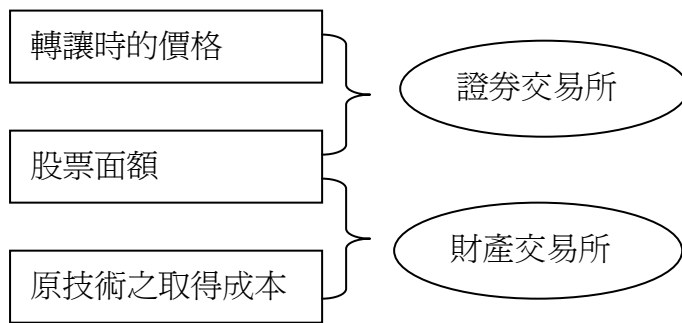


中小企業及個人以其技術作價取得股票課稅議題

我國於民國 103 年 5 月 20 日通過中小企業發展條例修訂案，其中有關技術股課稅問題，自民國 93 年以來，技術作價取得股份立即課徵所得稅的現狀已經獲得些許的突破。技術作價取得股份立即課徵所得稅的規定，長期扼殺許多專利、技術的發展與商業化，不利我國產業升級與競爭力，已為人詬病已久，此修正原則上應給予肯定，惟尚有許多後續的配套與定義尚待主管機關釐清，本文將介紹有關技術股課稅的沿革，與目前此修訂案通過後尚需釐清思考的問題，以供讀者日後配合主管機關後續的配套與解釋時，能有所助益。

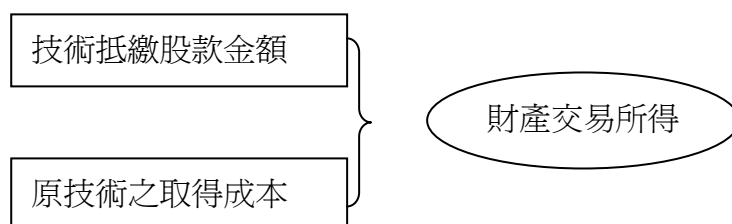
沿革

財政部於民國 75 年以台財稅第 7564235 號函解釋：『公司股東以專門技術作價投資，其所取得之股票，係以專門技術作價投資之代表，尚無所得發生，應不生課徵所得稅問題。惟股東於取得該項股票後以之轉讓時，應就其面額部分減除原專門技術之取得成本後，以其差額為**財產交易所得**課徵所得稅，超過面額部分則按**證券交易所得**課徵所得稅。』，此民國 75 年之函令認為股東以技術作價取得股票時，其所得尚未發生，**無需立即課徵所得稅**，需等到股票移轉時，所得才會實現，才有課稅的問題；另移轉時的所得，尚須**拆成兩個部分**，一為**財產交易所得**，另一為**證券交易所得**，這兩種所得以『**轉讓時的價格**』、『**股票面額**』及『**原技術之取得成本**』構成，圖解如下表所示：



註：台財稅第 7 5 6 4 2 3 5 號

惟於民國 92 年財政部以台財稅字第 0 9 2 0 4 5 5 3 1 2 號令規定，該民國 75 年發佈之台財稅第 7564235 號函自 93 年 1 月 1 日起，停止適用。同時以該函釋：『公司之股東自 93 年 1 月 1 日起，依法以技術等無形資產作價抵充出資股款者，該無形資產所抵充出資股款之金額超過其取得成本部分，係屬**財產交易所得**，應由該股東依所得稅法規定申報課徵所得稅。』，此民國 92 年之函釋，改變了幾十年以來，技術作價抵繳股款產生之所得可以緩課，以及該所得實現時需區分為財產交易所得和證券交易所所得兩種之規定。此函釋之衝擊，造成只要技術出資取得股票，在公司尚在萌芽階段甚或剛剛設立前景未明時，竟然**需立即課稅**，此規定已讓技術擁有者望之卻步，不知要如何將自己的技術與資金結合，將所擁有的技術，尋求更大的發展及商業化；另也造成技術抵充出資股款超過取得成本的部分，**全部屬於財產交易所得**的性質。在早期證券交易所所得停徵的時代（按：102 年起證所稅以開徵，稅率 15%），尚可減輕技術出資者之稅務負擔，然民國 92 年函令公佈後，技術出資者立即面臨所得稅率高達 40% 的窘境。而技術的取得成本，依照財政部的解釋，若無法主張，可以**抵繳股款的 30% 計算**，亦即**抵繳股款的 70% 要列為所得**，立即課徵所得稅，不可謂不重。民國 92 年函釋圖解如下：



註：台財稅字第 0 9 2 0 4 5 5 3 1 2 號

中小企業發展條例修正內容

本次中小企業發展條例修正內容中增訂第 35 條之 1，內容如下：

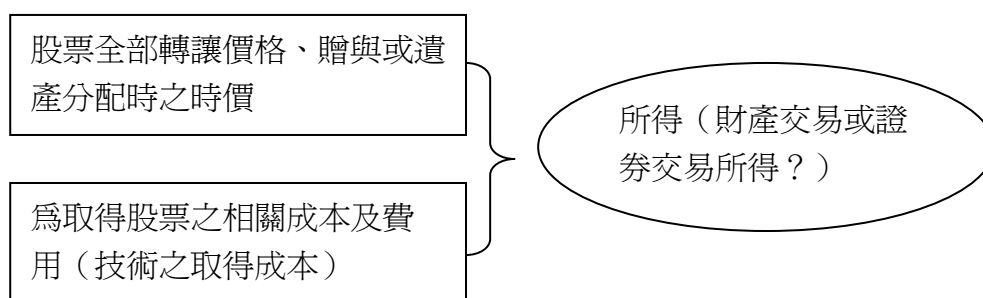
『為促進創新研發成果之流通及應用，中小企業以其享有所有權之智慧財產權，讓與非屬上市、上櫃或興櫃公司，所取得之新發行股票，免予計入該企業當年度營利事業所得額課稅。

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。

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。』

內容中第一項及第二項之說明，已明確表示技術作價取得新發行股票，無需立即課徵所得稅。有關『中小企業』定義，可詳『中小企業認定標準』之規定，另適用上也以取得『非上市、非上櫃及非興櫃股票』為範圍，其政策上的目的乃為扶植中小企業。惟第三項規定該所得將於股票實際轉讓、贈與或做為遺產分配時實現，即需課徵所得稅，然其所得計算方式及所得屬性似乎有待進一步釐清，似乎有民國 75 年及 92 年兩函釋的影子，圖解分析如下：



問題

依前所述，有關股票轉讓價格相對上應較無疑義，贈與或遺產分配時之時價，原則上應回歸遺產贈與稅法之規定也應較無爭議。然取得股票之相關成本及費用該如何主張，實務上確實相當困難，技術幾乎均是長年腦力激盪的產物，要累積其成本，若以營利事業而言，因其有帳務記載，或許尚可主張，若為個人，將因非屬記帳單位無法有效主張，而被迫以『轉讓價格』30%計算。幾個技術出資者也許想要進一步了解的問題如下：

1. 該所得的屬性是財產交易所得或證券交易所得？或是如前述民國 75 年函釋需區分成兩種？
2. 若要主張為取得股票之相關成本及費用，技術出資者若為個人，要如何有效主張？以日常家庭消費支出均可嗎？因腦力工作者，以其腦力得出研發成果，其腦力之構成，無非是其日常之食衣住行所累積，此該如何被認定？
3. 依民國 92 年函令之規定，是以『技術抵繳股款金額』減除成本費用算出所得，另以中小企業發展條例之規定，是以『股票轉讓價格』減除成本費用算出所得，在實務操作上，可預見將造成技術出資者在研發成果已見雛形甚或有初步樣品時，在公司淨值最低的情形下需先行出售其持股，避免未來股票上市櫃市價攀升後時再出售，將造成較重的稅負；此將造成技術出資者在其長期投入時間、成本、精力後，將要開花結果前，竟要放棄與公司共同成長？甚或考慮是否要安排人頭做一次的移轉或夫妻間贈與？若是在上市櫃前以高價出售，此時公司淨值甚低，此價差是否構成顯著不相當代價移轉財產，而造成買方需課徵贈與稅？

結論

無形資產的應用在現今的商戰中是一個競爭力的重要指標，如何讓我國的研發人才將其研發成果發揮到極致，此攸關我國經濟的發展，雖然此次中小企業發展條例的修訂已跨出了一大步，然而後續稅務主管機關會如何解釋相關的細部規定及定義，其解釋的寬嚴將成為此修訂能否發揮功效的重要關鍵，提醒我國中小企業能注意此修訂條文通過之後的後續發展。

因條例修正後之相關子法與實務操作主管機關尚未完全制定，未來執行時亦可能存在認知上的差異，並且本文無法說明所有情況及內容，故有關個人或法人以技術作價取得股票應如何因應課稅問題，務必請與相關專業人士針對個案再詳細研討。再次提醒，所有交易之稅務安排皆存在法律的風險，同時法律常因時空變化而修訂，目前認為最佳的選擇或決策，在未來可能並非最大利益之決策。