

# ( 函 ) 處 記 書 官 法 大 院 法 司

限 年 存 保	
號	檔

說明：	主旨：本院大法官受理明○實業股份有限公司聲請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違憲疑義乙案，請惠示意見。		行 文 單 位		受 文 者	速 別		
				副 本	正 本			財政部賦稅署	
				示	批	最 速 件	密 等		解 密 條 件
			辦	擬			公 佈	後 解 密	年 月 日 自 動 解 密
					發 文			附 件 抽 存 後 解 密	
					附 件	字 號	日 期		
					如 文	(台)處大一字第〇七七三六號	中 華 民 國 捌 拾 柒 年 肆 月 柒 日 發 文		

一、依司法院大法官審理案件法第十三條第一項辦理。

二、本院大法官受理明○實業股份有限公司聲請財政部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號有關增資股票等所得應計入公司全年所得額內，計算未分配盈餘之函釋有違憲疑義乙案，請針對聲請意旨惠示意見，提供上開函釋法律暨租稅理論上依據，並檢送相關資料，以供參考。

三、檢附明○實業股份有限公司釋憲聲請書乙份。

( 函 ) 部 政 財

保 存 年 限	號 檔
---------	-----

函釋有關增資股票等所得應計入公司全年所得額內，計算未分配盈餘之規定有違	主旨：有關明○實業股份有限公司聲請本部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號	示	批	位 單 文 行	受 文 者	速 別	
				副 本	正 本	司 法 院 大 法 官 書 記 處	密 等
							解 密 條 件
		辦	擬				公 布 後 解 密
				文	發	附 件 抽 存 後 解 密	
				附 件	字 號	日 期	
					台 財 稅 第 八 七 一 九 四 九 八 七 五 號	中 華 民 國 捌 拾 柒 年 陸 月 拾 玖 日 發 文	
						年 月 日 自 動 解 密	

正 本

憲疑義乙案，提供本部意見，復請查照。

說明：

一、依本部賦稅署案陳貴處八十七年四月七日(台)處大一字第0七七三六號函辦理。

二、有關明○實業股份有限公司投資所獲分配之股票股利，本部認為仍應列入計算該公司累積未分配盈餘，其理由說明如下：

(一)營利事業之營利事業所得額，係指屬本年度之營業及非營業收入總額減除各項成本、費用、損失及其他稅捐後之純益額，亦即會計結算之本期淨利。但因該

項所得計算之依據不同，而有所謂帳面所得與課稅所得之分。所謂帳面所得，

即通稱之財務會計所得，係指營利事業依照商業會計法及財務會計準則公報或

一般公認會計原則，以經營及管理之觀點所計算之損益。財務會計之基本原則

之一為穩健原則，穩健原則要求財務會計人員在評價選擇時，以對本期淨資產及純益較為不利者為準，藉求穩健，其具體作法，則為資產評價從低，負債估列從高，不預計任何收益，但只要合理基礎可以估計時，即應預計可能損失（鄭丁旺著中級會計學參照）。因此，財務會計對股票股利之收益實現延至出售時計列，即為穩健原則下之產物。

(二)至稅務會計所得，即課稅所得之計算，參照大法官會議釋字第三一五號解釋協同意見書意見，以我國所得稅法建立「有所得即應課稅」之公平原則，其就所得之含義，依所得稅法第三條及第八條關於營利事業所得稅課徵之客體即課稅所得之規定，既係採概括主義，亦即概括的指稱營利事業之各項所得。同法第八條第十一款概括規定在中華民國境內取得之「其他收益」為中華民國來源所

得，即凡「增加之收入」，不問其名稱及來源為何，概為所得稅法上之「所得」。

另依同法第二十四條第一項規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額」，其法條文義所稱「收入總額」，亦係概括的指各項收入而言，並未明定以「營業上之交易收入」為限。故除營業上之交易收入外，其「非營業收益」，亦應納入所得額之計算範圍。又我國所得稅法有關財政目的規範之解釋，應取向於量能課稅原則，以實現租稅公平。從所得稅法第二十四條第一項概括的規定以當年度之「純益額」作為所得額，可知我國所得稅法對於營利事業之課稅所得概念，基本上係參考「純資產增加說」之所得理論之精神，認營利事業既因當年度之純資產增加而具備負擔納稅之經濟能力，故將此「純益額」作為所得額納入課稅範圍，實符

合租稅公平負擔之要求。是以，依上述所得稅法規定之文義解釋而言，公司取得被投資公司分配之股票股利，既足使該公司之純資產增加，而增加納稅義務人在經濟上之納稅能力，即應納入公司所得額之範圍，計算未分配盈餘，與所得稅法第七十六條之一規定之立法意旨以及所得稅法建制上之量能課稅原則，洵無不合。職是之故，財務會計所得與稅務會計所得，二者目的與法令依據各有不同，尚不能混為一談。

(三)另我國對於公司所得稅之課徵，於八十六年十二月三十日所得稅法修正公布採兩稅合一制度前，係採獨立課稅制，採法人實在說之理論，認為公司為有獨立納稅能力之課稅主體，公司之所得課徵公司所得稅後，其盈餘分配予股東時須再課徵股東個人所得稅，兩稅分別獨立並無關聯，惟公司若將盈餘保留不予分

配，股東則可規避其綜合所得稅。是以，所得稅法第七十六條之一係對公司應分配盈餘達一定金額時，既不辦理分配，亦不辦理增資之情形，為遏止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，所做之強制規定。

另依公司法第二百三十二條第二項規定，公司無盈餘時，不得分派股息及紅利及同法第二百四十條第一項規定，公司得由……股東會……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之規定觀之，該公司投資於被投資公司所獲分配之股票股利，自係被投資公司之盈餘分派，既為盈餘分派，獲配盈餘之公司當有累積盈餘逾限問題。且被投資公司之盈餘，不論以現金股利或股票股利之方式分派給股東，均為投資公司之所得，不能因被投資公司分派盈餘方式之不同，而使營利事業股東有規避稅負之可能。



(四)按租稅之課徵，就課稅客體而言，如課稅客體已具體存在，即應對之課稅，此即所謂之實質課稅原則；又行為時所得稅法第四十二條有關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，免予計入其所得額課稅之規定，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；

另依促進產業升級條例第十六條規定，公司以其未分配盈餘增資符合一定條件者，其股東因而取得之新發行記名股票，免予計入該股東當年度綜合所得額；其股東為營利事業者，免予計入當年度營利事業所得額課稅。但此類股票於轉讓、贈與或做為遺產分配時，面額部分應作為轉讓、贈與或做為遺產分配時所屬年度之所得，申報課稅。上開規定，對投資公司而言，其租稅優惠，僅係依

法免予計入當年度課稅所得，課徵營利事業所得稅，或取得之未分配盈餘增資股票免予計入該公司當年度營利事業所得額課稅，尚未及於該公司之股東。是以，公司投資於被投資公司之所獲得之增資股票或股票股利，除依行為時所得稅法第四十二條及促進產業升級條例第十六條規定辦理外，如仍免予計入投資公司之累積未分配盈餘，公司藉此不分配盈餘，則形同該盈餘免予課徵股東綜合所得稅，造成所得稅法之規定較促進產業升級條例享有更多之租稅優惠，租稅制度之設計，當非如是。是以，該公司取自被投資公司所配發之股票股利，依實質課稅原則，自應計入該公司全年所得額內計算未分配盈餘，始謂妥適。

(五)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意時，主管機關均得就法條予以解釋。股票股利乃盈餘分派，公司法已有明

訂，另依所得稅法第三條、第八條及第二十四條規定觀之，公司取得被投資公司分配之股票股利，既足使該公司之純資產增加，而增加納稅義務人在經濟上之納稅能力，即應將該收益納入公司所得額之計算範圍，並依同法第七十六條之一規定，計算累積未分配盈餘。是以，本部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函釋乃中央財稅主管機關基於職權，就所得稅法第七十六條之一所為闡明法條涵義之釋示，符合立法意旨及公平正義原則，自無牴觸母法及違反租稅法律主義之情事。



部長 邱正雄

依分層負責規定授權單位主管決行