# 最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第342號

上　訴　人　丞田寶石有限公司
代　表　人　楊世榮
訴訟代理人　楊宗翰　律師
被 上訴 人　財政部南區國稅局
代　表　人　盧貞秀

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國108年1月9日高雄高等行政法院107年度訴字第208號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、事實概要：

被上訴人依據財政部臺北國稅局（下稱臺北國稅局）通報之檢舉及查得資料，以上訴人於民國101年5月至102年12月間銷售珠寶玉器等，未依規定開立統一發票，漏報銷售淨額計新臺幣（下同）10,240,709元，致逃漏營業稅額512,036元；另於同期間進貨，未依規定取得進項憑證，經查明金額為7,500,453元，審理違章成立，除核定補徵營業稅額512,036元（已確定）外，並依現行加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第3款、稅捐稽徵法第44條第1項前段等規定，從一重裁處罰鍰908,525元，及依稅捐稽徵法第44條第1項規定，按未依規定取得進貨憑證金額7,500,453元處5%之罰鍰375,022元，合計裁處罰鍰1,283,547元。上訴人就罰鍰處分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張：

1.原處分對銷售額之認定，係以查得之保管條上所載之金額為計算，然將保管條上記載之金額視為銷售金額，實係完全誤解珠寶攤商同業間之商業模式，且有悖於營業稅性質上屬消

費稅之法理基礎。

A.一般於玉市場擺攤之珠寶攤商因資力有限，所擁有之珠寶樣式及等級均極其有限，而為滿足顧客之需求，珠寶攤商間發展出互相借貨之商業模式。而此商業模式的核心在於，珠寶攤商間深怕顧客被同業搶走，故在借貨時絕對不會向出借之攤商說明其顧客是何人，或其顧客願意購買之價格為何等交易事項，同理，在借貨之珠寶攤商將借得之珠寶供其顧客選購時，亦絕不會向顧客表明該珠寶之來源，同樣的出借之珠寶攤商亦不會去限制或要求最低銷售價格，而此即為珠寶攤商間慣常之商業模式。而為擔保上述商業模式之順利進行，珠寶攤商間發展出保管條之交易方式，亦即商借珠寶時，雙方會將出借時間及當借貨之攤商決定要購買時，該珠寶之出售價格記載於保管條上，以資為憑據。而詳析上開交易模式之法律性質，實為「使用借貸」及「附條件買賣」之混合性契約，商借珠寶部分為使用借貸之法律關係；給予借貨之珠寶攤商一定期限決定是否買下該珠寶，則為附條件之買賣關係。

B.保管條上所載之金額，只有在借貨之攤商事後決定買下該珠寶時，適時方成立銷售行為，此即屬營業稅法第32條第1項授權訂定之營業人開立銷售憑證時限表：「開立憑證時限：以書面約定銷售之貨物，必須買受人承認買賣契約始生效力者，以買受人承認時為限。」之情形，而應以買受人承認之時點作為認定銷售貨物之時點，而營業人於買受人承認時始有開立憑證繳納營業稅之義務。然，原處分誤會上開商業模式，逕以保管條上有記載金額，即認定係以該金額銷售貨物，未區別該保管條同時具有使用借貸及附條件買賣兩種不同性質，逕自以保管條之金額視為上訴人銷售貨物之金額，並進而補稅罰緩，於法自有所違誤。

2.再者，營業稅性質上為消費稅，消費稅的合理性，必須建立在消費與轉嫁行為之上，倘非消費或無消費者可供轉嫁，自不應課以營業人營業稅，否則即與營業稅之法理相違。因此

就非銷售行為，或雖為銷售行為然買受人未付帳款情形，自不應向營業人課徵營業稅，司法院釋字第688號解釋即闡述甚明。然時至今日，稅捐機關仍未檢討修正上開銷售貨物呆帳時仍課徵營業稅之規定，致本件檢舉人倒帳之款項仍向上訴人課徵營業稅，實亦不合乎營業稅法理。

3.本件保管條之商業模式中，「出借珠寶予借貨之珠寶攤商」之法律關係為使用借貸，而「給予借貨之珠寶攤商一定期限決定是否買下該珠寶」則係以珠寶攤商借貨後決定買下為停止條件之附條件買賣關係，並非指動產擔保交易法所定義之附條件買賣，被上訴人援引動產擔保交易法第5條、第26條、第27條規定顯然有所誤會。據上，就本件銷售額之計算，應以原處分機關所整理之違章彙總表「付現」、「兌現票據」兩欄所記載之金額為準，而非以保管條上所載之金額為準，本件銷售金額應僅為7,091,200元，而非原處分認定之10,240,709元。退萬步言，縱使逕以保管條之金額，為本件銷售額之計算，本件實際之銷售金額，依證人尤嘉瑜到庭之證述，其中102年9月19日2383號及2384號保管條、9月28日2388號保管條及10月12日2391號保管條中，不應列為實際銷售額合計1,091,000元，本件銷售額之計算有錯誤，原處分以錯誤認定之金額對上訴人處以逃漏營業稅及未依規定取得進項憑證之補稅及罰緩，自有違誤等語，求為判決撤銷訴願決定、復查決定及原處分。

三、被上訴人則以：

1.查本件依保管條所載除約定「茲替ＯＯＯ公司，保管下列貨品，如有遺失損毀，本人負責照本單所開總價全部賠償，並同意貨主可隨時收回所列貨品，且經本人在單上簽名確認屬實。」及記載貨品貨名、總價、結算價款計算公式等外，並未載有買受人取得標的物所有權之特定條件為何，亦未載有必須買受人承認買賣契約始生效力等內容，顯與動產擔保交易法第5條、第26條、第27條規定及營業人開立銷售憑證時限表之規定不符。

2.依營業人開立銷售憑證時限表規定，銷售貨物應於發貨時開立統一發票，倘事後退貨或票據遭退還時，另依銷貨退回或呆帳損失相關規定處理，並非於收款時方開立統一發票。而本件保管條係上訴人於交付珠寶時要求珠寶攤商所填具，是原核乃依保管條記載交付珠寶時點之資料，即違章彙總表之「交易金額」欄位，核算上訴人未依規定開立統一發票銷售額為18,170,510元(未稅)，並於扣除退貨7,929,801元(未稅)後核定漏銷金額10,240,709元(未稅)，因本件非以「付現」及「兌現票據」兩欄之收款資料做為核課依據，有關違章彙總表102年12月15日編碼2155保管條之收現金額誤記為350,000元，以及102年11月2日票據金額350,000元未兌現，均不影響原處分核定金額，且查原處分於核定扣除銷貨退回金額10,240,709元中已含括此筆350,000元，是上訴人顯係對本件核定情形有所誤解。

3.原核依據查得資料，以上訴人為營業人，從事珠寶批發業，於101年5月至102年12月間將珠寶玉器等交付珠寶攤商時，簽立保管條，其上列明貨物之明細、價格及結算價款之計算公式、金額，若有退貨，則於結算價款公式作為減除項目，經勾稽結算價款計算公式之當期金額與保管條珠寶明細加總金額相符，審認渠等以簽訂保管條方式為約，實質上係委託珠寶攤商代為銷售，依營業稅法第3條第3項第4款規定，應視為銷售貨物；即於交付貨物時，應開立統一發票，並報繳營業稅，惟其未善盡注意義務，於系爭期間交付珠寶等與珠寶攤商時，未依規定開立統一發票及報繳營業稅，致漏報銷售淨額10,240,709元(交付額即銷售額18,170,510元-銷貨退回金額7,929,801元)，該當稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條第1項第3款規定之處罰要件，擇定從重處罰之法據為營業稅法第51條第1項第3款，因上訴人未於裁罰處分核定前補繳稅款，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，按所漏稅額512,036元裁處1.5倍罰鍰768,052元，惟依行政罰法第24條第1項但書規定，裁處之額度不得低於稅捐稽徵法第4

4條規定裁罰之金額，是裁處罰鍰908,525元，並無違誤。

4.另原核於105年10月24日以南區國稅臺南銷售二字第1050075545號函請其提示進項憑證，迄未提示，乃依財政部84年8月9日台財稅第000000000號函釋規定，分別按上訴人101與102年度營利事業所得稅結算申報「其他珠寶及貴金屬製品批發」(標準代號：4566-99)及「珠寶批發」(標準代號：4566-12)同業利潤標準毛利率19%與28%，計算其應依規定取得進項憑證金額為7,500,453元　1,412,690元x (1-19%)＋8,828,019元x (1-28%)∨。上訴人進貨未依規定取得進項憑證，核有應注意能注意而不注意之過失，自應受處行政罰，原處分依稅捐稽徵法第44條規定處5%罰鍰計375,022元（7,500,453元x 5%），亦無違誤等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以爭點：被上訴人以保管條上之記載為據計算漏報銷售額，就上訴人違反營業稅法部分，依營業稅法第51條第1項第3款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重裁處罰鍰908,525元，及就違反稅捐稽徵法部分裁處罰鍰375,022元，有無違誤？

1.經查，被上訴人依臺北國稅局檢舉函查得上訴人於101年5月至102年12月間將珠寶玉器等以簽立保管條方式，交付珠寶攤商銷售，該保管條上除明列貨物明細、價格及結算價款之計算公式、金額外，若有退貨，則於結算價款公式作為減除項目，經被上訴人勾稽結算價款計算公式之當期金額與保管條珠寶明細加總金額相符，遂以保管條上記載之貨物明細、退貨數及價格認定上訴人以簽訂保管條方式實質為委託珠寶攤商代為銷售，經審理違章成立，上訴人漏報銷售額10,240,709元，逃漏營業稅512,036元，除核定應補徵稅額512,036元，另依營業稅法第51條第1項第3款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重裁處罰鍰908,525元；並審認上訴人同期進貨7,500,453元，卻未依規定取得進貨憑證部分，按查明認定之總額7,500,453元處5%之罰鍰375,022元，合計裁處罰鍰1,28

3,547元。

2.上訴人雖主張簽立之保管條屬借貸非委託銷售。然查，於原審法院107年8月15日準備程序中證人尤嘉瑜證稱足知，保管條上就珠寶玉器之數量、價格記載詳細，證人尤嘉瑜亦依保管條記載就已賣出部分支付價款，未返還之貨物則繼續銷售（不論有無要看貨的顧客，亦未約定一定之借貨時間），證人不欲繼續出售者，則於清帳、結帳時退回，顯非如上訴人所述珠寶攤商間之看貨商借，上訴人與證人間並無使用借貸及附條件買賣等關係；且上訴人與證人亦未協訂相關試驗內容，非屬「試驗買賣」，此參財政部96年1月30日台財稅字第09604504120號函即明，上訴人無從主張依營業人開立銷售憑證時限表關於買賣業開立憑證時限第2點規定：「以書面約定銷售之貨物，必須買受人承認買賣契約始生效力者，以買受人承認時為限。」是保管條確實為記載上訴人銷貨之帳證，上訴人主張保管條為借貸憑證，核不足採。

3.承前所述，保管條為記載上訴人銷貨之帳證，依營業人開立銷售憑證時限表中有關買賣業之規定，銷售貨物應於發貨時開立統一發票，並非於收款時方開立統一發票，倘事後發生銷貨退回或折讓時，則應取具買受人出具之銷貨退回、進貨退出或折讓證明單，於銷貨退回或折讓之當期或次期申報扣抵之。是被上訴人依保管條所載內容為核課依據，並無不合；且營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，有銷售行為即應課稅，與銷售後帳款之收取（屬營利事業所得稅範疇）無涉。另上訴人訴訟代理人業於原審法院107年8月15日準備程序中表示，對於被上訴人就銷售額之計算方式沒有意見，僅對於計算的違章彙總表內有若干珠寶是有還但沒有扣除，應該是退貨折讓，不應在銷售額裡面等語。而就上訴人主張退貨金額認列不足部分，上開證人已證述，退還之珠寶皆於保管條上註明「退」或劃掉，最後未返還者，因上訴人不接受退還珠寶，直接去執行票主的房子，把所有珠寶的欠款結清，並未再將珠寶退還上訴人。況查

，上開證人筆錄中所稱已退還之珠寶合計1,091,000元，縱然屬實，亦非屬正常銷貨之退回，而係銷售後未取得貨款經上訴人提起訴訟後所返還抵償，應屬呆帳損失之收回，自無從認列為銷貨退回並扣除之。且上訴人迄今亦未能就103年催討回來之珠寶舉證以實其說，是上訴人上開所述，亦無可採。

4.從而，本件既符合委託銷售，上訴人明知應於交付貨物時依規定時限開立統一發票交付買受人，並按期向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額，卻未依規定開立統一發票並漏報銷售額，其行為業已同時該當稅捐稽徵法第44條第1項前段所定「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與」及營業稅法第51條第1項第3款所定「短報或漏報銷售額」之裁罰要件，應依行政罰法第24條第1項前段規定及財政部97年6月30日台財稅字第09704530660號令，擇一從重依營業稅法第51條第1項第3款規定為處罰之法據。被上訴人參據裁處時「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」關於違反營業稅法第51條第1項第3款部分所定之違章情節，應按所漏稅額512,036元對上訴人處1.5倍之罰鍰768,054元，惟因裁處額度不得低於稅捐稽徵法第44條第1項前段所定之罰鍰最低額908,525元，乃以原處分裁處上訴人罰鍰908,525元，並無違誤，且已考量上訴人之違章情節而為適切之裁罰，亦無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法情事，自屬合法。

5.上訴人除上述漏報營業稅外，就其進貨來源亦未提示帳冊憑證供核，無從以上訴人實際進貨資料認定其未取得進項憑證之金額，被上訴人乃依上開財政部函釋，以查得資料依所得稅法第83條及同法施行細則第81條規定，按上訴人於營利事業所得稅自行申報之行業別「其他珠寶及貴金屬製造批發」及「珠寶批發」之同業利潤標準毛利率19%及22%，逕行核定其進貨成本7,500,453元　1,412,690元Ｘ（1－19%）＋8,828,019元Ｘ（1－28%）∨，並以該項金額作為裁處行為罰之計算基礎，依稅捐稽徵法第44條裁處5%罰鍰375,022元

，亦無違誤。且財政部所頒同業利潤標準所定毛利率具有懲罰性，常較一般同業實際利潤為高，而此部分事實上又無法查核，是依該標準計算上訴人之「進貨成本」，自屬有利於上訴人，併此敘明。

6.綜上所述，上訴人短漏營業稅及銷貨未給予憑證行為，係出於故意而違反營業稅法第51條第1項第3款及稅捐稽徵法第44條規定，揆諸司法院釋字第503號解釋意旨說明，上開行為違反之法規範目的（確保國家對營業人稅捐稽徵）同一，核認為一行為，被上訴人依行政罰法第24條第1項規定，擇一從重處罰，惟因不得低於稅捐稽徵法第44條規定裁罰之金額，故裁處罰鍰908,525元；另上訴人進貨未依規定取得進貨憑證，亦係出於故意違反稅捐稽徵法第44條義務，所破壞之法益則係「國家對其進貨對象稽徵資料之確保」，與前述短漏其本身營業稅所破壞者有所不同，依同號解釋意旨所示，乃為另一行為，故被上訴人另就其未依規定取得進項憑證金額7,500,453元處以5%罰鍰375,022元（原判決誤繕為「未依規定取得進項憑證金額18,135,500元處以5%罰鍰906,775元」）；其上開2行為係數行為，併依行政罰法第25條規定分論併罰之，於法均尚無不合。

五、本院按：

1.上訴爭點之確定：

A.原因事實：

(1).被上訴人依通報之檢舉與調查所得之資料，認定上訴人有以下之違章事實，且造成逃漏營業稅之結果，而對上訴人作成下列之裁罰處分：

(A).違章事實部分：

a.上訴人於101年5月至102年12月間有「多次買賣珠寶玉器」之進貨與銷售行為存在。

b.上訴人在前開「多次買賣珠寶玉器」之際：

(a).其於進貨時未依規定向出賣人取得進項憑證（即出賣人開立之銷項統一發票），應取得而未取得

之進項金額共計為7,500,453元。

(b).又其於銷貨時，亦未依規定開立銷項憑證（統一發票），並依法申報銷項金額與對應之營業稅額。漏報之銷售淨額（不含稅）共計10,240,709元，逃漏營業稅額512,036元。

(B).被上訴人除對上訴人作成補徵營業稅512,038元之核課處分外（已確定），另為下述裁罰處分之諭知：

a.就逃漏營業稅部分，依營業稅法第51條第1項第3款、稅捐稽徵法第44條第1項前段等規定，從一重裁處罰鍰908,525元。（本依營業稅法第51條第1項第3款裁處罰鍰金額768,054元，但因不得低於稅捐稽徵法第44條第1項前段之最低額908,525元，故仍裁罰908,525元）

b.就未依規定取得進項憑證之行為違章部分，依稅捐稽徵法第44條第1項規定，按其未取得進貨憑證金額7,500,453元，處以5%之罰鍰375,022元。

(2).上訴人不服前開2裁罰處分而提起行政爭訟，經原判決駁回其在原審所提處分撤銷訴訟，因此提起本件上訴。

B.原判決駁回上訴人在原審起訴之具體理由，已詳前述。而扣除上訴人在上訴審所不爭執之部分後，其與上訴主張有關者，其理由形成可摘要如下：

(1).上訴人銷售珠寶玉器之實證商業模式為：

(A).上訴人將其欲銷售之珠寶玉器，以簽立保管條方式，交付珠寶攤商代為銷售。

(B).該保管條上載有「貨物明細、價格及結算價款之計算公式、金額」等事項。

(C).若代銷之珠寶攤商退還代銷之珠寶玉器，則於結算價款公式作為減除項目。

(2).在此實證基礎下，原判決同意被上訴人之法律意見（即以前開實證商業模式為客觀事實為基礎，進行法律涵攝，足認該等銷售行為符合營業稅法第3條第3項第4款所

定「營業人委託他人代銷貨物」之法定要件，而以委託代銷時點為「銷售貨物而依法應開立銷項憑證」之時點），並在此法律見解基礎下，認定被上訴人就本稅部分所為之稅基量化（其中可明確認定有退貨之部分，其金額已扣除），與漏稅額及違章行為（未依法取得進項憑證）違章金額之認定，均無違誤，從而維持原2裁罰處分，駁回上訴人在原審之訴。

C.上訴意旨指摘原判決違法之主要法律論點則是：

(1).解釋以上商業活動模式所立基之實證基礎，強調以下之實證背景：

(A).在「銷售珠寶玉器營業人資力有限，供給無法滿足潛在顧客需求」之給定實證條件限制下，各營業人在供給層面，需互通供給訊息以滿足顧客需求，順利完成交易。

(B).但同樣基於市場競爭壓力，各營業人在向他營業人調貨時，絕不願意透露潛在顧客之主體訊息，以防供貨者搶奪顧客（直接與潛在顧客接觸，以更為便宜之價格，與該顧客締約銷售）。

(C).因此供貨者在供貨時，其供貨價格是固定的。至於轉手價差之多寡（即調貨者之獲利），則由調貨者與顧客間之締約談判來決定。若締約談判失敗（或一段時間經過後，仍找不到其他有購買意願之顧客），則將調得之貨再退還供貨者。

(2).在上述實證背景基礎下，前開締約及履約客觀事實之規範定性，應如下述：

(A).在民事法上，應定性為「使用借貸」與「附條件買賣」之混合契約。即「調貨者在借貸後，決定以原來約定之價格買下該借貸貨物，即屬停止條件成就，買賣契約成立」。又因為該借貸而得之貨品，在使用借貸契約締結時，即預先約定未來之買入價格，所以並非委託銷售。

(B).而上述依民事法定性之商業行為，在營業稅法上之對應定性及其法律見解，亦如下述：

a.有關「銷售類型」之定性，則應定性為「貨物」之一般銷售（營業稅法第3條第1項參照）。只不過銷售時點為調貨者「正式」向上訴人表明欲（以原來保管條上記載之價格）買入該調借之貨物時（即停止條件成就時）。

b.又其營業稅債務成立生效時點，則應依營業稅法第32條第1項所定（上訴人誤為授權制定）之「營業人開立銷售憑證時限表」中有關「買賣業」、「銷售貨物之營業」、「開立憑證時限」二、所定「以書面約定銷售之貨物，必須買受人承認買賣契約始生效力者，以買受人承認時為限」之規定。以調貨者（買受人）承認時點，作為認定「銷售貨物」之時點。

c.對此原判決雖謂「本案非屬試驗買賣，故無前開規定之適用」云云。但查：

(a).營業稅為消費稅，如果最終不能轉嫁給消費者，即無課徵正當性。其有證人尤嘉瑜已歸還之珠寶，不應再課營業稅。

(b).依民法規定，「試驗買賣」為「附條件買賣（附停止條件之買賣）」，不以訂立書面契約為必要（所謂「附條件買賣即指試驗買賣」一節，上訴人在第一審審理中並未具體指明，而是等到原判決為此相關論述，才在上訴理由中主張）。

(c).上訴人前開商業行為既屬「試驗買賣」，即有該規定之適用。

(3).從而原判決採信被上訴人之錯誤法律意見，以保管條所載金額，據為認定銷售金額之依據，並在此基礎下作成裁罰處分，即屬適用法規錯誤，應認原判決違背法令。

【註】按保管條上之調借貨物，其中可明確認定有合法

退還之部分，其金額有經扣除，其餘未經扣除而上訴人尚有爭議之部分，原判決亦有交待不予扣除之認事用法理由，見判決書第12頁第2行至第23行之記載。

D.是以有待本院判斷之上訴爭點即為：上訴人前開上訴主張，能否據為推翻原判決法律判斷之合法依據。

2.本院之判斷結論及其理由形成：

A.按上訴意旨對上訴人前開商業活動模式所立基之實證基礎描述，符合日常經驗法則，具有事物本質之合理性，可信為真實。

B.但在前開客觀實證背景基礎下，上訴意旨對本案上訴人所從事銷售珠寶玉器商業行為，所主張之「民事法類別定性」結論（即該商業契約之屬性為「使用借貸」與「附條件買賣」之混合契約一節），則非適當，理由如下：

(1).上訴人依前開商業契約，將珠寶玉器交付調貨時，在主觀上是出於「調貨者有轉售獲利可能，其則可獲得全部轉賣收入中、如原來商業契約約定之售價收入（多出之利差則為調貨者取得）」之認知。因此根本沒有「供調貨者無償使用該調用貨物」之意思存在，並不符合民法第464條對「使用借貸」契約之類型特徵描述。

(2).再者所謂「附條件買賣」契約之類型特徵描述，則規定於動產擔保交易法第26條中，該條文則規定「稱附條件買賣者，謂買受人先占有動產之標的物，約定至支付一部或全部價金，或完成特定條件時，始取得標的物所有權之交易。」，經查：

(A).通觀動產擔保交易法第3章第26條至第30條之規定內容足知，該契約類型之規範功能，主要是強調「以保有動產所有權為手段，確保動產買受人未來履約義務之忠實履行」。而該契約標的之動產，其現實上之使用收益權能，則已依約「終局」移轉至買受人手中（事後買受人不履行價金給付義務，則屬締約當時所「

始料未及」之意外，進而形成取回權之法律效果，不改變原先完全終局移轉「動產現實使用收益」利益之契約本質）。

(B).但在本案中，上訴人與調貨者所簽立之前述商業契約，僅能使調貨者暫時取得所調借貨物之展示權能，其餘物之使用收益權能均未「終局」移轉（因為自始即明示返還要件，而非違約之故，導致取回權發生）。因此也不具附條件買賣契約之類型特徵。

(C).上訴人雖然在原審中已主張「其所稱之附條件買賣，並非指動產擔保交易法中所定之附條件買賣，而是指附停止條件之買賣契約而言」云云，但為釐清相關法律概念，仍有說明必要，爰附此論述如上。

(3).上訴意旨中又將所謂之「附條件買賣」，解為民法第384條至第387條所定之「試驗買賣」。但查：

(A).此等主張顯與司法實務上對「附條件買賣」文字用語之理解共識不盡一致。

(B).退而言之，本案事實亦全然不符「試驗買賣」之契約類型特徵。因為在本案中向上訴人調貨之主體，主觀上根本不在乎調得貨物（珠寶玉器）本身之品質及效用，亦無對調得貨物進行試驗之法定義務（民法第385條參照），只是意圖轉手賺取利差，全然不備「試驗買賣」之「核心」類型特徵。

C.事實上，在民事法上多種契約類型中，最符合前開商業契約之類型者，仍為「委任代銷契約」。因為上訴人會締結該商業契約，正是在清楚認知到「調貨者不會透露客戶資訊」之給定條件下，希望按照自己設定之價格出售該貨物（出售予何人其完全無法知悉）。此時最符合其締約經濟目的之描述，即是民法第528條所定「一方（上訴人）委託他人處理『依固定價格出售貨物』之事務，他方（調貨者）允為處理」之委任契約。至於調貨者轉售該調借之貨物時，是以自己名義出售，抑或以委任人代理人之身分出

售，都不影響委任契約之成立（民法第541條參照）。

D.而民事法上「委任代銷契約」，其履約行為在營業稅法上之類別定性，即應認符合營業稅法第3條第3項第4款所定「營業人委託他人代銷貨物」之要件，而發生「履行委託契約交付標的物予調貨者時，被視為銷售行為」之法律效果。原判決依此標準為本案營業稅債務成立生效時點之判斷，於法自無違誤。

E.另外尚須附帶說明者為：

(1).即使採取上訴人之「錯誤」法律意見，認為本案商業契約之履行，仍屬貨物之一般銷售，只不過附有停止條件，故其銷售時點（亦為營業稅債務成立生效時點），應延後至「調貨者『正式』表明欲（以原來保管條上記載之價格）買入該調借貨物」之時點。

(2).但該「延後」營業稅債務成立時點之法規範依據，亦非上訴意旨引用、前述「營業人開立銷售憑證時限表」中有關「買賣業」、「銷售貨物之營業」、「開立憑證時限」二、之規定。而應為「買賣業」、「銷售貨物之營業」、「開立憑證時限」一、前段所定「以發貨時為限」之規定。因為調貨者在該一般銷售契約成立時，已先行取得購入之貨物，早於價金支付時點，而在「發貨時點」成立營業稅債務。

(3).至於前開「營業人開立銷售憑證時限表」中有關「買賣業」、「銷售貨物之營業」、「開立憑證時限」二、之規定內容是否針對試驗買賣，以及試驗買賣是否以訂立書面契約為必要。則依上所述，均與本案之終局判斷結論無涉，無庸再予論駁。

(4).以上法律觀點涉及營業稅法制之正確理解，亦一併說明如上。

F.另外上訴意旨所言「尤嘉瑜歸還之珠寶不應計至銷售額」一節，原判決已為明確之認事用法（見判決書第12頁第2行起至第23行），該等認事用法有何違誤之處，亦未見上

訴意旨為明確之論述，無從憑此單言片語，即行推翻原判決之終局判斷結論。

G.綜合前述各項理由所述，原判決就本件二裁罰處分之本稅基礎（主要即是「營業稅債務之成立生效時點認定」，與「稅基量化金額」等2項爭議。至於「漏未取得進項憑證」違章行為部分，其漏進金額認定，徵、納雙方並無爭議），其採用之法律見解並無違法之處。而原判決在此法律見解基礎所為之認事用法，復未經徵、納雙方在上訴審中再行爭議，且經本院依職權審究原判決相關理由，大體上尚屬無誤。故難認本件上訴理由足以據為判定「原判決違法」之正當依據。

3.總結以上所述，原判決之認事用法並無違誤，其終局判斷結論亦屬合法。上訴意旨指摘原判決違背法令云云，尚非有據，其上訴為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　華　民　國　108　年　7　月　11　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　沈　應　南

法官　劉　介　中

法官　林　文　舟

法官　帥　嘉　寶

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　108　年　7　月　11　日

書記官　徐　子　嵐