

從大法官釋字 453 號解釋 論司法審查在建立專業證照法制上的功能

李惠宗*

目 次

壹、問題的提出	(三)證券商之專業證照制度
貳、專門職業形成的歷史背景	四、國家干預與既得權之保障
一、知識成爲經濟交易商品之歷史背景	(一)既得權的概念
二、專門職業市場之形成與分工	(二)既得權的保障在本案的意義
參、大法官釋字四五三號解釋評析	肆、司法審查在專業證照法制建立上的功能
一、憲法保障工作權之性質	一、司法權在權力分立體制中的功能與角色
(一)工作權之性質	二、司法權如何受平等原則之拘束
(二)憲法所保障工作權之範圍	三、司法對專業證照制度建立的審查密度—法律保留原則的觀點
二、比例原則	四、司法權行使的法社會學觀點
(一)商業會計法第七十四條之刑事立法問題	(一)法社會學的觀點
(二)國家對職業市場干預深度	(二)釋字 453 號的解釋似欠缺法社會學的考量
三、平等原則—專業證照制度的立法平等	伍、結語
(一)土地專業代理人之專業證照制度	一、結論
(二)中藥商之專業證照制度	二、立法建議

壹、問題的提出

司法院大法官於民國八十三年六、七月間，連續以釋字 352 及 360 號解釋，就「土地登記專業代理人」（習稱「土地代書」）之行業，認爲係屬憲法第八十六條

* 德國慕尼黑大學法學博士；現任逢甲大學法律教學組副教授兼主任、東海大學法律研究所兼任副教授。

第二款所規定之「專門職業」，其執業資格應依法考選銓定之，並認為內政部發布之「土地登記專業代理人管理辦法」第四條：『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』之規定，並未逾越法律授權範圍，與憲法亦無抵觸。」

此二號解釋可視為司法權首度對「專門職業證照制度」具有政策指導意涵的解釋，其具有二項法律上的意義：

第一：何種職業係屬所謂的「專門職業」，由司法權予以確認。

第二：有關專門職業人員執業資格之「依法考銓」，彈性頗大，對於過去曾執業過之人員，承認法律所授權的法規命令得賦與此些「專門職業」之資格。爰此，屬於憲法委託（註一）但長期立法怠惰的「專門職業證照法制」（註二）或可開始漸漸步入正軌。許多傳統的行業亦漸漸被視為專門職業而納入考慮。其中「代客記帳業」即為其中之著者。

代客記帳業係商業會計法中「商業會計記帳人」之習稱。民國八十四年五月十九日商業會計法第五條修正時加入第五項：「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。」此一規定亦有將所謂的代客記帳業者漸次納入專業化之意，但因本條同時將會計師與商業會計記帳人並列，使二者長久以來在商業會計職業市場上本屬垂直分工的關係，開始產生變化（註三），會計師開始進軍商業會計記帳人之記帳市場。但本條條文係授權主管機關經濟部逕行訂定商業會計記帳人認可標準，而非「依法

（註 一） 憲法第八十六條所稱「應經考試院依法考選銓定」之資格，包括一、公務人員任用資格；二、專門職業及技術人員執業資格。此一規定，本文認其具有憲法委託性質。有關憲法委託之文獻，請參陳新民，論「憲法委託」之理論，收於氏著，憲法基本權利之基本理論（上），1992/1，頁 37 以下。

（註 二） 目前我國的專門職業證照制度，較集中在「技能方面」的專門職業，據行政院勞委會的統計，截至 1997 年 4 月，台灣的技术證已突破一百萬張。參林聰明，全面推動技能檢定落實職業證照制度，勞工行政，123 期，1998/7/15，頁 6 以下。

（註 三） 在此之前的制度，商業會計法不准會計師擔任為企業「記帳」的工作，亦曾經有會計師為企業記帳而遭受職業懲戒者，見財政部公報，23 卷 1126 期，頁 18272。

考試銓定」。由於商業會計記帳人究否屬憲法第八十六條所稱之專門職業，考試院有意見，基於全國最高考試機關的立場，考試院乃聲請司法院大法官解釋。大法官於八十七年五月八日作成釋字第 453 號解釋，宣告「商業會計記帳人」係屬「專門職業」，其執業資格須經考試院依法考銓。由於此號解釋，未附有「定期失效」的宣告，使得長期以來以記帳為業者，因商業會計法第七十四條：「未依法取得代他人處理會計事務之資格而擅自代他人處理商業會計事務者，處新台幣十萬元以下罰金；其續犯者，處一年以下有期徒刑、拘役或科或併科新台幣十五萬元以下罰金」之規定，必須面臨罰金及有期徒刑的刑罰。換言之，因釋字 453 號解釋公布，使所有的代客記帳業一夕間變成「現行犯」。而引起記帳業者極大之恐慌。為此，商業會計記帳人乃於同年九月十七日分向經濟部、財政部及立法院發起萬人請願活動，希望可以暫免該法之執行。但會計師業者，認為其本身已具有代客記帳之資格與能力，故而表示極力反對，二種行業，形同水火。此一爭執，看似「職業市場爭奪戰」，戰火由大法官點燃，交戰雙方為會計師業與商業會計記帳業。此一「戰局」如何結束，可能尚須由市場法則決定之。

但本文更關心的是法制層面的問題：一、台灣長期以來所怠於建立的專門職業法制是否為法律保留事項；二、本號解釋顯示出大法官似對工作自由權集體形成的專門職業的法社會學未予關注；三、司法院大法官在解釋專門職業證照制度時，似與釋字 352 及釋字 360 號解釋不相連貫；四、更可探討的是，在以權力分立為基礎的憲政秩序中，司法權的功能如何？其究應扮演何種角色？五、司法權行使法律違憲審查權時，究竟對立法政策可以進行多深的制衡或多廣的促進？

貳、專門職業形成的歷史背景

一、知識成為經濟交易商品之歷史背景

近代政治上的自由主義及經濟上資本主義的興起，是造就現代民主國家工商發展的最重要機制。初期的經濟資本主義從大量的以貨易貨的貿易開始，而後漸次浸及服務給付。再透過「比較利益」的考量，將部分事務委由其他人處理，專門職業的制度才漸漸成熟。

是以，專門職業的興起，在資本主義下，有三個主要因素：第一：知識或經驗具有經濟價值。知識在封建時代係屬貴族的專利，但始於何時成為「市場經濟」的重要因素，雖難於查考，但躍入二十世紀後，其成為市場上具有舉足輕重的地位則不可否認，於是有所謂「知識經濟學」的研究（註四）。著作權、專利權以及營業秘密權等經濟性權利，無一不根源於知識具有市場經濟價值。

第二：知識規格化及其具有客觀的可驗證性。知識之所以成為具有經濟價值商品，在於其客觀上有一定的規格，並有被檢證的可能性。換言之，知識具有共通的方法，並有一定的檢測可能性。此種被稱為「知識」的認知與見解，在「一定範圍」內，逐漸形成所謂的「專業」，例如早期的銀行、會計、醫學、法律、建築等，近來因科技的發達及社會事務分工的必要，再細分出保險、資訊、生物醫療科技、大地技師、結構技師等。各種知識隨著社會需求，有更多的分工及整合，遂發展出更多的專業。於是知識變成資本主義下具有交易價值的勞務，此為服務業興起的因素之一。

第三：知識市場機制的形成與壟斷：知識的利用具有「壟斷性」與「比較利益性」。從「比較利益」的觀點來看，人們雖可從事於某種事務，但卻不必事必躬親，因委託他人處理事務所節省下來的時間與精神，將可創造更高的經濟價值。但此種比較利益性係就交換性較強的「知識商品」而言，此些知識商品通常由經驗漸次累積而成。至於較高層次的「知識商品」，如醫療生化科技、資訊科技則具有壟斷性，其比較利益則較低。

吾人亦可持上述三種基準來判斷何種「反覆從事的行為」具有職業之性質（註五）。專門職業在資本主義下，因知識體系是否完整及其資格取得的難易，而具有「社會標籤」的作用。故專門職業的興起，寓有一種「集體社會地位」爭取的意義。某種行為形成專門職業領域以後，就會形成市場，但因為有特定的市場，就會

（註 四） 參傅振焜譯，彼得·杜拉克（Petre F. Drucker），後資本主義社會，時報出版社，頁 184 以下。

（註 五） 職業自由或工作權所稱之工作係指基本權主體「以生活創造或維持之意思，在一定期間內，反覆從事之作爲」之基本權。因此，「工作」包括兩個概念，主觀上，行為人將之作爲生活關聯之活動（釋 404；釋 411）。客觀上，工作係指在一定期間內反覆之行爲。參李惠宗，憲法要義，敦煌書局，第二版二刷，1998/8，頁 171。

形成寡佔甚或獨占的現象，寡占或獨占市場，在經濟資本主義下，必然都會帶來可觀的經濟利益，於是自認可切入與此市場領域的人，就會相繼湧入，於是就會出現「反市場」的現象。此種「反市場」的作用，會因為「量」的關係，逐漸形成「次級市場」。而當此種「次級市場」所需之知識或經驗逐漸又可規格化，並具有比較利益時，就會再形成另一種市場。例如我國會計師的業務早期係由律師兼辦（註六），國民政府於民國十九年制定「會計師條例」後，才將會計師業務獨立出來（註七）；其他專門職業的「依法考試」亦約自同期開始（註八）。

大法官釋字 453 號解釋所涉及的商業會計記帳人之取得「商業會計業務」，亦同屬資本主義下經濟供需法則的產物（註九）。

-
- （註 六） 參洪庚甲，建立稅務代理制度之總檢討，中國稅務旬刊，1690 期，1998/9/10，頁 10/12。
- （註 七） 見國民政府公報，中華民國十九年年一月二十八日出版，第 380 號，頁 1。時會計師條例第三條規定：「在會計師考試未舉行以前，凡中華民國人民在國立或國內經教育部立案，國外經教育部認可之公私立大學獨立學院或專科學校之商科或經濟科畢業，並曾在專科以上學校教授會計主要科目二年以上，或在公務機關或在有實收資本十萬圓以上公司任會計主要職員二年以上，經工商部審查合格者，得為會計師。前項審查規則由工商部定之。」
- （註 八） 有關我國專門職業證照制度之形成，約從國民政府民國十八年所制定之考試法開始，參郭介恆，專門職業及技術人員考試範圍——從憲法工作權與考試權競合之觀點觀察，考選部主辦，考選制度與國家發展研討會論文，民國八十八年一月十一日，頁 6 以下。
- （註 九） 代客記帳業者之執業行為，原屬個案依民法規定所為之委任事件。在臺灣之發展，或起源於民國四十年之實施統一發票制度。再民國五十年代伊始，台灣開始實施獎勵投資條例，工商業開始蓬勃發展；民國五十二年所得稅法修正，政府開始推動營利事業所得稅結算申報與查帳核課制度，使所謂的「代客記帳業」亦隨著經濟的發展，而漸次演變成「記帳公司」、「會計事務所」。但此些單位在會計師的眼中，概屬「地下會計師」。民國七十四年四月一日起，開始實施加值型營業稅制，增列進項申報，使代客記帳業之業務範圍大為增加。此外，財政部於民國七十四年十二月三十一日以台財稅第 27066 號函，依據所得稅法第八十九條規定，個人開設事務所代客記帳及撰寫各種文書等業務，得向稽徵機關編配扣繳統一編號，執行業務。該業各縣市同業先後依照規定辦理在案。至此代客記帳業才算是有了一個「非正式」的「行業」「名分」：「代客記帳業」。現時，代客記帳業以從事營業稅、所得稅的代為申報為主要業務，舉凡納稅人購買或申報統

二、專門職業市場之形成與分工

當一項職業活動成爲專門職業的條件成熟並穩定之後，專門職業自然有外部職業紀律和內部的職業倫理的要求，以凸顯其社會地位和社會標籤的作用。而由於社會事務日趨複雜，社會各種行業分工日細。社會事務需要各方面的專業人員共同協力，始克圓滿達成。而在社會分工方面，有「不同業務間」的「水平分工」，例如建築師、結構技師、會計師、醫師、律師等分別在不同的專業領域貢獻其力量。而另一種分工方式爲「同類業務」的「垂直分工」，例如公務員間有上下層級之區別；專門技術方面，有技師、技士之別；醫療業務方面，有醫師與護士之分；法院事務有法官及檢察官與書記官的合作等。此些職場上的垂直分工，無非居於「合作」與「協助」的互補關係，使各個專門行業能精益求精，分別以不同「職場價格」，服務社會各階層。「會計師」與「商業會計記帳人」在會計行業方面，亦有此種「垂直分工」的合作關係。商業會計記帳人代中小企業從事簿記、記帳及從事報稅或工商登記之工作，會計師則從事知識層級較高之會計稽核與審查工作。會計師所據以簽證之財務報表基本上即由「代客記帳業」所整理記錄，準此，此二種行業，基本上屬利益攸關但未必衝突的行業。

由於專門職業的興起有助於社會經濟的發展，故其市場在自由的社會機制形成之後，國家即須思考如何穩定並使之持續發展。因此，國家有政治上的義務擔保合乎經濟交易安全的任務，特別是以處理他人事務爲業之行業，必須使各行各業盡量納入一定軌範。就之，國家應在事前透過「法律控制」，使欲進入特定行業之人，須先取得一定的資格，始可從事，以建構專門職業證照制度；並透過職業證照制度附隨的作用，以「公權力的授與」的方式（註一〇），使各種職業團體進行職業紀律和職業倫理的「社會控制」，以使此種專門職業維持並發揮其在資本主義中應有的功能。

一發票，輔導使用統一發票，協助繳納營業稅及代爲各項所得稅扣繳、個人綜合所得稅及營利事業所得稅之填寫、計算、代繳稅金及記帳、申報、復查，甚而偶有包括代撰（稅務）訴願及行政訴訟狀者。民國八十七年開始，又開始實施「兩稅合一」之新制，預料此一新制對代客記帳業者亦將有不錯之發展。

（註一〇） 有關公權力授與之問題，請參陳敏，行政法總論，1998/5，頁 808 以下。

由此吾人可知，專門職業證照制度的建立，不是一夕之舉，不是「立法者主觀意志的貫徹」，也不是「司法者客觀理性的確認」而已，而是一項法社會學的循序漸進工程（註一一），其間包括歷史、社會、經濟背景的觀察以及知識及經驗領域的可驗證性程度的考慮。換言之，何種反覆性活動，可稱得上「專門職業」，與其說是法律「邏輯」的問題，不如說是「經驗」的問題。例如土地代書、商業會計帳人是否為一專門職業，或如何成為一專門職業，在在皆屬三段論法中的「大前提」的問題，它需要辯證，依據知識是否足以客觀的規格化以及社會的需求性，以作成價值決定（註一二）。

進一步的案例是，風水命相業、道士、乩童（收驚）、撿骨師（俗稱「土公仔」）、木匠、廚師、美容師、美髮師、接骨師等極具傳統的「行業」或所謂「民俗療法」（例如拔罐）之行業，是否要列為「專門職業」？甚至「教師」是否亦屬「專門職業」（註一三）？此種價值決定的取捨，在在皆涉及到經濟市場影響層面的考量，屬抽象的利益衡量。在民主國家，此種抽象的利益衡量通常由立法機關決定，蓋立法機關具有民主正當性（demokratische Legitimation）。其民主的程序，通常可「推定」其能在完全公開的程序下，能有「較完整」公意的形成，並較可擔保有一個最佳的考量（optimale Beruecksichtigung）。此期間，行政機關直接面對社會經濟脈動，應與立法機關具有共同決定的作用（註一四）。類此具有實現立法政策的法律制度的建置，應屬「法律保留」的範疇。亦即，立法權就此點而言，較諸其他國家權力而言，具有更優越的地位（註一五），司法權在此似應有所節制（註一六），此一見解亦見諸釋字 453 號解釋，蘇俊雄大法官不同意見書同。

（註一一） 參楊俊彥譯，日本之法社會學，律師通訊，192期，1995/9，頁30以下。

（註一二） 參楊日然，判決之形式妥當性與實質妥當性，收於氏著，法理學論文集，月旦出版社，1997/1，頁517以下。

（註一三） 現行教師法《84.8.9.》第一條雖規定：「為明定教師權利義務，保障教師工作與生活，以提昇教師「專業」地位，特制定本法。」該條文中明文言及教師「專業」地位，但此之專業地位應指教師在各教學專科領域中具有講學自由及評量之專業之地位而言，非表示教師係一種專門職業人員。

（註一四） Vgl. K. Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 19. Aufl., 1993, Rn.506.

（註一五） Ebenda., Rn. 508.

（註一六） 郭介恆氏，亦持相同見解，前註8，頁27以下。

參、大法官釋字四五三號解釋評析

司法院大法官於八十七年五月二十二日公布釋字 453 號解釋認為，「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」，故「商業會計記帳人」屬專門職業，依憲法第八十六條規定，這些人員須由考試院依法考選銓定，始得執業（註一七）。此一解釋，並宣告商業會計法第五條第四項「委由中央主管機關認可商業會計記帳人資格」之授權規定係違憲而「立刻無效」。此一解釋在結論上，似單純依「依法銓定」之文義，未經辯證即認為商業會計記帳人應屬須由法律規定而不得授權之「國會保留」（註一八），結論似嫌速斷。尤有進者，此一解釋使現存數以萬計之「商業會計記帳人」，在商業會計法第七十四條刑事責任規定下，立刻變成人人可逕行逮捕之「現行犯」（刑事訴訟法 § 88）；且本號解釋未附有定期失效之宣告，亦未使用「警告性判決」，促使主管機關及立法院修正法制以符解釋之結論，則此一解釋，在一定期間內，所造成法律秩序的混亂，或將大於大法官違憲宣告所擬建立之法律秩序。就本號解釋，值得檢討者有下列四項：

一、憲法保障工作權之性質

(一)工作權之性質

大法官釋字 453 號解釋直接涉及到「商業會計記帳人」憲法第十五條所保障之工作權；間接地影響到數十萬家接受此一行業服務之中小企業。其所牽涉之人的層面不可謂不廣，所牽涉之事的層面不可謂不深。姑不論「商業會計記帳人」是否屬於「專門職業」，容有爭議（本號解釋，蘇俊雄大法官不同意見書）；又所有之「專門職業」，在現制下如未由考試院依法考選銓定者，是否概屬違憲，仍有商榷之餘地（孫森焱大法官不同意見書）（註一九），但大法官透過本解釋所擬建構之

（註一七） 考試權本質上係行政權，但法條又規定須「依法」銓定，是此屬典型之行政與立法共同作用之國家權力。

（註一八） 有關國會保留之概念，請參陳清秀，依法行政與法律的適用，收於翁岳生編，行政法，1998/3，頁 147 以下。

（註一九） 郭介恆氏，亦有相同的質疑，前註八，頁 27 以下。

「專門職業證照制度」之用心，深值贊同。

本號解釋所牽涉到之「工作權」，在憲法上究屬何種性質，對本號解釋的理解，將有重要影響，爰先論述如下：

憲法所保障之基本權有「個人保障基本權」與「制度保障基本權」之不同（註二〇）。個人保障基本權，乃通常所稱之「自由基本權」，係屬典型之防禦權，由憲法直接保障。屬個人自由基本權者，國家不予任何干預，個人自由權即屬已獲得實現。而所謂「制度保障基本權」，源自國家對既存社會制度的保障義務（註二一），國家不可任意透過立法將此種本已存在的社會制度，加以廢棄，反而應立法保障促進之。屬制度保障基本權非有國家事先透過立法建立制度，該基本權即無從實現；進而吾人可以說，制度保障基本權乃憲法授權立法者就各該基本權之「本質內涵」加以「形成」，如果一種制度，非屬先憲法性存在的事實，在法律制度尚未形成該基本權具體內涵時，人民恆不知其內涵為何，且此種內涵可由立法者依時代需要而改變，或擴大或縮小之。制度保障之概念基本上由 Carl Schmitt 於威瑪共和時代總集而成（註二二），當時之時代背景乃是，威瑪憲法對基本權的規定採「方針條款」式的規定，為加強國家對基本權保障的義務，Carl Schmitt 乃提出制度性保障之概念，此說在戰後被德國憲法學說或聯邦憲法法院實務判決所肯認（註二

（註二〇） 請參陳新民，*中華民國憲法釋論*，1995/9 頁 143。所謂制度保障，其意義如何，德國法學界非無爭議，是否引進我國，亦有商榷之空間，參陳愛娥，基本權作為客觀法規範——以「組織與程序保障功能」為例，頁 18；陳春生，司法院大法官解釋中關於制度性保障概念意涵之探討；皆發表於中研院社科所主辦，第二屆「憲法解釋之理論與實務」學術研討會，民國八十八年三月二十日。但本文基本上持肯定的態度，蓋此一概念在說理上，有直截了當之效。

（註二一） 參李建良，基本權利與國家保護義務，發表於中研院社科所主辦，第二屆「憲法解釋之理論與實務」學術研討會，民國八十八年三月二十日。

（註二二） 文獻上，Carl Schmitt 並非制度保障概念的創始人，其在 1931 年發表「Freiheitsrechte und institutionelle Garantie der Reichsverfassung」之前，已有其他學者如 F. Giese, H. Triepel, W. Schelchter, M. Wolff 提出此一概念。Vgl. K. Stern, *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, Bd. III/1, 1988, S. 754 ff.

（註二三） Vgl. K. Stern, *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, Bd. III/1, 1988, S. 774.

三)。例如，通說認為財產權屬制度保障（註二四），準此，立法者可就何些「有體物」或「無體物」作為財產之標的加以規定；甚至可以規定土地所有權僅及於土地上下幾公尺的地方（註二五）。如果憲法經濟制度不以保障「私有財產制」為其基本決定時，立法者更可以由法律規定各種有體物（例如土地）均不成為財產權之標的（註二六），故財產權並非單純的「財產自由權」。屬制度保障之基本權，對該基本權有所規制之立法，就會發生該法律究屬「形成內容」或「限制」的問題。但若非屬「制度性保障」之個人自由基本權，即屬憲法直接保障之基本權，國家非有法律依據不得任意限制之，故任何對自由權的規定，皆屬自由限制的問題，憲法法院即可審查該法律是否違憲侵害基本權之核心等問題（註二七）。

德國聯邦憲法法院認為，相對於財產權係個人人格發展的過去性基礎，工作權則屬具有「將來取向」的人格發展自由權（註二八）。在德國基本法的規定中，對財產權與對職業自由有不同方式的規定（註二九），故二者法律性質，大異其趣。

（註二四） 參邵曼璠，論憲法上之制度性保障——以財產權保障為例，中興法研碩士論文，1998/1；蘇永欽，財產權的保障與大法官解釋，憲政時代，24卷3期，1998/12，頁19/34。

（註二五） 德國聯邦憲法法院在【濕採石案】（*Naßauskiesung*）中的判決認為，基本法第十四條所保障之所有權（可擴大為財產權）範圍，以公法或私法加以形成，無分軒輊，故德國民法第九百零五條第一項雖規定，土地所有人之權利及於地表上之空間及地表下之地殼（*Erdkörper*）。但其水資源法（*Wasserhaushaltgesetz*）第六條另規定，地下水源（*Grundwasser*）之採取，須經主管機關同意始得為之，並未構成立法徵收（*Legalenteignung*）。Vgl. BVerfGE 58, 300/330, 332/334。是以其結果，德國土地所有人之土地所有權實質上僅及於地表下至水源處的有限範圍。

（註二六） 例如共產國家之廢除私有財產制。

（註二七） 參陳慈陽，基本權核心理論之實證化及其難題，翰蘆圖書公司，1997/6，頁95以下。

（註二八） 參李惠宗，德國基本法所保障之職業自由，收於司法院印行，德國聯邦憲法法院裁判選輯（七），1997/6，頁1/32。

（註二九） 德國基本法第十四條第一項規定：「所有權與繼承權應予保障。其內容及限制由法律定之」。本條明文將所有權及繼承權的「內容」委由法律規定，其並無「財產自由」之意寓焉。但有關職業自由的第十二條第一項則規定：「凡德國人皆有自由選擇職業、工作職位及接受教育地點之權。職業之執行，得依法律或基於法律授權而予以限制。」

亦即，財產權屬制度性保障基本權，但工作權則屬個人保障之「自由基本權」（註三〇）。

在我國，憲法第一百四十三條對財產之母的土地，採「屬於全體國民所有」的基本決定，但仍不排除私人所有制，故解釋上可以認為，國家可以取得「私人財產範圍」的形成權，亦即由國家以法律規定，何些「物」，可作為人民私有財產之標的。是以財產權，在我國可以認為是制度性保障基本權，應可接受。我國司法院大法官已在釋字 380 及釋字 450 號有關「大學自治」解釋中，引進「制度性保障」之概念，並在釋字 386 號有關「無記名公債遺失不得掛失違憲」之解釋上，明白就財產權的保障上，引據「制度性保障」之概念，可知司法院大法官實務已接受就財產權「制度性保障」之理論（註三一），此點從憲法釋義學的角度來看，可資贊同。

但就工作權而言，我國憲法對工作權，在憲法第十五條曰「應予保障」，在第一百四十五條規定，國家對於私人財富及私營事業，認為有妨害國計民生之平衡發展者，始得以法律限制之。又第二十三條另對國家限制基本權之權限，加以「法律保留原則」與「比例原則」之限制。此些規定在在顯示出，憲法原則上對經濟基本權之營業係採「放任」之態度，非有「妨害國計民生之平衡發展者」，不得限制。是以，在我國憲法中，工作權本質係自由權，非制度性保障，「工作權的範圍」並非由國家形成，而是國家如何以法律限制的問題。故任何對工作自由權之限制措施，皆可依比例原則或平等原則予以檢證該限制性措施是否合憲。

就釋字 453 號解釋所涉及之「商業會計記帳人」而言，其所從事之職業非屬依據法律才取得的「工作基本權」。故只要以協助他人記帳、報稅，而獲取對價作為營生之手段者，即屬憲法所保障之工作自由權。國家為保護公共利益，固得就某些行業透過國家公權力介入之方式，例如本案所涉及之考試銓定，以限制執行業務之

（註三〇） Vgl. Scholz, in Maunz/Dürig, GG-Komm., Art. 12, Rn. 68；另請參閱李惠宗，憲法工作權保障之系譜，收於劉孔中、李建良主編，〈憲法解釋之理論與實務〉，中央研究院中山人文社會科學研究所專書（44），1998/6，頁 358。

（註三一） 雖然在上述三件解釋中，大法官並未闡釋「制度性保障」之內涵如何。在大法官解釋中，於解釋文或解釋理由書中，明言及「制度性保障」者，除上述三號解釋外，另有釋 396 號解釋。但在不同意見書或協同意見書中，另有引據「制度性保障」者，則有釋 384；釋 386；釋 393；釋 396；釋 422；釋 407；釋 436；釋 467 等號解釋。

資格。然立法者對基本自由權所為任何規制即屬對「基本權限制」的問題，而非僅基本權內容具體化的問題而已。此時即會發生法律的限制是否「合憲」的問題。故依商業會計法第五條第四項之規定，必須取得「代他人處理會計事務之資格」始得為他人記帳，乃為職業自由之限制，而非屬權利內容形成的問題。從而，同法第七十四條有關未取得執業資格而為他人記帳之刑事責任規定，即須禁得起憲法第七條平等原則及第二十三條比例原則之審查。

(二) 憲法所保障工作權之範圍

工作權保障的範圍涉及到人民在國家中各個層次的經濟活動。工作權在個人而言，相當職業選擇自由權或獨立營業權，在法人則為營業基本權。故凡與職業或經營業務有關之權利，包括形成工作能力之教育權，在我國亦應屬工作權保障之範圍。綜言之，工作權包括(一)職業能力養成教育請求權：此種基本教育請求權屬社會基本權（註三二）。(二)職業能力資格取得權：此一職業能力可能透過職業教育制度形成，亦可由國家以考試或授權主管機關或職業團體銓定。(三)職業選擇自由：職業選擇自由乃人民選擇一特定行業從事之謂，或可謂創業自由。(四)職位選擇自由：職位選擇自由係指「具體的職業工作關係」之選擇與維持的自由。相對於創業自由而言，職位選擇自由係指特定工作關係之形成自由；職位選擇自由包括兼職自由、從事副業自由、轉業自由。(五)職業經營自由：職業經營自由的範圍涵括甚廣，包括營業時間自由、營業地點自由、營業方式自由、廣告自由、營業內容自由、營業對象自由、進用員工自由、投資自由等。(六)廢業自由：指自然人或法人終止其職業或營業之自由，此屬消極工作自由（註三三）。

從工作權以上系譜來看，愈屬前者，即表示愈屬私人的領域，國家之干預權限應愈小，愈往後者，必愈與社會共同體之成員發生關係，國家基於其經濟任務，自愈有干預或限制的空間。例如對職業教育限制所造成之侵害，必較對營業時間所為之限制要來得大。準此，吾人當可導出，對人格自由愈有關聯的職業自由所為之限

(註三二) 參許慶雄，社會權論，民國 81 年，頁 140 以下。

(註三三) 參參閱李惠宗，憲法工作權保障之系譜，收於劉孔中、李建良主編，《憲法解釋之理論與實務》，中央研究院中山人文社會科學研究所專書（44），1998/6，頁 347/360 以下；劉建宏，論人民職業自由之保障——德國基本法第十二條第一項之研究，輔大法研所碩士論文，1991/6，頁 49 以下。

制，立法裁量的範圍應愈小。換言之，在比例原則的要求下，國家對某種外部經濟行為之限制，如果以較後階段的限制方式即可達成公共利益之目的（註三四），即不必以限制較前階段的方法行之（註三五）。

本文所涉及的問題，乃其中「職業能力資格取得權」的問題，此為「應考試權」與工作權競合情況（註三六）。以下即以比例原則分別檢證「商業會計法第七十四條之刑事立法問題」及「國家對職業市場干預深度」的問題。

二、比例原則

（一）商業會計法第七十四條之刑事立法問題

國家為維持經濟及財政秩序，固可動用包括行政秩序罰及行政刑罰的制裁權。但此兩種手段的採取，須依比例原則檢證之。對特定行為，若使用行政秩序罰之手段已足以達到目的時，非有必要且屬不得已情況下，殊不必再繩以刑事責任（註三七）。商業會計法第七十一條至第七十二條皆以故意使商業會計資料產生不正確結果作為刑事處罰之基礎，係以對國家財政秩序產生「抽象危險」為處罰之基礎，符合刑事責任之基本法理，亦為釋字 453 解釋理由書「確保商業會計事務詳實無訛，以利主管機關稽核」所肯認。但同法第七十四條規定之構成要件，只是針對不合乎行政管理之人員從事特定行業的管制而已（註三八），並非以該行為具有「倫理上的惡意傾向」作為處罰對象，亦無「無照行醫」之類的抽象危險。「未依法取得代

（註三四） 有關公共利益之概念，請參陳新民，公共利益的概念，收於氏著，憲法基本權利之基本理論（上），民國 81 年，頁 129 以下；李建良，從公法學之觀點論公益之概念與原則，中興法研碩士論文，民國 75 年。

（註三五） 參李惠宗，前註三三，頁 365。

（註三六） 參郭介恆，前註八。

（註三七） 參陳志龍，法益與刑事立法，1997，三版，頁 156。Vgl. Claus Roxin, Strafrecht Allgemeiner Teil, Bd. I, 1992, § 2, Rn. 2; 4；林育竹，論集會遊行對首謀科以刑責之合憲性，收於務法學基金會第三屆法學論文甄選優勝著作一判解研究彙編（三），1998/12，頁 94/98。

（註三八） 此種以行政管制手段（行政立法或行政處分）之有無為刑事處罰之依據者，稱為「刑罰之行政從屬性」（Verwaltungsakzessorität des Strafrechts），參鄭昆山，從「法治國原則」論集會遊行刑事處罰之「行政從屬性」，律師雜誌，222 期，1998/3，頁 15 以下。

他人處理會計事務之資格而擅自代他人處理會計事務者」，在行為的「質」上，並無倫理上之惡性，亦即「無照為他人處理會計事務」並無「法益」受到「侵害」或受到「危險」，就此，以行政秩序罰為制裁手段，似為已足，殊無繩以刑責之必要（註三九）。蓋商業會計記帳業務性質多為納稅資料彙集整理，公司企業自行為之本無不可，則委託「較有經驗」之他人代行處理，該他人何罪之有？此些尚未取得執業資格之人所為之商業會計登記或報稅代理事務，不必然會出現「不詳實」或「詐偽」的情況。台灣各行各業皆有害群之馬，但此種異類的產生，並非由於「資格未經依法銓定」而生，而是另有社會學上的原因，至為明顯（註四〇）。且此種行為，在「量」上，對國家總體財政秩序而言，亦尚無「抽象之危險」，未到達必須動用刑事處罰手段的程度。是以商業會計法第七十四條刑事處罰之規定，使用了過度的手段，似已逾越立法裁量之界限（註四一）。此一部分正是需要由司法權予以糾正者（註四二），然本解釋或因不告不理之司法權被動性原則，並未就之審查。

（二）國家對職業市場干預深度

國家有對經濟市場機制有干預之權源，基本上並無爭論。問題只在以何種方式及可干預多深而已。就前一問題之「干預方式」而言，因涉及到對人民基本權利之限制而須符合「法律保留原則」，固已成學說與實務之主流（註四三）。但就國家可以干預多深的問題，則仍有探討之餘地。

德國聯邦憲法法院在國家限制人民職業自由基本權的違憲審查，在藥房判決

（註三九） 實務上雖不乏有代提起稅務訴願及行政訴訟者。

（註四〇） 參陳志龍，啓蒙與財經辯證術一兼由法社會學觀點看財產犯罪，台大法學論叢，21 卷 2 期，1992/8，頁 517 以下。

（註四一） 參李惠宗，立法裁量類型化試論，憲政時代 16 卷 1 期，1990/7，頁 74 以下；歐廣南，論「立法裁量」與「司法審查界限」，憲政時代 24 卷 1 期，1998/7，頁 112 以下。

（註四二） 參蔡震榮，論比例原則與基本人權之保障，收於氏著，行政法理論與基本人權之保障，三鋒出版社，1994/10，初版二刷，頁 57/148。

（註四三） 參司法院大法官會議釋 479、釋 432、釋 426、釋 423、釋 420、釋 414、釋 413、釋 412、釋 397、釋 390、釋 389、釋 385、釋 380、釋 346、釋 313 等號解釋。

中，發展出「三階說」的理論。三階說是比例原則的具體適用。此一理論中所謂的三個階段係指：「職業執行自由之限制」、「職業選擇主觀許可要件之限制」與「職業選擇客觀許可要件之限制」三個階段。立法者依基本法第十二條第一項第二句之規定必須在對於侵害職業選擇自由最少的『階段』中採取規範，只能在其所憂慮的危險無法藉由前一階段的方法做有效地防止時，且此項情形很顯然地表示出來時，才能採取下一階段的措施（註四四）。亦即，如果以「職業執行自由之限制」，例如進行工商登記即可解決時，即不必以「職業選擇之主觀許可要件」為限制。

本案之「依法考銓」即屬「職業選擇之主觀許可要件」。如果吾人繼受此一理論（註四五），則從三階說的理論來看，此些商業會計記帳人是否已非到進行「職業選擇之主觀許可要件」限制不可的程度，容有商榷餘地（註四六）。至少司法院大法官釋字 453 號解釋，就此並未予論證。若不以三階說進行審查，而單純依照憲法第二十三條審查，似亦有相同的結果（註四七）。

三、平等原則—專業證照制度的立法平等

平等原則係憲法第七條所揭示之憲法原則，直接拘束各種國家權力作用，包括立法、司法與行政（註四八）。平等之問題，源自於「比較」，若無比較，即不發

（註四四） 參劉建宏，論人民職業自由之保障，輔大法研所碩士論文，1991/6，頁85以下；李惠宗，論營業許可基準之司法審查，經社法制論叢，第5期，1990/1，頁245以下。

（註四五） 但吳庚大法官於司法院大法官釋字 404 號解釋不同意見書中認為：「憲法第十五條工作權之保障與德國基本法所保障之職業自由，不僅概念上有間，其本質內容亦不盡相同，則該國聯邦憲法法院裁判先例所建立之三階段理論（Drei-Stufen-Theorie），即非所能全盤接受。」

（註四六） 此所謂職業之「主觀許可要件」，包括個人的知識能力、年齡、體能上之要件、資力、國籍身分（歐洲聯盟）。最低道德要件，如無一定犯罪之前科紀錄，亦應屬此種主觀要件。例如須取得醫師資格始得進入醫療職業市場；須取得專業考試資格始得進入律師、會計師、建築師等之職業市場。此時應考慮該項職業如果沒有「主觀許可要件」是否「不可能或不合適或將會對公眾產生危險」。參李惠宗，德國基本法所保障之職業自由，收於氏著，權力分立與基本權保障，韋伯文化事業出版社，1999/3，初板一刷，頁314以下。

（註四七） 參郭介恆，前註8，頁31。

（註四八） 德國基本法第一條第三項即明文規定，下列之基本權係拘束立法、行政與司法之

生是否平等的問題。比較的結果，如在相同的「社會基礎」上，卻在法律的待遇上，受到不公平的對待，該規定或措施即屬違反平等原則。本案即涉及到「商業會計記帳人」如何與「土地登記專業代理人」（一般稱為「土地代書」）及其他「專門職業人員」的立法比較問題。

平等原則不但要求「法律適用的平等」，抑且要求「立法上的平等」（註四九）。在民主法治國家中，憲法賦予立法者以「理性民意代表」的角色（註五〇）。故立法者於創設一具有體系規範意義之法律原則時，除基於更重大之公益考量外，即應受其自行創設之法原則的拘束，以維持法律體系的一貫性，是為「體系正義」（註五一）。此於不同之法領域，而有共同的法制社會基礎時，亦應從同。本案所

直接有效之法律。此之下列基本權，即指第二條以下各種具體基本權。

- （註四九） 由此乃產生平等原則作為為憲審查基準的問題，參許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，發表於中研院社科所主辦，第二屆「憲法解釋之理論與實務」學術研討會，民國八十八年三月二十日；法治斌，司法審查中平等權，國科會研究彙刊：人文及社會科學，6卷1期，1996/1，頁35以下；陳新民，平等權的憲法意義，收於氏著，憲法基本權利之基本理論，下冊，1990年初版，頁495以下；盛子龍，西德基本法上平等原則之研究，憲政時代，13卷3期，1988/1，頁61以下；李惠宗，從平等權拘束立法之原理論合理差別之基準，台大法研所碩士論文，1988/6，頁59以下。
- （註五〇） 議會在自由民主的法律秩序下，所以被「推定」較為理性，並適合作為形成國民政治意志之機關，並非其具有民主合法性（demokratische Legitimation）而已，而是其能以明確、特定及可理解的方式作成決定，且擔保該決定具有相對的持續力（Dauerhaftigkeit）及拘束力（Verbindlichkeit），並能使各該決定合理化（Rationalisierung）、穩定化（Stabilisierung）並免於不必要的負擔（Entlastung）之故，此正係德國基本法所擬彰顯的法治國家的秩序。S. Vgl. K. Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 19. Aufl., 1993, Rn. 505.
- （註五一） 請參閱釋字四五五號解釋，翁岳生大法官不同意見書，載於司法院公報，40卷7期，頁15；李惠宗，從平等權拘束立法之原理論合理差別之基準，台大法研所碩士論文，1988/6，頁98以下；李惠宗，「體系正義」作為違憲審查基準之探討，憲政時代，16卷2期，1990/10，頁26以下。Vgl. Franz-Josef Peine, Systemgerechtigkeit, 1. Aufl., 1985; Klaus Lange, Systemgerechtigkeit, Die Verwaltung, 3/1971, S. 259 ff., Stefan Huster, Rechte und Ziele, SöR 642, 1993, S. 386 ff.

涉者，乃「商業會計法」與土地法及其他不同法領域所擬形成之專門職業證照制度間是否維持立法一貫的「體系正義」的問題。

(一)土地專業代理人之專業證照制度

「商業會計記帳人」與「土地登記專業代理人」皆為台灣地區職業證照「法制未備」（註五二）之下的服務業，其作為比較之社會法制基礎相當。而此二種行業所面臨的共同問題是，我國將逐步建立「專門職業證照制度」，故對於過去以「為他人處理事務」營生之行業，全部必須納入專業考銓制度中。而在逐步建立專業考銓制度進程內，立法者就「土地登記專業代理人」之行業，依土地法第三十七條之一第二項之規定《84. 1. 20.》，對既存已久之法律事實，予以肯認，故於其中規定「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，得繼續執業五年」。且其專業資格可由內政部所訂定之「土地登記專業代理人管理辦法」認定之，其中第四條規定：「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」，此些規定，已經大法官釋字 352 號及 360 號解釋，認為合憲在案。

但相對於此，具有相同法制地位的「商業會計記帳人」，「命運」卻殊異。立法者在商業會計法第五條第四項的規定上，將商業會計記帳人之執業資格完全授權中央主管機關之經濟部認可，並未給予現已執業之商業會計記帳人相當之調適期間（註五三）。換言之，對於已存在三、四十年之久的行業，並未給予與對「土地登

（註五二）參司法院大法官釋字 289 號解釋。

（註五三）國民政府於中華民國十九年五月二十七日所制頒之「西醫條例」（見國民政府公報，十九年五月三十日，第 482 號，頁 7），係台灣現行醫師法的前身。其第一條規定：「凡年在二十五歲以上，具有左列資格之一者，經考試或檢定合格，給予證書後，得執行西醫業務：一、國立或經立案之公私立醫學專門學校以上畢業，得有證書者；二、教育部承認之國外醫學專門學校以上畢業，得有證書者；三、外國人在各該國政府得有醫師證書，經外交部證明者」。其第二條則規定，凡現在執行業務之西醫，合於第一條各款之一者，在考試或檢定未舉行時，得繼續執行業務。對西醫業務之執行，至少還保留一段空檔。

記專業代理人」相同的重視。此種規定顯未顧及不同法領域間的「體系正義」。對處於相同法制地位的「商業會計記帳人」與「土地登記專業代理人」，立法者卻未能予以相同的待遇，顯然使商業會計記帳人受到極不公平之對待。本文認為，此種立法規定已違反平等原則。此種情形，若再與其他逐步建立專業證照制度的「中藥商」與「證券業務員」行業相較，會顯得更不公平。

(二)中藥商之專業證照制度

藥事法第一百零三條於民國 86 年 5 月 7 日修正公布，亦規定：「本法公布後，於六十三年五月三十一日前依規定換領中藥販賣業之藥商許可執照有案者，得繼續經營中藥販賣業務。（第二項）本法修正公布前，曾經中央衛生主管機關審核予以列冊登記領有經營中藥證明文件者，得依原核定之營業範圍繼續經營中藥販賣業務。」此一規定，將前已存在之中藥材販售業之資格，完全予以肯認。

此一規定又於民國 87 年 6 月 24 日再次修正為：「本法公布後，於六十三年五月三十一日前依規定換領中藥販賣業之藥商許可執照有案者，得繼續經營第十五條之中藥販賣業務。（第二項）八十二年二月五日前曾經中央衛生主管機關審核，予以列冊登記者，或領有經營中藥證明文件之中藥從業人員，並修習中藥課程達適當標準，得繼續經營中藥販賣業務。（第三項）前項中藥販賣業務範圍包括：中藥材及中藥製劑之輸入、輸出及批發；中藥材及非屬中醫師處方藥品之零售；不含劇毒中藥材或依固有成方調配而成之傳統丸、散、膏、丹、及煎藥。（第四項）上述人員、中醫師檢定考試及格或在未設中藥師之前曾聘任中醫師、藥師及藥劑生駐店管理之中藥商期滿三年以上之負責人，經修習中藥課程達適當標準，領有地方衛生主管機關證明文件，並經國家考試及格者，其業務範圍如左：一、中藥材及中藥製劑之輸入、輸出及批發；二、中藥材及非屬中醫師處方藥品之零售；三、不含劇毒中藥材或依固有成方調配而成之傳統丸、散、膏、丹、及煎藥；四、中醫師處方藥品之調劑。（第五項）前項考試，由考試院會同行政院定之。」

上開規定，除保留原可繼續執行業務的範圍外，更擴至八十二年二月五日前，只要有「經營中藥證明文件之中藥從業人員，並修習中藥課程達適當標準」（註五四）即可。此種規定無異立刻「就地合法」既有之中藥商。此外，更將中醫師的業

（註五四） 依行政院衛生署制頒藥劑生駐店從事中藥之買賣及管理須修習中藥課程標準〈民

務範圍擴大至「(中)藥師」的範圍。另此種規定，是否與建立「專門職業證照制度」背道而馳，有商榷之餘地(註五五)，限於篇幅，本文不擬深論。

(三)證券商之專業證照制度

財政部制頒之證券商負責人與業務人員管理規則(註五六)第三條就證券商營業員之資格規定如下：「證券商之業務人員，依其職務之繁簡難易、責任輕重、分為左列三種：一、高級業務員：負責前條第二項各款業務之主管、投資分析或內部稽核等職務者。二、業務員：從事前條第二項各款有價證券承銷、自行買賣、受託買賣、內部稽核或主辦會計等職務者。三、助理業務員：協助業務員從事證券承銷、自行買賣或受託買賣等職務者。前項第二款業務員擔任內部稽核職務者，以參加本會所指定機構舉辦之內部稽核人員訓練班受訓及格結業者為限。其中，所謂「證券商高級業務員」，其應具備資格條件亦僅為：一、大學系所畢業，擔任證券商業務員三年以上者。二、財政部證券管理委員會(以下稱本會)認可或測驗合格之證券投資分析人員。三、經本會或本會所指定機構舉辦之高級業務員測驗合格者。」

國 83 年 12 月 30 日公布)第二條規定：藥劑生駐店從事中藥之買賣及管理者，必須修滿左列中藥課程及時數。一、中藥概論十八小時：包括中藥發展史、中藥材之應用及管理。二、本草十八小時：包括本草綱目、中藥之性能、配伍及禁忌之研討。三、中藥炮製三十六小時：包括中藥材之煉、炮、炙、煨、伏、曝及其他加工調製方法之研究與實驗。四、生藥學七十二小時：包括藥材辨識、藥用植物、動物、礦物學及各該藥物藥理藥效之分析研究與實驗。第三條則規定：「前條所列中藥課程，須在公立或經教育部立案之私立醫學院及藥學專科學校修習，由各該院校發給證明書。」

(註五五) 本項規定結果，是否有違傳統中醫與中藥分業的問題，又是否與西醫醫藥分業之原則背道而馳，頗值得研究。雖然實務上，臺灣省政府衛生處曾於民國 87 年 5 月 19 日以(87)衛四字第 0025911 號函(臺灣省政府公報 87 年夏字第 46 期 3 頁)稱：「依據行政院衛生署八十五年九月十二日衛署藥字第八五〇四八二五七號函規定，修習中藥課程達適當標準之藥劑生親自主持之藥局，不得兼營中藥之調劑、供應業務，但得兼營中藥零售業務；又依藥事法第三十七條第四項規定，領有研習中藥課程證明書之藥劑生、執行中藥之調劑，應由中醫師監督為之。」但此係依舊法所為之解釋，本解釋是否因新法之改變，而有所更易不得而知。

(註五六) 財政部 86.12.23. 修正。該規則係依證券交易法第五十四條第二項及第七十條規定訂定。

四、於本規則修正施行前已登記為證券商高級業務員者。五、現任證券機構業務員，於本規則修正施行前任職一年以上，且在本規則修正施行後，繼續擔任業務員併計達五年者（同規則第五條）。」第六條則規定，一般證券商業務員亦只須具備下列資格條件即可：一、本會認可或測驗合格之證券投資分析人員。二、經本會或本會所指定機構舉辦之業務員測驗合格者。三、於本規則修正施行前已依本規則登記為證券商業務員者（第六條）。

依此一規定，證券商之一般業務員之資格只要於該規則修正施行前，已登記為證券商業務員者即可當然取得。

以上，中藥商所涉及者亦為事關國民健康的大問題；證券業務員亦直接處理人民財產之交易，均為我國擬予建立專門職業證照制度之一環，其專業性應不下於商業會計記帳人之以「代理」為業而已。姑不論，如以釋字 453 號解釋之標準而論，上開各法律或法規命令是否違憲，單就其內涵而言，何以中藥商與證券業務員尚能直接以各該執業規則頒訂前之「執業經驗」直接取得專門職業人員資格，但專業性似未如此高之商業會計記帳人卻無從依其經驗而取得繼續執業之資格，此種立法的不一致性甚為明顯。

四、國家干預與既得權之保障

國家對基本自由權進行限制時，亦須考慮既得權保護的問題。特別是與人民生計攸關之工作自由限制的問題。因工作權雖以個人權的型態出現，但依賴某工作而生活的人，常不是「個人」而已，經驗上會及於該個人之家庭份子及其工作範圍所影響的共同體。本號解釋所涉及者即為各該執業者之家庭、僱用之勞工及其所提供勞務之中小企業以及稅捐單位。

(一)既得權的概念

既得權 (wohlerworbenes Recht; iura quaesita) 係指人民基於既存的法律所能享有之合法權利，不能因新的法律規定而溯及地使其原已取得之權利遭到剝奪。既得權之法源包括自然法或實證法。其法理依據乃人民對法安定性的信賴保護 (Vertrauensschutz)。既得權的內容，有公法上的既得權與私法上的既得權。在法制發展史上，既得權先是從主觀的權利變遷到客觀的法規範，再從客觀法規範轉成

主觀公權利。

緣在法制發展史上，公法上既得權與私法上既得權在中世紀時期並未加以區分。在中世紀時期，既得權係屬主觀權利，但由於斯時並無所謂的法院爭訟制度，故既得權之保障乃以「自力救濟」(Selbsthilfe)、復仇(Rache)或私鬥(Fehde)等方式呈現出來。在公法關係上，對統治者而言，其既得權實現的方法就是抵抗(Widerstand)不法的政權(註五七)。斯時此種既得權保障的法理依據就是「凡權利未能獲得者，須自行取得之」(Wo man sein Recht nicht bekommen konnte, da mußte man es sich nehmen)(註五八)。

但到近代國家時代，既得權反從主觀權利轉成客觀法規範。時於法國大革命後，在國家絕對主義下，作為主權者的國民的既得權都變成國家的犧牲品。在議會主權論(註五九)時期，立法者(具有立法權限的國民——國會議員)取代統治階級(具有行政權限的君主階級)，將早在中世紀以來的既得權予以客觀法規範化。以營業權為例，早在十九世紀初，經營業務與擁有財產雖係一種權利，但卻只是統治者所特別許可或授與人民之特權。例如經營藥局、磨坊、烤麵包廠、酒店的權利。此乃由於國家取得立法權，漸將所有的行業以公共利益之類的理由，將營業繫之於行政機關所頒之營業證(註六〇)。因此營業自由遂漸從「主觀公權利」(subjektive-öffentliches Recht)的性質變成只有「權能」(Befugnis)而已。「權利」與「權能」差別極大，因權利在此意味著一種「財產權」、「工作權」。但如果營業不是權利本身，而是「權利」所衍生出來的「權能」而已，就不能作為繼承的標的、不能轉讓，也非交易的標的。此時，公法上之「營業權」，雖稱之為「權」，但事實上人民之是否可營業及其營業內容，如果完全繫之於法律規定，實僅

(註五七) 有關「抵抗權」的概念，請參許慶雄，憲法入門，月旦出版社，1994/5，一版三刷，頁284；陳新民，國民「抵抗權」的制度與概念，收於氏著，憲法基本權利之基本理論(下)，1992/1，三版，頁1/以下；許宗力，試論民主法治國家的「市民不服從」，收於氏著，法與國家權力，1993/4，增訂二版，頁73以下。

(註五八) Vgl. Wilhelm Henke, Das subjektive öffentliche Recht, Tübingen 1968, S. 9 ff.

(註五九) 有關議會主權及其演進的問題，請參馬起華，政治學原理，下冊，國立編譯館，1989/8，再版，頁649/658以下。

(註六〇) Wilhelm Henke, Das subjektive-öffentliches Recht, Tübingen 1968, S. 15.

具有「公法權能」(öffentlichrechtliche Befugnis)而已(註六一)。此時,所謂既得權就僅具有「客觀法規範」的地位。

但到本世紀初,在學者的理論建構下,認為所謂「主觀公權利」並非權利的功能(所謂權能)而已。主觀公權利不待於法律才形成,而是藉由法律所表現出一致性(Einheit)(註六二)的「法」(Recht)所保護的利益。換言之,法律所要保護的利益即屬主觀公權利。此一現代對主觀公權利的見解,已超越其為單純權能的概念。由於德國基本法第十九條規定了「無漏洞的權利救濟制度」,故由既得權所衍生之主觀公權利受到侵害亦有救濟之途徑。此時司法權即應擔負起其權利保護者的角色(註六三),而非權利剝奪者的角色。此種屬基本權的主觀公權利,在特定的條件下,甚至可以要求立法者從平等原則的憲法客觀規範,制定出對個人或特定族群有利的法律(註六四)。

以上,既得權從「主觀權利」變成只是「客觀法規範」,再從「客觀法規範」蛻成「主觀公權利」之歷程(註六五),費時頗久。其間所牽涉的不是國家統治與法律實際的問題而已,而是法哲學有關自然法與理性法在有關法律與人權關係上理解的變遷。其主要的問題乃在個人所有具體而可以實現的權利如何對抗立法權與行政權的問題上,此時更涉及到司法權如何保障源自基本權的既得權。

(二)既得權的保障在本案的意義

商業會計記帳人之經營記帳業務係基於營業自由而生,而營業自由並非制度保障之自由權,已如上述。故在法律尚未建立制度或加以限制時,此種未受拘束狀態即屬基本權實現之態樣,屬既得權而應受我國憲法第二十二條之保障。蓋商業會計

(註六一) Ebenda, S. 18.

(註六二) Ebenda, S. 29.

(註六三) Ebenda, S. 25.

(註六四) Vgl. K. Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. III/1, 1988, S. 553; 另參陳愛娥,大法官憲法解釋權之界限,憲政時代,24卷3期,1998/12,頁170/194。在此種觀點下,釋憲者通常會宣告該違反平等原則之規定無效,或要求立法者擴張受益範圍。

(註六五) Vgl. K. Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. III/1, 1988, S. 508.

記帳之行業，自有市場經濟以來，即已有之。此一行業，在台灣與「會計師」行業間，分別擔負著不同層次的社會任務。亦即，商業會計記帳人負責庶務性的「記帳」、「報稅」等業務之代理，而會計師則負責具有監督或審核性質的帳目「會計」、「簽證」工作。

隨著社會專業分工的日細，國家對各行各業固得藉由立法就執業資格之限制與行政管制，要求各專業須具備一定之專業知識，故有憲法第八十六條各種專門職業須由國家最高考試機關之考試院「依法銓定」之規定。但司法權在此毋寧要審查立法權與行政權是否完全漠視此種既得權的存在，而違反憲法保障基本權之客觀價值秩序（objektive Wertordnung）。從既得權的發展史來看，所謂行業或專業知識除從教育制度及專業考試制度中可以得到檢證外，一定之經驗亦屬知識之來源。此為上述土地法、藥事法與證券商負責人與業務人員管理規則容許專業證照正式考試前，已從事此一行業之人繼續執業之規定所由設也（註六六）。唯商業會計法未設類此規定，釋字 453 號之解釋，不但未從平等原則出發，加以糾正，促使立法者改善立法，反而加深此種剝奪效果，逕行宣告該規定立即失效，似顯然漠視商業會計記帳人既得之工作權（註六七）。

（註六六） 民國初年的西醫制度亦復如此，參註 53。

（註六七） 德國雖有「稅務顧問」之專門職業，但在比較法上，與台灣之「代客記帳業者」迥不相侔。蓋依德國 1975 年 11 月 4 日之稅務顧問法（Steuerberatungsgesetz）第三十六條規定，稅務顧問（Steuerberater）（日本譯為「稅理士」）須經稅務顧問考試及格始得執行業務。而稅務顧問考試須大學法律系或經濟系畢業，並有三年主要業務在稅務業的資歷，始得應考。另有稅務代理人（Steuerbevollmächtigter），其業務範圍完全與稅務顧問一樣，但應考資格更嚴格，迄 1982 年 2 月 28 日為止，須取得中等程度的稅法知識，通過「商業使用人」考試後，並有四年的稅務經驗始得應稅務代理人考試。如以台灣之法制為比較，二者相當於律師或會計師之行業。但德國稅務顧問與稅務代理人設有助理（Gehilfe），約可相當於台灣之商業會計記帳人，唯德國稅務顧問助理不能如我國之商業會計記帳人獨立執行業務。另德國於 1969 年 8 月 14 日定訂有「職業教育法」（Berufsbildungsgesetz）。此法並於 1994 年 5 月 26 日補充修正。本法主要在規範一般私人所擁有專門職業知識者，但非屬職業教育體系下所能完成之職業訓練。其主要宗旨在促使職業深造（Fortbildung）及職業轉換訓練（Umschulung）。其中第八十九條有關「稅務顧問助理」之規定如下：「（第一項）經濟與稅務顧問業助理之訓練，由各該會計師公會（Wirtschaftsprüferkammer）以及稅務顧問公

肆、司法審查在專業證照法制建立上的功能

一、司法權在權力分立體制中的功能與角色

現代民主法治國家莫不以權力分立為國家機關組織之準則，但是現代所稱之權力分立並非古典的權力分立制度，而是注重功能分立的制衡（註六八），此為「修正的權力分立原則」（註六九），而非單純權力分立而已。在此之下的「權力分立」乃是指各種國家權力功能的核心領域不會被侵越（übergriffen）或覆蓋（überlagerung）。絕對的權力分立事實上並不存在，權力分立只是將各種國家活動之重心及其功能實質託付予功能主體而已。各種國家功能的核心領域應絕對予以保護，但其外圍的功能則不妨予以消滅或部分有所重疊。是以今日，權力分立的重點不在使各個功能權力主體完全平均（Gleichgewicht），而是在防止某個權力主體過度權重（übergewicht），即使是透過憲法的規定，亦不可使某個功能過重（註七〇）。

司法權在此種修正的權力分立制度下，亦不因民主國家有漸從「立法國」

會及稅務代理人公會主管。各該公會得約定將本法所課予之任務由其他公會執行之；但此項約定須經監督機之許可。（S. Hans Hermann Wohlgenuth, Berufsbildungsgesetz, 2. Aufl., 1995, § 89.）。實務上問題較大的是，前東德的「稅務顧問」，在兩德統一後是否可繼續執業；甚至已經繼續執業的「稅務顧問」因未通過正式考試，而須剝奪其執業資格是否違憲的問題。為此東德的此些「稅務顧問」，向德國聯邦眾議院請願，希望可以准其繼續執業。但聯邦眾議院認為，如果為此些為數不多的業者破例，將違反平等原則。見網站：<http://www.bundestag.de/aktuell/wib98/898176.htm>。

（註六八） Vgl. Norbert Achterberg, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl., 1986, § 7, Rn. 2 ff.

（註六九） 有關權力分立係功能分立的觀點，詳參陳愛娥，大法官憲法解釋權之界限——由功能法的觀點出發，憲政時代，24卷3期，1998/12，頁170以下。

（註七〇） Vgl. K. Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. II, 1988, S. 542.

(Gesetzesstaat) 走向「司法國」(Richterstaat) 的趨勢(註七一)，而使司法權的角色過重，以致破壞權力分立功能分配的均衡，故司法權亦有不得涉入之領域(註七二)及司法審查密度的問題(註七三)。司法權在採取「抽象違憲審查」制度的國家中(註七四)，其憲法訴訟(Verfassungsgerichtsbarkeit)主要旨在使各種國家權力於遂行國家功能時，能符合憲法地相互作用，以擔保國家作成正確的決定。其所謂正確的決定者，意指對古典與社會基本權所保護的利益予以合乎事理及正當地考量(sachlich-gerechte Abwägung)(註七五)。亦即，就有關人民權利與制度形成的問題而言，司法權應僅堅守保障人民權利之任務(註七六)，就形成制度所具有限制權利性質規定，審查其是否逾越比例原則或違反平等原則，而不可越俎代庖而變成「代位立法者」(Ersatzgesetzesgeber)(註七七)，以直接形成須經民主程

- (註七一) Vgl. Heyde. in: Benda/Maihofer/Vogel (Hrsg.), HdBVerfR, 2. Aufl., 1994, § 33, Rn. 103 ; 參李惠宗，憲法要義，敦煌書局，二版二刷，1998/8，頁50。
- (註七二) 參翁岳生，憲法維護者——回顧與展望，收於氏著，法治國家之行政與司法，1994/8，頁396以下；李建良，論司法審查的政治界限：美國「政治問題原則初探」，人文及社會科學集刊，9卷4期，1987/12；頁65以下；李建良，論德國「政府行爲」理論與「不受法院管轄之高權行爲」概念，歐美研究，28卷2期，1988/6，頁1以下；蘇俊雄，論憲法審判之法律性與政治性，收於司法院編，司法院大法官釋憲五十週年紀念論文集，1998/9頁484以下。
- (註七三) 參羅名威，違憲審查權控制立法權的界限，中興法研所碩士論文，頁125；160以下。
- (註七四) 違憲審查制度是否保留「抽象違憲審查」，在憲法政策頗有研究之餘地，參湯德宗，權力分立原則與違憲審查權限：大法官抽象釋憲權之商榷，收於劉孔中、李建良主編，《憲法解釋之理論與實務》，中央研究院中山人文社會科學研究所專書(44)，1998/6，頁121以下。但具有抽象違憲審查制的憲法訴訟，具有促進(Beförderung)、共識(Konsens)與整合(Integration)的功能。Vgl. Albert Bleckmann, Staatsrecht I- Staatsorganisationsrecht, 1993, Rn. 2012。
- (註七五) Vgl. Albert Bleckmann, Staatsrecht I - Staatsorganisationsrecht, 1993, Rn. 1993.
- (註七六) 參翁岳生，司法權發展之趨勢，收於氏著，法治國家之行政法與司法，月旦出版社，1994/6，頁331/332；周良黛，大法官會議憲法解釋與憲政制度之成長——釋憲案與立法權之調適，憲政時代，23卷3期，1998/1，頁97/136。
- (註七七) Vgl. Stefan Oeter, "Drittwirkung" der Grundrechte und die Autonomie des Privatrechts, AÖR Bd. 119 (1994), S. 529/533。

序的立法政策。誠如 K. Hesse 在討論自由基本權可否直接經由法院的宣告而導生出「原始的股份請求權」(originäre Teilhaberecht)時論及：「如果政治意志的形成過程不是僅由合憲的目標及方針，而是由法院所宣示的一連串可替換的憲法義務予以規制時，自由政治意志形成過程的民主秩序勢將嚴重地 (entscheidend) 被縮短。如此，國會意志形成的公開民主秩序將被窄化」(註七八)。

司法權的行使雖無法免除社會價值的選擇或時代需求之拘束(註七九)，亦即司法權之行使並非「價值中立(wertneutral)的非政治性決定」，因價值決定與社會秩序大部分皆已納入規範制度中。但亦不應認為，法官是社會工程師(Sozialingenieur)或其可以將其自己獨特的法政策的(rechtspolitisch)或一般政策的(allgemeinpolitisch)價值帶入判決；其仍須受到現行有效法律的拘束(註八〇)。現行有效的法律，除了直接引據的一般法律外，尚包括由基本權及由法治國家及社會國家原則所導引出來的價值。雖然法官仍須顧及到「時代趨勢」(Zeitströmung)或時代精神(Zeitgeist)，但不得，亦不必成為時代精神的先趨者(Vorreiter)而將立法者之事務取而代之(註八一)。

儘管憲法政策上，司法權可以不限於以解決具體的爭議為限(註八二)，但其特性毋寧是「透過權威的，因此也是具有拘束力的，且為獨立的對有爭議或侵害權利的案件中以特別程序所為之裁決；司法權專事法之維護，並藉此將法予以具體化

(註七八) Vgl. Hesse, Bedeutung der Grundrechte, in: Benda/Maihofer/Vogel (Hrsg.), HdbVerfR, 2. Aufl., 1994, § 5, Rn. 30.

(註七九) 參蘇永欽，結果取向的憲法解釋，收於氏著，合憲性控制的理論與實際，月旦出版社，1994/5，頁249以下。

(註八〇) Heyde. in: Benda/Maihofer/Vogel (Hrsg.), HdbVerfR, 2. Aufl., 1994, § 33, Rn. 100.

(註八一) Ebenda, Rn. 101.

(註八二) 在美國憲法則嚴格限於「個案」與「爭議」兩個要件，作為憲法解釋的前提，參李念祖，大法官釋憲功能的立法化抑或審判化？收於法律與當代社會／馬漢寶教授七秩榮慶論文集，1996/7，頁357/362；湯德宗，權力分立原則與違憲審查權限：大法官抽象釋憲權之商榷，收於劉孔中、李建良主編，《憲法解釋之理論與實務》，中央研究院中山人文社會科學研究所專書(44)，1998/6，頁121以下；陳秀峰，司法審查制度，文笙書局，1995/1，頁82以下。德國與我國則未有此限制，但司法權之行使，仍屬被動，參李惠宗，憲法要義，敦煌書局，二版二刷，1998/8，頁373。

並與續造」(註八三)，法官造法(Richterrecht)雖足以使法律適應變動不拘的社會，並使個案正義上獲得實現，但其合理化(rationalisierend)及穩定性(stabilisierend)的效果畢竟不如明確的法律規定(註八四)。

綜言之，在權力分立的憲政體制下，司法者雖得從「類型化的建構」為立法者指出較合乎憲政法理及基本權保障之方向，但應不必，也不可就立法者須經由民主程序始可形成的立法政策予以直接介入或取代(註八五)。換言之，司法權在行使違憲審查職權時，應置重由憲法所形成的客觀法秩序是否因立法行為(作為或不作為)所破壞，如果司法者在客觀的論證上，予以肯定的話，始須宣告其為違憲。若立法者已就特定事項採取特定政策，但該政策可能並非最完美之政策，但尚不至於違反憲政客觀秩序時，應運用「合憲解釋」的方式(註八六)，不予宣告違憲，而另使用「警告性裁判」為政策方向之指明(註八七)。司法者固不必過度「補充」立法原意，而失其「控制」之職(註八八)，亦不必過度代庖去形成立法政策(註八九)。

(註八三) Vgl. K. Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 19. Aufl., 1993, Rn. 548.

(註八四) Ebenda, Rn. 549.

(註八五) 參蘇俊雄，從整合理論之觀點論個案憲法解釋之規範效力及其界限，收於劉孔中、李建良主編，《憲法解釋之理論與實務》，中央研究院中山人文社會科學研究所專書(44)，1998/6，頁1/29。

(註八六) 參蘇永欽，合憲法律解釋原則，收於氏著，合憲性控制的理論與實際，月旦出版社，1994/5，頁79以下。

(註八七) 參陳瑞堂，違憲解釋之將來效力與警告性判決，收於司法院編印，1988/9，司法院大法官釋憲四十周年紀念論文集，頁271以下；陳愛娥，大法官憲法解釋權之界限——由功能法的觀點出發，憲政時代，24卷3期，1998/12，頁170/194；202以下。

(註八八) 參陳新民，立法者的「審慎義務」與釋憲者的「填補」任務，收於劉孔中、李建良主編，《憲法解釋之理論與實務》，中央研究院中山人文社會科學研究所專書(44)，1998/6，頁93/112。

(註八九) 參蘇俊雄，論憲法審判之法律性與政治性，收於司法院印行，司法院大法官釋憲五十週年紀念論文集，1998/9，頁467/500以下；vgl. Erhard Mock, Richter Machen Politik, in: G.-K. Kaltenbrunner (Hrsg.), Auf dem Weg zum Richterstaat - Die Folgen politischer Impotenz, 1979, S. 170 ff.

就釋字 453 號解釋所涉及之「專門職業證照制度」而言，憲法第八十六條雖規定：「公務人員任用資格及專門職業及技術人員執業資格」，應經考試院依法銓定之，但本條是否屬嚴格的「國會保留」而不得授權行政機關另行「依令」銓定？該規定是否合乎經濟專業市場之時機與需求？考試院是否有完全的能力對各個行業進行「銓定」等問題（註九〇），大法官在釋字 453 號解釋並未給予「客觀的辯證說理」。本文認為，雖然商業會計法第五條第四款對此一行業之資格採取「較為寬鬆的行政管制」，但在未確認憲法第八十六條「依法」銓定之規定係屬國會保留之前，商業會計法之此一規定並無違憲可言。本號解釋未經闡明的情形下，即直接宣告該規定授權由行政機關（經濟部）就商業會計記帳人的資格予以認定的規定係屬違憲，似未考慮到司法權在憲政體制中應有的角色（註九一）以及其經濟市場上的需求。

二、司法權如何受平等原則之拘束

退一步言，司法權縱對法律政策有積極的協力功能（註九二），但司法權之行使仍受基本權保障原則的拘束（註九三）。司法權的組織與運作不會比議會更具有民主合法性，卻能否認法律之實質正當性者（註九四），乃在司法權係以保障人民基本權為本質要務之故（註九五）。就本解釋而言，涉及到司法權如何受到平等原

（註九〇）事實上，具有專業之各行業，未必均由考試院依法銓定，詳見本號解釋，孫森焱大法官不同意見書。

（註九一）憲法第八十五條「公務人員之選拔，應實行公開競爭之考試制度。非經考試及格者，不得任用」更嚴格的明文規定結合第八十六條的規定，表示憲法對公務人員任用資格應採取更嚴格的態度，但事實上，台灣各級行政機關「僱用」不具有依法考試銓定資格的公務員以行使公權力者，為數仍然不少，但司法院大法官亦未在釋 323 及釋 412 號有關「後備軍人轉任公職考試比敘條例」涉及公務員考試制度之解釋，有所闡明。

（註九二）蘇俊雄，前揭書（註 85），頁 1/24。

（註九三）參許志雄，權力分立之理論與現實，收於氏著，憲法之基礎理論，稻禾出版社，1992/10，頁 65/77 以下。

（註九四）參李念祖，大法官釋憲功能的立法化抑或審判化？收於法律與當代社會 / 馬漢寶教授七秩榮慶論文集，1996/7，頁 357/363 以下。

（註九五）參翁岳生，憲法之維護者——回顧與展望，收於司法院編印，1988/9，司法院大法官釋憲四十周年紀念論文集，頁 133/143。

則之拘束以及其是否善盡人民基本權保障職責（註九六）的問題。

司法權受平等原則之拘束，並無爭議（註九七）。成問題的是，司法權如何受拘束。一般而言，須作成具體判決之法院（含民、刑事及行政法院），對類似的案件應為類似的判決。就行使抽象法規審查之司法院大法官而言，平等原則應要求其法律見解，應維持前後一貫；若須改變見解時，其對法制、社會、經濟、政治等情勢之變遷應有充分之說理，變更見解後，並應繼續保持一貫性，以維持法之安定性（註九八）。釋字 453 號解釋所擬建立之「專門職業證照制度」固值得嘉許。但既然司法院大法官釋字 360 及釋字 352 號解釋，對土地法有關土地代書執業資格之取得，授權予主管機關認定之規定，已肯認其合憲性，對於具有相同地位之商業會計帳人執業資格之取得，亦應維持相同之見解，始合乎平等原則之要求。制度上，453 號解釋似宜另為補充解釋或變更解釋。

釋字 453 號解釋公布後，數以萬計之「商業會計帳人」除了「應」失業外，亦立刻面臨商業會計法第七十四條的刑責「威嚇」。本號解釋在未有「定期失效的宣告下」，等同於宣告此些行使「營業自由權」以發展其人格之「商業會計帳人」，在一夕之間，皆「變成」「現行犯」；此些三、四十年來戮力於斯業，對台灣經濟秩序至少有一定貢獻之人，居然在毫無過咎的情況下，必須承擔此種刑事責任，豈非明白違反刑法第一條「行為之處罰，以行為時法律有明文規定者為限」之「罪刑法定主義」？蓋如「商業會計帳人」之職業須經依法考試銓定，則之前或現在之人民，欲透過考試制度以取得執業資格，亦復不可得。故此些「商業會計帳人」之未取得資格而從事為人記帳報稅之職業，純因「法制未備」（參釋 289）之狀況使然，豈商業會計帳人本身之過咎？

憲法解釋對法律予以宣告違憲，或對社會現況宣示其不當，而擬建立新制度者，恆須從法社會學的角度考慮到社會的適應及調整。法律旨在創造並維持和平及

（註九六） 此種要求亦可從德國基本法第十九條第四項所規定的「任何人認為其權利遭受公權力侵害，皆有提起訴訟之權」。Vgl. Vgl. K. Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 19. Aufl., 1993, Rn. 548 ; v. Münch, Grundbegriffe des Staatsrechts II, 4. Aufl., 1987, Rn. 215.

（註九七） 德國基本法第一條第三項明文規定，基本權亦拘束司法權。

（註九八） 參李惠宗，憲法要義，敦煌書局，二版二刷，1998/8，頁 101。

實現正義（註九九）。憲法或法律之解釋亦同，故法律秩序絕不可因解釋的結果而比解釋前更加混亂（註一〇〇），否則司法權將非適格的「國家法秩序最後確認者」。本號解釋在毫無猶豫期間的宣告下，等同於宣布「商業會計記帳人」之任何執行業務的行為，皆具有刑事違法性。商業會計記帳人在沒有任何過咎的責任條件下，行使原屬基本權之行為，居然立刻被「擬制」為具有刑事責任，豈合乎憲法保障人民基本權之意旨？如此憲法解釋勢將造成比解釋前更不安定的法律秩序。本號解釋，並未就社會有如何變遷之事實提出辯證，其結論未顧及此一具有傳統性行業的社會角色，漠視其解釋對社會既有法律秩序所可能造成之重大衝擊（註一〇一），似有欠缺法社會學的觀照（另如下述）。

但若謂大法官對宣告法律違憲所可能引發的法秩序混亂而須有一定調適期間的問題並無意識，顯非正確。蓋大法官在相當多宣告違憲的法律中，多有「限期失效」或「定期失效」之舉（註一〇二）。釋字 450 號解釋（大學法強制設軍訓室違憲）更於理由書中申明此種定期失效宣告之基本法理：「本件解釋涉及制度及組織

（註九九） Vgl. Karl Larenz, Richtiges Recht, 1979, S. 33.

（註一〇〇） 參釋字 455 號解釋，翁岳生大法官不同意見書，載於司法院公報，40 卷 7 期，頁 15。陳愛娥，大法官憲法解釋權之界限——由功能法的觀點出發，憲政時代，24 卷 3 期，1998/12，頁 170/194 以下。

（註一〇一） 迄至目前執行此一行業之人，因無正式納入管理，無法正確統計。一般估計約在五萬人左右。目前執行此一業務之人員，係以「勞工」身分組織「工會」。各省轄縣（市）皆有「稅務會計記帳代理業職業工會」之設置，目前加入各縣（市）工會為會員者，約五千人，全省共計二十二個職業工會；台灣省則有「台灣省稅務會計記帳代理業職業工會聯合會」。此一聯合會與高雄市及台北市之工會，再合組「中華民國稅務會計記帳代理業職業工會全國聯誼會」（以下簡稱「全聯會」）。如果此一行業之人，因本號解釋而不執行業務，至少在一定期間，稅捐稽徵機關將全面陷入癱瘓。參張永煬，從大法官會議釋字 453 號解釋談代客記帳業應有的因應之道，中國稅務旬刊，1690 期，1998/9/10，頁 7 以下。

（註一〇二） 例如自釋字 218 號解釋《76. 8. 14.》以來，大法官常以將來定期失效的方式宣告違憲法律之無效，期間或半年（例如：釋 423）、或一年（例如：釋 390；釋 402）或二年為期（例如：釋 392），或定一時點使其失效（例如：釋 251；釋 261）。此種將來失效之宣告方式，對現存法律秩序固有穩定的作用，並有促使立法調整，以免出現法律空窗期的功能。

之調整，有訂定過渡期間之必要，故上開大學法及同法施行細則之規定，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿一年時失其效力」。但本號釋字 453 號解釋，不只涉及到「制度及組織之調整」，更涉及到「制度的建構」，何以未定出一定的制度調適期間，實難令人索解。雖然總統另於民國八十七年十月二十九日公布商業會計法第七十四條之二規定，明定「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令公布施行後七年止；於其執業期間，並不適用第七十四條之規定」，解除上開「現行犯」之危機（註一〇三），但畢竟使社會上既存之自由業「立刻」陷入慌亂之中（註一〇四），確實令人遺憾。

三、司法對專業證照制度建立的審查密度——法律保留原則的觀點

從法制觀點，應行討論的是，憲法第八十六條所稱之專門職業人員執業資格須「依法考選銓定」中所謂的「依法」，是否屬不得授權行政機關以法規命令自行規制之「國會保留」（註一〇五），或仍屬廣義的法律保留而容許法律授權，須先應予確認。

不論法律保留之範圍係採「侵害保留說」、「全部保留說」、「重要事項說」

-
- （註一〇三） 但本次修法會不會違反大法官解釋的「重覆禁止」的效力原則，值得探討。本文認為，此一修正規定僅止於使現執業之代客記帳業者獲得一緩衝的時間，並非完全違背大法官解釋意旨，此種「效力的延緩」尚非「本質的違背」，似仍應肯認其效力。
- （註一〇四） 自由時報 87. 9. 15. 第 19 版，「代客記帳業今發動軟性抗爭」新聞；聯合報 87. 9. 15. 第 21 版，「代客記帳業要癱瘓稅捐處」新聞；經濟日報 87. 9. 15. 第 3 版，「50 萬家中小企業怎麼辦」新聞；經濟日報 87. 9. 16. 第 2 版，「加速立法以化解記帳業者的抗爭」社論；中時晚報；87. 9. 17. 第 7 版，「萬名記帳員立院爭工作權」新聞等。
- （註一〇五） 有關「國會保留」之意義，參吳庚，行政法之理論與實用，增訂四版，1998/7，頁 89；李建良等著，行政法入門，月旦出版社，1998/1，頁 48；大法官基本上在人民依法納稅的義務上所稱之依「法」，係指高密度的法律保留原則，參湯德宗，大法官有關行政、立法兩權關係主要解釋析論，憲政時代，24 卷 3 期，1998/12，頁 65/81 以下。

或「機關功能說」（註一〇六），皆很難認為，經濟市場上所有橫向及縱向之各階層專門職業考銓事項，概屬所謂的「國會保留」。蓋從職業市場來看，專門職業可依垂直分工的層次再行分類。此種分類乃以知識層次及各該職業的影響層面為準。本文認為，較高階（例如依醫師、律師、會計師、建築師等之「師」字輩者）的專門職業始須由法律規定由特定機關銓定之，至於較次或更較次之職業，雖可能仍屬專門，或具有極普遍之交換利益，則從機關分工設職的制度來看，無妨由法律授權行政機關定其資格，甚至以委託行使公權力的方式，委由各該專業團體進行銓定，亦無不可。但無論如何，立法者對專門職業證照制度的建立，應有初步的決定權。因涉及到專業及具有細節性的規定，司法權就此應只能採取較為消極的審查態度（註一〇七）。

特別值得一提的是，有關人民權利事項，在法治國家之所以強調應符合法律保留原則者，乃以保護人民權利為目的，而非以限制人民權利為目的。就此司法審查的目標，乃是未依「法」限制人民權利的行政命令是否違反法律保留原則的問題。是以，就是否違法律保留原則的審查，並非只是決定何種事項應由法律規定的邏輯問題而已。蓋從歷史的發展來看，法律保留原則的核心不是單純邏輯問題，而是取向於人權保障的價值決定（註一〇八）。

四、司法權行使的法社會學觀點

（一）法社會學的觀點

法社會學 (Rechtssoziologie) 係從法哲學中新發展出來的獨立學門。此一領域旨在以法的社會現象進行經驗性之研究，以促進對法的理解。法社會學以取向之不同，基本上有可分為「經驗法社會學」(Empirische Rechtssoziologie) 及「批判法

（註一〇六） 參陳清秀，依法行政與法律的適用，收於翁岳生編，行政法，1998年3月，頁144；陳敏，行政法總論，1998，頁131以下；許宗力，論法律保留原則，收於氏著，法與國家權力，月旦出版社，1993/4，增訂二版，頁117以下；蔡震榮，由法律保留來探討立法和行政權的界限，收於氏著，行政法基本理論與人權之保障，三鋒出版社，1994/10，頁57以下。

（註一〇七） 參許宗力，同上註，頁201以下。

（註一〇八） Statt viele, vgl. K. Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. III/2, 1994, S. 369 ff.

社會學」(Kritische Rechtssoziologie)。「經驗法社會學」以觀察並分析與法律生活有關的各種社會事實為其任務，例如生活習慣、交易觀點、交易習慣等，進而提供法官判決之參考，故又稱為「經驗分析法社會學」。「批判法社會學」(Kritische Rechtssoziologie)則在研究法規制定與社會觀點與行為方式在法律生活方面的落差，亦即在研究法律規範制度與社會行為模式的不一致性。其共同的目標則在以學術分析的觀點，一方面研究法在社會要素的局限性，另一方面亦澄清法對社會結構的意義(註一〇九)。吾人可以說，相對於古典的註釋法學或法釋義學之為法學靜態研究，法社會學的研究乃是動態法學的研究。透過法社會學的觀察與預測，法律制定與法律制度的形成將更有助於法律精神的實現。

(二)釋字 453 號的解釋似欠缺法社會學的考量

以下本文另從法社會學角度，試以評述釋字 453 號解釋之問題點。從資本主義的經濟發展歷史來看，各種行業均在存在之後，才有專業分類的問題。經濟學上的法則是：需要創造供給。社會經濟需求，促使某些職業性的活動的漸次興起，並形成市場。確認某種活動屬「專門職業」以後，此時須考慮的問題是：國家要以何種方式介入，以及介入多深的問題。基於社會與國家分離的理論(註一一〇)，國家公權力作用不應毫無限制地干預到個人及由個人所集結起來的社會領域。國家應讓社會有自主形成的空間，此為「私法自治」的制度之所以確立的理由。

雖然國家基於經濟秩序維護之義務，必須就與社會大眾有關之經濟事務加以介入，但又不能介入太過，以免有害社會自主的空間。國家介入的方式最深切者，莫如法律對人民之公、私法領域的行為，大量以「行為規範」的要求(註一一一)，

(註一〇九) Vgl. Reinhold Zippelius, Grundbegriffe der Rechts- und Staatssoziologie, 2. Aufl., 1991; Niklas Luhmann, Rechtssoziologie, 3. Aufl., 1987.

(註一一〇) 參葛克昌，國家與社會二元論及其憲法意義，收於氏著，國家學與國家法，月旦出版社，1996/4，頁9以下。

(註一一一) 「行為規範」意指人民行為與國家機關作為共同信守的規則。一般而言，行政法規係行政活動之基準，除具有行為規範之性質外，並有裁判準則之性質。此點與私法法規，原則上並非行為準則，只是裁判規範之性質不同。參李建良等著，行政法入門，月旦出版社，1998/1，頁38。

對人民之外部行為加以規範。此時法律所扮演的是一種「中介」的角色（註一一二），此種中介作用，在職業經濟市場，乃是形成「專門職業證照制度」的機制。但此種機制只是國家的政治義務，非法律的強制義務。那些行業是否以及如何「證照化」，作為國家法律秩序首次建構者的立法者，可以盱衡社會經濟情勢定之。但國家建立起此種證照制度後，並不擔保各種行業就可以「過著快樂幸福的日子」。此種證照制度只不過是引導社會往特定之方向前進而已（註一一三）。換言之，在「自由經濟憲法」下，國家的任務只須建立起「經濟市場制度」，而讓各種職業活動在制度內，依「私法自治」加以決定。職業資格有了一定的限制，交易因此有相對較多的保障，此為專門職業證照制度的由來。例如，初民社會，巫醫以其經驗為人治病，並獲取一定之經濟利益，此時，未進入國家公權力管制的階段，全屬自由。但若國家對醫療之行業加以規制，也只是做到制度的建立，例如職業資格的取得、執行職業的基本配備、人員、安全與衛生標準等，至於其服務內容則只能交予私法自治爾。

法律是社會結構的一環。要使法律發生社會規制的效果，建構合乎法律本質的社會生活，不是「立法者意志是否貫徹」的問題，更不是只有「司法者對客觀法秩序確認」的問題而已。事實上，「徒法不足以自行」，如果一種法律制度沒有考慮其社會背景，一項司法判決或解釋沒有在客觀的法秩序下，考慮到對經濟的基礎與社會的衝擊，均不符合法律作為形塑與導引社會之需要（註一一四）。事實上，在法律形成之前，人群關係與行動並非無一定規則（註一一五）。法律制度之形成，毋寧是以人群的社會生活已經完成一定程度的結晶過程 (Kristallisierungsprozess)，

-
- （註一一二）參張志銘，「法治乖常」的法社會學的分析，中國比較法學會第十四輯，1993/11，頁 234/247。
- （註一一三）法律制度具有社會統制與引導的功能，請參韓毓傑，論法律與社會目的，收於法律與當代社會 / 馬漢寶教授七秩榮慶論文集，1996/7，頁 613/623。
- （註一一四）參洪遜欣，法理學，1982/12，頁 360。
- （註一一五）從自由主義的觀點來看，社會係基於規律的自發秩序所形成的，而人為組織（國家組織）則根據命令形成的，此一觀點值得贊同，特別是經濟行為更是如此。參何信全，海耶克對社會正義概念的批判，收於中研院社科所出版，戴華、鄭曉時主編、正義及其相關問題，1991/10，頁 239/241。

並對團體的一致性 (Verbandeseinheit) 有一定成型 (Formung) 爲其要件 (註一一六)。從法社會學的實證主義來看,「法 (Recht) 不僅是按照規定的有所作爲,而是在法被認爲是正確 (richtig) 時,所要求出來的作爲。法在總體上必須建立在正義的指導理念 (Leitbild der Gerechtigkeit) 上。」(註一一七)簡言之,真正的法 (richtiges Recht) 是合乎正義而能獲得人民認同或信任並加以遵循的規範 (註一一八)。故司法者在進行違憲審查時,除應課予立法者考量過渡條款之義務外,其本身亦有作過渡性宣示之義務 (註一一九)。

釋字 453 號就此點而言,對於代客記帳業形成之社會背景似乎未有充分的認識,對工作權的基本性質亦未有闡明,其逕宣告商業會計法第五條第四項違憲,似僅以「文義解釋」就憲法第八十六條「依法銓定」所爲之想當然爾之解釋。該解釋又未定失效期,漠視該解釋結果對社會秩序之衝擊,徒增法律秩序之不安定。「理論上」,商業會計法該規定被宣告爲立即違憲無效後,衆多的商業會計記帳人應「變成」現行犯,任何人即可隨時逮捕之。但事實上,從該號解釋公布迄至商業會計法第七十四條之二修正公布生效前之約半年期間《87.5.8. - 87.10.31.》,並無任何商業會計記帳人因「記帳行爲」被逮捕者。從法社會學的觀點來看,亦可印證該號解釋結果似未能獲得人民的信任,非「真正的法」,從而其不但不足以令此一行業之人遵循,亦未令執法機關遵循。

(註一一六) Vgl. Heinrich Henkel, Einführung in die Rechtsphilosophie, 2. Aufl., 1977, S. 39; 45.

(註一一七) Vgl. K. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl., 1983, S. 65.

(註一一八) 參「我國法治乖常根源之探討——社會根源」共同討論,高金桂發言,中國比較法學會第十四輯,1993/11,頁262。

(註一一九) Vgl. BVerfGE 21, 173/183; 引自陳新民,法治國家理念的靈魂——論法律溯及既往的概念、界限與過渡條款的問題,發表於中研院社科所主辦,第二屆「憲法解釋之理論與實務」學術研討會,民國八十八年三月二十日,頁48以下。

伍、結語

一、結論

具有抽象法規審查之司法權比僅具有附帶審查之司法權，對立法政策的影響要大得多，從權力分立的角度來看，本文認為，司法權在政策的協助形成方面應是在社會權方面，而非自由權方面。在實現自由權方面，司法權應盡其保障之能事，以審查立法或行政是否漠視人民既得權之保障。雖然專門職業證照制度對國力的提升有莫大之助益，就此本號解釋「商業會計記帳人……係屬專門職業之一種」的結論，對建立專業證照制度有立法促進的效果，值得贊同。但法治國家之所以強調法律保留原則，乃以保護人民權利為目的，而非以限制人民權利為目的。就此司法審查的目標，乃是未依「法」限制人民權利的行政命令是否違反法律保留原則的問題。就此而言，商業會計法之授權規定，似無不合法律保留原則的問題。縱或有之，該規定乃以限制「工作自由權」為手段，擬以形成「專門職業證照制度」的問題，司法權在此似應以保障人權為出發點，發揮其違憲立法審查的功能，審查該法律是否違反平等原則或比例原則，然本號似未盡其功，反而帶來另一法不安定的問題。

不論立法者或司法者皆應對社會的實況有所考量。在法社會學的觀點下，司法應考慮宣告一項法律違憲所可能造成社會的影響，涉及需立法配合而進行制度調整時，尤須考慮社會調整時間。專門職業證照制度的建立係社會分工及知識規格在比較利益觀點下，逐漸演化的過程。是以，國家對專業證照制度的建立，亦須從法社會學的觀點考慮到社會的調適。就此國內之立法，亦不乏其例，已如前述。

二、立法建議

在立法方面，吾人則須考慮對既已從事此行業之人既得權的保障。雖然自由權不能直接導出「原始分享權」(originäres Teilhaberecht)，以請求立法(註一二〇)，但立法者作為國家權力之一環，仍有保護此些人民之義務。至於要保障到何

(註一二〇) Hesse, Bedeutung der Grundrechte, in: Benda/Maihofer/Vogel (Hrsg.), HdBVerfR, 2. Aufl., 1994, § 5, Rn. 30.

種程度，立法容有裁量餘地。一種反覆從事之活動並以之為營生手段，在客觀上足以被認定為職業者，即應受憲法之保障（註一二一）。在立法建立專門職業證照制度時，應就其足以成為一種職業能力之經驗累積成就，加以考量。

依釋字 453 號解釋，商業會計記帳人（將來或定名為：報稅代理人或稅務士）之資格如定位在「普考層級」之專門職業，則排除現行商業會計記帳人以經驗換取證照的可能性即有可議之處（註一二二）。準此，本文提出幾項客觀之項目，作為立法參考，以為結論。

第一：基本學歷之基礎：以學歷作為應考資格之考試，其基本法理係以「學歷」作為「學力」之基礎，以評量其知識能力。故以經驗作為「學力」之表現者，尚須以一定之學歷作為基礎始合乎法理。本文認為，在現今教育普及的社會，應以具高中或高職以上學校畢業資格作為商業會計記帳人取得繼續執業之基本資格。

第二：執業行為之認定：商業會計法第七十四條之二所規定之「有報繳該項執行業務所得」之要素，足以作為該活動在客觀上被認為具有「職業行為」之標準，故可予列入。

第三：職業紀律之遵守：作為一種服務業，須加入「職業公會」，以接受職業紀律之集體監督，故本文認為，加入公會亦屬判斷為職業活動客觀標準。但商業會計記帳人在此之前並非「專業的服務業」，其係以「勞工」身分組成「工會」，故此之職業「公會」，盱衡社會現實，應以其目前僅有的職業「工會」代之，亦即擬以經驗取得繼續職業資格之業者須之前即已加入各該職業工會。

第四：經驗能力之養成：經驗足以轉成職業能力者，必有一定期間之客觀累

（註一二一） 參李惠宗，憲法工作權保障之系譜，收於劉孔中、李建良主編，《憲法解釋之理論與實務》，中央研究院中山人文社會科學研究所專書（44），1998/6，頁358。

（註一二二） 蓋愈屬較低知識層級之工作，其經驗之累積性必多於知識之開創性，故吾人不能以在小學教書三十年，而令其取得教育學博士學位或使其取得大學教授資格，因後者須以知識之創造性作為其本質。但以經驗作為工作本質者，經驗的累積遠重於知識的累積與開創。而「考試」，特別是筆試的主要目的是對知識能力的評量，而非經驗的檢證。

積，就此，本文認為似以連續執業三年為最低限度。

依上所述，大部分現「登記有案」之代客記帳業者，皆可繼續執業，此正為憲法保障人民工作權之旨（註一二三）。但吾人亦毋庸擔憂，此種以經驗直接取得執業資格者，會降低該行業之執業素質。蓋在法社會學的考慮上，一種專門職業若經由較嚴格的考試制度始得執行，其執業人員在經濟市場上自然能取得一定之地位。實證上，亦頗能快速取代既存而未正式依法考試取得資格者，此為經濟市場自由競爭所能預期的良好效果，亦為經濟自由市場之優點所在。

（註一二三） 商業會計記帳人此行業之產生，係基於社會需要；此一行業的繼續存在，也使政府各種具體租稅政策工具獲得密切的配合。諸如：統一發票制度的建立、兩稅合一的配合措施、媒體申報等。因此，長期以來，商業會計記帳人因信賴政府而繼續投資於其電腦硬體及軟體設備，並聘用員工，此些員工因陸續納入勞動基準法的保障，相對地使作為僱主之商業會計記帳人的營業成本大幅增加。本法若未將現業者之執業資格透過一定條件而予繼續保有，則國家是否基於「特別犧牲」之法理，另應對現行商業會計記帳人現所支出之財物成本及將來必須負擔之人事支出（各員工之退休、資遣費等）負相當補償之責，頗有值得研究之餘地。