

試論政事型特種基金與普通基金之分野

基金乃政府公共資源的劃分，為公共財務管理的基本單元，政事型特種基金與普通基金最大的分野，即在「指定的收入，用於特定的用途」，但二者均為政府重要的財務管理與監督工具。本文將從設置特種基金的目的、「統收統支」與「專款專用」的論爭及指定用途稅等面向，再說明政事型特種基金與普通基金之差異。

◎張育珍（行政院主計處第二局科長）

壹、前言

基金制度為公共財務管理重要特徵之一，我國自1932年制定「預算法」以來，即以基金分類與預算分類共同構成我國預算體系之經緯。我國政府基金中，普通基金、特別收入基金、資本計畫基金及債務基金共同的特徵為收入課徵與支出受益對象不具關聯性，同屬政事基金，因此，部分人士依

據諾馬克（F. Neumark）的「預算不相屬原則」，主張均應編列總預算統收統支。然政府公共資源究應全數納入總預算統收統支，或允許以特種基金專款專用，本文將試圖從設置特種基金的目的、統收統支與專款專用的論爭及指定用途稅等方面，探討政事型特種與普通基金之分野。

貳、基金之定義

學理上所謂基金，係指政府為執行業務而單獨劃分管理的一項資源或款項，並設置一套獨立且自行平衡的完整帳冊，為一獨立的財務及會計個體。又美國全國政府會計理事會第1號聲明書，區分政府基金為政事基金（governmental funds）、業權基金（proprietary funds）及受託基金（fiduciary funds）等三大類，其中，政事基金包括普通基金、

特別收入基金、資本計畫基金、債務基金等，我國基金分類大致與之相同。

政事基金乃支應政府大多數職能之基金，政府備用財力資源的獲得、使用與餘額，及有關的流動負債，除記載於業權基金者外，均由政事基金記載。包括：

- (一) 普通基金：基金所獲得的財源，係全部用以支應政府機關對所有民眾的一般政務所須者屬之。我國預算法的定義為，歲入之供一般用途者，為普通基金。普通基金包括政府大部分交易，以稅賦為主要收入來源，用於一般施政與經常業務支出。
- (二) 特別收入基金：依法律指定用於特定目的之收入，並限定供特殊用途支出者屬之。此類基金的設立，主要為達成特定政策目的或支應特殊業務。我國預算法稱特別收入基金為有特定收入來源而供特殊用

途者。

- (三) 資本計畫基金：凡所獲得的財源，係用以從事重要公共工程建設或政府大型資本支出計畫，但由業權基金、特賦基金及信託基金支應者除外。我國預算法明定資本計畫基金即在處理政府機關重大公共工程計畫。

- (四) 債務基金：凡將其財源用於政府長期債務之還本付息者，但屬政府事業機構之負債除外。我國預算法謂依法定或約定之條件，籌措財源供償還債本之用者，為債務基金。

上述政事基金，除普通基金外，屬我國預算法所定之歲入供特殊用途的特種基金，通稱為「政事型特種基金」。

參、基金之創設及目的

基金創設，係以法律規定、立法決議或行政命令為之，並為公共資源之劃分與管理。

各級政府為支應一般政事，應設一普通基金，至政事型特種基金之有無與多寡，須視業務需求及法令規章等而定。依據「中央政府特種基金管理準則」第5條規定：「各機關申請設立特種基金時，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。但法律、條約、協定、契約、遺囑等已有明定者，不在此限。」，即指明政事型特種基金之設置可依法律、條約等，亦可由行政部門視業務需要，經行政院同意並編列預算送立法院審議通過後設立。

創設基金指定之資源，除稅課收入外，尚包括：(1) 特別稅課或特別規費、(2) 核准發行債券、(3) 取償於改良工程或勞務成本之特賦 (special assessment)、(4) 上級政府之補助、(5) 私人團體之贈與或遺贈及(6) 基金間之移轉性支付。上述資力，若有限制特定目的用途，即可構成政事型特種基金的創設，若無任何限

制，則應歸入普通基金，並與其他未限定收入，使用於政府任何目的之支出。

基金為統馭政府財務管理之主體，其設置目的係在為預算結構奠基，以利預算編製、審議、執行；為強化使用者付費原則，以使國民負擔公平；為合理劃分政府資源，加強財務管理與監督；為使業務推動之財源有所屏障，避免業務中輟。（陳瑞敏，1991）

肆、衍生之問題及對策

由於普通基金與政事型特種基金屬相同性質之基金，適用「量出為入」觀念及預算不相屬原則，故當普通基金有嚴格的平衡預算、舉債或預算額度限制時，行政部門通常會利用政事型特種基金之設置，來規避預算的限制。von Hagen（1991, 2002）及von Hagen and Harden（1994, 1995）即以美國「平衡預算與緊急赤字控制法」施行失敗為例，指出

特種基金的設置已成為行政部門繞過預算限制，規避財政紀律的重要策略。

我國學者李增榮（1966）及蔡茂寅（1998）指出，政事型特種基金與普通基金不論在財源及性質上，具有相當程度的同質性及替代性，因此，政事基金設置過多，容易導致政府財政僵化，調度欠缺彈性；各基金會計獨立，增加行政管理成本，且造成財務的複雜性；各特別收入基金之財務來源不同，造成各基金間資源豐瘠程度不同，易使資源運用產生不公；特別收入受益的業務，管理恐較鬆弛；收入來源不能用於特定目的以外的其他任何目的，致立法機關對於經費的決議並非該特定業務的需要金額，而為可用金額。

雖然國、內外學者均認為設置政事型特種基金有其缺失，但卻未否定其必要性，von Hagen and Harden（1995）認為只要提高政府預算透明度，利用單一預算文件完整地表達

政府整體財務狀況及結構，即可補救利用特種基金繞過預算限制的情形。李增榮（1966）也論及，應隨時檢討設置政事型特種基金的得失，決定存廢，避免基金的設置過於浮濫，反不利國家財政調度。

伍、「統收統支」與「專款專用」之論爭

早期的財政學者並不認同特種基金專款專用的論點，預算學者諾馬克提出的預算不相屬原則，即主張預算收支間不具從屬關係者，應採統收統支，納入普通基金統籌辦理，其主要考量應為預算乃國家施政計畫的具體量化表現，為了提高整體性及財政健全性，應在行政成本最低、資金運用最有效率前提下進行財務管理。Julis Margolis（1961）及Walter Heller（1957）認為指定用途收入或分離的財政帳戶，會降低納稅人為某項特定公共服務納稅的意願，遂主張

應避免專款專用。

主張政府財政收支應以統收統支方式辦理者，主要是從預算規劃者的角度來考慮，因為特種基金的專款專用特性，將使基金間之預算項目彼此獨立，不能互通有無，致政府辦理某些具有「殊價財」性質的公共服務，可能將因此無法獲得充裕的財源，所以要藉由統收統支方式，統籌且靈活地運用公共資源。但 Rolph and Break (1961) 及 Burkhead (1956) 則認為，指定用途收入為一種可促使納稅人支持擴張某些特定公共服務的機制，著名的預算學者 Buchanan (1963)，則以民主代議政治下的政策決策過程及選民的觀點切入，倡議「專款專用」的特種基金制度在預算管理上的優點。

Buchanan 認為，公部門的所有作為是由「選民」來作決定，而政府預算收支的最後目的，既在滿足「選民」的需求，就應從選民的角度來思考。在「統收統支」的制度

下，選民只能對「總支出水準」投票，但在「專款專用」的作法下，選民可以對不同的支出項目進行投票取捨，因此，分開表決的專款專用制度更能精確細緻地反映並滿足選民的偏好，較符合民主政治的精神。

Buchanan (1976)、Buchanan and Brenna (1977, 1978) 進一步指出，社會成員付出稅負以換取各種公共服務，「專款專用」把稅負和支出聯結在一起，具有互補的關係，對納稅者而言，可明確了解其所繳納稅捐的用途及去處，使政府在專款專用的限制下，為了取得收入，必須提供某種水準的公共財，因而達到了保障個人權益的目的。Husing (1997) 認為專款專用就像潛水艇的防水艙，可以避免政府因某項支出的擴張或浪費，波及到其他的支出水準，反不利其所提供的公共服務的品質或數量。

傳統的統收統支係從經濟效率的觀點著眼，但在民主代

議制度因素影響下，專款專用將更能精確細緻地表達選民對政府公共支出水準的偏好。

陸、指定用途稅的出現

Buchanan 稱指定用途稅 (earmarked taxes) 為一種為了某種特定的公共服務的財務需要，將特定收入設計或指定用於該公共服務用途，其課徵係以受益原則與肇因者原則為基礎，對與該特定任務有特殊關係之責任群體所課徵之負擔，以滿足現代國家特定任務的財政需求，常與特種基金 (special funds) 等名詞被討論，其構成要件是以金錢給付義務與負擔理由間存在特定法律上關聯為出發點；特定群體負擔此一金錢給付義務時，國家不需為對待給付，課徵之目的乃為實現特殊之任務。

指定用途稅在學理上具有下列內涵，因此，常與政事型特種基金劃上等號：

(一) 指定用途稅有其特定的經

濟或社會目的，而非僅限於財政之目的，故不得用以支應國家一般性任務。

- (二) 指定用途稅是用來實現特別任務，繳納義務人與該特別任務間具有密切之關聯性，且能與一般納稅義務人劃分。
- (三) 對指定用途稅的繳納義務人而言，國家不需為相對應的對待給付。
- (四) 指定用途稅係以「金錢給付義務與負擔理由之間需存在特殊的法律關聯」為開徵之重要關鍵。

別基金 (special funds, 相當於特別收入基金或資本計畫基金)、公共事業基金 (public enterprise funds) 及政府內部基金 (intragovernmental funds)。

- (二) 信託基金 (trust funds) : 係法律所指定的特殊目的及計畫，或為了實施信託契約的規定而設立，以記錄政府代管的收支，其中，收入依法律規定可供事業循環之用者，稱信託循環基金 (revolving

trust funds)，餘則屬信託非循環基金 (non-revolving trust funds)。

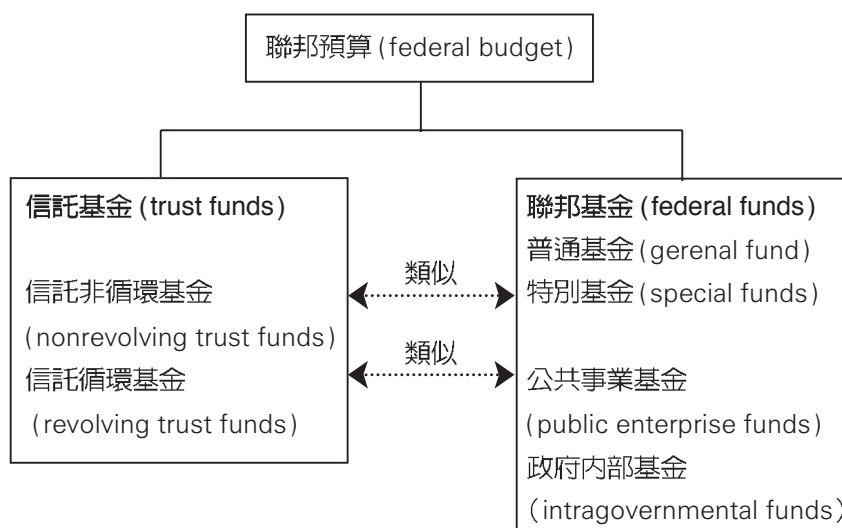
聯邦基金與信託基金在美國聯邦政府的預算體系關聯如下圖所示。信託非循環基金與特別基金二者類似，其收入與支出均非商業循環的結果，與我國政事型特種基金具有相同的特性，而信託循環基金與公共事業基金二者類似，與我國的業權基金相似。根據美國財政部的統計，1999年聯邦信託基金有224個，特別基金則有247個。

柒、美國聯邦政府之現況

美國聯邦政府預算，係由聯邦基金及信託基金構成，說明如下：

- (一) 聯邦基金 (federal funds) : 又稱政府所有基金，按收入來源係來自一般稅課或商業經營，再分為普通基金 (general fund)、特

美國聯邦預算基金類型圖



資料來源：GAO, 2001:9。

至於指定用途收入究應以信託基金或特別基金運作，則須視在立法或制定計畫時，有無於法案或計畫中載明是項指定收入須設置信託基金運作，若未載明，則一律納入聯邦基金，並視其性質設置或納入適當類型的基金之中。美國聯邦政府係以聯合預算（unified budget）的觀點為預算分析及表達的基礎，以完整顯示政府的所有活動，其中，普通基金與特別基金係合併表達，至於其他類型的基金，則以基金別於預算文件中揭露，因此，不論是任何型態的基金，在聯邦預算中均有適當的表件予以表達。

美國的預算體系並不像我國尚有總預算、單位預算及附屬單位預算等預算型態的區分，惟若將美國的聯邦基金以我國預算的表達方式來看，具有我國政事型特種基金性質的「特別基金」及「信託非循環基金」，有列於普通基金（總預算）者，亦有列於信託基金（附屬單

位預算）者，而我國將總預算單純為普通基金的表達，特種基金一律表達於附屬單位預算，就預算結構而言，較美國聯邦預算單純，但我國係以二套預算文件表達普通基金及特種基金預算，財務表達較複雜，完整性亦不如美國聯邦預算。

至於信託基金或特別基金的指定用途財源，並非僅有指定用途稅的徵收，尚包括政府基金間的撥款，類此撥款，在補助單位，係帳列於來自「抵銷收入之授權數」，在受補助單位，則列於抵銷性收入。因此，在美國聯邦不論是政事型特種基金或業權基金，均有接受自普通基金或其他基金的撥款與補助，換言之，美國聯邦政府的特別基金或信託非循環基金與我國政事型特種基金相同，部分基金之財源係來自於總預算、普通基金之撥補。

捌、政事型特種基金與普通基金之分野

隨著現代國家政府活動的日益複雜及選民意識的抬頭，諾馬克的預算原則所主張的統收統支制度，已難以滿足現代民主政府財務管理的需求，專款專用的特種基金制度在政府財務管理上所扮演的角色，也日益重要。而由以上各節的討論可知，政事型特種基金與普通基金最大的分野，即在於「指定的收入，用於特定的用途」，至於指定的收入，不論從理論或國外的實務運作，均包括開徵的指定用途收入及政府基金間的補助或撥款，且若非依法律或配合政策指定設置政事型特種基金為收支保管及運用，均應納入普通基金運作，換言之，政事型特種基金與普通基金具有相當高程度的同質性及替代性，導致政事型特種基金設置過多，確有造成政府財政調度僵化、財務複雜等問題，故似可參考美國預算管理局（OMB）的判斷準則，作為與普通基金劃分之依循：

（一）政事型特種基金之收入來

源必須經由法律或經核定之政策綱領，指定用於特定計畫或用途。且

(二) 經指定之收入必須於法律或政策綱領中明定設置政事型特種基金為收支保管及運用。

玖、結語

基金乃政府公共資源的劃分，為公共財務管理的基本單元，不論是普通基金或政事型特種基金均為政府達成政策目的，遂行政策的重要財務管理與監督工具。政事型特種基金與普通基金最大的分野，即在於指定收入用於特定用途，而政事型特種基金專款專用的特性，可使民眾了解政府如何運用其所繳納的捐費，且可更精確細緻地表達選民的偏好，除可符合民主制度的精神外，亦能促使民眾支持政府的政策行動。

因政事型特種基金財源的支用受到限制，致有造成政府

財政調度僵化的疑慮，故政府財務管理並不適合全部採取「專款專用」的特種基金制度，一般政事仍須由普通基金推展，因此，為顧及普通基金財源的適足與穩健，政事型特種基金之設置確須審慎，美國聯邦政府設置信託基金的準則，或可作為我國之參考。

本文最後要強調，政事型特種基金與普通基金是政府財務管理的工具，要靈活運用才能確保推動政事的財源不虞匱乏，政事型特種基金的設置既為民主政治下衍生的產物，未來恐怕只會增加設置的數量，因此，如何將美國聯邦政府的聯合預算觀念，導入我國的預算文件，俾在一部預算文件中，充分且完整地表達政府整體的預算與財務狀況，提高政府的預算及財政透明度，才是當前所須重視的課題。

參考文獻

1. 李增榮，1966，政府基金與預算，主計月報，第22卷第4期，頁21-42。

2. 陳瑞敏，1991，基金與預算體系之探討，行政院主計處預算法修訂研究報告。
3. 蔡茂寅，1998，略論預算法上之特種基金—以空氣污染防治基金為例，財稅研究，第30卷第2期，頁14-27。
4. 熊秉元，1999，「專款專用」和經濟理論，經社法制論叢，第23期，頁199-216。
5. Buchanan James M., (1963), "The Economics of Earmarked Taxes", Journal of Political Economy, Vol.71, No.5, PP457-469.
6. United States General Accounting Office, (2001), "Federal Trust and Other Earmarked Funds—Answers to Frequently Asked Questions", GAO-01-199SP.
7. Von Hagen, Jürgen, (1991), "A Note on The Empirical Effectiveness of Formal Fiscal Restraints", Journal of Public Economics, Vol.44, PP199-210.
8. _____. (2002), "Fiscal Rules, Fiscal Institutions, and Fiscal Performance", The Economic and Social Review, Vol.33 No.3, PP263-284.
9. Von Hagen, Jürgen and Ian J. Harden, (1994), "National Budget Processes and Fiscal Performance", European Economy Reports and Studies, No.3, PP311-418.
10. _____. (1995), "Budget Process and Commitment to Fiscal Discipline", European Economic Review, Vol.39, PP771-779. ❖