

01 臺北高等行政法院判決

02 高等行政訴訟庭第五庭

03 112年度訴字第664號

04 113年5月23日辯論終結

05 原 告 長庚醫療財團法人

06 代 表 人 王瑞慧

07 訴訟代理人 郭盈君 律師

08 張譽馨 律師

09 被 告 桃園市政府地方稅務局

10 代 表 人 姚世昌（局長）住同上

11 訴訟代理人 陳美蓁

12 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4  
13 月19日府法訴字第1120011851號訴願決定，提起行政訴訟，本院  
14 判決如下：

15 主 文

16 原告之訴駁回。

17 訴訟費用由原告負擔。

18 事實及理由

19 一、事實概要：

20 原告所有坐落桃園市龜山區瑯坡段152、152-1、157、158、  
21 159、160、162、162-1、163、210、211、212、213、214、  
22 215、250、254、395、413、414、416、224、230、230-1、  
23 233、233-1、236、236-1、253、259、304、548、549、55  
24 1、554、555、558、567、570、353、353-1、359、361、36  
25 2、362-1、362-2、366、369、374、375、378、381、520、  
26 521、524、606、610、611、613、621、622、550-1、550-  
27 2、599、604、607、608、747、749、754、758、761、76  
28 2、762-1、617、619、626、624、634、640、742、660、68  
29 9、690、691、692、920、924、706、712、757、759、76

01 0、764、765、765-1、766、767、767-1、768、770、773、  
02 775、781、782、810、814、880、881、882、922、926、92  
03 7、928、929、930、931、935、936、937、938、970、97  
04 1、986、987、988、994、999、1008、1010、1012、1013、  
05 1014等地號土地（面積計7萬7,177.63平方公尺，下稱系爭1  
06 33筆土地）之部分面積計5萬723.79平方公尺，原依土地稅  
07 減免規則第8條第1項第5款規定免徵地價稅，其餘面積則按  
08 一般用地稅率課徵地價稅。嗣經被告查得系爭133筆土地之  
09 地上建物（門牌號碼：○○市○○區○○○村000號至000  
10 號、403號，404號，405號，406等號、202號，208等號C2  
11 棟、218，220等號1至4樓、222，224等號1至4樓、401，402  
12 號、2至12號、201，219號等號1至4樓、205，223等號1至4  
13 樓、209，227等號1至4樓、301，302C1棟、303，304號D1  
14 棟、305，306號B1棟、36、38、40、42號、46、48、50、52  
15 號、101至117號、185-191號、129至139號、309、310號D1  
16 棟、311、312、313、314等C2棟、317，318號B1棟、319，3  
17 22等號A2棟、329等號A2棟、329至331號、173號、183號、1  
18 61、163、165、167號、138，140，142號、166至182號及○  
19 ○市○○區○○路000巷00弄0號，下稱系爭地上建物）係作  
20 員工宿舍使用，系爭133筆土地除○○市○○區○○段000、  
21 690、691、692、920、924、599、604、607、608、747、74  
22 9、754、758、761、762、762-1、922、926、927、928、92  
23 9、930、931、935、936、937、938、970、971、810、81  
24 4、657、704、706，707、708、709、710、712、716地號土  
25 地之地上建物（門牌號碼：○○市○○區○○○村000號3  
26 樓、304號2樓、175號3樓、329號6樓、135號10樓、131號13  
27 樓），因具公益出租之情形，部分面積得依桃園市社會住宅  
28 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  
29 11條規定，按自用住宅用地稅率課徵地價稅外，其餘面積與  
30 土地稅減免規則第8條第1項第5款規定不符，應按一般用地  
31 稅率課徵地價稅，被告爰核定補徵原告民國106年、107年、

01 108年、109年及110年地價稅，分別為新臺幣（下同）2,178  
02 萬4,912元、2,045萬5,827元、2,048萬1,230元、2,037萬8,  
03 858元及2,036萬4,599元，合計1億346萬5,426元(下稱原處  
04 分)。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經桃園  
05 市政府112年4月19日府法訴字第1120011851號訴願決定(下  
06 稱訴願決定)駁回，原告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

07 二、本件原告主張：

08 (一)、系爭133筆土地係原告本身事業用地，應有土地稅減免規則  
09 第8條第1項第5款規定之適用：

10 1.土地稅法第6條規定、平均地權條例第25條規定定有明文；  
11 立法者為增進社會福利等目的，對於醫療事業所使用之土  
12 地，列為土地稅減免之範圍，揆諸其立法意旨，顯係以促進  
13 醫療財團法人土地之利用，提升醫療品質，促進全民健康，  
14 進而增進社會福利為其宗旨，對於醫療財團法人土地稅賦之  
15 減免要件，自應以其立法之宗旨為判斷基準。

16 2.土地稅減免規則第1條規定即已揭示該規則係依土地稅法第6  
17 條及平均地權條例第25條規定而訂定，土地稅減免規則第8  
18 條第1項第5款規定，足見對於私立醫院為提升社會福利、促  
19 進全民健康而非以營利為目的使用土地於醫療事業有關之事  
20 務者，即應有土地稅減免規則第8條第1項第5款規定之適  
21 用。

22 3.醫院員工宿舍確屬醫院「本身事業用地」，有下列函釋可  
23 佐，且下列函釋均係由依據土地稅法第6條規定及平均地權  
24 條例第25條規定有權解釋之行政院所屬機關所作出，且行政  
25 院衛生署係當時私立醫院之主管機關，對於醫療業務屬性知  
26 之甚詳，然原處分及訴願決定均不附理由刻意排除適用下列  
27 函釋，逕為不利於原告之認定，已有違誤：

28 身為私立醫院當時之主管機關即行政院衛生署曾以行政院衛  
29 生署93年12月21日衛署醫字第0930216833號函(下稱行政院  
30 衛生署93年12月21日函)以及行政院衛生署96年2月2日衛署  
31 醫字第0960003540號函(下稱行政院衛生署96年2月2日函)肯

01 認醫護、醫事及醫院行政人員之員工宿舍具有促進醫療品  
02 質、就近照護病患之功能，故私立醫院員工宿舍屬土地稅減  
03 免規則第8條第1項第5款所謂「本身事業用地」，並未刻意  
04 將範圍限縮於「醫護員工值班宿舍大樓及院長宿舍」，堪認  
05 地價稅減免規則第8條第1項第5款所謂「本身事業用地」確  
06 實包含全部醫護、醫事及行政人員之員工宿舍。

07 (二)、訴願決定同時引用財政部86年7月24日台財稅字第860439999  
08 號函釋(下稱財政部86年7月24日函)與財政部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)作  
10 為訴願決定理由，然該二函釋內容顯然存有矛盾，訴願決定  
11 理由顯有違誤：

12 訴願決定依據被告查得原告眷屬宿舍管理辦法，認定系爭建  
13 物實係作為醫護、醫事及行政人員使用之員工宿舍用地使  
14 用，非僅限於醫院院長及值班醫護人員使用，而依財政部96  
15 年3月28日函認定全部無土地稅減免規則第8條第1項第5款之  
16 適用。財政部86年7月24日函係認為「院長及值班醫護人員  
17 使用之宿舍用地」免徵地價稅，財政部96年3月28日函則係  
18 認為「供醫護、醫事及行政人員之員工宿舍用地均一律無法  
19 免徵地價稅」，二者間顯然存有矛盾，蓋「院長及值班醫護  
20 人員」均屬「醫護、醫事及行政人員」之範圍，訴願決定同  
21 時引用前揭二函釋作為訴願決定之基礎，即顯然存有違誤，  
22 應予撤銷。

23 (三)、行政院衛生署86年7月14日衛署醫字第86027249號函(下稱行  
24 政院衛生署86年7月14日函)並無將減免地價稅之範圍限縮於  
25 「院長及值班醫護人員」之宿舍而不及於其他醫護、醫事及  
26 行政人員宿舍之意思，原處分機關逕自認為有所限縮，實有  
27 曲解：

28 1.觀諸財政部86年7月24日函內容可知該函「同意」行政院  
29 衛生署86年7月14日函，又依據上開二函釋之內容，僅提  
30 及「院長及值班醫護人員使用之宿舍用地，應可認屬醫院  
31 本身事業用地」，尚無任何否定醫護、醫事及行政人員宿

01 舍用地乃醫院本身事業用地之意旨，被告逕自由曲解認為有  
02 所限縮，已有違誤。

03 2. 行政院衛生署86年7月14日函肯認於醫院乃辦理醫療、保  
04 健、預防與社會工作、醫學與臨床研究、醫事行政人才之  
05 培育等公共衛生福利事業，非以營利為目的，如興建醫護  
06 員工宿舍有助於醫療照顧工作之遂行等語，該函釋雖以  
07 「醫護員工值班宿舍大樓及院長宿舍」為其用語，然行政  
08 院衛生署顯係對於個案來函所詢依當時函詢之醫院實際興  
09 建情形作出回應，尚無將土地稅減免範圍有所限縮之意  
10 思，行政院衛生署僅係針對來函個案醫院實際興建宿舍之  
11 情形作出回應，並未刻意排除其他醫療從業人員之宿舍於  
12 醫療事業用地之外。對於行政院衛生署針對醫護人員宿舍  
13 是否屬醫療事業用地此項疑義一節，是否有刻意限縮僅認  
14 「醫護員工值班宿舍大樓及院長宿舍」方屬醫療事業用  
15 地？又所謂「醫護員工值班宿舍大樓及院長宿舍」之範圍  
16 究為何指？

17 3. 原處分係以財政部96年3月28日函為基礎，作成不利於原  
18 告之認定，揆諸此函釋意旨，顯然與前揭行政院衛生署86  
19 年7月14日號函、財政部86年7月24日函、行政院衛生署93  
20 年12月21日函、行政院衛生署96年2月2日函意旨均相左，  
21 然前揭四則函釋均係行政院所屬機關作出之函釋，依據土  
22 地稅法第6條及平均地權條例第25條，對於土地稅減免標  
23 準與程序，行政院暨其所屬機關有權解釋之，則何以原處  
24 分及訴願決定刻意排除其他函釋不予適用？原處分及訴願  
25 決定均未說明理由，逕為不利於原告之認定，已有違誤，  
26 應予撤銷。

27 (四)、原告員工宿舍住宿成員有逾九成成員係原告醫院之醫護、醫  
28 事及行政人員；其餘非屬原告醫院員工成員，亦均係原告執  
29 行醫療照護業務高度相關之合作單位所屬員工，實質上由原  
30 告受領其勞務給付。

01 (五)、被告未對於原告有利及不利事項均有注意，其調查證據實有  
02 不完備之處：被告既已掌握原告「眷屬宿舍管理辦法」、長  
03 庚醫護社區平面圖及各棟費用明細表等資料，自應以對於宿  
04 舍租金若干以及住宿使用人顯然包含值班醫護人員之情形可  
05 得而知，且被告機關亦可查知行政院衛生署93年12月21日號  
06 函及行政院衛生署96年2月2日號函曾認定醫護宿舍均屬醫療  
07 事業用地，是就被告於調查時即已知之資訊，顯然已包含對  
08 於原告諸多可能有利之事項，被告自應對於原告有利之事項  
09 深入調查之，不應遽然作出全部不予免徵地價稅之處分，又  
10 上揭諸如租金、承租人、行政院衛生署函釋等資訊既為被告  
11 職務上已知之事項，則其應依法調查對納稅義務人有利事項  
12 之責任。

13 (六)、訴願決定以使用分區、使用執照使用別之分類、宿舍已編定  
14 門牌、宿舍與醫院本身事業用地分離等理由，認定原告醫護  
15 宿舍土地無土地稅減免規則第8條第1項第5款之適用，顯乏  
16 所據；私立醫院如於醫院所在地鄰近地區覓地興建醫護人員  
17 宿舍，該宿舍之使用分區及使用執照使用別之分類非必然係  
18 醫用，該土地亦有相當可能未能與醫院用地相鄰，且該宿舍  
19 應按所在地址另行編定門牌乃屬當然，被告以前揭理由認定  
20 醫護宿舍用地無土地稅減免規則第8條第1項第5款之適用，  
21 顯係基於與構成要件不相干之理由為其依據，查無任何法源  
22 依據，原處分誠有重大違誤，應予撤銷。

23 (七)、原處分認定原告所有坐落龜山區瑯坡段152地號等133筆土地  
24 不符土地稅減免規則第8條第1項第5款之規定，有違實質課  
25 稅原則，分述如下：

26 1.原告向核准使用宿舍之醫護人員每月收取之「租金」，顯  
27 然遠低於原告所在地一般租屋行情，核其「租金」之性  
28 質，經濟實質上僅係為維護宿舍基本運作所必要之所謂  
29 「宿舍使用費」或「宿舍維護費」性質，而與一般坊間房  
30 東出租房屋旨在獲取超額報酬者迥然不同。

- 01 2.原告向醫護人員每月收取之「租金」及「管理費」，扣除  
02 每月支出後呈現虧損，故「租金」及「管理費」經濟實質  
03 上係宿舍使用費，醫護人員僅繳納該費用以利原告維持宿  
04 舍之運作，原告對於醫護宿舍每月收入扣除維持宿舍運作  
05 之必要固定成本後呈現虧損，故醫護人員於經濟利益實質  
06 歸屬上已幾近「無償」使用，蓋渠等僅支付維護宿舍運作  
07 之必要成本，尚無另外對於「使用」支付超額利潤予原  
08 告，故經濟實質上誠屬「使用借貸」而非「租賃」，顯然  
09 不以營利為目的。
- 10 3.針對原告提供醫護、醫事及行政人員之員工宿舍用地，是  
11 否符合土地稅減免規則第8條第1項第5款之規定，財政部  
12 前曾於95年10月2日發函詢問行政院衛生署，行政院衛生  
13 署則於95年10月31日發函予原告，命原告提出說明後，始  
14 作成行政院衛生署96年2月2日函，亦足彰顯前揭實質課稅  
15 原則之內涵。
- 16 4.財政部95年10月2日台財稅字第09504761120號函對於原告  
17 醫護宿舍是否符合土地稅減免規則第8條第1項第5款減免  
18 地價稅之規定，既已發函詢問行政院衛生署，又行政院衛  
19 生署基於經濟實質等考量，併同醫院員工宿舍與醫療緊急  
20 救護作業之高度關聯等理由作成行政院衛生署96年2月2日  
21 函在案，肯認醫護、醫事及行政人員宿舍均符合土地稅減  
22 免規則第8條第1項第5款減免地價稅之規定。
- 23 5.被告未依據大法官釋字第420號、納稅者權利保護法以及  
24 行政程序法等相關規範揭櫫之「實質課稅原則」檢視原告  
25 地價稅之稅捐減免要件，核實認定原告提供醫護人員宿舍  
26 使用之經濟實質誠乃「使用借貸」而非「租賃」，顯然不  
27 以營利為目的，且醫院員工宿舍與緊急醫療照護作業具有  
28 高度關聯，又被告對於職務上已知對於原告有利之事項未  
29 詳予調查，訴願決定亦未說明不援引行政院衛生署96年2  
30 月2日函之理由，原處分及訴願決定均有重大違誤，應予  
31 撤銷。

01 (八)、財政部96年3月28日函顯然增加法律所無之限制，與法律保  
02 留原則有違，且私立學校員生宿舍用地全免地價稅，又企業  
03 或公營事業興建之勞工宿舍，其地價稅按優惠稅率計稅；原  
04 告屬醫療財團法人，其員工即醫護之宿舍依財政部說明竟不  
05 得減免地價稅，誠有違反課稅平等原則，亦顯然違反納稅者  
06 權利保護法第5條之規定。

07 (九)、原告所屬龜山區瑯坡段152地號等133筆土地因供醫護人員宿  
08 舍使用，前經被告機關依土地稅減免規則第8條第1項第5款  
09 免徵地價稅在案，已有多時，今被告機關突然認定上揭土地  
10 無土地稅減免規則第8條第1項第5款，有違信賴保護原則。

11 1.原告長年來信賴被告依土地稅減免規則第8條第1項第5款  
12 予以免徵地價稅之結果，且信賴行政院衛生署86年7月14  
13 日函、財政部86年7月24日函、行政院衛生署93年12月21  
14 日函、行政院衛生署96年2月2日函乃對於土地稅減免規則  
15 第8條第1項第5款減免土地稅要件之解釋函令，確實已有  
16 相當程度之信賴基礎。

17 2.被告雖又指出對於本件醫護員工宿舍無地價稅減免之適用  
18 乙節，被告前曾提以改制前桃園縣政府稅捐稽徵處96年4  
19 月9日桃稅土字第0960075334號函(下稱改制前桃園縣政府  
20 稅捐稽徵處96年4月9日號函)通知原告，對此原告否認曾  
21 接獲被告之通知；被告未能提出曾送達正式公文予原告之  
22 依據，則其據以主張原告有信賴不值得保護之情形，亦屬  
23 無據。

24 3.被告雖主張認定減免原因消滅而恢復按一般用地稅率課徵  
25 地價稅屬信賴保護原則無涉，惟地價稅是以「一年」認定  
26 「一次」為核課循環期間，亦即以每年為週期評估其經濟  
27 效益作為課稅之基礎，原告系爭133筆土地於本次補徵處  
28 分前歷年地價稅課徵時，既經被告歷年年度認為得以減免  
29 地價稅，而原告系爭133筆土地客觀狀況並無變動之情  
30 事，被告自不能在客觀狀態未變動之狀態下，追徵過往年  
31 度之地價稅，否則有違信賴保護原則。

01 (十)、系爭133筆土地醫護人員宿舍中，有相當高比例之居住者屬  
02 須配合原告所屬醫院安排輪班、值班或臨時調度之醫護人員，  
03 上下班時間均不固定，被告自應酌定比率予以減免地價  
04 稅：

05 1.原告醫護宿舍之居住者，大多係醫護、醫事及行政人員，  
06 在當今現代化醫療照護講求時效及隔離治療，各項急、重  
07 症照護均需於第一時間投入大量醫護、行政等人力，以96  
08 年1月9日以長庚院北字第016號函當時之時空背景為例，  
09 遭逢如SARS之傳染疾病，防疫期間絕非僅醫師、護理人力  
10 投入，尚需配合以其他醫事及行政人員提供物資調度等緊  
11 急支援，始竟其功，故原告不分職級類別提供醫院員工  
12 宿舍予醫護、醫事、行政人力，實係促進整個第一線緊急  
13 醫療照護鏈之必要措施，行政院衛生署96年2月2日函亦肯  
14 認之。

15 2.原告醫院如興建醫護員工宿舍，供一定人數之醫護人員集  
16 中居住於內，對於就近照護急、慢性病患以及必要時提供  
17 緊急照護之需，即能在最短時間內有效率地調派一定數量  
18 之人力提供相當程度之緊急醫療照護。此情形在SARS疫情  
19 期間即足彰顯；2015年八仙塵爆事件大量傷患湧入原告醫  
20 院，亦須仰賴前揭機制因應；當今COVID-19疫情盛行，原  
21 告醫院為更為彈性調派醫護人力，醫護人員宿舍即具有相  
22 當重要之功能，彰彰明甚。

23 3.基此，原告醫護宿舍內居住者，幾乎均係醫護、醫事及醫  
24 院行政人員，揆諸前揭說明，渠等居住之宿舍坐落之土  
25 地，應酌定比例減免地價稅；退步言之，縱認得減免地價  
26 稅之範圍，依被告之主張係限於「院長及值班醫護人員使  
27 用」，則醫護宿舍內之居住者，亦有相當高比例屬於須配  
28 合原告所屬醫院安排輪班、值班、臨時調度之醫護人員，  
29 自亦應酌定比例減免地價稅。

30 □、聲明：

31 1.原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

01 2.訴訟費用由被告負擔。

02 三、被告則以：

03 (一)、系爭133筆土地原有部分面積5萬723.79平方公尺免徵地價  
04 稅，嗣經被告查得系爭133筆土地為系爭地上建物，系爭地  
05 上建物供原告作一般醫護、醫事及行政人員之員工宿舍使  
06 用，核與土地稅減免規則第8條免徵地價稅規定不符，除○  
07 ○市○○區○○○○○村000號0樓、304號2樓、175號3樓、  
08 329號6樓、135號10樓、131號13樓，經桃園市政府住宅發展  
09 處及桃園市政府社會局通報被告，系爭地上建物有公益出租  
10 情形，部分面積應改按自用住宅用地稅率課徵地價稅，其餘  
11 應依土地稅法第14條、第16條及財政部96年3月28日函規  
12 定，改按一般用地稅率課徵地價稅，補徵原告106、107、10  
13 8、109及110年地價稅為2,178萬4,912元、2,045萬5,827  
14 元、2,048萬1,230元、2,037萬8,858元及2,036萬4,599元，  
15 依法並無不合。

16 (二)、原告主張其所有供一般醫護、醫事及行政人員之員工宿舍，  
17 有促進醫療照護品質之功能，應屬醫院本身醫療事業用地，  
18 而非以財政部96年3月28日函規定，將宿舍用地排除土地稅  
19 減免規則第8條第1項第5款免徵地價稅之範圍等語。按土地  
20 稅法第6條、土地稅減免規則第8條第1項第5款規定，系爭13  
21 3筆土地為林口特定區都市計畫內之第二種住宅區、綠化步  
22 道用地、保護區、道路用地、社會福利用地、鄰里公園用地  
23 及停車場用地，依其領有建物使用執照所載之使用類組有集  
24 合住宅、員工宿舍及單身員工宿舍，均已分別編訂門牌，供  
25 醫護人員及其眷屬等住宿使用，又與醫院本身事業用地分  
26 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  
27 之值班宿舍。另依原告提供眷屬宿舍管理辦法，宿舍入住對  
28 象除醫院員工及眷屬外，如長庚大學、長庚科技大學、長庚  
29 醫療科技股份有限公司及汎航通運股份有限公司之正式員工  
30 及其眷屬，均可申請，不限醫院值班醫護人員，且住宿者除  
31 支付租金外，如公共設施清潔、公用設備維修、公共用水、

01 公共用電等費用，均由住戶分擔，顯然採取使用者付費的原  
02 則，與事業用地由私立醫院管領、維護並負擔成本的本質，  
03 顯不相符；再參考宿舍平面配置圖(即長庚醫護社區平面  
04 圖)，社區內設有超商、候車亭、棒壘球場、籃球場、文康  
05 中心、國小、幼兒園等設施，供住宿員工及眷屬日常生活居  
06 住休憩使用，與私立醫院本身醫療事業用地有別。又依據財  
07 政部105年5月4日台財稅字第10400717060號令釋規定，土地  
08 稅減免規則第8條第1項第5款規定免徵地價稅之私立醫院，  
09 指醫療法設立之醫院，不包括依醫療法設立之診所、醫療財  
10 團法人(醫院、診所)附設之護理或其他機構，遑論獨立於  
11 醫院外作為醫護、醫事、行政人員之員工宿舍及提供醫院以  
12 外其他關係事業員工住居使用。參酌醫療法第12條第1項規  
13 定、醫療法第56條第1項規定，該員工宿舍既非醫院本身，  
14 更無提供醫療服務場所、或具備醫療服務所需設施，自無認  
15 屬私立醫院本身事業用地，此有本院110年度訴字第1502號  
16 判決可資參照。綜上，系爭地上建物作醫院或支援輔助企業  
17 等員工及眷屬宿舍使用，屬員工福利性質，與促進全民健  
18 康，增進社會福利之醫療照護工作無關，尚非醫院緊急救護  
19 之設施，系爭133筆土地自非屬醫療本身事業用地，依土地  
20 稅法第6條及財政部96年3月28日函規定，應無土地稅減免規  
21 則第8條第1項第5款免徵地價稅之適用，原告主張，核不足  
22 採。被告除地上建物有公益出租情形之部分土地面積按自用  
23 住宅用地稅率課徵地價稅外，餘面積依土地稅法第16條規定  
24 按一般用地稅率課徵地價稅，洵屬有據。原核定補徵106至1  
25 10年地價稅合計1億346萬5,426元並無不合，應予維持。

26 (三)、被告查核系爭133筆土地有無土地稅減免規則第8條第1項第5  
27 款之適用，仍考量土地實際使用情況，並從私立醫院的主要  
28 功能與目的出發，尚非僅形式上為私立醫院所有均得免徵地  
29 價稅，應以備有適當醫療服務設施、部門及人員，提供醫療  
30 服務的場所，始認定為私立醫院醫療本身事業用地，縱使原  
31 告認為醫護宿舍具間接幫助醫療事業運作之功能，仍與醫院

01 本身有別，難認屬醫療本身事業用地，且土地稅減免規則之  
02 訂定，使得私有土地享有地價稅減免優惠，乃屬例外規定，  
03 自不宜從寬解釋。土地稅減免規則既將私立學校與醫療事業  
04 用地之減免標準分列不同項次，並以土地稅法第17條第2項  
05 另訂企業或公營事業興建之勞工宿舍，其事業性質有所區  
06 別，醫療事業用地之減免範圍自不得比附援引第1款規定及  
07 土地稅法第17條第2項規定減免員工宿舍用地之地價稅。

08 (四)、地價稅為稅捐稽徵機關依稅籍底冊核定課徵之稅捐，依稅捐  
09 稽徵法第21條規定，其核課期間為5年，於核課期間內另發  
10 現應徵之稅捐，仍得依法補徵。復依土地稅減免規則第24條  
11 1項規定，已明定減免原因消滅，自次年(期)恢復徵收，故  
12 被告曾核准系爭133筆土地免徵地價稅，如因不符減免條件  
13 而恢復按一般用地稅率課徵地價稅，被告為依法徵收補稅，  
14 自與信賴保護原則無涉。

15 (五)、改制前行政院衛生署93年12月21日號函及行政院衛生署96年  
16 2月2日函之說明，未為財政部所採納，財政部96年3月28日  
17 函，原告所有供醫護、醫事及行政人員之員工宿舍用地，應  
18 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  
19 用。被告亦以改制前桃園縣政府稅捐稽徵處96年4月9日函將  
20 此結果通知原告，原告仍誤以為系爭員工宿舍用地應免徵地  
21 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  
22 情形。此亦經本院110年度訴字第1502號及111年度訴字第54  
23 4號判決，原告主張不可採。

24 (六)、系爭133筆土地是否有財政部86年7月24日函適用？

25 1.財政部86年7月24日函有關「財團法人醫院供院長及值班醫  
26 護人員使用之宿舍用地」，係於醫院鄰近地區覓地興建醫護  
27 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  
28 工作，性質上為醫院院區之延伸。

29 2.又依醫療法第59條規定，醫院於診療時間外指派醫師值班，  
30 以照顧住院及急診病人，故原告所述其醫院醫療大樓內值班  
31 室供第一線值班醫師休息符合之區域，其性質同於該函釋所

01 述之值班醫護宿舍。至於原告興建長庚醫護社區供第二線、  
02 第三線值班醫師居住縮短通勤時間，使醫護、醫技、行政人  
03 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  
04 護工作無關，故無適用該函釋規定甚明。

05 (七)、系爭133筆土地是否屬於醫院本身事業用地？

06 1.改制前行政院衛生署86年7月14日函，醫護員工值班宿舍，  
07 有利於醫護人員對於醫院設立目的相關醫療照護工作之遂  
08 行，與前揭財政部86年7月24日函認屬醫院本身事業用地並  
09 依土地稅減免規則第8條第1項第5款規定免稅，兩者見解相  
10 同，而系爭133筆土地使用情形與「醫護員工值班宿舍」並  
11 不相同，自不能比附援引。依醫療法第5條第2項規定，醫療  
12 財團法人係以從事醫療事業「辦理醫療機構」為目的，同法  
13 第2條及第12條第1項規定，醫療機構係供醫師執行醫療業務  
14 之機構，其中設有病房收治病人者為醫院，又醫療法第56條  
15 第1項規定，醫療機構應依其提供服務之性質，具備適當之  
16 醫療服務所需設施，系爭員工宿舍既非醫院本身更無提供醫  
17 療服務所需設施，其非屬醫院本身事業用地甚明。改制前行  
18 政院衛生署93年12月21日號函及行政院衛生署96年2月2日函  
19 之說明，未為財政部所採納，財政部96年3月28日函規定，  
20 原告所有供醫護、醫事及行政人員之員工宿舍用地，應無土  
21 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，並  
22 無不合。

23 2.系爭133筆土地採使用者付費原則，均由住戶分擔公共設施  
24 清潔、公用設施維修、公共用水、公共用電等支出，顯與醫  
25 院自行管領、維護並負擔成本，為本身事業用地之本質不  
26 符，即便原告主張出借供醫護人員住宿使用，收取遠低於市  
27 場租金行情之「使用費」，亦僅屬照顧員工福利性質，與土  
28 地稅法第6條明定為增進社會福利有別。按土地稅法第14條  
29 規定可知，原則應課徵地價稅，免徵地價稅屬例外規定，不  
30 應擴張解釋。

01 (八)、系爭員工宿舍用地歷年免徵地價稅是否有信賴保護原則之適  
02 用？

03 1.地價稅為稅捐稽徵機關依稅籍底冊核定課徵之稅捐，依稅捐  
04 稽徵法第21條規定，其核課期間為5年，於核課期間內另發  
05 現應徵之稅捐，仍得依法補徵。復依土地稅減免規則第24條  
06 1項規定，已明定減免原因消滅，自次年(期)恢復徵收，故  
07 被告曾核准系爭133筆土地免徵地價稅，如因不符減免條件  
08 而恢復按一般用地稅率課徵地價稅，被告為依法徵收補稅，  
09 自與信賴保護原則無涉。

10 2.改制前行政院衛生署93年12月21日函及行政院衛生署96年2  
11 月2日函之說明，未為財政部所採納，財政部96年3月28日函  
12 規定，原告所有供醫護、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。被告亦以改制前桃園縣政府稅捐稽徵處96年4月9日函將  
15 此結果通知原告，原告仍誤以為系爭133筆土地應免徵地價  
16 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  
17 形。此亦經本院110年度訴字第1502號及111年度訴字第544  
18 號判決，原告主張不可採。

19 (九)、經事業主管機關核准設立之私立醫院、捐血機構、社會救濟  
20 慈善及其他為促進公眾利益，不以營利為目的，且不以同  
21 業、同鄉、同學、宗親成員或其他特定之人等為主要受益對  
22 象之事業，其本身事業用地，全免。但為促進公眾利益之事  
23 業，經由當地主管稽徵機關報經直轄市、縣(市)主管機關  
24 核准免徵者外，其餘應以辦妥財團法人登記，或係辦妥登記  
25 之財團法人所興辦，且其用地為該財團法人所有者為限。

26 聲明：

27 1.駁回原告之訴。

28 2.訴訟費用由原告負擔。

29 四、本院之判斷：

30 (一)本件爭執及無爭執事項。

01 1.被告以系爭133筆土地因部分具公益出租之情形，部分面  
02 積得依桃園市社會住宅興辦與公益出租人出租房屋減免地  
03 價稅及房屋稅自治條例第11條規定，按自用住宅用地稅率  
04 課徵地價稅外，其餘面積與土地稅減免規則第8條第1項第  
05 5款規定不符，應按一般用地稅率課徵地價稅，被告核定  
06 補徵原告106年、107年、108年、109年及110年地價稅，  
07 分別為2,178萬4,912元、2,045萬5,827元、2,048萬1,230  
08 元、2,037萬8,858元及2,036萬4,599元，合計1億346萬5,  
09 426元。原告不服，訴稱系爭133筆土地無論是否公益出  
10 租，均與土地稅減免規則第8條第1項第5款規定相符，均  
11 應免稅。

12 2.然經本院闡明；兩造的爭點是否有土地稅減免規則第8條  
13 第1項第5款規定之適用，原告主張133筆土地均應適用而  
14 予免徵地價稅。被告抗辯133筆土地均應課徵千分之55稅  
15 率，但符合公益出租的部分依千分之2稅率計算，及關於  
16 被告陳報之數據、面積、計算結果，兩造有何意見？原告  
17 稱全部（包括公益出租的部分）都應該適用免徵地價稅的  
18 規定，被告排除醫護、醫事及行政人員的員工宿舍適用免  
19 徵地價稅規定，已違反法律保留原則及信賴保護原則，亦  
20 違反課稅平等原則。至於被告計算式的部分，原告沒有意  
21 見，被告沒有其他補充（參本院卷p250-p251）。

22 兩造的爭點是否有土地稅減免規則第8條第1項第5款規定  
23 之適用，也包括系爭員工宿舍用地是否屬於醫院本身事業  
24 用地？系爭員工宿舍用地是否有財政部86年7月24日台財  
25 稅第860439999號函釋適用？及系爭員工宿舍用地歷年免  
26 徵地價稅，是否有信賴保護原則之適用？

27 (二)本案應適用之法規。

28 1.土地稅減免規則第8條第1項第5款，私有土地減免地價稅  
29 或田賦之標準如下：五、經事業主管機關核准設立之私立  
30 醫院、捐血機構、社會救濟慈善及其他為促進公眾利益，  
31 不以營利為目的，且不以同業、同鄉、同學、宗親成員或

01 其他特定之人等為主要受益對象之事業，其本身事業用  
02 地，全免。但為促進公眾利益之事業，經由當地主管稽徵  
03 機關報經直轄市、縣（市）主管機關核准免徵者外，其餘  
04 應以辦妥財團法人登記，或係辦妥登記之財團法人所興  
05 辦，且其用地為該財團法人所有者為限。

06 ①土地稅減免規則是依據土地稅法第6條及平均地權條例  
07 第25條規定訂定之。土地稅法第6條，為發展經濟，促  
08 進土地利用，增進社會福利，對於國防、政府機關、公  
09 共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給  
10 水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事  
11 業及合理之自用住宅等所使用之土地，及重劃、墾荒、  
12 改良土地者，得予適當之減免；其減免標準及程序，由  
13 行政院定之。平均地權條例第25條，供國防、政府機  
14 關、公共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水  
15 利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或  
16 公益事業等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地  
17 者，其地價稅或田賦得予適當之減免；減免標準與程  
18 序，由行政院定之。

19 ②針對醫療事業所使用之土地，其地價稅或田賦得予適當  
20 之減免；減免標準與程序，由行政院定之。因此，審查  
21 之重心，一為醫療事業所使用之土地，二為其地價稅賦  
22 得予適當之減免。是以、私立醫院及其他為促進公眾利  
23 益，不以營利為目的，且不以特定之人等為主要受益對  
24 象之事業，其本身事業用地，全免。本案其節，就土地  
25 稅減免規則第8條第1項第5款，限於醫療事業所使用之  
26 本身事業用地，免稅。

27 2. 醫療法第2條，本法所稱醫療機構，係指供醫師執行醫療  
28 業務之機構。第12條，醫療機構設有病房收治病者為醫  
29 院，僅應門診者為診所；非以直接診治病人為目的而辦理  
30 醫療業務之機構為其他醫療機構。前項診所得設置九張以  
31 下之觀察病床；婦產科診所，得依醫療業務需要設置十張

01 以下產科病床。醫療機構之類別與各類醫療機構應設置之  
02 服務設施、人員及診療科別設置條件等之設置標準，由中  
03 央主管機關定之。第5條第2項，本法所稱醫療財團法人，  
04 係指以從事醫療事業辦理醫療機構為目的，由捐助人捐助  
05 一定財產，經中央主管機關許可並向法院登記之財團法  
06 人。第56條第1項，醫療機構應依其提供服務之性質，具  
07 備適當之醫療場所及安全設施。第59條，醫院於診療時間  
08 外，應依其規模及業務需要，指派適當人數之醫師值班，  
09 以照顧住院及急診病人。

10 (三)爭執之釐清。

11 1. 系爭133筆土地是否有財政部86年7月24日函適用？是否屬  
12 於醫院本身事業用地？

13 ①本院認同被告所稱財政部86年7月24日函有關「財團法  
14 人醫院供院長及值班醫護人員使用之宿舍用地」，係於  
15 醫院鄰近地區覓地興建醫護員工值班宿舍用地，供值班  
16 醫護人員及時提供緊急醫療照護工作，性質上為醫院院  
17 區之延伸。依醫療法第59條規定，醫院於診療時間外指  
18 派醫師值班，以照顧住院及急診病人，故原告所述其醫  
19 院醫療大樓內值班室供第一線值班醫師休息符合之區  
20 域，其性質同於該函釋所述之值班醫護宿舍。至於原告  
21 興建長庚醫護社區供第二線、第三線值班醫師居住縮短  
22 通勤時間，使醫護、醫技、行政人員有充足之休息時  
23 間，與一般員工宿舍無異且與緊急醫療照護工作無關，  
24 故無適用該函釋規定甚明。

25 ②雖財政部95年10月2日函詢行政院衛生署「原告提供醫  
26 護、醫事及行政人員之員工宿舍用地，是否符合土地稅  
27 減免規則第8條第1項第5款之規定」之內容，函詢回覆  
28 過程中，曾由行政院衛生署命原告提出相關說明，行政  
29 院衛生署96年2月2日衛署醫字第0960003540號函署回  
30 覆；【說明一(略)。二、所詢財團法人長庚紀念醫院所  
31 有提供醫護、醫事及行政人員之員工宿舍用地，是否符

01 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  
03 屬醫療服務之必要設施，爰其用地屬其法人事業用地，  
04 應無疑義。又該法人現為本署所管醫療財團法人，應符  
05 合前開規定所稱之醫療財團法人。三、複查醫療照護工  
06 作之遂行，端賴醫護、醫事及行政人員三者密切配合，  
07 方足以達成必要之醫療品質要求，又醫療機構提供員工  
08 宿舍，實有促進。醫療照護品質功能，至有關收費乙  
09 節，爰非以營利為目的，且不以同業、同鄉、同學、宗  
10 親成員或其他特定人為主要受益對象，應屬員工福利性  
11 質；是以，其所需之土地，為事業所需，似應適用前開  
12 免徵地價稅之規定。…（略）…】。

13 ③然而，針對財政部95年10月2日函詢行政院衛生署，而  
14 該署96年2月2日回覆其所需之土地為事業所需，似應適  
15 用前開免徵地價稅之規定。財政部96年3月28日函仍認  
16 為「供醫護、醫事及行政人員之員工宿舍用地均一律無  
17 法免徵地價稅」與財政部86年7月24日函係認為「院長  
18 及值班醫護人員使用之宿舍用地」免徵地價稅，二者並  
19 無衝突，供醫護、醫事及行政人員之員工宿舍用地並非  
20 醫療事業所使用之本身事業用地，而院長及值班醫護人  
21 員使用之宿舍用地。是以、私立醫院其本身事業用地，  
22 就土地稅減免規則第8條第1項第5款，限於醫療事業所  
23 使用之本身事業用地應予免稅，當無疑義。

24 ④至於，原告稱訴願決定財政部86年7月24日函係認為  
25 「院長及值班醫護人員使用之宿舍用地」免徵地價稅，  
26 財政部96年3月28日函則係認為「供醫護、醫事及行政  
27 人員之員工宿舍用地均一律無法免徵地價稅」，「院長  
28 及值班醫護人員」均屬「醫護、醫事及行政人員」之範  
29 圍，訴願決定同時引用前揭二函釋作為論述基礎，即顯  
30 然矛盾，存有違誤，應予撤銷云云。經查土地稅減免規  
31 則第8條第1項第5款，限於醫療事業所使用之本身事業

01 用地應予免稅，其中院長及值班醫護人員使用之宿舍用  
02 地是醫療事業所使用之本身事業用地，因為這些宿舍都  
03 是值班人員的宿舍，而院長在實際觀察點而言只要尚留  
04 在醫院(這個醫療事業的範圍內)，隨時都處於值班的狀  
05 態中，這是值班的概念所導致，這也是最少應備齊之人  
06 力；如此才能符合醫療法第59條，醫院於診療時間外，  
07 應依其規模及業務需要，指派適當人數之醫師值班，以  
08 照顧住院及急診病人。而供醫護、醫事及行政人員之員  
09 工宿舍用地，並非值班之概念，二者不同急需性及基礎  
10 配置性不同，無法免稅，亦屬當然。訴願決定以財政部  
11 86年7月24日函係認為「院長及值班醫護人員使用之宿  
12 舍用地」免徵地價稅，財政部96年3月28日函則係認為  
13 「供醫護、醫事及行政人員之員工宿舍用地均一律無法  
14 免徵地價稅」並列為依據，自屬有據。

15 ⑤依據醫療法第5條第2項規定，醫療財團法人係以從事醫  
16 療事業「辦理醫療機構」為目的，同法第2條及第12條  
17 第1項規定，醫療機構係供醫師執行醫療業務之機構，  
18 其中設有病房收治病者為醫院，又醫療法第56條第1  
19 項規定，醫療機構應依其提供服務之性質，具備適當之  
20 醫療服務所需設施，原告提供醫護、醫事及行政人員之  
21 員工宿舍用地，是否符合土地稅減免規則第8條第1項第  
22 5款之規定，由其功能而言，並非醫院本身事業用地，  
23 也不是提供醫療服務的場所所需的用地，自不符合醫院  
24 本身事業用地之判准。改制前行政院衛生署93年12月21  
25 日衛署醫字第0930216833號及96年2月2日衛署醫字第09  
26 60003540號函之說明，未為財政部所採納，財政部96年  
27 3月28日台財稅字第09604720200號函釋規定，原告所有  
28 供醫護、醫事及行政人員之員工宿舍用地，應無土地稅  
29 減免規則第8條第1項第5款免徵地價稅規定之適用，應  
30 屬有據。

01 2.系爭員工宿舍用地歷年免徵地價稅是否有信賴保護原則之  
02 適用？

03 ①財政部95年10月2日函詢行政院衛生署「原告提供醫  
04 護、醫事及行政人員之員工宿舍用地，是否符合土地稅  
05 減免規則第8條第1項第5款之規定」之內容，函詢回覆  
06 過程中，曾由行政院衛生署命原告提出相關說明，行政  
07 院衛生署96年2月2日衛署醫字第0960003540號函署回覆  
08 略以，其所需之土地，為事業所需，似應適用前開免徵  
09 地價稅之規定。然而，針對財政部95年10月2日函詢行  
10 政院衛生署，而該署96年2月2日回覆其所需之土地為事  
11 業所需，似應適用前開免徵地價稅之規定。財政部96年  
12 3月28日函仍認為「供醫護、醫事及行政人員之員工宿  
13 舍用地均一律無法免徵地價稅」與財政部86年7月24日  
14 函係認為「院長及值班醫護人員使用之宿舍用地」免徵  
15 地價稅，二者並無衝突，供醫護、醫事及行政人員之員  
16 工宿舍用地並非醫療事業所使用之本身事業用地，而院  
17 長及值班醫護人員使用之宿舍用地。是以、私立醫院其  
18 本身事業用地，就土地稅減免規則第8條第1項第5款，  
19 限於醫療事業所使用之本身事業用地應予免稅，當無疑  
20 義。

21 ②上揭96年2月2日衛署醫字第0960003540號函之說明，未  
22 為財政部所採納，財政部96年3月28日台財稅字第09604  
23 720200號函釋規定，原告所有供醫護、醫事及行政人員  
24 之員工宿舍用地，應無土地稅減免規則第8條第1項第5  
25 款免徵地價稅規定之適用。被告亦以改制前桃園縣政府  
26 稅捐稽徵處96年4月9日桃稅土字第0960075334號函將此  
27 結果通知原告，原告仍誤以為系爭員工宿舍用地應免徵  
28 地價稅，顯有行政程序法第119條第3款規定信賴不值得  
29 保護之情形。而本院110年度訴字第1502號及111年度訴  
30 字第544號判決亦為同一判斷，原告所稱當無足憑。

31 3.其他相關說明。

01 ①系爭員工宿舍用地，採使用者付費原則，均由住戶分擔  
02 公共設施清潔、公用設施維修、公共用水、公共用電等  
03 支出，顯與醫院自行管領、維護並負擔成本，為本身事  
04 業用地之本質不符，即便原告主張出借供醫護人員住宿  
05 使用，收取遠低於市場租金行情之「使用費」，亦僅屬  
06 照顧員工福利性質，與土地稅法第6條明定為增進社會  
07 福利有別。按土地稅法第14條規定可知，原則應課徵地  
08 價稅，免徵地價稅屬例外規定，不應擴張解釋。

09 ②關於，原告另稱，醫護人員宿舍中，有相當高比例之居  
10 住者屬須配合原告所屬醫院安排輪班、值班或臨時調度  
11 之醫護人員，上下班時間均不固定，被告自應酌定比率  
12 予以減免地價稅云云。經查這是性質上的不符合(不符  
13 合值班當勤之意義)，而非程度上的不同；這是定性的  
14 問題(是常態下最基礎之人力，值班人員所需要的宿舍  
15 用地)，而不是比例上的問題，原告主張，自無足採，  
16 併此敘明。

17 (四)從而，原處分，並無違法，訴願決定予以維持，核無不合。

18 原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。兩造其餘攻擊防禦方  
19 法，經審酌均不影響結論，爰不一一論述，就此敘明。

20 五、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第  
21 1項前段，判決如主文。

22 中 華 民 國 113 年 6 月 20 日

23 審判長法官 陳心弘

24 法官 畢乃俊

25 法官 鄭凱文

26 一、上為正本係照原本作成。

27 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  
28 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內  
29 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，  
30 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  
31 繕本）。

01 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，  
02 逕以裁定駁回。

03 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  
04 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不  
05 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。  
06

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。	

07 中 華 民 國 113 年 6 月 20 日

08 書記官 吳芳靜

