

「法律不溯及既往原則之回顧與展望

——建構『既存事實已取得之法律評價』之觀察方法」

之與談意見

陳清秀教授 撰

東吳大學法律學系專任教授

壹、不真正溯及既往理論之檢討：應告別不真正溯及生效之理論

德國學說上一般將溯及效力區分為真正的溯及效力（*echter Rückwirkung*）與不真正的溯及效力（*unechter Rückwirkung*），倘該項法律嗣後變更的干涉已經解決的、屬於過去的事實關係及法律關係時，則有真正的溯及效力存在。反之，倘該項法律規範之負擔效果雖然在法律公布之後才發生，但其構成要件則從過去已經從事之事實關係中產生時，即有不真正之溯及生效¹。亦即法律變更係對於現在尚未終結的、但已經（透過工作或資本投入，透過契約或預約）著手進行之事實關係以及法律關係向將來發生作用，同時其法律地位嗣後在整體上遭受不利益之評價時，則有不真正的溯及效力存在²。

一個法律規定如果將具有不利人民的負擔法律效果，適用於已經終結的事實關係時，則發生「真正的溯及效力」（或所謂「法律效果之溯及作用」）。此種情形，原則上在憲法上所不允許。

在真正的溯及生效以及不真正的溯及生效，應以法律加以明文規定為妥。如果法律未明文規定，則依據法律不溯既往原則，自當無法溯及適用於過去發生之納稅義務；至於可否不真正溯及適用，則涉及法律解釋乃至可否為法律漏洞補充之問題³。此種不真正的溯及效力，是否容許，常涉及新法所追求之公共利益與納稅者信賴舊法之信賴保護利益，二者如何公平兼顧之問題⁴。

德國聯邦憲法法院近年來有關有關不真正溯及生效之裁判，基本上採取保障人民善意信賴保護之立場，而否定不真正溯及生效之規定。

¹ Klein/Rusken, AO, 15. Aufl., 2020, §163. Rn.70.

² Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2021, §3.362.

³ 黃茂榮，稅法總論，第三版，2012年，頁351以下。

⁴ 參見德國聯邦憲法法院二〇一〇年七月七日判決。

一、聯邦憲法法院 2010 年 7 月 7 日判決

案例事實：根據截至 1998 年 12 月 31 日有效的法律狀態，依據舊所得稅法第 23 條第 1 項第 1 句特別是不動產轉讓交易，於其不動產之取得及轉讓之持有期間，少於 2 年之情形，即屬於其他所得之一部分的「投機交易」範圍裡，其持有期間二年以上時，則其交易所得免稅。其後於 1999/2000/2002 年稅收減免法案，修正所得稅法相關規定，將上述持有期間延長至 10 年，其交易所得始能免稅。在此涉及不真正溯及生效之課稅合憲性爭議問題。

就此案例，德國聯邦憲法法院 2010 年 7 月 7 日判決⁵指出：「1.法律上規範，將過去存在的事實與未來負擔的法律效果進行連結（所謂不真正溯及生效或構成要件之溯及連結），並不是原則上不允許的。然而，不真正溯及生效的規定，只有在當不真正溯及生效對於促進法律之目的，是適當且必要的，並且在對於信賴喪失的權重與正當化法律變更之理由的重要性與迫切性，進行整體權衡，而仍維持在期待可能性之界限範圍內時，才符合基本法上的及法治國家的信賴保護原則。2.依據 1999/2000/2002 年版之租稅負擔減輕法，修正所得稅法第 23 條第 1 項第 1 句第 1 款連結第 52 條第 39 項第 1 句，在不動產轉讓之情形，延長以往所謂投機期間之規定，其部分內容牴觸憲法上信賴保護原則。」

其判決理由指出：「1. a) 如果立法機關嗣後以不利負擔的方式改變過去行為的法律效果，則需要基於法治原則以及基本法之基本權利的特殊正當理由，以保護已經「付諸行動」之事實關係（參見 BVerfGE 45, 142 [167 f.]；63, 343 [356 f.]；72, 200 [242]；97, 67 [78 f.]）。基本權利和法治原則共同確保了法律秩序之可信賴性（Verlässlichkeit），此為人民自主決定自己的人生計畫之基本前提，也是屬於自由憲法的基本條件。如果允許公權力追溯既往的對個人的法律上行為，施加比其行為時之法律效果更為不利負擔之法律效果，此勢將嚴重危害個人之自由（參見 BVerfGE 30, 272 [285]；63, 343 [357]；72、200[257f]；97、67[78]；105、17[37]；114、258[300f]）。」

⁵BVerfG, 2 BvL 14/02 **Beschluss** des Zweiten Senats vom 7. Juli 2010.
<https://www.servat.unibe.ch/dfr/bv127001.html>. 瀏覽日期：2024.11.25.

該判決認為在稅法上不真正的溯及生效，立法者對於將來的法律效果，連結溯及過去的事實關係時，仍應充分考量憲法上之信賴保護。對於系爭法律規定所追求之一般公共利益，以及個人對於法律狀態之繼續適用之信賴利益，二者應進行利益衡量。在此必須維持「比例原則」。因此，一個不真正的溯及生效，只有在其為促進法律之目的，是適當的，而且是必要的，而且在（1）被剝奪之信賴之重要性之份量，以及（2）法律變更之正當理由之重要性與迫切性，二者整體衡量結果，仍維持在具有期待可能性之範圍內時，才符合憲法上以及法治國家的信賴保護原則（判決書第 59 段）⁶。

該判決認為依據 1999/2000/2002 年版之租稅負擔減輕法，所修正之所得稅法規定，將不動產轉讓交易所得，原本持有二年以上可免稅，修正延長改為持有十年期間才可免稅，且自 1999 年開始適用。對於依據舊法取得之不動產，在新法於 1999.3.31 修正公布之前已經產生增值，而且在依據舊法狀態於新法公布之前，已經免稅的實現其所得或者原本可以免稅的實現其所得，在此情形，新法對於此段期間之不動產增值，就其轉讓交易所得進行課稅的範圍內，該規定牴觸憲法上信賴保護原則而無效。亦即如果新法對於以往取得之不動產，在新法公布施行之後「未來增值部分」，進行課稅，應無任何合法性疑義，但對於新法公布施行之前「已經增值部分」，進行課稅，則欠缺特殊理由，單純一般性改善法律狀態之一般修法利益（das allgemeine Änderungsinteresse），並無法正當化此種不真正溯及生效（判決書第 75 段）。

依據該判決見解，德國稅法學者 Hey 教授整理合分析如下情形，尚欠缺充分理由，無法正當化不真正溯及生效之合憲性⁷：

（1）改善法律狀態：例如新法更加符合量能課稅原則以及稅捐正義之要求，在此僅涉及一般變更法規之公共利益，並無特別理由，需要不真正溯及生效，將舊的案件一併納入適用。

原則上此亦必須適用於以往之法律狀態違憲之情形，該立法者應對於該違憲負責，而納稅義務人仍得善意信賴現行法之合憲性。

⁶ BVerfG, 2 BvL 14/02 vom 7.7.2010, http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20100707_2bv100_1402.html.

⁷ Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2021, § 3 Rz. 3.272.

(2) 一般性的提高稅捐負擔或滿足因減輕其他人稅捐負擔所生對應之財政收入需要。但如果因應突發的及無法期待的、新發生不尋常的財政需要之情形，不在此限。

(3) 因考慮過渡期間規定之複雜性。但立法者在有關過渡期間規定之形成安排，仍有類型化之餘地。

(4) 為填補稅法之漏洞以及防止稅捐規避。固然立法者仍可特別針對國民經濟之管制欠缺，而有特別急迫需要時，得將已經發生之舊案件納入規定。但立法者如果長期間早已經知悉該漏洞者，不在此限⁸。

二、德國聯邦憲法法院 2021 年 3 月 25 日第二法庭判決

在舊法時代之稅法規範較為有利於納稅義務人（本案涉及預付地租可在當年度一次認列成本費用，係聯邦財稅法院判決適用法規之見解），而新法修正對於納稅義務人不利（預付地租僅能按照全部租賃年度平均攤銷租金費用）之情形，其修法草案於 2004 年 10 月 24 日由國會提出修法草案，於 2004 年 12 月 15 日公布施行。因此涉及新法可否以不真正溯及生效之法理，溯及至元旦，使整個年度所得稅均適用新法？抑或應僅能向將來適用？

在本案中，德國聯邦憲法法院 2021 年 3 月 25 日第二法庭的決定（**Beschluss**）⁹宣告不真正溯及既往部分違憲，其裁判要旨：

「1. 除刑法外，對於溯及生效之負擔法律之原則禁止，是基於受憲法保護之關係人的利益以及法安定性以及信賴保護原則（基本法第 2 條第 1 項與第 20 條第 3 項）。

2. 透過在《指令實施法》的版本中，修正所得稅法第 11 條第 2 項第 3 句第 1 前段以及第 52 條第 30 項規定，透過在承租期間平均分配費用支出，以限制其費用扣除可能性，存在不真正的溯及生效之負擔後果，其中有部分與憲法上信賴保護原則相牴觸。

⁸ BVerfG, 2 BvR 748/05 vom 7.7.2010, http://www.bverfg.de/entscheidungen/rs20100707_2bvr07_4805.html.

⁹ BVerfG zum Beschluss des Zweiten Senats vom 25. März 2021, 2 BvL 1/11 .

https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2021/03/ls20210325_2bvl000111.html. 瀏覽日期：2024.11.24.

3.沒有立法者參與的內部行政行為，並不會降低納稅義務人對於現行法原則上值得保護之信賴，這一點從根本上來說是值得保護的。」

其裁判主文：

「所得稅法第 11 條第 2 項第 3 句前半段 1 連結第 52 條第 30 項，納入「關於將歐盟指令落實到國家稅法中的法律」以及 2004 年 12 月 9 日進一步法規修正案的版本(聯邦法律公報 I 第 3310 頁)以及 2006 年 12 月 13 日《2007 年年度稅法》版本中的《所得稅法》第 11 條第 2 項第 3 句連結所得稅法第 52 條第 30 項第 1 句(聯邦法律公報 I 第 2878 頁)規定，在下列情形之範圍內，違反憲法上信賴保護原則，並且無效：預先支付的地租預付款，依據上述規定，也必須在應付期間平均分配，這些預付款是依據於 2004 年 10 月 27 日聯邦眾議院提出新規範之前，已經達成具有拘束力之協議，並且在 2004 年度已經給付之情形；或者在 2004 年之前，已經達成具有拘束力之協議，並且依據該協議，於 2004 年至遲於 2004 年 12 月 15 日公布新規範之日已經依約提出給付之情形。」

其裁判理由指出：「一個法律規範，如果其法律效果，應適用於法律規範公佈之前已經終結之構成要件，具有負擔作用，即產生真正的溯及效力(echte Rückwirkung)。此一真正的溯及效力，原則上為憲法所不許(stRspr; vgl. BVerfGE 127, 1 <16 f.>; 131, 20 <39>; 148, 217 <255 Rn. 135>)。」

b) 如果一項規範的負擔法律效果僅在其公布後發生，但在構成要件上是連結已經發生的事實關係(「構成要件的溯及連結」)，則是不真正的溯及效力。這種不真正的溯及效力，並非原則上不允許(已建立的判例法；參見 BVerfGE 127, 1 <17>; 131, 20 <39>; 148, 217 <255 para. 136>)。蓋給予當前有利之法律狀況繼續存在的全面保護，將使致力於公共利益的立法機關在重要領域陷入癱瘓，並且不再以合理的方式，解決法律制度之可信賴性與法律制度因應生活條件之變動所需要法規變更之間的衝突，導致不利於法秩序之調適環境能力(BVerfGE 127, 1 <17>; 131, 20 <39>; 132, 302 <319 Rn. 45>)。特別是，憲法上之信賴保護並不包括保護公民免於一切失望。除非有需要保護的特殊因素，否則單純一般期待現行法在將來不變更的繼續存在，並不享有任何特

殊的憲法保護（BVerfGE 127, 1 <17>; 131, 20 <39 f.>; 132、302< 319 第 45 段>; 148、217<256 第 138 段>）。

然而在立法者在對於將未來之法律效果連結已經從事之事實關係時，必須充分考量憲法上所要求之信賴保護。對於該規範所追求之公共利益與個人對於法律狀態之繼續適用之信賴，進行利益衡量(vgl. BVerfGE 127, 1 <17 f.>; 131, 20 <40>; 148, 217 <255 Rn. 136>).。在此必須遵守比例原則。不真正之溯及效力，必須其係為增進立法目的所適當的以及必要的手段，而且在整體衡量信賴利益之重量與法規變更之正當化理由之重量及迫切性時，應維持期待可能性之界限（BVerfGE 127, 1 <18>; 131, 20 <40>）。

2. a) 稅法規範的基本法律效果，是稅捐債務之發生。在稅法之實體領域，只有立法機關嗣後變更已經發生之稅捐債務，才存在真正的溯及效力（法律效果的溯及效力）。在所得稅法領域，對目前課稅年度期間中發生規範變更之效力，必須歸屬於不真正的溯及效力類型；因為根據租稅通則第 38 條以及所得稅法第 36 條第 1 項規定，所得稅僅在課稅年度期間屆滿時發生稅捐債務。（參見 BVerfGE 127, 1 <18 ff. m.w.N.>; 148, 217 <255 f. Rn. 137>）。)

b) 即使在不真正的溯及生效的情況下，對信賴保護－與真正的追溯既往不同－通常不具有優先性（參見 BVerfGE 127, 1 <19>; 127, 61 <77>），其負擔作用要對於值得信賴之侵犯，也需要根據比例標準，具備充分的理由。只有在足以正當化溯及連結之特殊的公共利益，符合比例原則時，該規範的相對人才必須忍受對舊法律狀態之信賴的喪失（參見 BVerfGE 127, 1 <20>; 127, 31 <48-48>）；132，<319f.>; 148，256f.>）。否則，作為經濟活動框架的所得稅法規範將缺乏基本法上的以及法治國家所要求之可靠性的最低標準（BVerfGE 127, 1 <20>; 127, 31 <49>）。

根據這些標準，所得稅法第 52 條第 30 項部分違反了信賴保護的憲法原則。該規範規定，在新規定公佈之前，已經協議同意預付地租，且截至 2003 年 12 月 31 日（含）尚未支付的情況下，具有不真正溯及效力（參見所得稅法第 11 條第 2 項第 1 句）（1）。如果該協議是在 2004 年期間直到 2004 年 10 月 27 日德國聯邦議院引入

新規定草案之日為止，已經簽訂協議，並且預付款也是在 2004 年期間依據合約完成給付之情形，其規範違反憲法上信賴保護原則。；此外，除非根據 2004 年之前已經簽訂協議，並至遲在 2004 年 12 月 15 日（即新法規公布之日）之前支付預付款，否則不真正溯及生效，在憲法上不會受到指摘（2）。」

「在納稅人努力為自己利用適用現行法律之利益時，即使納稅人考量未來法律狀態可能不利，在此情形，原則上並不構成濫用，而是在憲法所保護之一般的（經濟）行為自由領域（參見 BVerfGE 127, 31 <60>）。避免納稅人與立法機關之間的「公告及搭便車效應」（Ankündigungs- und Mitnahmeeffekte）與不受歡迎的「競爭」之基本正當利益（參見 BVerfGE 95, 64 <88 f.>; 97, 67 <81 f.>; 127, 31 <59 f.>），並無法使該法案追溯效力適用及於提交聯邦議院之前之協議，加以合法化，因為在那時點之前並未有紀錄顯示有大量之公告及搭便車效應。正如聯邦財政部也承認的那樣，到目前為止，只有三個基金進入市場，其中兩個將造成約 2500 萬歐元的稅收損失。因此，為防止大量的稅收損失，立法機關應該並且可以通過全面的追溯效力及於修正案草案提出之前的一段時間內（包括預付款協議）（參見 BVerfGE 127, 31 <60>），但這種重大稅收損失並不明顯。當然，立法機關有權將其認為不受歡迎的稅收安排，歸類為租稅規避之濫用行為並加以阻止，甚至超出了第 42 條 AO 的適用範圍。然而，這種變更的利益尚未提供溯及生效變更之特殊理由（判決第 89 段）。

此種理由也並非源自於試圖合法地更新自 1996 年以來生效的關於租金及授權使用之所得中地租所得稅處理的行政指令（聯邦財政部解釋信函，BStBl 1996，第 1440 頁）沒有任何時間延遲（參見 BTDrucks 15/4050，第 58 頁），以建立負擔平等。目前尚不論：是否——有部分贊成支持這一點——本指令所依據的法律意見是否是根據公認的法律解釋方法所允許的對適用法律的數種解釋之一。在該期間內，不可能實現平等負擔，因為憲法排除了對 2003 年以前課稅年度（包括 2003 年之課稅年度）的所有案件的真正追溯效力，並且這些案件中的納稅人，得依據聯邦財稅法院判決（BFHE 203, 355）對法律狀態疑

義之澄清¹⁰。此外，依據《基本法》第三條第一項，原則上人民並無享有請求未來維持相同之法律狀態之請求權（BVerfGE 123, 111 <128>）。（判決第 90 段）」

貳、憲法解釋不宜僅採取「價值法學理論」之立場（容易流於價值相對主義，而誤入歧途），毋寧應採取符合天理之自然法理論以及大公無私之公正利益衡量理論

一、價值法學理論應採取「超越社會的價值法學理論」，道法自然，朝向「天人合一」之自然法思想，以永續發展

憲法法庭判決經常採取價值法學理論觀點審查法規合憲性，但其價值理念雖以憲法基本價值為依據，但在價值相對主義之影響下，其秉持之基本價值理念仍難免偏差。

按天人合一思想主張應以「天理天道」作為人類良心理性之價值取向標準，以為天地立心，為萬民立命。而天道「賞善罰惡」，對於人類社會做出貢獻者，應予以獎賞，不得處罰。以符合上天（上帝）「善有善報，惡有惡報」之因果法則規律，並維護社會善良風俗道德習慣。倘若政府法規或措施採取「善有惡報，惡有善報」之作風，豈不鼓勵社會群體為惡行？如何勸人為善？

例如國民黨於 38 年國民政府遷台時，將大量中國大陸人才引進台灣，將大量財產轉移台灣，豐富台灣之中華文化內涵，使台灣成為蘊含中華文化精華之寶地，並據以建設台灣，為全民福福祉，對於我國經濟發展，提升文化水準，著有卓越貢獻。然而政府徒以「轉型正義」之名，竟制定黨產條例，將國民黨視為叛亂團體，沒收其幾乎全部之財產，進行絞殺性立法，嚴重侵犯人民之財產權（許多財產係祖產以及數十萬黨工辛勤工作之成果），甚至殃及無辜之黨工人員，損害其退休金請求權益（政黨之財產，為員工退休金請求權之債務總擔保）。尤其所謂國民黨附隨組織，如婦聯會大量建設國軍眷村，造福軍人眷屬；救國團大量培育青年人才，為我國進行人才培育之公益事業。救災總會協助救助戰爭難民，為國家做出重大貢獻。國民黨地下工作人員冒著生命危險，為國家進行敵後工作，以確保國家安全。凡

¹⁰ 聯邦財稅法院判決承認預付多年租金，得於付款當年度一次作為費用扣除。

此均有助於國家社會，屬於行善積德、造福我國社會之「公益團體」，然而政府假借轉型正義之名，竟罔顧其整體為國家社會所成就之公益善行，將其抹黑成違法不當團體（其縱有不當行為，亦應整體利弊衡量，有利不利事項一併納入斟酌），大量沒收其財產，甚至對於相關為國家社會做出貢獻之有功人士，追繳其黨職併公職之年資退休金。其立法模式均涉嫌違反上帝造物之「因果法則」規律以及「賞善罰惡」之天理，可惜大法官解釋及憲法法庭裁判僅以維護「政黨公平競爭」之名，即容許其違憲侵犯人權之顯著事實，導致社會善良風俗之價值觀混亂，可見單純以價值法學理論，作為憲法解釋方法，顯然無法實現「天理天道」，反而成為危害人類社會之藉口。

二、建議導入自然法思想（符合事理）及利益均衡原則作為違憲審查標準

黃帝四經有云：「道生法」，蓋「法出於義」，「義出於理」，「理出於道」。大乘義章七曰：「順名為善，違名為惡。」同十二曰：「順理名善，違理名惡。」法界次第上之下曰：「善順理為義，息倒歸真，故云順理。惡以乖理為義。」太上感應篇勉勵人類應從事善行：「是道則進，非道則退。不履邪徑，不欺暗室；積德累功，慈心於物；忠孝友悌，正己化人。宜憫人之凶，樂人之善；遏惡揚善。」、並警惕人類勿有惡行：「苟或非義而動，背理而行；以惡為能，忍作殘害」。均提倡「順理為善，悖理為惡」。

又聖人孔子曰：「為政有四惡」，其中包括「不教而誅謂之虐，慢令致期謂之賊。」極力反對對於人民構成不利負擔之法律規範，不真正溯及既往適用之作法。

有關大法官解釋引用不真正溯及既往之理論，容許法律規範溯及既往，不利益的變更當事人行為時之法律狀態，導致背離法律規範之事物本質（法律作為人類生活之「行為時法」之法的事物本質道理），無異於要求人民扮演上帝角色，可以預測未來數十年後之法規變動（例如年金改革，公務員服公職數十年已經退休之後，卻被剝奪其應得退休金權益，我國歷年來稅收經常獲得超額歲入，其財政能力穩定，並未達於頻臨政府財政破產而需要片面追溯既往自我免除對於人民之債務之困境，按公務人員退撫基金僅是政府財政收入專款專用，如

有不足，仍得以普通基金支應，不得以特種基金可能不足支應支出作為卸免其負擔債務之理由，蓋此尚不足以論證政府財政能力陷入困境，而作為侵犯人民既得財產權益之依據。如要改善政府財政能力，侵犯人民財產權，最符合平等權之公平之作法，即是按照「量能課稅原則」普遍加稅，而非針對某一特定群體侵犯其財產權）。此一法理論對於法規範之對象人民，顯然欠缺「期待可能性」，且嚴重損害人民之善意信賴利益（人生旅途已經老年退休，無法回復原狀）。司法院及憲法法庭於解釋憲法，進行違憲審查時，似有漏未斟酌當事人應受憲法保障之正當退休金權益，有違公正之利益衡量法則以及憲法上信賴保護原則。

總之，不真正溯及既往之理論，作為溯及立法之正當理由，實質上縱容國家與政府行為「出而反爾」，言而無信，不遵守「誠實信用原則」，嚴重違反國家法律之威信，傷害人民對於法律秩序之善意信賴，甚至可能「背理而行」，有「傷天害理」之虞，實非可取，建議應儘速導正。

附錄：行政法上實體從舊與程序從新原則及法律不溯及既往原則*

陳清秀**

目次

壹、前言

貳、行政法規之適用原則：實體從舊原則

一、概說

（一）規範依據

（二）法理基礎

1. 國家遵守誠實信用原則，不得失信於民

2. 法治國家之法安定性與信賴保護原則

*本文原發表於東吳法律學報，第 31 卷 第 2 期，2019 年 10 月，頁 1-45。

** 東吳大學法律學系專任教授。

3.法律作為社會生活規範之要求

4.風險預防原則

二、實體從舊原則之內涵

(一) 行為時法

1.經濟活動完結時

2.行為終了時

3.全部法律構成要件事實實現時

4.行政處分時

5.檢討

(二) 行為時法之限制：從舊從優原則

三、租稅法上實體從舊原則

(一) 概說

(二) 從信賴保護觀點，行為時法應以「個別的稅法上事實關係之實現時」(課稅經濟活動時)之稅法規定為準

(三) 從簡化法規適用之便宜觀點，以「稅捐債務成立時」之法律，作為行為時法

(四) 檢討

四、繼續性事實或法律關係橫跨新舊法，如何適用法律？

(一) 分段適用說

(二) 整體適用說

1. 整體適用新法說：不真正溯及生效說(釋字第620號解釋)

2. 利益衡量說：新法所追求之公益與信賴舊法之私益比較衡量

3. 應整體適用舊法之情形

(三) 過渡期間條款說(釋字第525號解釋)

五、實體從舊原則與裁判基準時

六、實體從舊原則之例外類型

(一) 法律明定溯及立法：

1. 基於處罰立法政策有利人民之變更，而溯及適用新法：從新從輕原則

2. 基於轉型正義維護人權，而溯及立法

3. 基於環境正義，要求污染者負擔，而溯及立法，課予狀態責任

(二) 法律解釋上適用「新法」

1. 基於新法表現「事物本質」之法理，適用新法

2. 基於人權保障之考量，適用新法

3. 基於重大公共安全之考量，適用新法(在科技發展領域)

參、行政法規之適用原則：程序從新原則

一、意義

二、適用類型

三、程序從新原則與信賴保護

肆、法律不溯及既往原則

一、意義

二、真正的溯及效力與不真正的溯及效力

（一）概 說

（二）稅法上真正的溯及生效與不真正溯及生效

三、法律不溯及既往原則之例外

（一）事先公布政策變更

（二）澄清法律疑義

（三）對於人民不致於發生損害

（四）特別重大公共利益優越於信賴保護之利益

伍、結語

摘要

實體從舊以及程序從新原則，乃是法律不溯及既往原則之具體化適用，屬於「法律之適用原則」。其中實體從舊原則原則上仍應回歸到「行為時法」，亦即法律規範人民之社會生活，作為人民之「行為規範」，而構成人民「從事生活行為時」所需遵守之法律，因此，法律之適用原則，依據實體從舊之行為時法，人民才具有遵守法律之「期待可能性」以及「履行義務之可能性」，國家也才能遵守「誠實信用原則」。在人民持續行為或繼續性生活事實，如果具有行為「可分性」，或「事實及或法律關係狀態之可分性」時，則於橫跨新舊法時，本於實體從舊之行為時法原則，應分段適用，儘量勿以「構成要件溯及連結」方式進行溯及生效適用，以免破獲既有法律秩序，任意變更人民以往行為時於舊法時代所取得或所處之法律地位。

有關法律之溯及生效適用，不論是真正溯及生效或不真正溯及生效，皆變更人民以往行為時之法律地位，如果不利於人民，除其表現事物本質之合理規律可以作為法理補充適用外，原則上必須經由「法律」明文規定認可（法律保留），以符合民主原則之要求，並應符合信賴保護原則以及比例原則，始得為之。

至於未經法律明文規定認可之不真正溯及生效，如因其行為或構成要件事實具有「不可分性」，而僅能整體適用時，究竟應適用舊法或新法？不無疑義。在此應可採取「整體觀察法」，衡量其「主要法律事實」（主要生活行為）是在舊法時代發生或新法時代發生，而定其應適用之法律。其如「主要法律事實」（主要生活行為）是在舊法時代發生，則應「繼續適用舊法」，乃是本於信賴保護原則以及對於人民權益侵犯之比例原則，對於新法進行「合憲解釋」，而對於新法規定之適用範圍，進行「目的性限縮」之法律漏洞補充。其如「主要法律事實」（主要生活行為）是在新法時代發生，則應「整體適用新法」，亦即適用「全部構成要件事實實現時」之新法。

關鍵字：實體從舊、程序從新、法律不溯及既往、法律解釋、法律適用

壹、前言

在儒家禮記中庸章表示：「凡事豫則立，不豫則廢。言前定則不跲，事前定則不困，行前定則不疚，道前定則不窮。」又論語堯曰章：子張問於孔子曰：「何如斯可以從政矣？」子曰：「尊五美，屏四惡，斯可以從政矣。」子張曰：「何謂四惡？」子曰：「不教而殺謂之虐；不戒視成謂之暴；慢令致期謂之賊；猶之與人也，出納之吝，謂之有司。」，唐律疏議附錄《進律疏表》第 125 段：「刑靡定法，律無正條，徽纆妄施，手足安措！」¹¹提倡國家法令規範應事前公布，人民才有遵守可能性，也才能有違規處罰的正當性。此一理念，符合現代法治國家法安定性以及預測可能性的思想。

其中「不教而殺」、「不戒視成」乃是違反行為時法，採取溯及處罰人民之作法，涉及真正的溯及既往，讓人民無所適從，陷人民於不義，故「謂之虐」、「謂之暴」。而法令公布過晚，卻要求人民限期遵守法令，導致欠缺期待可能性，涉及不真正溯及既往，要求人民遵守新法，「謂之賊」。足見聖人治理國家，主張實體從舊原則，認為如果法令不利人民，而「溯及生效」以及「不真正溯及生效」之法律適用方式，屬於從政「四惡」之範圍。

我國早年所得稅法修正公布日期，均選擇「黃道吉日」，在日曆年度 12 月 30 日公布，以便能夠在「翌年元旦」開始施行，整個年度適用新法。可見早年法律公布日期遵守聖人之教化，符合儒家思想為政之道。其後由於現代社會環境變遷劇烈，租稅法律經常需要與時俱進，因此常常在年度過程中修正法律，並有立即

¹¹諸子百家中國哲學書電子化計劃，唐律疏議附錄《進律疏表》
<http://ctext.org/wiki.pl?if=gb&chapter=54453>，最後瀏覽日：2019/5/4/。

適用之需要，因此，即容易產生如何適用新舊法律之爭議。

貳、行政法規之適用原則：實體從舊原則

一、概說

（一）規範依據

依中央法規標準法第 13 條規定：「法規明定自公布或發布日施行者，自公布或發布之日起算至第三日起發生效力。」¹²以及同法第 14 條規定：「法規特定有施行日期，或以命令特定施行日期者，自該特定日起發生效力。」在法規生效後開始施行，在法規施行期間，如果新發生之生活事實該當於法規之構成要件，即發生該法規之法律效果。在行政法上，如果法規施行後所發生之法律事實該當於行政法規所規定之權利或義務之成立要件，即發生該項權利或義務。

一個法律規範之時間的效力範圍之開始時點，如果是設定在法律實際上存在，亦即依規定公布生效之時間點之前時，則該項規範即發生溯及效力（Rückwirkung）¹³。亦即如果法律規定之生效日期，在法律公布生效日之前者，則屬於溯及生效之法律，例如所得稅法於 105 年 9 月 6 日修正（9 月 8 日生效施行）規定某項財產交易所得，由原先「免稅」改為應「課稅」，並追溯既往從當年度 105 年 4 月 2 日起開始適用，故在 105 年 4 月 2 日起至 105 年 9 月 7 日此一期間如有財產交易所得，亦納入新法適用範圍，即屬於「溯及立法」，必須有法律特別規定。

在行政法規沒有有特別規定的情形，一般法律適用原則乃是法律不溯及既往原則，亦即行政法規原則上僅能向將來規範人類行為，對於過去已經發生並終結之生活事實關係（事件），應適用過去「行為時」（法律事件當時）之法規，而不在新法規之適用範圍。亦即行為後法律有修正變更者，除法律有特別規定追溯既往或有其他特別情事外，原則上應不適用新法規。故法律之適用，原則上應可採取「實體從舊，程序從新的原則」（行政法院 71 年判字第 1651 號判例）。

「經按行政法規係以不溯及既往為原則，而以溯及既往為例外，該原則是源自治治國家內涵之信賴保護思想，以維持法律秩序之安定。所謂「程序從新、實體從舊」之適用法規原則，即本此法理。」¹⁴

（二）法理基礎

1. 國家遵守「誠實信用原則」，不得失信於民

在我國古代，孔子認為為政之道有三，最重要者乃是政府應該遵守信用，

¹²釋字第 161 號解釋理由書表示中央法規標準法第 13 條所謂「自公布或發布之日起算至第三日」之文義，「係將法規公布或發布之當日算入至第三日起發生效力，此項生效日期之計算，既為中央法規標準法所明定，自不適用民法第一百二十條第二項之規定。」

¹³ BVerfGE 63,343.

¹⁴ 最高行政法院 105 年度判字第 453 號判決。

亦即「君無戲言，不得失信於民」。論語中「子貢問政。子曰：「足食。足兵。民信之矣。」子貢曰：「必不得已而去，於斯三者何先？」曰：「去兵。」子貢曰：「必不得已而去，於斯二者何先？」曰：「去食。自古皆有死，民無信不立。」」論語〈學而篇〉子曰：「道千乘之國：敬事而信，節用而愛人，使民以時。」論語〈子張篇〉子夏曰：「君子信而後勞其民，未信則以為厲己也；信而後諫，未信則以為謗己也。」¹⁵故仁義禮智信構成與天地長久的經常法則，成為五常之道¹⁶。此一誠信之原則，適用於法律規範領域，由於法律規範人民生活關係，作為人民行為之準則，自應遵守信用，不得出爾反爾，故要求法律之適用，應依據行為時法規範，不得追溯既往變更原來之法律關係，導致造成人民不可預測之損害，而失信於民。古代商鞅「徙木立信」建立政府威信，其發布之法令，才能提高國家法的權威與公信力，落實執行，人民也才願意遵守。因此如果國家可以任意變更法律規定追溯既往，破壞先前法律之公信力，即屬失信於民，造成法律秩序變動不安，不符合為政之正道。

2.法治國家之法安定性與信賴保護原則

德國聯邦憲法法院 1997 年 12 月 3 日判決¹⁷認為基於法治國家之法安定性原則連結有關憲法保障之基本權利，原則上禁止法律追溯既往生效（**Rückwirkungsverbot**）。法律秩序之可靠性（可信賴性）乃是自由憲政的基本條件。如果公權力對於人民的行為或有關情況，嗣後溯及既往的比較其法律上重要之行為時所適用之規定，連結更為不利的法律效果時，則將對於個人的自由造成重大危害。法治國家之法律溯及生效禁止，僅在基於強烈的公共利益之理由或不存在有個人之值得信賴保護之情形，才能加以違反。因此，在所得稅法給予取得船舶加速折舊之稅捐優惠，嗣後基於經濟政策之理由，聯邦政府於 1996 年 4 月 25 日公布在 1996 年 4 月 30 日以後所簽訂船舶及航空器契約之租稅優惠取消，其後所得稅法於 1996 年 12 月 20 日公布修正溯及規定船舶建造契約在 1996 年 4 月 24 日以後締結者，不得主張所得稅法加速折舊之稅捐優惠。就此本件判決宣告合憲，其理由認為受法律影響之關係人，原則上在公布新的規定之前，得信賴嗣後不致於蒙受現在所未有之負擔。此一信賴現行適用之法律效果狀態之保護，

¹⁵ 白話翻譯：子夏說：「君子必須建立威信得到信任以後，才可以去動員百姓；否則百姓會以為你在折磨虐待他們。必須得到信任以後才去進諫，否則君主會以為你在毀謗他。」

¹⁶ 在孫子兵法中，《孫子》〈始計篇〉：「道者，令民與上同意也，可與之死，可與之生，而不畏危。天者，陰陽，寒暑，時制也。地者，遠近，險易，廣狹，死生也。將者，智，信，仁，勇，嚴也。法者，曲制，官道，主用也。凡此五者，將莫不聞，知之者勝，不知者不勝。」也強調威信信用之重要性。

¹⁷ BVerfGE 97,67.

其憲法上之理由乃是一般法治國家原則優先，尤其信賴保護與法安定性原則¹⁸。法治國家之溯及生效禁止，僅在基於強烈的公共利益之理由，或不存在有個人之值得信賴保護之情形，才能加以違反。在稅法提供納稅義務人於課稅年度內享有租稅優惠之情形，則此一優惠規定對於納稅義務人在該期間內決定從事租稅優惠行為，構成信賴基礎。納稅義務人因為租稅優惠之考慮，而決定從事優惠獎勵之經濟上活動，倘若沒有優惠措施，就可能選擇不從事此類行為。此一優惠對象之經濟行為之決定，乃是優惠規定之誘導與形成效果。此一處置條件從決定從事該經濟行為之日起，構成值得保護之信賴基礎。因此本案所得稅法以船舶交易契約日，是否在 1996 年 4 月 25 日政策變更公布日之前，作為納稅人信賴保護之判斷基準日，並不違憲¹⁹。

此種溯及生效之禁止，不僅適用於「負擔的法律」(belastende Gesetze)溯及生效之情形，也適用於法律溯及生效的限制或取消法律上優惠待遇之情形²⁰。

我國實務上亦認為『按行政法規係以不溯及既往為原則，而以溯及既往為例外，該原則是源自法治國家內涵之信賴保護思想，以維持法律秩序之安定。所謂「程序從新、實體從舊」之適用法規原則，即本此法理。』²¹ 此一實體從舊原則，乃是指「規定人民權利義務之發生、變動、喪失等之實體法規，於行為後有變更，除法令另有規定外，應適用行為時法，此所以保護人民既得之權益。至程序法規，無關人民權利義務之得喪變動，純為規定處理作業程序，為期迅速妥適，是以適用新法（行政法院 72 年度判字第 556 號判決）」²²。

3. 法律作為社會生活規範之要求

法律屬於社會生活規範之一種，乃是命令人類為一定行為或不行為之規範，並要求受規範之人民於為社會生活時將其絕對遵守之行為規範，以維持社會共同生活秩序之安定，並提升人類社會共同生活福祉以及解除人類生活困境為目標，同時保障人民實現其圓滿人生。故法規範之本質，既然作為人類之生活行為規範，自應以行為時之法律作為規律人類生活之準繩。而原則上不得以任何理由追溯既往要求人民所無法預測及遵守之義務負擔。因此，行政法上實體從舊原則，應適用人民之行為時法，屬於法之本質要求。

就此英國法理學者瑞茲（Josepf Raz）教授提出法治概念，即認為法規應使人民有預測可能性，不得追溯既往²³。美國學者富勒在「法的道德性」一文中也

¹⁸ Vgl. BVerfGE 45, 142; 72, 200; 83, 89.

¹⁹ 此一判決並未採取不真正溯及生效理論認為所得稅是年度稅，必須等到 1996 年度結束時稅捐債務才發生，作為合憲理由，而是以政策變更公布後，人民才從事之交易，並無善意信賴基礎，作為合憲理由。

²⁰ Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, §3 Rz.260.

²¹ 最高行政法院 105 年度判字第 453 號判決。

²² 行政法院裁判要旨彙編，第3輯，2005年，頁67以下。

²³ 瑞茲（Josepf Raz）教授認為法應具有下述特點：1.法規的適用應具有普遍性（公平適用於人

論證法律的道德基礎，提出法治的八項原則如下：1.法應具備一般性。2.法應公布。3.法不應溯及既往（法規可預見）。4.法應明確。5.法不應自相矛盾（規則互相一致）。6.法不應要求不可能實現之事（法規可被遵守）。7.法應穩定。8.官方行動應與宣布的法律保持一致（執法機關本身應遵守法規，並在執法中貫徹法律精神）²⁴。上述見解也均強調法不應溯及既往（法規可預見），才是法治的精神。

4.風險預防原則

現代國家強調「以風險為導向的國家治理」以及「風險預防原則」，有關行政法規的施行，也應避免人民蒙受不可預測之法律風險負擔。倘若行政法規原本對於人民有利，人民為此依循此一法規進行生活安排與投資經濟活動，讓人民取得有利之法律地位乃至於取得既得權利，則嗣後如任意加以變更或剝奪，勢必造成人民蒙受不可預測之損害，構成法律風險負擔，有違風險預防原則。且容易陷人民於不義，故應儘量避免。

二、實體從舊原則之內涵

（一）行為時法

實體從舊原則，要求行政實體法上之權利義務關係，應適用行為時法加以規範。在此所謂「行為時法」，乃是規範對象之相對人據以進行生活安排及處分行為時之法律。蓋「行政法規」性質上屬於人民的社會生活之「行為規範」，人民從事法律上交易經濟活動或其他行為時，乃是依據其行為時之法律狀態，據以安排其經濟活動之內容，以趨吉避凶，避免誤蹈法網。

例如出賣人依據交易行為時之租稅法規，計算其交易所應負擔之租稅，再據以訂定其交易價格，以獲得合理之利潤，從事其交易行為。因此，從自然法之「事物本質之交易法則」出發，行政法規之適用，應採取人民之「行為時法」，才能保障交易安全以及人民之財產權。

依據實體從舊原則，行政法上有關實體法上權利義務之規定，對其有效期間內所成立（或發生）或已成立之事項及法律關係，於該法規嗣後變更或廢止後，亦仍適用之，並不受法規變更之影響²⁵。

有關實體從舊原則適用行為時法，其中「行為時」之認定標準，概有下列見解：

1. 經濟活動行為完結時

在租稅法領域，納稅義務人乃是依據特定的租稅法律狀態進行經濟上交易處置，因此，行為時法乃是納稅義務人之經濟上交易處置已經完結的時點（經濟活

民）。2. 法規應使人民有預測可能性，不得追溯既往。3. 法規應具有公開性，廣為人民知悉。4. 法規應具有明確性，可以成為有效且可靠的行為規範。5. 法規應具有穩定性，使法律秩序安定（引自陳新民，法治國家論，第1版，學林文化，2001年，頁79。）

²⁴Lon L. Fuller, *The Morality of Law*, Yale University, 1969, pp.46-91. 引自高鴻鈞，現代法治的出路，第1版，北京：清華大學出版社，2003年，頁203。

²⁵ 陳敏，行政法總論，第8版，自版，2013年，頁128。

動行為完結)，亦即從善意信賴保護觀點觀察，在其處置交易行為基於法律上之理由或經濟上之理由，已經不能回復原狀之時點，即屬於行為時²⁶。此一交易安全之保障，也是法治國家對於人民善意信賴行為時之法律之保護所必要，亦即為憲法上信賴保護原則所要求，同時也是法律公信力之確保所要求，亦是政府不能失信於民的表現。

例如所得稅法於 105 年 9 月 6 日修正（9 月 8 日生效施行）規定某項財產交易所得改為應課稅之例而言，如法律並無溯及生效之規定，則在修法前，當年度於 105 年 1 月 1 日起至 105 年 9 月 7 日此一期間從事財產交易買賣行為完竣者，則適用交易時之法律（實體從舊原則），其財產交易所得適用行為時所得稅法規定免稅。只有在 105 年 9 月 8 日生效施行後所為財產交易行為，適用新的行為時法，其所得始應納入課稅範圍。

又如退休金給付之法律關係，乃是以勞動契約關係為基礎，由於退休金給付屬於「薪資延後支付之報酬」，構成廣義薪資之一環，為提供勞務之對待給付關係，依據實體從舊原則，應適用「行為時法」，亦即應適用勞資雙方「訂約時之法律」。而在勞資雙方契約法律關係存續中，法律有變更時，即應「分段適用新舊法」，在法律變更前適用行為時法之舊法，在法律變更後勞動關係向將來適用新法²⁷。故原則上可認為是適用勞工「提供勞務時」之相關退休法律規定，合理配置勞資雙方之權利義務關係，才能使雙方權利義務平衡。而非以數十年後「勞動契約關係終結」而「退休時之法律」為準。蓋如以勞工退休時才決定勞資雙方權利義務關係，則勞資雙方當事人在締結勞動契約時，以及提供勞務給付報酬年度，均無法預測數十年後退休時之法律規定為何，而無法決定薪資給付金額以及應提撥之退休金額為何，以致於無法從事其經濟活動。如此對於人民勢必造成無法預測之風險與重大損害，無法符合人民經濟活動法則之需要，導致退休金法律無法發揮其作為「行為規範」之功能，也喪失其法規範「定紛止爭」之「裁判規範」功能，從而喪失其作為「法規範」之根本性質。

有關年金改革，有認為如果對於已經銓敘部「核定」退休人員之退休金給付請求權，嗣後以「法律變更」加以縮減，即違反法律不溯及既往原則²⁸。此一見解仍忽略行為時法之觀點，其實只要在修法規定追溯既往變動原先任職期間之退

²⁶ Hey,in:Tipke/Lang, Steuerrecht, 23.Aufl., 2018, 無善意信賴基礎，作為。

²⁷ 最高法院 79 年台上字第 1836 號民事判決即謂：「雖勞動基準法施行細則第二十八條第一項第二款但書規定勞動基準法施行前之工作年資，其退休給付標準，無自訂退休金規定或其退休規定低於台灣省工廠工人退休規則或台灣省礦工退休規則者，應比照台灣省工廠工人退休規則之規定計算，但勞動基準法就此既無可溯及既往之規定，上開施行細則規定顯已超越母法規定，違反法律不溯及既往之原則，自不應適用。」亦即認為行政機關不得以施行細則就本法未規定之事項，超越本法而為規定，其內容又係命雇主負擔勞動基準法未規定之給付義務，而與母法牴觸，依法無效（最高法院 80 年台上字第 2805 號民事判決）。

²⁸ 蘇永欽，年金改革的主要憲法議題，收於台灣行政法學會，法治國原則與 2018 年金改革，初版，2018 年，頁 12 以下。

休給付法律地位，即屬於「溯及立法」，有違法律不溯及既往原則。除有特別重大公共利益之理由，並符合比例原則及期待可能性原則，加以正當化之外，即有違反信賴保護原則之虞。

2. 行為終了時

國家賠償法施行細則第 2 條規定：「依本法第二條第二項、第三條第一項之規定，請求國家賠償者，以公務員之不法行為、公有公共設施設置或管理之欠缺及其所生損害均在本法施行後者為限。」就國家賠償法律之適用，限於公務員之「不法行為」時，在本法施行後者為限，而不以不法行為導致嗣後發生「損害結果」之時點為準，採取「行為時法」，而不是「結果發生時法」之法律適用原則。

在此如果採取「全部法律構成要件事實實現時」，則國家賠償請求權之要件有二，一為不法行為，二為因此發生損害之結果。從而在國家賠償法於中華民國七十年七月一日施行之前，發生不法行為，而於施行期間發生損害之結果時，則「全部法律構成要件事實實現時」已經落入新法施行期間，自應適用新法。

在秩序罰領域，有認為是指「行為終了時」。例如在行政罰法上，從新從輕原則僅適用於違規行為終了後，法律有變更之情形。如果在從事違規行為過程中，處罰法律變更時，則應適用行為終了時之法律²⁹，而不問其有利或不利於人民³⁰。在一個繼續性違規行為，橫跨新舊法，處罰輕重不一時，由於其行為之最後一部分落入較重處罰之新的法律適用期間，故按照該法從重處罰，亦具有正當性，但應考量其他先行行為部分落入處罰較輕之舊法之適用期間，在罰鍰額度上應一併考量³¹。

例如違反公平交易法案件，因繼續性違規聯合行為，橫跨新舊法，而新法處罰較重，行政機關得依據行為終了時之新法處罰，但罰鍰額度上，仍應一併審酌其違規行為有部分在處罰較輕之舊法適用期間。

3. 全部法律構成要件事實實現時

依據法律適用之三段論法推論，有關法律效果之所有前提構成要件事實全部實現時，亦即已經滿足法定構成要件，而發生法規範之法律效果，即可適用該項法規範³²。因此所謂行為時，是指人民之行為符合特定法規構成要件之全部法律

²⁹ 法務部 102 年 2 月 8 日法律字第 10203501570 號函釋，亦認為違反公平交易法第 10 條及第 14 條情節重大之聯合行為繼續至 100 年 11 月 25 日公平交易法修正公布後終了，應適用修正後該法第 41 條第 2 項之規定予以裁處。同說，最高法院 100 年度台上字第 5119 號刑事判決即謂：「犯罪之實行，學理上有接續犯、繼續犯、集合犯、吸收犯、結合犯、連續犯、牽連犯、想像競合犯等分類，前五種為實質上一罪，後三者屬裁判上一罪，因均僅給以一罪之刑罰評價，故其行為之時間認定，當自著手之初，持續至行為終了，並延伸至結果發生為止，倘上揭犯罪時間適逢法律修正，跨越新、舊法，而其中部分作為，或結果發生，已在新法施行之後，應即適用新規定，不生依刑法第 2 條比較新、舊法而為有利適用之問題。」

³⁰ 參照德國違反秩序罰法第 4 條第 2 項規定：「罰鍰之處罰規定，於為行為之期間中變更者，應適用該行為終了時適用之法律。」（有關德國違反秩序罰法規定，參見司法院網站，中譯外國法規，<http://www.judicial.gov.tw/db/db04.asp>）。

³¹ Göhler, OWiG, 16. Aufl., 2012, §4 Rn.3. 最高行政法院 98 年度判字第 419 號判決。

³² Einleitung: Rechtsanwendung und juristische Methodenlehre ...www.jwilhelm.de/methode.pdf, p.19. 最後瀏覽日：2018/9/22。

事實時。

彭鳳至委員採此說，認為：「法規的適用者，除法規有特別規定者外，即應適用法規構成要件於生活事實中完整實現當時有效的法：不能適用構成要件合致當時尚未生效的法（必須法律特別規定新法有溯及效力），也不能不適用法規構成要件合致當時已經生效的法（必須法律特別規定舊法於失效後繼續適用，新法於生效後限制適用）。而構成要件於生活事實中尚未完整實現者，無從適用法規。」

33

司法院釋字第 577 號解釋理由書謂：「新訂生效之法規，對於法規生效前「已發生事件」，原則上不得適用，是謂法律適用上之不溯及既往原則。所謂「事件」，指符合特定法規構成要件之全部法律事實；所謂「發生」，指該全部法律事實在現實生活中完全具體實現而言。菸害防制法第八條第一項及第二十一條規定之菸品標示義務及責任，僅適用於該法公布施行後之菸品標示事件，並未規定菸品業者於該法施行前亦有標示義務，無法律溯及適用情形，自難謂因法律溯及適用而侵害人民之財產權。」此一見解僅針對真正溯及生效之情形加以闡釋，至於在不真正溯及生效之情形，可否溯及既往連結已經發生之事件而均一體適用新法？並未明示。

就行為時之認定，倘若採取「全部法律事實在現實生活中完全具體實現時」之判斷基準，以財產交易所得免稅以及年度中修法改為應稅為例，由於財產交易行為完成而取得之所得，其免稅之構成要件在舊法時代已經全部實現，故可認為已經發生並終結之事件，並無新法之適用。如此則此說與實體從舊原則按照行為時法之結論，並無不同。

然而，另一種解釋可能，乃是由於所得稅稅捐債務，屬於年度稅捐，稅捐債務於課稅年度期間屆滿時發生（12 月 31 日晚上十二點），故如採取不真正溯及既往理論，可能認為全部法律構成要件事實實現時，是在課稅年度期間屆滿時，因此，整個課稅年度，應追溯既往至 1 月 1 日其起均應適用新法，則上述財產交易免稅所得嗣後變成應稅所得，而造成納稅人不可預測之損害。

就極端例子而言，所得稅法如於 12 月 28 日修正，於 12 月 30 日生效施行，為不利於納稅人之變更，則因等到 12 月 31 日屆滿時成立納稅義務，如適用不真正溯及生效之法律適用方式，導致整個年度均適用新法而增加納稅人不可預測之租稅負擔，顯非公平合理，而嚴重侵害人民善意信賴保護（德國聯邦憲法法院以往歷年判決亦多從信賴保護觀點，否認此種稅捐法之「溯及立法」³⁴）。足見此一見解單純從概念法學角度之「技術性觀點」思考，疏忽法律作為人民社會生活之「行為規範」，應以人民之「經濟活動行為」時，才是行為時法，也才是人民生活信賴基礎之時點。

³³ 彭鳳至，告別「實體從舊、程序從新」——兼論行政法規變更時新舊法適用之原則與例外，72 期，月旦裁判時報，2018 年 6 月，頁 72。

³⁴ 立法者縱然採取溯及立法（不真正溯及生效）尚為憲法所不許，則此種不真正的溯及生效之法律適用方式，更為憲法所不許。

4. 行政處分時

依據實體從舊原則，如果某一助理教授於 94 年 4 月申請升等副教授，94 年 12 月 14 日經校教評會審議通過升等副教授案，副教授年資自 94 年 8 月開始起算，其升等副教授，是否合法之審查，亦即教師是否具備升等副教授資格之實體判斷，實務上認為自應以「當初審定處分作成時」之法令(即 93 年修正之審定辦法)作為法規適用依據³⁵。

上述案例，如參照中央法規標準法第 18 條規定，其行為時法，似亦可採取「申請升等時」之法規，作為應適用之法規。此與「行政處分時」之法規，稍有差異，但在本件案例，結論並無不同（均應適用 93 年修正之審定辦法）。

5. 檢討

由上述行為時之判斷標準多樣化，可知不同法律領域之行為時，有不同之判斷標準。但應可從法律作為社會生活之行為規範以及人民信賴保護出發，進行法律不溯及既往之實體從舊原則之具體適用。

（二）行為時法之限制：從舊從優原則

例如中央法規標準法第18條規定：「各機關受理人民聲請許可案件適用法規時，除依其性質應適用行為時之法規外，如在處理程序終結前，據以准許之法規有變更者，適用新法規。但舊法規有利於當事人而新法規未廢除或禁止所聲請之事項者，適用舊法規」，此即一般所謂「從新從優」原則，係適用於人民申請許可案件。

本文認為本條實質上屬於「從舊從優原則」之運用。在此實體從舊原則，是指實體法上有利人民之「行為時」法，乃是人民「提出申請時」之法律。此種有利人民之實體從舊原則之適用，必須新法規「未廢除或禁止」所申請之事項者，始得適用舊法規。否則仍應適用新法規。又如新法規有利於申請人，亦得適用較為有利之新法規。故從優補充適用從新原則。

上述中央法規標準法第 18 條規定之適用對象，以政府各機關受理人民聲請許可案件為限，如採取狹義解釋，許可是指不作為義務之解除，若從廣義解釋，可包括所有授益處分之申請在內³⁶。至於核定契稅等稅捐核課案件，與一般政府機關受理人民聲請許可案件，殊不相同，自無前揭法條之適用(最高行政法院 101 年度判字第 351 號判決)。

在此所謂新舊法規，有認為是指實體法規而言，至於程序法規，則應適用程序從新原則。在比較時應就個案有關之法規整體作比較³⁷。

³⁵ 最高行政法院 105 年度判字第 453 號判決。

³⁶ 林錫堯，行政法要義，3 版，2006 年，頁 68。

³⁷ 同前註。

中央法規標準法第 18 條所稱：「處理程序」，實務上認為「係指主管機關處理人民聲請許可案件之程序而言，並不包括行政救濟之程序在內。故主管機關受理人民聲請許可案件，其處理程序終結後，在行政救濟程序進行中法規有變更者，仍應適用實體從舊程序從新之原則處理。」（改制前行政法院 76 判字第 1651 號判決）。就此學者有認為從人民權利之保障以及程序經濟原則，此種申請作成許可處分之課予義務訴訟之裁判基準時，應採「判決時說」，故上述所稱「處理程序」應可包括行政救濟程序在內³⁸。本文基於人民權利有效保障以及程序經濟原則，贊成此說。

三、稅法上實體從舊原則

（一）概說

在租稅法規上，所謂「行為時」，在行為稅，以行為時法為準。例如司法院院字第 77 號解釋謂：「……所貼印花足數與否，應依照各該文件成立時所施行之法令分別核算。」又如在遺產稅，釋字第 54 號解釋：「現行遺產稅法既無明文規定溯及既往，則該法第八條但書對於繼承開始在該法公布以前之案件，自不適用」，也以繼承時之法律為準。故遺產稅的納稅義務，應適用遺產繼承開始時（死亡時）的遺產及贈與稅法（院解字第 2953 號，釋字第 54 號），贈與稅的納稅義務，應適用贈與行為終了時的遺產及贈與稅法。又如關契稅之課稅事實發生時點（系爭建物於建造完成前中途變更起造人名義之事實，係發生在 88 年 2 月間），係在 88 年 7 月 15 日契稅條例修法之前，自應適用行為時之契稅條例規定（即實體從舊原則），而不能適用新法。

（二）從信賴保護觀點，行為時法應以「個別的稅法上事實關係之實現時」（課稅經濟活動時）之稅法規定為準

德國聯邦憲法法院在 1986 年 5 月 14 日判決³⁹認為德國涉外稅法第 20 條第 1 項 a 規定第 2 條第 1 項及第 5 項第 2 句連結第 20 條第 1 項 a 規定（在 1972 年 9 月 5 日修正），溯及適用於 1972 年 1 月 1 日至 1972 年 6 月 22 日之期間，在該期間內，非境內居民取得之境內來源所得，或者只是負擔有限制的納稅義務、且在 1972 年 6 月 22 日之前此項義務已經終了，或者並不發生納稅義務，而在當年度終了時原本也不會發生此項義務；或依據原來規定，僅須就源扣繳稅款之情形，卻經由修法之新規定課予其不利之租稅負擔，變更原先之法律效果，有違憲法上法治國家原則，應屬無效。

在損失補償之所得課稅案件，如果在年度進行中在 3 月 20 日修正稅法加重課稅，

³⁸ 林錫堯，前揭註 36，頁 70 以下。

³⁹ BVerfGE 72,200.

而當事人間之損失補償協議訂約日在修法前之 2 月 10 日，則因訂約當事人對於補償給付之協議內容，即將補償給付之「租稅負擔」，納入契約給付之決定考量因素，因此有信賴保護之必要，不能以所得稅納稅義務是等到年度屆滿時才發生，而認為無信賴保護之問題（但在新修正法案之草案，已經行政機關提請立法院審議後，才訂立契約時，則人民已經不能再繼續信賴舊法有利之規範）。尤其如果在修法之前，補償給付之所得已經流入受領人手中時，更會左右其支配處分決定，如果嗣後年度中修法增加其租稅負擔，勢必讓納稅人產生不可預測之損害，更有善意信賴保護之必要⁴⁰。因此，實體從舊原則以納稅人之經濟活動行為時作為法規適用之基準時，比較符合信賴保護之要求。

（三）從簡化法規適用觀點，以「稅捐債務成立時」之法律，作為行為時法

從簡化法規適用之便宜觀點，有認為應以「稅捐債務成立時」之法律，作為行為時法。亦即認為應以「稅捐債務成立時」之稅法規定，作為課稅依據⁴¹，從而即可能承認不真正溯及生效。亦即如果取向於「稅捐債務關係之請求權，於法律所連結給付義務之構成要件實現時，即為發生（成立）」之技術性規定，則稅捐債權債務關係，應適用稅捐債務成立時之稅法規定。

德國聯邦憲法法院 2010 年 7 月 7 日判決⁴²即認為過去歷年來德國聯邦憲法法院判決，稅法規範之基準的法律效果，乃是稅捐債務之發生。在稅法之領域，如果立法者對於已經發生之稅捐債務，嗣後變更時，才存在真正的溯及生效。在所得稅法之領域，如果在課稅年度中法規變更，並對於進行中年度發生作用，則應歸屬於不真正的溯及生效，蓋依據德國稅捐通則第 38 條連結所得稅法第 36 條第 1 項規定，所得稅直到課稅年度期間屆滿時，才發生稅捐債務⁴³。

依據上述見解，就所得稅等期間稅而言，在稅捐法規規定之納稅義務之前提構成要件事實實現時，亦即年度課稅期間屆滿時或行為終了時，成立實體法上之納稅義務，因此以該成立稅捐債務之時點之法律，作為「行為時法」。

我國實務上亦有認為租稅之課徵，性質上屬已成立租稅債務之確認，原則上係以該租稅債務成立時為事實認定及法律適用之基準時點⁴⁴。亦即在稽徵程序上，稽徵機關為確認納稅義務人有關實體納稅義務之有無及其內容，而作成課稅處分

⁴⁰ Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2012. §übschmann/

⁴¹ 最高行政法院 102 年度判字第 541 號判決。

⁴² BVerfG, 2 BvL 14/02 vom 7.7.2010, http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20100707_2bvl001402.html，最後瀏覽日：2018 年 9 月 20 日。

⁴³ Vgl. BVerfGE 72, 200; 97, 67.

⁴⁴ 最高行政法院 102 年度判字第 541 號判決。

時，原則上即應以課稅要件已被實現之期間或時點之事實及法律狀態，作為認定事實及適用法律之時點（最高行政法院 101 年度判字第 351 號判決）。

例如執行業務者100年度綜合所得稅案件，於結算申報時選擇適用權責發生制，應適用行為時法，至於104年3月26日新修正查核辦法第10條第2項規定，並無追溯適用之條款，依實體從舊原則，本件應適用100年度稅捐債務成立時之法規，並無該新修正規定之適用⁴⁵。

在期間稅，如果以嗣後課稅期間屆滿時（稅捐債務發生時）之法律，作為行為時法，則上述適用法律原則，雖然其優點是有具體明確統一標準，但缺點是在期間稅，過於偏重技術性形式化標準，忽略人民實際從事經濟活動之行為時法規，才是信賴基礎標的。

（四）檢討

德國有許多權威學者主張在信賴保護之觀點下，上述「**從法規適用觀點，以稅捐債務成立時之法律，作為行為時法**」之法律見解，連結「技術性年度課稅」規定，來區分真正的與不真正的溯及效力，並不具有說服力。而毋寧應從信賴保護觀點，以透過納稅義務人之處置而實際上實現之生活事實關係作為信賴表現，故有無溯及連結之判斷標準，應以納稅義務人對於「個別的稅法上規範之構成要件」事實關係之實現為準，亦即必須斟酌：按期間核課之年度稅（期間稅），係以一連串個別的事實關係為基礎⁴⁶。因此，有無構成信賴保護之判斷基準時，當在於納稅義務人從事「個別交易之經濟活動之行為時」，而非課稅期間（例如課稅年度）屆滿而成立整體納稅義務之時⁴⁷。

我國所得稅法如果在年度中修正，實務上一般也認為只適用於修正後始發生之個別的課稅事實，採取分段適用說，而不採不真正追溯既往的整體適用說作法。例如民國 87 年 6 月 20 日修正公布之所得稅法第 14 條規定將「退職所得」由全額免稅改為「定額免稅」之課稅方式，對於納稅義務人造成不利負擔，對於此一修法規定，財政部 88 年函規定，修法施行後亦即 87 年 6 月 22 日以後退休（職）之公（政）務人員，其所領取之各項退撫所得達扣稅標準者，依法須課徵所得稅

⁴⁵ 臺北高等行政法院 104 年度訴字第 1998 號判決，經最高行政法院 105 年度判字第 675 號判決維持。

⁴⁶ Vgl. Karl Heinrich Friauf, Gesetzesank61 <263 f.Heinrich Friauf, Gesetzesank im Steuerrecht, und Wirtschaftsrecht, BB 1972, S. 669 (675 f.).

⁴⁷ Drüen,in: Tipke/Kruse, AO, Lfg.111 , 2006, § Tz.16a.

48。上述實務見解採取行為時法之實體從舊原則，並未追溯自 87 年元旦開始適用新法，故並未採取上述「1.稅捐債務成立時」之見解，亦即並未引用不真正溯及生效的觀點；同時認為新法只適用於新法施行日以後「退休（職）」之公（政）務人員所領退職所得，亦即採取「納稅人從事經濟活動時」之法規作為行為時法，故以「退職日」為準，而不是以「退職所得之取得年度屆滿時」之法規為準。可謂相當著重納稅人的信賴保護，值得贊同。

四、繼續性事實或法律關係橫跨新舊法，如何適用法律？

（一）分段適用說

有關繼續性法律事實或法律關係，橫跨新舊法，如何適用法律？不無疑義。就此有採取分段適用說，分別按照舊法與新法之施行期間，適用舊法與新法。

例如在民法第 1030 條之 1 夫妻間剩餘財產差額分配請求權之規定，係於民國 74 年 6 月 3 日增訂，而夫妻於民法親屬編修正前已結婚並取得之財產，是否有該規定之適用？不無疑義。以往實務上認為本於實體從舊原則，依據行為時法定其應適用之法律，亦即應就夫妻在婚姻關係存續中所個別取得財產之時點，定其應適用之法律，從而應按照新舊法期間分別「分段適用」新舊法律。

最高行政法院 91 年 3 月份庭長法官聯席會議決議即謂基於法治國家法安定性及既得權益信賴保護之要求，夫妻各於 74 年 6 月 4 日前所取得之原有財產，不適用第 1030 條之 1 規定，不列入剩餘財產差額分配請求權計算之範圍。是核定死亡配偶之遺產總額時，僅得就 74 年 6 月 5 日以後夫妻所取得之原有財產計算剩餘財產差額分配額，自遺產總額中扣除。⁴⁹

就此黃茂榮教授主張在有關於真正溯及生效與不真正溯及生效之疑義時，對於其有關「法律事實單位」之界定上，先確認所涉及法律事實有無階段性發展之存在特徵，如有此一特徵，則應按照其發展階段決定其法律事實之個數，以避免陷入盲點，籠統誤認為單一個法律事實。例如對於夫妻財產關係之階段發展的存在特徵，就夫妻財產制採取「階段說」的觀點，分段界定夫妻剩餘財產分配請求權所適用之財產範圍⁵⁰。亦即夫妻「婚姻關係」固然只有一個，但其「夫妻財產關係」卻可以有「階段性之可分性」。如果繼續性之法律事實具有可分性，則在

⁴⁸ 銓敘部91年2月1日部退2字第0912105396號函。

⁴⁹ 同說，黃茂榮，稅法總論-法學方法與現代稅法，第1冊，增訂3版，2012年，頁375以下；最高法院81年度臺上字第2315號判決。

⁵⁰ 黃茂榮，前揭註 49，頁 392。

新法變更舊法的情形，應「分階段適用」法律，不應引進所謂「不真正溯及生效」之理論，導致扭曲當事人間之合理利益狀態⁵¹。在此應不得單純以憲法上「男女平等原則」（並非絕對價值，尚有其他基本權利保障以及公共利益之需要相權衡，而且應受比例原則之制約）為由，來正當化推翻既存夫妻財產狀態之法律秩序，進行「財產重分配」，否則將重大衝擊社會秩序與經濟活動。此一見解可謂從「利益法學理論」以及「事物本質之自然法思想」觀察當事人間在新、舊法律施行期間之利益狀態，進行公平合理之分配，值得吾人贊同。

又如「關於公法上請求權之時效期間，依據行政程序法第 131 條第 1 項規定固規定為 5 年，惟就該條項修正施行前，公法上請求權時效期間並無明文規定，而係類推適用民法第 125 條規定之 15 年期間，又當是類推適用民法時效期間過程中，遇行政程序法修正之情形時，則類推適用民法總則施行法第 18 條規定，原則上適用舊法，但當殘留期間長於 5 年時，應自行政程序法施行日起適用 5 年期間。準此，行政機關固得對於申請退學之受處分人，請求賠償在校費用，然參照上開說明，行政機關既未於時效期間內為請求，受處分人即得主張時效抗辯」（最高行政法院 99 年度判字第 394 號判決）。在行政程序法施行前所發生之公法上請求權存續期間，如時效期間並無明文規定，則應類推適用民法第 125 條規定之 15 年期間，於時效存續期間內，因行政程序法生效施行，則應向將來適用新法，亦即當殘留期間長於 5 年時，應自行政程序法施行日起向將來適用五年時效期間。亦即採取「分段適用說」。

此說按照法律關係存續中，各該舊法與新法之施行期間，分別適用舊法與新法，對於當事人間之利益狀態，較能合理規律。此說在繼續性法律生活事實或法律關係具有可分性時，則按照舊法與新法之施行期間，分段適用法律，最為理想。

（二）整體適用說

1. 整體適用新法說：不真正溯及生效說（釋字第620號解釋）

有主張依據不真正溯及生效之理論，婚姻關係既然是於 74 年 6 月 5 日以後消滅，則其婚姻關係存續中取得之財產，不論是否在 74 年 6 月 4 日以前，均應適用 74 年 6 月 5 日施行之新法規定，亦即承認納稅義務人主張生存配偶之剩餘財產差額分配請求權價值，而在計算遺產時，准予自被繼承人遺產總額中扣除⁵²。

例如司法院釋字第 620 號解釋即採取不真正溯及既往理論，認為：「法規範之法律關係如跨越新、舊法施行時期，當特定法條之所有構成要件事實於新法生效施行後始完全實現時，則無待法律另為明文規定，本即應適用法條構成要件與

⁵¹ 黃茂榮，前揭註 49，頁 389。

⁵² 最高行政法院90年度判字第671號判決。有關本件判決之評釋，參見黃茂榮，夫妻剩餘財產差額分配請求權之規定的溯及效力，植根雜誌，第17卷第9期，頁17以下。

生活事實合致時有效之新法，根據新法定其法律效果。……

增訂民法第一千零三十條之一第一項規定之歷史事實(見立法院公報第七十四卷第三十九期第七至十頁)，縱有解釋為『夫或妻於七十四年六月五日後所取得而現存之原有財產』，始得列入剩餘財產差額分配請求權計算範圍之可能，惟探求立法意旨，主要仍應取決於表現於法條文字之客觀化之立法者意思，而非立法者參與立法程序當時之主觀見解。增訂民法第一千零三十條之一就夫妻剩餘財產差額分配請求權之計算，既明確規定以『婚姻關係存續中』界定取得原有財產之時間範圍，客觀文義上顯然已無就財產之取得時點再予分段或部分排除之可能，則司法機關適用上開規定，探究立法意旨，自無捨法條明文，而就立法者個人主觀見解之理。況本院尚應評價將立法者之決定作上開解釋，是否符合憲法保障男女平等及婚姻與家庭之意旨。」因此認為依據憲法保障男女平等及婚姻與家庭之意旨，對於在舊法時代取得之財產，亦即包括夫或妻於 74 年 6 月 4 日修法以前所取得而現存之原有財產，均應全部適用新法，而承認不真正溯及既往效力。

2.利益衡量說：新法所追求之公益與信賴舊法之私益比較衡量

德國聯邦憲法法院 2010 年 7 月 7 日判決最新見解認為在稅法上規定不真正的溯及生效，立法者對於將來的法律效果，連結溯及過去的事實關係時，固然「並非原則上均為法所不許」(nicht grundsätzlich unzulässig)(有別於早年判決所表示不真正溯及生效之立法「原則上合法」)，但僅於一定要件下，才能與憲法上之信賴保護原則以及法治國家原則相符合。亦即對於系爭新的法律規定所追求實現之一般公共利益，以及個人對於法律狀態之繼續適用之信賴利益，二者應進行利益衡量。在此必須維持「比例原則」。因此，一個不真正的溯及生效規定，只有在其為促進法律之目的，是適當的，而且是必要的，而且在(1)「被剝奪之信賴之重要性之份量」，與(2)「法律變更之正當理由之重要性與迫切性」，兩者整體衡量結果，仍維持在具有「期待可能性之範圍」內時，才符合憲法上基本人權保障以及法治國家的信賴保護原則⁵³。亦即必須有特殊重大公共利益，才能正當化侵犯人民善意信賴舊法法律秩序之利益，而得不真正溯及既往。

本件判決認為在 1999 年 3 月 24 日修正所得稅法第 17 條第 1 項第 4 句⁵⁴連結第 52 條第 1 項第 1 句規定在下列情形(指不真正溯及生效)，違反憲法上信賴保護原則而無效：「在財產讓與收益中財產價值增加，而在稅法上加以納入課稅，

⁵³ Beschluss vom 07. Juli 2010 - 2 BvL 14/02, http://www.bverfg.de/entscheidungen/lis20100707_2bvl001402.html.

⁵⁴ 德國所得稅法第 17 條第 1 項第 1 句及第 4 句規定納稅義務人最近五年內對於公司持股占重要部分，其股份之轉讓所得應作為營業所得課稅。此一重要持股比例原規定 25%，新法修正調降為至少 10%。因此影響以前持股者之權益。

而該項轉讓收益所得於 1999 年 3 月 31 日之前已經產生，而且在修法之前讓與的情形，依據當時有效之法律，該項增值利益已經免稅的實現；或者在法律公布後讓與之情形，不論在法律公布之時點或是讓與之時點，依據以前有效之法律狀態，原本已經可以免稅的實現該項利益的情形」。

就此有認為必須新法為不利人民之變更所要正當化之公共利益，超越人民信賴現行有利法律狀態之值得保護之利益，而應在個別案件上進行利益衡量，並應遵守比例原則。從而對於不真正溯及生效之問題，未必均應採取「原則許可/例外禁止」之模式處理⁵⁵。

依據上述聯邦憲法法院判決見解，德國稅法學者 Hey 教授整理分析如下情形，尚欠缺充分理由，無法正當化稅法規定不真正溯及生效之合憲性⁵⁶：

(1)改善法律狀態：例如新法更加符合量能課稅原則以及稅捐正義之要求，在此僅涉及一般變更法規之公共利益，並無特別理由，需要不真正溯及生效，將舊的案件一併納入適用。在此原則上亦應用於以往的法律狀態違憲之情形，蓋因立法者應就法律違憲負責任，而納稅義務人對於現行法律之合憲性仍得加以信賴。

(2)一般性的提高稅捐負擔，以增加財政收入；或為填補因減輕其他人稅捐負擔所產生稅收流失，而需另外增加相對應之財政收入需要。但如果因應突發的及無法期待的、新發生不尋常的財政需要時（例如當年度不可預料的稅收不足），仍得採取不真正溯及效力之立法。

(3)因考慮過渡期間規定之複雜性。但立法者在有關過渡期間規定之形成安排，仍有類型化之餘地。

(4)為填補稅法之漏洞以及防止稅捐規避。固然立法者仍可特別針對國民經濟之管制瑕疵，而有特別急迫需要時，得將已經發生之舊案件納入規定。但立法者如果長期間早已經知悉該漏洞者，仍不得立法不真正的追溯既往。

日本以往判例也認為如果租稅立法之不真正溯及生效，在具有「合理性」以及「符合比例原則」之要件下，在憲法上可以被容許。因此，仍然必須進行利益衡量，並非當然承認不真正溯及生效之合憲性。

案例事實：日本租稅特別措施法於平成 16 年 3 月 26 日制定，而於 4 月 1 日開始施行，此一新法廢止以往不動產之讓與交易損失，可以與其他所得相互扣抵之損益通算制度，並立法明文規定溯及自當年度 1 月 1 日起開始適用（改正法附則第 27 條第 1 項）。

⁵⁵ Drüen, in: Tipke/Kruse, AO, Lfg. 111, 2006, §4 Tz. 28. BVerfGE 105, 17.

⁵⁶ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, §3 Rz. 272.

就此日本最高法院平成 23 年（2011 年）9 月 22 日判決⁵⁷支持上述租稅法律規定之不真正溯及生效，其理由摘要如下：

（1）所得稅之納稅義務於日曆年度終了時成立（國稅通則法第 15 條第 2 項第 1 款），措施法第 31 條之改正等內容之修法，在平成 16 年 4 月 1 日施行時，同年度之所得稅納稅義務尚未成立，故本件損益通算廢止規定，雖然亦適用於同年 1 月 1 日起至同年 3 月 31 日間為止之長期讓渡交易，但並不構成所得稅之納稅義務本身事後的變更。

（2）法律一旦規定之財產權之內容，依據事後之法律加以變更，可能影響法的安定性，有關此種變更之憲法的合憲性，應依據該項財產權之性質、其內容之變更程度以及依據此項變更所要保護之公共利益之性質等各種情況，綜合考量，是否為對於該項財產權之合理的制約而可加以容許，來進行判斷⁵⁸。在上述課稅年度經過途中之租稅法規之變更，以及因從日曆年度初始起開始適用，而使納稅者之稅法上地位被變更，可能對於課稅關係上之法的安定性造成影響之情形，也應與上述之判斷原則為相同之解釋。蓋其透過溯及自日曆年度初始起開始適用新法，對於經濟活動等產生影響，依其變更之具體的對象、內容、程度等，而可能有差異，如上述之租稅法規之變更及適用，最終的歸結於國民之財產上利害關係，就其合理性，應綜合考量上述各種情況，加以判斷，就此點而言，可謂與財產權內容之事後法律變更之情形相同。

（3）本件修法對於長期持有不動產讓渡所得，採取分離課稅，以排除產生損失時之損益相抵之不均衡情況，以維持適正的租稅負擔之要求，並對於長期讓渡所得之稅率調降，以促進按照土地之使用收益價格，進行土地交易，活化土地市場，並停止長期間不動產價格低落所造成日本經濟之負面影響，因此立法者之立法目的規劃早日施行。如果修法之開始適用日期太晚，將造成為損益通算以減輕租稅負擔為目的，而驅使納稅者將土地或建物等廉價出售，致有損害上述立法目的之虞。因此基於防止上述情況之目的，乃溯及元旦開始適用。本件修法將適用對象也一併包含曆年初起至修正法施行日之前一日，適用整個課稅年度，以謀求公平課稅，且溯及期間只限制於年初三個月，對於納稅者而言，只是不能獲得經由損益通算減輕租稅負擔之所期待的結果，並非加重已經成立之納稅義務等而承受不利益之情形。

⁵⁷ 參見日本「裁判例情報」網站，http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/630/081630_hanrei.pdf，最後瀏覽日：2018 年 9 月 20 日。

⁵⁸ 最高裁昭和 48 年(行ツ)第 24 号同 53 年 7 月 12 日大法院判決，民集 32 卷 5 号 946 頁。

(4) 綜合考量上述各種情況，本件改正附則溯及規定，可認為是對於納稅者在稅法上地位之合理制約，而應被容許，尚不違憲。

3.應整體適用舊法之情形

在繼續性事實或法律關係，具有不可分性，而橫跨新舊法的情形，因為無法分段適用，而必須「整體適用」新法或舊法。在此情形，如果從行為時法觀點而言，解釋上適用開始著手實施行為時之舊法，最能保障人民善意信賴利益，也不致於讓人民產生不可預測之損害，故可避免不教而誅，較能符合法治國原則。因此，雖然部分繼續性事實發生在新法施行期間，但如舊法時代之生活事實關係有值得善意信賴保護之情形，本於憲法上信賴保護原則，仍應適用舊法，亦即新法應有「過渡期間條款」之安排，才能避免人民產生不可預測之重大損害。

司法院釋字第 620 號解釋理由書即謂：「對於人民既存之有利法律地位，立法者審酌法律制定、修正或廢止之目的，原則上固有決定是否予以維持以及如何維持之形成空間。惟如根據信賴保護原則有特別保護之必要者，立法者即有義務另定特別規定，以限制新法於生效後之適用範圍，例如明定過渡條款，於新法生效施行後，適度排除或延緩新法對之適用（本院釋字第五七七號解釋理由書參照）。」

在新法未有規定過渡期間之情形，似可基於憲法上信賴保護原則，對於新法規定採取「目的性限縮」，對於應受善意信賴保護之繼續性的不可分之事實關係，不適用新法規定，而仍「整體適用」舊法規定。就此司法院釋字第 620 號解釋理由書亦謂：「立法者如應設而未設『限制新法於生效後適用範圍之特別規定』，即過渡條款，以適度排除新法於生效後之適用，或採取其他合理之補救措施，而顯然構成法律之漏洞者，基於憲法上信賴保護、比例原則或平等原則之要求，司法機關於法律容許漏洞補充之範圍內，即應考量如何補充合理之過渡條款，惟亦須符合以漏洞補充合理過渡條款之法理。」

（三）過渡期間條款說（釋字第 525 號解釋）

在法律明文規定構成要件的溯及連結（不真正的溯及效力）之領域，固然並非原則上為法所不許，但人民對於向來的法律狀態之繼續適用，可能有值得保護之利益存在，而促使立法者必須透過制定「過渡規定」(*Übergangsregelungen*)加以公正對待⁵⁹。

德國聯邦憲法法院 1984 年 4 月 10 日裁判，即謂：「在法律對於現在的、尚未終結的法律關係向將來發生作用，因此同時使系爭法律地位嗣後貶值的情形，雖然原則上為法之所許，但基於信賴保護之觀點，得依其事件之狀態，導出憲法

⁵⁹ Birk, Steuerrecht I, 1988, S. 81.

上之界限。於此情形，必須在對於向來的法律規定之法律狀態的存續之信賴與立法者對於公共利益之要求的意義兩者之間加以衡量。-----

立法者在廢棄或限制受保護之法律地位時，即使其干預本身在憲法上是允許的，但根據比例性之法治國家的原則，亦負有義務作成相當的過渡規定。就此，立法者享有廣泛的形成餘地。聯邦憲法法院僅審查：立法者在斟酌一切的情況下，對於干預的嚴重性與其正當化理由之重要性及迫切性間之整體衡量，是否已經逾越期待可能性之界限。⁶⁰」

司法院釋字第 525 號解釋亦謂：「行政法規公布施行後，制定或發布法規之機關依法定程序予以修改或廢止時，應兼顧規範對象信賴利益之保護。除法規預先定有施行期間或因情事變遷而停止適用，不生信賴保護問題外，其因公益之必要廢止法規或修改內容致人民客觀上具體表現其因信賴而生之實體法上利益受損害，應採取合理之補救措施，或訂定過渡期間之條款，俾減輕損害，方符憲法保障人民權利之意旨。」⁶¹

亦即法律一旦發生變動，除法律有溯及適用之特別規定者外，原則上係自法律公布生效日起，向將來發生效力。惟考量「人類生活有其連續性，因此新法雖無溯及效力，而係適用於新法生效後始完全實現之構成要件事實，然對人民依舊法所建立之生活秩序，仍難免發生影響。」故對於人民依該修正前法律已取得之權益及因此所生之合理信賴，因該法律修正而向將來受不利影響者，立法者即應有調適措施，俾符法治國之法安定性原則及信賴保護原則（司法院釋字第 574 號解釋理由書）⁶²。

（四）檢討

黃茂榮教授認為我國民法親屬篇施行法規定，包括在不真正溯及生效的情形，同樣以法律明文規定。故有關法律之溯及生效適用，不論是真正溯及生效或不真正溯及生效，皆必須經由法律明文規定認可（法律保留），始得為之，以符合民主原則之要求，至於未經法律明文規定認可者，其溯及適用必須利用法律漏洞補充之方法，取得其規範基礎⁶³。

本文綜合歸納德國及日本立法例，在租稅法上如要使新修正之所得稅法規連結當年度修法前之經濟交易活動，而發生不真正溯及效力，概均以「法律明文規定」為之，而非僅「單純法律解釋」導出此一法律適用原則，且此種不真正溯及生效之法律，常有違憲爭議，並受司法機關之違憲審查，不少案例被宣告違反信賴保護原則而違憲。故黃茂榮教授之上述見解，應屬可採。

⁶⁰ BVerfGE 67, 1.

⁶¹ 同說，釋字第529號解釋。

⁶² 同說，司法院釋字第 577 號解釋，釋字第 589 號解釋。

⁶³ 黃茂榮，前揭註 49，頁 384。

五、實體從舊原則與裁判基準時

行政機關之行為例如行政處分，原則上原本應依據行政實體法規定，本於「實體從舊原則」，適用當事人行為時或作成行政處分時之事實及法律狀態，作為處分基礎，因此通常也依據該處分之行為時法，判斷處分之合法性。然而在下列例外情形，德國聯邦行政法院實務上認為不應以「行政機關之行政處分時」法律狀態為準，而應以「法院裁判時」之法律狀態為準⁶⁴：

1. 一項嗣後發布之法規，溯及既往生效，或使原先適用之規定溯及既往失其效力（法規發生真正溯及生效之情形）。
2. 一項嗣後發布之法規，固然並未發生溯及既往效力，但也適用於已經實現之事實關係（不真正溯及生效之情形）。
3. 一項嗣後發布之法規或事件之發展，涉及一個規制繼續性事實關係之行政處分（具有繼續性效力之行政處分）。在爭訟中尚未執行之行政處分，也進行相同之處理。

在上述情形，因為法律狀態變更，而使原先合法之行政處分，因為喪失合法處分之要件所應具備之法令基礎而變成不合法，為保障當事人受憲法保障之違法公權力侵害排除請求權（基本權利之防禦權），行政機關負擔有撤銷或廢止違法處分之義務（行政程序法第 128 條及廢止規定參照），法院也應給予及時救濟，故應以有利於當事人（人民）之裁判時之事實及法律狀態，審查處分合法性，以便及時有效給予救濟⁶⁵。

六、實體從舊原則之例外類型

（一）法律明定溯及立法

1. 基於處罰立法政策有利人民之變更，而溯及適用新法：從新從輕原則

行政罰法第 5 條規定：「行為後法律或自治條例有變更者，適用行政機關最初裁處時之法律或自治條例。但裁處前之法律或自治條例有利於受處罰者，適用最有利於受處罰者之規定。」有關行政處罰之法律適用基準時原則，已經法律明文規定，於有處罰法規變更的情形，以適用行政機關最初裁處時之法律或自治條例為原則。因此，除其他處罰法律另有特別規定外，應予以適用。

又如依稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定：「納稅義務人違反本法或稅法之規定，

⁶⁴ Sachs,in: Stelkens/Bonk/Sachs,VwVfG,7.Aufl.,2008,I.,2008,8,I.,

⁶⁵ Stelkens/Bonk/Sachs,VwVfG,7.Aufl.,2008,Aufl.,200.

適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」故稅務案件之處罰法規，於科處處罰之行政處分行政救濟（含行政訴訟）程序進行中，為有利於違章行為人之變更時，應適用最有利人民之處罰法規裁判。

例如最高行政法院 89 年度判字第 3026 號判決：「查土地稅法業經於 89 年 1 月 26 日總統令公布修正，其中舊法第 55 條之 2 已刪除。依稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定：『納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律，但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。』而所謂裁處時，包括訴願、再訴願及行政訴訟之決定或判決，準此，行政訴訟中，尚未裁罰確定之案件均有該條之適用。本件被告依修正前土地稅法第 55 條之 2 對原告裁罰，而新法已將該條規定刪除而不處罰，自以新法有利於原告，應適用新法規定，財政部亦以 89 年 2 月 10 日台財稅第 089040120 號函示相同之見解。」

2. 基於轉型正義維護人權，而溯及立法

「轉型正義」(Transitional Justice) 起源於政治轉型的需求，從威權獨裁政權轉型為民主政權後，過去在威權時代政府對於人權的大規模違法侵害問題，為伸張正義理念，維護人權，而以「現代人權保障之理念及價值判斷標準」，重新審查以往行為之合法性，進行善後處理，包括採取溯及生效之法律手段及非法律的政治、社會、教育等手段，以矯正過去侵害人權措施（例如通案廢棄有罪判決）⁶⁶。因此，採取溯及立法方式，給予被害人救濟。其措施包括刑事追訴、真相委員會、損害賠償或補償，以及其他各種制度改革。轉型正義的實踐在重建社會的信任、修復司法體系、以及建立民主法治的政府治理體系，以確保未來人權保障與和平⁶⁷。其事務之本質，必須具備下列特徵：

（1）必須有前朝政府所為「系統性重大侵害人權」的事件或行為（政府系統化之體制暴力）。

（2）必須無法在當年政府體制內獲得救濟。

（3）必須以「國際公認的人權普世價值標準」（天理），對於過去歷史事件，重新進行法律上評價認定結果，屬於重大違法的行為。

（4）如不給予被害人平反救濟（在事證明確之情形，甚至於應追究主謀加害

⁶⁶ 李建良，轉型不正義？——初論德國法院與歐洲人權法院「柏林圍牆射殺案」相關裁判，月旦法學雜誌，第 148 期，2007 年 9 月，頁 5 以下。

⁶⁷ 陳清秀，法理學，第 2 版，元照，2018 年，頁 299；

https://en.wikipedia.org/wiki/Transitional_justice，瀏覽日期：2017.2.1。

人責任)，勢將發生顯失公平的結果。

「轉型正義」之實施，既然是以實現正義及社會和解之名義進行，以實現「憲政法治」為目標，並非單純政黨間之鬥爭，其採取之手段，自應符合「憲法上人權保障標準」以及「憲法上正當法律程序」進行⁶⁸。在轉型正義所要處理之對象，如果已經逾越消滅時效期間，則因為年代久遠，相關人證物證多已經滅失或不復記憶，要查明事實真相相當困難，因此，本於憲法上無罪推定原則以及無責任推定原則，僅能在事證明確之下進行處理，如果歷史真相無法調查明確而還原（在此必須依賴社會公正人士參與，才具有公信力），則不得有罪推定。例如不應將某一政黨財產全部推定為不當取得而宣告沒收⁶⁹。

3.基於環境正義，要求污染者負擔，而溯及立法，課予狀態責任

基於環境正義，本於污染者負擔原則，溯及立法課予土壤污染行為人於行為時所無之污染整治責任，亦即將土壤污染整治之「狀態責任」（整治義務）溯及連結新法施行前所為土壤污染行為（污染行為責任），可以從衡平原則以及比例原則觀點審查其合憲性。

就此司法院釋字第 714 號解釋認為土壤及地下水污染整治法第四十八條規定有關「於本法施行前已發生土壤或地下水污染之污染行為人適用之」部分，係對該法施行後，其污染狀況仍繼續存在之情形而為規範，「系爭規定將所列規定適用於本法施行前已發生土壤或地下水污染之污染行為人，使其就土污法施行後之污染狀況負整治義務等。其意旨僅在揭示前述整治義務以仍繼續存在之污染狀況為規範客體，不因污染之行為發生於土污法施行前或施行後而有所不同；反之，施行前終了之污染行為，如於施行後已無污染狀況，系爭規定則無適用之餘地，是尚難謂牴觸法律不溯及既往原則。且依土污法第二條第十二款規定：「污染行為人：指因有下列行為之一而造成土壤或地下水污染之人：（一）非法排放、洩漏、灌注或棄置污染物。（二）仲介或容許非法排放、洩漏、灌注或棄置污染物。（三）未依法令規定清理污染物。」該污染係由施行前之污染行為人之非法行為造成，亦無值得保護之信賴而須制定過渡條款或為其他合理補救措施之問

⁶⁸ 陳清秀，轉型正義，收於陳清秀，法理學，第 2 版，2018 年，頁 299 以下。

⁶⁹ 政黨及其附隨組織不當取得財產處理條例第 5 條規定：「政黨、附隨組織自中華民國三十四年八月十五日起取得，或其自中華民國三十四年八月十五日起交付、移轉或登記於受託管理人，並於本條例公布日時尚存在之現有財產，除黨費、政治獻金、競選經費之捐贈、競選費用補助金及其孳息外，推定為不當取得之財產。政黨、附隨組織自中華民國三十四年八月十五日起以無償或交易時顯不相當之對價取得之財產，除黨費、政治獻金、競選經費之捐贈、競選費用補助金及其孳息外，雖於本條例公布日已非政黨、附隨組織或其受託管理人所有之財產，亦推定為不當取得之財產。」採取溯及生效之立法，並推定不當取得，違反憲法上法治國家正當法律程序原則以及憲法第 23 條之比例原則，而侵犯人民受憲法第 15 條保障之財產權，應屬明顯違憲（陳清秀，論轉型正義---兼談不當黨產法制問題，台灣法學雜誌，第 314 期，2017 年 2 月，頁 96-123）。

題。」「對施行前之污染行為人若不命其就現存污染狀況負整治責任，該污染狀況之危害，勢必由其他人或國家負擔，有違社會正義，並衝擊國家財政。況施行前之污染行為人之污染行為原屬非法，在法律上本應負一定除去污染狀況之責任，系爭規定課予相關整治責任，而對其財產權等所為之限制，與所保護之公共利益間，並非顯失均衡。是系爭規定明定施行前之污染行為人負整治責任，始足以妥善有效處理土壤及地下水污染問題，而又無其他侵害較小之手段可產生相同效果，自應認系爭規定係達成前述立法目的之必要手段。」

在此黃茂榮大法官在本件解釋之協同意見書特別指出：「關於造成污染行為之禁止(污染之禁止)，以行為發生時為準；關於課以除去污染狀態及防止污染損害之擴大的義務(整治責任:污染狀態之除去及防止污染損害之擴大)，以依法律或命令，課以該義務時，有無污染狀態為準，定其應適用之法律。」

由於狀態責任可能「對於過去之合法且無故意過失之生產或製造活動所造成之污染狀態,對於污染物所附著之財產的所有人，課以除去或整治既已存在之污染物的義務。該義務之課予因係以規範當時存在之污染狀態為基礎，所以無所謂溯及效力的問題。必須注意的是:此種責任，不但只適合規定為物上負擔，而且必須有國家之分擔的考量。蓋當年之污染是在國家的經濟及環保政策下發生,且其利益亦已由其關連產業或全體國民所分享。在狀態責任，因不以所有權人是污染行為人,或污染行為係非法且可歸責於所有權人為要件，所以，應權衡義務人之財務的負擔可能性。其可能之標準或可是:其應負擔之整治費用以不超過應整治之土地價值百分之五十，及不超過整治費用之半數為度。亦即以二者中之低者為準。」⁷⁰從過去違規行為之不當利益，係「行為人享有」以及「整體社會共享」（反映於產品之價格上）之觀點出發，認為基於「因果關係產生之狀態責任」，應有最高額度限制，其應負擔之整治費用，以不超過應整治之土地價值 50%及不超過整治費用之 50%，並以二者中之低者為準⁷⁰。是乃採取「半數理論」，要求「污染者負擔」半數，以及「受益者負擔」半數，以衡平公共利益以及私人利益（利益法學理論之具體運用之例）。

（二）法律解釋上適用「新法」

1.基於新法表現「事物本質」之法理，適用新法

納稅者權利保護法於 105 年 12 月 28 日公布，該法自公布後 1 年施行，即該法於 106 年 12 月 28 日始施行，在法律公布後施行之前，法院於裁判時可否加以適用？不無疑義。按法律施行生效後才可加以適用，此為一般法律適用原則，

⁷⁰ 黃茂榮大法官司法院釋字第 741 號解釋之協同意見書。

故納稅者權利保護法中具形成效果之規範，於施行前自無適用餘地⁷¹。但如果該法律定內容為基本權利之具體化或一般稅法原則規範，則仍應得適用之⁷²。蓋一般法律原則或基本權具體化，為法治國家一般共通法裡，縱法無明文規定，行政行為亦應受其拘束，此為實質法治國家行政應有之基本認識，亦為司法審查之對象。是以，各級行政法院對行政行為違反一般法律原則，不宜等同於其他行政程序法規範，而以行政程序法尚未施行即不予適用⁷³。

又新法規有關「名詞解釋性立法」之規定，有認為可作為法理而適用之。例如納稅者權利保護法第 7 條第 3 項關於租稅規避之規定，雖該法規於 106 年 12 月 28 日起生效，惟其規定其實為「名詞解釋性立法」，就現行稅捐稽徵上關於租稅規避、租稅逃漏等名詞，予以定義性規定而已，並未變更現行稅法上納稅者之權利義務，自得於本案中予以適用，無待於法規生效後始得援用⁷⁴。在此有關名詞解釋僅是澄清疑義，闡明法理上基本觀念，則作為「法理」即可立即適用之。

又如稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。推計，有二種以上之方法時，應依最能切近

⁷¹ 最高行政法院 106 年度判字第 492 號判決。

⁷² 葛克昌，納保法未施行前自無適用餘地？，發表於 2017 年 10 月 26 日東吳大學法學院財稅法學研究中心舉辦，稅法沙龍——稅法裁判研討會第一回，頁 2。最高法院 [101 年度台上字第 1695 號](#) 民事判決：「所謂法理，乃指為維持法秩序之和平，事物所本然或應然之原理；法理之補充功能，在適用上包括制定法內之法律續造（如基於平等原則所作之類推適用）及制定法外之法律續造（即超越法律計畫外所創設之法律規範）。因此，證券交易法第二條既規定：「有價證券之募集、發行、買賣，其管理、監督依本法之規定；本法未規定者，適用公司法及其他有關法律之規定」，則有關因證券交易所生之損害賠償事件，在事實發生時縱無實定法可資適用或比附援引（類推適用），倘其後就規範該項事實所增訂之法律，斟酌立法政策、社會價值及法律整體精神，認為合乎事物本質及公平原則時，亦可本於制定法外法之續造機能（司法自由造法之權限），以該增訂之條文作為法理而填補之，俾法院對同一事件所作之價值判斷得以一貫，以維事理之平。」同說，最高法院 101 年度台上字第 2037 號民事判決認為就新修正之證券交易法第 20 條之 1 規定「公開說明書記載為虛偽或隱匿行為其責任主體及舉證責任分配設其明文規範，則上開增修之規定，經斟酌其立法政策、社會價值及法律體系精神，應係合乎事物本質及公平正義原則，為價值判斷上本然或應然之理，自可引為法理而予適用。」

⁷³ 葛克昌，納保法未施行前自無適用餘地？，發表於 2017 年 10 月 26 日東吳大學法學院財稅法學研究中心舉辦，稅法沙龍——稅法裁判研討會第一回，頁 2。

⁷⁴ 最高行政法院 106 年度判字第 234 號判決。

實額之方法為之，此為已立法通過並公布之納稅者權利保護法第 14 條規定，該法雖尚未施行仍「可為法理而引用」。是以當事人若違反協力義務，稅捐稽徵機關，為維護課稅公平原則，固得推計課稅，但若該法律體系內有規定其他特別程序以評定課稅基礎者，自屬更合理客觀之程序及適切之方法，自不能捨該程序，而逕予推計課稅⁷⁵。

新法也常作為作為「闡明法理」時之佐證。法院裁判在「闡明法理」時，也可引用尚未施行之新法規定作為參考佐證。例如最高行政法院有判決認為實施行政程序之公務員應遵守正當法律程序，其作成侵害人民基本權利的行政處分，如係以違背法定程序調查所取得之證據為基礎，法理上即生有無證據能力之問題（學理上稱「證據使用禁止」法則）。參以立法院甫於 105 年 12 月 9 日三讀通過之納稅者權利保護法第 11 條第 3 項規定違法調查所取得之證據，原則上不得作為認定課稅或處罰之基礎，益見稅務訴訟關於證據事項，並非無證據使用禁止法則之適用⁷⁶。

上述以新法闡明表彰「法理」而遡及適用於舊法時代案件，嚴格言之，並非適用「新法」，而亦可解釋為對於舊法規定，引用「法理」進行法規解釋或法律漏洞補充。

2.基於人權保障之考量，適用新法

德國聯邦行政法院在 2007 年 11 月 15 日判決⁷⁷即受到歐洲人權法院判決之影響，認為在 2007 年 8 月 28 日歐盟居留指令執行法實行後，對於驅逐出境之處分，應統一以事實審最後言詞辯論終結時或判決時之事實及法律狀態，作為處分之合法性判斷標準。其理由有下列二點：（1）其一延後合法性判斷基準時，可以將行政處分之後，才施行之落實人權公約之內國法規定以及最新歐洲人權法院之人權解釋，儘可能納入適用範圍，有利於人權保障。（2）其二是基於驅逐出境侵害人權之比例原則，有無驅逐出境之必要，應以行為人之行為之最新實際事實情況，有無實際的、現在的及重大的危害治安之危險為準，而不應以先前已經過時、不符合實際之情況，作為判斷基準。

⁷⁵ 最高行政法院 106 年度判字第 333 號判決。

⁷⁶ 最高行政法院 105 年度判字第 710 號判決。

⁷⁷ Urteil vom 15.11.2007 -BVerwG 1 C 45.06. <https://www.bverwg.de/151107U1C45.06.0>. 同說，Urteil vom 13.12.2011 -BVerwG 1 C 14.10. <https://www.bverwg.de/131211U1C14.10.0>. 最後瀏覽日：2018/8/16.

依據德國聯邦行政法院 2011 年 12 月 13 日判決⁷⁸，在有關驅逐出境之訴訟上，並不排除行政機關在行政訴訟上第一次進行裁量，並提供法院審查，如果該項裁量是依據新的情況，而直到起訴之後才產生裁量的必要性。法院在判斷驅逐出境處分之合法性時，應依據事實審之最後言詞辯論或裁判之時點之事實及法律狀態為準⁷⁹。基於程序經濟之理由，有瑕疵之裁量決定，應盡可能使其透過行政機關之追加衡量，而嗣後加以改善及補正。由此，可以避免法院廢棄原裁量決定之後，由行政機關以新的決定取代，並重新在另一個法院之訴訟程序上接受審查。有關裁判基準時點，由行政處分時展延至法院裁判時，是基於實質的理由，亦即確保法院可以符合實際的以及盡可能終局的作成裁判，並可避免反覆的訴訟程序。但在此必須注意當事人之程序上權利，亦即應保障當事人原則上可以對於行政機關補充裁量理由之新事實情況，有表達意見之機會。

3.基於重大公共安全之考量，適用部分新法（在科技發展領域）

為解決科技發展日新月異問題，德國原子能法第 7 條第 2 項第 3 款規定核發核能電廠許可執照時，得要求申請人應「對於經由設置與營運該固定性設施所產生之損害，必須做到依據學術與科技現況所需的防範。」追求一種「動態性基本權利之保護」，以使技術安全標準隨時應配合科技進步而更新，而非唯一採取立法當時之科技安全標準規範⁸⁰。

日本最高法院平成4年10月29日關於原子爐（核能電廠）設置許可事件之行政訴訟之判決，雖然在許可處分時可以認為安全之設備，但在許可後科學技術水準之發展或因為核能事故之發生，而評價為不安全之案例，由於核能發電具有高度之風險，相當重視周邊居民之權益，在原子爐之設施許可之撤銷訴訟，以法院

⁷⁸ BVerwG 1 C 14.10 (<http://www.bverwg.de/entscheidungen/entscheidung.php?ent=131211U1C14.10.0>) .
最後瀏覽日：2018/8/16.

⁷⁹ 本件德國聯邦行政法院2007年11月15日判決，指出適用實體法規定，以往對於驅逐出境之審查，原則上以最後行政決定時之事實及法律狀態為準，其後所發生之新事實僅在例外情形加以斟酌。該判決認為在2007.8.28歐盟指令執行法（Richtlinienumsetzungsgesetz）施行之後，參考歐洲法院判決見解，在驅逐出境處分之審查，應依據法院裁判時之事實狀態（有無危害公共安全與秩序而應驅逐出境之情事），判斷行政處分之合法性（引自
<http://www.bverwg.de/entscheidungen/entscheidung.php?ent=151107U1C45.06.0>，最後瀏覽日：2018/8/16。）。

⁸⁰ 蔡宗珍譯，快滋生反應器核電廠案判決（BVerfGE 49, 89），德國聯邦憲法法院選輯（八），司法院秘書處，1999 年 6 月，頁 576 以下。

判決時之「現在的科學技術水準」作為判斷基準，據以審查原處分在調查審議時所採用之具體審查基準是否合理，再判斷其處分之合法性，就此採取判決時之科學技術水準據以判斷原許可處分之安全性而言，可謂採取某種程度之判決時說⁸¹。

參、行政法規之適用原則：程序從新原則

一、意義

程序法規除了為執行實體法之目的外，尤其以維護與實現人民之權利為目的，其程序規範應符合法治國家之要求。程序規範不僅應該透明化，讓人民可以接受，最後並應確保作成正確決定。此一程序法上之權利義務關係為程序法律關係，在體系上連結實體法律關係，以確認、實現實體法律關係為目的⁸²。

行政法上行政程序，依據行政程序法第 2 條第 1 項規定，係指「行政機關作成行政處分、締結行政契約、訂定法規命令與行政規則、確定行政計畫、實施行政指導及處理陳情等行為之程序。」其中作成行政處分之程序，包括行政機關就行政處分之前提要件進行調查、準備及作成，而對外所為活動。

程序從新原則係指在行政處理的程序中，新的行政法規公布時，則尚在進行中的行政程序，即應向將來適用新的法規處理。性質上此係法規公布生效後，即應適用新生效的法規處理後續的行政程序。蓋規定程序之法規，通常未涉及人民權利之實體事項，為期迅速妥適處理，原則上應適用新法，此即所謂「程序從新」，為行政法適用之一般原則（改制前行政法院 72 年判字第 1651 號判例）⁸³。亦即，「因程序性規定僅為確定法律關係實體事項程序進行之規範，新修正之程序性法律，並未確定任何權利義務關係，亦未造成任何法秩序的變動，為求該程序性法律於修正後可以一體適用於當事人，使程序順利進行，自應適用從新之法律，此即為『程序從新』原則之理由。」（最高行政法院 107 年判字第 455 號判決）⁸⁴

⁸¹ 室井力/芝池義一/浜川清編，コンメンタール行政法/行政事件訴訟法・国家賠償法，第 2 版，2006 年，頁 361。

⁸² Kopp/Ramsauer, VwVfG, 11. Aufl., 2010, Einf. I Rn. 56; § 9 Rn. 3.

⁸³ 最高行政法院 96 年度判字第 1972 號判決。

⁸⁴ 本件判決涉及納稅者權利保護法第 21 條第 1 項規定：「納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。」業已變更實務上之所謂「爭點主義」，改採納稅者就不服之課稅處分之全部內容，於行政救濟期間得追加或變更主張課稅處分違法事由，此項規定為程序性規定，係在原審於 106 年 4 月 19 日言詞辯論終結後，納稅者權利保護法於 106 年 12 月 28 日方始施行，但因最高行政法院審理本案時，則屬尚未確定案件，自應適用上開有利於納稅者之納稅者權利保護法第 21 條第 1 項規定。

按程序上之法律關係乃始自程序開啟，而終於程序終結，在程序進行中發生程序法律變更，則新法原則上得適用於尚未終結之程序法律關係，此時乃屬「不真正的溯及效力」之範圍，與「真正的溯及效力」有別⁸⁵。故得否適用新的程序法規，似仍應依「不真正的溯及效力」之容許與否之審查標準，加以判斷。

德國聯邦財稅法院 1977 年 2 月 8 日判決⁸⁶認為依據德國租稅通則施行法第 97 條第一項規定，新的行政程序規定，除法律另有規定外，應適用於新法施行前已經開始、而仍在繫屬中之行政程序，到程序終了為止，以符合程序經濟原則。故於行政處分做成之後，始發生程序法規定變更時，則於特殊情形，法院亦應加以斟酌。此尤其適用於依據舊法規定，基於程序上理由應予以撤銷之原行政處分，而依據進行中之程序終結時可適用之新修正之程序法規變成合法的情形。倘若此類程序法規定之變更，是在財務法院判決之後，才發生時，則原則上法律審法院亦應斟酌此一法律之變更。蓋法律審法院審查原審判決是否合法時，並非以原審法院判決時有無牴觸法律為準，而應以法律審法院判決時，原判決客觀上是否合法為準⁸⁷。

我國實務上也一向採取程序從新原則，例如行政法院 56 年度判字第 152 號判例對於所得稅法新修正公司負責人之扣繳義務，認為：「此項扣繳辦法，性質上係屬程序之規定，依程序從新之原則，於後法施行後，就後法施行前之期間內公司盈餘分配為給付時，公司負責人自亦應負扣繳之義務，違反此義務者，依後法第一百十二條規定，自可責令賠繳。」本件原告公司給付股東之股利，雖係四十四年度以前之盈餘，而其實際給付之日期，則在後法公布（按新法於民國 44 年 12 月 23 日修正公布）施行以後，依扣繳稅款適用程序從新之原則，則原告公司於後法施行後始行給付股東後法施行前之期間內之盈餘分配，公司負責人自仍應履行扣繳之義務，不發生溯及既往之問題。

二、適用類型

程序從新原則的適用類型，包括行政處分之作成程序以及其撤銷變更程序。例如稅捐稽徵程序，於 90 年 1 月 1 日行政程序法施行之後，以往年度的稅捐事件，在 90 年 1 月 1 日以後進行稽徵處理時，均可適用新的行政程序法，例如得依據行政程序法第 117 條職權撤銷違法處分，或第 128 條程序再開或第 136 條之行政和解等。但行政程序法第 131 條第 1 項及行政執行法第 6 條有關時效規定，係關於請求權之消滅規定，自屬實體規定，依實體從舊原則，在行

⁸⁵ H. Bauer, JuS 1984, S. 246.

⁸⁶ BFH, 08.02.1977 - VIII R 50/74; BStBl II 1977, 516 ;NJW 1978, 77-78.

⁸⁷ BGHZ9,101; BFHE58,190, BStBl III 1953, 364. **BFH BStBl. 1981 II S. 416.**

政程序法及行政程序法九十年一月一日施行前所成立之公法上請求權（例如工程受益費）之行使，無上開時效規定之適用⁸⁸。

程序從新原則，也適用於行政處罰程序。有關行政處罰之程序法規定，不適用溯及生效禁止原則，而應適用「程序從新原則」⁸⁹，對於在法規變更時之處理中之程序狀態，除法律有特別規定外，應適用最新程序法規處理。包括裁罰追訴時效，也屬於程序妨礙之制度，應歸屬於程序法之範圍⁹⁰。從而其時效之變更，也應適用新法處理，不適用溯及生效禁止原則⁹¹。

例如稅捐稽徵法第 50 條之 4 規定：「依本法或稅法規定應處罰鍰之案件，於本法修正施行前尚未移送法院裁罰者，依本法之規定由主管稽徵機關處分之；其已移送法院裁罰者，仍依本法修正施行前各稅法之規定由法院裁罰。」對於修正施行前違規行為處罰案件，尚未移送法院裁罰者，適用新法規定程序，改由主管稽徵機關處分處罰之。也原則上採取程序從新原則。

程序從新原則，也適用於行政執执行程序。例如行政執行法第 42 條第 2 項規定：「本法修正施行前之行政執行事件，未經執行或尚未執行終結者，自本法修正條文施行之日起，依本法之規定執行之；其為公法上金錢給付義務移送法院強制執行之事件，移送該管行政執行處繼續執行之。」亦係認為本法規範行政強制執行事件之原則性規定，性質上屬於「程序法」⁹²，依據「程序從新原則」，在新法施行後，以往尚未執行或尚未執行終結之案件，均適用新法繼續執行之（參見本條立法理由說明）。

三、程序從新原則與信賴保護

程序從新原則係將新法適用於尚未終結的程序法律關係，因此，可能涉及「不真正的溯及效力」，而仍有公法上信賴保護原則的適用問題。

德國聯邦憲法法院 1983 年 3 月 22 日裁判⁹³即認為人民對於程序規定之信

⁸⁸ 最高行政法院 93 年度判字第 843 號判決。

⁸⁹ 行政罰法上之從新從輕原則僅及於實體法，並不及於程序法規定的變更，也不及於證據證明的規定。

⁹⁰ BVerfGE 25,269; Göhler, OWiG, 16. Aufl., 2012, Vor §31 Rn.3.

⁹¹ Göhler, OWiG, 16. Aufl., 2012, §4 Rn.2b.

⁹² 參照司法院院解字第 4031 號解釋：「糖類統稅徵實辦法已因貨物統稅條例之廢止而失效，在該辦法有效時期商人延不繳納該項折價稅款，不能逕依司法行政部令執行，惟於三十五年十一月二十七日及三十七年四月二日貨物稅條例先後修正公布施行後，法院得依貨物稅機關之請求適用各該條例第十五條之規定強制執行。」。

⁹³ BVerfGE 63,343. 本案涉及德奧兩國於 1970 年 9 月 11 日締結法律協助條約（Rechtshilfevertrag vom 11.9.1970），約定對於進口稅捐等課稅處分之執行名義，得相互協助強制執行，變更以往條約未納入協助強制執行之情形。對於以前課稅處分確定之案件，亦納入協助執行之範圍，因此衍生是否違反信賴保護之爭議，本件判決認為當事人以前在舊法時代，在 1966.2.2 由奧地利主管機關補稅處分確定之案件，就無庸受到法律協助強制執行之可能性乙節，並未取得憲法上應

賴，原則上亦應受相同保護。亦即在立法者（於此，係以國際法上條約之形式）對於人民所置身於向來所產生之程序法上狀態，加以影響時，亦應以法安定性及信賴保護之法治國家原則，作為憲法上審查標準，加以衡量，以審查其有無侵犯憲法所保障人民之人格發展自由之基本權利。即使程序規定亦可能創設信賴地位，尤其是在已經繫屬的程序或已經發生之程序狀態之範圍內的信賴地位。

在行政程序及行政法院訴訟程序之領域，可能因程序規定之變更，對於已經繫屬之程序發生作用，而對於人民侵犯或剝奪其大有希望維護其權利之重要地位。即使在一定的範圍內，信賴程序法規定之存續，從憲法來看，比信賴實體的法律地位之維持，較不值得保護；但在個別案件中，程序法上地位因其意義及其重要性，亦可能與實體法上之地位一樣，在相同的程度內，同樣值得保護。例如對於已經時效完成債權消滅之事件，因時效規定（被定性為程序規定）之變更，而嗣後溯及生效加以干預時，即已逾越程序法變更之憲法上所容許之界限。在程序法之變更之信賴保護問題上，是否有在法律上已經終結之程序存在，乃屬重要情況⁹⁴。

此項裁判從法安定性及信賴保護之憲法上觀點，對於「程序從新」原則，從信賴保護原則觀點，提出檢討，值得吾人參考。

肆、法律不溯及既往原則

一、意義

在行政法上，基於法安定性之理由，人民信賴基於該法律狀態所產生之法律上地位不致於溯及既往的蒙受不利益，原則上應加以保護（所謂溯及效力之禁止；溯及連結之禁止）。立法者對於已經作成之經濟上處置（例如參與經濟上交易，或使用所得於投資，儲蓄、消費）之結果，不得嗣後更為不利之規定。法律不溯及既往原則屬於憲法上法治國家法安定性以及信賴保護所要求，也是法治國家保障人民基本權利的要求，因此，不僅是法律適用上之原則，也是立法原則，立法者原則上應受此一憲法上信賴保護原則之拘束⁹⁵。法律規定溯及生效的事項，如有利於人民之事項，通常為憲法所不禁止。反之，如對於人民權利發生不利之影響，原則上應為憲法所不許⁹⁶。

德國聯邦憲法法院判決即認為根據法治國家原則（*die allgemeinen rechtsstaatlichen Grundsätze*）以及由此導出之法安定性（*Rechtssicherheit*）原則，

值得保護之法律地位，故為法之所許，並不違憲。

⁹⁴ BVerfGE 63, 343.

⁹⁵ 林錫堯，前揭註 36，頁 31 以下；林三欽，行政法令變遷與信賴保護，東吳大學法律學報，第 16 卷第 1 期，2004 年 8 月，頁 141；陳愛娥，國小校長的「遴用」或「遴選」——法律溯及既往原則的相關問題，台灣本土法學雜誌，21 期，2001 年 4 月，頁 141 以下。

⁹⁶ 吳庚/盛子龍，行政法之理論與實用，增訂 15 版，三民，2017 年，頁 56。李建良，法律的溯及既往與信賴保護原則，台灣本土法學雜誌，24 期，2001 年 7 月，頁 84。

連結憲法上有關基本權利之保障，法律規定之法律效果如果溯及既往，從一個法規公布之前的一段期間即已經發生，原則上為憲法所不許⁹⁷。亦即不利於納稅人之負擔的稅法規範，原則上禁止溯及生效，而不問其法規範是涉及多數納稅義務人或少數納稅義務人，即使涉及少數納稅義務人之信賴保護請求權亦然。在此，不僅溯及生效的課徵稅捐或提高稅負，乃為法所禁止，而且溯及生效的將稅捐優惠予以撤銷或廢止，亦為憲法所不許。至於溯及生效的有利納稅義務人的法律、法規命令以及自治法規，則為法之所許⁹⁸。

然而，溯及生效之一般的禁止，乃經由下述保留而受限制：亦即僅於其信賴特定的法律狀態，於事理上有正當依據，且基於此項理由，值得保護的情形，始得主張其信賴之保護⁹⁹。因此，於個別案件中，最後乃以下述衡量為準：亦即個人信賴法律規定之存續與立法者對於實現公共利益之要求之意義相對立，就此兩者加以衡量¹⁰⁰。

行政機關基於法律授權而訂定對將來一般抽象事項所為發生法規範效力之法規命令，除有特殊正當理由之例外情形外，亦應遵守法律不溯及既往原則¹⁰¹。

二、真正的溯及效力與不真正的溯及效力

（一）概 說

學說上一般將溯及效力區分為真正的溯及效力（**echte Rückwirkung**）與不真正的溯及效力（**unechte Rückwirkung**），倘該項法律干涉已經解決的、屬於過去的構成要件事實關係，並變更已經發生之法律關係之法律效果時，則有真正的溯及效力存在。亦即其法律規範之適用期間，早於法律公布之前之期間即開始適用。反之，倘該項法律固然並非對於已經過去的，但也非對於將來的，而是對於現在尚未終結的、但已經（透過工作或資本投入，透過契約或預約）著手進行之事實關係以及法律關係（過去之事實尚未發生法律效果）向將來發生作用，並同時就其法律地位嗣後「整體的」加以貶損時時，則有不真正的溯及效力存在¹⁰²。

⁹⁷ BVerfGE 13, 261; 72,200=BStBl.86,628. BVerfGE 97,67; Hey, in:Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, §3 Rz.260;

⁹⁸ Drrrn,in: Tipke/Kruse, AO, Lfg.111 , 2006, 06, tB118 ; BFH BStBl1981, 416.

⁹⁹ BVerfGE 50, 177 .

¹⁰⁰ Vgl. BVerfGE 67, 1; 70, 69 .

¹⁰¹ 最高行政法院 98 年 12 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議。

¹⁰² Hey, in:Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, §3 Rz.262.

對於此種真正的溯及效力與不真正的溯及效力是否為法所容許之問題，一個法律規定如果將具有不利人民的負擔法律效果，適用於已經終結的事實關係時，則對於人民不利益的變更過去事件之法律效果，發生「真正的溯及效力」（或所謂「法律效果之溯及作用」）。此種情形，原則上在憲法上所不允許。如果一個規範之負擔的法律效果，適用於一個在法規公布前已經發生而在公布後才終結的構成要件事實關係時（亦即所謂「構成要件之溯及連結」）（„tatbestandliche Rückanknüpfung"），在構成要件事實終結之時點，已經落入新法之實施範圍，而適用新法，則就過去已經發生、正在進行之事實關係部分，仍有溯及效果之情形存在，亦即發生所謂「不真正的溯及效力」。此種不真正的溯及效力，並非原則上不合法。因為以往法律狀態對於人民有利的繼續存在之完全保護，將會癱瘓立法者在重要領域追求公共利益，並使法律秩序無法適應生活關係變動之變更需要。且人民單純期待不在信賴保護範圍，人民不能期待法律在將來繼續存在不變更，但仍應進行「法益衡量」¹⁰³。亦即此種構成要件之溯及連結，其合憲性之審查標準在於「人民信賴利益與立法者因應新情勢變遷而變更法律之公益需求間之權衡」。在此如果不真正溯及生效導致人民造成特殊嚴重損害之情形，亦即當事人期待權益受到違反比例原則的過度侵害時，立法者即有制定「過渡期間條款」的義務，使其繼續適用舊法。如果立法者並未制定此種過渡期間條款之義務，則應認為有法律漏洞，基於新法律規定之合憲性解釋，得解釋為仍依容許於特別嚴重損害人民期待權益時，於合理期間內，仍得繼續適用舊法規定。以代替立法者填補應制定過渡條款之法律漏洞¹⁰⁴。

（二）稅法上真正的溯及生效與不真正溯及生效

在期間稅亦即直到其課稅年期、徵收期間或預先申報期間屆滿時，方始發生之繼續性稅捐，如果溯及連結在該段期間已經實現之事實關係時，則有真正的溯及生效存在，在此情形，並非不真正的溯及生效，蓋於其事實關係已經實現的情形，其稅捐債權於該期間屆滿時即發生，而無法加以阻止¹⁰⁵。

倘一項法律在稅捐債權發生之後始被公布，而溯及生效時，則構成真正的溯

¹⁰³ 詳如前述利益衡量說（最新見解）：新法所追求之公益與信賴舊法之私益比較衡量（聯邦憲法法院 2010 年 7 月 7 日判決）。

¹⁰⁴ 陳愛娥，前揭註 95，頁 143 以下。國民教育法第 9 條在 88 年 2 月 3 日修正公布，將國小校長的任用由「依據成績優劣順序，列冊後用」，改為「公開甄選」，導致列冊後用人員原本已經可以被任用為校長者，因此喪失其權益而引起爭訟的情形。陳愛娥副教授認為本案涉及不真正溯及生效之情形，而主張關係人之期待權益以及工作權應受保障，新法違反比例原則加以侵害，應有過渡條款加以保障或以法律漏洞補充方式進行合憲解釋。

¹⁰⁵ Kruse, in: Tipke/Kruse, AO, §4 Tz. 8.

及效力¹⁰⁶。反之，在期間稅，如一項法律係在稅捐債權發生之前，於年度經過期間中被公布時，則屬不真正的溯及效力之範圍¹⁰⁷。此種情形，即屬於「構成要件之溯及連結」的概念範圍，亦即將未來的法律效果規定，亦連結適用於過去進行之構成要件特徵。例如某項稅法規定於 1972 年 9 月 8 日始修正公布，規定納稅義務人自 1972 年 1 月 1 日起至 1972 年 6 月 21 日止所獲得之所得，亦適用新法，即屬構成要件之溯及連結，蓋其法律效果（所得稅之納稅義務）迨至 1972 年年度終了時始發生，亦即於新法公布之後始發生¹⁰⁸。

又如「營業稅法第 41 條：『營利事業匿報營業額逃漏營業稅，於事實發生之日起五年內未經發現者，以後不得再行課徵』之規定，係民國五十四年十二月三十日修正舊營業稅法全文時所增訂，從而逃稅事實發生在該法條增訂以前者，因行為當時施行之營業稅法無課徵期間之限制，故無論經過時間之久暫均得課徵，而逃稅事實發生在該法條增訂以後者，則依該法條規定於事實發生之日起五年內未經發現者，以後即不得再行課徵，是在該法修正公布施行之日以前雖逃漏多年未經發現之營業額仍須課徵，而在該法修正公布施行之日以後，雖逃漏僅五年未經發現之營業額反不得課徵，既屬有失公平，與增訂該第四十一條之立法精神亦有未符，因此營利事業匿報營業額逃漏營業稅之事實發生在民國五十四年十二月三十日修正全文公布施行之營業稅法生效日以前者，乃宜自該日起算，五年以內未經發現者，以後即不得再行課徵，以期平允」（釋字第 142 號解釋理由書）。上述修法規定未有溯及生效之規定，但核課期間繼續進行，於新法施行後即應適用新法，故於新法生效施行後五年內，未經發現者，以後即不得再行課徵。此當係屬於構成要件溯及連結（連結以往發生之逃漏稅案件）之不真正溯及生效之適用結果¹⁰⁹。

三、法律不溯及既往原則之例外

在負擔的法律，其真正的溯及生效之禁止原則，乃植基於包含於法治國家原則中之信賴保護的思想。此項原則之例外，僅能適用於人民對於特定的法律狀態之信賴，並不值得保護，蓋於事理上並無正當化根據的情形。此種例外情形，依德國聯邦憲法法院 1971 年 3 月 23 日裁判見解¹¹⁰，概可分下述幾種案型：

（一）事先公布政策變更

¹⁰⁶ 黃茂榮，稅捐優先權之適用對象與溯及效力，載於氏著，稅捐法論衡，1991年，頁91以下。

¹⁰⁷ BVerfGE 72, 200.

¹⁰⁸ BVerfGE 72, 200.本件不真正溯及生效之案例被宣告違憲。

¹⁰⁹ 有認為此係溯及既往，而是基於「司法解釋」所致，且僅是有限的溯及既往（李建良，法律的溯及既往與信賴保護原則，台灣本土法學雜誌，24期，2001年7月，頁84）。

¹¹⁰ BVerfGE 30, 367. Vgl. BVerfGE 18, 429.同說，最高行政法院 98 年 12 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議。

在該項法律之法律效果之發生所追溯既往之時點，人民早已應預料到有此種新的規定（包括「是否」有此一新的規範以及「如何」新的規範）時，則並不要求對於人民信賴之保護。例如原先所存在之規定，僅具有暫時性質。如果僅是提出法律草案提供公眾討論，或者只是與外國討論階段，均仍未滿足此一要求¹¹¹。如果現行法律已經規定將要發布一個溯及生效之法規，則不發生信賴值得保護之問題。

德國聯邦財稅法院 1993 年 11 月 10 日判決¹¹²認為以往德國聯邦憲法法院歷年來判決一貫見解¹¹³認為如果人民對於法律效果追溯既往的時間點起，已經應該可以預料到法律之修正變更時，則縱然屬於「真正的溯及生效」，仍為法之所許。據此人民信賴原來的法律狀態之存續，原則上在聯邦議會終局的議決法案三讀通過時，即已經不存在¹¹⁴。

在德國與義大利訂立之 1989 年租稅協定，德國議會已經在 1990 年 5 月 1 日三讀通過批准該租稅協定，而等待義大利方面完成法定程序，該租稅協定才發生國際法上之拘束效力。雖然本案直到 2 年後，於 1992 年 12 月 27 日才正式生效，該國會批准之法律仍可規定自 1990 年 1 月 1 日起適用該租稅協定。故納稅義務人於 1990 年取得之薪資所得，其稅捐債務係於 1990 年 12 月 31 日屆滿時發生，應適用該租稅協定課稅。亦即雖然溯及至 1990 年 1 月 1 日起生效適用，僅涉及不真正溯及既往，原則上仍為憲法之所許¹¹⁵。

又如「經濟部於 92 年 7 月 4 日發布「環境維護費收費基準」，並明定自土石採取法生效之日即 92 年 2 月 8 日起施行（生效），乃使法規之施行日（生效日）溯及於其發布日之前之溯及性行政立法，為法治國家行政立法之例外情形。揆諸憲法增修條文第 10 條第 2 項規定已明揭國家負有維護生活環境及自然生態之義務，且土石採取法亦已於 92 年 2 月 8 日生效，是經濟部於 92 年 7 月 4 日發布「環境維護費收費基準」，並溯及自土石採取法生效之日生效，乃為實現憲法保護環境及生態之重大公益，貫徹土石採取法立法意旨所必要；又衡諸土石採取人採取土石之成本、利潤，以及相關水土保持、環境保護及道路交通等公共設施建設經費之需求等，經濟部於評估後，在土石採取法 92 年 2 月 8 日生效日後之近 5 個月，於 92 年 7 月 4 日發布「環境維護費收費基準」，尚屬合理作業期間，未達行政怠惰之程度，故此一溯及性之行政立

¹¹¹ Drüen, in: Tipke/Kruse, AO, Lfg. 111, 2006, §4 Tz. 20.

¹¹² BFH-Beschluß vom 10.11.1993 (I B 122/93) BStBl. 1994 II S. 155.

¹¹³ Vgl. BVerfGE 13, 261; 30, 272; 37, 363.

¹¹⁴ Vgl. BVerfGE 30, 272; BVerfGE 72, 200.

¹¹⁵ BVerfGE 43, 242.

法，應予適用。」（最高行政法院 98 年 12 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議）

（二）澄清法律疑義

在其法律狀態不明確以及混亂不清或者有漏洞，或者違反體系且不合理致對其合憲性存在有強烈的懷疑時，則人民對於現行法亦不能加以信賴。立法者有必要藉由溯及性法律加以整理或清除；或者現行法律違憲而無效，立法者有必要以新規定取代；在此類情形，法治國家原則本身即要求：經由溯及生效的澄清規定重建法安定性與正義。

（三）對於人民不致於發生損害

經由溯及生效之法律變更，將不致於產生任何的損害或者僅產生根本微不足道之損害時，則相對於有事理上根據之溯及生效之法律變更，關係人對於現行法律狀態之信賴並不需要保護。

例如德國聯邦憲法法院 1990 年 1 月 23 日判決¹¹⁶允許 1984 年 7 月 25 日修正之所得稅法第 4 條第 5 項第 1 句第 8 款之法律規定溯及既往生效，新的規定公平交易法之違規處罰罰鍰，不准在稅法上作為費用扣除，在本件情形，以往判例實務見解即不准罰鍰作為費用扣除，故新法規只是將以往法院實務上之一貫見解法典化，故新法規溯及生效適用於以往已經終結之事實關係，符合過去實務一般見解，故納稅義務人之信賴無庸保護。本件聯邦憲法法院判決雖然支持新法規定溯及生效之合憲性，但同時對於新法規定進行「目的性限縮」之合憲性解釋：「倘若違反秩序行為所獲得之經濟上利益，應經由罰鍰方式加以剝奪時，則憲法上平等原則要求：剝奪不法利益金額之罰鍰金額，應於計算課稅時，加以扣除；或者主管機關在裁罰剝奪不法利益時，就有關不法利得之計算，僅以扣除預估之所得稅額後之不法利得金額，作為計算基礎。」

（四）特別重大公共利益優越於信賴保護之利益

必須有明顯的優越於信賴保護之公共利益要求之強烈的理由，而足以正當化溯及生效的情形。亦即溯及性法律係為達成極為重要之公益上目的，且其重要性高於法安定性之要求。

最高行政法院 98 年 12 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議也認為：「法律不溯及既往原則為法治國家基本原則之一，除有下列情形外，立法者原則上不得制定溯及性法律：1.人民預見法律將有所變更；2.現行法律規定有不清楚或紊亂之現象，立法者欲藉由溯及性法律加以整理或清除；3.現行法律違憲而無效，立法者以新規定取代；4.因溯及性法律所造成之負擔微不足道；5.溯及性法律係為達成極為重要之公益上目的，且其重要性高於法安定性之要求。行政機關基於法律授權而訂定對將來一般抽象事項所為發生法規範效力之法規命令，除有上述例外

¹¹⁶ BVerfG-Beschluß vom 23.1.1990, BStBl. 1990 II S. 483.

情形外，亦應遵守法律不溯及既往原則。」¹¹⁷

伍、結語

「民無信則不立」，法律不可「失信於民」，古有明訓。亦即「不教而誅」或「慢令致期」，均屬於苛政範圍，並非聖賢為政之道。

實體從舊以及程序從新原則，乃是法律不溯及既往原則之具體化適用，屬於「法律之適用原則」。其中實體從舊原則原則上仍應回歸到「行為時法」，亦即法律規範人民之社會生活，作為人民之「行為規範」，而構成人民「從事生活行為時」所需遵守之法律，因此，法律之適用原則，依據實體從舊之行為時法，人民才具有遵守法律之「期待可能性」以及「履行義務之可能性」，國家也才能遵守「誠實信用原則」。有關法律適用所需構成要件事實是否實現，也應取向於「行為時法」進行觀察把握，因此在人民持續行為或繼續性生活事實，如果具有行為「可分性」，或「事實及或法律關係狀態之可分性」時，則於橫跨新舊法時，本於實體從舊之行為時法原則，應分段適用，儘量勿以「構成要件溯及連結」方式進行溯及生效適用，以免破獲既有法律秩序，任意變更人民以往行為時於舊法時代所取得或所處之法律地位。就此而言，應告別「不真正溯及生效（或構成要件事實溯及連結）之理論」，而回歸具有自然法思想以及利益平衡思想之「實體從舊原則」，以保障人民善意信賴法律秩序之交易安全，排除國家法律對於人民所產生不必要之法律風險負擔。

有關法律之溯及生效適用，不論是真正溯及生效或不真正溯及生效，皆變更人民

¹¹⁷日本神戶大學教授學者瀧圭吾教授認為租稅法律主義固然應保障法的硬性與預測可能性而有遡及立法禁止原則，然而在下列三種類型，參考美國實務見解，仍應可例外承認溯及立法之合法性：

- （1）租稅立法有存在重大錯誤瑕疵，而加以修正之溯及立法，
- （2）因應社會情勢之重大變化而對於過去獲得重大利益者，容許其立法溯及既往課予負擔，以及
- （3）當初立法時點立法者所未曾注意之漏洞進行填補之個別的租稅規避否認規定(瀧圭吾，租稅法律主義と「遡及立法」，財務省財務総合政策研究所「フィナンシャル・レヒュー」平成 29 年第 1 号（通巻第 129 号），2017 年 3 月。瀧圭吾教授認為立法過錯之遡及的修正 (curative legislation)，立法之欠缺之補充 (filling legislative voids)，議會之會期內之溯及 (intra-term retroactivity)，以及陳腐化之立法使其無効化 (nullifying obsolete statutes) 等情形，概可容許遡及立法。https://www.mof.go.jp/pri/publication/financial_review/fr_list7/r129/r129_07.pdf#search=%27%20行政法%26%20不溯及%27

最後瀏覽日：2019/5/5。

以往行為時之法律地位，如果不利於人民，除其表現事物本質之合理規律可以作為法理補充適用外，原則上必須經由「法律」明文規定認可（法律保留），以符合民主原則之要求，並應符合信賴保護原則以及比例原則，始得為之。

故不真正溯及生效，並非法律之適用原則，立法者如有維護公共利益之實際需要，而必須不真正的溯及生效，在德國及日本立法例（租稅溯及立法），通常均必須由立法者以「法律明定」溯及立法方式為之。司法機關審查此一溯及適用之立法例是否合憲，則從基本權利保障、憲法上比例原則（憲法第23條）、利益衡量法則以及法治國家之信賴保護原則進行審查。德國聯邦憲法法院裁判最新趨勢採取從嚴審查，以保障人民之善意信賴保護。

至於未經法律明文規定認可之不真正溯及生效，如因其行為或構成要件事實具有「不可分性」，而僅能整體適用時，究竟應適用舊法或新法？不無疑義。在此應可採取「整體觀察法」，衡量其「主要法律事實」（主要生活行為）是在舊法時代發生或新法時代發生，而定其應適用之法律。其如「主要法律事實」（主要生活行為）是在舊法時代發生，則應「繼續適用舊法」，乃是本於信賴保護原則以及對於人民權益侵犯之比例原則，對於新法進行「合憲解釋」，而對於新法規定之適用範圍，進行「目的性限縮」之法律漏洞補充。其如「主要法律事實」（主要生活行為）是在新法時代發生，則應「整體適用新法」，亦即適用「全部構成要件事實實現時」之新法，因此造成對於舊法時代之部分生活事實溯及適用，有認為必須利用「法律漏洞補充」之方法，取得其規範基礎¹¹⁸。

法學方法論上法律適用之原則，仍應符合事物本質之合理性（自然法正義之法的思想），符合當事人間之利益狀態之平衡（利益法學理論），以及憲法上法安定性與信賴保護原則之價值理念（價值法學理論），以符合「天地人三合一」的王道思想¹¹⁹。

故法律之適用，不宜依據僵化的技術形式上標準，以所謂「全部法律事實完全實現時」之法律為準，蓋此一時點可能遠離人民生活行為時，人民根本毫無遵守該法律之期待可能性，導致強人所難；且使人民承受不可預期之法律風險，違反風險預防之國家治理原則；又容易導致「不教而誅」、「陷人於不義」的後果。此所以聖人孔子在論語及其他經典中一再提示我們應注意避免的「為政之道」。故行政法上實體從舊原則，有關實體上法律關係，適用「行為時法」，符合法律作為人民社會生活之「行為規範」之事物本質之規律，契合自然法思想。因此在

¹¹⁸ 黃茂榮，前揭註 49，頁 384。

¹¹⁹ 陳清秀，前揭註 67，頁 214 以下。

人民之繼續性行為，或繼續性之事實關係或法律關係，具有可分性時，原則上仍應「分段適用」新舊法，不應引用「不真正溯及生效」之理論，追溯既往變動當事人之既得權益或法律地位，較為符合利益平衡法則，並可避免人民經濟活動蒙受不可預測之損害。

在程序法之領域，適用「程序從新原則」，乃是對於程序進行中之案件，在新修正之程序法規公布生效後，即應開始適用新法，處理後續進行之程序，而非追溯既往，但可能因程序規定之變更，對於已經繫屬之程序發生作用，而對於人民侵犯或剝奪其大有希望維護其權利之重要地位。因此也應適用信賴保護原則，加以某種程度之限制。在程序法之變更之信賴保護問題上，是否有在法律上已經終結之程序存在，乃屬重要判斷基準¹²⁰。

參考文獻

中文文獻

1. 台灣行政法學會，法治國原則與2018年金改革，第1版，2018年。
2. 吳庚/盛子龍，行政法之理論與實用，增訂15版，三民，2017年。
3. 李建良，法律的溯及既往與信賴保護原則，台灣本土法學雜誌，24期，2001年7月，頁79-88。
4. 李建良，轉型不正義？——初論德國法院與歐洲人權法院「柏林圍牆射殺案」相關裁判，月旦法學雜誌，第148期，2007年9月，頁5-32。
5. 林三欽，行政法令變遷與信賴保護，東吳大學法律學報，第16卷第1期，2004年8月，頁131-184。
6. 林錫堯，行政法要義，第3版，2006年。
7. 高鴻鈞，現代法治的出路，第1版，北京：清華大學出版社，2003年。
8. 陳敏，行政法總論，第8版，自版，2013年。
9. 陳清秀，法理學，第2版，元照，2018年。
10. 陳愛娥，國小校長的「遴用」或「遴選」——法律溯及既往原則的相關問題，台灣本土法學雜誌，21期，2001年4月，頁140-144。
11. 陳新民，法治國家論，第1版，學林文化，2001年。
12. 彭鳳至，告別「實體從舊、程序從新」——兼論行政法規變更時新舊法適用之原則與例外，月旦裁判時報，72期，2018年6月。
13. 黃茂榮，夫妻剩餘財產差額分配請求權之規定的溯及效力，植根雜誌，第17卷第9期，頁17-64。
14. 黃茂榮，稅法總論-法學方法與現代稅法，第1冊，增訂3版，2012年。
15. 黃茂榮，稅捐優先權之適用對象與溯及效力，載於氏著，稅捐法論衡，1991

¹²⁰ BVerfGE 63, 343.

年。

16. 蔡宗珍譯，快滋生反應器核電廠案判決（BVerfGE 49, 89），德國聯邦憲法法院選輯（八），司法院秘書處，1999年6月，頁523-589。
17. 蘇永欽，年金改革的主要憲法議題，收於台灣行政法學會，法治國原則與2018年金改革，初版，2018年，頁3-18。

政府資料

銓敘部 91 年 2 月 1 日部退 2 字第 0912105396 號函。

日文文獻

室井力/芝池義一/浜川清編，コンメンタール行政法/行政事件訴訟法・国家賠償法，第2版，2006年。

淵圭吾，租税法律主義と「遡及立法」，財務省財務総合政策研究所「フィナンシャル・レヒゴ」平成 29 年第 1 号（通巻第 129 号），2017 年 3 月，頁 93-121。

英文文獻

Lon L. Fuller, *The Morality of Law*, Yale University, 1969.

德文文獻

Birk, Steuerrecht I, 1988.

G7.Aufl.OWiG, 16. Aufl., 2012.

Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018.

Karl Heinrich Friauf, Gesetzesanknknzesank und rund resankn Gesetzgebung im Steuerrecht, und Wirtschaftsrecht, BB 1972.

Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 7. Aufl., 2008.

Tipke/Kruse, AO, Lfg. 111, 2006.

Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018.

Wernsmann, in: Hnsmann, in: Huerrecht, 23. Aufl., 2018.r, 2012.