

# 特別公課與山坡地開發利用回饋金關係

文 ■ 黃國楨 ■ 國立中興大學森林研究所博士

## 第一項 特別公課意義

「特別公課」一詞係由德文Sonderabgaben翻譯而來的，我國學者有的稱之為「特別捐」、「特別費」。亦稱特別公課或非稅公課。公課一詞係指稱公法上之金錢給付義務，就是國家或其他公法人，為財政之收入為目的，根據公法上法律規定，所請求之一切金錢給付義務，包括稅捐、規費、受益費及特別公課。因此公課為這些名詞上位概念。特別公課之所以比較特殊，在於其課徵非憲法規範，在我國憲法無法歸類納入，在收支劃分法及預算法也無法納入。此一名詞最早於德國，但並非在該國法條中規定，而是經由德國聯邦憲法法院對此種財政工具之許可性加以判斷，而逐漸形成此概念。

實務上，特別公課意義上，根據大法官會議釋字第426號解釋認為，特別公課不是為了滿足一般公共任務的財政需要，而對於一般國民所課徵的普通分擔，而是為了滿足特定任務或特定目的財政需要，對於特定群體的國民所課徵的特定分擔。因此，特別公課並非租稅，其課徵對象及範圍，亦非毫無限制。綜合上述，特別公課必須具備下述合法性的標準：

（一）特別公課不是為獲得公法人團體一般公共任務的財政需要為目的，而是為支應特定任務財政需要為目的，故特別公課所獲得的收入不得支應國家任務的財政需要，即特別公課無一般負擔的形式。

（二）負擔特別公課的群體，必須經由共同的利益狀態加以連結，並以此與一般公眾加以區別，即公課義務人同類群體的觀念。

（三）在公課義務人的範圍與該公課所追求的目的之間，必須存在有特殊的關連性，即具有事物密切性的概念，並且表示應以公課義務人的「群體責任」履行該公課所應滿足財政需要的任務。

（四）必須該公課收入，係為公課義務人的群體利益加以使用，在此僅需其收益間接有利於義務人為己足。

同時，特別公課亦可分為三種不同的型態：

第一種特別公課的型態，為對於人民所課予公法上義務的免除或不履行所為之對待給付，此乃基於未履行某特定「法定任務」而課徵特別公課。例如免除公法上消防勤務



義務所支付的補償金，消防公課即具有特別公課的性質；又如殘障福利法第17條規定進用殘障人數未達法定標準者，應繳納差額補助費者，所涉及公法義務之不履行收取的對待給付，亦具有特別公課的性質。

第二種特別公課的型態，為在特定群體的國民或企業被課徵公課以支應基金的財政需要或公法人的財政需要，而該基金或公法人係專門為該群體的所有成員的利益而存在的情形，此乃基於特殊籌措資金目的而課徵特別公課。例如促進產業升級條例第34條，興辦工業人承購工業區土地時，須按承購價格繳付一定百分比的工業區開發基金，或對於經濟上獲得利益的企業課以公課，以有利於經濟上蒙受不利益企業的平準基金，即是此類特別公課的型態，實務案例如大法官會議釋字第515號及593號。

第三種特別公課的型態，為國家為排除損害或維持其損害在一定限度內必須提供特別的給付，並對損害者所要求的對待給付，此類對待給付的性質即為特別公課，此乃基於特別保護環境財之使用而課徵之特別公課。例如對於排放污水者課徵水污染防治費，對於製造廢棄物污染者課徵廢棄物清理費，在空氣污染源管制上，對於排放空氣污染物超過排放標準者課徵空氣污染防制費。此類特別公課之定義，在我國司法院大法官會議釋字第426號解釋中有較明確的定義：「空氣污染防制費性質上屬於特別公課，因為其係以徵收所得之金額，在環保主管機關之下成立空氣污染防制基金，專供改善空氣品質，維護國民健康之用途。此項

防制費，既係國家所課徵之公法上的負擔，並限定其課徵所得之用途，在學理上稱為特別公課或環境特別公課。原則上，空汙染防制費及水汙染防制費，是一種環境使用特別公課。

環境特別公課會有此種公課產生，乃係因現代環境法借用經濟理論上之「污染者付費原則」，通常是認為對環境財使用補償，或是對環境財之汙染或消耗行為平衡。此種公課，在環境行政管制中屬於「經濟誘因」的管制手段，如依照德國學者R.Hendler分類，環境特別公課可再細分為1．存粹行為誘導之環境特別公課；2．帶有生態上經費籌措目的行為誘導公課；3．存粹經費籌措之特別環境公課。

自德國聯邦憲法法院之判決分析，特別公課概念內涵可歸納出以下4點：1．特別公課之課徵不僅限於財政上之目的，可為追求特定經濟或社會目的而課徵；2．特別公課係用來實現特別之任務，其負擔義務人與該特別之任務間，相較於一般納稅大眾，有較密切之關聯；3．對特別公課的繳納義務人而言，國家無需為相對應之對待給付；4．特別公課之課徵，係以金錢給付義務與負擔理由間存在「特殊的法律上關聯」為基礎，而此要件亦為特別公課之合法性要求。綜合上述討論，特別公課大致可分析釐出六大特徵，即政策目的性、專款專用性、特殊法律上關聯性、被課徵群體特定性、非對待給付性與稅之補充性等，茲說明如下：

### 第一款 政策目的性

特別公課課徵之目的，乃是在達成某

項特殊國家任務或政策目的，而金錢收入之財政目的並非為其主要目的，至多僅為特別公課之附隨目的，是故，特別公課之課徵具有一定政策目的性，即以事物目的為主，並且以特殊政策目的為導向。

## 第二款 專款專用性

基於平等原則，特別公課既係向負有特殊群體責任之特定群體徵收，且目的在於達成特定政策目的，則其支出不應流入於一般國家財政收支，而必須朝向財政收支自主，並就該特定群體而為特殊運用，此即特別公課之專款專用特性。基於此項特性，特別公課在收支保管上，將受到預算者加以保留特定其用途，而朝向設置特種基金或設立專戶之方式而加以運用。至於何種方式最適合特別公課是另一個討論議題。

## 第三款 特殊法律上關聯性

特別公課之合法性標準之一，乃在於公

課給付義務與負擔理由間，必須存在「特殊之法律關聯」，即公課義務人之範圍與該公課所追求之目的間，必須存在有比一般人或其他群體更密切之「事物密切性」，特別公課義務人基於如此之特性，相較於一般人或社會上其他群體，而負有特殊之群體責任，故需負特別繳納之義務。

## 第四款 被課徵群體特定性

特別公課之課徵乃在於追求特殊政策目的之實現，因此其課徵對象，應限於對該政策目的具有事物密切性之特定集體成員，而非一般大眾，此係基於平等原則之要求，而此一特性不僅拘束特別公課之收入面需指向特定群體，亦拘束了國家對於其支出面之使用，亦即，特別公課之支出亦應支用於被其課徵之群體。

## 第五款 非對待給付性

特別公課義務人所以負擔金錢給付義務之原因，乃在於其對於國家特殊政策目的之實現，具有特殊責任，而應由國家藉此特別公課之課徵，來達成特殊政策之實現，是故，國家課徵特別公課並無個別授與公課義務人利益之目的。因此，特別公課並非屬於人民對於國家提供特別給付而為之對價，在本質上具非對待給付性。

## 第六款 稅之補充性

從稅之補充談原則，必須引入特別公課其特別根據乃在於預算周延性原則、全民負擔平等性，以及統籌統支等基本理念有所不足而須加以補充，因此，「稅之補充性原則」亦屬特別公課之特性之一。



(圖片／高遠文化)





## 第二項 「山坡地開發利用回饋金」意義與性質

台灣地區常因颱風降雨、陡峭坡度、破碎的地質，而頻頻發生災難性的山坡地災害。因此，中央政府為達成抑制山坡地開發速度之制約功能，以及減緩經濟發展與環境保護的衝突，由行政院農業委員會依據森林法第48條之1第2項規定，於2000年11月30日以（89）農林字第890156162號令訂頒「山坡地開發利用回饋金繳交辦法」9條規定，以作為政府管制山坡地開發利用依據，並以課徵山坡地開發者相當回饋金之公法的給付義務；本辦法復經行政院農業委員會以2007年3月1日農林務字第0961740228號令發布全文10條，2009年1月23日行政院農業委員會農林務字第0981740029號令修正發布第6、8、9條條文更具完備。

依據森林法第48條之1第1項（於1998年5月27日增訂）規定：「為獎勵私人或團體長期造林，政府應設置造林基金，其基金來源如下：（一）由水權費提撥。（二）山坡地開發利用者繳交之回饋金…（三）水資源開發計畫工程費之提撥…」、第2項：「…第2款回饋金應於核發山坡地開發利用許可時通知繳交，其繳交義務人、計算方式、繳交時間、期限與程序及其他應遵行事項之辦法，由中央機關擬訂，報請行政院核定之」，行政院農業委員會依上揭第48條之1第2項之規定，於2000年11月30日制定「回饋金繳交辦法」，其中第4條規定：「山坡地開發利用回饋金之繳交義務人，為前條山坡地開發利用之申請人」、第5

條規定：「本回饋金之計算方式，應依其開發利用程度之類別，以核定水土保持計畫時開發面積與其當期公告土地現值乘積6%~12%計算。…第1項類別及計算回饋金之乘積比率，由主管機關公告之」、第8條規定：「有下列情況之一者，視同已繳交本回饋金：（一）依促進產業升級條例辦理土地捐贈國有或繳交回饋金。（二）依森林法第48條之1第1項第1款、第4款提撥造林基金者。」

至於2007年農委會再修正本辦法時之草案，曾經提及本次修正重點為：

1·將計算回饋金之乘積比率從6%~12%修正為3%~12%，對於影響較小之山坡地開發利用行為，調降其應繳之回饋金金額，以減輕人民負擔。

2·另為考量農民福祉，凡從事農、林、漁、牧地之開發利用所需之修築農路，其路基寬度未滿4公尺且長度未滿500公尺者；從事農、林、漁、牧地之開發利用所需之整坡作業，未滿2公頃者；改善或維護既有道路者免課徵回饋金。

3·非屬集村興建之農舍，其建築面積在165平方公尺以下；依農業發展條例第8條之1規定取得同意容許使用之農業設施，其建築面積在330平方公尺以下或免建築執照者等5款，因其本質均屬農業使用，為達照顧農民之美意，列入免繳對象。

4·至有關山坡地開發利用類別及計算回饋金之乘積比率，仍由各地地方主管機關因地制宜訂定，並無修正。

農委會最後強調，山坡地開發利用回饋

金繳交辦法，係依據森林法第48之1條規定訂定，其立法意旨在於藉由收取回饋金之機制，抑制山坡地開發，以達成國土保安、水源涵養及減少天然災害之目標，並將所收取之回饋金，統籌運用於造林工作，以加強山坡地森林保育。目前尚有8縣市政府未依規自行公告山坡地開發利用類別及乘積比率，農委會將持續督促地方主管機關公告實施。

同時農委會再次強調，山坡地開發利用者繳交之回饋金，為造林基金之來源，此係國家基於一定之公益目的，對特定人民課予繳納租稅以外之金錢義務，性質上屬於「特別公課」。又國家基於一定之公益目的，對特定人民課予繳納租稅以外之金錢義務，涉及人民受憲法第15條保障之財產權，其課徵目的、對象、額度應以法律定之，或以法律具體明確之授權，由主管機關於授權範圍內以命令為必要之規範。該法律或命令規定之課徵對

象，如係斟酌事物性質不同所為之合目的性選擇，其所規定之課徵方式及額度如與目的之達成具有合理之關聯性，即未牴觸憲法所規定之平等原則與比例原則（大法官釋字第593號解釋參照）。

對於授權命令之部分，農委會認為符合「具體明確」之條件；且該辦法並未逾越法律授權之範圍與立法精神。理由為農委會主張於2000年11月30日以（89）農林字第890156162號令訂定發布山坡地開發利用回饋金繳交辦法，第1條即明定「本辦法依森林法第48條之1第2項規定訂定之。」，而森林法第48條之1第2項則規定略以：「前項第1款…；第2款回饋金應於核發山坡地開發利用許可時通知繳交，其繳交義務人、計算方式、繳交時間、期限與程序及其他應遵行事項之辦法，由中央主管機關擬訂，報請行政院核定之。」因山坡地開發利用回饋金繳交辦法係行政機關，基於法律授權所訂定之法規命令；故有關「山坡地開發利用」之回饋金繳交義務人「計算方式」、「繳交時間」、「期限」與「程序」及「其他應遵行事項」等辦法，由行政院農委會擬訂，並報請行政院核定，係基於法律授權發布之命令，乃屬「特定授權」；揆諸上開授權之目的、範圍及內容，亦符合「具體明確」之條件；且該辦法並未逾越法律授權之範圍與立法精神。同時，各縣市政府再依據山坡地開發利用回饋金繳交辦法第5條規定，公告類別及計算回饋金之成績比率，予以課徵山坡地開發利用回饋金。



圖片：高遠文化





2009年修正第6條、第8條、第9條，修正重點說明如下：

1·將由當地主管機關計算回饋金數額，修正為「主管機關」計算回饋金數額，以配合核定水土保持計畫之同級主管機關能計算回饋金。（修正條文第6條）

2·增列免繳交回饋金對象：

（1）屬依水土保持計畫審核監督辦法第3條第1款（修築農路）、第2款（整坡作業）或第4款（改善或維護既有道路）規定擬具簡易水土保持申報書者，因係屬與農業經營不可分，宜免繳交回饋金。（修正條文第8條第6款）

（2）依農業發展條例第8條之1第1項及第2項但書免申請建築執照之農業設施，其開發利用對山坡地整體之維護影響甚微，宜不收取回饋金。（修正條文第8條第7款）

3·為配合本辦法96年3月11日修正回饋金計算方式，爰修正過度條款之文字，明定96年3月1日修正施行前受理之案件，依修正施行前之規定計算，但修正施行後之規定有利於繳交義務人者，依有利於繳交義務人之規定計算，以資明確。（修正條文第9條）

## 第一款 山坡地開發利用回饋金解析

### 第一目 課徵主體

依據山坡地開發利用回饋金繳交辦法（以下稱本辦法）第4條規定：「山坡地開發利用回饋金（以下簡稱本回饋金）之繳交義務人，為前條山坡地開發利用之申請人。但

由政府機關興辦者不在此限。」因此本辦法課徵主體為山坡地開發利用之申請人，此申請人包括自然人或法人在內，惟政府機關則排除在外。

### 第二目 課徵客體

為本辦法第3條規定：「本辦法所稱山坡地開發利用，指依水土保持法施行細則第8條第1項規定各款，須擬具水土保持計畫之土地開發、經營或使用行為。」

山坡地開發利用回饋金繳交辦法第3條稱本辦法所稱山坡地開發利用，指水土保持法第12條第1項及第4項所定，應先擬具水土保持計畫或簡易水土保持申報書之行為。依水土保持法第12條規定，水土保持義務人於山坡地或森林區從事下列行為，應先擬具水土保持計畫，送請主管機關核定：從事農、林、漁、牧地之開發利用所需之修築農路或整坡作業；修建鐵路、公路、其他道路或溝渠等；開發建築用地、設置公園、墳墓、遊憩用地、運動場地或軍事訓練場、堆積土石、處理廢棄物或其他開挖整地。以上開發行為係屬必須擬具水土保持計畫或簡易水土保持申報書之開發利用行為，必對環境造成一定程度之衝擊，故必須依據本辦法繳交回饋金，以為衡平。惟實務上有計畫開發面積為0平方公尺之個案，申請簡易水土保持案例，為實開發行為之認定，並非本研究範圍。

至於開發之計畫面積認定「計畫面積」之定義一節，農委會於96年5月17日以農林務字第0961653927號解釋：（一）本辦法第5條第1項所稱水土保持計畫之「計畫面積」，

係指該計畫格式（二）計畫範圍之面積，等同於水土保持計畫審查收費標準第2條所稱之「計畫面積」，至於簡易水土保持申報書之「計畫面積」，則等同於本會2006年5月7日農授水保字第0961855679號公告修正該申報書格式之「計畫面積（開挖整地面積）」；據此，「計畫面積」應屬明確。（二）另本辦法修正前第5條第1項所稱之「開發面積」，應指水土保持法第12條第2項「目的事業主管機關核發開發或利用許可」之面積，就同一開發案而言，相當於其水土保持計畫之「計畫面積」。

另山坡地之定義則，以水土保持法第3條第3款所定之山坡地，次查水土保持法第3條第3款規定：「山坡地：係指國有林事業區、試驗用林地、保安林地及經中央或直轄市主管機關參照自然形勢、行政區域或保育利用之需要，就合於下列情形之一者劃定範圍，報請行政院核定公告之公、私有公地：

（一）標高在100公尺以上者。（二）標高未滿100公尺而其平均坡度在5%以上者。

### 第三目 課徵基礎

為本辦法第5條規定：「本回饋金之計算方式，應依其開發利用程度之類別，以核定水土保持計畫時之開發面積與其當期公告土地現值乘積6%~12%計算。」查課徵基礎為當期土地公告現值及開發面積，當期公告土地現值是指為每年7月1日地政機關公告之每平方公尺土地現值乘以移轉土地面積。至於乘積比率6%~12%，本辦法第5條第3項規定授權各縣市政府主管機關公告實施。

至於開發利用程度類別及計算回饋金乘積百分比率部分，桃園縣政府在2002年6月30日以府林字0910132551號公告「山坡地開發利用回饋金繳交辦法」第5條有關開發利用程度類別及計算回饋金乘積百分比率。而各縣市政府山坡地開發利用程度類別及計算回饋金乘積百分比，茲整理如表1。

### 第四目 繳納期間

修法前：第6條規定，水土保持計畫經主管機關核定後，應核算本回饋金數額，並應通知繳交義務人於一個月內至指定地點，繳交本回饋金。

修法後：水土保持主管機關核定水土保持計畫或簡易水土保持申報書前，屬應繳交本回饋金者，由當地主管機關計算本回饋金數額，通知繳交義務人於申領水土保持施工許可證或簡易水土保持申報書核可函前一次繳納。本條重點，主要是核可前繳納回饋金，避免核定水土保持義務人在未繳交回饋金，即因政府作業流程疏忽而同意山坡地開發利用行為。

### 第五目 減免條件

修法前：該修法前第8條規定，有下列情況之一者，視同已繳交本回饋金：（一）依促進產業升級條例辦理土地捐贈國有或繳交回饋金者。（二）依森林法第48條之1第1項第1款、第4款提撥造林基金者。

修法後：根據本辦法第8條（2000年11月30日制定）規定：「有下列情況之一者，視同已繳交本回饋金：（一）依促進產業升級條例辦理土地捐贈國有或繳交回饋金者。



表1 各縣市政府山坡地開發利用程度類別及計算回饋金乘積百分比表

利用程度 \ 縣市別	台北市	宜蘭縣	台北縣	台中縣	雲林縣	彰化縣	嘉義縣	高雄縣	屏東縣	桃園縣
探礦、採礦及其鑿井或設置有關附屬設施	8%	9%	9%	8%	9%	6%	9%	9%	10%	無
修建農路、溝渠或農路以外之其他道路	10%	9%	9%	10%	9%	10%	9%	9%	12%	12%
遊憩用地	10%	9%	9%	8%	9%	8%	9%	12%	10%	12%
開發建築用地	10%	9%	9%	8%	9%	8%	9%	12%	10%	12%
開發高爾夫球場、堆積土石或處理廢棄物	12%	12%	12%	10%	12%	10%	12%	12%	12%	12%
設置墳墓、納骨塔、寺廟、運動場地、訓練場地或其他開挖整地	12%	6%	6%	6%	6%	8%	6%	12%	6%	12%
其他經主管機關核定之水土保持計畫	6%	6%	6%	6%	6%	6%	6%	6%	6%	6%

（二）依森林法第48條之1第1項第1款、第4款提撥造林基金者。」或根據本辦法第8條（2007年03月01日修正）規定：「山坡地開發利用有下列情形之一者，免繳交回饋金：

（一）依促進產業升級條例辦理土地捐贈國有或繳交回饋金。（二）依森林法第48條之1第1項第1款、第4款提撥造林基金。（三）中央、地方各級政府機關及公立學校興辦者。

（四）依本辦法繳交回饋金之舊有建物，經主管機關認定屬原地及原範圍或面積內改建或修建。（五）已依農業發展條例繳交相當回饋性質之金錢或代金。」

### 第六目 專款專用基金

依據特別公課定義，特別公課此項負擔收入，基於平等原則之要求，實不應流向於一般國家財政收支，因為其係向特定之群體課徵，且由於其係為達成特定任務目的之需求，所以特別公課之收入與支出，必須朝向財政收

支自主，並且就該特定群體為特殊運用之性質，亦即所謂「專款專用」。

### 第七目 逾期繳交處理

山坡地開發利用回饋金繳交辦法係依據森林法第48之1條訂定，其第4條規定山坡地開發利用之申請人，為回饋金之繳交義務人。該義務人依法令負有公法上之金錢給付義務，如逾期未繳納，依據行政執行法第11條之規定，主管機關移送法務部行政執行處就義務人之財產執行之。

## 結論

台北高等行政法院95年訴字第01248號，認為課徵山坡地開發利用回饋金是特別公課。台北高等行政法院96年度訴字第3424號判決「按回饋金之課徵，是因為山坡地之開發利用，有礙於水土保持，對社會公共利益具有「外部性」，因此造成此種水土保持



妨礙之山坡地開發利用者，即負有防止責任，必須集資統籌作為造林基金（森林法第48條之1、山坡地開發利用回饋金繳交辦法第7條），以維護山坡地之安全，其課徵性質上為特別公課。」台北高等行政法院98年度訴字第1號判決「…又回饋金之課徵，是因為山坡地之開發利用，有礙於水土保持，對社會公共利益具有「外部性」，因此造成此種水土保持妨礙之山坡地開發利用者，即負有防止責任，必須集資統籌作為造林基金（森林法第48條之1、山坡地開發利用回饋金繳交辦法第7條），以維護山坡地之安全，其課徵性質上為特別公課。」

實務上，高等行政法院判決，認為山坡地開發利用回饋金性質既是屬於特別公課，而特別公課因具有六大特徵，即政策目的性、專款專用性、特殊法律上關聯性、被課徵群體特定性、非對待給付性與稅之補充性等，因此為了解山坡地開發利用回饋金繳交辦法實務操作是否屬於特別公課，未來可用六大特徵來加以檢驗。

同時根據上述表1資料分析，各縣市政府依開發類別規定乘積比率計算乘積比率不同，造成同樣開發行為但課徵不同回饋金額度。回饋金繳交辦法是以森林法第48條之1為法源，由農委會制定山坡地開發利用回饋金繳交辦法，再依據同法第5條第3項規定授權各縣市政府主管機關公告實施開發類別規定乘積百分比率，該授權內容及性質是否違反法律保留、明確性原則、法律授權原則及中央與地方權限事項劃分規定釋值得討論問題。

再者，根據山坡地開發利用回饋金繳交辦法第7條規定：「主管機關彙整收取本回饋金後，應即繳入中央主管機關所設置之林務發展及造林基金專戶儲存應用。山坡地開發利用案件涉及農業用地變更回饋金案件，主管機關應依農業發展條例第12條規定，將收繳之本回饋金二分之一存入中央主管機關設置之農業發展基金；餘二分之一存入中央主管機關設置之林務發展及造林基金。」根據條文規定，一部分山坡地利用回饋金不存入造林基金專戶應用，方法是否違反或有助於達成目的專款專用之要求，值得探討。

而山坡地開發利用回饋金繳交辦法主要目的在加強山坡地森林保育，但事實上愈深山地區公告現值愈低，甚至農業發展條例第12條規定偏遠地區免繳農業用地變更回饋金，反而有鼓勵深山地區開發之嫌，此舉是否違反比例原則（行政程序法第7條及憲法第23條）。上述幾個問題，筆者提出來拋磚引玉，希望能夠再更深入了解分析，並做為爾後研究重點。▲



（圖片／高遠文化）