

臺北市政府 94.03.17. 府訴字第 0 九三二八五三五 0 0 0 號訴願決定書

訴 願 人：○○股份有限公司

代 表 人：○○○

代 理 人：○○○

代 理 人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因娛樂稅事件，不服原處分機關中南分處 92 年 3 月 31 日北市稽中南乙字第 09290090500 號書函所為處分，提起訴願，本府依法決定如下：

### 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中南分處每期（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 92 年 3 月 31 日北市稽中南乙字第 09290090500 號書函通知訴願人略以：「主旨：貴公司係使用統一發票之娛樂業者，茲為覈實徵收，依娛樂稅法第 9 條規定，核定自 92 年 4 月份起之娛樂稅改按自動報繳，本分處不再查定課徵及填發繳款書，請 查照。說明：一、依娛樂稅法第 9 條規定：『娛樂稅代徵人每月代徵之稅款，應於次月 10 日前填用自動報繳書繳納。』……二、貴公司娛樂稅稅籍編號改為 21001810002，檢送免用娛樂票券代徵娛樂稅款申報書及自動報繳繳款書數份，請依規定申報繳納。……」訴願人不服，於 92 年 5 月 5 日向本府提起訴願，案經本府審認該函僅係事實之敘述與觀念通知，並非行政處分，乃以 92 年 7 月 16 日府訴字第 09215890900 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 93 年 12 月 2 日 92 年度訴字第 4269 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、……惟查：被告系爭函係通知原告自 92 年 4 月份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 1 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，查定課徵依台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92年3月20日始以台財稅第0920451465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14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。四、末查，依娛樂稅法第9條第1項但書及台北市娛樂稅自治條例第8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；是以，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2條第1項第6款及第2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9條第1項規定：「娛樂稅代徵人每月代徵之稅款，應於次月10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 10 日內繳納。」臺北市娛樂稅徵收自治條例第 8 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 9 條規定：「娛樂稅代徵人，每月代徵之稅款，應於次月 10 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 10 日內繳納之。」財政部 79 年 12 月 14 日臺財稅第 790345622 號函釋：「主旨：設置 K T V 供人娛樂並收取費用者，准照貴廳所擬依娛樂稅法第 2 條第 1 項第 6 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 2 條第 1 項第 6 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 70 年 8 月 6 日臺財稅第 36518 號函在案。」

### 三、本件訴願理由略以：

- (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 1 點 2 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使用統一發票業者，得依但書規定提出申請核准後改按自用報繳代徵娛樂稅。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) 依查定作業注意事項第 1 點 2 但書及第 2 點規定，足證並非使用統一發票之業者，即當然應核定自動報繳，僅係娛樂稅承辦人員應將查定情形知會營業稅承辦人員，此亦可確知娛樂稅自動報繳之法定程序，係由娛樂業申請，再由稽徵機關核准，未完成此程序要件者，無論是否使用統一發票之業者，均一律核定查定課徵。本件原處分徒以訴願人係使用統一發票之娛樂業者，作為核定自動報繳行政處分之唯一理由，顯與法規之規定不符，應經申請核准之程序上亦有瑕疵。依行政程序法第 114 條第 1 項第 1 款規定，須經申請始得作成之行政處分，如未經申請人之申請，為瑕疵之行政處分，訴願人既無申請依自動報繳娛樂稅，原處分機關理當按查定方式課徵，縱原處分機關擬變更向來之稽徵方式，至少亦應

遵循法律之正當程序，先完成法規之修正，變更一律依查定方式課徵之規定，再據以作成核定自動報繳娛樂稅之處分，始符合依法行政之要求。

本件原處分機關單方決定訴願人改按自動報繳娛樂稅，相對於其他使用統一發票之同業，仍多按查定課徵方式繳納娛樂稅，訴願人增加申報娛樂稅義務之程序負擔，且影響實際稅負之基礎，滋生租稅不公平之問題。又原處分之合法性顯有疑義，且原處分機關於本件行政救濟終結前，並非不得繼續查定課徵稅額，立即執行改按自動報繳並非維護重大公共利益所必要，請求撤銷原處分及依訴願法第 93 條第 2 項規定停止原處分之執行。

四、卷查依首揭娛樂稅法第 9 條第 1 項及本市娛樂稅徵收自治條例第 8 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 79 年 12 月 26 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，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 9 條及本市娛樂稅徵收自治條例第 8 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，並以 92 年 3 月 31 日北市稽機甲字第 09260915300 號函通知其所屬各分處辦理，另就本市娛樂稅課徵相關事宜，原處分機關亦一併以 92 年 7 月 16 日北市稽機甲字第 09290672700 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，訴願理由主張前開原處分機關娛樂稅查定作業注意事項相關規定尚未修正，原處分機關中南分處即作成本件處分，違反該注意事項相關規定乙節，顯有誤解。

五、至訴願理由主張原處分機關並未對使用統一發票之娛樂業者，均核定自動報繳娛樂稅，是否自動報繳或查定課徵，形同由原處分機關恣意決定云云。經查原處分機關業以 92 年 3 月 31 日北市稽機甲字第 09260915300 號函通知其所屬各分處，指示就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，並非獨對訴願人改變娛樂稅稽徵方式。又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 9 條及本市娛樂稅徵收自治條例第 8 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 2 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。另訴願人主張原處分之合法性顯有疑義等事由，請求停止執行乙節，查訴願法第 93 條第 1 項規定，原行政處分之執行，除法律另有規定外，不因提起訴願而停止；又稽徵機關對於娛樂稅之代徵義務人是否屬於經營方式特殊或規模狹小之娛樂業，本得依職權認定，且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，已如前述，是原處分機關核定訴願人改按自動報繳方式代徵娛樂稅，並無合法性疑義等問題，是訴願人主張停止執行乙節，自難准許。從而，原處分機關中南分處以本件處分核定訴願人自 92 年 4 月份起之娛樂稅改按自動報繳方式代徵娛樂稅，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 79 條第 1 項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠

副主任委員 王曼萍

委員 陳敏

委員 曾巨威  
委員 曾忠己  
委員 陳淑芳  
委員 林世華  
委員 陳石獅  
委員 湯德宗  
委員 陳立夫  
委員 陳媛英

中 華 民 國 94 年 3 月 17 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 2 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 3 段 1 巷 1 號)