

最 高 行 政 法 院 判 決

112年度上字第162號

上 訴 人 長庚醫療財團法人

代 表 人 王瑞慧

訴訟代理人 張譽馨 律師

郭盈君 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112年1月19日臺北高等行政法院111年度訴字第544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、緣上訴人為醫療財團法人，其所有坐落○○市○○區○○段649地號之私有土地（重測前為○○○段○○小段00-00地號地號，面積6,924.7平方公尺，下稱649地號土地），其中面積2,503.35平方公尺部分原依土地稅減免規則第8條第1項第1款及第5款規定免徵地價稅，嗣經被上訴人查得其中除面積925.21平方公尺部分係供長庚醫療財團法人林口長庚紀念醫院附設桃園市私立長庚幼兒園使用，依財政部民國102年10月9日台財稅字第10200621790號令之意旨，仍得依土地稅減免規則第8條第1項第1款規定免徵地價稅外，其餘面積1,578.14平方公尺部分因係供上訴人作一般醫護、醫事及行政人員之員工宿舍使用，按財政部96年3月28日台財稅字第09604720200號函（下稱96年3月28日函）意旨，並無土地稅減免規則第8條第1項第5款規定之適用，除面積14.47平方公尺自108年起為公益出租人出租房屋之土地，自108年起改按自用住宅用地稅率課徵地價稅外，均應自104年起按一般用地稅率課徵地價稅，乃以110年8月18日桃稅地字第1102754903號

01 函及檢附之105年至109年補徵地價稅繳款書共計12份，補徵
02 上訴人105年、106年、107年、108年及109年地價稅新臺幣
03 （下同）685,106元、685,381元、630,580元、624,050元及
04 636,902元，合計3,262,019元（下稱原處分）。上訴人不
05 服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復
06 查決定）均撤銷。經原審判決駁回後，乃提起本件上訴。

07 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
08 所載。

09 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

10 (一)醫療法之中央主管機關衛生福利部（下稱衛福部）依醫療法
11 第12條第3項及第14條第2項之授權，分別訂有「醫療機構設
12 置標準」及「醫院設立或擴充許可辦法」，就醫院應設置之
13 服務設施（病床數、各式病房、急診室、手術室、調劑設
14 施、放射線設施、血庫檢驗、醫療行政等其他部門、太平間
15 等）、人員及診療科別等均有細節性之規範，可知上訴人為
16 醫療財團法人，係以從事醫療事業辦理醫療機構為目的，並
17 設立供醫師執行醫療業務及設有病房以收治病人之醫院，而
18 上訴人就醫院之設立及擴充、服務設施與人員配置等，均須
19 受主管機關之高度管制，以達適於及安全提供醫療服務之功
20 能。準此，私立醫院本身事業用地，當指備有適當醫療服務
21 設施、部門及人員，提供醫療服務之場所。

22 (二)上訴人就649地號土地設有門牌號碼○○市○○區長庚醫護
23 新村00、00、00、00、00、00、00、00、00號之員工宿舍
24 （下稱系爭宿舍，系爭宿舍之用地部分，下稱系爭土地）之
25 申請、分配、收費、進退住、宿舍修繕及住宿管理等事項訂
26 有「眷屬宿舍管理辦法」，揆之上訴人所提出系爭宿舍105-
27 109年所適用之眷屬宿舍管理辦法第2點、第8點、第11點、
28 第12點規定，可知舉凡長庚體系各機構（含長庚醫院、長庚
29 大學、長庚科技大學、長庚醫療科技股份有限公司、汎航通
30 運股份有限公司）之正式人員及經長庚醫院主任委員級主管
31 核准之人，均得申請配住系爭宿舍，住戶並須自行負擔房屋

01 租金及管理、水（含公共用水分攤）、電（含公共用電分
02 攤）、瓦斯、電話費等費用，及遵守社區生活公約，且應成
03 立社區管理委員會辦理社區基金之收支、福利、康樂及環境
04 衛生等事項，上訴人並因近年遭補徵地價稅，而將系爭宿舍
05 之使用費調高等情，復經上訴人訴訟代理人陳述在卷，此顯
06 與本於使用者付費，並供一般日常生活居住使用之一般員工
07 宿舍，甚至員工自宅、在外租賃之房舍性質無異，而與醫療
08 法、「醫療機構設置標準」及「醫院設立或擴充許可辦法」
09 所定應由醫療機構提供民眾醫療服務所應設置之服務設施有
10 別，顯見系爭宿舍應屬福利性質，而與緊急照護醫療工作無
11 關，尚非醫院之必要設施。

12 (三)參以土地稅減免規則第8條第1項第5款規定之立法及歷次修
13 正沿革，足見該規定所稱私立醫院本身事業用地，係指供私
14 立醫院使用之土地，未包括其供醫護、醫事及行政人員宿舍
15 用地。財政部復先後作成86年7月24日台財稅第860439999號
16 函（下稱86年7月24日函）及96年3月28日函，闡釋私立醫院
17 所有供值班醫護人員使用之宿舍用地，係為緊急照護醫療工
18 作之需，可認屬醫院本身事業用地；至於其供醫護、醫事及
19 行政人員申請之員工宿舍，則屬福利性質，與緊急照護醫療
20 工作無關，尚非醫院必要設施，並無土地稅減免規則第8條
21 第1項第5款規定之適用。上開函釋係財政部基於中央稅捐稽
22 徵主管機關權責，就土地稅減免規則第8條第1項第5款規定
23 關於私立醫院本身事業用地應如何解釋適用所為之釋示，與
24 該規定之規範目的無違，亦未違反法律保留原則及逾越其權
25 限，被上訴人自得援用。是被上訴人審諸上情，認上訴人之
26 系爭宿舍屬福利性質，與緊急照護醫療工作無關，尚非醫院
27 必要設施，系爭土地難認屬私立醫院本身事業用地，無土地
28 稅減免規則第8條第1項第5款規定之適用，應自104年起改按
29 一般用地稅率課徵地價稅，並補徵上訴人105年至109年地價
30 稅，合計3,262,019元，即屬有據。

(四)財政部86年7月24日函有關「私立醫院值班醫護人員使用之宿舍用地」，可認屬私立醫院本身事業用地，得依土地稅減免規則第8條第1項第5款規定免徵地價稅部分，係因私立醫院院區用地有限，故在該醫院鄰近地區興建值班人員宿舍，供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急照護的醫療服務工作，性質上屬該醫院院區之延伸，仍在醫療法所定醫院之主要功能與設立目的範圍內，故可認屬該醫院本身事業用地；此與財政部96年3月28日函係針對私立醫院提供其所屬醫護、醫事及行政人員（不限值班醫護）一般日常生活居住使用之員工宿舍，屬福利性質，與一般員工宿舍無異，並非專供醫院提供醫療服務所必要，故無土地稅減免規則第8條第1項第5款規定適用所為之解釋，截然不同，自難認該2則函釋內容有歧異，財政部96年3月28日函亦符合土地稅減免規則第8條第1項第5款規定及醫療法有關規定之立法宗旨，並未違反法律優位或法律保留原則。再由改制前行政院衛生署（下稱衛生署，已改制為衛福部）93年12月21日衛署醫字第0930216883號函（原判決載為第0930216833號函，下稱93年12月21日函）及96年2月2日衛署醫字第0960003540號函（下稱96年2月2日函）之說明可知，衛生署僅係就財團法人長庚紀念醫院93年12月1日（93）總土字第AB09號函及財政部95年10月2日台財稅字第09504761120號函（下稱95年10月2日函）所詢關於財團法人長庚紀念醫院所有供醫護、醫事及行政人員之員工宿舍用地，是否屬土地稅減免規則第8條第1項第5款所規定之醫院本身事業用地乙案，基於醫療業務主管機關之立場，所表示之意見。衛生署既非土地稅法之權責機關，其上開函文意見，至多僅供參考，並無拘束被上訴人之效力，此由財政部於95年10月2日函說明第4點亦已表明該部立場益明。是前揭衛生署函文，亦不足執為系爭宿舍用地屬上訴人醫院本身事業用地之論據。

(五)依上訴人所稱醫護、醫事及行政人員輪值班情形，以醫師為例，其第一線值班醫師（on duty）須於值班當日24小時待在醫院，不得離開醫療大樓，醫院設有值班醫師休息室供第一線值班醫師休息；第二線、第三線值班醫師無須常駐醫院，但應於值班當日24小時隨時待命（on call），若第一線人員認為有必要，則啟動第二線或第三線醫師，通知其儘速到院處理等情。而上訴人所述其醫院醫療大樓內值班室供第一線值班醫師休息之區域，即屬為執行醫療法第59條規定提供醫療服務之事業用地，與財政部86年7月24日函所指「醫院值班醫護人員使用之宿舍用地」內涵相當；至於備勤之第二線或第三線醫師係屬支援、輔助性質，只要處於隨時可供聯繫、通知之狀態，無須常駐醫院，亦無應留守宿舍之必要與規範，則上訴人興建系爭宿舍供所屬醫護、醫事及行政人員居家生活使用，固可能有便利聯繫第二線或第三線備勤人員支援之附帶效果，達到促進醫療照護品質之功能，但參諸醫療法規內容，其功效應屬間接性、輔助性之作用，並非提供醫療服務之必要醫療設施。又汎航通運股份有限公司、長庚大學、長庚科技大學及長庚醫療科技股份有限公司均為獨立於上訴人醫院以外之機構或法人，縱有支援、輔助醫院運作之功能，然究非醫院本身；況上訴人尚將系爭宿舍提供醫院以外其他關係事業員工住居使用，益徵系爭宿舍與一般員工宿舍無異。另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，以提供醫療服務之場所，當無由所屬醫事人員支付日常管理、維護費用之可能。故即便上訴人向住居於系爭宿舍之人員收取遠低於周遭房屋租賃市場行情之使用費，亦僅屬上訴人對所屬醫護、員工之福利照顧措施，仍非屬上訴人醫院本身提供醫療服務之處所，自不宜任意擴張解釋，將之與土地稅減免規則第8條第1項第5款規定所稱之私立醫院本身事業用地同視，反而悖於土地所有權人掌有土地所呈現之租稅負擔能力，違反量能課稅原則。是上訴人主張原處分違反實

01 質課稅原則等語，亦難採據。系爭土地既非屬上訴人醫院本
02 身事業用地，不符合土地稅減免規則第8條第1項第5款規定
03 免徵地價稅之要件，應改按一般用地稅率課徵地價稅。被上
04 訴人依處分時稅捐稽徵法第21條第2項規定而為核課期間（1
05 05年至109年）稅捐之補徵，於法自無違誤。又依土地稅減
06 免規則第24條第1項規定：「合於第7條至第17條規定申請減
07 免地價稅或田賦者，應於每年（期）開徵40日前提出申請，
08 逾期申請者，自申請之次年（期）起減免。減免原因消滅，自
09 次年（期）恢復徵收。」故土地減免原因消滅後，自次年
10 （期）即恢復徵收，稽徵機關自應辦理徵收補稅，並無行政程
11 序法有關行政處分撤銷、廢止規定之適用，更無信賴保護原
12 則之適用。

13 (六)土地稅減免規則第8條第1項第1款本文係有關財團法人或財
14 團法人所興辦業經立案之私立學校用地及員生宿舍用地，經
15 登記為財團法人所有者，地價稅全免之規定，旨為明確規範
16 學校範圍，並加強管理私立學校之員工宿舍，爰將私立學校
17 之員生宿舍用地，比照學校用地予以免稅。該規定與土地稅
18 減免規則第8條第1項第5款規定分屬不同款次，立法意旨、
19 適用要件及修正理由尚有不同，不因同為宿舍用地而可相提
20 並論，基於租稅法定原則，自不宜比附。又上訴人為私法上
21 之醫療財團法人，具有公益性，非屬以營利為目的之企業，
22 自非土地稅法第17條第2項規定之適用對象。況醫療財團法
23 人屬所得稅法第11條第4項規定之「教育、文化、公益慈善
24 機關或團體」，依所得稅法第4條第1項第13款規定，如符合
25 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
26 用標準」，其本身所得及附屬作業組織所得，除銷售貨物或
27 勞務之所得，應依該免納所得稅適用標準第3條第1項規定課
28 徵所得稅外，免納所得稅，足見醫療財團法人已享有較一般
29 營利事業依所得稅法繳納營利事業所得稅優惠之地位；況土
30 地稅減免規則第8條第1項第5款規定已就私立醫院本身事業
31 用地給予免徵地價稅之租稅優惠，亦較一般企業營業用地按

01 基本稅率或累進稅率課徵地價稅更為優渥。因此，醫院與企
02 業在稅法上的比較基礎本有不同，尚難以系爭土地無土地稅
03 法第17條第2項規定適用，即認有違平等原則等語，判決駁
04 回上訴人於原審之訴。

05 四、本院經核原判決駁回上訴人於原審之訴，其結果並無違誤，
06 惟部分理由尚有未盡完足，茲就上訴理由再予補充論述如
07 下：

08 (一)按土地稅法第6條規定：「為發展經濟，促進土地利用，增
09 進社會福利，對於……醫療、……等所使用之土地，……，
10 得予適當之減免；其減免標準及程序，由行政院定之。」平
11 均地權條例第25條規定：「供……醫療、……、等所使用之
12 土地，……，其地價稅或田賦得予適當之減免；減免標準與
13 程序，由行政院定之。」依上開規定授權訂定的土地稅減免
14 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
15 之標準如下：……五、經事業主管機關核准設立之私立醫
16 院、……，不以營利為目的，且不以同業、同鄉、同學、宗
17 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
18 業用地，全免。但為促進公眾利益之事業，經由當地主管稽
19 徵機關報經直轄市、縣（市）主管機關核准免徵者外，其餘
20 應以辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，
21 且其用地為該財團法人所有者為限。」旨在落實前揭土地稅
22 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、
23 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
24 之意旨。從而，土地是否得予免徵地價稅，必須該土地上建
25 物實際上供執行醫療業務之用，例如診間、檢驗室、開刀
26 房、病床，或為相關醫療行為所必需，例如掛號處、藥品針
27 劑保管處所、太平間等，始得認為「事業本身之用地」。否
28 則即易流於浮濫，與母法獎勵興辦醫療公益事業之意旨有
29 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
30 者外，對於已規定地價之土地應課徵地價稅之土地，形成差
31 別待遇，而違反平等原則。

01 (二)本件爭點在系爭土地地上系爭宿舍，是否實際上供執行醫療
02 業務之用，或為相關醫療行為所必需。原審循衛福部依醫療
03 法第12條第3項及第14條第2項之授權，所訂「醫療機構設置
04 標準」及「醫院設立或擴充許可辦法」之規範內容，闡述私
05 立醫院本身事業用地，應指備有適當醫療服務設施、部門及
06 人員，提供醫療服務的場所。並依調查證據之結果，認定系
07 爭土地上系爭宿舍，係作為上訴人醫護、醫事及行政人員與
08 其家庭，甚至醫院以外如長庚大學等組織之正式員工與其家
09 庭，一般日常生活住居之空間使用，住宿者並有支付租金、
10 管理費之義務，並應自行負擔水、電等公用事業費用，且成
11 立社區管理委員會辦理社區基金之運用，與本於使用者付費
12 原則，供一般日常生活居住使用之員工宿舍無異，而與為提
13 供醫療服務設置之醫療服務設施有別。因認系爭土地非屬醫
14 院本身事業用地，不符合土地稅減免規則第8條第1項第5款
15 規定。經核，原審調查證據之結果，與卷證資料相符，所為
16 事實之認定，於經驗法則、論理法則及一般證據法則，亦無
17 違背，其論斷本件事實無土地稅減免規則第8條第1項第5款
18 規定之適用，亦無適用法規不當之違誤。原審復就上訴人之
19 主張如何不足採取，除關於本件有無信賴保護原則之適用一
20 節外，均已詳述其得心證之理由，及敘明其餘攻防方法經核
21 於判決結果不生影響，而無論究之必要等語，亦無理由不備
22 之違背法令。

23 (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
24 求，設置醫護人員宿舍以隨時調派醫護人力，即有必要；且
25 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
26 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
27 規定，均無以「是否必要」、「直接供醫療使用」作為構成
28 要件，況對於私立醫院而言，其醫療事業用地之設施必要與
29 否並無判斷基準，原判決就此未詳予推求，為理由不備。又
30 原判決引用「醫療機構設置標準」、「醫院設立或擴充許可
31 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

01 之認定基礎，卻以「衛生署並非土地稅法的權責機關」，而
02 認定衛生署對於「醫療事業」之認定範圍不得拘束被上訴
03 人，乃就是否採納衛生署對於「醫療事業」之定義與範圍，
04 存在兩套標準，為理由矛盾。另原判決就財政部86年7月24
05 日函釋內容，未經調查即不附理由擅自認定該宿舍專供第一
06 線值班人員無償使用，與醫療實務嚴重悖離，上訴人於原審
07 已反覆主張，原判決對此重要攻防方法何以不採未予說明其
08 理由等；又指摘財政部96年3月28日函未附理由直接認定私
09 立醫院之全部醫護、醫事及行政人員之員工宿舍用地均無土
10 地稅減免規則第8條第1項第5款免徵地價稅規定之適用，顯
11 非解釋性函令，已超出納稅者權利保護法第3條第3項所規範
12 解釋函令所得解釋之範疇，且悖於土地稅減免規則之文義，
13 而增添法律所無之限制，違反法律保留原則，原審未加駁
14 斥。以上各節均有判決違背法令之違誤云云。惟查，原審業
15 已論明土地稅減免規則第8條第1項第5款規定「私立醫
16 院……，其本身事業用地，全免」，所稱「私立醫院本身事
17 業用地」，應從私立醫院的主要功能與目的出發，為合目的
18 性的解釋。稽之醫療法第12條第3項定有授權依據，明定醫
19 療機構之類別與各類醫療機構應設置之服務設施、人員及診
20 療科別設置條件等之設置標準，由中央主管機關定之；第14
21 條第2項亦明文：「前項醫院設立或擴充之許可，其申請人
22 之資格、審查程序及基準、限制條件、撤銷、廢止及其他應
23 遵行事項之辦法，由中央主管機關定之。」衛福部據而訂有
24 「醫療機構設置標準」及「醫院設立或擴充許可辦法」，就
25 醫院應設置的服務設施（病床數、各式病房、急診室、手術
26 室、調劑設施、放射線設施、血庫檢驗、醫療行政等其他部
27 門、太平間等）、人員及診療科別等均有細節性的規範。可
28 知私立醫院本身事業用地，應指備有適當醫療服務設施、部
29 門及人員，提供醫療服務的場所。依所認定系爭土地地上系
30 爭宿舍，實際上供上訴人醫護，甚至是醫院以外如長庚大學
31 等組織之正式員工付費作居家生活之用，不屬於「醫療機構

01 設置標準」及「醫院設立或擴充許可辦法」所定應由醫療機
02 構提供民眾醫療服務所應設置的服務設施，自非私立醫院本
03 身事業用地，與土地稅減免規則第8條第1項第5款所規定之
04 要件未符，即不得減免其地價稅等語。經核，原審援引「醫
05 療機構設置標準」及「醫院設立或擴充許可辦法」所規範之
06 服務設施為基準，衡量本件系爭土地地上系爭宿舍，非醫療
07 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
08 現之立法目的「促進醫療事業之健全發展，合理分布醫療資
09 源，提高醫療品質，保障病人權益」之指引下，足信該等授
10 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
11 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
12 地，核屬合理有據。至醫院評鑑作業將醫護宿舍納為評量醫
13 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
14 施是否包括支付費用供作居家之醫護宿舍，乃屬二事，上訴
15 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
16 性，為理由未備云云，並不可採。又原審另就上訴人主張認
17 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
18 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
19 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
20 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
21 認屬醫院本身事業用地，而本件系爭宿舍則非供第一線值班
22 醫護人員無償使用，無該函釋之適用；復就上訴人指為違反
23 法律保留之財政部96年3月28日函，強調申明該函是針對醫
24 院提供其所屬醫護、醫事及行政人員（不限值班醫護），屬
25 福利照顧性質，且本於使用者付費原則的員工居家宿舍，該
26 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
27 未違反法律保留原則等語，經核均為符合法律本旨之申論，
28 並無不當。上訴意旨重敘原審已為駁斥不採之陳詞，指摘原
29 判決有不備理由、理由矛盾之違誤云云，即無可採。

30 (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
31 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;其以低價提供系爭宿舍供居住者使用,地價稅不予免徵致其每月承擔高額損失,其低價提供宿舍即有信賴表現;並否認上訴人主張其曾收受改制前桃園縣政府稅捐稽徵處(下稱桃園稅捐處)96年4月9日桃稅土字第0960075334號函(下稱96年4月9日函),將財政部96年3月28日函通知其知悉一節,指摘原判決對上訴人之主張其應受信賴保護之爭點,未予審酌,有理由不備之違誤云云。按土地稅減免規則第24條第1項後段固明文地價稅減免原因消滅,應自次年(期)恢復徵收,惟此係指土地用途有所改變使原減免事由消滅而言,如土地使用情形未有改變,而經稽徵機關由准予減免變更為不予減免,即難謂非屬對授益行政處分之撤銷。就本件而言,系爭土地之使用情形早在財政部96年3月28日函釋前,即已建有系爭宿舍供其醫護等人員居住使用,迄原處分作成時均未改變其用途,則原予免徵之決定自具有授益性質,本件原處分改按一般用地稅率補徵地價稅之差額,即同時寓有撤銷原予免徵之授益處分之實質,應進一步檢視有無信賴保護原則之適用。原審指本件無信賴保護原則之適用,即有疏漏。惟查,雖衛生署先後為有利於上訴人之函釋,乃其非地價稅務之主管機關,對被上訴人並無拘束力,其中96年2月2日函(收文者為財政部)說明之末尚表示「至於醫療財團法人員工宿舍之土地稅得否據以免徵一節,係貴部權責,惟仍請貴部參採前述本署意見卓酌。」足明衛生署函文僅在表達機關意見,不生何等法律效力,不足為信賴基礎;財政部86年7月24日函釋則非有利於上訴人之函釋,已經原審論明,性質上本不應為上訴人之信賴基礎。另原審已經究明上訴人於系爭土地上興建系爭宿舍提供居住,核屬福利措施,即難謂與地價稅之減免具有因果關係,上訴人主張其如此安排致有虧損,此應屬其福利政策之取向,於本件不生影響。此外,被上訴人於原審答辯主張桃園稅捐處曾以96年4月9日函將財政

01 部96年3月28日函釋意旨通知上訴人（原審卷第451頁），上
02 訴人應已知悉被上訴人就系爭土地地上系爭宿舍部分，核定
03 免徵地價稅的處分為違法，此即有行政程序法第119條第3款
04 規定信賴不值得保護之情形。雖上訴人否認上情，惟本院於
05 職權上知悉被上訴人於另案（本院111年度上字第954號案）
06 原審提出已有公文字號並蓋有公文騎縫章之桃園稅捐處96年
07 4月9日函稿為證，上訴人難諉為不知。綜合以論，原審以本
08 件無信賴保護原則之適用，雖有不當，惟上訴意旨關於此部
09 分之指摘，仍難以成立。

10 (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
11 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
12 地價稅，而私立醫院員工宿舍則不可；又土地稅法第17條第
13 2項規定，不具公益性質之民間企業所興建之勞工宿舍，尚
14 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
15 舍用地性質之系爭土地補徵及課徵地價稅，違反平等原則、
16 量能原則，原判決未予審酌，亦有理由未備之違法云云。惟
17 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
18 原則，並非指絕對、機械的形式上平等，而是指相同事物應
19 為相同處理，非有正當理由，不得為差別待遇；如事物性質
20 不盡相同，而為合理的差別處理，自非法所不許。醫療財團
21 法人，以辦理提供民眾醫療服務之醫院為目的，並非純粹的
22 教育事業，其為照顧員工所興建的宿舍用地，性質上與從事
23 教育活動，提供員生學習場域的私立學校員生宿舍用地，亦
24 有不同。又上訴人為私法上的醫療財團法人，具有公益性，
25 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
26 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
27 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
28 予減免地價稅之私有土地用途，依其性質、用途，歸類決定
29 其減免要件、稅率等，本件所適用之第5款係對於醫療公益
30 用途之土地所為規定，以供作「事業用地」為免徵對象；第
31 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，原判決肯認原處分為合法，駁回上訴人於原審之訴，所持理由中關於信賴保護原則之適用一節，所為論斷雖有不當，惟依其他理由仍應認為正當，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2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