

## 中小企業技術作價入股交易議題介紹

中小企業為創業初期或是引進新投資者時，常會面對二方股東在合資企業中所占有持股比率的討論，其中亦隱含部份技術價值應有多少金額或比例的思考，其實這個答案很主觀答案。不論二方或多方股東對技術價值或持股比率有那些共識，最後都要面對在台灣公司法制度或登記實務上的可行性，以及股東或企業個體可能面對的稅務成本，結果讓原本有的共識又一直再修改或討論。在相關議題的實務上，若有稅務、會計及公司法的專業人士共同參與，通常可以讓二方或多方的協議更早達成共識，但相關的結論，常未必都以正式的技術作價入股於台灣執行登記，影響其中的重要因素就是稅務成本。

在民國 103 年 6 月間，政府為促進創新研發成果之流通及應用及輔導中小企業，特別由立法院修訂通過「中小企業發展條例」部份條文，其中的第三十五條之一規定，即為技術作價入股時，持有技術者的所得稅緩課規定，此規定讓企業股東之間的討論，增加以正式技術作價的可能性。於此，除介紹此新修法的規定內容外，亦整理相關稅務法規或公司法登記上規定，提供投資人或企業參考。本文內容專注在本次新修法適用的中小企業公司組織，且為一般情況面對的議題，不包含所有可能類型組織或公司，及所面對的特別議題或其他法規（如生技新藥公司可能適用生技新藥發展條例等規定），建議閱讀者面對這類議題時，仍應與專業人士共同討論。本文相關內容分為下列五個部份說明：

- 一、 中小企業發展條例適用範圍及新修訂部份介紹
- 二、 技術作價入股登記規定與實務
- 三、 技術出資者稅務議題
- 四、 取得技術之被投資公司的稅務議題
- 五、 國外技術作價投資台灣企業特別議題

## 一、 中小企業發展條例適用範圍及新修訂部份介紹

中小企業發展條例所規定的適用範圍於 98 年 9 月 2 日所頒佈的認定標準第二條規定(電話洽問中小企業處回覆,預計年底或明年初會再修訂文字內容,請再行確認):

「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。」

因此,在政府輔導業務的定義中,中小企業發展條例適用的企業可擇以資本額及營業額推定適用,亦可採以員工人數標準來推定適用,此情況在新創事業應皆可符合規定,同時大部份已設立的中小企業也會列入適用範圍。原則上適用的企業含公司組織及行號組織,但實務上行號組織目前較少討論此議題,故本文以公司組織為說明對象。

中小企業發展條例於第三十五條之一(103.6.4.增訂),規定有關智慧財產權讓與所得之減免的內容,其施行期間自 103.5.20.起 10 年止。條文內容如下:

「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。

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。」

此內容規定了企業及個人以其智慧財產權作價取得新發行股票的所得稅課稅規定，同時限制在取得非屬上市、上櫃或興櫃公司發行的股票才能適用本規定，因此並非所有類型被投資公司皆適用。有關技術的部份，條文中限以「智慧財產權」讓與，其中之智慧財產權定義，於財政部 1031202 經企字第 10304605790 號令中解釋，「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。」因此財產權必須由法律所創設之權利者才適用，故亦讓一般無依法登記或無經法律可認定的技術權利，將無法適用本規定。

## 二、技術作價入股登記規定與實務

公司法第一百五十六條中規定，「股東之出資除現金外，得以對公司所有之貨幣債權，或公司所需之技術抵充之；其抵充之數額需經董事會通過。」但不得以其技術相關的勞務作為出資。依經濟部 881029 商第 88222578 號函令說明其登記審核時主要書件為：

（一）作價金額經股東會決議通過之股東會議事錄（或發起人會議事錄）。

(二) 依公司法第二百七十四條第二項規定，董事會送請監察人查核加具意見之相關資料。

(三) 訂明公司及技術作價股東間權利義務之契約書。

(四) 會計師之查核報告書。

(五) 有關機關團體或專家鑑定價格之意見書。

目前公司發行新股時，在經濟部登記作業中，應附會計師的驗資報告，依「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」第七條第二項第二款及第三款規定，以財產抵繳股款的驗資中，在會計師驗資時應查核公司股東姓名及財產之種類、數量、價格或估價標準與公司核給之股份或憑證。同時技術作價者，除僑外投資公司外，會計師應取得有關機關團體或專家之鑑定價格意見書，並評估是否採用；及查核相關財產是否已於設立前或增資基準日前依法登記予公司；但依法無登記之規定者，應查核該項財產已於設立前或增資基準日前交付予公司。

因為前列之規定，技術作價取得公司發行新股前，必須要經過公司股東會決議及監察人查核，同時相關技術應委託專家作價格鑑定並出具報告，相關技術應作過戶或交付的流程。其中的「技術」，在公司法相關規定中並無規定須以經登記的智慧財產權為必要。此情況與中小企業發展條例所規定的應由法律所創設權利的「智慧財產權」不相同。所以若技術出資的股東擬適用中小企業發展條例智慧財產權讓與所得之減免規定，必須是以符合「智慧財產權」的技術作價約定出資為前題。在登記實務上，相關契約書、技術內容標的與鑑價報告內容都應清楚一致，且該技術鑑定價格應大於等於出資認定的金額或作價合約金額，且所有權的確認與移轉都無疑慮，相關登記作業較能順利完成，事後亦較不會有爭議。

### 三、技術出資者稅務議題

以技術出資作價投資取得股權交易，性質是類似財產的交換或是處份技術取得

的權利，其權利非以現金支付而改以股權為交付的概念。不論以何者思考，稅捐單位皆認為應有一個合理的價金作為處份技術者的收入，出資作價者應於當年度的所得稅申報時列入計算。目前一般情況下，中小企業若能適用修訂後的「中小企業發展條例第三十五條之一」規定，則可能延緩課稅的時間點。相關提出技術作價的個體分為個人或法人，於此說明以下二類個體在一般稅務規定內容及適用中小企業發展條例情況的差異。同時為簡化技術來源是否為台灣地區或我國個人而可能存在的差異問題，於以下說明皆先假設以台灣地區的技術出資及台灣地區個人或法人為前題，說明下列規定。

### 1. 個人技術出資部份：

依財政部 921001 台財稅字第 0920455312 號令規定節錄，「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」。因此股東應於取得股權當年度申報綜合所得稅時，自行列示申報財產交易所得。但取得股權之交易的總價金收入應如何認定，原則上應以時價認定，以交易股權價值與技術價值二者之間較能合理認定價值的部份作認定。惟相關技術或股價都較無法確定時，實務上及條文中係依作價當時二方議定投資契約中的交易總價及股數來推定。可能以每股發行價格乘以股數計算，亦可能以技術抵充價金計算，此可於董事會與監察人查核報告、作價契約及會計師驗資報告中得知，與該技術鑑價結果的金額無關。

至於該專門技術之成本及必要費用，應由納稅義務人申報時主張，若技術出資者無法清楚主張，未能提出成本、費用之證明文件者，或是未為財產交易所得申報時，稅捐單位得按作價抵充出資股款之 30% 計算。換言之，抵充出資股款總價的 70% 將於當年度列為個人的綜合所得中，若個人或家庭當年總計綜合所得淨額級距為 40% 時，則需課約 40% 的累進稅額。(目前綜所稅累進級距由 5%~45%)

若個人所有的技術符合「智慧財產權」要件，讓與非屬上市、上櫃或興櫃之公司時，其個人取得之新發行股票，免予計入其當年度綜合所得額課稅。但此股票將於實際轉讓、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。若個人計算所得時，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。此規定適用情況下，轉讓的價格與成本之間的價差，是全額列為財產交易所得或是證券交易所所得，或是分段認定部份為此二類所得，目前仍未見稅捐單位發佈解釋，因這二類所得所適用法令計算稅負結果不相同，故目前在轉讓時的稅捐負擔無法明確，個人擁有此類股票若有機會轉讓時，應注意當時稅捐單位的解釋情況。

## 2. 公司技術出資部份：

依營利事業所得稅查核準則第三十二條（103.4.9.修正）規定，自中華民國九十三年一月一日起，以技術等無形資產作價抵充出資股款者，其資產所抵充出資股款之金額超過成本部分，應列為收益。因此一般情況下，公司以自有技術作價投資取得發行的新股，於取得年度應在當年度計算公司的所得，並立帳列為收益，適用稅率為當年度的營利事業所得稅稅率，相關作價的總額應按作價抵充出資股款為基準。公司內部的相關成本或費用則以當年帳列報表的各項相關支出或資產成本來認定。

若公司被認定為中小企業標準的企業，公司所有的技術符合「智慧財產權」要件，讓與非屬上市、上櫃或興櫃之公司，其公司所得之新發行股票，免予計入其當年度所得課稅。但此股票將於實際轉讓時，應將全部轉讓價格作為該轉讓年度之收益，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，申報課徵營利事業所得稅。

此規定適用情況下，轉讓的價格與成本之間的價差，是全額列為財產交易所

得或是證券交易所所得，或是分段認定部份為此二類所得，目前亦仍未見稅捐單位發佈解釋，因這二類所得所適用計算稅負結果不相同，故目前在轉讓時的稅捐負擔無法明確，公司擁有此類股票若有機會轉讓時，應注意當時稅捐單位的解釋情況。

公司以其享有所有權之智慧財產權，讓與非屬上市、上櫃或興櫃公司時，其專門技術不論是否在國內外有申請專利權等登記，因銷售該勞務係在我國境內提供及使用，核屬在我國境內銷售勞務，其取得之收入應依法課徵營業稅，且非屬外銷有關之勞務，無零稅率規定之適用。(財政部 1031118 台財稅字第 10304022020 號令)

#### 四、取得技術之被投資公司的稅務議題

在被投資公司的立場，公司是以發行新股而換入專門技術的無形資產，此技術不一定皆有專利權等登記，不論該技術是否有財產權的登記，此交易所取得的無形資產在財務報表中，應依效益年限攤提認列為成本或費用，同時每年應評估價值是否減損。若使用目的變動，亦可能以不同的資產分類列帳或評價。但在稅務上，股權作價取得技術卻與現金出價取得技術，有不同的稅務結果。

依所得稅法第六十條規定，營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權等，均限以出價取得者為資產。其無形資產之估價，以自其成本中按期扣除攤折額後之價額為準。換言之，若非以現金出價取得，或其相關技術係未取得權利登記者，皆無法符合所得稅法第六十條規定列為稅務上認定的無形資產，亦無法在稅上認列費用。同時於財政部 670404 台財稅第 32167 號函也有明文規定，如為未取得專利權之專門技術，即無法定享有年數可作為計算攤折之依據，應無有關攤折規定之適用。

不論公司內部可否認列費用，技術取得之公司，在作價被投資的中小企業，若適用中小企業發展條例的條件下，即增加一項行政義務，在辦理相關技術作價取得股

票的移轉過戶手續時，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。若發行股票公司依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。

## 五、國外技術作價投資台灣企業特別議題

台灣的中小企業或個人擁國外專利權等技術，在台灣作價投資公司，依目前條文規定，此情況應可適用中小企業發展條例的規定緩課所得，其他各項規定與前述想法相同，但個人的國外專利作價投資取得股票，其所得最後不論是認定為財產交易所或證券交易所所得，依中華民國來源所得認定原則的觀點，此類所得應可列為海外所得性質，但此情況應仍有稅務認定不同的風險。

外國公司若以其擁有的技術作價投資台灣公司則不適用中小企業發展條例的租稅優惠規定，因為其非我國中小企業認定標準的企業，但外國個人以其個人國內外技術作價投資台灣公司部份，依目前的規定應是可以適用中小企業發展條例的規定延緩課稅。此外國人的所得課稅方式則依外國人是否為台灣地區租稅居民來判定。若是外國法人或個人以技術作價來台投資，應先行經過經濟部投資審議委員會的申請核准才能執行。

## 結語

有關技術作價投資的實務議題，除了股東雙方經營權的談判，還有企業未來經營時空背景的佈局，亦含蓋前段各項議題的思考。同時中小企業在技術股的安排與股權登記的作法上，亦常存在較大的彈性，在事業的經營市場層面，亦經常與海外交易、海外技術或法人有關，因此相關法律的風險及稅務的關係變得更複雜。建議企業在面對此類議題時，應多與稅務及法律的專業人士討論，較容易在股東雙方談判中得到最適合的結論。



本文僅以 103 年 6 月 4 日修訂公佈之小中企業發展條例及目前相關法令規定內容整理說明，因其相關實務各議題作法並未完全明文規定與公布，仍可能因細部內容存在與本文認知的差異。且本文無法說明所有情況的應用判定或實務操作情況，故有關公司適用此類議題應如何因應，請與相關專業人士再詳細研討。所有租稅規定的適用皆存在事實認定的差異或補徵稅捐的風險，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。