

智財換股緩課非租稅優惠

陳東良律師

鑑於中小企業¹佔我國整體企業比率近百分之九十八，為鼓勵中小企業自主研發、提昇智慧財產權之運用及交流、及提高中小企業增僱員工意願，立法院於於今年 5 月 20 日增修〈中小企業發展條例〉，並已於 6 月 5 日經總統公布實施。考量此次增修條文，第 35 條、第 35 之 1 及第 36 條之 2 屬於租稅減免之優惠措施，故訂有落日條款，即施行期間自民國 103 年 5 月 20 日起十年止。

本次主要增修條文有三

1. 修正第 35 條研發支出得抵減所得稅額²。

立法理由為原條文雖定研發支出得列為費用，而於課稅所得內減除，但事實上費用本得為收入之減項，並因此會降低所得額。因此原規定雖名為優惠，但實無任何優惠可言。且現行〈產業創新條例〉第 10 條雖訂有研發租稅獎勵，但相關子法所要求之「高度創新」門檻，使中小企業無法適用，對中小企業不公，為實質鼓勵中小企業研發費用一定比例得抵減應納之營利事業所得稅，故而增修本條文。雖然本修正條文並未對於中小企業研發支出抵減營利事業所得稅之詳細措施進一步規範，而係經由同條第 3 項委由行政院定之，然由上開立法理由即可確認，行政院依此款授權所訂定之詳細抵減辦法，所規定中小企業之得抵減之「門檻」必然較現行〈產業創新條例〉大幅下降，否則將與立法意旨不合。惟依過往稽徵機關對於〈促進產業升級條例〉中研發支出抵減稅額認定之嚴謹性，若行政院所訂定之辦法不夠明確易行，應可預期日後徵納雙方對於如何適用之爭議必然不少。

2. 增訂第 35 條之 1 智慧財產權作價投資緩課³。

¹ 中小企業認定標準 第 2 條

本標準所稱中小企業，指依法辦理公司登記或商業登記，並合於下列基準之事業：

- 一、製造業、營造業、礦業及土石採取業實收資本額在新臺幣八千萬元以下者。
- 二、除前款規定外之其他行業前一年營業額在新臺幣一億元以下者。

各機關基於輔導業務之性質，就該特定業務事項，得以下列經常僱用員工數為中小企業認定基準，不受前項規定之限制：

- 一、製造業、營造業、礦業及土石採取業經常僱用員工數未滿二百人者。
- 二、除前款規定外之其他行業經常僱用員工數未滿一百人者

² 第 35 條(研發支出投資抵減)

為促進中小企業研發創新，中小企業投資於研究發展之支出，得選擇以下列方式抵減應納營利事業所得稅額，並以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額百分之三十為限；一經擇定，不得變更：

- 一、於支出金額百分之十五限度內，抵減當年度應納營利事業所得稅額。
- 二、於支出金額百分之十限度內，抵減自當年度起三年內各年度應納營利事業所得稅額。

供研究發展、實驗或品質檢驗用之儀器設備，其耐用年數在二年以上者，准按所得稅法固定資產耐用年數表所載年數，縮短二分之一計算折舊；縮短後餘數不滿一年者，不予計算。

第一項投資抵減之適用範圍、申請期限、申請程序、核定機關、施行期限、抵減率及其他相關事項之辦法，由行政院定之。

³ 第 35 條之 1(智慧財產權作價投資緩課)

為促進創新研發成果之流通及應用，中小企業以其享有所有權之智慧財產權，讓與非屬上市、上櫃或興櫃公司，所取得之新發行股票，免予計入該企業當年度營利事業所得額課稅。

個人以其享有所有權之智慧財產權，讓與非屬上市、上櫃或興櫃之公司時，該個人所得之新發行股票，免予計入其當年度綜合所得額課稅。

前二項股票於實際轉讓、贈與或作為遺產分配時，應將全部轉讓價格，或贈與、遺產分配時之時價作為該轉讓、贈與或遺產分配年度之收益，並於扣除取得前開股票之相關而尚未認列之費用或成本後，申報課徵所得稅。

為有效提昇智慧財產權運用與交流，對於以智慧財產權轉讓中小企業而取得股權，因尚未有實質所得，即未有實際現金入袋，且日後轉讓之收益未必與取得當時相當，如立即課徵所得稅實有未妥，爰明定自其轉讓、贈與或作為遺產分配時，該等技術股始課徵所得稅。

本條之增訂實是體現以現金或相當於現金之「所得實現」原則，解決現行對股票等實物所得課稅，既不准分期亦不准以實物抵繳，而將變現風險任由納稅人承受之不公情事。

3. 增訂第 36 條之 2 新設或增資之企業增僱員工薪資費用加成減除⁴。

為增加投資、創造就業，加強經濟成長動力並吸引外資來台，規定新投資設立或增資擴展達一定金額且增僱一定人之本國籍員工得享有薪資費用加三成列報之優惠。實際抵減辦法仍是授權行政院訂定之，此為財政健全方案(即回饋稅)之配套措施。

本次主要增修條文並均非屬租稅優惠

細究本次三條主要增修條文，第 35 條及第 36 條之 2 係屬租稅優惠之規定固無爭議，然第 35 條之 1 卻僅是落實所得量能課稅原則及所得實現原則，並非租稅優惠，但由本次增修條文就此三條均同訂有十年落日條款，即可探悉主管機關或立法者似乎認為本次三條增修條文均為租稅優惠措施，屬特別優惠規定而應設落日規定。其實，若進一步分析，本次增修條文之第 35 條之 1 內容，應屬所得稅法本身漏未規範或規範不足所致，因此不得不於〈中小企業發展條例〉另設規定，從法制上而言，應屬規範體系錯列，但從實質面而言，至少解決稽徵實務徵納雙方因此闕漏所造成公權力不彰及人權同受損害之困境。

所得稅法對於實物型所得實現點規定不當

現行所得稅法規定，對於實物型所得(包含有價證券)，規定應以「取得時之時價」核定為所得人當年之所得。此於實物型所得之實物若處於市價明確，並得隨時變現且無重大損失時，核認該等實物型所得已為「實現」固無爭議，但若所核認之實物所得並無明確市價，且變現不易時，若仍認為該等實物所得於「取得時已為實現」，實有不公。尤其，當所得稅之繳納僅允許納稅人以「現金」繳納時，其不公性更是顯而易見。

以財務分析比較基礎應一致性之原則而論，當所得稅款之繳納僅得以「現金」繳納時，則核課所得稅之時點，必也應於所得已為「現金」之時點方為一致，縱或因稽徵方便考量而得稍為放寬為「相當於現金」時。但無論如何，均不應於稅法規定僅得以「現金」繳納稅款，但所得實現點卻不必以「現金」為依歸，此種法律規範邏輯的一致性，在個人綜合所得稅以「現金收入實現為原則」時，實更應特別強調。

前項股票發行公司於辦理前項規定之股票移轉過戶手續時，應於移轉過戶之次日起三十日內，向所在地稅捐稽徵機關申報。發行公司依前項規定應申報而未依限申報、未據實申報或未依限填發規定格式之憑單者，除依限責令補申報及填發憑單外，並按該股票轉讓金額處百分之二十之罰鍰。

中小企業或個人計算第二項及第三項所得時，如無法提出取得成本之證明時，得以其轉讓價格百分之三十計算該股票之取得成本。

⁴ 第 36 條之 2(新設或增資之企業增僱員工薪資費用加成減除)

為因應國際經濟情勢變化，促進國內中小企業投資意願及提升國內就業率，經濟景氣指數達一定情形下，新投資創立或增資擴展之中小企業達一定投資額，增僱一定人數之員工且提高該企業整體薪資給付總額時，得就其每年增僱本國籍員工所支付薪資金額之百分之一百三十限度內，自其增僱當年度營利事業所得額中減除。

中小企業於本條適用期間，不符合前項要件，自不符合要件之年度起，依所得稅法規定計算其營利事業所得額及應納稅額。

第一項經濟景氣指數達一定情形、適用期間、投資額、增僱員工之對象及人數、企業整體薪資給付總額、核定機關、申請期限、申請程序及其他相關事項，由行政院定之。

現行所得稅法之對於實物型所得之核課規定以「取得」時，列為所得實現點，惟取得時點是否易於變現則在所不論，此造成稽徵實務重大困擾且核課稅額顯有謬誤。以實物型之所得為「股票」而言，股票固係有價證券，於上市櫃公司有公開明確之交易市場，其時價明確，變現亦無重大困難情況下，核認等股票既因隨時得變現，於取得之際即為所得實現時點，雖屬當然。但若非屬上市櫃公司之股票，取得之際通常無法立即變現，若仍將取得之際即核認為所得實現之點，則有「實現之點」錯誤的問題。

再者，稽徵實務對於所得核認多寡，雖規定應以時價為準，但於時價取得不易時，則均以面額為憑，即推定時價即為面額。雖然股票有面額，但「時價」與面額不同卻是「常態」。以現行我國公開發行之股票均規定每股面額為十元，但對照現行上市櫃公司之每股市價，幾乎沒有一家之市價等於面額。因此，市價不等於面額才是「常態」，而市價等於面額則是「變態」。稽徵實務卻以取得股票實物之面額，推定計算取得人之所得，顯然有將「變態」當作是「常態」之謬誤。

促產股票實物所得課稅時點之變遷

未上市櫃公司股票既無公開市場與明確市價，因此取得該等公司之股票，既非「現金或相當於現金」，依前揭所論則所得即應尚未實現，稽徵機關自不得於納稅人取得該等公司股票時即核課稅捐。過往稽徵實務對此種情形，以股東取得公司之股票股利之情形最為常見。然因在<促進產業升級條例>未落日，公司均會依該條例規定申請「緩課」，亦即股東取得之股票股利，取得當年度不必繳納所得稅，而待轉讓年度再為課稅。然於<促進產業升級條例>未落日，即使取得股票股利之股東得延緩至該等股票股利「轉讓」年度再納稅，但所應納入該年度之「所得」，係以該等股票股利之面額乘以轉讓股數而計算出。其用以計算所得之「時價」係以取得時之「面額」而非真正之轉讓價格，於真正轉讓價格高於面額固有利於納稅人，但於轉讓價格低於面額時，則納稅人顯然要負擔與實質不相當之稅負。因此，<促進產業升級條例>於民國 97 年落日，又再增訂第 19 條之 4⁵，亦即股東原已取得之「緩課股票」股利，若事後因公司減資彌補虧損收回時，該已取得之「緩課股票」用以計算所得之「時價」，不再是「面額」，而改採收回時真正之轉讓價格。

<促進產業升級條例>於落日增訂之第 19 條之 4，實際上已將原先採取「股票實物」所得課稅時點為「取得」時，而改變採取課稅時點為「股票實物」再轉讓時之時價。此一重大改變雖係因稽徵實務面臨無法真正反應「量能課稅原則」之問題，面對現實不得為之改變，但也證實所得稅法第 14 條第 2 項，對實物所得一律以「取得」時視為實物所得課稅實現點之謬誤。

民國 96 年公佈施行至民國 110 年底之<生技製藥條例>第 7 條，對於取得技術股之高階專業人員及技術投資人，即規定該等人於取得技術股之當年，不計入取得人當年所得，而係於轉讓年度，依轉讓之時價計算，扣除取得成本後，計入轉讓年度所得。顯然已發現所得稅法第 14 條第 2 項規定之不當，而特別將所得實現時點作不同之規範。

⁵ <促進產業升級條例>於落日增訂之第 19 條之 4

公司股東取得符合本條例於中華民國八十八年十二月三十一日修正前第十六條及第十七條規定之新發行記名股票，於公司辦理減資彌補虧損收回股票時，上市、上櫃公司應依減資日之收盤價格，未上市、未上櫃公司應依減資日公司股票之每股資產淨值，計入減資年度該股東之所得額課稅。但減資日之收盤價格或資產淨值高於股票面額者，依面額計算。

前項規定，於獎勵投資條例施行期間取得之緩課股票，準用之。

本條例中華民國九十七年一月九日修正公布施行前已發生尚未核課確定之案件，准予適用。

股票所得「緩徵」與「緩課」實有不同

由於不管以智慧財產權或技術取得公司新發行之股票，只要該公司股票非上市櫃公司，因所得尚未已實現或可實現，自應於所得真正實現之年度方得課稅。因此，〈中小企業發展條例〉新增訂第 35 條之 1，既已明確規定以智慧財產權取得之技術股，必須非屬上市櫃公司股票方得於取得年度不課稅，而於移轉年度依移轉之時價計算課稅，對照上開論述，應可清楚得知該條文其實並非為租稅優惠之規定，僅是對於所得稅法第 14 條第 2 項之規範漏洞加以填補，而使現金所得課稅及現金所得實現原則得維持一致性。

在此，應特別說明，一般所稱〈促進產業升級條例〉之「緩課股票」事實上並非真正之「緩課」，因其係於取得股票時點即設定「時價」，並依取得股數計算，認為該等股票之所得均已實現而加以核課，僅是該所得額待股票移轉年度再計入當年所得中核課所得稅。因此正確的說，應是「緩徵」而非「緩課」。相較於〈生技製藥條例〉第 7 條則未限制取得之股票須非為上市櫃公司股票，即不管所取得股票是否已實現或可實現，均得延緩至股票移轉時，再依當時移轉價格及數額，計算該等移轉股票所得，並計入當年度課稅，則該條之規定才是屬真正的「緩課」租稅優惠。

因此，若將實物所得之課稅(實現)時點，改為該實物所得已變現為「現金」或「相當於現金」之實現點，則所得應以(現金)收入實現原則，方能與納稅應為現金之「現金基礎」一致，斯時既無時價認定不易問題，亦能真正落實所得稅法之量能課稅原則。而此等規範，原即應於所得稅法第 14 條第 2 項⁶對於實物型所得，依不同實物所得加以區別其課稅時點，而非規定一律於取得該實物時即認為所得已實現，而應負擔繳納所得稅之義務。因此，益得證明〈中小企業發展條例〉新增訂第 35 條之 1，僅是對實物型所得，至少是對股票之實物型所得之所得實現時點再加以澄清，顯非某種租稅優惠。

〈中小企業發展條例〉本次修法為德不卒

本法第 35 條之 1 之增訂，雖已將以智慧財產權取得非屬上市櫃公司股票實物所得之實現點，定明為應於該等股票移轉實現時，才得計算所得課稅。但並未於增訂本法時於立法說明時加以澄清，僅以「因僅係取得股權，尚未有實際現金入袋，日後轉讓之收益未必與取得時相當，如立即課徵實有未妥」為由，實屬遺憾。也因為對於本條增訂本質未加以釐清，因此才會將本條與同法第 35 條及第 36 條之 2 同列其施行期間為十年，誤認其屬租稅優惠之一環。

同時，本次增訂第 35 條之 1 既已明知，僅取得有股權未有現金，自然亦無法以現金納稅，卻對於增訂本條以前，亦有相同以智慧財產權如專利權交換取得非上市櫃公司股權之情形，已被國稅局核定鉅額稅負，但因苦於僅取得之股權，並無現金可供繳納。而國稅局又有於現行所得稅法並無實物抵繳規定，亦不准納稅人以課稅標的物，即國稅局核定認為有所得(價值)之股票，而以該實物(股票)抵繳其本身所產生之稅負，致該等納稅人仍正受國稅局限制出境、查封財產等租稅保全，飽受追徵稅款之苦。

對照前開〈促進產業升級條例〉於民國 97 年落日，所增訂第 19 條之 4，同意股東原已取得之「緩課股票」股利，若事後因公司減資彌補虧損收回時，該已取得之「緩課股票」用以計算所得之「時價」，不再是「面額」，而改採收回時真正之轉讓價格。並對於修法後仍未確定案件亦得准其適用之規定，本次〈中小企業發展條例〉第 35 條之 1 增訂，對於修法前有相同情形但仍屬未確定之案件，如仍在行政救濟中之

⁶ 所得稅法第 14 條第 2 項「前項各類所得，如為實物、有價證券或外國貨幣，應以取得時政府規定之價格或認可之兌換率折算之；未經政府規定者，以當地時價計算。」

案件，卻完全不考量亦應得比照辦理，修法顯然為德不卒。

固然法律追溯適用原則應禁止，但若追溯係有利人民，即應得准許。更何況，此一增訂僅是修正所得稅法第 14 條第 2 項規範漏洞，實非給予人民利益，而是修正國家有違憲之虞的法律，更應得准許。

整體修法利弊尚待觀察

因〈促進產業升級條例〉給予企業過多租稅利益，致受薪階級成為國家稅收之主要來源，財政部為使〈促進產業升級條例〉順利落日，而以大幅調降營利事業所得稅率到 17% 為代價換得，在國際間實已屬相對低稅率國家，目的即在於輕稅負廣稅基，因此所有租稅優惠均應加以限縮甚至均應禁止。本次修正，使好不容易已控制研發投抵支出抵減稅額上限之目標，可能又要破功，而大開抵稅方便之門。若依立法理由是因目前〈產業升級條例〉對研發門檻過高使中小企業無法適用而有不公，則行政院在依法訂定相關授權法規時，是否即應整體考量，在固定每年研發支出得抵減稅額上限前提下，依產值或依一定方法，分配一定比率供中小企業使用，莫讓租稅優惠再以另一面貌重生，殘害國家財政，致所得分配不均，社會貧富差距益形惡化。

相對於第 35 條及 36 條之 2 的增修屬於特權優惠條款，本次增訂之 35 條之 1 則屬於歪打正著，有利於稅法公平之體現，自應加以發揚光大，甚於直接增修於所得稅法中，既有利於知識經濟之提升，對於賦稅之公平性，稅法體系之完整性及賦稅人權之保護則均有正面之效益。

（作者：陳東良，理律法律事務所律師，本文不代表事務所之意見。）