

## 釋字第 655 號解釋不同意見書

許大法官玉秀

多數意見基本上僅引用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。

多數意見對於釋字第四五三號解釋未做任何申論，而直接單純援引，更加拉高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員的工作權，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，而不需經過考試，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<sup>1</sup>），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，

---

<sup>1</sup> 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。



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<sup>2</sup>。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<sup>3</sup>。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

---

<sup>2</sup> 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。

<sup>3</sup> 可參見釋字第四五三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—法制作業之事管理的思考觀點，載於我國專門職業及技術人員管理法制之檢討—法制作業之事管理的思考觀點，行政院 97 年度法制研討會論文集，行政院法規委員會編印，2008.12，頁 200-201。

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<sup>4</sup>，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，設定為不需經過考試，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

---

<sup>4</sup> 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。

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。而專門職業及格人員考試，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。」<sup>5</sup>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<sup>6</sup>，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

---

<sup>5</sup> 同註 1。

<sup>6</sup> 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。

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

業務人員，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<sup>7</sup>。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

---

<sup>7</sup> 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。

之所以需要謹慎確定該等人員的執業能力，一般泛稱為了公共利益。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

違法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<sup>8</sup>)

<sup>8</sup> 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	九十一年報稅代理人法草案第三十五條
-------------	-------------------

## 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 0 九—0 0—一三七九號函，函送「報稅代理人法」草案，請立法院審議<sup>9</sup>。

## 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

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 <b>管理辦法</b> 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 <b>特種考試</b> （7 年內應辦理 5 次），方能取得執業資格	

<sup>9</sup> 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。



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。」<sup>10</sup>

### 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

---

<sup>10</sup> 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 0。

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<sup>11</sup>，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<sup>12</sup>，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，而成為一種例外規定。

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

<sup>11</sup> 考試院聲請書附件七。

<sup>12</sup> 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。

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，以為限制。

### （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，就是因為不存在為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，為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 453 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為：「一（略）二、依本法第三十五條得繼續執業之人員，係為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、為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<sup>13</sup>，而證書一年一換與永久有效的區別看起來似乎差別不小，但是因為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

<sup>13</sup> 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。

就上述為了有利管理、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，為保護信賴這兩條規定的記帳及報稅代理人，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。且因為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。