

國立臺灣大學管理學院會計學系

碩士論文

Department of Accounting

College of Management

National Taiwan University

Master Thesis

訴訟代理人專業背景對所得稅訴訟案件的影響

The Impact of Agent' Professional Background on The
Outcome of an Income-tax Administrative Litigation

林敬偉

Chin-Wei Lin

指導教授：王全三 博士

Advisor: Chuan-San Wang, Ph.D.

中華民國 97 年 6 月

June, 2008

謝辭

八個月前還真想不到這份研究能順利在畢業典禮前完工，首先我要先感謝我的指導老師阿三哥，雖然相較於其他同學的老師嚴格了許多，但是也讓我在文字與表格的琢磨上有了長足的進步。第二，我要感謝我的賢內助，因為她總是懶得寫她的論文，週末一定不開工的拉我出去玩，所以讓我在週一到週五總是繃緊了神經，兢兢業業、不敢懈怠地撰寫論文，不過在我不知道如何適當的表達自己的語意時，她也給我了許多寶貴的意見。第三，要感謝為元哥哥與黃聖夫婦，沒有這幾位在法學界烜赫的鉅子，會計背景的我也不好意思一直纏著老師問東問西的，他們對於法理以及實務上的意見，著實協助我許多。第四，要感謝我的父母，因為他們總是說他們也搞不懂我在寫什麼，所以我就很大膽的做我想做的事，寫我想寫的論文，而不必擔心他們看懂之後，直罵著我胡搞。第五，我要感謝四兄弟，因為他們總是嚷嚷著兄弟中只剩我沒有碩士學位，為了不要日日夜夜被嘲笑，我也終於努力的敲完論文，通過口試了。第六，我要感謝奕德叔叔，他在中廣不遺餘力的錄製廣告，讓我在撰寫論文的期間，在三媽臭臭鍋總是能聽到他充滿元氣的愛報報，讓我能耐住研究的孤獨，走過這段不算短暫的旅程。最後，我要感謝我親愛的同學們，由於大家或多或少，在實質上、精神上、統計上都給了我很多幫助，無法一一列舉，因此只好在最後大聲高呼，台大會研 R95 級，你們最棒了！！

為了感謝我親愛的同學們及參考我論文的大家，以下提供笑話一則：

大蛇和小蛇一起出去散步，小蛇問大蛇說：「大蛇、大蛇，我們有沒有毒啊？」大蛇回答：「我們是蛇，當然有毒啊！」，於是兩條蛇繼續向前走，過了一陣子，小蛇又問了：「大蛇、大蛇，我們真的有毒嗎？」，大蛇就說：「跟你說我們是蛇，當然有毒啊！」，於是兩條蛇又繼續向前走，可是小蛇還是一副吞吞吐吐的樣子，很緊張地說...。

「怎麼辦..我剛剛不小心咬到了舌頭..」

摘要

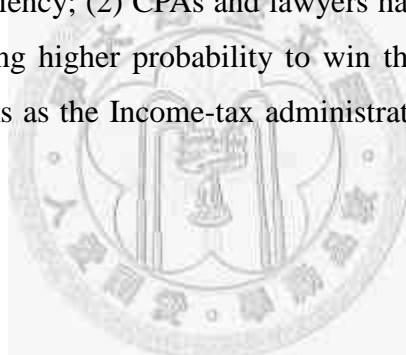
理想的訴訟代理制度應能保障當事人的訴訟權益，促使訴訟正常、有效率的進行。以往的文獻對於訴訟代理人的功能，多集中於律師者的研究，而鮮少研究非律師者擔任訴訟代理人對於訴訟案件的影響。本研究即利用法律實證研究法，對於訴訟代理人專業背景的差異是否對於訴訟效率以及判決結果造成不同的影響，研究結果發現：專業訴訟代理人顯著延長訴訟天數，但亦能顯著提升原告取得完全勝訴的可能性，故能發揮訴訟制度中保障當事人權益的目的，惟未能促使訴訟經濟的實現。會計師與律師二者比較中，對於訴訟結果的影響無顯著差異，但會計師不致於顯著延長案件訴訟天數，較律師具訴訟效率，因此較適合擔任稅務行政訴訟代理人。

本研究於篩選樣本以及進行樣本敘述性統計分析時，亦有以下發現：（一）進入實體審前，無委託專業訴訟代理人之案件駁回比例遠高於專業訴訟代理人之案件，顯示專業訴訟代理人能協助當事人案件進入實體審，而律師代理案件之駁回比例較會計師高，代表就提起行政訴訟程序的專業，律師並未優於會計師。（二）專業訴訟代理人之訴訟天數顯著較非專業代理人長。（三）專業訴訟代理人所提出的爭點顯著較非專業代理人多，顯示案情較複雜的案件傾向委託專業訴訟代理人，亦顯示專業訴訟代理人之訴訟能力較佳。（四）被告機關的不同亦影響訴訟結果，顯示財政部訴願委員會並未能發揮應有之功能，對於訴願案件未能詳細審查，而受到原處分機關意見的影響。（五）簡易訴訟程序案件之訴訟天數顯著較通常訴訟程序短，顯示簡易訴訟程序確實較具訴訟效率。（六）爭點涉及會計事項的訴訟案件較為複雜，因此當事人較有委託專業訴訟代理人的傾向，訴訟天數亦顯著較長。

關鍵字：訴訟代理、訴訟效率、稅務行政訴訟、會計師、律師

Abstract

The ideal litigation representative system ought to be able to safeguard litigant's litigation rights and interests, and makes the litigation process effectively. The previous literatures regarding legal representative's function concentrate on attorneys, but few studies examine the influences of non-attorneys represent litigant to process litigation. This study adopts empirical legal research to examine the impacts of the agent's professional background on the efficiency and outcome of an Income-tax administrative litigation. This study finds professional litigation representatives significantly extends the litigation days, and significantly promotes the probability to win the litigation. Thus, professional litigation representatives can safeguard litigant's litigation rights and interests, but can't make the litigation process effectively. This study also examines the difference between CPAs and lawyers, and finds (1) CPAs have higher litigation efficiency; (2) CPAs and lawyers have no significant difference on assisting litigants getting higher probability to win the litigation. Therefore, this study suggests CPAs works as the Income-tax administrative litigation representative more suitably.



Key Words : litigation representative, litigation efficiency, Income-tax administrative litigation, CPA, lawyer

目錄

第一章 緒論	1
第一節 研究背景與動機	1
第二節 研究目的及方法	2
第三節 研究架構	4
第二章 文獻回顧及假說建立	6
第一節 訴訟效率的概念	6
第二節 訴訟代理人對訴訟結果之影響	8
第三節 稅務訴訟代理人之種類與專業背景	10
第四節 假說建立	12
第三章 研究樣本與模型設計	15
第一節 研究樣本	15
第二節 研究方法與模型	17
第四章 研究結果	25
第一節 敘述性統計分析	25
第二節 迴歸分析	36
第五章 結論與建議	58
第一節 結論與建議	58
第二節 研究限制	60
參考文獻	62

表目錄

表 3-1-1：樣本篩選表	16
表 4-1-1：不同訴訟代理人之訴訟結果分配	26
表 4-1-2：專業訴訟代理人訴訟金額及天數統計資料	27
表 4-1-3：訴訟代理人之案件複雜度統計資料	28
表 4-1-4：訴訟代理人於不同案件類別中訴訟結果比較	29
表 4-1-5：訴訟結果於不同國稅局分配之情形	31
表 4-1-6：訴訟程序對於訴訟天數之影響	32
表 4-1-7：事務所資源對於訴訟效率、結果之影響	33
表 4-1-8：會計與法律事項對於訴訟效率、結果之影響	35
表 4-2-1：研究變數之敘述性統計分析	37
表 4-2-2：皮爾森相關係數表	44
表 4-2-3：線性迴歸分析結果	45
表 4-2-4：各模型中之 VIF 值	46
表 4-2-5：羅吉斯迴歸分析結果	47
表 4-2-6：研究變數之敘述性統計分析	48
表 4-2-7：皮爾森相關係數表	50
表 4-2-8：線性迴歸分析結果	51
表 4-2-9：各模型中之 VIF 值	52
表 4-2-10：羅吉斯迴歸分析結果	53
表 4-2-11：敏感性分析	56

第一章 緒論

第一節 研究背景與動機

訴訟代理制度的本旨之一，在於維護當事人合法權益，促使訴訟得以正常、有效率地進行。理想的訴訟代理制度應能協助當事人獲得訴訟利益，因而增加當事人的效用。

現行訴訟法計分為民、刑事及行政訴訟法等三種，但僅有行政訴訟法於 2007 年 7 月 4 日以前，尚允許不具備律師資格的人，因為具有訴訟事件的專業知識（例如會計或稅務專業知識），而成為行政訴訟的代理人外，其餘民、刑事訴訟法，皆要求訴訟代理人應以律師充任為原則，例外情形則須經審判長許可¹。故行政訴訟中的稅務訴訟案件，除律師外，常見會計師擔任原告的訴訟代理人，或由會計師與律師共同擔任原告的訴訟代理人，而被告則為政府所屬稅捐稽徵機關。

行政訴訟案件可由非律師之人（non-attorneys）擔任訴訟代理人的情形，已轉趨嚴格，因為司法院 2006 年 1 月 11 日送請立法院審議，嗣於 2007 年 7 月 4 日修正公告的行政訴訟法第 49 條第 2 項，明定非律師為訴訟代理人者，應得審判長許可，包括稅務行政事件，具備會計師資格者。2007 年 12 月 26 日修正之會計師法第 39 條，亦明定會計師僅得「依行政訴訟法規定擔任稅務行政訴訟之代理人」。法律修正的立法理由，在確保訴訟代理人有足夠的專業知識，以保障當事人權益。

相較於會計師，律師較熟悉法律理論與訴訟程序，而稅法亦係規定國家與民間公權關係的法律，因而律師似較會計師更適合擔任稅務訴訟代理人。但租稅中較進步的稅目如所得稅法，與會計學的關係極為密切（王建煊 2006），因為所

¹ 刑事訴訟法第 29 條規定：「辯護人應選任律師充之。但審判中經審判長許可者，亦得選任非律師為辯護人」，同法第 37 條第 2 項規定：「前項（即自訴人的）代理人應選任律師充之」。民事訴訟法第 68 條規定：「訴訟代理人應委任律師為之。但經審判長許可者，亦得委任非律師為訴訟代理人」。
前項之許可，審判長得隨時以裁定撤銷之，並應送達於為訴訟委任之人。
非律師為訴訟代理人之許可準則，由司法院定之」。

得稅法中有關所得計算及費用配合的條款，多為會計原則的條文化，由此觀察，會計師則應較律師更適合擔任稅務訴訟代理人。因而會計師亦或是律師，何者較有助於提昇訴訟效率、維護當事人權益，則成為一個實證問題。

此外，於行政訴訟法第 49 條的修正過程中，曾有立法委員認為，行政訴訟的上訴，應一律採行強制律師代理制度，即對於高等行政法院判決的上訴，非律師不得擔任其上訴人或法定代理人²。亦即部分立法委員認為會計師應不得於最高行政法院擔任訴訟代理人，為此我國會計師公會統計 2002 年到 2004 年，最高行政法院稅務案件的判決結果，發現會計師擔任稅務訴訟代理人的案件共計 8 件，有 6 件勝訴（勝訴率 75%）；律師代理的稅務訴訟案件有 30 件，勝訴 12 件（勝訴率 40%）；會計師與律師共同代理的件數 7 件，共 5 件勝訴（勝訴率為 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率，主張會計師應有充任行政訴訟上訴審代理人能力。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縮短，亦能增加訴訟當事人的利益，顯示我們對訴訟代理人專業背景，如何影響稅務訴訟效率的所知有限。

律師為我國當然訴訟代理人，國外研究訴訟代理人對於訴訟效率以及結果之影響，重心亦多置於律師，鮮少研究非律師者。然而律師代理訴訟，是否較非律師者更能保護當事人之權益，實有研究之必要，本研究即以稅務訴訟中，律師與會計師皆可擔任訴訟代理人為由，研究訴訟代理人專業背景之不同，對於訴訟效率以及結果之影響。

第二節 研究目的及方法

人民於進行訴訟時，原可自力從事訴訟行為，但為取得較佳的訴訟結果，則常委託專業訴訟代理人。以往研究多集中於律師擔任訴訟代理人是否有利於原告，而鮮少有將律師與可擔任訴訟代理人之非律師者，進行雙方影響訴訟效率與訴訟結果之比較。本研

² 司法院 2006 年 1 月 11 日送請立法院審議的行政訴訟法修正草案第 241 條之 1，考量當事人權益，尚未採「律師強制代理制」，而允許會計師為稅務行政事件的上訴人或其法定代理人。惟 2006 年 11 月 1 日經濟日報，報導立法委員陳根德認為行政訴訟的上訴，其訴訟代理人必須是律師。

究假設訴訟代理人提高原告（即納稅人）效用水準的方式為增加訴訟效率及協助當事人取得較佳之訴訟結果，目的在於實證訴訟代理人專業背景影響訴訟效率與訴訟結果的關連性。故本研究結果，可作為會計師、律師專業教育、執業範圍及立法政策的參考，對於社會有所貢獻。

本研究以財政部訴願決定日，至高等行政法院判決日之間的天數，作為衡量訴訟效率的指標變數，其推論依據在於假設原告面臨訴訟時，將面臨一定的心理壓力，因此期盼及早確定有爭議的租稅關係。另一方面，明確的租稅權利義務關係，在其他情形不變之下，能提高資源運用的規劃效率，並減少經濟資源浪費於爭議活動（吳志攀 1999）。故能促進訴訟效率的訴訟代理人，係可協助法院儘快釐訂爭議法律關係的訴訟代理人。除訴訟所需時間外，本研究亦以原告是否獲得較現況為佳之判決（包含完全勝訴與勝敗互見兩種結果），作為衡量會計師、律師何者較能為當事人爭取權益的指標變數，因為納稅人提起行政訴訟的目的，即在於改變稅捐稽徵機關原先核定的稅額，期望為自己保留更多的經濟資源。

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訴訟效率與訴訟結果的影響，以供各相關單位擬定政策或選擇方案時的參考依據。所謂實證法律研究，係以計量分析的方法，研究大樣本的資料，將一切可進行標準化處理的法律資訊進行經驗研究、量化分析，其主要特徵在於發現社會行為的真實面，而非僅以規範論述或學說論述的方式，研究法律相關議題。許多法律規範所建構出的法律常識，其實存在謬誤，因此透過法律實證分析，測量法律規範的實際效果，可導正法學研究上純理論思辯而未能考慮實際情形所存在的缺陷（白建軍 2000）。然本法亦存有應用上之限制，法律上許多難以量化的資訊，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，若沒有透過與人文經濟主義的結合，無法充分解釋研究結果（岳彩申 2004）。故本研究透過統計分析，結合法律經濟學之理論，利用線性迴歸模型與羅吉斯迴歸模型 (Logistics regression)，並控制所得稅個別案件類別（即個人綜合所得稅或營利事業所得稅）、訴訟標的金額（即稅務訴訟所涉及的稅額）、被告機關的不同（即台北市國稅局以及北區國稅局）、訴訟程序（通常訴訟程序或簡易訴訟程序）、爭議因素（涉及會計原則與否）、複雜程度（原、被告主張爭點的多寡）、判決的結果（即判決主文係駁回原告之訴或撤銷訴願決定及原課稅處分）、訴訟天數長短（即為各判決

書的判決日期，距離該判決書中財政部訴願決定日期的天數），實證會計師抑或是律師，較有助於縮短稅務訴訟所需的時間，以及二者孰能協助當事人取得較佳之訴訟結果。於研究過程中，並能產生訴訟代理人專業背景與前述變數（即案件性質、類別、複雜程度、訴訟標的金額等）及個別變數相互間的關連性數據。

第三節 研究架構

本研究共分為五章，茲分述如下：

第一章：緒論

說明本研究的動機、目的、方法及架構。



第二章：文獻回顧與假說建立

第一節介紹訴訟效率的衡量方式與相關文獻，作為假說建立的基本依據；第二節介紹訴訟代理人影響法律案件訴訟效率及訴訟結果相關文獻，以說明訴訟代理人確實對於結案速度與判決結果具有影響，並具以建立假說；第三節說明稅務為律師與會計師業務之交界，並了解會計師與律師於稅務訴訟中專業之處；第四節為本研究假說之建立。

第三章：研究樣本及模型設計

本章說明研究選樣範圍、條件、模型變數的選擇以及模型建立、並預期解釋變數及控制變數對於訴訟效率（即被解釋變數）的影響。

第四章：研究結果

本章第一節先以敘述性統計分析樣本個別及相關變數間的特徵；第二節利用第三章所建立的統計模型進行迴歸分析，以瞭解在相同案件特徵下，稅務訴訟代理人專業背景

的差異，對於訴訟效率與訴訟結果的影響，並對於研究結果提出可能的解釋。

第五章為結論與建議

彙總本研究的主要內容，並依據研究結果，提出對律師、會計師教育、執業範圍、立法政策及當事人如何選擇代理人的建議。同時指出研究的限制，與利用本研究實證結果應注意的事項。



第二章 文獻回顧及假說建立

第一節 訴訟效率的概念

經濟學者認為資源具有稀少性，研究資源如何分配以達效用極大化是經濟學研究的問題之一。美國經濟學家 Posner (1973)亦認為法律資源具有稀少性，與一般社會資源相同，並非取之不盡，用之不竭，如何利用最少的法律資源，產生最大的訴訟效益，即係訴訟效率的概念。英國經濟學家寇斯 (Coase) 於 1960 年提出，當交易成本為零時，無論法律權益如何分配，均可達最大效益，但實際上，交易成本的確存在，因此法律的制定必須引導人類行為以產生社會最大的效益。

法律的一切活動，包含立法，執法以及紛爭解決的進行，都必須達到資源運用最適化，使社會財富最大化，也就是利用法律手段促使資源分配最優化，使社會資源效用極大化得以實現。換言之，若將法律行為視為交易，法律制度即是人們進行交易的規則，法律制度的運行勢必產生交易成本，為了使交易成本最小以達效用極大化，在紛爭解決部分必須強調訴訟效率的提昇。Posner (1973) 因此提出訴訟效率的經濟衡量方法，由訴訟程序的角度來研究訴訟效率，他認為訴訟制度的目的，係追求「錯誤成本」與「直接成本」總和的最小，而達到最高的訴訟效率。「錯誤成本」係判決結果與實際真實情況的差異；「直接成本」則係指訴訟制度中所花費的所有經濟資源。換句話說，「錯誤成本」係指公平正義實現的程度，判決結果越逼近真實情況，錯誤成本就越小；「直接成本」則係指訴訟過程中，政府機關與當事人所花費的所有資源，當錯誤成本與直接成本總和最小時，即係社會訴訟成本最小。

於一國實體法既定之前提下，法院就其所擁有之證據進行判決，除非法院能確實掌握所有資訊，判決結果即與真實情況相同，錯誤成本方能完全消弭。但事實上，法院很難了解自己究竟掌握多少真實資訊，因此難以衡量判決結果究竟包含多少錯誤成本，此時社會訴訟成本之高低便多繫於訴訟過程本身之因素，也就是「直接成本」之多寡（楊海坤、鄒煥聰 2006）。因此公平正義固然係法律制度所追求的首要目標，然而於現實中，

冗長且細膩的訴訟程序將使得當事人長期面臨訴訟所造成的心靈壓力，亦使得國家資源過於浪費，因此法律立法上企圖「以最短的時效，發揮司法最大功效」，而能達到訴訟經濟原則（林俊益 2000）。訴訟經濟效益可透過訴訟投入與訴訟產出之比來衡量，訴訟投入主要指可計算的經濟成本，即為可見的金錢投入；訴訟產出主要係指司法判決結果（劉善春 2000），因此在取得相同的司法判決結果下（此時錯誤成本相同），當事人之訴訟投入較少時（即直接成本較少），即獲得較高之訴訟經濟效益。

Posner (1973) 所主張的直接成本又可分為「公共成本」與「私人成本」：「公共成本」係國家所負擔的審理與執行成本，「私人成本」係當事人因訴訟所負擔的金錢成本（棚瀨孝雄 1994）。國家所負擔的成本包含各項行政資源，而個人所負擔的訴訟成本可進一步分為經濟成本與非經濟成本，經濟成本主要包含訴訟費用及律師費用；非經濟成本則包含機會成本及精神壓力等（余冠鵬 2005；胡騰 2001）。大部分訴訟成本的產生、衡量與訴訟天期長短皆有相關：（一）司法預算由政府決定，案件所使用的時間越短，所耗費的預算金額就越少；（二）當事人聘請律師或代理人，費用可分為固定金額、按時計酬以及或有費用。即使為固定金額，代理人考慮所需投入時間以議定價格，因此亦受時間長短影響；（三）機會成本以及精神壓力更與時間成正比，訴訟天期越長，當事人因訴訟而耗費的機會成本就越大，所耗費的精神也就越多。故時間才是影響訴訟成本最大的因素，部分訴訟案件更涉及訴訟金額利息之累加，當事人隨著訴訟周期的拉長，經濟資源耗費越是明顯，因此訴訟天期為訴訟成本重要的衡量指標（吳志攀 1999）。

綜上述文獻回顧可知，訴訟制度的目的是公平正義的實現，但由於錯誤成本難以衡量，在不同訴訟程序導致相同訴訟結果的假設下，訴訟效益高低即取決於訴訟天期的長短，此時錯誤成本不變，而直接成本較低，有助於社會資源最優化。

以往關於訴訟效率之研究多集中於訴訟程序的改善，包含簡易訴訟程序及小額訴訟程序能否顯著增加訴訟效率（屈國華等 2006；楊屹洲 2005）、案件和解是否較具訴訟效率（Fenn and Rickman 1999）等，鮮少針對訴訟代理人是否影響訴訟效率為題進行研究，然而委託訴訟代理人與否，或委託不同專業訴訟代理人時，係當事人進行訴訟時的權利與選擇，亦為訴訟過程中的一環，對於當事人經濟資源與法院行政資源當然產生不同影響，亦即產生不同的訴訟效率，而值得探討。

第二節 訴訟代理人對訴訟案件之影響

訴訟代理制度的目的在於（一）平衡訴訟雙方的專業能力、（二）保障當事人之權益、（三）促進訴訟經濟的產生、（四）協助法院發現真實與正確適用法律（廖偉志 1997）。美國、日本、德國及我國等先進國家，均允許當事人可委託訴訟代理人進行法律訴訟行為，上述國家中，律師為當然訴訟代理人，換言之，當事人均被允許委託律師代理訴訟，若欲委託律師以外之專業人士擔任訴訟代理人，則須視該國法令規範³。故律師於訴訟上之專業性與價值普受肯定，一般人也深信不疑，然而律師代理相對於其他專業人員，是否真能達到上述四個訴訟代理制度的目的，我國文獻極少實證研究「律師代理對訴訟結果有何實際影響」等的問題，但美國對於律師價值已有許多實證相關研究。

美國研究指出，法官必須依據許多資訊與證據，方能形成判決，律師即係一種資訊的提供者，透過法庭上的言詞辯論，可傳達更多資訊給法院，因此能對訴訟結果造成影響（Johnson et al. 2006）。然而文獻研究發現，律師能否為委託人取得較佳之訴訟結果，依案件種類之不同而有差別。Monsma and Lempert (1992) 研究發現，當律師或其助手擔任居住美國公共房屋當事人（Public housing）之訴訟代理人時，將顯著地延長當事人之訴訟天數，原因可能係當事人與律師文件往來費時，或律師為當事人利益而延長訴訟天數，使當事人能有更充裕的時間處理搬出公共房屋之事宜，整體而言對當事人是有利的。然而，當律師擔任少年犯之辯護人時，Clark and Koch (1980)，Aday (1986) 及 Feld (1989) 發現當事人易獲得駁回判決而須服刑或接受保護管束，亦即律師未能協助當事人免除刑罰。在律師擔任稅務訴訟代理人之研究中，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，研究當事人有無律師代理對於訴訟效率與訴訟結果之影響，結果發現律師能顯著地協助當事人減少實體審案件中的應納稅款，進而保護當事人之權益，但於和解案件中，則未有顯著之影響；進入實體審之案件，由律師代理人訴訟天數較長，但未達統計上的通常顯著水準，於和解案件中，訴訟天數較未委託律師代理人短，亦未達統計上的顯著水準，顯示律師於實體

³ 例如我國行政訴訟法中第 49 條第 2 項規範，專利行政訴訟案件須經審判長許可，才能委託專利代理人擔任訴訟代理人；美國聯邦稅務法庭規則第 200 條規定，任稅務訴訟代理人非具律師資格者，可經由通過法庭規範的筆試及口試，取得擔任稅務訴訟代理人的資格。

審稅務案件中，能協助當事人取得較佳之訴訟結果，但對於訴訟效率則影響不大。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，以了解不同訴訟代理人對於訴訟結果之比較，研究顯示，就以取得完全勝訴結果而言，以律師表現最佳 (36%)，無委託代理人次之 (20%)，委託其他專業代理人最差 (15%)；以取得較現況為佳之結果而言，仍以律師最佳 (63%)，無委託代理人次之 (37%)，委託其他專業代理人最差 (33%)。

我國相關研究中，許志銘(2004)利用卡方檢定，探討「律師代理制度」與「裁判結果」、「結案經過時間」以及「民事訴訟標的」間的相互關係，結果發現：(一) 當事人選任律師之主要考量在於案情之複雜度、本身的意思、行為、專業能力等，但與標的金額高低並無顯著關連；(二) 當被告選任律師或雙方皆選任律師時，原告獲得訴訟結果較僅原告選任律師時為差，認為律師代理制度對於當事人權益之維護有所幫助；(三) 律師代理之案件因較為複雜，加上律師具有維護當事人之攻擊防禦技巧，致使律師代理之案件訴訟天數明顯較長。黃國昌 (2007) 利用羅吉斯迴歸分析控制訴訟金額，研究律師代理對民事訴訟結果之影響，結果發現律師代理未能顯著影響最後判決的結果，可能因為我國民事審判機制之運作相當健全，因此訴訟結果之勝敗，取決於案件本身理由之有無，而非律師代理之有無。黃文琪 (2004) 採用內容分析法，蒐集自 2000 年 7 月 1 日至 2003 年 9 月 30 日止，台北高等行政法院所作營利事業所得稅行政訴訟事件之審理結果，研究發現委託訴訟代理人之案件勝率較無委託者為佳。若訴訟代理人以會計師、律師及聯合代理此三者論，由會計師與律師聯合代理人勝訴比率最高，其次為會計師，律師居末，顯示當會計師與律師合作為當事人辯護時，可收截長補短之效，但此研究僅由資料分佈情形進行分析，未能控制稅務案件特性，因此無法充分說明訴訟代理人對訴訟結果之影響。

綜合國內外文獻研究結果顯示，除黃國昌 (2007) 認為律師代理訴訟對訴訟結果無顯著影響外，其餘多數研究均發現訴訟代理人對於案件訴訟天數長短或判決結果優劣有影響，且依據民事或行政訴訟案件種類之不同，律師擔任訴訟代理人的影響亦有好壞之分。惟前述部分研究僅以敘述性統計的方式進行研究，未能區分案件本身因素對訴訟效率與結果的影響。

第三節 稅務訴訟代理人之種類與專業背景

租稅實務 (tax practice) 係一牽涉法律規範與會計原則的領域，美國在 1940 至 1950 年代，許多擁有律師及會計師兩種資格的專業人士，同時執行法律與會計的相關業務 (dual practice from a single office)。1946 年起美國律師公會 (American Bar Association) 中的執業道德委員會 (Ethics Committee) 開始禁止這種行為，規範擁有二者資格者必須擇一執業，意指選擇擔任律師從事業務者，不得從事會計師業務，因此租稅實務就成為律師與會計師兩方業務爭奪的焦點。在 1951 年時，美國律師公會與美國會計師公會 (American Institute of Certified Public Accountants) 簽署了一份聯合聲明⁴，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)，除非取得在稅務法庭 (Tax Court) 上擔任訴訟代理人之資格⁵，否則不可擔任納稅義務人之訴訟代理人 (Goldberg 1966)。美國國會議員 Leon Panetta 於 1991 年時，提出美國小額稅務訴訟 (small tax case) 可由會計師代理的法案，但於 1992 年遭到國會否決。該提案源起於稅務法庭統計金額在美金 10,000 以下之小額訴訟，90% 的案件由納稅義務人本人自為訴訟行為，因為聘請律師的費用相當高，不符合成本效益原則。然而原告逕自進行訴訟行為無法保障自己的權益。Leon Panetta 認為當事人發生稅務紛爭前，大多有會計師擔任稅務代理人，發生稅務紛爭後，續由會計師擔任訴訟代理人，能保障當事人權益且委託費用亦較律師低廉。由美國會計師與律師是否可擔任稅務訴訟代理人之歷史發展，顯示會計師除非通過稅務法庭的資格測驗，否則不得擔任稅務訴訟代理人。

稅務律師 (tax lawyers) 與會計師為美國所稱之稅務專業人員 (tax professionals)，對於納稅義務人納稅申報與進行訴訟活動時，有所貢獻。美國文獻指出，美國律師及會計師等稅務專業人員從事租稅實務時，除了應用本身專業能力，協助當事人處理報稅事務，面對美國內地稅務局 (Internal Revenue Service) 的查核及向稅務法庭提出訴訟時，亦能替當事人尋找以往的判例，以協助當事人降低案件結果的不確定性 (Phillips and Sansing 1998；Roberts 1998；Beck et al. 1996；Shields et al. 1995)，當稅務專業人員代

⁴ Joint Statement of Principles，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。

⁵ 美國會計師任稅務訴訟代理人之規定，參見聯邦稅務法庭訴訟規則 (Rules of Practice and Procedures of Tax Court) 第 200 條。

理納稅義務人處理報稅事宜時，亦有能力解釋法條中定義模糊的規定，故能協助納稅義務人取得有利的稅賦結果（Cloyd and Spilker 1999）。上述研究顯示會計師與律師，均具備協助當事人於稅務訴訟時取得較佳租稅結果之能力。

Black (2004) 認為租稅實務並不單純屬於法律層面的業務，亦包含了會計專業在內，因此稅法相關業務不宜全交由律師處理，因為律師並無會計上及稅務上之專業，例如美國大部分稅務律師由法學院畢業時，僅修習了一門至二門的稅務相關課程，且這些課程皆屬選修課程；相對律師而言，會計師也無法處理全部的租稅相關業務，因為會計師的課程中，除了商法外，並無接觸法理與其他法規的學習，無法處理信託、訴訟等相關業務。因此 Black (2004) 主張律師能協助當事人處理稅務法條原則上的應用，會計師則能處理財務報表上項目的分類、解釋、計算及會計原則的應用，兩者對於租稅實務均有所貢獻。律師及會計師二者皆是為了公共利益所設立之職業，兩者須經過資格認定的考試，也必須遵守雙方公會所制定的執業道德規範，並於執業時持續進修保持本身能力，故兩者若能充分合作，則更能保護當事人之權益。

稅務行政訴訟更是明顯涉及了法律層面及會計層面：（一）就法律層面而言，當事人必須經過複查、訴願等訴訟前置程序，方能提起稅務行政訴訟，且必須符合起訴要件，載明訴之種類，才能進入實體審，以順利保障自己的權益，Kritzer (1998) 即認為律師因熟悉訴訟程序而較非律師者更具訴訟優勢。中國註冊會計師月刊 2000 年七月號中亦曾指出中國稅務律師打贏稅務訴訟的要素，主要包含爭議行政機關管轄權、處分適法、行政程序問題等。此結果顯示即使由稅務律師處理稅務訴訟時，亦多從法律層面下手，未碰觸實質稅額本身之計算與認定。（二）就會計層面而言，稅法中稅額收入與費用之認定，常受到會計學的影響，尤其係所得稅法中的所得之計算，多採會計學的方式（王建煊 2006）。故不熟稔會計者，無法了解稅額組成中，收入與費用之認定，而未能爭議稅額之合理性。我國於 2007 年 7 月 4 日新修定的行政訴訟法中規定，稅務行政訴訟代理人可由律師及會計師擔任⁶，在審查修正草案時，有立法委員曾提出最高行政法院之訴訟代理人應由律師強制代理，因為最高法院為法律審，對於法理不熟悉之會計師無法勝任而未能保障當事人權益，故應排除會計師代理稅務案件的權利。會計師公會則提出

⁶ 會計師擬擔任稅務訴訟代理人時，應得到審判長的許可，而該項許可，審判長可隨時裁定撤銷。參見行政訴訟法第 49 條第 2 項之規定。

2002 年至 2004 年間，會計師於最高行政法院所代理之稅務訴訟勝率，較律師代理者為高之統計數據作為反駁。黃士洲（2007）亦舉出國外立法例，包含美國的稅務法庭以及德國的財務法庭（Bundesfinanzhof）均允許會計師擔任當事人之訴訟代理人⁷，並不限制僅具律師資格方能擔任上訴審之訴訟代理人。黃士洲（2007）認為，稅務訴訟案件於律師及會計師行業中，相對於民事、刑事訴訟或財報簽證，屬較為進階的知識領域，無法期待所有律師與會計師均能熟悉之，因此主張我國當維持現狀，不應立即排除會計師於最高行政法院，擔任稅務訴訟代理人資格，反而應加強律師及會計師執業上所需之稅務知識及訴訟法令，方能收事半功倍之效。

第四節 假說建立



我國會計師公會面對行政訴訟法修正草案時，對於排除會計師於最高行政法院擔任稅務訴訟代理人之提案，提出 2002 年到 2004 年，最高行政法院稅務案件的判決結果，發現會計師擔任稅務訴訟代理人的案件共計 8 件，有 6 件勝訴（勝訴率 75%）；律師代理的稅務訴訟案件有 30 件，勝訴 12 件（勝訴率 40%）；會計師與律師共同代理的件數 7 件，共 5 件勝訴（勝訴率為 71%），因此認為會計師訴訟勝率較律師為高，作為該提案之反駁。Kritzer (1998) 亦僅利用 1991 至 1994 年，美國威斯康辛州稅務訴訟案件結果，進行不同訴訟代理人之比較。但僅利用敘述性統計進行分析，一來樣本數過少，二來未能排除案件本身因素對於訴訟結果之影響，並忽略訴訟時間之縮短亦能為當事人帶來訴訟效益。因此本研究即試圖控制案件特性，以分析律師以及會計師擔任訴訟代理人時，對於訴訟效率與結果有何影響。

訴訟代理制度是為了保護當事人權益，協助法官掌握案情，以及促進訴訟經濟的發生。美國經濟學家 Posner (1973) 主張訴訟成本越小，即具有較高的訴訟效率，吳志攀 (1999)、劉善春 (2000) 等人認為，訴訟效率取決於判決產出及投入資源之比，因此

⁷ 美國會計師任稅務訴訟代理人之規定，參見聯邦稅務法庭訴訟規則（Rules of Practice and Procedures of Tax Court）第 24 條及第 200 條；德國會計師任稅務訴訟代理人之規定，參見德國行政訴訟法第 67 條及德國聯邦財務法庭規則施行細則第 62 條。

本研究認為獲得相同訴訟結果下，不同訴訟代理人若能以較短之訴訟天期結案，則具有較高之訴訟效率，能為訴訟當事人節省較多經濟資源，同時亦能為國家政府節省較多之行政資源與社會成本。但由 Monsma and Lempert(1992)、許志銘(2004) 及 Hrung(2006) 研究發現，律師擔任訴訟代理人時，其訴訟天數並未較無委託律師者短，反而顯著較長，可能原因為律師與委託人間書信往返以及溝通費時，且具有較佳之訴訟攻擊防禦技巧。本研究因此提出假設探討專業訴訟代理人（包含會計師與律師二者）於稅務訴訟案件中，是否能增進訴訟效率：

假設一：在其他情形相同下，專業訴訟代理人較具訴訟效率，即專業訴訟代理人能縮短訴訟案件所需的訴訟天數。

Black (2004) 認為即使係美國的稅務律師，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。我國學者葛克昌 (2005) 認為，我國律師因於律師司法官考試中，並不需要考稅法，因此律師大多對於稅法感到陌生，而鮮少擔任稅務訴訟代理人。律師除了處理廣泛的刑、民事訴訟外，因社會發展日益複雜，許多領域較為狹隘卻專業的法令，包含專利法、環境保護法等，律師皆須接受專家協助方能處理這些專業訴訟，而稅務訴訟即係這些專業訴訟之一。我國企業之稅務簽證多由會計師處理，同時也為社會大眾心目中的稅務專家，因此本研究認為會計師相對於一般律師，對於租稅處理與稅額中收入、費用之認定均具備專業，因此提出以下假設：

假設二：在其他情形相同下，會計師較律師具訴訟效率，即會計師較律師更能縮短稅務訴訟案件所需的訴訟天數。

訴訟代理人因具備訴訟專業，因此能保護當事人之權益，但根據第二節所述研究發現，律師擔任訴訟代理人時，根據案件種類之不同，協助訴訟當事人取得訴訟結果之好壞亦有不同，如 Clark and Koch (1980) 等學者研究發現，律師代理少年法庭訴訟反而對當事人有害，本研究認為此與律師是否具備該類案件之專業知識有關。美國文獻研究

指出，稅務專業人員能解釋法條中模糊不清之處，而使得納稅義務人取得較佳之訴訟結果。由 Hrung (2006) 稅務行政訴訟案件之研究發現，律師對於訴訟結果具有利之影響，同時依據黃文琪 (2004) 研究結果發現，律師與會計師之訴訟勝率皆較無委託訴訟代理人為佳，顯示專業訴訟代理人於稅務訴訟中，能發揮保障當事人權益之功能，律師雖未具備專業背景，但由原課稅處分是否有違法之法律觀點切入，仍有機會為當事人取得有利裁判。本研究認為會計師具備專業背景，且取得會計師資格必須通過租稅法規的考試，故較律師在稅務領域內更具專業，因此提出假設如下：

假設三：在其他情形相同下，專業代理人較具訴訟效果，即有專業代理人之稅務訴訟案件，較當事人自為訴訟案件更可能取得較現況為佳之裁判。

假設四：在其他情形相同下，會計師較律師具訴訟效果，即會計師代理之稅務訴訟案件，較律師代理訴訟案件更可能取得較現況為佳之裁判。



第三章 研究樣本與模型設計

第一節 研究樣本

本研究的樣本，取自司法院法學資料檢索系統中之裁判書查詢，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，因所得稅訴訟案件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。

表 3-1-1 顯示本研究最後使用的案件數為 823 件，係全部樣本 1,088 件，刪除未經法院進行實體裁判的案件 186 件、和解筆錄 53 件、資料有所缺漏之樣本 21 件，被告機關為財政部賦稅署 1 件⁸、及案號重覆之樣本 4 件。由於本研究的主要目的在於檢驗訴訟代理人背景與訴訟效率、結果間的關連性，故最後樣本的起訴爭點，應經過行政法院的審理。最後樣本排除 53 件訴訟和解以及 175 件起訴程序要件不符而遭駁回之案件，原因係訴訟中的和解，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。

另因起訴程序要件不符，遭裁定駁回案件計有 175 件，亦未經實體審而排除於最終樣本。175 件遭裁定駁回之案件中，為會計師代理人 11 件，佔其總代理案件數 4.3%；律師代理人 16 件，佔 8.5%；聯合代理人 1 件，佔 1.5%；無委託專業訴訟代理人者 147 件，佔 25.4%⁹。顯示當原告無委託專業之訴訟代理人時，由於缺乏行政訴訟程序之相關知識，容易造成起訴要件缺乏，而不合起訴程序，案件進入實體審前即遭駁回，而失去訴訟的機會。由此結果觀之，專業訴訟代理人的確能協助原告，增加訴訟案件進入實體審之機率。另就會計師及律師代理案件遭裁定駁回的比例作比較，會計師僅 4.3%，較律師之 8.5% 為低，顯示律師就提起行政訴訟程序所需之專業，似未優於會計師。

⁸ 刪除原因見表 3-1-1 之附註 d。

⁹ 原始樣本 1,088 件中，由會計師代理人為 255 件 (23.4%)、律師代理人為 188 件 (17.3%)，聯合代理人 67 件 (6.2%)，無委託專業訴訟代理人為 578 件 (53.1%)。

表 3-1-1：樣本篩選表

原始案件數	1,088
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. 該種案件為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. 該案件被告機關為南區國稅局，應由高雄高等行政法院審理。
- c. 該種案件為裁判須以民事法律關係是否成立為準據，而該法律關係已經訴訟繫屬尚未終結。
- 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。



第二節 研究方法與模型

本研究以實證法律研究法 (empirical legal research)，檢驗稅務訴訟之代理人專業背景對於訴訟效率與訴訟結果的影響。所謂實證法律研究法，係以計量分析的方法，研究大樣本的資料，其主要特徵在於發現社會行為的真實面，而非僅以規範論述或是學說論述的方式，研究法律相關議題。本研究以訴訟所需時間的長短作為訴訟效率之代理變數，以及取得較現況為佳之訴訟結果，作為被解釋變數，用以衡量專業訴訟代理人對於訴訟效率與訴訟結果之影響。

本研究是以判決日期落於 2005 年間所得稅之行政稅務訴訟案件作為最終樣本數，包含委託專業訴訟代理人與無委託專業代理人全部案件，並未刻意挑選及刪除樣本¹⁰，故不含樣本自我選擇的問題。本研究以多項式線性回歸模型與羅吉斯迴歸模型研究專業訴訟代理人（含律師以及會計師二者）對於訴訟效率以及訴訟結果的影響，而未使用 Heckman 的樣本自我選擇模型（sample selection）。

本研究以獲得較現況為佳判決的機率作為衡量訴訟結果的指標。當判決主文為「原告之訴駁回」，則為敗訴，本研究即設定變數為 0；當判決書主文為「訴願決定及原處分（及複查決定）均撤銷」（訴訟結果為勝訴）與「訴願決定及原處分部分撤銷，原告其餘之訴駁回」時（訴訟結果為勝敗互見），均為取得較現況為佳之訴訟結果，變數值即設定為 1。其原因在於，原告提出稅務訴訟的目的，原在於促使法官撤銷對其不利的行政處分，但在同一起訴的程序中，除原告真實的訴訟請求外，原告極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，即使夾帶之訴訟請求原本即無勝訴可能性，在 2005 年行政訴訟無需繳納裁判費的制度下¹¹，夾帶其他訴訟請求，亦不會增加原告之負擔。

本研究所使用之訴訟所需時間，係指判決書的判決日期，距離該判決書中財政部訴願決定日期間之天數。以台北高等行政法院 93 年度訴字第 03304 號為例，「原告不服財政部中華民國 93 年 8 月 11 日台財訴字第 09300369210 號訴願決定，提起行政訴訟」，

¹⁰ 本研究所刪除樣本，除因資料缺漏或案號重複者外，主要包含未經法院實體判決者，而訴訟當事人並非可主動選擇該案件是否經實體判決。

¹¹ 我國於 2007 年 7 月修正行政訴訟法後，於同年 8 月 15 日起，對於行政訴訟已開始徵收裁判費。

該判決書之判決日期為 2005 年 1 月 31 日，則訴訟所需時間的計算，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，亦即法官進行思考與調查，應非僅侷限於政府工作天。

以各判決書的判決日期與訴願決定日期之間的天數，作為衡量訴訟所需時間之變數，有客觀明確的優勢。但前述日數包括原告接獲財政部訴願決定後，尚未提起行政訴訟的期間，此期間依行政訴訟法第 106 條第 1 項規定：「撤銷訴訟之提起，應於訴願決定書送達後二個月之不變期間內為之。但訴願人以外之利害關係人知悉在後者，自知悉時起算。」，亦即納稅人通常得於兩個月的不變期間內，向高等法院提起行政訴訟，而個別案件實際提起行政訴訟與財政部訴願決定日期間的天數，可能長短不一，且尚未有研究資料可資參考。

此外，納稅人如向高等行政法院提起稅務案件之行政訴訟，高等行政法院應將案件分派給指定的法官後，該指定的承審法官始能開始審判程序，因而原告提起訴訟案件至高等法院分案開始審判程序之間所需的時間，亦可能長短不一，且亦未有數據資料可資參考。

綜上所述，依據判決書之樣本資料所計算的判決所需時間，將包含(1)納稅人接獲訴願決定而尚未提起訴訟的期間；(2)高等法院尚未分案處理的期間；及(3)高等行政法院實際審理稅務訴訟案件之天數。亦即

$$T_{total} = T_{lawsuit} + T_{allocation} + T_{judgement} \quad (1)$$

其中，

T_{total} 為判決書的判決日期距離訴願決定日期之間的日曆天數

$T_{lawsuit}$ 為納稅義務人接獲財政部訴願決定至提起行政訴訟之間的日曆天數

$T_{allocation}$ 為高等行政法院收受納稅人起訴狀至分派給承審法官所需之分案作業日曆天數

$T_{judgement}$ 為法院實際審理稅務訴訟案件所需日曆天數

$T_{lawsuit}$ 及 $T_{allocation}$ 在個別案件中的時間長短可能不一，且無額外資訊可資參考，故應討論以 T_{total} 為應變數所作之實證研究結果是否會存有偏誤。由下述分析可知， $T_{lawsuit}$ 對研究結果的影響應大於 $T_{allocation}$ ，但二者均不致使研究結果有系統性的偏誤。因為 $T_{allocation}$ 於同一法院中，應該極為相近，故可將 $T_{allocation}$ 視為一固定不變的常數。另就 $T_{lawsuit}$ 的影響而言，案情較複雜的案件，納稅人或訴訟代理人為起訴所需的準備時間應該較長；案件金額較高的案件，為起訴所需的準備時間應該較長，因而 $T_{lawsuit}$ 的影響可用個別案件特性等控制變數加以排除。此外， $T_{lawsuit}$ 的大小，亦可能與訴訟代理人的專業背景有關，律師對於行政訴訟程序若較會計師熟稔，則前者為起訴所需的準備時間，可能較後者為短。故合併 $T_{lawsuit}$ 、 $T_{allocation}$ 以及 $T_{judgement}$ 作為稅務訴訟效率的衡量指標，以檢驗訴訟代理人專業背景，對訴訟所需時間的影響，應屬合理可行。

本研究為衡量稅務案件之訴訟效率以及訴訟結果所建立的模型如下：

$$LN(T_{total},i) = \beta_0 + \beta_1 D_{prof,i} + \beta_2 D_{size,i} + \beta_3 D_{business\ tax,i} + \beta_4 LN(amount),i + \beta_5 D_{taipei,i} + \beta_6 D_{simple,i} + \beta_7 D_{acct,i} + \beta_8 LN(complex),i + \beta_9 D_{judge,i} + \varepsilon_i \quad (2)$$

$$LN(T_{total},i) = \beta_0 + \beta_1 D_{lawyer,i} + \beta_2 D_{cpa,i} + \beta_3 D_{size,i} + \beta_4 D_{business\ tax,i} + \beta_5 LN(amount),i + \beta_6 D_{taipei,i} + \beta_7 D_{simple,i} + \beta_8 D_{acct,i} + \beta_9 LN(complex),i + \beta_{10} D_{judge,i} + \varepsilon_i \quad (3)$$

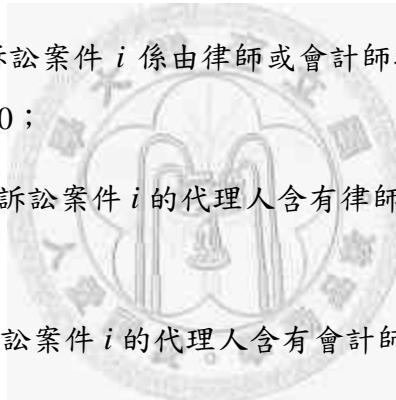
及

$$\begin{aligned} L_i &= \ln \left[\frac{\Pr(D_{judge,i} = 1)}{1 - \Pr(D_{judge,i} = 1)} \right] \\ &= \beta_0 + \beta_1 D_{prof,i} + \beta_2 D_{size,i} + \beta_3 D_{business\ tax,i} + \beta_4 LN(amount),i + \beta_5 D_{taipei,i} + \beta_6 D_{simple,i} + \beta_7 D_{acct,i} + \beta_8 LN(complex),i + \beta_9 LN(T_{total},i) + \varepsilon_i \end{aligned} \quad (4)$$

$$\begin{aligned}
L_i &= \ln \left[\frac{\Pr(D_{judge,i} = 1)}{1 - \Pr(D_{judge,i} = 1)} \right] \\
&= \beta_0 + \beta_1 D_{lawyer,i} + \beta_2 D_{cpa,i} + \beta_3 D_{size,i} + \beta_4 D_{business tax,i} + \\
&\quad \beta_5 LN(amount),i + \beta_6 D_{taipei,i} + \beta_7 D_{simple,i} + \beta_8 D_{acct,i} + \\
&\quad \beta_9 LN(complex),i + \beta_{10} LN(T_{total}),i + \varepsilon_i
\end{aligned} \tag{5}$$

其中

1. $LN(T_{total}),i$ 為訴訟 i 所需的天數取自然對數，即財政部訴願決定日至判決日期之間的天數取自然對數；
2. $D_{judge,i}$ 為虛擬變數 (Dummy Variable)，當訴訟案件 i 結果為勝訴或勝敗互見時，此變數的數值為 1；當訴訟結果為敗訴時，此變數的數值為 0；
3. $D_{prof,i}$ 為虛擬變數，當訴訟案件 i 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；
4. $D_{lawyer,i}$ 為虛擬變數，當訴訟案件 i 的代理人含有律師時，此變數的數值為 1；其他情形為 0；
5. $D_{cpa,i}$ 為虛擬變數，當訴訟案件 i 的代理人含有會計師時，此變數的數值為 1；其他情形為 0；
6. $D_{size,i}$ 為虛擬變數，當訴訟案件 i 的代理人所屬事務所中，執業律師或會計師人數達 20 人以上時，此變數的數值為 1；未滿 20 人為 0；
7. $D_{business tax,i}$ 為虛擬變數，當訴訟案件 i 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；當訴訟案件 i 為綜合所得稅案件時為 0；
8. $LN(amount),i$ 為訴訟案件 i 的訴訟金額取自然對數，含訴訟稅額及罰金；
9. $D_{taipei,i}$ 為虛擬變數，當訴訟案件 i 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；
10. $D_{simple,i}$ 為虛擬變數，當訴訟案件 i 屬簡易訴訟程序時，此變數的數值為 1；當訴訟



案件 i 屬通常訴訟程序時，此變數的數值為 0¹²；

11. $D_{acci,i}$ 為虛擬變數，當訴訟案件 i 爭點涉及會計事項時（即案件涉及收入、費用之認列與剔除），此變數的數值為 1；其餘情形為 0；
12. $LN(complex),i$ 為訴訟案件 i 的爭點字數取自然對數。

模型（2）與模型（3）為線性迴歸模型；模型（4）與模型（5）為評定模型（Logit model）或稱邏輯迴歸，係離散選擇法模型之一，亦屬於多重變數分析範疇。模型（2）中 $D_{prof,i}$ 之係數 β_2 為驗證假設一，即在其他情形相同時，專業訴訟代理人能縮短稅務訴訟案件所需的天數，故 $D_{prof,i}$ 之係數 β_2 在模型（2）中應為負值。模型（3）中 $D_{lawyer,i}$ 之係數 β_2 及 $D_{cpa,i}$ 之係數 β_3 為驗證假設二，因會計師與律師均為本研究之專業訴訟代理人，相較於非專業訴訟代理人應更具訴訟效率，故兩係數應為負值；當訴訟案件委託會計師比委託律師較具訴訟效率，即所需訴訟天數較少時，模型（3）中 β_3 應小於 β_2 。模型（4）中 $D_{prof,i}$ 之係數 β_2 為驗證假設三，當專業訴訟代理人所提出之爭點，因係專業見解而較具說服力時，能提升當事人獲勝的可能性，故 β_2 在模型（4）中應為正值。模型（5）中 $D_{lawyer,i}$ 之係數 β_2 及 $D_{cpa,i}$ 之係數 β_3 為驗證假設四，因會計師與律師均為本研究之專業訴訟代理人，故兩係數應為正值；當會計師較律師更能提升當事人獲勝可能性時，模型（5）中 β_3 應大於 β_2 。

模型（2）至模型（5）中，除 $D_{prof,i}$ 、 $D_{lawyer,i}$ 以及 $D_{cpa,i}$ 以外之變數，為本研究之控制變數，其功能為維持個別案件中對於不同的所得稅種類、案件複雜程度、課稅爭議範圍以及其他案件特徵等因素，對於稅務訴訟效率以及勝率的影響。加入這些控制變數後，本研究希望排除上述變數之影響，而關注於訴訟代理人背景對於訴訟效率與結果的影響。

本研究對於控制變數亦有預期：

(一) 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，且於訴願程序中，相關行政單位亦未能主動更正該違法課稅處分，故應較行

¹² 我國行政訴訟案件，訴訟金額於新台幣 20 萬元以下時，即適用簡易訴訟程序。

政法院駁回原告之訴的判決，所涉及的法理或事實更為複雜，故於其他條件不變下，該稅務案件需要較多的審理時間；反之審理期間較長的案件，於排除其他因素後，可能有較高的勝訴率，故模型（2）以及模型（3）中 $D_{judge,i}$ 之係數應為正值；而模型（4）以及模型（5）中 $LN(T_{total},i)$ 之係數亦應為正值。

- (二) 當事務所規模越大時，所擁有的訴訟資源應越豐富，同時大型會計師事務所中，可能含有律師成員，反之大型律師事務所中，亦可能含有會計師成員，其訴訟策略及訴訟文書，應較單純由會計師或律師所組成之事務所的稅務代理人更為周全而具效率及效果，故模型（2）與模型（3）中 $D_{size,i}$ 之係數應為負值；在模型（4）與模型（5）中應為正值。
- (三) 訴訟當事人為營利事業所得稅時，應較個人綜合所得稅複雜，因此所需訴訟天數較長，法官可從中發現行政機關處分瑕疵的可能性越大，因此預期在模型（2）與模型（3）中 $D_{business\ tax,i}$ 之係數應為正值；在模型（4）與模型（5）中亦應為正值。
- (四) 當案件所涉及的訴訟金額越大時，或案件複雜度越高時，所需審理天數應越長，故預期模型（2）與模型（3）中 $LN(amount),i$ 與 $LN(complex),i$ 之係數應為正值；在模型（4）與模型（5）中亦應為正值。
- (五) 根據林春燕（1999）及王宗富（2001）研究指出，各國稅局間組織績效與查核品質存有不同，因此本研究認為國稅局之查核品質與技術，對於訴訟效率與結果應有影響，但無法推論何者較佳，故於各模型中不作預期。
- (六) 根據屈國華等人（2006）以及楊屹洲（2005）研究指出，簡易訴訟程序較具效率，訴訟天數較一般訴訟程序短。我國簡易訴訟程序，原則上不需經言詞辯論，且僅由一名法官進行審理，訴訟程序較為簡單，訴訟天數應較短，故預期模型（2）與模型（3）中 $D_{simple,i}$ 之係數應為負值，但其對於訴訟勝率之影響難以估計，故於模型（4）與模型（5）中不作預期。
- (七) 當案件爭點涉及會計事項時，必須考慮收入與費用之認定，以及檢查歷年來的相關帳簿表冊，較爭點涉及非會計事項（例如法律事項，即原行政處分是否違法）複雜，所需審理天數應較長，同時爭議的空間較大，較易取得較現況為佳之結果，

因此本研究預期模型（2）與模型（3）中 $D_{acct,i}$ 之係數應為正值，在模型（4）與模型（5）中 $D_{acct,i}$ 之係數亦為正值。

為了進一步分析訴訟代理人個數對於訴訟效率與結果之影響，並能捕捉會計師對於訴訟效率與訴訟結果之邊際效果，本研究由 823 件樣本中，刪除由會計師與律師二者聯合代理之案件計 63 件，以檢定在不同訴訟代理人個數下，會計師是否對於訴訟效率與訴訟結果有顯著影響：

$$\begin{aligned} LN(T_{total},i) = & \beta_0 + \beta_1 D_{agent1,i} + \beta_2 D_{agent2,i} + \beta_3 D_{agent3,i} + \beta_4 D_{cpa,i} + \beta_5 D_{size,i} + \\ & \beta_6 D_{business tax,i} + \beta_7 LN(amount),i + \beta_8 D_{taipei,i} + \beta_9 D_{simple,i} + \\ & \beta_{10} D_{acct,i} + \beta_{11} LN(complex),i + \beta_{12} D_{judge,i} + \varepsilon_i \end{aligned} \quad (6)$$

$$\begin{aligned} L_i = \ln \left[\frac{\Pr(D_{judge,i} = 1)}{1 - \Pr(D_{judge,i} = 1)} \right] \\ = & \beta_0 + \beta_1 D_{agent1,i} + \beta_2 D_{agent2,i} + \beta_3 D_{agent3,i} + \beta_4 D_{cpa,i} + \beta_5 D_{size,i} + \\ & \beta_6 D_{business tax,i} + \beta_7 LN(amount),i + \beta_8 D_{taipei,i} + \beta_9 D_{simple,i} + \\ & \beta_{10} D_{acct,i} + \beta_{11} LN(complex),i + \beta_{12} LN(T_{total}),i + \varepsilon_i \end{aligned} \quad (7)$$

其中

1. $D_{agent1,i}$ 為虛擬變數，當訴訟案件 i 的專業訴訟代理人為一人時，此變數的數值為 1；其餘情形為 0；
2. $D_{agent2,i}$ 為虛擬變數，當訴訟案件 i 的專業訴訟代理人為二人時，此變數的數值為 1；其餘情形為 0；
3. $D_{agent3,i}$ 為一虛擬變數，當訴訟案件 i 的專業訴訟代理人為三人時，此變數的數值為 1；其餘情形為 0；
4. 其餘變數之定義與模型（2）至模型（5）之變數說明相同。

模型（6）與模型（7）假設專業訴訟代理人數之增加，對訴訟效率與訴訟結果有不等量的影響，故以 $D_{agent1,i}$ 、 $D_{agent2,i}$ 、 $D_{agent3,i}$ 區分研究專業訴訟代理人數不同對於訴訟效率與訴訟結果之影響，而 $D_{cpa1,i}$ 之係數 β_5 ，係用以捕捉會計師對於訴訟效率、結果之

影響。當委託專業訴訟代理人能促進訴訟效率與提昇訴訟結果時， $D_{agent1,i}$ 、 $D_{agent2,i}$ 、 $D_{agent3,i}$ 之係數 β_2 、 β_3 、 β_4 ，在模型（6）中應為負值，在模型（7）中應為正值；若訴訟代理人數增加能促進訴訟效率與提昇訴訟結果時，則在模型（6）中 $\beta_2 > \beta_3 > \beta_4$ ，在模型（7）中 $\beta_2 < \beta_3 < \beta_4$ 。如會計師相對於無委託訴訟代理人或律師而言，對所得稅訴訟案件的勝訴率，有不同影響時， β_5 將顯著地不等於 0；當會計師擔任訴訟代理人，更有助於提昇原告行政訴訟的勝訴率， β_5 則為正值。其餘變數亦為模型之控制變數，其預期方向與模型（2）至（5）相同。



第四章 研究結果

本研究主要是探討訴訟代理人專業背景對於稅務訴訟效率與訴訟結果的影響。本章將分為二部分，第一部分係以 2005 年間判決之 823 件所得稅訴訟案件為樣本，進行訴訟代理人差異及控制變數對於訴訟效率、結果的敘述性統計分析；第二部分則以迴歸模型，控制對訴訟效率產生影響的相關變數後，分析訴訟代理人專業背景的差異對訴訟效率、結果之影響。

第一節 敘述性統計分析

(一) 訴訟代理人與訴訟結果之統計資料

表 4-1-1 顯示，訴訟結果為勝訴者占全部案件的比率，以會計師代理為最高，其次為聯合代理，無專業訴訟代理人最低，經統計檢定顯示，專業訴訟代理人（含會計師、律師及聯合代理）勝訴比例均顯著與無專業訴訟代理人不同¹³。勝訴案件與勝敗互見案件的加總數量，代表訴訟結果較現況為佳之案件，仍以會計師代理為最高，為 18.2%，其次為律師（15.8%），而以無專業訴訟代理人最低（11.3%），經統計檢定顯示，會計師與無專業訴訟代理人取得較現況為佳之比例顯著不同，其餘類別則無顯著差異。此一結果表示會計師較無專業訴訟代理人更易取得較佳的訴訟結果，與 Kritzer (1998) 之研究發現不同，可能是因為美國律師分工較為細膩，有專門的稅務律師¹⁴，因此稅務案件多交由專業的稅務律師處理，表現較其他訴訟代理人佳。另一可能原因為該研究中，律師代理案件共計 55 件、非律師之專業人士代理計 33 件，此樣本數過少而未能客觀地顯示不同專業訴訟代理人對於訴訟結果之影響。此外，值得注意的為會計師與律師聯合代理時，其訴訟結果並未發生會計師與律師因專業互補，而表現較單純由會計師或律師代理之案件結果為佳，與黃文琪（2004）之研究發現不同，可能原因為當事人研判案件獲勝機率較低，因此刻意委託會計師與律師二者聯合代理，但因爭議案情顯無理由，故未

¹³ 見表 4-1-1 附註。

¹⁴ 參照，美國國際商務會員網站 <http://www.americamember.org/usavip/law/attorney.htm>，美國律師制度。

能取得較佳之訴訟結果，此原因有待進一步之研究。

表 4-1-1：不同訴訟代理人之訴訟結果分配(案件數為 823)

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

註：

本研究利用統計檢定各樣本比例是否相同（虛無假設為兩樣本比例相同），就勝訴比例方面，會計師與律師、聯合代理、無專業訴訟代理人之 Z 值分別為 1.04、0.30、3.95，P 值分別為 0.30、0.77、0.00；律師與聯合代理、無專業訴訟代理人之 Z 值分別為 0.46、2.34，P 值分別為 0.65、0.02；聯合代理與無專業訴訟代理人之 Z 值為 2.38，P 值為 0.02。就結果較現況為佳方面，會計師與律師、聯合代理、無專業訴訟代理人之 Z 值分別為 0.59、1.02、2.38，P 值分別為 0.55、0.31、0.02；律師與聯合代理、無專業訴訟代理人之 Z 值分別為 0.58、1.43，P 值分別為 0.56、0.15；聯合代理與無專業訴訟代理人之 Z 值為 0.33，P 值為 0.74。

(二) 不同訴訟代理人訴訟天數及訴訟金額之統計資料

表 4-1-2 顯示專業訴訟代理人之訴訟天數較無專業訴訟代理人為長，與無專業訴訟代理人相比較之 t 檢定，均達顯著水準，本結果與 Monsma and Lempert (1992)、Hrung (2006) 及許志銘 (2004) 研究結果相當，但未支持本研究的預期。專業訴訟代理人所代理案件涉及之平均訴訟金額較無專業訴訟代理人高，與無專業訴訟代理人相比較之 t 檢定，除與會計師無顯著差異外（但 t 值達 1.90），均達顯著水準；專業訴訟代理人類別中，訴訟金額無統計上顯著差異（t 值如表中附註所示），但含有會計師成員者，訴訟天數顯較律師類別短。造成此現象之可能原因為，當訴訟金額越大，原告越有傾向委託專業訴訟代理人來處理稅務訴訟，希冀能取得更好的訴訟結果。同時會計師可提出具體之爭點，包含會計學原理、稅法規範及其意義，協助法官加速釐清案情。無訴訟代理人訴訟時間最短，可能係無法提出足以引起法官深入研究的有力爭點，因此以敗訴居多¹⁵，訴訟天數亦較為短暫。

¹⁵ 訴訟結果可參照本章表 4-1-1，無訴訟代理人之敗訴率達 88.7%，為所有類別中最高。

表 4-1-2：專業訴訟代理人訴訟金額及天數統計資料（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
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. 平均訴訟天數經 t 統計檢定，於信賴水準 95% 下，顯示除會計師與聯合代理無顯著差異外，其餘類別皆有顯著差異：會計師與律師 t 檢定之 t 值為 -2.26；會計師與聯合代理之 t 值為 0.45；會計師與無專業訴訟代理人之 t 值為 5.58；律師與聯合代理之 t 值為 2.51；律師與無專業訴訟代理人之 t 值為 6.54；聯合代理與無專業訴訟代理人之 t 值為 4.46。
- b. 訴訟金額為爭議稅額及爭議罰金之總和。平均訴訟金額經統計 t 檢定，於信賴水準 95% 下，顯示無專業訴訟代理人除與會計師無顯著差異外，與其他類別有顯著差異，專業訴訟代理人間無顯著差異：會計師與律師 t 檢定之 t 值為 -0.56；會計師與聯合代理之 t 值為 -0.42；會計師與無專業訴訟代理人之 t 值為 1.90；律師與聯合代理之 t 值為 0.25；律師與無專業訴訟代理人之 t 值為 2.28；聯合代理與無專業訴訟代理人之 t 值為 3.12。

(三) 訴訟代理人案件複雜度之統計資料

表 4-1-3 比較訴訟代理人承辦案件之法院裁判書中所載爭點字數、訴訟全文及兩者相差字數。原告提出的爭點係用以說明被告機關如何違法而為行政處分，故平均爭點字數可代表案件的複雜程度：案件複雜度越高，則爭點越多。爭點字數同時亦可代表原告提出爭點的能力：訴訟能力越佳，則提出的爭點越多。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，亦可能代表案件複雜之程度。由爭點字數及相差字數判斷，會計師與律師聯合代理之案件，其案件複雜度顯著地較其他類別為高 (t 檢定之結果見表附註)，無專業訴訟代理人之案件複雜度最低，顯示案件複雜度越高，當事人越有傾向交由專業訴訟代理人處理，與許志銘 (2004) 研究發現相類似。

將表 4-1-3 與表 4-1-1 比較顯示，無委託訴訟代理人提出爭點的能力最差，而獲得之訴訟結果亦為最差 (敗訴佔 88.7%)，爭點字數與勝訴虛擬變數之相關係數 (pearson) 為 0.125，P 值小於 0.001，顯示提出爭點之能力與訴訟結果有顯著正相關。

表 4-1-3：訴訟代理人之案件複雜度統計資料（案件數為 823）

訴訟代理人	案件數	平均爭點字數 ^a	訴訟全文平均字數 ^b	相差字數 ^c
會計師	226	4368	7686	3318
律師	152	3957	7363	3406
聯合代理	63	6174	10241	4067
無專業訴訟代理人	382	3133	6101	2968
合計	823			

註：

- a. 平均爭點字數經統計 t 檢定，於信賴水準 95% 下，顯示除會計師與律師無顯著差異外，其餘類別皆有顯著差異：會計師與律師 t 檢定之 t 值為 1.17；會計師與聯合代理之 t 值為 3.77；會計師與無專業訴訟代理人之 t 值為 5.10；律師與聯合代理之 t 值為 4.24；律師與無專業訴訟代理人之 t 值為 2.57；聯合代理與無專業訴訟代理人之 t 值為 6.66。
- b. 平均全文字數經統計 t 檢定，於信賴水準 95% 下，顯示除會計師與律師無顯著差異外，其餘類別皆有顯著差異：會計師與律師 t 檢定之 t 值為 0.68；會計師與聯合代理之 t 值為 3.60；會計師與無專業訴訟代理人之 t 值為 4.43；律師與聯合代理之 t 值為 3.91；律師與無專業訴訟代理人之 t 值為 3.10；聯合代理與無專業訴訟代理人之 t 值為 6.19。
- c. 平均相差字數經統計 t 檢定，於信賴水準 95% 下，顯示除會計師與律師無顯著差異外，其餘類別皆有顯著差異：會計師與律師 t 檢定之 t 值為 -0.44；會計師與聯合代理之 t 值為 -2.50；會計師與無專業訴訟代理人之 t 值為 2.21；律師與聯合代理之 t 值為 -2.18；律師與無專業訴訟代理人之 t 值為 2.65；聯合代理與無專業訴訟代理人之 t 值為 3.95。

（四）所得稅性質對於訴訟代理人訴訟結果之影響

表 4-1-4 進一步交叉分析所得稅性質、訴訟代理人對訴訟結果之影響。先就勝訴的案件而言，無論屬綜合所得稅或營利事業所得稅，專業訴訟代理人所承辦之案件，勝訴比率皆高於無委託專業訴訟代理人者，經統計檢定顯示，會計師與律師之勝訴比例均顯著與無專業訴訟代理人不同，顯示專業訴訟代理人能協助提升原告取得勝訴之可能性；專業訴訟代理人類別中，在未控制其他變數情況下，會計師代理案件的勝訴比率均大於律師代理案件的勝訴比率，顯示委託會計師擔任訴訟代理人時，取得勝訴的機會較高，惟未達統計上之顯著水準。另營利事業所得稅中，勝率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，因此需要更多元的專業能力方能勝任。綜合而論，營利事業所得稅中，訴訟代理人成員中含有會計師者，能較律師單獨代理時，更能協助原告取得較高的勝訴比率。

由協助原告取得較現況為佳之訴訟案件（含勝訴及勝敗互見兩種情形）加以分析，綜合所得稅案件中，以會計師表現最佳，律師次之，以聯合代理最低，經統計檢定顯示，僅有會計師與無專業訴訟代理人取得較現況為佳之比例顯著不同。前述現象之可能原因

為，委託聯合代理之案件，本身複雜度較高，取得較現況為佳之機率較低。營利事業所得稅中，仍以會計師表現最佳，律師次之，但兩者間幾乎沒有差異，聯合代理再次之，以無專業訴訟代理人表現最差，取得較現況為佳之機率僅有 7.4% (4.7% + 2.7%)，經統計檢定顯示，會計師與律師取得較現況為佳之比例，均顯著與無專業訴訟代理人不同。上述結果顯示會計師於不同性質所得稅案件下，表現均較律師為佳。

表 4-1-4：訴訟代理人於不同案件類別中訴訟結果比較（案件數為 823）

案件類別	訴訟代理人	訴訟結果					
		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
	律師	8	12.7	2	3.2	53	84.1
	聯合代理	2	10.5	0	0.0	17	89.5
	無專業訴訟代理人	12	5.1	20	8.5	202	86.3
營利事業所得稅	會計師	18	12.3	5	3.4	123	84.3
	律師	8	9.0	6	6.7	75	84.3
	聯合代理	6	13.6	0	0.0	38	86.4
	無專業訴訟代理人	7	4.7	4	2.7	137	92.6
合計							823

註：

本研究利用統計檢定各樣本比例是否相同（虛無假設為兩樣本比例相同），於綜合所得稅案件中，就勝訴比例方面，會計師與律師、聯合代理、無專業訴訟代理人之 Z 值分別為 0.79、0.74、3.47，P 值分別為 0.43、0.46、0.00；律師與聯合代理、無專業訴訟代理人之 Z 值分別為 0.25、2.13，P 值分別為 0.80、0.03；聯合代理與無專業訴訟代理人之 Z 值為 0.99，P 值為 0.32。就結果較現況為佳方面，會計師與律師、聯合代理、無專業訴訟代理人之 Z 值分別為 0.99、1.17、1.86，P 值分別為 0.32、0.24、0.06；律師與聯合代理、無專業訴訟代理人之 Z 值分別為 0.58、0.44，P 值分別為 0.56、0.66；聯合代理與無專業訴訟代理人之 Z 值為 0.39，P 值為 0.70。

於營利事業所得稅案件中，就勝訴比例方面，會計師與律師、聯合代理、無專業訴訟代理人之 Z 值分別為 0.79、0.23、2.34，P 值分別為 0.43、0.82、0.02；律師與聯合代理、無專業訴訟代理人之 Z 值分別為 0.82、1.30，P 值分別為 0.41、0.19；聯合代理與無專業訴訟代理人之 Z 值為 2.06，P 值為 0.04。就結果較現況為佳方面，會計師與律師、聯合代理、無專業訴訟代理人之 Z 值分別為 0.00、0.34、2.23，P 值為 1.00、0.73、0.03；律師與聯合代理、無專業訴訟代理人之 Z 值分別為 0.32、2.01，P 值分別為 0.75、0.04；聯合代理與無專業訴訟代理人之 Z 值為 1.27，P 值為 0.20。

(五) 不同被告機關對於訴訟效率、結果之影響

表 4-1-5 中顯示除律師之外，其餘類別於北市國稅局較難取得較現況為佳之訴訟結果（含勝訴及勝敗互見兩種情況）。林春燕（1999）與王宗富（2001）研究指出國稅局間組織績效與查核品質均有不同，故稅捐稽徵機關在處理稅務案件時，認定事實以及適用法規的能力及注意程度，對於未來訴訟結果應有影響。表中律師於兩個國稅局間，勝訴比例僅差 0.3%；勝敗互見比例僅差 0.1%，未達統計上之顯著水準¹⁶；會計師與聯合代理在勝訴及勝敗互見兩種訴訟結果表現，皆以北區國稅局較佳，但僅有會計師之勝訴比例於兩個國稅局間顯著不同；無專業訴訟代理人於北區國稅局能取得較高的勝訴比例，於台北市國稅局則取得較高的勝敗互見比例，但均未達統計上之顯著水準。就台北市及北區國稅局整體而論，被告機關為台北市國稅局時，原告所能取得之勝訴結果比例為 6.3%，較被告為北區國稅局 12.4% 為低；原告取得敗訴之比例也以被告機關為台北市國稅局較高，達 87.8%，經統計檢定顯示勝訴、敗訴比例均顯著不同。實際上，本研究樣本進入行政法院實體審前，無論被告機關是台北市國稅局或是北區國稅局，均須經財政部訴願委員會調查，作成訴願決定，而不應造成上述訴訟結果比例顯著不同之情形。故本研究認為除了可能樣本中，台北市國稅局之查核品質較北區國稅局佳，故原告較難挑剔台北市國稅局所作出之行政處分外，財政部訴願委員會對於訴願案件的審查亦未能發揮應有的功能，而受到原處分機關意見的影響。

被告機關為台北市國稅局時，專業訴訟代理人之訴訟天數較北區國稅局者略長，但兩個國稅局案件的平均訴訟天數經統計上檢定，並無顯著差異，顯示稅務訴訟案件天數長短，並未顯著受到不同國稅局之影響，而各類別訴訟代理人間，其訴訟天數長短之排序亦與表 4-1-2 中無異，因此本研究認為不同稽徵機關對於訴訟結果有所影響，而對訴訟天數無顯著影響。

¹⁶ 見表 4-1-5 附註 a。

表 4-1-5：訴訟結果於不同國稅局分配之情形（案件數為 823）

被告機關	訴訟代理人	訴訟結果 ^a						平均訴訟 天數 ^b
		勝訴		勝敗互見		敗訴		
		件數	%	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
	律師	8	10.7	4	5.3	63	84.0	75
	聯合代理	3	8.1	0	0.0	34	91.9	37
	無專業訴訟代理人	8	3.7	18	8.2	193	88.1	219
	小計	28	6.3	26	5.9	389	87.8	443
北區國稅局	會計師	23	20.2	5	4.4	86	75.4	114
	律師	8	10.4	4	5.2	65	84.4	77
	聯合代理	5	19.2	0	0.0	21	80.8	26
	無專業訴訟代理人	11	6.7	6	3.7	146	89.6	163
	小計	47	12.4	15	3.9	318	83.7	380
合計								823

註：

- a. 本研究利用統計檢定各樣本比例是否相同（虛無假設為兩樣本比例相同），在兩個國稅局間，就勝訴比例而言，會計師之 Z 值為 2.62，P 值為 0.01；律師之 Z 值為 0.06，P 值為 0.94；聯合代理之 Z 值為 1.31，P 值為 0.19；無專業訴訟代理人之 Z 值為 1.38，P 值為 0.17。就取得較現況為佳之結果比例而言，會計師之 Z 值為 2.53，P 值為 0.01；律師之 Z 值為 0.07，P 值為 0.94；聯合代理之 Z 值為 1.31，P 值為 0.19；無專業訴訟代理人之 Z 值為 0.44，P 值為 0.66。兩國稅局間全部案件勝訴比例之 Z 值為 3.01，P 值為 0.00，取得較現況為佳結果之比例，Z 值為 1.70，P 值為 0.09。
- b. 北市國稅局與北區國稅局之案件平均訴訟天數經統計 t 檢定後，於信賴水準 95% 下，t 值為 -1.43，無顯著差異。

（六）不同訴訟程序對於訴訟天數之影響

表 4-1-6 將全部樣本分為進入簡易訴訟程序以及非屬簡易訴訟程序兩個群組，比較研究樣本於不同訴訟程序中，其平均訴訟金額、平均訴訟天數以及原告委託專業代理人之情形。其中屬於簡易訴訟程序者，計 153 件；非屬簡易訴訟程序者，計 670 件。進入簡易訴訟程序實體審之案件，平均訴訟天數為 321.2 天；而進入通常訴訟程序實體審之案件，平均訴訟天數為 482.1 天，前者的結案天數顯著低於後者（t 值為 -10.10），由於簡易訴訟程序並不一定進行言詞辯論，法官可僅以雙方書面陳述作為判決基礎，因此審理時間較短，與屈國華等人（2006）以及楊屹洲（2005）研究結果相當。簡易訴訟程序案件其訴訟金額為新台幣 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審理所需的時間。原告委託各種訴訟代理人之情形，結果顯示通常訴訟程序案件委託專業代理人之比例較簡易程序案件為高，因為簡易訴訟程序案件之平均訴訟金額

\$88,598，顯著低於通常訴訟程序案件之平均訴訟金額為\$8,309,241 (t 值為-5.76)，在成本效益的考量下，金額較小的稅務訴訟案件，較無委託專業訴訟代理人之誘因。

表 4-1-6：訴訟程序對於訴訟天數之影響（案件數為 823）

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

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

註：

- a. 平均訴訟天數經統計 t 檢定後，於信賴水準 95% 下，t 值為-10.10，具有顯著差異。
- b. 訴訟金額為爭議稅額及爭議罰金之總和，且平均訴訟金額經統計 t 檢定後，於信賴水準 95% 下，t 值為-5.76，具有顯著差異。

（七）事務所規模對於訴訟效率、結果之影響

表 4-1-7 顯示擔任訴訟代理人之事務所，所有專業執業人數（含執業會計師與執業律師）達 20 人以上，原告委託之案件金額顯著較 20 人以下為高 (t 值為 2.09)，可能係因為原告對於涉訟金額較大之案件，有委託較具規模的大型事務所之傾向，同時大型會計師事務所承辦營利事業所得稅案件的比例很高，因此使得大型事務所承辦案件之訴訟金額較高。未考慮其他變數狀況下，大型事務所之訴訟天數顯著較小型事務所為長 (t 值為 2.57)，同時訴訟結果亦較小型事務所為佳，經統計檢定顯示大、小型事務所之勝訴比例顯著不同 (z 值為 2.05)，但較現況為佳結果之比例則無顯著不同。結果中訴訟天數部分與本研究預期不符，原因可能係大型事務所準備之訴訟策略較為周全，一方面能提升訴訟勝率，另一方面可引起法院深入審理，因而延長訴訟天數。

表 4-1-7：事務所資源對於訴訟效率、結果之影響（樣本數為 823 件）

事務所資源	案件數	%	平均訴訟天數 ^a	平均訴訟金額 ^b	訴訟結果 ^c					
					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：

- a. 平均訴訟天數經統計 t 檢定後，於 95% 信賴水準下，t 值為 2.57，具有顯著差異。
- b. 平均訴訟金額經統計 t 檢定後，於 95% 信賴水準下，t 值為 2.09，具有顯著差異。
- c. 本研究利用統計檢定各樣本比例是否相同（虛無假設為兩樣本比例相同），就勝訴比例方面，20 人以上與未滿 20 人之 Z 值為 2.05，P 值為 0.04。就結果較現況為佳方面，20 人以上與未滿 20 人之 Z 值為 1.34，P 值為 0.18。

（八）涉及會計與無涉及會計事項之爭點對於訴訟效率、結果之影響

本研究所稱涉及會計事項爭點係指當事人對於收入、費用之認列或剔除，與國稅局認定不同而產生爭議者。表 4-1-8 將訴訟案件爭點分為涉及會計事項與無涉及會計事項兩組樣本進行比較，發現涉及會計事項之案件，平均訴訟金額較高，但於統計上並不顯著（t 值為 1.45）；涉及會計事項案件之平均訴訟天數與平均爭點字數，皆較涉及無會計事項者顯著為高（t 值分別為 4.19、7.70），顯示涉及會計事項之案件，複雜度較高。可能原因為法院審理涉及會計事項之案件時，須花費時間釐清會計學原理有關收入、費用認定之合理性並計算其金額，故法院所需調查時間較長。無涉及會計事項之爭點則多為原告申報案件是否合法或稽徵機關是否有違法處分之情事，事實認定較為明白，因此案件複雜度較低，所需判決天數較短。

表中進一步分析不同爭點性質的案件委託訴訟代理人之情形，發現原告遭遇涉及會計事項之案件時，委託專業代理人之機率較高；遭遇無涉及會計事項案件時，有將近六成無委託專業訴訟代理人，顯示一般人可能認為會計事項複雜，同時本身缺乏會計相關專業，因而傾向委託專業訴訟代理人。當案件爭點無涉及會計事項時，仍有 24.32% 的比例委託會計師處理，可能原因為會計師是公認的稅務專家，而易將稅務訴訟案件交由會計師處理。

此表第三部分發現，涉及會計事項之案件，委託會計師所取得之勝訴比例與較現況

為佳之比例，皆較委託律師者高，惟均未達統計上之顯著水準；另聯合代理類別成員中含有會計師，因此取得之勝訴比例亦較律師類別高，但亦未達統計上之顯著水準，顯示會計師對於涉及會計事項之案件，較律師具有專業，故能取得較高的勝訴比例與較現況為佳結果比例，惟統計結果未能發現會計師優於律師的證據。另於無涉及會計事項之案件，仍以會計師最佳，其次為律師，以無委託專業訴訟代理人最差，顯示所得稅案件中無涉及會計事項爭議時，會計師亦能妥善處理。另外值得注意的是，涉及會計事項之案件，勝敗互見結果之比例較無涉及會計事項者為高¹⁷，無涉及會計事項案件中，僅有一件為勝敗互見，正可說明涉及會計爭點之案件較為複雜，而無涉及會計爭點之案件較為單純一致之現象。



¹⁷ 經統計檢定顯示，涉及會計事項與無涉及會計事項之勝訴互見比例顯著不同，Z 值為 3.15，P 值為 0.00。

表 4-1-8：會計與法律事項對於訴訟效率、結果之影響(樣本數為 823 件)

爭點性質	案件數	%	平均訴訟天數 ^a	平均訴訟金額 ^b	平均爭點字數 ^c			
涉及會計事項案件	638	77.52	465.6	\$ 7,377,520.7	4193.9			
無涉及會計事項案件	185	22.48	405.9	\$ 4,723,722.9	2695.8			
合計	823							
爭點性質	訴訟代理人							
	會計師	律師	聯合代理	無專業訴訟代理人	合計			
	件數	%	件數	%	件數			
會計事項案件	181	28.37	127	19.91	54			
無涉及會計事項案件	45	24.32	25	13.51	9			
合計					638			
					185			
					823			
爭點性質	訴訟結果 ^d							
	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
	無專業訴訟代理人	13	4.71	23	8.33	240	86.96	276
	小計	59	9.25	40	6.27	539	84.48	638
無涉及會計事項案件	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
	無專業訴訟代理人	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:

- a. 平均訴訟天數經統計 t 檢定，於信賴水準 95% 下，t 值為 4.19，具有顯著差異。
- b. 平均訴訟金額經統計 t 檢定，於信賴水準 95% 下，t 值為 1.45，無顯著差異。
- c. 平均爭點字數經統計 t 檢定，於信賴水準 95% 下，t 值為 7.70，具有顯著差異。
- d. 本研究利用統計檢定各樣本比例是否相同（虛無假設為兩樣本比例相同），當案件爭點涉及會計事項時，就勝訴比例方面，會計師與律師、聯合代理、無專業訴訟代理人之 Z 值分別為 1.07、0.26、3.61，P 值分別為 0.28、0.79、0.00；律師與聯合代理、無專業訴訟代理人之 Z 值分別為 0.54、2.28，P 值分別為 0.59、0.02；聯合代理與無專業訴訟代理人之 Z 值為 2.49，P 值為 0.01。就結果較現況為佳方面，會計師與律師、聯合代理、無專業訴訟代理人之 Z 值分別為 0.63、1.07、1.82，P 值分別為 0.53、0.28、0.07；律師與聯合代理、無專業訴訟代理人之 Z 值分別為 0.61、0.93，P 值分別為 0.54、0.35；聯合代理與無專業訴訟代理人之 Z 值為 0.02，P 值為 0.99。當案件爭點未涉及會計事項時，就勝訴比例方面，會計師與律師、聯合代理、無專業訴訟代理人之 Z 值分別為 0.16、0.18、1.59，P 值分別為 0.87、0.86、0.11；律師與聯合代理、無專業訴訟代理人之 Z 值分別為 0.07、1.13，P 值分別為 0.94、0.26；聯合代理與無專業訴訟代理人之 Z 值為 0.66，P 值為 0.51。就結果較現況為佳方面，會計師與律師、聯合代理、無專業訴訟代理人之 Z 值分別為 0.16、0.18、1.35，P 值分別為 0.87、0.86、0.18；律師與聯合代理、無專業訴訟代理人之 Z 值分別為 0.07、0.91，P 值分別為 0.94、0.36；聯合代理與無專業訴訟代理人之 Z 值為 0.51，P 值為 0.61。

第二節 迴歸分析

前一節利用敘述性統計交叉分析控制變數間、專業訴訟代理人對於訴訟效率及結果之影響。本節進一步利用複迴歸及羅吉斯迴歸分析，並對相關變數加以控制，單純探討訴訟代理人專業背景之不同，對訴訟效率、結果之影響。本節共分為五個部分，首先探討專業訴訟代理人(包含會計師與律師)對於訴訟效率之影響，以檢驗假設一與假設二；第二，探討專業訴訟代理人對於訴訟結果之影響，以檢驗假設三與假設四；第三，控制訴訟代理人個數對於訴訟效率與訴訟結果之影響，並試圖捕捉會計師對於訴訟效率與結果之邊際效果；第四，進行敏感性分析，將勝敗互見視為敗訴，分析律師及會計師二者對於訴訟效率、結果之差異，是否有明顯變化；第五，依據前四部分所得之迴歸結果，進行研究結果之小結。



一、委託專業代理人對於訴訟效率之影響

表 4-2-1 內虛擬變數平均數代表該研究變數所佔全部樣本之比例：稅務案件委託由專業訴訟代理人處理佔 53.58%；委託事務所規模達 20 人以上之案件約佔 18%；樣本為營利事業所得稅案件佔 51.88%；18.59% 之案件訴訟金額低於新台幣 20 萬元，而進入簡易訴訟程序；案件爭點中涉及會計事項比例達 77.52%，顯示將近八成的所得稅案件，爭議之處均與會計事項有關；被告機關為北市國稅局佔 53.83%；訴訟結果平均數為 0.1409，代表訴訟結果較現況為佳之比例為 14.09%。

表 4-2-2 中顯示各變數間之相關係數，於單變量之統計關係下， $\text{LN}(\text{T}_{\text{total}})_{\text{i}}$ 與 $D_{\text{prof},\text{i}}$ 、 $D_{\text{lawyer},\text{i}}$ 、 $D_{\text{cpa},\text{i}}$ 為正相關，且達 99% 信賴水準顯著，顯示專業訴訟代理人對於訴訟效率確有影響，但與預期方向不符； $D_{\text{judge},\text{i}}$ 則與 $D_{\text{prof},\text{i}}$ 、 $D_{\text{cpa},\text{i}}$ 分別達 95% 及 90% 信賴水準顯著，顯示專業訴訟代理人中，會計師較律師與取得較佳訴訟結果間的相關程度更高。各變數間 $D_{\text{prof},\text{i}}$ 與 $D_{\text{cpa},\text{i}}$ 、 $D_{\text{lawyer},\text{i}}$ 之相關係數分別達 0.685、0.553； $\text{LN}(\text{amount})_{\text{i}}$ 與 $D_{\text{simple},\text{i}}$ 之相關係數達 -0.706； $D_{\text{cpa},\text{i}}$ 與 $D_{\text{size},\text{i}}$ 之相關係數達 0.517，其餘變數間之相關係數未有高

於 0.5 者（或小於-0.5）， $D_{prof,i}$ 與 $D_{cpa,i}$ 、 $D_{lawyer,i}$ 亦未置於同個模型中，故應不會產生模型共線性之問題。

表 4-2-1：研究變數之敘述性統計分析（案件數為 823）

變數	平均值	標準差	中位數	最大值	最小值
$D_{prof,i}$ （是否由專業訴訟代理人代理）	0.5358	0.4990	1	1	0
$D_{lawyer,i}$ （代理人含有律師）	0.2612	0.4396	0	1	0
$D_{cpa,i}$ （代理人含有會計師）	0.3512	0.4776	0	1	0
$D_{size,i}$ （事務所規模是否達 20 人以上）	0.1798	0.3843	0	1	0
$D_{business tax,i}$ （是否為營利事業所得稅案件）	0.5188	0.4999	1	1	0
$LN(amount)_{i,i}$ （訴訟金額取自然對數）	13.8687	2.0467	13.9554	20.3592	6.0661
$D_{taipei,i}$ （被告機關是否為台北市國稅局）	0.5383	0.4988	1	1	0
$D_{simple,i}$ （是否屬簡易訴訟程序）	0.1859	0.3893	0	1	0
$D_{acct,i}$ （案件爭點是否涉及會計事項）	0.7752	0.4177	1	1	0
$LN(complex)_{i,i}$ （爭點字數取自然對數）	7.9690	0.8135	7.9879	10.4416	4.1897
$LN(T_{total})_{i,i}$ （訴訟天數取自然對數）	6.0431	0.3779	6.0591	7.5868	3.6636
$D_{judge,i}$ （訴訟結果是否較現況為佳）	0.1409	0.3482	0	1	0

表 4-2-3 為測試委託專業訴訟代理人影響訴訟天數之線性迴歸，前四欄迴歸模型之目的為測試模型變數方向，是否因加入新變數而變動，結果顯示各變數之方向穩定，係數之顯著水準亦未發生變化，因此迴歸結果值得信賴。本研究認為訴訟結果、訴訟天數，以及判決書上爭點字數為法院所產生，因此將其視為一個群組，其餘控制變數則係非經法院審判即存在之案件特性，故將其視為另一變數群組。表 4-2-4 列示表 4-2-3 中各模型之 VIF 值，各數值均介於 1 與 3 之間，顯示模型內之變數間並無產生共線性之問題。

表 4-2-3 中第五欄、第六欄分別為模型（2）與模型（3）迴歸模式之結果，顯示當控制個別案件中判決結果、訴訟代理人所屬事務所規模、不同所得稅種類、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（2）結果顯示原告委託專業訴訟代理人之訴訟天數顯著較無委託專業訴訟代理人長，與許志銘（2004）及 Monsma and Lempert（1992）研究發現相同，且達 99% 信賴水準顯著，未能支持本研究假設一，可能原因為專業訴訟代理人因為具有較佳之訴訟攻防技巧，且提出之爭點具備專業見解而能引起法官深入審理，亦可能因為與當事人間文件往返，需要更多時間

與原告溝通以了解案情，因此顯著拉長了訴訟天數。

模型（3）中進一步將專業訴訟代理人分為會計師與律師兩類，結果顯示，在其他情形相同下，律師的訴訟天數顯著較非專業訴訟代理人長，但會計師影響訴訟天數之係數，雖為正值，卻未達統計上之顯著水準。本研究進一步檢定會計師與律師兩變數之係數是否相等，結果顯示在 95% 信賴水準有顯著差異¹⁸，故會計師較具訴訟效率，支持本研究假設二。Hrung (2006) 認為律師公費支付方式係影響訴訟天數的可能原因之一，我國律師收費方式相當多元，包含鐘點費、以審級計費或後酬等¹⁹。若以後酬計費時，則律師為追求較佳的訴訟結果，將傾向於訴訟中持續提出其他爭點，因此延長了訴訟天數。會計師亦可能有相同動機，但對訴訟程序相關法令若較不熟悉，則較無能力影響審理時間的長度。

其餘控制變數的係數方向，皆與預期相同：

- (一)、執業會計師或律師超過 20 人之大型事務所，於模型（2）中達 90% 顯著信賴水準，但於模型（3）中則未呈現顯著，顯示事務所規模大小對於訴訟天數有某程度上之影響，較具資源之事務所能減少訴訟天數，但效果並非相當明顯。
- (二)、營利事業所得稅案件顯著較個人綜合所得稅案件訴訟天數長，可能原因為營利事業本身具備會計制度，當產生課稅爭議時，多涉及收入費用認定的問題，另一方面營利事業所得稅設有許多減免措施，例如投資抵減、五年免稅等規定，使得稅制本身即相當複雜²⁰，故法院判決時須注意各項規定於該案件適用之情況，使得訴訟天數較長。
- (三)、訴訟金額之係數均為正值，但未達統計上顯著，顯示法院判決時，並非因為訴訟金額大小而對案件有不同之關注。
- (四)、被告機關為台北市國稅局之案件，其訴訟天數較北區國稅局者短，但未達統計上顯著，顯示國稅局之不同，應對訴訟天數無顯著影響。
- (五)、簡易訴訟程序顯著減少訴訟天數，代表僅由一位法官審理之案件，不須透過與

¹⁸ 本研究使用 Wald-Coefficient Test 進行兩係數是否相等之檢定，統計結果顯示於表 4-2-3 附註中。

¹⁹ 參照，台灣省商業會網站 <http://www.tcoc.org.tw/b%20new/LAW-1.htm>，找律師前必讀注意事項。

²⁰ 參照，財團法人中華民國財稅基金會網站 <http://www.123.org.tw/index.html>，「兩稅合一方案介紹」，1998 年 1 月。

其他法官交換意見並達成共識的狀況下，審理速度確實較為快速，此結果與屈國華等人（2006）以及楊屹洲（2005）的研究發現相同。

- (六)、爭點涉及會計事項之案件，於模型（2）中達 90% 信賴水準顯著，但於模型（3）中則未呈現顯著，顯示爭點涉及會計事項時，性質較為複雜，因此訴訟天數較無涉及會計事項者長，但顯著水準並非一致不變。
- (七)、爭點字數之係數為正值，但未達統計上顯著，可能原因為專業訴訟代理人與當事人所撰寫之起訴狀，敘述方式有相當大之差異，原告會鉅細靡遺的說明原因與情形，但專業訴訟代理人大多由學理方面加以敘述，字數雖相同，但對於協助法官瞭解案情，情形可能不同。以爭點字數作為案件複雜度之代理變數，因而可能具有雜音，但字數越多者，案情較為複雜之可能性越大。
- (八)、判決結果對於訴訟天數長短有顯著影響，蔡朝安律師曾指出目前行政法院的法官，未能於判決書上充分說明理由，傾向援引函釋或參考相關裁判而判決原告敗訴²¹，故原告若無法提出顯有理由之爭點，促使法官深入思考，則訴訟所需時間就會比較短，而且以敗訴收場；反之法官若受起訴理由吸引而能深入思考案件之爭點，從而發現原告起訴有理由，則會顯著延長審理天數。

模型（2）之迴歸結果並未支持本研究之假設一：「在其他情形相同下，專業訴訟代理人較具訴訟效率」，即專業訴訟代理人能縮短訴訟案件所需的訴訟天數，顯示專業訴訟代理人未能促進訴訟效率，反而延長訴訟所需的天數。模型（3）之迴歸結果則支持本研究假設二：「在其他情形相同下，會計師較律師具訴訟效率」，即會計師較律師更能縮短稅務訴訟案件所需的訴訟天數，顯示原告委託專業訴訟代理人時，訴訟天數雖較親自從事訴訟行為顯著增加，然進一步分析會計師與律師二者的差異，律師之訴訟天數顯著較原告長，會計師之係數亦為正值，但未達統計上的顯著水準，統計檢定發現兩係數顯著不同。因此本研究認為擔任稅務訴訟代理人時，會計師較律師具訴訟效率，在訴訟結果與其他案件特性相同下，會計師不會延長訴訟天數，而有助於增加原告以及行政法

²¹ 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，「行政訴訟不可以更為師」，2007/9/8。

院的利益。就原告言，可減少因訴訟所耗費之經濟資源，降低因訴訟期間過長而增加之機會成本，同時也能降低因訴訟曠日廢時所引起的精神壓力（吳志攀 1999）；就行政法院言，除可減少行政資源的耗用外，案件平均訴訟天數的縮短，可使法院審理更多的案件，保障更多納稅義務人之權益。

原則上行政訴訟法官應主動追求涉及裁判之重要事實關係，不受當事人聲明之拘束，但本研究實證結果顯示專業訴訟代理人之有無，以及會計師與律師對於訴訟效率的影響均有不同，代表實務上法官是被動的受到當事人或代理人推動之影響，才更深入的追查案情真相，延長訴訟天數，未能充分發揮職權調查的功能。

二、委託專業訴訟代理人對訴訟結果之影響

表 4-2-5 為測試委託專業訴訟代理人影響訴訟結果之羅吉斯迴歸，如前所述，本研究迴歸模型中，主要研究變數之方向相當穩定，係數顯著水準亦未發生變化，故迴歸結果值得信賴。第五欄、第六欄分別為模型（4）與模型（5）之迴歸結果。當控制個別案件特性後，模型（4）顯示原告委託專業代理人時，能提升原告訴訟結果較現況為佳之可能性，但未達統計上的顯著水準，故此結果無法充分支持本研究之假設三：「在其他情形相同下，專業代理人較具訴訟效果，即有專業代理人之稅務訴訟案件，較當事人自為訴訟案件更可能取得較現況為佳之裁判」。蔡朝安律師認為部分法官因缺乏稅法與會計之良好背景，進行判決時，無法以租稅法理推演正確的法律解釋，未能充分審查行政機關的解釋函令是否符合法律或司法院大法官解釋的意旨，僅機械性地援用財政部函釋見解，因而無法維護公共利益²²，此種情形將使律師與會計師無法充分發揮其專業。2006 年，我國泛紫聯盟聯合立法委員，於立法院會中提出「納稅人權利保護法」，希望能由立法院主動推動司法改革，其中簡錫堦立法委員亦認為稅務訴訟中，法院裁決多以稅務機關之解釋函令為主，對於原告相當不利²³。以上情況皆對專業訴訟代理人形成限

²² 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，「行政訴訟不可以更為師」，2007/9/8。

²³ 參照，2006/05/04，台灣立報記者陳朝政報導，「保障納稅人權利 泛紫推動立法」。

制，而未能充分發揮其學理上之專長，故無法顯著提升原告取得較現況為佳訴訟結果的機會。另一可能解釋原因為我國行政訴訟制度已達成熟階段，因此當事人有無委託專業訴訟代理人對於訴訟判決結果的影響不大，但專業訴訟代理人對於訴訟天數確實有所影響，顯示法官案件審理程度可能受到代理人的推動，故認為此原因可能性不大。

模型（5）則進一步將專業訴訟代理人分為律師與會計師兩個變數，結果顯示會計師與律師皆未能顯著提升原告之訴訟結果，迴歸結果未能充分支持假設四。此結果代表部分案件在行政法院「以吏為師」之情況下，會計師與律師專長之發揮皆受到限制。迴歸結果中，會計師之係數較律師為大，且於控制訴訟天數的狀況下，律師之係數為負值，但經統計檢定結果顯示，兩變數之係數並無顯著不同，故顯示會計師與律師取得較現況為佳之訴訟結果機率，並無顯著不同²⁴。我國學者吳庚（1999）曾指出部分因職務關係而任訴訟代理人之公司法務人員，較外聘之律師更能勝任，因為外聘之律師對於該產業營運並不熟悉，對於稅務處理的熟悉度亦未較公司內部人員好，故律師擔任訴訟代理人並未能替原告帶來較佳之結果，上述情形可能為律師研究變數之係數為負值的可能原因。

其餘控制變數中，除了事務所規模、營利事業所得稅之係數與預期方向相反外，其餘變數皆與預期方向相同：

- (一)、訴訟代理人所屬事務所規模越大之案件，原告取得較現況為佳的可能性越低，但未達統計上之顯著；未控制案件天數與案件複雜度前（見表中前三欄），事務所規模之係數為正值，亦未達統計上顯著，且控制案件天數與複雜度與否，其係數t值皆相當小，故本研究認為事務所規模未對訴訟結果造成影響。
- (二)、屬營利事業所得稅案件，原告取得較現況為佳的可能性較低，但未達統計上之顯著，與本研究預期相反。造成此結果之可能原因为，營利事業所得稅雖較綜合所得稅複雜，但是當原告會計帳簿與憑證不完整時，訴訟中難以舉證，即使委託專業訴訟代理人，亦容易遭到敗訴判決。
- (三)、訴訟金額越高之案件，取得較現況為佳之可能性較高，但未達統計上顯著，顯示金額越高者，原告越有動機耗費資源取得較佳之訴訟結果，但法院並未因審

²⁴本研究使用 Wald-Coefficient Test 進行兩係數是否相等之檢定，統計結果顯示於表 4-2-5 附註中。

理金額較大而有不同關注，因此訴訟金額越高者，並未對訴訟勝率產生顯著影響。

- (四)、被告機關為台北市國稅局之案件，原告取得較現況為佳之判決可能性顯著較低，我國研究曾發現各個國稅局中，存有不同之查核品質，且每年亦會產生變動（王宗富 2001），樣本中台北市國稅局之稽徵品質與認事用法之判斷，可能較北區國稅局為佳，故有此結果，顯示稅務稽徵機關之作業品質顯著影響當事人訴訟案件之勝敗，亦代表財政部訴願委員會未能充分獨立地審查訴願案件，而受到原處分機關意見的影響。
- (五)、簡易訴訟程序案件獲得較現況為佳結果之可能性，較通常訴訟程序者高，且達 90% 信賴水準顯著。此結果的可能原因為簡易訴訟程序案件的訴訟天數較通常訴訟程序案件短，在相同較短的訴訟天數下，通常訴訟程序的案件多因爭點無理由而遭敗訴駁回（訴訟天數越長，勝訴可能性越高），因此簡易訴訟程序案件勝訴者較通常訴訟程序案件多，此現象尚待進一步研究。
- (六)、爭點涉及會計事項之案件，原告取得較現況為佳之可能性較高，但未達統計上顯著，原因為會計事項較法律事項複雜，爭議空間較大，取得較現況為佳之可能性較高，但結果顯示並未對訴訟結果造成顯著影響。
- (七)、爭點字數越多之案件，原告取得較現況為佳結果的可能性顯著地越高，顯示當爭點字數越多，案情敘述越詳細，原告爭議之理由也越充分，使法官於審理之時，更容易發現稽徵機關處分的瑕疵，而使得原告取得較佳之訴訟結果。
- (八)、訴訟天數越長之案件，原告取得較現況為佳之判決可能性顯著較高，顯示案件若非顯無理由時，法官須耗費較多時間調查與審理，於過程中較易發現有利於原告之證據或法理，而能提升原告之勝訴可能性。

綜言之，在控制相同訴訟天數與其他案件特性時，律師表現較非專業訴訟代理人差，而降低訴訟取得較佳結果之可能性；相對而言，會計師雖未能顯著提升原告之訴訟勝率，但仍有一定程度的正向影響。本研究進一步發現會計師與律師兩變數之係數，經統計檢定後未有顯著差異，故結果未能充分支持本研究假設四：「在其他情形相同下，會計師較律師具訴訟效果，即會計師代理之稅務訴訟案件，較律師代理訴訟案件更可能

取得較現況為佳之裁判」，但會計師的表現並未較律師差。

本研究認為，律師雖具備訴訟與法理上之專長，然律師在面臨不同性質的訴訟時，需要專家協助。稅務訴訟除涉及稅務相關法令、條例、行政訴訟法令等法律層面知識外，尚包含會計學、經濟學等理論，Black (2004) 亦認為，律師若無會計師之協助，難以妥善處理租稅業務。當律師本身未具備會計學等專業知識，又無專家從旁協助時，即未能給予原告適當的幫助。



表 4-2-2：皮爾森相關係數表（案件數為 823）

研究變數	$D_{prof,i}$	$D_{lawyer,i}$	$D_{cpa,i}$	$D_{size,i}$	$D_{business\ tax,i}$	$LN(amount)_i$	$D_{taipei,i}$	$D_{simple,i}$	$D_{acct,i}$	$LN(complex)_i$	$LN(T_{total})_i$	$D_{judge,i}$
$D_{prof,i}$	1.000 (0.000)	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)
$D_{lawyer,i}$		1.000 (0.000)	-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)
$D_{cpa,i}$			1.000 (0.000)	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)
$D_{size,i}$				1.000 (0.000)	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)
$D_{business\ tax,i}$					1.000 (0.000)	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)
$LN(amount)_i$						1.000 (0.000)	0.023 (0.511)	-0.706 (0.000)	0.187 (0.000)	0.417 (0.000)	0.389 (0.000)	0.059 (0.090)
$D_{taipei,i}$							1.000 (0.000)	0.079 (0.023)	-0.084 (0.016)	0.117 (0.001)	-0.079 (0.024)	-0.059 (0.090)
$D_{simple,i}$								1.000 (0.000)	-0.222 (0.000)	-0.377 (0.000)	-0.496 (0.000)	-0.023 (0.510)
$D_{acct,i}$									1.000 (0.000)	0.229 (0.000)	0.173 (0.000)	0.076 (0.029)
$LN(complex)_i$										1.000 (0.000)	0.225 (0.000)	0.125 (0.000)
$LN(T_{total})_i$											1.000 (0.000)	0.092 (0.008)
$D_{judge,i}$												1.000 (0.000)

註：

- 括弧內為 P 值
- $D_{prof,i}$ ：是否為專業訴訟代理人。 $D_{lawyer,i}$ ：訴訟代理人是否含有律師。 $D_{cpa,i}$ ：訴訟代理人是否含有會計師。 $D_{size,i}$ ：事務所規模是否超過 20 人。 $D_{business\ tax,i}$ ：是否為營利事業所得稅案件。 $LN(amount)_i$ ：訴訟金額取自然對數。 $D_{taipei,i}$ ：被告機關是否為台北市國稅局。 $D_{simple,i}$ ：是否屬簡易訴訟程序案件。 $D_{acct,i}$ ：爭點是否涉及會計事項。 $LN(complex)_i$ ：爭點字數取自然對數。 $LN(T_{total})_i$ ：訴訟天數取自然對數。 $D_{judge,i}$ ：是否取得較現況為佳之訴訟結果。

表 4-2-3：線性迴歸分析結果，被解釋變數為 $LN(T_{total},i)$ (案件數為 823)

研究變數/模型				(2)	(3)
常數項	5.853 ***	5.872 ***	5.893 ***	5.756 ***	5.785 ***
	(49.78)	(49.43)	(49.25)	(36.81)	(35.12)
$D_{prof,i}$		0.117 ***			0.112 ***
		(4.30)			(4.10)
$D_{lawyer,i}$			0.113 ***		0.111 ***
			(3.92)		(3.89)
$D_{cpa,i}$			0.047		0.041
			(1.58)		(1.39)
$D_{size,i}$		-0.05	-0.049		-0.058 *
		(-1.50)	(-1.31)		(-1.68)
$D_{business\ tax,i}$	0.053 **	0.041 *	0.045 *	0.061 **	0.049 ***
	(2.18)	(1.67)	(1.84)	(2.48)	(1.96)
$LN(amount)_i$	0.015 *	0.009	0.009	0.012	0.008
	(1.86)	(1.15)	(1.13)	(1.46)	(0.93)
$D_{taipei,i}$	-0.022	-0.015	-0.018	-0.02	-0.013
	(-0.92)	(-0.64)	(-0.74)	(-0.85)	(-0.56)
$D_{simple,i}$	-0.391 ***	-0.369 ***	-0.381 ***	-0.387 ***	-0.366 ***
	(-9.12)	(-8.61)	(-8.87)	(-8.92)	(-8.43)
$D_{acct,i}$	0.055 *	0.055 **	0.054 *	0.046	0.048 *
	(1.96)	(1.99)	(1.92)	(1.61)	(1.70)
$LN(complex)_i$				0.016	0.013
				(1.00)	(0.78)
$D_{judge,i}$				0.079 **	0.073 **
				(2.40)	(2.22)
					0.079 ***
R-Square	0.259	0.276	0.273	0.266	0.281
Adjusted R-Square	0.255	0.269	0.266	0.260	0.273
F-Statistics	57.20	44.31	38.24	42.18	35.29
					31.50

註：

- *表示達 90% 顯著水準；**表示達 95% 顯著水準；***表示達 99% 顯著水準。
- $LN(T_{total},i)$ ：訴訟天數取自然對數。 $D_{prof,i}$ ：是否為專業訴訟代理人。 $D_{lawyer,i}$ ：訴訟代理人是否含有律師。 $D_{cpa,i}$ ：訴訟代理人是否含有會計師。 $D_{size,i}$ ：事務所規模是否超過 20 人。 $D_{business\ tax,i}$ ：是否為營利事業所得稅案件。 $LN(amount)_i$ ：訴訟金額取自然對數。 $D_{taipei,i}$ ：被告機關是否為台北市國稅局。 $D_{simple,i}$ ：是否屬簡易訴訟程序案件。 $D_{acct,i}$ ：爭點是否涉及會計事項。 $LN(complex)_i$ ：爭點字數取自然對數。 $D_{judge,i}$ ：是否取得較現況為佳之訴訟結果。
- 本研究以 Wald-Coefficient Test 檢定 $D_{lawyer,i}$ 與 $D_{cpa,i}$ 兩係數是否相等，F 值為 4.10，P 值為 0.043。

表 4-2-4：各模型中之 VIF 值(被解釋變數為 $LN(T_{total},i)$)

研究變數/模型		(2)	(3)
$D_{prof,i}$	1.453		1.465
$D_{lawyer,i}$		1.247	1.248
$D_{cpa,i}$		1.586	1.601
$D_{size,i}$	1.290	1.591	1.374
$D_{business\ tax,i}$	1.146	1.174	1.175
$LN(amount)_i$	2.025	2.181	2.193
$D_{taipei,i}$	1.066	1.079	1.078
$D_{simple,i}$	2.154	2.190	2.191
$D_{acct,i}$	1.060	1.065	1.066
$LN(complex)_i$		1.346	1.472
$D_{judge,i}$		1.029	1.032
			1.031

註： $D_{prof,i}$ ：是否為專業訴訟代理人。 $D_{lawyer,i}$ ：訴訟代理人是否含有律師。 $D_{cpa,i}$ ：訴訟代理人是否為含有會計師。 $D_{size,i}$ ：事務所規模是否超過 20 人。 $D_{business\ tax,i}$ ：是否為營利事業所得稅案件。 $LN(amount)_i$ ：訴訟金額取自然對數。 $D_{taipei,i}$ ：被告機關是否為台北市國稅局。 $D_{simple,i}$ ：是否屬簡易訴訟程序案件。 $D_{acct,i}$ ：爭點是否涉及會計事項。 $LN(complex)_i$ ：爭點字數取自然對數。 $LN(T_{total},i)$ ：訴訟天數取自然對數。 $D_{judge,i}$ ：是否取得較現況為佳之訴訟結果。



表 4-2-5：羅吉斯迴歸分析結果，被解釋變數為 $D_{judge,i}$ (案件數為 823 件)

研究變數/模型				(4)	(5)
常數項	-3.657*** (-3.46)	-3.453*** (-3.20)	-3.565*** (-3.28)	-10.722*** (-4.80)	-10.312*** (-4.47)
$D_{prof,i}$		0.406 (1.62)			0.283 (1.11)
$D_{lawyer,i}$			0.028 (0.11)		-0.065 (-0.25)
$D_{cpa,i}$			0.327 (1.26)		0.244 (0.93)
$D_{size,i}$		0.089 (0.32)	0.059 (0.19)		-0.096 (-0.33)
$D_{business tax,i}$	-0.413* (-1.91)	-0.465** (-2.13)	-0.454** (-2.08)	-0.345 (-1.53)	-0.373 (-1.64)
$LN(amount)_i$	0.127* (1.82)	0.096 (1.32)	0.112 (1.53)	0.064 (0.87)	0.053 (0.72)
$D_{taipei,i}$	-0.437** (-2.08)	-0.423** (-2.00)	-0.433** (-2.05)	-0.512** (-2.40)	-0.493** (-2.30)
$D_{simple,i}$	0.295 (0.76)	0.387 (0.98)	0.357 (0.90)	0.696* (1.73)	0.738* (1.82)
$D_{acct,i}$	0.544* (1.91)	0.525* (1.84)	0.535* (1.87)	0.372 (1.28)	0.374 (1.29)
$LN(complex)_i$				0.454*** (2.86)	0.445*** (2.65)
$LN(T_{total})_i$				0.718** (2.37)	0.728** (2.16)
McFadden's LRI	0.022	0.027	0.026	0.045	0.047
Log Likelihood	-327.46	-325.67	-326.17	-319.77	-319.14
P 值	0.01	0.01	0.03	0.00	0.00

註：

- *表示達 90% 顯著水準；**表示達 95% 顯著水準；***表示達 99% 顯著水準。
- $D_{judge,i}$ ：是否取得較現況為佳之訴訟結果。 $D_{prof,i}$ ：是否為專業訴訟代理人。 $D_{lawyer,i}$ ：訴訟代理人是否含有律師。 $D_{cpa,i}$ ：訴訟代理人是否為含有會計師。 $D_{size,i}$ ：事務所規模是否超過 20 人。 $D_{business tax,i}$ ：是否為營利事業所得稅案件。 $LN(amount)_i$ ：訴訟金額取自然對數。 $D_{taipei,i}$ ：被告機關是否為台北市國稅局。 $D_{simple,i}$ ：是否屬簡易訴訟程序案件。 $D_{acct,i}$ ：爭點是否涉及會計事項。 $LN(complex)_i$ ：爭點字數取自然對數。 $LN(T_{total})_i$ ：訴訟天數取自然對數。
- 本研究以 Wald-Coefficient Test 檢定 $D_{lawyer,i}$ 與 $D_{cpa,i}$ 兩係數是否相等，F 值為 1.04，P 值為 0.309。

三、訴訟代理人中會計師類別之影響

為了捕捉由會計師擔任訴訟代理人，是否對於訴訟效率與結果產生不同的影響，本研究進一步剔除由會計師與律師聯合代理之案件計 63 件，即樣本中僅包含無委託訴訟代理人、純粹由會計師或律師代理之案件共 760 件，以進行迴歸分析。

表 4-2-6 虛擬變數平均數代表該研究變數所佔全部樣本之比例，顯示由會計師或律師一人獨自代理之案件比例為 31.97%、由二人代理之比例為 14.74%、由三人代理之比例為 3.03%，顯示委託專業訴訟代理人之案件中，有超過一半以上的比例由專業代理人獨自代理；全部案件中有 29.74% 由會計師擔任訴訟代理人，由律師代理之案件比例為 20% (49.74%-29.74%)；樣本中取得較現況為佳之案件比例為 14.21%。

表 4-2-6：研究變數之敘述性統計分析（案件數為 760）

變數	平均值	標準差	中位數	最大值	最小值
D _{agent1,i} (訴訟代理人為一人)	0.3197	0.4667	0	1	0
D _{agent2,i} (訴訟代理人為二人)	0.1474	0.3547	0	1	0
D _{agent3,i} (訴訟代理人為三人)	0.0303	0.1714	0	1	0
D _{cpa,i} (訴訟代理人為會計師)	0.2974	0.4574	0	1	0
D _{size,i} (事務所規模是否達 20 人以上)	0.1224	0.3279	0	1	0
D _{business tax,i} (是否為營利事業所得稅案件)	0.5039	0.5003	1	1	0
LN(amount) _i (訴訟金額取自然對數)	13.7524	2.0517	13.8153	20.3592	6.0661
D _{taipei,i} (被告機關是否為北市國稅局)	0.5342	0.4992	1	1	0
D _{simple,i} (是否屬簡易訴訟程序案件)	0.2013	0.4012	0	1	0
D _{acct,i} (案件爭點是否涉及會計事項)	0.7684	0.4221	1	1	0
LN(complex) _i (爭點字數取自然對數)	7.9196	0.8098	7.9563	10.4416	4.1897
LN(T _{total,i}) (訴訟天數取自然對數)	6.0357	0.3870	6.0544	7.5868	3.6636
D _{judge,i} (訴訟結果是否較現況為佳)	0.1421	0.3494	0	1	0

表 4-2-7 顯示各變數間之相關係數，於單變量之統計關係下，訴訟代理人個數、會計師等變數與訴訟天數呈現顯著的正相關，顯示專業訴訟代理人對於訴訟效率確有影響，但與預期方向不符；前述變數與較佳之訴訟結果亦呈現正相關，除代理人為一人時，與訴訟結果之相關係數未達統計上顯著外，均達統計上顯著，但為低度相關。另表中僅有 D_{simple,i} 與 LN(amount)_i 兩變數呈現高度相關 (-0.712)、D_{agent1,i} 與 D_{cpa,i} 之相關係數達

0.517 外，並未有其餘變數相關程度大於 0.5 以上，故應不會產生共線性的問題。

表 4-2-8 測試委託專業訴訟代理人影響訴訟天數之線性迴歸，前五欄迴歸模型之目的為測試模型變數方向，是否因加入新變數而變動，結果顯示各變數之係數方向穩定，故迴歸結果值得信賴。表 4-2-9 列示表 4-2-8 各項迴歸之 VIF 值，均介於 1 與 3 之間，顯示模型變數中並無簡單共線性之問題。

表 4-2-8 顯示專業訴訟代理人處理之訴訟案件，訴訟天數顯著較無委託訴訟代理人為長，與模型（2）之結果相同，顯示專業訴訟代理人未能提升當事人之訴訟效率。結果顯示隨著訴訟代理人個數的增加，訴訟天數亦隨之拉長，與本研究預期方向不符，可能原因為訴訟代理人之個數越多時能提出更多爭點，使得案件複雜度增加（訴訟代理人之個數與案件爭點字數呈現顯著正相關），因此法院需耗費更多時間進行審理。模型中會計師變數之係數顯著為負，顯示當會計師擔任訴訟代理人時，與非會計師者相較（包含律師與非專業訴訟代理人），其訴訟天數較短，此迴歸結果與模型（3）結果相同，亦支持本研究假設二，即會計師較律師具訴訟效率，而較律師能節省當事人之經濟資源與降低心理壓力，同時較能減少法院之行政資源。其餘變數之方向與顯著性皆與表 4-2-3 結果相同，顯示研究結果的穩定性。

表 4-2-10 測試專業訴訟代理人影響訴訟結果之羅吉斯迴歸分析，前五欄迴歸模型之目的為測試模型變數方向，是否因加入新變數而變動，結果顯示各變數之係數方向多呈現穩定，因此迴歸結果值得信賴。表中顯示專業訴訟代理人變數係數為正值，顯示取得較現況為佳之訴訟結果可能性，較無委託專業訴訟代理人高，即使隨著訴訟代理人數的增加，亦未能達到統計上之顯著，此結果與模型（4）所得結論相同，代表專業訴訟代理人並未能顯著提升當事人之獲勝可能性。用以捕捉會計師效果之係數為正值，但亦未能達統計上顯著，顯示會計師擔任訴訟代理人進行稅務訴訟時，較非會計師者獲得較現況為佳之可能性較高，但未有足夠證據支持會計師於稅務訴訟中，較其餘訴訟代理人優秀，故未能充分支持假設四，與模型（5）所得結論相同。

表 4-2-7：皮爾森相關係數表（案件數為 760）

研究變數	$D_{agent1,i}$	$D_{agent2,i}$	$D_{agent3,i}$	$D_{cpa,i}$	$D_{size,i}$	$D_{business\ tax,i}$	$LN(amount)_i$	$D_{taipei,i}$	$D_{simple,i}$	$D_{acct,i}$	$LN(complex)_i$	$LN(T_{total,i})$	$D_{judge,i}$
$D_{agent1,i}$	1.000 (0.000)	-0.285 (0.000)	-0.121 (0.001)	0.517 (0.000)	0.002 (0.950)	0.189 (0.000)	0.168 (0.000)	-0.078 (0.031)	-0.203 (0.000)	0.002 (0.960)	0.057 (0.119)	0.148 (0.000)	0.056 (0.126)
$D_{agent2,i}$		1.000 (0.000)	-0.073 (0.043)	0.241 (0.000)	0.411 (0.000)	0.056 (0.122)	0.251 (0.000)	0.009 (0.811)	-0.209 (0.000)	0.114 (0.002)	0.217 (0.000)	0.183 (0.000)	0.080 (0.027)
$D_{agent3,i}$			1.000 (0.000)	0.003 (0.941)	0.239 (0.000)	0.052 (0.149)	0.161 (0.000)	-0.035 (0.332)	-0.089 (0.014)	0.079 (0.030)	0.150 (0.000)	0.155 (0.000)	0.081 (0.026)
$D_{cpa,i}$				1.000 (0.000)	0.416 (0.000)	0.185 (0.000)	0.219 (0.000)	-0.050 (0.165)	-0.240 (0.000)	0.050 (0.168)	0.216 (0.000)	0.149 (0.000)	0.123 (0.001)
$D_{size,i}$					1.000 (0.000)	0.097 (0.007)	0.262 (0.000)	0.067 (0.065)	-0.167 (0.000)	0.091 (0.012)	0.318 (0.000)	0.117 (0.001)	0.082 (0.024)
$D_{business\ tax,i}$						1.000 (0.000)	0.200 (0.000)	-0.225 (0.000)	-0.303 (0.000)	0.092 (0.011)	-0.068 (0.061)	0.215 (0.000)	-0.007 (0.845)
$LN(amount)_i$							1.000 (0.000)	0.011 (0.757)	-0.712 (0.000)	0.192 (0.000)	0.407 (0.000)	0.398 (0.000)	0.079 (0.029)
$D_{taipei,i}$								1.000 (0.000)	0.087 (0.016)	-0.075 (0.039)	0.111 (0.002)	-0.088 (0.016)	-0.100 (0.006)
$D_{simple,i}$									1.000 (0.000)	-0.222 (0.000)	-0.368 (0.000)	-0.500 (0.000)	-0.006 (0.876)
$D_{acct,i}$										1.000 (0.000)	0.228 (0.000)	0.178 (0.000)	0.006 (0.876)
$LN(complex)_i$											1.000 (0.000)	0.219 (0.000)	0.047 (0.198)
$LN(T_{total,i})$												1.000 (0.000)	0.045 (0.212)
$D_{judge,i}$													1.000 (0.000)

註：

1. 括弧內為 P 值。

2. $D_{agent1,i}$ ：1 名訴訟代理人。 $D_{agent2,i}$ ：2 名訴訟代理人。 $D_{agent3,i}$ ：3 名訴訟代理人。 $D_{cpa,i}$ ：訴訟代理人是否為會計師。 $D_{size,i}$ ：事務所規模是否超過 20 人。 $D_{business\ tax,i}$ ：是否為營利事業所得稅案件。 $LN(amount)_i$ ：訴訟金額取自然對數。 $D_{taipei,i}$ ：被告機關是否為台北市國稅局。 $D_{simple,i}$ ：是否屬簡易訴訟程序案件。 $D_{acct,i}$ ：爭點是否涉及會計事項。 $LN(complex)_i$ ：爭點字數取自然對數。 $LN(T_{total,i})_i$ ：訴訟天數取自然對數。 $D_{judge,i}$ ：是否取得較現況為佳之訴訟結果。

表 4-2-8：線性迴歸分析結果，被解釋變數為 $LN(T_{total},i)$ (案件數為 760)

研究變數/模型	(6)					
常數項	5.828***	5.904***	5.920***	5.755***	5.874***	5.880***
	(46.67)	(47.03)	(47.05)	(34.54)	(33.95)	(34.02)
D_{agent1,i}		0.094***	0.129***		0.091***	0.128***
		(3.21)	(3.52)		(3.11)	(3.51)
D_{agent2,i}		0.168***	0.191***		0.161***	0.185***
		(4.00)	(4.30)		(3.83)	(4.18)
D_{agent3,i}		0.332***	0.337***		0.322***	0.327***
		(4.35)	(4.42)		(4.21)	(4.28)
D_{cpta,i}			-0.058			-0.063*
			(-1.58)			(-1.69)
D_{size,i}		-0.076*	-0.053		-0.081*	-0.057
		(-1.78)	(-1.16)		(-1.86)	(-1.23)
D_{business tax,i}	0.048*	0.038	0.039	0.057**	0.044*	0.046*
	(1.86)	(1.47)	(1.52)	(2.16)	(1.67)	(1.74)
LN(amount)_i	0.017**	0.007	0.006	0.014	0.006	0.005
	(1.99)	(0.87)	(0.74)	(1.58)	(0.69)	(0.54)
D_{taipei,i}	-0.027	-0.017	-0.018	-0.025	-0.014	-0.015
	(-1.08)	(-0.70)	(-0.73)	(-0.99)	(-0.58)	(-0.62)
D_{simple,i}	-0.386***	-0.371***	-0.375***	-0.385***	-0.373***	-0.377***
	(-8.66)	(-8.40)	(-8.48)	(-8.54)	(-8.32)	(-8.40)
D_{acct,i}	0.058**	0.050*	0.050*	0.049	0.045	0.043
	(1.97)	(1.73)	(1.70)	(1.64)	(1.53)	(1.47)
LN(complex)_i				0.013	0.005	0.007
				(0.78)	(0.29)	(0.39)
D_{judge,i}				0.087**	0.076**	0.078**
				(2.48)	(2.18)	(2.24)
R-Square	0.263	0.291	0.293	0.270	0.295	0.298
Adjusted R-Square	0.258	0.282	0.284	0.264	0.285	0.287
F-Statistics	53.880	34.137	31.033	39.800	28.499	26.426

註：

- *表示達 90% 顯著水準；**表示達 95% 顯著水準；***表示達 99% 顯著水準。
- $LN(T_{total},i)$ ：訴訟天數取自然對數。 $D_{agent1,i}$ ：1 名訴訟代理人。 $D_{agent2,i}$ ：2 名訴訟代理人。 $D_{agent3,i}$ ：3 名訴訟代理人。 $D_{cpta,i}$ ：訴訟代理人是否為會計師。 $D_{size,i}$ ：事務所規模是否超過 20 人。 $D_{business tax,i}$ ：是否為營利事業所得稅案件。 $LN(amount)_i$ ：訴訟金額取自然對數。 $D_{taipei,i}$ ：被告機關是否為台北市國稅局。 $D_{simple,i}$ ：是否屬簡易訴訟程序案件。 $D_{acct,i}$ ：爭點是否涉及會計事項。 $LN(complex)_i$ ：爭點字數取自然對數。 $D_{judge,i}$ ：是否取得較現況為佳之訴訟結果。

表 4-2-9：各模型中之 VIF 值(被解釋變數為 $LN(T_{total},i)$)

研究變數/模型	(6)				
$D_{agent1,i}$	1.292	2.058		1.319	2.058
$D_{agent2,i}$	1.570	1.757		1.578	1.763
$D_{agent3,i}$	1.211	1.21		1.216	1.218
$D_{cpa,i}$		2.031			2.040
$D_{size,i}$	1.441	1.573		1.453	1.616
$D_{business tax,i}$	1.151	2.257	1.180	1.195	1.238
$LN(amount)_i$	2.055	1.356	2.225	2.155	2.261
$D_{taipei,i}$	1.068	1.061	1.084	1.088	1.100
$D_{simple,i}$	2.184	2.177	2.23	2.248	2.296
$D_{acct,i}$	1.059	1.093	1.068	1.093	1.100
$LN(complex)_i$			1.337	1.433	1.438
$D_{judge,i}$			1.035	1.041	1.042

註： $LN(T_{total},i)$ ：訴訟天數取自然對數。 $D_{agent1,i}$ ：1 名訴訟代理人。 $D_{agent2,i}$ ：2 名訴訟代理人。 $D_{agent3,i}$ ：3 名訴訟代理人。 $D_{cpa,i}$ ：訴訟代理人是否為會計師。 $D_{size,i}$ ：事務所規模是否超過 20 人。 $D_{business tax,i}$ ：是否為營利事業所得稅案件。 $LN(amount)_i$ ：訴訟金額取自然對數。 $D_{taipei,i}$ ：被告機關是否為台北市國稅局。 $D_{simple,i}$ ：是否屬簡易訴訟程序案件。 $D_{acct,i}$ ：爭點是否涉及會計事項。 $LN(complex)_i$ ：爭點字數取自然對數。 $D_{judge,i}$ ：是否取得較現況為佳之訴訟結果。



表 4-2-10：羅吉斯迴歸分析結果，被解釋變數為 $D_{judge,i}$ (案件數為 760)

研究變數/模型	(7)					
常數項	-4.256*** (-3.87)	-3.810*** (-3.38)	-3.909*** (-3.45)	-11.668*** (-5.08)	-10.716*** (-4.42)	-10.857*** (-4.46)
$D_{agent1,i}$		0.292 (1.09)	0.117 (0.35)		0.199 (0.73)	0.026 (0.08)
$D_{agent2,i}$		0.605* (1.74)	0.485 (1.30)		0.444 (1.25)	0.325 (0.85)
$D_{agent3,i}$		0.748 (1.33)	0.711 (1.25)		0.369 (0.62)	0.336 (0.57)
$D_{cpa,i}$			0.291 (0.94)			0.284 (0.90)
$D_{size,i}$		0.194 (0.58)	0.077 (0.22)		0.045 (0.13)	-0.065 (-0.17)
$D_{business tax,i}$	-0.452** (-1.99)	-0.497** (-2.17)	-0.500** (-2.19)	-0.374 (-1.58)	-0.409* (-1.71)	-0.413* (-1.73)
$LN(amount)_{,i}$	0.168** (2.31)	0.121 (1.58)	0.127* (1.66)	0.099 (1.30)	0.08 (1.03)	0.087 (1.10)
$D_{taipei,i}$	-0.413* (-1.89)	-0.402* (-1.83)	-0.396* (-1.79)	-0.483** (-2.17)	-0.466** (-2.09)	-0.458** (-2.05)
$D_{simple,i}$	0.415 (1.05)	0.483 (1.20)	0.507 (1.25)	0.813** (2.00)	0.835** (2.02)	0.863** (2.07)
$D_{acct,i}$	0.577** (1.97)	0.528* (1.79)	0.530* (1.79)	0.396 (1.32)	0.384 (1.27)	0.388 (1.29)
$LN(complex)_{,i}$				0.484*** (2.90)	0.439** (2.52)	0.430** (2.47)
$LN(T_{total})_{,i}$				0.749** (2.44)	0.672** (2.12)	0.690** (2.18)
McFadden's LRI	0.026	0.036	0.038	0.052	0.056	0.057
Log Likelihood	-302.515	-299.385	-298.937	-294.454	-293.365	-292.955
P 值	0.006	0.007	0.009	0.000	0.000	0.000

註：

- *表示達 90% 顯著水準；**表示達 95% 顯著水準；***表示達 99% 顯著水準。
- $D_{judge,i}$ ：是否取得較現況為佳之訴訟結果。 $D_{agent1,i}$ ：1 名訴訟代理人。 $D_{agent2,i}$ ：2 名訴訟代理人。 $D_{agent3,i}$ ：3 名訴訟代理人。 $D_{cpa,i}$ ：訴訟代理人是否為會計師。 $D_{size,i}$ ：事務所規模是否超過 20 人。 $D_{business tax,i}$ ：是否為營利事業所得稅案件。 $LN(amount)_{,i}$ ：訴訟金額取自然對數。 $D_{taipei,i}$ ：被告機關是否為台北市國稅局。 $D_{simple,i}$ ：是否屬簡易訴訟程序案件。 $D_{acct,i}$ ：爭點是否涉及會計事項。 $LN(complex)_{,i}$ ：爭點字數取自然對數。 $LN(T_{total})_{,i}$ ：訴訟天數取自然對數。

四、敏感性分析

本研究先前的研究設計係將訴訟結果為勝訴或勝敗互見時設為 1，取得敗訴結果則設為 0，以探討訴訟代理人專業背景不同，是否影響節省訴訟資源、協助原告取得較現況為佳之可能性。然勝訴與勝敗互見兩種結果仍存有差異：勝訴案件所收回經濟資源之比例為百分之百，而勝敗互見僅能收回一部分經濟資源。若訴訟代理人能提升原告取得完全勝訴之可能性，亦為專業訴訟代理人之能力展現。因此本研究再度利用模型（2）至模型（5），但改變訴訟結果變數之設定，訴訟結果為勝訴時設為 1，取得勝敗互見與敗訴者設為 0，用以衡量不同專業背景訴訟代理人，協助提升訴訟效率、爭取原告取得完全勝訴之能力差異。

表 4-2-11 中顯示模型（2）中，專業訴訟代理人於控制訴訟結果與其他條件之下，訴訟天數顯著較無委託專業訴訟代理人長；模型（3）中，律師擔任訴訟代理人時，訴訟天數亦顯著較無委託專業訴訟代理人長，會計師之係數雖為正值，但未達統計上顯著，在統計檢定下顯示兩係數顯著相異²⁵。顯示在敏感性分析下，會計師仍較律師具訴訟效率，而能節省原告之經濟資源，亦能節省法院的行政資源，與表 4-2-3 所或得的結論相同。模型（4）結果則顯示專業訴訟代理人能提升原告取得完全勝訴之機率，且達統計上 99% 信賴水準，代表專業訴訟代理人雖未能顯著提升原告取得較佳訴訟結果之可能性（表 4-2-5），但專業訴訟代理人取得完全勝訴的機率顯著地較高，因此專業訴訟代理人的確能協助原告提升其訴訟結果。模型（5）顯示會計師顯著地提升原告取得完全勝訴之可能性，律師之係數雖為正值，但未能達統計上顯著，可能原因為依據表 4-2-1 與表 4-2-6 之 $D_{acct,i}$ 平均數，顯示稅務訴訟案件中多涉及會計事項爭點，由會計師擔任訴訟代理人時，較能充分掌握行政機關見解或計算之瑕疵，而表現較律師佳。但本研究進行兩係數是否相同之檢定，發現兩係數並未顯著的相異，因此亦未發現會計師較律師更能取得完全勝訴機率之充分證據。

綜言之，當控制訴訟結果、訴訟天數與其他案件特性時，敏感性分析有下列三點發現：第一，專業訴訟代理人未能縮短原告之訴訟天數，但於相同之訴訟天數下，則能提

²⁵ 本研究使用 Wald-Coefficient Test 進行兩係數是否相等之檢定，統計結果顯示於表 4-2-11 附註中。

升原告完全勝訴之可能性，故專業訴訟代理人於稅務行政訴訟中，確有其價值。第二，專業訴訟代理人中以會計師較具訴訟效率，即使二者所代理之訴訟皆以敗訴作結，會計師能較律師節省原告不必要的延滯。第三，專業訴訟代理人中，會計師雖顯著提升原告取得完全勝訴之可能性，但並未顯著較律師為高，故未有充分證據支持會計師較律師能取得完全勝訴之可能性。



表 4-2-11：敏感性分析（案件數為 823）

被解釋變數	$LN(T_{total},i)$				$D_{judge,i}$
	(2)	(3)	(4)	(5)	
研究變數/模型					
常數項	5.761*** (34.95)	5.767*** (34.87)	-6.805** (-2.46)	-7.579*** (-2.71)	
$D_{prof,i}$	0.113*** (4.13)		1.062*** (3.12)		
$D_{lawyer,i}$		0.110*** (3.84)		0.392 (1.27)	
$D_{cpa,i}$		0.042 (1.39)		0.950*** (3.02)	
$D_{size,i}$	-0.059* (-1.71)	-0.057 (-1.51)	0.15 (0.46)	-0.086 (-0.23)	
$D_{business tax,i}$	0.047* (1.86)	0.052** (2.07)	-0.27 (-1.00)	-0.271 (-0.99)	
$LN(amount),i$	0.008 (0.97)	0.007 (0.89)	0.172* (1.9)	0.192** (2.1)	
$D_{taipei,i}$	-0.016 (-0.67)	-0.018 (-0.77)	-0.879*** (-3.33)	-0.888*** (-3.36)	
$D_{simple,i}$	-0.363*** (-8.32)	-0.375*** (-8.58)	1.260** (2.45)	1.230** (2.41)	
$D_{acct,i}$	0.051* (1.81)	0.049* (1.72)	-0.164 (-0.52)	-0.137 (-0.43)	
$LN(complex),i$	0.017 (0.99)	0.019 (1.14)	0.079 (0.41)	0.075 (0.39)	
$LN(T_{total}),i$			0.196 (0.51)	0.315 (0.82)	
$D_{judge,i}$	0.019 (0.49)	0.029 (0.74)			
Adjusted R-Square	0.269	0.266			
F-Statistics	34.57	30.78			
McFadden's LRI			0.065	0.062	
P 值			0.00	0.00	

註：

- *表示達 90% 顯著水準；**表示達 95% 顯著水準；***表示達 99% 顯著水準。
- $D_{prof,i}$ ：是否為專業訴訟代理人。 $D_{lawyer,i}$ ：訴訟代理人是否含有律師。 $D_{cpa,i}$ ：訴訟代理人是否為含有會計師。 $D_{size,i}$ ：事務所規模是否超過 20 人。 $D_{business tax,i}$ ：是否為營利事業所得稅案件。 $LN(amount),i$ ：訴訟金額取自然對數。 $D_{taipei,i}$ ：被告機關是否為台北市國稅局。 $D_{simple,i}$ ：是否屬簡易訴訟程序案件。 $D_{acct,i}$ ：爭點是否涉及會計事項。 $LN(complex),i$ ：爭點字數取自然對數。 $LN(T_{total}),i$ ：訴訟天數取自然對數。 $D_{judge,i}$ ：是否取得較現況為佳之訴訟結果。
- 本研究以 Wald-Coefficient Test 檢定 $D_{lawyer,i}$ 與 $D_{cpa,i}$ 兩係數是否相等，模型 (3) 中 F 值為 3.93，P 值為 0.048；模型 (4) 中 F 值為 2.52，P 值為 0.113。

五、小結

在專業訴訟代理人是否影響稅務訴訟效率的研究中，有專業訴訟代理人案件之訴訟天數顯著較無委託者長，而未能實現促進訴訟經濟的訴訟代理制度之目的。但專業訴訟代理人中的會計師與律師略有不同，會計師之訴訟天數雖較無委託者長，卻未達統計上顯著，但律師則顯著地延長訴訟天數，因此會計師較律師具訴訟效率。會計師較短的訴訟天數能為當事人節省因訴訟所產生的經濟耗費與精神壓力，亦較律師更能協助法院於相同時間內處理較多的訴訟案件。

另由專業訴訟代理人是否影響稅務訴訟結果的研究中，專業訴訟代理人未能顯著提升當事人取得較現況為佳訴訟結果之機率，原因可能係法官常單純援引解釋函令或依據類似案情之先例而作裁判，限制訴訟代理人專業能力的充分發揮。上述情況對於會計師、律師均產生限制，二者對於提升當事人取得較現況為佳訴訟結果之機率，雖為正值，但均未達統計上顯著，亦未發現足夠證據支持，二者對於訴訟結果之影響有顯著的不同。但如將部分敗訴案件的訴訟結果變數設定為0進行敏感性分析時，專業訴訟代理人顯著提昇原告取得完全勝訴的機率，顯示專業訴訟代理人所提之爭點較具效果，能充分說服法官，顯見專業訴訟代理人確有其存在價值。本研究進一步發現會計師與律師的表現略有不同，在相同案件特性下，會計師能顯著提升當事人取得完全勝訴的機率，但律師並不顯著，顯示會計師表現較律師為佳，但經由統計檢定，並未發現會計師與律師之係數有顯著不同，因此未有充分證據支持二者取得完全勝訴之可能性有顯著不同。

綜合以上研究發現，在相同的案件特性下，會計師較律師具訴訟效率，亦未發現會計師對於訴訟結果之影響，與律師有顯著不同，代表會計師於稅務案件中，較律師減少當事人不必要的勞費，又不致犧牲當事人之訴訟權益，故更適合擔任當事人之訴訟代理人。

第五章 結論與建議

第一節 結論與建議

2007年7月4日我國行政訴訟法修正公告後，會計師擔任訴訟代理人之規定趨於嚴格，必須獲得審判長之同意方可代理原告進行訴訟，立法理由強調係為確保訴訟代理人有足夠之專業知識與能力保障原告之權益。然 Posner (1973) 認為法律資源具有稀少性，應利用最少的法律資源，產生最大的訴訟效益，而提出了訴訟效率的概念，後續許多研究亦主張較佳的訴訟效率，有益於保障當事人權益與節省社會成本。本研究即認為在取得相同的訴訟結果及案件特性下，若訴訟代理人能協助法院以較短的訴訟天數結案，則具備較佳的訴訟效率。律師為我國當然訴訟代理人，國外研究訴訟代理人對於訴訟效率與結果之影響，重心亦多置於律師，鮮少研究非律師者，然而律師代理訴訟，是否較非律師者更能保護當事人之權益，實有研究之必要。本研究以司法院法學資料檢索系統中之裁判書查詢，取得判決日期落於2005年間所得稅之行政稅務訴訟案件，據以探討不同專業背景之訴訟代理人對於訴訟效率與訴訟結果之影響。

本研究首先在樣本篩選時發現，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訴訟代理人之案件，顯示專業訴訟代理人確實有其功能，得以協助訴訟案件符合程序要求而進入實體審程序。此外，會計師遭到駁回之案件比例較律師為低，顯示律師就提起行政訴訟程序所需之專業未優於會計師。另由樣本的敘述性統計中發現：（一）專業訴訟代理人之訴訟天數顯著較非專業代理人長，可能原因為專業訴訟代理人所提爭點，能使法官深入思考，而延長訴訟天數。（二）專業訴訟代理人所提出的爭點顯著較非專業代理人多，顯示案情較複雜的案件傾向委託專業訴訟代理人，與許志銘（2004）的研究發現相似，另亦顯示專業訴訟代理人之訴訟能力較佳。（三）被告機關的不同亦影響訴訟結果，林春燕（1999）與王宗富（2001）研究指出國稅局間組織績效與查核品質均有不同，本研究認為可能除了2005年台北市國稅局的查核品質較北區國稅局佳，原告較難以挑剔行政處分之瑕疵外，財政部訴願委員會亦未能發揮應有之功能，對於訴願案件未能詳細審查，而受到原處分機關意見的影響。（四）簡易訴訟程序案件之訴訟天數顯著較通常訴訟程序短，顯示簡易訴

訟程序確實較具訴訟效率，與屈國華等人（2006）、楊屹洲（2005）研究結果相同。（五）爭點涉及會計事項的訴訟案件較為複雜，因此當事人較有委託專業訴訟代理人的傾向，訴訟天數亦顯著較長。

本研究迴歸實證結果顯示，專業訴訟代理人顯著延長稅務訴訟之訴訟天數，但亦能顯著提升原告取得完全勝訴的可能性，故進行訴訟時，委託專業訴訟代理人確實能保障原告本身權益。本研究也發現專業訴訟代理人間，會計師較律師具備訴訟效率，不致顯著地延長原告之訴訟天數，可減少原告不必要的勞費，另一方面也能減少行政資源的耗費，因此由會計師擔任稅務訴訟代理人，較律師更能節省社會成本。會計師與律師二者對於訴訟結果之影響，在相同的案件特性下，本研究並未發現有顯著差異，顯示當事人選任會計師為訴訟代理人時，亦能保障訴訟權益。綜合以上研究發現，在相同的案件特性下，會計師較律師具訴訟效率，亦未發現會計師提升當事人取得較佳訴訟結果之機率，與律師有顯著不同，因此本研究認為會計師於稅務案件中，能減少當事人不必要的訴訟天數與支出，使當事人早日確定訴訟結果，又不致犧牲當事人訴訟權益，較律師更適合擔任稅務行政訴訟代理人，本研究結果可做為未來政府立法的參考。另由本研究結果亦可發現，法官係被動的受到代理人的推動，方能更深入的審查案件，而未能充分發揮職權調查的功能，主動積極的追求真相。

稅務訴訟牽涉法律與會計甚多，律師雖於法律訴訟方面具備專業，然現今社會除了民事與刑事外，各種專業尚有不同的法令與規範，因此若不具備該項專業知識，則無法充分保障訴訟當事人權益。我國學者葛克昌（2005）曾指出以往由律師代理稅務訴訟者寥寥可數，原因在於律師司法官不考財稅法科，大學法學教育中財稅科目亦僅列為選修，導致律師對於稅法陌生，而無法擔任訴訟代理人。黃士洲（2007）認為短期內，應加強律師與會計師的在職進修，補充相關法令、實際案例之解析、實務經驗之傳承等，可收事半功倍之效。由長期來看，欲培養良好的稅務訴訟代理人，則須由大學教育開始著手，楊隆順（2005）認為會計系學生成為會計師而執行稅務救濟業務時，若大學課程設計即開設訴願法與行政訴訟法，則對實務有所助益。葛克昌（2005）認為大學法學教育，可透過選修等方式培養第二專長，但是要成為更專精的稅務律師，則須透過研究所的教育，若能選拔優秀會計系、法律系、財稅系等學生進入財稅法律研究所就讀，並給予財稅、會計、租稅理論等訓練，佐以租稅實例研究等，方可培養優秀之稅務律師與專

家。

本研究主張會計師作為當事人之訴訟代理人已行之多年，實證結果亦顯示會計師擔任訴訟代理人時，與律師有相同能力維護當事人之權益，並協助法院在相同時間內審理更多案件，一方面能維護公平正義的實現，同時不會耗費過多的社會成本，故不應斷然限縮會計師擔任訴訟代理人之權利，反應加強律師相關會計與稅務教育，使其能充分於稅務訴訟領域中發揮專業，同時稅務法庭之法官應具備會計與稅務背景，以期充分理解會計師與律師所援引之會計學原理與租稅法理，並據以判決，方能保護納稅人應得之權益。

第二節 研究限制

本研究存有以下幾點限制必須加以說明：

- 一、 法律實證研究法須將法律上的資訊予以量化，透過研究者相關經驗作適當的處理，本研究變數的選擇與衡量可能因研究者的經驗與認知而有所缺漏或偏誤。
- 二、 本研究係假設判決結果與真實情況的差距不變，即本研究所稱訴訟效率僅包含直接成本的衡量，而未能包含錯誤成本的衡量（錯誤成本與直接成本的總和越小，訴訟效率越佳）。
- 三、 會計師或律師在同類別間仍存有經驗上的差異，本文於研究時，未能將會計師或律師本身執業年數，或處理過的稅務訴訟案件數納入變數。故若能將專業訴訟代理人之經驗納入研究中，結果也許有所不同。
- 四、 案件訴訟代理人之身分係以判決書上載記為依據，因此若代理人具備會計師或律師身分而未明白登載於派決書上；或隱名代理者，即當專業代理人暗自忖度敗訴機率高時，實際已受委任但卻未具名為代理人，則均視為無委託專業訴訟代理人類別。以上限制也可能對研究結果產生誤差。
- 五、 本研究僅採用 94 年度台北高等行政法院，案由為所得稅（包含綜合所得稅與營利事業所得稅）之稅務訴訟案件，而未能廣泛採用多年度所有種類之稅務訴訟案

件，例如遺產稅、贈與稅等。若能蒐集多年度、多地區（含高雄高等行政法院）之各種稅務訴訟案件時，可使研究結果更加準確。



參考文獻

一、英文部分

Aday, Jr. D. P. 1986. Court Structure, Defense Attorney Use, and Juvenile Court Decisions. *The Sociological Quarterly*, Vol. 27, Num. 1, pp. 107-119.

Beck, P., J. Davis, and W. Jung. 1996. Tax Advice and Reporting Under Uncertainty: Theory and Experimental Evidence. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 13, Spring, pp. 49-80.

Black, S. T. 2004. A National Tax Bar: An End to The Attorney-Accountant Tax Turf War. *Saint Mary's Law Journal*, Vol. 36, Num.1, pp.1-78.

Brinker, T. 1996. HR 1485: Opening The Doors to The US Tax Court. *National Public Accountant*, Jan. 1996, pp.23-25.

Clarke, S. H., and G. G. Koch. 1980. Juvenile Court: Therapy or Crime Control, and Do Lawyers Make a Difference. *Law and Society Review*, Vol. 14, Num.2. pp. 263-307.

Cloyd, C. B., and B. C. Spilker. 1999. The Influence of Client Preferences on Tax Professionals' Search for Judicial Procedents, Subsequent Judgements and Recommendations. *The Accounting Review*, Vol. 74, Num. 3, pp.299-322.

Coase, R. H. 1960. The Problem of Social Cost. *Journal of Law and Economics*, Vol. 3, Num. 1, pp. 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*, Vol. 79, Num. 4, pp. 1185-1346.

Fenn, P., and N. Rickman. 1999. Delay and Settlement in Litigation. *The Economic Journal*, Vol. 109, Num. 11, pp. 476-491.

Goldberg, L. S. 1966. Dual Practice of Law and Accountancy: A Lawyer's Padox. *Duke Law Journal*, Vol. 1966, pp.117-141.

Heckman, J. J. 1979. Sample Selection Bias As a Specification Error. *Econometrica*, Vol. 47, Num 1, pp. 153-161.

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*, pp. 1235-1295.

Johnson, T. R., P. J. WAHLBECK, and J. F. SPRIGGS, II. 2006. The Influence of Oral Arguments on the U.S. Supreme Court. *American Political Science Review*, pp.99–113.

Kritzer, H. M. 1998. *Legal Advocacy: Lawyers and Nonlawyers at Work*. The University of

Michigan Press.

Monsma, K., and R. Lempert. 1992. The Value of Counsel: 20 Years of Representation before a Public Housing Eviction Board. *Law and Society Review*, Vol. 26, Num. 3, pp. 627-667.

Phillips, J., and R. Sansing. 1998. Contingent Fees and Tax Compliance. *The Accounting Review*, Vol. 73, Num. 1, pp. 1-18.

Posner, A. Richard. 1973. An Economic Approach to Legal Procedure and Judicial Administration. *The Journal of Legal Studies*, Vol. 2, No. 2, pp. 399-458.

Roberts, M. L. 1998. Tax Accountants' Judgement/Decision-Making Research: A Review and Synthesis. *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 20, Num. 1, pp. 78-121.

Shields, M. D., I. Solomon, and K. D. Jackson. 1995. Experimental Research on Tax Professionals' Judgment and Decision Making. In *Behavioral Tax Research: Prospects and Judgment Calls*, edited by J. Davis, 77–126. Sarasota, FL: American Taxation Association.

二、中文部分



王宗富，2001，我國國稅稽徵機關績效之評估，國立中山大學企業管理學系碩士論文。

王建煊，2006，租稅法，30版，華泰文化事業公司及文笙書局經售。

白建軍，2000，論法律實證分析，中國法學期刊 2000 年第四期，頁 29-39。

考選部，2006，九十四年度考選制度研討會—法學教育與司法官、律師考試制度研討會會議實錄。

李其瑞，2005，法學研究與方法論，山東人民出版社。

余冠鵬，2005，當事人訴訟成本研究—以民事訴訟為中心，西南政法大學碩士論文。

吳志攀，1999，提高審判效率的另一種思路，人民司法，1999年第 11 期，頁 15-16。

吳庚，1999，行政訴訟法論，三民書局。

林春燕，1999，作業流程管理，組織結構調整，人力資源運作及組織績效之關聯性研究—以五區國稅局為例，國立成功大學企業管理學系碩士論文。

林俊益，2000，程序正義與訴訟經濟—刑事訴訟法專題研究，初版，元照出版公司。

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，2006 年

第十期，頁 43-46。

岳彩申，2004，實證方法在經濟法學研究中的適用及其局限，經濟法學家，2004 年卷，頁 132-139。

胡騰，2001，權利救濟的經濟選擇—當事人訴訟成本收益及其對當事人行為的影響，安順師專學報，第 3 卷第 4 期，頁 59-63。

康炎村，1977，租稅行政訴訟之理論與實用，海島出版社。

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（Data Mining）之介紹與運用，司法院。

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 92-99。

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碩士論文。

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，第一期，頁 45-104。

楊屹洲，2005，我國刑事簡易程序之實證研究，華東政法學院法律碩士論文。

楊海坤、鄒煥聰，2006，略論行政訴訟成本，天津商學院學報，第 26 卷第 4 期，頁 53-57。

楊隆順，2005，會計人之法律教育，會計與產業整合學術研討會中專題演講摘要。

楊斌，2000，律師談怎樣打贏涉稅行政官司，中國註冊會計師月刊，2000 年七月號，頁 21-26。

棚賴孝雄著，王亞新譯，1994，糾紛的解決與審判制度，中國政法大學出版社，頁 283-296。

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，第一屆中國高校財稅法教學改革研討會中文章，中國財稅法網 <http://www.cftl.cn/>。

葛克昌、陳清秀，2001，稅務代理與納稅人權利，葛克昌,陳清秀發行：翰蘆圖書總經銷。

廖偉志，1997，辯護人權利與義務之研究，私立輔仁大學法律學研究所碩士論文。

蔡朝安，2007，行政訴訟不可以更為師，財團法人民間司法改革委員會網站 http://www.jrf.org.tw/newjrf/index_new.asp。

劉善春，2000，行政訴訟裁決的經濟效益分析，政法論壇（中國政法大學學報），2000

年第五期，頁 138-144。

戴平郎，2003，國稅稽徵行政救濟管理效能之研究：以財政部台北市國稅局為例，國立政治大學社會科學學院行政管理碩士論文。

Robert Cooter & Thomas Ulen 著，溫麗琪譯，2003，法律經濟學，初版，華泰文化事業公司。

