

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第617號

上 訴 人 周白琇
訴訟代理人 許進興 會計師
吳光陸 律師
複 代 理 人 郭乃瑩 律師
被 上 訴 人 財政部中區國稅局
代 表 人 吳蓮英

上列當事人間退還稅款事件，上訴人對於中華民國108年7月24日臺中高等行政法院108年度訴字第62號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺中高等行政法院。

理 由

- 一、被上訴人代表人由宋秀玲變更為吳蓮英，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。
- 二、上訴人為寶禧建設股份有限公司（下稱寶禧公司）負責人，為所得稅法第89條第1項第1款規定之扣繳義務人。被上訴人以寶禧公司就坐落臺中市○○段○○號建築基地新建工程設計案（下稱系爭工程設計案）於民國102年12月16日預付建築設計費新臺幣（下同）42,852,200元（下稱系爭金額）予大將作聯合建築師事務所（下稱大將作事務所），未依所得稅法第88條規定，於給付時扣繳稅款，被上訴人所屬臺中分局乃依同法第114條規定，以106年9月12日中區國稅臺中綜所字第1060159587號函，責令上訴人補報扣繳憑單並補繳扣繳稅額4,285,220元，上訴人已於106年9月22日及21日依函示補報並補繳稅額在案。上訴人嗣於107年1月2日具文主張寶禧公司移轉上開42,852,200元係與大將作事務所間之借貸法律關係，而非給付執行業務所得，乃向被上訴人申請退回上開扣繳稅款4,285,220元，經被上訴人以107年5月2日中區國稅臺中綜所字第1070153889號函（下稱原處分）否准所請。上訴人不服，提起訴願，經決定駁回，續提行政訴訟，經

01 原審法院108年度訴字第62號判決(下稱原判決)駁回，遂提
02 起本件上訴。並聲明：原判決廢棄。原處分及訴願決定均撤
03 銷。被上訴人應就上訴人107年1月2日申請退還稅款事件，
04 作成准許退還稅款4,285,220元之處分。

05 三、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決
06 的記載。

07 四、原審駁回上訴人第一審之訴，係以：

08 (一)寶禧公司係於102年12月1日就系爭工程設計案委託大將作事
09 務所辦理建築設計監造事務，大將作事務所則於102年12月9
10 日向寶禧公司請付款項42,852,200元。觀諸該請款單填載系
11 爭新建工程總工程造價為707,453,000元，與建造執照申請
12 資料所載相一致。而以707,453,000元作為總工程費按照建
13 築師設計監造酬金計算標準所訂設計酬金之公式計算其金額
14 等於42,852,200元(四捨五入，取至百位)，足認此金額係
15 作為寶禧公司委託大將作事務所執行建築設計監造事務之報
16 酬無訛。寶禧公司隨後於102年12月16日開立面額42,852,20
17 0元支票兌現存入臺中市建築師公會(下稱建築師公會)帳
18 戶，寶禧公司當日之記帳傳票、日記帳、總分類帳亦記載借
19 方：「預付費用-預繳建築師公費」、貸方：「銀行存款」，
20 金額同為42,852,200元。而103年12月31日資產負債表之「
21 預付費用」會計科目為42,915,530元(含系爭給付款項及其
22 他少額預付費用)，而「暫付款」或「存出保證金」會計科
23 目則均為0元，足認系爭給付款項之性質為其繳納建築師設
24 計公費之預付費用至明。參諸建築師公會107年12月10日中
25 市大臺中建師字第676號函載謂：該公會就系爭工程設計案
26 依建築師設計監造酬金計算標準之計算得應繳納代收設計酬
27 金為42,852,200元。由寶禧公司於102年12月13日開立支票
28 ，建築師公會依大將作事務所之申請及建築師公會業務酬金
29 代收轉付辦法處理要點(下稱公會業務酬金代收轉付處理要
30 點)第4點規定，計算其業務酬金代收設計費3,809,200元，
31 並留存在建築師公會之三信商銀000-00000000號帳戶，其剩

01 餘款 39,043,000 元（42,852,200 元 - 3,809,200 元）則於 102
02 年 12 月 17 日轉付匯入大將作事務所之三信商銀 000-00000000
03 號帳戶內。

04 (二) 大將作事務所雖經被上訴人於 106 年 2 月 17 日函請建築師公會
05 提供查復何時轉付系爭工程設計費後，旋於次日將 39,043,0
06 00 元匯回建築師公會帳戶，續於 106 年 4 月 10 日與寶禧公司合
07 意解除委託契約書，又於同月 13 日向建築師公會申請退件，
08 建築師公會依其退件申請於同月 17 日將 42,852,200 元匯入大
09 將作事務所之三信商銀 000-00000000 號帳戶，大將作事務所
10 再於同月 18 日將該款項匯入寶禧公司之元大銀行 00000000000
11 0000 號帳戶；上訴人並據此主張雙方因更換主辦建築師，另
12 訂新契約，新約第 3 條約定給付暫付款金額由原契約 42,852,
13 200 元，改為 20,092,200 元云云。但由大將作事務所與寶禧
14 公司於解約當日隨即就原來委託事務簽訂新委託契約書，契
15 約之受委託人仍為大將作事務所，簽約人亦為王乙鯨建築師
16 觀之，且依據臺中市政府都市發展局 108 年 4 月 3 日中市都建
17 字第 1080050983 號函載說明，系爭工程建造執照申請案係於
18 102 年 12 月 17 日掛號申請建造執照，經於同年 12 月 18 日初審後
19 發函通知起造人補正，起造人於 106 年 2 月 14 日申請複審，該
20 局於翌日複審後依起造人檢附資料會辦相關審查作業，從無
21 退件情事。復參據臺中市政府都市設計審議及建造執照預審
22 審議 106 年 6 月 13 日第 35 次幹事會聯席會議第 4 案及 106 年 8 月
23 22 日第 42 次幹事會聯席會議第 1 案，均提案審議。又稽之 107
24 年 7 月 18 日系爭新建工程環境影響說明書第三次專案小組初
25 審簡報，亦載明開發單位為寶禧公司，規劃單位為大將作事
26 務所，足見系爭新建工程之規劃設計監造業務從來皆由大將
27 作事務所執行，且無論新舊契約書所載，受委託人皆為大將
28 作事務所，並非該事務所之個別建築師，更無因更換建築師
29 而解除原契約重行訂定之必要。況且，若上訴人主張寶禧公
30 司與大將作事務所合意解除舊契約之主要原因在於雙方更換
31 建築師乙節屬實，當無於 106 年 4 月 10 日簽訂新契約後，遲至

同年6月17日始向建築師公會申請將設計監造人變更為呂孟勳建築師，足見雙方係知悉被上訴人開始調查上訴人涉有未履行扣繳稅款義務之情形，始大費周章地補匯回臺中市建築師公會已轉付之代收設計費，並向建築師公會申請退件及退回代收設計費，然實際上未曾向臺中市政府申請退件，僅於106年4月13日再次向建築師公會重新申請建造執照掛號，繳交新委託契約所載20,092,200元予建築師公會代收設計酬金，並據以申報為大將作事務所106年度之執行業務所得辦理扣繳，故寶禧公司與大將作事務所經被上訴人調查後之一切作為，在徒具彌縫之形式，實質上並不能變更已發生之租稅法律效果。

(二)關於上訴人主張：1.依委託契約書約定分期給付酬金，約定第一期總酬金50%於建造執照核發時給付；第二期總酬金20%於施工圖完成時給付；第三期總酬金10%於完成時給付；第四期總酬金10%於結構體完成時給付；第五期總酬金10%於取得使用執照時給付。惟截至102年度止系爭新建工程未核發建造執照，寶禧公司並無給付酬金之義務，亦無給付酬金之事實，無扣繳之義務。2.系爭新建工程造價707,453,000元，依建築師公會規定計算應繳納保證金42,852,200元，約定建造執照核發後再予退回，其性質屬金錢借貸而非給付所得。大將作事務所向建築師公會借回部分款項，係雙方間之資金往來，不能課予上訴人扣繳義務。向建築師公會繳納保證金不等同設計酬金，即使認定系爭給付款項為執行業務所得亦僅29,996,540元，而非42,852,200元。3.原先負責承攬系爭工程者為大將作事務所王乙鯨建築師，因未能順利完成建造執照申請，改由同一事務所呂孟勳建築師負責，故解除原與王乙鯨建築師訂立之合約，改與呂孟勳建築師另訂定合約書，並要求退還先前繳納之保證金，再另行支付呂孟勳建築師酬勞費用等情。查：1.當事人約定給付期限係用以規範義務人逾期履行之責任，並非限制其不得在期限屆至前預先給付。本件寶禧公司確實已於102年12月16日給付款項42,

852,200元予大將作事務所，且其數額為依建築師設計監造酬金計算標準計得，並經建築師公會依酬金代收轉付辦法匯予大將作事務所，大將作事務所在被上訴人開始調查（基準日）前，並未匯回寶禧公司，自符合所得稅法施行細則第82條第1項規定之給付態樣，上訴人主張寶禧公司於102年度尚未開始給付，核與事證情況不符。2.觀諸寶禧公司係於102年12月13日開立面額42,852,200元支票，於同月16日兌現轉存建築師公會，同年月17日留存會員業務酬金代收設計費3,809,200元於建築師公會時，建築師公會所開立之繳款憑條即載明會員代收設計酬金3,809,200元、會員公約保證金0元。大將作事務所於106年2月18日補匯回公會時，建築師公會亦開立繳款憑條載明會員代收設計酬金39,043,000元、會員公約保證金0元。退件後於106年4月18日重新繳納新契約之暫付款項時，建築師公會仍開立繳款憑條載明會員代收設計酬金20,092,200元、會員公約保證金0元，均顯見建築師公會收取之款項均為代收設計酬金至明。至於寶禧公司與大將作事務所在被上訴人著手調查之後始解除舊契約，重新簽訂新契約書係屬彌縫之舉，其上所載金額之29,996,540元自不能當成實際之設計報酬金，據為扣繳稅款之準據。

(四)上訴人為寶禧公司負責人，屬於所得稅法第89條規定之扣繳義務人，寶禧公司於102年12月16日給付委託大將作事務所辦理系爭工程設計案設計監造事務之報酬，上訴人未依所得稅法第88條規定於給付時依扣繳率扣繳稅款，並於期限內向國庫繳清及彙報稽徵機關。被上訴人發函責令其就該執行業務所得扣繳稅款數額4,285,220元及補報各類所得扣繳憑單，尚無違誤。上訴人繳納系爭扣繳稅款，並向被上訴人申報扣繳憑單後，翻稱系爭給付款項係為借貸款項，並非給付大將作事務所之執行業務所得，申請退還系爭扣繳稅款，為無理由。被上訴人作成原處分否准其退稅之申請，自屬適法有據。被上訴人適用所得稅法第114條規定，發函責令其就大將作事務所受領之執行業務所得，應依所得稅法第88條規定

，補報扣繳憑單並補繳扣繳稅額4,285,220元，其據以補辦完成，並無適用法令錯誤之情形，則被上訴人作成原處分否准其退還稅款之申請，認事用法俱無違誤，訴願決定予以維持，核無不合等詞，為其判斷基礎。

五、本院查：

(一)稅捐稽徵法第28條第2項規定：「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」

(二)所得稅法第88條第1項第2款：「納稅義務人有下列各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第92條規定繳納之：二、機關、團體、學校、事業、破產財團或執行業務者所給付之……執行業務者之報酬，……」第89條第1項第2款：「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：一、……二、……執行業務報酬……，其扣繳義務人為機關、團體、學校之責應扣繳單位主管、事業負責人、……」所得稅法施行細則第82條第1項：「本法第88條第1項所稱給付時，指實際給付、轉帳給付或匯撥給付之時。」

(三)按行政訴訟法第189條規定，行政法院為裁判時，除別有規定外，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理法則及經驗法則判斷事實之真偽；依此判斷而得心證之理由，應記明於判決。據此，構成行政法院判斷事實真偽之證據評價基礎，乃全辯論意旨及調查證據之結果。基於行政訴訟之職權調查原則（行政訴訟法第125條第1項及第133條），法院必須充分調查為裁判基礎之事證以形成心證，法院在對全辯論意旨及調查證據之結果為評價時，應遵守兩項要求，一是「訴訟資料之完整性」，二是「訴訟資料之正確掌握」。前者乃所有與待證事實有關之訴訟資料，無論有利或不利於訴訟當事人之任何一造，都必須用於心證之形成而不能有所選擇，亦即法院負有審酌與待證事實有關之訴訟資料之義務，如

01 未審酌亦未說明理由，即有不適用行政訴訟法第125條第1項
02 、第133條之應依職權調查規定，及判決不備理由之違背法
03 令。又依同法第209條第3項規定，判決書理由項下，應記載
04 關於攻擊或防禦方法之意見及法律上之意見。故行政法院認
05 定事實應憑調查所得之證據資料，就證據與事實之關聯性如
06 何，其證明力之有無，形成心證之理由，記明於判決理由項
07 下。如未說明所憑證據足供證明事實之心證理由，或就當事
08 人提出之證據摒棄不採，又未說明不採之理由，或其調查證
09 據未臻完備，不足以判斷事實之真偽，均構成判決不備理由
10 之違法。

11 (四) 原判決以被上訴人認上訴人有未依所得稅法第88條規定扣繳
12 稅款之情事，並無違誤，無非以寶禧公司於102年12月1日就
13 系爭工程設計案委託大將作事務所辦理建築設計監造事務，
14 同年9月9日大將作事務所請款單向寶禧公司請款42,852,20
15 0元，其上載明總工程造價707,453,000元，核與建造執照申
16 請資料所載工程造價概算707,453,000元一致。而依總工程
17 費707,453,000元，按照建築師設計監造酬金計算標準所訂
18 設計酬金之公式計算其金額為42,852,200元 計算式如下：
19 $(707,453,000 - 60,000,000) \times 6\% + (60,000,000 - 15,000,$
20 $000) \times 6.5\% + (15,000,000 - 3,000,000) \times 7\% + 3,000,000$
21 $\times 8\% = 42,852,200$ 元（四捨五入，取至百位） $\vee$ ，且寶禧公
22 司於102年12月13日開立面額42,852,200元支票，該支票於
23 102年12月16日兌現存入建築師公會帳戶，其中3,809,200元
24 留存建築師公會，其餘39,043,000元建築師公會於102年12
25 月17日轉匯入大將作事務所，乃認定寶禧公司已於102年12
26 月16日給付42,852,200元予大將作事務所。又以大將作事務
27 所於被上訴人進行調查後，於106年2月18日將39,043,000元
28 匯回公會，復於106年4月10日與寶禧公司解除委託契約，建
29 築師公會即於同年17日匯款42,852,200元至大將作事務所
30 帳戶，大將作事務所再於106年4月18日匯給寶禧公司，係被
31 上訴人開始調查後之作為，「在徒具彌縫之形式，實質上並

不能變更已發生之租稅法律效果」，認上訴人主張約定酬金為29,996,540元且尚未給付酬金，核與事證情況不符而不足採，足認42,852,200元係寶禧公司委託大將作事務所執行建築設計監造事務之酬金無訛，而上訴人為寶禧公司負責人，自應對前揭大將作事務所執行業務所得扣繳稅款及補報扣繳憑單卻未為之，故被上訴人發函命上訴人補報扣繳憑單及補繳扣繳稅額4,285,220元，並無適用法令錯誤之情形，被上訴人否准上訴人退還系爭稅款之申請，自屬適法有據等語，為其論據。

(五) 原判決依上開論據，將訴願決定及原處分均予維持，駁回上訴人退稅之申請，固非無見。惟查：1.依原判決認定之事實，建築師公會僅匯款39,043,000元給大將作事務所，其餘3,809,200元則留存在公會，可見建築師公會留存之3,809,200元並未給付給大將作事務所，則原判決認上訴人負有就42,852,200元辦理扣繳之義務，未敘明其所憑之理由，有判決不備理由之違背法令。2.按所得稅法第88條規定可知，扣繳義務人於「為給付時」始生扣繳義務。經查，依原判決所憑之寶禧公司與大將作事務所間之委託契約第2條約定：「甲方（即寶禧公司）應付給乙方（即大將作事務所）酬金為：一、總酬金金額：新臺幣（下同）29,996,540元整。二、甲方應依下列規定分期給付酬金予乙方，即第一期：建照執照核發時，給付總額50%，即14,998,270元整。第二期：施工圖完成時，給付總酬金20%，即5,999,308元整。第三期：開工完成時，給付總酬金10%，即2,999,654元整。第四期：結構體完成時，給付總酬金10%，即2,999,654元整，第五期：使照取得時，給付總額10%，即2,999,654元整。」第3條約定：「申請建照時，由甲方先行墊付暫付款42,852,200元整予公會代收，此款係為保證金性質，建照核發時，甲乙雙方同意公會代收暫付款全數退還予甲方，乙方再依合約第2條分期進度請領酬。」可見寶禧公司與大將作事務所對於酬金和墊付公會代收之款項（即保證金）數額、如何給付、

給付時點及要否退還，各有約定。上訴人主張寶禧公司開立42,852,200元之支票為先行墊付予公會代收之款項，為保證金性質，於建照核發時全數退還予寶禧公司，並非酬金，觀諸委託契約第3條約定，非全屬無據。至於酬金則於第2條約定為29,996,540元，並分期給付，而截至102年度止，系爭建案尚在臺中市政府審議中而尚未核發建造執照，兩造對此事實並無爭執，則上訴人主張依委託契約第2條之約定，寶禧公司尚無給付酬金的義務，亦無給付酬金的事實，不生所得稅法第88條規定扣繳義務之問題，亦非全然無據。況建築師公會106年6月28日中市建師字第183號函，略以：會員之設計監造酬金或保證金收取數額屬會員與委託人間之私人契約行為，公會未作任何強制規定，公會另訂有「建築師設計監造酬金計算標準」，供會員收取設計監造酬金或保證金時參考等語，即建築師公會酬金計算標準僅供會員參考，並非強制規定酬金必須依照上開計算標準收取。原判決反於上開契約文字規定，逕以寶禧公司開立之支票金額42,852,200元，符合依建築師公會訂定之酬金計算標準第2點之計算式，以42,852,200元為酬金，亦有認定事實不依證據之判決違背法令。3.再依委託契約第1條約定，大將作事務所受委託應完成事項有多項，全部完成需要相當時間，約定分期給付，合於常理，且符合私法自治原則。蓋委託人與受託之建築師間之酬金本可視工作進度，約定分期給付，以避免若於完成委託事項前一次付款給建築師，嗣後若發生因可歸責於建築師之事由，致未能完成委託事項，對委託人不利，若於完成委託始給付建築師酬金，則對建築師不公，故系爭委託契約第2條約定合於常理。而於本件，上訴人與大將作事務所於委託契約第2條約定酬金為29,996,540元，嗣後如無變更約定，竟於約定事項尚未完成前一次付清，且付款金額較約定金額高達12,855,660元之多，違反經驗法則及契約文字，原判決既認定酬金為42,852,200元且係提前一次給付，卻未於理由項下說明認定系爭酬金由分期給付變更為一次付清，及

01 提高酬金為42,852,200元之依據及理由，有認定事實違反經
02 驗法則，及判決不備理由之違背法令。

03 (六)綜上所述，原判決既有認定事實違反經驗法則、論理法則及
04 理由不備之違背法令，並影響判決結果，上訴論旨，執此指
05 摘原判決違背法令，求予廢棄，即有理由。因上訴人之請求
06 有無理由，尚應由原審法院調查事實，爰將原判決廢棄，發
07 回原審法院更為審理。又大將作事務所已將42,852,200元存
08 入建築師公會帳戶，建築師公會何以反於上開契約第3條內
09 容，僅留存3,809,200元而將其餘39,043,000元匯給大將作
10 事務所？建築師公會關於保證金之收取及退還究如何規定？
11 原審法院更為審理時應予調查，而有助於本件待證事實之認
12 定，併此指明。

13 六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項
14 、第260條第1項，判決如主文。

15 中 華 民 國 109 年 11 月 30 日

16 最高行政法院第二庭

17 審判長法官 吳 東 都

18 法官 胡 方 新

19 法官 陳 秀 嫻

20 法官 王 俊 雄

21 法官 林 妙 黛

22 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

23 中 華 民 國 109 年 11 月 30 日

24 書記官 徐 子 嵐