

刊登於月旦法學教室第 59 期，2007 年 9 月，第 52-59 頁。

財政法：第六講 預算之編製（下）

蔡茂寅

台灣大學法律學院教授

目次

- 壹、預算週期
- 貳、預算之編製權
- 參、我國政府預算之結構
- 肆、預算編製之程序
（以下刊載本期）
- 伍、預算編製之相關法律規範
- 陸、我國預算編製之相關法律問題

伍、預算編製之相關法律規範

預算法就預算編製，除設有如上所述的程序限制外，亦規定有許多實體規範，以供預算編製機關遵照辦理，其中尤以司法概算獨立、試行報告與法定應編製事項最為顯著。以下分述之。

一、司法概算獨立

司法預算獨立為確保司法機關不受行政機關及立法機關不當干預的重要手段，但在另一方面，司法預算如果完全獨立，則其他權力機構的制衡機制也會因之產生缺口，反而未必有利於司法品質的提昇。蓋司法獨立僅為促進司法公正的手段，而司法預算獨立又為促進司法獨立的手段之一，與權力制衡機制相較，雖具有相對之重要性，但顯然並非「絕對善」，而可無條件贊同。我國現制下採司法概算獨立制度，僅只限制行政機關的編製權，而未及於立法機關的審議權，或許正是折衷思考下的產物。

按預算法第九三條第一項規定：「司法院得獨立編列司法概算」。將概算編製階段的權限賦予司法院，使其最初之原案不受行政機關之干涉。蓋如前所述，一般行政概算在編製階段均需受到各主管機關及行政院（尤其是主計處及財政部）之管控，以維持整體政策之一致性，司法概算獨立則係將其編製權劃歸司法院自理，但在司法院內部仍存在

有其內部統制，則不待言。惟司法院所編製之司法概算仍不得直接提案於立法院，此一方面係因為現制下預算提案權專屬於行政院；另一方面亦因為總預算案應考慮到全國之供需及收支情形，如許司法院獨立提案到立法院，勢將迫害整體之均衡性之故。因此，同條第二項乃規定，「行政院就司法院所提之年度司法概算，得加註意見，編入中央政府總預算案，並送立法院審議。」以外加意見之方式，表明預算主管機關之立場與見解，以利於立法院之審議。立法院於審議司法院之預算案時，「司法院長認為必要時，得請求列席立法院全院各委員會聯席會議（同條第三項）」。**以說明並辯護其預算【月旦法學教室第59期，2007年9月，第52頁】案**，惟本項規定係自保障司法院長陳述意見之觀點出發，而非課予其須列席說明之義務，並且限定在立法院全院聯席會，而非各委員會之審查階段，以避免司法院長因此受到立法機關之不當干預、施壓。

上揭預算法之規定，實則係承襲一九九七年憲法增修條文第五條第六項：「司法院所提出之年度司法概算，行政院不得刪減，但得加註意見，編入中央政府總預算案，送立法院審議。」之規定而來，惟將「行政院不得刪減」一詞刪除，但其效果並無不同。司法概算獨立後曾發生司法概算大幅膨脹，而令人質疑其合法性及合理性之情事，可見事有兩面，利弊相因。

二、試行報告事項

為期建立現代預算制度，並增加預算的通觀性、透明性，以利立法院審議，依預算法第二九條之規定，「行政院應試行編製國富統計、綠色國民所得帳及關於稅式支出、移轉性支付之報告」，此即一般所稱之預算試行報告。本條之立法緣由在於：「『總預算』僅係一個年度之『損益表』，而且『平衡預算』之損益為零，應參考會計學之『資產負債表』，編列『國富統計』及『綠色國民所得帳』，始能知悉國家資源及其運用效益，並對空氣污染及稀有動物之保護等，做一番檢視分析。稅式支出：稅法及BOT建設模式引起之『稅捐優惠』以及國庫收入移轉為民間之建設收入，應估算其金額。移轉性支付：老農津貼、育兒津貼甚至國民年金、全民健保，其分配是否合乎公平正義？是否擴大貧富差距？可藉『羅蘭茲曲線』及『基尼係數』加以驗證」¹。行政院主計處及財政部自一九九九年下半年度及二〇〇〇年度開始陸續編製此等報告，以使社會大眾對於政府所運用資源之規模及範圍，以及其對整體經濟、社會環境之影響有概略的瞭解。以下分述之。

（一）國富統計

國富係指一國在某特定時點全體國民所擁有財富之總值，亦即全國各國民經濟活動部門所有全部財貨，依當時幣值評估獲得之總金額。同時在開放經濟體系下，須包括國外金融資產淨額。一般所稱「國富」，包括自然資產（地上地下之天然資源）、文化資產、

1 參照黃國鐘，跨世紀之預算制度——新預算法條文素描，立法院公報法律案專輯『預算法修正案』，238輯（下），1998年12月，1100頁以下。

無形資產、可再生固定資產、存貨資產及國外資產淨額等²。

（二）綠色國民所得帳

預算僅為每年度花花綠綠銀子如何花用之計畫書而已，具有「損益表」之性質，對於國家資產包括水土保持、稀有動物、交通時間、耐久財等，應編製類似「資產負債表」之文件，始能全盤了解國家金錢之收支及資產之運用，並由上述宏觀調控之角度，理解總預算對經濟成長、產業結構調整及政府職能改革與再造之影響。傳統國民所得帳有二項嚴重缺失，以致無法描述一個國家之永續經濟成長概念或者是完整之社會經濟發展：

1.忽略了天然資源稀少性之計算，以致【月旦法學教室第 59 期，2007 年 9 月，第 53 頁】於無法達成經濟之永續生產力。2.忽略了因污染而導致之環境品質降低程度及其對人類健康及社會福利之影響³。綠色國民所得帳亦稱為「環境與經濟綜合帳」，經參照國際間廣為採行之聯合國「環境經濟綜合帳整合系統」（簡稱 SEEA）架構，行政院主計處已於二〇〇三年十二月規劃完成完整帳表架構及短、中、長期資料蒐集機制，並據以按年研編自然資源使用、環境污染、環境品質變化及自然資源服務資訊⁴。二〇〇六年經依前述規劃完成二〇〇三年至二〇〇五年結果報告之編製⁵。

（三）稅式支出

「稅式支出」觀念起源於一九六七年，由當時擔任美國財政部次長之哈佛大學法學院教授 Stanley S. Surrey 首先提出。所謂稅式支出，係政府部門透過租稅體系間接達成經濟及社會政策目標之支出，屬於一種特殊之租稅規定。於現行稅制中，存在各種特殊優惠規定，政府雖未執行直接支出，但卻放棄租稅收入，如同政府依正常稅制徵得之稅收，而後再將因該優惠規定而放棄之稅收支付與受益之個人或企業，其功能及效果在於實行政府支出計畫，與直接支出具互補作用，故稱之為稅式支出⁶。換言之，所謂稅式支出，意指放棄以租稅方式獲取的財政收入，以達到與徵收租稅後加以支出行為相同或更大之效益，並藉此追求經濟、社會等目的，即一般所言之租稅優惠。「表示政府經由租稅制度而非透過直接補助、貸款或其它型式的援助，來達成為政府偏愛之活動（activities）或團體支出之目的」⁷。

稅式支出觀念在我國尚屬草創階段，受限於人力與時間限制，爰參酌先進國家如美國、加拿大實施初期之先例，先行針對所得稅相關法規，參照國際租稅專家建立之所得稅規範準則，界定我國之所得稅稅式支出項目，二〇〇七年度綜合所得稅及營利事業所

2 此處之說明，參照註 1 書，1104 頁。

3 本段均轉引自，註 1 書，1105 頁。

4 參照 96 年度中央政府總預算案，總說明，66 頁。

5 可參照，註 4 文，68-69 頁之附表。

6 註 1 書，1106 頁。

7 同上註。

得稅重大稅式支出項目，計有：1.綜合所得稅：儲蓄投資特別扣除額、現役軍人及托兒所、幼稚園、國民中小學教職員薪資（餉）免稅、雇主負擔之公、勞保及全民健康保險保費不視為員工薪資所得、退職所得定額免稅、保險費列舉扣除額；2.營利事業所得稅：公司投資於自動化、資源回收、研究發展、節約能源等設備或技術之支出適用投資抵減、證券、期貨交易所得停止課徵所得稅、製造業及相關技術服務業新投資創立或增資擴展五年免徵營利事業所得稅、投資於資源貧瘠或發展遲緩地區之支出適用投資抵減規定、符合規定之新興重要策略性產業五年免徵營利事業所得稅等⁸。

（四）移轉性支付

移轉性支出與非移轉性支出，以是否消耗民間資源加以區分，為經濟學家皮古（A.C.Pigou）所提出，政府將國民所得透【月旦法學教室第59期，2007年9月，第54頁】過「租稅→國庫→政府支出」的過程，使民間資金由國民一方移轉於他方，民間消費並未減少，僅由國民的一方移轉給他方，此種支出稱為移轉性支出，例如社會救濟金、補助金、退休年金、公債利息等支出。移轉性支出並不意味著公共部門直接消耗社會經濟資源，而且政府透過移轉性支出並不獲得直接之經濟補償。法條則採用「移轉性支付」（Transfer Payment）之用語。「政府採購法」第二條：「本法所稱採購，指工程之定作、財物之買受、定製、承租及勞務之委任或僱傭等。」皆為政府支付經費，求取商品或勞務⁹。

為便於從財政、經濟各方面分析政府財政收支對國家社會之影響，政府預算亦以不同分類方式予以表達，如機關別、政事別、用途別、基金別及經濟性分類等，移轉性支付即屬政府支出之經濟性分類，主要用於政府預算之經濟性分析，其性質屬無償之支付，對收受者而言增加其當期所得收入，如按移轉民間之對象區分，又可分為對家庭、對人民團體、對企業及對國外之移轉支出¹⁰。

三、法定應編製事項

為利於立法機關審議，預算法除上揭試行報告事項外，另規定有行政機關於預算書上應行編製之事項，稱為法定編製事項，以下略述之。

（一）重大建設及重大計畫之編列程序

預算法第三四條規定：「重要公共工程建設及重大施政計畫，應先行製作選擇方案及替代方案之成本效益分析報告，並提供財源籌措及資金運用之說明，始得編列概算及預

8 參照註4文，73頁以下。

9 本段均轉自，註1書，1107頁。

10 轉引自註4文，70頁。2007年度總預算案計編列移轉民間支出3,565億元，占歲出總額之21.4%，其中對家庭移轉2,503億元、對人民團體746億元、對企業218億元、對國外98.2億元，如按政事別支出分析，則以屬社會福利支出之2,199億元為大宗。

算案，並送立法院備查。」此等規定，嚴格言之，屬於預算編製時的行政內部事項，似無由立法機關加以規定之必要。然而，本條規定雖具有程序性質，其要求之內容，則具有實體上重要之統制意義。蓋一方面立法機關藉此可先行瞭解預算編製之重大資訊，具有在編製階段有限參與的意義；另一方面則因選擇及替代方案之提出，有助於立法機關於審議時決定是否支持該預算，以及不支持時之可能解決方式，使預算審議權稍具有積極之政策選擇意義，而非僅具有對單一選項表示贊否之消極意義。

（二）歲出概算優先順序

預算法第四三條第一項規定：「各主管機關應將其機關單位之歲出概算排列優先順序，供立法院審議之參考。」此一規定係將行政內部的概算編列優先順序揭露於立法院，以使立法機關於審議時得以參照取捨。

（三）補助地方政府經費之說明

預算法第三八條規定：「各機關單位補助地方政府之經費，應於總預算案中彙總列表說明。」本條規定為有關編製程式之規定，但在我國則具有相當重要之意義。按中央政府對地方自治團體之補助¹¹，在性質上可分為計畫型補助及一般補助。前者在於以【**月旦法學教室第59期，2007年9月，第55頁**】補助方式誘導地方政策，以達到全國較為一致的行政服務水準，故亦可稱為政策誘導型補助；後者在於弭平地方自治團體的財源不足問題，又可稱為財源補貼型補助。依財政收支劃分法第三十條之規定，我國目前之政府間補助為計畫型補助。政府間補助為解消中央與地方間財政不均衡的重要手段，本應有較為明確、中立之法規範，以免因為中央政府之好惡或地方執政黨之屬性，以致影響補助之客觀性與公正性。無如，目前雖有「中央對直轄市及縣（市）政府補助辦法」，但為求補助之客觀性受到監督，故仍於上揭條文規定應於總預算案中列表說明，以避免情私運用之偏差出現。

（四）預備金

歲出預算之規範效果主要表現在支出時期、金額及目的上，尤其就支出目的而言，更是受到歲出預算科目的嚴格限制。然而，歲出預算科目雖具有重大的民主統制意義，但屬預先算定性質的預算，因人類預見將來的能力有限，終不免有失算之時，此時可能係某一科目所編列之金額不足，亦可能係事先編列之科目無法因應需求。在預算編製上，為因應此種「失算」的情形，乃以不列特定支出目的的預備金制度加以因應。

依預算法第二二條第一項本文規定：「預算應設預備金。」可知預備金為法定應編列之科目。「預備金分第一預備金及第二預備金兩種」（同條項），其中，「第一預備金於公務機關單位預算中設定之，其數額不得超過經常支出總額百分之一」（同條項第一款）；「各

11 有關政府間補助的問題，參照拙著，政府間補助的法律問題、全國律師，1卷3期，1997年3月，39頁以下。

機關執行歲出分配預算遇經費有不足時，應報請上級主管機關核定，轉請中央主計機關備案，始得動支第一預備金」（預算法六四），可知第一預備金主要在濟單位預算機關其他歲出科目金額不足之窮。「第二預備金於總預算中設定之，其數額視財政情況決定之」（預算法二二 I②）。第二預備金之動支，依預算法第七十條之規定，「各機關有左列情形之一，得經行政院核准動支第二預備金及其歸屬科目金額之調整，事後由行政院編具動支數額表，送請立法院審議：1.原列計畫費用因事實需要奉准修訂致原列經費不敷時；2.原列計畫費用因增加業務量致增加經費時；3.因應政事臨時需要必須增加計畫及經費時。」由上揭條文第三款規定可知，第二預備金尚涉及到原編製科目之鬆綁，而具有執行上因時制宜之重大意義。

陸、我國預算編製之相關法律問題

我國預算編製上有種種必須檢討之問題，但過去主要是從財政學觀點技術性地加以檢討，而較缺乏法學視點，以下嘗試自法學觀點探討此一問題。

一、編製過程中，參加（民主）要素及技術（行政專業性）的因素難以調和

預算編製權在我國為行政機關（中央政府則為行政院）所專有，遠從概算（要求）編製時起均為各級行政機關所獨占，雖然於此過程中存在有種種內部統制機制，但究屬行政內部程序，人民對之固無權參與，人民【月旦法學教室第 59 期，2007 年 9 月，第 56 頁】代表議會亦無由反映民意，必須等到預算審議過程才能使預算受到民主統制。

就預算編製權而言，無可否認地，基於執行現實性的考量，由執行絕大部分預算的行政機關編製，有其不得不然的理由。抑且，自理論上言之，預算為追求政策目的最主要的工具，如果賦予執政者提出並實現政策的權責，則由行政機關編製預算，在理論上亦有其立足點。另純就各機關專業性與資源配置的觀點言之，現階段在我國欲由立法機關編製預算，除非大幅增加立法機關的人力、物力配備，否則仍有其實際上的困難。然而，儘管承認預算編製權在我國專屬於行政機關，但於編製過程中是否應形成封閉體系，而無由議會乃至人民反映其需求之餘地，則屬另一課題。

按預算執行直接關係一國資源之分配，而編製實為其嚆矢，在編製階段若均由行政機關客觀公正為之，當然有其說服力。無如，資源分配為一具備高度政策性乃至政治性的議題，主觀因素遠高於客觀因素，因此如何預先建立回饋機制，避免預算編製脫離民意，殆為此時之重要課題，而非等到預算執行完畢，事過境遷之後，再由國民或其代表議會追究執政者的政治責任¹²。況且，預算編製雖由行政機關為之，但執政黨以及與執政者有特殊關係者仍得藉由非正式的管道參與，其結果，使得人民、壓力團體等被堂而

12 筆者對此一問題，過去曾有簡論。參照拙著，立法院對政府預算應有權參與，中國時報，1995 年 12 月 15 日，11 版。

皇之地阻絕在外，只有少數人得以發揮其影響力。若再配合憲法第七十條所規定之「增額修正禁止」條文，則益見預算編製階段所具有之積極形成性格，而與審議階段之消極性格有所不同。職是之故，欲執議會已有審議權，而否定編製階段之國民參與，其正當性仍屬不足。

於此茲舉一例說明。例如，由於大學自治要求校內事務應盡可能由校內成員（指教師、員工及學生）決定，以排除來自外部的不當干涉，因此教授治校、校園民主乃優為重要之課題。然而，由於國立大學之概算實際上仍由教育部管控，故而教育部對國立大學的影響力仍不容否認；而就校內言之，教授治校固然賦予教授會甚多事務決定權，但在預算編製權闕如、參與權不足的情況下，其實更容易往「兼行政職務教授」治校乃至行政人員治校的方向傾斜，由此可見預算編製權及參加權所具有之重要性。

二、預算之構造（分類）及編製上之問題

我國預算編製仍存在有種種構造上及編製技術上之問題，茲分述於後。

（一）預算法之規定對立法事項與行政事項混淆不清

我國預算過程最重要的法規範為預算法，其他如地方制度法對於地方自治團體之預算過程亦有零星之規定，但就預算編製而言，預算法之規定一方面仍過於粗略不全，而有待行政法令加以補足，此種現象，固然顧及行政柔軟性與即應性的需求，但在預算法制則仍不免有其制度上的缺陷。另一方面，應屬行政內部控制之事項，則又以法律【**月旦法學教室第 59 期，2007 年 9 月，第 57 頁**】條文加以規範，越俎代庖，顯見預算法之功能似有混淆之虞。

按預算編製之目的主要在於預測一會計年度內的資源供需，並且以支出決定收入，但其直接、形式上之目的則為供立法機關審議。就後者而言，預算編製必須具有通觀性、明確性及透明性，並且應該盡可能具備精確性（雖然此與預算之計畫性或有不甚相容之處），以利於立法機關審議。而預算法為立法機關制定之法律，其性質雖屬規範政府內部事項的內部法，而與人民間不生直接之權利義務關係，但其目的仍在規範政府權力機構的權責而無疑。尤其就預算編製而言，預算法必須著重拘束行政機關之編製方式及實體規範，以使預算案符合上揭「直接目的」。無如，或許因為細部規範本非立法機關所專長而被期待者，預算法就預算編製之規範實則太過簡略，除第二九、三四條、第三七至四十條、第四三、四六條之規定外，可說接近全盤委諸行政機關自律的局面，例如行政機關在編製預算時，所準據之法令主要為各該年度「中央政府總預算編製作業手冊」以及「中央政府總預算附屬單位預算編製作業手冊」，其中之規定綦然大備，迥非預算法之簡陋可比。此種現實情況或許有其不得不然之理由在（例如來自立法機關專業性的界限、行政柔軟性的要求等），但與法治理念似尚屬有間。

但在另一方面，諸如預算法第二八條、第三十至三三條、第三五、三六、四一、四

二、四四條、第四五條第一項等，均為有關行政機關內部編製概算及預算案之程序規定，本屬行政事項，應該委諸行政內部控制，而與立法院行使預算審議權無關，然卻在預算法中設有規範，以法律規範行政內部程序事項，而與權力制衡機制無涉，就此，不能不說是誤將行政事項解為立法事項。

（二）科目定義仍未臻明確¹³

雖然預算法第九七條明文規定：「預算科目名稱應顯示其事項之性質。歲入來源別科目之名稱及其分類，依財政收支劃分法之規定；歲出政事別、計畫或業務別與用途別科目之名稱及其分類，由中央主計機關定之。」但是預算科目定義不明確仍為我國預算編製及執行上重大之問題。就歲入來源別科目而言，由於其準據在於財政收支劃分法，而且只要公款確實入庫，獲取收入後如何歸類？通常只是技術問題，較不易演變成法律事件甚至政治事件。而歲出預算之編製，其政事別、計畫或業務別與用途別科目之定義，關係到動支預算之範圍以及因此衍伸的合法性問題，必須謹慎應對。

按依前揭預算法規定，「預算科目名稱應顯示其事項之性質」，僅以事項之性質作為粗略之科目分類依據，例如人事費、業務費等，固因此足以有一概略之區分，但一旦發生爭議，則因預算科目之內含與外延未臻明確，則不免衍生無窮之問題。尤其如上所述，歲出預算的用途別科目本應十分明確，而足以界定合法的預算用途，無如實際情況並非如此。前此轟動一時的陳水扁總統國務機要費事件以及馬英九市長的特別費事件¹⁴，【月旦法學教室第59期，2007年9月，第58頁】其關鍵即在於「國務機要費」及「特別費」的意義未臻明確，相關人員對之雖有相沿成習的模糊概念，但對其合法之動支範圍，則並無確切可遵循之見解，一旦演變成法律事件，在法律精確性的要求下，此等科目之粗疏即屬顯而易見，從而極易形成法律上之漏洞或陷阱，使相關人員於不知不覺間誤蹈法網。

（三）跨年度預算制度不夠健全

預算為求預測盡可能精確，以及配合自然律與人類週年復始的生活習性，遂以一週年為一會計年度。然而政府施政亦有其延續性，尤其重大計畫每每數年才能完成，為免中途斷絕，乃有必要設計跨年度預算制度。預算法第五條第一項將一會計年度為限的經費成為「歲定經費」，而將依設定之條件或期限，分期繼續支用之經費稱為「繼續經費」，即本於此意。

繼續經費既然以「依設定之條件或期限，分期繼續支用」為其制度要件，則一旦完

13 有關預算科目之設置，可參照鄧陽信，預算科目設置之探討，立法院院聞，25卷1期，1997年1月，110頁以下。

14 就此事件之評論，參照拙著，國務機要費與特別費事件之評析，月旦法學雜誌，142期，2007年3月，136頁以下。就特別費事件，另可參照董保城，首長特別費法律爭議，法令月刊，58卷6期，2007年6月，4頁以下。

成法定預算程序，只要條件成就或期限到來，即可繼續支用。預算法第三九條規定：「繼續經費預算之編製，應列明全部計畫之內容、經費總額、執行期間及各年度之分配額。」即意味在第一年度即將其計畫之內容全部公開，以使立法機關了解全貌而加以審議，似含有一次審議，即拘束以後各年度之意義。然而上揭條文最後尚規定，「編列各該年度預算」，亦即在各年度仍須編列預算，重複接受審議。此種規定，一方面等慮到一時的民意歸趨，不應產生太過長久的拘束力，即令跨年度預算亦應每年度接受民意機關的檢驗；但在另一方面則亦具有減損跨年度預算制度意義之效果，反而可能使得繼續經費最初之審議不夠慎重，取捨之間，應該謹慎。**【月旦法學教室第 59 期，2007 年 9 月，第 59 頁】**

