

# 給付境外營利事業權利金之課稅問題

—以最高行政法院 109 年度上字第 1010 號判決為核心<sup>1 2</sup>

## 目 錄

### 壹、前言

### 貳、爭訟事實經過及爭點

#### 一、爭訟事實經過

#### 二、爭點

—外國營利事業取得中華民國來源所得扣繳議題

### 參、支付外國營利事業「軟體研發費用」是否為權利金

#### 一、原告（博瑞歐公司）主張

#### 二、被告（財政部高雄國稅局）主張

#### 三、法院見解

#### 四、本文見解

##### （一）判決中的問題

##### （二）所得稅法上之解釋適用

##### （三）本文見解：以所得性質作為判斷標準

### 肆、結論

<sup>1</sup> 111 學年度第 2 學期「稅法專題研究」課堂報告，授課老師：柯格鐘教授

<sup>2</sup> 國立臺灣大學法律學系研究所碩士班財稅法學組一年級，學號 R11A21078，謝寧婕

## 壹、前言

境外公司境內來源所得課稅問題，一直是實務上極具爭議的情事，對於採取屬地主義的境外公司，由於我國稅法規定外國營利事業有中華民國來源所得者，應課徵營利事業所得稅，即台灣只對其境內所得課稅，因此「是否為境內來源所得」常成為徵納雙方攻防爭點，現今新型交易模式的興起，如何定性各種所得，影響如何正確判斷課稅權歸屬，其中，尤於權利金、勞務報酬、銷售貨物之分野，各種見解莫衷一是。本文擬以最高行政法院 109 年度上字第 1010 號判決所討論之案例事實為背景，探討如何確立上述各項所得之分野，並試提出本文見解，以期能於此實務上另人頭痛的問題能佐以參考。

## 貳、爭訟事實經過及爭點

### 一、爭訟事實經過

本件上訴人為博瑞歐股份有限公司（下稱博瑞歐公司）之負責人，博瑞歐公司於 102 年 6 月 1 日與法國 Unique Global Trade Inc.（下稱 U 公司，係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）簽訂經銷協議書（DISTRIBUTION AGREEMENT），緣因 U 公司為芬蘭 SANAKO 公司（下稱 S 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 U 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，博瑞歐公司乃於委請 U 公司開發系爭 GEPT 教學軟體，簽訂本件經銷協議書，協議內容為由博瑞歐公司支付 112,800 歐元，而 U 公司應於 102 年 12 月 30 日前提提供有 GEPT 教材之外掛程式軟體（下稱 GEPT 教學軟體，開發費由 S 公司負擔），並約定博瑞歐公司至 102 年 12 月 31 日前最多可販售 100 套，經銷協議中包含開發 GEPT 軟體系統、圖片和文字等，而特殊設計圖片動畫、音頻和視頻由博瑞歐公司提供。另 U 公司保證系爭 GEPT 教學軟體自正式驗收之日起正常運行 1 年，並承諾根據博瑞歐公司之要求修改，以達成雙方協議。而 U 公司於 102 年 12 月 10 日郵寄最終版本之原始程式光碟給博瑞歐公

司，博瑞歐公司則於103年11月28日依約給付U公司112,800歐元。

財政部高雄國稅局106年12月7日以財高國稅鎮營字第1060554225號函，以博瑞歐公司給付權利金所得，而未依所得稅法第73條及88條規定按給付額扣取20%之稅款<sup>3</sup>，通知補繳扣繳稅款，本件給付權利金112,800歐元，依給付時歐元匯率38.75計算應為新台幣4,371,000元，扣繳稅額應為新台幣874,200元，並辦理扣繳憑單申報。

但博瑞歐公司認為其支付112,800歐元屬於U公司「銷售貨物」之所得，應依一般國際貿易認定，即非屬中華民國來源所得，故無須扣繳。對於處分不符，循序提起復查、訴願及行政訴訟。

## 二、爭點

本件爭議在於，給付外國營利事業該筆支出性質之認定，究屬「權利金」或「銷售貨物」之對價，涉及是否應予扣繳之問題。

依所得稅法第3條第3項規定「營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅。」亦即外國營利事業有中華民國來源所得者，應課徵營利事業所得稅，同法第8條就各種中華民國來源所得各種類型有所規定，並輔以財政部發布之「所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則」（下稱認定原則）判斷。同法第73條第1項規定，「非中華民國境內居住之個人，及在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，在中華民國境內有第八十八條規定之各項所得者，不適用第七十一條關於結算申報之規定，其應納所得稅應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率扣繳之；如有非屬第八十八條規定扣繳範圍之所得，並於該年度所得稅申報期限開始前離境者，應離境前向該管稽徵機關辦理申報，依規定稅率納稅；其於該年度所得稅申報期限內尚未離境者，應於申報期限內依有關規定申報納稅。」同法第88條第1項規定，「納稅義務人有下列各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第九十二條規定繳納之。」詳言之，惟依據我國所得稅法第8條及認定原則，其規定之體例係先判斷該筆所得之所得性質，再據其性

---

<sup>3</sup> 各類所得扣繳率標準第3條第1項第6款規定，納稅義務人如為在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，權利金按給付額扣取百分之二十。

質適用各該條文不同判斷來源所得之準據，舉例言之，必先將某筆所得先界定其性質，如屬所得稅法第8條第3款「勞務報酬」者，始得循認定原則第4點依「勞務提供地」判斷是否屬於中華民國來源所得。不同所得性質有不同的判斷準據。

據此可知，首先應判斷該筆所得之性質，其次始判斷該筆所得，是否為中華民國來源所得，如非屬之，則我國對之並無課稅高權，免納所得稅；而如屬中華民國來源所得，則需進一步判斷是否屬於應扣繳所得之範圍，如屬應扣繳之所得，扣繳義務人於給付時，即負擔扣繳義務，而需另依其納稅義務人為居住者或非居住者之不同身分，異其扣繳稅率及申報之方式。如非屬扣繳範圍之所得，則須由納稅義務人自行結算申報。

是以，判斷某筆所得之性質為何，往往決定該筆所得是否屬於中華民國來源所得，而牽涉扣繳義務之內容，即我國是否具有課稅權，及是否違反扣繳義務致高額罰鍰，如何正確判別就成為實務攻防的重點。

以本件而言，U公司獲得博瑞歐公司支付之112,800歐元，而U公司提供一款附有G E P T教材之外掛程式軟體，應如何界定此筆所得之性質，涉及應否及如何扣繳之問題，即為本件爭點。

### 參、支付外國營利事業「軟體研發費用」之性質

#### 一、原告（博瑞歐公司）主張

系爭G E P T教學軟體屬於「標準化軟體」，係由S公司在芬蘭研發，銷售予法國之U公司後，U公司再轉賣給博瑞歐公司，博瑞歐公司再合併S A N A K O 09 L a b 100系統所屬軟硬體設備，一併轉賣給國內各大專院校使用。

依認定原則第10點第4項第2款所稱得認定為銷售貨物，而按一般國際貿易認定，不屬於中華民國來源所得之情形，係「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軟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，各該購買這或上開營利事業不得為其他重製、修改或公開展示等行為。」據此可知，得視為商品銷售之標準化軟

體，依財政部96年4月9日台財稅字第09604520730號函意旨，指現成可販售供一般使用者使用，且未針對個別使用者撰寫或修改之軟體。雖然標準化軟體在法律形式上通常亦係授予買受人無形資產使用權，惟其經濟實質已近似一般有形商品的銷售，因此外國營利事業取得該標準化軟體之價金可被視為商品販售，其銷售收入按一般國際貿易認定，國內買受人不需辦理扣繳。

## 二、被告（財政部高雄國稅局）主張

### （一）系爭G E P T教學軟體係客製化軟體

U公司開發之系爭G E P T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，不適用認定原則第10點第4項第2款所稱「得認定為商品販售」之情形。

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

全民英檢（G E P T）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S公司之產品S A N A K O語言教學系統雖行銷全球，然系爭G E P T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，附屬於該S A N A K O語言教學系統，其客製化之性質自明，並不因附隨於原有之軟體

產品上而改其支付對價之定性。

U公司主張台灣尚有松茂科技等5家公司販售具有系爭G E P T教學軟體之S A N A K O語言教學套裝設備，顯見U公司並非專為博瑞歐公司開發係爭軟體，惟松茂科技並未於合約中享有修改軟體之權利，且一個客製化軟體不會因為後來可以行銷不同用戶，就改變其最初支付開發軟體對價之性質，而變成標準化軟體，而有倒因為果之嫌。

### 三、法院見解

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。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「U公司將其開發之系爭G E P T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G E P T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，基於下述理由，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。

綜上所述，法院乃肯定被告之見解，而認為此時博瑞歐公司所支付之112,800歐元，乃屬權利金之對價。

#### 四、本文見解

##### （一）判決中的問題

本判決及其下級審高雄高等行政法院107年度訴字第380號判決，均將攻防重點著眼於「系爭G E P T教學軟體是否該當標準化軟體？」，而據此認為如非屬標準化軟體，則落入權利金之適用範疇。

然該軟體究係標準化或客製化，雖確為本件具有爭執實益之攻防重點，卻並非認定為權利金之關鍵要素。換言之，並非認定為客製化軟體，即可據此認定為權利金。

詳言之，本件判決應先定義博瑞歐公司支付之112,800歐元之性質為何，據此認定所得屬性，因所得人U公司為總公司在中華民國境外之營利事業，依所得稅法第3條，僅於其取得中華民國來源所得始須負擔所得稅，而支付款項之人始須依所得稅法第73條1項及第88條確認是否負擔扣繳義務。故應先認定此所得屬性，始可循認定原則判斷出此筆所得是否屬於境內來源所得，而才能確定博瑞歐公司是否應負擔扣繳義務。

而本判決之三方，似忽略權利金之實質內涵，詳言之，如「系爭G E P T教學軟體該當標準化軟體」則可認為係U公司直接銷售商品於境內，其取得之對價按一般國際貿易認定，非屬買受方境內來源所得，支付者博瑞歐公司亦不負擔扣繳義務，故此主張為博瑞歐公司最有利之選擇。惟高雄國稅局真意係欲

認定該筆支出需負擔扣繳義務，並非僅有認定為「權利金」之選擇，況且否定「標準化之性質」，亦難謂與欲達成認定成權利金之目的有實質助益。身為客觀中立第三方之法院，宜跳出雙方糾纏之爭點，自源頭梳理出該筆所得之性質，以正確適用法律。

## （二）所得稅法上之解釋適用

我國所得稅法上並未對於權利金有明確之定義，僅於所得稅法第8條第6款提及「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」列為中華民國來源所得。另於認定原則第7點第1項指出，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，包含第1款「著作權或已登記或註冊之專利權、商標權、營業權、事業名稱、品牌名稱等無形資產。」，第2款「未經登記或註冊之秘密方法或專門技術等無形資產：包括秘密處方或製程、設計或模型、計畫、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、頻道代理及其他具有財產價值之權利。所稱秘密方法，包括各項方法、技術、製程、配方、程式、設計及其他可用於生產、銷售或經營之資訊，且非一般涉及該類資訊之人所知，並具有實際或潛在經濟價值者。」

又另參考O E C D租稅協定範本第12條第2項規定<sup>4</sup>權利金之範圍為「係指因使用或有權使用任何文學的、藝術的或科學的作品（包括電影片）之著作權、任何專利權、商標權、設計或模型、圖畫、秘密公式或製作程序；或因涉及工業上、商業上或科學上經驗之使用或使用權，所取得作為對價之任何方式之給付。」

而有關權利金所涉及之授權使用之標的，如借用民法上概念用語，可以區分為下列幾種類型<sup>5</sup>：

（一）絕對受保護之無形資產權利之核心標的：著作權、任何專利權、商標權。

（二）較為緩和的排他權利：設計（d e s i g n）或模型（m o d e l）、

---

<sup>4</sup> The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

<sup>5</sup> 陳清秀（2017），〈國際稅法上權利金所得課稅〉，《月旦法學雜誌》，264期，頁7。



圖畫 ( p l a n )。

(三) 相對受保護之秘密：秘密公式或方法程序 ( s e c r e t   f o r m u l a   o r   p r o c e s s )。

(四) 不受保護之專門知識 ( K n o w - h o w )：指關於工業上、商業上或科學上之經驗有關之資訊。

綜上所述，均為嘗試對何謂權利金做出正面定義，惟現今交易方式多樣，出現各種新興合作模式，如何確實劃分「提供勞務」、「經營工商業之營業利潤」或「權利金」，為交易實務上頭痛之難題。

學說上有認為如果是對技術開發成果的利用，屬權利金，但如果是寄生於技術專業者而必須由技術人員提供的，則是人的勞務。

另國際上較通常的作法，是綜合判斷其金額支付的方式，通常有二種判斷基準<sup>6</sup>：

(1) 技術如果是依照使用次數、期間、產量來計價，則很有可能被認定為權利金，因為重點在「使用」；惟如係約定單一總價，就是銷售貨物，此時重點即為「移轉」。

(2) 價額是否超過物品或勞務的通常價值，如果價額顯然超過物品的通常價值，就是權利金；如未超過，即可能被認為是提供勞務之報酬

(三) 本文見解

各種所得性質上分為「積極性所得 ( a c t i v e   i n c o m e )」及「消極性所得 ( p a s s i v e   i n c o m e )」，而其中消極性所得又分為「投資所得」及「財產所得」，權利金性質上係屬於投資性所得，指納稅義務人將其資金、財產與技術提供他人使用而獲得之各項所得<sup>7</sup>，與前述「積極性所得」最大的不同即為投資所得僅是提供資金或財產而取得收益，並未施加勞力、未投入過多之成本，即可獲得收益，而有消極被動所得之性質。

換言之，提供無形資產使用之授權企業只單純提供或複製業已存在的資訊，無形資產被授權使用時已存在，或者提供某種已經被開發創造完成的資訊，而授權企業僅付出少量額外時間成本，也不保證達成任何成效，即可完成其合約義務，以此取得之對價，始為權利金<sup>8</sup>。據此而言，如尚須額外負擔較多

---

<sup>6</sup> 吳俊志 (2020)，〈權利金與購買設備之附隨說明—最高行政法院第 109 年判字第 82 號行政判決評析〉，《月旦財稅實務釋評》，7 期，頁 58。

<sup>7</sup> 投資所得包含「股利」、「利息」及「權利金」

<sup>8</sup> 林宜賢 (2020)，〈電子勞務與權利金課稅權配置以及在租稅協定的應用分析〉，《月旦會計實

成本，即不屬「權利金」，而落入「營業利潤」或「勞務報酬」之範圍。

參考OECD租稅協定範本第12條有關權利金之註釋，亦可從字句中得知其核心思想，如認為在專門技術之提供（supply of know-how）與提供服務契約（provision of services）之區別<sup>9</sup>即為前者於訂約後，提供者除移轉既有知識或利用已存在之資料重製外，毋庸再做任何事情或只需再做極少量的投入；惟如屬提供服務契約，則會投入大量支出以完成其契約義務，包含自行負擔員工薪水及研究成本等。

再舉一例，有關權利金與營業利潤之區辨<sup>10</sup>，如果該項付款是為了開發（develop）一項設計或模型，而非屬已存在（does not already exist）之設計或模型，屬於OECD租稅協定範本第7條營業所得之範圍；反面言之，如著作所有權人，授權相對人對先前已製作完成之設計或模型，享有修改或複製權限，而著作所有權人無須提供額外加工，其收取之對價即為權利金。

本文以為，基於權利金之「消極性所得」之特性，本件博瑞歐公司支付之112,800歐元，係基於其與U公司訂立之經銷協議書，內容係源於博瑞歐公司之需求而量身訂做一套GEP T教學軟體，博瑞歐公司並有權對成品要求修改，據此而言，性質上為「客製化軟體」已甚明白，與僅授權一已被開發完成之「無體財產」而取得之權利金有異，可知該給付之對價，已不會落入「權利金」之範疇，亦不會屬於銷售標準化軟體之「銷售貨物」。

惟當客製化與否並非「銷售貨物所得」與「權利金所得」之區分標準，本件判決之原告與被告毋寧需重新定義本件博瑞歐公司支付對價之性質，然此時是否即可認為應回歸認定原則第10點第1項，認定為「營業利潤」？或此時應重新依給付對價之性質判斷其所得類別，於無法適用其他所得類別時始再歸入「營業利潤」之範疇？換言之，營業利潤係屬於補充地位之所得。

所稱「營業利潤」，依OECD租稅協定範本，泛指「一切企業經營其事業所生之利潤，除了被劃入其他種類所得者之外<sup>11</sup>」。又所謂營業<sup>12</sup>（busin

---

務研究》，30期，頁18。

<sup>9</sup> OECD租稅協定範本第12條註釋，2014年，11.4段。

<sup>10</sup> OECD租稅協定範本第12條註釋，2014年，10.2段。

<sup>11</sup> OECD租稅協定範本第7條註釋，2014年，1段。馬承佑（2018），〈外國營利事業取得諮詢服務費之課稅問題-評最高行政法院99年度判字第726號判決〉，《月旦會計實務研究》，8期，頁104。

<sup>12</sup> OECD租稅協定範本第3條第1項第8款「the term “business” includes the performance of

e s s )，包括執行專門職業之服務以及其他具有獨立性質的活動。」原始的營業活動之積極特徵，包括獨立性、持續性、獲得營利之意圖以及參與一般的經濟上交易。而其消極特徵則是並非農林業、並非獨立的執行業務以及並非個人的財產管理<sup>13</sup>。其中獨立性是指自己承擔企業風險以及自己創意發展事業。亦即為自己之計算並非負擔風險。在有疑義時，應斟酌交易觀念，以其各種情況之整體圖像為準。而持續性活動是指經常反覆實施業務活動，在此並非以實際上已經從事經常反覆活動。在例外情形，雖然僅一次行為，但如果具有此一持續活動之意圖，則也可認定屬於持續性活動。而參與一般的經濟上交易，是指將貨物或勞務在市場上對於第三人提出有對價之要約，而取向於貨物及勞務之交換。又雖然只有對於單一顧客或少數顧客從事交易，也可能構成營業。在此有疑義時，應依據交易觀念，認定其業務活動之整體形象，是否已經逾越單純財產管理之範圍，而構成營利事業。在購買及轉讓財產標的物的情形，也可能屬於個人之財產管理。在此決定性標準，乃是「其買入及轉讓，是否始終單純以獲得收益為目的之活動」，或者「以資產價值之重新配置以及資產本體之利用」為首要目的。此一判斷原則不僅適用於個人不動產轉讓以及營業不動產交易之區別，也適用於買賣動產及權利之營業活動與個人財產管理之區別。因此，如果納稅義務人「如同商人」為行為，亦即有計畫的以及持續的意圖為貨物交易而從事活動時，即應承認其為營業稅法上之營業人。

至於究為第9款「營業利潤」或第3款「提供勞務之報酬」，有依文義解釋，認為第3款並未限制主體，個人或營利事業均應有其適用，亦得佐以歷史解釋之角度<sup>14</sup>，該款最初係規定：「在中華民國之境內或受僱或獨立執行業務之報酬。」立法院於修正過程原本欲加入「個人」之條件，但最後修正仍無此要件，立法理由謂此款乃同時適用於個人及營利事業。因此，有認為營利事業自有第3款「提供勞務之報酬」適用之餘地。

然另有認為營利事業應僅得適用第9款「營業利潤」者，認為營利事業經營工商取得盈餘，該盈餘概念上並未區分何種所得泉源或藉由何種方式取得，此觀諸所得稅法第24條規範我國營利事業之所得不加以區分所得源泉亦是基於相同觀點。亦即當一營利事業經營工商而取得盈餘，該盈餘由何種泉源而來

---

professional services and of other activities of an independent character.」

<sup>13</sup> 陳清秀（2020），〈國際稅法上營業所得來源地問題之探討〉，《東吳法律學報》，31卷4期，頁113。

<sup>14</sup> 同註11，頁105。

並不重要，均會進入經營所生的盈餘而一同課稅<sup>15</sup>。

本文以為應綜合上述二者作為判斷基準，首先，營利事業始得為「經營」工商等本業營業項目之行為，可知個人取得之所得，並不能落入第9款「營業利潤」之範疇，然此僅調營利事業之經營行為，將優先進入第9款判斷，並非表示其所取得之對價「均」且「僅」能屬於「營業利潤」之範疇，即不排除營利事業取得其他所得之可能，此由認定原則第13點第2項規定「外國營利事業在中華民國境內提供綜合性業務服務，如屬在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等本業營業項目之營業行為者，應依本法第八條第九款規定認定之；如非屬從事本業營業項目之營業行為，其取得之報酬兼具本法第八條第三款、第四款、第五款、第六款、第七款或第十一款性質者，應劃分其所得類別並依各款規定分別認定之。」可知，有實務見解認為，邏輯上而言，於營利事業為經營本業項目之行為，即歸屬於營業利潤之範疇，「非營利事業」或「非經營本業」，則不屬之，而應視情形歸屬於其餘所得類別。

然本文以為，淪於形式上判斷是否經營本業，並非一妥當之標準，此時毋寧應回歸到營業利潤之定義，依積極特徵「獨立性」、「持續性」、「獲得營利之意圖」以及「參與一般的經濟上交易」；並消極特徵「並非農林業」、「並非獨立的執行業務」以及「並非個人的財產管理」作為判斷。

本件有爭議者，為是否符合「持續性」之要件，蓋營利事業經常反覆實施之業務活動而取得之報酬，始得符合營業利潤為積極性所得（即 *active income*）之性質。惟如上所述，在例外情形，雖然僅一次行為，但如果具有此一持續活動之意圖，則也可認定屬於持續性活動。

本件依原告主張，S公司是一家開發語言教學之科技公司，U公司僅係S公司亞太地區之代理貿易商，並無能力研製及維修S相關產品<sup>16</sup>，此時此一「偶一為之」的活動，是否可認為具有「持續性」？本文以為，此時宜由U公司提出更多資料以佐證，僅就本案所提出之相關事實，接洽客戶的需求，而與S公司合作研發新型軟體，以判決中博瑞歐公司自認之事實<sup>17</sup>「U公司與博瑞歐公司所簽訂之經銷協議書，為U公司標準制式經銷合約」可知，此行為應認U公司有持續為此行為之意圖，而認為落入「營業利潤」之範疇。

<sup>15</sup> 同註 11，頁 107。

<sup>16</sup> 此時如依稅局依「是否經營本業」之判斷標準，則「無能力研發」易被認定為此時係非經營本業，而落入勞務報酬或其他所得之範疇。

<sup>17</sup> 高雄高等行政法院 107 年度訴字第 308 號判決第 6 頁第 25 行。

此時U公司取得中華民國來源所得之「營業利潤」，依認定原則第15點，應依本法規定申報納稅或由扣繳義務人於給付時依規定之扣繳率扣繳稅款，故本件博瑞歐公司支付之112,800歐元應依各類所得扣繳率標準第3條第1項第10款，依20%扣繳稅款。