

訴願人：○○○

原處分機關：新竹縣稅捐稽徵處

緣訴願人因娛樂稅罰鍰事件，不服原處分機關 95 年 5 月 29 日新縣稅法字第 0950008788 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 年度收取加圈服務費、隨客收入、其他服務費共計新台幣（以下同）83 萬 4,030 元（不含稅），另超額代收保險費與高爾夫協會基金等計 100 萬 6,140 元（不含稅），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 18 萬 4,017 元，案經原處分機關查獲，遂以 95 年 2 月 14 日新縣稅法字第 0940028057 號處分書依娛樂稅法第 14 條第 1 項規定補徵娛樂稅 18 萬 4,017 元（已於 94 年 8 月 4 日、8 月 9 日、8 月 17 日及 9 月 7 日繳納），並按所漏稅額處 5 倍罰鍰 92 萬元（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、訴願及補充理由意旨略謂：

（一）原處分機關係於 94 年 8 月 22 日傳真調查漏報繳事項，惟訴願人早於調查前之 94 年 8 月 4 日、9 日及 17 日補報補繳。而原處分機關卻以 94 年 6 月 24 日之發函日作為調查基準日，查該函略以：「為檢查貴分公司 93 年娛樂稅申報資料，請貴分公司負責人．．．攜帶如說明二之資料到本處消費稅課備查．．．」，並未明確載明原處分機關已查覺訴願人涉嫌違章情節，因此該函應為經選案之對象作例行性通案了解及查核課稅資料，而非已查覺有違章漏稅之可疑事實，依最高行政法院 90 年度判字第 1147 號、92 年度判字第 1715 號、93 年度判字第 1617 號及 92 年度判字第 963 號判決意旨，其函查日不得作為調查基準日；且對照原處分機關 94 年 8 月 22 日函內容，係清楚詢問已報繳娛樂稅部分與未報部分為何，加圈服務費、代收保險費與高爾夫協會基金等事項，可知原處分機關此時之發函始為已有具體違章事實而為之調查

。故應以 94 年 8 月 22 日函查日為調查基準日，而訴願人自行審查內部帳冊資料後，於原處分機關函查前自動補繳所漏稅額，應有稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項規定之適用，請求撤銷處分。

(二) 訴願人所附營業收入比較表，可知公司之餐廳及銷貨收入並非屬高爾夫球場之收入，○○高爾夫球場就高爾夫擊球收入業務，於 93 年度娛樂稅申報營業額佔營業稅申報銷售額之比率應為 74.15%，非如原處分機關所稱之 59%，故訴願人並未達原處分機關之查核標準；原處分機關於 94 年 6 月 24 日發函時，僅以訴願人為選案對象進行調查，難謂屬已知具體違章事項之調查，可疑違章事實認定非與事實相符，訴願人顯係自行審查內部帳冊資料後，於原處分機關函查前，自動補繳所漏稅額，應有稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定之適用等語

三、答辯及補充答辯意旨略謂：

(一) 按「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 9 條第 1 項及第 14 條第 1 項所明定。

次按「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，左列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、本法第 41 條至第 45 條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」、「本法對於納稅義務人之規定，除第 41 條規定外，於扣繳義務人、代徵人、代繳人及其他依本法負繳納稅捐義務之人準用之。」亦分別為稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項及第 50 條所明定。復據財政部 80 年 8 月 16 日台財稅第 801253598 號函檢發重行訂定之「稅捐稽徵法第 48 條之 1 所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則」，各稅之列選案件．．．稽徵機關．．．經辦人員應於交查簽收當日立即進行函查、調卷、調閱相關資料或其他相同作為，並應詳予記錄以資查考，藉昭公信。進行調查之作為有數個時，以最先作為之日為調查基準日．．．。

(二) 按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，即曾函送高爾夫球場各項收入徵免娛樂稅認定標準等相關規定，請高爾夫球場娛樂業者依規報繳娛樂稅，惟查其中

報資料並無明顯改變，致該行業實有進一步了解之必要。故於 93 年 12 月就轄內 10 家採自動報繳娛樂稅之高爾夫球場業者，進行比較分析，發現業者於 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平均比率為 63.8%，而業者申報比率最高者達 98%，最低者則僅 14%，相差懸殊，顯有異常，應涉有違章漏稅情事，本處遂就其中申報比率未達 60% 者發調查函進行查核。因訴願人申報比率僅有 59%，顯涉有違章漏稅行為，本處乃於 94 年 6 月 24 日以新縣稅消字第 0940072747 號函請訴願人提供該公司 93 年度之帳證資料進行查核，故於是日本處已察覺訴願人有可疑之違章事實，並進行調查，則 94 年 6 月 24 日即為本案調查基準日。嗣本處為進行後續查核作業，於 94 年 8 月 22 日傳真請訴願人補充說明，僅係調查作為之一部分，並非為查核之始，至於調查之方式、過程及調查之結果，並不能影響本件已經開始調查之事實之認定，依上開財政部函釋規定，進行調查之作為有數個時，應以最先作為之日為調查基準日。至訴願人就其 93 年度內漏報之加圈服務費、隨客收入、其他服務費及超額代收保險費與高爾夫協會基金等計 184 萬 170 元部份，雖已分別於 94 年 8 月 4 日、8 月 9 日、8 月 17 日及 9 月 7 日補繳所漏娛樂稅款 18 萬 4,017 元並補報在案，但因係於本處開始調查之後始補報報繳，與稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定即有未合，是訴願人提出最高行政法院 90 年度判字第 1147 號、92 年度判字第 1715 號、93 年度判字第 1617 號及 92 年度判字第 963 號判決等 4 件判決，稱本處 94 年 8 月 22 日始進行調查乙節，顯係誤解。則原處分依上揭法條及財政部函釋規定處以罰鍰，並無違誤，本處復查決定遞予維持亦無不當，敬請 續予維持。

- (三) 查高爾夫球場業者之各項收入包含會員入會費、保證金、年費、月費、季費、(非)會員入場費(含果嶺費)及併同強制收取之費用、捐款、桿弟費、收取球具衣櫃及電動車輛租金、銷售球具、賣店、餐飲及其他收入等，依財政部函釋規定前揭各項收入有屬應課徵營業稅與娛樂稅之項目，亦有屬應課徵營業稅而非屬課徵娛樂稅之項目，但均為高爾夫球場業者設置高爾夫球場所衍生之收入，故本處乃以高爾夫球場業者申報應課徵娛樂稅及非屬課徵娛樂稅之所有各項收入之營業稅申報銷售額為計算基準，計算業者娛樂稅申報營業額佔營業稅申報銷售額之比率，於 93 年 12 月就轄內 10 家採自動報繳娛樂稅之高爾夫球場業者，一致性以

該計算基準計算申報比率，進行比較分析。發現業者於 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平均比率為 63.8%，而業者申報比率最高者達 98%，最低者則僅 14%，相差懸殊，顯有異常，應涉有違章漏稅情事，本處遂就其中申報比率未達 60% 者發調查函進行查核。因訴願人申報比率僅有 59%，顯涉有違章漏稅行為，本處乃於 94 年 6 月 24 日以新縣稅消字第 0940072747 號函請訴願人提供該公司 93 年度之帳證資料進行查核，故於是日本處已察覺訴願人有可疑之違章事實，並進行調查，則 94 年 6 月 24 日即為本案調查基準日。訴願人雖已分別於 94 年 8 月 4 日、8 月 9 日、8 月 17 日及 9 月 7 日補繳所漏娛樂稅款 18 萬 4,017 元並補報在案，但因係於本處開始調查之後始補報報繳，與稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定即有未合。則原處分依前揭法條及財政部函釋規定處以罰鍰，並無違誤。至訴願人所稱其 93 年度娛樂稅申報營業額佔營業稅申報銷售額之比率，其中營業稅申報銷售額應排除餐廳及銷貨收入，故平均比率應為 74.15%，並未達原處分機關之查核標準乙節，經據訴願人所附之營業收入比較表之金額並依前揭選案查核標準計算，將娛樂稅額 553 萬 8,692 元還原娛樂稅申報營業額 5,538 萬 6,920 元，以該娛樂稅申報營業額佔其統一發票開立金額 9,291 萬 5,854 元（為高爾夫球場收入 7,469 萬 8,072 元與餐廳及銷貨收入 1,821 萬 7,782 元之合計）之申報比率即為 59%，與本處計算之比率並無不同，申請人所訴，顯係誤解云云。

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。次按「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，左列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、本法第 41 條至第 45 條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」、「本法對於納稅義務人之規定，除第 41 條規

定外，於扣繳義務人、代徵人、代繳人及其他依本法負繳納稅捐義務之人準用之。」亦分別為稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項及第 50 條所明定。

又據財政部 80 年 8 月 16 日台財稅第 801253598 號函：「檢發重行訂定之『稅捐稽徵法第 48 條之 1 所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則』各稅之列選案件．．．稽徵機關．．．經辦人員應於交查簽收當日立即進行函查、調卷、調閱相關資料或其他相同作為，並應詳予記錄以資查考，藉昭公信。進行調查之作作為有數個時，以最先作為之日為調查基準日。」

二、卷查訴願人經營高爾夫球場，93 年度收取加圈服務費、隨客收入、其他服務費共計新台幣 83 萬 4,030 元，另超額代收保險費與高爾夫協會基金等計 100 萬 6,140 元，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 18 萬 4,017 元，案經原處分機關查獲，遂以 95 年 2 月 14 日新縣稅法字第 0940028057 號處分書依娛樂稅法第 14 條第 1 項規定補徵娛樂稅 18 萬 4,017 元，訴願人並已於 94 年 8 月 4 日、8 月 9 日、8 月 17 日及 9 月 7 日繳納完畢，並為訴願人所不否認之事實，有訴願人之復查申請書正本附卷可稽，是訴願人顯有違反娛樂稅法之行為，洵堪認定。

三、再查本案訴願人雖主張原處分機關係於 94 年 8 月 22 日傳真調查漏報繳事項，訴願人早於調查前之 94 年 8 月 4 日、9 日、17 日補報補繳。而原處分機關卻以 94 年 6 月 24 日之發函日作為調查基準日，查該函意旨並未明確載明原處分機關已查覺訴願人涉嫌違章情節，因此該函應為經選案之對象作例行性通案了解及查核課稅資料，而非已查覺有違章漏稅之可疑事實，是以該日不得作為調查基準日，訴願人應有稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定之適用云云。惟查稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定之適用，應以納稅義務人在未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款為要件，始克相當；倘納稅義務人係在稅捐稽徵機關進行調查後，始行自動向稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，則無該條規定之適用（參改制前行政法院 89 年判字第 2299 號判決）。又「稅捐稽徵法第 48 條之 1 所定『進行調查』，應指有充分之事實證明有關機關對某一特定個案申報異常之狀況，開始進行進一步瞭解之行為而言，至於調查之方式、過程以及調查之結果，並不能影響有關機關是否

已開始進行調查之事實之認定」為改制前行政法院 84 年判字第 1927 號判決所闡釋。經查原處分機關調查訴願人是否有短漏報繳娛樂稅款，係緣自 93 年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；其間原處分機關亦曾函送高爾夫球場各項收入徵免娛樂稅認定標準等相關規定，請訴願人及其他高爾夫球場娛樂業者依規報繳娛樂稅，有原處分機關 93 年 3 月 17 日新縣稅消字第 0930005835 號函及 93 年 12 月 28 日新縣稅消字第 0930071103 號函影本附卷可稽。惟嗣後原處分機關因認訴願人於 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偏低，疑有異常並涉違章漏稅情事，原處分機關遂於 94 年 6 月 24 日以新縣稅消字第 0940072747 號函請訴願人提供該公司 93 年度之帳證資料進行調查，是以原處分機關係於 94 年 6 月 24 日即針對某一特定個案申報異常之狀況，開始進一步瞭解有無漏報繳娛樂稅之行為。至於原處分機關於 94 年 8 月 22 日傳真請訴願人再為詳細補充之說明，係屬調查之過程，參照前揭改制前行政法院 84 年判字第 1927 號判決意旨，並不能影響有關機關是否已開始進行調查之事實之認定。是以原處分機關就訴願人漏稅之嫌疑已於 94 年 6 月 24 日「進行調查」，足堪認定，其核定訴願人本件違章行為並無稅捐稽徵法第 48 條之 1 免罰規定之適用，尚非無據，訴願人之主張不足採。從而，原處分機關所為 95 年 5 月 29 日新縣稅法字第 0950008788 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 95 年 11 月 20 日

