

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 655 號

解釋日期：民國 98 年 02 月 20 日

資料來源：司法院

司法周刊 第 1429 期 1 版

司法院公報 第 51 卷 5 期 58-103 頁

司法院大法官解釋（二十二）（99年7月版）第 81-146 頁

法令月刊 第 60 卷 40 期 147-148 頁

總統府公報 第 6859 號 54 頁

相關法條：中華民國憲法 第 86 條

商業會計法 第 2 條

專門職業及技術人員考試法 第 2 條

記帳士法 第 2、13、35 條

解 釋 文：記帳士係專門職業人員，依憲法第八十六條第二款規定，其執業資格應經考試院依法考選之。記帳士法第二條第二項之規定，使未經考試院依法考試及格之記帳及報稅代理業務人取得與經依法考選為記帳士者相同之資格，有違上開憲法規定之意旨，應自本解釋公布之日起失其效力。

理 由 書：憲法第八十六條第二款規定，專門職業及技術人員執業資格，應經考試院依法考選之。基於上開規定，專門職業人員須經考試院依法辦理考選始取得執業資格。專門職業及技術人員考試法第二條亦明定：「本法所稱專門職業及技術人員，係指依法規應經考試及格領有證書始能執業之人員；其考試種類，由考試院定之。」又處理商業會計事務之人員，依商業會計法第二條第二項規定，指從事商業會計事項之辨認、衡量、記載、分類、彙總，及據以編製財務報表之人員，必須具備一定之會計專業知識與經驗，始能辦理，係屬專門職業人員之一種，業經本院釋字第四五三號解釋闡釋在案。

中華民國九十三年六月二日公布施行之記帳士法第二條（嗣於九十六年七月十一日修正，因增訂第二項而改列為同條第一項）規定：「中華民國國民經記帳士考試及格，並依本法領有記帳士證書者，得充任記帳士。」其第十三條第一項復規定：「記帳士得在登錄區域內，執行下列業務：一、受委任辦理營業、變更、註銷、停業、復業及其他登記事項。二、受委任辦理各項稅捐稽徵案件之申報及申請事項。三、受理稅務諮詢事項。四、受委任辦理商業會計事務。五、其他經主管機關核辦與記帳及報稅事務有關之事項。」據此，記帳士之法定執行業務範圍，包括受委任辦理商業會計事務、營業登記、稅捐申報、稅務諮詢及其他經主管機關核可辦理與記帳及報稅事務有關之事項等業務，顯較商業會計法第二條第二項所規定之商業會計事務之範圍為廣，影響層面更深，不僅涉及個別納稅義務

人之財產權利及租稅義務，更影響國家財稅徵收及工商管理之公共利益，是記帳士要屬專門職業人員之一種，依上開憲法規定，應經依法考選始能執業，方符憲法第八十六條第二款之意旨。

記帳士法於九十六年七月十一日修正，增訂第二條第二項規定：「依本法第三十五條規定領有記帳及報稅代理業務人登錄執業證明書者，得換領記帳士證書，並充任記帳士。」（下稱系爭規定）而該法第三十五條第一項係規定：「本法施行前已從事記帳及報稅代理業務滿三年，且均有報繳該項執行業務所得，自本法施行之日起，得登錄繼續執業。但每年至少應完成二十四小時以上之相關專業訓練。」則系爭規定使未經考試及格之記帳及報稅代理業務人得逕以登錄換照之方式，取得與經依法考選為記帳士者相同之資格。惟未經考試及格之記帳及報稅代理業務人，其專業知識未經依法考試認定，卻同以記帳士之資格、名義執行業務，不惟消費者無從辨識其差異，致難以確保其權益，且對於經考試及格取得記帳士資格者，亦欠公允，顯與憲法第八十六條第二款規定意旨不符，應自本解釋公布之日起失其效力。

記帳士法第三十五條雖與系爭規定相關，惟並非本件聲請解釋之客體，且與系爭規定是否合憲之審查得分別為之。上開第三十五條關於已從事記帳及報稅代理業務者，得登錄繼續執業之規定，不在本件解釋之範圍，併此指明。

大法官會議主席	大法官	謝在全
	大法官	徐璧湖
		林子儀
		許宗力
		許玉秀
		林錫堯
		池啓明
		李震山
		蔡清遊
		陳 敏
		葉百修
		陳春生
		陳新民

部分協同意見書

大法官 林子儀

本件聲請人考試院因中華民國九十六年七月十一日修正公布之記帳士法第二條第二項規定「依本法第三十五條領有記帳及報稅代理業務人登錄執業證明書者，得換領記帳士證書，並充任記帳士」（以下稱系爭規定），其行使考試權，適用憲法第八十六條第二款規定發生疑義，並認系爭規定有牴觸上開憲法規定及本院釋字第四五三號解釋之疑義，而依據司法院大法官審理案件法第五條第一項第一款規定聲請本院解釋憲法。本件解釋多數意見以系爭規定使未經考試院依法考試及格之記帳及報稅代理業務人取得與經依法考選為記帳士者相同之資格，有違憲法明定專門職業人員執業資格

應經考試院依法考選之意旨。

就多數意見之結論，認為系爭規定牴觸憲法，固可贊同。惟多數意見認記帳士法所賦予記帳士所得執行之業務，屬專門職業，並因此認為人民必須依法考選取得資格，方得執行記帳士業務；但多數意見忽略立法者將這些業務規定為專門職業，亦涉及人民選擇職業自由之限制，其規定是否未牴觸憲法第二十三條，而無違於第十五條保障人民職業自由之意旨，亦應予以審查。多數意見就此並未加以審查闡釋，已有疏漏。且多數意見係以系爭規定違反憲法第八十六條第二款規定而導出違憲結論，而忽視系爭規定本具過渡條款之性質，為立法者調整或建立專業證照制度時，衡酌當時社會情形，為使制度之建立或調整能平順進行，認有適度維護既有執行相同業務者之職業自由，而制定之過渡條款；原即為使具有一定條件或資格者，暫時不適用憲法第八十六條第二款之一種設計。如依多數意見之推論，恐將使立法者未來於調整或建立專業證照制度時，不再能有制定過渡條款之彈性，反不利於立法者調整或建立專業證照制度，殊為不妥。爰提部分協同意見如后。

一、記帳士法規定記帳士須經國家考試及格，依法領有記帳士證書者，始得充任，尚未牴觸憲法第二十三條，與憲法第十五條保障人民職業自由之意旨無違

多數意見認為從事商業會計事務必須具備一定之會計專業知識與經驗，始能辦理，係屬專門職業人員之一種，業經本院釋字第四五三號解釋闡釋在案。並認記帳士法規定記帳士之法定執行業務範圍，包括受委任辦理商業會計事務、營業登記、稅捐申報、稅務諮詢及其他經主管機關核可辦理與記帳及報稅事務有關之事項等業務，顯較商業會計事務之範圍為廣，影響層面更深，不僅涉及個別納稅義務人之財產權利及租稅義務，更影響國家財稅徵收及工商管理之公共利益。而從事商業會計事務既經本院釋字第四五三號解釋認定為專門職業，從事記帳士法定業務更應屬專門職業，是記帳士應屬專門職業人員之一種，依憲法第八十六條第二款規定，應經依法考選始能執業。

惟本席認為何種職業屬專門職業，固應尊重立法者之判斷（註一）；然立法者將某項職業以法律規定為專門職業，該規定未必即屬當然合憲。蓋依憲法第八十六條第二款規定，專門職業及技術人員之執業資格，應經考試院依法考選銓定之，故特定職業經法律規定屬專門職業後，一般人民欲從事該職業者，即必須經考試院依法考選，取得執業資格。是將特定職業以法律規定為專門職業，即對人民從事該職業所應具備之主觀條件形成限制，仍須符合憲法第二十三條比例原則之要求。故其立法目的所欲追求之利益應屬重要之公共利益，而所採取通過考選以取得執業資格之手段，與目的之達成間亦具有實質關聯性，始與憲法第十五條保障人民職業自由之意旨無違（本院釋字第五八四號、第六三四號解釋參照）。

記帳士法第二條第一項規定：「中華民國國民經記帳士考試及格，並依本法領有記帳士證書者，得充任記帳士。」是記帳士經立法者以法律明定屬專門職業之一種，並須經考試及格，取得執業資格。此一立法涉及對人民職業自由之限制，而應受比例原則之審查。多數意見雖未依比例原則審查記帳士法有無牴觸憲法保障人民職業自由之意旨，不過若從多數意見相關論述予以推論，其關於比例原則之審查，或會有如下之見解：立法者將記帳士規定為專門職業人員之立法目的，係為維護公共利益（確保商業會計事務翔實無訛，以利主管機關稽核）與保障人民財產權益，其立法目的所欲追求之利益係屬重要之公共利益而屬合憲。而立法者採取以國家考選之方法篩選、認定具備一定之專業能力者，始允許其執行記

帳士業務，確實有助於協助納稅義務人記帳及履行納稅義務，與保障公共利益與人民財產權益之目的間具有實質密切關聯性。故如就此推論，立法者以法律規定記帳士為專門職業人員，而要求必須依法考選取得資格，始得執行記帳士業務，應符合憲法第二十三條比例原則，並未牴觸憲法第十五條保障人民職業自由之意旨。

惟本席認為，將記帳士規定為專門職業，是否符合比例原則，而與憲法第十五條保障人民職業自由之意旨無違，其審查尚可進一步詳細論述。按證照制度之建立，與特定職業是否應規定為專門職業，並非必然可以等同視之。專業證照管制在自由經濟市場中之功能與意義，容或有不同類型存在。證照管制可分為以下三種類型：第一類為登記制（registration），政府要求欲從事某種職業者必須向政府主管機關登記，取得證照，始得執業。登記的目的是為了掌握從業人員之資料，便於日後追蹤管理。例如計程車司機駕駛執照。第二類為公證制（certification），政府要求欲從事某種職業者，必須通過較嚴格之資格檢測，給予合格者一定之名稱，如會計師。經由檢測，對從業人員之專業能力賦予認證效力，以表示該類人員業已通過較為嚴格的資格考覈；但並未排除其他未獲認證之人從事該類業務，而交由社會大眾依其需求自由決定是否延請已獲認證者為其處理事務。第三類為執照制（licensure），政府要求欲從事某種職業者，必須通過嚴格檢測合格，經政府核發執照始得執業；未取得執照者即不得執行該項業務，如醫師、律師（註二）。是以證照制度之建立，應以該證照在職業市場中所扮演之角色而定。上述第二類及第三類之證照，涉及「專業品質」有無之辨識，重點均在使廣大消費者獲得必要之資訊，以作成最有利於己之選擇。不同之處在於，該二類證照在紛爭傷害程度、責任鑑定及回復原狀之困難度上，顯有高低之別。政府在將特定職業以證照制度納入管理時，即有必要考量職業種類之差異，而採取不同證照制度之管理機制（註三）。也因此立法者若以法律規定某種職業為專門職業，並須經依法考試及格，始得執業，其規定是否合憲，即須就該職業之種類性質及立法所擬採取之管理方法，從立法目的及手段分別予以審查其合憲性。

依記帳士法第十三條第一項規定，記帳士所從事之業務包括：一、受委任辦理營業、變更、註銷、停業、復業及其他登記事項；二、受委任辦理各項稅捐稽徵案件之申報及申請事項；三、受理稅務諮詢事項；四、受委任辦理商業會計事務；五、其他經主管機關核可辦理與記帳及報稅事務有關之事項。一般而言，人民對上述事項之需求程度，依其經營規模大小及所涉事務之繁簡程度而有不同，則其所涉及之公益即容有討論空間，且交由人民自行判斷是否選擇具備記帳士證照者為其處理事務，毋寧較為妥適。故而對記帳士之管理，採行前述之公證制即可。立法者立法明定記帳士為專門職業之一種，須經依法考試及格，始得執業，固可認尚未違反憲法第十五條保障人民職業自由之意旨。惟其管理並無排除其他未依法考試及格而未取得記帳士資格者亦得從事該類業務之必要，而應以消費者能清楚區分何者為經考試及格取得記帳士資格，何者並未經考試及格取得該資格，來採取必要之管理手段。故該法第三十四條規定，就未依法取得記帳士資格，擅自執行同法第十三條第一項第一款至第三款及第五款規定之記帳士業務者處以行政罰或刑罰，排除其他未取得相同資格者從事該類業務，是否逾越管理之必要程度，即有可疑。

二、立法者爲求證照制度改革或調整之平穩順利，於制度調整過程，制定過渡條款，保護既已從事同類業務者之權益，並非憲法所不許；從系爭法律修正沿革觀之，系爭規定爲立法者所制定之一種過渡條款

對於人民既存之有利法律地位或權益，立法者審酌法律制定、修正或廢止之目的，原則上固有決定是否予以維持以及如何維持之形成空間；惟如根據信賴保護原則，對於人民既存之有利法律地位或權益，有特別保護之必要者，立法者即有義務另訂特別規定，以限制新法於生效後之適用範圍，例如明定過渡條款，於新法生效施行後，適度排除或延緩新法對該類有特別保護必要者之適用，或採取其他合理之補救措施（本院釋字第六二〇號解釋理由書參照）。惟立法者制定過渡條款，並不以保護人民信賴利益之必要爲限；立法者斟酌現實，顧及制度改革或調整之平穩順利，對既存權益者於制度調整過程給予一定之特別保護，立法者應有決定之空間與彈性，惟非無憲法之界限。

有關係爭規定之性質，須從該規定之立法沿革加以觀察，方能有正確之認識。查民國八十四年五月十九日修正公布之商業會計法第二條第二項規定：「商業會計事務，謂依據一般公認會計原則從事商業會計事務之處理及據以編制財務報表。」基此，本院釋字第四五三號解釋即以辦理商業會計事務爲職業者，須具備一定之會計專業知識與經驗，而認商業會計記帳人既在辦理商業會計事務，屬專門職業之一種，應經依法考試或檢覈始能取得執業資格，是該法第五條第四項規定：「商業會計事務，得委由會計師或經中央主管機關認可之商業會計記帳人辦理之；其認可及管理辦法，由中央主管機關定之。」其有關委由中央主管機關認可商業會計記帳人之資格部分，牴觸憲法第八十六條第二款之規定。經宣告違憲後，上開商業會計法第五條第五項規定於八十七年十月二十九日修正公布爲：「商業會計事務，得委由會計師或依法取得代他人處理會計事務資格之人辦理之，其登記及管理辦法，由中央主管機關定之。」該次修正並增訂同法第七十四條之二：「本法修正公布施行前，未依法取得代他人處理會計事務之資格而已從事代他人處理商業會計事務，且有報繳該項執行業務所得者，得繼續執業至依法取得資格之法公布施行後七年止；於其執業期間，並不適用第七十四條之規定。」此一規定即係立法者以執業年限方式所設計之過渡條款，使事實上業已從事記帳及報稅代理業者至多再繼續執業七年，以維持該類人員之既存權益。

其後，立法者更進一步於民國九十三年六月二日制定公布記帳士法，明定記帳士爲專門職業人員，必須依法考試及格取得資格，始得從事記帳士業務。惟該法第三十五條第一項規定：「本法施行前已從事記帳及報稅代理業務滿三年，且均有報繳該項執行業務所得，自本法施行之日起，得登錄繼續執業。但每年至少應完成二十四小時以上之相關專業訓練。」是立法者立法將記帳士業務納爲專門職業之初，即爲同時顧及保障制度建立前既存業已從事同類業務者之權益，而設計第三十五條第一項之規定作爲過渡條款，使既存之同類從業人員「以訓代考」，取得「記帳及報稅代理業務人登錄執業證明書」以繼續執業，俾與依據該法第二條規定經考試及格取得「記帳士證書」有所區別。嗣經立法院於九十六年七月間修正增訂該法第二條第二項之系爭規定，使未經考試，而依同法第三十五條規定領有記帳及報稅代理業務人登錄執業證明書者，得換領記帳士證書，充任記帳士，顯係原有過渡條款之進一步延伸。

是從上述立法歷史沿革析之，系爭規定係屬對制度建立前既存權益者給予特

別保護之過渡條款性質。對於既存從業人員之保護方式，係從原本限制七年之繼續執業期間，轉變為「以訓代考」，最終則是系爭規定之「以證換證」；其保護之程度，一再提高。立法者就過渡條款之制定，固有其自由形成之彈性，惟非無任何憲法之界限。

三、系爭規定使未經考試院依法考試及格之記帳及報稅代理業務人取得與經依法考選為記帳士者相同之資格，使消費者無從辨識何者屬、何者非屬經考試及格取得資格之記帳士，並有違憲法第七條規定之平等原則

如前所述，記帳士法第二條第二項規定，考其立法沿革，乃立法者將記帳士業務規定為專門職業後，衡酌如何使建立該專業證照制度能平穩順利進行，權衡各方利益，而對於既有從事相同業務者特別予以保護之過渡條款。立法者之權衡是否適當，有其形成之空間與彈性，並不存在絕對的標準（註四）。若法律變動之目的涉及重大公共利益，其目的正當性愈強，過渡條款的選擇與彈性就愈低，以充分實現法律變動的目的；若法律變動之目的較為一般性、政策性，則立法者對於過渡條款的形成空間也愈大。然而，立法者對於過渡條款的形成空間雖有大小之別，惟對證照制度建立前已從事證照制度所規定業務者之保護，仍不能因過度保護，而抵觸憲法之基本原則。

就記帳士證照之管理，依本席前文所析，以採取公證制為宜，雖不禁止未經考試及格取得記帳士資格者從事該類業務，惟仍應採取明確區分何者屬、何者非屬經考試及格取得資格之必要方式，以利消費者判斷選擇。記帳士法第二條第二項規定使未經考試院依法考試及格之「記帳及報稅代理業務人」，取得與經依法考選為記帳士者相同之「記帳士」資格，使消費者無從藉由證照名稱辨識從業人員之資格是否經考試及格取得，其管理方式是否合憲，已有疑問。況系爭規定就是否依法考試及格而言，屬於一種「不等者而等之」之規定。立法者對不等者而予相同之待遇，是否符合平等原則，應就個案情形予以審查。依憲法第八十六條第二款規定，專門職業執業資格應經考試院依法考選之。由此可知經專門職業考試及格者，屬於我國憲法中之一種重要分類。立法者如要使未經專門職業考試及格者取得與經專門職業考試及格者之相同資格，必須以嚴格審查標準審查其合憲性。

系爭規定之立法目的係為保護記帳士法制定施行前已經從事相同業務之人之職業自由，以促進記帳士證照制度之建立，即使屬重大之目的而合憲；惟以未經依法考試及格，而可取得與經考試及格者之相同記帳士資格、執行相同業務，該手段並非立法者審慎選擇而為達成上開目的之必要手段；與上述之系爭規定立法沿革，立法者所採取之不同程度保護方法加以比較，可見立法者以系爭規定對未依法考試及格之既有從事相同業務者職業自由之保護，已屬過度。是系爭記帳士法第二條第二項規定不符憲法第七條平等原則之意旨，而屬違憲之規定。

註一：請參見蘇俊雄大法官於本院釋字第四五三號解釋之不同意見書對該議題之見解。

註二：參見朱敬一、李念祖，《基本人權》，2003 年初版，頁 311-312。

註三：參見同上註，頁 296-298。

註四：學者整理過渡條款的類型，包括：在時間或案例類型上限制「得繼續適用舊法的範圍」、嚴苛排除條款、減輕新法的衝擊、新舊法分段適用、延後新法生效及漸進落實新制度等。參見林三欽，《法令變遷、信賴保護與法令溯及適用》

協同意見書

大法官 李震山

本件解釋宣告記帳士法第二條第二項之規定：「依本法第三十五條規定領有記帳及報稅代理業務人登錄執業證明書者，得換領記帳士證書，並充任記帳士。」（下稱系爭規定）中有關「得換領記帳士證書」部分，因違反憲法第八十六條第二款規定「專門職業及技術人員資格應經考試院依法考選」之意旨，「且對於經考試及格取得記帳士資格者，亦欠公允」，從而違憲。對此解釋結果，本席敬表贊同。惟系爭規定既以記帳士法第三十五條為前提，多數意見又肯認其與系爭規定相關，且該兩規定皆同在憲法第八十六條第二款規制範圍內，何以得僅依聲請意旨，即斷定記帳士法第三十五條「並非本件聲請解釋之客體，且與系爭規定是否合憲之審查得分別為之」？針對此點，本席擔憂割裂適用憲法第八十六條第二款之結果，將與本院維護憲政秩序及促進整體法規範合於憲法之理念與精神有所扞格，實有補充說明之必要，爰提協同意見書。

記帳士法第三十五條規定：「本法施行前已從事記帳及報稅代理業務滿三年，且均有報繳該項執行業務所得，自本法施行之日起，得登錄繼續執業。但每年至少應完成二十四小時以上之相關專業訓練。」依該條登錄繼續執業而未經考試及格者，本件解釋僅針對「得換領記帳士證書」之規定宣告違憲，卻對「得登錄繼續執業」一節未置一詞，並未同依憲法第八十六條第二款予以檢證。主要原因是，本件聲請機關之考試院於聲請書中主動宣稱：「系爭規定若經宣告違憲並停止適用，依記帳士法第三十五條規定仍得以『記帳及報稅代理業務人』名稱繼續執業，並未影響其既有執業權益。」考試院此種主動規避並切割憲法第八十六條第二款之適用範圍，或有其不得已之苦衷，但作為職掌專門職業考試之憲法機關，顯已自失立場（註一）。惟該見解卻獲本件解釋多數意見青睞，順水推舟的結果，記帳士法第三十五條自然被認定為「不在本件解釋之範圍」。先隨著考試院笛音摒息前進，對憲法前揭規定默不出聲，旋又循著其所譜樂曲——請求本院適用憲法第八十六條第二款宣告系爭規定違憲——鳴奏之。亦步亦趨，對彼不適用，對此卻又適用的結果，當然就陷入取捨兩難困境。

查本院歷來受理聲請之案件，大多循一般訴訟法「除另有規定外，法院不得就當事人未聲明之事項為判決」之法理（民事訴訟法第三百八十八條、行政訴訟法第二百十八條等規定參照），決定其解釋範圍，儘可能避免「訴外裁判」或「聲請外解釋」。此固係依不告不理原則衍生而成之程序制約，但基於我國憲法解釋之性質屬抽象審查，有別於一般訴訟法係針對具體個案之審判，因此該程序制約除於一般訴訟程序本即可能有所例外之外，於憲法解釋更應非一成不變或蕭規曹隨，否則將生削足適履之弊（註二）。本院解釋亦曾揭示：「聲請解釋憲法之制度，主要目的即在闡明憲法真義，以維護憲政秩序及促進整體法規範合於憲法之理念與精神，故其解釋之範圍自得及於該疑義或爭議相關聯且必要之其他法條內容而併為審理之。」因此，大法官解釋憲法之範圍，不全以聲請意旨所述者為限（本院釋字第四四五號、第五三五號、第五五八號、第五七六號等解釋參照）。換言之，當前揭程序制約有礙於維護憲政秩序或促進整體法規範合於憲法理念與精神時，即有退讓及調整之必要，且該等退讓與調整並非漫無標準，除以「重要關聯性理論」作為橋樑及界限外，尚須視其是否具憲法上原則重要性而定（註三），以取得解釋之正當性。如此，方可避免釋憲受制於一般訴訟程序思維之框架，並避免如本件解釋隨聲請意旨起舞，因小而失大。

未經考試及格但依記帳士法第三十五條規定領有記帳及報稅代理業務人登錄執業證明書者，只須每年完成二十四小時以上之相關專業訓練，即得無限期繼續執業。姑不論因工作權所生信賴利益之保護是否過度，相關人等既已取得實質執行記帳士工作之「裏子」，再進一步依系爭規定獲得記帳士證書之「面子」，本件解釋宣告後者違憲只是不給其「面子」，但仍尊重聲請意旨而保留「裏子」。但「裏子」與「面子」，各所依據的同法第三十五條及第二條第二項之間，明顯具有表裏之重要關聯性。然本件解釋多數意見仍不為所動，就記帳士法第三十五條與憲法第八十六條第二款之關係問題保持沈默。若只是為了信守不一定合乎憲法解釋性質與功能的前揭程序制約，其所堅持者就未必是「程序正義」，甚至可能是違反「體系正義」，從而有虧闡明憲法真義的職守。

記帳士法第三十五條是立法者射向憲法第八十六條第二款的第一支箭，系爭規定則是第二支箭，兩箭都射在同一部位，雖然時間有先後，深淺不同，但兩箭射出之目的與標的，不僅如前所述關係密切，甚至如出一轍。只是第一支箭本院原無機會處理，受聲請之第二支箭的處理方法，則是由本院依聲請意旨，先行鋸除顯露在外的換領證書部分。至於留存在內有關未經考試及格即得實質執行記帳士業務之部分，則暫不予處理。釋憲採用鋸箭療法，予人拖延問題、見樹不見林的印象，得不償失。

本件解釋既順著聲請者之意見，不將記帳士法第三十五條列入解釋範圍，漠視無期限保障既得權及信賴利益之該條文，日後類似就地合法之情形，是否仍類同處理？如此一來，作為憲法上獨立機關之考試院，未來在專門職業技術人員應否經國家考試之詮釋權空間，勢將大受壓縮，權力板塊將位移至行政權或專屬立法形成自由之範圍，漸次侵蝕憲法第八十六條第二款之基礎，並危及考試權，影響不可謂不大。由於多數意見未針對記帳士法第三十五條審查，其合憲性如何，不便揣測。惟本席仍贊同系爭規定因違反憲法第八十六條第二款之意旨，確對於經考試及格取得記帳士資格者有欠公允，從而違憲，乃提協同意見書如上。

註一：若苦衷僅是為不開罪利害關係人，卻因此影響考試權公平獨立行使，以及人民追求職業選擇機會均等之權利，代價不可謂不大。又實務上聲請人多所指摘，本院再據以縮小受理範圍為常見情形，本件聲請卻特殊地一反常態自我限縮聲請範圍，職司憲法解釋者自不能再毫無警覺性地照單全收。

註二：況且所謂「禁止訴外裁判」原則，究為法律抑或憲法位階原則，並非毫無討論空間，今執地位不明之原則而自我限縮釋憲範圍，是否將生張冠李戴之慮？

註三：在憲法上具有原則之重要性（*grundsatzliche verfassungsrechtliche Bedeutung*）一詞，是德國聯邦憲法法院法之用語（例如第 93a 條第 2 項第 1 款），該原則之適用具雙刃功能。其亦成為我國司法院大法官決定案件是否受理裁量準據之一。例如：司法院對外公布「如何聲請大法官解釋摘要說明」中，界定大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所稱「確定終局裁判」時，即稱：「係指聲請人已依法定程序盡其審級救濟之最終裁判而言。惟聲請案件雖未盡審級救濟之程序，如事實已臻明確而無爭議餘地，且在憲法上具有原則之重要性，經大法官議決受理者，不在此限。」（司法院大法官第 1211 次會議決定，92 年 2 月 21 日）。

協同意見書

大法官 葉百修

本件解釋多數意見認為：「記帳士係專門職業人員，依憲法第八十六條第二款規

定，其執業資格應經考試院依法考選之。記帳士法第二條第二項之規定，使未經考試院依法考試及格之記帳及報稅代理業務人取得與經依法考選為記帳士者相同之資格，有違上開憲法規定之意旨」，本席亦表贊同。惟解釋理由書中併認記帳士法第三十五條之規定，雖與同法第二條第二項有關，但不在解釋範圍，本席深以為不然，認有補充說明之必要。爰提出協同意見如下。

一、本件解釋事實與聲請意旨

本件解釋乃因民國八十四年五月十九日修正公布之商業會計法第五條第四項規定，商業會計事務，得委由會計師或經中央主管機關認可之商業會計記帳人辦理，經本院釋字第四五三號解釋認定，上開規定所稱商業會計記帳人屬憲法第八十六條第二款之專門職業人員，自應依法考選，進而予以宣告該項規定違憲。行政院依上開解釋意旨研議報稅代理人法草案，經立法院修正名為記帳士法並三讀通過，於九十三年六月二日公布施行。該法第二條（現行法同條第一項）規定：「中華民國國民經記帳士考試及格，並依本法領有記帳士證書者，得充任記帳士。」同法第三十五條第一項並規定：「本法施行前已從事記帳及報稅代理業務滿三年，且均有報繳該項執行業務所得，自本法施行之日起，得登錄繼續執業。但每年至少應完成二十四小時以上之相關專業訓練。」賦予新法制定前原已從事相關業務者得登錄繼續執業之法律基礎。主管機關財政部並依據同法第三十五條第二項之規定，就辦理專業訓練之單位、訓練課程、訓練考評、受理登錄之機關、登錄事項、登錄應檢附之文件及其他相關事項定有「記帳士法第三十五條規定之管理辦法」（九十四年三月十一日發布施行），用以管理該條第一項所稱之記帳及報稅代理業務人。換言之，迄至記帳士法及上開管理辦法所定制度下，記帳士依法須經考選，而未經考選者，則得依法登錄、訓練後繼續執業。

然記帳士法於九十六年七月十一日修正公布之第二條增訂第二項，進一步將原未經考選之記帳及報稅代理業務人，得循「以證換證」方式，換領記帳士證書，並充任記帳士。聲請人考試院乃主張上開第二條第二項之規定，使經本院釋字第四五三號解釋認定為憲法第八十六條第二款所稱專門職業人員之記帳士，無須經由考選即可充任，不僅有違上開解釋與憲法規定之意旨，亦侵害其憲法賦予之考試權，乃依司法院大法官審理案件法第五條第一項第一款聲請解釋。

二、本院解釋憲法之範圍，原則上應有「訴之聲明」之法理適用

凡訟之為也，以訴定紛止爭。訴係由當事人、訴訟標的、應受判決事項之聲明等三個要素所構成（註一），必有特定當事人因具體法律事件或案件於訴訟程序中主張法院為裁判，即所謂訴之聲明，係當事人於訴訟上之主張，並須於訴訟程序之始即於所為起訴狀中為具體之聲明。訴經提起後，原則上即有訴不得變更原則之適用，上開訴之要素如有之一或數個要素追加或變更時，為求審判之公平與訴訟程序之順利進行，則須有法定事由始得為之。

現行本院大法官審理案件法雖未就上開原則予以明文規定（註二），本院解釋憲法，目前亦尚非以訴訟程序方式進行，但理論上仍應有上開原則其法理解釋上之適用，以確定應受解釋事項之範圍。又本院解釋憲法，於現行制度下，其本質究與一般民事與行政訴訟有別，於解釋憲法時雖應有「訴之聲明」以確定其解釋範圍，然基於人民聲請解釋憲法之目的與本院大法官解釋憲法之功能，其判斷仍須為不同之標準。

三、人民聲請解釋憲法之目的與大法官解釋憲法之功能

司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定，人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請司法院大法官解釋憲法。依上開條文規範之意旨可知，由人民聲請解釋憲法，不僅旨在確保憲法作為人民基本權利保障之基礎與實踐，同時亦在維護憲法作為國家法治秩序的規範架構；換言之，人民聲請解釋憲法之目的，不僅包括前者所稱之主觀目的，亦具後者所成之客觀目的（註三）。從而，大法官解釋憲法，不僅確保人民受憲法所保障之基本權利得以落實，亦在維護憲法所形成之法規範秩序得以完整。至同法條項第一款規定，中央或地方機關，於其行使職權，適用憲法發生疑義，或因行使職權與其他機關之職權，發生適用憲法之爭議，或適用法律與命令發生有牴觸憲法之疑義者，仍應於上開聲請解釋憲法制度建構之目的與功能下一體觀之。

四、以「重要關聯性原則」界定本件聲請解釋之範圍

從前揭人民聲請解釋憲法之目的與大法官解釋憲法之功能觀之，大法官於解釋憲法、進行系爭規範之審查時，雖原則上應視聲請人就其憲法所保障之基本權利受侵害之系爭法律規範而加以判斷，於該規範侵害憲法基本權利而破壞憲法秩序時，仍應一併予以審查，此即德國憲法解釋實務與學說所稱「重要關聯性」理論（註四），亦為本院釋字第五三五號解釋理由書謂「法令之違憲與否與該裁判有重要關聯性」所引用（註五）。

本件解釋聲請人考試院雖僅就記帳士法第二條第二項聲請本院解釋，然系爭條文之規範核心，即該條項規定所稱得換領記帳士證書，並充任記帳士之構成要件，乃係以同法第三十五條第一項所定領有記帳及報稅代理業務人登錄職業證明書者為必要前提；換言之，記帳士法第三十五條第一項與本件解釋系爭條文即同法第二條第二項之規定，於是否有違反憲法第八十六條第二款專門職業及技術人員執業資格應經考試院依法考選之規定有其重要關聯性。本院解釋憲法時，自應本於上開維護人民基本權利與憲法秩序之意旨，就本件聲請系爭條文外，就與其具重要關聯性之相關條文一併予以審查，方符人民聲請解釋憲法之目的與大法官解釋憲法之功能。

五、本件解釋將系爭規範切割審查恐生爭議

本件解釋多數意見於解釋理由書末段中謂，記帳士法第三十五條雖與系爭規定「相關」，卻以「非本件聲請解釋之客體」一語帶過，又稱其與系爭規定是否合憲之審查得分別為之，而非本件解釋之範圍，未就與聲請解釋系爭條文具有重要關聯性之條文一併審查。則本件解釋公布後，恐將發生：（1）記帳士法第三十五條之規定，究為輔導該法制定前已從事相關業務之記帳及報稅代理業務人繼續執業並逐步通過考選取得記帳士資格之過渡條款，抑或已賦予爾等工作權而應受憲法予以保障之規定；（2）該法第三十五條規定有無將憲法所稱專門職業人員之範圍過度涵括，於本件解釋公布，因宣告系爭記帳士法第二條第二項違憲，而無法換領記帳士證書，並充任記帳士，卻仍得繼續依據同法第三十五條之規定登錄後繼續執行原應依法考選之記帳士所得執行之業務，是否與憲法平等原則及比例原則有違；（3）爾等雖受前開管理辦法之規範，然其應有之基本權利，如是否得依記帳士法規定組織工會、違反相關法律受懲處時，有無記帳士法所設特別救濟制度之適用等憲法上之疑義，本件解釋未進一步闡明，誠不無缺憾。

六、本件解釋有無行政訴訟法「承受訴訟」法理之適用值得研究

（一）訴訟程序之停止與承受

按訴訟程序之進行，於法定當然停止之事由，除法院因天災人禍其他事故不能執行職務，或當事人因戰爭與法院隔絕等事由外，均有訴訟程序承受之可能性。所謂承受訴訟，係指具續行訴訟之當事人資格者，以中斷當然停止訴訟程序為目的，以聲明向法院主張由其續行訴訟（註六）。

（二）行政訴訟法規定與實務見解

關於訴訟程序之當然停止，除行政訴訟法第一百八十六條準用民事訴訟法第一百八十一條及第一百八十一條第二項外，依法律所定之承受訴訟者，於得為承受時，應即為承受之聲明（註七），乃承受訴訟者之權利亦為義務（註八）。此外，於訴訟當事人變更時，依行政訴訟法第五十八條規定：「當事人、法定代理人、代表人、管理人或訴訟代理人應於書狀內簽名或蓋章。」因行政機關之代表人仍須於書狀內簽名或蓋私章，因而於中央或地方機關代表人更異時，自應以書面聲明承受訴訟，惟聲明之書面以依其內容足認其有承受訴訟之意思為已足；如不聲明承受訴訟時，依行政訴訟法第一百八十六條準用民事訴訟法第一百七十八條，由法院依職權裁定命其承受訴訟（註九）。

（三）本件解釋有無「承受訴訟」法理適用值得研究

本件解釋係依考試院九十七年四月二十四日第十屆考試委員第二八一次會議決議向本院提出聲請，於同年九月一日第十一屆考試委員及考選部、銓敘部、公務人員保障暨培訓委員會等各部會新任首長就任後，考試院原依前屆考試委員及前開各部會首長所組成之考試院會議（註十）決議所為之聲請，於新一屆考試委員及各部會新任首長就任後，於本院作成解釋前，其聲請是否應經合議制之考試院會議重新作成決議，或者應向本院為「承受聲請」之書面聲明，不無疑問（註十一）。本件解釋多數意見就此未所著墨，亦不免失其就本院解釋憲法於程序規範予以明確界定之一契機。

註一：參見陳計男，民事訴訟法論（上），2007 年 2 月，修訂四版，第 247 頁；同氏，行政訴訟法釋論，2000 年 1 月，初版，第 217 頁。

註二：研擬中之憲法訴訟法第三十八條則規定，憲法法庭審理案件之程序及相關文書之送達，除本法另有規定外，準用行政訴訟法之規定。

註三：參見林錫堯，論人民聲請解釋憲法之制度，1984 年 7 月，初版，第 19 頁以下。

註四：參見吳庚，憲法的解釋與適用，2004 年 6 月，3 版，第 385 頁以下。

註五：其後本院釋字第五五八號解釋，大法官亦再度引用重要關聯性作為憲法解釋客體之認定。

註六：參見陳計男，前揭行政訴訟法釋論，第 297 頁。

註七：行政訴訟法第一百八十一條第一項規定：「訴訟程序當然停止後，依法律所定之承受訴訟之人，於得為承受時，應即為承受之聲明。」

註八：陳計男，前揭行政訴訟法釋論，第 298 頁。

註九：參見最高行政法院九十年十一月份庭長法官聯席會議暨法官會議決議。

註十：考試院組織法第七條第一項規定：「考試院設考試院會議，以院長、副院長、考試委員及前條各部會首長組織之，決定憲法所定職掌之政策及其有關重大事項。」

註十一：承受訴訟之目的，在於使已停止或應停止之訴訟程序，基於當事人之聲請「

承受」訴訟，而續行訴訟程序，換言之，必因訴訟之停止後始有訴訟之承受。然憲法解釋之程序，是否亦有停止之可能性而須有承受訴訟之必要性，不無疑問。蓋人民、中央或地方機關依據本院大法官審理案件法各該條文之規定而得聲請本院解釋憲法，其聲請除有程式不備、逾期末補正而予以不受理終止其聲請外，理論上則無受理後審理憲法解釋程序中斷之問題。蓋因憲法解釋乃為體現憲法作為國家法秩序規範的基礎架構，並維護憲法所保障之人民基本權利與憲法原則，解釋憲法之程序基於司法權「不告不理」之本旨，其程序之開始必基於人民、中央或地方機關之聲請，聲請程序一旦開始而進入實體審查，聲請人「聲請目的」理論上雖應限制憲法解釋之範圍，然基於憲法解釋所為彰顯之功能，聲請人「訴之聲明」則有較為廣義之解釋。是憲法解釋一旦進入審理程序，原則上憲法解釋機關應取得主動之地位，就程序之進行與解釋之範圍有較廣泛之裁量權，是憲法解釋之聲請與審理程序，原則上似無終止之可能性。然人民、中央或地方機關向本院提出解釋憲法之聲請，若於得承受訴訟之事由發生時，上開行政訴訟法準用民事訴訟法之相關規定，於本院大法官審理案件法尚未有明文規定時，仍應有上開行政訴訟法相關規定之準用。換言之，如聲請程序尚未進入實體審理階段，或因事實變更使原聲請程式發生程序要件是否具備之問題，於本院作成解釋前，似有聲請程序終止與承受訴訟之可能性。

不同意見書

大法官 許玉秀

多數意見基本上僅引用本院釋字第四五三號解釋，即作成記帳士法第二條第二項規定違憲的結論，而未進一步論述理由，使得本號解釋形同未附理由的判決。本號解釋同時也是一個互相矛盾的判決。

由於記帳士法第三十五條是同法第二條第二項的行為規範，多數意見審查記帳士法第二條第二項規定，無法迴避地必須論述作為違憲基礎的同法第三十五條規定，卻又以第三十五條規定非聲請解釋客體，而且與第二條第二項合憲與否可以分別審查為由，將第三十五條規定排除在解釋範圍之外。

細查聲請意旨大半篇幅（聲請書第 10-17 頁）除論述第三十五條規定立法過程之外，主張該規定屬於保護信賴的措施，並指出記帳及報稅代理業務人與記帳士的區別，更認為宣告第二條第二項違憲，不影響第三十五條對記帳及報稅代理業務人權益的保障。足見聲請人的真意實為主張第二條第二項下半句違憲，第三十五條的行為規範則屬合憲。不問記帳士法第二條第二項下半句與第三十五條，是否真如聲請人所主張，一合憲、一違憲，並不因此改變抽掉第三十五條，則第二條第二項規定不完整的事實。也不因為聲請人對於第三十五條合憲性不質疑，本件聲請審查範圍就可以限縮到不具有完整內涵的第二條第二項下半句。多數意見沒有反駁聲請人對於第三十五條的合憲主張，似乎可以解讀為認同第三十五條沒有違憲疑義，因為憲法訴訟是客觀訴訟，大法官在應該審理的範圍，不應保持沈默。

在第二條第二項下半句不可能獨立存在的情況之下，多數意見表面上未審查第三十五條，其實已經宣告第三十五條違憲，多數意見因此是對一個聲稱沒有審理的條文，逕行宣告違憲，已經違反正當法律程序原則。

多數意見對於本院釋字第四五三號解釋未作任何申論，而直接單純援引，更加拉高本院釋字第四五三號解釋所呈現的憲法保留意識，而迴避對第三十五條規定表示意

見，使得憲法第八十六條第二款專門職業及技術人員經考試取得執業資格的證照制度規定、立法前已經執業人員的工作權保障等問題沒有澈底被檢視，因而不能累積關於考試權與工作權保障的憲法論述。

對於多數意見欠缺憲法論述的解釋結論所呈現的種種問題，本席實難視而不見，尤其排除記帳士法第三十五條的記帳士法第二條第二項根本不可能違憲，爰提出不同意見書說明理由如下：

壹、程序審查：審查對象為記帳士法第二條第二項及第三十五條規定

一、記帳士法第二條第二項為空白構成要件類型

聲請意旨所指摘的記帳士法第二條第二項（民國（下同）96 年 7 月 11 日修正公布）規定「依第三十五條規定領有記帳及報稅代理業務人登錄執業證明書者，得換領記帳士證書，並充任記帳士。」所謂可以換領記帳士證書，並充任記帳士，是法律效果，該段規定為效果規範。究竟具備何種條件的人或情形，發生取得記帳士證書、成為記帳士的效果，則規定於同法第三十五條（93年 6 月 2 日公布並施行），第三十五條即成為記帳士法第二條第二項規定的行為規範。凡是規定構成要件的行為規範置於其他規定，不管是同一法令或不同法令，規定本身只保留法律效果或甚至有部分構成要件的規定，都屬於空白構成要件類型。

二、非依重大關聯性原則審查空白構成要件類型的行為規範

審查空白構成要件類型，不需要援用重大關聯性原則。不同規定合併審查時，方需要適用重大關聯性原則，同一規定的行為規範及效果規範的審查，沒有重大關聯性原則的適用餘地。因為抽離行為規範，無從理解效果規範，抽離記帳士法第三十五條規定，無從理解同法第二條第二項規定的內涵。因此縱使聲請書針對記帳士法第二條第二項規定聲請解釋，同時表示對同法第三十五條規定的合憲性不爭執，也不妨害本院大法官將記帳士法第二條第二項及第三十五條規定納入審查範圍。因為一者，如果記帳士法第二條第二項不包括同法第三十五條規定，聲請意旨（聲請書第 10-17 頁）不需要針對第三十五條特別說明；二者，聲請人針對第三十五條表達合憲與否的意見，與程序上認定審查範圍，在本件聲請，是兩回事。程序上受理與否，不受聲請人對於記帳士法第三十五條規定合憲與否的認定所拘束。

三、審查記帳士法第二條第二項，應同時審查第三十五條

沒有第三十五條規定的「領有記帳及報稅代理業務人登錄執業證明書者」，無從得知何人得換領記帳士證書，並充任記帳士。第二條第二項的構成要件就不是完整的構成要件，不可能成為審查的對象。正如聲請書（第 15-16 頁）所言「記帳及報稅代理業務人」與「記帳士」有別，所以才認為依第三十五條規定取得繼續執業資格的「記帳及報稅代理業務人」不可以不經考試即取得記帳士證書。

記帳士法第二條第二項之所以有違憲疑義，是因為依據同法第三十五條規定，未經考試也可以取得記帳士資格，假設第三十五條規定的內涵，不是未經考試，而是經過考試院所認可的任何一種考選程序，則第二條第二項規定，也就沒有聲請意旨所指摘的違憲疑義。足見第二條第二項規定「領有記帳及報稅代理業務人登錄執業證明書者，得換領記帳士證書，並充任記帳士。」如果沒有第三十五條規定支撐，不能表達完整的過度限制或過度保護的意涵，也就不能進行違憲審查。因此審查記帳士法第二條第二項規定是否違憲，不能不審查第三十五條規定。

貳、實體審查

一、受審查的憲法標的與審查準據

（一）聲請要旨

聲請人主張，現行記帳士法第二條第二項規定，依據同法第三十五條規定取得執業證明書，不經考試，而可換領記帳士證書，充任記帳士，違反憲法第八十六條第二款就專門職業及技術人員執業資格，應經考試院依法考選的規定，而侵害考試權。同時主張記帳士法第三十五條規定，對於記帳士法公布施行前已從事記帳及報稅代理業務人的工作權，已給予最適當的信賴保護措施，如果准許記帳及報稅代理業務人直接依照記帳士法第二條第二項規定，取得記帳士資格，而不須經過考試，則對於該等從業人員保護過度，違反比例原則中的必要性原則（聲請書第 9 頁）。因為無論是否經過記帳士考試及格，如果同樣使用記帳士名稱，顯然造成公益與私益失衡。不僅使商業會計委託人無從辨識，造成市場混亂，也會損及政府認證的公信力，對於記帳士證照制度的建立，及各項專門職業及技術人員考試證照制度的建制，都有不利之深遠影響。

（二）基本權：考試權與職業選擇自由

根據上開聲請意旨，本件聲請的第一個解釋標的是憲法第八十六條第二款的考試權。由於憲法第八十六條第二款就專門職業及技術人員執業資格，應經考試院依法考選的規定，可以理解為憲法准許對人民選擇專門職業及技術人員的職業自由加以限制，限制的方法就是由考試院依法考選，因此本件聲請同時涉及的基本權是職業選擇自由。

（三）審查準據：權力分立原則、信賴保護原則、比例原則

關於考試權是否受到侵害，審查的準據是權力分立原則。由於記帳士法第三十五條及第二條第二項都是對於法律制定前所已經取得的權利地位，以限制性法律規定設置利益保障規定，屬於信賴利益的保護規定，所涉及的是信賴保護原則的審查，而如果堅持考試限制是必要的，那麼必須審查該等保護有無過度，所援引的審查原則是比例原則。

二、審查密度：中度審查

（一）憲法保留與國會（法律）保留

聲請書所援引的本院釋字第四五三號解釋，是對於憲法第八十六條第二款最直接的解釋。該號解釋對於憲法第八十六條第二款僅僅作單純的文義理解，並沒有進一步的深入解釋。因為解釋內容太簡單，所透露的解釋訊息就是，憲法第八十六條第二款保障考試院的考試權，而且是憲法保留。

然而縱使僅僅從文義解讀憲法第八十六條第二款規定，對於考試院必須「依法」考選的憲法要求，也不能視而不見。縱使憲法准許以「專門職業及技術人員執業資格考試」來限制人民選擇職業的自由，憲法本身並沒有對「專門職業及技術人員」這個概念加以定義，而是規定「依法」考選之。究竟所要選擇的職業，是否受憲法第八十六條的執業資格限制，顯然取決於決定各種專門職業及技術考選程序的法律如何規定。所謂應經考試院依法考選，可認為考選程序必須由考試院主持，而針對考選程序的規定，考試院即便有提案權，但是依權力分立原則，法律制定權還是在立法院手裡，專門職業及技術人員的範圍有多廣、考選程序的選擇（記帳士法第二條第一項的立法理由即表明應經專門職

業及技術人員普通考試即可（註一）），不能認為憲法沒有授權立法權就專門職業及技術人員的範疇進行決定。

職業是創造出來的，各種行業的出現，都是社會需求的產物，原本屬於專門職業及技術人員的行業，可能因為技術的開發而普遍化，因而變成不是專門職業及技術人員的行業，原本專業化不受要求的行業，可能因為專業領域的開發，加深技術門檻而有界定為專門職業及技術人員的必要，本件聲請解釋的行業，即屬於類似的例子。憲法不可能盡納各種想像得到的專門職業及技術人員，界定專門職業及技術人員，自然必須由立法權隨時代的演變、社會的需求而形塑（註二）。正因為如此，所以雖然解釋憲法的大法官，對於憲法的文義當然有解釋權，也可以界定何謂專門職業及技術人員，但是對於立法權應該給予較多的尊重（註三）。就由考試院考選的憲法保留和界定專技人員的國會保留綜合觀察，對於憲法第八十六條第二款的審查，應該採取中度的審查標準。

（二）信賴保護

對於限制職業自由的法律制定之前，已經從事記帳及報稅代理業務之人的工作權利，系爭的記帳士法第三十五條與第二條第二項規定雖然在於保障他們的既有利益，但是仍然有專業訓練及換領證照的限制，所以應該依照對職業自由限制的審查標準，審查保護是否不足或過度，關於職業自由的審查標準，依照本院大法官至今的解釋先例（釋字第 411 號、第 514 號、第 545 號、第 584 號、第 612 號、第 634 號、第 637 號解釋），不管是否在每個解釋中確有落實（註四），均採取中度審查標準。

三、審查考試權

（一）憲法第八十六條第二款的權力分立

憲法既然沒有定義何謂專門職業及技術人員，立法權即享有基本的自由形成權，但立法權對於已經界定的專門職業及技術人員，不能剝奪考試院的考選程序主導權，這是憲法第八十六條規定所呈現的權力分立狀態。如果立法權將某種行業的職業條件，設定為不須經過考試，可以理解為立法權未將該行業認定為專門職業及技術人員，也可以理解為立法權不認為取得該專門職業及技術人員執業資格，不需要經過考試院考選程序。

（二）記帳士法第三十五條的例外規定

根據本件聲請系爭法律記帳士法第二條第一項的立法理由：「記帳士與一般服務業不同，其工作內容攸關社會公共利益，需具備專門學識經驗者，始足勝任，應屬專門職業及技術人員考試法所稱『以考試定其資格』之範圍，爰規定應經考試及格者，始能取得資格。而專門職業及技術人員考試，一般分為高等考試與普通考試，本法規定之記帳士考試，係屬專門職業及技術人員考試中之普通考試。」（註五）立法機關既已認定記帳士是一種憲法第八十六條第二款所稱的專門職業及技術人員（註六），卻在記帳士法第三十五條第一項規定「本法施行前已從事記帳及報稅代理業務滿三年，且均有報繳該項執行業務所得，自該法施行之日起，得登錄繼續執業。但每年至少應完成二十四小時以上之相關專業訓練。」在第三十五條第二項規定「前項辦理專業訓練之單位、訓練課程、訓練考評、受理登錄之機關、登錄事項、登錄應檢附之文件及其他相關事項，其管理辦法由主管機關定之。」

依照這個規定，可以從事記帳及報稅代理業務的人，不必經過考試院的考

選程序，除了法律施行前已從事記帳及報稅代理業務三年，並有報繳執行業務所得稅之外，只要每年至少受主管機關認可的專門職業訓練二十四小時以上（另參見記帳士法第三十五條規定之管理辦法第22條至第30條規定），即可執業。

（三）創設非專門職業及技術人員的記帳與報稅代理業務人？

對於法律制定之前已經發生的權利地位，基於信賴保護原則，立法者應該制定過渡條款或例外條款，保障既有的利益，這是法治國保護信賴的基本要求。記帳士法第三十五條規定屬於一種例外規定，對法律施行前已經執業一定年限且有繳納稅捐的從業人員，在每年接受二十四小時以上的專業訓練這個條件之下，保障他們可以永久執業。從免除考試的角度來看，依照專門職業及技術人員考試法第二條第一項的形式規定：「本法所稱專門職業及技術人員，係指依法規應經考試及格領有證書始能執業之人員；其考試種類，由考試院定之。」記帳士法第三十五條所規範的記帳及報稅代理業務人正好不是專門職業及技術人員。記帳士法第三十五條如果規範的不是專門職業及技術人員，就沒有憲法第八十六條第二款的適用餘地。

雖然依照專門職業及技術人員考試法第二條第一項規定，可以解讀為記帳士法第三十五條規定的記帳及報稅代理業務人，不屬於該法所規範的專門職業及技術人員，而免除考試院的考選程序。但是這些從業人員所能從事的業務，記帳士法並沒有特別予以限制，記帳士法第三十五條從業人員的執業範圍，規定在記帳士法第三十五條規定的管理辦法第十四條，內容與記帳士法第十三條內容完全一致（註七）。從第三十五條立法過程，無從認定該規定的管理辦法逾越母法授權，因此實質上，不能認為在立法者的眼中，記帳士法第三十五條的從業人員，不是立法理由裡面所認定的專門職業及技術人員。

（四）以憲法第八十六條第二款有存在必要為前提

憲法第八十六條第二款的憲法規範目的當然不在於保障考試權，而在於管制專門職業及技術人員的就業市場，只是將管制職責交由立法權與考試權共同承擔。專門職業及技術人員的就業市場之所以需要管制，因為執業的技術門檻比較高，需要比較嚴謹的檢測，方能確知是否有執業能力。而之所以需要謹慎確定該等人員的執業能力，一般泛稱為公共利益。檢討公共利益是否足以作為憲法為專技人員設置考試門檻的理由，是制憲者的任務，釋憲者只能尋求對於公共利益較完整而堅強的說明。

何謂公共利益，大約可以如此理解：例如對於消費者而言，專業品質經過國家認證的記帳及報稅人員，可以提供一個良好健全的專業服務市場，有助於消費者維護自己的經濟生活秩序；對於記帳士而言，國家建立證照制度，有助於創造就業機會、建構健全的就業市場，穩定社會的經濟秩序；對於國家財政而言，有助於控制稅收、健全稅制，進而促進公共建設的開發與完善。

（五）規避憲法第八十六條第二款

違憲審查應該包括是否明白牴觸規範或故意規避法律。違憲審查的範圍，也應該包括明白牴觸憲法或故意規避憲法的審查。

依照專門職業及技術人員考試法第二條第一項規定，記帳士法第三十五條，似乎可以認為並不牴觸憲法第八十六條第二款規定，但實質上該規定所保護的記帳及報稅代理業務人的執業內容及範圍，與記帳士完全一致，本質上當然

應該認為屬於記帳士法所欲規範的專門職業及技術人員，則第三十五條至少是故意規避憲法第八十六條第二款所要求的考試權共同管制，而可以認定為侵害考試權。

四、審查信賴保護

依據憲法第八十六條第二款，專門職業及技術人員的職業選擇自由，固然受考試院考選條件的限制，但是法治國信賴保護原則是相同位階的憲法原則，為了保護人民在法律制定前已擁有的權利地位，憲法或法律上的限制條件，並非不能放棄或限縮。記帳士法第三十五條作為例外規定，已經符合信賴保護原則，所需要審查的，是有無保護過度的問題，審查的依據就是比例原則。

（一）記帳士法第三十五條的立法過程（見附表（註八））

1、因應釋字第四五三號解釋的報稅代理人法草案

本院大法官於八十七年五月八日作成釋字第四五三號解釋，宣告以辦理商業會計事務為職業的商業會計記帳人，屬於憲法第八十六條第二款所指的專門職業及技術人員，執業資格，應依法考試銓定。

為因應釋字第四五三號解釋，商業會計事務主管機關財政部，於九十一年間完成法律草案作業，由行政院於九十一年三月二十二日以院台財字第○九一○○一一三七九號函，函送「報稅代理人法」草案，請立法院審議（註九）。

2、過渡的緩衝規定之一：得繼續執業七年

為保障草案提出當時已在執行報稅代理業務人的工作權，報稅代理人法草案第三十五條第一項規定：「本法施行前已從事報稅代理業務滿三年，且均有報繳該項執行業務所得，得自本法施行之日起，繼續執業七年。」立法理由表示「第一項規定本法施行前已從事本法第十三條報稅代理工作，而未能取得報稅代理人資格者（按：未考試及格者），得於一定期間內繼續執業，以為緩衝。惟對於原從事本法第十三條工作者，其認定如不明確規範，易生爭議，爰規定於本法施行前三年均有報繳該項執行業務所得者為認定依據，以利將來執行。」（註十）

3、過渡的緩衝規定之二：舉辦限期停辦特種考試

又為使該等人多年實務經驗得繼續為中小企業提供相關服務，在草案同條第二項及第三項規定「前項人員經主管機關核發證明，且具有高中、高職以上學校畢業資格者，得應報稅代理人特種考試（第二項）。前項特種考試，於本法施行後七年內辦理五次（第三項）。」藉由特別舉行的特種考試，使這些人儘速通過考試以取得報稅代理人資格。依據立法理由的說明，上開規定是參照物理治療師法第五十八條、社會工作師法第五十五條及職能治療師法第五十八條規定而擬定。其中七年落日條款，凸顯該規定的過渡性質。

專門執業及技術人員執業資格考試主管機關考選部，在九十二年十月二十二日立法院財政委員會中（註十一），就報稅代理人法草案提出補充說明，表達贊成執業資格考試雙軌制，就原已從事該職業的現職從業人員執業資格的取得，於常態性辦理的高、普考之外，得以限期停辦的特種考試方式進行。

（二）現行記帳士法第三十五條已不具過渡規定性質

至立法院九十三年五月十四日三讀審議通過的記帳士法第三十五條（註十

二），則規定以訓代考，原從業人員只要每年受訓二十四小時，即可於次年度繼續執業，縱使未於屆期前受訓完畢，只要補足時數，通知執業場所所在地國稅局，即可繼續執業，並不會對其執業資格有所影響，形成原從業人員可以永遠執業的狀況。現行法第三十五條因此已不具過渡規定性質，而成爲一種例外規定。

比較報稅代理人法草案第三十五條與現行記帳士法第三十五條規定，可以看出報稅代理人法草案第三十五條，是在維護證照制度、維護考選程序的原則之下，給予人民調整自己適應新法制的時間。現行規定則是原則上保障人民既有的權利地位，僅增加一個一年二十四小時以上的在職訓練，以爲限制。

（三）審查比例原則

1、兼顧大眾與小眾是信賴原則的核心思想

在民主法治國家，法律制度的創造或更新，必須來自某種或多種公眾利益的需求。往往這些公共利益的需求，還導因於既有的負面社會現象。但是民主法治國的基礎，植基於個人利益的鞏固，個人的利益遭到犧牲，也不會有群體的利益存在。之所以有既有權利地位的信賴保護原則，就是因爲不存在爲大眾犧牲小眾的想法，而是大眾與小眾必須兼顧。

2、維護考選原則有困難？

所謂的過渡規定是暫時的例外，例外規定是持續的例外，如果是持續例外，爲了顧及新法所要實現的公益，例外的範圍必須縮小，才可能對公益作最小限度的限縮而兼顧公益。如果是暫時的例外，相較之下，自然可以維持比較大限度的例外。究竟選擇哪一種例外，立法者有裁量權，但要合乎比例原則。

證照考選制度的建置，以及因而所要追求的公眾利益，如果是一個社會終局追求的目標，可以達到的方式很多種。就考試權的管制必要性而言，考選內容的選擇可能性很多，例如上述報稅代理人法草案的特種考試，可以減少考試科目、甚至可以以口試或以修習一定學分檢覈代替等等。對於已經長期從事記帳及報稅代理業務的從業人員，選擇就專業進行基本的測驗，應該不是特別困難的期待。雖然以訓代考，不是必然比考試沒有效能的方法，但是記帳士法第三十五條唯一的要求，僅僅是一年完成二十四小時以上的相關專業訓練。大約相當於三個工作天的訓練，與完成一次的證照考試相比，完成條件的難易度顯然過於懸殊。

如果要保障原從業人員的工作權，又要避免考試，也可以採取限縮執業範圍的方式，即在商業會計事務範圍以外的業務，亦即釋字第四五三號解釋所謂的「依據一般公認會計原則從事商業會計事務之處理及據以編制財務報表」以外的業務，仍許可原從業人員繼續執業，如此即與記帳士的執行業務範圍有所區隔。也就是讓考試及格的記帳士與未經考試的報稅代理業務人在執行業務上面有所區隔，那麼也就不會有過度保護，而違反憲法第八十六條第二款的情形。

記帳士法第三十五條，不必要地犧牲了憲法所要求的考選管制，對於未經考試及格的記帳及報稅代理業務人，實屬過度保護，因此不能根據信賴保護原則，阻卻對考試權的侵害。

五、審查記帳士法第二條第二項的合憲與違憲

(一) 增訂記帳士法第二條第二項的理由

記帳士法第二條第二項規定增訂理由爲：「一（略）二、依本法第三十五條得繼續執業之人員，係爲本法施行前已從事本行業之從業人員，然而在本法規範下，卻無法取得『記帳士』的名稱，更無法適用本法的相關規定，造成同一行業有兩種不同的從業人員的混亂狀況。三、爲有效管理依本法第三十五條得繼續執業之人員，並給予專業自律及懲戒機制，並重視『以訓代考』的制度，宜將此類人員納入第二條之規範，給予『以證換證』，並繼續執業。」

(二) 增訂前後的制度比較

現行記帳士法第二條第二項規定之前，原記帳及報稅代理業務人適用記帳士法第三十五條及記帳士法第三十五條規定的管理辦法第二十六條規定，並無更換證照的問題，只要專業訓練機構將完成受訓人員通報各地國稅局，該等記帳及報稅代理業務人即可於次年度繼續執業。

適用現行記帳士法第二條第二項規定之後，財政部受理記帳及報稅代理業務人申請換領記帳士證書辦法（以財政部96年 12 月 31 日台財稅字第 09604565450 號函發布）在第七條規定，記帳士證書一年一換，換證時須檢附二十四小時以上專業訓練的完成證明（含時數及課程證明），並繳交證書費。

依據上開辦法，記帳士法第二條第二項取得的記帳士證書，與同條第一項經考試取得的記帳士證書，在證書上的記載依據並不相同（註十三），而證書一年一換與永久有效的區別看起來似乎差別不小，但是因爲同法第三十五條僅有每年受訓二十四小時的低門檻規定，只要隨時完成這個條件，均可以持續執業，使得一年一換與永久有效只具有形式上的區別，因此可以認定記帳士法第二條第一項與第二項所取得的記帳士資格不具有重要的差別。

(三) 沒有記帳士法第三十五條的同法第二條第二項不違憲

就上述爲了有利管理、維護證照的立法目的而言，記帳士法第二條第二項的立法目的，與憲法第八十六條第二款並不相悖，僅僅是「可以換領記帳士證照、充任記帳士」這幾個字規定，沒有違憲可言。只有加上第三十五條過度保護的規定，第二條第二項的准許換領證照規定，才有違憲的餘地。

六、記帳士法第三十五條規定違憲之後的信賴保護

由於記帳士法第三十五條已經施行四年八個月，第二條第二項也已經施行一年七個月，爲保護信賴這兩條規定的記帳及報稅代理業務人，這兩條規定不宜立即失效，由於基本保護規定已經存在，修法期限一年應已足夠，應該定一年期限，由相關機關修法。且因爲縱使是最簡單的考選程序，也需要相當時間準備，修法時並應制定過渡條款，特別是顧及目前的社會失業狀況。

註一：立法院第五屆第五會期第十五次會議議案關係文書，頁討一二至一三。

註二：但不是這樣形塑，例如專門職業及技術人員考試法第 2 條第 1 項的形式規定：「本法所稱專門職業及技術人員，係指依法規應經考試及格領有證書始能執業之人員；其考試種類，由考試院定之。」這是循環陳述的空白定義。人民想知道的是哪一種專門職業及技術人員必須經過考試及格領有證書才能執業，這個規定的回答是依法規應經考試及格領有證書才能執業，是典型的套套邏輯。有異曲同工的是釋字第 453 號解釋對於專門職業及技術人員的定義，該定義也完全適用於公務員，甚至也適用於不必經過考試院考選的計程車司機。計程車司機如果技術不好、駕車習慣及生活習慣不好，會危及乘客、也會危及路

上人車的生命、財產，與公益一樣關係密切。

註三：可參見釋字第 453 號解釋蘇俊雄大法官及孫森焱大法官的不同意見書。另請參見陳建文，我國專門職業及技術人員管理法制之檢討- 法制作業知識管理的思考觀點，載於我國專門職業及技術人員管理法制之檢討- 法制作業知識管理的思考觀點，行政院 97 年度法制研討會論文輯，行政院法規委員會編印，2008.12，頁 200-201。

註四：例如本席即認為釋字第 584 號解釋並非採取中度審查，而是極寬鬆審查，參見本席釋字第 584 號解釋不同意見書。

註五：同註一。

註六：亦有認為記帳士的應考資格為高中職以下，且不限科別，並不符合具備經由現代教育或訓練的培養過程獲得特殊專業知識及技能的要件，反對將記帳士列為專門職業及技術人員範疇，參見巫義政，國內各項證照考試由考選部辦理之妥適性探討，國家菁英季刊，第一卷第四期，2005.12，頁 99。

註七：記帳及報稅代理業務人經國稅局核准登錄者，得在登錄執行業務區域內，繼續執行下列業務：

一、受委任辦理營業、變更、註銷、停業、復業及其他登記事項。

二、受委任辦理各項稅捐稽徵案件之申報及申請事項。

三、受理稅務諮詢事項。

四、受委任辦理商業會計事務。

五、其他經主管機關核可辦理與記帳及報稅事務有關之事項。

前項業務不包括受委任辦理各項稅捐之查核簽證申報及訴願、行政訴訟事項。

註八：附表

比較現行記帳士法第三十五條與報稅代理人法草案第三十五條

現行記帳士法第三十五條	九十一年提出的報稅代理人法草案第三十五條
I 本法施行前已從事記帳及報稅代理業務滿三年，且均有報繳該項執行業務所得，自本法施行之日起，得登錄繼續執業。但每年至少應完成二十四小時以上之相關專業訓練。	I 本法施行前已從事報稅代理業務滿三年，且均有報繳該項執行業務所得，得自本法施行之日起，繼續執業七年。
II 前項辦理專業訓練之單位、訓練課程、訓練考評、受理登錄之機關、登錄事項、登錄應檢附之文件及其他相關事項，其管理辦法由主管機關定之。	II 前項人員經主管機關核發證明，且具有高中、高職以上學校畢業資格者，得應報稅代理人特種考試。
	III 前項特種考試，於本法施行後七年內辦理五次。
差異：	
1. 永遠繼續執業 vs. 繼續七年執業年限。	

| 2. 毋庸考試即取得執業資格 vs. 經報稅代理人特種考試（7 年內應辦理 5 次 |
| ），方能取得執業資格。 |

註九：立法院議案關係文書，院總第一七六八號，政府提案第八四六四號，中華民國九十一年四月廿七日印發，載於立法院第五屆第一會期第十一次會議議案關係文書，頁政一三五以下。

註十：立法院第五屆第一會期第十一次會議議案關係文書，頁政一四七至一四八。同時間，羅明才等委員亦聯名提出「記帳士法」草案，第 26 條規定相同，參見立法院第五屆第一會期第十九次會議議案關係文書，頁委二六〇。

註十一：考試院聲請書附件七。

註十二：現行法是朝野協商的結果，參見立法院公報第九十三卷，第五期，委員會紀錄，頁四三四至四三七；立法院公報第九十三卷，第二十八期，院會紀錄，頁二五、三〇。

註十三：第 2 條第 1 項證書，字號：（97）台財稅證字第 00001 號，依據：記帳士法第 5 條及記帳士證書核發辦法第 7 條規定准予核發記帳士證書。第 2 條第 2 項證書，字號：（97）台財稅證（換）字第 00001 號，依據：記帳士法第 2 條第 2 項、第 5 條及財政部受理記帳及報稅代理業務人申請換領記帳士證書辦法第 6 條規定辦理。

不同意見書

大法官 陳新民

法官，與共和國的公民一樣，都不應當是理想主義的辯護者。

前美國聯邦第二巡迴區上訴法院法官 Learned Hand

每一個人都有生存的權利，因此他要尋求吃飯、穿衣及住房的手段。爲了這種非常簡單的事情，我們不需要經濟學家及他們想出的定律之幫忙。

印度·甘地

本席對於本號解釋多數意見認定記帳士乃憲法第八十六條第二款所規定之專門職業人員，應經考試院考選取得執業資格爲原則，表示贊同，但並非不可有例外可以透過立法加以放鬆。

又對於記帳士法第三十五條之記帳及報稅代理業務人，既然已經因民國九十六年七月十一日修正增訂之記帳士法第二條第二項之規定，換領取得記帳士證書，而得充任記帳士者，於本號解釋公布後，將因記帳士法第二條第二項之規定宣布違憲失效後，雖仍得繼續執業，但不得以記帳士名義爲之；已取得記帳士之資格者，於年底記帳士證書屆期後，將不得再換發記帳士證書，即隨本號解釋將喪失記帳士資格。爲此，本號解釋未一併審查記帳士法第三十五條之合憲性，且強制剝奪此些已換領記帳士證書者之記帳士資格，有侵犯其信賴利益之嫌，歉難贊同。爰提出不同意見書。

一、程序上的遺憾、與有悖於憲法的責任政治原則

本號解釋乃由考試院提出釋憲，理由爲民國九十六年七月十一日通過增訂記帳士法（以下簡稱：本法）第二條第二項（以下簡稱：系爭換照規定）牴觸憲法第八十六條第二款之規定。本法第二條第二項之增訂，乃立法院過度保障本法第三十五條第一項所規定之記帳及報稅代理業務人，而主動將系爭換照規定加入，因此並非行政院之本意。故系爭換照規定於九十六年七月十一日公布後，行政院即於同年八月十七日（院臺財字第〇九六〇〇九〇〇四八號函，見附件二）建請考試院向本院聲請解釋，且建議考試院提出：「於本案解釋作成前，暫時停止系

爭換照規定之適用」聲請，以維持考試制度之健全及權力分立原則。

因此，本案乃涉及到我國四個最重要之憲法機關的權限爭議，乃歷年來聲請釋憲之機關少有牽涉如此眾多憲法機關者，尤有嚴肅釐清之必要。本席曾主張召開言詞辯論，邀請行政院、考試院及立法院說明相關見解，一來表示對其他三個憲法機關的尊重，以彰顯我國五權憲法所揭櫫之「五權相維而不相斥」之美意（本院釋字第三號解釋參照）。同時，其他三院亦可藉此補充相關見解，為本號解釋提供更多的思考素材。然此提議未獲多數大法官所支持，本號解釋作成少了「兼聽」其他三院的意見，誠為程序上的極大遺憾。

本案的聲請過程也涉及其他三個憲法機關有悖於憲法及法治國重要原則，除了立法院是否逾越立法權限為本號解釋所審查的標的外，行政院及考試院的行為存在嚴重違反該些原則之虞，當一併在此澄清之：

（一）責任政治原則的違背

本號解釋的聲請機關，形式上雖為考試院，但起其因者，則為行政院。此由考試院函請考選部（九十六年八月二十三日考壹組一字第○九六○○○五八一二號函，見附件一），其「主旨」為：「儘速依據大法官審理案件法規，擬具聲請書聲請釋憲」。而此函件的「說明」欄中，僅有一段說明：「依據行政院中華民國九十六年八月十七日院臺財字第○九六○○九○○四八號函辦理」。考試院既然獨攬舉辦國家考試之權限，對於系爭換照規定侵犯其憲法所賦予之權限，理應主動且當仁不讓的提出釋憲。今居然承遵行政院轉來之釋憲建請函而要求其下屬機關之考選部擬具聲請釋憲書。且說明欄中，只說明乃「依據行政院函件」外，隻字未提出其對此件釋憲聲請之任何主張與立場。此「上承下轉」行事風格，完全顯示不出考試院與行政院在憲法上的「平行地位」，令人不由產生其「自我矮化」之感，嚴重侵犯了憲法權力分立及責任政治的原則。

行政院在此亦有侵犯責任政治之嫌，其明顯之處有二：

第一，對於系爭換照規定既然不為行政院所接受，乃立法院偏惠之自行立法。民主憲政國家對於立法權與行政權的衝突，並非沒有解決之機制，以我國憲法第五十七條與增修條文第三條所建立的「覆議」制度，即是賦予行政院院長得因該法律案「窒礙難行」之時，經總統核可，移請立法院覆議。因此覆議制度乃是行政院院長能承擔政治責任，並抗衡立法濫權的制度。

何況，我國憲法增修條文第三條第二項第二款的規定，對於行政院院長提出覆議案，僅須立法委員二分之一以上的支持即可翻案，即便不成功，行政院院長也無庸辭職，不若憲法第五十七條規定的嚴格（註一）。因此，對於本聲請案的系爭換照規定，當初立法院通過後，行政院院長既然認為「窒礙難行」，當然應當在十日內毅然提出覆議，以顯示政治責任。同時，憲法增修條文降低立法院維持原議的門檻，而且行政院院長無庸辭職，更顯示出覆議案僅成為行政院敦請立法院「再思考」的補救措施。在原因案件中行政院院長連這最起碼的綢繆補救措施也不採取，不僅「怯於」、且「怠於」提出覆議。而於一個月後，即轉請考試院提出釋憲，似乎行政院即可「置身事外」，遠離可能之政治風暴，不能不謂其有違責任政治原則。

第二，任何法律案通過後，全國人民與政府即有遵奉執行之一途，除了有憲法及法定所許可之特殊例外，例如：司法院大法官暫時處分之作成（釋字第

五八五號及第五九九號解釋參照），任何人不得以任何不同政見或懷疑其有違憲或違法之虞，而抗拒遵守之，是為民主法治國家之鐵律。然而，本系爭換照增訂條文通過時，時任之行政院院長卻不遵循此原則，反而在前揭函件（附件二）建議考試院一方面提出釋憲，另一方面建議考試院聲請「暫緩執行」之暫時處分：「邇後如大法官解釋首揭條文違反憲法規定時，對於人民基本權利、憲法基本原則或其他重大公益，將造成不可回復或難以回復之重大損害，因而對於損害之防止事實上具急迫必要性，爰建議參照司法院釋字第五九九號解釋，並聲請於本案解釋作成前，暫時停止首揭條文之適用」。可見得行政院已知此系爭換照規定不僅「窒礙難行」，且有「帶來急迫、重大之難以回復的危險」，卻不提出覆議！不惟寧是，在考試院提出本次釋憲聲請（民國九十七年五月八日）前，行政院下屬之財政部且於去年（九十六年）十二月三十一日公布「財政部受理記帳及報稅代理業務人申請換領記帳士證書辦法」，將系爭換照規定付諸實現。因此，綜觀行政院在系爭換照規定完成立法程序後，「忽東忽西」的茫然態度，更有見欠缺政治擔當！

（二）釋憲聲請人的適格與立法院「議案屆期不連續」原則的引進？

此次釋憲案的提出，乃出於民國九十六年當時行政院與考試院決策者之意志。然而至本號解釋審理之時，行政院與考試院之決策人員，甚至立法院之立法委員，都已進行全盤更替。誠然國家政策與事務執行，具有繼續性與連貫性。然類似本件的釋憲案，既然牽動了行政、立法與司法三院的權限，即有必要重新徵詢、並聆聽其三院之意見，以瞭解最新政策與民意的趨勢以及可能提供經由本次釋憲程序，或本次釋憲程序以外的補救措施。前者例如對於本次釋憲標的，究竟是系爭換照規定的記帳士法第二條第二項規定，抑或是應當及於同法第三十五條之規定？此問題（詳後述）在本號解釋中討論甚久，多數意見肯認釋憲標的不及於同法第三十五條。這種見解，本席認為有欠周詳。倘如有能再度徵詢考試院的機會，或許考試院有為「追加釋憲標的」的可能，則本次大法官解釋的範圍可望更廣，立論也將更為周延也。至於可能謀求本次釋憲以外的救濟，例如其他三院可以共商解決之方，對於記帳士法第二條第二項或第三十五條是否訂定「限期完成資格考試」的「落日條款」，或區隔記帳士與會計師之營業項目…等，妥善擬定平衡兼顧各方利益的過渡規定，似皆為可行的方式。

而提出釋憲聲請的行政與考試兩院決策人員，皆已更易，制度上有無重新「確認」釋憲聲請人資格的程序？按我國行政訴訟實務上，對於擔任當事人中央或地方機關的代表人，如有變更，應踐行承受訴訟之程序（註二）。此固然形式意義重於實質意義，然顯示聲請人適格必須隨當事人的更易而進行確認。而在比一般訴訟程序對於國家民主憲政運作更具重要性的釋憲程序，就必須更尊重作為釋憲聲請人之新一屆憲法機關的意志形成。此點在民國八十八年一月二十五日公布之立法院職權行使法第十三條制定之「議案屆期不連續」原則，即頗受學界及立法院的支持。相形之下，司法院大法官審理案件法以及本院歷屆大法官有關程序問題之決議，對此無任何規定及決議，但釋憲實務上則採否定見解。本席之所以主張應邀請其他三院，特別是考試院能出席說明會，亦即寓有踐履此一立法院議事規範之良例也。惜乎此提議未能獲得多數意見支持，致失實踐此制的機會也！

二、記帳士資格取得的「考試絕對必要性」原則之商榷

（一）憲法第八十六條第二款關於「專門職業及技術人員」的認定

本號解釋多數意見承認憲法第八十六條第二款「專門職業及技術人員」的範圍，包括記帳士在內，從而必須經由考試院舉辦之考試，方能獲得執業之資格。易言之，完全援引本院釋字第四五三號解釋關於「商業會計記帳人」（即記帳士前身）的見解。

誠然，憲法第八十六條第二款規定須經考試取得資格的「專門職業及技術人員」，憲法並未明文規定其範圍，必須透過立法者的「形成」，方得具體化。此也見諸於專門職業及技術人員考試法（民國八十八年十二月二十九日修正公布）第二條之規定：「本法所稱專門職業及技術人員，係指依法規應經考試及格領有證書始能執業之人員；其考試種類，由考試院定之」。因此，立法者可以斟酌社會公益、社會快速發展之需要，以及行政管理與輔導的有效性，決定應納入國家考試、取得執業資格的專門職業及技術人員之範圍。而該法第二條對於應考試取得資格人員的範圍，並非採用嚴格意義的「法律保留」- 亦即必須以法律位階來明定應具有考試及格為要件 -，反而採取較為寬鬆的「法規保留」，僅須法規位階來規範即足。故而專門職業及技術人員考試法施行細則第二條即仔細臚列應考試取得資格人員種類，也是典型的「法律授權」之例子。該細則第二條第六款即將「記帳士」列入為應考試取得資格人員之一。可見得記帳士應以考試取得資格，乃為「立法決定」，其法律基礎之定性再清楚不過。

既然承認立法者可擁有對哪些執業資格必須經過考試為原則之裁量權，那麼如果在特殊情形，立法者出於重大公益、平等原則、信賴利益及比例原則等的考量，自無不可另為例外之規定，這是「有原則即可以有例外」的立法原則。

此問題在十一年前（民國八十七年五月八日）本院大法官研擬釋字第四五三號解釋時，已經有若干位大法官提出此見解（註三），但未為該號解釋大多數大法官所採納。本號解釋在審理時，並未重新檢討該號解釋，也未仔細評估十一年來所產生的「時空與法令變遷」，以及應當有不同的因應之道，即全盤接收釋字第四五三號解釋之立論，難謂可採！

我國五權憲法之建制，關於考試權限應由考試院獨攬，但立法院如果擁有完全決定考試對象，將架空考試院職權。同時憲法也規定考試院及行政院都擁有提案權，也可能就考試的人員範圍導致考試及行政兩院產生衝突，也可能和立法院的決定權產生摩擦！為了解決這個問題，在政治上雖可運用總統院際調解權，以及行政與考試的共同提案權來解決（註四）。但來自立法院的可能濫權，只能由司法釋憲解釋及行政院院長之覆議制度來制衡。

司法解釋立法權有無濫用，必須強調比例原則以及公益原則。立法權雖有一定的判斷空間，應為釋憲者所尊重。因此癥結點在於哪些專門職業及技術人員列入這種資格審查範圍？其中比例原則扮演絕對重要的角色。由於對於執業資格的取得與否，關涉到人民是否可從事於職業以謀生活之資，進而發展其人格（註五）。易言之，是從事某種行業的「進場門票」，自然在憲法比例原則及公益考量的要求上，要比獲得執業資格後的其他執業行為所為的限制較嚴格得多，這也是德國聯邦憲法法院在極早年（一九五八年六月一日）所作著名的

「藥房案」(Apothekenentscheidung) 所揭櫫的理念(註六)。

(二)「考試控制品質？」-「考試證照化」的迷思

關於專門職業及技術人員是否都應該經過國家考試之一途，方取得執業資格？由專門職業及技術人員考試法第二條採取僵硬的規定，認為僅能由考試院直接考試一途。按字面上無「但書」之規定，似乎連「其他法律有不同規定，依其規定」的例外條款都不存在！考試院經立法授權，在該法施行細則第二條第六款，將記帳士列入「須經考試方取得執業資格」之範圍內，結果解釋上卻形成了：「即連立法者自為的例外規定都不許可之」之結論！這是本號解釋的立論重點。這種「被授權者可否定授權者」的推論，不僅違反立法原則，已在前段提及外，在此本席認為更應檢討在此多元化、科技發展迅速與市場競爭激烈的時代，人民選擇職業與更換職業之頻率，比過去更為頻繁。有無必要用嚴格且較僵硬的考試制度，來限制此謀生之權利？

主張應當嚴格、且廣泛採行考試制度以取得執業資格者，其立論厥為保障服務品質及維護消費者的權益，這也是本號解釋多數意見之理由所在。按現代國家基於管理，以及採行給付行政(服務行政)的政策，也積極舉辦各種職業訓練，並發予證照。同時，為適應「公權委託化」的時代潮流，且鼓勵由民間團體進行行業的訓練與認證。這種由專業公、私機關團體所培訓與建立的專業技能與控管，成為世界各先進國家培養人才體制的主流。這也是彈性配合現代資訊一日千里所產生職業選擇與更易頻繁與迅速的不二良方。反觀我國囿於將執業資格考試與國家公務員考試-也就是「掄才考試」-混合在一起，形成「考試氾濫」的現象。

誠然，國家為了「其所從事之業務與公共利益或人民之生命、身體、財產等權利」有密切關係者之行業，應當由國家擔負起監控其執業品質的義務，是為國家對人民的「保護義務」，是為本院釋字第四五三號解釋理由書所肯認。而同號解釋理由書，亦認為這些「業務」，必須透過「具備經由現代教育或訓練之培養過程獲得特殊學識或技能」來取得。因此，該號大法官解釋明顯承認專門職業及技術的取得不是靠考試院舉辦的考試，而是現代教育及訓練與培養過程。易言之，考試院的考試僅是「認定」的程序而已。

為保障公益及人民職業(選擇)自由，必須限定與人民生命、身體及財產關係最為密切，以及最必要的職業及技術行業類別情形，方可以用法律課予考試取得資格的義務！公益需求性。對於職業專精的程度差異，例如：屬於高等教育培養之專門技術之行業，可稱為「師」者，應當得可符合上述的要求，以列入考試範圍為原則，無庸列入者為例外；屬於中等教育培養之行業，可稱為「士」者，則以不列入為原則，列入者為例外。這種屬於較低執業要求的「士」級人才，正是各種公、私訓練機構所要培育的對象。例如我國職業訓練法(民國九十一年五月二十九日公布)第三十三條第一項便有規定「技能檢定合格者為技術士，由中央主管機關統一發給技術士證」；同法第三十二條且規定「依其技能範圍及專精程度，分為甲、乙、丙三級」。同時，這些「士」也可以由多年實務經驗培養出來，不必以先經考試為前提，我國社會上在過去教育不發達時，便是產生許多「黑手級」專業人士。本次原因案件「記帳士」之前身為「報稅及記帳代理人」，便是這種行業之一。此外，本院釋字第三五二號及第三六〇號解釋所論及之土地登記代理人-即為嗣後立法(民國九十年十二月

二十四日)之「地政士」的前身-，都是類似的例子也。

當然，立法院及考試院在決定這些「師」或「士」的判斷，有其裁量空間，應受到釋憲機關之尊重。然而這種判斷必須兼顧業務是否高度專業（非考試不能控制品質）、及該專業對生命、健康與財產的高度關聯性，否則即有裁量的濫用之嫌（註七）。

就本釋憲聲請案的記帳士而言，既然在本法及系爭換照規定制定前，已經是一個有相當歷史的行業，且依法繳稅，即應受國家之保障。嗣後倘國家基於更重要公益考量，必須將之納入國家考試的範圍，則應將其日後的執業者的「生存」及「謀生能力」妥為規劃，亦為國家的「保護義務」。

記帳士法在民國九十一年三月二十二日行政院函送立法院審議時的草案名稱原為「報稅代理人法」。立法目的乃源於大法官於民國八十七年五月八日通過釋字第四五三號解釋中宣示：舊「商業會計法」第五條第五項的「中央主管機關認可之商業會計記帳人，得辦理商業會計事務」之規定違憲；為因應此釋憲結果，商業會計法於民國八十七年十月二十九日增訂第七十四條之二，規定「對於本法修正前以從事代他人處理商業會計事務，且有報繳該項業務所得者，得繼續執業至依法取得資格之法實施後七年為止」。因此，後來才規範取得資格之法律制定實施後，至少有七年以上的過渡期。而規範取得之該資格法律-即本法，在制定時，行政院認為現今稅法規定極為繁複，非有專業人士協助，一般人民及行號很難理解，故為協助納稅義務人記帳及履行納稅義務起見，才提出此草案。所以將以往代理人概括處理商業會計的人員，轉換成以「協助報稅」為目的之立法。

但是這個強調「報稅」的立法目的，卻在立法過程由立法院財政委員會改名為「記帳士法」，反而稀釋了立法的「報稅目的」，轉為中性價值、且範圍更廣的「記帳目的」。只在本法第三十五條仍維持本法施行前的「記帳與報稅代理業務人」之名稱。可知本法的原本立法目的乃欲界定會計師與「商業會計記帳人」之差別，後者即「記帳與報稅代理業務人」，同時強調其任務為「報稅代理」業務。易言之，本法所規範職業內容，乃為「報稅代理」，而非「商業會計法及會計師業務」之來得廣泛。故立法者應當仔細區分兩者的合法業務範圍，如果不予區分，則且錄取的門檻寬鬆不一時，將造成義務與權利不相稱之弊病（註八）。

然而，本法卻未最嚴格的將記帳士的業務範圍侷限在與報稅有關。最明顯的即本法第十三條第四款記帳士業務範圍及於「受委任辦理商業會計事務」。而此項業務正觸及「舊」商業會計法（民國九十五年現行法修正前）第五條第五項，本院大法官在釋字第四五三號解釋所確認之規定：「商業會計事務之處理，僅能由會計師辦理」；現行之商業會計法第五條第五項雖將會計師與「依法取得代他人處理會計事務資格之人」並列，乃是配合記帳士法之規定所為之修正。顯然混淆了會計師與記帳士應有不同業務差別。按處理商業會計事務之人員（如同本號解釋的理由書第一段及第二段指稱：商業會計法第二條第二項規定，指從事商業會計事項之辨認、衡量、記載、分類、彙總，及據以編製財務報表之人員），應當具備一定的專業知識與經驗，且記帳士不僅擁有該業務外，還有其他稅務代理業務等，顯超過處理商業會計事務的範圍…」，才課予必經考試的義務。此見解完全未考慮記帳士僅須從事與報稅有關的「商業會計

事務」即足。多數意見似也就是重蹈立法者在本法制定時，未注意應當仔細界定記帳士業務範圍的覆轍，才會照單全收立法者這個偏惠於記帳士業務範圍之規定！

因此本席主張應當修改第十三條第四款的規定，將條文「受委任辦理商業會計事務」的規定，加上「與報稅有關」之限制，使條文成為「受委任辦理與報稅有關之商業會計事務」即可符合本法草案的立法本意，將會計師與記帳士分別為不同的資格取得途徑與標準，業務有「適當區隔」，各有各的消費群，便不致於使記帳士侵犯會計師的業務機會。本號解釋如能夠作出對本法第十三條第四款的限縮解釋，即可避免系爭換照規定被宣布違憲之命運。

三、侵犯憲法所保障之信賴利益

本號多數意見承襲十一年前釋字第四五三號解釋之基調，雖然已保障記帳及報稅代理業務人的繼續執業權，但對已取得記帳士資格者，剝奪其資格，顯然侵犯其信賴利益。

按前已述及之民國八十七年十月二十九日公布之商業會計法第七十四條之二，許可在該法修正公布前已從事商業會計事務人，且有報繳執行業務所得者，得繼續執業至依法取得資格之法律公布實施後，仍有七年的執業期間。

這是法律特別賦予該原從業者的有利過渡規定，應受到憲法信賴利益的特別保障。如果該法未經違憲而宣告失效，則具有憲法位階的防衛效力。該條文於九十五年四月二十八日因為本法的實施而遭刪除，但必須檢驗本法有無比該條文提供相關人民更多的保障，方可賦予合憲的基礎。按本法於九十三年六月二日公布時，第三十五條第一項規定於本法施行前，已從事記帳及報稅業務滿三年，且均有報繳該項業務所得，得繼續執業，但每年至少應完成二十四小時以上之相關專業訓練，是所謂「以訓代考」之立法政策。

對照後法的規定，八十七年十月增訂的商業會計法第七十四條之二保障新法實施後七年的繼續執業保障。如果在本法實施屆滿七年前，亦即民國一百年六月二日之前，能保障其等執業權，即無違憲之虞，此觀諸新法只課予每年至少完成二十四小時的專業訓練，即可「無限期」的執業之。顯然已經充分的保障這些原執業人的權利，但如果在此期間前要限制原執業人的執業權利，就必須依據極為嚴格的公益需求，並且須有嚴格的法律依據，也就是「最後手段」（ultra ratio）不可。這也可以顯現在行政程序法對合法受益行政處分廢止的嚴格規定（行政程序法第一百二十三條以下），本院釋字第五八九號解釋已有相當的闡釋，可以參照。

至於本法「無限期」繼續執業保障，能否透過其他立法方式加以限制，例如增加每年的訓練時間，或是規定換照的年限，則是屬於對於職業權利行使的限制，可以給予立法者較大的決定空間。至若有無「過度保障」之嫌，而由立法者規定這些記帳及報稅代理業務人必須在一定期間內完成考試，方得繼續執業（註九）？亦非憲法所不許，本席認為比例原則與信賴保障是必須依循的原則。因為本法系爭換照規定，將考試及格與原執業人的申請換照列於同等的法律地位，因此，得要求換照者在合理的過渡期間內，完成資格的「檢驗」，方可符合法律創設記帳士制度的公益要求。

與本號解釋原因案件類似的制度，則為上文所提及的土地專業代理人，轉換成地政士制度的過程。民國八十七年十二月二十九日公布之土地法第三十七條之

一第二項規定，土地登記專業代理人（俗稱土地代書），須經考試院考選銓定。但為顧及該法修正實施前原從業者，如已領有政府發給之土地代書人登記合格證書，或代理他人申辦土地登記案件專業人員登記卡者，得繼續營業；無前述登記合格證書及登記卡者，得繼續執業五年。此優惠原從業人之法條已獲本院釋字第三五二號及第三六〇號解釋為合憲宣告。在本院釋字第三五二號解釋理由書便認為：「…至於實際上已從事土地登記代理業務，而未取得合格證明或登記卡者，本無合法權利可言。而上開法條既定有五年之相當期間，使其在此期間內，自行決定是否參加考試或檢覈，或改業，已充分兼顧其利益，並無法律效力溯及既往之問題。綜上所述，前開土地法之規定，與憲法並無牴觸」。當然此「本無合法權利」之「合法」，乃是指實證法律（positive law）所承認的權利，而非基於上位憲法位階所承認的信賴利益保護。大法官在此號解釋用語，不無引人誤解之處，當應澄清。

民國九十年十月二十四日制定的地政士法則進一步將土地登記代理人制度嚴格化，但對於該法實施前領有土地登記專業代理人證書，或是領有合格證書或登記卡者，由「可繼續營業」進一步許可予以換照，取得地政士之資格（註十）。對於土地登記事項如此攸關人民財產權利的業務，其重要性不輸於一般報稅或商業會計所牽涉的財產權利，相關法律（土地法及地政士法）都對其原執業人給與寬厚的換照及過渡條款，來予以保障，且已獲本院大法官的合憲宣告。相形之下，本號解釋對於原記帳與報稅代理業務人的待遇，即和地政士法之德政有南轅北轍之差距也！本院大法官釋憲的判斷標準又何差異之大耶！

按法治國家強調的信賴利益保護，乃是要求立法者基於新的公益判斷，而為新的法規形成時，必須斟酌舊有法律秩序所形成的秩序，以及人民對此產生的信賴。這個信賴利益的保護，因此具有「懷舊」的色彩，也是必須特別就過去利益享有者角度來觀察（註十一）。故信賴利益所保障的對象，不在於相信本法之規定者（如本號解釋理由書第三段所指陳的：「…經考試及格而取得記帳士資格者」），反而在「相信系爭換照規定而申請換照取得記帳士資格者」，方無違信賴利益保障制度之用意！

本法在民國九十六年七月十一日雖然增訂了系爭條文，使得全國當時已有的8,532名原有的記帳及報稅代理業務人，即可獲得換證的待遇，可取得了記帳士的資格。據考選部提供相關資料顯示，在財政部九十六年十二月三十一日發布「財政部受理記帳及報稅代理業務人申請換領記帳士證書辦法」，開始受理換領記帳士證書後，短短在三個月內（九十七年四月三日為止），已有超過半數的4,518人完成換證，在當年年底（九十七年）為止，完成換領記帳士證書者，已達八成，共有6,410人（包括審核中三十八件）之多。

這些為數眾多，已獲得記帳士證書者，雖應一年一度換領新記帳士證書，但既然已對當時合憲法律產生信賴，且付諸實踐-有客觀上具體表示的申請換照行為-，則應產生了應受憲法保障的信賴利益（參照本院釋字第五二五號解釋）。何況這些被剝奪權利者，以後不再能以法定的記帳士資格執業，將肇致其客戶對其信賴感的降低，減損其執業獲利的可能。特別是本號解釋理由書多數意見認為：「未經考試及格者，來擔任記帳士會產生『消費者無從辨識其差異，致難以確保其權益…』的後果」，本號解釋理由書之說明，不啻「印證」外界對彼等執業品質的質疑。

因此，本席認為國家對於這些即刻相信國家法律的換照人，不應驟然未經更嚴格的公益檢驗，也未仔細斟酌有無其他更和緩的辦法以減輕對當事人權益的衝擊，即毅然宣布系爭換照規定違憲失效。特別是必須注重比例原則的考量，如同本席一再指陳的，例如：透過對記帳士業務的回歸「報稅代理人」性質，從而對本法第十三條第四款規定加以限縮，使得與會計師業務有合理的差別（包括收費標準），而不致於讓消費者產生選擇上的混淆（註十二）；或加強執業訓練，以取得更高的服務品質（註十三）；甚或規定一定的過渡期間，賦予考試及格的義務（註十四）…都是適例。本號解釋未將本法第三十五條列入釋憲檢驗，使得上述「具體化界限」，以及本號解釋公布後，記帳及報稅代理業務人可以繼續-即無限期的執行業務，是否有「保護過當」之嫌…等問題，都未能獲得較完整的闡釋！乃可惜之至也！

四、結論：記帳士命運多舛的「三幕劇」

本號解釋多數大法官意見，固然想兼顧憲法第八十六條第二款的考試排他性，維繫本院釋字第四五三號解釋的利益，以及保障八千餘名記帳及報稅代理業務人的職業，以維持其生計。同時囿於避免類似「訴外裁判」的指摘，故只針對系爭換照條文進行解釋，而不對構成該條文「內容」的本法第三十五條一併進行檢驗，難免造成「欲面面俱到，但卻無法面面周全」之弊！

以本案相關的記帳及報稅代理業務人而言，本來被俗稱為「地下會計師」，遊走於法律許可的邊緣。但長年來對於無力支付高額會計師業務費用的中小企業及個別納稅人，卻提供了相當廉價、彈性與迅速的專業服務，這也是伴隨著我國經濟發展及經濟奇蹟的見證者。我國步上更健全與富足的現代社會，立法者願將這些行業者納入法規，而予制度化與法制化的管理，亦為進步國家之寫照。但「求其治而無方」，透過本號釋憲聲請案的提起與解釋結果，顯示出這些記帳人的「多舛命運」。其坎坷命運頗似一齣「三幕劇」：

第一幕：「無法」（沒有法律規範）之「無照營業」的「社會寫實劇」。

第二幕：「合法」（九十六年公布系爭換照規定）之「有照營業」的「喜劇」。

第三幕：「合法」之「無照營業」（本號解釋公布後，回歸本法第三十五條規範）的「悲劇」。

記帳士的「法權」地位，由「無照營業」經合法化後，再轉由無記帳士資格的「無照營業」，就國家「依法行政」及法律關係明確性而言，無疑的是走了回頭路，又走回十年前的老路子！而對於八千名這些曾依法納稅、必須扶養家庭、負擔生計的記帳人，現今要面對全球經濟風暴大海嘯的衝擊，國家要以最慎重、人飢己飢的切膚感受，不可以過度理想主義的方式（註十五），如同重新構建一個全新法制與「新興行業規範」的樂觀心態，來處理這種攸關八千個家庭的生計大事（註十六）。思慮及此，本席頓感彷彿襲來的北國寒流，已沁進心扉。

註一：我國憲法在五十七條原本規定行政院院長提出覆議，立法院須以三分之二的絕對多數，方能維持原決議。而立法院維持原決議時，行政院院長唯有接受或辭職一途。然學界也頗認為行政院院長此時若再予以戀棧，則有失政治風骨。見謝瀛洲，中華民國憲法論，民國五十二年十月第十版，第 155 頁。我國行憲後至今歷經十次覆議案，其中行政院覆議成功四次（提出時間分別為民國四十三年八月十七日；七十九年十月十七日；八十五年六月十二日；九十一年二

月六日），覆議一旦失敗，也沒有發生行政院院長為此辭職的事例出現。

註二：見最高行政法院九十年度十一月份庭長法官聯席會議暨法官會議討論結論，刊載：各級行政法院庭長法官聯席會議暨法官會議法律座談會資料彙編（一），司法院印行，民國九十年十二月，第一八一頁。

註三：見釋字第四五三號解釋孫森焱、蘇俊雄大法官提出之不同意見書。

註四：學界也有認為關於某些專門職業及技術人員範圍的判斷，不應當只有立法院主導立法，應由立法院、行政院與考試院共同確定，洵為的論。可參見：陳春生，專技人員職業管理法律之研究，收錄於氏著：論法治國之權利保障與違憲審查，新學林出版社，二〇〇七年三月，第一三七頁。

註五：這在德國基本法第二條第一項保障的「人格發展權」，不無拗牙難懂。按照我國慣常的用語，本席認為應指「追求人生幸福快樂、與生涯成就」之意，也就是「開創人生」，故應當稱為「開創人生權」。

註六：本案件之中文譯本可參見：蕭文森譯：「關於職業自由（工作權）」之判決，刊載於：西德聯邦憲法法院裁判選輯（一），司法院印行，民國七十九年，第一二八頁以下；並參見李惠宗，從大法官釋字第四五三號解釋論司法審查在建立專業證照法制上的功能，東海法學研究，第十三期，一九八九年十二月，第十四、十五頁。

註七：如果以這個角度來檢驗目前我國這種考試，不無浮濫，例如：殯葬業的「禮儀師」，豈有嚴格考試檢驗之必要？其他亦如「不動產估價師」、「導遊人員」、「領隊人員」，以及屬於工程技術專業的食品、農漁業等技師，以及擬議中立法的驗光生…執照，都是考試氾濫的現象。參見吳清水，從層級化保留體系論記帳士法修法違憲爭議（上），國會雜誌，二〇〇八年四月，第三十六卷第四期，第六十八頁以下。該文第八十五頁以下有我國目前各種考試與公、私機關辦理證照考試的種類。洋洋灑灑，考試種類之繁複繽紛，令人目眩，不得不讚嘆我國誠為「考試大國」。

註八：按會計師為高等考試，記帳士為普通考試，據統計考選部九十四年至九十七年度開始辦理記帳士普考，到考人數由最低的 7,588 人（九十七年）到最多的 19,549 人（九十四年）不等，錄取率則徘徊在 8.36 %（九十四年）到 27.27%（九十七年）；至於會計師考試，到考人數則由 2,204 人（九十四年）到 2,887 人（九十七年），錄取率 13.57%（九十四年）至 20.44%（九十七年）。不論到考人數及錄取率來看，記帳士考試似乎不比會計師容易。但兩者一為高考，一為普考，試題難易自然不同。

註九：按行政院九十一年三月二十二日函送立法院審議之報稅代理人法草案第三十五條第一項原規定：原執業人得自本法施行之日起繼續執業七年；第二項規定：前項人員具有高中、高職以上學校畢業資格者，得應報稅代理人特種考試；第三項規定：前項特種考試，於本法實施後七年內辦理五次。但此規定皆遭立法院刪除。

註十：參閱地政士法第五十三條規定：「本法施行前，依法領有土地登記專業代理人證書者，於本法施行後，得依第七條規定，申請開業執照；已執業者，自本法施行之日起，得繼續執業四年，期滿前，應依第八條規定申請換發，始得繼續執業。本法施行前，已領有土地登記專業代理人考試及格或檢覈及格證書，得依本法規定，請領地政士證書。未依第一項規定申請換發而繼續執業者，依第

五十條第三款規定處理。」；第七條：「地政士應檢具申請書及資格證明文件，向直轄市或縣（市）主管機關申請登記，並領得地政士開業執照（以下簡稱開業執照），始得執業」；第八條：「開業執照有效期限為四年，期滿前，地政士應檢附其於四年內在中央主管機關認可之機關（構）、學校、團體完成專業訓練三十個小時以上或與專業訓練相當之證明文件，向直轄市或縣（市）主管機關辦理換發開業執照。屆期末換照者，應備具申請書，並檢附最近四年內完成專業訓練三十個小時以上或與專業訓練相當之證明文件，依前條規定，重行申領開業執照。換發開業執照，得以於原開業執照加註延長有效期限之方式為之。第一項機關（構）、學校、團體，應具備之資格、認可程序及訓練課程範圍等事項之辦法，由中央主管機關定之。」及第五十四條：「本法施行前，領有直轄市、縣（市）政府核發土地代書人登記合格證明或領有代理他人申辦土地登記案件專業人員登記卡，而未申領土地登記專業代理人證書者，應於本法施行後一年內申請地政士證書，逾期不得請領。」

註十一：參見陳新民，法治國家理念的靈魂-論法律溯及既往的概念、界限及過渡條款的問題，刊載於：陳新民著，法治國家論，民國九十年，學林出版社，第一七九頁以下。

註十二：以「稅捐機關核算九十六年執行業務者收入標準」（九十七年三月七日台財稅字第 0974514510 號令）來看，會計師及記帳士收入標準，除了記帳士代為記帳規定為每家每月直轄市及市為 2,500 元；在縣為 2,000 元外，其他關於辦理工商登記業務，則適用會計師收入的標準計算（第二十五點及第二點參照），明顯的並沒有對業務市場作合理的區隔，至為不妥。

註十三：立法者能夠對較低專業要求的記帳士給予較高密度的法律監控，來有助維護於消費者保護等公益。一個相關案例可獲啟示：德國聯邦憲法法院在一九五九年六月十六日公布著名的「助產士執業最高年齡限制之合憲性判決」，針對法律規定助產士年滿七十歲後，即不得繼續執業之規定，作出了合憲解釋。對於聲請人所主張為何同樣有執行接生任務的醫生，就沒有此項執業最高年齡之限制的規定，是否形成不公平及違反比例原則的現象？德國聯邦憲法法院認為法律可以認定助產士沒有醫師所擁有的專業智識，以及維護病人權益的能力，所以屬於應當「高密度監督者」的行業，可以要求為多次的考試及定期參加專業進修，並不違反憲法的規定。憲法法院在此提出：醫生的職業特徵，是在經濟方面，自己須負高程度之責任及風險，尤其在執行業務本身必須自己獨力負責，作為和助產士的明顯區別。就此意義而言，我國會計師法第四十條第一項明白規定會計師對於承辦業務所為之行爲，負法律上之責任；以及同法第四章第三十九條以下有甚多的義務及責任條款之規定。反之，記帳士法則無會計師法第四十條第一項之規定，其義務與責任條款（第十六條以下），也較會計師法少得多，關於前述德國聯邦憲法法院判決，可參見吳綺雲譯，關於「執業最高年齡限制之合憲性」之判決，刊載於德國聯邦憲法法院裁判選輯（三），司法週刊雜誌社印行，民國八十一年，第八頁以下。

註十四：例如行政院九十一年三月二十二日函請立法院審議的報稅代理人法草案第三十五條第一項規定便有「繼續執業七年」的過渡條款。再比照考選部於民國八十四年五月及十一月舉辦兩次「地政士」考試，讓原有符合規定的土地登

記代理人能夠更多取得資格的機會，恐怕更合乎比例原則。

註十五：德國學界在討論憲法解釋與法律解釋的差異時，學界已提出聯邦憲法法院之憲法解釋，應當比一般法院對法律所作解釋更加考慮到對於社會之影響，也就是對於「後果預期」須更為精確評估，這顯示憲法解釋已經具有「高度務實」義務，不能一味追求理想，可參見：Karl Larenz 著，陳愛娥譯，法學方法論，五南圖書出版公司，民國八十五年，第二六四頁。

註十六：依相關資料統計以九十七年年底為止，資料完整換照的 6,171 人分析，其中以四十歲至四十九歲及五十歲至五十九歲人數最多，分別為 2,525 人、2,236 人，佔比例的 40% 及 36%，合計共佔 76%，這些年紀都是維繫及負擔家庭生計的主力階層。

抄考試院函

中華民國 97 年 5 月 8 日
考臺組壹一字第 09700032161 號

主 旨：有關 96 年 7 月 11 日修正公布之記帳士法第 2 條增訂第 2 項規定，本院行使職權與立法院之職權，發生適用憲法之爭議，爰依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 1 款規定，聲請 貴院解釋惠復。

說 明：

一、依據考選部中華民國 97 年 2 月 5 日選規字第 0971300045 號函及同年 4 月 24 日本院第 10 屆第 281 次會議辦理。

二、檢附釋憲聲請書 1 份。

院 長 姚嘉文

抄考試院釋憲聲請書

壹、聲請解釋憲法之目的

中華民國 96 年 7 月 11 日修正公布之記帳士法第 2 條第 2 項規定「依本法第三十五條領有記帳及報稅代理業務人登錄執業證明書者，得換領記帳士證書，並充任記帳士。」與憲法第 86 條第 2 款專門職業及技術人員執業資格，應經考試院依法考選銓定之規定及貴院釋字第 453 號解釋相牴觸。該條文已逾越憲法賦予立法院權限而侵犯考試院（以下簡稱本院）及其他機關憲法之權限，違反憲法權力分立之原則。本院因行使職權適用憲法發生疑義，及與立法院之職權，發生適用憲法之爭議，爰依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 1 款規定聲請解釋，請宣告上述條文違反憲法規定，並立即失效。

貳、疑義或爭議之性質與經過及涉及之憲法條文

一、記帳士法立法之經過及爭議

民國 84 年 5 月 19 日修正公布之「商業會計法」第 5 條第 4 項規定：「商業會計事務，得委由會計師或經中央主管機關認可之商業會計記帳人辦理之。」一節，案經 87 年 5 月 8 日貴院釋字第 453 號解釋宣告「商業會計記帳人既在辦理商業會計事務，係屬專門職業之一種，依憲法第 86 條第 2 款之規定，其執業資格自應依法考選銓定之。商業會計法第 5 條第 4 項規定，委由中央主管機關認可商業會計記帳人之資格部分，有違上開憲法之規定，應不予適用。」依是項解釋，行政院即著手研擬報稅代理人法（後經立法院改為記帳士法）草案，並經立法院三讀通過，於 93 年 6 月 2 日公布施行。依記帳士

法第 2 條（現行第 1 項）規定：「中華民國國民經記帳士考試及格，並依本法領有記帳士證書者，得充任記帳士。」另立法院為保障於記帳士法立法前原已從事相關業務 3 年以上既有從業人員之工作權，爰於同法第 35 條規定：「（第 1 項）本法施行前已從事記帳及報稅代理業務滿三年，且均有報繳該項執行業務所得，自本法施行之日起，得登錄繼續執業。但每年至少應完成二十四小時以上之相關專業訓練。（第 2 項）前項辦理專業訓練之單位、訓練課程、訓練考評、受理登錄之機關、登錄事項、登錄應檢附之文件及其他相關事項，其管理辦法由主管機關定之。」財政部依上述條文訂定之「記帳士法第三十五條規定之管理辦法」第 3 條規定「合於本法第三十五條第一項規定之記帳及報稅代理業務人（以下簡稱記帳及報稅代理業務人），應自本辦法發布施行日起一年內，向事務所或執業場所所在地之國稅局申請登錄以繼續執業。」是以，按記帳士法規得執行記帳士業務者，有稱「記帳士」與「記帳及報稅代理業務人」二種，以資區別經記帳士考試及格領有記帳士證書者，與未經考試及格由財政部依法辦理登錄訓練之現職從業人員。

二、記帳士法修正條文立法之經過及爭議

96 年 4 月 26 日立法院第 6 屆第 5 會期財政委員會第 12 次全體委員會議審查蔡家福立法委員等 119 人擬具「記帳士法第二條條文修正草案」，增訂第 2 項規定：「依本法第三十五條規定領有記帳及報稅代理業務人登錄執業證明書者，得換領記帳士證書，並充任記帳士。」基於原商業會計法第 5 條第 4 項有關商業會計事務，得委由經中央主管機關認可商業會計記帳人辦理之規定，業經貴院釋字第 453 號解釋宣告為違憲，記帳士依法應經專門職業及技術人員考試及格，爰考選部與財政部對本修正草案皆表達反對意見；同時並建議參酌近年完成立法程序之其他職業管理法體例，於記帳士法第 35 條第 2 項、第 3 項修正為：「（第 2 項）依前項規定領有記帳及報稅代理業務人登錄執業證明書者，得應專門職業及技術人員特種考試記帳士考試。（第 3 項）前項特種考試，於本法修正公布後五年內辦理五次。」為現職從業人員辦理限期停辦之特種考試，始為正辦。惟提案之委員仍堅決表示支持本案通過，最後主席裁示本案審查通過，並於同年 5 月 29 日朝野黨團協商結論略以：記帳士法第 2 條條文，照審查會通過條文通過，並送院會表決；嗣立法院於同年 6 月 15 日第 18 次會議時，三讀表決通過上述修正條文，並於 96 年 7 月 11 日經總統令修正公布。

三、爭議之內容及涉及之憲法條文

查憲法第 86 條規定，專門職業及技術人員執業資格，應經考試院依法考選銓定之；貴院釋字第 453 號解釋復將商業會計事務歸類為專門職業之一種。是以，記帳士法第 2 條第 1 項規定：「中華民國國民經記帳士考試及格，並依本法領有記帳士證書者，得充任記帳士。」考選部並於民國 94 年開始辦理專門職業及技術人員普通考試記帳士考試，共辦理 3 次，及格人數共計 7,214 人。而記帳士法第 2 條第 2 項規定：「依本法第三十五條規定領有記帳及報稅代理業務人登錄執業證明書者，得換領記帳士證書，並充任記帳士。」允許記帳及報稅代理業務人不經記帳士考試及格，而由財政部逕予發給記帳士證書，除違反記帳士法第 2 條第 1 項規定，且互相矛盾外，是否抵觸憲法及憲法解釋？滋生疑義。

四、聲請釋憲之權責機關

96 年 7 月 11 日總統修正公布記帳士法第 2 條修正條文後，行政院 96 年 8 月 17 日院臺財字第 0960090048 號致本院函，就前開修正條文違反憲法第 86 條第 2 款專門職業及技術人員執業資格，應經考試院依法考選銓定之規定，為維護國家考試制度，建請本院向貴院聲請釋憲。該函略以：修正條文公布後，相關團體連署陳情，質疑該條文違憲，認記帳士之執業範圍，依記帳士法第 13 條規定，包括「受委任辦理商業會計事務」乙項，業經貴院釋字第 86 號解釋及憲法第 86 條第 2 款規定，其執業資格應依法考選銓定之；修正條文第 2 條第 2 項規定與釋字第 453 號解釋不符，亟待釐清，以維考試制度之健全。惟考試權依憲法分立之原理，係屬考試院職掌，爰建請本院向貴院聲請解釋。

嗣經本院 96 年 8 月 23 日考臺組壹一字第 0960005812 號函請考選部依前開行政院函建議辦理。考選部經就聲請釋憲之程序及理論完整性，詳加研究結果，依司法院大法官審理案件法規定之格式，擬具釋憲聲請書。案經本院第 10 屆第 281 次會議審議通過，依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 1 款規定，向貴院聲請解釋憲法。

參、聲請解釋憲法之理由及聲請機關對本案所持之立場與見解

一、考試權之維護

（一）專門職業及技術人員執業資格，應依法考選銓定之

憲法第 86 條規定，公務人員任用資格與專門職業及技術人員執業資格，應經考試院依法考選銓定之。可知考試權為考試院專屬之權力。其中所稱「專門職業及技術人員」者，依「專門職業及技術人員考試法」第 2 條規定，係指依法規應經考試及格領有證書始能執業之人員。由此可知，「依法規」、「應經考試及格」、「領有證書」為認定專門職業人員之三項要件；另依貴院釋字第 352 號解釋之理由書內涵，「涉及人民財產權益」、「須具備相關之專業知識與經驗，始能勝任」之行業，即係屬專門職業。釋字第 453 號解釋之理由書更明白指出「憲法第八十六條第二款所稱之專門職業及技術人員，係指具備經由現代教育或訓練之培養過程獲得特殊學識或技能，而其所從事之業務，與公共利益或人民之生命、身體、財產等權利有密切關係者而言。」準此，凡屬專門職業及技術人員，則其執業資格，皆應恪遵憲法上開規範，由本院依法考選銓定之，其法理至明。

（二）記帳士法修正條文違背憲法及其解釋

查記帳士法之立法緣由，係依照貴院釋字第 453 號解釋，商業會計事務係「依據一般公認會計原則從事商業會計事務之處理及據以編製財務報表，其性質涉及公共利益與人民財產權益，是以辦理商業會計事務為職業者，自須具備一定之會計專業知識與經驗。…所稱『商業會計記帳人』既在辦理商業會計事務，係屬專門職業之一種，依憲法第八十六條第二款之規定，其執業資格自應依法考選銓定之」；又行政院考量記帳與報稅事務，常為相附隨之事項，如由同一人處理自會計記帳程序至報稅完成，較具完整性。遂於擬訂記帳士之執行業務範圍時，將上述「受委任辦理商業會計事務」納入規範，於記帳士法第 13 條規定其得執行之業務為「一、受委任辦理營業、變更、註銷、停業、復業及其他登記事項。二、受委任辦理各項稅捐稽徵案件之申報及申請事項。三

、受理稅務諮詢事項。四、受委任辦理商業會計事務。五、其他經主管機關核可辦理與記帳及報稅事務有關之事項。」是以，93 年 6 月 2 日公布施行之記帳士法第 2 條明文規定：「中華民國國民經記帳士考試及格，並依本法領有記帳士證書者，得充任記帳士。」由此可知，記帳士之資格係經本院本於憲法所賦予之「考試權」依法考選而取得。現行從業之記帳及報稅代理業務人如欲取得記帳士證書並充任記帳士，須經專門職業及技術人員普通考試記帳士考試及格始得為之。現增訂之第 2 條第 2 項條文「依本法第三十五條規定領有記帳及報稅代理業務人登錄執業證明書者，得換領記帳士證書，並充任記帳士。」與同法第 2 條第 1 項條文互相矛盾，明顯違背釋字第 453 號解釋意旨，並侵犯憲法所賦予本院之「考試權」。

二、立法權不得逾越憲法解釋

司法院解釋憲法，並有統一解釋法律及命令之權，憲法第 78 條定有明文。法律與憲法牴觸者無效，法律與憲法有無牴觸發生疑義時，由司法院解釋之，憲法第 171 條規定甚明。又憲法增修條文第 5 條第 4 項規定，司法院設大法官若干人，大法官除掌理憲法第 78 條之規定外，並組成憲法法庭審理政黨違憲之解散事項，足見憲法賦予大法官維護規範位階及憲政秩序之重大職責。是以貴院大法官依司法院大法官審理案件法之規定，就憲法所為之解釋，不問其係闡明憲法之真義、解決適用憲法之爭議、抑或審查法律是否違憲，均有拘束全國各機關及人民之效力，業經貴院釋字第 185 號解釋在案。「立法院行使立法權時，雖有相當廣泛之自由形成空間，但不得逾越憲法規定及司法院所為之憲法解釋」，此為釋字第 405 號解釋所明示。查釋字第 405 號解釋之源起，係釋字第 278 號解釋原已宣告「中華民國七十九年十二月十九日修正公布之教育人員任用條例第二十一條規定，學校職員之任用資格，應經學校行政人員考試及格或經高普考試相當類科考試及格，與憲法第八十五條所定公務人員非經考試及格不得任用之意旨相符。同條關於在該條例施行前已遴用之各類學校現任職員，其任用資格『適用各該原有關法令』之規定，並不能使未經考試及格者取得與考試及格者相同之公務人員任用資格，因之，僅能繼續在原學校任職。」惟 83 年 7 月 1 日修正公布之教育人員任用條例第 21 條第 2 項中，關於「並得在各學校間調任」之規定，使未經考試及格者與取得公務人員任用資格者之法律地位幾近相同。貴院大法官認為對於前開條例施行後以考試及格任用之人員有失公允，與「憲法第八十五條、第七條及第二七八號解釋意旨不符」，爰宣告該修正條文應自第 405 號解釋公布之日起失其效力。

基於權力分立及立法權受憲法拘束之原理，釋字第 453 號解釋業已宣告「商業會計記帳人既在辦理商業會計事務，係屬專門職業之一種，依憲法第八十六條第二款之規定，其執業資格自應依法考選銓定之。」在案，立法院亦應受此解釋之拘束。惟本次記帳士法第 2 條增訂第 2 項條文，記帳及報稅代理業務人不須經由記帳士考試及格即可充任記帳士，顯然違反憲法解釋之拘束力，應屬違憲而當然無效。

三、對原有從業人員工作權之保障應與其資格條件衡平考量

（一）工作權保障應考量比例原則

法秩序變動時，原從業人員之工作權及其信賴利益有給予最適當保護之必要性。所謂最適當的信賴保護措施，並非指給予原從業人員最多保障之措施，

要而係指最合理、最能適度調和公益與私益之措施。記帳士法第 35 條既已允要許記帳及報稅代理業務人繼續執業，其工作權業經獲得充分之保障，記帳士要法第 2 條第 2 項進一步允許未經專門職業及技術人員考試及格之記帳及要報稅代理業務人，逕予取得「記帳士」資格，此一規定非保障原從業人員權要益之必要手段，顯有違背比例原則中之必要性原則。

依貴院釋字第 404 號解釋、第 411 號解釋，將憲法上之工作權闡釋為要「憲法第十五條規定人民之工作權應予保障，故人民得自由選擇工作及職業要，以維生計。」認為工作權等同於職業自由，惟於此兩號解釋中也直接說明要「專技人員」之執業與「公共福祉」有密切關係，「為增進公共利益之必要要，對於人民從事工作之方法及應具備之資格或其他要件，自得以法律為適當要之規範。」釋字第 510 號解釋再揭示「其工作與公共利益密切相關者，於要符合憲法第二十三條比例原則之限度內，對於從事工作之方式及必備之資格要或其他要件，得以法律加以限制。然法律規定不能鉅細靡遺，就選擇職業之要自由，尚非不得衡酌相關職業活動之性質，對於從事特定職業之個人應具備要之知識、能力、年齡及體能等資格要件，授權有關機關以命令訂定適當之標要準。」商業會計，係表達營業主體公正之財務狀況，以供投資人、商業負責要人及授信機構作投資決策及授信之依據，而政府機關亦得以之為釐訂財經政要策、徵收稅捐之張本，其涉及公共利益至深。原記帳士法第 2 條及第 35 要條已兼顧公共利益及工作權維護此二大憲法保障原則，然增訂之第 2 條第要 2 項條文係屬工作權保障過度，破壞「記帳士歸類為專門職業資格之公益要目的」，違反比例原則。本項條文造成公益與私益之失衡，經記帳士考試及要格者與未經考試及格者同樣使用「記帳士」名稱發給記帳士證書，不僅使商要業會計委託人無法辨識，造成市場混亂，同時亦損及政府認證之公信力，對要於記帳士考試證照制度之建立，乃至未來各項專門職業及技術人員考試證照要制度之建制，均有不利之深遠影響。

（二）對原有從業人員工作權保障之立法原則

查各職業主管機關及考選部歷年來於新制定之職業管理法例，對於原有從業人員之執業資格採取下列模式：其一，對於該職業原即有管理規範者，如專利代理人（專利師）、土地登記專業代理人（地政士）、導遊人員、領隊人員等，原即依其主管機關管理辦法，領有執業證書（或證明書）者，基於信賴保護原則，制定新法時，同時允許以原核發之證書繼續執業。其二，對於該職業原並無管理規範，而係欲透過新制定之職業管理法使其建立健全管理制度。凡涉及人民生命安全及公共利益者，對現職從業人員，皆在條文中規範若干年參加若干次限期停辦之特種考試，該項特種考試僅限現職從業人員參加，命題採實務取向，考試及格者與各該專技人員高普考試及格人員，取得相同執業資格，但屆期仍未通過考試則不得繼續執行業務，如物理治療師法（84 年）、職能治療師法（86 年）、社會工作師法（88 年）、醫事檢驗師法（89 年）、不動產估價師法（89 年）、不動產經紀業管理條例（90 年）、心理師法（90 年）、呼吸治療師法（91 年）等。

行政院 91 年 3 月 22 日函請立法院審議之「報稅代理人法」草案第 35 條規定：「（第 1 項）本法施行前已從事報稅代理業務滿三年，且均有報繳該項執行業務所得者，得自本法施行之日起，繼續執業七年。（第 2 項

）前項人員經主管機關核發證明，且具有高中、高職以上學校畢業資格者，得應報稅代理人特種考試。（第 3 項）前項特種考試，於本法施行後七年內辦理五次。」即依上開規範模式制定。嗣經立法院財政委員會 92 年 10 月 22 日、92 年 12 月 29 日兩次審議結果，法案名稱照羅委員明才等提案名稱「記帳士法」通過。第 35 條經立法院黨團朝野協商條文為：「（第 1 項）本法施行前已從事記帳及報稅代理業務滿三年，且均有報繳該項執行業務所得，自本法施行之日起，得登錄繼續執業。但每年至少應完成二十四小時以上之相關專業訓練。（第 2 項）前項辦理專業訓練之單位、訓練課程、訓練考評、受理登錄之機關、登錄事項、登錄應檢附之文件及其他相關事項，其管理辦法由主管機關定之。」最後經立法院三讀通過。但原有從業人員之名稱、管理、權益等，和依記帳士法考試及格取得記帳士者仍有區別。

（三）未經考試及格之原從業人員僅能以「記帳及報稅代理業務人」資格繼續執業

依記帳士法第 35 條規定，其主管機關財政部訂定「記帳士法第三十五條規定之管理辦法」，並於第 3 條規定：「合於本法第三十五條第一項規定之記帳及報稅代理業務人，應自本辦法發布施行日起一年內，向事務所或執業場所所在地之國稅局申請登錄以繼續執業。」惟考量該等人員得執行相關業務，係因記帳士法第 35 條規定，並非經記帳士考試及格，領有記帳士證書之記帳士。為避免牴觸憲法第 86 條第 2 款規定，原立法不將該等人員同稱為記帳士，而係於記帳士法第 35 條規定之管理辦法，將該等人員稱為「記帳及報稅代理業務人」，以資區別。而渠等人員，原並無任何證書或證明書，亦未納入管理，僅於記帳士法公布施行後，由財政部核發「記帳及報稅代理業務人登錄執業證明書」，證明其得依法繼續執業之資格。是以原立法意旨即區分為二種身分，避免影響人民選擇之權利，造成相關損害及後續損害賠償問題，以資保障委託人之權益。揆諸貴院釋字第 278 號解釋理由書中，指出教育人員任用條例施行前已遴用之各類學校現任職員，分別適用各該原有關法令之規定，並不能使未經考試及格者取得與考試及格者相同之公務人員任用資格，所以僅能繼續在原學校任職（不得跨校調動）。同理，未經專技人員考試及格者亦不能取得與考試及格者相同之專門職業名稱、證書及權益等。

四、記帳及報稅代理業務人不宜比照援引地政士相關規定

按蔡家福立法委員等 119 人擬具「記帳士法第二條條文修正草案」之提案修法理由中，認為比照地政士「以證換證」，給予該等業者正名及肯定其專業。關於上述所稱修法之理由，顯然係因誤解原記帳士法第 35 條立法意旨，與地政士法第 54 條立法緣由等所致，謹分述如下：

（一）地政士法第 54 條立法緣由

依地政士法第 54 條規定：「本法施行前，領有直轄市、縣（市）政府核發土地代書人登記合格證明或領有代理他人申辦土地登記案件專業人員登記卡，而未申領土地登記專業代理人證書者，應於本法施行後一年內申請地政士證書，逾期不得請領。」此規定係源於土地法第 37 條之 1 第 2 項規定：「土地登記專業代理人，應經土地登記專業代理人考試或檢覈及格。但在本法修正施行前，已從事土地登記專業代理業務，並曾領有政府發給土地代書人登記合格證明或代理他人申辦土地登記案件專業人員登記卡者，得繼續執業；未領有土地代書人登記合格證明或登記卡者，得繼續執業至中華民國八十四年十二

月三十一日。」所稱「曾領有政府發給土地代書人登記合格證明或代理他人申辦土地登記案件專業人員登記卡」又係源於該法前於 64 年 7 月 24 日修正條文第 37 條之 1 即有「土地登記之聲請，得由代理人爲之。但應附具委託書。前項代理人爲專業者，其管理辦法，由中央地政機關定之。」之規定，上開法律授權訂定之「土地登記專業代理人管理辦法」（70 年 6 月 22 日訂定發布，92 年 4 月 24 日廢止）第 4 條規定：「合於下列資格之一者，得請領專業代理人證書：一、經專業代理人考試或檢覈及格者。二、領有直轄市、縣（市）政府核發土地代書人登記合格證明者。三、領有直轄市、縣（市）政府核發代理他人申辦土地登記案件專業人員登記卡者。」其第 2、3 款規定之人員，即指土地法 64 年 7 月 24 日修正後至 70 年 6 月 22 日該管理辦法訂定前，該段期間已經由中央地政機關依土地法規定視爲專業，而發給土地代書人登記合格證明或專業人員登記卡並予納入管理之人員。

（二）記帳士立法前，政府並無管理之法令

如上說明，因土地法於 64 年 7 月 24 日即就土地登記專業代理人予以明文規定，認定其身分，並由中央地政機關管理，貴院釋字第 352 號解釋爰認爲「七十八年十二月二十九日修正公布之土地法第三十七條之一第二項規定…與憲法並無牴觸。」故地政士法即按土地法（第 37 條之 1）於第 54 條規定：「本法施行前，領有直轄市、縣（市）政府核發土地代書人登記合格證明或領有代理他人申辦土地登記案件專業人員登記卡，而未申領土地登記專業代理人證書者，應於本法施行後一年內申請地政士證書，逾期不得請領。」另釋字第 352 號解釋理由書並指出「該法對修正施行前，已從事土地登記專業代理業務，並依照當時法規取得合格證明或登記卡者，准予繼續執業。至於實際上已從事土地登記代理業務，而未取得合格證明或登記卡者，本無合法權利可言。」而現行「記帳及報稅代理業務人」係於記帳士立法後依該法第 35 條規定始得繼續執行業務，並依「記帳士法第三十五條規定之管理辦法」規定領有「記帳及報稅代理業務人登錄執業證明書」，於記帳士立法前，政府對渠等人員，向無管理之法令依據，當然亦未如前揭地政士（土地登記專業代理人）曾由政府發給登記卡等相類之證明，自不得於條文爲相同之規定。鑒於記帳士立法前，政府對於原稅務會計記帳代理業者，並無發給合格證明或登記卡等相類之證明，參照釋字第 352 號解釋理由，渠等人員，本無合法權利可言，與地政士情形並不相同，自不應援引比照。

五、「記帳及報稅代理業務人」與「記帳士」有別

（一）記帳士法第三十五條規定之管理辦法

財政部依記帳士法第35條規定，訂定「記帳士法第三十五條規定之管理辦法」，規定「合於本法第三十五條第一項規定之記帳及報稅代理業務人（以下簡稱記帳及報稅代理業務人），應自本辦法發布施行日起一年內，向事務所或執業場所所在地之國稅局申請登錄以繼續執業」。惟考量該等人員得執行相關業務，係因記帳士法第 35 條規定，使其取得工作權，並非經記帳士考試及格，領有記帳士證書之記帳士，是以，不宜將該等人員同稱爲記帳士，爰於「記帳士法第三十五條規定之管理辦法」中，將該等人員稱爲「記帳及報稅代理業務人」，以資區別。而該等人員，並無記帳士證書，僅有財政部核發之「記帳及報稅代理業務人登錄執業證明書」，證明其得依法繼續執業之資格。

(二) 本修正條文宣告違憲並停止適用，財政部撤銷換領之記帳士證書，並無窒礙難行之處

記帳士法第 2 條第 2 項修正條文通過後，財政部於 96 年 12 月 31 日發布「財政部受理記帳及報稅代理業務人申請換領記帳士證書辦法」，依記帳士法第 5 條第 2 項規定，據以執行該法第 2 條第 2 項規定之記帳及報稅代理業務人申請換領記帳士證書作業。得依前開規定換領記帳士證書者，計有 8,532 人；至 97 年 4 月 3 日止，計有 4,518 人完成換證。

惟為區別與經記帳士考試及格者之不同，二者證書有別，依前開辦法換發之記帳士證書，其有效期限為自換發當年月起至次年度 1 月 31 日止，亦即逐年換證；至經記帳士考試及格者核發之記帳士證書則永久有效。爰本案如經貴院宣告違憲並停止適用，財政部撤銷前開已申請換領之記帳士證書，並無窒礙難行之處。

(三) 本修正條文宣告違憲並停止適用，不影響「記帳及報稅代理業務人」權益

現行依據記帳士法第 35 條規定核准登錄，取得繼續執業資格之「記帳及報稅代理業務人」，其執行業務之範圍與記帳士並無不同，本修正條文停止適用（即不受理其換領記帳士證書），前開人員依第 35 條規定，仍可以「記帳及報稅代理業務人」名稱繼續執業，並未影響其既有執業權益。

肆、結論

記帳士法自 93 年 6 月公布施行迄今，已舉辦過三屆記帳士考試（94 年、95 年及 96 年），及格人數 7,214 人，應考人基於信賴記帳士法修正前之法規範（信賴基礎），辛勤進修並參加考試（信賴表現），期待經由公開、公平及公正之考試程序，取得專門職業及技術人員記帳士資格證書（信賴利益），依據法治國原則之法安定性原則及信賴保護原則，理應予維持及保障。

然而記帳士法第 2 條修正條文於 96 年 7 月 11 日公布施行後，全國將有 8,532 名記帳及報稅代理業務人，得不經記帳士考試，而逕以登錄執業證明書直接換領記帳士證書，違反公平正義原則，嚴重影響專門職業及技術人員考試證照制度。甚者，目前經記帳士考試及格者計 7,214 人，而得依記帳士法第 2 條第 2 項修正條文換領記帳士證書者計 8,532 人，則未經考試可以直接換領記帳士證書之記帳及報稅代理業務人人數，遠超過經記帳士考試及格之總人數，對於國內會計制度之維持及商業環境之發展，恐有不利之深遠影響，除嚴重違反社會公益原則外，並破壞專門職業及技術人員考試證照制度之建制，影響重大。

綜上，記帳士屬專門職業及技術人員，須經記帳士考試及格，並依法領有記帳士證書者，始得充任。96 年 7 月 11 日修正公布之記帳士法第 2 條第 2 項，規定記帳及報稅代理業務人無須經記帳士考試，即得領有記帳士證書，充任記帳士，明顯有違釋字第 453 號解釋意旨，且與憲法第 86 條規定牴觸，請貴院逕予宣告該條文違憲，應屬無效。

關係文件之名稱及件數：

附件一：本院 96 年 8 月 23 日考臺組壹一字第 0960005812 號致考選部函。

附件二：行政院 96 年 8 月 17 日院臺財字第 0960090048 號致本院函。

附件三：96 年 7 月 11 日修正公布之記帳士法。

附件四：96 年 4 月 26 日立法院第 6 屆第 5 會期財政委員會第 12 次全體委員會會議審查蔡家福立法委員等 119 人擬具「記帳士法第二條條文修正草案

」條文對照表。

附件五：96 年 4 月 26 日立法院第 6 屆第 5 會期財政委員會第 12 次全體委員會議審查蔡家福立法委員等 119 人擬具「記帳士法第二條條文修正草案」考選部、財政部之立場。

附件六：91 年 3 月 22 日行政院函請立法院審議之「報稅代理人法草案」（92 年 12 月 29 日立法院財政委員會第 5 屆第 4 會期第 13 次全體委員會議修正草案名稱爲「記帳士法」）。

附件七：92 年 10 月 22 日、12 月 29 日立法院財政委員會第 5 屆第 4 會期第 5 次、第 13 次全體委員會議併案審查「報稅代理人法草案」等案考選部、財政部之立場。

附件八：財政部核發兩種記帳士證書影印本各 1 份。
（本件聲請書附件略）