

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第1010號

上 訴 人 方淑萍

訴訟代理人 梁徽志 律師

被 上 訴 人 財政部高雄國稅局

代 表 人 蔡碧珍

上列當事人間扣繳稅款事件，上訴人對於中華民國109年8月13日高雄高等行政法院107年度訴字第380號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、事實概要：

1. 上訴人為博瑞歐股份有限公司(下稱博瑞歐公司)負責人，亦為所得稅法第89條規定之扣繳義務人，經被上訴人查得博瑞歐公司於民國103年11月28日給付在我國境內無固定營業場所及營業代理人之國外營利事業Unique Global Trade Inc. (下稱Unique公司)權利金所得新臺幣(下同)4,550,352元(112,800歐元×匯率40.34)，未依所得稅法第88條規定按給付額扣取20%之稅款910,070元。
2. 被上訴人依同法第114條第1款規定，以106年12月7日財高國稅鎮營字第1060554225號函(下稱原處分)檢附補繳各類所得扣繳稅額繳款書，通知上訴人於106年12月25日前補繳稅款910,070元及辦理扣繳憑單申報(上訴人已依限於106年12月25日補繳稅款，並於同年月28日補報扣繳憑單)。
3. 上訴人不服，申請復查，經被上訴人107年3月21日財高國稅法二字第1070103745號復查決定認定本件給付權利金時歐元

01 匯率38.75，重新計算給付權利金總額為4,371,000元(112,8
02 00歐元×匯率38.75)，扣繳稅額應為874,200元(4,371,000元
03 ×20%)，乃追減扣繳稅額35,870元。上訴人猶表不服，提起
04 訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

05 二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯，均援引原判決所
06 載。

07 三、原審法院斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以本件爭點為：
08 GEPT教材之外掛程式軟體(下稱系爭GEPT教學軟體)為標準化
09 軟體或客製化軟體？

10 (一)前提事實：

11 1.法國Unique公司為芬蘭SANAKO公司產製之「SANAKO語言教
12 學套裝設備」在亞太地區的總代理商，而博瑞歐公司則為
13 該套語言教學套裝設備在臺灣之經銷商，其向Unique公司
14 進口「SANAKO語言教學套裝設備」，分銷供我國境內各公
15 司、學校為語文學習使用，嗣因該套語言教學設備欠缺中
16 華民國全民英文能力分級檢定測驗(GEPT)教材，博瑞歐公
17 司乃於102年間委請Unique公司開發系爭GEPT教學軟體，
18 雙方於102年6月1日簽訂經銷協議書(DISTRIBUTION AGREE
19 MENT)。

20 2.雙方並約定102年度為安裝啟用系爭GEPT教學軟體之期
21 間，最大授權數為100間教室，超出上述期間及授權數的
22 相關費用及條件則另議。而Unique公司自102年2月提供第
23 1版軟體並陸續更新後，於102年12月10日郵寄最終版本之
24 原始程式光碟給博瑞歐公司，博瑞歐公司則於103年11月2
25 8日依約給付Unique公司112,800歐元。

26 (二)依所得稅法第8條規定中華民國來源所得認定原則(下稱所得
27 認定原則)第10點第4項規定及財政部96年4月9日台財稅字第
28 09604520730號函釋(下稱財政部96年4月9日函釋)意旨可
29 知，得視為商品銷售之標準化軟體，必須屬於現成可供銷售
30 之軟體，供一般使用者使用，且未針對個別使用者撰寫或修
31 改之軟體；或電腦軟體所有權人為對於一般使用者方便授權

起見，單方面擬定授權之契約條款，並將此契約條款置於有形的媒介(如包裝盒)上，若使用者同意該授權條款，即拆封使用該電腦軟體之套裝軟體。

(三)經查，依前述博瑞歐公司與Unique公司於102年6月1日間簽訂之經銷協議書所載內容，Unique公司開發之系爭GEPT教學軟體，是基於博瑞歐公司之要求及需求，其工作項目包含操作手冊等項，另Unique公司保證系爭GEPT教學軟體可正常使用，並承諾1年內在原協議範圍提供必要的修改，Unique公司並同意於正式驗收後1年內提供修改之服務，以及於正式驗收後15天內，Unique公司須提供系爭GEPT教學軟體使用功能之教育訓練，博瑞歐公司則需支付開發研製費用112,800歐元給Unique公司。

(四)又從上訴人及博瑞歐公司106年5月23日之聲明書載明：「有關本公司於102年間委由Unique公司開發GEPT軟體乙案，說明如下：……。二、本公司自101年度代理SANAKO語言教學設備，使用於各大專院校做為外語教學及全民英檢考場，因配合LTTC檢定標準需提供考生於英檢流程的管理軟體，致委由Unique公司開發上述客製軟體。三、依業界慣例及雙方協議，軟體開發後之所有權為博瑞歐所有，並以102年為安裝啟用時間，最大授權數為100間教室，超出上述期間及授權數的相關費用及條件另議。四、本公司於102年間提供該軟體予當年採購SANAKO語言教學設備的單位計14間教室，……。五、依貴局106年5月16日email詢問內容，回覆如下：……本軟體的安裝啟用時間則為102年度，為100間教室的授權數使用範圍，……Unique公司自102年2月即提供第1版軟體並陸續更新，於102年12月10日郵寄最終版之原始程式光碟予本公司，本公司亦於當年陸續交付並更新軟體於上述客戶，……本軟體開發共安裝14個授權，……因安裝啟用限為102年度，逾期未使用的授權數原廠不會發予授權碼將自動失效，亦無法於隔年啟動授權使用……。」等語可知，Unique公司開發之系爭GEPT教學軟體顯係專為博瑞歐公司所

01 量身訂作，且係針對其個別需求所撰寫或修改之軟體，係屬
02 客製化軟體，而非現成可供銷售之標準化軟體或套裝軟體，
03 應堪認定。

04 (五)再者，博瑞歐公司除報關進口SANAKO公司產製之SANAKO Lab
05 100軟體外，又因業務需要額外支付Unique公司112,800歐
06 元，以取得102年度於100間教室安裝啟用GEPT教學軟體之權
07 利，因該安裝啟用限於102年度，最大授權數為100間教室，
08 逾期未使用之授權數，原廠不會發予授權碼將自動失效，亦
09 無法於隔年啟動授權使用，可認定外國廠商僅將其所有系爭
10 GEPT教學軟體之智慧財產權，以合約授權一部分權利予博瑞
11 歐公司使用，其與讓與所有權賣斷其權利本體之商品買賣不
12 同，是博瑞歐公司103年11月28日支付Unique公司之112,800
13 歐元，核屬所得稅法規定之權利金，亦可認定。

14 (六)再查，博瑞歐公司係為因應國內客戶需求，而委託Unique公
15 司開發系爭GEPT教學軟體，博瑞歐公司亦可於系爭GEPT教學
16 軟體驗收後1年內要求修改，已如前述，是系爭GEPT教學軟
17 體顯係為博瑞歐公司開發之客製化軟體。又Unique公司雖無
18 研製開發系爭GEPT教學軟體之能力，然其係SANAKO公司亞太
19 地區總代理，其與博瑞歐公司簽訂軟體開發合約，再交由SA
20 NAKO公司實際研發，並無礙於系爭GEPT教學軟體為客製化軟
21 體之認定。

22 (七)另是否屬標準化軟體，應就軟體開發目的、契約約定內容等
23 要素綜合判斷，觀諸臺中電腦商業公會及臺中科技大學資訊
24 創新應用與服務中心對本件系爭GEPT教學軟體之意見書，顯
25 未參考博瑞歐公司與Unique公司於102年6月1日簽訂經銷協
26 議書之內容，是其所出具之意見書，容有偏頗，尚難據為上
27 訴人有利之認定。

28 (八)至於上訴人主張臺灣地區至少尚有松貿科技等5家公司販售
29 具有系爭GEPT教學軟體之SANAKO語言教學套裝設備一節。經
30 查，依前述102年6月1日經銷協議書之內容，博瑞歐公司就
31 系爭GEPT教學軟體僅取得102年度於100間教室安裝啟用系爭

01 GEPT教學軟體之權利，則SANAKO公司於合約完成後，本得將
02 系爭GEPT教學軟體置入其既有教學軟體系統中，使之成為標
03 準化軟體，並銷售予他人，是上訴人上開主張，亦難為其有
04 利之認定。

05 (九)末查，Uinique公司係國外營利事業，在中華民國境內無固定
06 營業場所及營業代理人，博瑞歐公司於103年11月28日依約
07 給付Uinique公司112,800歐元，核屬所得稅法規定之權利
08 金，已如前述，又系爭GEPT教學軟體之系統操作及使用均在
09 國內，是博瑞歐公司給付Uinique公司112,800歐元，核屬中
10 華民國來源所得。則上訴人應按給付額之20%扣取874,200元
11 稅款(計算式：112,800歐元×匯率38.75×20%)，上訴人未依
12 規定扣繳，被上訴人依所得稅法第114條第1款規定，以原處
13 分命上訴人限期補繳扣繳稅額，於法即無不合。

14 (十)綜上所述，上訴人之主張均不足為採，被上訴人以原處分命
15 上訴人補繳扣繳稅額874,200元部分，並無違誤，復查及訴
16 願決定遞予維持，亦無不合，上訴人起訴意旨求為撤銷，為
17 無理由，應予駁回。另本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊、
18 防禦方法，經核與判決之結果不生影響，無庸逐一論述，併
19 予敘明。

20 四、上訴意旨略以：

21 (一)原判決以「內容不明確之行政命令」處罰扣繳義務人，其處
22 罰違反法律保留原則：

23 1.本件上訴人僅為「扣繳義務人」，究非「納稅義務人」，
24 則依臺北高等行政法院107年度訴字第383號判決意旨，僅
25 因稅法規定而負擔扣繳義務之人，其所負義務之具體內容
26 為何，更應依稅法之規定而為判斷，非可由稽徵機關恣意
27 發布行政規則予以擴張，以免扣繳義務人因對稅捐稽徵提
28 供協力，而承受無法預測之風險。

29 2.參諸本件關於「權利金」、「標準化軟體」、「客製化軟
30 體」之定義，均無相關法律可資解釋適用，尚且必須借助
31 經濟合作暨發展組織(簡稱經合組織；英語：Organizatio

n for Economic Cooperation and Development, OECD) 租稅協定範本內相關說明與定義來做解釋，相關違法要件係以「內容不明確之行政命令」處罰扣繳義務人，扣繳義務人亦無法明瞭辦理扣繳之法定義務，因認其處罰要件不明確，原判決適用之行政命令，確實具有違反法律保留原則之問題。

(二)參照最高法院96年度訴字第2385號判決(經查無此案號)、本院106年度判字第612號判決意旨，博瑞歐公司支付112,800歐元並非權利金，原判決之認定違反所得稅法第8條第6款關於權利金規定：

- 1.參照前開判決意旨，權利金之成立以「使用者無權將前項特殊技術出售移轉或部分轉讓與第三者」、「一次買斷又無期間限制」為必要，本件博瑞歐公司得轉讓系爭「GEPT教學軟體」及「Lab100系統所屬軟硬體設備」予國內14間學校，顯非「權利金之法律關係」甚明。
- 2.又本件上述14位客戶自102年間啟用後至今109年7月23日仍正常使用中，絕無序號遭取消不能使用之情事，且誠如被上訴人所自承，買斷軟體與設備，退步言之，縱假若不能定性為買賣，「其經濟實質已近似軟體商品銷售」，依相關課稅規定之目的解釋，實應將買斷軟體之對價視為商品之銷售，其銷售收入按一般國際貿易認定。
- 3.如同買賣一般，博瑞歐公司係收到整包之商品，未經拆封即原封不動轉賣國內各大專院校，「其經濟實質已近似軟體商品銷售」，同前述，其銷售收入應按一般國際貿易認定；反面言之，購買軟體自用，並沒有轉賣第三人，「其經濟實質並非軟體商品銷售」，故無法按一般國際貿易認定課稅，乃屬當然。
- 4.申言之，SANAKO公司、Unique公司同意博瑞歐公司得自由轉讓「系爭GEPT教學軟體」，其性質屬於轉讓「無形資產」之權利，其法律行為實質近似交易，自非權利金。

01 (三)參照OECD租稅協定範本之法理，博瑞歐公司支付112,800歐
02 元並非權利金，原判決之認定違反所得稅法第8條第6款關於
03 權利金規定：

04 1.OECD租稅協定範本註釋關於權利金定義之修正(西元2008
05 年7月18日修正)：「權利金的支付是以取得使用權為目
06 的，而非以權利的移轉為目的，故獨家經銷合約的權利及
07 軟體銷售權利的取得，均非權利金的範圍。」、「(1)獨
08 家經銷合約為了獲得特定區域內商品或服務的獨家經銷權
09 利而支付的對價，並非以使用為目的，不符合前述『為支
10 付的對價，並非以使用為目的』，不符合前述「為能使用
11 或有權使用」的定義，因此不構成權利金。「(2)軟體銷
12 售權利的取得若是以出售的方式，在特定期間或特定地理
13 區域內對某一智慧財產權作成排他性的授權，且其給付是
14 作為此種授權的對價時，因為涉及權利的讓渡，則應屬於
15 第7條營業利潤或第13條資本利得。」、「使用的客體應
16 以已發展完成為要件：對價的支付是為了發展尚未存在的
17 設計、對價的支付是為了發展尚未存在的設計、模型或計
18 畫，縱使設計者保留了對於設計、模型或計畫的全部權
19 利，此種給付亦非權利金的範圍，而應屬於第7條所定的
20 營業利潤。」

21 2.本件博瑞歐公司銷售「系爭GEPT教學軟體及Lab100系統所
22 屬軟硬體設備」並轉售與國內大專院校，自己從未使用
23 之，顯非權利金範圍甚明。屬於「獲得特定區域內商品或
24 服務的獨家經銷權利而支付的對價，並非以使用為目的」
25 之情形，並非「使用為目的而支付對價」，依據前揭OECD
26 租稅協定範本，容非權利金的範圍。

27 3.此外，博瑞歐公司獨家代理行為屬於「以出售的方式，在
28 特定期間或特定地理區域內對某一智慧財產權作成排他性
29 的授權，且其給付是作為此種授權的對價時，因為涉及權
30 利的讓渡，則應屬於第7條營業利潤或第13條資本利

得。」之情形，依據前揭OECD租稅協定範本，容非權利金的範圍。

4.末者，本件博瑞歐公司與Unique公司簽約時，「系爭GEPT教學軟體」尚未存在，亦未研發完成，依照前揭OECD租稅協定範本第12條第2項之法理，此種給付亦非權利金的範圍，而應屬於第7條所定的營業利潤。

5.綜上，原審關於權利金之判斷，不符合OECD租稅協定範本第12條第2項之法理，容有判決違背法令之問題。

(四)原判決違反經驗法則、論理法則，容有判決違背法令之處：

本件依權利金之性質，有因為「使用軟體」而給付費用之權利金；亦有「授權銷售商品」而給付之權利金，前者補課所得稅固無疑問，後者涉及代理權、專賣權、商標權，「其經濟實質已近似軟體商品銷售」，其銷售收入按一般國際貿易認定。然原判決並未做區分，一概認為只要是權利金就是使用之對價，未考慮授權銷售商品之情形，容有錯誤之處。

(五)原判決論理容有前後矛盾之處，有判決違背法令之問題：

1.本件原判決認：「SANAKO公司於合約完成後，本得將系爭GEPT教學軟體置入其既有教學軟體系統中，使之成為標準化軟體，並銷售予他人。」等等。然查，本件博瑞歐公司係於Unique公司將系爭GEPT教學軟體置入其既有教學軟體系統中，成為標準化軟體之後，才支付費用購買「系爭GEPT軟體及Lab100系統所屬軟硬體設備」，依原審之邏輯，博瑞歐公司即係購買「標準化軟體」，為何又不可按一般國際貿易認定銷售收入？

2.況且，博瑞歐公司所支付之112,800歐元，係於購買14套軟體之最後才給付，並非研發時給付，若屬「客製化軟體」，理當於研發交貨時而給付。由此觀之，博瑞歐公司購買「系爭GEPT教學軟體及Lab100系統所屬軟硬體設備」，傾向於「獲得特定區域內商品或服務的獨家經銷權利而支付的對價」，並非使用軟體之對價甚明。

01 (六)原審不採取上訴人下列主張，又未說明不採之理由，容有判
02 決不備理由之違法：

03 1.本件上訴人於原審主張依據「權利耗盡原則」，博瑞歐公
04 司轉讓「系爭GEPT教學軟體及Lab100系統所屬軟硬體設
05 備」並未額外支付任何權利金或費用，故所支付之112,80
06 0歐元顯非權利金之性質，就此原審並未說明不採之理
07 由。

08 2.本件上訴人於原審請求向「資訊工業策進會」鑑定「標準
09 化軟體」或「客製化軟體」，就此原審並未說明不予鑑定
10 之理由。

11 3.本件上訴人於原審提出「國立臺中科技大學資訊創新應用
12 與服務中心」、「國立臺中科技大學資訊創新應用與服務
13 中心之意見書」，均認定「系爭GEPT教學軟體」為「標準
14 化軟體」，就此原審調查證據未臻完備，不足以判斷事實
15 之真偽。

16 4.末者，原判決認為「國立臺中科技大學資訊創新應用與服
17 務中心」、「國立臺中科技大學資訊創新應用與服務中心
18 之意見書」未考慮博瑞歐公司與Unique公司間契約約定內
19 容，故未採用前揭意見書云云。然原審法院負有審酌與待
20 證事實有關之訴訟資料之義務，理應可以檢附契約書函詢
21 前揭二單位是否影響鑑定結果。然原審法院並未調查亦未
22 說明理由，即有不適用行政訴訟法第125條第1項、第133
23 條之應依職權調查規定，及判決不備理由之違背法令。

24 五、本院按：

25 (一)本案上訴爭點相關法律爭議之確定：

26 1.原因事實部分：

27 (1)本案上訴人為博瑞歐公司之負責人。

28 (2)博瑞歐公司為使所代銷「SANAKO語言教學套裝設備」能
29 夠順利在臺銷售，而與代理SANAKO公司銷售「SANAKO語
30 言教學套裝設備」予其公司之Unique公司簽約，雙方約
31 定由Unique公司開發系爭GEPT教學軟體，博瑞歐公司則

向Unique公司買入系爭GEPT教學軟體「於102年度之整
年期，以銷售100套為上限」之轉售權。

(3)依雙方約定之轉售權價格為歐元112,800元，且博瑞歐
公司有權要求Unique公司於1年內(依購買客戶學校機關
之使用需求)，修改GEPT教學軟體。

(4)其後博瑞歐公司於102年全年度內，在臺灣地區出售14
套「SANAKO語言教學套裝設備」與「GEPT教學軟體」
(二者搭配使用)予買入14套設備與軟體之各學校機關
客戶(客戶買入後可以長期繼續使用該設備與軟體，並
無使用期限限制)。Unique公司則於102年12月10日郵寄
最終版之原始程式光碟予博瑞歐公司。博瑞歐公司則在
確認各項修改要求均被依約履行後，於103年11月28日
如數支付Unique公司約定之對價歐元112,800元。

2.在前開原因事實基礎下，上訴人是否因身為博瑞歐公司之
負責人，而對前開博瑞歐公司給付予Unique公司之歐元11
2,800元，依所得稅法第88條規定，負有扣繳義務，取決
於「本案Unique公司自博瑞歐公司處取得之歐元112,800
元對價，是否為所得稅法第8條第6款所定『各種無體財產
權(含秘密方法在內)，因在中華民國境內供他人使用所取
得』之權利金」。而將所得稅法第8條第6款規定適用於本
案事實為法律涵攝時，其規範意旨應為以下之闡明：

(1)權利金為「取得無體財產權『實施權能』之對價」。在
此應先將「無體財產權之權利本身」與其「實施權能」
予以區分。「實施權能」源自「權利本體」之「使用收
益」可能，可依實施使用收益之時間、空間、事務性質
及主體範圍劃分成不同內容之實施權能，授與方式及其
法律效力，原則上只能依契約而生債法之法律效果，僅
在授權者與被授權者間產生法律拘束力，而不及於第三
人，除非民事實證法有將部分實施權能予以「物權
化」，使該實施權能內容具有公示機制，並取得法律上
之對世效力。又由於無體財產權非屬有形資源，沒有資

源之空間排他限制，理論上容許多個主體同時共用單一
無體財產權，故有關「實施權能」在多數被授權者間之
實施優劣順位，原則上亦要由民事契約法來處理。

(2)而在確定「權利金」之定義，是指「取得無體財產權實施權能所支付之對價」，而將「一次買斷無體財產權所支付之價金，排除在前述法規範所定義之『權利金』概念」後，其下即應探究所得稅法第8條第6款所定之「供他人使用(而取得對價)」，應為如何之法律解釋，方能正確涵攝至「賦與他人實施權能(而取得對價)」之個案事實中。對本案而言，其法律爭議即在於「Unique公司將其開發之系爭GEPT教學軟體(無體財產權)之部分實施權能(『於102年度之整年期，以銷售100套為上限』)，授予博瑞歐公司，使博瑞歐公司能依約將上開買入之系爭GEPT教學軟體『實施權能』，再轉售予有使用需求之客戶，是否該當於所得稅法第8條第6款所定『供他人(指博瑞歐公司)使用』之法定要件中」。對此法律爭議，本院基於下述3項理由，認應採取肯定之法律見解。

①前已言之，無體財產權之實施權能，源自無體財產權之資產使用收益潛能，「使用」是供被授權主體自為無體財產權資產之支配運作，以獲取經濟效益。而「收益」則是被授權主體透過對第三人之再授權而為己謀求經濟效益，在日常經濟活動中，二者間本可交互運作，在民事法律關係上並無特別予以區分對待，而在以貫徹量能精神為目標之所得稅法上，二者亦無區分之正當性(如予分辨，有違平等原則)。因此所得稅法第8條第6款所指之「供他人使用」，也應解為包括「供他人運用被授權而得之實施權能，而自第三方獲取收益」之情形。

②再者若不採上開法律解釋，則在國外之無體財產權資產本身之擁有者，均可先將無體財產權實施權能中之

「收益」權能，授與國內之營利事業，取得無需扣繳稅款之對價。再由該國內之營利事業，將取得之「收益」權能，再授權予實際有「使用」需求之第三方客戶，結果即造成所得稅法第8條第6款之規範意旨被規避之結果，此等不合量能精神之不合理結果，顯非對所得稅法第8條第6款之正確解釋。

③事實上「具體化」所得稅法第8條第6款規定之行政規則「所得認定原則」第7點本文即明示「本法第八條第六款所稱『專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，因在中華民國境內供他人使用所取得之權利金』，指將下列無形資產在中華民國境內以使用權作價投資，或授權個人、營利事業、機關團體自行使用或提供他人使用所取得之權利金：……」，正是以上法律見解之正確詮釋。

(3)至於原判決引用之所得認定原則第10點第4項(二)【即「外國營利事業對中華民國境內之個人、營利事業或機關團體銷售貨物，符合下列情形之一者，按一般國際貿易認定：……(二)外國營利事業直接或透過國內營利事業(非屬代銷行為)將未經客製化修改之標準化軟體，包括經網路下載安裝於電腦硬體中或壓製於光碟之拆封授權軟體(shrink wrap software)、套裝軟體(packaged software)或其他標準化軟體，銷售予國內購買者使用，各該購買者或上開營利事業不得為其他重製、修改或公開展示等行為。」】基本上乃是針對所得稅法第8條第9款規定內容之具體化為規範【該點第1項明示：本法第8條第9款所稱「在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘」，指營利事業在中華民國境內從事屬本業營業項目之營業行為(包含銷售貨物及提供勞務)所獲取之營業利潤】，其規範重點應在「營利事業反覆持續所為之長期經營行為，究竟是以何一稅捐法域

01 為其根據地」，能否據為本案之判準規範，而無視於所
02 得稅法第8條第6款已存在之具體規定，實有疑義。

03 (4)實則從所得稅法第8條之立法體例觀之，該條第1款至第
04 8款以及第10款之規定方式，均是先決定特定所得之類
05 別，再透過各該類別，分別規定「該類別所得應歸類為
06 中華民國來源所得」之判準連繫因素。各該條款規定在
07 適用上彼此間處於互斥關係(因為1筆所得在分類上只可
08 能歸入單一類別之所得)，且均優先於所得稅法第8條第
09 11款之補充規定而優先適用。至於同條第9款規定，則
10 是「獨立併存」於同條第1款至第8款及第10款之規定外
11 (99年5月25日本院99年度5月第2次庭長法官聯席會議決
12 議參照)。換言之，依前開第1款至第8款與第10款規
13 定，不列入「中華民國來源所得」之所得，可再依同條
14 第9款規定來認定其是否為中華民國來源所得。但如果
15 一筆所得已依同條第1款至第8款或第10款規定，認定為
16 中華民國來源所得，即無法再因適用同條第9款規定之
17 結果，使該筆所得又喪失「中華民國來源所得」之屬
18 性，此乃所得稅法第8條規定內容在立法體例上之當然
19 解釋。

20 (二)基於前開法理說明，原判決引用「認定原則」第10點第4項
21 (二)之規定，以「Unique公司開發而出售予博瑞歐公司之系
22 爭GEPT教學軟體，非屬套裝軟體，而是客製化軟體。不符合
23 認定原則第10點第4項(二)之規定」為由，而認定前開價
24 金，為「Unique公司提供系爭GEPT教學軟體在中華民國境內
25 供使用」而取得之權利金，屬中華民國來源所得，而駁回上
26 訴人所提處分撤銷訴訟。其理由論述，雖未盡妥適。但最終
27 判斷結果尚無違誤，仍應予以維持。

28 (三)至於上訴人所提各項上訴理由，從規範體系之觀點言之，於
29 法均非有據，爰分述如下：

30 1.上訴意旨謂「原判決以內容不明確之行政命令處罰扣繳義
31 務人，違反法律保留原則」云云。經查：

01 (1)本案原處分之規制內容僅有命補繳稅款，並無處罰。

02 (2)依前開法理所述，本案原因事實，本應直接適用所得稅
03 法第8條第6款之規定內容為法律涵攝，並無認定原則第
04 10點第4項(二)規定之適用餘地，原判決予以援用論
05 駁，實屬贅述，是否曾依據內容不明確之行政命令作成
06 原處分，實非重要。

07 2.上訴意旨援引查無案號、不知出處之所謂最高法院判決，
08 與本院106年度判字第612號判決意旨，主張「博瑞歐公司
09 支付112,800歐元並非權利金」云云，但其此部分主張於
10 法均非有據。爰說明如下：

11 (1)上訴意旨誤解本院106年度判字第612號判決旨，謂權利
12 金之成立，以「一次買斷又無期間限制為必要」云云。
13 實則本院前開判決之意旨(認價金支付若此等約定，即
14 非屬權利金)正相反對。

15 (2)上訴意旨所稱「支付權利金之使用者，無權將無體財產
16 權出售移轉或部分轉讓予第三人」云云，出於其對無體
17 財產權實證及規範屬性之誤解。無體財產權之實施權
18 能，本可依「人、時、地、事」等情況而為分割及轉
19 讓，但因其權利義務關係原則上受債權法之規制，不能
20 出讓大於其向前手取得之實施權能。因此在正確理解無
21 體財產權後，應認「支付權利金之使用者，無權將『大
22 於』其取自前手之無體財產權實施權能部分，出讓予第
23 三方」。而本案博瑞歐公司是依約將取自前手Unique公
24 司之系爭GEPT教學軟體實施權能，在約定許可範圍內，
25 提供予國內之14間學校。故不能依此事實而認「博瑞歐
26 公司支付予Unique公司之價金非屬權利金」。

27 (3)又前已言之，本案是否該當於「套裝軟體商品銷售」，
28 實非決定本案勝負之關鍵。從而上訴意旨爭執稱「本案
29 軟體銷售類似於有形商品買賣」云云，對於判決結果實
30 無影響。退而言之，原判決認定系爭GEPT教學軟體為
31 「客製化軟體」，亦非無堅強之實證基礎為憑，從本案

01 銷售年限(102年全年)終結後，到博瑞歐公司付款時
02 點(103年11月28日)，相隔近1年，主要即是Unique公司
03 之需要1年之期間來滿足第三方(14間學校)之修改需
04 求，與定型化之軟體商品明顯有別。至於14間學校使用
05 系爭GEPT教學軟體至今，始終未間斷之客觀事實，亦屬
06 該等客戶就已取得無體財產權實施權能之正常使用，但
07 不能用以推論該無體財產權已賣斷(Unique公司仍然保
08 有系爭GEPT教學軟體之權利本體)。是以上訴人有關
09 「前開價金歐元112,800元非屬權利金」之上訴主張，
10 於法難謂有據。

11 3.上訴人引用OECD租稅協定範本之規定，而謂「博瑞歐公司
12 支付予Unique公司之112,800歐元不應定性為權利金」云
13 云。經查：

14 (1)本案無涉於無體財產權權利本體之移轉，而僅是實施權
15 能(主要是收益權能)之授與(但有1年期間與100套之上
16 限限制)，符合OECD租稅協定範本註釋關於權利金之定
17 義。

18 (2)本案博瑞歐公司與Unique公司間就系爭GEPT教學軟體之
19 銷售約定與價金交付，既非已有開發完成套裝軟體之獨
20 家經銷授與，更非有權利讓渡情事，又無「為發展現今
21 尚未存在之未來設計、模型或計畫而付款」等情存在，
22 主要約定內容僅在於無體財產權實施(用益)權能之授
23 與，而符合「使用」之定義。

24 (3)上訴意旨以「博瑞歐公司沒有自行使用系爭GEPT教學軟
25 體」為由，即稱「前開對價非屬為取得系爭GEPT教學軟
26 體實施權能之權利金」云云，參酌前述「所得認定原
27 則」第7點本文對「使用」之定義(包括「授權個人、營
28 利事業、機關團體……提供他人使用所取得之權利金
29 」)，此等主張，對我國法制而言，難謂有理。

30 (4)上訴意旨又稱「在本案中，Unique公司有將無體財產權
31 (系爭GEPT教學軟體)為讓渡之事實，故該等價金應視為

Unique公司之營業利潤或資本利得」云云。但其未對為何「本案存在權利讓渡，因而使Unique公司從而獲得營業利潤與資本利得」提出合理可信之事證。

(5)上訴人謂「因為博瑞歐公司與Unique公司簽約時，系爭GEPT教學軟體尚未存在，也未研發完成，因此該歐元112,800元之給付，單純屬Unique公司之營業利潤」云云，卻漠視「該筆價金之給付自始即有對價性(對待給付為系爭GEPT教學軟體之開發)，且至系爭GEPT教學軟體修改完成滿足客戶需求後方付款」之客觀事實，此等主張顯非屬正確之法律涵攝。

4.上訴意旨又將「權利金」區分為「使用軟體」之對價，與「授權銷售商品」之對價，而主張「後者之經濟實質屬性，近似「軟體商品銷售」，應依一般國際貿易標準，認定為Unique公司之銷售獲利。原判決對此未為區分，因此違背法令云云。然而上訴人此等主張當屬法律概念之混淆，爰說明如下：

(1)實則為取得有形商品在國內銷售權限所支付之對價，商業習慣上固以「權利金」稱之，但對取得所謂「權利金」之有形商品(國外)產銷者，該權利金實為商品銷售利潤之一部，與所得稅法第8條第6款之規範對象全然無涉。

(2)但國內營利事業為取得無體財產權在國內之實施權能，以便將實施權能售予第三方時，其所支付予國外無體財產權所有者之對價，是否應納入所得稅法第8條第6款規定之「權利金」範圍。還是將其排除在「授與無體財產權實施權能」之法律概念外，在法律涵攝上常有爭議，而屬「臨界案型」。其區辨之法律判準應採「類型觀察法」，視「支付該權利金之國內營利事業，如何看待由其在國內銷售之無體財產權實施權能」，以為決定。

①如果該無體財產權實施權能已被商品化，有固定名稱，權能內容則已被嵌入在「有形載體」內，有特定

包裝可供消費者辨識，而在國內銷售該無體財產權實施權能之營利事業，亦只將該無體財產權之實施權能視為有形商品，不關心未來之修改可能性，也不關心個別客戶之特殊需求，即可歸類為「為取得有形商品在國內銷售權限所支付」之價金，其與所得稅法第8條第6款規定無涉。

②反之，若該無體財產權在簽約當時尚不存在，也無特定之商品名稱，更無外觀載體可供消費者辨識。而在國內銷售該無體財產權實施權能之營利事業，在銷售時，也需理解客戶需求，提供客戶使用建議，並為供、需雙方間提供溝通平台，因此其本身也會對所販售之無體財產權實施權能，權利使用及運作機制所有理解者，上開權利金之支付即應受所得稅法第8條第6款規定之規範。

(3)在本案中，博瑞歐公司係與Unique公司簽約開發一個原本不存在之系爭GEPT教學軟體，該GEPT教學軟體並無知名度，也不是市場上已有之商品(有載體包裝、商品名稱等)。博瑞歐公司必須自行尋找銷售對象，並且將潛在買主之使用需求轉告Unique公司，使Unique公司能在1年之期間內，修改系爭GEPT教學軟體，滿足客戶需求。依此種種客觀事證為觀察，並參酌前開法理說明，應認本案博瑞歐公司支付予Unique公司之權利金，應受所得稅法第8條第6款規定之規範。上訴人前開「本案之權利金支付，性質上屬授權銷售商品之對價」之主張，當屬對「密接但應加以區辨」之法律概念予以混淆論述，自非可採。

5.至於上訴意旨指稱「原判決對系爭GEPT教學軟體是否為標準化軟體之論述，前後矛盾」一節，本院前已言之，系爭GEPT教學軟體是否為標準化軟體，對本案之終局判斷實無影響。何況對本案而言，系爭GEPT教學軟體是否為標準化

軟體，亦因觀察時點而有不同，原判決之論述並無矛盾之處，爰說明如下：

(1)系爭GEPT教學軟體在Unique公司於102年12月10日郵寄最終版之原始程式光碟予博瑞歐公司以前，因該軟體始終處於依客戶要求而不斷被修正之狀態，而屬客製化軟體。

(2)但在102年12月10日以後，系爭GEPT教學軟體開發完成，無體財產權歸Unique公司所有，博瑞歐公司或其使用客戶已不得對之再為修改，則從此時點起，其屬標準化軟體。

(3)因此原判決在論述系爭GEPT教學軟體，在二不同時點之技術屬性時，縱令描述不同，亦不能指為理由矛盾。

6.上訴意旨稱「原判決不採取上訴人相關法律及事實主張，又未說明不採理由，故有判決不備理由之違法情事」云云，但其論述均不足以推翻原判決終局判斷結論之合法性，爰說明如下：

(1)本案與上訴人主張之「權利耗盡原則」無涉，因為本案之爭點是博瑞歐公司支付予Unique公司之112,800歐元是否應定性為「受所得稅法第8條第6款規定所規範」之權利金，而與博瑞歐公司未來「使用」（採廣義解，包括「供他人運用被授權而得之實施權能，而自第三方獲取收益」之情形）系爭GEPT教學軟體，是否應再支付權利金一事無關。

(2)有關上訴人請求原審法院，將系爭GEPT教學軟體送「資訊工業策進會」鑑定，確認其技術屬性是「標準化軟體」，還是「客製化軟體」一節，本院前已言之，該等區辨與本案終局判斷之合法性無涉。且區辨本身亦應視時序發展，由判斷所在時點各別決定之。

(3)有關上訴人主張：原判決未充分審酌「國立臺中科技大學資訊創新應用與服務中心」、「國立臺中科技大學資訊創新應用與服務中心之意見書」之見解（即認「系爭G

EPT教學軟體」為「標準化軟體」)一節，其不足以推翻
原判決終局判斷結論之合法性理由，已如前述，於此不
再贅言。

(4)上訴意旨謂：原審法院應檢附博瑞歐公司與Unique公司
簽立之契約書函詢「國立臺中科技大學資訊創新應用與
服務中心」、「國立臺中科技大學資訊創新應用與服務
中心之意見書」二單位，要求該二單位表明，在斟酌該
契約書之記載後，是否會變更其原來之鑑定結論(即認
「系爭GEPT教學軟體」為「標準化軟體」)云云。則實
前開鑑定為「技術」鑑定，而且是以102年12月10日以
後技術上不可再由客戶修正內容之軟體狀態為準，其鑑
定結果與本案中應由法院依職權予以探知之事實欠缺連
結(理由詳如前述)，故該二單位之鑑定始終不脫技術觀
點，有其侷限性，縱令其等重行鑑定，鑑定結果亦對法
院之法律涵攝無所助益，實無重請該二單位再為鑑定之
必要。

(四)總結以上所述，本件原判決認事用法均無違誤，應予維持。

上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予
駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 110 年 2 月 25 日

最高行政法院第三庭

審判長法官 鄭 小 康

法官 劉 介 中

法官 林 玫 君

法官 李 玉 卿

法官 帥 嘉 寶

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 110 年 2 月 25 日

