

《利益処分等に関する留意点》

1. 法人税等の処理(未払法人税等の計上)

法人の場合、各事年度終了の翌日から2ヶ月以内に税務署長に対し、確定した決算に基づき確定申告書を提出しなければなりません。又、同日までに確定納付額(中間納付額を除く)を納付しなければなりません。

現金主義による法人税等の計上は、適正な損益計算上好ましくなく、通常、決算期(期末)に未払法人税等で計上します。

1. 法人税額等の損金不算入

法人税、(都)道府県民税、市町村民税の本税は損金の額に算入しません(法法38条1項,2項)。

2. 経理の方法

現金主義による法人税等の計上は、適正な損益計算上好ましくなく、通常、決算期(期末)に法人税等(法人税、住民税及び事業税)の年額を見積もり、納税充当金として未払法人税等を計上します。

なお、仮払税金として計上した中間納付額があるときは、その額を控除した残額を未払法人税等として計上します。

また、法人税、住民税等の損金不算入の租税公課についても会計経理では経費として処理し、申告書別表4「所得の金額の計算に関する明細書」の「加算」に記載し、経費から差し引きます。

決算(期末)時の処理

摘要 決算の結果、当期の見積り法人税が5万円、住民税が10万円と計算された。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
期末日	法人税及び住民税	不	150,000	未払法人税等	不	150,000	決算処理

解説

1. 法人税、住民税等及び事業税の年額を見積もり、納税充当金として「未払法人税等」を流動負債の内訳科目として計上します。
2. 法人税、住民税、事業税の納付に充てるのが「未払法人税等」であり、仮払税金として計上した中間納付額がある時は、その額を控除した残額を未払法人税等として計上します。
3. 事業税については租税公課として処理すべきですが、実務上は法人税及び住民税等に含めて計上するケースが多くなっています。

納付時の処理

摘要 確定申告を行い、法人税5万円、住民税10万円を現金で納付した。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
納付日	未払法人税等	不	150,000	現金	不	150,000	

解説

1. 納付日において「未払法人税等」を納付した現金(又は預金)で、相殺仕訳を行います。

未払法人税等が過小見積であった場合の処理

摘要 確定申告を行い、法人税6万円、住民税11万円を現金で納付した。期末に計上した未払法人税等は15万円だった。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
納付日	未払法人税等 法人税及び住民税	不	150,000 20,000	現金	不	170,000	

解説 1. 見積もり過少の時は、法人税及び住民税等を追加計上する必要があります。

未払法人税等が過大見積であった場合の処理

摘要 確定申告を行い、法人税4万円、住民税9万円を現金で納付した。期末に計上した未払法人税等は15万円だった。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
納付日	未払法人税等	不	130,000	現金	不	130,000	

解説 1. 未払法人税等の残額20,000円は、金額的に重要性がなければ翌期分の納付のため、そのままにしても構いません。

3. 申告書の記載

費用に算入した法人税等がある場合は申告書別表4「所得の金額の計算に関する明細書」の加算「損金の額に算入した法人税額」2に記載します。

2. 法人税額の特別控除

青色申告を行う法人で中小企業者等が機械等を取得した場合に、特別償却の適用を受けないときは法人税額の特別控除を受けることができます。
リース資産については、法人税額の特別控除を受けることができます。

1. 一定の設備等を取得した場合等の法人税額の特別控除

青色申告を行う法人で中小企業者等が、機械等を取得した場合等の特別償却の適用を受けないときは、法人税額から次の税額控除限度額を控除します（措法42条の6,2項）。

$$\text{「税額控除限度額」} = \text{「設備等の基準取得価額」} \times 7\%$$

ただし、控除額は所得に対する法人税額の20%相当額を限度とし、税額控除限度額のうち控除しきれない金額があるときは、繰越税額控除限度超過額として1年に限り、繰り越すことができます（措法42条の6,3項）。

2. リース取引の特別控除

中小企業者等が機械等のリースを受けて指定事業に使用した場合にも、リース費用総額の60%を基礎として法人税額の特別控除の適用を受けることができます（措法42条の6,3項）。

対象となるリース取引は、リース契約期間が5年以上であり、かつ、設備の耐用年数を超えないものです（措令27条の6,8項）。

3. リース特別控除取戻税額

リース取引の特別控除の適用を受けた法人が、リース期間内に当該設備等を使用しなくなった場合には法人税額の特別控除により控除された金額のうちリース期間の残期間に対応する部分の金額を加算します（措法42条の6,6項）。

リース特別控除取戻税額がある場合の申告書の記載

明細書：別表6(10)「中小企業者等又は中小連結法人が特定機械等を指定事業の用に供しなくなった場合のリース特別控除取戻税額に関する明細書」

別表1(1)：「リース特別控除取戻税額 - 5」

3. 農事組合法人の剰余金処分

決算が終わり、剰余金の額が確定したら、次に、その処分案を作成する必要があります。剰余金を処分せず次年度に繰り越すと次年度以降の課税額が大きくなりますので、通常、処分を行います。

農事組合法人が行える剰余金処分方法のうち一般的に使われるものは次のとおりです。

- (1) 利益準備金：剰余金の一定額を必ずしなければならない法定準備金
- (2) 配当：従事分量配当、利用分量配当、出資分量配当
- (3) 租税特別措置法に基づく準備金：農業経営基盤強化準備金など

1. 剰余金の処分方法

利益準備金

法律等の定めにより剰余金の一定額を、必ず積立しなければならない準備金(法定準備金)です(農協法72条の15、同51条)。

農事組合法人の場合、定款で定める額に達するまで剰余金の十分の一以上を積み立てなければならず、利益準備金を積み立てた後でないと配当ができません(農協法72条の15第1項)。

配当

農事組合法人が組合員に対して行う配当には、組合員の事業の利用分量の割合に応じて行う「利用分量配当」、組合員がその事業に従事した程度に応じて行う「従事分量配当」及び組合員の出資の額に応じて行う「出資分量配当」があります(農協法72条の15第2項)。

- 1 確定給与を支給しない協同組合等に該当する農事組合法人の場合、利用分量配当及び従事分量配当は税務上、損金算入となります(法法61条1項)。
- 2 農事組合法人の出資分量配当は、剰余金のうち年7%以内に制限されています。

租税特別措置法に基づく準備金

租税特別措置法により税務上損金に算入される積立金です。現在、農業法人が対象になりうるものには下記のとおり「農用地利用集積準備金」と「農業経営基盤強化準備金」があります。

農用地利用集積準備金

農業経営基盤強化準備金制度ができるまでの準備金制度で、平成22年度までに取り崩さなければ益金へ算入されます。

農業経営基盤強化準備金

平成19年度税制改正で創設されたもので、品目横断的経営安定対策等の交付金等を5年以内の期間、準備金として積立処理が可能です。積立時は損金算入となり、取崩時に益金に算入しますが、農用地又は一定の農業機械等を購入すれば圧縮記帳の対象となります。

- (注)1. 農用地利用集積準備金、農業経営基盤強化準備金とも青色申告が必要です。
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、積立が可能なのは平成19年3月31日までに始まる会計年度までです。
3. 農用地利用集積準備金と農業経営基盤強化準備金の併用はできません。

役員賞与： 役員に対する臨時的な給与(ボーナス)

平成18年度税制改正により、「事前確定届出給与」であれば、損金算入となります。

任意積立金： 目的を定めて行う任意の積立金

2. 剰余金処分の順番(優先順位)

多くの農事組合法人では剰余金の処分方法として利益準備金、従事分量配当、農業経営基盤強化準備金(利益処分経理の場合)が使われています。剰余金処分の順番は下記のとおり考えられますが、税務上、明確な規定がないため、各法人において取扱いが異なる場合があります。

利益準備金

農協法の規定により「定款で定める額に達するまで剰余金の十分の一以上を積み立てなければならず、利益準備金を積み立てた後でないと配当ができない」と規定されているため。

従事分量配当

農協法の規定により「利益準備金を積み立てた後でないと配当ができない」と規定されているため。

農業経営基盤強化準備金

農業経営基盤強化準備金の積立限度額は「積み立てる年(事業年度)に受領した交付金等の額」と「積み立てる年(事業年度)における所得の金額」のいずれか少ない金額とされており、この場合の所得は損金算入される従事分量配当後となると考えられるため。

3. 剰余金処分の例(従事分量配当を行う農事組合法人)

(前提条件)

- ・農事組合法人で、構成員には確定給与を支給しない法人。
 - ・剰余金額(基盤強化準備金・従事分量配当損金算入前)300万円
 - ・従事分量配当200万円
 - ・基盤強化準備金の原資となる交付金等の額120万円
 - ・利益準備金は、剰余金額の10分の1とする
 - ・法人税・住民税の均等割は考慮しない
- 基盤強化準備金の積立限度額は、交付金等額120万円と所得金額100万円(剰余金 - 従事分量配当)のどちらか低い金額なので100万円となる

1) 損金経理(引当金経理)による方法

基盤強化準備金(損金)	77万円
利益準備金10%を差し引いても従事分量配当200万円を確保するよう設定した。	
[算定式] 剰余金300万円 - 基盤強化準備金	- 利益準備金
	従事分量配当200万円
利益準備金 = (剰余金300万円 - 基盤強化準備金)	× 10%
上記2式から基盤強化準備金として損金算入できるのは最大777,777円と	
なる。ここでは77万円とする。	
利益準備金	22.3万円
[算定式](剰余金300万円 - 基盤強化準備金77万円) × 10%	
従事分量配当	200万円
次期繰越利益	0.7万円
[算定式]剰余金 - 基盤強化準備金 - 利益準備金 - 従事分量配当	
課税所得額	23万円
[算定式]利益準備金 + 次期繰越利益	

2) 剰余金処分経理（積立金経理）による方法

利益準備金	30万円
[算定式]剰余金300万円×10%	
従事分量配当	200万円
基盤強化準備金（積立金）	70万円
税務上の繰越欠損金は発生しない範囲で設定することになる。次式により70万円が限度額となる。	
次期繰越利益 = 剰余金 - 利益準備金 - 従事分量配当 - 基盤強化準備金	
= 300万円 - 30万円 - 200万円 - 0	
70	
次期繰越利益	0円
[算定式]剰余金 - 利益準備金 - 従事分量配当 - 基盤強化準備金	
課税対象所得額	30万円
[算定式]利益準備金 + 次期繰越利益	

（注）農事組合法人での任意積立金の限度額

農用地利用集積準備金及び農業経営基盤強化準備金は、会計上任意積立金に該当します。農事組合法人において、剰余金の額を超えて任意積立金を積み立てることについて、農協法では特に定めがなく禁止されていないと考えられます。

しかし、「農事組合法人定款例（出資制の場合）」では、「利益準備金として積み立てる金額を控除し、なお残余があるときは、任意積立金を積み立てることができる」とされています。

この条項について、残余があれば残余の金額にかかわらず任意積立金を積み立てることができると解する考えもありますが、剰余金の残余を超えて任意積立金を積み立てることができないと解される場合には、任意積立金の条項を削除または変更するなど、必要に応じて定款を改正する必要があると考えられます。

4. 剰余金処分の経理方法

1) 損金経理（引当金経理）の場合

前提条件 総会において利益準備金22.3万円、従事分量配当200万円（うち150万円は期中に仮払を実施）、農業経営基盤強化準備金77万円とすることを決定した。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
期末日	農業経営基盤強化準備金繰入額 [特別損失]	不	770,000	農業経営基盤強化準備金 [負債]	不	770,000

.....

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
総会日	前期繰越利益 (注1)	不 課	223,000 2,000,000	利益準備金 仮払配当金 未払配当金(注2)	不 不 不	223,000 1,500,000 500,000

（注）1. 総会の開催は次期年度となるため、「前期繰越利益」を使用しています。

2. 未払配当金については支払日に次の仕訳を行います。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
支払日	未払配当金	不	500,000	普通預金	不	500,000

2) 剰余金処分経理(積立金経理)の場合

前提 前期の未処分利益が300万円となり、総会において利益準備金30万円、従事分量配当200万円(うち150万円は期中に仮払を実施)、農業経営基盤強化準備金70万円の利益処分を決定した。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
総会日	前期繰越利益 (注1)	不 課	1,000,000 2,000,000	利益準備金 仮払配当金 未払配当金(注2) 農業経営基盤強化準備金[資本]	不 不 不 不	300,000 1,500,000 500,000 700,000

(注) 1. 総会の開催は次期年度となるため、「前期繰越利益」を使用しています。
2. 未払配当金については支払日に次の仕訳を行います。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
支払日	未払配当金	不	500,000	普通預金	不	500,000

4. 農事組合法人の利益準備金

農事組合法人の場合、定款で定める額に達するまで、毎事業年度の剰余金の10分の1以上を利益準備金として積立てなければならないとされています。利益準備金を積み立てた後でないに従事分量配当等の剰余金配当はできません。

従って、利益準備金積み立て後の残額を全て従事分量配当や農業経営基盤強化準備金等で損金算入し、次期繰越金額を「0」としても利益準備金相当額が課税所得金額となり法人税等が発生することになります。

1. 農事組合法人での利益準備金

出資農事組合法人は、定款で定める額に達するまで毎事業年度の剰余金の10分の1以上を積み立てなければなりません(農協法72条の15第1項で準用する同51条1項及び2項)。

出資を行う農事組合法人の場合、損失をうめ、利益準備金及び資本準備金を控除した後でない剰余金を配当してはならないこととされています(農協法72条の15第2項)。

資本準備金とは

出資農事組合法人は次に掲げる金額を資本準備金として積み立てなければなりません。(農業協同組合法72条の15第1項で準用する同51条3項)

出資一口の金額の減少により減少した出資の額が、持分の払戻しとして当該組合の組合員に支払った金額及び損失のてん補に充てた金額を超えるときは、その超過額合併によつて消滅した組合から承継した財産の価額が、当該組合から承継した債務の額及び当該組合の組合員に支払った金額並びに合併後存続する組合の増加した出資の額又は合併によつて設立した組合の出資の額を超えるときは、その超過額

2. 経理の方法

剰余金処分(利益処分)として、総会の日付けで次のような仕訳を行います。

摘要 当期の剰余金100万円のうち10分の1に相当する10万円を利益準備金として積み立て、残額90万円に従事分量配当金することとした。(うち50万円は期中に仮払を実施)

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
総会日	前期繰越利益 (注1)	不課	900,000	利益準備金	不	100,000	
			100,000	仮払配当金	不	500,000	
				未払配当金(注2)	不	400,000	

(注) 1. 総会の開催は次期年度となるため、通常、「前期繰越利益」を使用します。

2. 未払配当金については支払日に次の仕訳を行います。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
支払日	未払配当金	不	500,000	普通預金	不	500,000	

3. 上記の場合、次期繰越額は0円となり、利益準備金10万円は課税対象となります。

次期繰越額 = 前期繰越利益 - (利益準備金 + 従事分量配当金)

課税対象所得 = 前期繰越利益 - 従事分量配当金

利益準備金の積立

当期剰余金がプラスで前期繰越欠損金がある場合、その差額(当期末処分剰余金)に対して1/10を積み立てます。また、当期利益がマイナスの場合は、前期繰越利益があったとしても積み立てません。

5. 農事組合法人の従事分量配当

農事組合法人が組合員に確定給与を支給する場合には「普通法人」、確定給与を支給しない場合には「協同組合等」となります。農事組合法人が協同組合等に該当する場合、従事分量配当は法人の損金の額に算入されます。配当を受けた組合員は、農業所得として税務申告します。常時従事する後継者を育成するためには給与制の検討も必要です。従事分量配当は消費税の課税仕入れとなります。

1. 協同組合等の事業分量配当等の損金算入

協同組合等に該当する農事組合法人が支出する事業分量配当及び従事分量配当の金額は、配当の計算の対象となった事業年度の損金の額に算入されず（農協法72条の6、法法60条の2第1項）。

協同組合等に該当する農事組合法人とは農業の経営を行なう農事組合法人でその事業に従事する組合員に対し給料、賃金、賞与その他これらの性質を有する給与いわゆる確定給与を支給しない法人をいいます（法法2条7号）。

2. 従事分量配当とは

協同組合等が支出する従事分量配当の金額は組合員に対してその者が農事組合法人の事業に従事した程度に応じて分配する配当です。農業の経営により生じた剰余金の分配であり、農業経営の事業（2号事業）に対応する配当です。

従事分量配当における「従事の程度」とは、単に時間だけで評価するのではなく、作業の質をも考慮すべきであり、作業の種類に応じて従事分量配当の単価を変えることは可能であると考えられます。農事組合法人定款例においても、従事した日数だけでなく「その労務の内容、責任の程度等に応じて」従事分量配当を行なうものとしています。

また、水管理、畦畔草刈、施肥、防除等のほ場管理の水田の条件により作業時間に差があるものについては、面積当たりの単価とすることも可能であると考えられます。この場合、作業内容の難易度等を考慮し、作業毎や作目毎に従事分量の単価を変える事も可能であると考えられます。

3. 従事分量配当の注意点

利益準備金と配当

出資農事組合法人は損失をうめ、利益準備金及び資本準備金を控除した後でない剰余金を配当してはならないとされています（農協法72条の15第2項）。

また、出資農事組合法人は、定款で定める額に達するまで毎事業年度の剰余金の10分の1以上を利益準備金として積み立てなければならないとされています（農協法72条の15第1項で準用する同51条1項及び2項）。

従事分量配当の対象となる剰余金

従事分量に応ずる分配は、その剰余金が農業、漁業又は林業の経営により生じた剰余金から成る部分の分配に限ることから、固定資産の処分等（滅失による受取保険金など）により生じた剰余金の分配は、これに該当しないことに留意する必要があります（法規通14-2-2）。

農業経営を行う法人の事業分量配当

事業分量配当とは「組合員に対し、その組合員等の取り扱った物の数量、価額その他その農事組合法人の事業を利用した分量に応じて分配する配当」です。つまり、農事組合法人と組合員との取引により生じた剰余金の分配であり、共同利用施設の設置等の事業(1号事業)に対応する配当であり、農協において「利用高配当」と呼ばれるものに相当するものです(法基通14-2-1)。

従って、共同利用施設の設置等の事業を行わず、農業経営のみを行なう農事組合法人は、利用分量配当を行なうことはできません。また、税務上も、農業経営を営む農事組合法人が農業経営の事業から生じた剰余金は事業分量配当の対象となる剰余金には該当せず、損金算入は認められません(法基通14-2-1)。

確定給与と従事分量配当の併用

確定給与を支給する農事組合法人においても利益(剰余金)の分配として従事分量配当を行うことが出来ます。ただし、確定給与を支給する法人の場合、従事分量配当は損金に算入されません。また、配当を受けた組合員では農業所得ではなく配当所得として取り扱われ、所得税を源泉徴収しなければなりませんので留意が必要です。

役員報酬と従事分量配当の併給

法人税基本通達14-2-4において、「その事業に従事する組合員には、これらの組合の役員又は事務に従事する使用人である組合員を含まないから、これらの役員又は使用人である組合員に対し給与を支給しても、協同組合等に該当するかどうかの判定には関係がない」とされています。このため、たとえば役員である組合員に対して、役員としての役割に役員報酬を支給したうえで、現場における生産活動に従事した程度に応じて別途、従事分量配当を行うことが可能であると考えられます。

しかしながら、同一人に対して給与と従事分量配当を併給することができないとする見解もあり、その取扱いが定かではありません。従って、役員報酬と従事分量配当を併給する場合は、事前に税務署等に確認した方がよいでしょう。

従事分量配当に該当しない剰余金の分配

従事分量配当又は事業分量配に該当しない剰余金の分配は、組合員等については配当に該当するものとされています(法基通14-2-1)。

従事分量配当が事後的に否認されて配当所得とみなされた場合、従事分量配当相当額は配当所得として取り扱われ法人の損金に算入できません。このため、農事組合法人は、法人税と源泉所得税の両方を追徴され、本税に加えて加算税・延滞税が課税されることとなりますので注意が必要です。

従事分量配当仮払金が配当額を超過した場合の取扱い

決算の結果、従事分量配当額が仮払額より少なかった場合の処理方法としては次の方法が考えられますが、仮払い金はあくまでも従事分量配当の見合いであることに留意し、超過が発生しないように行う必要があります。

ア. 超過額を返還してもらう

イ. 仮払金としてそのまま残し、翌期以降の剰余金により清算する

仮払金を残す場合、農協法72条の15、配当制限に抵触するおそれもあるため、精算すべきものとの見解もあります。

ウ. 減価償却費の計上を一部取りやめて、剰余金(利益)を確保する

組合員の家族が出役した場合の労働対価の扱い

組合員の家族は構成員ではないので、従事分量配当の対象とはならず賃金(雑給又は雇人費)としての支払いとなります。

しかし、税務申告は農家として行っているため、家族まで含めて従事分量配当を行っても差し支えないとの見解もあります。

従事分量配当を受けた組合員の税務申告

組合員が受け取った従事分量配当は、総会で剰余金処分を決議した日の属する年分の農業所得とするのが原則です。

なお、申告する時期は総会で配当が決定した日の属する年度とするのが原則ですが、仮払い金及び最終配当が入金された年度とすることも広くおこなわれており、毎年継続的適用を条件に認められるものと考えます。

消費税については、課税対象となるので組合員が課税業者の場合は注意が必要です。

従事分量配当の仮払い

配当は利益が確定しないと支払うことができません。従って利益が確定しない時期に手間賃を支払う場合は、「仮払金」として処理し、最終的に配当金が総会で決まってから残金を支払います。

仮払金を高めに設定すると、最終的に配当できる金額が予定よりも少なかった場合に過剰配当となる可能性があります。仮払金は余裕をみて、配当予定金額よりも低い金額(7割程度)に設定しましょう。

従事分量配当と給与制の選択

本県ではほとんどの集落営農法人で従事分量配当制をとっています。しかし、UIターン者や農家の後継者が法人で常時従事する後継者として育成確保していく場合は給与制の検討も必要です。

税務申告において、従事分量配当(農業所得)は経費として控除するものがないのに対して給与所得には給与所得控除があり、組合員にとっては給与制の方が有利となる場合があります。また、社会保険等についても同様です。

「6. 構成員が受け取る分配金等」及び「農業法人の運営管理 2) 組合員への還元」を参照のこと

4. 従事分量配当と消費税

従事分量配当は、「定款に基づいて行なわれるものであること」、「役務の提供の対価としての性格を有すること」から、役務の提供を受けた事業年度の課税仕入れに該当します。(消基通9-6-2、11-3-1)。

従事分量配当が課税仕入れとなる一方、戸別所得補償の交付金などは不課税であることから課税売上よりも課税仕入れが多くなり、本則課税を選択していれば消費税の還付を受ける可能性が高くなります。

5. 経理の方法

(1) 経理の原則

農事組合法人の従事分量配当は次年度の総会の剰余金処分により決定されます。従って、剰余金処分案(利益処分計算書)には「剰余金処分類(利益処分類)」の内訳の「従事分量配当金」として表示します。また、総会の日付で次の仕訳を行います。

摘要 総会を開催し当期の剰余金のうち100万円を従事分量配当金することを決定した。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
総会日	前期繰越利益(注1)	課(注2)	1,000,000	未払配当金	不	1,000,000

(注) 1. 総会の開催は次期年度となるため、通常、「前期繰越利益」を使用します。

2. 配当の計算の対象となった事業年度の課税仕入となるので、支出した事業年度においては不課税とします。

(2) 従事分量配当の仮払処理

従事分量配当については、剰余金処分により確定するまでの間、従事した事業年度において、従事分量配当の見合いとして金銭を支給し、仮払い金として処理することができます(法基通14-2-4)。

仮払い時

摘要 従事分量配当の仮払を実施した。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
支払日	仮払配当金	不	500,000	普通預金	不	500,000

総会決議時

摘要 当期の剰余金100万円のうち10分の1に相当する10万円を利益準備金として積み立て、残額90万円を従事分量配当金で配当することとした。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
総会日	前期繰越利益	不課	100,000	利益準備金	不	100,000
			900,000	仮払配当金	不	500,000
				未払配当金	不	400,000

全中P191

未払配当金支払日

摘要 総会で決定した従事分量配当の支払いを行った。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
支払日	未払配当金	不	400,000	普通預金	不	400,000

6. 申告書記載の留意事項

確定申告書の別表4「所得の金額の計算に関する明細書(簡易様式)」の「減算」に「従事分量配当の損金算入額」と記載し、別表9(1)「(前略)協同組合等の事業分量配当等の損金算入に関する明細書」を添付します。

6. 農用地利用集積準備金

農用地利用集積準備金は特定農業法人を対象とした税制特例です。農業収入の9%（加工品の売り上げは40%）以内を5年以内の期間で準備金として積み立てが可能です。

準備金積立時は損金算入となり、取崩時に益金算入しますが、農用地や一定の農業用機械等を取得した場合、圧縮記帳の対象となります。

この準備金の特徴は税務上の欠損金が生ずる場合でも積立可能であることです。従って、限度額いっぱい積み立てて、青色欠損金が増えなくなったらほぼ同額を取り崩す、という運用も考えられます。

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、積立が可能なのは平成19年3月31日までに始まる会計年度までです。既に積み立てている準備金について経過措置によりそのまま積立が可能です。

農用地利用集積準備金と農業経営基盤強化準備金の併用はできません。

1. 農用地利用集積準備金の益金算入

積立事業年度終了の日の翌日から5年を経過した農用地利用集積準備金の金額は、益金の額に算入します（19年3月31日改正前旧租法61条の2第2項）。

平成18年度に積み立てた準備金は、最長22年度まで積み立てできますが23年度には益金算入となります。

2. 農用地等を取得した場合の課税の特例

農用地利用集積準備金を取り崩して農用地又は一定の農業機械(注・特定農業機械等)を購入すれば、取り崩し額を限度として圧縮記帳が可能です（19年3月31日改正前旧租法61条の3第2項）。

(注)特定農業用機械等とは、製作もしくは建設の後、事業の用に供されたことのないもの(新品)で次に掲げるものです。

：機械装置、構築物、車両運搬具、器具備品

： を収容するための建物、建物付属設備

耐用年数省令別表七に掲げる減価償却資産のうち農業用のものを指します

なお、特定農業用機械等は特定農業法人が特定農用地利用規程の有効期間内で利用権設定等を受けた農用地の合計面積の集積目標面積に対する割合が20%以上となっている期間内に取得等をして、当該利用権設定等農用地で使用するものに限り（措令37条の3）。

3. 経理の方法

農用地利用集積準備金の経理方法には、損金経理による方法と剰余金処分経理による方法とが認められています。なお、どちらの経理方式による場合も、結果的に課税所得の金額は同じになります。

損金経理（引当金経理）による方法

「農用地利用集積準備金繰入額」（特別損失）を相手勘定として、農用地利用集積準備金を貸借対照表の負債（引当金）の部に計上します。この場合、農用地利用集積準備金繰入額は損益計算書の特別損失として計上するため、その分、当期利益が減少します。

《経理・仕訳方法》

ア．積立のとき

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
期末日	農地集積準備金 繰入額 特別損失	不	500,000	農地集積準備金 固定負債	不	500,000	準備金は 損金算入

イ．取崩のとき

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
期末日	農地集積準備金 固定負債	不	500,000	農地集積準備金 取崩額 特別利益	不	500,000	取崩額は 益金算入

剰余金処分経理（積立金経理）による方法

前期繰越利益（繰越利益剰余金）を相手勘定として損益計算書を通さずに直接、貸借対照表の資本の部（利益剰余金・任意積立金）に農用地利用集積準備金を計上するため、当期利益に影響を与えません。

ただし、剰余金処分経理方式による場合、法人税申告書別表4において農用地利用集積準備金の額を当期利益から減算して課税所得を計算します。このため、どちらの経理方式による場合も、結果的に課税所得の金額は同じになります。

《経理・仕訳方法》

ア．積立のとき

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 (繰越利益剰余金)	不	500,000	農地集積準備金 任意積立金	不	500,000	準備金は 損金算入

利益処分計算書に「利益処分額」の内訳として「農用地利用集積準備金」と記述します。

イ．取崩のとき

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
総会日 1	農地集積準備金 任意積立金	不	500,000	前期繰越利益 2 (繰越利益剰余金)	不	500,000	準備金は 益金算入

利益処分計算書に「任意積立金取崩額」の内訳として「農用地利用集積準備金取崩高」と記述します。

1 農事組合法人は翌年度の総会日、会社法人は期末日

2 総会の開催は次期年度となるため、通常、「前期繰越利益」を使用します。

4 . 申告書の記載

次の明細書の添付が必要です(平成19年4月1日以後終了事業年度分の場合)。

明細書:別表12(14)「農用地利用集積準備金の損金算入(中略)に関する明細書」
なお、積立金経理方式の場合には、次のような申告調整が必要となります。

積立

別表4:「(減算)農用地利用集積準備金積立額」

別表5(1):農用地利用集積準備金「当期利益処分等による増減」欄
農用地利用集積準備金認容「当期中の増減・増」欄(表示)

取崩

別表4:「(加算)農用地利用集積準備金取崩額」
「(減算)圧縮積立金積立額」

別表5(1):農用地利用集積準備金「当期利益処分等による増減」欄(表示)
農用地利用集積準備金認容「当期中の増減・減」欄(表示)

5 . 農用地利用集積準備金の廃止に伴う経過措置

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、積立が可能なのは平成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)

参考 農用地利用集積準備金の廃止に伴う経過措置

「租税特別措置法附則(平成19年3月30日法律第六号)」
(農業生産法人の課税の特例に関する経過措置)

第九十六条 旧租税特別措置法第六十一条の二第一項の法人の施行日以後に終了する事業年度の所得の金額の計算については、同条及び旧租税特別措置法第六十一条の三の規定は、なおその効力を有する。この場合において、次の表の上欄に掲げる規定中同表の中欄に掲げる字句は、同表の下欄に掲げる字句とする。

(別表省略)

7. 農業経営基盤強化準備金

認定農業者等への特例措置として戸別所得補償モデル対策の交付金等を準備金として積み立てることができるのが「農業経営基盤強化準備金」制度です。農業経営改善計画等に従い計画的に経営改善を図るための特例であり、計画的に経営改善を図るために農業用固定資産を取得する計画を有している必要があります。

対象となる交付金等を5年以内の期間、準備金として積立処理が可能です。準備金積立時は損金算入となり、取崩時に益金算入しますが、農用地や一定の農業用機械等を取得した場合、圧縮記帳の対象となります。

準備金が帳簿上に存在していることと現金預金が存在することとは別なので、預金として積み立てておく必要があります。

圧縮記帳は課税の繰延に過ぎないが、設立当初など税負担を軽減し投資を促進する効果があります。

1. 農業経営基盤強化積準備金の損金算入

認定農業者及び特定農業法人である法人が、適用期間内に交付金等を積立限度額内で農業経営基盤強化準備金として積み立てた金額は損金算入されます。

なお、農業経営基盤強化準備金の損金算入には、青色申告が要件となっているので青色申告をしようとする事業年度開始の日の前日までに「青色申告承認申請書」を税務署へ提出しておく必要があります。

(1) 準備金の適用期間

平成21年度から3カ年(21年4月1日～23年3月31日までの期間内の日を含む各事業年度)。

平成23年4月1日～25年3月31日まで延長される予定ですが、対象となる交付金等に見直しがあると思われます(H23.12現在)。

(2) 準備金の原資となる交付金又は補助金

水田経営所得安定対策

- ・生産条件不利補正交付金(ゲタ対策)
- ・収入減少影響緩和交付金(ナラシ対策)
- ・担い手経営革新促進交付金(担い手経営革新促進事業)
- ・作付拡大条件不利補正交付金

戸別所得補償モデル対策

- ・米戸別所得補償モデル事業交付金
- ・水田利活用自給力向上事業交付金

米政策改革推進対策

- ・水田農業構造改革補助金
- ・水田農業構造改革交付金

産地確立交付金・稲作構造改革促進交付金・水田等有効活用促進交付金・食料自給力向上緊急生産拡大対策事業費交付金・水田最大活用推進緊急対策交付金・需要即応型水田農業確立推進事業・飼料稲フル活用緊急対策事業

- ・耕畜連携水田活用対策事業費補助金のうち取組面積助成事業に係るもの

農地・水・環境保全向上対策

- ・営農活動支援交付金(地方公共団体がこれと一体的に交付するものを含む)

中山間等直払制度は対象ではありません

(3) 積立限度額

損金算入される積立の限度額は次のいずれか少ない金額

積み立てる事業年度に受領した交付金等のうち認定計画等に記載された農業用固定資産の取得に充てるために積み立てようとする金額 1
積み立てる事業年度における所得の金額 2 (通常こちらの金額が少ない)

- 1 積み立てる事業年度(年)に受領した交付金等とは、交付決定通知に記載された年月日に対応する事業年度(年)において交付されたものです。
- 2 計算方法は、農業経営基盤強化準備金(積立額)、農用地等を取得した場合の課税の特例(圧縮記帳による損金算入額)を適用せず、かつ、支出した寄付金の額の全額を損金の額に算入し、さらに従事分量配当を控除した金額(措令37条の2第3項)。

2. 農業経営基盤強化準備金の益金算入

積立事業年度終了の日の翌日から5年を経過した農業経営基盤強化準備金の金額は、益金の額に算入します。(措法61条の2第2項)。

3. 農用地等を取得した場合の課税の特例

農業経営基盤強化準備金を取り崩して、農用地の取得又は特定農業機械の取得等(取得又は製作若しくは建設)をすれば、圧縮記帳により取り崩し額と同額を損金算入できます。(租法61条の3第1項)

(1) 特定農業用機械(特例の適用となる機械等)

圧縮記帳の対象となる特定農業用機械とは「製作もしくは建設の後、事業の用に供されたことのない農業用の機械その他の減価償却資産」とされています(措法61条の3第1項)。つまり、新品の農業用機械等が対象であり、中古資産は対象とされていません。理由は、中古は廃価でありかつ耐用年数も短いためあえて特例措置を講じる必要性が乏しいためです。

国税庁の通知では法定耐用年数表の旧別表7の農業用のものとされています。

農業用機械の取得にあたり補助金を受けたり制度資金を借り入れても(税制度と助成制度・融資制度と異なる制度なので)準備金を利用することは可能ですが、コンプライアンス上の問題は残ります。

特例が適用されないもの

- 建物(農業用倉庫、従業員宿舎など)
- 建物附属設備(電気設備、給水設備、冷暖房通風設備(温室の附属設備は対象となる))
- 車両(軽トラック、トラック、エンジン付き運搬車など)
- 宅地(温室用宅地)
- 中古農業機械(新古農業機械を除く)
- 農業経営改善計画に記載されているものより性能が上下20%を超えるもの
- 生物
- リースで導入する機械等(所有権移転ファイナンスリースを除く)

(2) 圧縮限度額

圧縮記帳による損金算入額(圧縮限度額)は次のとおりです。

次のいずれか少ない金額以下の金額

準備金取崩額と取得した事業年度の交付金等の受領額 1の合計
取得した事業年度における所得の金額 2
圧縮対象資産の取得額

- 1 交付金等の受領額のうち認定計画等に記載された農用地等の取得に充てるための金額であって、準備金として積み立てられなかった金額として農林水産大臣が証明した金額です。「農業基盤強化準備金に関する証明書」(様式第4号)の金額
- 2 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(措令37の3)

4. 適用の要件となる認定計画等

特例の適用を受けようとする場合、次の計画にこの特例によって取得を予定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。

認定農業者(個人、農業生産法人): 農業経営改善計画

特定農業法人: 農業経営改善計画に準じた計画

特定農業法人は農業経営改善計画に準じた計画を新たに作成し、特定農用地利用規程に添付する必要があります。

特定農業団体その他の委託を受けて農作業を行う組織: 農業生産法人化計画

平成22年度税制改正で、特定農業団体は準備金制度の対象から除外されました(既に積み立てた準備金を除く)

5. 計画した固定資産と実際に取得した資産の範囲

取得した農用地等の面積や能力が農業経営改善計画と比して異なる場合においては、取得を予定していたものとの差が上下2割の範囲内では、概ね同様のものを取得したものとみなします。

また、上下2割程度を超える場合であっても、その理由が本人の責に帰さないもの(例えば、農業経営改善計画の認定時点から、技術革新により大幅に機械の能力がアップした場合)と認められれば、同様のものを取得したものとみなすこととします。

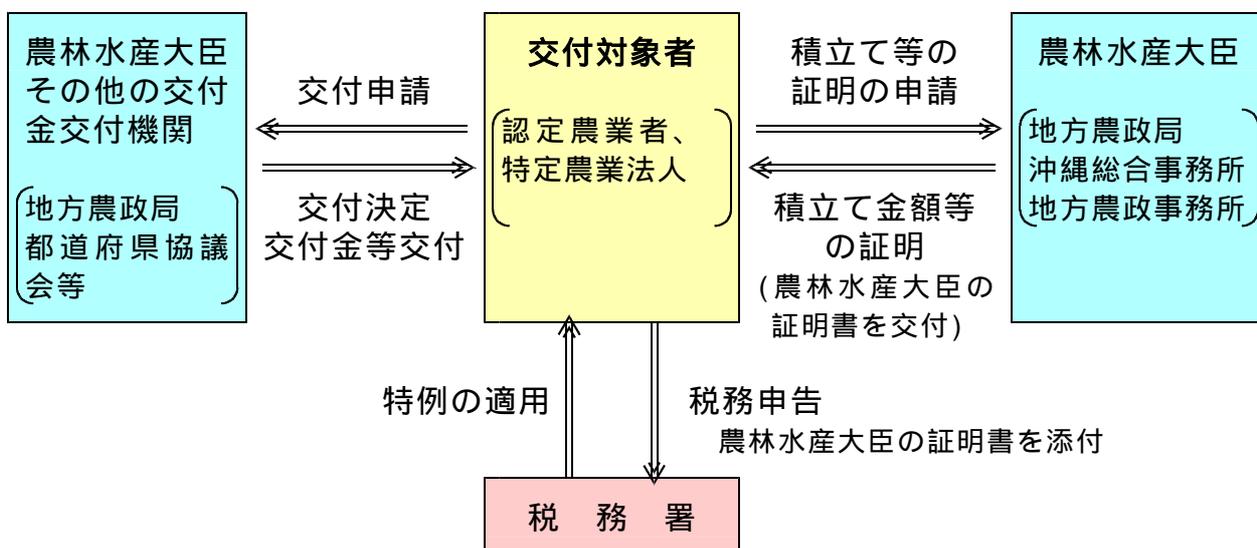
6. 積立て等の証明書

農業経営基盤強化準備金を積み立てようとするとき、または、農用地等を取得した場合の課税の特例を行うときは下記のとおり農林水産大臣の交付する証明書を添付し、税務申告を行う必要があります。

(1) 証明書の申請方法

	農業経営基盤強化準備金を積み立てようとするとき	農用地等を取得した場合の課税の特例を行うとき
申請時の書類	農業業経営基盤強化準備金に関する証明申請書(別記様式第1号) 農業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) 積み立て事業年度の交付金等の交付決定通知等の写し 農業経営改善計画等 貸借対照表等の財務諸表	農用地等を取得した場合の証明申請書(別記様式第3号) 農業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) 積み立て事業年度の交付金等の交付決定通知書等 農業経営改善計画等 貸借対照表等の財務諸表 農用地等を取得したことを証する書類 領収書、契約書、納品書など取得した物、金額、日付がわかるもの
申請先	地方農政局	地方農政局
交付される証明書	農業業経営基盤強化準備金に関する証明書(別記様式第2号)	農用地等を取得した場合の証明書(別記様式第4号)

(2) 農業経営基盤強化準備金の運用イメージ



6. 経理の方法

農業経営基盤強化準備金の経理方法には、損金経理による方法と剰余金処分経理による方法とが認められています。

1) 損金経理（引当金経理）による方法

農業経営基盤強化準備金として積み立てる金額を特別損失(損金)とする方法で、積み立てた金額は負債(引当金)の部へ計上されます。

積立金を損金とするので当期利益が減少します。

積み立てた準備金は、負債勘定に計上されるため制度を十分に理解しない者は、過大な負債があると誤解される恐れがあるので注意する必要があります。

《経理・仕訳方法》

ア. 積立のとき

農業経営基盤強化準備金繰入額(特別損失)として損金計上し、農業経営基盤強化準備金を負債の部に計上します。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
期末日	基盤強化備金繰入額 特別損失	不	500,000	基盤強化準備金 固定負債	不	500,000	準備金は損金算入

損益計算書		貸借対照表		期末
借方	貸方	借方	貸方	
経費	売上	資産	負債	
基盤強化準備金繰入額			基盤強化準備金	
利益			資本	
			利益	

イ. 取崩のとき

基盤強化準備金(固定負債)を一旦益金へ振り替えてから購入した固定資産の圧縮記帳をおこないます。

更新計画に従い機械(100万円)を購入し圧縮記帳した

区分	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
取得	機械及び装置	課	1,000,000	普通預金	不	1,000,000	
取崩 (期末)	基盤強化準備金 固定負債	不	500,000	基盤強化準備金 取崩額 特別利益	不	500,000	取崩額は益金算入
圧縮 (期末)	固定資産圧縮損 <特別損失>	不	500,000	機械及び装置	不	500,000	損金経理直接減額方式

50万円の機械を準備金を取り崩して圧縮記帳する場合は、取崩と圧縮の金額を499,999円とし、機械及び装置の簿価を1円(備忘価額)とします。

2) 剰余金処分経理（積立金経理）による方法

剰余金処分により資本の部に任意積立金として計上する方法です。

当期の利益（剰余金）を同じ資本の部へ任意積立として振り替えます。

損益計算書に影響しないので、損金経理のような当期利益に影響を与えることがありません。

課税所得の計算では、法人税申告書別表4において農業経営基盤強化準備金の額を当期利益から減算します。

《経理・仕訳方法》

ア．積立のとき

剰余金を基盤強化準備金（任意積立）へ振り替えます。

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 (繰越利益剰余金)	不	500,000	基盤強化準備金 任意積立金	不	500,000	準備金は 損金算入

1 農事組合法人は翌年度の総会日、会社法人は期末日

2 総会の開催は次期年度となるため、通常、「前期繰越利益」を使用します。

利益処分計算書に「利益処分額」の内訳として「農業経営基盤強化準備金」を表示します。

損益計算書		貸借対照表		期末
借方	貸方	借方	貸方	
経費	売上	資産	負債	
			資本	
			基盤強化準備金	
利益			利益	

イ．取崩のとき

基盤強化準備金（任意積立）を一旦益金へ振り替えてから購入した固定資産の圧縮記帳をおこないます。

更新計画に従い機械(100万円)を購入し圧縮記帳した

区分	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
取得	機械及び装置	課	1,000,000	普通預金	不	1,000,000	
総会日	基盤強化準備金 任意積立金	不	500,000	前期繰越利益 (繰越利益剰余金)	不	500,000	準備金を 益金算入
圧縮 (期末)	固定資産圧縮損 <特別損失>	不	500,000	機械及び装置	不	500,000	損金経理直 接減額方式

農事組合法人は翌年度の総会日、会社法人は期末日

利益処分計算書に「任意積立金取崩額」の内訳として「農業経営基盤強化準備金取崩高」と記述します。

7 . 申告書の記載

次の明細書の添付が必要です。(平成19年4月1日以後終了事業年度分の場合)。

明細書:別表12(15)「農業経営基盤強化準備金の損金算入(中略)に関する明細書」
なお、積立金経理方式の場合には、次のような申告調整が必要となります。

積立

別表4:「(減算)農業経営基盤強化準備金積立額」

別表5(1):農業経営基盤強化準備金「当期利益処分等による増減」欄
農業経営基盤強化準備金認容「当期中の増減・増」欄(表示)

取崩

別表4:「(加算)農業経営基盤強化準備金取崩額」

「(減算)圧縮積立金積立額」

別表5(1):農業経営基盤強化準備金「当期利益処分等による増減」欄(表示)
農業経営基盤強化準備金認容「当期中の増減・減」欄(表示)

準備金とは、将来見込まれる多額の支出や損失の発生に備えて準備金勘定として貸借対照表の純資産の部に積み立てる金額のことです。

引当金に類似するが、引当金はその引当ての起因となる収益が当期の収益に対応するものであるのに対して、準備金はいくまで将来の収益に対応する損失等に備えるものである点が異なります。したがって、会計上は、費用処理することは適当でなく、利益処分の経理を行うこととなります。

ただし、税務上は、政策的な見地から青色申告法人や連結法人に限って、租税特別措置法に規定された一定の準備金の積み立て額に関し、その損金算入を認めています。

8. 欠損金(損失金)の繰り戻しと繰り越し

青色申告を行う法人は、7年間まで欠損金を繰り越すことができます。7年が経過して青色欠損金が切り捨てられそうなときは、役員報酬の削減、減価償却の取りやめなどにより、利益を計上して欠損金を控除できるようにします。

青色申告法人となるためには、青色申告の承認申請書を所轄の税務署長に提出し承認を受ける必要があります。

1. 欠損金の繰越控除

(1) 欠損金の繰り越し

確定申告書を提出した法人の各事業年度開始の日前7年以内に開始した事業年度で青色申告書を提出した事業年度に生じた欠損金額は、その各事業年度の所得金額の計算上損金の額に算入(繰越控除)されます(法法57条1項)。

(2) 繰越控除をする法人等

欠損金の繰越控除ができる法人は、欠損金額が生じた事業年度において青色申告書である確定申告書を提出し、かつ、その後の各事業年度について連続して確定申告書を提出している法人です。

欠損金額が生じた事業年度において青色申告書である確定申告書を提出していれば、その後の事業年度について提出した確定申告書が白色申告書であっても、この繰越控除の規定が適用されます。

(3) 繰越控除される欠損金額

控除される欠損金額は、欠損金額のうち、すでに損金の額に算入されたもの及び欠損金の繰り戻し還付を受けたものを除きます。

また、繰越控除する欠損金額は、その事業年度の所得金額を限度とします。

例えば、繰越欠損金の額が150万円で、その事業年度の所得金額が100万円の場合には、150万円のうち100万円が繰越控除されて損金の額に算入されます。

(4) 損金算入の順序

繰越欠損金はその事業年度開始の日前7年以内に開始した事業年度のうち2以上の事業年度において生じている場合には、最も古い事業年度において生じたものから順次損金算入をします。

2. 欠損金の処理方法

青色欠損金の繰越控除の対象となるのは過去7事業年度分に限られますので、7年が経過して青色欠損金が切り捨てられそうなときは、役員報酬の削減、減価償却の取りやめなどにより、利益を計上して欠損金を控除できるようにします。

3. 申告書の記載

明細書:別表7(1)「欠損金(中略)の損金算入に関する明細書」

第6号様式別表9(事業税)「欠損金額等の控除明細書」