

臺北高等行政法院判決

110年度訴字第1502號

111年9月15日辯論終結

原告 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

被告 桃園市政府地方稅務局

代表人 姚世昌（局長）

訴訟代理人 白家豪

上列當事人間地價稅事件，原告不服桃園市政府中華民國110年10月15日府法訴字第1100209832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、事實概要：

原告所有桃園市龜山區瑯坡段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7萬3,081.08平方公尺，以下簡稱系爭95筆土地），其中面積4萬4,146.17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。經被告查得系爭95筆土地地上建物自10

4年迄今作為醫護、醫事及行政人員的員工宿舍（即長庚醫護新村）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治條例第11條規定，按自用住宅得用地稅率課徵地價稅外，應按一般用地稅率課徵地價稅，於是以109年10月12日桃稅地字第1092755366號函檢附104年至108年地價稅繳款書（下稱原處分1）及109年10月20日桃稅地字第1092756240號函檢附104年至108年地價稅差額繳款書（下稱原處分2），改按一般用地稅率補徵地價稅共新臺幣（下同）8,534萬2,839元。被告另就系爭95筆土地，併同原告所有其他土地，核定109年地價稅共9,343萬9,864元（下稱原處分3，並與原處分1及原處分2合稱原處分）。原告不服，經復查決定及訴願決定駁回後，提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）系爭95筆土地有土地稅減免規則第8條第1項第5款適用：

1. 財政部86年7月24日台財稅字第860439999號函（下稱財政部86年7月24日函）並無否定醫護、醫事及行政人員宿舍用地為醫院本身事業用地。改制前行政院衛生署86年7月14日衛署醫字第86027249號函（下稱衛生署86年7月14日函）雖使用「醫護員工值班宿舍大樓及院長宿舍」等，然這僅是針對個案來函詢問所為回應，沒有限縮土地稅減免範圍的意思。又改制前行政院衛生署93年12月21日衛署醫字第0930216833號函（下稱衛生署93年12月21日函）及96年2月2日衛署醫字第0960003540號函（下稱衛生署96年2月2日函）均肯認醫護、醫事及醫院行政人員員工宿舍有促進醫療品質、就近照護病患的功能，故私立醫院員工宿舍應屬土地稅減免規則第8條第1項第5款所稱「本身事業用地」。
2. 醫師須配合值班，值班當日，如為第一線值班醫師，須24小時待在醫院，不得離開醫療大樓；如為第二線及第三線值班醫師，則須隨時待命，雖無須待在醫療大樓內，惟須居住鄰近醫療大樓處，始能於必要時即時趕至醫院，堪認醫師宿舍

01 用地為原告重要的醫療事業用地。又護理及醫技人員，為配
02 合醫院夜診、急診運作，並充實醫療量能，多數人員須配合
03 醫院輪值小夜班、大夜班，是以原告設有醫護社區供其居
04 住，即是為縮短從業人員通勤時間，使護理及醫技人員有充
05 足休息時間，堪認醫護及醫技人員宿舍用地亦為原告重要的
06 醫療事業用地。

07 3. 醫護宿舍既供醫護人員住宿使用，則宿舍建物的使用執照使
08 用別為「集合住宅」、「員工宿舍」，與醫護宿舍供人居住
09 的性質相符。況醫護宿舍得減免地價稅的根本理由在於醫護
10 宿舍有助於醫療事業的運作，與醫護宿舍使用執照使用別為
11 何尚屬無涉，使用別縱非「醫用」，也不得逕認系爭95筆土
12 地不是醫院本身事業用地。參照納稅者權利保護法第7條第1
13 項規定，稅法解釋應衡酌經濟上的意義。原告為維護宿舍運
14 作，向核准使用宿舍的醫護人員每月收取每坪約240元至260
15 元，遠低於桃園市龜山區一般租屋行情每坪每月701元，顯
16 見該費用性質僅是為維護宿舍基本運作所必要，與一般房東
17 出租房屋獲取報酬，迥然不同。原告每月收取租金及管理費
18 合計2,162萬8,911元，然維護醫護宿舍社區運作，每月支出
19 高達2,533萬4,414元，收入不足支應部分，尚須由原告以其
20 他財源彌補虧損，顯見原告並未透過出租房屋予醫護人員以
21 營利，符合土地稅減免規則第8條第1項第5款「不以營利為
22 目的」的要件。

23 (二)原處分違反平等原則及信賴保護原則：

24 1. 參照土地稅減免規則第8條第1項第1款規定，私立學校發展
25 實習教育所使用的員生宿舍用地，因具有教育等公益目的而
26 免地價稅。一般民間企業興建勞工宿舍，縱非公益目的，而
27 以營利為導向，仍可依土地稅法第17條第2項規定享有稅捐
28 優惠。原告興建醫護宿舍供醫護人員住宿，具有將相當數量
29 的醫護人員集中居住在鄰近醫院的效果，對即時就近照護病
30 患有莫大助益，具公益性，何以私立學校員生宿舍用地、民
31 間企業勞工宿舍用地得享有免徵或以較低稅率繳納地價稅的

01 優惠，而原告身為醫療財團法人，僅因非屬「企業」定義範
02 疇，即須繳納全額地價稅，顯已違反納稅者權利保護法第5
03 條規定，違反課稅平等原則及量能課稅原則。

04 2.參照司法院大法官釋字第525號及第589號解釋理由書，原告
05 長年來信賴被告依土地稅減免規則第8條第1項第5款規定免
06 徵地價稅的結果，且信賴財政部86年7月24日函、衛生署86
07 年7月14日函、衛生署93年12月21日函及衛生署96年2月2日
08 函關於土地稅減免規則第8條第1項第5款規定的解釋，具備
09 信賴基礎。原告基此信賴，對於醫護人員使用宿舍，僅收取
10 低於市場行情的費用，以吸引大量醫護人員居住在社區，已
11 形成大量、長期客觀上可見的具體法律行為安排，且因收取
12 較低收費致使原告每月承擔約370萬元虧損，須另覓財源彌
13 補，現被告突然認定系爭95筆土地沒有土地稅減免規則第8
14 條第1項第5款適用，已侵害原告權益。又原告上開具體法律
15 行為的安排，吸引大量醫護人員居住在社區內，得以就近照
16 顧病患，應對突發的醫療需求，故原告的信賴利益不僅是保
17 障原告自身財產利益，更具公益目的，信賴利益應值得保
18 護。

19 (三)聲明：原處分及其訴願決定及復查決定均撤銷。

20 三、被告答辯及聲明：

21 (一)系爭95筆土地無土地稅減免規則第8條第1項第5款適用：

22 土地稅減免規則第8條第1項第5款所稱「醫院本身事業用
23 地」，是指直接供辦理醫院事業所使用的土地，包含診間、
24 病房、值班醫護休息室等，其他如小吃街、便利商店、福利
25 性質的員工宿舍等則不是。原告坐落系爭95筆土地的員工宿
26 舍並非醫療法第12條第3項規定設置的醫院服務設施，其輔
27 助醫師執行醫療業務的功能，亦未見原告具體證明。又系爭
28 95筆土地地上建物使用執照載明，建物用途為員工宿舍及集
29 合住宅，已分別編訂門牌，與醫院本身醫療事業用地有別。
30 依財政部96年3月28日台財稅字第09604720200號函（下稱財
31 政部96年3月28日函）所示，應無土地稅減免規則第8條第1

01 項第5款規定的適用。又財政部86年7月24日函所稱宿舍用
02 地，以供「值班醫護人員使用」為限，其性質與醫療大樓內
03 的值班醫護休息室無異，屬醫療本身事業用地。而系爭95筆
04 土地上的員工宿舍是第一線值班醫師值班完畢後回家休息的
05 宿舍，第一線值班醫師不能在該宿舍內值班，足證系爭95筆
06 土地上的員工宿舍並非財政部86年7月24日函所稱「醫護員
07 工值班宿舍」。

08 (二)原處分沒有違反平等原則及信賴保護原則：

09 1.參照最高行政法院108年度判字第456號判決意旨、土地稅減
10 免規則第24條及土地稅法第40條規定可知，地價稅是以每年
11 為週期評估其經濟效益作為課稅基礎。縱被告曾核准系爭95
12 筆土地免徵地價稅，也是以當年期土地使用情形為依據，嗣
13 後年度土地使用情形有變更，如不符減免條件而恢復按一般
14 用地課徵地價稅，與信賴保護原則無涉。況被告前曾以改制
15 前桃園縣政府稅捐稽徵處96年4月9日桃稅土字第0960075334
16 號函通知原告，原告仍誤以為系爭95筆土地免徵地價稅，有
17 行政程序法第119條第3款規定信賴不值得保護的情形。又被
18 告原核定原告104年至108年地價稅單，因原告未依土地稅減
19 免規則第29條規定向被告申報恢復徵稅，被告依稅捐稽徵法
20 第21條規定補徵104至108年地價稅依法並無不合。原告未依
21 規定據實申報，亦有行政程序法第119條第2款規定信賴不值
22 得保護的情形。

23 2.有關私有土地減免地價稅的標準，土地稅減免規則既將私立
24 學校、企業或公營事業及醫療事業用地的減免標準分列不同
25 項次，顯見其事業性質有別，不得相互比照，沒有違反平等
26 原則。醫療事業用地的減免範圍自不得比附援引土地稅減免
27 規則第8條第1項第1款及土地稅法第17條第2項規定。

28 (三)聲明：原告之訴駁回。

29 四、前開事實概要欄所載事實，為兩造所不爭執，且有長庚醫護
30 新村平面圖、使用執照（本院卷1第351-402頁）、原處分1
31 （本院卷1第17-52頁）、原處分2（本院卷1第53-75頁）、

01 原處分3（本院卷1第77-80頁）、復查決定（本院卷1第93-1
02 02頁）、訴願決定（本院卷1第112-124頁）等在卷可證，足
03 以認定為真實。

04 五、爭點：

05 (一)系爭95筆土地是否有土地稅減免規則第8條第1項第5款規定
06 的適用？

07 (二)原處分是否違反平等原則、信賴保護原則？

08 六、本院的判斷：

09 (一)應適用的法令及說明：

10 1.處分時稅捐稽徵法第21條第1項第2款及第2項規定：「稅捐之
11 核課期間，依左列規定：……二、依法……應由稅捐稽徵機
12 關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為5
13 年。……(第2項)在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐
14 者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，
15 以後不得再補稅處罰。」

16 2.土地稅法第6條規定：「為發展經濟，促進土地利用，增進
17 社會福利，對於國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研
18 究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛
19 生、公私墓、慈善或公益事業及合理之自用住宅等所使用之
20 土地，及重劃、墾荒、改良土地者，得予適當之減免；其減
21 免標準及程序，由行政院定之。」平均地權條例第25條規
22 定：「供國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機
23 構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、
24 公私墓、慈善或公益事業等所使用之土地，及重劃、墾荒、
25 改良土地者，其地價稅或田賦得予適當之減免；減免標準與
26 程序，由行政院定之。」依上開規定授權訂定的土地稅減免
27 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
28 之標準如下：……五、經事業主管機關核准設立之私立醫
29 院、捐血機構、社會救濟慈善及其他為促進公眾利益，不以
30 營利為目的，且不以同業、同鄉、同學、宗親成員或其他特
31 定之人等為主要受益對象之事業，其本身事業用地，全免。

01 但為促進公眾利益之事業，經由當地主管稽徵機關報經直轄
02 市、縣（市）主管機關核准免徵者外，其餘應以辦妥財團法
03 人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其用地為該財
04 團法人所有者為限。」這是鑒於合法設立的私立醫院，不以
05 營利為目的，對廣大民眾提供醫療服務，有助於公共利益，
06 並減輕國家為保障人民生命、身體及健康，直接提供民眾醫
07 療服務所生費用及負擔，故對私立醫院為本身事業經營所必
08 要的用地，給予免徵地價稅的優惠，以資鼓勵。上述規定是
09 立法者為增進公共利益，授權行政院所制定，沒有違反母法
10 授權的目的及範圍，得為本院裁判所適用。又依土地稅法第
11 14條規定可知，除符合課徵田賦的要件外，凡已規定地價的
12 土地，原則上均應照價課徵地價稅。土地稅減免規則第8條
13 第1項第5款免徵地價稅的規定，屬例外情形，其適用自應斟酌
14 規範目的，作合目的性的解釋。

15 (二)系爭95筆土地沒有土地稅減免規則第8條第1項第5款規定的
16 適用：

- 17 1.系爭95筆土地的地價稅是否合於土地稅減免規則第8條第1項
18 第5款規定例外全免的要件，稅捐稽徵機關應實質調查該等
19 土地於當年度實際使用狀況是否符合該款明定「私立醫院本
20 身事業用地」的情形，就合於該款所定要件的私有土地全部
21 或部分面積，准予免徵當年度地價稅，尚非只要該等私有土
22 地於該年度形式上為私立醫院所有，而不論其實際使用情
23 形，均得免徵該年度地價稅。所謂私立醫院本身事業用地，
24 應從私立醫院的主要功能與目的出發，為合目的性的解釋。
25 依醫療法第1條前段規定：「為促進醫療事業之健全發展，
26 合理分布醫療資源，提高醫療品質，保障病人權益，增進國
27 民健康，特制定本法。」第2條規定：「本法所稱醫療機
28 構，係指供醫師執行醫療業務之機構。」第5條第2項規定：
29 「本法所稱醫療財團法人，係指以從事醫療事業辦理醫療機
30 構為目的，由捐助人捐助一定財產，經中央主管機關許可並
31 向法院登記之財團法人。」第11條規定：「本法所稱主管機

01 關：在中央為衛生福利部；在直轄市為直轄市政府；在縣
02 （市）為縣（市）政府。」第12條第1項及第3項規定：
03 「（第1項）醫療機構設有病房收治病入者為醫院，僅應門
04 診者為診所；非以直接診治病人為目的而辦理醫療業務之機
05 構為其他醫療機構。……（第3項）醫療機構之類別與各類
06 醫療機構應設置之服務設施、人員及診療科別設置條件等之
07 設置標準，由中央主管機關定之。」第14條規定：「（第1
08 項）醫院之設立或擴充，應經主管機關許可後，始得依建築
09 法有關規定申請建築執照；其設立分院者，亦同。（第2
10 項）前項醫院設立或擴充之許可，其申請人之資格、審查程
11 序及基準、限制條件、撤銷、廢止及其他應遵行事項之辦
12 法，由中央主管機關定之。」第31條第1項規定：「醫療法
13 人得設立醫院、診所及其他醫療機構。其設立之家數及規
14 模，得為必要之限制。」第56條第1項規定：「醫療機構應
15 依其提供服務之性質，具備適當之醫療場所及安全設施。」
16 原告為醫療財團法人，以從事醫療事業，辦理供醫師執行醫
17 療業務，並設有病房以收治病入的醫院為目的，其醫院的設
18 立及擴充、服務設施及人員配置等受主管機關高度管制，以
19 達適於及安全提供醫療服務的功能。衛生福利部依醫療法第
20 12條第3項及第14條第2項的授權，分別訂有「醫療機構設置
21 標準」及「醫院設立或擴充許可辦法」，就醫院應設置的服
22 務設施（病床數、各式病房、急診室、手術室、調劑設施、
23 放射線設施、血庫檢驗、醫療行政等其他部門、太平間
24 等）、人員及診療科別等均有細節性的規範。參酌上開規定
25 可知，私立醫院本身事業用地，應指備有適當醫療服務設
26 施、部門及人員，提供醫療服務的場所。至於在上開場所
27 內，純粹為便利出入民眾消費，且具營利性質的餐飲、書
28 店、日用品、便利商店、洗衣部等商業活動用地，即非屬私
29 立醫院本身事業用地。

30 2.系爭95筆土地編定為第2種住宅區、保護區及鄰里公園用
31 地，為桃園市龜山區長庚醫護新村7號、9號至19號、56號至

60號、62號、64號、66號至80號、82號、84號1樓至12樓、86號至90號、102號至136號、141號至147號、149號至151號、153號、155號、157號、146號至162號、169號、171號、205號、209號、223號1樓至4樓、227號1樓至4樓、307號、308號1樓至4樓、315號、316號A1、323號、324號B1、325號至328號、332號至337號、342號、407號、408號、409號及410號等建物坐落的基地，該等地上建物是原告提供其所屬醫護、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（本院卷1第351-402頁）、眷屬宿舍管理辦法（原處分卷第36-46頁、本院卷1第515-526頁）及被告林口長庚紀念醫院109年9月21日長庚院林字第1090801725號函（訴願卷第260頁）等可以證明。又依原告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……。 」（原處分卷第36-44頁）可知長庚醫護新村是作為原告醫護、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、公共用電的分攤，此種供一般日常生活居住使用的空間，並非前述醫療法、「醫療機構設置標準」及「醫院設立或擴充許可辦法」所定應由醫療機構提供民眾醫療服務所應設置的服務設施，尚難認屬私立醫院本身事業用地，不符合土地稅減免規則第8條第1項第5款規定。

- 3.財政部就土地稅減免規則第8條第1項第5款規定的適用，先後作成86年7月24日函表示：「主旨：財團法人……醫院所有供院長及值班醫護人員使用之宿舍用地，應可認屬醫院本身事業用地，並依土地稅減免規則第8條第1項第5款規定免徵地價稅。說明：……二、本案經准行政院衛生署86年7月14日衛署醫字第86027249號函略以：『……該院於醫院鄰近地區覓地興建醫護員工值班宿舍大樓及院長宿舍，以利醫護人員對於醫院設立目的相關醫療照護工作之遂行……應可視為醫院本身事業用地之一。』本部同意上揭意見。」（原處分卷第216頁）及96年3月28日函表示：「醫院所有供醫護、醫事及行政人員之員工宿舍用地，應無土地稅減免規則第8條第1項第5款免徵地價稅規定之適用。」（原處分卷第215頁）原告雖主張：上開函釋內容歧異，財政部96年3月28日函違反法律保留原則，不應適用；且醫護、醫事及行政人員員工宿舍對促進醫療品質功能巨大，為優良醫療不可或缺，應依86年7月24日函釋意旨，認定長庚醫護新村有土地稅減免規則第8條第1項第5款規定的適用等等。然而，財政部86年7月24日函有關「醫院值班醫護人員使用之宿舍用地」，可認屬醫院本身事業用地，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，是因醫院院區用地有限，故在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，性質上為醫院院區的延伸，仍在醫療法所定醫院的主要功能與設立目的範圍內，故可認屬醫院本身事業用地；此與財政部96年3月28日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，性質截然不同，自難認該二則函釋內容有歧異。又財政部86年7月24日函所指「醫院值班醫護人員使用之宿舍用地」，既是專供值班醫護值勤使用，以因應緊急照護需求，仍符合土地稅減免規則第8條第1項第5款及前引醫療法有關規定的立法目的；而財政部96年3月28日函所指「醫護、醫事及行政人員之員工宿舍」，既與一般員工宿舍無異，並非專供醫院提供醫療服務所必要，則該函釋認無土地稅減免規則第8條第1項第5款規定的適用，亦符合該條款規定及醫療法的立法宗旨，沒有違反法律優位或法律保留原則。

- 4.衛生署93年12月21日函雖表示：「……貴院自開業以來，醫療業務日益發展，門急診人次及住院率亦隨之提高，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。」（本院卷1第125頁）衛生署96年2月2日函亦表示：「……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。又該法人現為本署所管醫療財團法人，應符合前開規定所稱之醫療財團法人。三、複查醫療照護工作之遂行，端賴醫護、醫事及行政人員三者密切配合，方足以達成必要之醫療品質要求。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

01 質；是以，其所需之土地，為事業所需，似應適用前開免徵
02 地價稅之規定……」（本院卷1第127頁）等等。然改制前行
03 政院衛生署並非土地稅法的權責機關，上開函文內容僅供參
04 考，並無拘束被告的效力，亦不足以成為原告所有系爭95筆
05 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
06 基礎。又長庚醫護新村固有安頓原告所屬醫護、醫事及行政
07 人員居家生活，使其無後顧之憂，達到促進醫療照護品質的
08 功能，但參照上述醫療法規範內容，其功效應屬間接性、輔
09 助性的作用，尚非醫療機構提供醫療服務的地點，不能視為
10 私立醫院本身事業用地。由於規定地價的土地，原則上均應
11 照價課徵地價稅，免徵地價稅的規定屬例外情形，其適用自
12 應斟酌規範目的，作合目的性的解釋，而不宜任意擴張解
13 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
14 力，違反量能課稅原則。

15 5.原告雖主張：其僅向住居在長庚醫護新村的醫護、醫事及行
16 政人員收取必要的維護費用，遠低於一般市場租金行情，原
17 告甚至需另覓財源以彌補虧損，並非透過出租房屋營利等
18 等。然而，私立醫院本身事業用地，既指私立醫院依醫療法
19 規定配備具適當醫療服務設施，供醫護人員使用，以提供醫
20 療服務的場所，當無由所屬醫事人員支付日常管理、維護費
21 用的可能。原告105年5月23日修正的眷屬宿舍管理辦法第8
22 點規定公共設施清潔、公用設備維修、公共用水、公共用電
23 等費用，均由住戶分擔，顯然採取使用者付費的原則，與事
24 業用地由私立醫院管領、維護並負擔成本的本質，顯不相
25 符。故即便原告向住居在長庚醫護新村的醫護、醫事及行政
26 人員收取的費用，遠低於周遭房屋租賃的市場行情，亦僅是
27 原告對所屬醫護、員工的福利措施，不因此即認有土地稅減
28 免規則第8條第1項第5款規定的適用。原告主張，應不可
29 採。

30 6.原告又稱：其興建醫護員工宿舍，供一定人數醫護人員集中
31 居住，宿舍內的醫護、醫事及行政人員須配合醫院安排輪班

或值班，縱使在下班時間，亦有隨時因應緊急突發醫療照護事件的可能，醫護員工宿舍為緊急醫療照護鏈下的必要設施，屬醫院本身事業用地等等。然依原告所述輪值班情形，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，通知其盡速到院處理等等（本院卷1第327頁）。原告所述供第一線值班醫師休息的區域，即屬為執行醫療法第59條規定：「醫院於診療時間外，應依其規模及業務需要，指派適當人數之醫師值班，以照顧住院及急診病人。」提供醫療服務的事業用地，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。至於備勤的第二線或第三線醫師係屬支援、輔助的性質，只要處於隨時可供聯繫、通知的狀態，無須常駐醫院，亦無應留守宿舍的必要與規範，則原告興建長庚醫護社區供所屬醫護、醫事及行政人員居家生活使用，故可能有便利聯繫第二線或第三線備勤人員支援的附帶效果，但並非提供醫療服務的必要醫療設備，仍無法視為土地稅減免規則第8條第1項第5款規定的私立醫院本身事業用地。原告此部分主張，仍不可採。

7.原告再主張：汎航通運股份有限公司提供原告醫院收發文件、病歷載運、檢體載運、交通車接駁服務等，原告為該公司駕駛員免於通勤之累，並有充足的休息時間，故開放讓駕駛員申請配住宿舍；長庚醫學科技股份有限公司受原告委託進行醫療資訊系統維護、功能擴充與整合規劃等；長庚大學、長庚科技大學亦受原告委託執行研究計畫，以提升學術研究及醫療服務水準，故原告開放上開人員配住宿舍，亦屬醫療事業運作的重要環節，不因有上開人員入住長庚醫護新村，即否定為醫院本身事業用地等等。然汎航通運股份有限公司、長庚大學、長庚科技大學及長庚醫學科技股份有限公

01 司均為獨立於原告醫院以外的機構或法人，雖有支援、輔助
02 醫院運作的功能，但並非醫院本身，且原告將長庚醫護新村
03 提供醫院以外其他關係事業員工住居使用，益徵該宿舍與一
04 般員工宿舍無異，並非醫院提供醫療服務的事業用地。原告
05 此部分主張仍無法支持其所有系爭95筆土地有土地稅減免規
06 則第8條第1項第5款規定的適用。

07 (三)原處分沒有違反信賴保護原則：

08 1.行政機關以行政處分核定處分相對人一定額度的金錢給付義
09 務，此種行政處分性質上屬於負擔處分，亦或兼具授益處分
10 的性質，涉及行政處分內容的解釋。一般來說，除非行政機
11 關有表達出「超過核定額度的金錢給付義務不存在」或「免
12 除其餘金錢給付義務」的法效意思，否則應定性為負擔處
13 分。畢竟，行政機關可能因其調查事證的遺漏，或處分相對
14 人未盡協力義務等諸多因素，未能掌握全部、真實的事實，
15 而未課予處分相對人更高額度的金錢給付義務。在依法行政
16 原則下，尚難逕認處分含有確認或免除其餘金錢給付義務之
17 法律上效果的意思。惟當立法者基於特定政策目的，對特定
18 租稅客體給予租稅減免，亦即得適用較低稅率或逕予免稅
19 時，則稅捐稽徵機關對於特定租稅客體的認定，並據以核定
20 稅額，即具有「確認人民享有租稅減免」的法效意思。就本
21 件而言，被告前就原告所有系爭95筆土地中面積4萬4,146.1
22 7平方公尺土地部分，依土地稅減免規則第8條第1項第5款規
23 定免徵地價稅，其餘按一般用地稅率課徵地價稅。課稅處分
24 形式上為負擔處分，然因免徵地價稅相較於按一般用地稅率
25 課徵地價稅為優惠，免徵地價稅的決定，一方面有認可原告
26 所有系爭95筆土地中有符合土地稅減免規則第8條第1項第5
27 款規定情形，另方面亦有確認該部分土地無需繳納地價稅的
28 意思，故兼具有負擔與授益的雙重性質。被告以原處分改按
29 一般用地稅率補徵地價稅的差額，即同時具有撤銷原告所享
30 有租稅優惠之法律地位的法律效果，與撤銷授益處分無異，
31 應進一步檢視有無信賴保護原則的適用（參見最高行政法院

97年度判字第194號判決；盛子龍，租稅核課處分之不利變更與信賴保護，收於：2008行政管制與行政爭訟，中央研究院法律學研究所籌備處，98年11月出版，第167頁以下；林昱梅，地價稅之回溯補徵與信賴保護原則，月旦法學教室，第53期，96年3月，第27頁以下）。依實務及學界通說見解，信賴保護原則的適用，須具備信賴基礎、信賴表現及信賴值得保護三項要件。所謂信賴基礎，是指行政機關執行職務表現於外的特定行為，例如行政處分或解釋函令等。信賴表現則指，當事人因相信信賴基礎的繼續存在，而有進一步的具體行為，例如將授益處分給予的給付耗用殆盡，或進一步作成難以回復的財產處置或生活安排等。又司法院大法官釋字第525號解釋文表示：「……純屬願望、期待而未有表現其已生信賴之事實者，則欠缺信賴要件，不在保護範圍……對構成信賴要件之事實，有客觀上具體表現之行為，始受信賴之保護……。」可資參照。所謂信賴值得保護，就行政處分而言，行政程序法第117條第2款及第119條規定是以排除法的方式認定。凡受益人沒有行政程序法第119條所列各款情形，即「一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分者。二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。三、明知行政處分違法或因重大過失而不知者。」其信賴即被評價為值得保護。

2. 以上開要件檢視本件情形。首先，就信賴基礎而言，被告前核定原告所有系爭95筆土地中，有面積4萬4,146.17平方公尺土地符合土地稅減免規則第8條第1項第5款規定要件，免徵地價稅，其餘則按一般用地稅率課徵地價稅，該核定兼具負擔與授益處分的性質。就享有租稅優惠的授益性質部分，前核定處分自屬原告的信賴基礎。其次，就信賴表現而言，原告主張：因信賴被告長期免徵地價稅的結果，多年來對承租宿舍的醫護人員僅收取每坪每月約240元至260元的租金及每坪每月約34元的管理費，收取金額顯然低於桃園市龜山區

01 一般租屋行情每坪每月701元，原告甚至每月承擔約370萬元的
02 的虧損，原告因信賴而積極在對外關係上形成與醫護人員締
03 結收費較低的宿舍使用契約，已有具體的法律行為安排等
04 等。然而，原告興建長庚醫護新村是為提供所屬醫護、醫事
05 及行政人員福利措施所為，有照顧所屬職員，使其無後顧之
06 憂，為原告及病患提供醫療服務的制度目的，租金標準自難
07 與一般租賃市場行情相比擬，又縱非以營利為目的，原告亦
08 採行使用者付費原則，並保有調整租金、管理及使用分攤費
09 用的權限，足使損益差距不致過大，此觀原告105年5月23日
10 修正的眷屬宿舍管理辦法第8點規定：「房屋租金、管理費
11 用及水電瓦斯等費用負擔……(5)管理部門呈報調整租金、管
12 理及使用分攤費用之時機：A. 每年年底統計當年度各項管理
13 費用，若與管理費收入差異達5%時。B. 每3年調查地區市場
14 行情，並參酌鄰近企業廠區眷舍租金，及眷舍分配狀況，呈
15 報是否調整。」即明，故原告與入住長庚醫護新村的醫護、
16 醫事及行政人員間關於租金、管理及使用分攤費用的約定，
17 不當然是因為原告享有依土地稅減免規則第8條第1項第5款
18 規定減免地價稅所致，不具相當因果關係，尚難認屬在信賴
19 基礎下所為處置其財產或安排其後續行動的具體表現，也不
20 致於認為撤銷授益處分，將導致原告既得的財產利益或已投
21 入的勞力、費用及衍生的期待利益減損。原告就其有信賴表
22 現事實的主張，尚有不足，而不可採。況且，在財政部96年
23 3月28日函作成前，被告有依財政部86年7月24日函，按院
24 長、醫護人員值班宿舍面積比例計算免徵地價稅者，有改制
25 前桃園縣政府稅捐稽徵處92年6月22日桃稅土字第092000691
26 0號函為證（本院卷2第57-60頁），惟於財政部96年3月28日
27 函作成後，已明確指出原告所有供醫護、醫事及行政人員的
28 員工宿舍用地，無土地稅減免規則第8條第1項第5款規定適
29 用，改制前桃園縣政府稅捐稽徵處亦以96年4月9日桃稅土字
30 第0960075334號函將此結果通知原告（本院卷2第21頁），
31 是原告應已知悉其後被告就系爭95筆土地中供作長庚醫護新

01 村使用部分，仍核定免徵地價稅的處分為違法，享受多年免
02 徵地價稅的利益，亦有行政程序法第119條第3款規定信賴不
03 值得保護的情形。原告主張有信賴保護原則的適用，應不可
04 採。

05 (四)原處分沒有違反平等原則：

06 1.原告援引土地稅減免規則第8條第1項第1款前段規定：「私
07 有土地減免地價稅或田賦之標準如下：一、財團法人或財團
08 法人所興辦業經立案之私立學校用地、為學生實習農、林、
09 漁、牧、工、礦等所用之生產用地及員工宿舍用地，經登記
10 為財團法人所有者，全免。」及土地稅法第17條第1項、第2
11 項規定：「（第1項）合於左列規定之自用住宅用地，其地
12 價稅按千分之2計徵：一、都市土地面積未超過3公畝部分。
13 二、非都市土地面積未超過7公畝部分。（第2項）國民住宅
14 及企業或公營事業興建之勞工宿舍，自動工興建或取得土地
15 所有權之日起，其用地之地價稅，適用前項稅率計徵。」主
16 張：私立學校員工宿舍用地可以免徵地價稅，私立醫院員工
17 宿舍卻不行；不具公益性質的民間企業興建勞工宿舍得享有
18 優惠稅率，私立醫院員工宿舍卻不行，顯無合理的政策目的
19 而為差別待遇，違反課稅平等原則等等。然而，行政法上的
20 平等原則，並非指絕對、機械的形式上平等，而是指相同事
21 物應為相同處理，非有正當理由，不得為差別待遇；如果事
22 物性質不盡相同，而為合理的差別處理，自非法所不許。原
23 告為醫療財團法人，以辦理提供民眾醫療服務的醫院為目
24 的，並非純粹的教育事業，又其為照顧員工所興建的宿舍用
25 地，性質與從事教育活動，提供員工學習場域的私立學校員
26 生宿舍用地，亦有不同，不因同為宿舍用地而可相提並論。
27 又原告為私法上的醫療財團法人，具有公益性，而非以營利
28 為目的之企業，不是土地稅法第17條第2項規定的適用對
29 象。醫療財團法人屬所得稅法第11條第4項規定的「教育、
30 文化、公益慈善機關或團體」，依所得稅法第4條第1項第13
31 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。又土地稅減免規則第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，尚難以原告沒有土地稅法第17條第2項規定適用，即認有違平等原則。

2.住宅法第3條第3款規定：「本法用詞，定義如下：……三、公益出租人：指住宅所有權人……將住宅出租予符合租金補貼申請資格，經直轄市、縣（市）主管機關認定者。」（其立法理由：房屋稅條例第5條已明定公益出租人出租使用稅率百分之1點2（同自住），財政部依該條例訂定住家用房屋供自住及公益出租人出租使用認定標準，因該公益出租人的用詞，源自於原條文第44條第3項訂定的輔導獎勵民間成立租屋服務平臺辦法第2條規定的定義，惟原條文第44條第2項及第3項擬刪除，故該辦法亦將廢止，為免公益出租人的定義失所附麗，影響原符合公益出租人資格者適用房屋稅百分之1點2稅率，及考量修法後的政策延續性，故增訂第3款公益出租人定義。）第16條規定：「（第1項）公益出租人出租房屋之土地，直轄市、縣（市）政府應課徵之地價稅，得按自用住宅用地稅率課徵。（第2項）前項租稅優惠之期限、範圍、基準及程序之自治條例，由直轄市、縣（市）主管機關定之，並報財政部備查。」（其立法理由：為鼓勵屋主將房屋出租予符合租金補貼申請資格者，故增訂地價稅租稅優惠。另考量公益出租人應繳納的房屋稅已可依照房屋稅條例第5條獲得相關租稅優惠，故第1項之租稅優惠僅定明地價稅。又考量地價稅係地方政府主要財源收入，故第2項定明租稅優惠的相關事項由直轄市、縣（市）主管機關定之，並報財政部備查。）桃園市政府依住宅法第16條第2項規定

01 授權訂有「桃園市社會住宅興辦與公益出租人出租房屋減免
02 地價稅及房屋稅自治條例」，其第11條規定：「公益出租人
03 出租房屋之土地，按自用住宅用地稅率課徵地價稅。」上述
04 規定與土地稅法第17條第2項規定都是為獎勵配合國家住宅
05 政策所提供的租稅優惠，不問租賃是否具有營利性質，均得
06 按自用住宅用地稅率課徵地價稅。原告所有系爭95筆土地，
07 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
08 冊，認屬符合公益出租房屋的坐落基地，部分符合「桃園市
09 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
10 治條例」第11條規定的土地面積，已經被告自107年至109年
11 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
12 效期間止，就此原處分已有敘明（本院卷1第17-19頁）。原
13 告雖無土地稅法第17條第2項規定的適用，但也因配合國家
14 住宅政策，而透過另一管道即上述住宅法及「桃園市社會住
15 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
16 例」有關規定，而享有租稅優惠措施，尚不因無土地稅法第
17 17條第2項規定適用，即認原處分違平等原則。原告此部分
18 主張，亦不可採。

19 (五)本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料
20 經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述的必
21 要；原告聲請函詢衛生福利部有關私立醫院的員工宿舍是否
22 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
23 條第1項第5款規定私立醫院本身事業用地等，亦無必要，一
24 併說明。

25 七、結論：

26 被告以系爭95筆土地不符合土地稅減免規則第8條第1項第5
27 款免徵地價稅的規定，以原處分1及原處分2補徵104年至108
28 年度地價稅，並以原處分3核定109年度當期地價稅，均適法
29 有據，復查決定及訴願決定予以維持，亦無違誤，原告訴請
30 撤銷，為無理由，應予駁回。

31 中 華 民 國 111 年 10 月 20 日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法官 高愈杰

法官 李君豪

法官 楊坤樵

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
(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

01

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。

02

中 華 民 國 111 年 10 月 20 日

03

書記官 高郁婷