臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@108年1月31日辯

原　　告　野美國際開發股份有限公司
代　表　人　賴信雄
訴訟代理人　張慶宗　律師
複　代理人　謝博戎　律師
被　　告　臺中市政府地方稅務局
代　表　人　沈政安
訴訟代理人　許欣婷

上列當事人間地價稅事件，原告不服臺中市政府中華民國107年5月23日府授法訴字第1070057154號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面

一、被告經合法通知，無正當理由而未於言詞辯論期日到場，核無行政訴訟法第218條準用民事訴訟法第386條所列各款情形，爰依到場原告之聲請，由其一造辯論而為判決。

二、原告起訴後，被告之代表人由陳進雄變更為乙○○，茲據新任代表人乙○○具狀聲明承受訴訟，有該聲明承受訴訟狀附卷可證，核無不合，應予准許。

貳、實體方面

一、事實概要：

被告就原告所有坐落臺中市○○區○○段○○○○號土地（面

積11,511.69平方公尺，下稱系爭土地）內供作停車場用地面積2,802.38平方公尺部分，核定按千分之十之特別稅率課徵民國106年度地價稅，另系爭土地其餘面積8,709.31平方公尺則與坐落同市○○區○○段137、137-1、000000000000000000000000000號等6筆土地則核定均屬一般用地，合計申報地價總額累進稅率核定，總計核定106年度地價稅新臺幣（下同）2,466萬6,825元。原告不服，循序申請復查及提起訴願，均未獲變更，於是就系爭土地106年度地價稅提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.105年公告地價將系爭土地由每平方公尺3萬6,000元調漲75％至6萬3,000元，有違反地價調查估計規則、違反平等原則等判斷瑕疵，被告據以計算地價稅額顯屬違法，應予撤銷。

2.關於違反地價調查估計規則部分：

⑴由內政部公布之第46期（104年10月1日至105年3月31日）都市地價指數資料顯示經濟成長率自102年至105年依序為：2.2％、3.92％、0.65％、－0.68％，足認歷年經濟發展愈來愈低迷，臺中市政府所調漲公告地價未參酌經濟發展狀況，草率將臺中市西屯區公告地價調漲101.29％，遠遠超過西屯區自102年3月31日至105年3月31日之地價漲幅21.74％，足認西屯區105年公告地價漲幅極不合理。

⑵原告就系爭土地長期持有作為經營商場用地，並非可興建及轉售之豪宅或辦公大樓，無法轉嫁地價稅予一般消費者，105年公告地價之調漲顯未依地價調查估計規則第4條調查收益實例調查同區段租賃收益作為參考，有違地價調查估計規則第4條規定。

⑶依臺中市政府地政局新聞稿表示內政部建議各地方政府以不低於103年至105年土地公告現值累計調整值為原則，惟依地價調查估計規則第3條、第4條及第9條規定之地價決定程序及參考因素，並無規定公告地價之調整係以土地公告現值調整幅度作為指標，故臺中市以不低於103年至105年土地公告現值累計調整值為原則計算公告地價之決議內容，顯違反地價調查估計規則等程序，完全忽略地價稅係持有稅之地價，而非買賣之地價，公告地價之訂定自應與公告現值脫勾，竟以土地公告現值調整幅度作為調公告地價之指標，導致105年地價稅實徵淨額為88.03億元，較年度預算數67.55億元超徵20.48億元，較104年地價稅增加幅度為44.61%之不公情事，此有被告106年4月公布之105年臺中市地方稅稅源概況及徵起情形分析可稽。

3.關於違反平等原則部分：

⑴系爭土地102年1月公告地價為每平方公尺3萬6,000元，105年1月調漲為6萬3,000元，調漲幅度高達75%。依據內政部公布之都市地價指數，臺中市102年3月31日至105年3月31日地價漲幅僅有18.19%（計算式：（118.19－100）÷100＝0.1819）。即使系爭土地坐落所在之西屯區，自102年3月31日至105年3月31日地價漲幅仍僅有21.74%（計算式：（121.74－100）÷100＝0.2174）。同一區域內各筆土地之地價雖因週邊環境、交通便利、經濟發展程度之不同，不可一概而論，但在臺中市整體地價調漲幅度及西屯區調漲幅度均僅約20%之情形下，系爭土地公告地價調漲之幅度卻高達75%，為平均漲幅3倍多，顯為無正當理由之差別待遇，違反行政程序法第6條規定之平等原則。

⑵系爭土地調漲幅度高達75%，而被告105年就臺中市公告

地價之調整，全市平均調幅為38.25%，其他百貨業者如新光三越○○○區○○段○○○號）、臺中大遠百○○○區○○段○○○號、91地號）調漲幅度為50%，足見系爭土地公告地價之調整幅度，係臺中市調整幅度約2倍，甚至係同行政區其他大型百貨公司坐落土地調漲幅度之1.5倍，系爭土地公告地價之漲幅，顯遠遠數倍於其他土地之調整幅度，而為無理由之差別待遇，違反行政程序法第6條之平等原則

4.依土地法第154條第1項就土地所有權人相關救濟程序之規定，是增加不合理之限制，顯有侵害人民受憲法保障之訴訟權及財產權：

⑴土地法第154條第1項規定土地所有權人認標準地價規定不當，如欲向該管直轄市或縣（市）政府提出異議，須有該區內同等級土地所有權人過半數之同意。然以本件為例，光是原告附近任一商業大樓區分所有權人即超過百人，原告如何尋得該區內同等級土地所有權人過半數之同意而提出異議，單一土地所有權人實質上無法提出該條之異議，此規定形同未給予單一土地所有權人針對國家公告地價之訂定提出救濟之機會，違反憲法第16條保障人民訴訟權利、第15條保障人民財產權之目的，自不得遽認原告不得於地價稅課稅處分救濟案件中，一併將公告地價訂定合法性交予行政法院審查，否則無異於在個別土地所有權人所享權利暨相關救濟程序上，增加明顯且不合理之限制，侵害原告憲法保障之訴訟權及財產權。

⑵最高行政法院107年度判字第702號判決亦肯認，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。

5.內政部訂定之地價及標準地價評議委員會組織規程第4條規定，違反正當法律程序、正當行政程序原則，且該條第1項第1、2款規定與憲法一般法律原則之明確性原則及憲法第15條保障人民財產權之意旨有違：

⑴內政部於104年1月15日將地價及標準地價評議委員會組織規程第4條原來關於產業業界代表「地政士公會代表、不動產經紀業代表、建築師公會代表、建築開發商業同業公會代表、銀行公會代表及農會代表」刪除，致訂定公告地價之過程，產業業界代表之意見無法充分反映。

⑵依88年訂定之地方制度法第53條第1項規定：「直轄市議員、縣（市）議員、鄉（鎮、市）民代表，不得兼任其他公務員、公私立各級學校專任教師或其他民選公職人員，亦不得兼任各該直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所及其所屬機關、事業機構任何職務或名義。但法律、中央法規另有規定者，不在此限。」地價及標準地價評議委員會組織規程第4條第1項第1款規定，「議員代表」屬地價及標準地價評議委員會（下稱地評會）成員，顯與上揭地方制度法第53條第1項刪除民意代表與各類委員會之修法趨勢不符，亦與憲法一般法律原則之明確性原則及憲法第15條保障人民財產權之意旨有違。

⑶內政部104年2月2日台內地字第1040402567號函釋，「地方公正人士」亦屬地評會成員，然公正人士與民意代表之分別，依其立法意旨地方公正人士係指對地方熟悉之

人士，與民意代表係為溝通民意之目的實有區別。倘以公正人士名義遴聘民意代表擔任地評會委員，顯與前述修法趨勢相左。可見「地方公正人士」之認定於立法上有進一步完足論述之必要。

⑷最高行政法院107年度判字第702號判決雖認為地評會屬具有相當獨立性之專家委員會，以合議制方式作成，具有相當專業性及多元代表性，行政法院對於判斷餘地範圍內應採取較低之審查密度。惟現行地評會卻多由地方自治團體內部公務人員所組成，極易流於機關首長恣意訂定地價，評議過程無產業界成員參與，就審查程序輪為形式，無法公平、公正善盡職責，僅以合意制作為包裝，實質上不具公平、專業、多元之組成精神，違反憲法正當法律程序及正當行政程序原則等語。

㈡聲明：撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）關於臺中市○○區○○段○○○○號土地之地價稅部分。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.依106年間修正公布之平均地權條例第14條規定，各直轄市、縣（市）政府應就已規定地價之土地每二年辦理重新規定地價一次，其程序依土地法第149條、平均地權條例第14條、第15條、第16條暨標準地價評議作業規範第3點規定，重新規定地價係由主管地政機關分區調查該直轄（縣）市最近1年之土地買賣價格或收益價格，參考地價變動及整體經濟景氣情形，劃○○○區段○○○區段地價，先行舉辦公開說明會，說明地價、區段劃分、地價估計作業情形及最近一期地價動態情況，並受理當地民眾意見予以彙整處理作成報告，提交地評會評議決定後，並計算宗地單位地價，隨後應公

告及申報地價，期限為30日，再編造地價冊及總地價歸戶冊；另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。又觀諸前引土地法第154條規定，土地所有權人對於標準地價認為有規定不當之情形時，本應循法定程序提出異議救濟，未經該主管機關變更，稅捐稽徵機關無由否定其法定效力。足見地價稅係屬底冊稅，土地所有權人於直轄市或縣（市）主管機關辦理重新規定地價時，應自行申報，其未於公告期間申報地價者，始以公告地價80％為其申報地價，並於公告期滿後編造地價冊及總歸戶冊，再由稅捐稽徵機關據以開徵地價稅，稅捐稽徵機關不但不具調整申報地價之權限，亦無不依申報地價課徵地價稅之裁量餘地，此有鈞院106年度訴字第212號判決意旨可參。

2.又地價總額如未超過累進起點地價，即可按基本稅率千分之十徵收；超過者，則視其超過之倍數級距，分別就超過部分適用千分之十五至五十五不等之累進稅率。105年適逢辦理重新規定地價，臺中市政府依作業規範規定舉辦公聽會說明，嗣提交地評會評議決定後，於105年1月1日公告臺中市105年公告地價表，並陳列於臺中市各地政事務所供公開閱覽，且依每二年重新規定地價1次之規定，106年自應沿用105年之公告地價及申報地價。至於累進起點地價，依土地稅法第16條第2項規定，係以各直轄市或縣（市）轄內不含工業用地、礦業用地、農業用地及免稅土地7公畝之平均地價計算。臺中市105年之累進起點地價為241萬1,000元，並經被告105年8月24日中市稅財字第1050200201號公告在案。

3.系○○○區○○段○○○○號土地，105年申報地價每平方公尺5萬400元，課稅面積計11,511.69平方公尺，其中2,802.38平方公尺為停車場用地，地價總額為1億4,123萬9,952元（50,400× 2,802.38），依土地稅法第18條第1項第5款規定按千分之十計徵地價稅，另8,709.31平方公尺為一般用地，地價總額為4億3,894萬9,224元（50,400× 8,709.31；○○○區○○段137、137-1、137-2、137-3、137-4及137-5地號等6筆土地為一般用地，105年申報地價每平方公尺240元，課稅面積共計32,288.9平方公尺，地價總額為774萬9,336元（240× 32,288.9），合計一般用地地價總額為4億4,669萬8,560元○○○區○○段438,949,224元○○○區○○段7,749,336元），超過累進起點地價184.2倍 （446,698,560元－2,411,000元）/2,411,000元∨，應適用土地稅法第16條第1項第5款規定之第6級累進稅率千分之五十五徵收，爰核算該年地價稅為2,466萬6,825元（一般用地：課稅地價總額446,698,560元x稅率千分之五十五－累進差額 1,313,995元＋停車場用地：課稅地價總額141,239,952元x稅率千分之十），洵屬有據。

4.原告主張系爭土地公告地價核定有瑕疵，然稽徵機關既非辦理規定地價及申報地價之權責機關，無從再重新審酌而予變更，僅能以權責機關核定之申報地價為依據，課徵地價稅，倘原告對於地價評定認有不當，自應依土地法第154條第1項規定提出異議，方為適法。被告依權責核定之申報地價課徵原告所有系爭土地106年地價稅，並無不合。另原告前持相同主張就105年地價稅提起行政訴訟，經鈞院106年度訴字第212號判決駁回等語。

㈡聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

㈠原告主張地價及標準地價評議委員會組織規程第4條之規定，違反正當法律程序、正當行政程序原則、明確性原則及憲法第15條規定，是否有理由？

㈡原告主張臺中市地評會將系爭土地105年公告地價由每平方公尺3萬6,000元調漲75%至6萬3,000元，有違反地價調查估計規則、平等原則等判斷瑕疵，被告據以核定106年度地價稅額顯屬違法，是否有理由？

㈢被告就原告所有系爭土地以臺中市政府公告之105年度公告地價為基礎，區分其停車場用地2,802.38平方公尺與一般用地8,709.31平方公尺，而分別適用不同稅率核課106年度地價稅，其認事用法有無違誤？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

被告就原告所有系爭土地內供作停車場用地面積2,802.38平方公尺部分，核定按千分之十之特別稅率課徵106年度地價稅，另系爭土地其餘面積8,709.31平方公尺則與坐落同市○○區○○段137、000000000000000000000000000000號等6筆土地則核定均屬一般用地，合計申報地價總額累進稅率核定，總計核定106年度地價稅2,466萬6,825元；原告不服，循序申請復查及提起訴願，均未獲變更等情，為兩造所不爭執，且有106年地價稅課稅明細表及繳款書、復查決定書、訴願決定書、本院108年1月8日準備程序筆錄等件資料附卷可證（原處分卷第97-99頁、本院卷第31-55、212頁），此部分事實堪以認定。

㈡原告主張地價及標準地價評議委員會組織規程第4條之規定，違反正當法律程序、正當行政程序原則、明確性原則及憲

法第15條規定，並不可採：

1.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1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；1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，地評會之組織，係以法律明確授權所訂定之法規命令為其規範依據；且地評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○○○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，即應以直轄市或縣（市）政府名義對外行之，不受直轄市或縣（市）政府之指揮監督，具有相當之獨立性。

2.原告主張：內政部於104年1月15日將地價及標準地價評議委員會組織規程第4條原來關於產業業界代表「地政士公會代表、不動產經紀業代表、建築師公會代表、建築開發商業同業公會代表、銀行公會代表及農會代表」刪除，致訂定公告地價之過程，產業業界代表之意見無法充分反映乙節。經查，104年1月15日地價及標準地價評議委員會組織規程第4條修訂理由已載明：「一、考量本會任務繁多（土地稅稅基、開發前後地價、徵收市價補償、補償異議……），爰除估價專業背景，需增加法律、工程、都市計畫專業背景人員擔任委員，爰增訂第1項第5款。二、為強化估價專業對本會之指導功能，提升本會估價之專業性、客觀性，並落實利益迴避原則，使評議結果更具公信力，爰刪除現行條文第1項第5款至第10款非估價專業之公會及農會代表，原第11款至第14款款次遞移為第6款至第9款。」故修訂刪除產業界代表係為落實利益迴避原則，使評議結果更具公信力，另增加法律、工程、都市計畫專業背景人員擔任委員。

3.原告又主張：地價及標準地價評議委員會組織規程第4條第1

項第1款規定「議員代表」擔任地評會成員，顯與上揭地方制度法第53條第1項刪除民意代表與各類委員會之修法趨勢不符，亦與憲法一般法律原則之明確性原則及憲法第15條保障人民財產權之意旨有違云云。然查，地價及標準地價評議委員會組織規程係內政部依據平均地權條例第4條及土地法第155條之授權而訂定，符合地方制度法第53條第1項但書：「但法律、中央法規另有規定者，不在此限。」之情形，故原告此部分主張，亦無可採。

4.至原告主張：依內政部104年2月2日台內地字第1040402567號函釋，不宜以「地方公正人士」遴聘民意代表擔任地評會委員一事。經查，依臺中市政府公告之地評會委員名冊（任期自104年7月1日至107年6月30日，參見本院卷第229頁）顯示，其中「地方公正人士」代表葉耀中係律師暨臺中市地政學會理事長，並無原告所稱以「地方公正人士」遴聘民意代表擔任地評會委員之事。

5.觀之臺中市地評會委員名冊可知，全部16名委員中僅有6名臺中市政府主管人員代表及1名議員代表，其餘9名委員均屬外聘，足證原告指稱：現行地評會多由地方自治團體內部公務人員所組成，極易流於機關首長恣意訂定地價，評議過程無產業界成員參與，就審查程序輪為形式，無法公平、公正善盡職責，僅以合意制作為包裝，實質上不具公平、專業、多元之組成精神，違反憲法正當法律程序及正當行政程序原則云云，純屬臆測，顯與事實不符。

㈡原告主張臺中市地評會將系爭土地105年公告地價由每平方公尺3萬6,000元調漲75%至6萬3,000元，有違反地價調查估計規則、平等原則等判斷瑕疵，被告據以核定106年度地價稅額顯屬違法，亦不可採：

1.平均地權條例第14條規定：「規定地價後，每二年重新規定地價一次。但必要時得延長之。重新規定地價者，亦同。」第15條規定：「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1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。」土地法第149條規定：「直轄市或縣（市）地政機關辦理地價申報之程序如左：一、查定標準地價。二、業主申報。三、編造地價冊。」第154條規定：「（第1項）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。（第2項）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。」準此，直轄市或縣（市）政府辦理公告地價及申報地價之目的，係供其課徵地價稅之依據，屬規範行政機關內部運作之基準及提供土地所有權人等相關土地權利人之參考，因而於其公告時，尚未對特定土地所有權人或可得確定之權利人發生法律效果，其性質非屬行政處分或一般處分，最高行政法院55年判字第223號判例意旨所示「關於被告官署所為地價之公告，不能認為對原告之行政處分」，即採此見解。是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。

2.土地法施行法第40條規定：「地價調查估計及土地建築改良物估價之估價標的、估價方法、估價作業程序、估價報告書格式及委託估價等事項之規則，由中央地政機關定之。」內政部依上開規定明確授權所訂定之地價調查估計規則第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。」第4條規定：「（第1項）地價調查應以買賣實例為主，無買賣實例者，得調查收益實例。（第2項）前項收益實例，係指租賃權或地上權等他項權利，且具有租金或權利金等對價給付之實例。」第9條第1項規定：「第3條第2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。」顯見影響地價調查估計之因素，除買賣實例或收益實例外，尚包括土地使用管制、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，涉及多元價值及其比重之估計、取捨及權衡，而具有相當之專業性。

3.又行政法院對行政機關就不確定法律概念所為之判斷，原則上應予審查，惟對於行政機關針就具有高度屬人性之評定（如國家考試評分、學生之品行考核、學業評量、教師升等前之學術能力評量等）、高度科技性之判斷（如與環保、醫藥、電機有關之風險效率預估或價值取捨）、計畫性政策之決定及獨立專家委員會之判斷，則基於尊重其不可替代性、專

業性及法律授權之專屬性，而承認行政機關就此等事項之決定，有判斷餘地。而於其判斷餘地範圍內，行政法院採取較低之審查密度，僅於行政機關之判斷有恣意濫用及其他違法情事時，得予撤銷或變更，其可資審查之情形包括：1.行政機關所為之判斷，是否出於錯誤之事實認定或不完全之資訊。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。

4.綜合上揭規定及說明，足見地評會係屬具有相當獨立性之專家委員會，其就區段地價所為之評議判斷，係依法定程序以合議制方式作成。其特性在於由具有相當專業性及多元代表性之委員，針對涉及多元價值及其比重之估計、取捨及權衡等足以影響地價調查估計之各種因素，綜合專業意見及多元價值之表達與討論後，獨立行使職權，共同作成決定，則基於尊重其專業性及法律授權之專屬性，應承認地評會就此等事項所為之決定，有判斷餘地，而於其判斷餘地範圍內採取較低之審查密度，除其評議有恣意濫用及其他違法情事外，行政法院爰予尊重（最高行政法院107年度判字第702號判決意旨參照）。

5.經查，105年度適逢辦理重新規定地價，臺中市政府依作業規範規定舉辦公聽會說明，嗣提交臺中市地評會評議決定後，於105年1月1日公告臺中市105年公告地價表，並陳列於臺中市各地政事務所供公開閱覽，且依每二年重新規定地價一次之規定，106年度自應沿用105年度之公告地價及申報地價

。

6.按行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇，固為行政程序法第6條所明定。惟平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，行政機關基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之區別對待。地評會依平均地權條例第15條第2款規定為區段地價之評議時，揆諸前揭地價調查估計規則第3條第2款、第4條及第9條第1項等規定，應考量買賣實例或收益實例、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估計之各種因素，綜合專業意見及多元價值之估計、取捨及權衡後，據以共同作成決定，並非僅考慮經濟成長率，亦難僅以位於不同區段土地之公告地價漲幅、較大範圍土地之公告地價平均漲幅、不同時間區段之公告地價漲幅或不同標準之都市地價指數平均漲幅作為比較基礎，更無從將個別土地所有權人能否將地價稅轉嫁予一般消費者列入考慮。是原告主張自102年至105年之經濟成長率逐年低迷，臺中市政府未參酌實際經濟發展狀況，將西屯區土地105年度公告地價調漲101.29%，遠高於西屯區自102年3月31日至105年3月31日之地價漲幅21.74%，極不合理；又105年度臺中市全市公告地價平均調幅為38.25%，其他百貨業者如新光三越○○○區○○段○○○號）、臺中大遠百○○○區○○段89、91地號）漲幅為50%，惟原告所有系爭土地公告地價漲幅卻高達75%，顯為無正當理由之差別待遇，違反平等原則；另原告長期持有系爭土地供作為經營商場用地，無法轉嫁地價稅於一般消費者，臺中市政府辦理公告地價調漲，未依地價調查估計規則第4條規

定，調查同區段租賃收益作為參考云云，均不足採。

7.再按平均地權條例第46條規定：「直轄市或縣（市）政府對於轄區內之土地，應經常調查其地價動態，繪製地價區段圖並估計區段地價後，提經地價評議委員會評定，據以編製土地現值表於每年1月1日公告，作為土地移轉及設定典權時，申報土地移轉現值之參考；並作為主管機關審核土地移轉現值及補償徵收土地地價之依據。」可知，直轄市或縣（市）政府公告之土地現值，亦係依據前揭地價調查估計規則第3條第2款、第4條及第9條第1項等規定調查估計之區段地價為計算基礎，再提經地價評議委員會予以評定，二者所須考量之地價因素並無二致。故原告主張地價調查估計規則第3條、第4條及第9條並無公告地價之調整以土地公告現值調整幅度作為指標之規定，臺中市政府地政局新聞稿表示內政部建議各地方政府105年度公告地價以不低於103年至105年土地公告現值累計調整值為原則，違反前揭規定云云，亦不足採。

㈣被告就原告所有系爭土地以臺中市政府公告之105年度公告地價為基礎，區分其停車場用地2,802.38平方公尺與一般用地8,709.31平方公尺，而分別適用不同稅率核課106年度地價稅，其認事用法並無違誤：

1.土地稅法第2條第1項規定：「本法之主管機關：在中央為財政部；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）為縣（市）政府。」第3條第1項第1款規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。……」第14條規定：「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」第15條規定：「（第1項）地價稅按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額計徵之。（第2項

）前項所稱地價總額，指每一土地所有權人依法定程序辦理規定地價或重新規定地價，經核列歸戶冊之地價總額。」平均地權條例第16條規定：「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，以公告地價百分之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。」第17條第1項規定：「已規定地價之土地，應按申報地價，依法徵收地價稅。」

2.財政部83年2月16日台財稅第000000000號函：「依停車場法規定取得停車場登記證者，准依土地稅法第18條第1項第5款及平均地權條例第21條第1項第5款規定按千分之十計徵地價稅，但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之。」

3.經查，原告所有系爭土地（惠民段137地號）其中面積2,802.38平方公尺部分為停車場用地，其餘面積8,709.31平方公尺為一般用地，該筆土地105年申報地價為每平方公尺5萬400元；又其所有大學段6筆土地均為一般用地，105年申報地價為每平方公尺240元，課稅面積共計32,288.9平方公尺，被告乃分別適用土地稅法第18條第1項第5款、第16條規定及被告105年8月24日中市財稅字第1050200201號公告臺中市105年地價稅各級累進起點241萬1,000元，核定系爭土地之停車場用地地價總額為1億4,123萬9,952元按千分之十計徵地價稅，同地號土地之一般用地8,709.31平方公尺地價總額為4億3,894萬9,224元；另大學段6筆土地為一般用地之課稅面積共計3萬2,288.9平方公尺，地價總額為774萬9,336元，連同系爭土地屬一般用地部分，全部一般用地地價總額為4億

4,669萬8,560元，核算原告105年度總地價稅額為2,466萬6,825元，洵屬有據，經核其認事用法均無不合。

4.又原告所有系爭土地內供作停車場用地面積2,802.38平方公尺部分，按千分之十之特別稅率課徵105年度地價稅，其餘面積部分與坐落同市○○區○○段137、137-1、000000000000000000000000號等6筆土地均屬一般用地，總計前經被告核定105年度地價稅2,466萬6,825元。原告不服，循序提起行政訴訟，業經本院106年度訴字第212號、最高行政法院107年度判字第702號判決駁回，已告確定在案，亦可佐證被告核定之106年度地價稅應無違誤，蓋106年度與105年度使用情形、公告地價均相同。

㈤本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併此敘明。

六、結論：原處分並無違誤，復查決定及訴願決定分別予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　2　　月　　21　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法官　林　秋　華

法　官　莊　金　昌

法　官　陳　文　燦

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
（一）符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
（二）非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例	

外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　2　　月　　21　　日

書記官　林　昱　妏