

安永稅務剖析-為您追蹤最新法令動態

美國國稅局發表虛擬貨幣之相關稅務指引

《安永稅務剖析》不定期為您提供最新台灣與國際稅務法令剖析。如您發現該法律法規對您公司的商業運作有所助益，請聯繫安永的客戶服務人員，我們十分樂意提供幫助。

摘要

美國國稅局（以下簡稱「IRS」）於近期發布兩份有關數位資產課稅機制相關之稅務規定，其一主要係針對國際上部分國家將虛擬貨幣作為法定貨幣使用之情形，IRS重申其過往對於虛擬貨幣於稅務上認定非屬法定貨幣之看法，並不會因他國規定而受到影響。另一份建議備忘錄則係針對虛擬貨幣協定（Protocol）之共識協議機制（以下簡稱「共識機制」）升級，說明該情況並未產生應稅事件，應無相關稅務影響。有關上述之相關細節及影響整理如下：

1. IRS第2023-34號通知（Notice 2023-34）

為回應國際上部分國家將加密貨幣作為法定貨幣使用之情形，IRS透過發布IRS第2023-34號通知，修正IRS第2014-21號通知（即前一版本稅務通知）之部分內容。根據IRS第2014-21號通知，加密貨幣普遍上被歸類為虛擬貨幣，應屬於財產性質。因此，涉及加密貨幣之相關交易，應將其視為財產交易而非貨幣交易，並以此進行課稅。

本次IRS於第2023-34號通知中仍維持與先前一致的看法，認為具可轉換性之虛擬貨幣因不具有真實貨幣性質，故於美國聯邦所得稅上無法產生匯兌損益。然而，為反映上述國際現況，本次IRS刪除於前一版本中有關「加密貨幣於其他租稅管轄區不具備法定貨幣功能」之相關文字，並將其修改為：「雖於特定情形下，虛擬貨幣可能具備部分真實貨幣的功能（例如：可作為交易之媒介），但使用虛擬貨幣來執行真實貨幣之功能仍有其限制」。而針對上述修正，IRS也表示並不會影響IRS第2014-21號通知中有關常見問題與解答段落之內容，其仍可作為相關參考指引。

相關影響

藉由此次修正，IRS進一步釐清，他方租稅管轄區將虛擬貨幣列為法定貨幣並以有限目的使用，並不促使IRS將其視為美國聯邦所得稅上所認可之貨幣。然而，目前IRS尚無發布明確指引及標準，以供進一步判斷虛擬貨幣應如何於他方租稅管轄區擴大其使用範圍，方可符合美國聯邦所得稅上所認可為貨幣之性質。即便已於其他租稅管轄區被廣泛作為交易媒介使用，但仍不清楚IRS是否接受虛擬貨幣作為一記帳的單位（例如作為商品及服務的訂價）。未來仍有待IRS針對虛擬貨幣之所得定性提供進一步指引。

2. IRS法律顧問長建議 (Chief Counsel Advice (CCA) 202316008)

根據IRS法律顧問長之建議備忘錄 (編號: 202316008, 以下簡稱「備忘錄」), IRS認為, 當加密貨幣之協定 (Protocol) 進行共識機制升級, 但並未改變納稅人持有加密貨幣之本質 (例如增加所持有之貨幣數量或產生其他經濟利益) 時, 將不會對該納稅人產生相關應稅所得。

此外, IRS亦提供釋例說明, 納稅人將其所購買之10個加密貨幣存放於非託管型錢包 (Unhosted Wallet), 且該加密貨幣之原生區塊鏈進行共識機制升級 (以下簡稱「共識升級」), 以改變未來交易之驗證方式, 亦即由工作量證明機制 (Proof-of-Work, "PoW") 轉換為權益證明機制 (Proof-of-Stake, "PoS"), 並增添新的區塊 (即交易紀錄) 至鏈上, 但該共識升級不會影響過去的交易歷史紀錄。針對前述釋例, IRS認為該共識升級並未改變納稅人所持有之加密貨幣之相關規則或類型, 且納稅人仍持有與原先相同之加密貨幣數量 (10個), 亦未從中獲得任何經濟利益 (如: 現金、服務或財產)。

綜合上述, 由於該升級未改變過去交易歷史紀錄或已驗證之交易或區塊, IRS認為於該升級中納稅人所取得和移轉之資產間並未產生實質上的差異 (即必須為法律上之權利差異), 故並無產生根據美國國內稅法第1001章節所定義之損益已實現之情況。此外, 於共識升級中納稅人並未取得任何已實現且納稅人對其具有控制支配權之經濟利益 (如: 現金、服務或其他加密貨幣), 故亦未產生根據美國國內稅法第61(a)章節所定義之應稅所得 (Gross Income), 因此, 該升級應不視為美國稅上之應稅事件, 亦無相關稅務影響。

相關影響

該備忘錄雖未指明係針對現行何種加密貨幣進行解釋, 然鑒於以太坊 (Ethereum) 於去 (2022) 年9月完成備受外界關注的合併事件 (Merge, 即以PoS取代PoW), 其可能係針對納稅人於合併期間持有以太幣提供相關稅務指引。該備忘錄亦有助於納稅人了解IRS於評估區塊鏈特定事件 (如共識機制升級) 是否有已實現損益之情事提供其判斷要件。

(下頁接續)

相關影響（續）

然而，針對IRS認為共識機制之升級並未改變加密貨幣所適用之相關規則，進而未有實現損益及產生相關稅務影響的看法仍有其討論空間。由於當升級轉換成PoS共識機制下，加密貨幣之持有者可透過質押的方式獲得利益（Staking Awards），意即持有者因透過合併事件而被賦予其取得額外被動所得的能力，且該能力為原先於PoW共識機制下所無法提供的。很顯然地，該備忘錄中IRS並未考量到前述情況，亦並未討論到其是否因而適用美國國內稅法第1001章節規定，而有實現損益之情形。針對此部分，仍尚待IRS後續提供進一步指引釐清。

聯繫我們

如閣下希望得到更多的相關資訊，請與您目前接觸的安永聯絡人或以下任何一位安永客戶服務的稅務專業人員聯繫。

安永聯合會計師事務所
國際及併購重組稅務諮詢

劉惠雯 稅務服務部營運長
02 2757 8888 88858
Heidi.Liu@tw.ey.com

林宜賢 執業會計師
02 2757 8888 88870
Yishian.Lin@tw.ey.com

周黎芳 執業會計師
02 2757 8888 88872
Sophie.Chou@tw.ey.com

周鈞培 執業會計師
02 2757 8888 88871
George.Chou@tw.ey.com

林志仁 執業會計師
02 2757 8888 88812
Sean.Lin@tw.ey.com

劉小娟 副總經理
02 2757 8888 67100
Meer.Liu@tw.ey.com

陳怡凡 資深協理
02 2757 8888 67106
Yvonne.Chen@tw.ey.com

馮葦祺 資深協理
02 2757 8888 67273
Jeremy.Feng@tw.ey.com

鍾振東 協理
02 2757 8888 67271
Lyon.Chung@tw.ey.com

林楷 協理
03 688 5678 75530
Kai.Lin@tw.ey.com

我們的觀察

此次IRS發布之兩份稅務文件規定，除重申其對於虛擬貨幣之所得定性屬於財產而非貨幣性質之立場外，亦針對虛擬貨幣之共識機制升級是否產生應稅事件提供判斷要件。然而，此次IRS並無針對因該升級產生額外獲得被動所得之能力，說明其是否需有實現損益之情形，此部分仍需待IRS後續釐清。惟若以臺灣收益實現原則的角度，收益之認列通常於收益已實現或可實現且已賺得時，方可承認收益。因此，即便因該升級而產生額外獲得被動所得之能力，原則上亦應遞延至該所得實際發生時，才可進一步設算損益。

雖現前國際間已陸續制定適用虛擬貨幣及區塊鏈相關課稅措施及指引，惟其發展迅速且其運作機制仍有許多細節尚須釐清，以供立法者制定完備相關法律規範。我們建議投資人應密切關注全球各國對虛擬貨幣或區塊鏈之相關稅法或法規更新，安永亦將持續為您追蹤及更新臺灣及國際間對於虛擬貨幣相關政策之動態，並於後續安永稅務剖析中，針對其進行彙總及分析。

安永 | 建設更美好的商業世界

安永的宗旨是致力建設更美好的商業世界。我們以創造客戶、利害關係人及社會各界的永續性成長為目標，並協助全球各地資本市場和經濟體建立信任和信心。

以數據及科技為核心技術，安永全球的優質團隊涵蓋150多個國家的業務，透過審計服務建立客戶的信任，支持企業成長、轉型並達到營運目標。

透過專業領域的服務 - 審計、諮詢、法律、稅務和策略與交易諮詢，安永的專業團隊提出更具啟發性的問題，為當前最迫切的挑戰，提出質疑，並推出嶄新的解決方案。

安永是指 Ernst & Young Global Limited 的全球組織，加盟該全球組織的各成員機構都是獨立的法律實體，各成員機構可單獨簡稱為「安永」。Ernst & Young Global Limited 是註冊於英國的一家保證（責任）有限公司，不對外提供任何服務，不擁有其成員機構的任何股權或控制權，亦不作為任何成員機構的總部。請登錄ey.com/privacy，了解安永如何收集及使用個人資料，以及個人資料法律保護下個人所擁有權利的描述。安永成員機構不從事當地法律禁止的法律業務。如欲進一步了解安永，請瀏覽ey.com。

安永台灣是指按中華民國法律登記成立的機構，包含：安永聯合會計師事務所、安永管理顧問股份有限公司、安永諮詢服務股份有限公司、安永企業管理諮詢服務股份有限公司、安永財務管理諮詢服務股份有限公司、安永圓方國際法律事務所及財團法人台北市安永文教基金會。如要進一步了解，請參考安永台灣網站 ey.com/zh_tw。

© 2023 安永聯合會計師事務所。
版權所有。

APAC No. 14007302

本材料是為提供一般信息的用途編製，並非旨在成為可依賴的會計、稅務、法律或其他專業意見。請向您的顧問獲取具體意見。

ey.com/zh_tw



加入安永LINE@好友
掃描二維碼，獲取最新資訊。