臺灣高等法院民事判決

111年度上易字第1344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

被上訴人　　林木金

　　呂瑞文

共　　同

訴訟代理人　蔡育盛律師

複代理人　　周聖諺律師

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111年8月31日臺灣臺北地方法院110年度訴字第4788號第一審判決提起上訴，本院於112年5月30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（下個別以姓名稱之）主張：兩造於民國(下同)103年2月25日簽訂合建契約書(下稱系爭合建契約)，約定由呂瑞文提供其所有坐落新北市○○區○○段000地號土地(權利範圍全部，下稱293地號土地)、林木金提供其所有坐落同段294地號土地(權利範圍全部，下稱294地號土地，與293地號土地合稱系爭土地)予上訴人作為建築基地，上訴人則提供建築資金及相關技術共同合作興建「蒲陽雙和」建案(下稱系爭建案)，待系爭建案完成，再依系爭合建契約之約定分配房屋及停車位。詎上訴人於辦妥土地及房屋過戶手續後，竟以伊等尚未繳清營業稅各新臺幣(下同)74萬6446元為由，拒絕交付房屋鑰匙及所有權狀，致伊等無法完成點交程序，伊等迫於無奈，遂於109年2月25日與上訴人進行結算，由林木金、呂瑞文各支付結算費用55萬6105元、55萬6321元

後，上訴人始交付房屋所有權狀及鑰匙，惟兩造係互易房地，倘未有特別約定，土地之價值應為互易之定價，且定價內含營業稅，伊等已移轉系爭土地所有權予上訴人，自無須額外負擔所分得房屋之營業稅，上訴人向伊等重複收取營業稅，並無法律上原因，爰依民法第179條規定，請求上訴人返還伊等各74萬6446元本息等語。原審判決上訴人敗訴，上訴人聲明不服，提起上訴。被上訴人答辯聲明：上訴駁回。

二、上訴人則以：被上訴人換出之系爭土地價值與所換得之房屋價值相等，均為銷售額，伊於108年8月間委託訴外人寶源不動產估價師事務所估價，據此計算系爭土地之價值，並將房地互易價值(即銷售額)加上營業稅作為定價，開立定價1567萬5361元之發票各乙紙予被上訴人，被上訴人則分別出具金額為1492萬8915元(不含營業稅)之收據予伊。依系爭合建契約第12條第3項約定，房地交換營業稅應依財政部75年10月1日台財稅第750122號函釋（下稱75年函釋）及統一發票使用辦法第12條辦理，而75年函釋內容揭示土地部分因地主為個人，僅需開立收據，免徵營業稅，房屋價款則應以銷售額加計5%營業稅合併記載為統一發票上定價，由土地所有人負擔，是依兩造約定，房地交換營業稅自應由被上訴人負擔。雖兩造訂約時，加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)第32條第2項已將營業稅由「外加型」改為「內含型」，惟此僅係修改營業人開立發票之方式，並未變更營業稅應由消費者負擔，抑或互易之房屋價值已包含營業稅之規定。兩造於簽訂系爭合建契約時，因房屋尚未興建完成，無法估算成本及價值，遂於第2條約定待房屋興建完成，計算出房地價值後，再依互易時所換得房地價值分別開立收據及發票，並進行找補及結算，而兩造互易之時間點為108年8月23日，係以不含稅之等額價值進行交換，由被上訴人出具不含稅之土地價值收據，伊再依財政部75年函釋、84年1月14日台財稅字第000000000號函釋(下稱84年函釋)及營業稅法第14條第2項規定，以被上訴人換得之房屋價值計算出5%營業稅，並依營

業稅法第32條第2項、第3項及第35條規定，以銷售額加計營業稅為定價開立統一發票予被上訴人，向被上訴人收取營業稅，伊已全數繳納予稅捐機關，並無不當得利之情形等語，資為抗辯。上訴聲明：㈠原判決廢棄；㈡上開廢棄部分，被上訴人在第一審之訴及假執行之聲請均駁回。

三、兩造不爭執之事項（見本院卷第201頁）：

（一）兩造於103年2月25日簽訂系爭合建契約，約定由被上訴人提供系爭土地予上訴人規劃興建系爭建案大樓，待興建完成後，再依系爭合建契約分配房地與停車位予被上訴人，有系爭合建契約影本可稽(見原審卷第49至74頁)。

（二）兩造曾因被上訴人未給付上訴人房地交換營業稅及房屋結算找補款項（包括代書費、登記規費、房屋補貼等），致無法進行房屋點交。

（三）被上訴人於109年2月25日簽立載有日期為108年8月23日、房地互易換出土地價值為1492萬8915元之收據，並依上訴人出具之房屋結算明細表所載營業稅數額，各繳付74萬6446元予上訴人，有房屋結算明細表及收據等影本可稽(見原審卷第99至106、231至233頁、本院卷第201頁)。

（四）上訴人於108年8月23日開立加計5%營業稅即74萬6446元，金額為1567萬5361元之統一發票各乙紙予被上訴人，並將向被上訴人收取之房地交換營業稅，全數繳納予稅捐機關，有統一發票影本可稽(見原審卷第97頁、本院卷第200頁)。

四、得心證之理由：

（一）系爭土地互易價格已包含被上訴人所分配房屋之營業稅在內：

1.按稱互易者，謂當事人雙方約定互相移轉金錢以外財產權之契約，準用關於買賣之規定，此觀民法第398條規定即明。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）。次按兩造簽訂系爭合建契約當時適用（即100年1月26日修正公布、同年4月1日施行）之營業稅法第2條第1款規定：「營業稅之納稅義務人如下：一銷售貨物或勞務之營業人」、第32條第1項本文規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人」、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」。又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）。準此，於買受人非屬營業人之情形下，除當事人另有約定外，應認買受人於給付價金予營業人時，所給付之價金已包含營業稅在內。

2.查兩造約定被上訴人提供系爭土地予上訴人規劃興建系爭建案大樓，俟興建完成後，被上訴人取得房屋所有權，上訴人取得系爭土地所有權，兩造就系爭土地與房屋成立互易契約，被上訴人移轉系爭土地所有權與分配取得房屋所有權間具有對價關係，亦即以被上訴人所移轉系爭土地之價值，為其等取得所分配房屋之對價，系爭土地價值即屬被上訴人受分配房屋之定價，而系爭土地之價值係由具專業知識及經驗之營業人即上訴人依其委託寶源不動產估價師事務所估定之價額所決定，業據上訴人自承在卷(見本院卷第321頁)，並提出該所出具之估價報告書影本為憑(見本院卷第327至345頁)，依兩造簽訂系爭合建契約當時適用之營業稅法第32條第2、3項明定營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅，買受人為非營業人者，應

以定價開立統一發票，系爭合建契約既無特別約定被上訴人除移轉系爭土地所有權外，尚須支付營業稅，應認被上訴人移轉系爭土地所有權作為換入房屋之對價，換出土地之價值為內含營業稅之房屋定價，始符合交易習慣與誠信原則。

3.上訴人辯稱：被上訴人換出土地之價值各為1492萬8915元，與所換得之房屋價值相等，均為銷售額，伊將房屋銷售額加上5%營業稅，開立定價1567萬5361元之發票各乙紙予被上訴人，依系爭合建契約第12條第3項約定，房地交換營業稅應由被上訴人負擔云云。惟查，系爭合建契約第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75年函釋）及統一發票使用辦法第12條規定」（見原審卷第53、66頁），而75年函釋內容為：「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，應外加5%營業稅，向買受人（土地所有人）收取」，嗣營業稅法第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，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，75年函釋說明二後段「並按較高....收取」等字，爰予刪除，且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（見原審卷第157頁），則75年函釋刪改後之內容，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，亦強調買受人為非營業人者，應與銷售額合計開立統一發票，亦即以內含方式處理營業稅；統一發票使用辦法第12條規定：「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」，可知系爭合建契約第12條第3項僅係關於合建分屋銷售額之認定及房屋價款開立統一發票方式所為之約定，並非約定被上訴人除移轉系爭土地所有權外，尚須支付營業稅，此由第同條第1、2、4項就土地增值稅、地價稅、契稅等，均有明確約定稅捐負擔之主體，即可窺見。是以，兩造於103年2月25日簽立系爭合建契約時，營業稅法第32條第2項已於77年7月1日修正施行，則系爭合建契約第12條第3項約定適用之75年函釋，應係刪改後之內容即買受人為非營業人者，營業人所開立之房屋價款發票應加5%營業稅，並未涉及解釋合建房屋營業稅應由何人負擔之問題。至於統一發票使用辦法第12條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，亦與營業稅應由何人負擔無涉，均不足以作為兩造有特別約定被上訴人除移轉系爭土地所有權外，尚須支付營業稅之佐證，上訴人前開抗辯，為不可採。

4.上訴人辯稱：兩造互易之時間點為108年8月23日，係以不含稅之等額價值進行交換，由被上訴人出具不含稅之換出土地價值收據，伊再依財政部75年函釋、84年函釋、營業稅法第14條第2項及營業稅法施行細則第18條、第25條規定，以被上訴人換入之房屋價值計算出5%營業稅，並依營業稅法第32條第2項、第3項及第35條規定，以銷售額加計營業稅為定價開立統一發票予被上訴人，向被上訴人收取營業稅後，如數繳納予稅捐機關，並無不當得利情形等語，固以75年函釋、84年函釋、統一發票、房屋結算明細表、收據、財政部賦稅署111年10月24日臺稅消費字第11104

683620號函(下稱賦稅署111年10月24日函)及財政部北區國稅局111年10月21日北區國稅中壢銷審字第1110695830號函(下稱國稅局111年10月21日函)等影本為憑(見原審卷第97至106、157、229至233頁、本院卷第127至129、135、136頁)。依上訴人開立之統一發票記載：「品名：房地互易」、「金額：15,675,361元」、房屋結算明細表記載：「營業稅：746,446元」，被上訴人開立之收據記載：「房地互易換出土地價值為新台幣壹仟肆佰玖拾貳萬捌仟玖佰壹拾伍元整」；賦稅署111年10月24日函略以：「建設公司與地主合建分屋，屬建設公司移轉建物所有權以取得地主土地為代價之互易行為，建設公司應依財政部75年10月1日台財稅第0000000號函(即75年函釋，下同)與財政部84年1月14日(即84年函釋，下同)及同年5月24日函規定，按房屋與土地時價從高認定銷售額，於房屋換出日起3日內依營業稅法第32條第2項規定，就銷售額與銷項稅額分別載明(地主為營業人)或銷售額與銷項稅額合計(地主為非營業人)開立統一發票及報繳營業稅，倘建設公司已依規定開立統一發票及報繳營業稅，尚無違反營業稅法相關法規規定」等語(見本院卷第129頁)；國稅局111年10月21日函略以：「依據財政部75年10月1日台財稅第0000000號函及財政部84年1月14日台財稅第000000000號函示，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)。是以地主如非屬營業人者，勝隆開發建設公司(即上訴人)按銷售額加計5%營業稅開立統一發票與地主，尚符合加值型及非加值型營業稅法規定」等語(見本院卷第135頁)。惟按營業稅法第14條規定：「營業人銷售貨物或勞務，除本章第2節另有規定外，均應就銷售額，分別按第7條或第10條規定計算其銷項稅額，尾數不滿通用貨幣1元者，按四捨五入計算。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或勞務之時價，從高認定」、第25條規定：「本法稱時價，係指當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格」，僅係規範營業人銷售應稅貨物或勞務，計算銷項稅額之方法，及明定銷項稅額之意義與銷售額之認定，而系爭合建契約第12條第3項約定適用之75年函釋內容係買受人為非營業人者，營業人所開立之房屋價款發票應加5%營業稅，並未涉及解釋合建房屋營業稅應由何人負擔之問題，已如前述，又84年函釋記載：「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（土地免營業稅）」（見原審卷第229頁），然上開函釋內容僅係說明建設公司與地主合建分屋，雙方互易房屋及土地時，其銷售額之計算及開立憑證之方式，並非闡釋地主開立之收據即屬雙方交易之銷售額，及該收據與建商開立之房屋價款發票間差額應由地主負擔，自與合建契約之當事人間關於房地互易金額是否含營業稅無關，況系爭合建契約第12條第3項約定並未列入84年函釋，且系爭收據並未記載換出土地之價值為不含營業稅之房屋銷售額，實難謂兩造有約定系爭土地互易價格不含營業稅，及被上訴人除移轉系爭土地所有權外，尚應再給付5%營業稅予上訴人。再者，兩造為合建分屋之互易關係，被上訴人以換出土地作價取得房屋，房屋之價款係由上訴人依其專業計算成本後，按比例分配予被上訴人，兩造既無特別約

定，則依營業稅法第32條第3項規定，於被上訴人為非營業人之情形，上訴人本應開立房地互易價格為1492萬8915元之統一發票予被上訴人，乃上訴人自行加計5%開立金額為1567萬5361元之統一發票，尚有未合，自不能執此即認差額74萬6446元應由被上訴人負擔。

5.上訴人辯稱：依財政部111年2月11日台財稅字第11100524880號函(下稱111年2月11日函)之意旨，合建分屋互易之房屋及土地價格，均為銷售額，應屬相等，故免徵營業稅之土地價格應等於不含營業稅之房屋價格，不至於發生建商開立之統一發票(內含營業稅)金額與土地價格相等情形。否則倘認被上訴人換出之系爭土地價值1492萬8915元等於換入房屋之定價(含營業稅)，則房屋之銷售額應為1421萬8014元(1492萬8915元÷1.05)，營業稅應為71萬901元(1421萬8014元X0.05)云云。惟查，財政部111年2月11日函略以：「....建設公司與地主合建分屋，屬建設公司移轉房屋所有權以取得地主土地為代價之互易行為，建設公司應按房屋及土地之時價從高認定銷售額，並應按銷售額與銷項稅額合計開立統一發票及報繳營業稅，不致發生其開立之統一發票（內含營業稅）金額與土地價額相等情形」等語（見本院卷第37、38頁），惟上開函文所稱「建設公司....應按銷售額與銷項稅額合計開立統一發票及報繳營業稅，不致發生其開立之統一發票（內含營業稅）金額與土地價額相等情形」，係指建商與地主就互易之房屋及土地銷售額達成合意後，建商應按房屋銷售額加計營業稅開立統一發票報繳營業稅之情形，惟系爭收據並未記載換出土地價值1492萬8915元即為換入房屋之銷售額，且上訴人係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應補營業稅，及於統一發票上外加營業稅，兩造並未特別約定被上訴人移轉系爭土地所有權作為合建分屋之對價不含營業稅，核與上開函文揭示之情形不同，尚難執此為有利於上訴人之認定，上訴人前開抗辯，自非可採。

6.上訴人辯稱：系爭建案房屋營造成本總計8億5000萬元，總樓地板面積為7146.28坪，單坪營造成本為11萬8943元，此為系爭土地之價值，伊委託寶源不動產估價師事務所評估土地及房屋價值之單價為40萬8755元，則土地價值佔土地及房屋價值30%(11萬8943元÷40萬8755元X100%)，伊據此計算被上訴人換入房屋之價值，並未加計營業稅，故伊以房地互易之不含營業稅房屋價值（即銷售額）加計營業稅5%開立統一發票，向被上訴人收取營業稅，並無重複收取營業稅之情形等語，固提出寶源不動產估價師事務所估價報告書影本為證(見本院卷第327至345頁)。惟查，上開估價報告書僅係上訴人委託寶源不動產估價師事務所鑑定系爭建案房地共202戶之價值，尚不足以證明兩造有約定被上訴人除移轉系爭土地所有權作為合建分屋之對價外，另同意額外支付營業稅5%予上訴人，上訴人前開主張，亦非可採。

(二)上訴人另行向被上訴人收取營業稅，構成不當得利：

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。查系爭合建契約第12條第3項約定適用之75年函釋，係規範買受人為非營業人者，營業人所開立之房屋價款發票應加5%營業稅，並未涉及解釋合建房屋營業稅應由何人負擔之問題，而統一發票使用辦法第12條僅係規範營業人出資興建房屋與土地所有權人互易房地時，應開立統一發票，亦與營業稅應由何人負擔無涉，兩造並未特別約定被上訴人除移轉系爭土地所有權外，尚須支付營業稅，應認被上訴人移轉系爭土地所有權作為換入房屋之對價，換出土地價值為內含營業稅之房屋定價，自無庸另行支付營業稅予上訴人，已如前述，然上訴人於結算時，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應補營業稅，及於統一發票上外加營業稅，額外向被上訴人各收取營業稅74萬6446元（見原審卷第97至

106頁），並無法律上之原因，致被上訴人受有損害，則被上訴人依不當得利之法律關係，請求上訴人返還其2人各74萬6446元，即屬有據。至上訴人辯稱：伊已將收取之營業稅全數繳納予稅捐機關，未受有利益云云，惟上訴人受移轉之換出土地所有權已內含被上訴人應負擔之營業稅，其再向被上訴人收取上開營業稅，自有重複收取之情形，是上訴人前開抗辯，洵非可採。

五、綜上所述，被上訴人依民法第179條規定，請求上訴人給付被上訴人各74萬6446元，及均自起訴狀繕本送達翌日即110年8月17日（見原審卷第179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，原審為上訴人敗訴之判決，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，應駁回上訴。

六、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　　112　　年　　7　　月　　28　　日

民事第二十四庭

審判長法　官　鍾素鳳

法　官　陳心婷

法　官　楊雅清

正本係照原本作成。

不得上訴。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　7　　月　　28　　日

書記官　林虹雯