

憲法法庭 112 年憲裁字第 14 號裁定  
部分不同意見書

詹森林大法官提出  
112 年 4 月 28 日

**壹、案情**

聲請人於中華民國 110 年 4 月 14 日出售其所有之 A 股份有限公司股票 750 萬股予 B 公司（下稱系爭股票買賣），每股成交價格新臺幣（下同）10 元，成交總價額 7,500 萬元，並於同日繳納證券交易稅（下稱證交稅）22 萬 5,000 元。同年 5 月 6 日，聲請人在股票尚未交割前，與 B 公司協議解除前述買賣契約，並向財政部中區國稅局（下稱中區國稅局）申請退還已繳納之前開稅款。中區國稅局旋以同年月 13 日中區國稅三字第 1101007198 號函否准之。聲請人不服，循序提起行政爭訟，終經臺中高等行政法院 111 年度簡上字第 5 號判決（下稱系爭確判）認聲請人之請求無理由而駁回其上訴，全案確定。

聲請人依憲法訴訟法（下稱憲訴法）第 59 條規定，持系爭確判聲請裁判及法規範憲法審查，聲明憲法法庭應宣告該判決暨其所適用之證券交易條例第 1 條第 1 項、第 2 條第 1 款（下併稱系爭規定），及最高行政法院 102 年 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議（下稱系爭決議）為違憲，並應廢棄系爭確判，發回臺中高等行政法院。

聲請人主張略謂：系爭確判援引系爭規定及系爭決議，認定買賣契約成立，乃維持一審判決認定買賣股票無須交付（交割）即發生稅捐債務，並認定於股票未交付（割）前解

除買賣契約仍該當稅捐債務，不因契約合意解除而受影響。此為不當侵害聲請人受憲法第 15 條保障之財產權，並有違憲法第 7 條平等原則於租稅事項應恪遵之量能課稅原則及租稅公平原則。

## 貳、憲法法庭之裁定

憲法法庭於 112 年 3 月 24 日，以 112 年憲裁字第 14 號裁定（下稱本裁定），不受理本件聲請。

關於系爭決議部分，本裁定認為，憲訴法第 59 條第 1 項所稱之法規範，係指因中央及地方立法與行政機關之立法行為，所制定或訂定具法律位階或命令位階之法規範（憲訴法第 59 條立法理由參照）。系爭決議係因 88 年 2 月 3 日修正公布之行政法院組織法第 16 條（已於 108 年 1 月 4 日刪除）第 3 項規定：「最高行政法院之裁判，其所持之法律見解，各庭間見解不一致者，於依第 1 項規定編為判例之前，應舉行政院長、庭長、法官聯席會議，以決議統一其法律見解。」而為，尚非憲訴法第 59 條第 1 項所稱之法規範，是聲請人不得據以聲請法規範憲法審查。

關於系爭規定及裁判憲法審查部分，本裁定認為，證券交易稅條例所規範之證券交易稅，係針對證券交易行為所課徵之稅捐，而依聲請意旨此部分所陳，尚難謂系爭規定及系爭確判有如何之牴觸憲法，致對聲請人就其受憲法所保障之權利，有聲請憲法審查以貫徹其基本權利之必要。是聲請人此部分之聲請，難謂有何憲法重要性，應亦不受理。

## 參、本席意見

對本裁定關於不受理系爭決議及系爭規定部分，本席敬表同意；但關於證券交易稅係針對證券交易行為所課徵之稅捐，故應不受理本件裁判憲法審查之聲請部分，本席基於下述理由，尚難贊同。

### 一、系爭確判從證交稅之性質為交易行為稅切入，並連結稅捐債權之不可變更性，因而認系爭股票買賣雖經合意解除，聲請人亦不得主張交易稅之稅捐債務已不存在

隨著憲訴法自 111 年 1 月 4 日起修正施行，人民就其依法定程序用盡審級救濟之案件，認其所受不利確定終局之裁判，有牴觸憲法者，亦得對該裁判聲請憲法法庭為宣告違憲之判決，憲訴法第 59 條第 1 項定有明文。依此，雖誠如本裁定所言，系爭決議於新制下，已非得作為憲法審查之客體，然查，系爭決議既為系爭確判引用作為其判決述論之理由，系爭決議之內容，亦屬憲法法庭得審查之範圍，合先敘明。

首先，關於證交稅稅捐債務成立之時點，系爭確判援引系爭決議：「證券交易稅係對買賣有價證券之交易行為所徵收，以出賣人為納稅義務人，按交易成交價格依所定稅率課徵之稅捐。於有價證券買賣契約成立時，因法律規定之稅捐主體、稅捐客體、稅基及稅率等稅捐構成要件均已合致，而發生證券交易稅之債務。又證券交易稅因係就有價證券之交易行為對出賣人課徵之稅捐，是其稅捐負擔能力係表現在交易行為，則於有價證券買賣契約成立即交易行為完成，已足以表彰負擔證券交易稅之能力，並無待交割……」，從而得出「證券交易稅係針對交易行為進行課稅，原則上即以債權契

約成立生效時，作為稅捐債務發生之時點，至於股票有無交付（交割），要非交易稅課稅之要件」之結論<sup>1</sup>。

另，關於證交稅稅捐債務因買賣契約成立而存在後，倘嗣後買賣契約經合意解除，則已成立之稅捐債務是否亦應隨之解消，系爭確判<sup>2</sup>維持原審判決所認：「稅捐債權發生後原則上即具有不可變更性，課稅乃是把握事實上的經濟上事件經過，此項事件經過一旦已經發生，即無法再使其不發生。凡是已經發生的事情，便已經發生。因此，稅捐債權原則上並不因事實上的事件經過或法律上形成使其追溯既往而受影響。此即所謂稅捐債權的不可變更性。……然因人民之經濟活動及其成果，又係透過民商法來加以確認、維持及鞏固者，如果經濟活動從民商法角度認為有瑕疵，以致難以『確認、維持及鞏固』，則在此限度內，依民商法相關規定處理上開瑕疵，因而導致經濟成果歸屬回復或經濟活動解消時，原來之瑕疵歸屬即不宜據為課稅之實證基礎，為了確保量能課稅精神之實踐，方例外許可稅捐債務溯及地被解消，回復到稅捐債務不成立之狀態；故稅捐債務事後解消之許可，必須以『稅捐債務成立所立基之經濟歸屬原因事實在私法上有瑕疵，且因一造當事人依私法上之規範，單方為撤銷或解約等手段來處理該等瑕疵』為前提……契約之合意解除，與因契約自始存在之瑕疵而行使契約解除權不同。從而……原告（即本件聲請人）主張系爭交易稅之稅捐債務，已因解除買賣契約而不存在云云，尚無理由」<sup>3</sup>。

---

<sup>1</sup> 參見系爭確判理由四、（一）。

<sup>2</sup> 參見系爭確判理由四、（三）及（四）。

<sup>3</sup> 參見臺灣臺中地方法院 110 年度稅簡字第 12 號行政訴訟判決（即原審判決），事實及理由四、（二）及（三）。

## 二、證交稅之課徵，應以證券買賣交易有效存在為必要，系爭確判之見解，有違憲法保障人民財產權之意旨

系爭規定分別明文規定：「凡買賣有價證券……悉依本條例之規定，徵收證券交易稅」、「證券交易稅向出賣有價證券人按每次交易成交价格依左列稅率課徵之：一、公司發行之股票及表明股票權利之證書或憑證徵千分之三。」

依此條文之文義，尚難僅得解為：「證交稅乃針對證券交易行為所課徵之行為稅，從而謂證券出賣人既已使用國家提供之證券交易環境及服務，是無論交易盈虧，亦不論交易是否事後解消，均應依法繳納。」

申言之，前開條文，依其文義，亦可解為：「證交稅之課徵，以有效存在之證券買賣為必要，故買賣契約有不成立、無效、或嗣後解消情形者，即不得課徵。」

此外，從我國過去證交稅數次調整徵收稅率之時點，均與證券交易所得稅（下稱證所稅）數次停徵及復徵，密切銜接，即明顯可見兩者間有彼（證所稅）消此（證交稅）長之關係<sup>4</sup>。104年12月2日修正公布所得稅法第4條之1全面停止課徵證交稅時，其立法理由更明示：「觀察歷次證券交易所課稅制度……改革時，或有以證券交易稅……徵收率調整作為配套……可見證所稅及證交稅二者具有連動關係。」

<sup>5</sup>有鑑於此，大法官遂於釋字第693號解釋理由書明白表示：

---

<sup>4</sup> 按54年停徵個人證所稅時，證交稅恢復課徵，徵收率為1.5%；63年全面課徵證所稅，證交稅徵收率維持1.5%；65年停徵個人證所稅，67年證交稅徵收率由1.5%調高至3%；78年全面課徵證所稅，證交稅徵收率由3%調降至1.5%；79年全面停徵證所稅，證交稅徵收率由1.5%調高至之6%，嗣於82年調降為3%，並實施至今。

<sup>5</sup> 參見立法院全球資訊網，立法院法律系統，104年11月17日修正所得稅法，異動條文及理由，<https://lis.ly.gov.tw/lglawc/lawsingle?000A5566CEDB00000000000000014000000004FFFFFA00^01513104111700^00015001001>（最後瀏

立法者為簡化證券交易所得之稽徵手續並予合理課徵，以修正證券交易稅條例提高證券交易稅稅率方式，將原應併入所得總額課徵所得稅之證券交易所得稅停止課徵，**係具有以證交稅取代證所稅之意旨**(釋字第 693 號解釋理由書第 3 段參照)。

準此，證交稅與證所稅，在課稅主體、客體與計算方式上，均有不同，實屬兩種性質迥異之稅捐，在學理上沒有任何替代性可言<sup>6</sup>。然每當執政者面臨壓力，不得不停徵證所稅時，即提高證交稅課徵稅率，以為因應。是在我國證交稅之設計，實際上，確有替代證所稅之作用，不容視而不見，所謂證交稅本質上係針對交易行為而課徵，實有可疑。

據此，證交稅既兼具替代證所稅之作用，關於證交稅之課徵，應解為僅有當證券交易有效成立且繼續存在時，始屬合適。否則，即有侵害人民財產權之疑義。

### **三、系爭確判將證券買賣契約事後合意解除，排除得為事後 解消證交稅稅捐債務之情形，是否抵觸憲法租稅公平原則，非無探究餘地**

憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務」。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則(釋字第 597 號解釋文參照)。

如前所述，證交稅之課徵，應以證券交易行為有效成立且存在為必要。從而，有疑問者為，該證券買賣契約如經嗣

---

覽日：2023 年 4 月 28 日)

<sup>6</sup> 參見柯格鐘，量能課稅原則與稅捐優惠規範之判斷-以所得稅法若干條文規定為例，月旦法學雜誌第 276 期，2018 年 5 月，第 179 頁。

後解消，人民得否請求已繳納之證交稅？對此，系爭確判維持原審判決所稱：「然因人民之經濟活動及其成果，又係透過民商法來加以確認、維持及鞏固者，如果經濟活動從民商法角度認為有瑕疵，以致難以『確認、維持及鞏固』，則在此限度內，依民商法相關規定處理上開瑕疵，因而導致經濟成果歸屬回復或經濟活動解消時，原來之瑕疵歸屬即不宜據為課稅之實證基礎，為了確保量能課稅精神之實踐，方例外許可稅捐債務溯及地被解消，回復到稅捐債務不成立之狀態；故稅捐債務事後解消之許可，必須以『稅捐債務成立所立基之經濟歸屬原因事實在私法上有瑕疵，且因一造當事人依私法上之規範，單方為撤銷或解約等手段來處理該等瑕疵』為前提。」<sup>7</sup>

查，前開判決見解，一方面承認稅捐債務之成立，係立於民事法律關係成立之基礎上；他方面，卻又將稅捐債務之解消，限縮在民事法律關係事後解消係因成立時「有瑕疵」，方得為之，從而謂當事人雖事後合意解除證券買賣契約，仍不得解消證交稅之稅捐債務。惟證券買賣契約之解消，無論係因表意人事後撤銷其被詐欺或脅迫之意思表示，或同本件聲請之原因案件係經雙方合意解除，其法效果均係買賣契約不存在。準此，前開區分，法理基礎何在，殊有可議。

按人民繳納契稅後，在房屋產權移轉前，雙方如解除買賣契約，得檢附相關文件，以書面申請退還已納稅款<sup>8</sup>。相對於此，系爭確判所謂「已繳交之證交稅，不因嗣後買賣契約

---

<sup>7</sup> 參見臺灣臺中地方法院 110 年度稅簡字第 12 號行政訴訟判，事實及理由四、(二)。

<sup>8</sup> 參見財政部稅務入口網站，契稅-問答實例，<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/tax-info/understanding/tax-saving-manual/local/deed-tax/nDIROM9>（最後瀏覽日：2023 年 4 月 28 日）

合意解除，而得請求返還」，是否無違租稅公平原則，甚有討論空間。

#### **肆、結論**

系爭確判認證交稅係針對交易行為而課，從而僅須曾經發生交易行為，即已滿足證交稅之課徵要件，縱令買賣雙方嗣後合意解除該筆證券買賣契約，出賣人仍應繳納全額之證交稅。此項見解是否無違憲法保障人民財產權之意旨，及租稅公平原則，實有可疑。憲法法庭本應受理本件聲請，予以釐清，本件裁定卻不予受理，甚屬可惜。