

農業所得について

平成 27 年 12 月 24 日
農業経営コンサルタント・税理士
森 剛一

1. 農業所得と所得税

1) 所得の区分

所得税とは、個人の所得にかかる税金です。所得とは、収入から経費などを差し引いた利益のことです。ただし、所得税は、所得金額の全額に対してかかるのではなく、所得の金額から基礎控除や扶養控除など各種の所得控除を差し引いた残りの所得に対してかかります。

所得税は、毎年 1 月 1 日から 12 月 31 日までの 1 年間に生じたすべての所得の金額について計算します。その年中の所得を計算し、その所得金額に対する税額を算出して翌年の 3 月 15 日までの間に申告と納税をすることになっています。この申告を確定申告といいます。

所得税の税率は、所得が多くなるほど多くなった部分の税率が高くなっています(表1)。つまり、所得が多くて税金を負担する力(担税力)が大きい人ほど高額な所得税がかかります。これを累進税率と呼んでいます。

表1. 個人課税の税率(平成 27 年分以降)

課税所得金額	所得税	速算控除額	住民税	合計
195 万円以下	5%	—	10% (県民税 4% + 市町村民税 6%)	15%
195 万円超 330 万円以下	10%	97,500 円		20%
330 万円超 695 万円以下	20%	427,500 円		30%
695 万円超 900 万円以下	23%	636,000 円		33%
900 万円超 1,800 万円以下	33%	1,536,000 円		43%
1,800 万円超 4,000 万円以下	40%	2,796,000 円		50%
4,000 万円超	45%	4,796,000 円		55%

注. 上記のほか平成 25 から平成 49 まで、所得税額の 2.1%の復興特別所得税が課税される。

個人の所得は、その発生形態等により、表2のように大きく分けて 10 種類に分類されます。こうした分類は、所得の種類に応じて担税力が違うことによるものです。10 種類の所得はさらに、事業所得などの経常所得、一時所得などの臨時所得の 2 つのグループに分けられます。毎年の経常所得に上乗せされる形となる臨時所得は、累進税率による高い税率で課税されることから担税力が低いとされ、これを調整する観点から特別控除額を差し引く仕組みになっています。

農業所得に関する所得税の申告の際には、まず、農業者の農業関連の所得について、農業所得になるものと農業所得にならないものとを区分する必要があります。

表2. 所得の種類別の計算方法と農業関連の所得と消費税の課税取引

所得の種類		所得金額の計算方法	農業関連の所得の例と消費税
利子所得		=収入金額	農業用の預金の利子[非]
配当所得		=収入金額－元本取得のための負債利子	農協の出資配当[不]
不動産所得		=収入金額－必要経費 －[青色申告特別控除・最大 65 万円]	農地賃貸料[非]
事業所得		=収入金額－必要経費 －[青色申告特別控除・最大 65 万円]	営業等所得:[課]農産加工業、農家民宿、 農業の兼営でない畜産・酪農業
給与所得		=収入金額－給与所得控除額	[不]作目別部会等からの賃金、農業委員会の委員報酬
退職所得		=〔収入金額－退職所得控除額〕×1/2	[不]
山林所得		=収入金額－必要経費 －特別控除額・最大 50 万円 －[青色申告特別控除・最大 10 万円]	[課]
譲渡所得	総合課税	=収入金額－〔取得費＋譲渡費用〕 －特別控除額・最大 50 万円	農業機械 [課]の譲渡による所得
	分離課税	土地建物 =収入金額－〔取得費＋譲渡費用〕 －[特別控除額(居住用財産などの場合)]	農業施設 [課]・農用地[非]の譲渡による所得
	株式等	(略)	[非]
	先物取引	(略)	[非]
一時所得		=収入金額－収入を得るための支出額 －特別控除額・最大 50 万円	[不]農機具更新共済・建物更生共済の満期共済金、人格のない社団の清算分配金
雑所得		=収入金額 －必要経費(公的年金等控除額)	人格のない社団の収益分配金[不]

(注) 太枠は臨時所得のグループに属する所得、細字は経常所得のグループに属する所得である。
[課]＝課税取引(太字)、[非]＝非課税取引、[不]＝不課税取引

2) 農業所得の範囲

農業所得とは、農産物の栽培等の事業から生ずる所得をいいます(所令 12)。農業とは、①米、麦その他の穀物、馬鈴しょ、甘しょ、たばこ、野菜、花、種苗その他のほ場作物、果樹、樹園の生産物又は温室その他特殊施設を用いてする園芸作物の栽培を行なう事業、②繭又は蚕種の生産を行なう事業、③主として①・②の栽培又は生産をする者が兼営するわら工品その他これに類する物の生産、家畜、家さん、毛皮獣若しくは蜂の育成、肥育、採卵若しくはみつの採取又は酪農品の生産を行なう事業——をいいます。

農業者が、農産加工や農家民宿など農業以外の事業を行なっている場合は、農業所得と農業以外の事業所得(「営業等所得」)に区分して申告します。これは、個人事業税では、農業が非課税(他の事業は課税)とされているためです。住民税や事業税の税額は、所得税の申告書に記載された所得の金額その他の事項を基に、都道府県や市区町村が税額を計算してそれぞれ納税者に通知することになっています。そこで、事業税の計算のために農業所得と営業等所得に区分して決算書を作成したり、申告書第二表の「○ 住民税・事業税に関する事項」に該当事項を書いたりする必要があります。なお、所得税の確定申告書を提出した人は、住民税や事業税の申告をし

たものとみなされます。

耕種の農業を兼営しない肥育牛、養豚等の経営や、耕種農業を兼営せずに自給飼料も栽培していない酪農経営から生ずる所得は、農業所得となりません。この場合には営業等所得となり、農業所得用ではなく一般用の青色申告決算書(収支内訳書)に記載して確定申告をすることになります。この場合、畜産業として 4%の税率により個人事業税が課税されることとなります。また、肉用牛免税(肉用牛の売却による農業所得の課税の特例)は農業を営む個人に適用されますので、肉用牛の売却による所得が農業所得にならない場合は、肉用牛免税の適用を受けることができません。

一方、農業者が兼営する畜産業における搾乳牛、繁殖豚などの譲渡による収入は、農業所得の収入金額(販売金額)となります。請負契約に基づく農作業受託料や農機具の賃貸料は、農業経営の一環として行なわれており、事業の遂行に付随するものですので、農業所得の収入金額(雑収入)となります。

また、農地法3条による農業委員会の許可を受けないで他人に農地を耕作させている場合における対価(農地から生ずる収益)は、原則として農業所得の収入金額(雑収入)となります。水田・畑作経営所得安定対策への対応などで見られる特定作業受託により委託者が受け取る精算金収入も、同様に、農業所得の収入金額(雑収入)となります。任意組合に該当する集落営農組織から受け取る出役賃金や損益分配金、農業経営を行なう農事組合法人から受ける従事分量配当は、農業所得の収入金額(雑収入)となります。

3) 農業関連で農業所得とならない所得の処理

農業関連の所得であっても、たとえば農業用の預金の利子は、利子所得となりますので、農業所得の収入金額から除外します。預金の利子は、源泉分離課税のため確定申告する必要はありません。

このため、農業所得とならない所得となるものが、農業用の預金口座に入金した場合には、次のいずれかによって経理することになります。

- ①入金時に「事業主借」勘定で経理する方法
- ②入金時に「受取利息」等の勘定科目で経理しておき決算整理で事業主借に振り替える方法
- ③農業所得とその他の所得を部門管理し、農業所得の部門の損益によって農業用の青色申告決算書の損益計算書を作成したうえで、その他の所得の利益を事業主借の金額に加算して貸借対照表を作成する方法

なお、農業所得において親族名義の不動産を無償で事業の用に供する場合と異なり、不動産所得は、その不動産の名義人に所得が帰属するものと推定されます。したがって、受取地代は、農業所得の申告者の名義ではなく、不動産の所有者の名義で申告します。

2. 農業特有の会計税務

1) 農業所得の収入金額と消費税の課税売上げ

(1) 収穫基準による収入金額の計上

個人農業者において農産物を収穫した場合の収入金額の計上時期とその計算は、「収穫基準」によるのが原則です。収穫基準では、農業者が農産物を収穫した場合に、その収穫価額相当額を収穫年分の収入金額に算入します(所法 41)。しかしながら、実際には、収穫した農産物全体の数量により収穫価額を計算して収入金額に計上するわけではありません。実務上は、期末農産物棚卸高を収穫価額で評価し、これを収穫年分の販売金額や家事消費等の金額に加えて収入金額に計上します。これは、その年に収穫した農産物のうち収穫年に販売した分が販売金額に家事消費等した分が家事消費等金額に計上され、残りが翌年に繰り越されて期末棚卸高となるからです。このため、期末農産物棚卸高や家事消費等を収穫時の時価で評価するところがポイントになります。

米麦等の穀類の記帳の方法について、収穫時には農産物受払帳に数量のみ記載しておき、単価、金額は記載を省略します。野菜等の生鮮な農産物については収穫時の記載を省略して差し支えありません。棚卸資産の通常の販売による収入金額について、現金主義でなく正規の簿記の方法によるときは、その引渡しがあった日に計上(引渡基準)します(所基通 36-8(1))。この際、数量、単価、金額を記載します。

一方、家事消費等と期末棚卸については、年末に一括して、数量、単価、金額を記載します。ただし、野菜等の生鮮な農産物については家事消費等の金額のみでよく、棚卸は省略できます。この際、期末棚卸や家事消費等の単価について、収穫価額による時価単価で評価しますが、収穫価額は当該農産物の収穫時における生産者販売価額により計算します(所基通 41-1)。生産者販売価額とは、農家の庭先における農産物の裸価格、具体的には、市場の取引価格から市場手数料、市場までの運賃、包装費その他の出荷経費を差し引いた金額をいいます。実務上は、生産者販売価額をその年の実際の販売単価や概算金の単価によって計算することになります。

また、農産物の加工仕向けなど事業消費金額についても、収穫基準により収穫価額により農業所得の収入金額に計上します。この場合、農産加工業による所得は、農業所得でなく営業等所得となりますが、加工仕向けの金額と同額が営業等所得の仕入金額として必要経費に算入されます。

なお、畜産物には収穫基準の適用はありませんので、販売用動物(仕掛品)の期末棚卸高については、取得価額による原価で評価します。

(2) 課税売上げの計上

消費税においては、農産物の販売金額は課税売上げとなるのに対して、期末農産物棚卸高は消費税の課税対象外(不課税)となります。また、事業消費金額は、対価を得て行われる資産の譲渡等に該当しないため、消費税の計算に関係しません(不課税)。ただし、家事消費については、「個人事業者が棚卸資産又は棚卸資産以外の資産で事業の用に供していたものを家事のために

消費し、又は使用した場合における当該消費又は使用」として、課税売上げとみなすことになって
います(消法 4④一)。

消費税において家事消費等とは、「個人事業者又は当該個人事業者と生計を一にする親族の
用に消費し、又は使用した場合」(消基通 5-3-1)をいいますので、知人等への贈与については消
費税の課税対象となりません。家事消費および贈与については、通常の販売価額で計上するのが
原則ですが、所得税では、数量や単価など帳簿に記録している場合、取得価額以上であれば通
常の販売価額の 70%相当額で計上することも認められます(所基通 39-1)。一方、家事消費につ
いて、消費税では、その棚卸資産の課税仕入れの金額以上であれば通常の販売価額の 50%相
当額で課税売上高に計上することも認められます(消基通 10-1-18)。

なお、自給飼料について、一方で見積額を農産物の事業消費金額(不課税)に、他方で同額を
飼料費(不課税)に、両建てで計上することをお勧めします。このような経理をしても、消費税の計
算には影響しませんが、自給飼料の栽培を行っていることを記載することによって、肉用牛免税の
適用や事業税の非課税の適用の対象となる農業に該当することを明らかにするためです。

(3) 米・麦・大豆の委託販売

農業協同組合(JA)を通じた農産物の販売は、通常、委託販売の形態を採っています。棚卸資
産の委託販売による収入金額については、受託者がその委託品を販売した日に計上すること(受
託者販売日基準)が原則ですが、継続適用等を条件に当該売上計算書の到達の日に計上するこ
と(売上計算書到達日基準)も認められています(所基通 36-8(3))。

a. 米の販売金額

JAによる米の販売は、産地銘柄別の共同販売・共同計算によっており、共同計算期間は 1 年以
上に及びます。このため、米の販売代金の精算には約 1 年半を要し、当年産米の精算は翌々年にな
ります。そこでJAでは、生産者の資金繰りを考慮し、また、米の集荷を促進するため、出来秋に
おいて生産者に概算金を交付しています。

JAに売渡委託した米は、通常、年末において未だ販売(精算)されないため、本来は、委託販
売した米の概算金を前受金として経理し、期末棚卸を計上します。この場合、所得税の確定申告
では、その年分の米の販売金額はゼロとなり、売渡委託した全量を期末棚卸とし、収穫基準により
生産者販売金額によって評価して収入金額に計上します。この場合、概算金は前受金ですので、
消費税の不課税収入となり、精算書(売上計算書)が到達した(=精算金を受領した)課税期間に
おいて、精算金と合算した金額をもって課税売上げとすべきことになります。

しかしながら、期末棚卸金額を計上する方法に代えて、概算金をその受領時に販売金額に含め
る方法が実務では一般的です。米の集荷を促進するため、JAではできるだけ予測される販売単価
に近い単価で概算金を交付するのが通例です。この場合、概算金をもって販売金額としても収穫
基準によって時価で期末農産物棚卸金額を計上する場合と所得が変わらないことになります。

消費税でも、所得税の実務を追認した形で、その取引の特殊性に鑑み、概算金、精算金をそれ

ぞれ受け取った日に課税売上げを計上することを、継続適用を条件に認めています(国税庁ホームページ質疑応答事例)。

b. 麦の販売金額

麦には収穫年の前年の11月までに播種する秋まきと、収穫年の当年の春まきとがあり、6月ごろ収穫されます。その後、出荷・農産物検査を経て、7月ごろ概算金が交付されます。畑作物の直接支払交付金の営農継続支払が8月頃に、また、数量払も12月頃には支払われ、JAが立替払いをする場合には遡って8月頃に立替金が支払われています。

麦の共同計算の実績が確定するのは収穫から約1年後になり、最終精算金が交付されるのは、収穫の翌年末(場合によっては翌々年初め)になります。

c. 大豆の販売金額

大豆は、5月ごろ播種し、11月ごろ収穫します。その後調製作業を経て、年末から翌年初めにかけて出荷・農産物検査となり、2月ごろ概算金が交付されます。共同計算の実績が確定するのは収穫から約1年半後になり、最終精算金が交付されるのは、収穫の翌々年の春ごろになります。

JAを通した大豆の販売は委託販売になり、共同計算のため代金の最終精算が一般に収穫年の翌々年になります。収穫年の年末においては、一般に、品代相当額の支払いが行なわれないため、本来、委託売渡した大豆の全量を期末棚卸金額に計上する必要があります。

大豆を収穫した年の翌年以降に精算金を受領したときは、その受領した年に販売金額(課税売上げ)となります。一方で、収穫した年に期末農産物棚卸金額として収入金額に計上した金額は、精算金を受領した年の期首農産物棚卸金額として必要経費に算入されます。

大豆についての畑作物の直接支払交付金の数量払は、翌年3月頃に通知のうえ支払われることになります。直接支払交付金は、交付を受けるべき日(支払の通知を受けた日)の属する年分の収入金額に計上するのが原則ですので、当年産大豆の数量払は、翌年分の収入金額に計上することになります。

農協を通じて出荷する農産物の譲渡の時期

【照会要旨】

農家は収穫した農産物を農協に販売委託していますが、農産物によっては、その代金は出荷時に販売見込価額の一部について概算払を受け、販売が終了した後に精算が行われることがあります。

ところで、そのような農産物を例えば、秋から冬にかけて農協へ出荷した場合には、最終精算が翌年になることがあります。この場合は、概算金を本年の課税売上げに計上し、精算金については翌年の課税売上げに計上することとしてよいでしょうか。

【回答要旨】

委託販売の場合、その資産の譲渡等の時期は、原則として受託者がその受託品を譲渡した日であり、売上計算書が発行されているような場合は継続適用により売上計算書の到着日とすることが認められています(基通 9-1-3)。質問のような農産物については、その取引の特殊性に鑑み、継続適用を条件に、概算金、精算金をそれぞれ受け取った日に課税売上げを計上することとして差し支えありません。

【関係法令通達】

消費税法基本通達 9-1-3

注記

平成 23 年 7 月 1 日現在の法令・通達等に基づいて作成しています。

この質疑事例は、照会に係る事実関係を前提とした一般的な回答であり、必ずしも事案の内容の全部を表現したものではありませんから、納税者の方々が行う具体的な取引等に適用する場合においては、この回答内容と異なる課税関係が生ずることがあることにご注意ください。

(4) その他の農産物・畜産物の販売

野菜等の生鮮な農産物や畜産物は、JAや市場を通じた委託販売の形態を採っているものの、米麦などと異なり、出荷してすぐに受託者により販売されます。このため、受託者販売日基準によってセリに掛かった日に収入金額に計上します。収入金額は、現実に収入した金額(手数料等控除後)ではなく、収入すべき金額(手数料等控除前)によって計上します(所法 36①)。会計学においても、総額主義の原則といって「費用及び収益は、総額によって記載することを原則」(企業会計原則・損益1B)としています。

ところで、消費税では「その課税期間中に行った委託販売等のすべてについて、当該資産の譲渡等の金額から当該受託者に支払う委託販売手数料を控除した残額を委託者における資産の譲渡等の金額としているときは、これを認める。」(消基通 10-1-12)としています。このため、消費税の課税売上高の計算においては、委託販売手数料を控除することができます。

この場合の経理方法について、前述の通達では経理要件は条件としていませんので、販売金額から委託販売手数料を控除した残額をもって販売金額に計上する経理をする必要はありません。したがって、会計上は総額主義により両建てで売上高(販売金額)と委託販売手数料(荷造運賃手数料)をそれぞれ計上します。具体的には、売上計上と同一の伝票において(同じ日付で)委託販売手数料を計上するようにしてください。これは、「その課税期間中に行った委託販売等のすべてについて」委託販売手数料を控除することが条件となっているからです。

そのうえで、簡易課税による消費税の確定申告、あるいは免税点や簡易課税制度の適用上限の判定において、課税売上高の計算上、委託販売手数料を控除します。なお、消費税の計算で委託販売手数料を控除する場合は、青色申告決算書 4 ページの「L 本年中における特殊事情」欄に「荷造運賃手数料には、消費税の計算上課税売上高から控除した委託販売手数料 XXX 円が含まれている。」と記載しておくことと所得税の申告書・決算書と消費税申告書との対応関係が明確になります。

(5) 雑収入の範囲と計上方法

農作業受託料金など農業に付随する収入は、農業所得の雑収入として収入金額に計上します。農作業受託料金は本来、営業目的によるものであり、価格補填金は農畜産物の販売に付随してその数量に基づき交付されるものであることから、会計上は営業収益(売上高)の内訳科目「作業受託収入」として計上することになります(表3)。しかしながら、農業用の青色申告決算書・収支内訳書においては、農産物の販売金額以外の収入金額はすべて雑収入として記載する様式となっています。したがって、会計上は独立した勘定科目で経理しても、販売金額以外の収入金額はすべて、青色申告決算書(収支内訳書)では「雑収入」欄に含めて記載します。

表3. 青色申告決算書における雑収入の記載

区分	項 目	勘定科目	消費税	備 考
農作業 受託料他	出荷奨励金※、過年分の 農産物精算金	雑収入(または○ ○売上高)	課税・第三種 ※第四種とする	販売金額に含め る方法もある
	農事組合法人から受ける従 事分量配当※	雑収入	説もあり	同一世帯分を合 算して申告
	農作業受託料 取得価額 10 万円未満の農 機具等の売却代金	作業受託収入 雑収入	課税・第四種	
	農機具賃貸料	雑収入	課税・第五種	
交付金 ・共済金他	畑作物の直接支払交付 金、野菜・肉用子牛等の補 給金、肉用牛等の補填金	価格補填収入	不課税	
	水田活用の直接支払交付 金(産地交付金を含む)、米 の直接支払交付金、再生 利用交付金、環境保全型 農業直接支払交付金	作付助成収入	不課税	
	規模拡大交付金	一般助成収入	不課税	
	収入減少影響緩和交付金 (ナラシ)、収入減少影響緩 和対策移行円滑化交付金	経営安定補填収 入	不課税	
	受取共済金	受取共済金	不課税	
	農協からの購買品の事業 分量分配金(利用高配当)	雑収入	課税仕入返還	
任 意 組 合 分配金	任意組合からの損益分配 金、出役賃金	雑収入	本文参照	同一世帯分を合 算して申告

集落営農など農業の共同事業を行う任意組合に参加している場合、任意組合の所得を損益分配割合によって構成員別に按分した所得(損益分配金)を、農業の雑収入として農業所得に含めます。ただし、消費税では、任意組合の課税売上げ・課税仕入れについて、損益分配割合によって任意組合の構成員がそれぞれ課税売上げ・課税仕入れを行ったことになります(消基通 1-3-1)。したがって、組合事業について計算される利益の額をその分配割合に応じて各組合員に按分する方法で計算された損益分配金は、消費税の課税売上げに一致しません。このため、消費税の計算では、損益分配金相当額ではなく、任意組合から通知を受けた課税売上げ・課税仕入れをそれぞれ加算する必要があります。

また、任意組合に対して労務を提供した対価として受け取るいわゆる出役賃金も、農業所得の雑収入に含めます。この場合、消費税では、出役賃金の全額ではなく損益分配割合による労賃（自己労賃＝不課税）を超えて受領した部分の出役賃金が課税売上げとなります。

農事組合法人から従事分量配当を受け取った場合も、農業所得の雑収入とします。任意組合の出役賃金、農事組合法人の従事分量配当について、生計を一にする家族の名義で受け取った場合であっても、事業主の農業所得とします。従事分量配当については、事業年度終了後の通常総会において剰余金処分により配当金が確定した時点で収入金額に計上するのが原則ですが、従事分量配当の仮払いをしている場合には、仮払いをした時点で収入金額に計上することも実務的に広く行われています。この場合において従事分量配当金として確定した額が仮払金の額と異なるときは、その差額を確定した時点の収入金額（または必要経費）に計上することになります。

産地確立交付金（産地づくり交付金）は、平成 18 年産分まで一時所得扱いとなっていました。平成 19 年以降分やこれに代わって創設された平成 22 年度の水田利活用自給力向上交付金、平成 23 年度以降の水田活用の所得補償交付金、平成 25 年度以降の水田活用の直接支払交付金は、農業所得の雑収入に含めます。また、産地確立交付金や水田・畑作経営所得安定対策の生産条件不利補正交付金・収入減少影響緩和交付金などを対象交付金として、認定農業者を対象者とした農業経営基盤強化準備金制度が平成 19 年に創設されました。

農業では、雑収入の額の大半を交付金や価格補填金が多めることが多いのですが、交付金や価格補填金は国等から補助金等に該当し、消費税は不課税となります（消基通 5-2-15）。農業に関する交付金等については、その交付の原因となった農畜産物の販売の事実から交付金の交付までの期間が長く、その金額の見積もりが困難な場合が多いのが実状です。このため、価格補填収入の収益の計上時期については、一般に、支払の通知を受けた日または交付を受けるべき日の属する年分の収益に計上することが認められています。

ただし、価格補填金のうち、肉用子牛生産者補給金、肉用牛繁殖経営支援交付金（旧・子牛生産拡大奨励金）、肉用牛肥育経営安定特別対策補填金（新マルキン）は、対象牛を売却した日の属する年分の収入金額に計上します。これは、肉用牛免税による免税所得の計算において収益と費用を対応させる必要があるためです。また、収穫年の翌年に交付される大豆の数量払交付金について収穫年分の収入金額することも、継続適用を条件に認められると考えます。ただし、交付金の交付通知書の日付が年内の日付となっていない場合には、農業経営基盤強化準備金の交付対象金に含めることができませんので、注意が必要です。

また、収入減少影響緩和交付金など農畜産物を販売した年の翌年以後に交付されることになっている経営安定対策の補填金等（表4）は、農畜産物の販売した年に関係なく、補填金等の交付を受けるべき年分の収入金額に計上します。

表4. 農畜産物についての経営安定補填金

	経営安定制度	積立金	補填金
水田・畑作	収入減少影響緩和交付金	品目ごとの「標準的収入×面積」×10%×9割×1/4	(標準的収入－当年収入)×90%
牛乳	加工原料乳生産者経営安定対策補填金	40 銭/kg(1/3)・加工原料乳向出荷量 16	(補填基準価格－取引価格)×80%

(6) 共済金の取扱い

共済金は、保険事故の発生に伴い受けるものですので、消費税は不課税となります(消基通 5-2-4)。所得税は、棚卸資産についての共済金と減価償却資産についての共済金とで取扱いが異なります。

a. 棚卸資産についての共済金

農業者が受ける保険金等で、業務に係る棚卸資産について損失を受けたことにより取得し、事業所得に係る収入金額に代わる性質を有するものは、事業所得に係る収入金額となります(所令 94)。この場合の保険金等には、農業災害補償法による農業共済(NOSAI)制度による共済金も含まれます。農業共済には、農作物共済、家畜共済、果樹共済、畑作物共済、園芸施設共済などがあります。

したがって農作物について受け取った農作物共済(稲、麦)、畑作物共済(ばれいしょ、大豆等)、果樹共済(収穫共済)、園芸施設共済(施設内農作物)の共済金、販売用の家畜について受け取った家畜共済の共済金については、農業所得の収入金額に計上します。

農作物(果実を除く。)や販売用の家畜についての共済金は、対象となる資産に損失が生ずる共済事故が発生した時点で事業所得(農業所得)の収入金額に計上します。ただし、果樹共済の収穫共済金は、当該災害を受けた果実の収穫期の属する年分の農業所得の収入金額に算します。これらの共済金は、会計上は「受取共済金」勘定により経理しておき、農業用の青色申告決算書(収支内訳書)において雑収入の金額に含めて記載します。

確定申告期限までに農業共済組合において収穫共済金の額が算定されていない場合には、その見積額により未収入金を相手勘定として収入金額に計上し、確定申告を行いません。なお、その見積額と収穫共済金の額との差額が生じた場合において、その差額が少額であると認められるときは、確定申告した年分の農業所得の金額を是正することに代えて翌年分の農業所得の金額の計算上、その差額を減算又は加算して調整することができます。この場合の見積額は、原則として、農業共済組合において計算された当該収穫共済金の概算額によるものとされています。

b. 減価償却資産についての共済金

損害保険契約に基づき支払を受ける保険金・共済金等で、突発的な事故により資産に加えられた損害に基因して取得するものには所得税は課税されません(所 9①十六)。家畜共済は、棚卸資産である販売用の家畜だけでなく減価償却資産である搾乳牛や種豚なども対象となります。また、

果樹共済には収穫共済のほか、樹体共済があります。

これら減価償却資産について受け取った共済金は、所得税が非課税となります。ただし、非課税とされる共済金からは、必要経費に算入される金額を補填する金額を控除します。一方、事業所得を生ずべき事業の用に供される固定資産について滅失等により生じた損失(資産損失)の金額は、その損失の生じた年分の必要経費に算入しますが、共済金等により補填される金額は、必要経費算入額から控除します。

果樹共済の樹体共済金については、災害を受けた樹体にかかる損失額から控除することとなりますが、樹体共済金について確定申告時までには具体的な額が確定しない場合については、その見積額により未収入金に計上し、資産損失から控除します。この場合において、後日、当該保険金等の確定額と当該見積額とが異なることとなったときは、修正申告または更正の請求により、遡及して所得の金額を訂正することとなります。

資産損失とは、資産そのものについて生じた損失の金額をいい、当該損失の金額は、その資産の未償却残高から事故発生直後におけるその資産の価額(処分価額)を控除した残額になります(所基通 51-2)。

事故により乳牛等を処分した売却代金は消費税の課税売上げとなりますので、総額により、代金を販売金額(廃牛売上高)に、未償却残高を必要経費(廃牛売却原価)に経理します。次に、未償却残高が処分価額の手取額(販売金額－手数料等)を上回る場合、その上回る金額について、受取共済金と廃牛売却原価(必要経費算入額)を相殺します。最後に、受取共済金の残額が非課税になりますので「事業主借」勘定に振り替えます(表5)。

表5. 減価償却資産について共済金を受領した場合の経理

○搾乳牛等の処分

仕訳例: 事故により搾乳牛(取得価額 450,000 円、期首帳簿価額 135,000 円、事故時の未償却残高 90,000 円)を廃用にし、売却金額 86,400 円から販売手数料 4,320 円が差し引かれた。

借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
売 掛 金	不	82,080	廃牛売上高	課	86,400
販売手数料	課	4,320			
減価償却費	不	45,000	生 物	不	135,000
廃牛売却原価	不	90,000			

○共済金の受領

仕訳例: 上記の搾乳牛について、家畜共済金 70,000 円を受け取るようになった。

借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
未収入金	不	70,000	受取共済金	不	70,000

○共済金と資産損失の相殺

仕訳例: 受取共済金と資産損失を相殺し、受取共済金が資産損失を超える部分の金額を非課税(事業主借)に振り替える。

資産損失: 90,000 円[未償却残高]－(86,400 円－4,320 円)[処分価額]=7,920 円

借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
受取共済金	不	70,000	廃牛売却原価	不	7,920
			事業主借	不	62,080

2) 農業所得の必要経費と消費税の課税仕入れ

(1) 必要経費及び課税仕入れの時期

a. 必要経費とその算入時期

農業所得の金額を計算する上で、必要経費に算入できる金額は、次の金額です(所法 37)。

- ① 総収入金額に対応する売上原価その他その総収入金額を得るために直接要した費用の額
- ② その年に生じた販売費、一般管理費その他業務上の費用の額

必要経費となる金額はその年において債務の確定した金額です。つまり、その年に支払った場合でも、原因となる事実が発生していない場合など、債務の確定していないものはその年の必要経費になりません。反対に、支払っていない場合でも、債務が確定しているものはその年の必要経費になります。ただし、減価償却資産や繰延資産の償却費は例外で、債務の確定に関係なく、必要経費になります。

この場合、その年において債務が確定しているものとは、次の3つの要件のすべてに当てはまる場合をいいます(所基通 37-2)。

- ① その年の 12 月 31 日までに債務が成立していること
- ② その年の 12 月 31 日までにその債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること
- ③ その年の 12 月 31 日までに金額が合理的に算定できること

b. 課税仕入れとその時期

課税仕入れとは、事業のために他のものから資産の購入や借受けを行うこと、又は役務の提供を受けることをいいます。ただし、非課税となる取引や給与等の支払は課税仕入れに含まれません。

課税仕入れとなる取引には次のようなものがあります。

- ① 肥料など原材料等の購入
- ② 建物・構築物、農機具のほか、車両や器具備品等の事業用資産の購入又は賃借
- ③ 広告宣伝費、福利厚生費、交際費、通信費、動力光熱費などの支払
- ④ 事務用品、消耗品、新聞図書などの購入
- ⑤ 修繕費
- ⑥ 作業委託費(外注費)

課税仕入れの時期は、課税仕入れを行った日であり、課税仕入れに該当することとされる資産の譲受け若しくは借受けをした日又は役務の提供を受けた日をいいます。

c. 作業委託費・圃場管理費の取扱い

役務の提供のうち、給与等を対価とするものについては、課税仕入れとならず、不課税となります。一方、農作業委託料のように事業者が行う労働やサービスの提供の対価には消費税が課税されます。したがって、農作業委託料は課税仕入れとなります。

水田・畑作経営所得安定対策への対応などで見られる特定作業受託において、受託者が委託者に販売収入を通知しない場合、委託者への精算金相当額を圃場管理費などとして経理し、消費税の課税仕入れとして取り扱います。特定作業受託において委託者に対して 10 アール当たり定額で精算金を支払う場合、農地賃借料の支払いに類似しますが、これを農地賃借料と同様に非課税仕入れとして取り扱うことは適切ではありません。

特定作業受託においては、基幹三作業以外の農作業、具体的には、水管理、追肥、除草、防除などの作業を委託者自ら行うことになります。このため、受託者において販売収入の総額を農産物売上高（課税売上げ）とした場合には、委託者への精算金相当額は、水管理などの作業に対する作業委託費としての性格を有することになりますので、役務の提供の対価として課税仕入れに該当することになります。

また、受託者においては、本来、販売収入相当額は、農産物売上高ではなく、作業受託収入（課税売上げ）と委託者への精算金（消費税不課税）とに区分して経理すべきものです。しかしながら、販売収入相当額の全額を農産物売上高とした場合、委託者への精算金相当額（肥料農薬の立替金がある場合はこれを含む。）の分だけ過大に課税売上げを計上することになります。このため、委託者への精算金相当額（及び肥料農薬代）を圃場管理費（肥料費等）として課税仕入れとすることによって、実質的な消費税の課税対象額についてバランスを取る必要があります。

d. 経費の未払いと前払い

経費は、発生の都度、記載するのが原則ですから、その年中に実際に支払った経費だけでなく、その年中に支払うべき経費で未払いとなっているものはその年分の必要経費に算入します。また、その年中に支払った経費の中に、その年の翌年分以後の期間に対応する部分が含まれている場合には、その部分の金額はその年分の必要経費にはなりませんので除外することになります。

したがって、前払費用の額は、原則としてその年分の必要経費に算入されません。前払費用とは、一定の契約に基づき継続的に役務の提供を受けるために支出する費用のうち、その年の 12 月 31 日においてまだ提供を受けていない役務に対応するものをいいます。

ただし、短期前払費用についてその相当額をその支払った日の属する年分の必要経費に算入することも認められます（所基通 37-30 の 2）。この取扱いとは、毎年継続して適用することが条件となります。なお、短期前払費用とは、前払費用の額でその支払った日から 1 年以内に提供を受ける役務に係るものをいいます。

一方、消費税においても、短期前払費用について、所基通 37-30 の 2 の取扱いの適用を受けている場合は、その短期前払費用に係る課税仕入れは、その支出した日の属する課税期間において行ったものとして取り扱われます（消基通 11-3-8）。

(2) リース料の取扱い

a. オペレーティング・リース取引とファイナンス・リース取引

リース料のうちオペレーティング・リース取引によるものは、リース料そのものが賃借期間の経過に応じて必要経費になります。一方、リース料のうちファイナンス・リース取引によるものはすべて、税務上は売買があったものとして取り扱い、賃借人はそのリース資産を自己の資産として減価償却計算を行なって、その減価償却費を必要経費とします。ファイナンス・リース取引とは、資産の賃貸借のうち、①中途解約禁止、②フルペイアウト——のいずれの要件を満たすものです。

消費税においても、ファイナンス・リース取引については、リース資産の引渡しを受けた日に資産の譲受けがあったものとして、仕入税額控除の計算を行います(消基通 11-3-2)。したがって、この場合、リース料の総額によって長期未払金を相手勘定に減価償却資産として計上することになります。ただし、ファイナンス・リース取引に係るリース契約において利子相当額が明示されている場合には、利息相当額は、非課税仕入れとして処理します。保険料相当額についても同様となります。

ファイナンス・リース取引について、税法上は単に「リース取引」と呼んでいますが、具体的には次の①、②の両方の要件を満たすものです。

① 中途解約禁止

リース期間中の中途解約が禁止されているものであること、又は中途解約をした場合には未経過期間に対応するリース料の合計額のおおむね全部を支払うこととされているものなどであること

② フルペイアウト

賃借人がリース資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、リース資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること

農林水産省の補助金の一部は助成付リースの形で実施されていますが、このうち畜産関係のもののはほとんどは税務上、所有権移転リースとして取り扱われており、それ以外については所有権移転外リースが多いものの、一部に所有権移転リースもあります。このため、助成付リースであっても所有権移転リースとなるものは、中小企業投資促進税制や生産性向上設備投資促進税制などによる即時償却や特別償却、特別控除の対象となるものがあります。また、所有権移転外リースは即時償却や特別償却の対象となりませんが、特別控除の対象となるものがあります。なお、所有権移転リースか所有権移転外リースかにかかわらず、賃借人は、実質的な助成金交付対象者として助成金相当額を国庫補助金等として圧縮記帳することができます。

表6. 農業関係の特別償却・特別控除

制度の名称	対象設備	特別償却 限度額	特別控除	添付書類
中小企業等投資促進税制(措法10の3)	1台160万円以上の新品の機械装置、1台120万円以上のインターネットに接続された新品のデジタル複合機等、合計額120万円以上の新品の電子計算機等の器具備品	取得価額 ×30%	○ 7%	証明書(工業会等が発行)
	160万円以上の新品の機械装置で特定生産性向上設備等(下記)	即時償却	○ 10%	
生産性向上設備投資促進税制(措法10の5の5)	1台160万円以上の新品の機械装置、120万円以上の新品の建物・構築物、単品30万円以上かつ合計120万円以上の新品の工具・器具備品、単品60万円以上かつ合計120万円以上の新品の建物附属設備で一定のもののうち、最新モデルかつ旧モデル比で年平均生産性1%以上向上という生産性向上要件を満たすもの	取得価額 ×50%(建物・構築物は25%、平成28年3月31日までは即時償却)	○ 4%(建物・構築物は2%、平成28年3月31日までは5%、3%)	
環境関連投資促進税制(措法10の2の2)	出力が10キロワット以上の太陽光発電設備など新品のエネルギー環境負荷低減推進設備等	取得価額 ×30%	○ 7%	
商業・サービス業・農林水産業活性化税制(措法10の5の3)	1台30万円以上の新品の器具備品 60万円以上の新品の建物附属設備	取得価額 ×30%	○ 7%	
中小企業者の少額減価償却資産の取得価額の必要経費算入の特例(措法28の2)	30万円未満の減価償却資産	取得価額全額(年300万円が限度)	—	

b. 所有権移転リース取引

ファイナンス・リース取引には、所有権移転リース取引と所有権移転外リース取引とがあります。所有権移転リース取引については、これまでも税務上は売買があったものとして取り扱われてきました。

たとえば、園芸用ハウスや畜舎など構築物のファイナンス・リース取引(税法上のリース取引)は、専属使用のリース資産に該当するものとして、所有権移転リース取引となります。所有権移転リース取引に該当する場合、定額法や定率法によって通常の減価償却を行います。

ファイナンス・リース取引(税法上のリース取引)が所有権移転リース取引に該当するのは、次の

いずれかの要件を満たす場合です。次のいずれの要件にも当てはまらない場合、所有権移転外リース取引になります。

- ① リース期間の終了時又は中途において、リース資産を無償又は名目的な対価で譲り受けるもの
- ② リース期間の終了時又は中途において、リース資産を著しく有利な価額で買い取る権利が賃借人に与えられているもの
- ③ リース資産がその使用可能期間中賃借人によってのみ使用されると見込まれるものであること（専属使用）またはリース資産の識別が困難であると認められるものであること（識別困難）
- ④ リース期間がリース資産の法定耐用年数に比べ相当の差異があるもので、賃貸人又は賃借人の所得税の負担を著しく軽減すると認められるもの

c. 所有権移転外リース取引

所有権移転外リース取引は、これまではリース料そのものが賃借期間の経過に応じて必要経費になりましたが、平成 19 年度改正によって、税務上は売買があったものとして取り扱われることになりました。この改正は、平成 20 年 4 月 1 日以後に締結する契約から適用されています。契約日が平成 20 年 4 月以後の所有権移転外リース取引は、リース期間定額法により償却限度額を計算します。

しかしながら、実際のリース料支払額を賃借料としても、リース期間定額法による減価償却費として計上しても、損金になる金額は変わりません。このため、リース開始時に消費税の免税事業者または簡易課税事業者の場合は、賃借料として仕訳する簡便法が考えられます。この場合、賃借料は消費税不課税として経理します。リース契約日の翌事業年度以後に消費税の課税事業者になった場合も不課税とします。ただし、所有権移転外リース取引について、賃借人が賃貸借処理をしている場合で、そのリース料を支払うべき日の属する課税期間における課税仕入れ等として消費税の申告をすることも認められます。

このように所有権移転外ファイナンス・リースについては賃貸借処理をすることが認められていますが、一般課税の課税事業者において賃貸借処理をしたにもかかわらずリース資産の引渡しを受けた日の課税仕入れとする場合、会計処理の方法と消費税額の計算が異なることになります。この場合、帳簿の摘要欄等にリース料総額を記載するか、会計上のリース資産の計上価額から消費税における課税仕入れに係る支払対価の額を算出するための資料を作成し、整理のうえ綴って保存することなどにより、帳簿においてリース料総額（対価の額）を明らかにする必要があります。ファイナンス・リース取引では、リース開始時にリース料総額が課税仕入れとなります。

このため、リース開始時に消費税の一般（本則）課税事業者の場合は、簡便法によらず、リース資産とリース債務を両建てで計上する原則法によって経理することをお勧めします。なお、所有権移転外リース取引では、賃借人はリース料総額に残価保証額を加算した金額でリース物件を資産に計上してリース期間定額法によって減価償却しますが、この場合の残価保証額は、リース取引開始時において消費税の課税対象とはなりません。

(3) 家事関連費の区分

個人の業務においては一つの支出が家事上と業務上の両方にかかわりがある費用となるものがあります。これを家事関連費といいます。電話・電気・水道などの料金、固定資産税などの租税公課、損害保険料(共済掛金)、ガソリン代などの家事関連費については、家事上の経費と事業上の経費とに区分し、家事用として使用している部分は必要経費から除かなければなりません。

したがって、家事用に消費した金額を使用面積、使用時間、使用回数などの適切な基準に按分計算をして必要経費から差し引きます。

一方、消費税の取り扱いにおいても、個人事業者が支出する水道光熱費等の支払対価の額のうち課税仕入れに係る支払対価の額に該当するのは、事業上の経費に係る部分に限られます(消基通 11-1-5)。

(4) 必要経費・課税仕入れの範囲

a. 親族に支払う経費

生計を一にする配偶者その他の親族に支払う地代家賃などは必要経費になりません。逆に、受取った人も所得として考えません。

これは、土地や家屋に限らずその他の資産を借りた場合も同様です。例えば子が生計を一にする父から農業のために借りた土地・建物に生じた固定資産税や減価償却費などの費用は、子が営む農業の必要経費になります。親の名義の農業用資産を取得するための借入金の利息も、同様に子の農業の必要経費になります。

また、生計を一にする配偶者その他の親族に支払う給与賃金は、原則として必要経費になりません。ただし、青色事業専従者給与は、青色申告者の特典として、必要経費にすることができます。なお、青色申告者でない人(白色申告者)については、事業専従者控除が必要経費になります。

b. 積立保険料

農業用建物や農機具を損害保険(共済)の対象とした建物更生共済、農機具更新共済など長期損害保険料(共済掛金)のうち、積立保険料(貯蓄部分)の金額は必要経費になりません。

このため、積立保険料の金額は、「保険積立金」の勘定科目により資産として経理し、貸借対照表に計上します。

保険料を対価とする役務の提供は、消費税の非課税取引になりますので、積立保険料を含め、保険料は消費税の仕入税額控除の対象となりません。

c. 価格損失補填の負担金

農畜産物の価格の変動による損失を補填するための業務に充てるための負担金で国税庁長官が指定したものについては、その支出した年分の必要経費に算入されます(所令 167 の 2)。これらの負担金については、「共済掛金」として経理します。

表7. 価格損失補填のための負担金等の課税上の取扱い

制度名	生産者負担金		交付金		
	拋出単価(生産者割合)	経理方法	交付基準	交付単価	経理方法
肉用子牛生産者補給金	黒毛和種:550 円 褐毛和種:2,975 円 他肉専: 6,100 円 乳用種: 3,175 円 交雑種: 1,250 円 /頭 22.7～・登録子牛	共済掛金 /製造経費	保証基準価格 － 平均売買価格	黒毛和種 － 褐毛和種 － 他肉専－ 乳用種 1,700 円 交雑種:なし /頭 25 I	価格補填収入 [雑収入] / 売上高(内 訳)
肉用牛肥育経営安定特別対策補填金(新マルキン)	肉専用種:10,000 円 交雑種:25,000 円 乳用種:17,000 円 /頭 27		(発動基準価格 (生産費)－取引 価格(粗収益)) ×80%	肉専用種 － 交雑種 32,700 円 乳用種 40,300 円 /頭 26.4	
鶏卵生産者経営安定対策補填金	5.45 円/kg・鶏卵出荷 量(契約数量限度)27		(補填基準価格 － 標準取引価格) ×90%	9.306 円/kg25.8	
配合飼料価格安定対策 価格差補填金	500 円/t・配合飼料購 入量		当該四半期価格－前1年平均 価格	補填金 700 円 異常 －/ト 25Ⅲ	△飼料補填収入 /材料費
養豚経営安定対策補填金	700 円/頭 27	預け金/その他の流動 資産	(保証基準価格 － 平均卸売価格) ×80%	4,250 円/頭 24Ⅳ	
収入減少影響緩和交付金	品目ごとの「標準的収入 ×面積」×10%×9 割×1/4	経営安定積立金 /投資等	(標準的収入－ 当年収入)× 90%		経営安定補填 収入[雑収入] /特別利益 3/4 経営安定積立 金 /投資等 1/4
加工原料乳等生産者経営 安定対策補填金	40 銭/kg(1/3)・加工原料 乳向出荷量		(補填基準価格 － 取引価格)× 80%		

○囲みの数字は年(産)・裸の数字は年度を表す。

裸の数字は月を、ローマ数字は四半期を表す(例: I＝第1四半期(4月～6月))。

※ 全国平均の基準家族労働費を採用した場合の補填金単価である。

価格補填金の負担金は、農畜産物の価格下落等一定の事態に備えて生産者が負担金を支払って積み立てておき、価格の下落等の際に従前から積み立てておいた基金から価格差補填金等が支払われるものです。これは、保険料に類似するものであることから消費税における仕入税額控除の対象となりません。

d. 経営安定対策の積立金

平成 19 年産から発足した水田・畑作経営所得安定対策(品目横断的経営安定対策)では、対象農産物について一定の収入減少があった場合に収入減少影響緩和交付金が交付されます。当年産について収入減少影響緩和対策に加入した場合、加入申請のほか、積立金を拋出します。一方、当年産について収入減少影響緩和交付金が交付される場合、交付金が交付される時期は、翌年の6月頃になります。

この収入減少影響緩和対策の積立金については、交付を受けるべき日の属する年分の必要経費とすることとなっており、拠出した年分の必要経費になりません。このため、拠出時には「経営安定積立金」という勘定科目で資産計上します。

一方、収入減少影響緩和交付金が交付された場合には、その交付された(されるべき)日において、交付金の4分の1に当たる生産者積立金相当額を取り崩し、残りの4分の3の国の負担相当額を「経営安定補填収入」として経理することになります。同様に、加工原料乳生産者経営安定対策についても、拠出時に資産計上、交付時に取崩を行いません。

消費税では、価格損失補填負担金や経営安定積立金は、保険料に類似するものであることから仕入税額控除の対象となりません。

e. 必要経費にも課税仕入れにもならないもの

次に掲げるものは、必要経費になりません。また、消費税についても課税仕入れとなりません。

- ① 所得税や住民税
- ② 罰金、科料

f. 課税仕入れとならないもの

また、次に掲げるものは、必要経費になりますが、消費税の課税仕入れとなりません。

① とも補償拠出金

米の生産調整に係る経費の補填に充てるため積み立てているものであり、対価性がないことから、仕入税額控除の対象となりません。

② 農地賃借料

農用地利用集積計画により、または農業委員会の許可を得て他人に耕作させている場合、土地及び土地の上に存する権利の貸付けに該当するため、非課税となります。

農業委員会の許可を得ずに他人に耕作させている場合であっても、耕作させている期間、農地賃借料の金額等から実質的に土地及び土地の上に存する権利の貸付けに該当する場合は、非課税となります。それ以外の場合は、課税仕入れ(受け取る場合は課税売上げ)になります。

なお、一時的に使用させる場合(一月に満たない場合)は、課税仕入れ(受け取る場合は課税売上げ)になります。

③ 土地改良負担金

いわゆる経常賦課金については、土地改良区等の運営のための会費であり、不課税となるため、負担金を仕入税額控除することはできません。

特別賦課金については、仕入税額控除の可否判定は、個々の事業の内容にしたがって「明白な対価関係があるかどうか」によって判断します。具体的には、負担金の性格が、明白に農業者の

事業に対する役務の提供及び農業者の権利取得の反対給付であるかにより判断することとなります。

なお、農地そのものに工事を施すものについては、自己の農地の工事という役務の提供に対する反対給付であることから、これに係る負担金は資産の譲渡等の対価に該当し、課税売上げとなります。

3. 農業経営基盤強化準備金(農業所得税制特例①)

1) 農業経営基盤強化準備金とは

(1) 制度の概要

農業経営基盤強化準備金制度は、青色申告をする認定農業者等の個人又は農業生産法人が、交付を受けた経営所得安定対策交付金等を基礎として計算した積立限度額以下の金額を農業経営基盤強化準備金として積み立てた金額を必要経費又は損金に算入するものです。農業経営基盤強化準備金の積立ては、たとえば農業経営改善計画の「生産方式の合理化に関する目標」に掲げられている機械・施設の取得のためなど、農業経営改善計画などに従って行います。

また、農用地又は特定農業機械等の取得等をして農業の用に供した場合は、農業経営基盤強化準備金を取り崩すか、直接、対象交付金をもって、その農用地等について圧縮記帳をすることができます。農業経営改善計画記載の農業用固定資産を取得しなかったため、圧縮記帳による取崩しができずに残ってしまった農業経営基盤強化準備金の金額については、積立てをした事業年度(個人は年)から数えて7年目の事業年度に取り崩して益金に算入することになります。

農業経営基盤強化準備金制度は、平成 19 年度税制改正によって創設された制度ですが、平成 21 年度税制改正、平成 23 年度税制改正、平成 25 年度税制改正、平成 27 年度税制改正によってそれぞれ適用期限が2年延長されました。その結果、平成 29 年 3 月 31 日までに交付を受けた交付金等が対象となります。

(2) 対象者

農業経営基盤強化準備金の対象となるのは、青色申告者で次に該当するものです。また、それぞれが作成する農業経営改善計画等に、この特例を活用して取得しようとする農業用固定資産が記載されていることが要件となります。(新たな農業用固定資産を取得しようとする場合には、事前に計画への記載・承認が必要となります。)

- ① 認定農業者又は認定新規就農者である個人―農業経営改善計画又は青年等就農計画
- ② 認定農業者である農業生産法人(認定農業生産法人)―農業経営改善計画
- ③ 特定農業法人である農業生産法人―農業経営改善計画と同様の計画

平成 27 年度税制改正により、認定新規就農者である個人が対象者に追加され、農業生産法人以外の特定農業法人が対象者から除外されました。

(3) 対象交付金

対象交付金は、水田活用の直接支払交付金や畑作物の直接支払交付金など経営所得安定対策の交付金です。

平成 27 年度税制改正により、環境保全型農業直接支援対策交付金の対象となる交付金等から除外されました。

表8. 農業経営基盤強化準備金の対象交付金等

区分	勘定科目	名称	交付条件等	入金時期	備考
営業収益	価格補填収入	畑作物の直接支払交付金①	営農継続支払、数量払	8・9 月、11～翌3 月	
営業外収益	作付助成収入	水田活用の直接支払交付金①	交付対象水田転作作物の生産	8 月～翌3 月	
		米の直接支払交付金①	米の生産数量目標に即した生産を行った販売農家・集落営農	11 月～翌1 月	
		環境保全型農業直接支援対策交付金③	地方公共団体が一体的に交付するものを含む	翌3 月	平成 26 年度まで対象
		再生利用交付金①		10 月～翌3 月	
	一般助成収入	規模拡大交付金②		不定	平成 25 年度で終了
特別利益	経営安定補填収入	米価変動補填交付金※①、収入減少影響緩和交付金（収入減少補填）①、収入減少影響緩和対策移行円滑化交付金①		翌 5～6 月（変動部分翌3 月）	※平成 25 年度で終了

1)経営所得安定対策

2)担い手への農地集積推進事業

3)環境保全型農業直接支援対策(平成 26 年度まで対象)

2) 農業経営基盤強化準備金の積立て

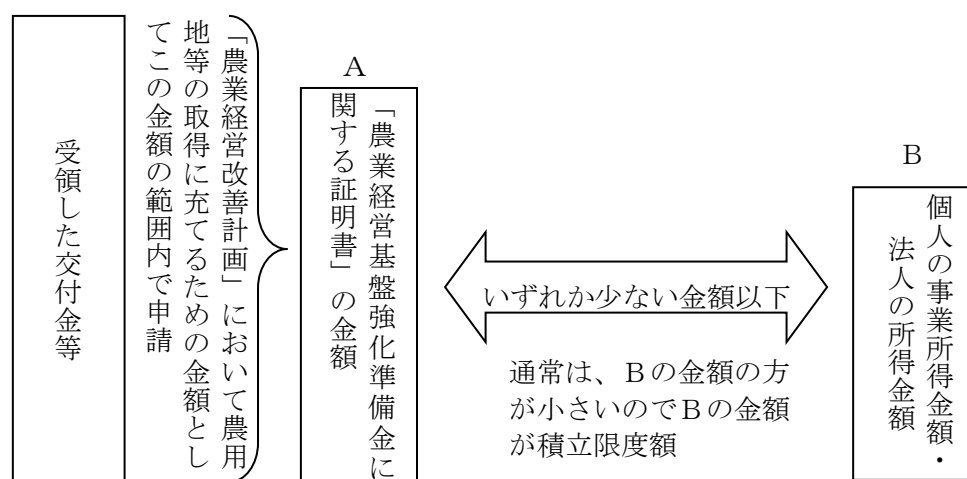
(1) 積立限度額

農業経営基盤強化準備金の積立限度額は、次のいずれか少ない金額となります。

- ① 「農業経営基盤強化準備金に関する証明書」(別記様式第2号)の金額
- ② その年分の事業所得の金額[個人]・事業年度における所得の金額[法人]

②の所得の金額は、農業経営基盤強化準備金を積み立てた場合の必要経費・損金算入、農用地等を取得した場合の課税の特例の規定を適用せず、また、法人の場合は支出した寄附金の全額を損金算入して計算した場合のその年分の事業所得の金額[個人]・事業年度の所得の金額[法人]となります。

図. 農業経営基盤強化準備金の積立限度額



このため、農業経営基盤強化準備金を積み立てた結果、積立後のその事業年度における所得金額、すなわち課税所得が0円になることはありますが、それが限度で、積立後の課税所得がマイナスになるまで積み立てることはできません。

(2) 会計の方法

a. 対象交付金の受領

準備金の対象となる交付金等を受領したときは、価格補填収入、作付助成収入、一般助成収入、経営安定補填収入の収益の各勘定により経理します。

なお、対象交付金について、営業収益ではなく、営業外収益(作付助成収入、一般助成収入)や特別利益(経営安定補填収入)に表示するのは、農業に係る収益ではあるものの、その会計期間の農産物の販売に伴って発生するものではないからです。営業収益に表示する売上高は、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限ります(企業会計原則 第二損益計算書原則 三B)ので、価格補填収入は営業収益に表示します。一方、作付助成収入、一般助成収入については每期経常的に発生するものであることから営業外収益、経営安定補填収入については臨時損益の性格を持つものであることから特別利益に表示します。

交付金については、実際に入金のあった日ではなく、交付決定通知書の日付の属する事業年度の収益に計上します。期末までに入金がない場合であっても、交付決定通知書の日付が事業年度内の日付になっている場合には、期末の決算整理において未収入金に計上します。また、交付金相当額をJAが立替払いすることがありますが、立替払いを受領した時に収入金額に計上している場合において、交付決定通知書の日付が翌事業年度の日付になるときは、立替払いについて前受金に修正または振り替えます。

b. 農業経営基盤強化準備金の積立て

農業経営基盤強化準備金の積立限度額が 400 万円の場合の準備金の積立の仕訳は次のとおりです。

期末日：

借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
農業経営基盤強化準備金 繰入額	不	4,000,000	農業経営基盤強化準備金	不	4,000,000

この場合の「農業経営基盤強化準備金」は負債勘定(引当金)になります。

3) 農業経営基盤強化準備金制度の圧縮記帳

(1) 圧縮記帳の対象資産

農業経営基盤強化準備金の取崩額及び受領した交付金のうち準備金として積み立てなかった金額をもって、農業用固定資産について圧縮記帳することができます。対象となる農業用固定資産は、農用地と特定農業用機械等です。ただし、贈与、交換、出資、現物分配、所有権移転外リース取引、代物弁済、合併、分割により取得したものは対象となる農業用固定資産から除かれます。

なお、圧縮記帳については、国庫補助金と農業経営基盤強化準備金を併用して、同一事業年度において、2以上の資産のみならず、1つの資産であっても圧縮記帳することができます。

a. 農用地

農用地とは、農業経営基盤強化促進法に規定する農用地で、農地のほか、採草放牧地が含まれます。また、農用地に係る賃借権も圧縮記帳の対象資産となります。

b. 特定農業用機械等

特定農業用機械等とは、農業用の機械装置、器具備品、建物、建物附属設備、構築物、ソフトウェアです。ただし、建物及び建物附属設備については、農業振興地域制度による農用地利用計画において農用地区域(いわゆる「農振青地」)の区域内にある「農業用施設用地」として用途が指定された土地に建設される農業の用に直接供される農業用施設を構成する建物で次に掲げるものに限定されます。

① 畜舎、蚕室、温室、農産物集出荷施設、農産物調製施設、農産物貯蔵施設その他これらに類する農畜産物の生産、集荷、調製、貯蔵又は出荷の用に供する施設

② 堆肥舎、種苗貯蔵施設、農機具収納施設その他これらに類する農業生産資材の貯蔵又は保管(農業生産資材の販売の事業のための貯蔵又は保管を除く。)の用に供する施設

なお、機械装置、器具備品、構築物、ソフトウェアについては農業用のものであれば良く、それ以外の法律による制限はありません。

特定農業用機械等とは、これまで「農業用の機械その他の減価償却資産」とされ、減価償却資産の耐用年数等に関する省令旧別表7「農林業用減価償却資産の耐用年数表」に掲げるものが対象となりました。平成 27 年度税制改正により、建物、建物附属設備、ソフトウェアが対象資産に追加されました。

このうち、実際に圧縮記帳の対象となるのは、農業経営改善計画に記載されている農業用固定資産です。原則として農業経営改善計画に記載されている農業用固定資産と異なる資産を圧縮記帳の対象となる資産とすることは認められません。

また、農業経営基盤強化準備金制度では、圧縮記帳の対象となる資産について「製作若しくは建設の後事業の用に供されたことのない」という条件が付いており、新品の資産に限られています。

リース資産であっても所有権移転リース取引によるものは対象に含まれますが、所有権移転外リース取引によるものは、対象資産から除外されています。所有権移転外リース取引が特例の対象

から除かれているのは、その減価償却が、法定耐用年数ではなくリース期間で償却するなど、一般的な減価償却方法のルールと異なることから、圧縮記帳において一般の資産の取得と同様に取扱うことが不適切であるためと考えられます。このため、リース資産について、農業経営基盤強化準備金制度による圧縮記帳の対象としたい場合には、所有権移転リース取引に該当するようにリース契約を締結する必要があります。具体的には、①リース期間終了時にリース資産を無償で賃借人に譲渡する(譲渡条件付きリース)、②リース期間を法定耐用年数の70%未満とする③リース契約ではなくローン(借入金)とする——などの契約内容とすることが考えられます。

ただし、農林水産省では、農業用固定資産の取得資金の全額について長期運転資金としてではなくその農業用固定資産の取得のための制度資金等の資金をもって取得したことが明らかな場合には「農用地等を取得した場合の証明書」が発行しないとしていますので注意が必要です。なお、農業経営基盤強化準備金制度の圧縮記帳では、確定申告書に「農用地等を取得した場合の証明書」の添付がある場合に限って適用されることになっています。

(2) 対象資産の取得時期

農用地等を取得した場合の課税の特例では、農業経営基盤強化準備金を取り崩した場合だけでなく、受領した交付金等を準備金として積み立てずに受領した事業年度に用いて農用地又は農業用減価償却資産を圧縮記帳することができます。この場合、交付金等を受領する前に取得した農業用固定資産についても、同一事業年度であれば、圧縮記帳の対象となります。

(3) 特定農業用機械等の減価償却

農用地等を取得した場合の課税の特例の適用を受けた特定農業用機械等については、圧縮後の取得価額を基礎として減価償却を行いません。また、この特例の適用を受けた特定農業用機械等については、障害者を雇用する場合の機械等の割増償却等(措法46の2)、経営基盤強化計画を実施する指定中小企業者の機械等の割増償却(措法46)を除き、特別償却や割増償却の規定は適用されません。したがって、この特例の適用を受けた特定農業用機械等については、圧縮後の取得価額が160万円以上であっても、中小企業者が機械等を取得した場合の特別償却又は所得税額の特別控除(措法42の6)の規定の適用を受けることはできません。

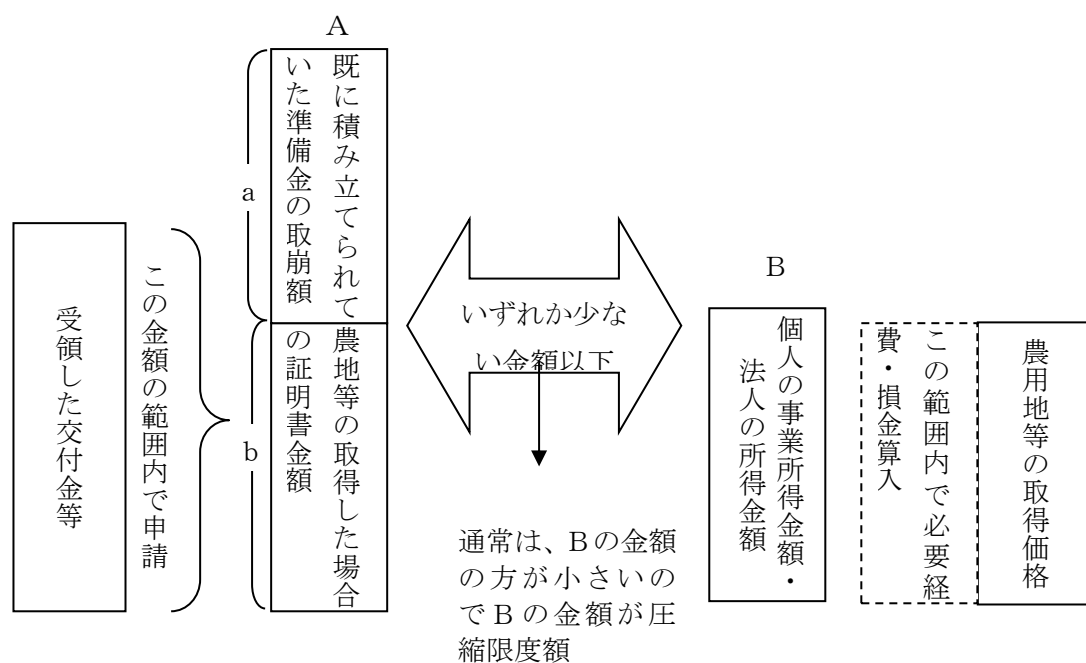
(4) 圧縮限度額

農用地等を取得した場合の課税の特例による圧縮限度額は、次のいずれか少ない金額となります(措法 61 の 3①)。

- ① 「農業経営基盤強化準備金の取崩額」と「農業経営基盤強化準備金に関する証明書」(別記様式第4号)の金額の合計額
- ② その事業年度の所得の金額
- ③ 圧縮対象資産の取得価額

②の「その事業年度の所得の金額」は、農用地等を取得した場合の課税の特例(措法 61 の 3)の規定を適用せず、支出した寄附金の全額を損金算入して計算した場合の事業年度の所得の金額とされています(措令 37 の 3③)。

図. 農業経営基盤強化準備金制度による圧縮限度額



ただし、農用地等の取得価格が所得の金額以下の場合は、農用地等の取得価額が圧縮金額（1円の備忘価額は除きます）

(5) 会計の方法

a. 農業用固定資産の取得

取得した農用地(登記日)や特定農業用機械等を取得日(納品日等)で資産に計上します。取得した資産が複数の場合には、土地、構築物、機械装置など、資産の種類ごとに計上します。

取得日:

借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
機械装置、等	課	4,000,000	未払金	不	4,000,000

b. 圧縮記帳

損金経理直接減額方式の場合には、帳簿価格として1円以上の金額を備忘価額としなければなりません。

期末日:

借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
固定資産圧縮損	不	3,999,999	機械装置等	不	3,999,999

複数の減価償却資産として計上される場合には、それぞれの資産ごとに最低でも1円の帳簿価額とする必要があるため、資産の種類が多いほどその分、固定資産圧縮損(=圧縮限度額)の金額が減ることになります。

c. 農業経営基盤強化準備金の取崩し

圧縮額と同額の農業経営基盤強化準備金を取り崩します。

期末日:

借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
農業経営基盤強化準備金	不	3,999,999	農業経営基盤強化準備金戻入額	不	3,999,999

(4) 証明書の交付申請

農業経営基盤強化準備金制度による圧縮記帳をするには、その適用を受けようとする年分の確定申告書に「農用地等を取得した場合の証明書」(別記様式第4号)を添付することが必要となります(措規9の3②)。

証明書の交付を受けるには、「農用地等を取得した場合の証明申請書」(別記様式第3号)に次に掲げる書類を添付して、地方農政局等に提出します。

- ① 農業経営改善計画の写し
- ② 「農業経営基盤強化準備金に関する計画書兼実績報告書」(別記様式第5号)
- ③ 交付金等の交付決定通知書等の写し
- ④ 前年分青色申告決算書の貸借対照表の写し
- ⑤ 農業用固定資産の領収書、契約書、納品書等

建物を取得した場合、上記の書類に加えて次の書類を確認することになります。

- ① その建物が立っている場所がわかる書類

登記簿、建築確認申請書、建築確認の完了検査済書等

② 建物が建っている土地の農業振興地域整備計画における用途区分がわかる書類

市町村長が発行する用途区分証明、農業振興地域整備計画書の写しや計画図の写し等

4. 肉用牛免税(農業所得税制特例②)

1) 制度の概要

農業を営む個人又は農業生産法人が、特定の肉用牛を売却した場合、年間 1500 頭までの免税対象飼育牛の売却について、個人についてはその売却により生じた事業所得に対する所得税を免除、農業生産法人についてはその売却による利益の額を損金に算入します。

特定の肉用牛とは、個人又は農業生産法人が飼育した肉用牛で①家畜市場や中央卸売市場など一定の市場で売却したもの、②飼育した生後1年未満の肉用子牛を生産者補給金交付業務の事務を受託する農協(連合会)で農林水産大臣が指定したものに委託して売却したもの、です。

また、免税対象飼育牛とは、特定の肉用牛で①売却金額が基準金額(肉専用種 100 万円、交雑種 80 万円、乳用種 50 万円)未満のもの、②一定の登録のあるもの——をいいます。一方、売却価額が基準金額以上の肉用牛は、一定の登録のあるものを除き、免税対象飼育牛になりません。

個人の場合、特定の肉用牛のうちに免税対象飼育牛に該当しないもの又は年間千五百頭を超える免税対象飼育牛が含まれているときは、その個人のその年分の総所得金額に係る所得税の額は、次に掲げる金額の合計額とすることができます。

① (免税対象飼育牛に該当しない特定の肉用牛の売却価額＋年間合計が千五百頭を超える免税対象飼育牛の売却価額)×5%

② その年において特定の肉用牛に係る事業所得の金額がないものとみなして計算した場合におけるその年分の総所得金額について計算した所得税相当額

なお、免税対象飼育牛の売却による利益の額とは、次の算式で表されます。

売却による利益＝免税対象飼育牛に係る収益－(収益に係る原価＋売却に係る経費)

平成 20 年度税制改正によって、乳用種について売却金額が 50 万円未満のものに限定されたほか、免税対象牛の売却頭数の上限が設けられ、免税対象牛の売却頭数が年間 2,000 頭を超える部分の所得については、免税対象から除外されました。さらに、平成 23 年度税制改正によって、売却頭数の上限が年間 1,500 頭に引き下げられたほか、交雑種(F1)について売却価額が 80 万円以上のものに限定されました。平成 26 年度税制改正によってさらに適用期限が3年延長になりました。

個人の場合には、免税対象飼育牛に該当しないものや頭数制限を超えるものについて売却価額の 6.5%(所得税 5%、住民税 1.5%)で分離課税されます。個人の場合に分離課税の適用を受けることが不利になるときは、免税対象飼育牛について免税の適用を受けないで、すべての肉用牛について通常の総合課税により申告することができますが、その場合、所得税の負担が生じます。また、個人の場合には、免税の結果欠損金が生じても繰り越すことができません。

一方、法人の場合には、農業生産法人の場合、肉用牛の売却による利益を損金算入します。損金算入するということは、法人税の課税対象となる所得金額を計算するうえで、損益計算書の当期純利益から肉用牛の売却の利益を減算するということです。その結果、決算書は黒字で利益が出ていても、課税所得は、ほとんどの場合、マイナスになります。法人の場合、分離課税されるしくみになっていないことや、利益相当額の損金算入の結果生じた欠損金について青色申告欠損金とし

て繰り越すことができるなど、表9のような違いがあり、個人に比べてメリットが多くなっています。このため、個人の肉用牛経営で所得税が発生する場合には、一般に、農業生産法人として法人化した方が有利になります。

2) 免税対象飼育牛に係る収益

肉用牛売却所得の課税の特例では、免税対象飼育牛に係る収益の額から当該収益に係る原価の額と当該売却に係る経費の額との合計額を控除した金額を免税対象飼育牛の売却による利益の額とし、これを損金算入することができます。この場合の免税対象飼育牛に係る収益とは、食肉市場で売却した肉用牛の場合、枝肉の売却価額だけでなく、内臓原皮等の価額が含まれます。

ただし、過去の裁決例によれば、市場による出荷奨励金や肉牛事故共済金は、売却価額に含まれないとされていますので、これらを売上高と区分して経理するため、出荷奨励金は雑収入(消費税課税)、肉牛事故共済金は受取共済金(同・不課税)として、それぞれ経理することになります。

肉用牛売却所得の課税の特例において、肉用牛肥育経営安定補填金(新マルキン)、肉用子牛生産者補給金、肉用牛繁殖経営支援交付金は、免税対象飼育牛に係る収益に含めます。

免税対象飼育牛に該当するかどうかの免税基準価額(100万円又は50万円)を適用するにあたって、消費税の5%相当額を上乗せする前の売却価額すなわち税抜き売却価額を用いますが、「生産者補給金等の交付を受けているときは、当該補給金等の額を加算した後の金額」による判定することとしています(肉用牛売却所得の課税の特例措置について(注))。これは、間接的な表現ですが、生産者補給金等が免税対象飼育牛に係る収益に含まれることを表しています。

注. 平成20年8月27日付け 20生畜第1023号 農林水産省生産局長通知

3) 収益に係る原価

収益に係る原価とは、肉用牛の肥育経営の場合、肉用牛1頭ごとの製造(生産)原価です。肉用牛の原価とは、棚卸資産である肉用牛の取得価額であり、自己の飼育に係る棚卸資産の取得価額は、次に掲げる金額の合計額となります。

- 当該資産の飼育(製造)等のために要した原材料費、労務費及び経費の額
- 当該資産を消費し又は販売の用に供するために直接要した費用の額

法人が棚卸資産につき算定した飼育(製造)の原価の額が上記の合計額と異なる場合において、その原価の額が適正な原価計算に基づいて算定されているときは、その原価の額に相当する金額をもって取得価額とみなすこととしており(法令 32)、原価については「適正な原価計算」に基づいて算定するのが基本となります。

繁殖経営や一貫経営の場合には、繁殖雌牛の減価償却費も製造原価に算入します。

一方、酪農経営の場合、子牛は副産物ですので、搾乳牛の減価償却費は子牛の原価には含めません。副産物等の評価額は、実際原価として合理的に見積った価額によりますが、搾乳牛が出産した直後の子牛の実際原価は、種付費用または受精卵移植費用により計算することになります。

す。

また、繁殖用の経産牛自体も免税対象飼育牛となります。繁殖牛は減価償却資産ですので、未償却残高が原価となります。

4) 売却に係る経費

売却に係る経費とは、売却をした免税対象飼育牛のその売却に係る経費であり、免税対象飼育牛1頭ごとの売却に直接対応する市場の販売手数料のほか市場までの輸送運賃などに限定されます。したがって、販売費であっても広告宣伝費など売却した免税対象飼育牛に直接対応しない経費は、売却に係る経費には含めません。

5) 適用対象となる肉用牛

肉用牛売却所得の課税の特例の適用対象となる肉用牛の範囲は次のとおりであり、搾乳牛は対象から除外されていますが、子取り用雌牛については、肉用牛等に含まれるため、本来、対象となります。

- 肉用牛等(種雄牛・牛の胎児を除く。)
- 乳牛の雌(子牛の生産の用に供されたものを除く。)
- 乳牛の子牛等

適用対象となる肉用牛の範囲について農林水産省生産局長通知で「肉用牛の飼育期間が極端に短く、単なる肉用牛の移動を主体とした売却により生じた所得は、本措置の適用対象とならず、2カ月以上飼育した場合に本措置の適用対象となる」(平成23年12月27日「肉用牛売却所得の課税の特例措置について」)とされています。

なお、個人農業者の場合は、固定資産として経理されている子取り用雌牛については、肉用牛売却所得の課税の特例措置が適用されないものとされていますが、これは売却による対価が譲渡所得となるため、法人の場合には適用されることになります。

ただし、この特例措置の適用を受けるには、「肉用牛売却証明書」の添付が必要です。家畜市場によっては、乳牛の経産牛について本特例措置が適用されないものとして証明書を発行しないところも一部にありますが、乳牛の経産牛について証明書の添付がない場合には、法人であっても原則として本措置が適用されないことになりますので注意が必要です。

このうち免税対象飼育牛となるのは、一定の家畜市場で売却した肉用牛、農協(連合会)に委託して売却した肉用子牛で①売却金額が基準金額(肉専用種100万円、交雑種80万円、乳用種50万円)未満のもの、②一定の登録のあるもの——をいいます。

ただし、免税対象飼育牛の一事業年度中の売却頭数が1,500頭を超える場合には、1,500頭を超える部分の売却による利益の額は除かれます。売却頭数が1,500頭を超えた場合に、どの免税対象飼育牛の売却利益を合計して免税所得とするかは、納税者の「計算による」ものとしており、自由に決めていいことになります。したがって、売却利益の大きいものから1,500頭の分を合計して免税所得すると、税務上、有利になります。しかしながら、一事業年度中の売却頭数が1,500頭を超えない場合には、免税対象飼育牛全てのうちに、一頭ごとに計算すると損失が生じる免税対象飼

養牛があったとしても、これを除外して免税対象飼育牛の売却による利益の額を計算することはいけない(注)ことに留意する必要があります。

注.「肉用牛売却所得の課税の特例措置について」農林水産省生産局長通知、最終改正平成 26 年 6 月 30 日

農業災害補償法 第 111 条

乳牛の雌等(乳牛の雌及び農林水産省令で定める乳牛の子牛等をいう。以下同じ。)、肉用牛等(乳牛の雌等及び種雄牛以外の牛並びに乳牛以外の牛の胎児をいう。以下同じ。)、種雄馬以外の馬、種豚又は肉豚(以下「包括共済対象家畜」と総称する。)に係る家畜共済の共済関係は、農業共済組合の組合員又は第百十一条の三第一項の家畜共済資格者が、肉豚以外の包括共済対象家畜に係るものにあつては、包括共済対象家畜の種類ごとに、その者の飼養する包括共済対象家畜で第八十四条第一項第三号に掲げる牛(子牛等を共済目的とする家畜共済にあつては、子牛等を含む。)、同号に掲げる馬又は同号に掲げる種豚であるものを一体として、肉豚に係るものにあつては、その者の飼養する肉豚で同号に掲げるものを一体として、かつ、農林水産省令で定める飼養区分ごとに組合等の家畜共済に付することを申し込み、組合等がこれを承諾することによつて、成立するものとする。

表9. 個人と法人の肉用牛免税の違い

	個人農業者	農業生産法人
基本的な免税のしくみ	個人の売却をした日の属する年分の売却により生じた事業所得に対する所得税を免除。1,500 頭(注 1)を超える部分は分離課税。	農業生産法人の免税対象飼育牛の売却による利益(1,500 頭(注 1)を超える部分を除く。)相当額を売却した日を含む事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入。
免税所得計算方法	とくに定めなし。	売却による利益＝免税対象飼育牛に係る収益－(収益に係る原価＋売却に係る経費)
免税対象飼育牛に係る収益	右に同じ。	新マルキンなど肉用牛の取引価格が一定の価格を下回る場合に交付されるものは、個別通達(注 2)にいう生産者補給金等に該当し、売却に係る収益の額に含む。
収益に係る原価	一般に、農業所得の必要経費を、肉用牛の売却に係る必要経費とそれ以外の必要経費とに区分する。ただし、青色申告特別控除については区分する必要はなく、肉用牛の売却に係る所得以外から青色申告特別控除の全額を差し引く。	売却直前の帳簿価額とは、売上原価の額を意味し、免税対象飼育牛の仕入れに要した額と仕入れから売却までの肥育製造原価との合計額がこれに相当する。肥育製造原価の額は、事業年度の肥育総原価の総額と肉用牛の肥育日数の累計日数から1頭の1日当たりの肥育製造原価の額を算出し、これに仕入れから売却までの日数を乗じて算出する。

		前事業年度から引続き肥育されている免税対象飼育牛については、同様に前事業年度の肥育製造原価の額に基づき計算した金額、すなわち期首棚卸高を前事業年度までの帳簿価額とする。
売却に係る経費	一般に、経費については、売却に係る経費だけでなく、経費全般を按分するよう指導されている。	売却に係る経費の額は、各食肉卸売市場における免税対象飼育牛の売却に係る手数料等の額のほか、各食肉卸売市場まで輸送するための運賃の額が含まれる。
免税対象飼育牛以外の取扱い	売却価額 100 万円(交雑種 80 万円、乳用種 50 万円)以上、1,500 頭超の特定の肉用牛の売却による収入金額に 5%(住民税 1.5%)により分離課税	通常の所得計算による。分離課税など別途の課税はなし。
欠損金の取扱い	特例適用前の農業所得が黒字の場合、欠損金を翌年に繰り越すことはできない。	損金算入の結果生じた欠損金については、青色申告欠損金として繰り越すことができる。

注)

1. 「措置法第 67 条の 3 第 1 項に規定する免税対象飼育牛に該当する肉用牛の頭数の合計が年 1,500 頭を超える場合において、同項の規定により損金の額に算入される年 1,500 頭までの売却による利益の額がいずれの肉用牛の売却による利益の額の合計額であるかは、法人の計算による」(租税特別措置法関係通達(法人税編)67 の 3-1)とされている。
2. 「措置法第 25 条及び第 67 条の 3 に規定する肉用牛の売却価額に係る消費税及び地方消費税の取扱いについて」平成 9 年 3 月 27 日課所 7-3 及び課法 2-3 国税庁長官通達)

5. アグリシードリースに関する会計・税務

1) アグリシードリースの経理の基本

アグリシードリースとは、農機具等にかかるリース料の一部をJAグループ(事業実施主体:農林中央金庫)が助成する事業です。対象となるリース契約は、「所有権移転外ファイナンスリース」とされています。助成金は、農林中央金庫がリース事業者に振り込み、一括して費用として経理する方針です。

この助成金は国庫補助金に該当しないため、賃借人は、助成金相当額の全額をリース資産の引渡時(注 1)に収入金額(収益)に計上し、圧縮記帳はできません。賃借人は助成金控除前のリース料総額に残価保証額を加算した金額でリース物件を資産に計上してリース期間定額法によって減価償却します。通常の所有権移転外リース取引については賃貸借処理も認められていますが、アグリシードリースの場合は助成金の関係で毎回のリース料の支払額と減価償却費が異なるため、賃貸借処理はできません。消費税については、助成金控除前のリース料総額の全額を課税仕入れとして仕入税額控除を行います(注 2)。

注.

- 1) 「農機具等リース助成決定通知書」の決定通知日に全額を収入計上するという見解もある。
- 2) 契約において利息相当額を明示した場合には、リース料総額のうち利子相当額は非課税として取り扱われることとなるが、利息相当額が明示されていない場合には、リース料総額の全額を課税仕入れとして取り扱うことができる。

2) リース契約(リース資産の引渡し)時の経理

たとえば、税抜き物件価格 10,000,000 円(税込み 10,800,000 円)、契約書別紙で定めた購入選択権に関する特約による税抜き価格 500,000 円(残価保証額)、助成金 4,000,000 円で、リース期間 84 ヶ月(7年間)、契約書に記載されたリース料総額 11,000,000 円(税込み 12,380,000 円)のリース契約を締結した場合の仕訳は次のとおりです。

仕訳例:リース資産の引渡しを受けたとき

借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
機械装置※	課	11,000,000	長期未払金※	不	12,380,000
仮払消費税等	課	880,000			
機械装置	不	500,000			
長期未払金	不	4,000,000	雑収入	不	4,000,000

※機械装置を「リース資産」、長期未払金を「リース債務」とする方法もある。

この場合、助成金を控除する前のリース料の税込み総額(11,880,000 円)に残価保証額(500,000 円)を加算した金額(12,380,000 円)が税込経理方式の場合の資産計上額に、この資産計上額から助成金を控除した金額(8,380,000 円)を長期未払金として計上することになります。残価保証額は、リース取引開始時において消費税の課税対象とはなりません。税抜経理方式の場合、税込経理方式の資産計上額から消費税相当額(880,000 円)を控除した金額(11,500,000 円)

が資産計上額になります。

3)リース料の経理

リース料を長期未払金の弁済として経理します。

仕訳例: 年額リース料 1,080,000 円を支払ったとき

借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
長期未払金	不	※1,080,000	普通 預金	不	1,080,000

※第1回目のリース料の支払いでは、助成金で減額されたリース料の消費税分のリース料 320,000 円が上記の金額に加算されます。

4)リース資産の減価償却費の経理

平成 20 年 4 月 1 日以後に締結された所有権移転外リース取引により賃借人が取得したものとされる減価償却資産についてはリース期間定額法が適用されます。

リース期間定額法の場合の減価償却費は、償却基礎額(取得価額から残価保証額を控除した金額)をリース期間の月数で除してその年(事業年度)におけるそのリース期間の月数を乗じて計算します。

- 減価償却費(年額): $\{(11,500,000 \text{ 円} - 500,000 \text{ 円}) \div 84[\text{リース期間の月数}]\} \times 12$
= 1,571,429 円(個人事業者の場合、1円未満切上げ)

仕訳例: 減価償却

借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
減価償却費	不	1,571,429	機械装置※	不	1,571,429

※法人が間接法によって減価償却の仕訳を行う場合は「減価償却累計額」となる。

なお、リース契約の初年度で年(事業年度)の途中で取得した場合には、リース物件の引渡し(リース契約開始)の月から月割按分計算を行います。たとえば、個人農業者が 10 月にリース契約を締結した場合には減価償却費は次のようになります。

- 減価償却費(月割按分): $\{(11,500,000 \text{ 円} - 500,000 \text{ 円}) \div 84[\text{リース期間の月数}]\} \times 3$
= 392,858 円(個人事業者の場合、1円未満切上げ)

5) 購入の経理

リース期間終了後に、契約書別紙で定めた購入選択権に関する特約による価格(物件価格の5%、税抜き)でリース物件を買い取った場合の仕訳は次のとおりです。この例では、その時点の消費税を10%とし、購入価格は税込み 550,000 円としています。

仕訳例:リース物件を購入したとき

借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
長期未払金	不	500,000	機械 装置	不	500,000
機械 装置	課	500,000	普通 預金	不	550,000
仮払消費税等	課	50,000			

6) 購入資産の減価償却費の経理

所有権移転外リース取引のリース期間終了の時に賃借人がリース資産を購入した場合、償却方法が定額法であればリース資産の帳簿価額に購入代価を加算した金額を取得価額として耐用年数から当該資産に係るリース期間を控除した年数(1年未満の端数切捨て、2年未満の場合は2年)に応ずる償却率により計算し、定率法で調整前償却額が償却保証額に満たない場合にはリース資産の帳簿価額に購入代価を加算した金額を改定取得価額として改定償却率を乗じて償却限度額を計算します。

この場合、定率法、定額法のいずれの場合も(改定)取得価額とし、2年の(改定)償却率 0.500で償却費を計算することになります。

○ 減価償却費(年額): $500,000 \text{ 円} \times 0.500 = 250,000 \text{ 円}$

仕訳例:減価償却

借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
減価償却費	不	250,000	機械装置※	不	250,000