臺北高等行政法院判決

106年度訴字第1308號

109年1月3日辯論終結

原　　告　林敏雄

訴訟代理人　蔡玫真　律師

原　　告　元利建設企業股份有限公司

代　表　人　蔡建生（董事長）

原　　告　兆豐國際商業銀行股份有限公司(即林敏雄、元利建

代　表　人　張兆順（董事長）

共　　同

訴訟代理人　趙文銘 律師

　　陳孟蟬 律師

被　　告　臺北市稅捐稽徵處

代　表　人　倪永祖（處長）

訴訟代理人　陳秀蓮

　　馬魏紫沂

輔助參加人　臺北市政府地政局

代　表　人　張治祥（局長）

訴訟代理人　董彥芊　律師

　　蔡進良　律師

上列當事人間地價稅事件，原告不服臺北市政府中華民國106年7月24日府訴一字第10600119200號、第00000000000號、第00000000000號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

1.被告代表人於108年6月30日變更為倪永祖，並具狀聲明承受訴訟，應予准許。

2.關於原告訴之變更部分：

A.原告林敏雄所有臺北市○○區○○段 1 小段 2 地號等 30 筆土地（下稱「系爭 30 筆土地」）、原告元利建設企業股份有限公司（下稱「元利公司」）所有臺北市○○區○○段 2 小段 963 地號等 69 筆土地（下稱「系爭 69 筆土地」），經被告分別核課 105 年地價稅；另元利公司及林敏雄於 100 年 8 月 18 日以其等所有臺北市○○區○○段 1 小段 219-1、219-5、220-2 及 220-3地號等 4 筆土地（宗地面積各 2,956 ㎡、1,152 ㎡、3,028 ㎡及 1,304 ㎡，其等 2 人權利範圍各 1/2；下稱「系爭 4 筆土地」）以自益信託移轉登記予受託人即原告兆豐國際商業銀行股份有限公司（下稱兆豐銀行）；經被告分別以「兆豐銀行…委託人元利公司」及「兆豐銀行…委託人林敏雄」為納稅義務人名義，分別核課 105 年地價稅。參照土地稅法第 3 條之 1、平均地權條例第 19 條之 1 之規定，就原告林敏雄、元利公司上揭土地應合併計算地價總額，而使系爭 4 筆土地地價稅之核課，與其他系爭 30、69 筆土地有連結互動關係。

B.是以，本案訴訟之重心是針對系爭的 4 筆土地之地價稅，但會涉及到原告林敏雄、元利公司全部土地之課稅總額，可能會影響到稅的級距；而此部分，被告亦陳明如果 4 筆土地變動，可以職權更正全部土地之地價稅（參本院卷一 p272）。故原告訴之聲明更正為：「原處分（即繳款書；管理代號：Z000000000000000000000000、Z000000000

0000 0000000000；參本院卷一 p28、p29）、復查決定（北市稽法甲字第 10630096100 號復查決定書、北市稽法甲字第 10630096101 號復查決定書、北市稽法甲字第 10630096102 號復查決定書；參本院卷一 p53、p62、p70）及訴願決定（府訴一字第 10600119200 號訴願決定書、府訴一字第 10600119300 號訴願決定書、府訴一字第10600119400 號訴願決定書；參本院卷一 p77、p85、p93）均撤銷。訴訟費用由被告負擔」。而對原告聲明之變更，被告並無意見（參本院卷一 p273），故原告訴之聲明的變更，程序上應為准許。

二、事實概要：

1.原告林敏雄所有系爭 30 筆土地，經被告核課 105 年地價稅計 59,739,605 元。原告元利公司所有系爭 69 筆土地，經被告核課 105 年地價稅計 49,719,852 元。原告林敏雄、元利公司不服，申請復查，經被告決定復查駁回，仍不服提起訴願亦經駁回，遂提起行政訴訟。

2.就元利公司及林敏雄於 100 年 8 月 18 日以系爭 4 筆土地自益信託移轉登記予受託人即原告兆豐銀行。嗣經被告分別以「兆豐銀行…委託人元利公司」及「兆豐銀行…委託人林敏雄」為納稅義務人名義，分別核課 105 年地價稅47,349,277 元及 47,364,055 元，合計 94,713,332 元。原告兆豐銀行不服，申請復查，經被告決定復查駁回，仍不服提起訴願再經駁回，遂提起行政訴訟。

3.並經本院依職權裁定臺北市政府地政局（下稱參加人）輔助被告參加本件訴訟。

三、就本案審理之說明（準據之法規及爭點之整理）：

1.土地稅法第 3 條：「（第 1 項）地價稅或田賦之納稅義務

人如左：一、土地所有權人。…」第 3 條之 1：「土地為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為地價稅或田賦之納稅義務人。前項土地應與委託人在同一直轄市或縣（市）轄區內所有之土地合併計算地價總額，依第十六條規定稅率課徵地價稅，分別就各該土地地價占地價總額之比例，計算其應納之地價稅……。」第 14 條：「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：「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。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。」第 16 條：「（第 1 項）地價稅基本稅率為千分之十。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣（市）累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵：…五、超過累進起點地價二十倍以上者，就其超過部分課徵千分之五十五。」

2.而實際上更為嚴謹之規範是在平均地權條例，尤其是關於地價稅之課稅，有兩項重心，其一是 地價區段∨之劃分，另一是估計 區段地價∨：

A.平均地權條例第4條，地價評議委員會，由直轄市或縣（市）政府組織之（含民意代表及公正人士）；組織規程由內政部定之。

B.同條例第 14 條：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。

C.第 15 條：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：1.分區調查最近一年之土地買賣價格∨或 收益價格∨。2.依據調查結果， 劃分

：地價區段∨並　估計：區段地價∨後，提交地價評議委員會評議。3.計算　宗地：單位地價∨。註：宗地是地籍的最小單元，以權屬界線組成的封閉地塊。4.公告及申報地價，其期限為30日。5.編造地價冊及總歸戶冊。

3.平均地權條例第 16 條：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。第 17 條：已規定地價之土地，應按申報地價，依法徵收地價稅。應納地價稅額因公告地價調整致納稅義務人繳納困難者，得於規定繳納期間內，向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納，延期繳納期間不得逾六個月，分期繳納期間不得逾一年。前項延期或分期繳納辦法，直轄市及縣（市）政府得依社會經濟情況及實際需要定之。第 18 條：地價稅採累進稅率，以各該直轄市或縣（市）土地 7 公畝之平均地價，為累進起點地價（以各該市縣市 700 ㎡之平均地價為準）。但不包括工業用地、礦業用地、農業用地及免稅土地在內。第 19 條為累進課稅之方法，其規定相似於土地稅法第 16 條。

4.關於地價稅核課之基礎，就平均地權條例第 15 條所稱　規定地價∨或　重新規定地價∨之程序，首先是分區調查最近一年之土地　買賣價格∨或　收益價格∨。其次是依據調查結果，　劃分：地價區段∨並　估計：區段地價∨後，提交地價評議委員會評議。就此：

A.土地法施行法（法規）第 40 條：　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。而地價調查估計規則（法規命令，下稱估計規則）第 1 條：本規則依土地法施行法第 40 條規定訂定之。依本規則所為之地價調查估計，應符合平均地權條例（法規）有關規定。

B.估計規則第 3 條：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。（註這個程序，就是平均地權條例第 15 條之實踐）。第 4 條：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。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。

C.估計規則第9條：第1項：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。第2項：前項影響區段地價之資料，應依「地價區段勘查表 」規定之項目　勘查Ｖ並　填寫Ｖ。故　填寫之內容及資料Ｖ要詳實到足以呈現　勘查之過程及結果Ｖ的完整性。

D.估計規則第21條，估計　區段地價Ｖ之方法如下：

有Ｖ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，求其中位數〇〇〇區段〇區段地價。

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○○○區段○○○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○○○區段○○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○○○區段○○區段地價修正之。

註：

區段地價∨之　估計過程∨及　決定理由∨，應填載於「區段地價估價報告表」。

5.參照土地稅法第 14、15、16 條及平均地權條例第 17、18、19 條之相關規定（即上開估計規則之規定）：

A.經本院整理原告主張之爭議（參見本院卷二P281）：

1.調幅為全市平均之7.5倍，違反平等原則。

2.以建築正在興建中，而課予較重的稅捐，違反量能課稅原則。

3.以能否使用更多的公共設施或可否收益或容積率或土地改良完成與否作為比較，也不該課較重的稅捐，否則違反比例原則。

4.並未制定臺北市地價及標準地價評議委員會組織自治條例，有違釋字第527 號，所以現行的組織規程，違反法律保留。

5.將系爭土地獨立於鄰地，另外劃出176-7 的地價區段，

違反差別待遇，同時違反跨不同使用分區的興建案，應該於取得使用執照後始得劃為單一地價區段。

6.000-0 ○○○區段○區段地價的評價上，並不符合毗鄰地區的選擇，而有違地價調查估計規則第21條。

7.地價調查估計規則是由土地法施行法之授權，違反法律保留及授權明確性原則。

8.參加人僅蒐集買賣實例後即據以估計區段地價，逕而決定土地公告現值，再依公告現值一定比例決定公告地價（28%），顯屬行政恣意及判斷瑕疵，顯屬違反平均地權條例第15條、第16條。

9.關於影響地價地區因素評價基準明細表例如自然條件差異調整，捨近求遠，有明顯的判斷瑕疵，以及法規上並無所謂單○○○區段○區段類型，關於其他影響因素（本院卷二第46頁）之使用強度，就是建蔽率跟容積率的考慮是重覆的評價，不應考慮而考慮的是房屋現況、建物規劃設計、宗地配置狀態，這些都是建物的價格部分，應從地價中減除，不應由此來論地價的高低。

10.參加人沒有調查第44號及176-3 號地價區段有無收益實益，逕自選取較遠但有買賣實例之第12號、第49號作為基準地價區段，有違行政程序法第9條之注意義務。

11.被告不得以原告購得土地時每坪單價約406 萬而認為本案系爭土地應課較高的稅捐，明顯有違不當聯結禁止之原則。

B.由於地價稅之課徵，有諸多基礎內容是參加人之職責，而此又涉及到本院審查之範圍及審查之密度，故就兩造及參加人均認同之爭點內，為攻擊防禦之重心（尤其是爭點涉及參加人職責部分）。

四、原告主張：

1.關於地價稅之稅基量化：

A.不動產稅可分為「所得稅類型」及「財產稅類型」。「所得稅類型」之不動產稅，係以交易價格構成之交易所得為客體，以交易價格為稅基之計算基礎。「財產稅類型」之不動產稅，例如地價稅，雖名為地價稅，然實為以土地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之本體稅，其所稱之「地價」應指將其孳息資本化所得之價值，而非其交易價格。在地價稅之稅基的評價，特別必須注意，不可被「地價」之稱謂誤導，理解為其交易價格，而沒有正視地價稅中之「地價」應該是將租金資本化計得之土地價值。二者所對應之負稅能力不同。「交易價格」所對應者為土地承受人能負擔之資本價格。由「孳息之資本化計得之土地價值」所對應者為承租人或土地使用人能負擔之租金。

B.是故，客體既然不同，其稅基之評價基準自亦不得混淆。決定土地孳息高低者，為土地使用人，特別是承租人得以負擔市場租金之能力。當脫離租金之過高的地價稅，經過轉嫁構成租金之一部分進而墊高租金時，必然影響租賃市場對於土地之需求，導致承租人退出市場、店面閒置。正如臺北市東區，即因租金過高超過承租人負擔能力而紛紛關店，影響該區域經濟發展。此與土地交易價格如果過高會影響其流通之情形，對經濟之影響雖有不同，但都至關重要。是故，在地價稅之稅基的計算基礎－公告地價－之評定，特別不得與租賃市場脫鉤，以避免竭澤而漁。因此，公告地價之評定，首重一區域內土地租賃之應有收益價格，並應注意與同一供需圈內毗鄰土地間之平衡，不適合

以土地之買受價格較高、容積率較高甚至是房屋建築現況較佳等種種似是而非之理由，影響公告地價之評定，進而使得依據錯誤評價之稅基所計徵之地價稅，侵害土地所有人財產權，或透過轉嫁至承租人一方，影響整體經濟發展。

2.關於法院審查之準據：

A.最高行政法院判決指出，現行土地稅法制就稅基之量化，存在立法缺漏（「……地價稅與土地增值稅之稅基量化，其估價標準應有所差異。其中地價稅之稅基量化，應以『土地在同一稅捐週期內，因使用收益所得獲致之潛在收益總量』為準。而土地增值稅之稅基量化標準，在收入部分，原則上應採取『土地實際交易價格』……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』之上述估價判準（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。」最高行政法院 107 年度判字第 624 號判決意旨參照）。

B.平均地權條例第 15 條及估計規則第 3 條第 2 款關於應調查「買賣價格『或』收益價格」、「買賣『或』收益實例」之文字用語，應貫徹「不同種類稅捐，其稅基量化之估價標準應有所不同」之法理原則而為為解釋。地政實務上概以「買賣實例」作為公告地價之參考資料之作法未盡符合地價稅之事物本質，將導致估價結果偏離按土地租金(孳息)資本化計得之土地價值。本件地政機關在行政作業過程中有欠缺授權依據及違法、恣意判斷之瑕疵，導致評定之公告地價有違反平等原則、比例原則及不當連結禁

止原則之情形，而稅捐機關依該公告地價作為稅基量化之依據課徵地價稅，課稅處分亦有違反租稅公平原則、量能原則及實質課稅原則。

3.關於法院可審查之範圍：

A.就地價調查估計規則有違憲疑義、有行政恣意、不當及違法之瑕疵，故應撤銷系爭土地 105 年公告地價，此部分應為本案審理的範圍。

B.對於「公告地價」，依臺北市政府 107 年 5 月 7 日府地價字第 10700386800 號函（參原證 7）：「……二：臺端（貴公司）就本案土地 107 年公告地價，依土地法第 154 條提出異議一案，業經提交本市地價及標準地價評議委員會（下稱地評會）第 73 次會議評議，經會議決議：『請作業單位函詢內政部釋示確認本會執掌是否有權受理公告地價異議之評議。』，爰以本府 107 年 4 月 9 日府授地價字第 10731057200 號函請內政部釋示，復經內政部 107 年 4 月 23 日台內地字第 1070415522 號函釋略以：『……公告地價係依平均地權條例第 15 條……規定辦理，是以，公告地價為宗地單位地價，其地價查估作業流程及性質與土地法之標準地價不同，且公告地價為行政規則，非行政處分，自無土地法第 154 條規定之適用。』故依上開函釋，公告地價查估作業流程及性質與土地法之標準地價不同，且公告地價為行政規則，非行政處分，並無土地法第 154 條規定之適用，先予敘明。」是以，臺北市政府依據內政部函釋，採「公告地價」屬於行政規則非屬行政處分，且土地所有權人依現行規定尚無從對公告地價提出異議或救濟之見解。

C.而在臺北市政府採前開見解的情況下，當土地所有權人認

為公告地價有違法、不當之情形，導致地價稅課稅處分有失公允，侵害憲法所保障之財產權時，當如何救濟？可參考 101 年度高等行政法院法律座談會提案十（附件 13）對於「直轄市或縣、市政府依平均地權條例第 46 條規定，於每年所為『土地現值』之公告是否為行政處分、能否對該公告提起行政救濟」之研討所採的見解。亦即，應認為，基於「公告地價」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權人申報地價之參考，其公告時對土地所有權人尚未發生直接影響，而是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，始對土地所有權人發生直接、實際之法律效果，故應許土地所有權人在對地價稅課稅處分不服提起爭訟時，一併主張公告地價有違法、不當之情形，由法院一併審查公告地價之作成是否合法。

D.針對「人民對於多階段行政處分之最後作成行政處分之機關提起訴訟時，行政法院之審理範圍為何？」部分，行政法院之審理範圍應不限於最後階段之行政行為，應包含各階段行政行為（請參 91 年判字第 2319 號判決；原證 8）：「行政處分之作成，須二個以上機關本於各自職權先後參與者，為多階段行政處分，此際具有行政處分性質者，原則上為最後階段之行政行為，即直接對外發生法律效果部分。人民對多階段行政處分如有不服，固不妨對最後作成行政處分之機關提起訴訟，惟行政法院審查之範圍，則包含各階段行政行為是否適法。」）。正如本件情形，地價稅之課稅處分，既必須以參加人編造之地價冊及總歸戶冊為稅基量化之基礎，被告對於公告地價、申報地價並無決定權，且直接對原告發生法律效果者實際上則為最後

由被告作成之地價稅課稅處分，故本件應屬一多階段行政處分。縱使實務上對於公告地價之定性（究為行政處分、行政規則）尚有不同意見，然依前開判決要旨，原告對被告提起本件訴訟，法院審查範圍應可包含前階段由參加人作成之公告地價是否適法，應無疑義。

4.關於系爭土地漲價之幅度：

A.系爭土地 102 年公告地價為143,000元/㎡，105 年公告地價卻調漲為323,000元/㎡，調整幅度高達 226%，為全市平均調幅（ 30.38%) 之 7.5 倍；另系爭土地 105 年公告地價為毗鄰土地公告地價之 2.81 倍、調幅為毗鄰土地之 1.64 倍，衡諸臺北地區租金收入構成之平均所得之成長，不可能於毗鄰地間有如是倍數之畸形成長。是其調幅顯然有違平等原則及比例原則。被告機關據以核計本件地價稅為 9,471 萬 3,332 元違反租稅公平原則、量能課稅原則及比例原則。（針對爭點 1、2、3 部分）。

B.系爭土地 105 年公告地價為 323,000 元 / ㎡，而與系爭土地同樣位於建國南路二段、臨大安森林公園乙側之臨路或裡地土地之公告地價則分別為 115,000 元 / ㎡、159,621 元 / ㎡、172,607 元 / ㎡（附件 2）。系爭土地 105 年公告地價為毗鄰土地之 1.87 倍至 2.81 倍；且從調幅方面作比較，毗鄰之數筆土地自 99 年、102、105年以來，公告地價每次調整幅度均相同分別為113%、111%、138%，九年來總調幅為 173%，惟獨系爭土地公告地價之調整幅度與眾不同，99 年、102 年、105年調整幅度分別為 155%、130%、226%，九年來總調幅達455%。系爭土地 105 年公告地價調整幅度為毗鄰土地之1.64 倍、九年來公告地價之總調幅為毗鄰土地之 2.63倍。系爭土地在 10

2年至105年間種種影響區段地價之客觀事實因素均無任何改變，故應無調整公告地價及地價稅之理由；另比較系爭土地與毗鄰土地在各項影響地價區段之條件亦無不同，故系爭土地與毗鄰土地在公告地價及調整幅度之差別待遇，顯然欠缺合理正當之依據。

5.關於土地使用之評價：

A.參加人以系爭土地之土地使用管制（使用分區、建蔽率及容積率）、土地使用現況、房屋建築現況及其他影響因素與毗鄰地區土地不同而作為差別待遇之理由，有重複評價、違反比例原則、估計規則第21條第4項及《影響地價區域因素評價基準》第2點規定，與基於錯誤之事實而為評價之判斷瑕疵（針對爭點3、9）。

B.參加人以系爭土地之「土地使用管制（使用分區、建蔽率及容積率）」、「土地利用現況」、「房屋建築現況」及「其他影響因素」與毗鄰地區土地不同，作為差別待遇之理由，有重複評價、違反比例原則、估計規則第21條第4項及《影響地價區域因素評價基準》第2點規定，與基於錯誤之事實而為評價之判斷瑕疵。

參加人於108年8月8日答辯狀第13頁泛稱：「……考量屬同一所有權人，且為同一建築基地，無論是在平均法定容積率(278%)、臨路條件(70M)、房屋建築現況(31樓、35樓)及其他影響地價因素等條件，多優於毗鄰地價區段，故依地調規則第18條規定，將上開地價相近、地段相連、情況相近之土地單獨劃為同一地價區段……於法並無違誤。」

C.然查參加人主張因「使用分區」不同而為差別待遇應無理由；系爭4筆土地中，第219-5、220-3地號土地與毗

鄰第 218-1 地號土地使用分區均屬第三之二種住宅，而第 219-1、220-2 地號土地與毗鄰第 218、216、216-1 地號土地使用分區則均屬第三種住宅。因此，若是考量使用分區之差異，則系爭土地中第 219-5、220-3 地號土地應與毗鄰第 218-1 地號劃屬同一地價區段（即同屬第 44 號地價區段）、適用相同公告地價；而第 219-1、220-2 地號土地應與毗鄰第 218、216、216-1 地號土地劃屬同一地價區段（即同屬第 176-3號地價區段）、適用相同公告地價，方符合邏輯，而非像現在，將分屬不同使用分區之土地逕劃為同一地價區段，並認定其公告地價遠高於毗鄰之相同使用分區土地。

D.參加人主張因「容積率」較高，而為差別待遇應無理由；土地「容積率」之高低，多半係建築設計配合主管機關都市計畫、環境景觀規劃或以其他對價換取之容積獎勵有關，是故，不宜將容積率再納入作為評估地價的項目之一，否則將有重複評價之虞。在本件縱使認同將【容積率】作為評估地價的項目之一，且按允建容積率之高低排序與按公告地價之高低排序顯不相當。參加人主張因系爭土地上「土地利用現況」而為差別待遇應無理由；依「土地利用現況」乙欄所呈現之資料，系爭土地應與毗鄰第 176-3 號地價區段性質相同或最為相近，不可能得出排除以毗鄰第 176-3 號地價區段作為比較基準，而選取距離甚遠之第 12 、49 號地價區段為基準地價區段之結論。參加人主張因系爭土地上之「房屋建築現況」為差別待遇應無理由；估計規則第 10 條至第 14 條定有關於建物現值之估計程序，並規定在計算土地正常買賣價格時，必須扣除土地上建物之現值及建物正常買賣利潤；土地上之房屋建築

現況究竟為高級住宅或中古公寓，絕不應作為評定地價之考量因素。內政部 103 年 7 月 7 日修正公布、0 月 0 日生效之「影響地價區域因素評價基準（參附件 21）第 2 點規定已將 92 年訂定版本（附件 22）中之「房屋建築現況」等文字刪除，明顯有意禁止再將「房屋建築現況」作為評價土地之因素。故參加人再行主張系爭土地之房屋建築現況為 31 層及 35 層高級住宅大樓，而毗鄰土地則以中古公寓、20-30 年華廈與國宅為主作為差別待遇之理由，顯已違反估計規則第 21 條第 4 項及影響地價區域因素評價基準第 2 點規定，且係錯誤之事實而為判斷，有判斷之瑕疵。

6.關於地價之評議：

A.臺北市地價及標準地價評議委員會（下稱地評會）應屬非依法成立之組織，其行政行為應屬無效；縱認為其為合法成立之組織，然因地評會對於本件公告地價之評議過程有流於形式之情形，故應不得主張有判斷餘地進而限制法院之審理（針對爭點 4 部分）。

B.雖平均地權條例第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。」而內政部也定有《地價及標準地價評議委員會組織規程》供參；然依司法院大法官解釋 527 號解釋意旨，僅在為因應業務需要下，得容許於過渡期間內由各該地方行政機關先行依其他規定任命人員，最終仍須由地方立法機關依據中央主管機關擬定之準則，制定組織自治條例作為法源依據。經查，臺北市多年來怠於送請議會制定《臺北市地價及標準地價評議委員會組織自治條例》，逕依內政部訂

定《地價及標準地價評議委員會組織章程》及《地價及標準地價評議委員會評議會議作業規範》為法源依據，有違反釋字第 527 號解釋意旨及《地方制度法》第 28 條之規定，違反法律保留原則。又因地評會應屬非法定之組織，其所作成之行政行為，應屬無效。退步言之，縱認為地評會為合法組織，本件關於地評會評議之公告地價，亦不得主張有判斷餘地而拒絕受法院之審理。

C.臺北市政府105年度地評會之相關會議紀錄（附件20）：第58次會議中表示公告地價以公告土地現值比例 22%、28%、33% 等三個調整方案來進行討論；在第 59 次會議中表示「全市 4,155 個地價區段之劃分及各區段之地價，提送下次委員會議評議。」，在第 60 次會議雖排有第二案「評議本市 105 年公告地價評議表及地價區段圖」惟該次會議待討論之案由多達 12 案，會議從上午 9 時開始進行至 10 時 20 分，共計 80 分鐘即結束，每案平均評議時間僅為 6~7 分鐘，委員需在 6~7 分鐘內完成臺北市 4,155 個地價區段及公告地價之審查評議，難為實質審查。故臺北市區段地價及公告地價之決定，非由「具備專業性、多元代表性之地評會委員」所決定，實際上是由參加人承辦地價調查業務人員所決定。被告及參加人以地評會委員之組成專業多元，綜合各該委員意見所為之評議結果所作成公平及專業之決定，具有高度之公正性及可信度，要求行政法院應尊重其有關公告地價之判斷云云，應不可採。

7.關於地價之調查：

A.估計規則由土地法施行法概括授權訂定，違反法律保留及授權明確性原則（針對爭點 7 部分）。而地價調查為「

公告地價」之地價調查，應調查「土地之孳息」、「土地之收益實例」。參加人怠於調查蒐集土地收益實例，僅調查蒐集買賣實例，使公告地價之評定結果不符合地價稅之事物本質，違反「不同類型稅捐之稅基量化其估價標準應有所差異」及「不當聯結禁止」之法理原則及《平均地權條例》第 15 條之法理解釋，並已增加《平均地權條例》第 15 條所無之限制，違反憲法第 19 條租稅法律主義及法律保留原則。參加人僅蒐集買賣實例作為估價資料決定土地公告現值，再依公告現值一定比例決定公告地價為公告現值之 28%，有違平均地權條例第 15 條規定之法定程序，顯屬行政恣意，不符合地價稅之事物本質並有違不當連結禁止原則（針對爭點 8 部分）。

B.公告地價屬於涉及地價稅稅基之計算標準，並非僅屬執行地價稅法規定之細節性或技術性事項，而係影響人民應納稅額及財產權之實質且重要事項，其查估應以法律或法律具體明確授權之命令定之，否則將有違反憲法第19條及租稅法律主義之意旨。土地稅法與平均地權條例為地價稅課徵之法律依據，然該二法律對於公告地價之查估均無具體明文之規定，現行實務以估計規則作為公告地價調查、估計之作業依據。然而估計規則是由土地法施行法第40條授權訂定，而土地法施行法並未載明授權中央政機關訂定估計規則為地價調查、估計之目的、用途何在，亦不符合授權明確性原則之要求。基此，估計規則之法源地位充其量應僅屬於行政規則。

C.雖平均地權條例第 15 條及估計規則第 3條文字規定為「調查買賣『或』收益實例」，但在法律解釋上，由於「地價稅」與「土地增值稅」及「房地合一交易所得稅」等以

買賣交易價格衡量應稅所得並以之為稅捐客體之所得稅本質上有所不同，為貫徹「不同類型稅捐之稅基量化其估價標準應有所差異」之法理原則，「公告地價」既然作為「地價稅」之量化基礎，則在估價上即應確實調查、蒐集「收益實例」、掌握土地之潛在應有收益資料，不應逕以「買賣實例」為依據。承上估計規則第4條第1項規定：「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。」及《臺北市實施地價調查估計作業規定》第 3 點：「三、地價調查：……（二）蒐集地價資料之種類：1、買賣實例資料－主要資料。2、收益實例資料－次要（輔助）資料。……」未區分地價調查之目的，逕規定無買賣實例者才調查收益實例，或規定以買賣實例作為地價調查之主要資料，收益實例資料為次要資料，顯已違反「不同類型稅捐之稅基量化其估價標準應有所差異」及「不當聯結禁止」之法理原則與平均地權條例第 15 條之法理解釋，並已增加該條所無之限制，違反憲法第 19 條租稅法律主義及法律保留原則；其結果，導致為課徵地價稅之目的所作之地價調查與估計結果，不能真實反應土地之潛在應有收益價值。

8.關於劃分地價區段：

A.參加人將系爭土地獨立於鄰地，單獨劃為「單一地價區段（即第176-7號地價區段）」於法無據，違反估計規則第18條、不動產估價技術規則第84條第2項規定及行政自我拘束原則，有違法為差別待遇之情形（針對爭點 5 部分）。參加人以系爭土地與毗鄰土地之「成交價格」有所差異，作為單獨劃分一地價區段之理由，課予較高地價稅，致生與所得稅重複課稅之疑義，明顯有違不當連結禁止原則

、量能課稅及租稅公平原則（針對爭點 11 部分）。

B.於102年，參加人將分屬二種使用分區之系爭4筆土地加以整併，獨立於毗鄰土地，單獨劃為「單一地價區段」（即第 176-7 號地價區段），105 年時仍維持單一地價區段，且使其區段地價與毗鄰之第 44 號、第 176-○ ○○區段○區段地價，有明顯差異（參原證 21，另案臺北市政府 108 年 3 月 19 日府地價字第 1086004823 號訴願答辯書，第 2 頁）。但估計規則第 18 條第 2 項之規定，地價區段之類型僅有「一般地價區段」、「一般路○○區段」及「繁華路線價區段」三種，在「一般地價區段」外，得在有顯著商業活動或因鄰接道路而地價顯著較高之情形另外劃設「繁榮街道路線價區段」或「一般路線價區段」；而無在「繁榮路線價區段」、「一般路線價區段」或「一般地價區段」中，再因土地成交價格較高或其他理由，而特別劃設「單一地價區段」之規定。遍查相關法規，亦無「單○○○區段○○區段類型。因此，參加人將系爭土地獨立於毗鄰土地所屬之「一般路線價地價區段」與「一般地價區段」，對系爭土地單獨劃設為「單一地價區段」，顯無法律依據，屬違法之差別待遇。

C.又依106年11月17日地評會議69次會議紀錄（參原證3）第4頁：「決議：採方案二，跨不同使用分區之整體開發新建案基地，於取得使用執照得劃為單一地價區段，並依地政局建議結論辦理：……本市現有跨不同使用分區之整體開發新建案基地，尚未取得使用執照且已劃為單○○○區段者計7 案（大安區第 176-7 號即本件系爭土地、信義區第 59-11 號及 62-6 號地價區段）自 107 年公告土地現值及公告地價作業年度，至取得使用執照前，依不同使

用分區，劃為不同地價區段。」可見地評會議已經自認，其在 105 年度系爭土地整體開發新建案基地取得使用執照以前，將本件219-5、220-3 地號土地（屬於「住三之二」），與本件 219-1、220-2 地號土地（屬於「住三」）而不同使用分區之土地，劃為單一地價區段實屬錯誤、不當。

9.關於估計區段地價：

A.參加人未調查收益實例並優先選擇毗鄰且性質相同之地價區段為基準地價區段，有出於錯誤之事實認定及不完全之資訊、違反一般經驗法則及違反估計規則第21條、《臺北市實施地價調查估計作業規定》第5點第8項之規定之判斷瑕疵（針對爭點 6、10 部分）。從參加人提出之資料，可證參加人就系爭土地 105 年公告地價之評定，有未依法定正當程序、出於錯誤之事實及不完全之資訊、違反法律保留原則及逾越法律授權範圍之判斷瑕疵。

B.應以目標地價區段內買賣實例或收益實例為估計該目標地價區段之土地公告現值，必目標地價區段內無買賣實例或收益實例，始得選取使用分區或使用性質類似之鄰近區段地價為基準地價區段，所謂『鄰近』，依內政部頒布之土地價格技術規範第三條規定，應指『毗鄰』目標地價區段為優先。」及《臺北市實施地價調查估計作業規定》第 5 點第 8 項：「○○○區段○區段地價應注意毗鄰地區之平衡，其作業及協調方式如下：……」意旨相符。再者，為真實反應土地之潛在應有收益、符合地價稅之事物本質，在選取比較實例時，應以收益實例為主。參加人未依估計規則》第21條第1項第2款規定之意旨，優先考慮同一供需圈之「毗鄰」地區土地出發，視毗鄰地區有無收益實例

可作為比較實例，若無，再逐漸向更外緣之「鄰近」或「適當」地區尋找有收益實例適合作為基準地價區段，其判斷顯有違法、違反估價權威見解與「相毗鄰土地之各項影響地價因素相同或相近」之一般經驗法則的情形。

C.依參加人提出之【(105年)(第176-7號)地價區段勘查表】、【(第176-7號)區段地價估價報告表】、【(以第176-7號○○區段○○○區段，第12、49地價區段為基○○○區段 A、B 之）影響地價區域因素分析明細表（中級住宅用地）】、【 (105 年)(第 44 號)地價區段勘查表】、【 (105 年)(第 176-3 號)地價區段勘查表】、【(105 年)(第 12 號)地價區段勘查表】、【 (105 年)(第 49 號)地價區段勘查表】以及參加人臨訟製作之【 105 年目標地價區段 (第 176-7 號地價區段，219-1、219-5、220-2、220-3 地號)與選取基○○○區段○○鄰○○區段影響地價區域因素比較表】與他案中提出之【 107 年目標地價區段 (第 176-7 號地價區段，219-1、219-5、220-2、220-3 地號)與選取基○○○區段○○鄰○○區段影響地價區域因素比較表】，可證參加人就系爭土地 105 年公告地價之評定，有未依法定正當程序、出於錯誤之事實及不完全之資訊、違反法律保留原則及逾越法律授權範圍之判斷瑕疵。

D.參加人在本案中提出之105年度第12、44、49、176-3號地價區段之【地價區段勘查表】在「發展趨勢」、「其他影響因素」等欄位均為空白，參加人顯然未依據《地價調查估計規則》第9條第2項規定確實進行勘查及填寫○○○區段勘查表」規定之項目，有未循正當法律程序之違法不當；況查，依參加人自行製作提出之【105年目標地價區段(

第176-7號地價區段，219-1、219-5、220-2、220-3地號）與選取基○○○區段○○鄰○○區段影響地價區域因素比較表（下稱 105 年比較表）】，可見「發展趨勢」與「其他影響因素」乃導致第 44、176-3 號地價區段在影響地價區域因素總修正數上大於參加人所選取之第 12、49 號地價區段之關鍵項目（合計「發展趨勢」及「其他影響因素」差異調整百分比，第 44、176-3 地價區段分別為 57.5%、52.5%；遠高於第 12、49 地價區段之25.5%、35.5%）。但是，參加人在本案中提出之 105 年度第12、44 、49、176-3 號地價區段之【地價區段勘查表】，在「發展趨勢」、「其他影響因素」等欄位既均為空白，則參加人究竟依據什麼基準作成如此巨大差異之認定，顯有疑義！

E.參加人於本案中提出之【176-7影響地價區域因素分析明細表】係依據參加人於他案中提出之【臺北市中級住宅用地影響地價區域因素評價基準明細表】所製作。然而，經原告查詢相關法令發現，該【臺北市中級住宅用地影響地價區域因素評價基準明細表】並未依據內政部 103 年 7 月 7 日修正之《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評價基準表】之授權而設計，反而與於 000 年 0 月 0 日生效、供「土地徵收補償市價查估用」之【臺北市土地徵收補償市價查估影響地價區域因素評價基準明細表】（附件 25）完全相同；況且，不論原告以【臺北市中級住宅用地影響地價區域因素評價基準明細表】或以【影響地價區域因素評價基準明細表】為關鍵字搜尋「 google 搜尋引擎」或「臺北市法規查詢系統」，搜尋結果均只出現【臺北市土地徵收補償市價查估影

響地價區域因素評價基準明細表】，而查無任何一筆與參加人於本案中提出之【臺北市中級住宅用地影響地價區域因素評價基準明細表】相同之資料。

F.參加人將【其他影響因素】列為地價修正因素，其中【使用強度】、【房屋現況】、【建築規劃設計】、【宗地配置狀態】、【金融機構之有無及數量】等項目，均顯有與其他項目重複評價之違誤。所謂「使用強度」，依參加人在【臺北市中級住宅用地影響地價區域因素評價基準明細表】中【其他影響因素】項下【使用強度】之【備考】乙欄的說明：「○○○區段○○○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量」，此與【土地使用管制】項下【容積率】細項係以土地之容積率作比較，二者所考慮比較「容積率」因素實質相同，且「使用強度」項目實際使用強度越高者，評價較優，則與法定最高容積率比較結果更為接近，足見【其他影響因素】項中之【使用強度】乃與【土地使用管制】項中之【容積率】重複評價，應予剔除。

10.而聲明：「原處分（即繳款書；管理代號參本院卷一 p28、p29）、復查決定（參本院卷一 p53、p62、p70）及訴願決定（參本院卷一 p77、p85、p93）均撤銷。訴訟費用由被告負擔。

五、被告則以：

1.被告就系爭 4 筆土地、系爭 30 筆土地、系爭 69 筆土按一般用地稅率課徵地價稅，與租稅法定原則、租稅平等原則、量益課稅原則、實質課稅原則、授權明確性原則、不當連結禁止原則、比例原則無違：

A.原告林敏雄、元利公司所有系爭 30、69 筆土地及系爭 4

筆信託土地均按一般用地稅率課徵地價稅，又臺北市政府辦理105年重新規定地價等事實，此有臺北市政府105年1月1日府地價字第10433542501號公告、臺北市不動產數位資料庫土地標示部及所有權部及105年地價稅課稅明細表等資料附卷可稽。被告依土地稅法第3條之1、第15條、第16條及平均地權條例第16條、第17條等規定，按系爭30、69筆土地及系爭4筆信託土地105年重新規定地價之80%為其申報地價核算課稅地價，並課徵系爭30、69筆土地105年地價稅，洵屬有據。

B.本案經參加人106年5月9日北市地價字第10630958300號函復，臺北市政府辦理土地公告地價作業，係依平均地權條例暨同條例施行細則、地價調查估計規則等相關規定，派員實地勘查各項影響地價之因素及其影響程度，並調查地價動態後，歷經劃○○○區段○○○區段地價等法定作業程序，提請臺北市地評會，計算宗地地價後公告；併同計算地價總額之系爭4筆信託土地雖無預售或收益實例，而未產生交易價格或收益，惟係依地價調查估計規則第21條第1項第2款規定辦理，並提地價評議委員會評議，據以計算宗地地價後公告，原告所稱欠缺調高公告地價依據，應屬誤解法令。

C.系爭4筆信託土地與鄰地臺北市○○區○○段1小段323、328地號分屬不同地價區段，在土地使用管制條件、交通運輸、房屋建築現況、土地利用現況、發展趨勢及其他影響區段地價因素均有差異，且兩者估計區段地價分別適用地價調查估計規則第21條第1項第2款、第1款規定，估計之區段地價有所差異，並無違反量益課稅原則

及不符比例原則或平等原則之情事；原告例舉比較之臺北市○○區○○段 4 小段 249 地號等土地，位於商業區，各項影響地價因素與系爭 4 筆信託土地（住宅區）差異甚大，難以類同比較，亦無不符比例原則或平等原則之情事。是臺北市政府地政局依平均地權條例、地價調查估計規則等相關規定程序辦理調查，依調查結果，將劃分之地價區段及估計之區段地價，提交地價評議委員會，該會於 104 年 12 月 16 日召開第 60 次會議，經 14 位委員出席，出席委員就各項影響地價因素綜合考量作成決議。系爭 30、69 筆土地及併同計算地價總額之系爭 4 筆信託土地之調查估計、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。

D.原告林敏雄及元利公司各以系爭4筆信託土地持分之1/2信託予兆豐銀行，其地價雖相同，惟渠等2人所有臺北市其他一般土地地價總額並不同，依土地稅法第3條之1規定，合併計算系爭4筆信託土地及委託人之其他一般土地地價總額，依規定稅率課徵地價稅並分別就各該土地地價占地價總額之比例，計算各筆土地應納之地價稅，自不相同。

E.被告就系爭 30、69 筆土地分別按一般用地稅率、公共設施保留地稅率及停車場用地稅率課徵地價稅，無違租稅法定原則、租稅平等原則、量益課稅原則、比例原則。

2.本案經臺北市政府地政局106年5月9日北市地價字第10630958300號函復，臺北市政府辦理土地公告地價作業，係依平均地權條例暨同條例施行細則、地價調查估計規則等相關規定，派員實地勘查各項影響地價之因素及其影響程度，並調查

地價動態後，歷經劃○○○區段○○○區段地價等法定作業程序，提請臺北市地評會，計算宗地地價後公告；併同計算地價總額之系爭4筆信託土地雖無預售或收益實例，而未產生交易價格或收益，惟係依地價調查估計規則第21條第1項第2款規定辦理，並提地價評議委員會評議，據以計算宗地地價後公告，原告所稱欠缺調高公告地價依據，應屬誤解法令。

3.系爭 4 筆信託土地與鄰地臺北市市○○區○○段 1 小段323、328 地號分屬不同地價區段，在土地使用管制條件、交通運輸、房屋建築現況、土地利用現況、發展趨勢及其他影響區段地價因素均有差異，且兩者估計區段地價分別適用地價調查估計規則第 21 條第 1 項第 2 款、第 1 款規定，估計之區段地價有所差異，並無違反量益課稅原則及不符比例原則或平等原則之情事；原告例舉比較之臺北市○○區○○段 4 小段 249 地號等土地，位於商業區，各項影響地價因素與系爭 4 筆信託土地（住宅區）差異甚大，難以類同比較，亦無不符比例原則或平等原則之情事。是參加人依平均地權條例、地價調查估計規則等相關規定程序辦理調查，依調查結果，將劃分之地價區段及估計之區段地價，提交地價評議委員會，該會於 104 年 12 月 16 日召開第 60 次會議，經 14 位委員出席，出席委員就各項影響地價因素綜合考量作成決議。

4.系爭 30、69 筆土地及併同計算地價總額之系爭 4 筆信託土地之調查估計、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。臺北市地政局 107

年 7 月 19 日北市地價字第 1076008055 號函已函覆原告主張，地評會自非釋字第527號解釋之地方自治團體及其所述機關。另參土地法施行法第40條、地價調查估計規則第1條、本院94年度訴字第1879號判決要旨，被告公告地價，並無違反法律保留原則。

5.並聲明：原告之訴駁回，訴訟費用由原告負擔。

六、參加人主張：

1.關於公告地價之法律性質。

A.無論採目前司法實務多數見解之「行政規則」抑或其他諸如「一般處分」、「法規命令」等，因主管機關依法享有判斷餘地，司法機關僅能低密度或有限審查；且就可資有限審查事項，本件至今原告實未舉出，自難謂系爭 105 年公告地價違法，又本件程序標的亦非系爭105年公告地價，自非得由法院逕予撤銷；復依司法院釋字第443 號解釋及第 506 號解釋意旨，土地法施行法授權訂定之估計規則，核無違反法律保留原則或租稅法定主義。

B.司法院釋字第 443 號解釋理由書提及之層級化法律保留概念：「…，至何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定，與所謂規範密度有關，應視規範對象、內容或法益本身及其所受限制之輕重而容許合理之差異，…，如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬與執行法律之細節性、技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不許。」司法院釋字 506 號解釋理由書則提及授權是否逾越母法之判準：「關於人民自由權利之事項，除以法律規定外，法律亦得以具體明確之規定授權主管機關以命令為必要之規範

。命令是否符合法律授權之意旨，則不應拘泥於法條所用之文字，而應以法律本身之立法目的及其整體規定之關聯意義為綜合判斷。」

C.最高行政法院 106 年判字第 414 號判決理由更判示：「土地公告現值之年度公告，不僅有平均地權條例第 46 條規定之明確授權，且依授權內容作成之土地公告現值清楚明確，亦不生『逾越母法授權界限』之風險。而且一旦公告完成，依現行法制，即成為土地所有權在未來一年內申報土地移轉現值之參考，更是土地或稅捐主管機關，核定土地移轉現值及徵收補償金額之重要參考基準點，當然產生抽象規制作用之外部法律效果，自應定性為『法規命令』，而非不生外部法規範效力之行政規則，此點實有必要先予闡明。…，由於土地公告現值之公告，是被上訴人依平均地權條例第 46 條規定必須踐行之職權，無論有無接受請求，均應依法為之。」

2.關於法院審查之準據：

A.原告稱『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；在法律解釋上應貫徹前開法理原則云云。經查，劃分地價區段應斟酌之地價差異係指土地在收益價格方面之地價差異，而非土地買賣交易價格，故不應考量系爭土地與毗鄰土地成交價格是否明顯差異，不應作為系爭土地在地價稅稅基量化過程之考量因素，否則即有不當聯結，違反量能課稅及租稅公平原則者；實則估計規則第4 條已明文地價調查應以買賣實例為優先，若無買賣實例，始須調查收益實例，且由於地價調查係為估○○○區段○區段地價，即一般正常交易價格，

故參考買賣實例本會較參考收益實例來得準確，故原告忽略前開規則第4條所課予參加人就地價調查應先予調查買賣實例之行政法上作為義務，以其主觀歧見認應蒐集收益實例，於法實有誤解，不足為採。

B.前開規則第4條既規定應以買賣實例為主，依地政學者殷章甫所言可知，係考量收益地價之查估比較困難，尤其是市地的查估困難更多，故常以市場地價或交易地價代之。尤其單純屬於土地的租金計算不易，租金大多為土地與房屋兩者的合計額，且還原利率的標準爭議又多，統一的還原利率尚缺乏共識，通常都採用市場地價用於課稅，且再從地價理論觀之，因「市場地價係等於收益地價 + 期待價值」（以上見殷章甫著「土地稅」，參證6），調查土地之買賣實例（即為調查上開學者所稱之市場地價，但應注意者，此非社會通念所認為之市價，我國在土地稅乃係以區段地價即一般正常交易價格認定之），再推估其收益地價（我國乃係先估計區段地價即一般正常交易價格後，再以其一定比例得出公告土地現值，再以公告現值一定比例得出公告地價，詳如後述），亦有理論可資支撐。故估計規則第 4 條除符合地價理論外，亦無違地價稅之本質。

3.關於法院可審查之範圍：

A.按行政機關適用法規涵攝於認定之事實時，若法規規定之構成要件使用不確定法律概念（包含經驗概念及價值概念），特別在以下領域：諸如對於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，學理上或司法實務上承認行政機關就此等事項之決定，享有判斷餘地，司法機關僅能低密度或有限審查，其可資審查之情形包括：作成判斷之行政機關，其組織是否合法且有判斷之權限。法律概念涉及事實關係時，其涵攝有無明顯錯誤；對法律概念之解釋有無明顯違背解釋法則或牴觸既存之上位規範。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；是否有違一般公認之價值判斷標準；是否出於與事物無關之考量，亦即違反不當連結之禁止；是否違反法定之正當程序；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。（司法院釋字第 382 號、第 462 號、第 553 號解釋理由、最高行政法院 99 年度判字第 30 號判決及最高行政法院 100 年度判字第 2043 號判決參照）。

B.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。」、地價及標準地價評議委員會組織規程第1條規定：「本規程依平均地權條例第四條及土地法第一百五十五條第一項規定訂定之。」、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。二、土地

改良物價額。三、市地重劃前後及區段徵收後之地價。四、依法異議之標準地價。五、土地徵收補償市價及市價變動幅度。六、依法復議之徵收補償價額。七、其他有關地價及標準地價評議事項。」、第 4 條規定：「（第 1 項）本會置委員十五人或十六人，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：...（第 2 項）本會委員任期三年，期滿得續聘之。但代表機關、團體出任者，應隨其本職進退。（第 3 項）第一項委員出缺時，直轄市或縣（市）政府應予補聘，其任期以至原委員任期屆滿之日為止。（第 4 項）直轄市、縣（市）議會未推派議員代表者，直轄市、縣（市）政府應另遴聘地政專家學者或不動產估價師擔任委員。但澎湖縣政府、福建省金門縣政府及連江縣政府得不另聘之，不受第一項總人數之限制。」準上可知，地價之評定，係經由地評會所作成，其特性在於經由不同屬性之代表，根據不同之觀點，獨立行使職權，共同作成決定，即採「合議制」，除有恣意或違法判斷情事而得由司法審查外，應享有判斷餘地。是以，在判斷餘地範圍內，行政法院僅能就上開最高行政法院判決所揭示之行政機關判斷時有無遵守法定秩序、有無基於錯誤之事實、有無遵守一般有效之價值判斷原則、有無夾雜與事件無關之考慮因素等事項進行審查，其餘有關行政機關之專業認定，行政法院應予尊重。

4.關於系爭土地漲價之幅度（爭點1、2、3部分）：

A.有關系爭土地 105 年公告地價調漲幅度部分，原告係基

於不同意義之數據逕為計算得出偏頗之結論，蓋系爭土地102年公告地價為143,000元，105年公告地價則為323,000元，其調漲幅度為125.87%(參證7，計算式：323,000-143,000/143,000=125.87%)，故參加人所稱調漲幅度係以「前後兩年度之公告地價差額除以前年度之公告地價」所得之數據，參加人所提出105年公告地價平均漲幅為30.38%，亦係基於同樣計算方式所得出之數據，惟原告係逕以兩年度之公告地價相除之數，得出其所稱系爭土地 105 年公告地價調幅為 226%(計算式：323,000/143,000=2.26=226%) ，並再以 226% 除以 30.38%，得出其所稱系爭土地 105 年公告地價為臺北市 105 年公告地價平均調幅 30.38% 的 7.5 倍 (計算式：2.26/0.3038=7.44(小數點取至第二位)，所用 226% 與 30.38% 根本為不同計算方式所得之數據，原告所為顯有混淆事實之虞，其所言自非可採。

B.系爭土地所有權人於土地得按照土地使用管制相關法令，客觀上已得按相關規範為使用期待之可能時，自應認該土地所有權人已具備「應有收益」能力，而有繳納地價稅之義務。原告所言毋寧係指系爭土地尚在開發中，土地所有權人尚未能將投入之成本回收而無法產生「實際」收益，惟此與「應有」收益之概念並不相同，換言之，系爭土地已表徵原告之經濟上給付 (負擔)能力，尚不因系爭土地尚在興建中即減損原告經濟上之給付能力，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 (見參證 8)，原告所言自非可採。原告一方面謂影響地價區段條件並無不同，一方面所得結論卻係逕予導出公告地價價額的調幅有差別待遇

，實則兩者並非屬同一層次之問題，原告顯係混淆估計規則第 18 條劃分地價區段層次與同規則第 21 條估計區段地價之問題，不足為採。

5.關於土地使用之評價(爭點3、9部分)：

A.參加人就系爭土地劃分地價區段除考量估計規則第18條第1項各種影響地價因素外，尚因系爭土地係屬數筆土地合併為一宗進行土地利用之型態，爰參酌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，…。」以此作為其他影響地價因素之一，事屬參加人依法所為裁量及判斷，且使地價區段之劃分更公平合理。內政部依估計規則第21條第4項雖訂有「影響地價區域因素評價基準」，惟其解釋自不得違反其授權之法規規定，故前開評價基準92年雖將「房屋建築現況」於第2點規定刪除，然第2點係規定「影響地價區域因素『主要』項目」，尚不得逕為解釋係禁止再將房屋建築現況作為影響地價之區域因素之一，否則如此即有違同規則第9條之規定，原告所言實屬其主觀之歧見，解釋法規亦有違誤，不足為採。又同規則第14條第1項應係適用於有買賣實例○○○區段○○○區段地價所用之方法，惟本件系爭土地係屬無買賣實例之地價區段，其估計區段地價之方法係按估計規則第21條第1項第2款規定為之，故原告稱會因此違反同規則第14條第1項第3款第3目之規定，顯有誤會，顯不足採。

B.又我國土地利用計畫體系係先有「分區規劃」與「用地規劃」之總體與部門利用規劃（即分區與用地規劃），次為「開發管理」，再其次為「建築秩序」三個層次，容積率係依附分區規劃作為其實質規範內涵，此當係指法定容積

率，原告稱為建築設計配合或得以對價換取等，應係指法定容積率外，政府機關為求政策推動，所另外給予之容積獎勵，並加計原法定容積率後所得之允建容積率，惟此種於法定容積率外，再給予之容積獎勵下所得之允建容積率，前者係屬土地使用管制（分區規劃）之層次，後者則屬開發管理，蓋允建容積所致之容積率增加非屬透過都市計畫通盤檢討所致，而係純屬政策推行之原因，兩者層次並不相同，此在參加人地價調查裁量或判斷上，有關估計規則第18條第1項所指之「當地土地使用管制」或是地調規則第9條第1項之「土地使用管制」皆係指「法定」容積率。而允建容積則係涉及估計規則第18條第1項或第9條第1項所指之「土地利用現況」，故原告如以允建容積高低排序指摘參加人劃分地價區段係無理由之差別待遇，顯屬誤會法令所致，且亦無關重複評價之問題，原告主張實不足採。

6.關於地價之評議（針對爭點4部分）：

A.地評會之性質係依內政部訂定之「地價及標準地價評議委員會組織規程」而設置，其性質屬因任務編組而成立之委員會，自非司法院釋字第527號解釋之地方自治團體所屬機關，原告對相關法規之闡述應屬誤解。

B.按地價及標準地價評議委員會評議會議作業規範第3、4、6點之規定，地評會於正式評議前，早得透過參加人作成報告之簡報資料，瞭解參加人所為地價調查作業之程序進行是否有誤，如認有修正之必要，亦得提出，經出席委員二人附議及過半數即得決議修正，就此，尚難以實際評議時間之長短即率斷得出地評會未實質審查，尚須綜觀整個審查過程予以評斷，而非徒以會議進行時間為判準，故

原告前開主張尚不足採。

7.關於地價之調查（針對爭點 7、8 部分）：

A.估計規則未違反授權明確性及租稅法定主義部分，我國土地稅之規範體系有其歷史背景成因，尚不得僅以形式判斷，觀諸平均地權條例有關「規定地價、照價徵稅及漲價歸公」之規範、土地稅法有關「地價稅稅基之規定地價」之相關規定，皆與土地法有重複規定或特別規定之地方即明，而衡諸平均地權條例第 15 條有關於規定地價之程序，土地法施行法第 40 條則授權主管機關就上開規定地價之程序自行規範，且於估計規則第 1 條第 2 項已明定不得違背平均地權條例之相關規定，就其法律本身之立法目的及其整體規定之關聯意義為綜合判斷以觀，估計規則應屬經合法授權之法規命令（得參上開最高行政法院 106 年判字第 414 號判決意旨），尚難謂估計規則之訂定已逾越上開母法之授權。故縱涉及地價稅之稅基計算，亦難謂有違租稅法定主義之意旨。

B.我國地價制度有關公告土地現值與公告地價，本來是「兩價合一」(見77年4月27日修正之平均地權條例施行細則第27條規定)，後來如前揭法規規定，改為「兩價分離」，此係因採兩價合一會因兩價相互牽制：蓋因公告地價乃係為掌握土地之收益地價，公告現值則係為掌握土地之市場地價，兩價作用及目的並不相同。但現行地價調查實務以公告現值一定比例推估公告地價之正當性則得從前揭地價理論說明（即「市場地價係等於收益地價 + 期待價值」），故我國以公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收益地價，此於經驗法則及估價方

法上有其合理性（見參證 6)。另則考量地價稅賦負擔等因素，各直轄市、縣（市）政府為避免下次辦理重新規定地價時，公告地價隨公告土地現值大幅提高，使民眾地價稅負擔過度加重，始改為兩價分離。

C.又地價調查實務係先依照地調規則第3條各款作業至「估計區段地價(又稱一般正常交易價格)」，並依平均地權條例第40條第4項(公告土地現值，不得低於一般正常交易價值之一定比例)及土地稅法第33條第4項規定(公告土地現值應調整至一般正常交易價格)，以公告現值占一般正常交易價格之一定比例，得出擬評公告現值(區段地價)，並經地評會評議通過後，而訂為公告現值(實際上準確用語應稱公告現值區段地價，因尚待地政機關依地調規則第23條各款計算宗地單位地價並公告（參平權條例第 15 條第 3 款及第 4 款），始屬一般出現於各法規之「公告土地現值」（下段所述公告地價亦同）。而公告地價則係依平均地權施行細則第 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。）

D.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告轄區內所有土地所有權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（參照司法院釋字

565號解釋理由書：「依租稅平等原則，納稅義務人應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。迄至司法院釋字745號解釋，則已明確提及『量能課稅原則』」）。是輔助參加人就105年公告地價之評定作業，皆合於上開規範意旨，核無原告所稱有不符合地價稅事物本質、有違量能平等原則、實質課稅原則與不當連結禁止原則之違法情形。

8.關於劃分地價區段（針對爭點5、11部分）：

A.原告稱系爭土地中共含4筆土地，依不動產估價技術規則第84條規定，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，並以合併前各筆土地價值比例分算其土地價格，且依參加人提出之附件4【大安鄉鎮市區買賣實例調查估價表、編號00134、地價區段號110，176-3】下方記載…，可見參加人逕將系爭土地合併估價、未依各筆土地之價值比例分算其土地價格，顯然違反參加人歷史之行政慣行，違反行政自我拘束原則云云。惟參加人已敘明，參酌不動產估價技術規則第84條第1項規定原因在於系爭土地係屬不同使用分區但係合併開發使用之情形，故參酌前開規定將系爭土地劃為單（同）一地價區段，但不代表其計算即亦依照該規定為之，蓋不動產估價技術規則第84條第1項規定本係用於宗地估價，本即不完全適用參加人進行地價調查作業所用之區段估價，原告顯係誤解法令。

B.參加人所提附件4之大安鄉鎮市區買賣實例調查估價表、編號00134，地價區段號110，176-3，此表係因大安區105年第176-3號地價區段，係屬有買賣實例之地價區段，且因此買賣實例同時跨越二個以上即大安區105年第176-3

號及第110號○○區段○○○區段號始記載為110及176-3號)，而此有買賣實例之地價區段，該買賣實例係地上有區分所有建物者，買賣實例為其中部分層數或區分單位者，應按估計規則第14條第1項第3款之計算程序求取其土地正常單價，此與參加人劃分地價區段參酌不動產估價技術規第84條第1項根本無涉，亦非原告所言係屬行政慣行，而係參加人依估計規則所為之法定作業程序，本件系爭土地所屬地價區段既為無買賣實例之地價區段，自不適用同規則第14條規定，而係依地調規則第21條第1項第2款規定之程序為之，原告所言顯屬誤會。

C.又原告復以臺北市地評會 107 年第 69 次會議之決議反推參加人 105 年地價調查關於劃分系爭土地地價區段違法一節，顯有邏輯謬誤之處。蓋地評會第 69 次會議決議顯然僅適用於 107 年地價調查作業之程序，本不得以此當然推翻參加人於107年以前所為之地價調查作業程序或指摘其於法有誤，原告所言實不足為採。

9.關於估計區段地價（針對爭點 6、10 部分）：

A.查原告主張參加人在本案中提出之105年度第12、44、49、176-3號○○區段○○○區段勘查表在「發展趨勢」、「其他影響因素」等欄位均為空白，參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。實則地價區段勘查表源自地調規則第18條規定，而有關原告所指地價區段勘查表中「發展趨勢」之欄位(見108.4.16參加人陳報狀附件2)，即係該條第1項所定考量因素，被告就此已有斟酌記載，惟此因其涉參加人作成意思決定前，內部單位之擬稿或其他準備作業，且可與基礎事實分離，故依法將其遮掩；至於「其他影響因素」部分，此處同規則第18條第

1項所指影響地價區段劃分之影響地價因素，尚須個案決定是否記載。至於影響區段地價因素中所稱之「其他影響因素」，係參加人依同規則第21條第1項第2款、第24條第1項第9款所訂定之「臺北市中級住宅用地影響地價區域因素評價基準明細表」，製作本件「影響地價區域因素明細表(中級住宅用地)」中之其他影響因素欄位，將基準地價區段與目標地價區段之各細項相比，藉以修正估計目○○○區段○區段地價(見108.4.16參加人陳報狀附件3)，故原告似將劃分地價區段有關「地價區段勘查表」中之「其他影響地價因素」，與區段地價估計所用之「影響地價區域因素分析明細表」中之「其他影響因素欄位」誤認為相同，惟地價區段劃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劃為各地價區段，與嗣後特定屬無買賣實例之目標地價區段，需以基準地價區段，按影響地價區域因素評價基準明細表(即前開臺北市中級住宅用地影響地價區域因素評價基準明細表）修正估計目○○○區段○區段地價，其依據並不相同，原告似又將二者混淆並用以指摘，實屬誤解法令所致。

B.內政部雖訂有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評價基準表」，惟該表係供各地方直轄市或縣(市)地政機關作為訂定影響地價區域因素評價基準明細表之規範架構，各地方主管機關得於該表規範架構下，視各地方情形訂定符合地方需求之影響地價區域因素評價基準明細表，故參加人自得就影響地價區域因素評價基準附件一「影響住宅用地區域因素評價基準表」所規定之各項目 (包含發展趨勢及其他影響因素)訂定符合臺北市地方需求之臺北市中級住宅用地影響地價區域因素評價基準

明細表（見參證 3)，原告稱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評價基準表」有關發展趨勢及其他影響因素之欄位係屬空白即得解釋為內政部無意將其作為地調規則第 21 條第 1 項第 2 款之評價基準項目，甚至進一步謂參加人訂定之發展趨勢及其他影響因素最大影響百分比已逾越地調規則第 21 條第 4 項及內政部訂定之影響住宅用地區域因素評價基準表（性質上屬作業性行政規則），顯屬其主觀歧異見解，不足為採。

C.原告稱參加人將「其他影響因素」列為「地價修正因素」，其中使用強度、房屋現況、建築規劃設計、宗地配置狀態、金融機構之有無及數量等項目，均顯有與其他項目重複評價之違誤者；經查，原告○○○區段○○○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量，與同表「土地使用管制」欄位之細項「容積率」係單純○○○區段○○○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」(見參證3，第6頁)，原告稱違反地調規則第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；就「其他影響因素」欄位之細項「宗地配置狀態部分」(見參證3，第7頁)，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，故自非原告稱與建物規劃設計重複，而無重複評價之判斷瑕疵；就「其他影響因素」欄位之細項「金融機構之有無、數量」(見參證3，第8頁)，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」(見參證3，第5頁)，兩者一為數量之考量、一為可及性之考量，自非重複評價。

D.原告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。惟依估計規則等法令規定，「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○○○區段○○○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，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，原告所言純屬其主觀歧異見解，不足為採。至於原告所稱距離量測不正確之部分，原告稱大安區第 44 號地價區段，其地價區段勘查表、交通運輸項目下大型車站乙欄，在大安森林公園捷運站位置未改變之情況，從 105 年 0.2 公里 (見附件 4) 於 107 年增為 0.35 公里云云，實則其距離變動，係因以最近距離或以區段中心點距離量測之差異，並未影響此項影響地價區域因素優劣等級之判斷 (均最優)，且 44 地價區段於本件 105 公告地價作業非為基準地價區段，本無法藉此論證違法，自不足為採。

七、本院判斷：

1.有關地價稅所涉之爭執，及法院之審查密度：

A.參最高行政法院106 年判字第 414 號判決理由，土地公告現值之年度公告，不僅有平均地權條例第 46 條規定之明確授權，且依授權內容作成之土地公告現值清楚明確，亦不生逾越母法授權界限之風險；而且一旦公告完成，依現行法制，即成為土地所有權在未來一年內申報土地移轉現值之參考，更是土地或稅捐主管機關，核定土地移轉現值及徵收補償金額之重要參考基準點，當然產生抽象規制

作用之外部法律效果，自應定性為法規命令等語。本院亦認同「土地公告現值之年度公告」為法規命令，就法規命令之審查，將涉及授權目的範圍及內容之明確性，以及法規整體規範之理解（參見大法官釋字第 394 號及 514 號解釋）。而對於「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：……公告地價係依平均地權條例第 15 條……規定辦理，是以，公告地價為宗地單位地價，其地價查估作業流程及性質與土地法之標準地價不同，且公告地價為行政規則，非行政處分，自無土地法第 154 條規定之適用（標準地價異議處理程序）。是以，公告地價屬於行政規則非屬行政處分，且土地所有權人依現行規定尚無對公告地價提出異議，或尋求救濟之途徑。

B.而最高行政法院 107 年度判字第 624 號判決意旨所示：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等語。故「土地公告現值之年度公告」為法規命令，而公告地價為宗地單位地價，公告地價為行政規則，非行政處分。故「規定地價」與「公告現值」性質上為不同位階之法規。另參照最高行政法院 107 年度判字第 624 號判決意旨所示：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等語。可見「規定地價」之公告

與「公告現值」之公告，是不同位階之法規。

C.而我國地價制度有關公告土地現值與公告地價，本來是「兩價合一」，見 77 年 4 月 27 日修正之平均地權條例施行細則第 27 條規定。後來如前揭法規規定，改為「兩價分離」，此係因採兩價合一會因兩價相互牽制：蓋因公告地價乃係為掌握土地之收益地價，公告現值則係為掌握土地之市場地價，兩價作用及目的並不相同。但現行地價調查實務以公告現值一定比例推估公告地價之正當性，則得地價理論說明 (即「市場地價係等於收益地價+期待價值」)，故我國以公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收益地價，此於經驗法則及估價方法上有其合理性（見參證 6）。另則考量地價稅賦負擔等因素，各直轄市、縣（市）政府為避免下次辦理重新規定地價時，公告地價隨公告土地現值大幅提高，使民眾地價稅負擔過度加重，始改為兩價分離。

D.現今實務上，地價調查實務係先依照估計規則第 3 條各款作業至「估計區段地價（又稱一般正常交易價格）」，並依平均地權條例第 40 條第 4 項（公告土地現值，不得低於一般正常交易價值之一定比例）及土地稅法第33條第 4 項規定（公告土地現值應調整至一般正常交易價格），以公告現值占一般正常交易價格之一定比例，得出擬評公告現值（區段地價），並經地評會評議通過後，而訂為公告現值 (實際上準確用語應稱公告現值區段地價，因尚待地政機關依估計規則第23條各款計算宗地單位地價並公告（參平權條例第15條第3款及第4 款 ），始屬一般出現於各法規之「公告土地現值」。基於「公告地價」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權人申報地價之參考，其公告時對土地所有權人尚未發生直接影響，而是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，始對土地所有權人發生直接、實際之法律效果，故應許土地所有權人在對地價稅課稅處分不服提起爭訟時，一併主張公告地價有違法、不當之情形，由法院一併審查公告地價之作成是否合法。

E.但問題在於考 101 年度高等行政法院法律座談會提案十（附件 13）對於「直轄市或縣、市政府依平均地權條例第 46 條規定，於每年所為『土地現值』之公告是否為行政處分、能否對該公告提起行政救濟」之研討所採的見解。亦即認為基於「公告地價」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權人申報地價之參考，其公告時對土地所有權人尚未發生直接影響，而是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，始對土地所有權人發生直接、實際之法律效果，故應許土地所有權人在對地價稅課稅處分不服提起爭訟時，一併主張公告地價有違法、不當之情形，由法院一併審查公告地價之作成是否合法。是以土地現值之公告為問題，而答覆以基於「公告地價」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權人申報地價之參考，其地價公告時對土地所有權人尚未發生直接影響。是問甲答乙，問與答之間亦非同一；故「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，始對土地所有權人發生直接、實際之法律效果」，是針對「公告地價」，而非對「公告土地

現值」，自應加以釐清。

F.故「土地公告現值之年度公告」為法規命令，而公告地價為宗地單位地價，公告地價為行政規則，非行政處分；故「規定地價」與「公告現值」性質上為不同位階之法規。本案僅涉「規定地價」。涉及行政專業部分，考量行政機關分工之最適性，與主管機關依法享有判斷餘地之下，司法機關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，享有判斷餘地，司法機關僅能低密度或有限審查。其可資審查之情形包括：

【其一】法律概念涉及事實關係時，其涵攝有無明顯錯誤；對法律概念之解釋有無明顯違背解釋法則或牴觸既存之上位規範。

關於地價稅稅基之量化，及法院審查之準據。

【其二】作成判斷之行政機關，其組織是否合法且有判斷之權限。

關於地價評議之組織（針對爭點 4 部分）。

【其三】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、或出於與事物無關之考量；是否有違一般公認之價值判斷標準、或法治國家應遵守之原理原則如正當法律程序、平等原則、比例原則等。

關於土地漲價之幅度（爭點 1、2、3 部分）。

關於土地使用之評價（爭點 3、9 部分）。

關於地價之調查（針對爭點 7、8 部分）。

關於劃分地價區段（針對爭點 5、11 部分）。

關於估計區段地價（針對爭點 6、10 部分）。

2.關於地價稅稅基之量化，及法院審查之準據。

A.原告主張「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。此涉及估計規則第 4 條：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。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。就原告之觀點，平均地權條例第 15 條及估計規則第 3 條第 2 款關於應調查「買賣價格或收益價格」、「買賣或收益實例」之文字用語，應貫徹「不同種類稅捐，其稅基量化之估價標準應有所不同」之法理原則而為為解釋；地政實務上概以「買賣實例」作為公告地價之參考資料之作法，未盡符合地價稅之事物本質，將導致估價結果偏離按土地租金（孳息）資本化計得之土地價值；有違反租稅公平原則、量能原則及實質課稅原則。

B.而所謂之收益價格，是勘估標的未來平均一年期間之客觀淨收益÷收益資本化率。而收益資本化率是未來之必要報酬率，收益資本化率也就是不動產的報酬率，係就未來收益還原為資本所採用之折現率。而利率是現在實際報酬率，利率也可以說是資金的報酬率，也就是資金之價格。利率高所應支付之利息就多；利率低所應支付之利息就少。客觀淨收益應以勘估標的作最有效使用之客觀淨收益為基準，並參酌鄰近類似不動產在最有效使用情況下之收益推算之。不動產估價技術規則第 28 條「收益法得採直接資本化法、折現現金流量分析法等方法。依前項方法所求得之價格為收益價格。」第 29 條「直接資本化法，指勘估

標的未來平均一年期間之客觀淨收益，應用價格日期當時適當之收益資本化率推算勘估標的價格之方法。」第 30 條「直接資本化法之計算公式如下：收益價格＝勘估標的未來平均一年期間之客觀淨收益÷收益資本化率」，此與土地估價技術規範第 31 條：「收益（直接）資本化法係以勘估標的平均一年期間所得之淨收益，除以估價當時市場上適當之收益資本化率估算其收益價格之方法。這些規範之內容都是一致的。同技術規範第 42 條（土地收益價格；不動產估價技術規則第 44 條之規範亦相當）：1.地上無建築改良物：土地收益價格 = 土地純收益÷土地收益資本化率。2.地上有建築改良物：土地收益價格 =（房地結合體約收益 - 建築改良物純收益）÷土地收益資本化率。

C.雖說「財產稅類型」之不動產稅，例如地價稅，雖名為地價稅，然實為以土地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之本體稅，其所稱之「地價」應指將其孳息資本化所得之價值，而非其交易價格。簡而言之，收益資本化率也就是不動產的報酬率，係就未來收益還原為資本所採用之折現率；這就是以土地孳息為客體之孳息稅。然而，就買賣價格或收益價格而言，是查證及計算而獲取，而買賣實例或收益實例就是以查證為主，且買賣價格或買賣實例之查證，要較收益價格或收益實例之查證，要便捷許多。而平均地權條例所稱之劃○○○區段○○○區段地價，並非是針對地價稅之課徵為主要目的，而是為了平均地權之實施，其中規定地價、照價徵稅、照價收買、漲價歸公、土地利用等，換言之平均地權條例規範之規定地價程序，不是單單為了「財產稅類型」孳息稅之地

價稅的課徵，還包括照價收買、漲價歸公等，類似以土地本身之價值（即財產交易為考量）作為稅捐客體之本體稅之兼顧，故關於土地稅法中地價稅之量化，若要以「收益價格或收益實例」優先於「買賣價格或買賣實例」；但就平均地權條例中關於規定地價之程序，如平均地權條例第15條及估計規則第3條第2款關於應調查「買賣價格或收益價格」、「買賣或收益實例」之文字用語，就不能同等思考，因為平均地權條例中關於規定地價之程序是多面相而多功能的。此由平均地權條例第16條、第31條第1款之規定可知。

D.是以，估計規則第4條明文地價調查應以買賣實例為優先，若無買賣實例，始須調查收益實例，是規定地價程序兼容性所衍生，且由於地價調查係為估○○○區段○區段地價，即一般正常交易價格，故參考買賣實例本會較參考收益實例來得便捷而準確，而參加人就地價調查應先予調查買賣實例之行政法上作為義務，並無違誤。且再從地價理論觀之，因市場地價係等於收益地價與期待價值之合計，調查土地之買賣實例當屬規定地價程序中，較為優先之事項，故估計規則第4條：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。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。此由平均地權條例第15條應調查「買賣價格或收益價格」是規定於第二章規定地價內，而非第三章照價徵稅內即明。

E.而估計規則是依土地法施行法第四十條規定訂定之，且所為之地價調查估計，應符合平均地權條例有關規定。故而估計規則第3條第2款關於應調查「買賣或收益實例」

，並於同規則第 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。足見，估計規則是為實踐平均地權而設，參估計規則第 3 條「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。」對照平均地權條例第15條：「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，其期限為三十日。五、編造地價冊及總歸戶冊。」故估計規則是為平均地權之規定地價之調查及估計而設，而非單純為照價徵稅或照價收買，而是二者兼顧，則估計規則第 4 條明文地價調查應以買賣實例為優先，若無買賣實例，始須調查收益實例，其規範本旨是符合規定地價之程序正義，應無疑義。

F.而原告稱「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，而據以論證估計規則第 4 條稱地價調查應以買賣實例為優先，若無買賣實例始須調查收益實例，不足以作為地價稅課稅之準據者；實屬未能兼顧平

均地權條例第15條及估計規則第3、4條之立法目的，在於地價調查估計之多元性。確實地價稅之稅基量化的規範中，有疏於以「土地在稅捐週期內如有使用可獲致收益之總量」為準之規範，但該規範不應求諸平均地權條例第二章之「規定地價」，而應求諸於土地稅法第二章「地價稅」。而現行實務關於平均地權條例第二章規定地價之職責劃歸參加人，而關於土地稅法第二章地價稅之職責劃歸於被告，這樣政府的分工制度下，就地價稅稅基量化之相關規定又均未作規範，而將不是處理稅捐徵收為業務之參加人承擔規定地價之業務，而該業務之執行之落實又無法作為課予義務訴訟之對象。故法規上未盡周延之處，無法以在法律解釋上之貫徹來因應，所以法院即使有審查之準據，仍應為現行平均地權條例及估計規則之相關規定。

3.關於地價評議之組織（針對爭點 4部分）。

A.參照平均地權條例第 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。」、地價及標準地價評議委員會組織規程第 1 條規定：「本規程依平均地權條例第 4 條及土地法第 155 條第 1 項規定訂定之。」同組織規程第 2、3、4 條之規定可知，地價之評定，係經由地評會所作成，其特性在於經由不同屬性之代表，根據不同之觀點，獨立行使職權，共同作成決定，即採「合議制」，除有恣意或違法判斷情事而得由司法審查外，應享有判斷餘地。且地評會之性質為任務編組

而成立之委員會，並非司法院釋字第 527 號解釋之地方自治團體所屬機關，原告所稱應非可採。

B.又地價及標準地價評議委員會評議會議作業規範第 3、4、6 點之規定，地評會於正式評議前，得經參加人簡報資料，瞭解參加人所為地價調查作業之程序進行是否有誤，如認有修正之必要，亦得提出，經出席委員二人附議及過半數即得決議修正。自難以評議時間之長短即認定未實質審查，除有其他積極事證，原告就此質疑即不足採。

4.關於土地漲價之幅度（爭點 1、2、3 部分）。

A.經查，原告以 102、105 兩年度之公告地價相除之數，得出其所稱系爭土地 105 年公告地價調幅為 226%(計算式：323,000/143,000=2.26=226%)，並再以 226% 除以（參加人所提出 105 年公告地價平均漲幅）30.38%，而得出其所稱系爭土地 105 年公告地價為臺北市 105 年公告地價平均調幅 30.38% 的 7.5 倍 (計算式：2.26/0.3038=7.44（小數點取至第二位），所用 226% 與 30.38% 是兩種不同的觀察基礎，就如同國文分數與英文分數即使是等分或同比例亦無由比較一樣。必須基於同樣的計算結構，為相同計算方式所得之數據，始得衡量；參加人所稱調漲幅度係以「前後兩年度之公告地價差額除以前年度之公告地價」所得之數據，如同計算下 105 年公告地價平均漲幅為 30.38%；基於同樣計算方式，系爭土地102年公告地價為143,000元，105年公告地價則為323,000元，其調漲幅度為125.87%(參證7，計算式：323,000-143,000/143,000=125.87%)，故即使原告之幅度有所失真，但參加人計算之結果仍有4倍之差距。

B.又系爭土地從調幅方面作比較，毗鄰之數筆土地自 99 年

、102、105年以來，公告地價每次調整幅度均相同分別為113%、111%、138%，九年來總調幅為 173%，惟獨系爭土地公告地價之調整幅度與眾不同，99 年、102 年、105年調整幅度分別為 155%、130%、226% 【註】，九年來總調幅達 455 %。系爭土地 105 年公告地價調整幅度為毗鄰土地之 1.64 倍、九年來公告地價之總調幅為毗鄰土地之 2.63 倍。就此【註】，原告之計算基礎是以 102、105 兩年度之公告地價相除之數，得出其所稱系爭土地 105年公告地價調幅為 226 %(計算式：323,000/143,000=2.26 = 226%)，而實際上所謂之漲幅，是應以「前後兩年度之公告地價差額除以前年度之公告地價」所得之數據為據，原告之數據仍為失真，但系爭土地 105 年公告地價調整幅度較毗鄰土地為高（不到 1 倍）、九年來公告地價之總調幅較毗鄰土地為高（不到 1.5 倍），應無疑義。但卻不是數倍之多。

C.而系爭 4 筆土地，位於台北市之中心，前有大安森林公園、假日花市、假日玉市、捷運及高架道路，生活機能極佳，公告地價之漲幅較高也是正常；而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，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。又從地價理論而言，「市場地價係等於收益地價與期待價值之和」參見殷章甫著「土地稅」（參證 6），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，而應認該土地所有權人已具備「應有收益」能力，此時課稅自無違實質課稅原則。原告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

爭土地已表徵原告之經濟上能力（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原告之經濟上能力，而有繳納地價稅之期待可能性，原告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。

5.關於土地使用之評價（爭點3、9部分）。

A.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，…。」參加人以此作為其他影響地價因素之一，當無疑義。且估計規則第9條第1項：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。第2項：前○○○區段地價之資料，應依「地價區段勘查表」規定之項目勘查∨並填寫∨。故填寫之內容及資料∨要詳實到足以呈現勘查之過程及結果∨的完整性。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○○○區段地價之因素」仍然包括房屋建築現況，故參加人將系爭

土地經整合而共同建房屋之房屋建築現況予以參酌，亦不能逕認為違法。

B.關於土地利用計畫體系，有整體性之「分區與用地規劃（如都市計畫）」其次是建置於分區用地下之「開發管理（如土地使用分區管制下的開發）」，而後為個別的建築秩序之控管「建築秩序（個別之建築執照及使用執照的管理）」等三個層次，容積率係依附分區規劃作為其實質規範內涵，此當係指法定容積率。而原告稱為建築設計配合或得以對價換取等，應係指法定容積率外，政府機關為求政策推動，所另外給予之容積獎勵，並加計原法定容積率後所得之允建容積率。關於法定容積率，是土地使用管制（分區規劃）之層次；而關於允建容積率則屬開發管理之層次，兩種層次不同，無由相提並論。而建蔽率、容積率之控管下，簡言之建蔽率決定了建築物有多大，容積率決定了建築物有多高，允建容積率的過度開放，就是都市天空的狹窄化。允建容積率是在法定容積率外，再給予之容積獎勵下所得之容積率，純屬政策推行之激勵處遇措施，也可以說允建容積率是交換來的，故允建容積高低排序僅呈現代價之多寡，無涉於無端之差別待遇。故原告以該排序指摘參加人劃分地價區段係差別待遇，當屬無稽。另法定容積率是「土地使用管制」的考量，而允建容積率是「土地利用現況」的範圍，而土地使用管制與土地利用現況是不同層次的評價因素，當然無關重複評價之問題，原告主張自無可採。

6.關於地價之調查（針對爭點 7、8 部分）。

A.按我國土地稅之體系乃由土地法第四編以下、土地法施行法第四編以下、平均地權條例及土地稅法共同架構而成，

土地法最早訂定，其與土地法施行法係於國民政府於大陸地區來臺前即已訂定，然此為適用於整個大陸地區之法規，就台澎金馬地區而言並非完整之法規。政府遷台後，為了平均地權之實施，實踐平均地權四大理念「規定地價、照價徵稅、照價收買、漲價歸公」，而於43年訂頒平均地權條例，又為完備土地稅之徵稅規定，始於66年訂定土地稅法。是以，平均地權條例第 15 條有關於規定地價之程序，土地法施行法第 40 條則授權主管機關就上開規定地價之程序自行規範，且於估計規則第 1 條第 2項明定不得違背平均地權條例之相關規定，就是回應了我國土地稅之規範體系之歷史背景。故原告稱估計規則違反授權明確性及租稅法定主義者，是對法治史之誤解，認為土地稅法與平均地權條例非估計規則之母法，是忽略政府遷台為貫徹平均地權實質意義，而僅以外觀形式上為判別，當無可憑。

B.如同最高行政法院 107 年度判字第 624 號判決意旨，現行土地稅法制就稅基之量化，存在立法缺漏「……地價稅與土地增值稅之稅基量化，其估價標準應有所差異。其中地價稅之稅基量化，應以『土地在同一稅捐週期內，因使用收益所得獲致之潛在收益總量』為準。而土地增值稅之稅基量化標準，在收入部分，原則上應採取「土地實際交易價格」……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」之上述估價判準；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」為準等語。有關公告土地現值與公定地價，本是兩件事，規定地價乃係為掌握土地之價值（比較側重收益地價），裨益實踐平均地權（

照價徵稅、照價收買），而公告現值則係為掌握土地之交易地價，兩價作用及目的並不相同。

C.而我國以公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收益地價，此於經驗法則（就買賣價格或收益價格而言，是查證及計算而獲取，而買賣實例或收益實例就是以查證為主，且買賣價格或買賣實例之查證，要較收益價格或收益實例之查證，要便捷許多）及估價方法上有其合理性（估計規則第 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。

D.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告轄區內所有土地所有權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，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。

7.關於劃分地價區段（針對爭點 5、11 部分）。

A.參加人所提附件 4 之大安鄉鎮市區買賣實例調查估價表、編號 00134，地價區段號 110，176-3，此表係因大安區 105 年第 176-3 號地價區段，係屬有買賣實例之地價區段，且因此買賣實例同時跨越二個以上即大安區 105 年第 176-3 號及第 110 號○○區段 ○○○區段號始記載為 110 及 176-3 號)，而此有買賣實例之地價區段，該買賣實例係地上有區分所有建物者，買賣實例為其中部分層數或區分單位者，應按估計規則第 14 條第 1 項第 3 款之計算程序求取其土地正常單價。就地價調查估計之辦理程序而言，首先是蒐集、製作或修正有關之基本圖籍及資料。其次，是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。隨即估計實例土地正常單價。而後劃分或修正地價區段，並繪製地價區段圖。繼而估計區段地價。然後計算宗地單位地價。（註這個程序，就是平均地權條例第 15 條之實踐）。而同估計規則是為平均地權之規定地價之調查及估計而設，而非單純為照價徵稅或照價收買，而是二者兼顧，則估計規則第 4 條明文地價調查應以買賣實例為優先，若無買賣實例，始須調查收益實例，其規範本旨是符合規定地價程序，自屬當然。

B.關於地價稅核課之基礎，就平均地權條例第 15 條所稱規定地價∨或 重新規定地價∨之程序，首先是分區調查

最近一年之土地　買賣價格∨或　收益價格∨。其次是依據調查結果，　劃分：地價區段∨並　估計：區段地價∨後，提交 地價評議委員會評議。就此：同規則第 4條：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。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。係參加人依估計規則所為之法定作業程序，本件系爭土地所屬地價區段既為無買賣實例之地價區段，自不適用同規則第 14 條規定，而係依地調規則第 21 條第 1 項第 2 款規定之程序為之，原告所言即屬有誤。

C.關於原告以臺北市地評會 107 年第 69 次會議之決議反推參加人105年地價調查關於劃分系爭土地地價區段違法一節，顯有謬誤。因地評會第69次會議決議顯然僅適用於107年地價調查作業之程序，本不得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程序；或指摘其於法有誤，原告所言不足為採。

8.關於估計區段地價（針對爭點 6、10 部分）。

A.估計規則第 3 條，關於地價調查估計之辦理程序為「基本圖籍及資料之收集」、「調查買賣或收益實例」、「繪製地價區段草圖」、「調查有關影響區段地價之因素」、「估計實例土地正常單價」、「劃分或修正地價區段」、「繪製地價區段圖」、「估計區段地價」、「計算宗地單位地價」。這個程序，就是平均地權條例第 15 條之實踐，也就是處理「規定地價」之程序，即「調查最近一年之土地買賣價格或收益價格」、「劃分地價區段」、「估計區段地價」、「提交地評會評議」、「計算宗地單位地價」、「公告及申報地價」、「編造地價冊」、「總歸戶冊

」可以歸納出【地價調查估計】與【規定地價程序】仍有相當差距。前者是平均地權條例第二章規定地價之程序（政府分工之職責劃歸參加人），而後者是土地稅法第二章地價稅之程序（政府分工之職責劃歸於被告）。是以，前者由圖資之收集、調查買賣收益實例、繪製區段草圖、調查影響地價因素、估計正常單價、劃分地價區段、繪製地價區段圖、估計區段地價、計算宗地單位地價等；其內容完整而詳盡，重心在於地價調查估計，是完成平均地權條例「規定地價」之執行，是同時面對平均地權之實踐，而多面相的處理照價徵稅、照價收買、漲價歸公之職責。而後者是由「調查土地價格」、「劃分地價區段」、「估計區段地價」、「提交地評會評議」、「計算宗地單位地價」、「公告及申報地價」、「編造地價冊總歸戶冊」等，重心在落實規定地價之執行，目的是公告地價、申報地價、編造戶冊。而整個流程是一貫的，都在「收集調查實例」、「劃分地價區段」、「估計區段地價」、「計算宗地單價」，而尤其是居中之兩項；但都不是以課徵地價稅為規範之直接目的。

B.正因為如此，所以【地價調查估計】與【規定地價程序】是以收集調查實例、劃○○○區段○○○區段地價、計算宗地單價，而不是以課徵地價稅為規範之直接目的。但透過這樣的調查估計與規定地價之程序，間接完成課徵地價稅稅基的量化，故關於程序之規範及判準，是要以落實平均地權為目的，而不是地價稅之課徵。是以，估計規則第4條才有「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。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」之

規定。而同一估計規則第 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」，才明文包括土地使用管制、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。而第 2 項始明文影響區段地價之資料，應依「地價區段勘查表」規定之項目　勘查∨並　填寫∨。而填寫之內容及資料要詳實到足以呈現勘查之過程及結果的完整性。

C.估計規則第21條，估計　區段地價∨之方法如下：

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○○○區段○區段地價。

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○○○區段○○○區段，作為　基準地價區段∨，也就是「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」。而以之按「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○○○區段○○區段地價。因此，重心在選取「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。

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○○○區段○○區段地價修正之。

D.因此，原告主張參加人在本案中提出之105年度第12、44、49、176-3號○○區段○○○區段勘查表在「發展趨勢」、「其他影響因素」等欄位均為空白，參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。這些「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。此內容系呈現於地價區段勘查表，源自估價規則第18條（有關劃分地價區段）之規定。就原告所指地價區段勘查表中「發展趨勢」之欄位(見108.4.16參加人陳報狀附件2)，即係該條第1項所定考量因素，被告就此已有斟酌記載，惟此因其涉參加人作成意思決定前，內部單位之擬稿或其他準備作業，且可與基礎事實分離，故依法將其遮掩，而非自始未為填寫。至於「其他影響因素」部分，參同規則第18條第1項所指「影響地價區段劃分之影響地價因素」，則屬「劃分地價區段」之判斷所參酌之因素，而非「估計區段地價」所參酌者，故尚須個案決定是否記載。

E.另就影響區段地價因素中所稱之「其他影響因素」，係參加人依同規則第 21 條第 1 項第 2 款、第 24 條第 1 項第 9 款所訂定之「臺北市中級住宅用地影響地價區域因素評價基準明細表」，製作本件「影響地價區域因素明細表 (中級住宅用地)」中之其他影響因素欄位，將基準地價區段與目標地價區段之各細項相比，藉以修正估計目○○○區段○區段地價（見 108. 4.16 參加人陳報狀附件 3），這是「估計區段地價」所參酌之影響因素，並非屬「劃分地價區段（同規則第 18 條）」之判斷所參酌之

影響因素。原告似將劃分地價區段有關「地價區段勘查表」中之「其他影響地價因素」，與區段地價估計所用之「影響地價區域因素分析明細表」中之「其他影響因素欄位」誤認為相同。然查，地價區段劃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劃為各地價區段，與嗣後特定屬無買賣實例之目標地價區段，需以基○○○區段，按影響地價區域因素評價基準明細表（即前開臺北市中級住宅用地影響地價區域因素評價基準明細表）修正估計目○○○區段○區段地價，其依據並不相同，原告似又將二者混淆並用以指摘，當無足採。

F.內政部訂有影響地價區域因素評價基準附件一「影響住宅用地區域因素評價基準表」，惟該表係供各地方直轄市或縣（市）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考，各地方主管機關得於該表架構下，視各地方情形訂定符合地方需求之影響地價區域因素評價基準明細表。故參加人自得就影響地價區域因素評價基準附件一「影響住宅用地區域因素評價基準表」所規定之各項目（包含發展趨勢及其他影響因素）訂定符合臺北市地方需求之臺北市中級住宅用地影響地價區域因素評價基準明細表（見參證 3）。而就此，估計規則（法規命令）是依土地法施行法（法規）第 40 條規定訂定之，且所為之地價調查估計，應符合平均地權條例有關規定；故「臺北市中級住宅用地影響地價區域因素評價基準明細表」應歸屬業務性或細節性之行政規則。本此，原告稱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評價基準表」有關發展趨勢及其他影響因素之欄位係屬空白，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 款之評價

基準項目，是誤解法規之層級所致。甚至進一步質疑參加人基於業務上需要所為細節性之規劃，而訂定之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百分比），而主張已逾越估計規則第 21 條第 4 項及內政部訂定之影響住宅用地區域因素評價基準表（性質上屬作業性行政規則）者，亦無所據。

G.至於，原告稱參加人將「其他影響因素」列為「地價修正因素」，其中使用強度、房屋現況、建築規劃設計、宗地配置狀態、金融機構之有無及數量等項目，均顯有與其他項目重複評價之違誤者；經查，法定容積率是「土地使用管制」的考量，而允建容積率是「土地利用現況」的範圍，而土地使用管制與土地利用現況是不同層次的評價因素，當然無關重複評價之問題。而○○○區段○○○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量，與同表「土地使用管制」欄位之細項「容積率」係單純○○○區段○○○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」(見參證3，第6頁)，原告稱違反估計規則第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，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範圍內。而就「其他影響因素」欄位之細項「宗地配置狀態部分」（見參證3，第7頁），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，並非原告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」（見參證3，第8頁），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」（見參證3，第5頁），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。

H.原告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。經查，

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○○○區段○○○區段，作為　基準地價區段∨，也就是「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」；而以之按「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（即參加人所訂計算各細項之修正百分比），修正估計　目○○○區段○○區段地價。因此，重心在選取「有實例，而可以估計正常單價，之區段」為基準，而透過各細項之修正百分比，修正估計目標區段之地價。正因如此，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○○○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○○○區段○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。故原告所言，純屬其主觀臆測而起，當無足採。至於原告所稱大安森林公園捷運站位置未改變之情況，從 105 年 0.2 公里 (見附件 4) 於107 年增為 0.35 公里云云，經查距離之變動，是因以最近距離（邊緣起算）或以區段中心點（中心起算）距離量測之差異，但此項影響地價區域因素優劣等級之判斷 (均最優)，並無差異；且 44 地價區段於本件 105 公告地價作業非為基準地價區段，亦無由論述其違法，則原告所稱仍無足採。

9.承上，系爭30、69筆土地及併同計算地價總額之系爭4筆信託土地之調查估計、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。而原告認為最關鍵部分，是參酌最高行政法院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4筆土地105年度之公告地價，然此係對參加人

課予特定行政處分之義務，為本院所不採。

A.關於原告之爭執重心均經本院整理並諭知兩造及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權人申報地價之參考，其公告時對土地所有權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，始對土地所有權人發生直接、實際之法律效果，故宜許土地所有權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），由本院一併審查公告地價之作成有無違法。

B.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，本院則採較低密度或有限之審查；但就原告所質疑者，仍列為爭議事項處理之；故本院並不迴避有關系爭4筆土地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參加人，而關於土地稅法第二章地價稅之職責劃歸於被告，這樣政府的分工制度下，似乎亦無法以被告為當事人適格之機關，而由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。

八、綜上所述，原告上開所訴各節，均非可採，從而原處分（含復查決定）並無違法，訴願決定予以維持，核無不合。原告徒執前詞，訴請判決如聲明所示，均無理由，應予駁回。本件判決基礎已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決不生影響，無一一論述之必要，併

予敘明。

九、據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　1　　月　　17　　日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法　官　陳金圍

法　官　畢乃俊

法　官　陳心弘

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
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。
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　、　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　所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　109　　年　　1　　月　　17　　日

書記官　簡若芸