臺灣高等法院民事判決

111年度上易字第737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　劉錦隆律師

被上訴人　　呂俊賢

　　呂朝和

　　呂有青

000000000000000000

　　呂漢欽

000000000000000000

　　呂芊曄

上五人共同

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4月27日臺灣臺北地方法院110年度訴字第6803號第一審判決提起上訴，本院於111年9月14日言詞辯論終結，判決如下：

主　　文

原判決廢棄。

被上訴人在第一審之訴及假執行之聲請均駁回。

第一、二審訴訟費用均由被上訴人負擔。

事實及理由

一、被上訴人呂俊賢、呂朝和、呂有青、呂漢欽、呂芊曄(下單獨逕稱姓名，合稱被上訴人)主張：

㈠兩造於民國103年2月25日簽立合建契約書（下稱系爭契約），約定伊提供所有如附表所示新北市○○區○○段000○000○000地號土地（下稱系爭土地）予上訴人作為建築基地，上訴人提供建築資金及相關技術共同合作興建蒲陽雙和大樓（下稱系爭大樓），待系爭建案完成，雙方再依系爭契

約約定分配房屋及停車位（下稱系爭房屋）。詎料，被上訴人辦妥過戶手續後，上訴人竟以被上訴人尚未繳清房地交換營業稅為由，拒絕點交系爭房屋，被上訴人為期能盡早完成房屋點交手續，呂俊賢、呂朝和、呂漢欽、呂有青、呂芊曄迫於無奈乃分別於108年9月24日、108年9月24日、108年10月10日、108年10月23日、108年11月6日繳清上訴人所出具房屋結算明細表上所載如附表「結算應補金額」欄所示之結算費用，並簽具土地價值收據及收受房地互易發票後，始取得系爭房屋之鑰匙及建物所有權狀。

㈡兩造間簽立之系爭契約，其法律性質屬「互易」，乃被上訴人以所有之系爭土地，作為取得上訴人出資興建合建案房屋之「定價」，惟系爭契約並未明確約定房地交換營業稅應由何人負擔，且依系爭契約第12條第3項所載財政部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條規定意旨，均難認該條項係約定由伊負擔房地交換營業稅，而依77年5月27日修正之營業稅法（現更名為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，兩造既未有營業稅額「外加」於定價外之約定，則營業稅自應已「內含」於伊所給付之房地互易定價中，上訴人不得再以伊應補營業稅為由，要求伊給付兩造所未約定之營業稅額。上訴人非但未將應返還伊之找補款項如數退還，竟將此筆不應由被上訴人支付之營業稅額費用予以抵扣，故上訴人受領此溢收之營業稅款項(下稱系爭稅款，如附表「營業稅款項」欄所示)即無法律上之原因，並因此造成被上訴人受有損害，為此爰依民法第179條規定，請求上訴人返還系爭稅款。

二、上訴人則以：系爭契約第12條第3項約定房地交換營業稅應依系爭75年函文及統一發票使用辦法第12條辦理，並無營業稅應由上訴人負擔之約定，自應由買受人即被上訴人負擔。又依財政部84年1月14日台財稅字第841601114號函覆（下稱系爭84年函文）可知，合建分屋互易之房屋其「銷售額」即

不含營業稅之房屋價格應等於土地之價格，故其營業稅為房屋價格（等於土地之價格）乘以5%。再依財政部111年2月11日台財稅字第11100524880號函（下稱財政部111年函文）覆可知，營業人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。準此，若房屋一定要有定價，定價係「銷售額」與「銷項稅額」之合計，則定價應為房屋價格（等於土地價格）加上營業稅之金額，並非等於土地價格或房屋價格。本件上訴人開立給被上訴人之統一發票金額即為房屋價格（等於土地價格）加上5%營業稅之金額，該營業稅依營業稅法第14條第2項規定及財政部賦稅署94年5月5日台稅二發字第09404052670號函可知，應由上訴人向被上訴人收取後報繳予國稅局，上訴人並無受有利益等語，資為抗辯。

三、被上訴人於原審起訴聲明：㈠上訴人應分別給付被上訴人如附表「營業稅款項」欄所示金額及均自起訴狀繕本送達翌日起至清償日止，按年息5%計算之利息。㈡願供擔保請准予假執行。上訴人答辯聲明：㈠被上訴人之訴及假執行之聲請均駁回。㈡願供擔保請准免為假執行。原審判決被上訴人勝訴，並為准、免假執行之宣告。上訴人不服，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。被上訴人則答辯聲明：上訴駁回。

四、本件經依民事訴訟法第463條準用同法第270條之1第1項第3款規定，整理並協議兩造不爭執事項及簡化爭點後，兩造協議簡化之爭點為辯論範圍（見本院卷第112頁111年9月2日準備程序筆錄，並依判決格式增刪修改文句）。茲分述如下：

㈠兩造不爭執事項：

1.被上訴人依系爭契約提供系爭土地供上訴人規劃興建系爭大樓，並已分配取得系爭房地之所有權登記，上訴人與被上訴人成立互易契約。

2.上訴人已收取如原判決主文所命金額之營業稅，且已如該金

額繳稅完畢。

㈡爭執事項：

1.營業稅，應由地主或是建築房屋之公司負擔?

2.營業稅是否已內含於本件房地互易之土地價值的定價?

3.上訴人是否無法律上之原因受有被上訴人補繳營業稅款之利益而造成被上訴人受有損害?

五、本院論斷：

㈠按民法第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，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。經查，被上訴人依系爭契約提供系爭土地供上訴人規劃興建系爭大樓，並已分配取得系爭房地之所有權登記，上訴人與被上訴人成立互易契約之事實，為兩造所不爭執，已如上述，則依上開說明，兩造就系爭土地與系爭房地成立互易契約，即應準用買賣關係，以被上訴人所移轉系爭土地之價額作為其取得系爭房地之對價。

㈡另按銷售貨物或勞務之營業人，應依法課徵加值型或非加值型之營業稅，除別有規定外，營業人（納稅義務人）應就銷售額，分別計算「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，則以定價開立統一發票。此觀營業稅法第1條、第2條第1款及第14條第1項、第2項、第32條第2項、第3項後段等規定即明。可見營業人固為營業稅之繳稅義務人，然營業稅額係營業人向買受人收取，買受人始為營業稅之負擔者。換言之，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（司法院大法官釋字第688號解釋理由書、最高法院110年度台上字第

692號判決意旨參照）。準此，銷售貨物或勞務之營業人固為營業稅之納稅義務人，然應納之銷項稅額，係由營業人向買受人收取之，買受人始為營業稅之負擔者。如上所述，兩造成立互易契約，上訴人乃居於房屋出賣人之地位，被上訴人則係房屋之買受人而為營業稅之負擔者，而因被上訴人非屬營業人，上訴人自應繳納房屋部分之營業稅予稅捐稽徵機關，並以定價開立統一發票予被上訴人，向其收取系爭稅款。

㈢又系爭契約第12條第3項固約定：「房地交換營業稅：雙方同意互換之房地，依財政部75.10.1台財稅第七五五〇一二二號函及統一發票使用辦法第十二條規定。」等語（見原審卷第56、68、95、101、116至117頁）。惟查財政部系爭75年函內容為：「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，則應以房屋評定價格與土地公告現值，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」等語（見原審卷第263頁），係就合建分屋銷售額之認定及房屋價款發票之應記載內容為說明，另統一發票使用辦法第12條則規定：「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」，均未提及房屋價款之營業稅款究應由何人負擔，自難據此認定系爭契約第12條第3項為兩造就互易房地之房屋價款營業稅應由出賣人負擔之特別約定。兩造就房屋營業稅款之負擔既無特別約定，則上訴人辯稱被上訴人受分配之房屋部分，應繳納之房屋營業稅款，依法應由被上訴人負擔乙節，即屬有據，應可採信。

㈣雖被上訴人主張依營業稅法第32條第2項規定，兩造既未有營業稅額「外加」於定價外之約定，則在買受人非營業人之

情形下，營業稅應已「內含」於其所給付之房地互易定價中，而房屋對價即定價，上訴人向其等再收取系爭稅款，顯重複收取云云，為上訴人否認。經查77年5月27日修正前營業法第32條第2項固規定：「營業人依第14條規定計算之銷項稅額，應於統一發票上分別載明之」，嗣營業稅法第32條第2項於77年5月27日修正變更為：「營業人依第十四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。」，復於100年1月26日修正增訂第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」，上開同條第2項則改列第3項，而上開營業稅法修正，雖就營業稅款於統一發票上之記載，由外加變更為內含於定價，惟此部分核屬係就統一發票之銷售額、銷項稅額原規定應分別記載，嗣於100年間就買受人為非營業人者，修正變更為統一發票上應記載定價，該定價乃銷售額與銷項稅額之合計金額，然尚非謂定價即被上訴人受分配之房屋對價，該對價已內含銷售額及銷項稅額之意。蓋被上訴人係以過戶其土地作為受分配房屋之對價，非如一般交易於付款時已一併支付營業稅予上訴人，是房屋定價並非等同於被上訴人受分配房屋之對價，統一發票上所載定價，應為受分配房屋之銷售額與其銷項稅額之合計金額，此由系爭稅款26萬9,468元（呂朝和）、32萬9,354（呂俊賢）、14萬886元（呂漢欽）、14萬886元（呂芊曄）、45萬1,269元（呂有青），係依被上訴人受分配房屋銷售額即換出土地價值5%計算（計算式：呂朝和換出土地價值538萬9,369元×5%=26萬9,468元；呂俊賢換出土地價值658萬7,081元×5%=32萬9,354元；呂漢欽換出土地價值281萬7,714元×5%=14萬886元；呂芊曄換出土地價值281萬7,714元×5%=14萬886元；呂有青換出土地價值902萬5,379元×5%=45萬1,269元），並等於統一發票所載定價扣減換出土地價值後之金額（計算式：原證12呂朝和統一發票定價金額565萬8,837元-被證1收據所載呂朝和換出土地價值538萬

9,369元=26萬9,468元；原證13呂俊賢統一發票定價金額691萬6,435元-被證1收據所載呂俊賢換出土地價值658萬7,081元=32萬9,354元；原證14呂漢欽統一發票定價金額295萬8,600元-被證1收據所載呂漢欽換出土地價值281萬7,714元=14萬886元；原證15呂芊曄統一發票定價金額295萬8,600元-被證1收據所載呂芊曄換出土地價值281萬7,714元=14萬886元；原證16呂有青統一發票定價金額947萬6,648元-被證1收據所載呂有青換出土地價值902萬5,379元=45萬1,269元）等情亦可得知，堪認上訴人開立予被上訴人之統一發票上所載金額即定價565萬8,837元（呂朝和）、691萬6,435元（呂俊賢）、295萬8,600元（呂漢欽）、295萬8,600元（呂芊曄）、947萬6,648元（呂有青）（見原審卷第149至157、271至279頁），該定價金額係除被上訴人受分配房屋對價金額（即房屋銷售額）外，並包括上開最終應由買受人即被上訴人負擔之銷項稅額即系爭稅款26萬9,468元、32萬9,354元、14萬886元、14萬886元、45萬1,269元在內，而被上訴人過戶其土地予上訴人，僅足作為給付受分配房屋之對價，已如前述，則上訴人分別向被上訴人收取系爭稅款，顯非重複收取，是被上訴人給付系爭稅款予上訴人，自非自始欠缺給付之目的，參以上訴人已將系爭稅款繳付予稅捐稽徵機關乙節，為兩造所不爭執，益徵上訴人並無不當得利。故被上訴人主張上訴人受領系爭稅款為不當得利云云，無足採信，其依民法第179條規定之法律關係，請求上訴人返還系爭稅款本息，核屬無據，不能准許。

六、綜上所述，被上訴人依民法第179條之法律關係，請求上訴人分別給付被上訴人如附表「營業稅款項」欄所示金額及均自起訴狀繕本送達翌日起至清償日止，按年息5%計算之利息，為無理由，不應准許。原審判命上訴人如數給付並為准、免假執行之宣告，自有未洽。上訴意旨指摘原判決不當，求予廢棄改判，為有理由。自應由本院廢棄改判如主文第二項所示。

七、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，併此敘明。

八、據上論結，本件上訴為有理由，依民事訴訟法第450條、第85條第1項、第78條，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　9　　月　　21　　日

民事第十九庭

審判長法　官　魏麗娟

法　官　潘進柳

法　官　張婷妮

附表

編號	姓名	土地地號	權利範圍	結算應補金額	營業稅款項
1	呂朝和	新北市○○區○○段000地號	1/3	121,550元	269,468元
2	呂俊賢	新北市○○區○○段000地號	1/3	162,696元	329,354元
3	呂漢欽	新北市○○區○○段000地號	1/6	124,052元	140,886元
4	呂芊曄	新北市○○區○○段000地號	1/6	288,251元	140,886元
5	呂有青	新北市○○區○○段000地號	1/2	358,505元	451,269元

正本係照原本作成。

不得上訴。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　9　　月　　21　　日

書記官　詹麗珠