

產業創新條例租稅優惠條款 除外規定之研究

張藏文*

壹、前言

租稅優惠 (Steuervergünstigung) 者，乃量能課稅原則之例外，而所謂量能課稅原則，一

般認為係個人之稅捐負擔應按照租稅義務人可以給付稅捐之能力加以衡量¹，惟就該給付能力應扣除必要之成本²及最低生活之費用³，並應顧及配偶與家庭的保護⁴及人性尊嚴⁵。且

* 本文作者係衡律法律事務所律師，國立中正大學法學博士，國立臺北商業大學會計資訊系兼任助理教授

註1：葛克昌（2003.2），〈綜合所得稅法與憲法〉，收錄於氏著之《所得稅與憲法》，增訂版，第10頁，臺北，翰蘆圖書出版有限公司；陳清秀（2018.4），《稅法總論》，10版第1刷，第29頁，臺北，元照出版有限公司；柯格鐘（2007.12），〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，第14期，第60-61頁。有關德國法上相關學說對於量能課稅原則簡要定義之整理，vgl. Klaus Vogel, Über “Besteuerungsrechte” und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht in: Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein, Köln, Otto. Schmidt, 1994, S. 367 ff.; Heinrich Wilhelm Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, München, C. H. Beck, Band I, 1991, S. 49.

註2：此部分涉及「客觀淨值原則」，vgl. Reinhold Beiser, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Licht des Gemeinschaftsrechtes “Rechtssicherheit ist Prinzipien-oder Regelsicherheit”，StuW 4/2005, S. 295; Marc Desens, Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des BVerfG, StuW 3/2016, S. 247; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 04. Dezember 2002-2 BvR 400/98-Rn. (52),

http://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2002/12/rs20021204_2bvr040098.html (最後瀏覽日：2020.7.11)；陳清秀（2008.10），〈量能課稅原則於所得稅法上之實踐——綜合所得稅裁判之評析〉，收錄於氏著之《現代稅法原理與國際稅法》，初版1刷，第47頁以下，臺北，元照出版有限公司；柯格鐘，前揭註1，第91頁以下；Joachim Englisch著，邱晨譯（2016.6），〈客觀淨額所得原則的憲法基礎以及界限〉，《成大法學》，第31期，第59頁以下。

註3：Vgl. Dieter Birk, Allgemeines Steuerrecht, 2 Aufl., München, Beck 1994, S. 374.

註4：德國基本法第6條規定：「一、婚姻與家庭應受國家之特別保護。二、撫養與教育子女為父母之自然權利，亦為其至高義務，其行使應受國家監督。三、於養育權利人不能盡其養育義務，或因其他原因子女有被棄養之虞時，始得基於法律違反養育權利人之意志，使子女與家庭分離。四、凡母親均有請求受國家保護及照顧之權利。五、非婚生子女之身體與精神發展及社會地位，應由立法給予與婚生子女同等之條件。」對於婚姻及家庭之保障問題，並請見葛克昌（2009.2），〈租稅國家之婚姻家庭保障任務〉，收錄於氏著之《所得稅與憲法》，3版，第325頁以下，臺北，翰蘆圖書出版有限公司。

註5：此部分涉及「主觀淨值原則」，vgl. Dieter Birk, a. a. O. (Fn. 3), S. 65; Reinhold Beiser, Das

所稱給付能力固然係以私經濟上之收益情形為一般性依據⁶，但並非以私法行為之形式作為唯一判準⁷。是以，租稅優惠⁸係指國家基於特定社會目的⁹，透過稅制上的例外或特別規定，給予特定租稅義務人減輕租稅債務之利

益性措施¹⁰。質言之，此種犧牲量能平等負擔原則，以達誘導管制目的之規範¹¹，學者多不承認其仍為稅法，而應依管制誘導目的劃歸經濟法、社會法或環境法¹²。是以，司法院釋字第566號曾華松、黃越欽大法官不同意

Leistungsfähigkeitsprinzip im Licht des Gemeinschaftsrechtes “Rechtssicherheit ist Prinzipien-oder Regelsicherheit“, StuW 4/2005, S. 295; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 04. Dezember 2002-2 BvR 400/98-Rn. (53),

http://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2002/12/rs20021204_2bvr040098.html (最後瀏覽日：2020.7.11)；陳清秀，前揭註2，第37頁；柯格鐘，前揭註2，第92頁以下。

註6：此一部分並以盡可能可以達成之決定中立性所擔保，vgl. Monika Jachmann, Leistungsfähigkeitsprinzip und Umverteilung, StuW Nr. 4/1998, S. 293.

註7：Vgl. Klaus Tipke, §146 Steuergerechtigkeit, in FS für Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag: Leitgedanken des Rechts, Heidelberg, C. F. Müller, 2013, Band II, Rn. 6; Wolfgang Schön, Die zivilrechtlichen Voraussetzungen steuerlicher Leistungsfähigkeit, StuW3/2005, S. 249. 學說上之不同主張，vgl. Rainer Elschen, Steuerliche Gerechtigkeit-Unzulässiger oder unzulänglicher Forschungsgegenstand der Steuerwissenschaften, StuW 1/1988, S. 8, 9. 就上述問題，其實問題之爭點似乎反而在於，該私法行為所生經濟效果是否實現稅法上之構成要件，從而產生稅法上之效果，vgl. Wolfgang Heinicke, Die Grenzen steuerrechtlicher Gestattung (Die Geschichte von Ludwig Schmidt und dem Maushund), in FS für Ludwig Schmidt zum 65. Geburtstag: Ertragsbesteuerung, münchen, C.H. Beck, 1993, S. 762.

註8：惟有認為，在稽徵程序中，以行政處分免除或准予分期付款或緩課依法已經發生之稅捐者，並非 Steuervergünstigung，詳請見黃茂榮（2006.6），〈論稅捐優惠（上）〉，《月旦財經法雜誌》，第5期，第35頁之註2。不同於上開主張者，vgl. Klein, Abgabenordnung, C. H. Beck, 9 Aufl., 2006, § 175 Rz. 87.

註9：所謂「社會目的」係包括社會政策（於此則特別強調其重分配功能）、經濟政策、文化政策、健康政策及勞工政策等議題，vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, 17 Aufl., Köln 2002, § 4 Rz. 21; Klein, a. a. O. (Fn. 18), § 3 Rz. 11.

註10：陳昭華（2000），〈論租稅優惠制度及其在憲法原則之限制〉，《輔仁學誌——法 / 管理學院之部——》，第30期，第99頁。至於我國及德國學者對於租稅優惠之不同定義說明，詳請見范文清（2012.10.31），〈我國大法官解釋中租稅優惠之研究〉，《行政院國家科學委員會專題研究計畫成果報告》，計畫編號：NSC 100-2410-H-031-006-，第3頁以下。有關比較法上對於租稅優惠之定義性說明，vgl. Stefan Rode, Steuervergünstigungen, Beihilfen und Steuerwettbewerb, Verlag Dr. Kovač, 2006, S. 86 ff.

註11：黃茂榮（2008.2），〈論稅捐優惠〉，收錄於氏著之《稅法總論（第三冊）》，著者自版，2版，第342頁，臺北。

註12：Vgl. Tipke/Lang, a. a. O. (Fn. 9), § 4 Rz. 22. 又將非財政目的租稅規範，排除於稅法規範之外，依學者觀察，其主要作用有二：（一）適用之法律原則不同；（二）權限劃分不同。權限劃分就水平之分權，涉及管轄機關為財政部或其他部會（依其政策目的而定），就垂直分權而言，則與中央地方權限劃分有關，亦即國稅、地方稅或經濟事務、社會事務、環保事務之劃分。以上詳請見葛克昌

見書所稱：「……租稅法乃具有高度技術性之法律，其立法目的，或為財政收入目的，或為發展經濟目的，或平均社會財富目的……。」即明白表示租稅具有財政目的以外之功能，而得作為政策工具加以使用¹³。

以我國之實施租稅優惠之歷史經驗為觀察，獎勵投資條例作為我國產業租稅優惠基本體制之開端，歷經30年之運作後，接續的是實施20年的促進產業升級條例，至於現行規範則以產業創新條例（下稱產創條例）作為產業租稅優惠之原則性立法。值得注意的是，產創條例自2009年即設有第70條規定，嗣於2014年增訂第2項，並於2017年增訂第3項，而為排除產業適用該條例獎勵與補助等相關優惠及租稅優惠條款之規定。然而，該除外規定本身存在若干問題，且稅捐稽徵法第48條有關租稅優惠除外規定等事項亦與產創條例第70條規定具有緊密關係，惟其內容未盡一致，又財政部亦另行訂定行政規則以為相關操作，致生其他爭議事項亟待釐清確認，是本文以此為題，針對相關問題加以說明，並試圖提出可能之思考方向，以期對於問題之解決有所助益，更期待對於相關討論可以發揮拋磚引玉之效果。

貳、產創條例獎勵與補助等相關優惠及租稅優惠除外規定及研析

一、產創條例獎勵與補助等相關優惠之除外規定

（一）產創條例獎勵與補助等相關優惠之除外規定及其立法理由

產創條例第70條第1項及第2項規定：「（第1項）已依其他法令享有租稅優惠、獎勵、補助者，不得就同一事項重覆享有本條例所定之獎勵或補助。（第2項）公司或企業最近三年因嚴重違反環境保護、勞工或食品安全衛生相關法律且情節重大經各中央目的事業主管機關認定者，不得申請本條例之獎勵或補助，並應追回違法期間內依本條例申請所獲得之獎勵或補助。」（粗體及項次為本文所加，以下同。）

上開規定第1項之立法理由為：「為使企業充分運用之政府資源，提升其競爭力，惟為避免集中於少數企業之營運活動上，參考現行『公司研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減辦法』第七條規定，公司適用投資抵減稅額之研究與發展及人才培訓之支出，不包括政府補助款在內，爰明定已依其他法令

（2005.9），〈量能原則為稅法結構性原則——與熊偉台北對話〉，收錄於氏著之《稅法基本問題》，2版1刷，第327頁，臺北，元照出版有限公司。不同見解者，vgl. Heinrich Wilhelm Kruse, a. a. O. (Fn. 1), S. 36.

註13：在不同學科的觀點，對於租稅的功能與分類上容有不同之主張，如謝宇琇（2016.11.21），〈我國租稅法案之功能分析：2000年-2016年（口試本）〉，《臺灣大學政治學研究所政府與公共事務碩士在職專班論文研究計畫》，第16頁以下。

規定享有獎勵措施之同一事項，不得重覆適用本條例之獎勵。」第2項之立法理由為：「政府為扶植產業發展，過去以獎勵投資條例及促進產業升級條例提供若干公司或企業租稅優惠，其所享有之實際稅率甚至低於一般上班族最低稅率5%，造成政府稅收的減損；然卻有不法業者一手享政府租稅優惠，一手破壞世代依存的生態環境，為提高企業社會責任之意識，針對公司或企業最近三年嚴重違反環境保護、勞工或食品安全衛生相關法律規定，且明訂經各中央目的事業主管機關認定為情節重大者，申請適用獎勵、補助措施應有適度之限制，爰增訂第二項。」

（二）對於產創條例獎勵與補助等相關優惠之除外規定所為基本說明

就產創條例第70條第1項之立法理由而論，其隱約顯露，因相關立法技術未有整體考量之故，致有單一產業得以適用數個獎勵措施，因此以該除外規定以為平衡，惟其因所用文字之故，致該產業仍得適用本條例有關租稅優惠之規定；又對於該條規定第2項之立法理由為觀察，值得思考之議題在於，一般認為，租稅優惠者，乃犧牲量能課稅原則以達特定政策目的，則此處排除租稅優惠者，似已回歸量能課稅原則。惟就其排除理由以觀，其似又有其他政策目的之考量。如是，是否意謂管制誘導性租稅之規範設計，容許對於原因事實進行多次評價¹⁴？

1. 獎勵與補助等相關優惠與申請時序問題

產創條例第70條規定之可能問題在於，就上開條文文義，縱依其他法律享有租稅優惠、獎勵、補助者，似仍得依產創條例享有租稅優惠，蓋依上開規定，依其他法律享有租稅優惠、獎勵、補助者，所不得再享有之利益係就同一事項重覆享有產創條例所定之獎勵或補助，而非租稅優惠；再者，就申請之時序而論，倘若先依產創條例規定申請租稅優惠、獎勵、補助者，之後再依其他法令規定申請租稅優惠、獎勵、補助者，似乎亦不為產創條例第70條第1項規定所限制。如此結果是否為立法當時已經預見？應待釐清確認，並據以決定對其究應採取對於「公開漏洞」抑或「隱藏漏洞」之法學方法以為因應¹⁵。

2. 所稱「其他法令」是否包括自治法規

對於此一爭議，倘以憲法高度為觀察，似乎必須探究我國中央與地方關係究為單一國或聯邦國之爭執問題¹⁶。惟以法律解釋之一般方法而論，依文義解釋及目的解釋，此處所稱其他法令應可包括自治法規在內，蓋在文義可能範圍之內，其規範目的既在於排除產業重複受有實質利益，則此處自應以是否使得產業受有重複評價作為解釋之基準；再者，本文認為，自治法規既為地方制度

註14：對於此一問題，本文宥於篇幅，擬待日後再行處理，惟可以確定的是，倘若對於該問題採取肯定見解，則相關稅法設計將日趨複雜，並有過度承載抑或侵入其他法律原本所應規範領域等問題。

註15：陳清秀，前揭註2，第166頁。

註16：吳庚（2015.2），《行政法之理論與實用》，增訂13版1刷，第95頁以下，臺北，三民書局股份有限公司。

法所承認，則其作為法令之一種應無疑義。另應予注意的是，本於當事人作為申請人之地位，似應尊重其選擇所應適用法規為宜。

3.對於「同一事項」之判斷

文獻上可以作為參考的是，有認為租稅優惠中之「同一優惠事由」，係以法律規定之構成要件來判斷。具體而言，可以優惠主體因該行為以及活動所投入的金錢是否接受兩次以上的優惠效果來判斷。換言之，同一優惠主體，依不同目的而投資兩筆以上金錢，從事不同的活動，分別適用優惠效果，即非「重複優惠」¹⁷。

就其所述，可以補充的是，上述「同一優惠事由」抑或產創條例第70條之「同一事項」，一般多以主觀及客觀面向進行考究，質言之，除當事人相同外，事項亦應相同始得當之，惟尚待釐清之處即在於，何謂事項相同？畢竟在不同法令中，即有各該法規本於其所欲追求之政策目的而形成不同事項之可能，故此部分應待觀察各該法規之個別規定內容為宜。換言之，在稅捐法定原則相對化之現今實務，事項同一性之認定可能隨行政目的之變更而有浮動，此一結果更加彰顯放寬稅捐法定原則後所形成之副作用。

4.對於最近3年之認定

產創條例第70條第2項規定所稱「最近三年」之時點究指「行為時」、「裁

處處分生效時」抑或「行政處分確定時」？應有探究之必要。

對此，本文以為，第一種思考可能在於，本於產創條例第70條第2項規定之文義，其既指「公司或企業最近三年因嚴重違反……相關法律」，則應該將評價重點置於違反相關法律規定之時點，亦即應以「行為時」作為認定申請人之行為是否為最近3年之行為，如此始較符合法規意旨，否則無疑將因行政機關裁處之速度，抑或當事人是否提起救濟而排除產創條例獎勵與補助等相關優惠之申請；再者，也唯有採取此一解讀，始不致使「最近三年」之認定遲遲無法定案之現象產生。

第二種可能之思考則在於，對於人民與行政機關就行政法上法律關係之性質一般並非採取類似稅法上之「構成要件該當說」之故，而尚須由行政機關對於其所認定之雙方權利義務關係進行判斷始足當之，而就產創條例第70條第2項規定之情形，即須由行政機關以行政處分形成彼此間之法律關係。就此，行政程序法第110條第1項規定：「書面之行政處分自送達相對人及已知之利害關係人起；書面以外之行政處分自以其他適當方法通知或使其知悉時起，依送達、通知或使知悉之內容對其發生效力。」依該規定，於行政處分發生效力後，即生行政機關所認之處分相對人之權利義務關係發生得喪變更之法律效

註17：陳菽芊（2008.6），〈論研究發展之稅捐優惠〉，《臺灣大學法律學研究所碩士論文》，第100頁。

果，如是，則應已該當於產創條例第70條第2項之規定，而得出公司或企業不得申請該條例之獎勵或補助或應予追回之結果。惟對於行政處分，受處分人得提起訴願及行政訴訟以為救濟，故行政處分是否終局確定，應待行政救濟之結果始得加以判斷，故以行政處分之生效時點作為判斷是否適用產創條例第70條第2項規定之標準似非妥適；又行政救濟法上，不論訴願法第93條抑或行政訴訟法第116條，均有行政處分停止執行之相關規定可以作為暫時權利保護之用¹⁸，甚且訴願前置程序並以停止原處分之執行為原則，因此，該時可能發生之問題在於，倘基礎處分已經原處分機關、訴願審議機關抑或行政法院准予停止執行者，則對於此處之問題倘若採取前述之「處分生效時」之觀點，似乎將使法律關係趨於複雜¹⁹。然而，對於最近3年之判斷倘若並非採取「裁處處分生效時」，「行政處分確定時」之觀點毋寧將使得行政目的之達成受有相當程度之影響，蓋個案具體事實要該當於本條項除外規定者，將屬相對少數之情形；又由本條第3項明文「行政處分確定時」之明文對照亦可得知，本條第2項規定並非採取「行政處分確定時」始為正確。至於後續行政爭議程序之進

行所生影響或變更部分則亦應予以注意，而在原處分遭撤銷之際，即應就當事人原本提出之申請，於撤銷意旨範圍內，進行准駁之判斷。

5.針對「嚴重違反」與「情節重大」之觀察

所謂「嚴重違反」之認定確實在個案判斷上容易發生爭議，惟除個案具體違規情形已遭主管機關處以法定最高罰鍰額度者外，最近3年內第3次違反相關法律應可被認定為是嚴重違反相關法律，至於最近3年內第2次違反相關法律是否亦可被認定為嚴重違反，則應由主管機關視個案具體情形以為判斷較為妥適。

按地方制度法第18條第5款與第9款、第19條第5款與第9款、第20條第5款及第83條之3第5款規定，**環保、勞工或食安屬於地方自治事項**，又各該法律亦係以各直轄市或縣市政府作為主管機關，是相關違規案件應係由地方政府以自己名義裁處。如是，則對於公司或企業違反特定事項之案件，將由地方政府進行第一次判斷，則產創條例第70條第2項所稱之「嚴重違反」，其認定權限似亦歸屬於該地方自治團體，至少是否違反之認定權限歸屬於該地方政府；至於上開規定之「情節重大」部分，依

註18：有關行政救濟法上行政處分停止執行之相關問題，詳請見林明昕（2006.8），〈論行政訴訟法上之「執行（不）停止原則」〉，收錄於氏著之《公法學的開拓線—理論、實務與體系之建構》，初版1刷，第469頁以下，臺北，元照出版有限公司；張藏文（2015.10），〈行政救濟法上行政處分停止執行之研究——以相關問題爭點為中心〉，《軍法專刊》，第61卷第5期，第105頁以下。

註19：至於2015年底之行政程序法第127條修正情形與此處所生之影響，詳如後述。

條文文義以觀，應由各中央目的事業主管機關認定；之後，再由產創條例之主管機關，亦即經濟部，進行個案原因事實是否該當於上開規定之最終認定。

倘上開認知尚無違誤，則單一規定之認定權限可能分屬3個以上之機關，是否過於繁雜？再加上「嚴重違反」與「情節重大」等不確定法律概念之重疊適用、中央與地方對於產業可能抱持之不同態度，例如工廠所在地與總公司設立登記地之不同，進而衍生後續管轄機關確定以及行政救濟再次分屬不同機關之問題，更加使得上開規定之適用可能產生法律關係複雜化之疑慮。

6. 溯及性追償之立法評價

產創條例第70條第2項後段所稱「應追回違法期間內依本條例申請所獲得之獎勵或補助」之「應追回」，應係撤銷先前所為給予獎勵或補助之行政處分，故其所應適用之規定應係行政程序法第117條²⁰等相關規定；又產創條例之獎勵或補助涉及多個行政命令，而該等命令對於獎勵或補助之操作模式多採取類似「雙階理論」之模型，亦即大多規定，於准許獎勵或補助之處分後，再由雙方簽署（行政）契約以形成其間之法

律關係。如是，則此處之追回獎勵或補助究應如何操作？似有釐清之必要。質言之，於此首先涉及之問題在於，於行政契約法上，學理上有本於諸多理由，而認為「行政處分」具有與「行政契約」不得併用之基本原則存在²¹，則此處再以原處分撤銷而調整行政契約所定之權利義務關係，是否再使雙方原本之對等關係發生變更？容有說明之必要。

惟對於上開問題，或許可以認為立法者對此一問題其實早有注意，是相關法條文字刻意不使用撤銷等用語，而係藉由其間之行政契約詳細訂定其契約條款等方式以為因應。就此，縱認上開主張可以成立，然其根本之問題似乎在於，以具有對等關係之當事人一造曾有違規情事之存在，作為應調整其間之權利義務關係之理由是否完備？有無濫用不對等地位之問題？不無爭議之可能。

對於上開問題，本文以為，正本清源之道應該在於，重新檢討產創條例獎補助優惠措施之作成方式，而不宜混淆行政處分與行政契約兩種不同行政行為形式為宜，蓋於單純使用行政處分進行獎補助措施應不至對於行政程序之進行有所影響。

註20：有關行政處分撤銷之相關說明，詳請見林明昕（2006.8），〈行政處分之「撤銷」——一個法制繼受譯語上的問題〉，收錄於氏著之《公法學的開拓線——理論、實務與體系之建構》，初版1刷，第133頁以下，臺北，元照出版有限公司。

註21：詳請見林明鏞（2006.4），〈行政契約與私法契約——以全民健保契約關係為例〉、〈行政契約與行政處分——評最高行政法院八十八年判字第三八三七號判決〉、〈行政契約與開發契約——以農地開發利用契約為中心〉，以上數文均收錄於氏著之《行政契約法研究》，第142頁以下、第166頁以下、第252頁以下，臺北，翰蘆圖書出版有限公司；江嘉琪（2004.12），〈行政契約關係與行政處分之容許性〉，《律師雜誌》，第303期，第64頁。

此外，值得說明的是，2015年底修正之行政程序法第127條規定：「（第1項）授予利益之行政處分，其內容係提供一次或連續之金錢或可分物之給付者，經撤銷、廢止或條件成就而有溯及既往失效之情形時，受益人應返還因該處分所受領之給付。其行政處分經確認無效者，亦同。（第2項）前項返還範圍準用民法有關不當得利之規定。（第3項）行政機關依前二項規定請求返還時，應以書面行政處分確認返還範圍，並限期命受益人返還之。（第4項）前項行政處分未確定前，不得移送行政執行。」其修正理由表示：「一、原條文第一項及第二項未修正。二、增訂第三項規定行政機關應以書面行政處分確認返還範圍，並限期命受益人返還不當得利。三、惟考量受益人或有對前開命返還之處分不服而提起行政救濟之情形，為避免行政機關於上開處分未確定前，即移送行政執行，惟行政處分因救濟而被撤銷，致受益人權益遭受損害，爰增訂第四項，以保障其權益。」可謂強化前開追回獎勵或補助之行為應以行政處分方式為之之主張。而尚須留意的是，該條第4項採取不同於行政執行法之規範模式，而係規定返還處分須待確定始得為行政執行之請求；又其規定似屬訴願法第93條及行政訴訟法第116條之例

外規定，亦即該規定雖與行政救濟之提起尚無直接關係，惟其立法理由既在指涉，其規範目的係在避免處分因故被撤銷等情形之發生，且返還處分之作成具有實質停止執行之效果，則應可稱其為上開規範之特別規定²²。

二、產創條例租稅優惠除外規定

（一）產創條例租稅優惠除外規定及其立法理由

1. 產創條例第10條第1項及公司研究發展支出適用投資抵減辦法第3條規定

產創條例第10條第1項規定：「為促進產業創新，最近三年內無違反環境保護、勞工或食品安全衛生相關法律且情節重大情事之公司或有限合夥事業投資於研究發展之支出，得選擇以下列方式之一抵減應納營利事業所得稅額，一經擇定不得變更，並以不超過其當年度應納營利事業所得稅額百分之三十為限……。」

上開規定之立法理由表示：「一、原條文並未對申請投資抵減稅額之公司設限，致使少數多次違反法律規定之不肖公司，仍得申請投資抵減稅額，實有改正之必要。二、為提高企業社會責任之意識，針對最近三年內違反環境保護、勞工或食品安全衛生相關法律且情節重大之公司，將不得申請適用研究發展投

註22：有關公法上不當得利相關問題之說明，詳請見林明昕（2006.8），〈「公法上不當得利」之體系性思考〉、〈行政機關如何向人民請求返還公法上不當得利——以因授益處分所造成之給付型不當得利為中心〉，以上二文均收錄於氏著之《公法學的開拓線——理論、實務與體系之建構》，初版1刷，第233頁以下及第255頁以下，臺北，元照出版有限公司。

資抵減。爰修正原條文第一項。」

經濟部會同財政部訂定之「公司或有限合夥事業研究發展支出適用投資抵減辦法」（下稱研發抵減辦法）第3條規定：「依本辦法規定申請適用研究發展投資抵減之公司或有限合夥事業，應符合下列資格條件：……二、最近三年內未違反環境保護、勞工或食品安全衛生相關法律且情節重大。」

2.產創條例第70條第3項後段規定

產創條例第70條第3項後段規定：「……依稅捐稽徵法第四十八條第二項規定停止並追回本條例之租稅優惠者，財政部應於該停止並追回處分確定年度之次年公布其名稱，不受稅捐稽徵法第三十三條規定之限制。」

上開規定之經濟部立法說明謂：「……二、公司或企業如違反相關法令且情節重大者，應不得接受國家資源獎勵補助或租稅優惠，並公布相關資訊，俾利公眾監督，爰於第三項明定公司或企業因違反環境保護、勞工或食品安全衛生相關法律且情節重大經各中央目的事業主管機關認定者，於追回獎勵或補助之處分確定後，或依稅捐稽徵法第四十八條第二項規定停止並追回本條例之租稅優惠處分確定後，政府應公布公司或企業名稱。」

(二) 對於產創條例租稅優惠除外規定所為基本說明

1.產創條例租稅優惠除外規定之立法體例

仔細觀察產創條例第10條第1項及第70條第3項後段規定可以發現，前者之

規範模式係將「最近三年內無違反環境保護、勞工或食品安全衛生相關法律且情節重大情事」作為申請研發抵減之消極要件。然而，上開規定可能產生，倘若公司或企業近期有違反環保、勞工或食安法律，但情節非屬重大者，亦不得申請研發抵減之租稅優惠呢？對此，倘以停止或追回租稅優惠之稅捐稽徵法第48條第2項規定為觀察，似乎無法得出此一結果。因此，為求一致性之處理，應將上述消極要件作為單一事項加以判斷為宜，亦即，縱有最近三年內違反環保、勞工或食安法律之事實，尚須具備該違規情節重大之事實始足當之，否則公司或企業僅因1次違反廢棄物清理法等環保法令之輕微案件即喪失申請研發抵減租稅優惠之結果實屬過苛。

至於產創條例第70條第3項後段規定雖有提及租稅優惠，惟其並非處理如何追回租稅優惠問題，而係規範公布公司或企業名稱事項，故與同條第2項規定係在處理追回（獎勵或補助）之規定不同。此外，上開產創條例第70條第3項後段有關追回租稅優惠之基本規範則係明定於稅捐稽徵法第48條第2項規定。

2.產創條例租稅優惠除外規定之比較

進一步思考的是，在產創條例第10條第1項及第70條第3項後段（實際規定在稅捐稽徵法第48條第2項）同時規範並無違反環保、勞工或食安法律且情節重大情事之理由為何？蓋在前者既已排除其申請研發抵減租稅優惠之資格，何以在後者再為停止或追回之規定？就

此，其實益可能在於，若干租稅優惠在申請當時並未被發現有上開消極要件，惟於核給租稅優惠後始被掌握該等違規事實。然此部分本即可以撤銷原處分或附加附款方式處理。

再者，經細究二者規定，其重點差異在於，前者消極要件所設期間為最近3年，惟後者並未設有期間之規定，造成申請研發抵減之要件尚非嚴格，惟在停止或追回租稅優惠時將因期間要件之不存在而較容易成立。此是否可能導致稽徵機關在核給租稅優惠時係屬合法，惟於其後發現申請人在多年前曾有違反環保、勞工或食安法律且情節重大之情形，即追回相關租稅優惠之結果發生？值得關注。

3.產創條例第70條第3項後段規定之適用要件

(1)必須是依據稅捐稽徵法第48條第2項規定停止並追回本條例之租稅優惠

依此要件，倘若係依稅捐稽徵法第48條第1項規定，亦即係因納稅義務人逃漏稅捐情節重大而停止並追回其違章行為所屬年度享受租稅優惠之待遇時，即不適用產創條例第70條第3項後段有關公布公司或企業名稱之規定，惟就稅捐稽徵法第48條第1項規定辦理者，亦應依與產創條例第70條第3項後段規定相當之稅捐稽徵法第48條第3項而為上開公告。細究產創條例第70條第3項後段（實為稅捐稽徵法第48條第2項）與稅捐稽徵法第48條第3項規定之差

異，前者係在處理公司或企業違反環境保護、勞工、食品安全衛生相關法律且情節重大之情形；而後者之規範範圍除包括上開情形外，尚涵蓋公司或企業逃漏稅捐情節重大者。在立法技術上更待考量的是，稅捐稽徵法第48條第3項既已針對同條第1項及第2項為規範，則產創條例第70條第3項後段規定應已無存在必要。

(2)公布公司或企業名稱之主管機關為財政部

產創條例第70條第3項後段雖規定公布公司或企業名稱之主管機關為財政部，惟其如何得知他人違反環境保護、勞工、食品安全衛生相關法律且情節重大之事實呢？依該規定所依循之稅捐稽徵法第48條第2項規定，此時財政部即需仰賴租稅優惠法律之中央主管機關（以產創條例而論，即為經濟部）之通知。然而，由於經濟部亦非環保、勞工或食安業務之主管機關，更遑論其並非地方政府，甚且，若干環保、勞工或食安裁罰規定係地方自治法規，是在地方政府作為裁處主體之前提下，財政部作為末端管制機關，獲得相關資訊之時點可能尚須相當時日。就此，建立相關縱向與橫向聯繫機制，毋寧是一個可以思考並具實效之選項。

(3)應於該停止並追回處分確定年度之次年公布其名稱

有關公布名稱之問題在於，在網站公布公司或企業名稱者，可能會有相關資訊永遠無法除去之問題，或有認為，即便以傳統政府公報方式公布，他人仍得以查閱相關書面方式獲知該訊息，惟就訊息取得便利性之角度為觀察，網路與傳統書面之差異性應不待說明，況且，「被遺忘權」（right to be forgotten）抑或「遺忘權」（Recht auf Vergessen）²³等概念已為歐盟等法制及德國聯邦憲法法院²⁴所承認，畢竟相關訊息永無止盡地被人加以提出或檢視，對於當事人產生之懲罰效果可能已經超過立法者當時設計該處罰條款思考之界限。

4. 產創條例第70條第3項前段與後段規定之對比觀察

可以作為產創條例第70條第3項後段對比的是同條項前段規定：「依前項規定應追回獎勵或補助者，各中央目的事業主管機關應於追回之處分確定後，於其網站公開該公司或企業之名稱……。」質言之，該條項前段與後段之區別在於，前者所涉情形較為單純，亦即在追回獎勵或補助處分未經救濟抑或已經救濟而未獲撤銷後，不再救濟或無法再依通常方法救濟之情形，即應由各

該機關於網站公開公司或企業名稱；反之，後者依稅捐稽徵法第48條第2項規定，必須先由經濟部通知財政部停止並追回其違章行為所屬年度享受租稅優惠之待遇，之後再由財政部於該停止並追回處分確定年度之次年，公告納稅義務人姓名或名稱。

因此，產創條例第70條第3項之前段與後段規定，不僅所涉機關不同，其所涉處理程序亦有差異；再者，所稱公開或公告名稱之時點亦有不同。

對於上述區別，在所涉機關部分，其實係各該機關向以租稅優惠作為政策工具之必然結果，質言之，各該機關採取財政部主管之權責事項——「稅捐」作為政策工具者，依各該法律及稅法，在租稅優惠已經撤銷之前提下，既應由稽徵機關依法進行稅捐核課之行為，則自應由其進行相關稽徵作業，致使產創條例第70條第3項後段規定不同於同條項前段之設計，而有不同之處理程序；至公開或公告名稱之時點不同部分，由於該部分分別規定在產創條例第70年第3項前段及後段，而該條項後段部分經查對係與稅捐稽徵法第48條第3項規定相當，是就該部分應可認為係屬重複，誠如前述，應可刪除產創條例第70年第3項後段規定。

註23：相關規定則為歐盟個人資料保護規則（General Data Protection Regulation, GDPR）第17條之刪除權（right to erasure）。

註24：有關德國聯邦憲法法院相關裁判提及遺忘權之案例較為人所知者為其2019年11月之裁判，惟該院於其後仍有相關裁判之作成，vgl. BVerfG, Beschluss der 2. Kammer des Ersten Senats vom 23. Juni 2020-1 BvR 1240/14-, Rn. 1-34, http://www.bverfg.de/e/rk20200623_1bvr124014.html（最後瀏覽日：2020.7.11）

5. 租稅優惠與獎勵或補助等相關優惠間是否具有互斥關係？

由實定法之角度觀察，由於產創條例第70條第1項規定之反面解釋，公司或企業依其他法令受有租稅優惠、獎勵或補助者，亦得依該條例規定享有租稅優惠。此一部分本於稅捐法定原則之要求，似乎已無解釋空間，蓋法律解釋（Auslegung）之起點與終點均為條文文本之法律文字²⁵。因此，在上開規定尚未修正之前，應該僅得為上開之解釋。

至於以立法論之視角觀察此一問題，究竟對於同一原因事實是否要進行兩次以上的評價，亦即除給予公司或企業獎勵或補助外，再另外給予其租稅優惠，涉及到的是所謂犧牲與獲得間之關係應予如何之價值判斷，學理上亦有以國家之支出與收入是否「值得」²⁶之問題加以探討。

參、稅捐稽徵法租稅優惠除外規定及研析

一、稅捐稽徵法租稅優惠除外規定及其立法理由

稅捐稽徵法第48條規定：「（第1項）納稅義務人逃漏稅捐情節重大者，除依有關稅法

規定處理外，財政部應停止並追回其違章行為所屬年度享受租稅優惠之待遇。（第2項）納稅義務人違反環境保護、勞工、食品安全衛生相關法律且情節重大，租稅優惠法律之中央主管機關應通知財政部停止並追回其違章行為所屬年度享受租稅優惠之待遇。（第3項）依前二項規定停止並追回其違章行為所屬年度享受租稅優惠之待遇者，財政部應於該停止並追回處分確定年度之次年，公告納稅義務人姓名或名稱，不受第三十三條第一項限制。」

上開規定2018年修正之立法理由表示：「一、本條新增第三項。二、原條文針對享租稅優惠之納稅義務人若有嚴重逃漏稅情事，應停止並追回其優惠待遇，卻未明訂是否應將其姓名與相關資料進行公告。三、依據產業創新條例第七十條規定『依稅捐稽徵法第四十八條第二項規定停止並追回本條例之租稅優惠者，財政部應於該停止並追回處分確定年度之次年公布其名稱』，該條條文未涵蓋本條第一項，且僅公告姓名，而無其他事實經過，故仍有不足。四、本法雖於第三十三條第一項要求稅捐稽徵人員應對納稅義務人相關資料保守秘密，然為有效防止大戶逃漏稅捐，復於第三十四條規定得公布逃漏稅捐人之姓名與事實經過。五、為減少條文模糊空間，修補法律漏洞，並有效遏止大戶欠稅，爰明訂符合本條第一、二項條件

註25：陳清秀，前揭註2，第148頁以下。

註26：Vgl. Rainer Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, Tübingen 2005, S. 233.此處之所以未使用「對價性」之法律名詞之原因在於，一般而言，以租稅優惠作為手段而遂行其政策目的者，多希冀達到超過所支出數額之利益之故，是於概念上尚難以對價性定性其間之關係。

者，應於該停止並追回處分確定年度之次年，公告逃漏稅捐人之姓名與事實經過，且不受第三十三條規定之限制。」

二、對於稅捐稽徵法租稅優惠除外規定所為基本說明

(一) 對於稅捐稽徵法第48條立法理由之觀察

本條修正理由第3點所稱，產創條例第70條未涵蓋本條第1項，且僅公告姓名，而無其他事實經過，就此，其違誤應該在於，產創條例相關規定是否有所缺漏，所處理的僅是適用該條例之相關案件，至於稅捐稽徵法之相關規定則應適用於所有稅捐稽徵案件，因此，以產創條例相關規定有所缺漏而作為稅捐稽徵法之修正理由應非妥適；至於修正理由第4點提及同法第34條規定部分則不應作為本條之說明，蓋立法理由既已個別條文方式呈現各該條文之修正原因，自不應混為一談，是以，縱依同法第34條規定得以公告相關內容，亦與本條此一部分之缺漏無涉，否則，自應將本條此一部分與第34條為相同之規範。

(二) 重大逃漏稅捐型態之追回租稅優惠（稅捐稽徵法第48條第1項）

有關此類型之追回租稅優惠之理論依據，有認為此係因租稅優惠的給予是納稅義務人行使稅法上選擇權的結果，其原本因租稅優惠而享有得租稅利益，因逃漏稅捐或違反政

府法令情節重大自應追回，否則將違反利益衡平禁止（Vorteilausgleichsverbot）的概念²⁷。

又稅捐稽徵法第48條第1項以逃漏稅捐作為停止及追回租稅優惠之構成要件，即在一定程度將受制於刑事法院之認定，如是，與稅捐稽徵法第21條及第22條規定之核課期間如何配合²⁸？又此是否涉及行政罰法第26條刑事優先原則，因而不得進行追回租稅優惠之行為，可能即與該行為是否被定性為行政罰而有差異。

(三) 僅以違反環保、勞工及食安法律規定之情節重大即為已足（稅捐稽徵法第48條第2項）

如前所述，產創條例第70條第2項重複規定「嚴重違反」及「情節重大」等要件固然造成該規定適用上之疑義，此外並有各中央目的事業主管機關之認定程序作為適用之前提要件，惟稅捐稽徵法第48條第2項上述規定是否過於簡要？蓋企業違反環保、勞工及食安法律規定並非罕見，倘若只要一有該等違規事實，則是否適用稅捐稽徵法第48條第2項規定之要件僅剩情節重大加以節制，又何等情形始得視為情節重大亦未於該法有所明文，極有可能造成公司或企業甚或稽徵機關之困擾。

又就稅捐稽徵法第48條第2項之條文文義進行觀察，其文字之敘述方式係以「違規情節重大，中央主管機關應通知財政部」之模式進行規制，是以，情節重大之認定權限應該

註27：李介民（2017.12），〈試論稅法上選擇權〉，《靜宜法學》，第6期，第31頁。

註28：稅捐稽徵機關辦理稅捐稽徵法第48條規定停止並追回租稅優惠待遇作業原則第3點就此設有規定，惟其位階僅為行政規則，且僅具有提醒性質，對於問題之解決可能難以發揮實際效用。

在於相關機關。如是，以各該中央主管機關抑或實際負責環保、勞工或食安裁處作業之地方政府立場而論，其既負有發展甚或提振其相關產業之重要任務抑或地方政治之考量，期待其等對於相關產業認定其違規行為情節重大或為相類主張之建議，以致須由財政部追回租稅優惠，恐有期待不可能之疑慮。

（四）以租稅優惠法律之中央主管機關通知財政部為必要？（稅捐稽徵法第48條第2項）

就稅捐稽徵法第48條第2項規定以觀，其適用前提為當事人違規情節重大，中央主管機關應通知財政部進行相關處置，惟依上開解釋，違規情節是否重大之判斷權限既歸屬於中央主管機關，則所稱「應」通知財政部之規定即無重要意義，蓋其可能認為該等違規行為並非重大，從而即無通知財政部之必要，惟此結果應非立法者之原先規劃。

又可能之問題在於，倘若對於當事人違規情形之通報並非來自於中央主管機關，則應予如何評價？就此，試由以下論證提出說明，首先，如果認為上開規定之重點在於當事人是否確實存在情節重大之違規情事，則究由何人提出舉報則非重點；次則，假若由何人提出舉報並非重點，則縱由他人向財政

部提出享有租稅優惠之公司或企業有情節重大之違規情事者，財政部亦應展開追回租稅優惠之相關作業。

（五）違反環保、勞工及食安法律規定之雙重評價（稅捐稽徵法第48條第2項）

與產創條例第70條第2項之法律效果——追回違法期間內依該條例申請所獲得之獎勵或補助相較，稅捐稽徵法第48條第2項所追回者乃違章行為所屬年度租稅優惠之利益。就此，情節重大之違章行為應追回違章行為所屬年度租稅優惠之利益，而嚴重違反之違規情節重大情形則另再追回違法期間之獎勵或補助，此二者表面上似針對不同標的內容而為規範，惟其彼此間既均係針對違反環保、勞工及食安法律而為之追究，則似有重複評價及不當聯結禁止原則²⁹等問題尚待解決。質言之，只有一個違反環保、勞工及食安法律規定之行為，卻遭追回獎勵、補助以及租稅優惠，實有過度評價而違反比例原則問題。

三、對於稅捐稽徵機關辦理稅捐稽徵法第48條規定停止並追回租稅優惠待遇作業原則³⁰之簡評

（一）本作業原則之性質屬於行政規則

此由本作業原則第1點規定³¹並未明列其訂定依據，且其實質內容係在處理相關作業程

註29：相類之事例為道路交通管理處罰條例第9條之1規定：「汽車所有人或駕駛人應於向公路監理機關辦理車輛過戶、停駛、復駛、繳交牌照、註銷牌照、換發牌照或駕駛執照前，繳清其所有違反本條例第二章、第三章尚未結案之罰鍰。」

註30：本作業原則共計5點規定，惟因篇幅之故，是僅節錄其重點及部分規定之內容。

註31：本作業原則第1點規定：「為使稅捐稽徵機關辦理……停止並追回納稅義務人享受租稅優惠待遇有一致性準據，特訂定本作業原則。」

序問題而可確認，本作業規則應屬行政程序法第159條所稱行政規則。

（二）將租稅優惠區分為不同類型

依本作業原則第2點規定³²，在稅捐稽徵法第48條第1項及第2項所規範之租稅優惠概念並非同一。惟就其區分所產生之問題在於，其區分是否正確？舉例而言，第2點第1款本文規定限縮了所應追回之租稅優惠範疇，亦即，假設納稅義務人逃漏地價稅，依稅捐稽徵法第48條第1項規定，除依有關稅法規定辦理外，將停止並追回其違章行為所屬年度享受租稅優惠，故所追回之稅捐將不限於地價稅。如此，本作業原則調整了稅捐稽徵法上開規定的規範過廣問題。然而，依本作業原則同款但書規定卻又回歸到原則，而所持原因則是稅法之租稅減免規定與稅法以外其他法律之租稅優惠待遇定有相同規定，惟該但書規定之情形恐非常見；與此相較，本作業原則同點第2款規定則未為如此之調整，對於此一差異，委實應有更為深刻之論據為憑，蓋在稅捐稽徵法第48條第1項，所涉及的是

刑事犯罪行為，而同條第2項所涉及的則是行政違規行為，則對於前者之追回範圍原則限於同一稅目，後者則不限制，容有輕重失衡問題；再者，本於稅捐法定原則之要求，在稅捐稽徵法第48條已有明文之前提下，以行政規則對於稅捐稽徵法相關規定進行區分，且該區分將直接變動當事人之法律關係，恐已違反稅捐法定原則。

（三）對於核課期間即將屆至案件之處理

本作業原則第3點³³之重點在於處理了本文先前提及核課期間在追回租稅優惠時可能即將屆至之問題。惟尚待釐清之處則係第2款第2目之「稅捐稽徵機關接獲環境保護、勞工、食品安全衛生相關法律主管機關為辦理停止並追回租稅優惠待遇需要，查調納稅義務人違章行為所屬年度享受租稅優惠待遇情形」是否正確之問題，蓋辦理停止及追回租稅優惠之機關，依產創條例第70條及稅捐稽徵法第48條規定，僅財政部（稽徵機關）有此權限，則環保、勞工或食安之主管機關是否可能發生為辦理租稅優惠相關事項而向稽徵機

註32：本作業原則第2點規定：「本作業原則用詞定義如下：（一）本法第四十八條第一項所稱租稅優惠待遇，指稅法以外其他法律規定且與逃漏稅捐屬同一稅目之租稅優惠待遇。但稅法之租稅減免規定與稅法以外其他法律之租稅優惠待遇定有相同規定時，包含該稅法規定之租稅減免規定。（二）本法第四十八條第二項所稱租稅優惠待遇，指稅法以外其他法律規定之租稅優惠待遇。」

註33：本作業原則第3點規定：「……（一）屬本法第四十八條第一項情形者：……2.納稅義務人享有前點第一款所定租稅優惠待遇者，稅捐稽徵機關應於裁罰後，檢附相關資料函報財政部停止並追回租稅優惠待遇。但追回租稅優惠待遇之核課期間將屆者，得於查獲或裁處前先行函報財政部。……4.稅捐稽徵機關接獲財政部停止並追回租稅優惠待遇通知函，應儘速於核課期間內補徵稅捐……（二）屬本法第四十八條第二項情形者：1.財政部接獲租稅優惠法律之中央主管機關通知停止並追回納稅義務人租稅優惠待遇，經審定屬本條項應停止並追回租稅優惠待遇，應即通知稅捐稽徵機關……稅捐稽徵機關應依前款第四目規定辦理。2.稅捐稽徵機關接獲環境保護、勞工、食品安全衛生相關法律主管機關為辦理停止並追回租稅優惠待遇需要，查調納稅義務人違章行為所屬年度享受租稅優惠待遇情形，其總機構所在地國稅局及地方稅捐稽徵機關應……逕行提供……並副知財政部。」

關查調納稅義務人租稅優惠情形即有疑義。

(四) 橫向機制之建構

就本作業原則第4點規定³⁴而論，所謂「社會關注、具指標性意義案件」本身已具高度抽象性而不易操作；又將其限縮於該類型之違規案件或許是基於稽徵機關對於該類案件較難掌握之故，惟此得否發揮功效？蓋倘若稽徵機關並未通報相關機關者，亦無法律效果之規定以為確保；另由該點第2款之規定隱約顯露財政部擬建構通報機制，惟單就稽徵機關部分進行該規範恐怕難以達成其目標。

肆、結語

租稅優惠作為量能課稅原則之例外，惟因具有追求其他重大公共利益之功能，是各國立法例上所在多有。而本文所討論的除外規定則係在破除上開例外，從而使得個案原因事實回歸量能課稅原則之判斷。然而，對於除外規定之審查並不會因為上開所述而變得

寬鬆，蓋租稅優惠本身還是存在追求其他重大公共利益之考量。以我國經驗為例，在1980年代大量使用租稅優惠措施作為政策工具之際，稅捐稽徵法第48條係規定：「納稅義務人逃漏稅捐情節重大者，除依有關稅法規定處理外，財政部並得停止其享受獎勵之待遇。」而非必然追回相關租稅優惠，顯見租稅優惠除外規定亦非當然與稅捐法定原則亦步亦趨，然而，在現行產創條例第70條及稅捐稽徵法第48條相互影響之關係下，對其各自規定之內涵以及彼此間之適用關係即有不得不面對及處理之必要。

附帶提及，本文曾就產創條例第70條規定，以「產業創新條例第70條」及「產創條例第70條」為檢索字詞查詢財政部訴願決定及行政法院相關裁判，惟查無相關資料，然此並非表示上開規定並無問題，畢竟其條文本身可能之制度缺漏實有爭議，且相關機關是否正視該問題亦屬應予正視之問題。綜上，本文以此為題，對於上述問題進行一般性之說明，期以引發關注與討論。

註34：本作業原則第4點規定：「財政部未接獲租稅優惠法律之中央主管機關依本法第四十八條第二項規定通知停止並追回納稅義務人租稅優惠待遇前之聯繫通報及管控作業：（一）納稅義務人發生違反環境保護、勞工、食品安全衛生相關法律且屬社會關注、具指標性意義案件，該納稅義務人總機構所在地國稅局應主動通報上開法律中央主管機關及租稅優惠法律之中央主管機關，請其注意本法第四十八條第二項規定並副知財政部；另彙整該納稅義務人違章行為所屬年度於其他地區國稅局及地方稅稽徵機關享受租稅優惠待遇情形，函報財政部。（二）納稅義務人總機構所在地國稅局應列冊專案管制，定期追蹤環境保護、勞工、食品安全衛生相關法律主管機關處理情形。」