

釋字第六五五號解釋部分協同意見書

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大法官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，有違憲法明定專門執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，尚未抵觸憲法第二十三條，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；¹ 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

¹ 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。

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，並未抵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。² 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。³ 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

² 參見朱敬一、李念祖，《基本人權》，2003年初版，頁311-312。

³ 參見同上註，頁296-98。

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、立法者為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，系爭規定為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為限；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為職業者，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。」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，明定記帳士為專門職業人員，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為專門職業之初，即為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為過渡條款，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與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。⁴ 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，而牴觸憲法之基本原則。

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

⁴ 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》，2008年2月初版，第25-29頁。

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。