

淺論稅法上量益原則—— 以證券交易稅條例中「買賣」之解釋為例

黃儉華*

壹、前言

按租稅作為國家財政收入之主要來源，應著重平等原則之要求。目前學界通說認為，量能課稅原則（Leistungsfähigkeitsprinzip）係稅法上平等之最重要原則¹，我國對於量能課稅之研究亦甚多。在許多租稅法律疑義之探討上，學者亦多援引量能課稅原則。然而，事實上，量能課稅原則並非絕對，亦非如道士念咒一般可解決所有租稅法律之疑難，在某些問題上亦可能存在無法適用或不能有合理解釋之情形。此如，關於依證券交易稅條例中關於「買賣」有價證券之交易行為，應如何解釋，實務見解與學說見解均以量能課稅原則為據，然而卻推導出完全不同之結論（詳下述）。此實有予以探討之必要。關此，若是將目光望向在稅法研究中亦曾被提及之「量益原則」，或能得出較為合理之解答。

然而，我國稅法學界對量益原則之研究不多，若能對此一原則加以釐清，或應能對我國稅法學理發展有所幫助，並進而提供實務

之參考。另外，我國公法體制，不論在法制設計上或是理論上，均深受同為大陸法系之法學先進國德國之影響。因此，以下爰參考德國法相關討論，先釐清量益原則之意義並且探討其思想根據（下述貳、）；再就學說上認為量益原則之功能及適用範圍限制予以闡述，說明該原則對於稅法之正當化功能與得以作為解釋稅法之依據（下述參、）；並以證券交易稅條例中之買賣行為為例，說明此等單純以交易行為為租稅客體之租稅種類，比起量能原則，遵循量益原則而為解釋較為合理（下述肆、），最後提出結論，總結全文（下述伍、）。

貳、量益原則之意義與思想根據

一、量益原則之意義

量益原則（Äquivalenzprinzip），又稱等值原則或等價原則，其指國家賦予人民之公課應與國家對人民之給付形成等價之關係²。部分學者則稱其為得益原則（Nutzenprinzip，或

* 本文作者係執業律師

註1：就此，僅參考柯格鐘，〈憲法解釋與量能課稅及實質課稅原則〉，《司法院大法官九十八年度學術研討會：憲法解釋與納稅義務人之權利保障》（上冊），第1頁以下。

註2：Vgl. Arndt Schmehl, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, 2004, S. 14.

稱利益原則)³。量益原則之適用，要求國家與人民之一方，在其取得「對待給付」之範圍內負擔給付義務⁴。若租稅負擔依照量益原則而分配，則應以此為準則，亦即，應針對租稅義務人獲得何等公共給付之利益。因徵收公課所造成的滿足需求潛力之損失，應該與以公共給付為形式的利益接受相一致。此一分配原則以下述思想為基礎，即將市場機制移轉到國家與人民間的關係之上。利用較多國家之給付者，應繳納相應的公課，利用較少者則僅需支付較少租稅；因此進一步地認為，在取向於量益原則之課稅應滿足兩個條件，其一為人民僅得在其受惠於公共給付之範圍內被要求繳稅。其二則為相關稅收之公共支出應受目的拘束⁵。在關於涉及「對價」之性質，德國學者Klaus Tipke亦，認為量益原則係來自於市場經濟之對價原則（Do-ut-des-Prinzip），租稅基此被理解為國家或鄉鎮所提供之給付的代價⁶。

二、量益原則概念源流

關於此一原則之思想源起，德國學者H. W. Kruse認為係源於12世紀末的北義大利城邦國家，尤其是在戰爭與被圍攻時，富人應較窮人負擔更多稅捐，因為如若城破遭到劫掠，城內

的富人將比窮人遭受到更多損失。如此，依給付能力課稅實際上與「量益」之思想，系出同源⁷。不過，亦有以為，稅收應依量益之思想其具體成形係13世紀之聖多瑪斯阿奎那（Thomas von Aquin）關於國家正當性之理論，其認為，為了公共利益（Gemeinwohl）而取得稅收不應為掠奪（Raub），租稅之徵收因納稅人對公共財之請求權而被正當化。該原則並非對於納稅人相互間之關係為要求，而係要求國家使用租稅收入應有經濟效率。若有愈多的稅收被浪費，則徵收租稅即愈接近聖多瑪斯阿奎那上開理論中所稱之掠奪⁸。此等關於國家何以國家徵稅為合理，而與強盜之掠奪不同之理論，重點不僅在於國家存在本身之正當性，更及於徵收稅捐此等強制人民貢獻錢財予國家之行為，其合理之根據在於國家對人民提供給付之上。由上可知，中世紀時已有將國家給付與稅收互為對價的論點。德國學者Johanna Hey則認為量益原則在稅法上之適用極為有限，該原則係自17世紀保險理論（Assekuranztheorie）發展而來，用以正當化租稅作為對於國家所提供保護之酬金（Prämie）⁹，亦與上開國家正當化理論之脈絡相似。

此等思想之進一步成形，為經濟學家亞當

註3：Vgl. Joachim Lang, Das Anliegen der Kölner Schule: Prinzipientreue des Steuerrechts, StuW 1/2013, S. 58.

註4：Vgl. Arndt Schmehl, aa.O. (Fn. 2), S. 37.

註5：Vgl. Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 17. Aufl., Rn. 30.

註6：Vgl. Klaus Tipke, Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl. 2000., S.476.

註7：Vgl. H. W. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts I, 1991, S. 42 ff..

註8：Vgl. Joachim Lang, Unternehmensbesteuerung im internationalen Wettbewerb, StuW 2/2011, S.146-147.

註9：Vgl. Johanna Hey, System und Steuerverfassungsrecht, in: Klaus Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., § 3 Rz. 44.

史密斯（Adam Smith）之如下理論：對所得高的人應課徵較高額的稅，以遂行國家之任務，因為其較高之所得本係受到國家更多的保護而獲得¹⁰。進一步言之，關於基於租稅平等，租稅應盡可能依個人產出之中，國家所為之支持與其各自財務能力之間的比例而課徵，亦即，應依其收益之中個別受到國家保護之比例；對於個別來源收入之課稅考慮到，「在國家保護之下」而獲取所得，以及藉此使個別納稅人得到之國家保護利益¹¹，此係由傳統對於平等之理解而生，且可回溯至得益原則與量能原則，二者實際上互為補充¹²。德國學者Birk/Desens/Tappe於其稅法教科書中亦認為，Adam Smith於1776年提出課稅上之經濟原則，包括課稅平等、確定性、便利性以及效率等原則，而量益原則（與量能課稅），則係上述原則經數百年來所發展出來的經濟上之原則¹³。

三、量益原則植基於「交換正義」之平等原則理論

由上可知，量益原則係源自對於租稅「平等」之理解。我國學者陳敏即認為，量益原則（其稱為等值原則）與量能原則相同，均係作為憲法平等原則在稅法上適用之衡量標

準¹⁴。此實不難理解，蓋由於租稅係填補國家一般財政負擔之方式，因此，與警察法有「危險防禦」作為基礎思想與目的不同，租稅法中「並不存在任何一種因其本質必須被課稅之事物」、「給付能力與租稅負擔之間並無『自然』的關聯存在」，則立法者設定租稅構成要件時，自然更應著重要求人民負擔分配之平等¹⁵。我國憲法第7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。」亦已揭櫫平等原則為憲法之要求，禁止國家為不合理之恣意差別待遇¹⁶。

按國家財政需求係所有種類之租稅（稅目）對人民賦予負擔之理由（Belastungsgrund），但此等需求在憲政法治國家中應以整體租稅負擔正確的分配而被滿足，亦即，應符合平等原則¹⁷。基於租稅國家原則，國家原則上不得「與民爭利」，而應以租稅作為獲取國家財政所需之手段¹⁸。並且，租稅係無直接報償之金錢給付義務，國家分配租稅負擔，應特別考慮平等之要求，否則難以期待納稅義務人履行其義務¹⁹。至於國家分配租稅負擔，如何才能夠稱得上平等，學說上曾有諸多見解。其中，值得注意者有量能理論、量益理論及人頭稅之論點，量能課稅以人民之

註10：Vgl. H. W. Kruse, a.a.O. (Fn. 7), S. 42 ff..

註11：Vgl. Joachim Lang, a.a.O. (Fn. 3), S. 58.

註12：Vgl. Joachim Lang, a.a.O. (Fn. 8), S.147.

註13：Vgl. Birk/Desens/Tappe, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 26 ff..

註14：參閱陳敏（2019），《稅法總論》，自版，第75-77頁。另，學者陳敏將量益原則稱為等值原則。

註15：H. W. Kruse, a.a.O. (Fn. 7), S. 42 ff..

註16：參閱董保城、法治斌（2020），《憲法新論》，7版，第332-333頁，元照。

註17：Vgl. Klaus Tipke, Steuerrechtsordnung Bd.II, 2003, S. 578.

註18：關於租稅國家原則，請參：葛克昌（1996），〈憲法國體——租稅國〉，收於氏著：《國家學與國家法》，第140頁以下，月旦。

註19：參閱陳敏，前揭註14，第65頁。

經濟給付能力為標準，量益原則以人民受國家給付之利益或國家因此所負擔之成本費用為據，而人頭稅則為每人負擔相同數額之稅負。此三者，似亦均有符合「平等原則」之理據，不過關於人頭稅，目前已被世界大多數國家所揚棄，因為此於政治上難以被人民所接受，屬於窒礙難行之理論²⁰。

若進一步探討，關於國家財政需求之滿足方式，如何才能符合正義或平等原則²¹，實涉及二大類型之提問，其一為，個人可負擔者為何，因此何等額度對其而言屬於過度苛求（zumuten）；其二則為，個人應該獲得何種效果，何等預期利益可以正當化對個人造成之負擔；此二對於正義之一般想像，前者係量能原則所關注者，後者則為量益原則之焦點²²。換言之，**個人對於國家財政需求應負擔多少之問題，量能原則認為，應以個人可負擔額為據，量益原則則認為，應以每個個人自國家取得多少利益為準，並以獲益程度或其獲益對國家產生之成本費用計算稅額。**上述關於平等之論述，涉及可上溯至希臘時代亞里斯多德的經典正義理論，進一步言之，即**交換正義（Tauschgerechtigkeit）與分配正義（Verteilungsgerechtigkeit）**之要求²³。

交換正義又稱平均正義（ausgleichende Gerechtigkeit），涉及平等物之間的交換，意指給付與對待給付（Leistung und Gegenleistung）的絕對平等；分配正義又稱

比例正義（verhältnismäßige Gerechtigkeit），涉及對於多數人之分配的問題，意指其待遇（Behandlung）應依照其所應得；交換正義可被理解為二人之間的關係，分配正義則可被理解為第三人對於分配之決定；前者常被理解為私法之正義，後者則被理解為公法之正義。則交換正義基於「交換關係」，看似難以適用於租稅負擔之分配。然而，國家與私人之間並非無交換關係，交換正義之內涵亦不論交換是否為自願，任何種類的交換均為其適用範圍。²⁴

事實上，交換正義之理論，亦可以適用於分配租稅負擔此等國家與人民間關係上，量益原則亦始終間接涉及分配之問題。若國家在其交換關係上汲取其對於他人應以有合法性需求之方式請求之資源，則給付交換之進一步形塑，亦會涉及到該等非直接參與交換之該他人。並且，**量益原則之適用將會劃分出一個群體，其優先或完全地被考慮為應滿足國家財政需求之任務者。於此情形，實已經涉及負擔分配之內在區分。換言之，國家仍得以交換之方式安排分配關係。**²⁵由此可以推知，量益原則與量能原則相同，均可認為屬於平等原則在稅法中之具體化，而作為審查稅法規定是否合憲之參考指標。

另應予以敘明者，稅法上或國家財政法上，量能原則與量益原則雖常被相伴隨地提及且被對照地討論，然而，此二概念並非內

註20：就此，可參柯格鐘，前揭註1，第19頁以下。Vgl. auch, Klaus Tipke, aa.O. (Fn. 6), S. 473 ff.

註21：按，平等即為正義之體現，就此，可參吳庚、陳淳文（2021），《憲法理論與政府體制》，7版，自版，第156頁。

註22：Vgl. Arndt Schmehl, aa.O. (Fn. 2), S. 3.

註23：Vgl. Arndt Schmehl, aa.O. (Fn. 2), S. 38.

註24：Vgl. Arndt Schmehl, aa.O. (Fn. 2), S. 38-39.

註25：Vgl. Arndt Schmehl, aa.O. (Fn. 2), S. 39.

容正相反對者²⁶。反而由上可知，此二原則係源於平均正義與交換正義之平等思想，二者均為平等原則之進一步具體化。是以，雖然德國學者Birk/Desens/Tappe於其稅法教科書中認為，課稅原則可分為經濟上與法律上之原則，量益原則與量能原則，均僅為經濟上之課稅原則，法律上之原則則包括課予負擔之平等要求在內²⁷。其言外之意應係，國家依照量能原則與量益原則之「經濟原則」制定之租稅法律，仍應受憲法上平等原則及其他法律原則之檢驗。然而，此實際上仍並不妨礙將量能原則與量益原則理解為憲法上平等原則在稅法上之進一步具體化。蓋平等原則之檢驗始終涉比較標準之選擇²⁸，而量能原則以個人負擔能力高低為標準，量益原則以個人獲益之多寡為據。

參、量益原則之適用範圍疑義及其功能

一、量益原則租稅概念中「無對待給付」要素之矛盾？

即使量益原則以平等原則為根據，不過學說上一般卻認為在量益原則在稅法之適用上

有其侷限。此係因為憲法及法律上之「租稅」，概念內含「無對待給付」之要素。此如德國學者Johanna Hey即認為，依照德國租稅通則第3條第1項，係「無國家之對待給付」的金錢給付義務，因此，以某種方式得以被具體化的租稅與國家給付間的「等價」在先驗上即已被限縮²⁹。德國學者Klaus Tipke亦認為，量益原則認為租稅係國家或鄉鎮（Gemeinde）³⁰所提供給付之對價，其有時係根據國家（Gemeinwesen）提供之給付的獲益、價值或利用而定，有時則係根據其成本而定，並可進一步可區分為，應歸屬於個別納稅義務人（個別量益；Individualäquivalenz），或歸屬於是營業人之群體（群體量益；Gruppenäquivalenz）之利益或成本，而德國租稅通則中之租稅要件，已經明確排除了前者³¹。Klaus Tipke並於開展其租稅正當化理論之一般原理時稱，量益理論並不適於正當化個別租稅，而僅適用於規費與受益費³²。蓋後二者係以對價為要素之公課³³。

於我國法領域與德國並無不同，租稅概念³⁴在法律上包含「無直接報償」³⁵或「無對待給付」³⁶之要素在內。又如前所述，量益原則係在國家財政法領域之要求，係國家給付

註26：Vgl. Arndt Schmehl, aa.O. (Fn. 2), S. 40.

註27：Vgl. Birk/Desens/Tappe, aa.O. (Fn. 5), Rn. 30 ff..

註28：參閱陳敏，前揭註14，第66頁。

註29：Vgl. Johanna Hey, aa.O. (Fn. 9), § 3 Rz. 44.

註30：按，鄉鎮為德國地方自治團體中最小之單位。在德國法之理解上，鄉鎮為「共同體」之一種。

註31：Vgl. Klaus Tipke, aa.O. (Fn. 6), S. 476-477.

註32：Vgl. Klaus Tipke, aa.O. (Fn. 17), S.597.

註33：參閱陳敏，前揭註14，第4-5頁。

註34：關於租稅概念之其他要素，可參陳敏（1981），〈憲法之租稅概念及其課徵限制〉，《政大法學評論》，第24期，第33頁以下。

註35：參閱陳敏，前揭註14，第4頁。

註36：參閱陳清秀（2019），《稅法總論》，11版，第76頁，元照。

與租稅金額間之等價或等值，或是以對價關係理解之。則正如上開德國學者所稱，量益原則與租稅概念本身有內在之矛盾。雖然經濟學以及財政學上有主張，**租稅是國家給付的整體等價物 (Äquivalenz)**³⁷，換言之，人民向國家繳納租稅，可認為係向國家購買整體之公共服務，二者之間確實存在有某種程度之對待給付關係。此等思考，與前述聖多瑪斯阿奎那以及亞當史密斯之見解中，關於國家提供了公共財予人民，或國家保護人民，因而人民應納稅，應密切相關。總之，量益原則中關於國家與人民給付之間具有「對價」或「對待給付」因素之考量，實造成是否能用於稅法之合理質疑。

不過，憲法或法律上之租稅概念，雖然排除了租稅與國家給付之「直接對價關係」，實際上仍不排除國家立法者在設定租稅要件時納入實質量益之思考，**當雙方之給付在收入規定之法律構成要件中並非「直接」連結；具體言之，若私人給付與國家提供之給付之間，不存在因果關係性之直接連結，則不排除國家設定量益取向之租稅計算基礎或給予租稅正當化根據**。此特別是在選擇租稅之人或事物之連結因素，以及稅率之確定上，可以產生作用。並且，租稅可考量做為實現量益原則之手段，當受有利益之群體受有特別給付之優惠，以及該等優惠對於國家

所生成本費用係該等群體所造成。³⁸此外，如上所述，理論上國家並非不得以交換之方式安排租稅負擔之分配關係，只要在租稅構成要件上不是「直接」設定與國家特定給付之對價關係，應可認為，其仍與租稅無對待給付關係之憲法概念並無牴觸。

二、量益原則難以成為建構國家整體租稅分配標準之原則

關於量益原則之第二個缺陷，在於其不適用於整體租稅制度之建構，蓋此可能導致國家從租稅國家改變為「規費國家」³⁹。再者，學說上認為租稅不適於描繪國家所提供之給付的成本⁴⁰。因為對於國家給付而言不存在自由競爭與交易雙方立於對等地位之「市場」，且國家提供之公共財實難以被估計價值；例如國家內部治安之內部安全，以及國防外交之外部安全，各價值幾何，國民應為此負擔多少租稅，實屬難以計算⁴¹。進一步言之，對於諸如外交部、經濟機關、國防部、警察或住宅建設機關等等之國家機關所提供之公共給付，其究竟具有多少利益或價值，實際上無從以計算並確定之；而另一方面，該等公共給付對於個人而言，其個別利益歸屬，有無法克服之重大困難⁴²。簡言之，**對於國家提供之服務無從認定其價值，亦無法確定每個個人從國家提供之給付獲得**

註37：Vgl. Johanna Hey, a.a.O. (Fn. 9), § 3 Rz. 44.

註38：Vgl. Arndt Schmehl, a.a.O. (Fn. 2), S. 96-97, 115.

註39：Vgl. Arndt Schmehl, a.a.O. (Fn. 2), S. 4, 8.

註40：Vgl. Johanna Hey, a.a.O. (Fn. 9), § 3 Rz. 44.

註41：Vgl. Birk/Desens/Tappe, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 32 ff..

註42：Vgl. Klaus Tipke, a.a.O. (Fn. 6), S.477.

多少利益或應負擔多少成本⁴³。如此，難以透過量益原則建構一整套租稅負擔之分配標準。並且，對於企業之課稅，量益原則亦不適合。對於企業而言，國家與鄉鎮給付之個別利用實無從調查；再者，虧損的企業亦無能力給付租稅，除非以其財產本體支付，此等對財產本體課稅之結果將損害經濟。⁴⁴

三、量益原則與社會國原則之理念有所扞格

另一方面，量益原則與憲法上社會國原則之可能矛盾。由於德國基本法將國家定義為社會國家（德國基本法第20條第1項），則其正是必須為有需求者之社會照護而增加支出。若量益原則亦適用於國家的社會給付領域，則對於國家之給付多所利用之社會弱勢者亦必須被相應地課稅。社會給付與稅負將被抵銷。基於此一理由，量益原則因其具有市場經濟之表徵而不能認為是適當的租稅負擔分配標準⁴⁵。尤其是，在對人之課稅上，不應認為量益原則為適當。因為，所得能力不足者，尤其是肇因於養育子女所生，因而與所得能力強者比較之下更仰賴於公共給付者，依照量益原則其租稅負擔反而在許多情況下占所得額比例更高。此等課稅在結果上

可謂反於量能原則。社會國家之給付資金必須藉由某些人而被籌措。因為社會救助之受領者對此並無能力，僅能透過具給付能力者而實現。此外，量益原則違反對婚姻與家庭之保護（德國基本法第6條第1項），因為有子女者對國家公共給付之利用較多，如需多納稅，反而不利於保護婚營與家庭之目的。量益原則亦未注意到基德國本法第1條第1項所推導出之相對於課稅之最低生存保障⁴⁶。依照量益原則之課稅，對於（在其身上已無從獲取之）貧困者而言並不實際，並且因此並非具實用性之原則⁴⁷。

我國憲法上亦有與德國之社會國原則內容相似之民生福利國家原則⁴⁸，另有稱其為社會國福利原則者⁴⁹，該原則強調社會安全與社會正義⁵⁰，並且保障人民合於人性尊嚴之生存條件⁵¹。若採取量益原則設計整體稅制，對於經濟能力較弱者，則同於上述德國學者所稱，與社會國原則相違。若人民同受國家保護之利益，按照量益原則應負擔同等額度之稅捐，然而，對於所得較低者，負擔租稅金額佔其所得總額比例則較高，相較於所得較高者，實已壓縮其自由發展其人格之經濟上基礎。再者，社會弱勢者依照社會國原則，應受國家較多補助並使用更多國家資

註43：參閱柯格鐘，前揭註1，第20頁。

註44：Vgl. Birk/Desens/Tappe, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 26 ff..

註45：Vgl. Birk/Desens/Tappe, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 32..

註46：Vgl. Klaus Tipke, a.a.O. (Fn. 6), S.476-477.

註47：Vgl. Klaus Tipke, a.a.O. (Fn. 6), S.476-477.

註48：參閱吳庚、陳淳文，前揭註21，第68頁；吳信華（2015），《憲法釋論》，2版，邊碼261以下，三民。

註49：參閱董保城、法治斌，前揭註16，第113頁。

註50：參閱董保城、法治斌，前揭註16，第116頁以下。

註51：參閱吳信華，憲法釋論，前揭註48，邊碼267。

源，若反而因此需繳納更多稅款，與社會正義之思想難認為相符。

事實上，一般以為稅法上最重要之平等原則具體化標準，量能課稅原則，其並非單純由憲法上之平等原則條款得出，毋寧係考量到憲法整體價值秩序中之社會國原則的要求⁵²。按照經濟負擔能力作為課稅標準，確實較能社會國原則之目標相配合。是稅法上對於量益原則較少給予關注，且其開展不若量能原則，其來有自。

最後，Klaus Tipke說明，基於對價（Do ut des）的經濟學思考並不適於解釋，未繳納量益稅之人與已繳納之人同樣享有國家之給付。量益稅與量能課稅一樣使「搭便車者」成為可能。⁵³具體言之，由於根據量能原則所為之課稅，不問所受國家給付之利益多寡，則無論個人受國家給付之程度，均按其經濟負擔能力確定稅額。而量益原則之課稅，則需計算個人受國家給付之受益程度或其個人應負擔之國家成本費用，在無從精確計算之情形，個別納稅人可能稅捐負擔較少，形同免費搭「霸王車」享受國家給付，於此難有合理解釋。

四、量益原則之優點及其租稅正當化功能

即使量益原則有上述疑義，然其至今並未

消失於稅法之討論中，而仍發揮一定之作用。德國學者Birk/Desens/Tappe認為，即使量益原則功能不如量能原則，然而在國家的負擔分配上不應被完全拋棄。其優點在於，使個人意識到其受有國家給付之利益，並促使其善用國家資源。若國家對於個人得要求結清收支且此似乎合於社會契約之理論，則國家之一方應強烈考慮，要求與人民所給付之租稅相適合公共給付。愈能夠界定且估價之國家給付的使用（例如國家設施之使用），愈能被置於量益原則之下⁵⁴。藉此，可以加強國家之成本與利益之權衡，此不僅可使國家給付優化，並且可以抑制揮霍的支出行為⁵⁵。上開見解，似表示以量益原則建構之租稅，應要求國家對人民提供與租稅相當之公共給付。德國學者Johanna Hey亦認為，得益原則應使納稅義務人成為獲益者，亦即，藉由應使獲得租稅財政挹注的共同體所獲得之利益（Vorteilhaftigkeit）大於租稅負擔而正當化租稅⁵⁶。總之，量益原則與量能原則不同，除要求人民給付租稅外，亦強調國家對人民提供符合稅額價值之公共給付或服務。

並且，在學界討論上，量益原則較常被認為，足以正當化某些租稅，並對量能原則產生相互補充之作用。德國學者Joachim Lang即認為，量益原則（其稱為得益原則）在量能原則無法給予答案之情形可以起補遺作用。

註52：Vgl. Harald Schaumburg, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Verkehr-und Verbrauchsteuer, in: Festschrift für Wolfram Reiss zum 65. Geburtstag, 2008, S. 26-27.

註53：Vgl. Klaus Tipke, a.a.O. (Fn.6), S.478.

註54：Vgl. Birk/Desens/Tappe, a.a.O. (Fn.5), Rn. 32..

註55：Vgl. Birk/Desens/Tappe, a.a.O. (Fn.5), Rn. 32..

註56：Vgl. Johanna Hey, a.a.O. (Fn. 9), § 3 Rz. 44.

就不僅是對生存必要之消費，包括對於貧富均無差別地給予負擔之間接稅，量能原則依照給付能力給予負擔支用難以開展，此時，間接稅之正當化則係量能原則與得益原則共同作用，**得益原則適合於闡釋特定租稅規範之意義，並對該等規範予以正當化**。因此，其認為得益原則為正當化之原則⁵⁷。

另外，德國學者Klaus Tipke雖然稱量益理論並不適於正當化個別租稅，而僅適用於規範與受益費⁵⁸，但特定情形，其又認為量益原則可以正當化租稅，只要當其等值於服務於公共利益之國家或鄉鎮之公共給付（一般量益，Generaläquivalenz）；並且企業稅亦得被正當化，例如在國家或鄉鎮使經濟活動成為可能之情形，以及，特別是透過基礎建設措施予以促進之情形。⁵⁹另外，**某些情況下量益原則之適用不僅是可想像，更是要求。只要國家之給付為特殊給付（Sonderleistung），且非人民所倚賴者，而僅有部份人民有所利用，則以量益為由徵收公課，不僅是可支持，甚且是適當的**。因此，德國對於動力車輛之課稅以及對於化石燃料之石油稅，作為量益稅得以被正當化。公課之徵收亦為適當，當個別之人民或人民群體經由社會上不適宜（Inadäquat）的行為使國家或鄉鎮增加原可避免之花費，且該等花費與其他人民無關。此等其他人民在結果上不應負擔該等特

別花費，例如足球或冰上曲棍球比賽的舉辦者應承擔觀眾行為所造成之成本（包括警察的費用）。⁶⁰

又，在德國法之討論上，有主張量益原則係作為土地稅之正當化基礎。關此，以土地所有者具有藉由土地獲取收益之可能性的「應然收益」（Sollertrag）說，對於人民在所得取得之時點已經課以所得稅之財產，再次課徵土地稅，顯然對人民造成重複之負擔，有所不當。量益說則認為，作為地方稅之土地稅，應認為在規費與（工程）受益費之外，對於鄉鎮基礎設施（道路、綠地、其他公共設施）之給付而為補償，此等補償多係經由土地使用的利益而生。因此，土地稅係因土地持有者就土地持有享有之利益而課徵（量益、等值）。然而此等賦稅通常會轉嫁於承租人而成為「居住者稅」⁶¹。雖然，此二說之爭論至今仍存在，在稅法學界尚未有一方成為壓倒另一方之通說。然而就此可知，依照量益原則之課稅，在德國法上並未消失，至少在特定稅目下，量益原則仍有一席之地。

最後，如前所述，量益原則涉及租稅課予負擔標準之選擇，因此當立法者以量益考量設定租稅構成要件，此時該等法律之解釋與適用即不能按照量能課稅原則之理解加以解釋。換言之，此等情形不應以經濟負擔能力

註57：Vgl. Joachim Lang, aa.O. (Fn.3), S.58.

註58：Vgl. Klaus Tipke, aa.O. (Fn. 17), S.597.

註59：Vgl. Klaus Tipke, a. a. O. (Fn. 6), S.476-477.

註60：Vgl. Klaus Tipke, a. a. O. (Fn. 6), S.478.

註61：Vgl. Roman Seer, Grund-/Vermögensteuer, in: Klaus Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., § 16 Rz. 1 ff..

是否增加，或所得何時實現等方式解釋租稅要件，而應以人民何時獲得國家給付之多少利益，以及該等利益之成本費用，其中多少應由人民負擔，為解釋適用之依歸。

肆、證券交易稅條例之買賣要件解釋

於梳理量益原則之大致輪廓之後，以下擬以證券交易稅條例之買賣要件解釋疑義為例，探討於量能原則不能解決之疑難情形，量益原則所得發揮之補遺作用。就此，本文先分析實務與學說見解之，再從證券交易稅之特徵及正當化基礎論述該等交易稅法律規定應採取之解釋原則，最後嘗試以量益原則解決量能原則於此無法處理之疑義。

一、證券交易稅條例買賣行為解釋之實務與學說爭議

(一) 證券交易稅條例係跟對「交易行為」課稅

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。」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，按第二條規定稅率代徵，並於代徵之次日，填具繳款書向國庫繳納之。」由上可知，我國定之證券交易稅，係對於證券買賣行為課徵之租稅，依照該條例第2條本文：「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」，係以出賣人為租稅負擔者，並由該條例第4條之代徵人代

徵之。而對於買賣行為之解釋，實務與學說見解不同，分述如下。

(二) 實務見解

1.102年12月10日最高行政法院102年12月份第1次庭長法官聯席會議決議：

「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。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。」

2.臺中高等行政法院111年度簡上字第5號判決：

按證券交易稅條例第1條規定：「（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。（第2項）前項所稱有價證券，係指各級政府發行之債券，公司發行之股票、公司債及經政府核准得公開募銷之其他有價證券。」第

2條第1款規定：「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。……」第3條第1項規定：「證券交易稅由代徵人於每次買賣交割之當日，按規定稅率代徵，並於代徵之次日，填具繳款書向國庫繳納之。」第4條第1項第3款規定：「本條例所定證券交易稅代徵人如下：……三、有價證券如係由持有人直接出讓與受讓人者，其代徵人為受讓證券人；……」又依前揭證券交易稅條例第1條第1、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，按第二條規定稅率代徵」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（最高行政法院102年12月份第1次庭長法官聯席會議決議參照）。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。

（二）經查，上訴人與霖基公司於110年4月14日約定以每股10元之價格，買賣怡聚公司股票750萬股，均經雙方同意，買賣契約已然成立，顯見其交易行為已完成，此有雙方股票買賣合約書1份存卷可稽（見原處分卷第42頁），被上訴人認其交易行為已完成，乃以原處分否准退還已繳納證券交易稅，依據首揭說明，於法並無不合，原判決予以維持，尚無違誤。

（三）學說意見

論者李叡迪曾為文批評上述見解，其認為⁶²：由證券交易稅條例第3條第1項前段規定，證交稅係代徵人於「買賣交割之當日」依規定代徵，可知，應係以交割時而非買賣契約成立時為證券交易稅債務發生之時點。其並援引釋字第597號解釋中對於稅法規定應符合量能課稅及公平原則之意旨，認為股權買賣契約成立時，出售人尚未取得買賣價金而無負擔證券交易稅之能力，須待實際交割時始具有租稅負擔能力。再者，由納稅者權利保護法第7條第1項規定：「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質

註62：參閱李叡迪（2022），〈證券交易法律關係之嗣後變動對證券交易稅之影響——兼論稅捐稽徵法第28條之修正〉，《月旦財稅實務釋評》，第27期，第50頁以下。

經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」則證券交易稅條例第2條既然明定之租稅計算基礎為每次交易成交价格，且實際交際價格可能嗣後有所變動或甚至不存在，證券交易稅額應隨之調整，方符合所謂實質課稅原則之憲法要求。

學者陳清秀基於量能課稅與實質課稅之原則亦認為，於證券交易稅之課徵上，不應以負擔行為做成時，而應以履行行為為課稅要件連結點，蓋交易稅必須有交易行為存在才能發生交易上之經濟效果，如此方得予以課稅；買賣雙方如解除契約，應解釋為納稅義務歸於消滅，若已繳稅則應准予退稅⁶³。

（四）簡析

實務見解與學說見解之論理均係以證券交易稅掌握經濟負擔能力為基礎，亦即以量能課稅原則為準則，僅係就買賣行為完成時究竟是買賣債權契約意思表示合致時或應待證券交割時，有所不同。實務見解認為，證券買賣之「債權」契約成立時，即已顯示證券出賣人之納稅能力，故在此時點即應予課稅。論者與學者之見解則認為，交割價格可能會有所變動，買賣契約亦可能於嗣後溯及既往解除，認定於交割時實現構成要件，較為合理。如此，同樣基於量能原則進行解釋，學說見解與實務見解竟截然對立。

按已成立之租稅債權，除基於法律規定外，並無溯及既往消滅之理。如契約依法撤銷或解除，可能成為溯及既往影響租稅之事

項⁶⁴，然契約之合意解除，一般而言則非溯及影響租稅關係之事由⁶⁵。由此，證交稅條例中所稱之「交易」或「買賣」，若指買賣之債權契約，則該契約意思表示合致時即已構成納稅義務，不因買賣雙方嗣後合意解除而消滅。反之，若認為買賣指買賣之債權契約成立並且股權交割完畢，則於尚未完成股權交割之情形，納稅義務既然尚未成立，即無所謂溯及影響租稅關係之問題。由於法律上使用買賣一詞，雖多指民法第345條以下之買賣契約而言，然而亦不乏兼指以買賣債權契約為原因而移轉物之所有權之情形；且在一般人日常交易上，使用「買賣」一詞亦多指買賣物之所有權之交易整體過程，則於買賣股票之情形，雖交易標的並非「物之所有權」而係彰顯股東身分及股權地位之「股權」，直至股票交割完成使買受人取得股權之交易整體過程，因此就解釋結果而言，實務見解與學說見解二者均未超出「買賣」之文義界限。然而此二解釋方式，卻可能使買賣雙方合意解除契約時是否仍應繳納稅款之問題有截然相反之答案。值得探討。

二、證券交易稅作為「交易稅」或「流通稅」之解釋難題

（一）證券交易稅作為「交易稅」或「流通稅」

一般所謂交易稅（Verkehrsteuer）係對於法律交易（Rechtsverkehr）之行為或過程、法律

註63：參閱陳清秀（2019），《稅法各論》（下），2版，第322-323頁，元照。

註64：參閱陳敏，前揭註14，第318頁以下。

註65：參閱陳敏，前揭註14，第329頁。

或經濟行為、法律行為之履行或經濟過程或交易過程所為之課稅；此等租稅債務之成立，以至少二法律主體存在為前提⁶⁶。與所謂交易稅應屬同義者，係流通稅。按流通稅係（Rechtsverkehrsteuer）就交付或其他給付之法律上流通行為所課徵，且屬於所得支出稅之一種；繳納租稅者僅為法律上之納稅義務人，在經濟上實際承擔租稅負擔者則為受領給付之人；在經濟效果上流通稅為消費稅及使用稅⁶⁷。由上可知，交易稅或流通稅在法律概念上可認為相同。由證券交易稅條例第2條以觀，證券交易稅係按「每次交易成交價格」依照一定稅率計算，並非以交易後扣除成本费用之所得為課稅標的，亦無得將虧損扣除等之規定，則我國立法者將交易行為規定租稅構成要件，此極為明確。是證券交易稅並非證券交易「所得」稅，亦非其替代稅⁶⁸。

關於對法律交易行為之課稅，德國學者 Klaus Tipke 認為，最值得關注者在於，其在文字使用上與私法之形成作連結，尤其是債法、物權法等。交易稅中之私法概念原則上應以私法觀點理解，就此德國租稅通則第39條關於經濟財產歸屬應按稅法目的理解之規

定，應予以限縮⁶⁹。其進一步認為，特別交易稅只能基於量能課稅原則才能做適當之解釋，因此，關於交易稅之法律的目的論解釋，必須是經濟負擔能力之解釋。其並引述學者 Kruse 之見解：「基於量能課稅原則，應針對所有稅法之經濟意義，此亦適用於連結於稅法之法律形式及法律形成，稅法要件所連結者，並非私法之法律形式及法律形成，而係經濟過程、狀態及活動，僅係以私法之概念予以描述。」⁷⁰若以此出發，則若稅法使用買賣一詞作為租稅構成要件，其未必須與民法上作為債權契約之一的買賣契約作相同理解，仍應以稅法立法者使用該概念係用以描述什麼樣的經濟交易過程、狀態或是活動，作為目的論解釋之準則。⁷¹

雖有認為，稅法中若使用私法概念，其解釋與適用，不能完全脫離私法之理解，而應以私法之理解為基礎，否則難以在稅法上獲致正確之解釋⁷²。然而，**稅法仍應透過解釋以確定，借用如私法等其他法領域之概念時，應跟隨該領域之理解，或係藉由其他法領域之概念而建構獨立之租稅法構成要件**⁷³。蓋立法者在稅法上使用與私法規定相同文字，仍需基

註66：Vgl. H. W. Kruse, a. a. O. (Fn. 7), S. 78.

註67：參閱陳敏，前揭註14，第21-22頁。

註68：參閱柯格鐘（2015），〈證券、期貨交易稅〉，收於：黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，《稅法各論》，第444頁，新學林。

註69：Vgl. Klaus Tipke, a. a. O. (Fn. 6), S. 1015-1016.

註70：Vgl. H. W. Kruse, Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Recht der Verkehrsteuern, in Festschrift für H. Paulick, 1973, S.407-408. 轉引自：Klaus Tipke, a. a. O. (Fn. 6), S. 1015-1016.

註71：Vgl. Klaus Tipke, a. a. O. (Fn. 6), S. 1015-1016.

註72：Vgl. Rainer, Hüttermann, Steuerrechtliche Rechtsanwendung zwischen Eigenständigkeit und Maßgeblichkeit des Zivilrechts, in: Michael Droege/Christian Seiler, Eigenständigkeit des Steuerrechts, 2019, S. 126.

註73：Vgl. Klaus-Dieter Drün, Eigenständigkeit und Methodik des Steuerrechts, in: Michael Droege/Christian Seiler, Eigenständigkeit des Steuerrechts, 2019, S. 110.

於稅法之目的解釋適用，因為前者係涉及國家—人民之間租稅負擔分配，而後者則係私人相互之間法律關係之問題，迥然相異。

由此，就稅法中使用私法概念，此如本文前言中所稱證券交易稅條例所稱之「買賣」，若純按民法第345條：「稱買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權於他方，他方支付價金之契約（第一項）。當事人就標的物及其價金互相同意時，買賣契約即為成立（第二項）。」之規定理解，則應指債權契約而言。則雙方於買賣債權契約締結完成時，即已構成該「買賣」之要件。然而此非無不同見解。我國學者陳敏曾於2002年為文探討關於各種以法律交易為租稅構成要件之稅法規定⁷⁴，雖然並未論及證券交易稅條例，然而，其認為立法政策上，法律上可對債權行為課稅，亦可對於物權行為課稅，如**對於未能實際履行而不具經濟實質之債權契約課稅，並非合理**。若就物權行為課稅且不論作為其原因之債權行為是否有效，較符合實質課稅之精神⁷⁵。以土地增值稅為例，理論上係對於物權行為課稅，然而實務在徵收程序上則係對於債權行為課稅，若一經締結債權契約而不論其是否履行，其後無移轉物權之事

實之情形，仍予以課稅，難謂妥適，若有一屋數賣之情形，出賣人更係可能成立數契約成立租稅債務，則採債權契約說難謂合理⁷⁶。由上可知，其亦認為，此等對於法律交易之課稅，在解釋上應注重交易之「經濟實質」，而非其表面上究竟屬於私法上之哪一行為。

（二）交易稅或流通稅之正當化暨解釋難題

歷史上對交易或是貨物流通課稅，古往今來皆有之，且不限地域⁷⁷。古老的英格蘭稅法規則更稱：「If it moves, tax it.（若移動，就課稅）」⁷⁸。然而，按對人民賦予租稅繳納義務，係典型之國家干預行為，因此課稅須有正當化（Rechtfertigung）之根據⁷⁹。一租稅種類傳統上、向來之存在，或世界上各國均有之，均不能成為正當化之根據⁸⁰。

上述實務見解與學說見解認為，應以量能課稅原則解釋證券交易稅條例中之「買賣行為」要件，其前提即為，該等稅目得以量能原則正當化。此並非毫無所據，蓋目前稅法學界為流行之見解認為，量能課稅原則為稅法上之基礎原則⁸¹。現在稅法上之通說認為，國家課稅應依照反映納稅能力之指標（Indikator）為之，一般認為有財產取得（所得）、財產持有以及財產耗用 / 使用

註74：參閱陳敏（2002），〈對財產移轉行為之課稅——債權行為課稅或物權行為課稅？——〉，《政大法學評論》，第69期，第127-165頁。

註75：參閱陳敏，前揭註74，第159頁。

註76：參閱陳敏，前揭註74，第159-160頁。

註77：Vgl. Marc Desens, Verkehrsteuern, in: Rudolf Mellinghoff u.a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Band II: Staat und Bürger, S. 2070.

註78：Vgl. Klaus Tipke, a. a. O. (Fn. 6), S. 1014; Marc Desens, a. a. O. (Fn. 77), S. 2070.

註79：Vgl. Klaus Tipke, a. a. O. (Fn. 6), 2003, S. 571.

註80：Vgl. Klaus Tipke, a. a. O. (Fn. 6), S. 584, 586.

註81：就此，僅參考柯格鐘，前揭註1，第1頁以下。

(Konsum, Verbrauch)⁸²三種，即係基於量能原則所生之標準，認為此三指標顯示出個人之經濟負擔能力。然而，就此仍不乏質疑，認為此量能課稅原則主要係針對「所得稅」而生，並且不能對財產本體課稅，以及財產消耗本身並不增加經濟負擔能力⁸³，對使用財產行為課稅，亦不符合量能原則。是以，對於所得或財產支出課稅，似難以量能課稅原則予以正當化。

而若是爬梳交易稅正當化根據之理論發展，早期德國學者Ludwig Mirre於1920年代提出，交易稅之賦予負擔理由在於，**交易當事人始終因交易而獲利**，具體言之，買方若原本準備以1萬元購買商品，但以8千元成交，即獲得2千元之利益。賣方若準備以7千元出售，此時即獲得1千元之利益⁸⁴。有意購買者對於商品之評價通常會高於有意出售者，並且相應地準備好付出高於出售者所開之價碼⁸⁵。此說一般稱之為評價差異理論 (Bewertungsdifferenztheorie)。德國學者Paul Kirchhof亦認為，**交易稅課予負擔於自願受制於需求者 (Nachfrager) 重新估價之商品，以及交易稅使國家分享在商品交換之中**

透過重新評價所建構之報價⁸⁶。該等主張遭受如下批評，即何以當事人雙方締結交易，其財產狀態立刻較締結之前增長？此等理由不過是虛擬當事人之納稅能力，利用多數有經濟負擔能力之國民不會因國家對此徵稅即放棄交易之事實⁸⁷，無非僅是國家意欲收稅 (etwas zu holen) 而已⁸⁸。蓋以市場價格換取等價值之產品或服務，對於買方與賣方而言，係屬等價交換，並無任何人單純因交換行為本身而獲得額外之利益⁸⁹。所謂掌握交易時所展現之納稅能力云云，不過是國家為課稅找藉口而已。

因此，縱使在分類上，證券交易稅係對於所得支出課稅⁹⁰，然而買賣股票或股份之證券交易行為，是否得反映出何人之何種納稅能力，則實屬可疑。詳言之，依照當事人雙方合意價格而買賣股票或股份，應認為屬於服膺「市場價格」之等價交換，證券之出讓人或受讓人均不單純因此而額外獲得利益，是不論對出讓人課徵或對受讓人課徵，均難認為適當。又證券並非消費物，買賣證券通常屬於「投資」行為，買受股票或股份，其目的一般在於藉此「更進一步獲取利潤」，

註82：Vgl. Johanna Hey, a. a. O. (Fn. 9), § 3 Rz. 56. 另可參陳清秀，前揭註35，第32頁以下。

註83：參閱陳敏，前揭註14，第76頁。

註84：Vgl. Ludwig Mirre, Handbuch der Finanzwissenschaft, 1927, S.274, 279f., 287. 引自：Marc Desens, a. a. O. (Fn. 77), S. 2071.

註85：Vgl. Ludwig Mirre/ Fritz Reinhardt, Die Verkehrsteuern, 1937, S.4. 引自：Klaus Tipke, a. a. O. (Fn. 6), S. 1014.

註86：Vgl. Paul Kirchhof, Gutachten, 57. Deutscher Juristentag (DJT), 1988, F 33. 引自：Marc Desens, a. a. O. (Fn. 77), 2013, S. 2072.

註87：Vgl. Klaus Tipke, a. a. O. (Fn. 6), S. 1014.

註88：Vgl. Marc Desens, a. a. O. (Fn.77), S. 2071.

註89：就此，可參陳敏，前揭註14，第76頁。

註90：參閱陳敏，前揭註14，第21-22頁。

則對於證券交易行為本身課稅，亦非可歸類於所謂之消費稅，並無從依照對民生必需品課予消費稅以理論予以正當化。而該理論認為，對於每人都需要購買之民生必需品應課徵消費稅，以使人民經濟負擔能力在測量上能有跨期間以及終身長度平等。由於傳統上利息係按期間給付，對所得在期末課稅，人民之負擔較在期中課稅為重，對每人之必須支出課稅，得以彌補所得稅制累進稅率與通貨膨脹造成的跨期間不平等⁹¹。然而投資行為與對於民生必需品之消費截然不同，並非每人都會以此方式進行投資，故此等正當化論據自不能用於證券交易稅之上。至於，證券出讓人是否因出售而獲有扣除成本後之「所得」，則屬應否及如何對證券交易所課稅之問題。

由上，若不能從基於量能原則之指標得出正當化根據，自更加不能由量能課稅原則對證券交易稅所使用之法律概念進行正確之解釋。蓋租稅應有正當化根據，係要求立法者選擇之租稅構成要件符合平等原則，而**立法者對於租稅客體之選擇標準，已揭示其欲以何種方式分配租稅負擔，此應係法適用者解釋適用該等租稅法律規定之應重點考量之法律「目的」，用以作為目的論解釋之依歸。**是以，若立法者以量益之考量設定租稅構成要件，法適用者卻以量能原則之理論加以解釋，自難以導出正確結論。是以，上開實務見解認為買賣證券之債權行為完成時顯現出賣人之納稅能力，學說見解則認為證券交割

時，均非正確。因此，本文以下嘗試以稅法中另一具體化平等原則之量益原則處理交易稅正當化與解釋適用之問題。

三、以量益原則解釋證券交易稅條例中「買賣行為」要件之嘗試

既然證券交易稅就證券買賣行為課稅，不能從量能原則找到正當化根據，且如上述學說與實務見解同樣依據量能原則竟能得出截然不同之解釋結果，可知該原則亦難以對證券「買賣行為」做合理之解釋。應可推知，立法者實際上並非以經濟給付能力之存在及高低，作為證券交易稅之課稅要件標準。是以，立法者並非以量能原則為設置證券交易稅之建構性原則，自亦難以之為解釋準則。

為符合稅法上平等原則之要求，關於證券交易課稅，本文認為，應以量益原則為解釋適用之標準。事實上，關於證券交易稅，我國學者柯格鐘即明確主張，應適用「量益原則」，其並進一步認為，此等課稅應反映人民使用國家所建置證券集中交易市場所產生，以及國家維持交易秩序所需之成本費用，稅負應以該等成本費用作為計算基準⁹²。於此，由於證券交易稅不僅對於公開發行股票之「證券」交易課稅，依照證券交易稅條例第1條第2項課稅標的及於：「各級政府發行之債券，公司發行之股票、公司債及經政府核准得公開募銷之其他有價證券等之交易，所以關於量益原則之適用，故本文以為，不應認為正當性僅在於國家建置「證券

註91：Vgl. Johanna Hey, a. a. O. (Fn.9), § 3 Rz. 80-82.

註92：參閱柯格鐘，前揭註68，第445頁。

集中交易市場」，而係更進一步及於國家建置債券、公司股票及公司債等證券得以被交易之全部相關制度整體，使人民得以使用，即以各該方式投資以獲取經濟利益。換言之，此等藉由買賣證券交易稅條例所定義之「證券」進行投資之人，與其他人相較之下，享有利用國家此等制度之利益，故而得予以課稅。此一說法固然較為抽象，然本文基於上開討論認為，非如此實不能對於國家課徵證券交易稅之正當性予以適當合理之解釋。況且，國家就租稅客體之選擇，本即有其形成自由，只要並非依照所謂嫌疑分類標準而應採取嚴格審查，而且即依照恣意禁止原則得以提出非不合理之根據⁹³，即非屬違反平等原則。於此，國家依照量益之思想，對於因國家之特定制度而受有利益之人民群體賦予稅捐負擔，尚難謂不合理。

承上，若由稅法上量益原則之基本命題，即上述：課稅應以每個個人自國家取得多少利益為準，並以獲益程度或該等獲益對國家造成之成本費用計算稅額，則關於以量益原則解釋人民何時實踐了證券交易稅之買賣行為要件，所應關注者則為：**出賣證券之人，於交易過程中之哪一階段確實因為國家建置證券交易制度而獲得利益，因而「實現」了「買賣證券」之租稅構成要件？**

關此，本文以為，**應以交割行為完成時為買賣證券構成要件實現之時點**，蓋若證券交易稅之課徵係因證券投資行為利用國家整體使該等投資獲利機會成為可能之制度，且立

法者就證券交易稅之設計，係以證券讓與人（即出賣人）為租稅債務人（即納稅義務人），可知應係將「整個投資行為完成」評價為可稅之行為，而投資行為之結束點，正在於股權確實轉讓於買受人之時。在此一時點方能認為，證券之出賣人因國家整體對於證券交易設置之制度而確實受到利益。在證券持有過程中，直至在出售證券之債權契約訂立時，在法律之評價之上應認為均僅有潛在利益而已。此外，若採取前述實務見解之債權行為說，誠如上述我國學者陳敏所論，可能對就同一證券成立數出售之債權契約之情形重複計算課稅，絕非合理。又對於此等所謂投資行為課稅，按目前稅制，並非就其投資獲利賦予負擔，而係針對投資行為本身，因而亦不考慮若投資有所虧損而予以減免，併予補充。

最後，亦如上述我國學者柯格鐘所主張，證券交易稅應以國家建置相關制度與維持交易秩序所需之成本費用作為租稅計算基準，並且應予以精確計算。此確屬的論。現行證券交易稅條例第2條：「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。二、公司債及其他經政府核准之有價證券徵千分之一。」以證券帳面價值之千分之三為稅率，是否有足夠之正當化根據，亦應檢討。於此立法論上宜如其所建議，稅率與成交价格無密切關連性，應改採成交股份數為基準，似較合適⁹⁴。

註93：關於平等原則之恣意禁止與新比例原則理論，可參董保城、法治斌，前揭註16，第343頁以下。

註94：參柯格鐘，前揭註66，第445頁。

伍、結語

關於稅法上之平等，我國法之研究多僅著重於量能課稅原則。然而，若追溯平等思想之源頭，亦即亞里斯多德之正義理論，稅法之平等實包含量益原則在內。該原則以交換正義為根據，要求國家與人民雙方之間給付等值。此雖亦有將經濟學自由交易市場納入國家與人民間關係之質疑，然而仍非不得適用於國家財政收入之上，該原則在稅制上之應用，則可作為課稅之正當化基礎，就對於財產持有以及尤其是財產使用之課稅，補充量能原則解釋說服力之不足，並能作為相關租稅法律規定解釋適用之準則。又該原則亦要求，國家提供相對於人民繳納稅額相當之公共服務。

另外，就證券交易稅之買賣行為應如何解

釋，實務見解與學說見解同樣根據量能原則，竟得出完全不同之結論，可見此等就「交易」課稅之問題實是上開量能原則難給出合理答案之處，更顯上開德國學者Joachim Lang所稱，量益原則對於量能原則具有之補遺作用。而就證券交易之買賣行為本身課稅，並非著眼於該等行為增加個人之經濟給付能力，而應係以量益原則為據，就人民使用相關證券交易制度投資所獲得之利益課稅，故而解釋上應以交割時為實現構成要件之時點，方為合理。

凡此種種，我國法學界之研究甚少。本文不揣淺陋，嘗試援引德國學者之見解，介紹相關理論之內容，並嘗試解決我國稅法上以實際發生之疑難問題。以上，期能對我國稅法之研究與發展，略盡棉薄之力。

（投稿日期：2024年4月29日）