

國立臺灣大學進修推廣學院事業經營法務碩士

在職學位學程

碩士論文



Professional Master's Program of Law in Business Administration

School of Professional Education and Continuing Studies

National Taiwan University

Master Thesis

歐盟智慧財產權創新研究開發之稅收獎勵

與國家補貼探討

**A Study on EU Tax Reward and State Aid for
Intellectual Property Innovation Research and
Development**

吳雪萍

Hsueh-Ping Wu

指導教授：李素華 博士

Advisor：Su-Hua Lee, Ph.D.

中華民國107年7月

July 2018


國立臺灣大學碩士學位論文
口試委員會審定書

歐盟智慧財產權創新研究開發之稅收獎勵與國家補貼探討

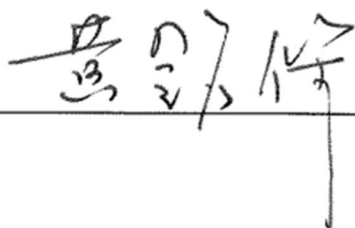
A Study on EU Tax Reward and State Aid for Intellectual Property
Innovation Research and Development

本論文係吳雪萍君 (P05E42023) 在國立臺灣大學事業經營法務
碩士在職學位學程完成之碩士學位論文，於民國 107 年 07 月 20 日承
下列考試委員審查通過及口試及格，特此證明。


口試委員：



(指導教授)



陳皓芸



所長：

中華民國 107 年 7 月 20 日

誌謝

若問「兩年台大推廣學院的學程，最大的收穫是什麼？」在此時此刻，我可以堅定地回答，是「友誼」。除了無價的知識陶冶，這趟看似艱辛的學習之旅，卻補足我在忙碌的職場生涯之外的溫暖與感動，來自老師們、同學們、姊妹們、同事們、以及公司陳執行長，還有推廣學院的長官與助教們。沒有您們時時刻刻溫馨的提醒、鞭策、容忍與照顧，沒有對在最後一哩路卻坐困愁城的我伸出無私的雙手，這份論文將無法順利完成。

首先，感謝指導教授李素華老師，在仍猶豫論文主題方向時，老師爽快地答應指導對法律仍是半調子的我。忙碌的工作與論文準備，不時地在時間的流逝中拔河，過程雖未失序但對老師深感歉疚。感謝老師總是容忍我因工作而延遲交付更新版本，百忙中老師總是及時地回覆問題，夜深人靜埋首案牘時，不時收到老師鼓勵與問題確認的訊息，心中備感溫暖。感謝樂觀的李老師，讓我的論文之路沒有過度的心理壓力，但知道自己可以做得更好，希望未來可以繼續當您的學生，感染您對法律的熱情。感謝口試委員黃銘傑老師與陳皓芸老師，對於論文的形式及內容給予問題癥結提點及諸多寶貴的專業建議，尤其皓芸老師在口試本上滿滿的修正建議，是最終版論文的葵花寶典，受益良多，衷心感謝年輕又優秀的皓芸老師。

感謝“年輕”的姊姊，Alice。忙碌的妳，凡事仍總是以我的事為優先；從未讓我在挑燈夜讀、或迎接黎明趕報告的日子裡挨餓受凍過；通宵達旦、精神渙散或掛病號時，充當我免費的學校司機；從未因我忙碌粗心，疏忽交辦的事而有怒言、怒顏。感謝此生有幸，有妳這完美的守護天使。

感謝105班好姊妹們；惠玲、嘉蘋、敏中、維敏。至新竹上課，最大的樂趣是看到妳們的笑容。兩年的學習路程，有惠玲的陪伴總覺溫馨與安全，幫忙上課佔位置，同組作報告時忍受我的挑剔與嚴苛，更是此論文的“註腳打手”，沒有妳，就沒有準時交付的論文，別忘了，我們約定當一輩子的好姊妹。感謝嘉蘋，在論文開始準備與口試前，時時的鼓勵與關心，為同組口試的同學們，無私地打點所需之安排與文件準備，讓我自私地無後顧之憂，口試後更隨時督促我論文的進度，有妳真好。感謝溫柔的敏中，不時的鼓勵與詢問是否需要協助。感謝專業又認真的維敏，是我2年學習期間的小老師，隨時提醒與分享缺課

時訊息。

感謝105班好兄弟們；耀欽、振宇、大任。謝謝耀欽同鄉，不辭辛勞的當了兩年的鬧鐘，隨時關心未在班上出現的我，真希望有你這樣優秀又溫暖的兄弟。感謝多才多藝的振宇，除平時對我的關心與協助，在口試前幾天，亦在水深火熱、分秒必爭的你，仍在凌晨時協助我解決論文排版問題，這一份感動，我收藏了。也要謝謝思考獨特縝密的大任，平時分享彼此生活及職涯的省思與見地，撥冗為我講解無形資產估價的原理，更預備精緻的午餐，種種的互動，都讓我心窩暖暖。

感謝我的心靈導師，也是目前任職公司的陳執行長。您永遠是我學習的好榜樣，謝謝這兩年對我不正常出勤的容忍與體諒，在工作上亦未曾給予壓力，卻總是耳提面命要我好好學習與照顧身體。六月小畢業典時，您身體微恙，仍趕在典禮結束前現身，一起參與我人生中難得的盛會。如父亦友的情誼，銘記於心，感謝您。最後要感謝貼心的TASHI團隊，我將恢復正常運作與大家一起打拼了。

真的，真的，千言萬語，只有一句「有您們真好」，人生夫復何求。對於法律的學習與鑽研，我將會繼續努力，此本論文，是屬於您們的，謹此獻上最真誠的感激與祝福。

吳雪萍 謹識

2018年7月

摘要

美國布魯金斯研究院（Brookings Institution）資深經濟研究員、哈欽斯財政與貨幣政策中心（Hutchins Center on Fiscal and Monetary Policy）主任，大衛·魏瑟（David Wessel），於2018年3月23日出版的哈佛商業評論登載一篇名為

「谷歌害了美國經濟？」之時事觀察文章，雖知以谷歌之名僅是意喻，其泛指所有美商科技明星企業，是否「成也蕭何，敗也蕭何？」作者以谷歌為例，指出蘋果、星巴克、亞馬遜、臉書等明星產業都有集中化之趨勢；這些大企業「善用」自身資本規模與軟實力，無聲地擊退潛在競爭者，造成「美國經濟普遍出現競爭太少的現象」，而呈現少數獨占鰲頭之集團公司掌控美國市場甚而全球經濟。不可否認的事實，這些科技巨擘自千禧年後，近20年確實帶領全球邁向另一波經濟成長，更翻轉了硬體產業在全球經濟之比重，但亦享受了巨大事業體所能操控市場之絕對利益，相對的市場機制失靈卻因此而生。

呼應前述產業現象，以知識經濟為主要事業之跨國科技企業，完美利用現行法規或舊制，佐以寬鬆租稅優惠政策，達成合法避稅之效果，如本文所探討之「專利盒」制度，其原為歐盟成員國所實施之鼓勵智慧技術創新所授予之稅收優惠，隸屬歐盟競爭法之國家補貼項目。因應歐洲經合會之稅基侵蝕與利潤移轉行動計畫（OECD BEPS Action），歐盟執委會對在歐盟國有市場力量之科技企業展開調查，近期判決諸多美商企業因違反歐盟國家補貼法而須補繳累計獲取之稅收減免總額，故此引起國際間關注。雖然歐盟法於成員國間具有優位性，考驗執委會如何在二個體制下，兼容會員國實施的經濟發展策略所造成之不公平競爭及市場失靈問題與挑戰。再，英國脫歐後，歐盟如何協調與運作競爭法執法雙作業之人力、成本與效率。以上都是值得探討的實務問題。總而言之，以往普遍認為智慧財產權、租稅、競爭法等應無直接關聯，在美商跨國企業陸續遭受歐盟執委會不公平競爭之調查與處罰的同時，由OECD BEPS 15項行動方案之第1項「因應數位經濟的挑戰」、第8項「無形資產移轉訂價指引」亦即智慧財產權，接續2017年全球同步推行之「反避稅」條款（以權利金利潤移轉為首要），在在可見智慧財產權、租稅優惠、競爭法等關聯性，及當前國際組織與各國政府支持規範智慧化產業及防止激進租稅規劃之決心。當全球產業結

構改變，消費者行為與習慣不再僅限於觸摸得到的商品，相關的國家經濟制度與規範將涵蓋更廣泛多型態的智慧財產產品，市場機制的改變與快速律法制定應對，將是各國當務之急。



關鍵字:競爭法、國家補貼、專利盒、專利聯盟、OECD、BEPS、反避稅、不公平競爭。

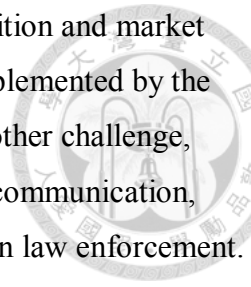
Abstract



The Senior Economic Researcher at the Brookings Institution, Director of the Hutchins Center on Fiscal and Monetary Policy, Mr. David Wessel, who published an article regarding "Is Lack of Competition Strangling the U.S. Economy?" on March 23, 2018 in the Harvard Business Review, although it is only a metaphor in the name of IT star companies, indeed it means the harm made by some of American high technology enterprises, citing a Chinese saying "the success or failure of the affair is all due to the very same person". The author takes Google as an example, pointing out that the star companies such as Apple, Starbucks, Amazon, Facebook and so on have intended to be industry centralized; these big companies "utilize" their market power and high-tech capability to quietly repel other potential competitors, resulting in "the phenomenon of least competition in the US market." The high-tech multinational companies dominate the US local market as well as the global market. It is undeniable that these technology giants have led the world to another level of economic growth in the past 2 decades since the beginning of the year 2000. They have turned over the weight of the hardware to software in the global economy, yet they also have enjoyed the absolute interests of the huge business to control the market, thus the corresponding market has eventually resulted.

Responding to aforementioned industrial phenomenon, the multinational technology enterprises which mainly rely on smart technology in current digital economy, perfectly use of the leakage of current regulations or the old public system, and the preferential taxation policy to achieve the effect of legal tax avoidance, such as the "patent box" system discussed in this article. "Patent box", it is the tax incentives implemented in a number of EU member states to encourage smart technology innovation; it is a part of the EU's competition law belonged to State Aid program. In response to the OECD BEPS Action Program, the European Commission has conducted an investigation of technology companies who own the control power in the EU market, and recently sentenced some US companies which violate the EU State Subsidy Act. As a result, those companies are necessary to pay back the total amount of tax credits obtained; the case has drawn lot of attentions and concerns.

Although the EU law has superiority among member states, it is a challenge for



how the Executive Committee is compatible with the unfair competition and market failure problems caused by the economy development strategies implemented by the member states under two different public systems. Furthermore, another challenge, after the Brexit, how does the EU with UK coordinate and manage communication, manpower cost and efficiency while involving in the the competition law enforcement. These are all practical issues worth to be exploring and discussed. In short, it has been widely believed that intellectual property rights, taxation, competition laws, etc. should not be directly related. Yet it can be seen in the case of US based multinational enterprises that have been subjected to investigation and punishment by the European Commission due to unfair competition, in addition OECD BEPS's First Action to address the topic of "In response to the challenges of the digital economy", Action 8 for the "Guidelines of transfer price for intangible assets", and the "anti-tax avoidance" clause enforced (contributed by the income of royalties), all of them have evidenced that the intellectual property rights, tax incentives, competition law are all related since now. Also seeing the strong intention of international organizations as well as governments supports the movement to cultivate intelligent industries and the prevention of corporates' aggressive taxation plans. When the global industrial structure changes, consumer behaviors and habits are no longer limited to the products obtained by touch, the relevant national economic systems and norms that will cover an even wider variety of types of intellectual property goods, changes in market mechanisms and rapid law formulation will become a top priority for all national institutes.

Key words: competition law, state aid, state subsidy, patent box, patent pool, OECD, BEPS, anti-tax avoidance, unfair competition.

目錄



第一章 緒論.....	1
第一節 研究動機.....	1
第二節 研究目的.....	3
第三節 研究方法與主要問題探討.....	4
第二章 智慧財產權與競爭法之淵源.....	6
第一節 數位經濟產業下的智慧財產權.....	6
第二節 智慧財產權與競爭法之關係.....	8
第三章 創新研發獎勵稅收措施與專利商品化.....	14
第一節 智慧財產權如何影響稅收結構導致不正競爭.....	14
第二節 智慧財產權之研發與商品化.....	18
第四章 歐盟競爭法與我國公平交易法之相關規範.....	20
第一節 TFEU - 禁止企業間之聯合行為與公平交易法.....	21
第一項 TFEU 第 101 條之重點規範.....	21
第二項 公平交易法之智慧財產權行使與禁止聯合行為.....	23
第二節 TFEU - 禁止獨占事業濫用市場地位與公平交易法.....	25
第一項 TFEU 第 102 條之重點規範.....	25
第二項 公平交易法之智慧財產權行使與企業濫用市場地位.....	27
第三節 小結.....	29
第四節 TFEU 第 107 條 - 「國家補貼」.....	29
第一項 何謂歐盟「國家補貼」.....	29
第二項 為何歐盟需要「國家補貼」控制.....	30
第三項 如何確認獲得「國家補貼」.....	31
第四項 「國家補貼」授予之訊息透明度.....	32
第五項 跨國企業違反歐盟「國家補貼」法.....	32
第六項 公平交易法之智慧財產權行使與不正競爭防止.....	33
第七項 英國脫歐後競爭法之執法.....	34

第五章 專利盒.....	37
第一節 「專利盒」- 歐盟鼓勵智慧財產權創新之稅收激勵措施.....	37
第一項 「專利盒」稅制模式的形成與採行國家介紹.....	37
第二項 智慧財產權稅制最新發展：比利時及英國.....	42
第二節 英國對現有「專利盒」政策進行修改之動機.....	43
第三節 英國「專利盒」政策修改帶來的影響.....	43
第四節 「專利盒」優惠稅制適用之限制.....	44
第五節 歐洲「專利盒」之利弊探討.....	45
第六節 我國「研發抵減」與「智財權商品化」補助.....	47
第七節 利用「專利盒」優惠制度達成合法避稅之模式.....	50
第六章 「非法國家補貼」- 跨國企業違反歐盟競爭法之 案例探討.....	54
第一節 蘋果公司遭判違反歐盟競爭法.....	55
第一項 蘋果在歐洲的稅收架構.....	56
第二項 蘋果近年實質有效稅負之分析.....	59
第三項 歐盟法院對愛爾蘭政府與蘋果案例之判決要旨：.....	59
第二節 星巴克「非法國家補貼」之避稅爭議.....	60
第一項 星巴克近年實質有效稅負分析.....	61
第二項 歐盟法院對荷蘭政府與星巴克案例之判決要旨.....	61
第三節 「國家補貼」創新的激勵措施與法規探討.....	62
第七章 結論與建議.....	66
第一節 對歐盟「國家補貼」裁罰之省思.....	66
第二節 本文建議.....	68
參考文獻.....	71

圖表目錄



圖表(1): 數位經濟時代的智慧財產權	6
圖表(2): 國家補貼之經濟效應 - 無謂損失 (Deadweight Loss, 死三角).....	10
圖表(3): 智慧財產權與稅法之適配性	16
圖表(4): 歐盟競爭法三大重點規範	20
圖表(5): 歐盟國專利盒策略主要指標對比 (2014)	46
圖表(6): 歐盟國專利盒策略的涵蓋範圍 (2014)	47
圖表(7): 產業創新條例	48
圖表(8): 歐洲「專利盒」稅制合法避稅之基本模式	50
圖表(9): 歐洲「專利盒」稅制合法避稅之複雜模式	51
圖表(10): 專利盒與BEPS的SWOT分析表	52
圖表(11): 雙層愛爾蘭夾荷蘭三明治架構圖	58
圖表(12): 蘋果公司之實質有效稅負分析	59
圖表(13): 星巴克於歐盟之稅收規劃架構 (取自歐盟網站)	60
圖表(14): 星巴克公司之實質有效稅負分析	61

第一章 緒論



第一節 研究動機

當前的世界經濟已由傳統產業朝向高科技數位化，在飛快的技術演進歷程，無形體之「智慧資本」已是各大集團企業與新創公司不容忽視的資產與競爭力。時下的金字「Smart」、「智慧」或「智能」與「資本」之結合，轉化而成公司企業的智慧財產，再成為企業超級生財工具。在「Smart」概念風行之前，世界各國偏重於實質硬體商品所能貢獻之經濟成長，無體資產的技術研發尚未被多數產業真正重視，傳統企業經營者多採穩健保守的觀望態度。近十幾年來，物聯網 (Internet of Things, IoT) 與雲端技術的爆發及突飛猛進，終令無實體的智慧財產鋒芒畢露，憑藉無形、無色、亦無味的存在形式，引領高科技企業邁入另一波的事業版圖，亦促使諸多新創產業陸續萌芽與嶄露頭角。

美國布魯金斯研究院 (Brookings Institution) 資深經濟研究員、哈欽斯財政與貨幣政策中心 (Hutchins Center on Fiscal and Monetary Policy) 主任，大衛·魏瑟 (David Wessel)，於2018年3月23日出版的哈佛商業評論登載一篇名為「谷歌害了美國經濟?」之時事觀察文章，雖知以谷歌之名僅是意喻，其泛指所有美商科技明星企業，這議題無疑將會是個大哉問，是否「成也蕭何，敗也蕭何?」作者以谷歌為例，指出蘋果、星巴克、亞馬遜、臉書等明星產業都有集中化之趨勢；這些大企業「善用」自身資本規模與軟實力，無聲地擊退潛在競爭者，造成「美國經濟普遍出現競爭太少的現象」，而呈現少數獨占鰲頭之集團公司，掌控美國市場甚而全球經濟。知識經濟初期明顯受惠於「軟硬兼施」之市場綜效與經濟成長，今之企業凡具備「軟實力」者，如前述美商巨擘等，皆已是市場上雄霸一方之巨人，不可否認的，這些科技巨擘自千禧年後，近20年確實帶領全球邁向另一波經濟成長，更翻轉了軟體產業在全球經濟之比重，亦享受了巨大事業體所能操控之絕對利益，但卻使整體市場機制在科技產業呈現少數寡占現象，甚至集中於某些特定國家，如美國、中國。當全球產業結構改變，消費者行為與習慣不再僅限於觸摸得到的商品，相關的國家經濟制度與規範將涵蓋更多型態的智慧財產商品，體制的改變與策略應對，將是各國當務之急。

呼應前述產業現象，數位經濟下的跨國企業，完美利用現行法規或舊制，佐以寬鬆租稅優惠政策，如歐盟「專利盒」(Patent Box) 制度，以智慧財產權授權生財及跨國移轉利潤，造成市場競爭力集中於少數具市場力量之大型企業，衍生市場失衡之問題與挑戰；科技巨擘橫掃千軍的策略如併購新創、避稅天堂、非常規交易、稅基侵蝕與利潤移轉 (BEPS)、「國家補貼」(State Aid) 等，造成獨特的公平競爭難題，它們的「善用」市場影響力，已遭歐洲監理機關之高度關注與裁罰。現今國與國，企業與企業間的跨國合作與交易日漸頻繁，各國政府應警覺及理解現行的市場機制與相關智慧財產權與競爭法規，更該著力於管理智慧資產無遠弗屆流通的特性，以因應可能無「法」可遵循之窘況，及陸續衍生之不公平競爭現象。此不公平競爭模式，目前雖僅在歐盟國家的競爭法規範，在其他歐洲非歐盟會員國及美國等，相繼啟用類似「專利盒」之研發優惠稅制，是否這些國家亦會將之定義為「國家補貼」，或列入其國家「競爭法」之一環，皆需假以時日觀之以對應之。以往普遍認為智慧財產權、租稅優惠、競爭法等應無直接關聯，在美商跨國企業陸續遭受歐盟執委會不公平競爭之調查的同時，由經濟合作暨發展組織¹ (簡稱經合組織；Organization for Economic Co-operation and Development, OECD) 2015年發佈的 (Base erosion and profit shifting, BEPS²) 15項行動方案(含第1項「因應數位經濟的挑戰」、第8項「無形資產移轉訂價指引」，亦即智慧財產權)，接續2017年全球同步推行之「反避稅」條款(以權利金利潤移轉為首要)，在在可見智慧財產權、租稅優惠、競爭法等關聯性，且當前國際組織與各國政府支持企業之智慧化產業及防止激進租稅規劃之決心。在科技持續飛速躍進，世界經濟發展因傳統產業轉型智能化，對於經濟成長及法規介入與限縮的拿捏，各國政府與企業將面臨雙面刃之局勢，破壞之後的建設是否可以等值等價，端看當局主事者們如何協作與理智因應圓融。

¹ 經濟合作暨發展組織 (簡稱經合組織；英語：Organization for Economic Co-operation and Development, OECD；法語：Organisation de coopération et de développement économiques, OCDE；西班牙語：Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, OCDE) 是全球 35 個市場經濟國家組成的政府間國際組織，總部設在巴黎米埃特堡 (Château de la Muette)。

² Base erosion and profit shifting (BEPS) refers to tax avoidance strategies that exploit gaps and mismatches in tax rules to artificially shift profits to low or no-tax locations. Under the inclusive framework, over 100 countries and jurisdictions are collaborating to implement the BEPS measures and tackle BEPS, <http://www.oecd.org/tax/beps/> (最後瀏覽日:02/10/2018)。

第二節 研究目的

因應知識經濟的崛起，新興產業快速發展及萌生，企業對無形資產與智慧財產權的管理已是不容忽視的課題。近8年期間，歐盟對前述提及之科技企業巨星，因智慧財產權的行使交易，在其成員國所產生之經濟效益及相對稅額之貢獻特別關注。歐盟雖然同意各盟國對跨國公司採取「親商政策」，多年來對看似合情合理的營業搭配稅收優惠措施，自2015起，歐盟陸續對星巴克、蘋果、谷歌及亞馬遜等明星企業要求補繳營業所得稅金，稅額由2000萬至130億歐元不等，其理由是人為操作「專利盒」稅收優惠措施，違反歐盟競爭法之「非法國家補貼」。除歐盟各成員國之親商優惠稅率問題外，其補繳稅源之客體皆為跨國企業集團關係公司之智慧財產權、授權金及授權的行使、交易、與轉讓，主要標的物為品牌商標與專利。智慧財產權授權與轉讓模式，在現今產業，尚無訂價標準可遵循，又因歐盟成員國積極提出智慧創新之稅收獎勵政策，導致跨國企業操作國際租稅規劃進而合法避稅之漏洞。

明顯地，國際租稅規劃主要是跨國企業為進行最佳所得移轉之重要策略，一般皆會善用目標地區國不同的稅制差異，以及相關內部關係人交易，進行價格操控及利潤分配，進而達到有利於自體公司之全球稅負最小化目的；當今可以使擁有「軟實力」的跨國企業進行此避稅模式之主角，即是，智慧財產權，含專利權、商標權與著作權。OECD在2015年 BEPS Project Explanatory Statement³最終報告中指出，現有歐盟之「專利盒」稅收補貼措施是有害稅務模式，造成市場不公平競爭，應予以規範與調整。故OECD BEPS制訂與推行之宗旨，為防止某一國家執行一項保護性的商業政策(或補貼)後之效果，例如：其它國家可能複製成類似政策，最後形成「競次」的局面、可能出現外部效應，迫使各國考慮予以控制、及對公平的需求需要獨立機構的存在，為投資者和政府提供穩定性和可預見性保障。OECD所制訂的BEPS行動方案，即是因數位化經濟的興起，傳統的稅制已無法對應陸續衍生之問題，針對無體資產，因不具備實體形式，其法律所有權較容易移轉，跨國集團企業便可利用其交易或使用以

³ BEPS Project Explanatory Statement (2015 Final Reports), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Page 7, <http://www.oecd.org/ctp/beps-project-explanatory-statement-9789264263437-en.htm> (最後瀏覽日:08/01/2018)。

移轉相對利潤，企業對於智財權意識提升，無疑地，當今企業主的競爭力與公司核心價值，已明顯移向無體資產，如 2017 年台灣專利申請奪冠的台積電及居次位的鴻海等大型跨國集團公司⁴，將其視為重要利潤之來源。再，依據「世界智慧財產權組織」(World Intellectual Property Organization, WIPO) 2018 年 3 月 21 日公佈之 2017 年度國際專利 PCT 申請數共 24.35 萬件，申請國家排名則以美國、中國大陸、日本為前三大。於本國設立公司之跨國企業，其無體資產涵蓋之智慧財產權比重、銷售成長機會及稅率優惠適用等，應皆優於本國企業，雖然無法一以概之台灣跨國企業之無體資產與所得移轉間有正關聯性，但無體資產逐漸被視為所得移轉之重要項目，牽涉違反市場不公平競爭的爭議，應是急迫性需要探討的課題。

故本文研究目的將進行了解及探討因採用歐盟「專利盒」制度所引發之競爭法爭議；為維持公平交易與競爭原則，歐盟法禁止「國家補貼」及「非法援助」；意即任一成員國不可為跨國企業提供或透過某種形式之國家資源援助，從而扭曲或威脅到競爭，影響成員國間的公平貿易原則。究竟歐盟競爭法《歐盟運作條款》(Treaty on the functioning of the European Union, TFEU) 第 101 條、第 102 條與第 107 條之「國家補貼」法規內涵為何，它們之間的關聯性為何。亦將引用歐洲法院「國家補貼」判例的要旨，進一步探討是否歐盟「國家補貼」法已超出一般競爭法的規範界限與應用。

第三節 研究方法與主要問題探討

本文之研究方法為資訊收集、資料歸類與分析、進行比較與問題發現、最後結論歸納與問題解決建議。因本文所探討之主題為歐盟智慧財產權創新獎勵稅收優惠措施所引發之「非法國家補貼」問題，其中牽涉到數位經濟下衍生之租稅與對應競爭法問題，故先理解智慧財產權與競爭法之關係，以往普遍認為應無太大關聯，而今因經濟型態轉換、市場結構改變、消費者行為多樣態等，

⁴ 蔡紀眉(2017)，〈全球 12 大產業中誰最創新？台灣專利王台積電、鴻海上榜〉，《數位時代》從百大專利申請排行來看，國內以台積電去年申請 937 件創高，蟬聯榜首；第 2 名為鴻海，件數 485 件；第 3 名為工研院，第 4~6 名分別為宏碁、友達、聯發科。
<https://www.bnext.com.tw/article/46406/2017-state-of-innovation-report-of-clarivate-analytics>(最後瀏覽日:05/02/2018)。

競爭法對智財權之使用已是如影隨形、無所不在。故OECD BEPS行動計劃因應前述改變制定後，所欲規範之數位經濟議題-無形資產如何切入實際產業應用。接續，探討智財權與商品化之關係，更牽涉到歐盟國獎勵創新之制度，是為創新之技術催生，還是為現有技術之商品化後，所帶來之經濟效益，以蘋果案例說明。再，歐盟競爭法三大法規之定義與涵蓋內容及所欲規範之行為，因為某些因由被列為例外或豁免之行為，其為產業帶來之正面意義為何。引起爭議之歐盟創新獎勵措施，名為「專利盒」，其雖有12個國家相繼採用，但仍有成員國不認同其效益，並要求限制或取消，如無優惠稅收制度之德國，竭盡其力爭取歐盟市場之公平稅收制度，會員國之採用後稅率比較，以及探討「專利盒」優惠措施在實施上之優劣勢、機會與威脅。在這些問題與系統交互運作下，星巴克與蘋果公司因違反歐盟競爭法之非法國家補助之過程與其實際稅負計算與驗證。最後為知識經濟下的新產物，區塊鍊，其比現行無體財產更難定位與管理，因其無須載體，對此新興專利技術之誕生與流通，各國應是趨之若鶩的邀約技術投注或應用，是否又將是智慧財產權法界的一個超級挑戰，對於其無遠弗屆的快速流通與使用，是否競爭法需審慎應對措施，其未來又是如何走勢，皆是難以預期的議題。最後為結論，濃縮內文後可篩選出之問題、方向、與可能解決問題之方案。本文主要探討之問題明列如下：

- 一、被視為政府鼓勵創新與輔助經濟發展之獎勵措施，如歐盟國的「專利盒」稅收優惠政策，在跨國企業大力應用後，卻引發不正競爭之疑慮，本文將針對其制定的目的與施行內容及對象作分析，亦將其與本國「產業創新條例」研發抵減法規比較，了解兩者間之差異點。
- 二、採用歐盟「專利盒」研發創新的獎勵措施，何以被控違反歐盟競爭法中的TFEU 第107條「國家補貼」。將以競爭法與智慧財產權的關係，條理出「專利盒」施行成效與對歐盟成員國的經濟發展意義。亦將列舉相關案例與歐盟競爭法之衝突之處，再參酌歐洲法院對稅收補貼是否屬「國家補貼」之不同見解與探討。
- 三、歐盟「非法國家補貼」案為首例將國家稅務與競爭法聯結一起，此案最終處理結果，對歐盟執委會、歐盟成員國及美商跨國企業之代表意義為何；對其他未施行專利盒之國家有何啟示。本文將提供案例省思後的反饋與建議。

第二章 智慧財產權與競爭法之淵源



第一節 數位經濟產業下的智慧財產權

根據「財團法人中華民國會計研究發展基金會財務會計準則公報第一號」之定義：「所謂無形資產，乃指無形體存在之營業用資產⁵。」商業會計處理準則第19條亦有類似之規定，所謂無形資產是無實體存在而具經濟價值之資產。在上述定義下，無形資產具有的特質：(1) 無實體存在，不能觸摸 (2) 有排他之專用權 (3) 有未來經濟效益 (4) 供營業使用 (5) 效益之年限超過一年。會計法之無形資產項目包括專利權、非專利技術、商標權、著作權、土地使用權、特許權等。而商譽之存在無法與企業本身分離，不具有可辨認性，故不列入本文討論。智慧財產權法在現今產業實際運作且常用的，包含專利法、商標法、著作權法、積體電路電路布局保護法、及營業秘密法。以下圖表 (1)，為參考安侯建業會計師事務所歸納近期產業認知與執行的智慧財產權；因應數位時代，更多的無體財產被產出且具經濟價值表徵，是諸多科技公司的重要資產及核心競爭力。

圖表(1)：數位經濟時代的智慧財產權

智慧財產權			
產業面向	會計師事務所觀點 ⁶	學術與法律定義	權利客體
市場面	1. 註冊商標 2. 企業名稱或產品/服務品牌 3. 未註冊之商標及設計(副品牌、人物名稱) 4. 網域名稱(TLD、SLD) 5. QR code	商標法 著作法	1. 任何具有識別性之標識，得以文字、圖形、記號、顏色、立體形狀、動態、全像圖、聲音等，或其聯合式所組成 2. 文學、科學、藝術和學術等創作

⁵ 財務會計準則公報第一號第 23 條 <http://www.arfd.org.tw/arfd.html>(最後瀏覽日：03/20/2018)。

⁶ 李明陽(2018)，〈無形資產的護身符－談智慧財產權及其重要性〉，《安侯會計師事務所》<https://home.kpmg.com/tw/zh/home/insights/2018/03/11-lessons-for-startup-ceo-ch9.html>(最後瀏覽日：05/20/2018)。

客戶面	<ol style="list-style-type: none"> 1. 資料庫權利(客戶資料) 2. 著作(如軟體) 3. 機密資訊(客戶名單、特定產品之窗口、報價) 4. 提供服務的方法 	著作權法 專利權法 營業秘密法	<ol style="list-style-type: none"> 1. 文學、科學、藝術和學術等創作 2. 利用自然法則之技術思想之創作 3. 方法、技術、製程、配方、程式、設計或其他可用於生產、銷售或經營之資訊，因其秘密性而具有實際或潛在之經濟價值者
產品設計面	<ol style="list-style-type: none"> 1. 產品設計 2. 網頁設計 3. 著作(手冊、網頁內容、教育訓練材料) 4. 著作(手冊、網頁內容、教育訓練材料) 5. 音樂、廣告詞 6. 圖片及照片 7. 剪報及視聽材料 	專利權法 著作權法	<ol style="list-style-type: none"> 1. 利用自然法則之技術思想，對物品之形狀、構造或組合之創作；對物品之全部或部分之形狀、花紋、色彩或其結合透過視覺訴求之創作 2. 文學、科學、藝術和學術等創作
授權與合約	<ol style="list-style-type: none"> 1. 消費者條款及條件，包含退貨政策 2. 供應商合約(權利分配原則) 3. 使用第三人智慧財產之授權(App, 網頁設計) 4. NDA 	專利法 著作權法 營業秘密	<ol style="list-style-type: none"> 1. 利用自然法則之技術思想之創作、利用自然法則之技術思想，對物品之形狀、構造或組合之創作 2. 文學、科學、藝術和學術等創作 3. 方法、技術、製程、配方、程式、設計或其他可用於生產、銷售或經營之資訊，因其秘密性而具有實際或潛在之經濟價值者
技術面	<ol style="list-style-type: none"> 1. 新發明 2. 演算法(用以分析客戶資料) 3. 軟體:目的碼及原始碼(銷售平台、 	專利法 營業秘密法	<ol style="list-style-type: none"> 1. 利用自然法則之技術思想之創作、利用自然法則之技術思想，對物品之形狀、構造或組合之

	App) 4. 網頁搜尋工具 5. 營業秘密、程式 6. 商業方法與系統		創作 2. 方法、技術、製程、配方、程式、設計或其他可用於生產、銷售或經營之資訊，因其秘密性而具有實際或潛在之經濟價值者
--	---	--	---

「智慧財產權」由於受法律之保護，可以提供企業一個合法排他的權利，以阻止或限制他人在未經授權的狀況下使用屬於自身企業的無體資產，強化其企業的市場活動力與競爭力。一般智慧財產之來源分成自主開發、委託代工開發 (ODM / OEM)、合作開發 (Joint Venture) 或授權四種來源，依據種類的不同在法律上歸屬則略有差異。在公司企業的業務運作上，智慧財產權亦包含產業資訊、客戶資料、產品設計、合約與技術等相關的營業秘密，當投顧公司尋找投資標的時，皆會同時考量目標公司是否重視且規劃完善的智慧財產權管理，故此，時下具潛力之新創企業於特定業務上，必有其獨特且勝出競爭者的智慧財產權。⁷

第二節 智慧財產權與競爭法之關係

21世紀之智識產權，其非僅是一種產權或財產，更是科技創新之根源，亦是擁有者或企業的核心競爭力。「智識產權」即是「智慧財產權」，性質為屬無體財產權，非以有體物為保護對象，僅是一個抽象存在之權利，並不必要依附於任何有體物，其發生、移轉、消滅或侵害，皆與特定之有體物無直接關係；而有體財產權之發生、移轉、消滅或侵害，與有形物品皆有密不可分之關係。智慧財產權與有體物之財產權雖分屬不同權利保護，並各自獨立，然而兩者間仍存在相互權利限制之關係；若有體物含有智慧財產權所保護之客體時，其有體物所有權人對該物享有之自由使用、收益、處等權限將會受到限制。當轉讓一件智慧財產權所附著之有體物時，如無特別約定，通常僅屬該智慧財產權所附著有體物之所有權之轉讓，屬物權之讓與，至於智慧財產權則仍未移轉；而

⁷ 李明陽，前揭註6。

通常於轉讓「智慧財產權」時，並無附隨其所附著之物之所有權。⁸ 例如一般物品之所有權人雖可自由轉售該物，當該物品為侵害他人專利、著作權、或商標之仿冒商品時，其所有權人則不可任意銷售，否則將會構成專利法第58條、著作權法第28條之1、或商標權第97條對販賣權或散布權之侵害。相對地，有體物有時亦會構成對智慧財產權之限制，如「權利耗盡」之理論；當合法製造之物品經權利人同意進行第一次銷售，之後取得該商品之所有權人則可自由銷售或散佈，即使該物受有智慧財產權之保護，權利人對該物品亦不得主張其有銷售權或散布權而禁止其繼續交易流通，規定於著作權法第59條之1、專利法第59條第1項第6款、及商標法第36條第2項等，因其依智慧財產權法所取得之權利內容，會因該有體物財產權之移轉而受到影響。⁹

「智慧財產權」包括「工業財產權」及著作權、鄰接權。「工業財產權 (Industrial Property Rights)」一詞，依世界最早於1883年通過之「保護工業財產權之巴黎公約 (Paris Convention for the Protection of Industrial Property)」第1條第2項規定，包括專利、實用新型、工業設計、商標、服務標章、商號名稱、產地標示或原產地名稱，以及防止不正當競爭。而依據1967年7月14日於斯德哥爾摩簽定，1970年生效之「世界智慧財產權組織公約」(World Intellectual Property Organization, WIPO) 第2條第8款規定，「智慧財產權」亦包括不公平競爭之防止。再，「關稅暨貿易總協定 (General Agreement on Tariffs and Trade, GATT)」(即世界貿易組織WTO之前身) 1993年12月15日達成最終協議，1994年4月於摩洛哥簽署世界貿易組織 (World Trade Organization, WTO) 協定，其中之「與貿易有關之智慧財產權協定 (Trade Related Aspect of Intellectual Property Rights, including Trade in Counterfeit Goods, TRIPS) 將「智慧財產權」同時包括「授權契約中違反競爭行為之管理(公平交易)」。¹⁰ 由上訊息得知，產業與權利組織及相關公約，對導正市場秩序與防止智慧財產權之不公平競爭，自19世紀初已清楚訂定及開始推行。

競爭法 (Competition Law) 是一種法律，透過規範企業的反競爭行為，以

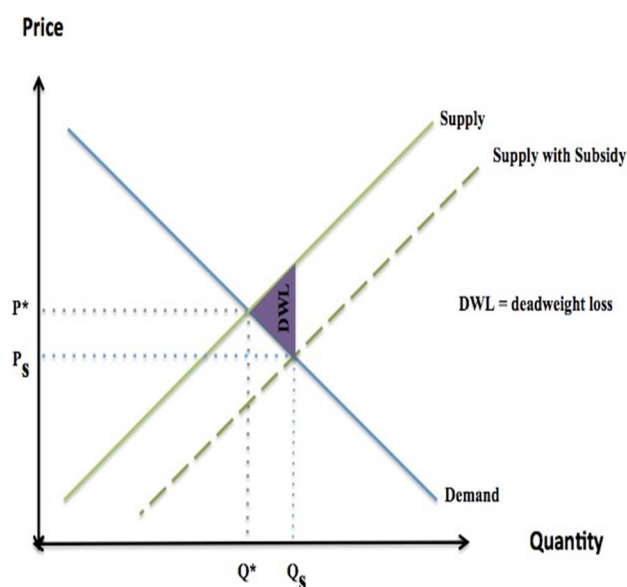
⁸ 章忠信(2000)，智慧財產權基本概念，著作權筆記網站，<http://www.copyrightnote.org/ArticleContent.aspx?ID=1&aid=1>(最後瀏覽日:03/02/2018)。

⁹ 謝銘洋(2016)，《智慧財產權法》，七版第1刷，頁34-37。台北:元照。

¹⁰ 章忠信，前揭註8。

達成促進或維持市場競爭之目標；競爭法在美國與歐盟稱為反托拉斯法，在中國與俄羅斯稱為反壟斷法，在臺灣稱為公平交易法，過去在英國與澳洲亦曾稱為交易行為法 (Trade practices law)。由於早期《羅馬條約》的目標是為了產生一個共同的市場，同時《單一歐洲法令》的目標是為了產生一個內部市場，確保政府的努力不會因為企業濫用市場力量而扭曲非常關鍵，因此，根據條約規定確保自由競爭優先，而非由卡特爾 (Cartel) 和壟斷企業分享市場和操縱價格。《歐盟競爭法》受美國《反托拉斯法》的啟發，和美國《反托拉斯法》大致類似。根據「里斯本條約」《歐盟運作條約》(Treaty on the Functioning of the European Union, TFEU) 第101條及第102條，禁止一切可能影響成員國之間貿易，以阻止、限制或扭曲共同市場內的競爭為目的或產生此結果的協議、決定或協同一致的行動。企業之間的所有協議，由企業和協會的一致決定的做法。在 TFEU 條約的規範裡，歐盟與其他國家不同的是，將「國家補貼」列入歐盟競爭法第107條，此法被控管之目的為預防「國家補貼」可能發生之經濟效應，稱為「無謂損失」(Deadweight loss)，又稱「死三角」，如圖表(2)，意指歐盟執委會欲防杜由於供應商壟斷定價、政府稅制等因素引起之生產者和消費者都得不到的特定部分利益，將使資源無法得到最佳限度的分配。

圖表(2)：「國家補貼」之經濟效應 - 無謂損失 (Deadweight Loss, 死三角)¹¹



¹¹ 羅竹國 (2017)，歐盟經驗：運用國家補貼制度規制政府的市場干預及其影響評估，中歐競爭周，頁 12。

數位技術架構下的網際網路時代，低成本或甚而零成本的智慧財產權邊際重置成本，無使用耗損 (No wear and tear)、不受時間、空間與使用次數限制，為須考慮其具競爭力之期間，因此被視為可創造無限財富。在TRIPS協定提供智慧財產權涵蓋面甚廣的跨國保護、WTO爭端解決機制逐漸壓縮會員做不同解釋與適用的空間、智慧財產權輸出國不斷締結新的國際或區域條款或經由雙邊自由貿易協定引進更多保護、以及世界智慧財產權組織 (WIPO) 接續推出新的保護條約；加上侵權的刑事處罰、服務無所不在與多網合一的數位匯流等，皆是影響智慧產權技術能否順利發展之關鍵因素。由於上述積極且有利的遊說團體與權利集體管理團體不斷宣導與鼓吹智慧財產權保護，致智慧財產權意識持續擴張，亦使關鍵技術之智慧財產權成為超級權利，在數位經濟的交易模式下，產生許多無法預見的競爭限制問題。智慧財產權與競爭法在反壟斷 (托拉斯限制市場競爭) 上有較緊張之關係，以往認為前者不受後者之管轄。而在經濟型態改變後，兩者的交錯，可能產生互補之關係；兩者皆是透過保障自由競爭而提高經濟效率及消費者福利，細言之，智慧財產權法促進「動態競爭」及效率，為促進替代競爭為目的；競爭法促進「靜態競爭」及效率，是以促進模仿競爭為目標，二者實質為互補，再者，競爭法在智慧財產權或權利人有阻礙或排除替代性競爭態樣時，競爭法將須出面限制智慧財產權之行使，以利維護模仿競爭不致過度被智慧財產權限制而無法發展。¹²

國際貿易間之「防止不正競爭」非僅是對有體物品之規範，其亦是跨國企業進行無體財產商品時，必須遵循之國際法規；例如以保護產業或技術成果為目的的專利權，其特色在於排他性與獨占市場，極易與不正競爭法規產生適用上的衝突，除專利授權可能產生的爭議外，在數位經濟的時代，其可能違反不正競爭的樣態極多，以歐盟國家為例，近幾年歐盟祭出重罰之知名跨國企業，包含蘋果公司、谷歌、星巴克、及亞馬遜等，被控其因集團「內部移轉訂價授權」搭配公司激進的國際租稅規劃，將「授權金收入」集中於低稅率的歐盟會員國 (歐盟法之「國家補貼」)，或以非實質經濟效益之成本分攤方式分配關聯企業之研發費用比重，或再以低價授權金提供關係企業應用及銷售；超高獲利卻最終僅繳交個位數的稅率或雙重零稅率，其不僅以合理合法的成本結構進行

¹² 劉孔中 (2015)，〈解構智財法及其與競爭法的衝突與調和〉，《新學林出版社》，頁 11。

積極避稅，更以其高市佔率具有獨占地位的態勢操控市場競爭狀況。前述跨國大企業之行為，明顯已違反「歐盟競爭法」：共同競爭策略是歐盟專屬的權限，為達成歐洲內部市場的工具方法，其規範包括管制企業之聯合行為、國家補助、濫用市場優勢地位、企業合併等；TFEU 第101條（禁止企業間聯合行為）及第102條（禁止企業濫用市場優勢地位）皆已清楚定義競爭法原則與免除適用之例外樣態。然而，歐盟國家鼓勵產業專利研發之優惠稅收隸屬「國家補貼」，援用TFEU第107條，此為歐盟獨特之競爭律法，非歐盟國家尚無類似的法律訂定。

競爭法在許多亞洲的開發中國家（包括印度）裡被認為是一種刺激經濟成長的工具，世界各國政府亦因應參考制定相關類似之競爭法規則。前述諸多美商高科技企業，為引用歐盟國家提供之鼓勵產業專利研發的稅收優惠，設立受控公司於低稅率歐盟國家，向其公司所在國政府取得預先移轉訂價與稅率共識，以智慧財產之高研發成本調整分攤配置至低稅國家，又為達成企業最佳稅負規劃之驅使，進行集團式跨國利潤移轉、專利授權金與股息收付，以降低應繳付之營利事業所得稅，甚至為個位數之稅率或幾乎零稅。歐盟執委會歷經2年多的調查，以「非法國家補貼」與不公平競爭等行為，要求歐盟國家向此些跨國企業取回應繳稅率後之累積稅款，但無懲罰性罰款。歐盟執委會指出，任何企業在利潤發生國，理應恪盡公平稅務義務，以維持當地國所制定之稅收原則及社會福利系統運作，相似於美國反托拉斯法 (Antitrust Law)，一樣應被尊重與遵循。歐盟競爭規則適用於任何從事經濟活動之實體，無論其法律地位及所需資金來源；亦即凡透過提供商品與服務方式，且對市場造成經濟影響者，皆為歐盟競爭法所稱之「企業」，但國家特權主體、地方自治團體等，則被視為非經濟活動主體。

以歐盟競爭實體法之TFEU 第101條（禁止企業間聯合行為）的規定為參酌：「企業間協議、企業團體決議與一致性行為，足以影響歐體會員國間交易，且以妨礙、限制或扭曲內部市場競爭為效果或目的者，與內部市場不相容，應予禁止。但若有助於改善商品之生產或分配、促進技術或經濟進步，並確保消費者能享受其利益，而不會對相關企業課以非必要之限制或使相關企業就系爭商品之重要部分排除競爭，則免除第101條禁止的適用。」

關於我國「公平交易法」之規定，分為限制競爭(第7條～第20條)與不公平競爭(第21條～第25條)。對應歐盟組織之聯合與獨占競爭法規，則適用以維護交易秩序為目的之「公平交易法」第9條(獨占之事業限制之行為)、第15條(事業不得為聯合行為)。對於第25條(事業不得為影響交易秩序之欺罔或顯失公平之行為)，公平交易委員會所制定的處理原則，其性質雖僅屬行政規則，但在判斷是否屬公平交易法上所謂之欺罔或顯失公平行為時，其論述亦多與該處理原則相當¹³；該處理原則雖未直接為司法實務所援用，但所列示之具體事項，對於理解公平交易法之欺罔或顯失公平行為，於即將討論的「專利盒」稅收優惠制度，應具有參考價值。

¹³ 王晨忠，公平交易法第二十五條欺罔或顯失公平行為之實務見解，眾律國際法律/專利商標事務所 <http://zoomlaw.pixnet.net/blog/post/61615123>(最後瀏覽日:06/08/2018)。

第三章 創新研發獎勵稅收措施與專利商品化



第一節 智慧財產權如何影響稅收結構導致不正競爭

從智慧財產權的角度看OECD BEPS行動計畫，其意旨在使OECD國家跟上國際動態市場和知識基礎經濟。世界經濟結構正在發生變化且更加以數字化和智慧財產權為基礎，新創公司與大型企業已意識到他們無體財產可為公司帶來商業利益之潛力，這些改變若未被重視，將會影響公司經營績效甚鉅。再，因專利授權移轉訂價所生之不公平租稅問題，將是智慧財產權在OECD BEPS第8至第10行動計畫¹⁴的挑戰。內部轉移定價是跨國公司集團內為貨物和服務定價的方式。企業集團內部交易應根據公平原則處理，但在涉及無體財產時，遵守此一原則的難題是難以界定無體財產及如何與何時轉移無體財產；以往的指導方針強調對無體財產的法定所有權，但也導致透過合約安排（如薪酬計劃和授權金）以人為自認方式轉移利潤，公平與否之爭議故由此而生。在新的準則中，單純的法定所有權本身不會證明任何回報是合理的。無形資產所產生的利潤應該根據集團成員的價值貢獻以及他們對無體財產和交易的風險來分配。無體財產是跨國企業的主要價值驅動力¹⁵，而智慧財產權更是佔居重要的比重。對於依賴有價值的無體財產來產生財務回報的公司，更形重要；諸如專利，設計，商標（或品牌）和著作權等無體財產通常易於識別及轉讓，對多國稅務規劃結構具有吸引力，更因此些權利一般無固定的地理基礎並且移動性強，易於搬遷而無需大量費用。許多跨國企業利用智慧財產權結構模式，即全球或地區法律所有權、資金、維護等，和智慧財產權之使用權在設計上與實際活動和無體財產的實際位置相分離，從而使無體資產的收入在某一地點，但在另一個較低的稅收制度地點被接收，此種智慧財產權所有權模式對跨國公司及各國政府機關帶來重大的挑戰。

¹⁴ OECD BEPS Action 8-10: contain transfer pricing guidance to assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation in relation to intangibles, including hard-to-value ones, to risks and capital, and to other high-risk transactions, <http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm>(最後瀏覽日：03/02/2018)。

¹⁵ Madelein Kleyn, BEPS and Intangibles: How does it impact IP tax, IP Briefs 2018 vol 1.0, <http://blogs.sun.ac.za/iplaw/2018/02/01/beps-and-intangibles-how-does-it-impact-ip-tax-structures>(最後瀏覽日：04/06/2018)。

下表(3)，本文整理出目前智慧財產權與稅法制度的適配性，智慧財產權在我國一些現行法律之規範，期再給予更多明確的指引及發展運作空間，如競爭法、稅法，在智財權多變與多樣性特質下，若無符合國際趨勢之律法規範，可能成為數位經濟上的「化外之民」。針對美國與歐盟因智慧財產權授權收益與研發創新優惠稅收在競爭法的爭議觀之，以下圖表(3)可看出兩者間適配性的問題點，美國稅法雖是屬人主義，但在其移轉訂價規則裡規定，若美國企業之境外子公司所營之權利金收入，在資金尚未匯回美國母公司前，則此部分收入不需繳納所得稅。此項例外規定佐以歐盟之預定移轉訂價規格，給予美國以智慧財產權為主要營業項目之高科技跨國公司，如蘋果、谷歌及微軟等，可以自行變動帳面上交易無體財產之風險承擔者與利潤創造者，更而積極尋求最佳租稅規劃的誘因。再者，當歐盟國家因操持經濟成長政策，力圖吸引外國企業投資，而提供所謂「國家補貼」給予這些美商跨國企業，當地法律此又給予他們操作智慧財產權可生之「權利金」與「轉讓金」的空間，故此，跨國企業雖是依法律行使專利研發創新之稅收優惠權利，但因歐盟獨特的競爭法與「國家補貼」規範，極容易陷入不公平競爭之灰色地帶。

圖表(3)：智慧財產權與稅法之適配性

標的	智慧財產權	營利事業所得稅法
屬性	屬地主義	營所稅屬人與屬地主義 1. 國內的營利事業是採屬人主義(美國之移轉訂價規則例外) 2. 國外營利事業採屬地主義
法律及權利性質	私法、私權	公法、公權
權利與義務	1. 需有「智慧」與「財產」投入，透過法律賦予「權利」 2. 暫時性壟斷權利	1. 人民之永久義務 2. 支援創新與研發抵減
變動性	可人為操作及轉讓 1. 價格 2. 所有權 3. 權利金	1. 不可變更，除非修法 2. 稅率可以議定(預約訂價協定)
競爭法限制	被動介入： 1. 聯合行為 2. 濫用市場優勢地位	主動： 「國家補貼」
OECD BEPS 提供之解決方案	1. 全球共用訂價規則與模式 2. 透明化的實際風險承擔者與價值創造者	BEPS: 多邊稅務公約

智慧財產權的跨境轉讓通常會引發高額稅收。但是，由於智慧財產權本質上是無形的，具有高度流動性，沒有固定的地理邊界，因此可以使用計劃完善之許可證結構，輕易將這些資產從一個國家移到另一個國家。例如，跨國公司可以在其他國家的海外子公司建立一個授權和專利控股公司，以利取得開發、許可或再授權智慧財產權。然後將利潤有效地從外國子公司轉移到海外專利擁有的公司，而此類公司，所得稅費用支付很少或甚至不需要繳納稅費。授權和專利控股公司從智慧財產權的利用中所獲得之費用將免除稅收或在避稅地轄區享受低稅率。許可證和專利控股公司也可以用來避免高昂的預扣稅，這些預扣稅通常是從它們源自的國家流向授權金，或者可以通過國家之間存在的雙重租稅協定進一步再減少。

如前述提及，2013年經濟合作與發展組織（OECD）發起了稅基侵蝕和利潤轉移 15項行動方案（BEPS 15 Actions）。該方案側重於為跨國企業制定避稅策略的準則，重點商品為無體財產授權與移轉，這些策略利用跨國租稅規則中的差異和不匹配，將利潤以人為轉移到低稅或免稅國。意識此問題的急迫性，截至2017年12月，已有68個國家簽署了「實施稅收條約相關措施多邊公約」（Multilateral Instrument, MLI）以防止BEPS之發生，確認智慧財產權在國際交易中扮演重要角色¹⁶。

BEPS被推行之最重要方針，不僅要改變非常複雜的稅法，還要從根本上改變跨國企業的行為。它將改變所有熟悉智慧財產權結構安排、集團融資安排和集團控股公司結構的知識，亦即，以往以不公平競爭方式，依大企業的影響力預先商訂一個優惠稅制（預先定價移轉），在歐盟國家稅務制度下設立少數或無僱員的簡易企業模式，已不再可能。BEPS行動計劃的核心重點是確定並解決企業稅收結構的影響，並特別包括智慧財產權稅收結構；任何無形資產集團的稅務狀況在此方案下皆因此而正面改變。

OECD BEPS 行動計劃基本上包括三個主要支柱：即希望透過一致性（Coherence）、實質性（Substance）及透明度（Transparency）三大需求，建立新的國際租稅規範，解決因數位經濟所生之不公平租稅規劃與實務。一致性為希望納入某些類型的低稅收或零稅收入徵稅；實質性則是將互動利潤歸因於主要員工貢獻智慧財產所在的地點；而透明度是要求將使企業突顯低稅收或輕微配置的智慧財產權所有者。對於在不同國家開展業務的跨國公司而言，根據不同的法律，有可能操縱利潤，使其在稅率較高的國家出現較低，在稅率較低的國家較高。而 Action 8（行動計劃 8），試圖矯正產生的不平衡狀況，因為它揭示了由無體財產產生的利潤分配錯誤如何導致 BEPS，這便是為解決蘋果與星巴克等公司所引發積極租稅規劃之問題。易言之，跨國公司必須將轉移訂價結果與價值創造結合起來，意即，應重新設置轉讓訂價政策，將利潤分配給實際發生重大經濟活動之地區，或者重新設計其運營模式，使經濟上重要的決策和控制職

¹⁶ BEPS Action 15-ultilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures, OECD, <https://www.oecd.org/tax/treaties/BEPS-Discussion-draft-Multilateral-Instrument.pdf> (最後瀏覽日:02/02/2018)。

能與智慧財產權所有權關聯達成一致化。¹⁷ 這些變化在在顛覆了大型企業的專利授權與移轉訂價安排及稅務規劃，高階經理人的智慧財產權管理技能基礎與專業知識是必備的，故將牽動產業人力需求、多頭貿易互動模式及租稅結構變動，預期將引發不一樣的競爭型態。

2017年底，美國政府將營業所得稅自35%降至21%，更提供過渡時期匯回資金給予免稅之策略，此稅改除希望美商企業回流，同樣也為吸引外資挹注美國經濟成長(2018年鴻海於美國設廠)，亦希望同時降低大企業激進租稅規劃之機率。相較於歐盟成員國之優惠稅率(專利盒)，美國降低所得稅率所能造成的企業回流或收入回匯之最終成效，仍是個未知數，因歐盟成員國若持續擁有自訂優惠稅制吸引外國資金，其稅率亦仍是個位數，將足以再撼動觀望者猶豫之步伐，降稅也無法解決美國跨國企業藉由智慧財產權流轉於低稅率之歐盟成員國家，更無助於解決既存的不公平貿易競爭。若這起降稅風潮延燒至全球，各國競相降低租稅為留住本國企業或吸引外來資金，可能會導致更懸殊的社會貧富差距及削弱國家因無國本協助創新產業之現象。

第二節 智慧財產權之研發與商品化

集團企業之研發能力的強度，直接反應其公司內部資源的充分性與整合運用效果，對於國際市場產業結構之變化，如何因應強化其技術基底與創新，再提升自身競爭力等，皆是迫在眉睫的課題。我國企業內的研發流程，依國際標準化組織(International Organization for Standardization, ISO)之內容，包括應用開發研究、模擬與驗證設計(Proved of Concept, POC)、設計開發、品質合格測試(Product Quality Test, PQT)、生產製造、檢測認證、行銷與服務。一般企業的研發合作可分為單純事業參與簽訂研發契約式的研發、合資設立新的公司進行研發、共同委託研究機構進行開發、參與事業互相投資彼此的研發活動、或共同買下研究機構進行研究而研發，可分為單純的共同研發協議，或包含附隨協議的共同研發協議。後者是指研發協議同時包括了研發成果的使用分配權、研發後之生產銷售或智財權的取得等事務¹⁸。後者若為合作智慧財產權研發，

¹⁷ Madelein Kleyn, *supra* note 15.

¹⁸ 劉華美(2007)，〈歐盟競爭法之研發(R&D)豁免程序-對我國研發聯合管制的啟示〉，《公平交易

則較易引發所有權與轉讓時之爭議。

為促進國家之經濟發展與提升競爭力，在鼓勵創新研發的政策裡，許多國家允許扣除有關研發 (R&D) 或智慧財產權購入之支出；跨國公司因此可以在提供最佳稅收優惠的國家建立研發機構，亦可以免除開發費用及取得優惠稅率。跨國公司因此可以利用一個具吸引力的研究基礎設施，和另一個國家寬鬆的研發稅收激勵機制，並從利用低稅率中獲益的另一個國家，再利用無體財產獲得收益¹⁹。本文認為，公司企業在投注人力、物力、與資源於開發一項專利或任何智慧財產權時，其最終的目的為成功的開發此新技術權利，並在其有限的排他權利期間，為公司企業提升市場競爭力，增進公司收益及利潤。在智慧財產權商品化的模式方面，跟隨其重要性與影響力日增，加上法規的鬆綁，商品化的模式也日趨彈性並產生新的組合變化。一般的智慧財產權商品化約分為三類：自行實施、將專利移轉讓與給第三人實施、以及授權第三人實施等方式。茲因知識經濟時代的蓬勃發展，新興的商品化模式也陸續出現，例如專利證券化、以專利技術入股、甚至整合相關專利形成專利聯盟、掌握產業標準等，在在都成為新形態的智慧財產權商品化模式，亦因如此，智慧財產權與相關的律法有更多的接觸，衍生更多的法律與國家經濟政令的問題，如前述提及非常規移轉訂價、稅收激勵措施、及「國家補貼」等；這些新式的問題，皆需要國家與政府對新創產業與技術的包容與快速立法之協助。智慧財產權的技術實力與商品化是否成功呈現正相關，亦即商品化越成功，則代表技術實力越強；反之，若輕忽商品化之重要性，智慧財產權數量之多寡，將仍無法展現權利擁有者或公司企業之競爭力與收益成長。我國政府及相關單位採取的鼓勵政策，例如產業創新條例、中小企業處補助各研發機構成立創新育成中心 (Incubator)、國科會補助各學術研究機構成立技轉中心等，皆是協助企業之新創技術與專利研發，及積極朝商品化發展的方向努力。我國政府期望一方面加強公私研發與專利申請的互助合作，並從經濟策略著手，掌握產業技術、標準或規格；另一方面則積極加強專利權人與需求技術業者的互動，將專利透過各種方式予以商品化，以展現企業研發實力，回收研發成本投資，同時增強國家經濟成長的力道。²⁰

季刊》，15卷4期，頁95-128。

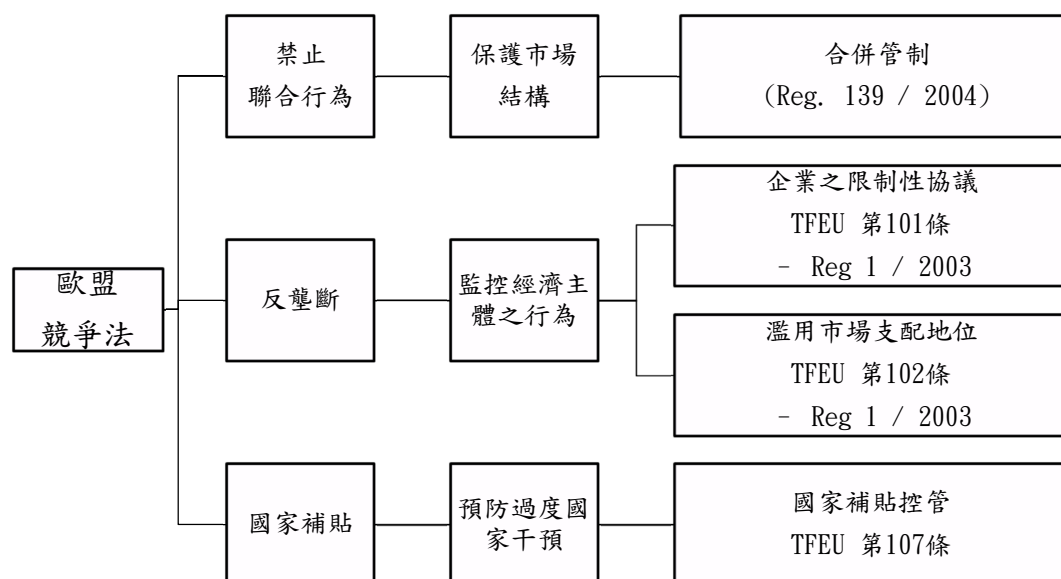
¹⁹ Madelein Kleyn, *supra* note 15.

²⁰ 馮震宇 (2004)，〈專利商品化模式之探討〉，《智慧財產權月刊》，65期，頁9-13。

第四章 歐盟競爭法與我國公平交易法之相關規範

歐盟共有28個成員國，英國若成功脫歐，則僅剩27國，然其各有不同之制度、經濟與社會基礎，歐盟條約中，保留予會員國家決策與實施政策之權力，政策整合呈現多面向及多速度發展。自1950年代至今，歐盟針對各國差異基礎上進行逐步整合，主要工具即是法律整合。如歐盟競爭法，其朝向異中求同之法制整合以及成員國各相關政策調和、如何同中存異。歐洲統合之原動力主要在經濟面，然而，法律統合卻是扮演最重要且決定性之角色，有統合鎖定效果，使歐盟建構具有不可回溯性。歐盟法院確立歐盟法的直接適用性與優位性原則，故而奠立歐盟法發展之根本基礎。在競爭方面，共同競爭政策是歐盟專屬之權限，為達成歐洲內部市場一致之工具方法，其規範包括管制企業之聯合行為、企業合併、濫用市場優勢地位、國家補助等，適用於成員國公司及跨國投資企業²¹。如下圖表(4)所示。以下將簡介此三大歐盟競爭法重點規範與公平交易法之比較探討。

圖表(4)：歐盟競爭法三大重點規範²²



²¹ 曾秀珍 (2014)，〈歐盟(區域)競爭法相關之法律整合〉，《公平交易委員會電子報》，15期，頁1。

²² 羅竹國，前揭註11，頁4。

第一節 TFEU - 禁止企業間之聯合行為與公平交易法

第一項 TFEU 第 101 條之重點規範

依TFEU第101條，其主要重點為禁止企業間之有害聯合行為。執委會理解縱使競爭者間亦有適度合作之需要，故制定「TFEU 第101條適用用於水平合作準則」，包含六種水平合作協議：研發協議、製造協議（包括轉包及專業化）、採買協議、商業化協議、關於標準之協議及資訊交換協議等²³。此條款規範內容如下：

1. 企業間之協議、企業團體之決議與一致性行為，足以影響歐體成員國間之交易，且以妨礙、限制或扭曲內部市場競爭為效果或目的者，與內部市場不相容，皆應予禁止。但，若為有助於改善商品之生產、配銷、促進技術或經濟進步，並確保消費者能享受其利益，而不會對相關企業課以非必要之限制或使相關企業就系爭商品之重要部分排除競爭，則免除第 101 條禁止之適用²⁴。
2. 以下情況例外，第 101 條第 1 款之規定可以視為不適用：
 - i. 企業之間共識達成之任何協議或協議類別
 - ii. 企業團體之任何決定或決定類別
 - iii. 任何經協調一致之做法或一致之做法，有助於改善產品之生產、配銷、促進技術或經濟成長，同時允許消費者公平分享由此處產生之利益。

上述第 (iii) 項之豁免例外，因第101條第1款規定之涵蓋範圍極廣，若無允許例外之空間，可能對原欲保護之競爭自由造成不當之限制，也可能扼殺某些競爭行為可能帶來致經濟利益之考量。

競爭規則，適用於所謂之企業指「任何從事經濟活動的實體，無論其法律地位以及資金來源」，凡透過提供商品與服務方式對市場造成經濟影響者，為此競爭法所稱之企業；但國家特權主體、地方自治團體等，以公益為主之機構，則不視為經濟活動主體。歐盟競爭法上所指之企業聯合行為，泛指所有垂直與

²³ 劉孔中，前揭註 12，頁 83。

²⁴ 曾秀珍，前揭註 21，頁 3。

水平聯合行為，而有兩項例外豁免之聯合行為如下：

1. 聯合行為可促進產品之製造與配銷、技術及經濟進步、同時予以消費者合理比例之福祉。
2. 聯合行為妨礙會員國間貿易，但嚴重性未達到「可察覺到」情況，亦可豁免。

歐盟法院亦定義「微量原則」之豁免，當水平聯合行為之企業總市占率未達10%，或當垂直聯合行為之企業總市占率未達到15%，雖違反第101條第1款，仍可獲得豁免；然無論是否符合條件，若對消費者完全無法帶來任何助益，仍不得給予豁免。²⁵

寡占市場中之卡特爾，若成員相互約定買賣價格或共享各自市場策略，多以私下且秘密協議進行以逃避管制，或以合法企業團體名義進行聯合訂價以瓜分市場等，其水平聯合行為目的在於限制跨國市場競爭、損害市場，對市場負面影響甚大。如今跨國卡特爾已為經濟全球化下常態，受影響者不限於一國，尤需跨國（歐盟）層級的管制²⁶。列舉一相關案例，2017年2月2日，歐盟執委會競爭總署 (DG Competition) 公告對我國華碩之反托拉斯行為展開調查 (案號：AT 40465)，該署懷疑華碩的電子產品 (Electrical products) 在《歐洲經濟區》 (Economic European Area, EEA)²⁷ 行銷時，因規定零售商要賣一定的價格、或設定最低價 (Fix or imposing minimum sale price on retailers)，致限制了零售商降價的空間，影響消費者的權益，此為 TFEU 第101(1)(a) 條暨《EEA協定》第53條規定所不容。這兩條款內容雖相似，與台灣公平交易法第19條之精神相似但

²⁵ 12008E101, EUR-LEX Europa, Official Journal 115, 2008/05/09, P88–89, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:12008E101:EN:HTML> (最後瀏覽日: 07/02/2018)。

²⁶ 曾秀珍，前揭註 24。

²⁷ European Economic Area and competition policy: The EEA agreement (Agreement on the European Economic Area) entered into force in 1994. It was concluded between the European Communities, all EU Member States and all EFTA (European Free-Trade Association) members. Switzerland, although a signatory and member of EFTA, failed to ratify the EEA agreement and is therefore not part of EEA. Since the accession to the Community of Austria, Finland and Sweden in 1995, the remaining EFTA parties to the EEA agreement are Iceland, Liechtenstein and Norway. The objective of the EEA agreement is to establish a dynamic and homogeneous European Economic Area, based on common rules and equal conditions of competition. The EEA agreement contains specific competition provisions, principally Articles 53 to 64, which mirror those of the EC Treaty, <http://ec.europa.eu/competition/international/multilateral/eea.html> (最後瀏覽日: 07/02/2018)。

更周延與縝密，目的都是排除對銷售施加不當的限制以降低市場競爭。競爭總署藉以釐清華碩及其零售商，是否均訂立協議以固定售價或設定最低售價，而造成聯合行為。華碩若有對調查人員提供不實或不完整資料的行為時，依法可處該集團最近一年全球營業總額不超過1%的罰金 (Council Regulation (EC) No. 1/2003 第 23 (1) 條)；調查結果若證實華碩確有違法行為時，華碩除應依法停止價格控制行為外，歐盟也會沒入華碩違法期間的不當所得再酌加嚇阻金，以儆效尤；但最終所裁罰的不法所得加嚇阻金的總額，不得超過集團最近一年全球營業總額的10% (上述 Regulation 第23 (2) 條)。此外，歐盟要求華碩停止價格控制行為的命令發布後，在違法行為確實停止之前，歐盟仍有權在不超過集團最近一年每日平均營業總額的5%內，按日裁罰，直至違法行為叫停為止 (上述 Regulation 第24 (1) (a) 條)。無論如何，各國競爭法或公平交易法的裁罰重點，大都以具競爭關係的同一產銷層級事業體間的聯合行為為主；華碩的案子雖屬於不同產銷層級間之限制措施；亦即和零售商間之垂直關係，相較於水平聯合行為嚴重性為輕²⁸，但不可不謹慎於國外市場之商品定價及市場策略，評估是否與當地國之競爭法違背之問題，及深入了解當地國之重點競爭條款，以免不小心觸法，將被課以巨額罰款，同時損害企業及品牌形象。

第二項 公平交易法之智慧財產權行使與禁止聯合行為

產業之進步與技術提升，端賴企業競爭之激發與督促，各競爭者相競角逐產業地位及爭取高額營業利潤，故可知，競爭可以促進產業及技術進步、優化資源分配及使用效率，進而延伸至全民福利，因此，競爭是公平交易法 (簡稱公平法) 所保護之一種法律制度。若應競爭之事業未及競爭，而採取聯合行為 (卡特爾)，將使競爭失去意義，亦無法發揮其應具之效益²⁹。公平交易法第14條本文規定，事業不得為聯合行為；聯合行為分為水平聯合及垂直聯合行為；其廣以定義為「本法所稱聯合行為，指具競爭關係之同一產銷階段事業，以契約、協議或其他方式之合意，共同決定商品或服務之價格、數量、技術、產品、設備、交易對象、交易地區或其他相互約束事業活動之行為，而足以影響生產、

²⁸ 沈建一(2017)，〈華碩在歐洲設定零售底價為何不法？〉，《經貿資訊網》
<https://www.trade.gov.tw/World/Detail.aspx?nodeID=45&pid=592744>(最後瀏覽日:06/02/2018)。

²⁹ 劉孔中，前揭註12，頁81。

商品交易或服務供需之市場功能者(第1項)。前項所稱其他方式之合意，指契約、協議以外之意思聯絡，不問有無法律拘束力，事實上可導致共同行為者³⁰(第2項)。聯合行為之合意，得依市場狀況、商品或服務特性、成本及利潤考量、事業行為之經濟合理性等相當依據之因素推定之(第3項)。第2條第2項之同業公會或其他團體藉章程或會員大會、理、監事會議決議或其他方法所為約束事業活動之行為，亦為本法之聯合行為(第4項)。」而在第15條，對事業之聯合行採取原則禁止、例外之管制，授權公平會予以8種例外聯合行為，含規格化聯合、研究發展聯合、專業化聯合、輸出聯合、輸入聯合、不景氣聯合、中小企業聯合及促進產業發展、技術創新或經營效率聯合。³¹如前幾年，美國與歐洲對我國電子業龍頭友達電、奇美電等陸續做出「反托拉斯法」判決，其主要為涉及反托拉斯法所禁止之「聯合壟斷行為」。本國在國際間屬居電子零件產業之寡占地位，對銷售通路上勢必是以國際交易為大宗，故對於相關法律不可僅停留於國內銷售之知識，對於國際貿易所做之限制禁止規範，必須一定程度之了解與認識。

雖然水平或垂直聯合行為，皆會妨害市場競爭機能與運作，但就「垂直聯合」而言，往往為企業為合理經營與產業成長考量之手段，若過度禁止則妨害企業發展，如巨大機械-捷安特，早期所成立之「A1 Team」，即為此類型，非市場獨占或壟斷目的，而為共同經營自行車產業，一起與外國廠商競爭市場佔有率，這是一個國家支援聯合行為且成功之案例。我國公平交易法僅於第19條規定「事業不得限制其交易相對人，就供給之商品轉售與第三人或第三人再轉售時之價格。但有正當理由者，不在此限。」至於「水平聯合」則為法律主要禁止之類型，如(1)多數事業聯合，且彼此之間具有競爭關係(2)當事人間具有共同之目的(3)合意之內容須相互約束事業之活動(4)合意之成立，客觀上可能發生限制競爭之效果等，皆是有違公平交易法之聯合行為要件。

³⁰ 公平法第14條第1項試2002年2月6日修法時所增加，準此，處於競爭關係事業間相互約束事業活動的所有行為並不一定是聯合行為，必須妨礙價格及市場功能，才會構成聯合行為。

³¹ 劉孔中，前揭註12，頁82。

第二節 TFEU - 禁止獨占事業濫用市場地位與公平交易法

第一項 TFEU 第 102 條之重點規範

TFEU第102條，主要為禁止企業濫用市場優勢地位；其規範為任何一個或多個企業，在內部市場或其中佔大部分主導地位之任何濫用，都應被禁止，因它可能影響成員國之間之貿易或因此與內部市場不相容³²；其規範不法之行為，與第101條似乎很類似。主要定義為「一個或多個在內部市場內占有優勢地位的企業濫用優勢地位的任何行為，可能影響成員國之間貿易，與內部市場不相容而被禁止；禁止之濫用行為包括直接或間接地實行不公平的購買或銷售價格，或其他不公平的交易條件；限制生產、市場或技術發展，損害消費者利益的；在相同的交易情形下，對交易對方當事人實行不同的交易條件，因而置其於不利的競爭地位；要求對方當事人接受與契約主體在本質上或商業慣例上無關聯的附加義務，作為簽訂契約的前提條件。實務上，競爭法或現實中一擁有龐大的市場占有率判定市場優勢地位，此時，主導的優勢企業無須理會其他競爭對手的反應。」第102條規範濫用優勢地位行為之要件為「主體是已獲市場優勢地位的企業；客觀要件是該企業施行濫用優勢行為；客體為自由競爭秩序與其他競爭者及消費者利益。而主觀要件則是該企業利用市場優勢，與相對人進行交易時，以限制、阻止、遏制競爭目的，在相關市場形成排擠競爭者的結果。」而其濫用優勢地位之行為類型則可能包含：(1) 剝削行為(2) 排他性行為(3) 歧視行為(4) 報復性行為等，皆視為構成濫用優勢地位之行為。³³

最近市場上案例為歐盟開罰谷歌³⁴案，2017年6月27日，歐盟執委會以谷歌(Google)在《歐洲經濟同盟協議》(European Economic Area, EEA)協定市場內，濫用搜尋引擎的市場大哥地位，進而不當影響其他競爭者與消費者權益為由，對該公司裁罰24億2,449.5萬歐元，同時並要求該公司於90天內提出改善方案，

³² 12008E102, EUR-LEX Europa, Official Journal 115, 2008/05/09, P89-89, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:12008E102:EN:HTML>(最後瀏覽日: 07/02/2018)。

³³ 曾秀珍，前揭註21，頁3-4。

³⁴ Antitrust: Commission fines Google €2.42 billion for abusing dominance as search engine by giving illegal advantage to own comparison shopping service, European Commission - Fact Sheet, 2017/06/27, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-1785_en.htm(最後瀏覽日: 07/02/2018)。

否則將按日另計每天不超過1,060萬歐元的罰金，直至違法行為確實改善為止；此一金額係依谷歌集團--即Alphabet Inc. 2016年全球營業總額日平均的5%計得。本案為歐盟執委會競爭總署受理19家谷歌競爭者的投訴，於2010年11月30日展開的調查，全案經過近7年的漫長審理後，除本購物搜尋比價案 (Comparison Sopping) 外，另也衍生出手機安卓作業系統 (Android Operating System) 案以及谷歌廣告 (AdSense) 二案。而2017年6月27日公布之行政處分僅是購物搜尋比價的部份，至於安卓和廣告二案仍未審結。對於執委會之處分，谷歌仍可循歐洲法院之司法系統，尋求司法救濟程序進行平反。本案原調查的期間為2008年，競爭總署發現自那時起，谷歌 Search在絕大多數的31個EEA國家中皆有超過90%以上的市場佔有率，因此谷歌在基本搜尋市場內確實具有壟斷性的影響力。若依TFEU第102條暨《EEA協定》第54條規定之內容，任一或數公司在EEA市場具有壟斷力本身並不當然違法；但若該等公司「濫用」這項影響力，讓市場機能無法有效發揮時，則為法所不容。因此，本案調查重點在購物搜尋比價的平台上，谷歌有無「濫用」搜尋市場大哥的地位。若從大多數其他競爭者之角度觀之，本案可謂為「遲來的正義」，在谷歌濫用市場地位之陰影下，絕大多數的競爭對手像原告之一之英國Foundem、美國Yahoo或Bing等購物搜尋比價之平台，早已無聲無息退出EEA市場。而今它們可依執委會之行政處分，循民事程序要求谷歌賠償其原先所受之不法損害，也可算是取得一部分損失補償。各國制定競爭法或公平交易法之目的，即是要讓市場機制能自由發揮，確保供需雙方之利益。而要讓市場機制充份發揮，理論上即是要讓供需雙方的力量能夠自由與公平的展現，並藉此取得之間之平衡點。³⁵ 依競爭總署之報告，谷歌之濫用市場地位之行為，不僅限制競爭者成長與發展之機會，亦扭曲消費者之選擇，以致歐盟不得不受理陳請取締及處罰。10多年以來，歐盟之經濟制度整合進度明顯碰到許多挑戰，但競爭法議題上，因歐盟積極作為而顯示成員國團結力量大之效果。

³⁵ 沈建一(2017)，〈橫行霸道的 Google 吃到歐盟苦頭〉，《荷蘭-歐盟經貿觀察》，63 期，<https://www.roc-taiwan.org/nl/post/3842.html>(最後瀏覽日:07/06/2018)。

第二項 公平交易法之智慧財產權行使與企業濫用市場地位

在鼓勵及保護競爭的同時，對市場上競爭所導致之結果，不論為獨占或寡佔，在經濟學自由經濟理論上，國家應持價值中立之角度，不過度干預及採取否定立場，否則將會違反憲法保障財產權之原則；此即為英美法所言之「大並不是惡」(Bigness is not badness)。但若有具市場力量之企業，企圖以其優勢地位主導價格或創新與商品流通，限制或封鎖市場競爭，抑或榨取、剝削交易方，使其從而居競爭劣勢，此舉缺乏社會正當性，此時國家則須介入導正市場機制，以防市場失靈發生。公平交易法第7條對獨占、視為獨占之規定為「本法所稱獨占，指事業在相關市場處於無競爭狀態，或具有壓倒性地位，可排除競爭之能力者。二以上事業，實際上不為價格之競爭，而其全體之對外關係，具有前項規定之情形者，視為獨占。」而第8條對獨占事業之認定標準，依企業之市場佔有率評斷之。第9條，對於獨占事業禁止行為之定義，含(1)以不公平之方法，直接或間接阻礙他事業參與競爭(2)對商品價格或服務報酬，為不當之決定、維持或變更(3)無正當理由，使交易相對人給予特別優惠(4)其他濫用市場地位之行為等。在第34條，關於獨占及聯合行為之刑事責任規定「違反第9條或第15條規定，經主管機關依第40條第一項規定限期令停止、改正其行為或採取必要更正措施，而屆期未停止、改正其行為或未採取必要更正措施，或停止後再為相同違反行為者，處行為人3年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣1億元以下罰金。」

近期違反公平法之企業濫用市場地位優勢之案例為高通案。美國高通(Qualcomm)，為箝制我國通訊晶片產業發展的美國藍籌企業，於2017年底被公平交易委員會以違反公平交易法第9條第1款「獨占之事業，不得以不公平之方法，直接或間接阻礙他事業參與競爭」為由祭出罰款台幣 234 億元之高，此為繼中國大陸、韓國以後全球第三個針對高通標準專利授權之裁罰案，此等各國反托拉斯主管機關在標準必要專利授權案件上之裁處，將可更促進「標準必要專利」(Standards Essential Patent, SEP)，尤其是「公平及合理非歧視條款」(Fair, Reasonable and Non-Discriminatory, FRAND) 授權機制適用之新一波反思與改善。高通所涉及之「不公平之方法」，指的是高通的專利授權方式，李

素華教授在其評論文章「公平會高通處分案之簡評語省思³⁶」歸納與建議，高通以其公司所擁有之CDMA、WCDMA及LTE之通訊標準之必要專利，在基頻處理器市場具獨占地位，其拒絕將標準必要專利所保護發明授權予晶片競爭廠商，授權契約亦有限制條款等，公平會認為高通整體經營模式所涉及之行為，損害基頻處理器市場之競爭，故以公平法第條9第1款給予處罰，並令高通公司限期改善其違法行為。然而此案之爭議甚囂塵上，主要爭點為高通之SEP授權契約及條款，是否構成市場優勢地位濫用，及參考其他國家類似案例，公平會之罰款是否過高等。李教授於文章中，點出幾項目前競爭法執法機關之可改善面向，亦提供建議供相關執法單位參酌，如審慎態度對於SEP授權之爭議、高度爭議之案件應有更公開透明及細膩之執法程序、公平會宜在相關案件累積對智慧財產之執法經驗等；在這其中，與競爭法直接關聯之SEP授權問題，本文認為值得深入探討。

所謂標準必要專利（SEP）就是標準組織所形成一種標準共通技術結合專利保護之專利，既可提高企業市場佔有率，也可藉此收取專利授權費，供標準化組織成員有償使用專利之合作模式，雖然有些科技大廠將SEP當成阻止競爭對手之武器，可從三星、Interdigital、Ericsson等公司之專利侵權訴訟觀之，皆是涉及標準專利之訴訟案件³⁷。此SEP之共識成立，產業界同意標準必要專利之規則，執法單位亦支持此型態專利存在，其一之考量因素，是否亦為繁榮國家經濟及促進產業發展？是否具公共利益意義？倘若可視其為一種保護專利，需要國家之支持，雖不及為「國家補貼」之適用，此專利擁有者投注大量資金與人力開發出之創新技術，福利整個產業甚至世界經濟，對於其與競爭法可能之衝突或抵觸，應給予寬放或豁免。當然，伴隨著更縝密的法規訂定與管理減少法規漏洞，讓大型科技企業無法利用SEP為壟斷市場之利器。公平會主要處罰高通採取不簽署授權契約則不提供晶片之手段，此案亦涉及回饋金問題，其可能已違反公平交易法第條9第1款之行為，對此項處分之合法性應較少之爭議。

³⁶ 李素華(2018)，〈公平會高通處分案之簡評與省思〉，《月旦法學雜誌》，275期，頁111-120。

³⁷ 科技產業資訊室，淺談美國聯邦法院對於標準必要專利之權利金判決，財團法人國家實驗研究院科技政策研究與資訊中心，2014年3月11日，http://cdnet.stpi.narl.org.tw/techroom/pclass/2014/pclass_14_A085.htm(最後瀏覽日：02/06/2018)。

第三節 小結

市場競爭的本質常常是一體兩面，不可否認，競爭帶來經濟發展與進步，惟國家政府需在完善的法制與適度的干預下，護持產業間的互動、競爭與成長，因時因地制宜之彈性或豁免策略，無疑地是被產業界期待的。本文認為，以競爭法之聯合行為及獨占而言，如專利聯盟 (Patent Pool)，替代品與定價機制為法院重要的案例審議因素。然而在全球經濟競爭壓力下，對開發中國家的經濟成長考量，專利聯盟在某些時期可視為必要之惡。當一個國家的基礎設施及技術能力尚未達國際競爭水平時，如4G、5G的行動網路技術，政府或法院可將考量面向由市場面的競爭機制擴大至國家經濟發展之層級，企業間之專利聯盟儘管一段期間無替代品參與競爭，視為獨占性，若此專利聯盟經政府相關機構及法院多方審慎評估，其組織之存在可協助當地國家經濟發展與成長、產業異質技術整合及創新發展，應予以彈性及給予協作期間，使其轉化成有助益之企業聯盟，並可以在國家的適度干預下成為正面的市場力量。

第四節 TFEU第107條 - 「國家補貼」

第一項 何謂歐盟「國家補貼」

「國家補貼」為歐盟競爭法除企業合併與反壟斷外的三大主要項目之一；因同時具有公共政策目標之意義故具有獨特性。歐盟「國家補貼」僅適用於企業，其定義為企業選擇性地被國家公共機構賦予某種權利而取得任何形式的競爭優勢，例如補貼、低利貸款、擔保提供、收入補貼(含減稅、減少社會保險支出、低價出售土地)、資金投資等。故此，國家給予個人補貼或對所有企業開放的一般措施，不含於此禁令範圍內，並不構成「國家補貼」（例如，一般稅收措施或就業法）。若欲獲得「國家補貼」，其措施需要具備以下特徵：

1. 國家或通過國家資源進行干預，可採取多種形式（例如贈款，利息和稅收減免，擔保，政府持有全部或部分公司，或以優惠條件提供貨物和服務，等等）。
2. 干預措施使接受者有選擇性地獲得優勢，例如特定公司或行業部門或特定地區的公司。

3. 競爭已經或可能被扭曲。
4. 干預可能會影響成員國之間的貿易。

執委會負責執行歐盟「國家補貼」規範，主要單位為競爭總署 (DG)；以TFEU 第107條確保成員國或透過國家資源授予之援助，不因偏袒某些公司或生產某些商品而扭曲歐盟內部之競爭與貿易制度。為防止在歐盟內部市場開展業務之企業，獲得足以扭曲競爭之選擇性優勢，TFEU包含對「國家補貼」的一般性禁止。儘管歐盟普遍禁止「國家補貼」，但在某些情況下，政府良性干預以維持良好運作與公平經濟抵銷市場失靈是必要的。³⁸ TFEU為歐盟許多政策目標預留空間，如豁免條款，這些目標可透過國家資源得到援助，並被視為與內部市場兼容。

第二項 為何歐盟需要「國家補貼」控制

歐盟競爭法一般禁止「國家補貼」，除非有助於一般經濟發展之緣由。歐盟為扶助新興產業及有利於公共經濟成長，以「國家經濟利益」為前提，企業若獲得政府之支持與補助，勢必較市場其他競爭者更具優勢，故此，歐盟執委會為確保此禁令條約可為各成員國之遵循與平等適用豁免，其肩負確保「國家補貼」符合歐盟法之重任。

歐盟法原則上禁止「國家補貼」，非經歐盟執委會授權許可，成員國不得私自實施「國家補貼」。倘若是基於共同公共利益目的，例如區域發展、創新研發、環境保護等則可獲許可援助，將由執委會進行授權，各會員國則負有通知義務與中止規定。歐盟競爭法下之「國家補貼」的適法性，其在於判斷是否對貿易產生影響或扭曲—必須有扭曲競爭行為，且足以影響會員國間之國際貿易與流通，兩者之間具有相互關聯性³⁹。此外，若「國家補貼」是屬於符合集體豁免之援助，須符合競爭法之例外豁免規範；包含研發集體豁免規則及專門畫集體豁免規則。其他例外包含：

1. 微量援助條款，其原則在條約作初步規範，亦經歐盟法院所確立。根據執

³⁸ State aid control, Competition, European Commission, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/index_en.html, 2016/12/09(最後瀏覽日: 06/02/2018)。

³⁹ State aid control, *supra note* 37.

委會 1998/2006 號條例，微量援助因為規模太小而不足以影響貿易或扭曲競爭，不構成「國家補貼」，故不適用 TFEU 第 107 條第 1 款規定。其符合之條件為「接受微量援助之企業於 3 個財政年度之收入，以不超過 20 萬歐元為限」；公路運輸則為 10 萬歐元限制。

2. 公共服務業，「歐盟成員國對公共服務之概念不盡相同，例如法國的強制性社會安全制度、義務教育、主權國家職能屬於國家權限，因此，非商業性、經濟性的「公眾利益服務與普遍服務」(Services of General Interest, SGI)」，亦不受歐盟競爭法規範，但若為「普遍經濟利益服務」(Services of General Economic Interest, SGEI)，則受歐盟法規範。以社會安全機構為例，原本競爭法的目的不在於讓不同國家的公共服務放在同一的歐盟競爭標準上來做檢驗，但這些具有高度國家主權政策性質的公共服務，因為經濟全球化與自由化而開放給私人來經營，使得原先屬於國家的主權行為質變為經濟行為，受歐盟競爭法規範。TFEU 第 106 條，從歐洲單一市場角度，確認 SGEI 的特殊競爭性質，特別是具大眾網絡服務性質，都受到歐盟競爭法規範。例如，英國電信案 (1985)，歐盟法院主張電信業者為公共事業，為區別營運與公共服務不同之任務。電信事業向所有消費者提供服務，是與自由競爭原則目標一致的公眾服務事業，得適用歐盟競爭法規。⁴⁰ 雖本國無「國家補貼」措施，本國電信事業，如中華電信之業務，亦適用「公平交易法」之規範⁴¹。

第三項 如何確認獲得「國家補貼」

歐盟執委會具有強大的調查和決策權。這些權力的核心在於通知程序，除非在某些特殊情況下，成員國皆必須遵循規定。歐盟於 2013 年修訂之「國家補貼程序規則」採用進行「國家補貼」部門調查之可能性，之前該調查僅能作為反托拉斯與合併控制之一部分。「國家補貼」部門之調查，可在「國家補貼」措施可能扭曲某些成員國之競爭或現有援助措施不再兼容於監管框架之下啟動。

⁴⁰ 曾秀珍，前揭註 21，頁 5。

⁴¹ ETtoday 新聞雲，沒有「50 個妹」！公平會罰中華電信 5 百萬，
<https://www.ettoday.net/news/20120307/30025.htm>(最後瀏覽日: 06/02/2018)。

而援助措施僅在執委會批准後方可實施。⁴²

歐盟法於成員國間具有「優位性」；歐盟執委會具有回復不相容的「國家補貼」項目之權力。「1964年 Costa vs ENEL 案，歐盟法院認為歐盟法構成各會員國法律體系的部份，各國及其法院須加以遵守。1963年 Van Gend en Loos 案，確立歐盟法乃是一創新之法律體系，歐體條約已建立一個嶄新的國際法秩序，國家為其自身利益，在特定政策領域中自行限制其主權行使。歐盟法院逐步確立歐盟法優先適用於會員國法律，會員國不得適用抵觸歐盟法的國內法律，若發生抵觸時，須對後者加以修改或廢除。國家公權力機關應依法治原則，履行歐盟法上的義務，包括不得制定或執行任何違反歐盟法的國家法規、依歐盟法解釋相關的國家法規、有效履行歐盟法所賦予的義務、對國家法規違反歐盟法所造成的損害予以賠償、有效強制其人民遵守歐盟法。⁴³」歐盟成員國之企業和消費者，亦可能為透過向委員會提出投訴而引發調查之重要參與者。

第四項 「國家補貼」授予之訊息透明度

截至2016年7月1日，「國家補貼」要求之新透明度條款生效，並根據GBER第9條和附件III、FIBER和ABER之相應條款、以及通知和決定的規定，成為此“條約”之強制性要求。歐盟「國家補貼」透明度之公共搜尋系統，提供成員國根據歐洲「國家補貼」透明度要求提供「國家補貼」之個人獎勵數據。成員國公民與企業可輕鬆獲取有關援助授予之訊息，如受益人姓名、金額、地點、部門與目標。透明度要求之目的為促進授權當局之問責制度，並減少「國家補貼」市場的不對稱性。有關歐盟所有獲得授權之「國家補貼」補充訊息，包括有關透明度要求的訊息，皆可於競爭案件資料庫中尋得（歐洲委員會的ISEF登記處）。⁴⁴

第五項 跨國企業違反歐盟「國家補貼」法

本文將於第六章列舉及說明蘋果公司與星巴克公司，因違反歐盟競爭法之

⁴² State aid control, *supra note* 37.

⁴³ 曾秀珍，前揭註21，頁2。

⁴⁴ State aid control, *supra note* 37.

「國家補貼」遭受追繳稅款之案例。就星巴克案而言，因歐盟執委會認為荷蘭政府與星巴克簽訂之預約轉換訂價安排，非正當地協助星巴克減少於荷蘭之實質稅率，故構成荷蘭對星巴克之「非法國家補貼」，影響歐盟成員國之不公平貿易競爭，執委會要求星巴克向荷蘭當局補繳 2,000~3,000 萬歐元稅款。歐盟執委會對該預約訂價安排之調查為根據 TFEU 第 107 條第 1 款「由某一成員國提供或透過任何形式的國家資源給予之援助，凡透過提供優惠予某些企業或某些商品之生產，從而扭曲或威脅扭曲競爭，影響到成員國之間的貿易，均與內部市場不相容」。荷蘭政府與星巴克簽訂之訂價協議減少應付稅款，相當於荷蘭政府以本國稅收資源補貼星巴克，此種補貼威脅歐盟內部之公平競爭，故提起告訴及罰款。

至於蘋果案，因其利用歐盟國寬鬆稅制，與愛爾蘭政府預先訂定協議，利用自否居民納稅人身分，達到「雙邊不納稅」效果，並移轉授權金利潤至低稅率之歐盟成員國，而達到低稅負或幾近零稅率之避稅計畫。蘋果之租稅規劃涉及歐盟之不公平競爭其實有案可循，其積極建立不同之營運結構與行銷組織模式，如將全球市場劃分為美洲市場和美洲以外市場、全球化採購模式和價值鏈設計、全球銷售網絡與分銷結構等規劃縝密健全；蘋果公司全球之研發活動都在高稅率的美國本土進行，以自有之技術將其生產活動全部外包，善用低價低稅之協力廠商生產與製造後銷售全球。多年來之租稅規畫成果顯著，而遭歐盟執委會調查後判決其需補繳 130 億歐元過去累計取得之稅收減免總款，執委會認為愛爾蘭政府給予蘋果公司差別稅收待遇，此行為違反歐盟競爭法有關「國家補貼」之規定，導致蘋果公司與其他競爭公司相較，其在稅務方面獲得超比例之競爭優勢，進而扭曲歐盟市場競爭。此二案例之歐盟成員國，荷蘭及愛爾蘭，皆為吸引跨國企業外資，採用該國為鼓勵智慧財產權創新之稅收獎勵措施，名為「專利盒」，亦是一個在成員國間具爭議的產業創新獎勵制度，於第五章接續探討。

第六項 公平交易法之智慧財產權行使與不正競爭防止

我國競爭法之法規，未涵蓋「國家補貼」項目，本文所提歐盟之「非法國家補貼」裁罰案例，於本國將援引公平交易法(公平法)第 25 條適用，用以不正

競爭之防止，規定於公平法第3章，以禁止不公平競爭為宗旨。第25條規定「除本法另有規定者外，事業亦不得為其他足以影響交易秩序之欺罔或顯失公平之行為」，其為禁止不公平競爭之概括性條款。本條評估要件為當事件達「足以影響交易秩序」，系爭行為對於市場交易秩序足生影響時，公平交易委員會(公平會)始依本條規定受理案件。公平法第25條為一補遺性質之概括條款，因事業競爭行為態樣繁多，為避免有所遺漏或不足，故以本條補充適用。因此，本條除得作為公平交易法其他條文既有違法行為類型之補充規定外，對於與既有違法行為類型無直接關聯之新型行為，亦應依據公平交易法之立法目的及本條之規範意旨，判斷有無本條補充適用之餘地（即「創造性補充適用」）⁴⁵。歐盟之稅收優惠「非法國家補貼」，對於公平法之欺罔或顯失公平行為認定，或可視為與既有違法行為類型無直接關聯之新型行為，主要在顯失公平之「濫用相對市場優勢地位」。本文認為，如蘋果與星巴克此類大型科技企業，因其之市場地位與影響力，優於一般少有智慧財產權之傳統產業或中小企業，更可與當地國政府進行預先移轉訂價協議，取得稅率優勢，減少稅收負擔。因高收益低稅負，在智財權利移轉與授權訂價上，有絕對的優勢，因此而增強其企業現金流量能力與價格競爭力，其濫用市場地位之態勢，可見一般。

第七項 英國脫歐後競爭法之執法

英國於2016年6月23日以其歐盟成員資格去留問題舉行的公投結果，英國選民以1,741萬張選票，占總投票數51.9%之比率，半數通過選擇「退出歐盟英國」；並於2017年3月底前啟動脫歐程序，目前與歐盟各國展開談判，預計在2019年便可以正式脫歐。

英國與歐盟新一輪談判的焦點將是2019年3月份英國脫歐後過渡期計畫的條款，給予英國21個月過渡期，英國在過渡期間保有歐盟會員國現狀，但是沒有投票權，而有部分支持脫歐的議員公開表示不滿，認為英國政府在過渡期談判中立場趨軟，這些議員態度堅決，稱絕不能讓英國受制於任何其並未參與起草

⁴⁵ 公平交易委員會對於公平交易法第二十五條案件之處理原則。

之歐盟新法律及法規⁴⁶。

若此，英國脫歐後，英國之競爭法執法將與歐盟執委會脫鉤，單獨由英國之競爭法主管機關—競爭與市場局（Competition and Markets Authority, CMA）負責，執法上亦不再適用歐盟競爭法規，而將回歸於英國法，因此，歐盟對違反競爭法案件或結合案所作之處分或決定，乃至歐盟法院之判例，對英國而言都不再具有優位性之拘束力。雖然英國競爭法規與歐盟法規有許多相同之處，使得英國脫歐在短期上對競爭法執法之影響應有限，但英國競爭法執法與歐盟分離後，原先在所有歐盟會員國皆一體適用的歐盟競爭法律體系，勢必一分为二，影響可能如下：

1. 在歐盟與英國 2 大競爭法體系個別平行運作的情況下，預期未來將有許多機會出現同一反托拉斯案件由歐盟及英國分別進行調查之現象，而調查所蒐集到之資訊與事證，在歐盟與英國雙方簽定相關合作協定之前，歐盟亦無法如脫歐前，要求英國提供。此外，在行使搜索扣押權上，英國脫歐後，倘有英國企業為卡特爾之成員，且該企業之聯合行為對歐盟市場交易亦造成影響，歐盟執行委員會雖有權調查此案件並對違反事業處以罰鍰，但卻無法在英國境內行使搜索扣押，抑或指示英國競爭法主管機關執行搜索扣押，諸如以上情形不僅增加競爭法主管機關之監管成本，也將增加事業受競爭法管制的負擔及成本。
2. 在結合案件審查上，預期未來也將出現許多同時受英國與歐盟競爭法雙重管轄之結合案件，擬結合之事業必須分別向英國與歐盟競爭法主管機關提出結合申請，並經英國與歐盟競爭法主管機關之個別審查。在此情況下，事業除可能須增加聘請律師及顧問之成本外，面對 2 機關可能採取不同的審查標準、作出不同的決定，或是對事業間之結合訂定不同的附條件，都將增加事業申請結合所需承擔之成本與時間風險。

依據歐盟條約（Treaty of the European Union，又稱為里斯本條約 The Lisbon Treaty）第 50 條規定，歐盟成員國欲退出歐盟組織，需在 2 年內如期完成談判，順利簽訂退出協定，則該國將即刻停止適用歐盟條約，正式退出歐盟；若在 2 年

⁴⁶ 葉子青(2018)，〈2018 年台股關鍵／英國脫歐進度〉，《聯合晚報》，<https://udn.com/news/story/11317/2984542>(最後瀏覽日:02/18/2018)。

期限內未完成相關談判，且雙方未達成延長談判之共識，則欲退出歐盟之國家將於通知退出日起算之2年期滿後，自動終止歐盟條約之適用；若雙方達成延長談判之共識，依照英國經濟體之規模、英國與歐盟過去緊密合作之程度，以及歐盟本身複雜的政體；除須就歐盟主權主導之共同政策部分與歐盟談判外，亦須就各會員國個別主導之政策部分與歐盟27個會員國分別談判）；預計英國脫歐談判時間也可能需要5至7年。⁴⁷ 歐盟與英國協商此議題之謹慎態度，除英國脫歐時間可能延後外，雙方未來在競爭法執法可能之爭議可期。在英國重點投資之美商跨國企業，如星巴克，剛因「非法國家補貼」之稅收優惠遭歐盟罰款，其後續於歐洲之營銷行為，亦將是被關注之重點。

⁴⁷ 徐曼慈(2016)，〈淺談英國脫歐後對競爭法執法的可能影響〉，《公平交易委員會電子報》，62期，頁1-3。

第五章 專利盒



第一節 「專利盒」- 歐盟鼓勵智慧財產權創新之稅收激勵措施

歐盟國家實施之「專利盒」，因納稅人義務人需在填寫納稅申報表有關專利的空格 (box) 裡打勾，故這項政策被稱為「Patent Box (專利盒)」。「專利盒」為智慧財產權收入的特殊稅收制度，其亦被稱為智慧財產政權、創新盒或智慧盒 (IP box)，其係指部分歐美國家對智慧財產收益所給予稅負之優惠制度，最早由愛爾蘭於2000年採用，2001年法國也制訂類似規則，對來自智慧財產授權或移轉所獲之收益適用較低稅率，英國 2013年4月智慧財產權權利金適用企業所得稅優惠稅率 10%。⁴⁸「專利盒」優惠稅制，最初是歐洲國家為了鼓勵企業將專利技術應用於製造生產的一種稅收優惠措施，其基本概念在於對企業從使用自有專利或專利許可所生之所得適用優惠稅率。「專利盒」優惠稅制被提出之初，以其核心促進專利市場化、催化專利產出效益以及提高國家技術競爭力，而受到世界各國的重視，曾被譽為「技術創新者」的新福音。

第一項 「專利盒」稅制模式的形成與採行國家介紹

在歐洲，最先採用「專利盒」優惠稅制的國家是愛爾蘭。愛爾蘭稅務當局早在1976年即提出旨在鼓勵專利研發與應用的優惠稅制，並在2000年前後正式取名為「專利盒」之名。自2000年後，荷蘭、盧森堡、比利時、法國和英國等先後採用了此「稅盒」制度，並根據各國專利市場化的需要，對其進行逐步適用的優化，最終形成各具特色的「專利盒」優惠稅制模式，對世界各國專利或智慧財產權稅制的創新產生了莫大影響。德國並未推行專利商品化且公司所得稅正常稅率為30%，導致德國不少企業將專利相關收益轉移到英國，增加英國的「專利盒」申請。雖此，其應不會進行防杜有害國際租稅競爭法律修正案，因德國鮮少採取租稅優惠措施，德國之態度傾向維護國家租稅利益，並爭取對自身有利的競爭條件，故從德國國家利益觀點觀之，希望各國儘可能廢止有害

⁴⁸ 黃士洲 (2016)，〈BEPS 現況與未來—結論建議、政策衝擊與執行步驟〉，《財稅研究》，45 卷第 4 期，頁 8。

租稅競爭作法，而將防衛措施導入各自內國法律⁴⁹。目前歐盟計有13國實施「專利盒」稅收優惠制度，該13國分別為愛爾蘭、英國、比利時、荷蘭、盧森堡、賽普勒斯、馬爾他、西班牙、葡萄牙、法國、匈牙利、瑞士以及義大利。歐盟執委會表示，執委會將持續檢視此12個實施「專利盒」制度的會員國是否有進行足夠改革，以遵循OECD「修正關聯法」⁵⁰。

「專利盒」優惠稅制在愛爾蘭、盧森堡和荷蘭等國，不僅適用於專利，而且適用於與專利相關的智慧財產權領域。尤其是愛爾蘭，結合其本國法實踐，率先於2016年1月1日啟用世界上第一個，也是唯一一個符合經合組織(OECD)「國際稅收」標準的「知識發展盒」，將適用範圍從原來的專利，擴大至發明專利、著作權、電腦軟體和特定藥用產品上，且將所得稅降到一半，進一步完善了「最佳稅收優惠計畫」，引起愛爾蘭本土企業和投資外商開展研發創新活動與開發高附加值的智慧財產權的極大關注。⁵¹以下主要國家介紹：

荷蘭

2007年，荷蘭首次引進「專利盒」稅制時，就對「資格符合」專利應用所取得的收入僅徵收10%的稅率，但限定這種優惠稅率適用於產出規模不超出開發成本的四倍且最高不超過40萬歐元。2010年荷蘭進而實施「專利創新盒」(Innovation box)稅制，對專利徵收的實際稅率由10%降至5%，且取消了對收入規模的限制。同時更有針對性地為促進專利市場化。荷蘭明確規定，與專利相關的開發成本以及運營虧損可以25%的正常稅率抵減盈利後的應納稅額，大大地降低企業在專利開發應用過程中所有投入之風險。

比利時

比利時自2007年起實施「專利收入抵減稅制」(Patent Income Deduction)，規定以34%的法定稅率為基礎，「資格符合」專利收入僅適用其20%的優惠稅

⁴⁹ 黃士洲，前揭註48，頁13。

⁵⁰ OECD修正關聯法(modified nexus regime)係為確保適用優惠稅率之企業專利授權所得僅限於該國境內研發活動產生專利之所得。部份歐盟國如英國、愛爾蘭現已改革稅制，引入符合OECD修正關聯作法之「知識盒」(knowledge box)制度。惟法國則始終堅持其專利盒稅制無需修正。

⁵¹ 我國實施「專利盒」稅制成為歐洲專利市場化，亞盟智慧財產權運營公司，<http://www.yam1668.com/news/145.html>(最後瀏覽日:03/02/2018)。

率，亦即，專利應用收入適用之實際稅率僅為6.8%。同時對利息、研發稅收等項目予以抵減稅收，從而使最低的優惠稅率可能降到至0%；實際上等於全面取消專利應用企業的稅收負擔。為確保研發企業有足夠的時間適用「專利盒」稅收優惠，以回收研發成本並實現最大利潤化，比利時同時通過立法，建立名為「補償保護證書制度(SPC)」，允許專利權人因申請上市行政許可，而佔用該專利保護期可獲得相對延長。

盧森堡

盧森堡自2008年開始實施「專利盒」稅制，在法定稅率28.8%的基礎上，對「資格符合」的智慧財產權收入，僅收取其中20%的稅，即對智慧財產權收入，僅以5.76%的稅率進行徵稅。為減少企業研發之風險，鼓勵企業開發專利，盧森堡亦規定企業的研發支出、利息支出以及折舊費用等，可以於專利應用的智慧財產權總所得中進行抵免。

愛爾蘭

愛爾蘭於2016年1月1日起實行由「專利盒」稅制向「知識發展盒」稅率轉型，將6.25%優惠稅率的適用範圍由專利擴大至在本國進行研發活動所產生的智慧財產權利潤，同時規定，在愛爾蘭註冊的經濟實體參與的研發工作比例越高，可適用收入比率就越大。如果愛爾蘭企業在境內進行的開發專案執行其中50%研發工作，則該資產所產生收入的50%有資格沖抵納稅，意即，企業在正常情況下得適用12.5%的稅率，如果應稅利潤符合「知識發展盒」要求，則可適用6.25%的優惠稅率，大力推動企業之智慧財產權研發創新活動。

法國

法國亦施行「專利盒」稅收優惠制度，對企業專利授權之收入僅課徵15%稅率，遠低於一般公司所得稅率35%。2016年10月，法國「專利盒」制度卻受到「歐盟商業稅務行為準則團體」(EU Code of Conduct Group for Business Taxation)之挑戰，質疑該稅制違反公平競爭原則。「歐盟商業稅務行為準則團體」參與國包含愛爾蘭、保加利亞，以及波羅的海諸國等。這些國家指控法國之「專利盒」制度為有害(harmful)的措施，會對單一歐洲市場造成不公平競爭。

由於企業利用「專利盒」制度之漏洞逃漏稅，歐盟綠黨(European Green Party)等政治團體，近來於歐洲議會施壓要求歐盟執委會，應針對專利盒制度訂出相應監管規定與進行稅改。在歐盟執委會表示有意採取行動針對採取專利盒制度的歐盟國進行「非法國家補貼」調查後，歐盟各國財政部長已於2014年承諾將改革境內之「專利盒」制度，使之符合OECD BEPS行動計畫中之「修正關聯法」。法國當局認為，鑒於歐盟境內各國公司稅率不一，其「專利盒」制度不應被視為有害的制度。許多歐盟成員國已大幅調降其境內公司稅，該「專利盒」制度非企業進行海外投資活動目的地選擇之首要考量，受惠此優惠稅制之公司主要皆為法國本土企業，法國未有因該制度而吸引到外國公司來法投資。惟部分歐盟國仍舊反對法國主張。此次反對法國立場之歐盟成員國(如愛爾蘭)過去皆曾被法國批評公司稅率過低。⁵²

英國

英國較晚採用專利盒優惠稅制，但在制度設計上卻顯得較為完善。英國財政部於2011年12月6日公佈《2012年財政立法草案》，在有關智慧財產權管理規定章節中明確提出建立「專利盒」優惠稅制，即自2013年4月起，對企業實施「資格符合」專利商業活動所獲利潤徵收10%的稅率，可作為許可費單獨繳納，也可直接植入產品價格中，使企業保留因專利所生成的大部分收入，從而實現利潤最大化，目的在於鼓勵企業在本國境內將專利市場化，防止專利外流，從而提升該國專利的國際競爭力。英國的「專利盒」稅制規定，2013年4月1日以後獲得來自於專利發明以及其他符合條件的革新項目的所得，可以適用10%的公司所得稅稅率，而正常的公司所得稅率則為23%。但英國「專利盒」有關優惠稅制的設計並非簡單的以優惠稅率乘以專利收入所得，而是結合專利應用的實踐，通過設計較為科學稅率與扣除比例相結合的計算公式，使應用企業獲得了更為實際的稅收優惠。根據英國政府「專利盒」優惠稅制的五年發展計畫，逐年增加適用的範圍，到2017年4月則適用於全部「資格符合」的專利所得。所謂「資格符合」的專利，是指某企業擁有英國智慧財產權局、歐洲專利局或其他國家的相關司局授予的專利、獨家授權上述部門授予的專利、獲得使用他人

⁵² 法國專利盒(PATENT BOX)制度遭歐盟成員國質疑，經濟部國際貿易局，2016年10月31日，<https://info.taiwantrade.com/biznews/patent-box-1141813.html>(最後瀏覽日: 06/09/2018)。

技術的許可、使用某個受專利保護的生產程式、提供某項使用專利手段的服務等。英國「專利盒」稅制一經實施，對國內外創新企業和高新製造業產生了極大的吸引力，如全球製藥業巨頭“葛蘭素史克”公司立刻作出了在英國增加8億元投資的決策。

義大利

依據經合組織(OECD)提出的「連結法」開始，義大利即推行專利優惠稅制。在通過義大利專利優惠稅制的 2015年財政法案（2014年12月23日的法條第190號）一個月後，義大利政府即預計將 2015年1月24日官方公報所發表的「投資協定」(Investment Compact)在60天後變更為法律，用來擴大專利優惠稅制適用的範圍。投資協定將專利優惠稅制中的免稅額延伸到商標權上，取消了原本商標權必須「在功能上等同於專利」的規定，但仍然維持專利優惠稅制適用於研發活動跟費用的條件。此外，即使非自行研發或委託大學進行研發，仍允許納稅義務人適用專利優惠稅制。以上因素，使得新的專利優惠稅制更具有吸引力。該制度於 2015 年 1 月 1 日生效，特定無形資產的來源所得可減免公司稅及區域稅。於 2015 年和 2016 年逐步實施，並且將於 2017 年達到最終 50%免稅額的目標。義大利人及國外納稅義務人皆可適用義大利的專利優惠稅制。國外納稅義務人需符合以下條件才可適用：須居住在與義大利有簽定雙重租稅協定的國家而且能有效地交換訊息。專利優惠稅制須持續適用 5 年，一旦選用即無法終止，且可以與其它特殊的義大利稅收制度併用。在 2015 年和 2016 年專利優惠稅制的免稅額分別為相關收入的 30%和 40%，最終免稅額將達到相關收入的 50%。更改可適用免稅的資產雖 2015 年財政法案將商標權納入可免稅的資產中，但前提須「在功能上等同於專利」，「投資協定」免除上述前提。然而，若商標權有很大程度依賴研發以外的其他活動，則其受益的程度仍有待觀察。例如：藉由研發費用比例的公式落實「連結法」。可免稅的收入種類包括：

1. 由非關係人或關係人收到與智慧財產權相關的權利金。
2. 用智慧財產權所製造的產品、提供的服務而得到的利潤。
3. 相關智慧財產權轉讓如果 90%以上之收益將再投資於類似資產中，則該相關收入可享有 100%的免稅。雖仍待法規確認，但如不符合以上再

投資的規定，則應適用 50%的標準免稅額。

在財政法案中，當納稅義務人直接使用無形資產於生產產品或提供服務，或將無形資產出售或授權給關係人使用，如要適用專利優惠稅制，必須取得預先訂價協議。根據「投資協定」支付給關係人的權利金及集團內移轉所有權等交易，納稅義務人可自行決定是否取得預先訂價協議。然，若一部分的利潤來自於出售研發產品則必須要先取得移轉訂價協議才能適用免稅。當承認經濟合作暨發展組織的 BEPS 已開始對各國的制度產生影響的同時，原來的專利優惠稅制反映了義大利政府想為技術發展者及當地無形資產擁有人營造更友善的稅務環境。而投資協定中的改變，顯示了義大利政府想讓專利優惠稅制的應用能更加人性化。⁵³

第二項 智慧財產權稅制最新發展：比利時及英國

比利時

於 2016 年 12 月 2 日正式宣布創新扣抵將取代原有比利時專利所得扣抵。期能遵循 BEPS 第 5 項行動計畫又能加強比利時的競爭力。與比利時以前稅制相比，新稅制創新扣抵之範圍不再限於專利，而延伸至其他智慧財產權，包括受著作權保護之軟體、特定之罕見疾病用藥，以及政府授權(特別是醫藥產品)行銷權。根據草案，符合此獎勵之所得包括資本利得與創新過程產生之所得，並自提出智慧財產權申請之當年起適用。符合條件之智慧財產淨所得扣抵提高至 85%，將使相關所得之最高有效稅率降至 5.1%。創新扣抵之適用可回溯至 2016 年 7 月 1 日，替代同日被廢除之專利所得扣抵；然而，之前已被核准之專利扣抵仍可持續適用至 2021 年。

英國

於 2016 年 12 月 5 日發布了 2017 財政草案，其中包括修訂與專利相關之租稅優惠規定 (Patent Box Rule)，自 2017 年 4 月 1 日起將涵蓋兩個或以上公司共同研發之成本分攤協議。

⁵³ 資誠聯合會計師事務所，義大利新的專利優惠稅制(Patent Box) - 增加適用的彈性，國際租稅要聞，Vol.160，2015 年 4 月，<https://www.pwc.tw/zh/publications/international-tax-newsletter/assets/international-tax-newsletter-160.pdf>(最後瀏覽日:01/01/2018)。

第二節 英國對現有「專利盒」政策進行修改之動機

「專利盒」優惠稅收政策，引發了歐盟國家間的稅收競爭，首當其害的應是德國。德國的企業所得稅正常稅率為30%，並未實施專利商用化的稅收政策，這使得不少德國企業將專利相關收益轉移到英國。據統計，僅在2012年，德國跨國企業在英國的「專利盒」申請就增加了27%。德國不僅威脅啟動本國「專利盒」計劃，更把主要精力放在通過國際組織向英國施壓的策略上。2013年以來，德國推動了20國集團（G20）與經合組織（OECD）啟動 BEPS 計畫，目的即在於聯合打擊跨國企業避稅行為。隨著國際反對聲浪加大，英國於2014年11月簽署了聯合聲明，決定於2021年6月廢止「專利盒」政策。經反覆徵求各方意見，在英德聯合聲明簽署1年後，英國海關稅務總署公佈新的「專利盒」政策草案，這版草案是對聯合聲明的細化和落實。其對2021年廢止前的「專利盒」政策規劃時間表，按照申請時間，對新舊「專利盒」申請人的操作規則進行區分，並對政策改變帶來的影響進行評估。⁵⁴

第三節 英國「專利盒」政策修改帶來的影響

英國所謂新的「專利盒」政策，即是依OECD之「關聯法（nexus approach）」，提高專利創造過程中產生之費用於「專利盒」稅收優惠之權重，提供企業研發費用減免之優惠。此政策變動對英國暫時無正面助益，因此新政策於歐盟國尚未穩定及明確化，投資企業到英國投資意願可能降低，亦可能增加投資企業在當地的操作難度。然而，對於正在實施「專利盒」政策的國家，可能造成引導策略規劃之作用。在歐洲，除英國外尚有12個國家(法國、匈牙利、比利時、荷蘭、盧森堡、西班牙、馬爾他、列支敦斯登、瑞士、賽普勒斯、葡萄牙)正在實施「專利盒」或類似「專利盒」的制度。這些國家勢必會受到英國「專利盒」政策大修的影響，對自身政策進行審視、調整、甚至廢除。在英國之後，義大利已因應OECD BEPS計畫，規劃符合歐盟法又適用其國內產業的「專利盒」制度。鑒於作為OECD成員國的壓力，盧森堡已為本國「專利盒」政策之廢止設定時間表。最終，有可能再引發另新一輪之國家間「專利盒」稅

⁵⁴ 楊晉(2015)，〈英國專利盒政策修改及啟示來源〉，《北京知產力》，<https://read01.com/zh-tw/yjAEK6.html#.W0e5100nbIU>(最後瀏覽日：05/08/2018)。

收與不公平競爭之爭議。競爭環境下，有退出者就有入場者。2015年11月底，愛爾蘭宣佈，即將啟動世界上第一個也是唯一一個符合經合組織（OECD）「修訂國際稅收」標準的「知識發展盒」。隨後，義大利稅務部門也在12月初發佈指引，認為2016年實施的義大利「專利盒」符合國際標準。



第四節 「專利盒」優惠稅制適用之限制

儘管歐洲國家「專利盒」優惠稅制的適用範圍呈現逐步擴大的趨勢，但畢竟涉及國家財稅優惠的問題，故該稅制的實施皆設一些限制條件。例如，比利時、法國和英國從財政的角度將「專利盒」優惠稅制的適用範圍限制在專利所得上，僅限制在轉讓、許可專利權以及出售專利產品的企業所得，不適用於商標、設計等其他智慧財產權所得。同時，還將稅收優惠限定僅適用於國內研發的專利，不適用於境外購入專利，除非經過國內企業再研發。盧森堡、荷蘭和愛爾蘭等國雖將優惠稅制的適用範圍擴大至商標、著作權、設計、模型、電腦軟體和特定藥用產品等智慧財產權領域，但也分別立法對適用範圍作出一定的限制。例如，荷蘭立法明確規定，「專利盒」優惠稅制的適用包括專利在內的智慧財產權所得，但須同時滿足以下三個條件：

1. 智慧財產權必須是專利或者是研發智慧財產權。
2. 智慧財產權必須在2006年之後形成無形資產並且必須是由荷蘭的納稅人（包括居民企業和非居民企業）提供應用開發成本並承擔應用開發風險。
3. 專利型智慧財產權的收入，必須有30%以上源自於該專利權。即使從境外購入的智慧財產權，只要在境內實現了再研發，也可以申請享受「專利盒」稅制的優惠。

盧森堡雖然立法規定，外購的智慧財產權無需再開發也可適用稅收優惠，但並非所有外購的智慧財產權均可適用優惠，意即，國內企業如涉及外購專利技術，則不得從同一控股人控股的關係企業處購得，也不得從控股權達到10%以上的母公司、子公司購得。至於自行開發、自行應用的專利，雖亦提供適用稅收優惠，但要求此類專利須在第一年將全部的相關支出予以資本化。

第五節 歐洲「專利盒」之利弊探討

歐洲國家施行的「專利盒」稅制，是一種目標性強且附帶嚴苛條件之系統性稅收優惠機制，目的「在對在地企業的科技創新和研究開發活動給予更大範圍和更具導向性的激勵，其關注的重心為企業創新研發活動過程的中端及後端，亦即智慧財產權商品化和價值收益階段，期鼓勵企業將研發成果商品化，透過市場交易、獲取利潤，而實現可持續性的企業發展目標。⁵⁵」但其相對的稅制本身卻尚未完善，致使跨國企業爭相採用其稅收獎勵優惠措施，利用「專利盒」稅制進行積極國際租稅規劃。

根據安永會計師事務所提供的「2018年稅收政策展望報告」⁵⁶指出，2018年，各國將繼續通過維持或降低企業所得稅率來刺激經濟並吸引外國直接投資；稅收競爭力明顯地體現於稅收制度細節的設計上，而最直接的則是對研發和創新的稅收優惠制度的競爭力。約27%被調查國家(地區)預期2018年企業所得稅整體稅負將下降；而17%的國家(地區)預期該國(地區)稅負將上升；2018年企業稅收措施應用排名中，研發獎勵措施攀升至第一位；被調查的41個國家(地區)中約有34%正計畫頒布更多針對科技創新方面更為優惠的稅收措施(2017年該比例為22%)。而在歐洲國家較為流行的「專利盒(Patent Box)」、「創新盒」(Innovation Box)稅收制度，目前正逐漸推廣至非歐洲國家(如新加坡和美國等)乃至全球。例如，美國推出對無形資產出口收入的減稅新政(FDII)，雖不以「專利盒」或「創新盒」為名，但在本質上並無巨大差異。此外，瑞士擬推出在州級層面執行的「專利盒」制度；同時，希臘和義大利計畫在2018年修改相應制度，以符合BEPS第5項行動計畫(有害稅收實踐)的相關要求。

由上述可知，全球為因應歐盟「專利盒」優惠稅收制度，已競相提出更多樣化的鼓勵研發創新及招攬外資的策略，可見稅收競爭已然開始。此論文參考收集歐盟成員國已採用「專利盒」之14個國家，比較其國家之「專利盒」稅率優惠政策之現狀，如圖表(5)。此14國之優惠稅制特性不盡然相同，對於科技創

⁵⁵ 勵賀林(2017)，〈防範專利盒稅制成為跨國企業集團避稅的工具〉，《稅務研究》，9期，中國財稅法治網，http://www.sohu.com/a/204398459_611489(最後瀏覽日：05/08/2018)。

⁵⁶ 2018年全球稅收政策展望，安永會計師事務所，[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2018-global-outlook-for-tax-policy-tw/\\$FILE/EY-2018-global-outlook-for-tax-policy-tw.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2018-global-outlook-for-tax-policy-tw/$FILE/EY-2018-global-outlook-for-tax-policy-tw.pdf)(最後瀏覽日：07/012/2018)。

新和研究開發活動形成的智慧財產權屬性之無體資產商品化所獲得的收入給予稅收優惠待遇，以吸引對當地國科技創新和研究開發領域的投資，聚集和培養創新研發人才，促進當國經濟朝向高端科技發展；圖表 (6) 則介紹各國「專利盒」適用的涵蓋範圍與項目。美國華盛頓的產權聯盟 (Property Rights Alliance, PRA) 發佈的2016年全球產權指數 (The International Property Rights Index, IPRI) 報告顯示，歐洲國家的「專利盒稅制 (Patent Box Regime)」對吸引全球跨國企業將創新研發投資和智慧財產權轉移至這些國家，引起最關鍵的作用。

圖表(5): 歐盟國「專利盒」策略主要指標對比 (2014)⁵⁷

國別	實施時間	優惠稅率	普通稅率	計稅依據	研發支出稅務處理
愛爾蘭 ⁵⁸	2000	6.25%	12.5%	淨收入	追溯調整
法國	2001	15.00%	33.10% ~ 38.00%	淨收入	不追溯調整
匈牙利	2003	9.50%	19.00%	總收入	不追溯調整
比利時	2007	6.80%	33.99%	總收入	不追溯調整
荷蘭	2007	5.00%	25.00%	淨收入	追溯調整
盧森堡	2008	5.84%	29.22%	淨收入	研發支出資本化
西班牙	2008	15.00%	30.00%	淨收入	不追溯調整
馬爾他	2010	0.00%	35.00%	-	不追溯調整
列支敦士登	2011	2.50%	12.50%	淨收入	追溯調整
瑞士	2011	9.70%	12.32% ~ 22.79%	淨收入	不追溯調整
塞浦路斯	2015	2.50%	12.50%	淨收入	研發支出資本化
英國	2013	10.00%	21.00%	淨收入	依比例原則分配
葡萄牙	2015	15.00%	23.00%~ 31.50%	總收入	研發支出資本化
義大利	2015	10.00%	32.00%	淨收入	研發支出資本化

⁵⁷ 王鴻貌、楊麗薇(2016)，〈歐洲十二國專利盒制度的比較與借鑒〉，《智慧財產權》，4期，http://www.pkulaw.cn/fulltext_form.aspx?Db=qikan&Gid=9abc4d5d715f7b9f26e891688c7b39f5bdfb&keyword=&EncodingName=&Search_Mode=&Search_IsTitle=0(最後瀏覽日:03/07/2018)。

⁵⁸ 愛爾蘭自2016年啟用其自創「知識發展盒」，優惠稅率維持6.25%，但擴大適用範圍。見本文第五章第一節第一項說明。

圖表(6)：歐盟國「專利盒」策略的涵蓋範圍 (2014)⁵⁹



國別	適用智慧財產權範圍		適用智慧財產權類別									適用收入類別			
	外購	自有	專利	實用新型	外觀設計	SPC	軟體著作權	著作權	商標	技術秘密	專有技術	授權金	資本利得	轉讓收入	內嵌產品
法國	V	V	V			V						V	V		
匈牙利	V	V	V		V		V	V	V	V	V	V	V		
比利時	V	V	V			V	V	V				V		V	V
荷蘭	V	V	V		V		V					V	V	V	V
盧森堡	V	V	V	V	V	V	V		V			V	V	V	V
西班牙	V	V	V		V					V		V	V		
馬爾他		V	V				V	V	V			V			
列支敦士登	V		V	V	V		V	V	V			V	V	V	V
瑞士	V		V		V		V	V	V	V	V	V	V		
塞浦路斯	V	V	V		V		V	V	V	V	V	V	V		
英國	V	V	V			V						V	V	V	V
葡萄牙	V	V	V		V							V	V		
義大利 ⁶⁰	V	V	V						V		V	V	V	V	V

第六節 我國「研發抵減」與「智財權商品化」補助

科技技術創新與發展，專利技術之擁有已然成為產業獲利之勝敗關鍵，全球對於創新與新式專利技術的栽培與保護，無論是政府機構或法律界，無不予以全力的投入與支持，而如何在國家與法律的護持下又不違反競爭原則，相關權責單位可能無法在短時間內給予無虞的解決之方。我國法律制度對智慧財產權之保護，最積極的莫屬侵害專利權除罪化；自民國 90 年之專利法修法，正式廢除侵害發明專利的刑罰規定，再，民國 92 年另一波專利法修正，亦廢除侵害新型與新式樣專利的刑罰規定以及專利物標示的刑罰規定。自此，專利權的保護，完全無刑法裁處；而廢除侵害發明專利刑罰其一之理由為：相關犯罪構成

⁵⁹ 王鴻貌、楊麗薇，前揭註 57。

⁶⁰ 義大利於 2015 年開始採用「專利盒」優惠措施，其已因應 BEPS 行動方案，且將此優惠政策調整至本國適用模式。見本文第五章第一節第一項說明。

要件不符「明確性原則」，其二為刑罰解消專利法目的「促進產業發展」⁶¹。雖此二理由之妥適性仍持續被學術界探討中，但可以確認的是，與世界其他國家同步，「鼓勵創新、增進產業進步與成長」的目標極為明確，這亦可算是我國政府給予企業「創新發明」的另一種協助模式。



歐盟成員國設有「專利盒」獎勵措施，提供企業創新研發之優惠稅率，因此吸引眾多美商知名跨國企業前往設立經營據點，促進當地經濟發展。台灣雖為小型經濟國，我國政府不僅提供創新研發抵減措施，亦補助企業之智慧財產權商品化。目前本國企業適用的創新優惠措施，為「產業創新條例」及依據「產業創新條例」第10條(投資抵減)第2項規定所訂定，於107年4月23日修法之「公司或有限合夥事業研究發展支出適用投資抵減辦法」(原名稱:公司研究發展支出適用投資抵減辦法)，為配合「產業創新條例」第10條修正施行，將「有限合夥事業」納入，企業適用條件為「主要以公司從事研究發展，應以建立自主研發能力為原則，始得認列為研究發展支出」。

圖表(7)：產業創新條例

「產業創新條例」(107年06月20日修正)	
[立法目的]	<p>第 1 條第 1 項</p> <p>為促進產業創新，改善產業環境，提升產業競爭力，特制定本條例。</p>
[基本方針]	<p>第 7 條</p> <p>各中央目的事業主管機關應輔導或補助艱困產業、瀕臨艱困產業、傳統產業及中小企業，提升生產力及產品品質；並建立各該產業別標示其產品原產地為台灣製造之證明標章。</p>
[創新活動之補助或輔導]	<p>第 10 條</p> <p>為促進產業創新，最近三年內無違反環境保護、勞工或食品安全衛生相關法律且情節重大情事之公司或有限合夥事業投資於研究發展之支出，得選擇以下列方式之一抵減應納營利事業所得稅額，一經擇定不得變更，並以不超過其當年度應納營利事業所得稅額百分之三十為限：</p> <p>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。</p>

⁶¹ 李昂杰 (2003)，〈智慧財產的刑罰問題（一）—從專利法除罪化談起〉，《科技法律透析》，15卷第4期，頁22-25。

二、於支出金額百分之十限度內，自當年度起三年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。

依據「產業創新條例」第10條(投資抵減)第2項規定所訂定，於107年4月23日修法之「公司或有限合夥事業研究發展支出適用投資抵減辦法」(原名稱:公司研究發展支出適用投資抵減辦法)，為目前公司企業研發抵減適用之規定

[無形資產流通及運用之補助]

第12-1條

為促進創新研發成果之流通及應用，我國個人、公司或有限合夥事業在其讓與或授權自行研發所有之智慧財產權取得之收益範圍內，得就當年度研究發展支出金額百分之二百限度內自當年度應課稅所得額中減除。但公司或有限合夥事業得就本項及第十條研究發展支出投資抵減擇一適用。

我國個人、公司或有限合夥事業以其自行研發所有之智慧財產權，讓與或授權公司自行使用，所取得之新發行股票，得選擇免予計入取得股票當年度應課稅所得額課稅，一經擇定不得變更。但選擇免予計入取得股票當年度課稅者，於實際轉讓或帳簿劃撥至開設之有價證券保管劃撥帳戶時，應將全部轉讓價格、贈與或作為遺產分配時之時價或撥轉日之時價作為該轉讓或撥轉年度之收益，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。

第16條

為鼓勵產業發展品牌，對於企業以推廣國際品牌、提升國際形象為目的，而參與國際會展、拓銷或從事品牌發展事項，各中央目的事業主管機關得予以獎勵、補助或輔導。

我國對於企業創新研發補助亦不落人後，但開宗明義的指導方針為「輔導或補助對象以艱困產業、瀕臨艱困產業、傳統產業及中小企業」為主，相較於歐盟「專利盒」之一律適用對象有極大的差異。我國之企業創新補貼，以稅額抵減研發支出為手段，不同於「專利盒」直接授予低稅率減免方式。「研究發展投資抵減的好處，即是研發或購置專利的支出除了可視為費用，亦可當作營所稅的可課稅稅基的減項，使得稅基縮小而可以少繳稅，另外還可申請"研究發展投資抵減"獲得15%的減免金額，可當作應繳總稅款的減項，使得企業或是研發機構，因此獲得租稅減免，進而增加後續創新研發投入的誘因。⁶²」。

檢視我國創新研發抵減的補助措施與歐盟「專利盒」稅收優惠之差異，「專利盒」以鼓勵大型企業之創新為目標，並直接提供固定之低稅率，以期達到實質的經濟效益。而我國則是以補助在地中小企業、傳統產業轉型及艱困產

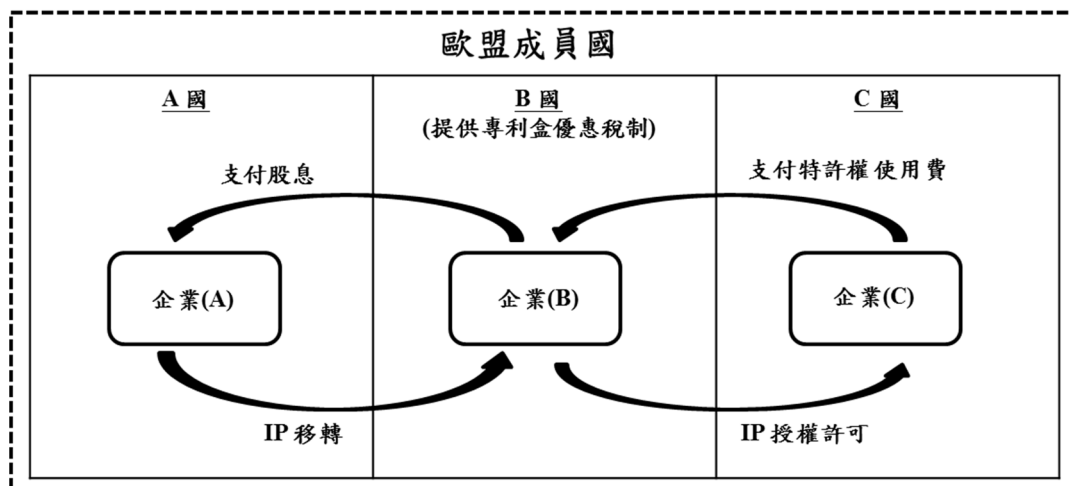
⁶² 李儀(2011)，〈如何申請研發租稅減免初探〉，《北美智權報》，http://www.naipo.com/Portals/1/web_tw/Knowledge_Center/Application/publish-58.htm(最後瀏覽日:06/18/2018)。

業為宗旨。我國的科技創新補助措施，對於鼓勵跨國企業在地投資與創新研發，顯然無吸引力，但對於扶持本國弱勢與新興產業的創新研究，絕對有一定的助益。建議我國政府可參考「專利盒」優惠措施內容，放寬補貼標的對象，納入外國公司企業，提供更積極的抵減優惠，跟上國際潮流，建立更符合我國科技創新發展環境與條件之補貼政策。

第七節 利用「專利盒」優惠制度達成合法避稅之模式

以下圖示介紹各國可能利用「專利盒」優惠制度達成合法避稅之模式簡介，其中「複雜型模式」之企業利用「成本分攤協議(CSA)⁶³」、租稅天堂及租稅優惠可進行稅負避免⁶⁴。

圖表(8)：歐洲「專利盒」稅制合法避稅之基本模式⁶⁵



圖表(8)，此避稅架構利用了A國對股息收入免稅、沒有實施有效受控外國企業(CFC)規則的稅制漏洞，將全部研發活動成本在所得稅前扣除，且利用了B國「專利盒」稅制這一工具。對於企業B的設置，考慮到B國對支付股息免徵預提所得稅和「專利盒」稅制對授權金收入的優惠待遇，由企業C再以收到之授權

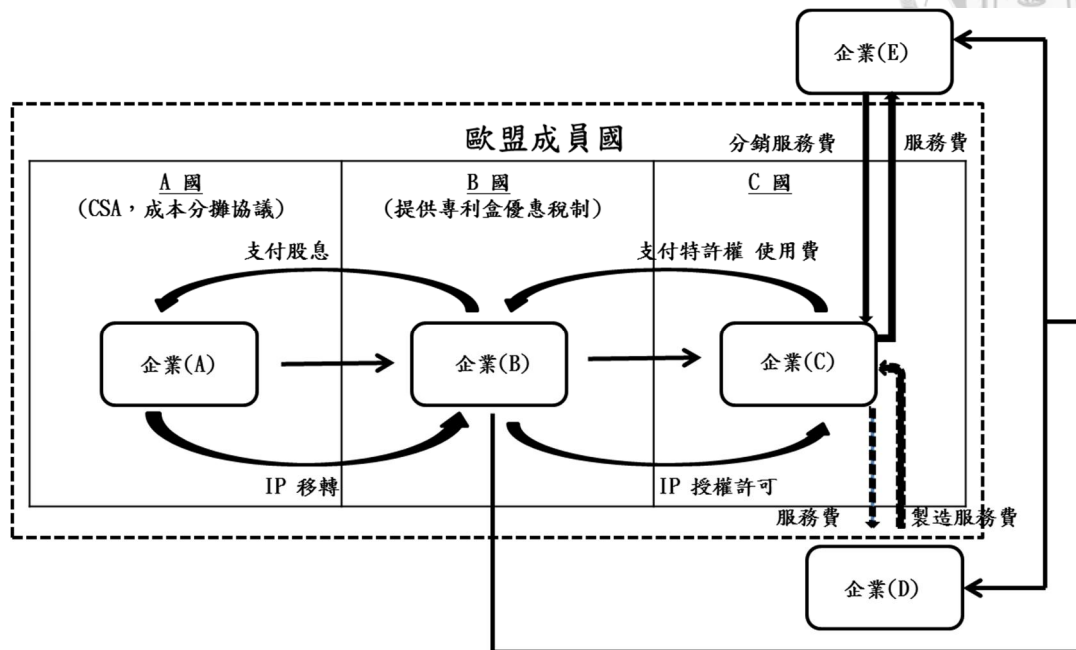
⁶³ 所謂成本分攤協議為兩個以上企業個體議定的一項合約，用以確定各方在研發、製造及取得無形資產、有形資產或服務等方面所需分擔的成本及各方後續所享利益範圍。

⁶⁴ BEPS 國際租稅趨勢與價值鏈管理，安侯建業會計事務所，2016年10月號，<https://home.kpmg.com/tw/zh/home/insights/2016/11/beps-and-vc-monthly-landing.html>(最後瀏覽日:03/08/2018)。

⁶⁵ 勵賀林，前揭註55。

許可轉支付授權金，得到最低稅率結果。

圖表(9)：歐洲「專利盒」稅制合法避稅之複雜模式⁶⁶



圖表(9)，此「複雜架構」避稅架構與上述「基本模式」一樣，對於集團總部企業A的設置基本相同（如圖表7），但更利用了A國允許通過成本分攤協定將智慧財產權的部分權利從企業A轉移到企業B，研發活動成本被雙重扣除（全部研發活動成本在企業A所得稅前扣除，分擔的研發活動成本在企業B所得稅前扣除），即使在轉讓訂價的設置中，將企業B定義為全球價值鏈體系中之資產、功能和風險的主要承擔者，但充分利用了B國避低稅率的優勢，使企業B公司的有效稅負率接近於零。而對於企業C的設置，兩種架構都考慮到了C國對支付授權金免徵收預提所得稅且允許所得稅前扣除的漏洞，在複雜架構裡，則進一步將產品製造和市場銷售功能以「服務項目」的方式外包給其他關係企業，以進一步利用其他關係企業所在國的區域特殊優勢（例如成本優勢、市場溢價等），再將取得的利潤以授權金方式轉移給企業B，由企業B以支付股息的方式轉移給企業A。⁶⁷

蘋果與星巴克即是利用此歐盟國提供之智慧財產權稅收優惠以達到避稅效

⁶⁶ 勵賀林，前揭註 55。

⁶⁷ 勵賀林，前揭註 55。

果。然而因此稅收激勵計畫之目的為參與國政府為鼓勵專利研發創新所制定，此二公司對提供稅收優惠之國家的經濟發展成果及未符合歐盟競爭法規「國家補貼」等，皆是歐盟執委會觀察後祭出罰款之癥結點。無論是基本模式或是複雜模式，「專利盒」稅制優惠漏洞被充分利用，成為避稅的工具，成為與其他避稅工具密切配合實現無縫隙的接軌與之連結，使得跨國企業集團對於「專利盒」稅制的採用，避稅目的多於實現智財權研發與創新成果。

綜合上述資訊，以下參考彙整一SWOT分析表，如圖表(10)，旨在比較實施「專利盒」制度的內部優勢(Strengths)、劣勢(Weaknesses)，於整合BEPS環境後所產生的可能機會(Opportunities)與威脅(Threats)，將此制度的內部條件與外部環境相結合，進而了解其未來發展趨勢。⁶⁸

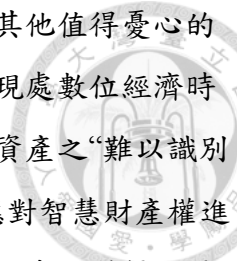
圖表(10)：「專利盒」與BEPS的SWOT分析表⁶⁹

優勢(S)	劣勢(W)
鼓勵創新，促進企業R&D投入	企業智慧財產權實際創造地與徵稅地有偏差
實現技術轉讓和智慧財產權商品化	國家稅基侵蝕
防止本國專利技術流失，吸引外國資本投資	引發國與國，企業與企業間不公平競爭「非法國家補貼」
創造更多高價值的就業機會	
彌補市場失靈	
機會(O)	威脅(T)
基於BEPS專案，義大利制定「專利盒」制度法令	雙邊稅收協定引發來源國與居民國的競爭
BEPS專案促進英國的新「專利盒」條例生成。擴大R&D成果的“成本分攤安排”範圍	BEPS專案原則與各國主權本質屬性相衝突
歐盟結合BEPS專案內容，統一電子出版物與傳統出版物的增值稅稅率(VAT)，促進數字經濟發展	

比較「專利盒」稅收制度在BEPS環境下的優勢、劣勢、機會和威脅，可了解

⁶⁸ 陳瀟婷(2017)，〈BEPS環境下“專利盒子”利盒子7分析及應用〉，《湖北社會科學》，12期，<http://www.cqvip.com/qk/81156x/201712/674304548.html>(最後瀏覽日：02/03/2018)。

⁶⁹ 陳瀟婷，前揭註68。



「專利盒」制度雖可促進國家智慧財產權發展，但也同時帶來其他值得憂心的問題，如稅收不公平競爭、「非法國家補貼」等問題。尤其是現處數位經濟時代，高科技公司高度依賴智慧財產權和其他無體資產，而無體資產之“難以識別性”，導致獲取資訊的不對稱性，為解決此些問題，各國政府應對智慧財產權進行全面且清晰的定義，以確保任何一項無體資產被公平地轉移及支付對價。再者，國與國之間交換的資訊應儘量透明度，以建立公平競爭的智慧財產權發展之稅收獎勵制度，將徵稅地成為真正的“價值創造”地，吸引更多有效且真實的數位經濟活動。

第六章 「非法國家補貼」－ 跨國企業違反歐盟競爭法之 案例探討



2010年初歐盟執委會發現稅收失衡問題，自2013年6月起，歐盟組織持續調查跨國企業轉讓訂價稅收裁定，是否適用歐盟「國家補貼法」，對於在歐洲經營之跨國企業利用歐洲市場寬鬆稅收制度，引發稅收不確定性之擔憂。2015年，歐盟執委會確認荷蘭及盧森堡之稅務機關，分別授予星巴克和飛雅特的稅收裁定，以人為降低應納稅額，即要求上述兩家企業補繳約2,000萬至3,000萬歐元稅款。值得關注的，2016年8月，歐盟執委宣佈蘋果公司位於愛爾蘭之兩家子公司，其所獲得之稅收裁定亦構成「非法國家補貼」；判決愛爾蘭須要求蘋果補繳約130億歐元之稅款和利息，此刷新違反歐盟「國家補貼法」單筆最高補稅金額記錄。隨後，歐盟同樣再對麥當勞、亞馬遜集團之轉讓訂價稅收裁定進行「國家補貼」相關調查。⁷⁰

從案例歷史觀之，愛爾蘭、盧森堡和荷蘭都置身於避稅天堂之列，這些國家為大企業提供一個降低全球稅賦的基地，政府在稅收優惠給予大企業承諾，依實務操作經驗，有時在企業作出移轉動作前便已與當定政府做出決定⁷¹。綜觀歐盟成員國家，自1980年代起，競相調降公司所得稅稅率。調降理由係因所得稅對經濟成長及工作意願衝擊較大，須適度予以降低。調降之政策效益包括：提高稅制競爭力、吸引國內外企業投資、減少公司租稅規避活動、提高國外盈餘匯回國內投資之願意等⁷²。然因近年數位經濟之飛速成長，專利授權及著作權在歐洲已開發國家及開發中國家之流通應用甚為活躍，故衍生跨國企業因智慧財產權於當地的交易及繳納稅率違反競爭法及涉及非法避稅之結果。

歐盟與企業競爭法有關的兩個核心條款規定，TFEU第101條（除部分例外，禁止反競爭協議）與第102條（禁止濫用主導地位），此二條約亦確立了各會員國

⁷⁰ 廖體忠、梁若蓮 (2017)，〈蘋果“天價”稅單背後的歐盟國家補貼制度評析〉，《大企業稅收評論》<http://www.cnki.com.cn/Article/CJFDTotal-SWSW201704008.htm>(最後瀏覽日:06/03/2018)。

⁷¹ 中國黃金投資網，蘋果星巴克涉嫌避稅遭歐盟調查，焦點是轉移定價，2014年6月20日 <https://read01.com/zh-tw/EB2gLa.html#.W0e9CU0nbiU>(最後瀏覽日:02/03/2018)。

⁷² 黃建興、林俊儒 (2018)，〈OECD 國家公司所得稅稅率發展趨勢與對我國之啟示〉，《經濟研究專刊(Economic Research)》，頁 185。

競爭法的原則，第107條則制定了有關國家補助的規定。第101條第1款規定「禁止反競爭協議」，包括「價格操作」；依據第101條第2款規定，任何此類協議均自動失效；第101條第3款規定，當企業聯合是為了銷售或技術創新，給予消費者獲利的「公平比重」，以及不包括會減損任何地方競爭之風險等不合理限制(或符合比例原則等歐盟法一般原則)時，允許其例外。第102條則禁止濫用支配地位，如價格歧視及排他性交易。第102條允許歐洲理事會立法管制企業間的合併(現行法規為139/4004/EC法規)。而在第107條則規定國家不得為補助私有組織，而扭曲自由競爭之一般規則，並排除慈善機構、區域發展目標，及自然災害等例外情形⁷³。然此一時彼一時，當時各國降低所得稅率之善意，主要為提升國家競爭力與誘外投資，而今卻因法令無法因應智財權的快速流通及交易模式，致使大型跨國企業因利用法令漏洞而遭受罰款及冠上不公平競爭及非法避稅之汙名。以下亦將分析與探討蘋果及星巴克因接受「非法國家補貼」所生之不正競爭之爭議。

第一節 蘋果公司遭判違反歐盟競爭法

2016年8月30日歐盟執委會宣佈愛爾蘭稅務機關非法授予蘋果公司約達130億歐元之所得稅優惠減免，而此一稅收利益，據稱違反歐盟國家補助規則，蘋果公司相較於歐盟成員國之公司企業，在歐洲共同市場因此具有競爭優勢，造成不公平競爭之爭議。而在2017年7月初，歐盟執委會已裁定蘋果(Apple)因違反歐盟國競爭法，要求其須補繳130億歐元(約4604億台幣)稅金與利息予愛爾蘭政府；此罰款金額遠高於歐盟執委會對類似案例的判決金額，高約40倍。2017年12月初，歐盟調查愛爾蘭政府對蘋果提供過低的稅務優惠，對蘋果利用利潤離境外包以及避稅政策漏洞，所繳的稅款遠低於其他跨國企業，而此行為妨礙市場的公平競爭性，雖然美國政府已介入協調，然歐盟法院仍判決蘋果應繳交過去10年所避繳之總稅額約154億美元。此爭議始於愛爾蘭政府希望藉由低稅刺激外國公司入境投資，而在缺乏完善的防制實務操作，卻開啟歐盟稅務的潘朵拉盒，讓類似蘋果等大型跨國企業將歐盟成員國，如愛爾蘭，當作合法的

⁷³ 競爭法，歐盟法律，里斯本條約(法語：Traité de Lisbonne；葡萄牙語：(Tratado de Lisboa)，又稱改革條約，是歐盟用以取代《歐盟憲法條約》的條約 <https://zh.wikipedia.org/wiki/>(最後瀏覽日：04/03/2018)。

避稅天堂；從2003年到2014年蘋果在歐洲的稅務比率，約只占整個歐洲市場營收的0.005%⁷⁴。歷經3年調查，歐盟於2016年8月宣布，蘋果確認取得愛爾蘭政府非法「國家補貼」，因此，歐盟判決蘋果應返還愛爾蘭130億歐元稅款。蘋果於2003年至2014年間，對愛爾蘭政府僅繳交0.005%到1%的稅率，在此期間，愛爾蘭之企業稅率為12.5%。此判決顯示歐盟對反避稅及市場公平競爭的立場，相信亦將同步影響國際上其他類似案件之處理。蘋果不甘受罰，於同年12月提起上訴，認為歐盟未能充分理解商業活動之意含，尤其是智慧財產權之研究、開發、與商用化⁷⁵。

第一項 蘋果在歐洲的稅收架構⁷⁶

根據歐盟2016年8月30日發佈之新聞稿，蘋果（國際銷售）公司和蘋果（歐洲運營）公司是由蘋果集團獨資控股，並註冊於愛爾蘭之2家子公司，其最終控股權為美國蘋果母公司。依其與蘋果母公司簽訂的“成本分攤協定”，此兩家子公司擁有蘋果之智慧財產使用權，據此可在北美和南美以外之區域生產與銷售蘋果之產品，並按年向美國蘋果母公司支付研發費用。至2011年，前述研發費用高達20億美元，而於2014年之研發費用則是大幅提高。上述研發費中，絕大部分由蘋果（國際銷售）公司負擔，擔負美國蘋果集團在美國研發全球智慧財產超過50%的費用。蘋果（國際銷售）公司和蘋果（歐洲運營）公司每年根據相關規定，從在愛爾蘭賺取的利潤中扣減上述研發費用。蘋果（國際銷售）公司負責從全球設備生產商處採購蘋果產品並銷往歐洲（以及中東、非洲和印度）等地。透過銷售網絡設計，蘋果於歐洲的銷售由實體店直接銷售產品給消費者的模式，轉變為消費者從位於愛爾蘭的蘋果（國際銷售）公司購買產品的模式。由此，蘋果將所有銷售及產生的利潤直接歸屬於愛爾蘭，達到最佳的稅率模式。1991年，愛爾蘭做出的稅收裁定明確了蘋果（國際銷售）公司和蘋果（歐洲運營）公司之應稅利潤；2007年，該裁定被另外一份內容相似的裁定所取代；2015年，上述2家公司改變了經營架構，因此2007年裁定相應被廢止。

⁷⁴ 遭歐盟認定愛爾蘭不當避稅視同欠稅10年，蘋果同意補稅154億美元，電週文化事業網，<https://www.ithome.com.tw/news/118996>，2017/12/5(最後瀏覽日:06/08/2018)。

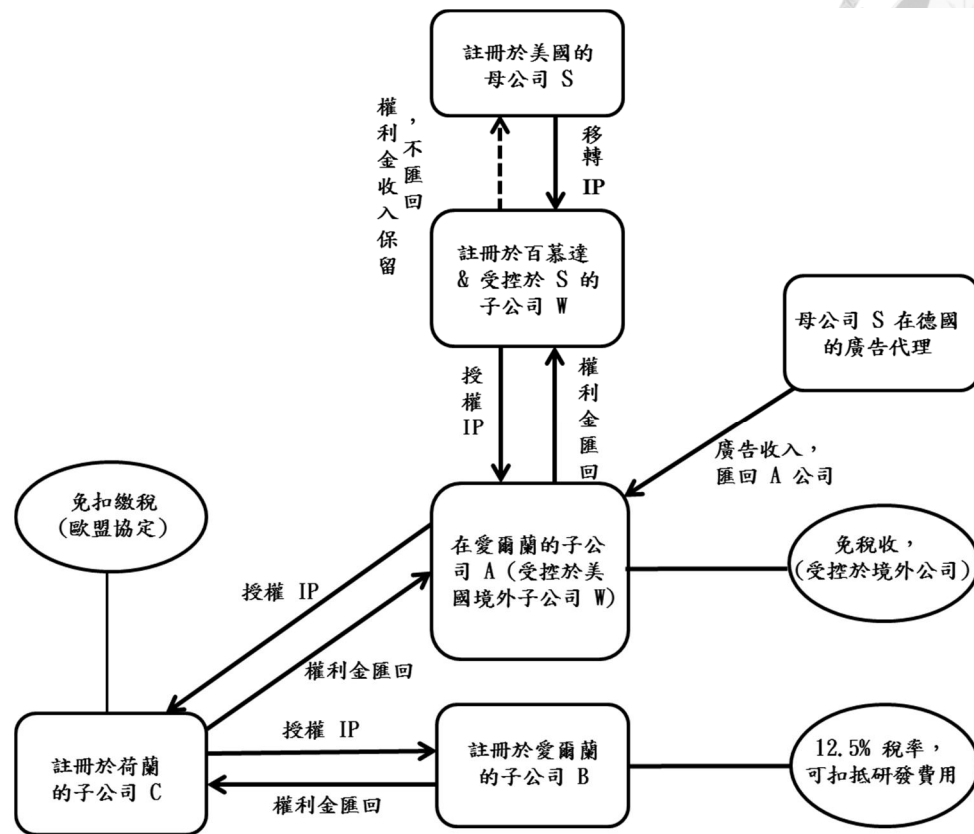
⁷⁵ 李建歡(2016)，〈概述愛爾蘭隊蘋果公司之優惠稅率違反歐盟競爭法之癥結〉，《經貿法訊》，200期，頁11-15。

⁷⁶ 廖體忠、梁若蓮，前揭註70。

愛爾蘭發佈的上述2項稅收裁定涉及蘋果（國際銷售）公司內部對上述利潤之分配，而非蘋果在整個歐洲的利潤分配。具體言之，此2項稅收裁定批准了在愛爾蘭切分稅收利潤的方法，即：大部分利潤從愛爾蘭剝離，被分配給蘋果（國際銷售）公司內部的“總公司”。此“總公司”在任何國家皆無雇員或辦公場域，其主要活動為偶爾召開董事會。上述利潤中僅一小部分被分配給蘋果（國際銷售）的愛爾蘭分公司，在愛爾蘭納稅；分配到“總公司”的大部分利潤，則未在任何國家納稅。據美國參議院公眾聽證會公佈之數字，2011年，蘋果（國際銷售）公司之利潤高達220億美元（約為160億歐元），但按照上述稅收裁定，僅5,000萬歐元應在愛爾蘭納稅，其餘159.5億美元的利潤未繳納任何稅收。因此，蘋果（國際銷售）公司2011年於愛爾蘭繳納之企業所得稅不足1,000萬歐元，對其全年利潤徵稅的實際有效稅率僅為0.05%。隨後幾年中，蘋果（國際銷售）公司之利潤雖然持續提高，但按照稅收裁定確定的應稅利潤卻並未增長。2014年，其實際有效稅率跌至0.005%。蘋果（歐洲運營）公司負責生產蘋果電腦的部分產品線，據1991至2007年2份稅收裁定，它與蘋果（國際銷售）公司從中獲益模式雷同，將大部分利潤分配給內部的“總公司”，未在任何國家納稅⁷⁷。下述圖表(11)為一典型的利用研發抵減及權利金移轉所達成之企業避稅，稱為「雙層愛爾蘭夾荷蘭三明治」(Double Irish With A Dutch Sandwich) 架構圖。

⁷⁷ 廖體忠、梁若蓮，前揭註70。

圖表(11)：雙層愛爾蘭夾荷蘭三明治架構圖⁷⁸



上圖可視為美國蘋果公司採行之「雙層愛爾蘭夾荷蘭三明治」(Double Irish with a Dutch Sandwich) 避稅架構範例，透過圖示可知，其設立總部在海外的愛爾蘭子公司(A)，與實際在愛爾蘭營運的子公司(B)，一般跨國企業之內部移轉訂價應依「常規交易原則」⁷⁹ (Arm's Length Principle)，以非關係人交易其商業或財務上所訂定之條件，禁止交易所得以人為操作方式避稅。為吸引國際企業入駐，愛爾蘭政府對其營運位於海外之子公司(A)，同意其免繳稅，亦即享受零稅率優惠。此避稅效果亦引起美國其他跨國企業群起仿效。蘋果公司以過半數位於美國之收入，以「專利授權費」形式轉入於愛爾蘭的子公司(A)，再將海外收入匯至愛爾蘭子公司(B)，如此利用訂價協定交易而享受免稅或低稅之優惠，隨後再經由荷蘭子公司(C)轉手，將應依愛爾蘭當地稅率課稅的子公司(B)之收

⁷⁸ 阮美娜 (2016)，《美國跨國企業稅稅規畫“Double Irish with A Dutch Sandwich”之研究》，頁 35，東吳大學會計系碩士研究所論文。

⁷⁹ 營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則，第 4 條第十一項、常規交易方法：指評估受控交易之結果是否符合營業常規或交易常規之方法，或決定受控交易常規交易結果之方法。第 4 條第七項、不合營業常規或不合交易常規：指交易人相互間，於其商業或財務上所訂定之條件，異於雙方為非關係人所為，致原應歸屬於其中一交易人之所得，因該等條件而未歸屬於該交易人者。

入免稅轉入子公司(A)，而子公司(A)的控股公司又設在英屬維京群島等避稅天堂，這便是蘋果公司的節稅三明治。



第二項 蘋果近年實質有效稅負之分析

圖表(12)，由蘋果公司在2013與2014年度財報可知，其所得費用的比率約在26%，於計算後得出其實際應納所得稅率分別為2.39%及2.26%，相較於其所得費用比率降低約24%，由此可窺知其節稅三明治架構的顯著效果。

圖表(12)：蘋果公司之實質有效稅負分析⁸⁰

蘋果公司(Apple Inc.) 實質有效稅負分析		單位:美金百萬	
年度	2014	2013	
稅前淨利	54,383	50,155	
所得稅費用	13,973	13,118	
稅率	<u>26.10%</u>	<u>26.20%</u>	
應納所得稅	1,209	1,200	
實質稅率	<u>2.26%</u>	<u>2.39%</u>	

第三項 歐盟法院對愛爾蘭政府與蘋果案例之判決要旨⁸¹：

經過近三年的調查，歐盟法院於2016年8月30日判決愛爾蘭政府因選擇性的授予蘋果公司稅收優惠，使其於歐盟國市場之交易更具市場優勢，違反歐盟「國家補貼」，法院判決要旨⁸²如下：

1. 根據歐盟「國家補貼」之規定，成員國不能向特意選定的公司提供稅收優惠，這是違法的。
2. 人為操作的選擇性處理，使蘋果公司自2003年將其歐洲利潤的有效企業稅率1%降至2014年的0.005%。
3. 因它允許蘋果公司在當地支付的稅收較其他企業為低，愛爾蘭必須收回非法補貼之援助。
4. 愛爾蘭在2003年至2014止，10年內總計向蘋果公司提供高達130億歐元的不正當稅收優惠。

⁸⁰ 阮美娜，前揭註78，頁40。

⁸¹ Press Release Database, European Commission, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm(最後瀏覽日:01/06/2018)。

⁸² State aid implemented by Ireland to Apple (Case No. SA.38373), European Commission, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html(最後瀏覽日:01/06/2018)。

第二節 星巴克「非法國家補貼」之避稅爭議

歐盟執委會在歷經近兩年多的調查，於 2015 年 10 月 21 日宣佈荷蘭星巴克避稅案已有結果，判決荷蘭政府與星巴克簽訂的預約訂價安排非正當地減少星巴克在荷蘭應承擔之稅負，構成荷蘭政府對星巴克之「非法國家補貼」。因此不公平競爭事宜，歐盟執委會責令星巴克向荷蘭當局補繳 2,000 至 3,000 萬歐元稅款，具體補繳金額，將由荷蘭當局依據歐盟執委員於判決中認可之轉讓訂價方法。此次被歐盟執委會調查之預約訂價安排，由荷蘭星巴克製造與荷蘭政府簽署，該預約訂價安排涉嫌通過荷蘭星巴克製造與境外關聯企業間（英國星巴克、瑞士星巴克，美國星巴克集團），不符合經濟實質的關聯交易定價（不合常規交易），將荷蘭星巴克製造的利潤轉移至荷蘭境外，故而減少荷蘭星巴克製造在荷蘭應承擔之稅負。姑且不論歐盟執委會是否干涉星巴克預約訂價⁸³之安排，歐盟對其預約訂價安排的調查，係基於里斯本條款 TFEU 第 107 條關於「國家補貼」之規定。

圖表(13): 星巴克於歐盟之稅收規劃架構 (取自歐盟網站)



歐盟執委會指出，星巴克製造預約訂價安排轉讓訂價之疑點構成「非法國

⁸³ 預約訂價安排是指納稅人在關聯交易發生之前與主管稅務機關達成的具有約束效力的協定，該協定確定了這些關聯交易的轉讓價格在某一固定期間內所應遵循的標準，可以為納稅人提供更多的確定性。荷蘭政府關於簽署預約定價安排的行政規章，屬於荷蘭國內法範疇。

家補貼」之現象。此 4 疑點為，除荷蘭星巴克製造的功能以低風險定位、實質擔負 50% 庫存壓力與庫存損失、預約定價安排剔除原材料成本及原材料對應的資金成本、採購價格將採購功能與生產功能同處於價值鏈的低端，顯示其支付採購價格存在偏高的現象、授權金未依 OECD 訂價指南依其產量、銷售額或利潤支付，顯示其於集團利益中進行人為利潤移轉調整。

第一項 星巴克近年實質有效稅負分析

星巴克預約定價安排之避稅效果，可見下圖表(14)。由星巴克公司在2014與2015年度財報可知，其所得費用的比率約在29.3%及34.56%，而其實際應納所得稅率分別降至6.63%及8.61%，與其所得稅率相比，下降約22.67%及25.95%，比利差極大，由此亦可知其利用避稅架構模式的省稅效果。

圖表(14)：星巴克公司之實質有效稅負分析⁸⁴

星巴克公司(Starbucks Corporation) 實質有效稅負分析		單位:美金百萬	
年度	2015	2014	
稅前淨利	3,903	3,159	
所得稅費用	1,143.7	1,092	
稅率	<u>23.30%</u>	<u>34.56%</u>	
應納所得稅	259	272	
實質稅率	<u>6.63%</u>	<u>8.61%</u>	

第二項 歐盟法院對荷蘭政府與星巴克案例之判決要旨⁸⁵

歐盟法院依據TFEU 第107條之規定，於2015年10月21日判決荷蘭與星巴克以人為操作方式取得市場競爭優勢，違反「國家補貼」，法院判決要旨⁸⁶如下：

1. 荷蘭向星巴克提供選擇性稅收優惠，以人為方式減少其公司稅收負擔的稅務裁定，根據歐盟「國家補貼」規定，這是違法的。
2. 稅收裁決不能使用人為方法建立無經濟理由的移轉價格。因其價格與市場

⁸⁴ 阮美娜，前揭註 78，頁 44。

⁸⁵ Press Release Database, European Commission, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm(最後瀏覽日:01/06/2018)。

⁸⁶ State aid implemented by the Netherlands to Starbucks (Case No. SA.38374), European Commission, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html(最後瀏覽日:01/06/2018)。

條件不符，且過度轉移利潤以減少公司在荷蘭需支付之稅款，此舉為星巴克公司帶來不公平的競爭優勢。

3. 執委會要求荷蘭需從星巴克收回短繳稅款，以消除其所享有的不公平競爭優勢，恢復與其他公司的平等待遇，回收金額總計為 2~3,000 萬歐元。

第三節 「國家補貼」創新的激勵措施與法規探討

歐盟TFEU第107~109條構建了歐盟「國家補貼」體系的基本框架。其中，第107條是實體性規定，108條是程式性規定，109條則賦予歐盟理事會對第107條、108條進行二級立法，尤其是對豁免範圍進一步規定的權力。根據TFEU第107條第1款「由某一成員國提供的或通過無論何種形式的國家資源給予的任何援助，凡通過給予某些企業或某些商品的生產以優惠，從而扭曲或威脅扭曲競爭，只要影響到成員國之間的貿易，均與內部市場相悖。」荷蘭政府與星巴克簽訂的預約訂價安排不正當減少星巴克在荷蘭的稅負，這相當於荷蘭政府以本國稅收資源對星巴克進行補貼，這種補貼可能威脅歐盟內部的公平競爭，因此該預約定價安排構成荷蘭政府對星巴克的「非法國家補貼」。雖然歐盟條約中未明確提及歐盟法與成員國國內法之間的優先等級，但是根據歐盟法院的判例，當歐盟法與成員國國內法發生衝突時，歐盟法優先於成員國國內法。因此，雖然星巴克遵守了與荷蘭政府的預約定價安排條款，但由於該預約定價安排違反了TFEU條約，歐盟委員會有權介入對該預約定價安排進行調查和調整。事實上，自2013年起，為使歐盟經濟向更加均衡和穩定的方向發展，遏制歐盟內部的不公平競爭現象，營造一個公平有效的稅收環境，歐盟委員會就開始著手調查成員國內部的有害稅收實踐。此次歐盟委員會對荷蘭星巴克避稅案件的裁決正體現了歐盟徹查此類案件的決心。⁸⁷

同上述，TFEU第107條第1款為對於「國家補貼」措施之規定，稅收措施為政府機構對國家財政資源之運用，因此符合「國家補貼」之定義。尤其當成員國針對某些行業或產品給予稅收優惠措施時，因既是使用國家財政資源，又能增強特定企業或產品之競爭力，其更容易被認定屬「國家補貼」。因此，歐洲

⁸⁷ 延峰、陸京娜(2016)，〈非法國家補貼-由星巴克避稅安排引發的法律訴訟〉，http://blog.sina.com.cn/s/blog_62083e2c0102w7cv.html(最後瀏覽日：01/09/2018)。

法院在判例中早已明確，成員國的稅收立法應包括在「國家補貼」的審查範圍之內。在歐盟委員會2013年做出的「國家補貼」裁定中，34.3%的非法援助都是成員國以稅收立法形式制定的稅收減免措施。由此可見，成員國稅收立法是歐盟「國家補貼」的重點審查對象。歐盟委員會審查成員國稅收措施是否構成「國家補貼」時，依據的是TFEU第107條以及歐盟執委會，歐盟議會和歐洲法院就如何實施「國家補貼」制度所頒佈的大量條例、指令、裁定和判例。一項國內措施要構成「非法國家補貼」，須具備以下四個要件：

1. 由國家或國家資源提供資金。
2. 使企業（廣義上從事經濟活動的實體）獲得優勢，即獲得正常市場條件下無法獲得的經濟利益。
3. 不具有普適性，或者說具有選擇性，即僅適用於某些企業或某些類型的企業，或者某些經濟領域，此一標準最重要，也最具有爭議性。
4. 影響成員國之間的貿易關係並扭曲競爭。

只有當成員國的稅收措施同時滿足了上述四個條件時，方可構成「國家補貼」措施。同時，TFEU第107條第2款和第3款，另規定兩種「國家補貼」可豁免之情形。若成員國的稅收措施能夠符合任何一款豁免條件，則該措施雖然構成了「國家補貼」，成員國也可以被豁免，然後繼續執行該措施。只有在成員國的稅收措施構成了「國家補貼」並且不符合豁免規定時，才會被認定為非法援助。那時，不但成員國不得執行這些非法援助措施，而且若納稅人已經從這些措施中獲益，還需返還已經獲得的利益。

歐盟成員國原則上禁止提供「國家補貼」，非經歐盟執委會授權許可，不得實施「國家補貼」；但若是基於共同利益目的，例如區域發展、創新研發、環境保護等則可獲許可援助，由執委會進行授權，成員國負有通知義務與中止規定。歐盟競爭法下「國家補貼」的適用性在於判斷是否對貿易產生影響或扭曲；必須有扭曲競爭行為，且足以影響成員國間之貿易，兩者之間具有關聯性。此外，若「國家補貼」是屬於符合集體豁免之援助，須符合競爭法之例外豁免規範，如「微量援助」⁸⁸

（*deminimis*），其原則在條約作初步規範，經歐盟法院所確立。其企業如適用微量援助，其在3個財政年度的收入不得超過20萬歐元，因為規模太小而不足以影

⁸⁸ 曾秀珍，前揭註40。

響貿易或扭曲競爭，故「微量援助」不構成「國家補貼」，因此不適用TFEU第107條第1款規定。

智慧財產權激勵措施與「國家補貼」的議題，在歐盟已列為重為議題。「專利盒」是一項鼓勵智慧財產權研發與創新的稅收制度，在蘋果、星巴克、谷歌、微軟等大企業因避稅、「非法國家補貼」或不公平競爭等緣故，相繼遭受調查與罰款後，歐盟成員國對於實施稅收激勵措施，協助智權商品開發及吸引優質外商入駐，有不一樣的聲音。在某些歐盟法院判例決定中，法官認為“稅箱 (Tax Box)”制度非「國家補貼」，因為它們不具有選擇性或具體性，而是合法的一般政府稅收政策。對於審查「國家補貼」規則的適用性，確定是否合法實施國家智慧財產權之稅收激勵計劃，對歐盟成員國經濟發展至關重要。事實上，根據歐盟法院已解決的一些判例，有利於某些投資或活動的稅收激勵政策，雖然是對所有投資企業開放，但可以被解讀為有選擇性的，因為這個激勵政策，有利於極有限的大型投資企業。TFEU第107條第1款規定：「國家不得為補助私有組織，而扭曲自由競爭之一般規則，並排除慈善機構、區域發展目標，及自然災害等例外情形⁸⁹」，涵蓋在歐盟競爭實體法下，第107條第1款對「國家補貼」之實施，提供稅收制度激勵，且有利於某些企業或部門，應可視為協助區域發展目標。易言之，在「國家補貼」規則的含義內，其本身即是具有選擇性，非限定對單一產業或團體，故，稅收激勵應被視為是正當且具實質性，是有利於一個或多個產業裡不同的企業或受益人。意即，對所有投資企業開放的稅收措施，不能被視為具有選擇性。「專利盒」制度的某些特徵，可能觸發第107條第1款適用。對於「專利盒」類型的智慧財產權稅收制度，是否應認同它不構成「國家補貼」，因為在稅收制度下成立的性質和方案皆是合理的

另一方面的聲音，有些法官對於稅收激勵的選擇性採取了嚴格的立場，即使此方案對所有投資企業皆是公平有效的開放。成員們顧慮的是外國直接投資（FDI）的稅收競爭現象；「專利盒」制度的稅收激勵措施，如何彌補「國家補貼」所造成之市場失序。實際上，稅收激勵屬成員國之間相互競爭，以吸引外國直接投資，FDI的稅收競爭可以是成員國之間或成員國內部。值得注意的是，


⁸⁹ 競爭法，前揭註73。

有利於FDI的稅收激勵措施，是極有效的工具，因為它意圖以較低的成本，為成員國國庫提供高價值，且不列算稅收支出。然而，從另一面向來看，它侵蝕了其他國家的稅基，違反OECD極力解決的BEPS問題。如果不加控制，這種形式的激勵措施將開啟競爭底線，進而破壞歐盟內部市場。成員國必須評估稅收激勵措施與「國家補貼」規則的兼容性，且計算措施的援助強度，不致造成不透明和援助無法獲得批准之問題。

在目前歐盟法律中，直接徵稅屬於成員國的權限範圍，根據歐盟共同法，成員國必須與歐盟法一致地行使這種能力。在此基礎上，會員國必須避免採取任何可能構成與國內市場不相容的「國家補貼」的措施。成員國聲明稅收制度的性質或結構的稅收激勵是正當的，其旨在促進一般政策目標，例如，有利於研究和開發活動。對歐盟法院而言是不足的。毫無疑問，這個稅收激勵目的是一個總體的經濟目標，但激勵措施屬於稅收制度的整體邏輯，適用於所有納稅企業，這些企業在納稅制度下，具有相同的法律和事實條件及權利。了解此為有爭議的措施，是為追求商業利益或產業政策目標，如促進智慧財產權投資，然而，這一事實不足以避免採取超出TFEU第107條第1款範圍的規範。為符合「國家補貼」規則的方式實施「專利盒」類型之智慧財產權稅收制度的唯一方法，須通過公開稅收制度內在性質所固有的激勵意義，且對法院與成員國可接受之所有企業投資者開放的激勵措施。減輕稅收負擔的稅制不構成「國家補貼」，只要它適用於所有公司和所有與某些生產活動有關的產業，客觀地界定和追求一般經濟政策的目標，例如，智慧財產權的發展。對投資智慧財產權所得收益進行減稅，在稅收制度性質上是合理的，屬稅收中立原則。總言之，歐盟成員國採用的研發與創新之稅收激勵措施，需符合歐盟法之「國家補貼」規則的法律框架，而不再被歐洲法院視為選擇性「國家補貼」⁹⁰

⁹⁰ European Committee, Incentives for Innovations in Intellectual Property (IP) and State Aid: the current legal framework, <https://www.lexology.com/library/detail.aspx>(最後瀏覽日:07/02/2018)。

第七章 結論與建議



從本文歐盟案例得知，現今智慧財產權法幾乎都集中在研究如何擁有與正確行使專利權、商標，與著作權，但似乎將技術訣竅，授權許可證和技術轉讓的交易模式，歸類於稅法或會計法，在知識經濟的時代，已悄悄將它們串聯在一起，擦出的火花，也點燃了另一類型的法律兼容與競爭問題。在競爭法越來越與著作權、商標、專利、營業秘密等智慧財產權交織在一起的同時，某一方面，透過施行智慧財產權促進創新方案，被認為可用來促進良性競爭；但另一方面，結果可能正好相反。如歐盟「專利盒」之實施，目前已有14個歐盟成員國採用且專注修法與OECD BEPS同步，施行的問題在於創新的企業於轉讓智慧財產權利潤且避開稅負是否合法，是否可被寬容；而國家補助企業科技創新之初衷，是否可提供與成員國長期合作之跨國企業些許法律上的彈性與空間。但似乎智慧財產權在競爭法上，無特殊身分與優待，與其他權利項目相同，遵從公平競爭是被期許的。對於歐盟法院與法官，其困難點在於是否優先考量智慧財產權與促進競爭，還是反托拉斯法應給予智慧財產權創新獎勵制度一個特殊待遇，兩難。實施「專利盒」制度的國家認為，以獎勵措施鼓勵專利研發，可以增進國家稅收及經濟發展；擁有專利權的企業將願意大量商品化及流通於市場，因此得到政府提供的稅收獎勵，既可營利又可減免稅負，有極大的誘因與動機。雖然科技創新與發展仍有許多挑戰存在，對於歐盟的現況，執委會需與OECD同步，調整對BEPS反避稅問題處理機制，以不影響OECD會員國與歐盟成員國對促進創新研發政策之施行，才是兩方成員國樂見的結果。

第一節 對歐盟「國家補貼」裁罰之省思

歐盟法院對於蘋果公司與星巴克因違反「國家補貼」已作出判決，此二公司營業模式雖有迥異，但對積極稅務運作、取得競爭優勢的手法雷同，判決結果與裁罰方式亦無太大差異。歐盟執委會在發佈判決結果的新聞稿中，清楚指出此二公司違反TFEU第107條的關鍵行為即為歐盟競爭法所規範之要義。歐盟國提供智慧產權創新的稅收獎勵，主要為鼓勵公司企業投注高科技研發，進而提昇國家競爭力，但嚴禁會員國與企業以選擇性授予及人為操作方式取得稅負

優勢，避免造成「國家補貼」後的「無謂損失」效應。

然而，自從歐盟執委員會宣布愛爾蘭“向蘋果公司提供高達130億歐元的不正當稅收優惠”，並要求蘋果償還後，雙方都對該裁決提出上訴。愛爾蘭政府表示，蘋果並無欠稅款之事實，引發究竟誰是受害者的尷尬問題，並且提出關於誰有權決定成員國如何對待其企業客戶的不確定性，將使歐盟成員國在與外國企業的合作安排上遭遇挑戰。此案最終可能沒有贏家，若歐盟贏得此案，將破壞愛爾蘭(若其他會員國)與外國公司的商業合作機會與公正稅制的信任，也代表成員國將在產業競爭中受到歐盟法律限制；若蘋果贏了，將會損害執委會的聲譽與優位性，代表成員國在歐盟組織內擁有相當大的獨立權力。此案應可視為世界首例，一個真正將國家稅務與競爭法聯結起來之案例，吾人可以預期，歐盟執委會對蘋果公司和愛爾蘭案的處置結果，將會制定未來歐盟競爭規則。歐盟成員國隨後需面臨的考驗，將是在不違反競爭協議的情況下，如何再吸引跨國企業的投資及合作機會。

此案最大的爭議是歐盟並未聲稱蘋果公司違反了任何法律，其鎖定之問題為蘋果與愛爾蘭政府的交易因「國家補貼」規定而違法，顯示歐盟稅收裁定意味著「不公平競爭」。本文認為，此案無論輸贏是哪一方，後續的骨牌效應方是對歐盟成員國的潛在挑戰，因為此案的源頭來自於一個有瑕疵的國家創新獎勵政策。該案的事實是愛爾蘭(盧森堡與荷蘭亦是)的稅率仍是低於其他任何國家及大部分歐盟成員國，被跨國企業視為「避稅天堂」的機率仍高；另一個事實，此案蘋果公司的交易收入，是實現在沒有實際進行銷售的國家，愛爾蘭提供的稅收待遇，使蘋果公司可以避免對整個歐盟單一市場銷售蘋果產品所產生的利潤繳稅。然而，這種企業帳務結構，似乎不屬於歐盟國家補貼控制的範疇，造成公司無違法卻被裁罰之現象。歐盟「國家補貼」控管所規範的不公平競爭為其聯盟組織獨一的法律，世界其他國家尚無類似法規可與之對應，此法律之於跨國企業稅務規劃的干預與裁罰，衍生公平性與合理性的質疑。本文認為，美商科技公司對稅務的投機與取巧，行為雖不可取，但審視與分析此些案例之事實，皆因相對法律有漏洞，提供企業善用政府優惠措施的誘因，導致不樂見的結果。

第二節 本文建議

「國家補貼」不論歸屬哪個法律範疇，其可視為透過政府機關、產業、學術機構與研發機構之間建立聯繫而促進創新的重要工具，如台灣的創新研發科專補助，故智慧財產權研發計劃，屬於大權利的作為，應該要連貫「國家補貼」措施，試圖解決無法突破之創新困境與因競爭而導致市場失靈的問題。市場力量源自於創新研發的激勵，制定可促進有效利用國家補助新創研發合作的法律框架，不僅是歐盟面臨的重大挑戰，亦是我國政府須面對的問題。

歐盟國家施行之創新獎勵稅收優惠「專利盒」已行之有年，雖然存在些許制度瑕疵，普遍仍可見其成效，尤其是歐盟成員國至2016年止，包含脫歐成功的英國及改制成「知識發展盒」的愛爾蘭，已有14個國家採用，且為呼應BEPS行動方案，以共同推展公平稅收與矯正不正競爭之漏洞，各採用國家陸續調整「專利盒」措施成當地適用模式之獎勵創新優惠措施。由國家支援降低公司企業的研發創新成本與投資風險，無疑是個極大的誘因，本文認為，「專利盒」對智慧產權的產出，其施行成效是正面且有其存在價值，為促使有效政策之推展，除遵循OECD BEPS的多邊稅務公約與共同移轉訂價系統外，建議歐盟可評估將稅收獎勵優惠，回歸至稅務體系管理、制定歐盟區統一稅率、雙軌創新獎勵措施，以下建議說明：

1. 「專利盒」稅收獎勵優惠，回歸稅務體系管理

將「專利盒」之稅收優惠措施，由「國家補貼」回歸至國家稅法系統管理，雖然稅法仍有其未盡完善之處，但較為縝密的稅務系統運作架構，可使政府更接近企業實際交易的資訊，以公平公開的方式，規範公司企業的稅務規劃及經營動態。因BEPS的極力推動，稅務系統協作更增便利性，可協助政府有效掌握企業實際風險承擔者與價值創造者之角色與區域，亦可避免如前提案例所發生之銷售地未有實際銷售行為之事件。歐盟一直致力於強化有效智慧財產權的基礎設施與產權保護及使用，確保刺激創新投資和避免導致商業規模的知識產權經濟損害⁹¹，在非法國家補貼的案例中，事件主角為智慧財產權新式權利與授權收入，將「專利盒」獎勵措施回歸稅

⁹¹ Enforcement of intellectual property rights, European Commission, https://ec.europa.eu/growth/industry/intellectual-property/enforcement_en(最後瀏覽日:08/01/2018)。

務系統，正符合執委會的創新發展目標，確保基礎設施能夠使歐盟的創造者和發明者從歐盟公民的福利促進創新中獲得適當的回報。

2. 制定歐盟區統一稅率

歐盟於2016年11月提議制定「共同合併公司稅稅基」(Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB)，此提案於2018年6月15日再次啟動，擬為大公司企業之獲利課稅，制定一套屬於歐盟國統一的規則；將要求跨國企業按照資產和員工所在地、以及銷售發生地進行納稅，防止企業利用各國間的稅法漏洞，衍生出創造性報稅、逃漏稅以及「甜心交易」(Sweetheart Deal)的現象⁹²。歐盟為全球最大的單一市場組織，成員國具有高度向心力，應較其他聯邦國家，如美國、加拿大，更有機會制訂統一企業稅率。當然，此議案需同時考慮大型企業可能將稅負轉嫁給消費者，降低消費意願及增加消費者負擔。

3. 雙軌創新獎勵措施

本文對蘋果與星巴克案例之分析顯示，美商高科技企業的技術研發，仍以美國當地團隊與矽谷為主，鮮少真正於歐盟成員國設立研發團隊或進行技術開發，此二案例事實，是將已開發之智慧財產權，以愛爾蘭及荷蘭為據點，進行權利移轉或授權所產生之收入與稅率爭議，易言之，此二案例主要是推展智慧財產權商品化，並未有創新研發之實；目前專利盒優惠授予，亦無特別規定在地研發或移轉/授權而取得之權利，儼然是人人有獎狀態⁹³。若歐盟期望高科技跨國企業，真正落實歐盟在地技術研發，培養科技人才與研發實力，建議將「專利盒」優惠改制成雙軌創新獎勵措施，意即，目前之低優惠稅率，僅提供予公司企業在地研發與申請通過的智慧財產權項目，對於外購或內部移轉之項目，則提供較高的優惠稅率(例如10%，亦仍舊高於其他大部分國家)。如此，嘗試激勵高科技公司進行人才輪調與在地研發行動，且同時提高政府稅收，亦縮短歐盟區企業之市場競爭差距。

總結，企業所得稅是支撐國家公共建設與社會福利之主要來源之一，

⁹² Common consolidated corporate tax base (CCCTB), European Parliament, http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=EPRS_BRI%282017%29599395(最後瀏覽日:07/26/2018)。

⁹³ 見本文第五章第五節，圖表(6)，專利盒適用智慧財產權範圍，包含外購及自有。

端看政府與企業如何取得稅率共識，而智慧財產權的產出與商品化，展現國家的軟實力與競爭力，兩者都是國家的命脈，國家策略制定最終的目的必須是雙贏的局面。對於一個國家已承諾之獎勵創新及招商政策，無論如何不宜否認與生變，以免破壞國家政府之公信力，影響外國企業投資之意願或損害其應有之權利，且可能影響跨國企業預期的市場競爭力，進而退出歐盟市場，造成兩兩皆輸之局面。

參考文獻



一 中文資料

(一) 專書論著 (按作者姓名筆劃排序)

1. 劉孔中 (2015)。《解構智財法及其與競爭法的衝突與調和》，台北: 新學林。
2. 謝銘洋 (2016)。《智慧財產權法》，七版。台北: 元照。

(二) 期刊論文 (按作者姓名筆劃排序)

1. 李昂杰 (2003)。〈智慧財產的刑罰問題 (一) — 從專利法除罪化談起〉，
《科技法律透析》，15卷4期，頁22-25。
2. 李建歡 (2016)。〈概述愛爾蘭隊蘋果公司之優惠稅率違反歐盟競爭法之癥結〉，
《經貿法訊》，200期，頁11-15。
3. 李素華 (2018)。〈公平會高通處分案之簡評與省思〉，
《月旦法學雜誌》，275期，頁111-120。
4. 徐曼慈 (2016)。〈淺談英國脫歐後對競爭法執法的可能影響〉，
《公平交易委員會電子報》，62期，頁1-3。
5. 曾秀珍 (2014)。〈歐盟(區域)競爭法相關之法律整合〉，
《公平交易委員會電子報》，15期，頁1-5。
6. 馮震宇 (2004)。〈專利商品化模式之探討〉，
《智慧財產權月刊》，65期，頁9-13。
7. 黃士洲 (2016)。〈BEPS現況與未來—結論建議、政策衝擊與執行步驟〉，
《財稅研究》，45卷第4期，頁8-13。
8. 黃建興、林俊儒 (2008)。〈OECD國家公司所得稅稅率發展趨勢與對我國之啟示〉，
《經濟研究專刊(Economic Research)》，頁185。
9. 劉華美 (2007)。〈歐盟競爭法之研發(R&D)豁免程序-對我國研發聯合管制的啟示〉，
《公平交易季刊》，15卷第4期，頁95-128。
10. 羅竹國 (2017)。〈歐盟經驗：運用國家補貼制度規制政府的市場干預及

其影響評估〉，《中歐競爭周》，頁4-12。



(三) 學位論文

1. 阮美娜(2016)。《美國跨國企業稅稅規劃“Double Irish with A Dutch Sandwich”之研究》，東吳大學會計系碩士研究所論文。

(四) 中文網路資料(依標題筆劃排序)

1. 2018 年全球稅收政策展望，安永會計師事務所。載於：
[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2018-global-outlook-for-tax-policy-tw/\\$FILE/EY-2018-global-outlook-for-tax-policy-tw.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2018-global-outlook-for-tax-policy-tw/$FILE/EY-2018-global-outlook-for-tax-policy-tw.pdf)。
2. 葉子青(2018)。〈2018年台股關鍵／英國脫歐進度〉，《聯合晚報》。載於：<https://udn.com/news/story/11317/2984542>。
3. BEPS國際租稅趨勢與價值鏈管理，安侯建業會計事務所。2016年10月號，載於：<https://home.kpmg.com/tw/zh/home/insights/2016/11/beps-and-vc-monthly-landing.html>。
4. ETtoday新聞雲，沒有「50個妹」！公平會罰中華電信5百萬。載於：
<https://www.ettoday.net/news/20120307/30025.htm>。
5. 王晨忠(2015)。公平交易法第二十五條欺罔或顯失公平行為之實務見解，眾律國際法律/專利商標事務所。載於：
<http://zoomlaw.pixnet.net/blog/post/61615123>。
6. 王鴻貌、楊麗薇(2016)。歐洲十二國專利盒制度的比較與借鑒，智慧財產權，載於：
http://www.pkulaw.cn/fulltext_form.aspx?Db=qikan&Gid=9abc4d5d715f7b9f26e891688c7b39f5bdfb&keyword=&EncodingName=&Search_Mode=&Search_IsTitle=0。
7. 我國實施“專利盒”稅制成為歐洲專利市場化，亞盟智慧財產權運營公司。載於：<http://www.yam1668.com/news/145.html>。
8. 李明陽(2018)。〈無形資產的護身符—談智慧財產權及其重要性〉，《安侯建業聯合會計師事務所》，載於：

- <https://home.kpmg.com/tw/zh/home/insights/2018/03/11-lessons-for-startup-ceo-ch9.html>。
9. 李儀(2011)。〈如何申請研發租稅減免初探〉，《北美智權報》。載於：http://www.naipo.com/Portals/1/web_tw/Knowledge_Center/Application/publication-58.htm。
10. 沈建一(2017)。〈華碩在歐洲設定零售底價為何不法？〉，《經貿資訊網》。載於：<https://www.trade.gov.tw/World/Detail.aspx?nodeID=45&pid=592744>。
11. 延峰、陸京娜(2016)。〈非法國家補貼-由星巴克避稅安排引發的法律訴訟〉。載於：http://blog.sina.com.cn/s/blog_62083e2c0102w7cv.html。
12. 〈法國專利盒(PATENT BOX)制度遭歐盟成員國質疑〉，《經濟部國際貿易局》。載於：<https://info.taiwantrade.com/biznews/patent-box-1141813.html>。
13. May (2014)。〈淺談美國聯邦法院對於標準必要專利之權利金判決〉，《科技產業資訊室》。載於：http://cdnet.stpi.narl.org.tw/techroom/pclass/2014/pclass_14_A085.htm。
14. 會計研究發展基金會。載於：<http://www.ardf.org.tw/ardf.html>。
15. 章忠信(2000)。〈智慧財產權基本概念〉，《著作權筆記網站》。載於：<http://www.copyrightnote.org/ArticleContent.aspx?ID=1&aid=1>。
16. 陳瀟婷(2017)。〈BEPS環境下“專利盒子”SWOT分析及應用〉，《湖北社會科學》，12期。載於：<http://www.cqvip.com/qk/81156x/201712/674304548.html>。
17. 楊晉(2015)。〈英國專利盒政策修改及啟示來源〉，《北京知產力》。載於：<https://read01.com/zh-tw/yjAEK6.html#.W0e5l00nbIU>。
18. 〈義大利新的專利優惠稅制(Patent Box)-增加適用的彈性〉，《資誠聯合會計師事務所，國際租稅要聞》，Vol.160，2015。載於：<https://www.pwc.tw/zh/publications/international-tax-newsletter/assets/international-tax-newsletter-160.pdf>。
19. 廖體忠、梁若蓮(2017)。〈蘋果“天價”稅單背後的歐盟國家補貼制度評析〉，《大企業稅收評論》。載於：


<http://www.cnki.com.cn/Article/CJFDTotal-SWSW201704008.htm>。

20. 蔡紀眉(2017)。〈全球12大產業中誰最創新？台灣專利王台積電、鴻海上榜〉，《數位時代》。載於：<https://www.bnext.com.tw/article/46406/2017-state-of-innovation-report-of-clarivate-analytics>。
21. 李建興(2017)。〈遭歐盟認定愛爾蘭不當避稅視同欠稅10年，蘋果同意補稅154億美元〉，《iThome》。載於：<https://www.ithome.com.tw/news/118996>。
22. 沈建一(2017)。〈橫行霸道的谷歌吃到歐盟苦頭〉，《荷蘭-歐盟經貿觀察》63期。載於：<https://www.roc-taiwan.org/nl/post/3842.html>。
23. 勵賀林(2017)。〈防範專利盒稅制成為跨國企業集團避稅的工具〉，《稅務研究》中國財稅法治網。載於：http://www.sohu.com/a/204398459_611489。
24. 周武英(2014)。〈蘋果星巴克涉嫌避稅遭歐盟調查，焦點是轉移定價〉，《新浪財經》。載於：<https://read01.com/zh-tw/EB2gLa.html#.W0e9CU0nbIU>。

二 外文資料

(一) 外文網路資訊 (依字母筆劃排序)

1. 12008E101, EUR-LEX Europa, Official Journal 115, P88–89。載於：<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:12008E101:EN:HTML>。
2. 12008E102, EUR-LEX Europa, Official Journal 115, P89–89。載於：<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:12008E102:EN:HTML>。
3. Antitrust: Commission fines 谷歌 €2.42 billion for abusing dominance as search engine by giving illegal advantage to own comparison shopping service, European Commission - Fact Sheet。載於：http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-1785_en.htm。
4. BEPS Action 15-ultilateral Convention to Implement Tax Treaty

- 
- Related Measures, OECD。載於：
<https://www.oecd.org/tax/treaties/BEPS-Discussion-draft-Multilateral-Instrument.pdf>.
5. Common consolidated corporate tax base (CCCTB), European Parliament。載於：http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=EPRS_BRI%282017%29599395.
 6. Enforcement of intellectual property rights, European Commission。載於：https://ec.europa.eu/growth/industry/intellectual-property/enforcement_en.
 7. European Committee, Incentives for Innovations in Intellectual Property (IP) and State Aid: the current legal framework。載於：<https://www.lexology.com/library/detail.aspx>.
 8. Madelein Kleyn, BEPS and Intangibles: How does it impact IP tax, IP Briefs, vol 1.0。載於：<http://blogs.sun.ac.za/iplaw/2018/02/01/beps-and-intangibles-how-does-it-impact-ip-tax-structures>.
 9. OECD BEPS Action 8-10: contain transfer pricing guidance to assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation in relation to intangibles, including hard-to-value ones, to risks and capital, and to other high-risk transactions。載於：
<http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm>.
 10. Press Release (August 30, 2016), European Commission, State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion。載於：http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm.
 11. State aid control, Competition, European Commission。載於：
http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/index_en.html.