

高雄高等行政法院判決

108年度簡上字第34號

上訴人 勞動部

代表人 許銘春

被上訴人 巧克力汽車商業股份有限公司

代表人 侯衡陽

上列當事人間勞工保險條例事件，上訴人對中華民國108年3月13日臺灣臺南地方法院107年度簡字第79號行政訴訟判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、原判決廢棄。

二、被上訴人在第一審之訴駁回。

三、第一審及上訴審訴訟費用由被上訴人負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：上訴人依所屬勞工保險局（下稱勞保局）之審查結果，以被上訴人未依規定覈實申報所屬被保險人汪春滿於民國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（下稱原處分），按被上訴人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。被上訴人不服，提起訴願，遭決定駁回後，提起行政訴訟，經臺灣臺南地方法院107年度簡字第79號行政訴訟判決（下稱原判決）撤銷訴願決定及原處分。上訴人不服，遂提起本件上訴。

二、兩造於原審之主張及聲明，均引用原判決所載。

三、原判決撤銷訴願決定及原處分之理由要旨：

01 (一) 汪春滿為被上訴人董事，從事財務管理工作，非為實際從
02 事勞動之雇主，並非勞工保險條例第8條第1項第3款規定
03 加保之被保險人，其投保薪資無法準用同條例第14條之2
04 規定申報，應由投保單位依同條例第14條規定申報月投保
05 薪資。

06 (二) 依上訴人106年函釋，汪春滿為非對外代表公司之董事，
07 其投保薪資仍應比照雇主，以「所獲得報酬」或「經營事
08 業所得」為範圍，不限於薪資所得：

09 1、被上訴人102年度至106年度內部轉帳傳單（見原審卷一第
10 223頁至第585頁）均有汪春滿簽名，是汪春滿非雇主亦非
11 對外代表公司之董事，但為實際從事勞動且自願參加勞工
12 保險。

13 2、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
14 保險者，依上訴人103年4月3日勞動保2字第1030140112號
15 函釋（下稱103年函釋）意旨，固非勞工保險條例第8條第
16 1項第3款「實際從事工作之雇主」，然其投保薪資依上訴
17 人106年6月8日勞動保2字第1060140210號函釋（下稱106
18 年函釋）意旨，係實際從事勞動之公司董事，雖非對外代
19 表公司而不適用勞工保險條例第8條第1項第3款及第14條
20 之2規定，惟有關其投保薪資應比照雇主，以「所獲得報
21 酬」或「經營事業所得」為範圍，不限於薪資所得。

22 (三) 「股利」非薪資但依上訴人106年函釋得計入投保薪資：

23 1、汪春滿102年至106年薪資印領清冊及薪資所得扣繳憑單，
24 平均領取月薪10,000元，與財政部臺北國稅局查調綜合所
25 得稅各類所得清單資料相符，汪春滿各年度所得總額均為
26 12萬元。惟被上訴人給付汪春滿除薪資報酬外尚有股利等
27 所得額，薪資加上股利，則汪春滿月平均所得為102年度

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

2、被上訴人以汪春滿係實際從事勞動之董事，且持有被上訴人發行股份，其自被上訴人獲取之所得顯比薪資高，故被上訴人自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，故無原處分所稱以少報多之情形，上訴人稱被上訴人以少報多，委無可採。

3、依司法院釋字287號解釋，本件應依106年函釋意旨「比照雇主以其所獲得報酬或經營事業所得為範圍，不僅以薪資所得為限」辦理。被上訴人申報汪春滿之投保薪資，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。

4、上訴人辯稱股利非經營事業所得云云，惟所得稅法第14條規定營利所得為「公司股東所獲分配之股利總額……」。本件股利為被上訴人依股份多寡比例發給之股利，此有被上訴人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載有汪春滿之股份，另參酌被上訴人100年度至106年度資產負債表、損益表、股東權益變動表；102-106年度股利印領清冊，被上訴人所得既

為「營利所得」，即應為「經營事業所得」，上訴人所辯非有理由，尚難遽採。至訴願決定稱「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」，顯未斟酌被上訴人所提出之「股利憑單」及被上訴人之股利印領清冊，尚有疏誤，亦難維持。

5、上訴人辯稱「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，惟本件應依106年函釋審酌被上訴人投保薪資之內涵是否僅以薪資所得為限，上訴人卻仍執意僅以董事薪資為限，而排除股利，顯與106年函釋有違，尚非有理。

四、上訴意旨及聲明：

（一）實際從事勞動之雇主，應以其與從事勞動有關之所得計算月薪資總額以核算月投保薪資；又非對外代表公司而實際從事勞動之董事，非勞工保險條例強制納保之對象，惟為保障其工作及生活之安全，上訴人以行政函釋，得比照實際從事勞動之雇主之規定參加勞工保險。是其月薪資總額內涵之認定，應與實際從事勞動之雇主相當，均以從事勞動有關之所得始得納入，原判決未予審究，認事用法，顯屬不當，而有行政訴訟法第243條第1項，判決不適用法規或適用不當之違誤：

1、勞工保險是在職保險，以符合勞工保險條例第6條規定，實際從事工作之勞工為強制保險對象，雇主應以勞工因工作所獲得之報酬，依投保薪資分級表之規定，向保險人申報月投保薪資。而實際從事勞動之雇主，得「準用」同條例規定參加勞工保險，因其未領取勞動基準法第2條第3款

規定之工資，自無勞工保險條例第14條第1項及其施行細則第27條第1項之適用。惟依勞工保險條例第14條之2規定，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。該「所得」內涵法雖無明文規定，惟從雇主加保資格，即須實際從事勞動始得加保以觀，解釋上「所得」應與從事勞動有關，蓋受強制加保規定之勞工，其月投保薪資以因工作而獲得之報酬計算，實際從事勞動之雇主既係「準用」同條例規定而自願加保，其「所得」自應與「提供勞務」具相當牽連性。承此，上訴人於103年函釋其中「所獲報酬或經營事業所得」，亦係與從事勞動相關而獲致者，乃屬當然。該函釋除重申勞工保險為在職保險，採量能負擔原則，並有意限縮勞工保險條例第8條第1項第3款雇主之範圍，讓非對外代表公司之董事等投保薪資之內涵回歸勞工保險條例之立法意旨，即應按其因工作所獲得之報酬覈實申報投保薪資。

2、上訴人作成106年函釋之過程為A診所未以甲君「執行業務所得」申報月投保薪資，僅以基本工資金額申報月投保薪資，確有以多報少情事，乃依照規定核處勞保罰鍰，訴願審理過程中，行政院訴願審議委員會106年3月15日106年度第9次會議審查意見認為，合夥人加保既係比照雇主加保規定，其投保薪資亦應比照雇主以所得為範圍，非僅以薪資為限，始符合覈實申報投保薪資之意涵，故指示上訴人有進一步解釋之必要。上訴人考量非對外代表公司之董事等被保險人非一定領取固定薪資，且所受領者亦非一定以薪資為名義發放，惟渠等所得通常應達或高於投保薪資分級表之最高一級，爰以106年函釋單純擴張非對外代表公司之董事其投保薪資之內涵，比照雇主投保薪資，惟均

仍限於與從事勞動相關而獲致者，始與勞工保險制度設計無違。故上訴人於原審答辯主張，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，是擔任董事之人，其未必為公司股東，公司之獲利率與股東身分無特殊關聯。再按「董事報酬」為董監事為公司服務應得之酬金，為經常性之給付，不以公司有盈餘為必要；而「董事酬勞」為公司有盈餘時，對董事處理公司事務貢獻率的報償，與其有無持股或持股數若干無對應關係。而「公司股東所獲分配之股利」與前二者受領原因有別，「股利」係基於「股東地位」所獲致之資本利得，「董事報酬」或「董事酬勞」則係基於「董事（受任人）地位」執行職務所獲致之勞務所得。若依上訴人103年函釋認定，非對外代表公司之董事僅能以「董事報酬」申報投保薪資，而依106年函釋，「董事酬勞」等與勞務提供有關的所得，得納入月薪資總額，不以薪資為限。至於「公司股東所獲分配之股利」，因與董事執行職務無關，自難以採計為勞工保險條例之月薪資總額內涵。依臺灣士林地方法院107年度簡字第19號行政訴訟判決理由，若為合夥盈餘按投資比例分配，單純係資本利得，與勞動無關，則不能納入月薪資總額，與上訴人上開主張相同。

3、原判決援引所得稅法第14條規定，認定「營利所得」即為上開二函釋所稱「經營事業所得」，進而將公司股東所獲分配之股利總額，納入非對外代表公司董事之投保薪資計算，非屬的論。上訴人上開二號函釋所稱之「經營事業所得」，與所得稅法第14條規定之「營利所得」，用語不一致，如何作相同意義之理解？從所得稅法第14條以觀，僅

在獨資資本主的部分才使用「經營事業所得」之文字。為何不是獨資資本主的經營事業所得，才係等同上訴人函釋所稱之「經營事業所得」？即便寬認營利所得為經營事業所得之簡稱，然法條用語在不同法規範中，得相應於不同法規範所追求之目的，而為不同之理解。因此勞工保險條例及其函釋與所得稅法上相同的概念，可以具不同的意義。所得稅法第14條規定所指之「營利所得」並不等同上訴人上開函釋之「經營事業所得」，若依立法目的而斷，所得稅之目的在於維護租稅公平，確保國家稅收，而上訴人依勞工保險條例所作成的行政解釋則在保障勞保被保險人工作及生活之安全，同時兼顧制度之公平性，應不能為相同解釋。惟原判決認包括公司股東所獲分配之股利及獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘等上位概念之「營利所得」，即為上訴人上開函釋所稱「經營事業所得」，其理由為何？是否勞工保險條例與所得稅法二不同法領域間有共通的原理而得以「類推或直接適用」？原判決均未作說明論列，誠有行政訴訟法第243條第2項第6款判決理由不備之違法。上訴人函釋所稱之「經營事業所得」須與從事勞動相關，與所得稅法上開法文之規範內容確有不同，原判決貿然將所得稅法之規定直接適用於勞工保險事件，其認事用法，實屬有誤。

(二) 上訴聲明：1、原判決廢棄。2、被上訴人在第一審之訴駁回。

五、被上訴人答辯意旨及聲明：

(一) 答辯意旨：

1、上訴理由多為未於原審言詞辯論終結前提出之新主張；或援引已廢止或前函釋之意見；或重為敘述其於原審已主張

而為原判決所不採之理由。就原審判決理由：「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。本件自應依上訴人106年函釋意旨『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」，上訴人不依上開釋示見解為主張，另提出其他主觀意見，並未具體說明原判決有何不適用法規或適用法規不當之情形，並揭示該法規之條項或其內容，及合於行政訴訟法第236條之2第3項、第243條第2項所列各款之事實，難認上訴人對原判決如何違背法令已有具體之指摘，應認其上訴為不合法。

2、依上訴人106年函釋，以明確文字闡明：「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」，惟上訴人上訴理由卻自行主觀限縮，認僅限於「董事酬勞」或「董事報酬」，顯與該函釋所稱「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」不符。原判決依上訴人自行發布之函釋為判決依據，上訴人卻以已廢止之函釋或前釋示內容主張投保薪資之內涵必須與提供勞務之對價具牽連性，而認定僅有董事報酬始能列入投保薪資範圍，全然無視106年函釋已將「所獲報酬」與「經營事業所得」分開明列，仍執著於舊見解，此上訴理由顯不可採。直言之，上訴人一方面認為實際從事勞動之董事加入勞工保險，僅以薪資申報月投保薪資，與其實際收入不成比例，故認為不應僅申報其薪資，應加計其他報酬及經營事業所得，並作成解釋令。今汪君屆齡申請退休，上訴人卻不願依高額投保薪資給付，竟主張被上訴人

01 以少報多，對被上訴人開罰。收錢時一張臉、付錢又換一
02 張臉，如此毫無誠信，實在令人錯愕。

03 3、原處分為裁罰處分。依行政罰法第7條第1項規定：「違反
04 行政法上義務之行為，非出於故意或過失者，不予處罰」
05 。又依上訴人106年函釋以：「……其投保薪資之內涵，
06 基於『公平性』及『避免道德風險』，應比照雇主以其所
07 獲報酬或經營事業所得為範圍……」等語，即係指出：實
08 際從事勞動之董事，因其收入除薪資外，尚有董事酬勞或
09 經營事業所得，遠高於月薪資，如僅以所獲薪資申報月投
10 保薪資，顯然不公平，且有道德風險之虞，是被上訴人認
11 為應比照雇主而加計薪資以外之其他所得，以高額投保薪
12 資申報，始符合公平性及避免道德風險。上開函釋並未明
13 文排除董事因持股所獲得之股利；再者，經營股份有限公司之獲利，依公司法規定完稅、提撥公積金後，即以股利
14 撥付予股東，因此，股利屬經營事業所得，並無違反一般
15 通常經驗定則，且所得稅法第14條亦如此規範。則被上訴
16 人將汪君因持有被上訴人公司股份，就此股份受分派之股
17 利計入其月投保薪資之行為，有何故意或過失？姑不論上
18 訴人於本案所持法律見解是否正確，上訴人豈可僅因法律
19 見解之不同，驟認被上訴人有故意或過失而應受行政罰？
20 原判決認事用法並無不合，上訴人之上訴顯不合法，亦無
21 理由，請駁回上訴。

23 （二）聲明：上訴駁回。

24 六、爭點：

25 （一）被保險人汪春滿自被上訴人所領取之「股利」得否計入投
26 保薪資？

27 （二）原處分認定被上訴人有違反勞工保險條例將被保險人汪春

滿在職期間之投保薪資「以少報多」之行為並據以裁罰，
是否適法？

七、本院之判斷：

(一) 應適用之法令：

1、勞工保險條例

(1) 第1條：「為保障勞工生活，促進社會安全，制定本條例；本條例未規定者，適用其他有關法律。」

(2) 第8條：「(第1項)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5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。(第2項)前項人員參加保險後，非依本條例規定，不得中途退保。(第3項)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。」

(3) 第14條：「(第1項)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；被保險人薪資以件計算者，其月投保薪資，以由投保單位比照同一工作等級勞工之月薪資總額，按分級表之規定申報者為準。被保險人為第6條第1項第7款、第8款及第8條第1項第4款規定之勞工，其月投保薪資由保險人就投保薪資分級表範圍內擬訂，報請中央主管機關核定適用之。(第2項)被保險人之薪資，如在當年2月至7月調整時，投保單位應於當年8月底前將調整後之月投保薪資通知保險人；如在當年8月至次年1月調整時，應於次年2月底前通知保險人。其調整均自通知之次月1日生效。(第3項)第1項

01 投保薪資分級表，由中央主管機關擬訂，報請行政院核
02 定之。」

03 (4) 第14條之1：「(第1項)投保單位申報被保險人投保薪
04 資不實者，由保險人按照同一行業相當等級之投保薪資
05 額逕行調整通知投保單位，調整後之投保薪資與實際薪
06 資不符時，應以實際薪資為準。(第2項)依前項規定
07 逕行調整之投保薪資，自調整之次月1日生效。」

08 (5) 第14條之2：「依第8條第1項第3款規定加保，其所得未
09 達投保薪資分級表最高一級者，得自行舉證申報其投保
10 薪資。但最低不得低於所屬員工申報之最高投保薪資適
11 用之等級。」

12 (6) 第72條第3項：「投保單位違反本條例規定，將投保薪
13 資金額以多報少或以少報多者，自事實發生之日起，按
14 其短報或多報之保險費金額，處4倍罰鍰，並追繳其溢
15 領給付金額。勞工因此所受損失，應由投保單位賠償之
16 。」

17 2、勞工保險條例施行細則第27條第1項：「本條例第14條第1
18 項所稱月薪資總額，以勞動基準法第2條第3款規定之工資
19 為準；其每月收入不固定者，以最近3個月收入之平均為
20 準；實物給與按政府公布之價格折為現金計算。」

21 3、勞動基準法第2條第3款：「本法用詞，定義如下：……三
22 、工資：指勞工因工作而獲得之報酬；包括工資、薪金及
23 按計時、計日、計月、計件以現金或實物等方式給付之獎
24 金、津貼及其他任何名義之經常性給與均屬之。」

25 4、勞動基準法施行細則第10條：「本法第2條第3款所稱之其
26 他任何名義之經常性給與係指左列各款以外之給與。一、
27 紅利。二、獎金：指年終獎金、競賽獎金、研究發明獎金

、特殊功績獎金、久任獎金、節約燃料物料獎金及其他非經常性獎金。三、春節、端午節、中秋節給與之節金。四、醫療補助費、勞工及其子女教育補助費。五、勞工直接受自顧客之服務費。六、婚喪喜慶由雇主致送之賀禮、慰問金或奠儀等。七、職業災害補償費。八、勞工保險及雇主以勞工為被保險人加入商業保險支付之保險費。九、差旅費、差旅津貼及交際費。十、工作服、作業用品及其代金。

十一、其他經中央主管機關會同中央目的事業主管機關指定者。」

(二) 被保險人汪春滿自被上訴人所領取之「股利」不得計入投保薪資：

1、被上訴人雖主張：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；本件係因上訴人103年函釋與106年函釋意旨不同，依106年函釋意旨，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；上訴人於106年函釋發布後，仍依103年函釋作成行政處分難謂合法云云。然查：

(1) 勞工保險乃立法機關本於憲法第153條、第155條及憲法增修條文第10條第8項之基本國策所建立之社會安全措施，旨在保障勞工生活，促進社會安全，故勞工應依法

01 一律強制加入勞工保險為被保險人，並享有依法請領保
02 險給付之權利。衡酌勞工保險具有社會保險之性質，並
03 考量勞工保險之政策目的、社會安全制度之妥適建立、
04 勞工權益保護、社會整體資源之分配及國家財政之負擔
05 能力等因素，勞工保險契約之當事人自應本諸善意與誠
06 信之原則締結保險契約，方能避免勞工保險財務惡化，
07 確保國家社會安全制度之永續健全運作。故勞工保險條
08 例第14條之1及第72條第3項規定賦予保險人於勞工保險
09 契約關係中，於投保單位申報不實時，調整被保險人投
10 保薪資及據以處罰不實申報投保單位之權限，俾使勞工
11 保險制度之運作，得以達成保障勞工生活，促進社會安
12 全之立法目的。

13 (2) 勞工保險既屬在職保險，則勞工應有實際工作，並因其
14 工作而獲得雇主給付之對價報酬，始得以其所屬團體或
15 所屬機構為投保單位，向保險人申報月投保薪資，成為
16 勞工保險之被保險人。而勞工保險條例所稱「月投保薪
17 資」，係指由投保單位按被保險人之月薪資總額，依投
18 保薪資分級表之規定，向保險人申報之薪資，此觀勞工
19 保險條例第14條第1項前段規定甚明。該條所稱「月薪
20 資總額」，依同條例施行細則第27條第1項規定，以勞
21 動基準法第2條第3款規定之工資為準；其每月收入不固
22 定者，以最近3個月收入之平均為準；實物給與按政府
23 公布之價格折為現金計算。對照勞動基準法第2條第3款
24 規定工資之定義，係指勞工因工作而獲得之報酬，包括
25 工資、薪金及按計時、計日、計月、計件以現金或實物
26 等方式給付之獎金、津貼及其他任何名義經常性給與。
27 準此，勞動基準法上所稱之「工資」係以「勞動對價」

01 及「經常性給與」作為認定標準。從而，勞工保險條例
02 所稱之「月投保薪資」及「月薪資總額」自亦須符合勞
03 動基準法上開工資之認定標準，始符前揭法令明文之規
04 定。

05 (3) 勞工保險條例第8條第1項第3款規定，實際從事勞動之
06 雇主得準用勞工保險條例之規定自願參加勞工保險，其
07 立法意旨無非係欲擴大勞工保險之範圍及於實際從事勞
08 動之雇主，尤其是雇主亦須親自參與勞動工作之小規模
09 事業單位，以保障其工作及生活之安全，但考量雇主相
10 對於所屬勞工尚非經濟上弱勢，其所獲報酬或經營事業
11 所得理應高於所屬勞工之薪資報酬，依勞工保險之量能
12 負擔原則，故同條例第14條之2規定此類雇主之投保薪
13 資，原則上應適用薪資分級表最高一級，縱其舉證其所
14 得未達薪資分級表最高一級者，亦不得低於所屬員工申
15 報之最高投保薪資適用之等級。

16 (4) 上訴人就勞工保險條例第8條第1項第3款所定「實際從
17 事勞動之雇主」是否包括「依公司法設置之董事」曾以
18 103年函釋略以：「三、……依勞工保險條例第8條第1
19 項第3款規定加保者，在公司、行號係指實際從事勞動
20 對外代表公司或商業登記之負責人，不包括其他法律所
21 定之負責人，……。四、至非對外代表公司之董事、商業
22 登記之合夥人或依法委任之經理人，如係實際從事勞動
23 者，為保障其工作及生活之安全，得比照同條例第8條
24 規定，以該公司或單位為投保單位辦理加保，並依照同
25 條例第14條規定，申報月投保薪資。」（見原審卷一第
26 187頁、第188頁）。足見上訴人103年函釋就「非對外
27 代表公司之董事」部分旨在說明：勞工保險條例第8條

第1項第3款所稱「實際從事勞動之雇主」，並不包含「非對外代表公司之董事」，但「非對外代表公司之董事」得「比照」勞工保險條例第8條自願參加勞工保險，其月投保薪資之申報則依同條例第14條辦理，而非依同條例第14條之2規定辦理。其內容核與前述勞工保險條例第8條第1項第3款規定意旨無違，本院自得援用。故被上訴人主張：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規定申報云云，逕將該公司非對外代表公司之董事汪春滿解釋為勞工保險條例第8條第1項第3款所定「實際從事勞動之雇主」且主張其得準用同條例第14條之2規定辦理汪春滿之投保薪資申報，自無可採。

(5) 嗣上訴人就「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自願參加勞工保險時其投保薪資之內涵」再以106年函釋略以：「主旨：有關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，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。……說明：……二、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……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。」（見原審卷一第189頁）。足見上訴人106年函釋旨在說明：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自願參加勞工保險時其投保薪資之內涵，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。該函釋無非亦係立基於勞工保險之量能負擔原則所為，考量此類人員被保險人並非一定領取固定薪資，且所受領之報酬給付亦非必以薪資為名義發放，惟渠等所得通常應達或高於投保薪資分級表之最高一級，乃闡釋渠等投保薪資之內涵不以薪資為名義發放者為限，以避免投保單位就「非對外代表公司之董事」用低報勞工保險條例第14條所定「月投保薪資」之方式，規避其應負擔之較高額保險費。而該106年函釋固認為「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」，但並未逕將「股利」亦解釋為「經營事業所得」而計入投保薪資之內涵。因此，兩造間所爭執「股利」得否計入投保薪資內涵之判定，仍應回歸前揭勞工保險條例第14條第1項前段、同條例施行細則第27條第1項及勞動基準法第2條第3款所定關於「月投保薪資」及「月薪資總額」之認定標準，亦即：必須符合「勞動對價」及「經常性給與」之要件。

- (6) 查原判決認定被保險人汪春滿並非對外代表公司之董事，但有實際從事勞動且自願參加勞工保險，被上訴人給付汪春滿之薪資報酬及股利所得額，於102年度為薪資120,000元，股利1,588,041元；103年度為薪資120,000元，股利1,925,325元；104年度為薪資120,000元，股利2,081,499元；106年度為薪資120,000元，股利3,306,262元等情，乃原審參酌被上訴人99年1月11日、102年

01 4月23日、106年2月17日及106年12月25日之公司變更登
02 記表（見原審卷二第127頁至第140頁）、102年度至106
03 年度被上訴人內部轉帳傳單（見原審卷一第221頁至第5
04 85頁）、薪資印領清冊（見原審卷一第109頁至第117頁
05 ）、各類所得扣繳暨免扣繳憑單（見原審卷一第137頁
06 至第145頁）、股利憑單（見原審卷一第127頁至第135
07 頁）、股利印領清冊（見原審卷一第619頁至第627頁）
08 及100年度至106年度資產負債表、損益表、股東權益變
09 動表（見原審卷一第587頁至第617頁）等調查證據之結
10 果，核與卷內證據相符，亦與證據法則、論理法則、經
11 驗法則無違，自得作為本院裁判之基礎。而前揭被保險
12 人汪春滿自被上訴人所領取之各年度薪資報酬，核屬其
13 因工作而獲得之報酬，符合「勞動對價」及「經常性給
14 與」之要件，自屬勞工保險條例第14條第1項前段所規
15 定之「月投保薪資」無疑。至於汪春滿自被上訴人所領
16 取之各年度「股利」，雖亦屬汪春滿基於被上訴人給付
17 之所得，然股利乃股息及紅利之總稱，依公司法第232
18 條規定：「（第1項）公司非彌補虧損及依本法規定提
19 出法定盈餘公積後，不得分派股息及紅利。（第2項）
20 公司無盈餘時，不得分派股息及紅利。」同法第235條
21 第1項規定：「股息及紅利之分派，除章程另有規定外
22 ，以各股東持有股份之比例為準。」足見股利原則上為
23 公司於各年度依各股東持有股份之比例向股東分配之盈
24 餘，其分派與否須視當年度公司彌補虧損及依法提出法
25 定盈餘公積後有無盈餘而定，並非必然發放，且其分派
26 比例係依各股東持有股份之比例而為，性質上顯難認屬
27 於勞工因提供勞務所可經常性取得之對價，依上開說明

，不符「勞動對價」及「經常性給與」之要件，自難認屬得計入勞工保險條例第14條第1項前段所規定之「月投保薪資」之範疇。故被上訴人主張被保險人汪春滿自所領取之「股利」得計入投保薪資云云，並不可採。

2、原判決認「股利」非薪資但依前揭上訴人106年函釋得計入投保薪資，無非係以「被上訴人給付汪君除薪資報酬外尚有股利等所得額」「其自被上訴人公司獲取之所得顯比薪資高」，應依上訴人106年函釋意旨「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」辦理等理由為其論據。惟在被保險人汪春滿之月投保薪資採計上呈現此種股利所得顯然高於薪資所得而依法卻無法採計情形，實係因被上訴人每年以薪資名義給付予汪春滿之數額僅12萬元，其平均每月薪資竟低於法定基本工資，對照汪春滿係擔任被上訴人公司副董事長並負責該公司財務管理工作之職務性質，顯有高階低薪之異常情狀；被上訴人與汪春滿間就此種給付方式之安排或有其稅捐規劃上之考量，然其既欲使汪春滿以自願參加勞工保險之身分受有依投保薪資分級表上較高等級之保障，並非不能以調高其薪資所得額之方式，以符合勞工保險條例上月投保薪資之採計規定，據以獲得其所希冀之較高等級保障。而勞工保險條例第14條第1項前段所定「月投保薪資」之採計方式既有明文規定且依其制度意旨應符合上開認定標準，業如前述，尚難僅以汪春滿其自被上訴人獲取之股利所得顯比薪資為高，而無論其給付性質，即遽將股利所得採計為月投保薪資之一部，原判決此部分論理，即有速斷。至原判決依被上訴人引用所得稅法第14條第1項關於第一類「營利所得」包含「公司股東所獲分配之股利總額」之規定，

據以推論「股利」既為「營利所得」，即應為「經營事業所得」乙節，惟觀諸所得稅法第14條第1項固規定：「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、合作社社員所獲分配之盈餘、其他法人出資者所獲分配之盈餘、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘及個人一時貿易之盈餘皆屬之。合夥人應分配之盈餘或獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘，應按核定之營利事業所得額計算之。……」然該條項所定「營利所得」類型下列舉之各類所得，究其所得來源之性質實際上包含兩種次類型，其一為因資本產生之資本孳息，即「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、其他法人出資者所獲分配之盈餘」；其二為基於勞動力所得，即「合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘、個人一時貿易之盈餘」。前者均屬資本孳息，與勞動力之付出無涉，故尚難僅以所得稅法第14條第1項所定「營利所得」內包含「獨資資本主每年自其獨資『經營事業所得』之盈餘」之用語，逕認該條項第一類所列舉者一概屬於「經營事業所得」之性質，進而推論「公司股東所獲分配之股利總額」亦應屬「經營事業所得」，再依上訴人106年函釋所稱「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」等詞，得出「股利」亦得計入投保薪資之結論。原判決並未慮及前情而誤認「股利」依上訴人106年函釋及所得稅法第14條第1項規定亦得計入投保薪資，此部分適用法令自非無不當。上訴人指摘原判決違背法令，尚非無據。

01 (三) 原處分認定被上訴人有違反勞工保險條例將被保險人汪春
02 滿在職期間之投保薪資以少報多之行為並據以裁罰，應屬
03 適法：

04 1、查被上訴人就被保險人汪春滿之月投保薪資，自102年4月
05 至104年1月，以投保薪資分級表次高級距42,000元申報；
06 ，自104年2月起至106年12月14日退保止，以最高級距43,
07 900元申報等情，為原審依職權調查結果所確定之事實，
08 核與卷內證據相符，亦與證據法則、經驗法則無違，依行
09 政訴訟法第236條之2第3項準用同法第254條第1項規定，
10 自得採為本件判決之基礎。而被上訴人於102年度至106年
11 度給付汪春滿之薪資每年均為120,000元等情，亦為原審
12 依職權調查結果所確定之事實，已如前述，堪認被保險人
13 汪春滿之月薪資總額平均為1萬元，故上訴人作成原處分
14 認定被上訴人有勞工保險條例第72條第3項所定違反該條
15 例規定將投保薪資以少報多之行為，自非無據。

16 2、至被上訴人主張：其將汪君因持有被上訴人公司股份，就
17 此股份受分派之股利計入其月投保薪資之行為，並無故意
18 或過失；姑不論上訴人於本案所持法律見解是否正確，上
19 訴人豈可僅因法律見解之不同，驟認被上訴人有故意或過
20 失而應受行政罰云云。惟按違反行政法上義務之行為非出
21 於故意或過失者，不予處罰，行政罰法第7條定有明文。
22 是行政罰之責任，非但包括故意行為，過失行為亦屬可罰
23 。而所謂「過失」，係指行為人雖非故意，但按其情節應
24 注意並能注意，而不注意者，為過失。詳言之，如一般具
25 有相當知識經驗且勤勉負責之人，在相同之情況下均能預
26 見並避免或防止實現行政罰之構成要件，而行為人卻未善
27 盡此種必要之注意，客觀上即有過失。查被上訴人就被保

險人汪春滿之月投保薪資，自102年4月至104年1月，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日汪春滿退保為止，以最高級距43,900元申報等情，業如前述，足見被上訴人於上訴人106年6月8日作成106年函釋以前即持續以高於汪春滿之薪資印領清冊所載薪資數額之方式申報其月投保薪資，已顯與勞工保險條例第14條第1項及同條例施行細則第27條第1項規定不符，尚難認其就此申報方式已善盡必要之注意，亦難認係因受上訴人作成106年函釋影響而誤解法令，依上開說明，被上訴人主張其並無故意或過失云云，即無可採。原處分依勞工保險條例第72條第3項規定按被上訴人多報之保險費金額，處以4倍罰鍰自無違誤。

（四）綜上所述，原判決適用法令既有上開違誤，且影響判決之結果，上訴意旨指摘原判決違法，求予廢棄，為有理由，自應由本院將原判決予以廢棄。又依原審確定且已臻明確之事實，被上訴人確有前述勞工保險條例第72條第3項所定違反該條例規定將投保薪資以少報多之行為，原處分依該條規定按被上訴人多報之保險費金額，處以4倍罰鍰並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。被上訴人起訴主張原處分違法，訴請撤銷原處分及訴願決定，為無理由。爰依行政訴訟法第236條之2第3項準用同法第259條第1款規定，由本院自為判決，並駁回被上訴人在第一審之訴。

八、結論：上訴有理由，廢棄原判決並自為判決駁回被上訴人在第一審之訴。

中華民國 108 年 10 月 31 日

高雄高等行政法院第二庭

審判長法官 李 協 明

01 法官 林 韋 岑
02 法官 曾 宏 揚
03 以上正本係照原本作成。
04 不得上訴。
05 中 華 民 國 108 年 10 月 31 日
06 書記官 林 幸 怡