

新竹縣政府訴願決定書

案號：1000715-6

訴願人：○○○

原行政處分機關：新竹縣政府稅捐稽徵局

地址：新竹縣竹北市光明六路 6 號

緣訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關 100 年 1 月 20 日新縣稅法字第 0990038386 號函所為之復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

- 一、緣訴願人於 93 年 6 月 4 日立契移轉所有新竹縣寶山鄉雞油凸段雞油凸小段○○○地號土地與案外人○○○、○○○、○○○及○○○，另於 93 年 6 月 23 日立契移轉所有寶山鄉雞油凸段雞油凸小段○○○地號土地與案外人○○○及○○○，嗣訴願人檢附新竹縣寶山鄉公所 93 年 6 月 14 日 93 寶經農字第 004941 號之農業用地作農業使用證明書，分別於 93 年 6 月 21 日及 93 年 6 月 24 日向原處分機關申報土地移轉現值，並申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，暨申請依同法條第 4 項規定以 89 年 1 月 28 日該法修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額課徵土地增值稅，原經原處分機關核准在案。嗣因新竹縣寶山鄉公所於 93 年 9 月 2 日以寶經農字第 0930007443 號撤銷上開農業用地作農業使用證明書，且經原處分機關發現系爭土地於 89 年 1 月 28 日即建有數十座墳墓，系爭土地並不符合土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及第 4 項規定，乃於 99 年 11 月 5 日以新縣稅東一字第 0990085321 號函通知訴願人，系爭土地 93 年間申報移轉無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及第 4 項規定之適用，乃依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款、第 22 條第 1 款及土地稅法第 30 條第 1 項第 1 款及第 2 項後段規定，以訴願人 76 年 5 月取得系爭土地之原地價每平方公尺 25 元計算漲價總數額，並據以補徵系爭 2 筆土地之土地增值稅，分別為新臺幣（以下同）512 萬 9,481 元及

220 萬 2,534 元，合計 733 萬 2,015 元，訴願人不服，申請復查，經原處分機關於 100 年 1 月 20 日以新縣稅法字第 0990038386 號復查決定「復查駁回」。訴願人對復查決定不服，遂於 100 年 2 月 16 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴辯意旨如次。

二、訴願意旨略謂：

- (一) 查新竹縣政府稅捐稽徵局復查決定書所主張之意旨 3 頁理由第 1 條：所敘系爭按「未於期間內申報或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 7 年，至第 6 條綜上論述云云。如係當事人以正當合法行使移轉程序之事為，訴願人理當不予爭執。但新竹縣政府稅捐稽徵局復查決定書內，就原處分機關新竹縣寶山鄉公所未依核發農業證明辦法第 11 條之規定，應需實地會勘，並會勘結果填具會議紀錄表，及應通知申請人到場指界說明如界址無法確定或質疑，應申請鑑界，申請人非土地所有權人時，應通知土地所有權人到場之法源規定，應依民事訴訟法第 277 條：當事人主張於己有利之事實者。就事實負舉證責任。易言之新竹縣寶山鄉公所應就認定主張及核發農業證明過程明示會勘結果填具之會議紀錄表，及應通知土地所有權人到場之證據為適法。而復查決定書內，均未提出查閱新竹縣寶山鄉公所，有否因係故意，或被矇騙疏失之事未給予詳查明述之，有欠公允，顯為不當。
- (二) 綜觀前訴願人所述為事實訴願人因中風行動不便，而將坐落新竹縣寶山鄉雞油凸段雞油凸小段○○○號、○○○號兩筆土地出租貼補家用及醫療等費用而被不法之人以租借之名義行使，矇騙或故意以詐欺或其他不正當方法騙取農業證明逃稅辦理買賣移轉登記，訴願人亦係被害人。故原處分機關新竹縣寶山鄉公所，未經查明既經誤發農業證明查明而註銷，但卻又未同時註銷不法當事者之買賣移轉登記，回復原土地所有權人即訴願人始為適法。

三、答辯意旨略謂：

- (一) 查土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，有關農地移轉不課徵土地增值稅之立法理由，係為配合農業發展條例第 27 條規定，以便利自耕農民取得農地並擴大農業經營規模；又同法第 4 項規定之立法理由則為防杜有於土地稅法修正施行前申報移轉，以規避修法後移轉時應納之土地增值稅，爰規定於 89 年 1 月 28 日修正公布生效後第 1 次移轉，依法應課徵土地增值稅者，如於該法條 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，仍屬「作農業使用之農業用地」者，即得以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，惟如該土地於是日已未作農業使用時，則無上開規定之適用。本件訴願人於 93 年 6 月 21 日及 6 月 24 日檢附新竹縣寶山鄉公所核發之系爭土地農業用地作農業使用證明書，向原處分機關申報土地移轉現值，並申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，及依同法第 4 項規定，以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時之公告現值為原地價課徵土地增值稅，經原處分機關核准在案。嗣寶山鄉公所於 93 年 9 月 2 日以寶經農字第 0930007443 號函撤銷系爭土地之農業用地作農業使用證明書並副知原處分機關，經原處分機關查核後以系爭土地雖無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅之適用，惟於 89 年為課徵田賦之土地，依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定以 89 年 1 月 28 日當期之公告現值為前次移轉現值，該次移轉並無漲價數，是時核定無需發單補徵，業已結案存查。惟嗣後寶山鄉公所另於 99 年 9 月 3 日以寶農字第 0993001579 號函請原處分機關提供農業使用證明書撤銷後訴願人申辦稅務情形之相關資料，經原處分機關向農委會林務局農林測量所調閱系爭土地 88 年及 89 年之航照圖，發現系爭土地於 89 年 1 月 28 日即建有數十座墳墓，是系爭土地於 89 年 1 月 28 日已非作農業使用，核與土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定

不符，乃於 99 年 11 月 5 日以新縣稅東一字第 0990085321 號函通知訴願人，應以訴願人 76 年 6 月 18 日取得系爭土地時(寶山鄉雞油凸段雞油凸小段○○○地號係自○○○地號分割)之原地價每平方公尺 25 元，計算漲價總數額，並補徵原不課徵之土地增值稅。

- (二) 次查，新竹縣寶山鄉公所曾於 93 年 8 月 2 日以寶農經字第 0930005986 號函知訴願人、○○○及○○○代書略以：
- 「主旨：為撤銷台端 93 年 6 月 14 日寶農經字第 004941 號函之農業用地作農業使用證明書由，請台端於文到 10 日內至所陳述意見，逾期則由本所逕為撤銷該證明書，請查照。說明：一、依行政程序法第 117 條、第 102 條及農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 8 條第 2 項第 2 款規定辦理。二、本案為台端 93 年 6 月 3 日向本所申請農業用地作農業使用證明案，請台端務必於文到 10 日內至所陳述意見，若逾期則由本所逕為撤銷該證明書。三、台端 93 年 6 月 3 日申請所有座落本鄉雞油段雞油凸小段○○○及○○○號兩筆土地之農業用地作農業使用證明；經本所於 93 年 6 月 11 日下午四時派出會勘團隊人員由○○○君之代理人○○○君及代書○○○君引領至現場指界會勘，詎○○○竟為不實之指界及隱匿數座墳墓之陳述，致本所會勘團隊人員陷於錯誤，而誤為農業用地作農業使用證明書之核發；依前揭規定及農業用地作農業使用會勘紀錄表第 5 款自應予撤銷。」
- 經訴願人之配偶○○○、○○○之代理人○○○及○○○代書於 93 年 8 月 11 日上午 10 時至該所陳述意見後，新竹縣寶山鄉公所作成陳述意見紀錄，按該紀錄之結論：「(一)陳述意見後主持人與所有與會人員立即前往○○○所指界地點現場勘查確如會勘小組人員之陳述且無法確定界址。(二)○○○女士同意於 93 年 8 月 11 日起兩星期內(93 年 9 月 1 日前)協調土地所有權人向地政機關申請雞油凸段雞油凸小段○○○及○○○號兩筆土地鑑界，並將申請書影本副知寶

山鄉公所，如未在期限內向地政機關提出土地鑑界，則同意鄉公所逕予撤銷原發證明文件。(三)鑑界日期務必通知鄉公所會勘小組前往實地會勘，若鑑界結果，案地上有新設墳墓或無法提出證明文件之墳墓時，即依規撤銷原發證明文件。」惟訴願人並未依上開陳述意見紀錄之結論辦理，該所遂於93年9月2日以寶經農字第0930007443號函撤銷原核發之農業用地作農業使用證明書，是訴願人於寶山鄉公所重新審查原核發之農業用地作農業使用證明書是否應予撤銷時，訴願人並未配合辦理。況依上開陳述意見紀錄，訴願人申請農業用地作農業使用證明，曾由其代理人之○○○（原名○○○，訴願人於84年11月28日收養，85年8月18日終止收養，為其配偶○○○與前夫之子）引導指界，故訴願人主張寶山鄉公所未依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第11條規定於受理申請案件應通知訴願人到場指界，如界址無法確定時，應告知訴願人向地政機關申請鑑界乙節，顯為卸責推諉之詞。

- (三) 訴願人申請復查後，檢附告發○○○涉嫌詐欺、背信、偽造文書之刑事告訴狀及系爭土地之土地移轉借用契約供原處分機關審理。查訴願人與案外人○○○於93年6月1日及23日書立之土地移轉借用契約書內容記載：「立土地移轉借用人同意出借甲方（○○○）與借用人乙方（○○○）茲因土地移轉借用雙方契約條例列名如左：…第四條：本件土地移轉借用自甲方拿到農用證明起大約玖拾日左右乙方借用人應移轉本案全部土地返還甲方出借人，其移轉所有費用由乙方負擔，…第七條：甲方出借之土地供乙方與第3人辦理共有物分割後返還，甲方無條件同意本筆土地之前次移轉現值，按與他人共有物分割後地政機關分算之前次移轉現值為登記，絕無異議。…第九條：乙方必須於93年9月23日起申請農用證明之後並向稅捐處報稅將土地過戶返還甲方。…第十一條：若財政部法令修改致無法共有物分割及無

法提高建地的前次移轉現值時，甲方須於3日內退還所收租金予乙方，否則每逾壹日須加付百分之五違約金予乙方直至清償之日為止，不得異議。全體仲介者亦須立刻退還全部仲介費予乙方否則每逾壹日須加付百分之五違約金予乙方直至償還之日為止。…」又查訴願人提供之刑事告訴狀記載：「…二、查：告訴人原為貼補家用而簽定本契約書之同時亦告知被告言明上揭土地上有近百座風水墓穴，於法不合是無法辦理移轉，被告言之無坊借用租金依契約支付，但期約到期被告並未履行返還之義務…」再查財政部93年8月11日台財稅字第09304539730號令規定：「原持有應稅土地之土地所有權人，利用應稅土地與免徵或不課徵土地增值稅之土地，取巧安排形成共有關係，經分割後再移轉應稅土地者，無論再移轉時之納稅義務人是否為原土地所有權人名義，依實質課稅原則及土地稅法第28條、第31條規定，該土地於分割後再移轉時，應以其分割前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額課徵土地增值稅；本解釋令發布前類此上開經共有分割且再移轉之案件，應依上述規定補徵其土地增值稅。各稽徵機關並應加強宣導，提醒納稅義務人勿取巧逃漏。」顯見本案應是訴願人與林文生等人藉訂定土地移轉借用契約書辦理假買賣，意圖利用應稅土地與免稅土地辦理共有物分割墊高應稅土地前次移轉現值，取巧逃漏土地增值稅。

- (四) 又依訴願人與林文生訂定之土地移轉借用契約書第1條所載，雞油凸段雞油凸小段○○○及○○○地號土地供○○○與第3人辦理共有物分割，可分別從○○○取得55萬200元及23萬6,200元（依契約書所載，訴願人於93年6月1日已收到15萬元，於93年6月23日收到11萬8,100元）之報償，是訴願人（由○○○代理）於93年6月3日向寶山鄉公所申請系爭土地之農業用地作農業使用證明書，經○○○引導寶山鄉公所會勘小組人員至現場指界後，寶山鄉公

所於 93 年 6 月 14 日核發農業用地作農業使用證明書，訴願人等於 93 年 6 月 21 日及 24 日遞交系爭土地之土地買賣所有權契約書、土地現值申報書及農業用地作農業使用證明書，向原處分機關申報土地移轉現值，將系爭土地移轉予案外人○○○○、○○○○、○○○○、○○○○等 4 人（以上為雞油凸段雞油凸小段○○○○地號之新所有權人）及○○○○、○○○○等 2 人（為雞油凸段雞油凸小段○○○○地號之新所有權人），而新所有權人○○○○（由○○○○代理）於 93 年 7 月 13 日再向寶山鄉公所申請雞油凸段雞油小段○○○○地號土地之農業用地作農業使用證明，因訴願人之配偶○○○○及○○○○於 93 年 7 月 22 日引導寶山鄉公所人員至現場勘查之地點與前○○○○引導勘查之地點不同，且第 2 次勘查之土地上有墳墓，寶山鄉公所乃依行政程序第 117 條、第 102 條及農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 8 條第 2 項第 2 款規定辦理，並於 93 年 9 月 2 日撤銷前 93 年 6 月 14 日核發之農業用地作農業使用證明書，是系爭土地無法依訴願人與○○○○原訂土地移轉借用契約書第 9 條規定，於取得農業用地作農業使用證明書後將土地返還訴願人，訴願人遭受財產損失後，乃主張寶山鄉公所未依農業用地作農業使用認定及核發辦理第 11 條規定通知訴願人到場指界及說明，並於 99 年 3 月 1 日向台灣新竹地方法院遞送刑事告訴狀控告○○○○涉嫌詐欺、背信及偽造文書，欲求將系爭土地回復原狀。由此可知，縱如訴願人所訴，○○○○詐欺、背信及偽造文書之罪嫌成立，僅為○○○○個人之行為，訴願人應尋求私法途徑以資救濟，然訴願人與○○○○訂定土地移轉借用契約書，藉假買賣，將土地供○○○○與第 3 人辦理共有物分割，幫助他人取巧逃漏土地增值稅之行為，已有以不正當方法逃漏稅捐之情事，況且，系爭土地於 93 年 6 月 21 日及 24 日申報土地移轉現值檢附之土地買賣所有權移轉契約書，出賣人必須蓋印鑑章，經地政單位審核與印鑑證明（必須親自辦理）相符，

始可移轉系爭土地並辦理登記，顯見訴願人提供土地協助他人辦理共有物分割逃漏土地增值稅，並獲得其所需要之報償，並非不知情且有意使其發生。故訴願人主張系爭土地係出租於他人，而寶山鄉公所未依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 11 條規定，讓他人以租借之名矇騙或故意以詐欺或其他不正當方法騙取農業用地作農業使用證明，以辦理移轉登記乙節，僅是為恢復其土地所有權所為之主張，並不影響訴願人已有故意以不正當方法幫助他人逃漏稅捐之情事。至於寶山鄉公所是否填具會勘紀錄表，是否有故意或疏失，並不影響本案補徵系爭土地土地增值稅之核定。

- (五) 綜上論述，系爭土地之農業用地作農業使用證明書既已被新竹寶山鄉公所撤銷，且系爭土地經原處分機關向農委會林務局農林測量所調閱系爭土地 88 及 89 年之航照圖，發現系爭土地於 89 年 1 月 28 日即建有數十座墳墓，於 89 年 1 月 28 日已非作農業使用，是系爭土地核無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及第 4 項規定之適用，則原處分機關依稅捐稽徵法第 21 條第 3 條規定，認定訴願人以不正當方法逃漏稅捐，按稅捐稽徵法第 22 條第 1 項第 1 款規定，於訴願人 93 年 6 月 21 日及 24 日移轉系爭 2 筆土地之日起 7 年內之核課期間，補徵系爭 2 筆土地之土地增值稅各 512 萬 9,481 元及 220 萬 2,534 元，合計 733 萬 2,015 元，揆諸前揭法條及財政部函釋規定並無違誤，復查決定仍維持原處分，亦無不當，敬請 續予維持。

理 由

- 一、按「稅捐之核課期間，依左列規定：...三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者；其核課期間為 7 年。」、「前條第 1 項核課期間之起算，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。」、「土地所有權移轉或設定典權，其申報移轉現值之審核標準，依左列規定：一、申報

人於訂定契約之日起 30 日內申報者，以訂約日當期之公告土地現值為準。」、「前項第 1 款至第 3 款之申報移轉現值，經審核超過公告土地現值者，應以其自行申報之移轉現值為準，徵收土地增值稅。」、「作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。」、「作農業使用之農業用地，於本法中華民國 89 年 1 月 6 日修正施行後第一次移轉，或依第 1 項規定取得不課徵土地增值稅之土地後再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」、「本法第 39 條之 2 第 1 項所稱農業用地，其法律依據及範圍如下：一、農業發展條例第 3 條第 1 項第 11 款所稱之耕地。二、依區域計畫法劃定為各種使用分區內編定之林業用地、養殖用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地及供農路使用之道地目土地，或上開分區內暫未依法編定用地別之土地。三、依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區、森林區以外之分區內所編定之農牧用地或暫未依法編定之田、旱地目之土地。四、依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地。五、依國家公園法劃定為國家公園區內按各分區別及使用性質，經國家公園管理機關會同有關機關認定合於前 3 款規定之土地。」、「依本法第 39 條之 2 第 1 項申請不課徵土地增值稅者，應依左列規定檢附證明文件，送主管稽徵機關辦理：一、前條第一項之土地，應檢附直轄市、縣（市）農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明文件。二、前條第二項之土地，應檢附各該法律主管機關核發仍應依原來農業用地使用分區別或用地別管制使用之證明文件，及直轄市、縣（市）農業主管機關核發之作農業使用證明文件。」分別為稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款、稅捐稽徵法第 22 條第 1 款、行為時之土地稅法第 30 條第 1 項第 1 款及第 2 項後段、行為時之土

地稅法第 39 條之 2 第 1 項、第 4 項及行為時之土地稅法施行細則第 57 條第 1 項、第 58 條第 1 項所規定。

次按「說明：二、土地稅法第 39 條之 2（平均地權條例第 45 條）第 4 項有關以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅規定之適用，應以土地稅法（平均地權條例）89 年 1 月 28 日修正公布生效時，仍『作農業使用之農業用地』為適用範圍；如土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，已未作農業使用之農業用地，尚無上開原地價認定規定之適用。」財政部 89 年 11 月 8 日台財稅第 0890457297 號函釋參採。

二、卷查訴願人於 93 年 6 月 4 日立契移轉所有新竹縣寶山鄉雞油凸段雞油凸小段○○○地號土地與案外人○○○、○○○、○○○及○○○，另於 93 年 6 月 23 日立契移轉所有寶山鄉雞油凸段雞油凸小段 258-15 地號土地與案外人○○○及○○○，嗣訴願人檢附新竹縣寶山鄉公所 93 年 6 月 14 日 93 寶經農字第 004941 號之農業用地作農業使用證明書，分別向原處分機關申報土地移轉現值，並申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，暨申請依同法第 39 條之 2 第 4 項規定以 89 年 1 月 28 日該法修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額課徵土地增值稅，原經原處分機關核准在案，惟查新竹縣寶山鄉公所嗣於 93 年 9 月 2 日以寶經農字第 0930007443 號撤銷上開農業用地作農業使用證明書，經原處分機關查核後以系爭土地雖無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅之適用，惟於 89 年為課徵田賦之土地，依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定以 89 年 1 月 28 日當期之公告現值為前次移轉現值，該次移轉並無漲價數，是時核定無需發單補徵，原處分機關遂辦理結案存查，先予敘明。

三、然查本案訴願人就系爭土地原為申請不課徵土地增值稅所檢附之農業用地作農業使用證明（93 年 6 月 14 日 93 寶經農字第 004941 號函核發），嗣經寶山鄉公所 93 年 7 月 22 日及 93 年 8 月 11 日派員會同訴願人之代理人等至本案系爭土

地現場稽查會勘後，新竹縣寶山鄉公所以系爭土地上或設有墓地或為不實指界等情，遂以 93 年 9 月 2 日以寶農經字第 0930007443 號函撤銷前開已核發之農業用地作農業使用證明。是以本案訴願人申請不課徵土地增值稅，依土地稅法施行細則第 58 條第 1 項規定所應檢附之農業用地作農業使用證明文件乃因撤銷而不存在；又由訴願人 99 年 3 月 1 日向訴外人林文生所提之刑事告訴狀，訴願人對系爭土地上原存有近百座風水墓穴之事實，於土地辦理借用及移轉時早已知悉，復以本案系爭土地經寶山鄉公所另於 99 年 9 月 3 日以寶農字第 0993001579 號函請原處分機關提供農業使用證明書撤銷後，訴願人申辦稅務情形之相關資料，經原處分機關向行政院農業委員會林務局農林航空測量所調閱系爭土地 88 年之航照圖，發現系爭土地於 88 年至 89 年間即建有數十座墳墓，是以系爭土地於土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時已非屬作農業使用之農業用地，由上述文書資料足資證明，且為訴願人所不否認。訴願人就系爭土地先為不實之指界，復為隱匿使用目的之陳述，致寶山鄉公所及原處分機關為錯誤之農業使用證明核發及 93 年間系爭土地移轉時為免徵土地增值稅之核定等情事，乃屬不爭之事實。

- 四、復按「原持有應稅土地之土地所有權人，利用應稅土地與免徵或不課徵土地增值稅之土地，取巧安排形成共有關係，經分割後再移轉應稅土地者，無論再移轉時之納稅義務人是否為原土地所有權人名義，依實質課稅原則及土地稅法第 28 條、第 31 條規定，該土地於分割後再移轉時，應以其分割前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額課徵土地增值稅；本解釋令發布前類此上開經共有分割且再移轉之案件，應依上述規定補徵其土地增值稅。各稽徵機關並應加強宣導，提醒納稅義務人勿取巧逃漏。」財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號令參採。本案訴願人與訴外人林文生訂定土地移轉借用契約書，藉假買賣，將土地供林文生與第 3 人辦理共有物分割，幫助他人取巧逃漏土地增值稅之行為，已有以不正當方法逃漏稅捐之情事（有

93 年 6 月 1 日、93 年 6 月 23 日土地移轉借用契約書可稽），況且，系爭土地於 93 年 6 月 21 日及 24 日申報土地移轉現值檢附之土地買賣所有權移轉契約書，出賣人必須蓋印鑑章，經地政單位審核與印鑑證明相符，始可移轉系爭土地並辦理登記，顯見訴願人提供土地協助他人辦理共有物分割逃漏土地增值稅，並獲得其所需要之報償，並非不知情且有意使其發生。故訴願人主張系爭土地係出租於訴外人林文生，且為林文生以租借之名矇騙或故意以詐欺或其他不正當方法騙取農業用地作農業使用證明，以辦理移轉登記乙節，僅是為恢復其土地所有權所為之主張，並不影響訴願人已有故意以不正當方法意圖取巧逃漏土地增值稅之情事；至訴願人明知系爭土地於 93 年間辦理移轉時即有數十座墓穴，已非屬作農業使用之農業用地而故意隱匿之情事，亦有 99 年 3 月 1 日訴願人向訴外人林文生所提之刑事告訴狀可稽，是以訴願人以不正當方法逃漏稅捐之事實，洵堪認定。

五、末查土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，有關農地移轉不課徵土地增值稅之立法理由，係為配合農業發展條例第 27 條規定，以便利自耕農民取得農地並擴大農業經營規模；又同法條第 4 項規定之立法理由則為防杜有於土地稅法修正施行前申報移轉，以規避修法後移轉時應納之土地增值稅，爰規定於 89 年 1 月 28 日修正公布生效後第 1 次移轉，依法應課徵土地增值稅者，如於該法條 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，仍屬「作農業使用之農業用地」者，即得以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，惟如該土地於是日已未作農業使用時，則無上開規定之適用（參財政部 89 年 11 月 8 日台財稅第 0890457297 號函釋）。從而，原處分機關認定訴願人就系爭土地以不正當方法逃漏稅捐，核無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及第 4 項規定之適用，乃依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款、第 22 條第 1 款及土地稅法第 30 條第 1 項第 1 款及第 2 項後段規定，自訴願人 93 年 6 月 21 日及 24 日移轉系爭 2 筆土地之日起 7 年內之核課期間，補徵系爭 2 筆土地之土地增值稅

各 512 萬 9,481 元及 220 萬 2,534 元，合計 733 萬 2,015 元，揆諸前揭法令及財政部相關函釋規定並無違誤，復查決定尚無不合，應予維持。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，無庸一一斟酌，併此敘明。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，決定如主文。