

證券交易所得稅復課之憲法意義及其衍生問題

■ 編目：財稅法

| | | |
|------|--|--|
| 出處 | 月旦法學雜誌，第 210 期，頁 42~51 | |
| 作者 | 葛克昌教授 | |
| 關鍵詞 | 證券交易所得稅、證券交易稅、所得二元制、量能原則、脫法避稅 | |
| 摘要 | <p>一、此次證券交易所得復課過程中，確立量能原則為稅法結構性原則，對稅捐優惠之法律性質、應予節制，以及有無長期存在之信賴值得保護，均予澄清；並確立所得二元制，將證券交易所得分離比例課稅，考量婚姻與家庭保護，均與國際接軌。</p> <p>二、但新法中諸如設算所得、損失扣除、脫法避稅之調整，及可否併加處罰等問題，將成為聚訟之焦點，徵納雙方須協同合作予以克服，司法機關尤應適用合憲性解釋及合憲之法律補充填補其漏洞，使量能原則在具體個案中得以貫徹。</p> | |
| 重點整理 | 問題概說 | <p>1. 本文旨在於財政憲法角度下探討本次立法過程中所顯現之基本議題，例如：量能原則對立稽徵經濟（證所稅與證交稅）；二元所得稅制對立一元制；資本利得與勞動所得之不平等。</p> <p>2. 本文試從所得稅法及所得基本稅額條例此次增修結果，予以簡單說明，作為開始；次由此次立法過程，基於量能原則，探討證券交易所得是否應予優惠；其次，此種所得應合併課稅或分離課稅；再者，探討證所稅之避稅調整、設算所得及協力義務；並對立法後可能衍生問題予以討論；最後作一簡單結論。</p> |
| | 修法概說 | <p>個人綜合所得稅：</p> <p>1. 原所得稅法第 4 條之 1 第 1 項仍予維持，惟增列但書：「但自一〇二年一月一日起，個人……證券交易所得課徵所得稅，交易損失依第十四條之二第二項規定，自當年度所得額中扣除。」該條雖規定在第 1 章總則，似乎包括營利事業所得稅，但損失扣除之第 14 條之 2 第 2 項，則規定在第 2 章綜合所得稅部分，是以證券交易所得稅無條件停徵，限於 101 年 12 月 31 日前。</p> <p>2. 102 至 103 年度採「設算所得就源扣繳」與「核實課稅」雙軌制。二者均為「分離課稅」。</p> |



| | | |
|------|-----------|--|
| 重點整理 | 修法概說 | <p>3.104 年度起改採「核實課稅」單軌制，核實課稅採單一稅率 15%，分離計稅、合併報繳，持有 1 年以上交易減半課稅（所得稅法第 14 條之 2 第 8 項）。</p> <p>4. 營利事業所得稅：證券及期貨交易所得仍維持在所得基本稅額條例課徵，但自 102 年度起，改採分離課稅，扣除額為 50 萬元，基本稅率 12% 至 15%，並提供持有股票滿 3 年，證券交易所得減半徵收。此外，另有以非常規交易（條文中誤用為虛偽之安排）規避納稅義務，得予以調整（所得稅法第 14 條之 3），及扣繳義務（同法第 88 條第 3 項、第 89 條第 1 項第 5 款）。</p> |
| | 證券交易所得稅復課 | <p>本次證券交易所得稅復課立法過程中，最重要之憲法意義為確立量能平等負擔為稅法之結構性原則之共識，及量能原則之例外之稅捐優惠應有憲法界限。從原先行政院送立法院草案比較，對婚姻家庭應受國家保護，與避稅可調整但不處罰原則。以下分述之：</p> <p>1. 確立量能原則係稅法結構性原則</p> <p>(1) 在此次證所稅復課之立法過程中，反對聲浪主要基於兩點，一為：證券交易稅一大部分已有證券交易所得之替代，復徵證所稅應廢止或至少降低證交稅；另一主要理由為證交稅每年為國家創設 1,000 億元稅收，遠非復徵證券交易所得稅所能徵得。</p> <p>(2) 而主張復徵證券交易所得稅之主要理由，即較符合量能負擔原則，肯認量能原則為租稅改革所首要考量者。</p> <p>2. 確立稅捐優惠為量能原則之例外</p> <p>(1) 此次證券交易所得稅復課過程中，不同往昔所得基本稅額制定，或經濟目的租稅優惠廢止時所引發是否違反信賴保護爭議。</p> <p>(2) 租稅優惠非僅為有利特定族群之租稅減免，而係為特定誘導目的之租稅贈禮，其為量能原則之例外，無法長期存在，如原優惠條件不存在即可能廢止，本為相對人所預見，其信賴利益不值得保護。</p> <p>3. 確立租稅優惠係例外應節制</p> <p>證券交易所得依前所得稅法第 4 條之 1 無條件、無期限之全數免稅規定，違反量能原則而廢止，此種精神在日後解釋適用時應予斟酌。</p> |
| 重點整理 | 證券交易所得稅復課 | |



| | |
|--|--|
| | <p>4.確立所得稅二元制 本次立法過程中，對復課證券交易所所得稅，有主張證券交易所所得，應併入所得結算申報，依累進稅制課徵。最終未予採行，而採行以德國為主之歐盟模式，即分離比例課稅，亦即採所得類型二元制。</p> <p>5.斟酌婚姻家庭保護 此次行政院送交立法院草案之過程，堅持各法案送出前均須作性別影響評估，評估中即指出原草案採最低稅負制精神，每一申報戶合計申報超過 400 萬始課稅，此種對婚前個人享有 400 萬免稅額，婚後配偶二人(如不計撫養親屬)則共享 400 萬免稅額，不啻對婚姻之懲罰，有違婚姻家庭應受國家保護，司法院釋字第 696 號解釋才作成違憲宣告。在 100 年 8 月 8 日公布之修正條文即斟酌此婚姻家庭保護，予以刪除。</p> |
|--|--|



| | | |
|-------------|---|---|
| | 衍生之 憲法問題 | <p>此次立法通過證券交易所所得稅復果，立法爭議已告一段落，但法律爭議則才開始，本文僅就涉及憲法問題，予以初步分析如下：</p> <p>1. 設算所得問題</p> <p>(1) 此次設算所得之立法，一則在過渡期間，一則納稅人有權選擇由證券商自行計算，不適用扣繳（所得稅法第 14 條之 2 第 5 項），符合保障納稅人基本權。</p> <p>(2) 此種選擇權不得以細則或其他解釋函令予以限制，且扣繳後納稅人仍得以普通證據推翻之，例如：指數雖上升，但交易之個股卻下跌等等。</p> <p>2. 損失、成本費用扣除問題</p> <p>從 102 年 1 月 1 日原先因證券交易所免稅所引發損失、成本費用無法扣除之爭議問題，諸如：</p> <p>(1) 認購（售）權證之價款及其履約或避險交易損失（釋字第 693 號解釋），雖所得稅法第 24 條以維部分規範，仍不足以解決問題，是以 102 年以後，宜配合證券交易所分離比例課稅之法治，重新檢討；</p> <p>(2) 附買回債券交易（前手息），雖 98 年增訂所得稅法第 24 條之 1 第 4 項已解決部分問題，仍有值得討論之處；</p> <p>(3) 債券溢價攤銷（所得稅法第 24 條之 1 第 1 項）。</p> <p>3. 個別避稅防杜條款</p> <p>(1) 增訂所得稅法第 14 條之 3 條文原有違反者處罰緩之規定，後雖刪除，但立法理由又有：「其構成短漏所得額者，並依第一一〇條規定處罰，以維租稅公平。」難免讓適用者誤認得並予處罰。</p> <p>(2) 如構成第 110 條要件，應依第 110 條處罰並補稅，要無本條文之適用，此為脫法避稅與違法逃稅之區別所在。再者，條文易使人誤會立法者授權稽徵機關予以調整，實則脫法避稅應按立法意旨予以類推適用常規交易。</p> |
| 重點整理 | 衍生之 憲法問題 | |
| 考題趨勢 | 證券交易所所得稅復課之憲法意義為何？量能原則之內涵為何？稅捐優惠之廢止與信賴保護問題釐清？證券交易所所得稅復課後衍生之憲法問題為何？ | |
| 延伸閱讀 | <p>1. 葛克昌(2009)，〈所得基本稅額條例相關立法爭議〉，《所得稅與憲法》，頁 301。</p> <p>2. 葛克昌(2012)，〈納稅人財產權保障〉，《行政程序與納稅人基本權：</p> | |



稅捐稽徵法之新思維》，頁 439。

※延伸知識推薦，都可在最多法學資源的【月旦法學知識庫】
www.lawdata.com.tw 立即在線搜尋！

