

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第945號

上 訴 人 長庚醫療財團法人

代 表 人 王瑞慧

訴訟代理人 蕭維德 律師

單鴻均 律師

被 上 訴 人 桃園市政府地方稅務局

代 表 人 姚世昌

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國111年10月20日臺北高等行政法院110年度訴字第1502號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、緣上訴人所有○○市○○區○○段242至246、255、257、261、305、309、314、316、449、450、453、455、457、458、462、550、556、563、566、641、645、666至670、681至683、687、696至699、701、717、720至723、725、727、730、732、733、738、744、746、751、752、755、783、813、815、817、818、821、824、829、832、834、835、837、843、846、854、858、859、867、870、873、875、884至886、894、898、974、976、977、979、983、997、1002、1005、1009、1032、1033、1037、1039及1040地號等95筆土地（面積合計73,081.08平方公尺，下稱系爭95筆土地），其中面積44,146.17平方公尺土地原依土地稅減免規則第8條第1項第5款規定免徵地價稅，其餘按一般用地稅率課徵地價稅。經被上訴人查得系爭95筆土地地上建物於民國104年迄今作為醫護、醫事及行政人員的員工宿舍使用，不符合土地稅減免規則第8條第1項第5款規定，除符合桃園市社會住宅興辦與公益出租人出租房屋減免地價稅及房屋稅自

01 治條例第11條規定，按自用住宅用地稅率課徵地價稅外，應
02 按一般用地稅率課徵地價稅，遂以109年10月12日桃稅地字
03 第1092755366號函檢附104年至108年地價稅繳款書（下稱原
04 處分1）及109年10月20日桃稅地字第1092756240號函檢附10
05 4年至108年地價稅差額繳款書（下稱原處分2），改按一般
06 用地稅率補徵地價稅共新臺幣（下同）85,342,839元。被上
07 訴人另就系爭95筆土地，併同上訴人所有其他土地，核定10
08 9年地價稅共93,439,864元（下稱原處分3，並與原處分1及
09 原處分2，下合稱原處分）。上訴人不服，循序提起行政訴
10 訟，並聲明：原處分及其訴願決定及復查決定均撤銷。經原
11 審判決駁回後，乃提起本件上訴。

12 二、上訴人起訴之主張及被上訴人於原審之答辯，均引用原判決
13 所載。

14 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

15 (一)上訴人為醫療財團法人，以從事醫療事業，辦理供醫師執行
16 醫療業務，並設有病房以收治病人的醫院為目的，其醫院的
17 設立及擴充、服務設施及人員配置等受主管機關高度管制，
18 以達適於及安全提供醫療服務的功能。衛生福利部依醫療法
19 第12條第3項及第14條第2項的授權，分別訂有「醫療機構設
20 置標準」及「醫院設立或擴充許可辦法」，就醫院應設置的
21 服務設施（病床數、各式病房、急診室、手術室、調劑設
22 施、放射線設施、血庫檢驗、醫療行政等其他部門、太平間
23 等）、人員及診療科別等均有細節性的規範。參酌上開規定
24 可知，私立醫院本身事業用地，應指備有適當醫療服務設
25 施、部門及人員，提供醫療服務的場所。

26 (二)系爭95筆土地編定為第2種住宅區、保護區及鄰里公園用
27 地，為○○市○○區長庚醫護新村7號、0號至00號、00號至
28 00號、00號、00號、00號至00號、00號、00號0樓至00樓、0
29 0號至00號、000號至000號、000號至000號、000號至000
30 號、000號、000號、000號、000號至000號、000號、000
31 號、000號、000號、000號0樓至0樓、000號0樓至0樓、000

號、000號0樓至0樓、000號、000號00、000號、000號00、000號至000號、000號至000號、000號、000號、000號、000號及000號等建物（下稱長庚醫護新村7號等建物）坐落的基地，該等地上建物是上訴人提供其所屬醫護、醫事及行政人員的員工宿舍使用，有長庚醫護新村平面圖、使用執照、眷屬宿舍管理辦法，及林口長庚紀念醫院109年9月21日長庚院林字第1090801725號函復土地使用情形自104年迄今均純供宿舍使用等語，可資證明。又依上訴人105年5月23日修正的眷屬宿舍管理辦法第2點規定：「凡長庚醫院、長庚大學、長庚科技大學、長庚醫療科技股份有限公司、汎航通運之正式人員及經長庚醫院主任委員級主管核准者均可向管理部門申請配住本院眷屬宿舍（含套房宿舍）。」第8點規定：「房屋租金、管理費用及水電瓦斯等費用負擔(1)房屋租金及管理費（含公共設施清潔、打蠟、綠化、病媒防治、公用設備維修、管理員費、電梯養護費及派用警衛分攤費）：依管理部門呈報核定之金額，於每月發薪時扣繳……(2)水（含公共用水分攤）、電（含公共用電分攤）、瓦斯、電話費等由住戶自行負擔……。 (3)修繕費：建物及其附屬設備，住戶應負責維護及管理，如需修繕均依……辦理，如各項設施未達到耐用年限則由住戶負擔修繕費；另外除不可抗力之原因或特殊情形發生，經呈院長核准外，其恢復原狀所需之修繕費用均由住戶負擔……。」第12點規定：「住戶應遵守事項(1)禁止下列破壞社區之居住安寧、安全衛生及景觀之行為：……(2)配合政府實施垃圾分類、資源回收……(3)社區車輛通行及停車規定……(6)寵物飼養之規定……。」可知長庚醫護新村是作為上訴人醫護、醫事及行政人員與其家庭，甚至醫院以外如長庚大學、長庚科技大學、長庚醫療科技股份有限公司及汎航通運股份有限公司的正式員工與其家庭，一般日常居家生活住居的空間使用；住宿的人員負有支付租金及管理費的義務，並自行負擔水（含公共用水分攤）、電（含公共用電分攤）、瓦斯、電話費等，甚至包括公共用水、公共

01 用電的分攤，此種供一般日常生活居住使用的空間，並非醫
02 療法、「醫療機構設置標準」及「醫院設立或擴充許可辦
03 法」所定應由醫療機構提供民眾醫療服務所應設置的服務設
04 施，尚難認屬私立醫院本身事業用地，不符合土地稅減免規
05 則第8條第1項第5款規定。

06 (三)財政部86年7月24日台財稅第860439999號函（下稱86年7月2
07 4日函）「主旨：財團法人……醫院所有供院長及值班醫護
08 人員使用之宿舍用地，應可認屬醫院本身事業用地，並依土
09 地稅減免規則第8條第1項第5款規定免徵地價稅。」是因醫
10 院院區用地有限，故在醫院鄰近地區興建值班人員宿舍，供
11 第一線值班醫護人員無償使用，以使值班醫護能及時提供緊
12 急照護的醫療服務工作，性質上為醫院院區的延伸，仍在醫
13 療法所定醫院的主要功能與設立目的範圍內，故可認屬醫院
14 本身事業用地；此與財政部96年3月28日台財稅字第0960472
15 0200號函（下稱96年3月28日函）：「醫院所有供醫護、醫
16 事及行政人員之員工宿舍用地，應無土地稅減免規則第8條
17 第1項第5款免徵地價稅規定之適用。」是針對醫院提供其所
18 屬醫護、醫事及行政人員（不限值班醫護），屬福利照顧性
19 質，且本於使用者付費原則的員工居家宿舍，性質截然不同，
20 自難認該二則函釋內容有歧異。又財政部86年7月24日
21 函所指「醫院值班醫護人員使用之宿舍用地」，既是專供值
22 班醫護值勤使用，以因應緊急照護需求，仍符合土地稅減免
23 規則第8條第1項第5款及醫療法有關規定的立法目的；財政
24 部96年3月28日函所指「醫護、醫事及行政人員之員工宿
25 舍」，既與一般員工宿舍無異，並非專供醫院提供醫療服務
26 所必要，則該函釋認無土地稅減免規則第8條第1項第5款規
27 定的適用，亦符合該條款規定及醫療法的立法宗旨，沒有違
28 反法律優位或法律保留原則。另改制前行政院衛生署（下稱
29 衛生署）並非土地稅法的權責機關，衛生署93年12月21日衛
30 署醫字第0930216883號函（原判決載為第0930216833號函，
31 下稱93年12月21日函）：「……貴院自開業以來……基於就

近照護急性、慢性病患，以及必要時提供緊急照護之需所規畫與興建之員工宿舍，且未對外出租及營業，應可認屬本身之醫療事業用地。」及96年2月2日衛署醫字第0960003540號函（下稱96年2月2日函）：「……二、所詢財團法人長庚紀念醫院所有提供醫護、醫事及行政人員之員工宿舍用地，是否符合土地稅減免規則第8條第1項第5款所規定之醫院本身事業用地乙節，查醫護、醫事及行政人員之員工宿舍為屬醫療服務之必要設施，爰其用地屬其法人事業用地，應無疑義。……又醫療機構提供員工宿舍，實有促進醫療照護品質功能，至有關收費乙節，爰非以營利為目的，且不以同業、同鄉、同學、宗親成員或其他特定人為主要受益對象，應屬員工福利性質；是以，其所需之土地，為事業所需，似應適用前開免徵地價稅之規定……」內容僅供參考，並無拘束被上訴人的效力，亦不足以成為上訴人所有系爭95筆土地有土地稅減免規則第8條第1項第5款規定之適用的信賴基礎。長庚醫護新村固有安頓上訴人所屬醫護、醫事及行政人員居家生活，使其無後顧之憂，達到促進醫療照護品質的功能，但參照醫療法規範內容，其功效應屬間接性、輔助性的作用，尚非醫療機構提供醫療服務的地點，不能視為私立醫院本身事業用地。由於規定地價的土地，原則上均應照價課徵地價稅，免徵地價稅的規定屬例外情形，其適用自應斟酌規範目的，作合目的性的解釋，而不宜任意擴張解釋，反而有悖於土地所有權人掌有土地所呈現的租稅負擔能力，違反量能課稅原則。

(四)私立醫院本身事業用地，既指私立醫院依醫療法規定配備具適當醫療服務設施，供醫護人員使用，以提供醫療服務的場所，當無由所屬醫事人員支付日常管理、維護費用的可能。上訴人105年5月23日修正的眷屬宿舍管理辦法第8點規定公共設施清潔、公用設備維修、公共用水、公共用電等費用，均由住戶分擔，顯然採取使用者付費的原則，與事業用地由私立醫院管領、維護並負擔成本的本質，顯不相符。故即便

01 上訴人向住居在長庚醫護新村的醫護、醫事及行政人員收取
02 的費用，遠低於周遭房屋租賃的市場行情，亦僅是上訴人對
03 所屬醫護、員工的福利措施，不因此即認有土地稅減免規則
04 第8條第1項第5款規定的適用。又上訴人所述供第一線值班
05 醫師休息的區域，即屬為執行醫療法第59條規定提供醫療服
06 務的事業用地，與財政部86年7月24日函所指「醫院值班醫
07 護人員使用之宿舍用地」內涵相當。至於備勤的第二線或第
08 三線醫師係屬支援、輔助的性質，只要處於隨時可供聯繫、
09 通知的狀態，無須常駐醫院，亦無應留守宿舍的必要與規
10 範，則上訴人興建長庚醫護社區供所屬醫護、醫事及行政人
11 員居家生活使用，故可能有便利聯繫第二線或第三線備勤人
12 員支援的附帶效果，但並非提供醫療服務的必要醫療設備，
13 仍無法視為土地稅減免規則第8條第1項第5款規定的私立醫
14 院本身事業用地。另汎航通運股份有限公司、長庚大學、長
15 庚科技大學及長庚醫學科技股份有限公司均為獨立於上訴人
16 醫院以外的機構或法人，雖有支援、輔助醫院運作的功能，
17 但並非醫院本身，且上訴人將長庚醫護新村提供醫院以外其
18 他關係事業員工住居使用，益徵該宿舍與一般員工宿舍無
19 異，並非醫院提供醫療服務的事業用地。

20 (五)被上訴人前核定上訴人所有系爭95筆土地中，有面積44,14
21 6.17平方公尺土地符合土地稅減免規則第8條第1項第5款規
22 定要件，免徵地價稅，其餘則按一般用地稅率課徵地價稅，
23 該核定兼具負擔與授益處分的性質。就享有租稅優惠的授
24 益性質部分，前核定處分自屬上訴人的信賴基礎。就信賴表
25 現而言，上訴人興建長庚醫護新村是為提供所屬醫護、醫事及
26 行政人員福利措施所為，有照顧所屬職員，使其無後顧之
27 憂，為上訴人及病患提供醫療服務的制度目的，租金標準自
28 難與一般租賃市場行情相比擬，又縱非以營利為目的，上
29 訴人亦採行使用者付費原則，並保有調整租金、管理及使用
30 分攤費用的權限，足使損益差距不致過大，此觀上訴人105年5
31 月23日修正的眷屬宿舍管理辦法第8點規定即明，故上訴人

01 與入住長庚醫護新村的醫護、醫事及行政人員間關於租金、
02 管理及使用分攤費用的約定，不當然是因為上訴人享有依土
03 地稅減免規則第8條第1項第5款規定減免地價稅所致，不具
04 相當因果關係，尚難認屬在信賴基礎下所為處置其財產或安
05 排其後續行動的具體表現，也不致於認為撤銷授益處分，將
06 導致上訴人既得的財產利益或已投入的勞力、費用及衍生的
07 期待利益減損。上訴人就其有信賴表現事實的主張，尚有不足，
08 而不可採。況在財政部96年3月28日函作成前，被上訴
09 人有依財政部86年7月24日函，按院長、醫護人員值班宿舍
10 面積比例計算免徵地價稅者，有改制前桃園縣政府稅捐稽徵
11 處（下稱桃園稅捐處）92年6月22日桃稅土字第0920006910
12 號函為證，惟於財政部96年3月28日函作成後，已明確指出
13 上訴人所有供醫護、醫事及行政人員的員工宿舍用地，無土
14 地稅減免規則第8條第1項第5款規定適用，桃園稅捐處亦以9
15 6年4月9日桃稅土字第0960075334號函（下稱96年4月9日
16 函）將此結果通知上訴人，是上訴人應已知悉其後被上訴人
17 就系爭95筆土地中供作長庚醫護新村使用部分，仍核定免徵
18 地價稅的處分為違法，享受多年免徵地價稅的利益，亦有行
19 政程序法第119條第3款規定信賴不值得保護的情形。上訴人
20 主張有信賴保護原則的適用，應不可採。

21 (六)上訴人為醫療財團法人，以辦理提供民眾醫療服務的醫院為
22 目的，並非純粹的教育事業，又其為照顧員工所興建的宿舍
23 用地，性質與從事教育活動，提供員生學習場域的私立學校
24 員生宿舍用地，亦有不同，不因同為宿舍用地而可相提並
25 論。又上訴人為私法上的醫療財團法人，具有公益性，而非
26 以營利為目的之企業，不是土地稅法第17條第2項規定：
27 「國民住宅及企業或公營事業興建之勞工宿舍，自動工興建
28 或取得土地所有權之日起，其用地之地價稅，適用前項稅率
29 （按，指千分之二）計徵」之適用對象。醫療財團法人屬所
30 得稅法第11條第4項規定的「教育、文化、公益慈善機關或
31 團體」，依所得稅法第4條第1項第13款規定，如符合行政院

發布的「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」，其本身的所得及附屬作業組織所得，除銷售貨物或勞務的所得，應依該免納所得稅適用標準第3條第1項規定課徵所得稅外，免納所得稅。故醫療財團法人已享有較一般營利事業依所得稅法繳納營利事業所得稅優惠的地位。且土地稅減免規則第8條第1項第5款規定也已就私立醫院本身事業用地給予免徵地價稅的租稅優惠，亦較一般企業營業用地按基本稅率或累進稅率課徵地價稅優渥。因此，醫院與企業在稅法上的比較基礎本有不同，尚難以上訴人沒有土地稅法第17條第2項規定適用，即認有違平等原則。另上訴人所有系爭95筆土地，已經桃園市政府住宅發展處通報107年及108年公益出租人清冊，認屬符合公益出租房屋的坐落基地，部分符合「桃園市社會住宅興辦與公益出租人出租房屋減免地價稅及房屋稅自治條例」第11條規定的土地面積，已經被上訴人自107年至109年改按自用住宅用地稅率課徵地價稅至公益出租人出租房屋有效期間止，就此原處分已有敘明。上訴人雖無土地稅法第17條第2項規定的適用，但也因配合國家住宅政策，而透過另一管道即上述住宅法及「桃園市社會住宅興辦與公益出租人出租房屋減免地價稅及房屋稅自治條例」有關規定，而享有租稅優惠措施，尚不因無土地稅法第17條第2項規定適用，即認原處分違平等原則。

(七)至上訴人聲請函詢衛生福利部有關私立醫院的員工宿舍是否屬提供醫療服務的必要設施、是否符合土地稅減免規則第8條第1項第5款規定私立醫院本身事業用地等，並無必要等語，判決駁回上訴人於原審之訴。

四、本院經核原判決駁回上訴人於原審之訴，並無違誤，茲就上訴理由再予補充論述如下：

(一)按土地稅法第6條規定：「為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於……醫療、……等所使用之土地，……，得予適當之減免；其減免標準及程序，由行政院定之。」平均地權條例第25條規定：「供……醫療、……、等所使用之

01 土地，……，其地價稅或田賦得予適當之減免；減免標準與
02 程序，由行政院定之。」依上開規定授權訂定的土地稅減免
03 規則第8條第1項第5款規定：「私有土地減免地價稅或田賦
04 之標準如下：……五、經事業主管機關核准設立之私立醫
05 院、……，不以營利為目的，且不以同業、同鄉、同學、宗
06 親成員或其他特定之人等為主要受益對象之事業，其本身事
07 業用地，全免。但為促進公眾利益之事業，經由當地主管稽
08 徵機關報經直轄市、縣（市）主管機關核准免徵者外，其餘
09 應以辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，
10 且其用地為該財團法人所有者為限。」旨在落實前揭土地稅
11 法及平均地權條例揭示對於提供醫療等助於促進身體健康、
12 維繫生命存續之公益事業所使用之土地，給予一定稅賦優免
13 之意旨。從而，土地是否得予免徵地價稅，必須該土地上建
14 物實際上供執行醫療業務之用，例如診間、檢驗室、開刀
15 房、病床，或為相關醫療行為所必需，例如掛號處、藥品針
16 劑保管處所、太平間等，始得謂為「事業本身之用地」。否
17 則即易流於浮濫，與母法獎勵興辦醫療公益事業之意旨有
18 違，並與其他依土地稅法第14條規定除符合課徵田賦之要件
19 者外，對於已規地價之土地應課徵地價稅之土地，形成差別
20 待遇，而違反平等原則。

- 21 (二)本件爭點在系爭95筆土地地上長庚醫護新村7號等建物，是
22 否實際上供執行醫療業務之用，或為相關醫療行為所必需。
23 原審循衛生福利部依醫療法第12條第3項及第14條第2項之授
24 權，所訂「醫療機構設置標準」及「醫院設立或擴充許可辦
25 法」之規範內容，闡述私立醫院本身事業用地，應指備有適
26 當醫療服務設施、部門及人員，提供醫療服務的場所。並依
27 調查證據之結果，認定系爭95筆土地上長庚醫護新村，係作
28 為上訴人醫護、醫事及行政人員與其家庭，甚至醫院以外如
29 長庚大學、長庚科技大學、長庚醫療科技股份有限公司及汎
30 航通運股份有限公司之正式員工與其家庭，一般日常生活住
31 居之空間使用，住宿者並有支付租金、管理費之義務，並應

01 自行負擔水、電等公用事業費用，乃採取使用者付費之原
02 則，與坐落事業用地上建物，應係由醫院管領、維護並負擔
03 成本的本質，顯不相符，自不具有為提供醫療服務而設置之
04 醫療服務場所之性質；縱上訴人向住居者收取之費用，遠低
05 於周遭房屋租賃的市場行情，亦僅是上訴人對醫護、員工等
06 的福利措施，尚不足以否定使用者付費之實質。因認系爭95
07 筆土地非屬醫院本身事業用地，不符合土地稅減免規則第8
08 條第1項第5款規定。原審並詳為論斷本件原處分並未違反信
09 賴保護原則及平等原則等節。經核，原審調查證據之結果，
10 與卷證資料相符，所為事實之認定，於經驗法則、論理法則
11 及一般證據法則，亦無違背，其論斷本件事實無土地稅減免
12 規則第8條第1項第5款規定之適用，亦無適用法規不當之違
13 誤。原審復就上訴人之主張如何不足採取，詳為說明論斷，
14 及敘明上訴人聲請向衛生福利部函詢之事項無調查之必要，
15 亦無理由不備之違背法令。

16 (三)上訴意旨主張上訴人為因應偶發性大量傷患之緊急醫療需
17 求，設置醫護人員宿舍以隨時調派醫護人力，即有必要；且
18 醫護宿舍乃醫院評鑑醫療品質之參考指標之一，堪認醫護員
19 工宿舍屬醫院本身事業用地。土地稅法及土地稅減免規則等
20 規定，均無以「是否必要」、「直接供醫療使用」作為構成
21 要件，況對於私立醫院而言，其醫療事業用地之設施必要與
22 否並無判斷基準，原判決就此未詳予推求，為理由不備。又
23 原判決引用「醫療機構設置標準」、「醫院設立或擴充許可
24 辦法」作為土地稅減免規則第8條第1項第5款醫療事業範圍
25 之認定基礎，卻以「衛生署並非土地稅法的權責機關」，而
26 認定衛生署對於「醫療事業」之認定範圍不得拘束被上訴
27 人，乃就是否採納衛生署對於「醫療事業」之定義與範圍，
28 存在兩套標準，為理由矛盾。原審復未依上訴人之聲請，向
29 衛生福利部醫事司函詢醫護員工宿舍是否屬於醫療事業用
30 地，亦屬判決理由不備。另原判決就財政部86年7月24日函
31 釋內容，未經調查即不附理由擅自認定該宿舍專供第一線值

01 班人員無償使用，與醫療實務嚴重悖離，上訴人於原審已反
02 覆主張，原判決對此重要攻防方法何以不採未予說明其理由
03 等；又指摘財政部96年3月28日函未附理由直接認定私立醫
04 院之全部醫護、醫事及行政人員之員工宿舍用地均無土地稅
05 減免規則第8條第1項第5款免徵地價稅規定之適用，顯非解
06 釋性函令，已超出納稅者權利保護法第3條第3項所規範解釋
07 函令所得解釋之範疇，且悖於土地稅減免規則之文義，而增
08 添法律所無之限制，違反法律保留原則，原審未加駁斥。以
09 上各節均有判決違背法令之違誤云云。惟查，原審業已論明
10 土地稅減免規則第8條第1項第5款規定「私立醫院……，其
11 本身事業用地，全免」，所稱「私立醫院本身事業用地」，
12 應從私立醫院的主要功能與目的出發，為合目的性的解釋。
13 稽之醫療法第12條第3項定有授權依據，明定醫療機構之類
14 別與各類醫療機構應設置之服務設施、人員及診療科別設置
15 條件等之設置標準，由中央主管機關定之；第14條第2項亦
16 明文：「前項醫院設立或擴充之許可，其申請人之資格、審
17 查程序及基準、限制條件、撤銷、廢止及其他應遵行事項之
18 辦法，由中央主管機關定之。」衛生福利部據而訂有「醫療
19 機構設置標準」及「醫院設立或擴充許可辦法」，就醫院應
20 設置的服務設施（病床數、各式病房、急診室、手術室、調
21 劑設施、放射線設施、血庫檢驗、醫療行政等其他部門、太
22 平間等）、人員及診療科別等均有細節性的規範。可知私立
23 醫院本身事業用地，應指備有適當醫療服務設施、部門及人
24 員，提供醫療服務的場所。依所認定系爭95筆土地地上長庚
25 醫護新村7號等建物，實際上供上訴人醫護，甚至是醫院以
26 外如長庚大學等組織之正式員工付費作居家生活之用，不屬
27 於「醫療機構設置標準」及「醫院設立或擴充許可辦法」所
28 定應由醫療機構提供民眾醫療服務所應設置的服務設施，自
29 非私立醫院本身事業用地，與土地稅減免規則第8條第1項第
30 5款所規定之要件未符，即不得減免其地價稅等語。經核，
31 原審援引「醫療機構設置標準」及「醫院設立或擴充許可辦

法」所規範之服務設施為基準，衡量本件系爭95筆土地地上長庚醫護新村7號等建物，非醫療服務設施之判斷一節，在醫療法第1條前段明示該法所欲實現之立法目的「促進醫療事業之健全發展，合理分布醫療資源，提高醫療品質，保障病人權益」之指引下，足信該等授權命令所規定之設施，可達於醫療機關執行醫療行為所需之標準，原審引以作為判斷何等設施坐落基地屬於醫療事業用地，核屬合理有據。至醫院評鑑作業將醫護宿舍納為評量醫療品質高低之參考因素，與醫療機構執行醫療行為之必要設施是否包括支付費用供作居家之醫護宿舍，乃屬二事，上訴人指摘原判決未予推求設置醫護宿舍於執行醫療行為之必要性，為理由未備云云，並不可採。又綜核原審上開論斷，乃依客觀事實涵攝法規之結果，另就上訴人主張認係有利於己之財政部86年7月24日函釋，闡述該函釋係針對提供第一線值班醫護人員無償使用之宿舍所為解釋，此宿舍設置之目的在使值班醫護能及時提供緊急照護醫療服務工作，符合土地稅減免規則第8條第1項第5款之立法目的，可認屬醫院本身事業用地，而本件長庚醫護新村7號等建物則非供第一線值班醫護人員無償使用，無該函釋之適用；復就上訴人指為違反法律保留之財政部96年3月28日函，申明該函是針對醫院提供其所屬醫護、醫事及行政人員（不限值班醫護），屬福利照顧性質，且本於使用者付費原則的員工居家宿舍，該函釋認無土地稅減免規則第8條第1項第5款規定之適用，並未違反法律保留原則等語。經核均為符合法律本旨之申論，並無不當。上訴意旨重敘原審已為駁斥不採之陳詞，指摘原判決有不備理由、理由矛盾之違誤云云，即無可採。

(四)上訴人又主張衛生署93年12月21日函、96年2月2日函，及財政部86年7月24日函（並其內文提及之衛生署86年7月14日衛署醫字第86027249號函）等解釋函令，為對其有利之解釋，並長期免徵地價稅之行政處分，均為其信賴基礎；其以低價提供長庚醫護新村7號等建物供居住者使用，地價稅不予免

01 徵致其每月承擔高額損失，其低價提供宿舍即有信賴表現；
02 並否認曾收受桃園稅捐處96年4月9日函之通知，指摘原判決
03 對上訴人之主張置若罔聞，亦未敘明不予調查之理由，有理由
04 由不備之違誤云云。有關本件原處分並未違反信賴保護原則
05 一節，原審業已論明上訴人興建長庚醫護新村7號等建物，
06 係為照顧所屬員工之一種福利措施，使用者所支付之費用自
07 難與一般租賃市場行情相比。依105年5月23日修正之眷屬宿
08 舍管理辦法第8點規定，上訴人於管理費用與管理收入差異
09 達5%時，及每3年調查參酌地區市場行情認有必要，即可調
10 整租金、管理及使用分攤費用。可證關於租金、管理及使用
11 分攤費用之約定，與上訴人是否享有依土地稅減免規則第8
12 條第1項第5款規定減免地價稅之優惠間，不具相當因果關係，
13 尚難認屬在信賴基礎下所為之安排。另桃園稅捐處業以
14 96年4月9日函將財政部96年3月28日函釋意旨通知上訴人，
15 上訴人應已知悉被上訴人就系爭95筆土地地上長庚醫護新村
16 7號等建物部分，核定免徵地價稅的處分為違法，此即有行政
17 程序法第119條第3款規定信賴不值得保護之情形等語。至
18 衛生署先後有利於上訴人之函釋，乃其非地價稅務之主管機關，
19 對被上訴人並無拘束力，其中96年2月2日函（收文者為
20 財政部）說明之末尚表示「至於醫療財團法人員工宿舍之土地
21 稅得否據以免徵一節，係貴部權責，惟仍請貴部參採前述
22 本署意見卓酌。」足明衛生署函文僅在表達機關意見，不生
23 何等法律效力，不足為信賴基礎；財政部86年7月24日函釋
24 則非有利於上訴人之函釋，已經原審論明，性質上本不應為
25 上訴人之信賴基礎。另原審已經究明上訴人於系爭95筆土地
26 地上興建長庚醫護新村7號等建物提供居住，核屬福利措施，
27 與地價稅之減免無因果關係，上訴人主張其如此安排致
28 有虧損，此應屬其福利政策之取向，於本件不生影響。又被
29 上訴人已將財政部96年3月28日函釋意旨通知上訴人，亦經
30 原審認定屬實。衡諸上訴人陳稱財政部96年3月28日函釋之
31 作成原委，係出於財政部為調查上訴人所有供醫護、醫事及

行政人員之員工宿舍用地，是否符合減免地價稅之規定，以95年10月2日台財稅字第00000000000號函詢衛生署；衛生署遂於95年10月31日以衛署醫字第00000000000號函命上訴人提出說明；上訴人乃以95年12月1日（95）長庚院北字第266號函，說明醫院員工宿舍與醫療作業之高度關聯；又以96年1月9日（96）長庚院北字第016號函，就醫護人員宿舍之不以營利為目的之性質提出相關說明。嗣衛生署乃作成96年2月2日函回復財政部等情，上訴人既為受調查之對象，此一地價稅減免與否於其財務有所影響，上訴人自無輕忽結果之可能，原審依被上訴人所提出之已有公文字號並蓋有公文騎縫章之桃園稅捐處96年4月9日函稿，認定被上訴人業以該公函通知上訴人知曉一節，合於經驗法則，可資肯認。上訴人指摘原判決關於其主張應受信賴保護一節，有判決理由未備之違誤，核無可採。

(五)上訴意旨又重敘其於原審所主張，比較土地稅減免規則第8條第1項第1款與第5款規定，私立學校員生宿舍用地可免徵地價稅，而私立醫院員工宿舍則不可；又土地稅法第17條第2項規定，不具公益性質之民間企業所興建之勞工宿舍，尚得享有較低稅率之地價稅之優惠，顯然原處分對於同具有宿舍用地性質之系爭95筆土地補徵及課徵地價稅，違反平等原則、量能原則，原判決未予審酌，亦有理由未備之違法云云。惟原判決已就原處分無違平等原則一節，論明行政法上的平等原則，並非指絕對、機械的形式上平等，而是指相同事物應為相同處理，非有正當理由，不得為差別待遇；如事物性質不盡相同，而為合理的差別處理，自非法所不許。醫療財團法人，以辦理提供民眾醫療服務之醫院為目的，並非純粹的教育事業，其為照顧員工所興建的宿舍用地，性質上與從事教育活動，提供員生學習場域的私立學校員生宿舍用地，亦有不同。又上訴人為私法上的醫療財團法人，具有公益性，而非以營利為目的之企業，並非土地稅法第17條第2項規定的適用對象等語。按土地稅減免規則第8條第1項各

款，係對於符合母法即平均地權條例第25條、土地稅法第6條規定應予減免地價稅之私有土地用途，依其性質、用途，歸類決定其減免要件、稅率等，本件所適用之第5款係對於醫療公益用途之土地所為規定，以供作「事業用地」為免徵對象；第1款則係教育用地，許對「員工宿舍用地」予以免徵；另土地稅法第17條對於企業興建勞工宿舍用地，許按自用住宅稅率計徵，此為土地稅法依地上建物用途分類適用稅率之立法裁量。以上規定有不同之立法目的，適用於不同之用地，其立法形成既非無正當理由而為差別規範，即屬合憲之法規而得予適用。本件系爭95筆土地係因非屬土地稅減免規則第8條第1項第5款規定之「事業用地」，而無法免徵，此為法律適用之結果，並非對於同屬宿舍用地卻有徵與免之差別待遇可比。上訴人泛指原判決未論究原處分違反平等原則、量能原則等，有理由不備之違法云云，自難成立。

(六)綜上，原判決核無違誤，上訴意旨指摘原判決違背法令，難以成立，上訴人請求予以廢棄，並撤銷訴願決定及原處分，或發回原審更為審理，為無理由，應予駁回。

五、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98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 113 年 6 月 13 日

最高行政法院第一庭

審判長法官 胡 方 新

法官 林 玫 君

法官 張 國 勳

法官 洪 慕 芳

法官 李 玉 卿

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 113 年 6 月 13 日

書記官 高 玉 潔