

訴訟代理人專業背景對所得稅訴訟案件的影響

The Impact of the Agents' Professional Background on Income-tax Administrative Litigation

王全三 / 國立臺灣大學會計學系助理教授

Chuan-San Wang, Assistant Professor, Department of Accounting, National Taiwan University

廖珮真 / 國立臺灣大學會計學系副教授

Pei-Cheng Liao, Associate Professor, Department of Accounting, National Taiwan University

林敬偉 / 資誠會計師事務所國際事業服務組審計員

Chin-Wei Lin, Auditor, International Business Service, PricewaterhouseCoopers

Received 2009/1, Final revision received 2009/4

摘要

2007年行政訴訟法及會計師法之修正，明定非律師為訴訟代理人，應得審判長之許可。此一修正招致會計師界的抗議，認為就稅務訴訟，會計師之專業知識不亞於律師。本文利用2005年台北高等行政法院所得稅訴訟案件之判決書為樣本，以實證研究來檢驗訴訟代理人專業背景對訴訟效率與訴訟效果的影響。實證結果顯示，在訴訟效率部分，會計師的表現優於律師，能顯著縮短訴訟天數、節省法院及原告之經濟資源；在訴訟效果方面，則未有充分證據顯示律師與會計師間具有重大差異。但如忽略內生變數對研究的影響或僅比較勝訴機率在不同專業代理人間的分布情形，均易使研究訴訟效果的結論發生錯誤。

【關鍵字】會計師法、所得稅行政訴訟效率、所得稅行政訴訟效果

Abstract

In 2007, an amendment to the Administrative Litigation Act and Certified Public Accountants Law required that a non-lawyer receive official permission from the presiding judge in order to act as an agent. The public accountants protested this amendment. According to their belief, accountants have adequate professional knowledge to act as an agent in litigation that involves tax administrative issues. This study uses empirical research, calling on the verdicts in 2005 from the Taipei High Administrative Court, to examine whether accountant-agents or lawyer-agents act more efficiently and/or effectively in litigation dealing with income-tax administration. Empirical evidence shows that public accountants perform more efficiently than lawyers, because litigation time period is significantly shorter for accountant-agents than for lawyer-agents. However, there is no significant difference in effectiveness between lawyer-agents and accountant-agents. Besides, the conclusion on the effectiveness can be spurious when research ignores endogeneity or simply compares the agents' probability of winning the case.

【Keywords】certified public accountants law, efficiency of income-tax administrative litigation, effectiveness of income-tax administrative litigation

壹、研究背景與問題

我國於 2007 年 7 月 4 日行政訴訟法及同年 12 月 26 日會計師法之修正條文均規定(註¹)，會計師擔任高等行政法院稅務訴訟代理人，應得審判長的許可，且審判長可隨時以裁定撤銷該項許可。修法過程並曾試圖完全排除會計師於最高行政法院之稅務訴訟代理權，為此會計師公會則提出 2002 年至 2004 年間，會計師、律師之代理案件數量，以會計師勝訴案件占全部案件高於律師(註²)，作為反駁。但以少數樣本所作的簡易計算，未考慮個別案件特性對勝訴比率的影響，且僅以勝、敗訴比率，作為代理人優劣判斷的唯一依據，忽略訴訟所需時間的長短，亦能左右訴訟當事人的利益與社會資源的運用效率，顯示我們對訴訟代理人專業背景，如何影響稅務訴訟效率與效果的所知有限。

本研究以實證分析(Empirical Research)的方法，檢驗高等行政稅務訴訟案件代理人之專業背景對訴訟效率與訴訟效果的影響。研究樣本為司法院網站所公布之 823 件判決書，包括綜合所得稅及營利事業所得稅案件，判決日期均屬 2005 年間。研究過程係利用計量經濟學的工具，避免審判天期與判決結果之相互關係對研究結果造成的誤差，並利用可客觀衡量的代理變數，控制樣本中各別案件的類別、性質、繁雜程度及代理人所屬事務所的規模等因素，以淨化訴訟代理人專業背景之不同，對於訴訟效率以及效果的影響。

本研究以訴訟天期的長短，作為衡量訟訴效率高低的指標(註³)，因為法律資源具有稀少性，如何利用最少的法律資源，以解決紛爭，即為訴訟效率的概念(Posner, 1973)。訴訟效率的衡量與訴訟天期的長短有密切相關：(一) 審理案件的時間越長，所耗費的預算金額就越多；(二) 訴訟代理人之酬金雖可分為固定金額、按時計酬以及或有費用，但皆需考慮投入時間以議定價格；(三) 訴訟上的精神壓力亦與時間成正比，當訴訟天期越長，當事人因訴訟而耗費的精神就越多。部分訴訟案件更涉及訴訟金額的累計利息，當事人隨著訴訟天期的拉長，經濟資源的耗費越是明顯。

本研究另從訴訟原告(即納稅義務人)的角度觀察訴訟代理人的功能，並以能否

註¹ 會計師法於 2007 年 12 月 26 日配合行政訴訟法之修正，於第 39 條第 6 款規定，會計師應依行政訴訟法規定擔任稅務行政訴訟之代理人。

註² 會計師公會認為 2002 年至 2004 年間，會計師擔任最高行政法院稅務訴訟代理人的案件共計 8 件，其中有 6 件勝訴，故勝訴比率為 75%；同期間，律師代理 30 件最高行政法院稅務訴訟案件，獲勝訴判決者 12 件，勝訴比率為 40%；會計師與律師共同代理的件數 7 件，5 件勝訴(勝訴比率為 71%)。因而會計師公會認為其會員擔任稅務訴訟代理人，相較於律師有較高的勝訴比率。

註³ 將訴訟天數歸因於訴訟代理人，係由於訴訟代理人代當事人為訴訟行為，法官僅被動聽訟而不主動促進訴訟之攻防，且本研究控制法院行政效率及案件金額、複雜程度等其他因素。

協助原告爭取重新核定稅額之判決結果為指標，作為訴訟代理人專業背景能否促進訴訟效果的應變數。因為除「以最短的時效，發揮司法最大功效」(林俊益，2000)外，訴訟代理制度的目的尚包括：(一) 保障當事人之權益、(二) 平衡訴訟雙方的專業能力、(三) 協助法院發現真實與正確適用法律。當事人委請訴訟代理人的目的之一，應是期待訴訟代理人透過書狀與法庭上的言詞辯論，對訴訟結果造成影響，為自己爭取權益 (Johnson, Wahlbeck, & Spriggs, 2006)。

為避免訴訟天期與判決結果間之相互關係對研究結果產生的誤差，本研究採用二階段的迴歸係數估計方法，將訴訟結果與訴訟天期，視為研究模型中的內生變數 (Endogenous Variable)，而將專業代理人的特徵、案件金額及複雜程度等事項作為外生變數 (Exogenous Variable)。當研究目的在瞭解專業背景對訴訟效率的影響時，在第一階段先以全部外生變數計算訴訟獲勝的迴歸模型估計值 (Predicted Value)，在第二階段再以該勝訴機率的迴歸估計值及其他解釋變數為自變數，訴訟天期為應變數，估算迴歸係數並分析各解釋變數對訴訟效率的影響。反之，當研究目的在瞭解專業背景對訴訟效果的影響時，在第一階段先以迴歸模型計算訴訟天期的估計值，再以該估計的訴訟天期，作為第二階段計算訴訟效果迴歸係數所使用的自變數之一。

研究發現可歸納三項結論。首先、專業訴訟代理人 (即律師或會計師) 延長稅務訴訟所需的時間，但會計師較律師有助於促進訴訟效率，能縮短訴訟所需天期，因而減少原告支出及司法資源的耗費。第二、專業訴訟代理人未能顯著增加為原告重新核定起訴時稅額的機率。但專業訴訟代理人具有啟動行政訴訟所需的能力，能降低案件遭程序上駁回的機率。會計師代理案件遭到程序駁回之比例低於律師，顯示會計師亦具備起訴程序的相關知識。第三、如僅分析勝訴比率在不同專業代理人之間之分布情形，漏未控制稅務案件相關特性對勝訴比率的影響時，容易誤認會計師較律師更能提升原告勝訴的機率。此外，忽略審判天期與判決結果間的相互關係，亦可能高估 (低估) 會計師 (律師) 於促進訴訟效果上的能力。

本研究的進行順序如下，首先論述相關文獻並建立假說，其次說明樣本及研究方法，再報告敘述統計與實證分析的結果，最後為結論與建議。

貳、文獻回顧及假說建立

無交易成本是法律不影響資源配置效率的條件之一 (Coase, 1960)。要降低法律規範對資源運用的影響，在交易時應避免紛爭的發生；當紛爭發生後，則應極小化解決紛爭所需的成本。

Posner (1973) 將解決紛爭所需的成本，區分為「錯誤成本」與「直接成本」，並以錯誤成本與直接成本極小化作為訴訟程序的追求目標。其中，錯誤成本係判決認定事實與歷史存在事實的差異。當判決認定事實越逼近歷史事實，錯誤成本就越小；直

接成本則是法院與當事人為進行訴訟，所消耗的經濟資源。當錯誤成本與直接成本總和最小時，即社會訴訟成本最小。

錯誤成本因涉及歷史事實的重建，而難以衡量。直接成本則可以訴訟天期加以衡量，因為訴訟期間的延長，非但容易模糊歷史事實，且增加經濟資源的消耗，因而社會訴訟成本之高低便繫於「直接成本」之多寡(楊海坤、鄒煥聰，2006)；訴訟經濟則指「以最短的時效，發揮司法最大功效」(林俊益，2000)。

以往關於訴訟效率的研究，多集中於訴訟程序的改善，例如簡易訴訟程序及小額訴訟程序是否能增加訴訟效率(屈國華、李勝剛、廖紅輝，2006)、案件和解是否較具訴訟效率(Fenn & Rickman, 1999)，鮮少研究訴訟代理人專業背景與訴訟效率間的關係。但當事人是否委託訴訟代理人及委託何種訴訟代理人，除影響當事人自己的權益外，亦對司法資源的消耗產生不同的影響，值得探討。且律師於訴訟上的專業與價值似已普受肯定，故為世界各國中的當然訴訟代理人，但 Black (2004) 認為租稅實務(Tax Practice) 並不單純屬於法律層面的業務，亦包含了會計專業，故律師或會計師對於稅務案件，何者較能提升訴訟效率，亦須加以探討與研究。

Monsma 與 Lempert (1992) 發現當律師擔任使用美國公共房屋(Public Housing) 租用人之訴訟代理人時，顯著地延長訴訟天期，可能係租用人與律師文件往來較為費時，或是律師為租用人的利益而刻意延長訴訟天數，期使租用人獲得充裕的時間，處理公共房屋的搬遷事宜，對租用人是有利的。但在美國律師擔任少年法庭訴訟代理人的研究中，Clarke 與 Koch (1980)、Aday (1986) 和 Feld (1989) 皆發現律師未能協助被告免除或減輕刑罰，因為律師代理的案件易遭法院駁回判決，被告必須服刑或接受保護管束，顯示律師代理對被告有害。我國類似的研究中，許志銘 (2004) 發現：(一) 律師代理民事案件之訴訟天數明顯長於無律師代理案件，可能係案件較為複雜及律師具有較多的攻擊防禦技巧；(二) 當被告選任律師或雙方皆選任律師時，原告不易獲得有利於己的結果，顯示律師代理制度對於被告權益的維護有所幫助。但黃國昌 (2007) 研究律師代理對民事訴訟結果之影響，卻發現律師代理未能顯著影響最後的判決結果。

相較於傳統的民、刑事糾紛，租稅實務係法律與會計規範的重疊領域(Black, 2004)。美國在 1940 年代以前，常有單一事務所同時執行法律與會計相關業務(Dual Practice from a Single Office)，直至 1946 年美國律師公會(American Bar Association) 的執業道德委員會(Ethics Committee) 始行禁止，讓租稅業務成為律師與會計師的爭奪焦點。1951 年美國律師公會與美國會計師公會(American Institute of Certified Public Accountants) 的聯合聲明(Joint Statement of Principles) (註⁴)，則規範律師與會計師均可從事租稅相關業務，但會計師不可進行法律相關業務(Legal Practice)，除非取得於

註⁴ 美國律師公會於 1951 年 2 月 24 日簽署，美國會計師公會於同年 5 月 8 日簽署，並於同日生效。

稅務法庭(Tax Court)擔任訴訟代理人之資格(註⁵)。

在律師擔任稅務訴訟代理人的研究中，Lederman 與 Hrung (2006) 利用線性迴歸分析，控制稅務案件種類、訴訟金額、案件地域及訴訟年度等變數，研究有無律師代理對於訴訟效率與訴訟效果之影響，發現律師於稅務糾紛審判(即案件爭執重點經過法院實體審查) 案件中，所需的訴訟天數長於無律師代理案件；在和解案件中，訴訟天數較無律師代理者短。

綜合國內外文獻研究結果顯示，律師擔任訴訟代理人時，其訴訟天數長於無律師代理之案件，可能原因為律師與委託人間溝通及書信往返費時，且律師熟悉訴訟的攻擊防禦技巧，或為配合委託人的需求而刻意延長訴訟天數。本研究認為在獲得相同的訴訟結果下，訴訟代理人若能以較少的訴訟天數結案，則具有較高的訴訟效率，並提出下列二項假說來探討專業訴訟代理人對稅務訴訟案件效率的影響：

假說一：在其他情形相同下，專業訴訟代理人之稅務訴訟案件，較原告自為訴訟案件耗用更多的訴訟天數，即前者較後者不具訴訟效率。

假說二：在其他情形相同下，律師代理稅務案件之訴訟天數長於會計師代理案件所需天數，即律師較會計師不具訴訟效率。

Lederman 與 Hrung (2006) 除發現律師於審判或和解案件中，有長短不同的訴訟天數外，亦發現律師代理於稅務糾紛審判案件中，能顯著地協助納稅人減少國稅局(Internal Revenue Service) 要求的補稅金額；在和解案件中的應納稅款則未有顯著的改變。Kritzer (1998) 蒐集美國威斯康辛州 1991 至 1994 年間，共計 170 件稅務訴訟案件，並將其分為由律師代理、非律師代理以及無委託代理三者，進行敘述性統計分析，結果顯示律師取得完全勝訴案件占受託案件的比率最高，非律師代理或無委託代理案件的勝訴比率則彼此相近，故認為律師因熟悉訴訟程序而較非律師者更具訴訟優勢。但 Kritzer (1998) 以敘述性統計進行分析，未能排除案件特性對於訴訟效果之影響，並忽略訴訟時間之縮短亦能為納稅人帶來訴訟效益。

黃文琪 (2004) 蒐集自 2000 年 7 月至 2003 年 9 月間，台北高等行政法院審理營利事業所得稅之結果，研究發現委託訴訟代理人之案件勝訴比率較無委託者為高。若訴訟代理人區分為會計師、律師及聯合代理，以會計師與律師聯合代理案件的勝訴比率最高，其次為會計師，律師居末，顯示當會計師與律師合作為納稅人辯護時，可截長補短，且會計師之表現又優於律師。但如同我國會計師公會在行政訴訟法修正時所

註⁵ 美國會計師亦曾爭取與租稅相關的法律業務，但美國會計師任稅務訴訟代理人仍受有限制(參見聯邦稅務法庭訴訟規則第 200 條)。例如，國會議員 Leon Panetta 曾於 1991 年，提出美國小額稅務訴訟(Small Tax Case) 可由會計師代理的法案，但遭到國會否決。Leon Panetta 認為美金壹萬元以下的小額訴訟，因為聘請律師不符合成本效益，約 90% 由納稅義務人自為訴訟，而無法保障自己的權益，故宜准許納稅人原有的稅務代理人(即會計師)擔任訴訟代理人。

提出之統計數據(註⁶)，該研究僅分析資料的分布情形，未能控制稅務案件的特性，因此無法淨化訴訟代理人對訴訟效果之影響。

Black (2004) 認為美國的稅務律師在處理租稅實務時，若無會計師之協助，難以妥善處理所有業務，因為律師雖能協助納稅人處理稅務法條的法律原則，但財務報表的分類、解釋、計算及會計原則的應用，則是會計師的專長。葛克昌(2005)認為，我國律師因資格考試中不包括稅法，故大多對稅法感到陌生。本研究認為會計師具備會計專業能力，而提出下列假說：

假說三：在其他情形相同下，專業訴訟代理人之稅務訴訟案件，較原告自為訴訟的案件，更能取得較起訴前狀態為佳的結果，即前者較後者具訴訟效果。

假說四：在其他情形相同下，會計師代理之稅務訴訟案件，較律師代理的案件，更能取得較起訴前狀態為佳的結果，即會計師較律師具訴訟效果。

參、研究方法與樣本

一、研究方法

本研究採實證法律研究法 (Empirical Legal Research)，檢驗訴訟代理人專業背景對於訴訟效率與效果的影響。所謂實證法律研究法，係以計量分析的方法將資料進行量化分析，期能發現社會行為的真實面，而非僅以學說或規範論述的方式，研究法律相關議題。白建軍(2000)認為透過法律實證分析，可以測量法律規範的實際效果，導正純理論思辨而不實際的缺陷。然此研究法亦有應用上之限制，因為要量化與法律相關的資訊，須透過研究者相關經驗作適當的處理，方能發揮作用；同時實證分析建構於科學主義上，仍須與人文經濟主義相結合，以充分解釋研究結果。

本研究為考慮審判天期與判決結果之間的相互關係，特別採用二階段的迴歸係數估計方法。當研究目的在瞭解訴訟代理人專業背景對訴訟效率的影響時(即以下所稱的模型 A)，在第一階段先以下列羅吉斯迴歸 (Logistics Regression，或稱邏輯模型 (Logit Model)) 及全部外生變數，計算訴訟獲勝比率的迴歸模型估計值。

模型 (A) 之第一階段：

$$\begin{aligned} \text{pr}(D_{judge}=1) &= \ln\left(\frac{D_{judge}}{1-D_{judge}}\right) \\ &= \alpha_0 + \alpha_1 \cdot D_{prof} + \alpha_2 \cdot D_{size} + \alpha_3 \cdot D_{bus.tax} \\ &\quad + \alpha_4 \cdot \ln(Tax) + \alpha_5 \cdot D_{taipei} + \alpha_6 \cdot D_{simple} \\ &\quad + \alpha_7 \cdot D_{acct.issus} + \alpha_8 \cdot \ln(Word) + \varepsilon \end{aligned}$$

註⁶ 詳註¹。

模型 (A) 的第二階段，則以第一階段估算之勝訴機率， $\text{Pr}(\hat{D}_{judge}=1)$ ，及其他自變數，估計下列線性 OLS 迴歸。

模型 (A) 之第二階段：

$$\begin{aligned} \ln(T_{total}) = & \beta_0 + \beta_1 \cdot D_{prof} + \beta_2 \cdot D_{size} + \beta_3 \cdot D_{bus.tax} \\ & + \beta_4 \cdot \ln(Tax) + \beta_5 \cdot D_{simple} + \beta_6 \cdot D_{acct.issus} \\ & + \beta_7 \cdot \ln(Word) + \beta_8 \cdot \text{Pr}(\hat{D}_{judge}) + \varepsilon \end{aligned}$$

其中

1. D_{judge} 為虛擬變數 (Dummy Variable)，當訴訟案件的結果為勝訴或勝敗互見時，此變數的數值為 1 (註7)；當訴訟結果為敗訴時，此變數的數值為 0； $\text{Pr}(\hat{D}_{judge}=1)$ 則為 $\text{Pr}(D_{judge}=1)$ 的羅吉斯迴歸估計值。
2. $\ln(T_{total})$ 為訴訟案件所需的天數取自然對數； T_{total} 為訴願決定日至判決日間的日曆天數(註8)；
3. D_{prof} 為虛擬變數，當訴訟案件，係由律師或會計師擔任訴訟代理人時，此變數的數值為 1；其餘情形為 0。本研究為進一步分析律師與會計師於訴訟代理上的差異，再將 D_{prof} 區分為 D_{lawyer} 及 D_{CPA} ，當訴訟案件的代理人含有律師(會計師)時， $D_{lawyer}=1$ ($D_{CPA}=1$)；其他情形為 0；
4. D_{size} 為虛擬變數，當訴訟案件的代理人所屬事務所中，執業律師或會計師人數超過 20 人時(註9)，此變數的數值為 1；20 人以下為 0；
5. $D_{bus.tax}$ 為虛擬變數，當訴訟案件為營利事業所得稅案件時(即原告為營利事業時)，此變數的數值為 1；其餘為 0；
6. $\ln(Tax)$ 為訴訟案件的訴訟金額(含罰金)之自然對數；

註7 2007 年 7 月修正行政訴訟法，對於同年 8 月 15 日以後起訴之行政訴訟開始徵收裁判費。本研究樣本期間(2005 年全年)的行政訴訟，無需繳納裁判費，原告可能夾帶其他訴訟請求，以期於同一訴訟中，獲得超過預期的有利結果，故本研究將全部勝訴及勝敗互見之案件，均視為訴訟結果較起訴前之狀態為佳之案件。但本研究另於敏感性分析時，將訴訟結果為全部勝訴時設為 1；勝敗互見與敗訴者設為 0。且於另一個敏感性分析中，再將勝敗互見案件全部剔除。各次結果均相似，顯示研究結果的穩定性。

註8 例如，台北高等行政法院 2004 年度訴字第 03304 號判決：「原告不服財政部 2004 年 8 月 11 日台財訴字第 09300369210 號訴願決定，提起行政訴訟」，該判決書之判決日期為 2005 年 1 月 31 日，則訴訟所需時間即為 2004 年 8 月 11 日至次年 1 月 31 日間的 173 個日曆天。使用日曆天而非政府工作天衡量訴訟所需時間，係因法官工作型態為案件式，其判決思考與撰寫的進行，並不侷限於政府工作天。

註9 本研究以律師公會、會計師公會、事務所文宣及電話訪談，發現專業訴訟代理人所屬事務所人數，於 20 人左右為一個明顯的空白帶，亦即大多數事務所之規模，均遠高於或遠低於 20 人。

7. D_{Taipei} 為虛擬變數，當訴訟案件的被告機關為台北市國稅局時，此變數的數值為 1；當被告機關為北區國稅局時，此變數的數值為 0；
8. D_{simple} 為虛擬變數，當訴訟案件屬簡易訴訟程序時，此變數的數值為 1；當訴訟案件屬通常訴訟程序時，此變數的數值為 0；
9. $D_{acct. issue}$ 為虛擬變數，當訴訟案件爭點涉及會計事項時(即案件爭點涉及收入、費用之認列與剔除)，此變數的數值為 1；其餘情形為 0；
10. $\ln(\text{Word})$ 為訴訟案件的爭點字數取自然對數。

模型 (A) 中 D_{prof} 之係數 β_1 為驗證假說一，若專業訴訟代理人未能提升訴訟效率，以致訴訟天數較為漫長時， D_{prof} 之係數 β_1 應為正值。當將專業代理人 (D_{prof}) 區分為律師 (D_{lawyer}) 及會計師 (D_{CPA}) 時， D_{lawyer} 之係數 β_1^{lawyer} 及 D_{CPA} 之係數 β_1^{CPA} 用以驗證假說二，若律師與會計師等專業訴訟代理人，相較於非專業訴訟代理人(即自為訴訟的原告) 更不具訴訟效率時，該兩係數均應為正值；當律師比會計師更不具訴訟效率，即所需訴訟天數較長時， β_1^{lawyer} 應大於 β_1^{CPA} 。

當研究目的在瞭解專業背景對訴訟效果的影響時(即以下所稱的模型 B)，則在第一階段先以下列 OLS 迴歸估計訴訟的天期。

模型 (B) 之第一階段：

$$\begin{aligned} \ln(T_{total}) = & \beta_0 + \beta_1 \cdot D_{prof} + \beta_2 \cdot D_{size} + \beta_3 \cdot D_{bus. tax} \\ & + \beta_4 \cdot \ln(Tax) + \beta_5 \cdot D_{Taipei} + \beta_6 \cdot D_{simple} \\ & + \beta_7 \cdot D_{acct. issue} + \beta_8 \cdot \ln(\text{Word}) + \varepsilon \end{aligned}$$

在模型 (B) 的第二階段，則以第一階段估計出之訴訟天期， $\ln(\hat{T}_{total})$ ，與其他自變數，估算下列羅吉斯迴歸。

模型 (B) 之第二階段：

$$\begin{aligned} \text{pr}(D_{judge}=1) = & \alpha_0 + \alpha_1 \cdot D_{prof} + \alpha_2 \cdot D_{size} + \alpha_3 \cdot D_{bus. tax} \\ & + \alpha_4 \cdot D_{Taipei} + \alpha_5 \cdot D_{simple} + \alpha_6 \cdot D_{acct. issue} \\ & + \alpha_7 \cdot \ln(\text{Word}) + \alpha_8 \cdot \ln(\hat{T}_{total}) + \varepsilon \end{aligned}$$

模型 (B) 中 D_{prof} 之係數 α_1 為驗證假說三，當專業訴訟代理人較具說服力時，則能提升原告獲勝的可能性，故 α_1 在模型 (B) 中應為正值。當將 D_{prof} 進一步區分為 D_{lawyer} 及 D_{CPA} 時，係數 α_1^{lawyer} 及 α_1^{CPA} 為驗證假說四，因律師與會計師均屬專業人士，故兩係數應為正值；當會計師較律師更具備租稅訴訟專業，而能提升原告獲得勝訴判決的可能性時， α_1^{CPA} 應大於 α_1^{lawyer} 。

模型 (A) 及 (B) 的第二階段中，除 D_{prof} 及 D_{lawyer} 、 D_{CPA} 以外，其餘變數為本研究之控制變數，其功能為控制個別案件的特徵 (例如所得稅種類、複雜程度等)，對於稅務訴訟效率以及效果的影響。本研究對於各控制變數係數正負值之預期如下：

1. 當事務所規模越大時，所擁有的資源亦越豐富，同時大型會計師 (律師) 事務所中，可能含有律師 (會計師) 成員，其訴訟策略及文書應較小型事務所更為周全而具效率及效果，故模型 (A) 中第二階段 D_{size} 之係數應為負值；在模型 (B) 第二階段中則為正值。
2. 訴訟案件為營利事業所得稅案件時，應較個人綜合所得稅複雜，因此所需訴訟天數較長，故預期 $D_{bus. tax}$ 在模型 (A) 第二階段之係數應為正值；此外，由於營利事業所得稅的稽徵較為複雜，較易引發爭議與處分瑕疵，而於行政訴訟中較易獲得勝訴判決，故 $D_{bus. tax}$ 在模型 (B) 第二階段之係數亦應為正值。
3. 當案件所涉及的訴訟金額越大時，原告 (即納稅義務人)、被告 (即稅捐稽徵機關) 及訴訟代理人均應較重視訴訟上的攻擊防禦，故審理天數將因書狀答辯往返等事項而延長，故預期模型 (A) 中第二階段 $\ln(Tax)$ 之係數應為正值 (註¹⁰)。
4. 各國稅局間組織績效、查核與作業程序不同。但此類差異對於訴訟勝敗結果的影響，於經過財政部訴願委員會審查後，不易推論 (註¹¹)，故本研究不預期該變數在模型 (B) 第二階段中之方向。
5. 簡易訴訟程序，原則上不需經言詞辯論，且僅由一名法官進行審理 (註¹²)，訴訟程序較為簡單，訴訟天數亦應較短，故預期模型 (A) 第二階段 D_{simple} 之係數應為負值。但程序對於訴訟勝率之影響難以估計，故本研究不預期 D_{simple} 係數於模型 (B) 第二階段之方向。
6. 當案件爭點涉及會計事項時，常須考慮收入與費用之認定、檢查歷年的帳簿表冊，應較爭點單純為法律事項 (即原行政處分是否違反法律的原理、原則) 複雜，所需審理天數應較長，故 $D_{acct. issues}$ 之係數於模型 (A) 第二階段中應為正值；且複雜的事務易引起爭議，故較可能取得優於起訴前狀態 (即重行核定起訴時的稅額) 之結果，因此本研究預期模型 (B) 中第二階段 $D_{acct. issues}$ 之係數亦應為正值。
7. 平均爭點字數係案件複雜程度的代理變數，當案件複雜程度越高，則爭點越多而需耗費較多的訴訟天數，故本研究預期 $\ln(Word)$ 之係數於模型 (A) 第二階段中應為正

註¹⁰ 模型 (B) 的第二階段羅吉斯迴歸不包括訴訟金額之變數，因為法院係依據法律及事實作成判決，判決結果應與訴訟金額之大小無關。但納稅義務人可能由於訴訟金額較低，基於成本效益考量，而不委任專業代理人。

註¹¹ 本研究認為國稅局間的差異，對於審理期間的長短，應無影響，故於模型 (A) 的第二階段迴歸模型中不包括此變數。

註¹² 通常訴訟程序由三位法官進行審判。

值。另一方面，複雜程度較高的案件，原處分機關及訴願決定含有錯誤的可能性較高，故 $\ln(\text{Word})$ 之係數於模型 (B) 第二階段亦應為正值(註¹³)。

8. 由於行政法院撤銷訴願決定及原課稅處分的判決，通常代表原課稅處分係屬違法，且行政機關未於訴願程序中加以更正，相較於駁回原告之訴的判決，勝訴判決所涉及的法理或事實應較為複雜，故該稅務案件需要較多的審理時間，因而 $\text{pr}(\hat{D}_{\text{judge}}=1)$ (即第一階段對勝訴機率的羅吉斯迴歸估計值) 之係數，於模型 (A) 中之第二階段應為正值；反之，審理期間較長的案件，應係繁雜或有爭議，而有較高的勝訴機率，故模型 (B) 中的第二階段 $\ln(\hat{T}_{\text{total}})$ (即第一階段對訴訟期間的估計值) 之係數亦應為正值。

二、研究樣本

研究樣本取自司法院法學資料檢索系統中之裁判書，原始樣本包括所有台北高等行政法院於 2005 年 1 月 1 日至 12 月 31 日間，因所得稅法爭訟所做成的判決書與和解筆錄，共計 1,088 件。其中 496 件(內含和解筆錄 10 件) 為綜合所得稅案件，592 件(內含和解筆錄 43 件) 為營利事業所得稅案件。

研究樣本僅限台北高等行政法院之裁判書，而不包括同期間內台中及高雄兩地高等行政法院之 527 件樣本，將減低研究結果的全國代表性。但由於本研究的重點在檢驗會計師與律師間，於訴訟效率與訴訟效果上的差別，使用經由同一法院處理，且由同一法官群組審判之樣本，可排除或減輕不同法院行政效率、不同法官養成背景或是不同地域特性等因素，對訴訟效率與效果的影響，因為同一法院之行政效率在同一期間內應該相近，且同一法院之所得稅案件，均由相似的法官組合加以審判。另外，台北高等行政法院案件樣本數占全國樣本的三分之二強，且台北市為律師及會計師?集執業之處，研究結果以台北高等行政法院之裁判書為樣本，應仍具有極高的參考價值。

表 1 顯示經過剔除資料缺漏等案件後，最終使用的案件數為 823 件。由於本研究的主要目的在檢驗訴訟代理人背景對訴訟效率及效果的影響，有效樣本的起訴爭點，應經過行政法院的實質審理，故排除 175 件因程序不符而遭駁回的案件，亦排除 53 件訴訟和解的案件，因為訴訟中的和解，為訴訟當事人互相讓步，以終止訴訟。當訴訟當事人就訴訟標的具有處分權，且和解的結果不違反公共利益時，法院僅需依訴訟和解的內容做成筆錄，無需實質審理訴訟爭執點，故本研究的最後樣本不包括訴訟和解案件。

註¹³ 判決書上之爭點字數，係審理法官對當事人攻擊或防禦方法之摘要，不會與原告或訴訟代理人原先內容相同，故能客觀衡量訴訟案件的複雜程度。本研究亦以判決全文字數及判決理由字數，作為案件複雜程度的代理變數，於其後的分析中，均得到相似的結果。

分析起訴因程序要件不符而遭裁定駁回的 175 案件，顯示專業訴訟代理人確能協助原告，增加爭訟案件進入實體審查之機率；而就起訴之專業能力而言，律師未必優於會計師。申言之，在最初的 1,088 件樣本中，原告未委託專業之訴訟代理人，而自為訴訟者共 578 件，其中 147 件 (25.4%) 因欠缺起訴形式上要件，於進入實體審查前即遭駁回，失去訴訟以爭取權益的機會，最可能的原因即是原告缺乏專業知識。由會計師代理之 255 件，遭程序上駁回者 11 件 (占 4.3%)；律師代理 (188 件) 而駁回者 16 件 (8.5%)；聯合代理者 67 件，僅 1 件駁回 (1.5%)。

肆、研究結果

一、敘述性統計分析

(一) 訴訟結果、天數、金額及程序

就訴訟結果而言，表 2 顯示會計師代理獲得勝訴的比率 (14.2%) 最高，其次為聯合代理 (12.7%)，自為訴訟 (即無專業訴訟代理人) 的勝訴比率 (5%) 最低。勝訴案件與勝敗互見案件的加總數量，代表訴訟結果較起訴前狀況為佳之案件，仍以會計師代理者為最高 (18.2%=14.2%+4%)，其次為律師 (15.8%=10.5%+5.3%)，而以無專業訴訟代理人最低 (11.3%)，在未考慮其他影響因素前，此一結果表示專業稅務訴訟代理人確有其功能，且會計師之表現優於律師 (註¹⁴)。

就訴訟效率 (天數) 而言，表 3 顯示各類專業訴訟代理人之訴訟天數較長，與無專業訴訟代理人案件相比較之 *t* 檢定，均達顯著水準。此一結果與 Monsma 與 Lempert (1992)、Lederman 與 Hrung (2006) 及許志銘 (2004) 的研究結果相當，且支持本研究假說一的預期。進一步比較專業訴訟代理人間之差異，發現含有會計師成員者 (即包括會計師代理及聯合代理之案件)，訴訟天數顯較律師單獨代理者短，代表會計師較律師具訴訟效率，與假說二相符。

表 3 亦顯示：當訴訟金額越大，原告傾向委託律師等專業代理人進行訴訟，冀能取得更好的訴訟結果。專業代理人案件的平均涉訟金額 (895 萬元至 1,178 萬元間)，經以自為訴訟案件之平均涉訟金額 (287 萬元) 為比較基礎進行 *t* 檢定，除會計師代理案件與自為訴訟案件無顯著差異外，其餘均達顯著水準；在專業訴訟代理人間的相互比較，訴訟金額皆無統計上顯著差異。

表 4 將樣本區分為簡易訴訟程序以及通常訴訟程序兩個群組，再比較樣本於不同訴訟程序中，平均訴訟天數、訴訟金額以及原告委託專業代理人之情形。樣本屬簡

註¹⁴ Kritzer (1998) 認為美國律師較非律師者更具訴訟優勢，與表 2 之結果不同，可能的原因為美國律師分工較為細膩，有專門的稅務律師，稅務案件多交由專業的稅務律師處理，因此表現較其他訴訟代理人佳；另一可能原因為 Kritzer (1998) 的研究樣本數 (170 件) 較小，而未能充分顯現不同專業訴訟代理人對於訴訟效果之影響。

易訴訟程序者，計 153 件 (18.6%)，平均訴訟天數為 321.2 天，平均訴訟金額 8.8 萬元；屬通常訴訟程序者，計 670 件 (81.4%)，平均訴訟天數為 482.1 天，平均訴訟金額為 831 萬元；前者的訴訟天期顯著低於後者，且涉訟金額亦顯著低於通常訴訟程序案件 (註¹⁵)。關於原告委託各種訴訟代理人之分配上，表 4 的結果顯示通常訴訟程序案件委託專業代理人之比例 (62.8%)，高於簡易程序案件之委託比率 (13.1%)，可能係因簡易訴訟程序案件之涉訟金額較低，在成本效益的考量下，原告較無委託專業代理人之誘因。

(二)案件複雜程度與爭點性質

表 5 比較判決書中所載原告的爭點字數、訴訟全文及兩者相差字數。由於原告提出的爭點係用以說明原課稅處分如何違法，故平均爭點字數可代表案件的複雜程度，即案件複雜度越高，用以說明爭點的用字應越多。另一方面，爭點字數與訴訟全文之相差字數，表示法官審理所得之事實、理由及結論，與爭點字數呈現正相關，亦可能代表案件複雜之程度。

由爭點字數或相差字數加以判斷，除會計師與律師代理案件之間，無統計上的顯著差異外，其餘訴訟代理人兩兩相互間，均有顯著差異。其中，會計師與律師聯合代理之案件，其爭點字數顯著高於其他類別，可能係複雜程度較高的案件，原告越傾向同時委託律師與會計師，與許志銘 (2004) 研究發現相類似。但亦可能係聯合代理中的會計師與律師，能相互激盪以提供更多為原告爭取權益之爭點。

表 6 另以訴訟爭點之性質區分樣本為二類：會計與非會計事項之訴訟案件。爭點涉及會計事項案件之平均訴訟天數 (466 天) 與平均爭點字數 (4,194 字)，皆顯著高於不涉及會計事項案件之天數 (406 天) 及字數 (2,696 字)。前者的平均訴訟金額為 738 萬元，亦高於後者之 472 萬元，但於統計檢定上並不顯著。此一結果顯示涉及會計事項之案件，複雜度較高且法院亦需花費較多的時間進行審理。

表 6 進一步分析不同爭點案件委託代理人之情形，發現原告遭遇涉有會計事項之案件時，委託專業代理人之比率 (56.74%) 較高；遭遇非涉及會計事項案件之原告，有將近六成 (57.30%) 未委託專業訴訟代理人，亦顯示原告認為會計事項較複雜，而傾向委託專業訴訟代理人。涉及會計事項委託會計師之比率 (28.37%)，高於委託其他各類專業代理人之比率 (即委託律師之 19.91% 及聯合代理的 8.46%)；即便為不涉及會計事項之訴訟案件，會計師仍受託處理其中的 24.32%，高於律師的受託比率 (13.51%)，顯示稅務訴訟原告接受會計師是稅務專家的印象。

表 6 的第三部分交叉分析爭點性質、代理人及訴訟結果。在會計事項案件中，

註¹⁵ 造成二訴訟程序的差異原因，應係由於簡易訴訟程序准許法官書面審理，不強制要求當事人進行言詞辯論，且簡易訴訟程序案件之訴訟稅額限於 20 萬元以下，因而訴訟金額之大小，會限制訴訟程序的選擇，進而影響訴訟所需的時間。

會計師取得之勝訴(含勝敗互見)的比率為 14.36% (19.33%)，皆高於律師之相對比率(10.24% 及 16.54%)；另聯合代理案件之成員中含有會計師，其取得勝訴之比率為 12.96% 亦高於律師，故勝訴(含勝敗互見)比率在簡單區分標準之分析中，將顯示會計師對於涉及會計事項之案件，較律師具有專業，能協助原告取得較佳之訴訟結果。

在非涉及會計事項之案件方面，訴訟結果的勝率，仍以會計師的 13.33% 最佳，其次為律師(12.0%)，又以未委託專業訴訟代理人者為最差(5.66%)，此簡單統計分析顯示所得稅案件涉及非會計事項的爭點，會計師亦有能力妥善處理。另一有趣的現象是涉及會計事項之案件，勝敗互見之比例高於不涉及會計事項之相對比率，恰符合會計事項之爭點較為複雜，而非會計事項爭點較為單純一致之直覺認知。

(三) 所得稅類別及被告機關

訴訟結果在所得稅類別及訴訟代理人間的分組統計列示於表 7，可得出三項結論。首先，就勝訴的案件而言，無論屬綜合所得稅抑或營利事業所得稅，專業訴訟代理人承辦案件之勝訴比率，皆高於無專業訴訟代理人案件之勝訴比率，因而在勝訴比率的簡單分組比較，且未控制其他變數的影響下，專業訴訟代理人能提升原告獲得勝訴之可能性，與本研究的假說三相符。

其次，在不同所得稅類別之中，會計師代理案件的勝訴比率均大於律師代理案件，顯示僅以單一變數劃分樣本時，委託會計師擔任訴訟代理人之案件，有較高的勝訴機會，支持研究假說四。另在營利事業所得稅案件中，勝訴比率以聯合代理最佳，可能係因為營利事業所得稅涉及的會計事項及法令規範，皆較綜合所得稅為廣，且營利事業可形成集團進行非常規交易以規避稅負(陳明進、林世銘、張天勳，2001)，因此需要更多元的專業方能勝任。綜合而論，營利事業所得稅案件中，訴訟代理人成員若包含會計師時，均較律師單獨代理，更有助於原告取得較高的勝訴比率。

最後，由協助原告取得較起訴前狀態為佳(含勝訴及勝敗互見兩種情形)占樣本案件之比率加以觀察，綜合所得稅案件中，以會計師的表現最佳(22.5%)，律師次之(15.9%)，自為訴訟者再次之(13.6%)，而以聯合代理最低(10.5%)；另就營利事業所得稅案件而言，仍以會計師表現最佳(15.75%)，律師次之(15.73%)，但兩者間幾乎沒有差異，聯合代理再次之(13.64%)，以無專業訴訟代理人表現最差(7.43%)。顯示在簡單的分析比較中，易得出會計師表現未較律師遜色之結論。

在被告機關的分析中，表 8 的結果顯示當被告機關為台北市國稅局時，以律師代理之訴訟案件表現最佳(勝訴比率為 10.7%)，且律師代理案件在兩個國稅局間的勝訴比例僅相差 0.3%；律師代理案件取得勝敗互見的比例亦在 5% 左右，且兩個國稅局之間僅相差 0.1%。在台北市國稅局為原處分機關的案件中，會計師與聯合代理案件之勝訴(含勝敗互見)比率分別為 8.0% (11.6%) 及 8.1% (8.1%)，皆低於律師代理案件(10.7% 及 16%)。但對於北區國稅局處理的案件，會計師與聯合代理人的勝訴(含勝敗

互見) 比率則高達 20.2% (24.6%)及 19.2% (19.2%)，皆高於律師代理案件 (10.4% 及 15.6%)，此一分析顯示以被告機關劃分樣本之統計結果，對於專業訴訟代理人之勝訴比率有顯著影響。此外，當被告機關為台北市國稅局時，其全體平均勝訴 (勝敗互見) 比率為 6.3% (5.9%)，低 (高) 於被告為北區國稅局的 12.4% (3.9%)。

在訴訟效率方面，被告機關為台北市國稅局時，各類別專業訴訟代理人之訴訟天數，均略長於北區國稅局之案件，但統計上的檢定並不顯著，代表稅務訴訟案件天數長短，並未顯著受原處分行政機關差異的影響。另一方面，在各類訴訟代理人間的排序比較，仍以律師單獨代理案件所需的訴訟日期最長。

(四)事務所規模

表 9 以訴訟代理人所屬事務所規模大小區分樣本，規模較大 (即含執業會計師或律師達 20 人以上)之事務所，其承辦案件的平均金額 (1,541 萬元)，顯著高於小型事務所之案件金額 (489 萬元)，可能係因為原告對於涉訟金額較大之案件，有委託大型事務所之傾向，或可能係大型會計師事務所承辦較多的營利事業所得稅案件，如事務所接續處理後續的訴訟事宜，將提高大型事務所承辦案件之平均訴訟金額。

大型事務所之訴訟天期亦顯著長於小型事務所，前者的平均訴訟天數為 491 天，較後者多出 47 天。另一方面，大型事務所案件的訴訟效果亦較小型事務所為佳，前者勝訴比率為 13.5%，顯著高於後者的 8.1%。可能係大型事務所之資源較小事務所豐沛、訴訟策略較為周全。或係由於大型事務所對於單一客戶的經濟依賴程度低於小型事務所，故在決定是否承接訴訟案件時，擁有較多的自主空間 (劉嘉雯、王泰昌，2005)，能選擇自己擅長的案件類型，故有較高的勝訴比率。

二、迴歸分析

(一)迴歸變數分析

表 10 列示迴歸模型中各變數的分配情形。稅務案件委託專業訴訟代理人處理者，占有有效樣本的 53.58%，其中代理人含有律師 (會計師) 者為 26.12% (35.12%)；委託大型事務所之案件約占 18%；屬營利事業所得稅之案件占 51.88%；18.59% 之案件進入簡易訴訟程序；爭點涉及會計事項的案件比例達 77.52%；被告機關為台北市國稅局占 53.83%；訴訟結果較起訴前狀態為佳 (含全部勝訴及勝敗互見) 之比例為 14.09%，均與前述各表之統計分析數據相符。

表 11 列示各迴歸變數間之相關係數，於單變量之統計關係下，訴訟天數之自然對數 $\ln(T_{total})$ 與是否委任專業代理人 (D_{prof})、代理人是否包含律師 (D_{lawyer}) 或會計師 (D_{CPA}) 之間，均為正相關，且達統計上 99% 信賴水準的顯著，顯示專業訴訟代理人對於訴訟效率確有影響，且與預期方向相符；訴訟結果 (D_{judge}) 則與是否委任專業代理人及代理人有無包含會計師之變數間， D_{prof} 、 D_{CPA} 分別達 5% 及 10% 的顯著水準，表示

專業代理人及會計師均與取得較佳訴訟結果之間，有單變數的顯著相關程度。訴訟金額之自然對數 ($\ln(Tax)$) 與是否屬簡易訴訟程序 (D_{simple}) 之相關係數達 -0.706 ；代理人有無包含會計師與事務所規模 (D_{size}) 之相關係數達 0.517 ，其餘變數間之相關係數，除有無委任專業代理人與代理人是否包含律師或會計師外，未有高於 0.5 者（或小於 -0.5 ）。但前述三個變數並未置於同一個迴歸模型中，故應不會有主要變數間相互共線之問題（註¹⁶）。

(二) 代理人背景與訴訟效率

表 12 係為測試代理人專業背景如何影響訴訟效率之 OLS 線性迴歸結果，在以模型 (A) 第二階段 OLS 迴歸估計各解釋變數對訴訟效率的影響前，本研究先於第一階段中，以全部外生變數，用羅吉斯迴歸估計個別案件獲得勝訴機率的估計值，再以該估計值作為模型 (A) 第二階段 OLS 迴歸之自變數。

表 12 第二階段的 OLS 欄位列示模型 (A) 的迴歸結果，當控制個別案件中判決結果、訴訟代理人所屬事務所規模、所得稅類別、訴訟金額、被告機關、訴訟程序、案件爭點性質以及案件複雜程度等因素後，模型 (A1) 第二階段 OLS 迴歸中代表專業代理人虛擬變數 D_{prof} 之係數 β_1 為正值，且達 1% 顯著水準，顯示原告委託專業訴訟代理人（即律師及 / 或會計師）之訴訟天數比原告自為訴訟時長，與許志銘 (2004) 及 Monsma 與 Lempert (1992) 研究發現相當，並支持本研究的假說一。

模型 (A2) 進一步將專業訴訟代理人變數 D_{prof} 區分為律師 (D_{lawyer}) 及會計師 (D_{CPA}) 兩類，結果顯示在其他情形相同下，律師的訴訟天數顯著多於非專業訴訟代理人之天數。但會計師影響訴訟天數之係數 (β_1^{CPA})，雖為正值，卻未達統計上之顯著水準，且律師變數的係數值顯著大於會計師變數的係數值，代表會計師較律師具訴訟效率，支持本研究假說二。

模型 (A) 中第二階段 OLS 迴歸用以控制訴訟案件特徵等控制變數之係數方向，皆與預期相同。但區分事務所規模及爭點性質之虛擬變數，以及訴訟金額及爭點字數之係數，均尚未達通常顯著水準，顯示於控制其他因素後，較具規模之事務所不一定能提升訴訟效率，訴訟之爭點性質亦不會顯著影響訴訟天數。此外，訴訟金額的大小及案件的複雜程度，均與審判期間的長短無顯著的關連。

模型 (A) 中第二階段 OLS 迴歸的其餘控制變數，則具有達到通常顯著水準之係數，且係數方向亦與預期相同。例如，審理營利事業所得稅紛爭顯較個人綜合所得稅案件耗費資源，可能原因為營利事業所得稅制較為複雜，致使法院審理時較為耗時；簡易訴訟程序能顯著減少訴訟天數，代表僅由一位法官審理之案件，結案速度確實較

註¹⁶ 本研究於嗣後估計各種線性迴歸模型時，均有計算各變數之 VIF 值，且均低於 3，顯示模型內之變數間並未產生共線性之問題。

為快速，與屈國華等人 (2006) 的研究發現相同。

(三) 代理人背景與訴訟效果

表 13 列示模型 (B) 第一階段 OLS 迴歸及第二階段羅吉斯迴歸之結果。羅吉斯迴歸係為檢驗訴訟代理人專業背景是否影響訴訟獲得勝訴 (含勝敗互見) 的機率。在進行第二階段羅吉斯迴歸的係數估計前，先於第一階段 OLS 迴歸中，以全部外生變數估計訴訟天期，再將訴訟天期的估計值，作為第二階段的自變數之一，與其他自變數共同解釋勝訴機率。

模型 (B1) 第二階段的結果中，代表專業訴訟代理人的係數為負值，但未達顯著水準，顯示原告委託專業訴訟代理人時，不能為自己增加取得勝訴或勝敗互見的機率，不支持假說三。模型 (B2) 則進一步將專業訴訟代理人分為律師與會計師兩類，結果顯示律師虛擬變數之係數 (α_1^{lawyer}) 與會計師虛擬變數之係數 (α_1^{CPA}) 均為負值，但未達顯著水準，且檢定兩係數是否相等之 p 值亦未達顯著水準，故無充分證據區分律師與會計師在訴訟效果上的差異。其餘控制變數亦均未達統計上的顯著水準，且所得稅類別及爭點性質之係數與預期方向相反，顯示行政稅務訴訟勝敗機率的難以預料。

前述表 13 第二階段的羅吉斯迴歸結果中，全部的解釋變數均未達到顯著水準。但如完全忽略審判天期與判決結果之間的相互關係，則表 12 第一階段羅吉斯迴歸結果，顯示下列二項因素對獲得勝訴判決有顯著的影響：(一) 相較於北區國稅局，當被告機關為台北市國稅局時，原告較不易取得勝訴判決。(二) 爭點字數越多之案件，代表案件較為複雜或有較高的爭議性，原告取得勝訴之可能性顯著較高。比較表 12 第一階段及表 13 第二階段羅吉斯迴歸結果的差異，顯示內生變數對於訴訟效果的分析有重大的影響。

此外，本研究亦曾以全部外生變數加上實際訴訟天數為自變數，進行單一階段羅吉斯迴歸分析 (即完全不考慮內生變數的影響)，結果亦顯示訴訟專業代理人與訴訟效果之間無顯著關係。但前述不同國稅局及爭點字數對勝訴機率之影響，仍然維持相同的方向且達到統計上的顯著水準。另外，包括全部變數 (含實際訴訟天數) 的單一階段迴歸結果亦顯示簡易訴訟程序案件有高於通常訴訟程序案件之勝訴機率 (顯著水準達 10%)。

三、敏感性分析

(一) 勝訴定義之變更

本研究原先模型中之訴訟效果虛擬變數 (D_{judge})，係將全部勝訴或勝敗互見之案件設定為 1，訴訟結果為敗訴時設為 0，以探討訴訟代理人專業背景對訴訟效率及效果的影響。然全部勝訴與勝敗互見之間仍有差異：勝訴案件係滿足原告起訴時的全部請求，當訴訟代理人能為原告爭取完全勝訴，亦為專業能力之展現。因此本研究改變訴

訟結果變數之設定，將訴訟結果為全部勝訴時設為 1，勝敗互見與全部敗訴者設為 0，再利用二階段的估計方法，分別估計模型 (A) 及 (B) 的係數，以驗證專業背景對訴訟效率與效果的影響。

表 14 列示第二階段 OLS 迴歸結果，與表 12 第二階段的結果相當：專業代理人的訴訟天數顯著多於自為訴訟案件的天數，且代理人包含律師之訴訟案件，其所需之訴訟天數，顯著長於會計師代理之案件，顯示會計師較律師更具訴訟效率。此外，表 14 模型 (A) 的結果顯示營利事業所得稅案件，較個人綜合所得稅案件，需要更多的訴訟天期；簡易訴訟程序案件的訴訟天數較通常訴訟程序者為短，顯示簡易訴訟程序確能促進訴訟效率。

關於專業訴訟代理人背景能否提升原告取得勝訴之機率方面，表 14 模型 (B) 在第二階段估計的結果，與表 13 第二階段之結果相當：沒有任何一個變數，在其他條件相同的情形下，可以解釋行政稅務訴訟的勝敗結果。但當以此勝訴定義，利用全部變數(含實際訴訟天數)為自變數，在不考慮內生變數的影響下，進行單一階段羅吉斯迴歸分析，結果卻顯示專業訴訟代理人變數及會計師變數之係數，均為顯著地正值，律師變數之係數雖亦為正值，卻未達顯著水準，因而容易產生會計師較律師有助於當事人獲得勝訴的不當結論，實則係由於遺漏控制變數所產生的迴歸誤差。

(二) 剔除勝敗互見案件

由於樣本中有 41 個案件的判決結果為勝敗互見，不易劃分為單純勝訴或單純敗訴案件，因而本研究先將此類案件劃歸為勝訴案件，進行分析；再將此類案件劃歸為敗訴案件，進行敏感性分析，發現研究結果相當穩定。為完全避免勝敗互見案件影響研究結果，再將此類案件全部剔除，進行另一次敏感性分析。

表 15 列示模型 (A) 第二階段 OLS 迴歸的結果與前述的結果(表 12 及表 14) 相當，顯示研究結果不受勝敗互見案件分類之影響。相同的結論仍是專業代理人的訴訟天數顯著多於自為訴訟案件的天數；會計師較律師更具訴訟效率；大型事務所及簡易訴訟程序有助於縮短訴訟天期；營利事業所得稅案件與涉及會計爭議事項之案件，則需較長的訴訟天期。

表 15 模型 (B) 第二階段羅吉斯的迴歸估計結果，亦與表 13 及表 14 第二階段之結果相當：沒有任何一個變數，在其他條件相同的情形下，可以解釋行政稅務訴訟的勝敗結果。

(三) 剔除聯合代理案件

截止目前的研究結果顯示，會計師較律師具有訴訟效率。但專業訴訟代理人對於訴訟結果則未有顯著的影響，且亦無充分的證據支持律師及會計師之間有顯著的差異。由於產生前述研究結果之樣本，包括 63 件由會計師與律師聯合代理之案件，為進一步避免聯合代理案件對研究結果的影響，本研究因而剔除該 63 件聯合代理案

件，再以剩餘的 760 件案件，分別重複進行前述模型 (A) 及 (B) 的二階段迴歸分析。其次，在進行本節之敏感性分析時，將順帶測試專業代理人數量對訴訟效率與效果的影響(註¹⁷)。

在測試委託專業訴訟代理人是否影響訴訟天數之第二階段 OLS 迴歸中，表 16 模型 (A1) 顯示一個有趣的結果：訴訟天數隨著專業代理人個數的增加而延長，與本研究的預期相符，顯示專業訴訟代理人人數越多越不利於以訴訟天期為代理變數的訴訟效率。表 16 模型 (A2) 則顯示律師變數之係數為正值，且達 1% 的顯著水準；會計師變數之係數雖亦為正值，但卻未達顯著水準，且律師與會計師之係數間，有顯著差異，代表當會計師擔任訴訟代理人時，與律師相比較時，有較短的訴訟天數，支持本研究的假說二：即會計師較律師具有訴訟效率。敏感性分析模型 (A) 中其餘變數之方向與顯著程度皆類似表 12、表 14 及表 15，證實研究結果具有相當的穩定性。

表 16 的敏感性分析亦包括羅吉斯迴歸，研究結果顯示勝訴(含勝敗互見) 機率並未隨著訴訟代理人數的增加而增加，且律師及會計師虛擬變數之係數均為負值。然而在各係數值是否異於零的統計上及其餘控制變數的方向與顯著性上，表 16 的結果與表 13、表 14 及表 15 相當，顯示研究結果的穩定性。

伍、結論與建議

2007 年 7 月 4 日我國行政訴訟法及同年 12 月 26 日會計師法修正公告後，會計師擔任訴訟代理人之規定趨於嚴格，必須經由審判長之同意方可代理原告進行訴訟，修正法律的理由在確保代理人有足夠之專業知識與能力，以保障原告之權益。然而專業訴訟代理人對於訴訟的影響，除左右原告自己的權益外，亦攸關總體社會經濟資源的配置效率，值得研究與探討。本研究由司法院法學資料檢索系統中，取得台北高等行政法院於 2005 年間就所得稅法作成的判決，再以實證研究方法分析訴訟代理人專業背景對訴訟效率與效果的影響。

符合上述條件的原始樣本共計 1,088 件，最終有效樣本為 823 件，在進行樣本篩選時發現，未委託專業訴訟代理人之案件，在進入實體審查前即因缺乏起訴要件，而遭到法院駁回之比例，遠高於有專業人士代理之案件，顯示專業訴訟代理人能協助原告啟動實體審查程序；會計師代理案件遭到駁回之比例又低於律師代理案件，顯示就起訴程序所應具備之專業而言，會計師之表現未較律師遜色。

在訴訟效率的實證結果部分，專業訴訟代理人顯著延長稅務訴訟之天期，亦即在其他條件相同的情形下，專業訴訟代理人不能促進訴訟效率。在專業訴訟代理人之

註¹⁷ 依據行政訴訟法之規定，一名原告委任之代理人不得逾三人。於 760 件無委託訴訟代理人及純粹由會計師或律師代理之案件中，31.97% 由會計師或律師一人獨自代理，14.74% 係二人代理，3.03% 為三人代理。此樣本中取得較起訴前狀態為佳之案件比例為 14.21%。

間，會計師較律師有助於提升訴訟效率，因為會計師能顯著縮短訴訟天數，以節省原告、被告及行政法院之經濟資源。對於造成律師及會計師在訴訟效率上差異的原因，本研究認為主要在會計師具備會計專業及商業慣例的知識，故與律師相對而言，更能與法官形成專業上的互補。抑或許是稅務簽證會計師擔任後續行政訴訟的代理人，由於會計師簽證的稅務申報案件較普通申報案件有較佳的品質（林世銘，2000），因而縮短了訴訟天期。

在代理人專業背景與訴訟效果之關係方面，本研究未獲充分證據支持專業代理人有助於原告取得重新核定起訴時稅額之效果，且沒有證據顯示會計師較律師或自為訴訟之原告更能顯著提升取得勝訴之機率。可能的解釋原因為我國稅務訴訟的勝訴比率偏低（例如勝訴及勝敗互見案件占本研究樣本的 14%），且行政法院常以稅務機關之解釋函令為判斷依據，在「以吏為師」之審判前題下（註¹⁸），行政官吏作成之課稅處分，即便確有違誤，法官亦不易察覺而加以變更，因而限制律師與會計師專業能力的發揮。

在研究訴訟效果的過程中，可以發現如僅以單一標準劃分樣本後，即分別統計專業代理人的勝訴比率，並加以相互比較，則容易誤認專業訴訟代理人擁有提升原告獲得勝訴的能力，並作成會計師較律師更有助於提高勝訴機率之錯誤結論。此外，如於估計勝訴機率的羅吉斯迴歸中，忽略勝訴機率與訴訟天期之間的相互關係時，亦將誤認會計師較律師更能提升原告完全勝訴的機率。

利用本研究結果時應注意其限制。首先，專業代理人執行業務之年資，可能影響訴訟的效率與效果，但礙於資料取得的困難，而有遺漏解釋變數的風險。再者，本研究以訴訟天數、訴訟金額與訴訟爭點字數等代理變數來衡量訴訟案件的複雜性，有過於形式化之缺點。但就司法院法學資料檢索系統中的原始文字資料而言，這些變數應能客觀衡量訴訟案件的複雜性，並排除研究者主觀判斷對研究結果的影響。其次，自為訴訟之原告可能具有相關之專業背景，但非執業之律師或會計師，因而可能造成研究結果的誤差。此外，本研究樣本僅包括台北高等行政法院之判決，且判決案由僅限於所得稅，未能涵蓋其他地區及其他稅目之訴訟案件，不能以部分樣本推論全體專業人士對訴訟效率及效果的影響。

雖然本研究有許多限制，但除可供作後續研究、執業範圍及立法政策的參考資料外，並突顯出會計師與律師執業的不同特質，而可作為未來專業教育的努力方向。例如，葛克昌（2005）曾指出我國大多數律師對稅法感到陌生，因為財稅科目非屬專業考試範圍，多列為法學教育中之選修科目，至於法律人的會計知識，則更不包括於法學訓練的計畫中。同理，會計系學生則宜加強訴願、訴訟等程序法的教育。

註¹⁸ 參照財團法人民間司法改革委員會網站 http://www.jrf.org.tw/newjrf/index_new.asp，蔡朝安律師，「行政訴訟不可以吏為師」，2007/9/8。

參考文獻

- 白建軍，2000，「論法律實證分析」，中國法學期刊，4 期：頁 29-39。(Bai, Jian-Jun. 2000. On the legal positive analysis. *China Legal Science*, 4: 29-39.)
- 林世銘，2000，「會計師稅務簽證與租稅逃漏」，中華會計學刊，1 卷：頁 15-36。(Lin, Suming. 2000. CPA attested tax returns and tax evasions. *Taiwan Accounting Review*, 1: 15-36.)
- 林俊益，2000，程序正義與訴訟經濟：刑事訴訟法專題研究，台北：元照出版公司。(Lin, Jiun. 2000. First Edition. *Procedural justice and economy of litigation: A case study of criminal procedure*. Taipei: Angle.)
- 屈國華、李勝剛、廖紅輝，2006，「民事簡易程序適用的實證研究」，人民司法，10 期：頁 43-46。(Qu, Guo-Hua, Li, Sheng-Gang, & Liao, Hong-Hui. 2006. Empirical study on the civil summary procedure. *The People's Judicature*, 10: 43-46.)
- 許志銘，2004，地方法院民事第一審事件律師代理訴訟概況，司法統計及其應用分析：含資料採礦之介紹與運用，台北：司法院。(Hsu, Chih-Ming. 2004. *An analysis of general agency law-suits, judicial statistics and applications at local trial courts: Including an introduction on data mining and its usage*. Taipei: Judicial Yuan.)
- 陳明進、林世銘、張天勳，2001，「證券及土地交易所得免稅對我國公司有效稅率之影響」，中華會計學刊，2 卷 1 期：頁 33-56。(Chen, Ming-Chin, Lin, Suming, & Chang, Tien-Hsun. 2001. The impact of security and land capital gains on corporate effective tax rates (ETRs) in Taiwan. *Taiwan Accounting Review*, 2(1): 33-56.)
- 黃文琪，2004，我國營利事業所得稅行政訴訟結果與問題之研究：以臺北高等行政法院所轄為例，淡江大學會計學系在職專班未出版之碩士論文。(Huang, Wen-Chi. 2004. *A study on the issues of business income tax related to the tax litigation of the Taipei High Administrative Court*. Unpublished master's thesis, Executive Master's Program of Accounting, TKU.)
- 黃國昌，2007，「律師代理對民事訴訟結果之影響：理論分析與實證研究間之激盪」，中研院法學期刊，1 期：頁 45-104。(Huang, Kuo-Chang. 2007. How legal representation affects case outcomes: An empirical perspective from Taiwan. *Academia Sinica Law Journal*, 1: 45-104.)
- 楊海坤、鄒煥聰，2006，「略論行政訴訟成本」，天津商學院學報，26 卷 4 期：頁 53-57。(Yang, Hai-Kun, & Zou, Huan-Cong. 2006. Discussion on administrative

- litigation cost. *Journal of Tainjin University of Commerce*, 26 (4): 53-57.)
- 葛克昌，2005，「稅法教育與法律研究所：以臺灣大學財稅法組研究所為例」，<http://www.cftl.cn/>，搜尋日期：2008年6月25日。(Gee, Keh-Shang. 2005. *Tax education and law schools: A case study of Division of Financial and Tax Law, Department of Law, National Taiwan University*. <http://www.cftl.cn/>. Accessed Jun. 25, 2008.)
- 劉嘉雯、王泰昌，2005，「繼續經營有重大疑慮審計意見：第33號審計準則公報之影響」，*管理學報*，22卷4期：頁525-548。(Liu, Chia-Wen, & Wang, Tay-Chang. 2005. Going concern opinions: Before and after SAS No.33. *Journal of Management*, 22 (4): 525-548.)
- Aday, Jr. D. P. 1986. Court structure, defense attorney use, and juvenile court decisions. *The Sociological Quarterly*, 27 (1): 107-119.
- Black, S. T. 2004. A national tax bar: An end to the attorney-accountant tax turf war. *Saint Mary's Law Journal*, 36 (1): 1-78.
- Clarke, S. H., & Koch, G. G. 1980. Juvenile court: Therapy or crime control, and do lawyers make a difference. *Law and Society Review*, 14 (2): 263-307.
- Coase, R. H. 1960. The problem of social cost. *Journal of Law and Economics*, 3 (1): 1-44.
- Feld, B. C. 1989. The right to counsel in juvenile court: An empirical study of when lawyers appear and the difference they make. *Journal of Criminal Law & Criminology*, 79 (4): 1185-1346.
- Fenn, P., & Rickman, N. 1999. Delay and settlement in litigation. *The Economic Journal*, 109 (11): 476-491.
- Johnson, T. R., Wahlbeck, P. J., & Spriggs, J. F. II. 2006. The influence of oral arguments on the U.S. supreme court. *American Political Science Review*, 100 (1): 99-113.
- Kritzer, H. M. 1998. *Legal advocacy: Lawyers and nonlawyers at work*. Michigan, MI: The University of Michigan Press.
- Lederman, L., & Hrungrung, 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.
- Monsma, K., & Lempert, R. 1992. The value of counsel: 20 years of representation before a public housing eviction board. *Law and Society Review*, 26 (3): 627-667.
- Posner, A. R. 1973. An economic approach to legal procedure and judicial administration. *The Journal of Legal Studies*, 2 (2): 399-458.

表 1 樣本篩選

原始案件數	1,088
減：	
未經法院進行實體裁判之案件：	
起訴程序不合規定而遭駁回之案件	(175)
訴訟尚未完結，尚須重開言詞辯論審理之案件 ^a	(6)
判決主文更正之案件	(3)
無管轄權而移送高雄行政法院之案件 ^b	(1)
裁定停止訴訟程序之案件 ^c	(1)
訴訟和解案件	(53)
被告機關為財政部賦稅署之案件 ^d	(1)
案號重複之案件 ^e	(4)
資料不足或缺漏之案件 ^f	(21)
最終研究使用案件數	823

註：

- a. 法官裁定本案尚有應行調查之處，待重開言詞辯論後，再另行判決。
- b. 被告機關為南區國稅局，應由高雄高等行政法院審理。
- c. 裁判須以民事法律關係是否成立為依據，而該法律關係已經民事法院開始審理尚未終結。
- d. 本研究樣本被告機關為台北市國稅局及北區國稅局，而財政部賦稅署為被告機關之案件僅有 1 件，為避免不具代表性樣本，將其刪除。
- e. 案號重複之案件，經由檢視其內文，發現判決書內容無差異，因此刪除。
- f. 資料不足或缺漏案件為判決書內缺乏訴願決定書日期、爭點敘述，以及未有足夠財稅資料以供判斷爭議稅額等。

表 2 訴訟結果 (樣本數為 823)

訴訟結果	訴訟代理人						合計 件數
	勝訴 ^a		勝敗互見 ^b		敗訴		
	件數	%	件數	%	件數	%	
會計師	32	14.2	9	4.0	185	81.9	226
律師	16	10.5	8	5.3	128	84.2	152
聯合代理	8	12.7	0	0.0	55	87.3	63
無專業訴訟代理人	19	5.0	24	6.3	339	88.7	382
合計	75	9.1	41	5.0	707	85.9	823

註：

- a. 勝訴比例於 95% 信賴水準之檢定，專業代理人 (即律師、會計師及聯合代理) 與無專業訴訟代理人之間有顯著差別 (Z 值分別為 2.34、3.95、2.38)，其餘任兩組別之間，均無顯著差別 (Z 值介於 0.30 至 1.04 之間)。
- b. 勝訴及勝敗互見的合計比例於 95% 信賴水準之檢定，會計師與無專業訴訟代理人之間有顯著差別 (Z 值為 2.38)，其餘任兩組別之間，均無顯著差別 (Z 值介於 0.33 至 1.43 之間)。

表 3 訴訟天數及訴訟金額 (樣本數為 823)

訴訟代理人	案件數	平均訴訟天數 ^a	平均訴訟金額 ^b
會計師	226	482.1	\$ 8,953,094
律師	152	533.5	\$ 11,776,619
聯合代理	63	473.4	\$ 10,647,124
無專業訴訟代理人	382	398.6	\$ 2,870,505
合計	823		

註：

- a. 訴訟金額為爭議稅額及爭議罰金之總和。
- b. 平均訴訟天數於 95% 信賴水準之檢定，除會計師與聯合代理之間無顯著差異外 (t 值為 0.45)，其餘任兩組別之間皆有顯著差異 (t 值介於 2.26 至 6.54 間)。
- c. 訴訟金額於 95% 信賴水準之檢定，有專業訴訟代理人案件之間無顯著差異 (t 值介於 0.25 至 0.56 間)，但無專業訴訟代理人除與會計師無顯著差異外 (t 值為 1.90)，與其他專業代理人 (即律師及聯合代理) 類別之間，皆有顯著差異 (t 值分別為 2.28 及 3.12)。

表 4 訴訟程序 (案件數為 823)

訴訟代理人	案件數	%	平均訴訟天數 ^a	平均訴訟金額 ^b
簡易程序	153	18.6	321.2	\$ 88,598
通常程序	670	81.4	482.1	\$ 8,309,241
合計	823	100.0		

訴訟程序	訴訟代理人								合計 件數
	會計師		律師		聯合代理		無專業訴訟 代理人		
	件數	%	件數	%	件數	%	件數	%	
簡易程序	12	7.8	8	5.2	0	0.0	133	86.9	153
通常程序	214	31.9	144	21.5	63	9.4	249	37.2	670
合計									823

註：不同訴訟程序之訴訟天數及金額，於 95% 信賴水準之檢定，皆有顯著差異 (t 值分別為 10.10 及 5.76)。

表 5 案件複雜程度 (案件數為 823)

訴訟代理人	案件數	平均爭點字數	判決全文平均字數	相差字數
會計師	226	4,368	7,686	3,318
律師	152	3,957	7,363	3,406
聯合代理	63	6,174	10,241	4,067
無專業訴訟代理人	382	3,133	6,101	2,968
合計	823			

註：爭點字數、全文字數及相差字數於 95% 信賴水準之檢定，除會計師與律師之間無顯著差異外 (t 值分別為 1.17、0.67 及 0.44)，其餘任兩組別之間皆有顯著差異 (t 值介於 2.18 至 6.66 間)。

表 6 爭點性質 (樣本數為 823件)

爭點性質	案件數	%	平均訴訟天數	平均訴訟金額	平均爭點字數
會計事項案件	638	77.52	465.6	\$ 7,377,521	4,193.9
非會計事項案件	185	22.48	405.9	\$ 4,723,723	2,695.8
合計	823				

爭點性質	訴訟代理人								合計
	會計師		律師		聯合代理		無代理人		
	件數	%	件數	%	件數	%	件數	%	
會計事項案件	181	28.37	127	19.91	54	8.46	276	43.26	638
非會計事項案件	45	24.32	25	13.51	9	4.86	106	57.30	185
合計									823

爭點性質	訴訟代理人	訴訟結果						合計
		勝訴		勝敗互見		敗訴		
		件數	%	件數	%	件數	%	
會計事項案件	會計師	26	14.36	9	4.97	146	80.66	181
	律師	13	10.24	8	6.30	106	83.46	127
	聯合代理	7	12.96	0	0.00	47	87.04	54
	無代理人	13	4.71	23	8.33	240	86.96	276
	小計	59	9.25	40	6.27	539	84.48	638
非會計事項案件	會計師	6	13.33	0	0.00	39	86.67	45
	律師	3	12.00	0	0.00	22	88.00	25
	聯合代理	1	11.11	0	0.00	8	88.89	9
	無代理人	6	5.66	1	0.94	99	93.40	106
	小計	16	8.65	1	0.54	168	90.81	185
合計							823	

註：

- 不同爭點性質之訴訟天數及爭點字數，於 95% 信賴水準下，皆有顯著差異 (t 值為 4.19 及 7.70)。但訴訟金額，於相同的信賴水準，無顯著差異 (t 值為 1.45)。
- 不同訴訟代理人在會計事項內勝訴比例，於 95% 信賴水準下，專業代理人 (即律師、會計師及聯合代理)與無專業訴訟代理人之間，有顯著差異 (Z 值為分別為 3.61、2.28 及 2.49)，其餘任兩組別之間，均無顯著差別 (Z 值介於 0.26 至 1.07 間)。
- 不同訴訟代理人在會計事項內勝訴及勝敗互見的合計比例，於 95% 信賴水準下，任兩組別之間，皆無顯著差異 (Z 值介於 0.61 至 1.82 間。其中會計師與無專業訴訟代理人之間的 Z 值達 1.82)。
- 不同訴訟代理人在非會計事項內勝訴比例及勝敗互見的合計比例，於 95% 信賴水準下，任兩組別之間，皆無顯著差異 (Z 值介於 0.16 至 1.59 間)。

表 7 所得稅類別 (案件數為 823)

所得稅類別	訴訟代理人	訴訟結果						合計 件數
		勝訴		勝敗互見		敗訴		
		件數	%	件數	%	件數	%	
綜合所得稅	會計師	14	17.5	4	5.0	62	77.5	80
	律師	8	12.7	2	3.2	53	84.1	63
	聯合代理	2	10.5	0	0.0	17	89.5	19
	無專業訴訟代理人	12	5.1	20	8.5	202	86.3	234
營利事業所得稅	會計師	18	12.33	5	3.42	123	84.25	146
	律師	8	8.99	6	6.74	75	84.27	89
	聯合代理	6	13.64	0	0.00	38	86.36	44
	無專業訴訟代理人	7	4.73	4	2.70	137	92.57	148
合計								823

註：

- 綜合所得稅案件中，勝訴比例於 95% 信賴水準之檢定，除律師與無專業訴訟代理人之間，及會計師與無專業訴訟代理人之間有顯著差異外 (Z 值分別 2.13 及 3.47)，其餘任兩組別之間皆無顯著差異 (Z 值介於 0.25 至 0.99 間)。
- 綜合所得稅案件中，勝訴及勝敗互見的合計比例於 95% 信賴水準之檢定，除會計師與無專業訴訟代理人之間有顯著差異外 (Z 值為 1.99)，其餘任兩組別之間皆無顯著差異 (Z 值介於 0.39 至 1.17 間)。
- 營利事業所得稅案件中，勝訴比例於 95% 信賴水準之檢定，除會計師與無專業訴訟代理人之間，及聯合代理與無專業訴訟代理人之間有顯著差異外 (Z 值分別 2.34 及 2.06)，其餘任兩組別之間皆無顯著差異 (Z 值介於 0.23 至 1.30 間)。
- 營利事業所得稅案件中，勝訴及勝敗互見的合計比例於 95% 信賴水準之檢定，律師與無專業訴訟代理人之間，及會計師與無專業訴訟代理人之間有顯著差異外 (Z 值分別 2.01 及 2.23)，其餘任兩組別之間皆無顯著差異 (Z 值介於 0.01 至 1.27 間)。

表 8 被告機關 (案件數為 823)

被告機關	訴訟代理人	訴訟結果						平均訴訟 天數	
		勝訴		勝敗互見		敗訴			合計
		件數	%	件數	%	件數	%		
台北市國稅局	會計師	9	8.0	4	3.6	99	88.4	112	488.5
	律師	8	10.7	4	5.3	63	84.0	75	537.2
	聯合代理	3	8.1	0	0.0	34	91.9	37	482.7
	無代理人	8	3.7	18	8.2	193	88.1	219	381.8
	小計	28	6.3	26	5.9	389	87.8	443	443.5
北區國稅局	會計師	23	20.2	5	4.4	86	75.4	114	475.9
	律師	8	10.4	4	5.2	65	84.4	77	529.9
	聯合代理	5	19.2	0	0.0	21	80.8	26	460.2
	無代理人	11	6.7	6	3.7	146	89.6	163	421.1
	小計	47	12.4	15	3.9	318	83.7	380	462.2
合計							823		

註：

- 相同訴訟代理人在不同國稅局勝訴比例於 95% 信賴水準之檢定，除會計師有顯著差異外 (Z 值為 2.62)，其餘無顯著差異 (Z 值介於 0.06 至 1.38 間)。
- 相同訴訟代理人在不同國稅局勝訴及勝敗互見的合計比例於 95% 信賴水準之檢定，除會計師有顯著差異外 (Z 值為 2.53)，其餘無顯著差異 (Z 值介於 0.07 至 1.31 間)。
- 兩國稅局勝訴比例於 95% 信賴水準之檢定，有顯著差異 (Z 值為 3.01)。
- 兩國稅局勝訴及勝敗互見的合計比例於 95% 信賴水準之檢定，無顯著差異 (Z 值為 1.70)。
- 兩國稅局訴訟天數於 95% 信賴水準之檢定，無顯著差異 (t 值為 1.43)。

表 9 事務所規模 (樣本數為 823 件)

事務所規模	案件數	%	平均訴訟天數	平均訴訟金額	訴訟結果					
					勝訴		勝敗互見		敗訴	
					案件數	%	案件數	%	案件數	%
20 人以上	148	18.0	490.7	\$ 15,406,063	20	13.5	6	4.1	122	82.4
未滿 20 人	675	82.0	443.7	\$ 4,889,851	55	8.1	35	5.2	585	86.7
合計	823	100.0								

註：不同事務所規模之訴訟天數、訴訟金額及勝訴比例，於 95% 信賴水準，皆有顯著差異 (t 值分別為 2.57 及 2.09；Z 值為 2.05)。但勝訴及勝敗互見的合計比例，於相同的信賴水準，無顯著差異 (Z 值為 1.34)。

表 10 迴歸變數之敘述性統計 (案件數為 823)

變數	平均值	標準差	中位數	最大值	最小值
D_{prof} (有無專業訴訟代理人)	0.5358	0.4990	1	1	0
D_{lawyer} (代理人有無包含律師)	0.2612	0.4396	0	1	0
D_{CPA} (代理人有無包含會計師)	0.3512	0.4776	0	1	0
D_{size} (事務所規模是否超過 20 人)	0.1798	0.3843	0	1	0
$D_{bus. tax}$ (是否為營利事業所得稅案件)	0.5188	0.4999	1	1	0
$\ln(Tax)$ (訴訟金額取自然對數)	13.8687	2.0467	13.9554	20.3592	6.0661
D_{Taipei} (被告機關是否為台北市國稅局)	0.5383	0.4988	1	1	0
D_{simple} (是否屬簡易訴訟程序)	0.1859	0.3893	0	1	0
$D_{acct. issue}$ (案件爭點是否涉及會計事項)	0.7752	0.4177	1	1	0
$\ln(Word)$ (爭點字數取自然對數)	7.9690	0.8135	7.9879	10.4416	4.1897
$\ln(T_{total})$ (訴訟天數取自然對數)	6.0431	0.3779	6.0591	7.5868	3.6636
D_{judge} (訴訟結果是否改善起訴時之狀態)	0.1409	0.3482	0	1	0

表 11 迴歸變數之皮爾森相關係數 (案件數為 823)

研究變數	D_{prof}	D_{lawyer}	D_{CPA}	D_{size}	$D_{bus. tax}$	$\ln(Tax)$	D_{Taipei}	D_{simple}	$D_{acct. issue}$	$\ln(Word)$	$\ln(T_{total})$	D_{judge}
D_{prof}	1	0.553 (0.000)	0.685 (0.000)	0.436 (0.000)	0.245 (0.000)	0.415 (0.000)	-0.065 (0.061)	-0.388 (0.000)	0.117 (0.001)	0.294 (0.000)	0.322 (0.000)	0.076 (0.029)
D_{lawyer}		1	-0.072 (0.038)	0.247 (0.000)	0.119 (0.001)	0.296 (0.000)	-0.021 (0.553)	-0.227 (0.000)	0.095 (0.006)	0.166 (0.000)	0.231 (0.000)	0.013 (0.699)
D_{CPA}			1	0.517 (0.000)	0.204 (0.000)	0.271 (0.000)	-0.034 (0.337)	-0.273 (0.000)	0.067 (0.055)	0.273 (0.000)	0.162 (0.000)	0.060 (0.083)
D_{size}				1	0.134 (0.000)	0.307 (0.000)	0.066 (0.060)	-0.207 (0.000)	0.116 (0.001)	0.364 (0.000)	0.124 (0.000)	0.047 (0.180)
$D_{bus. tax}$					1	0.199 (0.000)	-0.214 (0.000)	-0.302 (0.000)	0.081 (0.019)	-0.056 (0.106)	0.219 (0.000)	-0.043 (0.215)
$\ln(Tax)$						1	0.023 (0.511)	-0.706 (0.000)	0.187 (0.000)	0.417 (0.000)	0.389 (0.000)	0.059 (0.090)
D_{Taipei}							1	0.079 (0.023)	-0.084 (0.016)	0.117 (0.001)	-0.079 (0.024)	-0.059 (0.090)
D_{simple}								1	-0.222 (0.000)	-0.377 (0.000)	-0.496 (0.000)	-0.023 (0.510)
$D_{acct. issue}$									1	0.229 (0.000)	0.173 (0.000)	0.076 (0.029)
$\ln(Word)$										1	0.225 (0.000)	0.125 (0.000)
$\ln(T_{total})$											1	0.092 (0.008)
D_{judge}												1

註：

- a. 變數定義列於表 10。
- b. 括弧內為檢定相關係數是否等於 0 之 p 值。

表 12 被解釋變數為 $\ln(T_{total})$ 之 OLS 迴歸 (樣本數為 823)

研究變數	預期方向 第1 (2) 階段	模型 (A1)		模型 (A2)	
		第 1 階段 Logit	第 2 階段 OLS	第 1 階段 Logit	第 2 階段 OLS
常數項	? (?)	-6.652 (-4.24)***	5.951 (25.95)***	-6.752 (-4.3)***	5.951 (25.96)***
D_{prof}	+ (+)	0.370 (1.48)	0.092 (2.62)***		
D_{lawyer}	+ (+)			0.013 (0.05)	0.111 (3.55)***
D_{CPA}	+ (+)			0.275 (1.05)	0.027 (0.77)
D_{size}	+ (-)	-0.144 (-0.50)	-0.051 (-1.32)	-0.154 (-0.48)	-0.050 (-1.19)
$D_{bus. tax}$	+ (+)	-0.314 (-1.39)	0.065 (2.19)**	-0.295 (-1.3)	0.069 (2.37)**
$\ln(Tax)$? (+)	0.059 (0.79)	0.004 (0.48)	0.073 (0.98)	0.003 (0.36)
D_{Taipei}	? (n.a.)	-0.497 (-2.32)**		-0.509 (-2.38)**	
D_{simple}	? (-)	0.544 (1.37)	-0.394 (-7.46)***	0.518 (1.3)	-0.402 (-7.81)***
$D_{acct. issue}$	+ (+)	0.399 (1.38)	0.028 (0.78)	0.407 (1.4)	0.027 (0.76)
$\ln(Word)$	+ (+)	0.474 (2.83)***	-0.008 (-0.33)	0.474 (2.83)***	-0.004 (-0.17)
$\Pr(\hat{D}_{judge}=1)$	n.a. (+)		0.522 (1.35)		0.485 (1.28)
Log Likelihood		-321.42***		-321.93***	
F-Stat. for OLS			39.19***		34.34***
Adjusted R^2		5.70%	27.10%	5.49%	26.74%

註：

- 變數定義列於表 10。
- 第 2 階段 OLS 迴歸中， D_{lawyer} 與 D_{CPA} 之係數有顯著的差異 (p 值為 0.043)。
- 括弧內為標準誤。
- *為 10% 的顯著水準，**為 5% 的顯著水準，***為 1% 的顯著水準。

表 13 被解釋變數為 $Pr(D_{judge}=1)$ 的羅吉斯迴歸 (樣本數為 823件)

研究變數	預期方向 第1 (2) 階段	模型 (B1)		模型 (B2)	
		第 1 階段 OLS	第 2 階段 Logit	第 1 階段 OLS	第 2 階段 Logit
常數項	? (?)	5.758 (34.97)***	-47.851 (-0.14)	5.762 (34.88)***	-60.535 (-0.12)
D_{prof}	+ (+)	0.115 (4.21)***	-0.453 (-0.06)		
D_{lawyer}	+ (+)			0.111 (3.88)***	-1.027 (-0.1)
D_{CPA}	+ (+)			0.044 (1.47)	-0.136 (-0.03)
D_{size}	- (+)	-0.058 (-1.70)*	0.275 (0.070)	-0.057 (-1.52)	0.381 (0.07)
$D_{bus. tax}$	+ (+)	0.046 (1.85)*	-0.644 (-0.20)	0.051 (2.04)**	-0.773 (-0.16)
$\ln(Tax)$	+ (n.a.)	0.008 (1.00)		0.008 (0.95)	
D_{Taipei}	? (?)	-0.017 (-0.74)	-0.372 (-0.22)	-0.020 (-0.86)	-0.320 (-0.13)
D_{simple}	- (?)	-0.361 (-8.31)***	3.129 (0.13)	-0.373 (-8.55)***	3.996 (0.12)
$D_{acct. issue}$	+ (+)	0.051 (1.81)*	0.035 (0.01)	0.048 (1.71)*	-0.046 (-0.01)
$\ln(Word)$	+ (+)	0.017 (1.00)	0.354 (0.22)	0.019 (1.15)	0.293 (0.12)
$\ln(\hat{T}_{total})$	n.a. (+)		7.156 (0.12)		9.334 (0.11)
Log Likelihood			-321.42***		-321.93***
F-Stat. for OLS		38.90***		35.35***	
Adjusted R^2		26.95%	5.71%	27.33%	5.49%

註：

- 變數定義列於表 10。
- 第 2 階段 Logit 迴歸中， D_{lawyer} 與 D_{CPA} 之係數無顯著差異 (p 值為 0.339)。
- 括弧內為迴歸係數標準誤。
- *為 10% 的顯著水準，**為 5% 的顯著水準，***為 1% 的顯著水準。

表 14 勝訴定義變更之敏感性分析 (案件數為 823)

研究變數	預期方向 模型 A (B)	模型 (A1)	模型 (A2)	模型 (B1)	模型 (B2)
		第 2 階段 OLS	第 2 階段 OLS	第 2 階段 Logit	第 2 階段 Logit
常數項	? (?)	5.783 (33.94)***	5.782 (33.87)***	-128.299 (-0.08)	-150.339 (-0.08)
D_{prof}	+ (+)	0.104 (2.85)***		-1.365 (-0.04)	
D_{lawyer}	+ (+)		0.109 (3.57)***		-2.381 (-0.06)
D_{CPA}	+ (+)		0.037 (0.96)		-0.150 (-0.01)
D_{size}	+ (-)	-0.061 (-1.77)*	-0.058 (-1.53)	1.377 (0.08)	1.328 (0.06)
$D_{bus. tax}$	+ (+)	0.051 (2.04)**	0.056 (2.24)**	-1.239 (-0.09)	-1.537 (-0.08)
$\ln(Tax)$	+ (n.a.)	0.006 (0.68)	0.006 (0.67)		
D_{Taipei}	n.a. (?)			-0.510 (-0.07)	-0.382 (-0.04)
D_{simple}	- (?)	-0.375 (-7.73)***	-0.382 (-7.94)***	8.892 (0.09)	10.469 (0.08)
$D_{acct. issue}$	+ (+)	0.053 (1.87)*	0.051 (1.80)*	-1.237 (-0.08)	-1.338 (-0.07)
$\ln(Word)$	+ (+)	0.015 (0.90)	0.018 (1.05)	-0.267 (-0.04)	-0.394 (-0.04)
$\Pr(\hat{D}_{judge} = 1)$	+ (n.a.)	0.159 (0.53)	0.097 (0.33)		
$\ln(\hat{T}_{total})$	n.a. (+)			21.284 (0.08)	25.073 (0.08)
Log Likelihood				-234.94***	-235.85***
F-Stat. for OLS		38.86***	34.06***		
Adjusted R^2		26.92%	26.58%	8.45%	7.98%

註：

- 變數定義列於表 10。但 D_{judge} 將訴訟結果為全部勝訴時設為 1，勝敗互見與全部敗訴者設為 0。
- D_{lawyer} 與 D_{CPA} 之係數在模型 (A2) 中有顯著差異 (p 值為 0.056)；在模型 (B2) 中無顯著差異。
- 括弧內為迴歸係數標準誤。
- *為 10% 的顯著水準，**為 5% 的顯著水準，***為 1% 的顯著水準。

表15 剔除勝敗互見案件之敏感性分析 (案件數為782)

研究變數	預期方向 模型 A (B)	模型 (A1)	模型 (A2)	模型 (B1)	模型 (B2)
		第 2 階段 OLS	第 2 階段 OLS	第 2 階段 Logit	第 2 階段 Logit
常數項	? (?)	5.831 (33.52)***	5.829 (33.51)***	-127.482 (-0.09)	-150.720 (-0.08)
D_{prof}	+ (+)	0.106 (2.92)***		-1.442 (-0.05)	
D_{lawyer}	+ (+)		0.114 (3.73)***		-2.541 (-0.07)
D_{CPA}	+ (+)		0.042 (1.1)		-0.350 (-0.02)
D_{size}	- (+)	-0.058 (-1.67)*	-0.060 (-1.56)	1.289 (0.09)	1.386 (0.07)
$D_{bus. tax}$	+ (+)	0.040 (1.58)	0.045 (1.76)*	-1.018 (-0.09)	-1.271 (-0.09)
$\ln(Tax)$	+ (n.a.)	0.006 (0.68)	0.006 (0.66)		
D_{Taipei}	n.a. (?)			-0.626 (-0.1)	-0.524 (-0.06)
D_{simple}	- (?)	-0.375 (-7.58)***	-0.382 (-7.81)***	8.745 (0.09)	10.372 (0.08)
$D_{acct. issue}$	+ (+)	0.047 (1.65)*	0.045 (1.58)	-1.057 (-0.08)	-1.154 (-0.07)
$\ln(Word)$	+ (+)	0.009 (0.51)	0.012 (0.69)	-0.089 (-0.02)	-0.197 (-0.03)
$\Pr(\hat{D}_{judge}=1)$	+ (n.a.)	0.177 (0.62)	0.110 (0.39)		
$\ln(\hat{T}_{total})$	n.a. (+)			20.931 (0.09)	24.903 (0.08)
Log Likelihood				-231.10***	-232.29***
F-Stat. for OLS		32.31***	36.81***		
Adjusted R^2		26.51%	26.84%	8.56%	7.94%

註：

- 變數定義列於表 10。但 D_{judge} 中不包括判決結果為勝敗互見之案件。
- D_{lawyer} 與 D_{CPA} 之係數在模型 (A2) 及 (B2) 中，皆有顯著差異，但前者的 p 值為 0.057，後者的 p 值為 0.014。
- 括弧內為迴歸係數標準誤。
- *為 10% 的顯著水準，**為 5% 的顯著水準，***為 1% 的顯著水準。

表 16 剔除聯合代理之敏感性分析 (案件數為760)

研究變數	預期方向 模型 A (B)	模型 (A1)	模型 (A2)	模型 (B1)	模型 (B2)
		第 2 階段 OLS	第 2 階段 OLS	第 2 階段 Logit	第 2 階段 Logit
常數項	? (?)	6.040 (24.74)***	6.072 (22.77)***	-78.705 (-0.09)	-82.125 (-0.11)
1 agent	+ (+)	0.081 (2.32)**		-0.880 (-0.06)	
2 agents	+ (+)	0.125 (2.15)**		-1.393 (-0.06)	
3 agents	+ (+)	0.280 (2.96)***		-3.390 (-0.07)	
D_{lawyer}	+ (+)		0.142 (3.43)***		-1.815 (-0.08)
D_{CPA}	+ (+)		0.042 (0.96)		-0.533 (-0.05)
D_{size}	- (+)	-0.079 (-1.68)*	-0.023 (-0.47)	0.927 (0.08)	0.211 (0.05)
$D_{bus. tax}$	+ (+)	0.061 (1.94)*	0.069 (2.04)**	-0.857 (-0.13)	-0.903 (-0.14)
$\ln(Tax)$	+ (n.a.)	0.002 (0.17)	0.000 (-0.01)		
D_{Taipei}	n.a. (?)			-0.237 (-0.07)	-0.171 (-0.04)
D_{simple}	- (?)	-0.403 (-7.23)***	-0.415 (-6.96)***	5.158 (0.09)	5.388 (0.11)
$D_{acct. issue}$	+ (+)	0.028 (0.77)	0.021 (0.54)	-0.198 (-0.03)	-0.232 (-0.03)
$\ln(Word)$	+ (+)	-0.014 (-0.54)	-0.017 (-0.60)	0.353 (0.14)	0.287 (0.09)
$\Pr(\hat{D}_{judge}=1)$	+ (n.a.)	0.484 (1.20)	0.638 (1.52)		
$\ln(\hat{T}_{total})$	n.a. (+)			12.284 (0.09)	12.935 (0.10)
Log Likelihood				-295.16***	-295.93***
F-Stat. for OLS		30.93***	33.71***		
Adjusted R^2	28.28%	27.95%	7.16%	6.81%	

註：

- 變數定義列於表 10。此外，1 agent、2 agents 或 3 agents 分別代表訴訟案件中有 1 位、2 位或 3 位專業訴訟代理人之虛擬變數。
- 在模型 (A) 中，1 agent 與 2 agents 之係數間，無顯著差異。但 3 agents 分別與 1 agent 或 2 agents 之係數間，有顯著差異。 D_{lawyer} 與 D_{CPA} 之係數有顯著差異 (p 值為 0.057)。
- 在模型 (B) 中，1 agent、2 agents 與 3 agents 之間，均無顯著差異； D_{lawyer} 與 D_{CPA} 之係數間，亦無顯著差異。
- 括弧內為迴歸係數標準誤。
- *為 10% 的顯著水準，**為 5% 的顯著水準，***為 1% 的顯著水準。

作者簡介

王全三

英國曼徹斯特大學會計暨財務學博士，現職為國立臺灣大學會計學系助理教授。主要的專長領域為稅法、財務會計、公司財務等。

廖珮真

美國華盛頓大學經濟學博士，現職為國立臺灣大學會計學系副教授。主要的專長領域為管理經濟、產業經濟等。

林敬偉

國立臺灣大學會計學研究所碩士，現職為資誠會計師事務所國際事業服務組審計員。研究領域為稅法。

