

刊登於財稅研究第 50 卷 2 期，2021 年 3 月，第 1-21 頁。

特種基金制度研究與改革初探

張永明*

目次

壹、前言

貳、特種基金之法制現狀與演變

參、特種基金之法制研析與修正建議

肆、結語

提要

特種基金係依特定目的，採專款專用管理模式，為增加預算執行彈性而設立。近年來特種基金規模日趨擴大，占國家總體預算比率甚高，逐漸成為政府施政與財務管理重心，然特種基金管理監督法制仍未臻完善，尤其當中央政府利用特種基金補助地方政府時，更凸顯對特種基金法制實質有效監管之匱乏。

非營業特種基金成為財政紀律之隱憂，108 年制定施行之財政紀律法，即對新設立之特種基金具完整規範，但該法未溯及適用於已成立之特種基金，故有必要強化監督管理機制。

壹、前言

基金從募集者之身分，可區分為私人基金與政府基金，私募基金之特色，即由經理人集中管理投資，以追求更高投資報酬為目標，再回饋分配予投資人；公共財政之基金，則係政府為推動政務，而循公共財務之預算編列程序設置，供管理該基金之機關公務使用，並受相關機關及大眾監督。該類公共基金，又依設立目的與用途，分為普通與特種基金，且人民對基金之捐贈可不限金額享有所得稅扣除。其中，特種基金可指定用途之特性，發展至今，對特定政務推動具有莫大幫助，然因歷來相關法制之落實遠遠落後其成長速度，尤其是監督基金運作之法制，致特種基金對國家整體財政之運作，可謂毀譽參半。

我國關於特種基金之規定，主要為預算法、財政紀律法，及依據預算法而【**財稅研究第 50 卷 2 期，2021 年 3 月，第 1 頁**】制頒之中央政府特種基金管理準則（地方政府

* 本文作者為國立高雄大學財經法律學系教授。

所管理之特種基金亦準用之)。由形式觀之，我國特種基金法制似已完備，但因特種基金之來源與用途特殊，非循通常之課稅與預決算程序，若監督機制不甚完備，則長期間累積後，募集能力強之基金極易累積可觀數目，因此若民意機關與外界監督不易或力道不足，常致掌管各種名目特種基金機關，集合而成媒體所謂之「土豪部會」，不時蒙受黑箱作業使用私房錢之負面批評¹。由國家整體財政管理角度而言，當特種基金已累積龐大數額，對政府公共財政必然產生重大影響，然若未如國家之年度預算受到仔細監督，自然有礙國家財政透明度與財政紀律之建立，而具改善空間，以符公務部門財政運作權責相符之要求。

貳、特種基金之法制現狀與演變

談及現行法規中，與特種基金有關者，其基本規定包含預算法，財政紀律法、中央政府特種基金管理準則及中央政府非營業特種基金裁撤機制辦法，餘則多為各類特種基金設置、管理及使用之法源。

一、預算法關於特種基金之規定

預算法為規範中央與地方政府預算之籌劃、編造、審議、成立及執行之基本法²，其中關於基金規定主要說明如下：

(一) 區分種類

依基金之用途不同，區分為普通基金與特種基金兩種，其中就依特定目的成立、供作特殊用途使用之特種基金，又再分為營業基金、債務基金、信託基金、作業基金、特別收入基金與資本計畫基金等 6 種（預算法第 4 條），學理上通常再依其特性、屬性等特徵，區分如下類別：

1. 營業基金與非營業特種基金

營業基金主要涉及各國營事業之運作，行政院研究發展考核委員會（現為國【**財稅研究第 50 卷 2 期，2021 年 3 月，第 2 頁**】家發展委員會）³依據「國營事業工作考成辦法」⁴之規定，辦理國營事業年度工作考成事項，具完整績效管理機制。此外，於國營事業民營化之後，股東大會亦可發揮對營業基金運作監督之效果。然而實際上營業基金隨著國營事業角色更替，至 90 年度前後，對我國經濟之貢獻不增反降⁵，因此營業基金法

1 依據風傳媒 107 年 3 月 16 日登載，林上祚，部會坐擁 5 兆「小金庫」大開方便門！四大「土豪部會」超級大戶，可以略窺一二。

2 預算法第 96 條規定：「地方政府預算，另以法律定之。前項法律未制定前，準用本法之規定。」因此，對地方政府而言，地方制度法為預算法之特別法，地方制度法未規定者，回歸預算法之基本規定。

3 行政院研究發展考核委員會成立於 58 年，103 年 1 月 22 日與行政院經濟建設委員會合併改制為國家發展委員會。

4 行政院於 48 年 8 月 18 日依據國營事業法第 8 條及第 29 條規定，為考核國營事業經營成效，督促其業務進步發展，特訂定本辦法，該辦法最後修訂日期為 107 年 12 月 22 日。

5 呂秋香（2004），中央政府特種基金預算制度之回顧與展望，主計月刊，第 580 期，頁 30-38，營業基金部分之過去回顧。

制探討之急迫性，亦隨之降低。

相較之下，除營業基金以外之其他 5 類特種基金，均依據特定目的而設立，採專款專用管理模式，以因應人民對政府提供公共服務之多元化需求。回顧非營業基金之發展可發現，一開始時因數量少、規模小、重要性不高，未受大眾關注，以致未能導入績效管理機制，但自 80 年代中期開始，非營業特種基金之性質已逐漸不同以往，隨著時間演進漸不容忽視，如具備基金規模日趨擴大、運用特定財源專款專用、預算執行賦有高度彈性、基金與組織間之關係極為明確，以及業務涵蓋範圍廣泛等特性⁶。

近年來中央政府非營業特種基金之數量與規模逐漸擴增，占國家總體預算比率甚高，逐漸成為政府施政與財務管理之重心⁷，惟成為外界關注焦點後，非營業特種基金管理監督法制之建立亦具迫切性⁸，尤其中央政府利用特種基金補助地方政府時，更凸顯其法制實質有效監管之匱乏⁹。

2. 信託基金、業權型基金與政事型基金

(1) 信託基金

預算法規定之 6 種特種基金，若依所有者區分，則僅信託基金非屬國家，而為人民、機關或團體所有，依法律規定應交付信託管理之財產總和，【**財稅研究第 50 卷 2 期，2021 年 3 月，第 3 頁**】並依其委託之國內外機關、團體或私人之利益，按照契約所定條件管理及處分，故於特種基金中獨樹一格。由於依法應交付信託管理之公私財產，種類相當多元，然因其管理與處分受信託法相關規定之拘束，相對而言較不生問題。

(2) 業權型基金

若依設立目的與運作之型態區分，則可將營業基金與作業基金劃歸為業權型特種基金，與其他特種基金係公務機關為推動公共政策設立有別，其均採商業經營模式運作，前者以營利為目的，追求利潤；後者以成本回收為目標，為國家經營商業活動之表現。

(3) 政事型基金

相較之下，債務基金、資本計畫基金與特別收入基金，則為政事型特種基金，均係國家為推動特定公共政策而設，由指定之特別財源或國庫撥款，採專款專用方式運作¹⁰。該類基金因應國家任務增加、人民對公共服務需求多元化、政府需要更靈活之財政支出工具等原因，數量與規模均不斷擴增¹¹，用以提供特殊環境與情勢之需求或執行特殊政

6 施炳煌（2005），建立非營業特種基金績效管理制度之探討，研考雙月刊，29 卷 2 期，頁 32-34。

7 施炳煌（2005），非營業特種基金預算及績效管理，主計月刊，第 592 期，頁 16-20；呂秋香（2004），中央政府特種基金預算制度之回顧與展望，主計月刊，第 580 期，頁 30-38，前言。

8 吳淑雲（2010），特種基金預算管理改革制度，行政院衛生署胸腔病院主計室，https://www.ccd.mohw.gov.tw/?aid=406&pid=69&page_name=detail&iid=5，最後瀏覽日期：109 年 12 月 20 日。

9 Hao Huang，淺談中央政府利用特種基金推動地方政策之手段，月旦知識庫。

10 詳見 107 年 12 月 18 日行政院院授主基字第 1070201436A 號函修正，108 年 1 月 1 日生效之附屬單位預算執行要點，壹、總則，三。

11 呂秋香（2004）：中央政府特種基金預算制度之回顧與展望，主計月刊，第 580 期，頁 30-38，前言。

策，且因其發展較晚，尚未受到廣泛與充分注意之故，相關監管法制仍尚未完善。因此，在監督機制不全，運作幾乎由管理機關完全主導下，已不約而同競相成立各種名目之政事型特種基金，迄今累積無數基金小金庫，而管理機關又無不以口袋零用金之方式支用，成為公部門財政收支中，紀律最為堪憂，最有改革必要之部分。

（二）預算分類地位

預算法第 16 條將預算分為總預算、單位預算、單位預算之分預算、附屬單位預算，及附屬單位預算之分預算等 5 種。特種基金在預算編製上，有屬於第 18 條規定之單位預算，亦有屬第 19 條之附屬單位預算，依據第 13 條之規定均應編入總預算，而特種基金以外之預算，即為普通基金預算。【財稅研究第 50 卷 2 期，2021 年 3 月，第 4 頁】預算法第 16 條併列規定單位預算與附屬單位預算，致實務上非營業基金常於應編列於單位預算或附屬單位預算中徘徊無法確認，直至 87 年度起，中央政府始將非營業基金一律改設為附屬單位預算，以增加預算執行之彈性¹²，並降低中央政府總預算之規模¹³，惟亦造成我國狹義之總預算未能顯現收支全貌，同為政府政務支出卻未受同等監督之流弊。

雖依據預算法規定，特種基金應分別編製單位預算及附屬單位預算，而特種基金之性質，在理論上並非一律編製附屬單位預算，惟現行實務因執行彈性考量，均將特種基金編製於附屬單位預算，對行政院如此作法，立法院早於 96 年表示不同見解¹⁴，但似乎成效不彰。亦有論者於 10 餘年前即主張，政事型基金應編列於單位預算，僅業權型基金得編列於附屬單位預算，且特種基金之規模應儘可能限縮¹⁵，惟迄今發展，擁有特種基金之機關，為確保執行上彈性，仍均編列於附屬單位預算¹⁶，基金規模甚至越來越大。

（三）附屬單位預算之編擬規定

預算法第六章第 85 條至第 90 條規定，以「附屬單位預算」為章名，各條之規定與特色依序為：

1. 營業基金之預算編擬收支與監管規定齊全

預算法第 85 條規定附屬單位預算中營業基金預算之擬編原則，以及主要內容、國營事業辦理移轉、停業或撤銷時預算之編列、營業收支之估計、盈餘分配及虧損填補項目、投資事項之記載與預算，以及新創事業預算之主要內容準用營業基金預算之規定。

搭配預算法第 87 條營業基金「機動性」之收支併入決算辦理規定，即營業基金應編造分期實施計畫及收支估計表，配合業務增減需要隨同調整之收支，除併入決算辦理外，

12 黃秀容（2020），非營業特種基金預算體制的革新與策進，主計月刊，第 772 期，頁 49。自 87 年度起，原編列單位預算之特種基金，全面改制為附屬單位預算，均採作業基金方式編製預算。

13 方清風（2003），中央政府非營業基金制度之研究，國立臺北大學公共行政暨政策學研究所碩士論文，頁 83。

14 立法院預算中心（2007），九十五年度中央政府總決算審核報告整體評估報告，頁 60 以下。

15 蔡茂寅（2008），預算法之原理，頁 296。

16 同註 10，其明定：「附屬單位預算包括下列特種基金預算：（一）營業基金及作業基金（以下合稱業權基金）。（二）債務基金、特別收入基金及資本計畫基金（以下合稱政事基金）。」

實施計畫與收支估計表之編造，由營業基金之各該主管機【**財稅研究第 50 卷 2 期，2021 年 3 月，第 5 頁**】關把關，採核定執行制，同時亦需轉送中央主計機關、審計機關及中央財政主管機關備查。

如前所述，營業基金主要以國營事業型態出現，在國營事業民營化後，除有民意機關對主計、審計，及財政等主管機關監督，亦有民間投資股東之監督。基本而言，營業基金預算之擬編與收支運用之監管較無漏洞。

2. 各附屬單位預算增資及賸餘不須編入總預算

預算法第 86 條第 2 項明定，以前年度依法定程序提列公積轉帳增資時，各附屬單位預算機關如何辦理之特別規定，即以立法院通過之當年度各該附屬單位預算所列數額為準，而不受第 1 項應編入總預算之限制。又第 89 條規定，營業基金以外之其他特種基金預算，除由庫撥補額或應繳庫額，應編入總預算外，作業賸餘或公積撥充基金額，無須編入總預算。

如此規定，實質上具有鼓勵附屬單位預算機關竭力增加營業基金與信託基金以外特種基金之賸餘資本。優點是可支應各項支出，且避免總預算數額因各項業務增加而膨脹。因各機關只要依法定程序所提列之公積，即可靈活動支，有利各項公務目的之達成；但缺點是此類政事型基金，並未如營業基金具備內、外部監督之機制，亦未像信託基金有完善之規定可循，因此在小金庫逐漸累積為富可敵國之大金庫時，很有可能在內部監管機制有所缺失下，成為僅為特定政策提供，而不受國會監督之財源¹⁷。

3. 附屬單位預算執行較靈活

預算法第 88 條規定附屬單位預算之執行，基本上可不受政府財物與債務動支應循預算程序之限制。雖然必須符合特定條件始得動支，如經營環境發生重大變遷或正常業務之執行確實所需，且須報經行政院核准，始得先行辦理、涉及固定資產與長期債務者，仍應補辦預算、一定金額以上，應送立法院備查等規定，但涉該法第 54 條規定之常態性收支需求，以及因應緊急災害動支者，仍可不受限制。

就擁有特種基金之機關而言，附屬單位預算執行已具有一定靈活性，加上【**財稅研究第 50 卷 2 期，2021 年 3 月，第 6 頁**】特種基金之收支管理辦法依預算法第 21 條規定，係由行政院定之，並送立法院。由此可見，預算法對機關之特種基金，規範密度顯然較為寬鬆，機關得靈活運用特種基金，達成原應藉由嚴格預算編製與執行程序之規定始能實現之政事。

4. 附屬單位預算之法制化有待提升

17 《蘋果》調查部會特種基金淪挖錢寶庫，「觀光發展基金」透支救國旅，「就安基金」濫用幫產業，蘋果即時，108 年 12 月 29 日，<https://tw.appledaily.com/headline/20191229/WFA5ZA6QEPPGE6VGPWDG6QJOIE/>，最後瀏覽日期：109 年 12 月 20 日。

關於特種基金預算之操作，預算法第 90 條雖非全無規定，但因特種基金之種類、數量與規模龐大，有更完善規範之必要。

整體而言，特種基金寓有「藏富於機關」及「機關積存糧」之意涵，有特種基金之機關可藉此因應各種緊急狀況，包括民意機關刻意杯葛之經常性政事，或災害應變所需之巨額支出，確有其優點，惟亦有可能損及公共財政應具備透明性與可監督性本質之隱憂。

二、中央政府特種基金管理準則

行政院於 71 年發布中央政府特種基金管理準則¹⁸（下稱管理準則），地方政府所管特種基金準用之。本管理準則為中央政府與地方政府各機關，有關特種基金之設立、保管、運用、考核、合併及裁撤之特別規定。

（一）行政機關把關

管理準則所稱特種基金，包括營業基金、債務基金、信託基金、作業基金、特別收入基金及資本計畫基金等六大類，中央或地方機關申請設立特種基金時，依管理準則第 5 條規定，應事先詳敘設立目的、基金來源及運用範圍，層請行政院核准。例外者為法律、條約、協定、契約或遺囑等已有明定者，始不須層請核准。

經行政院核准設立之特種基金；依管理準則第 6 條規定，均應編列預算完成法定程序後，始得設立。特種基金之預算，依據第 4 條規定，原則應編製為附屬單位預算，每一特種基金為一獨立計算債權、債務、損益或餘絀之會計個體，且應依第 11 條規定，訂定會計制度，凡性質相同或類似之基金，其會計制度得為一致規定。例外情形為，符合預算法第 18 條第 2 款規定，應於總預算中編列全部歲入、歲出之基金，其預算編製成單位預算。如此規定，若機關所設之每一【**財稅研究第 50 卷 2 期，2021 年 3 月，第 7 頁**】個特種基金均能遵守，即不致損及財政紀律，但如前所述，實務上自 87 年度起均改為附屬單位預算。

（二）追求最高成效為設立目的

各類型特種基金均係中央或地方機關基於特定目的而設立，以因應預算法制之繁瑣規定，但亦容易流於浮濫、成為不受監督之公帑運用。因此管理準則第 3 條規定，除信託基金應依其所訂條件管理或處分外，均應追求最高成效。

因此，營業基金應依企業化經營原則，提升營運績效，除獨占性或依政策設置者以追求合理盈餘為目標外，餘應以追求最高盈餘為目標；而營業基金與信託基金以外之其他特種基金，除應達成基金設置目的外，並應以追求最高效益為原則。由於最高成效乃

18 中央政府特種基金管理準則，71 年 5 月 10 日行政院（71）台忠授一字第 03675 號令訂定發布，迄今共修正 2 次，最後 1 次修正公布時間為 88 年 12 月 18 日。

永無止境目標，但各個特種基金之運作，無不受各項主客觀因素影響，因此，若無法訂定客觀檢視標準，該規定僅能發揮訓示功能，仰賴各特種基金操盤手能否以此為經營信念戮力以赴。

（三）收支保管及運用辦法由主管機關擬具

依管理準則第 7 條規定，舉凡非營業基金於設立完成預算程序後，主管機關即應擬具收支保管及運用辦法，載明管理準則第 8 條所明列 7 款事項及 1 款概括規定事項後送立法院，立法院即可藉此加以事前監督。

惟據立法院財政紀律法立法理由說明，立法當時之 38 年度中央政府總預算案附屬單位預算之非營業特種基金，共有 102 個單位（109 年度減少 1 個），但部會普遍存在未訂定收支保管及運用辦法等弊端，且截至 107 年底止，仍有 10 個主管機關共 19 個非營業基金無法源依據¹⁹。由此可見，特種基金管理準則之規定，在未具法律位階下，確實存有執行上漏洞。

（四）盈虧處理原則

在現行 6 大特種基金中，有關營業基金之規定最為完備，而信託基金依其所定條件運作，亦有明確規範可循，相較之下，其他被稱之為政事型特種基金之非營業特種基金，由於與公行政事務有直接密切之關聯，其收入來源通常來自公庫撥補，運作之後倘有賸餘或虧損如何處理，即有待相關規範之訂定。**【財稅研究第 50 卷 2 期，2021 年 3 月，第 8 頁】**

管理準則第 10 條雖定有政事型特種基金之賸餘分配及短絀填補原則，但因僅列出得為採取之項目，而未明定其順序，雖可讓特種基金管理機關保有靈活決定之空間，但亦提升對特種基金之監管難度，逐漸成為脫韁野馬。

（五）考核與裁撤

關於特種基金之考核，管理準則分各基金主管機關依據第 13 條規定，對於運用情形自行考核；及審計部、財政部或中央主計機關依第 14 條規定，就其有關收支之執行成效，依法隨時實地調查。如此規定堪稱完備，但考核成效則繫諸考核機關是否受外部監督，及外部監督之力度，否則在行政一體之實際結構下，內部監督永遠存在盲點。

管理準則對特種基金合併與裁撤，亦有所著墨，如同設立須經行政院核准般，各特種基金之合併與裁撤，均應由主管機關報經行政院核准後為之。行政院於必要時，尚得逕行裁撤符合第 17 條規定要件，即因情勢變更、或執行績效不彰、或基金設置之目的業已完成，或設立之期限屆滿之各特種基金。惟歷來特種基金之實際發展，乃基金數量與

19 財政紀律法第 8 條立法理由一與二。

累積之財產數額大幅且快速成長，但少見特種基金合併或裁撤²⁰。

三、財政紀律法對特種基金之規範與限制

在逐步落實中央與地方分權、強化地方自治之憲政理念下，各級民選政府首長無不力求表現，運用各種手段籌措財源，以支應轄區內各項使人民有感建設之龐大開支，數年下來各地方政府均有傲人建設，但亦累積可觀負債，為避免政府支出無度²¹，立法院終於 108 年通過財政紀律法，期能節制公帑揮霍之問題，並推動政府財政健全及永續運作²²。財政紀律法中有多處間接或直接涉及特【**財稅研究第 50 卷 2 期，2021 年 3 月，第 9 頁**】種基金之規定²³，分述如下：

（一）非營業特種基金成為財政紀律之隱憂

查財政紀律法之立法目的，乃「為健全中央及地方政府財政，貫徹零基預算精神，維持適度支出規模，嚴格控制預算歲入歲出差短及公共債務餘額，謀求國家永續發展，落實財政紀律。」

由於特種基金從國家總預算中獨立出來，不受預決算以年度為週期，重新編製與接受考核之約束，除不符合下述零基預算原則，對於公共財政之透明性、應受監督等本質發展，均有阻撓效果，尤其在政治運作下，時有民意機關被行政部門掌控之現象發生，特種基金成為民意機關空白授權行政機關動支財政之工具。因此財政紀律法將預算法第 4 條所規定之債務基金、作業基金、特別收入基金及資本計畫基金等非營業特種基金納入規範，除在第 2 條第 4 款作非營業特種基金之立法定義外，更在第 7 條明定不得違反零基預算之原則，以固定額度或比例之公帑，挹注基金之運作；並於第 8 條明定中央與地方政府非營業特種基金之設立、管理、考核與裁撤等應遵守之規範。

（二）政府基金受零基預算編列原則之拘束

所謂零基預算，乃一項跨越管理與財務編製領域之指導原則²⁴，係於編列預算時，不再無條件將上一年度之預算項目全盤照列，而是從頭依據不同項目預算編列，無論上一年度是否存在，均應重新評估後方予以納入。

20 以 109 年度總預算案觀之，特種基金中營業基金與信託基金之數量維持不變，非營業特種基金附屬單位預算於 109 年度計 101 個單位，較上年度減少 1 單位，理由是為提升政府資源運用效率，裁撤地方建設基金 1 單位。詳參行政院主計總處，109 年度中央政府總預算案，<https://www.dgbas.gov.tw/ct.asp?mp=1&xltem=44466&ctNode=6568>，最後瀏覽日期：109 年 12 月 20 日。

21 時報資訊，108 年 3 月 19 日，《政治》財政紀律法完成三讀，避免政府再亂花錢，<http://tw.stock.yahoo.com/news>，最後瀏覽日期：109 年 6 月 26 日；中央社，108 年 3 月 19 日，財政紀律法三讀節制支出規模強化流程管控，<https://www.cna.com.tw/news/aipl/201903190066.aspx>，最後瀏覽日期：109 年 12 月 20 日。

22 簡信惠與陳雅惠（2019），財政紀律法之沿革及重點，主計月刊，第 761 期，頁 38-41。

23 行政院主計總處基金預算處（2020），非營業特種基金新思維，主計月刊，第 771 期，頁 18-22，該文分析財政紀律法對非營業特種基金之各項規範。

24 關於零基預算之概念，僅參，韋端，簡介零基預算，該文從零基預算概念由美國德州儀器公司於 1968 年提出，之後成為公部門預算之編列原則之發展軌跡展開介紹，文中另介紹零基預算之特色，以及實際操作之步驟與審核等內容說明，詳行政院主計總處網頁 <https://www.dgbas.gov.tw/ct.asp?xltem=1535&ctNode=99>，最後瀏覽日期：109 年 12 月 20 日。

財政紀律法第 7 條鑑於公共預算資源有限，各級政府編列預算時，若不遵守零基預算概念之精神，預算總額隨歲入規模只增不減，嚴重影響政府財政調度之彈性。因此，應建立法制，使政府各項收入均納入公務預算，採統收統支運作，以利國庫調度，而不致因政府預算之編列僵化，無法彈性因應政經環境及國家發展需要，調整年度施政重點²⁵。

【財稅研究第 50 卷 2 期，2021 年 3 月，第 10 頁】

(三) 非營業特種基金受財政紀律法之直接管制

財政紀律法第 8 條明定非營業基金之設立與退場，及不得排除相關財政法律規定適用之原則，惟基於法律效力不溯及既往原則，對於之前明定得享有不受各該法律適用之既存非營業特種基金，則仍維持其特權地位²⁶。

1. 新設立採法律保留且須具備資金來源

依據財政紀律法第 8 條第 1、2、5 項規定，中央或地方政府所設立之非營業特種基金，原則上必須以法律或地方自治條例定之，但亦不以此為限，配合重要施政需要，尚得在具備特定或指定資金來源下，依據預算法第 4 條之規定設立。因此，財政紀律法施行後，所有新設立之非營業基金均須有法源依據，屬於新設者，其特定或指定資金來源尚應具備政府既有收入或國庫撥補以外新增適足之財源，且所辦業務未能納入現有基金辦理者為限，以節制各級政府浮濫設立基金。

2. 不得排除相關財政法律之拘束

財政紀律法施行後，除已訂有排除相關財政法律適用之非營業特種基金，即國立大學校院校務基金與軍事教育基金外，其設立、保管、運用、考核、合併及裁撤，均不得排除適用預算法、會計法、決算法、審計法及其他相關法令之規定，中央部會應依據各該法律之授權，及行政院訂頒之「中央政府非營業特種基金設立及存續原則」，訂定基金收支保管及運用辦法、基金運用督導考核辦法等，按照騰餘分配及短細填補之原則辦理基金事務。

3. 強制退場機制

由於非營業特種基金之收入，歷來有過度仰賴公庫撥補、限制政府統籌規劃及運用財政收入能力，並排擠其他重要施政經費需求之現象。除應配合政府組織改造，檢討數目繁多基金之整併外，當情勢變更、執行績效不彰、基金設置目的業已完成，或設立之期限屆滿時，均應強迫退場。財政紀律法第 8 條第 4 項後段，爰授權行政院另訂定非營業特種基金裁撤機制以為依據。

行政院於 108 年 11 月 20 日依據財政紀律法之授權，訂定「中央政府非營業特**【財**

25 財政紀律法第 7 條之立法理由。

26 依據財政紀律法第 8 條之立法理由第 4 點，主要係指「國立大學校院校務基金設置條例」第 13 條，及「軍事教育條例」第 21 條之 1 規定。

稅研究第 50 卷 2 期，2021 年 3 月，第 11 頁】種基金裁撤機制辦法」，準用於直轄市、縣（市）政府所管非營業特種基金之裁撤。該辦法規定各類非營業特種基金之淨值或餘額為負數時，即應進行專案輔導改善，必要時，如同情勢變更與設置目的已達等情形，應由主管機關報請行政院核准後辦理裁撤事宜，或由行政院逕行要求主管機關辦理裁撤事宜²⁷。此外，中央政府非營業特種基金之主管機關應適時檢討所屬基金是否有應裁撤情形，並應至少每 3 年檢討一次。

參、特種基金之法制研析與修正建議

特種基金為我國預算法明定之制度，依規定特種基金之預算，有部分列入單位預算，但實務做法均以附屬單位預算之方式呈現。雖然依預算法規定，附屬單位預算與單位預算均須送立法院審議，似乎未有特殊之處，惟實際運作上，立法院審查預算之重點在於總預算與單位預算，附屬單位預算因依管理辦法專款專用，在特種基金數量繁多，且其預算規模擴增、預算總支卻已超過中央政府總預算歲出額度下²⁸，有其制度上可議之處。以下先探討特種基金之所以受青睞原因，並就學理上對特種基金與預算法原理原則相悖之爭議分析如下：

一、特種基金設置原因分析

由比較法觀之，特種基金可謂各國最愛，尤其是大多數國家不同於我國規定，將非營業特種基金全部列在附屬單位預算，雖然收入仍供特定用途且專款專用，惟依然呈現於國家總預算送立法院備查。對於大多數國家不在預算法制內設立特種基金，而在預算體系外成立不受一般政府預算紀律拘束，而享有如同私部門運用彈性般之基金，國際間經濟財政組織早有注意並加以研究，國際貨幣基金（International Monetary Fund, IMF）稱之為「特別預算基金」(Extra-【財稅研究第 50 卷 2 期，2021 年 3 月，第 12 頁】Budgetary Funds)²⁹，經濟合作與發展組織（Organization for Economic Cooperation and Development, OECD）稱之為「預算外基金」(Off-Budget Funds)³⁰，國內曾有文獻論述後者研究，頗值參考³¹，以下就其設置原因與我國現行機制比較：

（一）預算制度失靈

- 27 據分析統計，行政院自 87 年度起，即陸續對非營業特種基金進行檢討整併作業，於 101 至 105 年度間，共裁撤 5 個單位，整併 8 個單位，嚴格而言，績效不甚顯著。詳見，林雪玲與陳詠華（2018），中央政府非營業特種基金設置與管理情形之審計，政府審計季刊，第 38 卷第 2 期，頁 65。
- 28 109 年度非營業特種基金總支出達新臺幣（下同）2 兆 8,385 億元，營業基金總支出 2 兆 6,197 億元，均已超過中央政府總預算歲出額度 2 兆 1,022 億元，早已到必須檢討革新之程度。參行政院主計總處編具「109 年度中央政府總預算案暨附屬單位預算及綜計表」，108 年 8 月 15 日，行政院第 3664 次會議；黃秀容（2020），非營業特種基金預算體制的革新與策進，主計月刊，第 772 期，頁 48。
- 29 Richard Allen and Dimitar Radev (2010), Extrabudgetary Funds, International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, pp. 1-16, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1009.pdf>
- 30 Dirk-Jan Kraan (2004), Off-budget and Tax Expenditures, OECD Journal an Budgeting-Volume 4-No. 1, pp. 121-142, <https://www.oecd.org/gov/budgeting/39515114.pdf>
- 31 張育珍（2014），OECD 國家特種基金制度概述，主計月刊，第 707 期，頁 46-51。

預算制度失靈可由兩個層面理解，第1即部分開發中或轉型國家，國會預算監督機制不健全，受制於法制化程度低落，亦或具預算審議程序機制，而無審理預算實質能力，以致行政部門輕易逸脫國會預算之監督，廣設預算外基金，以籌措原本應藉由預算編製審議執行與決算監督之政事運作所需財源。

第2則為在預算監督機制健全，國會具實質審查預算能力之國家，普通基金預算之編製與使用，必須考量衝突各方利益，以求妥善分配有限資源，但當國家為推動特定政事，須擁有專用財源時，以指定用途、專款專用之預算外基金，即成首選。

我國特種基金雖不像他國之預算外基金，採脫離國會預算監督之方式存在，非營業特種基金棲身之附屬單位預算仍應送立法院備查。但因立法院對於預算之審議仍著重於每年動態編列之預算，故指定用途專款專用之特種基金，因具彈性運用特性，常受行政機關偏愛，縱使公務預算被刪減，仍可從特種基金補血，而不影響特定政事推動³²。

政府預算制度失靈，造就特種基金成長與發展，但當非營業特種基金之預算總支出超過中央政府總預算之歲出額度時，特種基金之存在即又成為國家預算制度失靈之原因。由此益加可見，特種基金之問題，應從預算法制尋找解決良藥。【財稅研究第50卷2期，2021年3月，第13頁】

（二）政治考量

OECD 國家預算外基金，主要用於社會福利、健康照顧、大眾運輸與退休給付等方面³³，由於這些措施所需經費龐大，又需長期經營始能見效，在跨代投資特性下，經常出現是否符合世代正義之爭論。為避免籌編入年度預算，受當年短期事件影響，而被國會刪減甚至擱置，以致最後功虧一簣，因此改設置不受國會預算監督之預算外基金，來推動此類具高度政治性與重大社會議題之法案。

我國非營業特種基金之設置，亦有相同考量，指定用途專款專用確實深具誘因，立法院對於特種基金之設置鮮少有反對聲浪。因此，即使我國特種基金之設置，由國庫撥補之比例與期間均相當可觀，且當特種基金之重要性大幅提升至絕對不能倒，一倒就動搖國本之地步時，最後仍須由國庫出面營救，最終僅係鬆綁公共財政應經預決算監督之繁複與嚴謹，而未能節省有限公帑並有效率推動政務，惟各機關仍勤於設置特種基金，並仰賴其完成政事任務。

（三）代理理論影響

1976年由簡森（Michael Jensen）與梅克林（William Meckling）提出，關於如何成

32 《蘋果》調查部會特種基金淪挖錢寶庫，「觀光發展基金」透支救國旅，「就安基金」濫用幫產業，蘋果即時 T08 年 12 月 29 日，<https://tw.appledaily.com/headline/20191229/WFA5ZA6QEPPGE6VGPWDG6QJOIE/>，最後瀏覽日期：109 年 12 月 20 日，報導中就就業安定基金、觀光發展基金、農村再生基金、農業發展基金等之巨量使用有詳細報導，行政院發言人亦代表政府澄清，認為「絕對沒有利用特種基金當作小金庫的問題。」

33 Dirk-Jan Kraan (2004), Off-budget and Tax Expenditures, OECD Journal on Budgeting-Volume 4-No 1 p. 124.

功經營企業之經濟學代理理論（agency theory）在公部門領域上之普遍體現³⁴。為便受委託之外部公共機構，不受僵化預算與財務管理影響，在執行政府所交付之公共任務時，能夠具有自主性與彈性，進而提升公部門整體行政效能及國家總體經濟效率，於是成立預算外基金作為因應。

我國委託私人或團體行使公權力，藉由公私協力方式達成行政任務者，亦不在少數。其中亦多有成立特種基金，供潛在之受委託業者競標申請，藉由最低價得標承作方式，達到以最低費用，廣泛、親民地提供服務之目的。此種模式成功之關鍵，在於特種基金對於受委託者提供服務品質之監督，雖然由受委託之私人或團體提供服務，未必比主管機關親自提供服務更節省經費，但非公務部門之私人或團體，仍較易貼近民眾並獲得信賴。【財稅研究第 50 卷 2 期，2021 年 3 月，第 14 頁】

二、特種基金面臨之質疑

特種基金之設置雖有法源依據，但發展迄今不包括營業基金，且總支數額已超過正常預算之歲出，成為各界不得不重視之問題。

（一）違反預算單一性原則

「政府就未來一年間之計畫所預期之收入及支出編列預算，以使國家機關正常運作，並規範國家之財政，原則上應制定單一之預算。」87 年公布之司法院釋字第 463 號解釋即明揭此項預算編製之基本原則，然而本號解釋未將單一預算原則之具體內涵詳加說明。而預算法第 13、17 等條雖規定總預算相關概念，但特別預算仍有法制上地位，以致號稱預算法制上極為重要之單一性原則³⁵，被認為是「地位崇高，但看起來沒什麼實際用處的預算法制原則」³⁶。而事實上，我國基於現實需要，仍承認預算單一原則有特種基金、經常門與資本門預算、追加預算與特別預算等例外³⁷。

特種基金既是預算單一原則之例外，則非全然無存在之餘地，比較法上以德國為例，德國基本法第 110 條之規定，被認為係賦予預算單一性原則（Grundsatz der Haushaltseinheit）憲法位階之效力³⁸。但單一性原則亦為最被輕忽之預算法原則，諸如特別公課、逃遁至私法組織，公私協力等均係其例外³⁹。因此，單純以特種基金之存在違反預算單一性原則，並不能產生實質法律效果⁴⁰，此與特種基金及個人間未形成對待給

34 柯于璋（2013），政府委託研究案代理問題之探討：一個結合賽局理論與代理人理論的研究取向，行政暨政策學報，第 57 期，頁 1-35。

35 關於預算法之其他基本原理，德國財政部出版品（2008）有詳細介紹，Das System der öffentlichen Haushalte, Bundesministerium der Finanzen, 1.3 Haushaltsgrundsätze, 中文資料參陳清秀（2020），預算法之基本原理之探討，現代財稅法原理，第 18 章，頁 584 以下。

36 黃源浩（2015），論預算單一性原則，臺大法學論叢，第 44 卷第 1 期，頁 101 以下，特別是頁 104。

37 同註 15，頁 39、40。

38 Hanno Kube (2013), in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Lfg. 70. Art. 110, Rn. 104.

39 Helmut Siekmann (2007), in: Michael Sachs (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar, 4. Aufl. Art. 110, Rn. 54.

40 德國對於預算單一性原則例外之情形，亦多有批判，並指陳其危機，但亦僅能止於提出呼籲。vgl. Thomas Puhl (1996), Budgetflucht und Haushaltsverfassung; Karolin Herrmann (2012), Kommunale Schattenhaushalte-Versteckte

付關係，人民無法就因此遭受之不利影響提出救濟，不無關連。然而，在預算單一原則之影響下，特種基金之設置必須具備正當化理由，其財源必須符合法治國家一般原理原則，以及財稅相關法律之規定，自【**財稅研究第 50 卷 2 期，2021 年 3 月，第 15 頁**】屬當然⁴¹。

（二）財政透明度疑慮

預算制度為實現國家財政作用符合民主統制之重要手段⁴²，為利對國家財政運作之全盤掌握與實質監督，預算制度即應具備財政透明性，任何預算單一性原則之例外，均存在造成國家財政不透明之疑慮，應在符合設置必要性之後，盡可能排除前揭疑慮，始具存在之正當性。尤其當特種基金支出總額已超過年度國家總預算之歲出，縱使國會具備實質審議預算案之能力，但對於特種基金採低密度監督下，亦無法為人民荷包把關。

比較法上，無論特種基金是否具有法制上地位，以及是否需送審查機關備查，均面臨造成財政不透明之質疑。以德國為例，德國文獻於論述占特種基金重要比例之特別公課（Sonderabgaben）法制時⁴³，主要以特別公課與租稅作對比：當租稅係支應國家在預算計畫中所呈現之一般財政需求時，特別公課則屬不在預算計畫中呈現，但卻為支應特別任務之財政需求，故稱之為類財政型公課（parafiskalische Abgaben）。特別公課係向特定族群之個人及企業徵收，並納入不在預算計畫範圍內之特種基金（Sonderfonds）⁴⁴。依據德國聯邦憲法法院之裁判見解，特別公課不是租稅，故開徵特別公課之權限並非來自基本法第 105 條以下財政憲法之條文，而係源自基本法第 70 條以下一般立法權限之規定⁴⁵。在德國採聯邦制度，立法剩餘權在各邦之架構下，特別公課在各邦找到棲息之地。

德國之特種基金有屬憲法明定，以聯邦企業（Bundesbetriebe）、特種財產（Sondervermögen），及公法人（juristische Personen des öffentlichen Rechts）等形式呈【**財稅研究第 50 卷 2 期，2021 年 3 月，第 16 頁**】現，亦有以其他各種可能性實質存在，主要存在於各地方政府之特種基金，均被歸類於附屬預算（Nebenhaushalt）或稱陰影預算（Schattenhaushalt）之下，其中實質存在於各地方政府之附屬／陰影預算，以及特種基金，均備受質疑⁴⁶。論者認為，雖聯邦政府自 2016 年起受舉債必須維持在總生產毛額

Schulden und Haftungsrisiken; Markus Reischmann (2014), Staatsverschuldung in Extrahaushalten: Historischer Überblick und Implikationen für die Schuldenbremse in Deutschland.

41 陳清秀（2020），特種基金預算制度之指導原則（上），植根雜誌，第 35 卷第 9 期，頁 337 以下；亦收錄於氏著，現代財稅法原理，第 19 章，頁 619 以下。

42 蔡茂寅（1996），財政作用之權力性與公共性—兼論建立財政法學的必要性，臺大法學論叢，第 25 卷第 4 期，頁 53 以下。

43 關於特別公課與特種基金之關係，另參，張育珍（2004），特別公課、專款專用與特種基金之關聯，主計月刊，第 587 期，頁 26-34。特別公課為現代給付國家新興之財政工具，為租稅缺口之補充，其課徵對象為特定群體，課徵目的在支應特定且有利於納稅義務人群體之用途，因此，便特別公課具有專款專用性，而是項特性反映在預算制度上即為成立特種基金（以特別收入基金為最適類型）。

44 Roman Seer (2018), in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage, § 2 Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen der Steuerrechtsordnung, Rn. 25.

45 BVerfG v. 6.11.1984 - 2 BvL 19/83.

46 Helko Ueberschär(2007): Haushalte ohne Kontrolle: Nebenhaushalte in der Finanzverfassung.

0.35%內之限制，但鄉鎮市基層政府則為例外，地方政府之附屬預算導致人民對於所屬鄉鎮市之實際債務狀況無法完全掌握，地方政府財政與債務欠缺透明，自外於基本法債務煞車（Schuldenbremse）機制，不利地方政府之債信評比與未來信用貸款⁴⁷。德國各邦年度決算報告上，區分附屬預算為具法律獨立性與不具法律獨立性之附屬預算呈現，其下再區分為額外預算（Extrahaushalte）、其他公法機構（sonstige Einrichtungen）及基金（Fonds）等，如此廣泛之區分，被認為有礙預算之透明度（Transparenz des Haushalts）⁴⁸。

我國司法院亦解釋特別公課為現代工業先進國家常用之財政工具，只要合乎一定要件，即不違背憲法⁴⁹，而由特別公課組成之特種基金已有法源依據，且在專款專用保證下，幾乎不受議會實質監督，因此備受主管機關青睞。其他類似特別公課之費用收取，亦幾乎以專款專用作為正當化之實質理由，而助長特別公課之頻繁創設⁵⁰，但特別公課受議會與民眾之監督程度，畢竟仍少於目的稅，但對於整體財政與相關民眾之影響卻不下於任何租稅，亦應如同特種基金受節制。

（三）公共財政運作失靈

特種基金作為例外於普通基金之法理理想上應維持於相對小規模內，始不致對民主法治國家所建立之公共財政運作機制形成挑戰。目前我國非營業特種基金之發展，已造成公共財政運作失靈現象逐漸明顯化，主要呈現於責任政【**財稅研究第 50 卷 2 期，2021 年 3 月，第 17 頁**】治無法落實、其他公共支出被排擠之現象。

在廣設非營業特種基金後，絕大部分特種基金之財源，來自國庫撥補或人民其他公法上金錢給付，以致人民實質稅捐負擔來自統收統支名義之稅捐僅占半數以下，但應向指定用途專款專用之特種基金繳納之費用日益增長。如此發展，首先之影響，乃政府透過公共財政預決算制度以推動政事並受國會監督之機制失靈，不僅責任政治無法落實⁵¹，政府在預算型公共支出被排擠下，無法提出與施政方針相符之政策，削弱政府單位規劃能力，亦降低策略與產出之績效呼應，以致各項研考機制與投入研考之資源失其衡量績效指標性。

三、落實特種基金法制之思考

雖然我國之非營業特種基金，皆由政府機關或機關設置之機構，或學校負責管理與使用，且均編製附屬單位預算送立法院審議，決算亦由審計部依審計法規審定，為構成

47 Karolin Herrmann(2012), Kommunale Schattenhaushalte-Versteckte Schulden und Haftungsrisiken, S. 5 ff.

48 Jahresbericht 2018 des Sächsischen Rechnungshofs, Band I: Staatsverwaltung, Nr. 3 Nebenhaushalte, S. 67 ff.

49 司法院釋字第 426 號解釋：「…特別公課亦係對義務人課予繳納金錢之負擔，其徵收目的、對象、用途自應以法律定之，如由法律授權以命令訂定者，其授權符合具體明確之標準亦為憲法之所許。…」

50 甚至有探討地方自治團體發展特別公課法制者，參羅承宗（2016），地方自治團體建構特別公課法制度的可能性，收錄於氏著，財政法制的新視野，第 4 章，頁 79 以下。

51 關於行政與立法部門透過預算之審議與執行監督機制，實現責任政治之論述，參司法院釋字第 520 號解釋。

政府預算體制之一環，與其他國家成立預算外基金有別。但因特種基金財源有部分以國庫撥補及罰金罰鍰組成，且財源運用受有保障，而機關籌編年度預算以爭取總預算資源為主，惟特種基金規模已超過年度歲出，顯然歷來民主法治國家公共財政透過預算籌編、執行及考核之監督機制，在我國亦有失靈現象⁵²。因此，對於非營業特種基金，尤其是政事型特種基金，其政策性或公益性之本質，與普通基金並無顯著或特殊之差異，除應強化其績效管考外⁵³，全面性改革亦迫在眉梢。

（一）設置預警機制

自從社會學家 Ulrich Beck 於 1986 年提出風險社會之概念後⁵⁴，各個領域開始正視如何因應風險社會之來臨，及早提出可能之因應措施，避免等到危險或實害真正發生，而無法承受該嚴重後果。就公共財政而言，因年度經濟景氣循環本有不穩定之可能，導致部分需長久運作始能見績效之政事，故設置特種基金具有避免政府財政收入受財源不穩定之影響而中斷，但當特種基金規模成長至【**財稅研究第 50 卷 2 期，2021 年 3 月，第 18 頁**】一定程度，有能力影響特定政事之運作時，恐違背初始設置特種基金之理念。

非營業特種基金是否出現財務危機，主要以下列兩個指標作判斷：1.基金之資金不足以維持正常營運，而需國庫額外增加撥補；2.基金經裁撤後，遺留大筆債務，政府承接後必須逐年編列預算清償⁵⁵。以我國目前有 101 個非營業特種基金之規模而言，因各個基金之設置目的與任務均有差異，確認建立非營業特種基金財務預警機制之重要性後，即應依其性質與狀況建立個別檢核機制，以達成基金能永續運作之目標⁵⁶。

（二）一定規模以上者須限制年度使用額度或比例

特種基金雖大多數已訂有使用辦法，但通常僅訂使用條件，因特種基金設置之初，基金累積數額有限，甚至能否達成基金預期之籌措目標均尚未確定，故低密度規範乃各特種基金管理使用辦法之共同特色。然隨著時間累積致特種基金數量大幅提升而仍僅受原管理使用辦法約束時，則隨之而來之弊端亦將一一浮現。

為避免特種基金之管理機關，短時間內大量耗盡長年累積之資產，塑造一時政績，達成特定政治目的，除非特殊事故發生，且完備必要之監督程序，否則當特種基金累積數額達到一定規模以上時，應限制每年度得動用基金之額度或比例。鑑此，政府可透過管理使用辦法之修正，或直接依預算法之授權訂定法律規範，明定年度得使用上限，及特殊情況發生時之監督機制以解決前述問題。

52 張育珍（2014），OECD 國家特種基金制度概述，主計月刊，第 707 期，頁 51。

53 林嬋娟與鄭如孜（2004），政事型特種基金之預算及績效管考制度研究，行政院主計處委託。

54 Ulrich Beck（1986），Risikogesellschaft, Auf dem Weg in eine andere Moderne.

55 黃秀容（2016），財務管理聽看行-探討非營業特種基金財務預警機制之建立，主計月刊，第 730 期，頁 8。

56 關於建立個別特種基金財務預警機制之必要性與步驟，參行政院主計總處（2015），探討非營業特種基金財務預警機制之建立，基金預算處。

（三）超過單位預算一定比率回填國庫

特種基金之設置，其資金一開始通常均由國庫撥補，再利用結餘款或捐募等方式，長期累積而成可觀之數額。因此，每個特種基金基本上均有國庫撥補成分，既然都源自人民納稅為主之公帑，縱然使用管道不同，亦不能改變其源頭本質，及應受到之規範。另在來源決定用途之一般認知下，當特種基金之數額累積超過管理機關單位預算之一定比率，且年度可支用特種基金之數額已超【**財稅研究第 50 卷 2 期，2021 年 3 月，第 19 頁**】過所屬機關法定預算以外之單位預算額度時，為避免混淆責任政治下議會透過預算審議監督行政機關施政績效之運作，應建立特種基金流回普通基金機制。

政事型特種基金尤須注意，緣此類基金欲推動之事項，原均為各該機關職權範圍內應履行之公務，設置政事型特種基金之目的，僅係為求彈性利用公帑，不受阻礙完成任務之方便而已。惟在追求效率之後，亦必須兼顧基金之本質，無論是國庫直接撥補，或額外向人民徵收，或國家以稅式支出方式給予捐贈者租稅優惠，都具有廣義公帑之本質，爰當基金累積達一定之高數額或占單位預算一定之高比例時，即應回流至單位預算，以免出現輕忽年度預算，而重特種基金之畸形現象，以維持民主統治之法理。

（四）建立特種基金來源與使用之對應性

我國非營業特種基金之財源，除國庫撥補外，主要係向特定族群收取之目的稅與特別公課、向使用者收取之規費、向違章行為人收取之罰金罰鍰，及接受捐贈者之捐贈等⁵⁷。特種基金有可能由單一來源，亦或由多種不同來源組合而成，依據現行實務做法，均指定用途專款專用，雖然並無被中飽私囊濫用廣義公帑之情事發生，但若未細究特種基金之來源是否與其用途具有緊密連結，就有資源錯置可能。由於特種基金來源往往涉及人民實質稅捐負擔，由納稅者權利保護，及公共財政監督之角度而言，即有遵守來源與用途相對應之原則。

在特種基金諸多財源中，由罰金與罰鍰組成之特種基金，仍依指定用途專款專用之原則，由主管機關保管與使用。惟如此作法並不符合財政收支劃分法第 23 條規定⁵⁸，應歸入以統收統支為原則之各級政府公庫，容易造成保管機關為開闢基金財源。而大量裁處罰金罰鍰，不僅增加人民守法與營業成本，在未歸入公庫作為議會監督施政績效手段下，亦有混淆責任政治原理，長遠而言勢必影響公務效率。因此，有主張現有之特種基金以罰金與罰鍰為財源者⁵⁹，應由總預算統收統支，未來亦不得新設此類型基金，以符合新制定施行之財政紀律法【**財稅研究第 50 卷 2 期，2021 年 3 月，第 20 頁**】第 7 條要

57 詳註 41 前段，頁 341 以下；註 41 後段，頁 630 以下。

58 財政收支劃分法第 23 條：「依法收入之罰金、罰鍰或沒收、沒入之財物及賠償之收入，除法律另有規定外，應分別歸入各級政府之公庫。」

59 諸如空氣污染防治基金、土壤及地下水污染整治基金、國道公路建設管理基金等 10 餘個法律明定將罰金罰鍰納入作為特種基金之財源。

求⁶⁰。

肆、結語

特種基金為我國預算法上明定機制，係歲入中供特定用途之基金。依現行規定共 6 種特種基金，原依據預算法之規定，編列為單位預算及附屬單位預算，惟自 87 年度起為求預算執行之彈性，全面改編列為附屬單位預算或其分預算，雖然亦必須連同中央政府總預算案，送立法院審議，但因特種基金之種類、數量、規模龐大，又以指定用途專款專用為特色，立法院僅就總預算、單位預算進行實質審查，相較之下，特種基金受立法院監督之密度低下。

特種基金中營業基金、信託基金法制化程度較高，而作業基金與營業基金均以營利為目的，營運管理亦均有明確之規範。相較之下，債務基金、資本計畫基金，及特別收入基金等合稱政事型特種基金，其資金來源及用途，與一般政務推動之普通基金相同，但不受嚴格預算程序規範，有礙公共財政之透明度，並有被管理機關濫用之風險。108 年制定施行之財政紀律法對於營業基金與信託基金以外之非營業特種基金之設立與裁撤已有進一步規範，期能抑制特種基金脫序成長與破壞財政紀律之現象。

整體而言，在世界各國致力於抑制政府支出成長之同時，但又承認預算外基金、特種基金之存在，確有其矛盾之處。雖然特種基金有其存在之必要性，但因其無論形式上或實質上自外於預算法制，均有礙公共財政之透明性，以及民主統制與責任政治之基本運作。因此，除新成立之特種基金必須嚴格遵守相關規定，對於現存之特種基金亦應加強績效考核及建立預警機制；對於其用途，尚應符合其來源屬性，將性質屬統收統支之特種基金回歸普通基金，受預決算監督機制之拘束。【財稅研究第 50 卷 2 期，2021 年 3 月，第 21 頁】

60 黃家樑(2019)，非營業特種基金設置之規定與實務探討，主計季刊，第 366 期，頁 46；另參行政院主計總處(2019)，中央政府非營業特種基金發展狀況及未來努力方向，頁 8 以下。