臺中高等行政法院判決

108年度訴字第40號

）FKT64W1Z1X5L0;@108年10月3日辯

原　　告　吳志興

訴訟代理人　廖本揚　律師

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　宋秀玲

訴訟代理人　曾瑞玲

上列當事人間退還稅款事件，原告不服財政部中華民國107年11月28日臺財法字第10713938730號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

本件原告起訴時，被告之代表人為蔡碧珍，嗣於訴訟中變更為宋秀玲，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，經核無不合，應予准許。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

原告為香港商兆訊網絡科技有限公司臺灣分公司（現為香港商美科鴻霆科技有限公司臺灣分公司，下稱兆訊公司）負責人，即所得稅法第89條規定之扣繳義務人，該公司於民國（下同）100至105年度給付在中華民國境內無固定營業場所之營利事業Zong公司（現為Paypal）共新臺幣（下同）355,416,459元，按權利金扣繳率20%，扣繳稅款共71,083,293元

，並已繳納在案，嗣於105年5月19日以前揭給付額係兆訊公司代國外業者代收之款項，非屬所得稅法第88條規定應扣繳之所得為由，申請依稅捐稽徵法第28條規定退還扣繳稅款，案經被告以107年6月20日中區國稅臺中綜所字第1070156235號函（下稱原處分），否准其申請。原告不服，提起訴願遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1、原告為適格當事人，得提起本件訴訟：

⑴原告自始主張委由臺灣碩網網路娛樂股份有限公司（下稱臺灣碩網公司）所收取之款項為代收轉付性質，且該款項並非新加坡商Paypal之中華民國來源所得，原告並「無」扣繳義務。換言之，原告並非主張代替「臉書」或「Paypal」提起本件訴訟，被告容有誤會。

⑵就此類案例事實，最高行政法院98年度判字第974號判決，其案例事實及法律見解略為：某轄A公司給付國外B公司資料處理費及電腦與系統維修費時，業由A公司負責人甲君按扣繳率20%扣繳稅款在案，惟事後A公司認為該報酬非屬中華民國來源所得，其無扣繳義務，應有適用法令錯誤致溢扣繳稅款之情形，乃依稅捐稽徵法第28條規定申請退還，惟其誤以營利事業之名義A公司提出申請。最高行政法院則以：按所得稅法第88條第1項第2款及第89條第1項第2款規定，該報酬之所得稅納稅義務人為B公司，而扣繳義務人則為A公司負責人甲君；甲君因係A公司之負責人，對A公司之業務居於監督執行之地位，而國家為確保稽徵效率，是所得稅法第89條乃課以其負責人扣繳之協力義務，此係給付金錢義務之營利事業負責人之行為義務，是

依稅捐稽徵法第28條第1項及第50條規定，如有適用法令錯誤致誤扣繳稅款情事，自應由納稅義務人B公司或扣繳義務人甲君申請退還，始符合規定，亦即A公司縱使有事實上之利害關係，亦無從代替納稅義務人或扣繳義務人行使返還稅捐請求權之法律上權利。以上有該則判決外，財政部高雄市國稅局亦發出新聞稿佈達該判決意旨。

⑶準此，原告提起本件訴訟，自屬當事人適格。

2、系爭款項為代收轉付性質，原告並無扣繳義務，被告自應返還71,083,293元予原告：

⑴Paypal不是遊戲商，其代臉書收取消費者購買農民幣之款項，顯非中華民國來源所得，兆訊公司所代收轉付之款項亦非權利金：

A.被告雖一再指稱，原告因有具體提供具有機密資訊之基礎設施供新加坡商Paypal使用，新加坡商Paypal亦有將具有智慧財產權之內容交付原告，故雙方具有相互授權之性質，應認為該筆款項是權利金；訴願機關亦稱原告因有提供基礎設施供新加坡商Paypal使用，消費者給付之款項已包括兆訊公司與國內電信業者提供勞務之所得，此與受託代收轉付款項，於收取轉付間無差額之情形不同。惟，兆訊公司提供電信公司之小額付費等功能予消費者在網路平臺上支付購買遊戲點數之款項使用，因為有網路連結及傳輸需求，所以合約會規定需提供具有能保護機密資訊之基礎設施，否則消費者的個資、購買資訊會有外洩的疑慮，這在有網路傳輸需求的第三方支付是很常見基礎規範，就像信用卡支付的SSL，需提供交易安全不外洩交易個資的傳輸安全協定一樣；至於新加坡商Paypal將具有智慧財產權之內容交付兆訊公司，

乃是自我保護的約定，因為兆訊公司是很單純提供代收代付平臺以供內容提供者及消費者間的收付款使用，無從過濾內容提供者所提供的內容資訊是否有侵犯到他人之智慧財產權，為確保權益及免受波及，因而有此約定，實不能因有協議即認兆訊公司所收之款項為權利金，自屬當然。

B.再者，消費者透過兆訊公司及其配合電信公司提供之小額付款平臺服務支付款項，與使用信用卡支付款項並無不同，消費者交易的相對人是Facebook，不是兆訊公司、也不是信用卡公司，更不是新加坡商Paypal。消費者選擇以信用卡支付，卻未見聞信用卡公司等代收機構於返還代收款需要課稅，但選擇手機支付（如本件）卻要課徵20%所得稅，被告就相同情形卻不同處理，難令人信服。

C.被告所提供Facebook各類所得扣繳暨免扣繳憑單、美多○公司於107年度對Paypal辦理扣繳申報所得清單，無從證明與臉書有關，且為何申報者要代扣稅額？應視其與臉書間之契約內容而定。至大○公司於108年度對Agoda辦理扣繳申報所得清單、臺灣碩網公司營業稅籍資料，更只是非居住者網路申報所得清單，申報者為何人？渠與Paypal、Agoda間之契約內容為何？Paypal之所得來源為何？俱無法從上開資料所得窺見。就被告提出之上開資料，俱無法作為有利於被告之事證。

D.依所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則第10點規定：本法第8條第9款所稱「在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘」，指營利事業在中華民國境內從事屬「本業」營業項目之營業行為（包含

銷售貨物及提供勞務）所獲取之營業利潤。Paypal係網際網路第三方支付服務商，也是屬代收代付業者，其本身並無從事「開心農場遊戲」之開發或提供（開心農場遊戲之開發商應是五分鐘公司、提供者為Facebook），可知開心農場遊戲之經營非Paypal之本業，Paypal非遊戲內容的提供者。就本件而言，Facebook才是遊戲內容的提供者，Paypal的角色是結合各種收款之設施，幫Facebook收款，所以所得人應該是Facebook、或是開心農場之原始開發商，絕非Paypal。被告稱Paypal跨境收取消費者購買遊戲幣所繳交之費用，此部分為Paypal中華民國來源所得，理由無非Paypal之營業需經由我國境內之網路及我國境內營利事業之勞務始得完成。

E.是依前開認定原則，Paypal並未在中華民國境內開發或提供「開心農場遊戲」供消費者遊玩，消費者購買農民幣之款項並非Paypal在中華民國來源所得。

⑵「開心農場遊戲」，從研發、生產、製造到完成上線，都未經過國內營利事業之幫忙，消費者上線遊玩開心農場遊戲，也不需要國內營利事業幫忙。而消費者所花費購買的，標的是「農民幣」、對象是「Facebook」，皆跟電信業者、兆訊公司、外商M.K.B.、Paypal無關。按「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：二、薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸……，及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得，其扣繳義務人為機關、團體、學校之責應扣繳單位主管、事業負責人、破產財團之破產管理人及執行業務者；納稅義務人為取得所得

者。」準此，國稅局要課稅對象即為納稅義務人應該是取得所得之人即「Facebook」，而非電信公司、兆訊公司及Paypal等代收款業者！況且原告尤其更非「Facebook」之扣繳義務人，更非Paypal之扣繳義務人。

⑶財政部107年5月11日以臺財稅字第10700522870號令訂定發布「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點」（即日生效）第3點、我國來源收入認定規定，其發布日期係本件發生之後，能否適用本件恐有疑問。退一步言，縱可適用，則該點亦未能得出Paypal代收轉付消費者購買Facebook農民幣支付款項乙節，屬於Paypal在我國來源收入。事實上，本件課稅對象之主體應是Facebook，不應該是Paypal。

3、原告自始即主張委由臺灣碩網公司所收取之款項為代收轉付性質，說明如下：

⑴原告為香港商美科鴻霆科技有限公司臺灣分公司之負責人（更名前為兆訊公司）。茲Facebook委由知名代收轉付業者「新加坡商Paypal」向消費者收取購買虛擬遊戲幣所應支付之款項；新加坡商Paypal因而另與馬來西亞商MACRO KIOSK BERHAD（下稱M.K.B.）之香港子公司（下稱M.K.B.香港）簽約，委由M.K.B.香港代為收取前述款項；因此緣故，馬來西亞商M.K.B.遂另行與兆訊公司訂約，委由兆訊公司代收臺灣地區前述款項，此由雙方於98年1月1日簽訂之「臺灣地區電信付款代收服務合約書」開宗明義即載明：「茲因乙方（M.K.B.）同意使用甲方（兆訊公司）所提供的電信小額付款服務（以下簡稱本服務），以提供乙方會員或客戶支付消費商品的方式……」第2條（服務定義）：「一、甲方所提供『電信小額付款服務』係指甲方與

已簽約的電信業者合作的小額付款平臺，透過甲方整合各電信業者小額付費系統以提供乙方作為其客戶支付消費金額的服務。」第6條（付款方式）：「甲方於收到電信業者代收之乙方客戶之消費金額後，應於扣除本合約所訂乙方應支付予甲方之手續費、額外手續費、以及經電信業者認定之壞帳、呆帳、壞帳或呆帳準備金及電信業者其他需扣除之費用後，將該消費金額之餘額依本條規定支付予乙方。……」又，馬來西亞商M.K.B.所以委託兆訊公司代收前述款項，係因兆訊公司與國內5大電信公司有簽訂電信小額付款功能合約，此可由兆訊公司與臺灣碩網公司所簽訂「So-net行動小額付款服務合約書」載明：「茲因乙方（兆訊公司）同意使用甲方（臺灣碩網公司）所提供的行動小額付款服務（以下簡稱本服務），以提供乙方會員或客戶支付消費商品的方式……」第2條（服務定義）：「一、甲方所提供『行動小額付款服務』係指甲方與已簽約的電信業者合作的小額付款平臺，透過甲方整合各電信業者小額付費系統以提供乙方作為其客戶支付消費金額的服務。」第7條（付款方式）：「甲方於收到電信業者代收之乙方客戶之消費金額後，應於扣除本合約所訂乙方應支付予甲方之手續費、額外手續費、以及經電信業者認定之壞帳、呆帳、壞帳或呆帳準備金及電信業者其他需扣除之費用後，將該消費金額之餘額依本條規定支付予乙方。……」可知，不論是臺灣碩網公司、兆訊公司、馬來西亞商M.K.B.、M.K.B.香港、新加坡商Paypal，所收取之前述款項，均是代收轉付性質，彰彰甚明。

⑵臺灣碩網公司委由配合之5家電信公司代收消費者購買遊戲幣所繳交之款項，其間有手續費之約定。據原告瞭解，

電信公司會向臺灣碩網公司收取代收款項總額12%之手續費，餘下款項（88%）則匯至臺灣碩網公司指定之帳戶。就發票部分，臺灣碩網公司會開立電信公司所代收款項「全額」之發票給電信公司，電信公司再就手續費（12%）開立發票給臺灣碩網公司。

⑶就前述代收款項，臺灣碩網公司會向兆訊公司收取代收款項總額13.5%之手續費（包含要給5家電信公司之12%手續費，以及自己要賺的1.5%手續費，合計13.5%），餘下款項（86.5%）則匯至兆訊公司指定之帳戶。就發票部分，原告會開立電信公司所代收款項「全額」之發票給臺灣碩網公司，臺灣碩網公司再就手續費（13.5%）開立發票給兆訊公司。茲以102年7月至103年2月為例，該期間臺灣碩網公司所收取手續費代收款項總額13.5%，則102年7、8月份兆訊公司會開立電信公司所代收款項17,686,148元「全額加營業稅」之發票給臺灣碩網公司，同時期臺灣碩網公司再就所收手續費（13.5%）連同營業稅為2,594,878元（因有呆帳問題所以金額不會完全等同13.5%）開立發票給兆訊公司，餘下諸月計算方式相同。

⑷查，兆訊公司於100年度至105年度期間已代為收取款項355,416,459元（被告不爭執該數額），此款項屬於代收轉付性質，於扣除手續費後，餘額需匯至馬來西亞商M.K.B.指定之海外帳戶。

⑸由上說明，可知消費者支付給電信公司、電信公司匯給臺灣碩網公司、臺灣碩網公司匯給兆訊公司、兆訊公司匯給馬來西亞商M.K.B.指定之海外帳戶、Paypal匯給臉書公司之款項，實屬同筆款項（就是消費者向臉書購買農民幣之款項，只是代收業者都會扣除手續費），俱屬代收代付之

款項。除臉書外，各業者所執行者均為代收代付之業務。

⑹茲原告將此部分款項（餘額）匯至國外前，因不明其性質是否需繳稅，且無前例可循，原告深怕產生違章罰款，故誤按權利金類別而為扣繳，共計71,083,293元。嗣因感有異，經詢問稅務承辦人員並提示相關合約書面後，承辦人員表示原告須先將餘額（已分別扣除電信公司、臺灣碩網公司、兆訊公司之手續費）代扣20％稅捐後，才能將款項匯至馬來西亞商M.K.B.指定之海外帳戶，並建議兆訊公司日後以適用法令錯誤為由申請退還該代扣稅款。原告信任其言遂依此辦理，殊不知原處分機關承辦人員異動後，竟曲解合約書條款內容，逕自認定兆訊公司代收轉付予國外業者之款項性質為權利金，並否准原告申請退還，致生本件糾紛。

4、消費者如透過信用卡扣款購買農民幣，未曾聽聞臺灣稅務機關曾向MASTER、VISA等發卡公司，抑或臺灣境內「唯三」代理MASTER、VISA等發卡公司之藍新科技股份有限公司、虹陽科技股份有限公司、綠界科技股份有限公司代扣所得稅額（如被告表示確實有代扣，因被告為稅務主管機關，當可提出相關證明）。但在手機支付款項之場合，卻要求原告須先代扣20％所得稅額，餘下款項始能匯至海外。按，「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。」行政程序法第6條定有明文。基於憲法之平等原則，行政機關對於事物本質上相同之事件作相同處理，即要求相同之事物為相同之處理。依事件之性質，如無作成不同處理之明顯根據，即不得為差別待遇，乃身為稅捐稽徵主管機關之被告所熟諳之法律原則，殆無疑義（臺北高等行政法院98年度簡字第651號判決參照）。就上開情形，被告未要

求信用卡業者代扣所得稅額，卻獨獨要求原告代扣所得稅額，實有違行政程序法第6條「禁止差別待遇原則」。

5、依經濟部商業司外國公司登記基本資料所示，兆訊公司所營事業為：I301010資訊軟體服務業、I301020資料處理服務業、I301030電子資訊供應服務業、I0000000般廣告服務業、I401020廣告傳單分送業、J601010藝文服務業、J602010演藝活動業、ZZ99999除許可業務外，得經營法令非禁止或限制之業務。其中資料處理服務業即包括代收轉付業務，係透過資訊處理達成上開目的。

6、外商M.K.B.與兆訊公司為同類型公司，亦是資訊服務業。

7、臺灣碩網公司為中華電信股份有限公司之子公司，依經濟部商業司公司登記基本資料，其營業項目甚廣，第二類電信事業為其業務之一，網路遊戲、收費平臺亦屬其業務範圍。

8、Paypal是一個總部位於美國加利福尼亞州聖荷西市○○○○路第三方支付服務商，允許在使用電子郵件來標識身分的用戶之間轉移資金，避免了傳統的郵寄支票或者匯款的方法。Paypal也和一些電子商務網站合作，成為它們的付款方式之一；但是用這種付款方式轉帳時，Paypal收取數額比例相當高昂的手續費。Paypal是國際知名之第三方支付服務商，非遊戲商，此應屬公眾皆知之事實。

9、國家機關如要向國外業者課稅，應該要循正確的程序課稅。尤其，Facebook於107年已在臺灣註冊跨境電商，並繳納營業稅及營利事業所得稅。如依被告見解，Facebook於繳納營業稅及營利事業所得稅後，兆訊公司於返還代收款時，又要扣繳20%所得稅，豈不是重複課稅？

10、原告並非新加坡商Paypal之扣繳義務人，本無扣繳稅款之

義務：

原告固是兆訊公司之負責人，但新加坡商Paypal與鴻霆公司間並未簽訂任何契約，彼此間不存在任何法律關係，更無納稅義務人與扣繳義務人之關係。詳言之，新加坡商Paypal係與M.K.B.香港簽訂契約委由M.K.B.香港代收前述款項，而不論新加坡商Paypal、M.K.B.香港，與兆訊公司間均無業務往來。而兆訊公司所以代收前述款項，乃是基於98年1月1日與馬來西亞商M.K.B.簽訂之臺灣地區電信付款代收服務合約而來，與新加坡商Paypal、M.K.B.香港俱無關聯，是依前述法條，原告雖是兆訊公司之負責人，但絕非新加坡商Paypal之扣繳義務人。

11、原處分及訴願決定應予撤銷，被告應返還原告71,083,293元：

依稅捐稽徵法第28條第1項及第50條規定，原告本非扣繳義務人，且兆訊公司所收取之前述款項，性質上為代收轉付，實非權利金或新加坡商Paypal在中華民國來源所得，原處分及訴願決定既有如上錯誤，應予撤銷，並將不當扣繳之71,083,293元返還予原告。

（二）聲明：

1、訴願決定及原處分均撤銷。

2、應命被告作成給付原告71,083,293元之行政處分。

三、被告答辯及聲明：

（一）答辯要旨：

1、本件所得人Zong公司（即Paypal）係經營虛擬貨幣移動支付業務之營利事業，其藉由兆訊公司及該公司合作之我國境內電信業者之管線基礎設備及雙向簡訊技術等服務，以完成其提供虛擬貨幣線上支付之勞務予境內買受人之營業

行為，嗣由兆訊公司透過其合作之我國境內電信業者向買受人（即電信用戶）收取消費金額，並依約定拆帳方式將款項交付予兆訊公司，而兆訊公司扣除其收取之手續費收入後，再扣取20%扣繳稅款，剩餘款項匯至Zong公司（即Paypal）帳戶，參照最高行政法院99年度5月第2次庭長法官聯席會議決議略以：「所得稅法第8條第9款規定之所得類型，係以是否在中華民國境內經營作為是否屬中華民國來源所得之判斷基準。總機構在中華民國境外且在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，雖在中華民國境外就其營業事項而包含勞務之提供，但該勞務既在中華民國境內使用後，其經營事實始得完成，故其因此自中華民國境內之營利事業所獲致之所得，應係在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘，而屬中華民國來源所得。」之意旨，Zong公司（即Paypal）之營業事實需經由我國境內之網路及我國境內營利事業之勞務始得完成，且其營業成果亦由買受人於境內使用，其自兆訊公司所獲取之所得，係為其在中華民國境內經營事業之所得，應屬所得稅法第8條第9款所稱之中華民國來源所得，依法應課徵所得稅，是以，縱原告填報之所得類型容有未妥，然其依所得稅法第88條及第92條規定，就系爭給付額扣取20%之稅款，並無違誤，自無原告所稱自行適用法令錯誤致溢扣繳稅款，無稅捐稽徵法第28條第1項規定申請退還扣繳稅款之適用。

2、先釐清本案係探討境外所得人Paypal公司提供勞務收取之報酬應否課徵所得稅，如需課稅，原告給付時就要扣繳：依原告提示之Facebook遊戲幣收費流程，中華民國境內用戶在臉書玩遊戲，購買遊戲寶物或幣值，所繳交之費用係

境外所得人Paypal公司透過原告、臺灣碩網公司及國內電信業者（均分別簽約在案）跨境收款，使用我國境內之勞務及網路，是該交易與我國經濟產生重大關聯性，屬中華民國來源所得，尚無疑義。而Paypal此類外國公司就中華民國來源所得課稅方式有二：⑴就源扣繳（參考網路交易課徵營業稅及所得稅規範三、（二）、1、（1）規定）。⑵申報納稅（參考外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定四之規定）。其中⑵申報納稅之方式，如臉書後期（早期係採用⑴就源扣繳之方式，由給付人即境內公司於給付時扣繳20%）即採用申報納稅之方式，由臉書公司舉證成本費用即提示帳證供稽徵機關查核，經扣除相關成本費用後之餘額計算所得額課稅。是Paypal公司認為以給付額扣取20%有欠妥適，主張應減除相關成本費用及按利潤貢獻程度計算我國應課稅之所得額，須由Paypal公司提出各該年度之帳證供被告查核，核實計算所得額課稅。反之，應由原告於給付Paypal公司系爭所得（即給付額）扣取20%之稅款。

3、依原告及臺灣碩網公司（即So-net）營業稅稅籍資料可知，原告登記之經營項目「遊戲軟體出版、入口網站經營、其他廣告服務、其他資料處理、主機及網站代管服務」，臺灣碩網公司登記之經營項目「有線通信服務、綜合商品批發」。

4、原告主張系爭給付額為代收轉付性質，應免於扣繳稅款及其非為扣繳義務人等節，查依M.K.B.出具之集團授權聲明書所示，其集團旗下所有子公司及分公司簽署之協議，M.K.集團旗下所有子公司及分公司皆須共同履行，兆訊公司為M.K.集團旗下M.K.HK之分公司，則M.K.HK與Zong公司

（即Paypal）簽署之協議，兆訊公司必須履行，是以，兆訊公司就其已收取國內消費者買受勞務的報酬，扣除國內電信業者及其本身所收取之手續費收入後，依約給付予在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之Zong公司（即Paypal），其給付額係屬中華民國境內所得，已如前述，自應由兆訊公司負責人之原告，即所得稅法第89條規定之扣繳義務人，於給付時依同法第88條及第92條規定扣繳稅款，另查兆訊公司有提供基礎設施予Zong公司（即Paypal）使用，且消費者給付之款項已包含兆訊公司及國內電信公司提供勞務之所得，此與受託代收轉付款項，於收取轉付之間無差額之情形不同，原告主張核無足採。

5、被告提供境內外轄A營利事業給付境外公司於給付時就源扣繳之2案例（美多〇公司於107年度對Paypal辦理扣繳申報所得清單），及B營利事業（大〇公司於108年度對Agoda辦理扣繳申報所得清單）供參。可知⑴Paypal提供線上銷售虛擬貨幣及跨境收款服務應課徵所得稅。⑵類似型態之Agoda提供線上訂房服務及跨境收款亦應課徵所得稅。

6、財政部107年1月2日臺財稅字第10604704391號令修正「所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則」第10點規定，修正前後之規定對本案原告均無適用，按該第10點規定所稱營利事業，就本案而言，係指境外所得人Paypal公司，而非原告。以被告提供相同案例之臉書公司授權我國境內營利事業代為申請退還溢扣繳稅款可參，申請退還溢繳稅款之申請人應為境外所得人，在提供之案例為臉書公司，在本件應為Paypal公司，並非境內之營利事業即本件原告。

7、兆訊公司於100至105年間給付Zong公司（即Paypal）給付

總額355,416,459元為中華民國來源所得，依行為時所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則第10點第1項及第15點第2項規定，在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業即Zong公司（現為Paypal），其有中華民國來源所得，應由兆訊公司於給付時按給付額依規定之扣繳率20%扣繳稅款71,083,293元，是依前開規定，原告既有扣繳義務，故其主張無扣繳義務申請退還扣繳稅款核無理由。

8、本件申請退還扣繳稅款之主體是否適格，經查本件原告主張系爭給付額為代收轉付性質，應免於扣繳稅款及其非為扣繳義務人，向被告申請退還其已扣繳之稅款，被告已受理其申請（因原告認給付之所得非扣繳範圍），但未准許。惟查本件原告並非無差額之收取轉付（如律師代當事人收取裁判費，無差額轉付法院之情形），而係國內消費者透過臉書（不一定要透過臉書）或其他平臺玩遊戲，購買寶物或農民幣之消費金額，由本件原告代收後扣除國內電信業者及其本身所收取之手續費收入（有馬來西亞商M.K.B.與兆訊公司於98年1月1日簽訂之臺灣地區電信付款代收服務合約書第5條、一及第6條、一之約定可稽），支付給Paypal公司，其給付額係屬Paypal公司取自中華民國境內之來源所得，已如前述。至原告主張被告應向臉書或遊戲公司課稅乙節，經查Paypal公司透過原告向中華民國境內消費者玩遊戲收取消費之金額後，與臉書或遊戲公司之間如何拆帳，係Paypal公司與臉書或遊戲公司間之關係。倘Paypal公司主張收取中華民國境內消費者玩遊戲之消費金額轉付臉書或遊戲公司間之銷售價格不應全數課徵Paypal公司之取自中華民國來源所得之所得稅，應由Paypal公司

依「跨境銷售電子勞務之外國營利事業申請退還溢扣繳稅款申請書」，檢附轉付價款證明及該轉付價款已完納我國所得稅之證明，申請按平臺手續費課徵所得稅，是原告主張顯係誤解。

9、原告如主張代替Paypal公司申請退還前開扣繳稅款71,083,293元，因原告並非納稅義務人，其請求顯為當事人不適格亦無理由：

經查前開71,083,293元係Paypal公司所繳納之稅款，如Paypal公司認為以給付額扣取20%有欠妥適，主張應減除相關成本費用及按利潤貢獻程度計算我國應課稅之所得額，依行為時所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則第15點第2項但書規定，自取得收入之日起5年內，可委託中華民國境內之個人或有固定營業場所之營利事業為代理人，向扣繳義務人所在地之稽徵機關申請減除上開收入之相關成本、費用，重行計算所得額。稽徵機關可依據該外國營利事業即Paypal提示之相關帳簿、文據或其委託會計師之查核簽證報告，核實計算其所得額，並退還溢繳之扣繳稅款。

10、綜上，兆訊公司於100至105年間給付Zong公司（現為Paypal）給付總顯355,416,459元為中華民國來源所得，原告既為兆訊公司負責人，即有扣繳義務，其主張無扣繳義務申請退還扣繳稅款核無理由；原告並非納稅義務人，申請退還稅款，顯當事人不適格，亦無理由。另Paypal公司未申請退還稅款，且未提供相關帳簿、文據委託原告向被告申請重行計算其所得額，被告自無從依行為時所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則第15點第2項但書規定，核實計算其所得額，並退還溢繳之扣繳稅款。

（二）聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

原告申請退還系爭稅款是否當事人不適格？兆訊公司給付Paypal之款項是否屬中華民國來源所得？原告是否為扣繳義務人？

五、本院的判斷：

（一）前提事實：

前揭爭訟概要之事實，分別有如附表所示各項資料可查（甲證3、4、6、7，本件判決相關證據之編號詳附表）。

（二）原告申請退還稅款具當事人適格：

1、應適用的法令：稅捐稽徵法第28條及第50條（附錄）。

2、扣繳義務人亦得申請退稅：

按「（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。」「本法對於納稅義務人之規定，除第41條規定外，於扣繳義務人、代徵人、代繳人及其他依本法負繳納稅捐義務之人準用之。」稅捐稽徵法第28條第1、2項及第50條分別定有明文。又行為時所得稅法第3條第3項規定：「營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅。」第88條第1項第2款規定：「納稅義務人有下列各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依

第92條規定繳納之：……二、……事業、……所給付之薪資、利息、租金、佣金、權利金……及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得。」第89條第1項第2款規定：「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：……二、……給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得，其扣繳義務人為……、事業負責人……；納稅義務人為取得所得者。」第92條第2項規定：「非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，有第88條規定各類所得時，扣繳義務人應於代扣稅款之日起10日內，將所扣稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報核驗後，發給納稅義務人。」第93條規定：「稽徵機關接到扣繳義務人之申報書表後，應即審核所得額及扣繳稅額，並得派員調查。」第94條規定：「扣繳義務人於扣繳稅款時，應隨時通知納稅義務人，並依本法第92條之規定，填具扣繳憑單發給納稅義務人。如原扣稅額與稽徵機關核定稅額不符時，扣繳義務人於繳納稅款後，應將溢扣之款退還納稅義務人，不足之數由扣繳義務人補繳，但扣繳義務人得向納稅義務人追償之。」第95條規定：「稽徵機關應隨時調查扣繳義務人對於有關扣繳之報告是否確實，並督促依照本法規定扣款繳納。」及同法施行細則第96條規定：「扣繳義務人依本法第94條將溢扣之款退還納稅義務人者，可向該管稽徵機關申請退還或就其同年度應扣繳稅款內留抵之。如已屆年度結束，應向該管稽徵機關辦理退還手續。」可知，事業負責人對於事業給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之中華民國來源所得，負有依規定之扣繳率扣

取稅款並繳納之義務，如有溢扣應將溢扣之稅款退還納稅義務人，若扣取不足則應由扣繳義務人補繳。而此應由扣繳義務人自行確定納稅基準與應納稅額，向管轄之稅捐稽徵機關申報繳納之稅捐，除非逾期未申報或申報不實者，須由稅捐稽徵機關核定處分或補稅處分外，自當於其申報繳納稅款完畢時，關於申報扣繳之稅額即告確定。如其申報繳納有因適用法令、計算錯誤致誤繳稅款情事，除納稅義務人得依上揭稅捐稽徵法第28條第1項規定申請退還外，扣繳義務人依同法第50條準用第28條規定之結果，亦得申請，然須自繳納日起5年內為之（最高行政法院104年度判字第572號判決意旨參照）。

3、原告為兆訊公司之負責人，為所得稅法第89條所規定之扣繳義務人，該公司於100至105年度給付在中華民國境內無固定營業場所之營利事業Zong公司（現為Paypal）共355,416,459元，按權利金扣繳率20%，扣繳稅款共71,083,293元，並已繳納在案，為兩造不爭之事實。原告主張前揭給付額係兆訊公司代國外業者代收之款項，非屬所得稅法第88條規定應扣繳之所得，乃於105年5月19日向被告申請依稅捐稽徵法第28條規定退還扣繳稅款，經被告以原處分否准其申請，原告不服，分別提起訴願及本件行政訴訟，揆諸前揭說明，自屬適格之當事人，被告訴稱原告並非納稅義務人，並非請求退稅之適格當事人，容有誤解，合先敘明。

（三）兆訊公司給付予Paypal之355,416,459元，屬中華民國來源所得：

1、應適用的法令：行為時所得稅法第3條第3項、第8條第9款（附錄）。

2、按行為時所得稅法第3條第3項規定，營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅。另同法第8條第9款規定，所稱中華民國來源所得，包含在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘。又「所得稅法第8條於第1款至第10款例示基於各種典型經濟行為所獲中華民國來源所得之態樣，另輔以第11款『在中華民國境內取得之其他收益』作為概括規定。對概括規定之解釋適用，必以不合於例示之各種典型經濟行為獲致之所得，始受概括規定之規範。是在中華民國境內取得之提供勞務之報酬而非屬所得稅法第8條第3款、第8款或第9款規定者，不得依同法條第11款『在中華民國境內取得之其他收益』之規定，而認屬中華民國來源所得。所得稅法第8條第3款乃針對提供勞務之報酬所為之一般規定，而同條第9款所稱『工商、農林、漁牧、礦冶等業』之經營，其內容包含有勞務之提供者，則屬就提供勞務之主體與方式有所限制之規定。是營利事業經營其營業事項而包含勞務之提供者，應屬所得稅法第8條第9款規定『經營』之範圍。營利事業經營工商、農林、漁牧、礦冶等業而包含提供勞務之所得，自應適用所得稅法第8條第9款規定，認定其是否為中華民國來源所得。所得稅法第8條第9款規定之所得類型，係以是否在中華民國境內經營作為是否屬中華民國來源所得之判斷基準。總機構在中華民國境外且在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，雖在中華民國境外就其營業事項而包含勞務之提供，但該勞務既在中華民國境內使用後，其經營事實始得完成，故其因此自中華民國境內之營利事業所獲致之所得，應係

在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘，而屬中華民國來源所得。（所得稅法第8條、中華民國來源所得認定原則第4點第5項、第10點第1項參照）」經最高行政法院99年度5月第2次庭長法官聯席會議決議在案。

3、查原告自承Facebook委由業者「新加坡商Paypal」向消費者收取購買虛擬遊戲幣所應支付之款項，新加坡商Paypal因而另與馬來西亞商M.K.B.之香港子公司（即M.K.B.香港）簽約，委由M.K.B.香港代為收取前述款項，因此馬來西亞商M.K.B.遂另行與兆訊公司訂約，委由兆訊公司代收臺灣地區前述款項等情，並提出馬來西亞商M.K.B.與兆訊公司於98年1月1日簽訂之「臺灣地區電信付款代收服務合約書」、M.K.HK（香港兆訊總公司）與Echovox S.A（簡稱Zong，現為Paypal）合約書為證（參見甲證1、乙證4）。依前揭馬來西亞商M.K.B.與兆訊公司所簽訂合約書案由載明：「茲因乙方（M.K.B.）同意使用甲方（兆訊公司）所提供的電信小額付款服務（以下簡稱本服務），以提供乙方會員或客戶支付消費商品的方式……」第2條（服務定義）：「一、甲方所提供『電信小額付款服務』係指甲方與已簽約的電信業者合作的小額付款平臺，透過甲方整合各電信業者小額付費系統以提供乙方作為其客戶支付消費金額的服務。」第6條（付款方式）：「甲方於收到電信業者代收之乙方客戶之消費金額後，應於扣除本合約所訂乙方應支付予甲方之手續費、額外手續費、以及經電信業者認定之壞帳、呆帳、壞帳或呆帳準備金及電信業者其他需扣除之費用後，將該消費金額之餘額依本條規定支付予乙方。……」可見，兆訊公司有為馬來西亞商M.K.B.提供

「電信小額付款服務」之義務，並由兆訊公司與其他電信業者簽約，透過兆訊公司整合各電信業者小額付費系統以提供馬來西亞商M.K.B.作為其客戶支付消費金額的服務，兆訊公司則從中獲取手續費、額外手續費等費用。另馬來西亞商M.K.B.之所以委託兆訊公司代收前述款項，係因兆訊公司與國內各大電信公司簽有電信小額付款功能之合約，此觀兆訊公司與臺灣碩網公司所簽訂「So-net行動小額付款服務合約書」（參見甲證2）載明：「茲因乙方（兆訊公司）同意使用甲方（臺灣碩網公司）所提供的行動小額付款服務（以下簡稱本服務），以提供乙方會員或客戶支付消費商品的方式……」第2條（服務定義）：「一、甲方所提供『行動小額付款服務』係指甲方與已簽約的電信業者合作的小額付款平臺，透過甲方整合各電信業者小額付費系統以提供乙方作為其客戶支付消費金額的服務。」第7條（付款方式）：「甲方於收到電信業者代收之乙方客戶之消費金額後，應於扣除本合約所訂乙方應支付予甲方之手續費、額外手續費、以及經電信業者認定之壞帳、呆帳、壞帳或呆帳準備金及電信業者其他需扣除之費用後，將該消費金額之餘額依本條規定支付予乙方。……」等內容，及兆訊公司支付委託代銷服務費給臺灣碩網公司，由臺灣碩網公司開立之統一發票（參見甲證11）之過程即可知。再者，依馬來西亞商M.K.B.出具之集團授權聲明書所示（參見乙證7），其集團旗下所有子公司及分公司簽署之協議，M.K.集團旗下所有子公司及分公司皆須共同履行，而兆訊公司為M.K.集團旗下M.K.HK之分公司，亦經兆訊公司出具說明書說明在案（參見原處分卷第105頁），則M.K.HK與Zong公司（即Paypal）簽署之協議，兆訊公

司必須履行。準此可知，被告主張本件所得人Zong公司（即Paypal）係經營虛擬貨幣移動支付業務之營利事業，其藉由兆訊公司及與該公司合作之我國境內電信業者之管線基礎設備及雙向簡訊技術等服務，以完成其提供虛擬貨幣線上支付之勞務予境內買受人之營業行為，嗣由兆訊公司透過其合作之我國境內電信業者向買受人（即電信用戶）收取消費金額，並依約定拆帳方式將款項交付予兆訊公司，兆訊公司扣除其收取之手續費、額外手續費等費用後，再扣取20%扣繳稅款，剩餘款項匯至Zong公司（即Paypal）帳戶等情，除為原告所不爭執外，並有上開事證可為佐證，自可信為真實。本件所得人Zong公司（即Paypal）之總機構在中華民國境外，屬在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，為兩造所不爭之事實，並有原告所提出之廣告網頁資料在卷可稽（參見甲證10）。依上開說明，Zong公司（即Paypal）之營業事實需經由我國境內之網路及我國境內營利事業之勞務始得完成，且其營業成果亦由買受人於境內使用，其自兆訊公司所獲取之所得，係為其在中華民國境內經營事業之所得，依據前揭最高行政法院99年度5月第2次庭長法官聯席會議決議意旨，其給付額即應屬所得稅法第8條第9款所稱之中華民國來源所得，依法應課徵所得稅。至於原告所稱外國營利事業Facebook委由Zong公司（即Paypal）向消費者收取購買虛擬遊戲幣所應支付之款項，要屬其內部關係，並不能改變Zong公司（即Paypal）已取得中華民國來源所得，應負擔所得稅捐之事實。是以，即便原告於100至105年間填報之所得類型為所得稅法第88條第1項第2款之權利金，容有未妥，然其應依所得稅法第88條及第92條規定，仍應就系爭給

付額扣取20%之稅款，並無疑義。從而，原告主張「兆訊公司給付予Zong公司（即Paypal）之所得，非屬中華民國來源所得。」「就本件而言，Facebook才是遊戲內容的提供者，Paypal的角色是結合各種收款之設施，幫Facebook收款，所以所得人應該是Facebook、或是開心農場之原始開發商，絕非Paypal。被告稱Paypal跨境收取消費者購買遊戲幣所繳交之費用，此部分為Paypal中華民國來源所得，理由無非Paypal之營業需經由我國境內之網路及我國境內營利事業之勞務始得完成。Paypal並未在中華民國境內開發或提供『開心農場遊戲』供消費者遊玩，消費者購買農民幣之款項並非Paypal在中華民國來源所得。」等云，即有誤會，洵非可採。

（四）兆訊公司收取系爭款項與「代收轉付」之性質不同，原告仍有扣繳之義務：

1、應適用的法令：行為時所得稅法第73條第1項前段、第88條第1項第2款、第89條第1項第2款、第92條第2項、各類所得扣繳率標準第3條第1項第10款（附錄）。

2、按「（第1項）營利事業受託代收轉付款項，於收取轉付之間無差額，其轉付款項取得之憑證買受人載明為委託人者，得以該憑證交付委託人，免另開立統一發票，並免列入銷售額。（第2項）前項未取得原始憑證（或影本），或已取得而未依規定保存者，除能證明代收轉付屬實，准予認定外，其所收款項應列為營業收入處理，並依同業利潤標準核計其所得額。」為營利事業所得稅查核準則第18條之2第1項所明定。可知，所謂受託代收轉付款項，必於收取轉付之間無差額，始得免列入銷售額，不課徵營利事業所得稅。但營利事業須取得原始憑證（或影本），或能

證明代收轉付屬實，准予認定。

3、雖原告援引前揭相關合約書之約定，主張不論是臺灣碩網公司、兆訊公司、馬來西亞商M.K.B.、M.K.B.香港、新加坡商Paypal所收取之前述款項，均是代收轉付性質，原告並無扣繳義務，被告自應返還71,083,293元予原告等云。然查，依馬來西亞商M.K.B.出具之集團授權聲明書所示，其集團旗下所有子公司及分公司簽署之協議，M.K.集團旗下所有子公司及分公司皆須共同履行，兆訊公司為M.K.集團旗下M.K.HK之分公司，則M.K.HK與Zong公司（即Paypal）簽署之協議，兆訊公司必須履行，是兆訊公司就其已收取國內消費者買受勞務的報酬，扣除國內電信業者及其本身所收取之手續費、額外手續費等收入後，依約給付予在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之Zong公司（即Paypal），其給付額係屬中華民國境內所得，已如前述。而原告既為兆訊公司之負責人，為所得稅法第89條規定之扣繳義務人，該公司於100至105年度給付在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之國外營利事業Zong公司（即Paypal）所得，原告自應依所得稅法第88條及第92條規定，就系爭給付額扣取20%之稅款，當無疑義。又兆訊公司既係提供整合各電信業者小額付費之基礎設施予Zong公司（即Paypal）使用，且消費者給付之款項已包含兆訊公司及國內電信公司提供勞務之所得，並於交付外國營利事業Zong公司（即Paypal）時扣除該手續費、額外手續費等費用，自與代收轉付係指於轉付之間無差額之情形不同，是原告主張「兆訊公司所收取之款項為代收轉付性質，並非新加坡商Paypal之中華民國來源所得。」云云，即有所誤解，核無足採。

4、另按，98年9月3日訂定之所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則第10點規定：「（第1項）本法第8條第9款所稱『在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘』，指營利事業在中華民國境內從事屬本業營業項目之營業行為（包含銷售貨物及提供勞務）所獲取之營業利潤。（第2項）前項營業行為同時在中華民國境內及境外進行者，營利事業如能提供明確劃分境內及境外提供服務之相對貢獻程度之證明文件，如會計師查核簽證報告、移轉訂價證明文件、工作計畫紀錄或報告等，得由稽徵機關核實計算及認定應歸屬於中華民國境內之營業利潤。該營業行為如全部在中華民國境外進行及完成，且合於下列情形之一者，外國營利事業所收取之報酬非屬中華民國來源所得：（一）在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人。……」第15點規定：「（第1項）非中華民國境內居住之個人或總機構在中華民國境外之營利事業，取得本法第8條規定之中華民國來源所得，應依本法規定申報納稅或由扣繳義務人於給付時依規定之扣繳率扣繳稅款。（第2項）在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業，其有本法第8條第3款規定之勞務報酬、第5款規定之租賃所得、第9款規定之營業利潤、第10款規定之競技、競賽、機會中獎之獎金或給與或第11款規定之其他收益者，應由扣繳義務人於給付時按給付額依規定之扣繳率扣繳稅款。惟該外國營利事業得自取得收入之日起5年內，委託中華民國境內之個人或有固定營業場所之營利事業為代理人，向扣繳義務人所在地之稽徵機關申請減除上開收入之相關成本、費用，重行計算所得額。稽徵機關可依據該外國營利事業提示之相關帳簿、文據或其委託

會計師之查核簽證報告，核實計算其所得額，並退還溢繳之扣繳稅款。（第3項）前項核定計算所得額之申請，得按次申請或依所得類別按年申請彙總計算。」是依上開規定，外國營利事業如能提供明確劃分境內及境外提供服務之相對貢獻程度之證明文件，如會計師查核簽證報告、移轉訂價證明文件、工作計畫紀錄或報告等，得由稽徵機關核實計算及認定應歸屬於中華民國境內之營業利潤；另該外國營利事業有相關成本、費用可予減除者，亦得自取得收入之日起5年內，委託中華民國境內之個人或有固定營業場所之營利事業為代理人向稽徵機關申請減除。上開所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則，雖於107年1月2日、108年9月26日修訂，但有關本案核實計算、認定貢獻程度及成本、費用可予減除等規定內容則大致相同。本件原告起訴依據稅捐稽徵法第28條規定請求退稅，其所爭執者無非為兆訊公司給付予Paypal之款項是否屬中華民國來源所得，及原告是否有扣繳義務等法律關係，至於前開來源所得認定原則第10點規定所稱營利事業，以本案而言，係指境外所得人Paypal公司，如Paypal公司認為以給付額扣取20%有欠妥適，主張應減除相關成本費用及按利潤貢獻程度計算我國應課稅之所得額，依前揭所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則第15點規定，自取得收入之日起5年內，可委託中華民國境內之個人或有固定營業場所之營利事業為代理人，向扣繳義務人所在地之稽徵機關申請減除上開收入之相關成本、費用，重行計算所得額。稽徵機關可依據該外國營利事業即Paypal提示之相關帳簿、文據或其委託會計師之查核簽證報告，核實計算其所得額，並退還溢繳之扣繳稅款。惟Paypal公司未申

請退還稅款，且未提供相關帳簿、文據委託原告向被告申請重行計算其所得額，被告自無從依前揭規定，核實計算其所得額，並退還溢繳之扣繳稅款。從而，原告於100至105年度就兆訊公司給付在中華民國境內無固定營業場所之營利事業Paypal共355,416,459元，按扣繳率20%扣繳稅款共71,083,293元，即難謂為不合，並不能據此即認定有重複課稅之問題。

（五）本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要；另原告聲請向經濟部函詢Facebook是否已於107年註冊跨境電商及提出Facebook之註冊資料等件，暨請被告提出Facebook歷年來繳納營業稅及營利事業所得稅之繳稅證明，經核亦無必要，均一併說明。

六、結論：原處分並無違誤，訴願決定予以維持亦無不合，原告訴請撤銷及請求命被告作成給付原告71,083,293元之行政處分均為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　10　　月　　17　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　莊　金　昌

法　官　陳　文　燦

法　官　劉　錫　賢

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
（一）符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備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、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.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。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　10　　月　　17　　日

書記官　許　巧　慧

附錄本判決引用的相關條文：

【稅捐稽徵法】

第28條第1項及第2項

（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。

第50條

本法對於納稅義務人之規定，除第41條規定外，於扣繳義務人、代徵人、代繳人及其他依本法負繳納稅捐義務之人準用之。

【行為時所得稅法】

第3條第3項

營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅。

第8條第9款

本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：

九、在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘。
第73條第1項前段
非中華民國境內居住之個人，及在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，在中華民國境內有第88條規定之各項所得者，不適用第71條關於結算申報之規定，其應納所得稅應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率扣繳之。
第88條第1項第2款
納稅義務人有下列各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第92條規定繳納之：
二、機關、團體、學校、事業、破產財團或執行業務者所給付之薪資、利息、租金、佣金、權利金、競技、競賽或機會中獎之獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金、告發或檢舉獎金、結構型商品交易之所得、執行業務者之報酬，及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得。
第89條第1項第2款
前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：
二、薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金、告發或檢舉獎金、結構型商品交易之所得，及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得，其扣繳義務人為機關、團體、學校之責應扣繳單位主管、事業負責人、破產財團之破產管理人及執行業務者；納稅義務人為取得所得者。
第92條第2項
非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所

之營利事業，有第88條規定各類所得時，扣繳義務人應於代扣稅款之日起10日內，將所扣稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報核驗後，發給納稅義務人。

【各類所得扣繳率標準】

第3條第1項第6款及第10款

納稅義務人如為非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，按下列規定扣繳：

六、權利金按給付額扣取百分之二十。

十、在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，有前9款所列各類所得以外之所得，按給付額扣取百分之二十。

附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱或內容	所附卷宗	頁碼
甲證1	馬來西亞商M.K.B.與兆訊公司於98年1月1日簽訂之臺灣地區電信付款代收服務合約書	本院卷	19-27
甲證2	兆訊公司與臺灣碩網公司所簽訂之So-net行動小額付款服務合約書	本院卷	29-51
甲證3	被告所屬臺中分局107年6月20日中區國稅臺中綜所字第0000000000號函（原處分）	本院卷	57-60

（續上頁）

甲證4	訴願決定	本院卷	63-70
甲證5	Facebook遊戲幣收費流程	本院卷	71-79
甲證6	誤扣稅款退稅申請書及其檢附文件	本院卷	211-281
甲證7	兆訊公司之經濟部商業司外國公司登記基本資料	本院卷	283
甲證8	臺灣碩網公司之經濟部商業司公司登記基本資料	本院卷	285-287
甲證9	馬來西亞政府發給馬來西亞商M.K.B.之電信增值服務執照	本院卷	319-324
甲證10	Paypal廣告網頁及維基百科說明	本院卷	325-332
甲證11	102年7月至103年2月期間原告公司與臺灣碩網公司各期互開之發票	本院卷	333-337
乙證4	M.K.HK（香港兆訊總公司）與Echovox S.A（簡稱Zong,	原處分卷	63-84

（續上頁）

	現為Paypal）合約書		
乙證7	馬來西亞M.K.B集團授權聲明書（旗下所有子公司及分公司所簽署協議請共同履行）	原處分卷	104-105
乙證11	網路交易課徵營業稅及所得稅規範	本院卷	175-178
乙證12	財政部107年1月2日臺財稅字第10604704390號令（外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定）	本院卷	179-181
乙證13	Facebook各類所得扣繳暨免扣繳憑單	本院卷	183-184
乙證14	美多○公司於107年度對Paypal辦理扣繳申報所得清單	本院卷	185-186
乙證15	大○公司於108年度對Agoda辦理扣繳申報所得清單	本院卷	187
乙證16	臺灣碩網公司營業稅籍資料	本院卷	189
乙證17	兆訊公司營業稅籍資料	本院卷	191

（續上頁）

乙證18	財政部107年1月2日臺財稅字第10604704391號令（修正「所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則」第4點、第7點、第10點）	本院卷	295-302
乙證19	跨境銷售電子勞務之外國營利事業申請退還溢扣繳稅款申請書及其檢附文件	本院卷	303-308