

最 高 行 政 法 院 裁 定

113年度上字第455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 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113年6月27日臺北高等行政法院112年度訴字第942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此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難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

01 自難認為合法。

02 二、上訴人105年度未分配盈餘申報，列報項次1「當年度依商業
03 會計法規定處理之稅後純益」新臺幣（下同）24,143,358
04 元，未分配盈餘21,729,022元，後來經被上訴人查得上訴人
05 是透過境外電商Apple Distribution International（下稱
06 「蘋果平台」），於我國境內銷售「刀塔傳奇」及「三國名
07 將online」等遊戲產品（下稱「系爭遊戲產品」），其105
08 年度營利事業所得稅結算申報，漏報銷售電子遊戲勞務的營
09 業收入24,954,540元（下稱「系爭營業收入」），致短報所
10 得額3,992,726元，進而漏報稅後純益3,313,963元，致漏報
11 未分配盈餘3,313,963元，於是重行核定未分配盈餘25,042,
12 985元，依行為時所得稅法第66條之9第1項規定，就該未分
13 配盈餘加徵10%營利事業所得稅2,504,298元，減除已納稅額
14 2,172,902元，補徵稅額331,396元，並處罰鍰165,698元。
15 上訴人不服原處分，依序提起本件訴訟，並請求判決：訴願
16 決定及原處分（含復查決定）均撤銷。經原審112年度訴字
17 第942號判決（下稱「原判決」）駁回後，提起本件上訴，
18 並請求判決：原判決廢棄；訴願決定及原處分（含復查決
19 定）均撤銷。

20 三、上訴人對原判決上訴，主張意旨摘要如下：（一）系爭營業收入
21 是中清龍圖香港有限公司（下稱「香港龍圖公司」）透過蘋
22 果平台銷售遊戲產品的收入，遊戲發行人為香港龍圖公司，
23 收入也歸其所有，並由蘋果平台直接匯入其於香港的帳戶。
24 上訴人以自己名義向蘋果平台申請上架，是因北京中清龍圖
25 網絡技術有限公司（下稱「北京龍圖公司」，為香港龍圖公
26 司的母公司），欲於臺灣地區自行經營其所開發系爭遊戲產
27 品，但礙於我國臺灣地區與大陸地區人民關係條例第40條之
28 1及《大陸地區之營利事業在臺設立分公司或辦事處許可辦
29 法》，採取正面表列陸資營業項目的規定，且允許營運的項
30 目，不包含軟體服務業即手機遊戲營運，而北京龍圖公司為
31 盡快發行遊戲，才在臺灣地區設立上訴人。上訴人僅負責行

01 銷、推廣、客戶服務等事宜，並擔任北京龍圖公司於臺灣的
02 窗口，然實際進行「跨境」電子勞務銷售營業行為者，仍為
03 北京龍圖公司。北京龍圖公司透過香港龍圖公司與上訴人簽
04 訂遊戲轉運及技術合作協議，以香港龍圖公司的名義授權上
05 訴人於臺灣地區代理遊戲，目的即在避免產生跨境營運的事
06 實而違反法規。上訴人的營業活動僅是為系爭遊戲產品找尋
07 配合的廣告行銷廠商，並針對在臺地區實體活動進行推廣，
08 銷售電子勞務的課稅主體並非上訴人，原判決未審酌被上訴
09 人課稅事實錯誤，有適用法規不當的違誤。(二)上訴人未對漏
10 未繳稅的重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資
11 料，主觀上欠缺故意，原判決未審酌納稅者權利保護法（下
12 稱「納保法」）第7條第3項、第8項及第16條第1項、第3項
13 規定，有不適用法規的違法。(三)被上訴人主張上訴人有漏報
14 營業收入的事實，應負舉證責任，且就漏稅處罰的部分，不
15 應以同業利潤標準推定所得額的方式據以裁處，原判決就此
16 有不備理由的違誤等語。

17 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
18 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
19 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
20 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
21 司銀行帳戶，屬於在我國境內銷售勞務，但上訴人漏報該營
22 業收入，致漏報所得額，進而漏報稅後純益及未分配盈餘，
23 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
24 人有應注意、能注意而不注意的過失，被上訴人自得依納保
25 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
26 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
27 稅款，並依法就漏報營業收入部分，按同業利潤標準核算其
28 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
29 意見，並就上訴人的主張，為何不足採取，分別予以駁斥。
30 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
31 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

01 隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，主觀上欠缺故
02 意、被上訴人就上訴人漏報營業收入的事實，應負舉證責
03 任，且就漏稅處罰的部分，不應以同業利潤標準推定所得額
04 的方式據以裁處等情，據以指摘原判決有適用法規不當、不
05 適用法規及不備理由的違誤，都是對原審所為取捨證據、認
06 定事實的職權行使，再為爭執，並重述其在原審已經主張而
07 為原判決摒棄不採的說詞，以其一己主觀的見解，就原審所
08 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
09 符合不適用法規或適用不當，或有行政訴訟法第243條第2
10 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
11 指摘。從而，依前述規定及說明，應認其上訴為不合法。

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

15 中 華 民 國 114 年 4 月 16 日

16 最高行政法院第一庭

17 審判長法官 胡 方 新

18 法官 陳 文 燦

19 法官 李 玉 卿

20 法官 林 欣 蓉

21 法官 張 國 勳

22 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

23 中 華 民 國 114 年 4 月 16 日

24 書記官 楊 子 鋒