

(本文章之寫作與發表由財團法人中華法學研究院贊助)

試論稅捐行政裁量之憲法審查一 從大法官解釋到憲法訴訟(下)

林 子 傑*

三、立法授權裁量之範圍 - 釋字第 565 號 (92.8.15)

(一) 釋字第 565 號解釋文重點摘要

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(下稱系爭注意事項)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。

(二) 釋字第 565 號解釋來龍去脈

本件聲請人林 oo 於 78 年度綜合所得稅結算申報,稅捐稽徵機關核算該年度

* 司法院大法官助理

聲請人賣出 78 年 1 月 1 日以後取得之上市開發股票 25,000 股，金額為 10,275,000 元，證券交易所所得為 3,545,141 元，併課其本年度綜合所得稅。聲請人不服，申請復查結果，未准變更，經提起訴願、再訴願，亦遞遭駁回，提起行政訴訟，亦遭敗訴判決，用盡審級救濟途徑後，提起大法官解釋。主張：稅捐機關核課聲請人該年度之證券交易所所得，係依據系爭注意事項之規定，系爭注意事項係由財政部 77 年 10 月 29 日以台財稅字第 770665140 號函所頒布，並非由法律明定，違反租稅法律主義。且財政部自 65 年 1 月 1 日起迄至 77 年 12 月 31 日止合計 13 年期間，均以函文停止課徵證券交易所所得稅，竟於 13 年後即 77 年 12 月 29 日以系爭函表示出售上市股票超過 1000 萬元者，自 78 年 1 月 1 日起至 79 年 12 月 31 日止要課徵證券交易所所得稅，惟事後僅課徵 78 年 1 月 1 日起至 78 年 12 月 31 日止之證券交易所所得稅，對 79 年 1 月 1 日起至 79 年 12 月 31 日止之證券交易所所得，則未課徵，系爭注意事項顯然違反憲法第 19 條之法律平等適用與合理正當性具有預見可能之租稅法律主義。因本號解釋終宣告合憲，聲請人自得依法繳納稅捐稽徵機關所核算之 78 年度綜合所得稅。並無疑義。

（三）簡評釋字第 565 號解釋

1. 本號解釋的歷史意義

據我國著名的稅法學者研究³⁶指出，本號解釋有四層憲法意義，分別是（1）肯認量能負擔原則；（2）明示租稅優惠為量能原則之例外；（3）授權明確性的違憲審查；（4）開啟租稅平等原則的審查基準。簡言之，本號解釋為首件大法官解釋肯認稅法上具核心關鍵地位的基本原則：即量能原則，惟並非將量能原則明文寫入大法官解釋裏，而係闡明量能原則之核心概念，亦即解釋理由書所稱：「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。」再者，本號解釋理由書亦明白表示：「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 7 條規定所不許。」是明示租稅優惠為量能原則之例外。第三，授權明確性的違憲審查，係指解釋理由書所稱：「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。」最後，解釋理由書明文表示：「憲法第 7 條平等原則並非指絕對、機械之形式上

³⁶ 葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查—大法官釋字第 565 號解釋評析，收錄於：稅法基本問題，元照出版社，二版，2005 年 9 月，頁 274 以下。

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 7 條規定所不許。」即開啟往後憲法解釋中關於租稅平等原則的審查基準。

2. 立法裁量授權之範圍與租稅優惠

租稅優惠之概念，稅法學界多數的共同說法是：為達成特定之經濟或社會政策目的，以犧牲量能課稅原則為手段，對有相同稅負能力之納稅義務人中，符合法定之租稅優惠要件者，給予其較輕或較優待的稅捐負擔。惟本號解釋認租稅優惠為量能原則之例外，係屬於立法裁量授權之範圍，則易引起誤解，進一步說明如下。本號系爭標的為行政命令，係指行政機關基於法律授權，對多數不特定人民就一般事項所作抽象之對外發生法律效果者（是為行政程序法第 150 條之法規命令），或者上級機關對下級機關，或長官對屬官，依其權限或職權為規範機關內部秩序及運作，所為非直接對外發生法規效力之一般、抽象（是為行政程序法第 159 條之行政規則）之命令規範，無論是法規命令或行政規則，除非是細節性或技術性事項，且對人民之權利義務關係影響輕微者，須有法律之具體明確授權，行政機關方得制定符合法律規範目的之行政命令；況且，是否屬細節性或技術性事項而得降低法律保留密度之規範性要求，該行政命令之性質與定位本身，仍屬憲法審查之範圍。

從而本號解釋稱租稅優惠為量能原則之例外，先暫且不論，就後段所言「係屬立法裁量授權之範圍」，因本號解釋標的為行政命令，故言行政命令為立法裁量授權之範圍，看似合理，實則隱含完全肯認凡以行政命令所為之租稅優惠係均屬立法裁量授權之範圍，則此論述恐怕將租稅優惠等同於立法裁量之範圍。換句話說，只要是租稅優惠，國會均有完全的裁量權限，包括立法裁量授權主管機關為租稅優惠之行政命令，如此恐將租稅優惠的憲法審查權限架空至僅剩立法裁量之憲法界限。

肆、稅捐行政裁量與憲法訴訟 – 以 111 年憲判字第 5 號判決為例

一、本件判決受理程序

本件聲請案係於司法院大法官審理案件法時期所聲請，亦即本聲請案係於 107 年 12 月 26 日聲請釋憲，現憲法訴訟法已施行（施行日為 111 年 1 月 4 日），故產生舊大審法時期已繫屬之案件，於新憲訴法時期之受理程序應如何處理之問題。換句話說，就該案件之程序事項，究應依舊大審法規定，亦或遵循新憲訴法規定之過渡期問題。就此而言，憲訴法第 90 條第 1 項規定：「本法修正施行前已繫屬而尚未終結之案件，除本法別有規定外，適用修正施行後之規定。但案件得否受理，依修正施行前之規定。」因此本件聲請案的受理程序應遵循憲法訴訟法之規定，惟本件聲請案應否受理之實體要件，則依司法院大法官審理案件法之規定判斷之。

進一步言，新舊法就程序事項最大的差異即在於判決評議的表決門檻，從過去大法官解釋宣告合違憲之法律表決門檻須達 2/3、命令須達 1/2，至現在憲法法庭判決評議只要過半數同意³⁷即可，已大幅降低宣告法律合違憲之表決門檻。至於人民案件應否受理之實體要件，於個別實體要件判斷應否受理之門檻上，新舊法之差異原則上並不大。

二、本件判決結論

亦即本件判決之主文所示：「財政部中華民國 66 年 3 月 9 日台財稅第 31580 號函，與憲法第 19 條租稅法律主義尚無牴觸。惟所得稅法第 39 條第 1 項但書之跨年度盈虧互抵制度，其政策選擇影響國家財政、經濟與產業發展，並涉及人民之租稅負擔，有關該管稽徵機關核定各期虧損之基準，仍以法律或法律具體明確授權之命令予以明定為宜。」

³⁷ 憲訴法第 30 條參照。

三、本件判決爭議始末

(一) 事實概要

聲請人中國鋼鐵股份有限公司（下稱中鋼公司），於民國 99 年度營利事業所得稅結算申報與其子公司中龍鋼鐵股份有限公司（下稱中龍公司）採連結稅制合併申報，中鋼公司 99 年度列報前 10 年核定合併營業虧損本年度扣除額新臺幣（下同）96 億餘元（包括原告前 10 年虧損 99 年度扣除額 58 億餘元以及中龍公司前 10 年虧損 99 年度扣除額 38 億餘元），經財政部高雄國稅局審查結果，依據系爭函釋重新核定營業虧損扣除額，將其申報前 10 年核定合併營業虧損本年度扣除額調減 84 億餘元，核定為 11 億餘元。簡而言之，因系爭函釋，聲請人 99 年度營利事業所得稅結算列報所核定之合併營業虧損扣除額，從 96 億餘元重新核定為 11 億餘元，合併營業虧損扣除額調減 84 億餘元。聲請人不服重核結果，申請復查，未獲變更，再提訴願及行政訴訟，均遭駁回。

(二) 系爭函釋

財政部 66 年 3 月 9 日台財稅字第 31580 號函釋（下稱財政部 66 年函釋）：「公司組織之營利事業適用所得稅法第 39 條規定，自本年度純益額中扣除前 3 年（註：現行規定為 10 年）各期核定虧損者，應將各該期依同法第 42 條規定免計入所得額之投資收益，先行抵減各該期之核定虧損後，再以虧損之餘額，自本年度純益額中扣除。」

(三) 法院裁判重點

1. 所得稅法第 39 條所規範之盈虧互抵，在現行法制下被視為對營利事業之優惠，使營利事業打破週期計算稅額之限制，能將不同稅捐週期內之盈虧得以互補。
2. 因所得法第 42 條第 1 項規定投資收益不計入所得額課稅，故經稽徵機關核定之營利事業所得稅結算申報核定通知書上各期核定虧損數，即未包含當期投資收益免稅部分，故在核定通知書上所列之核定數（虧或盈），並非實際營業上之盈虧，於適用所得稅法第 39 條第 1 項但書規定時，自不能徒以之前年度之核定通知書所載之核定結果為據。
3. 而所得稅法第 42 條始終建立在避免公司轉投資收益重複課稅之意旨上，故該投資收益部分雖免予計入所得額課稅，惟仍屬營利事業之所得，於計算年度營業之虧損時，應將此收益計入判斷，始符「營業之虧損」之意義。
4. 財政部 66 年函釋符合所得稅法第 39 條所稱之「虧損」之意義，與該條規定無

違，且該函非將投資收益加入當年度純益額，並無重複課稅之虞，亦無違同法第 42 條投資收益不計入所得額課稅之立法設計。

5. 況依該法第 42 條規定而獲實質免稅優惠之投資收益，因未計入當年度所得課稅，如於嗣後年度計算前 10 年核定虧損可扣除金額時，未將該投資收益加回，則可扣除虧損金額勢將虛增，並造成投資收益取得年度與虧損扣除年度雙重獲益之情形，致有違租稅公平原則。
6. 又土地交易所得及證券交易所得係政府基於政策考量而立法規定為非課稅所得對象，而投資收益則係因被投資公司已繳納營利事業所得稅，如再由投資公司將投資收益作為課稅所得合計，將產生重複課稅之情形，彼等間所得性質不同，尚無比附援引之餘地。

（四）聲請人主張重點

1. 聲請人於釋憲聲請書(二)以圖示方式描述假設的 A、B 二營業規模相當公司分別適用或不適用系爭函釋後，計算上之差異，節錄如下：

（1）案例背景：

A 公司與 B 公司為營運規模類似之公司，經營二年結果，其本業營業收入合計皆為 250 萬元，營運成本及費用均為 200 萬元，營業所得二年合計皆為 50 萬元。但進一步剖析 A、B 公司各年度經營成果，發現 A 公司所得穩定，第一年獲利 20 萬元、第二年獲利 30 萬；但 B 公司所得變動性相對較大，致第一年虧損 20 萬元，第 2 年獲利 70 萬元。此外，A、B 公司每年皆有獲配不列入所得額課就之投資收益 8 萬元。

（2）表一為依所得稅法第 39 條及第 42 條規定之計算方式(即未適用財政部 66 年系爭函釋)：

表一：未適用系爭函釋

	A 公司		B 公司	
	第一年	第二年	第一年	第二年
營業收入	100	150	100	150
營業成本及費用	80	120	120	80
營業淨利（虧損）	20	30	(20)	70
盈虧互抵扣除額	--	--	--	(20)
年度課稅所得額	20	30	0	50

課稅所得額合計	50		50	
所得稅法第 42 條獲配之投資收益	8	8	8	8

說明：

A 公司—對每年都有銷售貨物或勞務而有營業獲利的 A 公司而言，營業外投資收益並不計入所得額課稅，A 公司兩年合計的課稅所得還是 50 萬元。

B 公司—根據所得稅法第 39 條及第 42 條規定，營業外投資收益不計入所得額課稅，而第一年度營業虧損 20 萬元，可於第二年度全額申報抵減，B 公司兩年合計的課稅所得與 A 公司相同均為 50 萬元，方屬合理、公平。

(3) 表二為依財政部 66 年系爭函釋之計算方式

表二：適用財政部 66 年系爭函釋之不合理結果

	A 公司		B 公司	
	第一年	第二年	第一年	第二年
營業收入	100	150	100	150
營業成本及費用	80	120	120	80
營業淨利（虧損）	20	30	(20)	70
盈虧互抵扣除額	--	--	--	(12)
年度課稅所得額	20	30	0	58
課稅所得額合計	50		58	
所得稅法第 42 條獲配之投資收益	8	8	8	8

說明：

根據系爭函釋，B 公司第一年銷售應稅的貨物或勞務之申報虧損 20 萬元，應該先抵減投資收益 8 萬元之後，以剩餘的虧損 12 萬元，申報為第二年的盈虧互抵扣除額。因此，B 公司兩年合計的課稅所得額就變成 58 萬元，大於 A 公司的 50 萬元，其中差異的 8 萬元，就等同於將 B 公司第一年的投資收益 8 萬元，從所得稅法第 42 條規定的「不計入所得額課稅」，變成了「應課稅的所得」。適用該函釋結果竟使投資收益變為 100% 課稅所得，致該投資收益於投資公司階段亦須課徵營所稅，有違所得稅法第 42 條立法意旨，另亦致所得變動大之 B 公司相對稅負較重，不符所得稅法第 39 條規範精神。

2. 據上，因財政部適用系爭函釋後限縮本件適用所得稅法第 39 條盈虧互抵，以及第 42 條轉投資收益不計入所得課稅而產生重複負擔營所稅。聲請人認為³⁸系爭財政部 66 年函釋剝奪納稅者於特定情形是用所得稅法第 39 條及第 42 條之權利，實質變動納稅者之營利事業所得稅稅基計算，限縮上開所得稅法之適用，增加法律所無之限制，違反憲法第 19 條租稅法律主義。進而就實質合憲性而言，系爭函違反客觀營業保障淨所得原則，違反量能平等負擔，侵害人民稅捐上之平等權；以及系爭函扭曲盈餘分派，影響人民選擇多層次投資架構公司之營業方式之自由，亦侵害人民受憲法保障之工作權、營業自由與財產權。

四、本件判決評釋

本件係憲法訴訟法施行後首件審查稅法規範之憲法判決，一定程度上自有開創稅法規範憲法審查新局面的氛圍。惟自本件判決主文與理由而論，或恐事與願違，不僅未正面具體回應聲請書之主要指摘，亦錯失建構稅法之憲法訴訟案件實體審查的歷史良機，甚為可惜！

（一）盈虧互抵係量能課稅之客觀淨值原則展現，非租稅優惠

86 年 5 月 9 日公布之釋字第 427 號解釋，其解釋文言：「營利事業所得之計算，係以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額，以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算，所得稅法第 24 條第 1 項及第 39 條前段定有明文。同法第 39 條但書旨在建立誠實申報納稅制度，其扣除虧損只適用於可扣抵期間內未發生公司合併之情形，若公司合併者，則應以合併基準時為準，更始計算合併後公司之盈虧，不得追溯扣抵合併前各該公司之虧損。財政部中華民國 66 年 9 月 6 日台財稅字第 35995 號函與上開法條規定意旨相符，與憲法並無牴觸。至公司合併應否給予租稅優惠，則屬立法問題。」尤其解釋文的末句所下的結論，已經明白地表明本號解釋認盈虧互抵為租稅優惠。

惟 106 年 2 月 8 日公布之釋字第 745 號解釋，其解釋理由書稱：「所得稅法第 13 條規定：『個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。』為計算個人綜合所得淨額，立法者斟酌各類所得來源及性質之不同，分別定有成本及必要費用之減除、免稅額、扣除額等不同規定

³⁸ 見本件釋憲聲請補充理由書(三)，第 61 頁以下。

（所得稅法第 4 條、第 14 條及第 17 條等規定參照）。此等分類及差別待遇，涉及國家財政收入之整體規畫及預估，固較適合由代表民意之立法機關及擁有財政專業能力之相關行政機關決定。惟其決定仍應有正當目的，且其分類與目的之達成間應具有合理關聯，始符合量能課稅要求之客觀淨值原則，從而不違反憲法第 7 條平等權保障之意旨。」後段所稱量能課稅要求之客觀淨值原則的概念，於同號解釋理由書接續言：「本於量能課稅原則，所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值，而非所得毛額，作為稅基。」此號解釋已肯認所得課稅應以收入減除成本、費用後的客觀淨值，亦即盈虧互抵，作為計稅之基礎，且此係基於量能課稅原則，並非租稅優惠，本號解釋可視為釋字第 427 號解釋將盈虧互抵誤認為租稅優惠之導正（或見解變更）。

近一步言，若從對公司的課稅期間觀察，最能精確判斷一間公司究竟有多少收益，進而國家得以作為所得之課徵對象，應該是等到公司解散清算時，整體計算這間公司自登記成立至解散清算時究竟有多少收益，相對地支出多少成本及費用，兩相抵減下的餘額，方為營利事業真實的所得，此舉最為精準，但事實上若真採行，則實踐上必然完全不利國家課稅。因此實際上各國均採取「期間稅」作為課稅期間之計算基準，至於應如何計算，例如係採行一年、三年、五年、十年或更久之盈虧互抵³⁹，或者虧損扣抵⁴⁰等，係攸關政府稅捐稽徵技術與企業永續經營等考量，並非國家所給予企業之租稅優惠，而是量能課稅原則下客觀淨值原則之展現。我國所得稅法第 39 條於 78 年第一次修法理由稱：「為提高企業競爭能力及促進稅制公平合理，爰參照其他國家之制度並參酌稅捐核課期間及憑證保存年限之規定，將但書規定得扣除之『前三年』虧損放寬為『前五年』虧損。…」98 年第二次修法理由更清楚地說明：「一、為提高企業競爭能力及促進稅制公平合理，並考量企業永續經營及課稅能力的正確衡量，參照其他國家做法，將第一項規定得扣除「前五年」虧損，放寬為「前十年」虧損。…」亦可作為盈虧互抵並非租稅優惠之例證。

（二）系爭函、所得稅法第 42 條與兩稅合一之關係

本件行為時之所得稅法（86 年 12 月 30 日修正公布；下稱 86 年版所得稅法）第 42 條規定：「I.公司組織之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之

³⁹ 尚有如德國之前轉之盈虧互抵（Verlustuecktrag）與後轉的盈虧互抵（Verlustvortrag）。

⁴⁰ 日本法人稅法第 57 條第 1 項、第 80 條第 1 項分別明文設有「前年度虧損後抵」與「後年度虧損前抵請求退稅」制度。

股利淨額或盈餘淨額，不計入所得額課稅，其可扣抵稅額，應依第 66 條之 3 規定，計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額。II.教育、文化、公益、慈善機關或團體，有前項規定之股利淨額或盈餘淨額者，不計入所得額課稅，其可扣抵稅額，不得扣抵其應納所得稅額，並不得申請退還。」86 年版所得稅法最重要的修正部分，即是兩稅合一制的採行，且採行「設算扣抵法」之兩稅合一制。而自 107 年廢除兩稅合一設算扣抵制，其所得稅法（107 年 1 月 18 日修正公布；下稱 107 年版所得稅法）第 42 條修正後僅剩一項：「公司、合作社及其他法人之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利或盈餘，不計入所得額課稅。」可略知所得稅法第 42 條之修正與兩稅合一之建制實有相當之關係。

兩稅合一設算扣抵制之概念與來龍去脈，自 86 年修正所得稅法採行該制之修法理由，以及 107 年修正所得稅法廢除該制之修法理由，得以一定程度了解其梗概，進而判斷與系爭函釋的關係。本文嘗試圖示列表如下：

	86 年修正所得稅法採行兩稅合一設算扣抵制 ⁴¹	107 年修正所得稅法廢除兩稅合一設算扣抵制 ⁴²
1. 源由	我國所得稅制自民國 44 年修訂以來，即採營利事業所得稅與綜合所得稅並行的獨立課稅，對獨資、合夥及公司等營利事業課徵營利事業所得稅後，復就獨資資本主、合夥事業合夥人及公司股東的營利所得課徵綜合所得稅，造成營利所得重複課稅，扭曲企業財源籌措方式，並導致公司藉保留盈餘規避股東稅負等缺失，未能符合現階段經濟發展的需要。...決定我國兩稅合一制度應採（完全）設算扣抵法...	我國自 87 年度實施兩稅合一完全設算扣抵制度，嗣經衡酌我國經濟及財政狀況，本法 103 年 6 月 4 日修正改採兩稅合一部分設算扣抵制度，並自 104 年度施行，同時輔以增訂綜合所得淨額超過新臺幣（以下同）1000 萬元部分適用百分之 45 稅率之規定等配套措施。（為...）解決兩稅合一部分設算扣抵制度衍生我國居住者個人股東股利所得稅負較重與外資股東股利所得稅負不衡平，及營利事業所得稅與綜合所得稅稅率差異過大，造成居住者股東藉轉換為外資股東身分或公司藉保留盈餘規避所得稅負等問

⁴¹ 立法院公報 86 卷 57 期 2949 號上冊（立法院第 3 屆第 4 會期第 26 次會議議案關係文書）第 2 頁以下。

⁴² 立法院公報 107 卷 19 期 4543 號十冊（立法院第 9 屆第 4 會期第 1 次臨時會第 2 次會議紀錄）第 316 頁以下。

		<p>題，並因應資本市場日趨國際化及維持資本流動中立性，爰擬具「所得稅法」部分條文修正草案，其修正要點如下</p>
<p>2. 修正重點</p>	<p>例如：(1)營利事業所繳納的營利事業所得稅，得由公司股東扣抵其應納的綜合所得稅；股東適用的綜合所得稅稅率高於營利事業所得稅稅率者，則須補稅，股東適用的綜合所得稅稅率低於營利事業所得稅稅率者，則可退稅，使營利所得僅在個人階段負擔一次所得稅，消除現制下營利所得重複課稅及與其他各類所得差別稅負現象，且營利所得最高稅負由現行百分之 55 降低為百分之 40，降低 15 個百分點，稅負減輕幅度逾百分之 27，有助於提高投資意願。(2)公司或機關、團體轉投資所獲配的股利不予重複課公司所得稅，使轉投資收益僅在公司保留盈餘或在個人股東階段負擔一次所得稅，有助於提高投資意願，並消弭稅制對企業轉投資政策的影響。</p>	<p>例如：(1)我國兩稅合一設算扣抵制度係參考國際間稅制設計，惟查國際間實施該制之國家多已廢除該制度，改採股利所得分離課稅或部分免稅制度，為符合國際潮流並簡化稅制、減少爭議，檢討廢除兩稅合一設算扣抵制度，刪除有關營利事業繳納之營利事業所得稅得於盈餘分配時，併同分配可扣抵稅額予其居住者股東扣抵其綜合所得稅、營利事業設置及記載股東可扣抵稅額帳戶、分配可扣抵稅額之計算、藉股權移轉或虛偽安排規避稅負之可扣抵稅額調整等相關規定，並修正相關處罰規定。(修正條文第 3 條之 1、第 66 條之 1 至第 66 條之 8、第 100 條之 1、第 114 條之 1 及第 114 條之 2) (2) 又除公司、合作社可分配或獲配盈餘外，有限合夥事業及醫療社團法人等法人組織亦均可分配或獲配盈餘，爰修正增訂「其他法人」分配或獲配盈餘之所得課稅規定；同時基於投資收益僅在營利事業階段課徵一次營利事業所得稅之原則，機關或團體獲配股利或盈餘不得分配予他人，無重複課稅問題，爰修正刪除機關或團體獲配股利或盈餘不併計所得</p>

		額課稅之規定。（修正條文第 14 條、第 24 條、第 42 條、第 89 條之 1 及第 92 條）
3. 配套措施	自 87 年度起公司每一年的盈餘未作分配部分，應加徵 10% 營利事業所得稅，但不再限制保留盈餘的數額，亦免再強制歸戶，且該加徵的稅額，得於盈餘分配時由居住者股東扣抵應納的綜合所得稅。因此，公司分配盈餘的最高稅負為百分之 40，未分配盈餘的最高稅負為百分之 32.5，分配盈餘與未分配盈餘最高稅負的差異，縮小為 7.5 百分點，使公司盈餘保留與分配的選擇，完全取決於其經營政策，將有助於資源的合理分配，並維持稅制的中立性。	訂定股利所得課稅新制，採行合併計稅減除股利可抵減稅額與單一稅率分開計稅之二擇一制度。例如：自 107 年 1 月 1 日起，納稅義務人、配偶及受扶養親屬因投資獲配屬 87 年度或以後年度之股利或盈餘，得就股利及盈餘合計金額按百分之 8.5 計算可抵減稅額，抵減其當年度綜合所得稅應納稅額，每一申報戶每年抵減金額以 8 萬元為限；或選擇就其股利及盈餘合計金額按百分之 26 之稅率分開計算稅額，合併報繳。（修正條文第 15 條、第 71 條及第 100 條）

（三）稅捐稽徵機關之「核定權」概念、性質與救濟程序不明

稅捐稽徵機關依法為稅捐核課處分，稅捐機關之核定為核課處分之稅捐行政程序一環，與核定「權」並非相同。何謂稅捐稽徵機關之「核定權」？其權利屬性、概念界定（包括內涵與外延）以及基於「有權利、斯有救濟」之法理，如何對稅捐稽徵機關之核定權為行政救濟？應提起何種訴訟類型？值得進一步探討。

（四）應重新思考歷來憲法解釋所揭示之「稅基」法概念

本件聲請書主張要點之一：「...（系爭函），逕行限制聲請人依所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之跨年度盈虧互抵之虧損扣除範圍，變相對虧損年度所獲配不計入所得額課稅之投資收益實質課稅，擴大營所稅之稅基，悖離所得稅法第 39 條之立法意旨，並抵觸同法第 42 條規定避免重複課稅之立法目的。...故系爭函違反...第 19 條租稅法律主義...」明確指摘系爭函「擴大營所稅之稅基」，而依過去歷來大法官解釋對憲法第 19 條租稅法律主義內涵的闡釋：稅基，應以法律明文規定之意旨，系爭函應宣告違憲等語。

本件判決主文與理由，不僅未正面回應聲請書所指摘之系爭函是否有變相擴大營所稅「稅基」，進而違反憲法第 19 條租稅法律主義之主要爭點外，主文末句警告性指出：「有關該管稽徵機關核定各期虧損之基準，仍以法律或法律具體明確授權之命令予以明定為宜。」是否變更過去大法官解釋所闡釋之「稅基」應以法律明文規定之意旨？究竟何謂大法官歷來相關解釋所謂之「稅基」？各該解釋對「稅基」之判斷標準是否穩定？等問題，值得進一步探討。

據研究指出，歷號大法官解釋最早出現「租稅法律主義」一詞者，為 1977 年 12 月 23 日之釋字第 151 號解釋。其後於釋字第 167 號與第 198 號亦有租稅法律主義之字詞。然自 1984 年 10 月 17 日之釋字第 210 號解釋方對租稅法律主義之意涵有所闡釋，其稱：「按人民有依法律納稅之義務，為憲法第 19 條所明定，所謂依法律納稅，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，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨。...」可知大法官解釋原初對租稅法律主義構成要件之認定，僅有納稅及免稅之範圍，須依法律之規定。其後，再經釋字第 217 號、第 219 號、第 241 號、第 277 號、第 315 號、第 367 號、第 397 號 及第 413 號等，租稅法律主義概念擴張至「依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目而負繳納義務或享受優惠...」。惟至此為止，「稅基」尚非大法官解釋闡釋租稅法律主義之構成要件之一。

直至 1996 年 11 月 8 日之釋字第 415 號解釋，其稱：「憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指稅捐主體、稅捐客體、稅基及稅率等稅捐構成要件，均應以法律明定之。」係首度出現「稅基」亦屬租稅構成要件之一。惟該號解釋係因當時所得稅法施行細則第 21 條之 2 規定，額外增加須「與納稅義務人或其配偶同一戶籍」為申報個人綜合所得稅時，依其母法即所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目之受扶養之人數減除免稅額之要件，已屬限縮母法之適用，認有違憲法第 19 條租稅法律主義，宣告違憲。並無與稅基相關之論述。且自釋字第 415 號之後，以租稅法律主義為審查基準之釋字第 427 號、第 438 號、第 441 號、第 478 號、第 496 號、第 500 號、第 506 號、第 508 號、第 536 號、第 537 號及第 566 號解釋等，均未再出現「稅基」亦屬租稅法律主義之構成要件之字句。

再於近 9 年後之 2005 年 5 月 20 日釋字第 597 號解釋開始，方再出現「稅基」一詞，其稱：「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各

該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。」然而本件解釋係認財政部 86 年 4 月 23 日台財稅第 861893588 號函釋示，關於被繼承人死亡日後所孳生之利息，係屬繼承人之所得，應扣繳個人綜合所得稅等語，符合當時遺產及贈與稅法與所得稅法之立法意旨，而宣告系爭函合憲，亦無「稅基」之相關論述。而自本號解釋之後，「稅基」似開始較穩定地被往後大法官解釋引入為租稅構成要件之一，例如宣告合憲解釋之一 1、釋字第 493 號解釋，主要爭點為：財政部 83 年 2 月 8 日台財稅第 831582472 號函說明：「三、以有價證券買賣為專業之營利事業，其營業費用及借款利息，除可合理明確歸屬者得個別歸屬認列外，應按核定有價證券出售收入、投資收益、債券利息收入及其他營業收入比例，計算有價證券出售部分應分攤之費用及利息，自有價證券出售收入項下減除」，係採以收入比例作為分攤基準之計算方式，符合所得稅法第 4 條之 1、第 24 條第 1 項及第 42 條立法意旨，與憲法尚無牴觸。惟營利事業成本費用及損失等之計算涉及人民之租稅負擔，為貫徹憲法第 19 條之意旨，仍應由法律明確授權主管機關訂立為宜。2、釋字第 607 號解釋，其主要爭點為：系爭財政部函釋將營利事業因土地重劃所領取之地上物拆遷補償費認定為非營業增益，而列為其他收入，核實課徵所得稅，認尚未逾越當時之所得稅法第 24 條第 1 項及同法施行細則第 31 條規定之立法意旨，核與憲法第 19 條規定之租稅法律主義並無不符；3、釋字第 608 號解釋，其主要爭點為：繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，究屬遺產稅或綜合所得稅之課徵範圍。系爭財政部函釋明確釋示：「繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，係屬繼承人之所得，應課徵繼承人之綜合所得稅，而不視為被繼承人之遺產。」釋字第 608 號解釋認此函釋符合當時遺產及贈與稅法及所得稅法之規定意旨，不生重複課稅問題，宣告合憲；及 4、釋字第 693 號解釋，其爭點為系爭財政部函釋示：「認購（售）權證發行人於發行時所取得之發行價款，係屬權利金收入」，非屬證券交易所所得，是證券交易所損失不得自應稅所得中減除等，本號解釋認系爭函係主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，與租稅法律主義並無違背等等。

亦有憲法解釋案件事實與「稅基」有關，但宣告系爭標的違憲解釋者，例如：1、釋字第 657 號解釋，其主要爭點為一當時之所得稅法施行細則第 82 條第 3 項及營利事業所得稅查核準則第 108 條之 1 規定，關於營利事業應將帳載逾二年仍未給付之應付費用轉列其他收入，增加營利事業當年度之所得及應納稅額，本號解釋認此等規定違反憲法第 19 條租稅法律主義，宣告違憲；2、釋字第 703 號解釋，

其爭點為：系爭財政部函釋示，關於財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 8 款規定之免稅要件，就其為醫療用途所購置之建物、設備等資產之支出，選擇全額列為購置年度之資本支出，於計算課稅所得額時，應自銷售貨物或勞務以外之收入中減除及以後年度不得再提列折舊部分，等同否准法律所定得為扣除之成本費用，與當時所得稅法第 24 條第 1 項前段之規定，亦即營利事業之收入，於減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額，始為營利事業所得額者，不符，本號解釋認此舉無異以命令變更法律所規定之稅基，違反憲法第 19 條租稅法律主義，宣告系爭函釋違憲；及 3、釋字第 705 號解釋，其爭點為：財政部令捐地申報列舉扣除額金額認定標準，以及非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定，或依土地公告現值之百分之 16 計算，該號解釋認此皆涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額，並非僅屬執行前揭所得稅法規定之細節性或技術性事項，而係影響人民應納稅額及財產權實質且為重要事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之等。前開設及「稅基」之歷來大法官解釋，有宣告合憲者，亦有宣告違憲者。惟歷來大法官解釋文及理由書未曾就「稅基」之概念意涵、審查標準為論述，且對「稅基」之判斷標準似乎呈現浮動狀態。

惟細繹歷來大法官解釋文及解釋理由書所稱之「稅基」，應與德文 *Steuerbemessungsgrundlage* 之概念相同，譯為「課稅之計算基礎」或「計稅標（基）準」，均無不可。係指將租稅客體之整體數量化，以作為決定應適用之稅率及計算實際成立之租稅債務基礎之法律規定。而與財政學上由經濟觀點說明課稅物之「稅基」不同，主要差異在於一般所稱之「稅基」並無法展現其係「法定」租稅客體之數量化概念。例如財政學上所稱之稅基腐蝕的標準適例為：雖同屬中華民國來源所得，但依所得稅法第 4 條規定免稅者，則不課徵個人綜合所得稅，財政學上稱此規定腐蝕了個人綜合所得稅之「稅基」。然而，非中華民國來源所得及免稅所得，依所得稅法之規定，本不應列入個人綜合所得稅之計稅基礎，並非計算所得稅之「稅基」。

再者，租稅客體之整體數量化之各法律規定，據研究指出，包括以租稅客體之「價值」規定者，如所得稅法第 13 條之個人綜合所得淨額、營業稅法第 14 條之營業稅銷售額、土地稅法第 15 條第 1 項之地價稅地價總額等「從價稅」；以及依租稅客體之度量衡標準（即「數量」）規定者，如印花稅法第 7 條第 5 款之印花稅件數、使用牌照稅法第 6 條之交通工具汽缸總排氣量、輛數或總噸數之

「從量稅」。則我國各該主要稅目之計稅標準，如前所述，法律多已明定，現行「課稅之計算基礎」或「計稅標（基）準」於各該稅捐法律完全沒有規定者，應非多見。進一步之問題在於：「課稅之計算基礎」或「計稅標（基）準」原則上應予法律明文規定，至於應予法定之法律保留密度高低，則應在個案實體審查中視具體案件類型、所涉及之基本權種類、侵害基本權之型態與強度等，具體判斷所應採取之審查密度之寬嚴，此部分與其他案件類型之審查方式並無不同。

（五）稅法案件之憲法訴訟審查標準，應正面實質審查有無侵害人民基本權

本件聲請書主張要點之二：系爭函「...與財政部 74 年 7 月 6 日台財稅第 18503 號函（下稱財政部 74 年函）及財政部 76 年 9 月 22 日台財稅第 7585901 號函（下稱財政部 76 年函），分別就證券交易所得及土地交易所得之釋示，為差別課稅待遇。故系爭函違反憲法第 7 條平等原則...抵觸憲法第 15 條保障財產權及營業自由之意旨等語。」明確指摘系爭函違反平等原則，抵觸憲法第 15 條保障財產權及營業自由之意旨，直指系爭函已限制或侵害人民受憲法第 15 條保障財產權及營業自由。然而本件判決主文就此部分一語未及，而於判決理由書第五段竟以已不生違反租稅公平原則虛晃一招回應此主張，甚為可惜。

蓋國家對人民基本權所為之限制，基於基本權之本質，除了形式上必須有法律為依據，符合法律保留原則外，實質內容上，無論是所追求之目的或所採取之手段，也應符合比例原則或平等原則之要求。稅捐法規範並非憲法審查之化外之地，違憲審查也不應因法規範之類型不同而有相異的審查模式，惟過去大法官解釋時期，稅法案件之審查多僅止於形式審查，判斷系爭稅法規範有無違反租稅法律主義為已足。然而假如系爭稅法規範並無違反租稅法律主義之要求，並非當然合憲，基於基本權之審查模式，應進一步審查有系爭稅法規範所追求之目的或所採取之手段，有無符合比例原則或平等原則之要求，但過去僅有少數的大法官解釋審查稅法案件時，有進行實質審查，例如：106 年 2 月 8 日之釋字第 745 號解釋（未許薪資所得者核實減除必要費用，宣告當時之所得稅法相關規定違憲），即以憲法平等原則審查模式實質審查稅法規範。

假若系爭稅法規範因違反租稅法律主義之要求而宣告違憲，除非宣告系爭稅法規範立即失效，否則如過去多數解釋對宣告稅法規範限期失效，釋憲聲請者雖得就其原因案件提起再審，但法院往往以該稅法規範於限期失效期間內仍屬有效為由，予以駁回，形成「聲請有理，救濟無門」之現象。雖自 103 年 10 月 24 日釋字 725 號解釋宣示聲請人提起再審時「法院不得以該法令於該期限內仍屬有效

為理由駁回。如本院解釋諭知原因案件具體之救濟方法者，依其諭知；如未諭知，則後新法令公布，發布生效後依新法令裁判。」緩解過去救濟無門之奇特現象。惟縱使宣告系爭稅法規範立即失效（包括限期失效），但因各該解釋僅止於形式認定有無違反租稅法律主義，未對系爭稅法規範為實質審查，未闡明系爭稅法規範之憲法意義以及納稅人基本權之核心不容侵害之意旨，假若之後立法機關制定與原被宣告違憲之系爭稅法規範（主要是函釋（令））相同內容之法律，不僅違憲之函釋（令）內容提升為法律位階，更難日後予以導正，大法官解釋亦僅得徒呼負負。

大法官面對憲法訴訟法之新局，就稅捐法規範憲法審查部分，實應擺脫過去大法官解釋時期多以形式審查系爭稅法規範有無違反租稅法律主義，而應從量能平等負擔觀點審查系爭稅法規範有無實質侵害人民基本權，特別是財產權保障、營業自由、職業自由等或其他未明文列舉之基本權，方得使長期以來之全方位憲法保障獨漏納稅人基本權之現象，逐漸獲得緩解。

伍、稅捐行政裁量的未來展望—兼論憲法訴訟法人民聲請案件聲請標的之若干問題

據我國稅捐法制運作實踐面之長期觀察，就稅捐法制之立法程序及過程中少有法律人之實質參與，負有立法提案權以及行政執行面之稅捐行政部門亦然，有法律專長背景之稅務人員往往非執行稅務法律業務。既使已於 105 年 12 月 28 日立法制定「納稅者權利保護法」，惟至今法院裁判的實質落實情形仍屬有限，若未來司法機關對稅捐法體系、概念與解釋仍多維持過去稅捐行政實務的見解而日趨穩定後，欲依目前尚屬新制憲法訴訟法的憲法裁判去改變稅捐裁判之穩定見解（如同過去稅捐實務之法制化過於依賴與期待大法官解釋般），恐怕未來要跨越這堵稅捐行政實務高牆越來越不易，而台灣離真正稅賦人權的保障將越來越遠。

最後，就稅捐法律合憲與否聲請依憲法訴訟法為憲法裁判之法定程序中，特別是關於聲請標的部分，稅捐法律釋憲實務上常有下列三個疑義，初步為文分析與闡明，以作為本文之結尾：

一、人民可否根據憲法訴訟法聲請判例違憲

過去司法院大法官審理案件法時期，所謂人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法（大審法第 5 條第 1 項第 2 款參照），所稱之「法律」或「命令」，過去釋憲實務包括有修憲條文（釋字第 721 號參照）、法律、大法官解釋、條約、預算、命令及相當於命令位階之判例、決議、行政函釋、行憲前之司法解釋及地方自治法規等等。過去人民可依照大審法規定聲請判例違憲，並無疑義。惟現今憲法訴訟法所稱之「法規範」，依憲訴法第 59 條之立法理由二、（五）：「本項之法規範，係指中央及地方之立法與行政機關之立法行為，故包括法律位階之法規範及命令位階之法規範。」再依現行法院組織法第 57 條之 1 第 1 項規定：「最高法院於中華民國 107 年 12 月 7 日本法修正施行前依法選編之判例，若無裁判全文可資查考者，應停止適用。」同條第 2 項規定：「未經前項規定停止適用之判例，其效力與未經選編為判例之最高法院裁判相同。」行政法院組織法第 16 條之 1 第 1、2 項對最高行政法院之判例亦有類似之規定；且原判例之法規範依據，法院組織法第 57 條及行政法院組織法第 16 條亦已於 108 年 1 月 4 日修法刪除，我國現行之法律制度已無判例存在。因而產生人民可否根據憲法訴訟法聲請判例違憲之爭議問題。

此爭議問題之核心，尚涉及「大法庭制度」。何以我國建制有大法庭制度？簡言之，基於法治國對終審法院法律見解適用上的一制性要求，以及回應社會長期對判例、決議違憲性之檢討呼聲，為使最高法院及最高行政法院之統一法律見解脫離司法行政之質疑，回歸司法權本身之範疇，並賦予法律規範之基礎，2018 年 12 月 7 日立法院三讀通過法院組織法及行政法院組織法有關大法庭制度之修正條文，2019 年 1 月 4 日總統公布，2019 年 7 月 4 日施行，過去終審法院以判例、決議統一法律見解之建制，正式走入歷史。從而，法院組織法第 57 條之 1 第 3 項⁴³規定：「於中華民國 107 年 12 月 7 日本法修正之條文施行後 3 年內，人民於上

⁴³ 行政法院組織法第 16 條之 1 第 3 項亦有類似之規定：「於中華民國 107 年 12 月 7 日本法修正之條文施行後 3 年內，人民於上開條文施行後所受確定終局裁判援用之判例、決議，發生牴觸憲法之疑義者，得準用司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之規定聲請解釋憲法。」另可參照本條項之立法理由：「...五、大法庭制度實施前，人民所受確定終局裁判援用之判例、決議，如發生牴觸憲法之疑義時，因判例、決議與命令相當，故得依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之規定聲請解釋憲法（司法院釋字第 374 號解釋參照）；於大法庭制度實施後，因判例、決議之見解已不具通案拘束力，縱使該等法律見解經法官於確定終局裁判

開條文施行後所受確定終局裁判援用之判例、決議，發生牴觸憲法之疑義者，得準用司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之規定聲請解釋憲法。」

因此，依前開法律之規定，於 111 年 7 月 4 日前，人民於 108 年 7 月 4 日大法庭制度施行後，其所受確定終局裁判援用之判例、決議，認有發生牴觸憲法之疑義者，得準用大審法第 5 條第 1 項第 2 款規定，聲請解釋憲法。而於 111 年 7 月 5 日開始，人民即不得就判例、決議聲請釋憲。

二、人民可否根據憲法訴訟法聲請大法庭裁定違憲

此問題可以區分不同層次討論：（一）首先，人民應不得將大法庭裁定當作釋憲客體聲請釋憲（包括法規範憲法審查與裁判憲法審查）。蓋大法庭裁定非相當於法律與命令，僅是以提案庭所提交案件之事實為基礎，針對該具體個案表示其適用法律之見解，僅具個案拘束力，與廢止前之判例、決議之具有普遍、通案之事實上拘束力，不同。（二）但理論上人民似可據依大法庭裁定之見解所為之確定終局裁判本身聲請裁判憲法審查，進而憲法法庭得間接地透過確定終局裁判審查大法庭裁定所表示之法律見解。

應予注意的是，已援用大法庭法律見解之確定終局裁判，如於憲訴法修正施行後送達者，受不利裁判之當事人本得依憲訴法第 59 條之規定，於該裁判送達之日起 6 個月之不變期間內提出裁判憲法審查之聲請；但若在憲訴法修正施行前已援用大法庭之法律見解之裁判，則得於憲訴法修正施行後 6 個月內聲請裁判憲法審查。法規範依據為憲訴法第 92 條第 1 項但書之規定：「第 59 條第 1 項之裁判憲法審查案件，聲請人所受之確定終局裁判於本法修正施行前已送達者，不得聲請。但在本法修正施行前已援用大法庭之法律見解之裁判，得於本法修正施行後 6 個月內聲請。」另該條之立法理由二(二)之說明⁴⁴可資參照。

援用，仍難認與命令相當。然因考量本次修法將最高行政法院統一見解機制作重大變更，各界均需適當之時間適應調整，為避免「人民聲請解釋憲法之權利遭限縮」之疑義，爰於第 3 項規定於本次修正條文施行後 2 年內，人民於大法庭制度施行後所受確定終局裁判援用之判例、決議，發生牴觸憲法之疑義者，得準用司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之規定聲請解釋憲法。」

⁴⁴ 憲法訴訟法第 92 條之立法理由二(二)「已援用大法庭法律見解之確定終局裁判，如於本法修正施行後送達者，受不利裁判之當事人本得依第 59 條之規定，於該裁判送達之日起 6 個月之不變期間內提出裁判憲法審查之聲請；至於本項但書例外准許聲請裁判憲法審查之情形，其裁判係送達於本法修正施行前，爰明文規定得於本法修正施行後 6 個月內聲請，以資明確。」

三、人民可否根據憲法訴訟法聲請補充或變更大法官解釋

過去於大審法時期，因大審法並無補充或變更解釋之明文依據，而人民聲請補充或變更解釋，若遭不受理決議，其決議內容之大前提多援引：「人民對於本院就其聲請解釋案件所為之解釋，聲請補充解釋，經核確有正當理由應予受理者，得依上開規定，予以解釋；當事人對於確定終局裁判所適用之本院解釋，發生疑義，聲請解釋時，仍依大審法有關規定視個案情形審查決定之，本院大法官第 607 次、第 948 次會議決議可資參照。⁴⁵」簡言之，依其內部大法官第 607 次及第 948 次會議決議之內容，有兩種人可以聲請補充或變更解釋，一為釋憲案之原聲請人可就其釋憲案再為聲請補充或變更解釋，二為確定終局裁判所適用之大法官解釋，就該大法官解釋得聲請補充或變更解釋，但無論任何一種類型，均須經大法官審核有無正當理由以及視個案情形決定之。

現行憲訴法第 42 條則將變更判決明文化，與人民聲請有關者為該條第 1 項及第 2 項規定：「I 法規範審查案件或機關爭議案件，經司法院解釋或憲法法庭判決宣告不違憲或作成其他憲法判斷者，除有本條第 2 項或第 3 項之情形外，任何人均不得就相同法規範或爭議聲請判決。II 各法院、人民或地方自治團體之立法或行政機關，對於經司法院解釋或憲法法庭判決宣告未違憲之法規範，因憲法或相關法規範修正，或相關社會情事有重大變更，認有重行認定與判斷之必要者，得分別依第 3 章或第 7 章所定程序，聲請憲法法庭為變更之判決。」簡言之，若司法院解釋或憲法法庭判決宣告「不」違憲或做成其他憲法判斷者，任何人均不得就相同法規範或爭議重複聲請憲法法庭判決；以及人民僅得在法定條件下，對經司法院解釋或憲法法庭判決宣告「未」違憲之法規範，聲請變更判決。

就憲訴法第 42 條第 1 項及第 2 項之「不」違憲及「未」違憲，二者實際上究有如何之差異，尚待往後實務見解之累積。至少就該條項之文義解釋而言：1、人民僅得就違憲之司法院解釋或憲法法庭判決聲請變更解釋，且須符合該條第 2 項之其他法定要件；2、人民已無聲請補充解釋之空間。尤其後者，與大審法時期人民得就大法官解釋聲請補充解釋，已明顯不同。

⁴⁵ 110 年度憲二字第 537 號、109 年度憲二字第 302 號、108 年度憲二字第 78 號、會台字第 13728 等等，為數甚多。