

臺灣高等法院民事判決

113年度上字第683號

上訴人 榮曜建設股份有限公司

0000000000000000

法定代理人 廖志忠

訴訟代理人 許峻鳴律師

被上訴人 許廖美紅

廖美珠

廖招治

廖美麗

廖美玲

共 同

訴訟代理人 陳垚祥律師

上列當事人間請求清償債務事件，上訴人對於中華民國112年12月25日臺灣臺北地方法院112年度訴字第413號第一審判決提起上訴，本院於114年2月25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、上訴人主張：兩造於民國104年9月4日簽訂房屋合建契約書（下稱系爭合建契約），由被上訴人提供其所有坐落臺北市○○區○○段○小段216、221、222、223、224、225、226、227、228等地號土地（下合稱系爭土地）及同市區○○○6、8、10、10之1、12、16之1號等舊有建物，交由伊連同其他相鄰地主之土地一併開發興建房屋（下稱系爭合建案）。伊於簽約前已告知被上訴人應負擔取得合建房屋之營業稅，惟因簽約時合建房屋尚未興建，無法估算營業稅之稅額，故兩造於系爭合建契約第8條第3項有所約定。嗣系爭合建案完成，伊通知被上訴人交屋，並開立統一發票記載各被上訴人之房屋坐落及停車位編號、互易金額、5%營業稅，但

01 被上訴人拒不繳納營業稅，伊依加值型及非加值型營業稅法
02 （下稱營業稅法）規定逕向財政部臺北國稅局（下稱臺北國
03 稅局）申報營業稅並於111年7月15日先行繳納完畢，伊自得
04 依系爭合建契約第8條第3項約定，請求被上訴人返還墊繳之
05 營業稅。又伊未受被上訴人委任而代墊繳營業稅，核屬無因
06 管理，並致被上訴人受有不當得利，伊得依民法第176條第1
07 項規定，請求被上訴人償還代墊款項，另得依民法第179條
08 前段規定，請求被上訴人返還不當得利。爰求為命：被上訴
09 人應各給付上訴人如附表「請求金額」欄所示金額及利息之
10 判決。

11 二、被上訴人則以：伊於111年7月5日交屋簽收時表明「對互易
12 款營業稅持有疑慮，不繳交營業稅」等語，由上訴人自行繳
13 交營業稅，伊從未向上訴人表示同意負擔本件房地互易所生
14 營業稅。上訴人繳納營業稅係履行其公法上義務，非為伊代
15 墊，如上訴人主張兩造另有約定由伊負擔營業稅，應負舉證
16 責任。伊已依系爭合建契約第8條第1項約定，於系爭土地移
17 轉登記予上訴人前負擔土地增值稅、地價稅、工程受益費，
18 上訴人自應負擔興建完成、移轉予伊之合建房屋所生營業
19 稅，否則對伊顯失公平，且有違誠實信用原則等語，資為抗
20 辯。

21 三、本件經原審判決駁回上訴人之訴，上訴人不服提起上訴，並
22 上訴聲明：(1)原判決廢棄。(2)被上訴人應各給付上訴人如附
23 表「請求金額」欄所示金額，及均自111年7月16日起至清償
24 日止，按年息5%計算之利息。被上訴人則答辯聲明：上訴駁
25 回。

26 四、兩造不爭執之事實（見本院卷第338、339頁）：

27 (一)兩造於104年9月4日簽訂系爭合建契約，約定由被上訴人提
28 供系爭土地及地上之舊有建物予上訴人，與鄰地合併規劃建
29 築，由上訴人投資興建系爭合建案。

30 (二)上訴人向臺北國稅局申報如附表「營業稅金額」欄所示之營
31 業稅，並於111年7月15日繳納完畢。

01 五、得心證之理由：

02 (一)合建房屋之營業稅，依營業稅法規定由何人為納稅義務人？
03 兩造有無約定合建房屋之營業稅由上訴人負擔？

04 1.按營業稅之納稅義務人為銷售貨物或勞務之營業人；營業人
05 銷售貨物或勞務，除營業稅法第4章第2節另有規定外，均應
06 就銷售額，分別按第7條或第10條規定計算其銷項稅額，尾
07 數不滿通用貨幣1元者，按四捨五入計算；銷項稅額，指營
08 業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額；營業人
09 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
10 之時限，開立統一發票交付買受人；營業人對於應稅貨物或
11 勞務之定價，應內含營業稅；營業人依第14條規定計算之銷
12 項稅額，買受人為營業人者，應與銷售額於統一發票上分別
13 載明之；買受人為非營業人者，應以定價開立統一發票，營
14 業稅法第2條第1款、第14條第1項、第2項、第32條第1項本
15 文、第2項、第3項分別定有明文。又77年5月27日修正之營
16 業稅法第32條立法理由記載：營業人銷售物品或勞務開立統
17 一發票時，買受人為營業人者，仍將銷項稅額與銷售額分別
18 載明，以為扣抵之依據；如買受人為非營業人者，應將銷項
19 稅額改與銷售額合計，使稅額內含等語。是以，營業稅法已
20 揭示國家公法稅捐關係上，營業人為營業稅納稅義務人，且
21 現行營業稅規範已確立營業稅為「內含型」，內含於定價
22 中，是77年5月27日修正之營業稅法，已將營業稅之計徵，
23 由「外加型」改為「內含型」，銷售應稅貨物或勞務之定
24 價，已內含營業稅，不另加徵5%營業稅。另自營業稅之制
25 度精神以觀，營業稅係對買受貨物或勞務之人，藉由消費所
26 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
27 納稅義務人，但經由後續之交易轉嫁於最終之買受人，亦即
28 由買受人負擔（司法院大法官釋字第688號解釋同此意
29 旨）。準此，銷售貨物或勞務之營業人已明文規定為營業稅
30 納稅義務人，至於應納銷項稅額固可由營業人藉由消費關係
31 實質轉嫁予買受人負擔，惟仍應依當事人約定或契約之真意

01 以決之。亦即銷售貨物或勞務之營業人依營業稅法規定本即
02 為營業稅納稅義務人，但於營業人與買受人特定約定，以買
03 受人為最終營業稅負擔者，營業人始得請求買受人負擔營業
04 稅。至上訴人所提財政部75年10月1日台財稅第0000000號
05 函、84年1月14日台財稅第000000000號函、84年5月24日台
06 財稅第000000000號函釋（見原審卷一第335至第339頁），
07 均係就建設公司與地主合建分屋，雙方互易房屋及土地時，
08 其銷售額如何計算及憑證如何開立所為解釋，並未論及營業
09 稅如何收取負擔，自無從變更營業稅法第32條內含型營業稅
10 之規範旨趣甚明。故上訴人主張兩造已約定由被上訴人負擔
11 營業稅，自應就此有利於己之事實，負舉證責任。

12 2.次按土地所有人提供土地，由建築商出資合作建屋，雙方按
13 土地價款、房屋建築費比例，以分配房屋之約定，其契約之
14 性質如何，應依其契約之內容並探求當事人之意思而決定
15 之，非可一概而論。如契約當事人於訂約時言明，須俟房屋
16 建竣後，始將應分歸地主之房屋與分歸建築商之基地互易所
17 有權者，固屬互易契約。如契約約定建築商向地主承攬完成
18 一定工作，而將地主應給與之報酬，充作建築商買受分歸建
19 築商之房屋部分基地之價款，則屬買賣與承攬之混合契約。
20 至若契約言明各就分得房屋以自己名義領取建造執照，就地
21 主分得部分而言，認該房屋之原始所有人為地主，地主與建
22 築商就此部分之關係則為承攬契約（最高法院91年度台上字
23 第1559號判決意旨參照）。查系爭合建契約前言記載：「茲
24 由甲方（即被上訴人及其他共有人共24人）提供土地與鄰地
25 合併規劃建築，由乙方（即上訴人）投資興建，依據政府頒
26 佈之建築法規及容積率興建大樓，並經雙方同意訂定本合建
27 契約……」，第1條約定：「一、甲方提供予乙方合建之土
28 地及舊有房屋：……二、合併建築土地：台北市○○區○○
29 段○小段238、239、240、241、243、243-1、243-2、243-
30 3、243-4、260地號土地10筆……四、……乙方於允許容積
31 率之限制範圍內設計，規劃興建地上約15層、地下約4層之

大樓……」，第2條約定：「土地及房屋分配辦法如下：
一、地上層房屋分配辦法：1. 甲方取得房屋面積為甲方提供
合建土地可建築房屋面積之57%，乙方取得房屋面積為甲方
提供合建土地可建築房屋面積之43%。2. 以上雙方取得房屋
面積包括主建物面積、附屬建物面積及共同使用部分（連同
土地持分）。3. 上述甲方221、222、223、224、225、226、
227、228地號地主取得之地上層房屋面積係由壹樓房屋（包
含騎樓）往上計算取得房屋面積；乙方取得之地上層房屋面
積係由頂層房屋往下取得房屋面積。4. 上述甲方216地號地
主取得之地上層房屋面積係由貳樓房屋往上計算取得房屋面
積；乙方取得之地上層房屋面積係由頂層房屋往下取得房屋
面積。二、地下層汽車停車位分配辦法：1. 甲方取得汽車停
車位數量為甲方提供合建土地可建築地下層汽車停車位數量
之57%，乙方取得汽車停車位數量為甲方提供合建土地可建
築地下層汽車停車位數量之43%……」（見原審卷一第22至
24頁），足認系爭合建案係由被上訴人與系爭土地其他共有
人共24人提供系爭土地與鄰地合併規劃建築，由上訴人投資
規劃興建地上15層、地下4層大樓，並於興建完竣後，雙方
依系爭合建契約第2條所約定之分配比例就建物（含地上層
房屋與地下層停車位）土地互為分配移轉，是兩造間係著重
於財產權交換，法律定性應為互易契約，並依民法第398條
規定，準用關於買賣之規定。

3. 另按解釋意思表示，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。所謂探求當事人之真意，乃
兩造於意思表示真意有爭執時，自該意思表示所植基之原因
事實、經濟目的、社會通念、交易習慣、一般客觀情事及當
事人所欲使該意思表示發生之法律效果而為探求（最高法院
112年度台上字第1956號判決意旨參照）。經查：

(1) 系爭合建契約第8條稅金負擔約定：「一、甲方將土地移轉
登記予乙方前之土地增值稅、地價稅、工程受益費等由甲方
負責繳納，甲方將土地移轉登記予乙方後因本約所發生之稅

費由甲乙雙方依各自取得之土地持分部分各自負擔。土地移轉登記之日以前如有欠稅情形時，甲方應負責繳納本筆土地之各項稅捐。甲方如無故拖延繳納稅款以致影響完工期限，所受之損失概由甲方承擔，並以違約論處理。二、甲方辦理土地所有權移轉登記給予乙方時，甲方需繳清本筆土地之土地增值稅及各項稅捐並提出完稅證明。三、甲方以乙方取得之土地抵付乙方建築費用，乙方以甲方所得之房屋抵付甲方應收土地價款，雙方互為抵銷。甲方以換出之土地，交換乙方換出之房屋建造成本，甲、乙雙方互換之房地，於辦理土地過戶時，雙方同意按當時稅法規定之公告現值或評定價格作為房地互換價格之計算標準，甲方應書立收據交予乙方俾憑入帳，而乙方亦應開立憑證交付甲方，甲乙雙方同意依相關法令規定辦理。四、甲乙雙方因合建取得房屋而產生之契稅，由甲乙雙方依各自取得之部分各自負擔」，第9條費用負擔約定：「一、辦理本合建土地之分割、合併、土地所有權移轉登記及建物產權總登記所需之規費、印花、代書費等費用，就甲乙雙方各自取得部分各自負擔。二、因辦理個人事務所產生之費用由須辦理之個人負擔。三、設計變更之費用由變更之一方負擔。四、乙方企劃廣告銷售費用概由乙方自行負擔。五、公寓大廈管理條例規定：『起造人就公寓大廈領得使用執照1年之管理維護事項，應按工程造價一定比例或金額提列公共基金』，甲乙雙方須就各自取得房地比例各自負擔並提列公共基金」（見原審卷一第28、29頁）。可認兩造於系爭合建契約僅就土地增值稅、地價稅、工程受益費、契稅、規費、印花費、代書費用、個人事務費用、設計變更費用、公共基金等費用為明確約定應由何方負擔，第8條第3項係就兩造交換土地及房屋建造成本約定計算方式及基礎，第8條第4項亦僅約定兩造因合建取得房屋而產生之契稅，由甲乙雙方依各自取得之部分各自負擔，並未明確約定上訴人因合建取得房屋所發生之營業稅應由何人負擔。

(2)證人王崇人（系爭合建契約簽約地主之一）於原法院111年

01 度訴字第4736號事件證稱：伊有1位朋友曾都更2次，所以有
02 私底下問朋友，朋友說營業稅是建商要負擔，不應該由地主
03 負擔，所以伊有去問上訴人，上訴人就把以前資料調給伊
04 看，說有把土地房屋比例調整過，變成地主57%、建商43%，
05 作為交換負擔營業稅之條件。伊與被上訴人簽訂系爭合建契
06 約時，雙方已在第8條約定各項稅賦負擔，至於互易後營業
07 稅如何負擔，伊不記得了。伊也有參與105年3月9日、105年
08 4月12日、105年5月4日、105年5月10日、105年5月24日、
09 105年6月6日地主會議，只有105年3月17日地主會議沒有參
10 與，伊有拿到跟「○○○○地主合建分屋互易發票金額及地
11 主應負擔營業稅」（即甲證4）、「○○○○地主交屋簽收
12 總表」（即甲證6）類似之表格，有看過廖春福於105年5月4
13 日地主會議提出之手稿（即甲證9），是當時地主會議開會
14 時看到，上訴人沒有同意廖春福這份稿件上面記載之甲、乙
15 方案，廖春福曾於105年5月10日提出「交換契稅、營業稅由
16 建主負擔」，伊認為就是用條件去交換地主不用負擔契約、
17 營業稅，這樣認知是根據當初開會情況等語（見原審卷一第
18 413至414、417至421、423至424頁）。另參以105年5月4日
19 地主會議紀錄記載：「……五、會議內容：……(二)依原設計
20 圖，地主要求條件：A方案：……2. 交換契稅、營業稅由建
21 主負擔……。B方案：地主取得60%合建面積……」等語
22 （見原審卷一第53頁），廖春福於105年5月4日地主會議提
23 出之手稿記載：「甲……(3)對於結構體完成後，土地互換房
24 屋的交易稅、契稅，給予免除」等語（見原審卷一第301
25 頁），105年5月10日地主會議紀錄記載：「……五、會議內
26 容：(一)……但地主要求榮曜建設股份有限公司須另補貼地主
27 下列二方案之其中一方案：A方案：……2. 交換契稅、營業
28 稅由建主負擔……(二)榮曜建設股份有限公司表達：……3. 地
29 主於民國105年5月4日內江街地主會議要求之補貼方案已違
30 反房屋合建契約書精神，榮曜建設股份有限公司不同意地主
31 提出之任何補貼方案，並要求地主依雙方簽訂之房屋合建契

約書約定履行。……六、決議：地主於民國105年5月4日內江街地主會議要求之補貼方案已違反房屋合建契約書精神，榮曜建設股份有限公司不同意地主提出之任何補貼方案，並要求地主依雙方簽訂之房屋合建契約書約定履行」等語（見原審卷一第55、56頁），105年5月24日地主會議紀錄記載：「……五、會議內容：……(二)榮曜建設股份有限公司明確表達，地主要求之補貼方案已違反房屋合建契約書精神，不同意地主提出之任何補貼方案，並要求地主依雙方簽訂之房屋合建契約書約定履行。(三)……4. 廖春福（及代理廖勇超、許廖美紅、廖美珠、廖美秀、林廖美美、廖招治、廖美麗、廖美玲）：對於一樓之設計圖，若有設計不合理，另要求補貼A方案或A方案之其中一項……六、決議：……(二)榮曜建設股份有限公司明確表達，地主要求之補貼方案已違反房屋合建契約書精神，不同意地主提出之任何補貼方案，並要求地主依雙方簽訂之房屋合建契約書約定履行」等語（見原審卷一第57、58頁），105年6月6日地主會議紀錄記載：「……四、會議決議：……3. 廖春福先生廢棄民國105年5月24日內江街地主會議決議第(三)點之意見。同意依民國104年9月4日房屋合建契約書約定履行」等語（見原審卷一第59頁）。由上可知，兩造並未合意約定由被上訴人負擔合建房屋之營業稅。至廖春福雖最後同意依系爭合建契約履行，惟系爭合建契約第8條第3項亦僅約定兩造同意依相關法令規定辦理，並未特別載明被上訴人取得合建房屋所生之營業稅應由被上訴人負擔。是依證人王崇人前開證述及歷次地主會議，尚不足證明被上訴人依系爭合建契約第8條第3項約定，應負擔合建房屋所生之營業稅。

(3)至上訴人所稱之104年8月24日地主合建稅費預估明細表（見原審卷一第239頁），該表「預估地主合建應繳稅費」欄之「合建互易營業稅5%」欄位雖記載「2,846,390」，惟被上訴人已否認有同意負擔營業稅，且前開稅費預估明細表上並未有被上訴人簽名，縱如上訴人所稱：兩造在洽談合建過程

01 中，伊已以上開稅費預估明細表內容明確告知包括被上訴人
02 在內之地主，營業稅應由地主負擔云云，然上訴人為建設公
03 司，當知地主合建案中，就地主因互易取得房屋所產生之營
04 業稅究應由何人負擔，攸關包括被上訴人在內之地主及上訴
05 人之權益甚鉅，則上訴人既已在系爭合建契約第8條第1項明
06 確約定，包括被上訴人在內之地主將合建土地移轉登記予上
07 訴人前之土地增值稅、地價稅、工程受益費等，由包括被上
08 訴人在內之地主負擔，衡情上訴人亦應在系爭合建契約第8
09 條第3項明確約定，包括被上訴人在內之地主取得合建房屋
10 所生之營業稅，應由包括被上訴人在內之地主負擔，甚且亦
11 應以前揭稅費預估明細表作為系爭合建契約第8條第3項約定
12 之附件，而非以有模糊爭議之「兩造同意依相關法令規定辦
13 理」為約定，自難以上揭稅費預估明細表即推認被上訴人已
14 同意負擔營業稅。又上訴人開立予被上訴人之統一發票固記
15 載「營業稅5%」（見原審卷一第61至70頁），惟統一發票係
16 由上訴人單方製作，縱有「營業稅5%」之記載，本無從據此
17 即謂被上訴人已同意負擔營業稅。上訴人另主張兩造104年9
18 月4日簽訂之協議書（見本院卷第323頁）約定被上訴人取得
19 之合建房屋面積由57%變更為59%，乃因被上訴人負擔營業稅
20 而要求伊補貼云云，但為被上訴人否認，辯稱係因伊所有土
21 地價值較合建房屋價值高出甚多，故要求提高分屋比例等
22 語。經查遍觀該協議書全文，並無任何文字記載兩造合意將
23 57%比例調高為59%之原因，亦無載明該項調整與營業稅現值
24 與實價課徵差額之彌補有關。故上訴人之主張，均不足採。

25 4.綜上，系爭合建契約性質應屬互易契約，營業稅納稅義務人
26 為營業人即上訴人，此乃其本於自身所為營業行為依法所負
27 擔之稅捐義務，且上訴人並未舉證證明被上訴人取得合建房
28 屋所生之營業稅，兩造已約定由被上訴人負擔，則上訴人主
29 張：系爭合建契約第8條第3項已約定應由被上訴人負擔合建
30 房屋所生之營業稅云云，洵非有據，被上訴人辯稱：伊取得
31 合建房屋所生之營業稅應由上訴人負擔等語，應堪採信。

01 (二)上訴人依系爭合建契約第8條第3項約定、民法第179條、第
02 172條、第176條規定，請求被上訴人返還墊繳之營業稅，有
03 無理由？

04 查上訴人並未舉證證明被上訴人取得合建房屋所生之營業
05 稅，兩造已約定由被上訴人負擔，已如前述，則上訴人依系
06 爭合建契約第8條第3項約定，請求被上訴人返還墊繳之營業
07 稅，難認有據。又系爭合建契約性質屬互易契約，營業稅納
08 稅義務人為上訴人，是上訴人繳納營業稅僅在履行其依法所
09 負擔之稅捐義務，自難認被上訴人有何受有利益，並致上訴
10 人受有損害情事，並非不當得利，亦難認上訴人有何為被上
11 訴人管理事務情事，自非無因管理。則上訴人依民法第179
12 條前段、第172條、第176條第1項規定，請求被上訴人返還
13 墊繳之營業稅，亦非有理。

14 六、綜上所述，上訴人依系爭合建契約第8條第3項約定、民法第
15 179條前段、第172條、第176條第1項規定，請求被上訴人應
16 各給付上訴人如附表「請求金額」欄所示金額，及均自111
17 年7月16日起至清償日止，按年息5%計算之利息，核非有
18 據，不應准許。原審為上訴人敗訴之判決，並無不合。上訴
19 意旨指摘原判決不當，求予廢棄改判，為無理由，應予駁
20 回。

21 七、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及未經援用之證
22 據，經核與判決之結果不生影響，爰不逐一論述，附此敘
23 明。

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

26 中 華 民 國 114 年 3 月 11 日

27 民事第十庭

28 審判長法 官 邱 琦

29 法 官 高明德

30 法 官 張文毓

31 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 11 日

書記官 劉文珠

附表：

編號	被上訴人	互易土地價值	營業稅金額	請求金額
1	廖美紅	1,818萬1,040元	90萬9,052元	90萬2,017元
2	廖美珠	1,818萬1,040元	90萬9,052元	90萬9,052元
3	廖招治	1,818萬1,040元	90萬9,052元	90萬9,052元
4	廖美麗	1,454萬5,440元	72萬7,272元	72萬7,272元
5	廖美玲	1,454萬5,440元	72萬7,272元	72萬7,272元