

01 最 高 行 政 法 院 判 決

02 113年度上字第597號

03 上 訴 人 薩泰爾娛樂股份有限公司

04 代 表 人 曾博恩

05 訴訟代理人 余柏儒 律師

06 被 上 訴 人 臺北市稅捐稽徵處

07 代 表 人 黃蕙庭

08 訴訟代理人 魏雅慧

09 郭純吟（兼送達代收人）

10 上列當事人間娛樂稅事件，上訴人對於中華民國113年8月22日臺
11 北高等行政法院112年度訴字第903號判決，提起上訴，本院判決
12 如下：

13 主 文

14 一、上訴駁回。

15 二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

16 理 由

17 一、上訴人於民國111年3月11日及12日在臺北市南港區市民大道
18 8段99號「臺北流行音樂中心」舉辦3場對外售票之「2022曾
19 博恩有趣的演講！《三重標準》」娛樂活動（下稱系爭活
20 動），未依娛樂稅法第8條規定於臨時活動舉辦前向被上訴
21 人信義分處（下稱信義分處）辦理登記娛樂稅徵免手續。嗣
22 信義分處於111年4月15日以北市稽信義乙字第11145123271
23 號函（下稱111年4月15日函）請上訴人補辦娛樂稅代徵報繳
24 手續及陳述意見，經上訴人於111年4月26日以陳述意見書回
25 復，並提供上開日期之售票明細表及該活動影片檔案予信義
26 分處。信義分處遂依上訴人提供影片內容認定，係表演者以
27 喜劇表演方式娛樂觀眾，與演講有別，核屬娛樂稅法第2條
28 規定之課稅範圍，並查得系爭活動對外銷售門票之票券總收

01 入共計新臺幣（下同）22,835,950元，核定上訴人舉辦系爭
02 活動應代徵繳納娛樂稅280,166元。上訴人不服，申請復
03 查，經復查決定更正應代徵繳納娛樂稅為267,009元。上訴
04 人不服，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院（下稱原
05 審）地方行政訴訟庭以113年6月26日112年度稅簡字第9號判
06 決駁回後，上訴人提起上訴，現由原審113年度簡上字第95
07 號審理中。又被上訴人依財政部109年11月3日台財稅字第10
08 904634190號令意旨，就上訴人活動前未辦徵免之行為處罰
09 鍰7,500元，以及應補徵代徵繳納娛樂稅267,009元處7倍罰
10 鍰計1,869,063元，擇一從重處罰，以111年10月25日北市稽
11 法乙字第1113204320號裁處書（下稱原處分），裁處上訴人
12 1,869,063元。上訴人對原處分不服，循序提起行政訴訟，
13 並聲明：原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。案經原審11
14 2年度訴字第903號判決（下稱原判決）駁回後，上訴人遂提
15 起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；原處分、復查決定及訴
16 願決定均撤銷。

17 二、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記
18 載。

19 三、原判決駁回上訴人在原審之訴，其理由略以：

20 (一)上訴人舉辦系爭活動應代徵繳納娛樂稅合計為267,009元，
21 此雖為裁罰計算之基礎，惟此認定為原審另案（地方行政訴
22 訟庭112年度稅簡字第9號）審理範圍，非本案審理範圍。本
23 案訟爭內容僅為罰鍰部分，即被上訴人按應納稅額處7倍之
24 罰鍰。

25 (二)本案裁處7倍罰鍰屬於中度之處罰，處罰之行為態樣為按娛
26 樂稅代徵人不為代徵或短徵、短報、匿報娛樂稅者，共計4
27 種，其中短徵、短報為【有徵、有報】但數額不足；而不為
28 代徵或匿報娛樂稅者則屬【未徵、未報】，依循稅務違章案
29 件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）有徵有報
30 但數額不足，依法定最低度之處罰規定（不為代徵或匿報娛
31 樂稅者則屬【未徵、未報】）裁處5倍罰鍰之處罰，若不為代

01 徵或匿報娛樂稅等未徵、未報之情狀，則裁處7倍罰鍰之處
02 罰，是參酌各種不同的稅務違章情形，包括同樣的稅捐子法
03 自行比較違規程度之差異所為不同情狀之處罰倍數，與不同
04 的稅捐子法間的違規情節相當者，與法定高、低度、各個不
05 同程度之中低度或中高度的處罰倍數，於跨稅捐子法間裁罰
06 倍數之相當性，與不同稅法違規情節類似性之高低與裁罰倍
07 數間，受責難程度之平衡。原審認為裁處7倍之罰鍰是中度
08 略偏低度之處罰，已經斟酌不為代徵或匿報者，與短徵、短
09 報者，其間可非難性之差距，已經是跨稅捐子法之間多重平
10 衡的考量，被上訴人逕以適用，並非直接論以應納稅額處7
11 倍罰鍰，而是已經斟酌應納稅額處5倍至10倍間罰鍰之情節
12 差異，以及不同性質之稅捐法規，受責難程度之平衡。就
13 此，上訴人指稱被上訴人未依行政罰法第18條第1項規定，
14 於原處分中詳述裁量理由，有裁量怠惰之違法乙節，自無足
15 採。

16 (三)原處分以不為代徵娛樂稅額之7倍為罰鍰金額，即267,009元
17 $\times 7 = 1,869,063$ 元為計算式，並敘明有關證據為上訴人對外公
18 布活動資訊等相關資料，及被上訴人111年4月15日函請上訴
19 人辦理娛樂稅報繳手續及填寫娛樂稅違章案件申明書陳述意
20 見，並於該函內說明行政罰法第42條規定，行政機關於裁處
21 前，應給予受處罰者陳述意見之機會，且指明上訴人依娛樂
22 稅法第3條第2項規定為娛樂稅之代徵人。上訴人收受後回復
23 稱，係針對「上訴人依娛樂稅法第3條為娛樂稅之代徵人，
24 未依循第8條第1項事先辦理登記及徵免手續，而該當第13、
25 14條之行為罰與漏稅罰」表示意見，故上訴人認系爭活動為
26 演講而非娛樂稅法第2條之娛樂活動，自行將陳述意見之拆
27 分為「是否為第3條之代徵人及是否該當第8條之違規情節」
28 (該不該補稅，有表示意見)及「是否該當第13、14條之行
29 為罰與漏稅罰」(該不該處罰，未表示意見)而認為違反正
30 當法律程序者，自無足採。

01 (四)補稅稅額為本案裁罰之計算基礎，若該數額有變動，本件裁
02 罰必生變動，且依同一比例為之，所生爭議僅存計算上差
03 距，故本案在兩造合意停止之下，仍無進一步裁判確定之結
04 果而先行裁判。從而，原處分並無違法，訴願決定予以維
05 持，核無不合等語，為其論據。

06 四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。茲就上
07 訴理由再予論述如下：

08 (一)娛樂稅法第2條第1項第2款規定：「娛樂稅，就下列娛樂場
09 所、娛樂設施或娛樂活動所收票價或收費額徵收之：二、職
10 業性歌唱、說書、舞蹈、馬戲、魔術、技藝表演及夜總會之
11 各種表演。」第3條規定：「(第1項)娛樂稅之納稅義務
12 人，為出價娛樂之人。(第2項)娛樂稅之代徵人，為娛樂
13 場所、娛樂設施或娛樂活動之提供人或舉辦人。」第8條第1
14 項規定：「凡臨時舉辦娛樂活動，對外售票、收取費用者，
15 應於舉辦前向主管稽徵機關辦理登記及娛樂稅徵免手續。」
16 第13條規定：「違反第8條第1項規定者，處新臺幣1,500元
17 以上15,000元以下罰鍰；其係機關、團體、公營機構或學
18 校，通知其主管機關依法懲處其負責人。」第14條第1項規
19 定：「娛樂稅代徵人不為代徵或短徵、短報、匿報娛樂稅
20 者，除追繳外，按應納稅額處5倍至10倍罰鍰，並得停止其
21 營業。」裁罰倍數參考表關於違反娛樂稅法第14條第1項規
22 定：「……二、娛樂稅代徵人不為代徵、匿報娛樂稅者。按
23 應納稅額處7倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補辦相關登記
24 及代徵報繳娛樂稅手續，並已補繳稅款者，處5倍罰鍰。」
25 復依行政罰法第18條第1項規定：「裁處罰鍰，應審酌違反
26 行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法
27 上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」準此，娛
28 樂稅係就具有娛樂性質之活動所收票價徵收之。娛樂稅納稅
29 義務人為出價娛樂之人；娛樂稅之代徵人，則為娛樂活動之
30 舉辦人。凡臨時舉辦娛樂活動，對外售票者，應依娛樂稅法
31 第8條第1項規定於舉辦前向主管稽徵機關辦理登記及娛樂稅

01 徵免手續。活動前未辦理娛樂稅徵免手續之行為處1,500元
02 以上15,000元以下罰鍰；娛樂稅代徵人不為代徵或短徵、短
03 報、匿報娛樂稅者，除追繳外，按應納稅額處5倍至10倍罰
04 鍰，並得停止其營業。

05 (二)本件原處分為裁罰處分，係以補稅處分所認定之應納稅額為
06 基礎而為裁罰，補稅處分在未經撤銷確定前，即具行政處分
07 之效力，對後續以其為依據作成之裁罰處分有拘束力，納稅
08 義務人如以裁罰處分(即後行政處分)為訴訟客體，而非以有
09 效之補稅處分(即先行政處分)為訴訟客體，提起行政訴訟
10 時，則該補稅處分之實質合法性，原則上並非該裁罰處分受
11 訴行政法院審理之範圍(至補稅處分如嗣後經撤銷確定，則
12 係屬裁罰處分訴訟之確定判決是否符合行政訴訟法第273條
13 第1項第11款之再審事由)。固然有存續力之補稅處分，其構
14 成要件效力並非絕對，然僅於例外情形，即在補稅處分缺乏
15 有效行政救濟途徑；或者依當時環境，無法期待補稅處分相
16 對人為行政救濟等情況下，行政機關或法院事後審查以補稅
17 處分為基礎之裁罰處分合法性時，始例外審究補稅處分認事
18 用法之合法性。本件上訴人業已對補稅處分提起行政訴訟救
19 濟(即原審113年度簡上字第95號)，現於行政法院審理中，
20 則該補稅處分之實質合法性，原則上並非裁罰處分受訴行政
21 法院審理之範圍。原判決以關於漏稅額之認定，是原審另案
22 (補稅處分)審理之範圍，不在本案審理之範圍，而以被上
23 訴人核定上訴人舉辦系爭活動應代徵繳納娛樂稅合計為267,
24 009元為裁罰計算之基礎，就原處分裁處7倍罰鍰有無裁量違
25 法予以審查，核無違誤。上訴意旨主張原判決就上訴人是否
26 為娛樂稅法第14條第1項處罰客體，即系爭活動是否有娛樂
27 稅法之適用，未於理由中說明，有理由不備之違法云云，並
28 無足採。

29 (三)經查，上訴人為系爭活動之舉辦人，而成為娛樂稅之代徵
30 人，其因未事先向主管稽徵機關辦理登記及娛樂稅徵免手
31 續，且未辦理代徵繳納娛樂稅，上訴人舉辦系爭活動應代徵

繳納娛樂稅合計為267,009元，被上訴人於裁罰處分作成前，業以111年4月15日函請上訴人辦理娛樂稅報繳手續及填寫娛樂稅違章案件申明書陳述意見，且於該函敘明上訴人為娛樂稅之代徵人，未依規定代徵娛樂稅，該當娛樂稅法第13、14條之行為罰與漏稅罰等情，為原判決依法所確定之事實，核與卷內證據相符。原審核認上訴人為娛樂稅代徵人不為代徵娛樂稅，依娛樂稅法第14條第1項及裁罰倍數參考表規定，按應納稅額處7倍罰鍰，上訴人行為同時構成行為罰與漏稅罰規定，從一重依漏稅罰裁處1,869,063元，已經依行政罰法第18條第1項規定，斟酌情節差異及受責難程度，揆諸前開規定及說明，於法並無不合。原審已詳述得心證之理由及法律上之意見，並就上訴人之主張何以不足採取，分別予以論駁甚明，經核與卷內證據尚無不符，亦無違反論理法則、經驗法則及證據法則。上訴意旨主張被上訴人111年4月15日函未向上訴人陳明應說明部分為何，亦未說明其將依娛樂稅法第13條「行為罰」或第14條「漏稅罰」對上訴人裁罰，無法使上訴人預見有如何不利益處分或裁罰將至，原審卻認上訴人已就原處分陳述意見，有適用法規不當之違法云云，無非係其個人之主觀見解及就原審認定事實、證據取捨之職權行使事項為指摘，並無可採。

(四)行政罰法第8條規定：「不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」準此，行為人無論係消極不認識其行為為法所不許，或積極誤認為法所許，均不影響違規行為之成立，亦不能因此即謂其主觀上欠缺故意或過失，而無可非難性及可歸責性，僅得視其情節減輕或免除其處罰。又雖得按其情節減輕或免除其處罰，但應限於行為人因有具體特殊情況存在，導致無法得知法規存在之情形，始足當之。如行為人違反行政法上義務之行為，主觀上具有可責難性，且無情輕罰重之情形，主管機關按法定裁罰倍數表予以裁處，未依行政罰法第8條但書規定減輕或免除其處罰，自無違法情形可指。本件上訴人為系爭活動之舉

01 辦人，本有義務事先向主管稽徵機關辦理登記及娛樂稅徵免
02 手續，及辦理代徵繳納娛樂稅，然上訴人既已成為娛樂稅之
03 代徵人，逕不為辦理代徵娛樂稅而違反前揭規定，主觀上即
04 為可歸責。況被上訴人於原審即已主張上訴人於111年間即
05 曾有舉辦娛樂活動9場，並已申報繳納娛樂稅等情(原審卷第
06 104頁至第105頁、第146頁至第147頁)。顯見上訴人已明知
07 系爭活動應代徵娛樂稅，卻仍執意不為代徵，自具漏稅之故
08 意甚明。上訴意旨主張原判決未說明上訴人是否有故意、過
09 失違反娛樂稅法第14條規定，未審酌上訴人是否有行政罰法
10 第8條但書得減輕之適用及說明何以不適用，逕維持原處分
11 所裁處7倍之罰鍰，有裁量怠惰及違反比例原則，原判決有
12 判決不備理由及適用法規不當之違法云云，自無足採。

13 (五)綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決駁回上訴人在原
14 審之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背
15 法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

16 五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
17 項、第98條第1項前段，判決如主文。

18 中 華 民 國 114 年 7 月 3 日

19 最高行政法院第四庭

20 審判長法官 王 碧 芳

21 法官 鍾 啟 煒

22 法官 陳 文 燦

23 法官 林 秀 圓

24 法官 王 俊 雄

25 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

26 中 華 民 國 114 年 7 月 3 日

27 書記官 張 玉 純