

## 釋字第六五五號解釋不同意見書

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。為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

大法官 陳新民

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為原則，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人，既然已經因九十六年七月十一日修正增定之記帳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為之；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。為此，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，理由為民國九十六年七月十一日通過增定記帳士法（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定，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 九六 九 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，暫停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，也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，對於行政院長提出覆議案，僅需立法委員二分之一以上的支持即可翻案，即便不成功，行政院長也無庸辭職，不若憲法第五十七條規定的嚴格<sup>1</sup>。因此，對於本申請案的系爭換照規定，當初立法院通過後，行政院長既然認為「窒礙難行」，

<sup>1</sup> 我國憲法在第五十七條原本規定行政院長提出覆議，立法院需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，行政院長唯有接受或辭職一途。然學界也頗認為行政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，也沒有發生行政院長為此辭職的事例出現。

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，本系爭換照增定條文通過時，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<sup>2</sup>。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

<sup>2</sup> 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。

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項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一，反而採取較為寬鬆的「法規保留」，僅需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解釋時，已經有若干位大法官提出此見解<sup>3</sup>，但未為該號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<sup>4</sup>。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

<sup>3</sup> 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。

<sup>4</sup> 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。

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<sup>5</sup>。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，要比獲得職業資格後的其他執業行為所為的限制較嚴格的多，這也是聯邦德國憲法法院在極早年（一九五八年六月一日）所作著名的「藥房案」(Apothekenentscheidung)所揭櫫的理念<sup>6</sup>。

## （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

<sup>5</sup> 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」。

<sup>6</sup> 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，從大法官釋字四三三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。



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的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。反觀我國囿於將職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」。是為本院大法官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<sup>7</sup>。

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

<sup>7</sup> 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，以及擬議中立法之驗光生執照，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」。

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定第七十四條之二，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，得繼續職業自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<sup>8</sup>。

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」

<sup>8</sup> 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。

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款雖將會計師與「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，及據以編制財務報表之人員），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」，才課與必經考試的義務。此見解完全未考慮記帳士僅需從事與報稅有關的「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，便不至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

本號多數解釋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佈之商業

會計法第七十四條之二，許可在該法修正公佈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佈實施後，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佈時，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，八十七年十月增定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，此觀諸新法只課與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，並且需有嚴格的法律依據，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授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人必須在一定期間內完成考試，方

得繼續執業<sup>9</sup>？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佈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），需經考試院考選詮定。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大法官釋字第三五二號及第三六〇號解釋合憲宣告。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

<sup>9</sup> 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。

繼續營業」進一步許可予以換照，取得地政士之資格<sup>10</sup>。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<sup>11</sup>。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定了系爭條文，使得全國當時已有的 8,532 名原有的記帳及報稅代理

<sup>10</sup> 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，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。屆期未換照者，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。」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。」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。」

<sup>11</sup> 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。

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佈「財政部受理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登記後，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，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，至難以確保其權益』的後果」，本號釋憲解釋理由書之說明，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，使得和會計師業務有合理的差別（包括收費標準），而不至於讓消費者產生選擇上的混淆<sup>12</sup>；或加強執業訓練，以取得

<sup>12</sup> 以「稅徵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。



更高的服務品質<sup>13</sup>；甚或規定一定的過渡期間，賦予考試及格的義務<sup>14</sup> 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

<sup>13</sup> 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。相關一個案例可獲啟示：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，自己需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為，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。

<sup>14</sup> 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，來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。

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」(九十六年公佈系爭換照規定)之「有照營業」的「喜劇」。

第三幕：「合法」之「無照營業」(本號解釋公佈後，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，又走向十年前的老路子！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<sup>15</sup>，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<sup>16</sup>。思慮及此，本席頓感彷彿襲來的北國寒流，已沁進心扉。

<sup>15</sup> 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。

<sup>16</sup> 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。