

裁判字號：高雄高等行政法院 96 年度訴更一字第 36 號 行政判決

裁判日期：民國 97 年 11 月 28 日

案由摘要：綜合所得稅

高雄高等行政法院判決

96 年度訴更一字第 36 號

97 年 11 月 18 日辯論終結

原 告 沈○英

訴訟代理人 邱基峻 律師

複代理人 張宗琦 律師

被 告 財政部高雄市國稅局

代 表 人 陳○鑑 局長

訴訟代理人 周○資

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國 93 年 11 月 16 日台財訴字第 09300276370 號訴願決定，提起行政訴訟，經本院 93 年度訴字第 919 號判決後，原告不服，提起上訴，經最高行政法院 96 年度判字第 1470 號判決廢棄，發回本院更為審理，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）關於現金股利新臺幣陸拾萬元部分均撤銷。

訴願決定及原處分（復查決定）關於罰鍰部分均撤銷。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用（含發回前上訴審訴訟費用）由被告負擔五分之一，餘由原告負擔。

事實及理由

- 一、本件被告代表人原為楊○哉，嗣於 97 年 1 月 16 日變更為陳○鑑，經被告新任代表人聲明承受訴訟，核無不合，應予准許，合先敘明。
- 二、事實概要：被告以原告配偶李○蒼之母李張○蓮（於民國 82 年 1 月 14 日死亡）為仁○投資股份有限公司（下稱仁○公司）之股東，原告配偶因概括繼承取得仁○公司之營利所得新台幣（下同）3,560,000 元，原告於辦理 87 年度綜合所得稅結算申報時，未申報該筆所得，及短漏報執行業務所得 26,

875 元，合計 3,586,875 元，經被告查獲，審理違章成立，乃核定補徵所漏稅額 801,728 元，並按其所漏稅額依漏報所得有無扣免繳憑單分別處 0.2 倍及 0.5 倍之罰鍰共計 162,100 元（計至百元止），原告不服，申經復查結果，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，原告提起行政訴訟，經本院 93 年度訴字第 919 號判決駁回原告之訴後，原告猶表不服，提起上訴，經最高行政法院 96 年度判字第 1470 號判決廢棄原判決，發回本院更為審理。

三、本件原告主張：

- (一) 被告舉證方法業經臺灣高等法院高雄分院（下稱高雄高分院）以 93 年度上訴字第 798 號刑事判決推翻，則就原告配偶曾自仁○公司獲取股票股利、現金股利事實，均應由被告擔負舉證責任。又最高行政法院發回意旨，仁○公司究竟有無在 87 年間分配之盈餘、將現金股利及股票股利分配予原告配偶，並實際交付或分配，此等待證事實之客觀證明責任應由被告承擔，如法院已盡職權調查義務以後，待證事實仍然處於真偽不明之狀態者，即應為原告勝訴之判決。本件被告就不利原告之舉證，始終僅有「仁○公司 87 年度營利事業投資人明細及分配盈餘表」、「扣繳憑單」及仁○公司不同時間作成之「資產負債表」，而該等證據資料為避免彼此互相矛盾，為一致記載之處理，此為經驗法則可知之事實。
- (二) 被告所指原告獲有股票股利部分，業經臺灣高雄地方法院（下稱高雄地院）作成確認判決，訴外人仁○公司並未曾於 87 年召開分配盈餘之董事會、股東會。仁○公司既未踐行公司法所定程序作成決議，即難認定原告獲有此部分所得。又系爭股票股利部分，被告課稅依據，除經高雄高分院 93 年度上訴字第 798 號判決認定為偽造之扣繳憑單外，無非為原告指摘同為偽造之仁○公司內部股東會、董事會議事錄及相應作成之相關會計表冊。另本件經最高行政法院發回更審審理後，原告配偶及其他利害關係人以該公司為被告，以當日未曾召開會議，當然未有作成決議為由，提起確認之訴，經高雄地院 97 年度訴字第 146 號判決「確

認被告（仁○公司）87年11月19日所召開之股東會、董事會議決議不成立」。據上判決主文及其理由同認本件原告之主張及舉證為真正。訴外人仁○公司為達不法目的而偽造相關董事會、股東會議事錄，仁○公司顯然並未踐行公司法第240條關於盈餘轉為增資之程序要求，作成相關決議，相關文書作業純係為不法目的而製作安排，則被告引為「股票股利」之課稅依據，失所附麗，自應為有利原告之認定。

（三）被告已於95年12月4日、同年月25日準備程序，說明系爭現金股利部分，被告無法舉證原告之配偶確實獲有此部分所得，其所以執以認定原告有此部分所得，仍係依據仁○公司帳載報表而為認定。於97年2月26日復稱：「現金部分因被告無法舉證資金流程，願意就現金部分簽報復查會決定。至於股票股利部分，乃因有實施分配且有相同案例，已駁回原告之訴，況且股東決議部分，尚在民事庭審理中，所以無法達成和解。」現金股利部分既經被告陳稱願意就此部分簽報和解，顯然被告亦查知「現金股利」、「股票股利」為可分別處理之課稅標的，故願就「現金股利」部分簽報和解，被告已有就現金股利部分為認諾之表示。

（四）仁○公司實際負責人吳○達因偽造系爭扣繳憑單，並經刑事判決確定，及仁○公司股東會議、董事會議（含出席人員、決議內容）記錄多有虛假（僅法律效果認定法院判決見解與原告有歧異）等，為最高行政法院發回判決所肯認之事實。尤其，最高行政法院於判決理由中直指仁○公司究竟有無分配盈餘，極可能僅是為「美化」財務報表，詐騙投資大眾，而假造有分配決議之存在。則仁○公司為此目的而製作之相關會計報表、相關會議記錄，均應推定為偽造或不實在，始為正解；蓋刑事被告吳○達及其共犯，既有偽造扣繳憑單之犯罪故意，如何不於相關會計表冊為相應配合之虛偽記載，避免他人或公司主管機關、稅捐稽徵機關察知，顯然難以想像，蓋該等文件均為同一事件目的，由仁○公司片面製作。故仁○公司會計相關表冊之記

載內容係為真實，及依據該等記載所生事實或法律效果是否發生（如依據不同日期作成資產負債表之記載，足證仁○公司確有將盈餘分派予股東此一事實），應由仁○公司或被告舉證該等文件表冊之可信性，始足為本件認定之證據。

- (五) 仁○公司製作不實會計報表或帳冊，其目的實應係利用假決議、假會計表冊及資產負債表之存在，製造分散公司應分配盈餘予多數人之假象，最終目的則為達到減少實際負責人個人或與之共謀之人所得稅捐。惟無論仁○公司實際負責人目的為何，彼確有為相關偽造之動機，且該等文件均為同一事件目的而由仁○公司片面製作，相關證據資料應與仁○公司實際負責人犯罪事實綜合評價，而偽造扣繳憑單僅為其犯罪過程之一部分。
- (六) 再者，依據舉證法則論斷，被告於中主要為不利原告之舉證，始終僅有「仁○公司 87 年度營利事業投資人明細及分配盈餘表」及「扣繳憑單」兩者，至多再加上仁○公司不同時間作成之「資產負債表」。然該等證據資料之內容與可信性實為相互依存，一者為偽造，其他即難信為真實。再者，投資人明細及分配盈餘表、資產負債表等文件之可信性，因扣繳憑單已經被確認為偽造，復以仁○公司實際負責人實施整體之犯罪計畫需要，同有偽造事實之蓋然性亦甚高，是該等會計表冊資料是否仍能成為課稅處分之依據，顯然可疑。
- (七) 臺灣高等法院高雄分院 93 年度訴字第 798 號判決，以吳○達係從事業務之人，將明知為不實之事項登載於其業務上作成之文書，足生損害於公眾及他人為由，判決有期徒刑確定後，經臺灣高等法院高雄分院檢察署依公司法第 9 條第 4 項，檢附該判決函請公司之中央主管機關經濟部撤銷、廢止被告之公司登記，經濟部即依職權調查及判決，作成撤銷仁○公司該等變更及設立登記確定，有臺灣高等法院高雄分院檢察署 95 年 11 月 9 日高分檢聰洪字第 16889 號函、經濟部 95 年 12 月 1 日經授商字第 0950125620 號函、96 年 1 月 11 日經授商字第 09501286620 號函可稽。又仁○公司之

登記主管機關高雄市政府，即據經濟部上開回函，撤銷仁○公司之設立及變更登記在案，亦有高雄市政府 96 年 1 月 4 日高市府建二公字第 09600404810 號函可參。另按行政處分行政程序法第 121 條第 1 項及第 117 條規定，違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關或其上級機關仍得自知有撤銷原因時起 2 年內，依職權將該違法行政處分之全部或一部撤銷。經濟部及高雄市政府，業經臺灣高等法院高雄分院檢察署之通知，依據首揭行政程序法及公司法第 9 條第 4 項規定，撤銷被告之設立登記及後續變更登記確定。違法行政處分經撤銷後，溯及既往失其效力，亦有行政程序法第 118 條規定可資參照。主管機關既作成前揭撤銷登記處分，亦見主管機關本於職權調查事證結果，已經認定仁○公司之設立登記及嗣後所有股東更易、資本增加等變更登記，包含虛偽股東會、董事會之 87 年 11 月 19 日決議後所為增資變更登記，均為不實。又仁○之設立登記及後續變更登記，既經主管機關撤銷登記，且未註明此等撤銷效力係嗣後生效（行政程序法第 118 條但書參照），則依行政程序法規定仁○公司此等登記，均溯及失效。被告或第三人不得再行主張於仁○公司股東會、董事會決議作成時、或決議記載於議事錄時，已經可以認定原告及其配偶獲有所得，而得以當時之「事實狀態」為系爭課稅處分憑藉之理由。

- (八) 另按「無論行政處分內容為下命、形成或確認，均有產生一種行政法上法律關係之可能，不僅應受其他國家機關之尊重，抑且在其他行政機關甚至法院有所裁決時，倘若涉及先前由行政處分所確認或據以成立之事實（通常表現為先決問題），即應予以承認及接受，是故稱為確認效力，上述事實既為嗣後其他機關裁決之既定的構成要件，故又稱為構成要件效力。」「從權力分立之觀點言，行政機關之處分，法院亦應受其拘束，有如行政機關作成相關行為，應受法院判決之拘束然。」有學者暨前大法官著作見解可參（行政法之理論與實用，增訂八版，第 376-378 頁參照）。依此見解，公司主管機關即經濟部、高雄市政府

已經認定仁○公司設立及後續所有登記均涉不實而予撤銷，依撤銷之法律效力，所有事實、法律關係均如前述因溯及失效而不存在。則此等認定與法律效果，依學者論述意旨，包含鈞院在內之其他國家機關及法院宜參酌而予尊重。因此，系爭仁○公司之增資登記既經判定失其效力，則其據以辦理增資之分派盈餘決議自等同無效，被告再執前述仁○公司虛偽不實之資產負債表、不曾召開之股東會、董事會決議作為原告配偶確有自仁○公司獲有所得之舉證方法，無異循環論證而失所附麗，即無從成立。至仁○公司增資前試算表、增資後資產負債表等僅為訴外人仁○公司為掩飾不法目的之內部文書，幾無證明力可言，除原告否認該等文書真實外，最高行政法院於本案 96 年度判字第 1470 號發回之判決中，更直指仁○公司極有可能純粹是為美化財務報表、詐騙投資大眾而製作。故被告欲為課稅處分合法成立，即必須擔負此部分之舉證責任，否則應為有利原告之認定。類似稅務爭議於同一事件已有刑事相關判決情形，稅務機關仍以公司負責人製作之不實文件資料，認定納稅義務人獲有財產上利益，確屬率斷，經遭撤銷情形，有臺北高等行政法院 96 年度訴字第 634 號判決足參。

(九) 被告「租稅法規講習會講義」，已將與本件同一事實之關係案件最高行政法院之發回判決，列為講習參考資料，肯認「以偽造不實之文書作為課稅依據即有重新調查必要」。與本案同一事實之關係案件，關係人楊韻貞同遭被告認定有來自仁○公司之所得，而為課稅處分，亦經最高行政法院 96 年度判字第 1687 號判決廢棄，該案目前由鈞院 96 年度訴更一字第 34 號案件審理中。另鈞院 96 年訴字第 804 號判決亦諭知「訴願決定及原處分均撤銷。被告對於原告中華民國 95 年 8 月 1 日申請就 87 年度綜合所得稅核定補稅處分重新開始程序事件，應依本判決之法律見解對於原告作成決定。」之判決。

(十) 按「按借名登記契約係著重當事人間之信任關係之無名契約，登記名義人亦有為真正所有權人處理事務之本旨，應類推適用民法有關委任契約之規定。」最高法院 95 年度台

上字第 1037 號判決足資參照。而委任契約特重當事人間之信賴關係，為民事委任契約法理所共認之見解，民法第 550 條本文並明定：「委任關係，因當事人一方死亡、破產或喪失行為能力而消滅。」即寓有保障委任契約雙方當事人之意旨，避免於一方死亡、破產或喪失行為能力後，仍使委任關係效力存在，而生損害於任一方。是縱認李張○蓮依親屬關係或其他緣由明示或默示同意仁○公司擔任其人頭股東（惟原告仍否認之），然此項明示或默示同意純係李張○蓮與仁○公司內接受此項意思表示相對人間之信賴關係，與第三人即李張○蓮之繼承人毫不相涉。因此，李張○蓮於 82 年亡故後，仁○公司仍片面於公司業務上使用李張○蓮姓名，當係仁○公司片面一己之違法行為，已無合法之權源可資引據，更與李張○蓮及其繼承人均不生法律上關係。且仁○公司片面利用李張○蓮名義為公司業務營運，純為公司一己利益目的，並無可能有利於李張○蓮及其繼承人，故當亦無主張民法第 551 條受任人繼續處理委任事務規定之適用。尤其，仁○公司片面利用李張○蓮名義之行為，已經侵害李張○蓮之繼承人法律上權益，僅因李張○蓮繼承人未能知悉此項事實，而即時主張排除或追究仁○公司及相關行為人責任。本件事實經過，原告配偶等關係人，於 88 年間知悉仁○公司開立虛偽不實扣繳憑單後，即行對吳○達、陳清雄等人提出刑事告訴，並就所得稅捐不存在之事實提出行政爭訟，積極主張權利不懈。從而，仁○公司於李張○蓮亡故後，無論在原告配偶等人對吳○達、陳清雄提出刑事告訴前、後所為繼續利用李張○蓮名義之行為，核屬對仁○公司有利而對李張○蓮及其繼承人不利之行為，尤與李張○蓮之繼承人無關，無使李張○蓮繼承人發生法律上責任可言。被告亦無從以仁○公司已為盈餘分配，故無論李張○蓮曾經同意與否，皆認原告配偶等人仍獲有所得，應予課稅及處以逃漏稅捐罰鍰理由。原告及其配偶誠為仁○公司實際負責人吳○達犯罪行為之受害人，彼為達自己利益之犯罪行為，而使原告等蒙受此不白之冤、纏訟多年。從而，本件經最高行政法院

以被告未能盡其舉證責任、撤銷原判決發回後，被告所持理由既仍無足以支持原處分繼續存在，自應撤銷等情。並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）關於營利所得及罰鍰部分。

四、被告則以：

- (一) 按「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總額、合作社社員所獲分配之盈餘總額、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘總額及個人一時貿易之盈餘皆屬之。」「納稅義務人之配偶，及合於第 17 條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。」「納稅義務人已依本法規定辦理結算申報，但對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額 2 倍以下之罰鍰。」分別為所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類、第 15 條第 1 項及第 110 條第 1 項所明定。
- (二) 原告配偶之母張○蓮係仁○公司之股東，有經濟部 88 年 9 月 2 日經（88）商字第 88901066 號函附卷可稽，雖原告主張其配偶之母張○蓮係被冒用人頭，已向高雄地院提出告訴，終經高雄高分院 93 年度上訴字第 798 號刑事判決確定，惟觀諸該判決內容，有關李張○蓮君等擔任仁○公司股東係徵得渠等同意，而非經人冒用擅列，李張○蓮為仁○公司股東之事實亦經本件最高行政法院判決確認在案。
- (三) 依高雄地院 90 年度訴字第 2137 號刑事判決理由三所載「．．被告吳○達辯稱：『．．．87 年間仁○投資公司是以股利轉投資方式分派股利．．．。』等語」此部分於高雄高分院 93 年度上訴字第 798 號刑事判決審認在案。又被告 96 年 12 月 21 日財高國稅法字第 0960084877 號答辯狀引用仁○公司 87 年 11 月 30 日增資前試算表、同年 12 月 1 日增資後資產負債表及同年 12 月 31 日之資產負債表中，足以顯示仁○公司於年底業已完成現金股利之分配，且已實現分配盈餘予股東之事實，原告配偶之母張○蓮等之股份亦自

400,000 股增加為 1,584,000 股，可由高雄市政府建設局於 87 年 12 月 17 日以高市建設二字第 08711647700 號函檢附仁○公司申請增資原登記案卷及申請書等資料，轉請經濟部商業司核辦，其中檢附公司增資資產負債表之簽證及出具查核報告書記載其增資額由股東紅利轉增資證明。李張○蓮已於 82 年 1 月 14 日死亡，而原告配偶李○蒼係其 4 位繼承人之一，因概括繼承取得上述營利所得 3,560,000 元（股票股利 2,960,000 元及現金股利 600,000 元），即應列入申報 87 年度綜合所得稅。則被告就李張○蓮 87 年度已有受配仁○公司股票股利 11,840,000 元及現金股利 2,400,000 元之事實，業已盡舉證責任。

- (四) 仁○公司於 87 年 11 月 19 日上午 9 時召開股東臨時會，依其議紀錄：「出席股東人數計 12 人，代表發行股數計 5,000,000 股（含代理出席，5,000,000 股為該公司全部發行股數，應可認定為全部股東均出席。），討論事項：（一）交付董事會執行股東會承認之盈餘分配案。（二）增加資本發行新股案：本公司因業務需要擬由股東紅利轉增加資本新臺幣壹億肆仟捌佰萬元整，分為壹仟肆佰捌拾萬股，每股新臺幣壹拾元整，究應一次發行或分次發行以及發行細節，授權董事會決定，可否請公決案。決議：照案通過。」該公司又於同日下午三時該公司召開董事會，依會議紀錄：「討論事項：（一）增加資本發行新股案：本公司業經股東會決議由股東紅利轉增加資本新臺幣壹億肆仟捌佰萬元整，發行新股壹仟肆佰捌拾萬股，每股新臺幣壹拾元整，該新股擬一次發行，可否提請公決。決議：照案通過。」並有該公司會議記錄附卷可稽。核與前揭臺灣高雄地方法院 90 年度訴字第 2137 號刑事判決理由三所載「．．．被告吳○達辯稱：『．．．87 年間仁○投資公司是以股利轉投資方式分派股利．．．』等語相符」，且此部分於臺灣高等法院高雄分院 93 年度上訴字第 798 號刑事判決亦予審認在案。
- (五) 仁○公司本年 11 月 30 日增資前試算表記載資本、累積盈餘、股東往來及其他應付款分別為 50,000,000 元、308,452,

475 元、129,045,447 元及 50,973 元。同年 12 月 1 日增資後資產負債表記載資本、累積盈餘額、股東往來、應付股利、應付員工紅利及其他應付款分別為 198,000,000 元、130,452,475 元、129,045,447 元、21,350,000 元、8,650,000 元及 50,973 元。同年 12 月 31 日之資產負債表記載資本、股東往來、應付股利及其他應付款分別為 198,000,000 元、158,247,393 元、0 元及 30,000,000 元，依照 11 月 30 日增資前試算表及 12 月 1 日增資後資產負債表兩者比較，累積盈餘 308,452,475 元－應付股利 21,350,000 元－應付員工紅利 8,650,000 元－資本 148,000,000 元＝130,452,475 元；另資本由原先 50,000,000 元增加為 198,000,000 元，該二者增減數乃仁○公司依股東會決議自累積盈餘中分別提撥應付股利 21,350,000 元、應付員工紅利 8,650,000 元及增加資本 148,000,000 元所致。又仁○公司 87 年 12 月 31 日資產負債表之應付股利（科目：2125）欄位為空白，且無應付員工紅利之會計科目，足以顯示仁○公司於年底業已完成現金股利之分配，始將上開二科目沖銷為零，是為仁○公司確有盈餘可資分配，且已實現分配盈餘予股東之事實，原告配偶之母李張○蓮等之股份亦自 400,000 股增加為 1,584,000 股，可由高雄市政府建設局於 87 年 12 月 17 日以高市建設二字第 08711647700 號函檢附仁○公司申請增資原登記案卷及申請書等資料，轉請經濟部商業司核辦，其中檢附公司增資資產負債表之簽證及出具查核報告書記載其增資額由股東紅利轉增資證明。

- (六) 綜上，原告配偶之母李張○蓮 87 年度已有受配該股票股利 11,840,000 元及現金股利 2,400,000 元合計 14,240,000 元之事實，且本件被告業已克盡舉證責任。惟李張○蓮已於 82 年 1 月 14 日死亡，而原告配偶李○蒼係其 4 位繼承人之一，因概括繼承取得上述營利所得 3,560,000 元，依首揭規定，即應列入申報當年度綜合所得稅，其漏未申報，即難謂無過失，依法仍應處罰。是被告依所得稅法第 110 條第 1 項規定為前揭裁處罰鍰 162,000 元，並無違誤。另與本件相同案情之最高行政法院 95 年度判字第 1746 及第 1747 號

判決，亦經鈞院 95 年度再字第 35 號及第 36 號判決就關於行政訴訟法第 273 條第 1 項第 9 款、第 11 款及第 13 款部分，判決再審原告之訴駁回在案。

- (七) 至有關扣繳憑單不實部分，觀高雄高分院 93 年度上訴字第 798 號刑事判決內容，即以仁○公司實際負責人吳○達將股利列入屬經李張○蓮同意且並未實際出資之人頭股東名下，製作不實之 87 年「各類所得扣繳暨免扣繳憑單」，形式上雖屬合法，但使人頭股東受國稅局追繳稅款之損害，並判處吳○達罪刑在案。然刑事判決之理由不能拘束稅捐稽徵機關對於該課稅標的之判斷，李張○蓮既在該刑事判決被認定並未實際出資之人頭股東，然係經其本人同意，並非經擅自冒名之股東，除非原告指認實際出資人，由被告證明由實際出資人實際收取股利後，排除合法之法律外觀改依實質課稅原則課稅，否則李張○蓮等既已同意擔任仁○公司之股東，且該件刑事判決既未指出實際出資者為何人，則不論渠等有無出資，在所得稅法上已成為課稅之主體（即對象），原告再不得以未實際收取股利為由，阻卻課稅義務，造成國家稅源之二頭落空。
- (八) 至本件是否能適用所得稅法施行細則第 82 條第 2 項規定，以「視同給付」核定原告給付年度之營利所得乙節，如前所述，仁○公司 87 年度已實現分配盈餘之事實，此部分亦經前揭相同案情之最高行政法院及大院再審判決審認在案。是本件與所得稅法施行細則第 82 條第 2 項所規定公司之應付股利尚未給付之情形不同，自無適用該條項之餘地。
- (九) 有關高雄地院 97 年度訴字第 146 號民事判決指摘「87 年 11 月 19 日之股東會、董事會並未實際召開，亦未形成決議」乙節，無非以仁○公司實際負責人吳○達於刑事案件一、二審之證據資料為判決之基礎，而認李張○蓮早於 82 年 1 月 14 日死亡，自無可能於 87 年領取現金股利，故判決確認該公司於 87 年 11 月 19 日所召開之股東會、董事會決議不成立。惟民事判決之理由不能拘束稅捐稽徵機關對於該課稅標的之判斷，如前所述，李張○蓮為仁○公司股東之身分既經確認，且係經其同意擔任而非仁○公司擅自冒名之股

東，不論渠等有無出資，其在所得稅法上即為課稅之主體（即對象），至於李張○蓮是否實際獲配股利，乃其與仁○公司間之債權債務關係，被告要無置喙餘地。從而，除非原告指認實際出資人，由被告證明由實際出資人實際收取股利後，排除合法之法律外觀改依實質課稅原則課稅，否則原告再不得以未實際收取股利為由，阻卻課稅義務。

(十) 承審法官於 97 年 1 月 22 日行準備程序時，曾指示兩造研議本件是否得以和解方式終結訴訟程序，嗣因兩造就和解方案無法達成共識而不成立，被告原擬以「現金股利」部分作為和解方案之基礎即失所附麗，難謂被告就現金股利部分已為認諾之意思表示等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

五、經查，本件事實概要欄所載之事實，經兩造分別陳明在卷，並有仁○公司 87 年度營利事業投資人明細及分配盈餘表、各類所得扣繳暨免扣繳憑單、原告 87 年度綜合所得稅結算申報書、被告核定通知書、90 年 12 月 26 日 90 年度財高國稅法違字第 07090110483 號處分書、本院 93 年度訴字第 919 號判決及最高行政法院 96 年度判字第 1470 號判決附於原處分卷及本院卷可稽，洵堪認定。兩造爭點厥為：原告配偶李○蒼之母李張○蓮 87 年度是否有取得仁○公司 14,240,000 元之股利（其中 240 萬元為現金股利，1,184 萬元為盈餘轉增資所生之股票股利）。原告就上開爭點無非以：本件被告課稅系爭股票股利部分，經高雄高分院 93 年度上訴字第 798 號判決認定為偽造之扣繳憑單，且仁○公司發放股票股利之 87 年 11 月 19 日股東臨時會及同日下午 3 時同公司董事會，經高雄地院 97 年度訴字第 146 號判決，當日未曾有決議之情事，則被告主要舉證方法已經上開刑事判決號刑事判決推翻，故原告配偶曾自仁○公司獲取股票股利、現金股利事實，仍應由被告擔負舉證責任。又仁○公司 87 年 11 月 19 日增資變更登記連同設立登記，經主管機關經濟部撤銷，仁○公司之增資登記既經判定失其效力，則其據以辦理增資之分派盈餘決議自等同無效，被告再執前述仁○公司虛偽不實之資產負債表、不曾召開股東會、董事會決議作為原告配偶確有自仁○公司獲有所得

之舉證方法，無從成立。況仁○公司資產負債表或相關會計表冊之記載，仍無法證明原告配偶有自該公司獲取營利所得事實，業經最高行政法院具體指明，被告迄今未能提出有效舉證證明原告配偶確有來自仁○公司所得，與個人綜合所得稅採收付實現制，顯有未洽云云，資為爭執。爰就股票股利、現金股利及罰鍰部分，分述如下：

(一) 關於股票股利部分：

- 1、按「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總額、合作社社員所獲分配之盈餘總額、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘總額及個人一時貿易之盈餘皆屬之。公司股東所獲分配之股利總額或合作社社員所獲分配之盈餘總額，應按股利憑單所載股利淨額或盈餘淨額與可扣抵稅額之合計數計算之，．．．。」
「納稅義務人之配偶，及合於第 17 條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。」
「納稅義務人已依本法規定辦理結算申報，但對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額二倍以下之罰鍰。」分別為行為時所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類前段、第 15 條第 1 項、第 110 條第 1 項所明定。
- 2、次按「憲法第 19 條規定『人民有依法律納稅之義務』，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。稅法之解釋，應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」司法院釋字第 420 號及第 496 號著有解釋。
又「租稅法所重視者，應為足以表徵納稅能力之經濟事實，而非其外觀之法律行為，故在解釋適用稅法時，所應根據者為經濟事實，不僅止於形式上之公平，應就實質上經濟利益之享受者予以課稅，始符實質課稅及公平課稅之原則。」
「有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，自亦應以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準，．．．。」亦有最高行政法院

81 年度判字第 2124 號判決及 82 年度判字第 2410 號判決足資參照。另依公司法規定，股份有限公司之全部資本應分為股份，而股東權係指股東對公司之法律上地位，故股份具有資本之成分及表彰股東權之意義。則利用盈餘轉增資配發股東之股票股利，除依法得為緩課外，在經合法股東會決議配發股票股利情形，應依公司法第 240 條規定，於決議之股東會終結時即發生效力，是以股東會決議所定之除權基準日為股利取得日期，斯時，股利已獲實現；而在未經合法股東會決議之盈餘轉增資配發股利情形，倘公司已將盈餘實際辦理轉增資，雖該配發行為未經合法股東會決議，然已實際將股東該部分資本成分及股東權表彰於股票股利上，此時，亦不能因無合法股東會存在，否認股東受有之經濟實質利益，則該股東應受配盈餘同已實現，依實質課稅原則，亦應課稅，先予敘明。

- 3、本件訴外人仁○公司於 87 年 11 月 19 日之股東臨時會會議事錄記載：「．．．出席股東人數計 12 人，代表發行股數計 5,000,000 股（含代理出席，5,000,000 股為該公司全部發行股數，應可認定為全部股東均出席。）．．．六、討論事項：（一）交付董事會執行股東會承認之盈餘分配案。決議：照案通過。（二）增加資本發行新股案：本公司因業務需要擬由股東紅利轉增加資本新臺幣壹億肆仟捌佰萬元整，分為壹仟肆佰捌拾萬股，每股新臺幣壹拾元整，究應一次發行或分次發行以及發行細節，授權董事會決定，可否請公決案。決議：照案通過。」又於同日下午 3 時召開董事會會議事錄記載：「．．．六、討論事項：（一）增加資本發行新股案：本公司業經股東會決議由股東紅利轉增加資本新臺幣壹億肆仟捌佰萬元整，發行新股壹仟肆佰捌拾萬股，每股新臺幣壹拾元整，該新股擬一次發行，可否提請公決。決議：照案通過。」被告乃以仁○公司於 87 年度各分派股利 14,240,000 元予股東李張○蓮、陳兆雄、林喜久等人，並核發扣繳憑單，核認原告配偶李○蒼之母李張○蓮 87 年度獲配源自仁○公司之營利所得為 14,240,000 元。經查，上開上開股東會及董事會並未實際召開，

亦未形成決議，固經高雄地院 97 年度訴字第 146 號判決「確認被告於民國 87 年 11 月 19 日所召開之股東會、董事會決議不成立。」有卷附之高雄地院 97 年度訴字第 146 號判決足佐。然依卷附之仁○公司增資前試算表記載資本、累積盈餘、股東往來及其他應付款分別為 50,000,000 元、308,452,475 元、129,045,447 元及 50,973 元。同年 12 月 1 日增資後資產負債表記載資本、累積盈餘額、股東往來、應付股利、應付員工紅利及其他應付款分別為 198,000,000 元、130,452,475 元、129,045,447 元、21,350,000 元、8,650,000 元及 50,973 元。同年 12 月 31 日之資產負債表記載資本、股東往來、應付股利及其他應付款分別為 198,000,000 元、158,247,393 元、0 元及 30,000,000 元，依照 11 月 30 日增資前試算表及 12 月 1 日增資後資產負債表兩者比較，累積盈餘 308,452,475 元－應付股利 21,350,000 元－應付員工紅利 8,650,000 元－資本 148,000,000 元＝130,452,475 元；另資本由原先 50,000,000 元增加為 198,000,000 元，觀諸二者增減數乃仁○公司依股東會決議自累積盈餘中分別提撥應付股利 21,350,000 元、應付員工紅利 8,650,000 元及增加資本 148,000,000 元所致。又仁○公司 87 年 12 月 31 日資產負債表之應付股利（科目：2125）欄位為空白，且無應付員工紅利之會計科目，足以顯示仁○公司於年底業實際上已為股利之分配，始將上開二科目沖銷為零，是為仁○公司確有盈餘可資分配，再者，原告配偶之母李張○蓮等之股份亦自 400,000 股增加為 1,584,000 股，其股東股權同有增加，此由高雄市政府建設局於 87 年 12 月 17 日以高市建設二字第 08711647700 號函轉請經濟部商業司核辦所檢附仁○公司之公司增資資產負債表之簽證及出具查核報告書記載其增資額由股東紅利轉增資即明。從而，仁○公司 87 年 11 月 19 日所召開之股東會、董事會決議雖不成立，然其業已將盈餘實際辦理轉增資，而將原告配偶之母李張○蓮受配盈餘表現在股票股利上，原告配偶李○蒼之母李張○蓮持有之仁○公司股份，亦因仁○公司辦理盈餘轉增資後，股數增加且已登記於股東名簿，而受有經濟實

質利益，是其股東應受配之股利盈餘業已實現。又李張○蓮於82年1月14日死亡，而原告配偶李○蒼為繼承人之一，概括繼承取得上述股票股利，自應依首揭規定，將股票股利列入申報當年度綜合所得稅。

- 4、至刑事判決雖以：仁○公司負責人吳○達明知李張○蓮、陳兆雄、林喜久等3人於87年間，並未自仁○公司取得任何股利，竟於88年初，利用不知情之會計人員製作李張○蓮、陳兆雄、林喜久等3人於87年間，各自仁○公司取得14,240,000萬元之股利之不實「各類所得扣繳暨免扣繳憑單」，再持向稅捐稽徵機關申報之犯罪事實，判處吳○達處有期徒刑1年。然按行政訴訟事件與刑事案件之構成要件不同，行政訴訟判決與刑事訴訟判決，原得本於各自調查所得，獨立作成判斷，行政爭訟事件並不受刑事判決認定事實之拘束，行政法院仍得自為判斷。本件依前所述，李張○蓮持有之仁○公司股份，因仁○公司辦理盈餘轉增資後，股數增加且已登記於股東名簿，而受有經濟實質利益，是其應受股票股利部分業已實現。另參諸首揭刑事判決理由壹、三載：「．．仁○投資公司87年度營利事業投資人明細分配盈餘表所示（見一審卷第21頁），其分配之股利包括現金股利及股票股利，其中現金股利係240萬元，股票股利則為1,184萬元，可見其實際應分發之股利並非只有股票股利。而其中現金股利部分，被告吳○達在原審已承認並未發放股利，而係將盈餘轉投資等語（見一審卷第320至321頁）；核與證人林喜久、陳兆雄在本院證述：沒有收到仁○投資公司之股利等語相符（見本院卷（三）第79頁、第84頁），足見證人林喜久及陳兆雄確未自仁○投資公司獲取現金股利。至於李張○蓮因其早於82年1月14日死亡，有其戶籍資料可參，有起訴書可參（見偵8165號卷第4頁），自無可能於87年間領取現金股利，而被告也未能提出有發放現金股利給李張○蓮之繼承人之證據，故認李張○蓮等3人均未獲取現金股利。」等語，係就現金股利部分加以論述，則上開刑事判決尚不影響本件股票股利部分業已實現之判斷。

5、另按「公司得由有代表已發行股份總數三分之二以上股東出席之股東會，以出席股東表決權過半數之決議，將應分派股息及紅利之全部或一部，以發行新股方式為之；不滿1股之金額，以現金分派之。公開發行股票之公司，出席股東之股份總數不足前項定額者，得以有代表已發行股份總數過半數股東之出席股東表決權三分之二以上之同意行之。前2項出席股東股份總數及表決權數，章程有較高規定者，從其規定。．．．依本條發行新股，除公開發行公司，須申請證券管理機關核准外，於決議之股東會終結時，即生效力。．．．。」公司法第240條定有明文。準此，除公開發行公司以未配盈餘增資，依證券交易法規定尚須申請核准外，股份有限公司以盈餘轉增資所發行之新股（即股票股利），於決議之股東會終結時即發生效力，即無須經行政機關之核准或備查始生效力。足認行政機關之核准或備查等行政行為，非盈餘轉增資之生效要件。本件仁○公司87年11月19日股東會及董事會雖不成立，然股票股利既已實現，股東即因此而於該年度獲有營利所得，故行政機關之核准或備查，尚不影響其效力。從而，仁○公司87年11月19日增資變更登記雖經經濟部撤銷，然對於原告於本年度有系爭股票股利所得之認定自無影響，況該登記係因認公司設立登記有不實情事，而將公司設立登記撤銷，併而撤銷嗣後增資登記，而非認定無增資之情。而公司股東是否因公司盈餘分配而實際上獲有營利所得，亦不因該公司是否有為設立登記或設立登記是否遭撤銷而受影響。又臺北高等行政法院96年度訴字第634號判決與本件事實不同，且非判例，尚難比附援引。

（二）關於現金股利部分：

1、依仁○投資公司87年度營利事業投資人明細分配盈餘表所示（刑事一審卷第21頁），其分配之股利包括現金股利及股票股利，其中現金股利係2,400,000萬元，股票股利則為11,840,000元，可見其實際應分發之股利並非只有股票股利。而其中現金股利部分，吳○達在刑事一審承認並未發放股利，而係將盈餘轉投資等語（刑事一審卷第320至3

21 頁)。然盈餘轉增資發放形式，為股票股利，現金股利應以現金方式發放，吳○達所稱之轉增資發放股票即不包括現金股利部分。另林喜久、陳兆雄在高雄高分院證述：沒有收到仁○公司之股利等語相符（刑事二審卷（三）第 79 頁、第 84 頁），足見李張○蓮、林喜久及陳兆雄確未自仁○公司獲取現金股利。並本件被告亦未能提出訴外人吳○達確已發放現金股利予李張○蓮或其繼承人之證明，足認李張○蓮或其繼承人未曾獲取現金股利，應屬實在。

2、我國綜合所得稅原則上採現金收付制，亦即綜合所得稅僅對已實現之所得課稅，而現金所得實現與否，自以是否收到現金為準。依首揭說明，被告未能提出訴外人吳○達發放現金股利予李張○蓮或其繼承人之證明，自難謂現金股利部分已收付實現。另按「本法第 88 條第 1 項所稱之給付，係指實際給付、轉帳給付或匯撥給付之時。公司之應付股利，於股東會決議分配盈餘之日起，6 個月內尚未給付者，視同給付。」固為所得稅法施行細則第 82 條所明定，此規定為「收付實現」原則之例外。則對於未查有實際給付之情事者，亦應依前揭所得稅法施行細則第 82 條第 2 項之規定而擬制之「所得實現」時點，視同給付，依法歸課股東之綜合所得稅。準此，縱認仁○公司 87 年 11 月 19 日召開之股東會決議通過分配股票股利有效，因仁○公司於臨時股東會決議後 6 個月內未給付現金股利分配予原告配偶李○蒼之母李張○蓮，依前開說明，仍應視同給付，本件之決議分配日期為 87 年 11 月 19 日，加計 6 個月後，依前開所得稅法施行細則第 82 條第 2 項之規定，擬制「所得實現」之時點，其收付實現年度亦應為 88 年度，亦非決議分配日期之 87 年度。從而，被告認定原告配偶李○蒼之母李張○蓮取得系爭現金股利應歸課原告 87 年度綜合所得稅部分，亦有違誤。

（三）罰鍰部分：

按司法院釋字第 275 號解釋略謂：「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意为必要，仍須以過失為其責任條件。」本件原告配偶

李○蒼既為其母李張○蓮之繼承人則其就其應繼承被繼承人何財產，是否因此有本有注意義務，並為其所能注意，且依被繼承人李張○蓮之遺產稅申報資料，亦列報有仁○公司之股權，其就仁○公司於被繼承人死亡後是否有所得之分配，卻疏未注意，則就系爭股票股利之漏報自有過失，是原告就此部分，依法即應受罰。是被告就原告配偶繼承李張○蓮股票股利 11,840,000 元其中四分之一部分 2,960,000，依所得稅法第 110 條第 1 項規定，裁處罰鍰部分，雖屬有據，然原告配偶繼承現金股利部分 600,000 元部分，因被告未能證明此部分已收付實現，被告據予裁罰，即有可議。本件原告 87 年度綜合所得稅結算申報，漏報其配偶前揭股票股利所得，固應受罰；惟按對於違反行政法上義務之裁罰性行政處分，若涉及行政裁量權之行使者，其裁量尚未減縮至零，基於權力分立原則，行政法院不應代替原處分機關行使行政裁量權，而應由行政機關行使之。當行為人有違反上開所得稅法規定，對依該法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報時，法律授權行政主管機關在按核定應納稅額在 2 倍以下行使裁量權而處以罰鍰處分，亦即以其核定應納稅額為裁處罰鍰倍數之基礎，再考量其違章事實之各項應考量因素後，而為罰鍰處分；又作成罰鍰處分其罰鍰倍數之基礎核定應納稅額，有所變更時，應由行政主管機關重新考量應考量因素，敘明理由，作成變更原罰鍰處分之決定。本件現金股利部分，既有如上所述之違誤，其為裁處罰鍰之基礎核定應納稅額既已變動，且被告仍有裁量權限，尚難謂其裁量減縮至零，本院不應代替被告行使裁量權，則原處分（復查決定）及訴願決定關於罰鍰部分應一併均撤銷，由被告重新依法行使裁量權而處以罰鍰處分。

六、綜上所述，本件被告核定原告 87 年度漏報其配偶現金股利所得 600,000 元部分及罰鍰處分部分，於法尚有違誤。訴願決定遞予維持，亦有未合。原告執此指摘，即有理由，爰由本院將原處分（復查決定含原核定處分）及訴願決定關於核定原告現金股利 600,000 元部分暨原處分（復查決定）及訴願

決定關於罰鍰部分均予撤銷，罰鍰部分並由被告另為適法之決定，以昭折服。至原處分（復查決定含原核定處分）核定原告 87 年度漏報其配偶股票股利 2,960,000 元部分，被告之核定並無違誤；訴願決定予以維持，亦無不合，原告之指摘，尚無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，均核與本件判決結果不生影響，爰不一一論述，附此敘明。

七、據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，依行政訴訟法第 104 條、民事訴訟法第 79 條，判決如主文。

中 華 民 國 97 年 11 月 28 日
高雄高等行政法院第四庭

審判長法官 楊 惠 欽
法官 林 勇 奮
法官 蘇 秋 津

以上正本係照原本作成。

如不服本判決，應於判決送達後 20 日內向本院提出上訴書狀，其未表明上訴理由者，應於提起上訴後 20 日內向本院提出上訴理由書（須按對造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後 20 日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

中 華 民 國 97 年 11 月 28 日

書記官 洪 美 智

資料來源：高雄高等行政法院裁判書彙編（97 年版）第二期 25-48 頁