臺灣新北地方法院民事判決

111年度訴字第1602號

原　　告　李素貞
　　張增汝
　　程端
　　周麗美
　　文長安
　　潘家聲
共　　同
訴訟代理人　馬偉涵律師
　　郭立寬律師
被　　告　冠銘建設股份有限公司
000000000000000000
法定代理人　陳火木
訴訟代理人　蘇敏雄律師

上列當事人間請求返還不當得利等事件，本院於民國112年3月20日言詞辯論終結，判決如下：

主　文

被告應分別給付各原告如附表請求金額欄所示之金額，及均自民國一百一十一年七月九日起至清償日止，按年息百分之五計算之利息。

訴訟費用由被告負擔。

本判決第一項於各原告分別以如附表假執行供擔保金額欄所示之金額分別為被告供擔保後，得假執行；但被告如為各原告分別以如附表請求金額欄所示之金額供擔保後，得免為假執行。

事實及理由

一、原告主張：

㈠緣原告於民國105年7月23日以所有坐落在新北市○○區○○段000○000○000○000○000地號等土地（下合稱系爭土地）與被告簽訂中和區安平段合建契約書（下稱系爭合建契約），約定由被告依據建築法規興建鋼筋混凝土構造大樓。

又依系爭合建契約第12條第10款約定「雙方同意互易之房地，應依財政部75.10.1台財稅第七五五〇一二二號函（下稱財政部75年函）及統一發票使用辦法第十二條規定，由雙方互開互易房屋、土地憑證予他方。如有應負擔之營業稅，依法由應負擔之一方負擔。」，如有向國稅局繳納營業稅之必要，因被告為營業稅法第2條所定之納稅義務人，自應由被告自行負擔稅賦。詎被告佯稱各原告應負擔如附表請求金額欄所示之營業稅款（下稱系爭營業稅款），並以原告若不為給付即拒絕依約點交房屋之方式，迫使原告給付系爭營業稅款，原告迫於無奈僅能向被告支付系爭營業稅款。

㈡又營業稅之本質雖屬間接稅，屬預期可以轉嫁之租稅，納稅者可透過交易行為，將稅負移轉給最後購買者或消費者負擔。然兩造業已於系爭合建契約第12條第10款明確約定系爭營業稅款應由「依法由應負擔之一方負擔」，是依法應納稅之人應為營業人即被告，且該約定亦已明示不轉嫁予買受人即原告。且倘系爭營業稅款被告僅屬所謂「代（稅捐機關）收、代（原告）付」性質，即應於系爭合建契約內明確約定關於營業稅被告僅屬「代收、代付」性質，實際應由原告負擔之意旨，而非如系爭合建契約第12條第10款之約定，否則實難認兩造於簽訂系爭合建契約當時確有形成關於將來被告遭課徵之營業稅，被告僅屬「代收、代付」性質，實際應由原告負擔之合意。兩造既於系爭合建契約第12條第10款明確約定系爭營業稅款由「依法由應負擔之一方負擔」，並無其他相異之約定，自不得僅以實務上曾有營業稅可轉嫁買受人負擔之操作方式，而強為悖於與兩造約定不相符之解釋。

㈢再者，參照司法院釋字第688號解釋理由書意旨，依營業稅之制度精神，營業稅係對買受貨物或勞務之人，藉由消費所表彰之租稅負擔能力課徵之稅捐，稽徵技術上雖以營業人為納稅義務人，但經由後續之交易轉嫁於最終之買受人，即由消費者負擔等情，固可能認為原告依法令應負擔系爭合建契約所生之營業稅。然依系爭合建契約訂定時有效（即100年1

月26日修正公布）之加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第32條第2、3項規定，可知當買受人非營業人者，營業人應以定價開立統一發票，使稅額內含於定價內，則買受人非屬營業人之情形下，除當事人另有約定應額外負擔營業稅外，應認買受人於支付契約價金予營業人時，所給付之價金已包含營業稅在內。兩造係約定原提供系爭土地供被告規劃興建大樓後分配取得房地所有權，顯已成立互易契約，且原告移轉系爭土地所有權與取得大樓之房地所有權間具有對價關係，系爭土地價值即屬原告受分配房地之定價，依上開說明，系爭土地價值應已內含5%營業稅在內。被告既身為具有專業知識及經驗之營業人，應可知悉系爭合建契約訂立時之營業稅稽徵規定，已由「外加型」改為「內含型」，卻未在系爭合建契約中特別約定系爭土地價值並未內含原告受分配房地之5%營業稅，益見被告用以交換原告系爭土地所有權之房地價款營業稅，已內含在系爭土地價值內，故縱認應由原告負擔本件營業稅，原告亦已給付。

㈣被告辯稱兩造已在系爭合建契約第12條第10款約定，營業稅應外加由原告負擔云云，惟系爭合建契約第12條第10款約定，僅記載財政部75年函文號及法規條號，與同條關於土地增值稅、地價稅、契稅等稅捐，均有明確約定稅捐負擔之主體明顯不同，自難遽認被告主張兩造有於系爭合建契約第12條第10款約定營業稅應外加由原告負擔乙節為真。又財政部75年函係當時之營業稅法所為解釋，嗣營業稅法第32條第2項規定，於77年5月27日修正，並於77年7月1日起公布施行，該財政部75年函亦因應前揭營業稅法第32條第2項之修正，而為局部刪除，將財政部75年函修正與修正後營業稅法規定相符。則財政部75年函刪改後之內容，除說明「合建分屋時之銷售額按時價從高認定開立發票」、「稽徵機關於未能查得合建房屋時價時所應採取之價值認定標準」外，亦強調買受人非營業人之情形，應採取異於營業人之方式，以內含方式處理營業稅，足見兩造於簽訂系爭合建契約時，系爭

合建契約第12條第10款所約定適用之財政部75年函內容，應為營業稅法刪改後之內容即在買受人非營業人之情形下，以內含方式處理營業稅。併參以被告於本件交易期間自行製作交付原告簽署之字據，諸如預收款結算單、同意書等，其上皆清楚記載約定如印花稅、契稅及房屋稅等稅務名目之處置方式，卻對被告所謂「應由原告負擔之營業稅」未置一詞，被告亦未在何憑據中註明系爭土地價值屬銷售額，不含有房地互易營業稅等情，自無從以原告受迫於被告暫向被告支付系爭營業稅款，即認定稱系爭土地價值屬銷售額，並未含有5%營業稅云云為真。

㈤綜上，系爭合建契約第12條第2、3、4、9款約定，就有關於土地增值稅、地價稅、契稅及一切稅捐等稅賦費用，皆明白約定兩造應於何時各自負擔何部分之稅費，則系爭合建契約第12條第10款既無類此之記載，即難據謂兩造於該條款已明訂應由原告負擔房屋價款之營業稅。既然兩造並未特別約定，而係合意歸諸法律規定，則系爭合建契約第12條第10款約定「依法應負擔之一方」負擔，堪認係指法定納稅義務人，而營業稅本應由營業人負擔，是依兩造前開約定自應歸由法定納稅義務人即被告負擔。退步言之，縱認原告應負擔系爭合建契約所生之營業稅，在買受人非營業人之情形下，除當事人已有約定應額外負擔營業稅外，應認買受人於支付契約價金予營業人時，所給付之價金已包含營業稅在內，系爭土地價值應包含5%營業稅在內，被告用以交換原告系爭土地所有權之房地價款營業稅，已內含在系爭土地價值內，被告係無法律上原因受有系爭營業稅款之利益，造成原告受有損害，原告自得依不當得利法律關係，請求被告返還。

㈥併為聲明：被告應分別給付如附表所示之原告各如該請求金額欄所示之金額，及均自起訴狀繕本送達翌日起至清償日止，按年息百分之5計算之利息。並陳明願供擔保請准宣告假執行。

二、被告則以：

㈠觀諸系爭合建契約第12條第10款約定，其中前段「雙方互易之房地，應依財政部75.10.1台財稅字第七五五〇一二二號函及統一發票使用辦法第十二條規定，由雙方互開互易房屋、土地憑證予他方。」乃兩造約定之交易憑證開立方式；後段「如有應負擔之營業稅，依法由應負擔之一方負擔。」則為兩造約定之營業稅負擔方式。是以，兩造於系爭合建契約就營業稅之負擔方式已有約定，約定負擔方式為「依法由應負擔之一方負擔」甚明。

㈡營業稅依制度及依法均由消費者（即買受人）之一方負擔，出賣人雖負申報繳納義務，但並非係實際上應負擔營業稅之人：

1.參照司法院釋字第688號解釋理由書意旨，可知依營業稅之制度精神，營業稅係對買受貨物或勞務之人，藉由消費所表彰之租稅負擔能力課徵之稅捐，稽徵技術上雖以營業人為納稅義務人，但經由後續之交易轉嫁於最終之買受人，亦即由消費者負擔。準此，銷售貨物或勞務之營業人固為營業稅之納稅義務人，然應納之銷項稅額，係由營業人向買受人收取之，買受人始為營業稅之負擔者。

2.本案曾經鈞院板橋簡易庭函詢國稅局，由財政部北區國稅局於110年12月23日以北區國稅中和銷審字第1102426168號函復「說明：…三、有關不動產合建契約之納稅義務人，如係個人地主與營業人合建，按前揭營業稅法及大法官解釋意旨，營業稅納稅義務人為營業人，最終負擔者是消費者。」（下稱國稅局回復意見）可知不動產合建契約之營業稅最終負擔者是消費者，此所謂「消費者」，當即為交易之買方。

3.又依營業稅法第14條第2項「銷項稅額，指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額。」亦已明確規定，出賣人計算報繳營業稅之銷項稅額，係「依規定應收取之營業稅額」，亦即須向消費者（即買受人）收取銷項稅額。因此，依法應負擔營業稅者為消費者（即買受人）。

4.綜上，不論依照營業稅制度或係依照稅法規定，營業稅均由

消費者（即買受人）之一方負擔，至於出賣人雖負申報繳納營業稅之義務，但並非實際上應負擔營業稅之人。因此，營業稅由何人繳納，與由何人負擔，係屬兩事。

㈢兩造既已約定營業稅「依法由應負擔之一方負擔」，則應由地主就交易取得房屋部分負擔營業稅，由建商就交易取得土地部分負擔營業稅：

1.由前開司法院釋字第688號解釋理由書意旨及國稅局回復意見，可知「營業稅納稅義務人為營業人，最終負擔者為消費者」，亦即營業稅納稅義務人與實際應負擔之人不同。系爭合建契約第12條第10款約定所稱之「負擔」，即為前開所指「營業稅最終負擔者」之「負擔」，當然非關營業稅法規定營業稅由何人「繳納」問題。就前開約定條款文義解釋，已經清楚明白表示，地主應負擔其應負擔之營業稅，建商應負擔其應負擔之營業稅，亦即由雙方各自應負其應負擔之營業稅。

2.按照國稅局回復意見，不動產合建契約之營業稅最終負擔者是消費者，亦即為買方，但因不動產合建契約係屬互易性質，地主係以其持有之土地換取建商所建造之房屋，建商則係以其建造之房屋換取地主持有之土地，因此，按照營業稅由消費者（即買方）負擔之制度精神，應由地主就互易取得房屋部分負擔營業稅，由建商就互易取得土地部分負擔營業稅。本件被告為建商，因與地主互易取得土地，因為營業稅法規定出售土地免徵營業稅，故被告為取得土地之買方，並無須負擔營業稅；但原告為地主，因與建商互易取得房屋，而營業稅法規定房屋為應稅貨物，故原告為取得房屋之買方，自須負擔營業稅甚明。

3.又依據財政部84年1月14日台財稅字第841601114號函（下稱財政部84年函）所載，合建分屋互易之房屋及土地之「銷售額」應屬相等，亦即不含營業稅之房屋價格應等於土地之價格（土地免營業稅），原告所提出房屋土地交換確認同意書及同意書所載之房地互易金額，即為財政部84年函所稱之銷

售額。惟被告開立予原告之統一發票上所記載之金額，實為銷售額及銷項稅額之合計數。兩造合建分屋互易之房屋及土地之「銷售額」應屬相等，亦即不含營業稅之房屋價格應等於土地之價格。因此，被告與原告互易換出房屋，該房屋之營業稅依法應由取得房屋之原告（即房屋買受人）負擔，被告開立發票予原告，並向原告收取銷項稅額，並無不當得利情事。

㈣原告固主張營業稅法第32條第2項現已規定營業人銷售應稅貨物或勞務之定價內含營業稅，故買受人所支付之買賣價金實已內含稅捐云云，惟查：

1.100年1月26日修正公布之營業稅法第32條，新增第2項之立法理由，可知該次修法僅係為遏阻營業人規避開立統一發票，逃漏營業稅之情形，並未改變營業稅由買受人負擔之性質。惟營業稅依法應由買受人負擔，係規定於營業稅法第14條，而該條自74年11月15日修正後迄今不變，顯見於100年間修正新增營業稅法第32條第2項規定，並未改變稅法規定營業稅應由買受人負擔之情形，故無原告所稱「相關法令已更改」之情事。

2.又本件合建分屋案，被告前於100年8月間曾提出改建資料，但當時有其他競爭者，被告放棄而未參與競爭，嗣後因前手整合不利，105年5月間地主詢問被告是否有承接意願，被告經評估後同意接續辦理，同年由地主提供其與前手合約作為參考，當時其與前手合約已存在關於互易營業稅之約定，被告並未加修改。且合建分屋涉及價值金額鉅大，無論地主建商均應小心謹慎處理合約，若有不清楚之處，自應請教專業人士，豈可事後諉稱不懂，用以規避責任。況依照系爭合建契約約定，營業稅依法由應負擔之一方負擔，係按法律規定賦予雙方稅捐負擔，自未有加重原告責任而顯失公平之情形。

㈤答辯聲明：原告之訴及假執行之聲請均駁回。並陳明如受不利判決，願供擔保請准宣告免為假執行。

三、兩造不爭執事項：

㈠原告於105年7月23日持所有系爭土地與被告簽訂系爭合建契約，約定由被告依建築法規興建鋼筋混凝土構造大樓。

㈡系爭合建契約第12條稅捐及相關費用條款約定：「十、雙方同意互易之房地，應依財政部75.10.1台財稅第七五五〇一二二號函及統一發票使用辦法第十二條規定，由雙方互開互易房屋、土地憑證予他方。如有應負擔之營業稅，依法由應負擔之一方負擔。」。

㈢被告要求原告應負擔如附表所示之發票5%之營業稅款，金額共計252萬2,480元，原告已暫向被告支付系爭營業稅款並經被告收訖。

四、原告主張依兩造間系爭合建契約第12條第10款約定「依法應負擔之一方」負擔，係指法定納稅義務人，而營業稅本應由營業人負擔，是依前開約定自應歸由法定納稅義務人即被告負擔。況縱認應由原告負擔，被告用以交換原告系爭土地所有權之房地價款營業稅，亦已內含在系爭土地價值內。詎被告竟向原告收取如附表所示之營業稅款。爰依不當得利之法律關係，請求被告返還系爭營業稅款等語。被告則以前揭情詞置辯。經查：

㈠按在中華民國境內銷售貨物或勞務，應課徵營業稅，其納稅義務人，為銷售貨物或勞務之營業人，營業稅法第1條、第2條第1款定有明文。此所謂銷售貨物，係指將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者而言；此所謂銷售勞務，係指提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者而言（營業稅法第3條參照）。又營業稅法第32條第2項規定於77年5月27日修正，將買受人為非營業人者之營業稅稽徵，由稅額「外加」改為「內含」，亦即買受人為非營業人者之營業稅內含於定價中，不另加徵，並於同年7月1日起公布施行，亦即銷售應稅貨物或勞務之定價，已內含有營業稅，不另加徵5%營業稅。是以房屋之出賣人或承攬人，就其所出售之房屋或承造房屋所提供勞務之全部代價，包括在貨

物或勞務之價額外收取之一切費用，俱應依營業稅法第16條規定列為銷售額。

㈡復按解釋契約，應於文義上及論理上詳為推求，以探求當事人立約時之真意，並通觀契約全文，斟酌訂立契約當時及過去之事實、交易上之習慣等其他一切證據資料，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，以為判斷之基礎，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。如兩造就其真意有爭執時，應從該意思表示所根基之原因事實、經濟目的、一般社會之理性客觀認知、經驗法則及當事人所欲使該意思表示發生之法律效果而為探求，並將誠信原則涵攝在內，藉以檢視其解釋結果對兩造之權利義務是否符合公平正義（最高法院98年台上字第1925號、96年台上字第286號判決意旨參照）。查系爭合建契約係於105年7月23日訂立，可見兩造就系爭建案簽約約定合建條件時，營業稅法關於營業稅之計徵，已由「外加型」改為「內含型」。而系爭合建契約第12條第10款約定援引75年10月1日財政部台財稅第0000000號函釋及統一發票使用辦法第12條規定，上開函釋既為因應77年5月27日修正公布之營業稅法已將營業稅之計徵，由「外加」改為「內含」，因此修正內容為：「主旨：依照營業稅法施行細則第18條及第25條規定，合建分屋之銷售額，應按該項土地及房屋當地同時期市場銷售價格從高認定，並依統一發票使用辦法12條規定，於換出房屋或土地時開立統一發票。說明：二、稽徵機關如未查得合建分屋時價，則應以房屋評定價值與土地公告現值，兩者從高認定，並按較高之價格等額對開發票，土地價款之發票（所有人如為個人者，可開立收據）免徵營業稅，房屋價款之發票，應加5%營業稅」；另統一發票使用辦法第12條則規定：「營業人以貨物或勞務與他人交換貨物或勞務者，應於換出時，開立統一發票。」。可明房屋稅款應開立統一發票，且營業稅之計徵為

「內含」而非「外加」。又系爭合建契約第12條第10款後段既僅約定：「如有應負擔之營業稅，依法由應負擔之一方負擔。」，而未明確約定負擔之權利主體，自係合意歸諸法律規定，則所謂「依法應負擔之一方」，堪認係指法定納稅義務人。蓋依據營業稅法第1、2條規定，營業稅本應由營業人負擔，是依兩造前開約定自應歸由法定納稅義務人即被告負擔。況被告既為營業人及營業稅納稅義務人，焉有不知房屋價款應開立統一發票並課徵營業稅之理，其就營業稅之計算及繳納，具有專門知識及經驗，有充分資訊、經驗及時間，加計其成本利潤及營業稅後，始作成合建契約之互易條件，該營業稅自應為內含而由納稅義務人即被告繳納，亦即除非契約當事人另行約定買受人支付契約定價之金額外，尚須額外給付相當於營業稅之金額予營業人，否則買受人於支付定價予營業人時，即應認為營業人已依營業稅法第14條規定，向買受人收取營業稅。至被告雖辯稱營業稅依制度及依法均由消費者（即買受人）之一方負擔，出賣人雖負申報繳納義務，但並非係實際上應負擔營業稅之人等語。然兩造之真意既係約定由法定納稅義務人負擔，自不應以實務上營業稅最終轉嫁於買受人負擔等情，而悖於兩造簽訂契約時之真意強為解釋，方無違誠信原則，對兩造之權利義務始符合公平正義，是被告前開所辯，自無可取。

五、按無法律上之原因而受利益，致他人受損害者，應返還其利益，民法第179條前段定有明文。又給付型不當得利，關於有無法律上原因，應視當事人間之給付是否存在給付目的而定，倘當事人間之給付行為無存在給付目的，此時，受領人財產增益自屬無法律上原因。經查，依系爭合建契約第12條第10款約定，系爭營業稅款應由被告負擔，已如前述。原告主張被告向各原告收取系爭營業稅款，欠缺法律上之原因，致原告受有損害，是以，原告依不當得利之法律關係，請求被告返還系爭營業稅款，自屬有據。

六、再按給付無確定期限者，債務人於債權人得請求給付時，經

其催告而未為給付，自受催告時起，負遲延責任。其經債權人起訴而送達訴狀，或依督促程序送達支付命令，或為其他相類之行為者，與催告有同一之效力；遲延之債務，以支付金錢為標的者，債權人得請求依法定利率計算之遲延利息；應付利息之債務，其利率未經約定，亦無法律可據者，週年利率為5%，民法第229條第2項、第233條第1項前段，及第203條分別定有明文。故原告依上開規定，請求被告就應返還各原告之款項自起訴狀繕本送達翌日即111年7月9日起至清償日止，按年息百分之5計算之利息，亦屬有理。

七、綜上所述，原告依據不當得利法律關係，請求被告應分別給付各原告如附表請求金額欄所示之金額，及均自111年7月9日日起至清償日止，按年息百分之5計算之利息，均為有理由，應予准許。

八、末以，依民事訴訟法第389條第1項第5款宣告假執行者，其金額或價額之計算，以各個判決所命給付之金額或價額為準，以一訴主張數項標的與「共同訴訟」，其合併判決者，即應合併計算其金額或價額，以定其得否依職權宣告假執行。申言之，在原告或被告有多數之共同訴訟且合併判決時，與一訴主張數項標的之情形，在法院「所命給付」之金額部分，實質上相同，均應合併計算其金額或價額，以定其是否依職權宣告假執行（參臺灣高等法院暨所屬法院94年法律座談會民事提案第37號法律問題之研討結果）。查本件各原告命被告給付之總金額已逾50萬元，依上開說明，本判決自不得依職權宣告假執行。又兩造均陳明願供擔保，聲請宣告假執行及免為假執行，經核於法尚無不合，爰分別酌定相當之擔保金額准許之。

九、本件事證已臻明確，兩造其餘主張、攻擊或防禦方法及所提之證據，均核與本案判決所認結果不生影響，爰毋庸逐一再加論述，附此敘明。

十、訴訟費用負擔之依據：民事訴訟法第78條。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　5　　月　　5　　日

民事第三庭　法　官　王士珮

以上正本係照原本作成。

如對本判決上訴，須於判決送達後20日內向本院提出上訴狀。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　　112　　年　　5　　月　　5　　日

書記官　李依芳

附表：

編號	原　告	請求金額（新臺幣）	假執行供擔保金額
1	李素貞	466,268元	156,000元
2	張增汝	450,430元	151,000元
3	程端	298,301元	100,000元
4	周麗美	426,891元	143,000元
5	文長安	463,870元	155,000元
6	潘家聲	416,720元	139,000元