

行政法判解

行政命令宣告違憲後繫屬案件之適用

最高法院100年度3月份第1次庭長法官聯席會議(二)

【關鍵字】

法律不溯及既往、行政命令對法官之拘束。

【事實摘要】

高等行政法院於司法院釋字第650號解釋公布前，維持稽徵機關依81年1月13日修正發布之營利事業所得稅查核準則（以下簡稱查核準則）第36條之1第2項規定設算利息收入之處分，而判決駁回原告之訴後，司法院釋字第650號解釋已公布，且現行所得稅法第24條之3規定亦已公布，法院應如何適用法律。

【決議內容節錄】

(一) 甲說：查核準則不適用，且適用新法

查核準則第36條之1第2項規定經司法院釋字第650號解釋謂：「財政部於中華民國81年1月13日修正發布之營利事業所得稅查核準則第36條之1第2項規定，公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，應按當年1月1日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。稽徵機關據此得就公司資金貸與股東或他人而未收取利息等情形，逕予設算利息收入，課徵營利事業所得稅。上開規定欠缺所得稅法之明確授權，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第19條規定之意旨不符，應自本解釋公布之日起失其效力。」……申言之，該號解釋係以查核準則第36條之1第2項有關設算利息之規定，違反形式法治國之法律保留原則，而非設算之實體規定違憲。該號解釋公布後，98年5月增訂所得稅法第24條之3規定「公司組織之股東、董事、監察人代收公司款項不於相當期間照繳，或挪用公司款項，應按該等期間所屬年度1月1日臺灣銀行之基準利率計算公司利息收入課稅。但公司如係遭侵占、背信或詐欺，已依法提起訴訟或經檢察官提起公訴者，不予計算。公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，除屬預支職工薪資者外，應按資金貸與期間所屬年度1月1日臺灣銀行之基準利率計算公司利息收入課稅。」亦即以增訂之上開所得稅法之規定代替經司法院宣告違憲之查核準則第36條之1之規定，除文字有少部分差異外，其實質內容則無不同。本案既未確定，其間查核準則第36條之1第2項雖曾經司法院以違反法律保留原則而宣

告違憲，然非認其實體內容違憲，且至本院裁判時，所得稅法第24條之3既已增訂，形式上之瑕疵業已補正，自應適用新法即所得稅法第24條之3規定，以為裁判之準據。

(二) 乙說：查核準則不適用，但適用舊法

「財政部於中華民國81年1月13日修正發布之營利事業所得稅查核準則第36條之1第2項規定，公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，應按當年1月1日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。稽徵機關據此得就公司資金貸與股東或他人而未收取利息等情形，逕予設算利息收入，課徵營利事業所得稅。上開規定欠缺所得稅法之明確授權，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第19條規定之意旨不符，應自本解釋公布之日起失其效力。」司法院著有釋字第650號解釋可參。又該解釋並未於解釋文內另為應定期失效之明文，其時間效力，應依一般效力範圍定之，即自公布當日起，法院審理有關案件應依解釋意旨為之，亦有司法院釋字第592號解釋意旨可資參照，是本件應有上開解釋之適用。本件原處分所適用之查核準則第36條之1第2項規定既經司法院解釋為違憲，則原處分自屬失所附麗，訴願決定及原判決不及適用上開解釋而遞予維持，俱有未合，故廢棄原判決，並撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）。

(三) 決議：採乙說

財政部民國81年1月13日修正發布之營利事業所得稅查核準則第36條之1第2項規定，既經司法院釋字第650號解釋宣告自該解釋公布日之97年10月31日起失其效力。對於高等行政法院維持稽徵機關援用上開規定所為設算利息收入處分之個案，其尚未確定者，本院應依司法院釋字第650號解釋意旨而為裁判。至於98年5月27日增訂公布所得稅法第24條之3，並無溯及既往之規定，尚無適用之餘地。

【學說速覽】

一、違法或違憲行政命令對法官之拘束：

基於法律保留原則與租稅法律主義之要求，「如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範（釋字第443號、第620號、第622號、第640號解釋參照）。」但系爭查核準則之訂定，並無所得稅法之明確授權；其第36條之1第2項擬制設算利息收入之規定，亦欠缺法律之依據，縱於實務上施行已久，或有助於增加國家財政收入、減少稽徵成本，甚或有防杜租

【高點法律專班】

版權所有，翻製必究！

稅規避之效果，惟此一規定擴張或擬制實際上並未收取之利息，涉及租稅客體之範圍，並非稽徵機關執行所得稅法之技術性或細節性事項，顯已逾越所得稅法之規定，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第19條規定之意旨不符，因此經釋字第650號宣告失其效力。

我國憲法第80條規定法官依「法律」獨立審判，早年實務上屢發生法院是否要受到行政機關所發布命令拘束之疑義，固然「法官於審判案件時，對於各機關就其職掌所作有關法規釋示之行政命令，或為認定事實之依據，或須資為裁判之基礎，固未可逕行排斥而不用。惟各種有關法規釋示之行政命令，範圍廣泛，為數甚多。其中是否與法意偶有出入，或不無憲法第172條之情形，未可一概而論。（釋字第137號）」。因此，釋字第216號再次指出：「法官依據法律獨立審判，憲法第80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」。因此，審判中尚未確定之案件因人民不服行政機關適用該查核準則之案件，既經司法院大法官明確宣告營利事業所得稅查核準則違憲失其效力，承審法官當然不受該行政命令之拘束，基於憲法第80條與釋字第137號、216號意旨可拒絕適用。

二、法律不溯及既往原則與例外

基於法治國原則與法安定性要求，法律修正變更後的適用，原則上會涉及「法律禁止溯及既往原則」，此外學理上將「法律溯及既往原則」又可細分為「真正溯及」與「不真正溯及」兩種類型：

(一) 法律不溯及既往原則：

本原則係法治原則（rule of law）的本質意涵，乃指人民按行為時法律所創設之秩序規範決定其舉措，因為在法治國家，不能期待人民於現在行為時遵守未來制訂之法令，此為法治國家基本原則之一。依此原則，法律僅能於制訂後向未來生效，不得溯及既往對已完結之事實發生規範效力，原則上亦不容許國家經由立法對於既已完結之事實，重新給予法律評價。故法律不溯及既往原則乃法治國原則底下，基於法律安定性及信賴保護之要求，而為憲法上拘束立法、行政及司法機關之基本原則，毋待憲法明文。

(二) 真正溯及原則（法律事實的回溯連結）：

係指業已終結之事實或法律關係，以事後所制定之法規予以重新評價。例如近年限定繼承之修法，便屬於此種情形。通說認為法律於適用時原則上不得為真正之溯及既往，否則將違反法安定性原則而無效。

(三) 不真正溯及原則（法律效果的回溯連結）：

是指已發生但尚終結之事實或法律關係，制定法律而向將來為規定。由於行為或法律事實關係尚未終結，而有被重新評價之可能，而可適用新法。故通說認為不真正溯及原則上為合憲，而得適用新法。⁶⁶

(四) 國內學者以比較法為例，認為真正溯及既往之禁止除法律明定要求既往外，尚應有以下之例外：⁶⁷

1. 法規適用之利害關係人，對法規未來溯及規範有預見可能性。
2. 法規原先呈現不清楚、漏洞，甚至不公平狀態，未來透過有效溯及效力，始能消除該法規缺失者。
3. 溯及性法律僅造成當事人輕微損害，當事人之信賴保護必須犧牲者。
4. 基於維護大眾利益重大特殊事由，當事人之信賴保護必須被犧牲者。

【決議評析】

訴訟繫屬中案件所適用之行政命令經宣告違憲失效後，最高行政法院認為應不適用該準則並無問題，有爭議者乃是被宣告違反法律保留之準則內容，實質上轉變為新修正「法律」內容一部份，足見系爭查核準則「內容」確實可能「有助於增加國家財政收入、減少稽徵成本，甚或有防杜租稅規避之效果」，因此產生法律修正前之案件，是否「援用新法」以彌補規範缺漏，避免人民刻意規避稅捐，造成國庫損失與公益的損害。但基於法治國家「法安定性原則」所衍生的「法律不溯及既往原則」，且無符合例外法律溯及適用之情形下，應該「適用行為時法律」，不應讓新法例外溯及適用，決議結論甚為正確。該查核準則內容雖立意良善，但行政法院仍不應迴避行使法院的行政命令監督功能，唯有在個案中拒絕適用違反法律保留原則或法律、一般原理原則之命令，撤銷行政機關據此所為行政處分，方可產生實質監督功能。⁶⁸

【考題分析】

甲因欠稅達新臺幣80萬元，經財政部於97年7月30日函請內政部入出國及移民署限制其出境。當年8月13日，稅捐稽徵法第24條修正公布，甲對限制出境不服，經訴願駁回後，向高等行政法院起訴。甲主張：該條第3項已修正為欠稅達新臺幣100萬元始限制出境，且新增第4項明定稽徵機關未為物之保全前，不得限制出

⁶⁶ 相關分析介紹可參見，釋字第605號解釋曾有田大法官協同意見書。

⁶⁷ 李建良，〈法律的溯及既往與信賴保護原則〉，《臺灣本土法學雜誌》，2001年07月，第24期，第79頁

⁶⁸ 李震山，行政法導論，三民，增訂8版，2009年9月，330頁。

境。被告機關抗辯：限制出境處分作成在修法之前，新法尚無適用餘地。試從學理、我國行政法院實務見解分析，甲之主張是否有理由。 (模擬考題)

◎ 答題關鍵

請參考上述學說法律不溯及既往之概念介紹。

【相關法條】

憲法第80條、大法官釋字第137、216、650號、營利事業所得稅查核準則第36條之1第2項。

【參考文獻】

1. 張文郁，〈限時法和法律之溯及既往〉，《臺灣本土法學雜誌》，2003年5月，第46期，第155-160頁
2. 李建良，〈法律的溯及既往與信賴保護原則〉，《臺灣本土法學雜誌》，2001年07月，第24期，第79-88頁
3. 林三欽，〈信賴保護原則與法令不溯及既往——兼評最高行政法院94年度判字第144號判決〉，《政大法學評論》，第100期，2007年09月，第57-134頁。