

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第182號

上 訴 人 國 立 中 山 大 學

代 表 人 鄭 英 耀

訴 訟 代 理 人 曾 溫 仁

楊 啓 志 律 師

被 上 訴 人 財 政 部 高 雄 國 稅 局

代 表 人 蔡 碧 珍

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國107年11月21日高雄高等行政法院107年度訴字第308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：

被上訴人依據財政部臺北國稅局函轉經濟部智慧財產局通報資料，查得上訴人民國103年10月24日至106年1月17日銷售勞務，銷售額計新臺幣（下同）4,190,475元，稅額209,524元，未依規定填寫「機關團體銷售貨物或勞務申報銷售額與營業稅額繳款書」申報銷售額及報繳營業稅，經審理違章成立，除核定補徵營業稅209,524元，並依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第3款及稅捐稽徵法第44條規定論罰，經擇一從重以營業稅法為處罰之法據，裁處罰鍰209,523元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張：

1. 學校推動產學合作進行技術移轉，係發揮教育研究獨有之功能，且依據科學技術基本法及相關授權子法規定，善盡研發成果管理及運用之責任。又大學為國家科學技術發展之重要角色，技術移轉係其提供產業特殊服務，符合教育勞務提供服務之精神，故上訴人依法推動產學合作將所屬研發成果技

術移轉至產業，應屬教育勞務範疇，免徵營業稅。

2. 又74年11月15日增訂營業稅法第8條第1項第5款教育勞務免稅之立法理由係以「本款所列之勞務與提高國民教育與文化水準有關，爰予免稅，以減輕接受教育之費用」，再參照「國立大學校院校務基金設置條例」，顯然第3條第1項第2款第1目之學雜費收入，及本件研發成果技術移轉所屬之第3目產學合作收入，一切皆納入校務基金，由學校統籌運用於教學及研究支出、人事費用支出、學生獎助金支出、推廣教育支出、產學合作支出……等「國立大學校院校務基金設置條例」第4條所列之用途。並非學雜費僅能用於教學支出，研發成果技術移轉收入只能用於產學合作支出。是以研發成果技術移轉收入如逕予課徵營業稅，皆會影響校務基金之總收入，增加接受教育者之費用及負擔。是以研發成果技術移轉收入如逕予課徵營業稅，亦會增加受教者之負擔，反與營業稅法第8條第1項第5款教育勞務免徵營業稅之立法理由相悖。足證財政部106年9月30日台財稅字第10600646290號函覆教育部所認：「本案國立中山大學將專利權讓與及授權予營利事業，與學生接受學校提供之教育勞務顯屬有別，且與一般營業人銷售專利權之行為並無不同，係屬銷售勞務範疇，應依法課徵營業稅」等情，除與教育勞務免徵營業稅之立法理由相扞格，且與現今教育現狀有明顯落差。

3. 參照財政部75年7月29日台財稅第0000000號函釋（下稱財政部75年7月29日函），本案及財政部106年9月30日台財稅字第10600646290號函（下稱財政部106年9月30日函）認專利權讓與及授權予營利事業之產學合作收入，係屬銷售勞務範疇而應課營業稅，有違行政程序法第6條之平等原則。

A. 查大學進行之產學合作，除接受政府機關委託研究計畫以及接受工商企業委託代辦各項研究或試驗外，尚包含就校內研發成果智慧財產權之運用及技術移轉等事項。皆為促進知識之累積及擴散為目標，發揮教育、訓練、研發、服務之功能，並裨益國家教育及經濟發展。其中「產學合作

收入」之範圍依「國立大學校院校務基金管理及監督辦法」第3條第1項第3款規定係指「學校依專科以上學校產學合作實施辦法辦理相關事項所獲得之收入」，是以即包含學校接受工商企業委託代辦各項研究或試驗之收入，以及就校內研發成果智慧財產權運用之技術移轉收入等。顯見接受工商企業委託代辦各項研究或試驗之收入，與校內研發成果智慧財產權之技術移轉收入性質實屬相同。即便就外觀而言，學校將專利權讓與及授權予工商企業收取代價，與一般營業人銷售及授權專利權之行為相似，但學校接受工商企業委託，代辦各項研究或試驗收取代價，亦與一般檢驗或科技公司接受工商企業委託，代辦各項研究或試驗收取代價並無不同，為何後者可視同提供教育勞務，而前者卻認與教育勞務顯屬有別而屬銷售勞務，實有違相同之事件應為相同處理之平等原則。是以財政部75年7月29日函認學校接受工商企業委託，代辦各項研究或試驗收取代價之產學合作收入，可視同提供教育勞務，免徵營業稅。

B.就實際執行面而言，大學接受工商企業委託，代辦各項研究或試驗，因係工商企業出資委託，依協商合約結果，所有獲得之研究成果大部分直接歸屬委託之工商企業所有，有少部分係約定研究成果歸屬校方所有，但委託之工商企業可獲授權使用之權利。本案兩件產學合作技術移轉案件，係上訴人主動進行之研究成果，經推廣後，恰為此兩間企業提升技術層次，解決現有技術瓶頸所必需，故由上訴人移轉相關專利等智慧財產權予企業所有，或由上訴人授權相關專利等智慧財產權予此企業使用。與上述財政部75年7月29日函學校接受工商企業委託，代辦各項研究或試驗之結果實無二致。性質仍屬為工商企業辦理研究，讓與或授權大學研發之專利等成果。

C.大學之研發成果或專利多為理論或實驗室成果，無法直接製作商品，尚需授權廠商投以大量成本續行商品化研發，

才能真正製成商品上市，即便業已技術移轉授權廠商，商品化失敗之可能性亦甚高，專利或技術授權是否有所成果或符合實際需求，亦無一定。故以此認定接受工商企業委託代辦各項研究或試驗，與研發之技術或專利權直接讓與或授權廠商兩者性質不同，實難認有理由。另外「建教合作實施辦法」第2條前段，固有稱「建教合作係指各級學校為發揮教育、訓練、研究、服務之功能，與政府機關、事業機構、民間團體、學術研究機構等合作辦理與學校教育目標有關事項」，惟該法已於96年8月7日經教育部廢止，教育部另頒布「專科以上學校產學合作實施辦法」，將學校接受工商企業委託代辦各項研究或試驗，以及就校內研發成果智慧財產權運用之技術移轉皆同列為「產學合作」，故被上訴人以學校接受工商企業委託代辦各項研究或試驗收取代價是為「建教合作」性質，認與上訴人將研究成果與專利權技術移轉授權收取代價兩者性質不同，尚有未合。

D.再者，技術移轉案件，係大學主動進行之研究成果，其研究經費來源大多數為教師進行其學術研究計畫申請政府機關（如科技部、經濟部）之補助，或為教師使用校方設備進行學術研究之成果，係為學術及教育目的進行之研究，並就此研究成果申請專利等智慧財產權保護。校方依據「科學技術基本法」第6條及相關授權子法進行研發成果之管理運用，移轉或授權予企業，讓學術研發成果能落實提升產業水準，使企業之技術升級，增加國家競爭力，並使學生之學習及研究可順利與產業接軌，降低學用落差，相較大學單純接受工商企業委託代辦各項研究或試驗，更符合教育勞務之本質。參照前揭財政部75年7月29日函及行政程序法第6條揭示之平等原則，有關上訴人產學合作技術移轉之收入，應認屬提供教育勞務而免徵營業稅。

4.退萬步言之，若認財政部106年9月30日函係變更財政部75年7月29日函之解釋時，參照司法院釋字第525號解釋，應有信

賴保護原則之適用。而財政部75年7月29日函銜諸其內容，係為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實及行使裁量權，所為一般、抽象之解釋性規定及裁量基準，應屬行政規則。又營業稅具可轉嫁性，納稅義務人可依私法自治及契約自由原則約定將營業稅轉由交易相對人負擔，並參照司法院釋字第688號解釋，納稅義務人轉嫁營業稅額之權益應予適當保護，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。而上訴人基於對財政部75年7月29日函之信賴基礎，以產學合作技術移轉之收入視同提供教育勞務，免徵營業稅，故未於技術移轉授權合約中約定營業稅轉嫁由相對人負擔之信賴表現，以致突遭被上訴人以原處分認定上訴人銷售及授權專利權漏報稅額並要求繳納營業稅209,524元，及另課處上訴人罰鍰209,523元。嗣財政部並以106年9月30日函覆教育部「本案國立中山大學將專利權讓與及授權予營利事業……係屬銷售勞務範疇，應依法課徵營業稅」，被上訴人及財政部未採取合理之補救措施，或訂定過渡期間之條款，已嚴重侵害上訴人轉嫁營業稅額之權益。且參諸上訴人係因善意正當信賴財政部75年7月29日函之內容，並無行政程序法第119條所列信賴不值得保護之情形，且維護上訴人可轉嫁營業稅額權益之信賴利益，顯然大於被上訴人突然要求上訴人繳納營業稅所欲維護之表面平等，上訴人之信賴值得保護。原處分就此未採取合理之補救措施，或訂定過渡期間之措施，違反信賴保護原則，應予撤銷。

- 5.另就罰鍰處分部分，因上訴人產學合作技術移轉之收入，應屬提供教育勞務而免徵營業稅，且原課稅處分亦有違反信賴保護原則之處，應予撤銷，罰鍰處分因無所附麗，亦請併予撤銷等語。

三、被上訴人則以：

- 1.上訴人提示由其（一）於103年9月30日與光電工程學系副教授王朝盛、白金科技股份有限公司（下稱白金公司）三方簽訂專利讓與暨授權合約書，約定白金公司給付第1期讓與金

全額後，由其辦理讓與、變更登記，白金公司分別於同年10月24日及105年1月29日給付1,600,000元及300,000元，合計1,900,000元（含稅）專利讓與金予上訴人。（二）於104年8月11日與光電工程學系助理教授洪勇智、聯亞光電工業股份有限公司（下稱聯亞公司）三方簽訂技術移轉授權合約書，聯亞公司分別於同年1月13日及106年1月17日給付2,000,000元及500,000元，合計2,500,000元（含稅）技術授權金予上訴人等供查。被上訴人依通報及查得資料查核後，以校務基金條例第2條明定，校務基金為預算法第4條第1項第2款所定之特種基金，編製附屬單位預算，該預算之收入，並未全數解繳公庫，應依法課徵營業稅，乃核定銷售額4,190,476元（1,900,000元+2,500,000元）÷1.05V，補徵稅額209,524元（4,190,476元×5%），並無違誤。

2.查74年11月15日增訂營業稅法第8條第1項第5款規定之立法理由：「本款所列之勞務與提高國民教育及文化水準有關，爰予免稅，以減輕接受教育之費用。」可知教育勞務免稅之意旨乃為減輕受教者負擔，而上訴人分別將其所研究之系爭專利權讓與白金公司及技術移轉授權與聯亞公司收取價金之行為，並非供受教者使用，非屬教學、實習或研究有關教育勞務之提供，且與一般營業人銷售專利權、技術移轉之行為並無不同，係屬銷售勞務範疇，自應依法課徵營業稅，上訴人將專利權讓與及技術移轉收取價金之行為，已構成課徵營業稅之要件，亦與財政部75年9月26日函教育勞務含義有別。

3.上訴人分別將其所研究之系爭專利權讓與白金公司及技術移轉授權予聯亞公司使用並收取價金，依法報繳之營業稅，乃是向買受人（即白金公司及聯亞公司）收取之銷項稅額，與受教者購買教育勞務免徵營業稅，二者性質迥異。上訴人所稱依校務基金用途，對研發成果技術移轉收入如逕予課徵營業稅，皆會影響校務基金之總收入，增加接受教育者之費用及負擔營業稅，實乃誤解。

- 01 4.財政部 75 年 7 月 29 日函是學校接受工商企業委託，代辦各項
02 研究或試驗收取代價，乃係工商企業視其之實際需求，由其
03 提供資金，藉由學校研究或檢驗人員及設備，期以達成工商
04 企業之需求，其研究或檢驗是否有所成果或符合企業實際需
05 求，並不確定，該等性質與上訴人讓與專利權、技術移轉授
06 權收取代價之情形，仍屬有間。本件被上訴人依法任事，秉
07 持相同事件為相同之處理，並未違反平等原則。
- 08 5.查上訴人利用科技部補助及運用自身所有資源設備完成之研
09 究成果讓與專利權、技術移轉授權以收取代價，與財政部 75
10 年 7 月 29 日函內容本不相同，並不能作為信賴基礎。上訴人
11 就系爭專利權之讓與及技術移轉授權使用收取價金之行為，
12 並無對應之法據為適用信賴保護原則所需之信賴基礎或表現
13 ，且財政部 106 年 9 月 30 日函復教育部函詢事項，並無變更財
14 政部 75 年 7 月 29 日函之解釋，上訴人所稱均不足採。
- 15 6.被上訴人依據通報及查得資料，以上訴人銷售勞務，未依規
16 定開立機關團體銷售貨物或勞務申報銷售額與營業稅額繳款
17 書，及於銷售之次月 15 日前向公庫繳納營業稅，且未將記帳
18 聯及扣抵聯交買受人作為記帳及扣抵憑證，漏報銷售額合計
19 4,190,475 元，營業稅 209,524 元，致生漏稅之違章，核其所
20 為，有應注意、能注意而未注意之過失，自應受罰。又上訴
21 人之行為，已分別違反營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款及稅捐稽
22 徵法第 44 條規定，應依營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款規定按所
23 漏稅額 209,524 元處 5 倍之罰鍰 1,047,620 元，及依稅捐稽徵
24 法第 44 條規定，按經查明認定未給與憑證之總額 4,190,475
25 元處 5% 之罰鍰 209,523 元，擇一從重處罰，是被上訴人擇定
26 營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款規定為處罰之法據。並經考量上
27 訴人已於裁罰處分核定前補繳稅款，參酌稅務違章案件裁罰
28 金額或倍數參考表規定，以其違章情節應按所漏稅額 209,52
29 4 元處 0.5 倍之罰鍰 104,762 元，惟依行政罰法第 24 條第 1 項但
30 書規定，裁處之額度不得低於各該規定之罰鍰最低額，本件
31 違反稅捐稽徵法第 44 條及營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款之罰鍰

01 最低額分別為209,523元及104,762元，裁處之額度自不得低
02 於209,523元。從而，被上訴人裁處罰鍰209,523元，核無違
03 誤，並已就上訴人違章事實，審酌其違反行政法上義務行為
04 應受責難程度，所生影響及因違反行政法上義務所得之利益
05 ，而為適切裁量等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴
06 。

07 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以爭點：上訴人讓
08 與專利權及移轉技術授權使用所收取之價金是否屬於教育勞
09 務，而得適用營業稅法第8條第1項第5款規定，免徵營業稅
10 ？被上訴人以上訴人銷售勞務卻未依規定開立繳款書，並申
11 報銷售額及報繳營業稅，裁處罰鍰209,523元，是否適法有
12 據？

13 1.上訴人移轉專利權及技術授權所收取之價金非屬教育勞務，
14 無營業稅法第8條第1項第5款免徵營業稅之適用。

15 A.按營業稅法第8條所定各項免稅態樣中，其免徵營業稅之
16 理由不盡相同，有真正免稅者；有因無銷售而不課稅，非
17 真正免稅者；另亦有因文化教育、社會、醫療、農業等政
18 策上理由而予免稅者。其中基於文教政策者，有學校、幼
19 稚園與其他教育文化機構提供之教育勞務（第5款前段）
20 、出版業發行經主管教育行政機關審定之各級學校所用教
21 科書及經政府依法獎勵之重要學術專門著作（第6款）、
22 依法登記之報社、雜誌社、通訊社、電視臺與廣播電臺銷
23 售其本事業之報紙、出版品、通訊稿（第9款）及經主管
24 機關核准設立之學術、科技研究機構提供之研究勞務（第
25 31款）等。其中第5款就學校提供之教育服務，含收費的
26 留學、遊學服務，及收費的游泳池、網球館、體育場及停
27 車場，只要是對自己學生提供，皆可免徵營業稅；反之，
28 如對校外人士提供，或委外經營皆應課徵營業稅。關於學
29 校之免稅規定，其適用範圍以比照的方式，及於經學校核
30 准之學生團體以校內員生為對象，舉辦之臨時性電影欣賞
31 、演唱會、舞會等收費的活動及受託代辦各項研究或試驗

01 所收取之代價。此有財政部75年9月26日函、85年7月10日
02 台財稅第000000000號函（下稱財政部85年7月10日函）、
03 88年7月22日台財稅第000000000號函、94年5月3日台財稅
04 字第09404530430號令及99年11月23日台財稅字第0990033
05 1970號令可參（參閱「營業稅之免稅」，黃茂榮，植根雜
06 誌第28卷第4期，第16-40頁）。準此，教育勞務適用營業
07 稅免稅規定者，其主體限於「各級公私立學校、幼稚園、
08 其他教育文化機構（例如立案之補習班）及科學館、博物
09 館」；客體則限於「辦理教學、實習、研究暨必要之設備
10 提供學生使用，以及辦理展覽、表演等活動。當然也包括
11 各級學校接受委託，代辦各項研究或試驗及執行研究計畫
12 等勞務。」

13 B.經查，上訴人取自白金公司及聯亞公司之銷售勞務價金，
14 係上訴人將所屬光電工程學系研發之「低溫玻璃螢光體及
15 其製法等五項專利」讓與授權及「雙光束鏡面可調全像干
16 涉系統技術」移轉技術與上開2家公司使用所收取之價金
17 ，合計4,400,000元（含稅）。上訴人雖屬提供教育勞務
18 之主體，然其移轉之客體「專利權讓與授權及技術移轉授
19 權使用」並非辦理教學、實習、研究或提供設備供受教者
20 或校內員生使用，亦非屬受政府機關或工商企業委託辦理
21 之研究或試驗等勞務，而係將科技部專題研究計畫及利用
22 學校資源完成之研究成果移轉與營業人使用，核與前揭所
23 述教育勞務客體之範疇不相符，非屬營業稅法第8條第1項
24 第5款前段規定之教育勞務免稅範圍，則上訴人所開發之
25 專利權及技術移轉讓與暨授權他人使用之行為，即屬銷售
26 勞務行為，自應同一般營業人銷售勞務行為等同對待，依
27 法課徵營業稅。

28 C.上訴人雖主張研發成果技術移轉收入如逕予課徵營業稅會
29 影響校務基金之總收入，增加接受教育者之費用及負擔，
30 及財政部106年9月30日函有違平等原則及信賴保護原則等
31 語。然查，營業稅法第8條第1項第5款前段規定，學校、

幼稚園與其他教育文化機構提供的教育勞務，免徵營業稅，其立法意旨在於提高國民教育水準，減輕受教育者購買教育勞務之負擔。故教育勞務適用之主體及客體均有所限制，並非所有與教育相關之勞務均得認屬教育勞務。而國立大學校院校務基金設置條例係為促進國立大學校院財務自主，以提高其營運績效而設置，其校務基金之來源除政府循預算程序之撥款外，尚有例如學雜費收入、推廣教育收入、產學合作收入、政府科研補助或委託辦理之收入、場地設備管理收入、受贈收入、投資取得之收益、其他收入等自籌收入部分，而所有自籌收入項目皆會影響校務基金收入，惟並非所有自籌收入均得免徵營業稅，該自籌收入項目中之場地設備管理收入，如屬對校外人士提供，或委外經營皆與受教者購買教育勞務無關，而仍應課徵營業稅，是尚難謂產學合作收入屬校務基金自籌收入項目之一，即認對某項收入課徵營業稅，會增加接受教育者之費用及負擔。

D.且上訴人既稱學校進行產學合作並將學校所屬研發成果技術移轉至產業，係為促進產業發展及經濟成長，而大學做為國家科學技術發展之角色，技術移轉係其發揮社會責任提供產業特殊服務等語，準此以觀，則上訴人上開銷售及授權專利權等行為係讓學術研發成果能移轉至產業運用，核與減輕受教者負擔，顯屬有間。另本件專利權讓與及技術移轉，係上訴人將以自有資源研發成功之技術及專利讓與或授權企業使用，明顯可知該技術及專利研發成果實際上已可供企業直接運用，此與學校接受工商企業委託，代辦各項研究或試驗，乃係工商企業視其之實際需求，由其提供資金，藉由學校研究或檢驗人員及設備，期以達成工商企業之需求，其研究或檢驗是否有所成果或符合企業實際需求，並不確定，前後二者，顯然不同，亦與財政部75年7月29日函所釋示之教育勞務客體不相符合。故財政部106年9月30日函認定該專利權授與及技術移轉收入與一般

營業人銷售專利權之行為並無不同，非屬教育勞務等語，核無錯誤，應認與平等原則無違。而上訴人自行研發之技術及專利成果既非屬財政部75年7月29日函所釋示之教育勞務客體，要無從主張就該函釋有信賴基礎，從而上訴人自無信賴該函釋而作何處置或安排，客觀上亦無具體表現其信賴之行為，尚不生信賴保護問題，上訴人上開主張，亦難憑採。

E. 至於上訴人主張因信賴財政部75年7月29日函，未安排營業稅負擔之轉嫁等語。查，上訴人讓與專利權及技術移轉授權非屬教育勞務，無從主張對財政部75年7月29日函之信賴基礎，已如前述，且上訴人讓與專利權與白金公司及技術移轉授權予聯亞公司使用所收取價金，其依法報繳之營業稅，乃是向買受人（即白金公司及聯亞公司）收取之銷項稅額，報繳國庫，是營業稅本應該由上開2公司負擔，縱上訴人事先未安排營業稅負擔之轉嫁屬實，亦難以此作為免繳營業稅之理由。上訴人上開所述，亦難採憑。

2. 被上訴人以營業稅法為處罰依據，並依行政罰法第24條第1項但書之最低罰鍰規定，裁處罰鍰209,523元，並無不合。查本件上訴人就前揭移轉專利權及技術授權所收取之銷售勞務價款計4,190,475元，未依規定開立機關團體銷售貨物或勞務申報銷售額與營業稅額繳款書，及於銷售之次月15日前向公庫繳納營業稅，且未將記帳聯及扣抵聯交買受人作為記帳及扣抵憑證，漏報銷售額合計4,190,475元，營業稅209,524元，致生漏稅之違章，核其所為，有應注意、能注意而未注意之過失，自應受罰。又上訴人之行為核屬一違章行為同時觸犯營業稅法第51條第1項第3款與稅捐稽徵法第44條之規定，則上訴人上開漏報繳營業稅209,254元之行為，按營業稅法第51條第1項第3款規定，處5倍以下之罰鍰（5倍為1,047,620元），與按稅捐稽徵法第44條規定，就未依法給與他人憑證經查明認定之總額4,190,475元處5%之罰鍰209,523元比較，應從重以營業稅法為處罰之準據，是被上訴人就上

訴人違章事實，審酌其違反行政法上義務行為應受責難程度及考量上訴人已於裁罰處分核定前補繳稅款，並參酌稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，按所漏稅額209,524元處0.5倍之罰鍰計104,762元，惟依行政罰法第24條第1項但書規定，裁處之額度自不得低於依稅捐稽徵法第44條裁處之罰鍰209,523元。從而，被上訴人裁處罰鍰209,523元，未逾越法定裁量範圍，亦無裁量濫用情事，自屬適法有據。

- 3.本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

五、上訴人上訴意旨略以：

- 1.依財政部85年7月10日函內容，何屬「教育勞務」範圍，係屬教育部認定，財政部僅就教育部認定結果補充說明。而依教育部發布之「專科以上學校產學合作實施辦法」第3條，已將學校接受工商企業委託代辦各項研究或試驗之「檢測檢驗」、「技術服務」，以及就校內研發成果智慧財產權運用之「技術移轉」皆同列為性質相同之「產學合作」。因而財政部75年7月29日函既認學校接受工商企業委託，代辦各項研究或試驗收取代價，可視同提供教育勞務。依教育部之一貫見解及其主管法規「專科以上學校產學合作實施辦法」之規定，同性質之專利權讓與及授權予營利事業之技術移轉收入，亦同屬教育勞務範疇，免徵營業稅。原判決就何屬「教育勞務」範圍，究竟應由何機關認定，避而不論，又置其所爰引財政部85年7月10日函所揭示「教育勞務」範圍係屬教育部認定之內容不顧，又未適用「專科以上學校產學合作實施辦法」之規定，即遽依財政部之見解，以上訴人本件「專利權讓與及技術移轉授權」非屬受政府機關或工商企業委託辦理之研究或試驗等勞務，非屬教育勞務免稅範圍，容有判決不備理由及不適用法規之情事。
- 2.原判決固爰引黃茂榮教授所著「營業稅之免稅」一文，惟該文中並未提及任何學校接受工商企業委託，代辦各項研究或

試驗收取代價，可視同提供教育勞務之內容或爰引財政部75年7月29日函。自然無法依此推論出原判決所述：「教育勞務適用營業稅免稅規定者，……客體則限於『辦理教學、實習、研究暨必要之設備提供學生使用，以及辦理展覽、表演等活動。當然也包括各級學校接受委託，代辦各項研究或試驗及執行研究計畫等勞務』」之結論。原判決未探究財政部75年7月29日函鼓勵各級大專校院進行產學合作之制定意旨，未附據理由，即以網路上批踢踢實業坊貼文之說法，遽認教育勞務適用營業稅免稅規定之客體「當然也包括」各級學校接受委託，代辦各項研究或試驗及執行研究計畫等勞務，並排除上訴人本件技術移轉適用教育勞務免稅之規定，尚有判決不備理由之當然違背法令情事。

3. 所謂各大專校院接受工商企業委託，代辦各項研究或試驗收取代價（即一般所謂狹義之產學合作），依原判決所述，乃係工商企業視其之實際需求，由其提供資金，藉由學校研究或檢驗人員及設備，期以達成工商業之需求。惟探究該等接受工商企業委託，代辦各項研究或試驗，其最終目的在於將各大專校院接受委託之研究或試驗成果，移轉至委託之工商企業使用，是以該等產學合作之實質內容皆包含技術移轉，甚至可說技術移轉才是主要目的。因此等產學合作依校方及企業協商合約結果，所獲得之研究成果大部份直接歸屬委託之企業所有，有少部分係約定研究成果歸屬校方所有，但委託之工商企業可獲授權使用之權利。是以原判決未能了解產學合作及技術移轉之本質及其實際執行內容，遽認「學校接受工商企業委託，代辦各項研究或試驗收取代價」與「技術移轉」迥然不同，尚有判決不備理由之當然違背法令情事。更何況原判決爰引財政部106年9月30日函，認學校將專利權讓與及技術移轉授權予工商企業收取代價，與一般營業人銷售及授權專利權之行為相似，但學校接受工商企業委託，代辦各項研究或試驗收取代價，亦與一般檢驗或科技公司接受工商企業委託，代辦各項研究或試驗收取代價並無不同，為何

後者可視同提供教育勞務，而前者卻認與教育勞務顯屬有別而屬銷售勞務，實有違行政程序法第6條相同之事件應為相同處理之平等原則。

4. 原判決未審酌上訴人需依科學技術基本法、科技部科學技術研究發展成果歸屬及運用辦法及相關法規就技術移轉授權收入繳交回饋金及進行必要分配，勢必需事先安排營業稅以價金外加之方式轉嫁由買受人負擔，而逕認上訴人依法報繳之營業稅，已向買受人收取，容有判決不備理由之情事。
5. 財政部於108年1月8日發布台財稅字第10700704180號令（下稱財政部108年1月8日令），其內容除廢止本件系爭財政部75年7月29日函「學校接受工商企業委託，代辦各項研究或試驗收取代價，可視同提供教育勞務免徵營業稅」之函釋外；並就學校依教育部訂定「專科以上學校產學合作實施辦法」第3條各款規定辦理「專題研究」、「檢測檢驗」、「技術服務」、「物質交換」、「諮詢顧問」、「專利申請」、「創新育成」、「技術移轉」、「智慧財產權益運用」、「各類人才培育事項」等產學合作事項取得之收入，訂立徵免營業稅之規定；其中就本件系爭「技術移轉及智慧財產權益運用取得之收入」事項，則規定「自108年1月1日起，應依法課徵營業稅」。其目的不外乎終結先前財政部所屬各地國稅局對「技術移轉及智慧財產權益運用取得之收入」有全部要求課徵營業稅、有未要求課徵營業稅、有僅就專利讓與收入要求課徵營業稅之矛盾現象；及宣告廢止各大專校院爰引認定與「技術移轉及智慧財產權益運用取得之收入」性質相同，同屬教育勞務不需繳納營業稅之系爭財政部75年7月29日函此一信賴基礎；並訂立「技術移轉及智慧財產權益運用取得之收入，自108年1月1日起，應依法課徵營業稅」之日出條款。顯係基於信賴保護原則，而補行採取補救措施，劃定過渡期間，俾減輕各大專校院突然成為納稅義務人之損害。原處分當時未採取合理之補救措施，或訂定過渡期間之措施，實有違反信賴保護原則。原判決未及審酌上述財政部10

01 8年1月8日令廢止信賴基礎，及訂立日出條款之信賴保護原
02 則內涵，容有判決不適用法規之違背法令情事。

03 6.財政部108年1月8日令既已明定「技術移轉及智慧財產權益
04 運用取得之收入，自108年1月1日起，應依法課徵營業稅」
05 ，為有利於納稅義務人即上訴人之財政部解釋函令，且本件
06 課徵營業稅及罰鍰之案件亦尚未核課確定，因本件系爭事實
07 發生於000年00月00日至106年1月17日間，被上訴人係於106
08 年7月5日發函要求上訴人繳納營業稅209,524元，及於106年
09 8月25日課處上訴人罰鍰209,523元，期間皆於108年1月1日
10 之前，是以依財政部108年1月8日令，上訴人就本件系爭技
11 術移轉收入不需繳納營業稅，原判決未及適用上述對納稅義
12 務人有利之財政部108年1月8日令，認上訴人本件應繳納營
13 業稅，而駁回上訴人原審之訴，亦顯有判決不適用法規之違
14 背法令情事等語。

15 六、本院按：

16 1.上訴爭點之確定：

17 A.原因事實：

18 (1).被上訴人基於以下之客觀事實，認定上訴人於103年10
19 月24日至106年1月17日間有以營業人身分銷售勞務等情
20 存在，而未在法定之稅捐週期內，依法報繳對應之營業
21 稅款，致生逃漏營業稅款之結果，應依法補稅及裁罰。

22 (A).上訴人於103年9月30日與所屬光電工程學系副教授王
23 朝盛及白金公司三方，共同簽訂專利讓與暨授權合約
24 書，約定白金公司給付第1期讓與金全額後，由上訴
25 人辦理專利權之讓與、變更登記。其後白金公司依約
26 履行，而對上訴人為以下專利讓與金（內含營業稅款
27 ）之給付（營業稅債權因此而成立生效）。

28 a.103年10月24日給付1,600,000元。

29 b.105年1月29日給付300,000元。

30 (B).上訴人於104年8月11日與所屬光電工程學系助理教授
31 洪勇智及聯亞公司三方，共同簽訂技術移轉授權合約

書，約定由聯亞公司分別於下列時間給付技術授權金予上訴人。且聯亞公司已依約履行，對應之技術授權金為上訴人所如數取得（內含營業稅款；營業稅債權亦因此成立生效）。

a.104年8月13日給付2,000,000元。

b.106年1月17日500,000元。

(2).被上訴人因此基於前開事實基礎，作成下列之補稅裁罰處分：

(A).補徵多年累積之營業稅款共計209,524元。計算方式如下：

a.銷售金額核定為4,190,476元（ $(1,600,000+300,000+2,000,000+500,000)/1.05=4,190,476$ ）。

b.合計銷售額4,190,476元所對應之5%營業稅額則為209,523元。

(B).以本案中存在客觀之漏稅事實，且上訴人在主觀上有可責性（具備故意過失要件），而基於以下之法律適用，處以漏稅額1倍之罰鍰209,523元：

a.上訴人之單一違章行為，分別構成營業稅法第51條第1項第3款及稅捐稽徵法第44條所定之裁罰要件，二者應從一重處斷。

b.因營業稅法第51條第1項第3款規定之法定裁罰金額較重，因此本案擇定依營業稅法第51條第1項第3款規定為處罰。

c.被上訴人原參酌稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，認定依上訴人之本案違章情節，可按所漏稅額209,524元處0.5倍之罰鍰104,762元。

d.惟行政罰法第24條第1項但書規定，裁處之額度不得低於各該規定之罰鍰最低額，本件違反稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項第3款之罰鍰最低額分別為209,523元及104,762元，故本案裁處之額度不得低於209,523元，從而為以上之裁處金額。

(3).上訴人不服該補稅及裁罰處分而循序提起行政爭訟，經原審法院判決駁回其所提處分撤銷訴訟，因此提起本件上訴。

B.原判決駁回上訴人所提訴訟，其判斷理由已詳前述。而上訴意旨指摘原判決違法之具體內容，亦詳前述上訴理由。其核心爭議則在於：

(1).本案上訴人銷售之前開勞務，是否符合營業稅法第8條第1項第5款所定之「免稅教育勞務」定義，亦即該條款所稱「學校提供之教育勞務」。

(2).如果前開勞務依客觀正確之規範意旨為定性，得明確判定為「非屬免稅勞務」，則上訴人可否引用財政部75年7月29日函之個案事實解釋性函令（該函文法律涵攝之具體內容為「營業稅法實施後，各級公私立學校接受工商企業委託，代辦各項研究或試驗收取代價，可視同提供教育勞務，依照營業稅法第8條第1項第5款規定免徵營業稅」），就本案事實適用「信賴保護」之相關規定，以本案事實與該函釋所據以解釋之設定事實，在規範評價上相同，而得適用該函釋所揭示（規範意旨上確有錯誤）之法律意見，並在本案中主張前開勞務銷售得因「信賴保護原則」之適用，仍定性為免徵營業稅之「教育勞務銷售」。

2.本院對前開上訴爭點之判斷結論及其理由形成：

A.上訴人前開銷售之勞務，不符合營業稅法第8條第1項第5款所定之「免稅教育勞務」定義，理由如下：

(1).按74年11月15日增訂營業稅法第8條第1項第5款規定「下列貨物或勞務免徵營業稅：……五、學校、幼稚園與其他教育文化機構提供之教育勞務及政府委託代辦之文化勞務」。而就「學校提供之教育勞務」，給予免徵營業稅處遇之原因，參酌條文制定當時之立法理由，不外是「此等勞務與提高國民教育與文化水準有關，爰予免稅，以減輕接受教育之費用」。

01 (2).經由前述條文文字字義與其立法理由說明足知，所謂「
02 教育勞務」，基本上要有受領勞務之受教對象（主體）
03 存在。且勞務提供之核心目的在於：提升受教對象「德
04 智體群」之整體水準（包括受教者的道德情操、智識水
05 準、體能狀況與社會適應力）。固然將以上規範意旨之
06 抽象詮釋適用於實際案例時，可能會碰到某些邊際情形
07 ，例如受教者之界定，勞務本身之教育功能強弱等。有
08 時須視勞務內容之核心功能為個案之判斷。

09 (3).但就本案而言，上訴人所提供之勞務，實為其研究成果
10 之商業化，核心目的在於獲得研發而得專利權之移轉或
11 授權收益。不僅沒有明顯之受教者存在，勞務本身也無
12 明顯之教育追求目標指向，純粹是賺取利潤之商業活動
13 ，自不符合前述免稅勞務要件。此等規範定性結論極易
14 推導出來，定性結論實甚明確。

15 B.上訴人前開勞務既應定性為「非屬營業稅法第8條第1項第
16 5款所指之（免稅）教育勞務，而屬一般應稅勞務」。則
17 其銷售此等應稅勞務，自應依法對勞務買受人白金公司與
18 聯亞公司開立銷項憑證，並收取對應之營業稅款，使白金
19 公司及聯亞公司可持其所開立銷項憑證，充作該2家公司
20 之進項憑證，扣抵該2家公司應納之營業稅。其有開立憑
21 證、收取並報繳稅款之作為義務而未作為，且造成漏稅結
22 果，即可明確判定。而且本院基於以下之理由，認為上訴
23 人無法「引用財政部75年7月29日函表明之法律見解，作
24 為『信賴基礎』，再以『未向白金公司與聯亞公司收取對
25 應稅款』當作『信賴表現』，而主張信賴保護之法律效果
26 ，要求不得對其追償前開營業稅款（同時也不可以對之處
27 以漏稅罰）」。爰說明如下：

28 (1).首先必須指明，財政部75年7月29日函之內容，並非如
29 上訴人所稱，為具有「通案抽象規制效力」之「行政規
30 則」，而只是針對特定事實為法律涵攝之解釋性令函，
31 不具有行政規則所具備之通案效力。效力範圍需與據以

01 為法律涵攝之事實連結。

02 (2).再者該函文在法律涵攝過程中，對營業稅法第8條第1項
03 第5款規範意旨之詮釋，也是錯誤的，不足以拘束法院

04 。其解釋錯誤之理由則為：

05 (A).前已言之，免稅之教育勞務，並受領勞務者需為受教
06 者，且勞務給付內容所追求之核心目標應是受領勞務
07 者品德、智識、體魄與社會適應力之提升。

08 (B).而該函文所涵攝之事實既為「各級公私立學校接受工
09 商企業委託，代辦各項研究或試驗收取代價」。而在
10 該事實基礎下之研究、試驗勞務提供，基本上並無明
11 確之受教者存在，勞務給付內容也無明顯之教育功能
12 指向。外觀上即可判斷非屬「教育勞務」。故本院認
13 為該函文內容中有關法律解釋部分至少對解釋適用範
14 圍之事實界定，顯然是過於輕率，甚至存在錯誤，不
15 符合所解釋法規範之規範本旨。

16 (3).此外在該函文中為法律涵攝之事實，也與本案事實之實
17 證特徵有所出入，而此等出入在規範評價上也有區別處
18 遇必要，因此該函文尚不得據為本案之信賴基礎。

19 (A).在該函文據以為法律涵攝之事實，其與本案事實之主
20 要區別在於：該等勞務之提供，除了「研究或試驗結
21 果成功或失敗，無法在約定勞務提供之際先為預測」
22 外，更重要者實為「此等勞務給付必須經由實際現場
23 施作而完成」。若研究或試驗活動之實際現場施作地
24 點在企業內部進行，則在勞務施作過程中，企業員工
25 有可能透過「觀察」研究或試驗活動者之實際勞務施
26 作，而有所學習，此時該等勞務之現實提供，尚有微
27 薄少許之教育作用。

28 (B).但在本案事實中，上訴人所提供之「勞務」內容，實
29 為已透過「專利權」予以「包裝固著」之勞務。原則
30 上不需專利之發明者到現場實際指導，即可依專利權
31 內容之指示，反覆實施。購買專利權之廠商也只是將

01 取得之專利權用於產銷活動中。縱令專利發明人在某
02 些特殊情況下，偶而會到授權使用之企業為現場指導
03 ，但其也會抱著保護自身專利權之心態，不會全盤告
04 知事關專利權之全部細節事項，因此購買專利權之企
05 業員工，從此專利授權或移轉勞務中，得到學習與成
06 長之機率極低，全然無法觀察到教育作用。

07 (4).是以本案中，上訴人顯然是引用一個「不具通案規制效
08 力、法律見解又過於輕率，可能存在嚴重錯誤、且解釋
09 對象事實與本案事實之實證特徵，在規範評價上尚有差
10 異」之解釋性令函，作為本案之「信賴基礎」，進而要
11 求適用信賴保護原則，將前開銷售之勞務仍視為免稅之
12 教育勞務。此時姑且不論「信賴何時方形成」之爭議（
13 解釋性函令不同於行政規則，其信賴形成時點，仍有必
14 要在個案為各別認定判斷）。此等主觀信賴，從客觀面
15 觀察，實有「重大過失」存在。應類推適用行政程序法
16 第119條第3款規定（即「受益人有下列各款情形之一者
17 ，其信賴不值得保護：……三、明知行政處分違法或因
18 重大過失而不知者。」），認其信賴不值得保護。

19 C.從而被上訴人對上訴人所為之補稅處分，衡之前開說明，
20 即無違誤。至於裁罰部分，被上訴人亦已充分說明裁量過
21 程之法律適用，經核並無明顯違誤，亦難指為違法。原判
22 決駁回上訴人所提本件處分撤銷訴訟，即屬無誤，應予維
23 持。

24 D.至於上訴意旨對原判決所為之各項指摘，於法均非有據，
25 爰逐項說明如下：

26 (1).上訴意旨強調「前開財政部75年7月29日函所為法律涵
27 攝之事實與本案事實，二者所銷售之勞務均屬『產學合
28 作』成果，所以也均應定性為『教育勞務』」云云。但
29 查定性「產學合作」成果之不同勞務銷售，與該不同勞
30 務是否均為營業稅法第8條第1項第5款所定之「（免稅
31 ）教育勞務」，是全然不同法規範之各自定性議題，二

者不能混為一談。

(2).上訴意旨一再重申「前開財政部75年7月29日函為法律涵攝之勞務銷售與本案之勞務銷售本質相同或近似」云云。但二種勞務是否「本質」相同或近似，要視依何一法規範為定性。而依前所述，至少從「勞務所具教育功能之高低」而言，二種勞務在決定是否定性為「教育勞務」，尚有程度強弱之別。何況財政部75年7月29日函之法律見解本身有錯誤。上訴人此等主張並不能導出對其有利之法律判斷結論。

(3).上訴意旨有關「本案有信賴保護之適用」一節，其主張於法無據已如前述，自不需再討論「信賴表現」及所生之「信賴利益」等要件。是以上訴人此部分主張亦無討論必要。

(4).上訴意旨復引用財政部108年1月8日令，強調「依該函令已將財政部75年7月29日函廢止，並認定『財政部75年7月29日函為法律涵攝之勞務銷售與本案之勞務銷售，均屬應稅之勞務銷售』。復明定『自108年1月1日起，技術移轉及智慧財產權益運用取得之收入，應依法課徵營業稅』。顯係考量信賴保護原則而制定『過渡期間』之補救措施。原判決未及審酌該函令，自屬違法」云云。經查：

(A).財政部108年1月8日令之全文為：

a.要旨：

有關學校依專科以上學校產學合作實施辦法第3條各款規定辦理產學合作事項取得之收入，是否課徵營業稅之相關規定。

b.全文內容：

一、學校依教育部訂定「專科以上學校產學合作實施辦法」第3條各款規定辦理產學合作事項取得之收入，應依下列規定徵免營業稅：

(一)專題研究、檢測檢驗、技術服務取得之收入，

除符合本部 99 年 11 月 23 日台財稅字第 09900331
970 號令規定免徵營業稅者外，應依法課徵營
業稅。

(二) 物質交換、諮詢顧問、專利申請、創新育成取
得之收入，應依法課徵營業稅。

(三) 技術移轉及智慧財產權益運用取得之收入，自
108 年 1 月 1 日起，應依法課徵營業稅。

(四) 各類人才培育事項，向受教者收取費用部分，
依加值型及非加值型營業稅法第 8 條第 1 項第 5
款規定，免徵營業稅。

二、廢止本部 75 年 7 月 29 日台財稅第 0000000 號函。

(B). 該函文仍屬解釋性令函，而非行政規則或法規命令，
乃是解釋對象法規範意旨之重申。

(C). 而其解釋「財政部 75 年 7 月 29 日函為法律涵攝之勞務
銷售與本案之勞務銷售，均屬應稅之勞務銷售」一節
，依前所述，實屬正確之法律解釋。該函令既係闡明
法規之原意，依司法院釋字第 287 號解釋文之規範意
旨所示，應自法規生效之日起有其適用，能否再自定
法律適用日期，實有疑義。是以不得以該函令而認法
規範效力向後發生，上訴人此等主張尚非有據。

(5). 上訴意旨另引用稅捐稽徵法第 1 條之 1 之規定（即「財政
部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案
件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確
定之案件適用之」），而謂「本案應有財政部 108 年 1 月
8 日令之適用」云云。但查該條文所稱之「有利於納稅
義務人者」，是針對解釋函令之法律解釋內容而言，而
不包括「在解釋性函令中『違法』自定法律適用起始時
日」之情形（附帶言之，就算對函釋中之法律解釋內容
而言，如果解釋結論明顯違反據以解釋之實證法規範本
旨，而謂法院仍需依稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定，要受「
錯誤解釋結果」之拘束，則法院「依法審判」，不受行

政規則拘束之行政法上基本法理原則，亦無從維持），
上訴人此部分上訴理由，亦非有據。

3.總結以上所述，原判決之終局判斷結論及形成判斷所依憑之
法律見解，尚無明顯違誤。上訴意旨，仍執前詞，指摘原判
決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

七、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 108 年 4 月 18 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 鄭 小 康

法官 劉 介 中

法官 林 文 舟

法官 林 樹 埔

法官 帥 嘉 寶

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 108 年 4 月 18 日

書記官 徐 子 嵐