最　高　行　政　法　院　判　決

108年度上字第962號

上　訴　人　真好玩娛樂科技股份有限公司

代　表　人　周玄昆

訴訟代理人　李益甄　律師

被 上訴 人　財政部臺北國稅局

代　表　人　宋秀玲

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國108年8月1日臺北高等行政法院107年度訴字第985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、本件被上訴人之代表人原為許慈美，嗣變更為宋秀玲，業據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，合先敘明。

二、上訴人係經營線上遊戲之營業人，自民國103年1月至105年12月間，透過在我國境內無固定營業場所且未辦理稅籍登記之國外網路交易平臺業者（下稱國外平臺業者），銷售其線上遊戲勞務予我國境內自然人，國外平臺業者向買受人收款後，先扣除其平臺服務費，再將餘款撥付上訴人，上訴人按買受人支付之全額價款（亦即未扣除平臺服務費前之交易金額）開立統一發票並報繳營業稅。嗣上訴人於106年8月11日具文主張依財政部106年1月5日台財稅字第10504612190號函（下稱財政部106年1月5日函），其應以扣除平臺服務費後，以實際取得之遊戲價款為銷售額開立發票，申請退還103年1月至105年12月間溢繳之營業稅款，總計金額為新臺幣

（下同）12,882,982元。經被上訴人以106年10月6日財北國稅中北營業一字第1062659693號函（下稱原處分）否准所請。上訴人循序提起行政訴訟，聲明請求撤銷訴願決定及原處分；被上訴人應依上訴人106年8月11日之申請，作成退還上訴人溢繳之營業稅款，共計12,882,982元之處分。經原審判決駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴，聲明請求：訴願決定及原處分均撤銷，被上訴人應依上訴人106年8月11日之申請，作成退還上訴人溢繳之營業稅款，共計12,882,982元之處分。

三、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決之記載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，略以：㈠線上遊戲業者、國外平臺業者與國內消費者間，因交易模式不同，發生之營業稅捐債務關係亦異（假設消費者取得遊戲軟體共花費100元，而國外平臺業者收取30元平臺服務費），可能之交易模式有二：⑴第一類模式：線上遊戲業者委託國外平臺業者代為銷售，以供國內消費者利用平臺完成交易，遊戲軟體之交易僅存在於線上遊戲業者與國內消費者間。此時，國內消費者所支付之100元，因線上遊戲業者與消費者互為交易相對人，故國內消費者所支付之100元，既為線上遊戲業者所收取之全部代價，依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第16條規定，線上遊戲業者即應以100元為銷售額，計算其銷項稅額；雖線上遊戲業者須支付國外平臺業者30元之平臺服務費，國外平臺業者應就此收取之30元，為線上遊戲業者向國外平臺業者所購買之勞務，線上遊戲業者（即國內購買之營業人）原應依營業稅法第36條第1項規定代其繳納此部分營業稅，惟因應代繳納之稅額，同時為「國內營業人」可資扣抵之進項稅額，故依同法第36條第1項但書之規定，免予繳納。惟線上遊戲業者與國內消費者間之遊戲軟體交易關係、線上遊戲業者與國外平臺業者間之平臺服務關係，分屬不同關係，彼此間所發生之營業稅捐債務關係

亦異，不可不辨。⑵第二類模式：線上遊戲業者將遊戲軟體賣予國外平臺業者，國外平臺業者再對國內消費者為銷售，遊戲軟體之交易僅存在國外平臺業者與國內消費者間；或者，分別由線上遊戲業者提供遊戲軟體、國外平臺業者則提供平臺服務，共同對國內消費者為銷售。不論何者，線上遊戲業者對自身銷售勞務部分（即70元銷售額）、國外平臺業者對自身銷售勞務部分（即30元銷售額），計算其銷項稅額；並不存在對同一筆平臺服務，由線上遊戲業者、國外平臺業者重複報繳營業稅的情形。復因國外平臺業者對自身銷售勞務予「國內自然人」應報繳之營業稅，於營業稅法第28條之1修法前，無在我國設立稅籍，形同無法課營業稅，於營業稅法第28條之1修法後，始依規定應在我國設立稅籍，實現國外平臺業者對自身銷售勞務部分報繳之營業稅。上述二種交易類型，乃因交易架構之事實不同而異，並發生不同之營業稅捐債務，因而分別適用營業稅法第36條第1項、第28條之1規定，不容混淆。㈡上訴人起訴主張，依國外平臺業者所擬之「Android Market開發人員發佈協議」，透過該國外網路平臺服務販售遊戲軟體予國內消費者，國外平臺業者向國內消費者收得全款，先扣取平臺服務費後，始將餘款交予上訴人。依該協議約定，由上訴人自行決定欲收取的付款金額（即銷售價格），交易手續費（即平臺服務費)將根據銷售價格收取，銷售價格減去交易手續費之餘款將轉匯予上訴人，及上訴人須自行負責支援與維護其產品，處理與產品相關之申訴，協議中則未言及由消費者支付平臺服務費。可見上訴人自行決定最終標價，並對客戶就產品之瑕疵負責，是遊戲軟體之交易僅存在於上訴人與國內消費者間；上訴人亦自承「買賣契約存在於上訴人與下載遊戲之自然人間」、「當消費者購買遊戲軟體時，消費者是直接跟上訴人交易的」，國外平臺業者外觀上亦未與消費者締約，且因銷售價格減去交易手續費之餘款始轉匯予上訴人，亦可認支付平臺服務費之人為上訴人，尚非消費者，消費者甚且不知其支付

之遊戲軟體價格內，有包含、或包含多少平臺服務費。基於上述事實判斷，上訴人、國外平臺業者與國內消費者間之交易模式，應屬於前揭第一類模式；從而，上訴人按國外平臺業者整理之對帳單總金額（亦即包含交易費用、平臺服務費在內之銷售總金額）申報103年1月至105年12月營業稅銷售額，被上訴人並按上訴人申報資料核定，於法並無不合，自無上訴人所稱因適用法令錯誤而有稅捐稽徵法第28條第1項規定適用之問題。㈢在本件上述交易架構下，國外平臺業者既有收取約遊戲售價30％之平臺服務費，性質屬於受上訴人委託代上訴人銷售之佣金；此與國外平臺業者向上訴人進貨後，再以自己名義售予消費者之轉售利潤，或以自己名義銷售勞務（提供使用平臺服務）之利潤有別。上訴人最終固僅獲得遊戲售價70％之金額，另30％由國外平臺業者取得，就所得稅而言，上訴人只須以所獲遊戲售價70％之金額報繳營利事業所得稅；惟在營業稅部分，因營業稅乃就銷項金額減去進項金額之差額（即加值部分）繳納稅率5％之營業稅，與所得稅重視收入歸屬相異旨趣。依營業稅法第16條第1項前段規定，以營業人銷售勞務所收取之全部代價為銷售額，而販售遊戲軟體部分，上訴人與消費者互為交易相對人，上訴人自應對此銷售勞務消費者支出之全部代價作為銷售額，計算其銷項稅額。本件於實際交易過程中，固然國外平臺業者向國內消費者收得全款，先扣取平臺服務費後，始將餘款交予上訴人，然此為便於上訴人與國外平臺業者結算之故，並國外平臺業者確保其順利向上訴人收取平臺服務費之方法，本質與由上訴人向消費者收取全款，再行支付國外平臺業者平臺服務費無異，自不因此外觀，使國外平臺業者受上訴人委託代上訴人銷售之佣金（平臺服務費），轉變為以自己名義銷售勞務（不論遊戲軟體或使用平臺服務）予消費者。再者，上訴人與消費者間之遊戲軟體交易關係，與國外平臺業者提供平臺予上訴人販售遊戲軟體之交易關係，分屬不同交易關係，國外平臺業者向上訴人收取平臺服務費而應

否報繳、或如何報繳營業稅，係另一問題，與上訴人就販售遊戲軟體部分應以消費者支出之全部代價作為銷售額，並計算其銷項稅額為二事，不應混淆。另營業稅法第28條之1修法後，規定國外平臺業者應在我國為稅籍登記報繳營業稅，乃在前述第二類模式，即國外平臺業者對自身有銷售勞務予「國內自然人」時方生適用；惟本件之交易架構事實，國外平臺業者所提供之平臺服務，並非銷售勞務予「國內自然人」，而係銷售勞務予「國內營業人」（即上訴人），故本件不生營業稅法第28條之1規定之適用問題。㈣財政部106年1月5日函乃設定「該○○公司於國外網路交易平臺業者銷售時無法掌握買受人及交易資料者」為適用前提，由於「國外網路交易平臺業者銷售時」，線上遊戲營業人尚不須報繳營業稅，「銷售時」可否掌握買受人及交易資料者實無足輕重，故該函欲表達之意思應為「線上遊戲營業人於報繳營業稅前，仍無法掌握買受人及交易資料」始符營業稅法理，且線上遊戲營業人始終未能掌握最終交易情況，形同線上遊戲營業人與國外交易平臺業者各自經營，國外交易平臺業者已非受線上遊戲營業人委託代銷，則類如前述第二類模式，故國內營業人僅以實際取得之遊戲價款為銷售額報繳營業稅，應屬合理。惟本件之交易架構事實為前述第一類模式，況再由上訴人提出之分拆明細影本可看到「Apple identifier」（即該系統使用者帳號）一欄，足見於上訴人與國外平臺業者對帳時，非不能進一步查知購買者為何人，以掌握買受人及交易資料，是亦無「於報繳營業稅前，仍無法掌握買受人及交易資料」情形。本件既與財政部106年1月5日函之事實不同，自無從為上訴人有利之認定。被上訴人否准其申請退稅，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合等語，駁回上訴人在原審之訴。

五、本院經核原判決駁回上訴人之訴，尚無不合。茲就上訴意旨再補充論斷如下：

(一)稅捐稽徵法第1之1條第1項規定：「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。」第28條規定：「（第1項）納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。（第2項）納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」營業稅法第3條第3項第4款、第4項規定：「……（第3項）有左列情形之一者，視為銷售貨物：……□營業人委託他人代銷貨物者。……（第4項）前項規定於勞務準用之。」第14條第1項規定：「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4捨5入計算。」第16條第1項前段規定：「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。」加值型及非加值型營業稅法施行細則（下稱營業稅法施行細則）第19條規定：「（第1項）本法第3條第3項規定視為銷售貨物之銷售額，其認定標準如左：……□第3款至第5款，受託代購者，以代購貨物之實際價格為準；委託及受託代銷者，以約定代銷之價格為準。……（第3項）前2項規定，於本法第3條第4項視為銷售勞務準用之。」可知，營業人委託他人代銷勞務，應以所收取之全部代價為銷售額，計算其銷項稅額。又收取代價而傳輸遊戲軟體供人下載，為銷售勞務。

(二)上訴人係經營線上遊戲之營業人，自103年1月至105年12月間，透過在我國境內無固定營業場所且未辦理稅籍登記之國外平臺業者，銷售其線上遊戲勞務予我國境內自然人，國外平臺業者向買受人收款後，先扣除其平臺服務費，再將餘款撥付上訴人，上訴人按買受人支付之全額價款開立統一發票

並報繳營業稅。嗣上訴人於106年8月11日具文主張依財政部106年1月5日函，其應以扣除平臺服務費後，以實際取得之遊戲價款為銷售額開立發票，申請退還103年1月至105年12月間溢繳之營業稅款，總計金額為12,882,982元。經被上訴人以原處分否准等情，為原判決依法確定之事實。

(三)事實認定是事實審法院的職權，而如何調查事實或證據的證明力如何，事實審法院有斟酌判斷之權，如其事實認定已經斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，而未違背論理法則、經驗法則或證據法則，縱其證據取捨與當事人所希冀者不同，致其事實的認定不同於當事人之主張者，亦不得謂原判決有違背法令的情形。原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，業已敘明何以依上訴人、國外平臺業者與國內消費者間之交易模式，認定本件上訴人於網路平臺銷售手機線上遊戲之銷售額（即包括交易費用、平臺服務費在內之銷售總金額），為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，合於營業稅法第16條規定等情（參見原判決第6～8頁），經核與卷證資料相符，合於證據法則，亦與經驗法則及論理法則無違，可堪認定。準此，上訴人所收取之前揭銷售額，為其收取之全部代價，至平臺服務費應屬上訴人使用網路平臺所支付之費用，應與其收入分別認列，不得逕為開立統一發票之減項。至有關上訴人主張國外平臺業者有收取遊戲售價30％之平臺服務費，上訴人固僅獲得遊戲售價70％之金額等情，原判決亦敘明，在原判決前揭認定之交易架構下，國外平臺業者既有收取約遊戲售價30％之平臺服務費，惟此性質屬於受上訴人委託代上訴人銷售之佣金。就所得稅而言，上訴人固只須以所獲遊戲售價70％之金額報繳營利事業所得稅，惟在營業稅部分，因營業稅乃就銷項金額減去進項金額之差額繳納稅率5％之營業稅，與所得稅重視收入歸屬相異旨趣。依營業稅法第16條第1項前段規定，以營業人銷售勞務所收取之全部代價為銷售額，是上訴人販售遊戲軟體，上訴人與消費者互為交易相對人，上訴人自應對此銷售勞務消費者支出之全

部代價作為銷售額，計算其銷項稅額。而本件於實際交易過程中，固然國外平臺業者向國內消費者收得全款，先扣取平臺服務費約30％後，始將約70％款項交予上訴人。然此係國外平臺業者是否應報繳，或如何報繳營業稅之問題，與上訴人就販售遊戲軟體部分，應以消費者支出之全部代價作為銷售額，並計算其銷項稅額係屬二事。上訴人既係營業人，決定以透過向在我國境內無固定營業場所且未辦理稅籍登記之國外平臺業者，銷售其線上遊戲予我國境內自然人，自應已就相關稅務予以安排，並評估、考量依此銷售方式，其進項稅額得否申報之問題後所作之決定。是原判決核認上訴人係依國外平臺業者整理之對帳單總金額申報103年1月至105年12月營業稅銷售額，而被上訴人按上訴人申報資料予以核定，於法並無不合，核無上訴人所稱事實認定錯誤或因適用法令錯誤而有稅捐稽徵法第28條第1項規定適用之問題，並無違誤。上訴意旨猶執詞主張原判決認定事實與卷內證據不符，違反證據法則，並主張原判決有適用稅捐稽徵法第12條之1第1項及第2項、納稅者權利保護法第5條、第7條不當之違背法令云云，核係就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，並以其主觀之法律意見，再為爭執，委不足採。至上訴人主張如依原判決認定營業稅法第28條之1規定增訂之修法前，上訴人係採原判決所認定之交易模式，則上訴人應直接開立發票給自然人（即國內消費者），上訴人將其開立給平臺業者，即屬錯開發票而有溢繳營業稅之情事，亦應退還給上訴人所溢繳之營業稅乙節，惟本件如上所述，應以上訴人銷售勞務所收取之全部代價為其銷售額，並據以計算銷項稅額，則縱然本件開立發票有上訴人所指錯開對象之情形，亦不影響該銷售額計算之正確性，自無上訴人所指致生溢繳營業稅款情事。上訴人據此指摘原判決認定有誤暨判決理由矛盾云云，亦不足採。

(四)再者，納稅義務人對於核定稅捐之處分，未於法定期間內申請復查、訴願，或雖曾提起，然因程序上不合法經決定不受

理者，該處分即確定而生形式確定力。須納稅義務人自行或因稅捐稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤，或其他可歸責於政府機關之錯誤，而有溢繳稅款時，始得申請退還溢繳之稅款，為稅捐稽徵法第28條第1、2項所規定甚明。稅捐稽徵機關本於所認定之事實，適用法令作成課稅處分，其事實認定必須正確，法令適用始可能正確。事實認定錯誤，法令適用自必錯誤。因此，稅捐稽徵法第28條第2項所稱之適用法令錯誤，法律文義包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形。從而，稅捐稽徵機關之課稅處分認定事實錯誤時，納稅義務人得援引稅捐稽徵法第28條第2項規定，請求退還溢繳之稅款（本院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議及106年12月份第2次庭長法官聯席會議修正前開決議意旨參照）。另審諸稅捐稽徵法第28條第1項與第2項規定，二者就溢繳稅款發生之原因雖然有異（前者肇因於納稅義務人；後者肇因於稅捐機關），惟以「適用法令錯誤」致溢繳稅款作為退稅事由則無不同，參照上揭決議意旨，同條第1項之「適用法令錯誤」，理當與第2項為相同解釋，而認其法律文義包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形。又主張所適用法令錯誤之退稅請求，應以稅捐要件合致時，即「行為時」作為認定事實及法令適用之基準時點。

（五）查營業稅法於105年12月28日修正公布第6條第4款規定：「有下列情形之一者，為營業人：……□外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人。」其立法理由略為「配合修正條文第2條之1之增訂，爰增訂第4款，明定外國事業、機關、團體、組織在我國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人者，為營業人。」另增訂第2條之1規定：「外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人者，為營業稅之納稅義務人，不適用前條第3款規定。」其立法理由略以「鑒於網路交易蓬勃發展，我國境內買受人利用網路向境內無固定營業場所之外

國事業、機關、團體、組織購買電子勞務情形日益普遍且頻繁。依現行第36條規定，國內買受人倘利用網路向前開外國事業、機關、團體、組織購買電子勞務，係責由買受人負繳納義務，買受人為自然人者，課稅依從成本相對較高；又網路交易訊息隱密難以掌握買受人消費情形，不易掌握稅源，爰增訂本條，俾利掌握稅源，並簡化稽徵作業。」及增訂第28條之1規定：「（第1項）第6條第4款所定營業人之年銷售額逾一定基準者，應自行或委託中華民國境內居住之個人或有固定營業場所之事業、機關、團體、組織為其報稅之代理人，向主管稽徵機關申請稅籍登記。（第2項）依前項規定委託代理人者，應報經代理人所在地主管稽徵機關核准；變更代理人時，亦同。（第3項）第1項年銷售額之一定基準，由財政部定之。」其立法理由略以「……外國事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所而有銷售電子勞務予自然人者，既為我國營業人及納稅義務人，即應依規定辦理稅籍登記，爰增訂本條。……」（上開條文之施行日期，依行政院定之106年1月25日行政院院臺財字第1060001430號令發布自106年5月1日施行）查上揭規定，乃營業稅法所新增外國業者應在我國為稅籍登記報繳營業稅之規定，係外國業者有銷售勞務予境內自然人者所新增之規定，且於106年5月1日始施行。而在我國境內無固定營業場所之外國業者有銷售勞務予境內自然人者，於前開修正、增訂條文公布前，並非屬營業稅法之營業人，我國營業稅法雖經修法自106年5月1日起將境外電商銷售電子勞務予境內自然人之態樣納入營業稅課稅範圍，並規範境外電商按自境內自然人收取之價款全額為銷售額報繳營業稅，惟此係修法後課稅方式，係自106年5月1日之後方有其適用。與本件上訴人係於前開條文修正、增訂前即已完成銷售行為並報繳營業稅，且依其前述交易模式，乃消費者由上訴人所經營之線上遊戲內直接購買商品，僅透過國外平臺業者代收其款項，故上訴人本身即為營業人，所銷售對象係國內消費者之行為態樣即屬不

同。至外國業者於營業稅法修法後，苟符合前揭規定，而有須報繳營業稅之情形，乃於106年5月1日之後方有適用，自與上訴人依行為時相關營業稅法規定，已報繳之營業稅無涉。

(六)茲查上訴人主張適用法令錯誤之交易時點為103年1月至105年12月間，且均屬已核課確定案件，為原判決依法確定之事實。上訴人主張退稅之交易時點，前述營業稅法規定尚未修正、新增，乃無適用之餘地。是原判決以上訴人行為時之交易模式為事實認定，適用行為時之法令，駁回上訴人之請求，並無違背法令之處。至上訴人援引之財政部106年1月5日函，核非上訴人本件個案之申請案件所為釋示，且上訴人就本件所為前揭營業稅之申報，依行為時營業稅法相關規定報繳，並無何適用法令錯誤情形，業如前述。況原判決亦敘明依本件上訴人提出之分析明細表影本可看到「Appleidentifier」(即該系統使用者帳號)一欄，足見於上訴人與國外平臺業者對帳時，非不能進一步查知購買者為何人，以掌握買受人及交易資料，是亦無「於報繳營業稅前，仍無法掌握買受人及交易資料」情形。本件與財政部106年1月5日函之事實不同，無從為上訴人有利之認定等語，亦無不合。是上訴人主張本件得依財政部106年1月5日函據以請求退稅，核屬其主觀誤解，並不足採。

(七)綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決將訴願決定原處分維持，而駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，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。

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　3　月　12　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　胡　方　新

法官　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

法官　陳　秀　嫈

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　110　　年　　3　　月　　12　　日

書記官　陳　映　羽