臺灣高等法院民事判決

110年度上字第1052號

上　訴　人　勝隆開發建設股份有限公司

000000000000000000

法定代理人　薛郁翰

訴訟代理人　壽若佛律師

　　劉錦隆律師

被 上訴 人　林義雄

訴訟代理人　蔡育盛律師

複 代理 人　沈宏儒律師

上列當事人間請求返還不當得利事件，上訴人對於中華民國110年8月17日臺灣臺北地方法院110年度訴字第2728號第一審判決提起上訴，本院於110年12月7日言詞辯論終結，判決如下：

主　　文

上訴駁回。

第二審訴訟費用由上訴人負擔。

事實及理由

一、被上訴人主張：兩造於民國102年8月12日訂立合建契約書（下稱系爭契約），約定由伊提供所有坐落新北市○○區○○段000○000地號土地、權利範圍均為2分之1（下稱系爭土地）予上訴人規劃興建蒲陽雙和大樓（下稱系爭大樓），興建完成後，上訴人再依約分配房屋與停車位予伊。嗣雙方完成房地所有權移轉登記，上訴人卻出具系爭土地價值新臺幣（下同）3,058萬4,823元加計5%營業稅（即152萬9,241元，下稱系爭款項）之房屋結算明細表予伊，並以伊未繳清全部結算金額為由，拒絕將房屋之鑰匙及建物所有權狀交予伊，伊被迫於108年10月3日以現金結清系爭款項。惟系爭契約具有合建性質，涉及土地及房屋之互易，依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第32條第2項規定，系爭土地互易定價3,058萬4,823元，已含有5%營業稅在內，兩造亦未約定營業稅應外加在定價，自應內含在定價內，上訴人

重複受領伊繳付之系爭款項，屬無法律上原因而受有利益，致伊受損等情。爰依民法第179條規定，求為命上訴人應給付被上訴人152萬9,241元，及自起訴狀繕本送達翌日起至清償日止，按年息5%計算利息之判決。願供擔保請准宣告假執行。

二、上訴人則以：系爭契約第12條第3項已約定房地交換營業稅應依財政部75年10月1日台財稅第0000000號函（下稱系爭75年函文）及統一發票使用辦法第12條辦理，營業稅自應由買受人（土地所有權人）即被上訴人負擔，至於營業稅究係「內含」或「外加」於定價，均不會改變負擔稅賦主體為被上訴人。又依財政部賦稅署94年5月5日台稅二發字第09404052670號函，可知營業稅係由建設公司向買受人即土地所有權人收取，司法院大法官釋字第688號解釋理由書亦有實際負擔房屋營業稅者應為消費者即買受人之意旨，且財政部84年1月14日台財稅第000000000號函（下稱系爭84年函文）尚提及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，故兩造間房地互易價格3,058萬4,832元應屬銷售額，並無含有營業稅在內，被上訴人既於108年8月23日出具房地互易換出土地價值為3,058萬4,823元之收據（下稱系爭收據）交由伊收執，伊據此開立加計5%營業稅共計3,211萬4,064元之發票（下稱系爭發票）予被上訴人，並無重複收取，且已將系爭款項轉付稅捐稽徵機關，自無不當得利等語，資為抗辯。

三、原審為被上訴人全部勝訴之判決，即判命上訴人應給付被上訴人152萬9,241元，及自110年3月17日起至清償日止，按年息5%計算之利息，並附條件為准、免假執行之宣告。上訴人聲明不服，提起上訴，上訴聲明：㈠原判決廢棄。㈡被上訴人在第一審之訴及假執行之聲請均駁回。被上訴人答辯聲明：上訴駁回。

四、被上訴人主張系爭土地互易價格已包含5%營業稅，上訴人無法律上原因重複向其收取系爭款項而受有利益，爰依不當

得利之法律關係，請求上訴人返還152萬9,241元本息等情，為上訴人所否認，並以前詞置辯。經查：

㈠兩造於102年8月12日訂立系爭契約，約定由被上訴人提供系爭土地，由上訴人規劃興建系爭大樓，興建完成後再依系爭契約分配房地與停車位予被上訴人。又被上訴人於108年8月23日書立系爭土地價值為3,058萬4,823元之收據予上訴人，且依上訴人出具之房屋結算明細表所載營業稅項向上訴人繳付系爭款項，上訴人開立含有系爭款項在內之發票金額3,211萬4,064元統一發票予被上訴人等情，為兩造所不爭執（見本院卷第60頁），復有系爭契約、系爭收據、房屋結算明細表、系爭發票可稽（見原審110年度北司調字第162號卷〈下稱原審調字卷〉第47至58頁、第61至71頁、原審110年度訴字第2728號卷〈下稱原審訴字卷〉第53頁），應堪認定。

㈡被上訴人主張依營業稅第32條第2項規定，系爭土地互易定價3,058萬4,823元已內含5%營業稅，且兩造在系爭契約中亦無約定營業稅外加於定價，自應內含在定價內等語，上訴人則以前詞置辯。按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（司法院大法官會議釋字第688號解釋理由意旨參照），固可知被上訴人依法令應負擔系爭契約所生之營業稅。然依系爭契約訂定時有效（即100年1月26日修正公布）之營業稅法第32條第2項規定：「營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。」，第3項規定：「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」，足見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。又按地主提供土地，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82年度台上字第290號判決意旨參照），則兩造約定被上訴人提供系爭土地供上訴人規劃興建系爭大樓後分配取得房地之所有權，顯已成立互易契約，且民法第398條所規定之互易，係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，是被上訴人移轉系爭土地所有權與取得系爭大樓之房地所有權間具有對價關係，系爭土地價值即屬被上訴人受分配房地之定價，依前揭說明，系爭土地價值應已內含5%營業稅在內。況上訴人身為具有專業知識及經驗之營業人，應該可知悉系爭契約訂立斯時之營業稅稽徵規定，已由「外加型」改為「內含型」，卻未在系爭契約中特別約定系爭土地價值並未內含被上訴人受分配房地之5%營業稅，益見上訴人用以交換被上訴人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。是被上訴人主張依營業稅第32條第2項規定，系爭土地互易定價3,058萬4,823元已含有5%營業稅等語，自屬有據。

㈢雖上訴人辯稱兩造已在系爭契約第12條第3項約定，營業稅應外加由被上訴人負擔云云。惟查，依系爭契約第12條第3項約定：「房地交換營業稅：雙方同意互換之房地，依財政部75.10.1台財稅第0000000號函（即系爭75年函文）及統一發票使用辦法第12條規定。」（見原審調字卷第53頁），可知該約定僅係記載系爭75年函文文號及法規條號，與同條第1、2、4項關於土地增值稅、地價稅、契稅等稅捐，均有明確約定稅捐負擔之主體（見原審調字卷第52至53頁）明顯不同，自難遽認上訴人主張兩造有在系爭契約第12條第3項約定營業稅應外加由被上訴人負擔乙

節為真。再者，兩造簽署系爭契約斯時，系爭75年函文內容原為：「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，應外加5%營業稅，向買受人（土地所有人）收取。」，因營業稅法第32條第2項於77年5月27日修正規定：「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，應與銷售額合計開立統一發票。」，並於同年7月1日起公布施行，系爭75年函文刪除部分字句，內容略為：「本筆資料，說明二後段『並按較高……收取。』，因出售土地免開發票、二聯式發票不採稅額外加方式、及易滋生爭議等理由，爰予刪除；因營業稅已改為內含，故文末『外』字及『向買受人……收取』等字，爰予刪除。」（見原審訴字卷第131頁），則系爭75年函文刪改後之內容，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，足見兩造簽立系爭契約時，系爭契約第12條第3項所約定適用之系爭75年函文內容，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，此情恰與被上訴人主張系爭土地互易定價3,058萬4,823元已含有5%營業稅等語相符；況上訴人亦未舉證證明兩造締約時，仍有循系爭75年函文舊內容之合意存在，縱有此合意，系爭75年函文之前開舊內容，亦僅係表示營業人所開立之房屋價款發票應加5%營

業稅，向買受人（土地所有人）收取，屬於行政機關就開立統一發票事項所為函釋，並未涉及解釋合建房屋營業稅應由何人負擔及如何負擔之問題，自難為有利於上訴人之認定。至於系爭契約第12條第3項所約定之統一發票使用辦法第12條，係規定：「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。」，亦僅係規範營業人即上訴人出資興建房屋與被上訴人之土地所有權互易時，應開立統一發票，與營業稅應由何人負擔無涉。是兩造並無在系爭契約第12條第3項約定營業稅應外加由上訴人負擔，則上訴人此部分抗辯，自不可取。

㈣上訴人辯以兩造間房地互易價格3,058萬4,832元屬銷售額，並無內含5%營業稅，被上訴人將系爭收據交由伊收執，伊開立加計5%營業稅共計3,211萬4,064元之系爭發票予被上訴人，自無違誤云云，並提出系爭84年函文、系爭收據、系爭發票為憑。惟查：

1.系爭84年函文固記載：「主旨：建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」（見原審訴字卷第211頁），然該函文內容僅核課機關就建設公司與地主合建分屋互易房屋及土地，憑證開立方式之說明，並非闡明營業稅應由買受人負擔或地主開立之收據即屬雙方交易之定價，自與合建契約之當事人關於房地互易金額是否含有營業稅無關，況系爭契約第12條第3項約定亦無將系爭84年函文列入約定範疇內，自難執該函文以解釋系爭第12條第

3項約定之意旨，無從遽認兩造有約定系爭土地價值3,058萬4,832元屬銷售額，並未含有5%營業稅之情。

2.另觀上訴人自行製作交予被上訴人簽署之系爭收據記載：「……房地互易換出土地價值為3,058萬4,832元整，特立此據為憑」（見原審訴字卷53頁），上訴人亦未在系爭收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，自無從以系爭收據認定上訴人所稱系爭土地價值3,058萬4,832元屬銷售額，並未含有5%營業稅云云為真。

3.又兩造既不爭執系爭契約屬互易之法律關係，被上訴人以系爭土地作價取得房屋，房屋之價款均由上訴人依其專業計算成本後，依比例分配予被上訴人，除非當事人另有約定外，在被上訴人非營業人之情況下，上訴人依營業稅法第32條第3項規定，本應開立與上開土地價值同額之統一發票予被上訴人，上訴人自行加計5%金額開立金額3,211萬4,064元之系爭發票（見原審調字卷第71頁），於法即有未合，自難執此逕認兩造於締約時有約定系爭土地價格不含5%營業稅在內之情。

4.因此，上訴人執上開證據，抗辯被上訴人簽認系爭收據及發票時，已明知兩造間房地互易價格3,058萬4,832元屬銷售額，並無內含房地互易之5%營業稅，被上訴人已同意另行負擔該營業稅云云，自不足取。

㈤上訴人再執寶源不動產估價師事務所估價報告書、工程材料合約書為據（見原審訴字卷第57至93頁），辯以系爭建物營建成本，約8億5,000萬元，被上訴人可分得坪數、車位乘以上開估價報告書所載單價估價，可得出可分配總價值，其中土地價值乘以30%，即為被上訴人土地價值，可見被上訴人已表示同意系爭土地價值不含營業稅云云，為被上訴人所否認，並主張其未曾看過上開報告書、合約書等語。查，系爭契約並無將寶源不動產估價師事務所估價報告書、工程材料合約書列為附件（見原審調字卷第47至58頁），且上訴人迄未提出任何證據證明其曾在簽署系爭

契約當時，有將上開報告書、合約書提供予被上訴人閱覽及表示意見，或約定將上開報告書、合約書列入系爭契約約定內容，自無從據此認定被上訴人有同意外加負擔營業稅之情。況寶源不動產估價師事務所估價報告書，僅係上訴人委託鑑定系爭大樓價值（見原審訴字卷第75至93頁），另工程材料合約書僅係上訴人與訴外人勝隆開發工程股份有限公司簽署之工程材料合約（見原審訴字卷第57至74頁），均與兩造所簽署之系爭契約無涉，自難為有利上訴人之認定。則上訴人執上開報告書、合約書所為前開辯詞，即無可取。

㈥上訴人又以財政部賦稅署94年5月5日台稅二發字第09404052670號函、大法官會議釋字第688號解釋理由書有提及應由買受人負擔營業稅，被上訴人應負擔營業稅云云。雖上開函釋與解釋理由書提及由買受人負擔營業稅，但系爭土地價值已含有營業稅在內，且兩造並無在系爭契約特別約定營業稅外加由被上訴人負擔，被上訴人已以系爭土地價值負擔該互易房地之營業稅，已如前述，是上訴人此部分辯解，亦不可取。

㈦次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，雖有法律上之原因，而其後已不存在者，亦同，民法第179條定有明文。查，系爭契約第12條第3項並未約定由被上訴人負擔房地交換營業稅，且依營業稅法第32條第2項、第3項規定意旨，被上訴人以系爭土地價值互易分配之房地，該價值應已包含營業稅在內，自毋庸另行支付房地交換營業稅予上訴人，業如前述，然上訴人於108年10月3日以營業稅之名義額外向被上訴人結算收取系爭款項等情，有被上訴人所提出之房屋結算明細表可稽（見原審調字卷第61至69頁），上訴人無法律上之原因受有系爭款項之利益，造成被上訴人受有損害，則被上訴人依不當得利之法律關係，請求上訴人返還系爭款項即152萬9,241元本息，為有理由。至上訴人辯解其已完納稅捐，未受有利

益云云，惟上訴人所受給付除系爭土地價值所內含之5%營業稅款，竟再次向被上訴人收取之系爭款項，已有重複收取而溢收之情，則其前開辯詞，自不可取。

五、綜上所述，被上訴人依民法第179條規定，請求上訴人給付152萬9,241元，及自起訴狀繕本送達翌日即110年3月17日（見原審訴字卷第165頁）起至清償日止，按年息5%計算之利息，為有理由，應予准許。從而，原審為上訴人全部敗訴之判決，並為附條件為准、免假執行之宣告，均無不合。上訴論旨指摘原判決不當，求予廢棄改判，為無理由，應駁回上訴。

六、雖上訴人聲請函詢財政部，詢問關於系爭發票所載金額是否違反營業稅法乙節，惟該問題與本件爭點無關，自無調查之必要；又本件事證已臻明確，兩造其餘之攻擊或防禦方法及所用之證據，經本院斟酌後，認為均不足以影響本判決之結果，爰不逐一論列，附此敘明。

七、據上論結，本件上訴為無理由，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　12　　月　　21　　日

民事第十七庭

審判長法　官　黃雯惠

法　官　華奕超

法　官　趙伯雄

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　　110　　年　　12　　月　　22　　日

書記官　陳韋杉