

臺灣高等法院民事判決

107年度重上更一字第166號

上訴人 華儲股份有限公司

法定代理人 王正明

訴訟代理人 王龍寬律師

趙川寧律師

被上訴人 勤業眾信聯合會計師事務所（原勤業眾信會計師事務所）

法定代理人 柯志賢

訴訟代理人 劉懿德律師

盧孟蔚律師

被上訴人 賴冠仲

訴訟代理人 李永然律師

彭郁欣律師

上列當事人間請求損害賠償事件，上訴人對於中華民國101年11月2日臺灣臺北地方法院99年度重訴字第512號第一審判決提起上訴，經最高法院發回更審，上訴人並減縮上訴聲明，本院於110年9月7日言詞辯論終結，判決如下：

主 文

原判決關於駁回上訴人後開第二項之訴部分，及該部分假執行之聲請，暨訴訟費用之裁判（除確定部分外）均廢棄。

被上訴人勤業眾信聯合會計師事務所應給付上訴人新臺幣壹仟壹佰玖拾萬零貳佰元，及自民國九十八年七月十四日起至清償日止按年息百分之五計算之利息。

被上訴人賴冠仲應給付上訴人新臺幣壹仟壹佰玖拾萬零貳佰元，及自民國九十八年七月十四日起至清償日止按年息百分之五計算之利息。

前二項所命給付，如任一項之被上訴人為給付時，其他項之被上訴人於該給付範圍內，免給付義務。

其餘上訴駁回。

01 第一、二審及發回前第三審訴訟費用（除確定部分外），由被上
02 訴人各負擔百分之三，餘由上訴人負擔。

03 本判決第二、三項，於上訴人以新臺幣參佰玖拾柒萬元供擔保後
04 得假執行。但被上訴人勤業眾信聯合會計師事務所、賴冠仲如以
05 新臺幣壹仟壹佰玖拾萬零貳佰元為上訴人預供擔保後，得免為假
06 執行。

07 事實及理由

08 壹、程序方面：

09 一、上訴人法定代理人原為陳宗義，變更為王正明，有經濟部民
10 國109年3月18日函暨公司變更登記表可稽（見本院卷一第49
11 7至507頁）。被上訴人勤業眾信聯合會計師事務所（下逕稱
12 勤業眾信事務所）法定代理人原為被上訴人賴冠仲（下單獨
13 逕稱姓名，與勤業眾信事務所合稱被上訴人），變更為柯志
14 賢，有社團法人中華民國會計師公會全國聯合會110年6月1
15 日函為憑（見本院卷二第319頁）。其等分別於109年5月7
16 日、110年6月30日具狀聲明承受訴訟（見本院卷一第493
17 頁、卷二第315頁），經核並無不合，應予准許。

18 二、上訴人於原審起訴請求被上訴人與原審共同被告林旺生應連
19 帶給付新臺幣（下同）2億6,762萬8,712元本息，經原審判
20 決上訴人全部敗訴，上訴人全部不服，提起上訴，本院前審
21 判決上訴人一部勝訴、一部敗訴，兩造就各自敗訴部分提起
22 上訴，除上訴人請求林旺生給付部分經最高法院判決上訴人
23 敗訴確定外，其餘廢棄發回，上訴人於本審減縮上訴聲明為
24 請求被上訴人連帶給付1億9,777萬9,712元本息，減縮部分
25 已生撤回上訴之效力，該部分非本審審理範圍，合先敘明。

26 貳、實體方面：

27 一、上訴人主張：伊於90年間委任被上訴人賴冠仲及訴外人眾信
28 聯合會計師事務所（下稱眾信事務所）辦理伊公司財務查核
29 簽證，處理89、90年度有關股東可扣抵稅額帳戶餘額及計算
30 查核營利事業所得稅結算申報等事務。嗣伊90年3月5日股東
31 會決議通過89年盈餘為8億4,607萬0,697元，並以90年3月26

01 日為盈餘分配之除權除息基準日。伊90年度期初股東可扣抵
02 稅額帳戶餘額應為8萬6,837元，股東可扣抵稅額比率為0.0
03 1%。詎眾信事務所及賴冠仲之受僱人林旺生處理上開委任事
04 務時，疏於注意，於90年4月19日致伊之傳真（下稱系爭傳
05 真）上，將伊於上開除權除息基準日後即90年3月30日所繳
06 納之89年度營利事業所得稅2億2,000萬元，誤列為當期已繳
07 納營利事業所得稅，與帳列未分配盈餘8億4,607萬0,697元
08 計算出股東可扣抵比率26%，伊依此製作股東扣繳憑單，致
09 超額分配股東可扣抵稅額1億2,935萬元。賴冠仲復未善盡查
10 核伊股東可扣抵帳戶餘額等相關資料之義務，對其使用人林
11 旺生亦未善盡監督之責，於91年5月3日作成90年度營利事業
12 所得稅、89年度未分配盈餘查核簽證申報查核報告書（下稱
13 系爭查核報告），未發現上開錯誤，錯列股東可扣抵帳戶餘
14 額為2億2,008萬6,837元，誤算股東可扣抵稅額比率為26.0
15 1%，致伊未於91年5月31日申報90年度營利事業所得稅前予
16 以更正，而於94年7月4日向財政部臺灣省北區國稅局（下稱
17 北區國稅局）補繳90年度超額分配股東可扣抵稅額1,845萬
18 9,570元及利息268萬3,439元，並遭該局於96年4月3日命再
19 補繳90年度超額分配股東可扣抵稅額1億1,089萬0,430元，
20 及依所得稅法第114條之2第1項規定科處按超額分配金額1倍
21 之罰鍰1億2,935萬元，嗣經行政法院判決撤銷逾5,950萬1,0
22 00元部分罰鍰確定。另伊前依促進民間機構參與交通建設免
23 納營利事業所得稅辦法申請自89年度起免納營利事業所得
24 稅，經北區國稅局核准，於91年12月16日核定退稅2億3,500
25 萬餘元，伊91年度股東可扣抵帳戶餘額變為負數，北區國稅
26 局於95年6月8日再命伊補繳超額分配股東可扣抵稅額1億8,3
27 74萬1,007元；若無上開錯誤計算及查核，伊91年度股東可
28 扣抵稅額金額經正確計算應為負1億7,749萬5,734元，可少
29 補納624萬5,273元稅款。伊所受損害共1億9,777萬9,712元
30 （5,950萬1,000元＋1億2,935萬元＋268萬3,439元＋624萬
31 5,273元）。賴冠仲為眾信事務所合夥人，該事務所之債務

業由勤業眾信事務所概括承受。爰依民法第544條前段、第227條第2項、第679條、第681條或96年12月26日修正前之會計師法（下稱行為時會計師法）第18條，請求法院擇一判令被上訴人連帶給付伊1億9,777萬9,712元，及自98年7月14日起算之法定遲延利息（上訴人逾上開部分之請求，分別經最高法院判決上訴人敗訴確定，及上訴人於本審為上述之上訴聲明減縮，非本審審理範圍，不予贅述）。

二、被上訴人則以：勤業眾信事務所係92年6月1日新設立之事務所，非由眾信事務所與訴外人勤業會計師事務所（下稱勤業事務所）合併成立，且未承受眾信事務所之債務，與林旺生間亦無僱傭關係。又眾信事務所於90年8月17日始受上訴人委任查核90年上半年度財務報告等事宜，林旺生於00年0月00日之系爭傳真，係依上訴人提供之數字進行複算後回傳，屬幫忙性質，非屬委任範圍；且上訴人申報90年度營利事業所得稅時已自行重新計算股東可扣抵稅額比率，非直接援引林旺生複算之數字，應自行負責；再者，眾信事務所及賴冠仲處理系爭查核報告事務，並無行為時會計師法第17條之不正當行為或違反或廢弛其業務上應盡之義務，上訴人受處罰鍰係因北區國稅局事後變更見解所致，與伊等無關。又上訴人係為免受罰鍰處分，始於94年7月4日自行計算稅額補繳，並繳交利息，然其當日即接獲國稅局函文，所繳利息，應得申請退回，不得請求伊等賠償。縱伊等應負損害賠償責任，上訴人亦與有過失，且應以酬金20萬元為賠償金額上限，或依會計師法96年12月26日增訂第42條第2項規定，以委任人當年度所取得公費總額10倍為限。上訴人主張勤業眾信事務所應依民法第679條及第681條規定與賴冠仲負連帶責任，於法不合等語，資為抗辯。

三、除確定部分外，原審判決上訴人全部敗訴，上訴人於本審上訴聲明：（一）原判決關於駁回上訴人後開第2項請求部分廢棄。（二）上開廢棄部分，被上訴人應連帶給付上訴人1億9,777萬9,712元，及自98年7月14日起至清償日止按年息5%計算之

01 利息。(三)願供擔保請准宣告假執行。被上訴人均答辯聲明：
02 (一)上訴駁回。(二)如受不利判決，願供擔保請准宣告免為假執
03 行。

04 四、兩造不爭執事項（見本院卷二第286至288頁、卷三第51
05 頁）：

06 (一)上訴人與眾信事務所於90年1月8日，就上訴人89年度查核簽
07 證之委任事項，簽訂委任契約；於90年8月17日，就上訴人9
08 0年度查核簽證之委任事項，簽訂委任契約。

09 (二)上訴人於90年3月5日90年度股東常會會議決議89年度盈餘之
10 盈餘分配除權除息基準日為90年3月26日。

11 (三)上訴人於90年3月30日繳納89年度營利事業所得稅2億2,000
12 萬元。

13 (四)上訴人於90年4月27日將89年度之盈餘實際分配予股東。

14 (五)北區國稅局於92年10月1日核定上訴人90年度股東可扣抵稅
15 額帳戶申報數額。

16 (六)上訴人於94年7月4日向北區國稅局自動補繳90年度超額分配
17 可扣抵稅額1,845萬9,570元及利息268萬3,439元。

18 (七)北區國稅局於96年4月3日發函通知上訴人補繳90年度超額分
19 配可扣抵稅額1億1,089萬0,433元，並按超額分配之金額科
20 處一倍罰鍰1億2,935萬元。上訴人針對此補稅及罰鍰處分申
21 請復查，北區國稅局於97年9月11日作成復查決定（補稅部
22 分准追減3元為1億1,089萬0,430元），上訴人對復查決定書
23 提起訴願遭駁回，嗣提起行政訴訟，嗣經臺北高等行政法院
24 判決上訴人敗訴，補稅部分經最高行政法院99年度判字第13
25 09號判決上訴人敗訴確定，罰鍰部分則經該判決撤銷，北區
26 國稅局於101年11月15日重核復查決定書，維持罰鍰1億2,93
27 5萬元，上訴人針對重核復查決定書提起訴願遭駁回，嗣提
28 起行政訴訟，經臺北高等行政法院103年度訴字第1744號判
29 決撤銷逾5,950萬1,000元部分之罰鍰，並經最高行政法院10
30 6年度判字第279號判決駁回上訴人之上訴確定。上訴人已於
31 106年8月15日繳納5,950萬1,000元罰鍰，及於97年11月10

01 日、100年2月25日各補繳90年度超額分配可扣抵稅額5,544
02 萬5,215元。

03 (八)北區國稅局95年6月8日發函通知上訴人補繳91年度超額分配
04 股東可扣抵稅額之稅款1億8,374萬1,007元。上訴人針對該
05 補稅處分不服，申請復查，北區國稅局於96年7月12日作成
06 復查決定，上訴人對復查決定書提起訴願遭駁回，嗣提起行
07 政訴訟，經臺北高等行政法院判決駁回上訴人之訴，上訴人
08 提起上訴，經最高行政法院將原判決廢棄，發回臺北高等行
09 政法院，嗣經臺北高等行政法院改判將原處分及訴願決定撤
10 銷，惟北區國稅局不服該判決，提起上訴，經最高行政法院
11 二次廢棄發回更審，經臺北高等行政法院101年度訴更二字
12 第33號判決駁回上訴人之訴，上訴人提起上訴後，經最高行
13 政法院102年度判字第717號判決駁回其上訴確定在案。

14 五、上訴人主張伊與被上訴人間均有委任關係，其等處理委任事
15 務時，疏於注意，致伊超額分配股東可扣抵稅額1億2,935萬
16 元，且未於91年5月31日申報90年度營利事業所得稅前更
17 正，而於94年7月4日補繳90年度超額分配股東可扣抵稅額1,
18 845萬9,570元及利息268萬3,439元，並遭北區國稅局命再補
19 繳1億1,089萬0,430元及罰鍰5,950萬1,000元，91年度股東
20 可扣抵稅額金額並因而多補納624萬5,273元稅款，爰依民法
21 第679條、第681條、第544條前段、第227條第2項規定，請
22 求被上訴人負連帶賠償責任等語，為被上訴人所否認，並以
23 前詞置辯。茲查：

24 (一)關於勤業眾信事務所是否承受眾信事務所之債務：

25 1. 按就他人之財產或營業，概括承受其資產及負債者，因對於
26 債權人為承受之通知或公告，而生承擔債務之效力。營業與
27 他營業合併，而互相承受其資產及負債者，與前條之概括承
28 受同，其合併之新營業，對於各營業之債務，負其責任。民
29 法第305條第1項、第306條分別定有明文。又按營業之概括
30 承受其資產及負債，係指就他人之營業上之財產，包括資產
31 (如存貨、債權、營業生財、商號信譽)以及營業上之債

務，概括承受之意。換言之，以營業為目的組成營業財產之集團，移轉於承擔人，營業之概括承受為多數之債權或債務，包括讓與人之經濟上地位之全盤移轉。依民法第305條第1項之規定，因對於債權人為承受之通知或公告，而生承擔債務之效力（最高法院98年度台上字第1286號判決參照）。

2. 上訴人主張勤業眾信事務所係由眾信事務所與勤業事務所結合而新設成立，依民法第305條或第306條規定，應對眾信事務所之債務負責等語，為勤業眾信事務所否認，並辯稱：向行政院公平交易委員會（下稱公平會）申報結合不等同民法之合併，勤業眾信事務所係於92年6月1日新設立，非由眾信及勤業事務所約定互相承受其資產或負債而合併成立；眾信與勤業眾信事務所於92年10月間仍同時併存，獨立運作，有各自帳戶及財產，並無民法第305條或第306條規定之適用云云。經查：

(1) 按公平交易法所稱結合，謂事業有下列情形之一者而言：(一) 與他事業合併者，(二) 持有或取得他事業之股份或出資額，達到他事業有表決權股份或資本總額三分之一以上者。(三) 受讓或承租他事業全部或主要部分之營業或財產者，(四) 與他事業經常共同經營或受他事業委託經營者，(五) 直接或間接控制他事業之業務經營或人事任免者，此觀91年6月19日修訂之公平交易法第6條第1項規定即明。91年6月19日修訂之公平交易法施行細則第7條第1項第1款、第2項規定：「本法第11條第1項之事業結合，由下列之事業向主管機關提出申報：一、與他事業合併、受讓或承租他事業之營業或財產、經常共同經營或受他事業委託經營者，為參與結合之事業。...應申報事業尚未設立者，由參與結合之既存事業提出申報」。

(2) 眾信事務所及勤業事務所於92年3月6日向公平會提出之事業結合申報書（下稱系爭申報書），就「結合型態」係勾選「與他事業合併者」，並於下方記載：「勤業會計師事務所

與眾信聯合會計師事務所皆屬會計師專業組織，兩事務所於民國九十一年十二月十四日簽訂合約，同意於民國九十二年六月一日由兩事務所聯合執業會計師分別退出兩事務所，合組新的會計師事務所，定名為『勤業眾信會計師事務所』，兩事務所則停止執行業務，辦理解散清算」，於「結合內容」之「預定集合日期」重申上旨，「發生擬結合行為之緣由」則記載：「…雙方（按即眾信事務所及勤業事務所）同意於民國九十二年六月一日由全體聯合執業會計師分別退出勤業及眾信，另行合組『勤業眾信會計師事務所』對客戶提供原有各項服務，包括財務報表查核簽證、營利事業所得稅簽證申報、稅務諮詢等，勤業及眾信則同時解散；此後『勤業眾信會計師事務所』將成為德勤國際組織（Deloitte Touche Tohmatsu）在台灣的唯一會員事務所」，「具體實施內容」並記載：「…勤業與眾信所服務之客戶將自九十二年六月一日起由合組之『勤業眾信會計師事務所』，依原有服務委託書之條款繼續提供各項服務，目前兩事務所正分別通知各該客戶，取得其同意」、「…全體員工均將獲邀加入新設立之事務所，員工在原有各該事務所之服務年資亦將予以承認…」、「會計師事務所之經營型態係由專業人員提供服務，並無重大之營業財產。勤業與眾信同意就新事務所經營所需之資產讓售予合組之新事務所…」、「結合後之結果：『勤業眾信會計師事務所』於九十二年六月一日成立後，原勤業與眾信之客戶將全部移轉與新事務所提供服務，勤業與眾信則同時停止執行業務，辦理解散清算。」等語（見本院重上字卷二第51至57頁）。足見勤業事務所、眾信事務所係約定由勤業眾信事務所承受原勤業及眾信事務所原有客戶，依原有服務委託書約定內容繼續提供服務。

(3)勤業眾信事務所並於92年5月26日發函予上訴人表示：「勤業會計師事務所與眾信聯合會計師事務所於民國九十二年六月一日起，正式結合為『勤業眾信會計師事務所』（勤業眾信）…感謝您一直以來對我們的支持，我們將以踏實的脚步

01 向勤業眾信的願景邁進，期能成為公認最佳的專業服務組
02 織。如需進一步瞭解，請與服務您的會計師或負責人聯
03 繫。」等語（見原審卷一第210至212頁），該函並附有眾信
04 事務所名義所發之新事務所成立與喬遷通知表示：「本事務
05 所將於本（九十二）年六月一日與勤業會計師事務所結合成
06 立（勤業眾信會計師事務所），並於同月十六日正式在新址
07 上班，尚祈繼續給予我們支持與鼓勵」等語，並經賴冠仲簽
08 名（見原審卷一第213頁）。足見勤業眾信事務所、眾信事
09 務所確有依系爭申報書所載（見本院重上字卷二第57頁）通
10 知客戶即上訴人。

11 (4)另審諸勤業眾信事務所之網站公告資料記載：「民國92年6
12 月1日勤業會計師事務所與眾信聯合會計師事務所結合新設
13 『勤業眾信會計師事務所』……」、「勤業會計師事務所與
14 眾信聯合會計師事務所在各自成立42年及48年後，以雄厚的
15 市場實力，於2003年6月1日起結合為勤業眾信會計師事務
16 所」等語，並將勤業事務所、眾信事務所之沿革均列出（見
17 原審卷一第38頁）。又眾信事務所為Deloitte Touche Tohm
18 atsu在臺會員事務所，勤業、眾信事務所簽訂合約後，勤業
19 眾信事務所成為德勤國際組織（Deloitte Touche Tohmatsu）
20 在台灣的唯一會員事務所，並將「Deloitte&Touche」登
21 記為其英文名稱，眾信事務所使用之網站網址www.deloitt
22 e.com.tw亦由勤業眾信事務所繼續使用，此觀系爭申報書
23 「發生擬結合行為之緣由」之記載、眾信事務所會計師查核
24 報告記載「Deloitte&Touche」及臺北市政府財務局92年4月
25 30日函、眾信事務所函（見原審卷二第170、171頁、卷一第
26 100、210頁、本院重上字卷二第55、56頁）即明。原登記於
27 「勤業會計師事務所魏永篤」名下之「勤業」（註冊號第27
28 698號）及「勤業TNST. N. SOONG」（註冊號第27826號）商標
29 （原服務標章），均已移轉至「勤業眾信會計師事務所楊民
30 賢」名下，有經濟部智慧財產局商標資料檢索服務註冊部查
31 詢結果明細可稽（見本院重上字卷一第124頁）。上訴人主

張原屬於眾信事務所或勤業事務所之名稱、商標等均由勤業眾信事務所承受等情，自屬有據。又勤業眾信事務所於92年6月1日設立後，亦於同年8月間向上訴人申請支付眾信事務所於92年3月間支出之代墊款4,435元（包括車資2,130元、辦印鑑證明車資305元、印鑑證明規費2,000元），並經上訴人於92年9月25日匯款4,435元予勤業眾信事務所，有上訴人公司費用傳票、付款（墊付款）申請書、眾信事務所代墊款申請書、收費清單（見本院重上字卷二第228至230頁）為憑。勤業眾信事務所雖抗辯已將該筆款項退還眾信事務所云云，並提出支票存款對帳單及支出傳票為據（見本院重上字卷二第248、249頁），惟上訴人否認前開證物之真正，該支票存款對帳單所載92年10月14日提回票提出14萬8,023元，時間、金額均難認與上訴人前開匯予勤業眾信事務所之代墊款相關，況縱認勤業眾信事務所確有將4,435元匯予眾信事務所，惟勤業眾信事務所未將代墊款退回上訴人，亦未告知上訴人，即逕將上訴人支付之款項撥給眾信事務所，益徵外觀上，勤業眾信事務所確承受眾信事務所未了債權債務關係。

- (5) 眾信、勤業事務所於91年12月14日簽訂合約，由眾信、勤業事務所之大部分執行會計師，與少數非前揭事務所之會計師，於92年6月1日合組成立勤業眾信事務所，眾信、勤業事務所停止執行業務，辦理解散清算，不再對客戶提供服務，並於清算完結後歸於消滅；勤業眾信事務所承接眾信、勤業事務所原有客戶資料、名稱、商標及資產，依眾信、勤業事務所與原有客戶簽訂之服務委託書之條款，對原有客戶繼續提供各項服務（包括財務報表查核簽證、營利事業所得稅簽證申報、稅務諮詢等）；勤業眾信事務所並將眾信、勤業事務所於92年6月1日結合成立勤業眾信事務所，繼續對客戶提供服務乙事，通知眾信、勤業事務所之原有客戶（包括上訴人在內）。斟酌眾信、勤業事務所訂定合約之真意，及對原與眾信、勤業事務所簽訂委任契約之當事人權益保障，堪認

01 上訴人主張勤業眾信事務所承受眾信事務所依原有委任書對
02 上訴人之權利義務及其契約關係，應可採信。

03 (6)勤業眾信事務所雖抗辯伊係勤業與眾信事務所各自解散後，
04 另由116位會計師共同新設云云，並提出勤業眾信事務所92
05 年4月23日函、眾信事務所92年4月23日函、臺北市政府財政
06 局92年4月30日函、高雄市政府92年5月5日函、財政部證券
07 暨期貨管理委員會92年6月11日函（見本院重上字卷二第89
08 至94頁）為據。前開函文雖能證明眾信、勤業事務所之執行
09 會計師與非前揭事務所之會計師共116位，自92年6月1日起
10 共同新設勤業眾信事務所，及眾信、勤業事務所辦理解散清
11 算事宜之事實，惟由系爭申報書所載前述內容，可知眾信、
12 勤業事務所簽訂合約合組勤業眾信事務所，於92年6月1日新
13 設勤業眾信事務所，眾信、勤業事務所則於同日辦理解散清
14 算，勤業、眾信事務所所服務之客戶將自92年6月1日起由合
15 組之勤業眾信事務所依原有服務委託書繼續提供各項服務，
16 眾信、勤業事務所簽訂合約之真意原係欲由新成立之勤業眾
17 信事務所繼續眾信、勤業事務所原有業務。又財政部臺北市
18 國稅局100年1月4日函所檢附眾信聯合會計師事務所91至93
19 年度、勤業眾信會計師事務所92至93年度執行業務所得損益
20 計算表及盈餘分配表（見原審卷二第307至313頁），眾信事
21 務所於92年度及93年度雖有申報執行業務所得。然承前所
22 述，眾信、勤業事務所之執行會計師與非前揭事務所之會計
23 師共116位，自92年6月1日起共同新設勤業眾信事務所，眾
24 信、勤業事務所並停止執行業務，辦理解散清算，眾信、勤
25 業事務所之清算期間為92年6月1日至93年12月31日（見本院
26 重上字卷二第90頁），勤業眾信事務所承受眾信、勤業事務
27 所之原有客戶資料，對原有客戶繼續提供各項服務。眾信、
28 勤業事務所於前述之清算期間，已無可能再對客戶繼續提供
29 各項服務，是眾信事務所於92年度及93年度雖有申報執行業
30 務所得，惟應係92年6月1日解散清算前之執行業務所得。均
31 不足認定勤業眾信事務所並未承受眾信事務所簽訂之委任契

約之權利義務。

(7)從而，上訴人主張勤業眾信事務所承受其與眾信事務所依原有委任書對上訴人之權利義務及其契約關係，應堪認定。

(二)關於上訴人與勤業眾信事務所及賴冠仲間有無委任關係存在：

1. 按合夥之通常事務，得由有執行權之各合夥人單獨執行之。合夥人依約定或決議執行合夥事務者，於執行合夥事務之範圍內，對於第三人，為他合夥人之代表。民法第671條第3項本文、第679條分別定有明文。執行合夥事務之合夥人於合夥事務執行範圍內，以本人名義代表合夥與他人訂立契約，該契約關係應存在於合夥與他人間（最高法院37年上字第6987號判決意旨參照）。

2. 上訴人主張伊與勤業眾信事務所及賴冠仲間均存在委任關係云云，為被上訴人所否認。茲查：

(1)上訴人所提出之90年1月8日委任書、90年8月17日委任書（見原審卷一第11至13頁，合稱系爭委任書）之受任人欄處固記載：「眾信聯合會計師事務所」、「賴冠仲會計師」，並蓋用賴冠仲會計師之印文，惟前言已明載：「茲委任眾信聯合會計師事務所辦理委任人（華儲股份有限公司）…查核簽證…」，第1條（目的及範圍）約定：「(一)受任人依會計師查核簽證財務報表規則、一般公認審計準則、及有關法令查核委任人民國八十九年度及民國八十九年度上半年（或九十年年度及九十年上半年）財務報告，根據查核結果，提出書面報告。(二)受任人依所得稅法及有關法令查核委任人民國八十九年度（或九十年度）營利事業所得稅結算申報、股東可扣抵稅額帳戶餘額及累積未分配盈餘等，並提出書面簽證報告。(三)受任人受託查核八十九年上半年度（九十年上半年度）財務報表並提出書面簽證報告」，第3條約定：「…(二)代墊費用：受任人承辦委任事項所發生之代墊費用，包括差旅費、報告打字印刷及其他代支費用等，由受任人檢據向委任人請付，委任人如數歸墊」，而上訴人亦不爭執係眾信事

01 務所向其請款，並有眾信事務所請款資料可參（見原審卷三
02 第103頁背面、第134至136頁）。足見上訴人係委任受任人
03 眾信事務所辦理系爭委任書第1條所約定查核財務報告等事
04 項，而非委任賴冠仲辦理。又眾信事務所為由涂三遷等多位
05 會計師聯合執業組成之合夥團體等情，有高雄市政府92年5
06 月5日函可據（見本院重上字卷二第92頁），上訴人與賴冠
07 仲亦不爭執眾信事務所為合夥團體，賴冠仲出具系爭查核報
08 告時，為眾信事務所之合夥人乙情（見本院卷三第50、51
09 頁）。賴冠仲以執行合夥即眾信事務所事務之合夥人地位，
10 於合夥事務執行範圍內，以本人名義代表眾信事務所與上訴
11 人訂立系爭委任書，接受上訴人委任眾信事務所辦理如系爭
12 委任書第1條所約定之事項，並在委任書上用印。可見系爭
13 委任書之委任關係存在於上訴人與眾信事務所間，而非上訴
14 人與賴冠仲間。

- 15 (2)按會計師法第4條規定：「本法所稱簽證，指會計師依業務
16 事件主管機關之法令規定，執行查核、核閱、複核或專案審
17 查，作成意見書，並於其上簽名或蓋章」；72年7月1日修訂
18 之營利事業委託稅務代理人查核簽證申報辦法第2條規定：
19 「左列各營利事業除公營事業外，其營利事業所得稅結算申
20 報，應委託經本部核准之稅務代理人查核簽證申報：一、銀
21 行業、信用合作社業、信託投資業、票券金融業、融資性租
22 賃業、證券業（證券投資顧問業除外）、期貨業及保險業。
23 二、公開發行股票之營利事業。三、依原獎勵投資條例或促
24 進產業升級條例或其他法律規定，經核准享受免徵營利事業
25 所得稅之營利事業，其全年營業收入淨額與非營業收入在新
26 臺幣五千萬元以上者。四、依金融控股公司法或企業併購法
27 或其他法律規定，合併辦理所得稅結算申報之營利事業。
28 五、不屬於以上四款之營利事業，其全年營業收入淨額與非
29 營業收入在新臺幣壹億元以上者」；89年12月4日修訂之會
30 計師代理所得稅事務辦法第3條：「會計師向財政部申請登
31 記為稅務代理人，經審查合格發給證書後，得受託代理下列

01 各項與所得稅有關之事務：…三、各項會計紀錄、帳表、財
02 務狀況之查核、整理、分析、簽證、鑑定以及報告等事務。
03 …五、代理所得稅暫繳、結算、股東可扣抵稅額帳戶變動明
04 細、未分配盈餘及決清算申報；納稅、退稅、留抵以及申請
05 獎勵減免等事務。…」，固係由會計師取得稅務代理人資格
06 以受託代理與所得稅相關之事務，執行營利事業所得稅申報
07 查核簽證等事務。故上訴人90年度營利事業所得稅/89年度
08 未分配盈餘查核簽證申報查核報告書、90年上半年度及89年
09 上半年度財務報表暨會計師查核報告、90年度及89年度財務
10 報表暨會計師查核報告有賴冠仲會計師簽章（見原審卷一第1
11 9頁、本院重上字卷一第35、38頁）。惟由90年度及89年度
12 財務報表暨會計師查核報告之會計師查核報告，除有賴冠仲
13 之簽名及蓋章外，另有未列載於系爭委任書受任人欄之訴外
14 人徐文亞會計師之簽章（見本院重上字卷一第38頁），可見
15 受任人眾信事務所為履行系爭委任書所載查核簽證義務，將
16 上訴人上開年度之營利事業所得稅等各項事務分配由賴冠仲
17 及其他會計師辦理，賴冠仲僅係居於履行輔助人之地位為眾
18 信事務所履行委任契約義務，自尚難以賴冠仲有在系爭查核
19 報告簽名及蓋章，即遽認其為系爭委任書之契約當事人。

20 (3)據上，賴冠仲抗辯委任關係應存在於上訴人與眾信事務所間
21 等語，自屬有據。上訴人主張賴冠仲在系爭委任書上簽名及
22 用印，與伊有委任契約云云，自不足採。

23 3. 又勤業眾信事務所承受眾信事務所依系爭委任書對上訴人之
24 權利義務及其契約關係，已如前述，則上訴人主張賴冠仲以
25 執行眾信事務所事務之合夥人地位代表眾信事務所與伊訂立
26 系爭委任書之委任契約關係，存在於伊與勤業眾信事務所
27 間，自屬有據。

28 (三)關於上訴人委任眾信事務所之事務範圍：

29 1. 上訴人與眾信事務所先後於90年1月8日、同年8月17日簽訂
30 委任書第1條目的及範圍第1項、第2項、第3項約定：「受任
31 人依會計師查核簽證財務報表規則、一般公認審計準則、及

有關法令查核委任人民國八十九年度及民國八十九年度上半年（或九十年及九十年上半年）財務報告，根據查核結果，提出書面報告」、「受任人依所得稅法及有關法令查核委任人民國八十九年度（或九十年）營利事業所得稅結算申報、股東可扣抵稅額帳戶餘額及累積未分配盈餘等，並提出書面簽證報告」、「受任人受託查核八十九年（或九十年）上半年度財務報表並提出書面簽證報告」（見原審卷一第11至13頁）。賴冠仲亦自承系爭委任書包含財務簽證及稅務簽證（見本院卷二第374頁）。則受任人眾信事務所應依會計師查核簽證財務報表規則、一般公認審計準則及有關法令，查核上訴人89年度、89年度上半年及90年度、90年上半年之財務報告，暨依所得稅法及有關法令，查核上訴人89年度及90年度之營利事業所得稅結算申報、股東可扣抵稅額帳戶餘額及累積未分配盈餘。系爭委任書範圍已明確記載涵蓋為上訴人查核89、90年度營利事業所得稅結算申報、股東可扣抵稅額帳戶餘額及未分配盈餘等事項。

2. 上訴人主張被上訴人應就伊股東可扣抵稅額比率及金額予以查核並計算等語。被上訴人則抗辯股東可扣抵稅額帳戶餘額之記載及股東可扣抵稅額比率之計算，皆為上訴人自身之義務，非屬兩造間稅務簽證之委任範圍，伊無代算、決定股東可扣抵稅額帳戶餘額及股東可扣抵稅額比率之契約義務等語。經查：

- (1) 按會計師辦理所得稅查核簽證申報之工作程序及方法，除法令另有規定外，悉依會計師辦理所得稅查核簽證申報須知辦理之。而90、91年間之會計師辦理所得稅查核簽證申報須知係依據會計師代理所得稅事務辦法第19條之規定訂定。該須知第3條規定有關會計事項及納稅事務，應依獎勵投資條例、所得稅法、營利事業所得稅結算申報查核準則及有關法令之規定辦理；其未規定者，依一般公認會計原則。次按89年12月4日修正之會計師代理所得稅事務辦法第13條第1款規定：「會計師代理營利事業所得稅結算申報、股東可扣抵稅

01 額帳戶變動明細申報及未分配盈餘申報之方法為：一、簽證申
02 報-應就委託人當年度有關所得額、股東可扣抵稅額帳戶變
03 動明細、前一年度未分配盈餘及應納稅額之帳簿、憑證及有
04 關文件，依所得稅法及相關法令規定，執行必要之查核程
05 序，作適當之更正、調整與說明，翔實記錄工作底稿並提出
06 簽證申報查核報告書；其屬營利事業所得稅結算申報案件，
07 並應附委託人當期與前期之資產、負債、損益比較分析明細
08 表，以供稽徵機關查核」（見原審卷一第186頁）；90年12
09 月19日會計師查核簽證財務報表規則第21條第22款規定：
10 「會計師查核簽證財務報表，應先就財務報表所列各科目餘
11 額與總分類帳逐筆核對，總分類帳並應與明細帳或明細表總
12 額核對，相符後，再依下列程序查核：…二十二、所得稅：
13 (一)查明受查核公司是否已依財務會計準則公報第二十二號
14 『所得稅之會計處理準則』規定，認列當期所得稅費用、遞
15 延所得稅資產及負債，並作同期間所得稅分攤及揭露相關資
16 訊。(二)查明有無重大未決之稅務救濟及以往年度已核定補退
17 稅案件，並評估其對當期所得稅及應付所得稅之影響」（見
18 本院重上字卷一第114頁、第117頁背面）；所得稅之會計處
19 理準則參、說明20-1規定：「股東可扣抵稅額屬股利總額之
20 一部分，乃投資人作成投資決策之重要攸關資訊，故財務報
21 表宜揭露期末『股東可扣抵稅額』帳戶之餘額，及本（上）
22 年度盈餘分配之預計（實際）稅額扣抵比率。此外因除息基
23 準日與除權基準日可能不同，故宜分別揭露現金股利及股票
24 股利之稅額扣抵比率」、肆、會計準則39規定：「企業財務
25 報表應揭露下列項目：…(3)資產負債表日股東可扣抵額帳戶
26 餘額」（見本院重上字卷一第126至127頁）。上訴人與眾信
27 事務所間簽訂之系爭委託書範圍包含查核財務報表之財務簽
28 證，及查核營利事業所得稅結算申報、股東可扣抵稅額帳戶
29 餘額及累積未分配盈餘之稅務簽證，已如前述，則依會計師
30 代理所得稅事務辦法第13條第1款規定，眾信事務所就股東
31 可扣抵稅額帳戶變動明細、前一年度未分配盈餘及應納稅

額，應依所得稅法及相關法令規定，執行必要之查核程序，作適當之更正、調整與說明，並查核財務報表揭露之股東可扣抵稅額帳戶餘額及盈餘分配之稅額扣抵比率。

- (2)另會計師受託辦理營利事業所得稅申報之稅務簽證時，其執行業務範圍係對委託人負責編製之年度營利事業所得稅申報書表（包含股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表及盈餘分配比）、帳冊、紀錄、文件及憑證等相關憑證，進行抽核，並於委任人出具之聲明對其編製內容均屬實在下表達簽證意見（出具營利事業所得稅結算申報查核報告書），有財團法人中華民國會計師公會全國聯合會110年3月26日函附鑑定報告可稽（見本院卷二第195頁）。會計師於91年辦理營利事業90年度營利事業所得稅申報之稅務簽證，其查核項目實係該營利事業90年度結算至90年12月31日之營利事業所得、截至90年12月31日之股東可扣抵稅額帳戶變動明細，與89年度未分配盈餘。觀諸賴冠仲所簽證之系爭查核報告記載：「…關於九十年之股東可扣抵稅額帳戶變動明細表暨八十九年度未經分配盈餘申報書所載事項業經抽核，並未發現與所得稅法及相關法律規定不合者…」等語，股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表列明期初餘額、可扣抵稅額等項目，並於稅額扣抵比率之計算明細表詳列分配基準日之稅額扣抵比率及其計算式，且於查核說明記載：「31. 分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額(含分配給非居住者及緩課股票股利之可扣抵稅額)129,399,750元係申報公司分配予股東之股利或盈餘，經核至股東會決議之盈餘分配表紀錄與全年股利分配彙總資料申報書並核算稅額扣抵比率，尚無不符」等語（見原審卷一第19、21至25頁）；90年上半年度及89年上半年度財務報表暨會計師查核報告載明：「…本會計師之責任則為根據查核結果對上開財務報表表示意見…依本會計師之意見，第一段所述財務報表在所有重大方面係依照一般公認會計原則編製，足以允當表達華儲股份有限公司民國九十年六月三十日及八十九年六月三十日之財務狀況，暨民國九十年

一月一日至六月三十日及八十九年一月一日至八十九年六月三十日之經營成果及現金流量」、「…十六、(五)1.截至九十年六月三十日止，本公司股東可扣抵稅額帳戶餘額為93,951,146元」等語（見本院重上字卷一第35、36頁），90年度及89年度財務報表暨會計師查核報告載明：「…本會計師之責任則為根據查核結果對上開財務報表表示意見…依本會計師之意見，第一段所述財務報表在所有重大方面係依照『證券發行人財務報告編製準則』暨一般公認會計原則編製，足以允當表達華儲股份有限公司民國九十年十二月三十一日及八十九年十二月三十一日之財務狀況，暨民國九十年一月一日至十二月三十一日及八十九年一月一日至八十九年十二月三十一日之經營成果及現金流量」、「…十六、(五)截至九十年十二月三十一日有關股東可扣抵稅額帳戶之資訊內容如下：股東可扣抵稅額帳戶餘額93,951千元…八十九年度盈餘分配之稅額扣抵比率26.01%…」等語（見本院重上字卷一第38、39頁）。可見眾信事務所實際上已就上訴人之股東可扣抵稅額比率及金額予以查核，並出具查核報告。林旺生亦證稱：財務簽證就是查核簽證，是依照審計準則公報第四號相關規定取得查核證據，出具財務報表查核意見書，財務簽證目的在於使股東、銀行、投資人了解公司財務狀況，由第三人去查核驗證，公司自行編製之資料及財報是否允當表達，如公司有計算錯誤，我們會根據我們所查到之資料，有一個調整之資料給公司，由公司去決定是否調整入帳，如公司不調整入帳，我們就出具保留意見或否定意見；稅務簽證是依照會計師辦理所得稅查核簽證須知，取得公司所得稅計帳資料及相關帳本資料，查核這些資料正確性，出具稅務簽證意見書，目的在於申報給國稅局等語（見原審卷三第15頁）。公司分配股東可扣抵稅額乃是公司法盈餘分配程序的一環。則上訴人主張眾信事務所辦理查核簽證時，自須查核股東可扣抵稅額餘額及扣抵比率是否合於規定及一般公認會計準則，自非無據。尚不得以財政部於92年4月21日修正增

訂會計師辦理所得稅查核簽證申報須知第14點方明確要求會計師應查明稅額扣抵比率是否依規定正確計算，即認眾信事務所執行90年度營利事業所得稅查核簽證申報毋庸查核股東可扣抵稅額比率。

- (3)另按當時有效之所得稅法第21條第1項規定：「營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄」；第66條之1第1項規定：「凡依所得法規定課徵營利事業所得稅之營利事業，應自八十七年度起，在其會計帳簿外，設置股東可扣抵稅額帳戶，用以記錄可分配予股東或社員之所得稅額，並依本法規定，保持足以正確計算該帳戶金額之憑證及紀錄以供稽徵機關查核」；第66條之6第1項：「營利事業分配屬八十七年度或以後年度之盈餘時，應以股利或盈餘之分配日，其股東可扣抵稅額帳戶餘額，占其帳載累積未分配盈餘帳戶餘額之比率，作為稅額扣抵比率，按各股東或社員獲配股利淨額或盈餘淨額計算其可扣抵之稅額，併同股利或盈餘分配。…」；第102條之1第1項本文規定：「依第六十六條之一規定，應設置股東可扣抵稅額帳戶之營利事業，應於每年一月底前，將上一年內分配予股東之股利或社員之盈餘，填具股利憑單、全年股利分配彙總資料，一併彙報核管稽徵機關查核。…」；第114條之1規定：「營利事業依規定應設置股東可扣抵稅額帳戶而不設置，或不依規定記載者，處三千元以上、七千五百元以下罰鍰，並應通知限於一個月內依規定設置或記載；期滿仍未依照規定設置或記載者，處七千五百元以上、一萬五千元以下罰鍰，並再通知於一個月內依規定設置或記載；期滿仍未依照規定設置或記載者，得按月連續處罰，至依規定設置或記載時為止」；第114條之3第1項：「營利事業未依第一百零二條之一第一項規定之期限，按實填報或填發股利憑單者，除限期責令補報或填發外，應按股利憑單所載可扣抵稅額之總額處百分之二十罰鍰，但最高不得超過三萬元，最低不得少於一千五百元；逾期自動申報或填發者，減半處罰。經稽徵機關限期責

01 令補報或填發股利憑單，營利事業未依限按實補報或填發
02 者，應按可扣抵稅額之總額處三倍之罰鍰，但最高不得超過
03 六萬元，最低不得少於三千元。」上開規範及處罰之對象均
04 為營利事業，可知股東可扣抵稅額帳戶依法係由營利事業即
05 上訴人負責設置、維護並保持相關憑證與紀錄之正確性，各
06 項稅務資料之準備及申報、填具股利憑單亦屬營利事業本身
07 即上訴人之責任。會計師則係就營利事業所得稅結算申報查
08 核簽證，以經所得稅法規定，就特定營利事業之所得稅受託
09 辦理申報查核簽證，乃以獨立專業之角色及功能，就營利事
10 業所得稅申報先行查核並就有無符合相關稅務法令規定編制
11 提出簽證意見。會計師稅務查核目的係替國家稅務機關先行
12 審查，減輕稅務稽徵機關核課之負擔，故會計師之營利事業
13 所得稅申報查核簽證，僅在就營利事業是否符合所得稅法等
14 相關規定加以審查營利事業納稅義務人之申報結果，並非由
15 會計師決定營利事業納稅義務人股東可扣抵稅額之比率。眾
16 信事務所、賴冠仲所負係查核簽證之責任，係就上訴人已製
17 作完成之當年度所得稅結算申報資料加以查核並就有無符合
18 相關稅務法令規定編製提出簽證意見，並非為上訴人記帳及
19 製作股利憑單或申報資料。則被上訴人抗辯計算、決定股東
20 可扣抵稅額帳戶餘額及股東可扣抵稅額比率係上訴人自身之
21 義務，系爭委任書並無代為計算股東可扣抵稅額比率之約定
22 乙節，自非無據。

- 23 3. 被上訴人另辯稱林旺生於00年0月00日回傳系爭傳真時，眾
24 信事務所尚未與上訴人簽立90年8月17日委任書，當時雙方
25 間並無委任關係云云。惟上訴人雖係於90年1月8日與眾信事
26 務所簽立委任書，委任眾信事務所查核上訴人89年上半年財
27 務報告並提出書面報告，及89年上半年度財務報表並提出書
28 面簽證報告，惟賴冠仲於89年7月17日即已就上訴人89年6月
29 30日之資產負債表，及89年1月1日至6月30日之損益表、股
30 東權益變動表、現金流量表等查核完畢，並提出會計師查核
31 報告（見原審卷二第171頁）。上訴人雖係於90年8月17日與

01 眾信事務所簽立委任書，委任眾信事務所查核上訴人90年上
02 半年財務報告並提出書面報告，惟賴冠仲於90年7月13日已
03 就上訴人90年6月30日之資產負債表，及90年1月1日至6月30
04 日之損益表、股東權益變動表、現金流量表等查核完畢，並
05 提出會計師查核報告（見原審卷二第170頁）。林旺生亦證
06 稱：90年財務簽證查核主要是配合上訴人母公司華航（上市
07 公司）於8月出具財務報告需求，故我們在90年6月底開始進
08 行外勤工作，在90年半年報意見書上面的日期7月13日係依
09 照審計準則公報第二號之規定指外勤工作完成日，不是實際
10 提交查核報告給上訴人之時間，伊記得提交查核報告應是在
11 委任書簽訂日附近；90年度上半年度財務報告在未簽訂委任
12 書前，在6月底即已開始進行外勤查核工作等語（見原審卷
13 三第17頁背頁）。顯見上訴人90年度稅務、財務之查核簽證
14 委任書雖於90年8月17日簽立，然眾信事務所於簽立該委任
15 書前，即已受上訴人委任進行90年上半年度財務報告、財務
16 報表之實地查核，賴冠仲始能取得並查核上訴人90年6月30
17 日之資產負債表，及90年1月1日至6月30日之損益表、股東
18 權益變動表、現金流量表等資料，且於查核完畢後提出會計
19 師查核報告。是上訴人主張伊於簽立90年8月17日委任書
20 前，即先以口頭方式委任眾信事務所辦理90年上半年度財務
21 報告、財務報表之查核簽證事宜，應屬有據。

22 （四）上訴人主張依民法第544條前段、第227條第2項對勤業眾信
23 事務所請求損害賠償，有無理由？上訴人主張依民法第544
24 條前段、第227條第2項及行為時會計師法第18條規定，對賴
25 冠仲請求損害賠償，有無理由？

- 26 1. 按受任人處理委任事務，應依委任人之指示，並與處理自己
27 事務為同一之注意，其受有報酬者，應以善良管理人之注意
28 為之。受任人因處理委任事務有過失，或因逾越權限之行為
29 所生之損害，對於委任人應負賠償之責。因可歸責於債務人
30 之事由，致為不完全給付者，債權人得依關於給付遲延或給
31 付不能之規定行使其權利。因不完全給付而生前項以外之損

01 害者，債權人並得請求賠償。民法第535條、第544條、第22
02 7條分別有明文規定。又所謂善良管理人之注意，係指依一
03 般交易上之觀念，認為有相當知識、經驗及誠意之人所具有
04 之注意，並非現實社會生活各人注意之平均值。經查：

- 05 (1)我國為力求租稅公平，改善投資環境，自87年度起採取兩稅
06 合一制，即認為營利事業是作為盈餘傳至股東之導管，故營
07 利事業階段之所得（營利所得）與股東階段之股利（亦即營
08 利事業所分配之營利所得），應僅課一次所得稅。於方法
09 上，採取營利事業階段所繳納之所得稅，可以扣抵個人階段
10 因包含該營利所得後應繳納之綜合所得稅。並採用「設算扣
11 抵法」，亦即股東得扣抵所得稅之數額，以公司所繳納之所
12 得稅為依據，在公司繳納之所得稅之範圍內，股東有一定比
13 例扣抵之適用。此即所得稅法第66條之6所由規定之意旨。
14 故股東可扣抵稅額帳戶之設置與紀錄，攸關營利事業分配股
15 東等股利或盈餘所含可扣抵稅額之正確性，即自87年度起，
16 在會計帳簿外，應另設置股東可扣抵稅額帳戶，用以紀錄可
17 分配予股東或社員之所得稅額，並依規定保持足以正確計算
18 該帳戶金額之憑證及紀錄（所得稅法第66條之1、第66條之2
19 規定參照）。又由所得稅法第66條之3、第66條之4規定可
20 知，股東可扣抵稅額帳戶之設計，乃係將營利事業繳納之營
21 利事業所得稅額置入該帳戶內，並且採取「存量」之累計觀
22 點，再於營利事業實際分配盈餘時，依行為時所得稅法第66
23 條之6第1項之限額規定，計算出分配予股東之可扣抵稅額，
24 自上開累積之存量中減除。而此一帳戶餘額之多寡，不僅代
25 表繳納之營利事業所得稅額還有多少可供股東扣抵，同時也
26 會影響營利事業在往後稅捐週期得分配予股東之可扣抵稅額
27 金額，故係以法定可扣抵稅額增加或減除項目之具體實現。
28 所得稅法第114條之2既已規定，營利事業違反該條第1項及
29 第2項規定情形之一者，應就其超額分配之可扣抵稅額，責
30 令營利事業限期補繳，則營利事業只要違反所得稅法第114
31 條之2規定情節之一者，即已構成補繳稅額之要件。

01 (2)次按「營利事業依第3條之1規定，得分配予股東或社員之可
02 扣抵稅額，以股利或盈餘之分配日，其股東可扣抵稅額帳戶
03 之餘額為限」、「營利事業分配屬87年度或以後年度之盈餘
04 時，應以股利或盈餘之分配日，其股東可扣抵稅額帳戶餘
05 額，占其帳載累積未分配盈餘帳戶餘額之比率，作為稅額扣
06 抵比率，按各股東或社員獲配股利淨額或盈餘淨額計算其可
07 扣抵之稅額，併同股利或盈餘分配。其計算公式如下：稅額
08 扣抵比率＝股東可扣抵稅額帳戶餘額／累積未分配盈餘帳戶
09 餘額」，90、91年時所得稅法第66條之5第1項、第66條之6
10 第1項（86年12月30日增訂）定有明文。當時所得稅法施行
11 細則第48條之8亦規定：「本法第66條之4第2項第1款所稱分
12 配日、第3款所稱提列日、第4款所稱分派日及第66條之6第1
13 項所稱分配日，係指營利事業分派股息及紅利之基準日；其
14 未定分派股息及紅利之基準日或分派股息及紅利之基準日不
15 明確者，以營利事業股東會決議分派股息及紅利之日為
16 準」。

17 (3)依系爭委任書約定，眾信事務所應依會計師查核簽證財務報
18 表規則、一般公認審計準則、及有關法令，查核上訴人89年
19 度、89年度上半年及90年度、90年上半年之財務報告，暨依
20 所得稅法及有關法令，查核上訴人89年度、90年度之營利事
21 業所得稅結算申報、股東可扣抵稅額帳戶餘額及累積未分配
22 盈餘；且眾信事務所於查核上訴人財務報表及稅務簽證時，
23 須查核股東可扣抵稅額之餘額及扣抵比率是否符合規定及一
24 般公認會計原則；且上訴人於簽立90年8月17日委任書前，
25 即先以口頭方式委任眾信事務所辦理90年上半年度財務報
26 告、財務報表之查核簽證事宜等情，既經本院認定於前。且
27 眾信事務所受任辦理查核簽證事宜，受有報酬，則眾信事務
28 所既受任查核上訴人89年度、90年度財務報告，及營利事業
29 所得稅結算申報、股東可扣抵稅額帳戶餘額及累積未分配盈
30 餘，自應依善良管理人之注意義務，即本於會計及稅務專
31 業，適法處理該委任事務，依當時有效之會計師辦理所得稅

查核簽證申報須知、會計師代理所得稅事務辦法、會計師查核簽證財務報表規則等前揭規定辦理，查核上訴人股東可扣抵稅額帳戶餘額、比率等事項，以確認上訴人90年度營利事業所得稅結算申報股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報是否正確，俾以正確申報，以免委任人即上訴人受罰，始可謂其已盡善良管理人之注意義務處理委任事務。

- (4)依上訴人所提出90年度營利事業所得稅、89年度未分配盈餘查核簽證申報委任書（見原審卷二第169頁），上訴人委任眾信事務所賴冠仲會計師為上訴人90年度（自90年1月1日起至同年12月31日止）營利事業所得稅決算申報暨89年度（自89年1月1日起至同年12月31日止）未分配盈餘簽證申報案件代理人，並提供上訴人資產負債表、營利事業所得稅決算申報書存底、稽徵機關核定通知書、股東會議紀錄（股東同意書）、盈餘分配表、未分配盈餘帳戶等資料供查核。查上訴人90年度股東可扣抵稅額帳戶期初餘額為8萬6,837元，於90年3月5日股東會決議除權除息基準日為90年3月26日，於同年3月30日自行繳納89年度營利事業所得稅2億2,000萬元，當時股東可扣抵比率應為0.01%（股東可扣抵稅額帳戶餘額86,837元÷可供分配盈餘846,070,697元），有上訴人90年3月5日股東會議記錄、89年度營利事業所得稅結算稅額繳款書、系爭查核報告可稽（見原審卷一第14至16、21至24頁）。惟上訴人於同年4月27日實際分配盈餘時，將在同年3月26日分配基準日後，於同年3月30日自行繳納之89年度營利事業所得稅2億2,000萬元計入該次分配之股東可扣抵稅額，致該次股東可扣抵稅額超額分配1億2,935萬元（可扣抵稅額86,837元+220,000,000元=220,086,837元；稅額扣抵比率=可扣抵稅額220,086,837元÷可供分配盈餘846,070,697元=26.01%；該次分配可扣抵稅額=該次分配盈餘497,500,000元×26.01%=129,399,750元；該次股東可扣抵稅額超額分配數=該次實際分配數129,399,750—該次應分配數49,750元=129,350,000元，見原審卷一第15、21至23頁）。眾

01 信事務所及賴冠仲依上訴人提供之90年3月5日股東會議記錄
02 及90年3月30日自行繳納2億2,000萬元之89年度營利事業所
03 得稅結算稅額繳款書等資料（見原審卷一第14至16頁），應
04 可知上訴人90年度股東常會決議訂定之除權除息基準日為90
05 年3月26日，2億2,000萬元營利事業所得稅係於90年3月30日
06 繳納，當日（即90年度基準日）上訴人之股東可扣抵稅額帳
07 戶餘額為8萬6,837元。且其應查核確認上訴人90年度營所稅
08 之申報稅額及89年度股東可扣抵稅額帳戶餘額，始可謂其已
09 盡善良管理人之注意義務處理委任事務。詎其於91年5月3日
10 作成系爭查核報告時，仍將上訴人「截至分配日止股東可扣
11 抵稅額帳戶餘額」記載為「220,086,837元」，並誤算股東
12 可扣抵稅額比率為26.01%（見原審卷一第18至28頁）。被
13 上訴人所負稅務簽證之查核義務，應使客戶避免因不了解稅
14 法而致觸犯法令而受罰，而當時所得稅法施行細則既已明文
15 規定以分配日為基準日，被上訴人倘主觀上認定基於兩稅合
16 一之精神，其可接受上訴人申報之稅額扣抵比率，仍應告知
17 上訴人有關分派股息基準日對於稅額扣抵比率計算之影響，
18 以免上訴人受罰，惟被上訴人於91年5月31日作成之系爭查
19 核報告，就上開事項僅表示並未發現與所得稅法及相關規定
20 不合（見原審卷一第19頁），致上訴人不能察覺有遭國稅局
21 認定超額分配股東可扣抵稅額之風險，無法於91年5月31日
22 申報90年度營利事業所得稅前更正，仍應認有違善良管理人
23 之注意義務。

24 (5)證人即上訴人當時會計人員郭彩虹雖證稱：會計師如要簽
25 證，伊不需提供任何文件，他會自己來查帳，有跟我們要我
26 們就會提供；會計人員有問題會問眾信事務所，90年4月19
27 日股務代理人大華證券有傳真一份上半部已經寫好的資料
28 （即原審卷一第66頁即大華證券股務代理作業系統資料）要
29 我們填寫，跟我們要稅額扣抵比率資料，伊就傳真該資料去
30 問眾信事務所，請他幫我們算一下，後來又要伊提供營利事
31 業所得稅繳款書，眾信事務所林旺生傳真給伊資料（即原審

卷一第17頁），有寫一些稅額扣抵比例，伊就照著系爭傳真填到大華證券股務代理作業系統資料上，伊認為「本期已繳納營所稅220,000,000」就是股東可扣抵帳目餘額，故伊於股東可扣抵稅額帳戶餘額欄填載該數字，「帳列未分配盈餘」伊就填載在「87年度（含）以後帳載累積未分配盈餘帳戶餘額」，「股東可扣抵比率」就填在「本國人可扣抵比率」，伊有再打電話跟林旺生確認過等語（見原審卷二第298頁背面至第299頁）。林旺生則證稱：郭彩虹在90年4月19日打電話給伊，說有一份大華證券股務資料需要上訴人填列，有特別提到時間很趕，希望伊幫她看一下這份資料，便傳真該份大華證券股務代理管理作業系統資料給伊，伊記憶中上面「除息基準日90/3/26、發放日期90/4/27、每股配息1.99元…本國人可扣抵比率26%、盈餘分配日股東可扣抵稅額帳戶餘額220,000,000、本國人可扣抵總稅額12,935,000、外僑可扣抵（繳）比率0、八十七年度（含）累積未分配盈餘帳戶餘額846,070,697…」都已填好；郭彩虹傳真給伊該資料後，伊核對87年度含以後帳載累積未分配盈餘帳戶餘額8億4,607萬0,697元與89年財務簽證報告之未分配盈餘是否相同，打電話給郭彩虹詢問可扣抵稅額帳戶餘額2億2,000萬元出處，郭彩虹回復伊當期已繳納所得稅，後來郭彩虹提到要伊傳真一份佐證，伊當時並不願意傳真，郭彩虹一再要求，伊就傳真此份資料（即原審卷一第17頁）過去等語（見原審卷三第15頁背面）。郭彩虹與林旺生就大華證券股份有限公司股務代理管理作業系統傳真上究竟已填寫何資料一事顯然不同。且上訴人與眾信事務所約定稅務簽證部分係依所得稅法及有關法令查核上訴人89、90年度營利事業所得稅結算申報、股東可扣抵稅額帳戶餘額及累積未分配盈餘等，並提出書面報告，並無須代為計算股東可扣抵稅額比率之約定；股東可扣抵稅額帳戶本屬營利事業所得稅申報之項目之一，應由營利事業納稅義務人申報，會計師僅有查核營利事業計算之結果是否合法，並無代為計算比率之義務，已如前

01 述。林旺生於行為時係眾信事務所之受僱人，擔任審計員，
02 協助會計師處理上訴人之財務及稅務簽證，其並無單獨接受
03 客戶委任之權利等情，為林旺生陳述在卷（見原審卷三第1
04 5、16頁），且為兩造所不爭執。則被上訴人抗辯郭彩虹90
05 年4月19傳真詢問股東可扣抵稅額比率之計算，應不在系爭
06 委託書查核上訴人90年度稅務簽證範圍內，自非無據。

- 07 (6)上訴人因信賴眾信事務所賴冠仲會計師所為之查核，未於91
08 年5月31日申報90年度營利事業所得稅前予以更正，而於94
09 年7月4日向北區國稅局自動補繳90年度超額分配可扣抵稅額
10 1,845萬9,570元及利息268萬3,439元，並遭北區國稅局桃園
11 縣分局於96年4月3日通知再補繳90年度超額分配可扣抵稅額
12 1億1,089萬0,430元，及科處一倍罰鍰1億2,935萬元等情，
13 有上訴人提出之北區國稅局90年度營利事業超額分配股東可
14 扣抵稅額自動補繳繳款書、北區國稅局桃園縣分局96年4月3
15 日函、北區國稅局90年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報
16 表更正核定通知書、北區國稅局處分書、北區國稅局違章案
17 件罰鍰繳款書、北區國稅局桃園縣分局營利事業補徵90年度
18 超額分配可扣抵稅額繳款書、上訴人公司股東可扣抵稅額帳
19 戶計算表可稽（見原審卷一第29至37頁）。而北區國稅局命
20 上訴人補繳90年度超額分配可扣抵稅額1億1,089萬0,433
21 元，並科處一倍罰鍰1億2,935萬元，上訴人不服，申請復
22 查，補稅部分獲追減超額分配可扣抵稅額3元為1億1,089萬
23 0,430元，其餘復查駁回，上訴人提起訴願遭駁回，提起行
24 政訴訟，經最高行政法院99年度判字第1309號判決補稅部分
25 敗訴確定，罰鍰1億2,935萬元部分則判決撤銷原復查決定；
26 北區國稅局於101年11月15日重核復查決定書，維持罰鍰1億
27 2,935萬元，上訴人對重核復查決定書再提出訴願及行政訴
28 訟，嗣經臺北高等行政法院以103年度訴字第1744號判決，
29 撤銷逾5,950萬1,000元部分之罰鍰，並經最高行政法院106
30 年度判字第279號判決駁回上訴人之上訴確定；另北區國稅
31 局於95年6月8日發函通知上訴人補繳91年度超額分配股東可

扣抵稅額之稅款1億8,374萬1,007元，上訴人針對此補稅處分不服，申請復查，北區國稅局於96年7月12日作成復查決定，上訴人對復查決定書提起訴願遭駁回，上訴人提起行政訴訟，經臺北高等行政法院判決駁回上訴人之訴，上訴人向最高行政法院提起上訴，最高行政法院將原判決廢棄，發回臺北高等行政法院，嗣經臺北高等行政法院改判將原處分及訴願決定撤銷，惟北區國稅局不服該判決，提起上訴，經最高行政法院第二次廢棄發回更審，最後一次經臺北高等行政法院以101年度訴更二字第33號判決駁回上訴人之訴，上訴人提起上訴後，經最高行政法院以102年度判字第717號判決駁回上訴人之上訴確定在案等情，為兩造所不爭執（見兩造不爭執事項(七)、(八)）。堪認眾信事務所處理委任事務，並未善盡確實查核上訴人有無完納90年度營利事業所得稅、正確申報之善良管理人注意義務，未發現上訴人於申報90年度營利事業所得稅時錯誤超額申報分配股東可扣抵稅額，致上訴人遭科處罰鍰5,950萬1,000元（至上訴人事後自動補繳90年度超額分配可扣抵稅額1,845萬9,570元及利息268萬3,439元，並再補繳90年度超額分配可扣抵稅額共1億1,089萬0,430元等情，則與眾信事務所未盡受任人之善良管理人注意義務間無關，詳後述）。足認眾信事務所處理上訴人所委任事務，未盡其善良管理人注意義務確實查核上訴人有無完納90年度營利事業所得稅、正確申報，自屬債務不履行，並與上訴人受裁罰之損害結果間，有相當因果關係。又勤業眾信事務所已承受上訴人與眾信事務所間權利義務及契約關係，已如前述。則上訴人主張依民法第544條後段、第227條第2項規定，請求勤業眾信事務所負損害賠償責任，即屬有據。

2. 按對於合夥之執行名義，實質上即為對全體合夥人之執行名義，故司法院院字第918號解釋「原確定判決，雖僅令合夥團體履行債務，但合夥財產不足清償時，自得對合夥人執行」。是實務上尤無於合夥（全體合夥人）之外，再列某一合夥人為共同被告之理。故合夥人以約定或決議，委任部分

01 合夥人執行合夥事務，而使此部分合夥人於執行合夥事務之
02 範圍內，對於第三人為其他合夥人之代表，則以合夥團體為
03 原告或被告，提出與合夥事務有關之訴訟，而由此部分合夥
04 人代表合夥團體者，可認為此部分合夥人係經其他合夥人授
05 予訴訟實施權，基於任意訴訟擔當之法理，為其他合夥人為
06 原告或被告，依民事訴訟法第401條第2項、強制執行法第4
07 條之2第1項第2款規定，應認此確定判決之既判力、執行力
08 擴張及於其他合夥人（最高法院101年度台上字第328號民事
09 判決意旨參照）。查賴冠仲原為眾信事務所之合夥人，並以
10 執行合夥（即眾信事務所）事務之合夥人地位，於合夥事務
11 執行範圍內，以其本人名義代表眾信事務所與上訴人訂立系
12 爭委任書，接受上訴人委任眾信事務所處理如委任書第1條
13 所約定之財務報告等事項之查核簽證，系爭委任書所約定之
14 委任關係，係存在於上訴人與眾信事務所間，賴冠仲與上訴
15 人間既無委任關係；且勤業眾信事務所已承受上訴人與眾信
16 事務所間權利義務及契約關係，已如前述。則上訴人主張依
17 民法第544條前段、第227條第2項規定，請求賴冠仲應負損
18 害賠償責任，為無理由。

19 3. 惟按行為時會計師法第17條、第18條分別規定：「會計師不
20 得對於指定或委託事件，有不正當行為或違反或廢弛其業務
21 上應盡之義務」、「會計師有前條情事致指定人、委託人或
22 利害關係人受有損害時，應負賠償責任」（見原審卷二第24
23 6頁）。查賴冠仲既為上訴人90年度之營利事業所得稅決算
24 申報暨89年度未分配盈餘簽證申報案件代理人，受託辦理上
25 訴人90年度營利事業所得稅結算申報時，違反其應盡之注意
26 義務，致上訴人受有損害等情，已如前述，則上訴人主張依
27 行為時會計師法第18條規定，賴冠仲應負損害賠償責任，即
28 屬有據。

29 4. 茲就上訴人主張之各項損害審酌如下：

30 (1) 90年度超額分配可扣抵稅額之補納稅額1億2,935萬元（94年
31 7月4日補繳1,845萬9,570元＋97年11月10日補繳5,544萬5,2

15元+100年2月25日補繳5,544萬5,215元)部分：

①按損害賠償之債，以有損害之發生及有責任原因之事實，並二者之間，有相當因果關係為成立要件。故原告所主張損害賠償之債，如不合於此項成立要件者，即難謂有損害賠償請求權存在（最高法院48年台上字第481號判決意旨參照）。

又按納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納」、「前二項所稱可扣抵稅額，係指股利憑單所載之可扣抵稅額及獨資資本主、合夥組織合夥人所經營事業繳納之營利事業所得稅額」，91年1月30日修訂之所得稅法第71條第1項本文、第3項定有明文。是營利事業每年均應依所得稅法第三章「營利事業所得稅章」之規定，將營利事業收入總額之項目，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額，尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納，是依租稅法定主義，無論係納稅義務人繳稅，抑或該管稅捐機關查核，均係依所得稅法及相關之稅法而定，是營利事業依法繳納營利事業所得稅，本即政府機關依據相關法令而進行課徵。

②上訴人主張其於94年7月4日向北區國稅局補繳90年度超額分配股東可扣抵稅額1,845萬9,570元，並遭該局於96年4月3日命再補繳90年度超額分配股東可扣抵稅額1億1,089萬0,430元，受有90年度超額分配可抵稅額之補納稅額1億2,935萬元之損害云云。惟參諸前揭說明，上訴人應繳營利事業所得稅若干，國稅局核定補稅若干，悉依前揭相關稅法之規定所核定，上訴人若不服，應依相關之行政救濟程序尋求救濟。北區國稅局於96年4月3日發函通知上訴人補繳90年度超額分配可扣抵稅額1億1,089萬0,433元，並按超額分配之金額科處一倍罰鍰1億2,935萬元；上訴人針對此補稅及罰鍰處分申請

01 復查，北區國稅局於97年9月11日作成復查決定（補稅部分
02 准追減3元為1億1,089萬0,430元），上訴人對復查決定書提
03 起訴願遭駁回，嗣提起行政訴訟，嗣經臺北高等行政法院判
04 決上訴人敗訴，補稅部分經最高行政法院99年度判字第1309
05 號判決上訴人敗訴確定。繳納營利事業所得稅，係上訴人之
06 法定納稅義務，北區國稅局核定上訴人應補稅額，係稅務機
07 關依法課稅，上訴人補繳稅款係盡其公法上之義務，不得謂
08 為損害，且與上訴人所主張眾信事務所債務不履行及賴冠仲
09 違反其業務上應盡之義務間，並無相當因果關係。則上訴人
10 此部分請求，自屬無據。

11 (2)補納91年度股東可扣抵稅額624萬5,273元部分：

12 上訴人另主張前依促進民間機構參與交通建設免納營利事業
13 所得稅辦法申請自89年度起免納營利事業所得稅，經北區國
14 稅局於90年12月4日核准，伊乃於91年1月31日向北區國稅局
15 申請更正89年度營利事業所得稅並申請退稅2億4,800萬餘
16 元，北區國稅局於91年12月16日送達退稅核定通知書，核定
17 伊退稅金額為2億3,500萬餘元，致使伊91年度股東可扣抵稅
18 額帳戶餘額變為負數，北區國稅局95年6月8日再命伊補繳超
19 額分配股東可扣抵稅額之稅款1億8,374萬1,007元，而伊91
20 年度股東可扣抵稅額金額經正確計算應為-1億7,749萬5,734
21 元，伊即可少補納624萬5,273元之稅款，亦屬因被上訴人違
22 約所受損害云云。惟查，上訴人補稅屬履行其公法上義務，
23 難認係致受損害，已如前述。且上訴人91年度因超額分配股
24 東可扣抵稅額，經北區國稅局核定應補繳稅額1億8,374萬1,
25 007元，於102年11月21日經最高行政法院102年度判字第717
26 號判決確定，上訴人已於103年4月25日繳納完畢，並於105
27 年4月25日向北區國稅局辦理更正103年度股東可扣抵稅額帳
28 戶變動明細申報表，北區國稅局依前開財政部100年6月9日
29 函釋，業已核准上訴人更正申請，將補繳之91年度超額分配
30 稅款全數計入103年股東可扣抵稅額帳戶，有北區國稅局109
31 年5月20日函可據（見本院卷一第515、517頁），足見上訴

人補納之91年度股東可扣抵稅額，業經北區國稅局核准計入上訴人103年度股東可扣抵稅額帳戶，作為計算該年度可分配予股東扣抵綜合所得稅之金額。被上訴人抗辯上訴人此部分未實際受有損害，自屬有據。則上訴人請求被上訴人賠償此部分補納稅款之損害，為無理由。

(3)90年度超額分配可扣抵稅額之罰鍰5,950萬1,000元部分：

①按損害賠償，除法律另有規定或契約另有訂定外，應以填補債權人所受損害及所失利益為限。同法第216條第1項亦有明文。所謂所受損害，即現存財產因損害事實之發生而被減少，於增加債務負擔之情形亦足當之（最高法院107年度台上字第2446號判決意旨參照）。

②查北區國稅局於96年4月3日發函通知上訴人補繳90年度超額分配可扣抵稅額1億1,089萬0,433元，並按超額分配之金額科處一倍罰鍰1億2,935萬元。上訴人針對此補稅及罰鍰處分申請復查，北區國稅局於97年9月11日作成復查決定（補稅部分准追減3元為1億1,089萬0,430元），上訴人對復查決定書提起訴願遭駁回，嗣提起行政訴訟，嗣經臺北高等行政法院判決上訴人敗訴，補稅部分經最高行政法院99年度判字第1309號判決上訴人敗訴確定，罰鍰部分則經該判決撤銷，北區國稅局於101年11月15日重核復查決定書，維持罰鍰1億2,935萬元，上訴人針對重核復查決定書提起訴願遭駁回，嗣提起行政訴訟，經臺北高等行政法院103年度訴字第1744號判決撤銷逾5,950萬1,000元部分之罰鍰，並經最高行政法院106年度判字第279號判決駁回上訴人之上訴確定；上訴人並已於106年8月15日繳納5,950萬1,000元罰鍰（見兩造不爭執事項(七)），且眾信事務所處理上訴人所委任事務，因其履行輔助人賴冠仲會計師違反其業務上之義務，而未確實查核上訴人有無完納90年度營利事業所得稅、正確申報，與上訴人受裁罰鍰之損害結果間，有相當因果關係，已如前述。則上訴人主張就其所受罰鍰5,950萬1,000元之損害，得向被上訴人各自請求賠償，應屬可採。

01 (4)因補稅所生遲延利息268萬3,439元部分：

02 上訴人主張伊因林旺生錯誤計算及賴冠仲錯誤查核，致伊須
03 自動補繳90年度股東可扣抵稅額之稅款1,845萬9,570元及利息
04 息268萬3,439元等情，並提出加計利息187萬6,873元、80萬
05 6,566元之北區國稅局90年度營利事業超額分配股東可扣抵
06 稅額自動補繳繳款書影本2紙為憑（見原審卷一第29頁）。
07 惟按「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅
08 款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；屆期
09 未申請者，不得再行申請」、「滯納金、利息、滯報金、怠
10 報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有
11 關稅捐之規定」、「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並
12 補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指
13 定之調查人員進行調查之案件，左列之處罰一律免除；其涉
14 及刑事責任者，並得免除其刑：…二、各稅法所定關於逃漏
15 稅之處罰」，稅捐稽徵法第28條第1項前段、第49條前段、
16 第48條之1第1項第2款分別定有明文。查上訴人自動補繳90
17 年度股東可扣抵稅額及利息，因不符合稅捐稽徵法第48條之
18 1第1項第2款自動補報補繳免予處罰之規定，納稅義務人得
19 依上開規定，就其溢繳利息268萬3,439元，自94年7月4日繳
20 納之日起5年內申請退還，惟上訴人迄未申請，該退稅請求
21 權即罹於時效而消滅，有北區國稅局109年5月2日函可稽
22 （見本院卷一第517頁）。足見被上訴人抗辯上訴人於94年7
23 月4日補繳自行計算之應補稅額1,845萬9,570元及利息268萬
24 3,439元，惟國稅局認定無稅捐稽徵法第48條之1規定之適
25 用，前述利息2,683,439元所憑自動補報補繳之申請，未經
26 國稅局受理，上訴人可依同法第28條第1項前段、第49條前
27 段，於其94年7月4日繳納之日起5年內申請退還利息268萬3,
28 439元，上訴人未申請罹於時效而不得申請退回所造成之損
29 害，與伊無涉等情，自屬有據。此部分損害難認與眾信事務
30 所債務不履行間有相當因果關係。至北區國稅局核定上訴人
31 補繳1億2,935萬元計算利息時扣除上訴人自動補繳金額1,84

5萬9,570元，僅以餘額1億1,089萬0,430元計算利息（見本院卷二第59頁），無從推認上訴人不能申請退還前所繳納之268萬3,439元利息。又上訴人於行政訴訟雖主張其已符合自動補繳之規定而得免罰云云，然為行政法院認定上訴人不適用自動補繳之規定而不採，自亦無從據以認定其無從申請退回。則上訴人請求被上訴人賠償此部分損害，自屬無據。

5. 上訴人是否與有過失？若有，應負若干之過失比例？

(1)按民法第217條第1項規定，損害之發生或擴大，被害人與有過失者，法院得減輕賠償金額或免除之。所謂被害人與有過失，只須其行為為損害之共同原因，且其過失行為並有助成損害之發生或擴大者，即屬相當。此項規定之適用，原不以侵權行為之法定損害賠償請求權為限，因契約關係而發生之損害賠償義務，亦有適用。基於過失相抵之責任減輕或免除，非僅視為抗辯之一種，亦可使請求權全部或一部為之消滅，法院對於賠償金額減至何程度，抑為完全免除，雖有裁量之自由，但應斟酌雙方原因力之強弱與過失之輕重以定之（最高法院110年度台上字第433號、109年度台上字第691號、54年台上字第2433號判決參照）。

(2)查勤業眾信事務所因眾信事務所未盡上開受任人之善良管理人注意義務，固應依民法第544條前段、第227條第2項規定，對上訴人負損害賠償責任，賴冠仲則應依行為時會計師法第18條規定賠償責任，已如前述。惟按凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。所得稅法第3條第1項、第71條第1項本文定有明文。上訴人為營利事業所得稅之納稅義務人，負有依法據實申報之義務，就所申報之內容是否正確自應盡詳加查明核對

之責，以免觸法受罰。又股東可扣抵稅額帳戶依法係由營利事業即上訴人負責設置、維護並保持相關憑證與紀錄之正確性，各項稅務資料之準備及申報、填具股利憑單亦屬營利事業本身即上訴人之責任，業如前述。上訴人雖得委任或雇用他人為記帳或履行申報義務，對受任人或受雇人仍負有選任監督之義務，如違反此項義務，則對受任人或受雇人之違反稅法規定之行為，應認有過失，況眾信事務所並未受任為上訴人決定股東可扣抵稅額比率，且上訴人應知林旺生並非眾信事務所之會計師，系爭傳真亦非出具查核意見，尚難以其會計人員郭彩虹曾向林旺生詢問而免其完全之責任，應認其亦有未自行查證之疏失。又上訴人於90年4月27日即已將89年度盈餘及依其自行計算之股東可扣抵稅額分配予股東，已於當時即將分配之股東可扣抵稅額計入股東可扣抵稅額帳戶之減項，當時即已發生超額分配情事，且依當時所得稅法第102條之1規定，於91年1月底前將上一年內分配予股東之股利或社員之盈餘，填具股利憑單、全年股利分配彙總資料，一併彙報核管稽徵機關查核；而眾信事務所賴冠仲會計師係於91年5月3日提出系爭稅務查核報告。再者，會計師辦理營利事業所得稅查核簽證係屬納稅義務人與稅捐稽徵機關間中介階段之查核，並不擔保委託人（營利事業）之收入，成本、費用、損失及股東可扣抵稅額比率等相關項目（或科目）不會遭稅捐稽徵機關調整之情事，納稅義務人為營利事業，並由營利事業之納稅義務人就其稅務遵循事務向稅捐稽徵機關負責，稅務簽證會計師仍需洽經委託人營利事業方能為之因應，並不能自行為委託人提出補充說明或補正稅務遵循係納稅義務人自身責任，仍係由納稅義務人決定自身稅務立場，有鑑定報告可稽（見本院卷二第209、211頁）。眾信事務所係受任查核簽證之相關事務，不包含股東可扣抵稅額比率之計算，雖未於上訴人91年5月31日申報90年度營利事業所得稅前發現該錯誤，賴冠仲執行會計師業務違反業務上應盡之義務，致上訴人未能予以更正，然眾信事務所受任報

01 酬財務簽證為35萬元、稅務簽證為20萬元（見原審卷一第12
02 頁），且上訴人為納稅義務人，對於股東可扣抵稅額帳戶及
03 其比率，自較諸被上訴人更應注意，蓋其為納稅義務人，茲
04 審酌上情及兩造關於系爭事件發生之過失輕重、原因力強弱
05 等一切情形，本院認上訴人對於系爭事件之發生，其與有過
06 失比例應為80%，即被上訴人之過失比例為20%。故眾信事
07 務所、賴冠仲就上訴人因遭罰鍰之損害，其賠償責任以1,19
08 0萬0,200元為合理。

09 6. 被上訴人抗辯依兩造委任契約約定損害賠償僅以20萬元為
10 限，有無理由？若否，其等再抗辯依會計師法第42條第2項
11 規定其賠償範圍僅以200萬元為限，有無理由？

12 (1) 按故意或重大過失之責任，不得預先免除。民法第222條定
13 有明文。查90年度營利事業所得稅查核簽證申報委任書第5
14 條第5項固約定：「受任人因處理委任事務有過失，其所生
15 之損害，對於委任人應負賠償之責，但賠償最高以酬金為
16 限」等語（見原審卷二第169頁）。惟上訴人委任眾信事務
17 所查核90年度營利事業所得稅結算申報時，已提供資產負債
18 表、營利事業所得稅決算申報書存底、稽徵機關核定通知
19 書、股東會議紀錄（股東同意書）、盈餘分配表、未分配盈
20 餘帳戶等資料供賴冠仲查核。則被上訴人於查核上訴人公司
21 90年度股東可扣抵稅額時，只要查閱上訴人股東會議事錄、
22 股東可扣抵帳戶餘額等相關資料，即可發現上訴人錯將「分
23 派股息及紅利之基準日」後之90年3月30日繳納89年度結算
24 申報自繳稅額2億2,000萬元計入股東可扣抵稅額比率之分
25 子，致虛增基準日之股東可扣抵稅額帳戶餘額。然眾信事務
26 所對此一明顯錯誤竟未能發現，未善盡財務及稅務查核之契
27 約義務，履行契約及執行職務上具有重大過失，且前開重大
28 過失，依民法第222條之規定，不得預先免除。是被上訴人
29 辯稱其賠償責任應以受任辦理90年度稅務簽證之酬金20萬元
30 為賠償上限云云，並無可採。

31 (2) 又賴冠仲91年間有查核錯誤情事，依行為時會計師法第18條

規定應負賠償責任。而該條係規定會計師有同法第17條情事致委任人受有損害時，應負賠償責任。既未規定賠償限額，賴冠仲即應負全額之賠償責任，不因嗣後會計師法於96年12月26日增訂第42條第2項賠償責任上限之規定，使其賠償責任逾報酬十倍部分溯及歸於消滅。則被上訴人抗辯應依會計師法第42條第2項規定其賠償範圍以報酬10倍即200萬元為限云云，亦屬無據。

7. 綜上，上訴人因眾信事務所未盡受任查核之注意義務及賴冠仲違反應盡之業務上義務，受有罰鍰5,950萬1,000元之損害；上訴人與有過失，眾信事務所、賴冠仲就上訴人因遭罰鍰之損害，其賠償責任以1,190萬0,200元為合理；勤業眾信事務所應對眾信事務所對上訴人應負之債務負責。是上訴人依民法第544條前段、第227條第2項規定，請求勤業眾信事務所賠償1,190萬0,200元，及依行為時會計師法第18條規定，請求對賴冠仲賠償1,190萬0,200元，又所謂不真正連帶債務，係指數債務人具有同一目的，本於各別之發生原因，對債權人各負全部給付之義務，因債務人中任一人為給付，他債務人於其給付範圍內，即同免給付義務之債務，勤業眾信事務所所負委任契約給付不完全給付義務，與賴冠仲依行為時會計師法第18條規定所負給付義務，客觀上均在填補上訴人同一之損害，然其係本於不同法律原因而生，具同一給付目的之債務，應為不真正連帶關係，上訴人就上開二項給付，於任一項被上訴人為給付時，另一人於該給付範圍內，免給付義務部分，為有理由，逾前開範圍之請求，則為無理由。

(五) 勤業眾信事務所是否應依民法第679條、第681條規定，為賴冠仲之行為連帶負損害賠償責任？

按「合夥人依約定或決議執行合夥事務者，於執行合夥事務之範圍內，對於第三人，為他合夥人之代表」、「合夥財產不足清償合夥之債務時，各合夥人對於不足之額，連帶負其責任」，民法第679條、第681條定有明文。又合夥財產不足

清償合夥之債務，為各合夥人連帶責任之發生要件，在未證實合夥財產不足清償合夥債務前，合夥債權人自不得逕行訴請合夥人為連帶給付（最高法院99年度台上字第1187號判決）。前開條文均非得作為合夥與執行業務合夥人對第三人負連帶賠償責任之法律依據。最高法院18年上字第959號：「執行業務之合夥人，對外所為營業上之法律行為，其效力直接及於合夥人全體」、18年上字第2643號：「執行業務之合夥員就合夥債務，應並負清理償還責任」、22年上字第1640號：「被委任執行合夥事務之合夥人，於依委任本旨執行合夥事務之範圍內，代表合夥與第三人所為之行為，直接對於合夥人全體發生效力，即使其行為係為他人為之，他合夥人亦不得據以對抗第三人」等判例，僅表明執行業務合夥人之法律行為代表性及於合夥，執行業務合夥人就合夥債務負同一償還責任之旨，未能得出合夥對於合夥人之執行業務所加於他人之損害與該合夥人負連帶賠償責任之旨，且前開判例無裁判全文可資參考，依108年1月4日修正，108年7月4日施行之法院組織法第57條之1第1項規定，應停止適用。另上訴人已明確表示不主張類推適用民法第28條規定（見本院卷三第49、55頁）。是上訴人請求被上訴人連帶負損害賠償責任，顯屬無據。

（六）關於遲延利息起算日：

1. 按給付無確定期限者，債務人於債權人得請求給付時，經其催告而未為給付，自受催告時起，負遲延責任。遲延之債務，以支付金錢為標的者，債權人得請求依法定利率計算之遲延利息。應付利息之債務，其利率未經約定，亦無法律可據者，週年利率為百分之五。民法第229條第2項、第233條第1項、第203條分別定有明文。次按所謂催告者，乃債權人請求給付之意思通知，為催告時無須具備使其發生遲延效力之效果意思，是為準法律行為，其應僅表示特定債權，請求債務人給付之意思為已足，無須表明其確定之金額或數量。倘催告之內容與債之標的有關，縱催告之金額或數量，較債

01 務本旨應為之給付為多者，其催告在債務本旨範圍內，亦仍
02 然發生其效力（最高法院96年度台上字第171號、44年台上
03 字第1098號判決參照）。另有效之行政處分，於該行政處分
04 經撤銷、廢止或因其他事由失效前，該行政處分之效力繼續
05 存在。

06 2. 查上訴人請求勤業眾信事務所及賴冠仲應負債務不履行之損
07 害賠償，係以支付金錢為標的。又上訴人對被上訴人之損害
08 賠償債權，核屬無確定期限之給付，自應經上訴人之催告而
09 未為給付，被上訴人始負遲延責任。上訴人主張其已於98年
10 7月10日寄予被上訴人之存證信函記載：「關於貴事務所、
11 賴冠仲會計師及林旺生先生於民國00年及91年間處理華儲股
12 份有限公司股東可扣抵稅額帳戶餘額計算及查核等所生補稅
13 及課處罰鍰等爭議，謹代本所當事人華儲股份有限公司函請
14 貴事務所、賴冠仲會計師及林旺生先生於函到後15日內出面
15 協商賠償事宜」、「…並使本公司遭財政部臺灣省北區國稅
16 局補徵稅額及課處罰鍰，因而受有嚴重之損害，是為維護本
17 公司之合法權益，爰委請貴所律師代函請勤業眾信會計師事
18 務所、賴冠仲會計師及林旺生先生賠償本公司所受損害，並
19 請其等於函到15日內出面協商相關事宜」等語（見本院卷三
20 第67至70、73至76頁），已載明請被上訴人賠償上訴人所受
21 損害之意思，雖未敘明確定之賠償金額，依前說明，仍生催
22 告效力，無礙被上訴人應付之遲延責任。該存證信函並經被
23 上訴人於98年7月13日收受（見本院卷三第71、77頁），則
24 上訴人主張被上訴人應自98年7月14日起負遲延責任，自屬
25 有據。

26 六、綜上所述，上訴人依民法第544條前段、第227條第2項規
27 定，請求勤業眾信事務所給付1,190萬0,200元，及自98年7
28 月14日起至清償日止按年息5%計算之利息；暨依行為時會計
29 師法第18條規定，請求對賴冠仲給付1,190萬0,200元，及自
30 98年7月14日起至清償日止按年息5%計算之利息，而前述任
31 一項被上訴人為給付時，另一人於該給付範圍內，免給付義

務，為有理由，應予准許；逾此部分之請求，為無理由，不應准許。從而，原審就上開應准許部分，為上訴人敗訴之判決，並駁回該部分假執行之聲請，尚有未洽，上訴意旨指摘原判決此部分不當，求予廢棄改判，為有理由，爰由本院廢棄改判如主文第2至4項所示。至上訴人前開之請求不應准許部分，原審為其敗訴之判決，並駁回此部假執行之聲請，經核並無不合，上訴意旨指摘原判決此部分不當，求予廢棄改判，為無理由，應駁回此部分之上訴。又上訴人勝訴部分，兩造均陳明願供擔保宣告准免假執行，經核均無不合，爰分別酌定相當擔保金額准許之。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘之攻擊或防禦方法及所用之證據，經本院斟酌後，認為均不足以影響本判決之結果，爰不逐一論列，附此敘明。

八、據上論結，本件上訴為一部有理由、一部無理由，依民事訴訟法第450條、第449條第1項、第79條、第85條第1項但書、第463條、第390條第2項、第392條第2項，判決如主文。

中 華 民 國 110 年 9 月 28 日

民事第十五庭

審判長法 官 陳慧萍

法 官 陳杰正

法 官 沈佳宜

正本係照原本作成。

如不服本判決，應於收受送達後20日內向本院提出上訴書狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書狀（均須按他造當事人之人數附繕本）。上訴時應提出委任律師或具有律師資格之人之委任狀；委任有律師資格者，另應附具律師資格證書及釋明委任人與受任人有民事訴訟法第466條之1第1項但書或第2項所定關係之釋明文書影本。

中 華 民 國 110 年 9 月 28 日

書記官 陳禹任