

最 高 行 政 法 院 裁 定

113年度上字第41號

上 訴 人 樂檬線上科技有限公司

代 表 人 丁育苗

訴訟代理人 程光儀 律師

張義群 律師

張庭維 律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 李怡慧

訴訟代理人 曾綉鈴

鄭博宇

張佩君

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國112年1月27日臺北高等行政法院112年度訴字第480號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、依行政訴訟法第242條規定，對於高等行政法院判決提起上訴，必須要以其違背法令為理由。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當時，為違背法令；而判決有同法條第2項所列各款情形之一時，為當然違背法令。因此，當事人對於高等行政法院判決提起上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體的指摘，並揭示該法規的條項或其內容；如果是成文法以外的法則，應揭示該法則的意旨；倘為司法院大法官解釋、憲法法庭裁判意旨，則應揭示該解釋、裁判的字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款的事實。上訴狀或理由書如未依

01 此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難  
02 認為已對高等行政法院判決違背法令有具體的指摘，其上訴  
03 自難認為合法。

04 二、上訴人(一)104年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入  
05 淨額新臺幣(下同)870,458,233元、營業淨利52,227,494  
06 元及全年所得額56,045,695元，經被上訴人所屬中和稽徵所  
07 查獲其漏報營業收入332,465,146元及列報與經營本業及附  
08 屬業務無關的營業成本168,264,081元，通報被上訴人所屬  
09 新店稽徵所分別重行核定營業收入淨額1,202,923,379元、  
10 營業淨利192,467,740元及全年所得額196,285,941元，應補  
11 稅額23,840,841元，並經被上訴人處罰鍰7,234,440元(下  
12 稱「原處分1」)；(二)104年度未分配盈餘申報，列報未分配  
13 盈餘41,793,790元，經被上訴人所屬中和稽徵所查獲其104  
14 年度營利事業所得稅結算申報漏報營業收入332,465,146  
15 元，致漏報稅後純益44,151,371元，通報被上訴人所屬新店  
16 稽徵所重行核定未分配盈餘85,945,161元，加徵10%營利事  
17 業所得稅8,594,516元，應補稅額4,415,137元，並經被上訴  
18 人處罰鍰2,207,568元(下稱「原處分2」)；(三)105年度營  
19 利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額173,949,460  
20 元、營業淨利33,499,897元及全年所得額34,153,716元，經  
21 被上訴人所屬中和稽徵所查獲其漏報營業收入24,954,540元  
22 及列報與經營本業及附屬業務無關的營業成本17,712,392  
23 元，通報被上訴人所屬新店稽徵所分別重行核定營業收入淨  
24 額198,904,000元、營業淨利55,205,015元及全年所得額55,  
25 858,834元，應補稅額3,689,870元，並經被上訴人處罰鍰54  
26 3,010元(下稱「原處分3」)。上訴人不服原處分1、2、3  
27 (下合稱「原處分」)，依序提起本件訴訟，並請求判決：  
28 訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。經原審112年度  
29 訴字第480號判決(下稱「原判決」)駁回後，提起本件上  
30 訴，並請求判決：原判決廢棄；訴願決定及原處分(含復查  
31 決定)均撤銷。

01 三、上訴人對原判決上訴，主張意旨摘要如下：(一)原處分認定的  
02 營業收入，是中清龍圖香港有限公司（下稱「香港龍圖公  
03 司」）透過Apple Distribution International（下稱「蘋  
04 果平台」）銷售遊戲產品的收入，遊戲發行人為香港龍圖公  
05 司，收入也歸其所有，並由蘋果平台直接匯入其於香港的帳  
06 戶。上訴人以自己名義向蘋果平台申請上架，是因北京中清  
07 龍圖網絡技術有限公司（下稱「北京龍圖公司」，為香港龍  
08 圖公司的母公司），欲於臺灣地區自行經營其所開發「刀塔  
09 傳奇」、「三國名將Online」等遊戲產品（下稱「系爭遊戲  
10 產品」），但礙於我國臺灣地區與大陸地區人民關係條例第  
11 40條之1及《大陸地區之營利事業在臺設立分公司或辦事處  
12 許可辦法》，採取正面表列陸資營業項目的規定，且允許營  
13 運的項目，不包含軟體服務業即手機遊戲營運，而北京龍圖  
14 公司為盡快發行遊戲，才在臺灣地區設立上訴人。上訴人僅  
15 負責行銷、推廣、客戶服務等事宜，並擔任北京龍圖公司於  
16 臺灣的窗口，然實際進行「跨境」電子勞務銷售營業行為  
17 者，仍為北京龍圖公司。北京龍圖公司透過香港龍圖公司與  
18 上訴人簽訂遊戲轉運及技術合作協議，以香港龍圖公司的名  
19 義授權上訴人於臺灣地區代理遊戲，目的即在避免產生跨境  
20 營運的事實而違反法規。上訴人的營業活動僅是為系爭遊戲  
21 產品找尋配合的廣告行銷廠商，並針對在臺地區實體活動進  
22 行推廣，銷售電子勞務的課稅主體並非上訴人，原判決未審  
23 酌被上訴人課稅事實錯誤，有適用法規不當的違誤。(二)上訴  
24 人未對漏未繳稅的重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不  
25 正確資料，主觀上欠缺故意，原判決未審酌納稅者權利保護  
26 法（下稱「納保法」）第7條第3項、第8項及第16條第1項、  
27 第3項規定，有不適用法規的違法。(三)被上訴人主張上訴人  
28 有漏報營業收入的事實，應負舉證責任，且就漏稅處罰的部  
29 分，不應以同業利潤標準推定所得額的方式據以裁處，原判  
30 決就此有不備理由的違誤等語。

01 四、經過本院審核，原判決已經詳述其依相關事證認定上訴人向  
02 蘋果平台申請於我國上架系爭遊戲產品，供我國境內消費者  
03 下載使用，經蘋果平台向我國境內買受人收取線上遊戲價款  
04 並扣除平台手續費後，按月撥付款項至其指定的香港龍圖公  
05 司銀行帳戶，屬於在我國境內銷售勞務，但上訴人漏報該營  
06 業收入，致漏報所得額，進而漏報稅後純益及未分配盈餘，  
07 與納保法第7條第3項、第8項所定的租稅規避不同，且上訴  
08 人有應注意、能注意而不注意的過失，被上訴人自得依納保  
09 法第16條第1項等規定為罰鍰處分，又因上訴人未盡協力義  
10 務，故被上訴人依同業利潤標準核定其全年所得額予以補徵  
11 稅款，並依法就漏報營業收入部分，按同業利潤標準核算其  
12 漏報所得額予以裁罰，於法有據等得心證的理由及法律上的  
13 意見，並就上訴人的主張，為何不足採取，分別予以駁斥。  
14 上訴意旨雖以原判決違背法令為理由，不過是以上訴人並非  
15 銷售電子勞務的課稅主體、上訴人未對漏未繳稅的重要事項  
16 隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，主觀上欠缺故  
17 意、被上訴人就上訴人漏報營業收入的事實，應負舉證責  
18 任，且就漏稅處罰的部分，不應以同業利潤標準推定所得額  
19 的方式據以裁處等情，據以指摘原判決有適用法規不當、不  
20 適用法規及不備理由的違誤，都是對原審所為取捨證據、認  
21 定事實的職權行使，再為爭執，並重述其在原審已經主張而  
22 為原判決摒棄不採的說詞，以其一己主觀的見解，就原審所  
23 為的論斷，泛稱論斷違法，而不是具體表明原判決究竟有如何  
24 符合不適用法規或適用不當，或有行政訴訟法第243條第2  
25 項所列各款的情形，難認對原判決如何違背法令已有具體的  
26 指摘。從而，依前述規定及說明，應認其上訴為不合法。

27 五、結論：本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前  
28 段、第104條、民事訴訟法第95條第1項、第78條，裁定如主  
29 文。

30 中 華 民 國 114 年 4 月 16 日  
31 最高行政法院第一庭

01 審判長法官 胡 方 新  
02 法官 陳 文 燦  
03 法官 李 玉 卿  
04 法官 林 欣 蓉  
05 法官 張 國 勳

06 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異  
07 中 華 民 國 114 年 4 月 16 日  
08 書記官 楊 子 鋒