臺灣高等法院民事判決

111年度上易字第1382號

上　訴　人　勝隆開發建設股份有限公司
法定代理人　薛郁翰
訴訟代理人　壽若佛律師
被上訴人　　林遜生
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10月25日臺灣臺北地方法院111年度訴字第2157號第一審判決提起上訴，本院於112年5月23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103年4月25日簽訂合建契約書（下稱系爭契約），約定由伊提供所有坐落新北市○○區○○段000地號土地，權利範圍為全部（下稱系爭土地）作為建築基地之一，供上訴人出資興建蒲陽雙和大樓（下稱系爭大樓），嗣系爭大樓完成後，上訴人再依系爭契約約定分配房屋（含基地）及停車位（下稱系爭房地）與伊。嗣兩造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）1,681萬7,993元加計百分之5營業稅即84萬0,900元（下稱系爭營業稅）之房屋結算明細表予伊，並以伊未繳清全部結算金額為由，拒絕交付房屋之鑰匙及建物所有權狀，伊為求順利交屋，已於108年9月24日如數給付系爭營業稅。惟系爭契約為合建契約，涉及土地及房屋之互易，上訴人以其出資興建系爭大樓房屋並移轉所有權予伊之方式，作為取得使用系爭土地之對價，系爭土地之價額均由上訴人依其專業計算成本，依比例分配予伊，依系爭契約簽訂時即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項規定，系爭土地價額1,681萬7,993元應內含5%營業稅在內，兩造亦未約定營業稅由伊負擔，自應內含在價額內。上訴人向伊收取系爭營業稅，構成不當得利，應負返還之責。爰依民法第179條規定，求為命上訴人應給付伊84萬0,900元，及加計法定遲延利息之判決（原審為被上訴人勝訴之判決，上訴人不服，提起上訴）。答辯聲明：上訴駁回。

二、上訴人則以：兩造間已於系爭契約第12條第3項約定系爭房地交換營業稅應依財政部75年10月1日台財稅第7550122號函（下稱75年函文）及統一發票使用辦法第12條辦理，即由建物買受人（即被上訴人）負擔，伊僅負代稅捐機關收取、繳納系爭營業稅之義務。系爭契約並未約定由伊負擔營業稅。至營業稅究係「內含」或「外加」於定價，均不會改變負擔稅賦主體為被上訴人之情。司法院大法官釋字第688號解釋理由書亦含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841601114號函釋（下稱84年函文）意旨認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1,681萬7,993元應屬銷售額，並未含營業稅在內。被上訴人於108年8月24日出具房地互易換出土地價值為1,681萬7,993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1,765萬8,893元發票（下稱系爭發票）予被上訴人，且已將系爭營業稅轉付稅捐稽徵機關，自不構成不當得利等語，資為抗辯。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。

三、兩造不爭執事項為（見本院卷195至196頁）：

㈠兩造於103年4月25日簽訂系爭契約，約定由被上訴人提供其所有系爭土地予上訴人作為建築基地，上訴人規劃興建系爭大樓，興建完成後，上訴人再依約分配系爭房地予被上訴人。

㈡系爭契約性質為互易契約。

㈢上訴人於108年8月19日開立兩造房地互易金額為1,765萬8,893元之系爭發票，於108年9月間將系爭發票交予被上訴人，被上訴人於108年9月間簽立系爭收據予上訴人，有系爭收據及系爭發票（品名：房地互易）等件在卷可稽（見原審卷一59、61頁）。

㈣上訴人於108年9月間進行房屋結算找補（見原審卷一43頁），被上訴人於同年月24日於客戶確認簽章欄內簽名並蓋章，有房屋結算明細表在卷可稽（見原審卷一43、45、47頁）。

㈤被上訴人已給付84萬0,900元營業稅（即系爭營業稅）予上訴人，上訴人已將該84萬0,900元營業稅，依規定向國稅局申報並全數繳納。

四、本院之判斷：

被上訴人主張系爭契約並未約定營業稅由其負擔，系爭土地互易價格已包含5%營業稅，上訴人無法律上原因受領系爭營業稅而受有利益，依民法第179條規定，請求上訴人如數返還等語，為上訴人所否認，並以前詞置辯。經查：

㈠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號民事判決意旨參照）。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；解釋意思表示，應探求當事人之真意，不得拘泥於所用之辭句，此觀民法第398條、第98條規定自明。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（單純性解釋），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。

㈡兩造簽立系爭契約，約定由被上訴人提供系爭土地，供上訴人規劃興建系爭大樓，興建完成後，被上訴人取得系爭房地所有權，上訴人取得系爭土地所有權，兩造就系爭土地與系爭房地成立互易契約，為兩造所不爭（見不爭執事項㈡）。又系爭契約第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7550122號函（即75年函文）及統一發票使用辦法第12條規定」等語（見原審卷一36頁），而觀諸75年函文內容：「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第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」等文字（見原審卷一201頁），則75年函文內容僅就合建分屋時銷售額之認定為說明，及就開立發票規定為函釋，另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」，亦未涉合建房屋營業稅負擔之問題，參以系爭契約第12條就土地增值稅、地價稅、契稅應由何人負擔，皆有明確約定（見原審卷一36頁），足見系爭契約並未明確載明營業稅由何人負擔，自無從以系爭契約第12條第3項之約定，據為認定兩造就系爭營業稅應由何人負擔。是上訴人抗辯系爭契約第12條第3項約定由被上訴人負擔營業稅云云，尚無可採。

㈢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，亦即由消費者負擔（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」（見本院卷143頁），足見在買賣情況，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，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。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。兩造間為土地與房屋之互易契約，又互易契約準用關於買賣之規定（民法第398條），與買賣之本質並無不同，已如前述，系爭契約既未明文約定被上訴人除移轉系爭土地所有權外，尚須支付營業稅，被上訴人移轉系爭土地所有權與取得系爭房地所有權間具有對價關係，意即系爭土地價值即為系爭房地之定價，依前揭營業稅法規定，系爭土地價值已內含營業稅。此觀被上訴人開立收據記載：被上訴人提供系爭土地持分與上訴人合建，房地互易換出土地價值為1,681萬7,993元，該土地價值為上訴人委託估價師計算，被上訴人出具系爭收據前並未看過估價報告（見本院卷332頁）可見該土地價值為上訴人主導決定，且系爭收據並未註明此部分土地價值不含房地互易營業稅（見原審卷一59頁）。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被上訴人受分配房地應外加並由被上訴人負擔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。再者，被上訴人非營業人，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，上訴人自行加計百分之5金額開立1,765萬8,893元之房地互易發票（即系爭發票，見原審卷61

頁），即與被上訴人無涉。再酌以被上訴人互易移轉系爭土地時，依法應負擔土地增值稅，因而免徵土地部分之營業稅，如認上訴人互易移轉系爭房地時被上訴人亦應負擔房屋部分之營業稅，豈非互易房屋、土地所有之交易稅捐均由地主即被上訴人負擔，上訴人全然無庸負擔，衡情此當非被上訴人所預見，自非兩造之真意，則依系爭契約立約當時舉措情事及相關資料，斟酌交易習慣與衡量誠信原則參互以觀，應認系爭土地價值1,681萬7,993元即為內含系爭營業稅之系爭房地之定價，始符當事人之真意及交易常態。是被上訴人主張系爭土地互易價值1,681萬7,993元已內含5%營業稅等語，自屬有據。

㈣至上訴人抗辯：其係依寶源不動產估價師事務所所出具估價報告書及估價聲明書（見原審卷一375至500頁，下稱系爭估價報告）為基礎，單純以房屋及土地未含稅之價格進行評估計算，並未另行加計5%營業稅，其並無重複向被上訴人收取營業稅云云。查，系爭估價報告僅係上訴人委託鑑定系爭大樓價值，且系爭契約並無將系爭估價報告列為契約一部分，被上訴人並否認知悉系爭估價報告內容（見本院卷332頁），又上訴人復未提出任何證據資料證明兩造簽署系爭契約時，其有將系爭估價報告提供予被上訴人閱覽及表示意見，或約定將上開報告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負擔營業稅之情。是上訴人此部分主張，要難憑採。

㈤上訴人抗辯：依84年函文、財政部賦稅署111年3月11日臺稅消費字第11104544600號函、財政部北區國稅局111年3月18日北區國稅中壢銷審字第1110686099號函，可知「銷售額」未包含營業稅，「定價」並非等同於「銷售額」，「定價」已包含營業稅，且兩造間並未約定「銷售額」等於「定價」，系爭房地之價格應為「銷售額」，故其以「不含營業稅之房屋價格」，按加計銷項稅額百分之5之金額開立統一發票予被上訴人，符合營業稅法規定，並無不當得利云云。

惟上開函文並非系爭契約內容，且均是稅捐主管機關對於營業人開立發票等相關行政函釋，至兩造間約定系爭營業稅應由何人負擔，則應依系爭契約之約定，是上訴人此部分主張，亦非可採。

㈥再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。兩造約定以移轉系爭土地所有權為定價取得系爭房地，該定價已包含營業稅，被上訴人毋庸額外支付營業稅予上訴人，業經本院認定如上。上訴人於108年9月24日向被上訴人收取系爭營業稅之情，為兩造所不爭（見不爭執事項㈤），堪認上訴人無法律上之原因受有系爭營業稅款項之利益，造成被上訴人受有損害，被上訴人依上開規定請求上訴人如數返還，自屬有據。

五、綜上所述，被上訴人依民法第179條規定，請求上訴人給付84萬0,900元及自起訴狀繕本送達之翌日（即111年4月2日，見原審卷141頁）起至清償日止，按年息百分之五計算之利息，為有理由，應予准許。原審判命上訴人如數給付，並依兩造聲請為准免假執行之宣告，均無違誤。上訴意旨指摘原判決不當，求予廢棄改判，為無理由，應駁回其上訴。

六、據上論結，本件上訴為無理由，依民事訴訟法第449條第1項、第78條，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　6　　月　　20　　日

民事第三庭

審判長法　官　王怡雯

法　官　呂綺珍

法　官　王育珍

正本係照原本作成。

不得上訴。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　6　　月　　26　　日

書記官　簡曉君