

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭

111年度訴字第245號

原告 彰芳風力發電股份有限公司

代表人 Mads Skovgaard-Andersen

訴訟代理人 王瑞鴻 會計師

張憲瑋 律師

被告 彰化縣地方稅務局

代表人 陳燕慧

訴訟代理人 陳嫻純

陳淑惠

蕭麗紋

上列當事人間印花稅事件，原告不服彰化縣政府中華民國111年8月16日府行訴字第1110216712號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序事項

原告原起訴聲明：「1. 原處分不利於原告部分及訴願決定均撤銷。2. 被告對於原告以111年4月22日彰化縣地方稅務局土字第0000000000號函，應作成准予退還溢繳印花稅溢繳印花稅款新臺幣(下同)317萬7,073元及溢繳利息的行政處分。」因原處分係全部駁回原告申請退還溢繳印花稅款317萬7,073元及利息5萬5,672元，原告於準備程序時更正聲明為：「1.

01 訴願決定及原處分均撤銷。2. 被告應作成准予退還溢繳印花
02 稅款317萬7,073元及溢繳利息5萬5,672元之行政處分。」，
03 再於本院言詞辯論期日更正聲明為：「1. 訴願決定及原處分
04 均撤銷。2. 被告對於原告以110年8月3日勤眾稅務第1100801
05 6號函之申請，應作成准予退還溢繳印花稅款317萬7,073元
06 及自動補報補繳加計利息5萬5,672元之行政處分。」核屬對
07 訴訟標的為更正補充聲明，無涉訴訟標的變更，先予敘明。

08 貳、實體方面

09 一、爭訟概要：

10 原告及訴外人西島風力發電股份有限公司（下稱西島公司，
11 上揭兩公司以下合稱彰芳西島公司）與俊鼎機械廠股份有限
12 公司（下稱俊鼎公司）於民國108年10月28日簽訂離岸風場
13 基樁供應合約（下稱系爭合約），合約總金額為新臺幣（下
14 同）64億7,895萬2,357元，依印花法第7條第3款規定，應由
15 立約或立據人按每件金額千分之一，報繳印花稅647萬8,952
16 元，惟原告認其及西島公司另與俊鼎公司於110年1月13日簽
17 訂「基樁供應合約補充條款No. 5」修改預估合約價款為30億
18 2,561萬2,693元，乃於110年3月10日依據修改後之合約價款
19 報繳印花稅額302萬5,612元，嗣經被告通知應依系爭合約價
20 款計算印花稅額補繳差額及利息，彰芳西島公司已於7月5日
21 及19日補繳足額在案。嗣原告主張系爭合約為有條件的正式
22 商業合約，待工作完成後算出確認實際工程價款為30億2,56
23 1萬2,693元，於110年8月3日向被告申請依印花稅法施行細
24 則第9條規定退還溢繳印花稅款317萬7,073元及溢繳利息5萬
25 5,672元，合計323萬2,745元，經被告以111年4月22日彰稅
26 土字第0000000000號函（下稱原處分）否准所請。原告不
27 服，提起訴願，遭決定駁回，於是提起本件行政訴訟。

28 二、原告起訴主張及聲明：

29 (一)主張要旨：

- 30 1. 彰芳西島公司與俊鼎公司於108年10月28日簽訂「有條件的
31 正式商業合約」，系爭合約目的在於向主管機關確保本土供

應商在整個專案之參與程度，作為彰芳西島公司風場執行「水下基礎基樁」國產化之主要依據，因此該合約須待彰芳西島公司融資到位後，方能依照細部設計結果確認實際工程規模。該合約之預估總價係以可能方案之最大數設算而得，預估合約工程金額為64億7,895萬2,357元，直到109年2月彰芳西島公司融資到位後，進行實際場勘與計算後，相繼於109年11月及110年1月確認基樁實際需求並通知俊鼎公司實際訂單數量，依照系爭合約約定，此時方能視為正式生效，並待工作完成後算出確認實際工程總價款為30億2,561萬2,693元，原告已按該合約確定之實際基樁生產量總價計算印花稅，並於110年3月繳納完成。

2. 被告於110年5月19日彰稅土字第0000000000號函雖認系爭合約應按合約總價繳納印花稅，原告以110年6月15日函再度說明原告與俊鼎公司簽訂之水下基礎基樁是為了配合政府推動離岸風電相關產業國產化之目標，應政府要求原告必須先與國內公司簽訂「有條件的正式合約」，即原告與供應商承諾「保證採購」及「保證供貨」的合約，但因為離岸風電的特殊性，絕對沒有辦法在尚未完成場勘及相關科學計算時即冒然採購相關工程，因此實務上應等前期相關程序完成後，方能決定最適之施工方案及工程規模，惟經濟部能源局及工業局要求雙方在一開始即須先行簽定「保證採購」及「保證供貨」的合約，以符合國產化之目標，因此原告與俊鼎公司所簽訂之系爭合約就是在符合某些條件下，方會生效之「預購合約」，合約中也載明不同方案之可能採購量，是在簽訂契約當下，所需基樁供應數量是不確定的，僅以一定金額為上限之採購約定，原告會視實際需要通知俊鼎公司履約，契約中所列履約標的項目及單價，雖有計算總價，惟該總價係以「可能方案之最大數」設算而得，與一般契約約定具有確定性之意義不同，最終契約價金之給付仍依完成履約實際供應之項目及數量為主，顯與財政部93年11月17日台財稅字第0000000000號函所稱「契約成立時所約定之工程總價已具有

可確定性」之前提不符，自不受該函令之約束，而應回歸到印花稅法施行細則第9條之規定，原告業已於產能預留合約條件滿足後，按該合約確定之實際基樁生產量即相應正式成立生效之合約總價計算印花稅並完成繳納。嗣被告認定原告應以原合約簽訂時之工程總價報繳印花稅，原告為避免遭處罰，遂先於110年7月5日及19日就合約估計總金額及實際工程總價款30億2,561萬2,693元中換算原告應負擔之差額補繳印花稅款317萬7,073元及利息5萬5,672元。

3. 訴願決定根據系爭合約第4.1條第2項已載明合約預估價款為64億7,895萬2,357元，且依照離岸風力發電規劃場址容量分配作業要點第10點規定，原告已於107年3月30日前先檢附風場位置圖、風力機組部設圖及鄰近風場關係位置圖等，向經濟部申請容量分配，施工地點已明確，且原告於108年10月28日簽訂系爭合約，並交付使用提供經濟部審查，是合約成立時所約定之工程總價已具確定性等語。然原告之所以在初期整體案件評估及開發方案皆未確定情形下與俊鼎公司簽訂系爭合約，係為配合政府推動離岸風電相關產業國產化之目標，並依照經濟部工業局於107年1月發布之「離岸風力發電產業關聯執行方案計畫書架構說明」中要求獲遴選申請案業者需提供開發風場與供應商間之合約書，該合約目的在於向主管機關確保本土供應商在整個專案之參與程度，做為彰芳西島公司風場執行「水下基礎基樁」國產化之主要依據，合約內容雖載明各工程單價、施工進度、付款條件等等，然合約之書立係為符合「離岸風力發電產業關聯執行方案審查作業要點」應備文件之要求。從工業局所提供之合約書選項有正式商業合約與有條件的正式商業合約兩個選項，可知工業局亦清楚了解在當時情況下應難確認工程最終方案及實際數量，亦無法確認合約之生效要件，因而提供廠商選擇先簽訂有條件的正式商業合約方式，實質意義僅在於保障本土供應商之參與及預約產能，而在訂立合約的當下，僅按一般合約簽訂常規載明估計工程總價，而合約協議第4.1條及合約條

款14.4.1已載明「預估合約價款」，該合約約定之總價計算與一般契約約定之總價具有確定性之意義不同。原告一再強調最初簽訂該「有條件的正式商業合約」之背景係符合審查作業要點應備文件之要求，若非如此，原告可等到融資到位後，進行實際場勘確認基樁實際需求，方與俊鼎公司簽訂「正式商業合約」，並依照實際合約價款30億2,561萬2,693元計算繳納印花稅。況且在一般正常商業情形下，如此重大金額之契約更應該審慎評估，斷無法在未確定實際需求時簽訂合約，故系爭合約係為「保證供貨」之概念，因此雙方復於110年1月13日簽訂「基樁供應合約補充條款No.5」（封面所載日期2020.11.27係指該補充合約文件完稿時間，實際簽約日為合約內文所載2021.1.13）修改合約價款為30億2,561萬2,693元，而實際合約價款與預估合約價款之所以產生如此落差，得以證明原告於108年10月28日簽訂系爭合約時根本無法確定施工工程細項。被告未實際探究訂約之背景是否能夠滿足所謂工程總價具有可確定性之條件，未依照租稅客體即承攬交易金額核實課稅，致受印花稅之不利益，令原告難以甘服。

4. 按納稅者權利保護法第7條第1項與第2項所明定租稅之課徵應衡酌經濟上之意義及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。次按稅捐稽徵法第28條第1項所規定，退稅請求權屬公法上不當得利之請求，重點在溢繳稅款之結果，故印花稅法施行細則第9條僅是重申此旨，並非因此增加法律所無之限制，更無由稅捐機關自行解釋訂約時已具有可確定性及系爭工程目前是否已完成而能計算出確實金額兩要件，如何確定稅款是否溢繳，始為本案之重點。
5. 又系爭合約中亦有載明俊鼎公司需等待雇主通知合約生效，而合約價格因應最終基樁設計而調整等約定，本案契約性質與開口契約（預約式契約）相同，應有財政部101年2月9日台財稅字第00000000000號函釋之適用。開口契約為公部門之採購契約擬定上常使用之合約，由於招標時，特別適用於

01 期限較長、或合約期間變化多的情況，一般政府機關所發包
02 的開口合約，均係在一定期間內，數量不確定並以一定金額
03 為上限之採購案，以價格決標，視實際需要隨時通知廠商履
04 約，而契約價金之給付，則以實際施作或供應之項目及數量
05 結算，而根據財政部上揭函釋，即提出所簽訂之開口契約若
06 可確定契約成立時所約定之工程總價尚不具可確定性，則有
07 印花稅法施行細則第9條規定之適用。依系爭合約第14.1.1
08 條規定：「預估合約價款應按附表1計算……，直到最終基
09 樁設計底定後，附表1的價格將具指標性且因應最終基樁設
10 計而調整。預估合約價款及合約價款會依照合約而調整……
11 合約價款唯有根據成本模型或第13.4條[立法變更之調整]所
12 為之成本調整才可改動。工程師應遵循第3.5條規定持續更
13 新成本模型並依各組件的固定價格進行判斷，藉此預估合約
14 價款得到鎖定的合約價款。」及14.1.2.(c)「附表所列示的
15 數量係預估數量而非承包商執行工作的實際正確數量」，足
16 證在訂定契約當時，由於各項不確定因素使得工程項目無法
17 確定，合約中也載明不同方案之可能採購量，需要工程師持
18 續更新模型，才能使預估合約價格得到確定的合約價款，而
19 在簽訂契約的當下，原告甚至尚未通過執行方案之審查，合
20 約中所載之基樁供應數量僅是保證供貨量之約定，而非實際
21 需要之數量，因此契約中所列履約標的項目及單價，雖然有
22 計算總價，惟該預估總價係以「可能方案之最大數」設算而
23 得，依合約當事人之真意，即本契約之金額上限，是有可能
24 依照更新的模型持續變動的，與一般契約約定具有確定性之
25 意義不同，原告直至109年2月融資到位後，進行實際場勘與
26 計算後，方於109年11月及110年1月確認基樁實際需求並通
27 知俊鼎公司實際訂單數量，依照系爭合約補充條款No.5 (C)
28 「合約雙方同意調整附表1的成本模型且納入本補充條款的
29 變更為正式合約內容」，此時方能視為合約正式生效，而最
30 終契約價金之給付，亦以實際施作後算出確認實際工程總請
31 款計算，是本案契約性質與開口契約（預約式契約）相同，

01 應有財政部101年2月9日台財稅字第00000000000號函釋之適
02 用。

03 6. 關於簽訂系爭合約之背景，係為符合政府審查作業要點應備
04 文件之要求，說明如下：

05 (1)原告係依據「離岸風力發電規劃場址容量分配作業要點」遴
06 選程序獲選，經濟部依照前述要點第19條規定：「本部應公
07 告序位、容量分配結果與容量分配後之剩餘併網容量，通知
08 獲選申請人規劃完工併聯年度、分配容量及併接點位，獲選
09 申請人於一定期限內簽訂行政契約，該行政契約應載明履約
10 保證金及違約罰則、罰款。」通知原告離岸風力發電分配容
11 量結果、併接點位及完工併聯年度，原告為執行「離岸風力
12 發電規劃場址容量分配」結果，與經濟部簽訂「離岸風力發
13 電規劃場址遴選契約書（110至114年完工併聯）」（彰芳一
14 期）、「離岸風力發電規劃場址遴選契約書（110至114年完
15 工併聯）」（彰芳二期）（下稱彰芳一期契約、彰芳二期契
16 約），共兩份行政契約書，該契約書業經經濟部於107年11月
17 5日經能字第00000000000號函（下稱經濟部107年11月5日函）
18 通知鈐印及相關事項。

19 (2)有關經濟部要求之產業關聯計畫與遞交期限，係根據彰芳一
20 期契約第6條乙方承諾事項第1點：「依乙方承諾完工併聯時
21 程（110年12月31日完工併聯），於107年12月31日前，提出
22 具體產業關聯方案、佐證資料及工業局意見函」，及彰芳二
23 期契約第6條乙方承諾事項第1點：「依乙方承諾完工併聯時
24 程（112年12月31日完工併聯），於108年12月31日前，提出
25 具體產業關聯方案、佐證資料及工業局意見函」，及經濟部
26 107年11月5日函第3點及第5點：「說明：三、依本要點及旨
27 揭契約書規定，貴籌備處獲配110年併網容量100MW之風場
28 （彰芳一期）應於107年12月31日前提出具體產業關聯方案、
29 佐證資料及工業局意見函；獲配112年併網容量452MW之風場
30 （彰芳二期）應於108年12月31日前提出具體產業關聯方案、
31 佐證資料及工業局意見函……。五、另貴籌備處依本部容量

分配結果，彰芳風場分割為不同併聯之風場，依上開『離岸風力發電規劃場址遴選契約書（110至114年完工併聯）』（彰芳一期）第5條第3、4款所載，其該款查核時點以後者年度計算，即該款查核時點與違約逾期日數，以『離岸風力發電規劃場址遴選契約書（110至114年完工併聯）』（彰芳二期）第5條第3、4款所載之時點計算。惟有關產業關聯方案及其餘事項等，彰芳一期及彰芳二期均應按各所屬年度履行應負之責任義務。」為配合該審查期限要求，工業局業於107年11月16日工金字第00000000000號函公告「經濟部工業局離岸風力發電產業關聯執行方案審查作業要點」，於該要點第5點及第6點規定審查期限，並要求案場至少於該審查期限年度11月15日前送件，相關佐證資料應含產業關聯供應商合約書，形式包含有條件的正式商業合約。

- (3)依照前述行政契約、經濟部107年11月5日函及工業局公告之審查作業要點規定，原告須於108年11月15日前遞交相關文件送工業局審查，否則依照前述行政契約第11條第1項第2款未於期限內提出具體產業關聯執行方案、佐證資料及工業局意見者，經濟部得按月扣減履約保證金，倘催告3個月仍未提出，得解除契約。從原告接獲通知與經濟部簽定行政契約至提出工業局所要求之產業關聯執行方案資料，僅有短短約1年的時間，若要確認水下基礎基樁最終採購方案及實際訂單數量，再與俊鼎公司簽訂「正式合約」，需要完成地質調查及最終設計，因地質不確定性常為離岸風電最大之成本變動因素，因此為確定最終工程項目與所需工程材料，需完成地質調查方能確認，實務上地質調查分為許多階段，包括可行性研究階段進行工程評估與環境影響、基本設計階段提供設計參數及工程方案設計評估至細部設計階段確認每支基樁之參數並且與設計數量及位置之一致性等，除了前述執行階段複雜外，地質調查之時程也受到天候環境影響，平均需要2年的時間，另外，地質調查亦須要相當資金來執行，因此實務上業者也需要向銀行融資資金進行後階段大規模的細部

01 地質調查工作，經原告查本案地質調查時程，自107年開始
02 進行地質調查工作，109年2月融資到位，直到109年3月方完
03 成第一階段設計工作，詳細作業時程請參考附件10，亦即以
04 一般工程實務而言，原告待確認水下基礎基樁最終採購方案
05 及實際訂單數量，並與供應商簽「正式合約」，需要等待至
06 109年3月之後方能確認，如此一來即無法達成與經濟部簽訂
07 之行政契約約定，亦無法符合產業關聯執行方案審查作業要
08 點中規定之送審期限。

09 (4)原告風場獲配併網年度為彰芳一期(100MW)110年、彰芳二期
10 (452MW)112年，然而所謂獲配併網年度是指電網可供併網的
11 時間點，及各計畫所負擔產業關聯任務的基準點，和實際的
12 工程期限不同。依據上揭彰芳一期契約第5條第3、4款及彰
13 芳二期契約第5條第3、4款所載以及經濟部107年11月5日函
14 說明第5點，故彰芳一期有相當彈性可規劃與較晚施工的彰
15 芳二期一同施工、完工併聯，目前原告風場相關工程與設備
16 生產仍持續進行中，預計於112年底至113年中陸續完工併
17 聯。

18 7. 原告就本院調取之經濟部工業局卷證資料，有關「離岸風力
19 發電產業關聯執行方案審查會議」(下稱審查會議)之相關背
20 景與會議內容，說明如下：

21 (1)自107年11月27日起至108年底的審查會議主要是審查業者依
22 照行政契約提出的產業關聯方案是否符合政策，即是否有符
23 合國產化方案，而自109年之後的審查會議則是持續管考監
24 督業者是否依照工業局核可的方案執行或補充後續資料，即
25 追蹤國產化方案執行進度，而審查會議上，工業局都有需要
26 核可以及後續追蹤項目的項目，所需與原告討論的項目非常
27 多，因此審查會議所需時間多歷時數小時起算，而在眾多審
28 查項目中，與本案相關之基樁項目，因國內生產技術成熟，
29 無須外購也沒有技術障礙，除確認是否符合國產化方案之
30 外，其餘屬於較無爭議而不花太多時間討論的項目，即使是
31 審查會議上提及基樁項目的討論時間基本上不會超過10分

鐘，也因此有關基樁項目的會議記錄較為簡單，係因審查會議的重點在於確認業者是否能夠符合國產化方案以及追蹤後續方案執行進度，亦不對合約的細節進行討論。而工業局在核可國產化方案時，不斷強調的重點是要繳交「有條件的正式商業合約」，即對於合約形式有所要求，於審查會108年9月9日會議紀錄P. 41「(二)水下基礎：2. 基樁：(1)應採購141支基樁，未載明在地化委託製造數量。請補充相關資料。(2)另查與俊鼎公司間之『基樁決標暨產業關聯協議』非正式商業合約；請補充委由俊鼎公司生產基樁數量、次階供應商名稱及分工規畫，請補充正式商業合約或有條件正式商業合約。」可知，工業局曾經認為原告繳交的合約不符合要件，原告才被迫在尚未完成能夠確認採購數量與規格的情形下，調整合約形式與約定方式，原告因此考量該份有條件的正式商業合約受工業局要求之法律效益，按一般合約簽訂常規載明估計工程總價，以便通過工業局審查，然而合約協議第4.1條及合約條款14.4.1已載明預估合約價款，並非最終確認之工程總價。

(2)按審查會於108年11月28日會議紀錄P. 72：「五、水下基礎：(二)基樁：1. 彰芳已於108年11月26日繳交之與俊鼎機械針對基樁供應之合約影本節錄及與世紀風電針對基樁供應之合約影本節錄。2. 彰芳歐博翔律師已於會議中與台英國際商務法律事務所羅明通主持律師確認，合約中已載明數量與價格，其中價格涉及機密予以遮蔽，符合產業關聯方案政策。」說明原告於108年11月26日繳交與俊鼎公司簽訂之有條件正式商業合約，而會議紀錄上所說與台英國際商務法律事務所羅明通主持律師確認，合約中已載明數量與價格，係指確認提交之有條件正式商業合約符合一般合約形式且預計採購數量大於須實施數量，工業局即認定該項目已通過，後續追蹤便不再持續要求原告補繳正式合約，因此在108年11月28日會議上所確認事項係指確認合約符合要件形式，並非確認最終基樁數量與總價。

01 (3)因此原告於108年11月26日繳交與俊鼎公司簽訂之有條件正
02 式商業合約，係為了符合工業局要求之一般合約形式所需記
03 載事項，並非確認最終基樁數量與總價，若被告因此認定該
04 合約之工程總價已具有可確定性，並未依照租稅客體(即承
05 攬交易之金額)核實課稅，自屬未就溢繳稅額之法律構成要
06 件妥為涵攝，並未實際探究訂約之背景是否能夠滿足所謂工
07 程總價具有可確定性之條件。

08 (二)聲明：1. 訴願決定及原處分均撤銷。2. 被告對於原告以110
09 年8月3日勤眾稅務第11008016號函之申請，應作成准予退還
10 溢繳印花稅款317萬7,073元及自動補報補繳加計利息5萬5,6
11 72元之行政處分。

12 三、被告答辯及聲明：

13 (一)答辯要旨：

- 14 1. 按財政部46台財稅發字第1339號通知：「查依照印花稅法規
15 定，應納印花稅之憑證，一經書立交付使用，即應貼足印花
16 稅票。……至合約所載事項，履行與否，並非免稅之理
17 由……。」93年11月17日台財稅字第00000000000號函釋：
18 「承攬契約已依工程需求明確記載各工程項目單價、施工期
19 間之計算及工程承攬金額等，則契約成立時所約定之工程總
20 價已具有可確定性，雖工程結算驗收證明書結算總價追加減
21 數量變動及部分驗收扣款，其與自始『須俟工作完成後始能
22 計算出確實金額者』之性質尚屬有別，尚無印花稅法施行細
23 則第9條規定之適用。」101年2月9日台財稅字第0000000000
24 0號函釋：「……公○○縣○○○○○○道工程設施開口契
25 約，廠商應履行之工作事項及數量必須視契約期間內天然災
26 害發生情形而定，契約成立當時颱風、地震等發生與否無法
27 確定，如經查明契約成立時所約定之工程總價尚不具可確定
28 性，則有印花稅法施行細則第9條規定之適用。」
- 29 2. 又「印花稅係以足資證明財產權利之創設、移轉、變更及消
30 滅等經濟行為之憑據為課徵對象，具有憑證稅及證明稅之性
31 質；因此憑證在書立後交付或使用時，納稅義務人即應依印

01 花稅法第8條第1項規定，將該項憑證性質查明所屬類目，依
02 印花稅法規定稅率計算稅額，貼足印花。而關於承攬契據，
03 依同法第7條第3款規定，係按每件金額千分之1，由立約或
04 立據人貼用印花稅票。是承攬契據已經書明工程總價者，即
05 應依其總價計算稅額貼用印花稅票。至印花稅法施行細則第
06 9條規定：『本法第7條第3款之承攬契據，如必須俟工作完
07 成後始能計算出確實金額者，應在書立後交付或使用時，先
08 預計其金額貼用印花稅票，俟該項工作完成時，再按確實金
09 額補足其應貼印花稅票或退還其溢貼印花稅票之金額。』則
10 是承攬之性質及類型之多樣，故乃針對當事人未能事先約定
11 契約總金額，而僅能就特定工作項目或合約單價達成合意，
12 待工作完成後始能算出確實金額之特殊類型為規範；是此條
13 所規範者，與當事人已於承攬契據中約定工程總價者之情形
14 不同，亦與合約金額事後因工程項目之追加減，致生金額增
15 減之情形亦有別」（最高行政法院95年度判字第921號判決
16 發回意旨參照）。「工程合約中為關於得依物價指數調整或
17 因變更設計而增減工程之約定，乃屬訂約雙方於訂約時針對
18 得於訂約後再辦理變更合約價額等例外情形之特別約定，性
19 質上核與印花稅法施行細則第9條所稱工程係須待工作完成
20 後始能算出確實金額之情況不同（臺北高等行政法院95年度
21 簡更一字第30號判決意旨參照）。另「所謂開口契約，係指
22 在一定期間內，數量不確定並以一定金額為上限之採購，以
23 價格決標，視實際需要隨時通知廠商履約之契約（中央對各
24 級地方政府重大天然災害救災經費處理辦法第2條第6點參
25 照）。即業主臚列一定期間內可能之採購項目與預估數量，
26 透過政府採購程序進行發包，契約成立後，業主有權要求承
27 包商於履約期限內不限次數履行其工作項目，直至計價達契
28 約總額或契約約定之總金額成數時，契約之給付狀態即屬完
29 成。」（臺灣高等法院105年度上易字第51號判決意旨參
30 照）。

01 3. 卷查本案彰芳西島公司為雇主方，俊鼎公司為承包商，雙方
02 於108年10月28日簽訂系爭合約，合約第4.1條第2項載明預
03 估合約價款為64億7,895萬2,357元，依印花法第7條第3款規
04 定，應由立約或立據人按每件金額千分之一，貼用印花稅票
05 647萬8,952元。雙方復於110年1月13日簽訂「基樁供應合約
06 補充條款No.5」修改預估合約價款為30億2,561萬2,693元，
07 計算印花稅額為302萬5,612元。惟系爭合約第4.1條第2項已
08 載明預估合約價款為64億7,895萬2,357元，而依「離岸風力
09 發電規劃場址容量分配作業要點」規定，彰芳西島公司應於
10 107年3月30日前先檢附風場位置圖、風力機組布設圖及與鄰
11 近風場關係位置圖等，向經濟部申請容量分配，是施工地點
12 已明確，且依「經濟部工業局離岸風力發電產業關聯執行方
13 案審查作業要點」第6點規定，應於108年11月15日前檢附產
14 業關聯供應商合約書送經濟部能源局及工業局審查，彰芳西
15 島公司於108年10月28日與俊鼎公司簽訂系爭合約內容係按1
16 86支基樁需求，明確記載各工程項目單價、施工進度、付款
17 條件、付款時間及承攬工程總價，雖考量俊鼎公司之產能，
18 於合約中載明有權縮減階段2的採購量，屬訂約雙方於訂約
19 時，針對得於訂約後保有訂單數量調整例外情形之特別約
20 定，縱最後確認訂單數量與原合約總價有差異，依印花稅法
21 第8條第1項、財政部46台財稅發第1339號通知及93年11月17
22 日台財稅字第00000000000號函規定，系爭合約既已書立交
23 付使用，提供經濟部審查，契約成立時所約定之工程總價已
24 具確定性，是應按工程總價64億7,895萬2,357元報繳印花
25 稅，與簽訂系爭合約時資金是否到位、合約所載事項履行與
26 否或最終履行數量無涉。

27 4. 至原告主張本案契約性質與開口契約（預約式契約）相同，
28 應有財政部101年2月9日台財稅字第00000000000號函釋之適
29 用一節。經查彰芳西島公司向經濟部申請容量分配時，施工
30 地點已明確，與上開臺灣高等法院105年上易字第51號判決
31 所載業主有權要求承包商於履約期限內不限次數履行其工作

01 項目，直至計價達契約總額不同，且締約時，雙方對於工作
02 項目與合約單價數量等已達成合意，乃據以計算出合約工程
03 總價，載明於合約中，是該供應合約所載總價係依循一定之
04 過程予以約定，與僅為設算性質，且尚未可確定，而須待工
05 作完成後始能算出確實金額之情況，顯有不同，自無印花稅
06 法施行細則第9條之適用，原告主張，顯有誤解。

07 5. 被告就本院調取之經濟部工業局卷證資料提出意見：

08 (1) 查經濟部工業局「離岸風力發電產業關聯執行方案審查會
09 議」紀錄，原告與俊鼎公司合約之簽訂過程，係經濟部工業
10 局要求於108年3月31前提供水下基礎基樁委由台灣廠商製造
11 之正式商業合約，惟因哥本哈根基礎建設基金(CIP)公司表
12 示海床地質鬆軟，需變更水下基礎基樁設計等，經工業局同
13 意提交期限展延至108年8月31日及108年12月1日前將選定之
14 基樁供應商生產流程、生產期程、認證期程及生產數量等產
15 業關聯執行方案計畫及佐證資料，正式行文工業局。最終原
16 告於108年11月26日繳交與俊鼎公司基樁供應之合約影本節
17 錄，且合約中已載明數量與價格。

18 (2) 依上揭經濟部工業局「離岸風力發電產業關聯執行方案審查
19 會議」紀錄，審查內容涵蓋基樁數量、生產流程、生產期
20 程、認證期程及生產數量等，再查其合約載明採購基樁數
21 量、各工程項目單價、施工進度、付款條件、付款時間及承
22 攬工程總價，是該供應合約所載總價係依循一定之過程予以
23 約定，尚非原告主張係為配合政府推動離岸風電相關產業國
24 產化之目標以及確保本土供應商在整個專案之參與程度，方
25 依照經濟部工業局離岸風力發電產業關聯執行方案審查作業
26 要點規定，在尚未完成地質調查及最終設計時，即提交與俊
27 鼎公司簽訂之合約。

28 (3) 印花稅係以足資證明財產權利之創設、移轉、變更及消滅等
29 經濟行為之憑據為課徵對象，具有憑證稅及證明稅之性質；
30 因此憑證在書立後交付或使用時，依印花稅法第8條第1項，
31 財政部46台財稅發第1339號通知及93年11月17日台財稅字第

000000000000號函規定，契約既已書立交付使用，提供經濟部審查，契約成立時所約定之工程總價已具確定性，是本案應按工程總價64億7,895萬2,357元報繳印花稅，與合約所載事項履行與否或最終履行數量無涉。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

(一)原告與俊鼎公司於108年10月28日簽訂之系爭合約，有無印花稅法施行細則第9條、財政部101年2月9日台財稅字第0000000000號函釋之適用？

(二)原處分否准原告110年8月3日所提退稅申請，認事用法有無違誤？原告於言詞辯論期日另追加主張請求權基礎為稅捐稽徵法第28條第1項規定部分，有無理由？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：爭訟概要所述，除上列爭點外，為兩造所不爭執，並有108年10月28日簽訂之系爭合約、110年1月13日簽訂之補充條款No. 5(本院卷第79-211頁英文版、第213-252頁中文版節譯)、繳款書(原處分卷第582-585頁、本院卷1第380-385頁)、原告110年8月3日勤眾稅務第11008016號函(原處分卷第575-579頁、本院卷1第373-379頁)、原處分、訴願決定(本院卷1第51-77頁)等相關資料在卷可稽，堪認為真實。

(二)本件應適用之法規：

1. 印花稅法第1條規定：「本法規定之各種憑證，在中華民國領域內書立者，均應依本法納印花稅。」第5條第4款規定：「印花稅以左列憑證為課徵範圍：四、承攬契據：指一方為他方完成一定工作之契據；如承包各種工程契約、承印印刷品契約及代理加工契據等屬之。」第7條第3款規定：「印花稅稅率或稅額如左：三、承攬契據：每件按金額千分之一，由立約或立據人貼足印花稅票。」第8條第1項前段規定：「應納印花稅之憑證，於書立後交付或使用時，應貼足印花稅票。」印花稅法施行細則第9條規定：「本法第7條第3款之承攬契據，如必須俟工作完成後始能計算出確實金額者，

應在書立後交付或使用時，先預計其金額貼用印花稅票，俟該項工作完成時，再按確實金額補足其應貼印花稅票或退還其溢貼印花稅票之金額。」準此，印花稅係以足資證明財產權利之創設、移轉、變更及消滅等經濟行為之憑據為課徵對象，具有憑證稅及證明稅之性質；因此憑證在書立後交付或使用時，納稅義務人即應依印花稅法第8條第1項前段規定，按其應稅憑證種類所定應納之稅率或稅額，貼足印花稅票。而關於承攬契據，依同法第7條第3款規定，係每件按金額千分之1，由立約或立據人貼用印花稅票。是承攬契據已經書明工程總價者，即應依其總價計算稅額貼用印花稅票。至印花稅法施行細則第9條規定，則是緣於承攬之性質及類型之多樣，故乃針對當事人未能事先約定契約總金額，而僅能就特定工作項目或合約單價達成合意，待工作完成後始能算出確實金額之特殊類型為規範；是此條所規範者，與當事人已於承攬契據中約定工程總價者之情形不同，亦與合約金額事後因工程項目之追加、減致生金額增減之情形亦有別（最高行政法院95年度判字第921號判決意旨參照）。

2. 又財政部46台財稅發第1339號通知略以：「查依照印花稅法規定，應納印花稅之憑證使用，一經書立交付使用，即應貼足印花稅票。……至合約所載事項，履行與否，並非免稅之理由……」93年11月17日台財稅字第00000000000號函釋略以：「承攬契約已依工程需求明確記載各工程項目單價、施工期間之計算及工程承攬金額等，則契約成立時所約定之工程總價已具有可確定性，雖工程結算驗收證明書結算總價追加減數量變動及部分驗收扣款，其與自始『須俟工作完成後始能計算出確實金額者』之性質尚屬有別，尚無印花稅法施行細則第9條規定之適用。」101年2月9日台財稅字第00000000000號函釋略以：「○○公○○縣○○○○○○道工程設施開口契約，廠商應履行之工作事項及數量必須視契約期間內天然災害發生情形而定，契約成立當時颱風、地震等發生

與否無法確定，如經查明契約成立時所約定之工程總價尚不具可確定性，則有印花稅法施行細則第9條規定之適用。」

(三)經查，哥本哈根基礎建設基金（英文名簡稱CIP）為原告公司設立前之系爭風場開發商，其成立彰芳風力發電股份有限公司籌備處（下稱原告籌備處），原告籌備處前擬依「離岸風力發電規劃場址申請作業要點」於○○縣○○鄉外海籌設離岸風場計畫而向經濟部能源局提出申請，經通知補正而以105年12月13日彰芳風力字第0000000000號函檢附修正後申請書及風場位置圖與座標等資料補充說明，經濟部能源局106年1月10日能技字第0000000000號函就原告籌備處提送之規劃場址申請案予以備查，以供原告籌備處申請籌備創設備案之用，但原告籌備處仍應依電業法及電業登記規則等規定辦理相關事宜，並請其規劃、建置風場時，宜先行採用國內資源、能量，建立在地化、自主化產業，以促進國內產業發展。另依據「離岸風力發電規劃場址容量分配作業要點」第10點規定：「申請人應於中華民國107年3月30日下午5時以前，檢附下列書件一式30份（如附件一）併附電子檔案，親送或以郵遞送達能源局：（一）『中華民國109年完工併聯之離岸風力發電規劃場址申請表』或『中華民國110年至114年完工併聯之離岸風力發電規劃場址申請表』。（二）風場位置圖、風力機組布設圖及與鄰近風場關係位置圖。……（五）離岸風力發電規劃場址申請備查函。（六）離岸風力發電規劃場址遴選計畫書。……」據此，原告籌備處獲行政院環境保護署環境影響評估審查委員會審查通過並取得台灣電力股份有限公司再生能源發電系統併聯審查意見書，即於107年3月30日以彰芳風力字第107330C1號函申請參與「中華民國110年至114年完工併聯」遴選作業，並檢附遴選作業應備文件，申請分配容量，即原告已先檢附風場位置圖、風力機組布設圖及與鄰近風場關係位置圖等，向經濟部能源局申請容量分配，可認原告開發系爭風場之施工地點已明確，嗣經濟部於107年5月17日以經能字第0000000000號函通知原

告籌備處本申請案為作業要點第3點所指之獲選申請案，並請原告就107年4月27日出席遴選會議所提簡報資料、回應說明及承諾事項等相關內容及文件，均納入離岸風力發電規劃場址遴選行政契約書之內容及文件，於107年8月15日前申請簽訂離岸風力發電規劃場址遴選行政契約書事宜，有經濟部能源局112年2月17日能技字第00000000000號函復之原告依離岸風力發電規劃場址申請作業要點所提申請函及能源局備查函、原告依離岸風力發電規劃場址容量分配作業要點所提申請函及經濟部函復申請結果函文等資料附於光碟可按。嗣經濟部於107年11月5日檢送鈐印之「彰芳一期」及「彰芳二期」離岸風力發電規劃場址遴選行政契約予原告(本院卷一第405-452頁)，彰芳一期之契約書第6條約定：「(一)依乙方(即原告籌備處)承諾完工併聯時程(中華民國110年12月31日完工併聯)，於中華民國107年12月31日前，提出具體產業關聯方案、佐證資料及工業局意見函」，彰芳二期之契約書第6條約定：「(一)依乙方(即原告籌備處)承諾完工併聯時程(中華民國112年12月31日完工併聯)，於中華民國108年12月31日前，提出具體產業關聯方案、佐證資料及工業局意見函」(本院卷一第419、442頁)。

(四)原告籌備處於107年11月15日遞送離岸風力發電產業關聯執行方案審查申請表(第一期)，經濟部工業局自107年11月17日起召開數次「離岸風力發電產業關聯執行方案審查會議」(下稱審查會議)，其中，107年12月16日會議紀要：「二、水下基礎：已確認於國內採購，於會中說明後通過，惟續請哥本哈根基礎建設基金(CIP)公司於2019年3月31日前提供補充水下基礎基樁委由台灣廠商製造之正式商業合約。」原告於108年3月25日彰芳風力字第00000000000號函，以系爭風場之海床地質鬆軟，需變更水下基礎基樁設計，重新評估潛在供應商為由，無法於108年3月31日前遞交水下基礎基樁合約，承諾於108年8月31日前同第二期計畫之「離岸風力發電產業關聯執行方案計畫書」中提供正式合約，請工業局將時

限自3月31日延長至8月31日，經工業局108年4月15日審查會議伍、會議紀錄：「一、水下基礎基樁：已確認於國內採購，依據107年12月16日離岸風力發電產業關聯執行方案審查會議紀錄，CIP應於108年3月31日前提供補充水下基礎基樁委由臺灣廠商製造之正式商業合約。依據CIP說明因海床地質鬆軟，需變更水下基礎基樁設計，長度由原來之80公尺增長為100公尺左右，影響原有之儲存設施、製造設備及製造時間規劃，需重新議約。經審查決議，水下基礎基樁製造合約在不影響產業關聯方案的目標下，提交期限同意展延至108年8月31日行文至工業局，相關合約內容需包含基樁最終設計尺寸，並符合工業局107年1月18日公告之離岸風力發電產業政策。」嗣原告於108年8月30日遞送離岸風力發電產業關聯執行方案審查申請表(第二期)，工業局108年9月9日審查會議伍、會議紀錄：「一、(二)2. 基樁：(1)應採購141支基樁，未載明在地化委託製造數量。請補充相關資料。(2)另查與俊鼎機械間之『基樁決標暨產業關聯協議』非正式商業合約；請補充委由俊鼎機械生產基樁數量、次階供應商名稱及分工規劃，並請補充正式商業合約或有條件的正式商業合約。……(八)另有關去(107)年審查2021年彰芳風場(100MW) 30支基樁尚待補充供應商合約部分，經審查尚未提出符合之合約，請CIP提供修正後基樁項目之產業關聯執行方案及佐證資料。」工業局108年10月8日審查會議伍、會議紀要：「五、水下基礎：(二)基樁：彰芳於會中說明後，已確認向國內供應商採購(含彰芳一期30支基樁)，請彰芳於108年12月1日前將選定之基樁供應商生產流程、生產期程、認證期程及生產數量等產業關聯執行方案計畫及佐證資料，正式行文工業局。」原告遂與俊鼎公司於108年10月28日簽訂系爭合約，同年11月26日將系爭合約函送工業局審查，工業局108年11月28日審查會議伍、會議紀要：「五、水下基礎：(二)基樁：1. 彰芳已於108年11月26日繳交之與俊鼎機械針對基樁供應之合約影本節錄……2. 彰芳歐博翔律師已於會

01 議中與台英國際商務法律事務所羅明通主持律師確認，合約
02 中已載明數量與價格，其中價格涉及機密予以遮蔽，符合產
03 業關聯方案政策。」工業局108年12月15日審查會議伍、會
04 議紀要：「五、水下基礎：(二)基樁：1. 確認171支基樁全數
05 在地化，符合產業關聯方案政策。2. 彰芳已於108年11月26
06 日繳交與俊鼎機械針對基樁供應之合約影本節錄……3. 彰芳
07 歐博翔律師已於108年11月28日會議中與台英國際商務法律
08 事務所羅明通主持律師確認，合約中已載明數量與價格，其
09 中價格涉及機密予以遮蔽，符合產業關聯方案政策。……
10 陸、會議決議：……四、本次會議彰芳自行承諾補充合約之
11 簽訂期程，不得影響向供應商採購數量。五、相關補充或修
12 正資料、合約等均須符合本局離岸風力發電產業政策、離岸
13 風力發電產業關聯執行方案計畫書架構說明、離岸風力發電
14 產業關聯執行方案審查作業要點等規定，並需具體明確說明
15 在地化執行項目之主要規格、生產規劃、生產流程、生產期
16 程、認證期程、生產數量等。」嗣於110年1月13日原告與俊
17 鼎公司簽訂補充條款No.5，惟此補充條款並未函送工業局審
18 查。工業局110年7月29日產業關聯方案執行情形查核會議
19 伍、會議紀要：「二、彰芳公司一期獲110年容量分配100MW
20 風場共10座風力機，應落實產業關聯項目為：……水下基礎
21 (包含轉接段、主管件及基樁)……三、彰芳公司二期獲11
22 2年容量分配452MW風場共47座風力機，應落實產業關聯項目
23 為：……水下基礎(包含轉接段、主管件及基樁)……陸、
24 各項零組件在地化情形(彰芳一期風場)：二、水下基礎(二)
25 基樁：1. 俊鼎已於110年4月底完成彰芳一期所需之48支基
26 樁，製造進度如期。……柒、各項零組件在地化情形(彰芳
27 二期風場)二、水下基礎(二)基樁：1. 俊鼎已完成彰芳二期24
28 支，製造進度如期。……」工業局110年12月29日產業關聯
29 方案執行情形查核會議「陸、各項產業關聯項目落實情形
30 (彰芳一期風場)：二、水下基礎(二)基樁：1. 俊鼎已於110
31 年10月底完成彰芳西島計畫117支基樁生產。……柒、各項

01 產業關聯項目落實情形(彰芳二期風場)：二、水下基礎(二)
02 基樁：1. 俊鼎已於110年10月底完成彰芳西島計畫117支基樁
03 生產。」工業局111年8月17日產業關聯方案執行情形查核會
04 議「陸、各項產業關聯項目落實情形(彰芳一期風場)：
05 一、水下基礎(二)基樁：由俊鼎、世紀風電供應，均已完成生
06 產。……柒、各項產業關聯項目落實情形(彰芳二期風
07 場)：一、水下基礎(二)基樁：由俊鼎、世紀風電供應，均已
08 完成生產。……」，以上有經濟部工業局112年2月6日工金
09 字第00000000000號函所附光碟內相關文件及會議紀錄可
10 參。

11 (五)綜上，可知原告依其與經濟部所簽訂之行政契約，而負有提
12 出具體產業關聯方案之義務，又工業局為辦理離岸風力發電
13 規劃場址容量分配作業要點第9點規定產業關聯執行方案之
14 審查，復訂定「經濟部工業局離岸風力發電產業關聯執行方
15 案審查作業要點」(本院卷一第335頁)，另由上開工業局
16 審查會議紀錄可知，在原告108年11月26日向工業局函送系
17 爭合約前，其就系爭風場開發之產業關聯執行方案中有關水
18 下基礎基樁部分並未提出正式商業合約或有條件的正式商業
19 合約，而工業局108年11月28日審查會議紀錄就水下基礎基
20 樁既記明原告與俊鼎公司基樁供應之系爭合約影本節錄已載
21 明之數量與價格，符合產業關聯方案政策等語，則堪認原告
22 於108年11月26日送交工業局審查之系爭合約，應屬原告所
23 提離岸風力發電產業關聯執行方案審查申請表應檢附之供應
24 商合約書之一。

25 (六)而關於系爭合約是否如原告主張為有條件的正式商業合約，
26 且基樁數量係預估數量，合約預估總價係以可能方案最大數
27 設算，合約價格因應最終基樁設計而調整，性質上與開口契
28 約相同等節，經本院函詢工業局有關係爭合約之審查事項，
29 該局112年8月15日工金字第00000000000號函復略以：「審
30 查原告所提水下基礎基樁供應商合約，應包含基樁之可得數
31 量，若合約中未載明指出可得或確定的基樁數量，即無法通

01 過審查，其要求原告提出『確定基樁數量』正式商業合約之
02 目的，在確認該公司是否確實執行其於離岸風力發電行政契
03 約中所承諾的產業關聯方案之義務，即落實國產化義務，且
04 在108年11月28日審查會議中，原告已提出系爭合約，並未
05 表達有因地質調查尚未完成，故未能確定水下基礎基樁的最
06 終採購方案及實際訂購數量之情事，另系爭合約內含2種方
07 案，其結果均符合產業關聯審查的範疇，當時審查通過系爭
08 合約原告向俊鼎公司採購的基樁數量為117支至186支。如果
09 原告事後變更採購數量，應依規定將變更後的數量提交審查
10 會重新審查，惟最終採購數量與審查結果無異，本局未收到
11 原告將110年1月13日另與俊鼎公司簽訂之基樁供應合約補充
12 條款No.5之文件，108年11月28日審查會必須審查契約的法
13 律有效性要件，加上確認開發商依行政契約承諾的基樁數量
14 是否足夠，故『數量』為必要之審查事項，並非無須審查，
15 至於契約『價金』之審查只要足以確定是『已經議定價金』
16 （契約必要之點）即可，如開發商以文字或書面承諾價金已
17 議定，而非『待議』。該次審查會並未認定送審之俊鼎公司
18 基樁契約為有條件之契約，但俊鼎公司之契約第8.1.2條，
19 原告公司若未於109年5月1日前（含當日）發出開工通知，
20 契約將自動終止，此條文雖法律上可能解為本次送審基樁合
21 約之條件，但縱使有上開條件，並不會使108年11月28日審
22 查會通過之基樁合約變成開口契約，蓋開口契約之定義具有
23 採購數量完全不確定之特性，如送審契約具開口契約之性質
24 則審查會不會通過，原因是在於離岸風電之產業關聯方案開
25 發商之國產化義務有具體之項目數量及範圍，如送審之合約
26 變為開口契約，則開發商將無法確保其履行已依行政契約承
27 諾之國產化義務，故開口契約不屬於審查會可接受之合約型
28 態」等語(本院卷二第10-13頁)，業已明確闡述離岸風力發
29 電之產業關聯執行方案係為履行開發商依行政契約承諾之國
30 產化義務，各式產業關聯所簽訂之合約無論是否屬有條件商
31 業合約，均不得為採購數量不確定之開口契約。因之，系爭

01 合約縱於約定內容中有2種方案，但均屬採購數量確定之方
02 案，且工業局審查契約是否具法律有效性要件除「數量」
03 外，尚須有「已議定之價金」，則在採購數量及價金均已特
04 定之情形下，系爭合約之總價當屬具有可確定性，而非屬開
05 口契約性質，自無從適用印花稅法施行細則第9條規定及101
06 年2月9日台財稅字第00000000000號函釋。

07 (七)至原告主張送審系爭合約時，融資尚未到位而未實際場勘、
08 確認實際工程規模，係為了配合政府推動離岸風電相關產業
09 國產化目標，而簽訂承諾保證採購之系爭合約，並於系爭合
10 約約定第4.1條第2項：「預估合約價款為64億7,895萬2,357
11 元（不含營業稅）。」第8.6.3條：「縮減階段II：(a)自執
12 行通知開立起至2020年10月1日為止，雇主有權縮減階段II
13 上限50%所需的基樁數量，致使合約價款減少至根據附表1
14 (成本模型；基本情況；關鍵日期；違約金；費率)基樁單價
15 計算之金額。」第14.1.1條規定：「預估合約價款應按附表
16 1(成本模型；基本情況；關鍵日期；違約金；費率)計算，
17 當依據最終基樁設計(AFC-建造設計核准)構建的成本模型下
18 每個項目確定而基樁單價鎖定時，合約價款應同樣鎖定。直
19 到最終基樁設計(AFC-建造設計核准)底定後，附表1（成本
20 模型；基本情況；關鍵日期；違約金；費率)的價格將具指
21 標性且因應最終基樁設計(AFC-建造設計核准)而調整。預估
22 合約價款及合約價款會依照合約而調整。……」。第14.1.2
23 條(c)規定：「除非下列條件另有規定，一旦計算完成：(c)
24 附表所列示的數量係預估數量而非承包商執行工作的實際正
25 確數量；」等項，合約簽訂保留很多原告可以變更的權利，
26 與一般契約具有確定性之意義不同，是系爭合約性質與開口
27 契約相同等語，惟查原告於簽訂系爭合約時，是否融資到
28 位、實際場勘與計算等因素，均屬原告開發行為之先期準備
29 作業時程，尚非契約本質上囿於履約過程中之外部不確定因
30 素而影響契約之最終實際履約數量，且即便因前開因素而保
31 留事後變更契約條件之權利，亦實與開口契約之定義要件有

01 別，是原告此部分主張，應難憑採。又原告於110年8月3日
02 係依印花稅法施行細則第9條向被告提出本件退稅申請，另
03 於本院言詞辯論期日始主張依稅捐稽徵法第28條第1項規
04 定，被告課徵本件印花稅是法律適用錯誤等語，惟依前揭說
05 明及相關規定，系爭契約並不適用印花稅法施行細則第9條
06 規定，且系爭契約係工程總價確定之承攬契約，其印花稅係
07 於憑證書立後交付或使用時即應按金額千分之一貼足稅票，
08 是被告尚無適用法律錯誤之情事，原告主張依稅捐稽徵法第
09 28條第1項請求退還印花稅款，亦無理由。

10 (八)綜上，印花稅係屬憑證稅及證明稅之性質，因此憑證在書立
11 後交付或使用時，即應依印花稅法第8條第1項規定，依印花
12 稅法規定稅率計算稅額，貼足印花稅票或請稽徵機關開給繳
13 款書繳納之。被告審認系爭契約成立時所約定之工程總價已
14 具確定性，系爭合約已書立並交付經濟部工業局審查，非屬
15 印花稅法施行細則第9條所定情形，亦與合約所載事項履行
16 與否或最終履行數量無涉。是原告依印花稅法施行細則第9
17 條或稅捐稽徵法第28條第1項申請退稅，均非有據，被告以
18 原處分否准原告退稅之申請，經核於法並無違誤，訴願決定
19 予以維持，核無不合。原告訴請撤銷訴願決定及原處分，及
20 請求被告就原告110年8月3日之申請，應作成准予退還溢繳
21 印花稅款317萬7,073元及利息5萬5,672元之行政處分，為無
22 理由，應予駁回。

23 六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資
24 料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必
25 要，併予敘明。

26 七、結論：原告之訴無理由。

27 中 華 民 國 112 年 11 月 23 日

28 審判長法官 劉錫賢

29 法官 林靜雯

30 法官 楊蕙芬

01 以上正本證明與原本無異。

02 如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表
03 明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須
04 按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴
05 者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表
06 明上訴理由者，逕以裁定駁回。

07 上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情
08 形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：
09

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人。	1. 當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3. 專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。
(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1. 當事人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 當事人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人	

01

應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(一)、(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 112 年 11 月 23 日

03

書記官 朱子勻