

對於落實《納稅者權利保護法》的幾點意見

107 年 11 月 26 日 林文舟

- 一、徒善不足以為政，徒法不足以自行（孟子離婁）。有了良法（納稅者權利保護法，下稱本法），仍需要執法者秉持確保納稅者基本權利的價值觀，才能落實本法之美意。何況本法仍有許多缺陷或解釋空間，更需要從保護納稅者權利的立場加以詮釋，始能實現本法之立法目的。
- 二、「刑罰與稅賦是國家給予人民的兩大痛苦，為人權把關的大法官，既不該支持深文周納入人於罪，也不該支持深文周納橫徵苛斂。」（大法官許玉秀，司法院釋字第 660 號解釋¹不同意見書）、「稅政宜寬勿苛，以示稅政權力之謙抑…苛政主要顯現於刑罰與苛捐繁稅方面。」（大法官陳新民，司法院釋字第 700 號解釋²不同意見書）尤其是稅捐債務之發生不以故意、過失為必要，刑罰或許可以因注意而避免，稅負卻無所逃避，蓋人民有依法律納稅之義務（憲法第 19 條），但徵稅畢竟損及人民的基本權（憲法第 15 條），故必須加以保護，求其權利與義務的平

¹司法院釋字第 660 號解釋文：財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅字第八九〇四五七二五四號函，就加值型及非加值型營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款有關如何認定同法第五十一條第三款漏稅額之規定，釋示納稅義務人短報或漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額部分，符合該法第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款及第五十一條第三款之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無抵觸。

²此號解釋延續釋字第 660 號解釋意旨，認為未辦營業登記而營業，其營業稅漏稅額之認定，不許以查獲後始提出之進項憑證扣抵銷項稅額的函釋見解，不違憲。

衡。從而如何精準、恰到好處制定租稅法律，避免不合理或過度的稅負侵害人民的基本權利，固然是立法工作的重要課題，但如何避免為了稽徵目的而任意增加法律所無限制，或曲解法律的適用，並應基於「確保納稅者權利」而限縮惡法的涵攝範圍、擴張良法的適用層面，及於認定事實時，本乎公平的舉證責任分配法則與合理的證明度要求，使其對人民基本權利的侵害降低到最小限度，更是執法者必須念茲在茲的信念。

三、本法第 3 條第 1 項：「納稅者有依法律納稅之權利與義務。」所謂法律，除同條第 2 項明定：「前項法律，在直轄市、縣（市）政府及鄉（鎮、市）公所，包括自治條例。」外，是否及於法規命令，不無疑義，蓋此條文立法理由載明「為使人民能在透明且安定之稅捐環境中，進行獨立自主之經濟活動，應明確劃定人民應負擔納稅義務之範圍，以確保人民法律生活秩序的安定性及預測可能性。因此，**主管機關基於法律授權而訂定之法規命令與行政規則，僅得就實施母法所定納稅義務及其要件有關之事項予以規範**，自不得逾越稅法規定，另為增加或減少法律所未規定之稅捐義務」，與公布的同條第 3 項法文「**主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項**」，不盡相同。惟參照司

法院釋字第 443 號解釋採層級化法律保留原則所揭示「剝奪人民生命或限制人民身體自由者，必須遵守罪刑法定主義，以制定法律之方式為之；涉及人民其他自由權利之限制者，亦應由法律加以規定，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」之意旨，經法律具體明確授權訂定之法規命令，自得規範非剝奪人民生命或限制人民身體自由之稅捐義務，司法院釋字第 620、650 及 705 號解釋，即採此見解。又揆諸司法院釋字第 210、367、566 及 657 號解釋意旨，可知主管機關基於法律概括授權訂定之施行細則及為執行法律依職權發布之行政命令，僅得規範執行法律所必要之技術性、細節性事項。從而「稅捐法定主義」之內涵，應包括經法律具體明確授權訂定之法規命令，而不及於只經法律概括授權訂定之施行細則。

四、本法第 3 條第 3 項規定：「主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。」由於「稅捐法定主義」之內涵，在我國釋憲實務上，係指稅捐主體、客體、稅捐客體之歸屬、課稅基礎、稅目、稅率、納稅方法、納稅期間、稽徵程序以及稅捐減免及加重等事項，均應以

法律或法律具體明確授權之法規命令定之（司法院釋字第 217、385、640、705 號等解釋），故行政規則及解釋函令，既僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，其內容即不能牴觸母法或對於人民之自由權利增加法律所無之限制（司法院釋字第 367 號解釋），則所謂「不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐」，應只是一種例示禁止情形，並非指增減納稅義務以外之納稅方法、納稅期間及稽徵程序等事項，即得以行政規則及解釋函令定之。尤其以行政規則或解釋函令延展核課期間，使稽徵機關對於已逾法定核課期間而應消滅的稅捐債務（稅捐稽徵法第 21 條第 2 項後段），仍得補稅處罰，無異使原已消滅的納稅義務復活，變相增加法律所未規定之納稅義務，難謂未牴觸法律保留原則與稅捐法定主義³。且所

³惟最高行政法院 106 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議，對於法律問題〔財政部民國 79 年 2 月 1 日台財稅第 780347600 號函釋（下稱財政部 79 年 2 月 1 日函釋）：「主旨：被繼承人死亡後始經法院判決確定為其所有之土地，其遺產稅納稅義務人，應自判決確定之日起六個月內補申報遺產稅。說明：二、被繼承人李 x x 於七十年間死亡時，有四筆土地登記為其與他人共有，嗣於七十五年三月二十一日經法院判決確定以其中部分共有人應將其持分移轉登記為李 x x 等人共有，上述經判決確定屬李 x x 之遺產部分，其遺產稅納稅義務人應自判決確定之日起六個月內補申報遺產稅，並依稅捐稽徵法第二十二條規定起算其核課期間。」中，關於「被繼承人死亡後始經法院判決確定為其所有之土地，其遺產稅納稅義務人，應自判決確定之日起 6 個月內補申報遺產稅，並依稅捐稽徵法第 22 條規定起算其核課期間」之見解，是否牴觸遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項及稅捐稽徵法第 22 條之規定？〕係採否定說，認為「遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項所定之遺產稅申報期間及稅捐稽徵法第 22 條所定之核課期間，基於合憲性解釋原則，應以可合理期待納稅義務人履行申報義務及稽徵機關得行使核課權為前提，方符合其立法目的及遺產稅申報暨核課事件之本質。是納稅義務人如對於登記他人名下之土地及其移轉登記請求權是否屬於被繼承人之遺產，尚待民事判決確定始能確認者，則於民事判決確定前，自難以期待納稅義務人就尚有爭議之財產申報遺產稅，更難以期待稽徵機關得知該筆爭議財產係屬遺產而依法行使核課權。則就此一爭議財產，遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項所定之遺產稅申報期間，應自民事判決確定其屬被繼承人遺產之日起算，並依稅捐稽徵法第 22 條規定起算其核課期間，以兼顧徵、納雙方之均衡利益，俾符合實質課稅及公平課稅原則。財政部 79 年 2 月 1 日函釋即係秉持前揭規定之立法意旨及遺產稅申報暨核課事件之本質，依期待可能性原則所為之闡釋，並未增加法律所無之

謂增加法律所未明定之納稅義務，包括直接或間接增加納稅義務之情形。例如擬制設算公司之利息收入（司法院釋字第 650 號解釋）、強制營利事業將帳載逾二年仍未給付之應付費用轉列其他收入（司法院釋字第 657 號），以直接增加應納稅額；對於免稅額、扣除額、租稅減免、退稅請求權之要件或計算增加法律所無之限制，以致間接增加納稅義務（司法院釋字第 210、415、478、505、566、620、705 號解釋）。

五、本法第 7 條第 2 項「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質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。」準此，如果實質經濟事實關係不該當於課徵租稅之構成要件，而形式經濟事實關係該當時，即應認定其不該當於課徵租稅之構成要件。不能基於有利課徵租稅之目的，而選擇是否採取實質課稅原則。

六、人民私法上之經濟活動，除非稽徵機關能證明其間有濫用法律形式或其他不合常規之安排，以規避或減少納稅義務之情形，否則，基於私法自治原則，稅法上對該經濟行為之定性及涵攝，即應尊重契約當事人已有之約定，不應濫用實質課稅原則，任意調整其法律關係，向一方補稅，並課予行為罰或漏稅罰，卻

稅捐義務，而與租稅法律主義無違，與遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項及稅捐稽徵法第 22 條規定意旨亦無牴觸。」頗值商榷。

衍生重複課稅及需要向另一方退稅的問題。(參考司法院釋字第 685 號解釋所附 3 份「部分不同意見書」及最高行政法院 96 年度判字第 851 號、98 年度判字第 1061 號、100 年度判字第 2254 號、106 年度判字第 495 號判決)

七、本法第 7 條第 6 項僅規定：「稅捐稽徵機關查明納稅者及交易之相對人或關係人有第 3 項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。」第 10 條後段僅抽象規定：「確保其在稅捐稽徵程序上受到正當程序保障。」未進一步規定調整時應踐行如何的正當程序，殊為可惜⁴。且僅規定因租稅規避行為所作不利納稅義務人的調整，而未規定依表現形式課稅比依實質經濟事實關係課稅不利時，稽徵機關是否可以依職權或依納稅義務人之申請作有利納稅義務人的調整⁵。反觀現行稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 6 項規定：「稅捐稽徵

⁴依實質課稅原則調整納稅義務人藉由非常規的安排所規避或減少的納稅義務，畢竟是會增加人民的租稅負擔，涉及對人民財產權（基本權）的限制，其調整應該踐行正當行政程序，其程序並應以法律或法律具體明確授權之法規命令定之。且實質課稅原則的適用宜有統一標準，以符公平原則，不應任憑稽徵機關各自為政，滋生弊端。故由法律規定稽徵機關依實質課稅原則調整人民的納稅義務時，須「報經財政部核准」，可以收統一見解、避免恣意及減少訟源的功效，堪認符合憲法要求的正當行政程序及租稅法律主義。然而現行法對於稽徵機關依實質課稅原則調整人民的納稅義務，規定有「報經財政部核准」（或賦稅主管機關）之正當行政程序者，僅有所得稅法第 14 條之 3、第 43 條之 1、所得基本稅額條例第 15 條之 1、企業併購法第 47 條及金融控股公司法第 50 條，易言之，僅有所得稅（包括所得基本稅額）之調整有較嚴謹的正當行政程序可資遵循，其他種類的稅捐（稅目）則付諸闕如，任憑各地稽徵機關自行裁量。

⁵ 例如土地稅法第 39 條第 2 項前段規定，依都市計畫法指定之公共設施保留地於未徵收前之移轉，免徵土地增值稅。但非都市土地經編定為道路用地或交通用地，未徵收前，已無償供公共通行使用之私有土地，於所有權移轉時，則不適用此項免稅規定，仍應照公告土地現值徵收土地增值稅（土地稅法第 30 條第 2 項），然由於系爭土地實際售價遠低於公告土地現值，以致發生依法形式課稅比依經濟實質課稅不利於納稅義務人之情形。

機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第 2 項或第 3 項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。」其中第 2 項係指「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質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」，並未限於有租稅規避之情形，始得加以調整，對於依實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有，作有利納稅義務人的調整，留下解釋之空間。

八、本法第 7 條第 3 項後段規定，對於租稅規避行為，「稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息」。適用此規定時，是否不論納稅義務人有無故意或過失，只要其行為被認定屬於租稅規避，一律加徵滯納金及利息，殆有疑義。蓋租稅規避行為如自始不具故意或過失，除補稅外，依法本不能加以處罰，如果因為納稅者權利保護法的施行，反而要按應補繳稅款百分之十五，加徵滯納金，恐有違本法追求納稅者權利保護之立法目的。從而有論者認為「納稅者於申報稅捐時已經誠實揭露相關交易流程，…稽徵機關可以核實課稅，不致於有濫用法律形式規避稅捐問題，

故不應加徵滯納金。…但如因此遲延納稅，仍應加徵利息。」⁶

殊值贊同。

九、 租稅規避的調整固係實質課稅的一種類型，但是依實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有，認定課徵租稅之構成要件事實，則未必是租稅規避的調整；法律行為存在的形式與經濟事實關係的實質不同時，尚須具有「濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果」的行為，始能論以租稅規避，而有加徵滯納金及利息之適用。否則，僅能依實質經濟事實關係調整課稅，而不能依本法第 7 條第 3 項後段規定加徵滯納金及利息⁷，更不能課予逃漏稅捐之處罰。

十、 本法第 11 條第 2 項僅規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」未進一步規定納稅義務人於漏稅處罰程序無協力義務（不自證己罪），並

⁶ 陳清秀，納稅者權利保護法對稅務訴訟審理之影響，106 年 10 月 18 日於法官學院發表。

⁷ 最高行政法院 103 年 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議：「課稅構成要件事實實現時，其課稅應以實質經濟事實關係及利益歸屬，暨課稅法律之立法目的為依據，始合於稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1、2 項所規定實質課稅之公平原則。納稅義務人將股票交付信託，簽訂『本金自益、孳息他益』信託契約，其中以信託契約訂立時確定或可得確定之股利（股息、紅利）為他益信託之標的，由受託人於股利發放後交付受益人，因該股利並非受託人本於信託法所規範管理或處分信託股票之信託本旨而孳生，與遺產及贈與稅法第 5 條之 1 第 1 項係針對信託法規定之信託而為『視為贈與』規範之意旨不合。觀其經濟實質，乃納稅義務人將該股利贈與受益人而假受託人之手以實現，並因於受益人受領時始該當遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項所規定『他人允受』之要件，而成立該條項規定之贈與，故稽徵機關依遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項及第 10 條計徵贈與稅，並無不合。至納稅義務人上開行為涉有租稅規避情事者，亦應調整依遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項及第 10 條計徵贈與稅，自不待言。」可以作為適例。

有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用，且其證明程度應達到真實的確信蓋然性，亦屬遺憾。蓋租稅裁罰處分，係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，而與刑事罰類似，當事人並無協力義務或自證無違規事實之責任，且基於行政訴訟法保障人民權益，確保國家行政權合法行使的宗旨，其證明程度自應達到使法院完全的確信，始能予以維持。故最高行政法院 39 年判字第 2 號判例要旨明示：「行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」(改制前行政法院 32 年判字第 16 號判例同此意旨)；營利事業所得稅查核準則第 67 條規定⁸亦係區別補稅與罰鍰處分所需事實基礎的證明程度，對於營利事業辦理所得稅結算申報，剔除其費用或損失，而增加課稅所得額之核定，並不要求應達到「確無支付之事實」的強度，但對於漏報課稅所得額之處罰，則要求應達到「查明確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅」的強度；且該條文既指示「經查明」，則所謂「確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者」之要件事實，即應由稽徵機關負擔客觀舉證責任，於法院無法完全確信待證事實存在時，承擔其認定該事實

⁸營利事業所得稅查核準則第 67 條第 1、2 項規定：「費用及損失，未經取得原始憑證，或經取得而記載事項不符者，不予認定。…前項之費用或損失，如經查明確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者，應依所得稅法第 110 條之規定處罰。」

不存在之不利益。(最高行政法院 102 年度判字第 816 號判決)

十一、 本法第 11 條第 3 項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員違法調查所取得之證據，不得作為認定課稅或處罰之基礎。但違法取得證據之情節輕微，排除該證據之使用明顯有違公共利益者，不在此限。」乃攸關稅務行政調查證據能力之進步立法，超越行政程序法現有之規定。而在此之前，最高行政法院 103 年度判字第 407 號判決已揭示相同之法理，如今能立法明文化，實感欣慰。

十二、 本法第 14 條第 4 項規定：「納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」準此，納稅者如未依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關似仍得依推計結果處罰。惟按稅捐核課程序與漏稅處罰程序不同，推估課稅制度，乃基於租稅公平及租稅稽徵程序之特性，於納稅義務人不盡協力義務時，由稽徵機關以推估之事實作為核課租稅之基礎，未達確實證明的程度，在訴訟上僅是使法院就推計結果事實之存在，獲致蓋然之心證；而以所得稅為例，漏稅結果乃所得稅法第 110 條第 1 項規定之處罰要件（司法院釋字第 503 號解釋參照），其事實之存在應達確實證明之程度（最高行政法院 39 年判字第 2 號判例意旨參照）。故依推估方式計算之課稅所

得額，對於納稅義務人是否確有漏報所得額情事或漏報金額若干，無法為確實的證明；是雖因此推估而有應補徵之稅額，亦無從明確認定納稅義務人有逃漏所得稅情事。尤其，所得稅法第 110 條第 1 項之漏稅罰係以所漏稅額倍數裁處之，且未有金額上限，所漏稅額又非如德國僅係作為裁罰之斟酌因素⁹，於我國乃作為處罰之標準與內容，而與處罰要件不可分，本應符合明確性原則，稽徵機關自不得逕以按照財政部頒定標準推計之財產交易所得額，作為漏報所得額而核定漏稅額，依所得稅法第 110 條第 1 項規定處以罰鍰。縱使納稅者未依稅法規定履行申報或其他協力義務，亦至多僅應立法處以行為罰或加徵滯納金及利息。故立法委員王榮璋提案版本之納稅者權利保護法第 14 條原本規定：「稅捐稽徵機關不得以推計之結果進行漏稅處罰。」誠屬的論，財政部提出不同意見，修正成：「納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」反而治絲益棼。蓋實務上，需由稽徵機關推計課稅者，多因納稅者未依稅法規定履行申報或其他協力義務所致；如果納稅者已經盡協力義務，似即應核實課徵，不得推計核定，亦

⁹德國稅捐通則（Abgabenordnung）§378：「當稅捐義務人或受委託處理稅捐事務之人，因輕率過失（Leichtfertigkeit）而實施同法第 370 條第 1 項（逃漏稅捐罪）所規定之 3 款漏稅行為，使稅捐機關無法獲悉或是獲悉不正確稅捐事實，因而短漏稅捐或是獲取不正當之稅捐利益者，處以 5 萬歐元以下之罰鍰。」引自邱晨，德國稅捐處罰，台大授課講義，105 年 12 月，第 6 頁。

不生處罰問題，則所謂「納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰」，幾乎無適用之可能。且協力義務須要履行到什麼程度，才符合稅法規定，恐滋生爭議，莫衷一是。本法之制定未畢其功於一役，徒具其文，猶留下爭訟空間，甚為可惜。惟立法理由既指出：「推計課稅適用之對象僅為課稅之事實，以確保國家債權有效實現及維護課稅公平，性質上不應及於稅捐處罰之認定，蓋處罰應以明確之事實為基礎，自不許以證明度較低之推計方式為之。」對於推計課稅後，是否依推計結果處罰，宜儘量採取有利於納稅義務人之解釋，即從寬認定納稅者已依稅法規定履行協力義務。

十三、 本法第 18 條第 1 項雖規定：「最高行政法院及高等行政法院應設稅務專業法庭，審理納稅者因稅務案件提起之行政訴訟。」但未進一步規範輔佐稅務專業法庭行使職權之人員配置。而目前行政法院組織法僅規定於高等行政法院設置司法事務官，並以具有財經、稅務或會計專業者為限（第 10 條之 1），最高行政法院方面則付諸闕如，建議修法予以配置。另可以考慮參考智慧財產法院組織法第 15 條有關技術審查官之規定，以常任設置、聘用充任或借調充任的方式，建構稅務審查官制度。在立法建制之前，最高行政法院方面，則建議遵照行政法院組織法

第 10 條第 6 項、第 15 條第 3 項有關設置法官助理之規定，依聘用人員相關法令聘用專業人員，或調派各級法院或行政法院其他司法人員或借調其他機關適當人員，協助稅務專業法庭辦理稅務訴訟案件爭點之分析、資料之蒐集及提供財經、稅務或會計之專業意見。且地方法院行政訴訟庭亦審理稅務案件，雖由獨任法官行簡易訴訟程序，但獨任法官亦主持一個法庭，無論案件多寡，仍有設立稅務專業法庭之必要，本法第 18 條對此漏未規範，誠屬遺憾。

十四、 本法第 21 條第 4 項規定：「納稅者不服課稅處分、復查或訴願決定提出行政爭訟之案件，其課稅處分、復查或訴願決定自本法施行後因違法而受法院撤銷或變更，自法院作成撤銷或變更裁判之日起逾 15 年未能確定其應納稅額者，不得再行核課。但逾期係因納稅者之故意延滯訴訟或因其他不可抗力之事由所致者，不在此限。」所謂「逾 15 年未能確定其應納稅額」，係指稽徵機關不能確定其應納稅額，或行政法院未能以判決確定維持稽徵機關所認定之應納稅額？如係前者，乃幾乎不可能發生的事；如係後者，核課處分既已繫屬法院，如何謂「不得再行核課」？且 15 年的期限是否過長？又課稅處分因違法而受法院判決撤銷確定後，如已逾 5 年或 7 年核課期間，即不得重為

核課處分（稅捐稽徵法第 21 條參照），本無庸等待「自法院作成撤銷之日起逾 15 年未能確定其應納稅額者，不得再行核課」。而依本法施行細則第 10 條第 1 項規定：「本法第 21 條第 4 項所定自法院作成撤銷或變更裁判之日起逾 15 年未能確定其應納稅額者，不得再行核課，該 15 年之起算日，依下列規定：一、本法施行後法院最初作成撤銷或變更裁判之日。二、納稅者對於第一審終局裁判提起上訴或抗告，於本法施行後經上級行政法院最初作成廢棄原裁判之日。」參照其立法理由謂：「本法第 21 條第 4 項規定旨在避免課稅法律關係久懸未結，而課稅處分一經法院作成撤銷裁判（即撤銷復查決定及訴願決定），納稅者公法上金錢給付義務即陷入不確定狀態，爰規定以第一審行政法院（含地方法院行政訴訟庭）『最初』作成撤銷裁判之日（包含撤銷復查決定及訴願決定，自為裁判或發回原處分機關另為適法處分）作為期間之起算日，不受上級行政法院嗣後廢棄該撤銷裁判之影響。」可知本法第 21 條第 4 項前段規定之真義似係指自第一審行政法院最初判決撤銷復查決定及訴願決定之日起，逾 15 年未能確定其應納稅額者，不得再行核課（不得重為復查決定）。

十五、黃士洲教授發表於稅務旬刊（2016 年 12 月 10 日）之論文謂：

稅務司法在 89 年行政訴訟改採二級二審、乃至三級二審之後，吾人從統計數據來看，所謂行政法院在稅務實務工作者及納稅義務人心目中的刻板印象—「駁回法院」、「官官相護」，很遺憾地，只能以「恰如其份」且「每下愈況」來做出描述等語，對於夙夜匪懈、殫精竭慮寫作判決維護納稅者權利的行政法院法官甚為不公¹⁰。惟縱使個別法官有心維護納稅者權利，其撰擬的判決也不一定過得了合議庭或庭長法官聯席會議這一關。為了彰顯國民主權、民意優先及司法透明，有必要立法讓行政法院判決中少數說的法律見解公諸於世，以供人民檢驗，接受公評，並分別責任，促進改革。

¹⁰本人曾統計，自己於民國 100 年至 104 年 1 月所撰寫的稅務判決計 96 件，其中有利於人民者達 44.27%；於 104 年 1 月至 107 年 10 月所撰寫的稅務判決計 89 件，其中有利於人民者達 55.34%，與黃教授所引述德國聯邦財稅法院判決人民勝訴率歷年平均達 40%比較，有過之而無不及。