

最高法院民事判決

111年度台上字第710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 趙川寧律師

黃正欣律師

上訴人 勤業眾信聯合會計師事務所（原為勤業眾信會計師事務所）

法定代理人 柯志賢

訴訟代理人 盧孟蔚律師

劉懿德律師

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，兩造對於中華民國110年9月28日臺灣高等法院第二審更審判決（107年度重上更一字第166號），各自提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決除假執行部分外廢棄，發回臺灣高等法院。

理 由

本件上訴人華儲股份有限公司（下稱華儲公司）主張：伊於民國90年間委任眾信聯合會計師事務所〔下稱眾信事務所，於92年6月1日與勤業會計師事務所（下稱勤業事務所）合併為對造上訴人勤業眾信聯合會計師事務所（下稱勤業眾信事務所）〕及上訴人賴冠仲（下合稱眾信事務所等2人）辦理伊公司89、90年度股東可扣抵稅額帳戶餘額及營利事業所得稅結算申報等查核簽證事務。嗣伊90年3月5日股東會決議通過89年盈餘為新臺幣（下同）8億4,607萬0,697元，並以同月26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稅額帳戶餘額應為8萬6,837元，股

東可扣抵稅額比率為0.01%；惟眾信事務所等2人之受僱人即第一審共同被告林旺生疏未注意，於90年4月19日致伊之傳真，將伊繳納89年度營利事業所得稅2億2,000萬元，誤列為當期已繳納營利事業所得稅，合計上開帳戶餘額為2億2,008萬6,837元，與帳列未分配盈餘8億4,607萬0,697元算出股東可扣抵稅額比率為26%；賴冠仲亦未發現上開錯誤，將該錯誤數據列載於91年5月3日作成之90年度營利事業所得稅、89年度未分配盈餘查核簽證申報查核報告書（下稱系爭查核報告），伊則據以製作股東扣繳憑單，致超額分配股東可扣抵稅額1億2,935萬元，未於同月31日申報90年度營利事業所得稅前更正。伊於94年間向財政部臺灣省北區國稅局（下稱北區國稅局）補繳超額分配股東可扣抵稅額1,845萬9,570元及利息268萬3,439元，該局於96年間命伊再補繳稅額1億1,089萬0,430元（共補稅1億2,935萬元）及依所得稅法第114條之2第1項規定科處1倍罰鍰，嗣行政法院判決撤銷逾5,950萬1,000元部分罰鍰確定；倘無上開錯誤計算及查核，伊亦可少補繳91年度超額分配股東可扣抵稅額624萬5,273元。總計伊所受損害為1億9,777萬9,712元（129,350,000 + 2,683,439 + 59,501,000 + 6,245,273），眾信事務所等2人處理上開委任事務，違反委任契約及未盡善良管理人之注意義務，造成伊上開財產損害，應負連帶賠償責任，且賴冠仲為會計師，依96年12月26日修正前會計師法（下稱行為時會計師法）第18條（現行法酌修文字，改列第42條第1項）規定，亦應負賠償責任。又眾信事務所之合夥債務已由勤業眾信事務所概括承受等情。爰依民法第544條、第227條、第679條、第681條、行為時會計師法第18條等規定，擇一求為命眾信事務所、賴冠仲（下稱賴冠仲等2人）連帶給付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%計算利息之判決（未繫屬本院者，不予另贅）。

賴冠仲等2人則以：勤業眾信事務所於92年6月1日新設立，非由眾信事務所與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。而眾信事務所於90年8月17日始受華儲公司委任查核90年上半年度財務報告等事宜，林旺生依華

01 儲公司90年4月19日傳真提供之數字進行複算後回傳，非屬委任
02 範圍；且華儲公司申報90年度營利事業所得稅時，已重新計算股
03 東可扣抵稅額比率，非逕用林旺生複算之數字，其應自行負責。
04 又眾信事務所等2人處理系爭查核報告事務，並無行為時會計師
05 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，華儲
06 公司受處罰鍰與伊無關，華儲公司為免受罰鍰處分，自行補繳稅
07 額及利息，其未依通知申請退回該利息，自不得請求賠償。縱伊
08 應負賠償責任，華儲公司亦與有過失，且應以稅務簽證酬金20萬
09 元為賠償上限，或依會計師法第42條第2項規定，以當年度所得
10 公費總額10倍為限。伊無依民法第679條、第681條規定負連帶責
11 任等語，資為抗辯。

12 原審將第一審所為華儲公司敗訴之判決，一部予以廢棄，改判命
13 賴冠仲等2人不真正連帶給付1,190萬0,200元本息，並駁回華儲
14 公司其餘上訴，係以：我國自87年起採取兩稅合一設算扣抵制度
15 （107年1月1日廢除），營利事業階段之所得（營利所得）與股
16 東階段之股利（營利事業所分配之營利所得），應僅課徵一次所
17 得稅，故營利事業階段所繳納之所得稅，有一定比例可以扣抵個
18 人階段因包含該營利所得後應繳納之綜合所得稅。乃於86年12月
19 30日新增所得稅法第66條之1明定依該法課徵營利事業所得稅之
20 營利事業，自87年度起，在其會計帳簿外，設置股東可扣抵稅額
21 帳戶，用以記錄可分配予股東之所得稅額；同法第66條之6第1項
22 並規定，營利事業之股東可扣抵稅額帳戶餘額，占其帳載累積未
23 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
24 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
25 分配（上述規定於107年2月7日刪除）。查賴冠仲以合夥人地
26 位，代表合夥團體之眾信事務所與華儲公司於90年1月8日、8月1
27 7日，依序就該公司89年度、90年度查核簽證事項訂立委任書
28 （後者下稱0817委任書），委任關係僅存在於華儲公司與眾信事
29 務所之間，且華儲公司簽立0817委任書前，即先以口頭方式委任
30 眾信事務所辦理90年上半年度財務報告、財務報表之查核簽證事
31 宜。嗣勤業事務所、眾信事務所於91年12月14日簽訂合約，由二

事務所大部分執行會計師，及少數非前揭事務所之會計師，另於92年6月1日設立勤業眾信事務所，概括承受該二事務所之資產即原有客戶、未了債權與負債，並對華儲公司為承受之通知，依民法第305條規定，勤業眾信事務所應對眾信事務所之債務負責。依上開委任書第1條第1項、第2項約定，眾信事務所應依相關法令，查核華儲公司89年度、89年度上半年及90年度、90年度上半年之財務報告（財務簽證），暨查核華儲公司89年度、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（稅務簽證）等項，並提出書面報告。則依89年12月4日修正會計師代理所得稅事務辦法第13條第1款規定，眾信事務所就華儲公司股東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，並查核盈餘分配、股東可扣抵稅額帳戶餘額及比率。另依當時所得稅法第21條第1項、第66條之1第1項、第66條之6第1項、第102條之1第1項本文等規定，股東可扣抵稅額帳戶之設置、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，均屬營利事業即華儲公司之責任。眾信事務所等2人所負查核簽證之責任，係就華儲公司已製作完成之當年度所得稅結算申報資料，查核有無符合相關稅務法規及提出簽證意見，並無計算、決定股東可扣抵稅額及比率。次查眾信事務所就上開委任事務，既受有報酬，自應盡善良管理人之注意義務，依當時之稅務法規查核華儲公司股東可扣抵稅額帳戶餘額、比率等項，確認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，以免華儲公司受罰。而華儲公司90年度股東可扣抵稅額帳戶期初餘額為8萬6,837元，未分配盈餘為8億4,607萬0,697元，股東可扣抵稅額比率應為0.01%（ $86,837 \div 846,070,697$ ），惟於90年4月27日實際分配盈餘時，誤將90年3月30日繳納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（ $86,837 + 220,000,000 = 220,086,837$ ），致超額分配1億2,935萬元〔 $220,086,837 \div 846,070,697 = 26.01\%$ （錯誤扣抵比率）；497,500,000（分配盈

01 餘) $\times 26.01\% = 129,399,750$ (錯誤可扣抵稅額) ; $129,399,750$
02 $- 497,500,000 \times 0.01\%$ (應扣抵比率) $= 129,350,000$]。眾信事
03 務所處理委任事務，因其履行輔助人賴冠仲會計師違反業務上之
04 義務，未確實查核華儲公司有無完納90年度營利事業所得稅、正
05 確申報，並於91年5月3日系爭查核報告表示未發現與所得稅法及
06 相關規定不合，仍誤載華儲公司截至分配日止股東可扣抵稅額帳
07 戶餘額為2億2,008萬6,837元、可扣抵稅額比率為26.01% (下稱
08 系爭錯誤)，致華儲公司未能於91年5月底申報90年度營利事業
09 所得稅前更正，除向北區國稅局補繳90年度超額分配股東可扣抵
10 稅額1,845萬9,570元外，該局再命其補繳稅款1億1,089萬0,430
11 元 (共補稅1億2,935萬元)，並依所得稅法第114條之2第1項規
12 定科處1倍罰鍰，嗣行行政法院判決撤銷逾5,950萬1,000元部分罰
13 鍰確定。堪認眾信事務所違反善良管理人之注意義務而有過失，
14 自屬債務不履行，且與華儲公司受裁罰5,950萬1,000元之損害結
15 果間，有相當因果關係。因勤業眾信事務所已承受眾信事務所之
16 債務，華儲公司自得依民法第544條後段、第227條第2項規定，
17 請求勤業眾信事務所負損害賠償責任；至賴冠仲雖非0817委任書
18 之受任人，與華儲公司並無委任關係，不負上開規定之責任，但
19 賴冠仲依90年12月31日與華儲公司簽訂之「90年度營利事業所得
20 稅、89年度未分配盈餘查核簽證申報委任書」 (下稱90年查核簽
21 證申報委任書)，受任辦理華儲公司90年度營利事業所得稅決算
22 申報暨89年度未分配盈餘簽證申報，並為該申報案件代理人，就
23 華儲公司提供查核相關稅務資料，亦因過失未發現系爭錯誤，違
24 反其業務上之義務，依行為時會計師法第18條規定，應負損害賠
25 償責任。華儲公司依所得稅法第71條第1項本文、第3項規定，有
26 繳納營利事業所得稅之義務，其補繳90年度超額分配股東可扣抵
27 稅額1億2,935萬元，係盡公法上之義務，不得謂為損害，且與眾
28 信事務所之債務不履行及賴冠仲之違反業務上義務間，並無相當
29 因果關係，華儲公司就此不得請求賠償。另華儲公司依北區國稅
30 局所命補繳91年度超額分配股東可扣抵稅額1億8,374萬1,007元
31 後，經向該局申辦更正103年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細表

01 獲准，已將該補稅款全數計入103年度股東可扣抵稅額帳戶，即
02 未實際受有損害，無從請求賠償多補繳稅款624萬5,273元之損
03 害。又華儲公司於94年間自行繳納90年度超額分配股東可扣抵稅
04 額之利息268萬3,439元，未經北區國稅局受理，華儲公司未依法
05 自繳納日起5年內申請退還，該退稅請求權即罹於時效而消滅，
06 自與眾信事務所等2人無涉，且無法推認屬再補繳90年度超額分
07 配可扣抵稅額所加計之利息。審酌眾信事務所等2人上開過失行
08 為，並未受任計算、決定股東可扣抵稅額及比率，處理查核簽證
09 之報酬，且華儲公司有據實申報之納稅義務，責任自較眾信事務
10 所等2人為重，尚難以其會計人員郭彩虹曾向眾信事務所之受僱
11 人林旺生詢問有關股東可扣抵稅額比率之計算而免責等一切情
12 形，認華儲公司就本件損害之發生與有過失，其過失比例為8
13 0%，眾信事務所等2人為20%，即其賠償責任各以1,190萬0,200元
14 為合理，其間有不真正連帶關係，並無依民法第679條、第681條
15 規定負連帶賠償責任可言，且勤業眾信事務所僅就眾信事務所之
16 債務負責。復查眾信事務所於查核華儲公司90年度股東可扣抵稅
17 額時，只要查閱華儲公司提供之相關稅務資料，即可發現系爭錯
18 誤，乃未善盡查核義務，履行契約及執行職務上具有重大過失，
19 依民法第222條規定，不得預先免除，自不能以稅務簽證酬金20
20 萬元為賠償上限。另賴冠仲就系爭錯誤，依行為時會計師法第18
21 條規定應負賠償責任，既未定有上限，即應負全額賠償責任，並
22 無96年12月26日增訂會計師法第42條第2項賠償上限之適用。未
23 查華儲公司已於98年7月10日發函請求賴冠仲等2人賠償損害，已
24 生催告效力，賴冠仲等2人應自收受該函翌日即同月14日起負遲
25 延責任。是華儲公司依民法第544條前段、第227條第2項規定，
26 請求勤業眾信事務所給付1,190萬0,200元，及自98年7月14日起
27 至清償日止按年息5%計算之利息，併依行為時會計師法第18條等
28 規定，請求賴冠仲給付同上本息，其間有不真正連帶關係，為有
29 理由，應予准許，逾此請求，為無理由，不應准許等詞，為其判
30 斷之基礎。

01 查原審先謂眾信事務所未盡善良管理人之注意義務，就上開委任
02 事務未為確實查核及正確申報；繼謂眾信事務所履行契約及執行
03 職務上具有重大過失（見原判決25、28、36頁），先後論述不
04 一，已有判決理由矛盾之違法。次查眾信事務所等2人實際上已
05 就華儲公司90年度股東可扣抵稅額餘額及比率予以查核，並提出
06 系爭查核報告等情，為原審認定之事實。且依卷附系爭查核報告
07 後附華儲公司90年度「可扣抵稅額比率之計算明細表」等件，載
08 明「截至分配日止股東可扣抵稅額帳戶餘額220,086,837元」、
09 「累積未分配盈餘846,070,697元」、「扣抵稅額比率26.0
10 1%」、「可扣抵稅額129,399,750元」等字及算式（見一審卷(一)1
11 9、22-23、27-28頁），似見查核範圍包含股東可扣抵稅額及比
12 率之計算。果爾，能否謂眾信事務所等2人於查核上開資料所載
13 數據正確與否時，不負有計算並更正系爭錯誤之責任？尚非無
14 疑。原審逕認眾信事務所等2人未受任計算股東可扣抵稅額及比
15 率，自嫌速斷。倘眾信事務所等2人就此計算負有過失責任，則
16 原審酌定其2人之過失責任比例，是否妥適，亦值斟酌。又查華
17 儲公司於事實審一再主張：伊因眾信事務所等2人之過失行為，
18 而超額分配股東可扣抵稅額，致北區國稅局短徵股東應繳納之所
19 得稅，伊遭該局以違反當時所得稅法第66條之6規定，依同法第1
20 14條之2第1項規定命補繳稅款1億2,935萬元，伊未因超額分配股
21 東可扣抵稅額，獲取任何所得，或減少本應繳納之營利事業所得
22 稅，卻遭北區國稅局命補繳稅款，實係代繳股東超額扣抵之所得
23 稅，若非眾信事務所等2人錯列伊之股東可扣抵稅額帳戶餘額，
24 並誤算股東可扣抵稅額比率，伊本無須額外支出此高額稅款，此
25 補稅當屬伊之損害等語，並提出北區國稅局處分書為證（見一審
26 卷(一)32頁）。此項重要防禦方法，攸關華儲公司補繳上開稅款是
27 否係因眾信事務所等2人上開過失行為所致之損害，原審恣置未
28 論，遽謂華儲公司補繳稅款為履行公法上義務，爰為不利華儲公
29 司之認定，即有判決不備理由之違法。再查依90年查核簽證申報
30 委任書記載：「茲（華儲公司）委任眾信聯合會計師事務所賴冠
31 仲會計師為本公司（華儲公司）九十年度（略）之營利事業所得

01 稅決算申報暨八十九年度（略）未分配盈餘簽證申報案件代理
02 人……。受任人：眾信聯合會計師事務所賴冠仲會計師、稅務代
03 理人登記證書字號：□台財稅登字第1846號、會員證書字號：台
04 省會證字第1774號」（見一審卷(二)169頁），似見華儲公司與賴
05 冠仲就上開查核簽證申報事項已成立委任契約。倘係如此，則華
06 儲公司屢主張：賴冠仲處理上開委任事務，未發現系爭錯誤，致
07 其受有損害，似非全然無稽。原審未予詳查，率認華儲公司與賴
08 冠仲間無委任關係，不無可議。未按負損害賠償責任者，因回復
09 原狀而應給付金錢者，自損害發生時起，加給利息。此觀民法第
10 213條第2項規定甚明。原審既認華儲公司所受損害，為其所受裁
11 罰5,950萬1,000元，而該裁罰係經106年6月8日最高行政法院106
12 年度判字第279號判決駁回華儲公司之上訴而確定，華儲公司於1
13 06年8月15日始繳納該罰鍰，有卷附行政法院判決及北區國稅局
14 違章案件罰鍰繳款書可稽（見原審卷(一)137-163頁）。則該損害
15 發生時為106年8月15日，應自翌日加給法定利息，原審遽命賴冠
16 仲等2人就該損害賠償加給自98年7月14日起算之法定利息，亦於
17 法未合。兩造上訴論旨，各自指摘原判決不利於己部分為不當，
18 求予廢棄，非無理由。

19 據上論結，本件兩造上訴均為有理由。依民事訴訟法第477條第1
20 項、第478條第2項，判決如主文。

21 中 華 民 國 111 年 11 月 9 日

22 最高法院民事第四庭

23 審判長法官 鄭 雅 萍

24 法官 王 本 源

25 法官 蕭 胤 璫

26 法官 賴 惠 慈

27 法官 張 競 文

28 本件正本證明與原本無異

29 書 記 官

30 中 華 民 國 111 年 11 月 16 日