最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第97號

上　訴　人　宜華國際股份有限公司
代　表　人　劉文治
訴訟代理人　簡炎申　律師
被 上訴 人　臺北市稅捐稽徵處
代　表　人　倪永祖
訴訟代理人　蔡善明
　　紀伯勳

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國108年5月9日臺北高等行政法院107年度訴更一字第123號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理　由

一、事實概要：

1.上訴人所有坐落臺北市○○區○○段○○○號土地(下稱系爭土地，宗地面積25,234.65平方公尺，權利範圍7477/20000，持分面積9,433.97平方公尺)，經臺北市政府民國105年1月1日府地價字第10433542501號公告系爭土地單獨劃為「臺北市○○區○000○0號地價區段」，公告地價為每平方公尺新臺幣(下同)182,000元。

2.上訴人未於公告期限內異議，亦未申報地價，其105年度申報地價即為公告地價之80%(每平方公尺145,600元)，經臺北市政府編造地價冊及總歸戶冊送被上訴人。被上訴人據以核課上訴人當年度地價稅52,815,826元(下稱原處分)。

3.上訴人不服，循序提起行政爭訟。經臺北高等行政法院(下稱原審法院)106年度訴字第1013號判決(下稱前判決)駁回，上訴人提起上訴，經本院107年度判字第624號判決(下稱本院發回判決)廢棄前判決，發回原審法院院更為審理。經原審法院以107年度訴更一字第123號判決(下稱原判決)駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決的記載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以：

1.經查，上訴人所有系爭土地(面積25,234.65平方公尺，權利範圍7477/20000，持分面積9,433.97平方公尺)，經臺北市政府105年1月1日府地價字第10433542501號公告該市轄區內公告地價，系爭土地公告地價為每平方公尺182,000元，上訴人未於公告期限內異議公告地價不當，亦未申報地價，其105年度申報地價即為公告地價之80%(每平方公尺145,600元)，經臺北市政府編造地價冊及總歸戶冊送被上訴人乙節，為兩造所不爭執。

2.原處分據以核課上訴人當年度地價稅，以上訴人於臺北市內土地地價總額為1,373,586,032元，超過105年度累進起點地價41,709,000元之20倍以上，其超過之部分適用千分之55之稅率，乃核課地價稅52,815,826元【145,600元x 9,433.97平方公尺x 55/1000－41,709,000元x (55/1000－10/1000)】，核原處分所援用之上訴人105年度土地地價總額、累進起點地價及稅率，與依前揭公告所計算之地價總額、累進起點地價及土地稅法第16條所示累進稅率之規定均相符合，自應認原處分於法無違。

3.上訴人指摘土地稅法第16條以累進稅率課徵地價稅，有悖於財產稅本質，又指摘同法第18條工業用地地價稅單一稅率之規定未將商業用地納入，與平等原則不合，均有違憲云云。顯然始終執著於稅法上稅基及稅率基於「量能課稅」概念所應有之平等，而對於土地稅法之作用不在財政任務，而在於土地政策之實現，故容許對於土地所有權人在同一地方自治團體之所有土地，面積愈多及地價總額愈高者，課以高額累進稅率，藉以促使土地所有權人充分利用土地或將不需要之土地移轉釋出；也容許其就不同使用目的之土地課以不同稅率之地價稅，以鼓勵私有土地之使用合於國土規劃之意旨，並無所悉，上開主張並無足採。

4.地價稅為簿冊稅，以地價簿冊所載申報地價為地價稅稅基，而非以公告地價為稅基；且地價簿冊上之申報地價也非僅作為特定土地之地價稅稅基而已，而係對多數不特定人民就一般事項所作抽象之對外發生法律效果之規定，其法定作成程序與行政程序法所規範之法規命令雖有不同，然一旦完成土地法、平均地權條例所規範之程序而編制成地價簿冊後，即應為政府機關與人民所一體為遵循，包括法院。因此，臺北市政府105年度申報地價既經地價公告及申報而完成法定程序，無人就系爭土地所處該地價區段地價為異議，上訴人亦未異議及申報地價，即應以公告地價80%為其申報地價，編制成地價簿冊，被上訴人也僅能依該簿冊所載地價為地價稅之核定，無重新認定公告地價作為稅基之餘地。

5.是而，上訴人雖請求調查稅基(公告地價)之認定是否有誤，本院發回判決循此而指示原審法院斟酌是否命臺北市政府地政局輔助參加本件訴訟，以明瞭本件地價稅稅基之形成內涵；然原審法院既已查明本件地價簿冊地價形成之法定程序無誤，其地價形成之內涵是否有誤，即與本案之勝敗無涉。基於訴訟經濟之考量，認無命臺北市政府地政局輔助參加本件訴訟之必要，併予敘明。

6.綜上，上訴人主張均無足採。原處分認事用法並無違誤，復查決定、訴願決定遞予維持，亦無不合。上訴人訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

四、上訴意旨略謂：

1.本件原判決舉憲法、平均地權條例、土地法等土地政策之高義，及「按同一價格照價徵收或照價收買」之不切實際之理想，無視系爭「公告地價」或「公告現值」之制度，目前均淪為課徵地方稅收之地價稅及土地增值稅之稅務目的為取向，而由各地方政府制訂如臺北市政府105年1月1日府地價字第10433542502號公告(下稱臺北市政府105年1月1日公告)之與實際土地價格全然無關之「評議原則」，即有罔顧下列事實：

A.人民至多只能查知土地之「實際交易價值及其漲落」，但不可能事前知悉地方自治政府之該年度公告地價之評議原則，並依該原則合理、適當的認知為地價申報。

B.人民如依法按土地之「實際交易價值」及「漲落」申報，其結果仍將按公告地價120%計算為地價簿冊之地價(申報地價)，而課予較如不申報時按原本公告地價80%之「申報地價增加課稅達1/2」之不利結果。

C.而人民若按前次公告地價之標準，再按實際交易之漲跌幅度比例為計算(實則還是無法知悉當年之「原則」)後之金額為申報，其結果若低於事後公告之公告地價80%，則將慘遭「照申報價值收買」(見平均地權條例第16條、第31條第1款)。

D.則基於現實情形，根本不可能存在原判決所稱之「公告地價畢竟對外發生限定人民協力形成申報地價之空間」及「(申報地價之編冊作業係)人民與地方自治團體之協力所形成」事實。原判決既與此一不須舉證之經驗常理相違背，亦未就其主張之「人民協力形成申報地價」於現今之行政程序終究否存在？及「公告地價及申報地價」與「土地買賣價格或收益價格」相符與否？等事證論述，即以法治面向「理想」之應然，當作「事實」之實然，即有未善盡行政法院應依職權調查之能事，更有判決不備理由之違法。

E.故原審以「……地價簿冊之地價，其實出於人民與地方自治團體之協力所形成，……在人民未盡申報之協力義務情況下，或盡協力義務但被公告地價限縮其內容之情況下，設立了抽象、一般性、可反覆被援用的價格標準」，而認得用以拘束全部土地所有權人云云，此即係無視如臺北市政府105年1月1日公告之「評議原則」，顯然不符平均地權條例第15條第1款(上訴人誤繕為第1項)及地價調查估計規則第4條第1項之規定，均明確指出應按實際之「買賣價格(市價)或收益價格」為標準。原判決前揭認定即有判決不適用法令，更有理由不備，及與卷內事證相違背之理由

矛盾之違法。

2.原審認公告地價本身之公告，並非行政處分，至多僅為「類似法規命令」之性質。而依公告地價之法律效果所作成之「地價簿冊申報地價之編制」始為法規命令，但仍否認其為行政處分。卻又於原判決第12頁第6行以下稱，公告地價「其制定程序雖有異於行政程序法第154條至第157條規範法規命令預告、聽證及發布等制定程序」，並擴大主張為「應認係土地法、平均地權條例先於行政程序法發布施行所設之法規命令特別法定程序規範」。而認「凡此程序所蘊含之意旨，即類似於法規命令經預告、聽證，經回應後應為發布施行之正當程序」，就此無異擴大，將本不應生有「法規命令效果」之公告地價程序，或逕依法條明文規定、未有符合行政程序法相同規定之「地價簿冊申報地價之編制」，逕解釋、定性為「法規命令」至明。是就此部分，原判決理由明顯違反前揭行政程序法規定，而恣意解釋系爭「公告地價公告」之程序為法規命令，即有嚴重判決不適用行政程序法第154條至第157條規範法規命令程序之法令，及理由矛盾之違法。

3.本件地價稅所生之是否就公告地價之公告併為爭執之事件，其性質上係與土地增值稅事件得否就公告現值之公告併為爭執之事件，所涉及之行政法上之定性問題相同。則依本院實務見解，向來認「公告現值」部分得併同於土地增值稅事件等爭執時，併就該公告現值之作成及公告有無不適用法律，並就其中屬「裁量餘地」部分有無恣意濫用、不當連結且違反法律明文等為審查。則就本件地價稅事件，自亦得就「公告地價」以及「依公告地價80%所作成之申報地價」，有無如本院發回判決理由述明之依地價調查估計規則第18條、第21條之規定作成為審查。則本件原判決既認本件不論「評定地價之公告(即公告地價)」或「地價簿冊申報地價之編制(即申報地價)」均非行政處分，至多僅生「對不特定之人生抽象規制效力」之「法規命令」，則其後竟認土地所有權人即不得於遽以作成之課稅處分中知悉後，而為爭執救濟，即

有判決不適用法令、判決理由不備及理由矛盾違法。

4.以國父遺教理論所規劃之平均地權條例、土地法中就「定地價」、「按價課稅」、「按價收買」之基礎為「實際市價＝買賣價格(收益價格)，大約＝公告地價，大約＝人民申報地價」。然現今之「公告地價」及「地價簿冊之地價(即申報地價)」，均與市價全然無關。且其實際情形為「實際市價＝買賣價格(收益價格)>公告現值>公告地價>地價簿冊之地價(即申報地價)」：

A.蓋依土地徵收條例第30條有關土地徵收，業改採市價補償，連原本土地徵收地價依公告現值加4成補償都已不再適用，就可知「實際價格＝買賣價格(收益價格)>公告現值」。

B.系爭105年度公告地價之「本(臺北)市價及標準地價評議委員會第60次會議紀錄(節本)」，於第二案中說明：「……二、105年度公告地價之訂定原則建議如下，謹提請評議。(一)、105年公告地價按105年公告土地現值之28%計算調整。……」、「決議：照案通過」。可明確知悉至少臺北市之105年度當年「公告現值x 28%＝公告地價」，則臺北市任一土地之公告地價，確實遠低於實際市價之買賣價格。

C.基此，任何人民基於該等事實，均不可能如平均地權條例或土地法之理想，將「實際市價＝買賣價格(收益價格)」作為自行申報地價，而承受必然使「地價簿冊之地價(即申報地價)」等於「公告地價之120%」，而非按「公告地價之80%」計列之不利益。是現實之情形即為「實際市價＝買賣價格(收益價格)>公告現值>公告地價>地價簿冊之地價(即申報地價)」。

D.原判決未盡調查之能事，遽以平均地權條例及土地法就有關申報地價之制度，早已背離真實市價，則其所據以作成之不論「公告現值」、「公告地價」或「地價簿冊之地價」，均無從由人民為「地價申報」之可能。且不論「公告

現值」、「公告地價」或「地價簿冊之地價」之制度，早已淪為各地方政府辦理土地增值稅、地價稅等地方稅收之考量而為任意調整。原判決卻以該行政機關之背離平均地權條例及土地法之精神、未按實際市價辦理地價調查，反而指責人民未善盡協同義務，並迫使人民承擔行政機關任意調整公告現值、公告地價之苦果，則其判決理由罔顧事實，實為理由不備及理由矛盾甚明。

5.原判決就該「公告地價」之特定人民得否為異議、訴願、訴訟等行政救濟部分，論述有違反「惟有行政處分，方得對個案事實之具體特定人生具體規制效力」之基本原則：

A.原判決亦明瞭不論是平均地權條例第15條或土地法第154條所謂之「異議程序」均有限制，至多僅如原判決所稱「凡此程序所蘊含之意旨，即類似於法規命令經預告、聽證，經回應後為發布施行中之『回應』，並無為其他行政救濟之管道及空間」。除此之外，不論平均地權條例或土地法，均未有其他救濟程序之明文，則其不具有行政處分之可由因該一處分而權利受損者，單獨可提出行政救濟之特性。故其自不可能就此一「經評議後地價之公告(即公告地價)」部分為救濟之可能。

B.而原判決就此部分，一則認「公告地價」非屬對個別個人生有具體規制效力之行政處分，而認僅為具「對不特定之人生有抽象規制效力之類似法規命令」、「地價簿冊申報地價之編制始為法規命令」。但又稱「一旦編制成地價簿冊後，與法規命令相同，應為政府機關與人民所一體為遵循。任何政府機關或人民均無於地價簿冊完成送直轄市或縣(市)政府財政機關後，仍以地價評議委員會基於錯誤事實而評議公告地價不當為由，拒絕適用地價簿冊所載申報地價於具體事件中作成決定之餘地。」之具體規制效力，其論理即造成人民無從救濟之情形，亦與行政法之原理原則相違背。

C.就此，將本院歷來相關見解予以統整(參本院106年度判字

第414號判決、55年判字第223號判例、80年判字第568號判例、100年度判字第808號判決、91年度裁字第129號裁定、90年度裁字第588號裁定、89年度裁字第873號裁定等)，其對類似本件以「公告」而生「法規命令」之「公告現值」之訴訟案件，均定性為法規命令，不足以構成行政處分，而對特定人生具體規制之法律效力，應得由土地所有權人於「核稅事實之行政處分」時，併就該公告現值部分為爭執。是原判決遽以僅有「法規命令」之效力，即認拘束上訴人不得再為具體事實之課稅處分時併為爭執之認定，應屬判決不適用法令及判決無理由或理由矛盾。

6.依訴願法第14條第2項及行政訴訟法第4條、第106條第1項規定，尚且允許因行政處分而提起訴願之訴願人以外之第三人，得於知悉之日起，以「損害權利或法律上之利益者」之利害關係身分為訴訟救濟。則本件上訴人確實係於收受系爭地價稅核課之處分後，方查悉該地價稅處分所據推定申報地價之「公告地價」，竟於105年度漲幅高達84%。則亦應認本件之個別土地所有權人，既無於「公告地價」或「地價簿冊申報地價之編制」之程序中接受通知而知悉，且亦無就個別之土地所有權人可依循之法定救濟程序之規定。自應將本件上訴人，認為係屬依訴願法第14條第2項或行政訴訟法第106條第1項所定，得於知悉之日起，以「損害權利或法律上之利益者」之利害關係人身分為訴願或訴訟救濟。原判決所為判決理由，有未依該等規定認定，判決不適用法令之違法。

7.本院發回判決業已指摘應於105年度核定地價之公告前，即應依法完備「地價區段勘查表」及「區段地價估價報告表」，顯然不當。則自不能以其完成公告，即視若無睹，置本院發回判決之指摘於不顧，僅稱「任何政府機關或人民均無於地價簿冊完成送直轄市或縣(市)政府財政機關後，仍以地價評議委員會基於錯誤事實而評議公告地價不當為由，拒絕適用地價簿冊所載申報地價於具體事件中作成決定之餘地」為由，未再為調查。原判決亦有應調查未調查之判決理由不備

之違法等語。

五、本院按：

1.由於本案原判決表達之法律見解，與本院前次發回判決(107年度判字第624號判決)之法律判斷有諸多差異，故本院在此先針對原判決提出之法律見解及引述之眾多法律條文，從土地稅法制之體系架構，提出完整之法律意見回應，以為本案之判斷基礎。

A.有關地價稅之稅基量化事項，原判決引用之下述三組法規範，在法律適用層次上，存有下述「特別法優於屘通法」之法條競合關係。爰說明如下：

(1).三組法規範之內容分別為：

(A).土地法。

(B).平均地權條例。

(C).土地稅法。

(2).在「特別法優於屘通法」之法條競合關係下，土地稅法有特別規定者，應優先適用。其次則適用平均地權條例之特別規定。必須在以上二組法規範均無特別規定時，方適用土地法之一般規定。

(3).上述依「法條競合原則」所生「特別法優於屘通法」之法律適用原則，建立在以下之法律解釋基礎下。

(A).針對土地稅事務中之地價稅核課事項而言，依平均地權條例第1條規定明示之規範意旨(即「平均地權之實施，依本條例之規定；本條例未規定者，適用土地法及其他有關法律之規定」)，該條例優先於土地法。

(B).而土地稅法又係針對地價稅、田賦與土地增值稅三種稅目之課稅事項，所為之特別規定。則該三項稅目之核課事項而言，亦應優於平均地權條例與土地法規定而被適用。

B.而地價稅稅基量化之程序規定，實可總結至下述平均地權條例第15條至第17條第1項規定。至於原判決書第8頁至第9頁所引用之土地法第148條、第149條、第150條、第151

條、第152條、第154條第1項及第2項、第156條、第157條、第158條規定，則是具體化前開稅基量化程序之細節詮釋規定，其規定內容亦不得與平均地權條例之下述程序規定相衝突(基於特別法優於屍通法之法律適用原則)。另外，原判決書引用之土地法第153條規定則是針對第一次為地價稅稅基量化之規定，與本案之法律適用，尚無直接關連。

(1).平均地權條例第15條規定內容如下：

直轄市或縣(市)主管機關辦理規定地價或重新規定地價之程序如左：

一、分區調查最近一年之土地買賣價格或收益價格。

二、依據調查結果，劃○○○區段○○○區段地價後，提交地價評議委員會評議。

三、計算宗地單位地價。

四、公告及申報地價，其期限為30日。

五、編造地價冊及總歸戶冊。

(2).平均地權條例第16條規定內容如下：

舉辦規定地價或重新規定地價時，土地所有權人未於公告期間申報地價者，以公告地價80%為其申報地價。土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地價120%時，以公告地價120%為其申報地價；申報之地價未滿公告地價80%時，得照價收買或以公告地價80%為其申報地價。

(3).平均地權條例第17條第1項規定內容如下：

已規定地價之土地，應按申報地價，依法徵收地價稅。

C.又土地稅法中所定之地價稅之稅基量化事項，即使假設原判決書第6頁第3行以下所稱「……對土地所有權人課以地價稅，乃加強實施漲價歸公，地價總額超過累進地價起點者，又課以高額累進稅率，則係寓有避免土地所有權過度集中之意旨……」，或原判決書第6頁第23行以下所稱「……地價稅法令之解釋，就體系及目的而言，與其採取稅

務上財產稅觀點，毋寧應採取土地政策上平均地權之觀點，方能達成憲法所宣示基本國策之目標」等法律論點為可採。但符合規範體系之對應方式應為「提高稅率」或「採取累進稅率」，而不應是違反量能要求之稅基量化。

D.再者現行土地稅又可分為性質上屬「土地交易所得」之土地增值稅，與性質上屬「財產稅」之地價稅。而且針對相同土地，二種稅目之稅基量化標準並不相同。土地增值稅之稅基量化程序，規定於平均地權條例第46條，量化結果稱之為「公告現值」。而地價稅之稅基量化程序，則規定於平均地權條例第15條及第16條，量化結果稱之為「公告地價」(實務上慣行之稱呼，若要精準符合實證法用語，則應稱為「申報地價」，後詳)。理論上言之，前者要反應土地之市場售價，而後者則反應土地在稅捐週期內之潛在收益能力，二者各有在量能目標下之量能標準可循。則原判決前開所載「對土地所有權人課以地價稅，乃加強實施漲價歸公，地價總額超過累進地價起點者，又課以高額累進稅率，則係寓有避免土地所有權過度集中之意旨」與「地價稅法令之解釋，應採取平均地權觀點，達成憲法所宣示基本國策目標」等法律論點，即與法制設計之規範本旨不盡相符。

E.此外原判決固指明「將地價稅之量化標準稱之為『公告地價』，與實證法規定用語不符，以稱之為『申報地價』為妥」之重要法律觀點。此等論述與實證法規定一致，自然甚有見地(平均地權條例第17條第1項、土地法第148條及第168條規定參照)。然而原判決就「由公告地價到申報地價(稅基量化結果)」之形成過程，認為「只要地價稅之納稅義務人沒有在此過程中為異議及申報(詳後所述)，事後即不能重行爭執稅基量化之正確性及合法性，此等法律見解則非正確，應予詳細說明如下：

(1).前開法律見解之形成，原判決法律適用之邏輯推論為：

(A).認土地法第149條至第159條有關形成「標準地價」之

程序規定，與平均地權條例第15條、第16條有關形成「公告地價」之程序規定，共同規範地價稅之稅基量化程序。而認地政機關依平均地權條例第15條第1款至第3款所定之程序(配合土地法之相關細節規定)，將各筆土地之「公告地價」定出，然後進行為期30日之公告。公告期間，如有該區內同等級土地所有權人過半數認為地價不當者，得提出異議；如無異議，得於公告地價上下20%限度內，為申報地價(土地所有權人所申報之地價逾此上下限者，以公告地價120%為上限、80%為下限作為地價簿冊上之申報地價)；如無人異議又未經土地所有權人申報地價者，始以公告地價80%為申報地價，編造地價簿冊，並送直轄市或縣(市)政府財政機關。

(B).因此原判決認為：

a.地價簿冊之申報地價，其實出於人民與地方自治團體之協力所形成。

b.公告地價無非地價簿冊作成之階段行為，並不「直接」對人民之權利或義務發生得喪變更或確認之法律效果，故非行政處分無疑。

c.但公告地價畢竟對外發生「限定人民協力形成申報地價」之空間。

d.若人民未盡申報之協力義務，或已盡協力義務但被公告地價限縮其內容之情況下，即產生平均地權條例第16條之法律效果。

e.公告地價雖係對某一特定土地為之，但係基於法律授權所作成，且據此所形成之「申報地價」，乃為多數機關援用作出具體處分，亦係政府照價徵收或人民請求照價收買之計算依據，並為人民就該等土地租金約定數額之限制，是其所規範之關係抽象，相對人不特定，性質與法規命令相類。

(C).原判決復謂：

a.公告地價性質相類於法規命令，但畢竟不是法規命令，因為其僅係地價簿冊申報地價編制之階段行為，而地價簿冊申報地價之編制始為法規命令。

b.地價簿冊申報地價之編制，其制定程序雖有異於行政程序法第154條至第157條規範法規命令預告、聽證及發布等制定程序，但應認係土地法、平均地權條例先於行政程序法發布施行所設之法規命令特別法定程序規範。不過，其藉立法程序正當以確保實質正義實現之意旨與行政程序法規範意旨大同小異。

c.依平均地權條例第15條及土地法第154條規定所示，直轄市或縣(市)主管機關於提交地價評議委員會評議分區地段地價後，據以計算宗地單位地價公告，公告期限為30日。期間，土地所有權人認有規定不當時，如有該區內同等級土地所有權人過半數之同意，得向該管直轄市或縣(市)政府提出異議。直轄市或縣(市)政府接受前項異議後，應即提交標準地價評議委員會評議之，評議結果與前所公告者如有所異，依程序法理應再為公告及地價之申報，之後據以作成地價簿冊。就此而言，地價公告期間得異議，地價評議委員會就其異議應再為評議，始將再為評議之結果為公告後，編制地價簿冊送地方財政機關，據以適用。

d.凡此程序所蘊含之意旨，即類似於法規命令經預告、聽證，經回應後為發布施行之正當程序。一旦編制成地價簿冊後，與法規命令相同，應為政府機關與人民所一體為遵循。任何政府機關或人民均無於地價簿冊完成送直轄市或縣(市)政府財政機關後，仍以地價評議委員會基於錯誤事實而評議公告地價不當為由，拒絕適用地價簿冊所載申報地價於具體事件中作成決定之餘地。

(2).然而原判決以上法律意見，實有以下違法情事，應予指明。

(A).首先應指明之事項為：土地法第149條至第159條有關形成「標準地價」之程序規定，與平均地權條例第15條、第16條有關形成「公告地價」之程序規定，其規範事項並不完全相同。土地法第149條至第159條有關「標準地價」之程序規定，乃著重於第一次辦理特定區域內地價稅稅基之全面通案式調查。此可從土地法第150條規定與平均地權條例第15條第1款規定之調查年限差異(2年與1年之別)，另外比較土地法第160條與平均地權條例第14條所定有關「重新規定地價」之年限長短，亦可見二者之規範事項，不盡一致。而土地法第149條至第159條之規定，未必均可在本案予以適用，必須與平均地權條例第15條及第16條規定，不相衝突者方可適用。

(B).再者土地法第154條第1項規定(即「土地所有權人對於標準地價認為規定不當時，如有該區內同等級土地所有權人過半數之同意，得於標準地價公布後30日內，向該管直轄市或縣(市)政府提出異議」)，是否與平均地權條例第15條各款之程序規定相容，亦可懷疑。因為依平均地權條例第15條規定，是於地價評議委員會作成評議後方公告。公告及申報後即編造地價冊及總歸戶冊，並無任何異議救濟程序之後續規定。此等情況表示，土地法與平均地權條例間顯然存在規範衝突現象，此時從法之形式論，基於法條競合理論中「特別法優於屭通法」之原則，是否仍有土地法第154條第1項規定之適用，以及實務上如何適用，尚有待澄清。另外原判決對土地法第154條第1項所定之異議程序，與平均地權條例第16條所定之申報地價程序，應如何區分，以及程序踐行上之先後順序關係如何，也無明確之論述。

(C).就算原判決前開作業流程描述，符合現行實務作業現狀(此等實務作業慣例之具體內容仍有查明澄清之必要)，但原判決在此作業流程基礎所採擇之法律意見仍有未洽。其最主要理由實為：若採行其法律見解，針對「系爭土地稅基量化」之違法爭議事項，將無法提供上訴人應享有之「有效權利保護機制」。爰說明如下：

a.在稅捐爭訟法上，所有關於稅捐成立要件事項之各項爭議，原則上均需在核課處分作成後，於後續之行政爭訟程序一併為主張。不容許在核課處分作成前，先就稅捐成立要件中之部分要件要素預為爭執。除非在實證法針對某些稅捐成立要件之重要要件要素，預先明定可在核課處分作成前先為爭執，方能針對該要件要素，要求稅捐機關作成判斷處分。此等判斷處分學理上稱之為「基礎裁決」(見陳敏，稅法總論，108年2月1版，第319頁)。事後作成之核課處分，則要以前作成基礎裁判之判斷為其認定基礎，並受其拘束。而在我國現行不動產財產稅法制中，房屋稅條例第10條第2項所定之異議程序，即屬上述「基礎裁決」之法制設計。

b.在本案中，如依原判決作成之法律終局判斷結論，認為「不許可上訴人在地價稅核課處分作成後，再對稅基量化之合法性為爭議」。此等法律見解得以認為合法而被採納之前提實為：現行土地稅法制針對地價稅之課徵，已有「對稅基量化爭議預為安排之權利救濟手段」存在，使上訴人事前有請求作成「基礎裁決」，或運用類似「基礎裁決」救濟手段之機會，而其自行放棄該等事前尋求救濟之權利行使機會，因此不得於事後核課處分作成階段，再為稅基量化合法與否之爭執。

c.但現行土地稅法制，並不存在讓本案上訴人事前預

就「地價稅稅基量化合法性」為爭議之機會。如果不給其在核課處分作成時為爭議之機會，即毫無救濟之機會。而原判決所認為之救濟機制，其實均非充分有效之機制，此點有必要逐項說明之。

d.在此原判決首先提及土地法第154條第1項之「異議」機制。在此即使暫且不論該條項規定是否與平均地權條例第15條各款之程序規定相容之議題，單就該條項規定本身言之，亦非對「地價稅稅基量化合法性」爭議之有效救濟手段。理由是：

(a).該條項規定已對「異議」之提出，附加了「該區內同等級土地所有權人過半數之同意」之限制。若主管機關透過對等級之刻意劃分安排，則土地所有權人能否透過該條項規定，對特定土地地價稅之不合法稅基量化(估價過高)為有效爭議，實可懷疑。何況土地權利各自獨立，為何尋求權利救濟時，還要受他人主張之影響，此點亦難有合理之解釋。

(b).又前開爭議之處理結果(土地法第154條第2項規定參照)，依原判決之法律見解，上訴人似無「續為救濟」之機會。其仍然無法對地價評議委員會依土地法第154條第2項規定作成之(第二次)評議結果依法提起行政爭訟(此有本院106年度判字第414號判決可供比對參照，在該案中，土地所有權人是對土地增值稅之稅基量化公告表示不服，但司法實務見解，卻係認土地所有權人不得在土地增值稅核課處分作成前，對該稅基量化結果預為爭執。另參照本院107年度判字第702號判決表示之法律見解，該判決亦認為「……對於公告地價如有不服，除依土地法第154條規定，經該區內同等級土地所有權人過半數之同意，得於標準地價公布後30日內，向該管直轄市或縣(市)政

府提出異議外，個別土地所有權人僅能對依該公告地價作成之課稅處分不服時，一併主張，由救濟機關一併審查該公告地價是否合法。…原判決【指該案事實審判決】以倘上訴人對於地價評定認有不當，僅能依土地法第154條第1項規定提出異議，方為適法，而不得於地價稅課稅處分救濟案件中一併主張公告地價之違法性一節，論理容有未盡周延之處，……」)。只能選擇依土地法第157條規定，請求主管機關照標準地價收買該土地。

(c).但土地法第157條有關「依標準地價請求收買土地」之規定，其不合理之處在於：地價稅之稅基量化結果表徵「土地之潛在收益價值」，與該土地之「市場售價」並不能畫上等號(同一土地之地價稅稅基，通常低於該土地之土地增值稅稅基)。要求人民以「評量土地潛在收益」之公告地價，低價出售土地予主管機關，此等結果顯非公平。享有選擇權之人民亦無為此出售決策之誘因存在，因此該條規定實無權利保護作用可言。

(d).再者人民爭執特定土地之稅基量化，並不表示其不想繼續保有該土地，上開權利救濟手段最後卻迫使尋求救濟之人民放棄其土地，豈能謂為有效之權利救濟手段。

e.原判決復提及平均地權條例第16條所定之申報機制。但查該條所定申報機制，與前述異議機制相同，同樣不能提供有效之權利保障，甚至情形更為嚴重。因為：

(a).即使土地所有權人不為申報，該土地之申報地價，仍然依法自動形成。

(b).當土地所有權人已為申報後，而申報金額與公告地價有差異時，現行法制也與前述之異議程序相

同，一樣未給予土地所有權人對應之救濟機會。

(c).而且在前述異議程序中，依土地法第157條規定，是為異議之土地所有權人得請求主管機關收買該土地。但在申報程序，依平均地權條例第16條後段卻規定，主管機關有權「照價收買該土地(或仍以公告地價80%列為申報地價)」。土地所有權人顯然冒著「低價申報即可能被低價收購之風險，對人民權益影響更大，也完全剝奪土地所有權人「在保有土地所有權」之情況下，單純打算就地價稅稅基量化為爭議之權利救濟機會。

(D).此外原判決之理由形成，尚試圖以「協力義務」及「法規命令」等論點，來迴避「本案是否曾給予上訴人就稅基量化爭議為有效權利救濟機會」之爭點。但其所提出之各項論點，或屬法律概念之誤解(例如有關「協力義務」部分)；或者實質上與「有效權利救濟機制」之規範要求有悖(例如在本案中引用「法規命令」概念，來強調稅基量化之不可爭議性)。因此上述二項法律論點均不可採，爰說明如下：

a.有關「協力義務」在本案中之適用，原判決係認「協力義務產生於主管機關依平均地權條例第15條規定，作成公告地價後。土地所有權人依同條例第16條申報時，該申報義務即屬協力義務」云云(見原判決書第11頁所載)，但查：

(a).協力義務之功能在「使稅捐機關對課稅事實，得儘可能獲得明白及詳盡之認識」(陳敏，稅法總論，108年2月1版，第531頁)，以協助稅捐機關發現真實為目標。

(b).但土地所有權人依平均地權條例第16條規定為申報後，稅捐機關並沒有因此續為任何事實調查，也無所謂「減輕調查負擔」可言。而且土地所有權人並非一定要申報，不為申報之法律效果已直

接以實證法予以明文，實難以「義務」視之，更難解為「協力義務」。

(c).何況違反協力義務之法律效果如要強至「失權」或「處罰」程度，更需有實證法之明文。自不能以上訴人未依平均地權條例第16條規定為申報，即產生「不得再對稅基量化為爭議」之失權法律效果。

b.有關「法規命令」在本案中之適用，原判決係認「透過平均地權條例第15條各款之程序規定(含土地法第154條第1項及第2項規定異議程序之踐行)，與平均地權條例第16條申報程序(協力義務履行程序)所完成之『地價簿冊申報地價』編制，屬『法規命令』，應為政府機關與人民所一體為遵循。其內容不得再為爭執」。但查：

(a).從事務本質言之，法規範不問其規範位階或形式，其實質內容主要是由「下命」或「禁止」事項之規範諭知而形成(當然規範要件之定義與其法律效果亦可併予以納入其中)。但「地價簿冊」中之「申報地價」記載，至少從表面觀察，應純屬稅基量化結果之客觀事實呈現。其內容並無下命或禁止事項之諭知。即使該申報地價有作為土地及稅捐公部門作成行政決策之功能，而認其有抽象規制作用之產生，勉強將其解為「法規命令」，但此等法規命令之規範事項，仍要視其形成過程，而為判斷。更不能排除人民事後對其為爭議之可能性。

(b).本院固有裁判先例(106年度判字第414號判決)，將土地增值稅之稅基量化標準「土地公告現值」之公告，解為「法規命令」。但係著眼於「權利保護之即時性」，而認該稅基量化公告非屬「行政處分」，僅屬「法規命令」，不得在公告作成

後、土地增值稅核課處分作成前，先行提起行政爭訟，僅得於土地增值稅課稅處分作成後，一併爭執該稅基量化公告內容之合法性。其背後真正要強調之法律觀點實為：

Ⅰ.如果特定稅目沒有「基礎裁決」預先救濟機制之法制設計，納稅義務人即不得在核課處分作成前，對稅捐要件要素事實(主要均為稅捐客體之稅基量化事項)，預為爭執。

Ⅱ.但上述法律見解，並沒有排除「納稅義務人在土地增值稅核課處分作成後，一併爭執公告合法性」之可能。

Ⅲ.而且更重要之法律論點應是：如果沒有「基礎裁決」預先救濟機制之法制設計(或其他類似而可取代「基礎裁決」救濟功能之法制設計)，不容許納稅義務人「事前」爭執「稅基量化公告」。則在土地增值稅核課處分作成後，即應容許當事人對稅基量化公告合法性為全面爭執。

(c).事實上依平均地權條例第16條作成之申報地價，其申報程序並不嚴謹，未申報者即由主管機關自動以公告地價80%計為申報地價，也無重啟程序調查之機制。與「以追求法之可預見性為主要目標，並透過聽證程序，預測法規範對社會現狀帶來衝擊」之法規命令制定程序實有差異。因此即使將該登載於地價簿冊上之各筆土地申報地價，解為「法規命令」，也不能視為「基礎裁決」規範機制之有效替代。

(d).因此從「稅基量化是否合法」之法律爭議層面立論，不論是土地法第154條規定之異議程序，或平均地權條例第16條規定之申報程序，均無法對前開法律爭議提供有效之權利救濟機制。則將「

地價簿冊」中之「申報地價」記載，解為具有規範效力之法規命令，而設下攔阻人民尋求特定內容權利救濟之障礙，顯非法律之正確適用。

(E).或許原判決打算強調土地政策在法律適用層次上之「優位性」，因此認為「申報地價」不僅是地價稅之稅基量化標準，也是直轄市或縣(市)政府各該年度土地政策規劃形成之重要參考資料，甚至成為私法自治之例外。故認其一旦作成「地價簿冊」中之「申報地價」後，該記載即應受到絕對尊重，不容許私人任意推翻。然而主管土地行政之公部門，如要取得該項強大之拘束力，應有更為嚴謹之調查程序。依現行法制設計，稅基量化不由稅捐機關職掌，因此稅基量化之行政救濟規範安排，經常缺少稅捐法制應有之規範價值追求，所以上述「不合理且有缺陷」之「殘缺式」爭議處理安排，才會長期存在於現行法制。此等現象自應予以矯正，而不能以「追求土地政策達成」之觀點，去肯認前述「異議」與「申報」程序對稅基量化爭議之拘束力。如此結果方能改善「不動產財產稅之稅基量化無法有效進行司法審查」之現狀。

2.在本院前述法律判斷基礎下，原判決未依本院發回判決之法律意見為事實調查，並依此事實調查結果為法律涵攝，自有違法，難予維持。上訴人之上訴為有理由。爰將原判決廢棄，發回原審法院更為審理。

六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中　華　民　國　109　年　2　月　27　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　劉　介　中

法官　林　文　舟

法官　林　玫　君

法官　帥　嘉　寶

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　年　　2　　月　　27　　日

書記官　徐　子　嵐