

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

112年度訴字第1316號

113年8月8日辯論終結

原告 長庚醫療財團法人

代表人 王瑞慧（董事長）

訴訟代理人 郭盈君 律師

張譽馨 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 陳美蓁

上列當事人間地價稅事件，原告不服桃園市政府中華民國112年9月15日府法訴字第1120186010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：

原告起訴時之聲明原為：1. 訴願決定、復查決定（即被告民國112年1月30日桃稅法字第1110045652號復查決定）及原處分均撤銷。2. 被告應將原告所有坐落桃園市龜山區瑯坡段140號等349筆土地依土地稅減免規則第8條第1項第5款規定（下稱系爭規定）應予以免徵地價稅之行政處分（本院卷第11-12頁）。嗣於113年4月9日陳報狀（本院收文日）減縮為：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷（本院卷第105頁），且經被告表示無意見（本院卷第121-122頁），先予敘明。

二、事實概要：

原告所有坐落桃園市龜山區瑯坡段140、142至144、146、152、152-1、157至160、162、162-1、163、210至215、220、221、223、224、226、228、230、230-1、233、233-1、236、236-1、238至246、248至250、253至255、257、259、261、277、279、282、284、285、304、305、309、314、316、323、327至329、353、353-1、358、359、361、362、362-1、362-2、366至369、371、372-2、373至376、376-1、376-2、378、381、383、383-1、387、390、392、392-1、394、395、400、410、413、414、416、449、450、453、455、457、458、460、462、464-1、470、474、478、480、482、487至489、493、496、497、505、507、509至512、514、515、520、521、524、537、541、543、548至550、550-1、550-2、551、554至556、558、563、566、567、570、579、604、606至608、610、611、613、615、617、619、621、622、624至626、631至634、640、641、643、645、650、660、666至670、680至685、687、689至692、696至699、701、706、712、714、717、720至725、727、730、732、733、735、737、738、740至742、744、746、747、749、751、752、754、755、757至762、762-1、764、765、765-1、766、767、767-1、768、770、773、775、781至783、801、809、810、813至815、817、818、820、821、823至825、829、832、834至841、843、846、847、854、858、859、862、866、867、870、873、875、878至882、884至886、888、894、898、899、901、904至907、909至913、915、916、918至920、922、924、926至932、934至938、941、969至971、974、976、977、979、983、986至988、994、997、999、1002至1005、1008至1010、1012至1014、1016、1032、1033、1037、1039及1040地號等349筆土地（下稱系爭土地），因係長庚醫護社區員工宿舍建築基地以及社區內緊鄰員工宿舍之用地（供第二線、第三線醫護、醫事及行政人員居住，以及供汎航通運股份有限公司【下稱汎航通運

公司】、長庚醫學科技股份有限公司【下稱長庚醫學科技公司】、長庚大學及長庚學校財團法人長庚科技大學【下稱長庚科大】員工等使用），除部分面積因具有公益出租情形，依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，按自用住宅用地稅率課徵地價稅，及其中464地號屬土地無償供公眾通行之道路土地，業經核准免徵地價稅外，其餘面積經被告按一般用地稅率，併同原告所有桃園市其他460筆課稅土地，核定111年地價稅（稅籍編號：070173001000、070173001004、070173001005、070173001006）新臺幣（下同）1億3,081萬7,037元。原告不服，申請復查未獲變更，提起訴願仍遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

(一)土地稅減免規則係依土地稅法第6條及平均地權條例第25條規定訂定，足見私立醫院為提升社會福利、促進全民健康，非以營利為目的使用土地於醫療事業有關之事務者，即應有系爭規定之適用。原告所有供醫護、醫事及行政人員使用之員工宿舍，雖每月收取租金及管理費，然租金遠低於當地租屋行情，應視為維護宿舍基本運作所必要之所謂「宿舍使用費」或「宿舍維護費」性質，而與一般坊間房東出租房屋旨在獲取超額報酬者迥然不同，甚且，原告租金及管理費合計每月收費2,162萬8,911元；然而原告為維護醫護宿舍社區之運作，每月竟須支出高達2,533萬4,414元之費用，顯見原告並未透過出租房屋予醫護人員以營利，實際上原告為提供醫護人員宿舍使用，每月須承擔約370萬元之虧損，益證系爭員工宿舍確實係不以營利為目的之設施，應為使用借貸，而非租賃。再者，系爭宿舍對於原告醫療事業運作具有相當助益，係為促進社會公益福利之必要設施，故於解釋系爭規定之「本身事業用地」時，殊無將宿舍用地排除於醫療事業用地之理，以符實質課稅原則。

01 (二)按改制前行政院衛生署86年7月14日衛署醫字第86027249
02 號、93年12月21日衛署醫字第0930216833號（下稱衛生署93
03 年12月21日函釋）及96年2月2日衛署醫字第0960003540號
04 （下稱衛生署96年2月2日函釋）函釋意旨，私立醫院之員工
05 宿舍屬「醫院本身事業用地」，財政部86年7月24日台財稅
06 字第860439999號函釋（下稱財政部86年7月24日函釋）亦同
07 此旨，被告卻否定上開函釋對「醫療事業用地」作出之解
08 釋，逕自引用與上開函釋意旨矛盾之財政部96年3月28日台
09 財稅字第09604720200號函釋（下稱財政部96年3月28日函
10 釋），將原告之員工宿舍排除於免徵地價稅之範圍，顯有不
11 附理由恣意選擇適用函釋、曲解限縮改制前行政院衛生署3
12 函釋之違誤，且與土地稅法第6條、平均地權條例第25條、
13 醫療法第38條及系爭規定有違，而增添上開法律所無之限
14 制，違反法律保留原則，更有違反有利不利應予注意原則。

15 (三)土地稅減免規則第8條第1項第1款規定，財團法人或財團法
16 人所興辦業經立案之私立學校用地及員生宿舍用地，經登記
17 為財團法人所有者，地價稅全免。於解釋同條項第5款規定
18 之醫療事業用地時，若將宿舍用地排除在外，顯然違反納稅
19 者權利保護法第5條規定禁止無合理之政策目的為差別待
20 遇。

21 (四)依土地稅法第17條規定，國民住宅及企業或公營事業興建之
22 勞工宿舍，自動工興建或取得土地所有權之日起，其用地之
23 地價稅尚適用優惠稅率2%計徵地價稅；而依財政部97年3月1
24 2日台財稅字第09700079730號函，財團法人尚非「企業」定
25 義範疇，致使原告2%優惠稅率都無法適用。惟土地稅法未對
26 「企業」予以定義，函釋顯然增加法律所無之限制，與法律
27 保留原則有違。且無論是系爭規定、土地稅減免規則第8條
28 第1項第1款、土地稅法第17條第2項之規定，法律條文均無
29 以「是否必要」、「直接供醫療使用」作為構成要件；縱使
30 僅具有間接幫助醫療事業運作之功能，其仍具有對於醫療事
31 業運作相當大之助益。況且，原告所興建之員工宿舍不以營

01 利為目的，已如前述，被告依一般用地稅率課徵，實為不
02 公，亦違反課稅平等原則以及納稅者權利保護法第5條之規
03 定。

04 (五)原告於醫院鄰近地區設醫護宿舍供第二線、第三線醫護、醫
05 事及行政人員居住，以因應緊急照顧之需，僅少數住宿成員
06 為泛航通運公司、長庚醫學科技公司、長庚大學及長庚科大
07 之員工，而該等員工雖非屬醫護、醫事及行政人員，然工作
08 內容亦屬提升醫療事業運作之重要一環，且均有與原告簽訂
09 合作合約，係與原告執行醫療業務高度相關之合作單位所屬
10 員工，實際上係由原告受領渠等之勞務給付，故系爭土地屬
11 醫療事業用地，依系爭規定，應免徵地價稅，抑或因應原告
12 醫護人員宿舍中，有相當高比例居住者，要配合原告醫院安
13 排輪班、值班，被告應酌定比例減免地價稅等語。並聲明：
14 訴願決定、原處分（及被告112年1月30日桃稅法字第111004
15 5652號復查決定）均撤銷。

16 四、被告則以：

17 (一)系爭土地使用分區為林口特定區都市計畫內之第二種住宅
18 區、保護區、綠化步道、道路、社會福利、鄰里公園、停車
19 場及醫院專用幼兒園等用地，目前供長庚醫護社區內作一般
20 醫護、醫事及行政人員之員工宿舍使用之建築基地，及緊鄰
21 宿舍旁供社區內住宿人員日常活動使用之綠地、水泥地及汽
22 車停放處等使用，除464地號土地為無償供公眾通行之道路
23 使用，前已核准按土地稅減免規則第9條規定免徵地價稅
24 外，餘均屬課徵地價稅之土地。依桃園市政府住宅發展處及
25 桃園市政府社會局通報員工宿舍門牌（即桃園市龜山區長庚
26 醫護新村304號2樓、175號3樓、329號6樓）有公益出租情
27 形，部分面積應改按自用住宅用地稅率課徵地價稅，其餘依
28 土地稅法第14條、第16條及財政部96年3月28日函釋規定，
29 按一般用地稅率課徵地價稅，依法並無不合。

30 (二)系爭土地地上建物，依其領有建物使用執照所載之使用類組
31 有集合住宅、員工宿舍及單身員工宿舍，均已分別編釘門

牌，供醫護、醫事人員及其眷屬等依申請作住宿使用，又與醫院本身事業用地分離，難謂屬隨時待命可即時處理病患緊急突發狀況醫療使用之值班宿舍。依原告之眷屬宿舍管理辦法，宿舍入住對象除醫院員工及眷屬外，如長庚大學、長庚科大、長庚醫療公司及汎航通運公司之正式員工及其眷屬，均可申請，不限醫院值班醫護人員，且住宿者支付租金、負擔如公共設施清潔、公用設備維修、公共用水、公共用電等費用，顯然採取使用者付費的原則，並由宿舍住戶成立社區管理委員會，以處理社會福利、康樂、環境安全衛生等事項，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；再參考宿舍平面配置圖（即長庚醫護社區平面圖），社區內設有超商、候車亭、棒壘球場、籃球場、文康中心、國小、幼兒園等設施，供住宿員工及眷屬日常生活居住休憩使用，與私立醫院本身醫療事業用地有別。又依據財政部105年5月4日台財稅字第10400717060號令釋規定，系爭規定免徵地價稅之私立醫院，指依醫療法設立之醫院，不包括依醫療法設立之診所、醫療財團法人（醫院、診所）附設之護理或其他機構，遑論獨立於醫院外作為醫護、醫事、行政人員之員工宿舍及提供醫院以外其他關係事業員工住居使用。

(三)醫療法第12條第1項、第56條第1項規定，系爭員工宿舍既非醫院本身，更無提供醫療服務場所、或具備醫療服務所需設施，自無認屬私立醫院本身事業用地；醫療法第59條規定，醫院於診療時間外指派醫師值班，以照顧住院及急診病人，故原告其醫院醫療大樓內值班室供第一線值班醫師休息符合之區域，其性質同於財政部86年7月24日函釋所述之值班醫護宿舍；至於原告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，故無財政部86年7月24日函釋規定之適用；至於原告所舉衛生署93年12月21日函釋及96年2月2日函釋之說明，亦均

01 未為財政部所採納。綜上事實及法令之說明可知，系爭土地
02 地上建物作醫院或支援輔助企業等員工及眷屬宿舍使用，屬
03 員工福利性質，與促進全民健康，增進社會福利之醫療照護
04 工作無關，尚非醫院緊急救護之必要設施，自非屬醫療本身
05 事業用地，依土地稅法第6條及財政部96年3月28日函釋規
06 定，應無系爭規定免徵地價稅之適用。是原核定111年地價
07 稅合計1億3,081萬7,037元並無不合，應予維持。

08 (四)縱使原告認為醫護宿舍具間接幫助醫療事業運作之功能，仍
09 與醫院本身有別，難認屬醫療本身事業用地。土地稅減免規
10 則既將私立學校與醫療事業用地之減免標準分列不同項次，
11 其事業性質有所區別，醫療事業用地之減免範圍自不得比附
12 援引第8條第1項第1款規定減免員工宿舍用地之地價稅等
13 語，資為抗辯。並聲明：駁回原告之訴。

14 五、上開事實概要欄所述之事實經過，除下述爭點外，其餘為兩
15 造所不爭執(包含地號、計算式，以及稅額等)，並有長庚醫
16 護社區平面圖、使用分區證明書(原處分卷第182-196
17 頁)、111年3月1日修訂之眷屬宿舍管理辦法(原處分卷第9
18 8-123頁)、系爭土地111年地價稅課稅明細表(原處分卷第
19 263-353頁)、系爭土地104年至111年間改課地價稅相關公
20 文(原處分卷第37-75頁)、租賃切結書(本院卷第127-131
21 頁)、汎航通運公司與原告間服務委任暨場站業務契約書
22 (本院卷第173-184頁)、長庚醫學科技公司與原告間之外
23 包工作承攬書(本院卷第185-194頁)、長庚大學與原告間
24 之委託研究計畫合約書(本院卷第195-202頁)、林口長庚
25 醫護社區各棟費用明細表及社區收支分析明細表(本院卷第
26 203頁、207頁)、租金行情資料(本院卷第205頁)、繳款
27 書即原處分(本院卷第23-29頁)、復查決定(本院卷第33
28 -37頁)、訴願決定(本院卷第41-52頁)附卷可稽，洵堪認
29 定。經核兩造之陳述，本件爭點厥為：原告得否以被告並未
30 適用土地稅減免規則第8條第1項第5款規定(下稱系爭規定)
31 撤銷原處分？

01 六、本院得判斷之心證

02 (一)土地稅法第14條規定：「已規定地價之土地，除依第22條規
03 定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」第15條第1項規定：
04 「地價稅按每一土地所有權人在每一直轄市或縣(市)轄區內
05 之地價總額計徵之。」準此，已規定地價之土地，除依法課
06 徵田賦者外，應課徵地價稅。其地價稅之稽徵，係以土地所
07 有權人在同一直轄市或縣(市)所有之土地之地價及面積所
08 計算之地價總額為課稅基礎。

09 (二)地價稅屬財產稅，以持有或所有土地為稅捐客體。其課徵之
10 正當性，主要在於持有財產通常會有「應然收益」，而認其
11 具稅捐負擔能力，故此一財產收益稅並不以實際所得為前
12 提，而是對於財產本體潛在的收益能力課稅，無須考慮擁有
13 土地者其他生活關係。此外，地方自治團體之基礎建設服務
14 經費，及因土地之使用收益，伴隨對於社會帶來之外部成本
15 (如環境污染、交通阻塞)，亦可透過地價稅之課徵，將土
16 地用益之外部成本內部化，成為該土地之用益成本，符合補
17 償正義之要求，維持財稅行政的中立性，是亦得由「受益負
18 擔原則」(量益原則)觀點，正當化地價稅之課徵。土地稅
19 法第14條明文規定，已規定地價之土地，除依同法第22條規
20 定課徵田賦者外，應課徵地價稅，但若土地由於特定原因已
21 供公共使用，或其應有收益能力喪失，或基於特定社會政策
22 目的，同法第6條授權行政院得將其地價稅減免，而有土地
23 稅減免規則之訂定，就各種不具課徵地價稅正當性基礎之事
24 由予以列舉，得以減免地價稅。惟此減免畢竟為土地稅法第
25 14條規定之例外，因此採取列舉式規定，而非例示性規定。

26 (三)土地稅法第6條規定：「為發展經濟，促進土地利用，增進
27 社會福利，對於……醫療、……等所使用之土地，……，得
28 予適當之減免；其減免標準及程序，由行政院定之。」平均
29 地權條例第25條規定：「供……醫療、……等所使用之土
30 地，……，其地價稅或田賦得予適當之減免；減免標準與程
31 序，由行政院定之。」依上開規定授權訂定的系爭規定：

01 「私有土地減免地價稅或田賦之標準如下：……五、經事業
02 主管機關核准設立之私立醫院、……，及其他為促進公眾利
03 益，不以營利為目的，且不以同業、同鄉、同學、宗親成員
04 或其他特定之人等為主要受益對象之事業，其本身事業用
05 地，全免。但為促進公眾利益之事業，經由當地主管稽徵機
06 關報經直轄市、縣（市）主管機關核准免徵者外，其餘應以
07 辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興辦，且其
08 用地為該財團法人所有者為限。」旨在落實前揭土地稅法及
09 平均地權條例揭示對於提供醫療等助於促進身體健康、維繫
10 生命存續之公益事業所使用之土地，給予一定稅賦優免之意
11 旨。從而，土地是否得予免徵地價稅，必須該土地上建物實
12 際上供執行醫療業務之用，例如診間、檢驗室、開刀房、病
13 床，或為相關醫療行為所必需，例如掛號處、藥品針劑保管
14 處所、太平間等，始得謂為「事業本身之用地」。否則即易
15 流於浮濫，與母法獎勵興辦醫療公益事業之意旨有違，並與
16 其他依土地稅法第14條規定除符合課徵田賦之要件者外，對
17 於已規定地價應課徵地價稅之土地，形成差別待遇，而違反
18 平等原則。

19 (四)又就系爭規定，限於醫療事業所使用之本身事業用地，免
20 稅。依照醫療法第2條可知，本法所稱醫療機構，係指供醫
21 師執行醫療業務之機構。同法第12條則係規定醫療機構設有
22 病房收治病人者為醫院，僅應門診者為診所；非以直接診治
23 病人為目的而辦理醫療業務之機構為其他醫療機構。前項診
24 所得設置九張以下之觀察病床；婦產科診所，得依醫療業務
25 需要設置十張以下產科病床。醫療機構之類別與各類醫療機
26 構應設置之服務設施、人員及診療科別設置條件等之設置標
27 準，由中央主管機關定之。又上開醫療法第5條第2項規定，
28 本法所稱醫療財團法人，係指以從事醫療事業辦理醫療機構
29 為目的，由捐助人捐助一定財產，經中央主管機關許可並向
30 法院登記之財團法人；同法第56條第1項規定，醫療機構應
31 依其提供服務之性質，具備適當之醫療場所及安全設施；同

01 法第59條規定，醫院於診療時間外，應依其規模及業務需
02 要，指派適當人數之醫師值班，以照顧住院及急診病人。

03 (五)另財政部先後作成86年7月24日函釋：「主旨：財團法
04 人……醫院所有供院長及值班醫護人員使用之宿舍用地，應
05 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
06 第5款規定免徵地價稅。說明：……二、本案經准行政院衛
07 生署86年7月14日衛署醫字第86027249號函略以：『……該
08 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
09 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
10 行……應可視為醫院本身事業用地之一。』本部同意上揭意
11 見。」（本院卷第53頁），及96年3月28日函釋：「財團法
12 人……醫院所有供醫護、醫事及行政人員之員工宿舍用地，
13 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
14 用。」（本院卷第61頁），闡釋私立醫院所有供值班醫護人
15 員使用之宿舍用地，係為緊急照護醫療工作之需，可認屬醫
16 院本身事業用地；至於其供醫護、醫事及行政人員申請之員
17 工宿舍，則屬福利性質，與緊急照護醫療工作無關，尚非醫
18 院必要設施，並無系爭規定之適用甚明。經核上開函釋係財
19 政部基於中央稅捐稽徵主管機關權責，就系爭規定關於私立
20 醫院本身事業用地應如何解釋適用所為之釋示，與系爭規定
21 之規範目的無違，亦未違反法律保留原則及逾越其權限，被
22 告自得援用。

23 (六)經查，系爭土地因係長庚醫護社區員工宿舍建築基地以及社
24 區內緊鄰員工宿舍之用地(供第二線、第三線醫護、醫事及
25 行政人員居住，以及供泛航通運公司、長庚醫學科技公司、
26 長庚大學及長庚科大等使用)，且該土地經編定為第2種住宅
27 區、保護區、綠化步道、道路、社會福利、鄰里公園、停車
28 場、市場與醫院專用市場及幼稚園等用地，部分面積作為原
29 告員工宿舍用地使用等情，為兩造所不爭執，也有長庚醫護
30 社區平面圖、使用分區證明書（原處分卷第182-196頁）、1
31 111年3月1日修訂之眷屬宿舍管理辦法（原處分卷第98-123

頁）、系爭土地111年地價稅課稅明細表（原處分卷第263-353頁）、系爭土地104年至111年間改課地價稅相關公文（原處分卷第37-75頁）、租賃切結書（本院卷第127-131頁）、汎航通運公司與原告間服務委任暨場站業務契約書（本院卷第173-184頁）、長庚醫學科技公司與原告間之外包工作承攬書（本院卷第185-194頁）、長庚大學與原告間之委託研究計畫合約書（本院卷第195-202頁）、林口長庚醫護社區各棟費用明細表及社區收支分析明細表（本院卷第203頁、207頁）、租金行情資料（本院卷第205頁）等可參。是被告審諸上情，認原告之系爭土地上之宿舍屬福利性質，與緊急照護醫療工作無關，尚非醫院必要設施，其用地即系爭土地難認屬私立醫院本身事業用地，無系爭規定之適用，因而核定如事實欄所示之價額，即屬有據。是原告指摘原處分違反有利不利一律注意原則，不足採取。

(七)原告雖主張系爭土地應可適用系爭規定，且系爭土地應可適用財政部86年7月24日函，但被告卻引用財政部矛盾之96年3月28日函，有違有利不利應予注意原則；另系爭規定適用醫療用地卻將宿舍用地排除在外，違反納稅者權利保護法第5條、平等原則；本件有土地稅法第17條規定之適用空間，原告興建之員工宿舍不以營利為目的，被告依照一般用地稅率課稅，違反課稅平等原則以及量能課稅原則；原告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，故系爭土地屬醫療事業用地等語。然而，本院認為上開理由並不足採，理由如下：

1.財政部86年7月24日函固然提及財團法人醫院供院長及值班醫護人員使用之宿舍用地應可認為屬於醫院本身事業用地，並依照系爭規定免徵地價稅等語，然而，上開函有關「財團法人醫院供院長及值班醫護人員使用之宿舍用地」，應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延

01 伸；且依醫療法第59條規定，醫院於診療時間外指派醫師值
02 班，以照顧住院及急診病人。經查，系爭土地因係長庚醫護
03 社區員工宿舍建築基地以及社區內緊鄰員工宿舍之用地，原
04 告更自承：本件系爭土地係屬於「員工宿舍用地」，只有少
05 數住宿成員為汎航通運公司、長庚醫學科技公司、長庚大學
06 及長庚科大員工等語(見本院卷第98-99頁)，從而，原告醫
07 院醫療大樓內值班室供第一線值班醫師休息符合之區域，其
08 性質自同於該函釋所述之值班醫護宿舍，但原告所稱興建長
09 庚醫護社區供第二線、第三線值班醫師居住縮短通勤時間，
10 使醫護、醫技、行政人員有充足之休息時間，或者其他員工
11 使用，自與一般員工宿舍無異且與緊急醫療照護工作無關，
12 故無適用該函釋規定甚明。

13 2.另觀諸財政部96年3月28日函釋表示：「醫院所有供醫護、
14 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
15 條第1項第5款免徵地價稅規定之適用。」(本院卷第61頁)
16 故該函是針對醫院提供其所屬醫護、醫事及行政人員(不限
17 值班醫護)，屬福利照顧性質，且本於使用者付費原則的員
18 工居家宿舍，自難認該函與財政部86年7月24日函有所歧
19 異。又財政部86年7月24日函所指「醫院值班醫護人員使用
20 之宿舍用地」，既是專供值班醫護值勤使用，以因應緊急照
21 護需求，仍符合系爭規定及前引醫療法有關規定的立法目
22 的；而財政部96年3月28日函釋所指「醫護、醫事及行政人
23 員之員工宿舍」，既與一般員工宿舍無異，並非專供醫院提
24 供醫療服務所必要，則該函釋認無系爭規定的適用，亦符合
25 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
26 保留原則。原告雖主張：上開函釋內容歧異，應依財政部86
27 年7月24日函釋意旨，認定長庚醫護新村有系爭規定的適用
28 等語，自有誤會。

29 3.雖衛生署96年2月2日函釋(本院卷第57-60頁)回覆財政部95
30 年10月2日函詢：「說明一(略)。二、所詢財團法人長庚紀
31 念醫院所有提供醫護、醫事及行政人員之員工宿舍用地，是

01 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
02 事業用地乙節，查醫護、醫事及行政人員之員工宿舍為屬醫
03 療服務之必要設施，爰其用地屬其法人事業用地，應無疑
04 義。又該法人現為本署所管醫療財團法人，應符合前開規定
05 所稱之醫療財團法人。三、複查醫療照護工作之遂行，端賴
06 醫護、醫事及行政人員三者密切配合，方足以達成必要之醫
07 療品質要求，又醫療機構提供員工宿舍，實有促進醫療照護
08 品質功能，至有關收費乙節，爰非以營利為目的，且不以同
09 業、同鄉、同學、宗親成員或其他特定人為主要受益對象，
10 應屬員工福利性質；是以，其所需之土地，為事業所需，似
11 應適用前開免徵地價稅之規定。…（略）…」(衛生署86年7
12 月24日、93年12月21日函同採上開意旨)。然而，針對財政
13 部函詢行政院衛生署，而該署96年2月2日回覆其所需之土地
14 為事業所需，似應適用前開免徵地價稅之規定。財政部96年
15 3月28日函仍認為「供醫護、醫事及行政人員之員工宿舍用
16 地均一律無法免徵地價稅」與財政部86年7月24日函係認為
17 「院長及值班醫護人員使用之宿舍用地」免徵地價稅，二者
18 並無衝突，供醫護、醫事及行政人員之員工宿舍用地並非醫
19 療事業所使用之本身事業用地，而院長及值班醫護人員使用
20 之宿舍用地為醫療事業所使用之本身事業用地。是以、私立
21 醫院其本身事業用地，就系爭規定，限於醫療事業所使用之
22 本身事業用地應予免稅，當無疑義。

- 23 4.此外，依據醫療法第5條第2項規定，醫療財團法人係以從事
24 醫療事業「辦理醫療機構」為目的，同法第2條及第12條第1
25 項規定，醫療機構係供醫師執行醫療業務之機構，其中設有
26 病房收治病入者為醫院，又醫療法第56條第1項規定，醫療
27 機構應依其提供服務之性質，具備適當之醫療服務所需設
28 施，原告提供醫護、醫事及行政人員之員工等宿舍用地，是
29 否符合系爭規定，由其功能而言，並非醫院本身事業用地，
30 也不是提供醫療服務的場所所需的用地，自不符合醫院本身
31 事業用地之判准。衛生署93年12月21日函(本院卷第55頁)及

96年2月2日函(本院卷第57頁)之說明，未為財政部所採納，財政部96年3月28日函釋規定(本院卷第61頁)，原告所有供醫護、醫事及行政人員之員工宿舍用地，應無系爭規定免徵地價稅規定之適用，應屬有據。因而，自難如原告主張被告對於原告有利事項未予注意，其主張並不可採。

5. 至於原告另主張系爭宿舍係供須配合其所屬醫院安排輪班或值班之醫護、醫事、行政人員，及與其醫療事業運作重要環節之汎航通運公司、長庚醫學科技公司、長庚大學、長庚科技大學等事業人員居住，且原告興建之員工宿舍不以營利為目的，且收取遠低於周遭房屋租賃市場行情之使用費，應為使用借貸，而非租賃，被告依照一般用地稅率課稅，違反量能課稅原則等語，並提出租賃切結書、汎航通運公司與原告間服務委任暨場站業務契約書、長庚醫學科技公司與原告間之外包工作承攬書、長庚大學與原告間之委託研究計畫合約書、林口長庚醫護社區各棟費用明細表及社區收支分析明細表、租金行情資料等為證據。然而：

(1) 依原告所稱醫護、醫事及行政人員輪值班情形，以醫師為例，共有第一線至第三線值班醫師。其中，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(本院卷第155-158頁)。依上可知，供第一線值班醫師休息之區域即值班當日24小時待在醫院，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。」提供醫療服務之事業用地，此與財政部86年7月24日函釋所指「醫院值班醫護人員使用之宿舍用地」內涵相當；但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

01 範，參諸上述醫療法規範內容，原告興建系爭宿舍供所屬醫
02 護、醫事及行政人員居家生活使用，固可能有便利聯繫第二
03 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
04 質之功能，其功效應屬間接性、輔助性之作用，並非提供醫
05 療服務之必要醫療設施。

06 (2)況系爭土地，依照前揭原告所述，更提供汎航通運公司、長
07 庚大學、長庚科大及長庚醫學科技公司均為獨立於原告醫院
08 以外之機構或法人，縱有支援、輔助醫院運作之功能，然究
09 非醫院本身；況且，原告尚將系爭宿舍提供醫院以外其他關
10 係事業員工住居使用，益徵系爭宿舍與一般員工宿舍無異。

11 (3)綜上，由於私立醫院本身事業用地，既指私立醫院依醫療法
12 規定配備具適當醫療服務設施，供醫護人員使用，以提供醫
13 療服務之場所，當無由所屬醫事人員支付日常管理、維護費
14 用之可能。因而，長庚醫護新村固有安頓原告所屬醫護、醫
15 事及行政人員居家生活，使其無後顧之憂，達到促進醫療照
16 護品質的功能，但參照上述醫療法規範內容，其功效應屬間
17 接性、輔助性的作用，尚非醫療機構提供醫療服務的地點，
18 不能視為私立醫院本身事業用地。更遑論，依據原告所提出
19 上述租賃契約書等證據，顯非如原告所述乃「使用借貸」
20 (民法第464條參照)，而係出租他人使用(民法第420條參
21 照)，原告對此顯然有所誤會，故即便原告向住居於系爭宿
22 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
23 屬原告對所屬醫護、員工之福利照顧措施，仍非屬原告醫院
24 本身提供醫療服務之處所，自不宜任意擴張解釋，將之與系
25 爭規定所稱之私立醫院本身事業用地同視。亦即，規定地價
26 的土地，原則上均應照價課徵地價稅，免徵地價稅的規定屬
27 例外情形，其適用自應斟酌規範目的，作合目的性的解釋，
28 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
29 呈現的租稅負擔能力，違反量能課稅原則。是原告主張原處
30 分違反實質課稅原則等語，亦難採據。

01 6.原告雖主張依土地稅法第17條第2項規定亦享有租稅優惠：
02 再者，土地稅減免規則第8條第1項第1款規定，財團法人或
03 財團法人所興辦業經立案之私立學校用地及員生宿舍用地，
04 經登記為財團法人所有者，地價稅全免，於解釋同條項第5
05 款規定之醫療事業用地時，若將宿舍用地排除在外，顯然違
06 反納稅者權利保護法第5條規定禁止無合理之政策目的為差
07 別待遇之課稅平等原則等語。然而：

08 (1)法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規
09 範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範
10 目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定（司法院
11 釋字第694號解釋參照）。又憲法第19條規定人民有依法律
12 納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民
13 減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對
14 租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅
15 構成要件，以法律明文規定；各該法律之內容且應符合量能
16 課稅及公平原則，此參納稅者權利保護法第5條規定：「納
17 稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為
18 差別待遇。」甚明。又行政法上的平等原則，並非指絕對、
19 機械的形式上平等，而是指相同事物應為相同處理，非有正
20 當理由，不得為差別待遇；如果事物性質不盡相同，而為合
21 理的差別處理，自非法所不許。

22 (2)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
23 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
24 有土地用途，依其性質、用途，歸類決定其減免要件、稅率
25 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
26 定，以供作「事業用地」為免徵對象；第1款則係教育用
27 地，許對「員工宿舍用地」予以免徵；另土地稅法第17條第
28 1項、第2項規定：「（第1項）合於左列規定之自用住宅用
29 地，其地價稅按千分之2計徵：一、都市土地面積未超過3公
30 畝部分。二、非都市土地面積未超過7公畝部分。（第2項）
31 國民住宅及企業或公營事業興建之勞工宿舍，自動工興建或

取得土地所有權之日起，其用地之地價稅，適用前項稅率計徵。」故土地稅法第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。

(3)經查，原告為私法上之醫療財團法人，具有公益性，非屬以營利為目的之企業，自非土地稅法第17條第2項規定之適用對象。況醫療財團法人屬所得稅法第11條第4項規定之「教育、文化、公益慈善機關或團體」，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」，其本身所得及附屬作業組織所得，除銷售貨物或勞務之所得，應依該免納所得稅適用標準第3條第1項規定課徵所得稅外，免納所得稅，足見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之地位；況且，系爭規定已就私立醫院本身事業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基本稅率或累進稅率課徵地價稅更為優渥。因此，醫院與企業在稅法上的比較基礎本有不同，尚難以系爭土地無土地稅法第17條第2項規定適用，即認有違平等原則。況本件系爭土地係因非屬系爭規定之「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。故而，原告認為本件原處分有違反平等原則等語，自有誤會。

(4)至於原告提及原告之醫護人員宿舍中，有相當高比例居住者，要配合原告醫院安排輪班、值班，被告應斟酌酌定比例減免地價稅等語，然而，地價稅是針對所有權人擁有之土地課稅，且再基於該土地上利用情形，例外時允以減免、酌減與否，因而，此與原告提及「工作上值班比例」有所差異，原告主張應有誤會，一併敘明。

(八)從而，原處分，並無違法，訴願決定予以維持，核無不合。
原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

(九)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經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述的必要。

七、被告以系爭土地不符合系爭規定免徵地價稅的規定，以原處分核定111年度當期地價稅，適法有據，復查決定及訴願決定予以維持，亦無違誤，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

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

中 華 民 國 113 年 8 月 22 日

審判長法 官 高愈杰

法 官 孫萍萍

法 官 周泰德

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，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第3款）。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3項、第4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，	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具 備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定

得不委任律師為訴訟代理人	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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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。	

中 華 民 國 113 年 8 月 22 日

書記官 徐偉倫