

1 彰化縣政府訴願決定書（案號 111—808）

2 府行訴字第 1110216706 號

3 訴願人：○○○○○○○股份有限公司

4 代表人：○○○

5 訴願代理人：○○○會計師

6 訴願人因印花稅事件，不服本縣地方稅務局（下稱原處分機
7 關）111 年 4 月 22 日彰稅土字第 1116162633 號函所為之處分（下
8 稱原處分），提起訴願，本府依法決定如下：

9 主 文

10 訴願駁回。

11 事 實

12 緣訴願人與○○○○○○○股份有限公司（下稱○○公司）及
13 ○○○○廠股份有限公司（下稱○○公司）於 108 年 10 月 28 日簽
14 訂離岸風場基樁供應合約（下稱系爭契約），契約總金額為新臺幣
15 （以下同）64 億 7,895 萬 2,357 元。訴願人主張系爭契約為「有條
16 件的正式商業合約」，待工作完成後算出確認實際工程價款為 30
17 億 2,561 萬 2,693 元，申請依印花稅法施行細則第 9 條規定退還
18 訴願人溢繳印花稅款 27 萬 6,267 元及利息 4,841 元合計 28 萬
19 1,108 元，經原處分機關審查，認為系爭契約成立時所約定之工
20 程總價已具確定性，故與印花稅法施行細則第 9 條所定俟該項工
21 作完成時，再按確實金額退還其溢貼印花稅票之金額之要件不
22 符，以 111 年 4 月 22 日彰稅土字第 1116162633 號函（即原處分）
23 否准所請。訴願人不服，遂提起本件訴願，並據原處分機關檢卷
24 答辯到府。又訴願人請求陳述意見，本府並依訴願法第 63 條第 3
25 項規定通知訴願人陳述意見及原處分機關列席說明，茲摘敘訴、
26 辯意旨如次：

27 一、訴願意旨略謂：

1 (一) 訴願人及○○公司為了配合政府推動離岸風電相關產業
2 國產化之目標，於 108 年 10 月 28 日與○○公司簽訂
3 「有條件的正式商業合約」，該合約目的在於向主管機關
4 確保本土供應商在整個專案之參與程度，做為訴願人及
5 ○○公司風廠執行「水下基礎基樁」國產化之主要依
6 據，因此該合約須待訴願人及○○公司融資到位後方能
7 依照細部設計結果確認實際工程規模，意即在與供應商
8 訂立合約的當下，訴願人及○○公司僅能就特定項目或
9 合約單價達成合意，基於保守穩健原則及為達到國產化
10 之要求，該合約之預估總價係以可能方案之最大數設算
11 而得，合約預估金額為 64 億 7,895 萬 2,357 元，直到
12 109 年 2 月訴願人及○○公司融資到位且進行實際場勘與
13 計算，並待工作完成後確認實際工程總價款為 30 億
14 2,561 萬 2,693 元，訴願人已按該合約確定之實際基樁生
15 產量即相應正式成立生效之合約總價計算印花稅，並分
16 別於 109 年 12 月及 110 年 3 月繳納完成。

17 (二) 原處分機關於 110 年 5 月 19 日彰稅土字第 1106012084
18 號函雖據以認定訴願人與○○公司及○○公司之工程合
19 約應按合約總價繳納印花稅，訴願人復於 110 年 6 月 15
20 日以○○風力字第 1100615007 號函再度說明本案訴願人
21 與○○公司簽訂之水下基礎基樁是為了配合政府推動離
22 岸風電相關產業國產化之目標，應政府要求訴願人必須
23 先與國內公司簽訂「有條件的正式合約」，即訴願人與供
24 應商承諾「保證採購」及「保證供貨」的合約，但因為
25 離岸風電的特殊性，絕對沒有辦法在尚未完成場勘及相
26 關科學計算時即貿然採購相關工程，因此實務上應等前
27 期相關程序完成後，方能決定最適之施工方案及工程規
28 模，惟經濟部能源局及工業局要求雙方在一開始即須先

1 行簽定「保證採購」及「保證供貨」的合約，以符合國
2 產化之目標，因此訴願人與○○公司所簽訂之水下基礎
3 基樁供應合約就是在符合某些條件下方會生效之「預購
4 合約」，於合約中也載明不同方案之可能採購量，在簽訂
5 契約的當下，所需基樁供應數量是不確定的，僅以一定
6 金額為上限之採購約定，而訴願人會視實際需要通知
7 ○○公司履約之契約，契約中所列履約標的項目及單
8 價，雖然有計算總價，惟該總價係以「可能方案之最大
9 數」設算而得，與一般契約約定具有確定性之意義不
10 同，最終契約價金之給付仍依完成履約實際供應之項目
11 及數量為主，顯見與財政部 93 年 11 月 17 日台財稅第
12 09304784880 號函所稱「契約成立時所約定之工程總價已
13 具有可確定性」之前提完全不符，自不受財政部該函令
14 之約束，而應回歸到印花稅法施行細則第 9 條之規定，
15 訴願人業已於產能預留合約條件滿足後，按該合約確定
16 之實際基樁生產量即相應正式成立生效之合約總價計算
17 印花稅並完成繳納，隨後原處分機關於 110 年 6 月 24 日
18 以彰稅土字第 1106016643 號回函，認定訴願人應先依據
19 印花稅法第 8 條及財政部 93 年 11 月 17 日台財稅第
20 09304784880 號規定，以原合約簽訂時之工程總價報繳印
21 花稅，訴願人為避免遭處罰，遂先依照原處分機關回函
22 意旨，於 110 年 7 月 5 日及 110 年 7 月 19 日就合約估計
23 總金額及實際工程總價款 30 億 2,561 萬 2,693 元中之差
24 額補繳印花稅款 27 萬 6,267 元及利息 4,841 元，核先敘
25 明。惟訴願人仍認定本案合於該條規定，故申請退還溢
26 繳印花稅款 27 萬 6,267 元及利息，本案經原處分機關以
27 原處分否准申請，訴願人不服遂提起本件訴願。

28 (三) 本案訴願人配合政府推動離岸風電相關產業國產化之目

1 標以及確保本土供應商在整個專案之參與程度，方依照
2 經濟部工業局離岸風力發電產業關聯執行方案審查作業
3 要點作業辦法所需提示資料規定，與○○公司簽訂「有
4 條件的正式商業合約」，做為訴願人及○○公司風廠執行
5 「水下基礎基樁」國產化之主要依據，在訂立合約的當
6 下，訴願人及○○公司根本尚未融資到位，亦無法進行
7 工程場勘與計算，自無從確認該工程最終方案及實際訂
8 單數量，僅能就特定項目或合約單價達成合意，而合約
9 之預估總價係以可能方案之最大數設算而得，與一般契
10 約約定之總價係具有確定性之意義不同，然卻要承受印
11 花稅上之不利益，實令訴願人難以甘服，自應得參酌前
12 揭印花稅法施行細則第 9 條規定計算印花稅額。

13 1. 訴願人之所以在初期整體案件評估及開發方案皆未確
14 定情形下與○○公司簽訂「有條件的正式商業合約」
15 係為配合政府推動離岸風電相關產業國產化之目標，
16 並依照經濟部工業局於 107 年 1 月發布之「離岸風力
17 發電產業關聯執行方案計畫書架構說明」中要求獲遴
18 選申請案業者需提供開發風廠與供應商間之合約書，
19 該合約目的在於向主管機關確保本土供應商在整個專
20 案之參與程度，做為訴願人及○○公司風廠執行「水
21 下基礎基樁」國產化之主要依據。

22 2. 按離岸風力發電產業關聯執行方案審查申請表內容有
23 關檢附文件規定：「1. 離岸風力發電產業關聯執行方案
24 計畫書一式二十份，包括正本一份(含完整合約及附
25 件)，副本十九份。……3. 離岸風電產業計畫書項目之
26 相關供應商合約書，其形式如下：(1)正式商業合約。
27 (2)有條件的正式商業合約：合約締約人均同意在某一
28 條件下(例如：甲方取得能源局籌設許可同意函、甲方

1 取得施工許可、…等)正式生效。」從經濟部工業局所
2 提供之合約書選項有正式商業合約與有條件的正式商
3 業合約兩個選項便可以知道，經濟部工業局亦清楚了
4 解在當時情況下應難以確認工程最終方案及實際數
5 量，亦無法確認合約之生效要件，因而提供廠商選擇
6 先簽訂有條件的正式商業合約方式，實質意義僅在於
7 保障本土供應商之參與及預約產能，而在訂立合約的
8 當下，訴願人及○○公司根本尚未融資到位，除了無
9 法確認合約生效日外，亦無法進行工程場勘與計算，
10 自無從確認該工程最終方案及實際訂單數量，僅能就
11 特定項目或合約單價達成合意，而合約之預估總價係
12 以可能方案之最大數設算而得，未料卻因為配合審查
13 所需文件而在尚無法確認工程專案所需數量之前預先
14 簽立之合約，況且該合約約定之總價計算與一般契約
15 約定之總價具有確定性之意義不同，卻要承受印花稅
16 上之不利益實令訴願人難以甘服，自應得參酌前揭印
17 花稅法施行細則第 9 條規定，以最終契約價金之給付
18 仍計算印花稅額。

19 (四) 原處分機關以訴願人於 107 年 3 月 30 日前先依「離岸風
20 力發電規劃場址容量分配作業要點」檢附風場位置圖、
21 風力機組布設圖及與鄰近風場關係位置圖等，向經濟部
22 申請容量分配，是施工地點已明確，與開口契約不同，
23 惟所謂開口契約(或稱預約式契約)係指在合約履約期間
24 內，由於數量不確定，以一定金額為上限之採購，視實
25 際需要隨時通知廠商履約之契約，以契約中所列履約標
26 的項目及單價，依完成履約實際供應之項目及數量給付
27 契約價金，並不以施工地點明確為要件，而本案之情形
28 確實符合開口契約要件，自應援引財政部 1010209 台財

1 稅字第 10100011720 號函，即有印花稅法施行細則第 9
2 條規定之適用。

3 1. 開口合約為公部門之採購契約擬定上常使用之合約，
4 由於招標時，特別適用於期限較長、或合約期間變化
5 多的情況，一般政府機關所發包的開口合約，均係在
6 一定期間內，數量不確定並以一定金額為上限之採購
7 案，以價格決標，視實際需要隨時通知廠商履約，而
8 契約價金之給付，則以實際施作或供應之項目及數量
9 結算，而根據財政部 1010209 台財稅字第
10 10100011720 號函釋：「○○公司與 XX 縣政府簽訂下
11 水道工程設施開口契約，廠商應履行之工作事項及數
12 量必須視契約期間內天然災害發生情形而定，契約成
13 立當時颱風、地震等發生與否無法確定，如經查明契
14 約成立時所約定之工程總價尚不具可確定性，則有印
15 花稅法施行細則第 9 條規定之適用。」即提出所簽訂
16 之開口契約若可確定契約成立時所約定之工程總價尚
17 不具可確定性，則有印花稅法施行細則第 9 條規定之
18 適用。

19 2. 本案訴願人與○○公司所簽訂之「有條件的正式商業
20 合約」於合約中也載明不同方案之可能採購量，而在
21 簽訂契約的當下，訴願人甚至尚未通過執行方案之審
22 查，合約中所載之基樁供應數量僅是保證供貨量之約
23 定，而非實際需要之數量，訴願人屆時待融資到位
24 後，方會視實際需要通知○○公司履約之契約，因此
25 契約中所列履約標的項目及單價，雖然有計算總價，
26 惟該總價係以「可能方案之最大數」設算而得，即本
27 契約之金額上限，與一般契約約定具有確定性之意義
28 不同，訴願人直至 109 年 2 月訴願人及○○公司融資

1 到後，進行實際場勘與計算後，方才於 109 年 11 月
2 及 110 年 1 月確認基樁實際需求並通知○○公司實際
3 訂單數量，依照「有條件的正式商業合約」約定，此
4 時方能視為合約正式生效，而最終契約價金之給付，
5 亦以實際施作後算出確認實際工程總價款計算，是故
6 本案契約性質與開口契約(預約式契約)相同，應有財
7 政部 1010209 台財稅字第 10100011720 號函釋之適
8 用。

9 (五) 原處分機關援引財政部 931117 台財稅第 09304784880 號
10 函釋：「承攬契約已依工程需求明確記載各工程項目單
11 價、施工期間之計算及工程承攬金額等，則契約成立時所
12 約定之工程總價已具有可確定性，雖工程結算驗收證明書
13 結算總價追加減數量變動及部分驗收扣款，其與自始「須
14 俟工作完成後始能計算出確實金額者」之性質尚屬有別，
15 尚無印花稅法施行細則第 9 條規定之適用與本案實際情形
16 顯然不符。

17 1. 按「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主
18 義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意
19 義及實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵機關認定課
20 徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及
21 其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」為稅捐
22 稽徵法第 12 條之 1 第 1 項與第 2 項所明定租稅之課徵
23 應衡酌經濟上之意義及其所生實質經濟利益之歸屬與
24 享有為依據。

25 2. 次按「本法第 7 條第 3 款之承攬契據，如必須俟工作
26 完成後始能計算出確實金額者，應在書立後交付或使
27 用時，先預計其金額貼用印花稅票，俟該項工作完成
28 時，再按確實金額補足其應貼印花稅票或退還其溢貼

1 印花稅票之金額。」為印花稅法施行細則第 9 條所明
2 定承攬契據如必須俟工作完成後方能確立合約金額
3 者，應先預估合約金額貼花後，待工作完成時，再按
4 確實金額補足短貼之印花稅票，若實際金額較原預估
5 數少者，亦可申請退還原溢繳之印花稅。訴願人認為
6 判斷合約是否需俟工作完成後始能計算確實金額者，
7 必須考慮簽訂合約當時的時空背景特殊因素通觀整體
8 判斷之，本案訴願人與○○公司於 108 年 10 月 28 日
9 所簽訂之「有條件的正式商業合約」目的為能於期限
10 內繳交符合工業局要求之供應商合約書，其立約目的
11 係為保證本土供應商能提供未來訴願人及○○公司建
12 造風電場所需之水下基座，故原合約為「保證採購」
13 及「保證供貨」的合約，僅能就特定項目或合約單價
14 達成合意，該合約數量以「最少/最多供貨量」區間約
15 定，係以保證產能為目標，而非用於計算合約總金
16 額，且依照一般商業常理而言，離岸風電產業之特殊
17 性使其絕對沒有辦法在尚未完成場勘及相關科學計算
18 時即貿然採購相關工程，因此實務上應等前期相關程
19 序完成後方能決定最適之施工方案及工程規模，足以
20 顯見立約當時確實無法確認合約總價，縱算原合約有
21 一計算估計之總金額，其約定意義與財政部 931117 台
22 財稅第 09304784880 號函意旨所承攬契約成立時工程
23 總價已具可確定性者不適用本法施行細則第 9 條規定
24 之情形不同，該解釋函令自不能適用本案。

25 (六) 按行政程序法第 9 條規定「行政機關就該管行政程序，
26 應於當事人有利及不利之情形，一律注意」，另最高行
27 政法院 87 年度判字第 2335 號判決亦明示：「……稽徵
28 機關調查課稅事實，應斟酌納稅義務人有利及不利之事

1 實，不得僅採不利事實，而捨有利事實於不顧，否則即
2 違反實質課稅原則…」。

3 1. 按行政程序法第 1 條「為使行政行為遵循公正、公開
4 與民主之程序，確保依法行政之原則，以保障人民權
5 益，提高行政效能，增進人民對行政之信賴，特制定
6 本法。」、第 8 條「行政行為，應以誠實信用之方法
7 為之，並應保護人民正當合理之信賴。」及行政程序
8 法第 9 條規定「行政機關就該管行政程序，應於當事
9 人有利及不利之情形，一律注意」，另最高行政法院
10 87 年度判字第 2335 號判決亦明示：徵機關調查課稅
11 事實，應斟酌納稅義務人有利及不利之事實，不得僅
12 採不利事實，而捨有利事實於不顧，否則即違反實質
13 課稅原則…」之規定可知，稽徵機關於核認課稅事實
14 時，自應就有利及不利於納稅義務人之事實，一律注
15 意，不得僅採不利事實而捨有利事實於不顧，致妨害
16 人民對行政機關之信賴，此乃實施民主法治國家，政
17 府機關當然應遵守之法則。

18 2. 次按「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張
19 之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」「行
20 政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調
21 查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之
22 真偽，並將其決定及理由告知當事人。」分別為行政
23 程序法第 36 條及 43 條所明定行政機關調查證據應對
24 當事人有利及不利事項一律注意，且相關證據之採納
25 須符合經驗法則及論理法則。

26 3. 如今處分機關逕自以訴願人與因與○○公司於簽訂此
27 份水下基礎基樁供應合約時，由於合約已有計算工程
28 總價，據以認定本份契約之工程總價具有確定性，而

1 未考慮訴願人簽訂該「有條件的正式商業合約」的時
2 空背景與合約實質意義，並未斟酌訴願人有利及不利
3 之事實，即駁回本案更正申請，其處分顯已違反有利
4 不利均應注意之原則。

5 (七) 按「訴願人或參加人請求陳述意見而有正當理由者，應
6 予到達指定處所陳述意見之機會。」為訴願法第 63 條
7 第 3 項所明定訴願人之陳述意見權利，按該等規定乃人
8 民之權利，以保障人民之程序參與，訴願人爰依該條法
9 律之規定，申請到府陳述意見。

10 (八) 綜上所述，是盼貴府秉持一貫愛心辦稅原則，重行核定
11 等語。

12 二、答辯意旨略謂：

13 (一) 本案訴願人於 111 年 4 月 25 日收到原處分機關 111 年 4 月
14 22 日彰稅土字第 1116162633 號函所為處分，於 111 年 5
15 月 20 日(原處分機關收文日)提起訴願，程序合於訴願法第
16 14 條規定。

17 (二) 按「本法規定之各種憑證，在中華民國領域內書立者，均
18 應依本法納印花稅。」、「印花稅以左列憑證為課徵範圍：
19 四、承攬契據：指一方為他方完成一定工作之契據；如承
20 包各種工程契約、承印印刷品契約及代理加工契據等屬
21 之。」、「印花稅稅率或稅額如左：三、承攬契據：每件按
22 金額千分之一，由立約或立據人貼足印花稅票。」、「應納
23 印花稅之憑證，於書立後交付或使用時，應貼足印花稅
24 票」、「本法第 7 條第 3 款之承攬契據，如必須俟工作完成
25 後始能計算出確實金額者，應在書立後交付或使用時，先
26 預計其金額貼用印花稅票，俟該項工作完成時，再按確實
27 金額補足其應貼印花稅票或退還其溢貼印花稅票之金
28 額。」、「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之
29 拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」分別為印花

1 稅法第 1 條、第 5 條第 4 款、第 7 條第 3 款、第 8 條第 1
2 項前段、印花稅法施行細則第 9 條及行政程序法第 36 條所
3 明定。

4 (三)次按「查依照印花稅法規定，應納印花稅之憑證使用，一
5 經書立交付使用，即應貼足印花稅票。……至合約所載事
6 項，履行與否，並非免稅之理由」、「承攬契約已依工程需
7 求明確記載各工程項目單價、施工期間之計算及工程承攬
8 金額等，則契約成立時所約定之工程總價已具有可確定
9 性，雖工程結算驗收證明書結算總價追加減數量變動及部
10 分驗收扣款，其與自始『須俟工作完成後始能計算出確實
11 金額者』之性質尚屬有別，尚無印花稅法施行細則第 9 條
12 規定之適用。」、「○○公司與縣政府簽訂下水道工程設施
13 開口契約，廠商應履行之工作事項及數量必須視契約期間
14 內天然災害發生情形而定，契約成立當時颱風、地震等發
15 生與否無法確定，如經查明契約成立時所約定之工程總價
16 尚不具可確定性，則有印花稅法施行細則第 9 條規定之適
17 用。」分別為財政部 46 台財稅發第 1339 號通知、93 年 11
18 月 17 日台財稅字第 09304784880 號函、101 年 2 月 9 日台
19 財稅字第 10100011720 號函所釋示。

20 (四)按印花稅係以足資證明財產權利之創設、移轉、變更及消
21 滅等經濟行為之憑據為課徵對象，具有憑證稅及證明稅之
22 性質；因此憑證在書立後交付或使用時，納稅義務人即應
23 依印花稅法第 8 條第 1 項規定，將該項憑證性質查明所屬
24 類目，依印花稅法規定稅率計算稅額，貼足印花。而關於
25 承攬契據，依同法第 7 條第 3 款規定，係按每件金額千分
26 之一，由立約人或立據人貼用印花稅票。是承攬契據已經
27 書明工程總價者，即應依其總價計算稅額貼用印花稅票。
28 至印花稅法施行細則第 9 條規定：「本法第 7 條第 3 款之承
29 攬契據，如必須俟工作完成後始能計算出確實金額者，應
30 在書立後交付或使用時，先預計其金額貼用印花稅票俟該

1 項工作完成時，再按確實金額補足其應貼印花稅票或退還
2 其溢貼印花稅票之金額。」則是緣於承攬之性質及類型之
3 多樣，故乃針對當事人未能事先約定契約總金額，而僅能
4 就特定工作項目或合約單價達成合意，待工作完成後始能
5 算出確實金額之特殊類型為規範；是此條所規範者，與當
6 事人已於承攬契據中約定工程總價者之情形不同，亦與合
7 約金額事後因工程項目之追加、減致生金額增減之情形亦
8 有別(最高行政法院 95 年判字第 921 號判決意旨參照)。

9 (五)卷查本案訴願人及○○公司為雇主方，○○公司為承包
10 商，雙方於 108 年 10 月 28 日簽訂系爭合約，合約載明預
11 估合約價款為 64 億 7,895 萬 2,357 元，依印花法第 7 條第
12 3 款規定，應由立約或立據人按每件金額千分之一，貼用
13 印花稅票 647 萬 8,952 元。雙方復於 110 年 1 月 13 日簽訂
14 「基樁供應合約補充條款 No.5」修改預估合約價款為 30
15 億 2,561 萬 2,693 元，計算印花稅額為 302 萬 5,612 元。
16 訴願人及○○公司報繳印花稅票情形如下：(1)○○公司：
17 110 年 3 月 10 日報繳本稅 278 萬 3,563 元、利息 3,331 元
18 (原處分機關於 111 年 7 月 19 日補徵立契日 108 年 10 月
19 28 日至繳納日 110 年 3 月 10 日短繳自動補報補繳應納利
20 息差額 3 萬 6,166 元)，復於 110 年 7 月 5 日報繳本稅 317
21 萬 7,073 元、利息 5 萬 5,672 元，繳納之本稅合計為 596
22 萬 636 元。(2)訴願人：110 年 3 月 10 日報繳本稅 24 萬
23 2,049 元、利息 289 元(原處分機關於 111 年 7 月 19 日補
24 徵立契日 108 年 10 月 28 日至繳納日 110 年 3 月 10 日短繳
25 自動補報補繳應納利息差額 3,145 元)，復於 110 年 7 月 5
26 日報繳本稅 27 萬 6,267 元、利息 4,841 元，繳納之本稅合
27 計為 51 萬 8,316 元。(3)訴願人及○○公司 110 年 3 月 10
28 日報繳之本稅合計 302 萬 5,612 元(278 萬 3,563 元十 24
29 萬 2,049 元)，即是依 110 年 1 月 13 日修改合約價款 30 億
30 2,561 萬 2,693 元計算之印花稅額。(4)訴願人及○○公司

1 110年7月5日補報繳之本稅合計345萬3,340元(317萬
2 7,073元+27萬6,267元)，總計報繳本稅647萬8,952
3 元，即108年10月28日簽訂系爭合約價款64億7,895萬
4 2,357元計算之印花稅額。

5 (六) 訴願人主張為配合政府推動離岸風電相關產業國產化之目
6 標，方依離岸風力發電產業關聯執行方案審查作業要點規
7 定，與○○公司簽訂系爭合約，惟在訂立合約當下，融資
8 尚未到位，無法進行工程勘驗與計算，自無從確認該工程
9 最終方案及實際訂單數量，僅能就特定項目或合約單價達
10 成合意，而合約之預估總價係以可能方案之最大數設算而
11 得，與一般契約約定之總價具有確定性不同，自應參酌印
12 花稅法施行細則第9條規定計算印花稅額一節。查依「離
13 岸風力發電規劃場址容量分配作業要點」規定，訴願人及
14 ○○公司應於107年3月30日前先檢附風場位置圖、風力
15 機組布設圖及與鄰近風場關係位置圖等，向經濟部申請容
16 量分配，是施工地點已明確，且依「經濟部工業局離岸風
17 力發電產業關聯執行方案審查作業要點」第6點規定，應
18 於108年11月15日前檢附產業關聯供應商合約書送經濟
19 部能源局及工業局審查，訴願人及○○公司於108年10月
20 28日與○○公司簽訂系爭合約內容係按186支基樁需求，
21 明確記載各工程項目單價、施工進度、付款條件、付款時
22 間及承攬工程總價，雖考量○○公司之產能，於合約中載
23 明有權縮減階段2的採購量，屬訂約雙方於訂約時，針對
24 得於訂約後保有訂單數量調整例外情形之特別約定，縱最
25 後確認訂單數量與原合約總價有差異，依印花稅法第8條
26 第1項、財政部46台財稅發第1339號通知及93年11月
27 17日台財稅字第09304784880號函規定，系爭契約已書立
28 交付使用，提供經濟部審查，契約成立時所約定之工程總
29 價已具確定性，是應按工程總價64億7,895萬2,357元報
30 繳印花稅，與簽訂系爭合約時資金是否到位、合約所載事

1 項履行與否或最終履行數量無涉。

2 (七)至訴願人主張系爭契約性質與開口契約相同，自應援引財
3 政部 101 年 2 月 9 日台財稅字第 10100011720 號函，即有
4 印花稅法施行細則第 9 條規定之適用一節。如前述，訴願
5 人及○○公司向經濟部申請容量分配時，施工地點已明
6 確，與開口契約不同，且該於締約時，雙方對於工作項目
7 與合約單價數量等已達成合思乃據以計算出合約工程總
8 價，載明於合約中，是該供應合約所載總價係依循一定之
9 過程予以約定，與僅為設算性質，且尚未可確定，而須待
10 工作完成後始能算出確實金額之情況，顯有不同，自無印
11 花稅法施行細則第 9 條之適用，原處分機關原處分之審查
12 並無違反行政程序法第 36 條規定。

13 (八)基上論結，本案訴願理由均無足採，請依法駁回其訴，以
14 維稅等語。

15 理 由

16 一、按印花稅法第 1 條規定：「本法規定之各種憑證，在中華民
17 國領域內書立者，均應依本法納印花稅。」第 5 條第 4 款
18 規定：「印花稅以左列憑證為課徵範圍：四、承攬契據：指
19 一方為他方完成一定工作之契據；如承包各種工程契約、
20 承印印刷品契約及代理加工契據等屬之。」第 7 條第 3 款
21 規定：「印花稅稅率或稅額如左：三、承攬契據：每件按金
22 額千分之一，由立約或立據人貼足印花稅票。」第 8 條第 1
23 項前段規定：「應納印花稅之憑證，於書立後交付或使用
24 時，應貼足印花稅票。」印花稅法施行細則第 9 條規定：
25 「本法第 7 條第 3 款之承攬契據，如必須俟工作完成後始
26 能計算出確實金額者，應在書立後交付或使用時，先預計
27 其金額貼用印花稅票，俟該項工作完成時，再按確實金額
28 補足其應貼印花稅票或退還其溢貼印花稅票之金額。」行
29 政程序法第 36 條規定：「行政機關應依職權調查證據，不
30 受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注

1 意。」

2 二、次按財政部 46 台財稅發第 1339 號通知略以：「查依照印花
3 稅法規定，應納印花稅之憑證使用，一經書立交付使用，
4 即應貼足印花稅票。……至合約所載事項，履行與否，並
5 非免稅之理由……」93 年 11 月 17 日台財稅字第
6 09304784880 號函釋略以：「承攬契約已依工程需求明確記
7 載各工程項目單價、施工期間之計算及工程承攬金額等，
8 則契約成立時所約定之工程總價已具有可確定性，雖工程
9 結算驗收證明書結算總價追加減數量變動及部分驗收扣
10 款，其與自始『須俟工作完成後始能計算出確實金額者』
11 之性質尚屬有別，尚無印花稅法施行細則第 9 條規定之適
12 用。」101 年 2 月 9 日台財稅字第 10100011720 號函釋略
13 以：「○○公司與縣政府簽訂下水道工程設施開口契約，廠
14 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
15 生情形而定，契約成立當時颱風、地震等發生與否無法確
16 定，如經查明契約成立時所約定之工程總價尚不具可確定
17 性，則有印花稅法施行細則第 9 條規定之適用。」

18 三、復按「離岸風力發電規劃場址容量分配作業要點」第 10 點
19 規定略以：「申請人應於中華民國一百零七年三月三十日下
20 午五時以前，檢附下列書件一式三十份（如附件一）併附
21 電子檔案，親送或以郵遞送達能源局：（一）「中華民國一
22 百零九年完工併聯之離岸風力發電規劃場址申請表」或
23 「中華民國一百一十年至一百一十四年完工併聯之離岸風
24 力發電規劃場址申請表」。（二）風場位置圖、風力機組布
25 設圖及與鄰近風場關係位置圖。……（五）離岸風力發電
26 規劃場址申請備查函。（六）離岸風力發電規劃場址遴選計
27 畫書。……」

28 四、另按「印花稅係以足資證明財產權利之創設、移轉、變更
29 及消滅等經濟行為之憑據為課徵對象，具有憑證稅及證明
30 稅之性質；因此憑證在書立後交付或使用時，納稅義務人

1 即應依印花稅法第 8 條第 1 項規定，將該項憑證性質查明
2 所屬類目，依印花稅法規定稅率計算稅額，貼足印花。而
3 關於承攬契據，依同法第 7 條第 3 款規定，係按每件按金
4 額千分之 1，由立約或立據人貼用印花稅票。是承攬契據已
5 經書明工程總價者，即應依其總價計算稅額貼用印花稅
6 票。至印花稅法施行細則第 9 條規定：『本法第 7 條第 3
7 款之承攬契據，如必須俟工作完成後始能計算出確實金額
8 者，應在書立後交付或使用時，先預計其金額貼用印花稅
9 票，俟該項工作完成時，再按確實金額補足其應貼印花稅
10 票或退還其溢貼印花稅票之金額。』則是緣於承攬之性質
11 及類型之多樣，故乃針對當事人未能事先約定契約總金
12 額，而僅能就特定工作項目或合約單價達成合意，待工作
13 完成後始能算出確實金額之特殊類型為規範；是此條所規
14 範者，與當事人已於承攬契據中約定工程總價者之情形不
15 同，亦與合約金額事後因工程項目之追加、減致生金額增
16 減之情形亦有別」（最高行政法院 95 年度判字第 921 號判
17 決發回意旨參照）。又按「系爭工程合約第 6 條及 12 條固
18 分別有工程計價調整辦法及變更設計計價之約定，暨工程
19 稅明書即工程合約內之施工說明書有：『各工程項目之數量
20 均應依照實況及甲方之指示而有所調整，施工完成時應按
21 照核定之實作數量，依合約單價付款。每段施工後，承包
22 商均應提出實際施工之數量表，由甲方簽認，作為申請估
23 驗計價之附件。』之記載，原告並據以主張系爭工程合約
24 書記載之工程合約總價僅為暫訂性質；惟查：依上開所
25 述，於工程合約中為關於得依物價指數調整或因變更設計
26 而增減工程之約定，乃屬訂約雙方於訂約時針對得於訂約
27 後再辦理變更合約價額等例外情形之特別約定，性質上核
28 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
29 能算出確實金額之情況不同；故原告主張系爭工程合約
30 係屬印花稅法施行細則第 9 條所規範之類型，顯有誤解；

1 況依系爭工程合約第 4 條已明白記載本工程合約總價計
2 2,345,000,000 元，並該合約第 3 條復明定：『工程範圍：
3 詳如設計圖及工程說明圖。』則系爭工程顯已有合約總價
4 之約定，該承攬契約締約雙方對於系爭工程特定之工作項
5 目與合約單價數量等已達成合意，乃據以計算出合約工程
6 總價，載明於合約中，此有該工程合約及費用明細表等附
7 原處分卷內可稽；是該工程合約所載總價係依循一定之過
8 程予以約定，……。被告認系爭工程合約已載明合約總價
9 金額，非屬必須俟工作完成後始能計算確實金額者，核與
10 印花稅法施行細則第 9 條規定不符，乃否准原告退還溢繳
11 印花稅額之申請，並無違誤。」(臺北高等行政法院 95 年
12 簡更一字第 30 號判決意旨參照)。

13 五、末按「所謂開口契約，係指在一定期間內，數量不確定並
14 以一定金額為上限之採購，以價格決標，視實際需要隨時
15 通知廠商履約之契約（中央對各級地方政府重大天然災害
16 救災經費處理辦法第 2 條第 6 點參照）。即業主臚列一定期
17 間內可能之採購項目與預估數量，透過政府採購程序進行
18 發包，契約成立後，業主有權要求承包商於履約期限內不
19 限次數履行其工作項目，直至計價達契約總額或契約約定
20 之總金額成數時，契約之給付狀態即屬完成。」(臺灣高等
21 法院 105 年上易字第 51 號意旨參照)。

22 六、經查系爭合約係由訴外人○○公司完成一定工作後，由訴
23 願人給付一定報酬之承攬契約，訴願人為定作人（雇主），
24 訴外人○○公司為承攬人（承包商），兩造於 108 年 10 月
25 28 日簽訂系爭契約，契約第 4.1 條第 2 項載明預估合約價
26 款為 64 億 7,895 萬 2,357 元（不含營業稅），則依印花法
27 第 7 條第 3 款規定，應由立約或立據人按每件金額千分之
28 一，貼用印花稅票即 647 萬 8,952 元。案經訴願人及訴外
29 人○○公司繳納足額在案，惟兩造復於 110 年 1 月 13 日簽
30 訂「基樁供應合約補充條款 No.5」修改預估合約價款為 30

1 億 2,561 萬 2,693 元，計算印花稅額減為 302 萬 5,612
2 元，經訴願人申請依印花稅法施行細則第 9 條規定退還溢
3 繳印花稅款合計 28 萬 1,108 元（含溢繳利息 4,841 元），
4 經原處分機關審查，認為系爭契約成立時所約定之工程總
5 價已具確定性，故與印花稅法施行細則第 9 條所定俟該項
6 工作完成時，再按確實金額退還其溢貼印花稅票之金額之
7 要件不符，而以原處分否准之。準此，據訴願人及原處分
8 機關之陳述要旨，本件涉及系爭契約之總價認定是否於系
9 爭契約成立時已具確定性，或合於印花稅法施行細則第 9
10 條所定俟該項工作完成時，始能計算出確實金額之要件，
11 亦即本件爭點應為：1. 為系爭契約總價是否於訂約時已具
12 有可確定性？2. 系爭工程目前是否已完成而能計算出確實
13 金額，訴願人得據以申請退還金額？就後者而言，該工程
14 如已完成，訴願人始得依印花稅法施行細則第 9 條檢附相
15 關證明主張本件係屬該條所定須俟工作完成後始能計算出
16 確實金額，並得於工作完成時，再按確實金額向原處分機
17 關申請退還其溢貼印花稅票之金額；如系爭工程尚未完
18 成，所稱確實金額應未能確定，訴願人遽為申請，原處分
19 機關自無從退還其溢貼印花稅票之金額，因而訴願人得依
20 法申請之重要前提，應繫於系爭契約所約定之工程是否經
21 驗收完成。

22 七、就本件系爭契約總價是否於訂約時已具有可確定性部分，
23 茲分述如下：

24 （一）經查訴願人主張為配合政府推動離岸風電相關產業國
25 產化之目標，方依離岸風力發電產業關聯執行方案審
26 查作業要點規定，與○○公司簽訂系爭合約，惟在訂
27 立合約當下，融資尚未到位，無法進行工程勘驗與計
28 算，自無從確認該工程最終方案及實際訂單數量，僅
29 能就特定項目或合約單價達成合意，而合約之預估總
30 價係以可能方案之最大數設算及系爭合約云云。惟觀

1 系爭合約第 4.1 條第 2 項業已載明預估合約價款為
2 64 億 7,895 萬 2,357 元，而依離岸風力發電規劃場
3 址容量分配作業要點第 10 點規定，訴願人及○○公
4 司應於 107 年 3 月 30 日前先檢附風場位置圖、風力
5 機組布設圖及與鄰近風場關係位置圖等，向經濟部申
6 請容量分配，是施工地點已明確，且依經濟部工業局
7 離岸風力發電產業關聯執行方案審查作業要點第 6 點
8 規定，應於 108 年 11 月 15 日前檢附產業關聯供應商
9 合約書送經濟部能源局及工業局審查，爰訴願人及
10 ○○公司於 108 年 10 月 28 日與○○公司簽訂系爭契
11 約內容係按 186 支基樁需求，明確記載各工程項目單
12 價、施工進度、付款條件、付款時間及承攬工程總
13 價，然考量○○公司之產能，於合約中載明有權縮減
14 階段 2 的採購量，亦屬雙方於訂約時，針對得於訂約
15 後保有訂單數量調整例外情形之特別約定，縱最後確
16 認訂單數量與原契約總價有差異，依印花稅法第 8 條
17 第 1 項及上開函釋見解，系爭契約既已書立交付使
18 用，提供經濟部審查，合約成立時所約定之工程總價
19 已具確定性，是應按工程總價 64 億 7,895 萬 2,357
20 元繳納印花稅。訴願人主張因簽訂系爭契約時之資金
21 尚未到位，自無從確認該工程最終方案及實際訂單數
22 量，而有印花稅法施行細則第 9 條規定之適用云云，
23 所述並無理由。

24 (二) 至訴願人主張系爭契約性質與開口契約相同，應符合
25 印花稅法施行細則第 9 條規定之適用一節，經查訴願
26 人及○○公司向經濟部申請容量分配時，施工地點已
27 明確，與上開判決所載開口契約係承包商於履約期限
28 內不限次數履行其工作項目，直至計價達契約總額或
29 契約約定之總金額成數時不同，且於締約時，雙方對
30 於工作項目與契約單價數量等已於契約載明乃據以計

1 算出契約工程總價，載明於合約中，是該供應契約所
2 載總價係依循一定之過程予以約定，與僅為設算性
3 質，且尚未可確定，而須待工作完成後始能算出確實
4 金額之情況，顯有不同，自無印花稅法施行細則第 9
5 條之適用。

6 八、就系爭工程是否已驗收完成而能計算出確實金額，為訴願
7 人得據以申請退稅部分，經查本件經訴願代理人於本府訴
8 願審議委員會中到場陳述意見表示系爭契約所約定之工程
9 尚在施作中，原處分機關亦表示系爭工程尚未完成，則系
10 爭工程在尚未驗收完成前，訴願人所稱工作完成後之契約
11 金額難謂確實，訴願人遽依印花稅法施行細則第 9 條而申
12 請退還，核與該條所定退稅要件未合。是縱如訴願人所稱
13 系爭契約係於工作完成後始能計算出確實金額，因目前工
14 作尚未完成，本件仍不符印花稅法施行細則第 9 條所定退
15 稅之要件。

16 九、綜上，原處分機關審認系爭契約成立時所約定之工程總價
17 已具確定性，非屬印花稅法施行細則第 9 條所定情形，且
18 因系爭工程尚未驗收完成，訴願人遽依印花稅法施行細則
19 第 9 條申請退稅尚非有據。是原處分機關以原處分否准訴
20 願人退稅之申請，經核於法並無違誤，原處分應予維持。

21 十、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1
22 項規定，決定如主文。

23
24 訴願審議委員會 主任委員 林田富（請假）

25 委員 溫豐文（代行主席職務）

26 委員 常照倫

27 委員 張奕群

1 委員 呂宗麟
2 委員 陳坤榮
3 委員 王育琦
4 委員 劉雅榛
5 委員 許宜嫻
6 委員 吳蘭梅
7 委員 陳麗梅
8 委員 蕭源廷

10 中 華 民 國 111 年 8 月 16 日

11
12 縣 長 王 惠 美

13
14 本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月
15 內向臺灣彰化地方法院行政訴訟庭提起行政訴訟。
16 (臺灣彰化地方法院地址：彰化縣員林市員林大道二段 1 號)

17
18