

司法院釋字第五〇六號解釋

中華民國 89 年 5 月 5 日

院台大二字第 11050 號

解 釋 文

所得稅法關於營利事業所得稅之課徵客體，係採概括規定，凡營利事業之營業收益及其他收益，除具有法定減免事由外，均應予以課稅，俾實現租稅公平負擔之原則。中華民國七十年三月二十六日修正發布之所得稅法施行細則第七十條第一項：「公司利用未分配盈餘增資時，其對股東所增發之股份金額，除應依獎勵投資條例第十三條之規定辦理者外，應由公司於配發時按盈餘分配扣繳稅款，並由受配股東計入增資年度各股東之所得額申報納稅」，尚未逾越六十六年元月三十日修正公布之所得稅法第七十六條之一第一項及同法相關規定授權之目的及範圍，與憲法並無違背。財政部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函稱：公司當年度如有依獎勵投資條例第十二條（按即六十九年十二月三十日修正公布之獎勵投資條例第十三條，與現行促進產業升級條例第十六條及第十七條規範內容相當）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，計算未分配盈餘等語，係主管機關本於職權為執行有關稅法規定所為必要之釋示，符合上開法規之意旨，與促進產業升級條例之規範目的無違，於憲法第十九條之租稅法律主義亦無牴觸。

解釋理由書

關於人民自由權利之事項，除以法律規定外，法律亦得以具體明確之規定授權主管機關以命令為必要之規範。命令是否符合法律授權之意旨，則不應拘泥於法條所用之文字，而應以法律本身之立法目的及其整體規定之關聯意義為綜合判斷。又有關稅法之規定，主管機關得本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡

酌租稅經濟上之功能及實現課稅之公平原則，為必要之釋示，迭經本院釋字第四二〇號及第四三八號等解釋闡示在案。

所得稅法關於營利事業所得稅之課徵客體，係採概括規定，凡營利事業之營業收益及其他收益，除具有法定減免事由外，均應予以課稅，此觀所得稅法第三條、第八條及第二十四條之規定甚明。營利事業未分配盈餘之增資及未辦理增資時如何課稅，六十六年元月三十日修正公布之所得稅法第七十六條之一第一項有明文規定：「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。」七十年三月二十六日修正發布之所得稅法施行細則第七十條第一項：「公司利用未分配盈餘增資時，其對股東所增發之股份金額，除應依獎勵投資條例第十三條之規定辦理者外，應由公司於配發時按盈餘分配扣繳稅款，並由受配股東計入增資年度各股東之所得額申報納稅」，並未逾越上開條文暨同法相關規定授權之目的及範圍。財政部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函稱：公司當年度如有依獎勵投資條例第十二條（按即六十九年十二月三十日修正公布之獎勵投資條例第十三條，與現行促進產業升級條例第十六條、第十七條規範內容相當）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，計算未分配盈餘等語，僅在闡釋公司轉投資所取得之增資股票依法免計入公司當年度營利事業所得稅額課稅，但仍應計入公司全年所得，以免有營業收益或其他收益，而排除於課稅客體之外，並未逾越所得稅法第七十六條之一第一項規定之範圍，係主管機關本於職權為執行有關稅法規定所為必要之釋示，與促進產業升級條例獎勵公司投資之立法意旨無違。

綜上所述，前開所得稅法施行細則第七十條第一項規定及財政

部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函釋，於憲法第十九條均無牴觸。

大法官會議	主 席	翁岳生			
	大法官	劉鐵錚	吳 庚	王和雄	王澤鑑
		林永謀	施文森	孫森焱	陳計男
		曾華松	董翔飛	楊慧英	戴東雄
		蘇俊雄	黃越欽	賴英照	謝在全

抄明〇實業股份有限公司（代表人高〇能）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下。

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，牴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（84）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牴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抵觸所得稅法第七十六條之一規定，並因而抵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（86）商字第八六一五二一五號函（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，不僅無稅法源可據，亦與商業會計法等法規有違，更與公司法相關規定抵觸，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，因而抵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，憲法第一百七十三條定有明文；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、第一八五號解釋在

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（86）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：明〇實業股份有限公司

代 表 人：高〇能

代 理 人：安侯協和會計師事務所

卓隆燁會計師

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 明〇實業股份有限公司

代 表 人 高〇能

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（65）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（65）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（64）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，減除下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抵觸母法，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，當有累積盈餘超限問題，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）

抄明〇實業股份有限公司（代表人高〇能）聲請書二。

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八十一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，以及行政院所為八十七年度判字第一七四〇號確定終局判決，將依法不得列入收益不涉及保留盈餘之當年度轉投資獲配之股票股利亦列入計算，一併加徵百分之十營利事業所得稅，其所適用之行為時所得稅法施行細則第七十條及財政部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函釋，逾越其據以訂定及解釋之行為時所得稅法第七十六條之一立法本旨，逕以行政命令課以人民納稅之義務，牴觸憲法第十九條、第二十三條及第十五條規定，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

緣聲請人八十一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）計八三、二八九、二九一元。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行為時所得稅法施行細則第七十條及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行政命令分別為駁回之決定及判決。查行為時所得稅法施行細則第七十條及上述財政部函釋均為行政命令，且與行為時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、第二十三條及第十五條所保障「人民有依法律納稅之義務」、「有關人民自由權利之限制應以法律定之」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，該院以八十七年度判字第一七四〇號判決為駁回之判決。

(三)確定終局裁判所適用之命令之名稱及其內容

1. 名稱：行為時所得稅法施行細則第七十條。

內容：公司利用未分配盈餘增資時，其對股東所增發之股份金額……，應由公司於配發時按盈餘分配扣繳稅款，並由受配股東計入增資年度之所得額申報納稅。

2. 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……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。……。

（註：以上均摘錄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八十五年十月十一日（85）財北國稅法字第八五〇四七一六二號復查決定書。
2. 財政部八十六年八月二十六日台財訴第八六二二五三九三〇號訴願決定書。
3. 行政院八十七年一月二十三日台八十七訴字第〇三九三四號決定書。
4. 行政院八十七年度判字第一七四〇號判決（附件一）。

以上各有關機關處理本案之主要文件，其所為處分、決定及判決，除對商業會計法、公司法相關法令誤解、誤用而有適用法規顯有錯誤之情形外，均適用首揭行政命令，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牴觸憲法之疑義之內容

查依商業會計法、一般公認會計原則、公司法及其相關法令，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，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。本案適用之行為時所得稅法施行細則第七十條及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逕以行政命令規定，投資公司取得被投資公司發放之股票股利仍應計入所得額內計算未分配盈餘。上述行政命令係針對行為時所得稅法第七十六條之一所為，自不得逾越其立法本旨

。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，首揭行政命令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，顯然逾越母法之立法本旨，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行政命令抵觸所得稅法第七十六條之一規定，並因而抵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

查聲請人前此因八十年度營利事業所得稅事件，曾於民國八十七年三月十三日（鈞院收文日期八十七年三月十三日）已就相同性質之案件聲請解釋憲法（以下簡稱前聲請書），茲引用前聲請書所持見解為本件聲請之理由外，本件因原判決多適用行為時所得稅法施行細則第七十條規定，爰將前聲請書之重點及本件應補充之理由，綜合摘要敘明之，請併同審理。

1. 依商業會計法、一般公認會計原則、公司法及其相關法令之規定，投資公司取得被投資公司分配之股票股利，不得作為收益處理，自無此股票股利之未分配盈餘存在。

查「商業會計事務之處理，依本法之規定」、「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一項及第二條第二項定有明文。據此規定，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，乃商業會計法之規定，而一般公認會計原則即為商業會計法第二條第二項條文之一部，其條文結構與刑法之空白刑法相類。按空白刑法乃以犯罪構成要件之全部或一部委之於其他法律或行政命令以為法條之補充，其補充該空白規定之法律或行政命令稱為補充規範，亦為法律條文內容之一部。依經濟部八十七年七月二十七日經（87）商字第第八七二一

七九八八號函釋（附件二）：「商業會計法第二條第二項所稱之『一般公認會計原則』，其範圍包括財團法人中華民國會計研究發展基金會財務會計準則委員會所公布之各號財務會計準則公報及其解釋、國際會計原則、會計學理及權威機構發布之會計文獻等，其適用次序依序為財務會計準則公報、公報解釋、國際會計原則、會計學理及權威機構發布之會計文獻。」足證中華民國會計研究發展基金會公布之財務會計準則應為第一次序適用之一般公認會計原則，構成商業會計法第二條第二項法律內容之一部，則經濟部八十六年八月十九日經（86）商字第八六二一五二一五號函所引據中華民國會計研究發展基金會公布之財務會計準則公報第五號第二十一則為商業會計法第二條第二項條文之一部而具有法律性質，應無疑義。據該函解釋：「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，自無涉及盈餘分配或增資事宜。」查公司法第二百三十二條第二項及商業會計法第二條第二項關於投資公司取得被投資公司之股票股利不得列為投資收益及用以分配盈餘或轉增資，為法律上之明文規定，證之本函之解釋而益明。因此，若謂財務會計準則公報並非法律云云，顯然昧於商業會計法第二條第二項之法律規定，且對於何謂一般公認會計原則及會計事務處理程序欠缺認知，所持見解明顯牴觸法律，無待贅述。

2. 或謂依公司法第二百四十條被投資公司有盈餘時得以發放股票股利之規定，即可推斷投資公司有此取得股票股利之累積盈餘云云，所持見解與商業會計法第二條第二項及其

相關之一般公認會計原則關於投資公司取得股票股利不列為收益之規定抵觸。

查依公司法第二百三十二條規定反面解釋，公司有盈餘時始得分派股息及紅利，又公司得由股東會之決議，將應分派股息及紅利之全部或一部，以發行新股方式為之，固為公司法第二百四十條所規定，惟查被投資公司發放股票股利，與投資公司取得被投資公司發放之股票股利應否以投資收益處理，純屬二事，茲為利於瞭解此二者之不同性質，謹將其實質內容說明之。按「公司有時雖有盈餘，卻不分配現金股利而發放股票股利，據此，所謂股票股利是以公司自己之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，但不以資產方式分配給股東，而將保留盈餘轉為資本，故又稱盈餘轉增資。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由『保留盈餘』變動為『股本』而已，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，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，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」（前聲請書附件三參照），此即股票股利不作收益處理之會計學理，與前述財務會計準則公報第五號第二十一則同為一般公認會計原則，依商業會計法第二條第二項規定應為會計處理之依據。據上規定，投資公司取得被投資公司之股票股利，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累積盈餘存在，事理至明。準此，投資公司取得被投資公司發放之股票股利，雖屬被投資公司之盈餘分配，但依商業會計法第二條第二項及其相關之一般公認會計原則規定，既不列為收益，自無該部分之累積盈餘（即該股票股利

）逾限問題。此乃投資公司取得股票股利或現金股利在會計處理基本上不同之處（前聲請書附件五參照），因此，若以公司法第二百四十條關於被投資公司得以發放新股方式分配盈餘之規定，遽予推斷取得股票股利之投資公司有此累積盈餘，顯然對於會計學理欠缺瞭解，以致未將被投資公司以盈餘轉增資發放股票股利，與投資公司取得被投資公司之股票股利不作收益處理之分界釐清，其所見顯與商業會計法第二條第二項及相關一般公認會計原則相悖，不容置疑。

3. 行為時所得稅法第七十六條之一並未規定公司取得股票股利應列為收益併計累積盈餘，其據以訂定之同法施行細則第七十條暨據以解釋之財政部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函卻逕以命令定之，逾越母法之立法本旨，應為無效。

「人民有依法律納稅之義務。」「有關人民自由權利之限制應以法律定之，且不得逾越必要之程序。」「本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，總統公布之法律。」「關於人民權利義務之事項，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、第二十三條、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，人民僅有依法律所定之明文負擔納稅之義務，若無法律明文規定，亦無法律具體明確授權，自不得逕以命令規定人民負擔納稅之義務。查商業會計法第一條第一項及第六十二條規定，商業會計之處理，依本法之規定，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。營利事業所得稅查核準則第二條第二項亦規定，營利事業之會計事項，應參照商業會計法及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報或核課所得稅時，其帳載事項與所得稅法……暨有關法令之規定未符者，均應於申報書內自行調整之。據上規定，足證商業會計之處理，

應以商業會計法及一般公認會計原則為準，所得稅申報所作調整，應以稅法有特別規定者為限，且不影響依商業會計法處理之原來帳面記錄。按所得稅法施行細則固由所得稅法第一百二十一條授權所訂定，中央財稅主管機關固亦得依其職權就稅法之適用作解釋，惟因其所訂定之細則或所作之解釋同屬行政命令，其內容仍不得逾越母法之規定而逕以命令規定課以人民納稅之義務。查行為時所得稅法施行細則第七十條及財政部六十四年二月二十日（64）台財稅第三一二三五號函，均係依據行為時所得稅法第七十六條之一所定，惟查本法條係對未分配累積盈餘超過限額者，應辦理轉增資或按應分配數額強制歸戶課稅，以及得自經主管稽徵機關核定之營利事業所得額減除規定項目以計算未分配盈餘而為規定，並非規定何者應予列入所得計算未分配盈餘，亦未有股票股利應列為所得計算未分配盈餘之特別規定，更未授權主管稽徵機關得以命令定之，且查所得稅法均無股票股利應作所得並計算未分配盈餘之任何明文。再查，依商業會計法第二條第二項及一般公認會計原則規定，受配公司取得股票股利，不得列為投資收益併計未分配盈餘，因此，依據首揭憲法及法律之規定，若稅法無應將股票股利列入所得併計未分配盈餘之特別規定，則不得逕以命令定之。所得稅法既未規定公司取得股票股利應列為收益，亦未授權得以命令定之，但行為時所得稅法施行細則第七十條及財政部六十四年二月二十日（64）台財稅第三一二三五號函，竟以行政命令規定：「（被投資）公司利用未分配盈餘增資時，其對股東所增發之股份金額……應由公司於配發時按盈餘分配扣繳稅款，並由受配股東計入增資年度各股東之所得額申報納稅。」「（投資）公司當年度……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。」顯然以行政命令法外造法，有違憲法第十九條

租稅法律主義及第二十三條法律保留原則，應為無效。本件確定終局判決適用違憲、違法而無效之行政命令作為依據，亦當然無效。

(三)解決疑義必須解釋憲法之理由

鈞院釋字第一八八號解釋揭示「本院依其聲請所為之統一解釋，除解釋文內另有規定者外，應自公布當日起發生效力。」釋字第一七七號及第一八五號解釋亦揭示「本院依人民聲請所為之解釋，對聲請人據以聲請之案件，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、命令所表示之見解，經本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。」由是以觀，大法官解釋原則上自公布當日起發生效力，釋憲案件始得依據其聲請作成之解釋尋求救濟，殆無疑義。聲請人雖已就八十年度相同性質之案件聲請釋憲，但為求本件遭受不法侵害之權利能得到救濟，且本件確定終局判決比前聲請案件多適用行為時所得稅法施行細則第七十條，對其違憲違法所持之見解，亦有予以陳明之必要，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、行政法院八十七年度判字第一七四〇號判決影本一份。
- 二、經濟部八十七年七月二十七日經(87)商字第八七二一七九八八號函影本一份。

聲 請 人：明〇實業股份有限公司

代 表 人：高〇能

代 理 人：安候協和會計師事務所

卓隆燁會計師

中 華 民 國 八 十 七 年 十 一 月 十 八 日

(附件一)

行 政 法 院 判 決 八十七年度判字第一七四〇號

原 告 明〇實業股份有限公司

代 表 人 高〇能

訴訟代理人 卓〇燁

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八十七年一月二十三日台八七訴字第〇三九三四號再訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告截至八十一年度之分配盈餘累積數為新台幣（下同）四、一四六、一一二、一四五元，扣除上年度已加徵營利事業所得稅後再保留盈餘三、四七二、二九三、八六八元後，超過實收資本額一九八、〇〇〇、〇〇〇元，計四七五、八一八、二七七元，經被告通知原告選擇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，或依行為時所得稅法第七十六條之一規定辦理增資或分配，原告選擇就超過可保留額度加徵百分之十營利事業所得稅。被告遂依其選擇，按其超限數額之百分之十，發單加徵營利事業所得稅四七、五八一、八二八元。原告以其八十一年度核定之證券交易所得一三〇、四一一、二五五元，業已包含於全年所得中，再併入未分配盈餘，係重複計算，而依所得稅法第四十二條規定投資收益百分之八十免納所得稅一三一、四三七、〇九八元及免併入所得課稅之分離課稅利息所得五、〇一二、三二〇元部分，依法免稅，自不應再併入未分配盈餘累積數云云，申經復查結果，變更累積盈餘核定數為四、〇二八、七四二、〇一六元，稅額三五、八四四、八一四元。原告仍未甘服，就未准變更部分，提起訴願、再訴願，均遭駁回，遂提起本訴。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、未分配盈餘之計算，係以

經主管稽徵機關「核定之營利事業所得額」為基準，所得稅法第七十六條之一第二項定有明文，財政部以行政命令擴大解釋「核定之營利事業所得額」範圍，逾越法律效力，自屬無效。按「人民有依法律納稅之義務」及「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。」為憲法第十九條規定及司法院釋字第二一七號解釋所揭槩。又「下列事項應以法律定之……二、關於人民之權利義務者。」及「應以法律規定之事項，不得以命令定之。」亦分別為中央法規標準法第五條及第六條所明定。查所得稅法第七十六條之一第二項所指未分配盈餘，係「以經主管稽徵機關核定之營利事業所得額，減除當年度應納之營利事業所得稅等九款後之餘額為準。」其中稱「核定之營利事業所得額」，指稽徵機關依同法第二十四條規定所計算之所得額，此觀之財政部以六十五年九月十八日台財稅第三六三一四號函亦謂：「所得稅法第七十六條之一規定所稱未分配盈餘，應以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。……所稱『核定』一詞，係指稽徵機關核定營利事業所得額及應納稅額而言。……」即臻明灼。又所得稅法第七十六條之一係對未分配盈餘超過限額者，應辦理增資或按每股份之應分配數歸戶課稅，以及得自「核定之營利事業所得額」減除規定項目以計算未分配盈餘所作之規定，並非對何者應予列入「核定之營利事業所得額」內以計算未分配盈餘所為之規定；蓋以「核定之營利事業所得額」係存在於先，並已經稽徵機關依所得稅法第二十四條核定在案，無庸另以法律規定之。據上規定與說明，對未分配盈餘超過限額規定選擇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，自應以稽徵機關「核定之營利事業所得額」為準繩，再減除規定之項目後以計算未分配盈餘數額，作為超限部分加徵之依據。此項重要之納稅方法，並不容行政機關擅自以命令擴充解釋其範圍，乃財政部以六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函規定「公司當年度如有依……規定所取得之增資股票……或其他法令得免予計入當年度課稅之所得，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。」自有以行政命令擴大解釋「核定之營利事業所得額」範圍之嫌，有違首揭各規定及大法官解釋之本旨，應屬無效。二、被告對免予計入所得額之投資收益及短期票券之利息所得，再併入其已「核定之營利事業所得額」內以計算未分配盈餘，顯屬非法。按「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。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，指免予併入營利事業當年度損益項目計算其全年所得額，自不構成稽徵機關「核定之營利事業所得額」；而依所得稅法第二十四條第二項營利事業有短期票券之利息不計入營利事業所得額之規定，自亦不構成稽徵機關「核定之營利事業所得額」範圍。然本案原告八十一年度營利事業所得稅結算申報案，經被告核定之全年所得額為三〇五、六一九、五八三元，有核定通知書可按。但被告於計算未分配盈餘時，竟就原經其核定之全年所得額，再予加計現金股利六四、八〇五、六六五元、股票股利六六、六三一、四三三元（以上均屬百分之八十部分）及分離課稅之利息收入五、〇一二、三二〇元等依法不計入所得額課稅部分，造成依所得稅法第七十六條之一計算未分配盈餘時所認定之「核定之營利事業所得額」四四二、〇六九、〇〇一元，超過其依同法第二十四條規定所「核定之營利事業所得額」達一三六、四四九、四一八元，致溢計加徵百分之十稅款一三、六四四、九四二元。其所持理由係以「合於所得稅法第四十二條投資收益百分之八十免稅所得部分一三一、四三七、〇九八元及分離課稅利息所得五、〇一二、三二〇元，依前揭財政部函釋（即七十五年十二月八日台財稅第七五一八三五七號）規定，免納營利事業所得稅之所得於分配盈餘時不得免稅，是故在計算未分配盈餘將上述二項免稅所得加入，並無不合。」訴願決定機關除持其見解外，更援引其（64）台財稅第三一二三五號函釋規定「公司當年度如有依……規定所取得之增資股票……或其他法令得免予計入當年度課稅之所得，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。」為其否准變更之理由。再訴願決定不察，即遽予維持，均嫌恣意擅斷，置人民僅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，有違首揭憲法、中央法規標準法及大法官解釋之意旨，自非法所允許。三、依商業會計法、一般公認會計原則及其相關規定，公司取得被投資公司之股票股利均不得作為投資收益處理。財政部於稅法無對股票股利應列為收益之特別規定下，逕以行政函釋解為應列收益課稅，亦屬無效。查商業會計法第二條規定謂：「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事務之處理及據以編制財務報表。」又依商業會計法所訂定之商業會計處理準則第二條及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、本準則及有關法令規定辦理。」及「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。」而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第二十一則規定「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權，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。」而取得股票股利不作收益處理，觀諸鄭丁旺博士於其所著之中級會計學第五版上冊第六五三頁略謂：「投資公司收到被投資公司之股票股利時，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，亦未增加其投資人之權益，僅是有更多之股份以代表其原有之權益而已，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。」論述亦明，此即為股票股利不作收益處理之理論依據。反觀稅法並無任何明文對股票股利應作收益處理之特別規定下，財政部固曾以七十四年四月二十三日台財稅第一四

八九八號函規定：「營利事業取得被投資事業發放之股票股利，於辦理營利事業所得稅結算申報時……仍應列入所得額，依法計徵營利事業所得稅。」惟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，依首揭中央法規標準法之規定，自應以法律規定，並不得以命令定之，是該函釋既係以命令解為應對股票股利課稅，自屬無效。四、股票股利既不得作為投資收益，自無該股票股利之未分派盈餘存在，既無未分派盈餘之存在，即無從辦理分派股利或轉增資，被告擅以法規禁止之事由，強令原告負擔無法作為之納稅義務，亦屬非法。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。查「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定有明文，所稱「盈餘」係指依據商業會計法、商業會計處理準則及一般公認會計原則等財務法規所規定之帳載盈餘而言，與基於課稅目的所核定之所得額，並不當然相同，此觀諸營利事業所得稅查核準則第二條第二項及第三項規定謂：「營利事業之會計事項，應參照商業會計法及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。」及「至辦理所得稅結算申報或核課所得稅時，其帳載事項與所得稅法……暨有關法令之規定未符者，均應於申報書內自行調整之」自明。惟投資公司取得被投資公司發放之股票股利，依法不得作為投資收益處理，此商業會計法、一般公認會計原則暨相關法令均已明定，已如前述，則股票股利既不作為「收益」處理，公司即無該項收益可供結轉至當年度帳載盈餘，自亦無列為未分派盈餘之問題。從而，

公司董事會於依公司法第二百二十八條規定造具盈餘分派議案即不能將該股票股利部分擅認為「盈餘」之項目而列為分派之議案提請股東會承認，縱謂該議案於股東會通過，然其決議內容，明顯違反法律之情形下仍屬無效之決議。是對股票股利不辦理分派或轉增資者，純屬法律上不能作為，而非不為作為。此觀諸經濟部八十六年八月十九日經（86）商字第八六二一五二一五號函解釋：「按公司法第二百三十二條第一項『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。從而，財政部以前揭（64）台財稅第三一二三五號函規定股票股利應計入公司全年所得額內，以計算未分配盈餘，不但有以行政命令強制分配或加徵稅款之不合理現象，本身且無稅法法源，亦與商業會計法、公司法相關法規牴觸，應屬無效。且公司分派盈餘或轉增資配股時，應由董事會依公司法第二百二十八條按中央主管機關規定之規章編造盈餘分派之議案，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，縱經股東會決議分派盈餘或以盈餘轉增資配股，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。據上以觀，股票股利既不能作為收益處理，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，是對所獲配之股票股利未能辦理分派或用以轉增資，純屬法律上之不能作為，而非不為作為，自無應予強制歸戶課稅或加徵百分之十營利事業所得稅之餘地，否則，即有違首揭所得稅法第七十六條之一規定之立意。訴願決定指稱「訴願人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」乙節，顯未究明股票股利於被投資公司（發放者）與投資公司（取券者）股利之間顯屬不同之本質。按原告收取被投資公司發放之股票股利固屬該被投資公司之盈餘分派，然原告所收取之股票股利法律並無明文應加以課稅，乃至商業會計法等財務法規又不准其列為收益處理，是該被投資公司發放之股票股利並不當然構成原告之盈餘項目之一。乃被告執意將該股票股利視為盈餘之一部分據以強制分派或轉增資之義務，造成所得稅法第七十六條之一與公司法規定適用上產生積極衝突，實不足採，再訴願決定遞持其見解，亦有未合。五、按本件原告首在主張被告不應在其已核定之營利事業所得額外，加計原不在其核定範圍內之免稅投資收益（含股票股利及現金股利二者百分之八十部分）及分離課稅所得，致生逾越法定未分配盈餘之計算方法；次在主張除股票股利百分之八十部分不應併入未分配盈餘計算，且包括已含在其核定營利事業所得額範圍而計入未分配盈餘內之股票股利百分之二十部分，二者合計百分之百股票股利新台幣八三、二八九、二九一元，因依公司法等有關規定不得作為收益處理，致無法列為帳載未分配盈餘用以分派股利或作為轉增資配股之用，自不能予以併入未分配盈餘計算，並以加徵百分之十營利事業所得稅，藉符所得稅法第七十六條之一規定之立意。乃被告不察原告所訴理由，竟仍執陳詞以：「依前揭財政部三一二三五號函及七十五年台財稅第七五一八三五七號函釋規定，免納營利事業所得稅之所得於未分配盈餘時不得免稅，是故在計算未分配盈餘將上述二項免稅所得加入，並無不合。原告顯係對法令之誤解，所訴核不足採」等語資為論辯，顯仍未為深究本件系爭關鍵在於股票股利根本無法作收益處理，並列為帳載盈餘用於分派或辦理轉增資配股之情形，即遽以推諉之詞搪塞，殊難令人折服。按公司得以利用未分配盈餘辦理分派或轉增資配股之情形，仍應於公司財務會計上帳載有可得分配之盈餘為範圍，而依營利事業所得稅查核準則第二條第二項「營利事業之會計事項，應參照商業會計法及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。」及前揭經濟部八十六年八月十九日經（86）商字第八六二

一五二一五號函釋「投資公司收取被投資公司股票股利，尚不列為收益」之規定，本件系爭全部股票股利並無法作為收益處理，再轉至帳載盈餘用於分派或辦理轉增資配股，縱原告欲將該股票股利視同盈餘予以分派或辦理轉增資配股，終將為法規所禁止，仍屬無效。是原告對全部股票股利未能辦理分派或轉增資配股之情形，既屬法律上之不能作為，自無由對本件系爭之全部股票股利予以併入未分配盈餘計算，並加徵百分之十營利事業所得稅，以符合所得稅法第七十六條之一規定之立法原意，並昭信服。六、又被告以原告主張累積之未分配盈餘應以已收付實現為原則，尚未實現之股票股利計八三、二八九、二九一元應予扣除，而持依公司法第二百三十二條第二項、第二百四十條及所得稅法施行細則第七十條規定為理由，認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等語，資為辯駁乙節，分述如下：（一）按原告係主張營利事業取得被投資公司之股票股利，應俟該股票股利處分產生實際收益，並為公司法規定得列為盈餘分配之收益時，再將其併入計算未分配盈餘，據以加徵百分之十營利事業所得稅；並非如被告所稱原告主張累積未分配盈餘應以已收付實現為原則，尚未實現之股票股利應予扣除。蓋累積未分配盈餘，係屬根據會計事項所產出資產負債表表達之數額，並無收付實現原則問題；而股票股利，依公司法規定並不得列為收益處理，自亦無股票股利之收益已否實現問題。本件原告取自轉投資公司配發之股票股利不能列為收益處理，自亦無從轉至帳載未分配盈餘，用於分派股息及紅利或辦理轉增資配股之情形，已如前述。至將來該股票處分與否，並不影響原告於取得時不能列為收益處理之本質，且因取得該股票股利時，須作備忘記錄，註明因獲取股票股利而增加之股數，同時以加計獲配股數後之總股數重新核算每股帳面價值，其每股投資成本已與取得配股前不同，故該股票股利如在以後年度處分，已屬另一交易行為，其處分之增益，亦屬該處分年度之證券交易所得範圍，並非屬本案股票股利變現行為而生之股利收益，自亦無由計入本件獲配股票股利年度之未分配盈餘內。乃被告未見及此，一再以該股票

股利不論已否實現，均應計入未分配盈餘加徵百分之十稅款，顯然對於該股票股利將來處分時所產生之收益或損失為另一交易行為而生，且其所得類別亦非相同，而對不同交易行為之收益歸屬年度認知之謬誤。(二)又按所得稅法施行細則第七十條固規定：「公司利用未分配盈餘增資時，其對股東所增發之股份金額……應由公司於配發時按盈餘分配扣繳稅款，並由受配股東計入增資年度各股東之所得額申報納稅。」姑不論此項規定是否逾越母法之效力範圍，然此一規定仍以公司有可得分派之盈餘情形下，利用未分配盈餘轉增資時，公司應予扣繳稅款及受配股東應計入增資年度所得額申報納稅之問題，核與本件系爭在於原告轉投資於其他公司（以下稱轉投資公司）而取得轉投資公司以未分配盈餘轉增資而配發之股票股利，並非屬原告所可得分派之盈餘範圍性質不同，被告比附援引持為論駁，顯有蓄意模糊所訴理由之嫌。且被告所稱公司盈餘，係屬被告所指轉投資公司之盈餘，而非原告之盈餘，二者截然不同，顯屬被告對盈餘產生主體之混淆、謬誤。(三)公司法第二百四十條第一項固規定「公司得由……股東會……之決議，將應分派股息及紅利之全部或一部，以發行新股方式為之。」但觀之同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」規定之立意，仍應以公司有盈餘時，始得分派股息及紅利，此乃當然之解釋，徵諸前揭經濟部八十六年函釋即明。準此，公司法第二百四十條第一項規定公司得由股東會之決議，將應分派股息及紅利之全部或一部，以發行新股方式為之者，仍應以公司有盈餘之情形為前提，即無疑義。則本件原告收取被投資公司之股票股利，既不能作為投資收益，即無該項收益可結轉至帳載盈餘，用於分派或轉增資配股，此種法律上不能作為之情形，被告不為審酌，仍予併入原告之未分配盈餘中加徵百分之十營利事業所得稅，自難謂適法。第查，原告所持轉投資公司配發之股票股利，固屬各該轉投資公司之盈餘分派，但原告取得轉投資公司配發之股票股利，依前揭經濟部八十六年函釋規定，並不能作為收益處理，自無該項股票股利之盈餘存在。亦即原告取得轉投資公司配發之股票股利，雖屬各該轉投資公司之盈餘分派，但因其係以盈餘轉增資配發股東股利方式分派，依公司法規定並

不當然計入原告之累積盈餘，原告自不因該項股票股利之存在而生累積盈餘逾限之問題。然被告猶未釐清此一情節，即率以「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」相繩，顯有未為探究即恣意混淆原告所訴理由之嫌，不符政府設置行政救濟制度之本意。七、綜上所陳，依公司法規定，公司利用未分配盈餘辦理盈餘分派或轉增資配股者，仍應限於公司帳上有實際可得分派之盈餘為範圍，而股票股利，依經濟部之釋示並不能作為投資收益處理，自亦無從結轉至帳載盈餘，亦即公司帳上實際並不因該股票股利而增加未分配盈餘之情形存在。因此，股票股利既非屬公司帳上實際可得分派之盈餘範圍，公司自無法視股票股利為盈餘用於辦理分派或轉增資配股。本件原告取得之全部股票股利新台幣八三、二八九、二九一元，即因非屬帳上實際可得分派之盈餘範圍，而無法視其為盈餘用於分配或轉增資。是原告未能辦理分配或增資之情形，純屬法律上之不能作為，核與藉保留盈餘不分配以規避綜合所得稅者有別，被告對此部分計入未分配盈餘逾限加徵百分之十營利事業所得稅之範圍，顯不符所得稅法第七十六條之一規定立意，請判決將一再訴願決定及處分一併撤銷，以維民益，並符法制等語。

被告答辯意旨略謂：一、被告原核定原告截至八十一年度止之累積未分配盈餘數為四、一四六、一一二、一四五元，超過法定保留限額之部分，經通知原告選擇依促進產業升級條例第十五條規定，就超過可保留額度四七五、八一八、二七七元加徵百分之十營利事業所得稅後保留不分配，發單加徵稅額四七、五八一、八二八元，惟經核證券交易所得已包含於被告原核定之營利事業全年所得中，故將證券交易所得一三〇、四一一、二五五元，自累積未分配盈餘中核減。至於原告主張合於所得稅法第四十二條投資收益百分之八十免稅所得部分一三一、四三七、〇九八元及分離課稅利息所得五、〇一二、三二〇元，免納所得稅者應免予加計於未分配盈餘核定數中。惟依財政部六十四年台財稅第三一二三五號及七十五年台財稅第七五一八三五七號函釋規定，免納營利事業所得稅之所得於分配盈餘時不得免稅，是故在計算未分配盈餘將上述二項免稅所得

加入，並無不合。原告顯係對法令之誤解，所訴核不足採。二、另原告主張累積之未分配盈餘應以已收付實現為原則，尚未實現之股票股利計八三、二八九、二九一元應予以扣除乙節，按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」，與所得稅法施行細則第七十條「公司利用未分配盈餘增資時，其對股東所增發之股份金額……應由公司於配發時按盈餘分配扣繳稅款，並由受配股東計入增資年度各股東之所得額申報納稅」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，又依所得稅法第七十六條之一之各項減除項目，亦無減除上述原告所主張之免稅所得之規定，是原告顯係對法令誤解，所訴核不足採。另相同案例有原告截至八十年度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行政救濟案，業經大院以八十六年七月十四日八十六年度判字第一六一二號判決駁回原告之訴在案。原處分及所為復查、訴願、再訴願決定並無違誤，請准判決駁回原告之訴等語。

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。」為行為時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。」為行為時所得稅法第七十六條之一所明定。又「公司利用未分配盈餘增資時，其對股東所增發之股份金額，除應依促進產業升級條例第十六條及第十七條之規定辦理者外，應由公司於配發時按盈餘分配扣繳稅款，並由受配股東計入增資年度各股東之所得額申報納稅。」為所得稅法施行細則第七十條所明定。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及第十七條）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。」又「營利事業出售土地之交易所得，依所得稅法第四條第十六款規定，免納所得稅，惟該項盈餘分配予股東時，依同法第十四條第一項第一類規定，屬營利所得，應由股東合併各類所得申報繳納綜合所得稅。說明：二、查所得稅法第四條第十六款規定，營利事業出售土地免納所得稅，惟營利事業將該項盈餘分配予股東，同法並無股東得免納所得稅之規定……至營利事業之盈餘，其構成內容，及是否徵免營利事業所得稅，在所不問。」另「所得稅法第七十六條之一之規定與公司法尚無牴觸。說明(一)個人綜合所得稅之課徵，固以收付實現為一般原則，但所得稅法第七十六條之一係屬一般原則之特別規定，該條對於未分配盈餘強制歸戶課稅即有明文，在適用上自不發生與收付實現原則是否牴觸問題。(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。(三)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，減除同條例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，經減除上述各項目以後，其數額應與實際可供分配之稅後盈餘相同。(四)所得稅法第七十六條之一規定所稱未分配盈餘，應以經主管稽徵機關核定之營利事業所得額，減除同條例第二項所列各款之餘額為準，係為便於確定其未分配盈餘，俾據以計課所得稅之目的而制定；……」分別為財政部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函、七十五年十二月八日台財稅第七五一八三五七號函及六十五年十一月三十日台財稅第三七八九八號函所明釋。本件被告原核以原告截至八十一年度止之累積未分配盈餘數為四、一四六、一一二、一四五元，超過法定保留限額之部分，經通知原告選擇依首揭促進產業升級條例第十五條規定，就超過可保留額度四七五、八一八、二七七元加徵百分之十營利事業所得稅後保留不分配，發單加徵稅額四七、五八一、八二八元。原告以其八十一年度核定之證券交易所得一三〇、四一一、二五五元業已包含於全年所得中，再行加計於未分配盈餘內，顯屬重複計算；另依所得稅法第四十二條規定投資收益百分之八十免納所得稅部分一三一、四三七、〇九八元及免併入所得中課稅之分離課稅利息所得五、〇一二、三二〇元，依法免稅應不得再加入未分配盈餘中，且依所得稅法第七十六條之一規定「未分配盈餘依稽徵機關核定之所得額為準」，而原告本年度核定之全年所得三〇五、六一九、五八三元，稽徵機關不得擴大將上述二項免稅所得納入未分配盈餘中，請予以追減云云。申經被告復查決定，以原告所訴合於依所得稅法第四十二條規定投資收益百分之八十免納所得稅一三一、四三七、〇九八元及分離課稅利息所得五、〇一二、三二〇元部分，依首揭財政部函釋，免納營利事業所得稅之所得於分配盈餘時不得免予計算，且依首揭行為時所得稅法第七十六條之一之各項減除項目，亦無減除系爭免稅所得之規定，原查將系爭免稅所得併入未分配盈餘，並無不合。除准追減重複計算之證券交

易所得一三〇、四一一、二五五元，變更截至八十一年度累積盈餘核定數為四、〇二八、七四二、〇一六元，稅額三五、八四四、八一四元外，其餘仍未准變更。原告以股票股利、現金股利及短期票利息收入之百分之八十部分一三一、四三七、〇九八元及分離課稅利息所得五、〇一二、三二〇元，不構成經稽徵機關核定之營利事業所得額之範圍，稽徵機關即不得以任何理由擴大全年所得額之範圍；又其本年度取得之股票股利（百分之百部分）計八三、二八九、二九一元，係屬未實現收益，依財務會計處理準則，營利事業取得轉投資公司盈餘轉增資配發之股票，不列為投資收益，其未辦理分配或增資純屬法律上不能，自不能強制分配，應俟實際處分後再併入計算未分配盈餘云云，訴經財政部、行政院一再訴願決定除持與原處分相同論見外，並以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、第二百四十條及所得稅法施行細則第七十條規定以觀，系爭轉投資公司配發之股票股利，自係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。又所得稅法第四十二條規定係為簡化該項免稅所得有關轉投資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；而財政部六十四年二月二十日台財稅字第三一二三五號函，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，與母法並無牴觸，與公平原則亦無違背，所訴財政部上揭函釋違反租稅法律主義，應屬無效，及系爭股票股利非屬盈餘，不得計入累積盈餘云云，核不足採。遂駁回其訴願及再訴願。揆諸首揭規定，均無違誤。茲原告起訴除仍執前詞爭執外，並以據經濟部（86）商字第八六二一五二一五號函釋，依公司法第二百三十二條規定，公司無盈餘時，不得分派股息及紅利，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則規定，投資公司收取被投資公司股票股利，尚不列收益，自無涉及盈餘分派或增資事宜。是對所獲配股票股利未為分派或轉增資，屬法律上之不能，而非不為，自

無強予歸戶課稅或加徵百分之十所得稅之餘地，否則即與所得稅法第七十六條之一規定有違云云。除原處分及原決定業已指駁論明，毋庸贅述外，查原告所舉公司法第二百三十二條及商業會計法第二條，並無關於投資公司取得被投資公司之股票股利不得列為投資收益及用以分配盈餘或轉增資之規定。至所舉經濟部（86）商字第八六二一五二一五號函所引據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第二十一則，並非法律，是原告謂其就所獲配之股票股利收益未辦理分派或用以轉增資，是為法律上之不能作為，而非不為作為，被告強予歸戶課稅，與所得稅法第七十六條之一之規定有違云云，即不足採。其起訴意旨難謂有理，應予駁回。

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 七 年 八 月 二 十 八 日
（本聲請書其餘附件略）