

科技部補助專題研究計畫成果報告 期末報告

強制代理制度之推行對稅務訴訟實效之影響

計畫類別：個別型計畫

計畫編號：MOST 104-2410-H-263-001-

執行期間：104年01月01日至104年12月31日

執行單位：致理學校財團法人致理科技大學財務金融系(科)

計畫主持人：簡銀瑩

計畫參與人員：碩士班研究生-兼任助理人員：劉祖君

大專生-兼任助理人員：李致賢

大專生-兼任助理人員：李泯楨

大專生-兼任助理人員：樊珈妤

處理方式：

1. 公開資訊：本計畫涉及專利或其他智慧財產權，2年後可公開查詢
2. 「本研究」是否已有嚴重損及公共利益之發現：否
3. 「本報告」是否建議提供政府單位施政參考：是，司法院、立法院

中華民國 105 年 03 月 29 日

中文摘要：本研究欲探討最高行政法院上訴強制代理制度之實施，對於一般納稅義務人(包括法人及個人)之影響，包括上訴行為以及訴訟結果是否有所改變。本研究之實證結果顯示，擁有資源相對較少之上訴個人，其上訴率在強制代理施行後顯著下降；而在實體審查率方面，上訴個人及上訴法人在強制代理施行後不但雙雙顯著下降，對上訴個人而言，延聘專業代理人的效益反而不如強制代理施行前，甚至僅達自為訴訟的水準；至於在勝訴率方面，則無論強制代理施行前後，專業代理人的功能均未能彰顯。在訴訟結果與自為訴訟差不多的情況之下，更顯示強制代理施行後，一般納稅人被迫花費額外的成本，卻未能得到更佳效益，難免令人質疑政策的需要性。

中文關鍵詞：司法管理、稅務行政訴訟、強制代理

英文摘要：This research investigates the influences on taxpayers (including corporate entities and individuals) with the implementation of mandatory attorney in tax appeals. Our empirical results show that after the implementation of mandatory attorney, appeals to Supreme Administrative Court (SAC) by individual appellants losing in High Administrative Courts decrease significantly. Furthermore, appeals lodged by individuals and corporate entities are more likely to be procedurally dismissed by the SAC than before. What is even worse for individual appellants is that higher non-dismissal rate enjoyed by retaining attorney disappeared after implementation. As for the appellant's win rate, evidence shows that there is no significant difference before and after implementation. To sum up, our empirical results suggest that we should question the necessity of mandatory attorney which costs taxpayers more without benefiting them a bit.

英文關鍵詞：judicial management, tax litigation, mandatory attorney

強制代理制度之推行對稅務訴訟實效之影響

The Influence of Mandatory Attorney on the Effectiveness of Tax Litigations

摘要

本研究欲探討最高行政法院上訴強制代理制度之實施，對於一般納稅義務人(包括法人及個人)之影響，包括上訴行為以及訴訟結果是否有所改變。本研究之實證結果顯示，擁有資源相對較少之上訴個人，其上訴率在強制代理施行後顯著下降；而在實體審查率方面，上訴個人及上訴法人在強制代理施行後不但雙雙顯著下降，對上訴個人而言，延聘專業代理人的效益反而不如強制代理施行前，甚至僅達自為訴訟的水準；至於在勝訴率方面，則無論強制代理施行前後，專業代理人的功能均未能彰顯。在訴訟結果與自為訴訟差不多的情況之下，更顯示強制代理施行後，一般納稅人被迫花費額外的成本，卻未能得到更佳效益，難免令人質疑政策的需要性。

[關鍵字] 司法管理、稅務行政訴訟、強制代理

Abstract

This research investigates the influences on taxpayers (including corporate entities and individuals) with the implementation of mandatory attorney in tax appeals. Our empirical results show that after the implementation of mandatory attorney, appeals to Supreme Administrative Court (SAC) by individual appellants losing in High Administrative Courts decrease significantly. Furthermore, appeals lodged by individuals and corporate entities are more likely to be procedurally dismissed by the SAC than before. What is even worse for individual appellants is that higher non-dismissal rate enjoyed by retaining attorney disappeared after implementation. As for the appellant's win rate, evidence shows that there is no significant difference before and after implementation. To sum up, our empirical results suggest that we should question the necessity of mandatory attorney which costs taxpayers more without benefiting them a bit.

[Keywords] judicial management, tax litigation, mandatory attorney

壹、研究背景及目的

為增強人民公法權益之維護，完善行政訴訟制度，司法院於 2011 年 5 月 6 日增訂行政訴訟法第 241 條之 1，要求上訴人對於高等行政法院判決提起上訴時，應委任律師、會計師（稅務事件）、專利代理人（專利事件）等專業人士作為訴訟代理人（以下簡稱「上訴強制代理制」）。修正理由在於行政訴訟之上訴審為法律審，上訴必須具體指摘高等行政法院判決違背法令之處，代理人須有專業法律素養，始能勝任，乃比照民事訴訟法規定，於上訴審採強制代理制。

另根據依司法院 2011 年 12 月 26 日院台廳行一字第 1000032864 號令，上開 2011 年 5 月 6 日增訂之行政訴訟法上訴強制代理的規定，自 2012 年 9 月 6 日施行。不過，上訴適格代理人不限於律師，若當事人、法定或選任代理人具備如公法學教授、副教授身份，稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者，均可擔任行政訴訟上訴審代理人，此外中央地方機關專任法制、法務人員亦可代理上訴。

行政訴訟是否應採取上訴強制代理制度，一直以來意見甚為分歧，甚至在行政訴訟法第 241 條之 1 增訂之前，多次造成律師和會計師間為維護各自權益的攻防¹。以下整理學者對強制代理制利弊得失(黃士洲，2007；張文郁，2009)分析。

上訴強制代理的可能優點，首推武器平等。行政訴訟當中，當事人之一方通常為人民，他方則為行政機關，因此一般人民在行政訴訟案件面對專業訓練之公務員，易因欠缺專業法令、知識與蒐集相關訴訟資料之能力而遭敗訴，今若強制採用代理人，理論上有助解決武器不平等之問題。第二個優點為提升訴訟效率，這是因為具有法律、專業知識的律師及其他代理人，可有效蒐集訴訟資料，並於適當時期提出於法院，並能針對重要爭點提出專業之攻擊、防禦，可大幅減輕法院負擔，使訴訟程序進行順暢，便利案件迅速終結。第三個優點為減輕審判長闡明義務，強制代理的訴訟程序中，代理人須負更多協力義務，針對專業代理人通常所應具備之專業知識範圍內之事項，審判長無須闡明，將大幅減輕審判長的闡明義務，有益訴訟效率。第四個優

點為避免濫訴。這是因為當事人不但須委任律師代理己方，他方當事人通常亦須委任律師，律師報酬又為訴訟進行之必要費用，當上訴人敗訴時，不但需負擔己方之律師報酬，亦須償還他造當事人之律師費用，將對上訴人造成心理壓力，上訴更加謹慎。

上訴強制代理制度的可能缺失方面，第一個即是限制當事人訴訟權，蓋上訴強制代理，除非法律別有規定外，當事人不得親自訴訟，亦即人民非律師等專業代理人即無權提起上訴，有侵害憲法第 16 條訴訟權保障的疑慮，必須同時配合「訴訟救濟」制度（即一般所謂「義務律師」），避免人民因無資力延攬律師，遭受訴訟上歧視。第二個缺失為限制當事人訴訟上的自由處分權，在強制代理訴訟之中，上訴及撤回皆須由律師等專業代理人為之，有可能忽視訴訟主體之當事人的意思。

行政訴訟法第 241 條之 1 自 2012 年 9 月 6 日開始施行後，為免律師強制代理制度造成部份人民訴訟權行使受到限制，即上述第一個缺失，針對無資力之人委任訴訟代理人上訴最高行政法院者，依同條第 3 項準用民事訴訟法第 466 條之 2 第 3 項之規定，應使其得依訴訟救助之規定，聲請最高行政法院為之選任律師為訴訟代理人，並訂定「最高行政法院為無資力人選任律師為訴訟代理人辦法」，且於 101 年 9 月 6 日開始施行。

既然，我國人民自 2012 年 9 月 6 日起，如欲上訴最高行政法院，除上訴人符合行政訴訟法第 241-1 條第 1 項之資格者外，均需委任律師等專業代理人始得續行上訴。並有鑑於稅務訴訟占行政訴訟最大宗，納稅義務攸關人民財產權利，又稽徵機關掌握稅捐法令專業智識，納稅義務人相對處於弱勢的情況，又比其他行政訴訟事件來的嚴重。本研究因此乃欲逐一檢視強制代理制度施行前後之稅務判決內容，透過實證模型分析的方式來進一步探討，上訴強制代理制度之施行，是否對我國人民提出上訴之行為有所影響，亦即是否真的減少濫行上訴之案件，又或代理費用之負擔真的阻礙了人民上訴之意願？以及強制代理是否讓我國人民在進行稅務行政訴訟時，因為取得了較自為訴訟更佳之武器，從而自最高行政法院取得較強制代理制度施行前更佳之判決結果？

貳、文獻回顧與假說建立

行政訴訟係指政府機關與人民因公法關係涉訟，並歸由行政法院審理，我國稅務訴訟事件亦被歸入行政法院審判權範圍，訴訟當事人為一般納稅義務人以及稅捐稽徵機關，由高等行政法院與最高行政法院審理（2012年9月起改採三級二審制，簡易案件一審改由地方行政訴訟庭審理），並有別於歐美國家設有稅務法庭，專責處理稅務爭訟事件的制度。根據司法院公佈之統計資料顯示，稅務訴訟事件作為行政訴訟的一環，多年來穩居我國行政訴訟第一位。2004至2009年高等行政法院與最高行政法院各年度稅務訴訟占全部行政訴訟比率如下：

表 1 稅務訴訟占行政訴訟比率

年度	高等行政法院	最高行政法院
2004	36.66%	38.77%
2005	34.96%	46.15%
2006	35.01%	45.00%
2007	34.88%	41.97%
2008	33.08%	46.05%
2009	35.57%	45.87%

（資料來源：整理自各年度司法統計年報）

由表 1 可知稅務訴訟是現行行政訴訟案件首要訟源，在高等行政法院約為 35%，在最高行政法院更增加為 45%。其次，司法統計亦顯示稅務案件上訴比率亦高於其他種類的行政訴訟案件。本研究同時比較 2004 至 2009 年度高等法院民、刑事及其他行政訴訟案件，1 彙整如下：

表 2 高等法院與高等行政法院上訴率比較

年度	高等法院		高等行政法院		
	刑事案件	民事案件	不包括稅捐案件之行政訴訟	包括稅捐案件之行政訴訟	稅捐案件
2004	25.29%	25.52%	25.30%	26.16%	27.67%
2005	22.81%	29.46%	28.67%	34.63%	45.71%
2006	22.27%	32.00%	31.91%	37.70%	48.46%
2007	15.94%	33.38%	45.44%	51.00%	61.37%
2008	18.35%	34.00%	40.60%	50.37%	70.12%
2009	19.30%	35.61%	46.36%	55.17%	71.13%
平均	20.66%	31.66%	36.37%	42.51%	54.08%

(資料來源：整理自各年度司法統計年報)

從上表可發現下述現象：

1. 民告官的高等行政法院案件上訴率高於民、刑事高等法院甚多：高等法院刑事案件上訴率為最低，平均為 20.66%，民事案件則平均則為 31.66%，至於行政訴訟平均上訴率為 42.51%，分別超過民、刑事案件 1/3 與 1 倍有餘。
2. 稅捐案件上訴比率為行政訴訟案件平均值的 1.5 倍：行政訴訟案件中，稅捐案件的平均上訴率超過一半，達 54.08%，遠高於其他非稅捐案件的平均值 36.37%，達 1.5 倍之譜！
3. 稅捐案件上訴比率逐年遞增：稅捐案件上訴比率從 2005 年開始，拉大與其他行政案件差距，且自 2007 年已有半數案件提起上訴，2008 及 2009 年上訴率竟然超過 70%！

稅務訴訟在高等行政法院的審級，上訴率超過其他行政訴訟平均值，且逐年遞增的現象，顯示現行稅務訴訟有以下嚴重問題：

1. 徵納雙方對稅務訴訟一審判決結果，滿意度甚低：納稅人與稽徵機關，面對不利於己的一審判決結果，有超過半數的當事人不僅

僅不滿，還進一步尋求上訴翻盤的機會，而上訴率逐年攀升也顯示判決信服度日益低落。換言之，稅務訴訟一審判決無法扮演止紛定息的機能，敗訴一方期盼且認為應該透過上訴程序，更正一審法院所犯的錯誤（Posner，2007）。

2. 訴訟機制空轉與司法資源浪費：稅捐案件顯著偏高的上訴率，顯示高等行政法院所提供的裁判服務，未能達成「金字塔型訴訟制度」理想，超過半數到七成的稅捐爭訟不得不走到終審最高行政法院，才能定讞，背後原因可能會是訴訟機制設計不良（例如訴訟費用偏低，造成當事人濫行上訴）、法官裁判品質有待改進（通常指法官對稅務不熟稔），以致判決結果難令徵納雙方接受，也有可能會是稅捐法令本身就不合情理，即便依法裁判仍難昭納稅人信服。但上訴率偏高的事實不惟造成最高行政法院極重的審理負荷，高等行政法院幾乎形同虛設，更是浪擲一、二審司法資源，稽徵機關人員與納稅人及代理人更不得不疲於出庭、重複寫狀、耗時耐心等待裁判結果（Barclay，1997；Posner，2007）。

有鑑於稅務訴訟係行政訴訟案件之最大宗，且其上訴率更穩居各類行政訴訟案件之冠，因此本研究擬以高等行政法院以及最高行政法院的稅務訴訟案件作為探討強制代理制度對人民訴訟行為影響之對象。此外，根據張文郁(2009)、許士官(2011)等學者之看法，委請律師等專業代理人強制代理制度的作用之一，即是可防止缺乏經驗或不懂法律之當事人提起無意義之訴訟案件，因此強制律師代理制度之施行，應可降低目前上訴率偏高之稅務訴訟案件；另根據台灣高等法院統計室於2005年所發表之專題研究報告指出，2003年9月所實施之刑事訴訟新制中有關自訴案件強制訴訟代理之規定，不但導致自訴案件之新收件數較實施前減少約七成，上訴率亦由28.51%降為26.09%，顯示透過具專業知識之代理人所為之訴訟行為，因其熟悉法庭活動規則且舉證較為明確，使當事人自覺權益獲得保障，因此不服判決者減少，上訴率因而降低。據此，本研究提出第一個假說如下：

假說一：上訴強制代理制度施行後，高等行政法院之稅務訴訟案件，一般納稅人之上訴率將較施行前為低。

2010年8月中華人權協會進行了一項關於賦稅人權大調查的網路

票選活動，總票數高達 44 萬票。調查結果顯示亟待改善賦稅人權問題的第 3 名乃是「行政法院等同敗訴法院」，此民眾心中的負面印象，可從以下法院勝敗訴比率統計，獲得驗證：

表 3 高等法院與高等行政法院勝訴率比較

年度	高等法院		高等行政法院		
	刑事案件	民事案件	不包括稅捐案件之行政訴訟	包括稅捐案件之行政訴訟	稅捐案件
2004	46.53%	37.14%	14.35%	16.98%	21.11%
2005	48.97%	37.00%	11.94%	13.57%	16.30%
2006	50.04%	36.60%	14.92%	14.34%	13.36%
2007	52.50%	35.14%	17.40%	16.22%	14.33%
2008	41.44%	36.28%	11.04%	12.54%	15.24%
2009	45.35%	39.36%	14.68%	13.87%	12.62%
平均	47.47%	36.92%	14.06%	14.59%	15.49%

（資料來源：整理自各年度司法統計年報）

從表 3 可以發現，2004 至 2009 年度刑事、民事案件的平均勝訴率分別為 47.47%、36.92%，均遠高於行政訴訟案件的 14.59%；而從表 3 亦可發現，稅捐案件與其他行政訴訟案件雖然在勝訴比率上並沒有顯著差異，分別為 15.49% 及 14.06%，惟仍明顯低於民、刑案件。此外，根據黃士洲、簡銀瑩、林世銘(2014)以 2009 年度最高行政法院稅務訴訟判決為樣本所做之實證研究發現，當徵納雙方不服一審判決的敗訴結果，提起上訴之後，納稅人（包括法人與個人）獲有利改判的可能性只有 11.48%，相形之下，稽徵機關上訴成功的比率竟是納稅人的 6.29 倍，高達 72.22% 之譜！綜合一、二審數據，納稅人一審雖有 15.49% 案件獲判勝訴，稽徵機關提起上訴後，超過七成會被改判敗訴，可以合理推知納稅人欲藉行政訴訟，平反其認為不公、違法的稅負，成功機率根本不到一成，顯示賦稅人權大調查有關「行政法院等同敗訴法院」的普遍印象，絕非空穴來風。

鑑於前述文獻分析的說明，稽徵機關在稅務訴訟上的優勢，除了來自「法律制度的設計與執行，傾向於對強勢團體有利」之可能性之外，亦有可能係來自於「擁有較多法律資源以及應付法院的經驗」。

稽徵機關的訴訟代理人多為熟稔稅務法規的公務員，且經常處理類似的稅務訴訟案件，故稽徵機關相較一般納稅人，擁有知識、經驗上的優勢，惟此一訴訟上的優勢，理論上應當會隨著納稅人延聘了專業的訴訟代理人（律師、會計師），而有所平衡才是。部分研究利用美國稅務法庭的資料，同樣發現納稅人訴訟代理人之有無，將對判決結果應補(退)稅的金額大小有顯著影響，亦即當納稅人有訴訟代理人時，判決結果將會較無訴訟代理人時有利，這是因為訴訟代理人可減少納稅人與稽徵機關在對稅法專業與對稅務法庭的熟悉度之間的資源不對稱所致（Lederman & Hrungr, 2006; Finley, 2007）。McGuire (1995)亦認為，法官在判案時，有整理事實經過以及分析法令規範關係等資訊上的現實需求，因此越有經驗的訴訟代理人越能瞭解法官的需求，即時提供足夠的證據及相關說明，從而獲得法官的信任並有效提升勝訴機率，其實證結果亦支持訴訟經驗越是豐富的代理人，獲得有利判決機率亦是越高。

然而在台灣法院方面，無論最高法院民事庭抑或最高行政法院，Chen, Huang and Lin (2015)以及黃士洲等人（2014）均發現訴訟代理人雖可顯著提升上訴人被實體審理的機率，但訴訟代理人之有無並無法影響法院的判決結果。惟黃士洲等人（2014）則認為，民事案件大多是在處理私人之間的財產糾紛，當事人中縱有涉及政府機關者實屬少數，僅約佔 Chen et al. (2015) 樣本的 10% 左右，也因此最高法院在審理民事案件時，較不會引發外界有偏袒一方之疑慮，與稅務訴訟當事人之一方必為政府機關大不相同，亦即在最高行政法院判決結果深受「稽徵機關優勢」的影響之下，如納稅義務人在延聘訴訟代理人之後仍無法改善自己在稅務訴訟中的劣勢地位，益發提高最高行政法院與稽徵機關間「官官相護」的可能性。

我國為適切保護納稅人之權益，並確保依法公平納稅及實現法治國家之課稅程序，以增進徵納雙方之互信及和諧，乃於 2009 年 12 月 15 日三讀通過增訂稅捐稽徵法第一之一章「納稅義務人之權利保護」專章，並於 2010 年 1 月 6 日公布施行。專章內容雖僅有五項條文，宣示意義大於實質意義，遭學者批評（黃士洲, 2014；葛克昌, 2010），惟仍有可能對行政法院法官目前裁判稅務爭訟時偏向稽徵機關的傾向產生影響，本研究欲進一步延伸黃士洲等人（2014）之研究，將研究期間設定在納稅人權利保護專章施行之後，配合強制代理制度之施

行，來探討施行後之納稅人在訴訟代理人的輔助之下是否較施行前顯著提升其上訴案件被最高行政法院實體審理的機率，並能獲致較施行前顯著為佳之勝訴率?據此，本研究提出假說二及假說三如下:

假說二:上訴強制代理制度施行後，納稅人被最高行政法院實體審理的機率將較施行前為高。

假說三:上訴強制代理制度施行後，納稅人自最高行政法院獲取有利判決的機率將較施行前為高。

參、研究方法與樣本

本研究將利用齊一性檢定 (Test of Homogeneity)、二母體比例差檢定以及多變量的 Probit 迴歸來進行實證研究。由於我國目前徵納雙方以及法院，對於稅務行政救濟是否需要進行改革存有極大歧見，特別是近來納稅人權利保護之意識抬頭以及適逢最高行政法院強制代理制度之施行，本研究期望藉由本次實證研究之結果，一方面作為各界討論稅務行政救濟革新的對話基礎，回應一般民眾對於稅務司法革新的期待，另一方面也藉此敦促司法院正視稅務訴訟中可能存在已久的判決偏頗問題，作為進行司法管理與革新的實證依據。

本研究欲探討，在上訴強制代理制度施行之後，納稅人不服台北、台中及高雄三所高等行政法院一審判決的上訴比率，是否會因此降低?倘若納稅人的上訴率真的如預期地降低了，可能代表上訴強制代理制度有助於減少納稅人濫行上訴；抑或恰好相反，上訴強制代理制度所增加的訴訟成本負擔，阻礙人民上訴意願，導致救濟制度流於形式，例如上訴強制代理制度施行後，上訴與否和訴訟標的金額高低呈現的關聯性，即可作為觀察指標。反過頭來，若上訴強制代理制度未能降低納稅人上訴比率，則背後可能隱藏著什麼原因，或可對稅務行政、司法管理上提出改進建議。

其次，本研究將進一步探討強制代理是否能為人民整體帶來確實的訴訟效益，亦即其上訴的實體審理機率增加、獲得有利判決的機率增加等，如此則強制代理制度確係可解決行政訴訟當中當事人武器不平等之問題；惟若強制代理之後，納稅人的實體審理機率並未增加、獲得有利判決的機率亦未增加，則將更進一步驗證黃士洲等人(2014)

之發現---納稅義務人在延聘訴訟代理人之後仍無法改善自己在稅務訴訟中的劣勢地位，益發提高最高行政法院與稽徵機關間「官官相護」的可能性，且此一現象即便在強制代理制度以及納稅人權利保護專章推行之後仍未能獲得改善，更證實了無論是強制代理制度，抑或納稅人權利保護專章，均未能達到其保護納稅義務人行政救濟以及依法公平納稅之權益。

針對假說一，本研究將以高等行政法院的稅務判決為研究對象，包括台北、台中及高雄高等行政法院，以強制代理制度施行前後各一年為研究期間，並以高等行政法院之判決宣示時間為區分標準，判決宣示時間介於 2011 年 9 月 6 日到 2012 年 9 月 5 日者為強制代理制度施行前之研究期間，而判決宣示時間介於 2012 年 9 月 6 日到 2013 年 9 月 5 日者為強制代理制度施行後之研究期間。本研究將逐一檢視該段期間高等行政法院訴字號以及訴更字號之判決內容¹，並確認敗訴之訴訟當事人有否向最高行政法院提出上訴²，因此假說一在研究期間之原始案件數為 1,480 筆。

此外，本研究進一步將假說一當中的一般納稅人按身分別區分為法人、個人，這是因為在 Galanter (1974)所提出著名的學術理論「當事人能力理論」(Party Capability Theory)當中，認為擁有資源較多者 (the Haves)，相對於那些資源稀少者 (the Have-nots)，將比較容易得到對自己有利的判決；而在該理論當中，通常以訴訟當事人為政府、企業者來代表擁有資源較多的優勢團體，而以訴訟當事人為個人者來代表相對資源較少者。

本研究認為上訴強制代理制度之施行，對於擁有資源多寡不同之團體將有不同影響，對於資源稀少者而言，強制代理意味著要花費更多的資源來聘任專業代理人進行訴訟，如若資源有限，相較於資源較多之優勢團體而言將更容易放棄上訴的機會。惟因本研究乃在探討上訴強制代理之推行對高等行政法院稅務訴訟案件上訴率之影響，因此

¹ 其他字號之判決如再字號、簡字號等本研究並未納入探討假說一之樣本範圍，係因再字號係屬二審判決定讞後之例外訴訟程序，而簡字號案件由於我國行政訴訟自 2012 年 9 月 6 日起改採三級二審新制，簡易案件均改以地方法院行政訴訟庭為第一審管轄法院，高等行政法院為第二審管轄法院，因此自 2012 年 9 月 6 日起並無簡字號案件，至於其他字號之案件，如聲字號、抗字號，由於研究期間樣本量過少，因此假說一亦不予以探討。

² 判決結果如為雙方當事人部分勝訴部分敗訴者，由於樣本量不多，對統計結果影響不大，本研究假說一亦不予以納入樣本中。

樣本排除上訴人為非稽徵機關之一般政府機關共 22 筆，包括台灣自來水公司、國立大學等，這是因為他們與稽徵機關一樣，同屬政府組織的一部分，彼此身分相同，非本研究關心對象而不予列入樣本。此外，本研究亦排除判決中未清楚載明徵納雙方爭議稅額、罰鍰之樣本共 33 筆，因此本研究在進行假說一強制代理制度施行前後，一般納稅人之上訴行為是否有所改變之分析時，所使用的最終樣本數為 1,425 筆。

針對假說二及假說三，本研究將以最高行政法院的稅務判決為研究對象，此外，根據司法院統計年報資料顯示，最高行政法院從收案到出具判決書平均約需三到四個月左右的時間，因此本研究將上述之研究期間再延長半年，亦即假說二及假說三之研究期間介於 2011 年 9 月 6 日到 2014 年 3 月 5 日，並將此期間之最高行政法院稅務判決以高等行政法院之判決宣示期間做為區分標準，高院判決宣示期間在 2012 年 9 月 5 日以前者為強制代理制度施行前之研究期間，高院判決宣示期間在 2012 年 9 月 6 日以後者為強制代理制度施行後之研究期間，以此來進行比較分析，用以了解強制代理制度之採用對於納稅人而言是否能獲致實益。

在假說二當中，本研究之研究對象為原審為訴字號以及訴更字號之最高行政法院稅務判決，排除判決中未清楚載明徵納雙方爭議稅額、罰鍰之樣本共 45 筆，以及上訴人為非稽徵機關之一般政府機關共 4 筆，假說二所使用的最終樣本數為 1,100 筆。而在假說三當中，則以假說二之樣本為基礎，排除遭最高行政法院裁定駁回而未獲實質審理之樣本共 502 筆，另樣本中徵納雙方均上訴的案件共 8 筆，本研究將這 8 筆案件分別列入稽徵機關與納稅人上訴的案件中，並逐一判斷該筆資料對上訴人而言係為勝訴或敗訴，因此本研究於假說三中所使用的最終樣本數為 606 筆。

另本研究於假說二、三當中亦將一般納稅人按身分別區分為法人、個人，除想了解強制代理制度推行前後，「當事人能力理論」對不同身分別的納稅人所造成之影響是否有所差異外，更想了解黃士洲等人(2014)利用最高行政法院 2009 年之稅務案件，所發現之稽徵機關優勢，包括上訴後更容易進入實質審理程序以及有較高機率取得勝訴判決，於 2010 年 1 月 6 日「納稅義務人之權利保護」專章公布施行後，

是否已然改善。

肆、研究結果與分析

一、基本統計分析

表四係呈現不同身分別上訴人於強制代理施行前後上訴率之變化。由表四可看出，若不考慮上訴人身分別，則上訴率由強制代理施行前之 70.2% 下降至強制代理施行後的 66.51%，符合本研究假說一之預期(二母體比例差檢定單尾機率 P 值小於 0.1)，上訴率在強制代理推行後顯著降低。

若進一步區分上訴人身分別，可發現當上訴人為法人或稽徵機關時，其上訴率在強制代理施行後反而呈現上升狀態，分別由 74.08%、40% 增加為 76.69%、49.02%，惟均未達顯著水準(雙尾機率值 P 分別為 0.456 以及 0.362)，然而當上訴人為個人時，上訴率則由強制代理施行前的 70.54% 大幅下降至施行後的 60.76%(二母體比例差檢定單尾機率 P 值小於 0.01)，顯示強制代理制度之推行，對於擁有資源較為稀少的個人而言，有較為深刻的影響，而對擁有資源較多的法人以及稽徵機關而言，強制代理之推行似不影響其是否進行上訴之考量³。

表五係呈現不同身分別上訴人於強制代理施行前後，其案件經上訴後，為最高行政法院實體審理或程序駁回之變化情況。由表五可看出，無論強制代理施行前後，除徵納雙方均上訴案件均維持 100% 實體審理比率外，不同身分別的上訴人實體審查機率均符合「當事人能力理論」之預期，稽徵機關之實體審查機率大於法人，法人又大於個人，齊一性檢定結果，強制代理施行前後之卡方值 $\chi^2_{(2)}$ 分別為 18.22 以及 34.79，P 值均小於 0.01，顯示最高行政法院是否受理稅務案件，

³ 於本研究樣本中，上訴人為稽徵機關者係作為強制代理施行前後法人及個人上訴人之對照組，此係因根據行政訴訟法第 241-1 條第 2 項第 4 款，當上訴人為中央或地方機關時，其所屬專任人員雖非律師而辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人。根據此項規定，稽徵機關無需於強制代理施行後另外聘請訴訟代理人從事訴訟，其代理人均為所屬專任人員(即科員)，因此稽徵機關決定是否上訴、上訴後是否被實體審理以及勝敗訴的情況，理應不會受到強制代理施行之影響。

無論強制代理施行與否，均與上訴人身分別有關。

若進一步區分上訴人身分別，可發現當上訴人為稽徵機關時，其實體審理機率在強制代理施行後由施行前的 85% 上升為 91.18%，惟未達顯著水準(雙尾機率值 P 為 0.485)。然而，當上訴人為法人或個人時，其實體審理機率在強制代理施行後反而分別由 62.99%、48.74% 顯著下降為 55.24%、40.09%(二母體比例差檢定單尾機率 P 值均小於 0.05)，此一現象與本研究預期強制代理後，納稅人應能透過專業代理人之協助提升實體審理機率之預期不符。

表六係呈現不同身分別上訴人於強制代理施行前後，其案件經最高行政法院實體審理後，獲得勝訴機率之變化情況。由表六可看出，法人及稽徵機關之勝訴機率於強制代理施行後均有些微上升，分別由 14.53%、63.64% 上升為 18.12%、67.65%，符合本研究假說三之預期，惟均未達顯著水準(雙尾機率值 P 分別為 0.389 以及 0.757)；而個人之勝訴機率則由 18.84% 略微下降為 16.84%，亦未達顯著水準(雙尾機率值 P 為 0.696)。綜合表五及表六之結果，顯示強制代理制度之推行以及「納稅義務人之權利保護」專章公布施行，不但未大幅改善一般納稅人在稅務訴訟當中的弱勢地位，稽徵機關於稅務行政訴訟的優勢依然未受到撼動。

表四 不同身分別上訴人於強制代理施行前後之上訴率

上訴人	上訴強制代理施行前					上訴強制代理施行後					合計 件數
	上訴		放棄上訴		小計 件數	上訴		放棄上訴		小計 件數	
	件數	%	件數	%		件數	%	件數	%		
法人	263	74.08%	92	25.92%	355	204	76.69%	62	23.31%	266	621
個人	273	70.54%	114	29.46%	387	192	60.76%	124	39.24%	316	703
稽徵機關	20	40.00%	30	60.00%	50	25	49.02%	26	50.98%	51	101
合計	556	70.20%	236	29.80%	792	421	66.51%	212	33.49%	633	1,425

表五 最高行政法院於強制代理施行前後之稅務案件受理情況

上訴人	上訴強制代理施行前					上訴強制代理施行後					合計 件數
	程序駁回		實體審理		小計 件數	程序駁回		實體審理		小計 件數	
	件數	%	件數	%		件數	%	件數	%		
均上訴	0	0.00%	5	100.00%	5	0	0.00%	3	100.00%	3	8
法人	104	37.01%	177	62.99%	281	111	44.76%	137	55.24%	248	529
個人	142	51.26%	135	48.74%	277	139	59.91%	93	40.09%	232	509
稽徵機關	3	15.00%	17	85.00%	20	3	8.82%	31	91.18%	34	54
合計	249	42.71%	334	57.29%	583	253	48.94%	264	51.06%	517	1,100

表六 不同身分別上訴人於強制代理施行前後之勝訴情況

上訴人	上訴強制代理施行前			上訴強制代理施行後			總上訴件數
	勝訴件數	上訴件數	勝訴%	勝訴件數	上訴件數	勝訴%	
法人	26	179	14.53%	25	138	18.12%	317
個人	26	138	18.84%	16	95	16.84%	233
稽徵機關	14	22	63.64%	23	34	67.65%	56
合計	66	339	19.47%	64	267	23.97%	606

二、迴歸模型及變數定義

針對假說一，本研究所欲採用之 Probit 迴歸模型 A 如下：

$$\Pr(D_{\text{appeal}} = 1) = \Phi(\delta_0 + \delta_1 D_{\text{corp}} + \delta_2 D_{\text{ind}} + \delta_3 D_{\text{corp}} * T + \delta_4 D_{\text{ind}} * T + \delta_5 D_{\text{tax}} * T + \delta_6 \ln(\text{Tax}) + \sum_r \delta_r \text{Stock}_r + \sum_i \delta_i \text{Hcourt}_i + \sum_j \delta_j \text{Taxkind}_j + \varepsilon)$$

迴歸模型A變數定義如下，

1. D_{appeal} 為虛擬變數，當訴訟人於高等行政法院一審敗訴後，決定繼續上訴至最高行政法院時，此變數的數值為1；其餘為0。應變數 $\Pr(D_{\text{appeal}}=1)$ 即一審敗訴之訴訟當事人決定續行訴訟的機率。
2. $D_{\text{tax}}(D_{\text{ind}}、D_{\text{corp}})$ 為虛擬變數，模型A中當一審敗訴的訴訟人身分別為稽徵機關(個人、法人)時，此變數的數值為1，其餘為0；並以訴訟人為稽徵機關者為比較基準。
3. T 為虛擬變數，當判決宣示時間為強制代理正式施行之2012年9月6日起至2013年9月5日者，此變數的數值為1，而判決宣示時間介於2011年9月6日至2012年9月5日者為0。
4. $\ln(\text{Tax})$ 為稅務訴訟案件中，徵納雙方爭議的金額（包含稅金及罰鍰）取自然對數。
5. Stock_r 為高等行政法院的判決類型，一共有二類，分別為訴字號、訴更字號，因此有一個虛擬變數，並以訴字號做為比較基準。
6. Hcourt_i 為出具一審判決之高等行政法院，包括台北、台中及高雄高等行政法院，因此有兩個虛擬變數， $i=2\sim3$ 。並以台中高等行政法院做為比較基準。
7. Taxkind_j 為稅目，一共有五類，分別為綜合所得稅、營利事業所得稅、消費稅、財產稅以及其他，因此有四個虛擬變數， $j=2\sim5$ ，並以其他做為比較基準。其他包括建築工地臨時稅、景觀維護特別稅等，因個別樣本數過少故歸類為其他。

本研究根據「當事人能力理論」，將上訴人按身分別區分為 D_{tax} 、 D_{ind} 、 D_{corp} ，分別代表稽徵機關、個人以及法人等三個擁有資源多寡各異的團體，自變數 D_{ind} 、 D_{corp} 的係數 δ_1 、 δ_2 即是用來了解在強制代理正式施行前，不同身分別的上訴人上訴行為是否有所差異，若上訴行為有受到身分別影響，則應拒絕各係數 $\delta_1 = \delta_2 = 0$ 之虛無假設。至於交乘項 $D_{corp} * T$ 、 $D_{ind} * T$ 、 $D_{tax} * T$ 之係數 δ_3 、 δ_4 、 δ_5 是用來驗證假說一，當上訴強制代理制度正式施行後，若部分上訴人囿於資源有限，無法聘請專業代理人，不得不放棄上訴，則此時係數 δ_3 、 δ_4 應為負值，亦即強制代理制度之施行將降低一般納稅人之上訴機率。

針對假說二，本研究所欲採用之Probit迴歸模型B如下：

$$\Pr(D_{process} = 1) = \Phi(\alpha_0 + \alpha_1 D_{corp} + \alpha_2 D_{ind} + \alpha_3 D_{tax} + \alpha_4 D_{corp} * D_{agent} + \alpha_5 D_{ind} * D_{agent} + \alpha_6 D_{corp} * D_{agent} * T + \alpha_7 D_{ind} * D_{agent} * T + \alpha_8 D_{tax} * T + \alpha_9 \ln(Tax) + \sum_r \alpha_r Stock_r + \sum_i \alpha_i Hcourt_i + \sum_j \alpha_j Taxkind_j + \varepsilon)$$

迴歸模型B變數定義如下，

1. $D_{process}$ 為虛擬變數，當訴訟案件被最高行政法院實體審理，此變數數值為1；其餘被程序駁回時為0。應變數 $\Pr(D_{process}=1)$ 即訴訟當中未被最高行政法院駁回之機率。
2. $D_{tax}(D_{ind}$ 、 $D_{corp})$ 為虛擬變數，當上訴人身份為稽徵機關（個人、法人）時，此變數的數值為1，其餘為0；並以爭訟雙方均上訴為比較基準。
3. D_{agent} 為虛擬變數，當上訴人有訴訟代理人時，此變數的數值為1；其餘為0。
4. T 為虛擬變數，當判決宣示時間為強制代理正式施行之2012年9月6日起至2014年3月5日者，此變數的數值為1，而判決宣示時間介於2011年9月6日至2012年9月5日者為0。

由於過去針對台灣法院研究的文獻(黃士洲等人,2014;Chen et al.,2015)發現訴訟代理人可顯著提升上訴人被法院實體審理的機率，因此本研究於模型B中加入各身分別上訴人與 D_{agent} 之交乘項，除用以控

制代理人之有無對最高行政法院實體審理與否之影響外，交乘項 $D_{corp} * D_{agent} * T$ 、 $D_{ind} * D_{agent} * T$ 、 $D_{tax} * T$ 之係數 α_6 、 α_7 、 α_8 更是用來驗證假說二，若強制代理之施行確係可以進一步提升納稅人之實體審查機率，則係數 α_6 、 α_7 、 α_8 應為正值。

針對假說三，本研究所欲採用之Probit迴歸模型C如下：

$$\Pr(D_{win} = 1) = \Phi(\beta_0 + \beta_1 D_{corp} + \beta_2 D_{ind} + \beta_3 D_{corp} * D_{agent} + \beta_4 D_{ind} * D_{agent} + \beta_5 D_{corp} * D_{agent} * T + \beta_6 D_{ind} * D_{agent} * T + \beta_7 D_{tax} * T + \beta_8 \ln(Tax) + \sum_r \beta_r Stock_r + \sum_i \beta_i Hcourt_i + \sum_j \beta_j Taxkind_j + \varepsilon)$$

迴歸模型C變數定義如下，

1. D_{win} 為虛擬變數，當上訴人自最高行政法院獲得勝訴判決時，此變數的數值為1；其餘為0。應變數 $\Pr(D_{win}=1)$ 即訴訟當中上訴人獲得勝訴判決的機率。
2. D_{ind} 、 D_{corp} 為虛擬變數，當上訴人身份為個人、法人時，此變數的數值為1，其餘為0；並以稽徵機關為比較基準。
3. T 為虛擬變數，當判決宣示時間為強制代理正式施行之2012年9月6日起至2014年3月5日者，此變數的數值為1，而判決宣示時間介於2011年9月6日至2012年9月5日者為0。

黃士洲等人(2014)利用 2009 年台灣最高行政法院之稅務案件判決結果，發現即便上訴人聘用專業代理人，相較於自為訴訟的判決結果而言，仍未能提升獲得勝訴的機率；此外，該研究更發現無論上訴人是否聘用代理人，最高行政法院之判決結果均會受到上訴人身分別的影響，亦即稽徵機關上訴後獲得勝訴判決的機率均顯著大於法人及個人。由於本研究假說三之樣本期間適逢「納稅義務人之權利保護」專章公布施行，若專章內容能對最高行政法院法官裁判稅務爭訟時偏向稽徵機關的傾向產生若干影響，加以強制代理之推行，則應能提升納稅人獲得勝訴判決之機率，則交乘項 $D_{corp} * D_{agent} * T$ 、 $D_{ind} * D_{agent} * T$ 之係數 β_5 、 β_6 應為正值。

三、各迴歸模型變數之敘述性統計

表七列示迴歸模型 A 中各變數的敘述統計。一審敗訴當事人申請上訴者，占有效樣本的 68.56%；另上訴人當中，身分別為法人者占 43.58%，個人占 49.33%，稽徵機關占 7.09%；此外，有效樣本中屬強制代理正式施行後者占 44.42%，均與前述表四之統計分析數據相符。

表八列示迴歸模型 B 中各變數的敘述統計。上訴人申請上訴被實體審理者，占有效樣本的 54.36%；上訴人當中，身分別為法人者占 48.09%，個人占 46.27%，稽徵機關占 4.91%；此外，有效樣本中屬強制代理正式施行後者占 47%，均與前述表五之統計分析數據相符。

表九列示迴歸模型 C 中各變數的敘述統計。上訴人獲得勝訴判決者，占有效樣本的 21.45%；上訴人當中，身分別為法人者占 52.31%，個人占 38.45%，稽徵機關占 9.24%；此外，有效樣本中屬強制代理正式施行後者占 44.06%，均與前述表六之統計分析數據相符。

表七 迴歸模型 A 之變數敘述性統計(案件數為 1,425)

研究變數	變數定義	平均值	標準差	中位數	最小值	最大值
D _{appeal}	一審敗訴當事人是否申請上訴	0.6856	0.4644	1	0	1
D _{corp}	上訴人身分別是否為法人	0.4358	0.4960	0	0	1
D _{ind}	上訴人身分別是否為個人	0.4933	0.5001	0	0	1
D _{tax}	上訴人身分別是否為稽徵機關	0.0709	0.2567	0	0	1
T	上訴強制代理是否正式施行	0.4442	0.4971	0	0	1
Ln(Tax)	訴訟金額取自然對數	14.6310	3.4120	14.9303	0	23.2062
Stock_訴更	高院判決是否為訴更字號	0.0884	0.2840	0	0	1
Hcourt_北高	一審為台北高等行政法院	0.6239	0.4846	1	0	1
Hcourt_高高	一審為高雄高等行政法院	0.1705	0.3762	0	0	1
Taxkind_消費稅	爭議稅目是否歸類為消費稅	0.2007	0.4007	0	0	1
Taxkind_財產稅	爭議稅目是否歸類為財產稅	0.2884	0.4532	0	0	1
Taxkind_綜合所得稅	爭議稅目是否為綜合所得稅	0.2281	0.4197	0	0	1
Taxkind_營利事業所得稅	爭議稅目是否為營利事業所得稅	0.2709	0.4446	0	0	1

說明:

a.訴訟金額最小值為零之案件爭議係未涉稅額或罰鍰，例如申請實物抵繳贈與稅等，本研究假設該類案件訴訟金額為 1，取自然對數後則為零。

表八 迴歸模型 B 之變數敘述性統計(案件數為 1,100)

研究變數	變數定義	平均值	標準差	中位數	最小值	最大值
D _{process}	訴訟案件是否被最高行政法院實體審理	0.5436	0.4983	1	0	1
D _{corp}	上訴人身分別是否為法人	0.4809	0.4999	0	0	1
D _{ind}	上訴人身分別是否為個人	0.4627	0.4988	0	0	1
D _{tax}	上訴人身分別是否為稽徵機關	0.0491	0.2162	0	0	1
D _{agent}	上訴人是否有聘請訴訟代理人	0.8073	0.3946	1	0	1
T	上訴強制代理是否正式施行	0.4700	0.4993	0	0	1
Ln(Tax)	訴訟金額取自然對數	15.0874	2.9399	15.2457	0	21.2765
Stock_訴更	高院判決是否為訴更字號	0.0982	0.2977	0	0	1
Hcourt_北高	一審為台北高等行政法院	0.6336	0.4820	1	0	1
Hcourt_高高	一審為高雄高等行政法院	0.1718	0.3774	0	0	1
Taxkind_消費稅	爭議稅目是否歸類為消費稅	0.2082	0.4062	0	0	1
Taxkind_財產稅	爭議稅目是否歸類為財產稅	0.2755	0.4469	0	0	1
Taxkind_綜合所得稅	爭議稅目是否為綜合所得稅	0.2127	0.4094	0	0	1
Taxkind_營利事業所得稅	爭議稅目是否為營利事業所得稅	0.2936	0.4556	0	0	1

說明: 同表七。

表九 迴歸模型 C 之變數敘述性統計(案件數為 606)

研究變數	變數定義	平均值	標準差	中位數	最小值	最大值
D _{win}	上訴人是否自最高行政法院獲得勝訴判決	0.2145	0.4108	0	0	1
D _{corp}	上訴人身分別是否為法人	0.5231	0.4999	1	0	1
D _{ind}	上訴人身分別是否為個人	0.3845	0.4869	0	0	1
D _{tax}	上訴人身分別是否為稽徵機關	0.0924	0.2898	0	0	1
D _{agent}	上訴人是否有聘請訴訟代理人	0.8680	0.3388	1	0	1
T	上訴強制代理是否正式施行	0.4406	0.4969	0	0	1
Ln(Tax)	訴訟金額取自然對數	15.4966	2.8020	15.5722	0	21.2765
Stock_訴更	高院判決是否為訴更字號	0.1469	0.3543	0	0	1
Hcourt_北高	一審為台北高等行政法院	0.6650	0.4724	1	0	1
Hcourt_高高	一審為高雄高等行政法院	0.1799	0.3844	0	0	1
Taxkind_消費稅	爭議稅目是否歸類為消費稅	0.1436	0.3509	0	0	1
Taxkind_財產稅	爭議稅目是否歸類為財產稅	0.2789	0.4488	0	0	1
Taxkind_綜合所得稅	爭議稅目是否為綜合所得稅	0.1931	0.3950	0	0	1
Taxkind_營利事業所得稅	爭議稅目是否為營利事業所得稅	0.3729	0.4840	0	0	1

說明: 同表七。

四、各迴歸模型之研究發現

表十的模型 A 為不同身分別上訴人於強制代理施行前後上訴率變化之迴歸結果。於強制代理施行前，模型 A 中代表上訴人身分別的虛擬變數 D_{corp} 、 D_{ind} 迴歸係數分別為 0.889、0.808，與基準組(稽徵機關)相比均達 1% 顯著水準；而在強制代理施行後，交乘項 $D_{corp} * T$ 、 $D_{ind} * T$ 、 $D_{tax} * T$ 迴歸係數分別為 0.126、-0.234、0.206，其中僅交乘項 $D_{ind} * T$ 係數為負值並達 5% 顯著水準，顯示上訴強制代理確係抑制了人民上訴權利之行使，支持本研究假說一，惟僅限於資源較為缺乏的個人，至於資源較多的法人，其上訴行為並未受到強制代理施行與否之影響，與同樣不受強制代理規定拘束的稽徵機關結果相同。

強制代理雖減少了納稅個人的上訴行為，惟該減少係歸因於納稅個人減少濫行上訴所致，抑或係因強制代理所增加的訴訟成本負擔，阻礙了人民上訴意願？模型 A 中代表上訴人身分別的虛擬變數 D_{corp} 、 D_{ind} ，Wald Test 聯合檢定並未能拒絕係數 $\delta_1 = \delta_2$ 之虛無假設(P 值為 0.517)，顯示強制代理施行前法人、個人之上訴行為並未有顯著差異，若強制代理施行後個人減少上訴的行為，確係歸因於濫行上訴的減少，則為何法人之上訴行為並未有所改變？此外，模型 A 的控制變數 $\ln(Tax)$ 係數不但為正值，更達 1% 顯著水準，顯示當案件金額愈高，由於訴訟成本負擔相較愈微不足道，則上訴的機率則愈高。由此可知，模型 A 所發現納稅個人於強制代理後的減少上訴，實係歸因於訴訟成本負擔的增加所致。

此外，無論強制代理施行前後，模型 A 之結果均發現稽徵機關的上訴率顯著低於法人及個人，似符合「訟案篩選理論」之現象，亦即稽徵機關在抉擇敗訴案件是否上訴時，係經過嚴謹及專業的審核程序，迥異於一般法人及個人的濫行上訴，也因此稽徵機關在上訴最高行政法院後，能獲得較法人及個人更為有利的判決結果 (Zorn, 2002)。

惟本研究進一步檢視模型 A 之樣本，為配合我國行政訴訟自 2012 年 9 月 6 日起改採三級二審新制，最高行政法院自 2012 年 9 月 6 日起並無簡字號案件，因此模型 A 之樣本僅包括訴字號以及訴更字號

判決。惟簡字號案件均為訴訟標的金額在四十萬元以下之案件，案件金額較小，上訴的可能性理應較低；此外，部分案件稽徵機關一審敗訴係歸因於法令修正、大法官解釋違憲等，本無上訴必要。因此本研究在原有模型 A 之樣本下，加入簡字號以及簡更字號判決，並刪除稽徵機關無上訴必要之案件，則模型 A 之迴歸結果除交乘項 $D_{ind} * T$ 係數仍為負值並達 5% 顯著水準，以及控制變數 $Ln(Tax)$ 係數仍為正值亦達 1% 顯著水準之外，餘均未達顯著水準⁴。顯示經過此調整後，稽徵機關的上訴率並未顯著異於法人及個人，與黃士洲等人(2014)之發現一致。

表十 模型 A 之迴歸分析結果

研究變數	模型 A	
	D_{appeal}	t 值
常數項	-0.953	-2.36 **
D_{corp}	0.889	4.36 ***
D_{ind}	0.808	4.06 ***
$D_{corp} * T$	0.126	1.11
$D_{ind} * T$	-0.234	-2.34 **
$D_{tax} * T$	0.206	0.81
$Ln(Tax)$	0.040	4.02 ***
Stock_訴更	0.134	1.03
Hcourt_北高	0.007	0.07
Hcourt_高高	0.150	1.27
Taxkind_消費稅	-0.014	-0.04
Taxkind_財產稅	0.109	0.32
Taxkind_綜合所得稅	0.037	0.11
Taxkind_營利事業所得稅	0.099	0.29
Pseudo R^2	0.039	
N	1,425	

說明:

a.* $p < 0.1$; ** $p < 0.05$; *** $p < 0.01$

b.虛擬變數 Stock 的基準組為高等行政法院訴字號判決。

c.虛擬變數 Hcourt 的基準組為台中高等行政法院。

⁴ 受限於篇幅以及研究主題，調整樣本後之模型 A 迴歸結果將不在論文中呈現，僅以文字簡單說明。

d. 虛擬變數 Taxkind 的基準組為其他。

表十一的模型 B 為不同身分別上訴人於強制代理施行前後，最高行政法院實體審理率變化之迴歸結果。在強制代理施行前，上訴法人及個人可自行決定是否聘用訴訟代理人，在沒有專業代理人協助的情況下，模型 B 中代表法人以及個人的虛擬變數 D_{corp} 、 D_{ind} 迴歸係數分別為 -5.966、-5.848，均顯著小於代表稽徵機關之虛擬變數 D_{tax} 迴歸係數 -4.562 (P 值均小於 0.01)；而在有聘用代理人的情況下，無論法人或個人，均能顯著提升實體審理機率，交乘項 $D_{corp} * D_{agent}$ 、 $D_{ind} * D_{agent}$ 之迴歸係數分別為 0.964、0.451，各達 1% 顯著水準，與黃士洲等人(2014)、Chen et al. (2015) 的研究結果相同。然而除了法人在聘用代理人後能擁有與稽徵機關相近的實體審查率之外(Wald Test 係數聯合檢定 P 值為 0.240)，個人即便聘用代理人，其實體審查率仍顯著低於稽徵機關，Wald Test 係數聯合檢定拒絕係數 $\alpha_2 + \alpha_5 = \alpha_3$ 之虛無假設(P 值為 0.031)。

而在強制代理施行後，模型 B 之交乘項 $D_{corp} * D_{agent} * Taxkind = D_{ind} * D_{agent} * Taxkind$ 迴歸係數分別為 -0.294、-0.305、0.492，除稽徵機關之實體審理率於強制代理施行前後似無顯著變化之外，法人及個人之實體審理率在同樣聘有專業代理人的情況下，於強制代理施行後反而下降，達 5% 顯著水準，本研究假說二未能獲得支持。

本研究進一步將法人及個人強制代理施行後之實體審理率與施行前未聘代理人之實體審理率進行比較，Wald Test 係數聯合檢定發現，除上訴法人各係數 $\alpha_1 = \alpha_1 + \alpha_4 + \alpha_6$ 之虛無假設被拒絕之外(P 值小於 0.01)，上訴個人各係數 $\alpha_2 = \alpha_2 + \alpha_5 + \alpha_7$ 之虛無假設則未能被拒絕(P 值為 0.297)，顯示於強制代理施行後，專業代理人除能繼續為法人取得較自為訴訟更佳的實體審理率之外，對於個人而言其專業功能反而不顯著了，非但未能如強制代理施行前協助提升個人的實體審理率，反而退回自為訴訟的水準，而與假說二的預期大相逕庭。

綜合模型 A 與模型 B 之迴歸結果，可知對上訴個人而言，強制代理之施行，非但降低其上訴機會，如若上訴減少係源自於濫行上訴的減少，則當上訴個人聘用了代理人並消除與稽徵機關間武器不平等的問題，理當應能獲得較佳的實體審理機會，然而強制代理反而限縮

了代理人原有的功能，也讓人對該制度所增加訴訟成本負擔的合理性產生質疑。

另模型 B 中控制變數 $\ln(Tax)$ 的係數為正值且達 1% 的顯著水準，顯示當稅務訴訟所涉及的稅額愈高時，最高行政法院就愈有可能因其影響重大而准予實體審查，與黃士洲等人(2014)的研究發現一致。此外，控制變數 $Stock_i$ 為虛擬變數，迴歸結果顯示高等行政法院的訴更字號案件相較於訴字號案件，更容易獲得最高行政法院的實體審理，達 1% 顯著水準；另一控制變數 $Hcourt_i$ 亦為虛擬變數，迴歸結果顯示高雄高等行政法院的案件獲得最高行政法院的實體審理機率顯著高於台中高等行政法院，達 5% 顯著水準，惟若將高雄與台北高等行政法院進行比較，則高雄的實體審理機率雖仍然較高，但僅達邊際顯著性(P 值為 0.093)。

表十一的模型 C 為不同身分別上訴人於強制代理施行前後，最高行政法院判決勝訴率變化之迴歸結果。在強制代理施行前，在沒有專業代理人協助的情況下，模型 C 中代表法人以及個人的虛擬變數 D_{corp} 、 D_{ind} 迴歸係數分別為 -1.570、-0.802，均顯著小於作為基準組的稽徵機關(P 值分別達 1% 以及 5% 顯著水準)；而在有聘用代理人的情況下，無論法人或個人，亦未能提升判決勝訴之機率，交乘項 $D_{corp} * D_{agent}$ 、 $D_{ind} * D_{agent}$ 之迴歸係數分別為 0.123、-0.459，與黃士洲等人(2014)、Chen et al. (2015) 的研究結果不但相同，聘用代理人的法人及個人，係數值 $\beta_1 + \beta_3$ 、 $\beta_2 + \beta_4$ 均顯著小於作為基準組的稽徵機關(P 值均小於 0.01)。

而在強制代理施行後，模型 C 之交乘項 $D_{corp} * D_{agent}$ 、 $D_{ind} * D_{agent}$ 迴歸係數分別為 0.092、0.129、0.123，顯示不同身分別的上訴人，判決勝訴率於強制代理施行前後並無顯著變化，本研究假說三未能獲得支持。此外，Wald Test 係數聯合檢定並拒絕 $\beta_1 + \beta_3 + \beta_5 = \beta_7$ 以及 $\beta_2 + \beta_4 + \beta_6 = \beta_7$ 之虛無假設(P 值均小於 0.01)，顯示強制代理施行後稽徵機關獲得勝訴判決的優勢仍持續存在；本研究進一步將法人及個人強制代理施行後之勝訴率與施行前未聘代理人之勝訴率進行比較，Wald Test 係數聯合檢定並無法拒絕 $\beta_1 + \beta_3 + \beta_5 = \beta_1$ 以及 $\beta_2 + \beta_4 + \beta_6 = \beta_2$ 之虛無假設(P 值分別為 0.604、0.160)，除了顯示強制代理後代理人依然未能替上訴人取得較自為訴

訟更佳的勝訴率之外，2010 年 1 月 6 日公布施行之稅捐稽徵法第一之一章「納稅義務人之權利保護」專章，並未能對黃士洲等人(2014)於研究中所發現最高行政法院法官裁判稅務爭訟時偏向稽徵機關的傾向產生影響。

表十一 模型 B 與模型 C 之迴歸分析結果

研究變數	模型 B		模型 C	
	D _{process}	t 值	D _{win}	t 值
常數項	4.349	11.11 ***	0.685	1.04
D _{ind}	-5.848	-24.85 ***	-0.802	-2.34 **
D _{corp}	-5.966	-22.19 ***	-1.570	-3.24 ***
D _{tax}	-4.562	-11.53 ***		
D _{ind} *D _{agent}	0.451	2.88 ***	-0.459	-1.81 *
D _{corp} *D _{agent}	0.964	4.71 ***	0.123	0.30
D _{ind} *D _{agent} *T	-0.305	-2.15 **	0.129	0.54
D _{corp} *D _{agent} *T	-0.294	-2.34 **	0.092	0.52
D _{tax} *T	0.492	1.03	0.123	0.34
Ln(Tax)	0.048	3.03 ***	-0.019	-0.89
Taxkind_消費稅	-0.200	-0.47	-0.053	-0.10
Taxkind_財產稅	0.372	0.87	-0.301	-0.56
Taxkind_綜合所得稅	0.314	0.73	-0.205	-0.38
Taxkind_營利事業所得稅	0.451	1.07	0.008	0.02
Stock_訴更	0.752	4.65 ***	-0.013	-0.07
Hcourt_北高	0.117	1.10	0.138	0.78
Hcourt_高高	0.310	2.25 **	-0.336	-1.49
Pseudo R ²	0.135		0.115	
N	1,100		606	

說明:

a.* p<0.1； ** p<0.05； *** p<0.01

b.虛擬變數 Stock 的基準組為高等行政法院訴字號判決。

c.虛擬變數 Hcourt 的基準組為台中高等行政法院。

d.虛擬變數 Taxkind 的基準組為其他。

伍、結論與建議

本研究利用高等行政法院以及最高行政法院於強制代理施行前後之一段期間，就稅務訴訟之裁判來探討強制代理對於一般納稅人之影響，包括上訴率，實體審理率以及獲得勝訴判決的機率。無論經由單變量之統計分析，抑或多變量之 Probit 分析，本研究均發現擁有資源相對較少之上訴個人，其上訴率在強制代理施行後顯著下降；而在實體審查率方面，上訴個人及上訴法人在強制代理施行後不但雙雙顯著下降，對上訴個人而言，延聘專業代理人的效益反而不如強制代理施行前，甚至僅達自為訴訟的水準；至於在勝訴率方面，則無論強制代理施行前後，專業代理人的功能均未能彰顯。在訴訟結果與自為訴訟差不多的情況之下，更顯示強制代理施行後，一般納稅人被迫花費額外的成本，卻未能得到更佳效益，難免令人質疑政策的需要性。

按最高行政法院引入強制代理制度之目的，無非是最高行政法院作為法律審審級，係審查高等行政法院判決是否違背法令之處，希冀藉由專業代理人（律師與稅務訴訟案件中的會計師）的輔佐，一方面可以明確地指摘出判決違法的理由，另一方面也藉專業輔佐及代理人成本，來發揮篩選訟案、減少濫訴浪費司法資源。所以，強制代理實施後，應可預期上訴案件雖然減少了，但上訴品質增加了（實質審查比率提高），且當濫訴案件遭篩選掉之後，納稅義務人方的勝訴率也會隨之提高。

然而，本研究發現實行三年之後，並未發生預期結果，個人上訴的實質審查率反之下降，納稅人與稽徵機關的勝訴率仍維持過往水準。背後原因可能是行政訴訟法所規定的合格代理人，仍然欠缺處理稅務上訴案件的專業，亦即一直以來律師不懂稅務與稅法、會計師不懂訴訟法的背景問題，讓強制代理制度的成效大打折扣；亦有可能是強制代理制度實施之後，並未改變了最高行政法院處理稅務上訴案件時，原本就有的偏向稽徵機關的主觀態度。

強制代理制度的立法初衷固然立意良善，惟本研究認為，若無專業財稅法院、財稅法官培訓管道以及專業稅務代理人制度的相對應配套措施，強制代理制度所可發揮的實效，可謂極其有限，充其量僅是讓個人憚於上訴委任費用，而放棄勝訴機率不高的敗訴案件罷了！

陸、參考文獻

- Barclay, S. 1997. Posner's economic model and the decision to appeal. *The Justice System Journal*, 19(1): 77-99.
- Chen, K. P., Huang, K. C., and Lin, C. C. 2015. Party capability versus court preference: Why do the 'haves' come out ahead? - An empirical lesson from Taiwan supreme court. *The Journal of Law, Economics, and Organization*, 31(1): 93-126.
- Finley, J. R. 2007. *An empirical study of the effect of the change in the burden of proof in the Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998 on the United States tax court*. Unpublished doctoral dissertation, Southern Illinois University, Carbondale, U.S.A.
- Galanter, M. 1974. Why the haves come out ahead: Speculations on the limits of legal change. *Law and Society Review*, 9 (1): 95-160.
- Lederman, L., and Hrungr, W. B. 2006. Do attorneys do their clients justice? An empirical study of lawyers' effects on tax court litigation outcomes. *Wake Forest Law Review*, 41 (4): 1235-1295.
- McGuire, K. T. 1995. Repeat players in the supreme court: The role of experienced lawyers in litigation success. *The Journal of Politics*, 57 (1): 187-196.
- Posner, R. A. 2007. *Economic analysis of law* (7th ed.). New York, NY: ASPEN Publishers.
- Zorn, C. J. W. 2002. U.S. government litigation strategies in the federal appellate courts. *Political Research Quarterly*, 55 (1): 145-166.
- 張文郁，2009，行政訴訟採取律師強制代理制度之研究，*台北大學法學論叢*，第72期：頁47-73。
- 許士宦，2011，民事訴訟法事實審引進律師強制代理制度之立法論題，*月旦法學雜誌*，第193期：頁99-121。
- 黃士洲，2007，稅務訴訟強制由律師代理，是否妥當—法理、立法例及國情分析，*會計研究月刊*，第256期：頁92以下。

黃士洲，2014，稅捐稽徵法第1章之1 實施情形檢討，*月旦財經法雜誌*，第34期：頁23-51。

黃士洲、簡銀瑩、林世銘，2014，官官相護？訴訟當事人身分影響稅務訴訟結果之初步證據，*台大管理論叢*，25卷1期：185-214。

葛克昌，2010，納稅者權利之立法與司法保障，收錄於*納稅人權利保護*，全冊，葛克昌等（編），51-52，台北：元照出版社。

科技部補助計畫衍生研發成果推廣資料表

日期:2016/03/28

科技部補助計畫	計畫名稱: 強制代理制度之推行對稅務訴訟實效之影響
	計畫主持人: 簡銀瑩
	計畫編號: 104-2410-H-263-001- 學門領域: 會計
無研發成果推廣資料	

104年度專題研究計畫研究成果彙整表

計畫主持人：簡銀瑩		計畫編號：104-2410-H-263-001-					
計畫名稱：強制代理制度之推行對稅務訴訟實效之影響							
成果項目		量化			單位	備註（質化說明： 如數個計畫共同成果、成果列為該期刊之封面故事...等）	
		實際已達成數（被接受或已發表）	預期總達成數（含實際已達成數）	本計畫實際貢獻百分比			
國內	論文著作	期刊論文	0	0	100%	篇	研究報告一篇，未來將在參加研討會後投稿期刊。 預計在105.5.21參加致理科技大學財務金融系主辦之「企業倫理、社會責任與永續發展研討會」。
		研究報告/技術報告	1	1	100%		
		研討會論文	1	1	100%		
		專書	0	0	100%	章/本	
	專利	申請中件數	0	0	100%	件	
		已獲得件數	0	0	100%		
	技術移轉	件數	0	0	100%	件	
		權利金	0	0	100%	千元	
	參與計畫人力（本國籍）	碩士生	1	1	100%	人次	除碩士生外，另有三位大專生參與本計畫，協助報帳、資料印製、資料蒐集等工作。
		博士生	0	0	100%		
博士後研究員		0	0	100%			
專任助理		0	0	100%			
國外	論文著作	期刊論文	0	0	100%	篇	
		研究報告/技術報告	0	0	100%		
		研討會論文	0	0	100%		
		專書	0	0	100%	章/本	
	專利	申請中件數	0	0	100%	件	
		已獲得件數	0	0	100%		
	技術移轉	件數	0	0	100%	件	
		權利金	0	0	100%	千元	
參與計畫人力	碩士生	0	0	100%	人次		

	(外國籍)	博士生	0	0	100%		
		博士後研究員	0	0	100%		
		專任助理	0	0	100%		
其他成果 (無法以量化表達之 成果如辦理學術活動 、獲得獎項、重要國 際合作、研究成果國 際影響力及其他協助 產業技術發展之具體 效益事項等，請以文 字敘述填列。)		本研究旨在探討強制代理對一般納稅人訴訟實效之影響，實證結果卻發現原先推行強制代理欲達成的目標，雖然達成了，但卻是以對納稅人不利的方方式達成，本研究亦於文末探討造成此種現象的可能原因，希冀能作為將來政策修正的參考資料。					
	成果項目		量化		名稱或內容性質簡述		
科 教 處 計 畫 加 填 項 目	測驗工具(含質性與量性)		0				
	課程/模組		0				
	電腦及網路系統或工具		0				
	教材		0				
	舉辦之活動/競賽		0				
	研討會/工作坊		0				
	電子報、網站		0				
計畫成果推廣之參與(閱聽)人數		0					

科技部補助專題研究計畫成果報告自評表

請就研究內容與原計畫相符程度、達成預期目標情況、研究成果之學術或應用價值（簡要敘述成果所代表之意義、價值、影響或進一步發展之可能性）、是否適合在學術期刊發表或申請專利、主要發現或其他有關價值等，作一綜合評估。

1. 請就研究內容與原計畫相符程度、達成預期目標情況作一綜合評估

達成目標

未達成目標（請說明，以100字為限）

實驗失敗

因故實驗中斷

其他原因

說明：

2. 研究成果在學術期刊發表或申請專利等情形：

論文： 已發表 未發表之文稿 撰寫中 無

專利： 已獲得 申請中 無

技轉： 已技轉 洽談中 無

其他：（以100字為限）

3. 請依學術成就、技術創新、社會影響等方面，評估研究成果之學術或應用價值（簡要敘述成果所代表之意義、價值、影響或進一步發展之可能性）（以500字為限）

本研究欲探討最高行政法院上訴強制代理制度之實施，對於一般納稅義務人（包括法人及個人）之影響，包括上訴行為以及訴訟結果是否有所改變。本研究之實證結果顯示，擁有資源相對較少之上訴個人，其上訴率在強制代理施行後顯著下降；而在實體審查率方面，上訴個人及上訴法人在強制代理施行後不但雙雙顯著下降，對上訴個人而言，延聘專業代理人的效益反而不如強制代理施行前，甚至僅達自為訴訟的水準；至於在勝訴率方面，則無論強制代理施行前後，專業代理人的功能均未能彰顯。在訴訟結果與自為訴訟差不多的情況之下，更顯示強制代理施行後，一般納稅人被迫花費額外的成本，卻未能得到更佳效益，難免令人質疑政策的需要性。本研究並將於文末探討造成此種現象的原因，並提出改革建議，以期能作為將來政策修正之參考。