

# 跨國權利金支付的稅捐課徵 ——從 BEPS 第 5 號行動方案檢視「歐洲專利 盒制度」與「限制權利金費用認列規定」

## A Study on the Taxation of Transnational Royalty Payments: Examining the “European Patent Box System” and the “Restriction of Royalty Fees Recognition Provision” Through the BEPS Action 5

陳衍任

Yen-Jen Chen

### 摘 要

隨著數位經濟的興起，無形資產的跨境授權使用，可以說是當前稅務規劃中最受歡迎的工具之一。由於歐洲許多提供「專利盒」(Patent Box)制度的國家，對於權利金收入提供稅捐優惠，因而吸引許多跨國企業將無形資產移轉至當地。OECD 發布的「稅基侵蝕與利潤移轉」(Base Erosion and Profit Shifting, 簡稱 BEPS)第 5 號行動方案，建議各國應適用所謂的「關聯性標準」(Nexus-Ansatz)，亦即稅捐的課徵應回歸以交易的經濟實質為中心，正是為了對抗此種有害稅務競爭的優惠制度。

在 OECD 的建議下，未來歐盟各國針對智慧財產權收益所享有的稅捐優惠，僅限於一定的比率，以符合「關聯性標準」。我國產業創新條例第 12 條之 1 第 1 項有關「研究發展支出加倍減除」的規定，其實質內涵等同歐洲的「專利盒」制度。在上述「關聯性標準」標準的檢視下，似有重新檢討的必要。

此外，為了防止跨國企業利用關係人間的權利金支付，將境內的利潤移往海外，德、奧兩國率先導入「限制權利金費用認列」規定。上開規定固然立意良善，但從「客觀淨值原則」的觀點進行檢視，其合憲性卻不無疑義。有鑑於此，我國未來在評估是否引進該條規定時，或許可改採「反向稅額抵免」(Reverse Tax Credits) 模式，以兼顧稅捐規避的有效防杜，同時又能避開不必要的違憲禁區。

**關鍵詞：**

權利金、無形資產授權使用、專利盒、限制權利金費用認列、BEPS 第 5 號行動方案、關聯性標準、有害的稅務競爭

## Abstract

With the rise of the digital economy, the authorized use across the border for intangible assets is currently considered to be one of the most popular tools in tax planning. Since many countries in Europe that provide the “Patent Box” system offer tax concessions for royalty income, many multinational companies have opted to transfer intangible assets to their localities. As such, Action No. 5 of the OECD’s BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) recommends that countries should apply the so-called “Nexus Standard” (Nexus-Ansatz), that is, the levy of taxes should return to the economic essence of transaction as its focus, which would combat this preferential system that is harmful to tax competition.

Under the recommendation by OECD, tax concessions enjoyed by EU countries in the future with gains from intellectual property rights should be limited to a certain percentage in order to meet the “nexus standards.” With respect to the stipulation of Item 2 of Article 12-1 of our “Industrial Innovation and R&D Regulation,” the proviso states that “The Expenditures of Research and Development is Reduced Two-fold,” an equivalent to the European “patent box” system. In review of the above-mentioned “nexus standard,” it seems necessary to re-examine our current stipulations.

In addition, Germany and Austria took the lead in introducing the “restriction of royalty fees recognition” provision in order to prevent multinational corporations from paying royalties through related parties and moving profits overseas. Though above-mentioned regulations are well-intended, their constitutionality is under doubt and considered unjustified when viewed from the perspective of “objective net worth principle.” In view of such a fact, when evaluating if our country is to introduce this regulation in the future, we may perhaps re-adopt the use of the “Reverse Tax Credits” model, so that we can, on the one hand, embrace

the prevention of tax evasion effectively while avoiding unnecessary restrictions on unconstitutionality.



**Keywords:**

Royalty, Licensing of Intangible Assets, Patent Box, Limitation on Recognizing Expenses of Royalties, BEPS Action 5, Nexus-Standard, Harmful Tax Competition

# 跨國權利金支付的稅捐課徵 ——從 BEPS 第 5 號行動方案檢視「歐洲專利 盒制度」與「限制權利金費用認列規定」

陳衍任\*

## 目 次

### 壹、問題緣起

- 一、無形資產跨境授權使用的稅捐規劃
- 二、權利金收入的稅捐優惠：「專利盒」制度的引進
- 三、權利金支出的扣繳稅減免
- 四、BEPS 第 5 號行動方案的產生背景
- 五、權利金支付額度的限制

### 貳、跨國權利金支付引起 BEPS 問題的「肇因」

- 一、歐盟「利息及權利金支付指令」的減免效應

### 二、歐洲「專利盒」制度的交互影響

- (一) 鼓勵創新常見的稅捐減免措施
- (二) 「專利盒」制度的規範目的及其正當性
- (三) 「專利盒」制度在規劃上的重要特徵

### 三、內國法本身即排除權利金所得的扣繳

### 參、跨國權利金支付引起 BEPS 問題的「解方」

- 一、歐盟「利息及權利金支付指令」的調整

投稿日期：109.09.15 審稿日期：A. 109.10.13 B. 109.12.08 接受刊登日期：110.03.12

責任校對：陳有光 助理校對：柯翠良、陳昱晴

\* 德國奧格斯堡大學法學博士，國立臺灣科技大學專利研究所專任助理教授，yenjenchen@mail.ntust.edu.tw (Ph.D. in Law, University of Augsburg, Assistant Professor, Graduate Institute of Patent, National Taiwan University of Science and Technology, yenjenchen@mail.ntust.edu.tw)。本文為科技部「跨國權利金支付的稅捐課徵」專題研究計畫 (MOST 108-2410-H-011-001) 的研究成果，業經部分修正。此外，本文作者衷心感謝兩位匿名審稿人的寶貴意見，使本文更加完整，惟文責仍由作者自負。

## 二、「專利盒」制度的限縮適用

(一) BEPS 第 5 號行動方案的提出

(二) BEPS 第 5 號行動方案對於「專利盒」制度的改革建議

## 三、權利金所得扣繳稅捐的再度適用

## 四、限制權利金費用的認列

(一) 德國立法例及其對於實務衝擊

(二) 奧地利立法例

(三) 德、奧兩國關於「限制權利金費用認列」規定的差異比較

(四) 從歐盟法觀點檢視德、奧兩國的「限制權利金費用認列」規定

(五) 「限制權利金費用認列」規定的合憲性審查

## 肆、BEPS 第 5 號行動方案對我國稅制改革的影響

## 一、我國「專利盒」制度的檢討

——產創條例第 12 條之 1 第 1 項規定的重新思考

(一) 適用優惠稅制的無形資產來源

(二) 智慧財產權的適用範圍

(三) 前期費用得否事後扣抵

## 二、我國引進「限制權利金費用認列」規定的可行性

(一) 建構完整的稅捐規避防杜條款

(二) 「限制權利金費用認列」規定的違憲疑慮

(三) 美國「稅基侵蝕與防止濫用稅」的引領效應

(四) 「反向稅額抵免模式」作為替代方案

## 伍、結論與展望

一、在權利金收入方面

二、在權利金支出方面

## 壹、問題緣起

### 一、無形資產跨境授權使用的稅捐規劃

由於數位經濟的興起及全球化的影響，無形資產的跨境授權使用，在實務上的重要性日益提升，可以說是當前稅務規劃中最受歡迎的工具之一<sup>1</sup>。特別是在跨國集團的組織架構中，藉由特殊知識與技能的相互授權使用，不僅可以大幅提升企業的生產力，同時也可以強化企業在市場上的競爭力。根據研究顯示，全世界估計有 70% 的利潤移轉行為，是藉由移轉訂價的稅制規劃及集團內部的權利金支付所完成<sup>2</sup>。無形資產的跨境授權使用，之所以在稅捐規劃上具有優勢地位，其原因已經如實地表現在「無形」資產的字面意涵上，亦即該資產可任意轉移，且在歸屬上具有高度彈性；此外，在市場上也經常舉世無雙，因而缺乏可比較對象，導致無形資產的評價甚為困難。

特別是，當企業將無形資產授權給其他企業使用時，被授權方應支付給授權方適當的權利金作為對價。此時由於被授權公司所支付的權利金，在營業所需的範圍內，可以作為被授權公司的營業費用，並且在所得申報時予以扣除。被授權公司因而有足夠的經濟上誘因，盡可能認列較高的權利金費用。當被授權公司所認列的權利金費用夠高時，對於經常從事營業活動的企業而言，其應稅所得甚至可能被扣抵至零，因而無

---

<sup>1</sup> Martin Kreienbaum, Seminar J: Impact of EU-Law on the BEPS-Initiative, IStR 2014, S. 721; Peter Kuske/Andreas Kammer, Was international agierende Unternehmen in der EU vom BEPS-Aktionsplan zu erwarten haben, IWB 2014, S. 630.

<sup>2</sup> Jost Heinrich Heckemeyer & Michael Overesch, *Multinationals' Profit Response to Tax Differentials: Effect Size and Shifting Channels* 25 (Centre for European Economic Research, Discussion Paper No. 13-045, 2013), at <http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp13045.pdf>, last visited 08/31/2019.



須繳納任何的企業所得稅<sup>3</sup>。

## 二、權利金收入的稅捐優惠：「專利盒」制度的引進

此外，對於無形資產的授權方而言，被授權公司所支付的權利金，同時也是授權公司的營業收入，因而負有納稅義務；但授權公司實際上卻可能無須繳納任何稅捐（或僅須繳納極少稅捐），因為授權使用的無形資產具有高度的可移動性，無形資產的所有權人因而可以將無形資產，以及其將來可能產生的權利金收入，共同移轉至其他對於權利金收入給予稅捐優惠的低稅負國家，特別是某些提供所謂「專利盒」（Patent Box）制度的國家（例如比利時、瑞士、盧森堡等國）。該制度的原始目的，主要是為了鼓勵企業從事研發活動，進而提升該國產業的競爭力；但此一制度卻可能為部分跨國企業所濫用，作為規避企業所得稅的最佳手段。這些企業將智慧財產權（特別是專利權），自始規劃為低稅負國家中可產生收益的無形資產，以迴避其原本在高稅負國家，應就其收益繳納較高稅負的責任。此外，當無形資產的授權方自始即設籍在不課徵企業所得稅的「租稅天堂」（Steueroase）國家時，同樣也可以享受權利金收入完全免稅的待遇<sup>4</sup>。

## 三、權利金支出的扣繳稅減免

甚至在完善規劃下，被授權公司在支付權利金費用時，原本應預先扣繳的稅捐，也同樣可能享受完全免稅的待遇。因為在歐盟「利息及權利金支付指令」（Zins- und Lizenzrichtlinie）<sup>5</sup>的規定下，基於資本流通

---

<sup>3</sup> Kolja van Lück, Lizenzen im Unternehmensverbund - Ein Abgesang oder noch immer ein attraktives steuerliches Gestaltungsmittel?, IWB 2017, S. 565.

<sup>4</sup> Daniel Fehling/Mareike Schmid, BEPS und die EU: Was ist die „europäische Dimension“ von BEPS? - Das Beispiel grenzüberschreitender Lizenzzahlungen, IStR 2015, S. 493 f.

<sup>5</sup> Europäische Kommission, Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen



的自由，企業在歐盟境內支付權利金時，被授權方原則上毋須預先扣繳稅捐。此外，當企業善用交易當事人所屬國家所簽訂的租稅協定時，也可以避免或降低權利金支付時的稅捐扣繳。換言之，由於企業可以將被授權方事先安排在對於權利金支出不預先扣繳稅捐的國家，進而讓集團的整體稅負最小化。這當中最為人熟悉的案例，莫過於是實務界俗稱「雙層愛爾蘭夾荷蘭三明治」(Double Irish with a Dutch Sandwich)的稅捐安排模式<sup>6</sup>。在該案中，美國 IT 集團充分利用上述所有可能減少集團稅負的手段，盡可能作最「省稅」的安排，因而讓集團的整體稅負壓低至 2% 以下<sup>7</sup>。

#### 四、BEPS 第 5 號行動方案的產生背景

跨國集團藉由上述精心設計的規劃模式，明顯濫用部分國家或區域在稅制設計上的漏洞，進而成就集團自身的稅捐利益，雖然可能被評價

---

verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, Amtsblatt der Europäischen Union 2003, S. 49-54.

<sup>6</sup> 此種稅捐規劃，首先必須由美國 Google (Google Inc.) 在百慕達設立一間公司 (Bermuda/Ireland Ltd.)，這間 Bermuda/Ireland Ltd. 是 Google Inc. 的「受控外國公司」(Controlled Foreign Company, 簡稱 CFC)。其次再由 Google 集團在荷蘭設立一間公司 (Google NL B.V.)，同時由 Bermuda/Ireland Ltd. 將上開技術授權給 Google NL B.V. 使用。最後，Google 集團另外在愛爾蘭設立一間有實際營運活動的公司 (Ireland Ltd.)，相關技術則由 Google NL B.V. 授權給 Ireland Ltd. 使用。Bermuda/Ireland Ltd. 為 Google NL B.V. 及 Ireland Ltd. 的控股公司。直到最後的 Ireland Ltd.，才正式接觸到外部的終端顧客。然而，依據美國聯邦法規規定，集團母公司可以自行決定，是否將其投資的境外公司在稅法上當作一間獨立公司對待，或是在稅法上將其忽略。此種可以由企業自行選擇的規定，稱之為「勾選原則」(Check The Box Rule)。在本案中，Google 集團選擇將 Ireland Ltd. 和 Google NL B.V. 在稅法上忽略。此時，從美國法的觀點來看，在都柏林有著 2,000 多人，和集團外的第三人實際從事營業活動的 Ireland Ltd.，成為 Bermuda/Ireland Ltd. 的一個常設機構。Ireland Ltd. 獲取來自廣告業務的「積極所得」，相當於 Bermuda/Ireland Ltd. 直接自廣告顧客處獲取所得，進而避免在美國適用「受控外國公司課稅制度」。相關討論，可參陳衍任，美國 IT 業跨國避稅模式 (下)，稅務旬刊，第 2320 期，頁 13-18，2016 年 3 月。

<sup>7</sup> Fehling/Schmid, a.a.O. (Fn. 4), S. 493 f.

為「激進」或「不道德」的稅捐規劃，但原則上並未違法<sup>8</sup>；甚至從企業經營者的觀點來看，由於企業投資者對於企業在經濟利益上的成長有所期待，企業經營者若能充分利用各種稅捐規劃的可能性，協助企業在經營上獲得優勢地位，無疑也是企業經營者的權限與責任之一<sup>9</sup>。也因此，各國的稅捐稽徵機關究竟該如何擘劃一道黑白分明的清楚界限，委實不易。

此外，由於在國際稅捐事務的參與國間，經常對於納稅義務人提供的稅收大餅，白熱化地展開課稅管轄權的爭奪戰，特別是關於權利金支付的稅捐課徵，時常可見國際間競相提出各種優惠性的稅捐措施，例如各國紛紛推出更低的稅率下限（Race to the Bottom），以吸引企業的無形資產長期進駐；再加上美國 IT 集團長期以來，不斷採取過於激進的稅捐規劃，最終促使「經濟合作發展組織」（簡稱 OECD<sup>10</sup>）在 2013 年推出一份有關「稅基侵蝕與利潤移轉」（Base Erosion and Profit Shifting，簡稱 BEPS）的改革計畫。根據 OECD 和 G20<sup>11</sup>的推測，有關 BEPS 所涉及的問題，可能導致全球約略 4%～10% 的企業所得稅稅收因而減少<sup>12</sup>。OECD 同時也在 2015 年 10 月，提出 15 個與 BEPS 有關的

---

<sup>8</sup> BFH, Urteil v. 29.11.1982 - GrS 1/81, BStBl. 1983 II, S. 272: „Das Gestaltungsmotiv der Ersparnis von Steuern macht die Gestaltung nicht unangemessen.“

<sup>9</sup> Wolfgang Schön, Vorstandspflichten und Steuerplanung, in: Gerd Krieger/Marcus Lutter/Karsten Schmidt (Hrsg.), Festschrift für Hoffmann-Becking zum 70. Geburtstag, 2013, S. 1089 ff.

<sup>10</sup> 經濟合作發展組織：Organisation for Economic Co-operation and Development，簡稱 OECD。

<sup>11</sup> 二十國集團（Group of Twenty，簡稱：G20）是一個國際經濟合作論壇，由七國集團（美國、英國、法國、德國、義大利、日本、加拿大），金磚五國（中國、印度、巴西、俄羅斯、南非），七個重要經濟體（澳洲、墨西哥、韓國、土耳其、印尼、沙烏地阿拉伯、阿根廷），以及歐盟組成。

<sup>12</sup> OECD, Erläuterung, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, abrufbar unter <https://www.oecd.org/ctp/beps-erlaeuterung-2015.pdf> (Letzter Abruf: 31/08/2019).

行動方案<sup>13</sup>。其中第 5 號行動方案，正是在兼顧透明度與實質性的觀點下，深入探討如何有效對抗有害的稅捐實務；同時持續透過「有害稅收實踐論壇」(Forum on Harmful Tax Practices, 簡稱 FHTP)，執行相關工作。OECD 和 G20 希望能建構一個更為公平的稅捐競爭環境，因而建議各國應適用所謂的「關聯性標準」(Nexus-Ansatz)，亦即稅捐的課徵應回歸以交易的經濟實質為中心<sup>14</sup>。在可預見的未來，凡是打算就源自無形資產的所得適用稅捐優惠的當事人，都必須主張其所獲取的所得，與其所支出的研發費用間，確實存在著適當的比率關係。此時，准予認列的研發費用，才算是企業「符合資格的營業費用」(Qualifizierte Betriebsausgaben)。換言之，唯有就無形資產已實際從事研發行為，同時為該研發行為已實際支出研發費用者，才可以就該無形資產享受稅捐優惠。也因此，國際間常見給予跨國企業適用稅負減免的「專利盒」制度，未來勢必得限縮其適用範圍<sup>15</sup>。

我國目前雖然不是 OECD 會員國，但我國許多電子產品的代工服務業，以及液晶面板、電子零組件等知名科技產業，參與了全球許多重要 IT 終端產品的供應鏈，與全球 IT 產業的發展密不可分。因而，這些企業在國際間因從事跨境權利金支付所面臨的課稅問題，也值得我國同步關注；此外，由於我國企業及個人從事無形資產的跨境授權使用日漸頻繁，當其交易對象或交易管道涉及其他 OECD 會員國的企業或個人時，OECD 在「BEPS 第 5 號行動方案」所確立的改革方向，依舊

<sup>13</sup> OECD, *BEPS 2015 Final Reports* (2015), available at <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>, last visited 08/31/2019；中文文獻，可參陳清秀，*稅基侵蝕與利潤移轉（BEPS）初探——OECD 行動方案簡介*，*國際稅法*，頁 719-743，元照出版有限公司，2019 年 4 版。

<sup>14</sup> OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report* (Oct. 5, 2015), available at <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>, last visited 08/31/2019.

<sup>15</sup> Kolja van Lück, *BEPS-Abschlussberichte der OECD/G20 im Überblick - Finale Ergebnisse zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*, IWB 2015, S. 758 ff.

對我國企業及個人影響深遠。

尤其是「BEPS 第 5 號行動方案」對於「專利盒」制度的改革建議，格外值得吾人重視。因為在全球知識經濟興起的時代，企業的創新能力不斷成為企業重要的競爭力指標，對於經濟的成長也有正面助益。許多國家因而有動機，提供企業更多創新的誘因，吸引企業從事與研究與發展有關的活動，進而成為跨國企業發展經濟最有利的地理位置<sup>16</sup>。面對此一背景，從稅捐政策的觀點來看，其中最關鍵的問題不外乎是：首先，如果說鼓勵企業創新，確實是值得政府追求的目標，則採取優惠性的稅捐政策，是否為適當的管制工具？其次，企業究竟應滿足那些條件，才有資格獲取創新誘因的稅捐優惠，而不致於對於無研發實質的實體，提供過於浮濫的稅捐補貼？特別是，我國產業創新條例（簡稱「產創條例」）第 12 條之 1 第 1 項有關「研究發展支出加倍減除」的規定，其制度內涵與歐洲常見的「專利盒」制度，有異曲同工之妙。此外，在亞太地區的經貿發展上，新加坡的稅制規劃，經常作為我國稅制改革上的參考對象。自 2017 年開始，新加坡也同樣引進「專利盒」制度<sup>17</sup>。挾著地理位置的優勢、有著豐沛的人力資源，以及稅務體系的簡政便民，新加坡早已成為西方國家前進東南亞市場的大門。以德國企業為例，迄今為止，已經有超過 1,200 間的德國企業，將營運總部設立在這個幅員不大的城市國家，作為進軍東南亞市場的大本營<sup>18</sup>。新加坡採用「專利盒」制度的磁吸效應，勢必讓我國在研發與創新市場的未來，面臨更加嚴峻的挑戰。有鑑於此，探究 BEPS 第 5 號行動方案對歐洲

---

<sup>16</sup> Katharina Becker, Der OECD-Bericht zu Maßnahme 5 des BEPS-Aktionsplans - BEPS-Aktionspunkt 5: Wirksame Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs, IStR 2014, S. 704.

<sup>17</sup> Stephan Hielscher, Singapurs Budget 2017 - Erste IP-Box in Asien außerhalb Indiens und Verlängerung einiger steuerlicher Vergünstigungen, IWB 2017, S. 371.

<sup>18</sup> Martin Trost/Julia Riedl/Michael Hartl, Singapur als Tor nach Südostasien - Unternehmensgründung, Finanzierung und ausgewählte steuerliche Aspekte, IWB 2015, S. 22 f.

「專利盒」制度有何影響，對於檢視我國當前針對企業從事研發行為所提供的稅捐補貼，特別是我國產創條例第 12 條之 1 第 1 項規定的適當性及必要性，都足以提供務實且符合國際趨勢的思考方向<sup>19</sup>。

## 五、權利金支付額度的限制

另一個值得討論的議題，則是關於在國內法中導入防止權利金費用侵蝕各國稅基的相關規定。近年來，奧地利與德國皆相繼採行此種「限制權利金費用認列」（Lizenzschranke）的作法，以對抗在無形資產授權領域中長期存在的有害稅捐實務。德國在所得稅法中，不僅參考奧地利法人所得稅法中的「限制權利金費用認列」規定，同時也採納「BEPS 第 5 號行動方案」的精神，以及其中有關「關聯性標準」的定義。當關係企業間透過權利金支付的方式，將利潤移轉至位於低稅負國家的關係企業，且受移轉的關係企業也缺乏實質營運時，德國稅捐稽徵機關即可依據該條規定，拒絕被授權方將所支付的權利金費用認列為企業的營業費用，讓關係企業間關於無形資產的授權使用，盡可能在稅捐客體的歸屬上，更符合經濟利益的實質歸屬<sup>20</sup>。

然而，奧地利與德國採行「限制權利金費用認列」的作法，在新制導入階段，卻也並非一帆風順。因為上述作法的目的雖屬正當，但從「量能課稅原則」及「客觀淨值原則」（參司法院釋字第 745 號解釋）的觀點進行檢視，其合憲性卻不無疑義；此外，為了對抗納稅義務人濫用稅

<sup>19</sup> Thorsten Vogel, Niederländische Innovationsbox und britische Patent-Box als Instrumente steuerlicher Förderung von Forschung und Entwicklung: Vorlage für Deutschland?, IStR 2014, S. 542; Heike Belitz/Carsten Dreher/Martina Kovač/Carsten Schwäbe/Oliver Som, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in KMU - Irrweg für Deutschland?, Wirtschaftsdienst 2017, S. 344.

<sup>20</sup> Björn Heidecke/Rainer Holst, Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Lizenzaufwendungen - Zusammenfassung und Problemanzeigen zum Regierungsentwurf vom 25.1.2017, IWB 2017, S. 128.



制的不當行為，歐盟法中雖然允許各國在適當範圍內，仍得採行必要的限制措施，但基於歐盟法中對於「基本自由」的保障，該限制措施仍須符合歐盟法院歷來肯認的正當化事由。由此來看，奧地利與德國採行「限制權利金費用認列」的作法，將來一旦進入歐盟法院的審理程序，是否依舊經得起歐盟法的考驗，同樣有再行斟酌的餘地<sup>21</sup>。凡此，都將使得跨國權利金支付的稅捐課徵議題，由於涉及層面廣泛，因而更加盤根錯節，猶待吾人仔細爬梳釐清。

在上述國際發展趨勢的法制背景下，本文首先將深入分析跨國權利金支付引起 BEPS 問題的「肇因」及其可能的「解方」，並以「BEPS 第 5 號行動方案」提出的「關聯性標準」為依據，在「權利金收入面」，具體檢視「歐洲專利盒制度」；在「權利金支出面」，則進一步檢討德國及奧地利稅法中的「限制權利金費用認列」規定。最後，本文將立基於 BEPS 第 5 號行動方案的觀點，探討其對我國稅制改革的可能影響，特別是我國產創條例第 12 條之 1 第 1 項規定，在上述「關聯性標準」標準的檢視下，是否有重新調整的必要，值得進一步檢驗？此外，為建構完整的稅捐規避防杜條款，我國未來是否應引進德國及奧地利稅法中的「限制權利金費用認列」規定？以及有無其他替代方案的可能？凡此，均值得吾人深入探究，以供我國主管機關未來在處理跨國權利金支付的課稅問題時，得以參考借鏡與省思修正的基礎。

---

<sup>21</sup> Xavier Ditz/Carsten Quilitzsch, Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen - die Einführung einer Lizenzschranke in § 4j EStG, DStR 2017, S. 1566 ff.; Kolja van Lück, Gesetzentwurf zur Einführung einer Lizenzschranke durch § 4j EStG - Verfassungsrechtliche und europarechtliche Herausforderungen, IStR 2017, S. 388 f.; Kolja van Lück/Nicola Niemeyer, Die Lizenzschranke in § 4j EStG - Praktische Herausforderungen sowie verfassungs- und europarechtliche Zweifel, IWB 2017, S. 440.

## 貳、跨國權利金支付引起 BEPS 問題的「肇因」

### 一、歐盟「利息及權利金支付指令」的減免效應

歐盟自 2003 年 6 月 3 日發布「利息及權利金支付指令」後，即針對關係企業在歐盟境內的利息及權利金支付，免除所得來源國的扣繳稅捐。此後，歐盟境內的利息及權利金支付，因而得以自由流通。至於免除扣繳稅捐的適用條件，則要求受領權利金給付的受益所有人，必須是位於其他歐盟會員國的企業或常設機構。又該號指令所稱的「關係企業」，必須是對於另一企業之資本或表決權至少有 25% 的比率是採取直接投資的企業（歐盟「利息及權利金支付指令」第 3 條第 2 項）。

上述規定的規範目的，主要在於避免在歐洲共同市場中出現雙重課稅的情形。因為歐盟各國間雖然可以藉由避免雙重課稅協定，以消除重複課稅的問題。但除非在避免雙重課稅協定中，針對重複課稅的所得，由一方締約國主動採取「國外所得免稅法」（Freistellungsmethode），否則在多數國家僅願意採取「國外稅額扣抵法」（Anrechnungsmethode），且設有扣抵上限的前提下，依舊無法完全解決（有部分）所得仍遭受重複課稅的疑慮。此外，在歐盟境內交易頻繁的背景下，有關避免雙重課稅協定的適用，也可能為徵納雙方帶來許多不必要的成本負擔。有鑑於此，歐盟會員國因而認為，最適當的管制工具，應該是就歐盟會員國間的利息及權利金支付，直接在所得來源國即免除扣繳稅捐的適用。此舉一方面可以避免企業因扣繳稅捐導致現金流量上的停滯；另一方面，也可以避免納稅義務人事後請求退還溢扣繳稅款，以及稅額扣抵程序上的繁瑣程序<sup>22</sup>。

---

<sup>22</sup> Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (1998), abrufbar unter



然而，值得注意的是，由於歐盟各國間的企業所得稅稅率不盡相同，跨國集團因而有誘因，將利潤藉由權利金支付的方式，移轉至稅率較低的國家。此種效應在歐洲許多國家普遍實施「專利盒」制度的背景下，利潤移轉的情況會更加顯著。此外，在歐盟「利息及權利金支付指令」的相互影響下，跨國集團更有動機將權利金以免扣繳的形式，由一個歐盟會員國移轉至另一個實施「專利盒」制度的歐盟會員國。如此規劃的結果，將使得跨國集團僅須在實施「專利盒」制度的歐盟會員國繳納少許稅捐，即可享受集團整體稅負減免的優惠。

由於跨國集團竭盡所能地「利用」歐盟稅制上的闕漏，使得歐盟「利息及權利金支付指令」已完全喪失其原本希望消除重複課稅的規範初衷，甚至可能導致一筆所得幾乎無法被歐盟會員國課徵稅捐的窘境<sup>23</sup>。然而，該號指令雖然提供關係企業在歐盟境內的利息及權利金支付，得以免除所得來源國的扣繳稅捐；但倘若回歸該號指令希望消除重複課稅的規範初衷，則各國在稅捐課徵的執行層面上，仍應確保一筆所得至少應在一個會員國境內被課徵稅捐。也因此，學說上亦不乏有人支持，當跨國集團將權利金由一個歐盟會員國移轉至另一個實施「專利盒」制度的歐盟會員國時，此時權利金給付國還是應該扣繳稅捐，因為這才是真正符合歐盟「利息及權利金支付指令」的規範初衷<sup>24</sup>。

## 二、歐洲「專利盒」制度的交互影響

在知識經濟普遍全球化的今日，創新一直是企業重要的競爭上優

---

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company\\_tax/interests\\_royalties/com%281998%2967\\_de.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/interests_royalties/com%281998%2967_de.pdf) (Letzter Abruf: 31/08/2019) (Erwägungsgründe (2) und (4) zur Zins- und Lizenzrichtlinie).

<sup>23</sup> Kommission der Europäischen Gemeinschaften, a.a.O. (Fn. 22) (Erwägungsgründe (3) zur Zins- und Lizenzrichtlinie).

<sup>24</sup> Lorenz Jarass, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS): Nationale Maßnahmen sind möglich und hilfreich, IStR 2014, S. 742 f.

勢。產業創新不僅可以持續帶動經濟成長，同時也可刺激勞動市場的蓬勃發展。在此背景下，許多國家因而有動機吸引企業從事研發活動，並提供各種投資上的誘因。對於創新與知識的進步而言，研發活動向來被認為是重要的基石，特別是在研發過程中產生的無形資產，經常具有高度的經濟上意涵。也因此，不僅是研發能力較為弱勢的國家，會試圖提供國內企業各種鼓勵創新的制度誘因；就連許多研發能力較為強勢的國家，也傾向將研發活動定位為獲取經濟成果與社會富足的關鍵要素。許多國家因而嘗試採取各種經濟管制措施，想辦法獲取更高的創意成果。這些措施主要是以「直接補助」的形態，或是藉由給予稅捐優惠的「間接補助」手段完成<sup>25</sup>。尤其是後者，亦即在稅捐課徵上給予各種減免待遇，在各國的稅捐實務上經常可見。這些在稅捐課徵上的減免措施，大致上可區分為「以投入（Input）為基礎的補助措施」，以及「以產出（Output）為基礎的補助措施」兩種類型<sup>26</sup>。

### （一）鼓勵創新常見的稅捐減免措施

#### 1. 以投入為基礎的補助措施

有關投入面的補助措施，主要是針對研發行為的實際資源投入（例如人事成本、與研發有關的設備），在稅捐課徵上給予補助。例如：針對投資研發活動所發生的費用，藉由營業費用的扣除以減少稅基，進而降低企業的稅捐負擔。採取此種補助型態的好處在於，它可以為企業從事研發活動提供激勵的誘因，且不論研發活動最終是否成功，企業都可以從補助措施中實際獲益。

<sup>25</sup> 有關「稅捐優惠」的詳盡介紹，可參黃茂榮，論稅捐優惠，稅法總論：稅捐法律關係（第三冊），頁 339-468，植根法學叢書編輯室，2008 年 2 版。

<sup>26</sup> Achim Pross/Sandy Radmanesh, Seminar A: „Patentboxen“, IStR 2015, S. 579 f.

## 2. 以產出為基礎的補助措施

相反地，如果將補助措施聯結至創新的成果，此時通常是針對研發成果授權使用時所獲取的利潤，在稅捐課徵上給予較低的稅捐負擔。所謂的「專利盒」制度，就是在此意涵下所設計之一種「以產出為基礎的補助措施」。在歐洲國家中，例如荷蘭、比利時、盧森堡、馬爾他、西班牙及英國等國，皆有「專利盒」制度的適用。其具體內涵是指，相較於其他類型的所得，特別針對專利或其他無形資產授權使用所獲取的報酬（即權利金所得），賦予其特別低的課稅效果（例如歐洲目前實施「專利盒」制度的國家中，其優惠稅率最高僅 16.76%，最低為 0）。所謂特別低的課稅效果，在這些適用「專利盒」制度的國家中，通常會藉由（1）對於無形資產授權使用的報酬，全部或部分減免其稅捐負擔；或是（2）降低這些報酬應適用的稅率。

由下表中可知，在歐洲目前實施「專利盒」制度的國家中，適用「專利盒」制度的有效稅率，原則上為企業通常稅率的二分之一（例如：英國、愛爾蘭、義大利、葡萄牙、匈牙利）或五分之一（例如：比利時、列支敦士登、盧森堡、荷蘭、賽普勒斯）。通常稅率與優惠稅率差距最大者，甚至有高達 35% 的情形（例如：馬爾他）。

表一：歐洲「專利盒」制度之稅率概況（截至 2016 年 1 月 1 日為止）

（資料來源：PricewaterhouseCoopers, *World Wide Tax Summaries: Corporate Taxes 2015/16* (2015); Lisa Evers, *Intellectual Property (IP) Box Regimes: Tax Planning, Effective Tax Burdens, and Tax Policy Options* (2014)<sup>27</sup>。）

國家	「專利盒」制度的有效稅率（%）	通常稅率（%）	導入年度
比利時	6.8	33.99	2007
法國	16.76	35.41	2000
英國	10	20	2012
愛爾蘭	6.25	12.5	2015
義大利	15.7	31.4	2014
列支敦士登	2.5	12.5	2011
盧森堡	5.84	29.22	2007
馬爾他	0	35	2007
荷蘭	5	25	2007
葡萄牙	10.5	21	2014
瑞士（下瓦爾登州）	8.84	12.66	2011
西班牙	10	25	2008
匈牙利	5／9.5	10／19 <sup>28</sup>	2003

<sup>27</sup> PricewaterhouseCoopers, *World Wide Tax Summaries: Corporate Taxes 2015/16* (2015), at <https://www.pwc.ie/publications/2015/worldwide-tax-summaries-corporate-taxes-2015-2016.pdf>, last visited 08/31/2019; Lisa Evers, *Intellectual Property (IP) Box Regimes: Tax Planning, Effective Tax Burdens, and Tax Policy Options* (2014), at 52, at [https://madoc.bib.uni-mannheim.de/37562/4/Dissertation\\_Lisa\\_Evers\\_IP\\_Box\\_Regimes.pdf](https://madoc.bib.uni-mannheim.de/37562/4/Dissertation_Lisa_Evers_IP_Box_Regimes.pdf), last visited 08/31/2019.

<sup>28</sup> 在匈牙利，當企業每年度的營利事業所得稅稅基未超過 5 億福林（HUF）時（約 160 萬歐元），其通常稅率為 10%；超過 5 億福林者，其通常稅率為 19%。

國家	「專利盒」制度的有效稅率(%)	通常稅率(%)	導入年度
賽普勒斯	2.5	12.5	2012

## (二)「專利盒」制度的規範目的及其正當性

有關「專利盒」制度的內容設計，原則上取決於各國在稅捐政策上的目標設定。這些目標設定，通常是為了鼓勵企業從事更多的研發活動，或是促使更多的研發活動走向商業化。因為對於創新給予補助，是一國經濟能夠持續成長的最佳驅動力。由於「專利盒」制度的規範目的，在於鼓勵更多的研發活動，進而帶動一國的經濟成長，因而在稅法上對於創新活動給予補助，原則上有其正當性。因為可以從研發活動中獲益者，不僅是從事研發活動的企業；對於其他企業而言，也可以從既有的研發成果中，獲取創意的啟發，而無須事必躬親地投入研發活動。因而，在稅法上鼓勵更多的研發活動，原則上可以抵抗投資活動的疲態<sup>29</sup>。

然而，在「專利盒」制度的設計上，由於其補助的方式，是以研發成果為導向；且其補助行為與研發活動間，未必具有直接關聯性。因而，「專利盒」制度是否確實能為額外的研發投資創造激勵作用，已經存在著根本性的問題。因為「專利盒」制度所提供的激勵措施，是針對研發成果所產生的收益，藉由減輕其稅捐債務的方式達成。換言之，這些補助措施的投入，原則上只會發生在研發者已自行克服研發失敗的損失風險以後。這是對於研發成功的「錦上添花」，但是對於研發失敗的風險承擔無法「雪中送炭」。然而，研發過程中的風險承擔，卻是企業投資研發活動中的重要一環<sup>30</sup>。

此外，「專利盒」制度的實施，是否確實能有效吸引研發活動的投

<sup>29</sup> Pross/Radmanesh, a.a.O. (Fn. 26), S. 580.

<sup>30</sup> Pross/Radmanesh, a.a.O. (Fn. 26), S. 580.

入，從國際間許多稅捐規避的實務經驗來看，委實不無疑義。因為許多缺乏地理上聯結因素的無形資產，經常為跨國企業所利用。亦即企業在某一國家從事研發活動，卻將收益移轉至另一個稅負較低或完全無須承擔稅負的國家。由於此種稅捐優惠所聯結的因素，不必然意味著研發活動會在「專利盒」制度的適用國中進行。令人擔憂的是，一旦對於收益的稅捐課徵，不再發生在「價值創造地」時，即可能導致自由競爭市場的扭曲，以及各國間關於稅基分配的不公平。要能夠避免「專利盒」制度的適用帶來上述問題，就必須探究研發收益的稅捐優惠究應如何給予？這答案無庸置疑地，必然是要求稅捐優惠應與研發活動本身相互聯結<sup>31</sup>。但問題是，兩者間究竟該如何聯結才算適格？要回答此一問題前，恐怕還是得先從「實然面」出發，具體觀察各國關於「專利盒」制度的內涵設計，才有可能務實地提出「應然面」的答案。

### （三）「專利盒」制度在規劃上的重要特徵

關於「專利盒」制度的適用範圍及其影響程度，原則上取決於以下四項因素而定<sup>32</sup>：

- 無形資產的種類及其相關的收益類型
- 對研發活動範圍的要求
- 稅基的認定
- 稅捐優惠的方式

尤其是上述前兩種因素，對於「專利盒」制度是否足以提供規避稅負的誘因，原則上會產生重大影響。

---

<sup>31</sup> Pross/Radmanesh, a.a.O. (Fn. 26), S. 580.

<sup>32</sup> Pross/Radmanesh, a.a.O. (Fn. 26), S. 580 f.



## 1. 「專利盒」制度所掌握的無形資產

### (1) 無形資產的種類

各國在「專利盒」制度的適用上，對於哪些無形資產得適用稅捐優惠，在規範上有很大差異。有些國家只承認專利權及專利權的「補充保護證書」(Supplementary Protection Certificate, 簡稱 SPC)<sup>33</sup>得適用「專利盒」制度；而有些國家還考量其他的無形資產，例如商標權、著作權、專門技術或營業秘密等。在採取「專利盒」制度的國家中，尤其是規範目的在於鼓勵研發活動及技術創新的國家，其「專利盒」制度經常僅限縮在專利及其相關的無形資產。由於在「專利盒」制度的稅捐課徵上，通常會要求，有關研發成果的收益歸屬，必須明確地與研發活動相互聯結。因而，此時通常必須進一步確認的是，有關企業的研發活動，是否能與其他的營業活動相互區隔。如此一來，研發成果所產生的收益，也才能夠適當地歸屬至「專利盒」制度的稅捐優惠中<sup>34</sup>。

此外，有些國家實施的「專利盒」制度，其目的主要著眼於產品及勞務的商業使用，此時「專利盒」制度的適用範圍，即主要針對「與行銷有關的無形資產」，例如商標權。但由於行銷活動有時很難與其他的企業活動相互區隔，因而，此時的收益即無法正確歸屬。換言之，當「專利盒」制度同時適用於「與行銷有關的無形資產」時，此時可能存在的風險則是：適用於稅捐優惠的收益，很可能與研發活動間缺乏直接關聯性。

### (2) 收益的類型

有關「專利盒」制度的稅捐優惠，實際上是否聯結至企業的研發活動，此一問題，原則上與收益的類型無直接關聯性。然而，一旦考量國

---

<sup>33</sup> 歐洲的專利權延長制度，又稱為「補充保護證書」制度。

<sup>34</sup> Pross/Radmanesh, a.a.O. (Fn. 26), S. 581.



際間許多稅捐規避的實務經驗（此時的收益經常與研發活動間缺乏直接關聯性），則討論收益的類型，仍有其重要性。因為在不少採行「專利盒」制度的國家中，不僅將「專利盒」制度適用於無形資產「授權使用」的收益，同時也適用於無形資產「轉讓」的收益。事實上，關於無形資產「轉讓」的收益多寡，除了在移轉訂價議題上經常會面臨到的不確定性外，原則上要查明這些收益原則上並不複雜；真正可能存在的問題反倒是：這些收益可能涉及不同種類的無形資產，但未必每一種無形資產的轉讓皆有「專利盒」制度的適用<sup>35</sup>。

## 2. 對研發活動範圍的要求

有關「專利盒」制度的適用條件，實際上可能如何影響企業的決策，特別是如何影響企業對於研發投資的規模及地點的選擇？要回答此一問題，關鍵在於對研發活動範圍的要求。特別是，納稅義務人對於無形資產之研發行為所投入的規模，即與可能產生的稅捐規避行為密切相關。理論上，只有當納稅義務人確實從事與「價值創造」密切相關的活動，才應該賦予其享受「專利盒」制度的稅捐優惠。然而，當前各國實施的「專利盒」制度，對此所採取的立場卻顯得分歧。關鍵在於決定，納稅義務人的行為是否有助於無形資產的改良？以及在何種情況下，納稅義務人的研發活動，可以被容許外包給其他企業辦理？目前各國關於「專利盒」制度的規範內容，似乎徘徊在光譜的兩端。光譜的一端是要求納稅義務人應自行從事無形資產的研發活動，而不得外包；另一端則是容許納稅義務人將研發活動移轉出去，且無須從事各別的協調及監督行為。在光譜的中間，在各國採行的「專利盒」制度中，關於無形資產的發展及改良，其所要求納稅義務人應具備的從業人員身分，原則上也大不相同。一部分國家認為，這裡的從業人員只能夠由納稅義務人親力

---

<sup>35</sup> Pross/Radmanesh, a.a.O. (Fn. 26), S. 581.

親為，亦即應由納稅義務人親自執行無形資產的發展及改良活動；部分國家則認為，這些工作可以容許由納稅義務人在全球各地或在相同國家的其他關係企業中執行，但即便如此，這些國家採行的「專利盒」制度，原則上仍未容許納稅義務人將無形資產的「全部」發展及改良活動委外執行。換言之，這些國家原則上認為，只要不是將研發活動的「全部」外包，「一部」外包原則上仍屬合法。事實上，由於不同國家的「專利盒」制度，其規範內容有所差異，每一個「專利盒」制度在光譜中的定位，原則上也會影響企業實際上針對研發活動的投資規模大小。例如，要求納稅義務人在不得外包的情況下充分發展其無形資產，原則上會比僅部分要求或完全不要求納稅義務人不得外包，更能促進企業進行額外的研發投資<sup>36</sup>。

此外，從稅捐政策的觀點來看，其中的核心問題在於：究竟應滿足那些條件，才能夠避免在鼓勵研發創新的同時，不至於讓缺乏經濟實質的企業得以享受稅捐優惠？因為一旦缺乏相匹配的「實質性」要求，則「專利盒」制度將不再吸引實際的研發投資挹注，反而會吸引那些主要基於稅捐動機考量的企業進駐。然而，對於實質業務活動的判斷而言，究竟應滿足哪些標準，確實難以清楚回答。因為對於無形資產的研發而言，有許多不同因素必須同時考量，很難明確決定哪些活動確實有其必要。但目前國際間的趨勢，似乎傾向適用移轉訂價領域中所適用的原則，以決定納稅義務人在發展階段究竟有無實質貢獻。例如：依據英國目前的「專利盒」制度，在決定納稅義務人參與無形資產的發展程度時，原則上會參考該國在移轉訂價領域所適用的原則，亦即考量納稅義務人是否為無形資產的所有權人？是否使用該無形資產？是否承擔其經濟上風險？以及在無形資產發展的過程中，是否執行重要的功能？<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> Pross/Radmanesh, a.a.O. (Fn. 26), S. 581 f.

<sup>37</sup> Pross/Radmanesh, a.a.O. (Fn. 26), S. 582.

### 3. 「專利盒」制度的稅基認定

有關「專利盒」制度的適用範圍及其影響程度，除了考量「稅率」此一因素外，不同類型的「稅基」認定，對於「專利盒」制度的稅捐優惠效果而言，也會產生實質性的影響。根據研究顯示，企業在考量適用稅捐優惠的「稅基」因素，甚至會比考量「稅率」高低的影響更為重要<sup>38</sup>。

有關「專利盒」制度的稅基認定，主要涉及「淨額原則」(Nettoprinzip)與「總額原則」(Bruttoprinzip)的差異<sup>39</sup>。本文以下試舉一例說明：假設在某一實施「專利盒」制度的國家中（通常稅率為 30%，「專利盒」制度的有效稅率為 10%），A 企業研發一款新興的軟體專利，其相關資料如下<sup>40</sup>：

表二：案例事實整理

（資料來源：作者自行整理）

項目	金額（幣別：USD，以下同）
受優惠的收入	200 萬
受優惠的支出	100 萬
其他所得	400 萬

#### （1）淨額原則

所謂「淨額原則」是指，對於適用優惠稅率的無形資產而言，其所

<sup>38</sup> Lisa Evers, Helen Miller & Christoph Spengel, *Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations* (Centre for European Economic Research, Discussion Paper No. 13-070, 2013), at <http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp13070.pdf>, last visited 08/31/2019 (Non-technical Summary).

<sup>39</sup> Jörg Hofer/Immanuel Weidlich, *Steuerplanung durch IP-Box-Regime in Europa: Förderungsmöglichkeiten für Forschung und Entwicklung in ausgewählten Staaten*, IWB 2016, S. 754 f.

<sup>40</sup> 本文以下案例說明，改編自 Hofer/Weidlich, a.a.O. (Fn. 39), S. 755 ff.

產生的收入與所支出的費用間，必須存在著對稱性，始得相互扣抵。因而，在上述案例中，「受優惠的支出」（100 萬），僅得與「受優惠的收入」（200 萬）相互扣抵，而不得與「其他所得」（400 萬）相互扣抵。此時，由於適用通常稅率的「其他所得」，其稅基較大，因而企業的整體稅負較高（ $[(200 \text{ 萬} - 100 \text{ 萬}) \times 10\% + 400 \text{ 萬} \times 30\% = 130 \text{ 萬}]$ ）。

## （2）總額原則

相對於此，所謂「總額原則」是指，所有企業發生的費用，不論與受優惠的所得間有無關聯性，原則上皆可自未受優惠的所得中扣除。在本案中，一方面，A 企業全部的受優惠收入（200 萬），可以適用較低的優惠稅率（10%）；另一方面，只要有其他所得存在（400 萬），A 企業為自行研發無形資產所支出的費用（100 萬），亦可從其他種類所得（適用稅率較高的通常稅率 30% 之所得）中扣除。在「總額原則」的適用下，企業為自行研發無形資產所支出的費用，雖可自由選擇與「受優惠的收入」或「其他所得」相互扣抵，但由於企業將該筆費用與「其他所得」相互扣抵時可適用較高稅率，故企業通常傾向採用之。因而在結果上，受優惠的所得通常僅按「受優惠的收入」課稅，而其投入之成本費用則納入「其他所得」中扣除。有鑑於此，一旦採用「總額原則」，企業將有更大的誘因針對研發活動進行對外融資<sup>41</sup>，因為此時的利息費用即可適用稅率較高的通常稅率，進而降低企業的整體稅負（ $200 \text{ 萬} \times 10\% + [400 \text{ 萬} - 100 \text{ 萬}] \times 30\% = 110 \text{ 萬}$ ）。

在「總額原則」與「淨額原則」的適用下，其整體稅負可分析如下：

---

<sup>41</sup> Evers, Miller & Spengel, *supra* note 38, at 13.

表三：案例事實整理

（資料來源：作者自行整理）

	總額原則	淨額原則
稅基：受優惠的所得	200 萬	100 萬
稅基：其他所得	300 萬	400 萬
整體稅負	110 萬	130 萬

### （3）修正式淨額原則

和前述嚴格意義的「淨額原則」不同的是，有些採取「專利盒」制度的國家（例如：英國及荷蘭）卻規定，來自「受優惠的所得」所產生之「虧損」，可以和「未受優惠的所得」相互扣抵（下稱「修正式淨額原則」）<sup>42</sup>。和「總額原則」相同的是，透過此種虧損扣抵的方式，可以讓原本適用通常稅率的稅基因而減少。但和「總額原則」不同的是，「修正式淨額原則」僅容許當「受優惠的所得」有「虧損」時，可以就該筆「虧損」與「未受優惠的所得」相互扣抵；而不容許當「受優惠的所得」有「盈餘」時，亦得就「受優惠的支出」與「未受優惠的所得」相互扣抵。

然而，此種優惠，在某些適用「專利盒」制度的國家中，也可能規劃在納稅義務人事後獲取「受優惠的所得」時，再藉由「事後課徵」的模式予以調和。在此種情況下，納稅義務人充其量只是取得延遲繳稅的利息優勢。關於兩種類型下的「淨額原則」，與「總額原則」在適用上有何差異，本文承接上述案例繼續說明。假設 A 企業在 2019 年時，因研發活動所產生的虧損為 100 萬，其相關資料如下：

<sup>42</sup> Evers, *supra* note 27, at 77.

表四：案例事實整理

(資料來源：作者自行整理)

年度	2019 年	2020 年
受優惠的收入	／	200 萬
受優惠的支出	100 萬	100 萬
其他所得	400 萬	400 萬

在「總額原則」的適用下，在 2019 年時，「受優惠的支出」(100 萬)，得自「未受優惠的其他所得」(400 萬)中扣除，此時 A 企業的整體稅負為 90 萬 $([400 \text{ 萬} - 100 \text{ 萬}] \times 30\% = 90 \text{ 萬})$ ；在 2020 年時，選擇將「受優惠的支出」(100 萬)，自「未受優惠的其他所得」(400 萬)中扣除，同樣較為有利，此時 A 企業的整體稅負為 110 萬 $(200 \text{ 萬} \times 10\% + [400 \text{ 萬} - 100 \text{ 萬}] \times 30\% = 110 \text{ 萬})$ 。

相反地，在「淨額原則」的適用下，在 2019 年時，「受優惠的支出」(100 萬)，僅得與「受優惠的收入」(0)相互扣抵，因而有「未適用的虧損」100 萬，得於下一年度後抵適用，此時 A 企業的整體稅負為 120 萬 $(400 \text{ 萬} \times 30\% = 120 \text{ 萬})$ ；在 2020 年時，「受優惠的收入」(200 萬)扣除「受優惠的支出」(100 萬)及「前期虧損」(100 萬)後，其「受優惠的所得」為 0，「未受優惠的其他所得」為 400 萬，此時 A 企業的整體稅負同樣為 120 萬 $(400 \text{ 萬} \times 30\% = 120 \text{ 萬})$ 。

表五：案例事實整理

(資料來源：作者自行整理)

	總額原則		淨額原則	
年度	2019 年	2020 年	2019 年	2020 年
稅基：受優惠的所得	／	200 萬	(100 萬)	／
稅基：其他所得	300 萬	300 萬	400 萬	400 萬



	總額原則		淨額原則	
整體稅負	90 萬	110 萬	120 萬	120 萬

在「修正式淨額原則」的適用下，在 2019 年時，來自「受優惠的所得」的虧損（100 萬），可以和「未受優惠的所得」（400 萬）相互扣抵，此時 A 企業的整體稅負為 90 萬（ $[(400 \text{ 萬} - 100 \text{ 萬}) \times 30\% = 90 \text{ 萬}]$ ），與「總額原則」的適用結果相同；在 2020 年，倘若「無事後課徵」時，由於「受優惠的所得」有「盈餘」100 萬，亦即「受優惠的收入」（200 萬）扣除「受優惠的支出」（100 萬），因而 A 企業的整體稅負為 130 萬（ $[(200 \text{ 萬} - 100 \text{ 萬}) \times 10\% + 400 \text{ 萬} \times 30\% = 130 \text{ 萬}]$ ）。在 2020 年時，倘若「有事後課徵」時，由於 A 企業在 2020 年時已獲取「受優惠的所得」100 萬，此時應將該筆所得計入「未受優惠的其他所得」中，藉由事後課徵調和先前給予的優惠，此時 A 企業的整體稅負為 150 萬（ $[(100 \text{ 萬} + 400 \text{ 萬}) \times 30\% = 150 \text{ 萬}]$ ）。

表六：案例事實整理

（資料來源：作者自行整理）

	修正式淨額原則 （無事後課徵）		修正式淨額原則 （有事後課徵）	
年度	2019 年	2020 年	2019 年	2020 年
稅基：受優惠的所得	／	100 萬	／	／
稅基：其他所得	300 萬	400 萬	300 萬	500 萬
整體稅負	90 萬	130 萬	90 萬	150 萬

下表中顯示，歐洲當前實施「專利盒」制度的國家，針對「當期費用的處理」、「當期虧損與未受優惠所得間的扣抵關係」，以及「前期費用得否事後扣抵」，其各自的處理模式：



表七：各國「專利盒」制度的稅基認定

（資料來源：Jörg Hofer/Immanuel Weidlich, Steuerplanung durch IP-Box-Regime in Europa: Förderungsmöglichkeiten für Forschung und Entwicklung in ausgewählten Staaten, IWB 2016, S. 756. 經本文作者翻譯成中文）

歐洲實施「專利盒」制度的國家	當期費用的處理	當期虧損與未受優惠所得間的扣抵關係	前期費用得否事後扣抵？
比利時	總額原則	總額原則	總額原則
法國	淨額原則	不得扣抵	不得事後扣抵
英國	淨額原則 例外：融資時	不得扣抵	不得事後扣抵
愛爾蘭	淨額原則	得扣抵	不清楚
義大利	淨額原則	不清楚	不清楚
列支敦士登	淨額原則	得與未來受優惠所得的事後課徵相互扣抵	當收入超過前期費用時得事後扣抵
盧森堡	淨額原則	得與出售無形資產的事後課徵相互扣抵	藉由無形資產的資本化事後填補
馬爾他	不得扣除	不得扣抵	不得扣抵費用
荷蘭	淨額原則	得與未來受優惠所得的事後課徵相互扣抵	當收入超過前期費用時得事後扣抵
葡萄牙	總額原則	總額原則	無形資產依據會計準則資本化

歐洲實施「專利盒」制度的國家	當期費用的處理	當期虧損與未受優惠所得間的扣抵關係	前期費用得否事後扣抵？
瑞士 (下瓦爾登州)	淨額原則	得與未來受優惠所得的事後課徵相互扣抵	不得事後扣抵
西班牙	淨額原則／ 總額原則	不得扣抵	不得事後扣抵
匈牙利	總額原則	總額原則	總額原則
賽普勒斯	淨額原則	得扣抵 且無事後課徵	無形資產依據 會計準則資本化

#### (4) 外購的無形資產

此外，在歐洲當前實施「專利盒」制度的國家中，另一個重要的制度差異，則是關於外購的無形資產得否適用「專利盒」制度的稅捐優惠？從下表中可知，目前各國的作法未盡一致。

表八：各國有關外購無形資產得否享受稅捐優惠

(資料來源：Jörg Hofer/Immanuel Weidlich, Steuerplanung durch IP-Box-Regime in Europa: Förderungsmöglichkeiten für Forschung und Entwicklung in ausgewählten Staaten, IWB 2016, S. 757. 經本文作者翻譯成中文)

歐洲實施「專利盒」制度的國家	外購的無形資產得否享受稅捐優惠？
列支敦士登、馬爾他、瑞士(下瓦爾登州)、匈牙利、賽普勒斯	可以

歐洲實施「專利盒」制度的國家	外購的無形資產得否享受稅捐優惠？
比利時、荷蘭	不可以，僅限於自行研發的無形資產。
盧森堡	有條件肯認，只要不是從（股權投資超過 10% 的）關係企業取得者。
英國	有條件肯認，只要是從持有期間超過 1 年的關係企業取得者。
愛爾蘭、義大利、葡萄牙、西班牙	不可以，僅限於自行研發的無形資產。
法國	有條件肯認，只要是從持有期間超過 2 年的關係企業取得者。

### 三、內國法本身即排除權利金所得的扣繳

如同先前所述，在歐盟「利息及權利金支付指令」及歐洲「專利盒」制度的相互影響下，跨國集團因而有極大的誘因，將權利金由一個位於歐盟會員國內的集團公司，支付給另一個實施「專利盒」制度之歐盟會員國的集團公司。但對於某些跨國集團而言，即便在「專利盒」制度的適用下，其權利金收入已可享受稅率極低的稅捐優惠（例如列支敦士登與賽普勒斯的 2.5%），依舊無法滿足這些跨國集團尋求稅負最低化的強烈慾望。也因此，這些跨國集團繼而將視角轉向歐盟以外的其他「租稅天堂」國家，因為在這些不課徵企業所得稅的「稅外空間」，其權利金收入可以享受完全免稅的待遇。然而，跨國集團一旦將其權利金，由一個位於歐盟境內的集團公司，支付給另一個位於「租稅天堂」國家的集團公司時，即不再有歐盟「利息及權利金支付指令」的適用，亦即無法享受權利金支出免徵扣繳稅的待遇。此外，由於這些跨國集團的所屬國家通常是工業化國家，而這些工業化國家原則上不會與「租稅天堂」國

家締結避免雙重課稅協定，因為「租稅天堂」國家對於在當地設籍的企業，經常給予稅負上的減免。因此，這些工業化國家與「租稅天堂」國家間，原則上不會有雙重課稅的問題，自然也就沒有簽訂避免雙重課稅協定的必要。結論是，這些跨國集團原則上也無法藉由避免雙重課稅協定中的扣繳稅減免規定，以達成與適用歐盟「利息及權利金支付指令」相同的減免扣繳稅效果。

然而，由於在歐盟國家中，有些國家對於權利金支出，自始即排除扣繳稅的適用（例如荷蘭、盧森堡、馬爾他），因而當權利金是由這些國家的集團公司，支付給另一個位於「租稅天堂」國家的集團公司時，則不論有無歐盟「利息及權利金支付指令」的適用，或是有無避免雙重課稅協定的締結，皆不再具有重要性。也因此，當跨國集團打算將權利金由一個位於歐盟國家的集團公司，跨越歐盟的邊界，支付給另一個位於「租稅天堂」國家的集團公司時，通常會在其間安插一個位於荷蘭、盧森堡或馬爾他的集團公司，以避免在權利金支付國被課徵扣繳稅捐<sup>43</sup>。

## 參、跨國權利金支付引起 BEPS 問題的「解方」

面對跨國集團藉由權利支付大舉侵蝕歐盟各國的稅基，歐洲共同市場原本希望達成人員、貨物、服務與資本可以自由流通的目標必然會飽受威脅。因為企業在歐盟境內的決策，已不再取決於哪一個方案在經濟上較有意義，反而是取決哪一個歐盟國家的稅捐負擔較低，進而產生競爭上的扭曲現象，嚴重損及歐洲共同市場的設立初衷。為了力挽狂瀾，歐盟也不得不針對跨國權利金支付引起的 BEPS 問題，陸續提出各種可能有效的「解方」。

---

<sup>43</sup> Fehling/Schmid, a.a.O. (Fn. 4), S. 495 f.

## 一、歐盟「利息及權利金支付指令」的調整

首先被提出來討論的「解方」，不外乎是針對歐盟「利息及權利金支付指令」進行必要的調整。原本企業在歐盟境內支付權利金時，基於資本流通的自由，被授權方原則上毋須預先扣繳稅捐。未來，則只有當權利金收入在經濟上的最終受益人所在國，已經被課徵一定程度的最低稅負時，被授權方所支付的權利金始得免除扣繳稅的適用<sup>44</sup>。這裡所稱的最低稅負，可能直接規定一個特定的稅率（例如規定最低稅率為10%），或是僅規定與通常稅率間的關聯性（例如規定最低稅率為通常稅率的30%）<sup>45</sup>。

上述關於歐盟「利息及權利金支付指令」的調整方式，有助於避免原本在歐盟「利息及權利金支付指令」中的優惠措施，過於一般性地限縮適用；而可以目標明確地僅適用於，那些在其他國家僅課徵過少稅捐的個案。此外，此種調整方式也不會導致被授權方必須強制課徵扣繳稅。因為每個歐盟會員國只要依其合理確信，認為其他會員國已經課徵足夠的稅捐時，即可自由選擇是否採取單邊免除法，或與其他會員國締結租稅協定，以排除扣繳稅的課徵。

當然，無庸置疑的是，對於歐盟境內的權利金支付，部分地恢復權利金所得的扣繳，必然會伴隨著一些質疑的聲浪。例如相較於在結算申報制度下可以扣除必要的成本及費用而言，扣繳稅的適用由於無法扣除必要的成本及費用，因而對於納稅義務人實際上之給付能力的捕捉恐怕不甚精確。此外，在「國外稅額扣抵法」的適用下，企業在被授權方所在國扣繳的稅捐，得否在授權方所在國完全且即時地扣抵，也不無疑

<sup>44</sup> Clemens Fuest/Christoph Spengel/Katharina Finke/Jost Heckemeyer/Hannah Nusser, Eindämmung internationaler Gewinnverlagerung: Wo steht die OECD und was sind die Alternativen?, StW 2015, S. 90 ff.

<sup>45</sup> 所謂通常稅率，在制度規劃上，可能指授權方之居住國的通常稅率，也可能指被授權方之居住國的通常稅率。

義。但由於上述關於歐盟「利息及權利金支付指令」的調整，畢竟是歐盟為了避免稅基流失所採取之一種必要的「緊急防衛」(Notwehr)措施。面對跨國集團大舉削減歐盟稅基的嚴峻時刻，此一調整或許可以提供歐盟各會員國，有機會進一步檢視，企業在其他國家是否確實繳納過少稅捐，進而可以及時排除權利金支出免徵扣繳稅的適用<sup>46</sup>。

## 二、「專利盒」制度的限縮適用

### (一) BEPS 第 5 號行動方案的提出

#### 1. BEPS 第 5 號行動方案的核心內涵

有關「BEPS 第 5 號行動方案」所建議的對策，原則上是建立在 OECD 對於「有害的稅務競爭」既有的審查標準上，再作進一步的調整與修正。目前 OECD 對於「有害的稅務競爭」採行的審查標準，主要來自 OECD 在 1998 年發布的一份報告：「有害的稅務競爭，一個新興的全球議題」(Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue)。這份報告的內容，是 OECD 當前檢視會員國的企業稅課徵規範，是否屬於「有害的稅務競爭」的主要依據<sup>47</sup>。

在「BEPS 第 5 號行動方案」中，OECD 檢視的範圍，原則上僅限於「可移動所得」(Mobile Einkünfte)，例如：權利金所得、利息所得或來自服務提供所獲取的所得。因為這些所得容易移轉，且通常具有高度的價值貢獻，因而經常成為危害稅務競爭的規劃工具<sup>48</sup>。

至於判斷會員國的企業稅規定，是否屬於「有害的稅務競爭」時，

<sup>46</sup> Fehling/Schmid, a.a.O. (Fn. 4), S. 496 f.

<sup>47</sup> Alexander Hoeck/Mareike Schmid, Das OECD-Forum gegen schädlichen Steuerwettbewerb - Strukturen, aktuelle Themen und Reformbedarf, IWB 2017, S. 734 ff.

<sup>48</sup> Becker, a.a.O. (Fn. 16), S. 706.



OECD 仍舊依循著自 1998 年以來即長期適用的三階段審查步驟<sup>49</sup>：

- (1) 首先應確認，系爭規定是否屬於一課稅領域中，對於來自金融領域或其他勞務提供，或來自無形資產授權使用的所得，所提供的優惠性稅法。亦即，一國稅法是否針對特定的「可移動所得」，排除通常稅率的適用，而給予較低的優惠稅率。
- (2) 其次則應審查以下「關鍵標準」(Key Criteria)，以確認是否存在著「可能有害稅務競爭」(Potentially Harmful)的稅法：
  - A. 系爭規定是否涉及「圍欄」(Ring-Fencing)效果，亦即對於非居住者給予稅捐優惠待遇；
  - B. 該規定是否缺乏透明性；
  - C. 與該規定有關事務是否缺乏有效的資訊交換。
- (3) 最後則審查優惠性規定的經濟上效果，在整體評價下進一步確認，系爭「可能有害稅務競爭」的課稅領域，是否實際上「確實有害稅務競爭」(Actually Harmful)。

換言之，一項稅法規定即便被認為符合上述「關鍵標準」，因而被認定「可能有害稅務競爭」，仍應進一步判斷該規定在整體評價下，是否「確實有害稅務競爭」；倘若此一「可能有害稅務競爭」的規定，實際上因缺乏有害的經濟上效果時，最後仍可能被排除在「有害的稅務競爭」的範疇之外。

在「BEPS 第 5 號行動方案」中，主要討論以下四項議題<sup>50</sup>：

- (1) 確立各國提供無形資產之稅捐優惠（例如「專利盒」制度）的實質條件。
- (2) 針對「稅務核釋」(Tax Ruling)<sup>51</sup>引進義務性的「自發資訊交

<sup>49</sup> Hoeck/Schmid, a.a.O. (Fn. 47), S. 736 f.

<sup>50</sup> Hoeck/Schmid, a.a.O. (Fn. 47), S. 737 f.



換」(亦即無待他方締約國的請求即主動提供課稅資料給他方)。

(3) 將「非 OECD 國家」共同聯結至「有害稅收實踐論壇」。

(4) 修訂「有害稅收實踐論壇」中的審查標準。

## 2. 「實質性」的要求

其中，關於第 1 項議題，亦即確立「專利盒」制度應具備的實質條件，則顯得較為棘手。因為在國際稅法的領域，對於所謂的「實質性」或「實質商業活動」，迄今仍缺乏一個普遍有效適用的定義。關於「實質性」的要求，目前僅散見在各別規定中，亦即僅在特定領域有其適用。例如我國在引進「受控外國公司」(Controlled Foreign Company，簡稱 CFC) 課稅制度的同時，對於受控外國公司是否符合「避風港條款」，亦即得否排除 CFC 課稅制度的適用，也同樣採取「經濟實質」的概念加以審查。對此，我國所得稅法第 43 條之 3 第 1 項規定：「營利事業及其關係人直接或間接持有在中華民國境外低稅負國家或地區之關係企業股份或資本額合計達 50% 以上或對該關係企業具有重大影響力者，除符合下列各款規定之一者外，營利事業應將該關係企業當年度之盈餘，按其持有該關係企業股份或資本額之比率及持有期間計算，認列投資收益，計入當年度所得額課稅：一、關係企業於所在國家或地區有實質營運活動。二、關係企業當年度盈餘在一定基準以下。但各關係企業當年度盈餘合計數逾一定基準者，仍應計入當年度所得額課稅。」

<sup>51</sup> 在歐美等先進國家，有所謂「稅務預先核釋」(advance tax rulings) 制度，人民得在進行稅務規劃前，向稅捐機關申請解釋，以避免徵納雙方日後衍生爭議。為因應此等趨勢，同時建立稅法適用之一致性與確定性、減少徵納雙方之爭議並鼓勵納稅義務人自動誠實申報，財政部遂於 92 年 12 月 30 日以財政部 (92) 年台財稅字第 0920457366 號函發布「財政部稅務預先核釋作業要點」。該要點所稱「預先核釋」，係指財政部依據納稅義務人或其代理人之申請，就 1 年之內即將採行之個別交易於稅法上之適用，所作之核示或解釋 (第 2 點)。

其中第 1 款將「關係企業於所在國家或地區有實質營運活動」，排除在 CFC 課稅制度的適用之外，即屬於以「經濟實質」的概念進行審查。換言之，當中間公司對於無形資產的發展、生產及銷售，已投入足夠的程度，此時中間公司的權利金收入，即可排除 CFC 課稅制度的適用。

又例如，為了落實 BEPS 第 5 號行動方案，歐盟在 2017 年 12 月 5 日，將包含英屬維京群島（British Virgin Islands）、開曼群島（Cayman Islands）及百慕達（Bermuda）在內的 47 個國家及地區列為「稅務不合作觀察名單」，名單中的國家若無法在 2018 年底前承諾改善其稅法規定，以符合歐盟及國際標準（亦即符合「透明性」、「公平的稅務競爭」及「實質經濟活動」三項標準），後續將落入「稅務不合作黑名單」之列，面臨遭受國際間不利對待的窘境<sup>52</sup>。為了避免落入「稅務不合作黑名單」當中，許多廣為熟知的租稅天堂國家（例如：英屬維京群島、開曼群島及百慕達），紛紛於 2018 年底前立法通過「經濟實質法案」，同時要求（以開曼群島為例）2019 年 1 月 1 日以前成立的公司，最快應自 2019 年 7 月 1 日起開始適用經濟實質測試之要求<sup>53</sup>。這同樣也是「實質性」的要求，在國際稅法上的適用案例<sup>54</sup>。

事實上，關於「實質性」的要求，早在 OECD 主導的「有害稅收

<sup>52</sup> European Commission, *Common EU List of Third Country Jurisdictions for Tax Purposes*, at [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tax-common-eu-list\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_en), last visited 08/31/2019.

<sup>53</sup> 例如英屬維京群島：（1）母法：Economic Substance (Companies and Limited Partnerships) Act (2018)、（2）子法：Rules on Economic Substance in the Virgin Islands (2019 v1、2020 v2)；開曼群島：（1）母法：International Tax Cooperation (Economic Substance) Law (2018)、（2）子法：International Tax Cooperation (Economic Substance) (Prescribed Dates) Regulations (2018), International Tax Cooperation (Economic Substance) (Amendment of Schedule) Regulations (2019)、（3）指引：Economic Substance for Geographically Mobile Activities Guidance (2019)；百慕達：（1）母法：Economic Substance Act (2018)、（2）子法：Economic Substance Regulations (2018)。

<sup>54</sup> 相關討論，可參陳衍任，國際稅法上的「經濟實質」標準——兼論境外公司經濟實質法案，月旦會計實務研究，第 16 期，頁 72-82，2019 年 4 月。

實踐論壇」中，即率先被提出來討論，這也是 BEPS 第 5 號行動方案的討論核心。OECD 在 BEPS 第 5 號行動方案中，針對特殊的稅法規定（例如「專利盒」制度），要求其必須存在「實質性」的商業活動。因為對於無形資產授權使用所產生的收益，過於恣意地給予稅捐優惠，可能使得相關國家的稅基有遭受侵蝕的風險。也因此，對於缺乏相匹配之「實質性」要求的「專利盒」制度，即有可能被認定為有害稅收實踐的制度。為了防杜上開風險的發生，「有害稅收實踐論壇」因而提出所謂的「關聯性標準」進行審查，亦即稅捐的課徵應回歸以交易的經濟實質為中心，同時也經過 G20 的肯認。

## （二）BEPS 第 5 號行動方案對於「專利盒」制度的改革建議

### 1. 「關聯性標準」的適用

依據「關聯性標準」，企業在「專利盒」制度下所享有的稅捐優惠，會藉由所謂「合格的」(qualifizierte)研發費用進行審查<sup>55</sup>。換言之，此時支出的功能，僅作為確認「實質性」活動的輔助工具。亦即，與研發活動直接相關的費用（即「合格費用」）佔全部研發費用的比率，代表納稅義務人之價值貢獻的比率。企業享受稅捐優惠的收入，相對於獲取自無形資產的總收入，會依據上述納稅義務人之價值貢獻比率加以確定。換句話說，在「專利盒」制度的適用下，適用「關聯性標準」所考慮的智慧財產權收益，必須符合「合格費用」佔全部研發費用的比率。亦即，只要「專利盒」制度將稅捐優惠僅限縮在依據上述標準所確定的收益時，即符合「關聯性標準」下的「實質性」要求。

「關聯性標準」在適用上較為特殊之處，在於將納稅義務人適用「委託研發」所支出的費用，以及納稅義務人「外購無形資產」所支出的費用，排除在「合格費用」的範疇之外。因為這兩者並非基於納稅義務人

<sup>55</sup> OECD, *supra* note 14, at 27.

自身的研發活動而存在，可能產生「價值創造地」與「收益課徵地」間的分離現象，進而導致利潤移轉的風險。在「關聯性標準」的適用下，此時納稅義務人可以享受稅捐優惠之研發收益的比率，即難以提升<sup>56</sup>。

然而，一味地將納稅義務人適用「委託研發」所支出的費用，排除在「合格費用」之外，卻也未盡公允，而應進一步區分受託研發者的身分，究竟為納稅義務人的「關係企業」，抑或是關係企業以外的「外部第三人」。因為當納稅義務人將研發活動外包給「關係企業」時，此時委託者與受託者間的利害關係相同，與納稅義務人將研發活動外包給「外部第三人」的情形，雙方的利害關係相反，兩者自然有所不同。特別是在某些極端的案例中，納稅義務人可能將企業所有的研發活動，外包給一個位於高稅負國家的「關係企業」；然而，相關的收益，卻發生在採行「專利盒」制度的低稅負國家中。因而，對於「關係企業」間的「委託研發」，在稅捐優惠的給予上，即有格外小心謹慎的必要。有鑑於此，「有害稅收實踐論壇」因而同意，委託研發的「合格費用」，僅包括委託給「外部第三人」的研發費用，而不包括委託給「關係企業」的研發費用。同樣地，外購無形資產所支付的費用，依據「有害稅收實踐論壇」的觀點，也同樣不被認為屬於「合格費用」的範疇。因為這些費用，並非源自納稅義務人自行從事研發活動所產生的費用。

要言之，合格費用與發展無形資產之總費用間的關聯性，因而可整理如下： $(a+b) \div (a+b+c+d)$

a 表示納稅義務人自行從事研發活動所產生的費用；b 表示委託非關係企業從事研發活動所產生的費用；c 表示外購無形資產所產生的費用；d 表示委託關係企業從事研發活動所產生的費用<sup>57</sup>。

同樣地，OECD 在 BEPS 第 5 號行動方案中，對於「專利盒」制

<sup>56</sup> OECD, *supra* note 14, at 29.

<sup>57</sup> OECD, *supra* note 14, at 28.

度，也提出類似的判斷標準。亦即，原則上，只有企業自行從事研發活動所獲取的無形資產，始得適用「專利盒」制度的稅捐優惠。至於來自「關係企業」間的研發費用，則應限縮在自行從事無形資產之研發費用的 30%。因此，在適用「專利盒」制度的優惠稅率時，不得僅單純取得無形資產，而未從事進一步的研發活動。相對於此，在納稅義務人與「外部第三人」間的委託研發關係中所產生的無形資產，即得完全適用「專利盒」制度的稅捐優惠<sup>58</sup>。

## 2. 「淨額原則」的適用

至於前述提及，有關「專利盒」制度的稅基認定，在比較法上，主要有「總額原則」與「淨額原則」兩種制度可供選擇。對此，OECD 僅肯認「淨額原則」的適用，以避免在「總額原則」的適用下，可能產生超額優惠的疑慮<sup>59</sup>。至於在「當期虧損與未受優惠所得間的扣抵關係」及「前期費用得否事後扣抵」兩項議題上，OECD 迄今尚未有一致性的見解，因而在實施「專利盒」制度的相關國家間，恐怕還是會繼續存在著適用上的歧異。

## 3. 排除「與行銷有關的無形資產」

另一個在「關聯性標準」的適用下，與「專利盒」制度有關的重要問題，則是關於「專利盒」制度所適用的無形資產類型。這裡相當大的程度會取決於各國所設定的稅捐政策目標，亦即究竟應鼓勵企業盡可能將無形資產設籍於當地？抑或同時也應確保企業研發收益的稅捐課徵地，與該企業的經濟活動地相符？「關聯性標準」顯然選擇後者，因而認為，各國的「專利盒」制度應僅適用於專利權，以及與專利權在功能上具有同等地位的無形資產。有鑑於此，「有害稅收實踐論壇」因而認

---

<sup>58</sup> OECD, *supra* note 14, at 27.

<sup>59</sup> OECD, *supra* note 14, at 27.



為，這些無形資產的研發活動，必須與企業其他的商業活動相互區隔，才可能將對於價值創造有所貢獻的收益作適當歸屬<sup>60</sup>。

然而，在各種無形資產中，應該特別注意的，則是先前所提及的「與行銷有關的無形資產」。由於行銷活動非常難以和其他企業活動相互區隔。因而，來自行銷活動的收益歸屬，確實可能在個案中無法被精確認定。也因此，一旦「專利盒」制度的適用範圍，包含與行銷有關的無形資產，在「關聯性標準」的適用下，恐怕就無法滿足「實質性」的要求。因為這裡會存在的風險是，與研發活動無關的收益，有可能攀附「專利盒」制度的便車，進而享受不必要的稅捐優惠<sup>61</sup>。

#### 4. 過渡條款的安排

此外，OECD 在 BEPS 第 5 號行動方案中也明確指出，所有現存，但未符合「關聯性標準」的「專利盒」制度，在 2016 年 6 月 30 日以後，將不得再有新成員加入。但為避免對於企業的交易安排產生過大衝擊，對於依現有制度已提供納稅義務人享受稅捐優惠的國家，OECD 也同意各國得採行存續保護的條款，亦即原已享受稅捐優惠的企業，仍可繼續適用既有的優惠措施至特定時點，但最遲不得逾 2021 年 6 月 30 日。在此時點以後，納稅義務人就不得再繼續適用既有的優惠措施<sup>62</sup>。

#### 5. 「專利盒」制度是否還有未來

值得注意的是，愛爾蘭與義大利已率先在其實施的「專利盒」制度中，考量「關聯性標準」的適用。至於比利時、英國、盧森堡、荷蘭、葡萄牙、西班牙及賽普勒斯，也已經（或即將）針對其實施的「專利盒」

---

<sup>60</sup> Pross/Radmanesh, a.a.O. (Fn. 26), S. 583.

<sup>61</sup> Pross/Radmanesh, a.a.O. (Fn. 26), S. 583.

<sup>62</sup> OECD, *supra* note 14, at 40.



制度進行調整<sup>63</sup>。此外，瑞士也計畫，在適用「關聯性標準」的前提下，在全國性的範圍內，導入「專利盒」制度<sup>64</sup>。

然而，對於其他國家而言，是否也會同樣依照「關聯性標準」進行調整，卻屬未知。特別是，目前國際間，還缺少一個有權機關，可以將 BEPS 行動方案的建議事項，在所有的 OECD 參與國間付諸實施<sup>65</sup>。甚至在最多國家採行「專利盒」制度的歐盟境內，迄今為止，也缺少任何歐盟層級的指令，可以約束這些國家應共同採行「關聯性標準」。此外，在相關文獻中，對於「關聯性標準」的規範內容，是否可以和歐盟法的建制精神相容，也多所質疑<sup>66</sup>。因為「關聯性標準」的適用，僅限於特定的無形資產，但這是否違反「歐盟工作方式條約」(Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, 簡稱 AEUV) 第 107 條的「禁止國家補貼原則」(Beihilfeverbot)，容有爭議<sup>67</sup>。再者，相較於在實施「專利盒」制度的歐盟會員國，企業的研發活動，有機會享受「專利盒」制度的稅捐優惠，但在其他未實施「專利盒」制度的歐盟會員國，同樣是從事研發活動，企業卻會因此遭受較為不利的稅捐待遇。凡此，也可能

<sup>63</sup> PricewaterhouseCoopers, *supra* note 27.

<sup>64</sup> Fabian Streule/Jürg Altorfer, Unternehmenssteuerreform III: Weichenstellung im Schweizer Unternehmenssteuerrecht, IWB 2016, S. 720.

<sup>65</sup> Franz Wassermeyer, Base Erosion and Profit Shifting („BEPS“), EuZW 2014, S. 841 f.; Jesko Thiede, Besitzen Patentboxregime eine Zukunft? - Eine beihilferechtliche Untersuchung, IStR 2016, S. 289 f.

<sup>66</sup> Pross/Radmanesh, a.a.O. (Fn. 26), S. 583 f.; Roland Ismer/Sophia Piotrowski, Selektivität von Beihilfen: Dogmatische Grundfragen am Beispiel von IP-Boxen, IStR 2015, S. 257 f.; Fehling/Schmid, a.a.O. (Fn. 4), S. 493 f.

<sup>67</sup> 關於歐盟法上「禁止國家補貼原則」的進一步介紹，可參陳衍任，跨國企業在歐盟稅制改革下面臨的挑戰——談歐盟法上的「禁止國家補貼原則」及其稅制改革方案（上），稅務旬刊，第 2344 期，頁 26-31，2016 年 11 月；陳衍任，跨國企業在歐盟稅制改革下面臨的挑戰——談歐盟法上的「禁止國家補貼原則」及其稅制改革方案（中），稅務旬刊，第 2347 期，頁 25-32，2016 年 12 月；陳衍任，跨國企業在歐盟稅制改革下面臨的挑戰——談歐盟法上的「禁止國家補貼原則」及其稅制改革方案（下），稅務旬刊，第 2350 期，頁 37-44，2017 年 1 月。

牴觸歐盟法上的公平對待要求<sup>68</sup>。然而，「歐盟經濟與財政部長理事會」（ECOFIN）對此卻持相反立場，其認為歐盟會員國實施的「專利盒」制度，尚未牴觸歐盟法相關規定<sup>69</sup>。

現行歐洲國家普遍施行的「專利盒」制度，是否可以經得起歐盟法的檢驗，尚待未來歐盟執委會及歐盟法院的審查而定。但無論如何，在歐盟境內若要完全廢除「專利盒」制度，恐怕不會是歐盟執委會及歐盟法院青睞的選項。因為倘若如此，以歐洲作為全球經濟重鎮的角色而言，在研究與發展方面，將直接面臨相當不利的地位<sup>70</sup>。

## 6. 德國法的觀察

如同先前所述，國家為鼓勵研發活動的推廣，可以藉由補助特定研發計畫的型態為之，亦即採取「直接補助」；也可以藉由提供稅捐優惠給從事研發活動之企業的型態為之，亦即採取「間接補助」。德國傳統上完全依靠「直接補助」，從 1955 年開始，迄今已超過 60 年歷史。德國政府直接補助的對象，包含大學及大學以外的研究機構。儘管這些年來，德國政府對於企業研發的補助越來越重視，但補助的重心依舊還是在學術部門，特別是對於研究機構的補助。也可以說，德國是目前少

<sup>68</sup> Annette Alstadsæter, Salvador Barrios, Gaetan Nicodeme, Agnieszka Maria Skonieczna & Antonio Vezzani, *Patent Boxes Design, Patents Location and Local R&D* 10 (European Commission, Working Paper No. 57, 2015), at [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_57.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_57.pdf), last visited 08/31/2019.

<sup>69</sup> Council of the European Union, *ECOFIN Report to the European Council on Tax issues* (Dec. 11, 2014), at 20, at <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-16753-2014-INIT/en/pdf>, last visited 08/31/2019; Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, abrufbar unter [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM\(2015\)302&lang=de](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM(2015)302&lang=de) (Letzter Abruf: 31/08/2019).

<sup>70</sup> Thiede, a.a.O. (Fn. 65), S. 290.

數不使用稅捐優惠作為鼓勵研發活動的國家之一<sup>71</sup>。這當中當然有「直接補助」相較於「間接補助」，更能達成鼓勵研發活動之政策目標的理由<sup>72</sup>。但為了推動德國可以加速成為歐洲，乃至於全世界之創新領導者的地位，德國政府這幾年還是積極檢討其既有的研發補助政策，包含考慮採取稅捐優惠作為補助研發活動的手段，其中也包含考慮引進在歐洲許多國家早已普遍採行的「專利盒」制度，並以 BEPS 第 5 號行動方案提出的「關聯性標準」，作為「專利盒」制度的建置原則。德國前財政部長佩爾史坦布律克(Peer Steinbrück)就曾傳神地表示：「寧可在 25% 的稅率下課到稅，也好過在 45% 的稅率下課不到稅。」(“Lieber 25% von X als 45% von nix”)。因為如果繼續維持現狀，德國很有可能在鄰國皆採取「專利盒」制度的環伺下，逐漸流失其原本可以掌握的稅基；相反地，一旦引進「專利盒」制度，雖然德國一方面必須接受因稅率降低而減少的稅收，但另一方面，「專利盒」制度的引進，同時也可以強化德國作為歐洲經濟重鎮的地位，並確保德國境內之勞動市場的就業率<sup>73</sup>。

可以確定的是，若還是繼續維持傳統的「直接補助」模式，德國當前在研發領域方面的卓越成就，遲早會被現實的國際稅制生態所取代。比較務實的做法，應該是在符合 BEPS 行動方案的標準下，逐步引進「專利盒」制度。換言之，在制度設計上，一方面應確保企業應自行或委託「外部第三人」從事研發行為；另一方面則應確保企業從事研發行為所獲取之收益的稅捐課徵地，應該與該企業的實際經濟活動地相符<sup>74</sup>。

值得一提的是，有關近期的發展趨勢，由於德國政府在改進研發稅

---

<sup>71</sup> Ina Schlie/Christoph Spengel/Christiane Malke, Generalthema 1: Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung (F&E), IStR 2015, S. 571.

<sup>72</sup> 參陳衍任、黃茂榮、葛克昌、陳清秀編，稅捐優惠與稅捐不利負擔，稅捐稽徵法，頁 299-300，元照出版有限公司，2020 年。

<sup>73</sup> Thiede, a.a.O. (Fn. 65), S. 289.

<sup>74</sup> Thiede, a.a.O. (Fn. 65), S. 290.

制的政策選擇上，除了規劃引進「專利盒」制度的選項外，還包括導入奧地利稅制早已採用的「限制權利金費用認列規定」此一選項。而由於德國在 2018 年已決定立法引進「限制權利金費用認列規定」（詳後述），有鑑於此，有關「專利盒」制度是否引進的問題，近年來在德國稅制改革的討論議題中，似乎有逐漸降溫的趨勢。

### 三、權利金所得扣繳稅捐的再度適用

此外，值得注意的是，即便針對歐盟境內的「專利盒」制度限縮適用，但由於跨國集團依舊可以選擇將權利金支付給歐盟以外的其他「租稅天堂」國家，進而享受權利金收入免稅的優惠待遇；同時在其間安插一個位於荷蘭、盧森堡或馬爾他的集團公司，以避免權利金在流出歐盟境外時被扣繳稅捐。面對此一規範上的闕漏，要如何全面防堵，委實不易。因為歐盟「利息及權利金支付指令」僅適用於「歐盟會員國間」的權利金支付，至於歐盟各會員國對於企業匯往「第三國」的權利金是否課徵扣繳稅，在歐盟境內尚無一致性的規範，而是由每個會員國依其課稅主權自行決定。但即便如此，各會員國的內國稅法，依舊不能完全擺脫歐盟法的束縛。因為各會員國的內國稅法，除了應遵守歐盟法中有關基本自由的保障規定外，同時也應滿足「禁止國家補貼原則」的要求（即「歐盟工作方式條約」第 107 條以下規定），亦即對於各種有害稅務競爭的內國稅法，都應該全面禁止。此外，歐盟「企業稅課徵之行為準則」小組（Gruppe “Verhaltenskodex” (Unternehmensbesteuerung)）也持續針對會員國間各種有害稅務競爭的議題進行調查，雖然該小組的各項建議不具有法律上拘束力，但這些建議卻依舊受到各會員國的高度尊重。此一結果也表明，在整個歐盟範圍內，各會員國間的稅務競爭，實際上仍受到一定程度的制約。特別是，由於「歐盟（基礎）條約」（Vertrag über die Europäische Union，簡稱 EUV）第 4 條第 3 項特別規定，各會員國有義務與歐盟及其他會員國團結一致。基於此一「團結原則」

（Solidaritätsprinzip）的要求，各會員國的稅法如有對其他會員國或歐洲共同市場產生不利影響時，即可能面臨違反「歐盟條約」的疑慮<sup>75</sup>。

除了在法律層面上，各會員國應持續遵守歐盟法的要求外，近年來由於媒體日益深入的調查與報導，以及非政府組織更甚以往的持續性批判，一般社會大眾對於跨國企業採取過於激進的稅捐規劃手段，普遍傾向持批判性觀點。因而，對於跨國企業而言，另一個隨之而起的問題則是：企業因避稅或逃稅所導致名譽上的減損，是否早已超過其藉由激進的稅捐規劃所獲取的稅捐利益？不僅是企業自身必須面臨此一利益權衡的問題；就連各會員國政府也逐漸發現，如果其制定的內國稅法，被認為是誘使企業採行不當之稅捐規劃的「始作俑者」時，該會員國政府也同樣會淪為各界持續撻伐的對象。有鑑於此，對於歐盟各會員國而言，最佳的「安身立命」策略，依舊是與其他會員國齊心協力，針對此種匯往第三國的權利金支付，皆依其本國法律課徵扣繳稅捐。唯有如此，源自於歐盟規範上之漏洞所導致「雙重不課稅」的問題，也才有可能被徹底解決<sup>76</sup>。

#### 四、限制權利金費用的認列

##### （一）德國立法例及其對於實務衝擊

##### 1. 德國法上關於「限制權利金費用認列」的規範內容

為了對抗跨國集團藉由權利金支付規劃有害的稅捐實務，德國自 2018 年 1 月 1 日起，即在該國所得稅法第 4j 條規定中，採行所謂的「限制權利金費用認列」規定。亦即，在「特定條件」下，稅捐稽徵機關可以針對企業支付給其關係企業的權利金費用，（部分）限制其作為營業費用予以扣除。所謂「特定條件」，是指當企業就權利金費用或

<sup>75</sup> Fehling/Schmid, a.a.O. (Fn. 4), S. 498.

<sup>76</sup> Fehling/Schmid, a.a.O. (Fn. 4), S. 498.



因使用他人授予之權利所支付的費用，支付給國外的「關係人」（*nahestehende Personen*），且在國外當地因適用「優惠性規定」（*Präferenzregelung*），故僅課徵較少稅捐時，該筆權利金費用或其他費用在作為營業費用的扣除上，即應依「比率」受到限制。有關「限制權利金費用認列」規定，可具體說明如下<sup>77</sup>：

### （1）授權方為「位於國外的關係人」

所謂「關係人」，是指企業直接或間接持股至少達 25% 的關係企業。至於對來自「非關係人」授權使用所支付的權利金，則不適用「限制權利金費用認列」規定。

又為了避免跨國集團藉由「中間公司」的安排，將權利金先行支付給適用通常稅率的「中間公司」，以規避「限制權利金費用認列」規定的適用，德國所得稅法第 4j 條規定因而以權利金收入的「事實上受領者」（亦即「最終受益人」）作為認定標準。換言之，只要該筆權利金收入的「最終受益人」適用「優惠性規定」，依舊有該條規定的適用。

### （2）授權方所在國僅針對「權利金收入」適用「優惠性規定」

所謂的「優惠性規定」，是指「權利金收入」在當地國排除「通常稅率」，而僅適用「低於 25%」的「優惠稅率」，亦即適用前述提及的「專利盒制度」。換言之，倘若當地國是「一般性地」課徵較低稅負，而未針對「權利金收入」給予特殊優惠待遇時，即無「限制權利金費用認列」規定的適用。

<sup>77</sup> Tobias Hagemann/Christian Kahlenberg, in: Carl Herrmann/Gerhard Heuer/Arndt Raupach (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Bd. 1, 2018, Art. 4j Rz. 1 ff.; Matthias Trinks, Neue „Lizenzschranke“ für konzerninterne Transaktionen in Österreich - Abgabenänderungsgesetz 2014 vs. Steueroasen, IWB 2014, S. 211; Heidecke/Holst, a.a.O. (Fn. 20), S. 128; Ditz/Quilitzsch, a.a.O. (Fn. 21), S. 1561; Lück, a.a.O. (Fn. 21), S. 388; Lück/Niemeyer, a.a.O. (Fn. 21), S. 440.



### (3) 法律效果：區分「可扣除」與「不可扣除」的權利金費用

當個案中無法滿足後述的「避風港條款」時，德國所得稅法第 4j 條規定的法律效果，是將被授權方支付的權利金費用，在作為營業費用的扣除上，全部或部分予以限制。關於不得扣除權利金費用的「比率」為： $(25\% - \text{授權方所在國針對「權利金收入」提供的「優惠稅率」}) \div 25\%$ 。

例如：當授權方所在國針對「權利金收入」提供的「優惠稅率」為 10% 時，被授權方不得扣除權利金費用的「比率」為 60%；當授權方所在國針對「權利金收入」提供的「優惠稅率」為 0% 時，被授權方不得扣除權利金費用的「比率」即為 100%。換言之，當授權方所在國針對「權利金收入」提供的「優惠稅率」每降低 10%，被授權方不得扣除權利金費用的「比率」則增加 40%，對於被授權方的稅捐負擔明顯產生放大效應；且與授權方所在國之「優惠稅率」的調降幅度間，亦不符合比例關係。

### (4) 避風港條款：授權方如有「實質業務活動」即排除「限制權利金費用認列」規定的適用

又為了避免「株連無辜」，德國所得稅法第 4j 條規定同樣也有「避風港條款」的設計。德國立法者在該條第 1 項第 4 句中規定，只要適用優惠性規定的債權人（即授權方）所獲取的收入，符合依據 OECD 在 2015 年所發布之「BEPS 第 5 號行動方案」第 4 章所提出的「關聯性標準」，即便此時對於授權方仍課徵較少的稅捐，依舊可將被授權方排除在「限制權利金費用認列」規定的適用之外。換言之，該條規定不僅在文字上，同時也包括在內容上，完全繼受在 OECD 及 G20 層次中所發展出來的「關聯性標準」，亦即稅捐的課徵應回歸以交易的經濟實質為中心。當授權方缺乏從事研發活動的經濟實質，被授權方所支付的權利金費用即應予以限縮；反之，只要授權方擁有足以從事研發活動的經濟實質，被授權方所支付的權利金費用即排除該條規定的適用。由

於在「關聯性標準」的適用下，對於權利金收入所提供的稅捐優惠，僅適用於授權方「自行從事研發活動」，或將研發活動外包給「外部第三人」的情形（亦即「合格費用」）；而不適用於研發成果是由授權方「外購取得」，或是由授權方委託「關係企業」從事研發活動而取得者（亦即「不合格費用」）。也因此，上述「避風港條款」在具體適用上，即應參考 BEPS 第 5 號行動方案所提供的標準，亦即「合格費用」原則上應維持在發展無形資產之總費用的 70%，「不合格費用」則不得超過發展無形資產之總費用的 30%，被授權方始得作為營業費用予以扣除。

## 2. 「限制權利金費用認列」規定對於實務運作的衝擊效應

### （1）被授權方「額外」負擔的稅負增加

在「限制權利金費用認列」規定的適用下，由於一筆權利金費用可能全部或部分無法認列，對於被授權方而言，即因而提高其應稅所得，也間接促使被授權方所在國就該筆「額外」增加的應稅所得得以課徵稅捐。因為在上開公式的適用下，授權方所在國的稅率每降低 1%，會導致被收權方得認列的營業費用減少 4%。在德國企業所得稅稅率約為 30% 的前提下，會導致被授權方「額外」負擔的稅捐約為 1.2%。

換言之，「限制權利金費用認列」規定並未對授權方產生任何不利的結果；此一「額外」負擔的不利益，實際上反而是落在支付權利金的被授權方。在一個集團內部中，只要有任何成員必須「額外」負擔稅負增加的不利益時，對該成員而言，其實際的效果即等同「重複課稅」。之所以會有上述稅負增加的放大效應，主要是因為在上述計算公式中的分母訂為 25% 使然。在制度設計上，如欲減緩上述不利益的結果，或許可以考慮將「優惠性規定」的標準值適度降低（例如由 25% 降低至

15%)<sup>78</sup>。

## (2) 法規遵循成本的提高

此外，由於在適用「限制權利金費用認列」規定時，必須連結至國外法規的重要構成要件，例如：(1) 國外的「專利盒制度」是否已偏離「通常性課稅」，而僅課徵較少稅捐；以及(2) 國外的授權方是否缺乏從事研發活動的「經濟實質」，致使被授權方可以認列的權利金費用必須予以限縮。然而，對於涉及國外因素的課稅事件，稅捐稽徵機關雖仍負有職權調查義務，但由於尋求國際間的職務協助經常有外交上或時間上的侷限性，有些國家因而在內國法中適度提高當事人的協力義務，例如德國稅捐通則第 90 條第 2 項即規定：「應予調查並為稅法上判斷之事實，涉及本法適用區域外之事項者，當事人應就該事實為說明，並提出必要之證據方法。當事人就此應盡一切法律及事實上之可能性為之。……」換言之，在適用「限制權利金費用認列」規定時，對於上述兩項與國外法規有關的構成要件特徵，即須由德國境內的納稅義務人主動協力為之。一旦德國境內的納稅義務人所支付的權利金，涉及跨國集團複雜的組織架構時，倘要求納稅義務人應主動證明國外的授權方確實具備從事研發活動的「經濟實質」，或提出「合格費用」的證明文件，以排除「限制權利金費用認列」規定的適用，經常有其困難。有鑑於此，跨國集團間未來針對無形資產授權使用時，其法規遵循成本恐怕更甚以往<sup>79</sup>。

<sup>78</sup> Norbert Schneider/Björn Junior, Die Lizenzschranke - Überblick über den Regierungsentwurf zu § 4j EStG, DStR 2017, S. 417 ff.

<sup>79</sup> Schneider/Junior, a.a.O. (Fn. 78), S. 424; Lück/Niemeyer, a.a.O. (Fn. 21), S. 443.

## （二）奧地利立法例

### 1. 立法背景

除了德國所得稅法第 4j 條規定外，奧地利在 2014 年修訂的法人所得稅法第 12 條第 1 項第 10 款規定中，也同樣導入權利金費用認列的限制規定。奧地利政府希望藉由限制某些權利金費用在稅法上的認列，亦即針對權利金的支付在經濟意義上課徵最低稅負，以防止納稅義務人利用稅法上的漏洞，將稅基移轉至其他低稅負國家。此外，由於奧地利財政部事前估計，該條規定的立法，將可為奧地利每年增加 1 億歐元的稅收。也因此，該條規定在立法過程中，並未引起太大爭議<sup>80</sup>。

### 2. 「限制權利金費用認列」規定的構成要件

奧地利在 2014 年修訂的法人所得稅法第 12 條第 1 項第 10 款中規定：「只要無形資產的授權方與被授權方相互為關係企業，且權利金收入的最終受益人，其權利金收入適用的企業所得稅稅率低於 10% 時，被授權方所支付的權利金費用，即不得認列為企業的營業費用。」在具體適用上，該條規定有以下三點值得注意<sup>81</sup>：

首先，關於無形資產之授權方的主體資格，原則上必須具備私法上的法人主體地位，且同時在該國繳納企業所得稅，始有該條規定的適用。倘若在個案中對於授權方的主體資格存有疑問時，奧地利的稅捐稽徵實務認為，判斷的重點不在於論究誰是民法上的「直接受領人」，而在於認定誰是真正的「受益所有人」，因而更能避免各種複雜的稅捐規避行為難以認定的困境。

其次，無形資產的授權方與被授權方必須相互為關係企業，這也包括由同一股東直接或間接掌握控制力的兩企業主體在內。

---

<sup>80</sup> Trinks, a.a.O. (Fn. 77), S. 214 f.

<sup>81</sup> Trinks, a.a.O. (Fn. 77), S. 215.

此外，唯有當無形資產的授權方所獲取的權利金收入，其適用的企業所得稅稅率低於 10% 時，始有該條規定的適用。這裡所謂的「低於 10%」，也包含「當企業適用稅捐減免等優惠規定後之實際稅率低於 10%」的情形在內；但如果是「因為企業虧損所導致之實際稅率低於 10%」的情形，則不包含在內<sup>82</sup>。

### 3. 「限制權利金費用認列」規定的法律效果

在法律效果上，只要無形資產之授權方所獲取的權利金收入，適用低於 10% 的企業所得稅稅率，此時被授權方所支付的權利金費用，即「完全」不得認為被授權方企業的營業費用。然而，該條規定適用的結果，只是針對被授權方企業在稅法上進行調整，當事人間所締結的民事契約原則上不受影響；同樣地，當事人在財務會計上的處理模式，也無須因該條規定的適用，而有所改變<sup>83</sup>。

#### （三）德、奧兩國關於「限制權利金費用認列」規定的差異比較

關於德、奧兩國規定間的差異，本文以下試舉一例說明<sup>84</sup>：

假設一間在德國（或奧地利）境內設籍的 X 公司（假設當地法人所得稅稅率為 30%），其 106 年度的營利事業所得為 100 萬歐元，其中包含因接受境外子公司授權使用某項專利，因而支出權利金費用 10 萬歐元。該境外子公司由於享受當地「專利盒」制度的稅收優惠，故適用稅負較低的名目稅率 6%。

#### 1. 奧地利稅法規定

在奧地利法人所得稅法第 12 條第 1 項第 10 款規定的適用下，

<sup>82</sup> Verena Drummer, Lizenzschränke: Abzugsbeschränkung vs. Tax Credit aus EU-rechtlicher Sicht, IStR 2017, S. 602.

<sup>83</sup> Trinks, a.a.O. (Fn. 77), S. 216.

<sup>84</sup> Drummer, a.a.O. (Fn. 82), S. 603 ff.



只要境外子公司所獲取的權利金收入，其名目稅捐負擔小於 10% 時，則 X 公司原先支出的權利金費用 10 萬歐元（亦即在營利事業所得的計算上作為 X 公司的營業費用，並予以扣除的 10 萬歐元），必須「全數」被加計回 X 公司的營利事業所得中。此時，X 公司在奧地利境內的稅捐負擔會因而增加 3 萬歐元（10 萬歐元  $\times$  30%），連同其在國外繳納的稅額 6 千歐元（10 萬歐元  $\times$  6%），X 公司總計的稅捐負擔率為 36%，亦即繳納 3.6 萬歐元的稅額。

## 2. 德國稅法規定

相較之下，依據德國稅法規定，由於 X 公司原先支出權利金費用 10 萬歐元時，德國稅法並未將其作為 X 公司的營業費用，亦即未適用當地的法人所得稅稅率 30%，而是按 25% 的扣繳稅率扣繳稅捐。此外，在德國所得稅法第 4j 條規定下，並未如同奧地利稅制「全面性地」限制權利金費用的認列，而僅就「部分比率」限制權利金費用的認列。此時，依照德國所得稅法第 4j 條規定，必須加計回來的權利金費用為 7.6 萬歐元〔10 萬歐元  $\times$  (25% - 6%)  $\div$  25%〕，X 公司的國內稅負因而增加 2.28 萬歐元（7.6 萬歐元  $\times$  30%），連同在國外繳納的稅額 6 千歐元（10 萬歐元  $\times$  6%），X 公司總計的稅捐負擔率為 28.8%，亦即繳納 2.88 萬歐元的稅額。

由上述說明來看，德國及奧地利雖然都採取「限制權利金費用認列」的作法，以防止其國內稅基因跨國集團間的權利金支付而遭任意侵蝕，但兩國間關於限制權利金費用認列的額度卻有所不同。原則上，在奧地利稅制的適用下，其限制企業認列權利金費用的額度，會明顯高於德國稅制的適用結果，因而增加奧地利企業的稅捐負擔率。



#### （四）從歐盟法觀點檢視德、奧兩國的「限制權利金費用認列」規定

##### 1. 對於企業「設立自由」的「間接歧視」

事實上，德、奧兩國有關「限制權利金費用認列」規定，不僅對於實務運作衝擊甚大，在歐盟法的討論上，也經常引起許多爭論。爭論之處在於，由於在歐洲單一市場內，沒有內部邊界存在，因而在這個區域內，基於歐盟法與歐盟法院對於「基本自由」的特別保障，有關人員、貨物、服務與資本，原則上都能自由流動。然而，上述關於「限制權利金費用認列」規定，卻可能涉及企業「設立自由」(Niederlassungsfreiheit)的限制(可歸屬於「人員流動自由」的範疇)。因為德、奧兩國有關「限制權利金費用認列」規定的適用結果，不僅會妨礙德國公司及奧地利公司在低稅負國家設立、收購或持有子公司的意願；對於設立在低稅負國家的公司而言，上開規定也會減少其在德國及奧地利境內設立、收購或持有子公司的意願<sup>85</sup>。即便上述規定在「表面上」，對於「境內居住者」及「境外居住者」皆一視同仁，似乎不存在任何明顯的「直接歧視」；但只要在大部分情況，其實際適用的結果，會因為「境外企業的設籍地」不同而有所影響時，依據歐盟法院向來的見解，此時即可能存在對企業「設立自由」的「間接歧視」<sup>86</sup>，亦即對於由境外獲取智慧財產等技術授權的被授權方而言，「限制權利金費用認列」規定實際上存在著「隱藏性歧視」<sup>87</sup>。此外，上開規定雖然也可能涉及「服務流動自由」與「資本流動自由」的限制，但這應該是對於企業「設立自由」之限制所產生的附隨效果。

<sup>85</sup> EuGH, Urteil v. 12.12.2002, Rs. C-324/00, Lankhorst-Hohorst, IStR 2003, S. 55; EuGH, Urteil v. 12.09.2006, Rs. C-196/04, Cadbury Schweppes, IStR 2006, S. 670.

<sup>86</sup> EuGH, Urteil v. 26.10.1999, Rs. C-294/97, Eurowings Luftverkehr, IStR 1999, S. 691; EuGH, Urteil v. 12.12.2002, Rs. C-324/00, Lankhorst-Hohorst, IStR 2003, S. 55.

<sup>87</sup> Lück/Niemeyer, a.a.O. (Fn. 21), S. 444 f.

## 2. 限制措施的「正當化事由」

在歐盟法的審查上，有關「基本自由」的限制措施，必須具備「正當化事由」，否則即有違歐盟法對於「基本自由」的特別保障。從德、奧兩國上述規定的規範目的來看，可以想見的正當化事由，不外乎是「避免納稅義務人逃漏稅捐」，或是「防止納稅義務人濫用法律形成自由」。對此，歐盟法院認為，關於前者，如果只是為了「避免納稅義務人逃漏稅捐」，則不屬於干預「基本自由」的正當化事由<sup>88</sup>；關於後者，如果只是以納稅義務人「可獲取稅捐上利益」，或是其規劃「涉及跨境交易」，都無法推導出納稅義務人的行為已該當「濫用法律形成自由」的要件<sup>89</sup>。歐盟法院認為，不論是為了「避免納稅義務人逃漏稅捐」或是基於「防止納稅義務人濫用法律形成自由」所設計的規範，要能夠作為限制「基本自由」的正當化事由，必須是該條規定的規範目的，明確地限縮在捕捉某些「純粹的人為規劃」(*rein künstliche Gestaltung*)，而此一人為規劃的目的，正是在規避國內稅法的適用<sup>90</sup>。此外，當納稅義務人的行為基於客觀且事後可驗證的標準，可以認為具備「經濟實質」時，即非屬這裡所稱的「純粹的人為規劃」<sup>91</sup>。再者，在「濫用法律形成自由」的認定上，歐盟法院也認為，應該提供納稅義務人有機會藉由提示營業場所、人員及設備等「實體存在」，以推翻稅捐稽徵機關認定納稅義務人有「濫用法律形成自由」的「推定」，並進一步解釋納稅義務人之所以

<sup>88</sup> EuGH, Urteil v. 28.10.2010, Rs. C-72/09, *Établissements Rimbaud*, DB 2010, S. 2483 Rn. 34; EuGH, Urteil v. 12.06.2014, Rs. C-39/13 u. a., *SCA Group u. a.*, DStR 2014, S. 12 Rn. 42.

<sup>89</sup> EuGH, Urteil v. 12.09.2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, IStR 2006, S. 670 Rn. 36 f., 69; EuGH, Urteil v. 05.07.2012, Rs. C-318/10, *SIAT*, EuZW 2012, S. 823 Rn. 51.

<sup>90</sup> EuGH, Urteil v. 12.09.2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, IStR 2006, S. 670 Rn. 55; EuGH, Urteil v. 22.05.2008, Rs. C-162/07, *Ampliscentifica und Amplifin*, DB 2008, S. 1250 Rn. 28; EuGH, Urteil v. 04.12.2008, Rs. C-330/07, *Jobra*, EuZW 2009, S. 83 Rn. 35; EuGH, Urteil v. 07.11.2013, Rs. C-322/11, *Minister voor Immigratie en Asiel*, EuZW 2014, S. 110 Rn. 60 f.; EuGH, Urteil v. 01.04.2014, Rs. C-80/12, *Felixstowe*, NWB WAAAE-61261, Rn. 33.

<sup>91</sup> EuGH, Urteil v. 12.09.2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, IStR 2006, S. 670 Rn. 65.

會如此規劃的「動機」<sup>92</sup>。

由上述說明來看，不論是德國所得稅法第 4j 條規定，或是奧地利法人所得稅法第 12 條第 1 項第 10 款規定，恐怕都無法經得起歐盟法院上述標準的檢驗。因為單純在一個相較於母公司所在國課徵較低稅負的國家設立子公司，原則上無法據此推定納稅義務人有「逃漏稅捐」或「濫用法律形成自由」的行為；且在認定納稅義務人的行為是否屬於「純粹的人為規劃」時，稅捐稽徵機關必須提出客觀且事後可驗證的依據以為佐證；此外，在制度設計上，也應該提供納稅義務人有舉證推翻其「濫用法律形成自由」之「推定」的可能性。由於歐盟法院在其過往的判決中，不認為其他國家的課稅標準，可以稱得上是一個客觀且事後可驗證的依據<sup>93</sup>。也因此，德、奧兩國關於「限制權利金費用認列」的相關規定，恐怕難以符合歐盟法院所要求之事後可驗證的客觀標準，而只是一個「人為」所建構出來的判斷指標。此外，由於上述兩條規定皆未提供納稅義務人有舉證推翻其「濫用法律形成自由」之「推定」的可能性。因而，倘若要基於「防止納稅義務人濫用法律形成自由」，作為限制納稅義務人之「基本自由」的正當化事由，在歐盟法院歷來所提出之判斷標準的檢視下，恐怕難以達成。

### 3. 「比例原則」的檢視

再者，在歐盟法的審查上，除了應探究限制「基本自由」的規範目的是否具有正當化事由外，還應該進一步審查的是，相關的限制措施是否符合「比例原則」？「比例原則」一般是在審查「限制手段」與「規範目的」間的關聯性（亦即審查「適合性原則」、「必要性原則」與「衡量性原則」）。比較特殊的是，在「比例原則」的審查上，歐盟法院經常

<sup>92</sup> EuGH, Urteil v. 12.09.2006, Rs. C-196/04, Cadbury Schweppes, IStR 2006, S. 670 Rn. 70 ff.; EuGH, Urteil v. 05.07.2012, Rs. C-318/10, SIAT, EuZW 2012, S. 823 Rn. 50.

<sup>93</sup> EuGH, Urteil v. 05.07.2012, Rs. C-318/10, SIAT, EuZW 2012, S. 823 Rn. 56.

會出現的討論是：相關法規是否能確保稅法體系間的關聯性？倘若以此一標準進行審查，則奧地利法人所得稅法第 12 條第 1 項第 10 款規定，恐怕就值得商榷。因為在該條規定的適用下，不論權利金受領方所在國適用的稅率為何（從 0% 到 10%），權利金給付方所支付的權利金費用，皆「完全」不得認列為企業的營業費用。因而，在權利金受領方因課徵較低稅負所享受的稅捐利益，與限制權利金給付方所認列的權利金費用間，即缺乏任何直接的關聯性。換言之，奧地利有關「限制權利金費用認列」規定的制度設計，恐怕無法確保稅法體系間的關聯性，故難以通得過「比例原則」的檢視<sup>94</sup>。

相較之下，德國所得稅法第 4j 條規定，由於並未限制權利金給付方所支付的權利金費用「完全」不得認列為企業的營業費用，而只是依據權利金受領方當地的稅捐負擔，「部分地」限制其不得認列為企業的營業費用。因而，德國上開規定在權利金受領方因課徵低稅負所享受的稅捐利益，與「依比率」限制權利金給付方所認列的權利金費用間，會比奧地利的全面性限制規定，更具備直接關聯性，因而較有機會通得過「比例原則」的檢驗<sup>95</sup>。

## （五）「限制權利金費用認列」規定的合憲性審查

### 1. 「量能課稅原則」與「客觀淨值原則」的適用

本於「量能課稅原則」，所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的「客觀淨值」，而非以「所得毛額」作為稅基。此項要求，於各類所得的計算均應有其適用（參我國司法院釋字第 745 號解釋）。依據德國學說見解，「量能課稅原則」的規範依據，主要是由德國基本法第 3 條

<sup>94</sup> EuGH, Urteil v. 13.03.2007, Rs. C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, IStR 2007, S. 249.

<sup>95</sup> Drummer, a.a.O. (Fn. 82), S. 603 f.

第 1 項的「一般平等原則」(allgemeiner Gleichheitssatz)推導出來，因而具有憲法位階<sup>96</sup>。但應注意的是，體系上屬於「量能課稅原則」之具體化概念的「客觀淨值原則」，是否也同樣具有憲法位階？仍有疑義。因為在德國聯邦憲法法院歷來的判決中，迄今均未對此明白表態。德國聯邦憲法法院對於「客觀淨值原則」是否具有憲法位階，之所以如此小心謹慎，主要是為了避免讓某些扣除項目，會被強制性地認定屬於憲法上的要求。但即便如此，德國聯邦憲法法院依舊認為，至少在立法者決定適用「客觀淨值原則」的範圍內，基於立法體系「一貫性」(Folgerichtigkeit)的要求，立法者仍須邏輯一致且前後一貫地執行「客觀淨值原則」<sup>97</sup>。因此，在結果上，「客觀淨值原則」仍得藉由「一貫性原則」的媒介，對於稅法規定進行合憲性控制。

## 2. 違反「量能課稅原則」及「客觀淨值原則」的正當化事由

由於一旦滿足「限制權利金費用認列」規定，一筆權利金支出可能全部或部分無法作為營業費用予以扣除，因而有違「量能課稅原則」所要求的「客觀淨值原則」。當一項稅法規定違反「客觀淨值原則」時，依據德國聯邦憲法法院的見解，立法者必須提出「特別正當的理由」(besondere sachliche Gründe)，始具備合憲的正當化事由。這裡所謂的「特別正當的理由」，主要是指「財政目的以外的獎勵目的及管制目的」(außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke)，以及「類型化與簡化需要」(Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse)<sup>98</sup>。

然而，所謂的「類型化規定」，絕非留給立法者廣泛而不受限制的

<sup>96</sup> Dieter Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 123 ff.; Moris Lehner, Steuergerechtigkeit im Internationalen Steuerrecht, in: Heike Jochum/Michael Elicker/Steffen Lampert/Roberto Bartone (Hrsg.), Freiheit, Gleichheit, Eigentum - Öffentliche Finanzen und Abgaben, 2015, S. 861-873.

<sup>97</sup> Johanna Hey, in: Klaus Tipke/Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 8 Rz. 55.

<sup>98</sup> BVerfGE 122, 210; BVerfGE 126, 268; BVerfGE 127, 224.



形成自由，依據德國聯邦憲法法院的見解，立法者為了「防止納稅義務人濫用法律形成自由」所設計的「類型化規定」，固然可以作為違反「量能課稅原則」及「客觀淨值原則」的正當化事由，但立法者所選擇的「類型化規定」，仍不得以「非典型案例」作為衡量指標，而必須以「典型案例」作為衡量基礎，以符合實際情況<sup>99</sup>。此外，該「類型化規定」也必須接受「比例原則」的一般性檢驗<sup>100</sup>。亦即，該「類型化規定」如產生不公平的法律效果，原則上應盡可能適用於比例上較少數之人，且該「類型化規定」對比例上較少數之人所產生的不利益，亦不得過於嚴苛<sup>101</sup>。德國聯邦財務法院對此則進一步延伸認為，立法者為了「防止納稅義務人濫用法律形成自由」所設計的「類型化規定」，還必須「目標準確」(Zielgenauigkeit)，而不得有規範上過於籠統含糊的情形<sup>102</sup>。

### 3. 「目標準確」的規範要求

至於德國所得稅法第 4j 條規定是否符合「目標準確」的規範要求？在德國文獻中，雖有少數論者主張，該條規定的目標非常清楚，亦即透過一個極為簡便的認定方式，針對支付給低稅負國家的權利金，限制其費用認列，進而對低稅負國家產生一定程度的壓力，希望能促使其提高當地稅率，以防止跨國企業採取有害於被授權方所在國的利潤轉移安排。此外，有關德國所得稅法第 4j 條第 1 項第 4 句針對「避風港條款」的制度設計，由於在文義上，是採取直接聯接至 OECD 在「BEPS 第 5 號行動方案」第 4 章所提出之「關聯性標準」的立法模式，可以避免與 OECD 在適用上產生相異處理的結果，以提高法規適用的可預

<sup>99</sup> BverfG, Beschlüsse v. 12.10.2010 - 1 BvL 12/07, Rn. 50-52; BVerfG, Beschluss v. 06.04.2011 - 1 BvR 1765/09, Rn. 40 ff.

<sup>100</sup> BverfG, Beschlüsse v. 04.04.2001 - 2 BvL 7/98, Rn. 45.

<sup>101</sup> BverfG, Beschlüsse v. 30.05.1990 - 1 BvL 2/83, Rn. 92-108; BverfG, Beschlüsse v. 08.10.1991 - 1 BvL 50/86, Rn. 38.

<sup>102</sup> BFH, Beschluss v. 18.12.2013 - I B 85/13, BStBl. 2014 II, Rn. 27.



測性。也因此，該條規定尚符合「目標準確」的規範要求<sup>103</sup>。

然而，德國通說卻認為，德國立法者在該條規定中，之所以導入「限制權利金費用認列」規定，主要目的在於「防止有害的利潤轉移安排」。上述立法目的固然有其正當性，卻未符合「目標準確」的規範要求。因為當國內被授權方支付權利金給位於低稅負國家的締約相對人時，實際上可能只是單純履行契約上義務（例如只是單純希望與締約相對人建立業務關係，或是繼續執行長期以來持續增長的授權許可協議），而不涉及任何的稅捐套利，故此時即不應一味地質疑當事人間有「濫用法律形成自由」的情形。換言之，德國所得稅法第 4j 條規定的規範形式，委實存在著「涵蓋過廣」的規範效應。因為並非所有約定將權利金給付給位於低稅負國家之締約相對人的行為，皆屬「有害的利潤轉移安排」<sup>104</sup>。

再者，由於該條規定並未考慮到授權方所在國因「優惠性規定」的設計可能帶來的具體優勢，而只是非常籠統地計算限制權利金費用認列的比率，因而對被授權方的稅捐負擔產生放大效應。此外，被授權方負擔此一「額外」的不利益，屬於「終局性」的不利益，完全沒有任何事後回補或調整的可能性。依據前述德國聯邦憲法法院提出的審查標準，此一「類型化規定」所造成的不公平結果，是否僅適用於比例上較少數之人，已有疑義。縱使不論及此，該條規定缺乏任何個別化的審查機制，完全不容許當事人在一定條件下，得舉反證推翻其毫無「濫用法律形成

<sup>103</sup> Jarass, a.a.O. (Fn. 24), S. 744 f.; Marvin Pötsch, § 4j EStG und das Nettoprinzip - eine grundsätzliche Verteidigung, DStR 2018, S. 764 f.

<sup>104</sup> Hagemann/Kahlenberg, a.a.O. (Fn. 77), § 4j Rz. 4; Ditz/Quilitzsch, a.a.O. (Fn. 21), S. 1566 f.; Lück, a.a.O. (Fn. 21), S. 389 f.; Lück/Niemeyer, a.a.O. (Fn. 21), S. 443 f.; Schneider/Junior, a.a.O. (Fn. 78), S. 424 f.; Claus Jochimsen/Tim Zinowsky/Angélique Schraud, Die Lizenzschranke nach § 4j EStG - Ein Gesellenstück des deutschen Gesetzgebers, IStR 2017, S. 599 f.

自由」的可能性，委實過於嚴苛，恐怕不符合「比例原則」的要求<sup>105</sup>。

最後，有疑問的是，由於該條規定僅靜態地準用「BEPS 第 5 號行動方案」的第 4 章規定（而非動態地配合「BEPS 第 5 號行動方案」的完整內容進行解釋），在規範彈性與規範密度上恐怕仍嫌不足。因為「BEPS 第 5 號行動方案」針對「關聯性標準」的規定，內容上較為抽象，經常需要 OECD 一再地解釋與補充。當德國立法者逕自在德國所得稅法中，將「BEPS 第 5 號行動方案」提及的「關聯性標準」，直接等同德國所得稅法上的「關聯性標準」，恐怕無法避免的問題則是：「BEPS 第 5 號行動方案」在國際間運作可能遭遇到的解釋困境，也勢必會直接反映在德國所得稅法針對「關聯性標準」的相關解釋中。然而，由於 OECD 畢竟只是一個國際組織，其所發布的報告或行動方案，在許多情況下甚至沒有拘束力（或至少仍飽受質疑）。當一個國家的立法者，逕自將該國法律中的某些定義性規定，繫諸於一個不完全以法治為基礎所建構之程序所通過的報告或行動方案，則此種法律恐怕也缺乏高度的民主正當性。

此外，針對該條規定的具體適用，由於德國立法者藉由準用「BEPS 第 5 號行動方案」的規範模式，留給執法機關廣泛的解釋空間，這不僅會讓納稅義務人缺乏可預見性，將來也就無法保證德國法院能夠進行有效的司法審查，亦有違「法治國原則」所強調的「明確性原則」（Bestimmtheitsgebot）<sup>106</sup>。舉例而言，有關「合格費用」（qualifying expenditures）的概念，OECD 在「BEPS 第 5 號行動方案」的第 4 章註腳 10 中認為，「合格費用」是指：「與研發設備直接相關的工資與薪資給付、直接成本、間接成本與耗材成本。」然而，上述註腳 10 中提

<sup>105</sup> Hagemann/Kahlenberg, a.a.O. (Fn. 77), § 4j Rz. 4; Ditz/Quilitzsch, a.a.O. (Fn. 21), S. 1566 f.; Lück, a.a.O. (Fn. 21), S. 389 f.; Lück/Niemeyer, a.a.O. (Fn. 21), S. 443 f.; Schneider/Junior, a.a.O. (Fn. 78), S. 424 f.

<sup>106</sup> Hagemann/Kahlenberg, a.a.O. (Fn. 77), § 4j Rz. 4.

及的所有概念（包含工資與薪資給付、直接成本、間接成本與耗材成本），在「BEPS 第 5 號行動方案」中卻從未加以定義，且德國法律對於上述在會計中經常會使用的用語，也並非都有著明確規定。這裡進一步會存在的風險則是，有可能一項國外的優惠性規定，在德國稅捐稽徵機關眼中，可能會因為上述概念在定義上的歧見，因而被認為不符合「關聯性標準」<sup>107</sup>。

有鑑於此，德國通說才會一致地傾向認為，德國所得稅法第 4j 條規定，不僅有違「明確性原則」；其作為一種「防止納稅義務人濫用法律形成自由」的「類型化規定」，恐怕已違反「比例原則」，故不符合「目標準確」的規範要求。

#### 4. 規範對象的「打擊錯誤」

再者，由於該條規定是以「對國內被授權方在稅基認定上的不利對待」，作為達成「防止有害的利潤轉移安排」之管制手段，此舉亦有濫用管制手段之嫌。因為該條規定實際上是以限縮國內被授權方的營業費用認列額度，作為「對抗主權國家間之稅務競賽」的手段，這恐怕是一種規範對象的「打擊錯誤」。換言之，上述管制措施不僅未針對真正導致有害稅務競賽的國家對症下藥，反而會造成本國企業在全球市場上的競爭地位處於更加不利的結果<sup>108</sup>。

<sup>107</sup> Jochimsen/Zinowsky/Schraud, a.a.O. (Fn. 104), S. 598.

<sup>108</sup> Hagemann/Kahlenberg, a.a.O. (Fn. 77), § 4j Rz. 4; Schneider/Junior, a.a.O. (Fn. 78), S. 424 f. 值得一提的是，在德國所得稅法第 4j 條規定及奧地利法人所得稅法第 12 條第 1 項第 10 款規定的適用下，只要授權方所在國針對權利金收入適用優惠性規定，且在個案中未能滿足「避風港條款」的要求時，此時位於德國或奧地利的被授權方所支付的權利金費用，即全部或部分不得作為營業費用予以扣除。此種「在一國減免稅負、在另一國即應增加稅負」的課稅邏輯，委實與「BEPS 第 2 號行動方案」的規範初衷，亦即「消除混合錯配安排」的影響（Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements）不謀而合。所謂「混合錯配安排」，是指利用兩個或兩個以上的租稅管轄權，對同一混合個體或混合金融工具在稅務處理上的差異，透過與關係企業或關係人間的交易所結構安排，產生參與的「一方列報扣除

## 5. 「分離原則」的適用

此外，有關跨國集團的企業稅制，依據國際間一般肯認的課徵原則，原則上是把每一個資合公司當作獨立的稅捐主體對待；只有當母、子公司間的投資關係具備特別緊密的關聯性時，才會例外地違反上述原則，將母、子公司視為一個整體，採取總括認定的方式課稅，例如丹麥、西班牙和美國所採取的「合併納稅制度」(Konsolidierung)，或是德國採取的「機關關係制度」(Organschaft)<sup>109</sup>。由於資合公司在稅法上適用「分離原則」(Trennungsprinzip)，亦即公司的所得應如何課稅，與其股東的所得應如何課稅原則上無關。同樣的情形也存在於我國，依據我國企業併購法第 45 條規定，母、子公司間除了在特定條件下，始得採取「連結稅制」，適用「合併申報」外，在一般情形下，母、子公司間的稅捐申報仍應個別為之，亦即每一個稅捐主體原則上應依其各自條件申報納稅。也因此，在制度設計上，倘若只是因為無形資產的授權方適

---

成本、費用或損失，另一方則不計入收入」的結果 (deduction/no inclusion)；或是參與的雙方皆列報扣除成本、費用或損失的「雙重扣除」結果 (double deduction)，從而減少所有參與方的總體所得稅負。「BEPS 第 2 號行動方案」的提出，正是 OECD 針對跨國企業因從事跨境「混合錯配安排」，進而侵蝕各國總體稅基，所提出的解決方案。參 OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report* (Oct. 5, 2015), available at <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>, last visited 01/31/2021. 換言之，德、奧兩國上述規定的提出，不僅受到「BEPS 第 5 號行動方案」的直接影響；且從其規範意旨來看，應當也受到「BEPS 第 2 號行動方案」及歐盟於 2017 年針對與第三國間之「混合錯配安排」的相關指令 (Directive 2017/952/EC) 之影響有關。然而，不論是德、奧兩國上述規定，抑或是「BEPS 第 2 號行動方案」，始終無法圓滿回答的一個問題則是：當一個主權國家面對其他國家競相推出各種誘人的稅制設計，進而吸引其國內資本大舉外移時，此時服膺在內國憲法規範秩序下的稅捐立法者，是否還適合採取「限制國內債務人之營業費用扣除」的方式，以對抗主權國家間的稅務競賽？這問題之所以困難的理由在於，因為這些管制措施實際執行的結果，不僅未針對真正導致有害稅務競賽的國家對症下藥，反而對於本國企業在市場上的競爭地位產生不利結果。

<sup>109</sup> Klaus Vogel, *Steuerliche Behinderungen des internationalen Kapitalflusses zwischen einer Muttergesellschaft und ihrer Tochtergesellschaft* (Generalbericht), CDFI 1984, Bd. LXIXa, S. 15-23.

用稅負較低的優惠性規定，即藉由限制權利金費用的認列，作為對被授權方之「稅基認定上的不利對待」，恐怕難以符合「客觀淨值原則」的正當化事由。此外，由於每一個稅捐主體的稅捐負擔能力都應該個別認定，「限制權利金費用認列」規定在適用上，已違反跨國集團的企業稅制原則上應適用之「分離原則」，其破壞法律體系的「一貫性」，恐怕也存在著違反「平等原則」的違憲情事<sup>110</sup>。凡此，將使得德國所得稅法第 4j 條規定及奧地利法人所得稅法第 12 條第 1 項第 10 款規定，均難以通過合憲性審查的檢驗。

## 肆、BEPS 第 5 號行動方案 對我國稅制改革的影響

從上述說明來看，面對跨國集團藉由跨國權利金支付引起的 BEPS 問題，歐盟提出的幾則「解方」，主要仍環繞在 BEPS 第 5 號行動方案提出的「關聯性標準」，亦即稅捐的課徵應回歸以交易的經濟實質為中心。其具體措施例如：限縮「專利盒制度」的適用範圍，要求「專利盒制度」的稅捐優惠，僅及於符合「關聯性標準」下的智慧財產權收益；此外，部分歐盟國家（例如德國及奧地利），也在內國法中導入「限制權利金費用認列」規定，只要智慧財產權的授權方缺乏從事研發活動的經濟實質，被授權方所支付的權利金費用即應限縮其認列範圍。

從歐盟上述的經驗來看，不論是「權利金收入面」或是「權利金支出面」，皆有透過 BEPS 第 5 號行動方案的「關聯性標準」進行審查的必要。有鑑於此，本文以下將立基於 BEPS 第 5 號行動方案的觀點，針對「權利金收入面」，具體檢討我國現行法中唯一的「專利盒」制度；在「權利金支出面」，則將分析我國未來是否應引進德國及奧地

<sup>110</sup> Lück/Niemeyer, a.a.O. (Fn. 21), S. 444; Schneider/Junior, a.a.O. (Fn. 78), S. 424 f.; Lück, a.a.O. (Fn. 21), S. 389 f.; Jochimsen/Zinowsky/Schraud, a.a.O. (Fn. 104), S. 599 f.



利稅法中的「限制權利金費用認列」規定？以及有無其他替代方案的可能？以供我國主管機關參考借鏡。

### 一、我國「專利盒」制度的檢討——產創條例第 12 條之 1 第 1 項規定的重新思考

為了鼓勵企業從事研發行為，在我國現行法律中，也提供企業許多稅制上的優惠。這些規定，主要集中在經濟管制性的法規（例如產創條例、中小企業發展條例，及生技新藥產業發展條例），只有少部分規定在所得稅法（例如所得稅法第 4 條第 21 款<sup>111</sup>）。例如依據產創條例第 10 條第 1 項規定：「為促進產業創新，最近 3 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 30% 為限：一、於支出金額 15% 限度內，抵減當年度應納營利事業所得稅額。二、於支出金額 10% 限度內，自當年度起 3 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。<sup>112</sup>」此外，在中小企業發展條例第 35 條<sup>113</sup>，及生技新藥產業發展條例第 5 條<sup>114</sup>規定中，也同樣比照產創條例第 10

<sup>111</sup> 所得稅法第 4 條第 21 款規定：「下列各種所得，免納所得稅：（……）二十一、營利事業因引進新生產技術或產品，或因改進產品品質，降低生產成本，而使用外國營利事業所有之專利權、商標權及各種特許權利，經政府主管機關專案核准者，其所給付外國事業之權利金；暨經政府主管機關核定之重要生產事業因建廠而支付外國事業之技術服務報酬。」

<sup>112</sup> 至於投資抵減具體的適用範圍、申請期限、申請程序、核定機關、施行期限、抵減率及其他相關事項之辦法，則由中央主管機關經濟部會同財政部另行訂定「公司或有限合夥事業研究發展支出適用投資抵減辦法」規範之。

<sup>113</sup> 中小企業發展條例第 35 條第 1 項規定：「為促進中小企業研發創新，中小企業投資於研究發展之支出，得選擇以下列方式抵減應納營利事業所得稅額，並以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額 30% 為限；一經擇定，不得變更：一、於支出金額 15% 限度內，抵減當年度應納營利事業所得稅額。二、於支出金額 10% 限度內，抵減自當年度起 3 年內各年度應納營利事業所得稅額。」

<sup>114</sup> 生技新藥產業發展條例第 5 條規定：「為促進生技新藥產業升級需要，生技新藥公司得在投資於研究與發展及人才培訓支出金額 35% 限度內，自有應納營利事業所得稅之年度起



條的規範結構，給予中小企業及生技新藥產業研發投抵的稅捐優惠。

有關企業在研發行為上的稅制優惠，除了前述關於「研究發展支出投資抵減」的規定外，我國立法者在產創條例第 12 條之 1 中也規定「研究發展支出加倍減除」及「技術入股緩繳或緩課所得稅」兩種稅制優惠。其中，值得注意的是，產創條例第 12 條之 1 第 1 項規定：「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 200% 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 10 條研究發展支出投資抵減擇一適用。」該條規定的立法目的，主要是為了提升智慧財產權的運用與交流，希望鼓勵擁有智慧財產權的個人或企業，能盡量將自己不用的研發成果在市場上流通或商品化，因而對於我國個人或企業因享有智慧財產權而取得的收益，在其研發成本加倍的範圍內免除所得稅的課徵<sup>115</sup>。例如 A 公司花費 100 萬元的研發成本取得智慧財產權，如 A 公司因該智慧財產權而享有 1,000 萬元的收益，則 A 公司即可享有 200 萬元的免稅額，而僅就剩餘的 800 萬元所得課稅。

該條中提及「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 200% 限度內自當年度應課稅所得額中減除。」雖然並非降低因智

---

5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額；生技新藥公司當年度研究與發展支出超過前 2 年度研發經費平均數，或當年度人才培訓支出超過前 2 年度人才培訓經費平均數者，超過部分得按 50% 抵減之（第 1 項）。前項投資抵減，其每 1 年度得抵減總額，以不超過該生技新藥公司當年度應納營利事業所得稅額 50% 為限。但最後年度抵減金額，不在此限（第 2 項）。」

<sup>115</sup> 立法院公報處，委員會紀錄，立法院公報，第 104 卷第 48 期，頁 99-100，2015 年 5 月；立法院公報處，院會紀錄，立法院公報，第 104 卷第 54 期，頁 372，2015 年 6 月；立法院公報處，黨團協商紀錄，立法院公報，第 104 卷第 96 期，頁 449-450，2015 年 10 月。

慧財產權取得之收益所適用的「稅率」，而是對於因智慧財產權取得的收益，給予部分「稅基」減免的待遇。但由於「稅基」的減免，其實質效果亦等同維持稅基不變的情況下僅調降其「稅率」，故我國產創條例第 12 條之 1 第 1 項規定的實質內涵，應等同歐洲各國常見的「專利盒」制度。也因此，BEPS 第 5 號行動方案對於各國「專利盒」制度的改革建議，即具有重要的參考價值。由此來看，我國產創條例第 12 條之 1 第 1 項規定，有以下三點值得注意：

### （一）適用優惠稅制的無形資產來源

首先，該條規定以企業「自行研發」所有的智慧財產權，作為稅捐優惠的前提要件，文義上似乎排除企業藉由「委託研發」或「外購取得」的智慧財產權亦得適用該條規定。或有認為，企業為獲取無形資產所支付的費用，實際上有各種可能性，「自行研發」只是其中之一。縱使該無形資產是源自「委託研發」或「外購取得」，亦無須將此時所支付的費用，一味地視為「有害」或「不值得補助」的費用。因為無論該無形資產是源自企業「自行研發」、「委託研發」或「外購取得」，企業藉由該無形資產之轉讓或授權使用所獲取的收益，對於國家稅收的貢獻並無任何差異。如果產創條例第 12 條之 1 第 1 項規定的制度目的，確實在於促進創新研發成果的「流通」及「應用」，則與無形資產的取得來源，應無任何關聯性。此外，面對新加坡已採行「專利盒」制度的磁吸效應，我國在稅制設計上，也必須同步關切的是，如何在亞太地區的稅務競爭中，藉由對於企業的研發活動提供優惠稅制，以維持一定的競爭優勢。

然而，「競爭」雖然是經濟秩序中不可或缺的一部分，國與國之間確實必須面對彼此間的必要競爭（當然也包含稅務競爭在內）。事實上，各國間的稅務競爭，某程度也確實有其重要性，因為它一方面可以督促政府，避免課予人民過高的稅捐負擔；同時可以藉此不斷地檢視政府的

收入面與支出面，觀察其是否達到平衡關係。但儘管如此，稅務競爭就如同其他任何類型的競爭，也同樣需要一道秩序框架，以避免稅務競爭在實踐上有過度與濫用之嫌，進而引發經濟秩序的失衡。當一個國家的稅制設計，會讓從事特定行為的企業，享有過低的稅捐負擔率時，這樣的稅制設計，不啻已呈現出錯誤的發展趨勢，因而有調整的必要。因為此時受影響的，不僅是國家的稅收，進而阻礙國家任務的履行；對於所有其他並未投入相同規劃，卻必須適用較高之通常稅率的企業而言，過於浮濫的優惠稅制，確實會嚴重影響其競爭力<sup>116</sup>。

有鑑於此，本文認為，產創條例第 12 條之 1 第 1 項規定，將適用優惠稅制的無形資產來源，作較為限縮適用的規範，在大方向上應值得肯定。但應注意的是，由於「研究發展支出投資抵減」(產創條例第 10 條規定)與「研究發展支出加倍減除」(產創條例第 12 條之 1 第 1 項規定)兩種稅捐優惠，企業僅得擇一適用(產創條例第 12 條之 1 第 1 項但書規定)，因而如何維持兩者在法律要件上的公平性，即成為立法上的重要課題。在企業適用「研究發展支出投資抵減」時，由於「公司或有限合夥事業研究發展支出適用投資抵減辦法」第 8 條第 1 項規定：「公司或有限合夥事業從事研究發展，應以建立自主研發能力為原則，始得認列為研究發展支出。但個別研究發展計畫部分有委外必要者，其下列委外研究發展費用，不在此限：一、委託國內大專校院或研究機構研究或聘請國內大專校院專任教師或研究機構研究人員之費用。二、經中央目的事業主管機關專案認定之委託國外大專校院或研究機構研究，或聘請國外大專校院專任教師或研究機構研究人員之費用。三、委託經經濟部工業局認定之國內醫藥研發服務業者從事研究發展之費用。」亦即，企業在適用「研究發展支出投資抵減」時，「自行研發」雖為原則，但「委託研發」充其量僅為例外，而非完全排除「委託研發」

<sup>116</sup> Fehling/Schmid, a.a.O. (Fn. 4), S. 496.

的適用。也因此，企業在適用「研究發展支出加倍減除」時，基於法律要件上的公平性，亦無完全排除「委託研發」的必要。但本文認為，有關「委託研發」的適用範圍，上述「公司或有限合夥事業研究發展支出適用投資抵減辦法」第 8 條第 1 項規定，將受託者的身分僅侷限在「國內、外大專校院或研究機構」及「國內醫藥研發服務業者」，是否有範圍過窄而不符合實際需要之嫌，容有討論空間。事實上，真正該作為區分標準的，還是應該參考 OECD 在 BEPS 第 5 號行動方案所提出的觀點，亦即以委託者與受託者間是否為「關係企業」作為界分。換言之，當納稅義務人委託「關係企業」從事研發行為時，此時來自「關係企業」的研發費用，應完全排除在「合格費用」之外，或至少應限縮在自行研發所支付費用的一定比率（例如 30%）；反之，當受託者為「外部第三人」時，此時藉由委託研發所產生的無形資產，即得完全適用「研究發展支出加倍減除」的稅捐優惠。

## （二）智慧財產權的適用範圍

其次，由於在我國產創條例第 12 條之 1 第 1 項規定中，是以個人或企業在其讓與或授權自行研發所有之「智慧財產權」所取得的收益，作為稅捐優惠的適用標的。換言之，立法者原本欲鼓勵的創新研發成果，不僅及於「專利權」，也包含其他「與行銷有關的無形資產」（例如「商標權」）在內。但正如同 BEPS 第 5 號行動方案所擔憂的問題，亦即行銷活動有時很難與其他企業活動相互區隔，導致其收益無法正確歸屬。因而，此時適用「研究發展支出加倍減除」的收益，即可能與研發活動缺乏直接關聯性，進而享受不必要的稅捐優惠。也因此，在立法論上，似應考慮限縮該條規定的適用範圍，將「與行銷有關的無形資產」排除在外，以避免在個案中可能提供過於浮濫的稅捐優惠。

## （三）前期費用得否事後扣抵

此外，由於該條規定僅容許納稅義務人就「當年度」研發支出金額

200% 限度內自「當年度」應課稅所得額中減除，就此會引發的問題在於：倘若納稅義務人於「當年度」尚未取得研發成果，因而無法因研發成果的流通而獲取收益，進而可減免其課稅所得額時，其得否將「當年度」的研發費用，「留抵」至取得研發成果且因而獲取收益的「未來年度」中使用？從該條規定的文義來看，答案似為否定。但如果從研發活動的費用發生特性來看，由於企業因研發成果獲取收益前，通常會投入多年的研發費用，因而一味地否定納稅義務人的前期費用於未來收入發生時再行扣抵，恐怕昧於研發活動的事物本質。

或有認為，前期費用在缺乏足夠的前期收入扣抵下，會成為前期虧損。我國所得稅法第 39 條第 1 項原本就規定：「以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用第 77 條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核定之前 10 年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」換言之，在該條「盈虧互抵」的規範下，過去 10 年內的各期虧損，本可自本年純益額中扣除，故現制中已給予納稅義務人就前期費用或虧損享有跨期扣抵的機會。此外，「研究發展支出加倍減除」在性質上屬於一種「稅捐優惠」，立法者原本就有較大的裁量空間，與應適用「量能課稅原則」<sup>117</sup>及「客觀淨額原則」的「盈虧互抵」無關。

但事實上，關於營利事業其他年度的虧損，得否順利扣抵其有盈餘年度的所得，從前述規定來看，不無疑義。因為該條規定不論就適用扣

<sup>117</sup> 關於「量能課稅原則」，參黃茂榮，稅捐法體系概論，稅法總論：法學方法與現代稅法（第一冊），頁 115-259，植根法學叢書編輯室，2005 年 2 版；葛克昌，量能原則與所得稅法，稅法基本問題，頁 193-215，元照出版有限公司，1997 年；陳清秀，稅法總論，頁 30-41，元照出版有限公司，2019 年 11 版；陳清秀，量能課稅原則在所得稅法上之實踐，現代稅法原理與國際稅法，頁 81-131，元照出版有限公司，2010 年 2 版；柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第 14 期，頁 55-120，2007 年 12 月。



抵規定的主體（僅限於公司組織的營利事業）、要件（須會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報），以及扣抵年限上（僅限於經該管稽徵機關核定之前 10 年內各期虧損），均設有諸多嚴格的限制條件，是否確實已給予納稅義務人就前期費用或虧損跨期扣抵的機會，這值得從「量能課稅原則」及「客觀淨額原則」的觀點，再次檢討<sup>118</sup>。此外，「研究發展支出加倍減除」雖然屬於立法者有較大裁量空間的「稅捐優惠」，但較大的裁量空間並非容許立法者可任意為之。「不必要」的稅捐優惠固然應予拔除，同樣地，「不適當」的稅捐優惠（例如：錯誤的或是引導效果不足的稅捐優惠），也同樣沒有存在的必要<sup>119</sup>。也因此，如果要確實發揮該條優惠性稅制的導引作用，亦即鼓勵創新研發成果的流通及應用，在稅制設計上，就不能完全漠視研發收益與費用在發生上的固有特性。就此而言，在歐洲當前實施「專利盒」制度的國家中，如同先前所述，亦有針對前期費用給予事後扣抵的立法例（例如：荷蘭），或許值得吾人作為進一步反思的素材。

## 二、我國引進「限制權利金費用認列」規定的可行性

### （一）建構完整的稅捐規避防杜條款

其次，在「權利金支出面」，為了防杜關係企業間的不當稅捐安排，我國所得稅法第 43 條之 1 規定，屬於現行移轉訂價稅制的一般性規範，該條規定：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機

<sup>118</sup> 參黃茂榮，財團法人資誠教育基金會、葛克昌、湯貢亮、吳德豐編，核實課稅原則之實踐及其司法審查，核實課徵、實價課稅與推計課稅暨臺灣 2013 最佳稅法判決，頁 117-121，元照出版有限公司，2014 年。

<sup>119</sup> Hey, a.a.O. (Fn. 97), § 19 Rz. 76.



關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。<sup>120</sup>」此外，財政部在所得稅法第 80 條第 5 項規定的授權下，也另行制定「營利事業不合營業常規移轉訂價查核準則」（下稱「移轉訂價查核準則」），作為稅捐稽徵機關針對納稅義務人之不合營業常規行為，嗣後調整補稅的基礎性規定。換言之，當關係企業間關於無形資產的授權使用不符合營業常規時，稅捐稽徵機關可以在個別案件中，依據「常規交易原則」（Arm's Length Principle, Fremdvergleichsgrundsatz）調整補稅，亦即剔除過高的權利金費用，或調整過低的權利金收入。

至於為防杜跨國間的利潤移轉行為，所建構之限制費用認列的一般性規定，在現行所得稅法中，僅有所得稅法第 43 條之 2 的「限制利息費用認列」規定，該條規定：「自 100 年度起，營利事業對關係人之負債占業主權益超過一定比率者，超過部分之利息支出不得列為費用或損失。」其目的在於避免跨國企業及國內企業利用大量債權融資，以替代股權出資的資本弱化安排，進而規避稅捐，影響稅捐公平<sup>121</sup>。除此之外，尚無「限制權利金費用認列」的一般性規定。然而，值得探究的問題是，倘若吾人著眼於建構一套完整的稅捐規避防杜條款，是否除了在「限制利息費用認列」方面，應維持既有的「反自有資本稀釋條款」外；也應該在合憲性審查的框架下，審慎評估是否有必要引進德、奧兩國關

<sup>120</sup> 此外，臺灣「營利事業不合營業常規移轉訂價查核準則」（下稱「移轉訂價查核準則」）第 2 條也規定：「（第 1 項）營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用或損益攤計之交易，應符合營業常規，以正確計算相關營利事業在中華民國境內之納稅義務。（第 2 項）前項營利事業從事交易時，有以不合營業常規之安排，規避或減少其在中華民國境內之納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關營利事業之所得額及應納稅額，得依法進行調查，並依本法第 43 條之 1 規定，報經財政部核准按營業常規予以調整。」

<sup>121</sup> 財政部於 100 年 6 月 22 日另行制定「營利事業對關係人負債之利息支出不得列為費用或損失查核辦法」，規定自 100 年度起，營利事業直接或間接對關係人之負債占業主權益比超過 3:1 者，超過部分之利息支出不得列為費用或損失，並明定關係人、關係人負債、業主權益之範圍及相關處理原則，以利徵納雙方遵循。

於「限制權利金費用認列」的相關規定，或與之相類似的制度設計？

## （二）「限制權利金費用認列」規定的違憲疑慮

對此，本文認為，由前述說明可知，德、奧兩國的「限制權利金費用認列」規定，在實務運作上，對於負有納稅義務的被授權方而言，不僅會造成其「額外」負擔的稅負增加，同時也會大幅提升其資訊蒐集成本及法規遵循成本。因為被授權方必須持續辨識其他國家的法規狀態（例如是否符合低稅負的要件及關聯性標準），同時密切注意該國的稅捐政策發展（例如有無專利盒制度的適用）。由於無形資產的授權使用，對於數位經濟活動而言，實具有重要意涵。因此，法規上一旦引進「限制權利金費用認列」規定，對於數位經濟領域的相關產業而言（例如：Google、Amazon、Facebook、Apple 等 IT 產業，簡稱「GAFA」），勢必首當其衝受到影響，因而某程度可以制約這些跨國企業採行有害的利潤移轉安排；但事實上，除了這些不斷追求加速成長的在 IT 產業外，對於傳統的製造業（特別是中小型企業）而言，同樣也會受到「限制權利金費用認列」規定的影響。因為在工業化 4.0 的時代，所有產業都可能採取數位化的交易模式。換言之，在數位化興起的年代，即便是製造業，也經常仰賴無形資產的授權使用。也因此，「限制權利金費用認列」規定對於實務運作的衝擊效應，可能遠比立法者當初的想像，來得更加廣泛且深遠。

其次，從合憲性審查的觀點來看，現行德、奧兩國的「限制權利金費用認列」規定，不僅因其「涵蓋過廣」的規範效應，無法「目標準確」地作為一種「防止納稅義務人濫用法律形成自由」的「類型化規定」，因而欠缺違反「量能課稅原則」及「客觀淨值原則」的正當化事由。此外，該條規定是以「對國內被授權方之稅基認定上的不利對待」，作為「對抗主權國家間之稅務競賽」的手段，不僅未針對真正導致有害稅務競賽的國家對症下藥，反而會造成本國企業在全球市場上處於更加不利

的地位，恐有濫用管制手段之嫌。再者，由於每一個稅捐主體的稅捐負擔能力都應該個別認定，倘若僅因無形資產的「授權方」適用稅負較低的優惠性規定，即限制「被授權方」之權利金費用的認列，亦違反跨國集團的企業稅制應適用之「分離原則」，其破壞法律體系的「一貫性」，即存有違反「平等原則」的違憲疑慮。

此外，倘從歐盟法的觀點進行檢視，現行德、奧兩國的「限制權利金費用認列」規定，不僅干預企業的「設立自由」，對於自境外獲取智慧財產等技術授權的「被授權方」而言，上開規定實際上亦存在著「隱藏性歧視」。然而，由於上述規定皆未提供納稅義務人有舉證推翻其「濫用法律形成自由」之「推定」的可能性，恐難符合歐盟法院歷來對於限制「基本自由」所建構的正當化事由。此外，在「比例原則」的審查上，倘若權利金受領方因課徵低稅負所享受的稅捐利益，與限制權利金給付方所認列的權利金費用間，缺乏任何直接的關聯性（例如奧地利的制度設計），則同樣也難以通過「比例原則」的檢驗；相較之下，德國的制度設計，原則上並未「完全」限制權利金給付方認列的權利金費用，而僅是依比率「部分」限制權利金費用的認列，因而會比奧地利的制度設計，較有機會通過「比例原則」的審查。

由上述說明可知，為防止有害的利潤移轉安排，在規範目的上雖然有其正當性，但手段上採取「限制權利金費用認列」的作法，甚至是「全面性」且「終局性」地限制權利金費用的認列，而沒有任何事後回補或調整的可能性，都將使得此種「打擊錯誤」的立法，難以通過合憲性的檢驗。

### （三）美國「稅基侵蝕與防止濫用稅」的引領效應

雖然德、奧兩國的「限制權利金費用認列」規定存有違憲疑慮，但另一個值得注意的觀點則是，為了防止跨國集團藉由權利金支付，進行有害的利潤移轉安排，立法者對此所為的制度設計，必然涉及涉外因

素。面對此種涉外稅捐事務的稅捐法規，立法者在規範規劃時所權衡的因素，已經不單純僅考量是否符合憲法上的原理原則，而經常會受到各國間不同的經濟、政治及法律觀點所導引。也因此，各國在稅捐主權的行使上，經常傾向於擴張課稅管轄權，以維護各國的自身利益。在此種特殊背景下，國際間的立法趨勢，時常是各國立法者「跟風」關注的焦點。這其中，又以美國稅法的走向，最受各界矚目。例如：在 1960 年代當時，美國率先引進「CFC 課稅制度」，該制度頓時成為許多國家群起效法的對象。又例如：美國國會在 2010 年通過「美國海外帳戶稅收遵從法」(Foreign Account Tax Compliance Act, 簡稱 FATCA)，要求美國人須依海外資產規定誠實繳稅；美國存款人如在外國銀行的存款超過 5 萬美元時，外國銀行必須向美國國稅局通報存款人的信息<sup>122</sup>。也由於美國 FATCA 的概念啟發，進而推動「經濟合作與發展組織」(OECD)於 2014 年決定制定用於「金融帳戶信息互換」(Automatic Exchange of Financial Account Information)的標準，亦即「共同申報準則」(Common Reporting Standard, 簡稱 CRS)，迄今已有百餘個國家加入其中，影響層面廣泛。從上述兩個實例可以發現，美國稅法經常引領著國際稅法的發展趨勢。

而與「限制權利金費用認列」規定相類似的立法意圖，不僅存在於 2018 年的德國所得稅法第 4j 條規定，以及 2014 年的奧地利法人所得稅法第 12 條第 1 項第 10 款規定；在 2017 年底，由美國參議院及眾議院通過的「減稅與就業法」(Tax Cuts and Jobs Act, 簡稱「TCJA」)<sup>123</sup>中，亦有與德、奧兩國上開規定相類似的制度設計。為了防止跨國企業利用關係人間的權利金支付或租金支付等形式，將美國境內的利潤移往海外，進而減少美國境內的稅捐債務，2017 年底的美國

---

<sup>122</sup> Foreign Account Tax Compliance Act (2010).

<sup>123</sup> Tax Cuts and Jobs Act (TCJA) (2017).

稅改，即決定導入所謂的「稅基侵蝕與防止濫用稅」(Base Erosion and Anti-Abuse Tax, 簡稱 BEAT)。凡符合資格的美國企業，給付給國外關係企業的支出(排除銷貨成本、部分服務支出及部分衍生性金融商品，如選擇權、期貨等支出)，在美國稅法上可以作為費用扣除時，即構成所謂的「稅基侵蝕」。此時，須計算稅基侵蝕的「最低稅負」，若「最低稅負」高於「正常稅負」(即當年度一般應納所得稅額)時，即應繳納最低稅負性質的 BEAT。在計算稅基侵蝕的「最低稅負」時，應將公司的課稅所得加回支付予國外關係企業的支出，並乘以所適用的稅率(第 1 年為 5%，第 2 年開始至 2025 年底為止為 10%，自 2026 年起則為 12.5%)<sup>124</sup>。此外，並非所有的美國企業均有 BEAT 的適用，此種防弊性質的稅捐，僅適用於美國公司前 3 年平均總收入超過 5 億美元，且對國外關係企業支付數超過公司可減除費用(即稅基侵蝕率)達 3% 以上的美國公司<sup>125</sup>。

由於美國為全球最大經濟體，其政策動向受到國際矚目，尤其在國際稅法的場域，美國向來是各國稅捐政策的領航者，也因此，不論是美國的「稅基侵蝕與防止濫用稅」，抑或是德、奧兩國的「限制權利金費用認列」規定，未來極有可能成為許多國家爭相仿效的對象。但誠如本文前述說明，有關德、奧兩國的「限制權利金費用認列」規定，固然立意良善，但在細部規定中，確實還有許多值得商榷之處。

#### (四)「反向稅額抵免模式」作為替代方案

有鑑於此，本文認為，倘若德、奧兩國的「限制權利金費用認列」規定，或是美國的「稅基侵蝕與防止濫用稅」，未來確實成為一股銳不可當的國際趨勢，我國不論是主動或被動必須「跟風」引進時，至少在

---

<sup>124</sup> See TCJA § 14401 (2017).

<sup>125</sup> See Internal Revenue Code § 59A (e)(1)(C) (2017).



細部內容的制度設計上，也應該盡可能嚴守合憲性審查的界限。在具體作法上，或許可以考慮採取學者 Lodin 所建議的「反向稅額抵免」（Reverse Tax Credits）模式，作為「限制權利金費用認列」規定的替代方案。亦即，此時被授權方支出的權利金，應全額被當作不可扣除的營業費用，但被授權方應按支付給授權方的權利金金額，乘以授權方當地針對權利金收入應適用的優惠稅率，獲取一個「稅額抵免」（Steuergrutschrift）的可能性，但抵免的上限仍應限於被授權方當地的課稅水平。本文以下試舉一例說明（案例事實同說明前述德、奧兩國立法例時所舉案例。以下使用幣別：歐元）：

表九：案例事實整理

（資料來源：Verena Drummer, Lizenzschränke: Abzugsbeschränkung vs. Tax Credit aus EU-rechtlicher Sicht, IStR 2017, S. 604. 經本文作者改編並翻譯成中文）

	國內設籍的 X 公司	境外子公司
認列權利金費用前的所得	110 萬	0
權利金費用／權利金收益	10 萬	10 萬
= 應稅所得	110 萬 (100 萬)	10 萬
— 應納稅額	32.4 萬 (110 萬 × 30% - 10 萬 × 6%)	0.6 萬
= 稅後所得	67.6 萬	9.4 萬
稅後所得總計	77 萬	
稅額總計	33 萬 (相當於 110 萬 × 30%)	

在「反向稅額抵免」模式的適用下，由於稅額總計為 33 萬，相當於國內的應稅所得 110 萬 × 國內稅率 30%，亦即整體稅負仍相當於國內的稅負水平，從而使得「跨國境的權利金支付」與「一國境內的權利金支付」間處於平等地位，不至於引起重複課稅的問題。即便被授權



方在給予稅額抵免年度發生損失，該筆損失也可以和未來年度的稅款繳納義務相互扣抵。值得注意的是，與德、奧兩國的「限制權利金費用認列」規定完全不同的是，「反向稅額抵免」模式應該被理解為是一種可以普遍適用的費用認列模式，因此也可以適用於純粹的國內個案（例如權利金支付的對象是國內適用免稅規定的基金會），而不論其是否屬於集團中的一份子。因而，「反向稅額抵免」模式不會（也不應該）被認為是一種對於溢流出去之權利金支付的「不利對待」。也正因為如此，「稅額抵免模式」不僅在合憲性審查上較無濫用管制手段之嫌；且對於歐盟法上之基本自由的限制，亦較無違反「比例原則」的疑慮，應可作為「限制權利金費用認列」規定的一種修正或替代方案<sup>126</sup>，值得吾人參考借鏡。

我國雖然不是歐盟成員國，因此在決定是否引進歐洲國家的進步稅制時，原則上無須如同歐盟成員國，必須優先考量該種稅制在制度設計上，有無違反歐盟法上有關基本自由的保障規定；但一項稅制的設計是否符合「量能課稅原則」及「客觀淨值原則」？是否有濫用管制工具進而違反「比例原則」與「不當聯結禁止原則」等「法治國原則」的要求？當我國決定是否引進一項新的稅制設計時，這些在法治國家進行合憲性審查時應有的檢驗步驟，理應同樣予以適用。

誠如前述討論所指出，由於「稅額抵免模式」的制度設計，是將國外授權方當地針對權利金收入的應納稅額，作為國內被授權方申報所得稅時的一項扣抵稅額，且扣抵額度不得逾越該項權利金收入適用國內所得稅稅率時的應納稅額。其適用的結果，即如同國內總機構在計算全年度的營利事業所得時，應將其國外分支機構的所得合併計入，以計算國內總機構全年度的營利事業所得稅。此外，由於國外分支機構與國內總機構的法律人格同一，國外分支機構的盈餘所構成的所得，無待於分配

---

<sup>126</sup> Sven-Olof Lodin, *Intragroup Royalties as a Vehicle for International Tax Arbitrage*, 71 TAX NOTES INTERNATIONAL 1317, 1317-1319 (2013).

即當然歸屬於國內總機構。換言之，所得的實現在分支機構與總機構間，並無時間上的落差。分支機構在國外繳納的稅額，即等同總機構在國外繳納的稅額。為避免國內總機構的同一筆所得，在國內及國外先後被兩個國家課徵同類型的稅捐，形成跨國間的「法律上雙重課稅」，國內總機構所在地的稅法，通常會允許該分支機構在國外繳納的稅額，得自國內總機構全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。但扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。我國所得稅法第 3 條第 2 項規定，即採取此種立法模式。

換言之，「稅額抵免模式」的制度設計，是借用跨國總分支機構間的所得實現與稅額扣抵模式，套用至跨國關係企業間（一般指不同權利主體間）的權利金支付問題上。由於其不僅考慮到國外授權方所在國適用的稅率及其應納稅額，進而決定國內被授權方得以扣抵的稅額，以避免在全面性「限制權利金費用認列」規定的適用下（如同奧地利稅制），將使得國內被授權方必須「終局性」地承擔權利金費用完全無法認列的不利益，進而面臨違反「比例原則」的質疑；此外，在「稅額抵免模式」的適用下，被授權方支付的權利金，雖然先全額被當作不可扣除的營業費用，因而有損「量能課稅原則」及「客觀淨值原則」的實現，但由於被授權方最後仍可享有一個與授權方所獲取之權利金收入的應納稅額相互連動的「稅額抵免」，故可認為此一防止濫用規定尚屬「目標準確」，並未違反「客觀淨值原則」的正當化事由；再者，由於稅額抵免的上限不得逾越被授權方當地的課稅水準，從而使得「跨國境的權利金支付」與「一國境內的權利金支付」間處於相同地位，且無重複課稅的情形；最後，由於在「反向稅額扣抵」模式的適用下，國外授權方的應納稅額與國內被授權方的扣抵稅額得以相互聯結，因而亦不至於被認定有濫用管制手段，進而違反「不當聯結禁止原則」的疑慮。故整體而言，我國倘若汲取德國及奧地利的立法經驗，在「限制權利金費用認列」的稅制設計上，捨棄完全或部分「限制權利金費用認列」的德、奧稅制，改採

學說上建議的「反向稅額扣抵」模式，應較能通過合憲性審查的檢驗。

## 伍、結論與展望

從前述討論可知，隨著數位經濟的興起，無形資產的跨境授權使用，可以說是當前稅務規劃中最受歡迎的工具之一，規劃的重點在於如何降低企業在全球佈局上的整體稅負。這當中包含如何降低授權方所獲取的權利金收入，以及如何提高被授權方所支付的權利金費用；此外，如何透過其他國家或地區在稅制上的闕漏，以減少權利金支付時的扣繳稅額，更是跨國集團想方設法節省稅負到極致的「最佳」表現。但由於跨國集團這些精心設計的稅捐套利模式，雖然可能被評價為「激進」或「不道德」的稅捐規劃，但卻未必會被評價為「違法」的行為。BEPS 第 5 號行動方案的提出，正是 OECD 與 G20 為了有效對抗這些有害的稅捐實務，同時期盼能建構出一個更為公平的稅捐競爭環境所提出之行動方案。其中最重要者，莫過於是建議各國應適用所謂的「關聯性標準」，讓稅捐的課徵回歸以交易的經濟實質為中心。

在「關聯性標準」的適用下，影響最大者，莫過於在權利金收入方面，將大幅影響歐洲許多國家採行之「專利盒」制度的適用範圍與發展趨勢；此外，在權利金支出方面，「關聯性標準」的提出，也促使不少國家紛紛引進「限制權利金費用認列」規定。雖然此種稅制設計，不論在合憲性審查上，或是在歐盟法的檢視下，恐怕都難以經得起考驗。

### 一、在權利金收入方面

有鑑於歐洲群雄並起的政治現實，許多小國為了在夾縫中求生存，紛紛提供所謂的「專利盒」制度，藉由針對權利金收入提供稅捐優惠作為誘因，以吸引跨國企業將無形資產移轉至當地。然而，在 OECD 的建議下，未來歐盟各國針對無形資產之收益所享有的稅捐優惠，將限縮在一定的比率，以符合「關聯性標準」。我國產創條例第 12 條之 1 第

1 項有關「研究發展支出加倍減除」的規定，其實質內涵應等同歐洲各國採行的「專利盒」制度。如將之擺在「關聯性標準」的檢視下，現行規定在適用主體方面恐怕「涵蓋過窄」，而在適用客體方面卻又「涵蓋過廣」。

「涵蓋過窄」的情形，是指關於「委託研發」的適用範圍，現行規定僅將受託者的身分侷限在「國內、外大專校院或研究機構」及「國內醫藥研發服務業者」兩種類型，似有「涵蓋過窄」之嫌。在立法論上，應可參考 BEPS 第 5 號行動方案的觀點，改以委託者與受託者間是否為「關係企業」作為區分標準。

「涵蓋過廣」的情形，則是由於現行規定將得享受稅捐優惠的創新研發成果，適用於所有的智慧財產權。但由於「與行銷有關的無形資產」（例如「商標權」），可能與研發活動間缺乏直接關聯性。為避免提供不必要的稅捐優惠，在立法論上，應可參考 BEPS 第 5 號行動方案的建議，亦即將該條規定的適用範圍，僅限縮在因「專利權」所取得的收益，方為妥適。

此外，由於現行規定僅容許納稅義務人就「當年度」研發支出金額 200% 的限度內，得自「當年度」應課稅所得額中減除，而不允許其將「當年度」的研發費用，「留抵」至取得研發成果且因而獲取收益的「未來年度」中使用。然而，上開規定是否屬於一種引導效果不足的稅捐優惠？亦即，立法者針對費用扣抵在時間上所採取的上述限制措施，是否有其必要？凡此，均值得吾人重新檢視。

## 二、在權利金支出方面

為了防止跨國企業利用關係人間的權利金支付，將境內的利潤移往境外，德、奧兩國率先導入「限制權利金費用認列」規定。上開規定固然立意良善，但從「客觀淨值原則」的觀點進行檢視，其合憲性卻不無疑義。以德國所得稅法第 4j 條規定為例，由於該條規定把一個國際間

沒有拘束力，且內容上仍有諸多解釋空間的概念（亦即 OECD 所發布之「BEPS 第 5 號行動方案」中的「關聯性標準」），直接規定在德國所得稅法中，不僅違反「法治國原則」所強調的「明確性原則」；再者，該條規定作為一種「防止納稅義務人濫用法律形成自由」的「類型化規定」，恐怕也會因其「涵蓋過廣」的規範效應，亦即缺乏個別化的審查機制，以避免發生個案過苛的情形，因而違反「比例原則」，故不符合「目標準確」的規範要求；此外，由於該條規定實際上是以限縮國內被授權方之營業費用的認列額度，作為「對抗主權國家間之稅務競賽」的手段，此舉恐有濫用管制手段之嫌；最後，從歐盟法的觀點來看，該條規定也違反歐盟法院歷來對於限制「基本自由」所建構的正當化事由。

有鑑於此，我國未來在建構完整的稅捐規避防杜條款時，實應汲取德國及奧地利的立法經驗，亦即在「限制權利金費用認列」的稅制設計上，應避免直接援用德、奧兩國的立法例。比較務實可行的選項，或許可採用學說上建議的「反向稅額扣抵」模式，讓國外授權方的應納稅額與國內被授權方的扣抵稅額得以相互聯結，以兼顧稅捐規避的有效防杜，同時也較能通過合憲性審查的檢驗。

近年來，由於以「GAF A」為首的美國 IT 企業，在歐洲採取過於激進的商業模式，導致許多歐洲國家的稅基遭受嚴重侵蝕<sup>127</sup>。各國在稅基侵蝕保衛戰的號召下，各種激進的稅捐規避防杜機制也紛紛出籠，德、奧兩國的「限制權利金費用認列」規定，只是其中一例。但即便是以「法治國家」著稱的德國及奧地利，在課稅管轄權的全球爭奪戰中，也似乎難保不會誤觸「法治國原則」的界限。比較法上的經驗殷鑑不遠，期盼我國主管機關能夠引以為鑑，在有關跨國權利金支付之稅捐課徵的

---

<sup>127</sup> 參陳衍任，美國 IT 業跨國避稅模式（上），稅務旬刊，第 2314 期，頁 18-23，2016 年 1 月；陳衍任，美國 IT 業跨國避稅模式（中），稅務旬刊，第 2317 期，頁 22-27，2016 年 2 月；陳衍任，同註 6。



立法工程上，能夠提前避開不必要的違憲禁區。在 2020 年的民主防疫典範之後，能夠再次樹立另一個國際上的課稅典範。





## 參考文獻 References

### 一、中文部分 (Chinese)

#### (一) 書籍 (Books)

陳衍任，黃茂榮、葛克昌、陳清秀編，稅捐優惠與稅捐不利負擔，稅捐稽徵法，元照出版有限公司，2020 年。

陳清秀，量能課稅原則在所得稅法上之實踐，現代稅法原理與國際稅法，元照出版有限公司，2010 年 2 版。

陳清秀，稅法總論，元照出版有限公司，2019 年 11 版。

陳清秀，稅基侵蝕與利潤移轉 (BEPS) 初探——OECD 行動方案簡介，國際稅法，元照出版有限公司，2019 年 4 版。

黃茂榮，稅捐法體系概論，稅法總論：法學方法與現代稅法 (第一冊)，植根法學叢書編輯室，2005 年 2 版。

黃茂榮，論稅捐優惠，稅法總論：稅捐法律關係 (第三冊)，植根法學叢書編輯室，2008 年 2 版。

黃茂榮，財團法人資誠教育基金會、葛克昌、湯貢亮、吳德豐編，核實課稅原則之實踐及其司法審查，核實課徵、實價課稅與推計課稅暨臺灣 2013 最佳稅法判決，元照出版有限公司，2014 年。

葛克昌，量能原則與所得稅法，稅法基本問題，元照出版有限公司，1997 年。

#### (二) 期刊 (Volumes & Periodical Papers)

柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第 14 期，2007 年 12 月。

陳衍任，美國 IT 業跨國避稅模式 (上)，稅務旬刊，第 2314 期，2016 年 1 月。

陳衍任，美國 IT 業跨國避稅模式（中），稅務旬刊，第 2317 期，2016 年 2 月。

陳衍任，美國 IT 業跨國避稅模式（下），稅務旬刊，第 2320 期，2016 年 3 月。

陳衍任，跨國企業在歐盟稅制改革下面臨的挑戰——談歐盟法上的「禁止國家補貼原則」及其稅制改革方案（上），稅務旬刊，第 2344 期，2016 年 11 月。

陳衍任，跨國企業在歐盟稅制改革下面臨的挑戰——談歐盟法上的「禁止國家補貼原則」及其稅制改革方案（中），稅務旬刊，第 2347 期，2016 年 12 月。

陳衍任，跨國企業在歐盟稅制改革下面臨的挑戰——談歐盟法上的「禁止國家補貼原則」及其稅制改革方案（下），稅務旬刊，第 2350 期，2017 年 1 月。

陳衍任，國際稅法上的「經濟實質」標準——兼論境外公司經濟實質法案，月旦會計實務研究，第 16 期，2019 年 4 月。

## 二、英文部分 (English)

Lodin, Sven-Olof, *Intragroup Royalties as a Vehicle for International Tax Arbitrage*, 71 TAX NOTES INTERNATIONAL 1317, 1317-1319 (2013).



### 三、德文部分 (German)

- Becker, Katharina, Der OECD-Bericht zu Maßnahme 5 des BEPS-Aktionsplans - BEPS-Aktionspunkt 5: Wirksamere Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs, IStR 2014, S. 704-708.
- Belitz, Heike/Dreher, Carsten/Kovač, Martina/Schwäbe, Carsten/Som, Oliver, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in KMU - Irrweg für Deutschland?, Wirtschaftsdienst 2017, S. 344-353.
- Birk, Dieter, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983.
- Ditz, Xaver/Quilitzsch, Carsten, Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen - die Einführung einer Lizenzschranke in § 4j EstG, DStR 2017, S. 1561-1568.
- Drummer, Verena, Lizenzschranke: Abzugsbeschränkung vs. Tax Credit aus EU-rechtlicher Sicht, IStR 2017, S. 602-605.
- Fehling, Daniel/Schmid, Mareike, BEPS und die EU: Was ist die „europäische Dimension“ von BEPS? - Das Beispiel grenzüberschreitender Lizenzzahlungen, IStR 2015, S. 493-499.
- Fuest, Clemens/Spengel, Christoph/Finke, Katharina/Heckemeyer, Jost/Nusser, Hannah, Eindämmung internationaler Gewinnverlagerung: Wo steht die OECD und was sind die Alternativen?, StuW 2015, S. 90-97.
- Heidecke, Björn/Holst, Rainer, Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Lizenzaufwendungen - Zusammenfassung und Problemanzeigen zum Regierungsentwurf vom 25.1.2017, IWB 2017, S. 128-137.

- Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Bd. 1, 2018.
- Hielscher, Stephan, Singapurs Budget 2017 - Erste IP-Box in Asien außerhalb Indiens und Verlängerung einiger steuerlicher Vergünstigungen, IWB 2017, S. 371-382.
- Hoeck, Alexander/Schmid, Mareike, Das OECD-Forum gegen schädlichen Steuerwettbewerb - Strukturen, aktuelle Themen und Reformbedarf, IWB 2017, S. 734-741.
- Hofer, Jörg/Weidlich, Immanuel, Steuerplanung durch IP-Box-Regime in Europa: Förderungsmöglichkeiten für Forschung und Entwicklung in ausgewählten Staaten, IWB 2016, S. 753-764.
- Ismer, Roland/Piotrowski, Sophia, Selektivität von Beihilfen: Dogmatische Grundfragen am Beispiel von IP-Boxen, IStR 2015, S. 257-267.
- Jarass, Lorenz, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS): Nationale Maßnahmen sind möglich und hilfreich, IStR 2014, S. 741-749.
- Jochimsen, Claus/Zinowsky, Tim/Angélique, Schraud, Die Lizenzschranke nach § 4j EStG - Ein Gesellenstück des deutschen Gesetzgebers, IStR 2017, S. 593-601.
- Kreienbaum, Martin, Seminar J: Impact of EU-Law on the BEPS-Initiative, IStR 2014, S. 721-724.
- Kuske, Peter/Kammer, Andreas, Was international agierende Unternehmen in der EU vom BEPS-Aktionsplan zu erwarten haben, IWB 2014, S. 630-632.



- Lehner, Moris, Steuergerechtigkeit im Internationalen Steuerrecht, in: Heike Jochum/Michael Elicker/Steffen Lampert/Roberto Bartone (Hrsg.), Freiheit, Gleichheit, Eigentum - Öffentliche Finanzen und Abgaben, 2015, S. 861-873.
- Lück, Kolja van, BEPS-Abschlussberichte der OECD/G20 im Überblick - Finale Ergebnisse zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, IWB 2015, S. 758-766.
- Lück, Kolja van, Gesetzentwurf zur Einführung einer Lizenzschranke durch § 4j EStG - Verfassungsrechtliche und europarechtliche Herausforderungen, IStR 2017, S. 388-392.
- Lück, Kolja van, Lizenzen im Unternehmensverbund - Ein Abgesang oder noch immer ein attraktives steuerliches Gestaltungsmittel?, IWB 2017, S. 565-572.
- Lück, Kolja van/Niemeyer, Nicola, Die Lizenzschranke in § 4j EStG - Praktische Herausforderungen sowie verfassungs- und europarechtliche Zweifel, IWB 2017, S. 440-447.
- Pötsch, Marvin, § 4j EStG und das Nettoprinzip - eine grundsätzliche Verteidigung, DStR 2018, S. 761-765.
- Pross, Achim/Radmanesh, Sandy, Seminar A: „Patentboxen“, IStR 2015, S. 579-584.
- Schlie, Ina/Spengel, Christoph/Malke, Christiane, Generalthema 1: Steuerliche Anreize für Forschung und Entwicklung (F&E), IStR 2015, S. 570-574.
- Schneider, Norbert/Junior, Björn, Die Lizenzschranke - Überblick über den Regierungsentwurf zu § 4j EStG, DStR 2017, S. 417-425.

- Schön, Wolfgang, Vorstandspflichten und Steuerplanung, in: Gerd Krieger/Marcus Lutter/Karsten Schmidt (Hrsg.), Festschrift für Hoffmann-Becking zum 70. Geburtstag, 2013, S. 1085-1100.
- Streule, Fabian/Altörfer, Jürg, Unternehmenssteuerreform III: Weichenstellung im Schweizer Unternehmenssteuerrecht, IWB 2016, S. 720-727.
- Thiede, Jesko, Besitzen Patentboxregime eine Zukunft? - Eine beihilferechtliche Untersuchung, IStR 2016, S. 283-290.
- Tipke, Klaus/Lang, Joachim (Hrsg.), Steuerrecht, 23. Aufl., 2018.
- Trinks, Matthias, Neue „Lizenzschranke“ für konzerninterne Transaktionen in Österreich - Abgabenänderungsgesetz 2014 vs. Steueroasen, IWB 2014, S. 211-217.
- Trost, Martin/Riedl, Julia/Hartl, Michael, Singapur als Tor nach Südostasien - Unternehmensgründung, Finanzierung und ausgewählte steuerliche Aspekte, IWB 2015, S. 21-32.
- Vogel, Klaus, Steuerliche Behinderungen des internationalen Kapitalflusses zwischen einer Muttergesellschaft und ihrer Tochtergesellschaft (Generalbericht), CDFI 1984, Bd. LXIXa, S. 15-54.
- Vogel, Thorsten, Niederländische Innovationsbox und britische Patent-Box als Instrumente steuerlicher Förderung von Forschung und Entwicklung: Vorlage für Deutschland?, IStR 2014, S. 542-547.
- Wassermeyer, Franz, Base Erosion and Profit Shifting („BEPS“), EuZW 2014, S. 841-842.