

憲法法庭 112 年憲裁字第 14 號裁定不同意見書

謝銘洋大法官 提出

本件為證券交易稅事件，聲請人出售其所持有之他人股票予訴外人，並於同日繳納證券交易稅，惟數日後於交割前，買賣雙方即協議解除買賣契約，因而向中區國稅局申請退還證券交易稅，為中區國稅局否准，經向財政部提出訴願被駁回，乃提起行政訴訟，經臺灣臺中地方法院 110 年度稅簡字第 12 號行政訴訟判決駁回，進而提起上訴，仍經臺中高等行政法院 111 年度簡上字第 5 號判決（下稱系爭確定終局判決）駁回確定，遂提出本件聲請法規範憲法審查及裁判憲法審查，主張證券交易稅條例第 1 條第 1 項、第 2 條第 1 款、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）以及系爭確定終局判決違憲。本件經審理後，多數大法官的意見認為應不予受理，就此本席並無法贊同，爰提出不同意見。

一、聲請之標的

本件聲請之標的內容分別如下：

- 證券交易稅條例第 1 條第 1 項：「凡買賣有價證券，除各級政府發行之債券外，悉依本條例之規定，徵收證券交易稅。」
- 同條例第 2 條第 1 款：「證券交易稅向出賣有價證券人按每次交易成交價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。」

- 系爭決議內容：「依證券交易稅條例第1條第1項、第2條規定，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，按交易成交价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。至證券交易稅條例第3條第1項「證券交易稅由代徵人於每次買賣交割之當日，按第2條規定稅率代徵」之規定，則是對同條例第4條所規定證券交易稅代徵人之履行代徵義務時點之規範，尚與證券交易稅之稅捐債務發生時點有別。」

二、系爭決議既為系爭確定終局判決所適用，亦應得為裁判憲法審查之客體

多數大法官認為不受理的理由之一為系爭決議尚非憲法訴訟法（下稱憲訴法）第59條第1項所稱之法規範，是聲請人並不得據以聲請法規範憲法審查。

固然最高行政法院之庭長法官聯席會議決議非屬得聲請法規範憲法審查之標的，然而本件系爭決議之內容已為系爭確定終局判決所引用、適用而成為判決之一部分，系爭確定終局判決並據而進一步認為「……準此，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」，形成系爭確定終局判決之見解，則於裁判憲法審查時，理論上應得將系爭決議之內容作為系爭確定終局判決之見解一併納入審查；此亦為本件不受理裁定所肯認：「至確定終局判決援引系爭決議所表示之見解是否合憲，則屬裁判憲法審查之範圍」。

三、就裁判憲法審查而言，本件具有憲法價值

本件不受理裁判憲法審查的理由為：「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，是依聲請意旨其餘所陳，尚難謂系爭規定及確定終局判決有如何之牴觸憲法，致對聲請人受憲法所保障之權利言，聲請人有聲請憲法審查以貫徹其基本權利之必要，亦難謂有何憲法重要性。」亦即採取系爭決議與系爭確定終局判決之見解，認為證券交易稅（下稱證交稅）係針對證券交易行為所課徵之稅捐，並認為依聲請書所述，客觀上尚難謂具體指摘聲請人之基本權利因而受有如何之侵害，以及憲法上有何重要性。

證交稅是針對有價證券（各級政府發行之債券除外）之買賣交易行為所課徵的稅捐，向出賣人按每次交易成交价格依千分之三的稅率課徵。然而我國證交稅與證券交易所得稅（下稱證所稅）關係錯綜複雜，甚至彼此之間具有連動關係，此由 2015 年 11 月 17 日修改所得稅法第 4 條之 1，將自 2013 年 1 月 1 日起復徵的證所稅，再度停徵之修法理由，可知之甚明：「一、觀察歷次證券交易所課稅制

度（以下簡稱證所稅）改革時，或有以證券交易稅（以下簡稱證交稅）徵收率調整作為配套，五十四年停徵個人證所稅時，證交稅恢復課徵，徵收率為千分之一點五；六十三年全面課徵證所稅，證交稅徵收率維持千分之一點五；六十五年停徵個人證所稅，六十七年證交稅徵收率由千分之一點五調高至千分之三；七十八年全面課徵證所稅，證交稅徵收率由千分之三調降至千分之一點五；七十九年全面停徵證所稅，證交稅徵收率由千分之一點五調高至千分之六，嗣於八十二年調降為千分之三實施至今，可見證所稅及證交稅二者具有連動關係。二、鑑於自一百零二年實施證所稅以來，爭議不斷，為消除股市不確定因素，並簡化稽徵，爰明定證券交易所得自一百零五年一月一日起停止課徵所得稅。」

由上可知，我國證交稅係因過去證所稅課徵不如預期備受批評，歷經過幾次復徵、停徵，並以固定稅率的證交稅及其稅率調整之作為配套，雖然證交稅並非如證所稅係就證券交易的「所得」課徵的稅捐，而是就證券之「交易行為」課稅，其性質雖形式上屬於交易稅（另外如：期貨交易稅、印花稅與契稅），然而卻與證所稅有密切甚至連動關係，則其本質究屬規費性質或稅捐性質？其與證所稅之關係如何？在學理上仍有爭議，非無探究之餘地。

況且何謂「交易行為」，究竟是指債權行為，抑或是處分行為？法律規定並不明確。理論上應是以交易行為完成始負有納稅義務；縱使如系爭決議與判決所認，以債權契約成立生效時，作為稅捐債務發生之時點，亦應是以有效存在的債權行為為前提，如果債權契約嗣後被解除而不

復存在，或甚至因該債權契約之意思表示係被詐欺或被脅迫而被撤銷，其證券交易行為既未完成，甚至債權契約亦不存在，則出賣人是否仍負有稅捐債務，實不無疑問。

由於上述問題事關人民的納稅義務，與憲法保障人民財產權有密切關係，如果能藉由本件釐清上述問題，在憲法上具有重要之意義。是以本席認為本件具有憲法重要性，應予受理。