

臺灣高等法院民事判決

113年度上字第889號

上訴人 永陞建設股份有限公司

法定代理人 李金生

訴訟代理人 詹順發律師

被上訴人 張拱文

訴訟代理人 劉文瑞律師

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113年1月25日臺灣臺北地方法院112年度訴字第5381號第一審判決提起上訴，本院於114年2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：兩造於民國104年3月9日訂立合建契約書

（下稱系爭合建契約），約定提供伊所有坐落於臺北市○○區○○段○小段00地號土地（下稱系爭土地）作為建築基地之一，供上訴人興建住宅大樓（下稱系爭合建案），待系爭合建案完成後，再由上訴人依約分配房屋與停車位予伊，完成房地所有權移轉登記。系爭合建案完工後，上訴人提出之「臺北市○○區○○○路案（○○○○）交屋結算金額明細表」（下稱系爭明細表），主張伊就分配所得如原判決附表「分得房屋」欄所示之房屋（下合稱系爭房屋），應由伊負擔5%營業稅即新臺幣（下同）165萬8,247元（下稱系爭營業稅），並逕自由結餘款中扣除，未給付予伊。然依據兩造系爭合建契約第14條第3項後段（下稱系爭條款）約定之真意，應由營業稅納稅義務人即上訴人負擔營業稅，上訴人依約開立統一發票，即已包含營業稅在內。再依77年7月1日修正施行之加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第32條第2、3項，已確立買受人非營業人時，營業稅為「內含

型」，兩造間系爭合建契約屬於互易契約，準用買賣之規定，則伊移轉系爭土地所有權取得系爭房屋所有權，上訴人系爭房屋之開價，依法應為含營業稅之定價，系爭土地價值營業稅在內，伊無須另行支付營業稅。則上訴人擅自抵扣系爭營業稅，無法律上原因獲有利益，造成伊之損害，爰依民法第179條之規定，求為命上訴人給付165萬8,247元，及加計自起訴狀繕本送達翌日即112年11月9日起算之法定遲延利息；並陳明願供擔保請准宣告假執行（原審判命上訴人如數給付，上訴人提起上訴）。答辯聲明：上訴駁回。

二、上訴人則以：系爭條款約定系爭合建案所生之營業稅，由稅法規定納稅義務人負擔，依營業稅法第14條第2項規定，營業稅應先由銷售人即出賣人向買受人收取，後始生營業稅法第2條第1款所指由營業人繳納該稅之義務，且依兩造107年1月4日簽訂之建物起造分配協議書（下稱系爭分配協議）第4條第1項亦約明被上訴人應負擔依法令規定須由被上訴人負擔之稅費，足徵兩造已約定由被上訴人負擔營業稅。再依財政部75年10月1日台財稅第7550122號及84年1月14日台財稅第841601114號函釋（下分稱75年函釋及84年函釋），均表明合建互易契約中，房屋與土地之「銷售額」需相等，即不含營業稅之房屋價格須等於土地價格，被上訴人提供系爭土地之價值，自未包含營業稅。財政部94年5月5日台稅二發字第09404052670號函（下稱94年函釋）、司法院大法官釋字第688號解釋（下稱釋字第688號解釋）及最高法院110年度台上字第692號判決，均認營業稅依稅法規定應由買受人負擔，是無論依系爭條款或依營業稅法相關規定，均應由被上訴人負擔系爭營業稅。又被上訴人既於授權訴外人張拱勝為代理人，於系爭明細表簽認，已生契約拘束力，被上訴人嗣後爭執，自無可採，遑論被上訴人於審理中已多次自認其應為營業稅之負擔者，系爭營業稅自應由被上訴人負擔等語置辯。上訴聲明：(一)原判決廢棄。(二)被上訴人在第一審之訴及假執行之聲請均駁回。

01 三、兩造不爭執事項（見本院卷第158頁）：

02 (一)兩造於104年3月9日訂立合建契約書（即系爭合建契約），
03 由被上訴人提供其所有坐落臺北市○○區○○段○小段00地
04 號土地（土地面積61平方公尺，所有權全部，即系爭土地）
05 予上訴人，與同小段5之2、9、55、56、57、59地號等7筆土
06 地一併興建住宅大樓（即系爭合建案），嗣系爭合建案完成
07 後，被上訴人分得如原判決附表「分得房屋」欄所示之5戶
08 房屋（即系爭房屋）。

09 (二)系爭合建契約為互易契約。

10 (三)如附表「房地互易營業稅」欄所示共165萬8,247元（即系爭
11 營業稅）數額不爭執。

12 四、得心證之理由：

13 (一)系爭合建契約是否已就營業稅負擔進行約定：

14 1.按所謂自認，指當事人對於他造所主張之事實承認其為真實
15 者。當事人於訴訟上所為之自認，於辯論主義所行之範圍內
16 有拘束當事人及法院之效力，法院應以之為裁判之基礎，在
17 未經自認人合法撤銷其自認前，法院不得為與自認事實相反
18 之認定。又依民事訴訟法第279條第3項規定，除別有規定
19 外，自認人須以能證明與事實不符或經他造同意，始得為合
20 法撤銷自認（最高法院113年度台上字第1133號判決參
21 照）。

22 2.系爭條款約定：「甲（即被上訴人）乙（即上訴人）雙方互
23 易之房地及乙方分攤之土地增值稅等稅費，權利義務雙方同
24 意互立憑證。其憑證之稅賦雙方同意依稅法規定之納稅義務
25 人各自負擔」等語（見原審卷第27頁）。而就系爭條款之後
26 段所約定之範圍確有包含營業稅乙情，被上訴人於原審112
27 年12月21日民事準備書狀，主張略以：「復依加值型及非加
28 值型營業稅法第2條第1款之規定銷售貨物或勞務之人為營業
29 稅之納稅義務人；故依據前揭規定與系爭合約（即系爭合建
30 契約）第14條之約定，應認兩造約定系爭合約第14條之真
31 意，乃係由營業稅之納稅義務人（即上訴人）負擔營業稅甚

明」等語（見原審卷第160頁），已主張系爭條款約定範圍包含系爭合建契約之營業稅。被上訴人更於本院113年10月7日準備程序時稱：「（問：合建契約第14條第3項…約定範圍是否包含本件營業稅？）是，即該條後段」等語（見本院卷第134頁），再度就系爭條款約定範圍含營業稅等情為自認，本院自應受其自認之拘束。被上訴人雖於113年11月21日綜合辯論意旨狀改稱系爭條款未就營業稅之負擔為約定（見本院卷第175頁）；另於本院114年2月11日審理時經本院確認被上訴人答辯真意時，陳稱：「兩造並無明文約定營業稅由何人負擔，我們主張應依營業稅法的規定」等語（見本院卷第270頁），然被上訴人未曾證明其自認與事實不符，且上訴人亦未同意被上訴人撤銷其自認，本院自應以被上訴人之自認為裁判之基礎。

(二)系爭條款所約定系爭營業稅之負擔對象為何人：

- 1.按解釋意思表示，應探求當事人之真意，不得拘泥於所用之辭句，民法第98條定有明文。而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（最高法院111台上字第2176號判決意旨參照）。
- 2.營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人，營業稅法第2條第1款定有明文。本件兩造約定由被上訴人提供系爭土地做為系爭合建案基地之一，由上訴人興建房屋，後續被上訴人以系爭土地占建築基地比例，再以垂直價值分配方式取得部分房屋所有權，兩造間為合建契約等情，除有系爭合建契約在卷可參（見原審卷第19至34頁），且為兩造所不爭執。則於兩造系爭土地與系爭房屋之互易契約中，上訴人為出售系爭房屋之營業人，為營業稅法第2條第1款所定

01 之納稅義務人，則系爭條款約定：「憑證之稅賦雙方同意依
02 稅法規定之『納稅義務人』各自負擔」等語，依文義解釋，
03 兩造應係約定由上訴人負擔營業稅，上訴人主張由被上訴人
04 負擔，難認與系爭條款文義相符。

05 3.又兩造簽立系爭合建契約，約定由被上訴人提供系爭土地，
06 供上訴人規劃興建系爭合建案，興建完成後，被上訴人取得
07 系爭房屋之所有權，上訴人取得系爭土地所有權，兩造就系
08 爭土地與系爭房屋成立互易契約，即以被上訴人所移轉系爭
09 土地之價額，為其取得系爭房屋之對價，而系爭土地之價格
10 係由專業之不動產估價師決定等情，經上訴人自述明確（見
11 本院卷第238頁），則參酌營業稅法第32條第2項明定營業人
12 對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅，斟酌交易習慣
13 上，非營業人進行交易時，通常認知營業人所告知之價格為
14 最終之定價，鮮有區分銷售額與營業稅之舉，故依系爭合建
15 契約訂立時交易習慣，兼衡量誠信原則，應認被上訴人無須
16 另行負擔營業稅。

17 4.上訴人雖主張依營業稅法第14條第2項規定，營業稅係由營
18 業人向買受人收取，故應由被上訴人負擔營業稅云云，然系
19 爭條款已直接就營業稅約定由納稅義務人負擔，系爭合建契
20 約中亦未如無營業稅法第14條第2項由營業人向買受人收取
21 營業稅之相關約定，自無從僅以營業稅法第14條第2項之規
22 定，推論兩造締結系爭條款時，曾約定營業稅由上訴人向被
23 上訴人收取。

24 5.上訴人雖主張依據財政部75年、84年、94年之函釋、釋字第
25 688號解釋及最高法院110年度台上字第692號判決，營業稅
26 應由被上訴人負擔云云，經查：

27 (1)財政部75年函釋略以：「主旨：依照營業稅法施行細則第18
28 條及第25條規定，合建分屋之銷售額，應按該項土地及房屋
29 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
30 第12條規定，於換出房屋或土地時開立統一發票。說明：
31 二、稽徵機關如未查得合建分屋時價，則應以房屋評定價格

01 與土地公告現值，兩者從高認定，並按較高之價格等額對開
02 發票，土地價款之發票（所有人如為個人者，可開立收據）
03 免徵營業稅，房屋價款之發票，應加5%營業稅」等語（見
04 原審卷第125頁），僅在規範合建契約中銷售額之認定方
05 式，應以房屋或土地中價值較高者認定，目的在使核課之稅
06 額明確，並未提及房屋價款之營業稅究應由何人負擔，自無
07 從依該解釋推論營業稅應由被上訴人負擔。

08 (2)財政部84年函釋略以：「主旨：建設公司出資與地主合建分
09 屋，雙方互易房屋及土地時，其銷售額之計算及憑證之開
10 立，仍應依本部台財稅第7550122號函之規定辦理。惟自77
11 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
12 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
13 主。說明：二、營業稅法施行細則第18條規定，營業人以貨
14 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
15 入貨物之時價，從高認定。因此，合建分屋互易之房屋及土
16 地之『銷售額』應屬相等，亦即不含營業稅之房屋價格應等
17 於土地之價格（土地免營業稅）」等語（見原審卷第127
18 頁），係在重申合建契約中，建設公司與地主互易房屋及土
19 地時，銷售額計算及憑證之開立方式仍應符合財政部75年函
20 示，以房屋或土地價值較高者認定，雙方銷售額之計算亦應
21 相等，仍係基於稅捐核課之觀點，闡釋銷售額認定方式，並
22 無劃定房地互易過程中營業稅應由何人負擔之意，無從據此
23 認定營業稅須由被上訴人負擔。

24 (3)財政部94年函釋記載：「主旨：有關合建分屋房屋與土地互
25 易，建設公司依規定所開立統一發票之營業稅究應由何人負
26 擔乙案，復如說明，請查照。說明：…二、按加值型及非加
27 值型營業稅法第14條第2項規定，銷項稅額，指營業人銷售
28 貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額。同法第32條第2
29 項規定，營業人依規定計算之銷項稅額，買受人為營業人
30 者，應與銷售額於同一發票上分別載明；買受人為非營業人
31 者，應與銷售額合計開立統一發票。本案建設公司與地主合

01 建分屋，建設公司應依上開規定開立統一發票，該統一發票
02 之營業稅由建設公司向買受人（土地所有人）收取。」等語
03 （見原審卷第131頁），係在表明建設公司於合建契約中所
04 開立之統一發票，應視買受人是否為營業人，判斷是否須將
05 銷項稅額與銷售額合併計算。函釋雖稱：「統一發票之營業
06 稅由建設公司向買受人（土地所有人）收取」等語，無非係
07 重申營業稅性質上係由消費者負擔之間接稅，並無變更營業
08 稅納稅義務人為營業人即上訴人之意，更無從以財政部94年
09 函釋認定兩造有約定由被上訴人負擔為營業稅。

10 (4)釋字第688號解釋雖以：「依營業稅之制度精神，營業稅係
11 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
12 徵之稅捐，稽徵技術上雖以營業人為納稅義務人，但經由後
13 續之交易轉嫁於最終之買受人，亦即由消費者負擔」等語，
14 雖闡釋營業稅係對消費者之負擔能力為稅捐之課徵，然未否
15 定營業稅之納稅義務人為營業人，反肯定因稽徵技術由營業
16 人作為營業稅納稅義務人之立法方式，自不能單以營業稅之
17 制度精神，認兩造系爭條款實係約定由被上訴人負擔營業
18 稅。

19 (5)至上訴人雖引用最高法院110年度台上字第692號判決為據，
20 然該案土地所有人與建商間合建契約就營業稅之負擔，係約
21 定：「依稅法規定由領受人負擔」等語，有該案判決可參，
22 與系爭合建契約中約定不同，是兩案情形不同，且該判決僅
23 諭令事實審法院應就兩造約定真意再為調查，並未表明應由
24 地主負擔營業稅，自不得作為系爭合建契約雙方約定之參
25 考。

26 (三)又兩造系爭分配協議第4條約定：「甲方（即被上訴人）明
27 確瞭解且同意依合建契約書約定辦理，按甲乙（乙方即上訴
28 人）雙方簽定之合建契約書第14條第5項約定，甲方分得之
29 房屋所需之複丈費、登記規費、契稅、印花稅、書狀費、代
30 書費、貸款保險費、各項規費及法令規定由甲方繳納之稅費
31 等、瓦斯設計裝置費及依公寓大廈管理條例應提列之管理基

01 金、預收管理費等，甲乙雙方依分配比例各自負擔（本項費
02 用預定於使用執照取得時繳付，交屋時按實際支付多退少
03 補）」等語（見原審卷第145頁），既約明兩造稅費負擔依
04 系爭合建契約辦理，而系爭合建契約中系爭條款約定由納稅
05 義務人即上訴人負擔營業稅，業經本院認定如前，上訴人主
06 張依系爭分配協議可知應由被上訴人負擔營業稅，難認有
07 據。且觀諸系爭協議書第4條內容，將複丈費、登記規費、
08 契稅均明列其上，而上開稅費分別為75元、1萬7,608元、1,
09 359元等情，有系爭明細表可憑（見原審卷第133頁），倘若
10 兩造果欲變更營業稅由被上訴人負擔，當無可能不將營業稅
11 負擔明確記載於系爭分配協議，卻僅以「法令規定由甲方繳
12 納之稅費」代稱，是依系爭分配協議約定之內容，難認兩造
13 有就營業稅之負擔為約定或變更。

14 (四)上訴人雖主張被上訴人授權之訴外人張拱勝於系爭明細表簽
15 名，已承認系爭營業稅應由其負擔云云，然細繹系爭明細
16 表，明細表上方表格係依據被上訴人分配系爭房屋及停車位
17 分別計算包含土地增值稅、瓦斯管線費、登記、複丈等各項
18 費用，並進而交互計算得出被上訴人尚應繳納（或可退還）
19 之金額。系爭明細表序號3為房地互易營業稅，表格下方計
20 算基準說明為：「房地互易交易稅依建成地所登記之建物面
21 積（含車位），以全案營建成本依各地主交換之權值比例計
22 算互易之價值開房屋發票之金額。」，系爭明細表最下方則
23 有「*以上金額及項目已知悉並確認無誤。」等語，有上訴
24 人所提出系爭明細表在卷可考（見原審卷第133頁），勘認
25 系爭明細表目的僅在說明各項稅費之金額，簽名目的僅在於
26 確認稅費之計算有無錯誤，並無變更兩造就稅賦負擔合意之
27 目的，則訴外人張拱勝於系爭明細表上簽名，充其量僅能證
28 明被上訴人對於上訴人所計算各項稅費金額多寡不爭執，然
29 無從逕認兩造間已變更系爭營業稅負擔之合意，上訴人該部
30 分主張，自無可取。

31 (五)上訴人主張被上訴人於原審112年12月21日準備狀、113年4

01 月12日民事答辯狀、113年7月22日答辯(一)狀、113年9月25日
02 爭點整理狀為自認應支付營業稅云云，經查：

03 1.被上訴人於原審112年12月21日準備狀，先係引用司法院大
04 法官釋字第688解釋文內容即：「是以，銷售貨物或勞務之
05 營業人項買受人收取之，買受人始為營業稅之負擔者」，後
06 續陳稱兩造間有互異契約，被上訴人以移轉土地作為取得房
07 屋之對價，依據前揭說明（即司法院大法官釋字第688
08 號），被上訴人即買受人應負擔房屋之營業稅，然緊接表
09 示：「買受人『非屬營業人者』…其『價金已包含營業稅在
10 內』」等語（見原審卷第156至157頁），則被上訴人此部分
11 僅在表明雖依營業稅法買受人將受營業稅之轉嫁，然被上訴
12 人已於互易契約過程中，支付系爭房屋之營業稅，與其歷
13 次答辯均無不符，上訴人僅擷取被上訴人答辯中隻字片語，
14 主張被上訴人已自認需負擔系爭營業稅，難認可採。

15 2.而上訴人主張被上訴人分別於113年4月12日民事答辯狀、11
16 3年7月22日答辯(一)狀、113年9月25日爭點整理狀為自認云
17 云，然觀上訴人主張之內容，無非就被上訴人所答辯被上訴
18 人以系爭土地作價與上訴人互易系爭房屋時，價格應已包含
19 營業稅等語，片段擷取，進而主張被上訴人已就其需負擔營
20 業稅為自認。又被上訴人於上開書狀中，縱曾引用財政部75
21 年函釋、84年函釋，或闡述營業稅法立法意旨係由消費者負
22 擔營業稅，均為被上訴人法律上所為之陳述，而非對於上訴
23 人主張之事實為承認，無從認定被上訴人曾為自認，上訴人
24 該部分主張，當有誤解，而不可採。

25 (六)按無法律上之原因而受利益，致他人受損害者，應返還其利
26 益。民法第179條前段定有明文。又依不當得利之法則請求
27 返還不當得利，以無法律上之原因而受利益，致他人受有損
28 害為其要件，故其得請求返還之範圍，應以對方所受之利益
29 為度。查系爭合建契約性質屬互易契約，營業稅納稅義務人
30 為營業人即上訴人，此乃其本於自身所為營業行為依法所應
31 負擔之稅捐義務，而依系爭條款已約定由上訴人負擔營業

01 稅，且核與交易習慣及誠信原則無違，則因系爭合建案所產
02 生之系爭營業稅，即應由上訴人負擔。而兩造就上訴人有自
03 行扣減系爭營業稅之金額165萬8,247元，均不爭執，則上訴
04 人自屬無法律上原因獲有系爭營業稅之利益，從而，被上訴
05 人依民法第179條前段規定，請求上訴人應返還系爭營業稅
06 金額165萬8,247元，即屬有據，應予准許。

07 五、未按給付無確定期限者，債務人於債權人得請求給付時，經
08 其催告而未為給付，自受催告時起，負遲延責任。其經債權
09 人起訴而送達訴狀，或依督促程序送達支付命令，或為其他
10 相類之行為者，與催告有同一之效力；遲延之債務，以支付
11 金錢為標的者，債權人得請求依法定利率計算之遲延利息；
12 應付利息之債務，其利率未經約定，亦無法律可據者，週年
13 利率為百分之五，民法第229條第2項、第233條第1項前段及
14 第203條分別定有明文。承前所述，本件被上訴人對於上訴
15 人之不當得利返還請求權屬未定期限之金錢債權，又係以支
16 付金錢為標的，依上揭規定，應自上訴人受催告時起始負遲
17 延責任。本件被上訴人之起訴狀於112年11月8日送達於上訴
18 人（見原審卷第97頁），則被上訴人請求自起訴狀繕本送達
19 翌日即112年11月9日起至清償日止，按年息5%計算之遲延
20 利息，亦屬有據，應予准許。

21 六、綜上所述，被上訴人依民法第179條前段之規定，請求上訴
22 人給付165萬8,247元，及自112年11月9日起至清償日止，按
23 年息5%計算之利息自屬正當，應予准許。原審所為上訴人
24 敗訴之判決，並無不合。上訴論旨指摘原判決不當，求予廢
25 棄改判，為無理由，應駁回其上訴。

26 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
27 據，經本院斟酌後，認為均不足以影響本判決之結果，爰不
28 逐一論列，附此敘明。

29 八、據上論結，本件上訴為無理由，依民事訴訟法第449條第1
30 項、第78條，判決如主文。

31 中 華 民 國 114 年 3 月 4 日

民事第六庭

審判長法官 周美雲

法官 古振暉

法官 王 廷

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 114 年 3 月 5 日

書記官 王詩涵