臺灣臺南地方法院行政訴訟判決

107年度簡字第79號
108年2月27日辯論終結

原　　告　巧克力汽車商業股份有限公司
代 表 人　侯衡陽
訴訟代理人　許世烜律師
　　楊家明律師
被　　告　勞動部
代 表 人　許銘春
訴訟代理人　張麗鈴
　　劉芳青

上列當事人間勞工保險爭議事件，原告不服行政院民國107年8月10日院臺訴字第1070184121號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、訴願決定及原處分均撤銷。

二、訴訟費用新台幣貳仟元由被告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：被告機關勞動部依據該部勞工保險局（下稱勞保局）之審查結果，以原告未依規定覈實申報所屬被保險人汪春滿（以下稱汪君）102年4月2日至106年12月14日在職期間之投保薪資，將投保薪資金額以少報多，依勞工保險條例第72條第3項規定，以107年3月5日勞局納字第10701842580號裁處書，按原告103年12月16日至106年12月14日多報之保險費金額，處以4倍罰鍰計新臺幣（下同）317,716元。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1.汪君為該公司董事，從事財務管理工作，為實際從事勞動之雇主，應為適用勞工保險條例第8條之被保險人，其投保薪資應準用同條例第14條之2規定申報，汪君除薪資所得外，另領取股利所得，合計每年平均所得超過1百萬元以上，所報汪君投保薪資應屬無誤。

2.本件係因前釋示與後釋示意旨不同，被告於後釋示發布後，仍依前釋示做成行政處分所生爭議。因本件應以後釋示為據，原處分依據前釋示做成行政處分，即難謂合法：

⑴經查，被告係依103年4月3日勞動保2字第1030140112號函（前釋示）：「依勞工保險條例第8條第1項第3款規定加保者，在公司、行號係指實際從事勞動對外代表公司或商業登記之負責人，不包括其他法律所定之負責人。至於非對外代表公司之董事、商業登記之合夥人或依法委任之經理人，如係實際從事勞動者，為保障其工作及生活之安全，得比照同條例第8條規定，以該公司或單位為投保單位辦理加保，並依照同條例第14條規定，申報月投保薪資」，據此認定汪春滿之身分與勞工保險條例（下同）第8條第1項第3款規定不符，故不能適用第14條之2以薪資分級表最高薪資或自行舉證申報其投保薪資之規定，而應適用第14條規定，以每月工資申報月投保薪資。並進一步認定原告就汪春滿所申報每月投保薪資超過基本工資部分均係以少報多，未覈實申報，而做成裁罰處分。

⑵然依據勞動部：106年6月8日勞動保2字第1060140210號函（後釋示）意旨，針對「非對外代表公司之董事」等身分而實際從事勞動者，已明確闡示：「非對外代表公司之董事、非對外代表事業單位之合夥人或依法委任之經理人，依本部103年4月3日勞動保2字第1030140112號函示規定，如係實際從事勞動，得比照勞工保險條例第8條規定參加勞工保險。前揭人員依同條例第14條規定應由投保單位申報月投保薪資；至其投保薪資之內涵，基於公平性及避免道德風險，應比照雇主以其所獲報酬或經營事業所得為範圍，不僅以薪資所得為限」。

⑶由上列二則前、後釋示可知，關於非對外代表公司之董事而實際從事工作之人員參加勞工保險者，依103年4月3日勞動保2字第1030140112號函（前釋示）意旨，固應排除於第8條第1項第3款「實際從事工作之雇主」之外，然而

其投保薪資應如何申報，已於106年6月8日以勞動保2字第1060140210號明確函（後釋示）：「…前揭人員依同條例第14條規定應由投保單位申報月投保薪資；至其投保薪資之內涵，基於公平性及避免道德風險，應比照雇主以其所獲報酬或經營事業所得為範圍，不僅以薪資所得為限」。因此，依後釋示意旨，有關實際從事工作之公司董事，雖非對外代表公司而不適用第8條第1項第3款及第14條之2之規定，惟有關其投保薪資如何申報，仍應比照雇主，以「所獲得報酬」或「經營事業所得」為範圍，不限於薪資所得。

3.按大法官釋字第287號解釋：行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，應自法規生效之日起有其適用。是本件有關汪春滿君之勞工保險，自102年4月起至106年12月止，此爭議期間之投保薪資如何申報，自應按照後釋示即106年6月8日以勞動保2字第1060140210號函釋意旨：「比照雇主以其所獲報酬或經營事業所得為範圍，不僅以薪資所得為限」。因此，除得申報每月工資外，就「公司股東所獲分配之股利」因屬經營事業所得範圍（按：所得稅法第14條所規定之第一類：營利所得：「公司股東所獲分配之股利總額」），故而原告將汪君自原告公司所獲得之工資及股利計入其所得，而以較高級距投保薪資申報，應無不合。查汪春滿君申報投保薪資自102年4月至104年1月，每月申報金額42,000元；自104年2月起至106年12月14日退保止，每月申報金額43,900元；再查原告給付予汪春滿君之報酬及股利等所得額如下：

年度	薪資(元)	股利(元)	月平均所得(元)
102年度	120,000	1,588,041	142,336
103年度	120,000	1,925,325	170,443
104年度	120,000	1,608,053	144,004
105年度	120,000	2,081,499	183,458
106年度	120,000	3,306,262	285,521

因汪春滿君係實際從事工作之董事，持有原告公司發行股份，自原告公司獲取之所得較高，故而原告公司自102年起比照雇主，以投保薪資分級表次高級距42,000元申報，104年度起又以最高級距43,900元申報，應無不合。因申報額並未高於實際所得金額，故並無原處分所稱以少報多之情形。

4.綜上，原告申報汪春滿君之投保薪資，應含薪資及股利，並無不合，並無原處分所認定實際收入未達申報等級之以少報多情形。惟原處分未依（後釋示）106年6月8日以勞動保2字第1060140210號函釋意旨適用勞工保險條例之規定，則顯有適用法規錯誤之情形，應予撤銷；至於訴願決定機關未詳閱卷證資料，竟稱：「依查得汪君綜合所得稅各類所得清單資料，除前述薪資所得外，並無取自訴願人之其他類別所得，亦無訴願人所稱之股利所得」，亦顯有疏誤，亦難維持。

(二)聲明：撤銷訴願決定及原處分。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1.原告提供汪君102年1月至106年11月薪資資料、102至106年度薪資所得扣繳憑單，汪君各年度薪資所得扣繳總額皆為120,000元，平均每月薪資約為10,000元，原告102年4月2日以投保薪資42,000元申報汪君加保，104年2月1日調整為43,900元，至106年12月14日退保，確有多報汪君投保薪資情事，該部依規定處以罰鍰，於法並無不合。

2.又汪君雖為原告之董事，領有股利，惟原告並未提具任何足證除薪資所得外，汪君執行業務報酬確達所申報投保薪資等級之具體事證。又股利、紅利並非屬勞動基準法第2條第3款規定之工資，依規定不予計入投保薪資。

3.按被告106年6月8日勞動保2字第1060140210號函釋所稱：「應比照雇主以其所獲報酬或經營事業所得為範圍，不以薪資所得為限」解釋上並非毫無限制，而應與「實際提供

勞務之身分」具相當牽連性，始符合勞工保險條例月投保薪資之設計意旨。又民國90年10月25日修正後公司法第192條第1項規定，董事資格刪除「由股東會就有行為能力之股東中選任之」要件，其立法理由略以：「按現行規定以股東充任董事，並不能與企業所有與企業經營分離之世界潮流相契合，且公司之獲利率與公司董事由股東選任無特殊關聯，故董事不以具有股東身分為必要，修正第一項。」是以，擔任董事之人，其未必為公司股東，公司之獲利率與股東身分無特殊關聯。查「公司股東所獲分配之股利」與「董事酬勞」，兩者間受領原因有別，前者係基於「股東地位」所獲致之資本利得，後者則係基於「董事(受任人)地位」執行職務所獲致之勞務對價，故本案「董事」之月薪資總額，仍應以章程所定或股東會依公司法第196條所議定之董事報酬為限，且實質內涵認定，亦應依照勞工保險條例第14條及其施行細則第27條規定，勞工投保薪資應按其月薪資總額，以勞動基準法第2條第3款規定以工資為準(即因工作而獲得之報酬)，至於「公司股東所獲分配之股利」與董事執行職務無關，非具董事提供勞務之對價性質，自難以採計為勞工保險條例之月薪資總額內涵。是此，參照公司法規定，經營權與所有權已分離，「董事」與「公司股東」二者之權利與義務壁壘清楚劃分，其對價「董事報酬」與「公司股東所獲分配之股利」皆於公司法分別明文規定，蓋不可將二者混為一談。

4.據此，汪君既係以「董事」身分參加勞工保險加保，其勞務之對價，自是以公司法所定之「董事報酬」為限，所領「股利」係按持股比例分配，純屬「公司股東」之資本利得，非勞務對價，自不得將「股利」併入勞工保險投保薪資內申報。是汪君於原告公司擔任董事職務，原告未曾提出汪君「董事報酬」相關事證，僅有汪君102年度至106年度之「薪資所得」資料，按原告申報汪君「薪資所得」資料核算，汪君102年度至106年度各全年度薪資所得總額

120,000元，平均「月薪資所得」為10,000元，依照各當年度基本工資適用等級及配合「勞工保險投保薪資分級表」規定申報汪君投保薪資應為19,200元等，惟原告卻以投保薪資42,000元於102年4月2日申報汪君加保，並於104年2月1日起調整汪君投保薪資為43,900元至106年12月14日退保，確有高報投保薪資情事，被告依照勞工保險條例第72條第3項規定核處原告勞工保險罰鍰，於法並無違誤。

(二)聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

(一)汪君是否適用勞工保險條例第8條之被保險人？

(二)汪君不適用勞工保險條例第8條之被保險人，投保薪資如何計算？

(三)股利依規定得否計入投保薪資？

五、本院的判斷：

(一)汪君為該公司董事，從事財務管理工作，非為實際從事勞動之雇主，非適用勞工保險條例第8條之被保險人。

1.應適用之法令：

⑴勞工保險條例第8條規定：

左列人員得準用本條例之規定，參加勞工保險：

一、受僱於第6條第1項各款規定各業以外之員工。

二、受僱於僱用未滿五人之第6條第1項第1款至第3款規定各業之員工。

三、實際從事勞動之雇主。

四、參加海員總工會或船長公會為會員之外僱船員。

前項人員參加保險後，非依本條例規定，不得中途退保。

第1項第3款規定之雇主，應與其受僱員工，以同一投保單位參加勞工保險。

⑵勞工保險條例第14條之2（實際從事勞動之雇主加保之投保薪資）規定：

依第8條第1項第3款規定加保，其所得未達投保薪資分級表最高一級者，得自行舉證申報其投保薪資。但最低不

得低於所屬員工申報之最高投保薪資適用之等級。

⑶103年4月3日勞動保2字第1030140112號函（前釋示）：「三、…依勞工保險條例第8條第1項第3款規定加保者，在公司、行號係指實際從事勞動對外代表公司或商業登記之負責人，不包括其他法律所定之負責人，…。四、至非對外代表公司之董事、商業登記之合夥人或依法委任之經理人，如係實際從事勞動者，為保障其工作及生活之安全，得比照同條例第8條規定，以該公司或單位為投保單位辦理加保，並依照同條例第14條規定，申報月投保薪資」（本院卷第187頁）。

2.汪君為該公司董事，從事財務管理工作，非為實際從事勞動之雇主，非勞工保險條例第8條第1項第3款規定加保之被保險人，其投保薪資自無法準用同條例第14條之2規定申報，應由投保單位依照同條例第14條規定，申報月投保薪資。

(二)依106年函釋：汪君為非對外代表公司之董事，其投保薪資仍應比照雇主，以「所獲得報酬」或「經營事業所得」為範圍，不限於薪資所得。

1.應適用之法令：

⑴103年4月3日勞動保2字第1030140112號函（前釋示）：「三、…依勞工保險條例第8條第1項第3款規定加保者，在公司、行號係指實際從事勞動對外代表公司或商業登記之負責人，不包括其他法律所定之負責人，…。四、至非對外代表公司之董事、商業登記之合夥人或依法委任之經理人，如係實際從事勞動者，為保障其工作及生活之安全，得比照同條例第8條規定，以該公司或單位為投保單位辦理加保，並依照同條例第14條規定，申報月投保薪資」（本院卷第187頁）。

⑵106年6月8日勞動保2字第1060140210號函（後釋示）：主旨：「有關非對外代表公司之董事、……，如係實際從事勞動自願參加勞工保險，其月投保薪資之申報應比照雇主以所得為範圍」。理由：「二、…前揭人員依同

條例第14條規定應由投保單位申報月投保薪資；至其投保薪資之內涵，基於公平性及避免道德風險，應比照雇主以其所獲報酬或經營事業所得為範圍，不僅以薪資所得為限」(本院卷第189頁)。

2.汪君為該公司董事，從事財務管理工作，此有原告陳報102年度至106年度原告內部轉帳傳單(本院卷第223-585頁)均有汪君簽名，是汪君非雇主亦非對外代表公司之董事，但實際從事勞動且自願參加勞工保險無訛。

3.由上列勞動部103年及106年前、後釋示可知，關於非對外代表公司之董事而實際從事勞動人員參加勞工保險者，依103年4月3日勞動保2字第1030140112號函（前釋示）意旨，固非第8條第1項第3款「實際從事工作之雇主」，然而其投保薪資依106年6月8日勞動保2字第1060140210號函釋：「…前揭人員依同條例第14條規定應由投保單位申報月投保薪資；至其投保薪資之內涵，基於公平性及避免道德風險，應比照雇主以其所獲報酬或經營事業所得為範圍，不僅以薪資所得為限」。綜上，汪君依106年釋示意旨，係實際從事勞動之公司董事，雖非對外代表公司而不適用第8條第1項第3款及第14條之2規定，惟有關其投保薪資應比照雇主，以「所獲得報酬」或「經營事業所得」為範圍，不限於薪資所得。

(三)股利非薪資但依106年勞動部函釋規定得計入投保薪資。

1.應適用之法令：

⑴勞工保險條例第14條第1項前段規定，「前條所稱月投保薪資，係指由投保單位按被保險人之月薪資總額，依投保薪資分級表之規定，向保險人申報之薪資」。

⑵106年6月8日勞動保2字第1060140210號函（後釋示）：「…前揭人員依同條例第14條規定應由投保單位申報月投保薪資；至其投保薪資之內涵，基於公平性及避免道德風險，應比照雇主以其所獲報酬或經營事業所得為範圍，不僅以薪資所得為限」。

⑶所得稅法第14條規定之第一類：營利所得：「公司股東

所獲分配之股利總額…」。

2.依原告陳報之106年12月25日股份有限公司變更登記表(本院卷第25頁)所載，汪君為其副董事長，並非對外代表公司之負責人無訛，即非勞工保險條例第14條之2規定之適用對象，依106年函釋意旨應比照雇主以其所獲報酬或經營事業所得為範圍，不僅以薪資所得為限申報投保薪資。

3.汪君102年至106年薪資印領清冊及薪資所得扣繳憑單，平均領取月薪10,000元，與財政部臺北國稅局查調綜合所得稅各類所得清單資料相符，汪君各年度所得總額均為12萬元。惟原告給付汪君除薪資報酬外尚有股利等所得額，此有股利憑單及各類所得暨免扣繳憑單附本院卷127~141頁，薪資加上股利，則汪君月平均所得如下：

年度	薪資(元)	股利(元)	月平均所得(元)
102年度	120,000	1,588,041	142,336
103年度	120,000	1,925,325	170,443
104年度	120,000	1,608,053	144,004
105年度	120,000	2,081,499	183,458
106年度	120,000	3,306,262	285,521

4.原告以汪君係實際從事勞動之董事，且持有原告公司發行股份，其自原告公司獲取之所得顯比薪資高，故原告公司自102年4月至104年1月比照雇主，以投保薪資分級表次高級距42,000元申報，自104年2月起至106年12月14日退保止，以最高級距43,900元申報，尚無不合。因申報額並未高於實際所得金額，故並無原處分所稱以少報多之情形，被告稱原告以少報多，委無可採。

(四)大法官釋字第287號解釋「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，應自法規生效之日起有其適用」，本件自應依後釋示即106年6月8日勞動保2字第1060140210號函釋意旨「比照雇主以其所獲報酬或經營事業所得為範圍，不僅以薪資所得為限」辦理。原告申報汪君之投保薪資，含薪資及股利，並無不合，縱兩者不合計，而僅計算股利即

經營事業所得，亦無原處分所認定實際收入未達申報等級之以少報多情形。

(五)被告辯稱股利非經營事業所得云云，惟查所得稅法第14條規定營利所得為「公司股東所獲分配之股利總額……」。本件股利為原告所屬公司依股份多寡比例發給之股利，此有原告陳報之99年1月11日、102年4月23日、106年2月17日及106年12月25日之公司變更登記表(本院卷二第127-140頁)載有汪君之股分，另參酌原告公司100年度至106年度資產負債表、損益表、股東權益變動表(本院卷二第19-50頁)；102-106年度股利印領清冊(本院卷二第51-60頁)，原告所得既為「營利所得」，即應為「經營事業所得」，被告所辯非有理由，尚難遽採；至於訴願決定稱「依查得汪君綜合所得稅各類所得清單資料，除前述薪資所得外，並無取自訴願人之其他類別所得，亦無訴願人所稱之股利所得」，顯未斟酌原告所提出之「股利憑單」(本院卷第127-135頁)及原告公司之股利印領清冊(本院卷第619-627頁)，尚有疏誤，亦難維持。

(六)被告復辯稱「公司股東所獲分配之股利」與董事執行職務無關，非具董事提供勞務之對價性質，自難以採計為勞工保險條例之月薪資總額內涵云云，固非無據，惟勞動部函釋既認「至其投保薪資之內涵，基於公平性及避免道德風險，應比照雇主以其所獲報酬或經營事業所得為範圍，不僅以薪資所得為限」，本件應依上開函釋審酌原告投保薪資之內涵，是否僅以薪資所得為限，被告卻仍執意僅以董事薪資為限，而排除股利，顯與上開106年函釋有違，尚非有理。

(七)本件判決基礎已經明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經本院審酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，一併說明。

六、結論：本件被告未予查明即率予處分，有欠妥適，訴願決定未予糾正，亦有疏略。原告訴請撤銷，為有理由，應予准許。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　3　　月　　13　　日

行政訴訟庭　法　官　侯明正

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於判決送達後20日內，向本院提出上訴狀，上訴狀並應記載上訴理由，表明關於原判決所違背之法令及其具體內容或依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具體事實，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（上訴狀及上訴理由書均須按他造人數附繕本），並繳納上訴費新臺幣3,000元。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　3　　月　　13　　日

書記官　陳世明