

■ Article ■

平成 29 年度税制改正～仮想通貨の譲渡は非課税に～

税理士 金井恵美子

.....

米国では、新規仮想通貨公開（ICO=Initial Coin Offering）による仮想通貨を活用した企業の資金調達が増加し、次世代の資金調達方法として期待されている。

日本国内においても、仮想通貨の発行を目指す動きがある。国内の仮想通貨取引所のテックビューロなどが加盟するブロックチェーン推進協会（BCCC）は、本年 7 月上旬、社会実験として仮想通貨「Zen」の発行を始めた。

平成 26 年 3 月に東京の仮想通貨取引所で 115 億円相当のビットコイン（bitcoin）が消失した「マウントゴックス事件」、ICO をうたった詐欺の発生、本年 6 月からのビットコインの分裂騒動など、仮想通貨に対する信頼を揺るがせる材料も多いが、相場を大きく崩していたビットコインは、8 月 2 日に「ビットコインキャッシュ」が誕生して分裂騒動がおさまり、8 月 5 日午後には 3200 ドルを超え、ほぼ 2 カ月ぶりに最高値を更新した。

本稿は、注目を集める仮想通貨についての平成 29 年度税制改正における消費税の改正を確認するものである。

1. 改正前の取扱い

消費税法別表第一の 2 は、支払手段の譲渡を非課税として掲げ、支払手段の譲渡の対価は、課税売上割合の計算から除外されている（消法 6①、30⑥、別表第一 2、消令 48②一）。

支払手段とは、外国為替及び外国貿易法（以下「外為法」という。）6 条 1 項 7 号に規定する支払手段であり、具体的には、銀行券、政府紙幣、小額紙幣、硬貨、小切手、為替手形等が該当し、収集品及び販売用のものは除かれる（消令 9③④）。

ビットコインに代表される仮想通貨は、インターネットを通じて電子的に取引されるものであり、外為法上の支払手段には該当しない。

また、仮想通貨の売買に係る内外判定は、消費税法上、必ずしも明確ではない。この点について、国税庁次長（当時）の星野氏は、第 190 回国会財務金融委員会において政府参考人として、「仮想通貨の売買が国内において行われたか否かの判定は、その譲渡を行う者の当該譲渡に係る事務所等の所在地が国内であるかどうかにより行うこととなります。」¹と発言している。

平成 29 年度税制改正前においては、仮想通貨の譲渡は、譲渡を行う者のその譲渡に係る事業所等の所在地が、国内にあれば課税取引、国外にあれば課税対象外の取引と判断することとなる。

2. 改正資金決済法

平成 28 年 5 月 25 日、「情報通信技術の進展等の環境変化に対応するための銀行法等の一部を改正する法律」が成立し、

- ①仮想通貨交換業者の登録制の導入
- ②利用者保護のための仮想通貨交換業者に対する規制の整備
- ③マネー・ローンダリング、テロ資金供与対策

等の手当てが行われた。

改正後の「資金決済に関する法律」（以下「改正資金決済法」という。）には、「第三章の二 仮想通貨」が追加され、改正資金決済法 2 条 5 項は、仮想通貨を次のように定義している。

- 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。）であって、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って、電子情報処理組織を用いて移転することができるもの

3. 金融庁の要望を受けて改正

EU では、仮想通貨は、2015 年 10 月に欧州司法裁判所が EU 付加価値税指令上の「通貨、銀行券、硬貨」のカテゴリーに該当する旨を判決²し、非課税とされている。平成 29 年度税制改正にあたり、金融庁は、今後、仮想通貨の利用の増加が見込まれることから、国際的な課税上のバランスや改正資金決済法の規制の整備を踏まえ、銀行券や小切手、電子マネー等、外為法上の支払手段との平仄をあわせる必要があるとして、仮想通貨の譲渡を非課税とする措置を要望した。

消費税が非課税となる支払手段には、政令に定める支払手段に類するものが含まれる。従前、消費税法施行令 9 条 4 項には、支払手段に類するものとして、国際通貨基金協定 15 条に規定する特別引出権のみが掲げられていたが、平成 29 年度税制改正において、改正資金決済法 2 条 5 項に規定する仮想通貨が追加された（消令 9④）。

また、法定通貨等の支払手段と同様に、仮想通貨の譲渡の対価の額は、課税売上割合の計算に一切含めないこととされた（消令 48②一）。

4. 適用時期

この取扱いは、平成 29 年 7 月 1 日以後に国内において事業者が行う資産の譲渡等及び課税仕入れについて適用されている（改正消令附則 1、2）。

平成 29 年 7 月 1 日

仮想通貨の譲渡を行う事業所等が国内…課税取引

仮想通貨の譲渡…非課税(課税売上割合の計算から除外)

仮想通貨の譲渡を行う事業所等が国外…課税対象外

5. 平成 29 年 7 月 1 日前の仮想通貨の仕入れ

消費税法 30 条 1 項 1 号は、仕入れを行った日を基準に、その仕入れに係る消費税額を控除する課税期間を規定している。つまり、仕入税額控除は、その仕入れに係る売上げの実現を待たない即時控除である。

これを前提に、2 項 1 号は、その課税期間中に国内において行った課税仕入れ等につき、課税資産の譲渡等にのみ要するもの、その他の資産の譲渡等にのみ要するもの及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものにその区分が明らかにされている場合には、個別対応方式により控除対象仕入税額の計算をする旨を規定している。この用途区分については、いずれも「要するもの」という文言が用いられ、実際にどのような用途に用いたかという結果による判断を要求していない。

また、消費税法 34 条及び 35 条が、課税仕入れ等を行った課税期間において用途を変更した場合にも、調整対象固定資産についての調整計算の対象としていることからすると、課税仕入れ等についての用途区分の判定は、原則として、その課税仕入れ等を行った日の状況によって行うのであり、その判定に合理性があれば、結果的に現実の用途と異なっていたとしても、遡って修正する必要はないと解されている³。

改正前においては、仮想通貨の売買は課税資産の譲渡等となるのであるから、平成 29 年 6 月 30 日までに行われた仮想通貨の譲り受けに係る仕入れの用途区分は、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」となる。

また、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」に区分した場合であっても、その仮想通貨を 7 月 1 日以後に譲渡すれば、非課税資産の譲渡等に該当することとなる。

6. 経過措置

(1) 平成 29 年 6 月 30 日に保有する仮想通貨に係る仕入税額控除に関する経過措置

上述のとおり、平成 29 年 6 月 30 日までに譲り受けた仮想通貨を 7 月 1 日以後に譲渡した場合には、その仕入れが仕入税額控除の対象となる一方で、売上げについては非課税とされ課税売上割合の計算にも影響しない。そのため、駆け込みで行われる仕入れが仮想通貨の市場に大きな影響を及ぼすことを回避する観点から、次の経過措置が設けられている(改正消令附則 8①)。

- ① 平成 29 年 6 月 30 日に 100 万円（税抜き）以上の仮想通貨（国内において譲り受けたもの）を保有する場合において、
- ② 同日の仮想通貨の保有数量が、平成 29 年 6 月 1 日から平成 29 年 6 月 30 日までの間の各日の仮想通貨の平均保有数量に対して増加したときは、
- ③ その増加した部分の課税仕入れに係る消費税については、仕入税額控除制度の適用は認めない。

(2) 基準期間における課税売上高の計算等に関する経過措置

平成 29 年 7 月 1 日以後に開始する課税期間の基準期間における課税売上高又は特定期間における課税売上高は、仮想通貨の譲渡は非課税であったものとして計算する（改正消令附則 3）。すなわち、仮想通貨の譲渡の対価は、基準期間における課税売上高又は特定期間における課税売上高を構成しない。

また、相続により事業を承継した場合の特例、合併により事業を承継した場合の特例、会社分割を行った場合の特例及び特定新規設立法人の特例の適用に当たっても、仮想通貨の譲渡は非課税であったものとして、それぞれの判定を行う（改正消令附則 5）。

(3) 課税事業者選択の届出に関する経過措置

たとえば、X3 年課税期間（平成 29 年 7 月 1 日以後に開始する課税期間）の基準期間において、課税売上高が 1200 万円で、そのうち仮想通貨の譲渡の対価の額が 500 万円であったとする。従前であれば X3 年課税期間は課税事業者となるが、改正に伴う上記(2)の経過措置により、X3 年課税期間の基準期間における課税売上高は仮想通貨の譲渡の対価の額を除いて計算することになるので、700 万円（1000 万円以下）となる。

このように、平成 29 年 7 月 1 日以後に開始する課税期間については、改正前に行った納税義務の判定をやり直す必要があり、設備投資等を予定している場合には、課税事業者選択の手続きを行わなければならない場合も想定される。

そこで、仮想通貨の譲渡の対価を除外する経過措置によって、基準期間における課税売上高又は特定期間における課税売上高が 1000 万円以下となったため、納税義務が免除されることとなった事業者は、平成 29 年 7 月 1 日以後に開始する課税期間について、平成 29 年 12 月 31 日までに課税事業者選択届出書を提出した場合には、その届出書を提出した日の属する課税期間から課税事業者となることを選択することができることとされている（改正消令附則 4）。

(4) 簡易課税制度選択の届出に関する経過措置

簡易課税制度選択届出書についても、仮想通貨の譲渡の対価を除外する経過措置によって、基準期間における課税売上高が 5000 万円以下となったため、簡易課税制度の適用を受けることができることとなった事業者は、平成 29 年 7 月 1 日

後に開始する課税期間について、平成 29 年 12 月 31 日までに簡易課税制度選択届出書を提出した場合には、その届出書を提出した日の属する課税期間から簡易課税制度を選択することができることとされている（改正消令附則 12）。

ただし、簡易課税制度選択不適用届出書については、この届出の時期に関する経過措置は設けられていない。

簡易課税制度選択届出書を提出している事業者で、改正前には、基準期間における課税売上高が 5000 万円を超えるため一般課税による申告を予定していたものが、経過措置によって、基準期間における課税売上高が 5000 万円以下となり、簡易課税制度の適用を受けることになるケースも考えられる。簡易課税制度の選択不適用の手続きについては、早急に対応する必要がある。

(5) その他の経過措置

その他、次のような経過措置が設けられている。

長期割賦販売等 (改正消令附則 6)	平成 29 年 6 月 30 日までにを行った長期割賦販売等については、平成 29 年 7 月 1 日以後に支払期日が到来するものについても、課税売上げとなる。
現金主義 (改正消令附則 7)	平成 29 年 6 月 30 日までにを行った取引については、現金主義により、平成 29 年 7 月 1 日以後に売上げ又は仕入れを認識する場合であっても、課税取引となる。
売上げ対価の返還等 (改正消令附則 13)	平成 29 年 6 月 30 日までにを行った仮想通貨の譲渡については、平成 29 年 7 月 1 日以後に行う売上げ対価の返還等についても、「売上げに係る対価の返還等をした場合の消費税額の控除」の対象となる。
貸倒れ (改正消令附則 14)	平成 29 年 6 月 30 日までにを行った仮想通貨の譲渡については、平成 29 年 7 月 1 日以後に貸倒れとなった場合であっても、「貸倒れに係る消費税額の控除」の対象となる。
仕入れ対価の返還等 (改正消令附則 9)	平成 29 年 6 月 30 日までにを行った仮想通貨の仕入れについては、平成 29 年 7 月 1 日以後に仕入れ対価の返還等を受けた場合であっても、「仕入れに係る対価の返還等を受けた場合の仕入れに係る消費税額の控除の特例」の対象となる。
調整対象固定資産を転用した場合の調整 (改正消令附則 10)	平成 29 年 6 月 30 日までに、仮想通貨の譲渡のために仕入れ等を行った調整対象固定資産は、引き続きその業務の用に供している間は、平成 29 年 7 月 1 日以後も課税業務用に供しているものとみなされ、「課税業務用調整対象固定資産を非課税業務用に転用した場合の仕入れに係る消費税額の調整」を行う必要はない。

棚卸資産に係る調整 (改正消令附則 11)	平成 29 年 6 月 30 日までに仕入れた棚卸資産である仮想通貨については、「棚卸資産に係る消費税額の調整」の対象となる。 ただし、上記(1)により控除対象仕入税額の計算から除外されたものは対象とならない。
--------------------------	--

- ¹ 第 190 回国会財務金融委員会平成 28 年 4 月 27 日議事録〔星野次彦政府参考人(国税庁次長)発言〕。
- ² ビットコインとスウェーデンの法定通貨(スウェーデン・クローナ)の交換取引に係る付加価値税の課税関係を争う事件(野一色直人「仮想通貨の取引に係る消費税法上の非課税措置の意義と課題」税研 194 号 31 頁(2017 年)参照。)
- ³ 平成 23 年 3 月 23 日裁決(TAINS コード J 82-6-18)ほか。