臺灣高等法院花蓮分院民事判決

108年度上更一字第1號

上　訴　人　許瑞芸
訴訟代理人　許正次律師
　　李韋辰律師
　　鄭道樞律師
被上訴人　廖堯宇
訴訟代理人　湯文章律師
　　魏辰州律師

上列當事人間請求履行契約等事件，上訴人對於中華民國104年12月30日臺灣花蓮地方法院104年度重訴字第45號第一審判決提起上訴，經最高法院第一次發回更審，本院於108年3月26日言詞辯論終結，判決如下：

主　文

上訴駁回。

第二審及發回更審前第三審訴訟費用由上訴人負擔。

事實及理由

甲、程序部分：

按不變更訴訟標的，而補充或更正事實上或法律上之陳述者，非為訴之變更或追加，民事訴訟法第256條定有明文。本件被上訴人於本院就請求土地增值稅之部分，主張因可歸責於上訴人之事由致使本件無法以不課徵土地增值稅之方式交易，而使其受有新台幣(下同)8,324,889元之損害，違反民法第226條第1項、第227條規定(本院卷第47頁反面至48頁)，核屬被上訴人補充其法律上之陳述，並非訴之追加，合先敘明。

乙、實體部分：

壹、被上訴人於原審起訴主張：伊於民國103年12月25日與上訴人簽訂不動產買賣契約書(下稱系爭契約)，將其所有坐落花蓮縣○○鄉○○段○○○○○○號土地(下稱系爭農地)出售予上訴人，約定應向主管機關申請不課徵土地增值稅。詎上訴人實係訴外人即陸商金門陸島酒店有限公司(下稱陸島公司)之

出名人，致伊遭訴外人花蓮縣地方稅務局課徵補繳土地增值稅8,324,889元(下稱系爭稅款)，受有同額損害等情，依系爭契約之約定，及民法第184條第1項、第226條第1項、第227條規定，求為命上訴人給付832萬4,889元，及自104年11月12日起至清償日止按年息百分之5計算利息之判決等語。

貳、上訴人於原審抗辯：伊僅於系爭契約第6條第6項第3款約定「於買方自願以繳納土地增值稅方式申報」及第5條第2項約定「如有延遲申報係因可歸責予買方之事由而增加之土地增值稅，該增加部分由買方負擔」情事發生時，始負擔繳納土地增值稅之義務，本件並無此項情事發生，自應由被上訴人負擔。被上訴人於簽約時即知或可得推知係陸島公司借用伊名義購買系爭農地，無由請求伊賠償。依法陸島公司不得取得系爭土地所有權，陸島公司以借用伊名義之方式實際取得系爭土地，係脫法行為，系爭契約應屬無效，系爭增值稅之課徵失所附麗，被上訴人得申請退還，並無損害等語，資為抗辯。

參、原審為被上訴人勝訴之判決，上訴人不服提起上訴，其陳述除援引原審之陳述外，於本院補充陳述：

一、原判決認定被上訴人得依系爭契約第6條第6項第3款及第5條第2項但書之約定，請求上訴人負擔系爭稅款云云，顯與系爭契約文義相悖，是原判決即有瑕疵。

二、又關於本件系爭稅款之負擔，於系爭契約業已明文約定，即(一)土地增值稅由被上訴人負擔；(二)如有延遲申報情形，且因可歸責予上訴人之事由而增加之土地增值稅，該增加部分由上訴人負擔；(三)如上訴人自願以繳納土地增值稅方式申報，則土地增值稅由上訴人負擔，基此，系爭契約就土地增值稅之約定已臻明確，並無漏未訂定而須為補充性解釋之情形，是原則上由被上訴人負擔，而僅有延遲申報或上訴人自願繳納土地增值稅時，始例外由上訴人負擔。從而被上訴人既已明確於系爭契約第5條第2項勾選土地增值稅由「賣方負擔」，並特別於系爭契約第第6條第6項第3款約定「於買

方自願以繳納土地增值稅方式申報」時，土地增值稅始由上訴人負擔，是本件上訴人並無自願繳納之情形，而系爭稅款則由被上訴人依法繳付，自屬當然。

三、再系爭契約為農地買賣契約，本屬應繳納土地增值稅之案件，被上訴人申請不課徵，固屬其租稅上之權利，惟就稅務主管機關審查之結果(事前或嗣後)，均應由納稅義務人(即被上訴人)自行負擔，準此，倘經稅務機關實質審查後要求補稅，被上訴人自應就補稅乙節負責，遑論被上訴人得請求上訴人賠付系爭稅款。然本件被上訴人無法享有租稅優惠乃「純粹經濟上損失」，並非權利受侵害，其不得依民法第184條第1項前段主張損害賠償；且關於本件借名登記之情形，亦難認係以背於善良風俗之方法加損害他人，被上訴人亦不得依民法第184條第1項後段請求損害賠償。至系爭契約與不動產移轉契約如因違反農業發展條例第33條之私法人禁止取得耕地規定，應屬無效，則被上訴人並無繳納系爭稅款之義務；今被上訴人自行選擇依系爭契約第5條第2項之約定繳納系爭稅款，係為保有其出售系爭土地所獲得之利益，基此，被上訴人所謂繳納系爭稅款造成之損害，應係被上訴人自行選擇之故，而與上訴人無關，其請求上訴人負擔系爭稅款洵屬無據等語。上訴聲明：(一)原判決廢棄。(二)被上訴人於原審之訴及假執行之聲請均駁回。(三)如受不利益之判決，願供擔保請准宣告免予假執行。

肆、被上訴人除援引原審之陳述外，於本院補充陳述：

觀諸系爭契約第5條第2項約定「土地增值稅由賣方負擔。如延遲申報因可規則予買方之事由而增加之土地增值稅，該增加部分由買方負擔。」、第6條第6項第3款約定「辦理所有權移轉登記時，除本契約另有約定外，依下列方式辦理：…賣方主張依農地不課徵土地增值稅，而買方自願以繳納土地增值稅方式申報，土地增值稅由買方負擔」由上約定可知，第5條第2項只是重申土地稅法第5條第1項第1款規定意旨。同條項後段及第6條第6項第3款已約明「賣方(即被上訴人)

主張依農地不課徵土地增值稅」，可見兩造於簽立系爭買賣契約之際，已知悉系爭農地買賣可以申請不課徵土地增值稅，若因明確約定系爭土地買賣應依土地稅法第39條之2第1項規定，採取以農地買賣不課徵土地增值稅之方式交易；對照同款後段所約定「買方自願以繳納土地增值稅方式申報，土地增值稅由買方負擔」，復足以證明雙方就被上訴人不負繳納土地增值稅之義務，及如改採以繳納土地增值稅之方式交易，則應由上訴人負擔繳納土地增值稅之義務乙節，均知之甚詳且為買賣雙方之締約真意。又細繹系爭契約第5條第2項後段約定，雖僅記載「如有延遲申報因可歸責予買方之事由而增加之土地增值稅」，應由上訴人負擔增加部分之稅金，然結合上開系爭契約第6條第6項第3款約定可知，系爭土地買賣如僅因可歸責買受人之事由而延遲申報者，即應由買受人負擔超出原預計為0元之土地增值稅；倘如有因可歸責於買受人之事由而資格不符致系爭土地買賣完全無法依土地稅法第39條之2第1項規定申請以不課徵土地增值稅之方式交易者，更應由買受人負擔其稅捐，以符法之衡平。從而，本件既因可歸責於上訴人之事由致遭課徵土地增值稅，本應由上訴人負擔系爭稅款，方屬公允。再訴外人即被上訴人之代理人廖文雄係與上訴人本人洽談簽訂系爭契約，而非與陸島公司洽訂系爭契約，嗣於104年8月間接獲花蓮縣地方稅務局通知補徵系爭土地增值前，被上訴人及其代理人廖文雄並不知悉上訴人與陪同其在場之訴外人吳椿江或陸島公司間有何關係，亦不知悉吳椿江之真實身分，是訴外人吳椿江於另案所為若干有利於上訴人之證述內容顯與常情有違而不足採信。又系爭契約並未違反法律強行規定，亦非以不能之給付為契約標的，其契約內容均符合法律規定而屬有效；而上訴人與陸島公司間之約定與系爭契約乃分屬不同法律關係，縱認上訴人與陸島公司間之約定違反法律強行規定而無效，亦與系爭契約之效力無涉，二者應分別關之，尚不能混為一談等語置辯，並聲明：上訴駁回。

伍、得心證之理由：

一、按所謂之法律行為，係以意思表示為要素，因意思表示而發生一定私法效果的法律事實。其內容可分為成立要件及生效要件。上開法律行為之成立要件則分為一般成立要件（即意思表示、當事人及標的），以及特別成立要件（即要式行為或要物行為）。申言之，法律行為之一般生效要件為意思表示健全、當事人具完全行為能力及標的適法、可能及確定；至於特別生效要件則指附條件而言。至於法律行為之特別成立要件所指之要式行為，即法律行為須踐行特定的方式，一般為書面；要物行為即法律行為須以物之交付後方得成立。復次，當事人互相表示意思一致者，無論其為明示或默示，契約即為成立；當事人就標的物及其價金互相同意時，買賣契約即為成立，民法第153條第1項、第345條第2項定有明文。

二、系爭契約有效成立。

(一)上訴人主張系爭契約實際買受人為陸島公司，出賣人則為廖文雄，皆與兩造無涉，依民法第153條第1項規定，系爭契約應不成立等云云。

(二)經查：兩造於系爭契約中就系爭土地買賣之土地標示、價款議定、付款約定、貸款處理、稅費負擔、產權移轉、點交、擔保責任、違約罰則及特約事項等詳為記載，此有被上訴人提出之系爭契約附卷可稽（原審卷第8至11頁）。客觀上兩造顯已就系爭土地買賣之履約內容互相表示意思一致，況系爭契約之標的為被上訴人所有之系爭土地，被上訴人於客觀上亦無給付不能之情事，且系爭契約並不因上訴人有無履約能力而受影響，揆諸前揭說明，系爭契約即有效成立。至於上訴人雖主張陸島公司及廖文雄方為系爭契約之當事人，然上情未經兩造於系爭契約之特約事項中約定「由陸島公司及廖文雄擔任系爭契約之買賣雙方當事人時」，系爭契約方得有效成立之條款，上訴人主張系爭契約不成立，洵無可取。

(三)系爭契約未違反農業發展條例第33條之規定。

1.按私法人不得承受耕地。但符合第34條規定之農民團體、農業企業機構或農業試驗研究機構經取得許可者，不在此限，農業發展條例第33條定有明文。

2.上訴人另主張系爭契約違反農業發展條例第33條，應為無效等云云。惟查：上訴人與陸島公司間雖有如確認書所載借用上訴人名義簽立系爭買賣契約及登記為所有權人之關係，惟對外即對出賣人之被上訴人而言，並無證據證明被上訴人或其代理人廖文雄明知上情，或廖文雄與吳椿江協商同意由陸島公司員工即上訴人出名購買之情事；證人吳椿江固證稱簽約條件都是我在談、賣方知道買的肯定是我、簽約時我就告知我是大陸人，所以才需要掛許瑞芸的名字，但沒有告訴他們是陸島公司來買云云，然與證人廖文雄、吳雪霞、蔡周峰證述情節不符；因證人吳椿江、廖文雄均與系爭買賣利害相關，難免為有利於己之證述，吳雪霞為陪同廖文雄之友人，難謂無偏頗之虞，均難期待反映簽約實情而難遽信；證人蔡周峰為受委任處理簽約事宜之地政士，其立場自較為客觀，其所為證詞之憑信性較高，其亦證稱簽約過程最終買賣條件由上訴人、廖文雄決定，吳椿江在簽約過程就買賣條件沒有表示任何意見、50萬元定金應該是上訴人付的等情，顯見吳椿江在簽約過程隱瞞其為陸島公司負責人，以上訴人為人頭出面購地之事實，致被上訴人代理人廖文雄及證人蔡周峰均不知情而簽立買賣契約，此有兩造對其形式所不爭執之花蓮地院105年度重訴字第6號民事案件中(上訴後，由本院於106年6月30日以105年度重上字第26號駁回上訴)各該證人筆錄及判決書（列印本）存卷可參(本院前審卷第81至90、133至142頁，本院卷第61至85頁)。從而，系爭契約之兩造既均為自然人，被上訴人出賣系爭土地予上訴人之行為，實難認與農業發展條例第33條之規定有違。上訴人前揭主張，亦無可採。

三、系爭契約關於可歸責於買受人即上訴人之事由而資格不符，致使出賣人即被上訴人不能申請不課徵土地增值稅時，應由

何人負擔之真意：

(一)契約乃當事人間在對等性之基礎下，本其自主之意思、自我決定及自我拘束所成立之法律行為，基於私法自治及契約自由之原則，契約不僅在當事人之紛爭事實上，作為當事人之行為規範，在訴訟中，亦成為法院之裁判規範。因此，倘當事人所訂立之契約真意發生疑義時，法院即應依民法第98條規定，探求當事人之真意，進行闡明性或補充性之解釋，除通觀契約全文，並應斟酌訂立契約當時及過去之事實、交易上之習慣及其他一切證據資料，本於經驗法則及誠信原則，從該意思表示所根基之原因事實、主要目的、經濟價值、社會客觀認知及當事人所欲表示之法律效果，作全盤之觀察，且應兼顧其解釋之結果不可逸出契約中最大可能之文義，不能徒拘泥字面或截取書據中一二語，任意推解致失其真意（最高法院103年度台上字第713號、98年度台上字第1925號判決意旨參照）。

(二)依土地稅法第28條前段之規定，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，而所謂漲價總數之計算，乃指本次交易時申報課稅之當期公告現值（t1）與之前最後一次課徵土地增值稅之公告現值(t2)間之差價（即t1-t2）。惟同法第39條之2第1項則規定，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。所謂申請不課徵土地增值稅，並非免除課稅義務，而係僅暫不予課徵，倘日後若要課徵時，則依課徵時之公告現值（t3)，回溯至最初之最後一次課增土地增值稅之公告現值(t2)來計算差額（即t3-t2），上揭第39條之2第4、5項即採此規定。復依土地稅法第39條之3第1項規定，依前條第一項規定申請不課徵土地增值稅者，應由權利人及義務人於申報土地移轉現值時，於土地現值申報書註明農業用地字樣提出申請；其未註明者，得於土地增值稅繳納期間屆滿前補行申請，逾期不得申請不課徵土地增值稅。而一般買賣農地時，不動產買賣所生之賦稅負擔，尤其是土地增值稅，通常

會足以影響買賣價金之決定。一般而言，土地之出賣人於出售土地時，對於因交易而可實收之金額，有一定之期待；反之，土地之買受人就其購買所需全部支付之資金，也會有一定金額上限。在開價與還價的過程中，如果土地增值稅之負擔歸賣方者，則賣方會同意成交之價金總額（P）應為：期望實拿金額（N）加上增值稅（T)，即P=N+T；若土地增值稅轉嫁由買方負擔者，成交價金金額應可降低而為P'=N，即若T> 0，則P> P'。由上所述，足見農地之土地增值稅係於買賣交易當期結清繳納，抑保留由買方承受暫不繳納之稅基，為影響買賣價金決定之重要因素。亦即農地交易於移轉時雖仍應依當期之公告現值申報，但得申請不課徵增值稅，而以取得免課徵之稅單辦理所有權移轉登記，而上述「得不課徵」依土地稅法第39條之3規定應辦理申請，反之，也可以約定出賣人不申請「不課徵」，而於本次移轉時結清與前次移轉間差額之增值稅，使買受人取得無公法上稅捐負擔債務存在之農地。農地買賣契約當事人間如何就此稅賦為安排，應由全部契約約定之情形綜合判斷，不應斷章取義。

(三)系爭契約書第5條第2項固約定：「土地增值稅由賣方負擔。如有延遲申報因可歸責予買方之事由而增加之土地增值稅，該增加部分由買方負擔。」等語，但系爭契約書第6條第6項第3款則尚有約定：「辦理所有權移轉登記時，除本契約另有約定外，依下列方式辦理：…賣方主張依農地不課徵土地增值稅，而買方自願以繳納土地增值稅方式申報，土地增值稅由買方負擔」等語，由上述所謂「賣方主張依農地不課徵土地增值稅」，即由兩造約定系爭農地買賣得由出賣人即被上訴人依土地稅法第39條之2第1項之規定，申請不課徵土地增值稅，此與後段所謂「買方自願以繳納土地增值稅方式申報，土地增值稅由買方負擔」之約定相結合，即說明雙方同意如果要於本次交易結清土地增值稅之稅基者，應由買受人負擔其稅金支出，足認上開約定內容前後相互契合，兩造就系爭農地計價之基礎，係採申請不繳土地增值稅而由上訴人

承受移轉前的稅基之模式（即P=N），如上訴人要結清上述稅基，則應由上訴人自己負擔其稅金。易言之，系爭農地買賣總價是不含土地增值稅，如買受人要繳付該項稅賦，其金額應另行外加，由上訴人負擔(因土地稅法第5條第1項第1款規定，土地增值稅，以原土地所有權人為納稅義務人)。

(四)而系爭契約書第5條第2項前段雖約定土地增值稅由賣方負擔，但綜合第6條第6項第3款之約定來看(此從花蓮縣地方稅務局104年8月14日花稅土字第1040240120號函載，被上訴人已於104年2月4日申報移轉系爭土地，申報按土地稅法第39條之2第1項規定不課徵土地增值稅…等語，亦同)，可知系爭契約係採農地申請不課稅之方式處理，即賣方(被上訴人)應負擔之土地增值稅金額為零；是依系爭契約文字解釋，由第5條第2項後前段所謂「如延遲申報因可歸責予買方之事由而增加之土地增值稅，該增加部分由買方負擔」，其文義固僅載明若因申報遲延造成逾土地稅法第39條之3所定之期限，致不能申請不課稅時，應由買方即上訴人負擔原本預計零元土地增值稅外所增加之稅金。由此可知兩造於系爭契約成立時，顯然並未就系爭土地買賣如果不符合土地稅法申請免徵土地增值稅之資格時，其稅賦應由何方負擔而為討論及協商，乃兩造所不爭之事實。惟關於農地買賣土地增值稅究由何人負擔，關係到土地增值稅賦之安排及買賣總價之計算。本件系爭農地買賣總價實際上又是不含土地增值稅，如買受人要繳付該項稅賦，其金額本應另行外加，由上訴人負擔等情；以及被上訴人代理人廖文雄並不知或可得而知陸島公司係借用上訴人名義簽立系爭契約及登記為系爭土地之所有人等節，均如前述【詳見上開二、三之(二)、(三)之理由』】，倘如有因可歸責於買受人之事由而因資格不符合致系爭土地買賣完全無法依土地稅法第39條之2第1項規定申請以不課徵土地增值稅之方式交易者，更應由買受人負擔其稅捐，始符系爭契約約定之精神及公平原則，是以依系爭契約規畫顯然應有所訂定而漏未訂定，致無法完滿達成兩造契約目的而出

現契約漏洞，自應由法院進行補充性之解釋（契約漏洞之填補）。上訴人主張此部分並無契約漏洞，可直接適用系爭契約第5條第2項前段約定由被上訴人負擔即可，應無由法院補充解釋之必要等語，與系爭契約之真意不符，不足採信。

(五)系爭增值稅應由上訴人負擔：

1.系爭土地之買賣因非屬自然人之陸島公司(陸商)借用臺灣地區員工自然人之身份即上訴人名義登記取得農業用地，屬脫法行為，以至於遭主管機關即花蓮縣地方稅務局依實質課稅原則課徵土地增值稅，此有花蓮縣地方稅務局104年8月14日花稅土字第1040240120號函、土地增值稅繳款書、法務部調查局104年6月5日調維貳字第10420519320號函及其附件(金門陸島酒店與許瑞芸簽訂之確認書)等件影本在卷可稽。上訴人此舉屬於因可歸責上訴人而資格不符致使被上訴人不能申請不課土增稅之情形。

2.兩造就依第6條第6項第3款約定預計土地增值稅為零元以上所多出之土地增值稅金應由上訴人負擔，既已有約定。則因可歸責買受人而申請逾期以外，其因可歸責買受人而資格不符致使出賣人不能申請不課土增稅之情形，按舉輕以明重之法理，自亦應同樣由買受人負擔其稅金。

3.再者，行使權利，履行義務，應依誠實及信用方法，故契約解釋之結果亦應符合誠實信用原則，始符當事人之真意。兩造於成立系爭農地買賣時，既然並未就系爭土地如果不符合土地稅法申請免徵土地增值稅之規定時，其稅賦應由何方負擔而為討論及協商，上開事項未經協商及討論，意味著系爭交易乃採一般通常之「正常件」來處理，也就是以自然人為買受人，被上訴人得申請不課徵土地增值稅，上訴人亦同意之。故一般正常情形下，上訴人取得系爭土(農)地而日後再出售時，倘後手不符合免徵土地增值稅之資格者，則系爭未結清稅基所應課之稅金8,324,889元，仍應由上訴人承擔之，此乃依系爭契約第6條第6項第3款及第5條第2項但書契約內容執行之當然解釋，且上訴人以陸島公司之出名人自居，

在簽訂系爭契約時，當可得預見其與陸島公司間之脫法行為，事後若為主管機關查知，當有補繳系爭稅款之風險；又未逸出系爭契約關於土地增值稅約定最大可能之文義，應合於一般社會客觀之認知及誠信原則。是本院斟酌兩造簽訂系爭契約關於土地增值稅負擔約定之原因、目的、過程及其他一切證據資料，本院認上訴人應負擔系爭增值稅。既然系爭增值稅應由上訴人承擔，上訴人前揭主張，委難憑採。

(六)既然此項稅賦本即應由上訴人承擔，雖可暫不支付，但如果因為上訴人資格不符，致使被上訴人未能獲准申請不課土地稅，而遭「補徵」，面臨應支付稅金之情形，依契約真意，本應由上訴人負擔繳納上開補徵之稅金8,324,889元，惟系爭契約有因可歸責於買受人之事由而因資格不符合致系爭土地買賣完全無法依土地稅法第39條之2第1項規定申請以不課徵土地增值稅之方式交易者，應由何人負擔其稅捐，未經訂定，核屬契約漏洞，經本院為補充性之解釋，應由上訴人負擔系爭增值稅，上訴人稱應由出賣人即被上訴人負擔云云，並不足採。

四、從而，本件被上訴人主張依系爭契約第6條第6項第3款及第5條第2項但書約定之本旨或民法第184條規定而為本件請求（原審卷第40頁反面），其依系爭契約上開約定請求上訴人給付系爭增值稅，為有理由，業如前述，本院即毋庸再就其依民法第184條及第226條第1項、第227條而為同金額請求部分加以審酌，併予敘明。

陸、綜上所述，被上訴人主張依系爭契約之法律關係，請求上訴人給付8,324,889元及自104年11月12日起至清償日止，按年息百分之5計算之利息，為有理由，應予准許。原審因而為被上訴人勝訴判決，經核於法並無不合。上訴意旨指摘原判決不當，求予廢棄改判，為無理由，應予駁回。

柒、本件事證已臻明確，兩造其餘主張、陳述及所提之證據暨攻擊防禦方法，均核與判決結果不生影響，爰不予逐一審酌論述，併此敘明。

據上論結，本件上訴為無理由，依民事訴訟法第449條第1項、第78條，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　4　　月　　29　　日

民事庭審判長法　官　張健河

法　官　林慧英

法　官　李水源

以上正本係照原本作成。

如不服本判決，應於收受送達後20日內向本院提出上訴書狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書狀（均須按他造當事人之人數附繕本）。上訴時應提出委任律師或具有律師資格之人之委任狀；委任有律師資格者，另應附具律師資格證書及釋明委任人與受任人有民事訴訟法第466條之1第1項但書或第2項（詳附註）所定關係之釋明文書影本。如委任律師提起上訴者，應一併繳納上訴審裁判費。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　4　　月　　30　　日

書記官　陳有信

附　註：

民事訴訟法第466條之1（第1項、第2項）：

對於第二審判決上訴，上訴人應委任律師為訴訟代理人。但上訴人或其他法定代理人具有律師資格者，不在此限。

上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親，或上訴人為法人、中央或地方機關時，其所屬專任人員具有律師資格並經法院認為適當者，亦得為第三審訴訟代理人。