

企業核心競爭力

智慧財產權全方位管理策略

跨國視野下智慧財產權的會計、財務、稅務、法律及資訊風險管理



智慧財產權是企業生存的命脈，而智慧財產權的保護與管理，是企業保護核心競爭力之重要策略。隨著全球市場競爭日益激烈，智慧財產權的管理逐漸成為決定企業價值及核心競爭力之關鍵要素。

智慧財產權的管理不應被窄化為申請專利及登記等的法律程序問題，相反地，有效的智慧財產權管理策略不應獨立於企業經營與佈局、財會目標、全球租稅策略、風險控管體系及整體法律管理策略之外而運作，如此方能提昇企業價值並降低各項經營風險。本書精闢的探討了有關智慧財產權的全方位管理策略，讓您可以從中一窺智慧財會財產權策略的全貌。

企業智慧財產權全方位管理機制

吳德豐 會計師

資誠聯合會計師事務所 會計師

稅務暨法律服務部 營運長

Tel: +886 2 2729 6666 ext.25229

E-mail: steven.go@tw.pwc.com

台灣廠商申請專利，累積數量達百萬件，每年投入新台幣800億元從事研發，智慧財產權（以下簡稱智財權）之申請、維持、訴訟、和解、賠償及授權等各項費用每年高達新台幣約2,000億元。企業處於創新導向與山寨文化之競爭環境，必須發展有效策略，保護得來不易之創新成果。除建立商標品牌價值外，在產品推出前之創意發想、研發、設計、製造及包裝等過程，均應列為最高機密；同時，也應運用多重機制保護智財權，俾企業得以在全球激烈競爭環境中，鞏固市場地位。因此，建立符合企業實際需要之全方位智財權管理機制，用以創造產品市場價值，降低營運風險，乃企業永續經營之必要手段。

一、企業核心競爭力

智財權是企業生存之命脈，而智財權保護與管理，是企業保護核心競爭力之重要策略。隨著全球市場競爭日益激烈，智財權管理逐漸成為決定企業價值及核心競爭力之關鍵要素。但智財權管理不應窄化為申請專利及登記法律問題；相反的，智財權管理除保護企業免於侵權指控及可能用以阻撓競爭者之利器外，有效管理策略不應獨立於企業經營與布局、財務目標、整體租稅政策及風險管理之外而運作，方能提升企業價值並降低各項經營風險。

當今趨勢，企業成本結構大多耗用於商標、研發及行銷網絡，並朝品牌製造與不斷創新邁進，逐漸取代以往大量投資於廠房機械設備之創價模式。因此，企業面對獲利架構變化之際，除對本身所處產業應有深入瞭解外，對智財權議題應具有敏銳認知，以企業資源及競爭地位，制定智財權管理策略，落實保護關鍵智財權。此外，企業智財權管理，從控管、評價、創價策略與風險管理亦應落實，方能達成整體智財權發展策略。

二、稅務機關查核趨勢

最近幾年，世界主要先進國家稅務機關已針對企業智財權運用展開查核。例如2006年，國際知名藥廠葛蘭素（GlaxoSmithKline）與美國國稅局，對於智慧財產之市場價值認定不同，產生移轉訂價稅務爭議，最後葛蘭素與美國國稅局和解，付出34億美元之龐大代價；同年葛蘭素也因同一理由，遭加拿大國稅局補稅17.6億美元。顯見企業處理智財權時，不能忽視其價值及對公司財務、稅務及法律影響。

不僅美國、加拿大，台灣、大陸都已實施移轉訂價制度多年，跨國集團之關係企業間智慧財產移轉或使用，最易衍生移轉訂價問題，也是各國國稅局密切關注之動向。企業如以不合理價格移轉智慧財產，甚至無償提供研發成果等智財權予海外關係企業使用，都將招致國稅局質疑，嚴重者遭受補稅處罰風險。因此，企業針對智慧財產權的稅務進行管理與規劃，不僅以降低稅務成本與風險為目的，更是以積極態度面對全球布局策略與各國稅制平衡進行有效管理。

三、妥善安排遠離稅務風險

關係企業間，無論是技術移轉、授權、委託研發或是共同研發，都有智財權安排問題，也都要有合理之交易訂價，否則很容易衍生法律和稅務風險。跨國併購擴展企業規模及市場行銷，併購對象擁有專利、商標、營業秘密等智財權評估是決定併購價格高低之重要關鍵，同時也應留意智財權安排問題。企業應注意智慧財產權之取得及擁有，是制定移轉訂價政策及規劃全球利潤配置模式時不能忽視的重要因素，因為其不只左右企業功能定位的主張，更將影響企業對最適移轉訂價方法的選擇。

企業切割智慧財產時，應顧及整體企業之全球營運布局與市場考量。假設，品牌在台灣市場價值劃歸香港公司所有，將來回台上市，台灣公司將無法表彰品牌在台灣之市場價值，影響在台上市可能性，除非完全放棄回台上市機會。對跨國企業而言，研發、製造與智財權登記地點，分屬不同國家或地區已屬常態。至於如何安排，須從租稅效率著手，例如，在何處登記智財權，獲得的節稅效益最大；研發成果移轉至製造端運用時，要注意交易價格安排問題，才能避免被列為移轉訂價查核對象。

四、全方位管理智財權

全方位管理智財權，有許多面向。法律乃是提供智財權保護之重要手段，所以懂得保護核心競爭力之企業，極為重視國內法與國際法之保護架構，以及如何透過智財權運用策略創造競爭力。但有效之法律保護與管理，奠基於建構良好智財權內部控管制度與資訊安全體系，作為未來主張權利之重要依據。

另外，企業在全球布局中，為了因應國內稅法及國際稅法管轄框架所設計具租稅效率之全球智財權布局，可能造成企業智財權法律與管理策略混亂。實務上，企業對智財權研發、製程改進或授權及管理運用，大多優先考慮稅務成本，可惜欠缺管理制度、法律保護措施及稅務管理的整體策略。稅務機關在稽查企業智財權稅務問題時，從企業法律管理及智財權制度面一併查核，可能發現不相一致及無法銜接等嚴重問題。若企業為了智財權保護而興訟時，可能因為企業對內或對外所簽訂以稅務為導向之契約關係，而無法保障自身權益。

五、徵詢專業意見為上策

無形資產布局涉及相當複雜之專業考量，例如，評估企業作為無形資產中心是否合適時，除評估該企業所在國稅率外，持有無形資產後可否申請租稅獎勵、所在國與他國有無簽訂廣泛優惠之租稅協定、當地法令對於無形資產攤折及委外研發服務費等稅上是否准予抵扣、從事無形資產跨國交易（收取權利金、支付他國研發或行銷服務費、未來處分無形資產等）之稅負影響等，都須與各國稅務專家交換意見。對企業而言，當地稅法是否明確、遵循義務是否簡便、退場機制是否有彈性等，更是不容忽視之重要議題。

智財權全方位管理在行銷、人力、財務及整體營運上均有正面助益，對提升企業形象亦有極大效果，透過系統化之智財權管理，使管理成本下

降，並獲得研發成果創新之實質效益。資誠聯合會計師事務所所以累積多年之會計、財務、稅務、法律專業與實務經驗，協助國內外企業建立全方位、有效率、低成本之智財權管理機制，可使企業維護本身權益與提升市場競爭力，並為企業帶來可觀之潛在效益。

資誠聯合會計師事務所
稅務暨法律服務部 營運長



吳德豐 會計師

2010年3月

目錄

企業智慧財產權全方位管理機制代編審序 吳德豐 營運長	01
導讀	08
全方位稅務管理思維，建構智慧財產策略 廖烈龍 會計師	11
智慧財產權的法律保護 鄭淑芬 副總經理	27
智慧財產權的資訊風險管理 李潤之 執行董事	37
跨國視野下智慧財產權的法律議題 蔡朝安 律師	51
跨國視野下智慧財產權的稅務議題 邱文敏 會計師	69
併購智慧財產權的稅務向度 謝淑美 會計師	77
併購智慧財產權的財會向度 溫芳郁 會計師	87
附錄一、智慧財產權相關稅務議題	96
附錄二、專利案件申請流程	97
附錄三、智財法院審理流程圖	100
資誠的服務團隊	104

導讀

知識經濟時代來臨，智慧財產權逐漸成為企業的價值核心，建立全方位的智慧財產權管理機制，將決定企業競爭態勢的優劣。

本書首先以廖烈龍會計師的「全方位稅務管理思維，建構智慧財產策略」一文開場，闡述智慧財產權策略管理應跳脫過去侷限於法律角度的思考邏輯，建議加入租稅風險管理概念，以建立全方位思維及因應策略，為整本手冊開啟序幕。

企業發展仰賴技術創新能力，而技術創新、開發、利用又以智慧財產權保護為必要的前提。鄭淑芬副總經理於「智慧財產權的法律保護」中，剖析研發型企業創新研發技術保護的方式；李潤之執行董事則在「智慧財產權的資訊風險管理」一文中，暢談智慧財產權風險控管機制及保護，強調企業對於本身所擁有的智慧財產，必須建立相當程度的保護機制，使智慧財產權能在資訊風險中，穩定的扮演企業效能提升的關鍵角色。

全球化是企業邁向成長的重要指標，企業與產業全球化同步，方能保有競爭力與生存力，因此蔡朝安律師在「跨國視野下智慧財產權的法律議題」中，以跨國的觀點討論跨國模式下智慧財產權管理的重要法律議題。除了法律議題，跨國智財稅務問題的複雜程度也不遑多讓，其中關係企業間對無形資產開發、使用及交易的計價更是高難度；邱文敏會計師於「跨國視野下智慧財產權的稅務議題」一文，以最近美國稅務判決為例探討無形資產移轉訂價的重要性以及對稅負的重大影響；其中更探討到採用成本分攤協議所應有的思維。

邁向全球化的過程中，併購是企業積極擴張的方式之一，透過併購，使企業得以迅速擴充市占率與取得智慧財產權。謝淑美會計師於「併購智慧財產權的稅務向度」一文，自稅務觀點以深入淺出的方式分析企業於併購前後對於取得智慧財產權應有的稅務思維；溫芳郁會計師則藉由「併購智慧財產權的財會向度」，協助讀者瞭解針對台灣上市櫃公司、興櫃公司，以及公開發行公司即將與國際會計準則接軌，對於企業執行企業併購交易下取得無形資產的會計處理規範。

綜上，本手冊匯集來自資誠聯合會計師事務所、資誠稅務諮詢顧問股份有限公司、普華國際財務顧問股份有限公司、普華商務法律事務所、資誠企業管理顧問股份有限公司及普華智財管理顧問股份有限公司各方面專家的專業經驗，以全球視野，提供多面向的智財管理機制分析與建議，盼對於關注智財議題的讀者能建立全方位的新思維。

全方位稅務管理思維，建構智慧財產策略

廖烈龍 會計師

資誠聯合會計師事務所 會計師

Tel: +886 22729 6666 ext.26217

E-mail: elliot.liao@tw.pwc.com

何嘉倩

資誠聯合會計師事務所 協理

Tel: +886 22729 6666 ext.23733

E-mail: judy.ho@tw.pwc.com

壹、前言

當我們驚嘆科技產品的日新月異、品牌對消費者展現的迷人魅力、全新電影科技（及革命性題材）帶來的龐大商機，多數人都已體認，創新構想、知識及對新科技（皆屬廣義的智慧財產範疇），已取代設備、資金、存貨等有形資本，成為跨產業的核心價值來源及競爭關鍵要素；對全球上市企業而言，無形資產（包含智慧財產）更為企業永續經營及創造利潤的驅動因子。

一、傳統「智慧財產權」管理思維

許多企業所認知的傳統「智慧財產權管理」，多侷限於爭取「法律權益的保障」，即透過專利、商標等之申請及維護，達到智慧財產排它使用、避免侵權的效果；再者透過專利權訴訟的手段，以達到延遲、阻絕競爭對手進入市場。部分科技產業更將「專利申請數」作為展現本身科技實力的指標，持續鼓勵研發團隊積極開發、申請各項專利權。

然而，專利的申請及維護有其成本；企業追求最大利益的過程中，已逐漸跳脫「專利數量」的迷思，將管理重心聚焦於「核心技術的保護」及「專利商業價值的實現與極大化」

（如透過對外授權收取權利金）；對於無法為企業帶來商業價值的專利，企業則重新思考投入資源維護是否符合成本效益原則、對公眾開放是否能為企業帶來更大效益，進而作出更靈活的商業決策。

二、「無形資產」與租稅面的連結

從租稅角度觀之，舉凡對企業經營有價值，非屬各國稅法所定義之有形資產的權利，皆有可能被視為「無形資產」。各國稅法對於無形資產的定義及範圍亦不全然相同。早先我國的稅法規定中提到的無形資產較為有限，通常為營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權。民國93年我國『營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則』第4條第9項對於無形資產的範圍有較廣泛的定義，包括營業權、著作權、專利權、商標權、事業名稱、品牌名稱、設計或模型、計畫、秘密方法、營業秘密、或有關工業、商業或科學經驗之資訊或專門知識、各種特許權利、行銷網路、客戶資料及其他具有財產價值之權利。2009年發布的『所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則』對於無形資產的定義也有類似的規定。

知識經濟時代，「無形資產」與企業獲利能力間增強的聯結關係已獲得企業與各國稅捐稽徵機關的高度重視。無形資產的配置及開發，直接影響權利金及研發服務費收付流程、各國租稅優惠的適用及集團利潤的分配，透過合法且適當的規

劃，跨國企業有機會追求更具租稅效益的無形資產布局，並降低集團整體稅負及租稅風險。

另一方面，稅捐稽徵機關對於企業是否就無形資產布局進行不當稅務安排，進而減損該國稅收，則持高度警戒的態度；葛蘭素大藥廠於美加地區移轉訂價訴訟於2007年終結，美國內地稅局成功調增葛蘭素於美國當地的課稅所得，補徵高達美金34億的所得稅款，堪稱天價。加拿大稅局隨後亦發單補徵，補稅金額超過美金17億，雙方主要爭執點即為無形資產議題。

在台灣，企業投入研發活動成本能否適用投資抵減、授權海外子公司使用其無形資產是否收取合理對價、轉授權對於外國營利事業申請適用權利金免稅是否有影響、併購商譽是否得以攤銷等，經常成為徵納雙方爭訟的議題，及企業被調增補稅的主因。

貳、「無形資產」租稅管理的複雜性

基於多年來輔導客戶跨國布局的經驗，我們認為，無形資產布局所衍生的稅務風險，對企業的影響非常可觀且管理困難度頗高。然而，許多企業認為無形資產議題相對簡單，似乎透過法律構面上的合約簽訂與修改，無形資產相關權利義務即可任意移轉；相較於有形資產（如機器設備）或固定營業場所（如工作場所），無形資產的移動似乎在會議室中透過談判及合約簽署即可完成。

值得注意的是，無形資產議題所引發的稅務爭訟，於世界各地有逐漸增高的趨勢，即使企業並無逃稅意圖且以誠實納稅人自居，仍不能免除潛在的稅務風險；究其原因，我們發現下列因素導致無形資產稅務議題的高度不確定性：

一、相較於有形資產，無形資產涉及的範圍更為模糊

舉例而言，前述葛蘭素大藥廠的案例中，美國內地稅局提出「行銷無形資產」觀念，認為縱使葛蘭素大藥廠於各國行銷策略類似且同受總部控管，葛蘭素大藥廠所推出相同藥品於美國市場確實可以較高價格出售，因此，「美國市場（包含消費者、市場潛力及偏好等）」本身即為有價值的「無形資產」，跨國企業配置利潤時應考慮其影響。有趣的是，無論自會計或法律觀點，從未提出「所經營市場」可視為企業「資產」的概念；將「所經營市場」本身視為企業「無形資產」的概念也並非為各國稅局採用。

其他類似的例子，包括「員工的移轉，究竟視為員工自願性的離職及再聘僱，或某種無形資產的移轉」、「集團關閉某地區子公司，由其他國家關係企業承接其訂單或功能，其未來潛在獲利的喪失，是否視為無形資產的移轉」；這些議題在各國租稅實務上常有截然不同的看法及詮釋，尤有甚者，部分國家稅務主管機關根本未提供明確的課稅規定。

因此，企業進行跨國布局時，應注意各國稅捐稽徵機關對於

「無形資產」範圍的定義可能有相當大的不同，許多新議題未經官方討論確認，查核時是否被稅務當局視為屬「無形資產」範圍，更有相當大的不確定性。

二、相較於有形資產，無形資產的價值更難客觀衡量

「無形資產」價值有時代表的是企業運用商業策略、資本、人才（內部因素）及市場偏好、競爭狀況等（外部因素）的綜合結果，尚難以透過有系統模式精確估定價值；另，無形資產價值有時取決於多重因素的交互作用，單獨衡量其價值是否允當不無疑問。

舉例而言，某品牌於歐洲原廠有百年歷史且深具價值，若該歐洲原廠將此品牌售予一開發中國家廠商，該品牌對歐洲原廠帶來的價值是否能完全移轉至開發中國家廠商，將取決於該開發中國家廠商未來運用該品牌的能力，及消費者對於開發中國家廠商當前的印象；換言之，同樣的品牌在不同企業手中運用，價值也有可能天差地遠。

無形資產的估價涉及計稅基礎的認定，管理階層應關注各國租稅法律對於無形資產估價的規定，以避免因疏忽導致企業無形資產估價違背該國法令，而遭致補稅或裁罰。

三、相較於有形資產的運用，如何判斷無形資產是否被實質運用，缺乏客觀準則

各國稅捐稽徵機關普遍採「實質重於形式原則」執行稅捐稽

徵工作；近年來，對於企業透過不當稅務安排（如無實質的租稅協定安排），對無形資產進行「無合理商業理由」的配置，以獲取租稅利益，更是積極防杜。

舉例而言，中國國家稅務總局發布「關於執行稅收協定特許權使用費條款有關問題的通知」（國稅函[2009]507號）及「關於如何理解和認定稅收協定中“受益所有人”的通知」（國稅函[2009]601號）等文令，皆在重申「反避稅」及「實質課稅原則」，惟何謂與「持有無形資產」相應的「合理商業理由」、何謂與「相關權利金所得數額匹配的資產、規模和人員配置」，仍缺乏明確依據。我國稅捐稽徵機關經常採用「實質課稅原則」調整納稅人納稅義務，惟多採個案認定方式辦理，並未針對原則性問題逐一釐清並公告週知，對於企業稅務遵循造成高度不確定性。

四、相較於有形資產的移轉，無形資產移轉衍生的稅務議題於許多國家尚待釐清

某些國家有所謂「出走稅」制度，跨國企業擬關閉於某國家轉投資，並於其他國家設立新據點承接其原有功能或業務，視為將「未來獲利能力」移轉至他國集團關係企業，擬關閉的企業應收取合理對價並據以納稅；針對此一議題，某些國家已公布詳細規定，納稅人可據以評估、衡量出走稅的金額（從而掌握稅務成本），某些國家雖明文確認此一觀念（即認可此等營業移轉行為應有所得發生），但未就出走稅的衡量提供明確準則（由納稅人自行舉證，稅捐稽徵機關是否採

納不確定性較高），亦有部分國家對於此種安排「是否屬於無形資產移轉」尚未有裁示案例，跨國企業納稅義務的不確定性更高。

此外，諸如「商譽是否得與企業分離移轉」、「員工與銷售合約移轉是否視為無形資產移轉」等（以及相關稅負影響），

由於各國觀點不同，跨國企業於從事相關安排及布局時，相關規定及風險應審慎評估。

五、無形資產與利潤配置的關連性，各國稅局所持見解不同

同樣於所在國提供行銷支援與客戶聯繫服務，不同國家稅捐稽徵機關認定的「常規交易原則」可能截然不同，某國家可能同意採「中低成本加成比率」配置利潤即可反映其功能、風險特性；其他國家實務上則可能將此等業務視為「高附加價值商業活動」，雖仍能接受採「成本加成」方式配置利潤，但所要求的加成比率可能顯然高於其他國家實務水準；部分對於移轉訂價查核較激進的國家，對於此種業務活動，則可能偏好採「利潤分割」概念評估其配置利潤合理性；由於跨國無形資產交易同時影響兩國（或多國）稅收，於安排交易及訂價細節時，企業宜同時評估不同國家稅局見解及實務，尋求最適當且風險較低的途徑執行交易。

「無形資產」交易、安排牽涉極其複雜的稅務議題，且對跨國企業利潤配置造成重大影響，企業管理當局應即刻對當前

無形資產交易安排的稅務事項進行分析，並持續、有系統地控管租稅風險。

參、無形資產與健全的稅務管理

一般企業對於稅務管理的認知，常侷限於「企業有獲利，才有稅負，進而才需進行稅務管理與規劃」的思維。然而，隨著國際化的發展，跨國企業的投資與生產活動日益增多，導致現今租稅環境日趨複雜；先進國家為了保護稅收，紛紛祭出如移轉訂價稅制以及實質課稅原則等相關反避稅法規，以資防杜形式轉換所得名目，進行租稅規避；因此，縱使企業整體並無獲利，然而針對個別交易（如無形資產的移轉、使用或授權），尤其是跨國布局，仍須注意各國稅務風險，健全租稅管理。

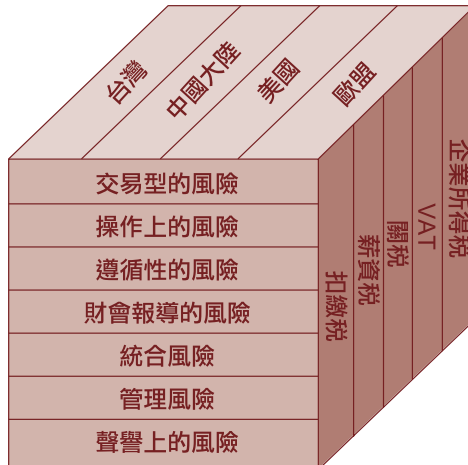
何謂稅務風險管理？簡而言之，企業的各项決策及每日的營業活動可能存在著不確定；有些不確定的情況涉及到稅務上的風險，其中包括所得稅、關稅、營業稅、貨物稅、印花稅、以及發生常設機構或移轉訂價等稅務問題。稅務風險管理即為了解引發風險之來源及尋求因應處理策略，以使企業稅務之課稅及不確定性風險降至最低之管理。租稅風險管理不僅適用於上市公司，舉凡重視財務報表透明度及租稅不確定管理的大型企業，均應建置有效的管理架構。

企業可能問，為什麼要關注稅務風險及管理；從稅務層面，缺乏有效的稅務管理可能增加企業稅負（含補稅），造成重複課稅損失。沒有確實遵循當地國的稅法規定，可能導致加計利息、處罰或追溯辦理；對於集團而

言，為因應稅務稽查，可能增加無謂的成本及作業負擔；全球租稅負擔之不確定性，更可能影響財務報表的表達。

一般而言，租稅風險可分為「交易型的風險」、「操作上的風險」、「遵循性的風險」、「財會報導的風險」、「統合及管理風險」、「聲譽上的風險」等，彼此相關且交互影響；以下就無形資產與各類型租稅風險及相應管理思維，說明如下：

圖一：稅務風險管理的複雜性



一、交易型的風險

企業涉及與無形資產相關的交易時，對於各環節租稅事項若

缺乏整體評估，便無法衡量該交易衍生之稅務成本、不確定的租稅議題及所需遵循的義務。交易型的風險經常直接反映在企業的獲利及營運；影響所及，企業與交易對象間無形資產的移轉、授權及使用可能衍生出的稅務風險包括：移轉訂價是否已反映出企業真實成本及預期報酬、是否在交易時沒有收取合理的對價、是否因交易型態的改變導致重複課稅的問題、於交易時是否衍生出如扣繳、直接稅及間接稅等相關的稅務議題等。

因此，企業從事購併、企業架構變動、跨國財務安排、及重大資產(包括無形資產)等交易前，應事先對租稅議題（租稅成本估算、遵循事項辨認、對財報表達影響、執行單位應配合事項等）做出審慎的評估，並與相關部門確實溝通；其中，於規劃及執行階段的各項分析及討論應建置完整書面的紀錄。

二、操作上的風險

許多企業導入新交易模式時，雖已確實辨認各項租稅成本、遵循義務，也建立了完整文件紀錄及內部表單，惟實際執行結果不如預期。舉例來說，台灣企業於所得稅申報時列報研發投資抵減，經常被稅局要求佐以書面化紀錄（如「研發紀錄」、「工作日誌」等），但公司財稅部門基於稅務遵循考量設計的文件，對研發部門而言與實際執行情形有異，因此常成為額外負擔難以配合；若財稅部門自行準備文件；往往

因缺乏研發部門人員的投入，經常被認定「無研發事實」，導致投資抵減全數或部分不被認列，影響深遠。在另外常見案例中，公司與關係企業決定權利金收取價格，集團即使有明確的移轉訂價政策，若於實際執行時產生落差，也會導致移轉訂價相關風險，應予重視。

企業對於因操作面瑕疵造成租稅效益未如預期（或租稅風險未有效規避），都有頗深的無力感；跨部門應明確劃分權責、納入績效衡量，所有新的跨國業務交易及交易模式，應預先考慮稅務議題及集團的移轉訂價政策，並建立多功能、精簡且符合資訊安全標準的文件等，才能確實降低操作面的非預期性偏差。

三、遵循性的風險

穩健經營的企業對於各項營業活動（包括無形資產）的稅負效果及遵循義務（如依法估價、申報、辦理扣繳、備妥佐證文件等等），需採有系統的方式定期重新檢驗，確認外在法規環境是否造成遵循義務及事項變動、內部管理及作業流程是否仍足以使企業善盡遵循義務，以求保持企業租稅事項符合法令規定且滿足所有遵循面要求。與無形資產相關遵循性的風險，經常牽涉到各項交易或所得的依法申報，或不申報，轉換所得名目，是否依法取得鑑價報告等為最常發生問題之處，而可能常牽涉到其他稅目如營業稅、關稅、及扣繳稅款等亦不容忽視。

從事各項交易時，集團均須遵循業務所在國家的所有稅務法規，並在期限內申報各項稅務並有憑証以為佐證，並且注意是否有高於財務報表重大性原則之不確定性稅務事項發生。倘若不慎發生稅務申報錯誤或稅務機關進行調查時，企業需積極介入與稅局溝通以降低罰款的風險。

四、財會報導的風險

舉例而言，在美國上市企業皆須依美國財務會計準則解釋公報FIN 48要求，於財務報表估列該企業（或集團）潛在的稅務負債；該負債是否被允當衡量及認列，對於所揭露財務報表的允當性可能有重大影響；此稅務負債亦包括基於當地國稅法規定的考量，因無形資產移轉、授權、使用或爭訟等議題所評估的稅務負債。有鑑於海外子公司可能隱匿稅務問題的嚴重性，或其對稅務會計的處理與判斷可能與一般公認會計原則的認列及報告不一致；重大的稅務風險及會計處理，可能影響到報表之重編及傷害公司聲譽。若企業疏於定期評估於各國營運活動的租稅風險，或未允當揭露其發現的潛在租稅負債，則來自證券管理機關、投資人、債權人或其他利益團體的挑戰，對企業而言都是難以承受的風險。

部分國家租稅事項與財會處理有一定程度的連結性，當該國一般公認會計原則變動時，或將同時影響租稅事項，企業若無法掌握會計原則變動對企業租稅狀態造成的影響，在財稅交互作用下，財會報導及企業租稅成本常會出現非預期性的

變化，使管理階層疲於奔命。

因此，最佳實務企業對於各國一般公認會計準則的變動，及相關變動對租稅造成的影響，應持續保持高敏銳度，並即時因應；如成立跨部門專案小組、結合外部顧問資源，針對會計報導（及會計系統）、租稅成本（及遵循事項）、財務預測等可能遭遇的變化予以精準的量化衡量，並思考如何因應。

五、統合風險及管理風險

統合風險及管理風險常為企業總機構於稅務管理上的重點工作項目，最佳實務企業總機構的財會／稅務部門須確實理解及掌握可能發生的各項重大稅務問題，尤其應評估發生稅務風險的統合性效果。在無形資產的統合及管理上，總機構應清楚掌握各地無形資產配置、研發進度、技術服務報酬的提供及授權情形等，於集團內設置良好的稅務控制機制，並制定租稅風險政策以資遵循。企業於面對統合及管理風險時，應於內部稽核時定時審視管理策略；如內部資源或技能無法符合所需時，應積極尋求外部專業協助。

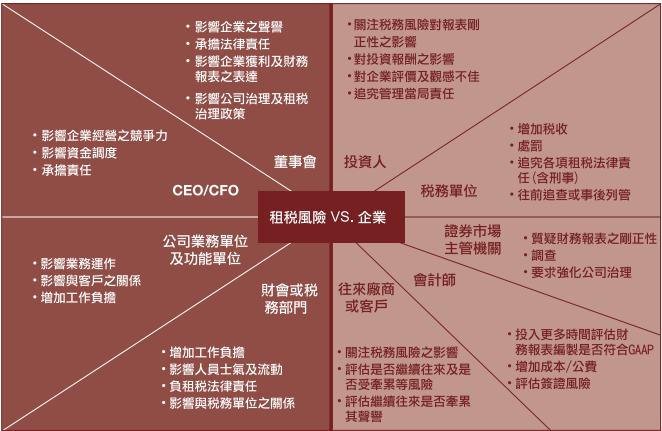
六、聲譽上的風險

企業形象的好壞對企業整體價值有重大影響，企業宜謹慎因應。集團企業均不希望自身的稅務事件被公諸於世，因此當稅務裁罰或訴訟事件（如侵權的爭訟或移轉無形資產至

低稅負國家而遭補稅）被公開揭露時，企業應特別注意公眾意見、媒體評論，並適當因應，將租稅事件對企業聲譽的損害降至最低。當然，若企業從交易的評估、操作面的持續管理、遵循事項的嚴格遵守等各環節，將企業稅務管理確實做好，自然能有效避免租稅不確定事項對企業聲譽的影響。

稅務風險管理的互動因素不僅涉及前述六大風險，更與各地税法及各項稅目（如企業所得稅、間接稅、扣繳等）交錯影響，複雜性高。關注稅務風險的重要關係人於企業內部，不僅為財會稅務部門的責任，更需董事會、營業單位、法律部門的全力投入，以健全稅務管理制度。於企業外部，會計師、稅捐單位、證券主管機關、投資人及證券分析師等，於稅務管理的各項環節中扮演極重要的利害關係人角色。

圖二：關注稅務風險的重要關係人



企業於進行稅務風險管理思索的問題，應著重於是否運用正確策略管理稅務風險？是否擁有正確的人員及架構進行風險管理？如何確認持續性監控稅務風險？是否目前的稅務風險政策可以滿足治理及外部主管機關的要求？如何改善稅務風險報告與溝通的成效？公司是否建置正確的控制及程序以管理風險？如何最妥適的辨識及衡量稅務風險等，以建置全方位及有效的稅務管理架構。

肆、結論

本文分別就「無形資產」議題於租稅面的重要性及複雜性，以及「租稅管理」內涵及策略思維提出說明，與業界先進分享；我們發現，企業致力於建立、落實優質「租稅管理」體制者，於風險控管及價值創造層面的效益是顯著的，企業追求最佳實務的過程中，此一環節絕對值得管理階層思考及重視。

智慧財產權的法律保護

智慧財產權取得—創新研發技術之的保護方式

鄭淑芬

普華智財管理顧問股份有限公司 副總經理

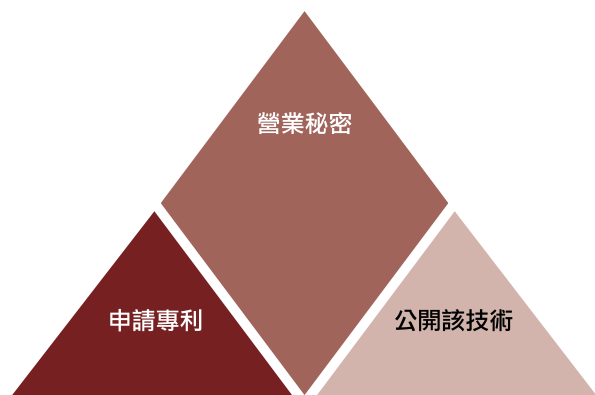
Tel: +886 22729 6666 ext.35710

E-mail: candy.sf.cheng@tw.pwc.com

在經濟全球化和貿易自由化的今天，智慧財產權已成為競爭的重要手段和工具。隨著全球智慧財產權保護制度的日益健全，擁有智慧財產權的品質和數量，已成為衡量一個國家、地區或企業競爭力的重要參數，也是參與經濟全球化的重要基礎。企業的發展離不開技術的創新能力，而技術的創新、開發、利用又以智慧財產權保護為必要的前提。

對於研發型企業而言，完善有效的智慧財產權保護如同企業的舵手，利用充分有效的智慧財產權保護其產品是企業最有利的武器。而如何讓智慧財產權取得達到最完美的效果，產生最有效的作用，已成為高科技企業在智慧財產權保護方面重要的發展方向。一旦研發活動進行中，衍生之研發技術該以何種方式進行保護，係為諸多研發技術主管所面臨之重要課題：該如何確認該技術是否已有相同之先前技術被公開？何種研發技術該申請專利？生命週期不同階段之創新與專利策略為何？創新研發技術究竟申請發明專利還是申請新型專利？自主研發在先，是否一定不會構成侵權？已成為企業長遠的發展戰略議題。

一、創新研發技術保護方式



企業在評估選擇以營業秘密抑或申請專利的方式保護其智慧結晶時，甚或適時揭露公開該技術，可考慮以下因素：

1. 產品或技術之生命週期長短：若是該產品之市場生命週期短於十八個月者，建議以營業秘密保護為佳，申請專利並不適當；倘若該項技術或產品的生命週期可以延續很長，且超過二十年者（如：配方），則不妨考慮以營業秘密方式保護，以規避專利最長年限之限制；
2. 技術範圍是否容易確認：如果研發技術範圍不易確認，無法藉由還原工程（Reverse Engine）得知相關技術，在舉證與認定上達到申請專利權的優勢地位，不如藉由營業秘密的模式保護之；

3. 是否符合專利法要件：確認該研發技術是否為專利權所要保護的適格標的（**Subject Matter**）、是否符合專利法上的新穎性（**Novelty**）、產業利用性（**Utility**）及進步性（**Non-obviousness**）之要件；
4. 以專利權保護是否符合經濟效益：由於專利從申請到取得、維護，無一不是龐大的預算，企業應評估該項技術或資訊取得專利後為企業帶來的利潤能否平衡支出應為最實際的考慮；
5. 公開該技術：針對研發層次較低之技術，可適時公開該技術，使其喪失新穎性之專利要件，以避免競爭對手未來將該技術提出專利申請，徒增舉發爭訟之困擾。

在研發初期，技術本質可能尚未成形足以申請專利保護，可選擇透過企業內部的營業秘密管制，以防止競爭對手取得重要的資訊或技術。就營業秘密法之規定，凡是方法、技術、製程、配方、程式、設計、或其他可用於生產、銷售或經營之資訊，並具備下列要件者，始為營業秘密保護之客體：

1. 非一般涉及該資訊之人所知者；
2. 因其秘密性而具有實際或潛在之經濟價值者；
3. 該資訊所有人已採取合理保密措施者。

專利權雖可確保企業的市場競爭優勢，惟專利申請費時費事、成本又

高，且申請專利必須為一定技術內容的揭露，企業尚必須接受產品可能被仿冒而搶先市場商機的風險。

究竟要以專利為保有市場優勢的最佳途徑，抑或以營業秘密的方式保有其智慧結晶，甚或適時揭露公開該技術，決策者宜多加考慮。

二、生命週期不同階段之創新研發技術與專利策略

萌芽期	成長期	成熟期	衰退期
1. 個人靈感 2. 腦力激盪 3. 應用科學之結合	1. 先前研發經驗 2. 用以解決功能衝突之新理論 3. 模仿	1. 顧客需求 2. 製程改善 3. 迴避設計	1. 添加附加功能 2. 替代技術之研發
關鍵技術專利申請一質重於量	專利布署	專利授權	相關之週邊專利申請
重視『新發明』，不重視專利分析，但重專利申請策略	重視專利布局與專利價值	重視Know-how與專利之搭配	重視替代專利之策略

在研發活動中，生命週期不同階段之創新研發技術與專利策略亦有所差異：

1. 技術萌芽期：若該項技術是一種新興技術，市場應用不明顯，關鍵技術數量不多，技術創新方法強調個人腦力激盪，並且以申請關鍵專利為主要專利布局策略。尤其在申請專利

範圍（Claim）方面應儘量放大，以便使專利能先卡位，重視『新發明』不重視專利分析，但需著重專利申請策略；

2. 技術成長期：技術創新方法在於充分利用先前研發經驗，用以解決功能衝突之新理論（TRIZ）或模仿之方式，專利策略則重視『專利布局與專利價值』；
3. 技術成熟期：創新法則應儘量尋求核心技術之改善、迴避設計及調查清楚當前他人的專利技術發展情況，以避免重複研發或誤踩專利地雷。主要競爭企業專利部署大致完成，投入研發廠商數量逐漸趨於飽和，此時進入產業的方式就是進行專利授權，取得擁有關鍵技術布局廠商的授權允許，方可在產品投入後獲得保障。
4. 技術衰退期：創新的方法在舊技術上添加附加功能或者加強替代技術之研發，專利策略除尋求核心技術之改良及調查清楚當前他人的專利技術發展情況之外，應儘快尋求新的替代技術。

三、在哪些國家申請專利

並非所有的專利都會選擇全球申請，一項創新技術之創作尚需考量其技術創新程度、未來市場開發潛力、技術移轉可行性等因素，選擇適當時機赴相對之外國或其他地區申請專利。不同國家在智慧財產權保護方面的發展階段不同，企業無法選擇全球專利共用，縱然有國際法規作為保護智慧財產權的基礎，但仍需進一步檢視各國的相關法規，以深入瞭解該國提供的相關保護條件與期限，以及必須遵循的程序。由於智慧財產

權基本上是由各國所授與的，其保護範圍也僅限於各國境內。智慧財產權的所有權人若想讓其創作可在更大的地域內獲得保護，現行許多國際與歐洲層級的條約皆有助於簡化相關的行政程序與手續。例如，專利審查高速公路（**Patent Prosecution Highway**；簡稱 **PPH**）是指締約之兩國間，其中一國家專利局之專利審定資料，可提供予另一國家專利局參考，使申請至審查的期間從原本的27個月得以縮短至2至3個月。目前在多國間導入PPH計畫，有日美歐等15個家實施。台灣亦有加速審查制度的便民措施，申請人能提供經國外核准之相關資料給予審查人員參考增加審查效率。

四、發明專利或新型專利

有時對一個創新研發技術究竟申請發明專利還是申請新型專利要做出必要的選擇。專利法所稱發明，必須是利用自然界中固有之規律所產生之技術思想的創作。由該定義之意旨，專利法所指之發明必須具有技術性（**Technical Character**），即發明解決問題的手段必須是涉及技術領域的技術手段。發明專利分為物之發明及方法發明兩種，以「應用」、「使用」或「用途」為申請標的之用途發明視同方法發明。專利法所稱新型專利之標的為物品之形狀、構造或裝置，其必須具體表現於佔有一定空間，並具有使用價值和實際用途而能被製造之物品實體，方屬新型專利之範疇。有的發明既包括產品發明又包括方法發明。如果是方法發明或者產品發明加方法發明，應該提交發明專利申請。若發明創造僅涉及產品方面的內容，那麼就可以考慮提出新型專利申請。

除上述外，發明創新的創新性高度以及該發明創新可預見到的生命週期

同樣為重要的考慮因素。專利法規定，「發明專利權的期限為二十年，新型專利權為十年，新式樣專利權的期限為十二年，均自申請日起計算。」如此看來，生命週期長的應當申請發明專利，生命週期短的，而且僅涉及產品方面的創作則可申請新型專利。

對新型專利申請經初步審查沒有發現駁回理由的，由智慧局作出核准處分書的決定，待申請人繳納領證費及年費後，頒發相應的專利證書，予以登記和公告。新型專利權自公告之日起生效。新型專利申請只進行初步審查而不必進行嚴格的實質審查，就可以授予專利權。顯然新型專利申請的審查週期比起發明專利申請的審查週期要短的多（約四至六月）。

申請人為行銷與策略需要及早獲得專利申請的核准，若申請內容僅僅包括產品發明時，可以就產品方面的一較下位專利範圍之內容提出新型專利申請，同時（同一申請日）就一較上位概念專利範圍之內容，提出發明專利申請。若申請內容包括就產品和方法方面，可以就產品方面的一較下位概念專利範圍之內容提出新型專利申請，同時（同一申請日）就產品方面的一較上位概念專利範圍之內容與方法方面的總體內容，提出發明專利申請。產品方面的較下位概念專利範圍之內容提出新型專利與同日申請較上位概念專利範圍之內容提出發明專利，不得認定為同一發明（審查基準第二篇第三章第4.4節與第4.5節）。可避免當發明專利申請進入實質性審查階段，按照審查員的要求主動撤回已經授權的新型專利，但日後發明專利仍無法獲准而造成兩頭落空之窘境。

值得注意的是目前專利法修法草案中擬就相同創作，不問發明與發明，或發明與新型，修正條文第三十一條明確規定禁止重複授予專利權。同

一人就同一技術，於同日分別申請發明專利及新型專利時，因新型專利採形式審查，可先取得專利權，於審查發明時，如認該發明應准予專利權時，應通知申請人限期選擇其一，屆期末選擇者，即不予發明專利，以避免重複授予專利權。申請人經通知選擇其一後，如選擇新型專利權，該發明專利申請案即不予專利。惟如其選擇發明時，因新型已取得專利權，基於禁止重複授予專利權之原則，其新型專利權視為自始不存在。

五、自主研發在先是否構成侵權

另一個令研發人員困惑的議題是自主研發在先，是否一定不會構成侵權？研發時間在他人申請專利之後會侵權，若自主研發在他人申請專利之前，是不是就不侵權了？專利法規定，如果在專利申請之前，已經製造相同產品、使用相同方法的，不視為侵犯專利權。這種在先自主研發的技術一旦在申請前曾經被公開成為先前技術，會造成專利權行使上之先前技術阻止卻，甚至成為專利舉發之理由。

但是需要注意，在先自主研發的技術只能由自主研發人自己使用，專利權人雖然不能禁止自主研發人繼續使用，但是仍然可以禁止其他人使用。自主研發人只能在原有規模內使用該技術，如果擴大生產規模，提高產品產量，也有可能構成侵權。可見，在先的自主研發人繼續使用已經成為他人專利的技術，也會受到諸多限制。

專利制度是一種交換的制度。專利權人得到了國家賦予以專利權之保護，同時也付出了代價，即是把專利技術全部公之於眾。智慧局會定期將專利技術公開，同時也在檢索資料庫中開放。若一個專利技術已經公開在先，任何人都可以在公開網站上查看到相關技術，那麼被控訴侵權的

企業如何證明這相同的技術是其在後獨立研發的呢？又如何證明研發此技術的過程是在「完全沒有接觸到已經公開的專利技術」的情況下獨立完成的？如果出現糾紛，很難舉證。為了避免這種爭議，法律將專利權規定為一種排他權，倘若專利權取得在先，在後實施的技術方案只要和專利技術相同，就有可能被認定為侵權。並無區分在後實施的技術方案是否為自主研發，即使是自主研發的技術，只要與他人在先申請的專利一致，就要承擔侵權責任之風險。

每一項技術的研發都是要耗費大量的人力物力。從社會發展的宏觀角度觀之，最佳模式是每一項技術的研發只進行一次，人力物力的耗費也就只經歷一次；其他的資源能夠用於在現有技術的基礎上再開發，進而得到水準更高的新技術。在此理想狀態下，社會的資源就能夠有效率地運用，社會發展的程度達到極大化。

站在整體經濟發展的立場而言，最不樂見的是：明明已經有人研究出相應的結果，又有其他人耗費財力物力自主研發出相同的技術。於是專利制度於制定時就賦予了專利權人排他權，限制在後自主研發者的權利，從而間接督促在後研發者及時轉向更高的研發技術領域，藉以加速社會整體經濟發展的腳步。法律制定者希望每一個企業都能將自身研發的技術申請專利，如此一來該些技術就可以被公開，成為其他新技術研發的基石。

面對現今專利制度，企業應當進行經營模式的反思。過往的那種「只管自己埋頭苦幹，認真打拚」的思路已經不再適用於市場經濟框架下的法律制度。手握技術資源、希望走創新的研發人員，應當學會放寬眼界，及時

檢索與瞭解他人已經獲得的專利成果，避免在研發過程中，重複走冤枉路。同時，將研發的效率伸展至產品及服務，技術創新必須結合行銷、科技以及組織的改變才能克竟其功。

智慧財產權的資訊風險管理

李潤之

資誠企業管理顧問(股)公司 執行董事

Tel: +886 22729 6666 ext.26613

E-mail: ryan.c.lee@tw.pwc.com

蔡興樺

資誠企業管理顧問(股)公司 協理

Tel: +886 22729 6666 ext.23558

E-mail: steven.tsai@tw.pwc.com

壹、智財權保護之迷思

綜觀過去一年來世界遭受金融風暴侵襲，各國企業無一倖免；卻也間接造成台灣高科技產業回頭檢視自身企業體質完善度與智慧財產保護。智慧財產議題一直是台灣企業從製造導向往微笑曲線兩端發展的重要課題。由於全球景氣低迷及要求降低成本(Cost Down)，有不少企業主更體認到企業須由先前針對智慧財產權「管理」進階走向智慧財產之「經營」面向，並整合至公司內部管理制度中，更甚至使得智財權的經營逐步發展為新興知識產業族群。如：高科技產業於有限獲利之情況下，藉由自有的專利發明，希望可以獲得權利金收入以增加營收。

近幾年來，藉由擔任台灣知名企業風險管理諮詢服務顧問之經驗，發現高科技產業之高階管理者對於公司內部管理智慧財產權普遍提出疑問，即公司內部已因應智慧財產權之保護而設置了獨立的智財室，亦聘請了專利工程師、法律人員專責進行專利申請及侵權訴訟事宜，更提供了鼓勵性的環境與制度，獎勵同仁為公司創造與生產專利。但是，往往於產品還未上市，市場就出現類似設計的產品？產品上市計畫、研發進度甚至良率，竟然是業界公開的秘密，問題到底出在哪裡？是否有可以徹底解決此類問題的方式？這個問題，無疑道出許多企業面對智慧資產管理

時的迷思。觀諸國內企業對於智財經營與管理，普遍暴露出以下幾點迷思：

一、智財策略未能與經營策略整合

傳統產業中，產品生命週期是一條曲線，然而對於高科技產業而言，其產品生命週期，卻是一串數位化符號，經營決策者很難確定哪些產品會在市場上占有一席之地，往往也忽略企業經營策略與智財之相關性。智財經營策略應該與企業目標結合，並非單獨的存在，然而大部分企業除了普遍缺乏智財經營策略，即便有智財策略，大部分是由研發部門或智財部門主導，而非與企業經營策略相結合，且缺乏由上而下的整合規劃與布局，因此導致企業內各部門各司其職，有效管理及整合企業策略，對外難以累積提供與客戶有價值之服務及產品。

二、缺乏整合性管理指標

企業於策略規劃、技術發想、研究發展、研發成果乃至後續智慧資產經營，無疑是人才流、資訊流與資金流的彙整結晶，智慧財產長期以來被視為法律議題，企業依據其研發成果與智財策略，透過法律上認定的專利權、營業秘密、著作權、積體電路布局等等類別，確保企業之研發成果受到保護。其中，專利權逐步成為企業對於市場的布局，以及研發產品及提供服務標準的一項衡量項目，在主導標準形同主導市場的強烈誘因下，自然吸引許多企業躍躍欲試。

然而，企業各部門對於智財管理往往提出其專業之見解與規劃，甚至訂

定績效指標，卻鮮少進行整合性的管理規劃，而對於整體經營策略與智財策略的達成率指標，更是鳳毛麟角，因此，可能造成各部門皆以達成個別訂定之指標，但企業整體智財策略目標卻不見得達成之謬誤。在執行面上，常見現象包含：

- **人員權限之同步異動**

在企業智財管理長期習以法律觀點的主導下，企業對於人員的智財責任，往往侷限於人員到職的保密切結、智財權歸屬協議，以及人員的離職面談、競業禁止等定型化作業，至於人員在職期間之部門異動、資訊系統權限與責任一致性，普遍被忽略與漠視，於是參與過不同專案或歷練不同部門的人員，在舊權限未關閉，新權限拼命開的情況下，成了資訊大戶，歷任部門與專案最新狀態，均能「合法」取得，而不受限制。

- **研發日誌未落實填寫**

高科技產業等到要申請專利了才開始補填研發日誌，就像軟體業，系統要驗收了，才開始補寫系統文書一樣普遍，當然，這樣的研發日誌，很難鉅細靡遺的紀錄研發各階段的軌跡，更別說內容不可修改性、時間戳記等要件的符合。由於研發日誌等相關研發管理程序之不完整與不確實，導致企業輕則研發投資抵減的駁回，重則侵權訴訟之敗訴，凡此種種，不勝枚舉。故研發部門對於技術創新外之管理責任的認知應予加強，且協同法律、稅務、智權、資訊、人力資源等相關管理部門，共同建立並落實完整管理程序。

- **著作權潔淨室程序的缺乏或不落實**

未建立適當之著作權潔淨室程序，包含缺乏或未落實對於人員的盤點及隔離場所之規範。現今多數企業，對於人員盤點僅止於人員學經歷等一般性背景資訊蒐集調查，而缺乏對於該人員過去是否參與過該項技術專利研發之經驗，以及是否參與相關專利經驗之確認。

此作業之執行單位應涵蓋法律、人力資源與研發部門，然而，實務作業上，法律人員與人力資源對於所研發之技術內涵無法充分認知，進而提出適切之隔離建議與人員背景盤點程序與查檢項目；研發人員對於智財之意涵與法律解讀亦無法體認其嚴重程度，確實配合與落實盤點、隔離等相關程序，故仍有進步空間。

此外，著作權潔淨室之場所隔離，更可能涵蓋廠務、總務、保全、資訊等相關部室之協調整合，訂定出嚴謹之進出管制，包含對於門禁授權之管制，以及定期覆核門禁進出權限、進出紀錄。

三、智財管理未能與風險管理融合

就智慧財產之企業風險管理而言，其目標著重於事前預防及事後因應策略，企業或可參考Julie L. Davis與Suzanne S. Harrison所提出的五個智慧財產價值層級，採取適當的管理措施，相較於專利本身的高維護成本、待提升的專利品質、冗長的申請時間等等因素，更多台灣企業透過營業秘密保護方式，來確保其專門技術、製程跟配方等智慧財產。然而，問題背後的問題是：如果不做好事前防護措施，進行適當風險管理，當

企業不幸遭受專利侵權行為或營業秘密外洩，以科技產業的產品生命週期，有幾家企業可以承受這樣的衝擊？又有幾家企業除了申請專利外，真的採取了足夠措施「保護」營業秘密？常見現象包含：

- **基於知識分享，未有效控管系統權限**

研發是知識密集的活動，許多企業花大錢建置知識管理系統或以公用資料夾進行知識分享，基於知識分享之原則，往往並未落實建立資訊分類分級制度，或是僅以職級別或部門別進行授權，而非以角色基礎（Role Base）進行管控。因此，即使職務上並無存取所有技術資訊之資料，亦具有存取權限。

- **資訊銷毀不確實**

許多企業無論是設備、紙本、儲存媒體，基於資源在利用之觀念，進行回收再生，卻往往在回收利用前，缺乏對資訊徹底銷毀觀念及措施，最常見企業認為紙張銷毀外包給清潔公司，就認為萬事搞定，將資料外洩之風險降低，殊不知回收場正是最大的資訊流通場所，而硬碟、儲存媒體、廢品上的資訊處理，更是大開營業秘密流通方便之門。

- **遠端連線未留下稽核紀錄**

員工於公司外部利用遠端連線工作，一直是最方便且即時的應變處理方式，然而卻往往是營業秘密外流的直通車，尤其是研發部門，普遍缺乏遠端連線作業的稽核紀錄（Audit Trail），通常很難留下外流資訊的軌跡。

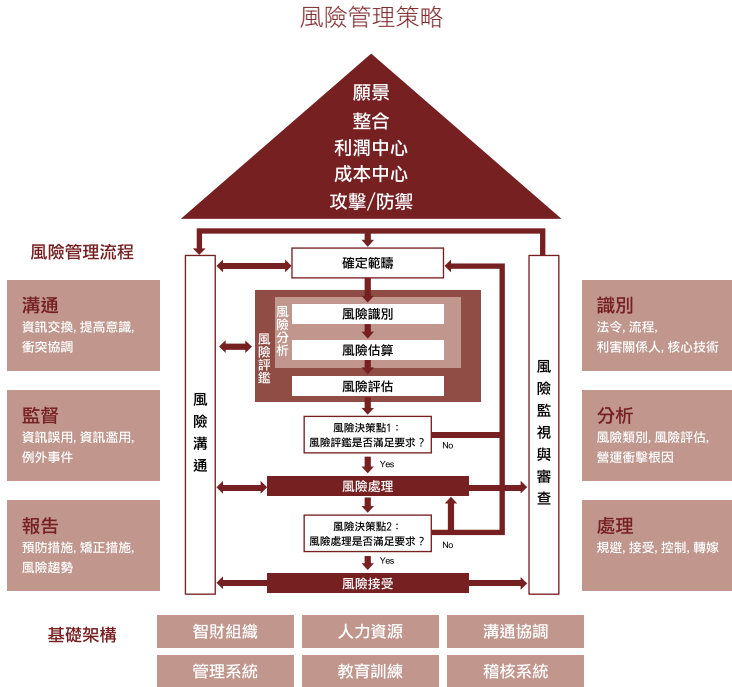
- **缺乏危機意識，以過往經驗臆測未來**

營業秘密經常變成公開的秘密，最根本的原因是：缺乏警覺。對於營業秘密的保護，經常聽到的回應是：「大家都這麼忙，誰有空看別人負責的東西呀?!」，以及「過去幾年也都沒發生過，我們的人不可能做這種事！」。然而，在高科技產業從業人員係出同源的學習背景下，企業營業的秘密，卻很難不成為是社交中的犧牲品。

凡此種種，不勝枚舉，觀諸台灣電子業與高科技產業的發展史，不乏過去產業龍頭，卻因為核心技術外流而成為落寞的拳王，是以如何能站在企業永續經營角度，讓人才能持續匯聚，產生的智慧成果可以順利轉換成財務的營收，而且，確保成果的不被剽竊，則除了透過法律，將智慧資產權利化，更有賴風險管理，來確保企業之專門技術（Know-how）、研發過程產出與成果之自始保護，降低衝擊，兩者缺一不可，互為體用。

貳、流程導向的智財風險管理架構

有鑑於此，建議企業導入智財管理的同時，或許可以參考圖第43頁之風險管理策略圖。風險管理策略及國際標準ISO27005資訊安全風險管理，進行智財之風險管理應用，針對各項核心作業說明如下：



一、企業管理策略議題

智財管理策略是企業管理策略中, 日益重要的策略議題。競爭力大師麥可波特 (Michael E. Porter) 提到所謂的策略, 就是藉由訂定不同的價值定位, 描述企業要在何種領域中與眾不同。如果智慧財產是企業創造差異化的關鍵元素, 那智慧財產的保護與管理, 就是企業保護核心競爭力的重要策略。由於智財管理策略必須與企業目標一致, 因此進行智財

管理策略前，必先明確瞭解企業的管理策略為何。好的企業管理策略，可以提升組織績效、有能力應付充滿未知及瞬息萬變的環境，以及讓所有部門有一致的努力方向與目標。因此企業可以透過五力分析、Julie L. Davis與Suzanne S. Harrison提出之智財價值層級及SWOT分析等，針對企業現行（As Is）及未來（To Be）所處之產業價值鏈、企業於價值鏈所提供之核心價值、技術發展趨勢，以及企業之核心技術分布、智財管理之成熟度等進行分析後，找出企業當前於產業價值鏈之智財價值定位，透過攻擊性的專利申請加上防禦性的思考等面向，擬定企業之智財風險管理策略。

二、風險管理政策

經由企業價值定位釐清與智財管理策略之確立，企業得以決定本身之風險管理政策。所謂的風險，就是指在外在的威脅，利用組織內部的弱點，針對重要的資產造成影響的可能性。而風險管理的目的，就是要將風險降低到組織可以接受的程度，也就是企業必須在投入保護智慧財產的成本，與風險發生時對組織造成的影響間，取得一平衡點。因此風險管理政策之擬定，也必需要跟組織的策略目標一致，同時全面考量智慧財產相關的資訊生命週期，採取適當的風險管理程序與控制措施，並透過風險管理政策，傳遞領導者對智財保護的目標、想法及願景給相關的利害關係人。

三、風險管理流程

風險管理流程主要協助企業針對智財相關風險議題，以流程化方式進行系統化分析，並採取適當風險控管措施，此流程為不斷進行之循環，以確

保企業面對產業變動下，能掌握最新風險狀態，進而採取最適切之風險管理措施，依據採行階段分為：

1. 識別風險管理範圍

企業必須要先了解智慧財產對組織的戰略價值為何？法令遵循的要求、合約的義務及業界標準為何？智慧財產洩漏或產生訴訟時對企業的影響為何？企業對風險的接受準則為何？辨識智財活動中之主要核心流程，以及其主要流程之輸入、處理、輸出為何？了解各利害關係人包含員工、外包商、服務供應商、客戶、股東等對組織的期望與要求為何？

2. 進行風險評鑑

風險評鑑主要是企業透過定量或定性的方式，針對企業營運的過程中，分析發生哪些風險將會導致潛在的損失，並且洞察可能發生的損失將怎樣發生、在哪裡發生，以及風險發生之根本原因（Root Cause）。藉由描述當風險發生時對企業目標達成之影響與衝擊，了解各種風險來源、現有組織已採行之控制措施，以及尚有哪些不足的地方，以作為處理階段採取風險管理措施之衡量依據。

同時由於現今資訊科技的普遍應用，使企業對資訊系統的依賴度日漸增加，因此在進行智財風險分析時，亦必須要從智慧財產在整個資料生命週期（蒐集、處理、傳遞、儲存、利用、報廢）間，所使用的系統、設備、實體環境、通訊傳

輸、相關人員等，進行相關資產的清查、風險評估，以及相關流程的營運衝擊等。

3. 進行風險處理

企業在評估各項風險衝擊與根本原因分析，將風險與可接受等級進行比較後，可以依據本身之智財策略，進行風險轉嫁、風險規避、風險接受與風險控制之處理措施，並據以建立智財之風險管理系統：

- **風險轉嫁（Risk Transfer）**：透過與第三方之利害關係人簽署智財切結或合約，進行風險轉嫁。例如：對於供應商之智財保證金制度，即是透過對供應商實施保證金制度，將可能侵權之風險，轉嫁由供應商承擔，或是向保險公司購買保險，將可能的損失由保險公司負擔。但必須注意的是，公司競爭力或是名聲的損失，以及法律上的相關責任，是無法透過轉嫁來處理的。
- **風險規避（Risk Avoidance）**：如果風險太高，或為了降低風險所投入的成本超過收益，則可透過風險規避方式，取消計畫或者改變環境來避免風險發生。例如：採取迴避設計或逆向工程，藉以規避侵權風險。
- **風險接受（Risk Retention）**：其他風險管理方式均無法實施，或者既便能實施，但成本很高且效果不佳時，只好

對於可能發生之風險，不採取任何預防措施，選擇接受風險。

- **風險降低（Risk Reduction）**：風險降低乃是透過選擇適當和合理的控制措施，滿足風險評鑑時所識別的要求，將風險降低到組織可以接受的程度，其選擇的控制措施應包含程序面、系統面、實體面等幾個構面。程序面之控制措施，透過作業活動之權責釐清、日常作業程序、例外管理程序之設計，確保日常作業之正確性與一致性；系統面之控制，依據作業程序、權責，建立系統面之存取權限管控、資訊處理紀錄等，確保權責相符，避免資訊誤用與濫用；實體面，透過實體之進出管制、物品攜出入管制、門禁保全作業，確保智慧財產之實體安全。要特別注意的是，各構面的控制措施，必須達到一致（Alignment）的控制標準。

4. 風險溝通

在風險管理的執行過程中，為達到最初智財管理策略中所訂定的目標，往往必須透過流程改善及導入許多新的程序與控制措施，但這也常常會導致使用者的反彈與不配合。因此必須藉由專人負責不斷的與領導者及各相關的利害關係人進行溝通，知道彼此的需求與關注點，同時也讓雙方瞭解風險管理對於保護智慧財產的重要性，讓雙方意識到對風險的責任，進而協調風險處理優先次序，討論出合適的處置方式，

才能順利執行各項風險處理措施。

5. 風險監視與審查

監視與審查的目的在於確保控制措施的有效性，避免因為迴避措施、制度的不落實，或例外管理的濫用，造成資訊的誤用與濫用。實務上，監視與風險控制，是針對不同產業特性的企業，所能搭配運用的風險管理手法，控制的目的，可以對於資訊之誤用與濫用達到第一時間的防免，而監督的目的，除了可以確保制度的落實外，更可以在企業可承受的衝擊範圍內，增加監督的頻率與深度，調節控制措施的深度，以降低對於日常營運效率的衝擊。

6. 提出風險報告

針對智財落實之現況、可能之風險趨勢、待強化事項對管理階層進行報告說明，並提具預防措施或矯正措施，以避免風險之發生或類似事件之復發。

四、基礎架構

管理目標的達成，除了透過風險管理策略提供方針；透過風險管理流程，辨識與建立風險預警平台，更需要透過智財組織、管理系統、人力資源、認知溝通、教育訓練與稽核等六大體系交織成智財管理的基礎架構。其中，智財組織，除建議應由高階管理者親自召集，成員更應至少涵蓋研發、智財、法務、財務等跨功能部室，方能有效提供日常作業的管理基礎，以落實風險管理策略，達成管理目標。而在稽核方面，應針對

智慧財產重要資料的新增、存取、修改、刪除、列印等處理，紀錄「人、事、時、地、物」之稽核軌跡紀錄，建立獨立的稽核管理機制，並加以妥善保護，避免稽核軌跡遭到竄改。同時建立各相關人員的角色與職責（Roles & Responsibilities），才能在發生智慧財產外洩時，清楚識別是由何人所為，並提供做為證據之用。

參、結論

智慧財產管理議題既廣且深，國內透過產、官、學、研等各方先進之智慧薈萃，已逐步從量化走向質化的價值提升，在筆者所輔導之企業中，不乏筆路藍縷，終成產業之標竿，此後，從營運模式、核心技術、日常作業活動等等，無一不成為同業欲一窺奧妙之標竿，伴隨而來的風險議題，若能於智財品質提升與管理同時，畢其功於一役，當可降低不少企業營運之衝擊與損失，避免走冤枉路，此吾人至所企盼，亦願為國內產業略盡綿薄之力。

跨國視野下智慧財產權的法律議題

蔡朝安

普華商務法律事務所 主持律師

Tel: +886 22729 6666 ext.26687

E-mail: eric.tsai@tw.pwc.com

蔡孟祥

華商務法律事務所 協理

Tel: +886 22729 6666 ext.23889

E-mail: mayer.tsai@tw.pwc.com

前言

e世代的競爭不但是在技術上要具備創新，商場上的策略亦要靈活運用，其中智慧財產的管理與專有技術的創新及研發更是提升產業經營優勢的最佳利器。美國、日本及歐洲等高科技輸出國在近幾年著重於專利整合並以強勢的態度如訴訟方式，待被告產品滯銷及商譽受損，再迫使台灣及其他高科技生產國就範，藉以造成市場競爭優勢。因此，欲使台灣的產業持續在市場上引領風騷且具競爭力，則必須先瞭解國際市場的智慧財產遊戲規則、應變上的對策與強弱分析，方能規劃出致勝的方法。

智慧財產權管理相關事項，包括智慧財產策略之規劃、智慧財產法律問題之諮詢、智慧財產侵害之處理、智慧財產之教育訓練、智慧財產之稽核（內控內稽）、智慧財產之申請、智慧財產之維護、智慧財產之獎勵及智慧財產之運用等事項，本文僅就智慧財產權所有權歸屬等議題提出探討。

另外，去年經濟部智慧財產局已將專利法修正草案送交立法院審議，本文亦將就專利法修法之趨勢作概略說明。

一、智慧財產權所有權歸屬議題

各國對於智慧財產權中的商標權與專利權多採屬地主義，而跨國公司於不同地區分設關係企業，以分別執行集團不同功能，因此如何安排智慧財產權所有權之歸屬，誠為一重要課題。

智慧財產權所有權人，雖得行使相關權利，但另一方面，亦可能會成為被訴之對象。尤其於該智慧財產權所有權人為公開發行公司時，因資訊強制揭露而面臨訴訟壓力之可能性更高。如於任一訴訟敗訴，其資產即有可能遭受查封拍賣之結果，而其中所謂之資產亦包含無形資產--亦即重要之智慧財產。

欲降低上述法律風險，除宜進行專利檢索、辨認風險、進行相關專利迴避設計等作法，對於涉及高度風險的核心專利 (Core Patent) 或技術，更有待檢視及考量是否有必要由另一主體 (IP Holding Entity) 持有 (以留得「青山」在，不致於受牽連)，惟實際可行之作法，尚須考量財務上及稅務上之負面影響因素。

二、公司內部營業秘密保護之議題

對一專有技術究竟要以申請專利抑或以營業秘密的方式保護其智慧結晶，可考慮以下因素：該技術或產品之生命週期、該技術被破解之難易度、研發過程之紀錄是否詳實及以何者保護措施較符合經濟效益。

由於營業秘密是企業透過內部的保密措施而享有競爭對手所不知或沒有的優勢；一旦營業秘密流失或是遭到侵害（秘密性喪失），其價值性也就很難再回復。是故，當決定以營業秘密的方式來保有自有智慧結晶

時，其管理的重點就應著重於保密措施的合理存在與運作方式，包括強化研發部門管理、實施設備安全管理、建立文件管理制度及人員管理。

強化研發部門管理的重點在於證明權利的存在以及未侵害他人的權利，故必須嚴格要求相關的技術研發人員必須切實紀錄工作紀錄簿以及工作進度，對於這些紀錄文件也必須以有系統的資料分類管理系統加以歸檔或是以秘密資料保護。其次，為了維護研發與經營的秘密性，對於人員進出研發區域必須切實做到記載與管制，並應落實下列執行機制：（1）研究人員工作紀錄之撰寫、追蹤與稽核、保管；（2）研發單位進出紀錄（即研發單位的門禁管制）；（3）研發前、中、後相關資訊之蒐集、檢索與運用（尤其是專利檢索）；（4）建置著作權歸屬確保機制。

於實施設備安全管理方面，除了限制接觸的人員外，資料分級制度與教育員工為公司把關也是影響制度成敗的關鍵所在。

文件管理係智慧財產權涉訟時勝敗的關鍵因素一舉證之所在，故設置文件管理制度係指針對重要智慧財產權相關文件所進行之管理，其執行措施包括：（1）著作權管理措施；（2）機密文件之定義、標示與管理流程；（3）智慧財產權相關文件之保管、運用與借閱規則；與（4）設定管理方式—應特別注意智慧財產權相關文件的保存年限與一般公文迥異。

至於接觸營業秘密最直接的員工管理方面，首先應加強宣導教育工作，告知企業內部的機密範圍及管理措施等，並透過聘僱契約、工作規則嚴格要求員工保密義務。其次，為避免新進員工使用前雇主的營業秘密而使公司涉入糾紛中，最好在聘僱契約中也訂明員工在未經授權下不得使

用他人的秘密或智慧財產，否則應自負其責的約定。

三、專利權之申請

欲取得某國家或地區的專利權，需要在該國家或地區提出申請，提出申請後由各主管機關審查，符合專利要件始能獲得該國家或地區的專利權，因此要取得專利權需注意專利要件之符合與專利申請程序之遵循。世界各國或地區的專利要件主要是應符合新穎性與進步性等要求，其標準逐漸趨於一致，但在申請程序上，各國不盡相同，為避免因程序上的瑕疵而喪失專利利益，申請人應注意各主管機關之間專利申請程序的差異。

專利之申請主要可分為透過國際性的專利機構對多個國家提出專利申請或是分別在各個國家提出專利申請，而目前者主要包括依據專利合作協定 (PCT) 提出的國際申請以及依據歐洲專利條約 (EPC) 提出的歐洲專利申請。

PCT提供了締約國國民受理專利申請的統一窗口，並進行初步的專利檢索，再將初步檢索報告送交申請人所指定申請專利之國家（指定國），由指定國實際進行專利審查並授予專利權。利用PCT申請專利，申請人在提出申請後的30個月內指定申請國家即可，遠較一般的優先權期限12個月長。

EPC提供了申請歐洲專利統一的受理窗口及審查程序。申請人提出專利申請後，統一由檢索部進行檢索以及由審查部進行審查，並由申請人指定至少一個締約國為生效國家（指定國），一旦審查通過即可獲得指定

國家的專利權。目前大部分的歐洲國家都已成為EPC的締約國，故申請人可利用此制度取得多數歐洲國家的專利權。

簡單來說，PCT提供了統一受理，並由各國審查及維護之制度；而EPC則提供了統一受理及審查，並由各國維護之制度。

值得注意的是，目前台灣還未成為PCT之締約國。因此，雖然PCT與台灣相互承認優先權，但申請人並無法直接提出PCT專利申請，須與至少一個設籍在PCT締約國的申請人一起提出PCT申請案。亦即，若先在台灣提出專利申請，需在12個月內提出PCT專利申請，始得主張台灣申請案的優先權；若先在PCT提出專利申請，亦需在提出申請後的12個月內提出台灣專利申請，始得主張PCT申請案的優先權。

另外，去年大陸修正專利法以及專利法施行細則，新修正專利法於2009年10月生效，而專利法施行細則則在2010年1月生效，二者在申請程序上作了相關修改，其中須特別注意的是保密審查制度。保密審查制度規定任何人在大陸之發明，欲提出國外專利申請或國際申請必須先申請保密審查，否則無法在大陸獲准專利。因此，在保密審查的期間內，申請人無法向其他國家提出專利申請，因而會產生保護的空窗期，申請人須特別注意專利申請策略。另外，新施行的專利法施行細則規定以大陸知識產權局作為PCT國際專利申請案之受理局時，視同提出保密審查之申請。

實務上，以大陸之發明申請專利，首先須提出大陸申請案以取得申請日，經保密審查獲得准予申請國外專利或提出國際申請時，再以大陸申請案的申請日來主張國外申請案或國際申請案的優先權日。另外，目前台灣

與大陸互不承認彼此的優先權，對於大陸發明如欲申請台灣專利，較佳方式可以大陸知識產權局作為PCT國際申請案之受理局，經保密審查獲得准予申請國外專利後，再以PCT申請日作為台灣申請案之優先權日，可降低保護空窗期的衝擊。

四、專利權之權利行使

就專利權之權利行使，專利權人首先需檢視專利權是否已過期或是否因年費忘記繳納而喪失專利權，亦或者是因他人舉發而使專利權無效確定。此際，若發現專利權已喪失，則無法行使專利權來取締他人仿冒，必須研究是否能透過著作權法、商標法、營業秘密法或公平交易法等法令進行救濟。若專利權仍有效存續時，專利權人方能遂行證據搜查與仿冒取締之事實證據。

其次，專利權人若發現專利權遭他人侵害時，應了解侵害情形，藉由蒐集侵害事證與侵權行為人販售侵害物之發票或收據，作為侵害範圍之參考。通常為了確定是否構成侵權的事實，證據蒐集的完整性佔了相當重要的關鍵地位，尤其在美國的專利侵權訴訟從預審程序開始到正式審判程序需要相當比例的互相詰辯與人證的互相對質，因此一旦發現侵權，充分了解侵權範圍後積極的蒐證才能夠在訴訟進行前立於不敗之地。

一旦發現侵權事證並決定積極展開捍衛權利的行動時，應由公司內部人員蒐集仿冒證據，如侵害物之實體、型錄、工廠製造仿冒品時之照片作為佐證，唯有越多的事證才能取得越有利的地位。此外，並必須做成專利侵害鑑定報告。在美國可由公司專利工程師或委外聘請律師撰寫專利侵

害鑑定報告；在我國則宜交由智慧財產局公布的專利侵害鑑定機關進行侵害鑑定。

當鑑定結果為確實構成侵害時，則進行下一步驟：發出排除侵害之書面通知。寄發警告函應注意不得違反當地公平交易法或不正競爭法之規定，以免反而被檢舉有不公平競爭情事。發函警告後，專利權人可與侵權行為人協調是否和解，倘若專利權人及侵權行為人雙方同意和解，專利權人可考慮以協調侵權賠償金或授權金之方式取代告訴之提出，以降低企業因訴訟產生之風險。若侵權行為人不願和解，則專利權人應與委任律師協調，備妥具體侵害之事證、專利排除侵害之書面通知與侵害鑑定報告對侵權行為人提出告訴。

專利權人除了寄發警告信函通知侵權廠商外，也可利用產業公會向相同行業的多數廠商進行侵權行動之告知，以避免逐一追索之累。

五、專利侵權之預防措施

公司為有效降低專利侵權風險，應特別針對產品主要銷售市場，智慧財產管理之專責部門在具體的管理活動中，應該做到以下兩點：

（一）專利文獻檢索應持續進行，橫跨產品開發和銷售的全部過程

在將開發出之技術申請專利時，進行細緻的專利檢索，不僅可確定專利權的保護範圍，以避免在技術複雜，交叉性強的領域出現日後的專利侵權糾紛，還可以藉此熟悉可能存在的專利競爭對手，提前研擬日後可能發生糾紛時的應付對策，減少侵權發生的概率。

在專利產品上市後，也要定期檢索他人的專利文獻，注意產品主要銷售地區專利局的公告，發現可能有侵犯他人之專利權時，就及時採取措施，以避免日後陷入訴訟風險。

此外，在專利檢索時應該注意兩個問題，一個是要進行交叉檢索，交叉檢索指的是進行專利檢索時應該檢索全部專利而不是申請發明專利就只檢索發明專利，申請新型專利就只檢索新型專利，因為有些技術方案本身符合發明專利的條件，但由於申請人為及時取得專利權，因而僅申請新型專利。二是應注意他人之其他在先智慧財產權，比如所申請的新式樣是否已經屬於他人之著作權、商標權、或商品包裝，以免日後發生不該有的侵權訴訟風險。

（二）協助研發部門透過迴避設計（Design Around）避免專利侵權

迴避設計是在通過檢索相關專利文獻，深入研究現有專利技術之基礎上進行的，一旦經由專利檢索發現所開發的項目涉及他人的專利技術，即可透過迴避設計來避免使用他人的專利技術，或評估迴避設計的成本是否低於從他人取得該技術所需付出之權利金。靈活運用迴避設計既可以有效地避開他人的專利壁壘，又能很大程度上降低侵犯他人專利權的概率。

然而，由於大多數國家專利法認定侵權行為的標準都採納均等論，因而在作迴避設計時，務必細心研究對方的專利文獻中的相關技術資料，對於無進步性的迴避設計，在專利法上一般不會予以認可。

公司一旦接獲警告函時，得就下列幾個步驟進行處理：

1. 檢視系爭專利是否有效

在收到侵害的警告信函時，如果覺得自己的商品真的有侵害專利權的疑慮，則此時必須先檢視專利權人所主張的專利是否有效存在。甚至在雖然不構成侵害，但是此項專利權的存在或多或少對於產業發展或技術研發都是一項阻礙時，就必須考慮是否主張使專利權無效。

諸如專利期限是否已超過、年費是否定時繳納等原因，都會造成專利權是否有效存在的因素，因此應該對此多加調查。

如果專利權人的專利權有效存在，此時可以考慮向專責機關以舉發的方式，使其專利權遭撤銷，以擺脫日後遭到專利權人追訴的命運。專利舉發的內容大多為：專利權核准非先申請者、專利說明書的內容不符合申請專利要件、申請人非專利申請權人、依規定不應給予專利權等等。其中，除了專利權非申請權人所申請的舉發，依規定要由真正申請權人為之外，其餘事項任何人皆可檢附證據，向專責機關舉發，由專責機關審核後依職權決定是否撤銷。

如係美國專利權人提出侵害其美國專利的侵害告訴時，尚可考量執行要素（**Enforcement Issues**），即是查明系爭專利在美國專利商標局的申請程序是否適當（**Equitable**）。專利權人在美國專利申請案的申請過程中負有對專利商標局（**USPTO**）提出符合專利要件資料的義務，因此專利商標

局對於該申請案是否能符合專利要件大都以申請人所提出之書面文件作為參考基準。以申請人依美國專利法102條（b）項對專利商標局揭露是否有在美國國內為公開使用或銷售之情形為例，專利商標局僅能以申請人選擇性提出之文件資料來判斷該申請案可否准予專利，對申請人而言自然佔有較大的優勢地位。美國法院為了平衡申請人在申請過程中的優勢情況，要求申請人必須在申請過程中擔負揭露必要性資料及訊息的義務。換句話說，申請人應依專利商標局的考量揭露任何關於該專利申請案重大（**Material**）的資料與訊息。申請人雖不必然被要求將所有該專利申請案的先前技藝搜尋並整理於該申請案中，然只要是申請人所知悉並有可能接觸的訊息皆不得有任何的隱瞞。故警告信函的收信人可以此方式對專利權人之專利權提出反駁，以證明專利權人在申請過程中並未將應揭露之訊息提供給專利商標局的手段來作為反擊之道。

2. 檢視有無侵害發生

專利權核發後，專利權人即擁有獨佔排他的專利權可供行使，如果其他人在未經授權的情況下使用、製造、販賣或進口，即為侵害他人專利。但是專利權的獨佔排他權能，在符合某些法律特定的要件下，仍須受到限制，此即為法定例外情形，此時並無侵害可言。甚至當事人更能主張系爭物品無落入專利範圍，並不造成侵害。如有下列情形則當事人得主

張不構成侵害或減免損害賠償：

(1) 特許實施

特許實施規定在我國專利法第七十六條，其立法目的在於協調專利權獨佔排他的權能，當為因應國家緊急危難、符合公共利益或專利權人不當使用時，能經由專利專責機關的審核，核發特許實施權，在不取得專利權人授權的情況下，仍能合法使用該專利權。美國雖於專利法無明文規定，但在美國法院實務上，專利強制授權最多的例子是適用在專利權之濫用及專利權人違反反托拉斯法之情形下，一旦上述兩種情況產生，專利權人之排他權即應受限制。然而，法院在命令專利權人進行強制授權時，通常亦會命令被授權人須給付合理權利金予專利權人。

(2) 迴避設計

當事人主張其實並沒有專利侵害事實時，除了可以侵害鑑定機關所出具的鑑定報告為佐證外，更可主張其以迴避設計之方式自行研發其產品，故無侵害之實。所謂迴避設計，是指廠商在進行研發活動時，經由專業人員的建議，探究他人既有專利之內容及範圍，而以迴避落入他人專利權範圍之方式，以其他方法完成專利產品的研發，從而避免專利侵害。一個成功的迴避設計，因為之前有專業人員做出妥善的評估及計算，因此不太可能落入他人專利範圍，而且就算屆時被控以專利侵害而法院也採信專利權人

之主張，則在研發之初由專家所出具的迴避設計書面或專利報告評估，也可作為非故意侵害專利的證據，進而減低賠償金額。

(3) 專利證號標示

美國專利法第二百八十七條規定（我國專利法第七十九條）：發明專利權人應於專利物品或其包裝上標示專利證書號數，並得要求被授權人或特許實施權人為之；其未附加標示者，不得請求損害賠償。但如能證明侵權人已受侵害之通知，仍未停止其侵害行為，則通知後續行侵害之部分得請求損害賠償。侵害訴訟之提起，視為侵害通知，而且上述規定為新型及新式樣專利所準用。因此，被控侵權人應審視專利物品包裝上是否有專利證號標示，如無標示可在訴訟時提出要求法院駁回其賠償請求。但被控侵權人要注意但書的規定，否則不僅要負賠償責任，還可能被據以認定為故意侵權。

(4) 專利侵害鑑定

當確認對方專利有效存在並無舉發撤銷原因，而我又無特許實施或正當行使之事由，則進一步變成是否侵害的檢討。為進一步確認是否確實侵害他人專利，應該藉由專門機構或專家來鑑定專利說明書和自己的產品，並做成專利侵害鑑定報告，以瞭解在案件中的產品是否侵害及其侵害程度，以擬定對策。

（三）避免被控故意侵權

一般涉及專利侵權時，不論將來是以和解或訴訟收場，皆應有最壞的打算，也就是專利侵害成立的判斷。而在此最壞判斷中，我方必須考量到對於故意侵權可能被判罰到三倍賠償金的可能性，並將其列入公司訴訟戰場的前提要件。然而關於「故意」，法院目前並無作出具體以及明確的判例可供依循，法院仍依個案的狀況作出自由心證的判決，故侵權行為人行為的合理性將是重點所在。說明如下：

1. 美國專利法第二百八十四條

美國專利法第二百八十四條規定對故意侵權的被告，法院可以把損害賠償金額提高到發生損害或預估損害的三倍金額，而其判斷的基礎在於行為人之侵權確屬故意（Willful）或輕率（Wanton）。此時，專利律師所出具之意見書即成為是否避免成為故意侵權的重要抗辯手段之一。

由於美國法院對律師所出具意見書的重視程度遠甚於公司內部人員或專利工程師所出具的意見書，故在美國處理律師函或警告函的前置動作，應先與外聘律師聯繫討論如何對該項指控提出律師意見書。且決定是否延聘律師的時間不宜過久，否則很可能因取得律師意見函的時間過久而遭到法院認定侵權係屬故意行為；另一方面，若在出具律師意見書與被控侵權的期間，專利權人發現行為人持續製造該可能侵害專利之產品時，亦有可能被法院認定該行為屬於故意侵害。

2. 我國專利法第八十五條第三項

我國為達成專利法遏止仿冒，尊重智慧財產權的立法目的，受外國法制的影響，在第八十五條第三項也規定了故意侵害專利時三倍的賠償金額。在我國實務上因為法院對於故意的認定趨向寬鬆，通常以專利公報的存在即判斷專利侵害的故意，因此對於被控侵權人較為不利，避免被指控為故意侵權。

（四）決定應變策略

當專利權人以授權方式提出警告信函，接獲信函之公司可以先行評估自身之專利數量與專利庫（Patent Portfolio）來判斷本身的技術是否有落入對方所提出的專利之中。當然，若接獲信函之公司對信函中所述之技術亦擁有關鍵性之專利時，可以此專利權向對方提出反訴或反提出專利之交互授權，從而簽訂交互授權契約。

當專利權人以告訴的方式提出警告信函時，接獲侵權警告信函的公司自應檢視本身的技術是否落在對方的專利範圍之內。若無使用系爭技術，應儘速釐清爭議並回函告知發函警告之公司。然若公司有使用該項系爭技術，應立即進入分析專利的程序，包括專利範圍及專利有效性評估。

一般而言，接獲警告信函後，除非確信並不造成侵害，否則適時停止物品的銷售、製造、使用、進口等侵害行為，會被認定是善意的表現。爾後如果能提出迴避設計的專利評估或意見書，將會更為有利。

六、專利法修法趨勢之說明

專利法修正草案已於去年年底送交立法院審議，以下就專利法修正草案概略說明：

（一）開放動植物專利

依據現行專利法，動植物專利以及動植物之主要生產方法為法定不予專利之事由，但以微生物學之生產方法則不在此限，以及植物僅可依據植物品種及種苗法取得品種權以獲得保護。送院版專利法修正草案，擬開放動植物專利以及動植物之主要生產方法，而動植物主要在有性繁殖部分，其生產方法因重現性不佳而無法符合產業利用性，或者為公知技術而不具備新穎性或進步性，目前專利法即可予以排除，無須再贅文明定。

（二）申請程序之修正

申請專利的過程通常會有文件補正、修正、分割、改請以及申復等行為，送院版專利法草案因應開放動植物專利，以及申請程序對外國申請案較為不利，此次修法亦多有修正。

新修草案規定以外文本申請專利者，需於指定期間內補正中文本，以外文本送件日為申請日；逾期未補正而受不予受理之處分，但在不予受理處分前補正，則以中文本補正日為申請日，且外文本視為未提出。

關於放鬆主張優先權及補正其證明文件期限之限制，現行專利法規定優先權需於申請時提出聲明並載明於申請書，且需於申請日後四個月內補正優先權證明文件，若不滿足上述條件則視為未提出優先權，對申請人極為不利。新修草案說明若非因故意，可於最早優先權日的16個月內

申請回復優先權，並於最早優先權日的16個月內補正優先權證明文件即可。

另外，新修草案規定新增誤譯為修正事由。現行專利法規定，審查時以中文本為準，若補正之中文本發生誤譯，則申請人亦僅能望文興嘆，而新修草案則將誤譯明定為修正事由。但須注意逾期補正中文本時，外文本視為未提出，申請人即無法再以誤譯為由，而提出修正申請。此時，申請人將喪失外文本的申請日以及誤譯修正之利益。

新修草案亦調整了修正範圍之限制。修正之提出，主要是由申請人主動提出修正或是申請人依據智慧財產局之審查意見通知書要求進行修正。現行實務上，申請人常於收到審查意見後，於提出申復之同時，大幅修正申請專利範圍，甚或重新提出整組的申請專利範圍，造成審查資源之浪費。新修專利法草案擬限制後者之修正範圍，限制申請人僅能依據審查意見修正，不得再任意增加申請專利範圍或重提申請專利範圍等修正行為。因此，申請人須注意，於提出申請時，即應審慎撰寫申請專利範圍，以避免無法修正而喪失專利上之利益。

分割申請原可於初審或再審查之期間，或初審或再審查審定後，由申請人主動提出分割或由智慧財產局通知分割。新修專利法草案擬限制申請人，於再審查審定後不得再提出分割申請。往常實務上，申請人可能將多個發明以同一申請案提出以爭取申請日，審定後再逐步分割為多案。然而此作法，依據草案此種方法已不再適用，申請人應在提出申請時，即以多案提出申請；或在初審期間內，完成分割申請。

（三）專利權免責事項

相對於醫藥品、農藥品，因須取得相關主管機關上市許可，而申請人無法實施專利權，為補償取得上市許可之審查期間，現行專利法對醫藥品與農藥品定有延長專利期間的申請規定，規定取得許可需2年以上者可申請延長專利權期間，但延長專利權期間不得逾5年。草案將可申請延長專利權期間之客體限制為人體之用藥，取消需2年以上之限制以能夠較為完善的補償專利權人，但亦相對定有免責條款以鼓勵學名藥廠研發學名藥，免責條款說明為取得上市許可審查之需要而實施他人專利權者免責。

（四）品種權與植物專利權之強制授權

新修草案除了有為應付國家緊急狀況或協助低度開發國家之製藥能力不足，可申請強制授權的規定外，為因應開放動植物專利對植物品種及種苗法之品種權人所造成的衝擊，對品種權或植物專利權亦定有強制授權之規定。

品種權人因利用品種而必須實施他人專利權時，可申請強制授權；相對的，專利權人亦可申請品種權以及其他植物專利權之強制授權，以利於專利權或品種權之實施。

結論

對企業而言，智慧財產權是防衛侵權指控的利器，更是合法獨佔市場之手段，甚至是直接賺取利潤的「寶石」。沒有智慧財產權管理意識的企業，即使有優良的品牌、卓越的品質，不僅無法控制市場，反而可能因為

一次次的侵權指控造成企業無法承受的損失，甚至因此結束企業的生命。因此，如何有效運用人力與物力，建立適宜的智慧財產策略與制度，以促進智慧財產的取得及運用，並充分發揮智慧財產之預期效果，將是台灣企業不容再忽視的一個重要課題。

跨國視野下智慧財產權的稅務議題

從美國判例看成本分攤協議

邱文敏

資誠聯合會計師事務所 會計師

Tel: +886 22729 6666 ext.26019

E-mail: wendy.chiu@tw.pwc.com

陳錦龍

資誠聯合會計師事務所 經理

Tel: +886 22729 6666 ext.23900

E-mail: dave.barberi@tw.pwc.com

一、營業考量

無形資產已成為企業創造超額利潤之主要驅動因子，跨國企業從事無形資產交易（例如：支付他國研發或行銷服務費、收付權利金、處分或取得無形資產等）相當常見，而該等交易所產生之移轉訂¹、扣繳及間接稅問題，亦對跨國企業之營運、利潤配置以及集團整體稅負有著重大影響。因此，部分關係企業利用無形資產積極進行稅務安排，以為將無形資產移往免稅天堂或租稅協定國，便可享有租稅效益，卻反因各國之反避稅法令而使其承擔更高的租稅風險，甚至增加租稅負擔。

事實上，無形資產之布局牽涉許多複雜的專業考量，包括如何適用當地法令對研究發展及與無形資產相關之租稅獎勵、無形資產攤提或委外研發服務費之費用扣抵、該國是否簽有廣泛且優惠之租稅協定、租稅協定又該如何適用等，均須與各國稅務專家交換意見。對企業而言，當地

¹ 移轉訂價係指關係企業從事受控交易所訂定之價格或利潤。一般而言，企業對非關係企業供應產品或勞務，價格通常由市場競爭所決定，稱之為常規交易。而集團內部各企業間產品或勞務之移轉，在價格制定時有諸多策略性因素考量。由於價格或利潤未經市場競爭，抑減稅負往往成為企業決定移轉訂價的主要考量因素。由於各國稅制差異，跨國企業可能經由移轉訂價方式，將營業利潤從高稅率國移轉至低稅率或免稅國，以降低企業集團整體稅負。各國政府為防杜稅收損失，紛紛制定移轉訂價法規，要求關係企業間之交易價格必需符合常規交易原則。易言之，移轉訂價稅制是最具影響力的反避稅措施。

法令之適用、遵循義務之繁簡、退場機制是否具有彈性等，均為不可輕忽之議題，否則一不小心觸法，很可能被處以罰則。

過去由於各國租稅法令對於無形資產之相關規定不甚明確，致使跨國關係企業常利用灰色地帶規避稅負。近年來，許多國家為保障稅收，紛紛頒布、修訂相關法令，強化無形資產之查核，以防杜企業逃漏稅負。舉例而言，現行美國法令要求美國關係企業於無形資產移轉或授權使用時，該收入必須與可歸屬於該無形資產的所得相稱；而為避免美國企業不當將所得移轉海外，歐巴馬政府於2009年發布之預算提案（簡稱「綠皮書」）中擴大了無形資產的評價範圍，將工作團隊、永續經營價值及商譽併入無形資產之評價範圍中。綠皮書明確指出，當移轉多樣無形資產時，若稅務主管機關認為整體評價可獲得更可靠之結果時，將可能以整體無形資產為評價基礎。

二、案例分析

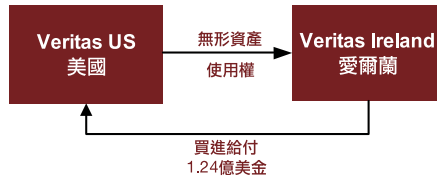
從2009年底之一美國稅務判決中，即可看出美國稅局運用前述觀點查核無形資產交易。雖然美國稅務法院認為，美國稅局不應運用新發布之法令評價納稅義務人於以前年度所從事之無形資產交易，因而駁回美國稅局的主張；然而，美國稅局加強查核之趨勢以及其查核思維已可窺知一二。

以下為該案例背景及內容之簡述：

案例背景介紹

Veritas Software Corp. (以下簡稱Veritas US) 於1999年11月與其愛爾蘭子公司Veritas Ireland簽訂成本分攤協議。Veritas US根據該成本分攤協議之內容，將其無形資產之使用權移轉給Veritas Ireland，並收取1.24億美金之「買進給付」。

成本分攤協議



Veritas Ireland根據此成本分攤協議取得無形資產之使用權後，進一步進行研發活動，並負責將Veritas產品推展至國際市場。也因為Veritas Ireland的研發及行銷活動，使得Veritas產品在美國以外地區之收益自1999至2004年間成長了五倍。

Veritas US認定該批無形資產之使用年限為四年，且權利金比率逐年遞減，故Veritas US以可比較未受控交易法²（CUT）找出可比較對象，並將該筆權利金予以折現，即為「買進給付」金額。

2 可比較未受控交易法係以非關係人於可比較情況下，從事無形資產之移轉或使用之可比較未受控交易所收取之價格，為受控交易之常規交易價格。使用此法時，應特別考量從事受控交易之營利事業與非關係人之交易標的無形資產之可比較程度，以及兩者所處情況之可比較程度。所謂無形資產之可比較程度，應視其是否於相同產業或市場用於類日之產品或製程，以及是否有相似之潛在利潤而定。分析無形資產之可比較程度時，應考量之因素包括移轉條件、無形資產之獨特性及其維持獨特性之期間、是否有無形資產之更新、修改及修正之權利等。

美國稅局之觀點

美國稅局判定該筆「買進給付」金額被低估，並根據專家Dr. Becker之意見，採用收益法³並依該批無形資產所產生之預期收益予以折現，將該筆金額調增多25億美金。所稱的收益法係為係美國稅局為確保成本分攤協議及買進給付交易能符合常規交易原則，於新發布之移轉訂價法規草案Reg. § 1.482-7T中所提出之方法。運用收益法時，首先必須決定使用無形資產所產生之營業收益，而後再以合理之成長率推算營業收益之終值。最後，將營業收益之終值折現至成本分攤協議之簽訂日，以決定買進給付金額。計算過程中可能採用不同之折現率，以產生買進給付權利金之常規交易區間。

在法院審理前夕，美國稅局捨棄Dr. Becker所提出之評價結果，改採另一位專家Dr. Hatch以Veritas實際營運結果為基礎之評價數據，將「買進給付」金額調增多17億美金。Dr. Hatch認為，由於該筆無形資產移轉交易本質上係「視同銷售（Akin to a Sale）」，故該批無形資產之整體價值應大於其個別價值之加總。因此，即使交易發生時尚未發布Reg. § 1.482-7T，收益法仍為評價該批無形資產之最佳方法。此外，美國稅局亦提出，該批無形資產之價值亦應包含工作團隊及根據此成

3 收益法係美國稅局為確保成本分攤協議及買進給付交易能符合常規交易原則，於新發布之移轉訂價法規草案Reg. § 1.482-7T中所提出之方法。收益法之精神在於，在一成本分攤協議中，受控參與人參與該協議後所有成本及收益之現值，應等於受控參與人選擇最佳替代性方案（best realistic alternative）之現值。運用收益法時，首先必須決定使用無形資產所產生之營業收益，而後再以合理之成長率推算營業收益之終值。最後，將營業收益之終值折現至成本分攤協議之簽訂日，以決定買進給付金額。計算過程中可能採用不同之折現率，以產生買進給付權利金之常規交易區間。

本分攤協議後續所研發出之無形資產。因此，美國稅局以Veritas實際營運結果為基礎，並採永久使用年限作為折現期間，因而對評價結果產生重大影響。

判決結果

Veritas US勝訴。

美稅務法院之觀點

美稅務法院認為，美國稅局所使用之收益法，係於2009年新發布Reg. §1.482-7T後才納入之移轉訂價方法，不應被用來評價納稅義務人於1999年簽訂成本分攤協議（Cost Sharing Agreement）時所進行的無形資產「買進給付」（Buy-in Payment）。

美稅務法院採用CUT尋找可比較授權合約，判定四年之使用年限及遞減之權利金比率係為合理評價「買進給付」金額之推論，而駁回美國稅局採用收益法評價「買進給付」金額之論點，主要因素如下：

1. 美國稅務法院則認為，此無形資產移轉具有經濟實質，屬於授權行為，不應被認為商業之銷售（A Sale of Business）。因此，評價之標的應為協議簽訂時已存在之無形資產，而非商業本身。
2. 在歐巴馬行政團隊所提出之綠皮書提案中，提出Reg. §1.482下所定義之無形資產，亦應包含勞力、商譽及永續經營價值。美國稅務法院認為，此舉乃擴大無形資產之範圍，而非解釋無形資產之定義。此外，由於無形資產之移轉係發

生於1999年，故應適用當時法規，而非之後所公布之Reg. § 1.482-7T或歐巴馬行政團隊所提出之稅收提案。

3. 美國稅務法院認為，適用CUT或剩餘利潤分割法⁴（Residual Profit Split Method）時，通常僅評價成本分攤協議簽訂時已存在之無形資產，並不包含未來研發成果之效益。

此外，美國稅務法院針對Dr. Hatch之評價分析提出異議，尤其是折現率及成長率兩項評價假設。法院認為，Dr. Hatch進行評價分析時所使用之折現率過低而成長率過高，此兩項不合理的假設均使評價結果過高。

案例解析

依照此裁決結果，Veritas US獲得重大勝利，對美國稅局而言無疑是相當程度的挫敗，但美國稅局仍可上訴。稅務法院一再強調，依照移轉訂價法規之原理原則，納稅義務人僅被要求遵循申報義務，而非具有先見之明地提出準確的評價數據。此外，美國稅局亦須考量使用收益法所產生之影響，包括折現率和成長率之合理性。

須注意的是，此案例中對Veritas US論點相當有利之實質因素均為此案例所特有，因此納稅義務人在參考此案例所採之評價理論時，仍須多加考量己身之交易實質情形。

4 剩餘利潤分割法係於受控交易之各參與人所從事之活動高度整合致無法單獨衡量其交易結果時，依各參與人對所有參與人合併營業利潤或損失之貢獻，計算各參與人應分配之營業利潤或損失。所謂合併營業利潤或損失，係指各受控參與人從事與受控交易相關之營業活動所產生之利潤或損失。運用此法時，必須先進行功能性分析確認各受控參與人從事相關營業活動應分配之市場公平報酬，並據以分配其例行性利潤。而後，再以各受控參與人於相關營業活動中對於無形資產之貢獻價值，計算其應分配之剩餘利潤。

三、潛在效益

近期以來，許多企業開始思考成本分攤協議所能帶來之經濟及稅負效益，因為在成本分攤協議下，各參與人依該協議所支付之成本費用，原則上不會產生所得稅扣繳之問題。然而，由於許多國家對成本分攤協議仍未有明確之法令規範，因此稅捐主管機關對於跨國企業是否濫用成本分攤協議規避應予扣繳之稅負，仍存在疑慮。

成本分攤協議之簽訂，在參與人為非關係企業之情況下，彼此間關於成本費用分攤歸屬、預期獲利之分配係屬市場機制，價格認定在稅上較不會產生疑慮。然而，若參與人為關係企業時，則該成本分攤協議便受移轉訂價法規之規範，除各參與人所分攤之成本費用必須與其所獲配之利益符合一致性外，尚須保存足以證明之文件，並執行許多遵循義務，相關規定較非關係企業嚴格許多。

跨國無形資產交易在實務上相當常見，且涉及金額通常頗為可觀，因此關係企業之間的交易，其移轉訂價的合理性備受各國稅局關注。美國是全球稅務法令相較領先之國家，現行之無形資產相關法令較為完備，而為防杜關係企業利用無形資產規避稅負，其移轉訂價法規亦較以往更加嚴格。各國稅局亦已意識到無形資產之重要性以及對稅負之重大影響，修訂法令不遑多讓。

為使課稅原則更為明確讓徵納雙方有所依據，我國於2009年9月頒布中華民國來源所得認定原則。該原則引進成本分攤協議之概念，規定跨國企業簽訂成本分攤協議共同進行研發時，其資金匯出若為費用之分攤而

無權利金性質便可免去扣繳問題；但對於各參與者之相對貢獻程度應儘可能明確劃分，而各參與者可獲得之預期收益亦應與相對貢獻程度具有一致性，並保存證明文件，以證實該成本分攤協議之簽訂無避稅目的。尤其參與者若為關係企業，交易往來更應符合常規交易原則，否則易成稅局查核標的。

簡而言之，良好的無形資產布局可能為企業帶來可觀的潛在效益，惟租稅管理需豐富之實務經驗及技術，企業應諮詢有經驗之稅務專家，於評估各國法令實務及效益風險後，審慎為之。

併購智慧財產權的稅務向度

謝淑美

資誠聯合會計師事務所 會計師

Tel: +886 22729 6666 ext.25809

E-mail: elaine.hsieh@tw.pwc.com

劉欣萍

資誠聯合會計師事務所 協理

Tel: +886 22729 6666 ext.23736

E-mail: shing-ping.liu@tw.pwc.com

絕大多數人同意在併購交易中智慧財產權較其他資產重要或一樣重要，然而卻也有很多人表示智慧財產權的盡職評鑑有相當多挑戰。

廣義的智慧財產權包括專利權、著作權、商標權、營業秘密及其他無形智慧資產等，擁有智慧財產權，除自行研究與發展形成外，也可以向外取得。根據統計，多數的受訪者認為與十年前相比，現今的併購交易中智慧財產更具有重要性。超過五成的受訪者預期未來五年，智慧財產在併購交易中將扮演更舉足輕重的角色。綜觀2009年資訊科技產業前十大併購案件恰巧呼應這項調查，包括Oracle收購Sun及IBM收購SPSS等可以嗅出整合軟體等智慧財產權的併購策略乃時勢所趨。

談到併購智慧財產，一般人首先聯想到的不外乎智慧財產的鑑價及法律盡職評鑑（包括確認智慧財產所有權、辨識侵權相關權利義務與法律風險），本文將由稅務觀點探討併購智慧財產權相關議題，並提醒您併購智慧財產權應有的稅務思維，包括併購前的架構規劃、稅務盡職評鑑常見缺失及併購後稅務管理策略

一、併購智慧財產權的稅務架構規劃

資產收購 (Asset Deal) 或股權收購 (Share Deal)

一樁併購案件的主要標的可能是某公司所擁有的特定智慧財產權，買方究竟要收購智慧財產權（資產收購）或是收購整間公司（股權收購）呢？以下分別從台灣稅務角度摘要資產收購和股權收購的優缺點：

資產收購（站在買方立場）

優點	缺點
• 通常可避免承擔賣方歷史與潛在的負債及風險 • 稅上可能得以認列無形資產攤銷費用，享有稅盾效果（Tax Shield） • 有機會選擇購買特定的智慧財產權（而非全面性購買） • 某些國家資產買賣的法律程序相對於股份收購簡單	• 智慧財產權在各國重新辦理登記費時費力 • 通常無法取得標的公司既有的特許證照 • 通常無法取得標的公司既有之租稅特性或優惠（例如：虧損扣抵、投資抵減、五年免稅等） • 收購資產通常要負擔間接稅（例如：營業稅等）

股權收購（站在買方立場）

優點	缺點
• 可能得以繼續享受標的公司既有的租稅優惠（例如：投資抵減或五年免稅等） • 可能得以保有標的公司既有的租稅特性（例如：虧損扣抵） • 可能得以繼續保有標的公司暨有的特許證照	• 若標的公司的股權較為分散（例如：公開發行以上的公司），則收購股權過程會較費時及複雜 • 買方必須概括承受標的公司的資產、負債（歷史及潛在的負債與風險），包含與買方本身業務無關之資產、負債 • 採股權收購，歸屬於購買智慧財產權等無形資產部分的溢價無法反映在公司帳上，因而無法享受提列攤銷費用的稅盾效果

資產收購（站在賣方立場）

優點	缺點
• 可以自行選擇欲出售之智慧財產或其他資產組合，俾極大化其售價或利益 • 出售智慧財產產生之所得有機會與既有未使用之虧損相抵	• 出售智慧財產權與出售其他資產一樣，如有利得必須納入一般所得額課稅 • 標的公司如擬分配出售資產的對價給股東，股東可能產生稅負 • 如擬終止標的公司經營，必須辦理解散清算等程序

股權收購（站在賣方立場）

優點	缺點
• 出售有依規定印製股票的股權所產生的資本利得（證券交易所所得）目前暫停課徵所得稅 • 出售股權後，標的公司股東直接取得對價，避免再透過公司分配，可能增加稅負 • 不必辦理後續公司關閉相關程序	• 台灣股票，須負擔0.3%證券交易稅 • 免稅的證券交易所所得須計入基本所得額，可能因而要繳納最低稅負

併購主體的選擇

除了考量資產收購或股權收購外，買方還應該思考收購主體適當的地點。假設智慧財產權為一美國公司所有，如以台灣公司為併購主體收購該美國公司，智慧財產權衍生的相關收入將在美國被課徵高額稅負，且美國公司匯出股利予台灣公司還要被扣繳30%，有效稅率可能超過50%！適當選擇收購主體的地點（例如：租稅協定網絡綿密的國家）可能得以有效降低集團整體租稅負擔。然而反避稅儼然成為全球趨勢，租稅規劃務必架構於合理之商業理由與營運實質，這也意味著享受租稅優惠背後所蘊含的成本。此外，稅務絕非選擇智慧財產權設置地點的唯一因素，當地對智慧財產權的保護機制、企業針對智慧財產權的經營管理策略、未來主要使用者所在地等都將有所影響，如何在符合商業、法律、及智慧財產權保護的條件下，降低集團整體租稅負擔，才是租稅規劃的目的。

二、稅務盡職評鑑（Tax Due Diligence）中常見的智慧財產權相關議題

由以上探討可知，買方如擬透過股權收購的方式取得智慧財產權，同時也將承擔標的公司歷史負債與潛在風險，是以，盡職評鑑範圍應更為廣泛，以下為稅務盡職評鑑過程中與智慧財產權相關之若干議題：

移轉訂價

集團企業基於管理目的及租稅考量，可能會將智慧財產權統一由集團內某一公司擁有，由其統籌管理、使用、授權，俾提升資產使用效益，是類安排對於跨國企業更是屢見不鮮。因此，如擁有智慧財產權的標的公司隸屬於一集團企業，稅務盡職評鑑重點通常包括：

- 有無授權關係人使用智慧財產權之情形？
- 如果有上項情形，授權關係人使用智慧財產權有無計價？
- 有無向關係人購買智慧財產權之情形？
- 關係人間授權或購買智慧財產權之訂價如何決定及是否符合常規？有哪些文件可以證實符合常規交易？
- 過往營利事業所得稅核定結果是否曾經遭受調整或是否曾經遭稽徵機關詢問或調查？如果有，結果為何？

研究與發展投資抵減

擁有智慧財產權的公司申報研究與發展投資抵減(以下簡稱「研發投抵」)的情形十分常見，然而實務上納稅義務人與稽徵機關對於適用研發投抵的認知及見解時有所落差，例如稽徵機關可能主張公司僅係針對現有技術進行「改良」或屬例行性開發市場業務，而非創新研究而將公司自行

申報之研發投抵予以剔除，有關研發投抵之稅務爭訟時有所聞，且補稅金額動輒上億，影響不可謂不大。因此，如擁有智慧財產權的標的公司有申報研發投抵，稅務盡職評鑑重點通常包括：

- 公司所研發的產品、技術是否專供公司自行使用？
- 公司研發的產品或技術如供他人使用，是否取得合理之權利金或報酬？
- 公司有無委託研發或受託研發之情形？如果有，研發成果所有權如何歸屬？相關支出是否申報研發投抵？
- 公司自行研發之成果若已取得補助款，申報研發投抵時是否已扣減相關補助款？
- 公司所申報的研發投抵是否有非專職研發人員（例如高階管理人員、助理員等）的薪資？
- 公司在研究新產品或新技術階段委託他人進行認證測試，該受託測試單位是否為符合規定的機構？
- 是否依規定檢附有關證明文件？
- 過往營利事業所得稅核定結果是否曾經遭受調整或是否曾經遭稽徵機關詢問或調查？如果有，結果為何？

我們觀察到有部分台灣公司所研發的產品或技術供大陸子公司製造時使用，但主張因大陸子公司將產品回銷予台灣母公司，故未向其收取權利金，這樣的安排除了要注意有無前述移轉訂價問題外，如果大陸子公司部分產品內銷（換言之，並非100%回銷），台灣母公司的研發投抵可能無法全數認列，此乃稽徵機關近年來查核重點，特別提醒買方注意標的公司有無類似情形。

執行稅務盡職評鑑除了可以辨識潛在稅務風險（例如：研發投抵被剔除而須補稅的可能性）外，還可以評估帳上已認列的遞延所得稅資產（如果有）是否高估。

智慧財產權之攤銷

並非所有帳列的智慧財產權都可以攤銷，攤銷的年限也應該遵循稅法相關規定。所得稅法及營利事業所得稅查核準則皆有明確規定無形資產之認列及攤銷須以「出價取得」者為限，因此，如擁有智慧財產權的標的公司有申報無形資產攤銷費用，稅務盡職評鑑重點通常包括：

- 標的公司帳列智慧財產權是否為出價取得（部分公司的無形資產可能係由於過往執行組織重組而產生，未必屬出價取得）？
- 如果是出價取得，有無鑑價資料（尤其是向關係人取得）？
- 智慧財產權是否依稅法規定年限辦理攤銷？
- 過往營利事業所得稅核定結果是否曾經遭受調整或是否曾經遭稽徵機關詢問或調查？如果有，結果為何？

另外，值得注意的是若屬未經核准登記之專利權或秘密方法，則在稅法上不得攤銷。又專利權、商標權的法定保護年限已屆滿或不具有法定年數的特許權（例如：某些特許執照僅需定期辦理換照，並非有法定期限），在稅法上均不得攤銷。近來無形資產攤銷爭議層出不窮，且外購取得的無形資產成本通常為數不小，如遭認屬不得攤銷，影響稅額實不容小覷。

三、併購交易後智慧財產權的稅務管理

併購智慧財產權相關的租稅議題，在併購交易完成後非但沒有結束反而正要開始，買方併購後應思考的稅務議題包括：

組織重組

併購前可能因賣方等因素致買方未能按規劃模式併購智慧財產權，併購後有必要重新檢視是否需執行組織重組、架構IP Center的管理機制等，以便發揮併購綜效，並提升租稅效率。在執行組織重組的過程中務必就經營策略、法務、稅務（移轉智慧財產權的對價與潛在稅負）等各面向通盤評估。

移轉訂價

收購公司冀望透過IP Center等機制重新配置集團全球利潤乃常見之稅務規劃，這樣的安排通常會涉及關係人交易（權利金收付、研究與發展委託服務等），執行是類交易模式規劃務必綜合考量各相關國家稅務（移轉訂價、反避稅條款等）及法律規範，並合乎企業智慧財產權稅務管理策略。

一般性稅務管理

因應IP Center的建置，除了以上移轉訂價、反避稅等稅務議題外，仍需留意集團內智慧財產權使用者所在地的當地稅務遵循，包括：

- 權利金合約是否需要經過當地主管機關事前審批？
- 給付權利金，是否應辦理扣繳？扣繳稅率是多少及如何辦理相關報繳流程？
- 是否可以適用租稅協定而享有較低的權利金扣繳稅率？適用租稅協定應符合哪些條件及備妥哪些文據？
- 國內法規是否提供租稅優惠減免權利金扣繳稅（例如：台灣所得稅法第4條21款提供的權利金免稅機制）？

跨國企業的稅務管理勢必更為繁複，稍有不慎，除補稅加罰鍰等財務損失外，嚴重者可能影響公司聲譽。企業的租稅管理策略應架構於全球觀點，並兼具消極性遵循各國租稅規範與積極性提升整體租稅效率。

併購智慧財產權的財會向度

國際會計準則在企業併購交易中對智慧財產權 相關之會計規範

溫芳郁

資誠聯合會計師事務所 會計師

Tel: +886 22729 6666 ext.35102

E-mail: irene.wen@tw.pwc.com

張惠閔

資誠聯合會計師事務所 協理

Tel: +886 22729 6666 ext.21630

E-mail: kemi.chang@tw.pwc.com

在全球資本市場的競爭下，為達成規模經濟之目的，以垂直整合或橫向併購之方式擴大事業版圖、增加競爭能力，已經成為企業普遍採用之策略。隨著企業跨國併購及交易的機會增加，財務會計準則針對台灣上市櫃公司、興櫃公司，以及非上市櫃、興櫃的公開發行公司分別於2013年及2015年陸續與國際會計處理準則（IFRS）接軌。基此，建議企業進行評估IFRS對企業的影響程度，及早準備。本文將對智慧財產權於企業執行企業併購交易時的會計處理上相關項目進行說明，協助讀者瞭解國際會計準則對認列無形資產之規範。

壹、企業併購交易

依據國際財務報導準則第3號「企業合併」（簡稱IFRS 3）之規定，企業執行企業併購交易時，其會計處理應採用購買法依下列程序進行：

- (1) 辨認收購企業
- (2) 決定併購日
- (3) 認列可辨認之收購資產、承擔之負債以及被收購企業之不具控制力股權
- (4) 認列及評價商譽或認列因廉價購買所產生之利益

在上述處理程序中，無形資產之認列占有非常重要的地位且通常具有重大的影響。

貳、辨認於企業併購交易中收購之資產

依IFRS 3之規定，於併購日當天，收購企業應於商譽之外分別認列收購之資產、承擔之負債以及被收購企業之不具控制力股權。因此收購企業有可能會認列在併購日前不存在於被收購企業財務報表中的資產及負債，但是在非併購交易下，無形資產之認列仍應依照國際會計準則第38號「無形資產」（簡稱IAS 38）之規定處理；而IAS 38除了認列符合準則規定標準之發展支出外，禁止企業認列內部產生之無形資產，原因在於這些內部產生之無形資產，其成本無法自企業整體成長過程所支出之成本中區分。

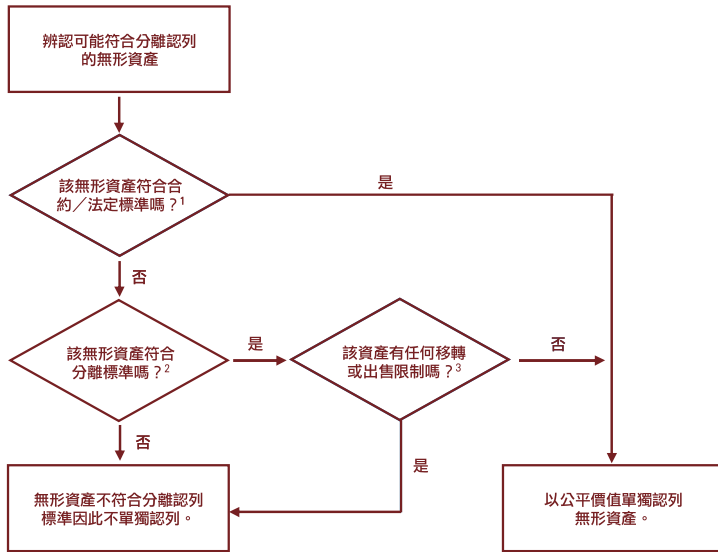
由於IFRS 3對資產之認列規定與IAS 38之規定不同，此差異可能會影響企業於併購中認列無形資產，例如品牌名稱、顧客關係、商業配方以及其他智慧財產權等。在併購交易中，收購企業可能基於競爭或其他理由而不擬使用某項收購之資產，或無意以最高或最佳的方式使用該資產，但IFRS 3特別提及，收購企業之使用意圖並不影響該資產之公平價值，意即企業仍應基於考量其他市場參與者將如何使用該資產之條件下，衡量該資產之價值並認列該無形資產。

參、無形資產之可辨認性

依IFRS 3之規定，在企業併購中，所有「可辨認」之無形資產皆應以併購日之公平價值認列。

在判定無形資產是否符合分離認列可辨認標準，請參考下面流程圖及

應考量的因素：



- 1 考量此無形資產是否由合約或其他法定權利產生，而不論該等權利是否可移轉或是否可與企業或其他權利義務分離；
- 2 考量此無形資產是否能被分離、是否市場上有類似型態之資產交易、是否其可隨相關合約、資產或負債出售、移轉、授權、租賃或交換；
- 3 考量保密合約或其他契約是否禁止企業個體出售、租賃或交換該標的之相關資訊。

肆、合約／法定標準及可分離標準

• 合約／法定標準

IFRS 3對於「合約或法定權利」係採廣義之解釋，例如，若企業過去皆與顧客簽訂合約，則無論於併購日當天是否存有已簽訂之合約或訂單，該顧客關係符合合約／法定標準，在併購交易中應認列無形資產之範圍可能較其他IFRS規定之範圍來得廣泛。

合約或同意書中也可能明文規定被收購企業不得單獨移轉或出售某一特定項目（例如：與政府簽訂之合約中訂有限制移轉之條文），此類禁止條文對收購企業認列該合約權利為無形資產沒有影響，但該限制可能會影響無形資產的公平價值。

有時被收購企業的合約中載明，對該資產之權利（如授權或許可）於控制權改變後自動失效，但可退還契約發行人，由於此一新事業業主需執行新的交易，始能從發行人處購得該資產。在此情況下，該合約資產並非被收購企業必須於併購會計中認列的資產。

有時合約亦可由任一方提出而終止，終止合約之能力對於企業併購中單獨認列取得之無形資產沒有影響，但其公平價值可能會受到影響。

• 可分離標準

無論收購企業對被收購企業特定資產的使用意圖為何，收購企業應判定該收購資產是否能自被收購企業中分離，例如，被收購企業的顧客名單通常能夠從被收購企業中分離出，因此，即使收購企業意圖不再使

用，仍屬符合可分離標準。

在判定無形資產是否可分離時，企業應觀察市場上相同或類似資產之出售或交換交易，因為不論收購企業是否出售該資產或該類資產出售交易的發生是否頻繁，只要有相同或類似資產之出售交易，即表示該資產得以單獨出售。無形資產可能與合約、可辨認資產或負債緊密關連，且無法於合約、可辨認資產或負債之外單獨分離，但只要無形資產可隨相關合約、可辨認資產或負債一起移轉，則其仍符合可分離原則。

然而，為符合可分離標準，資產不得有任何移轉、出售或交換之限制。例如，顧客資訊通常受保密合約保護，若因保密合約使得顧客名單不得釋出或轉售，則其不視為能自其他被收購企業之資產中分離，因此不符合可分離標準。顧客名單通常不是由合約或法定權利所產生，故無法符合合約／法定標準，也因此不得單獨認列。

以下列例子說明可辨認標準如何應用：

甲公司收購乙連鎖餐廳，乙連鎖餐廳以銷售獨門配方燉煮之雞肉著名。乙連鎖餐廳擁有註冊商標、獨門配方以及未申請專利之專業技術—燉煮雞肉。乙連鎖餐廳於出售其商標時亦會移轉與商標有關之所有知識與專業，其中包括獨門配方及未申請專利之燉煮雞肉的專業技術。

依上述情況，甲公司應依合約／法定標準將該註冊商標認列為無形資產，除此之外，由於獨門配方及未申請專利的專業技術會隨著商標移轉，所以其符合可分離標準，甲公司需對伴隨移轉之獨門配方及未申請

專利之專業技術認列為不同的無形資產，惟若耐用年限相近，則甲公司可將互補之無形資產（註冊商標、相關之獨門配方以及未申請專利之專業技術）視為一組單一的無形資產。

伍、併購交易中可能認列之無形資產

在併購交易中，依據無形資產之可辨認標準評估後，通常能符合標準而需要認列之無形資產有下列五類：

（1）行銷相關之無形資產

行銷相關之無形資產主要係用在產品或服務的行銷或促銷上，其主要藉由法律方式保護，因此一般皆符合合約／法定標準應予單獨認列為無形資產。

列舉行銷相關之無形資產如下：

- 商標、商品名稱、驗證標誌以及其他類型之標誌；
- 貿易包裝（獨特之顏色、外形或包裝設計）；
- 報紙刊頭；
- 網際網路／網域名稱。

（2）顧客相關之無形資產

被收購企業與其顧客間之關係可能包含多種無形資產，而與相同顧客有關之多種無形資產之間的交互關係亦可能會為無形資產的認列及衡量帶來挑戰。因為這些無形資產的耐用年限及損耗所帶來之經濟利益模式不一致，所以企業需考量分別認列與單一顧客關係有關之無形資產。

列舉顧客相關之無形資產如下：

- 顧客名單
- 未出貨訂單
- 顧客合約與顧客關係

（3）藝術相關之無形資產

藝術相關的無形資產為具創作力之資產，其多半受著作權法或其他合約或法律方式保護。若藝術相關之無形資產係由合約或法定權利所產生，則應單獨認列無形資產。

列舉藝術相關之無形資產如下：

- 戲劇、歌劇以及芭蕾舞
- 書本、雜誌、報紙以及其他文學作品
- 音樂作品、廣告用詞以及影片或視聽教材
- 圖片、攝影

（4）以科技為基礎之無形資產

以科技為基礎之無形資產一般代表對產品或服務的創新，但也可包含電子資訊的收集。

列舉以科技為基礎之無形資產如下：

- 取得專利之科技
- 研究與發展
- 電腦軟體與光罩

- 未取得專利之技術
- 商業機密，如處方、流程以及配方

(5) 以合約為基礎之無形資產

以合約為基礎之無形資產代表由合約而生之權利的價值，顧客合約是以合約為基礎之無形資產的一種。

列舉以合約為基礎之無形資產如下：

- 授權金及權利金
- 廣告、營建、管理或供應合約
- 營建許可、營業及廣播權
- 特許權合約
- 使用權，如開採礦產權、林地使用權及路權

陸、併購交易中取得之無形資源但無法認列無形資產

無形資產之認列必須符合合約／法定標準或可分離標準，因此，企業可能於併購交易中取得重要之無形資源但因為其不符合IFRS 3之認列標準，而無法認列無形資產。

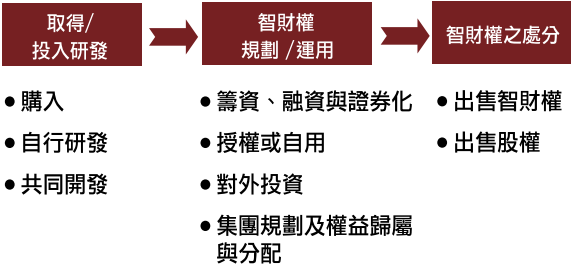
無形資源但無法認列無形資產最典型的例子為員工團隊。員工團隊係指可使收購企業於併購日後仍能持續營運的現有員工組合。雖然個別員工可能與被收購企業簽訂聘僱合約，故其理論上應可單獨認列及衡量，但整個員工團隊沒有簽署這樣的合約，因此員工團隊並沒有符合合約／法定標準，除此之外，國際會計準則委員會也認為員工團隊無法分離，因

為若將員工團隊「出售」或「移轉」，必定會造成被收購企業無法繼續營運，因此，於企業併購中，員工團隊不是可辨認之無形資產，故不得單獨認列，也因此任何歸屬於員工團隊的價值應包含於商譽中。

柒、結語

綜上所述，在國際會計準則的規範下，併購交易中移轉價金之分攤，可以說是併購交易會計處理中非常重要的一環，因此收購企業在進行可辨認之收購資產、承擔之負債以及被收購企業之不具控制力股權之認列時，需要執行詳細的辨認並依公平價值衡量該被辨認項目。在辨認的過程中，無形資產的辨認是亟具有挑戰性的，希望藉由本文之說明，對可辨認條件之解釋以及對通常可辨認及不可認列為無形資產項目之說明，協助讀者更深入瞭解相關規範。

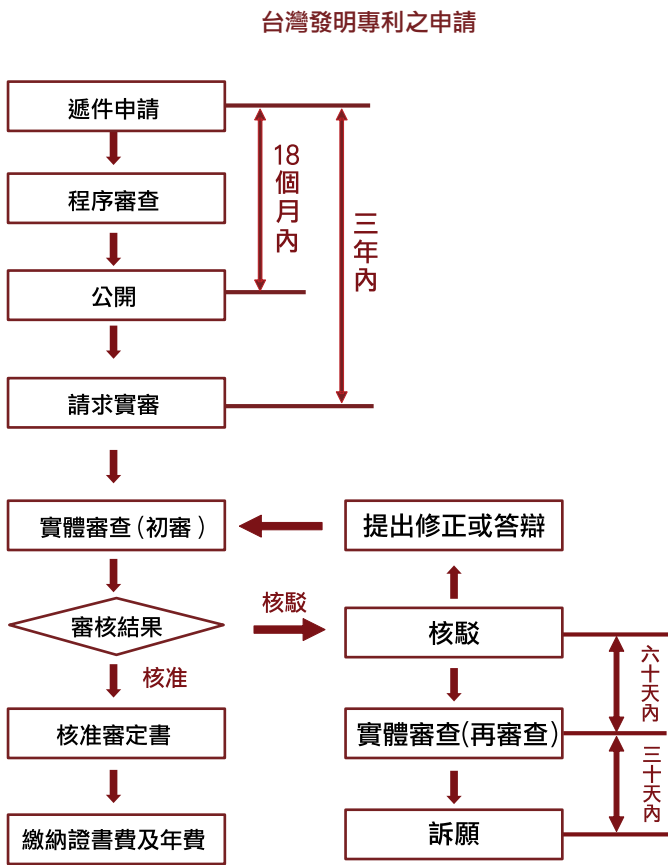
附錄一、智慧財產權相關稅務議題



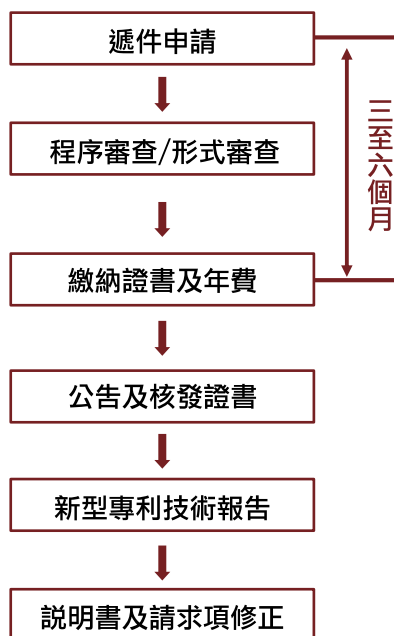
租稅考量：

• 投資抵減 • 交易成本考量 • 租稅優惠適用 • 成本分攤 • 扣繳	• 授權金支出/收入 • 租稅優惠適用 • 境外稅額抵減 • 營運總部 • IP Center規劃	• 資產價值鑑價 • 移轉訂價議題 • 處分損益課稅
--	---	--

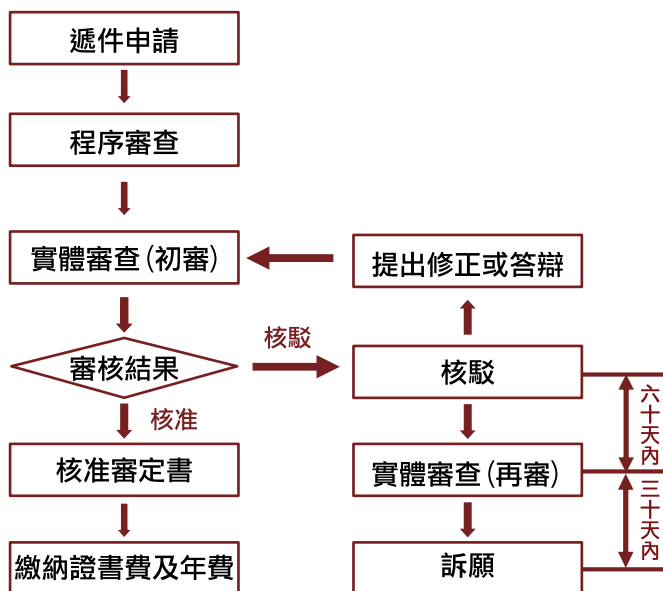
附錄二、專利案件申請流程



台灣新型專利之申請

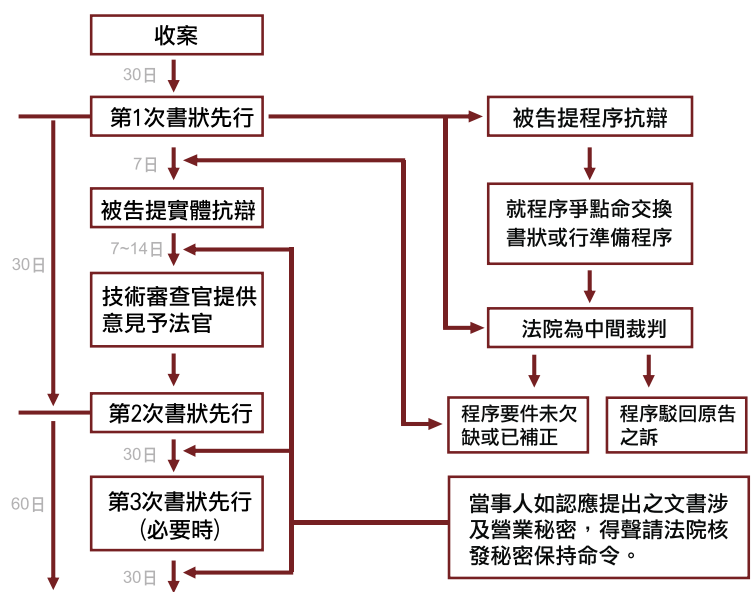


台灣新式樣專利之申請

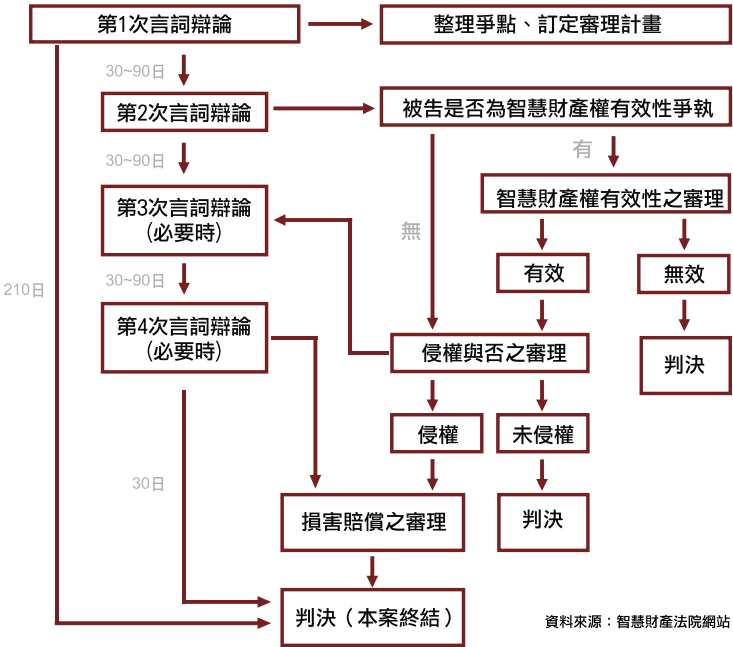


附錄三、智財法院審理流程圖

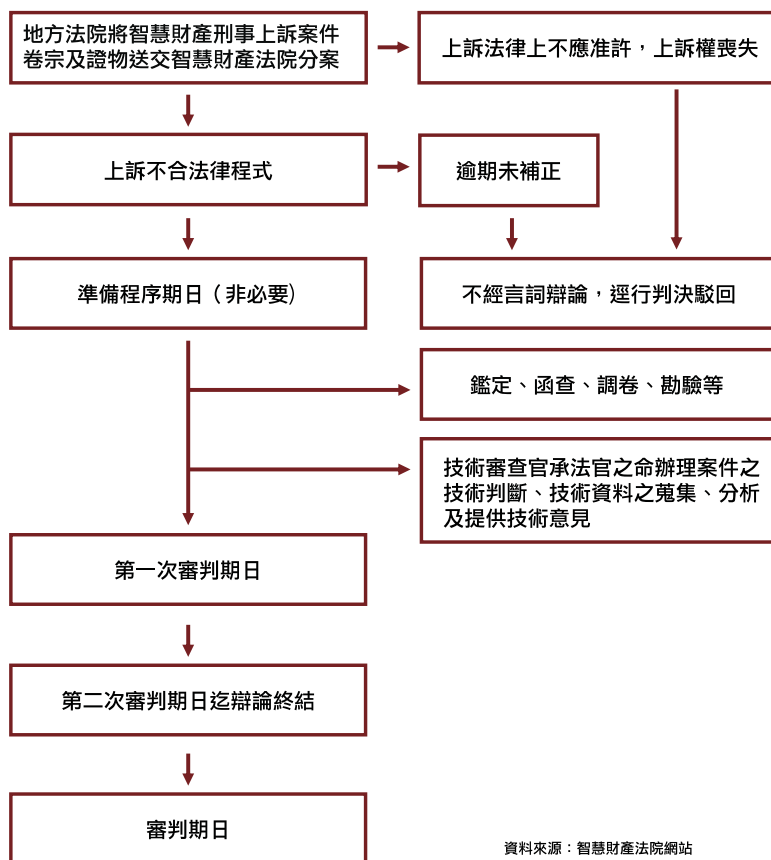
智慧財產權民事訴訟審理流程 (1)



智慧財產權民事訴訟審理流程 (2)



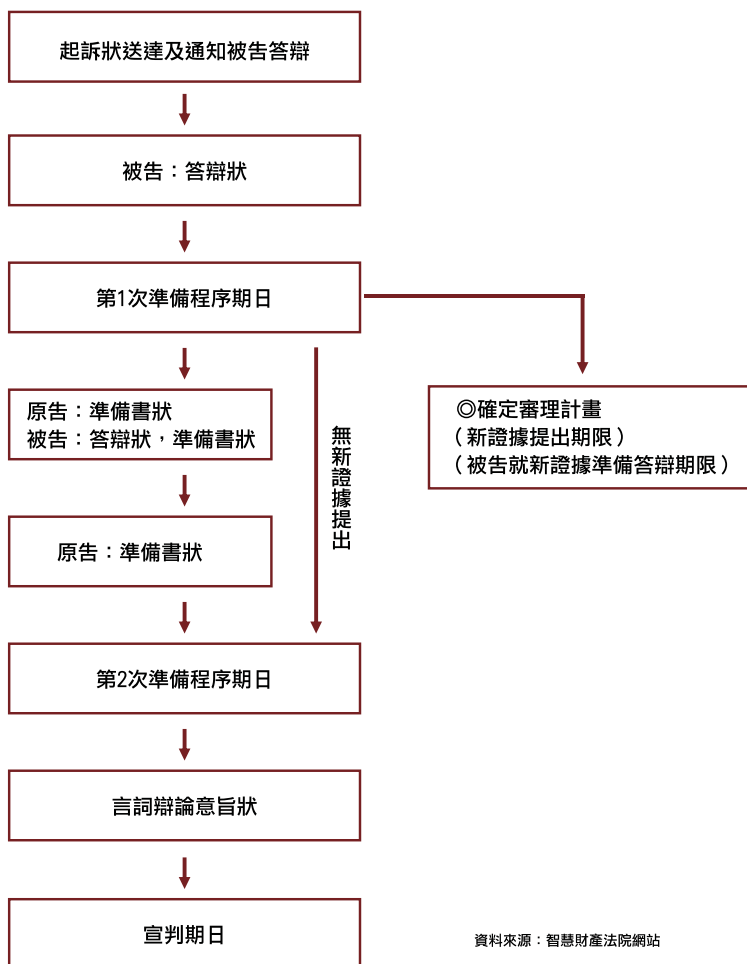
智慧財產權刑事訴訟審理流程



資料來源：智慧財產法院網站

智慧財產權行政訴訟審理模式

起訴



資料來源：智慧財產法院網站

資誠的服務團隊

隨著台灣經濟與社會的變遷，併同原料與生產成本的提高、以及中國大陸與東南亞等新興市場的崛起，企業若繼續以傳統勞力密集產業為競爭主軸，發展勢必將受到侷限。為因應知識經濟時代的來臨，企業應藉由朝向知識密集之產業型態發展，完成企業轉型。

智慧財產權係知識經濟時代的價值核心，企業所擁有的智慧財產權多寡與重要性，將決定企業競爭態勢的優劣。

因應專利、商標、營業秘密、著作權、積體電路布局、專門技術等智慧財產權成為公司重要資產的市場趨勢，資誠大量延攬智慧財產權領域之專業人才，為客戶提供相關稅務、法律及智權服務，透過智慧財產權制度的規劃，除消極的防止侵權的發生，並積極的透過技術移轉談判、智慧財產權證券化及智慧財產權稅負規劃，為客戶謀取最大獲利空間。

資誠聯合會計師事務所暨資誠稅務諮詢顧問股份有限公司結合普華商務法律事務所暨普華智財管理顧問股份有限公司，針對知識經濟時代之智慧財產管理操作及策略提供客戶稅務、法律、智財管理等全方位諮詢服務及整合性解決方案。對應企業全球化營運之需求，提供客戶最即時的智財權服務。

稅務服務

- 全球智慧財產權布局，各國租稅效益管理諮詢服務
- IP Center管理機制建構諮詢服務
- 協助制定跨國智慧財產權移轉訂價管理策略，檢視各地功能風險及定位
- 營運總部租稅管理服務
- 跨國併購智慧財產租稅管理
- 智慧財產權授權、取得、購入、自行開發、共同開發交易流程安排及稅務管理服務
- 研發投資抵減及租稅成本評估管理服務

廖烈龍 會計師

資誠聯合會計師事務所
稅務暨法律服務部 合夥人

Tel: +886 22729 6666 ext.26217
E-mail: elliot.liao@tw.pwc.com

林宜賢 會計師

資誠聯合會計師事務所
稅務暨法律服務部 合夥人

Tel: +886 22729 6666 ext.26682
E-mail: yishian.lin@tw.pwc.com

徐麗珍 會計師

資誠聯合會計師事務所
稅務暨法律服務部 合夥人

Tel: +886 22729 6666 ext.26207
E-mail: lily.hsu@tw.pwc.com

邱文敏 會計師

資誠聯合會計師事務所
稅務暨法律服務部 合夥人

Tel: +886 22729 6666 ext.26019
E-mail: wendy.chiu@tw.pwc.com

謝淑美 會計師

資誠聯合會計師事務所
稅務暨法律服務部 合夥人

Tel: +886 22729 6666 ext.25809
E-mail: elaine.hsieh@tw.pwc.com

智財法務

- 全球智慧財產權(專利權、著作權、公司名稱、商標、網域名稱、積體電路布局權)之申請、移轉、授權與變更登記等業務
- 智慧財產權授權規劃服務(含授權合約審查、授權者與被授權者評估、被授權者執行授權標的之審查、權利金申報評估、及其他相關建議之提供)
- 智慧財產權交易流程規劃與協助(含技術作價之交易架構規劃、談判協商、合約撰擬、政府程序代辦及文件撰擬、技術移轉與智慧財產權授權之交易架構規劃、策略擬定等)
- 智慧財產權管理制度建置與諮詢服務(含營業秘密管理制度規劃、智財權侵權損害最小化規劃、智慧財產權稽核等)
- 提供電子商務、創業投資、公司併購、競業禁止爭議等法律意見與諮詢
- 智慧財產權稅務規劃服務(含公司架構之調整規劃、既有智慧財產權歸屬、移轉與授權關係最適化之調整等)
- 智慧財產權權利本身及侵權案件之爭議解決與訴訟服務(含行政救濟程序、民刑事訴訟程序及保全程序、公平交易委員會之檢舉案件，及警告信寄發等前置程序)

蔡朝安 律師

普華商務法律事務所
主持會律師

Tel: +886 22729 6666 ext.26687
E-mail: eric.tsai@tw.pwc.com

鄭淑芬 專利代理人

普華智財管理顧問股份有限公司
副總經理

Tel: +886 22729 6666 ext.35710
E-mail: candy.sf.cheng@tw.pwc.com

管理顧問諮詢服務

- 產業智慧財產價值及風險管理服務
- 智慧財產保護流程諮詢服務
- 智慧財產保護科技優化服務
- 智慧財產保護內部稽核服務

李潤之 執行董事

資誠企業管理顧問股份有限公司

合夥人

Tel: +886 22729 6666 ext.26613

E-mail: ryan.c.lee@tw.pwc.com

審計服務

- 財務資訊複核
- 特定目的之專案查核
- 訴訟案件相關資訊之查核
- 相關會計審計問題諮詢
- 協助企業引進策略夥伴規劃諮詢
- 協助企業股權規劃諮詢
- 協助進行企業併購之規劃諮詢
- 協助資本結構、股本形成及人才聘僱與留任之諮詢

溫芳郁 會計師

資誠聯合會計師事務所

審計服務部 合夥人

Tel: +886 22729 6666 ext.35102

E-mail: irene.wen@tw.pwc.com

pwc.com/tw/

© 2010 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved.
“PricewaterhouseCoopers” refers to PricewaterhouseCoopers
Taiwan or, as the context requires, the PricewaterhouseCoopers
global network or other member firms of the network, each of
which is a separate and independent legal entity.