

# 瑜亮之爭： 稅務訴訟代理人訴訟績效差異之研究\*

林秀鳳

東海大學會計學系  
副教授

陳岳鴻\*\*

國立臺灣大學會計學系  
博士候選人

本研究探討律師與會計師在主要稅務行政事件的訴訟績效差異。結果顯示，在事實審法院，會計師代理營業稅與遺贈稅案件績效優於律師；律師則於法律審法院呈現優勢。進一步考量高案件金額的經濟誘因，除了與法院層級分析的結論一致外，事實審法院會計師的訴訟績效皆優於律師，亦與全樣本估計相同。雙方各自擅長的稅務訴訟方面：律師較不擅長營利事業所得稅；會計師的營業稅訴訟表現最佳。綜觀而論，二人各有所長，會計師擅於所得稅與營業稅案件，並於事實審法院中，較能發揮專業技能；律師則以遺贈稅訴訟績效為佳，更見長於法律審法院的案件。

關鍵字：稅務訴訟、律師、會計師、轉換模型

## 壹、緒論

訴訟代理人對於不同課稅要件的稅務行政事件，發揮專業技能為納稅人伸張正義，並降低稀少性法律資源與納稅人成本的消耗，以達成訴訟代理之精神，不僅影響納稅人的權益保障，更攸關法律體系的運作，本研究即探討律師與會計師對於不同課稅要件稅務訴訟的相對表現。

---

\* 作者感謝二位匿名審查人之寶貴意見。

\*\* 通訊作者，E-mail: d99722003@ntu.edu.tw

收稿日期：103年12月15日；接受刊登日期：104年11月24日

稅務機關依「法」執行稅捐之徵收，而人民依「法」負擔納稅義務。若稅務機關所為之行政行為屬違法、不當或是徵納雙方對於租稅法令認知產生歧見時，納稅人仍可以依循複查、訴願及行政訴訟的行政程序進行權利救濟。然而，租稅法令錯綜複雜且包羅萬象，一般納稅人難以詳實瞭解並遵循規範（葛克昌、陳清秀，2001；王全三等，2010）。最後救濟程序的稅務訴訟，須瞭解訴訟相關程序規範，也面對著艱澀繁雜的稅法規定，對未諳法律的一般納稅人恐難透過行政訴訟維護自身權益。訴訟代理制度之設立，便是保護納稅人在不具備訴訟案件所需的專業技能，得依行政訴訟法第四十九條委任律師、會計師擔任稅務訴訟代理人，避免自行提起訴訟無法充分發揮行政訴訟的最後救濟功能，也透過專業訴訟代理發揮訴訟經濟。

訴訟代理制度除了落實維護納稅人應有權益美意外，亦肩負著資源效率的功能。不過，2007年行政訴訟法修正，條文中明訂律師為行政事件當然訴訟代理人，並且加以限制非律師（non-attorney）身份的訴訟代理範圍，雖然會計師仍可依行政訴訟法第四十九條擔任稅務訴訟的訴訟代理人，但修法後，會計師擔任訴訟代理人應經由審判長同意方可進行訴訟代理，且審判長亦有權隨時撤銷代理資格，此舉遭受會計師團體極大反彈。該法修訂是否對非律師者訴訟代理人造成箝制與不平等，實有需要透過法實證研究（empirical legal study）<sup>1</sup>之資訊進一步評估修法之適當性。

律師與會計師同樣具備稅務訴訟代理人的資格，但兩者在取得專門職業及技術人員考試的要求有所不同。律師以法律專業為主要的標準，熟稔民商法；會計師則以會計專業為主，亦輔以稅法及相關商法。<sup>2</sup>由於稅務訴訟具有相當之複雜性，需相關領域的專業技能，欲全盤瞭解所有不同課稅要件的稅務訴訟難度甚高。有鑒於律師與會計師有著相異的專業技能養成背景，對於擅長的稅務訴訟也應有差異。若訴訟代理人於專精的案件，則可充分發揮所長，伴隨著較佳的訴訟表現。

1 法實證研究與理論式法律經濟分析的方法有所區別，本研究藉著量化數據，採用計量經濟的研究方法，就實際現象探討，屬於法實證研究的範疇。對我國法律問題的理論式法律經濟分析，可參見簡資修（2014）的專書。

2 相關商法諸如公司法、證券交易法以及商業會計法。

在實證研究方面，過去文獻多從保障納稅人權益的角度評估律師是否發揮訴訟效果，即以取得有利的判決以達訴訟代理之功能（Clermont and Eisenberg, 1998; Lederman and Hrungr, 2006）。Posner（1973）提出訴訟效率觀點，強調法律資源的稀少性，主張追求極小化訴訟成本使法律資源有效運作，因此訴訟效率亦為評估代理人訴訟表現的重要指標之一。由於訴訟天期越短，反映出減緩法律資源的耗用，亦使納稅人免於負擔較高的訴訟成本，<sup>3</sup> Lederman and Hrungr（2006）即使用訴訟天數的長短捕捉訴訟成本的消耗，藉以衡量律師在稅務訴訟的效率表現；而王全三等人（2010）則由臺北高等行政法院的所得稅稅務訴訟樣本，比較律師與會計師訴訟效率以及訴訟效果的相對優勢。睽諸文獻之中，並未考量不同稅目的稅務訴訟，律師與會計師可能是各有所長的；另在比較不同訴訟代理人表現時，亦忽略納稅人對律師或會計師在不同稅務訴訟類型之委任決策。

誠如前述，律師與會計師專業技能不盡相同，各自專精的稅務訴訟應是有所差異。現有文獻僅針對所得稅之稅務訴訟樣本進行分析，並無法推論律師與會計師在不同稅目的稅務訴訟相對表現。本研究實證資料之選取，除了包含稅務訴訟中，案件數量最多的所得稅外，另將與所得稅同為會計師重要相關業務的營業稅，以及與會計師主要業務雖非直接相關，但亦經常委任會計師代理之遺贈稅訴訟納入樣本分析，檢視相較於律師，會計師在與其專業較為相關之所得稅與營業稅訴訟案件，是否發揮較高之代理效益；而在遺贈稅方面，律師之表現則將優於會計師。本研究亦同時藉由法院層級之區分，進一步探討兩者在不同審理機制發揮訴訟效益之情況。另外，本研究比較律師與會計師於稅務訴訟上的競爭狀態，也探討各自代理不同稅目案件的訴訟表現。透過律師與會計師間的相對績效差異（between difference）與各自代理訴訟案件之間表現（within difference）的檢測，以連結績效評估及績效管理兩個不同層面之考量。

本研究除了對臺灣在相關議題實證結果提供額外證據，在研究方法上亦

---

3 除了訴訟期間的時間與精神壓力外，尚因稅捐稽徵法第三十八條第三項之規定，納稅人將於敗訴判決確定後，繳納應補繳稅款之利息。

有所改進。考量律師與會計師不同的專業技能對績效產生差異之外，針對納稅人委任稅務訴訟代理人之決策也可能有所影響，也就是納稅人對於訴訟代理人之委任，極可能與影響訴訟績效的關鍵決定因素有關。換言之，探討會計師擅長的稅務訴訟是否優於律師的績效，可能有自我選擇（self-selection）的問題，亦即訴訟代理人的選擇為一內生變數。本研究使用內生轉換模型（endogenous switching model，文後簡稱ESM）控制自我選擇效果，檢測雙方在不同稅目的訴訟績效差異。此外，過去研究皆採用訴訟效果與效率的單一指標，各別探討代理人在效果或是效率上的平均訴訟表現。但是，對每一案件而言，訴訟效果與效率兩者應是共同呈現的元素，對納稅人的委任決策，兩者亦可能必須同時納入考量。本研究嘗試採用負指數函數（negative exponential function）型態，整合訴訟效果與效率兩個單一指標，希望透過複合性的訴訟績效指標與單一指標之配合使用，能夠對於代理人的績效評估與選任的決策有另一思考的角度。

研究結果顯示，實證資料確實呈現自我選擇效果，本研究爰引ESM進行檢測。透過ESM的估計結果發現，全樣本中，會計師在所得稅、營業稅與遺贈稅案件的訴訟績效皆優於律師。依事實審與法律審法院層級區分後顯示，律師代理營業稅與遺贈稅案件，在法律審最高法院的訴訟績效優於會計師；事實審的高等法院則顯示會計師的表現反而優於律師。進一步分析高金額案件發現，經濟誘因對會計師代理事實審法院的所得稅案件績效產生正面影響，表現優於律師的結論不變，但律師在法律審法院的表現仍優於會計師。單一指標分析與績效指標維繫著相同的趨勢關係，不過，可排序等級（sortable ranking）之績效序列的檢測，配合單一指標的使用，更可強化分析的完整性，避免重要資訊之遺漏。律師在法律審法院的績效表現優於會計師；會計師則在事實審法院較能產生訴訟代理的效益，而營業稅與所得稅案件為會計師擅長之稅務訴訟，本研究呈現二人各有所長之結論。

本文結構如下：除首節為前言外，第貳節為相關文獻探討與研究假說，第參節為研究方法，第肆節為結果分析，最後第伍節為結論與建議。

## 貳、文獻探討與假說發展

本研究推論訴訟代理人的稅務訴訟績效可能因律師與會計師不同專業技能而異，並針對兩者在不同課稅要件的所得稅、營業稅以及遺贈稅案件的關係，發展本研究下列假說，而所有假說均以對立假說的形式表示。

### 一、不同代理人間相對差異（**between difference**）

雖然律師為行政訴訟法所揭示之當然訴訟代理人，但實際觀察不難發現，會計師擔任稅務訴訟代理人不乏其人。究其原因可能是隨著審計服務市場趨於飽和，各會計師事務所在激烈的審計市場競爭環境逐漸採取削價競爭的手段，在面臨審計服務無利可圖的情況下，紛紛投入高附加價值的非審計服務，以因應會計師專業服務環境的改變。根據 Simunic（1984）的分析，會計師提供非審計服務時，將產生知識外溢（*knowledge spillover*）效果，進而將降低審計服務成本以獲得更多的利潤，包含稅務訴訟在內的稅務諮詢服務即屬於會計師事務所重要之非審計服務。<sup>4</sup>另一方面，非審計服務通常為審計服務之延伸業務，且簽證會計師常與受查者客戶接觸，自然較瞭解客戶實際狀況，當客戶有非審計服務需求時，將求助於熟識的會計師。

稅務訴訟因稅目的不同，將影響訴訟案件所需的專業技能。律師與會計師因過去的專業技能養成背景有著明顯的差異，律師專精於民商法且擅於訴訟攻防技巧；會計師除了本身的會計專業外，亦提供公司稅務簽證、稅捐申報以及相關稅務諮詢之非審計服務，其中，營利事業所得稅與營業稅為重要的稅務專業服務項目，更是從事營利行為之組織最常接觸的兩種稅法。稅捐有關規定必須按時申報、繳納外，尚有繁雜的法令規定與行政令函，納稅人為避免觸法遭受稅務機關之行政處分，多委由會計師處理以降低作業成本與法律爭議的風險（葛克昌，2005）。

4 依據「財政部會計師事務所填表須知與審核方法」所載，非審計服務包括稅務規劃、稅務行政救濟、其他稅務業務、管理顧問、工商登記及其他執行業務等。除工商登記屬例行性的作業外，其餘之非審計服務多需要相當程度之專業知識及經驗方能勝任。

另一方面，自然人所得承接許多來自法人從事營利行為之所得，為避免重複課稅、逃漏稅捐等租稅扭曲，1998年實施兩稅合一制度，使綜合所得稅的稅額計算上與營利事業所得稅構成關聯。再者，自2006年起施行所得基本稅額條例，如此更加重綜合所得稅與國內外法人經濟行為、財務活動之間的關係。綜合所得總額由自然人財務活動所構成，各類所得來源皆產生有償、無償、對價關係等經濟行為。兩稅合一以及所得基本稅額條例的實施，對於納稅人的租稅有關規劃更為複雜，在降低風險考量下，綜合所得稅計算也可能藉助於稅務會計的技術，而尋求會計師提供綜合所得稅的稅務諮詢、申報等稅務服務。

由於所得稅與營業稅之本法及施行細則，乃至於相關解釋函令多納入財務會計準則概念（葛克昌，2005），會計師基於長期累積之實務工作經驗，對於與業務結合的所得稅及營業稅案件較為專精，能夠充分瞭解訴訟案件實際狀況以及徵納雙方爭議之所在，並於訴訟過程充分傳達資訊、引用適法之依據，為納稅人爭取最大的租稅利益與訴訟權益。反觀律師具有法律專業且熟悉訴訟攻防技巧，對於財務、稅務會計相關工作多半非律師業務範圍，可能造成律師在進行相關稅務訴訟時，將受限於會計專業技能不足而無法發揮所長。

鑒於所得稅與營業稅與會計專業關聯性甚密，會計師因熟悉二稅法令將可整合會計與稅法的專業知識。相關研究探討稅務訴訟代理人專業背景的不同對所得稅案件的訴訟效率影響，實證結果顯示會計師在所得稅案件的訴訟效率優於律師（王全三等，2010）。本研究預期會計師其專業技能與實務工作的性質，掌握所得稅與營業稅案件所需的相關領域知識，因而二稅之訴訟績效將優於律師，故建立以下假說：

**H1a：**所得稅案件由會計師擔任稅務訴訟代理人之訴訟績效優於律師。

**H1b：**營業稅案件由會計師擔任稅務訴訟代理人之訴訟績效優於律師。

租稅法承接民法制度，課稅事實依附於民法制度之上（黃士洲，2006）。遺贈稅法不乏民法之應用，廣泛涉及民法規範諸如債、親屬、繼承。另外，遺贈稅除了需要民法相關之債、親屬或繼承等專業外，信託法、保險法等有關商法的應用，更影響著納稅人生前的遺贈稅規劃與安排，而在專業養成過

程中，律師相較於會計師對民商法等法律專業知識有更為深入之接觸。再者，遺贈稅課稅主體、客體以及稅基計算甚少納入會計師所熟知的財務會計準則概念，反觀律師熟悉遺贈稅相關法令，而所涉獵的法律專業更不可等同視之。律師與會計師在面對遺贈稅案件時，會計師可能將受制法律專業不足，影響對遺贈稅相關法令規範的瞭解。因此，律師相較於會計師更能在遺贈稅案件發揮訴訟代理功能，而有較佳的訴訟績效。本研究建立假說：

**H1c：遺贈稅案件由律師擔任稅務訴訟代理人之訴訟績效優於會計師。**

## 二、不同稅目間相對差異（within difference）

承前所述，遺贈稅法牽涉民商相關法令規範。雖然會計師亦有相關商法的專業技能基礎，但遺贈稅法更是涉及信託、保險等商法援用，導致會計師在遺贈稅案件的訴訟績效難能與所得稅、營業稅案件的訴訟績效相提並論。反觀律師因具備法律專業，將能於法律專業有較高關聯性的遺贈稅案件發揮專業技能，但與會計專業關聯性甚密的所得稅以及營業稅案件，便未如遺贈稅案件能有較強的訴訟績效。本研究除了探究律師與會計師之間的訴訟績效差異之外，另檢視律師及會計師本身在不同稅目案件的訴訟績效差異，並預期相較於所得稅與營業稅案件，對律師而言，遺贈稅案件為其較擅長稅目案件，而就會計師，則屬於較不專精之稅務訴訟，故建立以下假說：

**H2a：會計師之所得稅與營業稅案件訴訟績效優於遺贈稅。**

**H2b：律師之遺贈稅案件訴訟績效優於所得稅與營業稅。**

## 參、研究方法

本研究以多元迴歸模型，在控制其他變數之影響下，比較律師與會計師擔任稅務訴訟代理人的訴訟績效之差異，實證模式與變數衡量詳述如下。

### 一、變數衡量

在應變數方面，本研究訴訟績效同時考量訴訟效果與訴訟效率，即在比較代理人績效時，不僅單就個別指標呈現的相對優劣，更是綜合代理人取得

有利結果與取得結果歷經訴訟期間的共同評估指標。訴訟代理人是否取得有利的稅務訴訟判決雖是納稅人亟欲關切，但 Posner (1973) 指出法律資源的稀少性，以及當事人於訴訟期間的成本消耗，也應是訴訟代理功能所考量與關注的。根據 Luce and Fishburn (1991; 1995) 提出的決策觀點認為，<sup>5</sup> 決策權重 (decision weights) 的衡量不僅是結果的狀態，亦應考量結果狀態的等級，並藉由負指數函數型態刻畫出決策權重。<sup>6</sup> 本研究嘗試將訴訟效果與效率代入負指數函數，以形成訴訟績效指標，同時反映納稅人的效果角度、法律資源的效率與成本觀點。對於首重代理人在結果狀態的訴訟效果，績效指標能契合於二階段比較性質之可排序等級議題，在評估代理人訴訟表現的相關決策應有其合理性，本研究並於後續分析輔以單一指標測試。

訴訟效果方面，意指代理人是否取得納稅人之訴有理由或部分有理由的判決。納稅人不服稅務機關之決定時，透過委任律師或會計師提起行政訴訟爭取最後救濟的可能，為其取得有利的判決結果。本研究設置指標變數  $k$ ，表示行政法院對訴訟案件的判決結果，當代理人為納稅人取得優於訴前狀態的有利結果， $k$  值令為 1；若為敗訴之判決即無理由的判決， $k$  值則令為 -1。

在訴訟效率上，本研究依循文獻使用訴訟天期 (以  $DAY$  表示之) 捕捉訴訟效率 (王全三等, 2010; Lederman and Hrung, 2006)，並以訴訟天期的自然對數值加以衡量 (以  $D$  表示之)。<sup>7</sup>  $D$  值越小，訴訟效率越佳。相關實證研究

5 Liu (2004) 提及，在 Luce and Fishburn (1991) 整併展望理論 (prospect theory) 與等級依賴理論 (rank-dependent theory) 而提出等級與符號相依效用理論 (rank- and sign-dependent utility model, RSDU) 後，Tversky and Kahneman (1992) 也修正展望理論，並進一步形成累積展望理論 (cumulative prospect theory)。本研究即藉由負指數函數之型態整合訴訟效果與效率。

6 探討決策過程，應同時考量結果的狀態與其對應的情境。舉例而言，對於一個執行計畫，首先是執行結果 (outcome) 的成功或是失敗的兩類不同狀態，但必須再行納入兩狀態所對應的可能情境或機率，以利於衡量決策權重。透過不同狀態下及其對應情境之權重和，即可應用於不同計畫間的相對評估。

7 訴訟效率的衡量，將隨著效率的定義而產生不一樣的處理方式。在理論式法律經濟分析中，有關 Ronald H. Coase 與 Richard A. Posner 等學者對資源配置效率等規範性問題的討論，可參見簡資修 (2014) 對相關議題的詮釋與見解。而法實證研究在訴訟效率衡量採用訴訟期間長短，訴訟天期反映其間產生之成本。訴訟期間長短攸關成本高低，此訴訟效率概念係著眼於 Posner (1973) 法律資源稀少性觀點，即以成本最小達到運作的效率 (Lederman and Hrung, 2006; 王全三等, 2010)。

多以訴訟期間長短衡量訴訟效率，主要是訴訟天期反映其間產生之成本，因為隨著期間越長，司法體系的負擔可能隨之增加，當事人更將因期間越長，使其承受越多時間與精神等壓力（王全三等，2010）。訴訟天期的認定，則以訴願決定日至判決日的工作天數計算。<sup>8</sup>對於訴訟績效指標之衡量，需同時滿足有利判決優於敗訴的判決；且需滿足不論是有利判決或是敗訴，訴訟天期越短績效越佳之概念。因此本研究透過負指數函數之表達方式，將訴訟效果及捕捉效率的天期兩代理變數，融合於負指數函數之中以表徵訴訟績效（以 *PERF* 表示之）。一方面可以結合訴訟效果與訴訟效率的個別單一指標，另一方面亦對有利判決或敗訴判決情況下的績效優劣進行排序。當訴訟效果好或訴訟效率佳時，*PERF* 值會較大，*PERF* 的衡量方式可以下式表示：

$$PERF = ke^{-kD}$$

有利判決時，*PERF* 等於  $e^{-D}$ 。訴訟天期愈長，其 *D* 值愈大，而 *PERF* 就愈小，意指訴訟績效愈差；敗訴時，*PERF* 等於  $-e^D$ 。訴訟天期短，*D* 值小，此時 *PERF* 大，代表訴訟績效較佳。因此，即使在敗訴的情況下，*PERF* 值的大小同樣是能反映具訴訟效率時之訴訟績效優於不具訴訟效率之狀況。

至於實驗變數，設置稅務訴訟代理人之虛擬變數（*AGENT*）。本研究採二分類別作法探討律師與會計師的訴訟績效，分析二者在不同稅目案件的訴訟表現。納稅人委任會計師為訴訟代理人 *AGENT* 令為 1；委任律師則為 0。在驗證假說方面，本研究針對所得稅、營業稅以及遺贈稅案件設置虛擬變數（分別以 *INCOME*、*BUSIT*、*ESTGIFT* 表示），並且將進一步使用 Wald test 檢測代理人間不同稅目案件的係數差異（between difference），與律師及會計師各自擅長的案件（within difference），以作為驗證假說的基礎。同時，為能完

8 相關文獻曾認為法官工作型態屬案件式，而採用日曆天數計算訴訟天期（王全三等，2010）。本研究以工作天數為計算訴訟天期之基準，除了因行政訴訟法第八十八條對於期間計算是依據民法第一百一十九條之規定，而民法對於期日與期間之計算，除有特別規定外，即是以工作天為主，另亦考量納稅人與稅務訴訟代理人皆遵循行政訴訟法進行訴訟程序，在法理所規定的期日與期間才能產生有效的法律效果。本研究後續另對日曆天數檢測，結果不受影響。

整呈現會計師與律師在所得稅、營業稅以及遺贈稅績效之 *between difference* 與 *within difference*，本研究以所得稅、營業稅以及遺贈稅在實務運作中，皆可能涉及的稅捐稽徵法充當比較之基準類別 (*baseline*)，納入樣本之中。因此，估計結果顯示在律師與會計師兩狀態下之各實驗變數係數大小，實際上僅是反映與稅捐稽徵法間之相對訴訟績效，至於各假說之檢測則係利用 *Wald test* 加以呈現。

控制變數方面，為強化訴訟績效模型設定的正確性，並減少來自於稅務訴訟間的案件難易度影響，參考相關研究文獻加入以下控制變數：(1)專業團隊 (*PRO*)，虛擬變數，訴訟代理人服務於大型會計師事務所或大型法律事務所為 1，否則為 0。大型事務所具有提供全面性業務的專業服務能力，並有相對小型事務所的內部整合支援優勢，可輔助代理人在各方面所需之資訊，進而影響其績效表現。此外，在控制大型事務所變數之下比較代理人績效，亦避免大型事務所多存在會計師與律師互相支援而可能產生之干擾效果 (*confounding effect*)。本研究參考王全三等人 (2010) 的作法，以執業會計師、律師超過 20 人界定為大型事務所。<sup>9</sup>(2)公會理監事資格 (*REPU*)，虛擬變數，訴訟代理人曾任律師或會計師公會理監事者為 1，若未曾擔任者則為 0。除了具有較高的聲望與社會能見度外，在有關領域擔任組織理監事資格者，也多半有較豐富的經驗，而可能有較佳的表現，因而納入模型中予以控制。(3)最高法院 (*SUPREME*)，虛擬變數，訴訟案件屬最高行政法院者為 1，高等行政法院則為 0。最高法院著重法律審，案件可能具有爭議性質較大且法律專業性高的特徵，勢必對於代理人的訴訟績效將產生一定程度影響。(4)法官判決勝敗相對比 (*ODDS*)，虛擬變數，根據訴訟案件前一年資料，彙整各個審判長法官在各法院層級稅務訴訟案件之判決記錄，計算法官判決納稅人勝訴機率與敗訴機率之相對比值 *ODDS%* 如下。使用虛擬變數 *ODDS*，將 *ODDS%*

9 會計學術研究普遍將會計師事務所規模以四大與非四大區分，兩者執業會計師人數相當懸殊，而九家法律事務所亦有明顯較大之規模。根據王全三等人 (2010) 研究，大多數事務所之律師或會計師人數均遠高於或遠低於 20 人，本研究查閱會計師與律師公會資料也發現，區分後之大型事務所涵蓋四大會計師事務所及九大法律事務所，故爰引文獻以 20 人作為大型事務所界定之標準。

由大到小排序，其值屬於前 20% 者，*ODDS* 令為 1，低於前 20% 則 *ODDS* 為 0。

$$ODDS\% = \frac{\Pr(X=1)}{1 - \Pr(X=1)}$$

其中， $\Pr(X=1)$  為法官稅務訴訟判決納稅人之勝訴機率，以對納稅人有利判決案件數除以總判決案件數衡量。<sup>10</sup> 透過 *ODDS* 捕捉判決的可預測性，代理人在案件的判斷與表現上將因考量可能來自於法官對判決的傾向而產生影響，本研究予以納入實證模型中控制。(5) 訴訟程序 (*PROC*)，虛擬變數，通常訴訟程序為 1，簡易訴訟程序為 0。簡易訴訟程序原則上不需經由兩造雙方的言詞辯論，故程序性質較通常訴訟程序簡便，進而影響訴訟效率的訴訟天期衡量 (王全三等, 2010)。(6) 訴訟案件金額 (*AMOUNT*)，訴訟案件涉及金額、稅額以及罰鍰或罰金加總之自然對數。訴訟案件金額可能是影響案件難易度的因素之一 (王全三等, 2010; Lederman and Hrung, 2006)。此外，隨著訴訟件金額增加，亦會使訴訟代理人與稅務機關重視訴訟攻防的策略 (王全三等, 2010)，進而影響代理人的績效。(7) 2007 年 6 月 5 日行政訴訟的法令修正與施行可能影響代理人之選任，甚且改變社會氛圍，同時 2008 年適逢金融海嘯 (financial crisis)，嚴重衝擊企業，亦可能因而對代理人訴訟績效產生干擾效果，訴訟表現之差異恐無法完全歸究於法令修改，因此本研究納入時間／年度虛擬變數 (time dummies) 加以控制。

## 二、實證模式

納稅人委任律師或會計師提起稅務訴訟，無不希望訴訟代理人爭取最大的利益。因此，稅務訴訟代理人並非隨意選任，對於代理人專業技能極可能與影響訴訟績效的關鍵決定因素有關，亦即納稅人對於稅務訴訟代理人之選擇非屬隨機分配 (random distribution)，*AGENT* 視為外生變數並不一定正確。

10 本研究以 20% 為門檻係參考審計研究 (Blouin et al., 2007) 考量重大性原則的作法。另以法官勝敗比率衡量 *ODDS*，其實證結論並不受 *ODDS* 以虛擬變數或連續變數的衡量方式而有所不同。

在稅務訴訟代理人與選任變數 *AGENT* 為一內生性變數情況下，最小平方法 (OLS) 無法產生一致 (consistent) 之參數估計值，直接使用 OLS 可能導致在評估會計師與律師訴訟績效時出現偏誤，將影響推論之正確性。ESM 可同時將代理人之選任一併納入分析，並透過 ESM 之最大概似法 (maximum likelihood estimator) 分離自我選擇效果，克服前述模型設定問題。故本研究實證模型先以概似比檢定 (LR test) 測試實證資料是否有自我選擇的問題 (Maddala, 1983; Greene, 2003)，當訴訟績效模型與代理人選任模型之殘差相關係數 ( $\rho$ ) 顯著異於 0 時，表示實證資料存在自我選擇問題，即使用最大概似法，針對訴訟績效模型與代理人選任模型進行聯立系統估計，來矯正單純使用 OLS 估計所引發之自我選擇偏誤 (self-selection bias)。反之，概似比檢定無法拒絕  $\rho=0$  時，即代表自我選擇偏誤並不明顯，可直接以 OLS 估計。

本研究將採用 ESM，在檢測律師與會計師兩者擔任不同稅目案件之稅務訴訟代理人，對於訴訟績效之差異的聯立系統列示如下 (式(1)與式(2)文後統稱為績效模型)：

$$\begin{aligned} PERF_{1it} = & \beta_{10} + \beta_{11}INCOME_{it} + \beta_{12}BUSIT_{it} + \beta_{13}ESTGIFT_{it} + \beta_{14}PRO_{it} + \beta_{15}REPU_{it} \\ & + \beta_{16}SUPREME_{it} + \beta_{17}ODDS_{it} + \beta_{18}PROC_{it} + \beta_{19}AMOUNT_{it} + \beta_{110}YR2007_{it} \\ & + \beta_{111}YR2008_{it} + \varepsilon_{1it} \end{aligned} \quad (1)$$

$$\begin{aligned} PERF_{2it} = & \beta_{20} + \beta_{21}INCOME_{it} + \beta_{22}BUSIT_{it} + \beta_{23}ESTGIFT_{it} + \beta_{24}PRO_{it} + \beta_{25}REPU_{it} \\ & + \beta_{26}SUPREME_{it} + \beta_{27}ODDS_{it} + \beta_{28}PROC_{it} + \beta_{29}AMOUNT_{it} + \beta_{210}YR2007_{it} \\ & + \beta_{211}YR2008_{it} + \varepsilon_{2it} \end{aligned} \quad (2)$$

$$\begin{aligned} AGENT_{it} = & \alpha_0 + \alpha_1INCOME_{it} + \alpha_2BUSIT_{it} + \alpha_3ESTGIFT_{it} + \alpha_4PRO_{it} + \alpha_5REPU_{it} \\ & + \alpha_6SUPREME_{it} + \alpha_7ODDS_{it} + \alpha_8PROC_{it} + \alpha_9AMOUNT_{it} + \alpha_{10}YR2007_{it} \\ & + \alpha_{11}YR2008_{it} + \alpha_{12}JURISTIC_{it} + \alpha_{13}ADJACC_{it} + u_{it} \end{aligned} \quad (3)$$

其中， $\varepsilon_{1it}$  與  $\varepsilon_{2it}$  分別為會計師績效模型與律師績效模型的殘差，並且假定代理人績效與選任模型殘差 ( $u_{it}$ ) 間的相關係數可能不同，會計師之相關係數以  $\rho_1$  表示，律師之相關係數則以  $\rho_2$  表示如下：

$$corr(u, \varepsilon_1) = \rho_1; \quad corr(u, \varepsilon_2) = \rho_2$$

假說 H1a 與假說 H1b 預期會計師擔任 *INCOME* 與 *BUSIT* 的訴訟代理人之績效優於律師。因此，ESM 檢測結果 (between difference: 最大概似法式(1) 與式(2)係數之比較)，當  $\beta_{11} > \beta_{21}$ 、 $\beta_{12} > \beta_{22}$  即與假說觀點一致；至於 *ESTGIFT* 預期在狀態一的係數應小於狀態二，即  $\beta_{13} < \beta_{23}$ ，表示律師在遺贈稅案件之訴訟績效優於會計師，符合假說 H1c 之預期。另一方面，本研究進一步探究律師與會計師各自的訴訟績效差異，假說 H2a 預期會計師代理的稅務訴訟當中，遺贈稅案件將伴隨較差的訴訟績效；假說 H2b 則預期委任律師的稅務訴訟當中，遺贈稅案件將伴隨較佳的訴訟績效。ESM 檢測的結果 (within difference: 最大概似法式(1)以及式(2)係數之個別比較)，當  $\beta_{11} - \beta_{13}$ 、 $\beta_{12} - \beta_{13}$  為正即與假說 H2a 觀點一致；而  $\beta_{21} - \beta_{23}$ 、 $\beta_{22} - \beta_{23}$  為負即符合假說 H2b 之預期。

至於代理人選任模型變數詳述於下，稅務訴訟代理人之委任，將因不同稅目案件而影響納稅人委任律師或會計師的決策。本研究除了以稅捐稽徵法案件做為比較基準外，並為不同稅目案件設定虛擬變數（分別以 *INCOME*、*BUSIT* 以及 *ESTGIFT* 表示），倘若納稅人因所得稅案件進行委任者為 1，其他案件為 0；營業稅案件進行委任者為 1，非營業稅案件為 0；若屬遺贈稅案件進行委任者為 1，非營業稅則為 0。 $\alpha_1$  與  $\alpha_2$  預期符號為正，而  $\alpha_3$  符號則為負。大型會計師事務所之專業團隊 (*PRO*) 擁有人脈與資源較多，也可能因有法律部門或關聯性法律或律師事務所之大型事務所互相支援，而提高委任會計師之傾向。公會理監事 (*REPU*) 具有較高的聲望，也多在相關領域有豐富的經驗，對於稅務訴訟等法律訴訟案件，當事人易因而偏好曾擔任公會理監事之律師。最高法院 (*SUPREME*) 性質不同於高等法院，納稅人可能因其著重法律審而委任律師。判決的可預測性若有其傾向 (*ODDS*)，對於代理人在案件的判斷與表現上產生影響，納稅人也可能在委任律師或會計師時有所考量，至於影響方向則不作預期。通常訴訟程序 (*PROC*) 需經由兩造雙方的言詞辯論，程序性質較簡單訴訟程序複雜。納稅人在評估代理人專業技能時，可能考量訴訟攻防技巧，而委任律師。訴訟案件金額 (*AMOUNT*) 較高的案件，納稅人對訴訟代理人之選擇將更為慎重，代理人的委任亦將視案件尋求合適人選，本研究對 *AMOUNT* 不預設方向。納稅人類型 (*JURISTIC*) 若為法人組織者為 1，個人則為 0。因日常經營時經常接觸稅務有關事項，林

林總總的申報、扣繳以及繳納皆需相當之注意，以免遭稅務機關裁罰，為避免裁罰風險多委由會計師處理（葛克昌、陳清秀，2001）。會計師具備會計專業，若訴訟案件涉及報表數字的計算或調整等會計事項（*ADJACC*）較可能委任會計師。2007年行政訴訟修法可能影響代理人之選任，本研究亦於選任模型控制年度效果。

會計事項（*ADJACC*）及納稅人類型（*JURISTIC*）僅顯示於代理人選任模型，而不列入績效模型。考量原因為本研究假說預期，營業稅與所得稅案件與財務、會計專業技能多有關聯，使專精於會計專業之會計師較律師所擅長。若將涉及會計事項案件變數與各稅目案件變數同時納入迴歸式，營業稅與所得稅案件係數估計的結果，僅能反映代理人對未涉及會計專業之案件績效。由於估計結果無法完整呈現案件涵蓋之內容，除了結論不具一般性外，亦在進行各稅案件比較喪失實質意義。另一方面，營業稅案件的納稅人於本研究樣本皆為法人組織，區別法人組織之納稅人類型變數若同時納入績效模型，也將影響營業稅案件的代理人績效估計結果之正確性，並有嚴重共線性（*multicollinearity*）之疑慮。

### 三、樣本篩選與資料來源

本研究使用司法院法學資料檢索系統，蒐集自2006年至2008年所得稅、營業稅及遺贈稅之主要稅務訴訟判決書原始內容，資料涵蓋三所高等法院（含臺北、臺中及高雄高等行政高院）與最高法院（最高行政法院），研究期間自2006年稅務訴訟判決書開始，延伸相關文獻（王全三等，2010）之觀察並與其研究發現加以比較。至於樣本止於2008年係因我國於2013年開始導入國際財務報導準則（*International Financial Reporting Standard*，簡稱*IFRS*）規定，為能順利銜接此一重大變革，2009年證券交易所與櫃檯買賣中心相繼發函，要求企業儘速成立跨部門小組，並要求企業提交採用*IFRS*編製財務報告相關因應準備的計畫。相關研究即指出，許多企業自2009年起，均要求會計師提供相關的導入與諮詢服務，其中包含了財務與稅務諮詢等項目，此外生的經濟事件使得我國審計服務的環境與非審計服務需求自2009年開始有了明顯變化，會計師於2009年之後所收取公費的金額及內容和2002~2008年

有顯著的不同 (Liao et al., 2012)。而會計師與簽證客戶密切且頻繁之聯繫，可能增加客戶委任會計師代理稅務訴訟意願，對會計師日後之訴訟表現亦可能有正面影響。考量據以分析之資料在 2009 年至 2013 年期間可能出現有利於會計師選任與績效表現之結構性變化，倘若會計師訴訟績效不亞於律師之實證結果主要係肇因於此暫時性因素，則由實證結果所得出意涵恐相當薄弱，故本文將研究期間界定於 2006 年至 2008 年。

稅務訴訟案件為聯合代理或無代理人，其納稅人決策上的考量可能不同於單一代理人委任情況，且在各稅目所占的比重差異相當大，本研究將之排除於樣本外，以簡化對不同稅目律師與會計師二者績效比較之觀察。本研究對於律師、會計師相關資訊，係透過律師公會全國聯合會、會計師公會全國聯合會及事務所網站資訊蒐集彙整，至於查核事務所資料來源取自臺灣經濟新報社 (TEJ) 會計師簽證模組。

## 肆、實證結果

### 一、敘述性統計量分析

本研究各變數敘述性統計量彙整於表 1。就表 1 所示，樣本共有 3,302 筆訴訟案件，委任會計師案件為 1,549 件，律師則為 1,753，二者案件量旗鼓相當，並未因律師為當然訴訟代理人而有懸殊差距。檢視表 1 中 Panel B 案件類型之分佈情況發現，所得稅案件委任會計師件數高於律師，在委任會計師的訴訟案件中，所得稅即占七成 (1,091 件)，反觀律師的所得稅案件僅約占五成 (897 件)，Panel A 的單變量檢定呈現兩者差異達 1% 顯著水準 (平均數差異 0.193, t 值 11.51)。Panel B 指出，營業稅與遺贈稅案件中，委任律師代理分別為 423 件與 404 件 (占律師委任案件的 24% 與 23%)，會計師則只有 230 件與 182 件 (占會計師委任案件的 15% 與 12%)。營業稅與遺贈稅案件委任會計師的情況低於律師，且達 1% 顯著水準 (Panel A 平均數差異 -0.093 與 -0.113)。雙方案件的差距尤以遺贈稅案件最為明顯，可能因過去法學專業技能的訓練，熟悉遺贈稅訴訟的相關法律，使律師以遺贈稅案件見長受到納稅人倚賴。營業稅相關服務雖為會計師業務範圍，但由於獨資、合夥未強制

表 1：選任稅務訴訟代理人因素差異單變量檢定 (n=3,302)

變數 <sup>a</sup>	會計師 (n=1,549)		律師 (n=1,753)		平均數 差異	t 值	Wilcoxon 統計量
	平均數	中位數	平均數	中位數			
Panel A 單變量檢定							
<i>PERF</i>	-226.648	-195.000	-230.803	-199.000	4.154	0.69	0.29
<i>K</i>	-0.743	-1.000	-0.668	-1.000	-0.075**	-3.03	-3.03**
<i>DAY</i>	267.041	213.000	289.392	232.000	-22.351**	-3.98	-3.64**
<i>INCOME</i>	0.704	1.000	0.512	1.000	0.193**	11.51	11.28**
<i>BUSIT</i>	0.148	0.000	0.241	0.000	-0.093**	-6.73	-6.68**
<i>ESTGIFT</i>	0.117	0.000	0.230	0.000	-0.113**	-8.57	-8.48**
<i>PRO</i>	0.274	0.000	0.070	0.000	0.204**	16.36	15.74**
<i>REPU</i>	0.035	0.000	0.108	0.000	-0.073**	-8.09	-8.01**
<i>SUPREME</i>	0.171	0.000	0.198	0.000	-0.027*	-1.98	-1.98*
<i>ODDS</i>	0.136	0.000	0.137	0.000	-0.002	-0.16	-0.16
<i>PROC</i>	0.964	1.000	0.966	1.000	-0.002	-0.39	-0.39
<i>AMOUNT</i>	15.092	15.972	14.951	15.812	0.140	0.88	0.69
<i>JURISTIC</i>	0.638	1.000	0.448	0.000	0.190**	11.13	10.93**
<i>ADJACC</i>	0.641	1.000	0.530	1.000	0.111**	6.50	6.46**
Panel B 案件類型							
	件數 A (%)		件數 B (%)		總數 (%)		比重 A/B (倍)
<i>INCOME</i>	1091	70.4	897	51.2	1988	60.2	1.22
<i>BUSIT</i>	230	14.8	423	24.1	653	19.8	0.54
<i>ESTGIFT</i>	182	11.7	404	23.0	586	17.7	0.45
<i>TAXLAW</i>	46	3.0	29	1.7	75	2.3	1.59

<sup>a</sup> *PERF*：訴訟績效，訴訟效果與訴訟效率合成之複合性指標；

*K*：訴訟效果，有利判決為 1，敗訴判決為 -1；

*DAY*：各判決書揭露之訴願決定日至判決日的工作天數；

*INCOME*：所得稅案件，屬所得稅案由之案件為 1，非所得稅案件則為 0；

*BUSIT*：營業稅案件，屬營業稅案由之案件為 1，非營業稅案件則為 0；

*ESTGIFT*：遺贈稅案件，屬遺贈稅案由之案件為 1，非遺贈稅案件則為 0；

*PRO*：專業團隊，任職大型法律事務所或會計師事務所者為 1，非大型事務所的代理人為 0；

*REPU*：公會理監事資格，曾任會計師或律師公會理監事資格者為 1，未曾擔任者則為 0；

*SUPREME*：最高法院，訴訟案件屬最高法高院者為 1，高等法院為 0；

*ODDS*：法官判決勝敗相對比，判決勝敗相對比為前百分之二十者為 1，非前 20% 為 0；

*PROC*：訴訟程序，屬於通常訴訟程序為 1，簡易訴訟程序為 0；

*AMOUNT*：訴訟案件金額，訴訟案件涉及金額、稅額以及罰鍰或罰金加總之自然對數；

*JURISTIC*：納稅人類型，屬於法人組織者為 1，非法人組織則為 0；

*ADJACC*：會計事項，訴訟案件涉及會計事項為 1，未涉及會計事項案件為 0；

*TAXLAW*：稅捐稽徵法案件，屬稅捐稽徵法案由之案件為 1，非稅捐稽徵法案件則為 0。

\*\*、\* 與 + 分別表示 1%、5% 及 10% 的顯著水準。

會計師簽證，法人組織實收資本額未達一定金額（新臺幣 3,000 萬元）亦無需會計師簽證，可能委由記帳士代為處理，而面臨稅務爭議時，便較不會直接諮詢會計師。另一方面，若經由會計師進行查核工作，應有效的降低訴訟風險及稅捐上之爭議，亦有減少訴訟發生的可能，所以可能導致律師代理營業稅案件高於會計師的情況。

訴訟樣本中，大型事務所的會計師擔任訴訟代理人的機率顯著高於大型事務所的律師；公會理監事擔任訴訟代理人的情況，律師則較會計師明顯；最高法院的訟訴代理人，律師多於會計師；法人組織明顯傾向委任會計師為訴訟代理人；訴訟案件涉及會計事項傾向委任會計師擔任訴訟代理人。法官對會計師與律師判決勝敗的機率未發現顯著不同，而訴訟程序的種類對委任會計師與律師的傾向亦未發現有明顯的差異。在訴訟案件金額方面，律師與會計師間差異並不大。

最後，會計師的訴訟績效優於律師，但是稅務訴訟代理人的 *PERF* 平均數均為負，意味著無論是會計師或律師皆傾向於敗訴，亦可由訴訟效果 *K* 觀察二者皆傾向敗訴。若考量訴訟效率的影響，則會計師明顯優於律師，會計師的平均訴訟天期為 267 天，而律師為 289 天，兩者存在顯著差異（*t* 值 -3.98，*p*<0.01），雖然會計師的 *PERF* 之絕對值低於律師，但檢定結果不具顯著性。不過，使用單變量檢定無法對可能產生影響之其他變數加以控制，因此本研究進一步採用多元迴歸模型檢測。

## 二、內生轉換模型結果分析

根據表 2 的 LR test 結果顯示，績效模型與代理人選任模型殘差顯著相關（ $\chi^2=50.11$ ，*p*<0.01），表示實證資料存在自我選擇問題，因此使用 ESM 最大似法進行聯立系統估計以矯正使用 OLS 估計所引發之自我選擇偏誤應較為合適。模型達 1% 的顯著水準（ $\chi^2$  值 739.66），顯示研究模型整體而言具有解釋力。

為了驗證研究假說，透過最大似法分離自我選擇效果後，本研究進一步以 Wald test 檢測假說 H1 系列：稅務訴訟代理人之間各稅目案件的訴訟績效差異，並將結果列示於 Panel B 的 between difference；除了比較律師與會計

表 2：稅務訴訟代理人訴訟績效差異之分析 (n=3,302)

Panel A：內生轉換模型估計結果

變數名稱 <sup>a</sup>	預期符號 <sup>c</sup>	績效模型				選任模型	
		會計師		律師		係數	t 值
		係數	t 值	係數	t 值		
<i>CONSTANT</i>	?	-138.528**	-4.65	58.621	1.41	0.656**	3.10
<i>INCOME</i>	?	10.294	0.45	-47.662	-1.44	-0.523**	-3.20
<i>BUSIT</i>	?	21.930	0.82	-99.169**	-2.90	-1.075**	-6.34
<i>ESTGIFT</i>	?	6.089	0.22	-79.751*	-2.32	-0.901**	-5.13
<i>PRO</i>	+	-12.253	-1.02	52.133**	3.18	0.853**	12.67
<i>REPU</i>	+	-6.761	-0.33	-65.414**	-4.40	-0.680**	-7.60
<i>SUPREME</i>	-	-175.395**	-12.57	-122.103**	-7.67	0.035	0.40
<i>ODDS</i>	+	31.949**	3.07	53.252**	4.30	0.122*	1.83
<i>PROC</i>	-	-59.675**	-3.25	-68.657**	-2.97	-0.132	-1.10
<i>AMOUNT</i>	+/-	-0.426	-0.55	0.404	0.44	-0.006	-1.15
<i>YR2007</i>	?	15.609*	2.20	-7.885	-0.90	0.004	0.08
<i>YR2008</i>	?	-66.884**	-4.87	-99.185**	-7.13	-0.500**	-6.49
<i>JURISTIC</i>	+					0.318**	5.98
<i>ADJACC</i>	+					0.064+	1.34

Panel B<sup>b</sup>：between difference

<i>INCOME</i>	( $\beta_1$ )	+	57.957+	1.45
<i>BUSIT</i>	( $\beta_2$ )	+	121.098**	2.81
<i>ESTGIFT</i>	( $\beta_3$ )	-	85.840*	1.95

Panel C<sup>b</sup>：within difference

	會計師		律師	
	係數	t 值	係數	t 值
$\beta_{n1} - \beta_{n2}$	-11.636	-1.03	51.506**	4.74
$\beta_{n1} - \beta_{n3}$	4.205	0.31	32.089**	2.83
$\beta_{n2} - \beta_{n3}$	15.841	1.17	-19.417+	-1.53
Wald $\chi^2$	739.66**		Log-Likelihood = -23,066.26	

LR test of indep. eqns. ( $H_0: \rho_1 = \rho_2 = 0$ )  $\chi^2$  值 50.11\*\*<sup>a</sup> 變數定義參見表 1。<sup>b</sup> Panel B 中 between difference 的 *INCOME* ( $\beta_1$ ):  $\beta_{11} - \beta_{21}$ ，代表所得稅 ( $\beta_1$ ) 案件之會計師與律師訴訟績效差異，營業稅 ( $\beta_2$ ) 及遺贈稅 ( $\beta_3$ ) 依此類推；Panel C 中的 within difference 的  $\beta_{n1} - \beta_{n2}$ ，在會計師（律師）情況為  $\beta_{11} - \beta_{12}$  ( $\beta_{21} - \beta_{22}$ )，代表會計師（律師）各自代理所得稅 ( $\beta_{n1}$ ) 與營業稅 ( $\beta_{n2}$ ) 案件間之訴訟績效差異。<sup>c</sup> 各項變數若有預期符號，其為單尾檢定；若無則為雙尾檢定。

\*\*、\* 與 + 分別表示 1%、5% 及 10% 的顯著水準。

師之間績效差異外，另就假說 H2 系列：律師與會計師各自在不同稅目案件間訴訟績效檢定，比較各自擅長稅目差異，實證結果列示於 Panel C 的 within difference。

考量本研究的實證資料同時涵蓋最高法院與高等法院的不同層級，而法院層級之職掌有所不同，最高法院著重於案件的法律審，僅就高等法院所審理確定之事實，審究法律適用的觀點，以及是否違反統一法律見解之程序，即最高法院對於訴訟案件多半不再進行法律以外的案件事實認定。因此，本研究區分法院層級，並將代理人在不同法院層級之表現列示於表 3。由表 3 高等法院與最高法院樣本可知，實證結果同樣顯示研究模型具有解釋力，且宜控制自我選擇偏誤。

根據全樣本表 2 之 Panel B 的 between difference 檢測結果，經由 Wald test 檢定所得稅案件 *INCOME* 係數為正，與預期相符並達到顯著水準（係數 57.957， $p=0.074$ ），會計師在所得稅案件的訴訟績效優於律師；營業稅案件達顯著水準且係數符合預期（係數 121.098， $p<0.01$ ），實證結果顯示會計師在營業稅案件的訴訟績效優於律師；最後，在遺贈稅案件方面，雖然達到顯著水準但是係數為正（係數 85.840， $p=0.026$ ），顯示會計師訴訟績效亦優於律師，與本文預期遺贈稅案件應是律師較會計師擅長的稅務訴訟不相符。在 Panel C 的 within difference 檢測上，會計師方面，所得稅、營業稅以及遺贈稅案件的訴訟績效未發現有明顯差異；另一方面，律師本身處理遺贈稅案件的績效優於營業稅案件（係數 -19.417， $p=0.063$ ），並且所得稅案件的訴訟績效亦明顯優於遺贈稅案件（係數 32.089， $p=0.003$ ）。

本研究進一步區分法院層級，並以圖 1 呈現律師與會計師各稅案件表現差異。觀察圖 1 左方高等法院可得知，用以表示會計師的實線在虛線律師之上，意指會計師的訴訟績效大致優於律師；反觀右圖虛線位於上方，代表相對於會計師，最高法院的律師在各稅案件訴訟績效較佳。

觀察表 3 區分法院層級後，Panel B 的 between difference 檢測結果，會計師在高等法院呈現營業稅、遺贈稅案件的訴訟績效優於律師，並達 1% 顯著水準；反觀律師在最高法院中，營業稅以及遺贈稅案件表現則較會計師佳。至於所得稅雖皆未達一般統計顯著水準，但兩者係數差在最高法院為負（係

表 3：稅務訴訟代理人訴訟績效差異之法院層級分析

Panel A：內生轉換模型估計結果

變數名稱 <sup>a</sup>	預期符號 <sup>b</sup>	高等法院 (n=2,690)			最高法院 (n=612)		
		會計師	律師	選任模型	會計師	律師	選任模型
		係數	係數	係數	係數	係數	係數
<i>CONSTANT</i>	?	-107.737*	69.143 <sup>+</sup>	0.704**	-462.387**	-697.692*	0.613**
<i>INCOME</i>	?	-41.208	-58.035 <sup>+</sup>	-0.637**	96.776**	113.495**	-0.672**
<i>BUSIT</i>	?	-41.570	-122.619**	-1.155**	163.212**	208.788**	-1.194**
<i>ESTGIFT</i>	?	-52.009*	-100.138*	-1.015**	112.210**	194.186**	-1.112**
<i>PRO</i>	+	-17.763**	71.271**	0.758**	-5.303	-175.408**	1.049**
<i>REPU</i>	+	11.506	-62.584**	-0.609**	-56.331*	104.530*	-0.666**
<i>ODDS</i>	+	39.155**	55.220**	0.016	4.509	-22.322	0.321**
<i>PROC</i>	-	-63.090**	-66.096**	-0.172*			
<i>AMOUNT</i>	+/-	1.171	1.269	0.004	-0.068	2.379**	-0.018**
<i>YR2007</i>	?	15.463**	-8.609	0.002	-27.867 <sup>+</sup>	-13.926	-0.059
<i>YR2008</i>	?	-81.246**	-92.490**	-0.602**	-100.998*	-63.813	-0.086
<i>JURISTIC</i>	+			0.302**			0.136
<i>ADJACC</i>	+			0.016			0.107 <sup>+</sup>

Panel B：between difference

<i>INCOME</i>	( $\beta_1$ )	+/-	16.828	(0.84)	-16.719	(-0.58)
<i>BUSIT</i>	( $\beta_2$ )	+/-	81.049**	(4.25)	-45.576 <sup>+</sup>	(-1.53)
<i>ESTGIFT</i>	( $\beta_3$ )	-/+	48.129**	(2.34)	-81.977**	(-2.39)

Panel C：within difference

	會計師	律師	會計師	律師
$\beta_{n1} - \beta_{n2}$	0.362	64.584**	-66.435**	-95.293**
$\beta_{n1} - \beta_{n3}$	10.801	42.102**	-15.433 <sup>+</sup>	-80.692**
$\beta_{n2} - \beta_{n3}$	10.439	-22.482 <sup>+</sup>	51.002**	14.601**
Wald $\chi^2$		198.44**		30.12**
Log-Likelihood=		-18,439.5670		-4,406.5799
LR test of indep. eqns. ( $H_0: \rho_1 = \rho_2 = 0$ ) $\chi^2$ 值		188.68**		22.48**

<sup>a</sup> 變數定義參見表 1 與表 2。<sup>b</sup> 各項變數若有預期符號，其為單尾檢定；若無則為雙尾檢定。

\*\*、\* 與 + 分別表示 1%、5% 及 10% 的顯著水準；括號內為 t 值。

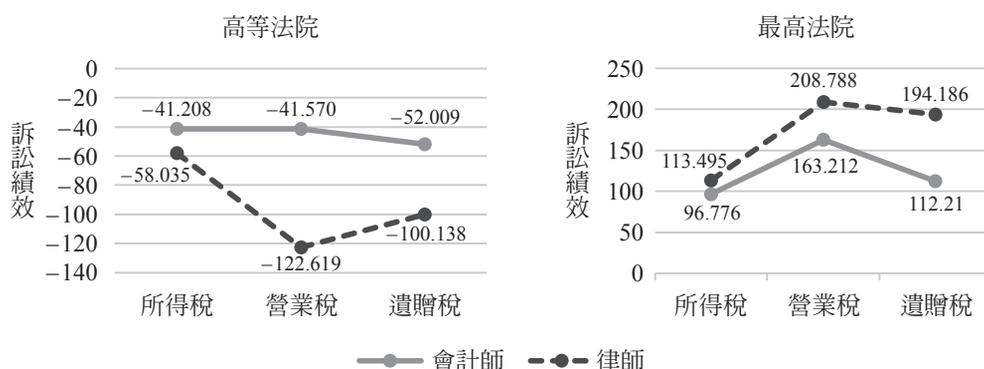


圖 1：稅務訴訟代理人訴訟績效差異

數  $-16.719$ ， $p=0.280$ )，亦與律師在法律審的最高法院能有更多斬獲之概念相符。在 within difference 方面，觀察左圖中代表會計師績效的實線未呈現較為明顯的轉折點，表 3 中 Panel C 檢測結果，同樣未發現會計師在高等法院各稅目表現顯著不同；而律師所得稅之訴訟表現反而優於遺贈稅。至於右方最高法院的圖形出現明顯的轉折，Panel C 檢測結果亦顯示，不論是律師或會計師，各稅目表現具顯著差異，並且所得稅皆為最不擅長的案件，訴訟績效最差。

綜合表 2 及表 3，雖然全樣本顯示會計師訴訟績效優於律師，但是，對照法院層級可得知，最高法院與高等法院的營業稅及遺贈稅案件呈現不同結果，至於所得稅訴訟的表現則未有明顯差異。實證結果大致反映會計師在著重事實審之高等法院易發揮專業技能；律師則在法律審之最高法院施展長才。就各自擅長稅目而言，會計師在最高法院中所得稅的表現最差，反觀律師在高等法院所得稅案件表現佳。本研究後續將針對實證結果與假說預期不一致的部分進行其他測試，並提出相關說明。

高等法院與最高法院性質差異同樣反映於相關控制變數，專業團隊 (PRO) 僅對高等法院的律師代理狀態較為顯著；公會理監事資格 (REPU) 的律師代理最高法院案件之績效具顯著正向的關聯；僅發現律師代理最高法院案件之績效與訴訟案件金額 (AMOUNT) 顯著相關；高等法院之法官判決勝敗相對比 (ODDS) 與預期一致，至於最高法院則未發現代理人績效與判決勝敗相對比有關。而其他控制變數，最高法院審理案件 (SUPREME) 以

及訴訟程序 (*PROC*) 之係數皆符合預期，並且皆達 1% 顯著水準。最後，針對 2007 年行政訴訟法之修正，從 Panel A 的選任模型得知，相較於 2006 年而言，2007 年判決案件中，未發現律師與會計師代理情形存在明顯差異，但法令修正後的 2008 年，表 3 顯示高等法院由律師代理的案件則多於會計師 (係數  $-0.602$ ,  $p < 0.01$ )。另外，實證結果也顯示在 2008 年金融海嘯時期，不論是律師或會計師，整體績效皆不如先前之表現。

### 三、其他相關測試

#### (一) 案件金額分析

行政訴訟法修正伴隨裁判費之開徵，可能促使裁罰金額不高之訴訟案件因訴訟成本之提高而減少，就高金額案件樣本加以分析，可避免實證結果受金額過小或濫訴等因素潛在之影響。過去文獻之中，訴訟案件金額或案件金額的增加會影響和解率以及訴訟代理人的委任機率 (黃國昌, 2007)，而王全三等人 (2010) 探討稅務訴訟代理人訴訟效率差異時，亦對訴訟案件金額加以控制。訴訟代理人為賺取潛在的經濟利益，可能較重視訴訟金額較高之案件，進而增加提升績效的可能。由於較高之訴訟案件金額，雖對代理人具有較強的經濟誘因而願克盡專業技能，但律師與會計師的訴訟績效仍可能受制於法院層級之差異。本研究就法院層級根據變數 *AMOUNT* 之中位數區分，將高於中位數者列為高訴訟金額樣本，再進一步針對不同法院層級之高訴訟金額樣本，比較代理人訴訟績效的差異，實證結果列示於表 4 及表 5。

根據表 4 的 Panel B，高等法院的 *between difference* 檢測結果與表 3 相同，亦即會計師訴訟績效皆顯著優於律師。而就 Panel C 的 *within difference* 檢測，會計師的營業稅案件績效較佳，所得稅與遺贈稅案件之績效則不分軒輊；在律師方面，營業稅案件的訴訟績效最差，所得稅案件的績效表現最好，其次才是遺贈稅案件。

至於表 5 中 Panel B 的 *between difference* 檢測結果可知，所得稅案件的訴訟績效雖然未具顯著差異，但委任律師的營業稅與遺贈稅案件績效皆明顯優於會計師。在表 5 Panel C *within difference* 的檢測顯示，會計師的所得稅案件的訴訟績效優於遺贈稅案件；而律師的稅務訴訟則以所得稅案件績效屬

表 4：高等法院訴訟代理人訴訟績效差異之高金額案件分析 (n=1,345)

Panel A：內生轉換模型估計結果

變數名稱 <sup>a</sup>	預期符號 <sup>b</sup>	績效模型				選任模型	
		會計師		律師		係數	t 值
		係數	t 值	係數	t 值		
<i>CONSTANT</i>	?	-202.963*	-2.36	116.514	1.07	2.073**	3.46
<i>INCOME</i>	?	-7.158	-0.20	-144.145**	-2.64	-0.766**	-2.70
<i>BUSIT</i>	?	44.106	0.99	-222.852**	-3.88	-1.605**	-5.30
<i>ESTGIFT</i>	?	-20.754	-0.51	-189.508*	-3.39	-1.225**	-4.12
<i>PRO</i>	+	-16.459	-1.23	70.084**	3.30	0.773**	7.71
<i>REPU</i>	+	20.747	0.71	-100.425**	-4.59	-0.612**	-4.44
<i>ODDS</i>	+	36.234**	2.48	62.054**	3.51	0.149 <sup>+</sup>	1.49
<i>PROC</i>	-	-75.451 <sup>+</sup>	-1.33	10.918	0.17	0.038	0.11
<i>AMOUNT</i>	+/-	4.766	1.36	-0.870	-0.20	-0.077**	-3.07
<i>YR2007</i>	?	27.671**	2.73	-12.759	-0.99	-0.040	-0.56
<i>YR2008</i>	?	-94.356**	-5.43	-95.593**	-5.42	-0.606**	-6.02
<i>JURISTIC</i>	+					0.287**	3.57
<i>ADJACC</i>	+					0.062	0.92

Panel B：between difference

<i>INCOME</i>	( $\beta_1$ )	+	136.987*	2.12
<i>BUSIT</i>	( $\beta_2$ )	+	266.958**	3.74
<i>ESTGIFT</i>	( $\beta_3$ )	-	168.754**	2.48

Panel C：within difference

	會計師		律師	
$\beta_{n1} - \beta_{n2}$	-51.264*	-2.24	78.707**	3.95
$\beta_{n1} - \beta_{n3}$	13.596	0.83	45.363**	3.00
$\beta_{n2} - \beta_{n3}$	64.860**	2.73	-33.344 <sup>+</sup>	-1.59
Wald $\chi^2$	69.99**		Log-Likelihood = -9,216.8554	

LR test of indep. eqns. ( $H_0: \rho_1 = \rho_2 = 0$ )  $\chi^2$  值 89.00\*\*

<sup>a</sup> 變數定義參見表 1 與表 2。

<sup>b</sup> 各項變數若有預期符號，其為單尾檢定；若無則為雙尾檢定。

\*\*、\* 與 + 分別表示 1%、5% 及 10% 的顯著水準。

表 5：最高法院訴訟代理人訴訟績效差異之高金額案件分析 (n=306)

Panel A：內生轉換模型估計結果

變數名稱 <sup>a</sup>	預期符號 <sup>b</sup>	績效模型				選任模型	
		會計師		律師		係數	t 值
		係數	t 值	係數	t 值		
<i>CONSTANT</i>	?	-628.890*	-2.68	-573.479*	-2.04	0.889	-1.13
<i>INCOME</i>	?	-27.667	-0.33	33.295	0.34	-0.523**	-6.05
<i>BUSIT</i>	?	-127.160	-0.53	222.891**	3.08	-1.630	-1.51
<i>ESTGIFT</i>	?	-187.221	-1.55	143.144	1.27	-1.036**	6.27
<i>PRO</i>	+	143.031*	2.25	-163.689*	-2.01	1.251**	-3.69
<i>REPU</i>	+	-161.681+	-1.66	80.380 <sup>+</sup>	1.36	-0.572**	2.94
<i>ODDS</i>	+	124.924**	8.39	-7.177	-0.13	0.618	-0.59
<i>AMOUNT</i>	+/-	1.563	0.10	-0.760	-0.05	-0.063	1.19
<i>YR2007</i>	?	42.653	0.76	-30.677	-1.57	0.290	0.38
<i>YR2008</i>	?	-133.788*	-1.99	-98.401*	-2.30	0.061	0.58
<i>JURISTIC</i>	+					0.077	1.11
<i>ADJACC</i>	+					0.300	0.44

Panel B：between difference

<i>INCOME</i>	( $\beta_1$ )	+	-60.962	-0.49
<i>BUSIT</i>	( $\beta_2$ )	+	-350.051*	-1.71
<i>ESTGIFT</i>	( $\beta_3$ )	-	-330.365**	-2.99

Panel C：within difference

	會計師		律師	
	係數	t 值	係數	t 值
$\beta_{n1} - \beta_{n2}$	99.493	0.50	-189.596**	-6.39
$\beta_{n1} - \beta_{n3}$	159.554*	1.87	-109.849 <sup>+</sup>	-1.62
$\beta_{n2} - \beta_{n3}$	60.061	0.46	79.747 <sup>+</sup>	1.31
Wald $\chi^2$	35.97**		Log-Likelihood=-2,194.1942	

LR test of indep. eqns. ( $H_0: \rho_1 = \rho_2 = 0$ )  $\chi^2$  值 42.81\*\*<sup>a</sup> 變數定義參見表 1 與表 2。<sup>b</sup> 各項變數若有預期符號，其為單尾檢定；若無則為雙尾檢定。

\*\*、\* 與 + 分別表示 1%、5% 及 10% 的顯著水準。

最差。

前述實證結果彙總摘錄於表 6，全樣本顯示，會計師訴訟績效優於律師。然而，區分法院層級，呈現營業稅及遺贈稅案件在最高法院與高等法院之績效差異，最高法院案件以律師見長。進一步分析案件金額時發現，所得稅案件在經濟誘因較強的情況下，高等法院高金額子樣本的結論則與全樣本相同，並且最高法院 within difference 稅目分析上，在考量案件金額後，會計師之所得稅訴訟績效已轉為最佳。

表 6：稅務訴訟相對績效差異檢定結果彙總表<sup>a</sup>

	全樣本 (3,302)	最高法院 (612)	高等法院 (2,690)	最高法院 高金額(306)	高等法院 高金額(1,345)
<u>between difference 代理人相對差異</u>					
	會計師佳	營遺律師佳	營遺會計師佳	營遺律師佳	會計師佳
<u>within difference 各自差異</u>					
會計師	營所遺	營遺所	所營遺	所營遺	營所遺 <sup>b</sup>
律師	所遺營	營遺所	所遺營	營遺所	所遺營

<sup>a</sup> 營表示營業稅，所表示所得稅，遺表示遺贈稅。排序方式係依據訴訟表現優劣，優者在後，劣者在後。

<sup>b</sup> 方框表示係數差異檢定未達顯著水準。以高等法院高金額的 1,345 筆樣本中會計師個人擅長稅目估計結果營所遺為例，係數大小依序為營業稅，其次所得稅，遺贈稅係數值最小，並且所得稅係數估計值未顯著大於遺贈稅；至於高金額樣本係各法院層級 AMOUNT 高於中位數之樣本。

## (二) 單一指標分析

過去王全三等人（2010）利用 2005 年臺北高等行政法院的所得稅案件檢測訴訟效果時，並未發現律師與會計師具有顯著差異，然而會計師的訴訟效率則優於律師，本研究即以訴訟效率與訴訟效果之單一指標進行測試。<sup>11</sup>

在訴訟效率方面，依變數使用連續變數訴訟天期之自然對數值，由於 LR

11 考量以 probit model 依稅目切割樣本之檢測方法將無法顧及委任代理人時，因稅目所產生自我選擇之內生性問題，同時亦無法進行代理人擅長稅目之檢定，本研究未另區分稅目子樣本進行測試。

檢定均顯著異於 0 ( $p < 0.01$ )，故爰用 ESM 進行估計，並對於訴訟效果加以控制，<sup>12</sup> 相關檢測結果列示於表 7 的 Panel A。至於訴訟效果方面，依變數為勝敗之虛擬變數，為納稅人取得有利判決為 1，敗訴令為 0。因資料具有內生性偏誤問題，且考量訴訟效果非屬連續性變數，本研究採內生二元轉換模型 (endogenous binary switching model，文後簡稱 EBSM) 進行估計，相關檢測結果列示於表 7 的 Panel B。

表 7 Panel A 訴訟效率的 between difference 估計顯示，全樣本與高等法院高金額子樣本檢測結果之符號皆為負，意指會計師的訴訟效率優於律師；至於訴訟效果 (Panel B between difference) 的結論與研究假說觀點一致，律師取得遺贈稅案件有利結果之機率高於會計師，<sup>13</sup> 而全樣本會計師所得稅及營業稅案件的係數皆與預期相符為正，進一步區分法院層級後，會計師在高等法院高金額子樣本之所得稅與營業稅訴訟表現亦優於律師。另觀察表 7 不難發現，單一指標的檢測結果在高等法院的子樣本較為明顯，在最高法院的子樣本則無法作成具體的結論。

綜合先前表 6 與單一指標表 7 的 between difference 實證結果，會計師整體之訴訟績效優於律師。訴訟代理人績效因法院層級與經濟誘因而不同，在具較強經濟誘因案件情況下，高等法院中的會計師訴訟績效皆優於律師，反觀在最高法院，律師營業稅與遺贈稅訴訟績效相對較佳。進一步由單一指標分析，雖然律師在遺贈稅有較佳之訴訟效果，但因在著重事實審之高等法院，會計師的訴訟效率較佳，使得委任會計師的遺贈稅案件整體績效優於律師；相反的，雖未發現最高法院下，律師與會計師營業稅案件訴訟效果存在明顯差異，但著重法律審之最高法院，律師的訴訟效率優於會計師，使得最高法院律師的營業稅訴訟績效仍優於會計師。

對照訴訟績效的複合性指標以及單一指標的結果，雖績效指標與單一指

---

12 本研究另針對臺北高等行政法院所得稅案件檢測訴訟代理人訴訟效率差異，實證結果顯示會計師訴訟效率顯著優於律師 (係數 0.154,  $p$  值 0.058)，亦與王全三等人 (2010) 研究發現一致。

13 王全三等人 (2010) 指出律師與會計師在訴訟效果方面未有明顯差異，該研究之結論似不具外效度。本研究結果呈現律師與會計師在不同稅目訴訟效果表現上各具有所長之意涵。

表 7：稅務訴訟代理人單一訴訟績效指標之分析

變數名稱 <sup>a</sup>	預期 <sup>d</sup> 符號		全樣本 (n=3,302)		最高法院高金額 (n=306)		高等法院高金額 (n=1,345)	
			係數	t 值	係數	t 值	係數	t 值
Panel A 訴訟效率 between difference <sup>b</sup>								
<i>INCOME</i>	( $\beta_1$ )	-	-0.147 <sup>+</sup>	-1.35	0.039	0.18	-0.503**	-2.38
<i>BUSIT</i>	( $\beta_2$ )	-	-0.228*	-1.83	0.375 <sup>+</sup>	1.53	-0.762**	-3.25
<i>ESTGIFT</i>	( $\beta_3$ )	+	-0.127	-0.97	0.290	1.24	-0.634**	-2.84
Wald $\chi^2$ 值			1063.59**		66.64**		113.58**	
LR test ( $H_0: \rho_1 = \rho_2 = 0$ ) $\chi^2$ 值			10.14**		71.75**		22.20**	
Panel B 訴訟效果 between difference <sup>b</sup>								
<i>INCOME</i>	( $\beta_1$ )	+	0.108	0.80	0.217	0.40	0.372 <sup>+</sup>	1.60
<i>BUSIT</i>	( $\beta_2$ )	+	0.278*	1.92	0.806	1.11	0.966**	3.07
<i>ESTGIFT</i>	( $\beta_3$ )	-	-0.253*	-1.70	-0.292	-0.40	-0.673**	-2.59
Wald $\chi^2$ 值 <sup>c</sup>			249.41**		41.91(40.46)**		146.64**	
LR test ( $H_0: \rho_1 = \rho_2 = 0$ ) $\chi^2$ 值 <sup>c</sup>			7.00*		8.65(7.38)*		6.26*	

<sup>a</sup> *INCOME*：所得稅案件，屬所得稅案由之案件為 1，否則為非所得稅案件為 0；*BUSIT*：營業稅案件，屬營業稅案由之案件為 1，否則非營業稅案件為 0；*ESTGIFT*：遺贈稅案件屬遺贈稅案由之案件為 1，否則非遺贈稅案件則為 0。

<sup>b</sup> Panel A 訴訟效率之依變數為訴訟天期，取自然對數值。Panel B 訴訟效果之依變數為虛擬變數，為納稅人取得有利判決者為 1，敗訴令為 0。

<sup>c</sup> 本研究以稅捐稽徵法為基準類別，但考量在最高法院高金額樣本，會計師僅代理其中的 3 件，故另分別使用 *ESTGIFT* 和 *BUSIT* 為比較基準，並全數刪除稅捐稽徵法訴訟案件。內生二元轉換模型 (EBSM) 測試其餘的 297 筆樣本 (整體模型與 LR test 的  $\chi^2$  值為 40.46 與 7.38)，結果一致顯示 between difference 檢定皆不具顯著性。

<sup>d</sup> 模型估計結果限於篇幅未予列示，各項變數若有預期符號，其為單尾檢定；若無則為雙尾檢定。\*\*、\* 與 + 分別表示 1%、5% 及 10% 的顯著水準。

標大致上能維繫著相同的趨勢型態，但是，兩者仍有配合使用之必要。特別是在案件普遍為敗訴的情況下，此時僅以訴訟結果論斷代理人表現良窳的績效評估方式恐有待商榷。事實上，高等法院高金額樣本中的遺贈稅即發生單一指標顯示會計師效果差而效率佳，在效果優先於效率的單一指標評估下，可能從而認定律師之表現優於會計師，*PERF* 則指出會計師績效優於律師，藉由複合性指標衡量代理人表現提供了另一參考資訊；又如最高法院高金額之遺贈稅案件，相關變數與複合性指標間所呈現之顯著關聯性，可能未能顯

示於單一指標上。另一方面，會計師與律師兩人訴訟效果與效率之相對表現互有優劣時，以 *PERF* 綜合衡量的績效同樣也可能發生不具顯著性，此時若能配合單一指標的使用，則可避免重要資訊之遺漏。因此，實證分析同時利用 *PERF* 與單一指標，應可豐富討論的議題與強化分析的完整性。

### (三) 營利事業所得稅分析

針對假說 H2 系列有關律師與會計師各自擅長稅目案件的 *within difference* 檢測結果，雖然最高法院以法律審為主，有利於律師的法律專業等技能，使其表現較會計師為佳。但從律師自身擅長的稅務訴訟檢測結果發現，所得稅案件因法令複雜且多屬財務會計準則條文化，律師可能受限於會計專業不足，不易充分發揮法律專長，導致律師在最高法院所得稅案件之績效相較於營業稅與遺贈稅差。

進一步比較律師在最高法院與高等法院的績效表現，所得稅案件雖在最高法院為律師訴訟績效之末。但是，律師處理事實認定之高等法院下的所得稅案件時，則訴訟績效明顯優於遺贈稅案件，實證結果與假說 H2b 預期不相符。有鑒於所得稅案件為稅務訴訟數量之最，而所得稅案件中，營利事業所得稅與財務、稅務會計專業關係最為之密切。因此，本研究進一步將高等法院樣本中抽離綜合所得稅的訴訟案件，僅使用所得稅中的營所稅案件進行測試，結果列於表 8。

觀察表 8 可知，先前會計師在高等法院各稅目案件績效均優於律師的結論，並不會因刪除綜所稅案件樣本而有所改變。相反的，刪除綜所稅案件樣本與先前檢測結果最大的不同，在於律師擅長稅目案件的檢測上，並且實證結果係數大小之排序已與假說 H2b 預期一致。高等法院樣本中，律師擅長稅目案件依次為遺贈稅、營業稅與營所稅案件。係數大小的排序發生變動，表示先前律師在高等法院的所得稅案件績效明顯優於營業稅與遺贈稅案件，係由於律師能在綜所稅案件表現較為出色所致。但是，營所稅案件與遺贈稅、營業稅案件間之差異並不明顯。

另一方面，會計師在高等法院高金額樣本中，以營業稅案件表現最好，推其原因可能是營業稅與所得稅有關業務，雖同為會計師主要專業服務內

表 8：高等法院稅務訴訟代理人在高訴訟案件金額的營所稅案件績效差異  
——營利事業所得稅分析 (n=1,004)

Panel A：內生轉換模型估計結果							
變數名稱 <sup>a</sup>	預期符號 <sup>b</sup>	績效模型				選任模型	
		會計師		律師		係數	t 值
		係數	t 值	係數	t 值		
<i>CONSTANT</i>	?	-375.701**	-3.33	-95.571	-0.80	0.956	1.30
<i>INCOME</i>	?	-16.225	-0.35	-127.941*	-2.29	0.222	0.72
<i>BUSIT</i>	?	161.465**	3.01	-126.446*	-2.15	-0.663*	-2.01
<i>ESTGIFT</i>	?	74.930	1.51	-116.337*	-2.04	-0.290	-0.80
<i>PRO</i>	+	-88.879**	-5.28	-68.304*	-2.02	0.939**	7.67
<i>REPU</i>	+	83.819**	2.42	-27.204	-1.11	-0.655**	-3.65
<i>ODDS</i>	+	6.045	0.32	28.435 <sup>+</sup>	1.60	0.263*	2.26
<i>PROC</i>	-	-43.768	-0.61	-20.238	-0.33	0.094	0.22
<i>AMOUNT</i>	+/-	18.655**	3.96	3.823	0.83	-0.076**	-2.56
<i>YR2007</i>	?	11.763	0.86	-16.125	-1.21	-0.014	-0.16
<i>YR2008</i>	?	-89.995**	-3.90	-112.030**	-4.99	0.414**	2.99
<i>JURISTIC</i>	+					0.112	0.59
<i>ADJACC</i>	+					0.159*	2.02

Panel B：between difference				
<i>INCOME</i>	( $\beta_1$ )	+	111.717 <sup>+</sup>	1.54
<i>BUSIT</i>	( $\beta_2$ )	+	287.911**	3.64
<i>ESTGIFT</i>	( $\beta_3$ )	-	191.267**	2.54

Panel C：within difference					
	會計師		律師		
	係數	t 值	係數	t 值	
$\beta_{n1} - \beta_{n2}$	-177.689**	-6.63	-1.495	-0.06	
$\beta_{n1} - \beta_{n3}$	-91.154**	-4.66	-11.605	-0.56	
$\beta_{n2} - \beta_{n3}$	86.535**	3.27	-10.110	-0.57	
Wald $\chi^2$	121.80**		Log-Likelihood = -6,877.1034		

LR test of indep. eqns. ( $H_0: \rho_1 = \rho_2 = 0$ )  $\chi^2$  值 15.28\*\*

<sup>a</sup> 變數定義參見表 1 與表 2。

<sup>b</sup> 各項變數若有預期符號，其為單尾檢定；若無則為雙尾檢定。

\*\*、\* 與 + 分別表示 1%、5% 及 10% 的顯著水準。

容，然而營業稅的法令規範，以及稅務工作的繁雜程度遠低於所得稅。因此，會計師代理高等法院的營業稅案件訴訟績效較佳。

根據前述表 6 與本表 8 的 within difference 檢測上，律師最高法院的所得稅案件表現最差，高等法院則以營業稅的訴訟績效最差、所得稅最佳。律師在高等法院呈現所得稅案件績效反優於遺贈稅的主因，可能是律師綜所稅案件表現較佳；至於營所稅案件相對於遺贈稅與營業稅訴訟而言，仍屬律師較不擅長之案件。在會計師方面，高等法院則以營業稅訴訟績效最佳；實際觀察最高法院高金額的 306 筆樣本中發現，營所稅案件即約占五成 (146/306)，先前表 5 實證結果顯示出所得稅為會計師擅長稅目案件。整體而言，會計師營所稅與營業稅之訴訟績效優於遺贈稅。

## 四、敏感性測試

### (一) 大型事務所

考量大型事務所可能存在與其關聯性事務所相互支援的現象，為避免因所內的法律部門、關聯性法律或具規模之律師事務所等大型事務所互相支援，而對律師或會計師之績效衡量產生干擾，本研究蒐集大型事務所資料，進一步分離樣本加以檢測。全樣本共計刪除四大會計師事務所 428 筆（即勤業眾信、安侯建業、資誠與安永），及其關聯性之四家法律或律師事務所 105 筆稅務訴訟案件（德勤商務法律事務所 13 筆、建業法律事務所 16 筆、普華商務法律事務所 69 筆與遠見律師事務所 7 筆）。除最高法院高金額子樣本，可能因刪除觀察值使參數設定面臨自由度過低，導致 ESM 之最大概似法無法進行估計外，實證結果誠如預期，將存在疑慮的樣本剔除後測試之結論未有差異，且無論係數與 t 值大小皆較先前檢測結果更為明顯。若將大型法律事務所樣本進一步刪除，全樣本減少至 2,667 筆，實證結論亦不受影響。

### (二) 訴訟績效衡量

為瞭解績效指標的設定是否會大幅影響實證結果，從而影響研究推論，本文以下列三種方式處理以為敏感性測試。

1. 考量樣本中，訴訟代理人取得有利判決結果的案件僅約占一成五，為

避免極端值 (outlier) 對實證結果產生影響，本研究不以三倍標準差刪除樣本，而是將訴訟績效進行 winsorize，即變數的前後端點分別以 1% 與 99% 的數值取代之。重新估計後研究結論並不受影響，係數間也無太大幅度之變化。

2. 由於負指數函數作為績效指標衡量之殘差項不符常態分配假設，爰引用統計方法 bootstrapping，根據隨機重複抽樣 100 次形成之統計分配求得抽樣分配標準誤 (bootstrapped standard errors)，再進行檢定分析，實證結論仍然維持不變。

3. 績效指標使用百分比轉換。勝訴且訴訟天期較短者經轉換所對應之百分位數值大，表示訴訟績效較佳。最後將百分位序列換算為常態分配數據後，以迴歸分析處理。使用性質不同估計方法得到的 between difference 檢測結果皆一致；同時除了最高法院高金額樣本中，會計師自身擅長訴訟依序為營業稅、所得稅，並以遺贈稅案件最差，與先前 within difference 檢測結果呈現會計師最擅長所得稅有所不同外，其餘仍與先前測試一致，實證結論並未改變。

### (三) 訴訟效果衡量基礎

對於訴訟效果的定義係延續相關研究將勝敗互見樣本歸屬於有利判決的處理 (王全三等, 2010)。本文另將部分有理由之勝敗互見樣本予以刪除，以全樣本 3,133 筆、高等法院與最高法院高金額樣本分別為 1267 筆與 300 筆觀察值，重新進行表 2、表 4 與表 5 之測試。實證結果除最高法院高金額樣本 within difference 的比較，律師最擅長營業稅，但未發現遺贈稅明顯優於所得稅外，其餘實證結論仍然維持不變。

## 伍、結論與建議

律師與會計師皆屬稅務訴訟之訴訟代理人，可藉由我國法律規範的獨特性，據以比較非律師者與律師在不同稅務訴訟的表現。就訴訟代理人代理稅務訴訟的實際狀況觀察，律師與會計師已不分軒輊，然而 2007 年行政訴訟法修正，明文規定非律師者擔任訴訟代理人應經由審判長同意，且審判長有權隨時撤銷。此一修法除可能影響會計師執行業務的範圍，亦隱含對非律師者

的不同傾向，因而引發會計師團體反彈。本研究透過律師與會計師間的稅務訴訟績效評估，對於有關法律規範的討論有另一思考的方向。再者，經由本研究實證結果顯示二者於各稅目案件所呈現之績效表現，進一步提供納稅人委任訴訟代理人的決策資訊，並利於訴訟代理人強化相關領域的專業技能，作為雙方績效管理的參考。

本研究除了延續相關文獻的效率與效果單一指標外，也嘗試整合單一指標於複合性指標的績效衡量，以共同評估律師與會計師間的績效差異，實證模式爰引 ESM 克服自我選擇的問題進行檢測。ESM 的估計結果發現，全樣本會計師的訴訟績效皆優於律師。考量事實審與法律審性質不同，而將樣本依法院層級區分後顯示，營業稅與遺贈稅案件在法律審為主的最高法院，律師訴訟績效優於會計師；反觀事實審的高等法院則顯示會計師的表現優於律師。針對法院層級並就高金額案件分析後發現，經濟誘因對於會計師在高等法院代理所得稅之績效產生正面影響，但律師在法律審法院的表現優於會計師，而會計師在事實審法院的表現優於律師的結論不變，並且進一步觀察會計師優於律師的單一指標結果，會計師代理營業稅與所得稅的訴訟效率及效果皆優於律師，代理遺贈稅案件效率雖佳，但訴訟效果則不如律師。

單一指標的分析雖與本研究使用的複合績效指標大致保持著相同的趨勢關係，但從律師代理最高法院遺贈稅案件時，複合性績效指標呈現優於會計師的顯著關係，而單一指標卻無一顯著的現象來看，本研究使用排序等級之序列以綜合評比訴訟效果及效率的複合性指標，同時輔以單一指標的評估模式應可提供相關研究參考。

綜觀而言，本研究結論呈現二人各有所長之意涵。會計師在事實審法院較能發揮會計專業的效益，而營業稅與所得稅案件為會計師擅長之稅務訴訟。高等法院的營業稅與所得稅案件委任會計師之決策，不失為實務有效之可行方式；律師訴訟績效在法律審法院優於會計師，對於最高法院的律師強制代理議題，政策制定者亦可詳加思考。

本研究雖已蒐集主要之所得稅、營業稅與遺贈稅案件之實證資料，並涵蓋最高法院與高等法院不同的法院層級，可對律師與會計師在稅務訴訟表現上的探討提供初步的參考。然而，分析層面未包含所有稅目的訴訟案件，並

且因考量資料分析與適用模型不同，將使文章更為繁雜而影響可讀性，樣本亦排除不選任代理人與聯合代理之訴訟案件，可能影響分析結果。訴訟代理人的表現明顯與訴訟案件難易程度與複雜性有關，然而卻難有一允當指標加以評估，但為減緩疑慮，本研究試圖從法院層級、訴訟程序以及訴訟金額等與影響難易程度與複雜性直接有關的不同構面加以控制。另一方面，判決書主要係以文字陳述，對於純以文字描繪稅務訴訟代理人訴訟績效的關鍵性因素，可能因不易捕捉衡量而導致分析結果整體性不足，為本研究之限制。

一個允當的司法判決，除了當事人兩造雙方與訴訟代理人外，尚包含超然獨立的法官，相較於過去文獻，本研究試著以法官判決勝敗相對比來處理判決預測性的衡量，希望可降低來自法官因素的干擾效果，後續研究可進一步蒐集法官之特徵變數，探討法官與訴訟案件的關係。再者，法律審及事實審的法院差異，考量最高法院由律師強制代理之可能，或是設置稅務專業法庭，實有賴後續研究進一步的檢視。另一方面，律師與會計師聯合代理彼此可互相支援，應有助於提高勝訴機率，對於日趨複雜的交易型態，專業結合之議題探討實有其重要性。過去文獻曾透過內容分析法，針對臺北高等法院的營利事業所得稅案件進行瞭解，且發現聯合代理的勝訴比率最高，優於會計師與律師各別代理情況（黃文琪，2004）。後續研究可比較不同稅目案件聯合代理成效差異，或是進行聯合代理成效動因分析。

營利事業所得稅與營業稅雖為會計師重要的稅務專業服務項目，但是為決定會計師訴訟表現之關鍵因素仍有待釐清，且稅務訴訟都僅是律師與會計師業務之一，本文亦未進一步針對存在於雙方特性上的差異詳細比較與分析。因此，以律師與會計師二分法實證探討兩訴訟代理人於不同稅目案件訴訟表現之方法，有過度類化與概化問題的疑慮，建議後續研究可採用不同之研究設計，使結論更具可靠性。而在研究方法上，本文嘗試以負指數函數型態衡量訴訟績效，契合二階段比較性質之可排序等級議題，亦未發現實證結果對極端值敏感，且其他檢定也呈現結論具有相當之穩健性（robustness）。不過，使用負指數函數衡量績效指標，對於敗訴且訴訟天期長的案件懲罰較大，未來相關研究可同時進行極端值處理，並配合使用統計方法 bootstrapping，更能增進模型之適當性，降低依負指數函數衡量績效於檢定時潛藏偏

誤之風險。

最後，訴訟代理機制設置之目的，不單從納稅人利益，尚顧及司法體系審理系統的負擔。本研究依循相關文獻的作法，在代理人績效方面是以納稅人取得有利判決衡量訴訟效果，以天期衡量訴訟效率。然而，隨著立場的不同，賦予代理人績效的意涵也將不盡相同，如從社會福利（social welfare）之觀點，乃關注案件真實（true value）的允當判決，而勝敗與允當判決則非屬完全等價之關係。針對立場之不同而使用更契合的績效指標，實有賴後續研究透過不同的研究設計與方法提供另一層面的分析。

## 附 錄

### 一、最小平方法 (OLS)

一般而言，兩群樣本（狀態）迴歸係數差異檢測的作法有個別樣本迴歸與模型納入交乘項而以全樣本迴歸，簡要說明如下：

#### 法(一)個別樣本迴歸，迴歸係數差檢定

先針對個別樣本以 OLS 進行，即可求得參數  $\beta_{1k}$  以及  $\beta_{2k}$  估計值  $b_{1k}$  與  $b_{2k}$

$$y_{1it} = \beta_{10} + \beta_{1k}X_{it} + \varepsilon_{1it} \quad (1)$$

$$y_{2it} = \beta_{20} + \beta_{2k}X_{it} + \varepsilon_{2it} \quad (2)$$

兩群樣本中  $X$  與  $y$ （依變數）關係之差異檢定，根據 Clogg et al. (1995)，即兩迴歸係數差之  $z$  檢定值為：

$$z = \frac{b_{1k} - b_{2k}}{\sqrt{SEb_{1k} + SEb_{2k}}} \quad (3)$$

其中， $SEb_{1k}$  與  $SEb_{2k}$  分別為兩群樣本係數之變異數（coefficient variances）。

法(二)兩樣本以虛擬變數 ( $S$ ) 呈現，模型納入交乘項而以全樣本迴歸，列示如下：

$$y_{it} = \beta_{10} + \beta_{1k}X_{it} + (\beta_{20} - \beta_{10})S_{it} + (\beta_{2k} - \beta_{1k})S_{it} \times X_{it} + \varepsilon_{it} \quad (i)$$

$$y_{it} = \delta_0 + \delta_1X_{it} + \delta_2S_{it} + \delta_3S_{it} \times X_{it} + \varepsilon_{it} \quad (i')$$

式(i')中交乘項  $S \times X$  的係數  $\delta_3$  即反映兩樣本  $X$  與  $y$  關係間之差異 ( $\beta_{2k} - \beta_{1k}$ )。

### 二、內生轉換模型 (ESM)

在樣本分群非隨機產生，亦即 *AGENT* 非為外生變數時，而是內生決定的

情況下，若直接使用 OLS，無論是個別樣本分別進行迴歸後再進行係數差異檢定，或是設置虛擬變數，直接利用交乘項係數加以檢定的作法，將無法求得一致 (consistent) 之估計係數，並且參數之估計值非僅數值大小不正確，甚至可能發生符號偏誤情形。

此外，當結果呈現資料存在內生問題時，針對非分群比較之單一樣本情況，為克服內生性問題常使用 2SLS (two-stage OLS approach)，根據選任變數 *AGENT* 計算 inverse Mills ratios 納入迴歸式中。然而，在分群樣本，且樣本之分群非隨機產生的情況下，相較於個別樣本迴歸，將樣本合而為一，並採用全樣本檢測，則可使用共同的基準類別 (baseline)，有利於 within difference 以及 between difference 之比較。

基於使用全樣本的考量，但針對 *AGENT* 設置虛擬變數，增加交乘項於迴歸式而直接進行檢定的作法存在估計係數偏誤的疑慮，為獲參數之一致估計值，本研究爰用內生轉換模型 (ESM) 之最大概似法 (MLE) 加以校正，ESM (包括選擇模型以及績效模型) 與 MLE 之函數  $L$  可表達如下：

$$\text{選擇模型} : y_s = \begin{cases} 1 & \text{if } y_s^* = z'\gamma + \varepsilon_s > 0 \\ 0 & \text{if } y_s^* = z'\gamma + \varepsilon_s < 0 \end{cases} \quad (\text{I})$$

$$\text{績效模型} : y_1 = x_1\beta_1 + \varepsilon_1 \quad \text{if } y_s = 1 \quad (\text{II})$$

$$y_2 = x_2\beta_2 + \varepsilon_2 \quad \text{if } y_s = 0 \quad (\text{III})$$

$$\begin{aligned} L &= \prod_{i=1}^n \left\{ \int_{-\infty}^{-z'\gamma} f(\varepsilon_s, \varepsilon_2) d\varepsilon_s \right\}^{y_s=0} \left\{ \int_{-z'\gamma}^{\infty} f(\varepsilon_s, \varepsilon_1) d\varepsilon_s \right\}^{y_s=1} \\ &= \prod_{i=1}^n \left[ \sigma_2^{-1} \phi \left( \frac{y_2 - x_2'\beta_2}{\sigma_2} \right) \Phi \left\{ \frac{-z'\gamma - (\rho_2/\sigma_2)(y_2 - x_2'\beta_2)}{\sqrt{1 - \rho_2^2}} \right\} \right]^{y_s=0} \\ &\quad \times \left[ \sigma_1^{-1} \phi \left( \frac{y_1 - x_1'\beta_1}{\sigma_1} \right) \Phi \left\{ \frac{z'\gamma + (\rho_1/\sigma_1)(y_1 - x_1'\beta_1)}{\sqrt{1 - \rho_1^2}} \right\} \right]^{y_s=1} \end{aligned}$$

式中， $\phi$  與  $\Phi$  為常態分配之機率密度函數 (pdf) 與累積機率密度函數 (cdf)； $\rho_1$  為  $\varepsilon_s$  與  $\varepsilon_1$  的相關係數； $\rho_2$  為  $\varepsilon_s$  與  $\varepsilon_2$  的相關係數。至於  $\sigma_1$  以及  $\sigma_2$  則為殘差項  $\varepsilon_1$  以及  $\varepsilon_2$  的標準誤。

常態分配殘差項之共變異數一般性假設如下：

$$\text{Cov} \begin{pmatrix} \varepsilon_s \\ \varepsilon_1 \\ \varepsilon_2 \end{pmatrix} \sim N \left[ \begin{pmatrix} 0 \\ 0 \\ 0 \end{pmatrix}, \begin{pmatrix} 1 & \sigma_{s1} & \sigma_{s2} \\ & \sigma_1^2 & \sigma_{12} \\ & & \sigma_2^2 \end{pmatrix} \right]$$

如果績效模型之殘差項  $\varepsilon_1$  及  $\varepsilon_2$  與選擇模型之殘差項  $\varepsilon_s$  彼此相互獨立（即如果上式中， $\sigma_{s1} = \sigma_{s2} = 0$ ），則無內生性疑慮，於績效模型直接使用 OLS 所得參數  $\beta$  之估計值不致發生偏誤；然而，若  $\varepsilon_1$  及  $\varepsilon_2$  與  $\varepsilon_s$  非獨立的話（若是  $\sigma_{s1} \neq 0$  或是  $\sigma_{s2} \neq 0$ ），將存在內生性問題。為獲得一致參數估計值，則必須將殘差之相關性納入考量。

## 參考資料

### A. 中文部分

王全三、廖珮貞、林敬偉

- 2010 〈訴訟代理人專業背景對所得稅訴訟案件的影響〉，《臺大管理論叢》20(2): 173–208。(Wang, C.-S., P.-C. Liao, and C.-W. Lin, 2010, “The Impact of the Agents’ Professional Background on Income Tax Administrative Litigation,” *NTU Management Review* 20(2): 173–208.)

黃士洲

- 2006 〈稅法對私法的承接與調整〉，國立臺灣大學法律研究所博士論文。(Huang, S.-C., 2006, “Acceptance and Adjustment of Civil Law by Tax Laws,” Ph.D. Dissertation, College of Law, National Taiwan University.)

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。(Huang, W.-C., 2004, “A Study on the Issues of Business Income Tax Related to the Tax Litigation of the Taipei High Administrative Court,” Master Thesis, Department of Accounting, Tamkang University.)

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: 45–104。(Huang, K.-C., 2007, “How Legal Representation Affects Case Outcomes: An Empirical Perspective from Taiwan,” *Academia Sinica Law Journal* 1: 45–104.)

葛克昌

- 2005 《行政程序與納稅人基本權》，增訂版。臺北：翰蘆圖書。(Gee, K.-C., 2005, *Administrative Procedures and Taxpayers Fundamental Rights*, enlarged ed. Taipei: Hanlu.)

葛克昌、陳清秀

- 2001 《稅務代理與納稅人權利》，初版。臺北：翰蘆圖書。(Gee, K.-C. and C.-H. Chen, 2001, *Tax Agency and Taxpayers’ Rights*, 1st ed. Taipei: Hanlu.)

簡資修

- 2014 《經濟推理與法律》，三版。臺北：元照。(Chien, T.-S., 2014, *Economic Reasoning and the Law*, 3rd ed. Taipei: Angle.)

### B. 外文部分

Blouin, Jennifer, Barbara M. Grein, and Brian R. Rountree

- 2007 “An Analysis of Forced Auditor Change: The Case of Former Arthur Andersen Clients,” *The Accounting Review* 82(3): 621–650.

Clermont, Kevin M. and Theodore Eisenberg

- 1998 “Do Case Outcomes Really Reveal Anything about the Legal System? Win Rates and Removal Jurisdiction,” *Cornell Law Review* 83(3): 581–607.

- Clogg, Clifford C., Eva Petkova, and Adamantios Haritou  
1995 “Statistical Methods for Comparing Regression Coefficients between Models,” *American Journal of Sociology* 100(5): 1261–1293.
- Greene, William H.  
2003 *Econometric Analysis*, 5th ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Lederman, Leandra and Warren B. Hrungr  
2006 “Do Attorneys Do Their Client Justice? An Empirical Study of Lawyers’ Effect on Tax Court Litigation Outcomes,” *Wake Forest Law Review* 41(4): 1235–1295.
- Liao, Hsiu-mei, Chen-chin Wang, and Wu-chun Chi  
2012 “What Does the Complete Disclosure of Audit Fee Information Tell Us in Taiwan?” *Taiwan Accounting Review* 8(1): 49–88.
- Liu, Liping  
2004 “A Note on Luce-Fishburn Axiomatization of Rank-Dependent Utility,” *Journal of Risk and Uncertainty* 28(1): 55–71.
- Luce, R. Duncan and Peter C. Fishburn  
1991 “Rank- and Sign-dependent Linear Utility Models for Finite First-order Gambles,” *Journal of Risk and Uncertainty* 4(1): 29–59.  
1995 “A Note on Deriving Rank-Dependent Utility Using Additive Joint Receipts,” *Journal of Risk and Uncertainty* 11(1): 5–16.
- Maddala, G. S.  
1983 *Limited Dependent and Qualitative Variables in Econometric*. New York: Cambridge University Press.
- Posner, Richard A.  
1973 “An Economic Approach to Legal Procedure and Judicial Administration,” *The Journal of Legal Studies* 2(2): 399–458.
- Simunic, Dan A.  
1984 “Auditing, Consulting, and Auditor Independence,” *Journal of Accounting Research* 22(2): 679–702.
- Tversky, Amos and Daniel Kahneman  
1992 “Advances in Prospect Theory: Cumulative Representation of Uncertainty,” *Journal of Risk and Uncertainty* 5(4): 297–323.

# **Attorneys versus CPAs: A Study on Performance Difference of Tax Litigation Agents**

Hsiu-feng Lin

Associate Professor

Department of Accounting, Tunghai University

Yueh-hung Chen

Ph.D. Candidate

Department of Accounting, National Taiwan University

## **ABSTRACT**

This study investigates the difference between attorneys and Certified Public Accountants (CPAs) in litigation performance. We employ the endogenous switching model to control for self-selection bias. The empirical result suggests that CPAs' litigation performance is better than attorneys' in lawsuits of income tax, business tax, and estate & gift tax. We consider both effects of court level and economic incentives. A court level analysis shows that attorneys have better litigation performance than CPAs in the supreme administrative court, while in contrast, CPAs have better litigation performance than attorneys in the high administrative court, and tests of economic incentives are consistent with court level analysis. Our within difference test shows that, attorneys perform worst in profit-seeking enterprise tax lawsuits because that is related to the accounting profession; CPAs have the best performance in business tax lawsuits. In brief, attorneys and CPAs has its own merits.

**Key Words:** tax litigation, attorneys, CPAs, switching model