

裁判字號：最高行政法院 109 年上字第 972 號判決

裁判日期：民國 110 年 08 月 30 日

裁判案由：所得稅法

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第972號

上 訴 人 陳達垠

李郁婷 律師
被 上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 宋秀玲

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、上訴人係購明系雲科技股份有限公司（原名稱為新世界雲科技股份有限公司，於民國103年2月21日更名為購明系雲科技股份有限公司，下稱系雲公司）負責人，為所得稅法第89條規定之扣繳義務人。系雲公司於102年1月3日至107年7月17日給付在中華民國境內無固定營業場所之外國營利事業FACE BOOK IRELAND LIMITED（下稱FB公司）電子勞務報酬（下稱系爭廣告費用），給付總額新臺幣（下同）750,447,121元，已於給付時按扣繳率20%扣繳稅款共149,347,669元（下稱系爭款項），並已繳納在案。嗣上訴人依稅捐稽徵法第50條準用第28條第1項規定，於107年7月25日以被上訴人將電子勞務之一部或全部均視為我國來源所得，有違租稅法律主義等由，向被上訴人申請退還扣繳稅款。經被上訴人以107年9月7日財北國稅審二字第1070033197號函（下稱原處分），否准其退稅之申請。上訴人不服，提起訴願遭駁回，循序提起行政訴訟，聲明：「1.原處分及訴願決定均撤銷。2.被上訴人應作成退還上訴人149,347,669元，及自107年7月25日之翌日起依照郵政儲金匯業局之1年定期存款利率計算利息之行政處分。」經原判決駁回，遂提起本件上訴。
- 二、上訴人起訴之主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決所載。
- 三、原判決駁回上訴人在原審之訴，其理由略以：
 - (一)、上訴人為系雲公司之負責人，亦為所得稅法第89條規定之扣繳義務人，該公司及其所併購之賽席爾商亞瑪勁股份有限公司臺灣分公司（下合稱境內買受人）於102年1月3日至107年7月17日給付外國營利事業FB公司電子勞務報酬，扣繳義務人依所得稅法第88條規定扣取稅款並已繳納在案。上訴人自承本件境內買受人自102年開始以「廣告主」之身分向境外之FB公司「投放廣告」，本件境內買受人並依廣告被刊登之頻率向FB公司支付廣告刊登費用，亦即FB公司係因「銷售廣告勞務供本件境內買受人使用，而自本件境內買受人獲取勞務報酬」；且可認定FB公司廣告業務係在中華民國境內有所使用，蓋上訴人既稱本件境內買受人向FB公司「投放廣告」，則必須境內買受人先「自行備妥」擬刊登之產品目錄、廣告文案、圖像、照片、影片……等圖文或影像檔案以供投放，始能具體傳達廣告內容資訊予他人，而得以終局完成「投放並刊登」廣告內容。亦即FB公司廣告業務之經營，尚必須由本件境內買受人之經理人或員工等具體實施廣告內容之設計、製成、投放……等不可或缺之境內行為，FB公司廣告業務之經營始能竟其功，則所得人FB公司必需藉由本件境內買受人自行實施廣告圖文設計、製作、投放等等境內活動，並藉由我國境內電信業者管線基礎設備服務之各種參與配合，方得以終局完成FB公司「投放並刊登廣告內容」之行為，再據以向本件境內買受人收取報酬，而完成「整體廣告經營」行為，FB公司因而獲取廣告經營之報酬，應屬中華民國來源所得。
 - (二)、再就FB公司廣告業務亦由本件境內買受人使用而言，本件境內買受人使用FB公司之廣告業務，無非係經由企業形象之提升、客群之開發、商品之推廣……等自我或產品行銷活動之具體實施，以達到在地經營規模之維持或擴充等經濟目的。觀之本件境內買受人（乃設籍於我國之營利事業）其使用FB公

司之廣告業務實行自我行銷，使公司營業規模獲得維持並擴充，所由產生經濟效益終將歸屬於我國境內之買受人享有。依據本院99年度5月第2次庭長法官聯席會議決議意旨，本件FB公司廣告業務係在中華民國境內有所經營使用其業務始得完成，FB公司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，依法應課徵所得稅。是財政部以107年1月2日台財稅字第10604704390號令（下稱財政部107年1月2日令）「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定」內容（依電子勞務與我國之經濟關聯性來認定我國來源收入），與立法意旨相符，並未增加所得稅法第8條第9款所無之限制，行政機關並非不得援用。

- (三)、又本件所得人FB公司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。境外FB公司因經營廣告業務自境內營利事業獲致之所得屬中華民國來源所得，依法應課徵所得稅，因FB公司在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人，則本件由扣繳義務人依所得稅法第88條規定扣取稅款149,256,049元，於法並無不合。原處分已說明系爭廣告費用是為所得稅法第8條第9款「在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘」之境內所得，本院99年度5月第2次庭長法官聯席會議決議只是作為系爭廣告費用是否確係所得稅法第8條第9款境內所得之法律參考，原處分並非事後追補「所得稅法第8條第9款」作為否准理由。上訴人主張原處分作成時其依據並不包括本院99年度5月第2次庭長法官聯席會議決議，不能允許被上訴人於本件訴訟中追補系爭處分之理由云云，尚不足採。又系爭FB公司廣告業務係在中華民國境內使用後，其經營事實始得完成，則FB公司系爭廣告所得已符合本院99年度5月第2次庭長法官聯席會議決議所稱「中華民國來源所得」之標準，乃屬於所得稅法第8條第9款之所得；本院108年度判字第40號判決乃就補徵營業稅及罰鍰而為判斷，其重點在於「行為人是否為境內營業人（而應負擔營業稅）」或「雖屬境外營業人，但在中華民國境內設有固定營業場所，而以固定營業場所資本主之身分，成為境內營業人（而應負擔營業稅）」，乃就「營業稅何人負擔」為探究，但與「其所得是否屬中華民國來源所得」無關。上訴人主張系爭廣告所得非屬所得稅法第8條第9款之所得，故無本院99年度5月第2次庭長法官聯席會議決議之適用云云，亦不足採。
- (四)、98年9月3日訂定之「所得稅法第8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。本件上訴人起訴依據稅捐稽徵法第28條規定請求退稅，其所爭執者無非為本件境內買受人給付予FB公司之報酬是否屬中華民國來源所得，及上訴人是否有扣繳義務等法律關係，但本案「境外所得人FB公司」如認為以給付額扣取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，得依所得稅法第8條規定中華民國來源所得認定原則第10點等規定，申請減除收入之相關成本、費用，重行計算所得額；稽徵機關可依據該外國營利事業即FB公司提示之相關帳簿、文據或其委託會計師之查核簽證報告等，核實計算其所得額，並退還溢繳之所得稅款。但FB公司自102至107年度從未申請退還稅款，亦從未提供相關帳簿、文據委託上訴人向被上訴人申請重行計算其所得額，可知FB公司亦認為系爭102至107年度報酬是屬於中華民國來源所得，FB公司甚而分別於107年5月4日及107年12月13日委託我國會計師事務所之會計師，申請依財政部107年1月2日令規定認定跨境銷售電子勞務適用之淨利率及利潤貢獻程度，案經被上訴人分別於107年5月23日及同年12月19日核准同意，益證FB公司就系爭102至107年度報酬亦認為是屬於中華民國來源所得。從而，本件扣繳義務人於上述年度，就境內買受人對境外FB公司之廣告報酬，按所得稅法第8條第9款規定，係FB公司之中華民國來源所得，扣繳義務人本即應依法扣繳稅款，並無稅捐稽徵法第28條所稱適用法令錯誤或計算錯誤，致有溢額扣繳之情事，被上訴人否准上訴人退稅之申請，並無不合等詞，實為其論據。
- 四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，結論尚無不合，茲就上訴理由再予論述如下：
- (一)、按所得稅法第3條第1項、第3項規定：「（第1項）凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。……（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款規定：「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。」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……，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。」且經本院99年度5月第2次庭長法官聯席會議決議統一見解在案。

- (二)、次按所得稅法第73條第1項規定：「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……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：「……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。」準此，納稅義務人有所得稅法第8條第9款之中華民國來源所得者，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，並依同法第92條規定繳納之。所謂「納稅義務人」，係指依同法規定，應申報或繳納所得稅之人，即有以自己之財產負責繳納自己租稅之租稅債務人。稱「扣繳義務人」，則指依同法規定，應自付與納稅義務人之給付中扣繳所得稅款之人；如未依規定為扣繳，則應以自己之財產，對稽徵機關負賠繳義務，成為責任債務人。核所得稅法設此就源扣繳制度，其目的在使國家得即時獲取稅收，便利國庫資金調度，並確實掌握課稅資料，為增進公共利益所必要。

- (三)、承上所述，我國營利事業所得稅原則上係採屬人主義，對於總機構設於我國境內之營利事業，應就其境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。但對總機構設在我國境外者，不論其在我國境內有無固定營業場所或代理人，僅對其中華民國來源所得課徵營利事業所得稅，亦即例外採屬地主義。又對在我國境內無固定營業場所或營業代理人之外國營利事業，即便採「來源地國課稅原則」（相對於「居住地國課稅原則」），在稽徵實務上難期待其依法為結算申報，是我國所得稅法明定其不負結算申報之義務，而係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，並依所得稅法第92條規定繳納之，乃以就源扣繳作為主要課稅手段，確保我國對此外國營利事業稅捐債權之實現。而營利事業在中華民國境內經營商業之盈餘，係屬其中華民國來源所得；所謂「在中華民國境內經營」，其經營之營業事項包含勞務之持續提供者，因所提供之勞務經使用後，其經營事實始完成，故涉及勞務提供之商業是否在中華民國境內經營其事業之判斷，不僅著眼於勞務作成地，亦應將勞務使用地納入觀察，亦即只要其中有一在我國境內，即屬該外國營利事業之中華民國來源所得。另所得稅法第8條第9款所稱「境內經營」持續營業活動之現實，在網路未發達，資訊流傳不易之時代，固然要透過境內「固定營業場所」或「營業代理人」為之，方有可能。但當互連網建立以後，透過境外處所指

揮操控有動用可能之境內資源，完成營業活動，其可能性即大幅度提高(本院107年判字第199號判決意旨參照)。而此等因社會技術條件進步所形成之遙控操作業「營業」模式，仍然可涵攝在所得稅法第8條之「境內經營」文義範圍內。此與原營業稅法制，嚴格要求「以境內營業人為租稅主體」之規範體系架構尚有差異。因此營業稅法制有新制定營業稅法第2條之1規定，以為新生事物規範漏洞填補之需求，但所得稅法第8條第9款所定之「境內經營」文義，仍可因應現今社會電子商務銷售活動之所得稅課徵需求，有效規範持續營業活動所生盈餘(所得)之空間歸屬(如能制定新規範，將規範事項予以更細緻化之處理，將更為妥適)。本院108年判字第40號判決意旨所載之相關法理探討，僅適用在該案所處理之營業稅領域，核與認定所得稅法第8條第9款規定之中華民國來源所得無關。上訴人執該判決主張原判決援引本院上開決議係有適用所得稅法第8條第9款不當及判決理由不備之違法，已非可採。

- (四)、按商業廣告，無非利用傳播媒體或其他方法，宣傳其業務，以達招徠消費者消費之目的。查上訴人為我國系雲公司之負責人，亦為所得稅法第89條規定之扣繳義務人，系雲公司於102年1月3日至107年7月17日給付外國營利事業FB公司電子勞務(即刊登廣告)報酬，經上訴人依所得稅法第88條規定扣取稅款並已繳納在案，乃原審依法確定之事實。且上訴人於原審業以補充理由狀三(見原審卷第353頁)陳明：「……本案勞務提供者FB公司就廣告投射一事所提供之主要服務，係於我國境外之國家或地區(如北極圈)完成，該廣告投射服務所提供之勞務，實際上是傳輸至(並呈現於)FB公司位於我國境外之伺服器上，於我國境內之FB使用人自行上網連線至該伺服器並登錄其個人臉書帳號時，即可自由選擇瀏覽或不瀏覽相關刊登之廣告。……」等情在卷，並就系雲公司委託FB公司刊登廣告之契約內容，提出FB公司之「廣告收費如何運作」、「帳單摘要」及「自助式廣告條款」(以上資料見原審卷第187-193頁)等件為證；依「廣告收費如何運作」記載：「……刊登廣告時，您只需為廣告獲得的點擊次數或曝光次數支付費用。深入瞭解Facebook廣告投遞系統……」及「自助式廣告條款」所載：「下列條款(以下稱《自助式廣告條款》)適用於您使用Facebook產品(例如自助式廣告介面與API)所建立、提交及/或投遞的任何廣告或其他商業、贊助活動或內容(以下統稱「自助式廣告介面」)，以及您透過自助式廣告介面送出的任何訂單(以下稱「訂單」)」、「您必須在下單時告訴我們您想購買的廣告類型、願意支付的金額和您的出價金額。如果我們接受您的訂單，便會在有供應量時開始投遞您的廣告。刊登廣告時，我們會竭力向您指定的廣告受眾投遞廣告，或盡力取得您選擇的成果，但不保證廣告每次都能觸及預期的受眾或達到您選擇的成果」、「您可以購買廣告在Facebook、Messenger、Instagram、我們的發佈商聯播網或我們提供廣告版位的任何地方投遞，藉此鎖定理想的廣告受眾」、「我們會為您提供分析報告，說明廣告觸及的用戶族群以及廣告成效。您對這些分析報告的使用，必須遵守《廣告刊登政策》中的資料使用限制」，復見FB公司係依系雲公司指示或選擇向其指定的廣告受眾投遞廣告，FB公司並會向系雲公司提供說明廣告觸及的用戶族群以及廣告成效。核本件我國境內買受人系雲公司委託FB公司刊登廣告之受眾既為我國境內之FB使用人，即系雲公司向FB公司購買系爭廣告勞務，乃藉FB公司之網頁在中華民國境內呈現其廣告內容，作為在我國境內向消費者傳達商品(或服務)訊息之手段，以達在我國境內招徠消費者消費之目的，則原審業依調查證據之辯論結果，論明：FB公司係因「銷售廣告勞務供本件境內買受人使用，而自本件境內買受人獲取勞務報酬」，且FB公司廣告業務之經營需藉由我國境內電信業者管線基礎設備服務之各種參與配合，方得以終局完成FB公司「投放並刊登廣告內容」之行為，再據以向境內買受人(即系雲公司)收取報酬，而完成「整體廣告經營」行為，我國境內買受人其使用FB公司之廣告業務實行自我行銷，FB公司因而獲取廣告經營之報酬，應屬中華民國來源所得，上訴人為扣繳義務人本即應依法扣繳稅款，並無稅捐稽徵法第28條所稱適用法令錯誤或計算錯誤，致有溢額扣繳等得心證理由，而駁回上訴人在原審之訴，依上開說明，即無不合。至原判決敘及FB公司廣告業務之經營需藉由境內買受人自行實施廣告圖文設計、製作、投放，及將系雲公司因廣告刊登後續在我國發生之經濟成果，亦納入FB公司在我國境內經營廣告業務之說明等節，固有未洽；另原審未審酌上訴人提

出107年7月13日91,620元之扣繳憑單（見原審卷第127-129頁107年4月所得），致為上訴人申請退還扣繳稅款149,347,669元係大於本件就源扣繳稅款之實際數額149,256,049元之認定，且有疏漏，然均屬與本案勝負判斷無關之爭議，並不影響FB公司自系雲公司所獲之廣告報酬，係屬中華民國來源所得之認定。上訴意旨執此指摘，尚無足為其有利之判定。

- (五)、隨著社會經濟型態不停的改變，租稅法規在客觀上無法鉅細靡遺，主觀上亦不宜諸事規劃而致限制商業的發展，是於租稅法律秩序，特別是營利事業所得稅的課徵，所依據的是由法律及行政規則所構成的規範組合，而基於租稅經濟上實質課稅原則及實現課稅公平原則，行政規則只要與法律規定意旨及法律保留原則無違，自為法之所許，以符財稅實務運作的需求。財政部107年1月2日修正之「所得稅法第8條規定中華民國來源所得認定原則」第4點第2項第2款、第6項規定：「（第2項）個人或營利事業在中華民國境外為中華民國境內個人或營利事業提供下列電子勞務者，為在中華民國境內提供勞務：……（二）不須下載儲存於任何裝置而於網路使用之勞務。……（第6項）外國營利事業在中華民國境內提供勞務之行為，如屬在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等本業營業項目之營業行為者，應依本法第8條第9款規定認定之。」第10點第2項規定：「營利事業在中華民國境外銷售第4點第2項各款電子勞務予中華民國境內個人或營利事業者，屬前項在中華民國境內從事營業行為。但其銷售電子勞務符合下列情形之一者，非屬中華民國來源所得：（一）經由網路或其他電子方式傳輸下載儲存至電腦設備或行動裝置單機使用之中華民國境外產製完成之勞務（如單機版軟體、電子書），且無須中華民國境內居住之個人或營利事業參與及協助提供者。（二）經由網路或其他電子方式銷售而實體勞務提供地點在中華民國境外之勞務。」及財政部前以107年1月2日令發布「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定」（嗣107年5月11日另發布「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點」）第3點規定：「自106年度起，外國營利事業（外國機關團體比照適用）跨境銷售電子勞務予中華民國（以下簡稱我國）境內買受人（包括個人、營利事業或機關團體）所取得之報酬，相關課稅規定如下：……三、我國來源收入認定規定：外國營利事業跨境銷售電子勞務，依所得稅法第8條中華民國來源所得認定原則及其勞務與我國之經濟關聯性認定我國來源收入如下：……（二）外國營利事業利用網路或其他電子方式提供即時性、互動性、便利性及連續性之電子勞務（例如線上遊戲、線上影劇、線上音樂、線上視頻、線上廣告等）予我國境內買受人，其報酬為我國來源收入。……」乃該部面對新興之跨國企業在數位經濟下之跨境線上交易的所得稅課徵，就所得稅法第8條第3款、第9款規定「境內」、「經營」等內容之具體化為核釋規範，屬財政部本於職權發布以協助下級機關認定事實之解釋性行政規則，並無逾越母法及法律保留原則，亦不涉納稅義務之增加。上訴意旨主張財政部上述規定內容，係所得稅法第8條第9款所定構成要件「境內」及「經營工商」所無，乃增加法律所無之要件，已違背租稅法律主義及法律保留原則云云，乃將財政部就判斷是否符合該構成要件事實之說明，誤為要件之增添，並非可採。再本件FB公司並非提供經由網路或其他電子方式傳輸下載儲存至電腦設備或行動裝置單機使用之中華民國境外產製完成之勞務（如單機版軟體、電子書），且所得稅法第8條第9款之判斷重點係在「經營」事實是否在我國境內，並非拘泥於勞務提供地，而FB公司系爭廣告刊登勞務之提供，業構成在我國境內經營商業廣告業務之事實，前已述及，是上訴人另主張縱依107年1月2日修正之所得稅法第8條規定中華民國來源所得認定原則第10點第2項但書之規定，系爭所得亦非屬中華民國來源所得云云，亦無可取。
- (六)、按行政處分之「補記理由」與「追補理由」不同，前者是指行政處分原未記明理由或理由不完全，事後記明，使原欠缺理由之瑕疵消失，依行政程序法第114條第2項規定，應受於案件進入行政訴訟程序前為之的限制；後者是指行政處分形式上已記明理由，事後就法律或事實之觀點予以補充或變更，以該追加之理由，在內容上支持行政處分之合法性，原則上並非不得於行政訴訟程序中為之，惟必須在作成行政處分時即已存在，不改變行政處分之性質，不妨害當事人之防禦者，始得為之。依原處分說明三記載：「本件FB公司跨境銷

售電子勞務予境內買受人……所取得之報酬，係屬所得稅法第8條第9款在中華民國境內經營工商之盈餘……」（見原審卷第35頁），已見被上訴人否准系爭退稅申請，係因依所得稅法第8條第9款規定，FB公司所取得之上述廣告報酬屬其中華民國來源所得，是上訴人前所為稅款之扣繳並無何違法或錯誤情事。故被上訴人嗣於原審訴訟繫屬中援引本院99年度5月第2次庭長法官聯席會議有關該款所得內涵之解釋，核屬理由之追補，而非上訴人所認處分理由之補正。上訴意旨執此指摘原判決將上開決議納為判決理由之一部，係有適用納稅者權利保護法第11條第5項、第6項、行政程序法第114條不當之違法云云，並無足取。

- (七)、復在我國境內無固定營業場所或營業代理人之外國營利事業，就其中華民國來源所得並不負結算申報之義務，前亦述及，財政部98年9月3日訂定之所得稅法第8條規定中華民國來源所得認定原則第10點及第15點有關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，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等規定，旨在避免雙重課稅；或提供在我國境內無固定營業場所或營業代理人之外國營利事業，得為維護其財產權，積極主動提出相關帳證，申請就中華民國來源所得之成本、費用予以扣除等，並為溢課稅捐退還之程序補充規定，以符量能課稅原則。原判決援引上述規定所稱：「……FB公司從未提供相關帳簿、文據委託原告（即上訴人）向被告（即被上訴人）申請重行計算其所得額，可知FB公司亦認為系爭102至107年度報酬是屬於中華民國來源所得……」（見原判決第40頁至第41頁第1-3行），核與判斷上訴人於本件訴訟之當事人適格無關。上訴意旨執此主張原判決要求扣繳義務人需有授權書方能申請退還溢繳稅額，否定扣繳義務人之當事人適格，係有判決理由矛盾之違法云云，顯有誤解，亦無可採。
- (八)、末查，原審審判長於109年7月2日言詞辯論期日已提示本件全部卷證予兩造，命兩造為辯論，有筆錄在卷可憑（見原審卷第455頁）。上訴人主張其未經原審予言詞辯論機會，原審係有適用行政訴訟法第188條第1項不當之違法，核與卷內資料不符要非可採。另上訴人雖於行政訴訟補充理由一暨聲請調查證據狀中，請求傳訊證人包含被上訴人本件承辦人鄔姓審座及審查四科股長梁建道（見原審卷第125-126頁），就上訴人前代表人曾當面向上訴人之退稅申請代理人自承跨境電商開徵所得稅應該要修法一事為證，惟嗣於行政訴訟補充理由狀二表明捨棄傳訊（見原審卷第178頁），且其主張之待證事項並不影響本件課予義務訴訟之事實認定，原審未再就此事依職權為調查，自無上訴意旨指摘之違反行政訴訟法第125條第1項、第133條前段等規定情事。至上訴人其餘訴稱各節，業經原判決敘明不可採之理由在案，或因與判決結果不生影響，亦經原判決指明不另一論述，經核原判決尚無理由不備等違誤。再本件所涉法律關係並不複雜，且本院法律見解亦無紛歧，是上訴人依行政訴訟法第253條規定聲請行言詞辯論，本院認尚無必要，俱併此說明。
- (九)、綜上所述，原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，將訴願決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 110 年 8 月 30 日
最高行政法院第三庭

審判長法官 帥 嘉 寶
法官 鄭 小 康
法官 李 玉 卿
法官 洪 慕 芳
法官 林 玫 君

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
中 華 民 國 110 年 8 月 30 日
書記官 陳 品 潔

