

技術作價入股緩課規定之評析

楊鎮綱

緩課股票所得稅規定源自於獎勵投資條例及促進產業升級條例¹，主要目的為政府基於產業政策考量下，允許企業以未分配盈餘增資供作添購機器設備或償還機器設備之貸款等情形時，增資股東受分配之股票股利得免在增資年度列報所得稅申報納稅，而在嗣後轉讓時，始按計入轉讓年度之所得稅，亦即具有學者所謂推遲股票股利所構成之所得實現年度之作用²。

在獎勵投資條例及促進產業升級條例廢止後，實務上面臨以技術、專門知識等無形資產作價取得公司股票時，技術出資者因此取得股票（通常為非上市、上櫃公司之新創事業），是否應認為其所得已實現應予課稅，時常衍生徵納雙方之爭議與困擾。對此，生技新藥產業發展條例及中小企業發展條例相繼訂有技術作價入股緩課所得稅之規定，以下謹簡要整理現行法相關規定，並提出本文初步分析供作參考。

壹、現行法技術作價入股緩課之相關規定

現行法准予技術作價入股緩課所得稅，分別為民國（下同）96年7月4日通過之生技新藥產業發展條例第7條以及103年6月4日新增於中小企業發展條例第35條之1規定。前揭規定在立法體例上基本均係按照過去獎勵投資條例及促進產業升級條例緩課股票股利所得稅之方式，亦即針對因技術出資取得股票之出資者，免予計入取得年度之所得課稅，但此類股票於轉讓、贈與或作為遺產分配時，應於轉讓年度認列收益並於扣除成本、費用後申報課徵所得稅。簡言之，現行法針對技術作價入股緩課所得稅之規定，亦採取推遲所得實現年度之方式。

生技新藥產業發展條例第7條及中小企業發展條例第35條之1縱採取相同之延緩課稅方式，卻各有不同

¹ 獎勵投資條例第13條第1項至第3項規定：「生產事業以未分配盈餘增資，供該事業左列之用者，其股東因而取得之新發行記名股票，免予計入該股東當年度綜合所得額；其股東為營利事業者，免予計入當年度營利事業所得額課稅。但此類股票於轉讓、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，作為轉讓、贈與或遺產分配年度之收益，申報課徵所得稅：

一、增置或更新從事生產、提供勞務、研究發展、品質檢驗、防治污染、節省能源或提高工業安全衛生標準等用之機器、設備或運輸設備者。

二、償還因增置或更新前款之機器、設備或運輸設備之貸款或未付款者。

三、轉投資於合於第二十條規定標準之工礦業或事業者。

生產事業之員工，以其紅利轉作所服務事業之增資者，其因而取得之新發行記名股票，準用前項之規定。」

促進產業升級條例

創業投資事業以未分配盈餘增資，其股東或出資人因而取得之新發行記名股票或出資額，準用第一項之規定。」

促進產業升級條例民國88年修正前第16條規定：「公司以其未分配盈餘增資供左列之用者，其股東因而取得之新發行記名股票，免予計入該股東當年度綜合所得額；其股東為營利事業者，免予計入當年度營利事業所得額課稅。但此類股票於轉讓、贈與或作為遺產分配時，面額部分應作為轉讓、贈與或遺產分配時所屬年度之所得，申報課稅。至實際轉讓價格或贈與遺產分配時之時價，如低於面額時，以實際轉讓價格或贈與、遺產分配之時價申報：

一、增置或更新從事生產、提供勞務、研究發展、品質檢驗、防治污染、節省能源或提高工業安全衛生標準等用之機器、設備或運輸設備者。

二、償還因增置或更新前款之機器、設備或運輸設備之貸款或未付款者。

三、轉投資於第八條所規定之重要事業者。」同法第17條規定：「公司員工以其紅利轉作所服務產業之增資者，其因而取得之新發行記名股票，準用前條之規定。創業投資事業以未分配盈餘增資，其股東或出資人因而取得之發行記名股票或出資額，亦同。」

² 股票股利之緩課與盈餘之強制歸戶，黃茂榮，植根雜誌第18卷第3期，民國91年3月，頁102。

之立法目的及適用範圍，可進一步整理如下表所示：

	生技新藥產業發展條例第 7 條	中小企業發展條例第 35 條之 1
立法目的	為鼓勵高階專業人員及技術投資人參與生技新藥公司之經營及研究發展並分享營運成果	為促進中小企業創新研發成果之流通及應用
適用對象	生技新藥公司高階專業人員及技術投資人取得技術股之新發行股票	個人或中小企業因讓與智慧財產權予非上市、上櫃或興櫃之公司所取得之股票
課稅時點	實際轉讓、贈與或作為遺產分配時	實際轉讓、贈與或作為遺產分配時
課稅方式	轉讓年度認列收益並於扣除成本、費用後課稅；無法提出取得成本之證明時，以其轉讓價格 30%計算取得成本。	轉讓年度認列收益並於扣除成本、費用後課稅；無法提出取得成本之證明時，以其轉讓價格 30%計算取得成本。

對於上述技術作價入股緩課所得稅規定，已有見解認為此係透過立法方式對於所得稅法第 14 條第 2 項進行補充，亦即就取得實物所得實現之課稅時點，自取得實物時推遲至該實物已變現為現金或類似現金之時，較能符合所得稅法所得實現、量能課稅等原則³。實務上以技術或其他無形資產作價取得公司股票時，通常技術出資者換得之公司股票價值多接近於出資之技術或其他無形資產，是否應視為所得實現，已非無疑。又因所得稅之繳納限於金錢而非得以實物繳納，若調技術出資者得出售部分股票以繳納稅捐債務，則勢將墊高技術出資人之出資成本，且如公司尚未上市上櫃，亦並無流通市場可供技術出資人出售股份，將與政府鼓勵創新創業之政策目的相違。生技新藥產業發展條例第 7 條及中小企業發展條例第 35 條之 1 規定即可適度解決前述難題。

貳、現行規定適用上應值注意之處

1. 中小企業發展條例第 35 條之 1 係為鼓勵中小企業創新研發成果之流通及應用，個人或中小企業因讓與智慧財產權予非上市、上櫃或興櫃之公司所取得之股票得推遲至實際轉讓時再行課稅，此較諸生技新藥產業發展條例第 7 條限於生技新藥公司高階專業人員及技術投資人取得技術股之新發行股票，適用範圍自屬較廣。實則，以智慧財產權轉讓非上市、上櫃或興櫃公司而取得股權，因前述股票變現性低而未有實質所得予以暫緩課稅，已兼顧課稅之合理性，應屬妥適。
2. 由於中小企業發展條例第 35 條之 1 並未在法條中對「智慧財產權」一詞加以定義，解釋上除專利權、商標權及著作權外，是否包括營業秘密、產地標示等廣義智慧財產權，恐有爭議。對此，經濟部 103 年 12 月 2 日經企字第 10304605790 函闡示該條「智慧財產權」定義係指「由人類精神活動之成果所產生財產上價值，並由法律所創設之權利者（現行包含但不限於著作權、專利權、商標權、營業秘密、積體電路電路布局權與植物品種權等）。同時，為符合時代保護所需，日後透過法律創設保護之相關智慧財產權，亦屬之。」由此可知，主管機關對於本條適用範圍基本上持開放態度，藉以鼓勵技術持有者積極轉讓智慧財產權予非上市、上櫃或興櫃之公司，以提升產業界創新之動能。
3. 現行技術作價入股緩課規定是以轉讓年度之時價計算財產交易所得，成本得覈實認列，若無法覈實認列則以其轉讓價格 30%計算取得成本。財政部於 102 年 6 月 11 日台財稅字第 10204568550 號函「核釋新創技術作價入股課徵所得稅相關成本及費用核認規定」，針對依科學技術基本法，由政府補助、委託、出資或公立研究機關或機構(例如國科會)，以其補助經費研發所得成果，如透過成立審查會認

³ 智財換股緩課非租稅優惠，陳東良，稅務旬刊，民國 103 年 8 月 10 日，頁 40。

列成本之公開審認機制，可不受前述成本認列 30%之限制，以協助新創事業取得所需之技術。究其實質，財政部前接函示仍近似於覈實認列，但一般中小企業或個人以技術作價入股須提示成本費用資料，或欲證明其作價轉讓者係屬營業秘密等廣義智慧財產權時，在申請稽徵機關審核過程仍恐有相當不便。

4. 產業創新條例修法草案擬增訂第 10 條之 1 規定，個人或營利事業以其所有之專利權或專門技術讓予公司或授權公司使用，用以抵繳認股之股款，其財產交易得選擇全數延緩至認股年度次年起第 5 年課稅。然而，草案規定之適用範圍擴及一般營利事業，且受讓對象不限於非上市、上櫃或興櫃之公司，惟作價標的僅規定專利權或專門技術而與中小企業發展條例第 35 條之 1 所訂智慧財產權較為限縮，似有待進一步澄清，以免疊床架屋更添適用上之困難。

(作者係理律法律事務所資深律師，本文不代表事務所之意見)