

從宗教團體自治檢討宗教團體 財務公開的合憲性

許育典* / 蔡汶含**

目 次	
壹、前言	四、宗教團體自治的類型
貳、宗教團體財務公開的憲法爭議	五、宗教團體自治的限制
一、宗教團體法草案對宗教團體會計基礎的規定	肆、宗教團體財務公開的合憲性檢討
二、國家得否要求宗教團體公開財務收支報告？	一、會計制度和財務公開應屬於自治行政事項
參、宗教團體自治的憲法保障	二、以「增進公共利益」作為特定公益目的違憲
一、宗教團體自治的意義和保障基礎	三、對所有宗教團體予以限制違反必要性原則
二、宗教團體自治的保障核心	伍、結論
三、宗教團體自治的保障主體	

中文關鍵詞：宗教團體自治、自治、自治行政、財務公開、會計基礎、宗教自由

Key Words: Religious group autonomy, Autonomy, Autonomous administration, Financial disclosure, Accounting

* 德國杜賓根大學法學博士，國立成功大學法律學系特聘教授。負責：題目的選定、架構的訂定、理論基礎的建立及論述、德文文獻的蒐集與分析。

** 國立成功大學法律學系碩士班研究生。負責：細部內容的鋪陳及論述、國內文獻的蒐集與分析。

投稿日期：101年8月18日；審查通過日期：101年9月24日。

basis, Freedom of religion

中文摘要

憲法第 13 條保障人民的宗教自由，但多年來利用宗教犯罪的案例陸續出現，使國家在保護宗教自由的同時，開始注意到宗教管制的需要，而宗教團體也成為國家管制的首要對象。2009 年，立法院內政委員會審查通過宗教團體法草案，其中草案第 22 條課予宗教團體會計義務，引起了在宗教自由的保障下，國家可否要求宗教團體公開財務收支報告的爭議。因此，本文將從宗教團體法草案第 22 條的規定出發，先釐清其爭議。再以宗教團體為中心，建構「宗教團體自治」在憲法上的保障，並探討國家對宗教團體自治的限制。最後提出「自治與自治行政」的概念，作為國家限制宗教團體自治的界限，並回頭檢討宗教團體法草案第 22 條的相關問題。

Abstract

The freedom of religion is guaranteed by the Article 13 of the Constitution. Because of the cases of religious crime over the years, the needs of religious control began to be noticed while protecting religious freedom, and religious groups also become the primary object of national control. In 2009, the draft of the Religious Groups Law had been passed through by the Internal Administration Committee of the Legislative Yuan. Among them, religious groups have been required of accounting obligations by Article 22 of the draft, which causes the discussion that, whether the state can require religious groups of the financial disclosure or not, while under the

protection of religious freedom. Therefore, the Article will clarify the controversy associated with Article 22 of the draft of the Religious Groups Law. And then this Article will build the guarantee of the religious group autonomy under the Constitution, which around the religious groups, and will research the national restrictions on religious group autonomy. Finally, the concept “autonomy and autonomous administration” will be raised as the boundary of state restrictions on religious group autonomy, and go back to review the issues related to Article 22 of the draft of the Religious Groups Law.

壹、前言

2009 年立法院內政委員會審查通過宗教團體法草案，其實早在 1997 年，內政部即著手研擬宗教團體法草案，期間經多次的修正、審議，宗教團體也積極投入公聽和諮詢，但至今尚未經立法院三讀通過¹。原因在於宗教團體法草案密切地涉及宗教團體的

¹ 內政部為我國宗教行政的最高主管機關，從 1956 年開始，內政部即基於宗教主管機關權責，不斷提出有關宗教團體法制的草案。其中，內政部在 2002 年循行政程序，由行政院函送立法院的「宗教團體法」草案，共 7 章 37 條。因為其在長久宗教法制的研擬過程中，對宗教團體的管制最少，所以被認為是近年來較進步，能實際解決宗教團體問題，並且也最能讓其接受的版本。旋即立法委員沈智慧，即依據內政部版本的草案，邀集宗教團體舉辦公聽會，修正相關內容後，提出不分章共 33 條版本的宗教團體法草案。而另一位立法委員黃昭順，也繼沈智慧之後，仍以行政院版草案為藍本，又提出不分章共 29 條版本的宗教團體法草案。2005 年第 6 屆立法委員繼續進行宗教團體法草案的審議，可是由於總統選後的朝野紛爭，未能重視此一法案，再加上各種草案並陳，以致在討論和協商上遇到不少瓶頸。而後，在各界殷切的期待下，立法院再度於第 7 屆第 3 會期內政委員會召開宗教團體法草案的公聽會，並在 2009 年 4 月 6 日作成立法院內政委員會審查通過版。但針對宗教團體骨灰存放設施是否就地合法化的條文仍有爭議，5 月 21 日又再度召開黨團協商，作成第 34 條的黨團協商通過條文。以

利益，而宗教界至今對其中多處爭議條文仍未有定見，並且部分可能侵害宗教自由的條文，也引起學界熱烈的討論。

其中立法院內政委員會審查通過的宗教團體法草案（以下簡稱「該草案」）第 22 條即引起很大的爭議，該草案規定：「宗教團體之會計基礎採權責發生制。但一定規模以下或報經主管機關同意者，得採現金收付制。宗教團體之會計年度起迄以曆年制為準，並應設置帳簿，詳細記錄有關會計事項及憑證；其會計帳簿應保存十年，憑證應保存五年。第一項一定規模，由主管機關定之。」對此宗教團體認為，此項規定已侵害其宗教自由。

憲法第 13 條保障人民的宗教自由，但多年來利用宗教犯罪的案例陸續出現，使國家在保護宗教自由的同時，也開始注意到宗教管制的需要。其中，宗教團體人數眾多，所占的選票數量龐大，使其具有政治力量，便成為國家管制的首要對象。

因此，本文將從該草案第 22 條的規定出發，先釐清其爭議。再以宗教團體為中心，建構「宗教團體自治」在憲法上的保障，並探討國家對宗教團體自治的限制。最後提出「自治與自治行政」的概念，作為國家限制宗教團體自治的界限，並回頭檢討該草案第 22 條的相關問題。

貳、宗教團體財務公開的憲法爭議

一、宗教團體法草案對宗教團體會計基礎的規定

會計基礎（Accounting Basis）是指，當會計事項發生時，應

上關於宗教團體法草案的立法，參黃慶生，台灣宗教立法，太平慈光寺，2005 年 10 月，頁 345-346；鄭志明，台灣宗教組織與行政，文津，2010 年 2 月，頁 75-81。

以哪一個時點為衡量入帳的基礎²。權責發生制和現金收付制為兩種不同的會計基礎，主要目的在界定營業個體收入、支出認列的標準。1.權責發生制（Accrual Basis）：該草案第22條第1項前段規定：「宗教團體之會計基礎採權責發生制。」而所謂「權責發生制」，規定在商業會計法第10條第2項「所謂權責發生制，係指收益於確定應收時，費用於確定應付時，即行入帳。決算時收益及費用，並按其應歸屬年度作調整分錄。」也就是說，凡有交易發生時，不論是否收付現金，均應列帳，而不管其收入與費用是否同時收付。2.現金收付制（Cash Basis）：該草案第22條第1項但書規定：「但一定規模以下或報經主管機關同意者，得採現金收付制。」所謂「現金收付制」，規定在商業會計法第10條第3項「所稱現金收付制，係指收益於收入現金時，或費用於付出現金時，始行入帳。」也就是說，必須等到交易事項實際收付現金時，才認列交易已發生，進而帳載。以銷貨為例說明兩者的差異。如果把貨物賣出去，買方也收到貨物，在現金收付制的會計基礎下，必須等到買方付現後，賣方才會認為交易已經完成，在帳簿上記錄現金增加、存貨減少。但如果採權責發生制，只要買賣雙方完成交易，不論是賒帳或開立票據，賣方立即可以認為交易已完成，並紀錄應收票據或應收帳款增加、存貨減少³。

在此必須說明的是，採取現金收付制與權責發生制有何不同？在會計實務上，現金收付制操作簡單、易於理解，並且數據處理成本相當低廉。傳統公共管理的政府受託責任表現為確保政府固定的行政程序規範運作，防止腐敗和浪費來妨礙既定目標的實現，現金收付制對此責任目標具有相當好的適應性。但現金收

² 參王志誠／封昌宏，商業會計法，元照，2009年9月，頁97-98。

³ 參小辭典：權責發生制 V.S. 現金收付制，長傳專業訓練機構，<http://www.forever999.com.tw/news/news%20secretary-150.html>（最後瀏覽日：2012/6/11）。

付制也有以下缺點：所反映的受託責任狹窄，提供的財務信息有限且相關性較差，並且因信息透明度不夠，有時甚至會誤導決策，因此對團體資產的維護力也較弱。至於權責發生制，其會計基礎的目標在於，提供主體控制的經濟資源信息，提供從事經營的成本或提供產品和服務成本的相關信息，提供用於評價經濟主體的財務狀況及其變化和經濟主體經營活動經濟性以及效率性的有用信息。也就是說，權責發生制較能觀察到經濟主體的經濟資源及其變動。相對於現金收付制只注重交易和事項的實質發生，權責發生制所反映的年內已實現收入，與款項是否實際到帳無關；反映的年內已消耗貨品和服務，也不管款項是否已從主體帳戶中劃出。它把在本期支付但與前期提供的服務相關金額，在前期先予以確認；對在本期沒有消耗的資產成本則予以遞延，在後期這些資產用於提供服務時再確認。權責發生制要求將特定期間發生的從商品和勞務中賺取的收入適當地與提供商品和服務的成本相比，其重要特徵是對資源存量的如實反映，具體表現為對主體財務狀況的正確揭示⁴。

若要以提供會計資訊的品質來論斷，自然以權責發生制較能表達團體的實際經營狀況，因為在會計資訊是依會計年度提供的前提下，支出應該與所產生的經濟效益相配合，才能忠實表達實際的經營狀況⁵。然而現金收付制是在收益收現時、費用付現時，才於帳上認列該損益，但是因收現時並不代表該收益已實現及已賺得；付現時也不代表費用已發生，故現金收付制所計得的損益並不能公允表達團體的經營結果⁶。整體來說，權責發生制較現金收付制更能反映一個團體的經濟資源和財務狀況，但其在方法體

⁴ 參政府會計基礎比較研究，<http://wenku.baidu.com/view/cc8d5736ee06eff9aef80749.html> (最後瀏覽日：2013/4/10)。

⁵ 參王志誠 / 封昌宏，同前註2，頁98。

⁶ 參蕭子誼，商業會計法，智勝，2007年10月，頁230。

系上也較現金收付制複雜和繁瑣。

二、國家得否要求宗教團體公開財務收支報告？

該草案第 22 條第 2 項規定：「宗教團體之會計年度起迄以曆年制為準，並應設置帳簿，詳細記錄有關會計事項及憑證；其會計帳簿應保存十年，憑證應保存五年。」並且該草案第 23 條也規定「宗教團體應於年度結束後六個月內，檢具年度決算或收支報告，報主管機關備查。」也就是說，在該草案的規定下，宗教團體必須在年度結束後，檢具相關書類報請主管機關備查。

之所以會有這樣的規定，可能是因為長期以來宗教團體，特別是佛教、道教和民間信仰的寺廟或組織，在會計制度上多不健全且多不公開，慈濟團體也不再公開刊登財務報表，如此引發大眾和輿論的疑慮⁷。舉例來說，五都合併前的臺南縣政府，就曾將「積極輔導宗教團體活動，健全寺廟組織及會計制度」列為當年度的施政計畫⁸，可見政府和社會大眾對宗教團體財務和會計制度的疑慮。贊同的意見認為，宗教團體的資源來自於社會大眾，應公開其財務，表示對社會大眾負責，並且宗教團體享有多項免稅優惠，若不設置會計制度，恐難建立社會公信力⁹。

⁷ 參宗教企業化不應偏離宗教的基本精神，瞿海源學術資訊網，<http://www.ios.sinica.edu.tw/hyc/index.php?p=columnID&id=560>（最後瀏覽日：2012/6/11）。

⁸ 參臺南縣政府 97 年度施政計畫，<https://www.google.com.tw/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&ccd=1&cad=rja&ved=0CDAQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww9.tainan.gov.tw%2Fcht%2Fchief%2Fblueprint%2FDownload.aspx%3Fsn%3D29&ei=tnllUfmmOca1kgXFt4GgBw&usq=AFQjCNFa1DbtIwTxPOPbbEqAyEH9D1J0nA&sig=21WBWh0xc17GV3Haq7hlsNg>（最後瀏覽日：2013/4/10）。

⁹ 參林蓉芝，當代台灣佛教政教關係的再檢討：以宗教團體立法折衝過程為例，國立臺灣大學文學院佛學研究中心，<http://buddhism.lib.ntu.edu.tw/>

至於宗教團體的反應，可從宗教團體法其他版本的草案中發現。對照沈智慧¹⁰及黃昭順¹¹兩位委員的版本，在宗教團體會計制度的部分，幾乎都將這個條文刪除，可見宗教團體在財務收支報告的報備上，採取相當排斥的態度，而希望讓其自主處理，不需報備¹²。甚至有人批評，該草案課予宗教人士會計義務的作法，會讓原本高風亮節的社會精神導師，淪為銅臭味十足的「商業和尚」¹³。

對此有宗教領域的學者表示，國家不宜干涉宗教團體的會計事宜和決算活動，因為這些是屬於宗教團體內部的自主權，政府要保持不介入的態度，不能在嚴加管制下給予宗教團體獎勵或禁制¹⁴。回到憲法上的討論，「財務是否公開」對於宗教團體的意義為何？對於一般社會大眾又有何影響？是否在宗教自由的保護範圍內？若是，那國家能夠介入的範圍和界限又為何？這些都是以下將討論的重點。

其實，上述的爭議回歸到憲法的討論上，除了有關宗教團體的宗教自由外，還涉及一個核心概念—「宗教團體自治」。也就是說，哪些事務被涵括進宗教團體自治的範圍，是必須加以尊重並保障的？而國家可否介入宗教團體自治的事務？介入的界限在哪裡？干預的範圍和管制的程度又該如何拿捏？因此，以下將從宗教團體自治的憲法保障出發，探討宗教團體自治的意義和保障原由，以及保障核心、主體和類型。並嘗試建構合憲秩序下對

FULLTEXT/JR-NX012/nx102549.htm (最後瀏覽日：2012/6/11)。

¹⁰ 沈智慧版宗教團體法草案第 19 條：「甲案：宗教團體之會計基礎，採現金收付制，應設置帳簿。乙案：建議刪除本條。」

¹¹ 黃昭順版宗教團體法草案刪除宗教團體會計基礎的規定。

¹² 參黃慶生，同前註 1，頁 448。

¹³ 參林蓉芝，同前註 9。

¹⁴ 參鄭志明，台灣宗教法制建立的困境，宗教論述專輯第八輯：宗教法制建立與發展篇，內政部，2006 年 11 月，頁 381。

於宗教團體自治的限制，再回頭檢討該草案第 22 條的相關問題。

參、宗教團體自治的憲法保障

一、宗教團體自治的意義和保障基礎

(一) 宗教團體自治的意義

從基本權的客觀法功能，所型塑制度性保障的保護法益，保護本質上自由形成的私人生活領域或公法上的制度、設施，也就是說某些非常有價值的國家、政治、宗教以及私人生活制度，立法者不能改變該制度的典型核心部分，以落實憲法上基本權的保障¹⁵。憲法第 13 條保障人民有信仰宗教的自由，而宗教自由作為制度性保障的保護法益，存在著一個「宗教團體自治」的核心概念，意指宗教信徒在自由組成宗教團體後，能夠不受國家干涉，依據自己的教義，決定自身的組織架構、人事、教務推動、資金與事業的經營……等。照理來說，一個宗教團體要以怎樣的組織型態達成其目的，應該讓其成員決定；組成一個團體後，也應該讓它有自我決定、改變的空間，因此國家必須加以尊重。因此宗教團體對其內部行政，擁有自治權利，也就是宗教團體的「自我決定權」(Selbstbestimmungsrecht)¹⁶。

相同地，也有學者認為，信仰既是個人信與不信的問題，從而宗教團體也是一群相同「信與不信」的人所組成的團體，而信仰的標的是無法用科學加以求證的，因此，國家為了維護宗教的

¹⁵ 參許育典，憲法，元照，2011 年 9 月，頁 116。

¹⁶ Vgl. Bernd Jeand Heur/ Stefan Koriath: Grundzüge des Staatskirchenrechts, Boorberg 2000, Rdnr. 178 ff.

安定，必須尊重宗教團體的自由決定，也必須尊重其「自治」。若國家要以法律來干涉宗教內部事務的運作，即有違憲的可能¹⁷。

(二) 宗教團體自治的保障基礎

為何要保障宗教團體自治？學者間有不同的見解。有認為憲法第 13 條所保障的是「個人」的宗教信仰自由，而對於宗教團體的保障，我國並未如德國基本法有明確的規定，因此有必要從憲法其他規定來引申，也就是結合憲法第 13 條（宗教自由）與第 14 條（結社自由）的規定加以思考，而認為基於宗教自由所為的結社權，與基於其他目的所為的結社權並無不同，因此當國家要對於人民結社所形成的團體進行限制時，必須尊重這些宗教團體的結社自由、平等權、自治權……等¹⁸。

但這項說法有一缺點，就是當這些「集體」的宗教信仰無法被涵括進結社自由的保護時，是否就不得主張團體的宗教信仰自由？原則上，結社是人的組合，應是指社團而不包括財團¹⁹，即便全部納進結社自由的範圍內，「寺廟」和「神壇」，未組成任何的團體，能否主張結社自由，在適用上也會有疑問。

本文認為，「集體的宗教信仰」作為宗教自由保護法益中的一種類型，所涉及的已不是單純個人的宗教思想或行為，是屬於宗教團體自治（包括宗教集會和宗教結社）的內涵。因為，若僅著眼於對個人宗教信仰的保護，將無法適切或完整地保障值得保護的宗教集體信仰面向；而集體的宗教信仰，對於個人宗教信仰

¹⁷ 參陳新民，憲法宗教自由的立法界限：評「宗教團體法」草案的立法方式，宗教論述專輯第八輯：宗教法制建立與發展篇，內政部，2006年11月，頁291-294。

¹⁸ 參陳惠馨，個人、宗教團體、宗教信仰與國家法律，宗教論述專輯第八輯：宗教法制建立與發展篇，內政部，2006年11月，頁249-250。

¹⁹ 參許育典，同前註15，頁280。

的維護和促進而言，正是不可或缺的²⁰。對於宗教的集體信仰而言，最主要的核心概念便是宗教團體。一般而言，宗教團體都會對其成員，甚至非成員，產生強大的信仰上影響²¹。也就是說，透過個人與宗教團體間的互動，個人在宗教信仰上的需求得到滿足和發展。而且，通常也只有宗教團體，能夠滿足或發展個人在宗教信仰上的需求²²。因此，從憲法第 13 條宗教自由保護法益中的「集體宗教信仰」面向，即可確立宗教團體的地位，找尋到憲法保障宗教團體的基礎，並且再透過宗教自由基本權的客觀法功能，型塑宗教自由的制度性保障—宗教團體自治。

二、宗教團體自治的保障核心

關於宗教團體自治的保障核心，需要回歸現代憲法最重要的基本觀念，即「國家是為個人而存在，並非個人為國家而存在」。基本權是根據個人主義而來，其基礎在於每一個人在憲政國家中，必然擁有最大可能「自我實現」的保障，也就是個人得以自我人格的自由開展為主，而以自然人性的發展為導向，建構並實現自己內心所嚮往的生命。因此，憲法上基本權規定所保障的本質和核心，就是要求國家提供自我決定與開展的空間，以促進人的最大可能自我實現²³。

針對宗教自由，我國憲法第 13 條明文規定：「人民有信仰宗

²⁰ Vgl. Daniel Ottenberg, Der Schutz der Religionsfreiheit im internationalen Recht, Baden- Baden 2009: Nomos, S. 116 ff.

²¹ Vgl. Ralf Poscher, Totalität- Homogenität- Zentralität- Konsistenz: Zum verfassungsrechtlichen Begriff der Religionsgemeinschaft, Der Staat 2000, S.49 ff.

²² 參許育典，宗教自由保障下的宗教團體自治：評釋字第五七三號解釋，月旦法學雜誌 114 期，2004 年 11 月，頁 218 以下。

²³ 參許育典，同前註 15，頁 95-96。

教之自由。」但何謂「信仰宗教」？有學者認為，信仰是個人針對其自我選擇而決定的某種思想或價值的全心全意投入。因此，信仰所涉及的對象是人類生活上的一套價值體系，而該價值體系必然重要且深刻地影響個人的自我認知與自我實現。所以，個人的信仰自由是指：個人可以自由地選擇或接受何種價值體系，或不選擇、不接受任何價值體系，作為個人本身在信仰上的自我實現。尤其是，個人在這樣的信仰上自我實現的過程中，不應受到國家或其他社會主流信仰的權力干涉。因此，憲法上保障個人的信仰自由，其意義在於：承認即使是生活在一個相同群體中的個人，他的信仰差異性仍應當被同一群體中的其他人所尊重。也就是說，個人如何去發展或是否去發展這份信仰差異性，其所做的選擇都應該被這個群體所寬容，而促成個人在信仰上的自我實現。而憲法保障這樣的尊重個人信仰差異性的目的就是在於：從作為個人最核心的內在精神自由的信仰自由保障，去維持自我決定作為憲法最高價值的理念，而促成每一個人的自我實現的最大可能性。也就是說，憲法下宗教自由的保障核心，即是每一個人的「宗教自我實現」²⁴。

因此，宗教團體自治作為宗教自由的制度性保障，其保障核心與宗教自由相同，也就是宗教團體內每個人的宗教自我實現。在這個前提下，所有對宗教團體自治的保障，必須以保障團體內個人的宗教自我實現為基礎；而所有對宗教團體自治的限制，也必須注意不得侵犯其保障核心——團體內個人的宗教自我實現。

三、宗教團體自治的保障主體

在宗教團體自治下，究竟何謂「宗教團體」？我國憲法第 13

²⁴ 參許育典，宗教自由與宗教法，元照，2009年2月，頁111。

條規定：「人民有信仰宗教之自由。」但在國家中立性原則和政教分離原則的要求下，對於「何謂宗教團體」的問題，並沒有在憲法規定中做解釋，而位階在憲法下的法律，無論是民、刑、人民團體法、社會秩序維護法……等一般性的法律，也沒有對宗教團體下一個立法性的定義²⁵。

觀以現今該草案第 3 條規定，「本法所稱宗教團體，指從事宗教群體運作與教義傳佈及活動之組織」。其實，一群有共同信仰的多數人結合在一起（不論出於何種個人心理需求或社會機制），所組成的團體即是「宗教團體」²⁶。這些人民有共同的信仰和目的，且自願組成一個長期存立的宗教團體，並接受宗教團體意思的拘束²⁷。當國家判斷一個團體是否屬於宗教團體時，不應該只考慮傳統的或大型的宗教團體，而以它們作為納入規範或保障的判斷標準；而是必須著眼於：一個由多數人集合而成的組織，只要該組織「與宗教相關聯」，就屬於宗教團體²⁸。因此，不論該團體的表現形式為何，可能是以宗教建築物（寺廟、道觀或教會……等）、社團或基金會為表現形式，都同樣受到宗教自由的保障。即使該團體不包括在前面列舉的各種形式中，或同時兼具各種表現形式，也必須受保護。該宗教團體是否取得法人的資

²⁵ 參張永明，宗教商品化之法律爭議，翰蘆，2010年2月，頁100。

²⁶ Vgl. Ernst-Lüder Solt, Die Organisationsstruktur der übrigen als öffentliche Körperschaften verfaßten Religionsgemeinschaften und ihre Stellung im Staatskirchenrecht, in Listl, Joseph/ Pirson, Dietrich, Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland BI, 2. Aufl., Berlin 1994: Duncker & Humblot, S. 417 ff.

²⁷ Vgl. Paul Kirchhof, Die Kirchen und Religionsgemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts, in Listl, Joseph/ Pirson, Dietrich, Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland BI, 2. Aufl., Berlin 1994: Duncker & Humblot, S. 651 ff; Hermann Weber, Die Verleihung der Körperschaftsrechte an Religionsgemeinschaften, ZevKR 1989, S. 337 ff.

²⁸ Vgl. Stefan Muckel: Die Rechtsstellung der Kirchen und Religionsgemeinschaften nach dem Vertrag über eine Verfassung für Europa, DÖ V 2005, S. 191 ff.

格，並不影響它是否受宗教自由的保障。當然，雖然所有宗教團體都受到宗教自由同樣的保障，但是在程序及組織上，依照各種宗教團體的性質，給予相應的不同規範，應當是被允許的²⁹。在此必須特別說明的是，何謂「與宗教相關聯」？一個團體是否為宗教團體，必須根據該團體的「自我理解」來決定。但是這並不表示該團體得恣意地認定，而是必須輔以現實上的生活事實、文化傳統及一般或宗教學的理解來判斷³⁰。只要客觀上該團體的目的或所從事的行為帶有宗教性質，例如：傳教、培養神職人員、舉行宗教儀式或給予信徒宗教信仰上的協助……等，就是所謂的「與宗教相關聯」，而該團體就是宗教團體。當然，這還是必須符合該團體的自我理解³¹。

目前我國的宗教團體，可能以下列幾種形式存在：1.依民法成立的財團法人，包括辦理財團法人登記的教會、寺廟……等。2.依民法及人民團體法成立的社團法人。3.依人民團體法成立但不具有法人身分的宗教社會團體，也就是民事訴訟法上的「非法人團體」。4.不具備人民團體法之社會團體身分存在的宗教組織，這些人民未依民法成立社團或財團法人，也沒有依據人民團體法規定成為社會團體，但是有定期的聚會，這種團體在我國數量不在少數，當他們擁有一個共同聚會的建築物時，就是我們常見的寺廟與神壇……等³²。

此外，除非一個宗教團體已經完全不從事宗教活動，也就是

²⁹ Vgl. Thilo Maruhn, Bedürfnis- und Bedeutungsadäquanz rechtlicher Organisationsformen von Religionsgemeinschaften, in: Grote, Rainer/ Maruhn, Thilo(Hrsg.): Religionsfreiheit zwischen individueller Selbstbestimmung, Minderheitenschutz und Staatskirchenrecht— Völker- und verfassungsrechtliche Perspektiven, Heidelberg 2001: Springer, S.413 ff.

³⁰ Vgl. Michael Brenner, Religionsfreiheit und Erziehung in Westeuropa, RdJB 2002, S. 389 ff.

³¹ 參許育典，同前註 24，頁 217-220。

³² 參陳惠馨，同前註 18，頁 252-259。

與任何宗教信仰無關，否則，是否同時兼具其他作用或目的，並不妨礙它原有的宗教團體性質³³。並且，宗教團體絕不是僅限於與傳統既有的宗教信仰有關，而是必須包含任何的宗教信仰，也就是說，宗教自由並不是強大或古老宗教團體（及教徒）的特權，新興宗教團體也必須受到同樣的保障³⁴。

四、宗教團體自治的類型

關於宗教團體自治的類型，可區分為：組織自治，指宗教團體對於其內部組織有自我決定權，例如行政體系及事務處理程序的建立；規章自治，指宗教團體為規範其組織成員，有訂定自治規章的權限；人事自治，指宗教團體有任用、晉升及免職組織內部人員的權限，可自由作成相關人事決定；財政自治，指宗教團體對於自身財產擁有處分收益的權利，可自主運用信徒捐獻的財產³⁵。

該草案第 22 條規定了宗教團體的會計制度，屬於宗教團體的財政自治，因此，以下將著眼於宗教團體財政自治的內涵。首先，國家尊重宗教團體財政自治的原因在於，宗教團體的經濟來源是宗教團體的組織形成基礎，其所屬財產的得喪變更，更關係到宗教團體的存續與發展，應屬宗教團體的內部事務。當宗教團體的財產，基於宗教教義的奉行和宗教團體的自治規律，決定要如何管理、運用或處分時，屬於宗教團體自治的核心，國家必須保持中立而不介入。也就是說，國家沒有權利，也沒有義務，去

³³ Vgl. Axel Freiherr von Campenhausen, Staatskirchenrecht, 3. Aufl., München 1996: C.H. Beck, S. 83.

³⁴ Vgl. Axel Freiherr von Campenhausen, Religionsfreiheit, in: J. Isensee/ P. Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. VI, 3 Aufl., Heidelberg 2009: C.F. Müller, Rdnr. 75.

³⁵ 參許育典，同前註 15，頁 271。

維持一個宗教團體的存續、獨立或完整。因此宗教團體的運作（供應宗教儀式的經費、行政運作的維持、硬體建築的建置、醫療救濟的負擔或慈善事業的經營……等）大多需倚賴信徒或其他民間的捐助。在宗教團體的財政自治下，宗教團體可以自主決定經濟資源的取得，也就是可以藉由自我決定，選擇任何類型的、一種或多種的經濟行為；並且在存續過程中，也可以變換原有的經濟行為³⁶。事實上，宗教團體獲得經濟資源的管道，包含信徒捐獻、國家補助，以及附屬機構的收入³⁷。也就是說，宗教團體可以選擇的經濟行為，並不侷限於透過成員或信徒捐獻的傳統方式，也包括與信仰有關的經濟行為（例如：給予宗教指導、提供宗教諮詢及協助、販賣宗教物品、興建宗教醫院或學校……等），甚至包含與信仰無關的經濟行為（例如有些寺廟販賣其種植的茶葉，只是這部分已由其他經濟基本權所保障）³⁸。

除了經濟資源取得的自主決定外，財政自治也保障了宗教團體的經濟資源運用和財務管理。經濟資源的自主運用，關係到宗教團體的持續運作和開展，有時甚至影響到宗教目的的追求，包含神聖空間的建立與維護、宗教儀式與活動的推廣、經常行政與事物的開支、公益慈善與社會關懷……等³⁹；財務的自主管理則輔助了宗教團體經濟資源的運用，包含財產的保管、會計的處理、財務狀況的公開……等。以上無論經濟資源的取得和運用、財務的管理，皆屬於宗教團體的財政自治，國家必須加以尊重，避免侵害宗教團體在財政上的自我決定。

³⁶ Vgl. Volker Röben, Religionsgemeinschaften und wirtschaftliche Tätigkeiten, in: Grote, Rainer/ Marauhn, Thilo (Hrsg.): Religionsfreiheit zwischen individueller Selbstbestimmung, Minderheitenschutz und Staatskirchenrecht— Völker- und verfassungsrechtliche Perspektiven, Heidelberg 2001: Springer, S.547 ff.

³⁷ 參張永明，同前註 25，頁 4-6。

³⁸ 參許育典，同前註 24，頁 229-230。

³⁹ 參鄭志明，同前註 1，頁 238。

五、宗教團體自治的限制

(一)宗教團體自治的可限制性

我國憲法對於宗教自由採取簡略的保障規定，又以憲法第 23 條概括授權立法者以公益理由來限制宗教自由，因此不論是舉行宗教儀式、發表宗教言論、宗教學術研究或宗教結社……等，都可能受到立法者的立法拘束。也就是說，憲法承認宗教自由的「可限制性」(Beschränkbarkeit)⁴⁰。

從以上宗教團體自治的建構可知，宗教團體自治屬於憲法保障的內涵，原則上國家不應該干預⁴¹。但任何自由皆以不侵犯他人的權利為前提，在宗教自由的可限制性下，我們承認宗教團體自治也是可限制的。特別是當宗教團體自治與他人的基本權發生衝突時，為了保障他人的基本權免於受侵害，此時國家可以介入宗教團體的自治⁴²，並依國家管制宗教自由的界限判斷，尋求出合理的利益衡量，並作出合憲的立法限制⁴³。

對此有學者認為，該草案第 23 條以下的規定，表示國家承認宗教團體對其內部事務只享有一定的自治權，也就是所謂的「法定自治權」，從而使國家取得對宗教團體干涉的權力⁴⁴。也有學者認為，宗教團體自治應僅限於內部核心事務的自治，至於具有外部關聯性或潛在利益衝突的事務，則不應完全任由宗教團

⁴⁰ 參陳新民，同前註 17，頁 289。

⁴¹ Vgl. Kristian Fischer/ Thomas Groß, Die Schrankendogmatik der Religionsfreiheit, DÖ V 2003, S. 932 ff.

⁴² Vgl. Stuhlfauth, Thomas: Verfassungsrechtliche Fragen des Verbots von Religionsgemeinschaften, DVBL 2009, S. 416 ff.

⁴³ 參許育典，同前註 24，頁 230。

⁴⁴ 參陳新民，同前註 17。

體自行決定⁴⁵。只是，雖然肯認宗教團體自治是可限制的，但什麼樣的限制才是合法的？更確切地說，何種公權力的侵犯具有正當性，而且是合憲的？在此涉及的是宗教團體自治的「限制界限」。以下將介紹學說上所提出，限制宗教自由和宗教團體自治的界限，並提出「自治與自治行政」的分類，作為宗教團體自治的限制界限。

（二）宗教團體自治的限制界限

1、「純宗教信仰」作為限制的界限？

有學者提出，宗教團體若要排除國家法律的干涉，只有在「純宗教信仰」的部分，才有可能。並且只有在這部分給予最大幅度的保障，才可以一面確保宗教自由，另一面避免有心人士假借宗教自由來規避國家法律的規範。但論者也指出，純宗教信仰和憲法所賦予宗教團體自治的範圍，並不容易劃分，因此不能完全以立法者的裁量作為判斷的唯一依據⁴⁶。

的確如論者所言，範圍不易劃分是一問題，但若宗教團體只有在「純宗教信仰」的部分才享有自治的權限，此時宗教團體自治將有過度被侵犯的危險，原因在於，我們很難定義什麼是「純」的宗教信仰。若回歸到信仰的本質—對神聖事物的「相信」，似乎只能將純宗教信仰限縮在「心理」、「內在」的層次，或頂多擴大至宗教教義的解釋和宗教儀式的進行，在此，宗教團體自治的範圍將因為太狹隘而導致宗教自由被過度的干預。舉例來說，前述宗教團體的財政自治，包含了宗教團體的經濟資源取得、運用和財務管理，皆與社會有來往互動，且涉及許多經濟、內政的

⁴⁵ 參張永明，同前註25，頁154。

⁴⁶ 參陳新民，同前註17。

法規，很難將其歸類於純宗教信仰，此時若國家可以介入，甚至可以限制宗教團體的財務運用，如此將影響宗教團體的運作，使其在宗教目的的追求和實現上窒礙難行（例如無法購置宗教建築物以達成傳教的目的），造成宗教自由被國家過度干預、侵犯。因此，「純宗教信仰」作為宗教團體自治限制的界限，將因自治的範圍過小，而導致宗教自由保護不足的結果。

2、「核心內宗教行為」作為限制的界限？

另有學者依照宗教聖俗層次的重新詮釋，將國家管制宗教自由的界限分為三個層次：第一為「核心內宗教行為」，屬於宗教團體基於宗教目的所從事的宗教神聖行為，國家應該尊重，完全由宗教人士自律自治。其次為「次核心宗教行為」，屬於宗教團體基於宗教的本質與目的，所從事的一般世俗行為，國家對其應該輔導及協助，並且可以要求宗教人士在法律範圍內自律。第三為「核心外宗教行為」，屬於宗教團體基於一般社會目的，所從事的一般世俗行為，國家應該監督及管理，並要求宗教人士遵守相關法令。照此說法，國家可介入的項目包含次核心及核心外的宗教行為，但這也決定於核心內宗教行為的範圍，也就是說，如果核心內宗教行為涵蓋大部分人民的宗教自由，國家能介入的事務就相當有限；相反地，若核心內宗教行為的範圍緊縮，則次核心與核心外宗教行為的範圍就增寬，國家管理與監督人民宗教自由的程度則相對提高⁴⁷。

但如前所述，沒有任何權利不受限制，任何的自由皆以不侵犯他人為前提。即便是核心內的宗教行為，仍是不能侵害到他人

⁴⁷ 參黃麗馨，臺灣宗教政策與法制之評估研究，臺灣大學政治學研究所碩士論文，2008年。轉引自張家麟，政教關係與宗教法制：論臺灣〈宗教團體法草案〉的形成與影響，宗教哲學第55期，2011年3月，頁35-57。

的權利⁴⁸。故上述所謂核心內宗教行為因為屬於宗教團體基於宗教目的所從事的宗教神聖行為，所以國家應該尊重並完全由宗教人士自律自治的說法，是有問題的。國家並不是完全不能干預，當其與他人基本權發生衝突時，國家仍必須適時介入，只是不能「主動地」去主導核心內宗教行為的進行。再者，所謂次核心宗教行為「在法律範圍內自律」，與核心外宗教行為必須「遵守相關法律」，二者皆以不違反法律為前提，在概念上難以劃出明確界限。

若撇開上述問題不談，照此理論，國家可介入次核心及核心外的宗教行為，在此仍有宗教團體自治被過度侵害的危險。舉例來說，次核心宗教行為是屬於宗教團體基於宗教本質與目的，所從事的一般世俗行為，論者認為國家可以要求宗教人士在法律範圍內自律，並且應該對其「輔導及協助」。今天許多宗教團體秉持著敬天愛人的信念從事慈善事業，可謂基於宗教本質目的，所從事的一般世俗行為，假設國家為了「輔導及協助」宗教團體，規定宗教團體必須將其一部分的經費投注於慈善事業，因而介入宗教團體的經費運用，在此仍可能侵犯前述宗教團體的財政自治。因此，「核心內宗教行為」作為宗教團體自治限制的界限，仍可能限縮宗教團體自治的範圍，而導致宗教團體自治被過度侵害。

3、「自治」與「自治行政」作為限制的界限

從前述的討論可知，「純宗教信仰」和「核心內宗教行為」都因為保護範圍過小，而無法作為國家限制宗教團體自治的界限。其實根本的原因在於，以「宗教行為的性質」作為限制的界

⁴⁸ Vgl. Jörg Ennuschat, "Gott" und Grundgesetz - Zur Bedeutung der Präambel für das Verhältnis des Staates zu Religion und Religionsgemeinschaften, NJW 14(1998), S. 935 ff.

限是有問題的！因為依照德國的「自我理解理論」

（Selbstverständnistheorie），憲法上的基本權保障，越趨向內在精神自由的範圍時，越強調人民本身對此內在精神自由的自我理解保障⁴⁹。宗教自由可謂所有基本權中最核心的內在精神自由，信仰的力量常會影響一個人的心思、情感和意志，並彰顯於個人的言談和舉止。也就是說，信仰可能強烈支配個人「純宗教信仰」以外的行為，也可能影響個人在「次核心」與「核心外」宗教行為的自我理解和實現。

正如我國釋字第 490 號解釋，大法官將宗教行為的性質區分為「內在信仰行為」和「外部宗教行為」，分別給予其絕對保障和相對保障，卻忽略個人的外在行為可能深受內在信仰的拘束並影響，導致耶和華見證人信徒的信仰核心—持守和平，可能在其外部行為（拿武器）遭到嚴重侵害。以上再次證明，若依宗教行為的性質區分國家保護或限制的界限，宗教自由的保障核心—宗教自我實現，可能在保護密度較弱的範圍內受到嚴重限制。

因此本文認為，論到國家管制宗教團體自治或宗教自由的界限時，應回歸基本權的本質—自我實現（Selbstverwirklichung），包含「自我開展」和「自我決定」兩個要素。也就是說，憲法上基本權規定所保障的本質，就是要求國家提供自我決定與開展的空間，以促進人的最大可能自我實現⁵⁰。同樣地，宗教自由保障的本質，就是個人的宗教自我實現，這也是宗教自由的保障核心—個人對其宗教信仰的認知和理解、在宗教事務上的自我決定和開展。

但並不是所有的宗教行為事務都與宗教自我實現有密切關聯，有密切關聯的事務，例如宗教教義的解釋、宗教儀式的舉行、

⁴⁹ Vgl. Martin Morlock, Selbstverständnis als Rechtskriterium, Tübingen 1993.

⁵⁰ 參許育典，同前註 15，頁 95。

神職人員的產生……等。較無密切關聯的事務，例如營利事業的經營。本文認為，宗教事務若涉及宗教自我實現，包含對宗教的認知和理解、在信仰上的決定和開展，應予以絕對保障。至於哪些事務涉及宗教自我實現，不能依宗教行為的性質而分，而必須個別判斷該事務與宗教信仰之間的關聯，是否涉及對宗教的理解和認知，以及在信仰上的決定和開展。在此，本文認為可以參考德國大學自治（Hochschulautonomie）的實質內涵—「自治與自治行政」，作為國家管制宗教團體自治的界限。

在德國基本法下，大學有兩層面的涵義：一為參與學術研究、教學過程的大學成員；二為大學本身應享有大學自治，對於學術事務，有獨立依自己裁量處理的權利。而在基本法第5條第3項的保障下，大學自治的兩個內涵—「自治（Autonomie）與自治行政（Selbstverwaltung）」均受到保障。「自治」保障了德國大學在教學與研究的管理維護方面不受干擾，多賴家宅權

（Hausrecht）及秩序權（Ordnungsrecht）發揮作用。家宅權又稱為禁止進入房舍權，來自民法物權占有和所有權的概念，並且具有公法上物的支配權的意義。例如大學禁止進入的決定究竟屬於公法或私法性質，德國實務界與學界見解不同。實務見解認為應視人民來訪的目的決定；而學界則認為應就決定禁止進入大學的目的定之，如是為不受外界干擾，也就是為完成公共利益的目的，則屬公法性質。依德國通說認為，依照行政機關維護辦公場所不受干擾的職權，以及從營造物管理人習慣法的觀點，行政機關作成禁止進入的行政處分時，不需要再有法律的授權。而「自治行政」是指完成各個行政任務的統稱，具有擔保學術自由的功能，雖源於大學自治，但仍應受到法律的限制。從以上可知，德國基本法第5條第3項明文保障了學術自由，但並未保障大學可完全將國家的權力排除在外。也就是說，自治與自治行政皆屬於

大學自治的保障，雖然在自治領域國家給予完全的尊重，但在自治行政的領域仍可受到國家法律的限制，而有法律保留原則的適用⁵¹。

在比較大學自治和宗教團體自治前，必須先回歸到「自治」的本意。自治（Autonomie）一詞源於希臘文 autos 及 nomos 的組合，autos 是自主、自動，nomos 是法律或規範的意思。「自治」原為古希臘城邦國家追求獨立自主，不受外力干涉的政治產物⁵²。也就是說，並非所有的基本權，都能以國家的法律加以限制，而是必須視基本權的本質而定。有些基本權（特別是學術自由和宗教自由）在其歷史發展脈絡中，特別強調「少數保護」，其憲法保障的核心，本質上就在於成員的自治，以避免其活動被國家予以多數決化⁵³。因此，自治所強調的是私人（少數）的保障，但是在大學自治的部分，因大學具有其獨特的公權力地位，因而在學術自由的保護時，給予其類似私人的地位而作為基本權的主體。就此而言，宗教團體自治在其「私」的本質上，就有排除國家干涉的性質，而可將其自治的內涵，區分為「自治」——完全排除國家干涉，以及「自治行政」——容許國家介入的部分。

而宗教團體自治在意義和性質上，又與大學自治類似，在此可應用德國大學自治下「自治與自治行政」的概念，作為國家限制宗教團體自治的界限。也就是說，在宗教團體的「自治」領域內，國家基於宗教自由予以絕對的尊重和保障。而在宗教團體的「自治行政」領域內，國家仍可介入，而有法律保留原則的

⁵¹ Vgl. Hartmer / Detmer, Hochschulrecht - Ein Handbuch für die Praxis, Heidelberg 2004, S. 37 ff.

⁵² 參許春鎮，論自治行政之概念及其類型，臺北大學法學論叢 59 期，2006 年 9 月，頁 5-6。

⁵³ 參許育典，同前註 15，頁 243。

適用。至於一個宗教事務究竟屬於自治或自治行政？則必須判斷該事務是否涉及宗教自由的保障核心——個人對其宗教信仰的認知和理解、在宗教事務上的自我決定和開展，也就是判斷該事項是否涉及個人的宗教自我實現。

有學者認為，對於宗教團體涉及信仰的事務，例如：宗教團體如何架構、教派負責人如何產生、信仰活動如何進行……等，國家不得以法律干涉；但宗教團體若進行其他與世俗社團或法人類似的行為，例如：經營營利事業、學校、托兒所、醫院……等，也必須受其他法律的規範，如勞工法、稅法、教育法等，此時，法律即對宗教團體產生拘束力⁵⁴。本文認為此說法可與「自治與自治行政」的概念相呼應，只是在此所謂「涉及信仰」的事務，應是指「涉及宗教自我實現」的事務。

在此可能產生疑問，宗教從事服務業，例如佛教助臨終助念、佛道教中元普渡法會、基督教或天主教的具有收取對價宗教服務等行為，是否可與宗教核心行為加以分離？又，宗教團體經營學校、醫院等，很難說其與「宗教自我實現的自治事項」無涉，而與「純宗教信仰」切割清楚，從而區分「自治」與「自治行政」？本文以為，在此須嚴格確定，國家欲藉由法律來限制的「宗教事務」，也就是限制的「客體」究竟為何？再加以判斷是否涉及宗教自我實現。舉例來說，若國家今天欲禁止宗教團體經營學校、醫院或宗教相關的服務業，此時「宗教團體能否經營學校、醫院或宗教相關的服務業」的這件宗教事務，就涉及宗教自我實現，國家不得限制。因許多宗教團體在其信仰的認知上，本於敬天愛人的理念，所反應出來的「信仰開展行為」，就是從事宗教相關服務業。但若今天國家限制的是，宗教團體進行服務業所必須採取的會計制度，此時「宗教團體進行服務業採取何種會計制度」

⁵⁴ 參陳新民，同前註17，頁293-294。

這件宗教事務，就沒有涉及宗教自我實現，因為採取何種會計制度，對於其對宗教信仰的認知和理解，以及在宗教事務上的自我決定和開展，並沒有關係，因此國家可以加以限制。

總結來說，當檢驗對宗教團體自治的限制是否合憲時，必須先判斷該事務究屬於宗教團體的「自治」或「自治行政」事項。若是涉及宗教自我實現的自治事項，國家不得干預；若是與宗教自我實現較無直接關聯的自治行政事項，國家可以介入，只是與所有的基本權限制相同，國家的限制必須符合法律保留原則或授權明確性原則，必須具備特定的公益目的，並通過比例原則的檢驗⁵⁵。

肆、宗教團體財務公開的合憲性檢討

一、會計制度和財務公開應屬於自治行政事項

依前面所整理關於該草案的爭議，在此涉及宗教團體自治的範圍與限制問題。並且如上所述，當檢驗對宗教團體自治的限制是否合憲時，必須先判斷所限制的事務究屬於宗教團體的「自治」或「自治行政」事項。首先，會計制度屬於宗教團體的「財政自治」範圍，依前述所建構的內涵，宗教團體財政自治包含經濟資源的取得、運用，以及財務的管理，而財務的管理又可分為財產的保管、會計的處理、財務狀況的公開……等。該草案第 22 條規定宗教團體應採取的會計制度，在此涉及財務管理下的會計處理和財務公開。

⁵⁵ 參周敬凡，宗教自由的法建構：兼論「宗教團體法草案」，國立成功大學法律學研究所碩士論文，2002年7月，頁159以下。

本文認為，會計處理和財務公開皆屬自治行政事項，原因在於，它們並未涉及宗教團體自治的保障核心—宗教自我實現，也就是個人對其宗教信仰的認知和理解，以及在宗教事務上的自我決定和開展。更確切地說，一個宗教團體如何處理會計事宜，並不會影響或干預其對自身宗教信仰的認識，也不會造成在信仰上實現自我的困難。對此也有學者認為，宗教團體的組織、人事與財務，雖然都是團體發展的關鍵因素，但也都具有外部關係，特別是財務問題，因此，當宗教團體自治與其他自由權利同樣具有被保護的價值時，國家仍須尋求兼顧雙方權益的解決方式⁵⁶。

其實，從宗教學的角度而言，「財物奉獻」是信仰意識的主體行動，是來自於文化教養下的精神追求，所關心的還不是世俗性的生活利益，而是帶著強烈神聖性的功能需求，經由奉獻行為，滿足了信徒宗教信仰的追尋和慈悲關懷的愛心。而宗教團體在此必須建立起「信任與信賴的運作體系」，才能滿足信徒對宗教信仰的感情，並同時加強信徒奉獻的主體性格⁵⁷。為了建立與信徒間互信互賴的體系，有些宗教團體早已採取財務公開的方式。由此可知，當國家以會計義務的要求或財務公開的手段介入宗教團體的財政自治時，並不會影響信徒對宗教信仰的認知和理解，也不會侵害信徒在宗教上的自我決定和開展，因此，採取何種會計制度以及財務是否公開，屬於宗教團體的「自治行政」事項，國家在必要的情形下可以介入，並要求宗教團體公開財務收支報告。

⁵⁶ 參張永明，同前註25，頁161。

⁵⁷ 參鄭志明，同前註1，頁236。

二、以「增進公共利益」作為特定公益目的違憲

在此我們肯認會計處理和財務公開屬於自治行政事項，國家可以介入，只是如前所述，對宗教團體自治的限制與所有基本權的限制相同，國家的限制手段必須符合法律保留原則或授權明確性原則，且必須具備特定公益目的，並通過比例原則的檢驗。

法律保留原則要求國家限制基本權時，必須透過國會所制定的「法律」，才有其正當性⁵⁸。在此，如果該草案經立法院三讀通過後，即具有「法律」的位階，此時國家以第 22 條的規定，課予宗教團體會計義務並要求財務公開時，即是在法律保留的原則下限制宗教團體自治。

通過形式規範面的審查後，國家的限制還必須符合憲法第 23 條的公益目的條款。也就是說，立法者只能出於必要的公益目的，才能限制人民的基本權⁵⁹，絕對不可隨便以任何的公益為由，來取得限制宗教團體自治的依據⁶⁰。在此，接受捐獻是宗教團體與其信徒間的行為，如果信徒希望監督其捐獻的流向與使用，這是團體內部的事項，國家原則上沒有監督的必要。事實上，一個私人團體的經濟活動，若必須受到國家法律的監督，只有以下兩種情形：第一，該團體透過其經濟行為，所可能產生的經濟秩序變動，會影響到不特定多數人的利益，例如銀行法第 45 條、公司法第 21 條。第二，該團體的目的在於實施某種國家公權力，為了確保目的達成，也應容許國家監督，例如私立學校法第 60 條第 1 項。但如前所述，今天宗教團體在財政自治下可以選擇的經濟活動很多，並不是所有宗教團體都會影響到不特定多數人的

⁵⁸ 參許育典，同前註 15，頁 57-60。

⁵⁹ 參許育典，同前註 15，頁 155-156。

⁶⁰ 參陳新民，同前註 17，頁 304。

利益（事實上也只有極少部分），因大多宗教團體只影響內部成員或其提供服務的對象，並且在這個部分依一般刑法（例如：詐欺罪）或相關領域規範（醫療法、殯葬管理條例……等），即可做必要監督。在第二種宗教團體實施某種國家公權力的情形，目前僅只於宗教學校授予學位，在此宗教學校也已經平等地適用教育法制的規定，並且國家的監督應僅止於該宗教學校，而不及於創設該學校的宗教團體⁶¹。綜上，只有當宗教團體以公益的理由獲得國家補助時，國家才絕對有權就該補助的運用狀況加以監督⁶²。

但近年來，有鑑於社會上宗教犯罪的案例日漸增多，國家管制宗教的宗教立法運動也頻頻出現，觀察該草案第1條「為維護宗教信仰自由，保障宗教團體健全發展，特制定本法。」可知該草案的立法目的，即在於維護宗教自由，協助宗教團體發展。因此，該草案內所有對宗教團體的管制規定，都存在著一個特定公益目的—增進公共利益。更確切地說，透過對宗教團體的管制，例如要求其公開財務報表，使所有宗教團體的財務狀況攤在陽光下，供社會大眾查驗並監督，進而達到降低宗教犯罪（例如宗教詐欺）的目的，以增進公共利益（社會上不特定多數人免於遭宗教詐欺的利益）。

但在憲政實務上，「增進公共利益」可謂一包山包海的特定

⁶¹ 參許育典，宗教團體法草案的合憲性探討，宗教論述專輯第八輯：宗教法制建立與發展篇，內政部，2006年11月，頁216-219。

⁶² 宗教團體以公益的理由獲得國家補助，最明顯的例子就是宗教團體的租稅優惠。而關於國家給予宗教團體租稅優惠的合憲性，目前仍有很大的爭議。有肯定的說法，認為可以提升宗教團體內部自治與自省的能力。也有認為對不同宗教團體予以租稅優惠，已逾越國家的宗教中立性原則和平等原則而違憲。本文因篇幅有限，且為對焦之故，在此不多加討論，參張永明，宗教法人的租稅優惠，宗教論述專輯第八輯：宗教法制建立與發展篇，內政部，2006年11月，頁117-120；鄭志明，同前註14，頁379-381。

公益目的，因為公共利益的內容抽象，在解釋上幾乎可以含括所有的國家作為，所以是一個非常寬鬆，且極為容易被達到的正當基礎，也是國家管制人民基本權最常用的理由⁶³。因此，若國家以「增進公共利益」作為限制人民基本權的理由，必須審慎思考的是，此「公益目的」是否真的存在？以避免人民基本權受到不必要的管制和限制。在此本文認為，大部分宗教團體的經濟資源來自內部信徒的財物奉獻，或來自其所從事的經濟活動和所經營的經濟事業，並且各自照信仰的教義運用其經費。對於宗教團體之外的不特定多數人，是否真的存在一個「利益」，是很有疑問的！首先，宗教團體外的不特定多數人若對其信仰沒有興趣，其財務狀況的公開與否，根本與其沒有任何關係，此時公共利益完全不存在。再者，若人民想藉由財務狀況的瞭解來決定是否加入該宗教團體，此時「公共」的情形已轉為「私」，也就是說，一個人民是否加入任何一個團體，是屬於人民與該團體間「私人」的情形，應由人民與團體二者自行溝通了解並決定，此時「公共利益」也不存在。因此，該草案以「增進公共利益」作為要求宗教團體公開財務的特定公益目的，將因公共利益不存在而違憲。

三、對所有宗教團體予以限制違反必要性原則

退萬步言，假設真的存在一個公共利益，且可以藉公開宗教團體的財務狀況進而達成或促進，在此國家的限制即具備特定公益目的。今該草案第 22 條規定，所有宗教團體的會計基礎採權責發生制，只有一定規模以下或報經主管機關同意者，得採現金收付制。並且按照該草案第 23 條，所有宗教團體皆須檢具財務收支報告，報主管機關備查。也就是說，國家對於「所有」的宗

⁶³ 參許育典，同前註 15，頁 157-158。

教團體，一律課予會計義務。

但本文認為，每個宗教團體可能從事的經濟活動不同，所影響到公共利益的有無與程度也不同，國家未考量到對所有宗教團體的事實上監督必要性，而逕予以全面性的規定，在此違反比例原則下的必要性原則。

就比例原則而言，國家的限制必須符合適合性、必要性與合比例性三個次原則。適合性原則是指，當採取措施要限制人民的基本權時，採取的措施必須能適合於達到所欲追求的目的。也就是說，採取的措施必須是適合達到目的的有效手段。在該草案第22條，目的是「維護宗教信仰自由、保障宗教團體健全發展」的公益目的，手段是要求宗教團體公開財務收支狀況。在此可以想像的是，若宗教團體公開財務報表，使一切攤在陽光下接受公眾查驗，對於宗教團體的健全發展，具有一定的促進作用，可通過適合性原則的檢驗。接著，必要性原則是指，在採取措施有選擇可能性的時候，應該選擇對人民基本權侵害最小的手段⁶⁴。如前所述，一個私人團體的經濟活動，若必須受到國家法律的監督，只有當該團體透過其經濟行為，所可能產生的經濟秩序變動，會影響到不特定多數人的利益，或該團體的目的在於實施某種國家公權力，為確保目的達成，也應容許國家監督，或者當該團體以公益的理由獲得國家補助時，國家才絕對有權就該補助的運用狀況加以監督。今天，社會上宗教團體林立，許多宗教團體靠著自身信徒的捐獻，依據其教義而經營，對於不特定多數人（所謂的公益）並無任何影響。在此，國家可以僅對影響到不特定多數人利益的宗教團體，或對以公益理由獲國家補助的宗教團體加以限制，即可達成公益目的，而不需要對所有宗教團體予以「全面性」的規定。如此課予其他宗教團體不必要的義務，反而侵害到其他

⁶⁴ 參許育典，同前註15，頁160-161。

宗教團體的權利。因此，國家的手段因違反必要性原則而違憲⁶⁵。

伍、結論

該草案第 22 條課予宗教團體會計義務，引起了在宗教自由的保障下，國家可否要求宗教團體公開財務收支報告的爭議。

回到憲法上「宗教團體自治」的概念，其作為宗教自由的制度性保障，保障宗教團體對其內部行政擁有自治權利，包含了組織、規章、人事、財政等類型，並且在宗教團體的財政自治下，保障了宗教團體經濟資源的自由取得和運用，以及財務的自主管理。

對於宗教團體自治的限制，有提出「純宗教信仰」或「核心內宗教行為」作為界限，但因信仰可能強烈支配「純宗教信仰」以外的行為，也可能影響個人在「次核心」與「核心外」宗教行為的自我理解和決定，因此不能依宗教行為的性質而分，而必須判斷個別事務與宗教信仰之間的關聯，是否涉及對宗教的理解和認知，以及在信仰上的決定和開展，並藉此將宗教團體自治的內涵分為「自治」與「自治行政」，作為國家管制宗教團體自治的界限，其中的判斷標準在於該事務是否涉及宗教自由的保障核心—宗教自我實現。

從宗教的本質可以肯認，財務公開屬於宗教團體自治下的自治行政事項，有法律保留原則的適用。但該草案第 22 條未考量到對所有宗教團體的事實上監督必要性，而逕予以全面性會計義

⁶⁵ 在此，該草案第 22 條違憲，本應予以刪除。但如同筆者在註 62 所言，不排除宗教團體以公益的理由獲得國家補助時，必須課予會計義務的可能性。因此，究竟該草案應單純予以刪除，或配合相關國家補助加以修正，有待進一步的研究。同樣地，本文篇幅有限，且在此為求對焦之故，尚不深入討論。

務和財務公開的限制，違反了必要性原則，並侵害到宗教團體的財政自治。因此，該草案第 22 條違憲。

參考文獻

一、中文部分

1. 王志誠、封昌宏，商業會計法，元照，2009年9月。
(Zhi-Cheng Wang & Chang-Hong Fong, Business Accounting Law, Angle, Sep. 2009.)
2. 周敬凡，宗教自由的法建構：兼論「宗教團體法草案」，國立成功大學法律學研究所碩士論文，2002年7月。(Jing-Fan Chou, Construction of Religious Freedom: also on the Comment of the Draft of the Religious Groups Law, Master's thesis, Institute of Law, National Cheng Kung University, Jul. 2002.)
3. 張永明，宗教法人的租稅優惠，宗教論述專輯第八輯：宗教法制建立與發展篇，內政部，2006年11月，頁93-122。
(Yong-Ming Zhang, The Religious Corporation Tax Promotions, Religious Discourse Album, Series VIII: Establishment and development of the religious legal system, Ministry of the Interior, Nov. 2006, pp. 93-122.)
4. 張永明，宗教商品化之法律爭議，翰蘆，2010年2月。
(Yong-Ming Zhang, Legal Dispute of Religion Commercialization, Hanlu, Feb. 2010.)
5. 張家麟，政教關係與宗教法制：論臺灣〈宗教團體法草案〉的形成與影響，宗教哲學第55期，2011年3月，頁35-57。
(Jia-Lin Zhang, Church-State Relations and Religious Legal System: the Formation and Impact of the Religious Groups Law, Religions Philosophy Journal, [55], Mar. 2011, pp. 35-57.)
6. 許育典，宗教自由保障下的宗教團體自治：評釋字第五七三

號解釋，月旦法學雜誌 114 期，2004 年 11 月，頁 211-225。

(Yue-Dian Hsu, Autonomy of religious groups under the protection of religious freedom: the review of the 573 J.Y. Interpretation, The Taiwan Law Review, [114], Nov. 2004, pp. 211-225.)

7. 許育典，宗教團體法草案的合憲性探討，宗教論述專輯第八輯：宗教法制建立與發展篇，內政部，2006 年 11 月，頁 185-241。(Yue-Dian Hsu, Discussion of the Constitutionality of the Draft of the Religious Groups Law, Religious Discourse Album, Series VIII: Establishment and development of the religious legal system, Ministry of the Interior, Nov. 2006, pp. 185-241.)
8. 許育典，宗教自由與宗教法，元照，2009 年 2 月。(Yue-Dian Hsu, Freedom of Religion and Religious Law, Angle, Feb. 2009.)
9. 許育典，憲法，元照，2011 年 9 月。(Yue-Dian Hsu, Constitution, Angle, Sep. 2011.)
10. 許春鎮，論自治行政之概念及其類型，臺北大學法學論叢 59 期，2006 年 9 月，頁 1-57。(Chun-Zhen Hsu, The Concept and Type of the Autonomous Administration, T upei University Law Review, [59], Sep. 2006, pp. 1-57.)
11. 陳惠馨，個人、宗教團體、宗教信仰與國家法律，宗教論述專輯第八輯：宗教法制建立與發展篇，內政部，2006 年 11 月，頁 243-280。(Huei-Xin Chen, Individuals, Religious Groups, Religion and National Laws, Religious Discourse Album, Series VIII: Establishment and development of the religious legal system, Ministry of the Interior, Nov. 2006, pp. 243-280.)

12. 陳新民，憲法宗教自由的立法界限：評「宗教團體法」草案的立法方式，宗教論述專輯第八輯：宗教法制建立與發展篇，內政部，2006年11月，頁281-313。(Xin-Ming Chen, The Legislative Boundaries of the Freedom of Religion: The Comment on Legislative approach of the Draft of the Religious Groups Law, Religious Discourse Album, Series VIII: Establishment and development of the religious legal system, Ministry of the Interior, Nov. 2006, pp. 281-313.)
13. 黃慶生，台灣宗教立法，太平慈光寺，2005年10月。(Qing-Sheng Huang, The Religious Legislation of Taiwan, Ci-Quang Temple in Taiping, Oct. 2005.)
14. 黃麗馨，臺灣宗教政策與法制之評估研究，國立臺灣大學政治學研究所碩士論文，2008年6月。(Li-Hsin Huang, An Evaluation Study of Religious Policies and Laws in Taiwan, Master's thesis, Institute of Political Science, National Taiwan University, Jun. 2008.)
15. 鄭志明，台灣宗教法制建立的困境，宗教論述專輯第八輯：宗教法制建立與發展篇，內政部，2006年11月，頁359-383。(Zhi-Ming Zheng, The Dilemma of Taiwan's Religious Legal System Establishment, Religious Discourse Album, Series VIII: Establishment and development of the religious legal system, Ministry of the Interior, Nov. 2006, pp. 359-383.)
16. 鄭志明，台灣宗教組織與行政，文津，2010年2月。(Zhi-Ming Zheng, Religious Organizations and Administrative of Taiwan, Wenjin, Feb. 2010.)
17. 蕭子誼，商業會計法，智勝，2007年10月。(Zi-Yi Xiao,

Business Accounting Law, Zhisheng, Oct. 2007.)

二、外文部分

1. Brenner, Michael, Religionsfreiheit und Erziehung in Westeuropa, RdJB 2002, S. 389-404.
2. Campenhausen, Axel Freiherr von, Religionsfreiheit, in: Isensee/Kirchhof (Hg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland Band VI: Freiheitsrechte, 3 Aufl., Heidelberg 2009: C.F. Müller, S. 597-662.
3. Campenhausen, Axel Freiherr von, Staatskirchenrecht, 3. Aufl., München 1996: C.H. Beck.
4. Ennuschat, Jörg, "Gott" und Grundgesetz- Zur Bedeutung der Präambel für das Verhältnis des Staates zu Religion und Religionsgemeinschaften, NJW 14(1998), S. 935-957.
5. Fischer, Kristian/ Groß, Thomas, Die Schrankendogmatik der Religionsfreiheit, DÖ V 2003, S. 932-939.
6. Hartmer, Michael/ Detmer, Hubert, Hochschulrecht- Ein Handbuch für die Praxis, Heidelberg 2004: Gebunden.
7. Jeand'Heur, Bernd/ Koriath, Stefan, Grundzüge des Staatskirchenrechts, Stuttgart 2000: Boorberg.
8. Kirchhof, Paul, Die Kirchen und Religionsgemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts, in Listl, Joseph/ Pirson, Dietrich, Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland BI, 2 Aufl., Berlin 1994: Duncker & Humblot, S. 651-687.
9. Maruhn, Thilo, Bedürfnis- und Bedeutungsadäquanz rechtlicher Organisationsformen von Religionsgemeinschaften, in: Grote,

-
- Rainer/ Marauhn, Thilo (Hrsg.), Religionsfreiheit zwischen individueller Selbstbestimmung, Minderheitenschutz und Staatskirchenrecht— Völker- und verfassungsrechtliche Perspektiven, Heidelberg 2001: Springer, S. 413-470.
10. Morlock, Martin, Selbstverständnis als Rechtskriterium, Tübingen 1993.
 11. Muckel, Stefan, Die Rechtsstellung der Kirchen und Religionsgemeinschaften nach dem Vertrag über eine Verfassung für Europa, DÖ V 2005, S. 191-200.
 12. Ottenberg, Daniel, Der Schutz der Religionsfreiheit im internationalen Recht, Baden- Baden 2009: Nomos.
 13. Poscher, Ralf, Totalität- Homogenität- Zentralität- Konsistenz: Zum verfassungsrechtlichen Begriff der Religionsgemeinschaft, Der Staat 2000, S. 49-67.
 14. Röben, Volker, Religionsgemeinschaften und wirtschaftliche Tätigkeiten, in: Grote, Rainer/ Marauhn, Thilo (Hrsg.): Religionsfreiheit zwischen individueller Selbstbestimmung, Minderheitenschutz und Staatskirchenrecht— Völker- und verfassungsrechtliche Perspektiven, Heidelberg 2001: Springer, S. 547-580.
 15. Solt, Ernst-Lüder, Die Organisationsstruktur der übrigen als öffentliche Körperschaften verfaßten Religionsgemeinschaften und ihre Stellung im Staatskirchenrecht, in Listl, Joseph/ Pirson, Dietrich, Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland BI, 2 Aufl., Berlin 1994: Duncker & Humblot, S. 417-436.
 16. Stuhlfauth, Thomas, Verfassungsrechtliche Fragen des Verbots

von Religionsgemeinschaften, DVBL 2009, S. 416-423.

17. Weber, Hermann, Die Verleihung der Körperschaftsrechte an Religionsgemeinschaften, ZevKR 1989, S. 337-382.

三、網路文獻

1. 小辭典：權責發生制 V.S.現金收付制，長傳專業訓練機構，
<http://www.forever999.com.tw/news/news%20secretary-150.htm>
1
2. 宗教企業化不應偏離宗教的基本精神，瞿海源學術資訊網，
<http://www.ios.sinica.edu.tw/hyc/index.php?p=columnID&id=560>
3. 政府會計基礎比較研究，<http://wenku.baidu.com/view/cc8d5736ee06eff9aef80749.html>
4. 臺南縣政府 97 年度施政計畫，<https://www.google.com.tw/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&ved=0CDAQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww9.tainan.gov.tw%2Fcht%2Fchief%2Fblueprint%2FDownload.aspx%3Fsn%3D29&ei=tnllUfmnOca1kgXFt4GgBw&usg=AFQjCNFa1DbtIwTxPOPbbEqAyEH9D1J0nA&sig2=1WBWh0xcI7GV3Haq7hlsNg>
5. 林蓉芝，當代台灣佛教政教關係的再檢討：以宗教團體立法折衝過程為例，國立臺灣大學文學院佛學研究中心，
<http://buddhism.lib.ntu.edu.tw/FULLTEXT/JR-NX012/nx102549.htm>