービスについては、他者が保有する暗号資産であるモナコインを対価として、あるデータベースに当該他者が指定する論文や数値などのデータを記録するという役務の提供であれば、消費税法第二条第一項第八号に規定する資産の譲渡等に該当する。

十九及び二十について

御指摘の「モナコイン」を含む暗号資産については、所得税法第三十三条第一項に規定する「資産」には該当しないものとして取り扱っているところ、いずれにせよ、支払手段としての性質や資産の価値の増加益が生じる性質を複合的に有する資産については、同項に規定する「資産」に該当するか否かについて、個別具体的な資産の性質により判断されるものと考えている。

二十一について

一定の先物取引による所得については、先物取引が、価格変動リスクの回避、公正かつ透明な価格指標の提供等の重要な役割を担っていることを踏まえ、幅広い投資家の先物市場への参加を促すことが重要であるとの観点等から、分離課税が採用されている。

他方、暗号資産デリバティブ取引については、金融庁の「仮想通貨交換業等に関する研究会」報告書（平成三十年十二月二十一日）において、「原資産である仮想通貨の有用性についての評価が定まっておらず、また、現時点では専ら投機を助長している、との指摘もある中で、その積極的な社会的意義を見出し難い」等の見解が示されているところであり、こうした評価も含め総合的に検討した結果、分離課税の対象としないこととしたものである。

参議院議員浜田聡君提出暗号資産モナコインの 譲渡等に係る税務上の取扱いに関する質問に対 する答弁書（資料）

○ 関係法令	1
○ 暗号資産に関する税務上の取扱いについて（情報）	14
○ 暗号資産交換業者登録一覧（金融庁ホームページ）	24
○ 譲渡所得の課税の趣旨	26
○ 平成31年3月14日（木） 参・財政金融委員会議事録（抄）	27
○ 平成31年3月20日（水） 参・財政金融委員会議事録（抄）	29
○ 税制改正の解説（平成13年）	31
○ 税制改正の解説（平成15年）	33
○ 税制改正の解説（平成23年）	35
○ 「仮想通貨交換業等に関する研究会」報告書（抄）	37
○ 税制改正の解説（令和2年）	39

【関係法令】

○ 所得税法（抄）【昭和40年法律第33号】

（定義）

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一～十五の五 省略

十六 棚卸資産 事業所得を生ずべき事業に係る商品、製品、半製品、仕掛品、原材料その他の資産（有価証券、第四十八条の二第一項（暗号資産の譲渡原価等の計算及びその評価の方法）に規定する暗号資産及び山林を除く。）で棚卸しをすべきものとして政令で定めるものをいう。

十七～四十八 省略

2 省略

（譲渡所得）

第三十三条 譲渡所得とは、資産の譲渡（建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるものを含む。以下この条において同じ。）による所得をいう。

2 次に掲げる所得は、譲渡所得に含まれないものとする。

一 たな卸資産（これに準ずる資産として政令で定めるものを含む。）の譲渡その他営利を目的として継続的に行なわれる資産の譲渡による所得

二 前号に該当するもののほか、山林の伐採又は譲渡による所得

3～5 省略

（たな卸資産の贈与等の場合の総収入金額算入）

第四十条 次の各号に掲げる事由により居住者の有するたな卸資産（事業所得の基因となる山林その他たな卸資産に準ずる資産として政令で定めるものを含む。以下この条において同じ。）の移転があつた場合には、当該各号に掲げる金額に相当する金額は、その者のその事由が生じた日の属する年分の事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入する。

一 贈与（相続人に対する贈与で被相続人である贈与者の死亡により効力を生ずるものを除く。）又は遺贈（包括遺贈及び相続人に対する特定遺贈を除く。）

当該贈与又は遺贈の時ににおけるそのたな卸資産の価額

二 著しく低い価額の対価による譲渡 当該対価の額と当該譲渡の時ににおけるそのたな卸資産の価額との差額のうち実質的に贈与をしたと認められる金額

2 居住者が前項各号に掲げる贈与若しくは遺贈又は譲渡により取得したたな卸資産を譲渡した場合における事業所得の金額、山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、次に定めるところによる。

一 前項第一号に掲げる贈与又は遺贈により取得したたな卸資産については、同号に掲げる金額をもつて取得したものとみなす。

- 二 前項第二号に掲げる譲渡により取得したたな卸資産については、当該譲渡の対価の額と同号に掲げる金額との合計額をもつて取得したものとみなす。

(暗号資産の譲渡原価等の計算及びその評価の方法)

第四十八条の二 居住者の暗号資産(資金決済に関する法律(平成二十一年法律第五十九号)第二条第五項(定義)に規定する暗号資産をいう。以下この条において同じ。)につき第三十七条第一項(必要経費)の規定によりその者の事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入する金額を算定する場合におけるその算定の基礎となるその年十二月三十一日において有する暗号資産の価額は、その者が暗号資産について選定した評価の方法により評価した金額(評価の方法を選定しなかつた場合又は選定した評価の方法により評価しなかつた場合には、評価の方法のうち政令で定める方法により評価した金額)とする。

- 2 前項の選定をすることができる評価の方法の種類、その選定の手続その他暗号資産の評価に関し必要な事項は、政令で定める。

(贈与等の場合の譲渡所得等の特例)

第五十九条 次に掲げる事由により居住者の有する山林(事業所得の基因となるものを除く。)又は譲渡所得の基因となる資産の移転があつた場合には、その者の山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、これらの資産の譲渡があつたものとみなす。

- 一 贈与(法人に対するものに限る。)又は相続(限定承認に係るものに限る。)若しくは遺贈(法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。)
- 二 著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡(法人に対するものに限る。)

- 2 省略

(贈与等により取得した資産の取得費等)

第六十条 居住者が次に掲げる事由により取得した前条第一項に規定する資産を譲渡した場合における事業所得の金額、山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。

- 一 贈与、相続(限定承認に係るものを除く。)又は遺贈(包括遺贈のうち限定承認に係るものを除く。)
- 二 前条第二項の規定に該当する譲渡

- 2・3 省略

- 4 居住者が前条第一項第一号に掲げる相続又は遺贈により取得した資産を譲渡した場合における事業所得の金額、山林所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その者が当該資産をその取得の時における価額に相当する金額により取得したものとみなす。

○ 所得税法施行令（抄）【昭和40年政令第96号】

（棚卸資産の範囲）

第三条 法第二条第一項第十六号（棚卸資産の意義）に規定する政令で定める資産は、次に掲げる資産とする。

- 一 商品又は製品（副産物及び作業くずを含む。）
- 二 半製品
- 三 仕掛品（半成工事を含む。）
- 四 主要原材料
- 五 補助原材料
- 六 消耗品で貯蔵中のもの
- 七 前各号に掲げる資産に準ずるもの

（譲渡所得の基因とされないたな卸資産に準ずる資産）

第八十一条 法第三十三条第二項第一号（譲渡所得に含まれない所得）に規定する政令で定めるものは、次に掲げる資産とする。

- 一 不動産所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務に係る第三条各号（たな卸資産の範囲）に掲げる資産に準ずる資産
- 二・三 省略

（自家消費の場合のたな卸資産に準ずる資産の範囲）

第八十六条 法第三十九条（たな卸資産等の自家消費の場合の総収入金額算入）に規定する政令で定めるものは、第八十一条各号（譲渡所得の基因とされないたな卸資産に準ずる資産）に掲げる資産（山林を除く。）とする。

（贈与等の場合の棚卸資産に準ずる資産の範囲）

第八十七条 法第四十条第一項（棚卸資産の贈与等の場合の総収入金額算入）に規定する政令で定めるものは、前条に規定する資産、有価証券で事業所得の基因となるもの及び法第四十八条の二第一項（暗号資産の譲渡原価等の計算及びその評価の方法）に規定する暗号資産とする。

（棚卸資産の評価の方法）

第九十九条 法第四十七条第一項（棚卸資産の売上原価等の計算及びその評価の方法）の規定によるその年十二月三十一日（同項の居住者が年の中途において死亡し又は出国をした場合には、その死亡又は出国の時。以下この款において同じ。）において有する棚卸資産の評価額の計算上選定をすることができる同項に規定する政令で定める評価の方法は、次に掲げる方法（その年分の所得税について青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けていない場合には、第一号に

掲げる方法)とする。

- 一 原価法（その年十二月三十一日において有する棚卸資産（以下この項において「期末棚卸資産」という。）につき次に掲げる方法のうちいずれかの方法によつてその取得価額を算出し、その算出した取得価額をもつて当該期末棚卸資産の評価額とする方法をいう。）
- イ 個別法（期末棚卸資産の全部について、その個々の取得価額をその取得価額とする方法をいう。）
- ロ 先入先出法（期末棚卸資産をその種類、品質及び型（以下この項において「種類等」という。）の異なるごとに区別し、その種類等の同じものについて、当該期末棚卸資産をその年十二月三十一日から最も近い日において取得した種類等を同じくする棚卸資産から順次成るものとみなし、そのみなされた棚卸資産の取得価額をその取得価額とする方法をいう。）
- ハ 総平均法（棚卸資産をその種類等の異なるごとに区別し、その種類等の同じものについて、その年一月一日において有していた種類等を同じくする棚卸資産の取得価額の総額とその年中に取得した種類等を同じくする棚卸資産の取得価額の総額との合計額をこれらの棚卸資産の総数量で除して計算した価額をその一単位当たりの取得価額とする方法をいう。）
- ニ 移動平均法（棚卸資産をその種類等の異なるごとに区別し、その種類等の同じものについて、当初の一単位当たりの取得価額が、再び種類等を同じくする棚卸資産を取得した場合にはその取得の時ににおいて有する当該棚卸資産とその取得した棚卸資産との数量及び取得価額を基礎として算出した平均単価によつて改定されたものとみなし、以後種類等を同じくする棚卸資産を取得する都度同様の方法により一単位当たりの取得価額が改定されたものとみなし、その年十二月三十一日から最も近い日において改定されたものとみなされた一単位当たりの取得価額をその一単位当たりの取得価額とする方法をいう。）
- ホ 最終仕入原価法（期末棚卸資産をその種類等の異なるごとに区別し、その種類等の同じものについて、その年十二月三十一日から最も近い日において取得したものの一単位当たりの取得価額をその一単位当たりの取得価額とする方法をいう。）
- ヘ 売価還元法（期末棚卸資産をその種類等又は通常差益の率（棚卸資産の通常販売価額のうち当該通常販売価額から当該棚卸資産を取得するために通常要する価額を控除した金額の占める割合をいう。以下この項において同じ。）の異なるごとに区別し、その種類等又は通常差益の率の同じものについて、その年十二月三十一日における種類等又は通常差益の率を同じくする棚卸資産の通常販売価額の総額に原価の率（当該通常販売価額の総額とその年中に販売した当該棚卸資産の対価の総額との合計額のうち

その年一月一日における当該棚卸資産の取得価額の総額とその年中に取得した当該棚卸資産の取得価額の総額との合計額の占める割合をいう。) を乗じて計算した金額をその取得価額とする方法をいう。)

- 二 低価法 (期末棚卸資産をその種類等 (前号へに掲げる売価還元法により算出した取得価額による原価法により計算した価額を基礎とするものにあつては、種類等又は通常の差益の率。以下この号において同じ。) の異なるごとに区別し、その種類等の同じものについて、前号に掲げる方法のうちいずれかの方法により算出した取得価額による原価法により評価した価額とその年十二月三十一日における価額とのうちいずれか低い価額をもつてその評価額とする方法をいう。)

2 省略

(棚卸資産の取得価額)

第百三条 第九十九条第一項 (棚卸資産の評価の方法) 又は第九十九条の二第一項 (棚卸資産の特別な評価の方法) の規定による棚卸資産の評価額の計算の基礎となる棚卸資産の取得価額は、別段の定めがあるものを除き、次の各号に掲げる資産の区分に応じ当該各号に掲げる金額とする。

一～三 省略

- 2 次の各号に掲げる棚卸資産の前項に規定する取得価額は、当該各号に掲げる金額とする。

- 一 贈与、相続又は遺贈により取得した棚卸資産 (法第四十条第一項第一号 (棚卸資産の贈与等の場合の総収入金額算入) に掲げる贈与又は遺贈により取得したものを除く。) 被相続人の死亡の時ににおいて、当該被相続人が当該資産につきよるべきものとされていた評価の方法により評価した金額

- 二 法第四十条第一項第二号に掲げる譲渡により取得した棚卸資産 当該譲渡の対価の額と同号に掲げる金額との合計額に当該資産を消費し又は販売の用に供するために直接要した費用の額を加算した金額

3 省略

(暗号資産の評価の方法)

第百十九条の二 法第四十八条の二第一項 (暗号資産の譲渡原価等の計算及びその評価の方法) の規定によるその年十二月三十一日 (同項の居住者が年の中途において死亡し、又は出国をした場合には、その死亡又は出国の時。第二号において同じ。) において有する同項に規定する暗号資産 (以下この項において「期末暗号資産」という。) の評価額の計算上選定をすることができる評価の方法は、期末暗号資産につき次に掲げる方法のうちいずれかの方法によつてその取得価額を算出し、その算出した取得価額をもつて当該期末暗号資産の評価額とする方法と

する。

- 一 総平均法（暗号資産（法第四十八条の二第一項に規定する暗号資産をいう。以下この款において同じ。）をその種類の異なるごとに区別し、その種類の同じものについて、その年一月一日において有していた種類を同じくする暗号資産の取得価額の総額とその年中に取得をした種類を同じくする暗号資産の取得価額の総額との合計額をこれらの暗号資産の総数量で除して計算した価額をその一単位当たりの取得価額とする方法をいう。）
- 二 移動平均法（暗号資産をその種類の異なるごとに区別し、その種類の同じものについて、当初の一単位当たりの取得価額が、再び種類を同じくする暗号資産の取得をした場合にはその取得の時にあって有する当該暗号資産とその取得をした暗号資産との数量及び取得価額を基礎として算出した平均単価によつて改定されたものとみなし、以後種類を同じくする暗号資産の取得をする都度同様の方法により一単位当たりの取得価額が改定されたものとみなし、その年十二月三十一日から最も近い日において改定されたものとみなされた一単位当たりの取得価額をその一単位当たりの取得価額とする方法をいう。）

2 省略

（暗号資産の評価の方法の選定）

第百十九条の三 暗号資産の評価の方法は、その種類ごとに選定しなければならない。

2・3 省略

（暗号資産の評価の方法の変更手続）

第百十九条の四 居住者は、暗号資産につき選定した評価の方法（その評価の方法を届け出なかつた者がよるべきこととされている次条第一項に規定する評価の方法を含む。）を変更しようとする場合には、納税地の所轄税務署長の承認を受けなければならない。

2 省略

（暗号資産の法定評価方法）

第百十九条の五 法第四十八条の二第一項（暗号資産の譲渡原価等の計算及びその評価の方法）に規定する政令で定める方法は、第百十九条の二第一項第一号（暗号資産の評価の方法）に掲げる総平均法により算出した取得価額による評価の方法とする。

2 省略

(暗号資産の取得価額)

第百十九条の六 第百十九条の二第一項(暗号資産の評価の方法)の規定による暗号資産の評価額の計算の基礎となる暗号資産の取得価額は、別段の定めがあるものを除き、次の各号に掲げる暗号資産の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

- 一 購入した暗号資産 その購入の代価(購入手数料その他その暗号資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額)
 - 二 前号に掲げる暗号資産以外の暗号資産 その取得の時ににおけるその暗号資産の取得のために通常要する価額
- 2 次の各号に掲げる暗号資産の前項に規定する取得価額は、当該各号に定める金額とする。
- 一 贈与、相続又は遺贈により取得した暗号資産(法第四十条第一項第一号(棚卸資産の贈与等の場合の総収入金額算入)に掲げる贈与又は遺贈により取得したものを除く。) 被相続人の死亡の時ににおいて、当該被相続人がその暗号資産につきよるべきものとされていた評価の方法により評価した金額
 - 二 法第四十条第一項第二号に掲げる譲渡により取得した暗号資産 当該譲渡の対価の額と同号に定める金額との合計額

(信用取引による暗号資産の取得価額)

第百十九条の七 居住者が暗号資産信用取引(資金決済に関する法律第二条第七項(定義)に規定する暗号資産交換業を行う者から信用の供与を受けて行う暗号資産の売買をいう。以下この条において同じ。)の方法による暗号資産の売買を行い、かつ、当該暗号資産信用取引による暗号資産の売付けと買付けとにより当該暗号資産信用取引の決済を行つた場合には、当該売付けに係る暗号資産の取得に要した経費としてその者のその年分の事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入する金額は、第百十九条の二から前条までの規定にかかわらず、当該暗号資産信用取引において当該買付けに係る暗号資産を取得するために要した金額とする。

○ 所得税基本通達（抄）【昭和45年7月1日付直審（所）30】

（譲渡所得の基因となる資産の範囲）

33-1 譲渡所得の基因となる資産とは、法第33条第2項各号に規定する資産及び金銭債権以外は一切の資産をいい、当該資産には、借家権又は行政官庁の許可、認可、割当て等により発生した事実上の権利も含まれる。

○ 資金決済に関する法律（抄）【平成21年法律第59号】

（定義）

第二条

1～4 省略

5 この法律において「暗号資産」とは、次に掲げるものをいう。ただし、金融商品取引法（昭和二十三年法律第二十五号）第二条第三項に規定する電子記録移転権利を表示するものを除く。

一 物品を購入し、若しくは借り受け、又は役務の提供を受ける場合に、これらの代価の弁済のために不特定の者に対して使用することができ、かつ、不特定の者を相手方として購入及び売却を行うことができる財産的価値（電子機器その他の物に電子的方法により記録されているものに限り、本邦通貨及び外国通貨並びに通貨建資産を除く。次号において同じ。）であつて、電子情報処理組織を用いて移転することができるもの

二 不特定の者を相手方として前号に掲げるものと相互に交換を行うことができる財産的価値であつて、電子情報処理組織を用いて移転することができるもの

6～19 省略

○ 相続税法（抄）【昭和25年法律第73号】

（評価の原則）

第二十二條 この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。

○ 財産評価基本通達（抄）【昭和39年4月25日付直資56、直審（資）17】

（邦貨換算）

4-3 外貨建てによる財産及び国外にある財産の邦貨換算は、原則として、納税義務者の取引金融機関（外貨預金等、取引金融機関が特定されている場合は、その取引金融機関）が公表する課税時期における最終の為替相場（邦貨換算を行なう場合の外国為替の売買相場のうち、いわゆる対顧客直物電信買相場又はこれに準ずる相場をいう。また、課税時期に当該相場がない場合には、課税時期前の当該相場のうち、課税時期に最も近い日の当該相場とする。）による。

なお、先物外国為替契約（課税時期において選択権を行使していない選択権付為替予約を除く。）を締結していることによりその財産についての為替相場が確定している場合には、当該先物外国為替契約により確定している為替相場による。

（注） 外貨建てによる債務を邦貨換算する場合には、この項の「対顧客直物電信買相場」を「対顧客直物電信売相場」と読み替えて適用することに留意する。

（評価方法の定めのない財産の評価）

5 この通達に評価方法の定めのない財産の価額は、この通達に定める評価方法に準じて評価する。

○ 日本国憲法（抄）

〔納税の義務〕

第三十条 国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。

〔課税の要件〕

第八十四条 あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。

○ 消費税法（抄）【昭和63年法律第108号】

（定義）

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一～七 省略

八 資産の譲渡等 事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。）をいう。

八の二～八の五 省略

九～二十 省略

2～4 省略

（非課税）

第六条 国内において行われる資産の譲渡等のうち、別表第一に掲げるものには、消費税を課さない。

2 省略

○ 別表第一（第六条関係）（抄）

一 省略

二 金融商品取引法（昭和二十三年法律第二十五号）第二条第一項（定義）に規定する有価証券その他これに類するものとして政令で定めるもの（ゴルフ場その他の施設の利用に関する権利に係るものとして政令で定めるものを除く。）及び外国為替及び外国貿易法第六条第一項第七号（定義）に規定する支払手段（収集品その他の政令で定めるものを除く。）その他これに類するものとして政令で定めるもの（別表第二において「有価証券等」という。）の譲渡

三～十三 省略

○ 消費税法施行令（抄）【昭和63年政令第360号】

（有価証券に類するものの範囲等）

第九条 法別表第一第二号に規定する有価証券に類するものとして政令で定めるものは、次に掲げるものとする。

一～四 省略

2・3 省略

4 法別表第一第二号に規定する支払手段に類するものとして政令で定めるものは、資金決済に関する法律（平成二十一年法律第五十九号）第二条第五項（定義）に規定する暗号資産及び国際通貨基金協定第十五条に規定する特別引出権とする。

○ 租税特別措置法（抄）【昭和32年法律第26号】

（先物取引に係る雑所得等の課税の特例）

第四十一条の十四 居住者又は恒久的施設を有する非居住者が、次の各号に掲げる取引又は取得をし、かつ、当該各号に掲げる取引又は取得（以下この項及び次条において「先物取引」という。）の区分に応じ当該各号に定める決済又は行使若しくは放棄若しくは譲渡（以下この項及び次条において「差金等決済」という。）をした場合には、当該差金等決済に係る当該先物取引による事業所得、譲渡所得及び雑所得については、所得税法第二十二条及び第八十九条並びに第百六十五条の規定にかかわらず、他の所得と区分し、その年中の当該先物取引による事業所得の金額、譲渡所得の金額及び雑所得の金額として政令で定めるところにより計算した金額（以下この項において「先物取引に係る雑所得等の金額」という。）に対し、先物取引に係る課税雑所得等の金額（先物取引に係る雑所得等の金額（次項第四号の規定により読み替えられた同法第七十二条から第八十七条までの規定の適用がある場合には、その適用後の金額）をいう。）の百分の十五に相当する金額に相当する所得税を課する。この場合において、先物取引に係る雑所得等の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、同法その他所得税に関する法令の規定の適用については、当該損失の金額は生じなかつたものとみなす。

一 省略

二 金融商品先物取引等（金融商品取引法第二条第二十一項第一号から第三号までに掲げる取引（同号に掲げる取引にあつては、同項第四号から第六号までに掲げる取引を成立させることができる権利に係るものを除く。）で同項に規定する市場デリバティブ取引（同条第二十四項第三号の二に掲げる暗号資産又は同法第二十九条の二第一項第九号に規定する金融指標に係るものを除く。）に該当するもののうち政令で定めるもの又は同法第二条第二十二項第一号から第四号までに掲げる取引（同項第三号に掲げる取引にあつては、同項第五号から第七号までに掲げる取引を成立させることができる権利に係るものを除く。）で同項に規定する店頭デリバティブ取引（同条第二十四項第三号の二に掲げる暗号資産又は同法第二十九条の二第一項第九号に規定する金融指標に係るものを除く。）に該当するもの（第三十七条の十二の二第二項第一号に規定する金融商品取引業者又は登録金融機関を相手方として行うものに限る。）をいう。以下この号において同じ。） 当該金融商品先物取引等の決済（当該金融商品先物取引等に係る同法第二条第二十四項に規定する金融商品の受渡しが行われることとなるものを除く。）

三 省略

2・3 省略

○ 暗号資産に関する税務上の取扱いについて（情報）

課税総括課情報 個人課税課情報 法人課税課情報 資産課税課情報 資産評価企画官情報 消費税室情報	第12号 第6号 第9号 第23号 第4号 第3号	令和3年12月22日	国 税 庁 課 税 総 括 課 課 法 人 課 税 課 課 資 産 課 税 課 課 資 産 評 価 企 画 官 消 費 税 室
---	--	------------	--

暗号資産に関する税務上の取扱いについて（情報）

令和3年6月30日付「暗号資産に関する税務上の取扱いについて（情報）」を別添のとおり改訂したので、執務の参考とされたい。

(別添)

暗号資産に関する税務上の取扱いについて（FAQ）

令和3年12月
国税庁

このFAQは、暗号資産に関する税務上の取扱いについて、税目ごとに寄せられた一般的な質問等を取りまとめたものです。

※ この情報は、令和3年12月1日現在の法令・通達等に基づいて作成しています。
なお、このFAQにおいて「暗号資産」とは、資金決済に関する法律第2条に規定されるものをいいます。

目次

《所得税・法人税共通関係》

1 暗号資産を売却した場合	4
2 暗号資産で商品を購入した場合	5
3 暗号資産同士の交換を行った場合	6
4 暗号資産の取得価額	7
5 暗号資産の分裂（分岐）により暗号資産を取得した場合	9
6 マイニング、ステーキング、レンディングなどにより暗号資産を 取得した場合	10

《所得税関係》

7 暗号資産取引による所得の総収入金額の収入すべき時期	11
8 暗号資産取引の所得区分	12
9 暗号資産の必要経費	13
10 暗号資産の譲渡原価	14
11 暗号資産の評価方法の届出	17
12 暗号資産の評価方法の変更手続	19
13 暗号資産の取得価額や売却価額が分からない場合	21
14 年間取引報告書を活用した暗号資産の所得金額の計算	22
15 年間取引報告書の記載内容	24
16 暗号資産を低額（無償）譲渡等した場合の取扱い	26
17 暗号資産取引で損失が生じた場合の取扱い	28
18 暗号資産の証拠金取引	29
19 暗号資産の信用取引	30

《法人税関係》

20 暗号資産の譲渡損益の計上時期	31
21 暗号資産の譲渡原価	32
22 暗号資産の期末時価評価	33
23 暗号資産信用取引を行った場合	34

24	暗号資産信用取引の譲渡損益の計上時期	35
25	暗号資産信用取引に係るみなし決済損益額	36
《相続税・贈与税関係》		
26	暗号資産を相続や贈与により取得した場合	37
27	相続や贈与により取得した暗号資産の評価方法	38
《源泉所得税関係》		
28	暗号資産による給与等の支払	39
《消費税関係》		
29	暗号資産を譲渡した場合の消費税	40
30	暗号資産の貸付けにおける利用料	41
《法定調書関係》		
31	財産債務調書への記載の要否	42
32	財産債務調書への暗号資産の価額の記載方法	43
33	国外財産調書への記載の要否	44

4 暗号資産の取得価額

問 国内の暗号資産交換業者から、暗号資産を購入しましたが、その際に手数料を支払いました。この場合の購入した暗号資産の取得価額はどのようになりますか。

(例) 10月2日 2BTCを2,000,000円で購入した。購入時に手数料550円(消費税等込)を支払った。

答 上記(例)の場合の暗号資産の取得価額は、購入の代価2,000,000円に手数料550円を加算した2,000,550円になります。

暗号資産の取得価額は、その取得の方法により、それぞれ次のとおりとされています。

なお、取得価額は、購入手数料など暗号資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を含む金額となります。

- ① 対価を支払って取得(購入)した場合
購入時に支払った対価の額
- ② 贈与又は遺贈により取得した場合(次の③の場合を除く)
贈与又は遺贈の時の価額(時価)
- ③ 相続人に対する死因贈与、相続、包括遺贈又は相続人に対する特定遺贈により取得した場合
被相続人の死亡の時に、その被相続人が暗号資産について選択していた方法により評価した金額(被相続人が死亡時に保有する暗号資産の評価額)
- ④ 上記以外の場合
その取得時点の価額(時価)
(注) 上記以外の場合とは、例えば、暗号資産同士の交換、マイニング(採掘)、分裂(分岐)などにより暗号資産を取得した場合をいい、その場合の取得価額は、取得時点の価額(時価)になります。なお、分裂(分岐)により暗号資産を取得した場合の取得価額は0円です(「5 暗号資産の分裂(分岐)により暗号資産を取得した場合」参照)。

【参考】消費税の課税事業者(税抜経理方式を適用)である法人が、上記(例)の取引を行う場合の購入した暗号資産の取得価額

上記(例)の場合の暗号資産の取得価額は2,000,500円^(注1、2)になります。

- (注) 1 消費税法では、暗号資産などの支払手段等の譲渡は非課税とされていますが、暗号資産交換業者に対して取引の仲介料として支払う手数料は、仲介に係る役務の提供の対価に該当し、消費税の課税対象になります。
- 2 本件取引を行う者が消費税法上の課税事業者該当し、かつ、税抜経理方式を適用している場合には、手数料に含まれる消費税等の額(50円=550円×10/110)と課税取引の対価の額(500円=550円-50円)を区分し、課税取引の対価の額を暗号資産の支払対価の額に加算した金額(2,000,500円=2,000,000円+500円)が購入した暗号資産の取得価額となります。

【関係法令等】

所法36、37、40

所令119の6

6 マイニング、ステーキング、レンディングなどにより暗号資産を取得した場合

問 マイニング、ステーキング、レンディングなどにより暗号資産を取得した場合の所得税又は法人税の課税関係はどのようになりますか。

答 マイニング、ステーキング、レンディングなどにより暗号資産を取得した場合、その取得に伴い生ずる利益は所得税又は法人税の課税対象となります。

いわゆる「マイニング」、「ステーキング」、「レンディング」など（以下「マイニング等」といいます。）により暗号資産を取得した場合、その取得した暗号資産の取得時点の価額（時価）については所得の金額の計算上総収入金額（法人税においては益金の額）に算入され、マイニング等に要した費用については所得の金額の計算上必要経費（法人税においては損金の額）に算入されることになります。

【関係法令等】

所法27、35、36、37

法法22、22の2

8 暗号資産取引の所得区分

問 暗号資産取引により生じた利益は、所得税法上の何所得に区分されますか。

答 暗号資産取引により生じた利益は、所得税の課税対象になり、原則として雑所得に区分されます。

- ・ 暗号資産取引により生じた損益(邦貨又は外貨との相対的な関係により認識される損益)は、
- ・ その暗号資産取引自体が事業と認められる場合^(注1)
- ・ その暗号資産取引が事業所得等の基因となる行為に付随したものである場合^(注2)

を除き、雑所得に区分されます。

(注) 1 「暗号資産取引自体が事業と認められる場合」とは、例えば、暗号資産取引の収入によって生計を立てていることが客観的に明らかである場合などが該当し、この場合は事業所得に区分されます。

2 「暗号資産取引が事業所得等の基因となる行為に付随したものである場合」とは、例えば、事業所得者が、事業用資産として暗号資産を保有し、棚卸資産等の購入の際の決済手段として暗号資産を使用した場合が該当します。

【関係法令等】

所法27、35、36

10 暗号資産の譲渡原価

問 次のとおり、継続して同じ種類の暗号資産を売買しました。この場合の暗号資産の売却に関する譲渡原価について教えてください。

(例) 3月1日に初めてビットコインを購入して以降、内訳のとおり、数度にわたり購入と売却を行い、1年間の売却額(数量)の総額は、5,295,000円(5BTC)、購入額(数量)の総額は、4,037,800円(6.5BTC)でした。

- (内訳)・ 3月1日 4BTCを1,845,000円で購入(保有数量4BTC)
- ・ 6月20日 2BTCを1,650,000円で購入(保有数量6BTC)
 - ・ 7月10日 2BTCを2,400,000円で売却(保有数量4BTC)
 - ・ 9月15日 0.5BTCを542,800円で購入(保有数量4.5BTC)
 - ・ 11月30日 3BTCを2,895,000円で売却(保有数量1.5BTC)

(注) 上記取引において暗号資産の売買手数料については勘案していない。

答 上記(例)の場合、総平均法においては3,106,000円、移動平均法においては3,080,200円が、譲渡原価となります。

複数の暗号資産を継続的に売買する方がその売却等に係る所得金額を計算する際には、譲渡原価の計算を行う必要があります。

譲渡原価は、暗号資産の種類(名称:ビットコインなど)ごとに、「①:前年から繰り越した年初(1月1日)時点で保有する暗号資産の評価額」と「②:その年中に取得した暗号資産の取得価額の総額」との合計額から、「③:年末(12月31日)時点で保有する暗号資産の評価額」を差し引いて計算します。

この「年末時点で保有する暗号資産の評価額」は、その保有する暗号資産の「年末時点での1単位当たりの取得価額」に「年末時点で保有する数量」を乗じて求めますが、「年末時点での1単位当たりの取得価額」は、「総平均法」又は「移動平均法」のいずれかの評価方法により算出することとされています。

上記(例)の場合の譲渡原価は、その評価方法の別に次のとおりとなります。

総平均法: 同じ種類の暗号資産について、年初時点で保有する暗号資産の評価額とその年中に取得した暗号資産の取得価額との総額との合計額をこれらの暗号資産の総量で除して計算した価額を「年末時点での1単位当たりの取得価額」とする方法をいいます。

移動平均法: 同じ種類の暗号資産について、暗号資産を取得する都度、その取得時点において保有している暗号資産の簿価の総額をその時点で保有している暗号資産の数量で除して計算した価額を「取得時点の平均単価」とし、その年12月31日から最も近い日において算出された「取得時点の平均単価」を「年末時点での1単位当たりの取得価額」とする方法をいいます。

総平均法を用いた場合

以下の計算式のとおり、「年末時点での1単位当たりの取得価額」は621,200円となり、「年末時点で保有する暗号資産の評価額」は931,800円になります。

したがって、譲渡原価は、3,106,000円になります(4,037,800円-931,800円)。

<計算式>

$$\frac{\text{① 1年間に取得した同一種類(名称)の暗号資産の取得価額の総額}}{\text{② 1年間に取得した同一種類(名称)の暗号資産の数量}} = \text{③ 年末時点での1単位当たりの取得価額}$$

(注) 前年から繰り越した暗号資産がある場合には、①と②にそれぞれにその価額、数量を加算します。

① 1年間に取得したビットコインの取得価額の総額	4,037,800円
② 1年間に取得したビットコインの数量	6.5BTC
③ 年末時点での1単位当たりの取得価額(①÷②)	621,200円
④ 年末時点で保有するビットコインの評価額(③×1.5BTC)	931,800円

移動平均法を用いた場合

以下の計算式のとおり、「年末時点での1単位当たりの取得価額」は638,400円となり、「年末時点で保有する暗号資産の評価額」は957,600円になります。

したがって、譲渡原価は、3,080,200円になります(4,037,800円-957,600円)。

<計算式>

種類(名称)の異なる暗号資産を取得する都度、次の計算式により平均単価の見直しを行います。

$$\frac{\text{① 取得時点で保有する同一種類(名称)の暗号資産の簿価の総額}}{\text{② 取得時点で保有する同一種類(名称)の暗号資産の数量}} = \text{③ 取得時点の平均単価}$$

(注) 1 前年から繰り越した暗号資産がある場合には、①と②にそれぞれにその価額、数量を加算します。

2 その年12月31日から最も近い日において算出された「取得時点の平均単価」が「年末時点での1単位当たりの取得価額」となります。

(1) 取得時点の平均単価(3月1日)

① 取得時点で保有するビットコインの簿価の総額	1,845,000円
② 取得時点で保有するビットコインの数量	4BTC
③ 取得時点の平均単価(①÷②)	461,250円

(2) 取得時点の平均単価 (6月20日)

① 取得時点で保有するビットコインの簿価の総額	3,495,000円
(461,250円 × 4BTC) + 1,650,000円 =	3,495,000円
(取得の時に保有している暗号資産の簿価) (6月20日購入額)	
② 取得時点で保有するビットコインの数量	6BTC
③ 取得時点の平均単価 (①÷②)	582,500円

(3) 取得時点の平均単価 (9月15日)

① 取得時点で保有するビットコインの簿価の総額	2,872,800円
(582,500円 × 4BTC) + 542,800円 =	2,872,800円
(取得の時に保有している暗号資産の簿価) (9月15日購入額)	
② 取得時点で保有するビットコインの数量	4.5BTC
③ 取得時点の平均単価 (①÷②)	638,400円

(4) 年末時点で1単位当たりの取得価額	638,400円
= 9月15日取得時点の平均単価	638,400円

(5) 年末時点で保有するビットコインの評価額	
638,400円 × 1.5BTC =	957,600円
(年末時点で1単位当たりの取得価額) (年末時点で保有する数量)	

※ 暗号資産の譲渡原価を含め、その売却等に係る所得金額の計算については、暗号資産交換業者から送付される「年間取引報告書」を基に「暗号資産の計算書(総平均法用・移動平均法用)」を作成することで、簡便に行うことができます(「14年間取引報告書を活用した暗号資産の所得金額の計算」参照)。

「暗号資産の計算書(総平均法用・移動平均法用)」は、国税庁ホームページに掲載されています。

<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shotoku/kakuteishinkokukankei/kasoutuka/index.htm>

【関係法令等】

所法48の2

所令119の2

27 相続や贈与により取得した暗号資産の評価方法

問 相続や贈与により取得した暗号資産の評価方法について教えてください。

答 活発な市場が存在する暗号資産は、相続人等の納税義務者が取引を行っている暗号資産交換業者が公表する課税時期における取引価格によって評価します。

暗号資産の評価方法については、評価通達に定めがないことから、評価通達5（(評価方法の定めのない財産の評価)）の定めに基づき、評価通達に定める評価方法に準じて評価することとなります。

この場合、活発な市場が存在する^(注1)暗号資産については、活発な取引が行われることによって一定の相場が成立し、客観的な交換価値が明らかとなっていることから、外国通貨に準じて、相続人等の納税義務者が取引を行っている暗号資産交換業者が公表する課税時期における取引価格^(注2、3、4)によって評価します。

なお、活発な市場が存在しない暗号資産の場合には、客観的な交換価値を示す一定の相場が成立していないため、その暗号資産の内容や性質、取引実態等を勘案し個別に評価します^(注5)。

- (注) 1 「活発な市場が存在する」場合とは、暗号資産取引所又は暗号資産販売所において十分な数量及び頻度で取引が行われており、継続的に価格情報が提供されている場合をいいます。
2 「暗号資産交換業者が公表する課税時期における取引価格」には、暗号資産交換業者が納税義務者の求めに応じて提供する残高証明書に記載された取引価格を含みます。
3 暗号資産交換業者（暗号資産販売所）において、購入価格と売却価格がそれぞれ公表されている場合には、納税義務者が暗号資産を暗号資産交換業者に売却する価格（売却価格）で評価して差し支えありません。
4 納税義務者が複数の暗号資産交換業者で取引を行っている場合には、納税義務者の選択した暗号資産交換業者が公表する課税時期における取引価格によって評価して差し支えありません。
5 例えば、売買実例価額、精通者意見価格等を参照して評価する方法などが考えられます。

【関係法令等】

評価通達4-3、5

最高裁昭和 43 年 10 月 31 日判決（昭和 41 年（行ツ）第 8 号）

「資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべきであ（る）」

平成31年3月14日（木） 参・財政金融委員会（抄）

質問者：藤巻健史（維希）

答弁者：並木国税庁次長

麻生財務大臣

星野主税局長

（前略）

藤巻健史君： 今日はですね、最初に申し上げておきますけども、私は暗号資産というのは、特措法で、源泉分離20%にするべきだとは思ってますけども、今日の議論は、少なくとも、総合所得の中でも雑所得じゃなくて譲渡所得に相当するのではないかという今日は議論をしますので、分離課税のことは忘れてください。将来また、そっちの方もするべきだと話しますけども、少なくとも、総合所得の中でも雑所得ではないでしょう、譲渡所得でしょうという話を今日はしますので、その辺を今日は確認しておいていただきたいのですが、次の話で、平成30年3月20日の参議院の財政金融委員会で、私の質問に対し、藤井国税庁、当時の次長、今の国税庁長官が、資金決済法上、外貨の決済のために、不特定多数の者に対して使用することができる財産的価値を想定されており、消費税法上も、支払手段に類するものと位置付けられていることも考慮すると、これによって、譲渡所得の該当性を排除しているわけですよ。要するに、私がなぜ譲渡所得ではないかとお聞きになって、消費税法上も考えてこれは無理だと、要は、暗号資産は支払手段であると、支払手段であるから、キャピタルゲインの生じない、だから、譲渡所得ではないよという説明だったと思うんですね。もう一つ、去年3月20日の私の質問に対してですね、星野主税局長は、この取扱い、これは雑所得という意味ですけど、日本円と外貨を交換した場合の為替差益が雑所得として総合課税の対象になることとのバランスを考えれば適当なものと考えていらっしゃるんですけど、要するに外貨の課税関係との整合性を考えて雑所得が適当だというふうにおっしゃったわけですよ。これ勘案しますとね、要するに暗号資産というのは、支払手段であるからキャピタルゲインを生じるわけがない、そしてもう一つは、外貨の課税関係との整合性を考えて、だから雑所得だというふうに、私はお二人の発言から理解したんですけど、それは違いますか。なぜ、その暗号資産が譲渡所得ではないのか、その辺のロジックをちょっとお聞きしたいんですけど。

並木次長： お答え申し上げます。所得税法上、譲渡所得は資産の譲渡による所得と定義されておりまして、当該所得に対する課税は資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れ

て他に移転するのを機会としまして、これを清算して課税する趣旨と解されているところでございます。

この点、ビットコインなどのいわゆる暗号資産につきましては、先程ご指摘もございましたけれども、資金決済法上、「代価の弁済のために不特定の者に対して使用することができる財産的価値」と規定されておりまして、また、消費税法上も「支払手段に類するもの」として位置付けられていることから、この譲渡益は、一般的に資産の値上がりによる増加益とは性質を異にするものであるというふうに考えられるところでございます。そのため、国税当局といたしましては、いわゆる暗号資産の譲渡による所得は、譲渡所得には該当せず雑所得に該当するものとして取り扱っているところでございます。

(中略)

藤巻健史君： 分かりました。少なくとも、法律の中では「資産」という言葉を使っているわけですが、それでまた、国税にお聞きしたいんですけれども、譲渡所得の起因となりうる資産というのは、譲渡性のある財産権をすべて含む広い概念である、こう私は理解していますけれども、それで正しいかどうかお教えてください。

並木次長： お答え申し上げます。今おっしゃいましたところの「譲渡所得の起因となる資産」とは、一般的にその経済的価値が認められて取引の対象とされまして、増加益が生じるような全ての資産が含まれるものと解されているところでございますけれども、その増加益が資産の価値の増加益とは異なる性質を持つ資産については、「譲渡所得の基因となる資産」には該当しないというふうに考えております。

ご指摘の、いわゆる暗号資産については、先程申し上げたところでございますけれども、資金決済法上、「代価の弁済のために不特定の者に対して使用することができる財産的価値」と規定されておりまして、消費税法上も「支払手段に類するもの」として位置付けられていることから、外国通貨と同様に、その譲渡益等は、資産の値上がりによる譲渡所得とは性質を異にするものであると考えております。

したがって、国税当局としては、いわゆる暗号資産の譲渡による所得は、一般的に譲渡所得には該当せず、雑所得に該当するものとして取り扱っているところでございます。また、いわゆる暗号資産は、「譲渡所得の基因となる資産」には該当しないものと考えております。

平成31年3月20日（水） 参・財政金融委員会（抄）

質問者：藤巻健史君（維希）

答弁者：並木国税庁次長

安倍総理大臣

麻生財務大臣

星野主税局長

（前略）

【質疑】

藤巻健史君： 今回も暗号資産の税制、そして外貨預金の税制についてお聞きしたいと思いますが、現在、暗号資産は雑所得ですね、雑所得というのは他の9分類と違いまして、他の9種類の所得区分のいずれにも該当しない所得と規定されているわけです。ですから、暗号資産を雑所得と国税当局が主張している限りですね、譲渡所得であるとか一時所得であるということを否定するのは私ではなくて、私がそれを立証する必要はなくて、国税当局が、譲渡所得ではないよ、一時所得ではないよ、だから雑所得だよ、というロジックをおっしゃらなくてはいけないはずだと思います。そこで、前回の質疑を振り返ってみるとですね、結局私が暗号資産の譲渡益というのは、譲渡所得ではないかというふうに申し上げたときに、国税当局のほうは「暗号資産は改正資金決済法上も消費税法上も支払手段であるから譲渡所得という資産ではない」というロジックだったと思うんですよね。確認をしたいのですが、要は、暗号資産は支払手段であり資産ではない、だから譲渡所得ではないよ、という主張かと思いますが、いかがでしょうか。

並木国税庁次長： 前回の繰り返しになる部分もございますが、所得税法上、譲渡所得は、「資産の譲渡による所得」と定義されておりまして、当該所得に対する課税は、「資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨」と解されておりまして。

この点、ビットコインなどのいわゆる暗号資産は、資金決済法上、「代価の弁済のために不特定の者に対して使用することができる財産的価値」と規定されており、消費税法上も「支払手段に類するもの」として位置付けられていることから、暗号資産の譲渡益は、資産の値上がりによる増加益とは性質を異にするものと考えられるところでございます。

このため、国税当局としては、暗号資産は「資産」ではあるものの、「譲渡所得の基因となる資産」には該当せず、その譲渡による所得は、一般的に譲渡所得には該当しないものとして取り扱っているところでございます。

藤巻健史君： 議論の論点が明確になりました。要するに暗号資産というのは、「資産」ではあるけれども、「譲渡所得の基となる資産」ではない、という説明でよろしいでしょうか。

並木国税庁次長： お答え申し上げます。今答弁したとおりでございます、そのとおりでございます。

藤巻健史君： 暗号資産は支払手段でもあるとおっしゃっていましたがけれども、支払手段というのは、キャピタルゲイン、値上がり益とか値下がり損というのは生じるのでしょうか。

星野主税局長： お答え申し上げます。只今国税庁からお答えしたとおり、暗号資産は、資金決済法上、「代価の弁済のために不特定の者に対して使用することができる財産的価値」と規定されております。消費税法上も「支払手段に類するもの」とされているところでございます。こうした現行法令を踏まえれば、暗号資産につきましては外国通貨と同様に、本邦通貨との相対的な関係の中で、換算上のレートが変動することはあっても、それ自体が価値の尺度とされており、「資産の価値の増加益」を觀念することは困難と考えております。このため、国税当局においては、暗号資産の譲渡による所得は、一般的に譲渡所得には該当せず、雑所得に該当するものとして取り扱っているというふうに承知をしております。

租税特別措置法等 (所得税の金融関係税制) の改正

目次	
第一 上場株式等に係る譲渡所得等の源泉分離課税制度の経過措置の適用期限の延長.....	56
第二 商品先物取引による所得に係る申告	
第三 特定短期国債等 (特定の TB・FB) に係る源泉徴収の特例の改正.....	66
分譲課税制度の創設.....	57

第一 上場株式等に係る譲渡所得等の源泉分離課税制度の経過措置の適用期限の延長

上場株式等に係る譲渡所得等の源泉分離課税制度について、平成11年度税制改正で設けられた経過措置の適用期限及び源泉分離課税に係るみなし譲渡利益率の特例措置の期限が平成15年3月31日まで2年延長されました。

1 廃止前の制度の概要

- (1) 居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者が、証券業者又は銀行の営業所 (以下「証券業者等」といいます。) において、その証券業者等への売委託により上場株式等の譲渡をする場合若しくは証券業者に対して上場株式等の譲渡をする場合又は上場株式等の発行法人に対して譲渡又は単位未満株式等の譲渡をする場合において、源泉分離課税選択申告書提出すれば、その上場株式等の譲渡による所得については、申告分離課税に代えて、その上場株式等の譲渡利益金額に対し20%の税率による源泉徴収だけで納税が完了する源泉分離課税の適用を受けることができることとされました (旧措法37の1①)。
 - (2) この源泉分離課税を選択した場合の上場株式等の譲渡利益金額は、次の金額とされておりました (旧措法37の1④⑤)。
 - ① 信用取引等による上場株式等の譲渡又は信用取引等の決済のために行う上場株式等の譲渡.....これらの決済に係る差益に相当する金額
 - ② 転換社債又は新株引受権付社債の譲渡.....その譲渡の対価の額の2.5%に相当する金額
 - ③ ①及び②以外の上場株式等の譲渡.....その譲渡の対価の額の5% (平成8年4月1日から平成13年3月31日までの間の譲渡については5.25%) に相当する金額
 - (3) 平成11年度税制改正において、有価証券取引税等の廃止にあわせてこの上場株式等に係る譲渡所得等の源泉分離課税制度について、平成13年3月31日まで適用する経過措置を講じた上、廃止することとされました (平成11年指法等改正法附則15、平成11年改正指令附則9、平成11年改正指規附則8)。
- (注) 上記の経過措置において、上場株式等の譲渡利益金額を計算する場合のみを譲渡利益率

平成13年度税制改正の解説

③については、平成13年3月31日まで引き続き5.25%相当額として適用することとされています (平成11年指法等改正法附則15②)。

この上場株式等に係る譲渡所得等の源泉分離課税制度の経過措置の適用期限が平成13年3月31日まで2年間延長されました (平成11年指法等改正法附則15②)。

なお、上場株式等の譲渡利益金額を計算する場合のみを譲渡利益率についても、平成15年3月31日まで引き続き5.25%相当額として適用することとされました (平成11年指法等改正法附則15②)。

2 改正の内容

第二 商品先物取引による所得に係る申告分離課税制度の創設

居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者が、平成13年4月1日から平成15年3月31日までの期限内に、商品取引所法第2条第6項に規定する先物取引 (商品市場において行われる同条第8項第1号ホに掲げる取引を含みます。以下「商品先物取引」といいます。) をし、かつ、当該商品先物取引の決済 (当該商品先物取引に係る商品の受渡しが行われることとなるものを除きます。以下「差金等決済」といいます。) をした場合においては、当該差金等決済に係る当該商品先物取引による事業所得及び雑所得については、他の所得と区分して、その年中の当該商品先物取引による事業所得の金額及び雑所得の金額に対し、20%の税率により所得税 (個人住民税については6%) が課税されます。

あわせて、商品先物取引の差金等決済に係る告知制度、支払調書制度等についても整備されました。

—— 制度創設の趣旨及び概要

市場経済の下、様々な物の価格が変動する社会において、商品先物取引は、その価格変動リスクの回避、公正かつ透明な価格指標の提供等重要な役割を担うものとして期待されています。わが国において、現在、商品先物取引は商品取引所 (全国7箇所) に設置された商品取引所 (全国7箇所) が開設した商品市場において行われています。

平成10年、わが国の商品先物市場を国際水準の商品先物市場にまで引き上げることを目的として、商品取引所法の一部改正が行われました (平成10

年法律第42号。平成10年4月22日公布。平成11年4月1日施行)。この法改正により、商品市場の利便性及び信頼性の向上の観点から、新規商品市場の円滑化 (取引ニーズのある商品の新規上場を促進)、委託手数料の自由化 (平成16年12月末を完全実施時期として段階的に実施)、委託者保護の強化 (委託者の知識、経験及び財産の状況に照らして不適當な勧誘の禁止、誠実公正原則の法定化、市場の公正確保のための取引ルールの整備等)、監視・監督体制及び紛争処理体制の充実 (法令違反

に対する罰則の強化、商品取引所における市場取引監視委員会の設置、自主規制団体の抜本的機能強化等)等と内容とする商品先物市場の基盤整備とその拡充を図られました。

わが国の商品取引の現状を踏まえれば、個人投資家による一層の市場参加を通じて商品先物市場の活性化を促すべきである。このため、個人投資家を含む幅広い投資家の参加を促していくことが一層重要な課題となっております。今回、税制面においてもこれを支援する観点から、従来、事業所得又は雑所得として総合課税の対象とされていた個人の商品先物取引による所得について、次

のとおり申告分離課税の特例(商品先物取引に係る雑所得等の課税の特例)が設けられました(措置法の14、42の3)。

- 1 居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者が、平成13年4月1日から平成15年3月31日までの期間内に、商品先物取引をし、かつ、当該商品先物取引の差金等決済をした場合には、当該差金等決済に係る当該商品先物取引による事業所得及び雑所得(以下「商品先物取引による所得」といいます。)については、他の所得と分離して20%の税率により所得税(個人住民税については6%)が課税されます。
- 2 商品先物取引による所得の金額の計算上生じた損失の金額は、商品先物取引による所得以外の所得との通算及び翌年以降への繰越しは認めないこととされています。

二 制度の内容

1 商品先物取引に係る雑所得等の申告分離課税

(1) 申告分離課税
居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者が、平成13年4月1日から平成15年3月31日までの期間(以下「適用期間」といいます。)内に、商品取引所法第6項に規定する先物取引(商品市場において行われる同条第8項第1号ホに掲げる

3 商品先物取引の差金等決済をする者は、その差金等決済をする日までに、その差金等決済の概要、その者の氏名又は名称及び住所を、その商品先物取引の委託等をする商品取引員等に告知しなければならないものとし、当該商品取引員等は、一定の公的書類により本人確認を行うものとされています。

4 商品取引員等は、居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者が行った商品先物取引について差金等決済があった場合には、その者の氏名及び住所、当該差金等決済の方法、当該差金等決済に係る商品先物取引の約定価格等の事項を記載した調査書(以下「商品先物取引に関する調査書」といいます。)を、その商品先物取引の差金等決済があった日の属する月の翌月末日までに、当該商品取引員等の所在地の所轄税務署長に提出しなければならないものとされています。

5 国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、商品先物取引に関する調査書の提出に関する調査に必要があるときは、当該商品先物取引に関する調査書を提出する義務のある者に質問し、又はその商品先物取引に関する帳簿書類その他の物件を検査することができるものとされています。

6 商品先物取引に関する調査書の提出義務及び調査従事者等の守秘義務に対する違反行為等について所要の罰則規定が設けられています。

取引を含みます。以下「商品先物取引」といいます。が、当該商品先物取引の決済(当該商品先物取引に係る商品の受渡しが行われることとなるものを除きます。以下「差金等決済」といいます。)をした場合には、当該差金等決済に係る当該商品先物取引による事業所得及び雑所得については、他の所得と区分して、その年中の当該商品先物取引による事業所得の金額及び雑所得の金額(以下「商品先物取引に係る雑所得等の金額」

といたす)に対し、20%の税率により所得税(個人住民税については6%)が課税されます(措法41の14①)。

(注) 平成13年3月31日以前の商品先物取引については、同年4月1日以後に差金等決済を行った場合でも、従来とおり総合課税の対象とされます。

(2) 申告分離課税制度の対象範囲

① 申告分離課税の対象者
申告分離課税制度が適用される者は、居住者及び国内に恒久的施設を有する非居住者です(措法41の14①)。また、法人についても、商品先物取引による所得については従来とおり課税の対象とされます。

② 商品先物取引の差金等決済

申告分離課税の対象とされる商品先物取引の差金等決済とは、適用期間内に、商品取引所法第2条第6項に規定する先物取引(同条第7項に規定する商品市場において行われる同条第8項第1号ホに掲げる取引を含みます。)をし、かつ、当該商品先物取引の決済(当該商品先物取引に係る商品の受渡しが行われることとなるものを除きます。)をしたものといえます(措法41の14①)。

すなわち、申告分離課税が適用される商品取引所法第2条第6項に規定する先物取引の決済とは、商品取引所のある期及び方法に従って、商品市場において行われる次のイからニまでに掲げる取引(商品取引所法2⑥)であって、当該先物取引について、約束の期日が来る前に買付けたものは売付け(転売)、売付けていたものは買付け(買戻し)という反対の売買をすることで、売りや買の契約を相殺し、その差額を清算する決済や次のロに掲げる現金決済型先物取引及び納金に掲げる商品指数先物取引の最終期限(納金日：最終の立金が行われる日)における現金決済をいいます。したがって、次のイに掲げる先物先物取引について、納金日までに転売又は買戻しによる決済を行わないで商品(現

物)の受渡しにより決済が行われることとされるものは、この課税の特例の対象となりません。また、次のニに掲げる商品オプション取引の決済には、転売又は買戻しによる決済のほか、「権利行使」及び「権利放棄(権利行使期間の経過による権利の消滅)による決済も含まれます。

イ 当事者が将来の一定の時期において商品及びその対価の授受を約する売買取引であって、当該売買の目的物となつて商品の商品の転売又は買戻しをしたときは差金の授受によつて決済することができる取引(いわゆる「現物先物取引」といいます。)

ロ 当事者が商品についてあらかじめ約定する価格(約定価格)と将来の一定の時期における現実の当該商品の価格の差に基づいて算出される金銭の授受を約する取引(いわゆる「現金決済型先物取引」といいます。)

ハ 当事者が商品指数についてあらかじめ約定する数値(約定指数)と将来の一定の時期における現実の当該商品指数の数値の差に基づいて算出される金銭の授受を約する取引(いわゆる「商品指数先物取引」といいます。)

ニ 当事者の一方の意思表示により当事者間において次の(ウ)から(イ)までに掲げる取引を成立させることができる権利(オプション)を相手方が当事者の一方に付与し、当事者の一方がこれに対して対価を支払うことを約する取引(いわゆる「商品オプション取引」といいます。)

なお、現在、商品取引所の商品市場において、次の(ウ)及び(イ)に掲げる取引に係る商品オプション取引は行われていません。

- (ウ) イに掲げる取引(現物先物取引)
 - (イ) ロに掲げる取引(現金決済型先物取引)
- (これに準ずる取引で商品取引所の定めるものを含みます。)

(ウ) ハに掲げる取引(商品指数先物取引)
(これに準ずる取引で商品取引所の定めるものを含みます。)

⑫ 農林中央金庫法第62条の2第1項に規定する短期農林債券

2 改正の内容

(1) 源泉徴収の対象とされない短期公社債の範囲の拡充

上記1(2)の発行時の源泉徴収の対象とされない短期公社債の範囲に、平成15年度以降において発行が予定されている次の国債が追加されました(借法41の12⑨、八)。

- ① 国有林野事業特別会計法第6条第1項又は第2項ただし書の規定により発行される国債
- ② 石油及びエネルギー需給構造高度化対策特別会計法第12条第2項又は第13条第1項の規定により発行される国債

(2) 所得税額の還付の対象となる法人の追加

所得税法の改正により、所得税が非課税とされる公営法人等及び公益信託に係る非課税制度の対象に社債等の振替に関する法律に規定する加入者保護信託が追加されたことに伴い、上記1(1)②の償還時に所得税額の還付を受けることができる法人の範囲に、同法に規定する加入者保護信託が加えられました(借法41の12⑩)。

(3) 法人税額から控除する所得税額の計算の特例の対象となる国債の追加

上記1(1)①において法人税の額から控除される所得税の額の計算の基礎となる税額は、その割引債の発行時に源泉徴収された所得税の額とされていますが、その額が明らかでないときは、その割引債の最終発行日の発行価額に係る償還差益に対する税額を基礎として計算することとされています。ただし、短期公社債のうち国債であるもの(以下「短期国債等」といいます。)でその発行価額が明らかでないものについては、その短期国債等の券面金額に、その短期国債等に係る発行額に占める払込金の合計額の割合を乗じて計算した金額(算入平均価格)を発行価額に準ずるものとして計算することとされています(借令26の11⑩)。

旧借法19の4(2)。

(注) この短期国債等は、発行価額が個々の応払額となるコンベンショナル方式による公募入札発行とされるため、発行価額は個々の応払額となり、源泉所得税額もこれに対応して区々となりませんが、振替決済の仕組みにより、償還時には個別証券ごとの発行価額、源泉所得税額はわからないこととなります。そこで、上記のような算入平均価格を用いて源泉所得税額を計算することとされています。

平成12年11月より3年割引国債が発行されていますが、この3年割引国債は大部分がコンベンショナル方式による公募入札発行とされており、償還時には、上記の短期国債等と同様に個別証券ごとの源泉徴収税額はわからないこととなります。したがって、今回の改正により、これを短期国債等の範囲に含めることとし、その源泉所得税額の計算をする際の発行価額の計算の特例の対象とすることとしたものです(借令26の11⑩、借規19の4(2)②)。なお、この3年割引国債の入札価格単位は「銭」単位とされていることから、発行額に占める払込金の割合は、小数点以下4位未満の端数を切り捨てることとされました(借規19の4(2)③)。

(4) 源泉徴収の対象とされる割引債の範囲の整備

法人が取得する割引債のうち発行時に源泉徴収の対象とされるものは、国内において発行されるものとされていますが、内国法人が国外において割引債を発行することも想定されることから、今回の改正により、内国法人又は外国法人が取得する割引債の償還差益に係る所得税の納税義務は国内において発行されるものに限定しないこととされました(借法41の12②)。

3 適用関係

- (1) 上記2(1)①の改正は、平成15年4月1日以後に発行される国債について適用され、上記2(1)②の改正は、石油公団法及び金属鉱業事業法にの改正等に関する法律附則第1条第2号に定め

の日以降に発行される国債について適用され、また(所法等改正法附則84⑧)。

- (2) 上記2(2)の改正は、平成15年4月1日以降に支払をすべき償還差益について適用し、同日前に支払を受けるべき償還差益については、従前に支拂とされています(所法等改正法附則84)。

十 商品先物取引に係る雑所得等の課税の特例の改正

1 改正前の制度の概要

(1) 居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者(以下「居住者等」といいます。)が、平成13年4月1日から平成15年3月31日までの期間(適用期間)内に、商品取引所法第2条第6項に規定する先物取引(以下「商品先物取引」といいます。)をし、かつ、その商品先物取引の決済(その商品先物取引に係る商品の受渡しが行われることとなるものを除きます。以下「差金等決済」といいます。)をした場合には、その差金等決済に係るその商品先物取引による事業所得及び雑所得については、他の所得と区分し、その年中の商品先物取引による事業所得の金額及び雑所得の金額(以下「商品先物取引に係る雑所得等の金額」といいます。)に対し、商品先物取引に係る課税雑所得等の金額(商品先物取引に係る雑所得等の金額をいいますが、所得控除の適用がある場合には、その適用後の金額)の20%に相当する金額の所得税を課することとされています。この場合において、商品先物取引に係る雑所得等の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、その損失の金額は生じなかったものとみなすこととされています(旧借法41の14④)。

(2) 適用期間内に商品先物取引の差金等決済をする者(公共法人等を除きます。(3)において同じ。))は、その差金等決済をする日までに、その差金等決済の都度、その者の氏名又は名称及び住所(国内に住所を有しない者にあつては、居所地等。以下同じ。)を、その差金等決済に

(2)。

- (3) 上記2(4)の改正は、平成15年4月1日以降に発行される割引債については、従前どおりとされています(所法等改正法附則84①)。

係る商品先物取引の次に掲げる場合の区分に応じ、次に掲げる者(以下「商品取引員等」といいます。)に告知しなければならぬこととされています。この場合において、商品先物取引の差金等決済をする者は、商品取引員等にその者の住民票の写し、法人の登記簿の抄本等の書類を提示しなければならぬこととされ、その商品取引員等は、その告知された氏名又は名称及び住所をその書類により確認しなければならぬものとされています(旧借法41の14⑤)。

- ① 商品先物取引の委託をした場合、その商品先物取引の委託を受けた商品取引所法第126条第3項に規定する商品取引員の営業所等の長(商品先物取引の委託の取次ぎにより商品取引員に商品先物取引の委託をした場合にあっては、委託の取次ぎを引き受けた商品取引員の営業所等の長)
- ② ①以外の場合、その商品先物取引をした商品取引所法第2条第7項に規定する商品市場を開設した同条第1項に規定する商品取引所の長
- (3) ただし、商品先物取引の差金等決済をする者が次に掲げる場合のいずれかに該当するときは、その者は、次に掲げる商品先物取引の差金等決済につき(2)の告知をしたものとみなすこととされています(旧借令26の24②)。

- ① 商品先物取引の差金等決済をする者が、(2)の商品取引員と商品先物取引の委託に係る契約を締結する際(商品先物取引を委託の取次ぎにより行った場合には、委託の取次ぎを引き受けた商品取引員とその委託の取次ぎに

係る契約を締結する際）、その者の氏名又は名称及び住所をその商品取引員の商品先物取引に係る営業所等の長に告知しているとき。

その契約に基づき委託をする商品先物取引

- ② 商品先物取引の差金等決済をする者が、②②の商品先物取引に係る商品市場を開設している商品取引所に加入をする際、その者の氏名又は名称及び住所を、その商品取引所の長に告知しているとき。その商品取引所の商品市場において行う商品先物取引
- (4) なお、商品取引員等は、適用期間内に居住者等が行った商品先物取引について差金等決済があった場合には、その居住者等の各人別に、その者の氏名及び住所、その差金等決済ごとの決済の方法、その差金等決済に係る商品先物取引の種類、数量及び対価の額又は約定価格等その他一定の事項を記載した「商品先物取引に関する調査書」を、その商品先物取引の差金等決済があった日の属する月の翌月末日までに、その商品取引員等の所在地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされています（旧措法41の14④）。

2 改正の内容

平成15年度税制改正では、個人投資家の資産運用の場の選択に当たり、税負担の公平・中立性を確保することにより、公正な価格形成及び価格変動のリスクヘッジの場としての機能を十分に發揮できる流動性に富んだ先物市場を形成することが必要であるとの観点から、この商品先物取引に係る雑所得等の課税の特例について、平成15年3月31日までとされていた適用期限が撤廃されるとともに、次に述べる適用対象の範囲の拡大、税率の引下げ等の措置が講じられた上で、この特例が「先物取引に係る雑所得等の課税の特例」に改められました。

また、先物取引に係る差金等決済をしたことにより生じた損失の金額のうち、その差金等決済をした日の属する年分の先物取引に係る雑所得等の金額の計算上控除してもなお控除しきれない金

額についてその年の翌年以後3年内の各年分の先物取引に係る雑所得等の金額から控除を認めることとされましたが、その内容については、〔十一〕先物取引の差金等決済に係る損失の繰越控除制度の創設のところで述べます。

(1) 適用対象の範囲の拡大（有価証券先物取引等の差金等決済をした場合に適用対象に追加）

① この課税の特例制度は、商品取引所法の商品先物取引の差金等決済に係る雑所得等に対して適用することとされていましたが、今回の改正において、有価証券先物取引、有価証券指数等先物取引及び有価証券オプション取引の差金等決済に係る雑所得等がその適用対象に加えられました。具体的には、居住者等が、平成16年1月1日以後に証券取引法第2条第17項に規定する有価証券先物取引、同条第18項に規定する有価証券指数等先物取引及び同条第19項に規定する有価証券オプション取引（以下「有価証券先物取引等」といいます。）をし、かつ、有価証券先物取引等の決済（その有価証券先物取引等に係る有価証券の受渡しが行われることとなるものを除きます。以下「差金等決済」といいます。）をした場合のその差金等決済に係るその有価証券先物取引等による事業所得及び雑所得については、この課税の特例制度の対象とされます（措法41の14①二）。

② 有価証券先物取引等の差金等決済に係る事業所得及び雑所得がこの課税の特例制度の対象とされたことに伴い、委託により有価証券先物取引等をした場合には、その有価証券先物取引等の差金等決済をする者は、その差金等決済をする日までに、その差金等決済の都度、その者の氏名又は名称及び住所をその有価証券先物取引等の委託を受けた証券業者（証券会社及び外国証券会社をいいます。）の営業所の長（有価証券先物取引等の委託の取次ぎによりその証券業者にその有価証券先物取引等の委託をした場合にあっては、その

委託の取次ぎを引き受けた証券業者の営業所又は銀行の営業所の長）に告知しなければならないこととされました。この場合において、有価証券先物取引等の差金等決済をする者は、これらの証券業者又は銀行（以下「証券業者等」といいます。）にその者の住民票の写し、法人の登記簿の抄本その他一定の書類を提示しなければならないこととされ、その証券業者等は、その告知された氏名又は名称及び住所をその書類により確認しなければならないものとされています（措法41の14③二）。

③ ただし、有価証券先物取引等の差金等決済をする者が、証券業者と有価証券先物取引等の委託に係る契約を締結する際、その者の氏名又は名称及び住所を、その証券業者のその有価証券先物取引等に係る営業所の長に（その有価証券先物取引等を委託の取次ぎにより行った場合には、その委託の取次ぎを引き受けた証券業者等とその委託の取次ぎに係る契約を締結する際、その者の氏名又は名称及び住所を、その証券業者等のその取次ぎに係る営業所の長に）告知しているときは、これらの契約に基づき委託をする有価証券先物取引等に係る差金等決済について②の告知をしたものとみなすこととされています（措令26の24②二）。

(注) 上記1(3)①の商品先物取引の差金等決済をする者のみならず告知についても規定の整備が行われています（措令26の24②一）。

④ なお、証券業者等は、居住者等が行った有価証券先物取引等について差金等決済があった場合には、その居住者等の各人別に、その者の氏名及び住所、その差金等決済ごとの決済の方法、その差金等決済に係る有価証券先物取引等の種類、数量及び対価の額又は約定指数等その他一定の事項を記載した「先物取引に関する調査書」を、その有価証券先物取引等の差金等決済があった日の属する月の翌月末日までに、その証券業者等の所在地の所轄税務署長に提出しなければならないこととさ

れています（措法41の14④）。

(注) 有価証券先物取引等の差金等決済をした場合が、この課税の特例の適用対象に追加されたことに伴い、調査の様式が「商品先物取引に関する調査」から「先物取引に関する調査」に改められました（措令26の25③、措規19の9①④、措規別表第9の2）。

(2) 税率の引下げ

上記1(1)でも述べたように、従来、この課税の特例制度は、他の所得と区分し、その年中の商品先物取引に係る課税雑所得等の金額の20%に相当する金額の所得税を課することとされていましたが、今回の改正において税率の引下げが行われており、商品先物取引又は有価証券先物取引等（以下「先物取引」といいます。）の差金等決済に係る事業所得又は雑所得の金額（以下「先物取引に係る雑所得等の金額」といいます。）に対し、先物取引に係る課税雑所得等の金額（先物取引に係る雑所得等の金額をいい、所得控除の適用がある場合には、その適用後の金額）の15%に相当する金額の所得税を課することとされました（措法41の14①）。

(注) 所得税と個人住民税を合わせた税率は26%（所得税20%、個人住民税6%）から20%（所得税15%、個人住民税5%）に引き下げられています。

適用関係

(1) 2(1)の改正は、個人が平成16年1月1日以後に行う有価証券先物取引等に係る差金等決済について適用することとされています（所法等改正法附則85②）。

(2) 2(2)の改正は、個人が平成15年1月1日以後に行う先物取引の差金等決済について適用し、個人が同日以前に行った商品先物取引に係る差金等決済については、従前どおりとされています（所法等改正法附則85①）。

ただし、有価証券先物取引等に係る差金等決済については、平成16年1月1日からこの課税

上記2(2)③の改正は、平成26年1月1日以後に生ずる株式分譲等により取得する上場株式等について適用されます(改正株分譲規則11②)。

(4) 上記2(3)の改正は、平成26年1月1日以後に支払を受けるべき配当等について適用されます(改正法附則29)。

③の適用例) A株式について2株を3株とする株式分割が行われた場合

非課税口座	A株式	株式分割により取得する株式	非課税口座への受入れ
平成26年開設分	3株	45株	指合25の13⑨九
平成27年開設分	3株	4.5株	4株
			指合25の13⑨九
			4株
			1株(0.5株+0.5株)

六 先物取引に係る雑所得等の課税の特例等の改正

1 改正前の制度の概要

(1) 先物取引に係る雑所得等の課税の特例

① 先物取引に係る雑所得等の申告分離課税
 居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者(以下「居住者等」といいます。)が、次に掲げる先物取引をし、かつ、その先物取引の区分に応じ、それぞれ次に定める差金等決済をした場合には、その差金等決済に係るその先物取引による事業所得、譲渡所得及び雑所得については、他の所得と区分して15%(他に個人住民税5%)の税率で課税することとされていきました(旧措法41の14①)。

イ 商品先物取引法第2条第3項第1号から第4号までに掲げる取引(同号に掲げる取引にあつては、同号イからハまでに掲げる取引を成立させることができる権利に係るものに限ります。)で同項に規定する先物取引に該当するもの(同条第9項に規定する商品市場において行われる同条第10項第1号ホに掲げる取引を含みます。以下「商品先物取引」といいます。)……その商品先物取引の決済(その商品先物取引に係る商品の受渡しが行われることとなるものを除きます。)

……その金融商品先物取引等の決済(その金融商品先物取引等に係る金融商品の受渡しが行われることとなるものを除きます。)

ハ 金融商品取引法第2条第1項第19号に掲げる有価証券(カバードワラント)で金融商品取引所に上場されているものの取得……平成22年1月1日以後に行うその有価証券に表示される権利の行使若しくは放棄又はその有価証券の譲渡(金融商品取引業者に対するもの等)に限ります。

② 先物取引に係る雑所得等の金額の計算

申告分離課税の対象とされる「先物取引に係る雑所得等の金額」は、差金等決済に係る先物取引による事業所得の金額、譲渡所得の金額及び雑所得の合計額(先物取引による総収入金額から、その先物取引の差金等決済に係る先物取引に要した委託手数料及びその他の経費の額の合計額を控除した金額)とされています。

また、先物取引の差金等決済により損失が生じたときは、その損失は他の差金等決済に係る先物取引による所得との間のみ通算できる(先物取引による事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上生じた損失があるときは、他の先物取引による事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額から控除することができる)こととされており、その差金等決済に係る先物取引による

所得以外の他の所得から控除することはできないこととされています(旧措法41の14①、旧措令26の23①)。

なお、このように計算した結果、先物取引に係る雑所得等の金額の計算上なお損失が生じる場合には、所得税法その他所得税に関する法令の規定の適用については、その損失の金額はなかつたものとみなされます。

(2) 先物取引の差金等決済に係る損失の繰越控除

確定申告書を提出する居住者等が、その年の前年以前3年内の各年において生じた先物取引の差金等決済に係る損失の金額(この先物取引の差金等決済に係る損失の繰越控除により既に前年以前に控除されたものを除きます。)を有する場合には、上記1)②のその損失の金額はなかつたものとする原則にかかわらず、その先物取引の差金等決済に係る損失に相当する金額は、その確定申告書に係る年分の先物取引に係る雑所得等の金額を限度として、その先物取引に係る雑所得等の金額の計算上控除できることとされています(措法41の15①②)。

2 改正の内容

本特例は、公正な価格形成及び価格変動のリスクヘッジの場としての機能を充分に発揮できる流動性に富んだ先物市場を形成することが必要であるとの観点や、投資家保護策がより手厚く講じられている制度化された取引所における取引を促進する観点から講じられている措置であるため、上記1)のとおり市場において行先物取引のみを対象とされています。一方、商品先物取引法において先物取引・店頭取引を通じて横断的な取引が整備されたり、金融商品取引法において店頭デリバティブ取引について市場デリバティブ取引と同様の証拠金規制等が整備されるなど、店頭取引についても投資家保護策が講じられてきているところでは、

平成23年度
税制改正の解説

引について金融商品市場の課税の中立性を高める観点から、店頭デリバティブ取引等に係る所得を本特例の対象とすることとされました(措法41の14①～③)。

(1) 先物取引に係る雑所得等の課税の特例の改正

上記1(1)の先物取引に係る雑所得等の課税の特例の対象となる先物取引の差金等決済の範囲に、次の先物取引の区分に応じ、それぞれ次に定める差金等決済を追加することとされました。

① 商品先物取引法第2条第14項第1号から第5号までに掲げる取引(同項第4号に掲げる取引にあつては、同号イからハまでに掲げる取引を成立させることができる権利に係るものに限ります。)で同項に規定する店頭商品デリバティブ取引に該当するもの……その店頭商品デリバティブ取引の決済(その店頭商品デリバティブ取引に係る商品の受渡しが行われることとなるものを除きます。)

具体的には、商品市場及び外国商品市場に於いて行われる次の取引が対象となります。

イ 現物先物取引(商品先物取引法第2条第14項第1号)

販売又は買戻しをしたときは差金の授受によって決済することができる取引

ロ 現金決済先物取引(商品先物取引法第2条第14項第2号)

当事者間で商品価格についてあらかじめ約定した価格と、将来の現実価格との差金の授受を行う取引

ハ 指数先物取引(商品先物取引法第2条第14項第3号)

当事者間で商品指数の数値を規定し、将来における数値との差に基づいて差金の授受を行う取引

(注) 上記イからハまでの取引の商品として、商品CFD取引があります。

ニ オプション取引(商品先物取引法第2条第14項第4号)

オプションの行使(意思表示)により商品指数を買う(売る)権利が付与される取引(上記イからハまでの取引を成立させることができる権利に係るものに限ります。)

ホ 指数現物オプション取引(商品先物取引法第2条第14項第5号)

意思表示によりあらかじめ約定した数値と将来における数値との差に基づいて差金の授受を行う取引

(注) 上記ニ及びホの取引の商品として、貴金属オプション取引などがあります。

② 金融商品取引法第2条第22項第1号から第4号までに掲げる取引(同項第3号に掲げる取引にあっては、同項第5号から第7号までに掲げる取引を成立させることができる権利に係るものを除きます。)で同項に規定する店頭デリバティブ取引に該当するもの……その店頭デリバティブ取引の決済(その店頭デリバティブ取引に係る同条第24項に規定する金融商品の受渡しが行われることとなるものを除きます。)

具体的には、金融商品市場及び外国金融商品市場によらないで行われる次の取引が対象となります。

イ 先渡取引(金融商品取引法第2条第22項第1号)

売買の当事者が将来の一定の時期において金融商品及びその対価の授受を約する売買であって、その売買の目的となっている金融商品の売戻し又は買戻しをしたときは差金の授受によって決済することができる取引

ロ 指標先渡取引(金融商品取引法第2条第22項第2号)

当事者があらかじめ金融指標として約定する数値と将来の一定の時期における数値の差に基づいて算出される金銭の授受を約する取引

(注) 上記イ及びロの取引の商品として、証券CFD取引、外国為替証拠金取引などがあ

ります。

ハ オプション取引(金融商品取引法第2条第22項第3号)

当事者の一方の意思表示により当事者間において一定の取引を成立させることができる権利を相手方が当事者の一方に付与し、当事者の一方がこれに対して対価を支払うことを約する取引(金融商品の売買、上記イ及びロの取引並びに次のニの取引を成立させることができる権利に係るものに限ります。)

ニ 指標オプション取引(金融商品取引法第2条第22項第4号)

金融指標としてあらかじめ約定する数値と意思表示を行った時期における金融指標の数値の差に基づいて算出される金銭を授受する取引を成立させることができる権利を相手方が当事者の一方に付与し、当事者の一方がこれに対して対価を支払うことを約する取引

(注) 上記ハ及びニの取引の商品として、特約権付株券貸借取引、カバードコール取引、通貨オプションなどがあります。

③ 金融商品取引法第2条第1項第19号に掲げる有価証券で金融商品取引所に上場されていないもの(外国金融商品市場において行う取引であって同条第21項第3号に掲げる取引と類似の取引に係る権利を表示するものを除きます。)の取得……その有価証券に表示される権利の行使(その行使により同条第24項に規定する金融商品の受渡しが行われることとなるものを除きます。)若しくは放棄又はその有価証券の譲渡(金融商品取引業者に対するものその他の一定の譲渡に限ります。)

具体的には、いわゆるカバードワラントとして取引されているもので投資資産(個別銘柄の株価や株価指数)について、一定の期日(権利行使日)にあらかじめ決められた価額(権利行使価額)と決済価額(時価)との差金を受け取ることができる権利(オプション)

を証券化した有価証券で上場されていないもの(外国金融商品市場において行う取引であってオプション取引と類似の取引に係る権利を表示するものを除きます。)が対象となります。

(2) 先物取引の差金等決済に係る損失の繰越控除 先物取引の差金等決済に係る損失の繰越控除の対象となる先物取引の差金等決済は、上記(1)の先物取引の差金等決済と同じです。上記

(1)①から③までの先物取引の差金等決済に係る損失の金額もこの繰越控除の対象となります。

3 適用関係

上記2の改正は、先物取引に係る差金等決済で平成24年1月1日以後に行うものについて適用し、先物取引に係る差金等決済で同日以前に行ったものについては、従前どおりとされています(改正法附則43)。

七 償還差益に対する発行時源泉徴収免除の特例の改正

1 改正前の制度の概要

(1) 割引債を発行する者は、割引債の発行の際にその割引債を取得する個人又は法人から、その割引債の券面金額から発行価額を控除した金額に対し18% (東京湾横断道路建設事業者が東京湾横断道路の建設に関する特別措置法の規定による認可を受けて発行する社債及び民間都市開発推進機構が民間都市開発の推進に関する特別措置法の規定による認可を受けて発行する債券のうち、割引債に該当するものについては、16%)の税率により計算した所得税を源泉徴収し、納付しなければならないこととされています(措法41の12③)。このうち、個人が取得する割引債の償還差益については、他の所得と分離して課税され、源泉徴収だけで所得税の課税関係が終了するものとされています(措法41の12①③)。また、法人が取得する割引債の償還差益については、発行時に所得税の源泉徴収が行われたう(措法41の12①②)、法人税の課税所得とされ、発行時に源泉徴収された所得税のうちその割引債を保有していた期間に対応する部分の金額が法人税額から控除されます(措法41の12④)。

この分離課税の対象となる割引債は、割引の方法により発行される公社債で次に掲げるものとされています(措法41の12⑦、措令26の15)。

① 国債(外貨公債の発行に関する法律の規定により発行される外貨債を除きます。)及び地方債

② 内国法人が発行する社債(会社以外の内国法人が特別の法律により発行する債券を含むものとし、独立行政法人住宅金融支援機構、沖縄振興開発金融公庫又は独立行政法人都市再生機構が独立行政法人住宅金融支援機構法、沖縄振興開発金融公庫法又は独立行政法人都市再生機構法の規定により発行するものを除きます。)

③ 外国法人が国内において発行する債券

(2) ただし、これらの公社債であっても、次の公社債のうち、その発行の日から償還期限までの期間が1年以下であるもの(以下「短期公社債」といいます。)が、その発行の際にその銘柄が同一である他の短期公社債の全てとともに特定振替記載等がされる場合には、その短期公社債(特定の者によって所有されるものとして一定の要件を満たすもの)に限ります。以下「特定短期公社債」といいます。は上記(1)の割引債に該当しないものとして、上記(1)の発行時の所得税の源泉徴収は不要とされています(旧措法41の12⑨、措令26の16)。

① 特別会計に関する法律第46条第1項又は第47条の規定により発行される国債(短期借換国債)

93

平成 30 年 12 月 21 日
金 融 庁

4. 仮想通貨デリバティブ取引等への対応

(1) 仮想通貨デリバティブ取引の現状と規制導入の必要性

現在、半数近くの仮想通貨交換業者において、仮想通貨の証拠金取引が提供されている。これは、仮想通貨を原資産とするデリバティブ取引（以下「仮想通貨デリバティブ取引」）の一形態であり、今後、更に新たなデリバティブ取引の類型が登場することも想定される。

2017 年度において、仮想通貨デリバティブ取引は、仮想通貨交換業者を通じた国内の仮想通貨取引全体の約 8 割を占めている中、仮想通貨交換業者におけるシステム上の不備やサービス内容の不明確さ等に起因する利用者からの相談が、金融庁に対して相当数寄せられている。

また、多くの主要国が仮想通貨デリバティブ取引を金融規制の対象としている中、現状、我が国においては金融規制の対象とはされていない。一方で、現行の金融商品取引法においても、原資産の如何を問わず、デリバティブ取引を金融規制の対象とし得る枠組みは存在している。

仮想通貨デリバティブ取引については、原資産である仮想通貨の有用性についての評価が定まっておらず、また、現時点では専ら投機を助長している、との指摘もある中で、その積極的な社会的意義を見出し難い。

しかしながら、既に、国内において相当程度の仮想通貨デリバティブ取引が行われており、利用者からの相談も相当数寄せられている現状を踏まえれば、仮想通貨デリバティブ取引については、これを禁止するのではなく、適正な自己責任を求めつつ、一定の規制を設けた上で、利用者保護や適正な取引の確保を図っていく必要があると考えられる。

仮想通貨交換業等に関する研究会 報告書

平成 30 年 12 月 21 日

在地の所轄税務署長(以下「所轄税務署長」といいます。)に提出しなければならないこととされています(所法225①十三、旧所規90の5、別表530)。

③ 先物取引の差金等決済に係る支払調書の特例

商品先物取引業者等は、上記②の「先物取引に関する調書」を同一の居住者等に対する1回の先物取引の差金等決済ごとに作成する場合には、上記③の調書の提出方法に代えて、その調書をその先物取引の差金等決済があった日の属する月の翌月末日までに所轄税務署長に提出する方法によることとされています(旧措法41の15の2、旧所規19の10①)。

④ 「先物取引」及び「差金等決済」の意義

上記①から③までの制度の対象となる「先物取引」とは次のイからハまでに掲げる取引をいい、「差金等決済」とはこれらの取引の区分に応じそれぞれに定める決済をいいます(所法224の5②)。

イ 商品先物取引、外国商品市場取引又は店頭商品デリバティブ取引……その商品先物取引、外国商品市場取引又は店頭商品デリバティブ取引の決済(その商品先物取引、外国商品市場取引又は店頭商品デリバティブ取引に係る商品の受渡しが行われることとなるものを除きます。)

ロ 市場デリバティブ取引、外国市場デリバティブ取引又は店頭デリバティブ取引……その市場デリバティブ取引、外国市場デリバティブ取引又は店頭デリバティブ取引の決済(その市場デリバティブ取引、外国市場デリバティブ取引又は店頭デリバティブ取引に係る金融商品の受渡しが行われることとなるものを除きます。)

ハ カバードワラントの取得……そのカバードワラントに表示される権利の行使(その行使により金融商品の受け渡しが行われることとなるものを除きます。)若しくは

棄又はそのカバードワラントの譲渡

2 関連する金融商品取引法の改正(暗号資産を用いたデリバティブ取引に関する金融規制の整備等)の概要

近年の情報通信技術の進展に伴う金融取引の多様化に対応し、金融の機能に対する信頼の向上及び利用者等の保護等を図るため、暗号資産交換業者に関する規制の整備、暗号資産を用いたデリバティブ取引や資金調達取引に関する規制の整備、顧客に関する情報をその同意を得て第三者に提供する業務等の金融機関の業務への追加、店頭デリバティブ取引における証拠金の清算に係る規定の整備等の措置を講ずること等を内容とする「情報通信技術の進展に伴う金融取引の多様化に対応するための資金決済に関する法律等の一部を改正する法律案」が、第198回国会に提出され、令和元年5月31日に可決・成立し、同年6月7日に法律第28号として公布されています。

情報通信技術の進展に伴う金融取引の多様化に対応するための資金決済に関する法律等の一部を改正する法律(令和元年法律第28号。以下「資金決済法等改正法」といいます。)による金融商品取引法の改正により、「暗号資産(改正前:仮想通貨)」を同法の金融商品として位置づけることとされ(金融商品取引法第2条第24項第3号の2)、「暗号資産」を用いたデリバティブ取引(以下「暗号資産デリバティブ取引」といいます。)について、外国為替証拠金取引(FX取引)と同様に、金融商品取引法上の規制(販売・勧誘規制等)を整備することとされました。これにより、同法の市場デリバティブ取引、店頭デリバティブ取引及び外国市場デリバティブ取引に「暗号資産デリバティブ取引」が追加されました(令和2年5月1日から施行)。

3 改正の内容

(1) 先物取引に係る雑所得等の課税の特例等の改正

本特例(上記1(1)及び(2))は、個人投資家の

令和2年度
税制改正の解説

より一層の市場参加を通じて、公正な価格形成及び価格変動のリスクヘッジの場としての機能を十分に発揮できる先物市場の形成が重要であるとの観点や、投資家保護策がより手厚く講じられているものを対象とするとの観点から、金融商品取引法上の規制対象となる国内取引所取引及び国内店頭取引のうち一定のデリバティブ取引(先物・指標先物・オプション)が対象とされています。

(注) 資金決済法等改正法の施行前においては、暗号資産デリバティブ取引は上記の一定のデリバティブ取引に該当しておらず、その取引に係る所得は総合課税の対象とされていました。

上記2の改正により暗号資産デリバティブ取引が金融商品取引法上のデリバティブ取引の対象に追加されたことに伴い、租税上の特典の措置を講じなければ、本特例の対象となる上記1(1)①ロの金融商品先物取引等に暗号資産デリバティブ取引が追加されることとなりますが、暗号資産デリバティブ取引は、原資産である暗号資産の有用性についての評価が定まっておらず、現時点では専ら投機を助長しているとの指摘もある中で、その積極的な社会的意義を見出し難い。しかしながら、既に、国内において相当程度の仮想通貨デリバティブ取引が行われており、利用者からの相談も相当数寄せられている現状を踏まえれば、仮想通貨デリバティブ取引については、これを禁止するのではなく、適正な自己責任を求めつつ、一定の規制を設けた上で、利用者保護や適正な取引の確保を図っていく必要があると考えられる。

(参考) 「仮想通貨交換業等に関する研究会」報告書(平成30年12月21日 金融庁)(抄)

4. 仮想通貨デリバティブ取引等への対応

(1) 仮想通貨デリバティブ取引の現状と規制導入の必要性

現在、半数近くの仮想通貨交換業者において、仮想通貨の証拠金取引が提供されている。これは、仮想通貨を原資産とするデリバティブ取引(以下「仮想通貨デリバティブ取引」)の一形態であり、今後、更に新たなデリバティブ取引の類型が登場することも想定され

る。
2017年度において、仮想通貨デリバティブ取引は、仮想通貨交換業者を通じた国内の仮想通貨取引全体の約8割を占めている中、仮想通貨交換業者におけるシステム上の不備やサービス内容の不明確さ等に起因する利用者からの相談が、金融庁に対して相当数寄せられている。

また、多くの主要国が仮想通貨デリバティブ取引を金融規制の対象としている中、現状、我が国においては金融規制の対象とはされていない。一方で、現行の金融商品取引法においても、原資産の如何を問わず、デリバティブ取引を金融規制の対象とし得る枠組みは存在している。

仮想通貨デリバティブ取引については、原資産である仮想通貨の有用性についての評価が定まっておらず、また、現時点では専ら投機を助長している、との指摘もある中で、その積極的な社会的意義を見出し難い。

しかしながら、既に、国内において相当程度の仮想通貨デリバティブ取引が行われており、利用者からの相談も相当数寄せられている現状を踏まえれば、仮想通貨デリバティブ取引については、これを禁止するのではなく、適正な自己責任を求めつつ、一定の規制を設けた上で、利用者保護や適正な取引の確保を図っていく必要があると考えられる。

具体的には次の改正が行われました。

① 先物取引に係る雑所得等の課税の特例の改正

上記1(1)の特例の適用対象から、暗号資産デリバティブ取引の差金等決済に係る雑所得等が除外されました(措法41の14①)。

(注) 上記の「暗号資産デリバティブ取引」と

は、具体的には金融商品取引法第2条第24項第3号の2に掲げる暗号資産又は同法第29条の2第1項第9号に規定する金融指標に係るデリバティブ取引と定められています。

② 先物取引の差金等決済に係る損失の繰越控除の改正

上記1(2)の特例の適用対象となる先物取引の差金等決済は上記①の先物取引の差金等決済と同じですので、上記①の改正に伴い暗号資産デリバティブ取引の差金等決済に係る損失の金額が本特例の適用対象から除外されることとなります。

② 先物取引の差金等決済に係る告知等の改正

上記2の改正により暗号資産デリバティブ取引が金融商品取引法上のデリバティブ取引の対象に追加されたことに伴い、暗号資産デリバティブ取引に係る差金等決済をする者は上記1(3)①の告知制度の、その暗号資産デリバティブ取引の委託を受けた金融商品取引業者等の営業所の長は、上記1(3)②の支払調書制度の適用を受けることとされました。この暗号資産デリバティブ取引については、適正な課税の確保を図る観点から、新たに告知制度及び支払調書制度の対象とされることとなりますが、金融商品取引業者等のシステム対応期間の確保など執行面の配慮等の観点から次の措置を講ずることとされました。

① 暗号資産デリバティブ取引の差金等決済に係る告知及び支払調書の提出の猶予

資金決済法等改正法の施行の日（令和2年5月1日）から令和2年12月31日までの間に行われる暗号資産デリバティブ取引の差金等決済については、上記にかかわらず、上記1(3)①の告知制度及び上記1(3)②の支払調書制度の適用を受けないこととされました（改正法附則73②）。

（注） これにより、暗号資産デリバティブ取引の委託を受けた金融商品取引業者等は、

令和3年以後に行われる暗号資産デリバティブ取引の差金等決済について令和4年1月から下記②の改正後の先物取引に関する支払調書を提出すればよいこととなりますので、この間に支払調書の提出に必要な個人番号を含めた居住者等の告知・システム改修等を行うこととなります。

② 先物取引の差金等決済に係る支払調書の改正

改正前の「先物取引に関する支払調書」は1取引（差金等決済）ごとに記帳事項の記載が必要であり、また、1枚の調書で3取引までしか記載できない様式とされていますが、暗号資産デリバティブ取引はアルゴリズムを用いた取引手法による取引が多く、1人当たりの年間取引件数が膨大であることから、暗号資産デリバティブ取引の差金等決済に係る支払調書について、次の改正が行われました。

イ 先物取引の差金等決済に係る支払調書の特例の改正

暗号資産デリバティブ取引に係る支払調書の提出を年1回に限ることとするため、上記1(3)③の特例の適用対象から暗号資産デリバティブ取引の差金等決済を除外することとされました（措法11の15の2）。

ロ 暗号資産デリバティブ取引に係る支払調書の記載事項の改正

上記イのとおり、暗号資産デリバティブ取引に係る支払調書の提出が年1回とされたことに伴い、これまで1取引ごとに記載することとされていた差金等決済により確定した利益や損失の額等の記載事項について、暗号資産デリバティブ取引の差金等決済について提出する場合には、調書の表にその旨を付記するとともにその年の年間取引の合計額により記載することとされました（所規90の5、別表5⑥）。

具体的には、次に掲げる事項を記載することとされました。

ア) その暗号資産デリバティブ取引の差金

等決済をした者の氏名、住所及び個人番号

イ) その年中に差金等決済により成立した暗号資産デリバティブ取引の種類

ロ) その年中に暗号資産デリバティブ取引の差金等決済を行ったことにより確定した利益の額合計額から損失の額の合計額を控除した金額

ハ) その年中に行われた暗号資産デリバティブ取引の差金等決済に係る取引の手数料等の額の合計額

ニ) その暗号資産デリバティブ取引の差金等決済をした者が国税通則法の規定により届け出た納税管理人が明らか場合には、その氏名及び住所又は居所

ホ) その他参考となるべき事項

（注1） 上記の他、市場暗号資産デリバティブ取引、外国市場暗号資産デリバティブ取引又は店頭暗号資産デリバティブ取引の別等も記載する必要があります。

（注2） 上記の他、先物取引の差金等決済に係る告知制度について、法人番号の告知方法等についての特例の創設等の改

正及び番号利用法の改正に伴う告知の際に提示すべき本人確認書類の範囲についての改正が行われています。詳しくは、前掲「所得税法等の改正」の「十一 法人の告知手続等に関する改正」をご参照ください。

4 適用関係

(1) 上記3(1)の改正は、先物取引の差金等決済で令和2年5月1日以後に行われるものについて適用し、先物取引の差金等決済で同日前に行われたものについては従前どおりとされています（改正法附則72）。

(2) 上記3(2)イの改正は、先物取引の差金等決済で令和2年5月1日以後に行われるものについて適用し、先物取引の差金等決済で同日前に行われたものについては従前どおりとされています（改正法附則73①）。

(3) 上記3(2)ロの改正は、暗号資産デリバティブ取引の差金等決済で令和3年1月1日以後に行われるものについて適用されます（改正所規附則27、30①）。

第二 土地・住宅税制の改正

一 低未利用土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の特別控除制度の創設

1 制度創設の趣旨等

(1) 制度創設の背景

平成25年土地基本調査によれば、平成15年からの10年間で世帯が保有する空き地等の面積は約1.4倍に増加するなど、地方部を中心に低未利用地の面積は近年急激な増加傾向にあり、人口減少に伴い、今後もより一層増加することが懸念されています。

所有者による利用・管理が期待できない低未利用地は、治安、衛生、景観等の悪化により地

域住民の生活環境に深刻な影響を及ぼすだけでなく、地域活力の低下、周辺地価の下落誘発等、経済面でも負の影響を及ぼすこととなります。また、こうした土地は、今後の高齢化の進展に伴い将来的に所有者不明土地となる可能性が高いものです。このため、低未利用地の利活用の促進、低未利用地の将来的な増加の抑制を図ることが喫緊の課題となっています。

「経済財政運営と改革の基本方針2019」（令和元年6月21日閣議決定）においても、「土地の適切な利用・管理の確保（略）、所有者不明