

臺北市政府 92.12.11. 府訴字第0九二二四三六六七00號訴願決定書

訴願人 ○○股份有限公司臺北中華分公司

代表人 ○○

代理人 ○○○ 律師 ○○○ 律師

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因娛樂稅事件，不服原處分機關萬華分處九十一年七月二十四日北市稽萬華甲字第0九一六一0七九二00號函所為處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、緣訴願人為經營視聽歌唱業者，原按查定方式課徵娛樂稅，惟其對於原處分機關萬華分處每期（月）所查定之稅額均不服，該分處為杜絕查定稅額之爭議以覈實徵收，經參考訴願人營業稅申報銷售額及調查其營業狀況，乃以九十一年七月二十四日北市稽萬華甲字第0九一六一0七九二00號函知訴願人以：「主旨：有關貴公司不服查定課徵之娛樂稅，每月均申請復查乙節，茲為覈實徵收，依娛樂稅法第九條規定，自九十一年八月一日起改按自動報繳繳納娛樂稅，本分處不再查定課徵及填發繳款書，請查照。說明：一、依臺北市稅捐稽徵處九十一日七月十六日北市稽工乙字第0九一九一一三四一00號函辦理。二、檢送免用娛樂票卷（券）代徵娛樂稅款申報書及自動報繳繳款書數份，並請於每月十日前申報繳納。」訴願人不服，於九十一年八月九日向本府提起訴願，九月三日補充訴願理由，案經本府審認該函僅係事實之敘述與觀念之通知，並非行政處分，乃以九十一年十一月六日府訴字第0九一一八九四七一0一號訴願決定：「訴願不受理。」
- 二、訴願人仍表不服，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，經臺北高等行政法院以九十二年八月十三日九十二年度訴字第一二四號判決：「訴願決定撤銷。訴訟費用由被告負擔。」其判決理由略以：「……三、……被告系爭函係通知原告自九十一年八月一日起就原告娛樂稅之課徵方式由原來依照臺北市稅捐稽徵處娛樂稅查定作業注意事項第一點2規定，行之有年之按查定方式課徵核定變更為按自動報繳方式繳納，查本件娛樂稅之稽徵方式，即係由被告就公法上具體事件所為之決定而對原告直接發生法律效果，其係為單方行政行為，自應屬行政處分。訴願決定雖謂『系爭函係事實之敘述與觀念之通知，尚不因該項敘述或說明而對原告權益發生具體之法律上效果』云云，惟查，系爭函雖不發生就原告本件應繳稅額為若干之具體法律上效果，但查，關於娛樂稅之課徵方式，

查定課徵依臺北市稅捐稽徵處娛樂稅查定作業事項規定之標準計徵稅額，按月由稽徵機關核發繳款書送達納稅義務人繳納，計徵稅額標準係依查定之平均收費額、營業時數及營業成數等項目核算，納稅義務人，原則上每月繳納固定之稅額，對納稅義務人有簡便、不虞短漏之優點；而自動報繳制則係由納稅義務人按月依實際娛樂收費額申報，由於對收入多寡、如何區分收入中何者屬於應課徵娛樂稅範圍，如何自動報繳，財政部迄九十二年三月二十日始以臺財稅第0九二0四五一四六五號函釋明確規定，在此之前，代徵人自動報繳如有短漏報，依娛樂稅法第十四條規定將受處罰，因此，關於查定課徵與自動報繳對於納稅義務人自屬不同之規制，被告系爭函已對於原告之權利義務發生變動，並非單純之『事實之敘述與觀念之通知』可比。此觀原告所提出被告所屬松山分處、中北分處、中南分處、就類似函均教示如有不服，應於三十日內提起訴願，有原告提出之函件影本附卷可參，益證本件訴願決定認定為非行政處分，尚有未洽。四、末查，依娛樂稅法第九條第一項但書及臺北市娛樂稅自治條例第八條規定『娛樂業經營方式特殊』者，得由主管稽徵機關核定為查定課徵，因此，關於原告是否屬於經營方式特殊之娛樂業，稽徵機關有裁量權，本件被告系爭函係為行政處分已如上述，又被告對於是否改採自動報繳方式課徵復有裁量權，參照各級行政法院八十九年十二月法律座談會決議及原告請求，本件應撤銷訴願決定，由訴願決定機關，由實體上為決定，以維原告審級利益。……」本府爰依該判決意旨重為訴願決定。

理 由

一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分，均應視為原處分機關所為之處分，合先敘明。

二、按娛樂稅法第二條第一項第六款及第二項規定：「娛樂稅，就左列娛樂場所、娛樂設施或娛樂活動所收票價或收費額徵收之：六、……及其他提供娛樂設施供人娛樂者。」

「前項各種娛樂場所、娛樂設施或娛樂活動不售票券，另以其他飲料品或娛樂設施供應娛樂人者，按其收費額課徵娛樂稅。」第九條第一項規定：「娛樂稅代徵人每月代徵之稅款，應於次月十日前填用自動報繳書繳納。但經營方式特殊或營業規模狹小經主管稽徵機關查定課徵者，由稽徵機關填發繳款書，限於送達後十日內繳納。」

臺北市娛樂稅徵收自治條例第八條規定：「娛樂業經營方式特殊或營業規模狹小者，得由主管稽徵機關核定為查定課徵。」第九條規定：「娛樂稅代徵人，每月代徵之稅款，應於次月十日前自動報繳，其屬查定課徵者，由主管稽徵機關於每月底發單課徵，於送達後十日內繳納之。」

財政部七十九年十二月十四日臺財稅第七九0三四五六二二號函釋：「主旨：設置KTV供人娛樂並收取費用者，准照貴廳所擬依娛樂稅法第二條第一項第六款『其他提供娛樂設施供人娛樂』之規定，課徵娛樂稅。說明：……二、查設置閉路電視、錄影機等

設備放映影片、錄影帶供人娛樂並收取費用或票價者，係屬娛樂稅法第二條第一項第六款『其他提供娛樂設施供人娛樂』之範圍，依法應就所收票價或收費額課徵娛樂稅，前經本部七十年八月六日臺財稅第三六五一八號函在案。」

三、本件訴願及補充理由略以：

- (一) K T V 因消費及經營方式特殊，臺北市稅捐稽徵處娛樂稅查定作業注意事項（以下稱「查定作業注意事項」）第一點規定「一律依查定課徵娛樂稅」，非但稽徵便利，且有遏止未誠實開立發票業者短漏娛樂稅之作用。例外始於使用統一發票業者申請後，得核准其自動報繳營業額課徵。K T V 娛樂稅非經申請核准採自動報繳者，應一律依查定方式課徵，為法規所明定，而自動報繳係例外申請核准事項。
- (二) 娛樂稅法第二條第一項規定，娛樂稅係就娛樂場所、娛樂設施或娛樂活動所收票價或收費額徵收之，因統一發票開立之銷售額係營業稅之稅基，並非當然為娛樂稅之課徵範圍，至應如何認定娛樂稅與營業稅之稅基差異，中央財稅主管機關迄今仍未能明確界定，如何要求訴願人自行決定應稅項目？且原處分機關檢附「免用娛樂稅票代徵娛樂稅申報表」，係依統一發票之銷售額全部計算申報娛樂稅，顯然僅適用於全部營業收入均應課徵娛樂業之行業，K T V 業無法依該申報表計算娛樂稅額，原處分機關核定訴願人自動報繳，確造成訴願人事實上之困難。
- (三) 參照行政法院六十二年判字第二九八號判例意旨，行政救濟不得為更不利之決定，本件原處分雖未為更不利之行政救濟決定，惟為落實行政救濟之功能，應禁止原處分機關以訴願人申請復查即核定改按自動報繳娛樂稅，否則造成目的與手段之不當連結。況訴願人申請復查並非不服以查定課徵方式繳納娛樂稅，而係不服原處分機關核定營業成數等計算基礎過高，原處分機關應不得藉此迴避查定稅額不當之問題。
- (四) 又原處分機關萬華分處作成處分之依據，係依據原處分機關九十一年七月十六日北市稽工乙字第 0 九一九一一三四一 0 0 號函辦理，惟揆其內容，係指示其下級稅捐分處依法行政，核實調查認定課稅數據，符合訴願人申請復查請求分別時段調查營業成數之主張，至輔導自動報繳為行政指導之意，並非強制之處分或其他公權力措施，原處分機關萬華分處未依其上級機關函示規定辦理，所為處分自無可維持。

四、卷查依首揭娛樂稅法第九條第一項及本市娛樂稅徵收自治條例第八條規定，娛樂稅代徵人每月代徵之稅款，應以自動報繳之方式為原則，僅經營方式特殊或營業規模狹小者得經由主管稽徵機關以查定課徵之方式代徵娛樂稅。亦即娛樂稅之代徵原則上係由娛樂場所或業者填用自動報繳書繳納，例外針對經營方式特殊或營業規模狹小經主管稽徵機關核准者始採查定課徵之方式，故關於義務人是否屬於經營方式特殊或規模狹小之娛樂業，稽徵機關本得依職權認定，對原採查定課徵娛樂稅之娛樂業，是否改採自動報繳方式課徵亦有裁量權。經查原處分機關就本市娛樂稅課徵相關事宜，曾於七十九年十二月二

十六日訂頒本市稅捐稽徵處娛樂稅查定作業注意事項，依該注意事項之規定，除電影院、夜總會一律依自動報繳營業額課徵娛樂稅外，其餘各娛樂業一律依查定課徵娛樂稅，而本市有關經營視聽歌唱、K T V之娛樂業，自伊時始，均以查定課徵娛樂稅，亦即依當時本市娛樂業發展情況，就娛樂稅之稽徵政策係採取查定課徵為原則，而該注意事項即係原處分機關針對查定課徵之稽徵方式而作成之內部行政規則，惟時至今日，依本市娛樂業發展現況及回歸娛樂稅法第九條及本市娛樂稅徵收自治條例第八條之規定，原處分機關依其裁量權決定本市開立統一發票申報營業稅之娛樂業應改以自動報繳方式申報娛樂稅，尚無不合。另就本市娛樂稅課徵相關事宜，原處分機關已以九十二年七月十六日北市稽機甲字第0九二九0六七二七00號函訂頒本市稅捐稽徵處娛樂稅稽徵作業要點，前揭查定作業注意事項即已廢止不再適用。次按行政機關訂定之行政規則本係執行該機關主管法令及相關政策之內部作業規定，一旦政策依其裁量權之行使而有所改變，從而修正相關內部作業規定，以執行新政策，本屬當然，訴願理由主張本件原處分未經訴願人提出申請申請改按自動報繳繳納娛樂稅，違反娛樂稅查定作業注意事項相關規定乙節，顯有誤解，尚不可採。

五、至訴願理由主張娛樂稅之應稅項目未確定，且查定課徵之納稅方式簡便，自動報繳除有申報作業負擔外，並可能因不慎而構成違章處罰云云。經查訴願人經營之視聽歌唱業係國內大型連鎖事業，其經營規模已非前揭娛樂稅法第九條及本市娛樂稅徵收自治條例第八條規定之營業規模狹小之娛樂業，訴願人既係開立統一發票自動申報營業稅之營利事業，有關辦理自動報繳娛樂稅事宜應無窒礙難行之慮，且可收申報娛樂稅額與其開立之統一發票備註欄載代徵娛樂稅額一致之效。次查，不售票券娛樂業代徵之娛樂稅額，依前揭娛樂稅法第二條規定，係依收費額而定，依理言之，無論稽徵方式係自動報繳或查定課徵，其數額應無二致，故應無訴願人所主張娛樂稅應稅項目未確定之情，況依自動報繳方式者，稅捐機關仍得覈實查核，如納稅義務人覈實繳稅，應無短漏稅捐之虞。綜上，訴願理由所陳各節，尚不足採。從而，原處分機關萬華分處以本件處分核定訴願人自九十一年八月份起之娛樂稅改按自動報繳方式繳納娛樂稅，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
委員 陳敏
委員 薛明玲
委員 楊松齡
委員 曾巨威
委員 曾忠己

委員 陳淑芳

委員 林世華

委員 蕭偉松

中 華 民 國 九 十 二 年 十 二 月 十 一 日 市 長 馬 英 九

訴 願 審 議 委 員 會 主 任 委 員 張 明 珠 決 行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。

(臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路三段一巷一號)