

裁判字號：最高行政法院 108 年度判字第 19 號 行政判決

裁判日期：民國 108 年 01 月 10 日

案由摘要：土地增值稅事件

最高行政法院判決

108 年度判字第 19 號

107 年 12 月 21 日辯論終結

上訴人 高雄市稅捐稽徵處

代表人 李瓊慧

訴訟代理人 蘇惠娟

被上訴人 財團法人義守大學

代表人 林志龍

被上訴人 財團法人高雄市私立義大國際高級中學

代表人 林義守

共 同

訴訟代理人 林石猛 律師

戴敬哲 律師

上列當事人間土地增值稅事件，上訴人對於中華民國 106 年 8 月 9 日高雄高等行政法院 105 年度訴字第 326 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、緣被上訴人財團法人高雄市私立義大國際高級中學〔原名財團法人高雄縣私立慈恩國民小學（下稱慈恩國小），民國 90 年 12 月 6 日更名為財團法人高雄縣私立義大國民中小學，92 年 4 月 22 日更名為財團法人高雄縣私立義大國際中小學，93 年 1 月 16 日更名為財團法人高雄縣私立義大國際國民中小學，96 年 10 月 17 日更名為財團法人高雄縣私立義大國際高級中學，101 年 7 月 12 日更名為財團法人高雄市私立義大國際高級中學，下稱義大高中〕及被上訴人財團法人義守大學（下稱義守大學）分別於 86 年至 88 年間分次受贈取得各該贈與人贈與坐落高雄市○○區○

○○段 27-3 地號等 13 筆土地〔以下統稱系爭土地，被上訴人義大高中受贈土地明細詳如原審 105 年度訴字第 326 號判決（下稱原判決）附表一所示、被上訴人義守大學受贈土地詳如原判決附表二所示〕，並於「申報移轉現值」欄所揭日期向上訴人申報系爭土地之移轉現值，前經上訴人依土地稅法第 28 條之 1 規定核定免徵土地增值稅（下稱系爭免徵處分），並辦竣土地所有權移轉登記在案。嗣上訴人所屬鳳山分處（下稱鳳山分處）辦理 103 年度社會福利事業及私立學校受贈土地免徵土地增值稅案件管制清查作業時，發現被上訴人變更捐助章程規定，致使章程內容與土地稅法第 28 條之 1 第 2 款規定不符，乃分別以 104 年 2 月 9 日鳳稅分增字第 1048320263 號、第 1048320264 號及 104 年 6 月 26 日鳳稅分增字第 1048385266 號函請被上訴人於期限內恢復符合免徵土地增值稅之章程內容，並告知若未於期限內修正，即依規定追補原免徵之稅額。被上訴人遲未辦理恢復原章程規定，鳳山分處遂分別以 104 年 7 月 16 日高市稽鳳增字第 1048386607 號、第 1048386600 號函檢送土地增值稅繳款書，向被上訴人義大高中追補原免徵之土地增值稅計新臺幣（下同）22,539,246 元、向被上訴人義守大學追補原免徵之土地增值稅 5,248,922 元。被上訴人不服，申請復查未獲變更，提起訴願，遭決定駁回，續提行政訴訟，為原審法院以原判決撤銷訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分），上訴人遂提起本件上訴。

二、被上訴人起訴主張略以：（一）系爭免徵處分未有附款之記載，難謂該處分附有解除條件。鳳山分處列冊保管僅屬行政管理措施，與判斷處分是否有附款係屬二事，上訴人稱系爭免徵處分附有解除條件，有悖於行政程序法第 5 條、第 96 條第 1 項第 3 款規定。（二）被上訴人於 86 年至 88 年間分別受贈系爭土地，符合土地稅法第 28 條之 1 免徵土地增值稅要件，系爭免徵處分屬合法授益處分，未經廢止前，不得逕對被上訴人追補土地增值稅。若認被上訴人義大高中於 92 年間、被上訴人義守大學於 94 年間變更章程，不符土地稅法第 28 條之 1 免徵要件，致系爭免徵處分因解

除條件成就而失效，上訴人核課權之行使亦應自前開變更章程時起算，不論核課期間為 5 年或 7 年，本件皆已逾期。上訴人主張核課期間應自 103 年其發現被上訴人修改章程時起算，違反稅捐稽徵法第 21 條本旨。至上訴人所引財政部 98 年 7 月 20 日台財稅字第 09800237550 號函釋（下稱 98 年 7 月 20 日函釋），依財政部 101 年 11 月 13 日台財稅字第 101040520 號令，自 102 年 1 月 1 日起不再援用。另現行私立學校法第 10 條關於捐助章程變更應經主管機關核定之規定係 97 年修正，修正前主管機關對於捐助章程之管理，係適用民法第 61 條第 2 項規定，以備案方式處理。被上訴人義大高中之前身義大國際中小學於 92 年 4 月間變更捐助章程，經高雄縣政府准許後，並經臺灣高雄地方法院（下稱高雄地院）92 年度聲字第 526 號裁定准予變更。被上訴人義守大學於 94 年 7 月間經教育部准許後，亦經高雄地院 94 年度聲字第 1146 號裁定准予變更在案。被上訴人章程關於剩餘財產歸屬事項，既已分別於 92 年、94 年發生變更效力而開始起算核課期間，上訴人於 104 年作成原處分顯已逾越核課期間等語。並聲明：撤銷訴願決定及原處分。

三、上訴人則以：（一）系爭土地中 26-43 地號土地原所有權人偉鉉投資開發股份有限公司（下稱偉鉉公司）、26-40、26-44 地號土地原所有權人燁宏企業股份有限公司（下稱燁宏公司），將土地贈與被上訴人義守大學，並分別於 86 年 11 月 18 日及 28 日申報移轉現值，經依土地稅法第 28 條之 1 規定核予免徵土地增值稅在案。另 27-3、27-4、27-5、27-14、27-16、27-17 地號土地原所有權人係被上訴人義守大學，26-20 地號土地原所有權人係偉鉉公司，26-23 地號（95 年與同地段 27-6、27-7 地號土地合併後，分割新增 26-246 與 26-460 地號）土地原所有權人係燁宏公司，分別將上開土地贈與被上訴人義大高中之前身慈恩國小，並各於 87 年 6 月 4 日、88 年 1 月 29 日、88 年 6 月 3 日向鳳山分處申報移轉現值，依土地稅法第 28 條之 1 規定核予免徵土地增值稅在案。（二）被上訴人義

守大學 86 年 10 月 24 日所定捐助章程第 8 條及慈恩國小 86 年 9 月 17 日所定章程第 8 條，均符合土地稅法第 28 條之 1 免徵土地增值稅要件。鳳山分處辦理 103 年度社會福利事業及私立學校受贈土地免徵土地增值稅案件管制清查作業時，發現被上訴人義守大學於 94 年 7 月 7 日修正章程第 8 條、被上訴人義大高中於 101 年 6 月 25 日修正章程第 32 條，其內容均已變更，與土地稅法第 28 條之 1 第 2 款規定不符，經分別函請恢復符合免徵土地增值稅之章程內容未果，遂向被上訴人義守大學追補原免徵之土地增值稅 5,248,922 元、向被上訴人義大高中追補原免徵之土地增值稅 22,539,246 元。（三）上訴人依土地稅法第 28 條之 1 第 2 款作成系爭免徵處分，寓有以「法人章程『未』載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有」為解除條件之意，與明確性原則無違，有否記載應不影響其效力。財政部 98 年 7 月 20 日函釋闡釋稅捐稽徵機關就是類免徵土地增值稅之處分，其解除條件於受贈土地所有權人「法人章程『未』載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有」時業已成就，是系爭免徵處分因被上訴人章程變更，解除條件成就而失其效力，無行政程序法廢止授益處分規定適用之餘地。（四）財政部 99 年 9 月編訂之土地增值稅稽徵作業手冊明定「再變更恢復原章程規定，其賸餘財產仍歸屬當地地方政府，可免再補徵原免徵之土地增值稅」，則核課期間之起算難逕謂自章程變更核定日起算，且章程內容之修改源於受贈學校，稅捐機關難以即時掌控相關訊息，如以章程變更核定日作為核課期間起算時點，對照前開變更恢復原章程規定即可免再補徵原免徵土地增值稅之規範，顯失衡平公允。況核課期間應以「稅捐稽徵機關處於可核定應納稅額之地位」為前提，始可起算，倘原經核定免徵，事後擅自變更免徵事實要件而未陳報，致妨礙稅捐稽徵機關查明稅捐構成要件內容，增加正確核課稅捐之困難者，當自稅捐稽徵機關可得認定稅捐構成要件內容時，始為稅捐稽徵機關行使核課權之始點。鳳山分處 103 年始發現被上訴人義守大學於 94 年 7 月 7 日修正章程第 8 條、被上

訴人義大高中於 101 年 6 月 25 日修正章程第 32 條，內容均已變更，與土地稅法第 28 條之 1 第 2 款規定不符，迨 104 年 7 月 16 日向被上訴人追補原免徵之土地增值稅應無逾越核課期間情事等語，資為抗辯，並求為判決駁回被上訴人在原審之訴。

四、原判決撤銷訴願決定及原處分，係以：（一）系爭土地均係以符合土地稅法第 28 條之 1 各款規定，始由稽徵機關為免徵處分並加以管制，如不符規定，則不予免徵並應追補土地增值稅；上訴人作成系爭免徵處分時，寓含以「法人章程『未』載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有」為解除條件之附款，該處分於解除條件成就時失其效力。被上訴人分別於 92 年及 94 年將捐助章程關於賸餘財產歸屬為內容之變更，致與土地稅法第 28 條之 1 第 2 款規定未符，解除條件已成就，系爭免徵處分因之失其效力，上訴人無庸再為廢止即得逕為追補土地增值稅之處分。（二）被上訴人捐助章程關於賸餘財產之歸屬，涉及組織及管理等重要內容之變更，經高雄地院分別以 92 年度聲字第 526 號裁定、94 年度聲字第 1146 號裁定准予變更，其章程變更已生效力，被上訴人其後無關賸餘財產歸屬之章程修訂而報經主管教育機關核定，不影響已修訂章程之效力。私立學校法第 10 條第 2 項關於變更捐助章程「應經法人主管機關核定」之規定，係於 97 年 1 月 16 日修正增訂，無溯及既往效力，從而追補系爭土地增值稅之核課期間應自章程變更發生效力時起算。（三）上訴人自變更章程經法院裁定准許起，即處於得追補系爭土地增值稅之狀態，核課期間應自被上訴人變更章程經核備之日起算，則迨 97 年 4 月 30 日或 99 年 7 月 26 日屆滿 5 年（以稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款核課期間 7 年計算，亦各於 99 年 4 月 30 日或 101 年 7 月 26 日屆滿 7 年），上訴人遲至 104 年 7 月 16 日始作成追補土地增值稅之處分，已逾核課期間，自不得再向被上訴人補徵土地增值稅。財政部 98 年 7 月 20 日函釋係賦予稽徵機關於補徵前給予受處分人輔導改正之措施，與核課期間之起算係屬二事。上訴人以該函釋認

核課期間應自上訴人發函被上訴人改正，被上訴人不遵時，始起算核課期間，並無可採。系爭土地增值稅之補徵已逾核課期間，原處分發單補徵顯有違誤，復查決定及訴願決定未予糾正均有不合，被上訴人訴請撤銷為有理由，應予准許等語，資為其論據。

五、上訴意旨略謂：（一）稅捐機關依土地稅法第 28 條之 1 核准免徵土地增值稅之行政處分，乃為確保土地稅法第 28 條之 1 免稅要件之持續履行，即以「『未』符合土地稅法第 28 條之 1 規定」之解除條件為附款，使其處分於條件成就時失其效力。又土地稅法第 28 條之 1 之立法理由，乃在鼓勵私人捐贈土地興學，為防杜流弊，同法施行細則第 43 條訂有稅捐機關對於核准免徵土地增值稅案件應予永久列管之規定，倘經檢查有不符土地稅法第 28 條之 1 或發生同法第 55 條之 1 規定情形者，即應補稅或依法裁罰。換言之，作成免稅處分後，如經查得不符合土地稅法第 28 條之 1 免稅要件，卻未予補徵稅款，即無列管之必要，亦有違土地稅法第 28 條之 1 免稅規定之立法意旨。因此，稅捐機關依土地稅法第 28 條之 1 規定核准免徵土地增值稅之行政處分，實寓含以「法人章程『未』載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有」之解除條件為附款。本院 99 年度判字第 46 號判決亦同此見解。據此，為確保土地稅法第 28 條之 1 免稅要件之持續履行，即應以「『未』符合土地稅法第 28 條之 1 規定」作為核准免徵處分之解除條件，以防杜流弊。又依土地稅法第 55 條之 1 規範內容可知，舉凡違反同法第 28 條之 1 規定意旨者，至少須追補應納之土地增值稅，情節嚴重者更予以裁處罰鍰，可見土地稅法第 28 條之 1 第 2 款乃為附解除條件規定之真締。（二）私立學校法與土地稅法，各有不同之立法精神及目的。為符合土地稅法第 28 條之 1 第 2 款免稅要件，私立學校解散後賸餘財產之歸屬方式，即應與該規定為相同內容規範；倘修訂章程內容而不符合土地稅法第 28 條之 1 第 2 款規定，縱係配合私立學校法相關規定而修正，仍無法認與土地稅法第 28 條之 1 第 2 款規定相符。再者，

土地稅法第 28 條之 1 第 2 款免稅要件「私立學校賸餘財產歸屬（捐贈）當地地方政府」，係源於同法第 28 條規定，私立學校賸餘財產歸屬（捐贈）地方政府以外之私立學校或其他財團法人時，因與土地稅法第 28 條規範「受贈對象須為各級政府」之免稅規定不符，無法免徵土地增值稅。是以，倘私立學校之賸餘財產歸屬（捐贈）地方政府以外之私立學校或其他財團法人，亦認與土地稅法第 28 條之 1 第 2 款規定相符而得免徵土地增值稅，將與同法第 28 條規定相衝突，基於相同立法體系之連貫性，應不得如此造法而產生不同法條間之互相衝突現象。（三）綜觀土地稅法第 28 條、第 28 條之 1 及第 55 條之 1 立法意旨，依據土地稅法第 28 條之 1 規定作成免徵土地增值稅處分時，附有受贈土地所有權人「法人章程未載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有」之解除條件，係屬法定而非意定。另依財政部 103 年 4 月 11 日台財稅字第 10304007410 號函釋、本院 99 年度判字第 46 號判決，上訴人主張「被上訴人變更章程而與土地稅法第 28 條之 1 第 2 款規定不符，該免徵處分因解除條件成就而失其效力」，洵屬有據。（四）依民法第 99 條第 2 項規定，私立學校修訂章程而不符合土地稅法第 28 條之 1 規定，經教育部核定生效，該核定生效日即為免徵處分失效及除斥期間起算之日。又依行為時私立學校法第 10 條及第 75 條規定，私立學校捐助章程暨賸餘財產歸屬方式，倘依董事會之決議處理，應報經教育部審核許可或核定，方符合規定及發生效力。被上訴人義大高中於 92 年 4 月間將章程第 8 條修訂，雖經高雄地院於 92 年 5 月 1 日以 92 年度聲字第 526 號裁定准予變更，惟未踐行「報經主管教育行政機關核定」之程序，迨至 101 年 6 月再次修正捐助章程，並將賸餘財產歸屬事項改訂於第 32 條，始報經教育部於 101 年 7 月 12 日予以核定，故系爭免徵處分係於所附解除條件於 101 年 7 月 12 日成就時失其效力。原判決引用民法第 62 條、第 63 條規定，認被上訴人義大高中變更捐助章程，於 92 年 5 月 1 日經高雄地院裁定准予變更時即已發生效力，有判決不適用

私立學校法第 10 條、第 75 條規定之違背法令事由。（五）系爭免徵處分於「法人章程『未』載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府。」之解除條件成就時失其效力，上訴人即得依法行使核課權，被上訴人修訂章程既經教育部核備在案，核課期間起算點應分別為 101 年 7 月 12 日（義大高中）、94 年 7 月 7 日（義守大學）。被上訴人原檢附符合免稅規定之章程申請免徵土地增值稅，經上訴人據之免稅後，卻逕自變更章程內容之做法，實有違誠信原則，當適用稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款 7 年核課期間之規定，上訴人於 104 年 7 月 16 日以原處分追補被上訴人義大高中土地增值稅 22,539,246 元，未逾 7 年核課期間，縱使適用 5 年核課期間規定，亦不致經原判決撤銷。原判決未斟酌私立學校法相關規定，以民法第 62 條、第 63 條規定作為判斷核課期間起算點之依據，亦有適用法規不當之判決違背法令事由等語。並聲明：原判決廢棄。

六、本院經核原判決之結論並無違誤，茲論斷如下：

- （一）按土地稅法第 28 條規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。但因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。」據此可知，土地增值稅係依據漲價歸公之原則，就土地自然漲價所得利益課稅，除有不課徵之法定事由外，均應於土地所有權移轉時加以課徵。而為鼓勵私人創辦社會福利事業及捐獻土地興學，同法第 28 條之 1 明定：「私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用之土地，免徵土地增值稅。但以符合左列各款規定者為限：一、受贈人為財團法人。二、法人章程載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有。三、捐贈人未以任何方式取得所捐贈土地之利益。」又為避免假藉捐贈之名而行逃漏增值稅之目的發生，同法第 55 條之 1 規定：「依第 28 條之 1 受贈土地之財團法人，有左列情形之一者，除追補應納之土地增值稅外，並處應納土地增值稅額 2 倍之罰鍰：一、未按捐贈目的使用土地者。二、違反各該事業設立宗

旨者。三、土地收益未全部用於各該事業者。四、經稽徵機關查獲或經人舉發查明捐贈人有以任何方式取得所捐贈土地之利益者。」同法施行細則第 43 條第 3 項亦規定：「依本法第 28 條之 1 核定免徵土地增值稅之土地，主管稽徵機關應將核准文號註記有關稅冊，並列冊（或建卡）保管，定期會同有關機關檢查有無本法第 55 條之 1 規定之情形。」用以監督並防免流弊。是以，私人捐贈供依法設立私立學校使用之土地免徵土地增值稅者，必須符合土地稅法第 28 條之 1 所定 3 款免徵要件，且以該等要件持續履行為必要，俾符立法者授與免徵土地增值稅之稅捐優惠立法本旨。

- （二）次按「（第 1 項）行政機關作成行政處分有裁量權時，得為附款。無裁量權者，以法律有明文規定或為確保行政處分法定要件之履行而以該要件為附款內容者為限，始得為之。（第 2 項）前項所稱之附款如下：一、期限。二、條件。三、負擔。四、保留行政處分之廢止權。五、保留負擔之事後附加或變更。」為 88 年 2 月 3 日制定公布、90 年 1 月 1 日施行之行政程序法第 93 條所明定。系爭免徵處分之作成雖係在行政程序法施行前，然關於行政處分之附款，於上開規定之前，已為學說及實務所採用，是依行政處分附款之法理並參考將相關法理明文規範之行政程序法第 93 條規定，稽徵機關依土地稅法第 28 條之 1 規定作成免徵土地增值稅處分，雖因無裁量權而屬羈束處分，然其性質既屬授益處分，則為確保該授益處分法定要件亦即土地稅法第 28 條之 1 所定 3 款免徵要件之履行，尚非不得以免徵要件為內容而加附款。惟稽徵機關作成免徵土地增值稅處分時加附款，乃屬法律行為之一種，而法律行為以意思表示為要素，是其加附款應以意思表示向處分相對人為之。

- （三）經查，被上訴人分別於 86 年至 88 年間受贈取得如原判決附表一、二所示之系爭土地，前經上訴人依土地稅法第 28 條之 1 規定作成系爭免徵處分在案，為原判決依法認定之事實。上訴人雖主張系爭免徵處分附有以「法人章程

『未』載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有」為解除條件之附款，並以土地稅法第 28 條之 1 為附解除條件之規定，且為確保系爭免徵處分法定要件之履行，參酌行政程序法第 93 條第 1 項後段亦得加此附款，資為其論據。惟土地稅法第 28 條之 1 乃免徵土地增值稅要件之規定，非屬法律授權行政機關得為附款之規定，上訴人以該規定為行政程序法第 93 條第 1 項所稱「法律有明文規定」得為附款者，顯有所誤。再稽之卷附系爭免徵處分即上訴人核發之土地增值稅免稅證明書，其內並無上訴人所稱解除條件之記載，亦無任何文字或相關記載可據以解釋上訴人有附加前述解除條件之意思，上訴人訴訟代理人於本院行言詞辯論時復自陳並無公文或證明書上之文字可資認定附有附款，從而自難認系爭免稅處分附有以「法人章程『未』載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有」為解除條件之附款，上訴人前開主張要非可採。至於上訴人所引財政部 103 年 4 月 11 日台財稅字第 10304007410 號函釋，經核係針對大學財團法人所有土地因合併而移轉為存續之學校財團法人所有，其中部分屬大學受贈取得並經核准依土地稅法第 28 條之 1 規定免徵土地增值稅之土地應如何續予列管所為之釋示；另本院 99 年度判字第 46 號判決，其個案情形則係依據稽徵機關檢附免徵處分函文內相關文字記載並探求其真意，而認該案免徵處分附有解除條件為附款。上開函釋及判決情形與本案既不相同，自無從比附援引，上訴人據以援用並資為系爭免徵處分附有解除條件之論據，亦有所誤。

- (四) 又依原判決認定之事實，被上訴人義守大學雖於 94 年 7 月 7 日、被上訴人義大高中於 92 年 4 月間，各自將原於 86 年 10 月 24 日、86 年 9 月 17 日所定捐助章程第 8 條關於「本財團法人解散清算後，所賸餘財產，應歸屬地方自治團體作為辦理教育事業之用」之規定，修訂變更為「本財團法人解散清算後，所賸餘財產，得依董事會之決議，並報經主管教育行政機關核定，捐贈予私立學校或辦理教育文化社會福利事業之財團法人，或各級政府

。但不得歸屬於自然人或以營利為目的之團體。如不能定其歸屬時，其賸餘財產歸屬於私立學校所在地之地方政府。」惟查：

1. 土地稅法第 28 條之 1 規定免徵土地增值稅，其目的既係為鼓勵私人創辦社會福利事業及捐贈土地興學，則該條所定免徵要件，其第 2 款要求受贈人之章程須載明「法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有」，依其立法意旨，當係為防免受免徵優惠之受贈土地，於受贈人解散清算後移轉私人而不再供社會福利事業或私立學校使用，致與原給與免徵優惠之目的有違。因此，倘受贈人解散時，依其章程關於賸餘財產歸屬之規定，受贈土地仍歸屬社會福利事業或依法設立之私立學校財團法人，並繼續供社會福利、教育使用，因與原給與受贈土地免徵優惠之目的無違，與立法意旨亦無牴觸，即難謂不符土地稅法第 28 條之 1 第 2 款規定。
2. 另關於私立學校解散清算後，其賸餘財產之歸屬應如何辦理，私立學校法設有規定。該法於 63 年 11 月 16 日制訂公布時，其第 71 條原規定：「私立學校解散清算後，其剩餘財產之歸屬，依捐助章程之規定；捐助章程未規定者，歸屬學校所在地之地方自治團體，作為辦理教育事業之用。」嗣 86 年 6 月 18 日修正移列為第 75 條：「私立學校解散清算後，其賸餘財產之歸屬，依左列方式之一辦理：一、依捐助章程之規定。捐助章程未規定者，歸屬學校所在地之地方自治團體辦理教育事業之用。二、依董事會之決議，捐贈與財團法人之學校，在原地繼續辦理學校之用。」同條於 90 年 10 月 31 日再修正為：「（第 1 項）私立學校解散清算後，其剩餘財產之歸屬，依下列方式之一辦理。但不得歸屬於自然人或以營利為目的之團體：一、依捐助章程規定。二、依董事會之決議，並報經主管教育行政機關核定，捐贈予私立學校或辦理教育文化社會福利事業之財團法人，或各級政府。三、不能定其歸屬時，其剩餘財產歸屬於私立學校所在地之地方政府。（第 2 項）各級政府運用前項私立學校之剩餘財產，

以辦理教育文化社會福利事業為限。」其立法理由並揭示：「增列私立學校解散清算後賸餘財產可捐贈做為辦理教育文化社會福利之財團法人，以使資源能持續作為公益性之使用。」依上開私立學校法第 75 條修法歷程及被上訴人修正前、後捐助章程之規定相互對照以觀，被上訴人主張其變更章程關於賸餘財產歸屬之規定，係配合並依照 90 年 10 月 31 日修正之私立學校法第 75 條內容而為，核非無據。

3. 土地稅法第 28 條之 1 係於 78 年 10 月 30 日修正增訂，其第 2 款文字用語雖未配合私立學校法前開規定之修正而為修正，然是否符合該款所定免徵要件，其判斷除應依據法條文義外，並應探求立法意旨與規範目的，上訴人依據法條文義即認被上訴人變更後之章程規定與土地稅法第 28 條之 1 第 2 款所定免稅要件不符，自有未洽。再者，土地稅法第 28 條之 1 免徵土地增值稅之規定，與同法第 28 條但書規定：「因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。」二者目的及其事由均屬有別，上訴人將上開規定混為一談，以土地稅法第 28 條之 1 第 2 款免徵要件係源於同法第 28 條規定，而第 28 條已明定受贈對象須為各級政府，據此而認土地稅法第 28 條之 1 第 2 款關於法人解散後賸餘財產歸屬對象僅以當地地方政府為限，顯係出於對上開法律規定之誤解，亦不可採。
4. 依前述被上訴人變更後章程規定可知，被上訴人解散後，其賸餘財產不得歸屬於自然人或以營利為目的之團體；如由董事會決議捐贈時，捐贈對象亦僅限於私立學校、辦理教育文化社會福利事業之財團法人或各級政府，且應報經主管教育行政機關核定；如不能定其歸屬，賸餘財產即歸屬於被上訴人學校所在地之地方政府。倘據此辦理賸餘財產歸屬，系爭土地若非由受捐贈之私立學校、辦理教育文化社會福利事業繼續供作相關使用，即係歸屬各級政府或所在地地方政府，用以辦理教育文化社會福利事業，核此與土地稅法第 28 條之 1 第 2 款規定意旨及該條授與系

爭土地免徵土地增值稅之稅捐優惠立法目的尚屬無違，稽之前開說明，即難謂被上訴人變更後之章程有關賸餘財產歸屬規定與土地稅法第 28 條之 1 第 2 款規定不符。至於被上訴人嗣後若再變更章程關於賸餘財產歸屬之規定，致與土地稅法第 28 條之 1 第 2 款規定意旨不符，上訴人於系爭土地依據章程規定辦理結果不再供社會福利事業或教育事業使用時，仍得以被上訴人有未按捐贈目的使用土地之情形，依土地稅法第 55 條之 1 第 1 款規定處理，自屬當然，併此指明。

（五）綜上所述，上訴人以其作成系爭免徵處分時附有以「法人章程『未』載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有」為解除條件之附款，被上訴人分別於 94 年 7 月 7 日、92 年 4 月間變更捐助章程有關賸餘財產歸屬之規定，致章程內容與土地稅法第 28 條之 1 第 2 款規定不符，並使解除條件成就為由，向被上訴人追補土地增值稅 22,539,246 元（義大高中）、5,248,922 元（義守大學），揆諸前開規定與說明，於法顯有未合，訴願決定未予糾正，亦有未洽。又系爭免徵處分既未附有解除條件，則本件關於系爭免徵處分如因條件成就而失其效力，補稅之除斥期間應自何時起算之爭議即無論究必要。原判決以系爭免徵處分附有以「法人章程『未』載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有」為解除條件之附款，該處分雖因條件成就而失其效力，然已逾核課期間，上訴人發單補徵為不合法，而將原處分及訴願決定均予撤銷，所執理由雖有未洽，惟其結論則無違誤，仍應維持。上訴意旨猶執前詞並以原判決關於被上訴人修正變更捐助章程之效力發生時點及核課期間起算時點認定有誤，本件未逾核課期間為由，指摘原判決有適用法規不當之判決違背法令情事，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第 255 條第 2 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 108 年 1 月 10 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 吳 東 都

法官 胡 方 新

法官 陳 秀 嫻

法官 張 國 勳

法官 程 怡 怡

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 108 年 1 月 10 日

書記官 莊 子 誼

資料來源：最高行政法院司法院公報第 61 卷 3 期 257-271 頁最高行政法院裁判書彙編（108 年 1 月至 12 月）第 148-163 頁行政程序法裁判要旨彙編（十六）（109 年 12 月版）
334-342 頁