

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第442號

上 訴 人 林敏雄

元利建設企業股份有限公司

上 一 人

代 表 人 蔡建生

共 同

訴訟代理人 陳孟嬋 律師

上 訴 人 兆豐國際商業銀行股份有限公司（即林敏雄、元利
建設企業股份有限公司之受託人）

代 表 人 張兆順

共 同

訴訟代理人 趙文銘 律師

被 上 訴 人 臺北市稅捐稽徵處

代 表 人 倪永祖

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國109年1月17日臺
北高等行政法院106年度訴字第1308號判決，提起上訴，本院判
決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、緣上訴人林敏雄所有臺北市○○區○○段1小段0地號等30筆
土地；上訴人元利建設企業股份有限公司（下稱元利公司）
所有同段2小段000地號等69筆土地，經被上訴人分別核課10
5年地價稅計新臺幣（下同）59,739,605元及49,719,852
元。又上訴人元利公司及林敏雄於民國100年8月18日以渠等
所有臺北市○○區○○段1小段000-0、000-0、000-0及000-
0地號等4筆土地（宗地面積各2,956m²、1,152m²、3,028m²
及1,304m²，渠等2人權利範圍各1/2，下稱系爭土地）自益
信託移轉登記予受託人即上訴人兆豐國際商業銀行股份有限

[illegible]

二、上訴人起訴之主張及被上訴人於原審之答辯及輔助參加人於原審之陳述，均引用原判決所載。

三、原判決駁回上訴人之訴，其理由略謂：(一)參本院106年度判字第414號判決理由，原審亦認同「土地公告現值之年度公告」為法規命令。對於「公告地價」，經內政部107年4月23日台內地字第1070415522號函釋略以：……公告地價係依平

01 均地權條例第15條……規定辦理，是以，公告地價為宗地單
02 位地價，其地價查估作業流程及性質與土地法之標準地價不
03 同，且公告地價為行政規則，非行政處分，自無土地法第15
04 4條規定之適用（標準地價異議處理程序）。再參本院107年
05 度判字第624號判決意旨，「土地公告現值之年度公告」為
06 法規命令，而公告地價為宗地單位地價，公告地價為行政規
07 則，非行政處分。故「規定地價」與「公告現值」性質上為
08 不同位階之法規。又地價稅，雖名為地價稅，然實為以土地
09 孳息為客體之孳息稅，而非以土地本身之價值作為稅捐客體
10 之本體稅，其所稱之「地價」應指將其孳息資本化所得之價
11 值，而非其交易價格。簡而言之，收益資本化率也就是不動
12 產的報酬率，係就未來收益還原為資本所採用之折現率；這
13 就是以土地孳息為客體之孳息稅。地價調查估計規則（下稱
14 估計規則）第4條明文地價調查應以買賣實例為優先，若無
15 買賣實例，始須調查收益實例，是規定地價程序兼容性所衍
16 生，且由於地價調查係為估定地價區段之區段地價，即一般
17 正常交易價格，故參考買賣實例本會較參考收益實例來得便
18 捷而準確，而輔助參加人就地價調查應先予調查買賣實例之
19 行政法上作為義務，並無違誤。且再從地價理論觀之，因市
20 場地價係等於收益地價與期待價值之合計，調查土地之買賣
21 實例當屬規定地價程序中，較為優先之事項。(二)關於地價評
22 議之組織：按地價及標準地價評議委員會組織規程第2條至
23 第4條規定可知，地價之評定，係經由臺北市地價及標準地
24 價評議委員會（下稱地評會）所作成，其特性在於經由不同
25 屬性之代表，根據不同之觀點，獨立行使職權，共同作成決
26 定，即採「合議制」，除有恣意或違法判斷情事而得由司法
27 審查外，應享有判斷餘地。且地評會之性質為任務編組而成
28 立之委員會，並非司法院釋字第527號解釋之地方自治團體
29 所屬機關。又地價及標準地價評議委員會評議會議作業規範
30 第3點、第4點、第6點規定，地評會於正式評議前，得經輔
31 助參加人簡報資料，瞭解輔助參加人所為地價調查作業之程

01 序進行是否有誤，如認有修正之必要，亦得提出，經出席委
02 員2人附議及過半數即得決議修正。除有其他積極事證，自
03 難以評議時間之長短即認定未實質審查。(三)關於地價之調
04 查：土地法施行法第40條授權主管機關就平均地權條例第15
05 條規定地價之程序自行規範，且於估計規則第1條第2項明定
06 不得違背平均地權條例之相關規定，是回應我國土地稅之規
07 範體系之歷史背景。故上訴人稱估計規則違反授權明確性及
08 租稅法定主義者，是對法治史之誤解，認為土地稅法與平均
09 地權條例非估計規則之母法，是忽略政府遷臺為貫徹平均地
10 權實質意義，而僅以外觀形式上為判別，當無可憑。如同本
11 院107年度判字第624號判決意旨，現行土地稅法制就稅基之
12 量化，存在立法缺漏「……地價稅與土地增值稅之稅基量
13 化，其估價標準應有所差異。其中地價稅之稅基量化，應以
14 『土地在同一稅捐週期內，因使用收益所得獲致之潛在收益
15 總量』為準。而土地增值稅之稅基量化標準，在收入部分，
16 原則上應採取「土地實際交易價格」……我國現行土地稅法
17 制之立法缺漏在於：沒有明文規定「規定地價」與「公告現
18 值」之上述估價判準；前者要以「土地在稅捐週期內如有使
19 用可獲致收益之總量」為準；後者要以「土地交易市價」為
20 準等語。有關公告土地現值與公告地價，本是兩件事，規定
21 地價乃係為掌握土地之價值（比較側重收益地價），裨益實
22 踐平均地權（照價徵稅、照價收買），而公告現值則係為掌
23 握土地之交易地價，兩價作用及目的並不相同。而我國以公
24 告現值一定比例推估公告地價之方式，實則即係在不考慮土
25 地增值的期待價值實現下，以市場地價一定比例推估土地之
26 收益地價，此於經驗法則（就買賣價格或收益價格而言，是
27 查證及計算而獲取，而買賣實例或收益實例就是以查證為
28 主，且買賣價格或買賣實例之查證，要較收益價格或收益實
29 例之查證，要便捷許多）及估價方法上有其合理性（估計規
30 則第14條規定以買賣實例估計土地正常單價方法，原則上判
31 定買賣實例情況，非屬特殊情況者，買賣實例總價格即為正

常買賣總價格。而同規則第16條規定，以收益實例估計土地正常單價之方法，依不動產估價技術規則第三章第二節規定辦理）；顯然實務上運作有其特定之內涵及其工具性的規範意義，故不能僅由平均地權條例中關於「規定地價」與「公告現值」之評價方式不同，而認為本案地價稅之核課有違實質課稅原則及課稅法定主義。又地評會委員就公告地價評定原則，應依法就當年土地現值表、前次公告地價、地方財政需要、社會經濟狀況及民眾地價稅負擔能力等因素辦理評定，此係因地評會之任務乃在把關地價人員為估價作業之合法性，且因此已為地價稅或土地增值稅「稅基」量化之最後確認，及考量區段價法所偏重追求稽徵效率之傾向，上開各項評定原則乃帶有化約考量被上訴人轄區內所有土地所有人之經濟負擔能力之功能，合於憲法上量能課稅原則之意旨。是故「規定地價」與「公告現值」之估價判準即使不同，也無損於地價評估應就當年土地現值表、前次公告地價、地方財政需要、社會經濟狀況及民眾地價稅負擔能力等因素辦理評定之，輔助參加人落實上開5項「當年土地現值表、前次公告地價、地方財政需要、社會經濟狀況及民眾地價稅負擔能力」等因素辦理評定，自無違誤。(四)關於土地使用之評價：因為資源的整合，本於理性而自利的經濟學思維之下，原則上合則有利，資源之加總及整合後效益之評估，關於數筆土地合併之共同開發事件，當然要以合併後之土地利用為評估，參照不動產估價技術規則第84條第1項前段規定：「數筆土地合併為一宗進行土地利用之估價，應以合併後土地估價，……」輔助參加人以此作為其他影響地價因素之一，當無疑義。雖內政部依估計規則第21條第4項訂有「影響地價區域因素評價基準」，而於92年將「房屋建築現況」於第2點規定刪除，然估計規則第9條第1項，稱第3條第2款所定「影響區段地價之因素」仍然包括房屋建築現況，故輔助參加人將系爭土地經整合而共同興建房屋之房屋建築現況予以參酌，亦不能逕認為違法。關於土地利用計畫體系，有

01 整體性之「分區與用地規劃（如都市計畫）」其次是建置於
02 分區用地下之「開發管理（如土地使用分區管制下的開
03 發）」，而後為個別的建築秩序之控管「建築秩序（個別之
04 建築執照及使用執照的管理）」等三個層次，容積率係依附
05 分區規劃作為其實質規範內涵，此當係指法定容積率。而上
06 訴人稱為建築設計配合或得以對價換取等，應係指法定容積
07 率外，政府機關為求政策推動，所另外給予之容積獎勵，並
08 加計原法定容積率後所得之允建容積率。關於法定容積率，
09 是土地使用管制（分區規劃）之層次；而關於允建容積率則
10 屬開發管理之層次，兩種層次不同，無由相提並論。允建容
11 積率是在法定容積率外，再給予之容積獎勵下所得之容積
12 率，純屬政策推行之激勵處遇措施，也可以說允建容積率是
13 交換來的，故允建容積率高低排序僅呈現代價之多寡，無涉
14 於無端之差別待遇。故上訴人以該排序指摘輔助參加人劃分
15 地價區段係差別待遇，當屬無稽。另法定容積率是「土地使用
16 管制」的考量，而允建容積率是「土地利用現況」的範圍，
17 而土地使用管制與土地利用現況是不同層次的評價因素，
18 當然無關重複評價之問題。(五)關於劃分地價區段：輔助
19 參加人所提之大安鄉鎮市區買賣實例調查估價表（編號0013
20 4，地價區段號110、000-0）係因大安區105年第000-0地價
21 區段，係屬有買賣實例之地價區段，且因此買賣實例同時跨
22 越2個以上即大安區105年第000-0及第110號地價區段（地價
23 區段號始記載為110及000-0），而此有買賣實例之地價區
24 段，該買賣實例係地上有區分所有建物者，買賣實例為其中
25 部分層數或區分單位者，應按估計規則第14條第1項第3款之
26 計算程序求取其土地正常單價。系爭土地所屬地價區段既為
27 無買賣實例之地價區段，自不適用估計規則第14條規定，而
28 係依同規則第21條第1項第2款規定之程序為之。關於上訴人
29 以地評會107年第69次會議之決議反推輔助參加人105年地價
30 調查關於劃分系爭土地地價區段違法一節，因地評會第69次
31 會議決議顯然僅適用於107年地價調查作業之程序，本不得

01 以此當然推翻輔助參加人於107年以前所為之地價調查作業
02 程序；或指摘其於法有誤，上訴人所言不足為採。(六)關於估
03 計區段地價：1.上訴人主張輔助參加人在本案中提出之105
04 年度第12、44、49、000-0地價區段之地價區段勘查表在
05 「發展趨勢」、「其他影響因素」等欄位均為空白，輔助參
06 加人顯未依據估計規則第9條第2項確實進行勘查及填寫者。
07 就上訴人所指地價區段勘查表中「發展趨勢」之欄位，即係
08 該條第1項所定考量因素，被上訴人就此已有斟酌記載，惟
09 此因其涉輔助參加人作成意思決定前，內部單位之擬稿或其
10 他準備作業，且可與基礎事實分離，故依法將其遮掩，而非
11 自始未為填寫。至於「其他影響因素」部分，參同規則第18
12 條第1項所指「影響地價區段劃分之影響地價因素」，則屬
13 「劃分地價區段」之判斷所參酌之因素，而非「估計區段地
14 價」所參酌者，故尚須個案決定是否記載。另就影響區段地
15 價因素中所稱之「其他影響因素」，係輔助參加人依同規則
16 第21條第1項第2款、第24條第1項第9款所訂定之「臺北市中
17 級住宅用地影響地價區域因素評價基準明細表」，製作本件
18 「影響地價區域因素明細表（中級住宅用地）」中之其他影
19 響因素欄位，將基準地價區段與目標地價區段之各細項相
20 比，藉以修正估計目標地價區段之區段地價，這是「估計區
21 段地價」所參酌之影響因素，並非屬「劃分地價區段（同規
22 則第18條）」之判斷所參酌之影響因素。上訴人似將劃分地
23 價區段有關「地價區段勘查表」中之「其他影響地價因
24 素」，與區段地價估計所用之「影響地價區域因素分析明細
25 表」中之「其他影響因素欄位」誤認為相同。然地價區段劃
26 分時係由地價人員考慮轄區內各筆土地因各種地價因素如何
27 劃為各地價區段，與嗣後特定屬無買賣實例之目標地價區
28 段，需以基準地價區段，按影響地價區域因素評價基準明細
29 表（即前開臺北市中級住宅用地影響地價區域因素評價基準
30 明細表）修正估計目標地價區段之區段地價，其依據並不相
31 同，上訴人似又將二者混淆並用以指摘，當無足採。2.內政

01 部訂有影響地價區域因素評價基準附件一「影響住宅用地區
02 域因素評價基準表」，惟該表係供各地方直轄市或縣（市）
03 地政機關作為訂定影響地價區域因素評價基準明細表之參
04 考，各地方主管機關得於該表架構下，視各地方情形訂定符
05 合地方需求之影響地價區域因素評價基準明細表。故輔助參
06 加人自得就影響地價區域因素評價基準附件一「影響住宅用
07 地區域因素評價基準表」所規定之各項目（包含發展趨勢及
08 其他影響因素）訂定符合臺北市地方需求之臺北市中級住宅
09 用地影響地價區域因素評價基準明細表。而就此，估計規則
10 （法規命令）是依土地法施行法（法規）第40條規定訂定
11 之，且所為之地價調查估計，應符合平均地權條例有關規
12 定；故「臺北市中級住宅用地影響地價區域因素評價基準明
13 細表」應歸屬業務性或細節性之行政規則。本此，上訴人稱
14 影響地價區域因素評價基準附件一「影響住宅用地區域因素
15 評價基準表」有關發展趨勢及其他影響因素之欄位係屬空
16 白，即得認為內政部無意將其作為估計規則第21條第1項第2
17 款之評價基準項目，是誤解法規之層級所致。甚至進一步質
18 疑輔助參加人基於業務上需要所為細節性之規劃，而訂定之
19 相關最大影響百分比（如發展趨勢及其他影響因素最大影響
20 百分比），而主張已逾越估計規則第21條第4項及內政部訂
21 定之影響住宅用地區域因素評價基準表（性質上屬作業性行
22 政規則）者，亦無所據。3.上訴人稱輔助參加人將「其他影
23 響因素」列為「地價修正因素」，其中使用強度、房屋現
24 況、建築規劃設計、宗地配置狀態、金融機構之有無及數量
25 等項目，均顯有與其他項目重複評價之違誤者。法定容積率
26 是「土地使用管制」的考量，而允建容積率是「土地利用現
27 況」的範圍，而土地使用管制與土地利用現況是不同層次的
28 評價因素，當然無關重複評價之問題。而以基準區段與目標
29 區段土地實際使用強度高低及其與法定容積率之差異來衡
30 量，與同表「土地使用管制」欄位之細項「容積率」係單純
31 以基準區段與目標區段之法定容積率來衡量並不相同；就同

表「其他影響因素」欄位之細項「房屋現況」或「建築規劃設計」，上訴人稱違反估計規則第14條第1項第3款，及內政部103年7月7日訂定之影響地價區域因素評價基準，已如前述這些都還在同一法規命令估計規則第9條第1項針對同規則第3條第2款所定「影響區段地價之因素」之明文範圍內。而就「其他影響因素」欄位之細項「宗地配置狀態部分」，此係指基準地價區段與目標地價區段中各建築基地是否方整及面積、規模之大小等，並非上訴人稱與建物規劃設計重複，自無所謂判斷上重複評價之瑕疵。而就「其他影響因素」欄位之細項「金融機構之有無、數量」，此與該基準明細表之「公共建設」欄位之細項「接近服務性設施的程度」，兩者一為數量多少之考量、一為是否及時可及性之考量，雖稱量變到某一程度後會發生質變現象，但一般而言質與量是不同類型之評價，自非判斷上重複評價之瑕疵。4.上訴人稱目標地價區段與基準地價區段，均非以相同之交通設施作為比較對象、比較對象不同、基準不同、評價欠缺比準性，且交通距離亦有量測不正確之情事云云。「有買賣或收益實例估計正常單價之區段」始可為「基準地價區段」。依估計規則等法令，就「區段地價估價報告表」內目標地價區段與基準地價區段之優劣等級，係依各該區段「地價區段勘查表」內之等級填載，並依臺北市影響地價區域因素評價基準明細表所訂規定計算各細項修正百分比，處理所選取「有實例，而可以估計正常單價，之區段」為基準，而修正估計目標區段之地價。況且，105年目標地價區段與基準地價區段位置與範圍並不相同，鄰近細項標的、距離自亦有所差異，就不同基準之事項，才有選取基準地價區段，而修正估計目標地價區段之區段地價之作業。而其間正是因按「影響地價區域因素評價基準表」及「影響地價區域因素評價基準明細表」，考量價格形成因素之相近程度（即輔助參加人所訂計算各細項之修正百分比）修正估計目標區段之地價。故上訴人所言，純屬其主觀臆測而起，當無足採。至於上訴人所稱大安森林

01 公園捷運站位置未改變之情況，從105年0.2公里於107年增
02 為0.35公里云云，距離之變動，是因以最近距離（邊緣起
03 算）或以區段中心點（中心起算）距離量測之差異，但此項
04 影響地價區域因素優劣等級之判斷（均最優），並無差異；
05 且第44號地價區段於本件105年公告地價作業非為基準地價
06 區段，亦無由論述其違法，則上訴人所稱仍無足採。(七)關於
07 土地漲價之幅度：系爭土地102年公告地價為143,000元，10
08 5年公告地價則為323,000元，上訴人以102、105兩年度之公
09 告地價相除之數，得出其所稱系爭土地105年公告地價調幅
10 為226%（ $=323,000 \div 143,000 \times 100\%$ ），並再以226%除以
11 輔助參加人所提出105年公告地價平均漲幅30.38%，而得出
12 其所稱系爭土地105年公告地價為臺北市105年公告地價平均
13 調幅30.38%的7.5倍〔 $2.26 \div 0.3038 = 7.44$ （小數點取至第
14 二位）〕，所用226%與30.38%是兩種不同的觀察基礎。輔
15 助參加人所稱調漲幅度係以「前後兩年度之公告地價差額除
16 以前年度之公告地價」所得之數據，則系爭土地105年公告
17 地價調漲幅度為125.87%（ $=323,000 - 143,000 \div 143,000 \times 1$
18 00% ），故即使上訴人之幅度有所失真，但輔助參加人計算
19 之結果仍有4倍之差距。又系爭土地從調幅方面作比較，系
20 爭土地105年公告地價調整幅度較毗鄰土地為高（不到1
21 倍），9年來公告地價之總調幅較毗鄰土地為高（不到1.5
22 倍），但卻不是數倍之多。而系爭土地位於臺北市之中心，
23 前有大安森林公園、假日花市、假日玉市、捷運及高架道
24 路，生活機能極佳，公告地價之漲幅較高也是正常；而高效
25 率或高價值的土地利用，將提高土地之價值，是一般人所得
26 預見之常情，系爭土地因利用關係，而至105年公告地價調
27 整幅度較毗鄰土地為高，當屬常情。從地價理論而言，「市
28 場地價係等於收益地價與期待價值之和」（參見殷章甫著
29 「土地稅」），故客觀上已得按相關規範為使用期待之可能
30 時，即屬於期待價值，而應認該土地所有人已具備「應有收
31 益」能力，此時課稅自無違實質課稅原則。上訴人稱系爭土

地尚在開發中，尚待成本回收，更無實際收益可言，惟此與上開學者殷章甫之市場地價的理解不同，系爭土地已表徵上訴人之經濟上能力（擁有收益地價與期待價值），不因系爭土地尚在興建中而減損；且地價稅亦屬「對物稅」，並不考慮土地所有人之生活關係、家庭關係或持有土地所連結之負債關係，換言之與土地利用關係，所衍生之收益地價與期待價值就會影響到土地所有人如上訴人之經濟上能力，而有繳納地價稅之期待可能性，上訴人主張系爭土地正興建地上建物中，而無納稅之經濟能力者，自無足採。(八)上訴人林敏雄所有臺北市大安區金華段1小段0地號等30筆土地；上訴人元利公司所有同段2小段000地號等69筆土地，及併同計算地價總額之系爭土地之調查估計、評議及公告地價作成程序並無認定事實錯誤或違反相關法定程序之瑕疵，且決議結果既屬該委員會依法令所為之專業判斷，自應予以尊重，尚難認有違反租稅法定原則、比例原則、平等原則之情事。而上訴人認為最關鍵部分，是參酌本院107年度判字第624號判決意旨「我國現行土地稅法制之立法缺漏在於：沒有明文規定『規定地價』與『公告現值』之估價判準（前者要以『土地在稅捐週期內如有使用可獲致收益之總量』為準；後者要以『土地交易市價』為準。不過在法律解釋上應貫徹前開法理原則。」認為輔助參加人應參考毗鄰地價區段之收益實例，而有義務為重行評定系爭土地105年度之公告地價，然此係對輔助參加人課予特定行政處分之義務，為原審所不採。關於上訴人之爭執重心均經原審整理並諭知兩造及輔助參加人為適切之攻擊防禦，而基於「公告地價（即平均地權條例所稱之規定地價）」是在現行地政及稅捐稽徵實務上之作用主要是作為土地所有人申報地價之參考，其公告時對土地所有人尚未發生直接影響，而在稅捐稽徵機關按照申報地價編造之地價冊及總歸戶冊計算地價稅稅基、依法徵收地價稅時，始對土地所有人發生直接、實際之法律效果，故宜許土地所有人在對地價稅課稅處分不服提起爭訟時，一併主張公告地價

違法之審查（不含不當之審查），由原審一併審查公告地價之作成有無違法。但此，仍著重於程序上之審查，而對實質之評價，如涉及行政專業部分而依法享有判斷餘地者，原審則採較低密度或有限之審查；但就上訴人所質疑者，仍列為爭議事項處理之；故原審並不迴避有關係爭土地105年公告地價之審查，但現行實務關於平均地權條例第二章規定地價之職責劃歸輔助參加人，而關於土地稅法第二章地價稅之職責劃歸於被上訴人，這樣政府的分工制度下，似乎亦無法以被上訴人為當事人適格之機關，而由輔助參加人為輔助參加機關，由法院逕以判決之方式，將此公告地價作為撤銷之訴之客體，或命輔助參加人應參考毗鄰區段之收益實例，而為重行評定公告地價之課予義務訴訟，均此敘明等語。

四、上訴意旨略謂：(一)通觀平均地權條例全文，申報地價、公告地價，僅出現於第二章「規定定價」（第13條至第16條）、第三章「照價徵稅」（第17條）、第四章「照價收買」，再與其他章節無關，顯然專供課徵地價稅、稅基之用，尤其為免地主申報地價過低，而賦予政府「照價收買」之高權予以箝制，對人民財產權規制效果影響甚鉅，當應從嚴審查輔助參加人是否確實遵守關於公告地價之相關規定，以維憲法保障之人民財產權。次按估計規則第1條規定可知，該規則係由土地法施行法授權訂定，非平均地權條例授權訂定，則將之適用於平均地權條例所規範之公告地價、公告現值作業，違反法律保留原則、授權明確性原則。(二)由於「公告地價」一經公告，即為土地所有人申報地價之基準，故依鈞院106年度判字第414號判決所採之判準，「公告地價」應非「對人民不生外部拘束力」之行政規則；另因規定地價程序最後將「計算宗地單價」，公告地價之規範主體事實上可得特定，故亦應不屬於對多數不特定人民為抽象規定之法規命令。因輔助參加人公布105年公告地價時，即對上訴人及被上訴人發生規制效力，上訴人若不依期間申報地價，將自動以公告地價80%作為其申報地價，被上訴人即應據此核定地

01 價稅，同受拘束；但申報地價若未滿公告地價80%時，即得
02 照價收買上訴人系爭土地，從而人特定、事具體、具備規制
03 效力，則公告地價應為行政處分，而非法規命令或行政規則。
04 且從實證法定義而論，公告地價（宗地單價）之性質，
05 似應為行政處分。原判決僅依內政部107年4月23日台內地字
06 第1070415522號函，逕論公告地價屬於行政規則，非屬行政
07 處分，毫無任何說理，有判決不備理由及推理跳躍而違反論
08 理法則等違背法令。(三)地價稅係以土地孳息為客體之孳息
09 稅，而非以土地本身之價值作為稅捐客體之本體稅，其稅基
10 的評價，不可被「地價」之稱謂誤導，理解為其交易價格，
11 而沒有正視應是將孳息（租金）資本化計得之土地價值。而
12 在調查、估計公告地價時，應蒐集、調查土地收益資料，考
13 量土地之收益價值、參考土地收益實例後決定之，不得逕以
14 買賣資料、交易價格作為推估之基礎。否則推估之結果，勢
15 必與土地平均生產力（租金）不相當，並與租賃市場脫鉤。
16 本件公告地價之查估，輔助參加人應調查土地之收益價格、
17 收益實例，不得逕以買賣實例查估之依據；在估計區段地
18 價、選擇基準地價區段時，亦不應未調查、確認與系爭土地
19 毗鄰之地價區段是否有收益實例可做為基準地價區段，即逕
20 選取與系爭土地距離較遠、有「買賣實例」之地價區段作為
21 基準地價區段。至於估計規則第4條第1項規定，則屬牴觸租
22 稅法律主義及平均地權條例第15條第1款，增加平均地權條
23 例第15條第1款所無限制之規定，應屬無效。在公告地價之
24 評定上，僅以容易取得之買賣實例作為地價估計之資料，縱
25 使在求得公告現值後按一定比例推估公告地價，仍無從真實
26 反應土地之平均生產力，不僅違反量能平等原則及實質課稅
27 原則，且在臺灣不動產交易價格與不動產應有收益已不再是
28 正常連動的情況下〔全球房地產指南（Global Property Gu
29 ide）參照〕，再以與地價稅本質上無關之買賣實例作為公
30 告地價（土地應有收益價格）之推估依據，亦有違反不當聯
31 結禁止原則之疑義。則本件地價稅之課徵，不符合地價稅之

事物本質，原判決未察，已牴觸憲法第19條規定及租稅法律主義，有判決違背法令。原判決應調查卻未調查系爭土地之「孳息」（客觀淨收益）究為多少，且似認買賣價格，藉收益價格乘上收益率，得出客觀淨收益（客觀淨收益÷收益資本化率＝收益價格），「市場地價係等於收益地價與期待價值之和」，得作為公告地價是否未違反過度負擔原則、量能課稅原則之檢驗標準（應納稅額與客觀淨收益相較、未造成人民過度負擔）。然由此反證，原判決顯然知悉「收益地價」「小於」「市場地價」乃為常態。又「收益法」依不動產估價技術規則第38條第1項、第4項，必先「蒐集勘估標的與其特性相同或相似之比較標的最近3年間總收入、總費用及收益資本化率或折現率等資料」、「前條蒐集總收入資料，得就其不動產之租金估計之，以確認總收入資料之合理性。」但原判決並未調查「任何一筆」「收益實例」、「總收入資料」、「不動產之租金」、「合理之收益資本化率」、無法確定「合理之收益地價」究為多少？是否足以負擔稅額？是否未造成人民過度負擔？況原判決根本未依平均地權條例第15條，調查系爭土地附近實際之「收益價格」，亦未調查「收益資本化率」，無從檢驗系爭土地「客觀淨收益」是否足以繳納地價稅而不造成人民過度負擔？遽以「參考買賣實例本會較參考收益實例來得便捷而準確」、「市場地價係等於收益地價與期待價值之和，故客觀上已得按相關規範為使用期待之可能時，即屬於期待價值，而應認該土地所有人已具備『應有收益』能力，此時課稅自無違實質課稅原則」云云，顯有應調查證據但未調查之違法、理由與證據不相合適之判決理由不備、判決理由矛盾之當然違法。再者，稅捐稽徵經濟只能在不違反租稅法律原則、量能課稅原則時加以考量。原判決另以買賣價格之查證，相較收益價格，要便捷許多，考量區段價法偏重追求稽徵效率之傾向為由，認為以公告現值一定比例推估公告地價之方式，合於憲法上量能課稅原則，顯為捨本逐末，將「稅捐稽徵經濟原

則」，凌駕於「量能課稅原則」之上，將「實然」當成「應然」（「現實存在違法現狀」，遽認為「合法應然」狀態），適用法規顯有不當。另輔助參加人未製作「公告地價」之相關法定文件，逕以公告土地現值之一定比例決定系爭土地之公告地價，係將表彰財產交易價值、財產交易性質之公告現值一定比例，作為應有收益課稅之基礎，而非以實際收益能力作為課稅基礎，違反平均地權條例第15條及地價稅為收益稅，以應有收益為稅基，非以財產本身價值作為稅基之一般法律原則。原判決認輔助參加人未另行製作公告地價所需之資料、調查收益實例，依平均地權條例施行細則規定，公告地價逕行參考公告土地現值表之28%訂定，並未違法，顯有判決理由矛盾及不適用法規或適用不當之違背法令。(四)上訴人購入系爭土地後，至原處分做成前，「無」買賣且「地價並無變動」，並無「地價與毗鄰地區有明顯差異」或「平均容積率高於毗鄰地區」。故無需自原所屬第44號（一般路線價）、第176-7號（裡地價）劃為第176-7號單獨地價區段，反應分別將「住三之二分區土地（000-0、000-0地號）」劃屬「一般路線價」之第44號地價區段；將「住三分區土地（000-0、000-0地號）」劃屬「裡地價」之第000-0地價區段，但輔助參加人違法以平均法定容積率（278%）、臨路條件（70M）、房屋建築現況（31、35樓）等多優於毗鄰地價區段云云為由，將系爭土地4筆劃分為1筆「單獨地價區段」（第176-7號地價區段），無法律依據，並違反輔助參加人之行政慣行、平均地權條例第15條「規定地價係土地之買賣或收益價格」（非建物價格）、不動產估價技術規則第84條第1項、估計規則第14條、第15條、第9條、第18條、第19條、影響地價區域因素評價基準第2點，原判決就該違法事項，未附理由說明逕予不採，顯有判決未附理由之當然違法，分述如下：1.按臺北市實施地價調查估計作業規定第四點（二）5.（10）A，土地「使用分區」為影響地價之「主要因素」，在劃分區段前，應先確定是項資料有無

變動，以合理劃定區段界線。且無論是輔助參加人另案提出「全部」之「買賣實例調查估價表」，或內政部頒佈的「買賣實例調查估價表」，「表格均預設」「同一利用」「數筆土地」，需依「不同使用分區」「劃分地價區段」並「分別估價」，可見輔助參加人就「同一使用」但「不同使用分區」土地，「劃分地價區段」之「行政慣行」乃係「劃為不同地價區段」。次按不動產估價技術規則第84條第1項規定，縱使土地合併利用、合併估價，仍應依合併前之價值，分算各筆土地價格，地價並不相同，並無劃為「相同、單獨地價區段」之理由。輔助參加人所述「地價區段劃分方式係採全市通案性原則，而參酌不動產估價技術規則第84條有關數筆土地同一利用採合併估價之概念」云云，顯與證據不符，且其將不同使用分區之系爭土地，劃為單獨地價區段，違反輔助參加人行政慣行及不動產估價技術規則第84條第1項。

2. 輔助參加人主張系爭土地105年應劃為單獨、同一地價區段另一理由：「系爭土地於95年3月間由國有財產署以每坪274萬元售予新光人壽保險股份有限公司」、「97年以每坪單價406萬元再售予林敏雄等，該等成交價格與毗鄰地區已有明顯差異」云云，然前二筆買賣，分別為公開標售或延續標售價格墊高而來，為估計規則第7條第8款明示：「公有土地標售、讓售」不應採為買賣或收益實例之情形，不應作為系爭土地考量因素。況95、97年轉售價格，「已在96年」辦理公告現值作業時斟酌，作為系爭土地分別劃屬第44號（一般路線價）、第176-7號（裡地價）不同地價區段之理由，有輔助參加人108年3月19日府地價字第1086004823號函檢附訴願答辯書可稽，不應在105年或之後年度「再次被重複考量」。準此，輔助參加人之主張亦有違反估計規則第7條，及「相同事項、重複評價」之違法。原判決未說明理由何以不足採，遽認未違法，顯有判決未附理由之當然違法。況不應昨是今非，將96年認為「應劃」「不同」地價區段之理由，矛盾作為105年應劃為單獨、同一地價區段之理

01 由。且系爭土地105年「無」地價與毗鄰地區有明顯差異，
02 而需自原來所屬第44號（一般路線價）、第176-7號（裡地
03 價）劃為第176-7號單獨地價區段之理由。3.關於「平均容
04 積率」部分，通觀估計規則全文，並無「平均容積率」此項
05 標準或用語，反而同規則第19條明文規定：「地價區段之界
06 線，應以地形地貌等自然界線、道路、溝渠或『使用分區之
07 界線』或適當之地籍線為準」，益證輔助參加人所辯「平均
08 容積率」高於毗鄰地價區段，應劃為同一地價區段，並無法
09 律依據，顯然違法，此觀輔助參加人提出之「買賣實例調查
10 估價表」「無一採用平均容積率」，反而分別不同使用分區
11 容積率，劃分不同地價區段，並依所占不同使用分區面積比
12 例，分別估價亦明。4.關於「臨路條件（70M）」部分，系
13 爭土地中「住三之二」使用分區部分與一般路線價之第44號
14 地價區段土地，自始即同樣鄰接70米建國南路，當無反以此
15 自第44號地價區段單獨劃出之理。5.關於「房屋建築現況」
16 部分，姑不論105年時尚未完工、領取使用執照，根本無從
17 據以比較。雖估計規則第18條將「房屋建築現況」列為劃分
18 地價區段考量項目之一，但顯然將「建築物之價格」，考慮
19 在「土地價格之內」，違反同規則第14條土地估價應將「建
20 物價值減除」之原則。土地法施行法第40條關於地價調查估
21 計之估價方法，係授權中央地政機關定之，而非地方，輔助
22 參加人僅為中央主管機關地價規定之執行者，當應依內政部
23 制訂之「影響地價區域因素評價基準」第2點、第3點執行。
24 內政部103年間修正發布之影響地價區域因素評價基準第2點
25 規定，已將「房屋建築現況」等文字刪除，明顯有意禁止將
26 「房屋建築現況」作為評價土地之因素，而影響地價區域因
27 素評價基準既屬特別為估計區段地價而設計，依法規適用應
28 從具體到抽象之法理，自應優先適用之，亦即在公告地價之
29 評估，不得增加母法所無限制將「房屋建築現況」列入考
30 量，否則即屬違反法律保留原則，未依法行政。準此，輔助
31 參加人無論是「劃分地價區段」，或依「影響地價區域因素

分析明細表」評估系爭土地之基準地價區段，既將法所不許納入土地價值評估之「房屋建築現況」作為考量項目之一，顯屬違法。(五)按估計規則第21條第1項第2款規定，得作為基準地價區段者，除了應為「有實例，而可以估計正常單價，之區段」外，更必須是從「鄰近或適當地區」選取出來之地價區段。在決定土地地價時，應首重「土地之位置」，則於選取基準地價區段作為比較之基礎時，應注重基準地價區段與目標地價區段之地緣關係，且解釋上，「鄰近地區」應優先於「適當地區」；且所謂「鄰近」，又應以「毗鄰」者最為優先，如此選取之基準地價區段始較具備可比較性，且使地價查估結果符合不動產價值首重其位置之特色，並有利於維持同一地區間地價之平衡（鈞院84年度判字第1163號判決參照）。上訴人並主張，輔助參加人選取基準地價區段時，捨棄與系爭土地毗鄰之第44號、第000-0地價區段，逕選取與系爭土地距離甚遠之第12號、第49號地價區段作為基準地價區段，有明顯違法、恣意情形，且按輔助參加人所選擇之基準地價區段之地價修正、估計後，系爭土地公告地價高達323,000元，相較於毗鄰土地公告地價115,000元，顯然不符合毗鄰或鄰近地區之地價應符合均衡、合理之原則。然原判決對此全然未予審查並在理由敘明，有違反行政訴訟法第189條規定及判決不備理由之違背法令，且顯然偏廢「鄰近或適當地區」之要件，有判決不適用法規或適用不當之違背法令。又內政部公布之「影響住宅用地區域因素評價基準表」，各項「主要項目」均有最高上限百分比，觀諸輔助參加人107年公告地價案提出事後製作之「選取基準地價區段及毗鄰地價區段影響地價區域因素比較表」「其他影響因素」欄，毗鄰地價區段第44號、第000-0之數值分別為「47.5%」、「47.5%」，遠高於各主要項目，既為「其他」次要因素，竟能反客為主，導致本依「主要項目」評價，應作為基準地價區段之毗鄰第44號、第000-0地價區段遭到排除，顯不相近之第12號地價區段反而做為基準地價區段之結

01 果。(六)按臺北市實施地價調查估計作業規定第4點(二)4.
02 及「地價區段勘查表」範例下方之「地價區段勘查表填寫說
03 明」,可證「地價區段勘查表」各項欄位,均為必須填載項
04 目。參以「影響地價區域因素分析明細表」「其他影響因
05 素」中「房屋現況」、「建築規劃設計」、「宗地配置狀
06 態」、「百貨公司之有無、數量、接近程度」、「金融機構
07 之有無、數量」、「娛樂設施之有無、數量、接近程度」、
08 「大型展示中心或觀光飯店之有無、數量、接近程度」、
09 「顧客之通行量」、「店鋪之毗連狀態」等,分別預設印製
10 於「地價區段勘查表」,益證「影響地價區域因素分析明細
11 表」所有項目,均需記載於「地價區段勘查表」,彼此才能
12 客觀勾稽比對。再由輔助參加人108年5月2日答辯二狀及108
13 年12月30日行政綜合辯論意旨狀,可證「影響地價區域因素
14 分析明細表」各項優劣等級係依「地價區段勘查表」之勘查
15 及記載而來,「地價區段勘查表」未記載者即無差異,據此
16 製作之「影響地價區域因素分析明細表」亦無差異。而輔助
17 參加人自承「地價區段勘查表」「其他影響因素」欄本即空
18 白,已違反估計規則第9條第2項「勘查並填寫」要求,且影
19 響地價區域因素分析明細表就「使用強度」、「宗地配置狀
20 態」卻有評價?即無依據,顯係基於錯誤之事實,恣意所為
21 之認定,顯有判斷瑕疵。原判決認定「影響地價區域因素明
22 細表」中「其他影響因素欄位」,與「地價區段勘查表」之
23 「其他影響地價因素」並不相同,上訴人將二者混淆用以指
24 摘當無足採云云,顯與卷內證據、輔助參加人自認事實不
25 符,顯有判決理由(與證據)矛盾之當然違法。又輔助參加
26 人105年影響地價區域因素分析明細表關於「容積率」、
27 「接近站牌之程度」、「區段內道路規劃及闢建程度」、
28 「景觀」、「接近市場之程度、廣場、徒步區之程度」、
29 「變電所接近程度」、「發展趨勢」、「其他影響因素」中
30 「金融機構有無、數量」等項之評價、數字均有誤,「特殊
31 設施」認「建國變電所」為區內「電業設施」亦顯屬錯誤,

01 惟第44號地價區段之「地價區段勘查表」區段範圍載明：
02 「建國南路1段及2段（東側）：忠孝東路3段-和平東路2段
03 （住三之二）」，不包含建國變電所所在之西側，原判決有
04 理由矛盾之當然違背法令。復罔顧內政部103年7月7日修正
05 之「影響地價區段因素評價基準」中已經刪除「房屋建築現
06 況」等文字，且內政部之「影響住宅用地區域因素評價基準
07 表」「無」「使用強度、房屋現況、建物規劃設計、宗地配
08 置」等項目，住宅用地無需評估商業用地始需評估之工商活
09 動項目，輔助參事人製作「影響地價區域因素分析明細表」
10 仍將不得考量之因素作為地價估計之考量因素，違反估計規
11 則第14條第6款「建物價值應予減除原則」、第24條第9款、
12 第21條第4項及內政部「影響地價區段因素評價基準」刪除
13 「房屋建築現況」意旨，有不當聯結及重複評價之不當。原
14 判決就105年影響地價區域因素分析明細表上述等項目之評
15 價、數字有誤部分，有判決理由（與證據）矛盾之當然違背
16 法令。關於「金融機構之有無、數量」與「郵局、銀行」均
17 為金融機構；關於使用強度之定義為「以基準區段與目標區
18 段土地實際使用強度高低及其與法定容積率之差異來衡
19 量」，與「容積率」係採相同事項作為標準。再者，「使用
20 強度」屬於最嚴重之重複評價，於實際使用超過法定容積率
21 時，重建仍以「法定容積率」為限，顯然無法增加土地價
22 值，並與「主要項目」「土地使用管制」「容積率」完全重
23 複評價。若實際使用低於法定容積率時，重建仍可蓋與法定
24 容積率相同之房屋，顯不影響土地客觀價值，然若因個人放
25 棄權利，致土地客觀評價較低、稅額較低，亦不公平。乃土
26 地使用管制，以「法定容積率」作為基準，不管實際使用情
27 形，較客觀、符合公平原則，亦無重複評價、重複課稅之
28 虞。則「105年影響地價區域因素分析明細表」「其他影響
29 因素」之「使用強度」、「金融機構之有無、數量」與「容
30 積率」、「接近服務性設施的程度（郵局、銀行……）」重
31 複評價應與剔除，係基於錯誤事實所為之判斷。準此，將前

述錯誤數字更正、重新試算，則「住三之二土地」與第12號、第44號地價區段之影響地價區域因素總修正數，應分別為1.2774與1，顯見目標區段「住三之二土地」與「第44號地價區段」毫無差距，以第44號地價區段為基準區段方為正確，亦與「住三之二土地」本即劃屬第44號地價區段情形相符。系爭土地本劃歸第44號、第000-0地價區段，依「影響地價區域因素總修正數」不大於1，較遠在1.2公里之外的安和路第12號地價區段更趨近於1，應選取第44號、第000-0地價區段做為基準地價區，重新核定公告地價後、課稅。另輔助參加人主張107年與105年之基準地價，「影響地價區域因素分析明細表」數值不同，係因此二年度之「臺北市中級住宅用地影響地價區域因素評價基準明細表」變更而來。然輔助參加人並未提出「臺北市中級住宅用地影響地價區域因素評價基準明細表」係供辦理公告地價、公告現值所用之函令，顯然有疑外，實則該表係供徵收之用，非供公告地價用，顯見「影響地價區域因素分析明細表」，並非依據公告地價法定標準所為判斷，顯係基於錯誤事實所為之判斷。原判決未說明理由何以非徵收用，遽認未違法，顯有判決不備理由之當然違法，且誤將「徵收用」「臺北市土地徵收補償市價查估影響地價區域因素基準明細表」，認係依內政部影響地價區域因素評價基準附件一所訂，符合臺北市地方需求之「臺北市中級住宅用地影響地價區域因素評價基準明細表」，除輔助參加人無法提出該表發布函號而不能證明真正之事實外，亦與「臺北市土地徵收補償市價查估影響地價區域因素基準明細表」顯示為徵收用之事實不相符合，顯有判決理由（與證據）矛盾及適用法規不當之違法（其他次要因素無最高上限、影響大於主要因素，違反授權明確性、一般經驗法則）。而輔助參加人依「徵收用」之「影響地價區域因素評價基準明細表」將「房屋建築現況、建築規劃設計、使用強度、宗地配置」列入考量因素「適用法規不當」。(七)系爭土地102年公告地價為143,000元，105年公告地價突然

01 調漲為323,000元，其調漲幅度為125.87%，是臺北市105年
02 公告地價之平均漲幅30.38%之4.143倍多，為系爭土地受有
03 差別待遇之事實之一。原判決應調查卻未調查系爭土地收益
04 能力是否以105年與102年前後2年度調漲幅度之比例提升？
05 據此課稅結果「是否未超出」「實際收益能力」？是否合於
06 量能課稅原則？有無侵害基本權之禁區？就毗鄰土地99、10
07 2、105年公告地價之漲幅分別為：13%、11%、37.89%，9
08 年來之總調幅為73.45%；就系爭土地99、102、105年公告
09 地價之漲幅分別為：55%、30%、125.87%，9年來之總調
10 幅為354.92%。基此，系爭土地於105年公告地價調整幅度
11 為毗鄰土地之3.32倍（ $=125.87\% \div 37.89\%$ ）；系爭土地9
12 年來公告地價之總調整幅度為毗鄰土地之4.83倍（ $=354.9$
13 $2\% \div 73.45\%$ ），故原判決認為「系爭土地105年公告地價調
14 整幅度較毗鄰土地為高（不到1倍）、9年來公告地價之總調
15 幅較毗鄰土地為高（不到1.5倍），應無疑義。但卻不是數
16 倍之多。」云云，在計算上顯有錯誤，與其所認之計算方式
17 （即前後兩年度之公告地價差額除以前年度之公告地價）顯
18 相矛盾，而有判決理由矛盾及應調查之證據但未調查之違
19 法；其認定事實與卷內證據資料不符，未能正確掌握訴訟資
20 料，有判決不適用行政訴訟法第189條第1項規定。且基於對
21 調漲倍數之錯誤認知（即認為系爭土地之公告地價調漲倍數
22 僅為1~1.5倍），認定系爭土地公告地價之調漲結果尚在正
23 常範圍內，有判決不適用法規或適用不當之違背法令，此錯
24 誤造成與毗鄰土地何以有如此大倍數差距之正當理由？未獲
25 得實質審理，嚴重影響課稅結果之認定是否造成上訴人過度
26 負擔？是否違反量能課稅原則、平等原則、比例原則？又與
27 系爭土地相毗鄰之數筆土地，亦緊臨大安森林公園、假日花
28 市、假日玉市、捷運、高架道路，種種生活機能方面均與系
29 爭土地相同，可見系爭土地105年公告地價之漲幅，依一般
30 經驗法則顯屬異常。故原審未審酌客觀事實，逕認系爭土地
31 公告地價之漲幅較高為正常，有違論理法則及經驗法則，並

有判決理由矛盾。另系爭土地在105年時仍處於興建工程中，尚未開始使用收益，輔助參加人於107年認同尚無法收益之理由、重新劃分不同地價區段，反證105年收益能力無法負擔暴增之地價稅。且自102至105年間，系爭土地鄰近之天然之利（大安森林公園）與社會改良條件〔包含周遭交通運輸（捷運、公車等大眾運輸工具）、公共建設（市立圖書館）、工商活動等等〕，均無任何改變。換言之，從客觀事實來看，系爭土地在105年未因為任何「利用關係」而有重大價值之提升。由此可見，系爭土地105年公告地價之大幅上調應欠缺正當性。原判決所謂「系爭土地因利用關係，而至105年公告地價調整幅度較毗鄰土地為高，當屬常情。」顯與事實不符。再者，原判決認為「高效率或高價值的土地利用，將提高土地之價值，是一般人所得預見之常情」，然土地之價值首重其位置（鈞院84年度判字第1163號判決參照），土地價值的提高必與其周遭自然環境、交通運輸、公共設施等有關，且是區域性的，在同一街廓之土地，僅特定範圍內之土地在公告地價與其他土地上存在巨大差異，絕非一般人所得預見之常情。且各別土地因其利用關係而提高之價值，事實上來自於其地上物所生之加值，而我國財產稅之課徵，既分別對建物課徵房屋稅、對土地課徵地價稅，故加值若不是來自於土地，則對該土地課徵較高之地價稅絕不合理，亦非一般人可得預見之常情。針對上訴人於原審主張「系爭土地與毗鄰土地在公共財之利用機會、自然環境、公共建設等各項影響地價區段之條件均無不同，故輔助參加人對系爭土地與毗鄰土地在公告地價價額及其調整幅度上給予差別待遇，顯然欠缺合理正當之依據，並有違反臺北市實施地價調查估計作業規定第5點第7項及地價及標準地價評議委員會評議會會議作業規範第6點規定應注意各毗鄰地價區段之地價是否均衡、合理的原則」部分，原審均未予回應，逕稱系爭土地105年公告地價之漲幅合理正常，實有判決不備理

01 由之當然違背法令等語，為此請求廢棄原判決，並撤銷訴願
02 決定及原處分（含復查決定），或發回原審法院更為審理。

03 五、本件地價稅爭議，主要爭點在於系爭土地之公告地現值查估
04 結果是否合法經核原判決尚無違誤，茲就上訴意旨再予論斷
05 如下：

06 (一)按66年制定之平均地權條例第1條規定：「平均地權之實
07 施，依本條例之規定；本條例未規定者，適用土地法及其他
08 有關法律之規定。」即平均地權條例具有特別法性質，且後
09 於17年制定之土地法。在體系上，平均地權條例所未規定
10 者，自得適用普通法即土地法。平均地權條例第16條規定：
11 「舉辦規定地價或重新規定地價時，土地所有權人未於公告
12 期間申報地價者，以公告地價百分之八十為其申報地價。土
13 地所有權人於公告期間申報地價者，其申報之地價超過公告
14 地價百分之一百二十時，以公告地價百分之一百二十為其申
15 報地價；……」第17條規定：「已規定地價之土地，應按申
16 報地價，依法徵收地價稅。」{土地稅法第15條規定：
17 「（第1項）地價稅按每一土地所有權人在每一直轄市或縣
18 （市）轄區內之地價總額計徵之。（第2項）前項所稱地價總
19 額，指每一土地所有權人依法定程序辦理規定地價或重新規
20 定地價，經核列歸戶冊之地價總額。」}關於與申報地價相
21 關之規定地價、重新規定地價，僅於第15條規定：「直轄市
22 或縣（市）主管機關辦理規定地價或重新規定地價之程序如
23 左：一、分區調查最近一年之土地買賣價格或收益價格。
24 二、依據調查結果，劃分地價區段並估計區段地價後，提交
25 地價評議委員會評議。三、計算宗地單位地價。四、公告及
26 申報地價，其期限為三十日。五、編造地價冊及總歸戶
27 冊。」之原則性規範，並無細節性之進一步規定。而土地法
28 就第1次總登記之規定地價以外，另有關於地價已有50%之增
29 減時之重新規定地價程序，規定於同法第160條明定適用該
30 法第150條至第152條、第154條至第156條之規定。依土地法
31 施行法第40條授權訂定估計規則執行地價調查之程序。參諸

上開法體系之結構，對於調控計算地價稅基礎「土地申報地價」之重新規定地價，平均地權條例既無規定，自得依具普通法性質之土地法施行法授權訂立之估計規則辦理。上訴意旨指摘該規則違反法律保留原則、授權明確性原則云云，即難成立。又原審已將本件地價稅核課之先前問題，即輔助參加人所辦理之系爭土地105年公告地價有無違誤一節，進行審查，並未脫漏上訴人之攻防方法，上訴意旨所指摘原審關於公告地價之法律性質有違背法令之處，尚不至影響其餘爭點之判斷。

(二)司法對於專業領域之判斷餘地，基於司法審查的有限性，採取低密度之審查，無非從功能的角度出發，容許行政於徵詢專業後本於自我責任作成決定。此領域之事項包括具有高度之屬人性、專業性、經驗性之專業判斷，例如國家考試之評分、學生成績之評定、計畫性政策之決定、公務員能力之評價、獨立專家委員會之判斷、專門科技事項、行政上之預測決定或風險評估等。惟此非謂司法全然退卻，如行政機關之判斷有恣意濫用及其他違法情事，仍應承認法院得例外加以審查，其可資考量之情形包括：(1)行政機關所為之判斷，是否出於錯誤之事實認定或錯誤之資訊。(2)行政機關之判斷，是否有違一般公認之價值判斷標準。(3)行政機關之判斷，是否違反法定之正當程序。(4)作成判斷之行政機關，其組織是否合法且有判斷之權限。(5)行政機關之判斷，是否出於與事物無關之考量，亦即違反不當連結之禁止。(6)行政機關之判斷，是否違反相關法治國家應遵守之原理原則，如平等原則、公益原則等等，仍應由法院審查（司法院釋字第553號解釋理由書、司法院釋字第319號翁岳生等3位大法官所提不同意見書）。按：

1. 估計規則全文規定如何估計區段地價，及據以計算宗定地價（第23條），並於第24條明定地方政府應訂定相關行政規則如作業規定，或推估區段地價所需之參數如建物折舊率等。第3條規定：「地價調查估計之辦理程序如下：

一、蒐集、製作或修正有關之基本圖籍及資料。二、調查買賣或收益實例、繪製地價區段草圖及調查有關影響區段地價之因素。三、估計實例土地正常單價。四、劃分或修正地價區段，並繪製地價區段圖。五、估計區段地價。六、計算宗地單位地價。」為其步驟。第4條規定地價調查應如何選擇參考實例，其餘各條為第3條各階段程序之進一步作業規範。由其內容可知，執行所涉之各項因素，如第18條第1項為關於劃分地價區段之規定：「……斟酌地價之差異、當地土地使用管制、交通運輸、自然條件、土地改良、公共建設、特殊設施、環境污染、工商活動、房屋建築現況、土地利用現況、發展趨勢及其他影響地價因素，於地籍圖上將地價相近、地段相連、情況相同或相近之土地劃為同一地價區段。」、第21條第1項規定：「估計區段地價之方法如下：一、有買賣或收益實例估計正常單價之區段，以調整至估價基準日之實例土地正常單價，求其中位數為各該區段之區段地價。二、無買賣及收益實例之區段，應於鄰近或適當地區選取二個以上使用分區或編定用地相同，且依前款估計出區段地價之區段，作為基準地價區段，按影響地價區域因素評價基準表及影響地價區域因素評價基準明細表，考量價格形成因素之相近程度，修正估計目標地價區段之區段地價。無法選取使用分區或編定用地相同之基準地價區段者，得以鄰近使用性質類似或其他地價區段之區段地價修正之。」可見影響估計區段地價之因素多樣，必須審時度勢，通盤考量，客觀取捨，自具有一定之專業性。

2. 次按平均地權條例第4條規定：「本條例所定地價評議委員會，由直轄市或縣（市）政府組織之，並應由地方民意代表及其他公正人士參加；其組織規程，由內政部定之。」土地法第155條規定：「（第1項）標準地價評議委員會之組織規程，由中央地政機關定之。（第2項）前項委員會委員，應有地方民意機關之代表參加。」內政部依

前揭規定授權所訂定之地價及標準地價評議委員會組織規程第2條規定：「直轄市或縣（市）政府應依本規程組織地價及標準地價評議委員會（以下簡稱本會），評議地價、標準地價事項。」第3條第1款規定：「本會任務為下列事項之評議：一、地價區段之劃分及各區段之地價。……」第4條第1項規定：「本會置委員15人或16人，其中一人為主任委員，由直轄市市長或副市長、縣（市）長或副縣（市）長兼任；一人為副主任委員，由直轄市政府或縣（市）政府秘書長或副秘書長兼任；其餘委員，由直轄市或縣（市）政府就下列人員遴聘之：一、議員代表1人。二、地方公正人士1人。三、地政專家學者2人。四、不動產估價師2人或3人。五、法律、工程、都市計畫專家學者各1人。六、地政主管人員1人。七、財政或稅捐主管人員1人。八、工務或都市計畫主管人員1人。九、建設或農業主管人員1人。」第7條第1項規定：「本會需有過半數委員之出席，始得開會，並有出席委員過半數之同意始得決議；……可否同數時，由主席裁決。」第8條規定：「本會委員對具有利害關係之議案，應自行迴避。」第12條規定：「本會決議事項，以直轄市或縣（市）政府名義行之。」可知，地價及標準地價評議委員會（下稱「地價評議委員會」）之組織，係以法律明確授權所訂定之法規命令為其規範依據；且地價評議委員會係基於前揭平均地權條例第15條第2款等規定之授權，針對依調查結果而劃分地價區段並估計之區段地價行使其評議之權限；又其成員包括議員代表、地方公正人士、關於地政、法律、工程及都市計畫之專家學者、不動產估價師及地政、財政或稅捐、工務或都市計畫、建設或農業之主管人員等，且其中學者專家及社會公正人士超過半數以上，其成員具有相當之專業性及多元代表性；除其作成決定之程序及方式業經法規命令明確規範外，其針對地價所作成之決議，即應以

01 直轄市或縣（市）政府名義對外行之，不受直轄市或縣
02 （市）政府之指揮監督，具有相當之獨立性。

03 3. 綜合以觀，地價評議委員會係屬具有相當獨立性之專家委
04 員會，其就區段地價所為之評議判斷，係依法定程序以合
05 議制方式作成。其特性在於由具有相當專業性及多元代表
06 性之委員，針對涉及多元價值及其比重之估計、取捨及權
07 衡等足以影響地價調查估計之各種因素，綜合專業意見及
08 多元價值之表達與討論後，獨立行使職權，共同作成決
09 定，則基於尊重其專業性及法律授權之專屬性，應承認地
10 價評議委員會就本件系爭土地之公告地價所為之決定，有
11 判斷餘地，司法於其判斷餘地範圍內之決定，應採取較低
12 之審查密度，除有前揭恣意濫用及其他違法情事（詳如本
13 判決理由□(二)所載）外，行政法院爰予尊重。本件關乎系
14 爭土地公告地價之查估過程，並提經台北市地價評議委員
15 會第60次會議決議，系爭土地之公告地價為每平方公尺32
16 3,000元，此經輔助參加人於原審多次具狀並附相關作業
17 資料陳明在卷可憑。就此具有判斷餘地之決定，自應依前
18 揭標準進行有限度之司法審查，首予敘明。

19 (三)茲就上訴意旨，逐一分述如下：

20 1. 按估計規則第4條明文：「地價調查應以買賣實例為主，
21 無買賣實例者，得調查收益實例。」輔助參加人業已提出
22 學理依據（原審卷二第277頁）說明採取買賣實例之妥適
23 性，並說明地價調查係為估定地價區段之區段地價，即一
24 般正常交易價格，故參考買賣實例本會較參考收益實例來
25 得準確，現行制度對公告土地現值與公告地價，採取「兩
26 價分離」，但地價調查實務以公告現值一定比例推估公告
27 地價之正當性，乃基於「市場地價係等於收益地價+期待
28 價值」之理論，故以公告現值一定比例推估公告地價之方
29 式，即在推估土地之收益地價等語。原審業已審認為可
30 採，並指估計規則是為平均地權之規定地價之調查及估計
31 而設，乃兼顧照價徵稅或照價收買，估計規則第4條上開

規定無違平均地權條例第15條第1款「一、分區調查最近一年之土地買賣價格或收益價格」之規定。經核此一規定先以買賣實例為取樣標的，既有學理上之支持，難認有何恣意率斷之違法。又地價稅之計算繫之於土地面積及申報地價，申報地價係藉由規定地價予以調控，而估計規則之作用即在調查決定區段地價，再依同規則第23條各款計算宗地單位地價並公告之，法律已預定安排其程序，藉以確保其客觀公正、貼近事實，用供所有權人申報地價之參考，或逕以80%為申報地價，據以核課地價稅。此為法律制度衍生之地價估計與地價稅之關係。則平均地權條例施行細則第64條規定：「在舉辦規定地價或重新規定地價之當年，直轄市或縣(市)政府地價評議委員會得以依本條例第46條編製之土地現值表，作為評定公告地價之參考。」在兩價分離，而彼此間又有學理上「市場地價係等於收益地價+期待價值」之關連性，上開簡化業務之規定，自無不當。上訴人指摘關於地價之查估應調查收益實例，而非買賣實例，方能反應地價稅之核課客體土地孳息，本件輔助人復未製作關於公告地價所需之資料一節，雖亦有其理論依據，惟未顧及資訊蒐集之實證環境與對應之作業成本乃個人所持之見，尚無法推翻本件專家遵循法定程序所為之判斷。又依上開平均地權施行細則第64條規定，輔助參加人未另針對公告現值製作之相關資料，並無不合。

2. 有關係爭土地經輔助參加人劃為第176-7號地價區段，輔助參加人固陳稱系爭土地有平均法定容積率（278%）、臨路條件（70M）、房屋建築現況（31、35樓）等多優於毗鄰地價區段之事由，又系爭土地於95年3月間之買賣價格為每坪274萬元，97年再以每坪單價406萬元售予上訴人林敏雄等語，無非在說明其職掌上發現系爭土地有價格波動之因素，此適為其辦理系爭土地105年公告地價程序之所由。輔助參加人亦陳明，乃係參酌不動產估價技術規則第84條第1項規定「數筆土地合併為一宗進行土地利用」

之意旨，系爭土地有不同使用分區但合併開發使用之情形，因而將系爭土地劃為同一地價區段等語。經查，估計規則第18條第1項為關於劃分地價區段之規定，其終局之方向即文義所稱「於地籍圖上將地價相近、地段相連、情況相同或相近之土地劃為同一地價區段」，則輔助參加人審認本件有「數筆土地合併為一宗進行土地利用」之情形而予以劃於同一區段，與估計規則第18條第1項之意旨，並無違背。上訴人指輔助參加人就「同一使用」但「不同使用分區」土地，其「行政慣行」乃係「劃為不同地價區段」；又不動產估價技術規則第84條第1項規定，縱使土地合併利用、合併估價，仍應依合併前之價值，分算各筆土地價格，並無劃為「相同、單獨地價區段」之理由；又通觀估計規則全文，並無「平均容積率」此項標準，自不應作為考量因素而增加母法所無限制；又系爭土地中「住三之二」使用分區部分與一般路線價之第44號地價區段土地，自始即同樣鄰接70米建國南路，當無反以此為由自第44號地價區段單獨劃出之理，因認輔助參加人違反行政慣行及不動產估價技術規則第84條第1項規定云云，實係未解本件地價區段之劃分之法律依據，係估計規則第18條第1項規定，上訴人所指各節，乃系爭土地價格上揚之可能因素而已。至上訴人指系爭土地2次買賣，分別為公開標售或延續標售價格墊高而來，依估計規則第7條第8款明示：「公有土地標售、讓售」不應採為買賣或收益實例之情形；又估計規則第18條將「房屋建築現況」列為劃分地價區段考量項目之一，輔助參加人顯然將「建築物之價格」，考慮在「土地價格之內」，違反同規則第14條土地估價應將「建物價值減除」之原則云云，乃輔助參加人參酌前2次買賣價格上揚，及審酌系爭土地地面已建有樓高31、35樓之建物一節，亦係以之為系爭土地市場價值上昇之客觀因素，並非將土地本身之先前買賣採為估價所用之買賣實例，此與估計規則第7條無涉；亦非用為估計土地

01 正常單價之用，與同規則第14條亦無涉。上訴意旨顯有誤
02 解，難以成立。

03 3. 在估計區段地價之方法中，估計規則第21條第1項第2款規
04 定無買賣及收益實例之區段，應於鄰近或適當地區選取2個
05 以上使用分區或編定用地相同，且依前款估計出區段地價
06 之區段，作為基準地價區段。有關輔助參加人辦理本件估
07 計區段地價程序，所擇取之基準地價區段為第12號、第49
08 號區段，乃基於該2區段與系爭土地第176-7號區段之使用
09 分區相同，且價格形成因素較為接近，而相較於上訴人所
10 執之毗鄰第44號、第000-0區段，前者之利用程度、使用效
11 能顯然與第176-7號區段較為相近，此有輔助參加人提出第
12 176-7號區段與毗鄰第44號、第000-0區段之現場照片可供
13 比對（見原審卷二第73頁），毗鄰區段乃老舊公寓、中古
14 華廈所坐落，與系爭土地地上為新建高樓大廈，大異其
15 趣，堪認輔助參加人擇取基準地價區段，合於前揭規定，
16 並無違誤。上訴意旨執本院84年度判字第1163號判決意
17 旨，主張選取基準地價區段，應從毗鄰區段中擇取云云，
18 乃未辨明本院該84年判決所適用之估計規則，當時規定應
19 於「鄰近」地區選取兩個以上使用分區或使用性質相類似
20 者，與現行估計規則規定在「鄰近或適當」地區選取，已
21 有不同。上訴意旨亦屬誤解，而不可採。

22 4. 按估計規則第21條第4項規定：「影響地價區域因素評價基
23 準，由內政部定之。」同規則第24條第1項第9款復規定：
24 「下列事項應由直轄市或縣（市）地政機關訂定：
25 一……九、依影響地價區域因素評價基準製作各直轄
26 市、縣（市）或鄉（鎮、市、區）影響地價區域因素評價
27 基準明細表。」故內政部雖訂有影響地價區域因素評價基
28 準附件一「影響住宅用地區域因素評價基準表」，惟本於
29 前開第24條第1項第9款規定，臺北市政府乃於該架構下，
30 訂定符合其需求之臺北市中級住宅用地影響地價區域因素
31 評價基準明細表（見原審卷一第524頁），用為第21條第1項

第2款所稱「按影響地價區域因素評價基準表及影響地價區域因素評價基準明細表，考量價格形成因素之相近程度，修正估計目標地價區段之區段地價」之用，所涉者為估計區段地價。另有「地價區段勘查表」，其用途依估計規則第9條第2項規定，係供勘查同條第1項所指「第三條第二款所定影響區段地價之因素，包括土地使用管制、交通運輸、自然條件、土地改良、公共建設、特殊設施、環境污染、工商活動、房屋建築現況、土地利用現況、發展趨勢及其他影響因素之資料等」項目並予紀錄之用。此勘查表係關於同規則第18條第1項劃分地價區段之用。輔助參加人於原審業已提供陳明本件「地價區段勘查表」之記載，關於「發展趨勢」之欄位(見原審卷二第44頁)，其內容即上開第18條第1項所定各項因素，輔助參加人已為記載，僅以此為內部文件而予以遮掩而已；至於「其他影響因素」部分，則依須個案決定是否記載。另有關係估計區段地價之「臺北市中級住宅用地影響地價區域因素評價基準明細表」，則已為製作並將基準地價區段與目標地價區段之各細項相比，修正估計目標地價區段之區段地價(見原審卷一第524頁)；而臺北市中級住宅用地影響地價區域因素評價基準明細表上，「土地使用管制」欄位之細項「容積率」係單純以基準區段與目標區段之法定容積率來衡量；同表「其他影響因素」欄位之細項「房屋現況」或「建築規劃設計」，係臺北市政府本於職權制定之參考細目已如前述；「其他影響因素」欄位之細項「宗地配置狀態部分」，係指基準地價區段與目標地價區段中各建築基地是否方整及面積、規模之大小等；「其他影響因素」欄位之細項「金融機構之有無、數量」，此與該基準明細表之「公共建設」欄位之細項「接近服務性設施的程度」，兩者一為數量之考量、一為可及性之考量，各有其審酌之目的等語(上開欄位項目，均見原審卷一第524頁以下)。原審審視輔助參加人所提各項表件，核認無違法錯誤之情

01 事，予以肯認，自無何違背法令之處。乃上訴人猶執為原
02 審予以論證指駁之各項主張，再為爭執，包括「影響地價
03 區域因素分析明細表」所有項目，均需記載於「地價區段
04 勘查表」云云，實係混淆兩項表件之用途及意義；否認
05 「臺北市中級住宅用地影響地價區域因素評價基準明細
06 表」之存在一節，係未解前述臺北市政府本於職權制定行
07 政規則之緣由；影響地價區域因素分析明細表關於「容積
08 率」、「接近站牌之程度」、「區段內道路規劃及闢建程
09 度」、「景觀」、「接近市場之程度、廣場、徒步區之程
10 度」、「變電所接近程度」、「發展趨勢」、「其他影響
11 因素」中「金融機構有無、數量」等項之評價、數字均有
12 誤部分，則係其誤解各項目之評價意義；另有關於第44號
13 地價區段有無「建國變電所」之主張，指輔助參加人之記
14 載有誤云云，惟此係關於第44號地價區段之事項，乃第44
15 號地價區段本非本件之基準區段，與本件無涉；又將「房
16 屋建築現況」列為評價基準，將「使用強度、房屋現況、
17 建物規劃設計、宗地配置」等商業用地始需評估之工商活
18 動項目予以列入，違反內政部103年7月7日修正之「影響地
19 價區段因素評價基準」云云，係其對於法令適用之誤解；
20 另指關於「金融機構之有無、數量」與「郵局、銀行」均
21 為金融機構、關於使用強度、土地使用管制」容積率等均
22 有重複評價之違誤，將重複評價者予以剔除，及更正錯誤
23 數字後，重新試算，系爭土地中應以第44號、第000-0地價
24 區段為基準區段云云，則係出於對法令或事實之誤認所為
25 之推論，均無可採。此外，本件原審調查時，輔助參加人
26 將從未列入為基準地段之毗鄰地價區段第44號、第000-0地
27 價區段，列表與本件基準地價區段第12、49號相較，比較
28 二者間與目標地價區段即本件第176-7號之相近程度（見原
29 審卷一第511頁），此為本件爭訟時所模擬（見108年10月2
30 8日筆錄，附於原審卷三第29頁以下）本非105年地價調查

01 估計當時之數據，亦非供原公告地價程序所用，兩造對此
02 所為爭執，尚不致影響本件判斷，併予敘明。

03 5. 末查，系爭土地105年公告地價每平方公尺323,000元；102
04 年公告地價每平方公尺143,000元；96年公告地價每平方公
05 尺71,000元（臺北市大安區瑞安段1小段000-0、000-0、00
06 0-0地號）及97,743元（臺北市大安區瑞安段1小段000-0地
07 號），有臺北地政雲地價查詢資料附本院卷可稽。則系爭
08 土地105年公告地價之調漲幅度為125.87%〔=（323,000
09 -143,000）÷143,000×100%〕；系爭土地9年來公告地價
10 之調漲幅度為354.93%〔=（323,000-71,000）÷71,000×
11 100%〕及230.46%〔=（323,000-97,743）÷97,743×10
12 0%〕。毗鄰土地105年公告地價每平方公尺115,000元；10
13 2年公告地價每平方公尺83,400元；96年公告地價每平方公
14 尺66,300元，有臺北地政雲地價查詢資料附本院卷可稽。
15 則毗鄰土地105年公告地價之調漲幅度為37.89%〔=（11
16 5,000-83,400）÷83,400×100%〕；毗鄰土地9年來公告地
17 價之調漲幅度為73.45%〔=（115,000-66,300）÷66,300
18 ×100%〕。從而105年公告地價調漲幅度系爭土地為毗鄰土
19 地之3.32倍（=125.87%÷37.89%）；9年來公告地價調漲
20 幅度系爭土地為毗鄰土地之4.83倍（=354.93%÷73.4
21 5%）及3.14倍（=230.46%÷73.45%），則原判決就公告
22 地價調漲幅度以「前後兩年度之公告地價差額除以前年度
23 之公告地價」為計算方式，認「……系爭土地從調幅方面
24 作比較……系爭土地105年公告地價調整幅度較毗鄰土地為
25 高（不到1倍），9年來公告地價之總調幅較毗鄰土地為高
26 （不到1.5倍），……」固有計算上之違誤。惟此係關於土
27 地公告調漲結果所為論述，與本件輔助參加人辦理公告現
28 值之調查估價，並經地價評議委員會決議通過，有無違法
29 性之判斷無涉。

30 6. 綜上，原判決就本件公告地價調查估計程序及地價評議委
31 員會所為之地價評議，業已本於職權進行有限度之司法審

01 查，未見有何判斷瑕疵而予以肯認，進而維持原處分及訴
02 願決定，駁回上訴人在原審之訴，除有前述論證所為計算
03 上之疏忽，惟不影響於判決結果，核其結論並無違誤。上
04 訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為
05 無理由，應予駁回。

06 據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第
07 98條第1項前段，判決如主文。

08 中 華 民 國 110 年 8 月 19 日

09 最高行政法院第三庭

10 審判長法官 帥 嘉 寶

11 法官 王 俊 雄

12 法官 鄭 小 康

13 法官 林 玫 君

14 法官 李 玉 卿

15 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

16 中 華 民 國 110 年 8 月 20 日

17 書記官 楊 子 鋒