

裁判字號：高雄高等行政法院 91 年度簡字第 270 號 行政簡易判決

裁判日期：民國 92 年 02 月 27 日

案由摘要：綜合所得稅

高雄高等行政法院簡易判決

九十一年度簡字第 270 號

原 告 唐順德

被 告 財政部台灣省南區國稅局

代 表 人 朱正雄 局長

訴訟代理人 張瀟文

右當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國九十一年四月二十九日台財訴字第○九○○○七三五七五號訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如左：

主 文

訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）關於核定禾泰營造股份有限公司原告八十六年度營利所得新台幣參拾捌萬貳仟陸佰玖拾元部分均撤銷。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由被告負擔二分之一，餘由原告負擔。

事實及理由：

一、緣原告為禾泰營造股份有限公司（以下簡稱禾泰公司）及正倫營造股份有限公司（以下簡稱正倫公司）之股東，被告初查禾泰公司截至八十三年度止，未分配盈餘累積數為新台幣（下同）二二、九六一、四三八元，已超過實收資本額三、〇〇〇、〇〇〇元，另正倫公司截至八十一年度止，未分配盈餘累積數為三九、七六〇、五八九元，已超過實收資本額九、〇〇〇、〇〇〇元，均未依規定辦理增資或分配，被告乃以該二公司全部未分配盈餘累積數，按原告出資額比例計算，分別核定原告八十六年度獲自該兩公司之營利所得分別為三九〇、三四四元及二三八、五六三元，併課原告當年度綜合所得稅。原告不服，申經復查，未獲變更，提起訴願，經財政部於民國（下同）八十九年十一月二十日，以台財訴字第○八九〇〇三〇八九五號訴願決定，撤銷原處分，囑由被告另為處分，嗣經被告重核結果予以追減營利所得二五、三二五元，原告仍不服，提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟主張：其非禾泰公司之股東，亦未曾參與經營及有該公司之任何所得，該公司偽造並虛報原告之營利所得，稅捐機關依法已移送地檢署偵辦；又關於正倫公司之股權，自七十八年九月即全數轉讓與訴外人許水波，當時原告請正倫公司辦理股份轉讓登記，因該公司出示台灣省建設廳函釋股份轉讓依公司法第一百六十四條、第一百六十五條規定，逕向公司辦理即可，致原告不知正

倫公司是否辦理變更登記，而公司依法應向主管機關所為登記，申請登記義務人應為公司或負責人，原告既已喪失正倫公司股東董事資格，無法以唐順德名義向主管機關申請變更登記，故正倫公司迄今仍未辦理變更登記，應不可歸責於原告。又原告自八十二年十二月十七日起迄八十三年七月二十四日止，在桃園監獄服刑，故八十三年七月一日正倫公司股東及董事會議事錄上原告被選為董事之簽名，均屬偽造，依最高法院之見解，股份有限公司未發行股票之記名股，其股份轉讓之成立要件，只須當事人間具備要約與承諾之意思表示，即為已足，至公司法第一百六十五條所謂「不得以轉讓對抗公司」係指未過戶前不得向公司主張因背書受讓而享有開會及分派利益而言，並不包括股票持有人請求更換股東名義之權利，此觀同法第二項自明。公司登記，除設立登記為公司成立要件外，其他登記皆屬對抗要件，變更董事、監察人，固屬應登記之事項，但此事項之有效存在，並不以登記為其要件。且「人民有依法納稅之義務」所謂「依法」係指經立法院通過，經總統公布之法律而言，不及行政命令，而我國稅法係採實質課稅之原則，稅捐稽徵機關對納稅義務人有稽核之權，正倫公司強制歸戶之盈餘，是否為原告之所得，被告依職權應行調查，被告竟援引違背法令之財政部台財稅字第七七〇六六七五五〇號函釋，以「股東名簿所載股東」為核課對象，對已非正倫公司股東之原告，核課綜合所得稅，有違憲法第十九條規定，與實質課稅原則不符，求為判決訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷等語。被告則以：依禾泰及正倫公司新舊股東對照表、股東名簿及變更登記事項卡，原告於八十五年十二月三十一日仍為該兩家公司之股東，且出資額均為五〇、〇〇〇元，是被告依法分別核課其營利所得三八二、六九〇元及二二〇、八九二元，並無不合。依公司法第一百六十五條規定，當事人間股份轉讓未向公司登記，不得以之對抗公司，更不得以之對抗善意第三人，又參諸公司法第九條第四項及第一百零一條第一項第三款之規定，公司設立登記後，其設立登記事項如有虛偽不實，在未經法院終局判決確定前，仍應以登記為準，且原告所抗辯之事未能具體舉證，其所訴洵不足採等語，資為抗辯。

二、本件被告原代表人許虞哲已於九十二年一月二十七日離職，由朱正雄繼任代表人，並聲明承受訴訟，核無不合，合先敘明。

三、按「公司組織之營利事業，其未分配盈餘累積數超過已收資本額二分之一以上者，應於次一營業年度內，利用未分配盈餘，辦理增資，增資後未分配盈餘保留數，以不超過本次增資後已收資本額二分之一為限；其未依規定辦理增資者，稽徵機關應以其全部累積未分配之盈餘，按每股份之應分配數歸戶，並依實際歸戶年度稅率，課徵所得稅。」為行為時所得稅法第七十六條之一第一項所明定。次按

「公司得在不超過已收資本額之限度內，保留盈餘，不予分配．．．但超過以上限度時，就其每一年度再保留之盈餘，於加徵百分之十營利事業所得稅後，不受所得稅法之限制。」行為時促進產業升級條例第十五條第一項前段亦有明文。又「（一）稽徵機關於核定公司之營利事業所得稅時，發現其未分配盈餘累積數已超過法定限額，應即行通知公司於文到十日內派員檢送所得稅法第七十六條之一第二項規定得減除項目之證明文件核對未分配盈餘累積數，並於文到一個月內選定就超過可保留額度加徵百分之十營利事業所得稅或於次一營業年度（及時歸戶案件）或查獲年度（未及時歸戶案件）之十二月三十一日以前辦理增資或分配。（二）經核對其未分配盈餘累積數確已超過法定限額，並選定依所得稅法第七十六條之一規定辦理者或逾期未選定加徵營利事業所得稅者，稽徵機關應以所得稅法第七十六條之一第一項規定所稱『次一營業年度』或未及時歸戶案件『查獲年度』之十二月三十一日股東名簿所載股東為對象，於翌年按每股東之應分配數予以歸戶，並將課稅所得資料通報財政部財稅資料中心及公司，由公司通知其股東將歸戶課稅所得併入歸戶年度所得申報納稅；如未將該分配數申報為所得，於核定其該年度所得稅時應併入計課。」亦經財政部七十七年十二月三十日台財稅字第七七〇六六七五五〇號函釋在案。

四、關於禾泰公司部分：

查，禾泰公司截至八十三年度止，未分配盈餘累積數為二二、九六一、四三八元，已超過實收資本額三、〇〇〇、〇〇〇元，經北區國稅局宜蘭分局於八十五年十一月十八日以北區國稅宜縣資字第八五〇〇〇〇三九三五號函請該公司，於文到十日內派員檢據核對未分配盈餘累積數及已收資本額，並於一個月內選定就超過可保留額度加徵百分之十營利事業所得稅或於八十五年內辦理增資或分配，該公司未依規定期限函復，被告遂就該公司前揭全部累積未分配盈餘，按各股東每股份之應分配數辦理強制歸戶，因被告認定原告係該公司股東之一，遂核定原告八十六年度獲自該公司之營利所得為三八二、六九〇元等情，固有禾泰公司未分配盈餘累積數計算表（核定表）、累積未分配盈餘超限強制歸戶明細表、新舊股東對照表、變更事項登記卡、北區國稅局宜蘭分局上開函及掛號郵件收件回執等影本附於原處分卷足按。惟原告主張其非該公司之股東，未曾參與經營及有該公司之任何所得，該公司偽造並虛報原告之營利所得，稅捐機關已移送地檢署偵辦等語。經查，證人即禾泰公司董事許順發證稱：「（是否係禾泰公司和正倫營造公司的股東）我不知道是誰把我拿去作股東的，我是被人家冒用的，可能是我隔壁一個叫許水波做的，我都沒有參加，我都不知情。」、「不認識原告。」、「沒有分配過股利、股息及紅利。」、「不認識鄭天慶。」等語；證人即禾泰公司

董事長鄭天慶亦證稱：「我是掛名的負責人。」、「（禾泰公司實際負責人）是張飛雄。」、「當初我也有問他（張飛雄）說為何買營造廠不用自己和太太的名義當負責人，他說因為欠稅的關係沒有辦法買，所以希望我暫時當負責人，我因為欠他錢的關係，所以和他約定一年的時間當負責人，到期時他避不見面．．．」、「禾泰公司幾個股東，我一個也不認識，因為股東都是張飛雄自己找的。我沒有看過唐先生（原告），今天是第一次。」等語（詳見本院九十一年十月十五日、十一月五日準備程序筆錄）。足見禾泰公司確有以人頭充當公司股東之情形。參以原告於八十九年三月二十二日已向北區國稅局宜蘭分局檢舉禾泰公司冒用其人頭，其未曾投資該公司，此有檢舉書附卷為憑，是原告主張其非禾泰公司股東，堪予採信。原告既非禾泰公司之股東，自不能將該公司累積未分配盈餘對原告強制歸戶課稅，被告就原告非禾泰公司股東，未予查明，僅憑禾泰公司之股東名冊不實之記載，即核課原告三八二、六九〇元營利所得，顯有違誤。

五、關於正倫公司部分：

查，正倫公司截至八十一年度止，未分配盈餘累積為三九、七六〇、五八九元，已超過實收資本額九、〇〇〇、〇〇〇元，財政部台灣省北區國稅局宜蘭縣分局（以下簡稱北區國稅局宜蘭分局）於八十四年十二月二十二日以北區國稅宜縣資字第八四〇〇〇〇八〇〇三號函請該公司，於文到十日內，派員檢據核對未分配盈餘累積數及已收資本額，並於一個月內選定就超過可保留額度加徵百分之十營利事業所得稅或於八十五年內辦理增資或分配。該公司回函依所得稅法第七十六條之一規定辦理，惟未依規定期限辦理增資或分配，被告遂就該公司前揭未分配盈餘數，按各股東每股份之應分配數辦理強制歸戶，因被告認定原告係該公司股東之一，遂核定原告八十六年度之營利所得為二二〇、八九二元等情，此有正倫公司未分配盈餘累積數計算表（核定表）、累積未分配盈餘超限強制歸戶明細表、股東名簿、變更事項登記卡、北區國稅局宜蘭分局上開函及正倫公司之回函等影本附於原處分卷足按，洵堪認定。原告對正倫公司至八十一年度止累積未分配盈餘數，及該公司迄八十六年度止並未辦理增資或分配乙節並不爭執，惟主張其自七十八年九月，即將其所持有該公司之股份，轉讓與訴外人許水波，股東名簿未變更及未向主管機關辦理變更登記，均非能歸責於原告，被告核課綜合所得稅與實質課稅原則不符等語。按個人綜合所得稅之課徵，固以收付實現為一般原則，但行為時所得稅法第七十六條之一規定乃係對於未分配盈餘強制歸戶課稅之特別規定，在適用上不發生與收付實現原則是否抵觸問題，自不以原告實際上是否收到該筆盈餘為必要。再者，該規定係欲以歸戶方式，公平合理核定「股東原應受分配之股利」應課徵營利所得之所得額，因此，此一未分配盈餘強制歸戶之性

質乃公司股東應受分配之股利，是不以股東實際有取得該股利作為應否課稅之標準。易言之，該年度依法可受分配公司股利之股東，即有受公司未分配盈餘分配擬制之法律上利益之取得適格，而成為所得稅法第七十六條之一所規定強制歸戶所得之課稅主體（最高行政法院九十一年度判字第六〇〇號判決參照）。經查，本件原告仍登記為正倫公司之股東，此有該公司之股東名簿影本附於原處分卷為憑，則被告按其出資比例據以核算應分配盈餘，於法並無不合。原告訴稱其並未自正倫公司獲得任何盈餘分配，被告不得對之課稅云云，顯有誤解。又原告雖於七十八年九月二十五日已將正倫公司股份售與許水波，然原告並未辦理股東變更登記，故正倫公司變更登記事項卡仍記載原告為該公司董事，股東名簿仍記載原告為股東，持有五股之股份，此有證券交易稅一般代徵稅額繳款書、正倫公司變更登記事項卡及股東名簿附於原處分卷可參。按行為時公司法第十二條規定，公司設立登記後有應登記之事項而不登記，或已登記之事項有變更而不為變更之登記者，不得以其事項對抗第三人。故不論原告有無將正倫公司之股份轉讓他人，其既未依法辦理變更登記，仍應為該公司盈餘之所得人（最高行政法院七十五年度判字第九九八號判決參照）。至於原告是否向正倫公司請求除去股東身分，則屬原告與該公司間另一私法上權利義務關係，並不得據以主張其非股東，而不受所得稅法第七十六條之一規定累積未分配盈餘之強制歸戶，則被告依股東名簿所載核定原告營利所得二二〇、八九二元，並無違誤。原告另主張正倫公司八十三年七月一日股東臨時會及董事會，開會時其在台灣花蓮看守所羈押，並未參與，該議事錄為偽造乙節，固據本院向台灣花蓮看守所查證屬實，然此僅能證明正倫公司確有偽造該次會議原告出席及表決之紀錄，然原告既仍登記為正倫公司股東，仍應受強制歸戶，不因該議事錄為偽造而受影響，併此敘明。

六、綜上所述，原告未曾投資禾泰公司，非屬該公司股東，該公司之累積未分配盈餘自不能對原告強制歸戶課稅，原處分（含復查決定及原核定處分），關於此部分核課原告三八二、六九〇元營利所得，顯有違誤。訴願決定未予詳查，仍予維持，亦有未合，故就此部分原告起訴意旨求為撤銷，為有理由，應予准許。又原告仍登記為正倫公司股東，被告依行為時所得稅法第七十六條之一規定，核定原告八十六年度正倫公司營利所得二二〇、八九二元，併課其綜合所得稅，洵無違誤，復查及訴願決定關於此部分遞予維持，亦無不合。故就此部分原告起訴意旨求為撤銷，為無理由，應予駁回。並不經言詞辯論為之。

七、據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，爰依行政訴訟法第二百三十三條第一項、第二百三十六條、第一百九十五條第一項、第一百零四條，民事訴訟法第七十九條但書，判決如主文。

中 華 民 國 九 十 二 年 二 月 二 十 七 日
高雄高等行政法院第一庭
法 官 李 協 明

右為正本係照原本作成。

如不服本判決，應於送達後二十日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後二十日內補提上訴理由書（須按他造當事人人數附繕本）。

提起上訴應預繳送達用雙掛號郵票七份（每份三十四元）。

中 華 民 國 九 十 二 年 二 月 二 十 七 日
法院書記官 蔡 玫 芳

附註：

行政訴訟法第二百三十五條（第一項、第二項）：

對於適用簡易程序之裁判提起上訴或抗告，須經最高行政法院之許可。

前項許可，以訴訟事件所涉及之法律見解具有原則性者為限。

資料來源：高雄高等行政法院裁判書彙編（92年版）第一期 98-107 頁