

臺中高等行政法院判決

108年度訴字第62號

108年6月26日辯論終結

原告 周白琇

訴訟代理人 許進興 會計師

被告 財政部中區國稅局

代表人 宋秀玲

訴訟代理人 劉淑華

陳怡云

上列當事人間退還稅款事件，原告不服財政部108年1月2日臺財法字第10713932670號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

(一)本件原告於起訴狀記載其訴之聲明為：訴願決定及原處分均撤銷。（見本院卷第13頁），嗣於民國108年6月26日言詞辯論期日將訴之聲明更正為：一、訴願決定及原處分均撤銷。二、被告應就原告107年1月2日申請退還稅款案件，作成准予退還扣繳稅款4,285,220元之處分。（見本院卷第142頁），經核係本於相同基礎事實，將原來未臻妥適之訴之聲明更正使符合法定程式，於法要無不合，本院自應就更正後之聲明為審判。

(二)本件判決格式參酌司法院新近推行之高等行政法院裁判簡化方案，僅記載兩造陳述事實之爭點核心要旨，並將判決相關

之法令條文附錄於後，合先敘明。

二、爭訟概要：

(一)原告為寶禧建設股份有限公司（下稱寶禧公司）負責人，屬於所得稅法第89條第1項第1款規定之扣繳義務人，被告查得寶禧公司就坐落臺中市○○段○○號建築基地新建工程設計案（下稱惠順新建工程設計案）於102年12月16日預付建築設計費新臺幣（下同）42,852,200元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，被告（所屬臺中分局，下同）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，責令原告補報扣繳憑單並補繳扣繳稅額4,285,220元，原告已於106年9月22日及21日依函示補報並補繳稅額在案。

(二)原告嗣於107年1月2日具文主張寶禧公司移轉上開金額予大將作事務所係基於借貸法律關係，而非給付執行業務所得，向被告申請退回上開扣繳稅款4,285,220元，經被告以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。原告不服，提起訴願，經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告起訴主張及聲明略以：

(一)扣繳義務人於給付各類所得時始有扣繳義務，截至102年度因給付條件尚未成就，故扣繳義務人尚無扣繳義務。寶禧公司就惠順新建工程設計案應給付大將作事務所總酬金29,996,540元，依委託契約書約定，甲方應依規定分期給付酬金給乙方，第一期：建照執照核發時，給付總額50%，即14,998,270元。第二期：施工圖完成時，給付總酬金20%，即5,999,308元。第三期：開工完成時，給付總酬金10%，即2,999

01 ,654元。第四期：結構體完成時，給付總酬金10%，即2,99
02 9,654元，第五期：使照取得時，給付總額10%，即2,999,6
03 54元。委託契約書第2條可證，截至102年度止，該案尚在臺
04 中市政府審議中而尚未核發建造執照，寶禧公司並無給付酬
05 金的義務，亦無給付酬金的事實，依所得稅法第88條規定無
06 給付酬金事實，原告無扣繳之義務。

07 (二)惠順新建工程設計案送件時，當時原告瞭解為建築設計案依
08 建築師公會規定，要於建造執照送件時繳納保證金，且該保
09 證金係依工程造價計算，需全額繳納，並於建照核發時退還
10 。本新建工程案工程造價707,453,000元，依建築師公會公
11 式計算應繳納保證金42,852,220元，且認為建造執照核發後
12 方可退回，因而於合約第3條約定「申請建照時，由甲方先
13 行墊付暫付款新臺幣42,852,200元整予公會代收，此款係為
14 保證金性質，建照核發時，甲乙雙方同意公會代收暫付款全
15 數退還予甲方，乙方再依合約第2條分期進度請領酬。」依
16 據該合約的約定，寶禧公司於102年12月16日開立支票42,85
17 2,200元一張交付大將作事務所供其繳納送件保證金使用，
18 因該金額約定於建照核准後要收回，其屬性為借貸而非給付
19 所得，非屬扣繳，故於移轉時未予以扣繳稅款。

20 (三)被告查獲寶禧公司所開立的支票於102年12月13日存入建築
21 師公會帳戶，並於同年月16日兌付，且建築師公會依事務所
22 申請及依臺中市建築師公會代收設計酬金轉付辦法處理要點
23 第4點規定，計算代收設計酬金3,809,200元留存於該會，並
24 於同年12月17日將剩餘款39,043,000元匯入大將作事務所，
25 因錢於12月17日轉入大將作事務所帳戶，故被告認定於該日
26 已完成給付，而寶禧公司有扣繳義務，此轉帳事實寶禧公司
27 於事後始知悉，原先完全不瞭解此事。建築師公會退款係依

臺中市建築師公會代收設計酬金轉付辦法處理要點第4點辦理，該辦法為臺中市建築師公會的單行規定，並未公告給一般人知悉，僅有建築師公會及所屬會員知悉此規定，且依該要點第4點規定「代收設計費超過200萬者，繳交代收設計費200萬及超過200萬部分的十分之一即可」，原告所屬寶禧公司於開立全額支票繳交保證金時，建築師公會及大將作事務所均未告知此事，且建築師公會將超額繳交的保證金退還給大將作事務所時亦未通知原告所屬的寶禧公司，寶禧公司不知有該轉帳給付事實，欲辦扣繳為不可能。該42,852,200元本為借貸非屬扣繳範圍，若因資金被大將作事務所領取而被視為給付，因寶禧公司不知此事，不應將扣繳責任歸責於寶禧公司的扣繳義務人原告。

(四) 惠順新建工程係超高大樓，設計費甚高，起造人通常會要求建築師事務所給予折扣，且本設計案，寶禧公司除委由大將作事務所設計外，並委由日本與英國建築師設計，要扣除部分委由其他事務所負擔的設計費，建築師公會依工程造價所計算的金額係繳納保證金的依據，至於實際設計費則由起造人與建築師事務所依設計內容的需求約定之，惠順新建工程設計案經雙方討論後約定酬金為29,996,540元為實際交易價格，與繳交保證金金額為2個不同標的，不能將保證金認定為實際設計費，繳納保證金與實際設計費在實務上不一致，建築師公會106年6月28日中市建師字第18號函，說明4「本會會員執行業務時設計監造酬金或保證金收取數額屬會員與委託人私人契約行為，本會未做任何強制規定。本會另訂有建築師設計監造酬金計算標準，供會員收取酬金的參考。」可為證明，本案若認定該支付為所得亦僅29,996,540元，而非42,852,220元。此事大將作事務所為更正106年度所得稅申

報書，於107年7月有備文向被告所屬民權稽徵所申請亦可證
。

(五)帳上記載科目為「預付費用」，合約稱之為「保證金」或「
暫付款」，或「預繳建築師公費」等名詞，僅是記帳者非法
律人員，用詞不精準，但不影響其金錢借貸的屬性，其即屬
需償還的借貸，被告機關不能僅憑表面文字認定法律關係，
而應就交易的實質法律關係認定事實，本件寶禧公司帳上記
載為預付用費，而非使用借出款，僅是科目的使用錯誤，且
該預付科目與借出款、暫付款科目均屬資產科目，不會影響
資產總額的表達。

(六)惠順新建工程設計案原先負責承攬的為大將作事務所王乙鯨
建築師，自102年度送件後至107年度仍未能完成建照申請，
後經原告所屬寶禧公司要求更換主辦建築師，故於106年4月
10日向建築師公會申請退件，改由呂孟勳建築師為主辦建築
師，但申請書誤繕為王乙鯨，並於106年6月17日由大將作事
務所與寶禧公司備文向建築師公會申請更正，雖2位建築師
係屬同一事務所，但主辦建築師與非主辦建築師所負的法律
責任是不同的，故寶禧公司要求解除原與王乙鯨建築師所訂
的合約書，改與呂孟勳建築師另訂合約書，並要求其退還借
入供繳保證金的借貸金額。再另行支付呂孟勳建築師酬勞費
用，此合約的變動雖在調查日以後，但係因事實變動所為之
的法律行為，而非如被告所稱臨訟補具，顯不足採。但也可
證明原設計費42,852,200元為需返還的借貸。又被告指摘申
請退件需附「建築執照申請書正本或縣市政府退件公文方可
退件」一節係誤解所致，本設計案臺中市政府確未退件，但
建照退件僅需起造人與建築師雙方同意即可。

(七)被告指摘同一建築案，第一次送件繳納保證金融機構42,852

01 ,220元，而第二次送件工程造價同為707,453,000元，繳納
02 金額僅為20,092,200元顯有矛盾一節，係因第一次繳納時僅
03 知需依工程造價計算保證金金額，且需全額繳納，經被告調
04 查後始知得不全額繳納，僅需繳納公會規定金額即可，故以
05 106年度以實際給付數20,092,200元繳納，並開立同額扣繳
06 憑單，二者並無矛盾。綜上所敘，本案給付42,852,200元因
07 事後需收回，並非付酬金之所得而屬借貸，原處分及訴願決
08 定認事用法多有違誤等情。並聲明求為判決：一、訴願決定
09 及原處分均撤銷。二、被告應就原告107年1月2日申請退還
10 稅款案件，作成准許退還扣繳稅款4,285,220元之處分。

11 四、被告答辯及聲明略謂：

12 (一)扣繳申報制度係國家為掌握課稅資料，達成稅務行政目的，
13 於所得稅法明定扣繳義務人於給付各類所得時，負有依規定
14 扣取稅款繳納、開具扣繳憑單彙報稽徵機關查核及填發與納
15 稅義務人等作為義務。又依臺中市建築師公會建築師業務章
16 則第11條規定：「建築師受委託人之委託辦理某一建築工程
17 ，自勘測規劃設計監造以迄完工，其酬金按照下列各條之規
18 定以全部建築費之百分率核計之。」及第15條規定：「建築
19 師之酬金應按下列期限由委託人付給之……為維護公共安全
20 並保障委託人及建築師雙方權益，前項酬金，得由省（市）
21 建築師公會代收轉付。」可見實務上建築師收取委託人之設
22 計費，須先送建築師公會保管，日後按工程進度，再退還予
23 建築師，委託人如屬個人身分者，即由建築師公會代辦扣繳
24 ；委託人如為營利事業，因本身即為扣繳單位，則其於給付
25 設計費予建築師時，即應自行扣繳，再由建築師將扣繳後之
26 餘額送建築師公會保管。

27 (二)寶禧公司於102年12月1日委託大將作事務所辦理惠順新建工

程建築設計監造事務，該事務所於同年月9日依據建築師設計監造酬金計算標準計算應繳納代收設計酬金42,852,200元，向寶禧公司請款，由寶禧公司於同年月13日將該設計酬金42,852,200元開立支票存入建築師公會帳戶，並於同年月16日兌付，寶禧公司於同日帳載「預付費用-預繳建築師公費」；嗣建築師公會依事務所之申請及「臺中市建築師公會業務酬金代收轉付辦法處理要點」第4點規定，計算會員代收設計酬金3,809,200元留存於該會，並於同年月17日將剩餘款39,043,000元（42,852,200元－3,809,200元）匯入大將作事務所帳戶，有委託契約書、請款單、大將作事務所106年8月15日王建師字第1060808號函、寶禧公司總分類帳、日記簿、建築師公會106年6月28日中市建師字第183號函及107年12月10日中市大臺中建師字第676號函可稽。是系爭款項42,852,200元應屬建築師公會依規定代收轉付之建築師業務酬金，且業依申請轉付匯入大將作事務所帳戶39,043,000元，按所得稅法第88條第1項第2款規定，原告自應於102年12月16日給付時依規定之扣繳率扣繳稅款。

(三)被告所屬臺中分局查得寶禧公司上開預付設計費之情事，於106年2月17日函請建築師公會查復何時轉付設計費，大將作事務所旋即於同年月18日將39,043,000元匯回建築師公會帳戶，嗣於同年4月10日與寶禧公司解除原簽訂之委託契約書，並於同年月13日向建築師公會申請退件，同年月17日建築師公會匯款42,852,200元至大將作事務所帳戶，該事務所再於同年月18日匯款42,852,200元至寶禧公司帳戶。惟依大將作事務所與寶禧公司聯名向建築師公會申請退件之退件申請書所載，必須檢附建造執照申請書（正本）或縣市政府退件公文（影本），方可退件，然該建造執照申請案於臺中市政

府審查過程中並無退件，有臺中市政府都市發展局108年4月3日中市都建字第1080050983號函可證，且該函復略謂：本案於102年12月17日掛號申請建造執照，該局於同年月18日初審後發函通知起造人補正，起造人於106年2月14日申請複審，該局於同年月15日複審後，即依起造人檢附資料辦理相關審查作業，本案並無退件等語。另參據臺中市政府都市設計審議及建造執照預審審議106年6月13日第35次幹事會聯席會議第4案及106年8月22日第42次幹事會聯席會議第1案與107年7月18日系爭地號店舖及集合住宅新建工程環境影響說明書第三次專案小組初審簡報，可見寶禧公司仍委託大將作事務所申請系爭地號之地上36層地下6層店舖及集合住宅新建工程案件，而系爭地號亦已進入主管機關建造執照之審議階段；且寶禧公司與大將作事務所於解除契約之同日復另簽訂委託契約書，該新契約之當事人與委託設計監造之建築物均與前開已解除之原契約相同，條款內容亦僅有第3條給付暫付款之金額不同而已，原告雖訴稱係因更換主辦建築師，故解除原與王乙鯨建築師所訂之合約書，改與呂孟勳建築師另訂合約書，然上述前後2份契約書，寶禧公司簽約之對象均為大將作事務所，而非個別之建築師，實無須因更換建築師而解除原契約重行訂定之必要。又大將作事務所於106年4月13日向建築師公會申請建造執照掛號之案件，設計監造人仍為王乙鯨建築師，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，是原告訴稱與大將作事務所解除契約並要求退還借入供繳保證金的借貸金額，係因應事實改變而為，非臨訟補具云云，顯不足採。

(四)原告雖訴稱依建築師公會規定，建造執照送件時係依工程造價707,453,000元計算應繳納保證金42,852,200元，須全額

繳納，故開立同額支票借予大將作事務所供送件繳納保證金使用，俟核發建造執照後再退回，另依合約第2條分期進度請領酬金乙節。惟依建築師公會106年6月28日中市建師字第183號函復：該公會會員執行業務時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，本會未作任何強制規定，與原告說詞顯不相符。況依前述原告稱因更換主辦建築師而另行訂定之新契約第3條規定，及106年4月13日建築師公會（會員代收設計酬金）繳款通知書所載，該次申請建照時，工程造價同為707,453,000元，繳納之金額卻僅為20,092,200元，與其前開說詞亦顯有矛盾。

(五) 綜上，被告依職權調查，經斟酌原告陳述及前揭查得資料，核認原告於102年12月16日給付系爭款項42,852,200元予大將作事務所，核屬扣繳範圍內之所得，又原告為行為時該事業之負責人，即所得稅法第89條規定之扣繳義務人，卻未依行為時各類所得扣繳率標準規定，按給付額扣取稅款及申報扣繳憑單，乃依所得稅法第88條、第92條及第114條規定，責令原告就系爭給付所得辦理補申報並補繳稅款，並無不合，從而被告機關否准原告申請退還扣繳稅款，並無違誤等語。並聲明判決駁回原告之訴。

五、本件兩造爭點為：原告主張寶禧公司係貸與42,852,200元予大將作事務所，並非給付委託執行業務之報酬，該款項非屬大將作事務所執行業務所得，是否適法有據？亦即被告認定大將作事務所受領上開金額係屬執行業務所得，原告依被告通知履行扣繳義務人之法定義務，補報扣繳憑單並補繳扣繳稅額4,285,220元，是否有適用法規錯誤，溢繳稅款之情形？被告否准其退稅之申請，認事用法有無違誤？

六、本院判斷如下：

01 (一)前提事實：

02 原告為寶禧公司負責人，被告審認寶禧公司於102年12月16
03 日給付大將作事務所之42,852,200元，係作為大將作事務所
04 承攬惠順新建工程設計案之酬金，原告未依規定於給付時依
05 扣繳率扣繳稅款，被告乃發函命原告補報扣繳憑單及補繳扣
06 繳稅額4,285,220元，原告遵依該函示於106年9月21日及22
07 日完成繳納稅款及申報扣繳憑單，並出具承諾書在案，惟於
08 107年1月2日具文主張寶禧公司上開給付之金額係貸與大將
09 作事務所之借款，並非屬大將作事務所之執行業務所得，申
10 請退還扣繳之稅款，經被告作成原處分否准所請，復據訴願
11 決定予以維持等情，有被告106年9月12日中區國稅臺中綜所
12 字第1060159587號函、補繳各類所得扣繳稅額繳款書、各類
13 所得扣繳暨免扣繳憑單申報書、各類所得扣繳暨免扣繳憑單
14 及承諾書（分見原處分卷一第22頁、第21頁、第20頁、第18
15 頁及第17頁）、原告107年1月2日申請書（見原處分卷一第9
16 至10頁）、原處分及訴願決定（分見本院卷第87至88頁及第
17 39至57頁）等件在卷可稽，堪予認定。

18 (二)原告雖主張寶禧公司係貸與上開款項予大將作事務所，並非
19 給付大將作事務所執行業務所得，原告自無須代為扣繳稅款
20 ，被告應准許原告之退還稅款申請等語。惟：

21 1.揆諸所得稅法第88條第1項第2款、第89條第1項第2款、第
22 92條第1項前段、第114條第1款及所得稅法施行細則第82
23 條第1項等規定，可知事業給付執行業務者之報酬，其負
24 責人為扣繳義務人，於給付時應依規定扣取稅款。所稱給
25 付無論其方式係實際給付，或轉帳給付，或匯撥給付皆屬
26 之。

27 2.復按經臺中市建築師公會101年10月11日第1屆第25次理事

會通過訂定之建築師設計監造酬金計算標準第2點規定：
（1）設計酬金在總工程費300萬元以下部分以8%計算；
（2）設計酬金在總工程費超過300萬元至1,500萬元部分
以7%計算；（3）設計酬金在總工程費1,500萬元至6000
萬元部分以6.5%計算；（4）設計酬金在總工程費6,000
萬元以上部分以6%計算（見原處分卷一第91頁）。

3.寶禧公司係於102年12月1日就惠順新建工程設計案委託大
將作事務所辦理建築設計監造事務（見原處分卷一第4至8
頁），大將作事務所則於102年12月9日向寶禧公司請付款
項42,852,200元（見原處分卷一第92頁）。觀諸該請款單
填載系爭新建工程總工程造價為707,453,000元，與建造
執照申請資料所載相一致（見原處分卷一第72頁）。而以
707,453,000元作為總工程費按照建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等於42,852,200元
計算式如下： $(707,453,000 - 60,000,000) \times 6\% + (60,000,000 - 15,000,000) \times 6.5\% + (15,000,000 - 3,000,000) \times 7\% + 3,000,000 \times 8\% = 42,852,200$ 元（四
捨五入，取至百位） $\vee$ 。足認此金額係作為寶禧公司委託
大將作事務所執行建築設計監造事務之報酬無訛。

4.寶禧公司隨後於102年12月16日開立面額42,852,200元支
票兌現存入臺中市建築師公會帳戶（見原處分卷一第94頁
），寶禧公司當日之記帳傳票、日記帳、總分類帳亦記載
借方：「預付費用-預繳建築師公費」、貸方：「銀行存款
」，金額同為42,852,200元（見原處分卷一第97頁、103
至104頁）。而103年12月31日資產負債表之「預付費用」
會計科目為42,915,530元（含系爭給付款項及其他少額預
付費用），而「暫付款」或「存出保證金」會計科目則均

為0（見原處分卷一第98頁）。由寶禧公司揭示之此等重要財務資訊，足認系爭給付款項之性質為其繳納建築師設計公費之預付費用至明。又參諸臺中市建築師公會107年12月10日中市大臺中建師字第676號函（見原處分卷一第157頁）亦載謂：該公會就惠順新建工程設計案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金為42,852,200元。由寶禧公司於102年12月13日開立支票，臺中市建築師公會依大將作事務所之申請及臺中市建築師公會業務酬金代收轉付辦法處理要點第4點規定，代收設計費超過200萬元者，繳交代收設計費為200萬元及超過200萬元部分的10分之1（見原處分卷一第58頁），計算其業務酬金代收設計費3,809,200元留存於臺中市建築師公會之三信商銀000-00000000號帳戶，其剩餘款39,043,000元（42,852,200元-3,809,200元）則於102年12月17日業已轉付匯入大將作事務所之三信商銀000-00000000號帳戶內等意旨，並有三信商業銀行股份有限公司106年8月30日三信銀管字第00000000函及戶名大將作聯合建築師事務所王乙鯨存摺資料可憑（分見原處分卷一第85至87頁）。

- 5.大將作事務所雖經被告於106年2月17日函請臺中市建築師公會提供查復何時轉付系爭新建工程設計費後，旋於次日將39,043,000元匯回臺中市建築師公會之三信商銀000-00000000號帳戶（見原處分卷一第68頁），續於106年4月10日解除其與寶禧公司間之委託契約書（見原處分卷一第140頁），又於同月13日向臺中市建築師公會申請退件（見原處分卷一第141頁），臺中市建築師公會依其退件申請於同月17日匯款42,852,200元至大將作事務所之三信商銀000-00000000號帳戶，大將作事務所再於同月18日將該款

01 項匯入寶禧公司之元大銀行00000000000000號帳戶（見原
02 處分卷一第62至67頁），寶禧公司與大將作事務所隨於10
03 6年4月10日合意解除該契約等情；原告並據此主張雙方因
04 更換主辦建築師，故解除原來之委託契約，改與呂孟勳建
05 築師另訂合約書，新約第3條約定給付暫付款金額由原契
06 約42,852,200元，改為20,092,200元云云。但由大將作事
07 務所與寶禧公司於解約當日隨即就原來委託事務簽訂新委
08 託契約書（見原處分卷一第129至133頁），契約之受委託
09 人仍為大將作事務所，簽約人亦為王乙鯨建築師觀之，且
10 依據臺中市政府都市發展局108年4月3日中市都建字第108
11 0050983號函載說明（見原處分卷一第159頁），系爭新建
12 工程建造執照申請案係於102年12月17日掛號申請建造執
13 照，經於同年月18日初審後發函通知起造人補正，起造人
14 於106年2月14日申請複審，該局於翌日複審後依起造人檢
15 附資料會辦相關審查作業，從無退件情事。復參據臺中市
16 政府都市設計審議及建造執照預審審議106年6月13日第35
17 次幹事會聯席會議第4案及106年8月22日第42次幹事會聯
18 席會議第1案，均提案審議，有寶禧公司委託大將作事務
19 所申請系爭新建工程案提請審查之會議紀錄（見原處分卷
20 一第23、25頁），又稽之107年7月18日系爭新建工程環境
21 影響說明書第三次專案小組初審簡報，亦載明開發單位為
22 寶禧公司，規劃單位為大將作事務所（見原處分卷一第12
23 5頁）至明。足見系爭新建工程之規劃設計監造業務從來
24 皆由大將作事務所執行，且無論新舊契約書所載，受委託
25 人皆為大將作事務所，並非該事務所之個別建築師，更無
26 因更換建築師而解除原契約重行訂定之必要。況且，若原
27 告主張寶禧公司與大將作事務所合意解除舊契約之主要原

01 因在於雙方更換建築師乙節屬實，當無於106年4月10日簽
02 訂新契約後，遲至同年6月17日始向公會申請將設計監造
03 人變更為呂孟勳建築師（見原處分卷一第128頁）。足見
04 雙方係知悉被告開始調查原告涉有未履行扣繳稅款義務之
05 情形，始大費周章地補匯回臺中市建築師公會已轉付之代
06 收設計費，並向公會申請退件及退回代收設計費，然實際
07 上未曾向臺中市政府申請退件，僅於106年4月13日再次向
08 公會重新申請建造執照掛號，繳交新委託契約所載20,092
09 ,200元予公會代收設計酬金（見原處分卷一第127頁），
10 並據以申報為大將作事務所106年度之執行業務所得辦理
11 扣繳（見原處分卷一第126頁）。故寶禧公司與大將作事
12 務所經被告調查後之一切作為，在徒具彌縫之形式，實質
13 上並不能變更已發生之租稅法律效果。

14 6.關於原告主張：(1)依委託契約書約定分期給付酬金，第一
15 期：建造執照核發時，給付總酬金50%；第二期：施工圖
16 完成時，給付總酬金20%；第三期：開工完成時，給付總
17 酬金10%；第四期：結構體完成時，給付總酬金10%；第
18 五期：使用執照取得時，給付總酬金10%。截至102年度
19 止系爭新建工程未核發建造執照，寶禧公司並無給付酬金
20 之義務，亦無給付酬金之事實，無扣繳之義務。(2)系爭新
21 建工程造价707,453,000元，依建築師公會規定計算應繳
22 納保證金42,852,200元，且建造執照核發後再予退回，因
23 其事後均需返還收回，其性質屬金錢借貸而非給付所得。
24 大將作事務所向建築師公會借回部分款項，係雙方間之資
25 金往來，不能課予原告扣繳義務。公會繳納保證金不等同
26 設計酬金，即使認定系爭給付款項為執行業務所得亦僅29
27 ,996,540元，非42,852,200元。(3)原先負責承攬系爭新建

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，且其數額為依臺中市建築師設計監造酬金計算標準計得，並經公會依酬金代收轉付辦法匯予大將作事務所後，已詳如前述，則其在被告開始調查（基準日）前，並未有匯回寶禧公司，自符合所得稅法施行細則第82條第1項規定之給付態樣，原告主張寶禧公司於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日兌現轉存臺中市建築師公會帳戶（見原處分卷一第94頁），而於同月17日留存會員業務酬金代收設計費3,809,200元於臺中市建築師公會時，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（見原處分卷一第69頁）。大將作事務所於106年2月18日補匯回公會時，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（見原處分卷一第68頁）。退件後於106年4月18日重新繳納新契約之暫付款項時，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（見原處分卷一第127頁），均顯見公會收取之款項均為代收設計酬金至明。原告主張係屬借貸款項

云云，要屬無據。至於寶禧公司與大將作事務所在被告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，已詳如前述，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。

(三)是故，本件原告為寶禧公司負責人，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惠順新建工程設計案設計監造事務之報酬，原告未依所得稅法第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。被告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。原告繳納系爭扣繳稅款，並向被告機關申報扣繳憑單後，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。被告作成原處分否准其退稅之申請，自屬適法有據。

七、綜上所述，本件原告上開主張各節，均非可取。被告適用所得稅法第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，則被告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。從而，本件原告訴請撤銷訴願決定及原處分，並請求本院判決命被告應依其申請作成准許退還扣繳稅款4,285,220元之處分，為無理由，應予駁回。

八、本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘陳述及舉證，均核與判決結論不生影響，爰不逐一論述，附此敘明。

九、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第

01 1項前段，判決如主文。

02 中 華 民 國 108 年 7 月 24 日

03 臺中高等行政法院第三庭

04 審判長法官王德麟

05 法官林靜雯

06 法官蔡紹良

07 以上正本證明與原本無異。

08 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
09 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
10 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
11 者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表
12 明上訴理由者，逕以裁定駁回。

13 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
14 形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

15		
16	得不委任律師為訴訟	所 需 要 件
17	代理人之情形	
18		
19	（一）符合右列情形	1.上訴人或其法定代理人具備律師資
20	之一者，得不	格或為教育部審定合格之大學或獨
21	委任律師為訴	立學院公法學教授、副教授者。
22	訟代理人	2.稅務行政事件，上訴人或其法定代
23		理人具備會計師資格者。
24		3.專利行政事件，上訴人或其法定代
25		理人具備專利師資格或依法得為專
26		利代理人者。

(二) 非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人

1. 上訴人之配偶、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. 上訴人為公法人、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，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

中華民國 108 年 7 月 24 日

書記官 凌雲霄

附錄本判決引用的相關法令：

【稅捐稽徵法】

第 28 條

納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。

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。

前2項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。

本條修正施行前，因第2項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。

前項情形，稅捐稽徵機關於本條修正施行前已知有錯誤之原因者，2年之退還期間，自本條修正施行之日起算。

【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薪資、利息、租金、佣金、權利金、競技、競賽或機會中獎之獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金、告發或檢舉獎金、結構型商品交易之所得、執行業務者之報酬，及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得。

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：

二、薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金、告發或檢舉獎金、結構型商品交易之所得，及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代

理人之國外營利事業之所得，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、破產財團之破產管理人及執行業務者；納稅義務人為取得所得者。

第92條第1項前段

第88條各類所得稅款之扣繳義務人，應於每月10日前將上一月內所扣稅款向國庫繳清，並於每年1月底前將上一一年內扣繳各納稅義務人之稅款數額，開具扣繳憑單，彙報該管稽徵機關查核；並應於2月10日前將扣繳憑單填發納稅義務人。

第114條第1款

扣繳義務人如有下列情事之一者，分別依各該款規定處罰：

一、扣繳義務人未依第88條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處1倍以下之罰鍰；其未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處3倍以下之罰鍰。

【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。