

調 查 報 告

壹、案由：據訴，財政部高雄國稅局以石安牧場聘僱員工及經營規模較大為由，經實地探勘後認定為營利事業並補徵96年度之後營利事業所得稅及個人綜合所得稅，認損及權益等情案。

貳、調查意見：

有關「據訴，財政部高雄國稅局以石安牧場聘僱員工及經營規模較大為由，經實地探勘後認定為營利事業並補徵96年度之後營利事業所得稅（下稱營所稅）及個人綜合所得稅（下稱綜所稅），認損及權益等情」乙案，經調閱財政部、經濟部、行政院農業委員會（下稱農委會）、財政部高雄國稅局（下稱高雄國稅局）、高雄高等行政法院及高雄市政府之卷證資料後，為深入瞭解案情，嗣於民國（下同）105年4月20日約請財政部賦稅署蔡副署長碧珍、高雄國稅局吳局長英世、農委會企劃處曹處長紹徽、農委會畜牧處李處長春進率同李組長怡慧、李科長明機、蔡稽查緒奕、陳簡任稽核火俊、吳股長弘玄、呂技正禮佳及楊科員書綺等相關主管人員到院接受詢問後，業調查竣事，茲臚列調查意見如次：

- 一、高雄國稅局依據現行「所得稅法」規定，並經實際調查石安牧場之設備及規模、僱用員工人數、資金往來暨銷售通路等面向資料後，認定該牧場屬「所得稅法」規定之營利事業，核定96年度營所稅，並將營利所得歸課合夥人之綜所稅等情，尚難遽認涉有違失。惟該局調查石安牧場之實際收入金額尚難稱周妥，允宜再予詳查究明，以保障民眾權益，並避免傷及經營績效優良農牧業者之永續經營。

(一)我國「所得稅法」對耕作、漁、牧、林、礦所得之課稅規定分述如下：

1、綜所稅部分

依據「所得稅法」第13條及第14條規定，個人之綜所稅，就個人綜合所得總額減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之，個人綜合所得總額以其全年各（10）類所得合併計算，而個人之自力耕作、漁、牧、林、礦所得為第6類所得，以全年收入減除成本及必要費用後之餘額為所得額。同法施行細則第17條規定，前開成本及必要費用，納稅義務人有完備會計紀錄及確實憑證者，應依申報數核實減除；其無完備會計紀錄及確實憑證者，稽徵機關得依財政部核定之標準調整之。

2、營所稅部分

次依「所得稅法」第11條第2項規定，公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業，復依同法第21條第1項規定，應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄，其銷售農產品之收入並應依同法第24條第1項規定，於減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額，課徵營所稅。

(二)是依前揭規定，有關耕作、漁、牧、林、礦所得究係課徵綜所稅抑或營所稅，原則上應就課稅主體判定，倘課稅主體為個人，前揭所得應依「所得稅法」第14條規定納入個人綜合所得總額內，再依「所得稅法」第13條規定計算課徵綜所稅，復因78年迄今，財政部每年核定自力耕作漁林牧收入成本及必

要費用標準皆為收入之100%，屬個人之前揭所得爰獲實質免稅之優惠。惟倘耕作、漁、牧、林、礦所得之主體為營利事業，則應依「所得稅法」第11條第2項、第21條第1項及第24條第1項規定，於減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額，課徵營所稅，並無財政部每年核定「自力耕作漁牧林礦收入成本及必要費用標準」之適用。

(三)卷查石安牧場96年度營所稅之查定經過，係該牧場未依法辦理商業登記，致稽徵機關未能即時掌握交易相關資料。嗣該牧場所在轄管機關高雄國稅局岡山稽徵所（原隸屬財政部南區國稅局，99年12月25日配合高雄縣市合併改制，移撥予高雄國稅局，下稱岡山稽徵所）於100年底併入高雄國稅局後，該局於辦理他案查核時，查得96至100年間每月均有聯華食品工業股份有限公司（下稱聯華食品公司）及好市多股份有限公司（下稱好市多公司）暨家族公司上品王食品股份有限公司等營利事業大額資金存入謝君等人銀行帳戶，進而查獲96至100年度石安牧場飼養蛋雞銷售雞蛋之營業收入，惟未申納所得稅案。有關高雄國稅局核課石安牧場營所稅之相關依據，經該局查復，摘略如下：

1、牧場設備及規模面：

石安牧場於89年核准畜牧場登記¹在案，其登記證書上所載負責人為謝○泉，場址位於高雄市阿蓮區石安里230之53號，登記時主要畜牧設施為雞舍8棟、管理室及洗蛋場1棟等。嗣該局於101年8月11日派員現場實勘，確認係由負責人謝○泉及其親屬謝○潭及謝○○月等3人共同合夥經

¹ 據高雄市政府105年1月14日高市府農畜字第10407441800號函查復本院，石安牧場係於83年3月31日經核准登記，飼養規模為蛋雞90,000隻，至103年12月成長為708,802隻。

營，並發現該場有產蛋雞舍8棟、中小雞舍3棟，並擁有2座德製全密閉環控自動養產設備、全密閉式環保雞舍及全密閉水簾式生產溫層，採全自動化設備洗蛋、選蛋及包裝，具備餵食、防疫、產銷一貫作業流程之現代化產業規模設備。

2、僱用員工面：

依勞工保險局101年8月23日保承資字第10161117290號函檢送之石安牧場96年1月至100年12月勞工保險單位被保險人名冊，該牧場於前揭查核期間內固定為員工20餘名投保勞工保險²，且經該局於101年8月11日現場勘得確仍有僱用30名員工處理牧場牧養事宜，並設有牧場場長、經理等管理職，統籌牧場之經營管理，並負責對外事宜。另該牧場復於93年11月24日成立石安牧場勞工退休準備金監督委員會。

3、資金面：

高雄國稅局嗣再查得謝○泉等3人96至100年資金往來資料，每月均有聯華食品公司、好市多公司之大額資金存入謝○泉等3人帳戶，96至100年共計新臺幣（下同）16億餘元，復經謝○泉等3人於101年7月19日出具說明書表示存入3人帳戶之資金為石安牧場收入。

4、銷售通路面：

該牧場產品係以石安牧場名義對外銷售，其主要銷售對象為聯華食品公司、好市多公司、統一超商等。另設有網站從事交易，商品為領鮮

² 嗣據高雄國稅局約詢書面資料稱：該局向勞工保險局函查石安牧場96年1月至100年12月勞工保險單位被保險人名冊，經統計該5年間持續投保之員工數為21名（即服務年資至少為5年），而各年度投保員工超過21人部分，即上開期間服務未滿5年之員工。另依據該局統計資料，石安牧場於前揭年度中，投保勞保人數分別為38人、42人、42人、53人及63人。

蛋，而領鮮蛋之處理訂購及付款帳戶均為石安牧場，高雄國稅局復查調「臺灣農產品安全追溯資訊網」資料，其產銷履歷生產者亦為「石安牧場」，企業化識別明顯。

(四)再據本院查得資料，石安牧場飼養蛋雞登記規模已自83年3月之90,000隻，至103年12月已成長為708,802隻、96至100年間每年為員工投保勞保人數紀錄，亦由38人逐年成長至63人，並設有石安牧場勞工退休準備金監督委員會暨96至100年間經查得營業收入分別為1.58億餘元至6.49億餘元等情，該牧場之經營規模、組織架構及營收規模明顯與自力耕作農、林、漁、牧業之個人或縱有僱用人力仍以自任操作為主之情況有別。末據高雄國稅局查復本院資料，尚有牧○畜牧場等4家業者已分別自92年迄103年申納營所稅在案可稽。是高雄國稅局依據石安牧場之設備及規模、僱用員工情形、營收規模及銷售通路等面向，綜合判斷認定該牧場屬以營利為目的，具備營業牌號或場所，並以合夥組織方式經營之畜牧業，符合「所得稅法」第11條第2項所稱營利事業，其所得自應依同法第3條第1項規定課徵營所稅，並應依同法第14條第1項第1類規定，將經營牧場之營利所得歸併個人綜合所得總額，再依同法第2條第1項規定課徵綜所稅等作為，尚難遽認涉有違失。

(五)惟查105年2月26日賦稅署及高雄國稅局人員與立法委員辦公室人員至石安牧場，為本案之課稅問題召開會議時，該牧場人員曾反映：本案100年度營業收入相較以往年度增加2倍，原核定金額高達6.4億餘元係含關係企業注資之返還款項等情。按該牧場營收來源係以國內通路業者為主再輔以網路銷售，

復以農牧產業之產出有其規律性，在外部情況不變的前提下，極難於短期間內有大幅變動，經查該牧場99年度經查得之營收為3.24億餘元，惟100年度營收經查得認定為6.49億元，增幅高達2倍餘，營收成長情形是否符合該產業之特性，似確有再予詳查確認是否有高估之必要。

- (六) 綜上，高雄國稅局依據現行「所得稅法」規定，並經實際調查石安牧場之設備及規模、僱用員工人數、資金往來暨銷售通路等面向資料後，認定該牧場屬「所得稅法」規定之營利事業，核定96年度營所稅，並將營利所得歸課合夥人之綜所稅等情，尚難遽認涉有違失。惟該局調查石安牧場之實際收入金額尚難稱周妥，允宜再予詳查究明，以保障民眾權益，並避免傷及經營績效優良農牧業者之永續經營。

二、我國「所得稅法」並無對特定產業給予免稅優惠之規定，現行農漁牧林礦業者究應申納綜所稅或營所稅，係採個案認定方式為之。惟農委會104年4月7日函查復高雄高等行政法院，相關內容已有錯誤，嗣該會尚未釐清「自力耕作」之意涵前，再以同年月10日函高雄高等行政法院，表示非法人之農、牧場，其自產自銷之初級農產品，屬「自力耕作」之範疇等情，容欠妥適。是以倘為給予個人或自然人經營之農場免徵營所稅之優惠，除為符合租稅法律主義，允宜循修法管道為之外，另給予農漁牧林礦業之租稅優惠範圍，亦應考量是否有違反租稅中立性之可能、並避免其他業者要求擴大適用，加劇稅損惡化，傷害整體國家財政之負面效應，暨影響我國積極推動加入國際經貿組織之進程，而生治絲益棼，形成後續相關談判時之障礙。

(一)「『憲法』第19條規定『人民有依法律納稅之義務』，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。」另，「『憲法』第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明定之。」(司法院釋字第369號解釋文及釋字第615號解釋理由書參照)

(二)按我國「所得稅法」規定之稅目，計有課稅主體為個人之綜所稅及課稅主體為營利事業之營所稅。該法第13條規定之綜所稅，係就個人綜合所得總額減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。而同法第14條規定個人綜合所得總額之計算，係就同條文第1項規定之全年各(10)類所得合併計算之，而個人之自力耕作、漁、牧、林、礦所得為該條文第1項規定之第6類所得，須以全年收入減除成本及

必要費用後之餘額為所得額。因此，自力耕作、漁、牧、林、礦所得屬個人綜合所得項目之一，唯有課徵綜所稅時，方須判定是否有該項所得類別之適用。倘課稅主體經認定屬「所得稅法」第11條第2項之營利事業，即應依同法第3條規定課徵營所稅，尚無「所得稅法」第14條第1項第6類所得規定之適用，合先敘明。

(三)再按我國「所得稅法」規定，並無對特定產業銷售所得免稅規定，其目的在於維持產業間之租稅公平及所得稅制之完整性。現行課徵實務上，針對農牧業者是否為營利事業之認定標準，係以購置設備、僱用員工數等面向，依個案作實質認定。因此小型家庭農牧場其經營規模擴大時，倘經稽徵機關認定符合「所得稅法」第11條第2項所稱之營利事業者，即須依同法第3條規定課徵營所稅後，再將營利所得併入個人綜合所得總額內，前揭營利所得即不屬「所得稅法」第14條第1項第6類之「自力耕作、漁、牧、林、礦之所得」。

(四)然依「加值型及非加值型營業稅法」第8條規定：「下列貨物或勞務免徵營業稅：……十九、飼料及未經加工之生鮮農、林、漁、牧產物、副產物；農、漁民銷售其收穫、捕獲之農、林、漁、牧產物、副產物。……」我國農民或農牧場因生產初級農產品，依上開規定免徵營業稅，不須辦理營業登記，即常自認非屬營利事業，不須繳營所稅，而生本案爭議。

(五)查岡山稽徵所為釐清依「畜牧法」登記並領有畜牧場登記證書之牧場，是否有別於自力耕作畜牧業之個人，其兩者之認定標準為何，於102年4月30日以財高國稅岡營字第1020432905號函詢農委會，經該會102年5月13日農牧字第1020213774號函復表示

略以：「我國目前已登記畜牧場除少數為公司、學校、公務單位設立外，多為自然人即一般農民所有，是以『自力耕作畜牧個人』與『畜牧場』所登記之負責人與主要管理人雷同，應無區別；至經營畜牧場之農民其自力耕作能力，視其飼養畜禽種類、飼養方式、畜禽舍設施等因素有所差異，宜以個案認定」等語。是農委會原就「自力耕作」之認定，係採個案認定，尚無疑義。

- (六)次查石安牧場因遭高雄國稅局核定課徵營所稅，於103年3月13日及4月14日函請農委會協調財政部對「自力耕作」者之畜牧所得續予免稅。嗣農委會於103年5月2日拜會賦稅署，賦稅署已明確表示，「所得稅法」係屬基本法，不宜依特定產業修改內容，建議可於「農業發展條例」另行制定免稅條款等語。且103年8月間，農委會與財政部並取得由兩部會就「自力耕作」之意涵，共同商討認定之共識。
- (七)然查農委會於103年11月24日召開「研商農業課徵所得稅事宜」會議決議後，雖尚未完成訂定農業課徵營所稅之標準，卻於高雄高等行政法院104年3月9日高行瓊紀愛104訴00042字第1040000818號函（下稱高雄高等行政法院104年3月9日函）詢「領有畜牧場登記之蛋農，是否課徵營所稅」之疑義時，以該會104年4月7日農牧字第1040707959號函查復稱：「……『農業發展條例』……各條款均無有關『營所稅』之規定……至營所稅，係依據『所得稅法』相關規定及財政部每年訂頒之『自力耕作漁林牧收入成本及必要費用標準』之『……五、畜牧：各種畜牧收入（包括……蛋雞……），均按調查之資料核定。成本及必要費用為收入之百分之一百』辦理」明顯與前揭成本及必要費用標準僅適用於計

算綜所稅之「自力耕作」所得之規定不符，已有訛誤。

(八)嗣該會再以104年4月10日農企字第1040012297號函，查復高雄高等行政法院104年3月9日函稱：「……續就中央農業主管機關立場，再提補充意見……非法人之農、牧場，其自產自銷之初級農產品，屬自力耕作之範疇。故領有畜牧場登記證書非屬法人之蛋農，本會認為適用財政部每年訂定『自力耕作漁林牧收入成本及必要費用標準』之『五、畜牧：各種畜牧收（包括……蛋雞……）』，均按調查之資料核定。成本及必要費用為收入之百分之一百』，免予課徵營所稅。」明顯逾越該會權責範圍，亦有欠妥適。

(九)茲因畜牧業者一再陳情，自104年11月27日迄105年3月4日農委會與財政部會商多次後，復為回應105年3月16日立法院經濟委員會第9屆第1會期第6次全體委員會議臨時提案：「針對生產一級(初級)農產品者，或適當規模農林漁牧等產業，免徵營業所得稅之修法方向，並無須先進行稅式支出評估，請農委會、財政部儘速研擬，並於1個月內將研擬結果向經濟委員會提出書面報告」。農委會與財政部於105年4月1日再召開會議，就「銷售自行生產初級農產品所得免徵營所稅」及「適當規模農林漁牧場自行生產初級農產品之銷售所得，免徵營所稅」等二個面向研商。財政部嗣於同年4月8日就各修法方向之利弊分析及是否宜採用解釋函令、免予修法之方式辦理等提供評估，並說明因考量69年發布獨資、合夥漁撈業者免徵營所稅函釋之時空背景不同，及給予特定產業減免稅捐優惠，恐不符合租稅法律主義等考量，不宜由財政部發布行政命令辦理等問題表

示意見後，經農委會彙整兩部會研商結果，擬具「初級農產品免徵營所稅修法方向報告」，於105年4月15日提送立法院經濟委員會。

(十)前揭105年4月15日農委會提送立法院之「初級農產品免徵營所稅之修法方向報告」，建議採行之修正內容摘略如下：

1、研議方向

基於生產初級農產品之風險高，且為扶植初級農產業發展，鼓勵農業規模化經營，針對個人或自然人經營之農場（含農林漁牧場），銷售自行生產初級農產品之所得，免徵營所稅，至農企業公司不適用本方案。

2、具體內容

- (1) 免稅範圍：農民以獨資或合夥方式經營農場（含農林漁牧場），其銷售自行生產初級農產品之所得，免徵營所稅。
- (2) 須配合辦理農場登記：適用上揭免徵營所稅條文之農場，須係以自然人向政府登記有案者。
- (3) 訂定實施年限：依據「稅捐稽徵法」第11條之4規定略以，租稅優惠應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度。因此須妥為訂定實施年限，並定期檢討評估。

3、修法建議

於「農業發展條例」增訂條文：基於財政部主管之「所得稅法」為基本法，一體適用所有產業之個人及營利事業，若僅對特定產業提供賦稅優惠，恐引發其他產業要求爰引比照問題。為照顧生產初級農產品之農民或農場，爰建議於農委會主管之「農業發展條例」增訂相關條文。

(十一)經核前揭農委會105年4月15日提送立法院之修法方向報告中，有關「針對個人或自然人經營之農場（含農林漁牧場），銷售自行生產初級農產品之所得，免徵營所稅，至農企業公司不適用」之建議，因僅給予個人或自然人經營之農場免徵營所稅之優惠，農企業公司並不適用免徵營所稅之優惠，恐反減損農林漁牧業者朝大型化組織發展之誘因，似與該會積極協助並輔導農民朝規模化經營，以降低初級農產品生產成本之目標相左；復以我國給予產業租稅優惠，已自早年「獎勵投資條例」單純之投資租稅優惠，逐步走向功能性租稅減免（如「產業創新條例」第10條及「中小企業發展條例」第35條之研發支出投資抵減），現擬給予個人或自然人經營之農場免徵營所稅之優惠，尚未規劃獲取租稅優惠條件，恐未能獲得以租稅手段鼓勵農場業者增加設備投資促進產業升級或增僱員工平衡區域經濟發展之政策利益，亦有悖我國租稅優惠政策已調整為功能性租稅減免之走向。再據農委會修法方向報告，倘依所提方案修法之稅損雖僅為0.16億元，惟租稅減免易放難收，故應考量其他業者要求擴大適用，加劇稅損惡化之負面效應，從而傷害整體國家財政狀況之可能。末以近年來我國持續推動加入各項國際經貿合作組織（如TPP、RCEP³），相關談判中農牧產業均屬重要議題，前揭擬定之農業稅制改革除產業政策需求及課徵實務面之考量外，允宜慮及對我國推動加入國際經貿組織之可能影響，而生治絲益棼，形成後續進行談判之障礙。

³ TPP：Trans-Pacific Partnership，跨太平洋夥伴協定。RCEP：Regional Comprehensive Economic Partnership，區域全面經濟夥伴協定。

(十二)綜上，我國「所得稅法」並無對特定產業給予免稅優惠之規定，現行農漁牧林礦業者究應申納綜所稅或營所稅，係採個案認定方式為之。惟農委會104年4月7日函查復高雄高等行政法院，相關內容已有錯誤，嗣該會尚未釐清「自力耕作」之意涵前，再以同年月10日函高雄高等行政法院，表示非法人之農、牧場，其自產自銷之初級農產品，屬「自力耕作」之範疇等情，容欠妥適。是以倘為給予個人或自然人經營之農場免徵營所稅之優惠，除為符合租稅法律主義，允宜循修法管道為之外，另給予農漁牧林礦業之租稅優惠範圍，亦應考量是否有違反租稅中立性之可能、並避免其他業者要求擴大適用，加劇稅損惡化，傷害整體國家財政之負面效應，暨影響我國積極推動加入國際經貿組織之進程，而生治絲益棼，形成後續相關談判時之障礙。

調查委員：陳小紅

