臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@108年7月11日辯

原　　告　真好玩娛樂科技股份有限公司
代　表　人　周玄昆
訴訟代理人　洪連盛會計師
　　李益甄律師
　　李威忠律師
被　　告　財政部臺北國稅局
代　表　人　許慈美
訴訟代理人　李本榮
　　李沛宸

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國107年6月13日台財法字第10713918940號(案號：第00000000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、事實概要：

原告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網路交易平台業者（下稱國外平台業者）銷售其線上遊戲勞務予我國境內自然人，國外平台業者向買受人收款後，先扣除其平台服務費，再將餘款撥付原告，原告按買受人支付之全額價款（亦即未扣除平台服務費前之交易金額）開立統一發票並報繳營業稅。嗣原告於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），主張其應以扣除平台服務費後，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。經被告以106年10月6日財北國稅中北營業一字第1062659693號函，否准其申請。原告不服，提起訴願，經決定駁回後，提起本件行政訴訟。

二、原告主張略以：

(一)原告103年1月至105年12月所申報之營業稅，總計溢繳金額12,882,982元，自溢繳之日起至原告106年8月13日申請退稅時，皆未超過5年，原告於此期間因適用法令錯誤致溢繳營業稅，其課稅處分縱因稅款已繳清且具有形式確定力，依前揭行政法院見解，仍得依前開稅捐稽徵法第28條第1項規定，就自行適用法令錯誤溢繳之營業稅金額自繳納日起五年內申請退還。依經濟實質觀之，自然人自平臺業者下載遊戲所支付之對價包含平臺服務費，原告依平臺業者之對帳單誤將包含平臺服務費內之金額開立統一發票並繳納營業稅，自有溢繳而得依稅捐稽徵法第28條第1項申請退稅。

(二)原告透過於我國無固定營業場所且未辦理稅籍登記之平臺業者（Google、Apple）進行遊戲應用程式（即app）之銷售行為，依其交易模式，下載遊戲之自然人，其經濟實質係同時向平臺業者購買平臺服務及向原告購買遊戲內虛擬寶物，平臺服務之銷售額為30%，原告遊戲虛擬寶物之銷售額70%。以自然人消費者消費100元為例，其所支付金額30元為平臺業者收取之平臺服務費、70元為向原告購買遊戲虛擬寶物費用並透過平臺業者代收代付，平臺業者收取100元後，再扣除其應收取之平臺服務費後之金額轉交原告。換言之，向平

臺業者購買平臺服務的為消費者而非原告，本件原告之銷售額應為70元，然原告誤以100元開立發票繳納營業稅，自有溢繳。

(三)105年12月營業稅法修正，增訂營業稅法第2條之1、第6條第4款、第28條之1及第36條第3項規定，並自106年5月1日施行前，對在我無固定營業場所之跨境電商，並無於我國進行稅籍登記並繳納營業稅之義務。於修法並施行後，平臺業者既已委託代理人進行稅籍登記並報繳營業稅後，平臺業者自行開立發票給購買勞務之自然人消費者，如認原告等遊戲業者除實際取得之遊戲價款外，仍須就平臺服務費繳納營業稅，將造成原告及平臺業者就銷售勞務之30元部分分別報繳營業稅，即有重複繳納、重複課稅之情事，此即財政部106年1月5日函所以認定原告等遊戲業者僅須按淨額繳納營業稅之理由。於交易模式未改變之前提下，實無可能僅因營業稅法之修正，即認修法前平臺業者係銷售平臺服務予原告，修法後平臺業者則遽然變更為銷售平臺服務予自然人消費者。足證本件之課稅應如原告主張，平臺服務之買受人係屬自然人消費者而非原告。

(四)本件之背景事實與財政部106年1月5日函適用情形相同，於原告銷售時並無從得知自然人購買虛擬寶物之資訊，而係「事後」原告透過平臺業者始知道交易資訊，從而依財政部106年1月5日函意旨，自應以原告實際自平臺業者取得之價款為銷售額開立統一發票，原告誤以包含平臺業者勞務服務之銷售額開立統一發票繳納營業稅，自有溢繳，而得依法申請退稅。本件自實質經濟事實關係觀察，因虛擬寶物僅能自原告出售予平臺業者後，平臺業者再以100元將虛擬寶物及平臺服務一同出售予自然人消費者，其銷售關係及營業稅報

繳亦依此辦理，始符實質課稅原則等語。並聲明求為判決：1、撤銷訴願決定及原處分。2、被告應依原告106年8月11日之申請，作成退還原告溢繳之營業稅款，共計12,882,982元之處分。

三、被告答辯略以：

(一)原告支付之交易手續費，為國外平台業者提供原告使用其網路平臺對外交易所應支付之費用，而非原告所稱外國平臺業者之「轉售利潤」，亦非網路平臺業者直接向消費者收取平臺服務費；國外平台業者自消費者收取之金額中扣除之佣金，應屬原告委託其代銷之費用，應與其收入分別認列，惟非報繳營業稅之減項。原告於網路平臺銷售手機線上遊戲，應認列之銷售額自應依營業稅法第16條規定為其收取之全部代價，並據以開立統一發票報繳營業稅，無其主張「自行適用法令錯誤，導致發生計算錯誤之事實」之情事。

(二)原告103年1月至105年12月營業稅案件，業經本局依申報數核定且已確定，自不受財政部106年函釋另對個案疑義說明之影響。況原告是否確屬無法掌握買受人及交易資料亦不無疑義，實務上原告並非無法向國外平臺業者請求提供買受人資料，核與財政部106年函釋所稱情形未盡相符。自難援引適用等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、上開事實概要欄所述之事實經過為兩造所不爭執，並有原告申請書(原處分卷第19-22頁)、被告原處分(訴願卷2第30-31頁)、訴願書（訴願卷2第16-28頁）、訴願決定(訴願卷2第10-18頁)、原告103年至105年營業人銷售額與稅額申報書(訴願卷2第53-89頁)等影本在卷可稽，自堪認為真正。是本件爭點厥為：原告103年1月至105年12月營業稅，就國外平台業者之平台服務費部分申報為銷售額，依行為時營業稅法

，有無稅捐稽徵法第28條第1項適用法令錯誤致溢繳稅款之情事？

五、本院之判斷：

(一)稅捐稽徵法第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。」又前揭條文所謂「適用法令錯誤」，係指納稅義務人自行申報或稅捐稽徵機關本於認定之課稅經濟事實所據以核課之法律或行政命令有適用錯誤之情事而言，例如稅捐法規解釋錯誤，或依確定之事實引用錯誤之稅法規定課稅，或因課稅事實認定錯誤導致適用法令錯誤而溢繳稅款（最高行政法院106年度判字第116號判決意旨參照）。而稅捐稽徵法第28條第1項及第2項之退稅請求，法條既已明定其要件，且稅捐債務又係於稅捐要件合致時發生，故不論該稅捐債務係由納稅義務人自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分，其認定事實及適用法令之基準時點原則上均應為稅捐要件合致時即所謂「行為時」。是依稅捐稽徵法第28條第1項或第2項主張適用法令錯誤或其他可歸責政府機關錯誤之退稅請求，原則上亦應以行為時作為認定事實及法令適用之基準時點（最高行政法院101年度判字第835號判決意旨參照）。

(二)加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第3條第3項第4款規定：「有左列情形之一者，視為銷售貨物：……四、營業人委託他人代銷貨物者。……」第14條第1項規定

：「營業人銷售貨物或勞務，除本章第二節另有規定外，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，尾數不滿通用貨幣一元者，按四捨五入計算。」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。」營業稅法施行細則第19條規定：「（第1項）本法第三條第三項規定視為銷售貨物之銷售額，其認定標準如左：……二、第三款至第五款，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）前二項規定，於本法第三條第四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。

(三)線上遊戲業者、國外平台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，而國外平台業者收取30元之平台服務費），可能之交易模式有二：

1、「第一類」模式：

線上遊戲業者委託國外平台業者代為銷售，以供國內消費者利用平台完成交易，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台業者30元之平台服務費，國外平台業者應就此收取之30元，為線上遊戲業者向國外平台業者所購買之勞務，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台業者間之平台服務關係，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。

2、「第二類」模式：

線上遊戲業者將遊戲軟體賣予國外平台業者，國外平台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台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、國外平台業者則提供平台服務，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）、國外平台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台服務，由線上遊戲業者、國外平台業者重複報繳營業稅的情形。復因國外平台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，實現國外平台業者對自身銷售勞務部分報繳之營業稅。

(四)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。經查，原告起訴主張，其為線上遊戲業者，依國外平台業者所擬之「Android Market開發人員發佈協議」（見本院卷第80-89頁），透過該國外網路平台服務販售遊戲軟體予國內消費者，國外平台業者向國

內消費者收得全款，先扣取平台服務費後，始將餘款交予原告。依該協議約定，由原告自行決定欲收取的付款金額（即銷售價格），交易手續費（即平台服務費)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原告（見本院卷第81頁，協議之3.2)，及原告須自行負責支援與維護其產品，處理與產品相關之申訴（見本院卷第82頁，協議之3.5)，協議中則未言及由消費者支付平台服務費。可見原告自行決定最終標價，並對客戶就產品之瑕疵負責，是遊戲軟體之交易僅存在於原告與國內消費者間；原告亦自承「買賣契約存在於原告與下載遊戲之自然人間」（見本院卷第28頁，原告起訴狀）、「當消費者購買遊戲軟體時，消費者是直接跟原告交易的」（見本院卷第163頁，108年2月18日準備程序筆錄)，國外平台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原告，亦可認支付平台服務費之人為原告，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、或包含多少平台服務費。基於上述事實判斷，本件原告、國外平台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，原告按國外平台業者整理之對帳單總金額（亦即包含交易費用、平台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，被告並按原告申報資料核定，於法並無不合，自無原告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。

(五)原告雖主張，國外平臺業者既有收取約遊戲售價30%之平台服務費，而原告僅獲得遊戲售價70%之金額，不應由其替國外平臺業者繳納平台服務費部分之營業稅等語。惟查，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%

之平台服務費，性質屬於受原告委託代原告銷售之佣金；此與國外平臺業者向原告進貨後，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（提供使用平台服務）之利潤有別。原告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，原告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。依前揭營業稅法第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，原告與消費者互為交易相對人，原告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，固然國外平台業者向國內消費者收得全款，先扣取平台服務費後，始將餘款交予原告，然此為便於原告與國外平台業者結算之故，並國外平台業者確保其順利向原告收取平台服務費之方法，本質與由原告向消費者收取全款，再行支付國外平台業者平台服務費無異，自不因此外觀，使國外平台業者受原告委託代原告銷售之佣金（平台服務費），轉變為以自己名義銷售勞務（不論遊戲軟體或使用平台服務)予消費者。再者，原告與消費者間之遊戲軟體交易關係，與國外平台業者提供平台予原告販售遊戲軟體之交易關係，分屬不同交易關係，國外平台業者向原告收取平台服務費而應否報繳、或如何報繳營業稅，係另一問題，與原告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（國外平台業者銷售勞務予「本國營業人」，依營業稅法第36條但書無須報繳營業稅)，因此，原告上述主張，應無可採。

(六)另營業稅法第28條之1修法後，規定國外平台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，即國外平台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，國外平台業者所提供之平台服務，並非銷售勞務予「國內自然人」，而係銷售勞務予「國內營業人」（即原告），故本件不生營業稅法第28條之1規定之適用問題。從而，原告主張，於營業稅法第28條之1修法後，如認原告除實際取得之遊戲價款外，仍須就平臺服務費繳納營業稅，將造成原告及平臺業者就銷售勞務之30元部分，均報繳營業稅，有重複繳納、重複課稅之情事云云，乃將本件國外平台業者銷售勞務予「國內營業人」，誤為銷售勞務予「國內自然人」之故，此部分主張亦無可取。

(七)本件有無系爭財政部106年1月5日函釋之適用而得依稅捐稽徵法第28條第1項規定請求退還？

1、財政部106年1月5日函乃在回覆財政部北區國稅局就該局所陳報之個案為解釋，並以副本函送財政部臺北國稅局、財政部高雄國稅局、財政部中區國稅局及財政部南區國稅局。該解釋函之內容謂：「○○公司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銷售遊戲勞務與買受人，國外網路交易平臺業者向買受人收取線上遊戲價款，並於扣除平臺手續費後撥付○○公司，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，應以實際取得之遊戲價款為銷售額，依規定開立以國外網路交易平臺業者為抬頭之應稅二聯式統一發票報繳營業稅。」（見訴願卷2第32頁、本院卷第79頁）。

2、原告固主張，上揭函釋係財政部下達所屬各區國稅局之解釋性行政規則，具有規範效力，縱未編入解釋彙編，仍應通案

適用，具有對外之規範效力，且與本件之背景事實相同，況原告係「事後」透過平臺業者始知道交易資訊，從而依該函意旨，自應以原告實際最終取得之價款為銷售額開立統一發票等語。被告則陳稱，財政部106年1月5日函屬特殊個案性解釋，未納解釋彙編內，亦未准許由各區國稅局作通案使用，既原告可以自平臺業者取得交易資訊，亦無該函所述無法掌握買受人及交易資料情事等語。

3、經查，該函釋設定「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，有如上述，況再由原告提出之分拆明細影本（見本院卷第201-204頁)可看到「Apple identifier」（即該系統使用者帳號)一欄，足見於原告與國外平台業者對帳時，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，自無從為原告有利之認定。

六、綜上所述，原告主張各節，均無可採，被告所為否准其申請退稅，並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告仍執

前詞，訴請為退還溢繳稅款處分，為無理由，應予駁回。本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

七、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　　108　　年　　8　　月　　1　　日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法　官　陳金圍

法　官　許麗華

法　官　吳俊螢

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
㈠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。
㈡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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　108　　年　　8　　月　　1　　日

書記官　王月伶