

最 高 行 政 法 院 裁 定

113年度上字第430號

上 訴 人 長庚醫療財團法人

代 表 人 王瑞慧

訴訟代理人 郭盈君 律師

張譽馨 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113年6月20日臺北高等行政法院112年度訴字第664號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同法條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院大法官解釋或憲法法庭之裁判，則應揭示該解釋或該裁判之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難認為已對

01 高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認
02 為合法。

03 二、上訴人所有坐落桃園市○○區○○段000、000-0、000、00
04 0、000、000、000、000-0、000、000、000、000、000、00
05 0、000、000、000、000、000、000、000、000、000、000、000-
06 0、000、000-0、000、000-0、000、000、000、000、000、000、
07 000、000、000、000、000、000、000、000-0、000、000、
08 000、000-0、000-0、000、000、000、000、000、000、000、00
09 0、000、000、000、000、000、000、000、000、000、000-0、00
10 0-0、000、000、000、000、000、000、000、000、000、000、00
11 0、000-0、000、000、000、000、000、000、000、000、000、00
12 0、000、000、000、000、000、000、000、000、000、000、00
13 0、000、000、000-0、000、000、000-0、000、000、000、
14 000、000、000、000、000、000、000、000、000、000、000、00
15 0、000、000、000、000、000、000、000、000、000、000、00
16 0、000、000、000、000、000、000、0000、0000、0000、0000、
17 0000等地號土地（面積計77,177.63平方公尺，下稱系爭133
18 筆土地或系爭員工宿舍用地）之部分面積計50,723.79平方
19 公尺，原依土地稅減免規則第8條第1項第5款規定（下稱系
20 爭規定）免徵地價稅，其餘面積則按一般用地稅率課徵地價
21 稅。嗣經被上訴人查得系爭133筆土地之地上建物（門牌號
22 碼詳復查決定書所載）係作員工宿舍使用，且系爭133筆土
23 地除桃園市○○區○○段000、000、000、000、000、000、
24 000、000、000、000、000、000、000、000、000、000、000、00
25 0-0、000、000、000、000、000、000、000、000、000、000、00
26 0、000、000、000、000、000、000、000、000、000，000、00
27 0、000、000、000、000地號土地之地上建物（門牌號碼
28 為：桃園市○○區○○○○000號0樓、000號0樓、000號0
29 樓、000號0樓、000號00樓、000號00樓），因具公益出租之
30 情形，部分面積得依桃園市社會住宅興辦與公益出租人出租
31 房屋減免地價稅及房屋稅自治條例第11條規定，按自用住宅

01 用地稅率課徵地價稅外，其餘面積與系爭規定不符，應按一
02 般用地稅率課徵地價稅，被上訴人爰按稅捐稽徵法第21條規
03 定核定補徵上訴民國106年、107年、108年、109年及110
04 年地價稅，分別為新臺幣（下同）21,784,912元、20,455,8
05 27元、20,481,230元、20,378,858元及20,364,599元，合計
06 103,465,426元（下稱原處分）。上訴人不服，申請復查，
07 未獲變更，提起訴願，經決定駁回，上訴人仍然不服，遂提
08 起行政訴訟，並聲明：原處分、復查決定及訴願決定均撤
09 銷。經臺北高等行政法院（下稱原審）112年度訴字第664號
10 判決（下稱原判決）駁回，遂提起本件上訴，並聲明：原判
11 決廢棄；訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷；或發回
12 原審更為審理。

13 三、上訴人對原判決提起上訴，主張略以：(一)揆諸改制前行政院
14 衛生署（已改制為衛生福利部，下稱衛生署）86年7月14日
15 衛署醫字第86027249號函（下稱86年7月14日函釋）、93年1
16 2月21日衛署醫字第0930216883號函（下稱93年12月21日函
17 釋）、96年2月2日衛署醫字第0960003540號函（下稱96年2
18 月2日函釋）等意旨可知，私立醫院員工宿舍確屬「醫院本
19 身事業用地」。原判決對於何以不採納前揭衛生署之函釋，
20 理由誠有不備，且原判決一方面引用醫療法作為醫療事業範
21 圍之認定基礎；另一方面卻又完全否定衛生署對於醫療事業
22 用地之解釋範圍，實有判決理由矛盾之違誤。(二)財政部86年
23 7月24日台財稅第860439999號函釋（下稱86年7月24日函
24 釋）所謂「值班醫護人員使用之宿舍」，依據醫療實務通常
25 運作，絕非指醫療大樓內之休息室，亦無可能係於醫院鄰近
26 地區興建供第一線值班人員使用之宿舍。惟原判決對於上訴
27 人再三提及財政部86年7月24日函釋所指「院長及值班醫護
28 人員使用之宿舍用地」，與本件醫護宿舍之性質實際上完全
29 相同乙情，竟置若罔聞，不附理由而逕以財政部86年7月24
30 日函釋認定系爭員工宿舍用地非屬上訴人本身事業用地，顯
31 有理由不備、未盡調查之違背法令情事；(三)縱認財政部86年

01 7月24日函釋係限於「院長及值班醫護人員使用」之宿舍，
02 方有系爭規定之適用，惟醫護宿舍內之居住者，亦有相當高
03 之比例屬於須配合上訴人所屬醫院安排輪班、值班、臨時調
04 度之醫護人員，故亦應酌定比例減免地價稅。然原判決認此
05 並不符合值班當勤之意義，而不符合減免地價稅之要件，顯
06 屬理由不備之違背法令。(四)財政部96年3月28日台財稅字第0
07 9604720200號函釋（下稱96年3月28日函釋）未附任何理由
08 直接認定一切私立醫院之全部醫護、醫事及行政人員之員工
09 宿舍用地，均無系爭規定免徵地價稅之適用，顯然已超出納
10 稅者權利保護法第3條第3項規範解釋函令所得解釋之範疇，
11 亦有悖於系爭規定之文義，增加法律所無之限制，違反法律
12 保留原則至明。(五)上訴人長年信賴被上訴人依系爭規定予以
13 免徵地價稅之結果，且信賴衛生署86年7月14日函釋、93年1
14 2月21日函釋、96年2月2日函釋之意旨，確實已有相當程度
15 之信賴基礎。縱衛生署上開函釋未為財政部所採納，然衛生
16 署依法既係有權解釋機關，上訴人收受該函文後，自然產生
17 合法信賴基礎，更遑論上訴人於收受該函文後，10餘年來被
18 上訴人均予以減免地價稅，上訴人亦無從得知財政部究竟是
19 否採納該函釋。此外，上訴人否認被上訴人前曾以改制前桃
20 園縣政府稅捐稽徵處96年4月9日桃稅土字第0960075334號函
21 （下稱96年4月9日函）通知上訴人，是原判決據此認定上訴
22 人有信賴不值得保護之情形，理由已有不備，復未說明何以
23 追溯至106年而補徵系爭133筆土地106至110年間之地價稅，
24 顯有理由不備之違背法令等語。

25 四、惟查，原判決業已敘明：(一)財政部86年7月24日函釋有關
26 「財團法人醫院供院長及值班醫護人員使用之宿舍用地」，
27 係於醫院鄰近地區覓地興建醫護員工值班宿舍用地，供值班
28 醫護人員及時提供緊急醫療照護工作，性質上為醫院院區之
29 延伸。至衛生署93年12月21日函釋及96年2月2日函釋之說
30 明，未為財政部所採納，且衛生署以96年2月2日函釋回覆財
31 政部後，財政部96年3月28日函釋仍認定供醫護、醫事及行

政人員之員工宿舍用地，應無系爭規定之適用。亦即，系爭規定限於醫療事業所使用之本身事業用地方予免稅，至於供醫護、醫事及行政人員之員工宿舍用地並非醫療事業所使用之本身事業用地，自無系爭規定免徵地價稅之適用。(二)上訴人興建長庚醫護社區供第二線、第三線值班醫師居住，縮短通勤時間，使醫護、醫技、行政人員有充足之休息時間，與一般員工宿舍無異，且與緊急醫療照護工作無關，自無免徵地價稅規定之適用甚明。況且，系爭員工宿舍用地採使用者付費原則，均由住戶分擔公共設施清潔、公用設施維修、公共用水、公共用電等支出，顯與醫院自行管領、維護並負擔成本，為本身事業用地之本質不符，即便上訴人主張出借供醫護人員住宿使用，收取遠低於市場租金行情之「使用費」，亦僅屬照顧員工福利性質，與土地稅法第6條明定為增進社會福利有別，自不應擴張解釋。又系爭員工宿舍用地既非上訴人本身事業用地，即無系爭規定之適用，自不因該醫護人員宿舍中之居住者，有相當高之比例屬須配合上訴人所屬醫院安排輪班、值班或臨時調度之醫護人員，上下班時間均不固定，而應酌定比率予以減免地價稅。(三)再者，被上訴人前曾以改制前桃園縣政府稅捐稽徵處96年4月9日函將財政部96年3月28日函釋內容通知上訴人，上訴人仍誤以為系爭員工宿舍用地應免徵地價稅，顯有行政程序法第119條第3款規定信賴不值得保護之情形，此節亦與原審110年度訴字第1502號判決及111年度訴字第544號判決（上訴人上訴後，分經本院111年度上字第945號、112年度上字第162號判決駁回上訴而確定在案）之判斷相同，是被上訴人依稅捐稽徵法第21條規定以原處分補徵系爭133筆土地106年至110年之地價稅，並無違誤等語綦詳。經核前揭上訴意旨，無非重述其在原審業經主張而為原判決摒棄不採之陳詞，或係執其主觀之法律見解，就原審關於系爭規定適用範圍所為之論斷或駁斥其主張之理由，泛言原判決有理由矛盾或不備或有未盡調查義務、違反法律保留原則之違背法令情事，而非具體表明

01 原判決究竟有如何合於不適用法規或適用不當，或有行政訴
02 訟法第243條第2項所列各款之情形，尚難認為已對原判決之
03 如何違背法令有具體之指摘。依首開規定及說明，其上訴為
04 不合法，應予駁回。

05 五、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項
06 前段、第104條、民事訴訟法第95條第1項、第78條，裁定如
07 主文。

08 中 華 民 國 114 年 3 月 13 日

09 最高行政法院第四庭

10 審判長法官 王 碧 芳

11 法官 王 俊 雄

12 法官 鍾 啟 煒

13 法官 陳 文 燦

14 法官 林 秀 圓

15 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

16 中 華 民 國 114 年 3 月 13 日

17 書記官 蕭 君 卉