

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 420 號

解釋日期：民國 86 年 01 月 17 日

資料來源：司法院公報 第 39 卷 2 期 3-17 頁

司法院大法官解釋（九）（99年5月版）第 1-28 頁

總統府公報 第 6142 號 13-19 頁

相關法條：中華民國憲法 第 19 條

公司法 第 12、15 條

解 釋 文： 涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。行政法院中華民國八十一年十月十四日庭長、評事聯席會議所為：「獎勵投資條例第二十七條所指『非以有價證券買賣為專業者』，應就營利事業實際營業情形，核實認定。公司登記或商業登記之營業項目，雖未包括投資或其所登記投資範圍未包括有價證券買賣，然其實際上從事龐大有價證券買賣，或非營業收入遠超過營業收入時，足證其係以買賣有價證券為主要營業，即難謂非以有價證券買賣為專業」不在停徵證券交易所得稅之範圍之決議，符合首開原則，與獎勵投資條例第二十七條之規定並無不符，尚難謂與憲法第十九條租稅法律主義有何牴觸。

理 由 書： 按獎勵投資條例（七十九年十二月三十一日因施行期間屆滿而失效）之制定，係以獎勵投資，加速經濟發展為目的，藉稅捐減免之優惠為其主要獎勵方法。為期各種生產事業及營利事業均能公平同霑其利，並防止有以迴避租稅行為，獲取不正當減免稅捐優惠，該條例乃規定各種享受獎勵之條件，予以節制。

公司為營利事業之一種，為確保其合法正常經營，公司法第十二條、第十五條第一項規定：「公司設立登記後，有應登記之事項而不登記，或已登記之事項有變更而不為變更之登記者，不得以其事項對抗第三人。」

「公司不得經營登記範圍以外之業務。」公司如經營某種登記範圍以外之業務，而怠於公司法第十二條之登記並違反同法第十五條第一項所規定之限制，除前者不得以其事項對抗第三人，後者公司負責人應負民、刑事責任外，尚不影響該公司以經營該種事業為其營業之事實。

七十六年一月二十六日修正公布之獎勵投資條例第二十七條規定：「為促進資本市場之發展，行政院得視經濟發展及資本形成之需要及證券市場之狀況，決定暫停徵全部或部分有價證券之證券交易稅，及暫停徵全部或部分非以有價證券買賣為專業之證券交易所得稅。」行政院依此規定，於七十六年十二月一日以台（七六）財第二七九四七號函核定自七十七年一月一日起至同年十二月三十一日止繼續停徵非以有價證券買賣為專業者之證券交易所得稅。涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之

精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則爲之。是基於公平課稅原則，獎勵投資條例第二十七條所定「非以有價證券買賣爲專業者」，自應就營利事業實際營業情形，核實認定。公司登記（包括商業登記）之營業項目，雖未包括投資或其所登記投資範圍未包括有價證券買賣，然其實際上從事龐大有價證券買賣，其買賣收入遠超過其已登記之營業收入，足認其爲以有價證券之買賣爲主要營業時，自不得以怠於公司法第十二條之登記義務或違反同法第十五條第一項所規定之限制等迴避租稅行爲，主張其非以有價證券買賣爲專業，而享受免徵證券交易所得稅之優惠。行政法院八十一年十月十四日庭長、評事聯席會議所爲：「獎勵投資條例第二十七條所指『非以有價證券買賣爲專業者』，應就營利事業實際營業情形，核實認定。公司登記或商業登記之營業項目，雖未包括投資或其所登記投資範圍未包括有價證券買賣，然其實際上從事龐大有價證券買賣，其非營業收入遠超過營業收入時，足證其係以買賣有價證券爲主要營業，即難謂非以有價證券買賣爲專業」不在停徵證券交易所得稅之範圍之決議，符合首開原則，與獎勵投資條例第二十七條之規定並無不符，尙難謂與憲法第十九條租稅法律主義有何牴觸。

至獎勵投資條例施行細則第三十二條規定：「本條例第二十七條所稱『以有價證券買賣爲專業者』，係指經營有價證券自行買賣業務之證券自營商及經公司登記或商業登記以投資爲專業之營利事業」，依上開說明，與立法意旨未盡相符部分，應不適用，併予敘明。

大法官會議 主 席 施啓揚
翁岳生
劉鐵錚
吳 庚
王和雄
王澤鑑
林永謀
施文森
林國賢
城仲模
孫森焱
陳計男
曾華松
楊慧英
戴東雄
蘇俊雄

不同意見書：

大法官 孫森焱

- 一 營利事業未經公司登記以投資爲專業者免徵證券交易所得稅
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、納稅方法及納稅減免等項目而負納稅之

義務或享受優惠，迭經本院解釋有案。獎勵投資條例（已於民國七十九年十二月三十一日因施行期間屆滿而失效）第二十七條前段規定：為促進資本市場之發展，行政院得視經濟發展及資本形成之需要及證券市場之狀況，決定暫停徵全部或部分有價證券之證券交易稅，及暫停徵全部或部分非以有價證券買賣為專業者之證券交易所得稅。行政院據此乃於七十六年十二月一日核定自七十七年一月一日起至同年十二月三十一日止，繼續停徵非以有價證券買賣為專業者之證券交易所得稅。至所謂「以有價證券買賣為專業者」之意義則於獎勵投資條例施行細則第三十二條規定謂「經營有價證券自行買賣業務之證券自營商及經公司登記或商業登記以投資為專業之營利事業。」準此，營利事業如未經公司登記或商業登記以投資為專業者，其買賣有價證券，即得免徵證券交易所得稅。

二 本解釋認行政法院「核實認定」之決議為合憲之理由

本件多數意見通過之解釋文係以有關租稅法律之解釋，應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。獎勵投資條例第二十七條規定所謂「非以有價證券買賣為專業者」，應就營利事業實際營業情形，核實認定，不以公司登記（包括商業登記）之營業項目包括投資或買賣有價證券者為限，獎勵投資條例施行細則第三十二條規定與立法意旨未盡相符，應不適用。因認行政法院八十一年十月十四日庭長、評事聯席會議謂應核實認定之決議，與獎勵投資條例第二十七條之規定並無不符，即未抵觸憲法第十九條所定租稅法律主義。

三 獎勵投資條例施行細則係就「專業」之定義為明確之釋示

依租稅法律主義，有關稅捐主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅減免等稅捐構成要件，均應以法律明定之。主管機關基於法律概括授權而訂定之施行細則亦僅得就實施母法有關之事項予以規範，對納稅義務及其要件固不得另為增減或創設。惟查引發本件解釋之事實，首應重視者，為一般營利事業經由證券商買賣有價證券，無論數額多少，均非法律所禁止，並不以辦理公司登記或商業登記之營業項目有投資或買賣有價證券者為限。然則其買賣有價證券，當發生盈虧問題，此項證券交易所得，或大於登記之營利項目所得；或有不及，不能一概而論。其買賣有價證券究竟須具何要件。始得指為「專業」？獎勵投資條例就此未設規定。是否須反覆多次為有價證券之買賣始足當之，抑或偶一為之亦屬之？尤其獎勵投資條例於六十九年十二月三十日將原第二十五條「非以有價證券買賣為業者」，修正為第二十七條「非以有價證券買賣為專業者」，其修正之意義何在？亟待澄清。按依文義解釋、所謂「專業」係對「兼業」而言，依證券交易法第十五條規定：「依本法經營之證券業務，其種類如左：一有價證券之承銷。二有價證券之自行買賣。三有價證券買賣之行紀或居間。」同法第十六條則規定上開第一款之證券商稱證券承銷商，第二款稱證券自營商，第三款為證券經紀商。再依同法第四十五條第一項規定：「證券商應依第十六條之規定，分別依其種類經營證券業務，不得經營其本身以外之

業務。但經主管機關核准者，得兼營他種證券業務或與其有關之業務。」第二項規定：「證券商不得由他業兼營，但金融機構得經主管機關之許可，兼營證券業務。」第四十七條復規定：「證券商須為依法設立登記之公司。但依第四十五條第二項但書規定兼營者，不在此限。」茲所謂「專業」是否指證券商依證券交易法第四十五條第一項前段規定專營其所屬證券業務而言，抑包括同條項但書或第二項規定兼營之情形，已滋疑義，且依保險法第一百四十六條第三款規定，保險業亦得運用其資金及各種責任準備金購買經依法核准公開發行之生產事業股票。類此情形是否亦在「專業」之例？尤有可議。行政院為此，於獎勵投資條例施行細則第三十二條訂定：「本條例第二十七條所稱『以有價證券買賣為專業者』，係指經營有價證券自行買賣業務之證券自營商及經公司登記或商業登記以投資為專業之營利事業。」所稱「證券自營商」即上開證券交易法所定專營或兼營之證券商公司；其「經公司登記或商業登記以投資為專業之營利事業」當指證券商以外，其他營利事業經公司登記或商業登記以投資為專業者。關此所謂「專業」之解釋如何，行政法院前後裁判表示之見解，亦見紛歧（註一）。惟不論如何，上開施行細則之規定係主管機關依法律之授權，就獎勵投資條例第二十七條所定「以有價證券買賣為專業者」之意義，為明確之釋示，以供本機關或下級機關所屬公務員，於行使職權，執行法律時有所依據。其內容既在同條例明文規定文字意涵之內，焉得指為與母法規定之立法意旨未盡相符而應不適用！

四 適用實質課稅原則之要件

本件多數意見通過之解釋文係謂有關租稅法律之解釋，應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之，因認行政法院相關決議為無不合。就中所謂「經濟上之意義」當係指「經濟觀察法」而言。按所謂經濟觀察法係指有關租稅法律之解釋不得拘泥於所用之辭句，應就租稅法律之實質意義及經濟上意義為必要之考察之意。因而演繹為實質課稅之原則（註二），於稅捐客體之歸屬、無效法律行為、違法或違反公共秩序善良風俗之行為均有適用（註三）。至實質課稅係相對於表見課稅而言。依私法秩序所生利益之變動，循私法上形式，以利益取得人之名義判斷租稅法律關係之歸屬，是為表見課稅主義，或稱表見課稅之原則；若所得之法律上歸屬名義人與經濟上實質享有人不一致時，於租稅法律之解釋上，毋寧以經濟上實質取得利益者為課稅對象，斯為實質課稅主義或稱實質課稅之原則（註四）。適用實質課稅原則須形式上存在之事實與事實上存在之實質不一致，因而依形式課稅將發生不公平之結果，不能實現依照各人負擔租稅能力而課徵租稅之公平原則為要件。否則難免形成課稅權之濫用，甚至違反租稅法律主義之結果（註五）。若依學者所引實例以觀，所謂形式上存在之事實與事實上存在之實質不符，在稅捐客體之歸屬方面，係指私法上利益之取得人雖為甲之名義，實際上此利益係由乙取得，故依實質課稅原則，應對乙課徵所得稅，對於甲則否（註六）。參酌以觀，本件係對於「以有價證券

買賣為專業者」課徵證券交易所稅發生之問題。其以公司登記或商業登記為有價證券之買賣者，固應課徵；其未經登記者，是否亦應課徵，始為問題關鍵所在。

五 本件關鍵所在為規避租稅之行為應否承認之問題

顧多數大法官所慮者厥為「其實際上從事龐大有價證券買賣，其買賣收入遠超過其已登記之營業收入，足認其為以有價證券之買賣為主要營業時，自不得以怠於公司法第十二條之登記義務或違反同法第十五條第一項所規定之限制等迴避租稅行為，主張其非以有價證券買賣為專業，而享受免徵證券交易所稅之優惠」。實則此為規避租稅之行為應否承認之問題。按實質課稅之原則，於否認規避租稅之行為，是否亦有適用，學說上尚有爭論（論七）。若納稅義務人依虛偽不實或其他不正當行為違法逃漏稅捐，其非法之所許，誠不待贅言。然則於此情形，仍須納稅義務人以「違法」之手段規避租稅法律，逃漏稅捐為要件。抑且實質課稅原則如係解釋租稅法律當然適用之法則，則納稅義務人若規避獎勵投資條例施行細則第三十二條規定之登記，以達享受免稅之優惠，勢必承認施行細則第三十二條之規定為「是」；規避之，則為「非」。豈有因有規避之行為，反而宣告此項規定有「與立法意旨未盡相符部分」，而應不適用？可見解釋理由書前後所述，難免矛盾。

六 行政法院「核實認定」之決議滋生諸多疑義

引發本件解釋之事實，不容忽視者，乃一般營利事業經由證券商買賣有價證券，為法之所許，已如上述，即不發生「違法」問題。況既有買賣即有盈虧，是如何認定「以有價證券買賣為專業」，如捨公司登記一途而不由，確屬難題。倘施行細則第三十二條之規定應不適用，則如公司之營業項目未登記投資或買賣有價證券者，其買賣有價證券究竟應達若干金額或買賣若干次數，始可認為專業範圍？若因此發生虧損，其未辦理公司登記之營業項目者。是否亦應准許自他營業所得額中減除？在在滋生疑義。抑有進者，所謂「核實認定」之標準，如不能以法律為明確之規定，顯然與租稅法律主義有違。茲以行政法院上開決議為認定之依據，則「實際上從事龐大有價證券買賣，其非營業收入遠超過營業收入時，足證其係以買賣有價證券為主要營業，即難謂非以有價證券買賣為專業。」在適用上仍有左列疑義，不能解決：

- （一）所謂「從事龐大有價證券買賣」，其認定標準如何？是與一般證券自營商之營業筆數或金額相較而足認為「龐大」，抑或與該營利事業自身之營業收入比較而認為「龐大」？意義仍不確定。
- （二）所謂「非營業收入遠超過營業收入」為認定「專業」之依據，其法律上之基礎何在？買賣有價證券次數頻繁者，是否必盈不虧？其發生虧損或盈餘少者，或雖盈餘多而非「遠超過營業收入」者，是否即不能認係「主要營業」而非「專業」？殊屬矛盾。
- （三）所謂「足證其係以買賣有價證券為主要營業」，似以買賣有價證券之收入多寡為認定是否「主要營業」之依據。然則多次買受有價證

券，以累積資金，其後一次賣出，換取現金，用以購買機器設備或不動產者，如有多額所得，是否即應認係「主要營業」而課徵證券交易所得稅？頗感費解。

七 本件解釋與租稅法律主義不符

行政法院上開決議既有可議之處如斯，在適用上即難免發生不公平課稅情事。例如雖買賣有價證券多次，若盈餘少、或雖盈餘多而非「遠超過營業收入」者，即與所謂「專業」之意義不符，自可免徵證券交易所得稅。僅一次出賣所持有價證券而獲利甚多者，如本件聲請人主張之事實，則應認係「主要營業」而課徵之。此理若可成立，則如公司於全年出售固定資產之不動產一筆獲利甚豐者，即係以出售不動產為該公司之「主要營業」，亦即以之為「專業」。若遇生產事業在籌備建廠期間，因尚無產品銷售，故無營業收入，他方面其購置之有價證券則因股價上漲而成長迅速，亦將一變而成為以買賣有價證券為專業之營利事業矣。然則所謂租稅法律主義云者，豈非空論。以上理由，與多數意見通過之解釋文不能相容，爰提出不同意見書。

（註一）參看行政法院八十一年十月十四日庭長、評事聯席會議討論本件法律問題所列甲、乙說之見解。

（註二）參看田中二郎著：租稅法（昭和四十三年初版）一一二頁。陳清秀著：稅法之基本原理一九五頁。

（註三）參看陳清秀著前揭書二三〇頁以下。但我國實務上認娼妓係屬不正當營業，不予課徵所得稅，至於經營六合彩賭博之收入，其未經沒入部分則予課徵（參看財政部編印：賦稅法令彙編八六、二一〇頁）。

（註四）田中二郎著前揭書一五九頁。

（註五）財團法人中國財稅金融文教基金會編印：實質課稅問題之研究（民國七十一年七月）

（註六）林大造著、簡錦川譯，所得稅之基本問題五九頁。

（註七）參看陳清秀著前揭書二三八頁。又北野弘久著，許志雄譯：「實質課稅原則」一文，刊登於財稅研究十七卷五期）謂：租稅規避行為之否定係立法機關之課題，非行政機關或法院之課題。蓋理論上租稅規避行為雖可判別，但在現代發達之社會中，現實上極難判別；如果法律無個別之否定規定，仍允許用實質課稅原則加以否定，則租稅法律主義下之法律安定性及法律預測可能性將遭到極度破壞。

抄宏○實業股份有限公司（代表人陳王○娥）聲請書

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：

謹懇請 鈞院大法官會議解釋行政法院八十一年度判字第二七三六號判決及八十三年度判字第二七八號判決（附件一）所適用之行政法院八十一年十月十四日庭長評事聯席會議決議：「獎勵投資條例第二十七條所指：『非以有價證券買賣為專業者』，應就營利事業實際營業

情形，核實認定。公司登記或商業登記之營業項目，雖未包括投資或其所登記投資範圍未包括有價證券買賣，然其實際上從事龐大有價證券買賣，其非營業收入遠超過營業收入時，足證其係以買賣有價證券為主要營業，即難謂非以有價證券買賣為專業」（附件二），牴觸獎勵投資條例第二十七條及同條例施行細則第三十二條規定，並違反憲法第十九條租稅法律主義及公法上信賴保護原則，應屬應效，不得適用。

二、本件爭議之性質與經過及涉及之憲法條文：

- （一）緣聲請人係以經營一般進出口貿易及經銷代理國內外廠商產品投標報價業務為主要業務，自設立至今經營業務已有數年之久，而民國七十五年至民國八十年六年間僅於民國七十七年間偶然買賣一筆證券交易（七十七年度本業交易筆數高達五十四筆），因聲請人並非證券自營商，亦非類似證券自營商之以投資股票買賣為專業，故依行為時獎勵投資條例第二十七條及施行細則第三十二條規定，依法應免徵證券交易所得稅，乃於結算申報七十七年度營利事業所得稅時申報該筆免稅之證券交易所得。
- （二）惟財政部台北市國稅局則引用行政院六十九年度判字第五三九號判決（附件三），認為實際上有經營有價證券買賣業務，即應不得免稅，而將該證券交易所得併課營利事業所得稅。
- （三）聲請人不服經循序提起復查、訴願、再訴願及行政訴訟均遭駁回（附件四），經提起再審之訴，亦經行政院以八十一年度判字第一八四四號判決及行政院八十一年度判字第二七三六號判決駁回（附件五）。
- （四）聲請人以其七十七年度僅有一筆證券交易（本業交易筆數高達五十四筆），就其交易實質，應屬非以有價證券買賣為專業之公司，證券交易所得應予免稅，於八十二年七月二十四日向台北市國稅局申請退還其已繳之七十七年度營利事業所得稅及加計利息，惟台北市國稅局則未准所請，聲請人不服，再循序依法提起訴願、再訴願、行政訴訟均遭駁回（附件六）。

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持立場及見解：

- （一）本件行政院決議違反行為時獎勵投資條例第二十七條及其施行細則第三十二條規定：
 - 1 按民國六十九年十二月二十日修正前獎勵投資條例第二十五條原規定「以有價證券買賣為專業」者，不得免徵證券交易所得稅，所謂「以有價證券買賣為專業者」，依財政部六十七年七月二十五日台財稅第三四九三三號函釋，係指經營有價證券自行買賣業務之證券自營商外，另包括章程或登記之營業項目有買賣有價證券或投資業務之營利事業在內，範圍較大。惟自民國六十九年十二月三十日修正公布之獎勵投資條例第二十七條，對適用免徵證券交易所得稅之範圍已作有利納稅人之修正，亦即修改為「以有價證券買賣為專業者」始不得免徵證券交易所得稅，從立法沿革觀之，足見立法者之意圖，係就「以有價證券買賣為專業者」作

更狹義之解釋，自不得違背此法律意旨而任意擴張。故行為時獎勵投資條例施行細則第三十二條乃規定：「本條例第二十七條所稱『以有價證券買賣為專業者』，係指經營有價證券自行買賣業務之證券自營商及經公司登記或商業登記以投資為專業之營利事業。」本條規定參酌母法第二十七條規定授權行政院停徵證券交易所稅之「原則」，僅「以有價證券買賣為專業者」為免稅之「例外」，而就「例外規定」從嚴解釋，乃符合立法之本旨。且為獎勵儲蓄及促進資本市場發展並維持課稅公平原則以及稅法秩序之明確性與法安定性，乃明定以有無經「公司登記或商業登記」以投資為專業之明確標準，作為本條文所稱「以有價證券買賣為專業者」之認定標準，自符合本條文法律意旨，而具有法律上效力。

- 2 本件聲請人並非經營有價證券自行買賣業務之證券自營商，亦非類似證券自營商並經公司登記或商業登記以投資為專業之營利事業，是依首開條文規定，本件證券交易所稅，自應屬免稅之範圍，不在應課徵證券交易所稅之範圍，至為明顯。本件行政法院決議對於是否「以有價證券買賣為專業」，竟不以登記為準，是顯然有違上開獎勵投資條例及施行細則規定。

（二）本件行政法院決議違反公司法規定：

- 1 按「公司不得經營登記範圍以外之業務」，公司法第十五條第一項定有明文。故公司只有在其登記範圍內享受權利負擔義務。本件獎勵投資條例第二十七條所稱「以有價證券買賣為專業者」，參照上開公司法規定，自係指「公司登記」以有價證券買賣為專業，而尚經營其他業務，尤其在公司並未登記「有價證券買賣」之業務範圍時，則依上開公司法規定，本不得經營該項業務，是自不得遽指該公司係「以有價證券買賣為專業」，否則即與公司法第十五條第一項規定有違。
- 2 就此以往行政法院七十三年度判字第一二三二號判決先例即明載：「該條例（指獎勵投資條例）所稱『以有價證券買賣為專業者』，依同條例施行細則第三十二條規定，係指經營有價證券自行買賣業務之證券自營商，及經公司登記或商業登記以投資為專業之營利事業而言。本件原告公司執照記載所營事業並非以投資為專業，自不在以有價證券買賣為專業之範圍，其因投資有價證券交易所稅發生之損失，應不得自所得額中減除」（附件七），又行政法院七十三年度判字第一六五號判決先例亦謂：「本件再審原告公司執照雖載有投資各工礦事業之營業項目，惟尚經營各工礦業及營運事業，為不爭之事實。原判決以再審原告非以投資為專業，即非屬行為時獎勵投資條例第二十七條及同條例施行細則第三十二條所稱之『以有價證券買賣為專業』之營利事業，其七十年證券交易所稅應在停徵範圍，則其因證券交易所稅而生損失，亦不得由所得額內扣除，因認再審被告機關剔除再審原告有關財產交易所稅損失部分並無不合，乃維持原處分及訴願、再訴願決定，其

適用法規與其應適用之現行法規並無違背，與判例解釋亦無牴觸。」（附件八），由上述可知行政法院以往歷次判決先例一貫所持見解，均認為公司是否以「買賣有價證券為專業者」，應依據獎勵投資條例施行細則第三十二條及公司法第十五條第一項規定，一律以公司執照所登記記載之營業項目為準，方屬適法。乃本件行政法院決議竟不以公司登記為準，其適用法律所持見解，顯然與公司法第十五條第一項規定有違。

（三）本件行政法院決議違反租稅法律主義與公法上信賴保護原則：

- 1 按大法官會議釋字第三一七號解釋：「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而負納稅之義務。」此為「租稅法律主義」之本旨。本件行為時獎勵投資條例第二十七條及其施行細則第三十二條規定結果，其納稅主體必須為「以有價證券買賣為專業者」，而前述法條對於何者為「以有價證券買賣為專業」，又以施行細則之明文作明顯之界定，並非稽徵機關台北市國稅局所能變更。聲請人於本案是否為納稅主體，應以其證券交易所得是否符合行為時獎勵投資條例第二十七條免稅之規定為斷。如合於免稅之規定，即不得為納稅之主體。該條文既以是否有價證券之買賣為「專業」，為決定得否免稅之條件，則其證券買賣是否「龐大」，收益是否高過資本額，自與本案無關。稽徵機關自不得違背上級機關行政院所公布施行細則規定自行擴充變更法律條文之含義，改以買賣收益是否「龐大」為標準，決定得否免稅，本件行政法院決議維持稽徵機關之見解，認聲請人雖未登記以有價證券投資為專業，實際上卻從事龐大之買賣有價證券業務，其營業總額中有價證券之買賣占營業之大部分，而不准免稅，完全排除獎勵投資條例第二十七條及其施行細則第三十二條規定之適用，自有違租稅法律主義之本旨。
- 2 就此，行政法院八十一年度判字第九五〇號再審判決亦謂依「租稅法律主義」之本旨，證券交易所得是否免稅，應依行為時獎勵投資條例第二十七條及其施行細則第三十二條規定，應以其公司登記營業項目為準，並非行政機關所能任意變更，因此被告機關徒以強調「實質課稅原則」為由，卻忽略現行法規之規定，其適法性自不無疑義，爰廢棄行政法院原判決，改判納稅義務人勝訴，此有上開再審判決可稽（附件九）。
- 3 次查人民從事交易活動，自以行為時法規狀態為依據，亦即信賴行為時之法規狀態自屬值得保護。本件聲請人於七十七年間買賣股票時，係信賴當時有效之獎勵投資條例施行細則第三十二條之免稅規定，方始從事交易，乃稽徵機關嗣後竟追溯既往，公然抗命，違反行政院公布之施行細則規定，強行課稅，而本件行政法院決議亦予以維持，無視於人民之信賴保護，顯然有違法安定性原則以及公法上信賴保護原則。
- 4 尤有進者，對於本件相同情形之新光人壽保險公司出售上市公司

股票之證券交易所所得，是否應併課營利事業所得稅或可依法免徵乙節，財政部??? 台財稅第八七五四五九三號函釋亦以「該公司登記所營事業係人身保險業，並非以投資為專業，亦非證券自營商，核非屬獎勵投資條例第二十七條所稱之『以有價證券買賣為專業者』」為理由，而認為可停徵所得稅（附件十），亦即以「公司登記事項」作為判斷是否以「投資」為專業，而非以實際營業狀況或證券交易所所得之多寡為準。從而依「行政自我拘束」之法理與行政法上公平原則，就本件相同情形自應為相同處理。否則，若以新光集團之大企業買賣上市股票而有證券交易即可免徵所得稅，而如小市民之聲請人在七十七年度只有一次買入一筆股票再行賣出，即不得免徵所得稅，其獨厚大企業，而對於中小企業則採差別待遇，是豈得事理之平？

（四）本件行政法院決議，濫用實質課稅原則：

- 1 按「實質課稅原則」，在德國稱之為「經濟觀察法」，其適用範圍並非毫無限制，否則行政機關及司法機關如可任意援用實質課稅原則，據以為課稅之依據時，則勢將如脫韁野馬，任意侵犯人民自由權利，而流於感情法學，此絕非憲法第十九條揭示「租稅法律主義」之本旨，故德國通說判例均認為實質課稅原則，只能在文義可能性範圍內，以目的解釋方法，就稅捐法規採經濟上目的之解釋，但不得逾越法律規定之可能的文義範圍，否則即屬假藉「實質課稅」之名目，而規避「租稅法律主義」之適用，自屬違憲違法。就此財政部稅制委員會八十一年六月編印「租稅法規解釋適用之探討」，第二十三頁，亦著有明文，足資參考。
- 2 按買賣證券乃任何個人或法人得於公開市場為之，無須先有任何登記，無論買賣數量大小，更無須「以投資有價證券買賣為專業之登記」。此觀之本案之關係條文，獎勵投資條例施行細則第三十二條明文詮釋獎勵投資條例第二十七條「以有價證券買賣為專業者」，除指「證券自營商」外，只指「經公司登記或商業登記以投資為專業之營利事業」。而所謂以「投資有價證券為專業」，例如證券交易法第十八條所規定證券投資信託事業以及證券投資公司等，乃以投資有價證券為專業，其設立登記應經法令規定之特別許可，非任何公司行號所得任意為之，故本案行政法院判決謂聲請人應辦理以投資有價證券為專業之登記，而不辦理登記，乃有違反法律所定登記義務云云，似屬誤會。況聲請人究竟應否辦理投資有價證券為專業之登記，必須取決於聲請人全體股東設立公司登記之目的，是否有無以投資有價證券為專業之意願。聲請人設立目的，既係從事「一般進出口貿易、經銷代理國內外廠商產品投標報價業務，有關業務之經營及投資」，似無理由因在本業之營業期間內，偶然曾有一筆證券買賣，即認其必須登記「以投資有價證券為專業」。況其登記事項已有載明「有關業務之經營及投資」，故偶然有一筆證券買賣，即認其必須登記「以投資有價證券為專業」。況其登記事項已有載明「有關業務之經

營及投資」，故偶然購買一筆股票再予出售之行爲，亦屬其登記業務範圍。故本件行政法院判決徒以聲請人曾購買股票即認爲應辦理變更登記爲「以投資爲專業」，而以聲請人未爲變更登記即屬違反公司法第十二條之登記義務云云，顯然侵犯聲請人受憲法第十五條規定之「私法自治」之財產權保障原則，並侵犯人民受憲法第二十二條保障之「經濟活動自由」，蓋聲請人原本即有經營「進出口貿易」之自由，亦屬其公司登記營業範圍，今依原判決所持見解，只能登記「以投資爲專業」，是不啻強行剝奪聲請人之上開營業自由，其裁判違法違憲，至爲灼然。

- 3 稽徵機關及行政法院不考慮聲請人當年度本業交易筆數數十倍於股票交易筆數之實質經濟事實，又六年度僅出售一筆股票之交易即認定係「投資有價證券買賣爲專業」，則數十倍於股票交易之本業交易難道係兼營或非專業從事進出口貿易之經營，實已故意地嚴重侵害聲請人之租稅權益。
- (1) 依財政部八十一年七月十八日台財稅第八一一六七二一三〇號函明白釋示：「形式上未登記以有價證券買賣爲專業之營利事業，七十七年度前證券交易所停徵所得稅期間，如經查明經常從事有價證券買賣者，其證券交易所稽徵機關應按往例依個案之實際情形，核實認定免徵所得稅」。(附件十一)
- (2) 聲請人本業交易筆數數十倍於股票交易筆數，豈可認定聲請人係以投資有價證券買賣爲專業。原告僅七十七年度本業交易筆數就有五十四筆，而七十七全年度僅出售一筆股票，由此可見，本業交易筆數遠多於股票交易筆數，稽徵機關認定聲請人係以「投資有價證券買賣爲專業」顯然已違反財政部前述解釋函之規定。退一步而言，如果全年度出售一筆股票即認定係「投資有價證券買賣爲專業」，則數十倍於股票交易之本業交易難道係兼營或非專業從事進出口貿易之經營？
- (3) 所謂「經常性」係指其行爲有周而復始一再發生之性質而言。聲請人在七十七年度偶而出售一筆股票，該行爲並不合乎經常性之性質。而從事本業進出口貿易則係經常行爲，因此，聲請人七十七年度本業營業收入亦係全年度累積而來，足證聲請人並未經常買賣股票，確非以「投資有價證券買賣爲專業」，自不得僅偶然於七十七年度在本業營業期間內，曾有一筆股票出售行爲，即認定係以「投資有價證券買賣爲專業」。
- (4) 如前述，聲請人於七十七年僅有一筆出售證券交易，且主要均以從事本業進出口貿易之經營，足證並未經常買賣股票，確非以「投資有價證券買賣爲專業」(判斷是否以投資爲專業，應同時考慮出售筆數，七十七年度三六六天，僅出售一筆股票，難道是以投資有價證券買賣爲專業？)。因此，依前述財政部八十一年七月十八日台財稅第八一一六七二一三號函規定，應屬「非以有價證券買賣爲專業」之公司，其證券交易所適用獎勵投資條例第二十七條及同條例施行細則第三十二條之免稅

規定。

- 4 又依聲請人七十五年至八十年度之營利事業所得稅結算申報書資料（附件十二）得知

年度	營業收入	財產交易增益（含證券交易所得）
75	\$ 10,638,302	0
76	12,904,591	687
77	7,391,571	
78	30,888,325	0
79	1,473,370	0
80	295,304	0

此表有營利事業所得稅結算申報書可稽。依右表足以證明聲請人於七十五年至八十年度極少從事證券買賣行為，主要均以從事本業進出口貿易之經營為主，足證聲請人並未經常買賣股票，確非以「投資有價證券買賣為專業」。依前述財政部八十一年七月十八日台財稅第八一一六七二一三號函規定之精神，聲請人七十七年度僅有一筆證券交易，應屬「非以有價證券買賣為專業」之公司，其證券交易所得應適用獎勵投資條例第二十七條及同條例施行細則第三十二條之免稅規定。因此，自不得僅偶然於七十七年度在本業營業期間內，曾有買入一筆股票再行出售，即應變更登記為以「投資有價證券為專業」，蓋本件七十七年度，聲請人公司計有八位員工之多，均從事進出口貿易，亦著有相當實績，營業收入亦達7,391,571 元，既未放棄進出口貿易之本業經濟活動，公司全體股東又無改行從事證券投資為專業之意圖，依法自無辦理變更登記之必要，故聲請人並無為達規避納稅義務之目的，而濫用公司登記之法律形式之情事，而毫無脫法行為可言，至為明顯。故本件行政法院判決認聲請人應辦理以投資有價證券為專業之登記而不辦理，為逃避納稅義務之脫法行為，不能援引獎勵投資條例第二十七條及同條例施行細則第三十二條規定主張免稅云云，其適用法規亦顯屬違法。

- 5 尤有進者，個人買賣上市公司股票，於七十七年度依法免徵證券交易所得稅，此有行政院 76.12.01 台財二七九四七號及財政部 76.12.16 台財稅第七六一二一一五二八號函可稽（附件十三），故本件聲請人公司個人股東因不熟悉買賣證券手續，而委由聲請人公司購買，今如其股東以個人身分購買，原即依法免徵所得稅，而其委託並非以投資有價證券為專業之公司購買，依法亦應免徵所得稅，故其在稅負上既同樣屬於免稅，自不發生利用未登記投資專業者之聲請人公司購買，以達規避或減少或逃漏稅捐之問題，換言之，本件公司股東委託公司代為購買上市股票，根本不發生濫用法律上形成（形式）可能性，以鑽稅法漏洞，而意圖規避稅捐目的之脫法行為問題，本件行政法院判決所引用之決議，徒託假藉「實質課稅原則」防止脫法行為之名義，而實際上遂

行違反「租稅法律主義」之實，其決議自屬有違憲法第十九條規定。

6 再者，所謂以有價證券買賣為專業，縱認應從實質課稅原則加以觀察認定，亦應斟酌左列實際情形：

- (1) 是否「經常買賣」有價證券，並以之為業？蓋所謂營業或專業，自必須經常的、反覆的從事該買賣交易活動，如僅偶一為之，整個年度僅一、二次買賣股票，則與一般個人投資買賣股票並無差異，自尚難遽指為「經常買賣」股票，並以之為業或專業。
- (2) 公司從業人員之多寡，其實際從事買賣有價證券之人員所佔公司全部員工之比例為何？是否公司主要員工均以買賣有價證券為其主要業務？否則如公司員工多人或數十人以上，均從事證券買賣以外之業務，而僅一、二人從事買賣有價證券業務，則公司僅「兼營」買賣有價證券之「副業」，並非以買賣有價證券為「專業」，至為明顯。
- (3) 該公司各年度營運情況如何？是否各年度長期均以買賣有價證券為其主要業務？如僅其中某一個別年度因特殊原因而偶然有幾筆證券交易收入，而其餘年度並無或極少證券交易收入，自尚難遽指該公司以買賣有價證券為專業。
- (4) 該年度之證券市場行情為何？究竟是二、三千點，或是在一萬多點？該公司每次交易金額是否因股市行情偏高致交易金額龐大？抑或因交易進出次數頻繁，公司以之為專業，致累積全年度交易金額極為龐大？倘若其交易金額龐大僅因股市行情偏高所致，並非交易頻繁所致，則其非營業收入，縱然鉅大，亦非以從事有價證券買賣為專業之結果，至為灼然。
- (5) 以上各點，均為判斷認定真實的事實關係所必須考慮之因素，亦即依實質課稅原則，認定其實際上是否「以有價證券買賣為專業」之事實應斟酌之因素，如竟全然不予考慮，則難指鹿為馬，「欲加之課稅，何患無辭」，徒以假藉實質課稅原則之名，而行濫用課稅權之實，顯然有違租稅法律主義所要求之構成要件合致性原則。
- (6) 查本件行政法院八十一年十月十四日庭長評事聯席會議決議竟徒以營利事業實際上從事龐大有價證券買賣，其非營業收入遠超過營業收入時，即依實質課稅原則，認定其以有價證券買賣為專業，是顯然均未斟酌上述應予考慮之各項因素，亦即不論其實際上是否「經常買賣」有價證券或僅少數一、二筆交易，亦不論其從業員工實際從事有價證券買賣之情況如何，又不論其各年度營運狀況，更未考慮證券市場行情，僅須其交易金額龐大，即不分青紅皂白一概「擬制」視為以有價證券買賣為專業，足見本件行政法院上開決議見解，並非以實際上營業狀況之真實的事實關係為準，而是採取單純的、假想的、擬制的事實關係為依據，已嚴重違背實質課稅原則之追求，實質平等課

稅之要求，其徒託假藉實質課稅原則之名，而達濫用課稅權之實，有違租稅法律主義，昭然若揭。

四、結語

綜上所陳，本件行政法院八十一年度判字第二七三六號判決及八十三年度判字第二七八號判決所適用之行政法院八十一年十月十四日庭長評事聯席會議之決議，任意援引實質課稅原則，以嚴重違反法安定性，剝奪人民從事交易活動之預測可能性，有違公法上信賴保護原則，且違反租稅法律主義及構成要件合致性原則，應屬違反憲法第十九條「租稅法定主義」規定，爰謹懇請鈞院大法官會議惠予違憲審查，以維人民權益，至為感禱。

附件：一、行政法院八十一年度判字第二七三六號判決及八十三年度判字第二〇七八號判決。

二、行政法院八十一年十月十四日庭長評事聯席會議決議。

三、行政法院六十九年判字第五三九號判決。

四、復查決定書、訴願決定書、再訴願決定書及八十一年度判字第一〇九三號判決五、八十一年度判字第一八四四號判決。

六、獎勵投資條例施行細則第三十二條。

七、七十三年度判字第一二三二號判決要旨。

八、七十三年度判字第一六五〇號判決要旨。

九、八十一年度判字第九五〇號再審判決。

一〇、財政部八十年十二月二十三日台財稅第八〇〇七五四五九三號函。

十一、財政部八十一年七月十八日台財稅第八一一六七二一三〇號函。

十二、七十五年度至八十年度營所稅結算申報書。

十三、行政院七十六年十二月一日台財二七九四七號函。

（以上附件均為影本）

此致

司法院

聲請人：宏○實業股份有限公司

代表人：陳王○娥

中華民國八十四年五月

附件一、（二）

行政法院判決

八十三年度判字第二〇七八號

原 告 宏○實業股份有限公司

代 表 人 陳王○娥

被 告 財政部台北市國稅局

右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八十三年六月二十日台八十三訴字第二三一五號再訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如左：

主 文

原告之訴駁回。

事實

緣原告七十七年度營利事業所得稅結算申報，申報免稅之證券交易所新台幣（下同）一二九、六九一、二五元，經被告機關依行為時所得稅法第二十四條第一項規定及參照本院八十年度判字第二三九五號判決意旨，將系爭證券交易所併課原告七十七年度營利事業所得稅，原告不服，循序申請復查及提起訴願、再訴願、行政訴訟，均遭駁回而告確定。嗣原告以其七十七年度僅有一筆證券交易，應屬非以有價證券買賣為專業之公司，證券交易所應予免稅云云，於八十二年七月二十四日申請退還其已繳之七十七年度營利事業所得稅稅款及加計之利息。被告機關以八十二年九月九日（82）財北國稅審壹字第九五五八六號函復未准所請。原告不服，提起一再訴願遞遭駁回，遂提起行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告起訴及補充意旨略謂：一、參照大院七十四年判字第一九四〇號判決意旨及稅捐稽徵法第二十八條規定立法意旨，案件雖已確定，如在五年之內發現因適用法令錯誤而有溢繳稅款之情形，仍可申請退稅。因此，原處分以原告七十七年度營利事業所得稅案件經依法行政救濟確定，應無稅捐稽徵法第二十八條之適用，實已違反上開意旨。二、一再訴願決定及原處分重大違反憲法第十九條之租稅法定主義之規定，理由分述如下：（一）租稅法定主義如從歷史的沿革來看，原本是以防止擔當行政權的國王恣意課稅，以保護國民的財產權為目的。稅法乃侵害人民權利的法律，有關稅捐之核課與徵收，均必須有法律根據。因此，課稅僅在法律所規定之範圍內始得為之，此即課稅的合法性或法律保留原則。（二）稅法上法律保留原則係淵源於民主的及法安定性目標。民主的因素之意旨：國民應當（透過人民的議會）自己決定想要負擔什麼稅捐，而行政權及司法權則僅限於法律的執行與法律的監督。至於法的安定性，則係指為防止行政機關對於國民的自由財產恣意干涉，以保護國民的自由財產，並對於國民的經濟生活賦予法的安定性與預測可能性，乃要求稅捐的核課與徵收，應基於法律的根據為之。（三）租稅法定主義之適用範圍，依司法院釋字第二一〇號解釋即謂：「按人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定，所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均依法律之明文。至主管機關訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法定主義之本旨。（四）獎勵投資條例第二十七條暫停徵全部或部分非以有價證券買賣為專業之證券交易所所得稅，其立法意旨為證券市場為經濟發展重要一環，極具敏感性，其波動之幅度及頻繁，往往不以經濟發展之長期趨勢為依據。政府對證券市場宜有適當之調整工具，證券交易稅及證券交易所所得稅之徵收與停徵，均具有影響市場之能力，行政院得視實際需要，暫時停徵。又針對「以有價證券買賣為專業」，行政院基於獎勵投資條例之所授權訂定之獎勵投資條例施行細則第三十二條，係指經營有價證券自行買賣業務之證券自營商及經公司登記或商業登記以投資為專業之營利事業。（五）按司法院釋字第二一七號解釋：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民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目負

納稅之義務。」人民僅依法律始有納稅義務。因此，僅立法機關始得制定法律，課人民納稅義務，亦即其他機關則不得以任何形式創設人民之納稅義務，否則，即違反憲法分權之原則及以法律保護人民權利—法律保留—之意旨。（六）本件依行爲時獎勵投資條例第二十七條及其施行細則第三十二條規定，其納稅主體必須爲「以有價證券買賣爲專業者」，而前述法條對於何者爲「以有價證券買賣爲專業者」，又以施行細則之明文作明顯之界定，並非行政機關或司法機關所能變更。原告於本案是否爲納稅主體，應以其證券交易所得是否符合行爲時獎勵投資條例第二十七條免稅之規定爲斷。如合於免稅之規定，即不得爲納稅之主體。該條文既以是否有價證券之買賣爲「專業」，爲決定得否免稅之條件，則其證券買賣是否「龐大」，收益是否高過資本額、有無期末存貨，自與本案無關。被告機關不得自行擴充變更法律條文之含義，改以買賣收益是否「龐大」爲標準，決定得否免稅。大院前確定判決均維持被告機關之見解，認原告雖未登記以有價證券投資爲專業，實際上全年度卻從事一筆有價證券買賣業務，其營業總額中有價證券之買賣大部分，而不准免稅，完全不考慮尚有五十四筆本業貿易交易筆數及完全排除獎勵投資條例第二十七條及其施行細則第三十二條規定之適用，自有違租稅法定主義之本旨。（七）如前述，僅立法機關始得制定法律，課人民納稅義務。被告機關以「七十七年度證券交易所所得占全年所得額百分之九十八」創設不利於原告納稅義務，已嚴重違背憲法分權之原則及以法律保護人民權利—法律保留—之意旨。（七）爲此，立法機關之立法委員，不分黨派已紛紛向行政院提出緊急書面質詢，指責被告機關逾權侵害人民權益，影響法令公信力並增加民怨。三、被告機關不考慮原告本業交易筆數數十倍於股票交易筆數之實質經濟事實。又全年度僅出售一筆股票之交易即認定係「投資有價證券買賣爲專業」，則數十倍於股票交易之本業交易難道係兼營或非專業從事進出口貿易之經營，實已故意地嚴重侵害原告之租稅權益。（一）依財政部八十一年七月十八日台財稅第八一一六七二一三〇號函明白釋示：「形式上未登記以有價證券買賣爲專業之營利事業，七十七年度前證券交易所所得停徵所得稅期間，如經查明經常從事有價證券買賣者，其證券交易所所得稽徵機關應按往例依個案之實際情形，核實認定免徵所得稅。」爲此，被告機關亦認定全年度交易筆數少之公司，認定爲「非以有價證券買賣爲專業」而撤銷原處分。大院則可行文查詢被告機關即可了解全貌。（二）原告本業交易筆數數十倍於股票交易筆數，豈可認定原告係以投資有價證券買賣爲專業。原告僅七十七年度本業交易筆數就有五十四筆，而七十七全年度僅出售一筆股票，由此可見，本業交易筆數遠多於股票交易筆數，被告機關認定原告係以「投資有價證券買賣爲專業」顯然已違反財政部前述解釋函之規定。退一步而言，如果全年度出售一筆股票即認定係「投資有價證券買賣爲專業」，則數十倍於股票交易之本業交易難道係兼業或非專業從事進出口貿易之經營？（三）所謂「經常性」係指其行爲有周而復始一再發生之性質而言。原告在七十七年度偶而出售一筆股票，該行爲並不合乎經常性之性質。而從事本業進出口貿易則係經常行爲，因此，原告七十七年度本業營業收入亦係全年度累積而來，足證原告並未經常買賣股票，確非以「投資有

價證券買賣為專業」，自不得僅偶然於七十七年度在本業營業期間內，曾有一筆股票出售行為，即認定係以「投資有價證券買賣為專業」。（四）如前述，原告於七十七年僅有一筆出售證券交易，且主要均以從事本業進出口貿易之經營，足證並未經常買賣股票，確非以「投資有價證券買賣為專業」。因此，依前述財政部函規定，應屬「非以有價證券買賣為專業」之公司，其證券交易所適用獎勵投資條例第二十七條及同條例施行細則第三十二條之免稅規定。（五）行政法院設立之目的係保障人民權利免受行政機關不法之侵害，此由行政訴訟法第一條即可得知。惟就前述財政部之函釋與大院八十一年十月十四日庭長、評事聯席會議紀錄之決議兩相比較以及大院類似案件判決之意旨可得知，大院對「非以有價證券買賣為專業」之認定標準顯較行政機關嚴苛（財政部尚斟酌全年度交易筆數），已違背行政訴訟法第一條之立法意旨，及牴觸大院設立之宗旨。四、依司法院釋字第二八七號解釋，行政主管機關就行政法規之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。因此，財政部前開函明白釋示：「形式上未登記以有價證券買賣為專業之營利事業，於七十七年度前證券交易所停徵所得稅期間，如經查明經常從事有價證券買賣者，其證券交易所稽徵機關應按往例依個案之實際營運情形，核實認定免徵所得稅。」係在闡明原獎勵投資條例第二十七條之規定，依前述釋字第二八七號解釋之意旨，應自獎勵投資條例第二十七條法規生效之日（亦即民國七十年一月一日）起有其適用。五、從原告七十五年至八十年度之營利事業所得稅結算申報書資料得以證明原告於七十五年至八十年度極少從事證券買賣行為，主要均以從事本業進出口貿易之經營為主，足證原告並未經常買賣股票，確非以「投資有價證券買賣為專業」。依前述財政部函規定之精神，原告七十七年度僅有一筆證券交易，應屬「非以有價證券買賣為專業」之公司。六、本案原告係就已經核課確定而具有形式上確定力之案件，以適用法規錯誤為由，請求重核退稅，是其雖同為營利事業所得稅案件，但其請求之內容與前案不同且非可代用者，自係另一案件，而非同一案件，原處分及一再訴願決定既未就「原告民國七十七年度證券交易筆數僅一筆，卻有五十四筆營業交易筆數，且自民國七十五年度至民國八十年度均有鉅額營業收入，只有七十七年度一筆證券交易而無法適用獎勵投資條例第二十七條『非以有價證券買賣為專業，證券交易所免稅』規定之適法性」加以論述，率爾予以核駁，實已違法，且嚴重損害原告租稅權益。七、另依財政部（47）台財參發字第八三二六號令規定，為確切保護人民權益，對於僅具形式上之行政處分，原處分及其上級官署，自仍應就實體上注意查核，如確有違法或不當，致損害人民權利或利益者，即應依職權撤銷變更。八、由於本案系爭稅額較鉅，所涉會計與相關法令，堪稱繁雜，若能給予原告到庭陳述，除大院可知事件之內容，易得完全之訴訟資料外，尚可因兩造之辯論而使真理益明，爰特依行政訴訟法第十九條規定，聲請大院核准指定日期，傳喚原告及被告到庭陳述。九、綜上所述，原告七十七年度僅有一筆證券交易，從交易實質內容以觀確係「非以有價證券買賣為專業」，依法自應適用行為時獎勵投資條例第二十七條免徵證券交易所所得稅之規定。謹請大院撤銷再訴願決定、訴願決定及原處分，以維法紀。

對被告答辯意旨提出補充略謂：（一）所謂同一案件，須以前後兩訴之訴訟標的相同為前提，亦即請求原因之法律關係相同，且須前後兩訴所請求救濟之內容相同或正相反對，或可以代用，始屬相當，此有大院七十六年度判字第一五五六號判例可稽。本案雖屬已經核課確定而具有形式上確定力之案件，惟原告依稅捐稽徵法第二十八條規定申請更正退稅，是其雖同為營利事業所得稅案件，但其請求之內容與前案不同且非可代用者，自係另一案件，而非同一案件。因此，被告謂原告係基於同一事件再行爭訟，實屬違誤。（二）本案係依稅捐稽徵法第二十八條規定申請退稅，關於退稅，並無案件確定與否之規定，換言之，案件雖已確定，如在五年之內發現因適用法令錯誤而有溢繳稅款之情形，仍可申請退還。此觀財政部七十二、二、二十四（72）台財稅第三一四二二號函釋：「納稅義務人不服行政法院之判決提起再審之訴，於再審裁判前，依法仍應受原判決之拘束，未便自行撤銷（按指原處分），如具備稅捐稽徵法第二十八條所定情形，得依該條規定辦理。」財政部八十一、八、十八台財稅第八一一六七四八一八號函釋「違章罰鍰案件，經法院裁罰確定並繳清罰鍰後，嗣經稅捐稽徵機關發現適用法令錯誤或計算錯誤，退還溢繳稅款，其基於同一事實已納之罰鍰，可依稅捐稽徵法第四十九條準用同法第二十八條規定，予以退還。」等實例，即可明瞭。

被告答辯意旨則謂：緣原告七十七年度營利事業所得稅結算申報，申報免稅之證券交易所得新台幣（下同）一二九、六九一、二五元，係出售台達化學股份有限公司股票所得，占全年所得額一三二、六六、九一二元之百分之九十八之事實，為原告所不否認，本局依所得稅法第二十四條第一項及參照大院六十九年度判字第五三九號判決意旨，將其證券交易所得一二九、六九一、二五元併課營利事業所得稅，原告不服，依法提起行政救濟，經復查、訴願、再訴願決定及行政訴訟判決，予以駁回確定。今原告基於同一事實，改依稅捐稽徵法第二十八條規定申請更正要求退回所得稅款，本局以原核課所得稅，既經大院判決駁回確定，適用法令及計算並無錯誤，要無該法條之適用，另復基於一事不再理之原則，原告就同一事件再行爭訟，自亦為法所不許。所訴理由，顯不足採，請予駁回。

理 由

- 一、查本件原告係依稅捐稽徵法第二十八條規定，主張其七十七年度營利事業所得稅結算申報事件，因適用法令錯誤而申請退還溢繳之稅款，與本院八十一年度判字第一九三號所為原告七十七年度營利事業所得稅結算申報案判決之訴訟標的不同，難認為同一事件，被告以一事不再理法則主張原告不得再行起訴，尚有誤會，合先敘明。
- 二、稅捐稽徵法第二十八條所謂因適用法令錯誤，係指原核定所適用之法規與該案應適用之現行法律命令相違背，或與解釋判例有所抵觸者而言，至於法律上見解之歧異，當事人對之縱有爭執，亦難謂適用法令錯誤，而據為申請退還溢繳稅款之理由。卷查原告七十七年度營利事業所得稅結算申報案，申報免稅之證券交易所得一二九、六九一、〇二五元，經被告初查以系爭交易所得依其簽證會計師查帳報告書所載，係出售台達化學股份有限公司股票所得，占其本期全年所得之百分

之九十八·二。難謂非以有價證券買賣為專業，應不得免稅，乃將系爭證券交易所併課原告七十七年度營利事業所得稅，原告不服循序提起行政訴訟，經本院八十一年度判字第一〇九三號判決駁回。原告復以原判決適用法規錯誤為由二度提起再審之訴，仍為本院八十一年度判字第一八四四號、第二七三六號判決分別駁回在案。本件原告嗣又以原核定適用法令錯誤為由，援引稅捐稽徵法第二十八條規定申請退還溢繳之稅款，並循序提起本訴，核其理由無非以原告七十七年度僅有一筆證券交易，而本業交易筆數高達五十四筆，就其交易實質內容論，應屬非以有價證券買賣為專業之公司，自應適用行為時獎勵投資條例第二十七條免徵證券交易所稅之規定云云，惟查被告引用本院八十一年十月份庭長、評事聯席會議決議，以前開獎勵投資條例第二十七條，及其施行細則第三十二條所指「非以有價證券買賣為專業」者，應就營利事業實際營業情形，核實認定。公司登記或商業登記之營業項目，雖未包括投資或其所登記投資範圍未包括有價證券買賣，然其實際上從事龐大有價證券買賣，或從事與投資項目無關之有價證券買賣，其非營業收入遠超過營業收入時，足認其係以買賣有價證券為主要營業，即難謂非以有價證券買賣為專業。本件原告所登記之營業項目雖未包括投資業務，卻從事金額龐大之有價證券買賣，致七十七年度證券交易所稅占全年所得額百分之九十八強，遠超過營業收入，應無前揭免稅法規之適用，被告對之為核駁處分，非僅無違現行法令，亦無與解釋判例相牴觸，且與本院前案各判決理由一致，一再訴願決定遞予維持，洵無違誤。從而原告對之縱有爭議，亦係其法律見解上之歧異，殊難謂適用法令錯誤，原告起訴論旨，難謂有理由，又本件法理已明，原告請求行言詞辯論，應無必要，合併敘明。

三、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 三 年 九 月 三十 日
(本聲請書其餘附件略)

參考法條：中華民國憲法 第 19 條 (36.01.01)

獎勵投資條例 第 27 條 (80.01.30)

獎勵投資條例施行細則 第 32 條 (80.04.24)

公司法 第 12、15 條 (79.11.10)