

司法院釋字第五六五號解釋

中華民國 92 年 8 月 15 日

院台大二字第 21021 號

解 釋 文

憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」第七條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」國家對人民稅捐之課徵或減免，係依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為合理之差別規定者，與租稅法定主義、平等原則即無違背。

財政部於中華民國七十七年十月二十九日以台財稅字第七七〇六六五一四〇號函發布經行政院核定之證券交易所課徵所得稅注意事項第五項規定：「個人出售民國七十八年一月一日以後取得之上市股票，其全年出售總金額不超過新臺幣壹千萬元者，其交易所得自民國七十八年一月一日起至七十九年十二月三十一日止，繼續停徵所得稅兩年。但停徵期間所發生之證券交易損失，不得自財產交易所得中扣除」，係依據獎勵投資條例（已於七十九年十二月三十一日因施行期間屆滿而當然廢止）第二十七條授權行政機關視經濟發展、資本形成之需要及證券市場之狀況，對個人出售證券，在一定範圍內，就其交易所得所採行之優惠規定，與憲法第十九條所定租稅法定主義尚無牴觸。又此項停徵證券交易所稅，係行政機關依法律授權，為增進公共利益，權衡經濟發展階段性需要與資本市場實際狀況，本於專業之判斷所為合理之差別規定，與憲法第七條平等原則亦無違背。

解釋理由書

憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」第七條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」國家對人民稅捐之課徵或減免，係依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為合理之差別規定者，與租稅法定主義、平等原則即無違背。

獎勵投資條例（已於七十九年十二月三十一日因施行期間屆滿而當然廢止）係以稅捐減免等優惠措施，獎勵投資活動，加速國家經濟發展而制定。該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者之證券交易所得稅。但於停徵期間因證券交易所發生之損失，亦不得自所得額中減除。」財政部於七十七年十月二十九日以台財稅字第七七〇六六五一四〇號函發布經行政院同年月二十日台七十七財字第二八六一六號函核定之證券交易所課徵所得稅注意事項第五項規定：「個人出售民國七十八年一月一日以後取得之上市股票，其全年出售總金額不超過新臺幣壹千萬元者，其交易所得自民國七十八年一月一日起至七十九年十二月三十一日止，繼續停徵所得稅兩年。但停徵期間所發生之證券交易損失，不得自財產交易所得中扣除」，乃基於獎勵投資條例之授權，為促進資本市場之發展，對個人出售之證券，在一定範圍內，就其交易所得所採行之優惠規定，符合前開條例對稅捐減免優惠限於非以有價證券買賣為專業者之立法意旨，與憲法第十九條租稅法定主義尚無抵觸。

憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許。前開課徵所得稅注意事項第五項明定僅停徵一定證券交易金額者之證券交易所得稅，其所採租稅優惠措施，係行政機關依法律授權，為增進公共利益，權衡經濟發展階段性需要與資本市場實際狀況，本於專業之判斷所為合理之差別規定，與憲法第七條平等原則亦無違背。

大法官會議 主 席 翁岳生

大法官 劉鐵錚 吳 庚 王和雄 王澤鑑
林永謀 施文森 孫森焱 陳計男

曾華松 董翔飛 楊慧英 戴東雄
黃越欽 謝在全 賴英照

抄林○福聲請書

受文者：司法院

主旨：為因行政法院八十八年度判字第六八二號判決所適用之財政部七十七年十月二十九日台財稅第七七○六六五一四○號函發布之證券交易所課徵所得稅注意事項第五項，有抵觸憲法第七條、第十五條、第十九條疑義案，謹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，懇請 鈞院惠予解釋事。

說明：

一、聲請解釋憲法之目的及涉及之憲法條文

財政部七十七年十月二十九日台財稅第七七○六六五一四○號函發布之證券交易所課徵所得稅注意事項第五項：「個人出售民國七十八年一月一日以後取得之上市股票，其全年出售總金額不超過新臺幣（下同）壹千萬元者，其交易所自民國七十八年一月一日起至七十九年十二月三十一日止，繼續停徵所得稅兩年。」之規定（詳附件一），抵觸憲法第七條之實質平等權，同法第十五條保障之人民財產權、第十九條之租稅法律主義，應屬無效。

二、本件疑義之經過

緣聲請人七十八年度綜合所得稅結算申報，財政部臺北市國稅局依該部財稅資料中心之證券交易所彙計單及交易清單，核算聲請人該年度賣出七十八年一月一日以後取得之上市開發股票二五、○○○股，金額為一〇、二七五、〇〇〇元，證券交易所為三、五四五、一四一元，併課聲請人該年度綜合所得稅。聲請人則以永○證券股份有限公司之○○○五二三號帳戶賣出之開發股票，其中六張係聲請人之母親之戶頭買進，另聲請人在遠○證券股份

有限公司所買賣之股票，係聲請人之姊開戶利用，一切買賣收入、支出款項均未進出其銀行帳戶，申經復查結果，財政部臺北市國稅局以聲請人七十八年度出售證券總金額已超過一千萬元，依該部於七十七年十月二十九日以台財稅第七七〇六六五一四〇號函頒布之證券交易所課徵所得稅注意事項第五項及第十項規定，並無免稅之適用，原查以後進先出法計算聲請人於證券交易所為三、五四五、一四一元，併課聲請人七十八年度綜合所得稅，並無不合而駁回聲請人之復查，此有財政部臺北市國稅局八十五年八月二十九日（八五）財北國稅法字第八五〇三九八〇五號復查決定書（詳附件二）可稽，聲請人不服，分別提起訴願、再訴願、行政訴訟，均遭同一理由駁回，而告確定，凡此亦有財政部八十六年八月十三日台財訴字第八六二二八〇九九七號訴願決定書（詳附件三），行政院八十七年四月八日台八十七訴字第一四七四七號決定書（詳附件四），行政法院八十八年三月二十五日八十八年度判字第六八二號判決書（詳附件五）足憑。

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本件所持之見解

（一）鈞院釋字第二一六號解釋：「法官依據法律獨立審判，憲法第八十條載有明文。各機關依其職掌就有關法規為釋示之行政命令，法官於審判案件時，固可予以引用，但仍得依據法律，表示適當之不同見解，並不受其拘束，本院釋字第一三七號解釋即係本此意旨；司法行政機關所發司法行政上之命令，如涉及審判上之法律見解，僅供法官參考，法官於審判案件時，亦不受其拘束。惟如經法官於裁判上引用者，當事人即得依司法院大法官會議法第四條第一項第二款之規定聲請解釋。」本件財政部於七十七年十月二十九日以台財稅第七七〇六六五一四〇號函所發布之證券交易所課徵所得稅注意事項第五項，經行政法院於其裁判上引用，侵及聲請人於憲法上所受保障之權利，因此聲請人謹依司法院大法官審

理案件法第五條第一項第二款提出本件解釋聲請，合先陳明。

(二)系爭財政部於七十七年十月二十九日以台財稅第七七〇六六五一四〇號函所頒布之證券交易所課徵所得稅注意事項第五項違反憲法第十九條之租稅法律主義。

1. 按，由於租稅係國家以強制且無對價向人民徵取之財源，課稅之作用乃對人民之財產權具侵害性，為合理保障人民權益，課稅之構成要件與稅捐之稽徵程序均以法律定之，此即租稅法律主義之課稅要件法定原則。

2. 次按，行政機關基於職權對於稅法所為之解釋，若涉及法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間者，應謹守法律所定之範圍，不得增加人民之納稅義務外，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。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律主義之本旨，鈞院釋字第二一七號、第二一〇號亦分別著有解釋可供參照。

3. 查凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國之來源之所得，課徵綜合所得稅，又在中華民國境內財產交易之增益為中華民國來源所得，再凡財產及權利因交易而取得之所得，應合併個人的綜合所得稅額，課徵綜合所得稅，而證券係財產的一種，故證券交易所所得為所得稅法課徵的標的，固為所得稅法第二條、第八條第七款、第十四條第一項第七類所規定，惟證券交易所所得經財政部於六十五年十二月十六日財政部（六五）台財稅字第三八三一六號函發布之「補充規定證券交易所暫停課徵所得稅期間有關事項」第一項規定：「非以有價證券買賣為業者之證券交易所所得，業經本部會同經濟部簽報行政院核准，自六十五

年一月一日起至六十六年十二月三十一日止暫行停徵所得稅，上述停徵所得稅對象，除個人外，包括非以有價證券買賣為業之營利事業。」（詳附件六）故依該規定自六十五年一月一日起至六十六年十二月三十一日止之證券交易所得即停止課徵交易所得稅，嗣財政部均以函文表示停止該交易所得稅，惟財政部突於七十七年十月二十九日以台財稅第七七〇六六五一四〇號函發布之「證券交易所得課徵所得稅注意事項」第五項規定：「個人出售民國七十八年一月一日以後取得之上市股票，其全年出售總金額不超過新臺幣壹千萬元者，其交易所得自民國七十八年一月一日起至七十九年十二月三十一日止，繼續停徵所得稅兩年。但停徵期間所發生之證券交易損失，不得自財產交易所得中扣除。」故臺北市國稅局即依該規定核算聲請人於七十八年度之證券出售金額為一〇、二七五、〇〇〇元，證券交易所得為三、五四五、一四一元，併課聲請人該年度綜合所得稅，財政部、行政院及行政法院亦均以上開注意事項之規定而駁回聲請人之請求。綜上，依所得稅法第二條、第八條第七款、第十四條第一項第七類之規定，聲請人固原應繳交證券交易所得稅，財政部若欲免徵證券交易所得稅，依前揭租稅法律主義及鈞院釋字第二一七號、第二一〇號解釋，即應依「法律」規定免稅範圍，此參諸所得稅法於七十八年十二月三十日即修正增訂四一一條明文規定：「自中華民國七十九年一月一日起，證券交易所得停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額減除。」即明，惟財政部竟以該函文所發布之注意事項來規定免稅範圍，該函文顯有違憲法第十九條之租稅法律主義，應屬無效。再財政部既自六十五年一月一日起迄至七十七年十二月三十一日止合計十三年期間，均以函文表示停止證券交易所得稅，茲竟於十三年

後即七十七年十二月二十九日復以函文表示出售上市股票超過一千萬元者，自七十八年一月一日起至七十九年十二月三十一日止要課徵交易所得稅，惟事後僅課徵七十八年一月一日起至七十八年十二月三十一日止之交易所得稅，對七十九年一月一日起至七十九年十二月三十一日止之交易所得則未課徵，該注意事項顯亦違反憲法第十九條之法律平等適用與合理正當性均具有預見可能之租稅法律主義，應無疑義。

(三)財政部於七十七年十月二十九日以台財稅第七七〇六六五一四〇號函所發布之證券交易所課徵所得稅注意事項第五項違反憲法第七條平等原則並違反憲法第十五條財產權應予保障之原則。

1. 按憲法第七條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」是為平等權，此平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，鈞院釋字第四八五號亦著有解釋在案。
2. 前開注意事項第五項規定：「個人出售民國七十八年一月一日以後取得之上市股票，其全年出售總金額不超過壹千萬元者，其交易所得自民國七十八年一月一日起至七十九年十二月三十一日止，繼續停徵所得稅兩年」，其以出售金額一千萬元為課稅之標準，惟究以何種原則而定前開課稅標準，並無明確之法律依據，且僅籠統以出售金額一千萬元為課稅標準，惟財政部並無防弊之配套措施，致知悉該注意事項之僥倖之徒得以人頭戶為買賣股票之方式，而逃漏稅捐，反之，不知有該注意事項者或殷實之人則須依該注意事項繳納交易所得稅，而使財產權受到侵害，該注意事項顯有違憲法第七條之實質平等原則，亦有違反憲法第十五條之財產權應予保障之原則。

四、綜上所陳，行政法院八十八年度判字第六八二號判決適用

之財政部七十七年十月二十九日台財稅第七七〇六六五一四〇號函發布之證券交易所課徵所得稅注意事項第五項應屬牴觸憲法第七條、第十五條、第十九條疑義，爰謹聲請鈞院惠予進行違憲審查，以維憲法保障人民權益之精神，俾彰憲政法治，實感德便。

五、附件一：此件財政部七十七年十月二十九日台財稅第七七〇六六五一四〇號函所發布之證券交易所課徵所得稅注意事項。

附件二：財政部臺北市國稅局八十五年八月二十九日（八五）財北國稅法字第八五〇三九八〇五號復查決定書。

附件三：財政部八十六年八月十三日台財訴字第八六二二八〇九九七號訴願決定書。

附件四：行政院八十七年四月八日台八十七訴字第一四七四七號決定書。

附件五：行政法院八十八年三月二十五日八十八年度判字第六八二號判決書。

附件六：財政部六十五年十二月十六日（六五）台財稅字第三八三一六號函發布之「補充規定證券交易所得暫停課徵所得稅期間有關事項」。

聲請人：林 〇 福

中 華 民 國 八 十 八 年 十 一 月 三 日

（附件五）

行政法院判決

八十八年度判字第六八二號

原 告 林 〇 福

被 告 財政部臺北市國稅局

上當事人間因綜合所得稅事件，原告不服行政院中華民國八十七年四月八日台八十七訴字第一四七四七號再訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事實

緣原告民國七十八年度綜合所得稅結算申報，原核定依據財政部財稅資料中心之證券交易所彙計單及交易清單，核算其當年度證券賣出總金額為新臺幣（下同）一〇、二七五、〇〇〇元，財產（證券）交易所得三、五四五、一四一元，併課原告當年度綜合所得稅。原告不服，申經復查結果，未准變更，經提起訴願、再訴願，亦遞遭駁回，遂提起行政訴訟，茲摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告起訴意旨略謂：壹、程序上之理由：有逾越法定核課期限之爭議。被告核定原告七十八年度綜合所得稅結算申報案件，已逾越法定五年核課期間：原告於七十九年四月三日申報七十八年度綜合所得稅，核課期間應於八十四年四月二日屆滿，惟原告卻於八十四年十月始收到核定稅單，法定期限是否逾越，似有爭議。雖被告稱稅額繳款書已於八十四年一月十三日由原告父親簽收之，惟原告父親收到核定稅額繳款書並非表示此具合法送達之效力，理由有二：（一）原告父親雖有簽收收到稅額繳款書，但因原告父親並未與原告居住一起，其居住及戶籍地址為〇〇市〇路〇段〇巷〇號〇樓，故原告父親雖有簽收，但其有無代收之權限，發生合法送達之效力。（二）合法送達應由原告簽收，若原告無法以郵寄送達，尚可採用公告送達，被告不採令徵納雙方無疑義之法律明文之合法送達方式，僅由原告父親簽收即謂達合法送達之效力，不無疑義。綜上所述，被告核定原告七十八年度綜合所得稅結算申報案件，由被告於八十四年十月十四日送達予原告，有否逾越法定五年核課期間，尚有疑義。貳、實體上之理由：一、按當時財政部長郭婉容所宣布證券交易所課徵所得稅注意事項，其大意略謂：「個人出售七十八年一月一日以後取得之上市股票，其全年出售總金額不超過新臺幣壹千萬元者，其交易所得自七十八年一月一日起至七十九年十二月三十一日止，繼續停徵所得稅兩年。」原告七十八年度綜合所得稅結算申報，關於證券交易所得部分，即遭上項規定遭被告財政部臺北市國稅局不當核定當年度證券（「開發」股票）出售金額一〇、二七五、〇〇〇元、證券交易所得三、五四五、一四一元，原告於七十八年度

自始至終並未從事證券交易，何以有證券交易所得，既無所得，如何繳納高達百萬元以上之稅金，理由請詳下敘說明。二、原告於七十八年度並無賣出系爭之開發股票二十五張（價款一〇、二七五、〇〇〇元）：被告依據財政部財稅資料中心之證券交易所得彙計單及交易清單，核算原告該年度賣出七十八年一月一日以後取得之上市開發股票二十五張（價款一〇、二七五、〇〇〇元），並據以核定原告證券交易所得三、五四五、一四一元，併課該年度綜合所得稅云云。惟原告於復查、訴願、再訴願階段一再主張「該系爭之開發股票二十五張並非原告所擁有之股票及財產，而為他人借戶於原告帳戶賣出」之事實，並未受被告積極調查而予以否准，原處分及決定機關否准之理由概為：（一）原處分及決定機關舉出行政法院三十六年判字第十六號判例：「當事人主張事實，須負舉證責任，倘其所提出之證據，不足為主張事實之證明，自不能認其主張之事實為真實。」而依此將舉證責任推由原告，而原告於復查、訴願、再訴願階段提出之證據，又由原處分及決定機關以球員兼裁判之角色錯置及徵稅優先之心態而否決，一再強調無足夠證據證明之。（二）原處分及決定機關一再強調原告於七十八年度綜合所得稅結算申報書上已有列載證券交易所得二七五、〇〇〇元，不得推稱非原告本人賣出股票。三、原處分及決定機關上述之核定理由完全不為原告所認同，因其並未就問題癥結本身去求證，而一味要求原告負舉證責任，原告提出之相關說明及證據又不受重視，此種態度徒增徵納雙方之歧異。詳細理由如下述：（一）原處分及決定機關一再強調原告於七十八年度綜合所得稅結算申報書上已有列載證券交易所得二七五、〇〇〇元，不得推稱非原告本人賣出股票。事實為：原告對所得稅申報實為門外漢，每逢報稅季節深感頭痛，故所得稅申報均由他人代理，其算出應繳多少稅而稅額可以接受亦未加以詳查，故雖七十八年度綜合所得稅結算申報書上有列載證券交易所得二七五、〇〇〇元，原告申報時亦不知情。另外，即使七十八年度綜合所得稅結算申報書上有列載證券交易所得二七五、〇〇〇元，並不能表示及證明原告實際從事股票交易之情況，兩者並無邏輯上之證據關係。法律講究實事求是，是即為是，非即為非，若證據顯示原告並未出

售股票，上項七十八年度綜合所得稅結算申報書上有列證券交易所得二七五、000元之情形尚須更正，而退還原告當年度溢繳之所得稅，方為正辦，並不能謂原告七十八年度綜合所得稅結算申報書上列載證券交易所得二七五、000元即為有出售證券交易之證據。(三)問題癥結在於系爭之永0證券000五二三帳號所賣出之開發股票二十五張，原處分及決定機關認為係原告實際所有，惟實際上此系爭之賣出開發股票二十五張係他人所有，而在原告永0證券000五二三帳號賣出，但原處分及決定機關不察所致。茲列表及說明如下：

日期	林0福永0證券 000523 帳號	林0葉永0證券 000302 帳號	林0福遠0證券 10144-3 帳號
78.01.16.		買進開發 22 張	
78.01.13.			買進開發 24 張
78.03.16		買進開發 2 張	
78.09.26.			買進開發 7 張
78.09.30.		賣出開發 10 張	
78.10.18.		賣出開發 8 張	
78.11.01.	賣出開發 25 張		
開發結存	負 25 張	正 6 張	正 31 張
資料來源	永0證券歷史資料 列印報表	永0證券歷史資料 列印報表	因遠0證券拒不 提供任何資料，故 以原告七十八年 度證券交易清單 替代。

1. 事實：本件被告在七十八年度綜合所得稅核定稅額繳款書列有永0證券公司000五二三號帳戶賣出開發股票二十五張，惟永0證券公司000五二三號帳戶並無於七十八年買進開發股票之紀錄，此異常狀況之實情為：其中六張係受原告母親林0葉永0證券00

0三0二號帳戶買進之開發股票，借戶原告名義之永0證券公司000五二三號帳戶賣出。另外十九張開發股票係非本人親自開戶（據云由原告之姊所開戶）及使用之本人名義之遠0證券一0一四四一三號帳戶所買進之開發股票，借戶原告名義之永0證券公司000五二三號帳戶賣出。蓋當時買賣股票都是交付現股，因無集中保管制度，故手中持有股票者，因無限制買進戶頭出售，隨時可用任何親戚朋友之戶頭出售，宜先敘明。另外，原告本人親自開戶之永0證券公司000五二三號帳戶亦是受親戚之託意欲借此戶頭賣出股票而開戶，故方有只賣出而無買進開發股票之異常狀況。由上述事實可證明原告於七十八年度並無賣出系爭之二十五張開發股票。

2. 說明：(1)上述三個帳戶其中只有永0證券000五二三號帳戶為原告本人親自開戶之帳戶，其他兩個帳戶皆非原告本人親自開戶之帳號（林0福遠0證券一0一四四一三帳號雖以原告名字開戶，惟非原告本人親自開戶，據云由原告之姊開戶），合先敘明。(2)系爭之林0福遠0證券一0一四四一三帳號雖以原告名義開戶，但非原告本人親自開戶，實係原告之姊開戶，此即本帳戶實為他人之人頭戶。其證明如下：1. 遠0證券一0一四四一三號帳戶為二十多年以前所開立，原告當年仍為學生，怎可能有經濟能力、時間及專業知識從事證券交易。2. 該帳戶為原告之姊所開立，此點可證之於開戶資料非本人親自去簽名開戶（遠0證券已證明非原告親自開戶，而係由原告之姊林0江開戶，請詳附件遠0證券存證信函之回函），及帳戶餘額查詢卡非本人簽名（請詳附件帳戶餘額查詢卡之簽名及本人之簽名格式）等事實。3. 當時買賣股票交割款均採用支票開立方式，故可從於本帳戶買進開發股票及賣出開發股票時之資金流程查證即可知非本人資金。4. 既遠0證券買進股票非本人簽發支票付款，賣出於遠0證券買進之開發股票之所得價款而由遠0證券公司簽發交付之支票亦非存入本人銀行帳戶，且開戶亦非原告本人親自開戶，則此帳戶為他人人頭戶之事實即一目了然。5. 上述證明之證據舉證，原告已積極尋求證據，惟除帳戶餘額查詢卡屬帳戶實際持有人保管尚可找到外，開戶資料存於證券商處，原告一再向券商索取，屢遭券商以資料不可得予以搪塞，另買進賣出雙方簽發之支票

明細資料，券商雖有會計紀錄亦不願提供，上兩項甚至原告前已向遠O證券發出存證信函請其提供，遠O證券雖迫於無奈回覆，惟其回函方式亦是避重就輕，其回函大意及其答覆有所不合之疑點彙總略為：「一、雖遠O證券承認該帳號非由原告本人親自開戶，而由原告之姊林O江前往開戶，惟遠O證券謊稱林O江開戶時有原告委託書之委託，但此種答覆方式有下述不合之疑點：1. 本人從未以委託書委託他人前往遠O證券開戶，委託書從何而來，若有委託書該委託書亦絕非本人筆跡，遠O證券既然宣稱原告曾以委託書委託他人前往開戶，表示委託書其必留存，故其有義務提示該委託書，以昭實情，而非以誤導方式謊稱原告有簽委託書即可排除其責任，用以誤導該帳戶是因原告本人意思而開立，此點請鈞院明鑑，並請遠O證券提示系爭所謂之「委託書」。2. 證券商管理法規規定非本人前往開戶不得受理，故除非是原告本人開戶，其餘方式均不合規定，故其不得謊稱有原告本人委託書。二、遠O證券謊稱原告所需之股票買賣交割款往來明細已逾保存期限而遭銷除。但證券商資料五年保存期限之規定，其所涵蓋之資料並無包含股票進出紀錄及股票買賣交割款往來明細，因其屬帳冊之一種，其保存期限較長，故於本人發存證信函時未逾越，而且其紀錄均是銀行往來紀錄及電腦資料（其資料亦只是磁片不佔空間），為何需要銷除，亦啟人疑竇。」原告判斷遠O證券應是擔心資料提供後會暴露出其本身執行業務之疏失（即1. 委託書非本人簽字無效（且開戶亦不得僅以委託書）。2. 非本人親自到場開戶而該券商仍予以受理，按證券商管理法規規定：非本人親自開戶不得受理），恐對其產生不利影響而不作為。由上述實情可證：原告已積極尋求證據，惟上述原告無法取得之證據，原告實已盡力卻仍不可得，原處分及決定機關實不能以行政法院三十六年判字第十六號判例：「當事人主張事實，須負舉證責任，倘其所提出之證據，不足為主張事實之證明，自不能認其主張之事實為真實。」為理由而認為原告須負舉證責任。一者、上述證據均非本人所持有，縱使須負舉證責任亦非原告不提供，此責任在借戶使用者不在原告，應與行政法院三十六年判字第十六號判例無涉。再者，上述待舉證之資料原處分及決定機關亦有能力取得以驗

證之，簽發支票及資金由何人帳戶提領支付之資金流程資料，原處分及決定機關實有權限取得，並非無法取得；開戶資料依行政院台七十七財字第二八六一六號函「證券交易所課徵所得稅注意事項」第十九項規定：「投資人資料之建檔，民國七十七年十二月三十一日以前開戶者，其資料應由臺灣證券交易所股份有限公司按規定媒體彙送財政部財稅資料中心建檔……」，亦須留存於財政部及證券商處，原處分及決定機關一再強調無足夠證據證明之，而上述原處分及決定機關所謂「足可證明」之證據卻非原告所有能力提供，但原處分及決定機關卻有能力依其職權取得，若此種實情仍如原處分及決定機關引用行政法院三十六年判字第十六號判例必須強加在原告身上所負責任，其濫用該判例之實情已非常明顯了。綜上說明，原處分及決定機關實有責任與積極作為調閱上述原告無能為力取得之證據，以查清該帳戶為人頭戶之實情，以昭公正。而非消極誤用上項判例將舉證責任毫無道理加在原告身上，此實屬不負責任之作為。該帳戶既屬人頭戶，其所得自與原告本人無關，自不應將該帳號賣出股票之證券交易所併課原告之綜合所得，其理至明。(3)另關於人頭戶使用情形在七十八年當時非常普遍，此為時任財政部長之郭婉容政策錯誤，郭部長於七十八年中秋前夕年度超過一半後，突然宣布從七十八年一月一日起恢復課徵證券交易所稅，此錯誤政策之適法性時至今日仍猶待爭議，且此一政策宣示後，股市崩盤暴跌十九天，郭部長為彌補此一失信於民之錯誤政策之缺失以平息民怨，猶在電視上明示鼓勵用人頭不超過一千萬元，即為免稅，自此而後大家多用人頭買賣股票，這是財政部因失信於民在先而允許，這不能責怪老百姓。其實原告永0證券000五二三號帳戶實為受親戚所託而開立，其也是親戚之人頭戶，故發生由親戚借戶在此帳戶賣出開發二十五張而無買入開發股票之異常狀況。政策法令之失信於民，遽予課徵，本就令人難以心服，更何況原告名義之遠0證券帳戶實為他人使用進出，永0證券帳戶亦為供他人借戶賣出之目的而開戶使用之人頭戶，原告本人七十八年當時實際並未從事股票交易，上兩個原告本人名義之帳戶均非本人實際使用及進出，實情非常明顯，證據亦可相當充分，在在顯示原告其實並無從事股

票賣出，何來證券交易所所得之理。政策法令之課徵失信於民遽予開徵在先，違法而強行課徵在後，令身為納稅義務人之原告如何心服。(4)林○葉永○證券○○○三○二帳號：該帳戶七十八年買進二十四張，賣出十八張，其餘六張由原告名義之永○證券○○○五二三號帳戶賣出，其理至明。承說明(3)所述，原告名義之永○證券○○○五二三號帳戶既是為親戚借戶賣出股票以因應全年證券交易所不得超過一千萬元之目的而開戶，原告母親林○葉永○證券○○○三○二號帳戶賣出十八張開發後，為恐超過一千萬元而借原告名義之永○證券○○○五二三號帳戶賣出，合乎常情。原告一再於復查、訴願、再訴願階段陳明上項事實，原處分及決定機關曾發文要原告提示所謂「永○證券賣出開發股票，係由別戶頭買進之證明資料」，原告亦提出申覆書回覆，原告以為上開證據即足以證明，若原處分及決定機關認為證據不足，為何當時明知有「證券交易課徵所得稅爭議事項處理要點」之第三條第六項人頭戶之處理方式，不於發文要求原告提示所謂「係由別戶頭買進之證明資料」時指點原告可參考上項「證券交易課徵所得稅爭議事項處理要點」之規定提示證據，詎逕以上述行政法院三十六年之判例強徵原告不該繳交之稅負，其處分過程顯有瑕疵。原告若無人指點有「證券交易課徵所得稅爭議事項處理要點」以依循，怎知何為「足以證明之證據」，且原告若知有此「證券交易課徵所得稅爭議事項處理要點」之規定，早就提出上所敘明之證據了，也無須勞心勞力打此冗長之行政救濟程序，原處分及決定機關刻意消極之不作為實已損及原告應享之權利。時至今日，原告方知有「證券交易課徵所得稅爭議事項處理要點」之規定，準此，謹按該要點第三條第六項第二款之規定提示「證券交易資料更正通知單」及林○葉○○○三○二號帳戶買進開發之買進報告書，以為所謂「足以證明之證據」。不是原告不於復查、訴願、再訴願階段提出上項證明，而是原告根本不知（原處分及決定機關亦未清楚說明）應提出這些證據，使原告不得不進行行政訴訟確保原告權益。或許原處分及決定機關深知原告在七十八年度證券交易清單所示之賣出開發二十五張，其交易數額若扣除本件系爭六張開發股票之金額以後，當年度賣出總金額即未超過新臺幣一千

萬元，則無證券交易所課徵之依據矣，故為稅收課徵之績效，而在復查等階段故意不向原告明示已有明文規定如何提示證據之規定。原告之不平之冤，尚請鈞院明鑑之。參、綜上析論，被告所為處分實屬違法失當，懇請判決將原處分及一再訴願決定均予撤銷等語。

被告答辯意旨略謂：一、按「個人出售民國七十八年一月一日以後取得之上市股票，其全年出售總金額不超過新臺幣壹千萬元者，其交易所得自民國七十八年一月一日起至七十九年十二月三十一日止，繼續停徵所得稅兩年。」「證券交易所得之計算，以交易時之成交價額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。」「前條所稱成本，依左列規定……(八)無取得股票紀錄可查者，依投資人提供之買進成本證明或其他證明為準；投資人未如期提供或無舉證者，以出售年度之上年度同一公司發行同種上市股票之平均收盤價格為準；無上年度平均收盤價格者，以公開承銷之銷售價格為準。」為財政部七十七年十月二十九日台財稅第七七〇六六五一四〇號函發布之證券交易所課徵所得稅注意事項第二節第五項及第四節第十項、第十一項所規定。又「當事人主張事實，須負舉證責任，倘其所提出之證據，不足為主張事實之證明，自不能認其主張之事實為真實。」復為大院三十六年判字第十六號亦著有判例。二、本件原核定依據證券交易所彙計單及交易清單，核計原告七十八年度全年度出售證券總金額已超過一千萬元，並無免稅之適用，乃以後進先出法計算其財產交易所得為三、五四五、一四一元，併課原告當年度綜合所得稅。復查決定以原告雖主張永〇證券公司中〇〇〇五二三號帳戶所賣出之「開發」股票，其中六張由原告母親之戶頭所買進，又在遠〇證券股份有限公司所買賣之股票，係其姊開戶利用買賣，一切買賣收入、支出款項均未進出原告銀行帳戶等情。惟原告對其主張未能提示買進賣出報告單、交付清單或其他證明，以實其說，且原告當年度買進「開發」股數大於賣出股數，亦難以證明係他人利用其帳戶（戶頭）賣出股票；次查原告於當年度綜合所得稅結算申報書上，列載證券交易所得二七五、〇〇〇元，有卷附綜合所得稅結算申報書可稽，尚不得由其推稱被其姊開戶利用買賣，而仍維

持原核定，核諸首揭規定，尚無不合。三、原告訴稱其遲至八十四年十月始收到稅單，已逾課徵法定時效乙節，按依稅捐稽徵法第二十一條第一項規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。」查原告於七十九年四月三日申報七十八年度綜合所得稅，則依上開規定，核課期間應至八十四年四月二日屆止，本件第一次稅額繳款書於八十四年一月十三日合法送達，有原告父親簽收之掛號郵件收件回執影本附卷可稽，原告雖訴稱其父居住及設籍於0市0路0段0巷0號0樓，未與其同居，該繳款書未合法送達，惟經查原告曾於八十四年一月十六日來函聲稱其七十八年度證券交易所所得非本人買賣股票所得云云（詳原告八十四年一月十六日聲請退還書，本局松山稽徵所八十四年一月十八日收文），顯見第一次稅額繳款書已合法送達。則依財政部七十五年三月二十八日台財稅字第七五三三五三號函釋規定，本案並未逾核課期間（八十四年四月二日為屆止日）。又嗣因查對更正，更正後稅額未變更，惟限繳日期展延至八十五年元月十五日，該稅單於八十四年十二月十五日送達，依財政部七十一年八月三十日台財稅第三六四一九號函規定：「核課期間屆滿後始准更正改訂繳納期間應不發生核課期間之適用問題」，是原告所稱，顯屬誤解。四、原告訴稱其永0證券公司帳戶所賣出之六張「開發」股票，係其母親林0葉戶頭在永0證券公司買進，在其戶頭賣出乙節，惟查原告提示之永0證券公司歷史資料列印報表，僅顯示其及林0葉戶頭當年度買賣股票交易紀錄，因原告仍未提示買進賣出報告單、交付清單或其他證明文件，且原告當年度買進「開發」股數大於賣出股數，難認原告所稱為真實，是原核定並無不合，應予維持。綜上論述：原處分及所為復查、訴願、再訴願決定並無違誤，請准判決駁回原告之訴等語。

理 由

按財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額，合併計課綜合所得稅，為行為時所得稅法第十三條

及第十四條第一項第七類第一款所明定。次按「個人出售民國七十八年一月一日以後取得之上市股票，其全年出售總金額不超過新臺幣壹千萬元者，其交易所得自民國七十八年一月一日起至七十九年十二月三十一日止，繼續停徵所得稅兩年。」「證券交易所得之計算，以交易時之成交價額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。」「前條所稱成本，依左列規定……(八)無取得股票紀錄可查者，依投資人提供之買進成本證明或其他證明為準；投資人未如期提供或無舉證者，以出售年度之上年度同一公司發行同種上市股票之平均收盤價格為準；無上年度平均收盤價格者，以公開承銷之銷售價格為準。」為財政部七十七年十月二十九日台財稅第七七〇六六五一四〇號函發布之證券交易所得課徵所得稅注意事項第二節第五項及第四節第十項、第十一項所規定。又「當事人主張事實，須負舉證責任，倘其所提出之證據，不足為主張事實之證明，自不能認其主張之事實為真實。」復為本院三十六年判字第十六號著有判例。本件原告七十八年度綜合所得稅結算申報，被告依財政部財稅資料中心之證券交易所得彙計單及交易清單，核算其本年度賣出七十八年一月一日以後取得之上市開發股票二五、〇〇〇股，金額為一〇、二七五、〇〇〇元，證券交易所得為三、五四五、一四一元，併課其本年度綜合所得稅。原告以永〇證券股份有限公司之〇〇〇五二二三號帳戶賣出之開發股票，其中六張係其母親之戶頭買進，另其在遠〇證券股份有限公司所買賣之股票，係其姊開戶利用，一切買賣收入、支出款項均未進出其銀行帳戶云云，申經復查結果，以原告七十八年度出售證券總金額已超過一千萬元，依證券交易所得課徵所得稅注意事項第五項及第十項規定，並無免稅之適用，原查以後進先出法計算其證券交易所得為三、五四五、一四一元，併課其本年度綜合所得稅，並無不合。至主張各節，以其未能提示買進賣出報告單、交付清單或其他證明以實其說，且其本年度買進開發股數大於賣出股數，亦難證明係他人利用其帳戶（戶頭）賣出股票，況原告本年度結算申報書亦列證券交易所得二七五、〇〇〇元，不得推稱係其姊開戶利用買賣，乃未准變更。原告不服，循序提起行政訴訟，以其八十四年十月始收到稅單，已逾法定五年之核課期間云

云。查原告七十九年四月三日申報七十八年度綜合所得稅，依行為時稅捐稽徵法第二十一條第一項第一款及第二十二條第一款規定，核課期間應至八十四年四月二日屆滿，而稅額繳款書依原告戶籍地址於八十四年一月十三日送達，有原告父親簽收之掛號郵件收件回執影本附原處分卷可稽，嗣因迭經查對更正，更正後稅額未變更，惟限繳日期展延至八十五年一月十五日，依財政部七十一年八月三十日臺財稅第三六四一九號函，已於核課期間內發單開徵，嗣因更正改訂繳納期間，不發生核課期間之適用問題，本案並未逾核課期間。原告雖訴稱其父居住及設籍於0市0路0段0巷0號0樓，未與其同居，該繳款書未合法送達一節。查本案繳款書係於八十四年一月十三日送達於原告父親簽收，為原告所不爭執，而原告於八十四年一月十六日向被告所屬松山稽徵所申請更正及退還繳款書，經該所於八十四年一月十八日收文並八十四年十月十四日財北國稅松山徵字第二四四七一號函復原告，略以原核定無誤，請依限繳納等語，此有原告聲請退還書及該函附原處分卷可稽，堪認原告之父已實際將繳款書轉交其本人收受，所訴其父未與其同居並無代收之權，繳款書未合法送達云云，核不足採。又原告訴稱其於永0證券公司帳戶賣出之六張開發股票，係其母林0葉戶頭在永0證券公司買進，在其戶頭賣出一節。查其提示之永0證券公司歷史資料列印報表，僅顯示其及林0葉戶頭當年度買賣股票交易紀錄，其仍未能提示買進賣出報告單、交付清單或其他證明以實其說，且其本年度買進開發股數大於賣出股數，所訴不足採。又該證券交易課徵所得稅爭議事項處理要點早經公布，此為原告所不爭執，而該法令之公布，乃證券交易當事人所應注意之事項，縱被告於復查時，未告知有此法令，原告亦不能免除其課稅之責任。本件原告既未能就其有利於己之事實，舉證證明，則被告之核定並無違誤，一再訴願決定遞予維持，亦無不合。原告起訴意旨，難謂為有理由，應予駁回。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。

中華民國八十八年三月二十五日
(本件聲請書其餘附件略)