

明○實業股份有限公司（代表人高○能）聲請書一

茲依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及第八條第一項之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如左。

一、聲請解釋憲法之目的

聲請人八十年度營利事業所得稅事件，關於累積未分配盈餘超過法定保留限額加徵百分之十營利事業所得稅部分，原處分機關所為處分，一再訴願決定機關所為決定，以及行政法院所為八十六年度判字第一六一二號暨第二七〇八號確定終局判決，其所適用之財政部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函釋，於其據以解釋之所得稅法第七十六條之一規定本旨之外，逕以命令課以人民納稅之義務，抵觸憲法第十九條規定，請求解釋其應為無效。

二、疑義或爭議之性質與經過，及涉及之憲法條文

（一）憲法上所保障之權利遭受不法侵害之事實，及涉及之憲法條文

緣聲請人八十年度營利事業所得稅事件，關於累積未分配盈餘超過法定保留限額部分，依促進產業升級條例第十五條第一項規定選擇加徵百分之十營利事業所得稅，保留不分配。當年度聲請人自被投資公司取得增資股票（即股票股利）計一〇〇、八三九、二四〇元。該股票股利依商業會計法及其相關法令暨一般公認會計原則規定，均不得列入收益，所得稅法亦無應將股票股利列入所得之明文。股票股利既不作收益處

理，自不涉及未分配保留盈餘問題。原處分機關竟依首揭財政部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函釋將上述股票股利計入年度所得額內計算未分配盈餘額，並據以加徵百分之十營利事業所得稅。聲請人不服提起行政救濟，復查決定、一再訴願決定及行政法院判決均適用上述財政部同一函釋分別為駁回之決定及判決。查上述財政部函釋為行政命令，且與所得稅法第七十六條之一規定及憲法第十九條規定牴觸，應為無效。其適用牴觸法律之行政命令課以納稅之義務，顯已不法侵害聲請人憲法第十九條、第十五條所保障「人民有依法律納稅之義務」及「人民之財產權應予保障」之權利。

(二) 所經過之訴訟程序

查聲請人接奉原處分機關保留盈餘加徵稅額繳款書後，乃循序向原處分機關申請復查，向財政部提起訴願，向行政院提起再訴願，均遭決定駁回，遂向行政法院提起行政訴訟及再審之訴，該院分別以八十六年度判字第一六一二號及同年度判字二七〇八號判決，各為駁回之判決。

(三) 確定終局裁判所適用之命令之名稱及其內容

名稱：財政部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函釋。

內容：主旨：釋示所得稅法第七十六條之一適用疑義。

說明：一、公司當年度如有依獎勵投資條例第十

二條（編者註：現促進產業升級條例第十六條、第十七條）及第十五條規定取得之增資股票，及出售持有滿一年以上股票之收益，或其他法令得免予計入當年度所得課稅之所得，雖可依法免予計入當年度課稅所得，課徵營利事業所得稅；惟該項所得仍應計入該公司全年所得額內，計算未分配盈餘。……。（該函說明一與本案爭議有關部分）

（四）有關機關處理本案之主要文件及說明

1. 財政部台北市國稅局八十四年八月十八日（八四）財北國稅法字第八四〇三六九五四號復查決定書。
2. 財政部八十五年度台財訴第八五二一三〇一六四號訴願決定書。
3. 行政院八十五年九月十六日台八十五訴字第三一二五三號決定書。
4. 行政法院八十六年度判字第一六一二號判決（附件一）。
5. 行政法院八十六年度判字第二七〇八號判決（附件二）。

以上各有關機關處理本案之主要文件，其所為原處分、決定及判決均適用首揭財政部函釋，將系爭當年度取得之股票股利列為收益並計入未分配盈餘，且據以加徵百分之十營利事業所得

稅。

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

(一) 對於確定終局裁判所適用命令發生有抵觸憲法之疑義之內容

查依商業會計法、一般公認會計原則及其相關法令，以及中央主管機關經濟部函釋之規定，公司組織之營利事業取得被投資公司配發之股票股利尚不列為收益，自不計入未分配盈餘，應無涉及盈餘分派或盈餘轉增資事宜（均詳後述），而所得稅法亦無應將股票股利列入所得，並計算未分配盈餘之特別規定。本案適用之財政部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函釋卻規定：「……公司當年度如有依獎勵投資條例第十二條（編者註，現促進產業升級條例第十六、十七條）及第十五條規定取得之增資股票……或其他法令得免予計入當年度所得課稅之所得，雖可依法免予計入當年度課稅所得，課徵營利事業所得稅；惟該項所得仍應計入該公司全年所得額內，計算未分配盈餘。……。」上述函釋係針對所得稅法第七十六條之一所作之解釋，按本法條係對未分配盈餘超過限額者應辦理轉增資或按應分配數強制歸戶課稅，以及得自核定年度所得額減除規定項目以計算未分配盈餘而為規定，並非對何者應予列入所得計算未分配盈餘作規定，更未有股票股利應列為所得計算未分配盈餘之規定，首揭財政部函釋逕以命令規定股票股利仍

應計入全年度所得額內，計算未分配盈餘，顯係超越母法所作之解釋，有違租稅法律主義，因此發生有本案確定終局判決所適用首揭財政部函釋之行政命令牴觸所得稅法第七十六條之一規定，並因而牴觸憲法第十九條所明定依法律納稅原則之疑義。

(二) 聲請人對於前項疑義所持之見解

1. 依商業會計法、一般公認會計原則及其相關法令規定，公司組織之營利事業取得被投資公司分配之股票股利，均不得作為收益處理。

查：「商業會計事務之處理，依本法之規定。……」、「本法所稱商業，謂以營利為目的之事業，其範圍依商業登記法、公司法及其他法律之規定。商業會計事務，謂依據一般公認會計原則從事商業會計事務之處理及據以編制財務報表。」商業會計法第一條、第二條定有明文。由其授權訂定之商業會計處理準則第二條、第十五條第二項第二款第(四)目亦分別規定：「商業會計事務之處理，應依本法、本準則及有關法令辦理；其未規定者，參照中華民國會計研究發展基金會發布之財務會計準則公報辦理。」「因持有短期投資而取得股票股利者，應依短期投資之種類，分別註記所增加之股數，並按加權平均法重新計算每股平均單位成本。」又中華民國會計研究發展基金會發布之財務會計準則公報第五號「長期股權投資

會計處理準則」第二十一則第二項規定：「被投資公司發放股票股利時，不列為投資收益，應於除權日註記增加之股數，並按收到股票股利後之總股數，重新計算每股成本或帳面價值。」以及財政部證券管理委員會七十三年十二月十五日台財證（一）第三五九五號函釋：「公開發行之公司，因持有有價證券或長期投資，而取得之股票股利者，應依投資之種類，分別註記所增加之股數，並按加權平均法計算每股平均單位成本，不得作為收益處理。」據上規定，公司組織之營利事業，其會計事務之處理應依商業會計法、一般公認會計原則及其相關之法令，而依其規定，轉投資公司取得被投資公司發放之股票股利，無論其為長期投資或短期投資，均不得列為收益。取得股票股利，其所以不列為收益處理，鄭丁旺博士於其所著中級會計學第五版上冊第六五三頁（附件三）解析甚明，即所謂股票股利是以公司自己的股票代替現金分配給股東，作為股利。亦即減少公司之保留盈餘或資本公積，但不以資產方式分配給股東，而將保留盈餘或資本公積轉為資本，故又稱盈餘或資本公積轉增資。公司發放股票股利時，既不減少公司資產，亦不變動股東之權益，僅將股東權益之項目變動，借記「保留盈餘」或「資本公積」，貸記「股本」，股東權益之總數並不改變。投資公司收到被投資公司之

股票股利時，是否為投資收益？可從上述股票股利對被投資公司之影響加以探討。被投資公司既未分配任何資產，亦未變動股東權益，僅是股份總數增加而已，對投資人而言，既未收到任何資產，亦未增加其投資之權益，僅是有更多的股份以代表其原有之權益而已，其權益總數及與其他股東之相對權益均未變動。因此，會計學上不認為股票股利是一種收益，收到股票股利時亦不入帳，僅作備忘記錄，註明股數增加及每股帳面價值減少而已。此即股票股利不作收益處理之理論依據。再者，或謂依公司法第二百四十條第一項規定，被投資公司於有盈餘分派股利時，得以發行新股方式為之，故轉投資公司取得股票股利應為收益云云。惟如上開解析所述，對取得股票股利者而言，既未收到任何資產，亦未增加其投資之權益，僅是有更多股份以代表其原有之權益而已，自非有所收益。綜觀上述商業會計法、一般公認會計原則及其相關法令之本旨，轉投資公司自被投資公司取得之股票股利不得作為投資收益處理，規定甚明，不容置疑。

2. 股票股利既不得作投資收益處理，自無股票股利之保留盈餘存在，既無此保留盈餘，即無從辦理分派股利或增資，財政部卻於所得稅法之外逕以命令為相反之規定，於法不合。

按所得稅法第七十六條之一立法原意，係

指保留未分配盈餘達到一定金額以上時，既不辦理分派又不辦理增資者，始應予強制分配，或對其加徵百分之十營利事業所得稅，此觀之財政部六十五年十一月三十日台財稅第三七八九八號函釋說明二：「所得稅法第七十六條之一係對公司應分配盈餘達到一定金額時，既不辦理分配，亦不辦理增資之情形，為遏阻公司股東藉保留盈餘不分配以規避綜合所得稅，影響一般股東權益，所作之強制規定；如公司辦理分配股利或增資，即根本不發生適用問題」自明，但倘其不辦理分配或增資之情形，為法規禁止所致者，既不能歸責於納稅義務人之不作為，即不能再據為強制分配或予以加徵百分之十營利事業所得稅之理由，此為論理上之當然解釋。轉投資公司收取被投資公司發放之股票股利，依商業會計法、一般公認會計原則及相關法令規定，既悉數不得列為投資收益處理，由於公司之盈餘，乃出自年度結算之收益數額結轉而生，公司即無該股票股利之盈餘存在，事理至明。再按商業會計法第六十二條規定：「申報營利事業所得稅時，各項所得計算依稅法規定所作調整，應不影響帳面記錄。」據此規定，即使依稅法規定調整所得，亦應不影響帳面記錄。按股票股利應作所得處理，所得稅法並無任何明文之特別規定，亦未明確授權得以命令定之，財政部為針對股票股利不作

所得處理之相關規定，因曾以七十四年四月二十三日台財稅第一四八九八號函（見所得稅法令彙編三一七頁）規定：「……公司因持有有價證券或長期投資而取得之股票股利……其財務會計處理，……依投資之種類分別註記所增加之股數並按加權平均法計算每股單位成本，不作為收益處理。惟於辦理當年度營利事業所得稅結算申報時，除適用所得稅法第四十二條……有關減免之規定者外仍應列入所得額，依法計徵營利事業所得稅。」據上說明，股票股利既不作收益處理，本即無其盈餘存在，退一步言，即使依本財政部函釋調整列入所得，依商業會計法第六十二條規定，仍不影響無該股票股利盈餘存在之原來帳面記錄，何況，股票股利應否列入所得額計徵所得稅，乃關於人民權利義務之事項，自應以法律定之而不得逕以命令定之，本財政部函釋非僅無法源依據而逕以命令定之，尚且與商業會計法、一般公認會計原則及其相關法令抵觸，有違憲法第十九條租稅法律主義，應為無效。

3. 股票股利不屬未分配盈餘範圍，依公司法規定，自不得為分派或轉增資之對象，本件爭議之財政部函釋規定股票股利仍應計入所得額內計算未分配盈餘，顯與公司法相關規定抵觸，應為無效。

「公司無盈餘時，不得分派股息及紅利。」

公司法第二百三十二條第二項前段規定甚明。而公司分配盈餘時，應由董事會依公司法第二百二十八條按中央主管機關所規定之規章造具盈餘分派之議案，並以經股東會依同法第二百三十條第一項規定決議承認後發生效力。倘於公司無盈餘時，縱經股東會決議分配股息及紅利，因其決議內容違反法令規定，依公司法第一百九十一條規定，仍不發生效力。按投資公司取得被投資公之股票股利不得作投資收益處理，為商業會計法、一般公認會計原則及其相關法規所明定，詳如前述，既不作收益處理，自無該項未分配盈餘之存在，股東會更無法擅將該股票股利視為實際盈餘數而決議用於盈餘之分派或轉增資配股，是對股票股利部分不辦理分派或增資，純屬法律上之不能作為，而非不為作為，此觀諸經濟部八十六年八月十九日經(八六)商字第八六二一五二一五號函(附件四)而益明。依該函解釋：「按公司法第二百三十二條第二項『公司無盈餘時，不得分派股息及紅利』，亦即公司有盈餘時，始得分派股息及紅利；另依財務會計準則公報第五號長期股權投資會計處理準則第二十一段規定『被投資公司發放股票股利時，不列為投資收益，應於除權日註記增加之股數，並按收到股票股利後之總股數，重新計算每股成本或帳面價值』，準此，投資公司收取被投資公司股票股利，尚不

列為收益，自無涉及盈餘分派或增資事宜。」由此可見，股票股利不列為收益，自無涉及盈餘分派或增資事宜，更臻明確。因此，財稅主管機關應不得對於納稅義務人依法不能作為之事項，逕以命令規定其作為義務，而據以強制分配或加徵百分之十營利事業所得稅之理。本件確定終局判決所援引適用之財政部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函釋謂，公司當年度……取得之增資股票，雖可依法免予計入當年度課稅所得，課徵營利事業所得稅；惟該項所得仍應計入該公司全年所得額內，計算未分配盈餘。其所謂應將取得之股票股利計入所得額內計算未分配盈餘，不僅無稅法法源可據，亦與商業會計法等法規有違，更與公司法相關規定牴觸，應為無效。

為便於明瞭以上所陳各節，爰併對公司取得股票股利者，不得作為投資收益處理，而取得現金股利者，應作為投資收益處理二者，就財務上會計記錄及報表產生之情形，予以設例釋明如附件五。

4. 本件爭議之財政部函釋顯係超越所得稅法所作之行政命令，因而牴觸憲法第十九條之規定，依憲法第一百七十二條規定，應為無效。

「人民有依法律納稅之義務」、「本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，總統公布之法律」、「關於人民之權利義務應以法律定之」、

「應以法律規定之事項不得以命令定之」，憲法第十九條、第一百七十條及中央法規標準法第五條第二款、第六條分別定有明文。據此，納稅為關於人民之義務，法律若無明文，不得向人民課以納稅之義務。依租稅法律主義，人民僅依法律所定之明文而負納稅之義務，若法律無明文規定，亦無法律明確授權，自不得逕以命令規定納稅義務，迭經鈞院釋字第三一七號、第二一〇號及第三〇九號解釋在案。查轉投資公司取得被投資公司配發之股票股利不得列為收益，自不計入未分配盈餘，應無涉及盈餘分派或盈餘轉增資問題，公司法、商業會計法、一般公認會計原則及其相關法令均定有明文，已詳前述。本件爭議之財政部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函釋卻規定：「……公司當年度如有依獎勵投資條例第十二條（編者註：現促進產業升級條例第十六條、第十七條）及第十五條規定所取得之增資股票（即股票股利）……雖可依法免予計入當年度課稅所得，課徵營利事業所得稅；惟該項所得仍應計入該公司全年所得額內，計算未分配盈餘，……。」按本函釋係針對所得稅法第七十六條之一所作之解釋，而本法條係對未分配盈餘超過限額者應辦理轉增資或按應分配數強制歸戶課稅，以及得自核定年度所得額減除規定項目以計算未分配盈餘而為規定，並非

對何者應予列入所得計算未分配盈餘作規定，更未有股票股利應列為所得計算未分配盈餘之規定，且查所得稅法亦無股票股利應作所得並計算未分配盈餘之任何明文規定，本件爭議之首揭財政部函釋卻逕以命令定之，顯係超越母法所作之解釋，有違憲法第十九條租稅法律主義之本旨，依憲法第一百七十二條之規定應為無效。

（三）解決疑義必須解釋憲法之理由

查憲法之解釋由司法院為之，憲法第一百三十三條定有明文；人民、法人或政黨於其憲法上保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法，亦為司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款所明定；鈞院依人民聲請所為之解釋，對於人民據以聲請之案件，亦有效力；確定終局裁判所適用之法律或命令，或其適用法律、命令之見解，經鈞院依人民聲請解釋認為與憲法意旨不符，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋為再審或非常上訴之理由，並經鈞院釋字第一七七號、第一八五解釋在案。聲請人八十年度營利事業所得稅事件，關於累積未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅部分，原處分、訴願、再訴願決定及行政法院確定終局判決均適用財政部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函釋為依據，而

為不利聲請人之處分、決定或判決，不法侵害聲請人憲法上所保障之權利。聲請人為排除憲法上所保障之權利遭受不法侵害，唯有 鈞院大法官解釋其適用之命令違反憲法，爰此聲請解釋憲法。

此 致

司 法 院

所附關係文件之名稱及件數：

- 一、行政法院八十六年度判字第一六一二號判決影本一份。
- 二、行政法院八十六年度判字第二七〇八號判決影本一份。
- 三、鄭丁旺博士著，中級會計學，第五版上冊，第六五三頁影本一份。
- 四、經濟部八十六年八月十九日經（八六）商字第八六二一五二一五號函影本一份。
- 五、公司取得股票股利及現金股利二者於財務上會計記錄與報表產生情形之異同分析。

聲請人 明○實業股份有限公司

代表人 高○能

代理人 安○協和會計師事務所

卓○燁會計師

中 華 民 國 八 十 七 年 三 月 十 三 日

附件一

行政法院判決

八十六年度判字第一六一二號

原 告 明○實業股份有限公司

代 表 人 高 ○能

被 告 財政部臺北市國稅局

上當事人間因營利事業所得稅事件，原告不服行政院中華民國八十五年九月十六日台八十五訴字第三一二五三號再訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣被告於核定原告八十年度營利事業所得稅時，發現原告截至八十年度止，未分配盈餘累積數為新台幣（下同）四、〇五六、一〇四、二九七元，超過實收資本額一九八、〇〇〇、〇〇〇元，計有三、八五八、一〇四、二九七元之多，乃於民國八十三年十一月七日以財北國稅大安資字第三五〇一四號函請原告選定依行為時所得稅法第七十六條之一規定辦理增資或分配，抑或依促進產業升級條例第十五條規定，就超過可保留額度加徵百分之十營利事業所得稅後，保留不分配。原告於八十三年十二月三十日函復選擇就超過可保留額度部分加徵百分之十營利事業所得稅。被告遂依其選擇，就超過可保留額度部分加徵百分之十營利事業所得稅，並減除原告已繳納營利事業所得稅八四、八九四、一一二元後，發單補徵三〇〇、九一六、三一七元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願、再訴願，遞遭決定駁回，遂提起行政訴訟，茲摘敘兩造訴辯意旨於次：

原告起訴意旨及補充理由略謂：一、按「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之

義務。」為司法院釋字第二一七號解釋所明示。查促進產業升級條例第十五條規定：「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。」其所稱再保留盈餘，即所得稅法第七十六條之一所指之未分配盈餘。而對於加徵百分之十營利事業所得稅之未分配盈餘，其計算納稅之方法，依所得稅法第七十六條之一第二項規定係「以經主管稽徵機關核定之營利事業所得額，減除當年度應納之營利事業所得稅等九款後之餘額為準。」而本條所稱「核定之營利事業所得額」，則指稽徵機關依同法第二十四條規定所計算之所得額，亦即稽徵機關依同法第八十一條規定填具之核定稅額通知書內載「全年所得額」，此觀諸財政部六十五年九月十八日台財稅第三六三一四號函至明。又「公司組織之營利事業，投資於國內其他非受免徵營利事業所得稅待遇之股份有限公司組織者，其投資收益之百分之八十，免予計入所得額課稅。」為所得稅法第四十二條所明定。所稱「免予計入所得額」，依促進產業升級條例施行細則第六條規定，係指免予併入營利事業當年度損益項目計算其「全年所得額」。目前稽徵機關對於符合所得稅法第四十二條規定投資收益百分之八十免予計入所得額課稅部分，於填具核定稅額通知書內亦已依規定自非營業收益三十六項內排除，不構成其核定「全年所得額」之一部分。準此，對未分配盈餘強制歸戶課稅或因適用促進產業升級條例第十五條對再保留盈餘加徵百分之十營利事業所得稅者，應以稽徵機關核定之「全年所得額」為計算基礎，無可置疑。詎被告未審本案核定之全年所得額，執意適用財

政部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函釋，擴大原已核定之全年所得額範圍，顯然置人民僅有依法律所定之納稅方法，負納稅義務之租稅法律主義於不顧，有違首揭司法院解釋意旨。一再訴願決定率予維持，亦難謂於法無違。

二、次按所得稅法第七十六條之一立法原意，係指未分配盈餘達到一定金額以上時，既不辦理分配亦不辦理增資者，始應予強制分配，此觀之財政部（六五）台財稅第三七八九八號函釋說明二「所得稅法第七十六條之一係對公司應分配盈餘達到一定金額時，既不辦理分配，亦不辦理增資之情形，為遏阻公司股東保留盈餘不分配以規避綜合所得稅，影響一般股東權益，所作之強制規定」自明；但倘其不辦理分配或增資之情形，為法規禁止所致者，既不能歸責於納稅人之不作為，即不能再據為強制分配之理由，此為論理之所當然。查公司法第二百三十二條第二項規定謂：「公司無盈餘時，不得分派股息及紅利。」經濟部六十六年十二月十九日商三八四八四七四號及六十二年十二月二十七日商四一五六四號函釋略謂：「公司盈餘之分派或轉增資作為股本，自應以股東會所決議之實際數為準。」又財務會計準則公報第五號第二十一則第二項規定謂：「被投資公司發放股票股利時，不列為投資收益，應於除權日註記增加之股數，並按收到股票股利後之總股數，重新計算每股成本或帳面價值。」乃至財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九八號函亦有股票股利不作收益處理之原則。本案原告八十年度取得之股票股利一〇〇、八三九、三四〇元，於公司法等有關財務法規上，既悉數禁止列為投資收益，公司即無該盈餘之存在，股東會自無法擅將該股票股利視為實際盈餘數而決議用於盈餘之

分派或轉增資配股，是原告對該股票股利不辦理分派或增資之情形，純屬法律上不能，而非不為，自無予據為強制分配之理。被告及一再訴願決定機關，均以原告受限於法律上不能之行為相繩，對原告指陳歷歷之法律事實避而不談，殊有未合，自亦難以令人心服。三、財政部（六五）台財稅第三七八九八號函說明三固規定，「所得稅法第七十六條之一規定之未分配盈餘，係以經主管稽徵機關核定之營利事業所得額，減除同條第二項所列各款之餘額為準。原則上稽徵機關核定之所得額，經減除上述各項以後，其數額應與『實際可供分配』之稅後盈餘相同。」但本案被告對原告取得系爭股票股利百分之二十部分，不僅不作為上揭條款之減除，更就其中百分之八十部分依財政部（六四）台財稅第三一二三五號函釋規定予以併入核定之全年所得額內計算，已遠超過所稱經主管稽徵機關核定之營利事業所得額，且因原告收取之股票股利，依財務法令規定不得作為投資收益處理，即非公司之盈餘，依公司法規定，股東會自無法視其為實際盈餘而為分派或轉增資之決議。故除被告依法就該百分之八十股票股利不併入核定之全年所得額，或併入核定全年所得額後可作為所得稅法第七十六條之一第二項第九款之減除，否則仍無法如上揭函釋說明三所稱「原則上稽徵機關核定之營利事業所得額，經減除上述各項以後，其數額應與實際可供分配之稅後盈餘相同。」此外，該百分之二十股票股利，雖經納入核定之全年所得額，但仍屬股東會無法決議分派之數額，依理亦應予作為所得稅法第七十六條之一第二項第九款之減除項目。被告及一再訴願決定不為查核均嫌率斷。四、原告八十年度取得之股票股利一〇〇、八三九、三四〇元，其

中百分之二十部分計二〇、一六七、八六八元已依所得稅法第四十二條規定併入營利事業所得額核課，其餘百分之八十部分計八〇、六七一、四七二元則依同法條規定免予計入所得稅額課稅。然被告核定之累積未分配盈餘四、〇五六、一〇四、二九七元，係包括上開股票股利一〇〇、八三九、三四〇元在內，原已有誤，詎其於答辯狀中率引財政部違法之六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函釋認無違誤，非無可議，一再訴願決定機關一方面責令對股票股利不能當作盈餘分配，如有違背者無效，負責人須受嚴厲處分，一方面又基於財政目的飭令納稅人對股票股利應視同盈餘予以分派，如有因未分派而致累積未分配盈餘超過得保留限額者，應予強制歸戶課稅，或加徵百分之十所得稅後不予強制歸戶課稅，其所為之法令規定相互矛盾，令人無所適從。五、「股票股利乃盈餘分派」，依公司法第二百四十條規定乃指被投資公司於有盈餘分派股息時，得以發行新股方式為之，亦即得發行股票股利，與原告為一投資公司取得該股票股利得否作為盈餘之分派，純屬二事。而原告取得之股票股利，依法既不得作為收益處理，自亦無法轉作盈餘分派，已如前述，當更無法由股東會決議予以分配，再適用所得稅法第七十六條之一第二項第三款之減除項目，故原告不將股票股利轉作盈餘分派，致無法符合未分配盈餘之減除項目，乃格於法律規定之不能，非出於不為。被告不謀求解決此一法令矛盾之處，恣意模糊本案情節，殊難令人甘服。六、綜上所述，所得稅法第七十六條之一對未分配盈餘之計算，已明文規定應以經主管稽徵機關核定之營利事業所得額（即全年所得額）為準，而全年所得額應如何計算核定，同法第二十四條

及相關法規亦已有規定，自不應擅以函令任意擴充解釋，本案被告於計算未分配盈餘時，將依規定免予計入所得額之百分之八十股票股利併入其核定之全年所得額內計算，有違租稅法律主義及司法院解釋，應屬無效。又所得稅法第七十六條之一立意，係指對盈餘可分配而不辦理分配或可增資而不辦理增資之情形者，始應予強制課稅；倘其未能辦理分配或未能辦理增資之情形，係為法規禁止所致者，即屬法律上之不能，自不能再擅予強制分配，為法理上所當然。乃本案被告對不能分配之百分之八十股票股利強加納入全年所得額併計後，復以該不得分派之股票股利並未依所得稅法第七十六條之一第二項第二款作為應分配之股利而否准減除，即不無恣意為非法處分之嫌，而其對已計入全年所得額課稅之百分之二十股票股利，同屬不得分派之情況下，亦未予作為同法條第九款減除，自亦難謂無率斷之失。一再訴願決定未予糾正，遞予維持同有違誤，敬請一併予以撤銷，以符法紀等語。

被告答辯意旨略謂：一、查本件原告截至八十年度止盈餘資料，核定累積未分配盈餘為四、〇五六、一〇四、二九七元，減法定保留限額（實收資本額）一九八、〇〇〇、〇〇〇元，計超過三、八五八、一〇四、二九七元，經原告選擇依首揭促進產業升級條例第十五條規定加徵百分之十營利事業所得稅，盈餘保留不分配，被告按上開超限數額百分之十計三八五、八一〇、四二九元，減除原告於八十二年六月十七日已繳納八四、八九四、一一二元後，於八十四年間發單加徵保留盈餘稅額三〇〇、九一六、三一七元，揆諸促進產業升級條例第十五條、所得稅法第七十六條之一第二項

及財政部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號及六十五年十一月三十日台財稅第三七八九八號函釋，應無不合。二、原告所持系爭轉投資公司配發之股票股利，並未列入未分配盈餘得減除項目，且依公司法第二百三十二條第二項「公司無盈餘時，不得分派股息及紅利」及第二百四十條「公司得由……股東會……決議，將應分派股息及紅利之全部，以發行新股方式為之」之規定以觀，原告所持轉投資公司配發之股票股利，自係各該轉投資公司之盈餘分派，既為盈餘分派當有累積盈餘（即該股票股利）逾限之問題，此與收付實現原則無涉，是所得稅法第七十六條之一之規定與公司法並無矛盾。三、查當法律有意義不明或不備時，或法條文字雖無明文規定，而依論理顯然有此含義時，主管機關均得就法條予以解釋，股票股利乃盈餘分派，公司法中已有明定，所得稅法第七十六條之一第二項係對未分配盈餘之減項作規定，故不符合減除項目時即應列入未分配盈餘。財政部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函釋乃財政部基於中央財稅主管機關職權，就首揭稅法文義加以闡釋，自無牴觸母法及違反租稅法律主義情事。被告將原告取得被投資公司盈餘轉增資配發之股票股利，計入八十四年度所得核定累積未分配盈餘，據以計算原告保留盈餘加徵稅額三〇〇、九一六、三一七元，並無違誤。原告之訴無理由，敬請予以駁回等語。

理 由

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；政府指定之重要產業，得在不超過已收資本額二倍之限度內，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。」為促進產業升級條例第十五條第一項所規定。次按「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。」前項所稱未分配盈餘，以經主管稽徵機關核定之營利事業所得額，減除左列各項後之餘額為準：一、當年度應納之營利事業所得稅。二、彌補以往年度虧損。三、依股東會決議應分配之股利。四、依公司法規定提列之法定盈餘公積。五、依本國與外國所訂之條約，或依本國與外國或國際機構就經濟援助或貸款協議所訂之契約中，規定應提列之償債基金，或對於分配盈餘有限制者，其限制部分。六、該公司章程規定應分派董、監事、職、工之紅利。七、依證券交易法第四十一條之規定，由主管機關命令規定提列之特別盈餘公積。八、損益計算項目，因超越規定之列支標準，未准列支，具合法憑證及能提出正當理由者。九、經財政部核准之其他項目。」復為行為時所得稅法第七十六條之一所明定。又公司當年度如有依獎勵投資條例第十二條（現行促進產業升級條例第十六條、第十七條）及第十五條規定所取得之增資股票，及出售持有滿一年以上股票之收益，或其他法令得免予計入當年度所得課稅之所得，雖可依法免計入當年度課稅所得，課徵營利事業所得稅；惟該項所得仍應計入該公司全年所得額內，計算未分配盈餘，財政部六十四年二月二十日台

財稅第三一二三五號函釋有案。本件被告以原告截至八十年度止未分配盈餘累積數為四、〇五六、一〇四、二九七元，超過實收資本額一九八、〇〇〇、〇〇〇元，計有三、八五八、一〇四、二九七元之多，原告既選擇加徵百分之十營利事業所得稅，盈餘保留不分配，被告按上開超限數額之百分之十計三八五、八一〇、四二九元，減除原告於八十二年六月十七日已繳納八四、八九四、一一二元後，發單加徵保留盈餘稅額三〇〇、九一六、三一七元。原告不服，訴稱：原告八十年度取得之股票股利一〇〇、八三九、三四〇元，其中百分之二十計二〇、一六七、八六八元，已依所得稅法第四十二條規定併入營利事業所得額核課，其餘百分之八十計八〇、六七一、四七二元，依同法條規定免予計入所得額課稅，詎被告核定之累積未分配盈餘，竟將該八〇、六七一、四七二元列入，未予扣除，殊不合理；以及八十年全部股票股利一〇〇、八三九、三四〇元，於公司法等有關財務法規規定禁止列為投資收益，公司股東會無法將之視為實際盈餘而予分派或轉增資配股，故不辦盈餘分派或增資，純屬法律上不能，無予強制分配之理由，所得稅法第七十六條之一之規定與公司法第二百三十二條規定矛盾，財政部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函牴觸母法，並違反租稅法律主義云云，第查原告所持轉投資公司配發之股票股利，係各該轉投資公司之盈餘分派，既為盈餘分派，當有累積盈餘逾限問題，與收付實現原則無關，所得稅法第七十六條之一之規定，與公司法規定無矛盾，所得稅法第四十二條所謂公司組織之營利事業，投資於國內其他非受免徵營利事業所得稅待遇之股份有限公司組織者，其投資收益之百分之八十，

免予計入所得稅之規定，係為簡化該項免稅所得有關轉投資收益利息及各項費用之核計方法，僅係依法免予計入當年度課稅所得，課徵營利事業所得稅，惟該項所得仍屬公司全年所得額之一部，自應計入公司全年所得額內計算未分配盈餘，原告謂本年度取得之全部股票股利一〇〇、八三九、三四〇元中之百分之八十計八〇、六七一、四七二元可以免計入所得額，不無誤會，此外財政部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函釋乃該部基於中央財稅主管機關職權就所得稅法第七十六條之一第二項所為之闡釋，與母法並無抵觸，與公平原則亦無違背，原告指為違反租稅法律主義，亦非可取，按本件原告計至八十年度止既有四、〇五六、一〇四、二九七元之累積未分配盈餘，又選擇依促進產業升級條例第十五條規定繳稅之方式，則被告就其超過可保留額度部分加徵百分之十營利事業所得稅，減除原告已繳之營利事業所得稅，發單補徵三〇〇、九一六、三一七元，於法洵無違誤，一再訴願決定遞予維持，亦無不合，原告起訴論旨，斤斤指摘求為撤銷，核無理由。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中 華 民 國 八 十 六 年 七 月 三 日
(本聲請書其餘附件略)