

專利侵權損害賠償之所得性質及課稅問題之研究 —兼評最高行政法院 94 年度判字第 00807 號判決

盧世寧*

摘要

我國所得稅法並無「所得」之定義明文，因此何謂「所得」一直是稅法學界爭論的重心，學說上有泉源說、純資產增加說及市場交易所得說等看法，因各說見解不同，在有爭議之所得類型判斷上容易出現歧異。

損害賠償是否具有所得性質，在稅法學界與實務上一直有爭議，此問題的源起與所得的定義習習相關。專利侵權之損害賠償，多係以「所失利益」為中心，因其計算性質之特殊，最能突顯本問題的實益。本文即以所得的定義學說與損害賠償之性質作比較，探討損害賠償是否具有所得之性質，並以專利侵權為例，探討對其課稅所可能涉及的問題，最後提出本文之理論架構及具體建議。

壹、前言／問題提出

損害賠償，理論上係填補損害，應不具所得性質，故無所得可言，無庸考慮其課稅之問題，然而我國民法第 216 條規定：「損害賠償，除法律另有規定或契約另有訂定外，應以填補債權人所受損害及所失利益為限。依通常情形，或依已定之計劃、設備或其他特別情事，可得預期之利益，視為所失利益」其中，明文規定「所失利益」亦在損害賠償之中。

在一般侵權行為發生後，若加害人對被害人之損害賠償以填補被害人之損害，就被害人而言固然無所得可言，然而若填補之損害超過被害人原始成本，或其損害賠償之範圍包含被害人「所失之利益」，則以被害人之利益狀況觀察，其損害不但獲得填補，甚至得到其原來預期之利益，在無侵權行為發生下，被害人就該利益原本應繳納所得稅，然而因侵權行為之發生，受領損害賠償（包含所失利益）之後反而不用繳稅，如此是否可能發生不當得利之情形，侵害租稅之公平，涉及到所得稅法中所得之性質及損害賠償請求權法律性質之問題，在大法官釋字第 607 號解釋就類似的概念「損失補償」之性質做出認定後，此問題即有加以探討之必要。本文以學理上「所得定義」來探討損害賠償之

* 成功大學法律系博士生。

所得性質，並探討稅法跳脫民法概念解釋涉及的問題。

專利侵權之損害賠償，最能突顯本問題之實益，蓋專利權係無體財產權，該權【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009 年 2 月，第 67 頁】利受到侵害之損害賠償有關「所受損害」之部分經常很有限，其損害賠償有關「所失利益」反而經常佔大部分。「所失利益」在一般民法的計算方式過於粗略，不符合專利侵權之需要，故各國專利法均發展出精確客觀之計算方式，且在實務上已行之有年，藉由專利侵權損害賠償之分析，並與所得稅法「所得」學說定義做比較，探討其課徵所得稅可能的問題：包括該賠償應歸類於何種所得？因現行所得稅法所得類型並無「損害賠償」，因此學說上有將之歸類於其他所得，此分類是否妥適？若賠償係整筆支付，無法區分「所受損害」及「所失利益」時，應如何課稅？若專利損害賠償累積多年損失一次實現時，應如何課稅？本文將一併探討之。

貳、所得的定義

一、所得的定義理論

我國所得稅法並未就所得做出明確之定義，國內學說對於所得概念的介紹，多半係整理自國外所得概念學說上的見解，本文採多數學說的見解將所得定義之學說歸納分類為「泉源說」「純資產增加說」「市場交易所得說」¹三分法，分別介紹如下：

（一）泉源說

又稱限制所得說。指在一個特定期間（例如一年度）內，以產生財貨之繼續性泉源為收益，以滿足個人需要及供個人自由使用。其判斷標準在於是否有獨立的、流出的所得泉源存在。例如：薪資、利息、地租、盈餘分配、利潤等繼續性、反覆的所產生的利得作為所得，至於一時的、偶發的、恩惠的利得，及基本財產的價值變更（以讓與實現價值）則排除在所得的範圍之外。其要件如下：

- 1.經濟活動：為滿足於經濟上及其外部的財產之需要，所從事的計劃活動²。
- 2.規則反復：在特定期間內具規則性、機械性的產生，反復增加其財產，持續受領利用該收益。家計自由處分而得之財產總額，繼承遺產及彩券獎金由於不具有反復性³。

1 國內採三分法如：張哲璋，稅法上所得概念之研究，中正大學法律研究所碩士論文，2002 年，頁 131 以下；吳志中，所得稅法上所得概念之研究—以大法官釋字第 508 號解釋為中心，台灣大學法律研究所碩士論文，頁 23-75，陳清秀，發行股票溢價是否課徵所得稅，收錄於氏著，法之基本原理，1993 年版，頁 419。然亦有採週期性學說、資本維護說、財富增加說、勞務流通說、資本利得說五分法，見李雋，財政學，新陸書局，2002 年 7 月版，頁 357-363。日本學說亦有採純資產增加說、消費資金說、週期的反覆說、所得泉源說、收益泉源說等五分法，田中二郎，租稅法，第三版，有斐閣，2002 年，頁 444-446。

2 學者 Roscher 及 N.Vocke 所提出，其共通特點在區別「收入」與「所得」之概念，Roscher 認為收入為一定期間內成為新財產的一切，所得只限於透過經濟活動而來，N.Vocke 的見解大致相同，旨在排除繼承、贈與等。Georg von. Schanz, Der Einkommensbegriff and die Einkommensteuergesetze, FA (1896)，轉引自各奧古健，市場所得說的生成と展開，民商法雜誌第一一二卷三、四號，2000 年，頁 333。

3 學者 Guth, Wanger, Cohn 所提出，其共通點在於強調所得的規律性、重複性與源泉性，用以區別偶發性的所得如家計所得。各家學說詳細介，同上註，頁 335。

【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009 年 2 月，第 68 頁】

3.繼續泉源：所得須繼續的由收入泉源所產生規則的結果，經由財產增加，成為其總體財產價值。

(二) 純資產增加說

又稱包括所得說。指在一特定期間內，一切能增加納稅能力的經濟利得，全部構成所得，因此不僅反覆的、繼續的利得，而且一時的、偶發的、恩惠的利得，甚至不合法的利得，也包含於所得之中⁴。其重點有二：一為納稅負擔能力：不論何種利得，只要增加利得者的納稅能力，即納入課稅的對象，符合公平負擔之要求。二為經由廣泛構成所得的範圍，增大所得稅制度所具有的景氣調整及所得再分配機能⁵。

本說之缺點：純資產增加說所得概念，範圍過廣，特別是將尚未實現的價值增加也納入所得範圍，將產生過度課稅之虞。將一切的利用價值均納入課稅，在技術上有其困難。

(三) 市場交易所得說

又稱修正式的純資產增加說，其所得之定義原則以純資產增加說為基礎，然加上一定的限制，即將所得稅之客體理解為交易所得，交易所得係指基於獲得利潤盈餘之動機，並參與經濟上交易所生資產增加。故其要件有：獲利意圖、參與市場交易活動及實現原則，分別介紹如下：

1. 獲利之意圖

所得必須主觀上具有獲利的目的，參與市場交易活動所產生。因此，若主觀上不具獲利意圖如繼承、扶養費、損害賠償，即不符合所得的要件⁶。

2. 市場交易活動

所得所以具有可稅性，在於法律共同生活體對其所得之產生有所助益，故所得稅所課徵者，非在利得，而在市場交易中所得對價。其所負有社會義務，非來自財產之增加，而出於與他人之交易。納稅義務人參與市場而有所收益，【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009

4 此說最早由學者 Hermann 提出，認所得係指在某一期間內，某人新增加而可任意支配的經濟財或交換財的總額，Schanz 以該見解為基礎，對泉源說提出質疑。本說後由美國學者梅格（Robert Marray Haig）及西蒙士（Henry C. Simons）發揚光大，梅格（Robert Marray Haig）之經濟力增加說認為：所得係欲望的不斷滿足：一個人在一特定期間內經濟力淨增加的貨幣價值；西蒙士（Henry C. Simons）認為，所得係一個人在特定期間內，所收到的和已經發生的各種型態之購買力，包含在特定期間內已消費的財貨與勞務的貨幣價值（含部分消費稅概念）及在特定期間內所有的貨幣收入及其淨增加財貨、勞務貨幣價值的總和。兩者合稱 H-S 準則：所得乃是在一定期間內使個人消費能力增加的貨幣金額，相當於在一定期間內所真正消費的金額再加上其財富增加的淨額，廣為世界各國所得認定之參考標準。參考：ROSEN, H. S., PUBLIC FINANCE 338-343 (6th ED. 2002)；各家學說詳細介紹參考：佐藤進著，張則堯、陳攀雲譯，所得稅新論，財稅人員訓練所，1973 年，頁 7-17。

5 金子宏，所得稅の理論と課題，第二版，稅務經理協會，2001 年，頁 22。

6 學者 Lang 認為所得必須具有客觀面（在市場中獲得）及主觀面（營利目的）兩個要件。以市場經濟為要素的所得概念具有重要的意義，因此營利目的及營利之主觀要件就所得之成立而言是必要的。Joachim Lang, Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, StuW1981, S.223ff. Vgl.轉引自奧古健，同註 2，頁 349。

年 2 月，第 69 頁】依負擔能力分擔公共支出，以盡其社會義務。因此，若在家工作價值及利用自己財產之價值則排除在外⁷。

3. 實現原則

此要件係針對純資產增加說的缺點加以修正，認為交易所得概念應包含實現原則，僅把握已經實現的、在市場交易上證實的所得。此種已經實現的所得，比尚未實現的價值增加，更能確實反應稅捐負擔能力，可防止侵害財產權本身之存在⁸。

二、實務上之定義

我國實務上明白承認採純資產增加說之見解以釋字 315 號楊日然大法官協同意見書為代表：「…我國所得稅中關於營利事業所得稅部分，係採取純資產所得說的理論，因而形成我國所得課稅制度關於所得概念之法律探討，其導因於稅法就租稅負擔能力作為法律所定要件，欠缺可供比較之明確標準。…」；釋字第 508 號理由書「補償費…實因承租人之此項補償費，為其多年累積而發生之所得，具有長期累積性質，綜合所得稅又係採累進稅率，如逕依同法…規定，計算耕地承租人之綜合所得額，集中於同一年度課稅，勢必加重耕地承租人之稅負。」及第 607 號解釋理由書「營利事業因土地重劃而領取之地上物拆遷補償費，係因公權力強制介入而發生之非自願性增益，雖非因營業而發生，而屬於非營業性之營利事業所得來源…即有稅負能力。」，其就「是否為所得」之推論不考慮泉源說之反覆發生要件，亦不考慮市場交易說得說之主觀獲利要件，與純資產增加說之見解類似，另所得稅法第 24 條及其施行細則第 31 條之「營利事業所得」概念，係採「包括所得」的概念⁹，均較接近「純資產增加說」。然而我國法上並不針對「未實現之利得」課稅，與「純資產增加說」之理論稍有不同。

三、學說上之定義

目前學說上似採市場交易所得說見解：

1. 學者葛克昌認為「…所得稅的課徵要件有二：一為個人參與市場交易過程【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009 年 2 月，第 70 頁】之狀態，二是利用營利的基礎…」¹⁰。

2. 釋字 508 號解釋蘇俊雄大法官不同意見書：「…從所得稅法第 8 條第 1 至第 10 款的例示規定，可以得出在「量能課稅」的基本原則下，本法所稱「所得」解釋至少有兩

7 學者 Ruppe 最早提出參加市場為所得稅法上最小共同分母，認為「市場的給付額是所得概念最小的共通分母，此種源於市場的收益乃為對其課稅之根據」，「限定在只有從市場中獲取的所得，方為所得稅課徵客體，並且此說成為各種所得歸屬之解釋原理。」H.d Ruppe, Möglichkeit und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung Einkunften, DStJG Bd. I, Übertragung von Einkunfts-quelle im Steuerrecht, 2. Aufl Köln, 1979, S. 7ff.轉引自奧古健同註 2，頁 347-348。

8 學者 Paul Kirchhof 認市場所得應與憲法概念結合，德國基本法第 14 條第 2 項後段「財產權行使的同時須受到公共福祉的限制」因而產生所得附有社會義務，所得在財產權附有社會義務範圍內得為課稅，Raul Kirchhof, Empfielt es sich das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlung und zur Vereinfachung neu zu ordnen? Gutachten F zum 57. deutschen Juristentag, Mainz 1988, M?nchen.轉引自奧古健同註 2，頁 353-355。

9 陳清秀，發行股票溢價是否課徵所得稅，收錄於氏著，稅法之基本原理，1993 年版，頁 419。

10 葛克昌，綜合所得稅與憲法，收錄於氏著，所得稅與憲法，2003 年 2 月增訂版，頁 18。

項特徵一：形成財產增加，二、該財產增加係經由市場交易而來…」¹¹。

3.學者張哲瑋以市場所得說為中心，建構所得的法學概念¹²。

4.學者陳敏絹：「所得之意義有一、效能與滿足之獲得…二、勞務與財貨須與市場功能結合…」¹³。

亦有學說採類似純資產增加說的見解

1.學者鄭玉波「…所得稅之課徵物體係『所得』，而所得又為經濟上的觀念…應從某種利得發生原因的行為或其事實之法的評價」並認為不法所得也應歸類於所得稅法上之所得¹⁴。

2.學者黃茂榮、陳清秀就損失補償之所得認定採類似純資產增加說之觀點（詳後述）。

參、損害賠償之所得性質

損害賠償是否具有所得之性質，必須先從民法上「損害賠償」之定位加以探討，再與所得定義做比較。然在民法上因損害賠償係以回復原狀為原則，金錢賠償為例外，而所得稅法上所謂之「所得」，原則上以金錢為主，兩者之性質有別。若損害賠償不涉及金錢給付，其可能涉及所得問題不在本文探討範圍之內，本文僅就損害賠償以金錢給付型態可能涉及的問題加以研究，此時與「民法」與「稅法」規範標的皆為金錢，可以在相同的基準做比較。故首須探討在我國民法上以金錢給付之損害賠償情形有那些，依我國民法第 213 條規定，損害賠償以回復他方損害發生前之狀況為原則，故若以「回復原狀」之賠償方式，我國民法第 213 條第 3 項規定債權人得請求支付回復原狀之費用以代回復原狀，其所為之賠償為金錢給付（類型一）；另外，第 214 條及第 215 條規定，債權人定相當期限催告，逾期不為回復或在不能回復原狀或回復原狀顯有重大困難時，應以金錢賠償（類型二），此二類型均涉及到金錢給付之損害賠償，為本文所欲研究之對象。

一、損害賠償在民法上定位

損害賠償在法理上可以先概略分為兩個部分，第一部分為「損害」之定義，第二部分為「賠償」之界定，各有不同的法理基礎，若能將兩者之性質認定清【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009 年 2 月，第 71 頁】楚，將有助於釐清「損害賠償」在民法上的定位，並進一步以稅法上所得的定義加以檢驗，故「損害」、「賠償」、「損害賠償」、「損害賠償

11 蘇俊雄大法官並認為所得稅法第 8 條第 11 款之概括規定必須從相關例示規定中探尋事物之共同特徵，以確認所欲規範之特別事務類型，在法律規定所呈現出的事物特徵範圍內為涵攝適用，非可任意類推適用，似有反對純資產增加說的見解。

12 張哲瑋，稅法上所得概念之研究，中正大學法律研究所碩士論文，2002 年，頁 131 以下。

13 陳敏絹，不法所得之課稅問題，法令月刊第 55 卷第 4 期，2004 年 4 月，頁 75。

14 鄭玉波，論租稅法律主義，收錄於氏著，民商法問題研究三，1982 年版，頁 213-214。

之所得性質」彼此之間有邏輯上的順序性及關聯性，為本文論述之核心，以下分別介紹之：

（一）損害之定義

我國民法上對於損害並沒有明確的定義，學說有參考德國文獻上對「損害」的定義加以介紹，

1.差額說（利益說）以總財產計算差額，係損害事故發生後之財產狀況（現實狀況）與若無損害事故發生之財產狀況（假設的財產狀況）做比較，並認損害之大小及有無應就被害人之主觀狀況做認定，亦含有全部賠償之原則¹⁵。

差額說之批評：以總財產作比較過於不切實際¹⁶且其計算標準繫於當事人主觀之狀態，在特殊個案容易發生不合理的現象¹⁷。

2.修正差額說（組織說/特定法益與整體財產之損害說）

本說並非獨立學說，而係針對差額說之缺點加以補強論述之各家學說，細節雖略有出入，唯其共通點認為，將損害區分為直接損害與間接損害，關於直接損害¹⁸（有稱客體損害¹⁹、真實損害²⁰），應以客觀價值為最低損害，關於間接損害（有稱財產結果損害），應以被害人的情事為準，就其總財產以差額說的觀點加以認定²¹。【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009 年 2 月，第 72 頁】

特定物毀損所生之損害為損害觀念中之構成成分，該成分具有觀念上之獨立性，損害乃由客觀損害之成分及其他整體財產上所受損害之成分所組織而成。客觀損害應客觀估定之並應於任何情形之下予以填補²²，此為本說有別於差額說最重要之一點。

3.我國學者的見解

15 Lange/Schiemann, Schadensersatz, 3. Aufl., 2003, S.3, 轉引自王澤鑑，損害概念及損害分類，月旦法學雜誌第 124 期，2005 年 9 月，頁 203 至 205；併參考：曾世雄，損害賠償法理，1996 年 9 月修正二版，頁 139-141；楊佳元，侵權行為損害賠償責任研究—以過失責任為重心，元照出版社，2007 年 3 月，頁 95-99。

16 例一：如某甲向某乙進貨一批供銷售給丙，乙該貨偷工減料，然甲未查覺仍以原價賣給丙，此時以差額說來看甲整體財產並未減少，故甲並沒有損失。

17 例二：如某甲毀損某乙之財產，若該財產某乙原本即打算丟棄，依差額說某乙並無損失，若乙對該財產有特殊偏好，願以市價 10 倍購買，依差額說會導出乙有市價 10 倍之損害。

18 學者 Neuner 之見解認為：損害賠償除間接損害外（差額說），尚有特定法益客體之直接損害（unmittelbarer Schaden）應客觀估定之，且在任何情形下均應填補之。至於直接損害外之損害，應用利益衡量說衡量所得超出直接損害之差額，其賠償占次要地位，以實際上的差額存在為前提，侵權行為損害賠償請求權具有權利追及作用。Robert Neuner, Interesse und Vermögensschaden, AcP 133, 277ff 轉引自楊佳元，同註 15，頁 97。

19 學者 Larenz 認為，損害賠償分為客體損害（Objektschaden）以及財產結果損害（Vermögensfolgeschaden），損害賠償請求權對被害人而言係代替其被侵害之權利，被侵害之權利藉由損害賠償請求權繼續之，故為權利繼續作用概念。K. Larenz, Die Berücksichtigung hypothetischer Schadensursachen bei Schadensermittlung, NJW 1950, 487. 轉引自王澤鑑，同註 15，頁 206。

20 學者 Oertmann 之見解認為：損害賠償除整體財產總額計算上減少之損害外（差額說），尚有真實的損害（realer Schaden）。真實損害在損害賠償應具有獨立地位，否則無法以回復原狀達到損害賠償之目的。P. Oertmann, Die Vorteilsausgleichung beim Schadensersatzanspruch, 1901, S. 6ff. 轉引自曾世雄，同註 15 頁 146。

21 王澤鑑，同註 15。

22 曾世雄，同註 15，頁 139-141。

(1) 自然損害概念：損害，謂就財產或其他法益所受之不利益，包括財產上及非財產上之積極的損害，履行利益及信賴利益²³。

(2) 類似差額說的概念「損害者，權利或法益受侵害時所生之損失也，損害事實發生前之狀況，與損害事實發生後之情形，兩相比較，被害人所受之損失，即為損害之存在²⁴。」

(3) 類似組織說的概念「損害應指特定法益或純粹財產所受的不利益。其中純粹財產上之損害指其財產所受之不利益，例如收入減少特定法益如物或身體受到毀損或傷害等不利益，整體財產上可能有減少，亦可能沒有減少²⁵。」

4. 小結

以上學說雖然有細部上的差異，然而均有共通點，即學說上所謂「損害」之概念，包含「預期利益的喪失」及「財產本體的毀損」，差額說從假設的總財產狀況下可以推導出來，修正的差額說分成直接損害及間接損害的概念也可以推導出來，至於我國學說上所採自然損害概念也包含該兩者，在民法上，此兩者之區別實益並不明顯，故在上開差額說及自然損害概念並未刻意區別，然而從損害的定義上可以得出，損害的概念原本就包含預期利益（在稅法上可能解為經濟負擔能力的增加）及原有的財產（在稅法上可能並非經濟負擔能力的增加）。

(二) 損害賠償之定義

我國損害賠償制度係採「全部賠償原則」，即責任要件一旦具備，被害人就其加害行為所造成的全部損害皆可請求賠償²⁶，故理論上只要符合「損害」定義要件者皆可以請求，在類型一的損害賠償態樣，因係以回復原狀之費用加以請求，其賠償範圍較不會有問題，然在類型二之損害賠償態樣，其賠償範圍可能有問題，必須參考我國民法第 216 條規定，以填補被害人因侵權行為「所受損害」及「所失利益」為限，其中所受損害「既存財產因損害事實之發生，以致減少之情形²⁷」，即「既存法益之減少²⁸」；而所失利益：「本應增加之利益，【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009 年 2 月，第 73 頁】因損害事實之發生以致不能取得之情形²⁹」。「依通常情形，或依已定之計劃、設備或其他特別情事，可得預期之利益。」、「新財產之取得，因損害事實之發生而受到妨害³⁰」「該二對概念之出發點剛好相對，一個從『損害』，一個從『利益』出發。」其概念類型，與上述損害定義「財產本體的毀損」及「預期利益的喪失」十分接近。

23 史尚寬，債法總論，1983 年版，頁 438。

24 梅仲協，民法要義，1954 年版，頁 157。

25 楊佳元，同註 15，頁 98-99。

26 王澤鑑，損害賠償法之目的：填補損害、損害預防、懲罰制裁，月旦法學雜誌第 123 期，2005 年 8 月，頁 211。

27 邱聰智，新訂民法債編通則（上），輔仁大學法學叢書，2003 年新訂一版，頁 363。

28 孫森焱，民法債編總論，2005 年 12 月修訂版，頁 455。

29 邱聰智，同註 27。

30 最高法院 48 年台上字第 1934 號判例。

（三）小結

從以上的論述可以得知，民法上「損害」概念原本即包含財產本體及預期的利益，「損害賠償」概念的定位在於回復侵權行為發生前的原狀，即侵權行為未發生其財產本體及預期利益之原狀，至於類型二之損害賠償型態雖然在民法的定義上並非「回復原狀」，而係金錢賠償，然而就其賠償範圍在於「所受損害」與「所失利益」觀之，並未跳脫傳統侵權行為之賠償範圍，其賠償亦建立在「回復原狀」的概念下，只是給付之標的為金錢而已，故本文認為，以稅法觀點解讀民法第 213 條至第 216 條，其重點僅在於「回復經濟力原狀」，而「回復原狀」後是否有所得，則必須視其回復原狀所受領者為「所受損害」或「所失利益」。以下再分別探討之：

二、所受損害之所得性質

（一）實務相關見解

目前針對損害賠償是否為所得之實務見解以財政部 83 年 6 月 6 日台財稅字第 831598107 號函為代表：「訴訟雙方當事人，以撤回訴訟為條件達成和解，由一方受領他方給予之損害賠償，該損害賠償中屬填補債權人所受損害部分，係屬損害填補性質，可免納所得稅」，然與損害賠償性質接近的損失補償，實務上先後有不同的見解，分述如下：

1. 肯定說

財政部 84 年 8 月 16 日台財稅第 841641639 號函：「…營利事業因政府舉辦公共工程或市地重劃，依拆遷補償辦法規定領取之各項補償費應列為其他收入，其必要成本及相關費用准予一併核實認定。…」³¹、另八十九年各級行政法院法律座談會決議採乙說：「…又營利事業依拆遷補償辦法規定領取之地上改良物補償費，依所得稅法第 4 條，並無免納所得稅之規定，故營利事業自應依規定將補償費計入收入，並核實減除其成本費用」。

大法官釋字第 607 號解釋理由書：「…因公權力強制介入而發生之非自願性增益，雖非因營業而發生，…如於扣減相關之成本費用、損失後仍有餘額，即有負稅能力…」均採肯定見解，認為損害賠償超出成本部分屬於所得，然而並未敘明理由。

2. 否定說

財政部 79 年 4 月 7 日台財稅第 780432772 號函：「因政府舉辦公共工程【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009 年 2 月，第 74 頁】或市地重劃而徵收土地，依拆遷補償辦法規定發給之建築改良物或農作改良物補償費、自行拆遷獎勵金及人口搬遷補助費，核屬損害補償，應准免納所得稅。」其見解並未區分該損害為「非所得」或「免稅所得」；財政部 91 年 1 月 31 日台財稅第 0910450396 號函：「個人依土地徵收條例第 31 條、32 條及第

³¹ 張哲璋，法令解釋、憲法理論與「所得」概念—稅法與法學的交錯分析，財稅研究第 37 卷第 1 期，2005 年 1 月，頁 174。

34 條規定領取之建築改良物補償、農作改良物補償、土地改良物補償或遷移費等法定補償，係屬損害補償性質，尚無所得發生，不課徵綜合所得稅。」則認定損害賠償不具所得性質，然而並未敘明理由。

八十九年各級行政法院法律座談會提案之甲說（決議未採納）認為所得稅法上之所得應具備形成財產增加及該財產增加係由市場交易而來之二要件。而地上物拆遷補償費係損害補償性質，顯非「形成財產增加」，尤非「經由市場交易而來」，不符合前述所得稅法「所得」之兩項特徵，殊無依所得稅法徵稅可言。

大法官釋字第 508 號解釋認為個人出售土地，除土地價款外，另自買受人取得之建物以外之地上物之補償費，為損失補償，免課所得稅；釋字第 607 號解釋認為，實務見解有關土地徵收補償費就個人及營利事業做出不同的認定，因個人與營利事業二者之稅率、所得結構、課稅基礎、應否設帳及得否攤提折舊不同，行政機關係就成本採不同的認定方式，非將個人拆遷補償費認定為「非所得」，故與憲法平等原則並無不符。

（二）學說相關見解

學說上的爭議焦點，仍然集中在「損失補償」是否具有所得性質，共有肯定說及否定說兩派的見解，分述如下：

1. 肯定說

本說重點約略敘述如下：

（1）損害賠償若以金錢給付方式，該金錢給付為損害物之對價，不因其名義為損害賠償即認定非屬所得，必須自經濟面觀察是否受有損害，及該損害是否被填補³²。

（2）損害賠償以填補損害為原則，故必須就損害賠償金扣除成本及費用後與其財產價值做判斷，若賠償金超過該財產之原始取得成本（另有學者認為重置成本³³）就超出部分仍屬於所得且已經實現，應相當於出售財產之利得。

（3）在徵收補償費之收入方面，考慮到被徵收者非出於自願，係強迫性的收入，參考所得稅法第 4 條國家賠償金免稅之同一立法意旨，可以考慮給予政策上的免稅。

2. 否定說

本說重點約略敘述如下：

（1）我國所得稅法第 4 條第 1 項第 3 款將「傷害或死亡之損害賠償金，及依國家賠償法規定領取之賠償金」列為免納所得稅之各種所得中有爭議，侵害人格權所得之賠償，其中財產損害賠償部分【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009 年 2 月，第 75 頁】（如醫療、喪葬費），係填補損害，無所得可言，故理論上並非「免稅所得」，而係「非所得」。至於

32 陳清秀，損失補償之課稅法理—評釋字第 607 號解釋，台灣本土法學雜誌第 79 期，2006 年 2 月，頁 277。

33 黃茂榮，徵收地價補償費之所得稅的平等課徵，植根雜誌第 17 卷第 10 期，如 2001 年 10 月，頁 442。

精神上損害賠償，在政策上不宜負擔所得稅。

(2) 損害填補並非來自於市場交易，並非稅法上所欲掌握的所得，不宜與私法上出售財貨所得利益相提並論³⁴。

(3) 就所得稅之目的觀之，所得之所以應負擔租稅，乃在於財產權受憲法保障之同時，為公共利益之必要而且以法律加以限制，亦即在所得稅係保障個人財產之前提下，就個人財產之收益於必要限度內重分配，以實現所有權之社會化。損害賠償係財產本體的代替，並非收益，就財產權本體課稅，已違反所得稅法之原則，且與憲法保障私有財產之意旨不符。

(4) 損害賠償，除回復原狀以外，以金錢賠償來「填補損害」，係法律上假設的概念，被害人之財產既已喪失，其所有權、使用權等所有經濟上之用途及效用均已不存在，金錢賠償亦無法等同於其財產權，且若賠償金高於市價，多半尚有填補被害人非經濟上之損害之成分，故不宜再以經濟上其賠償所得大於財產權之帳面價值為由，課徵所得稅。

(5) 損害賠償之所得，非基於當事人之意願，且法令上對損害賠償之計算多設有限制，與一般交易當事人得議價之情形有別，國家若對其課稅，無疑是強迫人民進行非自願性之交易。

(6) 國家徵收私人財產之補償費，係非自願性因公益受損害之填補其性質，與國家賠償金接近，基於相同的法理，徵收補償費亦不應列入所得，以符合稅法整體的解釋³⁵。

(三) 小結

損害賠償中「所受損害」部分，實務上認為非所得，然在「損失補償」方面，則有肯定說與否定說不同的見解，學說上則是延續實務上的爭論亦有兩派的見解，就納稅義務人的經濟負擔能力狀況來看，損害賠償「所受損害」與損失補償兩者並無不同，故宜做一致的認定。

三、所失利益之所得性質

所謂「所失利益」，乃指新財產之取得，因損害事實之發生而受妨害而言，屬於消極損害。民法第 216 條第 2 項所定「依通常情形，或依已定之計劃、設備或其他特別情事，可得預期之利益，視為所失利益」，實務上認為，只要如無妨礙之事實，利益通常可能取得為已足，而不以有取得利益之絕對確實為必要（最高法院 77 年度台上字第 2514 號民事判決），故本條之適用範圍非常廣泛，其是否具有所得性質，先就實務與學說之見解，分述如下：

(一) 實務相關見解

34 以上整理自葛克昌，綜合所得稅與憲法，收錄於氏著，所得稅與憲法，2003 年 2 月增訂版，頁 18-19。

35 以上整理自張哲瑋，所得概念之憲法的構成，從 paui Kirchhof 的營利所得說談起，財稅研究第 36 卷第 3 期，2004 年 5 月，頁 204-206。

所失利益是否應課徵所得稅，實務之見解較為一致，認定若損害賠償超出【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009 年 2 月，第 76 頁】填補被害人損害時，即屬於收益³⁶，更進一步認定該利益屬於所得稅法第 14 條第 1 項第 9 款之其他所得，其損害賠償則不限於侵權行為，尚包含債務不履行，甚至和解契約、產物保險給付³⁷均屬之。其見解以財政部 83 年 6 月 6 日台財稅字第 831598107 號函為代表：「…（詳前述）該損害賠償中屬填補債權人所受損害部分，係屬損害填補性質，可免納所得稅；所稱損害賠償性質，不包括民法第 216 條第 1 項規定之所失利益。其非屬填補債權人所受損害部分，核屬所得稅法第 14 條第 1 項第 9 類規定之其他所得。」

（二）學說相關見解

1. 肯定說

從學者黃茂榮、陳清秀上開就「所受損害超出重置成本部分即屬所得」之觀點推論，「所失利益」既已超出損害填補範圍，當屬於所得。另學者張哲瑋就「…徵收補償僅限於填補現實直接所受之損害，範圍不及於所失利益，並不會形成財產之增加，故無須課徵所得稅…」之反面推論，所失利益應屬於所得³⁸。

2. 否定說

此說認為所得稅法第 8 條列舉中華民國來源所得之項目，並無「損害賠償」，而所得稅法第 4 條列舉免納所得稅所得種類，包含傷害或死亡之賠償金及國家賠償之賠償金。上開賠償均有包含「所失利益」，故損害賠償不在所得稅法之所得範圍內。另依民法第 216 條之規定，損害賠償包含「所受損害」及「所失利益」，其法律用語皆為「填補」，可見民法立法者本意該損害之填補非屬所得人之利得，財政部之函釋超出法律之文義範圍，違反法律保留原則³⁹。

（三）小結

所失利益之所得性質實務上見解一致，學說上亦多採取肯定的見解，然其理由為何，甚少加以述明。

四、本文見解

綜觀上述學說及實務見解對損害賠償之認定，損害賠償中「所受損害」之所得性質，學說上有較大的爭議，此與所得定義學說有密切的關聯。至於「所失利益」學說實務上

36 行政法院 87 年度判字第 1679 號判決：「凡損害賠償金，除法律另有規定或契約另有規定外，如屬填補債權人之損害者，免課綜合所得稅，債權人未受有損害者，始有所得稅法第 14 條第 9 類之其它所得，併予計課綜合所得稅；最高行政法院 90 年判字第 560 號判決：兩者補償性質不同，是否已足以填補被害人現實之損害，亦有不同，一律不予課徵所得稅，有失公平之原則。」

37 行政法院 55 年判字第 8 號判例：「產物保險賠償之給付，如僅足彌補其財產所受災害之損失，故無所得可言，如保險賠償之給付超過實際之損害，自不能不認為收益。被告官署予以認列為原告當年收益，並無違誤。」

38 張哲瑋，同註 35。

39 張立中，債務不履行所生損害賠償所得之營業稅及所得稅適用商榷，稅務旬刊第 1691 期，2006 年 3 月，頁 44。

雖然較為一致，然而【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009 年 2 月，第 77 頁】在論理構成上則略嫌不足。因此，本文就以上幾點加以繼續深入探討

（一）所得定義觀點

參照上開所得定義之理論加以探討，損害賠償是否為所得，可以得到以下的結論：

1. 自泉源說的理論，損害賠償無論所受損害或所失利益，因不具有固定、定期的收入，係屬於臨時的、偶然的收入，固不屬於所得。

2. 就純資產增加說的理論來看，損害填補賠償在未超過財產價值範圍內因純資產並未增加，固不屬於所得，若超出財產價值範圍則屬於所得；至於所失利益，無論是何種類型，均符合純資產增加說的所得理論。學說上肯定說的見解，其論證顯然受到純資產增加說的影響。

3. 就市場交易所得說來看，損害賠償（除保險給付外）並非透過市場交易而來，且被害人受領不具有獲利之意圖，因此，不具備所得特性；就所失利益而言，被害人受領所失利益雖在主觀上具備獲利之意圖，但其給付並非透過市場交易而來，因此亦非屬所得。學說上就「所受損害」採否定說的理由，顯然與市場交易所得說有關。

因此，損害賠償是否為所得，關鍵就在於「純資產增加說」與「市場交易所得說」兩說的選擇。然目前實務上雖採純資產增加說之見解，損害賠償超出成本部分並未予以課稅，與理論顯然有所出入，就此問題，釋字第 607 號解釋適度修正上開實務見解的出入⁴⁰，並確立我國實務採「純資產增加說」的觀點，美、日部分實務見解也採類似的觀點⁴¹。

本文較贊同市場交易所得說，以市場交易所得說來看，損害賠償之「所受損害」部分，被害人受領賠償不具獲利之意圖，即使其賠償金超過成本，也不應認定為所得。至於「所失利益」部分，被害人主觀上具有獲利之意圖，然並非基於市場上之交易，似具備所得之性質，然而細究市場所得說之見解，其認為所得稅之課徵係「取自於社會共同努力，故應回饋給社會」之觀點，損害賠【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009 年 2 月，第 78 頁】償之取得，也是透過國家的法律、司法機制之運作而取得，既然取自於國家，則對其課稅並未違反市場所得說之本旨，然而市場交易所得說的「市場」概念，必須做較

40 釋字第 607 號解釋理由書認為，個人所領取之地上物拆遷補償費得免納所得稅，與營利事業領取之拆遷補償費應於扣減相關之成本費用、損失後，核實課徵稅捐兩者之衝突，係因「拆遷成本」之認定不同，並非就個人領取之拆遷補償費認定為「非所得」。

41 日本實務上損害賠償金是否課稅並非一概而論，而係就賠償種類區分，採課稅之損害賠償種類有：債務不履行、賠償必要經費（如員工薪資）、資產損害的賠償；採不課稅之損害賠償種類有人身損害之賠償、突發性資產損害賠償等，參考野水鶴雄，徹底解明所得稅法，平成 10 年版，中央經濟社，1998 年，頁 24。美國內地稅法第 104 條就「身體」損害賠償及依勞動災害補償法之所得排除在所得項目外，懲罰性損害賠償實務認定應列入所得，詳見：伊藤公哉，アメリカ連邦税法，第 3 版，中央經濟社，2005，頁 58-59；玉國文敏，懲罰的損害賠償金？課稅的所得性—米國連邦裁判例等に見る新展開，收錄於公法學の法と政策—金子宏古稀紀念論文集，有斐閣，2000 年，頁 499；張哲璋，美國聯邦所得課稅制度—以二十世紀初聯邦最高法院對所得概念解釋變遷為中心，稅務月刊第 1853 期，2003 年 3 月，頁 20。

為廣義的認定。

（二）民法與稅法概念之衝突與調整

至於所失利益部分，本文雖贊同多數學說及實務的見解認為具備所得性質，但此種解釋可能涉及到稅法上與民法上概念不一致的問題，民法上「所受損害」及「所失利益」均為損害賠償之範圍，而稅法將損害賠償限縮在「所受損害」，稅法若借用民法的概念，是否得超出民法，而為不同之定義問題，此即經濟上的解釋，在學說有以下幾種見解：

（1）獨立說：稅法之解釋，係將民事法上的概念轉化為特殊的稅法概念，該轉化乃是為了適合於按經濟上之負擔能力課稅。民事概念對於稅法而言，僅充當概念核心，在掌握經濟上與核心事實關係相同情況之一切事實關係⁴²。若採此說，因稅法解釋的獨立性，將損害賠償限制在「所受損害」，係並無超出解釋的範圍。

（2）統一說：稅法只要使用民事法的概念用語，則其概念內容乃屬相同，因此除稅法另有特別規定外，必須與民事法為相一致之解釋。此說認為稅法乃是民事法的後續法，民事法具有優先的地位，在法律秩序的統一性以及法安定性的利益下，對於稅法上使用民事法的概念，應以民事法的意義為準⁴³。若採此說，則損害賠償必須與民事法做相同的解釋，損害賠償應該包含所受損害及所失利益，兩者均不得加以課稅。

（3）目的適合說：法律解釋的正確性取決於規範目的，因此，借用民事法的概念，必須從稅法上的意義關聯，從其目的、各種稅法及其規範之功能來加以理解。稅法上的民事法用語，盡可能以適合於按照經濟上負擔能力課稅之用語，加以取代⁴⁴。若採此說，則必須從所得稅法的目的加以理解，民法上的損害賠償，其目的係為回復原狀，而非僅填補被害人的損失，而稅法上的目的，係為了掌握納稅義務人經濟上負擔能力，兩者立法並不相同。若當事人因受領損害賠償而具有經濟上之負擔能力，稅法上就其增加之經濟負擔能力加以課稅，並未違反稅法之目的。

目的合適說為目前學界通說，本文以下擬以目的合適說重新定位稅法觀點的損害賠償體系：

（三）自稅法觀點重新定位損害賠償

「所受損害」與「所失利益」在民法上並沒有很清楚的區別，多半將二者泛稱為損害賠償。然而兩者既然屬於不同【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009 年 2 月，第 79 頁】的概念，其包含於「損害」賠償即有問題，損害賠償之文義界限應僅止在「所受損害」，而「所失利益」理論上不應包含在「損害」賠償之概念，尤其在稅法上兩者有不同的法律效果，故當稅法借用民法損害賠償概念時，必須以稅法目的概念去理解，否則容易造成

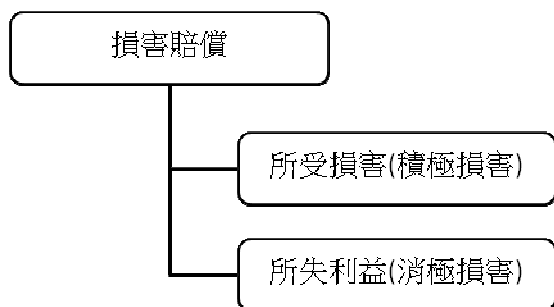
42 陳清秀，稅法總論，元照 2006 年四版，頁 210。

43 鄭玉波，論租稅法律主義，收錄於氏著，民商法問題研究三，1982 年版，頁 214-215；金子宏，租稅法，1999 年第 7 版，頁 116。

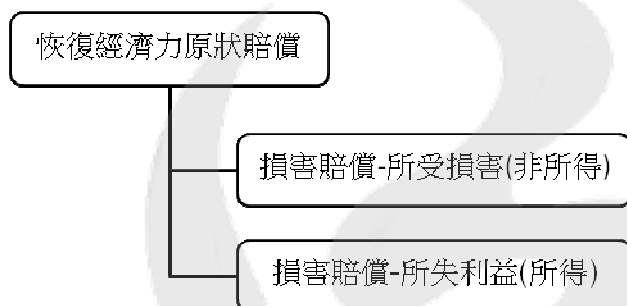
44 田中二郎，租稅法，有斐閣 2001 年第 3 版，頁 126。

混亂，圖示如下⁴⁵：

1. 民法觀點的損害賠償體系



2. 稅法觀點損害賠償體系（目的合適說）



在稅法上「所受損害」與「所失利益」既有不同的認定，在概念上不宜泛稱「損害賠償」，以免同樣「損害」一詞，卻有二種定義，產生混淆。且如前所述，民法上的損害賠償係以回復原狀為中心，即使在不能回復原狀改以金錢賠償之情形，其賠償範圍亦以「回復原狀」之「經濟價值」為準，故以稅法觀點去理解，侵權行為之損害賠償實為回復經濟力原狀之賠償。至於「所受損害」部分則應界定為稅法上的「損害賠償」，非屬所得，「所失利益」部分則應界定為「損失賠償」，具有所得的性質，如此調整，較能符合稅法上的需求，並不易產生混淆。

肆、專利侵權之損害賠償課稅問題

專利權係無體財產權，其權利之侵害與一般有形財產權有所不同，一般有形財產權有較具體客觀的價值，其損害賠償之計算較為容易，然而專利權係法律創設之排他性專屬權，其效力為法律所容許之任何利用可能性，其價值較為抽象，其損害賠償通常難以證明，故實務上就專利侵權之損害賠償，特別規定一套以「所失利益」為核心，有別於一般損害賠償的計算方式，其損害賠償所得之課稅問題，包含其所得類型，損害與損失

45 本對照表僅適用於侵權行為之損害賠償，若債務不履行之損害賠償問題，尚涉及到學說上「信賴利益」、「履行利益」及「固有利益」之體系，其所受損害與所失利益之判斷標準與侵權行為有別，宜另行成立對照表加以探討，故不在本文之討論範圍內。

的區分及其賠償的特性有加以特別探討之必要。

一、專利侵權賠償之所得類型

依現行實務見解，損害賠償只要超過成本部分，一律歸類為「其他所得」課【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009 年 2 月，第 80 頁】徵所得稅，在法人與法人間的侵權行為較不會有爭議，然而若是法人與個人間的侵權行為則涉及到所得類型的問題，因專利侵權損害賠償之計算方式有許多不同種類，各有不同的計算依據，是否一律適用「其他所得」，本文以下就各種專利損害賠償之計算方式⁴⁶分別探討如下

（一）具體損害賠償說

即被害人依傳統民法之規定請求，原則上應恢復原狀，惟專利權之侵害性質上無法恢復，因此須請求損害賠償，包含所受損害與所失利益。如我國專利法第 85 條第 1 款、TRIPS 第 45 條第 2 項⁴⁷、美國專利法第 284 條第 1 項⁴⁸。此說與一般損害賠償並無區別，依財政部 83 年 6 月 6 日台財稅字第 831598107 號函見解，應區分為所受損害與所失利益，如屬於所失利益部分，應歸類於「其他所得」，依所得稅法第 14 條第 1 項第 10 款以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。

（二）差額說

權利人得以其行使權利依通常情形可得預期之利益，減除被侵害後行使同一權利所得利益之差額，為其所受損害，如我國專利法第 85 條第 1 款但書。

本計算類型係以權利人行使專利權之「預期利益」及「實際利益」之差額，故其所得，應歸類於原權利人行使權利之所得類型，若原權利人行使專利權係「自用」，則該所得類型應歸類為「營利所得」，依所得稅法第 14 條第 1 項第 1 款認定所得額，若原權利人係授權他人使用，則該所得類型應歸類為「權利金所得」，依所得稅法第 14 條第 1 項第 5 款第 1 目，以其收入額減除必要耗損及費用後之餘額為所得額。

（三）總利益說／總價額說

權利人得向侵害人請求給付其因侵權行為所獲得之利益（扣除侵權人所支出之成本及必要費用），而不論權利人本身是否遭受同額之損失或利益，其計算方式，類似不真正無因管理本人之返還請求權，然在主觀要件上，不以無因【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009

46 以下分類參考：許忠信，從德國法之觀點看我國專利權侵害之損害賠償責任，台北大學法學論叢第 61 期，2007 年 3 月，頁 92 以下，蔡明誠，專利侵權要件及損害賠償計算，經濟部智慧財產局，2007 年 2 月初版，頁 31-71。

47 TRIPS 第 45 條第 2 項規定：司法機關應有權命侵害人賠償權利人相關費用，…而於適當之情形下…，命侵害人賠償權利人因其侵害行為所失之利益及預設定的損害。原文參照：The judicial authorities shall also have the authority to order the infringer to pay the right holder expenses, …In appropriate cases, Members may authorize the judicial authorities to order recovery of profits and/or payment of pre-established damages even where the infringer did not knowingly, or with reasonable grounds to know, engage in infringing activity.

48 美國專利法第 284 條：若陪審團已就侵權者作出須支付損害賠償金之判決，法院就必須適當地判定給予專利權人損害賠償金，而此損害賠償金之額必須在沒有特殊之情形下，合理地認定專利權人因專利權所可能帶來之利益，並依專利權人當初所花費之成本及侵權人因侵權所帶來之利益作綜制斷給予損害賠償金。

年 2 月，第 81 頁】管理人有不法管理的意識做為要件。

此說計算方式明確，無體財產權被侵害通常難以證明損害，要證明其所失利益，又通常要提出企業內部之機密資料，本說之計算方式，較能符合無體財產權之需求。與此說類似為總價額說，以侵權人販賣侵權物或違法使用專利權所獲得之總價額來計算損害賠償，不須扣除成本及費用，立法例如我國專利法第 85 條第 1 項第 2 款、日本專利法第 102 條⁴⁹，美國實務上亦有採此類之計算方法，但專利權人必須證明，若非侵害之故，權利人亦能完成侵害者所作交易之可能性⁵⁰。本計算方法係以侵權人之獲利為準，在稅法上並無適當之所得類型，故應歸類於「其他所得」，依所得稅法第 14 條第 1 項第 10 款以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。

（四）類推授權報酬說

權利人得請求侵權行為人以適當的授權報酬作為損害賠償，如同權利人對其專利權收取授權報酬一般。適當的授權報酬，指通常理性而明智之授權契約當事人，假如知悉事後演變或發展，所願達成協議之報酬額，並且須將當初侵權人若藉授權途徑使用該專利權本該付之利息計入損害額當中。本說之立法例如：德國著作權法第 101 條第 2 款、美國專利法第 284 條。

類推授權報酬說係以使用該專利權合理的權利金做為損害賠償，其所得類型較接近第五類之權利金所得，依所得稅法第 14 條第 1 項第 5 款第 1 目，以其收入額減除必要耗損及費用後之餘額為所得額。

（五）酌定損害賠償說

在侵害行為屬於故意時，法院得依侵害情節，酌定損害額以上之賠償，我國類似規定在專利法第 85 條第 3 項，其數額以不得超過損害額之三倍為限，此受美國法之影響，其目的在於嚇阻侵權行為之發生。立法例如：我國專利法第 85 條第 3 項、美國專利法第 284 條。

懲罰性損害賠償係給付被害人超過其損害範圍的賠償，其主要目的在於懲罰加害人之不法行為並喝阻他人為同一行為，亦具有撫慰被害人的作用，具有高度的道德評價。該所得已遠遠超出填補被侵權人所受之損害，然在稅法並無適當之類型，應屬「其他所得」，依所得稅法第 14 條第 1 項第 10 款以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。

二、無法區分損害與損失時

49 日本專利法第 102 條：發明專利權人或專用實施權人，對因故意或過失而侵害自己本身之發明專利權或專用實施權之人士，就其侵害自己產生之損害提出請求時，若該侵害之人因其侵害行為獲得利益時，該所得利益之數額，推定為發明專利權人或專用實施權人所受損害之數額。

50 范建得，智慧財產權鑑價在損害賠償案件中之運用，台北大學法學論叢第 52 期，2003 年 6 月，頁 205。

專利侵權損害賠償中除上述第一種計算類型外，其餘各種計算類型所算出之損害賠償均無法區分「所受損害」及「所失利益」，細究其原因在於，專利侵權損害賠償在因果關係上有證明上之困難，然若依現行實務上之見解，損害賠償限於所失【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009 年 2 月，第 82 頁】利益部分得予以課稅，則應如何區別兩者成為課稅技術上的難題，蓋第一種計算在實務上最少採用，若依其他各種方法所計算出來的損害賠償，除涉及法院裁判費、訴訟費用及律師費用較容易區別為「所受損害」外，其餘若無法提出證明，依其計算方式的特性，被全部歸類為「所失利益」，有其可能性⁵¹。

美國專利侵權訴訟中，係以原告訴之聲明來區別，若原告起訴之目的在於回復所喪失的利益，則該賠償金會被認定為一般所得，若原告起訴之目的係為了回復資產價值所受的減損，則該賠償金不列入所得，然而若回復之損害超過帳面價值部分仍予以課稅⁵²，本文認為，在專利侵權損害賠償難以證明「所受損害」及「所失利益」之情形下，可透過類型化觀察法制定一定比例或額度以下為「所受損害」免予以課稅，以下簡述之：

（一）類型化的理論基礎

稅法為處理大量反覆的課稅案件，為能統一公平課稅，減輕納稅義務人保存憑證的舉證負擔及稽徵機關的查核負擔，必須以「概算」「類型」方式，取代個別案件之調查，以提高行政效率，實現稽徵經濟原則，達成稅捐徵收之行政目的⁵³。

類型化觀察法用於事實關係的判斷層面上（事實關係加以擬制或推定），或對於稅基的計算進行類型化或概算化，可分為實質的類型化以及形式的類型化，前者係以典型的、在類似案件慣常存在的事實關係取代實際存在的，個別形成的事實關係，不允許納稅義務人提出反證推翻該事實之擬制（如土地增值稅以公告地價非以現值為準），後者則容許反證推翻，通常採「舉證責任轉換」的方式處理，如綜合所得稅之標準扣除額⁵⁴。

（二）類型化的合法要件

類型化的合法要件可以分為形式的合法要件與實質的合法要件。就形式的合法要件而言，即是否應為法律明文規定或法律授權，通說認為，實質的類型化以法律明文為宜，形式的類型化若涉及納稅義務人權利義務之重大事項以法律明文規定為宜，若僅為執行法律之細節事項由法規命令、行政規則或職權命令制定亦為法律所容許⁵⁵。至於實質的合法要件如：應對於「典型的生活事實」加以類型化，不得對於非典型的事實作【法令

51 蔡朝安、洪紹書，侵害外國公司專利權之損害賠償課稅問題，稅務旬刊第 1875 期，2003 年 10 月，頁 33。

52 詳見美國內地稅法第 1033 條：http://www.law.cornell.edu/uscode/26/usc_sup_01_26_10_A.html (2008.11.29)，中文參考：蔡朝安、洪紹書，美國專利侵權損害賠償金之課稅問題，稅務旬刊第 1909 期，2004 年 10 月，頁 42-43。

53 陳清秀，稅法上類型化觀察法，收錄於氏著，稅法之基本原理，1993 年版，頁 277。

54 黃源浩，稅法上的類型化方法—以合憲性為中心，台灣大學法律研究所碩士論文，1999 年，頁 40-45。

55 釋字第 217 號解釋：「對於稽徵機關本身就課稅原因事實之認定方法所為之指示，既非不許當事人提出反證，法院於審判案件時，仍應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判斷事實之真偽，並不受其拘束，尚難謂已侵害當事人權益。」

月刊第 60 卷第 2 期，2009 年 2 月，第 84 頁】為類型化的基礎且應符合比例原則及合乎事理原則⁵⁶。

（三）小結

專利侵權損害賠償雖以「所失利益」為中心之計算標準，然而並不代表依該標準所算出之該損害賠償完全屬於「所失利益」，在概念上仍然包含有「所受損害」之成分，如專利權人商譽之減損，專利資產帳面價值的減損…等，在民法上「所受損害」與「所失利益」並無明顯區別實益，然在稅法上若有區別的必要時，勢必要透過類型化的方法，一方面在於區別兩者有舉證上的困難，另一方面，若全部認定為所失利益加以課稅對當事人又過於不公平，故稅捐機關採取類型化以一定比例之金額加以課稅⁵⁷，只要該認定標準符合典型的常態事實，在非典型的例外個案容許特別調整，其適法性應加以肯定。

三、累積多年損失一次賠償

專利侵權訴訟經常纏訟多年，故其損害賠償經常具有累積多年損失一次實現的特性，美國內地稅法第 186 條允許營利事業納稅義務人在所得中扣抵因專利侵權所得之損害賠償金，而得扣抵之範圍，則可回溯到損害持續有在發生淨營業損失之年度來扣抵⁵⁸，此規定認為納稅義務人在專利權受侵害時若受到很大的損失，在多年後才取得賠償金，在同年度列入一般所得課稅，而造成稅收上的不利益時，承認取得損害賠償金之課稅年度能對之前因專利侵權損害發生虧損之年度來扣減。

伍、最高行政法院 94 年度判字第 00807 號判決

一、案例事實

某甲與華歌爾股份有限公司因專利侵權涉訟，刑事上華歌爾公司獲無罪判決，民事上雙方達成和解，由華歌爾公司給付甲新台幣 1,000 萬元，甲於辦理綜合所得稅結算申報時，申報所得為 0，經財政部高雄市國稅局查核以該項收入之百分之五十，核定甲其他所得為 500 萬元，某甲不服，提起行政訴訟。【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009 年 2 月，第 84 頁】

二、爭點整理

56 陳清秀，論稅法上類型化，法令月刊第 59 卷第 4 期，2008 年 4 月，頁 81-85。

57 可參考日本租稅特別措置法第 33 條：「個人因為資產徵用所獲得之補償對價，如於一定期間內購入代替之資產時，補償金額低於該替代資產之取得價時，則無所得，如補償金額高於代替資產之取得價額，則就其超過部分，以購買代替資產時為財產交易所得。如依個人之選擇不適用前述規定時，享有 3000 萬日圓內之特別扣除額」。

58 美國內地稅法第 186 條 (a)：得扣減之金額，以 1.專利侵權民事訴訟所判定之損害賠償金額總額 2.因遭受損害而無法回復之損失，此兩個方式計算所得數額較低之金額作為可扣減之金額 (c) 損害賠償金之總額係指應於納稅年度因侵權行為訴訟，而依據訴訟判決或和解所取得之補償或其孳生利益，減除課稅年度為取得判決或和解所支付或承擔之必要費用 (d) 所謂無法回復損失之總額，係指在侵權行為損害持續發生課稅年度，所有歸因於侵權行為所生損害之金額總合，蔡朝安、洪紹書，美國專利侵權損害賠償金之課稅問題，稅務旬刊第 1909 期，2004 年 10 月，頁 42-43。

（一）係爭損害賠償是否為所得稅法上所稱之所得？

原告甲見解認為，係爭收入係屬損害賠償性質，非屬所得，且我國損害賠償採全部及主觀賠償制度，以回復原狀為最高指導原則，故損害賠償不問「所受損害」或「所失利益」均非所得，財政部 83 年 6 月 16 日台財稅字第 831598107 號函限定所受損害始屬損害賠償性質增加法律所無之限制，有違憲法第 19 條租稅法律主義。且損害賠償不以經法院判決為必要，雙方基於和解協議書所為之給付亦可認定為係損害賠償。

國稅局見解：查本件原告甲與華歌爾公司因專利權爭議事件涉訟，雙方為避免訟累，協議由華歌爾公司支付原告一千萬元，以補償原告甲因本事件所支出之費用，但補償支出費用之項目並未具體列出明細，且本件有關違反專利法刑事部分，業由臺灣高等法院臺南分院以八十七年度上更（一）字第四五號判決華歌爾公司未侵害原告之專利權駁回上訴確定，復就原告與華歌爾公司之協議書觀之，系爭金額係用以補償原告因專利權涉訟所支出之費用，是系爭所得非屬損害賠償性質，核屬其他所得。最高法院見解首先肯認財政部 83 年 6 月 16 日台財稅字第 831598107 號函之合法性並認該補償費並非損害賠償，係華歌爾公司補償原告甲因專利權涉訟所支出之費用，故屬於其他所得。

（二）本案得否類推案情不同財政部 74/5/6 台財稅第 15543 號函以所得半數核課所得稅？

國稅局在法無明文下，類推案情不同之財政部 74/5/6 台財稅第 15543 號函，違反租稅法律主義。國稅局認為，系爭收入，華歌爾無法具體列出支出費用明細，原告甲亦未能提出相關費用證明，考量到原告取得所得應支出相當之費用如訴訟之蒐證、鑑定及律師旅費，為顧及公平課稅及原告之利益，乃援引財政部 74/5/6 台財稅第 15543 號函從寬認定，以半數核定為其他所得課稅。最高行政法院認同國稅局之見解。

三、評析

本案高等行政法院及最高行政法院見解一致，認該賠償金並非填補損害之損害賠償，故應歸類於所得稅法之「其他所得」予以課稅，至於為何認定該賠償金並非「填補損害」，行政法院採納國稅局之理由，認為該案在專利侵權刑事責任上為無罪，且上開和解書明文約定係以補償原告專利侵權涉訟之費用，非侵害專利權之損害賠償。就上開實務見解，值得探討的有以下幾點：

（一）混淆刑事責任與民事責任

本案實務見解以刑事上華歌爾公司獲無罪判決為由，認定不構成專利權之侵權行為，該論述顯然過於草率，蓋民事責任與刑事責任無論在構成要件、法律效果均屬截然不同的體系，刑事上無罪，民事上仍構成侵權行為之案例甚為常見，如何僅憑刑事上之無罪判決即認定無侵權行為之存在。且專利侵權本質即屬於民事不法，與刑事責任關聯性甚小，在我國之所以構成刑事責任，完全是因為避免受到國際貿易制裁所為不得已的過渡

性規範，此觀乎專利法民國 92【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009 年 2 月，第 85 頁】年修法大幅刪除刑事責任即可證明，然而我國稅捐實務長久以「刑事判決」做為證據方法，嚴重侵害當事人之權利更不當地減輕稅捐機關的舉證責任，為實務上因循已久之劣習。更有甚者，在不利於當事人之情形（如當事人為取得緩刑所之自白）採納刑事判決作為認定事實之證據⁵⁹，在有利於當事人之情形（如當事人獲無罪判決）卻又採「刑事責任與行政責任有別」而拒絕適用刑事判決做有利於當事人的認定⁶⁰，如此雙重標準，如何令人信服？故其根本之道，在於確立行政機關的舉證責任，並禁止以「刑事判決」最為認定行政處分事實之證據方法。

（二）是否屬於損害賠償，應實質認定，不宜僅以賠償名目式認定

本案實務上的另一個見解認為，就該和解書明文記載賠償金以補償原告因專利權涉訟所支出之費用，並非專利侵權之損害賠償。該見解無論在事實面與法理面都站不住腳，就法理面而言，華歌爾公司之所以願意支付該金錢，係做為原告撤回專利侵權訴訟所為之和解，即使該賠償金係以填補原告專利權涉訟所支出之費用，性質上仍屬於損害賠償，因訴訟費用，原本就包含在侵權行為損害賠償之範圍，甚至更容易被認定係「所受損害」之賠償，依我國前述之實務見解，根本上否認其為「所得」之性質。反而若認定屬於侵害專利權之損害賠償，因專利權損害賠償係以「所失利益」為中心去計算，在傳統實務見解上容易被認定為「所得」，故行政法院的見解，在法理上互相矛盾。

就事實面而言，課稅要件之認定不以當事人間法律形式，而應求諸於經濟實質，此為我國學說及實務上已確認之「實質課稅原則」⁶¹。故應探究當事人給付該金錢之經濟實質，不能僅以法律形式記載為唯一根據。然本案卻反其道而行，行政法院僅以該協議書使用「補償…費用」而未使用「損害賠償」之用語，即認定並非損害賠償，更進一步認定非「損害賠償」即屬「其他所得」，其論證之依據為何，完全沒有更進一步的交待，且本案若依上開實務見解認定並無專利侵權之事實存在，為何華歌爾公司要支付該筆金錢，甚至還用「補償」的名義？…凡此種種，皆可證明我國實務見解對「所得」定義之陌生，在具體個案可供認定之重要根據無法發揮其應有之功能。

（三）類推財政部 74/5/6 台財稅第 15543 號函按百分之五十為所得額之見解質疑

本件行政法院認上開金錢給付為【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009 年 2 月，第 86 頁】「其他所得」，然依法得扣除必要之成本費用，因甲未能提出成本費用憑證，華歌爾公司亦未具體列出明細為由，故類推案情不同之財政部 74/5/6 台財稅第 15543 號函⁶²，以雙

59 此時多援引行政法院 32 年判字第 18 號判例：「司法機關所為之確定判決其判決中已定事項，若在行政上發生問題時，則行政官署不可不以為既判事項而從其判決處理，此為行政權與司法權分立之國家一般通例。」

60 此時多援引行政法院 75 年判字第 309 號判例：「行政罰與刑罰之構成要件雖有不同，而刑事判決與行政處分，亦原可各自認定事實。」

61 黃茂榮實質課稅原則，植根雜誌 18 卷第 8 期，2002 年 8 月，頁 4-5；陳清秀，同註 41，頁 204。

62 財政部 74/5/6 台財稅第 15543 號函：個人遷讓非自有房屋、土地所取得之補償費收入，應依所得稅法第 14 條第

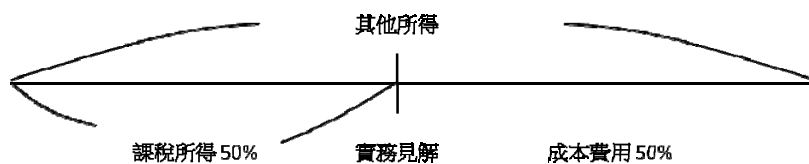
方涉訟，諒有若干支出，酌情以補償收入之百分之五十為所得額，然本案與該函所涉及個人遷讓非自有房屋所取得之「遷讓補償費」有何類似性？其類推基礎究竟為何並未清楚說明，依行政法院見解推論，似認為甲因提專利侵權訴訟所支出之費用為本和解金之「必要成本」。依客觀淨值原則，課稅所得之計算，應以收入扣除為取得收入而支付之成本費用後之餘額⁶³，然甲提專利權侵權訴訟所支出之費用係為取得該「和解金」？或係為取得「損害賠償」？恐有認定上的爭議，且另一方面，當甲無法提出成本費用證明，即以 50%認定成本費用，雖係從寬認定有利於納稅義務人，然而該標準是否合乎「典型的常態事實」？蓋類型化觀察法雖然有其必要性，然而其標準仍須合乎常情，本案實務見解僅提及「租稅公平」及「從寬認定」，並未該就標準是否合於一般常情，提出說明。且甲之必要成本是否僅及於訴訟支出？甲為取得該專利所支出之成本是否可納入？此皆涉及到收入與成本費用認定原則之問題，實務見解對此並無更進一步之說明。

（四）以本文見解重新建構本案

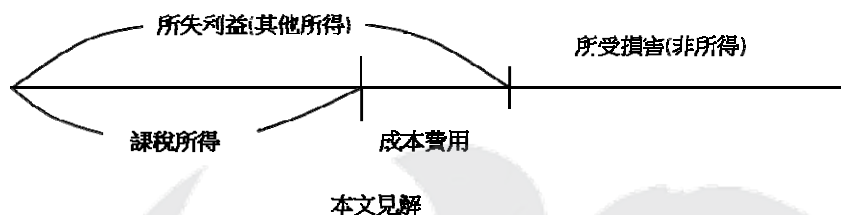
本文雖在「結果」上可以贊同實務上的作法，即以該收入之「部分」予以課稅，但本文提出截然不同之論理架構供參考：首先，本案應定位為侵權行為之損害賠償，蓋專利侵權是否成立，與專利刑事責任無關，應就當事人間之民事上之法律關係認定，本案華歌爾公司以和解書同意給付甲和解金以換取甲撤回專利侵權之訴，在形式上完全符合財政部 83 年 6 月 16 日台財稅字第 831598107 號函所稱之「損害賠償」，尤其該函示之案情亦屬因和解所為之給付，在概念已可直接「涵攝」，根本無須「類推適用」案情相去甚遠之財政部 74/5/6 台財稅第 15543 號函。其次，依財政部 83 年之核示，損害賠償以填補「所受損害」為限，可免納所得稅，然填補「所失利益」部分，仍須繳納所得稅，故必須從和解給付中先扣除性質上非屬於所得之「所受損害」部分，僅就具有所得性質之「所失利益」部分加以認定，然依據客觀淨值原則，課稅所得僅以扣除必要成本費用之餘額為限，故甲因取得該利益所支出之成本費用（即訴訟費）應予以扣除，最後方得加以課稅，圖示如下：

1 項第 9 類規定減除成本及必要費用後之餘額為所得額：若無法提出成本費用憑證以供查核者，應以補償費收入之 50%為所得額申報繳納綜合所得稅。

63 葛克昌，同註 10，頁 89-90。



【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009 年 2 月，第 87 頁】



專利侵權之損害賠償多係建立「所失利益」之基礎上去計算，然「所受損害」與「所失利益」之區別並不清楚，宜透過類型化觀察法去建立一套「形式的類型化」基準，並容許當事人舉反證推翻。最後在「所失利益」之課稅所得計算上，應扣除當事人取得該所得之必要成本費用（如訴訟之蒐證、鑑定及律師旅費），若當事人無法證明，稅捐機關仍應盡其查核之責，以通常合理之費用加以扣除。其中「必要費用」與「所受損害」同屬得免列入所得之項目，且概念上接近，可能會出現界限模糊的問題，原則上，屬於填補資產本體（專利權、商譽）帳面價值減損者應歸類於「所受損害」，屬於填補訴訟、營業目的所支出者，應歸類於「成本費用」，詳細分類仍應參酌個案情節判斷之。

陸、結論

損害賠償是否具備所得性質與所得定義學說息息相關，然我國所得稅法並未區分「所得」之定義，此在理論上有失嚴謹。所得的定義，目前學說上有「純資產增加說」及「市場交易所得說」兩派之爭論，實務上雖然採「純資產增加說」，然其就損害賠償是否為所得相關見解與該學說仍有出入，學說上則提出「政策上免稅」「成本計算從寬認定」等理由加以緩合。本文見解認為應採「市場交易所得說」，先明確區分「所得」與「非所得」，符合所得之定義後，再探討是否具有「可稅性」，兩者不宜混為一談。

我國民法損害賠償之範圍界定不精確，損害賠償可分為「所受損害」及「所失利益」兩種，在稅法上兩者性質截然不同，且涉及到是否具有財產上之增益而應予以課稅的問題，有必要區分，然我國民法皆以損害賠償稱之，容易混淆。另「所失利益」是否為損害賠償，我國民法與稅法之解釋明顯有出入，此涉及到稅法上「經濟解釋」的適用範圍，學說上尚有爭論，若以法規目的觀點來看，在符合稅法目的範圍內，容許稅法與民法做

出不同的解釋。本文建議透過「目的合適說」將損害賠償界定為「所受損害」，至於所失利益應以「損失賠償」來界定，兩者皆屬於侵權行為「回復經濟力原狀」之賠償，如此較不容易產生爭議。

在專利侵權損害賠償，有其特殊的計算方式，其以所失利益為中心去計算損害賠償額，應屬於所得，然在稅法上宜有一套認定標準，將所受損害部分予以扣除後再課稅。另其所得類型，應依其損害賠償之計算標準去歸類，以符合平等之原則。最高行政法院 94 年台上字第 807 號判決因專利侵權訴訟和解所支付之和解金並非損害賠償，應歸類於其他所得並類推財政部 74/5/6 台財稅第 15543 號函以百分之五十為所得課稅，本文持相反見解，認為該和解金為損害賠償，應透過類型化觀察法認定就「所失利益」部分加以課稅，並核實扣除成本費用，以符合客觀淨值原則。

我國損害賠償的課稅問題，有待學【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009 年 2 月，第 88 頁】說及實務更進一步的發展，除了專利侵權行為損害賠償以外，其他類似情形如責任保險給付及公司法上的歸入權、民法上無因管理的請求權、著作權法、商標法、公平交易法之懲罰性損害賠償等，都有類似的問題。

參考資料：

一、書籍

- 1.陳清秀，稅法之基本原理，1993 年版。
- 2.陳清秀，稅法總論，元照出版社，2007 年版。
- 3.葛克昌，所得稅與憲法，2003 年 2 月增訂版。
- 4.黃茂榮，稅法總論—法學方法與現代稅法（第二冊），2005 年 10 月。
- 5.邱聰智，新訂民法債編通則（上），輔仁大學法學叢書，2003 年新訂一版。
- 6.曾世雄，損害賠償法理，1996 年 9 月修正二版。
- 7.楊佳元，侵權行為損害賠償責任研究—以過失責任為重心，元照出版，2007 年 3 月。
- 8.徐育珠，財政學，三民書局，2004 年 6 月版。
- 9.詹方冠，財政學—政府資金來源與用途，台灣西書出版社，1998 年。
- 10.金子宏，租稅法，第十二版，弘文堂，2007 年。
- 11.金子宏，所得稅の理論と課題，第二版，稅務經理協會，2001 年。
- 12.田中二郎，租稅法，第三版，有斐閣，2001 年。
- 13.北野弘久，現代稅法講義，第四版，法律文化社，1991 年。
- 14.清水敬次，稅法，第七版，ミネルヴァ書房，2007 年。
- 15.野水鶴雄，徹底解明所得稅法，平成 10 年版，中央經濟社，1998 年。
- 16.伊藤公哉，アメリカ連邦稅法，第 3 版，中央經濟社，2005 年。
- 17.ROSEN, H.S., PUBLIC FINANCE 338-343 (6TH ED. 2002).

二、期刊

1. 蔡朝安、洪紹書，美國專利侵權損害賠償金之課稅問題，稅務旬刊第 1909 期。
2. 周金城、吳俊彥，論專利法之懲罰性賠償，月旦法學第 118 期，2005 年 3 月。
3. 蔡朝安、洪紹書，侵害外國公司專利權之損害賠償課稅問題，稅務旬刊第 1875 期。
4. 張哲瑋，所得概念之憲法的構成，從 Paul Kirchhof 的營利所得說談起，財稅研究第 36 卷第 3 期，2004 年 5 月。
5. 黃茂榮，徵收地價補償費之所得稅的平等課徵，植根雜誌第 17 卷第 10 期。
6. 陳清秀，各種所得的意義及其範圍，植根雜誌第 17 卷第 4 期。
7. 張哲瑋，法令解釋、憲法理論與「所得」概念—稅法與法學的交錯分析，財稅研究第 37 卷第 1 期，2005 年 1 月。
8. 陳清秀，損失補償之課稅法理—評釋字第 607 號解釋，台灣本土法學【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009 年 2 月，第 89 頁】雜誌第 79 期，2006 年 2 月。
9. 陳清秀，論稅法上類型化，法令月刊第 59 卷第 4 期，2008 年 4 月。
10. 林恆毅，專利侵權責任保險，科技法律透析第期，2004 年 6 月。
11. 黃茂榮，所失利益之賠償，收錄於氏著。
12. 陳敏絹，不法所得之課稅問題，法令月刊第 55 卷第 4 期。
13. 王文字，論契約法預設規定的功能：以衍生損害的賠償規定為例，臺大法學論叢第 31 卷第 5 期。
14. 張哲瑋，美國聯邦所得課稅制度—以二十世紀初聯邦最高法院對所得概念解釋變遷為中心，稅務旬刊第 1853 期。
15. 王澤鑑，損害賠償法之目的：填補損害、損害預防、懲罰制裁，月旦法學雜誌第 123 期，2005 年 8 月。
16. 許忠信，從德國法之觀點看我國專利權侵害之損害賠償責任，台北大學法學論叢第 61 期。
17. 范建得，智慧財產權鑑價在損害賠償案件中之運用，台此大學法學論叢第 52 期，2003 年 6 月。
18. 周漢威，專利侵權損害賠償—論「合理權利金」之增訂及法理依據，銘傳大學法學論叢第五期。
19. 汪渡村，專利侵權損害計算標準之研究—以所失利益為中心，銘傳大學法學論叢第二期。
20. 奥古健，市場所得說の生成と展開，民商法雜誌第一一二卷三、四號，2000 年。
21. 古口勢津夫，市場所得說と所得概念の憲法的構成收錄於：公法学の法と政策—金子宏古稀紀念論文集，有斐閣，2000 年。
22. 玉國文敏，懲罰的損害賠償金の課稅的所得性—米国連邦裁判例等に見る新展開，收

錄於：公法学の法と政策—金子宏古稀紀念論文集，有裴閣，2000 年。

三、學位論文

- 1.張哲瑋，税法上所得概念之研究，中正大學法律研究所碩士論文，2002 年。
- 2.蔡志宏，人身保險給付課稅問題之研究，中正大學法律研究所碩士論文，2005 年。
- 3.黃源浩，税法上的類型化方法—以合憲性為中心，台灣大學法律研究所碩士論文，1999 年。
- 4.吳志中，所得税法上所得概念之研究—以大法官釋字第 508 號解釋為中心，台灣大學法律研究所碩士論文，2002 年。【法令月刊第 60 卷第 2 期，2009 年 2 月，第 90 頁】

