

訴願人：○○○○○股份有限公司

原處分機關：新竹縣稅捐稽徵處

緣訴願人因 93 年娛樂稅及罰鍰事件，不服原處分機關 96 年 3 月 22 日新縣稅法字第 0950036598 號復查決定書所為之處分，本府依法決定如左：

主文

訴願駁回。

事實

一、緣訴願人經營高爾夫球場，93 年度收取清潔費收入計新台幣（以下同）2,325 萬 3,966 元，超額代收保險費及高爾夫協會基金 107 萬 7,913 元，超額代收桿弟費 701 萬 3,043 元，共計 3,134 萬 4,922 元（均不含稅），依法應課徵娛樂稅，惟於報繳當月份娛樂稅時，漏未辦理代徵報繳娛樂稅手續，致短漏報娛樂稅 313 萬 4,492 元，案經原處分機關查獲，原處分機關遂以 95 年 10 月 23 日新縣稅法字第 0950015539 號處分書依娛樂稅法第 14 條第 1 項規定補徵娛樂稅 313 萬 4,492 元，並按所漏稅額處 5 倍罰鍰 1,567 萬 2,400 元（計至百元止），訴願人不服，提起復查，未獲變更，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴辯意旨如次。

二、訴願及訴願補充理由意旨略謂：

（一）收取之清潔費部分，參照台北高等行政法院 91 年度訴字第 2191 號判決，該盥洗場地究竟是否屬娛樂設施？訴願人究竟是否提供盥洗場地供擊球人員娛樂？即非無疑，訴願人並未強制收取清潔費、場地維護費、盥洗費等，業在明顯處標示，由擊球人自行選擇而非強制收取盥洗費、清潔費用等，故其非屬娛樂之價款；超額代收保險費 16 萬 1,960 元部分，係因訴願人與保險公司之保險契約約定保險費按期以固定金額繳納，故如實際收入之保險費低於應繳之固定保險費時，其不足數由訴願人自行負擔，則超額代收保險費係訴願人因承受可能少收保險費之風險所獲致之補償，屬其他收入，而非娛樂之代價；超額代收高爾夫協會基金 107 萬 7,640 元，基於成本費用配合原則，訴願人常年提供高爾夫協會優惠價格或獎項之費用支出，亦應同時列入上開代付項目，以作為超額代收金額的減項；超額代

收桿弟費 701 萬 3,043 元部分，係因訴願人與桿弟間訂有約定，公司對於桿弟提供室內休息場地、盥洗設備、在職培訓等服務，其中休息場地等由桿弟代收代付中扣抵每人每月 5 仟元之費用，其餘服務則不另收費而由公司負擔與超額代收無涉。

- (二) 訴願人主張原處分機關之稅務員在課徵年度內，按月定期至訴願人營業處所督導卻未曾就訴願人申報的稅額表示過反對意見，故訴願人並無漏報漏繳稅款之故意或過失；查行政罰法第 7 條第一項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」其立法理由謂：此乃現代國家基於「有責任始有處罰」之原則，對於違反行政法上義務之處罰，應以行為人主觀上有可非難性及可規責性為前提云云。

三、答辯及補充答辯意旨略謂：

- (一) 按「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、…高爾夫球場…」「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。」及「娛樂稅代徵人不為代徵或短徵、短報、匿報娛樂稅者，除追繳外，按應納稅額處 5 倍至 10 倍罰鍰，並得停止其營業。」分別為娛樂稅法第 2 條第 1 項第 6 款、第 9 條第 1 項前段及第 14 條第 1 項所規定。

復據財政部 78 年 2 月 22 日台財稅第 781139661 號函訂頒之「高爾夫球場（俱樂部）各項收入之徵免娛樂稅及營業稅認定標準」亦明定：向入會會員收取一次入會費、年費、季費、月費，會員每次入場收取入場費（含果嶺費），非會員每次入場收取入場費（含果嶺費）應課徵娛樂稅。又「高爾夫球場對於球員進場增加收費之項目，如比賽基金、公開賽基金、捐贈基金等，均屬娛樂之代價，應課娛樂稅及營業稅，至於高爾夫協會基金及桿弟獎助金為代收代付性質，應免課娛樂稅及營業稅，但如超額代收高爾夫協會基金部分及球場分配桿弟獎助部分，亦屬娛樂之代價，應併為課稅。」則為財政部 74 年 9 月 13 日台財稅第 21988 號函釋有案。

- (二) 經揆前揭法令規定，設置高爾夫球場供人娛樂者，其提供娛樂所收取之費用，以及對球員進場增加收費之項目，均屬娛樂之代價，應課徵娛樂稅，倘為代收代付性質時，則免徵娛樂稅，但若為超額代收之費用，即屬娛樂價款之一種，亦應課徵娛樂稅，始符娛樂稅立法意旨。

- (三) 經查本件清潔費收入係包含盥洗、場地維護、會員盥洗之費用，為訴願人所自承，又按訴願人委託會計○○○小姐於95年4月20日在本處消費稅課所作之談話筆錄陳稱：「…因為打球而收取清潔費，該清潔費是因應客戶沐浴更衣、球場場地維護而收取。…」及於95年8月31日談話筆錄中陳稱：「…會員支付清潔費主要是去打球然後沐浴…」故訴願人收取之清潔費顯係因提供娛樂場所予球員擊球所併同收取之費用，屬課徵娛樂稅之範疇，復就訴願人提供之收費標準顯示，其對不同身分擊球者訂定清潔費之價格，均遠高於其他收費項目，以93年而言，該清潔費收入即佔銷貨收入的23.6% ($25,468,630 \div 107,959,056$)，而訴願人係經營高爾夫球場供人娛樂為業，果嶺費應為其主要收入，但其果嶺費卻僅佔銷貨收入的13.93% ($15,042,867 \div 107,959,056$)，有悖於常情，顯有巧立名目藉以行逃漏稅之實，實難謂該清潔費收入與高爾夫球場提供娛樂之事實無關，按前揭法令規定及基於實質課稅之公平原則，該清潔費收入既係因提供高爾夫球場供人娛樂所產生，則該收入即屬應課徵娛樂稅之性質，自應課徵娛樂稅。故訴願人所稱已有告示牌告知消費者對於收取之清潔維護費如不使用者請事先告知，不應課徵娛樂稅乙節，自不足採據。
- 至訴願人主張參照台北高等行政法院91年度訴字第2191號判決，該盥洗場地究竟是否屬娛樂設施，即非無疑乙節，查該判決係指空中纜車是否屬娛樂稅法所稱提供娛樂設施供人娛樂，應斟酌該纜車之使用性質，與本件訴願人經營高爾夫球場供人娛樂，而對消費者進場消費時收取之費用及增加收費之項目，均屬娛樂之代價，應課徵娛樂稅，兩者性質不同，自不宜相提並論。
- (四) 次查本件訴願人係以經營高爾夫球場供人娛樂為業，其於消費者進場消費時，除果嶺費外，尚有代收保險費、高爾夫協會基金及桿弟費，此亦為訴願人所自承，惟查其代收之保險費、高爾夫協會基金及桿弟費，並未全額轉付，而係將部分代收轉為訴願人之營業收入，故該超額代收收入，實係對於消費者進場增加收費之項目，屬娛樂之代價，應課徵娛樂稅。至訴願人支付保險費之方式或是否提供高爾夫協會優惠價格或獎項之費用支出，係訴願人為經營業務所考量決定，與代收代付之費用，不能混為一談。另訴願人對擊球者所收取之桿弟費除支付其

所僱用之薪資及勞健保費用外，超額代收桿弟費部分，訴願人稱因與桿弟間訂有約定，對桿弟提供室內休息場地、盥洗設備、在職培訓等服務，其中休息場地等由桿弟代收代付中，扣抵每人每月 5,000 元之費用所致，惟如其所言，該 5,000 元即屬桿弟之薪資，訴願人亦應扣繳所得稅，但訴願人於 95 年 8 月 31 日談話筆錄及 95 年 9 月 15 日出具之更正說明書卻自承，訴願人 93 年支付予桿弟之薪資總數 21,349,984 元，並不包含上開 5,000 元，復按其提供之 93 年 1 月至 12 月桿弟薪資表，該每月扣抵之 5,000 元亦未列為桿弟之薪資；且按該薪資表核算 93 年 1 至 12 月桿弟人數共計 603 人，若每人每月扣除 5,000 元，合計僅有 3,015,000 元，與超額代收桿弟費 8,065,000 元部分相較，金額相差甚鉅，故訴願人所稱扣抵每人每月之 5,000 元，顯非為桿弟之薪資，應係訴願人收取球童費，球場按一定比率所分配之收入。又據訴願人開立之 93 年統一發票及代收代付桿弟費總分類帳顯示，是項超額代收部分係因消費者進場消費而向擊球者收取，既未全額轉付予提供服務之桿弟個人，即屬娛樂之代價，按前揭財政部函釋規定，應課徵娛樂稅，故訴願人拘泥於其與桿弟間之約定，以其為桿弟所應付之費用，而非訴願人之桿弟費收入，並稱前揭三項代收代付性質皆應免徵娛樂稅，顯係誤解前開函釋規定意旨。

(五) 本件訴願人委託會計○○○小姐於 95 年 5 月 2 日在本處所作之談話筆錄已坦承因不諳法令規定，致系爭收入漏未依規定報繳娛樂稅，但其於訴願申請時卻又主張不應課徵娛樂稅，前後說詞矛盾不一，自不足採。從而，訴願人經營高爾夫球場收取清潔費及超額代收保險費、高爾夫協會基金和桿弟費，卻漏未依娛樂稅法第 9 條第 1 項規定辦理代徵報繳娛樂稅手續，致短漏娛樂稅，本處予以補徵娛樂稅，並按所漏稅額處 5 倍罰鍰，揆諸前揭法條及財政部函釋規定並無不合。

(六) 經查，本處前因民眾向行政院消費者保護委員會反映高爾夫球場漏稅問題嚴重，即曾於 93 年 3 月 17 日以新縣稅消字第 0930005835 號函檢送「財政部 78 年 2 月 22 日台財稅第 781139661 號等函釋高爾夫球場各項收入徵免娛樂稅認定標準」，請訴願人依規報繳娛樂稅，嗣再於 93 年 12 月 28 日以新縣稅消字第 0960071103 號函告知訴願人，「為核對 93 年娛樂稅課稅資料，請先自行檢視各項收入娛樂稅報繳情形，如發現有

短（漏）報情事，請即依規補報補繳稅款，以免受罰」，顯見本處已善盡督導之責，但其申報資料並無明顯改變，故訴願人所訴本處未曾就其按月定期申報之稅額表示反對意見，其逃漏稅自無故意或過失云云，顯為卸責之詞。再者，縱使訴願人先前未諳法令規定，但於本處發函通知後，卻仍未誠實申報，則其未盡代徵報繳娛樂稅手續之義務，尚難謂無故意或過失。況訴願人係經營高爾夫球場為業，並按月自動報繳娛樂稅，其收取清潔費、代收超額保險費、高爾夫協會基金與桿弟費，依規即應主動辦理代徵報繳娛樂稅手續，且人民本應遵守行政法上義務規定，自不得謂其不知行政法上義務規定即免除其應盡代徵報繳娛樂稅之義務，並謂無過失，始符法意。訴願人所訴，自不足採。則訴願人既有營業之事實，卻未依規定辦理代徵報繳娛樂稅手續，致短漏娛樂稅，顯示其內部之控管機制未臻完善，已構成處罰之要件，原處分揆諸前揭法條及財政部函釋規定，並無違誤，本處復查決定遞予維持亦無不當，敬請續予維持云云。

理由

- 一、按「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、撞球場、保齡球館、高爾夫球場及其他提供娛樂設施供人娛樂者。」「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。」「娛樂稅代徵人不為代徵或短徵、短報、匿報娛樂稅者，除追繳外，按應納稅額處5倍至10倍罰鍰，並得停止其營業。」分別為娛樂稅法第2條第1項第6款、第9條第1項及第14條第1項所明定。

復據財政部78年2月22日台財稅第781139661號函訂頒之「高爾夫球場（俱樂部）各項收入之徵免娛樂稅及營業稅認定標準」亦明定：向入會會員收取一次入會費、年費、季費、月費，會員每次入場收取入場費（含果嶺費），非會員每次入場收取入場費（含果嶺費）應課徵娛樂稅。

次按「高爾夫球場對於球員進場增加收費之項目，如比賽基金、公開賽基金、捐贈基金等，均屬娛樂之代價，應課娛樂稅及營業稅，至於高爾夫協會基金及桿弟獎助金為代收代付性質，應免課娛樂稅及營業稅，但如超額代收高爾夫協會基金部分及球場分配桿弟獎助部分，亦屬娛樂之代價，應併為課稅。」則為財政部74年9月13日台財稅第21988號函釋在案。

又「關於高爾夫球場收取更衣室、浴室及盥洗室等費用，該項費用如係併同入場費（含果嶺費）強制收取者，屬娛樂價款之一種，應課徵娛樂稅及營業稅；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，則僅課徵營業稅。」為財政部 85 年 12 月 31 日台財稅第 851930167 號函釋在案。

再按台北高等行政法院 96 年度訴字第 00346 號判決意旨略以「按國家對於設置高爾夫球場供人娛樂者，其提供娛樂設施所收取之費用，課徵娛樂稅，係為符合量能課稅原則；而設置高爾夫球場供人娛樂者，其提供娛樂所收取之費用，應課徵娛樂稅；又對球員進場增加收費之項目，因屬娛樂之代價，亦應課徵娛樂稅，始符娛樂稅立法意旨。原告係以經營高爾夫球場供人娛樂為業，其主要收入即為果嶺費收入，且收費明細表中任何身分之消費者於平日或假日至球場消費皆有收取果嶺費；又關於高爾夫球場收取更衣室、浴室等費用，該項費用如係併同入場費（含果嶺費）強制收取者，屬娛樂價款之一種，亦應課徵娛樂稅，不僅符合娛樂稅立法意旨，亦為上揭財政部 85 年 12 月 31 日台財稅字第 851930167 號函釋所闡明。……足徵原告確已將沐浴更衣費併入果嶺費項內一併收取，原告收取之『沐浴更衣費』顯係因提供娛樂場所予球員進場擊球所增加收費之項目而併同收取之費用，應屬課徵娛樂稅之範疇，應課徵娛樂稅。」

二、按國家對於設置高爾夫球場供人娛樂者，其提供娛樂設施所收取之費用，課徵娛樂稅，係為符合量能課稅原則；又關於高爾夫球場收取更衣室、浴室等費用及其他併同娛樂收費額收取之費用項目，若為強制性時，屬娛樂價款之一種，亦應課徵娛樂稅，不僅符合娛樂稅立法意旨亦為財政部 85 年 12 月 31 日台財稅第 851930167 號函釋所闡明。卷查本案訴願人雖主張並未強制收取清潔費、場地維護費、盥洗費等，業在明顯處標示，由擊球人自行選擇而非強制收取盥洗費、清潔費用等，故其非屬娛樂之價款云云，經查就訴願人提供之收費標準觀之，其對平日、假日、團體會員、球隊平日、假日等不同身分擊球者訂定清潔費之價格，均高於其他收費項目，有訴願人提供之收費明細表影本附卷可稽；且據原處分機關計算訴願人 93 年之清潔費收入即佔銷貨收入的 23.6%，果嶺費僅佔銷貨收入的 13.93%，亦有訴願人提供之開立發票明細-93 年度之資料及 93 年 1-12 月各項收入及代收代付差異數明細表附卷可稽，而訴願人係經營高爾夫球場供人娛樂

為業，主要收入應係果嶺費，揆諸前揭數據，訴願人顯與常情有違，實有巧立名目藉以逃避繳稅之嫌，足證訴願人確已將清潔費併入果嶺費項內一併收取，訴願人收取之「清潔費」顯係因提供娛樂場所予球員進場擊球所增加收費之項目而併同收取之費用，應屬課徵娛樂稅之範疇，應課徵娛樂稅。參照前揭財政部 85 年 12 月 31 日台財稅第 851930167 號函釋意旨，以及台北高等行政法院 96 年度訴字第 00346 號判決意旨，原處分機關基於實質課稅之公平原則，依法查明補徵娛樂稅，並按所漏稅額處 5 倍罰鍰洵屬有據。是以訴願人之主張，尚非可採。

三、次查訴願人又主張超額代收保險費 16 萬 1,960 元部分，係訴願人因承受可能少收保險費之風險所獲致之補償，屬其他收入，而非娛樂之代價；超額代收高爾夫協會基金 107 萬 7,640 元，基於成本費用配合原則，訴願人常年提供高爾夫協會優惠價格或獎項之費用支出，亦應同時列入上開代付項目，以作為超額代收金額的減項；超額代收桿弟費 701 萬 3,043 元部分，係因訴願人與桿弟間訂有約定，公司對於桿弟提供室內休息場地、盥洗設備、在職培訓等服務，其中休息場地等由桿弟代收代付中扣抵每人每月 5 仟元之費用，其餘服務則不另收費而由公司負擔與超額代收無涉云云。惟參照前揭財政部 74 年 9 月 13 日台財稅第 21988 號函釋意旨，高爾夫球場供對於球員進場增加收費之項目，均屬娛樂之代價，應課徵娛樂稅，倘為代收代付性質時，則免徵娛樂稅，但若為超額代收之費用，亦屬娛樂之代價，亦應課徵娛樂稅，始符娛樂稅立法意旨。經查本件訴願人係以經營高爾夫球場供人娛樂為業，其於消費者進場消費時，除果嶺費外，尚有代收保險費、高爾夫協會基金及桿弟費，惟經原處分機關查得其代收之桿弟費，並未全額轉付予提供服務之桿弟個人，而係將部分代收轉為訴願人之營業收入，有訴願人開立 93 年度統一發票影本及訴願人之代收代付桿弟費總分類帳影本附卷可稽，又訴願人代收保險費、高爾夫協會基金部分，據訴願人提供之 93 年 1-12 月各項收入及代收代付差異數明細表得知，兩者之代收金額多於代付金額，揆諸前揭財政部 74 年 9 月 13 日台財稅第 21988 號函釋意旨，前開三項超額代收部分既未全額轉付，即係對於消費者進場增加收費之項目，屬娛樂之代價，應課徵娛樂稅。是以訴願人經營高爾夫球場收取清潔費及超額代收保險費、高爾夫協會基金和桿弟費，卻

漏未依娛樂稅法第 9 條第 1 項規定辦理代徵報繳娛樂稅手續，致短漏娛樂稅，原處分機關按前揭財政部函釋規定，對前開三項超額代收部分予以補徵娛樂稅，並按所漏稅額處 5 倍罰鍰尚無不合。從而原處分機關所為 96 年 3 月 22 日新縣稅法字第 0950036598 號復查決定，揆諸首揭規定及財政部函釋，並無不合，應予維持。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，自無需一一斟酌，併此敘明。

四、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定，決定如主文。

中 華 民 國 96 年 11 月 19 日