臺灣臺北地方法院民事判決

112年度訴字第413號

原　　告　榮曜建設股份有限公司

000000000000000000

法定代理人　廖志忠

訴訟代理人　許峻鳴律師

被　　告　許廖美紅

　　廖美珠

　　廖招治

　　廖美麗

　　廖美玲

000000000000000000

000000000000000000

共　　同

訴訟代理人　陳垚祥律師

上列當事人間請求清償債務事件，本院於民國112年11月23日言詞辯論終結，判決如下：

主　文

原告之訴及假執行聲請均駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、原告主張：兩造於民國104年9月4日簽訂房屋合建契約書（下稱系爭合建契約），由被告提供其所有坐落臺北市萬華區漢中段一小段216、221、222、223、224、225、226、227、228等地號之土地（下稱系爭土地）及同市區內江街6、8、10、10之1、12、16之1等建號之舊有建物，交由原告連同其他相鄰地主之地一併開發興建房屋（下稱系爭合建案）。於案簽約前，原告即已告知含被告在內之所有地主，未來其等取得合建房屋之營業稅應由被告等地主負擔，因簽約當時合建房屋尚未興建，無法估算營業稅之稅額，乃於契約第8條第3項約定：「…甲方（被告）以換出之土地，交換

乙方（原告）換出之房屋建造成本，甲、乙雙方互換之房地，於辦理土地過戶時，雙方同意按當時稅法規定之公告現值或評定價格作為房地互換價格之計算標準，甲方應書立收據交予乙方俾憑入帳，而乙方亦應開立憑證予甲方，甲乙雙方同意依相關法令規定辦理」等語，嗣系爭合建案完成，原告通知被告交屋，並開立統一發票記載各被告之房屋坐落及停車位編號、互易金額、5%營業稅，惟被告以該營業稅究應由地主或建商負擔仍有疑義，拒不繳納營業稅款，原告乃依營業稅法規定逕向財政部臺北國稅局（以下簡稱國稅局）申報營業稅並於111年7月15日先行繳納完畢，而未將已開立之統一發票交付被告。依兩造簽立前開契約時之法令，於合建房屋分屋時，受分配房屋之營業稅額係由建設公司向合建地主收取，並於房屋價款外加5%營業稅，故原告得依系爭合建契約第8條第3項約定，請求被告返還墊繳之營業稅。又被告本應負責繳納營業稅，卻拒絕繳納，致原告不得不先代為繳納，被告因此而受有免予繳納之利益，並致原告受有支出相當於營業稅款之損害，原告亦得依不當得利法律關係請求被告返還所受利益。再原告代被告繳納營業稅，應屬依被告可得推和之意思且係有利於被告之管理行為，是原告尚得依無因管理法律關係請求被告償還。為此，原告依合建契約第8條第3項、民法第179條及第172條規定，擇一請求被告給付如附表「營業稅金額」欄所示金額等語。並聲明：㈠被告各應給付原告如附表「營業稅金額」欄所示金額，及均自111年7月16日起至清償日止按週年利率5%計算之利息；㈡原告願供擔保，請准宣告假執行。

二、被告則以：依財政部函釋，合建分屋之銷售額應按土地及房屋當地同時期市場銷售價格從高認定，互易之房屋及土地銷售額應屬相等，即不含營業稅之合建房屋價格，應等於土地價格，稽徵機關如未查得合建分屋時價，則應以交換之房屋評定價格與土地公告現值，兩者從高認定銷售額，房屋價款之發票應加5%營業稅，並未規定地主須負擔互易取得之房屋

價格所生之營業稅。而依前開合建契約第8條第3項載：被告以換出之土地，交換原告換出之房屋建造成本，雙方互換之房地，於辦理土地過戶時，同意按當時稅法規定之公告現值或評定價格作為房地互換價格之計算標準內容，原告應按前揭約定，以辦理土地過戶時稅法所定之土地公告現值及房屋評定價格即建造成本，以兩者高價換出房屋之營業稅5%計算，惟原告卻逕以其對外銷售合建房屋之高價，作為計算標準，顯有違系爭合建契約第8條第3項約定及財政部上開函釋內容。另依系爭合建契約第8條第1項約定，被告於合建土地移轉登記予原告前，須負擔土地增值稅、地價稅、工程受益費等稅捐；第8條第4項則約定，兩造因合建取得房屋所生之契稅，由兩造依各自取得部分各自負擔；第8條第3項又僅約定，被告以原告取得之土地抵付原告建築費用，原告則以被告所得之房屋抵付被告應收土地價款，於互換房地時，僅被告書立收據予原告俾憑入帳，並未約定被告須負擔營業稅，依約被告自不負繳交前述營業稅負擔之義務，況被告既已負擔合建土地移轉部分之土地增值稅等稅捐，則原告將興建完成移轉予被告分得之房屋部分所生營業稅，自應由原告負繳交之責。本件原告前為避免稱「開立統一發票」而遭地主發現負擔5%營業稅繳交之問題，乃於系爭合建契約第8條第3項僅稱「開立憑據」用語，意圖隱瞞前開事項。依營業稅第14條第2項規定，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，前揭營業稅可由買賣雙方約定由其中一方負擔，而原告故意隱匿對被告重大不利益之事項，致被告無法於簽約時發覺營業稅繳交之問題，被告既已負擔土地增值稅等稅捐，如須再負擔互易房屋部分之營業稅，對被告顯失公平，且有違誠實信用原則。本件既未約定互易房屋部分之營業稅應由被告等土地負擔，依民法第247條之1第4款、第148條第2項規定，該等營業稅款自應由原告負擔方是。至於系爭合建案之「地主交屋應付款/應收款結算總表」、「地主合建房屋互易共享金額及地主應負擔營業稅」

單據，被告雖有簽收，然僅表示被告有收到該總表而已，並非同意負擔營業稅等語。並聲明：㈠原告之訴及假執行之聲請均駁回；㈡如受不利判決，被告願供擔保請准宣告免為假執行。

三、原告主張兩造簽訂契約，約定由被告提供系爭土地及地上之舊有建物予原告，而合作系爭合建案，嗣該合建案完工，原告將被告本於前開契約所得分配之房屋（含基地，以下均同）及停車位點交予被告，並依被告所得分配房屋及停車位之互易款項，開立統一發票、向國稅局申報營業稅且完稅等情，有原告提出前開合建契約、統一發票、榮耀西門地主合建分屋互易發票金額及地主應負擔營業稅5紙、榮耀西門地主交屋應付款/應收款結算總表、榮耀西門地主交屋簽收總表、營業人使用二聯式同一發票明細表、營業人銷售額與稅額申請書（403）、國稅局營業稅繳款書等件為證（見本院卷一第21至39頁、第61至91頁、第101至103頁），堪信原告前揭主張為真實。

四、得心證之理由：

原告主張被告以其所有系爭土地與合建契約所得分配房屋、停車位為互易後，因互易行為所生如附表之營業稅應由被告負擔，茲原告已代被告向國稅局繳納完畢，乃提起本件之訴請求被告5人各應返還如附表所示編號之款項；被告則以前詞置辯。經查：

㈠、按解釋意思表示，應探求當事人之真意，不得拘泥於所用之詞句，民法第98條訂有明文。而又當事人所訂立之契約真意發生疑義時，法院應為闡明性解釋，即依文義解釋（以契約文義為基準）、體系解釋（通觀契約全文）、歷史解釋（斟酌立約當時情形及其他一切資料）、目的解釋（考量契約之目的及經濟價值），並參酌交易習慣與衡量誠信原則，以檢視其解釋結果，是否符合兩造間權利義務之公平正義（最高法院111台上字第2176號判決意旨參照），先予指明。

1.按土地所有人提供土地，由建築商出資合作建屋，雙方按土

地價款、房屋建築費比例以分配房屋之約定，其契約之性質如何，應依其契約之內容並探求當事人之意思而決定之，非可一概而論。如契約當事人於訂約時言明，須俟房屋建竣後，始將應分歸地主之房屋與分歸建築商之基地互易所有權者，應屬互易契約（最高法院91年度台上字第1559號判決意旨參照）。又民法第398條所規定之互易，乃指當事人雙方約定互相移轉金錢以外之財產權，準用關於買賣規定之債權契約，故於合建契約中，地主與建商約定以移轉土地所有權換得合建完工後受分配之房地所有權，該土地所有權與受分配房地所有權間即具有對價關係，亦即土地價額應等同地主支付受分配房地之價額。查兩造所締系爭合建契約第1至3條約款，明揭被告以如該約第1條所示之系爭土地及舊有建物所有權全部，與原告投資興建之建案及其他坐落合併開發基地進行合建，待系爭合建案興建完成，被告則可依合約第2、3條所示辦法分配房屋與地下層停車位（見本院卷第22至24頁），即系爭合建案乃由被告提供土地予原告興建房屋，並依合約第2、3條所定分配房屋，依前說明，其性質上即屬互易性質，應準用買賣規定，而以被告所移轉系爭土地價額，作為其取得興建完成房屋（暨坐落土地）及地下層停車位之對價。

2.關於兩造就系爭合建案雙方應負擔之稅金約定，係列於第8條第1至4項而分別為：「一、甲方（即被告）將土地移轉登記予乙方（即原告）前之土地增值稅、地價稅、工程受益費由甲方負責繳納，甲方將土地移轉登記予乙方後因本約所發生之稅費由甲乙雙方依各自取得之土地持分各自負擔，土地移轉登記之日以前如有欠稅情形時，甲方應負責繳納本筆土地之各項稅捐。甲方如無故拖延繳納稅款致影響完工期限，所受損失概由甲方承擔，並以違約論處理。」、「二、甲方辦理土地所有權移轉登記給予乙方時，甲方需繳清本筆土地之土地增值稅及各項稅捐並提出完稅證明。」、「三、甲方以乙方取得之土地抵付乙方建築費用，乙方以甲方所得之房

屋抵付甲方應收土地價款，雙方互為抵銷。甲方以換出之土地，交換乙方換出之房屋建造成本，甲、乙雙方互換之房地，於辦理土地過戶時，雙方同意按當時稅法規定之公告現值或評定價格作為房地互換價格之計算基準，甲方應書立收據交予乙方俾憑入帳，而乙方亦應開立憑據交付甲方，甲乙雙方同意依相關法令規定辦理。」、「四、甲乙雙方因合建取得房屋而產生之契稅，由甲乙雙方依各自取得之部分各自負擔」等語（見本院卷一第28頁）。且：

⑴依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）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，有司法院釋字第688號解釋可資參照。準此，銷售貨物或勞務之營業人為營業稅之納稅義務人，然應納之銷項稅額，則可由營業人藉消費關係實質轉嫁予買受人負擔，但此不過係營業稅稽徵技術便利之性質使然，尚不得以公法稅捐稽徵之性質，即謂私法上關於營業稅之負擔當然歸由買受人承受，其究應由何方負擔，仍應委諸當事人之約定或契約之真意以決之。綜觀兩造所締合建契約第8條約文，僅就土地增值稅、地價稅、工程受益費、契稅等稅賦負擔有明確規範，然對營業稅之負擔，未有隻字片語論及，是關於系爭合建案之營業稅應由何方負擔，或相關稅額是否內含於土地價額中事項，於兩造間未明。雖該合建契約第8條第3項有如上所示之約定內容，即被告應以原告取得之土地抵付原告建築費用，原告則以被告所得之房屋抵付被告應收土地價款，雙方互為抵銷；兩造互換之房地，於辦理土地過戶時，應按當時稅法規定之公告現值或評定價格，作為房地互換價格之計算基準，無論被告或原告均應書立收據交付對方入帳之約定，然此僅係約明被告以換出之土地交換原告換出之房屋建造成本，即兩造約定被告換出土地價額之計算方式而已。前開所謂「甲方應書立收據交予乙方俾憑入帳，而乙方亦應開

立憑據交付甲方，甲乙雙方同意依相關法令規定辦理」等語，均未提及合建契約中房屋價款之營業稅究應由何人負擔，原告於本案中逕執前開合建契約第8條第3項之約定為據，主張兩造已合意被告所分房屋之價款衍生之營業稅，應由被告負擔乙節，當有誤會。

⑵再者，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款分別定有明文，可知對於國家之公法關係，營業人始為營業稅之納稅義務人。又同法第14條第2項、第32條第2項、第3項分別明定：「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」、「營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅」、「營業人依第14條規定計算之銷項稅額，買受人為營業人者，應與銷售額於統一發票上分別載明之；買受人為非營業人者，應以定價開立統一發票」。而營業稅法第32條第2項規定於77年5月27日修正時，其修正理由明載：「營業人銷售物品或勞務開立統一發票時，買受人為營業人者，仍將銷項稅額與銷售額分別載明，以為扣抵之依據；如買受人為非營業人者，應將銷項稅額改與銷售額合計，使稅額內含。修正目的在參照若干實施加值稅國家之作法，於零售階段銷售與非營業人（即消費者）時，將營業稅內含於銷售價格內，俾導正目前若干業者遇消費者索取統一發票時，表示要發票需另加5%營業稅，如不要發票即可不外加稅之誤會」等語，基此，在買賣情況下，當買受人為非營業人者，營業人應以定價開立統一發票，使稅額內含於定價內，稽徵技術上，則以營業人為納稅義務人，經由交易轉嫁於買受人，於此情形下，除契約當事人已約定買受人應支付契約價金並負擔該契約價金之營業稅予營業人外，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，營業人不得另行請求買受人給付未約定之營業稅。詳言之，現行營業稅法既已確立營業稅應內含於定價，則除當事人有特別約定，無論營業人以買

賣、互易、承攬或其他混合契約之方式銷售其勞務或貨物，並無於定價外另行計收營業稅之習慣，是以買賣方式銷售者，約定收取之價金即為定價，以互易方式為銷售者，換得物之價值亦為定價，且均內含營業稅。

⑶承前所述，兩造所締系爭合建契約性質上互易，並與買賣之本質相同，應準用買賣規定。又前開契約既已約明，被告以原告取得之土地抵付原告建築費用，原告則以被告所得之房屋抵付被告應收土地價款，且約定互為抵銷，即原告係以將其出資興建之房屋移轉予被告之方式，作為取得使用被告所有系爭土地之對價，原告自屬營業稅法第1、2條所定銷售貨物（房屋）之營業人，而為營業稅之納稅義務人；再因前開契約未明文約定被告除移轉系爭土地所有權外，尚須支付營業稅，被告移轉系爭土地所有權，與取得原告換出之房屋、停車位所有權間，即具有對價關係，意即被告所有之系爭土地價值，即為原告換出房屋之定價，依前揭營業稅法規定，系爭土地價值當已內含營業稅。又觀原告所提附於卷內之系爭合建案地主合建分屋互易發票金額、地主應負擔營業稅計算表，均係由原告依被告之系爭土地其上舊有建物參與合建之價值，而核計換算如附表「換入土地價值」欄所示之數額（見本院卷一第71至79頁），系爭土地價值當即為該表換入土地價值欄所載數額，衡以原告為具有專業知識及經驗之營業人，應可知悉契約訂立時之營業稅稽徵規定，已由「外加型」改為「內含型」，卻未在契約中特別約定被告受分配房地應外加負擔5%之營業稅，堪認原告用以交換被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。況審以本件被告非為營業人，原告依營業稅法第32條第3項規定，本即應開立與系爭土地價值同額之統一發票予被告，而雙方於前開合建契約內已約明，被告移轉系爭土地時，應負擔土地增值稅，並因此免徵該土地之營業稅，則如認原告使被告取得合建房屋、停車位之所有權時，被告亦須負擔該等房屋之營業稅，豈非互易標的之房屋、土地之交易稅捐，均

由地主之被告負擔，原告全然免除相關負擔，衡情此應非兩造之真意。是本件依系爭合建契約立約當時之情事，並斟酌交易習慣，應認如附表「換入土地價值」欄所記載之價額，即為內含系爭營業稅之房地價額，始符當事人間之真意及交易常態。

⑷至於原告另主張，其於簽定契約前之合建事項商談過程中，即已明確告知包括被告在內之地主，系爭合建案應繳稅費中之一項即為合建互易營業稅，並引據被告提出之「廖春福等九人地主合建稅費預估明細表」（下稱預估明細表，見本院卷一第239頁）為證，然觀諸前開明細表之形式，係兩造簽約前之104年8月24日所作，表中地主合建應繳稅費確有合建互易營業稅款之欄位，惟該表既係兩造簽約前之商議過程，該表所商議內容並非必然經雙方納為系爭合建契約條款之一部，且嗣後系爭合建契約締訂時，並未有原告移轉使被告因互易而取得房屋所有權時，應由被告負擔營業稅款之約定，業經認定如前，是縱兩造簽約前曾預估明細表之商議內容，亦無從逕執此而為有利原告之推論。原告又主張，訴外人廖春福與原告於地主會議中曾請求「交換契約、營業稅由建主負擔」，或廖春福手寫草稿稱「對於結構體完成後，土地互換房屋的交易稅、契稅給予免除」（見本院卷一第55、301頁），然原告已自陳不同意廖春福所為請求（見本院卷一第287頁），顯見兩造並未更動契約內容，是不論廖春福所為如何，均不足為有利原告之認定。

㈡、本件兩造並未特別約定被告除移轉系爭土地所有權外，尚須支付營業稅，堪認被告移轉系爭土地所有權作為換入房屋之對價，且該土地價值為內含營業稅之房屋定價，是被告無庸另支付營業稅予原告，已如前述。則原告於系爭合建案結算時，單方擬定系爭土地換出價值後，自行於房屋結算明細表列載被告應繳營業稅，復於111年7月15日向國稅局申報營業稅並完稅，即無其所指陳，被告本應負責繳納營業稅，卻拒絕繳納，致其不得不先代為繳納，被告因此而受有免予繳納

之利益，其得依不當得利法律關係請求被告返還所受利益之情，本件無可構成不當得利之可言，原告茲請求被告返還如附表所示之營業稅款項之利益，即屬無據。至原告又主張本件可依無因管理之法律關係而對被告為請求云云，惟按無因管理係指未受委任，並無義務，而為他人管理事務者，然本件原告係本諸自己所為營業行為所衍生之稅捐義務，非為原告管理事務，是其所主張此部分之事實，要與無因管理之要件不符，亦非可取。

五、綜上所述，原告依系爭合建契約第8條第3項約定，或民法第179條所定關於不當得利、第172條關於無因管理之法律關係，請求被告給付如附表所示「營業稅欄金額」款項及自起訴狀繕本送達之翌日起至清償日止，按年息5%計算之利息，為無理由，不應准許。原告之訴既經駁回，其假執行之聲請，亦失所依附，應併予駁回。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘之攻擊或防禦方法及證據，經本院斟酌後，認為均不足以影響本判決之結果，自無一一詳予論駁之必要，附此敘明。

七、訴訟費用負擔之依據：民事訴訟法第78條。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　12　　月　　25　　日

民事第三庭　　法　官　蔡英雌

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　　12　　月　　27　　日

書記官　潘惠敏

附表：（單位為新臺幣）

編號	被告	換入土地價值	營業稅金額
1	廖美紅	18,181,040元	909,052元
2	廖美珠	18,181,040元	909,052元
3	廖招治	18,181,040元	909,052元
4	廖美麗	14,545,440元	727,272元

（續上頁）

5	廖美玲	14,545,440元	727,272元