臺大管理論叢 2014/12
第 25 卷第 1 期 185-214
DOI: 10.6226/NTURM2014.JAN.R11038

官官相護？訴訟當事人身分影響稅務訴訟結果之初步證據

Do Judgments on Tax Litigations Show Partiality for the Government as a Litigant? - Preliminary Evidence on Tax Case Adjudicated Decisions

黃士洲 / 國立臺北商業大學財政稅務系副教授
Shih-Chou Huang, Associate Professor, Department of Public Finance and Tax Administration, National Taipei University of Business

簡銀瑩 / 致理技術學院財務金融系助理教授
Yin-Ying Chien, Assistant Professor, Department of Finance, Chihlee Institute of Technology

林明銘 / 國立臺灣大學會計學系教授
Suming Lin, Professor, Department of Accounting, National Taiwan University

Received 2011/9, Final revision received 2013/1

摘 要

本研究之實證結果顯示，當最高行政法院在決定是否受理稅務訴訟上訴案件時，若上訴人為稽徵機關，最高行政法院實體審理而不加以程序駁回的機率，顯著高於當上訴人為個人或法人時；而經最高行政法院實體審理後的判決結果，稽徵機關獲得有利判決的機率亦顯著大於個人或法人。這種稽徵機關在稅務訴訟過程中所享有的優勢，即便納稅人延聘了專業的會計師、律師作為訴訟代理人之後仍然存在，惟會計師、律師的確有助於降低納稅人被程序駁回之機率。綜合統計分析之結果，本文無法向民眾提供稅務行政訴訟沒有官官相護之證據。

【關鍵字】司法管理、稅務行政訴訟、政府優勢理論

Abstract

Our empirical results show that relative to the appeals launched by individuals and corporate entities, appeals lodged by the tax authorities have a significantly higher probability of being heard at the Supreme Administrative Court (SAC). Appeals lodged by individuals and corporate entities, on the other hand, are likely to be procedurally dismissed by the SAC. In addition, in the cases adjudicated by the SAC, the tax authorities have a considerably higher chance of winning than do individuals and corporate entities, even when the latter have engaged lawyers or CPAs as their legal representatives. Our univariate and probit analyses consistently indicate that case judgments adjudicated by the SAC demonstrate partiality for the tax authorities, consistent with the assumptions of government advantage theory.

【Keywords】judicial management, tax litigation, government advantage theory

臺灣大學學術期刊資料庫

壹、研究背景及目的

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，民眾認為最需要改進的賦稅問題前 3 名，分別是：(1) 稅務機關行政權過大，任意曲解所得性質；(2) 訴願制度只是擺著好看，行政救濟形同虛設；(3) 法官不熟稅法、行政法院等同敗訴法院 (台灣賦稅人權網，2010)。這雖然只是一項網路調查的結果，欠缺嚴謹的實驗設計，但透露出人民會透過媒體平台，宣洩對於現行稅務行政和司法救濟制度的不滿。

上述賦稅人權大調查，引起行政與司法部門高度重視並提出辯解。當時財政部次長張盛和指出，在統計數據上，復查、訴願或行政訴訟案件都已呈現逐年減少之趨勢，政府努力提升為民服務與疏減訟源的用心值得肯定 (張盛和，2010)。司法院也於 2010 年 9 月 24 日發布新聞稿，澄清行政法院法官的遴選、培訓及案件審理，均有嚴格之要求。

由上可知人民對於租稅稽徵及救濟實務的負面感受，與行政、司法機關的正面觀感，彼此認知有相當差距。又近年來無論真相是否屬實，「自我感覺良好」已成為在野黨攻訐政府機關的口頭禪，因此為了提升政府管理效能，必須發掘並消弭政府與民間對施政效果的認知落差。其中，租稅政務涉及政府對人民財產之強制徵收，如果人民將心中認定之違法課稅案件，訴之於司法機關，而司法裁判過程卻處處顯露官官相護的陰影，最容易激化人民之憤慨。

本文之研究目的在於利用最高行政法院 2009 年度一千八百餘件稅務訴訟裁判之結果，透過統計上之實證證據，闡釋我國稅務訴訟在裁判結果上，是否存在著足以令人懷疑最高行政法院法官偏頗稽徵機關，致生官官相護觀感之可能徵兆；並提出本文之研究建議，盼供司法院檢討未來司法行政管理之參考。

稅務訴訟與一般民事訴訟案件不同。民事訴訟係由地方法院、高等法院與最高法院三級三審人民間的民事糾紛；反之，稅務訴訟的當事人之一方必定為政府稅捐機關，且裁判之司法機關 2012 年 9 月前係二級二審之高等行政法院與最高行政法院 (2012 年 9 月起改制為三級二審制，簡易事件改隸地方法院行政訴訟庭)。目前高等行政法院、最高行政法院之法官係選任自歷經多年民事、刑事審判的地方法院法官，但諸如稅捐法令及財務會計等處理稅務訴訟所需之專業學識與工作背景，尚非充任行政法院法官的必要條件。因此賦稅人權大調查所指出的問題－「法官不熟稅法」，顯非空穴來風，此是否進而衍生裁判上偏頗稽徵機關之「官官相護」情形，則有賴實證資料佐證之。

本文之基本統計分析顯示，當納稅人或稽徵機關不服高等行政法院一審判決而提起上訴時，最高行政法院之判決結果確有偏頗稽徵機關的徵兆：當上訴人為政府稅捐機關，被最高行政法院以程序不符而被直接駁回之比率 (約 27%)，顯著低於上訴人為個人或法人之比率 (約 64%)；此外，上訴案件如未被程序駁回而進入實體審理者，上

臺灣大學圖書館期刊資料庫

訴人的勝訴率分別為政府稅捐機關之 72.22%，顯著高於法人之 12.82% 以及個人之 9.65%。上述之基本統計分析顯示訴訟結果與當事人身分存有明顯之差異，接近學術文獻上「當事人能力理論」(Party Capability Theory) 及「政府優勢理論」(Government Advantage Theory) 的特徵，是故本文乃選擇「當事人能力理論」及「政府優勢理論」，作為建構本文假說的基礎方向。

貳、文獻回顧與假說建立

一、「當事人能力理論」、「政府優勢理論」與稅捐行政救濟現況

何種身分背景的訴訟當事人較能在訴訟中獲得有利判決之學術理論，數十年來以「當事人能力理論」最受矚目。該理論係由 Galanter (1974) 所提出，他認為在訴訟當中，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。國外有很多文獻，透過實證研究來探討「當事人能力理論」，亦即探討擁有資源較多的優勢團體，如政府、企業等，相較於擁有資源較少的個人而言，是否在訴訟時多能取得較有利的裁判結果。英國、美國、加拿大的研究結果大抵支持「當事人能力理論」。Atkins (1991) 以英國上訴法庭的判決資料為樣本，並將訴訟雙方分別區分為政府、法人或個人，用以了解身分的不同是否與法院的判決結果相關，實證結果顯示政府的上訴成功率高於法人，而法人的上訴成功率又高於個人。McCormick (1993) 則進一步將加拿大最高法院的訴訟雙方的身分別區分為 8 類，其中政府組織被細分為聯邦政府、省政府、縣市政府 3 類；其實證結果政府與企業的勝訴率高於個人，不但支持當事人能力理論，即便是在政府分類中進行比較，聯邦政府的勝訴機率不但高於省政府，省政府的勝訴機率也高於縣市政府。Songer and Sheehan (1992) 利用美國上訴法院的判決資料，無論將訴訟雙方區分為 4 類或 7 類，在控制案件種類、地區別、法官所屬政黨等變數後，實證結果都支持當事人能力理論。

但是有些文獻則指出只利用「當事人能力理論」來解釋法院判決結果是不夠的，他們認為影響訴訟結果的因素，法院的「意識型態」亦扮演重要角色。Haynie (1994) 利用菲律賓最高法院的判決資料，發現個人的勝訴機率顯著大於政府或法人，推測有可能是因為菲律賓的貧富差距嚴重，法院為維持社會和諧，訴訟時會較偏袒弱勢階級。Dotan (1999) 利用以色列高等法院的資料，發現「當事人能力理論」雖能用來解釋一部份的實證結果，惟當擁有資源較少者亦聘用有經驗的訴訟代理人 (如律師等) 來進行訴訟時，其所獲得的勝訴率反而高於擁有資源較多者，Dotan 認為這是因為以色列高等法院與菲律賓最高法院一樣，為了維持社會和諧，並保持法院威信所致。

繼「當事人能力理論」之後，也有學說認為當事人的資源多寡，對其訴訟上的優勢，並無顯著影響；在訴訟過程中，唯一能享有優勢地位者，僅僅限於政府機關而已，此即「政府優勢理論」(Government Advantage Theory)。Kritzer (2003) 指出，政府優勢

臺灣大學學術期刊資料庫

主要源自於下列兩項因素：第一，政府機關有權頒布法令，可制定偏向政府的法規以便利行政運作，並交由法院裁判；第二，雖然法院裁判應超然獨立，惟法院與法官實際上未完全置身於政府之外，他們仍舊屬於廣義政府組織的一個成員，出於對政府、國家的忠誠情感，法官適用法令時，往往會直接或不自覺地賦予政府機關擁有其他訴訟人所未享有的優勢地位。

Kritzer (2003) 分析十多篇探討「當事人能力理論」的文獻，利用各國文獻所揭露的數據計算當事人的淨勝訴率，雖然各國的法院及訴訟類型各有不同，但相同點都是聯邦 (中央) 政府的平均淨勝訴率均顯著大於法人及個人。Kritzer (2003) 指出代理政府機關出庭的法務人員，其訴訟上的智識、專業能力未必優於其他訴訟人所聘請的律師、會計師等專業訴訟代理人。他據此認為聯邦 (中央) 政府勝訴的原因應該不是來自於擁有較佳的法律訴訟能力之資源，而與「當事人能力理論」無關；他認為真正攸關的是政府處於特殊有利地位的「政府優勢理論」。徵諸台灣的情況，雖然稽徵機關內部應有嚴謹覆核是否上訴的行政程序，且法務科的股長、審核員、科長等大多累積有多年的經驗，其稅務訴訟專業能力應不亞於同樣資深的代理稅務訴訟之律師及會計師；但是行政訴訟法規屬於律師高考的考試範圍，卻非稅務人員高普考的考試範圍。整體而言，台灣並沒有政府擁有較佳的稅務訴訟人力資源的明確證據，政府勝訴的原因可能是政府處於特殊有利的地位，而與上述 Kritzer (2003) 的「政府優勢理論」相符。

惟根據「訟案篩選理論」(Case Selection Theory)，政府獲得較高的勝訴比例，除了源自自身的特殊地位之外，亦有可能歸因於政府機關在接獲敗訴判決後，決定是否續行上訴的過程較為嚴謹；亦即政府可藉由專責機構、人員來研判上訴改判的機會及後續的訴訟策略，避免胡亂上訴浪擲資源並損傷政府信譽，因此層層篩選之後提起的上訴案件通常較能獲得法院的認可 (Kritzer, 2003; Posner, 2007)。根據 Zorn (2002) 及 Cohen and Spitzer (2000)，當美國政府行政部門不服聯邦上訴法院 (Federal Courts of Appeals) 或聯邦地方法院 (Federal District Courts) 的判決結果，而欲進行上訴時，必須依序獲得司法部 (Department of Justice) 以及首席檢察官辦公室 (Office of the Solicitor General) 的同意才可以進行，也因此美國政府上訴率相對不高。Zorn (2002) 針對 1993 及 1994 年的上訴資料發現，美國政府上訴率約僅佔 11%。透過這樣層層篩選的過程，當最高法院受理政府上訴案件時，自然有充分理由去相信上訴的正當性，並傾向給予有利判決。在 Cohen and Spitzer (2000) 的迴歸模型中，代理政府訟案篩選的變數的確會影響判決結果，惟即便控制了政府訟案篩選的影響之後，政府仍然享有訴訟中的優勢地位，該研究之實證結果，同時支持「訟案篩選理論」與「政府優勢理論」。

關於台灣法院的研究，Chen, Huang, and Lin (2014) 分析台灣最高法院民事庭 2008、2009 年度判決資料，實證結果發現擁有資源較多者確實聘用較多且較資深的訴訟代理人，也比較不容易被最高法院裁定程序駁回。惟實證結果也發現，一旦案件被

臺灣大學圖書館期刊資料庫

法院實體審理之後，不論爭訟雙方所享有的法律資源是否有差異，資源之多寡及社會地位為何，均不影響法院的判決結果，則與「當事人能力理論」或「政府優勢理論」的預期有異。惟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. (2014) 樣本的 10% 左右，與稅務訴訟當事人之一方必為政府機關大不相同，也因此本研究認為 Chen et al. (2014) 的研究發現未必能推論至稅務訴訟之案件。

此外，杜榮瑞與林孝倫 (2010) 以會計師財務簽證責任為題，探討法官於審判時是否會因「後果知識」 (Outcome Knowledge) 而影響其裁判決策，發現愈資深的法官，受到後果知識影響的程度愈低。然而，杜榮瑞與林孝倫 (2010) 係針對裁判會計師財務簽證之案件，爭訟雙方主要是投資人狀告企業與簽證會計師，雙方身分均屬人民，反之稅務訴訟性質則是「民告官」，一方當事人必為政府稅捐機關，與法院同為政府機關，故其研究發現不一定能推論到稅務訴訟。

我國法官培訓過程相當重視司法官特考與年資升遷。法學界與實務工作者指出，我國絕大多數法官可說是在非常年輕時期便透過考試進入司法界，經過一段不算太長的受訓期間 (一般約兩年以內) 即執搥審判，實務工作的經驗則並非充任司法官之必要條件。此與英美法系中，法官均是從擔任過司法工作與具備相當實務經驗之律師、檢察官中選任的情形，大有不同 (陳長文與林超駿，2009)。現行司法官特考科目主要是測驗一般法學知識 (民、刑事法及訴訟法)，至於財稅法、智財法等專業法律知識，則非現行司法考試科目。雖然行政法院組織法亦有遴選教授、公務員及律師擔任行政法院法官之法源，但至今未曾有遴選任用之前例。由此可知，我國絕大多數的行政法院法官不僅養成背景單一，且在從事裁判工作之前，大多沒有其他領域的學識與工作經驗。

然而稅務訴訟涉及繁複的稅捐法令、商業慣例、經濟事實與會計財務計算，非經專門訓練與學習，難以掌握箇中梗要。例如未分配盈餘加徵百分之十所得稅的課稅爭議涉及兩稅合一制度、應稅與免稅所得額的劃分、財稅差異等等，裁判上往往須具有分析財務報表之能力。加以稽徵機關所發布之各稅解釋函令數以萬計，承審法官倘若對於租稅個案實質內涵與會計處理，欠缺充分的瞭解，為了避免因誤判損及國庫收入，則引用稅捐機關之答辯理由做為裁判之依據，不僅可減輕審理負擔，更是裁判上相對安全的策略，恰恰坐實了官官相護的負面印象。

再者，無論納稅人或稽徵機關上訴到最高行政法院，依行政訴訟法第 242 條，均須具體、明確指摘原判決違背法令之處。但現行最高行政法院裁定上訴個案不受理時，裁定書並不說明何以法官認為該件上訴理由不夠充足之原因。許祺昌 (2010)、Chen et al. (2014) 以及 Eisenberg and Huang (2009) 乃指出上訴是否會被受理，並不繫諸於上訴理由的良窳，甚至認為裁定駁回已經成為最高法院以及最高行政法院快速消化積案的

臺灣大學圖書館期刊資料庫

手段之一。從司法統計數據的演變來看，上述看法並非無的放矢。依據司法統計年報，2002 年度至 2008 年度，稅捐上訴與全體上訴案件中程序駁回 (未經實體審理即裁定駁回) 與實體駁回 (經實體審理而判決駁回) 之案件數與比例，各年度分別如表 1 所示：

表 1 最高行政法院稅捐與行政上訴事件駁回比率比較表

年度	稅捐事件			全體事件 (含稅捐與其他行政事件)		
	總計件數	程序駁回	實體駁回	總計件數	程序駁回	實體駁回
2002	604	144(23%)	405.5(67%)	1,240	309(25%)	801(65%)
2003	1,157	334(28%)	642.5(56%)	2,311	636(28%)	1,331(58%)
2004	882	239(27%)	549(62%)	2,275	672(30%)	1,234(54%)
2005	1,428	439(31%)	852(60%)	3,094	1,069(35%)	1,708.5(55%)
2006	1,482	496(33%)	793(54%)	3,293	1,163(35%)	1,779.5(54%)
2007	1,867	1,000(53%)	711.5(38%)	4,448	2,432(55%)	1,700(38%)
2008	1,767	1,237(70%)	413(23%)	3,837	2,796(73%)	809(21%)

資料來源：整理自各年度司法統計年報

從表 1 司法院公布的統計數據，可以瞭解稅捐事件在駁回方式比例上，與全體行政訴訟事件的發展趨勢，大致相同，也就是 2006 年以前實體駁回占大多數，程序駁回者僅在三成上下。直至 2007 年度，兩者比例開始逆轉，2008 年度甚至有超過七成以上的稅捐與行政訴訟上訴案件直接遭到裁定不受理。本研究認為此一比例上的轉折，可能與司法院快速清理積案的政策有所關聯[1]。

另觀察司法統計年報行政訴訟歷年底未結案件數，或可見其端倪：2006 年底未結案件數攀升至 6,201 件的高峰，隨後 2007 年底降至 5,455 件，而當 2008 年裁定駁回比率大幅提高到七成之後，當年底未結件數立刻陡降至 3,454 件，且平均收案至結案所需日數，也由 2007 年的 369 日大幅減少到 251 日，此段期間最高行政法院的法官員額並沒有大幅增加，可見 2007 與 2008 年最高行政法院以裁定駁回來清理積案的效率可觀。

裁定駁回雖可快速減輕審理負擔並清理積案，不過若遭濫用，極易不當限縮納稅人上訴權。而 Chen et al. (2014) 利用台灣最高法院民事庭的研究資料亦發現，當上訴人的身分地位越高、聘請的代理人數越多時 (亦即擁有資源越多者)，其申請的上訴案件符合上訴要件，而受實體審理的機率則越高，顯示最高法院民事庭執行裁定駁回決策的行為似乎符合「當事人能力理論」的假設。如果把 Chen et al. (2014) 的發現，

1 2007 年 10 月，時任司法院長賴英照與財政部長何志欽會晤，研商如何降低納稅人與稅捐機關的爭訟事件，疏減行政訟源（工商時報，2007）。

臺灣大學學術期刊資料庫

套用到最高行政法院審理稅務訴訟上訴事件，本文討論的課題之一，正是當最高行政法院法官面臨處理積案的壓力，考量到自身的審理時間、能量，僅能負荷有限數量案件的背景之下，是否有實證顯示其作出實體審理與否之抉擇，有利於法律資源比較豐碩的企業與政府機關而不利於一般個人，符合了「當事人能力理論」的假說？抑或是不論當事人所享有資源之多寡，真正對案件是否受理以及判決結果有所影響者，僅是政府機關之特殊身分而已，而僅符合「政府優勢理論」之假說？因此提出本文之假說如下。

二、本文假說

綜合以上關於「當事人能力理論」、「政府優勢理論」之文獻與稅捐法令、制度實務的回顧，本研究提出以下兩個假說：

H1：上訴人被最高行政法院程序駁回的機率，將因其身分的不同而不同。

H2：上訴人獲得最高行政法院有利判決結果的機率，將因其身分的不同而不同。

上述兩項假說正是要檢驗最高行政法院是否會因為上訴人是政府稅捐機關或納稅人 (法人、個人) 之故，針對是否實體審理以及判決結果，而給予不同的差別待遇。換句話說，就是以實證方式來檢驗最高行政法院審理稅務訴訟時，是否存在著政府稅捐機關享有明顯優勢，甚至可謂有官官相護的判決傾向。

其次，稅務訴訟案件當事人之一為稽徵機關，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 (會計師、律師)，而有所平衡。Lederman and Hrung (2006) 利用美國稅務法庭的資料發現訴訟代理人之有無，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。Finley (2007) 亦得到同樣的實證結果。McGuire (1995) 亦認為法官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，從而獲得法官的認同並有效提升勝訴機率。該實證結果亦支持訴訟經驗愈豐富的代理人，獲得有利判決之機率愈高。此外，McGuire (1998) 更進一步發現，在迴歸模型未考慮代理人的訴訟經驗之前，政府機關對於訴訟結果有顯著影響，符合「政府優勢理論」的預期，然而如果在模型中控制了代理人的訴訟經驗之後，則政府機關對於訴訟結果的影響就轉為不顯著，顯示真正影響判決結果者，正是代理人的訴訟經驗，而非資源多寡抑或政府機關之身分。根據上述文獻，本研究認為如果稽徵機關所享有的優勢無法被納稅人的訴訟代理人所

臺灣博碩士論文知識加值系統

稍加彌平，則進一步證明我國稽徵機關的優勢並非僅僅來自於專業，而可能出於裁判者心態的偏頗。另一方面，Chen et al. (2014) 利用台灣最高法院民事庭的資料，發現訴訟代理人雖可顯著提升上訴人被實體審理的機率，然而對最高法院的民事判決之勝負結果並無顯著的影響。惟本研究鑑於稅務訴訟的專業性、特殊性及複雜度，訴訟代理人或可降低最高行政法院對納稅人不利判決的機率，因此，本研究將提出以下兩個假說：

H3：在納稅人身分相同的情況下，納稅人被實體審理的機率將因訴訟代理人之延聘而增加，相較於自為訴訟而言。

H4：在納稅人身分相同的情況下，訴訟代理人將為納稅人獲取較為有利的判決結果，相較於自為訴訟而言。

參、研究方法與樣本

本研究欲探討在稅務訴訟中，訴訟當事人身分別的不同，是否會影響最高行政法院裁定程序駁回之機率，以及最終判決勝負之機率。倘若研究結果顯示，政府稽徵機關作為當事人之身分別之一，對於上訴事件受到實體審理與勝訴結果有著顯著優勢的話，吾人則可懷疑最高行政法院並沒有平等地看待稽徵機關與納稅人。

本研究以最高行政法院的稅務判決為研究對象，乃因最高行政法院為行政訴訟事件的終審法院，根據司法院的統計年報資料顯示，2005 年到 2009 年期間，高等行政法院與稅務有關的訴訟，後來上訴到最高行政法院的平均比率為 58.06%，而 2008 年及 2009 年的平均上訴比率更高達 70.58%，可知高等行政法院作為稅務訴訟的第一審，並未發揮過濾、紓減訴訟之作用，且最高行政法院的判決結果才是最終左右訴訟成敗的關鍵。

本文以 2009 年 1 月 1 日至 12 月 31 日為研究期間，自司法院法學資料檢索系統取得最高行政法院的稅務判決書共計 1,876 筆。如表 2 顯示，本研究排除裁定更正、移送高等行政法院等毫無影響當事人的實體與程序權利義務之案件。此外，雖然大多數的判決中均有清楚載明徵納雙方爭議的稅額、罰鍰，惟仍有 139 筆判決並未載明金額，即便檢視了前審裁判書後仍無法得知，故亦予以排除。由於本研究乃在探討最高行政法院是否會因訴訟人身分別的不同而影響其判斷，因此本研究參考 Songer and Sheehan (1992) 以及 Wheeler, Cartwright, Kagan, and Friedman (1987)，排除上訴人為非稅捐稽徵機關之一般政府機關的樣本共 11 筆，包括台中市政府、交通部鐵路管理局等，這是因為他們與稽徵機關一樣，同屬政府組織的一部份，彼此身分相同，非本研究關心的對象而不予列入樣本。因此本研究在進行研究假說 H1 與 H3 與是否程序駁回有關之分析時，所使用的最終樣本數為 1,691 筆。

其次，上訴的提起，依行政訴訟法第 244 與 246 條規定，仍應先向原高等行政法

臺灣大學圖書館期刊資料庫

表 2 樣本篩選

原始案件數	1,876
減：	
裁定更正	(4)
移送高等行政法院	(31)
判決內未詳載爭議稅額	(139)
上訴人為非稅局之政府機關	(11)
H1、H3：程序駁回與否樣本	1,691
減：	
裁定駁回案件	(1,015)
最高行政法院再審案件	(6)
被上訴人為非稅局之政府機關	(23)
非法官自由裁量案件	(37)
加：	
均上訴案件	20
H2、H4：判決結果分析樣本	630

院提出上訴狀，因此如果是上訴逾期、未補具理由、未繳納上訴費用或上訴資格不符等等不存在會因身分別致判決結果有差別待遇之案件，係由原判決之高等行政法院審查並直接裁定駁回。本研究檢視 2009 年度最高行政法院裁定駁回之稅務案件，確未發現有基於前述上訴逾期、未納裁判費等情形之案件，故毋需另於實證分析中再特別加以區分控制。

本研究進行判決結果分析時，並未列入已遭最高行政法院裁定駁回的案件共計 1,015 筆，這是因為裁定駁回之案件係被最高行政法院認為欠缺上訴要件之故，即予駁回不受理，並未進入實體審理的階段 (即審理原判決是否有違法應予廢棄的問題)，自無從分析或猜測最高行政法院若實際審究該案事實法律爭議之後，會判定何造勝訴。另外，再審的判決結果共 6 筆，鑑於再審係二審判決定讞後例外的訴訟途徑，且該 6 件再審判決中只有 2 件變更原確定判決結果，對統計結果影響不大，為求樣本性質的一致性，本研究亦予排除。本研究亦排除被上訴人為非稅捐稽徵機關之一般政府機關的案件共計 23 筆，以便聚焦在探討稽徵機關與一般納稅人的身分別，是否影響最高行政法院的判決結果。此外，最高行政法院改判納稅人勝訴的案件，如果勝訴原因出自於審判過程中法律規定修正 (例如裁罰金額、倍數調降)，或大法官作成解釋 (例如釋字第 650、657 號)，此種情形本研究亦透過逐案檢視後，自樣本中刪除，共計 37 筆，蓋因此類法律規定修正與大法官解釋都具有強制拘束法官裁判的效力，有別於法官就個案事實，自行認定、解釋法律所為裁判之結果。又在本研究樣本中，尚包含徵

臺灣人壽保險研究暨發展中心

納雙方均上訴的案件共 20 筆，這 20 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，因此本研究在進行研究假說 H2 與 H4 之判決結果分析時，所使用的最終樣本數為 630 筆。

本研究另參考 Chen et al. (2014)、Haynie (1994)、Atkins (1991) 及 Wheeler et al. (1987) 等，將訴訟當事人按身分別區分為三類，分別為稽徵機關、法人 (包括公司、基金會、醫院、學校、合作社等)、個人 (包括商號等)，並依循以往文獻假設稽徵機關所擁有的能力最多，其次為法人，最低為個人。這是因為稽徵機關不但擁有發布解釋函令的權限，更設置專門的法務科，專責處理稅務訴訟等事務，也因此稽徵機關所享有的行政資源以及訴訟經驗及技巧，可能超過一般法人及個人。此外，在通常的情況下，法人所擁有的資源應較個人為多，除了大型公司內部設有法務人員之外，也較能負擔聘請專業訴訟代理人的成本。至於扣繳稅事件，雖現行所得稅法規定公司負責人為扣繳義務人，若稽徵機關認為有應扣繳稅款而未扣繳之情事，負責人自可運用公司資源進行訴訟，因此本研究參考 Songer and Sheehan (1992)，透過逐案檢視，將此類扣繳稅事件之身分別歸類為法人。

此外，本研究將判決結果區分為對上訴人有利以及對上訴人不利案件，廢棄原判決即對上訴人有利，包含了勝訴案件以及勝敗互見案件，亦即即便上訴人的主張並未被最高行政法院全盤接受，而係部分勝訴、部分敗訴，鑑於上訴人已取得較前一審有利判決結果，本研究乃將上訴人勝敗互見的案件歸類為上訴人勝訴。

本研究將利用齊一性檢定、二母體比例差檢定以及多變量的 Probit 迴歸來進行實證分析。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，本研究期望此實證研究的結果，一方面作為各界討論稅務行政救濟革新的參考資料基礎，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。

肆、研究結果與分析

一、基本統計分析

就最高行政法院 2009 年稅務案件受理情況來看，表 3 顯示均上訴 (亦即一審的原告納稅人及被告稽徵機關均對判決不服，因而同時向最高行政法院提起上訴) 被最高行政法院受理的比率最高 (100%)，接下來依次為稽徵機關 (72.87%)、法人 (43.23%)，而以個人 (30.33%) 為最低。齊一性檢定結果，卡方值 $\chi^2_{(3)}$ 為 122.85，P 值小於 0.01，顯示最高行政法院是否受理稅務案件，與上訴人的身分別有關；此外，各身分別任兩組之間受理與否的機率均有顯著差異 (雙尾機率 P 值均小於 0.01)。此一結果顯示，稽徵機關上訴後被最高行政法院受理的機率高於法人，而法人亦高於個人，符合「當事人能力理論」之假設，亦即我國最高行政法院在決定案件是否實體審理或程序駁回時，

臺灣科技大學圖書館期刊資料庫

會受到上訴人身分別的影響。此外，稽徵機關被實體審理的機率均顯著高於法人及個人，顯示最高行政法院在決定是否實體審理案件時，稽徵機關的確享有異於法人及個人的優勢，符合「政府優勢理論」，與本研究之假說 H1 相符[2]。

表 3 最高行政法院稅務案件受理情況 (2009 年樣本數為 1,691 件)

上訴人	程序駁回		實體審理		合計
	件數	%	件數	%	件數
均上訴	0	0	20	100	20
法人	415	56.77	316	43.23	731
個人	565	69.67	246	30.33	811
稽徵機關	35	27.13	94	72.87	129
合計	1,015	60.02	676	39.98	1,691

表 4 進一步分析納稅人聘用訴訟代理人 (律師、會計師)，是否有助於提升被最高行政法院受理的機率。從表 4 中可以發現，當納稅人有訴訟代理人時，被程序駁回的機率為 47.57%，低於無訴訟代理人之 78.30%；當納稅人分別為個人、法人時，無代理人與有代理人被程序駁回的機率則分別由 80.23%、74.91% 減少至 51.67%、44.77%。顯示訴訟代理人的確可以為納稅人提高被最高行政法院實體審理之機率，無論納稅人為法人或個人均是如此 (二母體比例差檢定之單尾機率 P 值均小於 0.01)，支持本研究假說 H3。

當案件未被程序駁回，而進入了實體審理程序，由表 5 可看出不同身分別的上訴人之勝訴機率。稽徵機關的上訴勝訴率高達 72.22%，而納稅人的上訴勝訴率平均為 11.48%，具有顯著差異 (雙尾機率值 P 小於 0.01)。其中，法人的上訴成功率為 12.82%，個人的上訴成功率為 9.65%，法人上訴成功率雖高於個人，惟法人與個人的差異並不顯著 (雙尾機率值 P 為 0.254)，但均顯著低於稽徵機關的 72.22%(雙尾機率

2 對於可類型化之爭議案件 (例如商譽攤銷、權證課稅、票券利息扣繳抵稅等案件)，各國稅局可能都提出法律見解相近的上訴理由。在此一可能情形下，稅捐機關上訴案件的型態就不是隨機發生的，這也可能是上訴人為稅捐機關時被最高行政法院駁回的機率較低的原因，而與政府優勢理論無關。為釐清是否有這樣的可能，本研究曾參考評審委員之建議，一一檢視稽徵機關上訴後被最高行政法院實體審理的 94 個案件，發現除其中 21 筆係與地方稅法通則有關之土石採取特別稅事件，其餘案件並無集中之情形 (僅有兩件爭議同為「緩課股票股利實現時點」)，且未發現商譽攤銷、權證課稅或票券利息扣繳抵稅等近幾年前常見之重大爭議性案件，而債券溢折價攤銷案件亦僅有一筆而已。至於土石採取特別稅之案件，其類型皆係地方政府稅捐機關向經濟部水利署課徵土石採取特別稅之爭議。若將此種爭議案件皆從樣本中加以刪除，稽徵機關上訴後被實體審理之案件則由原先 94 筆減少為 73 筆 (被實體審理的機率則由原先的 72.87% 增加為 76.04%)；但被程序駁回的案件也由原先 35 筆減少為 23 筆 (被程序駁回的比率則由原先的 27.13% 減少為 23.96%)。換言之，若將爭議類型較為集中的土石採取特別稅事件自樣本中排除，稽徵機關被程序駁回的機率仍然顯著低於當上訴人為法人或個人之機率。

臺灣大學管理論叢

表 4 訴訟代理人之有無對最高行政法院受理稅務案件之影響

訴訟代理	上訴人											
	個人					法人				個人 + 法人				
	程序駁回		實體審理		小計	程序駁回		實體審理		小計	程序駁回		實體審理		合計
	件數	%	件數	%	件數	件數	%	件數	%	件數	件數	%	件數	%	件數
有	155	51.67	145	48.33	300	197	44.77	243	55.23	440	352	47.57	388	52.43	740
無	410	80.23	101	19.77	511	218	74.91	73	25.09	291	628	78.30	174	21.70	802
合計	565	69.67	246	30.33	811	415	56.77	316	43.23	731	980	63.55	562	36.45	1,542

值 P 均小於 0.01)。申言之，當上訴案件進入實體審理程序之後，呈現兩個現象：(一) 個人、法人勝訴比例差異並不顯著；(二) 但稽徵機關勝訴機率則顯著遠高於個人與法人。前者顯然不符「當事人能力理論」關於資源多寡左右訴訟勝敗的說法；後者則驗證了「政府優勢理論」，亦即政府機關所享有的優勢，並不止於其所掌控的訴訟資源而已，蓋法人可支配的訴訟資源未必亞於稽徵機關，但勝訴機率卻明顯低於稽徵機關甚鉅。由此觀之，不唯「政府優勢理論」較「當事人能力理論」更能詮釋我國稽徵機關享有的訴訟上優勢地位，上述的實證證據也支持本研究之假說 H2，亦即判決結果將因上訴人身分別 (為稽徵機關或一般納稅人) 的不同而有顯著差異。

表 5 不同身分別上訴人的勝訴情況

上訴人	被上訴人										
	稽徵機關			法人			個人			合計	
	勝訴件數	上訴件數	勝訴 %	勝訴件數	上訴件數	勝訴 %	勝訴件數	上訴件數	勝訴 %	總上訴件數	平均勝訴 %
法人	40	312	12.82							312	12.82
個人	22	228	9.65							228	9.65
稽徵機關				34	42	80.95	31	48	64.58	90	72.22
合計	62	540	11.48	34	42	80.95	31	48	64.58	630	20.16

表 6 列示本研究之淨勝訴率與合併勝訴率。歷年來有關當事人能力理論方面的文獻，咸認若要比較不同身分別訴訟人之間的勝訴優劣狀況，淨勝訴率均優於合併勝訴率。這是因為當最高行政法院有支持原審判決的傾向時 (也就是說判決結果通常對被上訴人較為有利)，則合併勝訴率將會受不同身分別的訴訟人，其身為上訴人或被上訴人的次數多寡所影響；但就淨勝訴率而言，則因可透過相減的過程而消除最高行政法院對被上訴人有利的傾向，因而優於合併勝訴率 (Songer and Sheehan, 1992; Wheeler et al., 1987)。在本研究中，由於納稅人身為上訴人的次數 (540 件) 遠高於身為被上訴

臺灣人壽保險股份有限公司

人的次數 (90 件)，亦即稽徵機關身為被上訴人的次數遠高於身為上訴人的次數，因此本研究同時提供淨勝訴率與合併勝訴率，作為分析比較的基礎。

從表 6 中可看到不同身分別的訴訟人，其淨勝訴率也極不相同，以稽徵機關為最高 (60.74%)，依次為個人 (-54.93%)、法人 (-68.13%)。惟本研究中個人淨勝訴率之所以顯著大於法人，主要是因為稽徵機關上訴的案件數量並不多，致極小勝訴案件量的差異造成個人與法人於計算淨勝訴率時的極大差異。若就合併勝訴率觀之，則稽徵機關亦為最高 (86.19%)，依次為個人 (14.13%)、法人 (13.56%)，其中個人及法人差異並不顯著 (雙尾機率值 P 為 0.837)。惟不論是淨勝訴率或是合併勝訴率，稽徵機關在面臨稅務訴訟上的優勢均顯著大於法人及個人，再一次證明一旦案件進入實體審理程序之後，「政府優勢理論」較「當事人能力理論」更能夠解釋稽徵機關所享有的訴訟優勢地位。因此表 6 的結果亦符合本研究之假說 H2，亦即判決結果將因訴訟人身分別 (為稽徵機關或一般納稅人) 的不同而有差異。

表 6 不同身分別訴訟人的淨 (合併) 勝訴率

訴訟人身分別	身為上訴人時的勝訴率 %		身為被上訴人時，對手的勝訴率 %		淨勝訴率 %	同一身分別上訴人及被上訴人的合併勝訴率 %
個人	9.65 (228)	−	64.58 (48)	=	-54.93	14.13%
法人	12.82 (312)	−	80.95 (42)	=	-68.13	13.56%
稽徵機關	72.22 (90)	−	11.48 (540)	=	60.74	86.19%

* 括弧裡的數字為上訴件數。

** 合併勝訴率之計算，以個人為例，14.13%=[228*9.65%+48*(1-64.58%)]/(228+48)。

由表 7、表 8 可看出訴訟代理人之有無，對於不同身分別訴訟人判決結果的影響。在法人及個人有代理人進行稅務訴訟的情況下，合併勝訴率反而均較無代理人自為訴訟下降，分別由 22.22% 顯著下降至 10.99%(雙尾機率值 P 為 0.01)、16.41% 下降至 12.16%(雙尾機率值 P 為 0.312)。因此本研究基本統計結果與假說 H4 不一致，亦即當案件進入實體審理程序之後，訴訟代理人並未能夠替納稅人取得較佳的判決結果。

臺灣大學學術期刊資料庫

表 7 有代理人之不同身分別訴訟人的淨 (合併) 勝訴率

訴訟人身分別	身為上訴人的勝訴率 %		身為被上訴人，對手的勝訴率 %		淨勝訴率 %	合併同一身分別上訴人及被上訴人的勝訴率 %
個人	8.33 (132)	−	56.25 (16)	=	-47.92	12.16%
法人	10.61 (245)	−	85.71 (28)	=	-75.1	10.99%

* 括弧裡的數字為上訴件數。

表 8 無代理人之不同身分別訴訟人的淨 (合併) 勝訴率

訴訟人身分別	身為上訴人的勝訴率 %		身為被上訴人時，對手的勝訴率 %		淨勝訴率 %	合併同一身分別上訴人及被上訴人的勝訴率 %
個人	11.46 (96)	−	68.75 (32)	=	-57.29	16.41%
法人	20.9 (67)	−	71.43 (14)	=	-50.53	22.22%

* 括弧裡的數字為上訴件數。

二、Probit 迴歸分析

(一) 迴歸模型及變數定義

模型 A 將探討最高行政法院在面臨上訴人 (包括均上訴、稽徵機關、法人、個人) 之上訴聲請，決定要裁定駁回或是實體審理時，是否會受到上訴人身分別的影響，以及訴訟代理人能否提高納稅人獲得最高行政法院實體審理的機率。模型 A 之 Probit 多變量迴歸模型如下：

$$\Pr(D_{process}=1)=\Phi(\alpha_0+\alpha_1 D_{tax}+\alpha_2 D_{corp}+\alpha_3 D_{ind}+\alpha_4 D_{corp}*D_{agent}+\alpha_5 D_{ind}*D_{agent}$$

$$+\alpha_6 Ln(Tax)+\sum_r \alpha_r Scourt_r+\sum_i \alpha_i Hcourt_i+\sum_j \alpha_j Authority_j+\varepsilon)$$

各變數定義如下：

1. $D_{process}$ 為虛擬變數 (Dummy Variable)，當訴訟案件被最高行政法院受理，未被裁定駁回、抗告駁回或再審聲請駁回時，此變數的數值為 1；其餘被駁回時為 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_{corp}、D_{ind}) 為虛擬變數，當上訴人的身分為稽徵機關 (法人、個人) 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。

臺灣大學圖書館版權所有

3. D_{agent} 為虛擬變數，當納稅人有訴訟代理人時，此變數的數值為 1；其餘為 0。
4. $Ln(Tax)$ 為稅務訴訟案件中，徵納雙方爭議的金額 (包含稅金及罰鍰) 之自然對數值。
5. $Scourt_r$ 為最高行政法院的庭別，一共有七庭 (第一庭到第七庭)，因此有六個虛擬變數，r=2 ~ 7，並以第一庭做為比較基準。
6. $Hcpirt_i$ 為原審判決的出處，包括台北高等行政法院、台中高等行政法院、高雄高等行政法院及最高行政法院 (最高行政法院是再審案件之出處)，因此有三個虛擬變數，i=2 ~ 4，並以台中高等行政法院做為比較基準。而在探討勝敗訴的判決結果時，則刪除原審為最高行政法院的樣本，因此只有兩個虛擬變數。
7. $Authority_j$ 為稽徵機關的分類，分為國稅局 (負責營所稅、綜所稅等)、地方稅務局 (負責土增稅、地價稅等) 及關稅局，因此有兩個虛擬變數，j=2~3，並以地方稅務局做為比較基準。

模型 A 中，自變數 D_{tax}、D_{corp}、D_{ind} 的係數 α_1、α_2、α_3 是用來驗證假說 H1，當最高行政法院在決定是否受理申請上訴的稅務案件時，若有受到上訴人身分別的影響，則在納稅人無訴訟代理人的情況下，應拒絕各係數 $\alpha_1=\alpha_2=\alpha_3$ 之虛無假設；而在納稅人有訴訟代理人的情況下，若最高行政法院仍有受到上訴人身分別的影響，則應拒絕各係數 $\alpha_1=\alpha_2+\alpha_4=\alpha_3+\alpha_5$ 之虛無假設 (稽徵機關上訴均有訴訟代理人)。另自變數 D_{corp}、D_{ind} 分別與 D_{agent} 的交乘項係數 α_4、α_5，是用來驗證假說 H3，若專業的稅務訴訟代理人能減少徵納雙方在所享有的法律資源以及所擁有的專業能力的不平等，並為納稅人提升獲得最高行政法院受理的機率，則交乘項係數 α_4、α_5 應為正值，亦即有專業代理人的納稅人相較於自為訴訟而言，上訴時更容易獲得最高行政法院的實體審理 [3]。

模型 B 將探討最高行政法院在實體審查訴訟案件後，於決定究竟是要變更原審判決結果 (即上訴成功) 抑或是維持原審判決結果 (即上訴失敗) 時，是否會受到爭訟雙方身分別的影響，以及訴訟代理人能否為納稅人獲得較佳的訴訟結果。模型 B 之 Probit 多變量迴歸模型如下：

$$\Pr(D_{win}=1)=\Phi(\beta_0+\beta_1 D_{corp}+\beta_2 D_{ind}+\beta_3 D_{corp}*D_{agent}+\beta_4 D_{ind}*D_{agent}$$
$$+\beta_5 Ln(Tax)+\sum_r \beta_r Scourt_r+\sum_i \beta_i Hcourt_i+\sum_j \beta_j Authority_j+\varepsilon)$$

其中，D_{win} 為虛擬變數，當上訴人自最高行政法院獲得較原審有利判決時 (亦即

3 由於第一個迴歸模型 A 已經包括了 D_{tax}、D_{corp}、D_{ind}、$D_{corp}*D_{agent}$ 與 $D_{ind}*D_{agent}$ 等多個虛擬變數，本研究若再加入 D_{agent} 為解釋變數時，統計分析軟體 (Stata) 顯示有線性相依的問題。因此，本文保留與研究議題較為有關之 $D_{corp}*D_{agent}$ 與 $D_{ind}*D_{agent}$ 等兩個變數，而捨去 D_{agent} 為解釋變數。

臺灣期刊學術期刊資料庫

勝訴或勝敗互見)，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較原審判決有利的機率。

模型 B 中，自變數 D_{corp}、D_{ind} 的係數 β_1、β_2 是用來驗證假說 H2，當最高行政法院在決定稅務案件的判決結果時，若有受到上訴人身分別的影響，則在納稅人無訴訟代理人且基準組為稽徵機關的情況下，應拒絕各係數 $\beta_1=\beta_2=0$ 之虛無假設；而在納稅人有訴訟代理人且基準組為稽徵機關的情況下，若最高行政法院的判決結果仍然受到上訴人身分別的影響，則應拒絕各係數 $\beta_1+\beta_3=\beta_2+\beta_4=0$ 之虛無假設。另自變數 D_{corp}、D_{ind} 分別與 D_{agent} 的交乘項係數 β_3、β_4，是用來驗證假說 H4，若專業的稅務訴訟代理人能減少徵納雙方在所享有的法律資源以及所擁有的專業能力的不平等，則交乘項係數 β_3、β_4 應為正值，亦即有專業代理人的納稅人相較於自為訴訟而言，上訴後將更容易獲得最高行政法院對自己有利的判決結果。

在模型 A、B 中，除用來驗證假說 H1 至假說 H4 之變數外，其餘為本研究之控制變數，用來控制其他可能影響最高行政法院受理與否或是判決勝敗訴的因素，說明如下：

1. 本研究利用稅務案件所涉及的訴訟金額，來控制案件的重要性，並預期當稅務案件的重要性越高時，則最高行政法院認為需要進行實體審理的必要性也就越高，因此本研究預期在模型 A 當中，自變數 *Ln*(Tax) 的係數應為正值；惟在模型 B 當中，自變數 *Ln*(Tax) 對於判決結果的影響為何，則不容易推論，故本研究並不預期該變數在模型 B 之方向。
2. 根據 Finley (2007)，法官本身的特性也會影響到他所從事的司法行為 (Judicial Behavior)，而特性包括法官所屬的政黨、性別、教育背景、過去工作經驗、年資等。然而在台灣，司法院並未公開個別法官背景資訊，因此本研究僅以最高行政法院的庭別 $Scourt_r$ (每一庭有五位法官) 作為控制法官特性的變數，且不預期該變數在模型中之方向。
3. 根據 Atkins (1991)，不同的下級法院，其制度設計、地理位置、案件集中度、案件特性均不盡相同，因此判決品質亦有所差異，而上級法院變更下級法院判決結果的程度 (亦即上訴人上訴後，獲得較原審判決有利的程度)，亦會因下級法院的不同而有所影響，因此本研究以原審判決的出處 $Hcourt_i$ 作為控制原審法院判決品質的變數，亦不預期該變數在模型中之方向。
4. 根據 Lederman and Hrung (2006) 及王全三、廖珮真與林敬偉 (2010)，不同的稽徵機關，其組織績效、查核、作業程序與稅務人員的訓練程度皆不相同，亦有可能影響法院的判決結果，因此本研究以稽徵機關的分類 $Authority_j$ 作為控制稽徵機關稽徵品質的變數，但不預期該變數在模型中之方向。

臺灣大學會計學術研究月刊

(二) 上訴人身分別、代理人與裁定駁回之研究發現

表 9 列示迴歸模型 A 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 39.98%；此外，上訴人當中，身分別為個人者占 47.96%，法人占 43.23%，稽徵機關占 7.63%；有代理人者達 52.57%，均與前述各表之統計分析數據相符。

表 9 迴歸模型 A 之變數敘述性統計 (案件數為 1,691)

研究變數	變數定義	平均值	標準差	中位數	最小值	最大值
$D_{process}$	上訴人申請上訴是否受理	0.3998	0.4900	0	0	1
D_{tax}	上訴人身分別是否為稽徵機關	0.0763	0.2655	0	0	1
D_{corp}	上訴人身分別是否為法人	0.4323	0.4955	0	0	1
D_{ind}	上訴人身分別是否為個人	0.4796	0.4997	0	0	1
D_{agent}	上訴人是否有訴訟代理人	0.5257	0.4995	1	0	1
Ln(Tax)	訴訟金額取自然對數	14.6647	2.6137	14.9141	0	21.9986
Scourt 2	最高行政法院第 2 庭	0.1141	0.3181	0	0	1
Scourt 3	最高行政法院第 3 庭	0.1319	0.3385	0	0	1
Scourt 4	最高行政法院第 4 庭	0.1283	0.3346	0	0	1
Scourt 5	最高行政法院第 5 庭	0.1514	0.3585	0	0	1
Scourt 6	最高行政法院第 6 庭	0.1248	0.3306	0	0	1
Scourt 7	最高行政法院第 7 庭	0.2265	0.4187	0	0	1
Hcourt-TPE	前一審為台北高等行政法院	0.5109	0.5000	1	0	1
Hcourt-KAO	前一審為高雄高等行政法院	0.2484	0.4322	0	0	1
Hcourt-SUP	前一審為最高行政法院	0.1496	0.3568	0	0	1
*Authority_* 國稅局	稽徵機關為國稅局	0.7842	0.4115	1	0	1
*Authority_* 關稅局	稽徵機關為關稅局	0.0213	0.1444	0	0	1

說明：

a. 本研究假設稽徵機關及徵納雙方均上訴皆有訴訟代理人。

b. 訴訟金額最小值為零之案件爭議係未涉稅額或罰鍰，例如房屋稅、地價稅等申請改按自用住宅稅率，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 11 的模型 A 為上訴人身分別及訴訟代理人之有無如何影響最高行政法院裁定駁回決定的 Probit 迴歸結果。當控制個別案件的重要性、法官特性、原審法院判決品質及稽徵機關的稽徵品質之後，模型 A 中代表上訴人身分別的虛擬變數 D_{tax}、D_{corp}、D_{ind}，在納稅人無訴訟代理人的情況下，上訴人的係數 α_1、α_2、α_3，分別為 -4.352、-6.027 及 -6.125，與基準組 (均上訴) 相比較均達 1% 顯著水準，而 Wald Test 係數聯合檢定的結果，則拒絕各係數 $\alpha_1=\alpha_2=\alpha_3$ 之虛無假設 (P 值小於 0.01)。而在納稅人有訴訟代理人的情況下，上訴人的係數 α_1、$\alpha_2+\alpha_4$、$\alpha_3+\alpha_5$，分別為 -4.352、-5.226 及 -5.449，而 Wald Test 係數聯合檢定的結果，則拒絕各係數 $\alpha_1=\alpha_2+\alpha_4=\alpha_3+\alpha_5$ 之虛無假設 (P 值小於

臺灣人壽保險股份有限公司資料庫

0.01)。這樣的結果顯示最高行政法院在決定是否實體審理上訴的稅務案件時，無論納稅人是否有訴訟代理人，均會受到上訴人身分別的影響，此一結果與 Chen et al. (2014) 的研究發現相當，並支持本研究的假說 H1。

此外，當納稅人無代理人時，上訴人的係數值 $\alpha_1 > \alpha_2$ (P 值小於 0.01)，$\alpha_1 > \alpha_3$ (P 值小於 0.01)，顯示稽徵機關被實體審理的機率均顯著大於法人及個人，惟法人的係數值雖大於個人的係數值，但法人與個人的差異並不顯著 (P 值為 0.386)；反之，當納稅人有代理人時，上訴人的係數值 $\alpha_1 > \alpha_2 + \alpha_4$ (P 值小於 0.01)，$\alpha_1 > \alpha_3 + \alpha_5$ (P 值小於 0.01)，且 $\alpha_2 + \alpha_4 > \alpha_3 + \alpha_5$ (P 值為 0.028)，顯示即便在納稅人有訴訟代理人的情況下，稽徵機關被實體審理的機率仍然顯著大於法人及個人，且此時法人被實體審理的機率亦顯著大於個人，雖符合「當事人能力理論」之假設，惟就最高行政法院實體審理與否決策概括以觀，仍是與「政府優勢理論」較為一致、相符。

模型 A 中，自變數 D_{corp}、D_{ind} 分別與 D_{agent} 的交乘項係數 α_4、α_5，均為正值且各達 1% 的顯著水準，顯示有專業代理人的納稅人，相較於自為訴訟，上訴後獲得最高行政法院實體審理的機率亦較高，與 Chen et al. (2014) 的研究發現相當，並支持本研究的假說 H3。而模型 A 中控制變數 *Ln* (Tax) 的係數為正值且達 1% 的顯著水準，與預期相同，顯示當稅務訴訟所涉及的稅額越高時，最高行政法院就越有可能因其影響重大而准予實體審查。此外，從控制變數 $Scourt_r$ 的虛擬變數中，可看出在最高行政法院的 7 個庭別中，上訴人自第 1 庭所獲得的實體審理機率顯著較高；而從控制原審出處的變數 $Hcourt_i$ 中，可看出當前一審為最高行政法院時 (亦即再審)，則上訴人獲得實體審理的機率顯著較低；而在控制稽徵品質的變數 $Authority_j$ 中，可看出當稽徵機關為關稅局時，上訴人所獲得實體審理的機率亦顯著較低。

由模型 A 的迴歸結果，顯示最高行政法院在決定是否實體審理稅務案件時，不但與上訴人的身分高低、訴訟代理人之有無有關，亦與審理庭別、原審判決出處、負責的稽徵機關有關；且不論納稅人是否有訴訟代理人，稽徵機關上訴後被實體審理的機率又顯著大於法人及個人。這樣的現象是否係「訟案篩選理論」所造成之結果呢？該理論認為稽徵機關在抉擇敗訴案件是否上訴時，如經過嚴謹及專業的審核程序，應有助於提高最高行政法院實體審理的機率。然而，有別於美國政府上訴需經司法部以及首席檢察官辦公室審核同意才可上訴的制度，我國現行各個稽徵機關在決策上訴與否時，尚無任何外部監管或輔助的機制，而係委諸稽徵機關內部自行研議決定，提請上訴前更毋需報經上級主管機關同意，明顯欠缺了適用「訟案篩選理論」的必要前提。

退一步言之，假設我國稽徵機關上訴決策流程中真有存在著一定的篩選機制的話，理應發生與美國政府同樣的現象，亦即相較於其他上訴人而言，政府機關的上訴率會相對低了不少 (Zorn, 2002)。本研究為探討這類「訟案篩選理論」是否真的存在於我國稽徵機關上訴的決策過程，另以台北、台中及高雄高等行政法院的稅務判決書，

臺灣大學圖書館期刊資源網

研究期間同樣是 2009 年 1 月 1 日至 12 月 31 日，藉以瞭解上訴率是否會因為訴訟人身分別而有不同。本研究共計取得樣本數 1,818 筆，其中判決結果不利納稅人者 1,695 筆，不利稽徵機關者 123 筆[4]。本研究發現，法人、個人及稽徵機關的上訴率分別為 67.77%、64.18% 及 62.6%，齊一性檢定結果，卡方值 $\chi^2_{(2)}$ 為 2.95，P 值為 0.23，顯示訴訟人的上訴行為並未因身分別的不同而有所差異。因此本文認為，實證資料並未能夠支持稽徵機關就上訴與否的決定相較一般納稅人，更為專業且謹慎，這樣的「訟案篩選理論」說法。

在「訟案篩選理論」無法用於解釋稽徵機關為何能獲得最高行政法院較高的實體審理機率的情況下，本文的實證結果便顯示最高行政法院有判決偏頗的嫌疑。更進一步來看，統計結果也顯示，個案爭訟金額越高，越容易受到最高行政法院的實體審理。由此，初步可以得出這樣的印象：最高行政法院決定是否受理一份稅務上訴案件，似乎並不是按照行政訴訟法第 243 條規定，針對個案案情、上訴理由的良窳，而是按上訴人身分別、爭訟金額高低等主觀的偏好。

(三) 訴訟人身分別、代理人與訴訟結果之研究發現

表 10 列示迴歸模型 B 中各變數的敘述統計。上訴人獲得較原審有利判決者，占有效樣本的 20.16%；此外，上訴人當中，身分別為個人者占 36.19%，法人占 49.52%，稽徵機關占 14.29%；有代理人者達 74.13%，均與前述各表之統計分析數據相符。

表 11 的模型 B 為上訴人身分別及代理人之有無如何影響最高行政法院判決勝負的 Probit 迴歸結果。當控制個別案件的重要性、法官特性、原審法院判決品質及稽徵機關的稽徵品質之後，模型 B 中代表上訴人身分別的虛擬變數 D_{corp}、D_{ind} 之係數 β_1、β_2，分別為 -1.577 及 -1.926，與基準組 (上訴人為稽徵機關) 相比較均達 1% 顯著水準，而 Wald Test 係數聯合檢定的結果，則拒絕 $\beta_1=\beta_2=0$ 之虛無假設 (P 值小於 0.01)。在納稅人有訴訟代理人的情況下，上訴人 (法人、個人) 的係數 $\beta_1+\beta_3$、$\beta_2+\beta_4$，分別為 -2.013 及 -2.165，Wald Test 係數聯合檢定的結果，拒絕各係數 $\beta_1+\beta_3=\beta_2+\beta_4=0$ 之虛無假設 (P 值小於 0.01)。這樣的結果顯示最高行政法院在決定稅務訴訟的判決結果時，無論納稅人是否有訴訟代理人，均會受到上訴人身分別的影響，支持本研究的假說 H2。

此外，當納稅人無訴訟代理人時，上訴人 (法人、個人) 的係數值 $\beta_1>\beta_2$ (P 值為 0.151) 且均為負值 (劣於稽徵機關)；而當納稅人有代理人時，上訴人 (法人、個人)

4 2009 年判決不利稽徵機關之判決樣本數，係不包含以下三類共 82 件判決撤銷原處分之案件：
(一) 責由稽徵機關另為適法之決定共 30 筆，此類案件稽徵機關重查後仍可作成相同決定；
(二) 因法令修正、大法官解釋違憲、稽徵機關訴訟中同意追減稅額等案件共 39 筆；
(三) 變更稅額不足爭訟金額一成者共 13 筆，因變更稅額過低，實際上無異稽徵機關勝訴。

臺灣期刊論文索引資料庫

表 10 迴歸模型 B 之變數敘述性統計 (案件數為 630)

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}	上訴人是否獲得較原審有利判決	0.2016	0.4015	0	0	1
D_{corp}	上訴人身分別是否為法人	0.4952	0.5004	0	0	1
D_{ind}	上訴人身分別是否為個人	0.3619	0.4809	0	0	1
D_{agent}	上訴人是否有訴訟代理人	0.7413	0.4383	1	0	1
Ln(Tax)	訴訟金額取自然對數	15.3432	2.3634	15.4482	0	20.7353
Scourt 2	最高行政法院第 2 庭	0.0841	0.2778	0	0	1
Scourt 3	最高行政法院第 3 庭	0.1317	0.3385	0	0	1
Scourt 4	最高行政法院第 4 庭	0.1159	0.3203	0	0	1
Scourt 5	最高行政法院第 5 庭	0.1492	0.3566	0	0	1
Scourt 6	最高行政法院第 6 庭	0.0825	0.2754	0	0	1
Scourt 7	最高行政法院第 7 庭	0.2524	0.4347	0	0	1
Hcourt-TPE	前一審為台北高等行政法院	0.6619	0.4734	1	0	1
Hcourt-KAO	前一審為高雄高等行政法院	0.2444	0.4301	0	0	1
*Authority_* 國稅局	稽徵機關為國稅局	0.8032	0.3979	1	0	1
*Authority_* 關稅局	稽徵機關為關稅局	0.0111	0.1049	0	0	1

說明：同表 9。

的係數值 $\beta_1+\beta_3>\beta_2+\beta_4$ (P 值為 0.445) 且均為負值 (劣於稽徵機關)。這樣的結果顯示，不論納稅人有無代理人，稽徵機關上訴後獲得有利判決的機率均顯著大於法人及個人，不僅符合稽徵機關之訴訟地位優於法人及個人之「政府優勢理論」之假設，同時也符合民間賦稅人權大調查所詬病稅務法庭偏袒稽徵機關的不良印象[5]。

模型 B 中，自變數 D_{corp}、D_{ind} 分別與 D_{agent} 的交乘項係數 β_3、β_4，不但均為負值，其中係數 β_3 更達 5% 的顯著水準[6]，與本研究預期正值不符，顯示納稅人委託專業的訴訟代理人進行上訴時，並不能為自己增加獲得有利判決的機率，與王全三等 (2010) 的發現一致，因此不支持本研究的假說 H4。此外，從模型 (B) 的控制變數 $Scourt_r$，可知

5 為了解當上訴人為政府時，被告為法人或個人以及有無代理人的判決結果之間是否有顯著差異，本研究於表 11 的模型 B 之外，另外新增了當被上訴人為法人 (以被上訴人為個人者為基準組)、被上訴人為法人與代理人的交乘項以及被上訴人為個人與代理人的交乘項共三項自變數。迴歸結果顯示，被上訴人為法人與個人之間並無顯著差異，各自與代理人的交乘項亦不顯著，新增的三項變數亦未改變原來表 11 模型 B 其他變數的大小、方向以及顯著性，因此僅以文字說明，相關迴歸結果則不予以陳列。

6 關於為何在實體審理的階段，「聘請代理人的上訴法人」較「未聘請代理人的上訴法人」竟出現勝訴率顯著較低的現象，本研究逐一檢視「未聘請代理人的上訴法人，取得勝訴結果」之判決書，共有 14 件，發現其中有兩件判決廢棄原判的原因係最高行政法院認為該案稽徵機關核課過程，或原審法院審理過程，存在著一望即知、足以立即推翻判決結果的違法瑕疵，例如 98 年度判字第 371 號及第 869 號判決。經本研究將該兩件案件自「未聘請律師的上訴法人」的勝訴案件剔除之後，發現是否有聘請代理人對於勝訴結果之影響，即無顯著。

臺灣博碩士論文知識資料庫

最高行政法院的第 3 及第 4 庭，較傾向於維持原審的判決結果，分別達 5% 及 10% 的顯著水準；而從控制變數 $Authority_j$ 可知，最高行政法院變更原審判決結果的機率以國稅、關稅案件較高，分別達 5% 及 1% 的顯著水準。模型 B 的實證結果，顯示在稅務訴訟當中，稽徵機關獲得最高行政法院有利判決的機率均顯著高於法人及個人，且此一優勢並不因納稅人之訴訟代理人有無而有所不同。

表 11 模型 A 與模型 B 之分析結果

研究變數	模型 A		模型 B	
	$D_{process}$	*t* 值	D_{win}	*t* 值
常數項	4.805	15.26***	0.057	0.11
D_{tax}	-4.352	-21.79***		
D_{corp}	-6.027	-36.75***	-1.577	-6.50***
D_{ind}	-6.125	-39.65***	-1.926	-7.94***
$D_{corp}*D_{agent}$	0.801	7.10***	-0.436	-2.09**
$D_{ind}*D_{agent}$	0.676	6.37***	-0.239	-1.03
Ln(Tax)	0.090	4.49***	0.033	1.16
Scourt 2	-0.912	-6.17***	0.050	0.18
Scourt 3	-0.712	-4.96***	-0.566	-2.33**
Scourt 4	-0.648	-4.60***	-0.471	-1.72*
Scourt 5	-0.485	-3.54***	-0.121	-0.52
Scourt 6	-1.003	-6.51***	-0.216	-0.82
Scourt 7	-0.358	-2.85***	0.046	0.22
Hcourt-TPE	-0.154	-1.32	-0.109	-0.49
Hcourt-KAO	-0.169	-1.34	-0.094	-0.37
Hcourt-SUP	-2.344	-9.11***		
*Authority_* 國稅局	0.104	1.14	0.448	2.16**
*Authority_* 關稅局	-0.708	-2.61***	1.749	2.99***
Pseudo R^2	0.271		0.269	
N	1691		630	

說明：

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

b. 虛擬變數 Scourt 的基準組為最高行政法院第一庭。

c. 虛擬變數 Hcourt 的基準組為台中高等行政法院。

d. 虛擬變數 Authority 的基準組為地方稅務局。

伍、結論與建議

本文利用最高行政法院 2009 年度一千八百餘件稅務訴訟裁判之結果做為研究資料，實證分析我國稅務訴訟是否存在著足以令人懷疑法官有官官相護偏頗稽徵機關之

臺灣大學學術期刊資料庫

可能徵兆。無論經由單變量之統計分析，或經由控制稅務案件有關爭訟稅額之高低、有無會計師或律師擔任訴訟代理人等之可能影響因素的多變量 Probit 分析，本研究都發現若上訴人為政府稽徵機關，則被最高行政法院以程序不符為由而直接駁回之比率，顯著低於上訴人為個人或法人之比率，而與「政府優勢理論」之假說相符。此外，未被程序駁回而進入實體審理之案件，政府稽徵機關的勝訴率也是遠遠超過法人及個人。而這樣的現象即便在納稅人延聘了專業的訴訟代理人之後，仍然未能有所改變，顯示在現行的稅務訴訟體制之下，專業的訴訟代理人無助於提高勝訴機會，稽徵機關與納稅人之間獲得有利判決之比率仍有極為懸殊的差異，不免讓人產生「官官相護」的不良印象。

對於現行稅務訴訟，政府如何透過內部管理與外部制度興革，來提高納稅人信服之程度，擺脫官官相護的刻板印象，本研究提出建議如下：

1. 稅務訴訟審判品質的提升，除了仰賴專業的裁判法官之外，借用外部專業人才、智識，也是司法管理的選項之一。依行政訴訟法第 162 條的規定：「行政法院認為有必要時，得就訴訟事件之專業法律問題徵詢從事該學術研究之人，以書面或於審判期日到場陳述其法律上意見。」此即專家提供法律意見鑑定的法源基礎。國內大專院校不乏鑽研租稅法規、稅務會計的教師與研究人才，但現行稅務審判實務卻鮮見行政法院委請專家鑑定稅法問題之前例。本文建議進一步立法明確賦予當事人可付費申請專家法律意見鑑定的權利，且對於提供稅法鑑定意見之學者專家，承審法官在法庭內應給予相當之尊重以及從寬給付報酬標準，當可有效改善官官相護的不良印象。
2. 在司法人事管理方面，現在年輕、資淺的法官不少兼具財經、法律的雙重專長，但限於現行體制只能在基層之地方法院服務。本文建議應在人事制度上，研議先行使其直接試任稅務訴訟裁判事務，待考核及格後正式晉用，給予其快速升遷至高等行政法院、再晉升至最高行政法院的機會，可改善目前行政法院法官不專精會計與稅法，而濫採稽徵機關答辯理由作為判決依據等遭人詬病之官官相護印象。
3. 配合自 2012 年 9 月起正式推動的「三級二審」行政訴訟新制，政府擬在各地方法院設立行政訴訟庭，可以預期小額稅務案件數量必大幅增加。本文建議政府在司法管理上，應晉用、培養一定數量具備財稅、會計背景的法官助理、司法事務官，有效地輔佐將來地方行政法官審理上的負擔，否則未來小額稅務訴訟案件，更容易因法官審理時限壓力，繼續衍生民間對於稅務判決官官相護的不良印象。

臺灣大學學術期刊資料庫

Do Judgments on Tax Litigations Show Partiality for the Government as a Litigant? - Preliminary Evidence on Tax Case Adjudicated Decisions

Shih-Chou Huang, Associate Professor, Department of Public Finance and Tax Administration, National Taipei University of Business

Yin-Ying Chien, Assistant Professor, Department of Finance, Chihlee Institute of Technology

Suming Lin, Professor, Department of Accounting, National Taiwan University

Summary

This research revisits a well-known question of whether parties with greater resources (often referred to as the "haves" or, more specifically, the "government") have a favorable position in tax litigations adjudicated decisions (referred to as "party capability theory" and "government advantage theory", respectively). Unlike civil litigations, tax litigations are always disputes between the tax authorities and taxpayers (individuals/corporate entities). According to the party capability theory and the government advantage theory, the tax authorities (i.e., the government as the litigant) tend to triumph over the taxpayers at the Supreme Administrative Court (SAC), which has supreme jurisdiction over legal disputes in Taiwan, and tax case judgments ruled upon by the SAC may have partiality for the tax authorities. In addition, an internet survey conducted by the Taiwanese Human Rights Foundation in August 2010 revealed that the public was not satisfied with the current tax administrative and judicial systems in Taiwan. The results also indicated that taxpayers were not adequately protected by the law when they initiated legal actions in tax disputes. The purpose of this study is to explore whether any empirical evidence shows that adjudicated decisions on tax litigations heard by the SAC demonstrated partiality for the tax authorities.

Using the On-Line Decision Search System (OLDSS) established by the Taiwanese judicial administration, we compiled a dataset of the tax case judgments adjudicated by the SAC in 2009 and categorized the cases into two groups: those resulting in procedural dismissal and those resulting in judgment on their merits by the SAC. We follow previous studies (Chen et al., 2014; Haynie, 1994; Atkins, 1991) in classifying the litigants into three groups: (i) individuals, (ii) corporate entities, and (iii) the government.

Party capability theory assumes that the "haves" possess more resources and experience in lawsuits and that they are more likely than the "have-nots" to hold favorable positions in the courts. The better the position of the "haves", the more likely they are to win cases against the "have-nots." Thus, the SAC is likely to exercise partiality and adjudicate the case

臺灣大學圖書館期刊資料庫

in favor of the government. Also, when the “haves” are the appellees in the appeal cases, the verdicts from the lower courts are likely to be upheld (Chen et al., 2014). Hence, the government is likely to prevail over the individuals and corporate entities in the appeal courts. The government advantage theory, on the other hand, assumes that no litigant, except the government, has any advantage in litigations. Kritzer (2003) posits that two key components account for such an advantage held by the government. First, rules and orders are made by the government for courts to follow and enforce. Second, courts and judges are an integral part of the institutional system and cannot be detached therefrom, despite the judicial independence they should maintain. Under such circumstances, a possible impact is that judges, being government servants, must be loyal to the government and are therefore inclined to adjudicate the case in favor of the government, or at least to be more sympathetic to the government during court hearings.

In this study, our first question explores whether there exists any systematic differences in the case adjudicated decisions for different types of litigants according to our classification: (i) individuals, (ii) corporate entities, and (iii) government. We adopt two binary measures for case adjudicated judgments as dependent variables: (i) appellant’s non-dismissal rate, which is 1 if the case was judged on its merits and 0 if the appeal was dismissed procedurally; and (ii) appellant’s win rate, which is 1 if the appellant successfully reversed the lower court’s unfavorable judgment and 0 if otherwise. The second question we explore is whether the “haves” or the government still has a favorable position when the variable of legal representation is controlled.

Our empirical results show that relative to the appeals launched by individuals and corporate entities, appeals lodged by the tax authorities have a significantly higher probability of being heard at the SAC. Appeals lodged by individuals and corporate entities, on the other hand, are likely to be procedurally dismissed by the SAC. In addition, in the cases adjudicated by the SAC, the tax authorities have a considerably higher chance of winning than do individuals and corporate entities, even when the latter have engaged lawyers or CPAs as their legal representatives. Our univariate and probit analyses consistently indicate that case judgments adjudicated by the SAC demonstrate partiality for the tax authorities, consistent with the assumptions of government advantage theory.

One may argue that our empirical evidence may not best explain the government’s favorable position in litigation. In the United States, the top legal representative in the U.S. federal hierarchy is the Solicitor General. The officials at the office of the Solicitor General are charged with considering the application for leave to appeal and will grant leave to

臺灣大學學術期刊資料庫

appeal only after screening each case rigorously. Such a multi-layered review process plays a vital role in filtering out and dismissing groundless cases before they can be brought to the U.S. Supreme Court. When cases of appeal are brought before the court, the sitting judge has a good reason to assume the existence of reasonable grounds for reversing or varying the decision that is being appealed (Kritzer, 2003; Posner, 2007). Therefore, the government has a favorable position in litigation due to the case selection process (referred to as "case selection theory"). In Taiwan, however, the case selection theory can barely account for the advantages of the tax authorities in litigation, as no independent mechanism resembling the one in the United States exists for handling appeal cases. Consequently, compared to the low appeal rate of the United States, which is around 11% (Zorn, 2002), the rates of tax case appeals heard in the High Administrative Court (the HAC) in Taiwan filed by the tax authorities, corporate entities, and individuals in 2009 were 62.6%, 67.77% and 64.18% respectively. The appeal rate of tax authorities in Taiwan is significantly higher than that of the United States, but no significant differences exist amongst the three types of litigants. Thus, we conclude that the government advantage theory is more relevant than case selection theory in accounting for the advantages of tax authorities in Taiwan.

To sum up, our empirical results are consistent with the results of the survey conducted by the Taiwanese Human Rights Foundation. With a view to reducing public dissatisfaction with the current tax administrative and judicial system, we propose the following suggestions. First, experts such as tax and accounting professors should be allowed to submit, on behalf of the litigants, expert opinions to the courts for reference in judgments. Second, it is recommended that a fast promotion track to the HAC and the SAC be established in the judicial system for junior judges with expertise in the fields of tax law, accounting, and finance to enhance the quality of tax cases judgment within a short time. Lastly, the courts should recruit and train more court assistants and administrators with academic backgrounds in tax law, accounting, and finance to assist the judges in the hearing of the tax cases.

臺灣大學學術期刊資料庫

參考文獻

工商時報，2007，***稅務訴訟爆增：賴英照、何志欽謀對策***，10 月 23 日，A10 版。(Commercial Times. 2007. ***Tax litigation explosion: Lai, Ying-Chao and Ho, Chih-Chin met to find a solution***. October 23: A10.)

王全三、廖珮真與林敬偉，2010，訴訟代理人專業背景對所得稅訴訟案件的影響，***臺大管理論叢***，20 卷 2 期：173-208。(Wang, Chuan-Shan, Liao, Pei-Cheng, and Lin, Chin-Wei. 2010. The impact of the agents' professional background on income tax administrative litigation. ***NTU Management Review***, 20 (2): 173-208.)

台灣賦稅人權網，2010，***賦稅人權大調查***，http://www.tpccool.url.tw/quizresults.php?v=1，搜尋日期：2011 年 8 月 23 日。(Taxpayer-rights. 2010. ***Investigations on taxpayer rights***. http://www.tpccool.url.tw/quizresults.php?v=1. Accessed Aug. 23, 2011.)

杜榮瑞與林孝倫，2010，法官對審計品質之評估：後果知識與經驗之影響，***會計評論***，50 期：1-21。(Duh, Rong-Ruey, and Lin, Hsiao-Lun. 2010. Outcome knowledge, experience, and judges' evaluation of audit quality. ***The International Journal of Accounting Studies***, 50: 1-21.)

張盛和，2010，稅訟已逐年遞減，***稅務旬刊***，2124 期：7-11。(Chang, Sheng-Ho. 2010. Tax appeals have decreased over years. ***Tax Journal***, 2124: 7-11.)

許祺昌，2010，《稅捐稽徵法》新里程－納稅義務人保護之三，***會計研究月刊***，297 期：55-58。(Hsu, Chi-Chang. 2010. A milestone for Tax Collection Act - Legislation for taxpayers' protection 3. ***Accounting Research Monthly***, 297: 55-58.)

陳長文與林超駿，2009，試論當前法官人事制度改革之可能方向－從我國法官社群 (Judicial Corps) 之特性談起，***月旦法學雜誌***，164 期：157-185。(Chen, Chang-Wen, and Lin, Chao-Chun. 2009. Possible reforms on the judicial personnel system from the perspective of the characteristics of the Judicial Corps. ***The Taiwan Law Review***, 164: 157-185.)

Atkins, B. M. 1991. Party capability theory as an explanation for intervention behavior in the English court of appeal. ***American Journal of Political Science***, 35 (4): 881-903.

Chen, K. P., Huang, K. C., and Lin, C. C. 2014. Party capability versus court preference: Why do the 'haves' come out ahead? - An empirical lesson from Taiwan supreme court. ***Forthcoming in Journal of Law, Economics, and Organization***. doi: 10.1093/jleo/ewt022

Cohen, L. R., and Spitzer, M. L. 2000. The government litigant advantage: Implications for the law. ***Florida State University Law Review***, 28 (1): 391-425.

Dotan, Y. 1999. Do the haves still come out ahead? Resource inequalities in ideological

臺灣大學學術期刊資料庫

courts: The case of the Israeli high court of justice. ***Law and Society Review***, 33 (4): 1059-1080.

Eisenberg, T., and Huang, K. C. 2009. ***The effect of rules shifting supreme court jurisdiction from mandatory to discretionary - An empirical lesson from Taiwan***. Working paper no. 1509452, Cornell University, Ithaca, U.S.A.

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.

Haynie, S. L. 1994. Resource inequalities and litigation outcomes in the Philippine supreme court. ***The Journal of Politics***, 56 (3): 752-772.

Kritzer, H. M. 2003. The government gorilla: Why does government come out ahead in appellate courts? In Kritzer, H. M., and Silbey, S. S. (Eds.), ***In Litigation: Do the "Haves" Still Come Out Ahead?***: 342-370. Stanford, CA: Stanford University Press.

Lederman, L., and Hrung, 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.

McCormick, P. 1993. Party capability theory and appellate success in the supreme court of Canada. ***Canadian Journal of Political Science***, 26 (3): 522-540.

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.

_____. 1998. Explaining executive success in the U.S. supreme court. ***Political Research Quarterly***, 51 (2): 505-526.

Posner, R. A. 2007. ***Economic Analysis of Law (7th ed.)***. New York, NY: ASPEN Publishers.

Songer, D. R., and Sheehan, R. S. 1992. Who wins on appeal? Upperdogs and underdogs in the United States courts of appeals. ***American Journal of Political Science***, 36 (1): 235-258.

Wheeler, S., Cartwright, B., Kagan, R. A., and Friedman, L. M. 1987. Do the "haves" come out ahead? Winning and losing in state supreme courts, 1870-1970. ***Law & Society Review***, 21 (3): 403-445.

臺灣大學學術期刊資料庫

Zorn, C. J. W. 2002. U.S. government litigation strategies in the federal appellate courts. ***Political Research Quarterly***, 55 (1): 145-166.

臺灣大學學術期刊資料庫

作者簡介

黃士洲

國立臺灣大學公法學博士，現任臺北商業大學財政稅務系副教授。主要研究領域為：稅捐法、稅捐行政訴訟、行政法。學術論文刊載於月旦法學雜誌、台灣法學雜誌、東吳法學論叢、東海法學研究與稅務旬刊等期刊。

*** 簡銀瑩**

國立臺灣大學會計研究所博士，現任致理技術學院財務金融系助理教授。主要研究領域為：稅務法規、財務會計。學術論文刊載於月旦法學雜誌、臺大管理論叢等期刊。

林世銘

美國亞利桑那州立大學會計學博士，現任國立臺灣大學會計學系教授。主要研究領域為：稅務法規、國際租稅、財務會計。學術論文刊載於 National Tax Journal、Journal of International Accounting Research、Teaching Business Ethics、Taiwan Accounting Review、管理學報、證券市場發展季刊、會計評論、應用經濟論叢、臺大管理論叢、當代會計與會計研究月刊等國內外期刊。

* E-mail: d97722005@ntu.edu.tw

臺灣大學學術期刊資料庫

臺灣大學學術期刊資料庫