

訴願人：000

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 95 年 6 月 15 日新縣稅法字第 0950008291 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 年度隨果嶺費、租車費一併收取之管理費及清潔費營業額共計新台幣(以下同)3,048 萬 5,143 元(不含稅)，應屬強制徵收，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 304 萬 8,514 元，案經原處分機關查獲，原處分機關遂以 95 年 2 月 15 日新縣稅法字第 0940029942 號處分書依娛樂稅法第 9 條第 1 項及第 14 條第 1 項規定補徵娛樂稅 304 萬 8,514 元，並按所漏稅額處 5 倍罰鍰 1,524 萬 2,500 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)訴願人經營高爾夫球場因疏忽漏未代徵及繳納 93 年強制收取管理費 162 萬 4,154 元部分之娛樂稅，經貴處發現，未經查核訴願人收取之清潔費與管理費乃非屬同性質，而逕行認定清潔費係併同果嶺費強制收取之費用；又依營業事實，以加入管理費計算，訴願人娛樂稅申報營業額佔營業稅申報銷售額之比率為 64.59%，已高於同業比率，並提供有果嶺費而無收取清潔費及無果嶺費而有清潔費之發票，以證明清潔費乃屬消費者自由選擇之項目；管理費部分，因係隨果嶺費強制收取，惟其並無逃漏之意圖，請降低裁罰金額。

(二)訴願人所檢附之 13 紙發票(發票號碼 BV22483021 號重覆提供)中，除 93 年 10 月 14 日發票號碼 BV22482319 號之發票同時有果嶺費及管理費外，其餘 12 紙發票僅有租車費及清潔費係舉證此二項皆可由消費者自行選擇，又該項消費係陪同擊球者之消費，實為交易之全貌，而非原處分機關所稱僅為交易之一部分等語。

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）之各項收入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「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。」則為財政部 85 年 12 月 31 日台財稅第 851930167 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，應課徵娛樂稅；又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，始符娛樂稅立法意旨。本件訴願人 93 年度 1 月至 10 月娛樂稅申報營業額佔營業稅申報銷售額之比率僅有 41%，與同質性行業之平均比率 63.8% 比較，有偏低現象，爰被列為選案查核對象，本處遂於 94 年 6 月 24 日以新縣稅消字第 0940072749 號函請訴願人提供 93 年度之帳證資料進行查核，先予敘明。
- (三) 次查訴願人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，復按訴願人 93 年度總分類帳，果嶺租車費 2,892 萬 1,401 元佔營業收入 7,161 萬 7,014 元之 40.4%，然管理清潔費帳載合計 3,338 萬 8,491 元佔營業收入 7,161 萬 7,014 元之 46.6%，卻高於果嶺租車費佔營業收入之比率，顯不合理，實難謂管理清潔費為自由選擇性質。且訴願人於訴願書中亦已自承管理費為強制收取，而漏報娛樂稅，故其雖訴稱清潔費與管理費之收費內容有別，惟查訴願人 93 年總分類帳並未將清潔費

與管理費分別列帳，而是以會計科目：營業收入-管理清潔費列帳，顯示清潔費與管理費二者屬相同性質之項目，則管理費與清潔費既均係訴願人經營高爾夫球場所產生之費用，且為相同性質，益證清潔費即為娛樂價款之一種，自應課徵娛樂稅，尚不得因所收費項目名稱之不同而有不同之認定標準，始符公平，以避免納稅人巧立名目藉以行逃漏娛樂稅之實。末據訴願人提供之收費明細表顯示，訴願人除果嶺費因平日及假日就會員、金卡、銀卡、球隊、來賓及早球等 6 種不同等級訂定不同之收費標準外，其餘球車費及管理清潔費則固定收取一定之金額，再經核對訴願人 93 年 6 月開立之全部發票，其有收取果嶺費、租車費之發票皆一併收取管理費清潔費，亦足證系爭管理清潔費均屬強制收取性質。

(四) 至訴願人所檢附之 13 紙發票(發票號碼 BV22483021 號重覆提供)中，除 93 年 10 月 14 日發票號碼 BV22482319 號之發票同時有果嶺費及管理費外，其餘 12 紙發票僅有租車費及清潔費，如前所述，訴願人經營高爾夫球場既任何身分皆收取果嶺費，則該等發票並未開立果嶺費項目，顯示其僅為交易之一部分，尚無法認定係交易之全貌，故訴願人所提之證據尚不足以認定清潔費為自由選擇性質。依行政法院 36 年判字第 16 號判例：「當事人主張事實須負舉證責任倘其所提出之證據不足為主張事實之證明自不能認其主張之事實為真實。」。訴願人既無法證明是項費用屬消費者自由選擇之項目，以資證明清潔費並非強制收取之費用，則其主張自不足採。故本處對訴願人經營高爾夫球場收取管理清潔費卻漏未辦理代徵報繳娛樂稅手續，致短漏娛樂稅乙節，予以補徵娛樂稅，並按所漏稅額處 5 倍罰鍰 1,524 萬 2,500 元，並無違誤，原復查決定遞予維持，並無不當。敬請 續予維持。至訴願人主張漏報管理費娛樂稅部分請減輕罰金乙節，查訴願人不為代徵娛樂稅，本處已依娛樂稅法第 14 條第 1 項規定，按最低倍數處 5 倍罰鍰。

(五) 經查前揭 12 張發票雖僅有租車費及清潔費，惟每張均代收桿弟費及高協費，消費者如未擊球為何代收桿弟費?復據中華民國高爾夫協會組織章程第 28 條規定：「本會經費之來源…2. 高爾夫發展基金：由球場團體會員依照每月入場擊球人數按月報繳。委收辦法如有修訂由理事會通過後行之」，是高協費係向擊球者代收之收入。故該等發票顯尚有果嶺費項目，益臻明確。另如前揭答辯書所述，訴願人經營高爾夫球場既任何身分皆收取果嶺費，則該等發票並未同時開立果嶺費項目，顯示該等發票僅為交易之一部分，尚無法

認定係交易之全貌，故訴願人所提之證據實尚不足以認定清潔費為自由選擇性質云云。

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。
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。
- 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其提供無果嶺費而有清潔費之發票，以證明清潔費乃屬消費者自由選擇之項目；管理費部分，因係隨果嶺費強制收取，惟其並無逃漏之意圖，請降低裁罰金額云云，惟查訴願人於訴願書中既已自承管理費為強制收取，而漏報娛樂稅，是以訴願人與原處分機關所爭執者即為收取清潔費是否為強制收取而屬娛樂價款之一種。經查訴願人分別針對平日及假日就會員、金卡、銀卡、球隊、來賓及早球等 6 種不同等級訂定不同之果嶺費收費標準，惟其餘球車費及管理費、清潔費皆收取固定之金額，有訴願人提供之收費明細表影本附卷可稽。再經原處分機關核對訴願人 93 年 6 月份開立之全部發票，其有收取果嶺費之發票皆一併收

取管理費、清潔費，顯見清潔費本質上係併同果嶺費等一併強制收取，是以訴願人之主張，尚非可採。

三、次查訴願人所收取之清潔費係包含使用置物櫃、盥洗室、更衣室、浴室之費用，為訴願人於訴願書所自述。惟訴願人之高爾夫球場擊球之消費者於擊球後若未沐浴、更衣者，訴願人是否主動將該筆清潔費予以退還消費者，經原處分機關請求訴願人提供僅收取果嶺費、租車費而無收取清潔費之發票，亦未見訴願人提供發票或相關退費資料證明沐浴更衣費等之清潔費實係按使用者收費之標準所收取；又據原處分機關於 95 年 1 月 5 日本府召開之訴願審議委員會會議中陳述該機關曾至訴願人經營之高爾夫球場訪察，發現球場並無入場規則規定採使用者付費之項目；且於櫃檯、置物櫃、盥洗室、更衣室、浴室等處所並無告示牌標示採使用者付費，訴願人之代理人對此亦無爭執否認，足證訴願人所收取之清潔費本質上係併同果嶺費等一併強制收取，參照前揭財政部 85 年 12 月 31 日台財稅第 851930167 號函釋意旨，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。從而，原處分機關所為 95 年 6 月 15 日新縣稅法字第 0950008291 號復查決定，揆諸首揭規定，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 1 月 5 日