

臺灣臺北地方法院民事判決

112年度訴字第5381號

原告 張拱文

訴訟代理人 劉文瑞律師

被告 永陞建設股份有限公司

法定代理人 李金生

訴訟代理人 詹順發律師

上列當事人間請求返還不當得利等事件，本院於民國112年12月21日言詞辯論終結，判決如下：

主 文

被告應給付原告新臺幣壹佰陸拾伍萬捌仟貳佰肆拾柒元，及自民國一一二年十一月九日起至清償日止，按週年利率百分之五計算之利息。

訴訟費用由被告負擔。

本判決於原告以新臺幣伍拾伍萬參仟元為被告供擔保後，得假執行。但被告如以新臺幣壹佰陸拾伍萬捌仟貳佰肆拾柒元為原告預供擔保，得免為假執行。

事實及理由

一、原告主張：

(一)兩造於民國104年3月9日訂立合建契約書（下稱系爭合建契約），約定由伊提供其所有坐落於臺北市大同區市○段○○段00地號土地共1筆（土地面積61平方公尺，所有權全部，下稱系爭土地），與同小段5之2、9、55、56、57、59地號等7筆土地一併興建住宅大樓（下稱系爭都更案），興建完成後，被告再依約分配房屋與停車位予伊，兩造復於109年11月13日改約定採都市更新權利變換方式分配房屋及車位。系爭都更案完成後，被告依更新後分配位置申請書分配房屋及車位予伊。嗣雙方完成房地所有權移轉登記，被告提出房屋結算明細表時，卻以「臺北市大同區南京西路案（永陞奕居）交屋結算金額房屋結算明細表」主張伊就分配所得如附

01 表「分得房屋」欄所示之5戶房屋（下合稱系爭房屋），應  
02 由伊負擔營業稅5%，即分別如附表「房地互易營業稅」欄所  
03 示共165萬8,247元（下稱系爭營業稅），並逕自從應給付伊  
04 之結餘款中扣除，拒絕給付給伊。

05 （二）本件被告係以將出資興建之系爭房屋移轉予伊之方式，作為  
06 取得使用系爭土地之對價，屬營業稅法第1條、第2條所定銷  
07 售貨物（即房屋）之營業人，亦為營業稅之納稅義務人，而  
08 系爭合建契約於104年3月9日訂立時，營業稅之計徵已由  
09 「外加型」改為「內含型」，被告為具有專業知識及經驗之  
10 營業人，且與包括伊在內為數不少之地主簽訂合建契約，實  
11 難諉為不知，且於一般買賣房屋之情形，建設公司均係就房  
12 屋之成交價即內含營業稅而為「定價」，況於一般民間不動  
13 產交易上，買受人並不會認為除了所約定之價金外，尚需再  
14 給付5%營業稅。是系爭合建契約既定性為互易，亦準用買賣  
15 相關規定，應認被告用以交換系爭土地之房屋價款營業稅，  
16 已內含於伊提供之系爭土地價值內，伊毋須再額外支付營業  
17 稅，被告要求伊支付系爭營業稅，並逕自從應結算金額中扣  
18 除，實屬無理。又兩造係約定採用都更權利變換方式分配房  
19 屋予伊，而系爭都更案之都市更新權利變換計畫表【核定  
20 版】內所附之營造費用明細表，亦已列入營業稅5%合計為2,  
21 536萬2,626元，足見系爭都更案之共同負擔部分已列入營業  
22 稅，被告於更新後之土地及建築物扣除折價抵付共同負擔  
23 後，不得再以伊之應分配權利價值乘以房地互易比例乘以5%  
24 計算系爭營業稅及申報營業稅，故被告要求伊支付系爭營業  
25 稅並無理由。綜上，被告強行要求伊於原本的定價中加收營  
26 業稅，無異屬變相加價於伊，被告無法律上之原因受有系爭  
27 營業稅之利益，致伊受有損害，伊依民法第179條規定，請  
28 求被告返還系爭營業稅共165萬8,247元，自屬有理。爰依不  
29 當得利法律關係提起本件訴訟等語。並聲明：1.被告應給付  
30 原告165萬8,247元，及自民事起訴狀繕本送達翌日起至清償  
31 日止，按週年利率5%計算之利息。2.原告願供擔保請准宣告

01 假執行。

02 二、被告則以：

03 (一)依加值型與非加值型營業稅法第14條、第32條第1項至第3項  
04 規定可知，針對營業人之三聯式發票上所載「銷售額」，是  
05 不含5%營業稅；針對個人（即自然人）之二聯式發票所載之  
06 「定價」，是含5%營業稅。兩者的法律定義及概念，並不相  
07 同，而之所以在營業稅法上有所區分，係因營業人的發票，  
08 是進項與銷項稅額才能沖銷；而對個人之買受人來說，因是  
09 最終負擔營業稅之人，故無上述沖銷問題。又系爭合建契約  
10 第14條第3項約定中所稱「互立憑證」，依財政部75年10月1  
11 日台財稅第0000000號及84年1月14日台財稅第000000000號  
12 函釋，是指土地與房屋互易時，個人之地主須開收據給建  
13 商，建商開發票給地主，是系爭合建契約既約定「其憑證之  
14 稅賦雙方同意依稅法規定之納稅義務人各自負擔」，而系爭  
15 合建契約並未約定互易價值為何，則依營業稅法施行細則第  
16 18條「合建分屋互易之房屋及土地之『銷售額』應屬相等，  
17 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  
18 稅）」。因此原告主張以含5%營業稅之「定價」作為土地互  
19 易價值，不合稅法規定及系爭合建契約約定，自無理由。另  
20 依財政部94年5月5日台稅二發字第09404052670號函、釋字  
21 第688號及最高法院110年度台上字第692號判決可知，原告  
22 既依稅法規定應負擔營業稅，則其主張扣取營業稅額165萬  
23 8,247元為不當得利等語，自不成立。伊身為建商向地主收  
24 取互易營業稅，僅係代收代付，繳納營業稅予國庫，伊並未  
25 因此獲有不當得利。再者，原告已承認該「交屋結算金額明  
26 細表」所載之交互計算項目、金額，並簽認之，當中即有原  
27 告應負擔因土地與房屋互易所產生之5%營業稅165萬8,247  
28 元，經交互計算後，伊因此開出找補款25萬8,445元交予原  
29 告，原告違反其簽認，復生本件爭執，自非可取而無理由，  
30 應駁回原告之訴及假執行聲請。

31 (二)又依兩造104年3月10日所簽訂之增補協議書（下稱系爭增補

協議)第1條第3項及107年1月4日簽訂之建物起造分配協議書(下稱系爭分配協議)第1條第1項之約定可知,本件並非如原告主張係依都市更新權利變換方式分配房屋及車位,而仍係以系爭合建契約、系爭增補協議之約定為準,並據之履行,因此原告依系爭合建契約及系爭增補協議,按其參與合建系爭土地之比例,獲分配當中房屋、車位70%之比例,即127.06坪,況原告也在系爭分配協議第4條第1項中約明「明確了解且同意依合建契約書約定辦理」,且承諾負擔「法令規定由甲方(即原告)繳納之稅費」,益證原告爭執顯無理由。綜上,系爭營業稅應由原告負擔,本件伊以原告應負擔房地交換營業稅為由,要求原告支付系爭營業稅並未成立不當得利等語,資為抗辯。並聲明:1.原告之訴及假執行之聲請均駁回。2.如受不利判決,願供擔保請准免予假執行。

三、兩造於104年3月9日簽立系爭合建契約,由原告提供系爭土地予被告興建系爭都更案,嗣系爭都更案完成後,原告分得如附表所示系爭房屋等情,為兩造所不爭執,並有系爭合建契約在卷可參(見本院卷第19頁至第53頁)。原告主張系爭合建契約為互易契約,伊移轉之土地價值即為互易之定價,被告用以交換伊土地之房屋價款營業稅,已內含於伊提供之土地價值內,伊毋須再額外支付營業稅,被告另向伊收取附表所示之系爭營業稅,自無法律上原因,爰依民法不當得利之規定請求返還等語,為被告所否認,並以前詞置辯。茲說明得心證之理由如下:

(一)按地主提供土地,由建主出資合作房屋,雙方按約定之比例分配房屋之契約,如契約當事人言明,須俟房屋建竣後,始將應分歸地主之房屋與分歸建主之基地互易所有權,屬互易契約(最高法院81年度台上字第271號、82年度台上字第290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

01 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  
02 等同地主支付受分配房地之價額。查兩造簽立系爭合建契  
03 約，約定由原告提供系爭土地，與同地段土地之其他7筆土  
04 地，一併由被告出資興建房屋，被告依現行建管相關法令規  
05 定規劃、設計、請照、施工、營造等事宜，興建鋼骨構造高  
06 級住宅大樓。嗣房屋興建完成後，兩造就合建土地依現行建  
07 管相關法令核准最大基準容積之房屋面積計算房屋總價值  
08 後，按原告持有土地面積佔基地比例之65%由原告分得，被  
09 告分得35%(採垂直價值方式分配)，車位分配原則亦同，此  
10 觀系爭合建契約第1條第1項、第3條第1項至第3項約定自明  
11 (見本院卷第19頁至第20頁)，堪認系爭合建契約乃由原告提  
12 供土地予被告興建房屋，並依前開方式分配房屋、停車位，  
13 依前說明，其性質上即屬互易性質，應準用買賣規定，而以  
14 原告所移轉系爭土地價額，作為其取得興建完成房屋（暨坐  
15 落土地）及停車位之對價，兩造對此亦不爭執(見本院卷第1  
16 3頁、第153頁、第156頁)，合先敘明。

17 (二)原告所提供系爭土地之價值，應認已包含房屋營業稅在內：

18 1、按當事人所訂立之契約真意發生疑義時，法院應為闡明性解  
19 釋（單純性解釋），即依文義解釋（以契約文義為基準）、  
20 體系解釋（通觀契約全文）、歷史解釋（斟酌立約當時情形  
21 及其他一切資料）、目的解釋（考量契約之目的及經濟價  
22 值），並參酌交易習慣與衡量誠信原則，以檢視其解釋結  
23 果，是否符合兩造間權利義務之公平正義（最高法院111年  
24 度台上字第2176號判決意旨參照）。次按加值型及非加值型  
25 營業稅法（下稱營業稅法）之制度精神，營業稅係對買受貨  
26 物或勞務之人，藉由消費所表彰之租稅負擔能力課徵之稅  
27 捐，稽徵技術上雖以營業人為納稅義務人，但經由後續之交  
28 易轉嫁於最終之買受人，亦即由消費者負擔，有司法院釋字  
29 第688號解釋可資參照。準此，銷售貨物或勞務之營業人為  
30 營業稅之納稅義務人，然應納之銷項稅額，則可由營業人藉  
31 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。

2、本件兩造就稅捐之分擔，依系爭合建契約第14條約定：

「一、土地增值稅：甲方（即原告）依約應移轉予乙方（即被告）及其相關權利人之土地持分，其土地增值稅分為本約簽訂前由甲方負擔，簽訂後由乙方負擔。二、地價稅及工程受益費：本約土地交付前由甲方負擔，交付後由雙方分得之土地持分比例各自負擔。三、甲乙雙方互易之房地及乙方分攤之土地增值稅等稅費，權利義務雙方同意互立憑證。其憑證之稅賦雙方同意依稅法規定之納稅義務人各自負擔」，而同條第4項、第5項則就房屋稅、契稅、印花稅及其他規定約定應由何人負擔（見本院卷第27頁至第28頁）。依前開約定，僅就土地增值稅、地價稅、工程受益費、房屋稅、契稅、印花稅及規費等負擔有明確規範，然對營業稅之負擔，卻未有論及。而觀之系爭合建契約係由原告提供土地予被告興建系爭都更案，原告並未支付任何工程費用，亦即原告係以被告取得土地來抵付原告之建築費用，被告係以原告所得房屋來抵付原告應收土地價款，雙方互為抵銷，然並未約定營業稅部分應如何負擔，應斟酌兩造簽立系爭合建契約之真意以為判斷。

3、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。是依前所述，系爭合建契約性質上為互易，並與買賣之本質相同，應準用買賣規定，且系爭合建契約係約定原告以被告取得之土地抵付被告建築費用，被告則以原告所得之房屋抵付原告應收土地價款，且約定互為抵銷，即被告係以將其出資興建之房屋移轉予原告之方式，作為取得使用原告所有系爭土地之對價，被告自屬營業稅法第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；再因系爭合建契約未明文約定原告除移轉系爭土地所有權外，尚須支付營業稅，原告移轉系爭土地所有權，與取得被告換出之房屋、停車位所有權間，即具有對價關係，意即原告所有之系爭土地價值，即為被告換出房屋之定價，依前揭營業稅法規定，系爭土地價值當已內含營業稅，

01 應可認定。被告抗辯營業人與自然人發票，在營業稅法上有所區別，係因個人之買受人為最終負擔營業稅之人等語，難  
02 認有理。  
03

04 4、被告辯稱依75年10月1日台財稅第0000000號函、84年1月14  
05 日台財稅第000000000號函，已指明合建互易時，土地作價  
06 為房屋發票上不含5%營業稅之銷售額，則發票5%營業稅即應  
07 由買受人(消費者)負擔，依財政部94年5月5日台稅二發字第  
08 09404052670號函，發票5%營業稅自應向買受人即原告收取  
09 等語。惟查：

10 (1)75年10月1日台財稅第0000000號函釋內容：「主旨：依照營  
11 業稅法施行細則第18條及第25條規定，合建分屋之銷售額，  
12 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  
13 依統一發票使用辦法第12條規定，於換出房屋或土地時開立  
14 統一發票。說明：二、稽徵機關如未查得合建分屋時價，則  
15 應以房屋評定價格與土地公告現值，兩者從高認定，並按較  
16 高之價格等額對開發票，土地價款之發票（所有人如為個人  
17 者，可開立收據）免徵營業稅，房屋價款之發票，應加5%  
18 營業稅，向買受人（土地所有人）收取。」（見本院卷第12  
19 5頁）。上開函釋係就合建分屋銷售額認定及房屋價款發票應  
20 記載內容為說明，且其以房屋評定價格與土地公告現值作為  
21 定價基準，自與房屋與土地之實際交易價值無涉，僅為稅捐  
22 機關就開立統一發票之稅務行政事項所為函釋，要難作為被  
23 告所稱系爭合建契約土地價值不含房屋營業稅之依據。且統  
24 一發票使用辦法第12條規定：「營業人以貨物或勞務與他人  
25 交換貨物或勞務者，應於換出時，開立統一發票」，與前開  
26 75年10月1日台財稅第0000000號函釋均未提及房屋價款之營  
27 業稅款究應由何人負擔，尚難以前開函釋內容，即作為本件  
28 營業稅另計並轉嫁由原告負擔之依據，被告所辯，難認有  
29 理。

30 (2)至84年1月14日台財稅第000000000號函釋雖指出「主旨：建  
31 設公司出資與地主合建分屋，雙方互易房屋及土地時，其銷

售額之計算及憑證之開立，仍應依本部台財稅第0000000號函之規定辦理。惟自77年7月1日營業稅法第32條修正施行日起地主如非屬營業人者，建設公司應按銷項稅額與銷售額合計開立統一發票與地主。說明：二、營業稅法施行細則第18條規定，營業人以貨物或勞務與他人交換貨物或勞務者，其銷售額應以換出或換入貨物之時價，從高認定。因此，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)」(見本院卷第127頁)。然此函釋並未變更前揭75年10月1日台財稅第0000000號函釋以房屋評定價格與土地公告現值之定價基準，仍與房屋與土地之實際交易價值無涉，且由其所依據營業稅法施行細則第18條「從高認定」之規定，可知該函釋亦認為房屋與土地之價值本不相同，為稽徵便利，方採取從高認定之稽徵方法，故該函釋據此逕推認「房屋及土地之銷售額相等」及「不含營業稅之房屋價格應等於土地價格」等語，自有矛盾，亦難作為原告依約給付之土地價格未內含房屋營業稅之依據。況原告互易移轉系爭土地時，依法及系爭合建契約第14條第1項，應負擔簽約前之土地增值稅，因而免徵土地部分之營業稅，自應享有免徵營業稅之利益，如認被告互易移轉房屋時原告亦應負擔房屋部分之營業稅，則原告繳納土地增值稅而獲得之免繳營業稅利益，反由應納營業稅之被告享受，顯不合於前揭土地所有權人免納營業稅規定之精神，亦非原告所能預見及同意，自不合於系爭合建契約兩造真意、權利義務之公平及誠信原則。是綜合前揭所述，系爭合建契約就房屋營業稅負擔事項應解為已內含於土地價值內，不應再由被告另行收取，被告上開所辯，難認理由。

(3)至財政部台稅二發字第09404052670號函雖載：「... 本案建設公司與地主合建分屋，建設公司應依上開規定開立統一發票，該統一發票營業稅由建設公司向買受人(土地所有人)收取」(見本院卷第131頁)。惟77年5月27日修正公布之營業稅法，將營業稅之計徵，由「外加型」，改為「內含

型」，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。且依系爭合建契約第14條第3項僅約定兩造互易之房地及被告分攤之土地增值稅等稅費，權利義務雙方同意互立憑證。其憑證之稅賦雙方同意依稅法規定之納稅義務人各自負擔(見本院卷第27頁)，即被告依約定開立統一發票予原告，自己包含營業稅在內，且依系爭合建契約約定各自負擔，自應由被告繳納至明，兩造亦未約定被告代繳營業稅後，可向原告請求返還，自難認可依前開函釋內容即認系爭營業稅應由原告負擔。復參原告既已移轉系爭土地所有權予被告，兩造間內部應負擔之營業稅亦已給付完畢，則被告嗣後再向原告收取系爭營業稅，屬重複收取，自屬不當得利，被告辯稱向原告收取之互易營業稅，僅係代收代付，繳納營業稅予國庫，被告並未因此獲有不當得利等語，難認有理。

5、被告另辯稱兩造於「交屋結算金額明細表」所載之交互計算項目、金額，業經原告確認後簽認之，原告違反其簽認而為本件爭執，自非可取等語。惟觀之前開「交屋結算金額明細表」僅係被告單方計算系爭都更案之相關費用金額，並由原告簽名確認，然並未代表兩造已約定且同意系爭營業稅係由原告負擔一情，自難僅憑前開「交屋結算金額明細表」，即認系爭營業稅應由原告負擔。

(三)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條定有明文。綜合上述，系爭合建契約性質上為互易契約，並與買賣之本質相同，應準用買賣規定。又系爭合建契約既以原告所得之房屋抵付原告應收之土地價款，互為抵銷，則被告係以將其出資興建之房屋移轉予原告之方式，作為取得使用原告所有系爭土地之對價，被告自屬營業稅法第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；再因系爭合建契約未明文約定原告除移轉系爭土地所有權外，尚須支付營業稅，原告移轉系爭土地所有權，與取得被告換出之房屋、停車位所有權間，即具有

對價關係，意即原告所有之系爭土地價值，即為被告換出房屋之定價，依前揭營業稅法規定，系爭土地價值當已內含營業稅。況本件原告非為營業人，被告依營業稅法第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，原告移轉系爭土地時，應負擔土地增值稅，並因此免徵該土地之營業稅，則如認被告使原告取得合建房屋、停車位之所有權時，原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，均由地主之原告負擔，被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，應認系爭土地之價額，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。又兩造就本件系爭營業稅之數額為165萬8,247元一情並不爭執（見本院卷第152頁），從而，原告依民法第179條，請求被告返還系爭營業稅165萬8,247元，為有理由，應予准許。

四、綜上所述，原告依不當得利之法律關係，請求被告應給付系爭營業稅金額165萬8,247元，及自起訴狀繕本送達之翌日即112年11月9日起（見本院卷第97頁）至清償日止，按週年利率5%計算之利息，為有理由，應予准許。兩造均陳明願供擔保，請准宣告假執行及免為假執行。經核並無不合，爰分別酌定相當之擔保金額。

五、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及證據，核與判決之結果不生影響，爰不一一論列，併此敘明。

六、訴訟費用負擔之依據：民事訴訟法第78條。

中 華 民 國 113 年 1 月 25 日  
民事第一庭 法 官 賴淑萍

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 113 年 1 月 25 日  
書記官 李昱萱

| 附表： |                      |                  |
|-----|----------------------|------------------|
| 編號  | 分得房屋                 | 房地互易營業稅<br>(新臺幣) |
|     | 門牌號碼：<br>臺北市大同區承德路1段 |                  |
| 1   | 86號                  | 61萬7,447元        |
| 2   | 86號6樓之2              | 33萬2,251元        |
| 3   | 86號6樓之3              | 23萬5,603元        |
| 4   | 86號7樓之2              | 23萬6,034元        |
| 5   | 86號7樓之3              | 23萬6,912元        |
| 總計  |                      | 165萬8,247元       |