

臺中高等行政法院判決

地方行政訴訟庭

112年度稅簡字第1號

113年5月16日辯論終結

原告 西島風力發電股份有限公司

代表人 Mads Skovgaard-Andersen

訴訟代理人 張憲瑋律師

王瑞鴻會計師

被告 彰化縣地方稅務局

代表人 陳燕慧

訴訟代理人 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1110216706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1116162633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）27萬6,267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27萬6,267元及利息4,841元，原告於本院言詞辯論期日更正聲明為：「1. 原處分及訴願決定均撤銷。2. 被告對於原告以110

01 年8月3日勤眾稅務第00000000號函之申請，應作成准予退還
02 溢繳印花稅款27萬6,267元及自動補報補繳的利息4,841元之
03 行政處分。」核屬對訴訟標的為更正補充聲明，無涉訴訟標
04 的變更，先予敘明。

05 貳、實體方面

06 一、事實概要：

07 原告及訴外人彰芳風力發電股份有限公司（下稱彰芳公司，
08 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
09 公司（下稱俊鼎公司）於民國108年10月28日簽訂離岸風場
10 基樁供應合約（下稱系爭合約），合約總金額為64億7,895
11 萬2,357元，依印花法第7條第3款規定，應由立約或立據人
12 按每件金額千分之一，報繳印花稅647萬8,952元，惟原告認
13 其及彰芳公司另與俊鼎公司於110年1月13日簽訂「基樁供應
14 合約補充條款No. 5」修改預估合約價款為30億2,561萬2,693
15 元，乃於110年3月10日依據修改後之合約價款報繳印花稅額
16 302萬5,612元，嗣經被告通知應依系爭合約價款計算印花稅
17 額補繳差額及利息，彰芳西島公司已補繳足額在案。嗣原告
18 主張系爭合約為有條件的正式商業合約，待工作完成後算出
19 確認實際工程價款為30億2,561萬2,693元，於110年8月3日
20 向被告申請依印花稅法施行細則第9條規定退還溢繳印花稅
21 款27萬6,267元及溢繳利息4,841元，合計28萬1,108元，經
22 被告以111年4月22日彰稅土字第1116162633號函（下稱原處
23 分）否准所請。原告不服，提起訴願，遭決定駁回，於是提
24 起本件行政訴訟。

25 二、原告起訴主張及聲明：

26 (一)主張要旨：

- 27 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
28 正式商業合約」，系爭合約目的在於向主管機關確保本土供
29 應商在整個專案之參與程度，作為彰芳西島公司風場執行
30 「水下基礎基樁」國產化之主要依據，因此該合約須待彰芳
31 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

01 規模。該合約之預估總價係以可能方案之最大數設算而得，
02 預估合約工程金額為64億7,895萬2,357元，直到109年2月彰
03 芳西島公司融資到位後，進行實際場勘與計算後，相繼於
04 109年11月及110年1月確認基樁實際需求並通知俊鼎公司實
05 際訂單數量，依照系爭合約約定，此時方能視為正式生效，
06 並待工作完成後算出確認實際工程總價款為30億2,561萬
07 2,693元，原告已按該合約確定之實際基樁生產量總價計算
08 印花稅，並分別於109年12月及110年3月繳納完成。

09 2.被告於110年5月19日彰稅土字第1106012084號函雖認系爭合
10 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
11 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
12 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
13 國內公司簽訂「有條件的正式合約」，即原告與供應商承諾
14 「保證採購」及「保證供貨」的合約，但因為離岸風電的特
15 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
16 然採購相關工程，因此實務上應等前期相關程序完成後，方
17 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
18 局要求雙方在一開始即須先行簽定「保證採購」及「保證供
19 貨」的合約，以符合國產化之目標，因此原告與俊鼎公司所
20 簽訂之系爭合約就是在符合某些條件下，方會生效之「預購
21 合約」，合約中也載明不同方案之可能採購量，是在簽訂契
22 約當下，所需基樁供應數量是不確定的，僅以一定金額為上
23 限之採購約定，原告會視實際需要通知俊鼎公司履約，契約
24 中所列履約標的項目及單價，雖有計算總價，惟該總價係以
25 「可能方案之最大數」設算而得，與一般契約約定具有確定
26 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
27 之項目及數量為主，顯與財政部93年11月17日台財稅字第
28 09304784880號函所稱「契約成立時所約定之工程總價已具
29 有可確定性」之前提不符，自不受該函令之約束，而應回歸
30 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
31 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27萬6,267元及利息4,841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。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，僅為預估之價款。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」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，致原告受印花稅之不利益，令原告難以甘服。

- 4.原告於108年10月28日與俊鼎公司簽訂「有條件的正式商業合約」時，原告尚未融資到位，除了無法確認合約生效日外，亦無法進行工程場勘與計算，自無從確認該工程最終方案及實際訂單數量，僅能就特定項目或合約單價達成合意，合約中亦有載明俊鼎公司（承攬人）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，原告主張本案應有財政部101年2月9日台財稅字第10100011720號函釋之適用，並無任何違誤。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，特別適用於期限較長、或合約期間變化多的情況，一般政府機關所發包的開口合約，均係在一定期間內，數量不確定並以一定金額為上限之採購案，以價格決標，視實際需要隨時通知廠商履約，而契約價金之給付，則以實際施作或供應之項目及數量結算，而根據財政部上揭函釋，即提出所簽訂之開口契約若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條規定：「預估合約價款應按附表1計算……，直到最終基樁設計底定後，附表1的價格將具指標性且因應最終基樁設計而調整。預估合約價款及合約價款會依照合約而調整……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，藉此預估合約價款得到鎖定的合約價款。」及14.1.2.(c)「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確數量」，足證在訂定契約當時，由於各項不確定因素使得工程項目無法確定，合約中也載明不同方案之可能採購量，需要工程師持續更新模型，才能使預估合約價格得到確定的合約價款，而在簽訂契約的當下，原告甚至尚未通過執行方案之審查，合約中所載之基樁供應數量僅是保證供貨量之約定，而非實際需要之數量，因此契約中所列履約標的項目及單價，雖然有計算總價，惟該預估總價係以「可能方案之最大數」設算而得，依合約當事人之真意，即本契約之金額上限，是有可能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意義不同，原告直至109年2月融資到位後，進行實際場勘與計算後，方於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，依照系爭合約補充條款No.5(C)「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變更為正式合約內容」，此時方能視為合約正式生效，而最終契約價金之給付，亦以實際施作後算出確認實際工程總請款計算，是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10100011720號函釋之適用。

(二)聲明：1. 原處分及訴願決定均撤銷。2. 被告對於原告以110年8月3日勤眾稅務第00000000號函之申請，應作成准予退還溢繳印花稅款27萬6,267元及自動補報補繳的利息4,841元之行政處分。3. 訴訟費用由被告負擔。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1. 按財政部46台財稅發字第1339號通知：「查依照印花稅法規定，應納印花稅之憑證，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09304784880號函釋：

「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10100011720號函釋：「……公司與縣政府簽訂下水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。」

2.又「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證為課徵對象，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項規定，將該項憑證性質查明所屬類目，依印花稅法規定稅率計算稅額，貼足印花。而關於承攬契據，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：『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。』則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

發回意旨參照)。「工程合約中為關於得依物價指數調整或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年度簡更一字第30號判決意旨參照)。另「所謂開口契約，係指在一定期間內，數量不確定並以一定金額為上限之採購，以價格決標，視實際需要隨時通知廠商履約之契約(中央對各級地方政府重大天然災害救災經費處理辦法第2條第6點參照)。即業主臚列一定期間內可能之採購項目與預估數量，透過政府採購程序進行發包，契約成立後，業主有權要求承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成。」(臺灣高等法院105年度上易字第51號判決意旨參照)。

- 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款規定，應由立約或立據人按每件金額千分之一，貼用印花稅票647萬8,952元。雙方復於110年1月13日簽訂「基樁供應合約補充條款No.5」修改預估合約價款為30億2,561萬2,693元，計算印花稅額為302萬5,612元。惟系爭合約第4.1條第2項已載明預估合約價款為64億7,895萬2,357元，而依「離岸風力發電規劃場址容量分配作業要點」規定，彰芳西島公司應於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近風場關係位置圖等，向經濟部申請容量分配，是施工地點已明確，且依「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」第6點規定，應於108年11月15日前檢附產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186支基樁需求，明確記載各工程項目單價、施工進度、付

款條件、付款時間及承攬工程總價，雖考量俊鼎公司之產能，於合約中載明有權縮減階段2的採購量，屬訂約雙方於訂約時，針對得於訂約後保有訂單數量調整例外情形之特別約定，縱最後確認訂單數量與原合約總價有差異，依印花稅法第8條第1項、財政部46台財稅發第1339號通知及93年11月17日台財稅字第09304784880號函規定，系爭合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，是應按工程總價64億7,895萬2,357元報繳印花稅，與簽訂系爭合約時資金是否到位、合約所載事項履行與否或最終履行數量無涉。

4.至原告主張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10100011720號函釋之適用一節。經查彰芳西島公司向經濟部申請容量分配時，施工地點已明確，與上開臺灣高等法院105年上易字第51號判決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項目，直至計價達契約總額不同，且締約時，雙方對於工作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總價，載明於合約中，是該供應合約所載總價係依循一定之過程予以約定，與僅為設算性質，且尚未可確定，而須待工作完成後始能算出確實金額之情況，顯有不同，自無印花稅法施行細則第9條之適用，原告主張，顯有誤解。

5.況雙方在108年10月28日簽訂186支系爭水下基樁合約，(一)該工程分2階段：階段1：預估提供日期為109年3月，數量為48支。階段2：預估提供日期為110年1月，數量為138支。合約價款為64億7,895萬2,357元，合約載明彰芳西島公司保有基樁設計變更之權利及有權縮減階段2上限50%所需的數量。(二)雙方於110年1月13日簽訂「基樁供應合約補充條款No.5」，縮減階段2為69支基樁（原138支縮減50%）並調整成本模型，修改合約價款為30億2,561萬2,693元，縮減後第1階段數量48支、第2階段69支，合計117支。

6.再系爭合約階段2縮減50%之69支基樁，另由世紀集團訂立合

約承作，並已報繳印花稅，有上市公司世紀鋼鐵結構股份有限公司108年11月4日揭露之重大訊息、彰芳西島離岸風場網站110年12月8日公布之消息及彰芳公司108年11月26日彰芳風力字第1081126003號函予經濟部工業局，檢附之離岸風力發電產業關聯執行方案計畫書補件資料及合約影本節錄可佐。該補件資料第7頁、第12頁載明，為完整掌握計畫之延遲風險，本開發團隊另與世紀風電於108年11月份簽署條件式合約，作為基樁供應之風險規避方案。又經濟部工業局108年12月15日召開之「離岸風力發電產業相關聯執行方案審查會」會議紀錄伍、會議紀要：五、水下基礎：(二)基樁：2. 彰芳已於108年11月26日繳交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。3. 彰芳歐博翔律師已於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，顯見該風場原規劃數量即186支，數量明確，並無原告主張數量不確定之情事。

7. 未以印花稅法施行細則第9條規定之適用，須具備工程契約總價按實作工程量結算及工作完成為要件。系爭合約已載明合約總價金額及各工程項目單價、施工進度、付款條件、付款時間，非屬必須俟工作完成後始能計算確實金額，故無印花稅法施行細則第9條規定之適用。至系爭合約中載明有權縮減階段2的採購量之約定，乃屬訂約雙方於訂約時，針對得於訂約後保有訂單數量調整例外情形之特別約定，性質上與印花稅法施行細則第9條所稱「必須俟工作完成後始能計算出確實金額」之情況不同，原告主張依該細則之精神，申請退稅，顯係誤解印花稅法規定。

(二)聲明：1. 原告之訴駁回。2. 訴訟費用由原告負擔。

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1010

0011720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？

五、本院的判斷：

(一)事實概要欄所述，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（臺灣彰化地方法院111年度簡字第29號〈下稱彰院〉卷1第71至203頁、第205至244頁中文版節譯、彰院卷2第29至699、700至708頁、第709至748頁中文版節譯）、繳款書（彰院卷2第761至762頁）、原告110年8月3日勤眾稅務第00000000號函（彰院卷2第751至755頁）、原處分、訴願決定（彰院卷1第43至69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09304784880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10100011720號函釋略以：「○○公司與縣政府簽訂下水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，本案彰芳西島公司及俊鼎公司於108年10月28日簽訂離岸風場基樁供應合約，合約總金額為64億7,895萬2,357元。雙方在108年10月28日簽訂186支系爭水下基樁合約，依據基樁成本模型可知該工程分2階段（彰院卷2第735頁）：階段1：預估提供日期為109年3月，數量為48支。階段2：預

01 估提供日期為110年1月，數量為138支，即情境1。惟依合約
02 第8.6.3條階段2：(a)自執行通知開立起至109年10月1日為
03 止，雇主有權縮減階段Ⅱ上限50%所需的基樁數量，致使合
04 約價款減少至根據附表1（成本模型；基本情況；關鍵日
05 期；違約金；費率）基樁單價計算之金額，可知彰芳西島公
06 司保有基樁設計變更之權利及有權縮減階段2上限50%所需的
07 數量（彰院卷2第729至730頁），故於階段2另設有情境2之
08 選項，即縮減階段2為69支基樁（原138支縮減50%）。而合
09 約總金額64億7,895萬2,357元之計算則根據186支基樁供應
10 成本模型為鎖定合約價款（彰院卷2第736頁），其付款方式
11 為先預付合約總價15%即971,842,854元，鋼材交付時給付3
12 9%即2,509,397,804元，項目完成、完工測試通過後各給付2
13 2%即1,431,538,439元及1,400,900,511元，最後於提交最終
14 文件後結算尾款3%即165,272,750元〈加總合計差異1%及1元
15 應為比例分攤及小數點所致〉（彰院卷2第737頁），且後附
16 有情境1之施工進度、違約時之違約金給付價額，以及依施
17 工進度需給付之履約價款，核與前付款活動之給付金額相
18 當。是彰芳西島公司於108年10月28日與俊鼎公司簽訂系爭
19 合約內容係按186支基樁需求，明確記載各工程項目單價、
20 施工進度、付款條件、付款時間及承攬工程總價，雖考量俊
21 鼎公司之產能，於合約中載明有權縮減階段2的採購量，屬
22 訂約雙方於訂約時，針對得於訂約後保有訂單數量調整例外
23 情形之特別約定，縱最後確認訂單數量與原合約總價有差
24 異，依印花稅法第8條第1項、財政部46台財稅發第1339號通
25 知及93年11月17日台財稅字第09304784880號函規定，系爭
26 合約既已書立交付使用，其所約定之工程總價已具確定性，
27 是應按工程總價64億7,895萬2,357元報繳印花稅，與簽訂系
28 爭合約時資金是否到位、合約所載事項履行與否或最終履行
29 數量無涉。

30 (四)原告雖主張系爭合約為有條件的正式商業合約，且基樁數量
31 係預估數量，合約預估總價係以可能方案最大數設算，合約

價格因應最終基樁設計而調整，性質上與開口契約相同等語。惟查：

1. 彰芳公司（依主旨可知係與原告即西島公司一併檢附）108年11月26日彰芳風力字第1081126003號函予經濟部工業局，檢附之離岸風力發電產業關聯執行方案計畫書補件資料及合約影本節錄（彰院卷1第337至389頁），該補件資料載明：為完整掌握計畫之延遲風險，本開發團隊另與世紀風電於108年11月份簽署條件式合約，作為基樁供應之風險規避方案（彰院卷1第385至389頁）。又經濟部工業局108年12月15日召開之「離岸風力發電產業相關聯執行方案審查會」會議紀錄伍、會議紀要：五、水下基礎：（二）基樁：2. 彰芳已於108年11月26日繳交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。3. 彰芳歐博翔律師已於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（彰院卷1第394頁），顯見該風場原規劃數量即186支，數量明確，並無原告主張數量不確定之情事。系爭合約之總價當屬具有可確定性，而非屬開口契約性質，自無從適用印花稅法施行細則第9條規定及101年2月9日台財稅字第10100011720號函釋。至彰芳西島公司與俊鼎公司另於110年1月13日簽訂「基樁供應合約補充條款No. 5」，縮減階段2中的69個基樁（原138支縮減50%）並調整成本模型（彰院卷2第741頁，（B）、（C）），系爭合約中載明有權縮減階段2的採購量之約定，乃屬訂約雙方於訂約時，針對得於訂約後保有訂單數量調整例外情形之特別約定，性質上與印花稅法施行細則第9條所稱「必須俟工作完成後始能計算出確實金額」之情況不同，原告主張依該細則之精神，申請退稅，顯係誤解印花稅法規定。

2. 且本院高等庭111年度訴字第245號印花稅事件審理時，曾函詢工業局有關係爭合約之審查事項，該局112年8月15日工金

字第11200965310號函復略以：「審查彰芳西島公司所提水下基礎基樁供應商合約，應包含基樁之可得數量，若合約中未載明指出可得或確定的基樁數量，即無法通過審查，其要求彰芳西島公司提出『確定基樁數量』正式商業合約之目的，在確認該公司是否確實執行其於離岸風力發電行政契約中所承諾的產業關聯方案之義務，即落實國產化義務，且在108年11月28日審查會議中，彰芳西島公司已提出系爭合約，並未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種方案，其結果均符合產業關聯審查的範疇，當時審查通過系爭合約彰芳西島公司向俊鼎公司採購的基樁數量為117支至186支。如果彰芳西島公司事後變更採購數量，應依規定將變更後的數量提交審查會重新審查，惟最終採購數量與審查結果無異，本局未收到彰芳西島公司將110年1月13日另與俊鼎公司簽訂之基樁供應合約補充條款No.5之文件，108年11月28日審查會必須審查契約的法律有效性要件，加上確認開發商依行政契約承諾的基樁數量是否足夠，故『數量』為必要之審查事項，並非無須審查，至於契約『價金』之審查只要足以確定是『已經議定價金』（契約必要之點）即可，如開發商以文字或書面承諾價金已議定，而非『待議』。該次審查會並未認定送審之俊鼎公司基樁契約為有條件之契約，但俊鼎公司之契約第8.1.2條，彰芳西島公司若未於109年5月1日前（含當日）發出開工通知，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約之條件，但縱使有上開條件，並不會使108年11月28日審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態」等語

（本院卷第51至54頁），工業局已明確闡述離岸風力發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業合約，均不得為採購數量不確定之開口契約。因之，系爭合約縱於約定內容中有2種方案（情境1及情境2），但均屬採購數量確定之方案，且工業局審查契約是否具有法律有效性要件除「數量」外，尚須有「已議定之價金」，則在採購數量及價金均已特定之情形下，系爭合約之總價當屬具有可確定性，而非屬開口契約性質，自無從適用印花稅法施行細則第9條規定及101年2月9日台財稅字第10100011720號函釋。

(五)至原告主張送審系爭合約時，融資尚未到位而未實際場勘、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國產化目標，而簽訂承諾保證採購之系爭合約，依系爭合約第14.1.1條規定：「預估合約價款應按附表1計算……，直到最終基樁設計底定後，附表1的價格將具指標性且因應最終基樁設計而調整。預估合約價款及合約價款會依照合約而調整……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，藉此預估合約價款得到鎖定的合約價款。」及14.1.2.(c)「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確數量」，足證在訂定契約當時，由於各項不確定因素使得工程項目無法確定，合約中也載明不同方案之可能採購量，需要工程師持續更新模型，才能使預估合約價格得到確定的合約價款，而在簽訂契約的當下，原告甚至尚未通過執行方案之審查，合約中所載之基樁供應數量僅是保證供貨量之約定，而非實際需要之數量，因此契約中所列履約標的項目及單價，雖然有計算總價，惟該預估總價係以「可能方案之最大數」設算而得，依合約當事人之真意，即本契約之金額上限，是有可能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意義不同等語。惟查原告於簽訂系爭合約時，

01 是否融資到位、實際場勘與計算等因素，均屬原告開發行為
02 之先期準備作業時程，尚非契約本質上囿於履約過程中之外
03 部不確定因素而影響契約之最終實際履約數量，且即便因前
04 開因素而保留事後變更契約條件之權利，亦實與開口契約之
05 定義要件有別，已如前述，是原告此部分主張，尚難憑採。
06 又系爭契約並不適用印花稅法施行細則第9條規定，且系爭
07 契約係工程總價確定之承攬契約，其印花稅係於憑證書立後
08 交付或使用時即應按金額千分之一貼足稅票，是被告並無適
09 用法令或認定事實錯誤之情事，原告於110年8月3日係依印
10 花稅法施行細則第9條向被告提出本件退稅申請，及於本院
11 言詞辯論期日主張依稅捐稽徵法第28條第1項請求退還印花
12 稅款，均無理由。

13 (六)綜上，印花稅係屬憑證稅及證明稅之性質，因此憑證在書立
14 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
15 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
16 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
17 具確定性，系爭合約已書立並交付經濟部工業局審查，非屬
18 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
19 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
20 條或稅捐稽徵法第28條第1項申請退稅，均非有據，被告以
21 原處分否准原告退稅之申請，經核於法並無違誤，訴願決定
22 予以維持，核無不合。原告訴請撤銷訴願決定及原處分，及
23 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
24 印花稅款27萬6,267元及利息4,841元之行政處分，為無理
25 由，應予駁回。

26 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
27 料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必
28 要，併予敘明。

29 七、結論：原告之訴無理由。

30 中 華 民 國 113 年 5 月 30 日
31 法 官 黃麗玲

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 日以內，經本院地方行政訴訟庭
03 向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於
04 提出上訴後20日內向本院行政訴訟庭補提理由書（均須按他造人
05 數附繕本）；未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。
06 中 華 民 國 113 年 5 月 30 日
07 書記官 蔡宗和