

高雄高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@109年7月22日辯

原告 方淑萍

訴訟代理人 鄒正平會計師

梁徽志律師

被告 財政部高雄國稅局

代表人 蔡碧珍

訴訟代理人 謝錦華

楊雅淨

上列當事人間扣繳稅款事件，原告不服財政部中華民國107年7月24日台財法字第10713926720號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

被告代表人原為洪吉山，於本件訴訟繫屬中變更為蔡碧珍，被告以新任代表人向本院具狀聲明承受訴訟，核無不合，先此敘明。

貳、實體方面

一、爭訟概要：

原告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，經被告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Uinque Global Trade Inc.（下

01 稱Unique公司)權利金所得新臺幣(下同)4,550,352元(02 112,800歐元x匯率40.34),未依所得稅法第88條規定按給 03 付額扣取20%之稅款910,070元,乃依同法第114條第1款規定 04 ,以106年12月7日財高國稅鎮營字第1060554225號函(下稱 05 原處分)檢附補繳各類所得扣繳稅額繳款書通知原告於106 06 年12月25日前補繳稅款910,070元及辦理扣繳憑單申報(原 07 告已依限於106年12月25日補繳稅款,並於同年月28日補報 08 扣繳憑單)。原告不服,申請復查,經被告107年3月21日財 09 高國稅法二字第1070103745號復查決定認定本件給付權利金 10 時歐元匯率38.75,重新計算給付權利金總額為4,371,000元 11 (112,800歐元x匯率38.75),扣繳稅額應為874,200元(12 4,371,000元x20%),乃追減扣繳稅額35,870元。原告猶表 13 不服,提起訴願,經遭駁回,於是提起行政訴訟。

14 二、原告起訴主張及聲明：

15 (一)主張要旨：

16 1、原告為博瑞歐公司之負責人,博瑞歐公司前向「SANAKO語言 17 教學套裝設備」之亞太地區代理商法國Unique公司購買芬蘭 18 SANAKO公司之「SANAKO語言教學套裝設備」,分銷供國內學 19 校機關語文學習使用,該設備內容包括語言教學控制主機、 20 嵌入式數位系統學習機、教材儲存機、耳機麥克風、類比/~x5; 21 數位轉換機等。嗣因客戶反應該套語言教學設備欠缺中華民國 22 國全民英文能力分級檢定測驗(GEPT)教材,博瑞歐公司乃 23 於102年6月1日與Unique公司簽訂經銷協議書,約定由博瑞 24 歐公司支付112,800歐元,Unique公司則應於102年12月30日 25 前提供有GEPT教材之外掛程式軟體(下稱系爭GEPT教學軟體 26 ,開發費由SANAKO公司負擔),並約定博瑞歐公司至102年 27 12月31日前最多可販售100套,102年12月31日前未及售出者

01 即不授權使用系爭GEPT教學軟體（博瑞歐公司102年實際販
02 售14套）。本件系爭GEPT教學軟體並非Unique公司為博瑞歐
03 公司量身訂作之客製化軟體，而是標準化軟體：

04 (1) SANAKO語言教學套裝設備內含之系爭GEPT教學軟體安裝於英
05 文版、阿拉伯語版、巴西版、保加利亞版、簡體中文版、繁
06 體中文版、克羅埃西亞版、荷蘭版、芬蘭版、法國版、德國
07 版、希伯來語版、印尼版、義大利版、日本版、韓國版、俄
08 羅斯版、西班牙版、瑞典版、泰國版、烏克蘭版、越南版等
09 ，各個版本內容並無不同。是以，系爭GEPT教學軟體屬於現
10 成可供銷售之軟體，供世界各地機關學校使用；此外，此軟
11 體並未針對個別機關學校或經銷商量身訂做或撰寫修改，世
12 界各地學校及各地經銷商之版本均統一並無不同，確屬套裝
13 設備之標準化軟體。再者，系爭GEPT教學軟體之開發費用，
14 係由芬蘭SANAKO公司負擔，並非由博瑞歐公司所支付，絕非
15 軟體勞務對價；又博瑞歐公司僅向Unique公司大量採購100
16 套，買賣價金為112,800歐元，並合併於教學硬體設備轉售
17 予國內各機關學校，並非客製化勞務甚明。

18 (2) SANAKO語言教學套裝設備之軟體，附有各種教學模組，嵌入
19 於硬體設備使用，博瑞歐公司係合併向Unique公司購買設備
20 與教材，加購系爭GEPT教學軟體，再合併轉售予各學校，依
21 上特徵確屬套裝軟體之範疇。

22 (3) 系爭GEPT教學軟體係SANAKO公司直接發授權碼予博瑞歐公司
23 之客戶私立治平高級中學等14間學校，各學校亦無重製、修
24 改或公開展示等行為，顯屬拆封授權軟體、套裝軟體或其他
25 標準化軟體之範疇，符合財政部96年4月9日台財稅字第0960
26 4520730號函釋（下稱財政部96年4月9日函釋）及所得稅法
27 第8條規定中華民國來源所得認定原則（下稱所得認定原則

01) 第10點第4項第2款規定，得視為商品之銷售，其銷售收入
02 應按一般國際貿易認定。

03 (4) 訴願決定謂：「……該協議書既訂有相關技術支援，同意於
04 驗收後1年內提供修改服務及於正式驗收後15日內，Unique
05 公司需培訓博瑞歐公司關於全民英檢 Plug-in 外掛程式之使
06 用及功能等，顯見 Unique 公司開發之 GEPT Plug-in 外掛程式
07 係專為博瑞歐公司所量身訂作，且係針對其個別需求所撰寫
08 或修改之軟體，非屬大量生產、現成銷售供一般使用者使用
09 之標準化軟體，自無前揭本部令釋之『標準化軟體』適用之
10 餘地。」云云。此係 Unique 公司制式化之契約條款，Unique
11 公司實際上僅提供軟體使用說明書，並未相關技術支援；更
12 何況，系爭軟體並非提供博瑞歐公司使用，而係提供國內14
13 間學校、公司使用，各學校規格均相同並未更改。訴願決定
14 混淆實際使用者為何人，並誤認系爭軟體係博瑞歐公司自己
15 使用之客製化軟體，其認定事實顯有錯誤。

16 (5) 訴願決定書另謂：「GERT（全民英檢）係由中華民國教育部
17 核准財團法人語言訓練測驗中心辦理之英文能力測驗，此測
18 驗從2000年開始在臺灣舉行，依程度分為五級，測驗結果可
19 供臺灣之學校及公、民營機構作為參考受試者英文程度之用
20 。而 sanako 是芬蘭一家開發語言教學之科技公司，其產品（
21 Lab100、Lab200、Lab250、Lab300）雖行銷全球，然 GEPT 僅
22 侷限於臺灣地區使用，GEPT Plug-in 之外掛程式係依博瑞歐
23 公司需求而開發。其係專附屬於 sanako 語言教學系統之 GEPT
24 （全民英檢）流程軟體，且該軟體在臺灣並未廣泛被使用，
25 顯見 GEPT Plug-in 之外掛程式非為滿足廣大消費者使用，且
26 非規格化、大量生產之軟體，與前揭標準化軟體之要件未合
27 ，尚無適用餘地。」云云。惟使用系爭 GEPT 教學軟體之學校

，均使用同一規格之程式，又系爭GEPT教學軟體可供公開市場銷售，國內外各公司學校均為潛在消費者，本屬標準化軟體無訛，一個標準化軟體不會因為只賣給14間廠商，就變成不是標準化軟體，訴願決定有倒果為因之謬誤。況SANAKO語言教學套裝設備內含之「全民英檢GEPT教材」安裝於銷售世界之各個版本，可供作世界各地學習人員通過全民英檢考試之用，即使沒有考試需求，作為一般學習英文教材，亦無不可，絕非僅限臺灣地區使用。且臺灣地區至少尚有松貿科技等5家公司販售具有系爭GEPT教學軟體之SANAKO語言教學套裝設備，顯見Unique公司並非專為博瑞歐公司開發系爭GEPT教材軟體。

(6)博瑞歐公司向Unique公司購買SANAKO公司出廠之系爭GEPT教學軟體，係併同V7.0版系統操作軟體安裝於客戶購買之硬體設備中，用途為將SANAKO語言教學系統中「系統操作軟體」由V7.0版增加具有GEPT上課模式。而系爭GEPT教學軟體其後為104年上市之V8.0版之標準功能，亦即104年上市之V8.0版系統操作軟體均具有系爭GEPT教學軟體功能，為行銷全世界的標準軟體。可見系爭GEPT教學軟體為SANAKO語言教學系統之商品之一，只要有購買SANAKO語言教學套裝設備，就可以在選單裡面選擇GEPT（中華民國全民英檢）、AP（美國入學語言檢定）及TEM-4（中國大陸英語檢定）等共16種上課模式，故屬套裝軟體（packaged software）之範疇。另博瑞歐公司於102年間購買系爭GEPT教材軟體，與購買SANAKO公司其他進口商品一樣，有會計帳載的轉帳傳票、日記帳、明細分類帳及匯款時的轉帳傳票、日記帳、分類帳，亦可證明系爭GEPT教材軟體係以買賣商品形式進口，得據以按一般國際貿易認定稅額。

(7)依臺中市電腦商業同業公會及國立臺中科技大學資訊創新應用與服務中心之意見（證24、25），亦認定「GEPT Plug-in軟體」即系爭GEPT教學軟體為標準化軟體，而非客製化軟體。

2、博瑞歐公司與Unique公司所簽訂之經銷協議書內容雖為：「鑒於博瑞歐需求，Unique研製GEPT軟體（以下稱GEPT SW），雙方據此合作並執行。1.Unique同意於2013年12月30日前依博瑞歐的經銷需求研製GEPT SW。2.工作項目：2.1(GEPT SW)系統。2.2圖片與文字（特殊的圖片、動畫、音檔與影片由博瑞歐提供）。2.3系統檔案。2.4原始工作檔案與原始程式碼。2.5操作手冊。2.6 Unique保證GEPT SW可正常使用，並自此產品正式交貨起，承諾1年內在原經銷協議範圍內提供必要的修改。3.付款方式：博瑞歐同意支付Unique112,800歐元研製費用，Unique同意於正式驗收後開立請款發票。4.所有權：4.1博瑞歐擁有軟體的智慧財產權。4.2Unique交付GEPT SW予博瑞歐後，博瑞歐即取得研製期間Unique所研製GEPT SW及相關文件和電子檔案之智慧財產權。5.……。」

惟事實上，Unique公司僅係SANAKO公司亞太地區之代理貿易商，並無能力研製及維修SANAKO相關產品，系爭GEPT教學軟體亦係由SANAKO公司銷售予Unique公司後，Unique公司再轉賣給博瑞歐公司，博瑞歐公司最後再銷售予客戶。而於102年間博瑞歐公司合計銷售14套SANAKO Lab100系統以及14份系爭GEPT軟體，也進而向SANAKO公司索取14套系爭GEPT教學軟體授權碼，更可證系爭GEPT教學軟體非Unique公司專為博瑞歐開發自用。Unique公司與博瑞歐公司所簽訂之經銷協議書，為Unique公司標準制式經銷合約，被告以博瑞歐公司與Unique公司所簽訂之經銷協議書內容，率認系爭GEPT教學軟

體為客製化軟體，卻未細究經銷協議書內容之原意以及實質法律效果，不僅偏頗亦有失公允。

3、被告無法證明系爭GEPT軟體價款之112,800歐元屬於所得稅法第8條第6款權利金之中華民國來源所得：

(1)系爭GEPT教學軟體係由Unique公司銷售與博瑞歐公司，至於Unique公司僅係SANAKO公司代理貿易商，系爭GEPT教學軟體係由SANAKO公司在芬蘭研發，銷售予法國之Unique公司後，Unique公司再轉賣給博瑞歐公司，博瑞歐公司再合併SANAKO Lab100系統所屬軟硬體設備，一併轉賣給國內各大專院校。

(2)在銷售、轉售之過程中，無論是依據著作權法第59條之1或專利法第59條第1項第6款，本諸權利耗盡原則，博瑞歐公司既然支付對價取得專利權人所製造、著作權人合法重製之系爭GEPT教學軟體，本來就可以將商品連同所含智慧財產權轉讓給國內各大專院校，依前揭法規也無須額外再支付任何權利金，事實上亦未再支付任何權利金或費用。此外，SANAKO公司、Unique公司均清楚明白，博瑞歐公司是要將系爭GEPT教學軟體及Lab100系統所屬軟硬體設備，一併搭售來賣給國內有需求用戶，銷售時「GEPT軟體及SANAKO Lab100系統所屬軟硬體設備」，博瑞歐公司與Unique公司之契約以及訂單也並未額外約定必須再給付權利金給Unique公司。是以，系爭軟體轉售時既無權利金之問題，又豈會符合所得稅法第8條第6款，可認為是中華民國來源所得呢？況且，系爭GEPT教學軟體及SANAKO Lab100系統所屬軟硬體設備係由SANAKO公司在「芬蘭」研發、製作，銷售予法國Unique公司後，由Unique公司再轉賣給博瑞歐公司，是以，SANAKO公司為智慧財產權人，法國Unique公司並非智慧財產權人，故博瑞歐公司支付給Unique公司之112,800歐元顯非權利金，被告自無

01 從向原告補徵稅額。

02 (二)聲明：訴願決定、復查決定及原核定處分不利於原告部分均
03 撤銷。

04 三、被告答辯及聲明：

05 (一)答辯要旨：

06 1、原告係博瑞歐公司負責人，亦即為所得稅法第89條規定之扣
07 繳義務人。該公司於102年間與在中華民國境內無固定營業
08 場所及營業代理人之國外營利事業Unique公司簽訂協議書，
09 並於102年度營利事業所得稅結算申報案，帳列工程材料4,5
10 50,352元（歐元112,800元×匯率 40.34），嗣博瑞歐公司於
11 103年11月28日匯款給付Unique公司112,800歐元權利金，原
12 告未依同法第88條及第92條規定，於給付時按扣繳率20%扣
13 取稅款，被告限期責令補繳應扣繳稅額及補報扣繳憑單，並
14 無不合。

15 2、一般經銷合約應包含經銷之授權、合同生效及經銷期限、雙
16 方權利義務、商品價格及付款條件、經銷之商品及獎勵、保
17 固責任、交貨與運輸、退貨及換貨、損害賠償、廣告宣傳等
18 。惟博瑞歐公司與Unique公司於102年間所簽訂之「經銷協
19 議書」，其標題雖為經銷協議書，然觀其協議內容均係為開
20 發系爭GEPT教學軟體所為之各項權利義務之協議，與一般經
21 銷合約內容不同。博瑞歐公司與Unique公司簽訂之上開協議
22 書，其上載有Unique公司開發系爭GEPT教學軟體是基於博瑞
23 歐公司之請求或需求，其工作項目包含GEPT軟體系統、圖片
24 和文字等，而特殊設計圖片動畫、音頻和視頻由博瑞歐公司
25 提供。另Unique公司保證系爭GEPT教學軟體自正式驗收之日
26 起正常運行1年，並承諾根據博瑞歐公司之要求修改，以達
27 成雙方協議；博瑞歐公司支付開發費112,800歐元予Unique

公司；Unique公司提供博瑞歐公司技術支持，以滿足博瑞歐公司未來之需求整合，並同意於軟體被接受後1年內提供修改之服務；另於正式驗收後15天內，Unique公司須提供培訓教授博瑞歐公司有關係爭GEPT教學軟體之使用和功能。顯見Unique公司開發之系爭GEPT教學軟體係專為博瑞歐公司量身訂作，係屬客製化軟體，而非現成可供銷售之標準化軟體，並非進口現成可供銷售之標準化及大眾化之軟體商品，原告主張系爭GEPT教學軟體係標準化軟體，核難採據。

3、依財政部96年4月9日函釋意旨，部分電腦軟體其經濟實質已近似軟體商品之銷售，方可按一般國際貿易認定，且該類軟體須符合下列要件：(1)滿足廣大消費者使用之需求，而非滿足一小部分使用者之需求。(2)係採標準化、規格化之大量生產方式。(3)為滿足廣大消費者需求及採大量式生產，通常非屬高單價之軟體。(4)為滿足廣大消費者需求，其軟體之安裝使用通常較簡單容易，如遊戲軟體、文書處理軟體及辦公作業系統套裝軟體等。惟由前揭協議書內容可知，Unique公司開發系爭GEPT教學軟體是基於博瑞歐公司之請求或需求，其工作項目之特殊圖片、動畫、音檔及影片均由博瑞歐公司提供。又該協議書訂有相關技術支援、同意於驗收後1年內提供修改服務，及於正式驗收後15日內，Unique公司需培訓博瑞歐公司關於GEPT軟體之使用及功能等，顯見Unique公司開發研製之GEPT軟體係專為博瑞歐公司所量身訂作，且係針對其個別需求所撰寫或修改之軟體，非屬大量生產、現成銷售供一般使用者使用之標準化軟體，自無前揭財政部函釋所稱「標準化軟體」適用之餘地。

4、全民英檢（GEPT）係由中華民國教育部核准財團法人語言訓練測驗中心辦理之英文能力測驗，此測驗從2000年開始在臺

灣舉行，依程度分為5級，測驗結果可供臺灣之學校及公、民營機構作為參考受試者英文程度之用。而芬蘭SANAKO公司是一家開發語言教學之科技公司，其產品（Lab100、Lab200、Lab250、Lab300）雖行銷全球，然系爭GEPT教學軟體僅侷限於臺灣地區使用，係依博瑞歐公司業務需要而開發，附屬於SANAKO語言教學系統，且該軟體在臺灣並未廣泛被使用，可知系爭GEPT教學軟體非為滿足廣大消費者使用，且非屬規格化、大量生產之軟體，與標準化軟體之要件未合，尚無適用餘地。

5、博瑞歐公司除報關進口由Unique公司代理SANAKO公司生產之「SANAKO語言教學套裝設備」外，又因業務需要，額外支付Unique公司112,800歐元，以取得系爭GEPT教學軟體之100間教室之使用範圍，並以103年為安裝啟用時間，超出期間及授權數的相關費用及條件另議，逾期未使用之授權數，原廠不會發予授權碼將自動失效。Unique公司將其智慧財產權可享權利，以合約授權部分權利予博瑞歐公司使用（客製化軟體之使用授權），是博瑞歐公司支付Unique公司之112,800歐元，核屬所得稅法規定之權利金。又系爭GEPT教學軟體之系統操作及使用均在國內，是博瑞歐公司給付Unique公司歐元112,800元核屬中華民國來源所得，原告自應依法於給付時扣取稅款。

6、至原告援引臺中電腦商業公會及臺中科大資訊創新應用與服務中心之意見，主張系爭GEPT教學軟體屬標準化軟體一節，查原告提供予臺中市電腦商業同業公會及國立臺中科技大學資訊創新應用與服務中心之SANAKO公司產品，應係SANAKO公司104年以後所銷售的語言教學套裝軟體內含之GEPT軟體，而非系爭GEPT教學軟體及其交易契約條件內容。臺中電腦商

業公會及臺中科大資訊創新應用與服務中心對系爭GEPT教學軟體之緣由是否瞭解？是否知道博瑞歐公司與Unique公司於102年間有簽訂經銷協議書及經銷協議書內容？對SANAKO公司102至104年度所有產品特性及產品歷年變化是否全盤知悉？原告對前揭單位是否有完全正確之陳述？均無客觀資料可查。從而，臺中電腦商業公會及臺中科大資訊創新應用與服務中心所出具之意見，容有偏頗，尚非得引為裁判依據。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭訟概要欄所述事實，已經兩造分別陳明在卷，並有博瑞歐公司基本資料查詢單（第126-128頁）、玉山銀行匯款水單（第90頁）、原處分（第123-124頁）、補繳各類所得扣繳稅款繳款書（第118頁）、各類所得扣繳暨免扣繳憑單（第119頁）、被告107年3月21日財高國稅法二字第1070103745號復查決定書（第390-399頁）、訴願決定書（第570-583頁）附原處分卷可查。

五、本件爭點為：系爭GEPT教學軟體為標準化軟體或客製化軟體？

六、本院的判斷：

(一)前提事實：

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

以：「鑑於博瑞歐公司需求Unique公司研製開發GEPT軟體，
雙方據此合作並執行該軟體。因此，基於承諾，雙方在此同意以下條款（Whereas Bravo request Unique to develop GEPT software both sides have to cooperate and implement this software）。……第1條：Unique公司同意在102年12月30日或之前依據博瑞歐公司之要求，開發GEPT軟體予博瑞歐公司（Unique agrees to develop GEPT SW on or before December 30,2013, according to the requirement provided by Bravo.）。第2條：工作項目（Work items）第1款：系統（system）。第2款：圖片與文字（Picture and the text）特殊的圖片、動畫、音檔與影片由博瑞歐公司提供（Special design pictures animation audio and video are provided by the Bravo.）。第3款：系統檔案（System files）。第4款：原始工作檔案與原始程式碼（Original work files and program source code）。第5款：操作手冊（Operation manual）。第6款：Unique公司保證GEPT軟體可正常使用，並自此產品正式驗收完成日起，承諾1年內在原協議範圍提供必要的修改（Unique warrant GEPT SW works normally for one year from the date of formal acceptance and promise to modify GEPT SW base on mutual agreements on the modification requirements.）。第3條：付款方式（Payment method）：博瑞歐公司同意支付Unique公司開發研製總費用112,800歐元（Bravo agrees to pay the total amount of development fee-EUR112,800），Unique公司同意於正式驗收後開立請款發票（Unique agrees to issue the invoice after software has be formal accepted.）。第4條：所有權（

Ownership of works) 。第1款：博瑞歐公司擁有軟體智慧財產權 (The intellectual property rights of the softwares is owned by Bravo) 。第2款：Unique公司交付 GEPT軟體予博瑞歐公司後，博瑞歐公司即取得Unique公司在開發研製期間之GEPT軟體及相關文件和電子檔案之智慧財產權 (After Unique provides the GEPT SW to Bravo, Bravo shall obtain the intellectual property right of GEPT SW, relevant documents and electronic files during the development of GEPT SW) 。第5條：技術支援 (Technical support) 。第1款：Unique公司必須提供博瑞歐公司相關技術支援，以符合博瑞歐公司未來整合之需求 (Unique shall provide technical support to Bravo in order to meet Bravo's future integration requirements.) 。第2款：Unique公司同意於軟體正式驗收後1年內提供修改 (Unique agrees to provide modifications within one year after the software has been accepted.) 。第3款：GEPT軟體完成驗收後15日內，Unique公司必須提供博瑞歐公司GEPT軟體使用功能之教育訓練 (After the project has been accepted, within 15 days after the formal acceptance, Unique shall provide trainings to teach Bravo the usage and functions of GEPT SW.) 。第6條：保密條款 (Privacy policy) 。在本協議期間，特定資訊，包括協議內容，將由博瑞歐公司披露給Unique公司，屬於博瑞歐公司的保密及專屬資訊，不應為公眾所知 (During the term of this Agreement, certain information including the contents of this Agreement, shall be disclosed by Bravo TO Unique, which is the confidential and

01 proprietary information of Bravo, and not generally
02 known to the public) 。Unique公司同意協議期間及之後
03 的終止，不得使用機密資訊或將其披露給任何第三者，除經
04 Unique公司允許及執行本協議而需知悉之授權員工和獨立承
05 包商外 (Unique agrees that during and following
06 terrnation of this agreement, It shall not use the
07 confidential information or disclose it to any third
08 part , except to its authorized employees and
09 independent contractors haveing a need to know in
10 order to allow Unique to perform under this
11 Agreement) 。Unique公司應確保上揭員工和獨立承包商，
12 僅將機密資訊謹慎使用於本協議允許而執行之範圍內，並且
13 至少要遵循相同之業務範圍內之注意義務 (Unique shall
14 assure that such employees and independent
15 contractors use the Confidential information only as
16 permitted by this Agreement and exercise a duty of
17 care at least equal to that prevalent in the
18 industry) 。」雙方並約定102年度為安裝啟用系爭GEPT教
19 學軟體之期間，最大授權數為100間教室，超出上述期間及
20 授權數的相關費用及條件則另議。而Unique公司自102年2月
21 提供第1版軟體並陸續更新後，於102年12月10日郵寄最終版
22 本之原始程式光碟給博瑞歐公司，博瑞歐公司則於103年11
23 月28日依約給付Unique公司112,800歐元等情，已經原告輔
24 佐人陳明在卷（本院卷二第18頁、第690頁），並有前述102
25 年6月1日經銷協議書（本院卷一第323-324頁、本院卷二第
26 41-43頁）、原告106年5月23日聲明書（本院卷二第33-35頁
27 ）、106年11月7日補充說明書（本院卷二第57頁）、103年

01 11月28日玉山銀行匯款水單（本院卷二第55頁）可查。

02 （二）應適用的法令：

03 1、所得稅法：

04 （1）第3條第3項：「營利事業之總機構在中華民國境外，而有中
05 華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，
06 依本法規定課徵營利事業所得稅。」

07 （2）第8條第6款：「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所
08 得：……。六、專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種
09 特許權利，因在中華民國境內供他人使用所取得之權利金。
10 」

11 （3）第88條第1項第2款：「納稅義務人有下列各類所得者，應由
12 扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅
13 款，並依第92條規定繳納之：……。二、機關、團體、學校、
14 事業、破產財團或執行業務者所給付之薪資、利息、租金、
15 佣金、權利金……。及給付在中華民國境內無固定營業場所
16 或營業代理人之國外營利事業之所得。」

17 （4）第89條第1項第2款：「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及
18 納稅義務人如下：……。二、薪資、……。權利金、……。
19 及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外
20 營利事業之所得，其扣繳義務人為機關、團體、學校之責應
21 扣繳單位主管、事業負責人、破產財團之破產管理人及執行
22 業務者；納稅義務人為取得所得者。」

23 （5）第92條第2項規定：「非中華民國境內居住之個人，或在中
24 華民國境內無固定營業場所之營利事業，有第88條規定各類
25 所得時，扣繳義務人應於代扣稅款之日起10日內，將所扣稅
26 款向國庫繳清，並開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報核驗
27 後……。 」

01 (6)第114條第1款：「扣繳義務人如有下列情事之一者，分別依
02 各該款規定處罰：一、扣繳義務人未依第88條規定扣繳稅款
03 者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單
04 ……。」

05 2、各類所得扣繳率標準第3條第6款：「納稅義務人如為非中華
06 民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之
07 營利事業，按下列規定扣繳：……六、權利金按給付額扣取
08 百分之20。」

09 3、所得認定原則第10點第4項：「外國營利事業對中華民國境
10 內之個人、營利事業或機關團體銷售貨物，符合下列情形之
11 一者，按一般國際貿易認定：（一）外國營利事業之國外總
12 機構直接對中華民國境內客戶銷售貨物。（二）外國營利事
13 業直接或透過國內營利事業（非屬代銷行為）將未經客製化
14 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
15 製於光碟之拆封授權軟體（shrink wrap software）、套裝
16 軟體（packaged software）或其他標準化軟體，銷售予國
17 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
18 、修改或公開展示等行為。（三）在中華民國境內無固定營
19 業場所及營業代理人之外國營利事業，於中華民國境外利用
20 網路直接銷售貨物予中華民國境內買受人，並直接由買受人
21 報關提貨。」及財政部96年4月9日函釋：「一、外國營利事
22 業直接將未經客製化修改之標準化軟體，包括經網路下載安
23 裝於電腦硬體中或壓製於光碟之拆封授權軟體（shrink wrap
24 software）、套裝軟體（packaged software）或其他標準化
25 軟體，銷售予國內購買者使用，各該使用者不得為其他重製
26 、修改、轉售或公開展示等行為者，得視為商品之銷售，其
27 銷售收入應按一般國際貿易認定。二、外國營利事業透過國

內經銷商，將未經客製化修改之標準化軟體，透過網路下載或壓製於光碟，依購買之國內最終使用者指示，將該等軟體安裝於其購買之電腦硬體設備中，併同硬體出售，而該經銷商不得為其他重製、修改、或公開展示等行為者，得視為商品之銷售，其銷售收入應按一般國際貿易認定。……三、稱標準化軟體，係相對於客製化軟體 (customized software) 而言，屬於現成可供銷售之軟體，供一般使用者使用，且未針對個別使用者撰寫或修改之軟體。……所稱拆封授權軟體，指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。典型之拆封授權軟體無須經任何修改即可供一般大眾使用，屬於標準化軟體；所稱套裝軟體，指軟體業者為便於使用者使用該軟體，而採取大量、標準化、規格化之方式製造後，將軟體包裝成套出售。因此套裝軟體多為拆封授權軟體，而非客製化軟體。」上開所得認定原則及96年4月9日函釋係中央主管機關財政部本於職權就所得稅法第8條所稱中華民國來源所得，有關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，應按一般國際貿易認定，所作成之解釋性行政規則，經核與所得稅法第8條規定本旨無違，且未增加法律所無之限制，應可予以援用。

(三)依前述財政部所得認定原則第10點第4項規定及96年4月9日函釋意旨，可知得視為商品銷售之標準化軟體，必須屬於現成可供銷售之軟體，供一般使用者使用，且未針對個別使用者撰寫或修改之軟體；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

01 條款，即拆封使用該電腦軟體之套裝軟體。經查，依前述博
02 瑞歐公司與Unique公司於102年6月1日間簽訂之經銷協議書
03 所載內容，Unique公司開發之系爭GEPT教學軟體，是基於博
04 瑞歐公司之要求及需求，其工作項目包含操作手冊等項，另
05 Unique公司保證系爭GEPT教學軟體可正常使用，並承諾1年
06 內在原協議範圍提供必要的修改，Unique公司並同意於正式
07 驗收後1年內提供修改之服務，以及於正式驗收後15天內，
08 Unique公司須提供系爭GEPT教學軟體使用功能之教育訓練，
09 博瑞歐公司則需支付開發研製費用112,800歐元給Unique公
10 司。又原告及博瑞歐公司106年5月23日聲明書已載明：「有
11 關本公司於102年間委由Unique公司開發GEPT軟體乙案，說
12 明如下：……。二、本公司自101年度代理SANAKO語言教學
13 設備，使用於各大專院校做為外語教學及全民英檢考場，因
14 配合LTTC檢定標準需提供考生於英檢流程的管理軟體，致委
15 由Unique公司開發上述客製軟體。三、依業界慣例及雙方協
16 議，軟體開發後之所有權為博瑞歐所有，並以102年為安裝
17 啟用時間，最大授權數為100間教室，超出上述期間及授權
18 數的相關費用及條件另議。四、本公司於102年間提供該軟
19 體予當年採購SANAKO語言教學設備的單位計14間教室，……
20 。五、依貴局106年5月16日email詢問內容，回覆如下：…
21 …本軟體的安裝啟用時間則為102年度，為100間教室的授權
22 數使用範圍，……Unique公司自102年2月即提供第1版軟體
23 並陸續更新，於102年12月10日郵寄最終版之原始程式光碟
24 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
25 ，……本軟體開發共安裝14個授權，……因安裝啟用限為10
26 2年度，逾期未使用的授權數原廠不會發予授權碼將自動失
27 效，亦無法於隔年啟動授權使用……。」等語，準此可知，

Unique公司開發之系爭GEPT教學軟體顯係專為博瑞歐公司所量身訂作，且係針對其個別需求所撰寫或修改之軟體，係屬客製化軟體，而非現成可供銷售之標準化軟體或套裝軟體，應堪認定。再者，博瑞歐公司除報關進口SANAKO公司產製之SANAKO Lab100軟體外，又因業務需要額外支付Unique公司112,800歐元，以取得102年度於100間教室安裝啟用GEPT教學軟體之權利，因該安裝啟用限於102年度，最大授權數為100間教室，逾期未使用之授權數，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，可認定外國廠商僅將其所有系爭GEPT教學軟體之智慧財產權，以合約授權一部分權利予博瑞歐公司使用，其與讓與所有權賣斷其權利本體之商品買賣不同，是博瑞歐公司103年11月28日支付Unique公司之112,800歐元，核屬所得稅法規定之權利金，亦可認定。

(四)原告雖主張系爭GEPT教學軟體係SANAKO公司直接發授權碼予博瑞歐公司之客戶私立治平高級中學等14間學校，各學校亦無重製、修改或公開展示等行為，顯屬拆封授權軟體、套裝軟體或其他標準化軟體之範疇；Unique公司為貿易商，無研製系爭GEPT教學軟體之能力；另依臺中市電腦商業同業公會及國立臺中科技大學資訊創新應用與服務中心之意見（證24、25），亦認定系爭GEPT教學軟體為標準化軟體；況且，臺灣地區至少尚有松貿科技等5家公司販售具有系爭GEPT教學軟體之SANAKO語言教學套裝設備，顯見Unique公司並非專為博瑞歐公司開發系爭GEPT教材軟體云云。惟查，博瑞歐公司係為因應國內客戶需求，而委託Unique公司開發系爭GEPT教學軟體，博瑞歐公司亦可於系爭GEPT教學軟體驗收後1年內要求修改，已如前述，是系爭GEPT教學軟體顯係為博瑞歐公

01 司開發之客製化軟體。又Unique公司雖無研製開發系爭GEPT
02 教材軟體之能力，然其係SANAKO公司亞太地區總代理，其與
03 博瑞歐公司簽訂軟體開發合約，再交由SANAKO公司實際研發
04 ，並無礙於系爭GEPT教材軟體為客製化軟體之認定。另原告
05 提出之臺中電腦商業公會及臺中科大資訊創新應用與服務中
06 心之意見書，雖稱系爭GEPT教學軟體為「Lab100外語文教學
07 系統」多語種教學軟體商品7.0之附加功能，軟體皆由原廠
08 提供且經授權其他用戶皆能購買使用，具有標準化軟體特徵
09 ，判斷應屬標準化軟體。惟是否屬標準化軟體，應就軟體開
10 發目的、契約約定內容等要素綜合判斷，觀諸臺中電腦商業
11 公會及臺中科大資訊創新應用與服務中心對本件系爭GEPT教
12 學軟體之意見書，顯未參考博瑞歐公司與Unique公司於102
13 年6月1日簽訂經銷協議書之內容，是其所出具之意見書，容
14 有偏頗，尚難據為原告有利之認定。至於原告主張台灣地區
15 至少尚有松貿科技等5家公司販售具有系爭GEPT教學軟體之
16 SANAKO語言教學套裝設備一節。經查，依前述102年6月1日
17 經銷協議書之內容，博瑞歐公司就系爭GEPT教學軟體僅取得
18 102年度於100間教室安裝啟用系爭GEPT教學軟體之權利，則
19 SANAKO公司於合約完成後，本得將系爭GEPT教學軟體置入其
20 既有教學軟體系統中，使之成為標準化軟體，並銷售予他人
21 ，是原告上開主張，亦難為其有利之認定。

22 (五)末查，Uinique公司係國外營利事業，在中華民國境內無固定
23 營業場所及營業代理人，博瑞歐公司於103年11月28日依約
24 給付Uinique公司112,800歐元，核屬所得稅法規定之權利金
25 ，已如前述，又系爭GEPT教學軟體之系統操作及使用均在國
26 內，是博瑞歐公司給付Unique公司112,800歐元，核屬中華
27 民國來源所得。則依前揭規定，原告應按給付額之20%扣取

01 874,200元稅款（計算式：112,80元×匯率 38.75× 20%），
02 原告未依規定扣繳，被告依所得稅法第114條第1款規定，以
03 原處分命原告限期補繳扣繳稅額，於法即無不合。

04 (六)綜上所述，原告之主張均不足為採，被告以原處分命原告補
05 繳扣繳稅額874,200元部分，並無違誤，復查及訴願決定遞
06 予維持，亦無不合，原告起訴意旨求為撤銷，為無理由，應
07 予駁回。另本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊、防禦方法，
08 經核與判決之結果不生影響，無庸逐一論述，併予敘明。

09 七、結論：原告之訴為無理由。

10 中 華 民 國 109 年 8 月 13 日

11 高雄高等行政法院第一庭

12 審判長法官 蘇 秋 津

13 法官 邱 政 強

14 法官 孫 國 禎

15 以上正本係照原本作成。

16 一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其
17 未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由
18 書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁
19 定駁回。

20 二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
21 訟法第241條之1第1項前段）

22 三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
23 條第1項但書、第2項）

24		
25	得不委任律師為訴訟	所 需 要 件
26	代理人之情形	

(一) 符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二) 非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 109 年 8 月 13 日
書 記 官 楊 曜 嘉