

臺北高等行政法院判決

110年度訴字第327號

111年3月24日辯論終結

原告 樂檬線上科技有限公司

代表人 何懿德（董事）住臺北市文山區辛亥路4段77巷112號7樓

訴訟代理人 林征聖 會計師

被告 財政部北區國稅局

代表人 蔡碧珍（局長）

訴訟代理人 呂淑華

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國110年1月20日台財法字第10913944430號（案號：第10900851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

一、被告代表人原為王綉忠，於訴訟進行中變更為蔡碧珍，茲由其具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、爭訟概要：原告係經營電腦及電腦週邊設備批發業，於民國104年4月至105年12月間，取具非屬其代理營運「一國兩國三國誌」、「盜夢英雄」、「超神戰記」、「劍魔之戰」、「CSM反恐菁英」、「菊爆闖天關」、「星際傳奇」、「師父金靠妖」、「光之召喚」、「王之航道」及「全民槍戰」等11款遊戲（下稱系爭11款遊戲）之廣告行銷統一發票銷售額共新臺幣（下同）185,976,473元，營業稅額9,298,829

元，作為進項憑證，並據以申報扣抵銷項稅額9,298,829元。被告依據查得資料，以原告取具上開統一發票屬非供本業及附屬業務使用之勞務，不得扣抵銷項稅額，乃以109年5月11日營業稅違章補徵核定通知書(下稱原處分)，核定補徵營業稅額9,298,829元。原告不服，申請復查，經被告以109年10月6日北區國稅法一字第1090012124號復查決定駁回，原告提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、原告起訴主張及聲明：

(一) 主張要旨：

- 1.原告係專營線上遊戲之代理及經營，於104年至105年間原經口頭協議由北京中清龍圖網絡技術有限公司（下稱北京中清龍圖公司）授權代理系爭11款遊戲等多款手遊，由當時之負責人黃麒耘先行展開上列遊戲之行銷，因而發生上述遊戲之行銷費用。後來因黃麒耘涉及業務侵占及詐欺，原告對黃麒耘提出告訴，故北京中清龍圖公司並未依原約定授權上列遊戲予原告，惟所發生之行銷費用均係由原告支付並列於公司帳上，且有實際資金支付。
- 2.原告於104年至105年間支付系爭11款遊戲之廣告行銷，大部分皆未簽訂正式之廣告行銷合約，故有些廣告合約期間至105年，費用金額由原告支付並列於公司帳上，因與黃麒耘發生訴訟，致未產生收益及終止遊戲之代理。因此訴訟仍在進行中，未來不排除向瘋玩數位科技有限公司（下稱瘋玩公司）收取相關之廣告行銷費用。是原告支付之上述行銷費用皆與本業有關，並未違反加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第19條第1項不得扣抵銷項稅額之規定，且無違反同法第51條第1項第5款虛報進項稅額之規定而需追繳稅款。
- 3.復查決定以原告係北京中清龍圖公司在我國設立之公司，涉違反臺灣地區與大陸地區人民關係條例等，惟此與本案並無直接關連等語。

(二) 聲明：訴願決定及原處分、復查決定均撤銷。

01 四、被告答辯及聲明：

02 (一) 答辯要旨：

03 1.原告所稱於104年4月至105年12月期間進行行銷廣告之
04 「一國兩國三國誌」、「盜夢英雄」、「超神戰記」及
05 「劍魔之戰」等4款遊戲，104或105年間登錄之代理商為
06 瘋玩公司；「全民槍戰」、「光之召喚」、「CSM反恐菁英」、
07 「菊爆闖天關」、「星際傳奇」、「師父金靠妖」
08 及「王之航道」等7款遊戲，其中「全民槍戰」及「光之
09 召喚」遊戲之代理商分別為迪諾遊戲有限公司及瘋玩公司
10 ；其餘「CSM反恐菁英」等5款遊戲之代理商為瘋玩公司
11 及星辰互娛（香港）科技有限公司（下稱星辰互娛公
12 司），原告並非系爭11款遊戲之臺灣代理營運商。又原告
13 實質上並未取得臺灣代理營運商資格，可見已無法產生並
14 取得相對應之收入，依企業個體原則及加值型營業稅制之
15 設計精神，其於未取得代理權期間所支付廣告行銷遊戲之
16 進項統一發票銷售金額，並非其因銷售商品或提供勞務所
17 應負擔之費用，核屬非供本業及附屬業務使用之勞務，其
18 進項稅額自不得扣抵銷項稅額。

19 2.原告主張上開廣告行銷費用，大部分皆未簽訂正式合約僅
20 以口頭約定，部分合約期間至105年，費用均由原告支付
21 並列於公司帳上，而支付費用時，刻正與黃麒耘訴訟中，
22 致未產生收益即終止遊戲代理，未來不排除向瘋玩公司收
23 取相關廣告行銷費用等語。惟原告僅提供廣告行銷費用支
24 付對象與明細，並未見其提出何以在未確定是否取得該11
25 款遊戲代理權時，即先行支付遊戲之鉅額行銷費用之正當
26 理由及相關佐證文件，亦未見其提示有無對瘋玩公司、星
27 辰互娛公司及迪諾遊戲公司等3家公司收取相關收益，及
28 後續廣告行銷費用由誰支付，與有無與渠等公司協調等具
29 體事證及合理說明，致無從就其主張予以審酌，其主張自
30 無可採。又瘋玩公司、星辰互娛公司及迪諾遊戲公司等3
31 家公司取得代理日均始於103年3月28日至105年7月1日

間，而其於105年9月以後始對黃麒耘提出刑事告訴，系爭11款遊戲早已授權予他人，故並非如其所稱係因其對黃麒耘提出刑事告訴，致未獲北京中清龍圖公司授權。

3.復查時，被告重行核算原告所取得非供本業及附屬業務使用之廣告行銷費用統一發票銷售額合計189,770,997元，營業稅額9,488,555元，較原核定不得扣抵之統一發票銷售額185,976,473元及營業稅額9,298,829元為高，基於行政救濟不得為更不利於原告之決定，原核定補徵營業稅額9,298,829元並無違誤等語。

(二) 聲明：駁回原告之訴。

五、本院之判斷：

(一) 按營業稅法第15條規定：「(第1項)營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。……(第3項)進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」第19條第1項第2款規定：「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：……二、非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務。但為協助國防建設、慰勞軍隊及對政府捐獻者，不在此限。」據此，營業人須先有購買貨物或勞務之事實，始有以其進項憑證所含進項稅額扣抵銷項稅額之餘地。倘營業人購買之貨物或勞務，實際上非供銷售商品或提供勞務使用，且未能增加營業之效益者，縱因而取有營業稅額，亦不得據以申報扣抵銷項稅額，始符加值型營業稅制之設計精神。

(二) 又臺灣地區與大陸地區人民關係條例第40條之1第1項前段規定，大陸地區營利事業，非經主管機關許可，並在臺灣地區設立分公司或辦事處，不得在臺灣從事業務活動。復按行為時遊戲軟體分級管理辦法第10條第2項規定，遊戲軟體上市前，應將遊戲軟體分級級別及情節登錄於中央目的事業主管機關之資料庫，供分級查詢。另據經濟部工業局(下稱工業局)103年11月6日工電字第10301040660號函(原處分卷1第648至第650頁)及106年1月23日工電字第1

0600099390號函（原處分卷1第646至第647頁）略以：遊戲軟體，目前主管機關未開放中國大陸地區業者來臺從事軟體設計以外的業務活動，如遊戲運營服務。大陸遊戲不得逕自在台上市、營運或從事跨境服務，應授權臺灣代理商營運，並由臺灣代理營運者完成分級登錄義務等語。

（三）爭訟概要欄所載事實，有統一發票、代理合約及代理營運聲明書、原處分、復查決定及訴願決定等件在卷可稽，堪認屬實。原告雖提出統一發票及支付憑證（見本院卷第59至190頁），主張原告已實際支付系爭11款遊戲之行銷廣告費用並列於公司帳上，該支付之費用皆與本業有關，並未違反營業稅法第19條第1項不得扣抵銷項稅額之規定云云。惟原告於首揭期間並非系爭11款遊戲之代理商一節，既有工業局108年4月19日工電字第10800352590號書函（原處分卷1第354至第356頁）、工業局109年2月26日工電字第10900182750號書函（同上卷第352至第353頁）及109年8月7日回復被告之電子郵件資料（同上卷第651至第654頁）、代理合約及代理營運聲明書（同上卷第573至第644頁、第281至第304頁）、代理商發布之新聞訊息（同上卷第147至第272頁）及臉書公告訊息（同上卷第723至第734頁）等資料在卷足憑，復為原告所不爭，則依前揭說明，原告既未取得系爭11款遊戲之臺灣代理營運商資格，自無法產生並取得相對應之收入，該廣告行銷支出費用並不能增加原告營業之效益，且原告亦未能提出何以在未確定是否取得系爭11款遊戲代理權時，即先行支付上述行銷費用之合理事證。是被告以原告於未取得代理權期間所支付該行銷廣告遊戲費用之上開進項統一發票，核屬非供本業及附屬業務使用之勞務，依營業稅法第19條第1項第2款規定，其進項稅額自不得扣抵銷項稅額，原處分據以剔除原告申報進項稅額9,298,829元並核定補徵營業稅，並無不合。至於原告主張原經口頭協議由北京中清龍圖公司授權代理，惟因當時負責人黃麒耘涉及業務侵占及詐欺，北

京中清龍圖公司並未依原約定授權予原告代理；及未來不排除向瘋玩公司收取相關廣告行銷費用云云，與本件核定補徵營業稅額係屬二事，尚無從為有利原告之認定。

（四）從而，原告主張並不足採，被告復查決定以經重行核算原告首揭期間取得非供本業及附屬業務使用之廣告行銷費用統一發票銷售額合計189,770,997元，營業稅額9,488,555元，較原核定不得扣抵之統一發票銷售額185,976,473元及營業稅額9,298,829元為高，基於不利益變更禁止原則，仍維持原核定補徵營業稅額9,298,829元，並無不合，訴願決定予以維持，亦無違誤，原告猶執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，不再逐一論列，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 4 月 21 日
臺北高等行政法院第四庭

審判長法 官 高愈杰

法 官 鍾啟煒

法 官 李君豪

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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。（須按他造人數附繕本）

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所 需 要 件
（一）符合右列情形之一	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資

者，得不委任律師為訴訟代理人	格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、四親等內之血親、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. 上訴人為公法人、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(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

02 中 華 民 國 111 年 4 月 21 日

03 書記官 樓琬蓉