

刊登於稅務旬刊第 2329 期，2016 年 6 月，第 14-19 頁。

## 智慧財產權流通運用之租稅抵減 —以產創條例第 12 條之 1 第 1 項為中心

袁義昕

國立雲林科技大學科技法律研究所副教授

### 壹、問題背景

2015 年 12 月 30 日總統華總一義字第 10400152831 號令修正公布產業創新條例第 10、33、72 條條文；並增訂第 12 條之 1、第 19 條之 1、第 67 條之 1 條文；新修訂之第 10 條以及增訂之第 12 條之 1、第 19 條之 1 自 2016 年 1 月 1 日施行至 2019 年 12 月 31 日止外，其餘則自公布日施行。

本次修正影響層面較大者，即第 10 條增加公司投資於研究發展之支出，得選擇於支出金額 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。第 12 條之 1 則使我國個人或公司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。並讓我國個人或公司以其自行研發所有之智慧財產權，讓與或授權上市、上櫃或興櫃公司自行使用，作價抵繳其認股股款，該個人或公司作價抵繳股款之所得，得選擇全數延緩至認股年度次年起之第 5 年課徵所得稅等。此外，第 19 條之 1 另就公司員工取得獎酬員工股份基礎給付，於 500 萬元總額之所得內，得選擇全數延緩至取得年度次年起之第 5 年課徵所得稅。

對於本次修正是否妥當，則見仁見智。有肯定者認為：「產業政策，則是通過金融及租稅政策，誘導企業與個人行為，朝向能提高生產力及創新力的經濟活動，……讓……企業能在民生產業領域中得到更開闊的發展空間，從而提高投資與消費。」<sup>1</sup>至於工商團體領袖大多採高度肯定態度，如工總秘書長蔡練生就表示，企業界一直期待政府能鼓勵創新，尤其過去台灣企業常透過股票分紅，留著很多好人才，並凝聚員工對企業的向心力，但不知從何時開始，員工獲得企業股票就得課稅，「錢都還沒賺到、就要繳稅」，導致人才流失。蔡練生直言，政府願意拿開阻撓，才有機會提升國內產業發展。這次產業創新條例修正案能通過，有助企業留才，並更願意把資源投入研發。而商業總會理事長賴正鎰說，政策方向是好的，有過總比不過好，但整體「強度」不夠，建議放寬幅度應

1 經濟日報社論，通縮 vs. 通膨—不對稱的經濟問題與對策，2015 年 9 月 12 日，經濟日報 A2 版。

該更大。另外，工商協進會理事長林伯豐則說，這條例老早就該通過，拖這麼久都是囿於之前的政治算計；他呼籲立法委員應秉持有利國家發展為出發點，快速通過有利產業發展的法案，勿讓產業喪失了優勢<sup>2</sup>。

但亦有持否定見者認為：「外界一直批評經濟部懶惰、不長進，振興經濟永遠只有『減稅』一招，看來並非無的放矢。既然《產創條例》修訂的內容只是『舊酒』，……今天研發與人才培育的租稅抵【稅務旬刊第 2329 期，2016 年 6 月，第 14 頁】減之所以減少，是當年營利事業所得稅大幅降低的『配套』。經濟部不能在 5 年前欣然接受『降營所稅』以換取停止促產優惠，如今卻在已經大降營所稅前提下，又重新要求擴大促產抵減；如此首鼠兩端，占盡便宜，心態殊不可取。……台灣的租稅負擔率居全球倒數第五，已是眾所皆知的事，如果低稅率真的有助於振興經濟，那麼台灣今天經濟應該是活蹦亂跳，而不會面臨低薪、保一的窘境。事實上，我們過去 10 年拚命減稅，但經濟卻持續沉淪，此一事實，已清楚證明了『減稅救經濟』之荒謬。」<sup>3</sup>

此等政策能否見效，仍有待時間之考驗。惟在上揭眾多租稅優惠中，有一較特別的措施，亦即關於無形資產流通及運用，特別是為促進創新研發成果之流通及應用，在第 12 條之 1 規範了幾個不同方式的租稅優惠。此等規定在我國相關立法例上雖曾相似，但仍屬少見，且影響層面相對龐大，本文擬就此深入研析之。

## 貳、產業創新條例第 12 條之 1 第 1 之修訂過程

起初行政院提請立法院之修訂版本，乃將本條列於第 10 條之 1，而立法委員李貴敏之提案版本則列於第 12 條之 1<sup>4</sup>。經多次黨團協商後，終於定稿而成為今日的版本<sup>5</sup>。行政機關對立委之提案亦表贊同，而認為「李委員（編按：李貴敏委員，下同）等提案第 12 條之 1 是希望促進擁有智財權的個人或公司能儘量將自己不用的研發成果流通出來，所以訂定了鼓勵規定，我們和財政部商量後，基本上同意此一方向，相信這對台灣智慧財產權的流通非常有益，……。」<sup>6</sup>

提案立委亦提起增訂目的，認為：「……現在的智慧財產權，其實不是只有專利而已，……，因為中小企發展條例中有規定，裡面類似的概念也都通過，就是中小企發展條例第 35 條之 1 的內容，此處也不會有財政部擔心稅損的部分，……，也就是說，我當初提第 12 條之 1 的目的是在鼓勵，這些有智慧財產權的人，他可以把智慧財產權拿出來作債貢獻、讓它商品化，所以當初為什麼要提第 12 條之 1，原因就在於如果他沒有把他

2 記者陳景淵報導，工商團體：整體強度不夠通過太遲但比沒過好，2015 年 12 月 16 日，聯合報 A2 版。

3 聯合報社論，頭埋在「減稅救經濟」沙堆裡的經濟部，2015 年 9 月 29 日，聯合報 A2 版。

4 立法院公報，第 104 卷，第 48 期，2015 年 5 月 21 日委員會紀錄，頁 81。

5 立法院公報，第 104 卷，第 54 期，2015 年 6 月 15 日院會紀錄頁，頁 369 以下。立法院公報，第 104 卷，第 96 期，104 年 10 月 7 日黨團協商紀錄，頁 449 以下。

6 經濟部工業局吳明機局長之發言，請參見，立法院公報，第 104 卷，第 96 期，104 年 10 月 7 日黨團協商紀錄，頁 449。

的智慧財產權拿出來、讓它能商品化，之後公司能夠成功，基本上來講，那就是零，可是如果他做出來成功之後，第一個是對經濟有幫助，第二個是對我們的財政也有幫助，等於他賺錢之後，我們政府就可以課他的稅；……。」<sup>7</sup>

此外，亦有立委認為：「原則上第 10 條之 1（編按：行政院版本，現行法第 12 條之 1）的概念，我們在原來的促產條例裡看過。另外一個問題就是，誠如李委員所說的，在中小企業發展條例裡面，也有類似的條文。我同意除了專利權之外，可能還有其他的權利，我們還要更周延一點……。」<sup>8</sup>

然依本文之觀察，本項之增訂在我國恐怕是一個創舉，因為不論是已經落日之「促進產業升級條例」第 19 條之 2、第 19 條之 3 以及現行有效之「中小企業發展條例」第 35 條之 1 等規定，乃是將專利權、專門技術或是智慧財產權作價入股或是取得股權憑證等，給予租稅優惠，且此等立法例已經復活在產業創新條例第 12 條之 1 第 2 項、第 3 項之中。但本項所規定之智慧財產流通運用租稅抵減其實已經超過上述範疇，而趨近於英國的「專利盒（patent box）」制度，惟此制度之良窳，有待另外為文探討。

## 參、產業創新條例第 12 條之 1 第 1 項之構成要件與法律效果

本條第 1 項規定：「為促進創新研發成果之流通及應用，我國個人或公司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【稅務旬刊第 2329 期，2016 年 6 月，第 15 頁】減除。但公司得就本項及第 10 條研究發展支出投資抵減擇一適用。」茲將其構成要件與法律效果分述如下：

### 一、構成要件

#### （一）行為主體須為我國國民或公司

申請人須依國籍法與公司法等規定，具備我國之國籍，方得申請。本國國民與公司得享此租稅優惠，在比較法上亦屬常見，主要乃為提升個人或公司對創新研發成果之流通與運用給予租稅優惠。

#### （二）須為自行研發所有之智慧財產權

##### 1. 智慧財產權範疇之界定

何謂智慧財產權，有學者從 1967 年「成立世界智慧財產權組織公約（Convention Establishing the World Intellectual Property Organization）」第 2 條第 8 款，以及 1994 年 GAAT 會員國簽訂烏拉圭回合多邊貿易談判結果中「與貿易有關之智慧財產權協定

7 立法委員李貴敏委員之發言，請參見，立法院公報，第 104 卷，第 48 期，104 年 5 月 21 日經濟、財政兩委員會聯席會議紀錄，頁 99-100。

8 立法委員曾巨威委員之發言，同上註，頁 100。



(Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights, TRIPs)」以觀，言忍為「智慧財產權」之概念所涵蓋之範圍實際上相關廣，不僅包括法律對於「人類運用精神力所創作之成果」所為之保護，尚及於對於「產業之正當競爭秩序」之保護<sup>9</sup>。基此，若從規範目的角度觀察，我國之智慧財產權法體系則可以分成保護「文化創作」之著作權法以及專利法中之設計專利；保護「技術創新」之專利法上之發明與新型、植物品種及種苗法、積體電路電路布局保護法；保護「正當交易秩序」之商標法、公平交易法中之不當競爭、營業秘密<sup>10</sup>。

至於產創條例中所欲促進利用者，是否應限縮於傳統所稱之「工業財產權」亦即上述保護「技術創新」之相關法規；抑或應將範圍擴大至所有社會通念向來所認為「智慧財產」之範疇，則不無疑義。借用比較法觀點，向來對於研究與實驗費用之認定，並不包含與創造出受著作權保護財產之相關費用，如美國內地稅法第 174 條之用語，限制是在研究與實驗意義下之費用，因此該條並不適用與文學、歷史或相類似專題有關之研究費用<sup>11</sup>。此外，影片之製作、錄音、錄影以及書籍等，亦不適用之<sup>12</sup>。

但回歸本項之文義解釋，條文中既稱「智慧財產權」，並無排除如著作權、商標權等智慧財產權明示，解釋上恐難限縮在技術創新之專利權方得為之。再者，若回歸產業創新條例之立法目的「為促進產業創新，改善產業環境，提升產業競爭力（產創條例第 1 條第 1 項參照）。」且產創條例所稱產業，指農業、工業及服務業等各行業（同條第 2 項參照）等條文用語加以觀察，應可擴大對智慧財產權認定範圍，亦即宜採取最廣義之見解，而以 TRIPs 所保護之智慧財產權範圍為當，其中應包括著作權（TRIPs 第 9 條至第 14 條）、商標權（TRIPs 第 15 條至第 21 條）、地理標示（TRIPs 第 22 條）、工業設計（TRIPs 第 25 條至第 26 條）、專利權（TRIPs 第 27 條至第 34 條）、積體電路電路布局（TRIPs 第 35 條至第 38 條）及營業秘密（TRIPs 第 39 條）等。如此解釋方能有助於前揭智慧財產權之加值運用，以創造更高的經濟效益，進而改善產業環境，提升產業競爭力。惟本文建議中央主關機關與財政部宜再行思考，本條例所欲達成之立法目的，以進一步發布相關準則。

2. 自行研發所有之智慧財產權何謂「自行研發所有之智慧財產權」，在認定上不無疑義，經濟部商業司於 89 年經商字第 89231156 號函曾認為「自行研發應係基於公司自行研發之技術，其研究發展費用作為公司之當期費用，且公司擁有該技術之所有權、使用權及收益權。」本文建議，在判斷上，經濟部商業司之見解或許有值得參考之處，但仍並非能照單全收，以下即以此進行檢視此要件之認定標準為何：

9 謝銘洋，智慧財產權之基礎理論，2004 年 10 月，頁 9~10。

10 謝銘洋，同上註，頁 26。

11 Treas. Reg. § 1.174-2 (a) (3) (vii) .

12 Treas. Reg. § 1.174-2 (a) (4) .

(1) 非委託他人研發之要件【稅務旬刊第2329期，2016年6月，第16頁】

本項之租稅抵減，以自行研發為原則，惟若申請人為公司時，解釋上應認為有「公司研究發展支出適用投資抵減辦法」第6條之適用，即：「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。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。」

但較有疑義者乃個人研發之部分則如何，因本項租稅優惠之規定，擴及於個人研發之智慧財產權之讓與及授權，若從租稅公平之角度出發，若允許公司得在特定情況下將特定研究計畫委託特定人員或機構進行時，而仍得視為自主研發。在此並無堅強理由否准或排除個人不得為此等委託。如大法官釋字第722號解釋理由書中所謂：「憲法第7條規定人民之平等權應予保障。法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成間，是否存有一定程度之關聯性而定。」若要給予差別待遇，則其手段與目的之達成間須具備合理關聯，否則難以滿足合憲性之審查。因此，個人之委託研發若符合「公司研究發展支出適用投資抵減辦法」第6條之要件，應仍可認為符合本要件。

(2) 研發費用認列於當期費用與本項構成要件無涉

所謂「當期費用」之認列標準，應遵依所得稅法、營利事業所得稅查核準則、商業會計法等法規範。但較難以認定者乃是個人部分通常並未設帳，如何證明其研發費用顯屬難題。

再者，研發或創作橫跨數個年頭本屬常事，舉極端之例子，若有公司或個人於前2年投入大量費用進行研發創作，於第3年即宣告彈盡糧絕而未有投入，但於第4年方取得權利，而於第5年方讓與或授權與他人而獲得收益。因此在解釋研發費用認列於當期費用之要件時，應該並非構成要件，而僅屬於日後證明研發費用多寡之問題。

(3) 申請人擁有該智慧財產權之所有權

本項既稱「自行研發所有」之智慧財產權，解釋上不宜如商業司之認定，擴大到僅有「使用權」及「收益權」者，而應該僅限於「所有權」人。再者，如該權利事項如屬於須申請或登記者，如專利權、商標權等，於所有權人之認定上較無疑義。惟若屬於創作主義之著作權或須維持秘密性之營業秘密，則如何證明其為權利人，則不無疑問。又解釋上，本項之優惠僅限於權利人，而不及被授權人之再授權。

(三) 須為「智慧財產權」之讓與或授權

### 1. 須為讓與或授權行為

所稱讓與，係指一方移轉智慧財產權之所有權予他方。至於授權，則係指透過契約或其他法律行為將智慧財產權之權利內容授權他人實施，解釋上應包含專屬授權及非專屬授權。惟本條文義上並不包含「出租」行為，但若依著作權法第 29 條規定：「著作人除本法另有規定外，專有出租其著作之權利。表演人就其經重製於錄音著作之表演，專有出租之權利。」可知，智慧財產權之租賃，亦為創新研發成果流通及應用方式之一，立法上排除出租行為，是否妥當不無疑義。

### 2. 須為有償之讓與或授權

從本項所稱「取得之收益範圍內」之用語可知，此讓與或授權行為必屬有對價之有償行為。至於該項收益或對價是否以現金為限，則不無疑問。解釋上，以現【**稅務旬刊第 2329 期，2016 年 6 月，第 17 頁**】金作為對價當無疑問，若以公司股票或其他財產作為對價，則可能有不同之解決之道。

若以該智慧財產權作為取得上市櫃、興櫃公司股票之對價，或非上市櫃、興櫃公司股票之對價時，則亦可能落入本條第 2 項或第 3 項之規範範疇內，而生法規競合之問題，此時則應優先適用本條第 2 項或第 3 項。

但若以其他財產作為智慧財產權讓與或授權之對價時，例如以土地、儀器設備做為讓與或授權之對價時，解釋上亦屬於條文射程範圍內之取得「收益」，亦即行為人亦可主張本項之租稅優惠。

## 二、法律效果

本條第 1 項後段規定：「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。但公司得就本項及第 10 條研究發展支出投資抵減擇一適用。」其中「當年度研究發展支出金額」之認定，如根據平等原則之解釋，則可依本法第 10 條所授權發布之「公司研究發展支出適用投資抵減辦法」第 4 條、第 5 條進行認定。

然而較難認定者有 3 個部分，分述如下：

### （一）個人研發費用之證明

由於個人較難提出合法憑證以供證明，本條第 5 項特就成本及必要費用之推計規定為：「個人依第 1 項或第 2 項或第 3 項規定計算之所得，未申報或未能提出證明文件者，其成本及必要費用按其收益或作價抵繳認股股款金額或轉讓價格之 30% 計算減除之。」至於研究發展支出自應課稅所得額中減除之適用範圍、申請期限、申請程序、核定機關及其他相關事項之辦法，由中央主管機關會同財政部定之（本條第 7 項參照）。此外，自行研發所有之智慧財產權範圍、第 6 項之規定格式、申請程序及所需文件資料，由中央主管機關定之（本條第 7 項參照）。惟目前仍未見相關資料，有待中央主管機關以及財政



部訂定之。

## （二）研發成果收益合理性之判斷

由於我國無形資產鑑債制度方興未艾，對於取得收益合理性之判斷，恐怕會成為日後訟爭之點。以美國內地稅法第 174 條為例，該條乃針對研究與實驗費用扣除之認定，與本項之規定並不一致，然該條文中有一個概括性的認定標準，亦即該費用之總額在該等環境下必須是合理的<sup>13</sup>。該費用總額要如何才會被認為是合理的，則須依在相似情況下相同企業從事相同活動的一般支出加以判斷。

基此，日後中央主管機關與財政部共同發布相關規則時，亦須將智慧財產流通與運用所獲得收益之合理性判斷，納入審查基準，避免本項成為租稅優惠濫用之管道。

## （三）是否僅限於當期費用之扣除

另以美國內地稅法第 174 條研究實驗費用之扣除，除當期費用法之外，納稅義務人亦可以選擇遞延費用（deferred expense）法，當納稅者不選擇當期費用法去扣除符合資格之研究與實驗費用時，則可以選擇將該等費用當作遞延費用，按比認列於不少於 60 個月之期間加以攤銷<sup>14</sup>。此等研究與實驗費用之 60 個月攤銷之時點，可於納稅者從該等費用中獲得利益之月份起算<sup>15</sup>。

因此，如本文前述，若有公司或個人於前 2 年投入大量費用進行研發創作，於第 3 年即宣告彈盡糧絕而未有投入，但於第 4 年方取得權利，而於第 5 年方讓與或授權與他人而獲得收益時。恐怕因未繼續研發，而難以就「當年度」研究發展支出金額百分之兩百限度內自「當年度」應課稅所得額中減除。

## 肆、結語

產創條例第 12 條之 1 第 1 項給予租稅優惠之規定，乃積極鼓勵智慧財產之流通【稅務旬刊第 2329 期，2016 年 6 月，第 18 頁】與運用。在現今提倡無形資產創新加值之新經濟社會中，是值得肯定之方向。然此新穎之立法，在我國仍屬罕見，實行上仍有諸多疑點等待釐清。有待中央主管機關與財政部一同努力，制定一套清楚且可實施之準則，讓有志於研究創新之個人或公司，得以積極投入，讓台灣產業得以提升競爭力，邁入嶄新的未來。【稅務旬刊第 2329 期，2016 年 6 月，第 19 頁】

13 §174 (e). 另外須注意者，內地稅法第 174 條僅限於研究與實驗之費用扣除，不包括著作權、商標權等生成的費用，與本項規定並不同，僅引用其對費用合理性的認定供我國實務操作上參考。

14 I.R.C. § 174 (b) (1) ; Treas. Reg. § 1.174-4 (a) (1), (3).

15 I.R.C. § 174 (b) (1) ; Treas. Reg. § 1.174-4 (a) (3).