

株式会社ウェイサスにおけるファイルコイン・
マイニング機械に関する税務処理について
(意見書)

税理士法人小山・ミカタパートナーズ

代表社員 公認会計士・税理士 岡本 信吾

本意見書は、株式会社ウェイサス社が販売するファイルコイン専用のマイニング機器を導入後に生じるであろう会計処理について論じたものである。

本意見書はあくまで一般的な税務処理について記載したものであり、財務状況及び経営成績、取引規模、その他個別の事情により必ずしも統一の見解となるものではない。税務当局の公式な見解とは異なる場合があることから、投資意思決定の際は必ず顧問税理士等に確認されたい。

(1) 法人税法上の会計処理

国税庁ホームページ「暗号資産に関する税務上の取扱いについて（情報）（令和2年12月18日）」によれば、以下の記載となっている。

（引用）

マイニングにより暗号資産を取得した場合、その所得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」（採掘）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）に算入されることとなります。

【関係法令等】 所法 27、35、36、37 法法 22、22 の 2

これを本件に置きなおすと、ファイルコインをマイニングした場合、取得時（＝マイニングによって採掘した時点）にその時点の時価をもって益金の金額に算入することとなり、マイニングに要した費用については上記益金の金額と対応する形で損金に計上することになるものと考えられる。

その際、以下のような論点が生じる可能性がある。

① 「マイニングによって採掘した時点」とは具体的にいつの時点を指すのか

厳密に言えば、採掘が完了したことが分かる客観的な時間をWebページもしくはトランザクションを確認し、その時点をもってファイルコインの時価を [coinmarketcap](#) 等で取得し、取得した枚数に乗じることで益金を算定することが原則である。

しかしながら、実務的にはそのような処理は煩雑であるため、継続性の原則を害しない範囲において、以下のような処理も容認し得ると思われる。

i) 採掘時間は常に一定の時刻に行われるものとみなし、当該日時ファイルコインの終値など特定の時点の時価をもって益金を計算し、会計処理する。

ii) 一定の頻度もしくは期間でファイルコインから円やステーブルコイン等に交換する場

合、円（ステーブル） 転した時点の時価をもって益金に計上する。

原則的方法もしくは i) で処理する場合、円やステーブルコインに交換した段階で、採掘時のファイルコイン時価と交換時のファイルコイン時価の差額が損益として認識されるため、換算差額を益金もしくは損金の額として計上する。

上記いずれの方法を取るにしても、益金計上に恣意性がないように留意すべきである。

② マイニングに要した費用とは何か

一般的に、マイニング事業には以下のような費用が想定されるが、本件では(株)ウェイサ社への管理手数料(30%)の中に下記費用が含まれるため、購入者（マイナー側）では発生しない。

- ・ マイニングに直接要した電気代
- ・ マイニングに直接要した通信費

またマイニング機器の減価償却費については、本体単価が 7.4 万円と単位当たり 10 万円未満であることから、通常、即時の損金として処理されるものと考えられる。

上記以外に経費が発生した場合であっても、暗号資産を採掘した場合は、暗号資産を購入した場合と違い「取得原価に算入する」という記載がないことから、取得原価に算入せず、必要経費として計上することになると考えられる。

③ ロックアップされたファイルコインの処理をどのようにしたらよいか

ファイルコインのマイニング機器でマイニングを行った場合、ロックアップ（時価の急激な値下がりを防ぐため、一定期間売却が制限される）されるという特性がある。このとき、売却が制限された場合のファイルコインの会計処理が論点となる。

この点、仮に売却が制限されているとしても、採掘時点でマイナーの資産として確定していることから、採掘時に益金として計上するのが原則的な処理である。ただし、会社ごとの固有の状況も鑑みて、ロックアップ解除時点での時価で計上するといった方法についても誤った処理ではないものと思われる。

④ 担保に差し入れられたファイルコインの処理について

ファイルコインのマイニングはその特性上、一定の金額を担保として積む必要がある

(1TiB 当たり約 10FIL) が、その会計処理が論点となる。

この点、データが破損した場合や、ネットに繋がらない状態が続いた場合は担保から補填されるため、最終的に担保相当額が資産として確定するのは担保が返却された時点となるものと思われる。

その場合、担保返却時の時価をもって益金として計上することとなる。

⑤ 法人が事業年度末に有する仮想通貨の時価評価について

期末日時点で法人が保有するファイルコインについて、時価評価を行うべきかどうか論点となる。

時価評価をする仮想通貨の範囲は、活発な市場が存在する仮想通貨についてのみ行うこととされており、具体的に「活発な市場が存在する」ことの条件は、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（「暗号資産に関する税務上の取扱いについて（情報）（令和 2 年 12 月 18 日）」 22.仮想通貨の期末時価評価）。

- ①継続的に売買の価格が公表され、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
- ②継続的に前号の売買価格等の公表がな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
- ③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

この点、ファイルコインは①～③のすべての判定を満たすことから、期末日時点でファイルコインが残っている場合は、時価をもって評価替える必要があると考えられる。

なお個人で期末日に保有するファイルコインについては、法人とは異なり上記条文内に時価評価に関する規定がないため、時価への評価替えは必要ない。

(2) 消費税法の処理（税務通信データベース 3511 号より引用）

i) 消費税法上の売上にかかる課税区分について

国内において事業者が事業として行った仮想通貨のマイニング（採掘）は不課税売上として取り扱われる。

これは、マイニングが消費税の課税要件である、

- (1)国内取引であること
- (2)事業者が事業として行うものであること
- (3)対価を得て行うものであること
- (4)資産の譲渡、資産の貸付け又は役務の提供であること

のうち、(3)の要件を満たさないためである（消法4，消令6）。

(3)は資産の譲渡等に対して反対給付を受けることが想定されており、誰が対価を得るかが明確になっていることが一般的である。しかし、マイニングの場合、新たなブロック（一定期間内の取引記録の集まり）を生成するために必要な計算を最初に完了した者に対価を支払う仕組みとなっており、ブロックが生成されるまで対価を得る者は不特定であるため、この要件に該当しないと考えられる。

ii) 消費税法上の仕入にかかる課税区分について

マイニングにおいては、主に①設備投資時と②マイニング報酬で得た仮想通貨の交換時に消費税が課される。マイニング事業を行う企業が同方式による仕入控除税額の計算を行う場合、①・②はともに「非課税売上対応」に区分される。

このうち①が不課税取引に要するものとして「共通売上対応」ではなく、「非課税売上対応」とされるのは、農家の区分対応をイメージすると理解しやすい。

農家は、通常、農作物の収穫ではなく販売を目的として設備投資（トラクター等の購入）を行う。したがって、農家が同方式による仕入控除税額の計算を行う場合、設備投資時に課される消費税額は「課税売上対応」に区分される。

一方、マイニング事業における設備投資は通常、農家の設備投資のようにマイニング報酬（農作物の収穫）ではなく、仮想通貨の譲渡等（農作物の販売）を目的としているが、農作物の販売とは異なり、仮想通貨の譲渡等は非課税であるため（消法6，消令9④等）、「非課税売上対応」に区分されることとなる。

以上