

臺北市政府 93.02.04. 府訴字第0九二二五二五一三00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，於九十二年八月七日向本府提起訴願，同年九月五日補具訴願理由書及補正訴願程序，九十三年二月二日補充訴願理由，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臺北松江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,臺北松江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〇〇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、六

四四、八〇〇元查定訴願人每月娛樂稅計一三一、二九八元,嗣該分處於現場勘查後,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銷售額一七、二八七、二〇〇元(平均每月營業銷售額之七成),查定課徵九十年四、五、六月娛樂稅各為四〇二、一〇〇元。嗣訴願人提起訴願後,經原處分機關大安分處於非假日(九十年十月十五日)再派員至現場勘查,重新核算後仍核定訴願人九十年四、五、六月份娛樂稅各為四〇二、一〇〇元,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〇九〇一六四二九二〇一號訴願決定:「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:「.....六、惟訴願人訴稱原處分機關仍未審究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,經查依卷附包廂狀況一覽表,訴願人KTV包廂之使用率尚未達四成,若此,原處分機關核定其營業成數七成是否妥適?容有疑義;又遍觀全卷,原處分機關均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七日北市稽法乙字第〇九一六〇四七九一〇〇號訴願答辯書並未敘明,且卷附原處分卷亦未有資料載明。.....」

四、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，乃以九十二年七月二十四日北市稽法乙字第0九一六二四七七000號復查決定：「維持原核定稅額。」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○○路○○段○○號因納莉颱風事件，乃扣除實際停業天數一天後，調整該月份查定營業額為一六、七一〇、九六〇元，娛樂稅額調整為三八八、六九七元，此亦有娛樂稅稅籍卡附卷可稽。又訴願人因申請復查九十年四月至九十二年三月娛樂稅，原處分機關大安分處乃以九十二年四月三日北市稽大安丙字第0九二六〇四八五八〇〇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，經原處分機關查核，其中訴願人九十年十一月、九十一年四、五、六月場租、歡唱、餐飲及服務費四項合計之金額低於原查定之營業額（詳如附表），原處分機關乃分別以九十二年七月十四日北市稽法甲字第0九一六〇三一六三〇〇號復查決定，更正九十年十一月之娛樂稅額為三九九、一〇六元；九十二年七月十日北市稽法甲字第0九一六五三六五〇〇〇號復查決定，更正九十一年四月之娛樂稅額為四〇〇、一三八元；九十二年七月二十四日北市稽法乙字第0九一六四一〇一六〇〇號復查決定，更正九十一年五月之娛樂稅額為三五四、六二三元；九十二年七月二十四日北市稽法乙字第0九一六四六七八八〇〇號復查決定，更正九十一年六月之娛樂稅為三二一、六七九元。

五、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0九〇一六四二九二〇一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，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0九二〇四五一四六五號令釋，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0九二0四五—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。

六、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0九二六0四八五八00號函、九十二年四月十五日北市稽大安丙字第0九二九0一四八五00號函、九十二年五月二十日北市稽大安丙字第0九二九0一八五二00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200元計徵娛樂稅，惟本案卻核定每人平均收費額350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十月十五日非假日時，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350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。蓋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。

七、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或更正，揆諸首揭規定及函（令）釋意旨，並無不合，應予維持。

八、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	原查定營 業額（新 臺幣）	原 查 定	「場租、 歡唱、餐 飲及服務	復查決 定後稅 額	復查 決定 書送
---	----	-------------------	---------------------	-------	----------------------	-----------------	----------------

號	號	稅額	費」四項	金額合計	數(新臺幣)	達日	期
九十	九十二	每月一七、二八七、二〇〇元	每月四〇二、一〇〇元	(四月)	維持原核定	九十	二年
年四	年七月	、二〇〇元	二、一〇〇元	一八、三八元		七月	三十
月至	二十四	日北市		(五月)		日	
六月	日北市	元		一八、三一			
	稽法乙			一六、四三			
	字第〇			三八元			
	九一六			(六月)			
	二四七			一八、八〇			
	七〇〇			一二、〇七			
	〇號			七二元			
九十	九十二	一七、二八七、二〇〇元	四〇二、一〇〇元	二〇、八六元	維持原核定	九十	二年
年七	年七月	八七、二〇〇元	一〇〇元	六二、二三元		七月	二十
月	十一日	〇〇元		三四元		日	
	北市稽						
	法乙字						
	第九〇						
	六四九						
	二七四						
	〇〇號						
九十	九十二	一七、二八七、二〇〇元	四〇二、一〇〇元	二〇、六八元	維持原核定	九十	二年
年八	年七月	八七、二〇〇元	一〇〇元	八七、〇三元		七月	二十
月	十一日	〇〇元		三〇元		日	
	北市稽						
	法甲字						

		第九〇					
		六五四					
		一〇五					
		〇〇號					
<hr/>							
	九十	九十二	一七、二	三八八、	一八、八	維持原	九十
	年九	年七月	八七、二	六九七元	五一、八	核定	二年
	月	十日北	〇〇元		三八元		七月
		市稽法					十七
		乙字第					日
		〇九一					
		六〇一					
		〇七八					
		〇〇號					
<hr/>							
	九十	九十二	一七、二	四〇二、	一八、二	維持原	九十
	年十	年七月	八七、二	一〇〇元	七五、八	核定	二年
	月	二十四	〇〇元		八六元		七月
		日北市					三十
		稽法甲					日
		字第九					
		〇六六					
		八五七					
		〇〇〇					
		號					
<hr/>							
	九十	九十二	一七、二	四〇二、	一七、一	更正稅	九十
	年十	年七月	八七、二	一〇〇元	五八、五	額為	二年
	一月	十四日	〇〇元		〇〇元	三九九	七月
		北市稽				、一〇	二十
		法甲字				六元	一日
		第〇九					
		一六〇					

		三一六					
		三〇〇					
		號					

	九十	九十二	一七、二	四〇二、	一九、一	維持原	九十
	年十	年七月	八七、二	一〇〇元	八八、二	核定	二年
	二月	十四日	〇〇元		九三元		七月
		北市稽					二十
		法乙字					一日
		第〇九					
		一六〇					
		九三五					
		三〇〇					
		號					

	九十	九十二	一七、二	四〇二、	二〇、二	維持原	九十
	一年	年七月	八七、二	一〇〇元	八四、五	核定	二年
	一月	十一日	〇〇元		九六元		七月
		北市稽					二十
		法乙字					一日
		第〇九					
		一六一					
		三八一					
		六〇〇					
		號					

	九十	九十二	一七、二	四〇二、	一九、二	維持原	九十
	一年	年七月	八七、二	一〇〇元	七五、四	核定	二年
	二月	十日北	〇〇元		二七元		七月
		市稽法					二十
		甲字第					一日
		〇九一					
		六二〇					

		二九三					
		〇〇號					
九十一年三月	九十二年七月十日	北	一七、二八七、二〇〇元	四〇二、一〇〇元	一八、四八三、一九二元	維持原核定	九十二年七月十七日
		市稽法乙字第〇九二九〇六六三六〇〇號					
九十一年四月	九十二年七月十日	北	一七、二八七、二〇〇元	四〇二、一〇〇元	一七、二〇二、八四六元	更正稅額為四〇〇、一三八元	九十二年七月十七日
		市稽法甲字第〇九一六五三六五〇〇〇號					
九十一年五月	九十二年七月二十四日	北	一七、二八七、二〇〇元	四〇二、一〇〇元	一五、二四六、〇八五元	更正稅額為三五四、六二三元	九十二年七月三十日
		日北市稽法乙字第〇九一六四一〇一六〇〇號					

九十一年六月	九十二年七月二十四日	一七、二八七、二〇〇元	四〇二、一〇〇元	一三、八二九、七二三元	更正稅額為三二一、六七九元	九十一年七月三十日
九十一年七月	九十二年八月四日	一七、二八七、二〇〇元	四〇二、一〇〇元	一八、三九三、〇二五元	維持原核定	九十一年八月八日
九十一年八月	九十二年七月九日	一七、二八七、二〇〇元	四〇二、一〇〇元	二〇、三五〇、七六〇元	維持原核定	九十一年七月十七日
九十一年	九十二年	一七、二八七、二〇〇元	四〇二、一〇〇元	一七、九	維持原	九十

一年	年七月	八七、二	一〇〇元	三〇、九	核定	二年
九月	十一月	〇〇元		一八元		七月
	北市稽					二十
	法乙字					一日
	第〇九					
	一六六					
	八一二					
	六〇〇					
	號					

九十	九十二	一七、二	四〇二、	一七、九	維持原	九十
一年	年七月	八七、二	一〇〇元	二七、五	核定	二年
十月	十日北	〇〇元		〇七元		七月
	市稽法					十七
	乙字第					日
	〇九一					
	六七四					
	八三二					
	〇〇號					

九十	九十二	一七、二	四〇二、	一七、五	維持原	九十
一年	年七月	八七、二	一〇〇元	一二、三	核定	二年
十一月	九日北	〇〇元		四二元		七月
月	市稽法					十七
	甲字第					日
	〇九二					
	六〇一					
	七三二					
	〇〇號					

九十	九十二	一七、二	四〇二、	一九、四	維持原	九十
一年	年七月	八七、二	一〇〇元	七九、七	核定	二年
十二月	十日北	〇〇元		五三元		七月

	月	市稽法					十七
		乙字第					日
		0九二					
		六0四					
		七六六					
		00號					

	九十	九十二	一七、二	四0二、	二0、四	維持原	九十
	二年	年七月	八七、二	一00元	五六、一	核定	二年
	一月	二十五	00元		七六元		七月
		日北市					三十
		稽法甲					一日
		字第0					
		九二六					
		0七九					
		七七0					
		0號					

	九十	九十二	一七、二	四0二、	一九、0	維持原	九十
	二年	年七月	八七、二	一00元	四八、一	核定	二年
	二月	九日北	00元		八九元		七月
		市稽法					十七
		甲字第					日
		0九二					
		六二0					
		一八0					
		00號					

	九十	九十二	一七、二	四0二、	一八、0	維持原	九十
	二年	年七月	八七、二	一00元	三四、五	核定	二年
	三月	八日北	00元		五一元		七月
		市稽法					九日
		甲字第					

		0 九 二						
		六 二 0						
		一 八 一						
		0 0 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 四 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)