

無形資產所有權歸屬於  
移轉訂價上之議題

Yuyun Huang

May 2008

## 無形資產所有權歸屬於移轉訂價上之議題

### 一、 問題源起

無形資產所有權歸屬之所以產生爭議，即在於為移轉訂價目的之無形資產所有權認定，是否和智慧財產權法律上之認定一致？蓋當有二人以上共同研究或發展無形資產，因某些因素而共推一人登記為專利權人或商標權人，其他共同研發之人仍使用此無形資產，則此時為了決定稅賦的無形資產移轉訂價，是否僅因使用人非專利權或商標權之登記人，則必定須支付一定的權利金予專利權人或商標權人，否則即有違常規交易？

上述即為學說上所謂法律上所有權概念及經濟上所有權概念之爭議。所謂法律上所有權即指享有法律上的名義並受法律保護的無形資產，例如：專利、著作權、商標等，其法律上的所有人即為無形資產移轉時的所有人；而經濟上所有權則是由實質上認定，對於發展無形資產承受最大成本及風險的經濟上負擔者，為無形資產的所有人。

### 二、 美國法上的發展

1968 年財政施行細則對於所有權認定採「開發者—協助者」原則。於施行了二十多年之後，美國財政部至 1992 年發布了新的施行細則草案。其中，承襲了 1968 年施行細則中「開發者—協助者」原則。然而，卻增加了一個受爭議的「乳酪範例」：X 是一家外國乳酪製造商，以 DR 之商號行銷乳酪至美國以外的其他國家。X 對這個品牌擁有全球性的權利。這個品牌是眾所皆知的且在美國以外的地區擁有相當高的價值，但在美國地區卻是不出名的。1995 年，X 決定進入美國市場，並成立了一家美國子公司 Y 作為在美國地區的配銷商且督導開發 DR 品牌的廣告及其他必須的行銷活動。Y 支出了 500 萬美元作為促銷該品牌之費用，但 X 並未補償 Y。Y 被認為是商號擴增權利至美國的開發者。

此範例將「開發者—協助者」原則的適用，由新開發無形資產的領域擴大至已存在無形資產的提升。論者多數批評，「開發者—協助者」原則僅能適用在新開發無形資產的領域，而非已經擁有法律上權利的無形資產。施行細則草案的範例將商號以及嗣後擴增的權利分為兩個無形資產，而不論其母公司已擁有法律上的所有權。評論者極力主張稅務目的的無形資產所有權應和法律上所有權相符 (Gregg D. Lemein, 2006)。

---

\* 原文刊登於稅務旬刊第 2037 期，97 年 4 月 30 日。

1994 年正式施行的細則採取了評論者的建議，加入了「法律上所有人」以認定為移轉訂價目的的無形資產所有權歸屬。協助者不被認為共享無形資產的所有權，而是對其所提供的協助接受符合常規交易的補償。而對於未受法律保護的無形資產，則仍是回歸至「開發者—協助者」原則。此外，1994 年的乳酪範例亦刪除了美國子公司是商號開發者的認定。縱然 1994 年施行細則已作修改，評論者仍提出批評，其認為將所有權與使用無形資產的權利相等，將使得所有權概念混淆不清。被授權者不應被認為是被授權無形資產的所有人，蓋其僅擁有授權期間的權利，而不能支配該無形資產。

至 2003 年 9 月，美國財政部又再度發布了新修正的施行細則草案。該草案不接受評論者對於 1994 年施行細則草案的批評，而明確地指出被授權者（licensee）將被視為授權權利的所有人（owner）。蓋美國稅務當局認為，1994 年施行細則可能被誤用導致「全有或全無」（all or nothing）的結果。亦即美國子公司提供服務發展或提升其母公司所擁有的無形資產時，母公司僅須對此服務給予報酬，而不須就所得為分派（全無）；美國子公司僅有在對無形資產擁有長期的、排他的權利而被認為是所有人時，始被分派所有的所得（全有）。因此，新施行細則草案承認多數的所有人，而取代舊制僅一人可為所有人的規範。

此外，新施行細則草案增加了為移轉訂價目的的所有權須和受控交易的經濟實質一致的規定。由於智慧財產權相關法律通常對於受控團體成員間移轉無形資產提供較少的限制，故本規定將單純形式上所有權的移轉排除，亦即仍須審酌其經濟實質面。

另一項重大的變革則是在對於非受法律保護的無形資產之所有權認定上，不再沿用「開發者—協助者」原則，而直接以有實質控制該無形資產的納稅人作為所有人。新施行細則草案刪除了舊制中和協助有關的規定，而改在§1.482-4 (f) (4) (i) 「對於其他受控成員擁有之無形資產價值之貢獻」來取代。並在§1.482-4 (f) (4) (ii) 提供了六個新的範例來說明 1.482-4 (f) (4) (i) 之規定，取代了舊制中的乳酪範例。

評論者多數贊成新的所有權標準，蓋其適用較簡易，且可得到較明確的結果。但對於草案中§1.482-4 (f) (4) (ii) 的範例 2、範例 3、範例 5 及範例 6

則有所批評。蓋上述範例中提及「若無法確認包含相似範圍的相互影響要素的非受控交易，以及受控人間的非例行貢獻，則最可信的方法也許是剩餘利潤分割法」，此似乎意味著在任何有關無形資產價值貢獻的情形下，剩餘利潤分割法是偏好採取的方法。

2006 年，美國財政部根據 2003 年草案發布了 2006 年暫行施行細則，成為目前最新有效的法規。原則上，均承襲 2003 年草案之規定。此外，美國財政部亦接受批評，認為其**無意使剩餘利潤分割法成為優先偏好採取的方法**，故於暫行施行細則中刪除了「若無法確認包含相似範圍的相互影響要素的非受控交易，以及受控人間的非例行貢獻，則最可信的方法也許是剩餘利潤分割法」的文句。

### 三、 判決實例

移轉訂價上無形資產所有權歸屬之案例，大致可分為兩大類：第一、母公司將發展完全的無形資產移轉予子公司，或第二、母子公司共同發展無形資產。本文將先以第一種類型之案例為論述，第二種類型則將再為文探討。

(一) Eli Lilly (ELI LILLY & Company and Subsidiaries v. Commissioner of Internal Revenue, 856 F. 2d 855 (7th Cir. 1988))

#### 1. 案例事實

1955 年 12 月，Lilly 獲得 Darvon (止痛藥品牌) 裡一個有效成分 propoxyphene hydrochloride 的專利，且於 1957 年開始銷售此產品。1962 年，Lilly 又獲得一個相關成分 propoxyphene napsylate 的專利，其為 Darvon-N 的主要成分，並於 1971 年在美國開始銷售。1965 年 Lilly 的稅前淨利為 3020 萬美金。

1965 時，Lilly 在波多黎各成立 Lilly P.R. 製造 Darvon 和 Darvon-N。1966 年，Lilly 將前述兩項專利移轉給 Lilly P.R.，Lilly P.R. 以其股票作對價。

從 1971 年至 1973 年，Lilly P.R. 使用向外購買的未加工原料製造 Darvon 產品。Lilly 提供特殊服務，包括工程、品質控制、新 propoxyphene 的研發，Lilly P.R. 並支付費用。Lilly P.R. 將 Darvon 成品以一個母子公司間適當的利潤分配價格售予 Lilly。在實際上，Darvon 的利潤來源有四大類：Lilly 行銷活動的收益、

The logo for 'eiger' is located in the bottom right corner of the page. It features the word 'eiger' in a lowercase, sans-serif font. The letters are a light brown or tan color, and the 'e' and 'i' have a slight shadow or gradient effect, giving it a three-dimensional appearance. The background behind the text is a light, textured grey.

Lilly P.R. 製造活動的收益、Lilly 為行銷的無形資產的收益（如商標及商譽）和 Lilly P.R. 為製造的無形資產的收益。

Lilly P.R. 主張就 1971 年和 1972 年對於無形資產收益的分派為 60%，Lilly 分得 40%。而 1973 年則減至 30%，以反應 Darvon 專利的期滿。

美國稅務局 IRS 主張為移轉訂價目的，專利移轉應予否認，因為若 Lilly P.R. 是一間非關係企業，則 Darvon 專利的移轉將是「不可想像」。

## 2. 稅法法院與第七巡迴法院見解

稅法法院和第七巡迴法院認為，受移轉人 Lilly P.R. 實際上有使用該移轉的無形資產，而非處分無形資產，故可消除該移轉係僅為租稅目的的疑慮。並認為 IRS 未指出一個符合常規交易的移轉具備何要素，而 Lilly 不具備何項要素。相反地，法院認為若一個非關係企業可提供 Lilly 可比較價值的股票利益，則該專利移轉是可以想像的。法院亦不採納所有權必永遠存在於發展無形資產之一方。根據專利移轉的契約文件，法院之結論為，子公司 Lilly P.R. 不論是從形式或實質認定，均為專利所有人。

(二) G.D. Searle ( G.D. Searle & Company and Subsidiaries v. Commissioner of Revenue, 88 T.C. 252 (1987) )

### 1. 案例事實

G.D. Searle 及其子公司從事發明、發展、製造、行銷及販售藥品及其他相關產品。G.D. Searle 於 1969 年 1 月 13 日設立一個由其 100% 持股之子公司 SCO。SCO 並於波多黎各從事製造及銷售憑處方出售的藥品。G.D. Searle 設立 SCO 有充分的商業理由，並享受內地稅法第 931 條之租稅利益及波多黎各的租稅減免。1969 年至 1971 年間，G.D. Searle 和 SCO 達成六項協議，G.D. Searle 將特定無形資產（包含專利及商標）的所有權利、資格及利益移轉予 SCO。

1974 年及 1975 年，G.D. Searle 根據 1970 年 9 月的一個協議，提供 SCO 行銷服務，SCO 支付其於美國的淨銷售額的 25% 予 G.D. Searle。在上述期間，97% 的 SCO 產品銷售予非關係企業。G.D. Searle 亦提供行政管理服務，SCO 支付其於美國的淨銷售額的 3% 予 G.D. Searle。



美國稅務局 IRS 認為 SCO 設立之目的為租稅規避，故否認 SCO 的無形資產所有權，而根據內地稅法第 482 條重新分派超過 92% 的 SCO 毛收入予 G.D. Searle。

## 2. 稅法法院見解

稅法法院認為 SCO 的設立及無形資產移轉有其獨立實質的商業目的。G.D. Searle 的確需要增加製造及相關設備，故於波多黎各設立 SCO 並租賃設備。縱然 IRS 抗辯可以在伊利諾州或任何其他 50 州設立子公司及租賃設備，稅法法院仍認為不適宜由法院取代公司管理階層來決定製造點的設置地。

租稅因素無疑地是 G.D. Searle 的主要考量之一，其亦承認此考量。蓋 G.D. Searle 發現許多藥品公司於波多黎各設立子公司而享有較低的稅率，故有競爭優勢。G.D. Searle 將 SCO 設立於波多黎各不但享有內地稅法第 931 條的租稅利益及波多黎各的租稅減免，且當地的工資亦較低廉。吾人須注意，由立法機關所提供的租稅優惠並不構成稅捐規避。此外，立法目的亦明白表示鼓勵美國企業投資美國屬地。在 Barber-Greene Americas, Inc (Barber-Greene Americans, Inc. v. Commissioner, 35 T.C. 365 (1960)) 案例中，稅法法院認為，組織子公司取得第 921 條及第 922 條的西半球貿易公司條款並不構成稅捐規避，其理由為：當立法機關提供租稅利益當作美國企業從事跨國交易的誘因時，就須預期到有些公司會利用這些利益。創造一間子公司在西半球地區從事商業活動並不構成稅捐規避。沒有很好的理由認為，為何一個深思熟慮後的公司設立在符合法令的其他要件而因此得到租稅利益應被視為稅捐規避。否則設立子公司的目的及立法目標將會落空。在 Gregory (Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935)) 案例中，法院重申納稅人有權利作規劃使其稅賦儘可能的降低。

稅法法院於本案中認為。儘管 IRS 企圖主張 G.D. Searle 租稅規劃不適當，然而此動機並未使商業目的被否定。實質的商業目的是存在於本案事實中的。SCO 在形式及實質上均擁有無形資產之所有權。

## 四、 判決檢討

在無形資產所有權歸屬的決定上，美國法院對於不同的事實各以不同的觀察點切入以論證。在 Eli Lilly 案例中，Lilly 將其止痛藥專利移轉予子公司 Lilly P.R.，並獲得對價（即 Lilly P.R. 的股票）。美國稅務局 IRS 不承認此移轉，而

認為專利權仍歸 Lilly 所有。法院認定此時 Lilly P.R. 的法律上所有權仍須予以尊重，IRS 欲否認所有權移轉時，須指出一個符合常規交易的移轉具備何要素，而 Lilly 不具備何項要素。故由此案例可知，**法院認為 IRS 須負舉證責任證明母子公司間無形資產之移轉不合常規而有稅捐規避之嫌，否則即應尊重母子公司間的安排。**

在 G.D. Searle 案例中，G.D. Searle 將藥品之專利及商標移轉予波多黎各的子公司 SCO，美國稅務局 IRS 認為 G.D. Searle 可在美國任何 50 州設立子公司，而為何須至波多黎各設立為由，認定 G.D. Searle 係為稅捐規避而否認無形資產移轉。法院的分析則著重在，無形資產的移轉**是否有其實質的商業目的，若有實質的商業目的，則不能因該移轉同時享有租稅利益而認為是稅捐規避。**

上述兩案例均是由母公司研發無形資產，並取得無形資產的所有權後始設立子公司，嗣後再將無形資產移轉予子公司。無形資產的移轉和使用清楚。當該移轉受有適當報償時，則原則上須尊重母子公司間的安排，而以法律上所有人為移轉訂價目的的無形資產所有人。但吾人須注意，法院仍是由**實質面**去審酌法律上之所有人是否「名符其實」。

## 五、 結論

由於無形資產的所有權會決定由無形資產所產生的所得（如權利金）如何在受益的關係企業間劃分，當以常規交易原則檢驗無形資產移轉時是否受到適當的報償時，無形資產的所有權歸屬即是第一個面臨的難題。而無形資產所有權歸屬之所以產生爭議，即在於為移轉訂價目的之無形資產所有權認定，並非全然和智慧財產權法律上之認定一致。

在決定為移轉訂價目的無形資產所有權歸屬時，主要的認定方法有法律上所有權及經濟上所有權。OECD 採取經濟上所有權標準，美國在 1968 年施行細則中原亦採經濟上所有權標準，在 1994 年時修改為以智慧財產法律上之所有權為準，但仍輔以經濟實質標準來判斷。在判決實務上，大致可區分成由母公司完全發展無形資產後再移轉至子公司，或由母子公司共同發展的類型。後者之類型較為複雜，容另為文以詳；前者所有權的移轉則較為清楚，當該移轉受有適當報償時，則原則上須尊重母子公司間的安排，而以法律上所有人為移轉訂價目的的無形資產所有人。

---

**DISCLAIMER**

*This publication is intended to provide accurate information in regard to the subject matter covered. Readers entering into transaction on the basis of such information should seek additional, in-depth services of a competent professional advisor. Eiger Law, the author, consultant or general editor of this publication expressly disclaim all and any liability and responsibility to any person, whether a future client or mere reader of this publication or not, in respect of anything and of the consequences of anything, done or omitted to be done by any such person in reliance, whether wholly or partially, upon the whole or any part of the contents of this publication.*