

## 《特別利益・特別損失に関する留意点》

### 1. 固定資産売却・損失

#### 1. 固定資産売却益

農業機械等の固定資産を売却したとき、売却価格がその資産の帳簿価額（販売時の未償却残高）より多い場合、その差額が「固定資産売却益」となります。

帳簿価額20万円の田植機を25万円で売却した場合

期日	摘要	借方科目	税	借方金額	貸方科目	税	貸方金額
受領日	田植機を売却した	現金	不	250,000	機械及び装置 固定資産売却益	課 課	200,000 50,000

解説 売却収入が後日に支払われる場合は下記のとおり借方に「現金」の代わりに「未収入金」（売掛金以外の営業上の未収金及び営業外の未収金）が入り、支払い日に「未収入金」の処理を行います。

未収入金処理した場合の仕訳  
売却時

期日	摘要	借方科目	税	借方金額	貸方科目	税	貸方金額
売却日	田植機を売却	未収入金	不	250,000	機械及び装置 固定資産売却益	課 課	200,000 50,000

未収入金受取時

期日	摘要	借方科目	税	借方金額	貸方科目	税	貸方金額
受取日	未収入金の受取	現金	不	250,000	未収入金	不	250,000

帳簿価格は期首帳簿価額から売却時までの減価償却費を控除した売却時点の未償却残高となります。売却までの償却費については別途、売却日（又は決算日）において月割り計算により計上します。

#### 2. 固定資産売却損

農業機械等の固定資産を売却したとき、売却価格がその資産の帳簿価額（販売時の未償却残高）より少ない場合、その差額は「固定資産売却損」となります。

帳簿価額20万円の田植機を15万円で売却した場合

期日	摘要	借方科目	税	借方金額	貸方科目	税	貸方金額
受領日	田植機を売却	現金 固定資産売却益	不 課	150,000 50,000	機械及び装置	課	200,000

### 3 . 災害損失（災害による固定資産の損失額）

災害によって固定資産の損失があった場合には、「災害損失額」で処理します。  
災害損失には、片付け費用等の滅失経費を含みます。

また、損失した固定資産に対し保険金等の収入がある場合は保険金等の金額を除きます。

災害損失額 = 対象資産の帳簿価格(未償却残高) + 滅失経費 - 保険金収入

例 500万円の建物が台風で全壊し、400万円の災害保険金を受け取った場合

期日	摘要	借方科目	税	借方金額	貸方科目	税	貸方金額
受取日	建物の台風災害損失	普通預金	不	4,000,000	建物	課	5,000,000
		災害損失	不	1,000,000			

## 2. 経営安定補填金収入

水田経営所得安定対策収入減少補てん(ナラシ)等の前期の価格下落による収入減少の補てん(所得補填)のための交付金の収入です。前期損益の修正にあたるため特別利益に区分します。

水田経営所得安定対策収入減少補てん(ナラシ)を受けるためには、生産者は拠出金を出す必要があります。この拠出金は積立金であり、損金にならないので、「経営安定積立金」(投資等その他の資産)として資産計上します。

交付金の受取時は補填金のうち積立金相当分を負担割合(1/4)から計算して、資産となっている「経営安定積立金」勘定を取り崩し、残額を「経営安定補填収入」として計上します。

### 生産者拠出金の拠出時の仕訳

期日	摘要	借方科目	税	借方金額	貸方科目	税	貸方金額
支払日	水田所得対策拠出金の支払い	経営安定積立金	不	100,000	普通預金	不	100,000

解説 拠出金は損金にならないので、「経営安定積立金」(投資等その他の資産)として資産計上します。

### 交付金の交付時

期日	摘要	借方科目	税	借方金額	貸方科目	税	貸方金額
交付決定日	水田所得対策交付金の受け取り	普通預金	不	200,000	経営安定積立金 経営安定補填収入	不	50,000 150,000

解説 生産者拠出金を資産計上しているため、補填金のうち積立金相当分を負担割合(1/4)から計算して、資産となっている「経営安定積立金」勘定を取り崩し、残額を「経営安定補填収入」として計上します。

(注) 交付決定日に実際の支払いがない場合は、未収入金に計上します。

### 3. 補助事業資産の簿価譲渡による受贈益

任意組合が補助金で導入した資産を圧縮記帳後の帳簿価額(簿価)で譲渡する場合、資産を譲り受けた法人では、税務上、時価で資産を取得したことになるため、時価と簿価の差額が受贈益として利益が発生することとなります。受贈益は資産を譲り受けた事業年度の課税所得となります。

#### 1. 低額譲受での受贈益の扱い

無償による資産の譲受けに係る収益(受贈益)の額はその事業年度の益金の額に算入し(法法22条2項)。

補助金導入資産の簿価譲渡などの低額譲受による経済的利益も無償による資産の譲受けと同様に取り扱われます。

#### 2. 低額譲受資産の減価償却

時価相当額を取得価額に中古資産として減価償却を行います。

#### 3. 経理の方法

補助金導入資産を簿価で譲渡し、受贈益が発生する場合は次のとおり、処理します。

摘要 営農組合が補助金で導入した機械(帳簿価格50万円、時価100万円)を購入した。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
期末日	機械及び装置	不	1,000,000	普通預金	不	500,000	
				雑収入(注)	不	500,000	

(注) 1. 本資料の勘定科目設定例には「資産受贈益」に相当する勘定科目の設定はありませんので、雑収入(営業外)を使用しました。特別利益に新たに「資産受贈益」などの勘定科目を設定しても構いません。

2. 受贈益は課税仕入となりません。

## 4. 圧縮記帳

法人が国庫補助金等で取得した固定資産については、その補助金額等の額を限度として取得価額を減額する圧縮記帳をした金額は損金に算入します。法人の場合は、圧縮限度額の範囲内での任意圧縮となります。圧縮記帳は課税の免除ではなく課税の繰延ということになります。つまり、固定資産の取得価額が減額され毎年の減価償却費も減少するので、圧縮記帳の翌年度以降、課税の取り戻しが行われることとなります。

### 1. 圧縮記帳の損金算入

対象法人が受けた国庫補助金、保険金等をもって対象固定資産の取得又は改良した場合には、圧縮限度額の範囲内で圧縮記帳の経理をした金額を損金の額に算入します(法法42条1項、法法47条1項他)。

### 2. 圧縮記帳の種類

圧縮記帳制度のうち農業法人に適用されることが多いものは次のとおりです。

圧縮記帳の制度	対象法人	対象固定資産	圧縮限度額
国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮記帳(法人税法42条)	法人一般	交付対象固定資産	補助金等の額
保険金等で取得した固定資産等の圧縮記帳(法法47条) 1	法人一般	代替資産 4	保険差益 5
農用地利用集積準備金により取得した農用地等の圧縮記帳(旧措法61条の3) 2	農用地利用集積準備金を有する法人	農用地、特定農業用機械等	準備金取崩額
農業経営基盤強化準備金により取得した農用地等の圧縮記帳(措法61条の3) 3	農業経営基盤強化準備金を有する法人	農用地、特定農業用機械等	準備金取崩額と取得年度の交付金等の額の合計(取得年度の所得金額が上限)

#### 【解説】

- 1：保険金等とは、保険金、共済金又は損害賠償金で、滅失又は損壊のあった日から3年以内に支払の確定したものです。ただし、共済金については、共済事業を行う農協及び農協連合会、農業共済組合及び農業共済組合連合会など、一定の法人が行う共済で固定資産に生じた損害を共済事故に限られます(法令84条)。
- 2：農用地利用集積準備金は平成19年度税制改正で廃止され、積立が可能となるのは平成19年3月31日までに始まる会計年度までです。既に積立している準備金について経過措置によりそのまま旧法の効力を有します(措法附則第96条)。
- 3：農業経営基盤強化準備金は平成19年度税制改正で経営所得安定対策等の導入に伴う特例措置として創設されました(措法61条の2)。
- 4：代替資産とは、滅失した固定資産に代替する同一種類の固定資産をいいます(法人税法47条)。

なお、同一種類の固定であるかどうかは耐用年数省令別表第1(機械及び装置以外の有形減価償却資産の耐用年数表)に掲げる種類が同じであるかどうかにより、同別表第2(機械及び装置の耐用年数表)に掲げる減価償却資産にあつては同表に掲げる設備の種類の区分が同じであるか又は類似するものであるかどうかによります(法基

通10-5-3)。

また、代替資産は、固定資産が滅失等をしたことにより、これに代替するものとして取得等される固定資産に限られますから、例えば滅失等のあった時において現に自己が建設、製作、製造又は改造中であつた資産は代替資産に該当しません(法基通10-5-4)。

- 5：保険差益とは保険金等の額から滅失経費の額を控除した金額(改定保険金等の額)です。保険差益の全額が代替資産の取得等に充てられなかった場合の圧縮限度額は次のとおりです。

$\text{圧縮限度額} = \text{保険差益の額} \times \frac{\text{分母のうち代替資産の取得・改良に充てた額}}{\text{改定保険金等の額}}$
---

### 3. 経理の方法

圧縮記帳の経理方法には 損金経理直接減額方式と、 積立金経理方式の経理方式があります。具体的な経理方法は次のとおりです。

《事例》国の補助事業(1/2補助)により田植機200万円を購入した。

損金経理直接減額方式

ア. 補助金の受け取り

摘要 補助金100万円を受け取った。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
受領日	普通預金	不	1,000,000	国庫補助金等収入	不	1,000,000	

イ. 減価償却資産の取得と圧縮記帳(圧縮損による帳簿価額の減額)

摘要 補助金を利用し、田植機200万円を購入した。また、補助金額と同額で圧縮記帳を行った。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
取得日	機械及び装置	課	2,000,000	普通預金	不	2,000,000	
	固定資産圧縮損	不	1,000,000	機械及び装置	不	1,000,000	
	特別損失						

(注) 圧縮記帳の結果、帳簿価格(簿価)は1,000,000円となります。

ウ. 減価償却費の計上

摘要 期末につき、減価償却費を計上した。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
期末日	減価償却費	不	200,000	機械及び装置	不	200,000	

(注) 減価償却費は圧縮後の価格を取得価額として定額法で算出しています。取得価額1,000,000円、残存率0%、耐用年数5年

積立金経理方式(利益処分方式)

ア. 補助金の受け取り

摘要 補助金100万円を受け取った。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
受領日	普通預金	不	1,000,000	国庫補助金等収入	不	1,000,000	

#### イ．減価償却資産の取得

摘要 補助金を利用し田植機200万円を購入した。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
取得日	機械装置	課	2,000,000	普通預金	不	2,000,000	

#### ウ．減価償却費の計上

摘要 期末につき、減価償却費を計上した。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
期末日	減価償却費(注)	不	400,000	機械及び装置	不	400,000	

(注) 減価償却費は圧縮前の価格を取得価額として定額法で算出しています。

取得価額2,000,000円、残存率0%、耐用年数5年

#### エ．圧縮積立金の計上と圧縮積立金の取り崩し

摘要 補助金相当額を圧縮積立金に計上した。また、当年の圧縮額に相当する圧縮積立金を取り崩した。

##### 圧縮積立金の積み立て

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
総会日 1	前期繰越利益 2	不	1,000,000	圧縮積立金 3	不	1,000,000	

1 会社法人は期末日

2 農事組合法人は、総会日で処理するので前期繰越利益となります。

3 圧縮積立金(資本勘定)は、剰余金(利益)処分案の処分額内訳に表示します。

##### 圧縮積立金の取り崩し

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
総会日	圧縮積立金	不	200,000	前期繰越利益	不	200,000	

1. 圧縮積立金(取崩額)は圧縮前の減価償却費から圧縮後の減価償却費を差し引いた金額となります

圧縮積立金の額 = 400,000 - 200,000 = 200,000

2. 圧縮積立金の取り崩し額は剰余金(利益)処分案において任意積立金取崩額の内訳に「圧縮積立金取崩高」として表示します。

#### 4．申告書の記載

圧縮記帳の種類に応じて次のいずれかの明細書を用います。

別表12(14)「(前略)特定農用地利用規程の定めるところに従い取得した農用地等の圧縮額等の損金算入に関する明細書」

別表12(15)「(前略)認定計画等に定めるところに従い取得した農用地等の圧縮額等の損金算入に関する明細書」

別表13(1)「国庫補助金等(中略)で取得した固定資産等の圧縮額等の損金算入に関する明細書」

別表13(2)「保険金等で取得した固定資産等の圧縮額等の損金算入に関する明細書」

別表13(12)「(前略)水田農業構造改革交付金等で取得した固定資産等の圧縮額等の損金算入に関する明細書」

## 5. 貸倒引当金の扱い

貸倒引当金とは金銭債権の貸倒やこれに類する事由により損失の見込額を引当金に計上するものです。

貸倒引当金のうち一定の金額（繰入限度額に達するまでの金額）は、損金算入します。

農業の場合、売上債権が少額であるため、貸倒引当金を計上してもわずかの金額となることが多いようですが、引当金の計上には継続適用の要件がないため、利益が出たときだけ貸倒引当金を計上することもできます。

### 1. 貸倒引当金の損金算入

金銭債権の貸倒れ、その他これに類する事由によって損失の見込額として、損金経理により貸倒引当金勘定に繰り入れた金額のうち繰入限度額に達するまでの金額は、損金の額に算入します（法法52条1項）。

### 2. 貸倒引当金の益金算入

損金の額に算入された貸倒引当金勘定の金額は、翌事業年度の益金の額に算入します（法法52条2項）。

### 3. 貸倒引当金の繰入限度額

次の と の金額の合計です。

個別評価による当期繰入限度額

次の金額の合計です。

- 1) 会社更生法等による更生計画の認可の決定等に基づいて弁済猶予・賦払い弁済される金銭債権金額のうち、期末から5年以内に弁済されることになっている金額以外の金額(担保権の実行等による取立て等見込額を除く)。
- 2) 債務超過の状態が相当期間継続し、その営業に好転の見通しが無いこと等により取立て等の見込が無いと認められる金額
- 3) 会社更生法等による更正手続き開始の申立て等が生じている場合の金銭債権の額 × 50%
- 4) 外国の政府等に対する金銭債権のうち長期にわたる履行延滞により経済的価値が著しく減少し、かつ、弁済が著しく困難な金銭債権の額 × 50%

一括評価による当期繰入限度額

中小法人の場合、次のいずれかの金額です（措法57条の9）。

- 1) 期末一般売掛債権等の額(注1) × 実績貸倒率 × 116%
- 2) 期末貸金額 × 法定繰入率(注3) × 116%

(注)1. 期末一般売掛債権等の額：「売上債権等の期末残高」 + 「売上債権とみなされる額及び貸倒否認額」 - 「税務上貸倒れがあったとみなされる額等」 - 「個別評価の対象となった売掛債権等の額」

2. 期末貸金額：「期末一般売掛債権等の額」 - 「実質的に債権と見られないものの額」

3. 法定繰入率：0.6%（農業などの場合）

### 4. 申告書の記載

この規定の適用を受けるには、損金算入に関する明細書の記載が必要です（法法52条3項）。

明細書：別表11(1)の2「一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の損金算入に関する明細書」