臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭
113年度訴字第25號
民國113年8月15日辯論終結

原　　告　賴俊安

訴訟代理人　楊玉珍　律師
　　黃俊榮　律師
被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　樓美鐘
訴訟代理人　吳季芬

上列當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國112年12月7日台財法字第11213943890號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

□原告之訴駁回。

□訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

□事實概要：

被告所屬東山稽徵所（下稱東山稽徵所）依據查得資料，以原告未依規定申請稅籍登記，自民國108年9月起至111年8月間（下稱系爭期間）於網路上銷售虛擬遊戲商品（下稱系爭交易行為），銷售額共計新臺幣（下同）207,768,924元，未依規定開立統一發票報繳營業稅，經審認違章成立，核定補徵營業稅額10,388,448元，並以營業稅違章補徵核定通知書通知原告補繳稅款。原告不服，申請復查，未獲被告112年8月8日中區國稅法務字第0000000000號復查決定（下稱原處分）變更，提起訴願亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

□原告主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.原告僅係居間買賣雙方交易虛擬遊戲幣，賺取佣金收入之銷售勞務行為，自應依財政部賦稅署110年11月8日臺稅消費字第00000000000號函意旨，按原告實際收取之佣金收入18,117,684元，並按1%稅率課徵營業稅。原告於金好運娛樂城及包你發娛樂城遊戲平台（下合稱系爭遊戲平台）註冊玩家暱稱「星星金控」帳號，提供「勞務」為其他個人遊戲玩家遊戲幣之買賣居間服務，賺取佣金（手續費）收入，核其性質應屬個人提供勞務予他人之「銷售勞務（即佣金）」所得，並非屬提供貨物與他人使用獲取收益、取得代價之「銷售勞務」(二者係分屬不同性質之勞務），先予敘明。被告認定原告所為系爭交易行為屬於買賣，無非係以原告自承有餘幣，而居間仲介是已找好買賣雙方直接交易，並不會有餘幣云云，惟被告就原告系爭交易行為之定性顯有違誤。原告所持有之遊戲幣，均係透過「居間」遊戲玩家持有之遊戲幣，從中賺取盤價比130：144之尚未變現之佣金點數（14點）而來，實非原告事先即購得遊戲幣，進而居於賣家之地位從事買賣遊戲幣。被告誤認原告持有尚未變現之佣金點數（14點）為餘幣，遽認原告之系爭交易行為屬於買賣，自有違誤。再者，原告也只能透過系爭遊戲平台才能得知各個遊戲玩家的需求，同時透過系爭遊戲平台居間媒介也才能使得價格公開透明（如原告張貼之盤價比130：144)，並能快速滿足雙方需求及確保交易安全。

2.又原告為經營居間買賣雙方交易虛擬遊戲幣業者，雖與經營電動玩具遊戲型態外觀略有不同，惟遊戲幣買賣之中寶物與電動玩具遊戲業之博弈係可類比，且電子遊戲場業因隨著科技的發達，已進化到網路時代，並不侷限於實體店面，當亦包含網路電子遊戲，此觀諸電子遊戲場業管理條例第4條第1項規定文義即明，應同屬營業性質特殊之營業人，自有按財政部87年3月19日台財稅字第871934657號函釋意旨，依營業稅法第13條及第23條規定按1%稅率計算

營業稅額，參以另案財政部南區國稅局台財法字第00000000000號訴願決定對於從事遊戲幣之銷售勞務行爲亦係採1%稅率計算應補徵之營業稅額，應認本件原告應補徵之營業稅額為181,117元（計算式：原告實際佣金收入18,117,450元×1%＝181,117元）。

3.被告未審酌原告提出事實及證據內容，復又將原告居間買賣雙方之法律關係為割裂論斷，逕認原告係分別與買賣雙方為買賣行為，進而推論原告從事之網路銷售勞務行為，應按原告全部銷售額即207,768,924元，及稅率5%課徵營業稅云云，認事用法顯有違誤不當，且有違反納稅者權利保護法第7條所明訂之實質課稅原則，並侵害憲法第15條所保障人民之財產權。

㈡聲明：

訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

□被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.原告未依規定申請稅籍登記，於網路經營星星金控商店銷售系爭遊戲平台遊戲幣，並透過藍新科技股份有限公司之網路金流服務平臺（下稱藍新平臺）代收款項。原告於系爭期間透過藍新平臺提供線上代收其銷售遊戲幣予各玩家之價款共計218,160,182元，其交易模式係合於民法第345條有關買賣之規定，原告從事網路交易，核屬在中華民國境內利用網路銷售勞務，即應依法報繳營業稅，東山稽徵所據以核定原告系爭期間銷售遊戲幣銷售額207,768,924元【（218,160,182元－未達營業稅起徵點之銷售金額2,810元）/1.05】，補徵營業稅額10,388,448元，並無不合。

2.依電子遊戲場業管理條例第3條規定，該條例所稱電子遊戲場業，指設置電子遊戲機供不特定人益智娛樂之營利事業；本件原告係以買賣虛擬遊戲幣為業，並非設置電子遊戲機供不特定人益智娛樂之業者，自不得援引財政部87年

3月19日台財稅字第871934657號函釋規定，就查獲之銷售額按1%稅率計算營業稅額，原告主張可類比電動玩具遊戲業者，按1%稅率計算營業稅額一節，核不足採。

㈡聲明：

原告之訴駁回。

□爭點：

㈠系爭交易行為究屬「居間」或「買賣」？原告營業行為屬「銷售貨物」或「銷售勞務」？

㈡被告以原告未申請稅籍登記，於系爭期間在網路上銷售虛擬遊戲商品銷售額207,768,924元，按5%營業稅稅率計算，補徵營業稅額10,388,448元，是否適法？

□本院的判斷：

㈠事實概要記載之事實，有被告營業稅違章補徵核定通知書（見原處分卷1第54-58頁）、原處分（見本院卷第25-33頁）、訴願決定（見本院卷第47-56頁）等證據可以證明。

㈡被告以原告未申請稅籍登記，於系爭期間在網路上銷售虛擬遊戲商品銷售額207,768,924元，逐期按5%營業稅稅率計算，補徵營業稅額10,388,448元，為適法有據：

1.應適用的法令：

⑴加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」第2條第1款規定：「營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。」第3條第1項、第2項前段規定：「（第1項）將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。（第2項）提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。……」第4條第2項第1款規定：「有左列情形之一者，係在中華民國境內銷售勞務：一、銷售之勞務係在中華民國境內提供或使用者。」第6條第1款規定：「有下列情形之一者，為營業人：一、以營利為目的之公

營、私營或公私合營之事業。……」第13條第1項、第3項規定：「（第1項）小規模營業人、依法取得從事按摩資格之視覺功能障礙者經營，且全部由視覺功能障礙者提供按摩勞務之按摩業，及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，其營業稅稅率為百分之1。……（第3項）前2項小規模營業人，指第11條、第12條所列各業以外之規模狹小，平均每月銷售額未達財政部規定標準而按查定課徵營業稅之營業人。」第14條規定：「（第1項）營業人銷售貨物或勞務，除本章第2節另有規定外，均應就銷售額，分別按第7條或第10條規定計算其銷項稅額，尾數不滿通用貨幣1元者，按四捨五入計算。（第2項）銷項稅額，指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額。」第16條第1項規定：「第14條所定之銷售額，為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包括營業人在貨物或勞務之價額外收取之一切費用。但本次銷售之營業稅額不在其內。」第28條規定：「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請稅籍登記。」第35條第1項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為1期，於次期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」第43條第1項第3款規定：「營業人有下列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：……三、未辦妥稅籍登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額。」

⑵民法第345條第1項規定：「稱買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權於他方，他方支付價金之契約。」第565

條規定：「稱居間者，謂當事人約定，一方為他方報告訂約之機會或為訂約之媒介，他方給付報酬之契約。

⑶營業稅法施行細則第9條規定：「本法稱小規模營業人，指規模狹小，交易零星，每月銷售額未達使用統一發票標準之營業人。」

⑷統一發票使用辦法第4條第1款規定：「合於下列規定之一者，得免用或免開統一發票：一、小規模營業人。」

⑸小規模營業人營業稅起徵點第1點規定：「買賣業、製造業、手工業、新聞業、出版業、農林業、畜牧業、水產業、礦冶業、包作業、印刷業、公用事業、娛樂業、運輸業、照相業及一般飲食業等業別之起徵點為每月銷售額新臺幣8萬元。」

⑹財政部為規範利用網路在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物之營業稅課徵，及營利事業或個人利用網路從事交易活動之所得稅課徵，依據營業稅法、所得稅法、營利事業所得稅查核準則及其他相關法令之規定，以94年5月5日台財稅字第09404532300號令發布網路交易課徵營業稅及所得稅規範。該規範第1點規定：「為規範利用網路在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物之營業稅課徵，及營利事業或個人利用網路從事交易活動之所得稅課徵，特依加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）、所得稅法、營利事業所得稅查核準則及其他相關法令之規定，訂定本規範。」第2點第2項第4款第2目規定：「營業稅課稅規定……（二）向註冊機構申請取得網域名稱及網路位址並自行架構網站，或向網路服務提供業者、其他提供虛擬主機之中介業者承租網路商店或申請會員加入賣家，藉以銷售貨物或勞務取得代價：……4.利用網路接受上網者訂購無形商品，再藉由實體通路提供勞務或直接藉由網路傳輸方式下載儲存至買受人電腦設備運用或未儲存而以線上服務、視訊瀏覽、音頻廣播、互動式溝通、遊戲等數位型

態使用：……（2）在中華民國境內設有固定營業場所之營業人，其利用網路銷售勞務予中華民國境內或境外買受人者，應由主管稽徵機關依營業稅法第40條規定通知該營業人繳納營業稅或由該營業人依同法第35條規定報繳營業稅；銷售勞務如符合營業稅法第8條第1項規定者免徵營業稅；銷售勞務如符合營業稅法第7條規定並得檢附相關證明文件申報適用零稅率。」第4點規定：「營業登記：凡在中華民國境內利用網路銷售貨物或勞務之營業人（包含個人以營利為目的，採進、銷貨方式經營者），除業依營業稅法第28條、所得稅法第18條辦竣營業登記或符合營業稅法第29條得免辦營業登記規定者外，應於開始營業前向主管稽徵機關申請營業登記。登記有關事項，應依營利事業登記規則之規定辦理。」

⑺財政部75年7月12日台財稅字第7526254號函：「主旨：訂定營業人使用統一發票銷售額標準為平均每月新臺幣20萬元。說明：……二、依據營業稅法第13條及同法施行細則第9條規定辦理。」

⑻財政部75年8月11日台財稅字第7554563號函：「營業人課徵營業稅之稅率，應按其業別或規模，分別適用營業稅法第10條至第13條之規定；查獲未辦營業登記擅自營業案件，補徵營業稅時亦同。」

⑼財政部109年1月31日台財稅字第00000000000號函：「一、個人以營利為目的，透過網路銷售貨物或勞務，其當月銷售額未達營業稅起徵點，得暫時免向國稅局申請稅籍登記，於當月銷售額達營業稅起徵點時，應即向國稅局申請稅籍登記；……二、前點營業人經國稅局核定查定計算營業稅額者，應就已達營業稅起徵點之月份，依實際交易資料查定銷售額及應納營業稅額。……」

⑽前開函令均係財政部基於稅捐稽徵主管機關之職權，就營業人使用統一發票銷售額之標準，以及個人以營利為

目的，透過網路銷售貨物或勞務，如何認定其每月銷售額已達營業稅起徵點之細節性、技術性事項所為規範，核與母法規定並無牴觸，得為稽徵機關辦理相關案件所援用。

2.本件原告係營業稅法第6條第1款規定之營業人，為同法第2條第1款規定之營業稅納稅義務人：

⑴按營業稅係以營業人為納稅義務人，就其在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物之行為課徵之稅捐。而營業人之認定，非單獨觀察其有無營業（稅籍）登記或其組織性格，乃係著重其表現在外之實質經濟行為，故凡以營利為目的而持續性地從事貨物或勞務銷售者，不論其是否已辦理營業（稅籍）登記或其究屬法人、獨資商號或自然人個人，亦不問其為公營、私營或公私合營，依營業稅法關於營業稅之立法目的，均應認屬營業稅法第6條第1款所稱之營業人，為同法第2條第1款所定營業稅之納稅義務人（最高行政法院107年度判字第413號、109年度判字第415號判決意旨參照）。倘營業人未依規定向主管稽徵機關申請稅籍登記，即行開始營業，未依規定開立銷售憑證交付買受人，且未依規定申報銷售額者，稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之。又依營業稅法第1條、第2條、第3條及第43條規定，在我國境內有提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價之營業事實者，除有營業稅法第2章所定減免事由，得以免徵營業稅外，均須報繳營業稅；又凡在中華民國境內利用網路銷售貨物或勞務之營業人，應於開始營業前向主管稽徵機關申請稅籍登記、報繳營業稅，前揭網路交易課徵營業稅及所得稅規範甚明；如經查有未辦妥稅籍登記，即行開始營業，而未依規定申報銷售額之情事，稅捐稽徵機關應依法追繳營業稅額。

⑵經查，原告是否確屬營業稅法第6條規定之營業人，而為同法第2條第1款之納稅義務人一節，依據被告查得資料，藍新平臺係一提供給註冊會員商店整合銷售款項代為收款之服務平臺，會員商店與消費者於網路進行交易，消費者在藍新平臺付款完成後，藍新平臺會收取該筆交易價格1%之手續費，扣除手續費之剩餘款項全數轉匯至商店之銀行帳戶，經被告以111年8月2日中區國稅東山銷售字第1110554215號函詢藍新平臺商店名稱星星金控網路賣家之基本資料及設立迄今網路交易明細等資料（見原處分卷1第35-36頁），並有藍新平臺回函附卷可稽（見原處分卷1第33頁）。又查，依藍新平臺提供原告之會員資料（會員編號PS082654549071），原告係108年8月31日於藍新平臺註冊會員，登記有商店名稱滿天星（商店代號MS1298722865）及星星金控（商店代號MS1278777644）2家商店，並登錄有5家銀行之金融帳戶，亦有原告之會員資料附卷可稽（見原處分卷1第29頁）。又依藍新平臺提供以會員編號PS082654549071為查詢條件查得資料，自108年8月起至111年8月間，滿天星商店並無交易紀錄，而星星金控商店與消費者之銷售金額，108年8月為2,810元、同年9月為585,100元，其餘各月則均為數百萬元至上千萬元，上揭期間與消費者交易總金額共計218,160,182元，藍新平臺亦均已付款予原告，亦有會員編號PS082654549071交易明細附卷可稽（見原處分卷1第16-28頁）。再查，藍新平臺曾對原告111年7月24日之交易進行抽查函詢，經原告回復表示略以：目前還沒有下單網址，平常是透過遊戲內聊天平臺或是LINE聯絡客戶，提供平日經營的線上遊戲https://www.goodluck777.com/（該網址為金好運娛樂城），客戶透過遊戲內刊登的廣告與原告聯絡；原告為遊戲幣商，比值為1：130（指買家支付1元取得130個遊戲幣），即消費者購買2萬元（20,000元×130）相當於2

60萬金幣，並附上消費者對話紀錄及收貨出貨贈禮證明（見原處分卷1第6-7頁）。以上均有藍新平臺會員資料（見原處分卷1第29頁）、代收款交易明細（見原處分卷1第16-28頁）、藍新平臺客服中心函復之電子郵件（見原處分卷1第30-33頁）、店家回覆表（見原處分卷1第6-7頁）等資料在卷可稽，應堪認定。依前開所述，原告未依營業稅法第28條、網路交易課徵營業稅及所得稅規範第4點規定，在開始營業前先向主管稽徵機關申請稅籍登記，即於108年8月至111年8月間，在網路上即系爭遊戲平台進行虛擬遊戲幣交易，並透過藍新平臺整合收取交易款項，其於系爭期間交易次數頻繁，交易筆數眾多，為以營利為目的持續性地從事銷售之營利行為，應屬營業稅法第6條第1款規定之營業人，為同法第2條第1款規定之營業稅納稅義務人。

3.本件原告營業交易方式為於網路上買賣虛擬遊戲幣，屬銷售電子勞務之營業行為：

⑴按稱買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權於他方，他方支付價金之契約。稱居間者，謂當事人約定，一方為他方報告訂約之機會或為訂約之媒介，他方給付報酬之契約，民法第345條第1項、第565條分別定有明文。又參諸營業稅法第2條之1規定之立法理由明揭：「……三、電子勞務係一種利用數位化技術予以儲存及轉化供使用之服務。凡利用網路或其他電子方式提供，由買受人以網路傳輸下載儲存至電腦設備或行動裝置（手機、平板）運用，或未儲存而以線上服務、視訊瀏覽、音頻廣播、互動式溝通、遊戲等數位型態使用，均屬電子勞務之範疇。有關電子勞務名詞定義屬細節性規定，將於本法施行細則另定之，以減少徵納雙方爭議。」營業稅法施行細則第4條之1規定：「本法第2條之1所稱電子勞務，指符合下列情形之一者：一、經由網際網路傳輸下載儲存至電腦設備或行動裝置使用之勞務。二、不須下

載儲存於任何裝置而於網際網路使用之勞務。三、其他經由網際網路或電子方式提供使用之勞務。」是以，凡利用網路或其他電子方式提供經由網際網路傳輸下載儲存至電腦設備或行動裝置使用之勞務，或不須下載儲存於任何裝置而於網際網路使用之勞務，或其他經由網際網路或電子方式提供使用之勞務，均屬電子勞務之範疇，而以提供電子勞務取得代價者，自屬營業稅法第3條第2項規定所稱之銷售勞務行為。核與居間係為買方或賣方報告訂約之機會或為訂約之媒介，而買方或賣方應給付居間者酬金，此酬金通常僅約定為買賣價金之幾個百分比數額，而單純為提供勞務予他人顯然不同。

⑵雖原告主張其僅係居間買賣雙方交易遊戲幣，賺取佣金收入之銷售勞務行為，自應按原告實際收取之佣金收入18,117,684元，按1%稅率課徵營業稅等云。惟查，經被告以112年3月6日中區國稅法務字第0000000000號函請原告於112年3月15日至被告機關備詢並攜帶營業稅復查需要之相關課稅資料（見原處分卷1第121-122頁），依原告於112年3月15日在被告機關製作之談話筆錄陳稱，其是系爭遊戲平台之玩家，註冊名稱為星星金控，媒合系爭遊戲平台之遊戲幣，原告也是很大的幣商，本身擁有很多金幣，透過系爭遊戲平台，玩家均可得知彼此金幣數，因此有一定的信譽，玩家願意透過原告之星星金控媒合交易系爭遊戲平台之遊戲幣；原告交易金幣模式，遊戲幣買家係用新臺幣1元換得系爭遊戲平台130金幣，遊戲幣賣家用系爭遊戲平台144金幣換回新臺幣1元；平時透過遊戲內聊天平臺或是LINE與買、賣家聯絡，買家要購買金幣，須立即付款，原告會在藍新平臺開一個虛擬帳號讓買家匯款，款項匯入後可於藍新平臺查詢繳款紀錄，確認買家支付款項，即將金幣以贈禮方式移轉買家，賣家要出售金幣，須先將金幣以贈禮方式移轉至星星金控，確認收到金幣，即匯款予賣家等語，

有原告談話筆錄在卷可稽（見原處分卷1第115-119頁）。依原告上開談話筆錄所稱與買家、賣家遊戲幣之交易模式，原告透過遊戲內聊天平臺或是LINE與買、賣家聯絡，供遊戲幣買家以新臺幣1元換取130遊戲金幣，並透過藍新平臺收取款項，遊戲幣賣家係以144遊戲金幣換回新臺幣1元，由原告銀行帳戶匯出款項給遊戲幣賣家，遊戲幣均透過遊戲平台轉移。又原告於上開談話筆錄亦自承其於系爭遊戲平台內為很大的幣商，本身擁有很多金幣等語，由原告前開所述交易模式，系爭遊戲平台之虛擬遊戲幣均係透過原告註冊名為「星星金控」之帳號「送禮」（轉出）及「收禮」（轉入），其交易模式為遊戲幣賣家以144遊戲金幣換回新臺幣1元，其實質上為原告以每個遊戲幣0.006944元(即1元/144個遊戲幣)在網路上向賣家進貨遊戲幣；遊戲幣買家係以新臺幣1元換取130遊戲金幣，係原告再以每個遊戲幣0.007692元(即1元/130個遊戲幣)銷售給買家，原告交易實係採進、銷方式經營（即原告以每個遊戲幣0.006944元進貨，再以每個遊戲幣0.007692元售出），故與一般買賣交易分別對買方及賣方標示訂價之方式無異，實質上與一般收購、銷售實體遊戲幣從事幣商角色之人並無不同，故原告系爭交易電子勞務行為應屬民法第345條第1項規定之買賣，而非民法第565條規定之單純報告訂約之機會或為訂約媒介之居間。又查，原告係基於營利之目的，於108年8月31日於藍新平臺註冊會員，登記有商店名稱滿天星及星星金控2家商店，並登錄有5家銀行之金融帳戶，同時為系爭遊戲平台玩家，藉以銷售其於系爭遊戲平台內購進之虛擬遊戲幣予系爭遊戲平台其他玩家使用，以取得代價，依前揭所述，應屬利用國內網路平台提供換取虛擬遊戲貨幣之電子勞務以取得代價。是本件依原告所述網路交易過程及請（付）款流程，原告係銷售於國內網路平台提供換取虛擬遊戲貨幣之電子勞

務以取得代價，依前揭說明，自屬營業稅法第3條第2項規定所稱之銷售勞務行為，應依規定報繳營業稅。是原告前揭所述，即有所誤，並不足採。

4.被告以原告未申請稅籍登記，於系爭期間在網路上銷售虛擬遊戲商品銷售額207,768,924元，按5%營業稅稅率計算，逐期計算營業稅額，補徵營業稅額10,388,448元，為適法有據：

⑴按小規模營業人及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，其營業稅稅率為1%。前述小規模營業人，指營業稅法第11條、第12條所列各業以外之規模狹小，平均每月銷售額未達財政部規定標準而按查定課徵營業稅之營業人。營業稅法所稱小規模營業人，指規模狹小，交易零星，每月銷售額未達使用統一發票標準之營業人，而營業人使用統一發票銷售額標準為平均每月20萬元。合於小規模營業人者，得免用或免開統一發票。屬買賣業之小規模營業人之營業稅起徵點為每月銷售額8萬元，營業稅法第13條第1項、第3項、營業稅法施行細則第9條、統一發票使用辦法第4條第1款、小規模營業人營業稅起徵點第1點均有規定及說明。經查，原告108年8月31日於藍新平臺註冊之星星金控商店於108年8月至111年8月間之銷售金額，108年8月為2,810元、同年9月為585,100元，其餘各月則均為數百萬元至上千萬元（見原處分卷1第16-28頁），除108年8月銷售額未達起徵點外，自同年9月起即已超過營業人使用統一發票銷售額標準平均每月20萬元以上，且同年9月為585,100元，其餘各月均為數百萬元至上千萬元，顯非小規模營業人之水準，自無前開以小規模營業人之營業稅稅率1%核定營業稅規定之適用。原告又主張可類比電動玩具遊戲業者，按1%稅率計算營業稅額等云，惟查，依電子遊戲場業管理條例第3條規定，該條例所稱電子遊戲場業，指設置電子遊戲機供不特定人益智娛樂之營利

事業，本件原告係以買賣虛擬遊戲幣為業，並非設置電子遊戲機供不特定人益智娛樂之業者，自不得援引財政部87年3月19日台財稅字第871934657號函釋規定，就查獲之銷售額按1%稅率計算營業稅額。故原告前揭主張，亦核不足採。

⑵復按營業稅法第1條、第2條、第3條及第43條規定，在中華民國境內利用網路銷售貨物或勞務之營業人，應於開始營業前向主管稽徵機關申請稅籍登記、報繳營業稅。再按前揭網路交易課徵營業稅及所得稅規範，在中華民國境內利用網路銷售貨物或勞務之營業人（包含個人以營利為目的，採進、銷貨方式經營者），除業依營業稅法第28條辦竣營業登記或符合營業稅法第29條得免辦營業登記規定者外，應於開始營業前向主管稽徵機關申請營業登記。登記有關事項，應依營利事業登記規則之規定辦理。向網路服務提供業者申請會員加入賣家，利用網路接受上網者訂購無形商品，直接藉由網路傳輸方式下載儲存至買受人電腦設備運用，藉以銷售貨物或勞務取得代價者，應由主管稽徵機關依營業稅法第40條規定通知該營業人繳納營業稅或由該營業人依同法第35條規定報繳營業稅。如經查有未辦妥稅籍登記，即行開始營業，而未依規定申報銷售額之情事，稅捐稽徵機關應依法追繳營業稅額。經查，本件原告未依規定申請稅籍登記，於系爭期間在網路經營星星金控商店銷售系爭遊戲平台之虛擬遊戲幣予各玩家，並透過藍新平臺代收銷售價款，其交易模式核屬在中華民國境內利用網路銷售勞務，已如前述。經藍新平臺提供以會員編號PS082654549071為查詢條件查得資料，自108年8月起至111年8月間，滿天星商店並無交易紀錄，而星星金控商店與消費者之銷售金額108年8月為2,810元、同年9月為585,100元，其餘各月則均為數百萬元至上千萬元，系爭期間與消費者交易總金額共計218,160,182元，藍新平臺亦

均已付款予原告（見原處分卷1第16-28頁），此有藍新平臺會員資料（見原處分卷1第29頁）、代收款交易明細（見原處分卷1第16-28頁）、藍新平臺客服中心函復之電子郵件（見原處分卷1第30-33頁）等資料在卷可稽，應堪認定。故除108年8月金額為2,810元未達起徵點外，108年9月至111年8月均已達營業人使用統一發票銷售額標準平均每月20萬元以上(108年9月至10月為第1期合計銷售額為2,017,114元，第2期108年11月至12月合計銷售額為3,286,279元至111年8月為第19期為13,654,064元，原處分卷1第54頁至第58頁)，核計原告系爭期間交易系爭遊戲平台遊戲幣金額218,160,182元，被告據以核定原告系爭期間銷售遊戲幣銷售額207,768,924元【（218,160,182元-免徵營業稅銷售金額2,810元）/1.05】，補徵營業稅額10,388,448元（此為108年9月至111年8月逐期計算營業稅額後之合計數，有108年9月至111年8月逐筆核定通知書附卷可稽，原處分卷1第54頁至第58頁），經核並無違誤。

5.綜上所述，本件原告係營業稅法第6條第1款規定之營業人，為同法第2條第1款規定之營業稅納稅義務人，原告系爭交易行為屬營業稅法第3條第2項規定所稱之銷售勞務行為，應依規定報繳營業稅。原處分（即復查決定）核未違法，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告所訴各節，均無足採，其訴請撤銷訴願決定及原處分（即復查決定），為無理由，應予駁回。

㈢本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

□結論：本件原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　8　　月　　29　　日

審判長法官　劉錫賢

法官　楊蕙芬

法官　林靜雯

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人。	1. 當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3. 專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。
㈡非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1. 當事人之配偶、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. 當事人為公法人、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㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈠、㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　8　　月　　29　　日

書記官　許騰云