

裁判字號：臺中高等行政法院 97 年度訴字第 179 號 行政判決

裁判日期：民國 97 年 07 月 23 日

案由摘要：房屋稅

臺中高等行政法院判決

97 年度訴字第 179 號

97 年 7 月 16 日辯論終結

原 告 財團法人佛教慈○綜合醫院

代 表 人 釋○嚴

訴訟代理人 聶齊桓 律師

被 告 臺中縣地方稅務局

代 表 人 沈○安

訴訟代理人 林○玉

呂○欣

上列當事人間因房屋稅事件，原告不服台中縣政府中華民國 97 年 3 月 20 日府訴委字第 0970076867 號訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

訴願決定、復查決定及原核定處分關於 96 年房屋稅新臺幣壹佰叁拾萬零伍佰玖拾玖元部分均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：緣原告所有坐落○○鄉○○村○○路 1 段 36 號房屋，經台中縣政府核發 府工建使字第 3505 號使用執照，核定房屋現值新台幣（下同）3,749,400 元，課稅總面積 1,620.8 平方公尺，並自 96 年 1 月起課，其中 533 平方公尺現作醫院使用，按非住家非營業用稅率課徵，其餘面積 1,087.8 平方公尺供防空避難室使用而核定免徵房屋稅，合計課徵該址 96 年房屋稅計 14,346 元。另坐落○○鄉○○村○○路 1 段 66 號房屋，經台中縣政府核發 府工建使字第 2203 號使用執照，核定房屋現值 128,642,300 元，課稅總面積 30,577.1 平方公尺，並自 96 年 1 月起課，原均按非住家非營業用稅率課徵，嗣被告查得其中 24 平方公尺設有美德耐股份有限公司潭子慈○門市部，係供營業使用，而改按營業用稅率課徵（自 96 年

6 月份改課），其餘面積 30,553.1 平方公尺供醫院使用，仍按非住家非營業用稅率課徵，核課該址 96 年房屋稅計 1,286,507 元。原告均不服，申經復查未獲變更，提起訴願遞遭駁回，遂就 96 年房屋稅 1,300,599 元部分（原告就上開供營業使用面積 24 平方公尺，核課房屋稅 254 元部分，不再爭執），提起本件行政訴訟。

二、兩造聲明：

(一)原告聲明求為判決：訴願決定、復查決定及原處分關於 96 年房屋稅 1,300,599 元部分均撤銷。

(二)被告聲明求為判決：駁回原告之訴。

三、原告起訴意旨略以：

(一)原告係由財團法人中華民國佛教慈○慈善事業基金會（下稱慈○基金會）捐助成立，非以營利為目的，而以提供醫療之慈善救濟服務為目的之公益財團法人。原告之設立係出於證嚴法師慈善救濟之動機，以原告醫院為據點，建立志工體系，致力於偏遠、人口稀少地區之醫療救濟，並設立國際骨髓捐贈資料庫，足證原告非以經濟效益或賺錢為目的，而係以慈善救濟之心，冀使偏遠貧苦地區仍能享有經濟發達地區相同之優質醫療服務。是原告經營 20 餘年來，均處於虧損狀態，原告各分院歷年來均仰賴慈○基金會鉅額之金錢資助，竭力從事慈善救濟。故主管機關行政院衛生署以 76 年 7 月 4 日衛署醫字第 675199 號函證明原告係非以營利為目的之財團法人，花蓮稅捐稽徵處亦以 76 年 10 月 15 日花稅法字第 616037 復查決定書核予免徵房屋稅，又原告捐助章程第 3 條、台灣花蓮地方法院核發之原告法人登記證書之目的欄均載明慈善救濟之設立宗旨，均足表徵原告係慈善救濟事業，與房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款相合。

(二)被告雖辯以原告未向內政部登記為救濟事業等語，惟：(1)房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款規定，並未明定私立慈善救濟事業之「立案」主管機關專指內政部，原告只要完成財團法人登記立案並有從事慈善醫療救濟服務之目的與事實，自應被認定為「經主管機關核准立案之私立慈善救濟事業」，被告增加法律所無之限制，參照釋字第 478、530 號解釋意旨，有

違憲法第 19 條之租稅法律主義及行政程序法第 4 條、第 8 條規定。(2)至被告於復查決定書中主張實質課稅原則乙節，按依憲法第 19 條、釋字第 217、420、496 號解釋意旨，實質課稅原則之適用需考量立法目的及納稅人有惡意規避法律之情形，觀之原告本院及大林分院分別於 79 年及 89 年於成立時，即依法申請免徵房屋稅並獲核可，且該原則除於 85 年所得稅法修法於第 66 條之 8 列入明文外，衡諸相關稅法並無明文，亦非憲法或行政法之原則，被告動輒引用，似有違反租稅法律主義之嫌。(3)非營利組織從事公益事務，具有輔助政府支出的功能，政府應減免其稅捐。是慈善救濟之事業非以形式附設為要，而以其是否從事醫療慈善救濟之公益服務行為實質審查，此即房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款所稱「經主管機關核准立案之私立慈善救濟事業」之真義。依原告捐助章程第 8、19 及 20 條意旨，原告之董事須經由慈○基金會推薦聘任，決算之結餘提存充實原告基金 50%餘得撥充社會慈善救濟事業，因故解散時剩餘財產應歸屬原告所在地之地方自治團體或政府主管機關指定之慈善公益團體，自符合租稅減免之要件。(4)依被告援引之財政部 71 年 12 月 8 日台財稅第 38854 號及台灣省稅務局 68 年 5 月 14 日稅三字第 34478 號函意旨，醫事財團法人是否適用房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款免稅規定，應視其是否有從事慈善救濟事業之實質為斷，被告主張從事公益之醫事財團法人係以登記在內政部為要件，始能符合房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款之規定，其解釋即逾越法律授權。(5)被告另引以財政部 64 年 11 月 4 日台財稅第 37824 號函，然依據該函意旨，並未要求應向內政部立案，而僅須要完成財團法人登記即可，原告確已完成財團法人登記，故該函不足支持被告所稱應向內政部立案之論據。且由該函釋可知，財政部認為基督教附設醫院符合「業經立案之私立慈善救濟事業」之要件，然基督教會是宗教團體，係向內政部民政司登記成立之宗教財團法人，性質上不是慈善救濟事業，而慈○基金會是向內政部社會司登記，是社會福利事業之財團法人。則豈有未另行登記成立法人的附設醫院（宗教團體之附設醫院）遭被告認定是業經立案的慈善救濟事業，反而經慈○

基金會（慈善救濟性質之社會福利事業法人）捐助登記成立另一法人，且有醫療法第 38 條第 2 項、第 46 條為法律依據的原告，反而是未經立案？(6)依醫療法第 46 條規定，立法者已將醫療財團法人定位為具有慈善救濟性質之財團法人，並由中央主管機關即行政院衛生署直接監督管理醫療財團法人有關「醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項」之慈善救濟事業，且擇優獎勵。醫療法係特別法，自醫療法制定頒布後，醫療財團法人踐行其慈善救濟本質時，顯非交由內政部立案監督管理。且依同法第 5、11 條規定，醫療財團法人必須經行政院衛生署許可設立，並向法院登記，無從重複向內政部立案，又依同法第 38 條第 2 項規定，醫療財團法人仍得享有房屋稅之減免，倘將房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款之「立案」解釋為必須向內政部立案，則所有醫療財團法人均無法符合免徵要件，醫療法第 38 條第 2 項規定豈非形同具文？再依近日行政院院會通過之「財團法人法草案」第 1 條、第 3 條第 2 項規定及其立法理由，財團法人醫院應受醫療法專門規範，而事涉多數目的主管機關者，僅須向主要目的事業主管機關設立登記即可。是慈善救濟事業之醫院僅須向行政院衛生署立案即可，殊無向內政部立案之法理。(7)依內政部 96 年 10 月 2 日內授中社字第 0960015743 號、96 年 12 月 17 日內授中社字第 0960018943 號及衛生署 96 年 12 月 5 日衛署醫字第 096 0053851 號函，內政部已表明是否屬慈善救濟事業，應由醫療財團法人之主管機關衛生署認定，且有關慈善救濟事業之型態、範圍及其設立之法令依據與認定標準，內政部相關法規並未加以規範，並自認係社會福利事業主管機關，而非慈善救濟事業主管機關，而衛生署亦已行使職權明白認定慈○醫院係慈善救濟事業。以上足證被告所辯內政部係慈善救濟事業之主管機關等語，毫無法律依據。(8)檢附台北高等行政法院 97 年 6 月 19 日 96 年度訴字第 2546 號判決（原告台北分院 94 及 95 年度房屋稅案件）供參。

- (三)被告復辯以原告向病患收費，非慈善事業等語，按原告之收費標準與型態均遵守法令規定，被告以之認定原告非屬慈善救濟醫院，且將受費差異作為房屋稅免徵的負擔條件，已違

反論理原則、依法行政原則及授權基礎之遵守。醫院不能拒絕病患，有經濟能力之病患到院診治，不能因其不需救濟而予拒收，亦不能因而給予免費醫療。況依財政部 64 年 12 月 19 日台財稅字第 38987 號及 64 年 11 月 4 日台財稅第 37824 號函意旨，亦認定教會附設醫院係符合房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款之慈善救濟事業，然教會附設醫院一樣依法收費，與原告並無不同，豈得謂教會附設醫院收費是慈善救濟事業，而原告收費就不是慈善救濟事業？且同樣有收費之醫院有國立台灣大學醫學院附設醫院等諸多醫院，財政部及稅捐機關能將前開學校附設醫院之「醫院房屋」包括開刀房，解釋為是學校辦公使用，符合房屋稅條例第 15 條第 1 項第 1 款之免徵要件，就原告慈○醫院何以偏要從嚴解釋？原告同係醫院卻不能免徵，在法律解釋上、課稅徵收上均顯失公平。

- (四)依行政程序法第 117 條規定，原告於 89 年申請免稅時即以獨立醫療財團法人資料送審，被告亦依法完成審查，核予免稅通知，難謂有行政處分違法之構成條件。縱使被告認為係行政處分本身錯誤，惟原告所受免稅授益處分並無同法第 119 條規範信賴不值得保護各款情形之一，故依同法第 117 條第 1 項第 2 款規定，被告不得撤銷原告之授益行政處分。退萬步言，原告如同意被告之撤銷，原告對於被告所為之撤銷處分，基於信賴保護利益，亦得請求相當之補償。另財政部曾以 92 年 3 月 21 日以台財稅字第 0920451438 號函詢衛生署略以：「為研議財團法人醫院房屋稅徵免需要，轉惠知財團法人醫院提供落實社會福利慈善事業之推動，所用於醫療救濟及其他慈善救濟支出項目，又馬偕醫院，慈○綜合醫院．．．。」等語，依該函意旨，稅捐徵收之上級主管機關財政部如認原告不符合房稅免徵要件，即屬已知有撤銷原因，則被告撤銷原告之授益行政處分，已逾撤銷權行使之 2 年除斥期間，具重大明顯瑕疵，應為無效之行政處分。又財政部如認原告符合房稅免徵要件，則下級機關之認定不容與上級機關之認定抵觸，被告所為抵觸上級機關認定之行政處分，即屬無效之行政處分。且依衛生署 92 年 4 月 4 日衛署醫字第 0920202773 號函覆內容，已認定原告合於救濟事業之規定。財政部函詢

後，若未進而要求所屬稅捐稽徵處追補原告房屋稅，足認其同意衛生署之見解，被告實不應為原處分至明。又被告之解釋既與衛生署不同，衛生署之位階又較被告為高，被告實宜先依司法院大法官審理案件法第7條第1項第1款之規定，聲請大法官會議統一解釋等語。

四、被告答辯意旨略以：按房屋稅條例第15條第1項第2款規定，業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋，免徵房屋稅。依此規定，慈善救濟事業供辦理事業所使用之自有房屋，免徵房屋稅者，須具備三項要件：1.必需經慈善救濟事業主管機關許可設立者，2.完成財團法人之登記者，3.不以營利為目的，三者缺一，即不得享有免徵房屋稅之優待。又關於弱勢族群等之照護及社會福利服務等事業項目，按志願服務法第4條、社會福利法第3條、老人福利法第3條及身心障礙者權益保障法第2條規定：「本法所稱主管機關：在中央為內政部；在直轄市為直轄縣市政府；在縣（市）為縣（市）政府。」又房屋稅條例第15條第1項第2款原係依已廢止之社會救濟法所訂定，而廢止前該法規定社會慈善救濟事業之主管機關為內政部。依原告提示之法人登記證明書所載，其為經行政院衛生署許可設立之醫療財團法人，且原告並未提出其業已向主管機關申辦慈善救濟事業之立案資料，僅就其提出之法人登記書影本及其自身章程所載，難謂其合於房屋稅條例第15條第1項第2款規定免徵房屋稅所定要件。另依該法人登記證明書及「財團法人佛教慈○綜合醫院捐助章程」第5條所載，原告係由慈○基金會捐助成立，該基金會雖為內政部核准立案之私立慈善救濟事業，惟原告並非該基金會之附設醫院，兩者為各自單獨成立之財團法人，當無房屋稅條例第15條第1項第2款免徵房屋稅規定之適用。又依民法所為之法人登記，於依民法所定之要件齊備時，即得聲請登記，登記機關亦僅就是否合於民法所規定之要件為形式上之審查，與房屋稅條例明定合於免稅條件之財團法人，需經私立慈善救濟事業主管機關立案者，二者之目的、要件並非相同。是被告以原告之系爭房屋不合於免稅要件，依據房屋稅

條例規定，依查得資料核定其房屋現值，課徵房屋稅，係依據法律規定所為之認定，並無增加法律所無之限制。至原告所提財政部 92 年 3 月 21 日台財稅字第 0920451438 號函，係財政部對「財團法人醫院房屋稅徵免事宜」函請行政院衛生署提供資料，另行政院衛生署以 92 年 4 月 4 日衛署醫字第 0920202773 號函復之意見，迄未經財政部作成函釋，自不得以為系爭房屋免徵房屋稅之依據。且關於上開管轄權之爭議，亦應由共同上級機關即行政院決定之等語。

五、本件兩造之爭點為：原告主張系爭房屋（除上開 24 平方公尺供美德耐股份有限公司營業使用外）符合房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款所定「業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」之要件，而應免徵房屋稅；被告則以原告並非經內政部立案之私立慈善救濟事業，不符房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款所定免徵房屋稅之要件等語置辯。

六、按「房屋稅之徵收，依本條例之規定；本條例未規定者，依其他有關法律之規定。」、「房屋稅依房屋現值，按左列稅率課徵之：．．．非住家用房屋，其為營業用者，最低不得少於其房屋現值 3%，最高不得超過 5%。其為私人醫院、診所、自由職業事務所及人民團體等非營業用者，最低不得少於其房屋現值百分之 1.5%，最高不得超過百分之 2.5%。」、「直轄市及縣（市）政府得視地方實際情形，在前條規定稅率範圍內，分別規定房屋稅徵收率，提經當地民意機關通過，報請或層轉財政部備案。」、「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：．．．業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋。」、「本自治條例依房屋稅條例第 6 條規定制定之。」、「房屋稅依房屋現值按下列稅率課之：營業用房屋按其現值課徵 3%。．．．私立醫院、診所．．．等非營業用房屋，按其現值課徵 2%。」分別為房屋稅條例第 1 條、第 5 條第 1 項第 2 款、第 6 條、第 15 條第 1 項第 2 款及台中縣房屋稅徵收率自治條例第 1 條、第 2 條所明定。是依房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款規定，免徵房屋稅者，須具備 3 項

要件：(1)必須經慈善救濟事業主管機關立案者；(2)不以營利為目的；(3)完成財團法人登記者。否則即不得享有免徵房屋稅之優待。

七、經查，原告係已獲得衛生署核准設立，並向法院完成財團法人登記，有衛生署 73 年 12 月 27 日衛署醫字第 501843 號函及臺灣花蓮地方法院核發之法人登記證書在卷可稽（本院卷第 171 及 107 頁），又依臺灣花蓮地方法院核發之法人登記證書目的欄明載：「本院以佛教慈○精神辦理醫療服務，不以營利為宗旨，提高地區醫療水準，培養優秀醫事人才及照顧低收入民眾就醫，以服務社會為目的。」；另原告捐助章程（同第 104-106 頁）第 3 條、第 16 條及第 17 條分別規定：「本院以佛教慈○精神辦理醫療服務不以營利為宗旨，提高地區醫療水準，培養優秀醫事人才及照顧低收入民眾，以服務社會為目的。」、「決算後若有結餘提存充實本院基金 50% 餘得撥充社會慈善救濟事業。」、「本院存立時期為永久性，如因故解散時其剩餘財產應歸屬本院所在地之地方自治團體或政府主管機關指定之慈善公益團體。」是原告係屬不以營利為目的且完成財團法人登記者，可資認定。

八、關於房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款所謂「經立案之私立慈善救濟事業」，並未明文規定私立慈善救濟事業之立案主管機關，自應依立法目的及精神，再以慈善救濟事業之型態、範圍及其設立法令依據與認定標準，予以認定。次按醫療法第 11 條已明定衛生署為該法之中央目的事業主管機關，並監督醫療財團法人之業務，同法第 38 條第 2 項規定：「醫療財團法人所得稅、土地稅及房屋稅之減免，依有關稅法之規定辦理。」原告為醫療財團法人，辦理醫療服務，係不以營利為目的之財團法人，符合慈善救濟事業之型態，惟仍須衛生署核准設立，然已經衛生署以 76 年 7 月 4 日衛署醫字第 675199 號函（同卷第 102-103 頁）證明原告係該署以 73 年 12 月 27 日衛署醫字第 501843 號函許可設立，以佛教慈○精神辦理醫療服務，不以營利為目的之財團法人。

九、至被告主張原告並非經內政部立案之私立慈善救濟事業，不符房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款所定免徵房屋稅之要件乙節

。按內政部 96 年 10 月 2 日內授中社字第 0960015743 號及 96 年 12 月 17 日內授中社字第 0960018943 號函（同卷第 184-186 頁）分別以：「主旨：貴處函請本部查告財團法人佛教慈○綜合醫院，為醫事財團法人，不以營利為目的，是否符合立案之私立慈善救濟事業案，復如說明，請查照。說明：．．二、查財團法人佛教慈○綜合醫院為醫事財團法人，非本部主管範疇，請逕向行政院衛生署洽詢。」、「主旨：貴部函詢慈善救濟事業之型態、範圍及其設立之法令依據與認定標準，以及財團法人醫院是否屬慈善救濟事業等疑義，復如說明，請查照。說明：．．二、有關慈善救濟事業之型態、範圍及其設立之法令依據與認定標準乙節，經查本部相關法規並未加以範定，惟查配合民國 69 年社會救助法公布而廢止之社會救濟法將救濟設施分為．．施醫所及其他以救濟為目的之設施；另查社會救助法第 2 條規定，社會救助分為生活扶助、醫療補助、急難救助及災害救助等項。．．四、至財團法人醫院是否屬於慈善救濟事業乙節，查醫療法第 5 條規定，醫療財團法人係指以從事醫療事業辦理醫療機構為目的，由捐助人捐助一定財產，經中央主管機關許可並向法院登記之財團法人。是以，財團法人醫院是否屬慈善救濟事業，宜向其主管機關行政院衛生署洽詢，並參考本部上開相關規定。」；而財政部就原告是否屬慈善救濟事業，詢據衛生署 96 年 12 月 5 日衛署醫字第 0960053851 號函復略以：「主旨：有關財團法人慈○綜合醫院及其各分院是否屬慈善救濟事業乙案，復如說明段，請查照。說明：．．二、查醫療法第 46 條規定略以：『醫療財團法人應提撥年度醫療收入結餘之 10% 以上，辦理研究發展、人才培訓、健康教育，10% 以上辦理醫療救濟、社區醫療服務及其他社會服務事項。』爰財團法人醫療機構具公益性質，並非以營利為其目的，故其性質核與私立醫療機構有別，合先敘明。三、復查貴部 64 年 11 月 4 日台財稅字第 37824 號及同年 12 月 19 日台財稅字第 38987 號函，已釋示宗教團體興辦之醫院屬慈善救濟事業，得免徵房屋稅；又在現今醫療體系中，醫療財團法人醫院依據上開醫療法規定，仍具『救濟』之性質，即其仍持續提供醫療救濟服務

，爰應可認屬廣義之『慈善』事業。綜上，財團法人慈○綜合醫院及其各分院應可認屬慈善救濟事業。」（同卷 187 頁），是內政部認為辦理慈善救濟事業之財團法人醫療機構，其並非立案主管機關，而原告之立案機關衛生署，則依其職權明白認定原告係慈善救濟事業，原告自無再向內政部重復立案之必要，依上開醫療法第 11 條及同法第 38 條第 2 項之規定，原告自符合房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款所規定「業經立案之私立慈善救濟事業」之要件。

十、綜上所陳，原告既係經衛生署立案之私立慈善救濟事業，且不以營利為目的，並完成財團法人登記，則其系爭房屋（上開營業使用部分除外）作為原告醫院院址使用之自有房屋，屬其直接供辦理事業所使用之自有房屋，依房屋稅條例第 15 條第 1 項第 2 款規定，應免徵房屋稅。被告仍課徵 96 年房屋稅 1,300,599 元，依上開規定及說明，於法自有違誤，復查及訴願決定對此部分仍以維持，均有未合。從而，原告請求撤銷訴願決定、復查決定及原處分關於 96 年房屋稅 1,300,599 元之部分，為有理由，應予准許。又本件兩造其餘主張，核與本件判決結果不生影響，爰不逐一論述，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為有理由，爰依行政訴訟法第 195 條第 1 項前段、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 97 年 7 月 23 日

臺中高等行政法院第四庭

審判長法 官 沈 應 南

法 官 林 秋 華

法 官 許 武 峰

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於判決送達後 20 日內向本院提出上訴書狀，其未表明上訴理由者，應於提起上訴後 20 日內向本院提出上訴理由書（須依對造人數附具繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

中 華 民 國 97 年 7 月 23 日

書記官 莊 啟 明

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（97 年版）第 373-385 頁