

刊登於植根雜誌第 35 卷 9 期，2019 年 9 月，第 331-345 頁。

特種基金預算制度之指導原則（上）

陳清秀*

目次

- 一、概說：特種基金之設置之必要性
- 二、特種基金之種類及實施現況
 - （一）特種基金之種類
 - （二）特種基金之實施現況及問題
- 三、特種基金在財政憲法上之要求
 - （一）概說
 - （二）法律保留原則：憲法上預算單一原則之例外
 - （三）正當性原則（具有正當理由）
 - （四）特種基金財源之合憲性要求
 - （五）促進國民經濟均衡發展與永續發展
- 四、特種基金設置之法律上管制
 - （一）預算法上之管制
 - 1. 特種基金之設置管制：法定原則以及核准保留原則
 - 2. 發布特種基金收支保管及運用辦法
 - （二）財政紀律法之管制
- 五、特種基金預算之營運管理原則
 - （一）特種基金之設置管理之基本理念：財政之效率化以及透明化構造
 - （二）特種基金之預算編製原則
 - 1. 收支平衡原則與量入為出原則
 - 2. 合目的性原則及計畫預算原則
 - 3. 成本效益原則
 - 4. 成本回收原則
 - 5. 人力資源之總員額管制原則
 - 6. 基金預算支出之程序理性原則

* 東吳大學法律學系專任教授

* 本文感謝台北市府主計處鄭瑞成處長及行政院主計總處特種基金管理處呂秋香處長提供寶貴資料及意見，使本文內容更為充實。

7. 財政支出合憲性原則

- （三）編製之特殊性
- （四）特種基金之舉債上限管制
- （五）特種基金之預算執行之彈性
- （六）特種基金預算運作之會計制度
- （七）組織功能最適原則

六、特種基金之合併及裁撤

- （一）特種基金之合併
- （二）特種基金之裁撤

七、特種基金制度之改革

八、結語

* 本文原發表於 2019.9.21 中國法學會財稅法學研究會舉辦第 31 屆海峽兩岸財稅法學術研討會。

一、概說：特種基金之設置之必要性

為確保國家財政健全，原則上國家財政收入應採取「統收統支原則」，以提升財政支出效能，同時應得彙整通體觀察每一會計年度國家政策措施，而以採取「單一預算之原則」（單一會計原則），較為妥當。然而國家行政活動廣泛而複雜，單憑單一會計方式，無法明確計算國營事業之各個事業營運情況以及資金運用實績，因此，有特別獨立分離設置「特種基金」（特別會計），計算特定之歲入及歲【植根雜誌第 35 卷 9 期，2019 年 9 月，第 331 頁】出，而與普通基金之一般預算會計有別，以明瞭特定事業及資金用途之情況。在上述背景下，乃有特種基金之設置之必要性¹。

特種基金之附屬單位預算制度，乃是由國家以自己的財政權力以及預算權力所設置之制度，其受國家委託，運用公共資金，經由國家預算補助，或由國家所容許之營利經濟活動之資金，執行國家任務²。

中國大陸的「政府性基金」，即屬於特種基金之性質。所謂政府性基金，「是指各級人民政府及其所屬部門，根據法律、行政法規和中共中央、國務院文件規定，為支持特定公共基礎設施建設和公共事業發展，向公民、法人和其他組織無償徵收的具有專項用途的財政資金。」（中國大陸政府性基金管理暫行辦法第 2 條）。

二、特種基金之種類及實施現況

（一）特種基金之種類

依據我國預算法第 4 條規定，政府基金分為普通基金及特種基金兩大類，而特種基金指歲入之供特殊用途者，包括營業基金、作業基金、特別收入基金、資本計畫基金、債務基金及信託基金等六種。有關各種特種基金如下：

（1）營業基金：供營業循環運用者。

營業基金包括各個國營事業³，有些原本省營事業，精省後畫歸國有。原本納入「營業基金」者，尚有「勞工保險基金」以及「全民健康保險基金」，在法律制度上上類似保險公司之「公營事業」模式經營（有關員工薪資及獎金，【植根雜誌第 35 卷 9 期，2019 年 9 月，第 332 頁】比照公營事業單位員工支給），其後改制為公務單位，改為「作業基金」模式，員工薪資待遇比照公務員支給。

（2）債務基金：指依法定或約定之條件，籌措財源供償還債本之用者。例如財政部

1 日本財務省，特別會計ガイドブック（平成 30 年版），https://www.mof.go.jp/budget/topics/special_account/fy2018/3syoutokubetukaikeinokaikaku.pdf。
2 Michael Kilian, Nebenshaushalle des Bundes, 1993. S.275.在德國，附屬單位預算，例如一般所熟知的特別財產（聯邦郵政機構,Bundespost）外，包括社會保障機構（Sozialversicherungsträger）、公共信用機構、廣播機構、經營管理領域、科學促進機構以及對外文化政策之設施機構，均屬之。
3 國營事業包括：1. 中央銀行，2. 台灣糖業股份有限公司，3. 台灣中油股份有限公司，4. 台灣電力股份有限公司，5. 台灣自來水股份有限公司，6. 中國輸出入銀行，7. 臺灣金融控股股份有限公司，8. 臺灣土地銀行股份有限公司，9. 財政部印刷廠，9. 臺灣菸酒股份有限公司，10. 中華郵政股份有限公司，11. 交通部臺灣鐵路管理局，12. 臺灣港務股份有限公司，13. 桃園國際機場股份有限公司，14. 中央存款保險股份有限公司。

主管之中央政府債務基金。

（3）信託基金：為國內外機關、團體或私人之利益，依所定條件管理或處分者。例如公務人員退休撫卹基金，其所有權並非政府所有，而是全體公務員及腿修人員所共有信託與銓敘部管理，而為信託基金。又如民間捐款成立獎學金而由政府代為管理，亦屬於信託基金性質。

（4）作業基金：凡經付出仍可收回，而非用於營業者。

2019 年度編製附屬單位預算之作業基金共有 75 單位，包括行政院主管國家發展基金，內政部主管營建建設基，國防部主管國軍生產及服務作業基金、國軍老舊眷村改建基金，教育部主管包括國立大學校院校務基金、大學附設醫院作業基金等 53 單位，法務部主管矯正機關作業基金等，勞動部主管勞工保險局作業基金，衛生福利部主管醫療藥品基金、管制藥品製藥工廠作業基金、全民健康保險基金、國民年金保險基金等。

（5）特別收入基金：有特定收入來源，而供特殊用途者。

2019 年度編製附屬單位預算之特別收入基金共有 25 單位，包括中央研究院科學研究基金，行政院國家科學技術發展基金、離島建設基金、行政院公營事業民營化基金、花東地區永續發展基金，內政部主管新住民發展基金、研發及產業訓儲替代役基金、警察消防海巡移民空勤人員及協勤民力安全基金、國土永續發展基金，教育部主管學產基金、運動發展基金、大專校院轉型及退場基金。法務部主毒品防制基金，經濟部主管經濟特別收入基金、核能發電後端營運基金，交通部主管航港建設基金，原子能委員會主管核子事故緊急應變基金，農業委員會主管農業特別收入基金，勞動部主管就業安定基金，衛生福利部主管衛生福利特別收入基金，環境保護署主管環境保護基金，金融監督管理委員會主管金融監督管理基金，國家通訊傳播委員會主管通訊傳播監督管理基金、有線廣播電視事業發展基金，公平交易委員會主反托拉斯基金。

（6）資本計畫基金：處理政府機關重大公共工程建設計畫者。例如國防部主管之國軍營舍及設施改建基金。**【植根雜誌第 35 卷 9 期，2019 年 9 月，第 333 頁】**

一般均將特種基金中非屬營業基金及信託基金部分，稱為「非營業特種基金」，亦即非營業特種基金，是指「預算法第 4 條所定債務基金、作業基金、特別收入基金於資本計畫基金之通稱，係歷年來政府為因應經濟、交通建設、教育、社會福利、環境保護、農業及科技研發等施政需要，依預算法及相關法律規定設置，在政府推動相關政策時，扮演重要角色。」⁴2019 年度各基金配合政府施政重點，「將有效運用基金資源協助推動擴大公共建設投資、促進能源結構轉型、落實空氣污染防制、充實長期照顧服務資源、

4 行政院主計總處 108 年度非營業特種基金預算案總說明，
<http://www.dgbas.gov.tw/ct.asp?xItem=43247&ctNode=6507&mp=1>。瀏覽日期：2019.8.10。

推動社會住宅政策、創新驅動產業升級、強化區域鏈結及加強人才培育等工作。」⁵

上述特種基金中「資本計畫基金、特別收入基金以及債務基金」三種基金所推動或補助之計畫活動，原則上與普通基金同屬公共政策層面或政事性質，由指定之特別財源或國庫撥款予以專款專用，故又稱為「政事基金」（又稱政事型特種基金）⁶。而作業基金及營業基金兩種基金之運作，傾向商業營運性質，營業基金以營利為目的，作業基金則以成本回收為目的，又稱為「業權基金」（又稱業權型特種基金）⁷。

（二）特種基金之實施現況及問題

在我國，2018 年年度編列附屬單位預算的中央政府特種基金，計有 119 單位，包括營業基金的國營事業 15 單位，與非營業基金的作業基金 78 單位、債務基金 1 單位、特別收入基金 24 單位、資本計畫基金 1 單位⁸。

在 2019 年度行政院提請立法院審議之中央政府總預算案⁹，「歲入新台幣（以下亦同）1 兆 9,770 億元，較 107 年度預算數 1 兆 9,192 億元，增加 578 億【植根雜誌第 35 卷 9 期，2019 年 9 月，第 334 頁】元，約增 3.0%；歲出 2 兆 220 億元，較 107 年度預算數 1 兆 9,669 億元，增加 551 億元，約增 2.8%。上述歲入、歲出相抵差短為 450 億元，連同債務還本 835 億元，合共須融資調度財源 1,285 億元，全數以舉借債務予以彌平」¹⁰

在 2019 年度我國之預算案中，關於中央政府特種基金規模收入 5 兆 5,856 億元，支出 5 兆 3,272 億元，（賸餘）2,584 億元，解繳國庫 2,056 億元。如扣除營業基金、債務基金後，僅就作業基金、特別收入基金以及資本計畫基金計算，年度收入預算規模為 2 兆 197 億元。其特種基金預算案之規模大於總預算案之歲入 1 兆 9,770 億元之規模，可見特種基金之重要性（詳如附表）。

5 同前註。

6 2018 年 12 月 8 日行政院授主基字第 1070201436A 號函修正「附屬單位預算執行要點」第 3 點第 2 款。

7 前提「附屬單位預算執行要點」第 3 點第 1 款；林嬋娟主持，政事型特種基金之預算及績效管考制度研究，委託研究報告，行政院主計處編印，2004 年 12 月，頁 11。

8 依據立法委員蘇巧慧表示，據 2017 年「中央政府總預算核計，特種基金預算規模新台幣 4 兆 1000 億元，相當於普通基金規模的兩倍。其中營業基金預算規模達 2 兆 5000 億元，非營業基金預算規模達 1 兆 5000 億元。」因此 22 位立法委員提案主張應將特種基金法制化，提案制定「中央政府特種基金管理條例草案」（2018.4.26 中央社報導，<https://tw.money.yahoo.com.tw/特種基金立專法管理-主計總處-恐欠缺彈性->）

9 在立法院通過「預算案」後，即成為「法定預算」。

10 行政院主計總處網站「我國 2019 年度中央政府總預算案總說明」、壹、前言。
https://www.dgbas.gov.tw/public/data/dgbas01/108/108Btab/108_壹.PDF。本年度立法院通過之法定預算，有小幅調整年度收支。

特種基金種類	收入	支出	賸餘
總額合計	5 兆 5,856 億元	5 兆 3,272 億元	(賸餘)2,584 億元，解繳國庫 2,056 億元。
營業基金	2 兆 7,546 億元	2 兆 5,443 億元	稅後淨利 2,103 億元 解繳國庫 1,975 億元。
作業基金	1 兆 7,404 億元	1 兆 7,130 億元	賸餘 274 億元，解繳國庫 63 億元。
債務基金	8,113.22 億元	8,113.21 億元	賸餘 0.01 億元，備供以後年度財源。
特別收入基金	2,737 億元	2,154 億元	賸餘 223 億元，解繳國庫 18 億元，連同以前年度基金餘額 4,972 億元，尚餘 5,177 億元，備供以後年度財源。
資本計畫基金	56 億元	72 億元	以前年度基金餘額支應本年度短絀 16 億元後，尚餘基金餘額 490 億元，備供以後年度財源。

本表由作者製作，統計資料來源：行政院主計總處¹¹【植根雜誌第 35 卷 9 期，2019 年 9 月，第 335 頁】

依據行政院主計總處主管部門之統計分析，有關特種基金迄至 2018 年度預算已經設置營業及非營業特種基金合計 230 個單位，辦理業務涵蓋民生經濟、農業發展、教育文化、交通建設、社會保險、醫療照護、環境保護等各個公共行政領域，2018 年度中央政府特種基金收支規模達 5 兆餘元，達中央政府總預算歲出規模 2 兆元之 2.5 倍，解繳國庫 2,021 億元，加計國營事業預計繳納之稅捐 1.299 億元，合計 3,320 億元，佔中央政府總預算歲入 1 兆 8,974 億元之 17.5%，構成政府重要財源，其基金之運用管理績效成功與否，也是政府施政要達成其施政目標之重要關鍵因素¹²。

11 行政院主計總處網站「2019 年度中央政府總預算、附屬單位預算之主要內容」
<https://www.dgbas.gov.tw/public/data/dgbus01/108/108Btab/108伍.PDF>。瀏覽日期：2019.8.18。

12 呂秋香，特種基金與政府施政，主計月刊，第 748 期，2018 年 4 月，頁 38。

然而特種基金之運作，在實務上仍然存在許多問題，包括¹³：

1. 基金營運計畫及預算編列未能核實評估，不符合成本效益，導致部分非營業特種基金主要營運計畫執行率未達 30%，未能發揮基金設置功能。

2. 構建固定資產計畫執行效率欠佳，在 2014-2017 四年期間，執行率約 60%-77%，且逐年下降。

3. 又特種基金從事補助及捐助支出預算達幅成長，2016 年補助支出（包括社會福利、科技發展、從業發展、能源及貿易推廣、環境保護、睦鄰經費及其他基金）決算 986 億元，2017 則增加為 1380 億元，2018 年增加為 1696 億元，但部分績效未如預期，有待檢討。

4. 部分基金並無適當財源，而仰賴國庫撥補，適成國家重大財政負擔。

5. 部分國營事業土地閒置或低度利用，有待活化。

6. 特種基金為因應重大投資計畫或業務推動需要，而大量舉債，截至 2017 年底特種基金平均債務餘額已經達到 2 兆元，且部分基金之借款利率，超過平均借款利率（例如台電與中油公司發行公司債，利率高於銀行借款利率），或閒置資金未能依先償還債務，舉債過多等情況。

三、特種基金在財政憲法上之要求

（一）概說

【植根雜誌第 35 卷 9 期，2019 年 9 月，第 336 頁】

德國基本法第 110 條規定：「一、聯邦之一切收支應編入預算計畫，聯邦企業及特別財產僅須列其收入（Zuführungen）或支出（die Ablieferungen），預算計畫應收支平衡。二、預算計畫適用於一會計年度或數個會計年度，而按照年度區分，於第一會計年度開始前以預算法訂定之。預算計畫之某些部分，亦得規定適用於不同時間，而就會計年別區分。三、前項第一句提出之法律案，以及修正預算法及預算計畫之修正提案，應在提交聯邦議院的同時，提交聯邦議院；參議院有權於六週內，修正案則於三週內，表示其意見。四、預算法中僅能包含有關聯邦收入與支出，以及該法適用期間之有關規定預算法得規定其條款於次一預算法公布時，或依第一百十五條之授權於較晚之時始告失效。」

14

（二）法律保留原則：憲法上預算單一原則之例外

德國學說上認為預算單一性原則（Grundsatz der Haushaltseinheit），要求國家各項收入及支出，均應於單一整體預算中以毛額方式表達，以便於統收統支，整體衡量各種國

13 呂秋香，特種基金與政府施政，主計月刊，第 748 期，2018 年 4 月，頁 39 以下。

14 <https://dasbestedasbeste.pixnet.net/blog/post/50659471>. 瀏覽日期：2019.7.23.

家財政需要，而得設定其能後優先順序，而使各項收入脫離目的連結以及特種基金營運模式，此一單一性原則屬於具有憲法位階效力之原則¹⁵。因此，原則上不允許行別於總體時之附屬預算。但仍容許憲法上所設定之例外類型。例如法律上獨立之特定財產，即屬之¹⁶。

在運用特別公課作為專款專用之特種基金用途的情形，德國學說有認為因為沒有納入政府預算收支內，可能導致侵犯國會對於預算監督權、損及預算之完整性、透明性以及公開性¹⁷，由於其與個人之間並無對待給付關係，而與租稅處於競合狀態，又因其徵收權限之憲法規定不明確，導致地方政府運用特別公課手段，而侵犯中央對於國稅課徵的權限。且有關特別公課之負擔義務主體，如果有不當連結時，即容易產生人民之負擔不公平現象¹⁸。

有關設立特種基金，既然違反預算單一性原則，而構成例外情形，應有充分的特別的事理上之正當理由，而且要在組織上及財務上分離獨立，也應經國會同【植根雜誌第35卷9期，2019年9月，第337頁】意，亦即應適用形式「法律保留原則，而需有法律之依據¹⁹。另外有從民主原則與法治原則導出「制度性法律保留」與「組織上法律保留」。必須有「特別法」設立依據，以便規範其任務財務、經濟活動之種類、單獨預算之編制，或經營計畫，企業會計制度：單獨設帳記帳。

在實踐上允許預算單一性原則以及整體滿足原則例之外，如果法律有明文規定或預算計畫中允許，即得將某些收入限制使用於特定目的用途²⁰。例如德國聯邦預算法第八條第二項規定：「基於法律已經有明文規定或在預算計畫中已經允許者，得將某些收入限制使用於特定目的用途。」²¹

日本為了與一般會計區分進行會計管理，而設置特別會計，並制定有「特別會計法」（特別會計に関する法律），對於特種基金運作之目的、管理及經理等事項，進行法律規範。

為防止浮濫設置特種基金，大陸財政部於2010年9月10日發布「政府性基金管理暫行辦法」，為加強政府性基金管理，進一步規範審批、徵收、使用、監管等行為，保護公民、法人和其他組織的合法權益，根據《中共中央國務院關於堅決制止亂收費、亂罰款和各種攤派的決定》（中發[1990]16號）、《國務院關於加強預算外資金管理的決定》（國發[1996]29號）和《中共中央國務院關於治理向企業亂收費、亂罰款和各種攤派等問題

15 Kube, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Lfg. 70, 2013, Art. 110, Rn. 104.

16 Kube, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Lfg. 70, 2013, Art. 110, Rn. 106.

17 Werner Ueun, in: Dreier, Grundgesetz Kommentar, 3. Aufl., 2018, Band 3, S. 1174f. 在我國，由於特種基金預算仍應作為附屬單位預算送請立法院審議，故有認為並未侵犯國會監督權。

18 Henning Tappe/ Rainer Wernstmann, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl., 2019, S. 70ff.

19 Kube, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Lfg. 70, 2013, Art. 110, Rn. 10; Thomas Puhl, Budgetflucht und Haushaltsverfassung, 1996, S. 177.

20 Reus/Mühlhausen, Haushaltsrecht in Bund und Ländern, 1. Aufl., 2014, S. 106.

21 相同規定：有關聯邦政各邦之預算法之原則之法律第7條第2項。

的決定》（中發[1997]14號）的規定，制定本辦法。同辦法第11條：「國務院所屬部門（含直屬機構，下同）、地方各級人民政府及其所屬部門申請徵收政府性基金，必須以法律、行政法規和中共中央、國務院文件為依據，法律、行政法規和中共中央、國務院文件沒有明確規定徵收政府性基金的，一律不予審批。」要求各級政府設置特種基金應有「中央法令」依據。

基於中央法令保留原則，政府性基金不得在中央法令之外，另行設置徵收基金、亦即「除法律、行政法規和中共中央、國務院或者財政部規定外，其他任何部門、單位和地方各級人民政府均不得批准設立或者徵收政府性基金，不得改變徵收對象、調整徵收範圍、標準及期限、不得減徵、免徵、緩徵、停徵或者撤銷政府性基金，不得以行政事業性收費名義變相設立政府性基金項目。」（同暫行辦法第21條）【植根雜誌第35卷9期，2019年9月，第338頁】

其後大陸地區2018.12.29修正預算法第9條第1項規定：「政府性基金預算是對依照法律、行政法規的規定在一定期限內向特定對象徵收、收取或者以其他方式籌集的資金，專項用於特定公共事業發展的收支預算。」要求政府性基金之設置，應有「法律、行政法規」作為徵收依據。

在我國，預算法第4條第2項規定：「特種基金之管理，得另以法律定之。」同法第21條：「政府設立之特種基金，除其預算編製程序依本法規定辦理外，其收支保管辦法，由行政院定之，並送立法院。」特種基金之管理，以「中央政府特種基金管理準則」之職權命令加以規範，並未制定法律規範之。

在地方政府所管特種基金，仍應遵守中央法規之規定。亦即應準用「中央政府特種基金管理準則」之規定（同準則第20條）。又地方制度法第71條亦規定：「直轄市、縣（市）、鄉（鎮、市）年度總預算、追加預算與特別預算收支之籌劃、編製及共同性費用標準，除其他法律另有規定外，應依行政院訂定之中央暨地方政府預算籌編原則辦理。地方政府未依前項預算籌編原則辦理者，行政院或縣政府應視實際情形酌減補助款。」²²

（三）正當性原則（具有正當理由）

稅捐收入一般適用「統收統支原則」（整體填補之要求）（Gebot der Gesamtdeckung），所謂「統收統支原則」係指所有的各項收入，原則上均應統籌作為所有各項支出之支應財源，以提高整體財政支出效能。從而可避免對於特定類型之支出項目，優先支應。否則，有關特定目的收入無法動用，將使得其他重要支出無法籌措足夠財源清償²³。

22 相同規範，參照財政收支劃分法第35-1條規定：「各級政府年度總預算、追加預算與特別預算收支之籌劃、編製及共同性費用標準，除其他法律另有規定外，應依行政院訂定之中央暨地方政府預算籌編原則辦理。」

地方政府未依前項預算籌編原則辦理或有依法得徵收之財源而不徵收時，其上級政府應視實際情形酌予減列或減撥補助款；對於努力開闢財源具有績效者，其上級政府得酌增補助款。」

23 參見陳清秀，預算法之基本原理，交大法學（大陸），一期，二〇一二年，頁四四以下。

政府性基金預算的專款專用，一方面，「限制了資金的統籌使用，不能隨著政府職能轉變調整支出結構，逐漸固化為部門利益，降低了資金使用效率，增大了部門違規風險。另一方面，將部分屬於稅收屬性的財政收入納入費的範疇，便【植根雜誌第 35 卷 9 期，2019 年 9 月，第 339 頁】會形成巨大的徵管漏洞，可能避開稅法的規制²⁴。

在此有關設立特種基金之附屬預算，原則上應有實質上的「說明理由義務」（Begründungspflicht），附屬預算如果沒有提出具體的任務，則欠缺正當理由，應屬違憲²⁵。從憲法上觀點來看，設立附屬預算應有其界限，由於德國基本法並未明文規定有何界限，因此，德國學者 Michael Kilian 提出主張認為在此應符合體系正義之不成文憲法之要求。由此導出應符合一般的程序正義、任務正義以及財政正義，但並未要求較高標準之正當性²⁶。設立特種基金財產，屬於整體預算主義之例外，應有特別正當理由，在此有認為必須有經營上或行政組織上需要獨立單獨預算之理由存在²⁷。

就此，參照日本財政法第 13 條第 2 項規定設置特種基金要件有下列三種類型：

1. 國家從事特定之事業之情形
2. 國家保有特定之資金以進行其運用之情形
3. 其他以特定之歲入，充作特定之歲出，而有必要與一般歲入歲出區分，獨立進行會計管理的情形。

在上述情形，得依法律之特別規定，設置特種基金。

學者另有認為有關特種基金之設立，其可想像之理由包括下列幾種²⁸：

1. 經營效能考量：以獨立的機構，提供經濟上任務（公營企業）。使用商業會計的可能性。
2. 解除管制之考量（支出彈性化）：解除行政法以及預算法之束縛，減少政府之監督，並獨立於議會多數之變動。使財政支出運用靈活，減少管制。
3. 財務管理考量：限制承擔法律責任（以股份有限公司型態經營公營企業），改善財務狀況（設立股份有限公司對外募股籌措資金）；隱藏財務狀況，或隱藏負債、財務赤字或費用支出。

4. 地方政府間跨越轄區進行合作，可以透過特種基金運作。【植根雜誌第 35 卷 9 期，2019 年 9 月，第 340 頁】

又中央目的事業主管機關，為執行特定公共事務，得依法律設立公法人（行政法人），

24 岳紅舉／單飛躍，政府性基金預算與一般公共預算統籌銜接的法治化路徑，財政研究，2018 年第 1 期，頁 104。

25 Dr. Ulrich Hade, Nebenhaushalte des Bundes, NVwZ 1995. 467.

26 Michael Kilian, Nebenhaushalte des Bundes, 1993.S. 557ff.轉引自 Dr. Ulrich Hade, Nebenhaushalte des Bundes, NVwZ 1995.467.

27 Fischer-Menshausen, in: v.MüncH, GG 3,2.Aufl.,Art. 110Rn.9.

28 Lexikon zur öffentlichen Haushalts- und Finanzwirtschaft, 引自 <https://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-nebenhaushalt.html>.瀏覽日期：2019.8.9.

以獨立營運，其預算經費獨立，經費運用較為彈性（不受預算法有關預算科目留用之限制²⁹）。其成立之正當理由在於：1. 具有專業需求或須強化成本效益及經營效能者。2. 不適合由政府機關推動，亦不宜交由民間辦理者。3. 所涉公權力行使程度較低者（行政法人法第2條第2項）。雖然行政法人之預算並非屬於特種基金之範圍，但仍有其成立之正當性理由，仍可供參考。

（四）特種基金財源之合憲性要求

1. 目的稅

財政收入之統收統支原則之例外情形，其中一種為將特定稅捐收入，以法律明定「專款專用」，在特定稅捐收入與特定目的連結，而指定特殊用途時，亦即所謂「目的稅」（Zwecksteuer）³⁰，其透過該項稅捐可以執行此種公共任務，但並非員體的對待給付。目的稅為支應履行公共任務的財政需要，並不具有公課權利人為有利於公課義務人之對待給付的特徵。在此乃欠缺對待給付的直接性。因此目的稅之稅捐義務人之範圍，並未連結由該行政目的用途計畫獲得經濟上利益之人³¹。

目的稅屬於租稅之一種，自應適用租稅法律原則（稅收法定原則）以及量能課稅原則。如果該稅捐種類具有社會目的稅性質，也應符合公益原則、平等原則以及比例原則等憲法上原則，始得正當化。

有關目的稅之合憲性，德國聯邦憲法法院 2004 年 4 月 20 日曾經判決認為在財政憲法上乃為法之所許。蓋統收統支原則，屬於預算法上之原則，並非憲法位階之原則³²，因此特定稅收專款專用，並不違憲³³。該案件中，法律特別規定將電力稅以及礦油稅（為節約能源而加重課稅之消費稅，具有生態稅性質）之稅捐收入【植根雜誌第 35 卷 9 期，2019 年 9 月，第 341 頁】入，專款專用於降低年金保險費用之所產生財政需要，該判決認為除專款專用之用途連結明顯不當之例外情形外，原則上國會立法者可以立法裁量決定某項稅收是否專款專用。

例如我國菸酒稅法第 29 條之 1 規定：「本法中華民國一百零六年四月二十一日修正之條文施行後，依第七條規定應徵稅額課徵之菸酒稅，屬應徵稅額超過每千支（每公斤）新臺幣五百九十元至一千五百九十元之稅課收入，撥入依長期照顧服務法設置之特種基

29 行政法人法第 33 條及第 34 條。

30 在德國，礦油稅（Mineralölsteuer）由於其收入係用於開闢道路之目的，因此為一種目的稅（Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, Band I. Allgemeiner Teil, 1991, S. 38.）

31 BVerfG Urteil vom 18. Juli 2018 - 1 BvR 1675/16.

32 有關財政憲法之基本原則以及預算法之基本原則，參見陳清秀，現代財稅法原理，2016 年 2 版，頁 534 以下及頁 580 以下。

33 Urteil vom 20. April 2004 - 1 BvR 1748/99. BVerfGE 110.274,294. https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2004/04/rs20040420_1bvr174899.html. 中文翻譯，參見范文清譯，生態稅判決（Ökosteu-Urteil），司法院發行，德國聯邦憲法法院裁判選輯（十三），頁 361 以下。

金，用於長期照顧服務支出，不適用財政收支劃分法之規定。」³⁴其目的在為配合籌措長期照顧服務財源，而將修法所增加之稅課收入，專款專用撥入依長期照顧服務法設置之特種基金，用於長期照顧服務支出之特定用途，不適用財政收支劃分法之規定。由於負擔稅者為菸品之消費者，而受益者為接受長期照護服務之人，兩者並無特殊事務關聯性，因此，並非特別公課性質，而為目的稅。

2. 特別公課

在設立「特別收入基金」或「特別財產基金」(Sondervermögen)的情形，如果有因此課徵「特別公課」(Sonderabgaben)以作為基金目的用途之財源時，則在財政預算憲法上之違憲性問題，乃存在於具體的特別公課是否合憲之問題，而不涉及特定財產基金之違憲性問題，蓋於此情形，立法者仍可透過預算審議進行監督³⁵。

中國大陸為了之除特定公共基礎建設以及公共事業發展，而向人民無償徵收之政府性基金，有認為相當於西方國家之特別公課性質，其二者有三項重合之處：其一都為了追求特定經濟或社會目的。其二是所籌措資金僅得使用於特定的用途。第三都具有無償性，政府毋須提供對價。差異之處是特別公課強調繳納義務人與特別公課所要實現的事業具有特殊關連，而政府性基金則無此要求³⁶。

在我國，特別公課由於並不流入國庫，並非以獲得收入為目的，因此並非稅捐，其課徵並非毫無限制，而僅於例外情形，始為法之所許。否則將有違公課負擔平等原則。其課徵立法權之基礎與稅捐立法權不同，應回歸憲法上有關基本權【植根雜誌第35卷9期，2019年9月，第342頁】利之限制規定（亦即我國憲法第23條³⁷有關限制人民自由權利或課與義務負擔應符合增進公益原則、法律保留原則以及比例原則之規定）³⁸。由於特別公課係國家對於人民之財產權及營業自由之限制，因此，應符合憲法第7條平等原則及第23條比例原則。而法規範是否符合平等原則之要求，應視該法規範所以為差別待遇之目的是否正當，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定（釋字第682號、第694號、第701號解釋參照）。另為正當公益之目的限制人民權利，其所採手段必要，且限制並未過當者，始與憲法第23條比例原則無違（釋字第719號解釋理由書）。

例如環境特別公課或環境稅使「外部環境成本內部化」，對於環境危害之補償責任，而受「等價原則」之支配，具有正當性³⁹。亦即租稅作為國家給付之對價或對於國家支

34 長期照顧服務法第15條第1項規定：「中央主管機關為提供長照服務、擴增與普及長照服務量能、促進長照相關資源之發展、提升服務品質與效率、充實並均衡服務與人力資源及補助各項經費，應設置特種基金。」

35 Reimer, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz., 41. Edition, Stand: 15.02.2018, Art. 110 Rn.37.

36 熊偉，財政法基本問題，北京大學出版社，第1版，2012年，頁299以下。

37 我國憲法第23條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」

38 Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 3 Rz. 24.

39 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 8 Rz. 118.

出之成本費用之補償（污染者負擔原則）。

德國聯邦憲法法院判決認為特別公課的合法性（Zulässigkeit）乃繫於：在公課義務人方面與其課徵公課所追求的目的兩者間的特殊關係，該負擔公課的群體，必須比其他任何群體或一般納稅人，就課徵公課所追求的目的，顯然存在有更密切關係。從公課義務人與公課目的間之事物的關係，必須對於利用特別公課提供經費之任務的達成，產生特別的群體責任。此項任務必須絕大部分屬於所負擔群體的事物責任，而不是屬於國家的整體責任。否則，其乃涉及公共的事務，其負擔僅涉及一般性，因此基本上僅得以稅款支應其需要⁴⁰。

大陸學者也有指出政府性基金具備下列的特徵：「一是預算收入特定性，而非普遍徵收性。政府性基金是為解決特定公共事業所產生的外部性，而採用使用者付費原則將外部成本內部化。二是預算支出特定性，而非一般公用性，資金的專用性決定了政府性基金難以納入公共預算之中統籌使用，而是依據成本補償原則，通過專款專用，優先發展國家支持的公共事業。是利益關聯性，而非無償性或者直接對價性。基金的繳納義務主體和特定公共事業二間存在潛在的利益對價，不是國家單方的權力行為，而是國家與特定群體之間合意互動的過程。四是國家政策性，而非固定性。特定公共事業發展方向是基於國家政策的考量，國家【植根雜誌第 35 卷 9 期，2019 年 9 月，第 343 頁】根據不同發展階段、發展重點選擇支持或者退出，位經由成本核算、目錄公示、適時停徵等機制，確保符合非盈利原則。五是財政輔助性，而非主導性。政府性基金預算是一定期限內，國家基於一般公共預算難以支撐特定公共事業發展下的次優選擇，財政收入並非其主要目的，而是其附隨目的，從而確保一般公共預算的主導地位。」⁴¹其基金之特徵與特別公課相當。

3. 規費

在作業基金例如醫療基金，應適用「成本回收原則」。在校務基金，亦應適用「費用填補原則」，其向學生收取學費，以填補學校費用支出。但基於量能負擔考量，對於中低收入戶學生，亦得適用社會國原則，而減免學費。在健保基金，原則上基於「受益負擔」原則，徵收全民健康保險費。但也可能基於負擔公平考量，適用「量能負擔原則」，按照所得高低適用不同費率徵收保險費（釋字第 473 號解釋理由書）。

4. 罰金罰鍰

現行法律明定將具有統收統支性質之罰金或罰鍰，納入作為特種基金之財源者，計有十二個基金，包括空氣污染防制基金、土壤及地下水污染整治基金、國道公路建設管理基金等，2019 年度預算約六億元，此一作法並不符合財政收支劃分法第 23 條規定罰

40 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Au. fl., 2010, § 3 Rz. 24 ff; Dieter Birk, Steuerrecht I, 12. Aufl., 2009, § 2 Rn. 124.; Vgl. BVerfGE 55, S. 274 ff.

41 岳紅舉／單飛躍，政府性基金預算與一般公共預算統籌銜接的法治化路徑，財政研究，2018 年第 1 期，頁 105。

金罰鍰以納入各級公庫為原則（統收統支原則），且容易導致外界疑慮政府為開闢基金財源，而大量裁處罰金、罰鍰⁴²。

5. 國庫撥補財源

非營業特種基金 2019 年度預算國庫撥補 2.137 億元，占中央政府預算總歲出 19,980 億元規模之 10.7%，排擠中央政府預算，似無助於行政效率之提升。其中 2019 年度預算 100% 由國庫撥補之基金有：大專轉型基金、花東基金、農災基金、農再基金、家暴基金。占 90% 以上出國庫撥補之基金有：高中校務基金、農損基金、科發基金、民營化基金。尤其有以法律明文規定由國庫撥補一定額度之基金有七個單位：離島基金、警消基金、花東基金、國土基金、農發基金、農損基金及農再基金，合計 5,210 億元，造成政府財政負擔，破壞財政紀律⁴³。

例如教育經費編列與管理法第 3 條明定，各級政府教育經費預算合計應不低【植根雜誌第 35 卷 9 期，2019 年 9 月，第 344 頁】於前三年度決算歲入淨額平均值之 23%。教育經費總額隨著歲入規模只增不減，全然違背零基預算之精神，嚴重影響政府財政調度彈性。另，原住民族教育法第 9 條，亦有專款辦理且不得低於中央教育預算總額 1.9% 之規定。國土計畫法第 44 條第 2 項規定國土永續發展基金之財源，由政府循預算程序撥入之撥款，「自本法施行之日起，中央主管機關應視國土計畫檢討變更情形逐年編列預算移撥，於本法施行後十年，移撥總額不得低於新臺幣五百億元」，強制政府必須以一定金額比例撥款。

（五）促進國民經濟均衡發展與永續發展

德國基本法第 109 條第 2 項規定：「二、聯邦與各邦在財務管理方面應考慮全面經濟均勢之需要。」有關國家之財政管理，負擔上述憲法上「促進國民經濟均衡發展」之義務。此項義務亦應適用於法律上非獨立的特種基金之附屬預算，包括公法人、全部公股之公營企業⁴⁴。但混合的公私合營企業，則無此義務⁴⁵。

特種基金應致力於「國民經濟發展」，加強投資建設（例如國發基金、農特基金），並應致力於建立「均衡的公義社會」，包括促進區域均衡發展，扶助弱勢、協助青年創業、促進國民就業、確保居住正義等。例如離島建設基金，就業安定基金與住宅基金，均擔負此一功能任務。特種基金也應致力於國家、社會「永續發展」，加強培育人才、科技創新，研究發展，提升國民文化素養，保障國土環境永續，節約能源⁴⁶。【植根雜誌第 35 卷 9 期，2019 年 9 月，第 345 頁】

42 行政院主計處，中央政府非營業特種基金發展狀況及未來努力方向，2019 年，頁 8 以下。

43 行政院主計總處，中央政府非營業特種基金發展狀況及未來努力方向，2019 年，頁 6 以下。

44 Thomas Puhl, Budgetflucht und Haushaltsverfassung, 1996, S.441 ff.

45 Thomas Puhl, Budgetflucht und Haushaltsverfassung, 1996, S.459 ff.

46 呂秋香，特種基金預算之新作為，主計月刊，760 期，2019 年 4 月，頁 44 以下。