

臺北市政府 93.02.05. 府訴字第0九二二八一二七二00號訴願決定書

訴願人 ○○股份有限公司

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，不服原處分機關附表所列二十二件復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人於本市大安區○○○路○○段○○號二至四樓經營K T V，係屬提供伴唱機具設備供顧客唱歌之業務，原處分機關大安分處乃依娛樂稅法按月依訴願人每月營業額查定課徵訴願人九十年四月至九十二年三月每月之娛樂稅，上開各月份之營業額及查定課徵之娛樂稅額則如附表所列。訴願人對上開各月份娛樂稅查定稅額不服，申請復查，經原處分機關作成附表所列二十二件復查決定，訴願人猶表不服，於九十二年八月二十七日向本府提起訴願，同年九月十八日補具訴願理由書及補正訴願程序，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、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、：……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。」第三條規定：「娛樂稅之納稅義務人，為出價娛樂之人。娛樂稅之代徵人，為娛樂場所、娛樂設施或娛樂活動之提供人或舉辦人。」第六條規定：「直轄市及縣（市）政府得視地方實際情形，在前條規定稅率範圍內，分別規定娛樂稅徵收率，提經同級民意機關通過，報請或層轉財政部核備。」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三條規定：「娛樂稅之代徵人如左。……二、……及其他提供娛樂設施供人娛樂出售票券或收取代價之營業人或演出人。」第四條規定：「……所稱其他提供娛樂設施供人娛樂，係指機動遊藝、機動遊艇、電動玩具、錄影帶節目放映（M. T. V）等具有娛樂性之設施而言。」第五條第

六款規定：「娛樂稅之徵收率如左：六、……其他提供娛樂設施供人娛樂者課徵百分之二·五。」第六條規定：「主管稽徵機關對於娛樂稅代徵人代徵稅款情形，應隨時派員稽查，作成詳細紀錄，由代徵人蓋章備核。」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。」財政部七十二年十月十二日臺財稅第三七二一九號函釋：「使用統一發票之營利事業，其娛樂稅採用依法查定課徵者，如經查獲其當月實際營業額應代徵之娛樂稅超過查定稅額者，稽徵機關應於次月參酌其實際營業情形，重新核定娛樂稅……」

七十九年十二月十四日臺財稅第七九〇三四五六二二號函釋：「設置K T V供人娛樂並收取費用者，准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。」九十二年三月二十日臺財稅字第〇九二〇四五一四六五號令釋：「一、視聽歌唱業(卡拉OK、K T V)向出價娛樂之人收取入場費、包廂歡唱費、點唱設備費、場地租賃費及其他與視聽歌唱娛樂有關之費用等，應依法課徵娛樂稅；其併同上開費用強制收取之費用，如餐飲基本費、清潔費及服務費等，亦屬娛樂價款之一種，亦應課徵娛樂稅。至於其他收費項目，如標示明確且採使用者付費，由娛樂人自行選擇而非強制收取者，非屬娛樂之價款，無須課徵娛樂稅。……」

二、本件訴願及補充理由略謂：

- (一) 本件原處分機關核定九十年四月至九十年六月之娛樂稅處分，前經貴府訴願決定將原處分撤銷。又九十年七月至九十二年三月之娛樂稅，原處分機關係依同一事實基礎及稅額計算基準作成課稅處分，訴願人申請復查，原處分機關亦應本於上開訴願決定意旨作成復查決定。本件前經市政府訴願決定撤銷，命原處分機關考量訴願人所營行業之特性確實調查營業成數，訴願人亦一再懇切請求原處分機關實地調查，然原處分機關捨此不為，徒憑主觀印象想像營業成數「應有七成」，本次原處分機關復查決定仍予以維持，意即仍以營業成數七成作為查定稅額之基礎，然而所據為何？有無依正當查定之程序完成調查義務，自仍須究明。且遍尋娛樂稅法、臺北市娛樂稅徵收自治條例及查定娛樂稅所依據之原處分機關娛樂稅查定作業注意事項，皆無此等核稅方式，乃原處分機關所自創，於法無據，自屬違法處分。
- (二) 又原處分機關認為只要查定金額不高於事後之實際銷售額，皆屬合法之課徵，惟此等見解並無法律依據，且混淆查定課徵與自動報繳之制度，而臺北高等行政法院判決亦指明查定課徵與自動報繳對於納稅義務人分屬不同規制，亦徵二者係並行而各有決定稅額基準之不同稽徵制度。
- (三) 再就原處分機關核定每人平均收費額新臺幣(以下同)三五〇元，惟復查決定以訴願

人另○○分公司之服務費計算標準為例，比照計算訴願人應課徵娛樂稅之服務費，惟可議者，○○分公司以每人平均收費額二〇〇元為計算，且原處分機關對訴願人之關係企業○○股份有限公司九十年五、六月復查申請時，亦將原核定撤銷改按每人平均收費額二〇〇元計徵，本件相同之情形卻有差別之待遇，其行政行為之準則何在，殊值檢討。

- (四) 原處分機關已明知訴願人之餐飲費有基本餐飲費與一般餐飲費之別，訴願人皆於營業場所標示，原處分機關並非不可實地查知。本件縱將基本餐飲費計為娛樂收費額，原處分機關亦應採一定合理之方式認定基本餐飲費，而不得明知訴願人之餐飲費收入，有一定之一般餐飲費係非屬娛樂稅課徵之範圍，卻又將餐飲費全數計入課徵標的。又財政部九十二年發布基本餐飲費應課稅之見解，乃係變更其向來對於娛樂場所餐飲費收入非屬娛樂稅課徵範圍之解釋，參照司法院釋字第二八七號解釋及依稅捐稽徵法第一條之一有利溯及生效之規定，其不利於納稅義務人之變更不得溯及適用本件於函釋發布前之案件，本件如將訴願人之餐飲費減除，則原處分之查定金額將遠高於訴願人之屬於娛樂稅之收費額，況原處分機關獨對訴願人採取「比較實際數」之查定課徵方式，亦頗值究明，否則將造成原處分機關選擇性的任意決定課稅方式，亦違反平等原則。

三、卷查原處分機關大安分處九十年三月份以前原係以每月營業額五、七

六〇、〇〇〇元查定訴願人每月娛樂稅計一三三、九七八元，嗣該分處於九十年三月十五日現場稽查後，認原核定顯有偏低之情形，乃重行核定九十年四月一日起改按其每月平均營業額一四、一一二、〇〇〇元（平均每月營業銷售額之七成），查定課徵每期（每月份）娛樂稅各為三二八、二四五元，此有娛樂稅稅籍及查定紀錄卡附卷可稽。嗣經本府九十一年五月三日府訴字第〇九〇一六七一七四〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。」撤銷理由略以：「……四、惟訴願人訴稱原處分機關未審究KTV之營業特質，逕將非屬娛樂稅課稅標的之金額全部列入計算營業成數，顯有高估情事等節，經查訴願人KTV包廂之使用率究竟達到多少？原處分機關核定其營業成數七成是否妥適？遍觀全卷並無資料可供查證，原處分機關亦未對計算式中所採之營業成數等之數據有一合理之說明，則原處分機關為上開查定時，是否已考量訴願人所營行業之特性，採取適當之數據計算？因原處分機關九十一年二月十五日北市稽法丙字第九〇六六二五二九〇〇號訴願答辯書並未敘明，且卷附原處分卷亦未有資料載明。……」嗣經原處分機關就訴願人九十年四、五、六月份娛樂稅重為復查決定，乃以九十二年八月七日北市稽法乙字第〇九一六二四七六九〇〇號復查決定：「復查駁回。」另訴願人於九十年九月因受納莉颱風水災及停電影響，致九十年九月十七日無法營業，案經原處分機關大安分處考量訴願人營業場所所在之本市敦化

南路一段二〇五號二至四樓因納莉颱風事件，乃扣除實際停業天數一天後，調整該月份查定營業額為一三、六四一、五七四元，娛樂稅額調整為三一七、三〇三元，此亦有娛樂稅稅籍卡附卷可稽。

四、至訴願人主張原處分機關未依訴願決定意旨查定娛樂稅稅額，且原處分機關之核稅方式欠缺法律依據等節，經查依行為時原處分機關娛樂稅查定作業注意事項第三點第十二項規定，經營KTV業者娛樂稅之查定計算公式為「每月營業額 = 每人平均收費額×房間數×每房平均人數×每天營業時數· — ·每節平均時數×營業成數×每月天數」，第四項第一點亦就查定稅額之調整規定「娛樂稅承辦人員應每半年（每年元月及七月份）調查業者實際營業狀況調整查定稅額，營業情況變動較大者，得視實際營業情形隨時調整其查定稅額」。復查本府九十一年五月三日府訴字第〇九〇一六七一七四〇一號訴願決定將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分，係因原處分機關未對計算式中所採之營業成數等數據有一合理之說明，是本次原處分機關大安分處業依行為時查定作業注意事項之規定，查定訴願人每月營業額，且系爭復查決定，已指明依首揭財政部九十二年三月二十日臺財稅字第〇九二〇四五一四六五號令釋，依據訴願人之「損益表」查核結果，以訴願人系爭各月份營業額「場租」、「歡唱」、「餐飲」、「服務費」之合計總額與原查定營業額相較，原查定營業額並未高於訴願人上開四項營業額之合計總額；又訴願人營業額中上開四項之合計總額，已確實反映訴願人經營行業之實際營業額。準此，原處分機關並無高估訴願人營業額之情事，是訴願人前開主張不足採憑。訴願人又主張原處分機關不得以財政部後發布之令釋不利溯及本案乙節，經查財政部九十二年三月二十日臺財稅字第〇九二〇四五一四六五號令釋，係因訴願人就系爭娛樂稅額不服提起復查，原處分機關乃就應計入娛樂稅課徵之範圍陳報財政部核釋，故就本案上開令釋仍有適用，訴願主張顯係誤解，委難採憑。

五、另訴願人主張原處分機關不應將餐飲費收入全數計入實際營業額乙節，經查原處分機關大安分處前分別以九十二年四月三日北市稽大安丙字第〇九二六〇四六五四〇〇號函、九十二年四月十五日北市稽大安丙字第〇九二九〇一四八四〇〇號函、九十二年五月二十日北市稽大安丙字第〇九二九〇一八五一〇〇號函請訴願人提供九十年四月至九十二年三月之每月損益表，並請其務必分別列示每月銷貨收入中有關餐飲費中餐飲基本費及一般餐飲費明細資料，同函並告知逾期未補正，將依訴願人提供之各月損益表所載餐飲費收入全數列入娛樂稅課徵範圍，上開函經訴願人簽收在案，有掛號郵件收件回執附卷可稽，惟訴願人迄未提供；則參照司法院釋字第五三七號解釋意旨，為貫徹公平合法課稅之目的，課納稅義務人負有申報協力之義務，本件訴願人既未提供事證供核，原處分機關乃參照訴願人提示之資料核認，自無不合。再者，訴願人稱其關係企業以每人平均收費額二〇〇元計徵娛樂稅，惟本案卻核定每人平均收費額三五〇元有不同之差別待遇

云云。然查，本案原處分機關前於九十年三月十五日非假日時，派員現場勘查，並依當時訴願人每房間平均人數、每人平均收費額及營業成數等資料核算每人平均收費額為三五〇元，且依上開平均收費額計算之查定營業額與損益表中四項金額之核計相較，並未過高，業如前述，是原處分機關核計收費額之基準，自無過當之處，概娛樂稅之課徵基準均有個案不同之差別，訴願人稱原處分機關有差別待遇之主張，不足採憑。

六、至訴願人復主張查定課徵與自動報繳係二種不同稽徵制度，故原處分機關不得以實際營業額作為查定娛樂稅稅額之依據，惟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，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，是訴願人尚難以此主張原處分機關不得依實際營業額作為查定娛樂稅稅額之依據。從而，原處分機關大安分處查定訴願人系爭各月份娛樂稅稅額，原處分機關復查決定予以駁回，揆諸首揭規定及函（令）釋意旨，並無不合，應予維持。

七、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。

附表

編	年期	復查決定書日期及文號	原查定營業額（新臺幣）	原查定稅額	「場租、歡唱、餐飲及服務費」四項金額合計數（新臺幣）	復查決定後稅額	復查決定書送達日期
	九十一年四月、五月、六月	九十二年八月七日北市稽法乙字第〇九一六二四七六九〇〇號	每月（四、五、六月）一四、一〇〇元	九八四、七三五元（每月三二八、二四五元）	（四月）一六、〇八五、一二七元（五月）一六、七一五元（六月）一七、三	維持原核定	九十一年八月十八日

					四五、六		
					一六元		
九十	九十二	一四、一	三二八、	一八、八	維持原	九十	
年七	年七月	一二、0	二四五元	七四、八	核定	二年	
月	二十三	00元		五一元		七月	
	日北市					二十	
	稽法乙					九日	
	字第九						
	0六四						
	九二七						
	000						
	號						
九十	九十二	一四、一	三二八、	一八、九	維持原	九十	
年八	年八月	一二、0	二四五元	七九、五	核定	二年	
月	十二日	00元		四0元		八月	
	北市稽					十八	
	法乙字					日	
	第九0						
	六五四						
	一0六						
	00號						
九十	九十二	一三、六	三一七、	一六、九	維持原	九十	
年九	年八月	四一、五	三0三元	一八、四	核定	二年	
月	四日北	七四元		七八元		八月	
	市稽法					十二	
	甲字第					日	
	0九一						
	六三四						
	二六七						
	00號						

九十	九十二	一四、一	三二八、	一六、一	維持原	九十
年十	年八月	一二、0	二四五元	八六、0	核定	二年
月	五日北	00元		0六元		八月
	市稽法					十二
	乙字第					日
	九0六					
	六八三					
	四00					
	0號					
九十	九十二	一四、一	三二八、	一五、六	維持原	九十
年十	年七月	一二、0	二四五元	三五、0	核定	二年
一月	十七日	00元		二九元		七月
	北市稽					二十
	法乙字					八日
	第0九					
	一六0					
	一九二					
	四00					
	號					
九十	九十二	一四、一	三二八、	一七、三	維持原	九十
年十	年八月	一二、0	二四五元	七二、二	核定	二年
二月	六日北	00元		三五元		八月
	市稽法					十三
	甲字第					日
	0九一					
	六0九					
	六0六					
	00號					
九十	九十二	一四、一	三二八、	一七、八	維持原	九十

一年	年七月	一二、〇	二四五元	六二、九	核定	二年
一月	三十一	〇〇元		一五元		八月
	日北市					十四
	稽法甲					日
	字第〇					
	九一六					
	一四五					
	一二〇					
	〇號					

九十	九十二	一四、一	三二八、	一七、七	維持原	九十
一年	年八月	一二、〇	二四五元	二五、九	核定	二年
二月	七日北	〇〇元		二二元		八月
	市稽法					十八
	甲字第					日
	〇九一					
	六二〇					
	〇四七					
	〇〇號					

九十	九十二	一四、一	三二八、	一六、四	維持原	九十
一年	年八月	一二、〇	二四五元	〇八、一	核定	二年
三月	七日北	〇〇元		四八元		八月
	市稽法					十八
	甲字第					日
	〇九一					
	六二七					
	五七三					
	〇〇號					

九十	九十二	一四、一	三二八、	一五、五	維持原	九十
一年	年八月	一二、〇	二四五元	五九、五	核定	二年
四月	十二日	〇〇元		七四元		八月

		北市稽					十八
		法乙字					日
		第0九					
		一六三					
		五0三					
		六00					
		號					

	九十	九十二	一四、一	三二八、	一六、七	維持原	九十
	一年	年八月	一二、0	二四五元	一九、九	核定	二年
	五月	六日北	00元		二六元		八月
		市稽法					十三
		甲字第					日
		0九一					
		六四0					
		七七九					
		00號					

	九十	九十二	一四、一	三二八、	一七、八	維持原	九十
	一年	年七月	一二、0	二四五元	0二、九	核定	二年
	六月	三十一	00元		二八元		八月
		日北市					十四
		稽法甲					日
		字第0					
		九一六					
		四六七					
		八七0					
		0號					

	九十	九十二	一四、一	三二八、	一八、九	維持原	九十
	一年	年八月	一二、0	二四五元	0四、六	核定	二年
	七月	二十一	00元		九三元		八月
		日北市					二十

		稽法乙					五日
		字第0					
		九一六					
		五三九					
		四五0					
		0號					

九十	九十二	一四、一	三二八、	二0、0	維持原	九十
一年	年七月	一二、0	二四五元	三二、0	核定	二年
八月	三十一	00元		九0元		八月
	日北市					十四
	稽法甲					日
	字第0					
	九一六					
	六0三					
	三一0					
	0號					

九十	九十二	一四、一	三二八、	一五、六	維持原	九十
一年	年八月	一二、0	二四五元	七0、六	核定	二年
九月	十一日	00元		一八元		八月
	北市稽					十八
	法乙字					日
	第0九					
	一六六					
	七五七					
	七00					
	號					

九十	九十二	一四、一	三二八、	一五、四	維持原	九十
一年	年八月	一二、0	二四五元	一八、一	核定	二年
十月	二十日	00元		三0元		八月
	北市稽					二十

		法乙字					五日
		第0九					
		一六七					
		四四六					
		三00					
		號					

	九十	九十二	一四、一	三二八、	一四、九	維持原	九十
	一年	年八月	一二、0	二四五元	0一、五	核定	二年
	十一	七日北	00元		七0元		八月
	月	市稽法					十八
		乙字第					日
		0九二					
		六0一					
		七三一					
		00號					

	九十	九十二	一四、一	三二八、	一六、二	維持原	九十
	一年	年八月	一二、0	二四五元	七八、0	核定	二年
	十二	六日北	00元		五一元		八月
	月	市稽法					十三
		甲字第					日
		0九二					
		六0四					
		七六七					
		00號					

	九十	九十二	一四、一	三二八、	一七、六	維持原	九十
	二年	年八月	一二、0	二四五元	五二、七	核定	二年
	一月	六日北	00元		0九元		八月
		市稽法					十三
		甲字第					日
		0九二					

		六〇七					
		九七九					
		〇〇號					
九十	九十二	一四、一	三二八、	一七、〇	維持原	九十	
二年	年八月	一二、〇	二四五元	七四、〇	核定	二年	
二月	六月北	〇〇元		二二元		八月	
	市稽法					十三	
	乙字第					日	
	〇九二						
	六二〇						
	一八三						
	〇〇號						
九十	九十二	一四、一	三二八、	一四、一	維持原	九十	
二年	年七月	一二、〇	二四五元	九八、八	核定	二年	
三月	二十八	〇〇元		九四元		八月	
	日北市					一日	
	稽法甲						
	字第〇						
	九二六						
	二〇一						
	八二〇						
	〇號						

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 劉靜嫻
 委員 陳淑芳

委員 林世華

中 華 民 國 九 十 三 年 二 月 五 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)