

01 臺北高等行政法院判決

02 高等行政訴訟庭第五庭

03 113年度簡上字第95號

04 上訴人 薩泰爾娛樂股份有限公司

05 代表人 曾博恩

06 送達代收人 郭書宜

07 訴訟代理人 余柏儒 律師

08 被上訴人 臺北市稅捐稽徵處

09 代表人 黃蕙庭（處長）

10 訴訟代理人 張丹妮

11 上列當事人間娛樂稅事件，上訴人對於中華民國113年6月26日本
12 院地方行政訴訟庭112年度稅簡字第9號行政訴訟判決，提起上
13 訴，本院判決如下：

14 主 文

15 上訴駁回。

16 上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

17 理 由

18 一、程序事項：

19 被上訴人代表人原為倪永祖，於訴訟進行中變更為黃蕙庭，
20 茲由其具狀聲明承受訴訟（本院卷第91頁），核無不合，應
21 予准許。

22 二、事實概要：

23 上訴人分別於民國111年3月11、12日在臺北流行音樂中心舉
24 辦3場公開售票之「2022曾博恩有趣的演講！《三重標
25 準》」活動（下稱系爭活動），未依娛樂稅法第8條第1項規

01 定於舉辦前向被上訴人所屬信義分處（下稱信義分處）辦理
02 登記及娛樂稅徵免手續，信義分處以111年4月15日北市稽信
03 義乙字第0000000000號函請上訴人補辦娛樂稅代徵報繳手
04 續及陳述意見。經上訴人於111年4月26日提出陳述意見並提
05 供系爭活動影片檔案光碟及售票明細表予信義分處。信義分
06 處認系爭活動係屬單口喜劇表演之娛樂活動，為娛樂稅法第
07 2條第1項第2款及臺北市娛樂稅徵收自治條例（下稱系爭自
08 治條例）第4條前段規定之「技藝表演」，上訴人應代徵代
09 納娛樂稅卻未依規定辦理為由，乃按系爭活動對外銷售門票
10 之票券總收入22,835,950元，扣除各票價所內含娛樂稅後之
11 票券收入淨額，按行為時系爭自治條例第5條之1第1項第2款
12 「職業性技藝表演」之課稅規定，分別按其票價1,500元以
13 下、超過1,500元未逾3,000元及超過3,000元之徵收率各為
14 0.5%、1.25%、2.5%之級距，以111年5月4日北市稽信義乙字
15 第0000000000號函（下稱原處分）核定上訴人就系爭活動應
16 代徵繳納娛樂稅280,166元。上訴人不服原處分，申請復
17 查，因原處分尚不及將上訴人已納營業稅扣減，經被上訴人
18 重新計算扣除內含娛樂稅及營業稅後之營業淨額，以復查決
19 定更正核定應代繳娛樂稅額為267,009元（上訴人逾期未繳納
20 娛樂稅遭裁處罰鍰提起撤銷訴訟部分，經本院高等行政訴訟
21 庭112年度訴字第903號判決駁回其訴，並經最高行政法院11
22 3年度上字第597號判決駁回其上訴而告確定），其餘部分復
23 查駁回，上訴人仍不服，提起訴願經決定駁回，提起行政訴
24 訟，經本院地方行政訴訟庭（下稱原審）以112年度稅簡字
25 第9號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍不服，遂提起本
26 件上訴。

27 三、上訴人起訴主張及訴之聲明、被上訴人於原審之答辯及聲
28 明、原判決認定之事實及理由，均引用原判決書所載。

29 四、上訴意旨略以：

30 （一）系爭活動於實質上符合「演講或講座」之定義，原判決未詳
31 加說明「演講或講座」與「單口喜劇」間之差別為何，即逕

01 予認定為「單口喜劇」，有判決理由欠備、認定事實未依證
02 據等違背法令之處。

03 (二)原判決一面強調「實質課稅原則」，一面卻又以「形式外
04 觀」之證據認定系爭活動為「單口喜劇」，有適用法規不當
05 之嫌、更有判決理由不備、判決理由前後矛盾之違背法令。

06 (三)臺北市娛樂稅徵收自治條例（下稱系爭自治條例）第4條前
07 段所規定之「技藝表演」，應依娛樂稅法與系爭自治條例等
08 規定課徵娛樂稅等情，係違反租稅法律主義及法律保留原
09 則，有判決適用法則不當、判決理由欠備之違背法令。

10 (四)娛樂稅法第2條第1項第2款及系爭自治條例第4條前段規定均
11 違反法律明確性原則，應拒絕適用，原判決卻為相反之認
12 定，有判決適用法則不當之違背法令。

13 (五)原判決認本件系爭活動確屬「單口喜劇」而非「演講或講
14 座」，然「單口喜劇」亦非明文於娛樂稅法第2條第1項第2
15 款、系爭自治條例第4條前段規定之例示規範內，自不能任
16 意擴張解釋並對之課徵娛樂稅，否則與租稅法律主義尚有所
17 違背。

18 (六)上訴人於原審審理中，於112年5月19日具狀、亦有於原審審
19 理時多次當庭以言詞聲請函詢臺北市政府文化局，請求由該
20 文化局輔助判斷一活動具備娛樂性與否，是否有一定之判斷
21 準則，然原審卻未審酌相關之訴訟資料，並對「系爭活動是
22 否具娛樂性」、「演講或講座與技藝表演之差別為何」等爭
23 點予以調查，並敘明認定系爭活動非屬「演講或講座」之依
24 據及理由，有不適用行政訴訟法第125條第1項、第133條之
25 應依職權調查規定、未盡職權調查義務，及判決不備理由等
26 違背法令之處等語。並聲明：1.原判決廢棄。2.原處分、復
27 查決定及訴願決定不利於上訴人部分均撤銷。

28 五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，於法並無違誤。茲
29 就上訴意旨補充論斷如下：

30 (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
31 所、娛樂設施或娛樂活動所收票價或收費額徵收之：……。

01 二、職業性歌唱、說書、舞蹈、馬戲、魔術、技藝表演及夜
02 總會之各種表演。」第3條規定：「（第1項）娛樂稅之納稅
03 義務人，為出價娛樂之人。（第2項）娛樂稅之代徵人，為
04 娛樂場所、娛樂設施或娛樂活動之提供人或舉辦人。」第5
05 條第2款規定：「娛樂稅，照所收票價或收費額，依左列稅
06 率計徵之：……二、職業性歌唱、說書、舞蹈、馬戲、魔
07 術、技藝表演及夜總會之各種表演，最高不得超過30%。」
08 第6條規定：「直轄市及縣（市）政府得視地方實際情形，
09 在前條規定稅率範圍內，分別規定娛樂稅徵收率，提經直轄
10 市及縣（市）民意機關通過，報請或層轉財政部核備。」第
11 8條第1項規定：「凡臨時舉辦娛樂活動，對外售票、收取費
12 用者，應於舉辦前向主管稽徵機關辦理登記及娛樂稅徵免手
13 續。」第14條第1項規定：「娛樂稅代徵人不為代徵或短
14 徵、短報、匿報娛樂稅者，除追繳外，按應納稅額處5倍至1
15 0倍罰鍰，並得停止其營業。」準此，娛樂稅係就具有娛樂
16 性質之活動所收票價徵收之。娛樂稅納稅義務人為出價娛樂
17 之人；娛樂稅之代徵人，則為娛樂活動之舉辦人。凡臨時舉
18 辦娛樂活動，對外售票者，應依娛樂稅法第8條第1項規定於
19 舉辦前向主管稽徵機關辦理登記及娛樂稅徵免手續。

20 (二)依財政收支劃分法第12條第1項第6款規定，娛樂稅為直轄市
21 及縣（市）稅。又依地方制度法第18條第2款第2目規定，直
22 轄市稅捐為直轄市自治事項。據此，臺北市政府訂定發布
23 「臺北市娛樂稅徵收自治條例」（系爭自治條例）。則系爭
24 自治條例於不違反中央頒布之娛樂稅法規定下，自具有法律
25 效力（最高行政法院94年度判字第2115號判決意旨參照）。
26 經查，娛樂稅法第2條第1項第2款規定：「娛樂稅，就下列
27 娛樂場所、娛樂設施或娛樂活動所收票價或收費額徵收之：
28 ……二、職業性歌唱、說書、舞蹈、馬戲、魔術、技藝表演
29 及夜總會之各種表演。」又系爭自治條例第3條第2款規定：
30 「娛樂稅之代徵人如下：……二、……技藝表演……出售票
31 券或收取代價之營業人或演出人。」第4條前段規定：「前

01 條所稱技藝表演，係指大鼓、彈詞、雜耍、口技、相聲、溜
02 冰及其他特技等具有娛樂性之表演而言；……。」第5條之1
03 第1項第2款規定：「前條各款規定之娛樂稅徵收率，於中華
04 民國109年12月1日起至111年6月30日止，調整如下：……
05 二、職業性歌唱、舞蹈、馬戲、魔術、技藝表演及夜總會之
06 各種表演：（一）票價或收費額在新臺幣1,500元以下者，
07 課徵0.5%。（二）票價或收費額超過新臺幣1,500元，未逾
08 3,000元者，課徵1.25%。（三）票價或收費額超過新臺幣3,
09 000元者，課徵2.5%。」等旨，核與租稅法律主義、法律保
10 留原則無違。

11 (三)查上訴人舉辦系爭活動係以「雙重標準」為主題，由曾博恩
12 獨自站在舞台上，以幽默、逗趣、誇張表情及律動肢體等表
13 演方式，詮釋其個人生活或社會上對於同一事物之雙重認定
14 標準，以「剪頭髮」、「懷孕生子」、「吃素」、「姓名諧
15 音」及「童謠」等令觀眾發笑之雙重標準舉例，展現其機
16 智、妙語如珠口才及肢體律動之表演方式娛樂觀眾，足見系
17 爭活動所呈現之實質表演內涵確係曾博恩以具有娛樂效果之
18 單口喜劇（Stand-up comedy）方式演出，為原審依法認定
19 之事實，核與上訴人所提出之系爭活動影片光碟內容、譯
20 文、系爭活動影片簡報書面資料及臺北地院勘驗筆錄等卷內
21 證據相符，自得為本件裁判之基礎。原審依照全辯論意旨及
22 調查證據之結果，已於判決中論明：技藝表演為娛樂稅法明
23 定應課徵娛樂稅之娛樂活動，其內涵包含具有娛樂性之表
24 演，例如相聲及其他特技等；又國內、外單口喜劇表演者之
25 表演方式，多係以嘲諷時事、生活中的故事、角色扮演、穿
26 插與觀眾現場互動等之表演形式。系爭活動演出風格符合上
27 訴人以諷刺時事之宗旨，並以性別、種族、社經地位、年齡
28 及政治等題材，發想出有趣之故事，由上訴人代表人曾博恩
29 擔任主角所為單口喜劇表演方式娛樂觀眾，是認系爭活動之
30 實質內涵係以單口喜劇表演方式而為娛樂，且與曾博恩以往
31 舉辦之娛樂活動雷同，基於實質課稅原則，依娛樂稅法第2

01 條第1項第2款及系爭自治條例第4條規定，應將系爭活動之
02 售票收入認定屬娛樂稅之課徵範圍，故被上訴人以本件就具
03 有娛樂性質之系爭活動收取票價，核屬娛樂稅課稅範圍，即
04 娛樂稅法第2條第1項第2款及系爭自治條例第4條前段規定之
05 課稅客體，惟上訴人漏未報繳娛樂稅，復以系爭娛樂活動對
06 外收取票價總收入為22,835,950元，此有上訴人所提出之售
07 票明細表在卷可佐，上訴人亦未爭執，被上訴人計算扣除內
08 含娛樂稅及營業稅後之營業淨額，並按各類票價依法分別適
09 用徵收率0.5%、1.25%、2.5%，以復查決定更正核定上訴人
10 應代繳娛樂稅額為267,009元，並無違誤等語甚詳(原判決第
11 13-19頁)，而駁回上訴人於原審之訴，核與經驗法則、論理
12 法則均無違背，亦無上訴人所指認定事實未依證據之情形，
13 依上開規定之說明，並無違誤。

14 (四)至於上訴人提及財政部87年12月9日台財稅第871979014號函
15 釋「關於舉辦『全方位成功經典講座』並收取票價，是否屬
16 於娛樂稅法第2條第1項第2款『職業性說書』課徵娛樂稅之
17 範圍乙案，查『說書』係指講解書中意義或講說評詞、故
18 事，本案所稱之講座，其性質與職業性說書畢竟有別，尚不
19 宜納入娛樂稅之課徵範圍。」等旨，係就所涉個案活動是否
20 屬於娛樂稅法第2條第1項第2款「職業性說書」而為說明，
21 該函釋並「未」表示可以僅憑「演講或講座」命名，無視活
22 動內容實際具有娛樂性質均一律免徵娛樂稅之意旨。實則，
23 依據上揭娛樂稅法規定，娛樂稅係對消費者出價娛樂行為課
24 徵之租稅，課稅基礎為娛樂業者向消費者所收之費用，納稅
25 義務人為娛樂行為之消費者，由娛樂業者向消費者收費時併
26 予徵收，再向主管稽徵機關報繳，若代徵人有向消費者收取
27 屬娛樂稅課徵範圍之收費項目，即發生核課娛樂稅之基礎。
28 亦即，業者舉辦活動並對消費者售票收款，如屬於娛樂之代
29 價，「不問其名稱為何」，即應課徵娛樂稅(最高行政法院
30 107年度判字第335號判決意旨參照)。從而，原判決本已經
31 敘明：被上訴人111年1月5日北市稽機甲字第0000000000號

01 函(原處分卷第46至48頁)略以：「二、……應課徵娛樂稅之
02 技藝表演，並不限定前揭所稱大鼓、彈詞等項目，前揭規定
03 僅為例示規定，只要有提供表演供人娛樂，有收取票價或收
04 費，均應課徵娛樂稅。三、有關貴公司詢問單口喜劇課徵娛
05 樂稅疑義，依維基百科所載，單口喜劇係指獨角喜劇，通常
06 是一位喜劇演員站在台上表演喜劇，而且多以語言笑話為主
07 要表演，表演方式類似單口相聲。類此表演如單口喜劇、脫
08 口秀、相聲等技藝表演，如有收費應課徵娛樂稅。……至
09 『演講』係指講者對聽眾發表演說，將自身觀念、見解或訊
10 息傳達給聽眾之方式，其性質與『單口喜劇』有別，依財政
11 部87年函釋，非屬娛樂稅課徵範圍」等情，足見被上訴人係
12 就上訴人所函詢「單口喜劇」及「演講」是否應課徵娛樂稅
13 所為之函復，並非認定系爭活動即為演講之性質。又技藝表
14 演為娛樂稅法明定應課徵娛樂稅之娛樂活動，其內涵包含具
15 有娛樂性之表演，例如相聲及其他特技等。又國內、外單口
16 喜劇表演者之表演方式，多係以嘲諷時事、生活中的故事、
17 角色扮演、穿插與觀眾現場互動等之表演形式。如前所述，
18 系爭活動主題雖以講師授課及簡報方式形成演講外觀，惟該
19 活動內容之實質內涵仍係以單口喜劇表演方式為之，且與曾
20 博恩以往舉辦之娛樂活動雷同，基於實質課稅原則，被上訴
21 人依娛樂稅法第2條第1項第2款及系爭自治條例第4條規定，
22 將系爭活動認定為應屬娛樂稅之課徵範圍等語(原判決第23
23 頁)。換言之，演講(或講座)之形式外觀如何並非審究重
24 點，活動名稱是否為演講(或講座)亦非審究重點，仍應以
25 業者舉辦活動並對消費者售票收款，是否屬於娛樂之代價，
26 按活動之實質內涵為個案具體判斷；是以，本件系爭活動所
27 呈現之實質表演內涵確係曾博恩以具有娛樂效果之單口喜劇
28 技藝表演供人娛樂，消費者因而出價購票，自應就具有娛樂
29 性質之系爭活動所收票價徵收娛樂稅，並以上訴人為娛樂稅
30 之代徵人。至於系爭活動是否以演講(或講座)命名，並不
31 影響上訴人係上開娛樂稅之代徵人，本應就其代徵稅款於法

01 定時限內，如實繳納，始符租稅法律主義之論斷。上訴意旨
02 指摘原判決逕將系爭活動認定為單口喜劇，未慮及演講與單
03 口喜劇二者不同，係判決理由不備且判決未依證據之違法云
04 云，均不足採。

05 (五)憲法第19條規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民有
06 依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免
07 等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠而言。涉
08 及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依
09 各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平
10 原則為之，業經司法院釋字第496號、第420號解釋在案。租
11 稅法所重視者，係應為足以表徵納稅能力之經濟事實，非僅
12 以形式外觀之法律行為或關係為依據。故在解釋適用稅法
13 時，所應根據者為經濟事實，不僅止於形式上之公平，應就
14 實質經濟利益之享受者予以課稅，始符實質課稅及公平課稅
15 之原則。納保法第7條第1項、第2項規定，即在明定稅捐之
16 核課，應依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質
17 課稅之公平原則為之，而經濟上意義之認定，包含「法律解
18 釋」與「事實認定」，因此就課稅要件事實的認定，應掌握
19 其表彰經濟上給付能力之事實關係，而非以其單純外觀的法
20 律形式為準，且實質課稅原則就其經濟事實之觀察，亦應就
21 其認定符合一般經驗法則（最高行政法院112年度上字第803
22 號判決意旨參照）。原判決已經敘明：系爭活動之性質自不
23 因上訴人將活動主題命名為「有趣的演講」，並於系爭活動
24 表演過程中自行定性這是一場「演講」，且自稱「講者」，
25 稱呼觀眾為「學員」即可因而認定系爭活動為無須課徵娛樂
26 稅之「演講或講座」。至上訴人雖提出系爭活動之觀眾回饋
27 書面資料佐證現場觀眾亦認同系爭活動為「演講」等語，且
28 觀看系爭活動之觀眾亦有留言表示提及「真是有趣的演講」
29 等情，惟觀之上訴人代表人曾博恩於系爭活動舉辦前之111
30 年1月10日在YouTube上傳主題名為「【博恩救世界】2022博
31 恩不辦喜劇專場了」影片可知，上訴人明知其所舉辦系爭活

01 動之性質與曾博恩以往之單口喜劇表演風格相雷同，均屬具
02 有娛樂效果之「單口喜劇」表演，本應代徵代納娛樂稅，卻
03 由上訴人代表人曾博恩於系爭活動舉辦前透過上開YouTube
04 影片及系爭活動開場時自行定性系爭活動為「演講」，藉此
05 規避代繳娛樂稅，刻意藉由上開影片及開場白引導觀眾想
06 法，實難以上開觀眾回饋書面資料遽認系爭活動之性質為
07 「演講」；另觀諸上訴人所提出之專案合作契約書及鐵吹有
08 限公司專案合作契約書之內容雖使用「由曾博恩擔任專案講
09 座之主講人」、「專案講座」、「演講場次」等文字，惟如
10 前所述，被上訴人依系爭活動演出之實質內容認定係屬曾博
11 恩單口喜劇表演，為技藝表演，故上訴人主張依上開契約足
12 以佐證上訴人將系爭活動作為「演講」之性質而為籌備及規
13 劃等語，核與系爭活動實質內容相扞格，尚難採認等語(原
14 判決第16-17頁)。故而，曾博恩於系爭活動舉辦前透過YouT
15 ube影片及系爭活動開場時自行定性系爭活動為「演講」，
16 刻意引導觀眾不符實質而為書面資料回饋提及演講，惟該等
17 形式外觀均不足以表彰本件課稅要件經濟事實。至原判決關
18 此贅列之其他理由，無論當否，要與裁判結果不生影響。

19 (六)按司法院釋字第702號解釋意旨，立法者得衡酌法律所規範
20 生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，適當運用不確定
21 法律概念或概括條款而為相應之規定，苟其意義非難以理
22 解，且為受規範者所得預見，即不得謂與明確性原則相違。
23 就本件而言，所謂「具有娛樂性之技藝表演」，衡情係指講
24 究技巧性的表演藝術並且具有消遣、放鬆心情、供人休閒娛
25 樂等特徵的活動，以之為業，售票獲取娛樂對價，應在系爭
26 自治條例所定之課徵娛樂稅範圍內，此與一般社會大眾認知
27 無違，其意義亦非難以理解，而為受規範者所得預見，難謂
28 與法律明確性之要求有違。至於系爭自治條例第4條前段規
29 定：「前條所稱技藝表演，係指大鼓、彈詞、雜耍、口技、
30 相聲、溜冰及其他特技等具有娛樂性之表演」，所舉僅係例
31 示規定，並非未予例示者即不包括在內。從而，系爭活動以

01 「雙重標準」為主題，由曾博恩獨自站在舞台上，以幽默、
02 逗趣、誇張表情及律動肢體方式，並以「剪頭髮」、「懷孕
03 生子」、「吃素」、「姓名諧音」及「童謠」等令觀眾發笑
04 之雙重標準舉例，展現其機智、妙語如珠口才及肢體律動等
05 講究技巧性的單口喜劇表演藝術方式，具有消遣、放鬆心
06 情、供人休閒娛樂等特徵，核屬具有娛樂性之技藝表演，並
07 無疑義。上訴意旨主張本件違反租稅法律主義及法律明確性
08 原則，原判決係適用法規不當云云，亦不足採。

09 (七)原審依調查證據之辯論結果，已論明系爭活動內涵之實際娛
10 樂性質，及上訴人經營銷售其門票獲取消費者之娛樂對價等
11 稅捐構成要件事實之滿足，亦詳述法律適用及相關事證，並
12 亦論明依法上訴人應代徵代納娛樂稅，原判決核無違誤。因
13 事證已臻明確，原審認無調查必要，而未依上訴人聲請函請
14 臺北市政府文化局解釋技藝表演與演講之差別，並於判決中
15 說明「本件判決基礎已臻明確，兩造其餘攻擊、防禦方法及
16 訴訟資料經本院審酌後，核與判決結果不生影響，不予一一
17 論述」，於法亦無不合。上訴人主張原判決有應依職權調查
18 而未調查之違法及判決不備理由云云，亦不足採。

19 五、綜上所述，原判決認事用法並無違誤，上訴論旨，仍執前
20 詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁
21 回。

22 六、據上論結，本件上訴為無理由，判決如主文。

23 中 華 民 國 114 年 9 月 25 日

24 審判長法官 洪慕芳

25 法官 孫萍萍

26 法官 周泰德

27 上為正本係照原本作成。

28 不得上訴。

29 中 華 民 國 114 年 9 月 25 日

30 書記官 黃靖雅