

農場及農業合作社是否需申請登記免徵 營利事業所得稅

江虹瑩

農業發展條例業於 105 年 11 月 30 日修正公布，增訂第 47-1 條，規定農民依法向主管機關登記之獨資或合夥組織農場、農業合作社，其銷售自行生產初級農產品之所得，免徵營利事業所得稅。另行政院農業委員會於 106 年 4 月 28 日以農企字第 1060012494 號令，訂定「農場及農業合作社申請免徵營利事業所得稅登記辦法」公布施行，惟該條例修法意旨係為提供銷售自行生產初級農產品之獨資或合夥農場，於擴大經營過程中可能面臨被認定為營利事業，而需課徵營利事業所得稅，如依經營需求提出登記申請後，所提供之租稅優惠措施。倘為自力經營之農民(屬所得稅法第十四條第六類：自力耕作、漁、牧、林、礦之所得，依一百零五年度自力耕作漁林牧收入成本及必要費用標準規定，成本及必要費用為全年收入之百分之百)或公司組織者，不適用該條例規定。其所稱初級農產品需由中央主管機關會同財政部定之，且訂立落日條款：免徵營利事業所得稅之施行期間，自中華民國一百零五年十

一月十一日修正之日起五年止。有關此條例及登記辦法之施行，究竟對全國農業合作社場而言是否真能享有租稅優惠措施？目前之農場或農業合作社有必要主動去申請登記適用此條例嗎？現行之相關法令規定又為何？茲逐一說明如下：

首先，依行政院農業委員會公告「農場及農業合作社申請免徵營利事業所得稅登記辦法」第三條規定，規範合作社申請登記為免徵營利事業所得稅之農業合作社，應具備依合作社法第九條第一項規定取得登記，並經營農業性生產或運銷業務，具有自然人社員(一人以上)者；有關農業合作社之經營業務，係指依合作社法第三條第一項第一款或第二款所列生產或運銷業務，且以農產品為限。農場或農業合作社，應填具申請書及檢附相關文件，向中央主管機關提出申請登記為適用免徵營利事業所得稅者，經中央主管機關核發登記文件，且副知該農場或農業合作社所在地之稅捐稽徵機關後，農場或農業合作社則於免稅期間內各年度營利事業所得稅

2019 合作社事業報導

結算申報時，得檢附中央主管機關核發之登記文件，向所在地之稅捐稽徵機關辦理申請免徵營利事業所得稅。有關登記作業之程序，詳如附件一---流程圖所示；至於申請登記應備文件，詳如附件二---申請書

及附表清單所示。

如以現行稅法規定而論，有關營業稅與所得稅適用之法源及課徵對象，彙整如下：

稅目	法源	課徵對象
營業稅	加值型及非加值型營業稅法	在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物者，均應課徵營業稅。 --對「有銷售貨物或勞務及進口貨物的營業人」課稅
個人綜合所得稅	所得稅法	凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，課徵綜合所得稅。 --對「個人淨所得」課稅
營利事業所得稅	所得稅法	凡在中華民國境內經營之營利事業，應課徵營利事業所得稅。營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，課徵營利事業所得稅。 --對「營利事業之盈餘」課稅

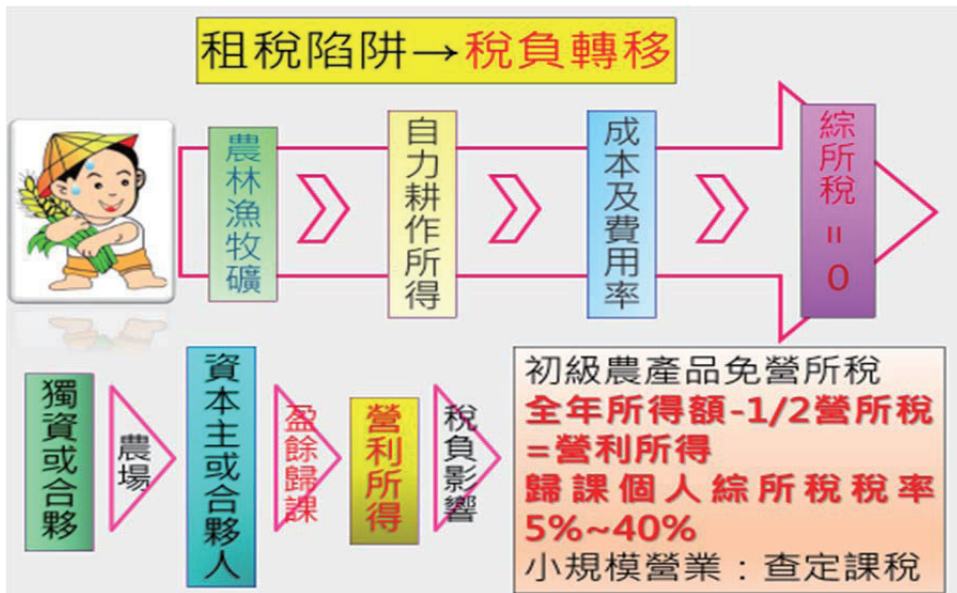
而營業稅、所得稅與其他法令得適用於農業免稅之相關規定，彙整如下：

稅目	稅率	農業免稅規定
營業稅	加值型 5%	法源：加值型及非加值型營業稅法 下列貨物或勞務免徵營業稅： 合作社依法經營銷售與社員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務。 農會、漁會、工會、商業會、工業會依法經營銷售與會員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務，或依農產品市場交易法設立且農會、漁會、合作社、政府之投資比例合計占百分之七十以上之農產品批發市場，依營業稅法第 27 條規定收取之管理費。 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。 漁民銷售其捕獲之魚介。 稻米、麵粉之銷售及碾米加工。 肥料、農業、畜牧用藥、農耕用之機器設備、農地搬運車及其所用油、電。 供沿岸、近海漁業使用之漁船、供漁船使用之機器設備、漁網及其用油。

個人綜合所得稅	5%-40%	<p>法源：所得稅法</p> <p>依所得來源共分十類，其中第六類：自力耕作、漁、牧、林、礦之所得：依全年收入減除成本及必要費用後之餘額為所得額。</p> <p>因農民少具完備會計紀錄及資金往來憑證，所得額計算一般採財政部「自力耕作農漁林牧收入成本及必要費用標準：成本及必要費用為收入之 100%」，認定所得額為 0 元，而免徵個人綜合所得稅。</p> <p>惟農民如有其他類別收入來源，如營利所得、薪資所得、租賃所得、利息所得、財產交易所得…等，仍需依法繳稅。</p>
營利事業所得稅	全年課稅所得額在 120,000 元以下者，免稅；自 107 年度起稅率為：20%；但中小企業課稅所得在 50 萬元以下者，分三年逐步調到 20%；未分配盈餘稅率為：5%	<p>法源：所得稅法</p> <p>依農(漁)會法所訂之任務，辦理之事業屬免課稅範圍。</p> <p>依法經營不對外營業消費合作社之盈餘免稅。</p> <p>依農田水利會組織通則各款收入，免徵營業稅及所得稅。</p>
農業發展條例		<p>第 46 條： 農民或農民團體辦理共同供銷、運銷，直接供應工廠或出口外銷者，視同批發市場第一次交易，依有關稅法規定免徵印花稅及營業稅。</p> <p>第 47 條： 農民出售本身所生產之農產品，免徵印花稅及營業稅。</p>
農產品市場交易法		<p>第 11 條： 農民或農民團體辦理農產品共同運銷，出售其農產品，免徵印花稅及營業稅。</p> <p>第 24 條： 農產品第一次批發交易，由農產品批發市場代農民或農民團體出具之銷貨憑證，免徵印花稅及營業稅。</p>

經上所述可知，個人（含農林漁牧業）銷售自行生產初級農產品之所得，依現行法令而言，本來就免徵個人綜合所得稅。而農民依法向主管機關申請登記之獨資或合夥組織農場、農業合作社，其銷售自行生產初級農產品之所得，雖然免徵營利事業所得稅；但需先辦妥農場登記，且僅限經營農業性生產或運銷業務，具有自然人

社員之農業合作社，並訂定 5 年免稅實施期限。但由下圖所示：由農場或農業合作社結算盈餘歸課於農民個人後，乃屬「營利所得」，經由稅負轉移需按稅率 5%~40% 課徵個人綜合所得稅，明顯存在租稅陷阱及免稅優惠之假象。



資料來源：作者繪製

而獨資、合夥、公司或農場、農業合作社所需辦理之工商登記規定，詳如下圖所示：



資料來源：作者繪製

究竟農民或家庭農場是否需要依法向主管機關登記成為獨資或合夥組織之農場或是農業合作社？現行之農場或農業合作社有必要主動去申請登記適用該條例嗎？依下列圖示得知：農民或是家庭農、林、漁、牧業之小規模商業，得免辦商業登記；若專營初級農產品得免辦營業登記，其營業稅及個人綜合所得稅均為實質免稅。除非是朝產業經濟規模化發展，擴大經營過程中可能面臨被認定為營利事業，而需課徵營利事業所得稅，則建議可依農業發展條例第 47 條之 1 暨「農場及農業合作社申請免徵營利事業所得稅登記辦法」去申請登記適用，惟需設算因稅負移轉徒增多少個人綜所稅？至於經營農業性生產或運銷業務，具有自然人社員之農業合作社，如屬銷售自行生產初級農產品一有買賣價差者，也建議可依農業發展條例第 47 條之 1 暨「農場及農業合作社申請免徵營利事業所得稅登記辦法」去申請登記適用，同樣需留意盈餘歸課及稅負轉移之問題。倘為自力耕作、漁、牧、林經營之農民或專營共同運銷/直接運銷/委託運銷，以運銷手續費收入為營收之農業合作社，甚至是公司組織者，不適用此條例免稅規定，當然無需去申請登記適用。稅負支出原本係屬營業所必需之成本，稅制改革也許立意良善，但基於資訊應公開且充分揭露為原

則，尤其是攸關適法性之利害關係人，更應獲得對等且平衡之忠實報導，方不致於曲解政府租稅優惠措施的美意。因營利事業所得稅之課徵申報，涉及擴大書審、查帳及會計師簽證等不同方式，各有適用條件及優缺點，最終建議：仍請農場或農業合作社依其個案之實際營運情況，作妥善稅務規劃為宜。



資料來源：作者繪製

參考資訊：

1. 加值型及非加值型營業稅法
2. 所得稅法
3. 農業發展條例
4. 農產品市場交易法
5. 農場及農業合作社申請免徵營利事業所得稅登記辦法

〈本文作者江虹瑩係台灣農業合作社聯合社管理部經理〉

附件二

農場及農業合作社申請免徵營利事業所得稅登記申請書

行政院農業委員會台鑒：

申請日期： 年 月 日

農場/ 農業合作社 名稱	取得農、漁、 牧場、森林登 記或休閒農場 登記/合作社 登記		登記項目：		營利事業 統一編號	
			登記日期：			
登記證字(編)號：						
有效期間：						
電話 ()		場址 /社址		(無門牌者請填地段地號)		
負責人/ 代表人	姓名	電話	身分證 統一編號	場地面積	公頃	
	戶籍 地址	縣 市	鄉鎮 市區	村 里	路 街	段 巷 弄 號 樓
組織種類	<input type="checkbox"/> 獨資或合夥農場(附件一：合夥人名冊)： <input type="checkbox"/> 農糧類農場 <input type="checkbox"/> 森林 <input type="checkbox"/> 漁場 <input type="checkbox"/> 畜牧場 <input type="checkbox"/> 休閒農場 <input type="checkbox"/> 其他：				<input type="checkbox"/> 農業合作社	
經營項目 (經營種類 或經營業務)						
農場/農業合作社 所在地稅捐稽徵機關		<input type="checkbox"/> 財政部臺北國稅局 <input type="checkbox"/> 財政部北區國稅局 <input type="checkbox"/> 財政部南區國稅局		<input type="checkbox"/> 財政部高雄國稅局 <input type="checkbox"/> 財政部中區國稅局		
申請須知	1. 申請日之認定，以申請書送達本會之日為準；但以掛號郵寄方式提出者，已交由當日之郵戳所載日期為準。 2. 受理申請單位就申請人所附文件審認，申請人應保證所附文件內容均屬正確，如有錯誤或虛偽不實，願負一切責任。 3. 農場及農業合作社經申請登記並取得核發登記文件，其銷售自行生產初級農產品之所得，得依農業發展條例第 47 條之 1 及本辦法第 11 條規定辦理免徵營利事業所得稅。非屬銷售自行生產初級農產品之所得，不得適用免徵營利事業所得稅之優惠。			檢附文件	1. 申請人身份證明文件影本。 2. 符合本辦法第 2 條各款資格之一之證明文件或符合第 3 條資格之證明文件。 3. 合夥農場應檢附合夥人名冊(格式如附件一)，並推派負責人。	
自行生產 之初級農 產品種類 (本欄位僅係 提供稅捐稽徵 機關查閱)	<input type="checkbox"/> 請勾選附表一：自行生產之初級農產品種類清單。 <input type="checkbox"/> 有部分非屬自行生產之農產品(購買自他人)如下：					
備註欄	負責人簽章					

附表一

自行生產之初級農產品種類清單

種類 產業別	未經加工之農、林、漁、牧 原始產物、副產物	僅經簡單處理不變更原始性質且 非以機具裝瓶(罐、桶)固封之 農、林、漁、牧產物、副產物	其他
農產物	<input type="checkbox"/> 1. 糧食作物(及其種苗)： <input type="checkbox"/> 稻穀 <input type="checkbox"/> 麥類 <input type="checkbox"/> 雜糧(含豆類) <input type="checkbox"/> 2. 特用作物(及其種苗)： <input type="checkbox"/> 甘蔗 <input type="checkbox"/> 茶菁 <input type="checkbox"/> 菸草 <input type="checkbox"/> 胡麻 <input type="checkbox"/> 蠶桑 <input type="checkbox"/> 纖維作物 <input type="checkbox"/> 藥用作物 <input type="checkbox"/> 飲料作物 <input type="checkbox"/> 油料作物 <input type="checkbox"/> 香料作物。 <input type="checkbox"/> 3. 園藝作物： <input type="checkbox"/> 水果 <input type="checkbox"/> 蔬菜(含食用菌菇類) <input type="checkbox"/> 花卉(切花類、盆花類) <input type="checkbox"/> 種子、苗、木 <input type="checkbox"/> 4. 其他： <input type="checkbox"/> 牧草 <input type="checkbox"/> 稻篙、玉米篙、花生篙 <input type="checkbox"/> 花粉	<input type="checkbox"/> 1. 稻米及其加工品： <input type="checkbox"/> 糙米 <input type="checkbox"/> 白米 <input type="checkbox"/> 碎米 <input type="checkbox"/> 穀殼 <input type="checkbox"/> 米糠 <input type="checkbox"/> 稻米粉 <input type="checkbox"/> 2. 麥類加工品： <input type="checkbox"/> 麵粉 <input type="checkbox"/> 麩皮 <input type="checkbox"/> 3. 穀類、雜糧(含豆類)經 乾燥、去殼、篩簸、碾 製、磨碎或其生粉。 <input type="checkbox"/> 穀類 <input type="checkbox"/> 雜糧(含豆類) <input type="checkbox"/> 4. 油料作物經乾燥、去 殼、篩簸、碾製、磨碎 或其生粉： <input type="checkbox"/> 大豆 <input type="checkbox"/> 花生 <input type="checkbox"/> 亞麻 <input type="checkbox"/> 油茶 <input type="checkbox"/> 向日葵 <input type="checkbox"/> 蓖麻 <input type="checkbox"/> 5. 香料作物經乾燥、去 殼、篩簸、碾製、磨碎 或其生粉： <input type="checkbox"/> 薰衣草 <input type="checkbox"/> 迷迭香 <input type="checkbox"/> 鼠尾草 <input type="checkbox"/> 奧勒岡 <input type="checkbox"/> 甜菊 <input type="checkbox"/> 千葉苔	<input type="checkbox"/> 鮮乳 <input type="checkbox"/> 蜂蜜 <input type="checkbox"/> 蜂王乳 <input type="checkbox"/> 經簡易壓榨 程序取得、未 改變原汁原味 性質且作為原 料型態供應之 檸檬原汁、四 季橘原汁、百 香果原汁 <input type="checkbox"/> 林業設施產 製之木炭、竹 炭、木醋液、 竹醋液 <input type="checkbox"/> 畜禽精液、 卵子、胚胎

2019 合作社事業報導

種類 產業別	未經加工之農、林、漁、牧 原始產物、副產物	僅經簡單處理不變更原始性質且 非以機具裝瓶(罐、桶)固封之 農、林、漁、牧產物、副產物	其他
		<input type="checkbox"/> 澳州茶樹 <input type="checkbox"/> 胡椒 <input type="checkbox"/> 香茅 <input type="checkbox"/> 山椒 <input type="checkbox"/> 丁香 <input type="checkbox"/> 肉桂 <input type="checkbox"/> 鬱金 <input type="checkbox"/> 茴香 <input type="checkbox"/> 八角 <input type="checkbox"/> 肉豆蔻 <input type="checkbox"/> 5. 飲料作物： <input type="checkbox"/> 咖啡豆經去殼、乾燥 且未經烘焙 <input type="checkbox"/> 仙草經乾燥且未經烘 焙。 <input type="checkbox"/> 6. 蔬菜、水果、花卉、花 粉經冷藏、冷凍等簡單 處理者： <input type="checkbox"/> 蔬菜 <input type="checkbox"/> 水果 <input type="checkbox"/> 花卉 <input type="checkbox"/> 花粉 <input type="checkbox"/> 7. 園藝作物之盆栽，且盆 栽之容器材料以塑膠、 素燒陶土、蛇木、紙、 木材為限。	
林產物	<input type="checkbox"/> 1. 主產物：原木、竹、枯 立木、倒木、根株、殘 材 <input type="checkbox"/> 2. 副產物：樹皮、樹脂、 種實、造林苗木、落 枝、樹葉、竹葉、灌 藤、竹筍、草類、菌類 等採取自森林之野生植 物。	<input type="checkbox"/> 林產物之主產物經簡易器 械伐採、造材(粗解)為圓 木、竹桿、山造角材、枝 梢材、根株材、薪炭材、 木片及其他不規則型木 材。	

種類 產業別	未經加工之農、林、漁、牧 原始產物、副產物	僅經簡單處理不變更原始性質且 非以機具裝瓶(罐、桶)固封之 農、林、漁、牧產物、副產物	其他
漁產物	<input type="checkbox"/> 魚類 <input type="checkbox"/> 甲殼類 <input type="checkbox"/> 軟體類 <input type="checkbox"/> 藻類 <input type="checkbox"/> 珊瑚 <input type="checkbox"/> 牛蛙 <input type="checkbox"/> 鱉 <input type="checkbox"/> 鱷 <input type="checkbox"/> 海膽 <input type="checkbox"/> 海參 (以上包含其種苗、卵)	經去鱗、頭、皮、殼、骨、 內臟、或切割後冷凍、冷藏 者： <input type="checkbox"/> 魚類 <input type="checkbox"/> 甲殼類 <input type="checkbox"/> 軟體類 <input type="checkbox"/> 藻類 <input type="checkbox"/> 牛蛙 <input type="checkbox"/> 鱉 <input type="checkbox"/> 鱷 <input type="checkbox"/> 海膽 <input type="checkbox"/> 海參 (以上包含其卵)	
畜產物	<input type="checkbox"/> 1. 活體家畜禽 <input type="checkbox"/> 豬 <input type="checkbox"/> 牛 <input type="checkbox"/> 羊 <input type="checkbox"/> 馬 <input type="checkbox"/> 鹿 <input type="checkbox"/> 兔 <input type="checkbox"/> 雞 <input type="checkbox"/> 鴨 <input type="checkbox"/> 鵝 <input type="checkbox"/> 火雞 <input type="checkbox"/> 鸕鶿 <input type="checkbox"/> 鴛鴦 <input type="checkbox"/> 2. 生乳 <input type="checkbox"/> 3. 雞蛋、鴨蛋、鵝蛋 <input type="checkbox"/> 4. 羊毛 <input type="checkbox"/> 5. 鹿茸、牛角、羊角	<input type="checkbox"/> 1. 家畜禽屠體(包括生鮮、 冷藏或冷凍) <input type="checkbox"/> 2. 家畜禽屠體之分切部位 肉、內臟、雜碎(包括生 鮮、冷藏或冷凍) <input type="checkbox"/> 3. 分切鹿茸、分切牛角、 分切羊角 <input type="checkbox"/> 4. 生毛皮、生羽毛、鬃毛 <input type="checkbox"/> 5. 洗選禽蛋	