# 臺灣高等法院民事判決

112年度上字第943號

上　訴　人　冠銘建設股份有限公司
法定代理人　陳火木
訴訟代理人　蘇敏雄律師
被上訴人　　李素貞
　　張增汝
　　周麗美
　　潘家聲
　　程端
　　文長安
共　　同
訴訟代理人　馬偉涵律師
　　郭立寬律師

上列當事人間請求返還不當得利等事件，上訴人對於中華民國112年5月5日臺灣新北地方法院111年度訴字第1602號第一審判決提起上訴，本院於112年10月11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：伊等各於民國105年7月23日與上訴人簽立合建契約書（下合稱系爭契約），約定由伊等所有如附表「被上訴人提供之土地」欄所示之土地（下稱系爭土地），全部提供予上訴人與鄰地共同作為建築基地，伊等則分別取得如附表「被上訴人取得建物」欄所示建物、「取得土地面積」欄所示土地面積。依系爭契約第12條約定，上訴人為繳納營業稅之納稅義務人，本應自行負擔營業稅。又兩造為互易之法律關係，伊等移轉之土地價值即為互易之「定價」，依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第32條第2項規定及一般社會通念慣行之交易常規，營業稅應內含於定價

內。兩造既未另定伊等於定價之外，應額外加計營業稅額，則上訴人給付之房屋定價即伊等移轉土地所有權之價值，業已包含營業稅，上訴人復向伊等收取如附表「請求金額」欄所示之營業稅，自無法律上原因，爰依民法第179條規定，求為命上訴人應如數給付溢收之營業稅金額，及均自起訴狀繕本送達翌日起算之法定遲延利息。原審判命上訴人如數給付，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：系爭契約第12條第10款就兩造間之稅費負擔，已約明依財政部75年10月1日台財稅字第0000000號函（下稱75年函釋）及統一發票使用辦法第12條規定辦理，而75年函釋已載明土地部分免徵營業稅，房屋價款之營業稅則應另行加計，由土地所有人負擔，且不因營業稅法第32條第2項之修正，而使房地互易之價值由「銷售額」更易為「定價」，故「不含營業稅之房屋價格」應等同於「土地價格（土地免徵營業稅）」，此並可參照84年1月14日台財稅字第841601114號函釋（下稱84年函釋），伊依上開約定向被上訴人收取附表所示之營業稅，並無不當得利。縱兩造未約定營業稅由何人負擔，依司法院釋字第688號解釋及財政部相關函釋，伊僅係稽徵技術上之納稅義務人，實際負擔房屋營業稅者應為消費者即買受房屋之土地所有人，伊向被上訴人收取代為繳納予稅捐主管機關之營業稅，亦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、被上訴人主張兩造簽訂系爭契約，約定由被上訴人提供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，共同合作興建地上14層，地下2層之鋼筋混凝土造大樓，俟大樓興建完成後，上訴人再依系爭契約約定分別分配房屋（含基地）及停車位予被上訴人。嗣於大樓興建完工，上訴人以被上訴人未給付如附表所示營業稅款為由，拒絕點交房地予被上訴人，被上訴人乃支付營業稅款予上訴人以取

得受分配之房地等情，有系爭契約、合建分屋交屋結算表、張家豪中國信託銀行雙和分行帳號000000000000號帳戶存摺封面暨內頁交易明細、兆豐國際商業銀行國內匯款申請書（兼取款憑條）、臺灣銀行無摺存入憑條存根、支票、統一發票等件為證（見原審卷一第55至255頁、卷二第49至59頁），堪信被上訴人前揭主張為真實。

四、本院得心證之理由：

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者。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）。經查，兩造簽立系爭契約，依該契約第2條第1款、第3款、第3條第1款、第2款、第9款約定，由被上訴人提供系爭土地作為建築基地，由上訴人規劃興建地上14層，地下2層之鋼筋混凝土造大樓，並由其向主管機關申請建造執照，俟大樓興建完成後，上訴人依系爭契約約定分別分配房屋（含基地）及停車位予被上訴人，兩造土地應有部分則按大樓建物總面積比例分配，上訴人取得被上訴人分得建物依比例所保留之土地應有部分以外之土地等語，有系爭契約為證（見原審卷一第55至235頁），足認兩造約定俟新大樓興建完畢後，始將應分歸被上訴人之房屋與分歸上訴人之基地互易所有權，依上說明，系爭契約自屬房地互易契約無疑。

㈡次按民法第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。而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，司法院大法官釋字第688號解釋亦可參照。準此，銷售貨物或勞務之營業人始為營業稅之納稅

義務人，然應納之銷項稅額，則可由營業人藉由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如何負擔，即當然歸諸由買受人負擔，仍應依當事人約定或契約之真意以決之。被上訴人主張系爭土地互易價格已包含5%房屋營業稅等語，上訴人抗辯系爭契約第12條第10款乃約定以75年函釋為房地互易價值及銷售額營業稅負擔之依據，是兩造已約定營業稅應由被上訴人負擔等語。經查，系爭契約第12條第10款約定：「雙方同意互易之房地，應依財政部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，由雙方互開互易房屋、土地憑證予他方。如有應負擔之營業稅，依法由應負擔之一方負擔。」等語（見原審卷一第71頁），惟觀諸75年函釋內容：「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（見本院卷第159頁），核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，屬於行政機關就開立統一發票事項所為函釋，與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」等內容，均未提及房屋價款之營業稅款究應由何人負擔。再稽以系爭契約第12條第1至9款（第3款除外）均載明各項稅捐跟費用由何方負擔，然於第10款並未明確載明何人負擔房屋價款營業稅，而僅引用營業稅法修正前75年財政部之函釋，足見系爭契約並未明確載明何人負擔。準此，本件自無從以系爭契約第12條第10款之約定，據以認定兩造就系爭契約之房屋價款

營業稅約定應由被上訴人負擔，上訴人此部分抗辯洵無足採。

㈢上訴人抗辯依100年1月26日營業稅法第32條修正理由，已經規定營業稅屬消費性質，營業人銷售貨物或勞務，均應計算銷項稅額，連同銷售額向買受人一併收取，以避免逃漏稅等語。惟按上開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」，審之上開規定之修正理由（即100年1月26日修正理由，見本院卷第161至165頁），係課以營業人一定的作為，以避免稅基流失，便利稽徵，並非規定營業稅由何人負擔之問題，足見營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅，且當買受人非營業人時，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。本件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。即相當上訴人居於房屋出賣人之地位，而被上訴人就房屋所應給付之價款不以給付「金錢」，而以給付「實物」（即移轉土地）之方式為之，而上訴人對於其房屋所為之開價（即定價）依法即內含營業稅。此誠如一般交易之情形，建商向房屋之買方所開立之房屋售價（即定價）本應已包含營業稅。且兩造間就營業稅又無其他特別之約定，則被上訴人移轉予上訴人之土地價值，自為受分配房屋之定價（即包含營業稅），即被上訴人以土地價值為給付者，包含互易之房屋及該房屋之營業稅，被上訴人主張洵屬有徵，可以信取。

㈣上訴人又抗辯依84年函釋，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

地價格（因土地免營業稅），故自應再加計5%營業稅向被上訴人收取等語。然查，84年函釋固記載：「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」（見本院卷第159至160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，及銷售額之計算，並非闡明換出房屋之上訴人所表明之「價格」即屬於房屋之銷售額。誠如前述，換出房屋時所表明之價格應屬房屋之「定價（即內含營業稅）」，而地主所提供之土地即相當於「給付」上開定價之價金，即地主給付之土地價值包含「房屋價值」及「房屋營業稅」。就屬房屋價值之該部分，房屋銷售額與交換之「該部分」土地銷售額係屬相等。是上開84年函釋，實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直接關係，僅係稅務上就當事人間契約約定之內容說明如何計算稅額或開立憑證，而非能以函文內容決定兩造間之契約約定內容。從而，上訴人上開辯詞，自無可取。

㈤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。被上訴人主張系爭土地互易價格已包含5%房屋價款營業稅，上訴人重複向其收取，係無法律上原因而受有利益，爰依不當得利之法律關係，請求上訴人如數返還等語。經查，被上訴人以系爭土地價值互易分配之房屋，該價值應已包含營業稅在內，毋庸另行支付營業稅予上訴人，已如上述，是上訴人前以營業稅之名義向被上訴人收取金額如附表「請求金額」欄所示，有統一發票在卷

可參（見原審卷二第49至59頁），並為兩造所不爭執，則上訴人無法律上之原因受有此等款項之利益，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，自無不合。

五、綜上所述，被上訴人依不當得利之法律關係，請求上訴人給付被上訴人各如附表「請求金額」欄所示金額，及均自起訴狀繕本送達翌日（即111年7月9日，送達證書見原審卷一第317頁）起至清償日止，按週年利率5%計算之利息，為有理由，應予准許。原審為上訴人敗訴之判決，並無不合。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、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，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　　11　　月　　1　　日

民事第十三庭

審判長法　官　林純如

法　官　林于人

法　官　江春瑩

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　　112　　年　　11　　月　　10　　日

書記官　學妍伶

附表

| 編號 | 被上訴人 | 被上訴人提供之土地（新北市○○區○○段） | 被上訴人取得建物 | | 取得土地面積（坪） | 交換確認書所載土地價值（新臺幣） | | 請求金額（新臺幣） | 證據頁碼 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | 門牌號碼：新北市○○區○○路 | 面積（不含車位、坪） | | 營業稅（價款5%、新臺幣） | | | |
| | | | | | | 小計 | 總價（含稅） | | |
| 1 | 李素貞 | 000地號土地、權利範圍4分之1 | 000巷7號11樓<br>000巷7號15樓 | 29.84<br>29.51 | 土地分本樓物面之例配地，被訴分建依例留地分土持按大建總積比分土持分則上人得物比保土持分 | 932萬5,354元<br>46萬6,268元 | 979萬1,622元 | 46萬6,268元 | 原審卷一第57、63、237頁、卷二第125頁 |
| 2 | 張增汝 | 000地號土地、權利範圍4分之1 | 000巷5號12樓<br>000巷7號12樓 | 27.66<br>29.51 | | 900萬8,600元<br>45萬0,430元 | 945萬9,030元 | 45萬0,430元 | 原審卷一第87、93、241頁、卷二第127頁 |
| 3 | 程端 | 000地號土地、權利範圍4分之1 | 000巷1號13樓 | 36.23 | | 596萬6,018元<br>29萬8,301元 | 626萬4,319元 | 29萬8,301元 | 原審卷一第119、125、245頁、卷二第129頁 |
| 4 | 周麗美 | 000地號土地、權利範圍4分之1 | 000巷5號11樓<br>000巷7號2樓 | 25.92<br>28.01 | | 853萬7,828元<br>42萬6,891元 | 896萬4,719元 | 42萬6,891元 | 原審卷一第149、249頁、卷二第131頁 |
| 5 | 文長安 | 000地號土地、權利範圍4分之1 | 000巷7號13樓<br>000巷7號14樓 | 29.51<br>29.51 | | 927萬7,405元<br>46萬3,870元 | 974萬1,275元 | 46萬3,870元 | 原審卷一第175、181、251頁、卷二第133頁 |
| 6 | 潘家聲 | 000地號土地、權利範圍4分之1 | 000巷1號12樓 | 52.53 | | 833萬4,408元<br>41萬6,720元 | 875萬1,128元 | 41萬6,720元 | 原審卷一第207、213、253頁、卷二第135頁 |
| 營業稅合計 | | | | | | 252萬2,480元 | | 252萬2,480元 | |