

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 453 號

解釋日期：民國 87 年 05 月 08 日

資料來源：司法院公報 第 40 卷 6 期 1-8 頁

司法院大法官解釋（十）（99年5月版）第 156-168 頁

總統府公報 第 6221 號 5-14 頁

相關法條：中華民國憲法 第 86 條

商業會計法 第 2、5 條

解 釋 文：商業會計事務，依商業會計法第二條第二項規定，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，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，須具備一定之會計專業知識與經驗，始能勝任。同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」，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。商業會計法第五條第四項規定，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。

理 由 書：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。

商業會計事務，依商業會計法第二條第二項規定，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，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。同法第五條第四項前段規定：「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」，其所以於會計師外亦得由商業會計記帳人辦理，旨在解決中小規模營利事業無力負擔雇用會計師之問題，惟為確保商業會計事務詳實無訛，以利主管機關稽核，執行商業會計記帳業務之人，仍必須對記帳及稅務會計有相當之專業知識與經驗，始足以勝任。因而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。商業會計法第五條第四項將之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。

大法官會議主 席 施啓揚

大法官 翁岳生

劉鐵錚

吳 庚
王和雄
王澤鑑
林永謀
施文森
城仲模
孫森焱
陳計男
曾華松
董翔飛
楊慧英
戴東雄
蘇俊雄

不同意見書

大法官 蘇俊雄

依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銓定之。所謂「專門職業及技術人員」的概念，基本上是指涉一種在社會生活上有專門知識與技能的主觀資格；因為此等執業往往涉及重要的公共利益，故憲法第八十六條除了就公務人員之任用資格設有一定條件的要求外，對於專門職業及技術人員的執業，亦認為應經考試院依法考選銓定之。進而言之，由於此等職業與技能活動之主觀資格條件的要求，尚且關係到人民的工作權以及人格發展權的限制問題，而且「專門職業及技術人員」的規範概念，本質上必然會牽涉到社會各行各業的養成教育、職業形相與職業倫理等因素，因此在憲法的權限分派秩序中，「專門職業及技術人員」的考選固然是考試院的職權，可是究竟那些職業活動屬於憲法第八十六條所稱的「專門職業及技術」，毋寧還必須委由立法者做進一步的評價判斷，方符合憲法第二十三條所揭示之法律保留原則以及憲法第八十六條所指「依法」考選銓定的意旨。也由於各種行業之主觀與客觀職業條件—包括考試等級及執業管理等規範的設定，往往必須委諸立法者依據憲法規範意旨做進一步的政策決定；釋憲機關因此固然可以審查相關法律規範是否合乎憲法第八十六條之規範要求的問題，但亦必須適度尊重立法者的自由形成權限，而不能動輒便「替代」立法者從事政策決定。就此而言，對於本件聲請所涉及之商業會計法第五條第四項規定是否合乎憲法第八十六條之規範意旨的問題，大法官應進行實質審查的法理見解，固為本席所贊同；但是認為該法所稱之「商業會計記帳人」，屬於憲法第八十六條第二款所稱之「專門職業及技術人員」的多數意見，在法理上毋寧還有商榷之餘地。

質言之，憲法第八十六條第二款，雖然對於「專門職業及技術人員」設定了資格考試的要求，但是所謂「專門職業及技術人員」的不確定法概念，由於另外關係到人民的職業自由以及社會、市場的規範秩序，其主要內涵無疑還需要立法者做進一步的評價判斷後，才能予以確定。不過多數通過的解釋文似乎認為，「專門職業及技術人員」之概念既揭示於憲法，

即應為大法官擁有解釋權威之憲法上的規範概念；多數意見甚至從概念邏輯涵攝的觀點，直接便認定商業會計法第五條第四項所稱商業會計記帳人，既在辦理商業會計事務，即係屬於專門職業之一種，而應有憲法第八十六條第二款規定之適用。此項論斷不僅忽視了「框架性」（Rahmenartig）的憲法規範特質，而且顯然也不符合確保適當功能分配秩序的憲法解釋原則。蓋商業會計記帳人作為現代工商業社會變遷發展下所蘊生的新興行業，其與傳統的會計師之職業形相（Berufsbild）和社會角色有何不同？與所謂稅務代理人之職業內容又要如何區隔界定？在憲法保障開放社會之發展的意旨下，這些問題理應先由立法者衡量相關社會事實，在眾多的因應方案中選擇、決定其規範機制。尤其，在所有社會上的職業活動多多少少都具有一定之「專業性」、且都與公共利益相關的情況下，由於考試院的統一考選銓定，對於許多職業活動的管理而言，其實並不是「適切」而「必要」的管制措施，因此對於憲法第八十六條所定基本原則的憲法解釋，毋寧更不能拘泥於概念文義的僵硬理解，而應該容認立法者對於憲法上所稱「專門職業及技術人員」此項規範概念的具體化，擁有相當程度的判斷與決定餘地，俾使立法者能夠追求合乎比例原則的管制秩序。就此而言，多數意見對於「專門職業及技術人員」的概念詮釋與界定，不僅未能適切地釐清憲法第八十六條的規範意旨，而且其以概念邏輯推理的方式逕自認定某特定行業屬於專門職業人員、必須交由考試院考選銓定的作法，恐怕更已侵犯到了立法者的政策形成權限，而有違憲法解釋與規範審查的基本分際。

基於上述看法，吾人固認為大法官可以審查商業會計法之系爭規定是否合乎憲法第八十六條所定規範原則的問題，但是為了避免侵及立法者的政策形成權限，大法官在此應當僅作「有限度的」、「較為寬鬆的」審查。多數意見在未能充分斟酌立法者所為決定是否具有相當合理性的情況下，便逕以大法官自身的事實論斷「替代」立法者所為的評價判斷；此種審查方式以及審查結論，自為本席所無法認同。證諸相關立法事實以及立法過程，商業會計法第五條第四項有關「商業會計記帳人」的職業管制規定，固然可說是利益團體政治折衝運作後的便宜性決定；不過由於其職業形相尚未發展定型，不若專業會計師之已擁有獨立、確定的職業活動領域，因此立法者未將之界定為憲法第八十六條所稱「專門職業人員」，而另委諸主管機關進行其資格認定管理的規範形成決定，應認為具有相當的合理性基礎，並未牴觸憲法第八十六條所定規範要求。爰提出不同意見書如上。

不同意見書

大法官 孫森焱

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，以維持生計。惟人民之工作與公共福祉有密切關係，為增進公共利益之必要，對於人民從事工作之方法及應具備之資格或其他要件，得以法律為適當之規範，業經本院釋字第四〇四號解釋有案。就中關於專門職業及技術人員執業資格，依憲法第八十六條第二款規定，應經考試院依法考選銓定之，是為憲法規定賦予考試院之法定職權。惟所謂「專門職業及技

術人員」云何，憲法未設定義為具體的規範，為執行憲法所定此項考試院職權而制定之專門職業及技術人員考試法第一條亦僅規定：「專門職業及技術人員之執業，依本法以考試定其資格。」其所稱「以考試定其資格」之人員，則於同法施行細則第二條例示律師、會計師等各款人員，並於末款規定「其他依法規應領證書之專門職業及技術人員。」依此上下位法律體系之關連性觀之，專門職業及技術人員資格之取得，「依法規應領證書」者，始由考試院考選之。

顧其他法律之規定，有關各類專門職業及技術人員資格之取得，並非全由考試院以考試定之。舉其著者，例如職業訓練法係為實施職業訓練，以培養國家建設技術人力，提高工作技能，促進國民就業而制定，其第十五條更揭櫫為增進在職技術員工專業技能與知識，以提高勞動生產力而實施進修訓練，可見職業訓練法規定之目的在於培養專門職業及技術人員。觀同法第三十一條規定：「為提高技能水準，建立證照制度，應由主管機關辦理技能檢定。」「前項技能檢定，必要時中央主管機關得委託有關機構、團體辦理。」第三十三條第一項規定技能檢定合格者，由中央主管機關統一發給技術士證。目前實施之技術士職業證照計有「冷凍空調裝修」等三十二類，主管機關涉及經濟部、內政部、交通部、行政院勞工委員會、台灣省政府建設廳等中央及地方機關十一單位。又依醫師法第一條規定，中華民國人民經醫師考試及格並依本法領有醫師證書者，得充醫師。是醫師應經考試院考選而取得醫師資格，為法律所明定，固無疑義，惟同法第七條之一第一項規定：「醫師經完成專科醫師訓練，並經中央衛生主管機關甄審合格者，得請領專科醫師證書。」準此，發給專科醫師證書者為中央衛生主管機關而非考試院。再依第七條之二規定：「非領有醫師證書者，不得使用醫師名稱。」「非領有專科醫師證書者，不得使用專科醫師名稱。」違反上開規定者，同法第二十八條之二有處罰鍰之規定。可知「醫師」或「專科醫師」專門職業資格之取得，不論經考試院考試及格，或經中央衛生主管機關甄審合格，其專用名稱之法律上地位，均無不同。綜上以觀，依法律之規定，賦予專門職業及技術人員執業資格者，並非全為考試院之職權。其他中央或地方行政主管機關，於各執掌之職權範圍，亦得依法發給資格證書。要在立法機關本於民意，為增進公共利益之目的，依既存社會制度，就個別專門職業及技術人員資格之取得，衡量其所需具備特殊學識或技能之重要性程度，將重要者劃歸考試院考選銓定；次要者、或雖屬重要，惟為慮及實施考選之技術性等因素，將其委諸行政主管機關辦理。此為憲法第八十六條規定「應經考試院依法考選銓定」之意旨所在，現行法制即係循此途徑而形成。

本解釋文謂商業會計事務涉及公共利益與人民財產權益，是以辦理此項事務為職業者，須具備一定之會計專業知識與經驗，始能勝任。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規定，其執業資格應依法考選銓定之。商業會計法第五條第四項規定，委由中央主管機關認可商業會計記帳人之資格部分，有違憲法上開規定，應不予適用云云。此項論據，依左列理由，難予贊同。

一、凡與公共利益與人民財產權益有關之職業，須具備一定之專業知識與

經驗始能勝任者，如果均應適用憲法第八十六條第二款規定，其資格之取得，應經考試院依法考選銓定之，則前述專科醫師資格之取得、技術士職業證照之發給，與公共利益與人民財產權不但關係密切，且與人民之生命、身體等權益，利害相涉，從事各該職業必須具備一定之專業知識與經驗，始能勝任，更不待言。惟揆諸現行法制，各該人員資格之取得，依法並非經考試院考選銓定。何以商業會計法第五條第四項規定，委由中央主管機關認可商業會計記帳人之資格為違憲，此與專科醫師、技術士等專門職業及技術人員資格之取得，在法制上區分之理由何在？依解釋文之論理過程，無從瞭解。然則本解釋文是否具有「一葉落知天下秋」之徵兆，由行政主管機關為技能檢定之制度，亦受質疑？

二、憲法第八十六條第二款並未就何謂「專門職業及技術人員」作成定義，自係委由法律定之。專門職業及技術人員考試法第一條僅規定：專門職業及技術人員之執業，依本法以考試定其資格。至於何謂專門職業及技術人員，同法未定明文解釋。是同法施行細則第二條所定「以考試定其資格」之人員，不得牴觸其他法律相關之規定。商業會計法第五條第四項規定就「商業會計記帳人」之執業資格，委由中央主管機關認可，既係補充憲法第八十六條第二款所定規範之意義，為立法機關本於民意政治之原則而制定。本解釋徒以辦理商業會計事務係屬專門職業之一種，委由中央主管機關認可其執業資格即係牴觸憲法第八十六條第二款規定云云，為認定違憲之依據，對於其他專門職業及技術人員執業資格之取得，依法有未由考試院考選銓定者，如何自圓其說，未置一詞，復未敘明商業會計記帳人依商業會計法第五條第四項規定，由中央主管機關認可，如何違背適當而必要之原則，遽為違憲之宣告，顯係侵犯立法機關自由形成法律之權限。

三、商業會計記帳人固須具備一定之會計專業知識與經驗，方能勝任，關此，中央主管機關經濟部擬議之認可草案係規定（一）、本法修正公布施行前，已從事代商業處理會計事務一年以上，其收入並已依法申報課稅者。（二）、公立或已立案之私立高商或高中以上學校畢業，修畢初級會計學以上課程，並有一年以上記帳或查帳經驗者。（三）、公務人員普通考試或相當普通考試以上及格，其考試科目含有初級會計學以上之科目，並從事與會計事務處理有關之業務半年以上經驗者。（四）、會計事務技術士技能檢定合格，並有半年以上記帳或查帳經驗者。（五）、曾任公立或立案之私立高商或高中以上學校教師，教授初級會計以上課程一年以上者。綜上以觀，所謂「會計專業知識」不過要求有初級會計之學識即足，就中包括「會計事務技術士技能檢定合格」者，尤值重視。至於「經驗」則或一年或半年不等，此係中央主管機關本於職掌業務之認知所得初步結論。倘依專門職業及技術人員考試法第二條第一項規定，專門職業及技術人員考試，分高等考試、普通考試兩種。就普通考試以言，須考科目有國文、憲法概要、本國史地概要，再加專門科目四科。本解釋究竟基何專業實證而判斷中央主管機關所擬認可要件，尚不足以勝任商業會計事務，必也

經過繁瑣考試程序始得汰選適任人才而後可？又本解釋既云須有相當經驗始得勝任，則普通考試之應考資格是否須有相當經驗為要件？抑或考試及格以後，尚須相當期間之工作經驗始得發給證書？無論何者，取得商業會計記帳人資格，應經如此艱難途徑方可之理由何在？殊欠明瞭。

四、本件解釋理由謂：「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。」若依此定義衡量，則專科醫師無論矣，即適用職業訓練法之技術士莫不屬於專門職業及技術人員。若云專門職業及技術人員均應依法考選銓定之，則與現行法制有違；倘謂專門職業及技術人員應依法律所定職類及程序，由考試院考選銓定之。則商業會計法第五條第四項所定即不發生違憲問題。本解釋衍生之疑義，既涉及法制之變更，牽涉甚廣，未經澄清，即難贊同。

據上理由，爰提出不同意見書如上。

抄考試院聲請書：

受文者：司法院

主 旨：「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之；其認可及管理辦法，由中央主管機關定之。」其中商業會計記帳人應屬專門職業人員，應納入考試權行使範圍，立法機關逕行修法賦予職業主管機關認可其執業資格，與我國憲法第八十六條規定「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」有所抵觸，敬請 貴院轉請大法官會議解釋惠復。

說 明：一、依據考選部中華民國八十四年七月四日（84）選規字第一二三五九號、九月五日（84）選規字第一八九七三號函暨本院第八屆第二三六次會議決議辦理。

二、本（八十四）年五月十九日公布之「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之；其認可及管理辦法，由中央主管機關定之。」本院所屬考選部研議認為前開「商業會計記帳人」應屬專門職業及技術人員，應納入考試權行使範圍；立法機關逕行修法賦予職業主管機關認可「商業會計記帳人」之執業資格，與憲法第八十六條規定有所抵觸。

三、按我國憲法第八十六條規定，專門職業及技術人員執業資格，應經本院依法考選銓定之。查現行專門職業及技術人員考試有關法規，雖未對「專門職業及技術人員」明確定義，惟本於 貴院釋字第三五二號解釋土地登記專業代理人為專門職業之精神，及行政院提案修正商業會計法暨將商業會計記帳人納入職業管理之目的，本院認為「商業會計記帳人」亦屬專門職業人員，應納入本院依法考選銓定之範圍。

考試院釋憲聲請書

壹、聲請解釋憲法之目的

中華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之；其認可及管理辦法，由中央主管機關定之。」其中規定「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」似與憲法第八十六條「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」之規定牴觸，爰依司法院大法官審理案件法第五條第一項第一款規定，聲請解釋。

貳、疑義之性質及經過

- 一、查商業會計法於民國三十七年公布，四十一年一月一日施行，其間經五十三年及五十七年兩度修正，嗣於民國七十五年二月二十三日由經濟部報請行政院函送立法院審議。此次修正係經濟部鑑於經濟快速成長，工商結構變更，會計事務之處理隨之日趨繁複，益以現代會計原理及會計實務，亦不斷推陳出新，現行商業會計法亟宜配合修正，使商業會計足以表達公正之財務狀況，以供投資人、商業負責人及授信機構作投資決策及授信之依據。政府機關亦得以之為釐訂財經政策、徵收稅捐之張本。此次修法重點之一為增訂會計師或依法取得代他人處理會計事務資格之人得代他人處理會計事務，並嚴禁未依法取得處理會計事務資格之人擅代他人處理會計事務。該草案第五條第四項原規定：「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；其辦法由中央主管機關定之。」
- 二、本項草案行政院於民國七十五年二月二十三日函送立法院審議，經提立法院第一屆第七十九會期第三十六次會議報告決定交經濟、司法兩委員會審查，該兩委員會嗣經於民國七十六年十一月七日至八十年五月二日，共舉行經濟、司法兩委員會聯席會議六次，對本案進行審查。惟因該草案第五條第四項規定，使稅務會計記帳代理業（俗稱代客記帳業）未經考試即取得執業資格，並涉及會計師執業權益，故於該草案審議期間，雙方陳情、請願不斷，嗣經委員會聯席會議審議修正通過第五條第四項條文為：「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。」同時增列第五項條文：「前項商業會計事務專業代理人，應經考試或檢覈及格。但在本法修正施行前，已從事代他人處理會計事務者，得自檢覈辦法發布實施後繼續執業四年，並以檢覈方式取得資格；檢覈辦法，由考試院會同行政院定之，並送立法院。」
- 三、立法院於本（八十四）年四月二十五日對本項草案進行二讀，由於本修正草案第五條條文最具爭議，審議意見多集中該條文，其間並對「商業會計事務專業代理人」加上「專業」二字，是否會涉及需經由國家考試取得資格問題，多方討論。院會嗣二讀通過第五條條文修正草

案，其中第四項條文經修正為：「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。」該草案隨即於五月二日完成三讀，與二讀內容完全相同。該法第三條同時規定，主管機關在中央為經濟部。因此，未來有關「商業會計記帳人」辦理商業會計事務之資格，依據上開規定，將由經濟部訂定認可及管理辦法規範之。該法並於民國八十四年五月十九日由總統公布實施。

- 四、查憲法第八十六條規定，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。準此，「商業會計法」第五條第四項規定「商業會計事務，得委由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。」是否牴觸上開憲法第八十六條「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」之規定？不無疑義。

參、聲請解釋憲法之理由

- 一、憲法第八十六條規定，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。準此，只要係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，由考試院依法考選銓定之。新修正之「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之；其認可及管理辦法，由中央主管機關定之。」按商業會計事務之辦理涉及人民財產權益，其以代理當事人辦理商業會計事務為職業者，須具備一定之會計專業知識與經驗，始能勝任。又司法院釋字第三五二號解釋「土地登記涉及人民財產權益，其以代理當事人申辦土地登記為職業者，須具備相關之專業知識與經驗，始能勝任」而認定土地登記專業代理人係屬專門職業，足資參照。是故商業會計記帳人係屬專門職業，依上開憲法第八十六條規定，應經考試院依法考選銓定之，新修正之「商業會計法」第五條第四項規定其執業資格由中央主管機關（經濟部）逕予認可，顯與憲法第八十六條規定牴觸。
- 二、又「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」辦理之，前者既須專門職業及技術人員考試及格始能取得執業資格，後者在法理上亦然。再者，本法修正草案於立法院一讀通過之條文中特別增列「前項商業會計事務專業代理人，應經考試或檢覈及格」，明顯肯定「商業會計事務專業代理人」具有專技人員身分與地位，似不因於其後立法將其名稱商業會計事務專業代理人中之「專業」二字刪除，即可認定其非屬專門職業及技術人員，而可規避憲法第八十六條之規範。否則土地法第三十七條之一修正，刪除土地登記專業代理人之「專業」二字，現職土地代書尚未取得執業資格者，是否即可免試當然取得執業資格？
- 三、復查「商業會計法」本次修正之目的，在使商業會計足以表達公正之財務狀況，以供投資人、商業負責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策、徵收稅捐之張本；行政

院原擬本法修正草案第五條第四項規定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，係在解決中小規模營利事業無力負擔雇用專職會計人員而委由稅務會計記帳代理業（俗稱代客記帳業）代為記帳之問題，並將之納入職業管理，其應具備一定之會計專業知識至為明顯。爰此，其後雖經立法修正名稱為「商業會計記帳人」，殊無法改變其須具備一定之會計專業知識始能執業之專門職業本質。

四、綜上所述，「商業會計記帳人」既屬專門職業及技術人員，依憲法第八十六條之規定，其執業之資格應由考試院依法考選銓定之，「商業會計法」第五條第四項規定其執業資格由中央主管機關（經濟部）逕予認可，顯與上開憲法第八十六條之規定相牴觸。

肆、檢附新修正公布之商業會計法部分條文，商業會計法修正草案第五條行政院修正、立法院一讀通過、立法院二、三讀通過條文對照表，商業會計法立法院審查修正案、行政院修正案、現行法條文對照表，立法院審議商業會計法修正草案一讀會至三讀會議事錄（部分）各乙份。

（本聲請書附件略）

參考法條：商業會計法 第 2、5 條 (84.05.19)

中華民國憲法 第 86 條 (36.01.01)