

# 会計と税務の留意点

## 《利用上の注意事項》

1. 作成にあたっては下記資料等を参考にしましたが、税金・税務についての詳細は、税理士又は所轄の税務署に相談してください。

### 参考文献

- 「四訂農業法人の設立」(全国農業会議所)
- 「複式農業簿記 - 伝票会計の実務 - 」(全国農業会議所)
- 「一問一答集 農家の所得税」(全国農業会議所)
- 「農業者のための消費税の届出から申告まで」(全国農業会議所)
- 国税庁各種パンフレット資料等
- 下記国税庁ホームページよりPDFファイル等が参照できます。  
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/01.htm#a-05>
- 平成19年版 法人税申告書の記載の手引(索引ページへ)
- 平成19年度 法人税関係法令の改正の概要(索引ページへ)
- 法人の減価償却制度改正のあらまし(PDF)
- 法人の減価償却制度の改正に関するQ & A改正(PDF)
- 消費税のあらまし(平成19年4月)(索引ページへ)
- 法人用消費税及び地方消費税の申告書(一般用)の書き方(PDF)
- 法人用消費税及び地方消費税の申告書(簡易課税用)の書き方(PDF)
- 国税庁タックスアンサー  
<http://www.nta.go.jp/taxanswer/index2.htm>

2. 引用している関係法令等は次のとおりです。なお、関係法令については電子政府総合窓口ホームページの「法令データ提供システム」(<http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxsearch.cgi>)及び国税庁ホームページ・法令解釈通達検索(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/menu.htm>)から参照できます。

### 【法 法】:法人税法

[http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX\\_OPT=2&H\\_NAME=&H\\_NAME\\_YOMI=%82%d9&H\\_NO\\_GENGO=H&H\\_NO\\_YEAR=&H\\_NO\\_TYPE=2&H\\_NO\\_NO=&H\\_FILE\\_NAME=S40H0034&H\\_RYAKU=1&H\\_CTG=1&H\\_YOMI\\_GUN=1&H\\_CTG\\_GUN=1](http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX_OPT=2&H_NAME=&H_NAME_YOMI=%82%d9&H_NO_GENGO=H&H_NO_YEAR=&H_NO_TYPE=2&H_NO_NO=&H_FILE_NAME=S40H0034&H_RYAKU=1&H_CTG=1&H_YOMI_GUN=1&H_CTG_GUN=1)

### 【法 令】:法人税法施行令

[http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX\\_OPT=2&H\\_NAME=&H\\_NAME\\_YOMI=%82%d9&H\\_NO\\_GENGO=H&H\\_NO\\_YEAR=&H\\_NO\\_TYPE=2&H\\_NO\\_NO=&H\\_FILE\\_NAME=S40SE097&H\\_RYAKU=1&H\\_CTG=1&H\\_YOMI\\_GUN=1&H\\_CTG\\_GUN=1](http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX_OPT=2&H_NAME=&H_NAME_YOMI=%82%d9&H_NO_GENGO=H&H_NO_YEAR=&H_NO_TYPE=2&H_NO_NO=&H_FILE_NAME=S40SE097&H_RYAKU=1&H_CTG=1&H_YOMI_GUN=1&H_CTG_GUN=1)

### 【法 規】:法人税法施行規則

[http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX\\_OPT=2&H\\_NAME=&H\\_NAME\\_YOMI=%82%d9&H\\_NO\\_GENGO=H&H\\_NO\\_YEAR=&H\\_NO\\_TYPE=2&H\\_NO\\_NO=&H\\_FILE\\_NAME=S40F03401000012&H\\_RYAKU=1&H\\_CTG=1&H\\_YOMI\\_GUN=1&H\\_CTG\\_GUN=1](http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX_OPT=2&H_NAME=&H_NAME_YOMI=%82%d9&H_NO_GENGO=H&H_NO_YEAR=&H_NO_TYPE=2&H_NO_NO=&H_FILE_NAME=S40F03401000012&H_RYAKU=1&H_CTG=1&H_YOMI_GUN=1&H_CTG_GUN=1)

### 【法基通】:法人税法基本通達

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kihon/hojin/01.htm>

### 【財 規】:財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則

[http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX\\_OPT=2&H\\_NAME=&H\\_NAME\\_YOMI=%82%b3&H\\_NO\\_GENGO=H&H\\_NO\\_YEAR=&H\\_NO\\_TYPE=2&H\\_NO\\_NO=&H\\_FILE\\_NAME=S38F03401000059&H\\_RYAKU=1&H\\_CTG=1&H\\_YOMI\\_GUN=1&H\\_CTG\\_GUN=1](http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX_OPT=2&H_NAME=&H_NAME_YOMI=%82%b3&H_NO_GENGO=H&H_NO_YEAR=&H_NO_TYPE=2&H_NO_NO=&H_FILE_NAME=S38F03401000059&H_RYAKU=1&H_CTG=1&H_YOMI_GUN=1&H_CTG_GUN=1)

### 【所 法】:所得税法

[http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX\\_OPT=2&H\\_NAME=&H\\_NAME\\_YOMI=%82%b5&H\\_NO\\_GENGO=H&H\\_NO\\_YEAR=&H\\_NO\\_TYPE=2&H\\_NO\\_NO=&H\\_FILE\\_NAME=S40H0033&H\\_RYAKU=1&H\\_CTG=1&H\\_YOMI\\_GUN=1&H\\_CTG\\_GUN=1](http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX_OPT=2&H_NAME=&H_NAME_YOMI=%82%b5&H_NO_GENGO=H&H_NO_YEAR=&H_NO_TYPE=2&H_NO_NO=&H_FILE_NAME=S40H0033&H_RYAKU=1&H_CTG=1&H_YOMI_GUN=1&H_CTG_GUN=1)

**【所 令】：所得税法施行令**

[http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX\\_OPT=2&H\\_NAME=&H\\_NAME\\_YOMI=%82%b5&H\\_NO\\_GENGO=H&H\\_NO\\_YEAR=&H\\_NO\\_TYPE=2&H\\_NO\\_NO=&H\\_FILE\\_NAME=S40SE096&H\\_RYAKU=1&H\\_CTG=1&H\\_YOMI\\_GUN=1&H\\_CTG\\_GUN=1](http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX_OPT=2&H_NAME=&H_NAME_YOMI=%82%b5&H_NO_GENGO=H&H_NO_YEAR=&H_NO_TYPE=2&H_NO_NO=&H_FILE_NAME=S40SE096&H_RYAKU=1&H_CTG=1&H_YOMI_GUN=1&H_CTG_GUN=1)

**【所基通】：所得税法基本通達**

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kihon/shotoku/01.htm>

**【地 法】：地方税法**

[http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX\\_OPT=2&H\\_NAME=&H\\_NAME\\_YOMI=%82%bf&H\\_NO\\_GENGO=H&H\\_NO\\_YEAR=&H\\_NO\\_TYPE=2&H\\_NO\\_NO=&H\\_FILE\\_NAME=S25HO226&H\\_RYAKU=1&H\\_CTG=1&H\\_YOMI\\_GUN=1&H\\_CTG\\_GUN=1](http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX_OPT=2&H_NAME=&H_NAME_YOMI=%82%bf&H_NO_GENGO=H&H_NO_YEAR=&H_NO_TYPE=2&H_NO_NO=&H_FILE_NAME=S25HO226&H_RYAKU=1&H_CTG=1&H_YOMI_GUN=1&H_CTG_GUN=1)

**【措 法】：租税特別措置法**

<http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S32/S32H0026.html>

**【措 令】：租税特別措置法施行令**

[http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX\\_OPT=2&H\\_NAME=&H\\_NAME\\_YOMI=%82%bb&H\\_NO\\_GENGO=H&H\\_NO\\_YEAR=&H\\_NO\\_TYPE=2&H\\_NO\\_NO=&H\\_FILE\\_NAME=S32SE043&H\\_RYAKU=1&H\\_CTG=1&H\\_YOMI\\_GUN=1&H\\_CTG\\_GUN=1](http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX_OPT=2&H_NAME=&H_NAME_YOMI=%82%bb&H_NO_GENGO=H&H_NO_YEAR=&H_NO_TYPE=2&H_NO_NO=&H_FILE_NAME=S32SE043&H_RYAKU=1&H_CTG=1&H_YOMI_GUN=1&H_CTG_GUN=1)

**【耐 令】：減価償却資産の耐用年数等に関する省令**

[http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX\\_OPT=2&H\\_NAME=&H\\_NAME\\_YOMI=%82%af&H\\_NO\\_GENGO=H&H\\_NO\\_YEAR=&H\\_NO\\_TYPE=2&H\\_NO\\_NO=&H\\_FILE\\_NAME=S40F03401000015&H\\_RYAKU=1&H\\_CTG=1&H\\_YOMI\\_GUN=1&H\\_CTG\\_GUN=1](http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX_OPT=2&H_NAME=&H_NAME_YOMI=%82%af&H_NO_GENGO=H&H_NO_YEAR=&H_NO_TYPE=2&H_NO_NO=&H_FILE_NAME=S40F03401000015&H_RYAKU=1&H_CTG=1&H_YOMI_GUN=1&H_CTG_GUN=1)

**【農災法】：農業災害補償法**

[http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX\\_OPT=2&H\\_NAME=&H\\_NAME\\_YOMI=%82%cc&H\\_NO\\_GENGO=H&H\\_NO\\_YEAR=&H\\_NO\\_TYPE=2&H\\_NO\\_NO=&H\\_FILE\\_NAME=S22HO185&H\\_RYAKU=1&H\\_CTG=1&H\\_YOMI\\_GUN=1&H\\_CTG\\_GUN=1](http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX_OPT=2&H_NAME=&H_NAME_YOMI=%82%cc&H_NO_GENGO=H&H_NO_YEAR=&H_NO_TYPE=2&H_NO_NO=&H_FILE_NAME=S22HO185&H_RYAKU=1&H_CTG=1&H_YOMI_GUN=1&H_CTG_GUN=1)

**【消 法】：消費税法**

[http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX\\_OPT=2&H\\_NAME=&H\\_NAME\\_YOMI=%82%b5&H\\_NO\\_GENGO=H&H\\_NO\\_YEAR=&H\\_NO\\_TYPE=2&H\\_NO\\_NO=&H\\_FILE\\_NAME=S63HO108&H\\_RYAKU=1&H\\_CTG=1&H\\_YOMI\\_GUN=1&H\\_CTG\\_GUN=1](http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX_OPT=2&H_NAME=&H_NAME_YOMI=%82%b5&H_NO_GENGO=H&H_NO_YEAR=&H_NO_TYPE=2&H_NO_NO=&H_FILE_NAME=S63HO108&H_RYAKU=1&H_CTG=1&H_YOMI_GUN=1&H_CTG_GUN=1)

**【消 令】：消費税法施行令**

[http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX\\_OPT=2&H\\_NAME=&H\\_NAME\\_YOMI=%82%b5&H\\_NO\\_GENGO=H&H\\_NO\\_YEAR=&H\\_NO\\_TYPE=2&H\\_NO\\_NO=&H\\_FILE\\_NAME=S63SE360&H\\_RYAKU=1&H\\_CTG=1&H\\_YOMI\\_GUN=1&H\\_CTG\\_GUN=1](http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX_OPT=2&H_NAME=&H_NAME_YOMI=%82%b5&H_NO_GENGO=H&H_NO_YEAR=&H_NO_TYPE=2&H_NO_NO=&H_FILE_NAME=S63SE360&H_RYAKU=1&H_CTG=1&H_YOMI_GUN=1&H_CTG_GUN=1)

**【消 規】：消費税法施行規則**

[http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX\\_OPT=2&H\\_NAME=&H\\_NAME\\_YOMI=%82%b5&H\\_NO\\_GENGO=H&H\\_NO\\_YEAR=&H\\_NO\\_TYPE=2&H\\_NO\\_NO=&H\\_FILE\\_NAME=S63F03401000053&H\\_RYAKU=1&H\\_CTG=1&H\\_YOMI\\_GUN=1&H\\_CTG\\_GUN=1](http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX_OPT=2&H_NAME=&H_NAME_YOMI=%82%b5&H_NO_GENGO=H&H_NO_YEAR=&H_NO_TYPE=2&H_NO_NO=&H_FILE_NAME=S63F03401000053&H_RYAKU=1&H_CTG=1&H_YOMI_GUN=1&H_CTG_GUN=1)

**【消基通】：消費税法基本通達**

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kihon/shohi/01.htm>

**【農協法】：農業協同組合法**

[http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX\\_OPT=2&H\\_NAME=&H\\_NAME\\_YOMI=%82%cc&H\\_NO\\_GENGO=H&H\\_NO\\_YEAR=&H\\_NO\\_TYPE=2&H\\_NO\\_NO=&H\\_FILE\\_NAME=S22HO132&H\\_RYAKU=1&H\\_CTG=1&H\\_YOMI\\_GUN=1&H\\_CTG\\_GUN=1](http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxselect.cgi?IDX_OPT=2&H_NAME=&H_NAME_YOMI=%82%cc&H_NO_GENGO=H&H_NO_YEAR=&H_NO_TYPE=2&H_NO_NO=&H_FILE_NAME=S22HO132&H_RYAKU=1&H_CTG=1&H_YOMI_GUN=1&H_CTG_GUN=1)

3. 申告書の様式等については19年5月現在で19年4月1日以後終了事業年度分の場合です。様式手続き等については下記、国税庁ホームページで確認願います。

法人税関係(法人税申告、各種届出等索引ページ)

<http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/hojin/mokuji.htm>

消費税法関係(消費税法確定申告、各種届出書等索引ページ)

<http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/shohi/mokuji.htm>

## 《収益に関する留意点》

### 1. 売上高の区分

自己が生産したものである製品の売上高と他から仕入れたものである商品の売上高は区分して記載しなければなりません。

2種類以上の事業を営む場合は事業の種類ごとに区分することができることとなっており、農業法人においては作目ごとに区分して記載することが望ましいといえます。

売上高の区分は、次の点に留意し、経営内容に応じた勘定科目を設定する必要があります。

- (1) 製品に係る売上と商品に係る売上の区分
- (2) 農業に係る売上とそれ以外の区分（生産法人の要件、事業税の課税区分）
- (3) 消費税の簡易課税への対応 等

#### 1. 売上高区分の必要性

##### (1) 製品売上高と商品売上高の区分

製品売上高と商品売上高は区分して記載しなければなりません(財規72条)。つまり、自己が生産したものは「製品売上高」、他から仕入れたものは「商品売上高」として区分します。製品売上高には、堆肥など副産物の売上高も含まれ、主要な生産物は「稲作売上高」というように作目ごとに区分して売上高を記載した方がわかりやすくなります。

また、2種類以上の事業を営む場合は事業の種類ごとに区分することができることとなっており(財規71条)、農業法人においては作目ごとに区分して記載することが望ましいといえます。

##### (2) 農業に係る売上とそれ以外の区分

直近3ヵ年における農業に係る売上高が売上高全体の過半を占めていることが農業生産法人の要件となっていますので、農業に係る売上高とそれ以外の売上高を勘定科目により区分した方がよいでしょう。

また、農業生産法人である農事組合法人の農業(畜産を除く耕種農業)からの所得は事業税が非課税となりますので、事業税の課税区分にも留意する必要があります。

##### (3) 消費税、事業税のための区分

売上高の区分は、消費税の簡易課税の事業区分にも留意する必要があります。

事業区分	該当する事業	みなし仕入率
第1種	卸売業（他の者から購入した商品とその性質及び形状を変更しないで他の業者に販売する事業）	90%
第2種	小売業（他の者から購入した商品とその性質及び形状を変更しないで消費者に販売する事業）	80%
第3種	農業、林業、漁業、鉱業、建設業、製造業、電気業、ガス業、熱供給業及び水道業	70%
第4種	第1種事業、第2種事業、第3種事業、第5種事業以外 飲食店業、金融・保険業など、農作業受託も該当 事業者が自己で使用していた固定資産の譲渡も該当	60%
第5種	不動産業、運輸通信業、サービス業 （第1種事業から第3種事業に該当しないもの）	50%

## 2. 売上高の勘定科目例

売上高の勘定科目の設定例は下記のとおりとなりますが、(1)製品に係る売上と商品に係る売上の区分、(2)農業に係る売上高とそれ以外の売上高の区分、(3)消費税の簡易課税への対応等に留意し、経営内容に応じた勘定科目を設定する必要があります。

売上区分	勘定科目例	農地法 (注1)	事業税	消費税	備考
農畜産物販売	稲作売上高		非課税	3種	自己が生産した農畜産物の販売
	野菜作売上高		非課税	3種	
	肉用牛売上高		課税	3種	
仕入農畜産物販売	米売上高		課税	1・2種	他から仕入れた農畜産物の販売(注2)
	野菜売上高		課税	1・2種	
その他生産物販売	加工品売上高		課税	3種	自己が生産した加工品等の販売
	堆肥売上高		課税	3種	
その仕入品販売	加工品販売高		課税	1・2種	他から仕入れた加工品等の販売(注2)
	堆肥販売高		課税	1・2種	
固定資産売却	生物売却収入		課税	4種	生物の売却
	固定資産売却益	-	課税	4種	農機具等の売却は売上高ではなく特別利益
農作業受託	農作業受託収入		課税	4種	稲作及びその他農業に関連する作業の受託
農家レストラン	レストラン売上高		課税	4種	主として自己が生産した農産物を使う場合
その他関連事業	除雪作業収入	×( )	課税	4種	農事組合法人の場合は農協法上の制限有り(注3)
	造園売上高	×( )	課税	4種	
価格補填金	価格補てん収入	×	非課税	不課税	農産物価格に付随するもの

(注)1. 農地法の欄の凡例は次のとおりです

- ・ 農業売上高： ( ) は付随収入)
  - ・ 農業関連事業売上高： = 農畜産物加工、 = 農畜産物販売(貯蔵、運搬)  
= 農業資材製造、 = 農作業受託
  - ・ 農業以外の売上高： ×
  - ・ 売上高とならないもの： -
2. 他から仕入れた農畜産物を販売する場合、消費者に販売すれば小売業(2種)、業者に販売すれば卸売業(1種)に該当します。
3. 農地法上、農業以外の事業も1/2未満ならば行えますが、農事組合法人の場合は、農協法上、農業関連に事業が限定されています。例えば、所有する機械施設等の余剰稼働力を活用した造園や除雪作業等の農業関連でなければなりません。

## 2. 委託販売における収益の発生時期

収益の発生時期について、企業会計原則では、現金の授受には関係なく財産の増減変化が実際に起こった発生日を基準にしなければならない「発生主義」が原則となっています。

農業で多くとられている委託販売の場合、売上計上時期は原則「A等の受託者が販売した日」となります。しかし、一般的には売上計算書の届いた日をもって計上する「売上計算書到達日基準」が行われています。

### 1. 収益の帰属の時期

農業における収益の発生時期（帰属時期）は下記のとおりとなります。

区 分		収益の発生時期
棚卸資産の販売 (一般的な販売)		引渡基準 その引き渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入します(法基通2-1-1)。
委託販売 (JAや市場を通じた販売)	原則	受託者販売日基準(原則) その委託品について受託者が販売をした日の属する事業年度の益金の額に算入します(法基通2-1-3前段)。
	特例	売上計算書到達日基準(特例) その委託品について売上計算書(仕切書や精算書など)が売上の都度作成され送付されている場合において、法人が継続してその収益をその売上計算書の到達した日の属する事業年度の益金の額に算入することも認められます(法基通2-1-3後段)。  (注)「売上計算書到達日基準」で行う場合には、売上計算書(仕切書、精算書などの名称による場合が多い)に到達日を記入して、この日をもって売上に計上するか、簡便な方法として売上計算書記載の精算日(作成日)をもって売上に計上します。

### 2. 経理の方法

事例 農産物を市場に出荷し、売上計算書が送付されてきた。これによれば、売上高52,500円、市場手数料等2,625円、差引精算額49,875円となっている。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
精算日	普通預金	不課	49,975	売上高	課	52,500	
	販売手数料	課	2,625				

(注) 精算日に支払いがない場合は、普通預金の代わりに売掛金とし、未収計上します。

### 3. 作業受託における収益の発生時期

収益の発生時期について、企業会計原則では、現金の授受には関係なく財産の増減変化が実際に起こった発生日を基準にしなければならない「発生主義」が原則となっています。  
作業受託については期末時点で請求書を発行していなくても契約の作業が完了していれば、収益に計上する必要がありますので、注意が必要です。

#### 1. 作業受託収益の帰属の時期

作業受託等の売り上げについては作業受託が完了した日（継続的に行う場合は契約した全部の作業を完了した日）となります。

なお、作業受託のような役務の提供の場合、作業が完了した時点で請求書を発行し、後日、集金するのが一般的です。その場合は作業完了日にお金が入ってこないのが買掛取引として処理します。

#### 作業受託（請負）収益の発生時期（帰属時期）

区 分	収益の発生時期
請負契約	要物契約（物の引き渡しを要する請負契約） その目的物の全部を完成して相手方に引き渡した日の属する事業年度の益金に算入します（法基通2-1-5前段）。
上記以外	要物契約以外（農作業受託が該当） その約した役務の全部を完了した日の属する事業年度の益金に算入します（法基通2-1-5後段）。

#### 2. 経理の方法

作業完了日に現金で料金を受け取った場合の仕訳

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
完了日	普通預金	不	100,000	作業受託収入	課	100,000

売り上げに計上する時期は契約したすべてが完了した日となります。  
作業完了日に入金ない場合は売掛取引として処理します。

## 4. 売上げの返還の扱い

既に販売(売掛を含む)した商品等の値引きを行い、売上高を返還した場合は、売上高からのその返還額を控除します。

### (1) 法人税の取扱い

既に販売(売掛を含む)した商品等の値引きを行い、代金を返還した場合は、売上高から、その返還額を控除します。なお、売上を返還した場合の売上対価の控除項目は次のとおりとなります(財規要領164、165)。

売上値引高

商品の品質不良、破損、その他販売を促進する等の理由により、商品の1個あたりの代価を値引きする場合のその値引額

売上割戻し高

一定期間に、多量の取引をした得意先に対する売上代金の返戻額。

売上戻り高

商品の品質不良、破損等の理由等で商品が返品された場合、その返品された商品の価額

### (2) 消費税の取扱い

商品販売を行った事業者がその取引を行った後に、売上値引きを行ったり、売上割戻金や販売奨励金の支払いを行ったり、売り上げた商品について返品を受けたこと等により売掛金の減額等を行う場合には、商品を販売した事業者は、これらの金額に対応する消費税額について、次のとおり調整する必要があります。

調整を行う時期

当初の課税資産の譲渡等を行った課税期間でなく、売上げに係る対価の返還等を行った課税期間において調整を行います。

調整の方法

課税標準額に対する消費税額から売上げに係る対価の返還等に係る消費税額を控除します(消法38条)。

ただし、課税資産の譲渡等の金額からその売上げに係る対価の返還等の金額を控除する経理処理を継続して行っているときは、この処理も認められます。

控除税額の算出方法

売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額は、税込みの売上げに係る対価の返還等の金額に105分の4を掛けて算出した金額となります。

適用要件

売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額について控除を受けるには、売上げに係る対価の返還をした金額の明細等を記録した帳簿を保存する必要があります。課税資産の譲渡等の金額からその売上げに係る対価の返還等の金額を控除する経理処理を行っている場合も同様です。

( 3 ) 経理の方法

値引き等により売上の返還を行った場合は、次の仕訳を行います。

摘要 既に販売した商品の値引きを行い、現金で支払った。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
返還日	売上値引高(注1)	課	10,000	現金	不	10,000	

( 注 ) 1. 本資料の勘定科目設定例には「売上値引高」の設定はありません(ソリマチ農業簿記には設定あり)。

2. 「売上値引高」等の勘定科目を使わない場合は下記のとおり販売時と逆の仕訳を行います。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
返還日	売上高	課	10,000	現金	不	10,000	

## 5. 補助金収入の区分

農業には多くの補助金等の収入がありますが、会計管理上、その補助金等の内容により、区分して経理を行う必要があります。

補助金収入の区分例は次のとおりです。

(1) 価格補てん収入：農畜産物の価格補てんのための交付金など

(2) 作付助成収入：作付を条件とする交付金など

(3) 経営安定補填収入：収入減少補てんのための交付金など

(4) 国庫補助金等収入：機械導入のためなどの国や県等の補助金

(5) 一般助成収入：経常的に交付される国等からの交付金、助成金

補助金、交付金等は発生主義に基づき、実際の受領日ではなく、交付決定日をもって収益に計上するのが一般的です。

交付金・補填金は補助金又は保険金に準ずるものであり、消費税の課税対象外（不課税収入）となります。

### 1. 農業関係補助金・交付金等の勘定科目

国等から交付される補助金や交付金等は会計管理上、その補助金等の内容により区分して経理を行う必要があります。補助金・交付金等の勘定科目の区分例は下記のとおりです。

作付助成収入〔営業外収入〕

米戸別所得補償モデル事業交付金(固定部分)、水田利活用自給力向上事業交付金などの国等から交付される農作物の作付を条件に交付される作付助成のための交付金等です。毎年度経常的に発生しますが、販売代金(営業収入)に付随するものではないことから営業外収益に区分します。

価格補填収入〔売上高〕

水田経営所得安定対策麦・大豆直接支払の成績払などの農畜産物の価格安定基金等による価格補てんのための交付金等です。販売した数量に応じ交付されることから、販売代金(営業収入)に付随するものとして、売上高に区分します。

経営安定補填収入〔特別利益〕

水田経営所得安定対策の収入減少補てんなどの価格下落による収入減少の補てんのための交付金等です。補てん金が確定するのは翌年度になり、会計的には前期損益修正益の性格を持つことから特別利益に区分します。

国庫補助金等収入〔特別利益〕

強い農業づくり交付金など機械導入等のための国や県等の補助金等です。経常的に交付されるものでないことから特別利益に区分します。

一般助成収入〔営業外収益〕

経常的に国等から交付される上記以外のその他の補助金等です。営業収入に付随するものではないことから営業外収益に区分します。

### 2. 税務上の留意点

補助金・交付金等の益金算入時期

補助金・交付金等の収益の発生時期については、発生主義に基づき、実際の受領日ではなく補助金・交付金等の交付が決定された日(交付日を証明する文書に記載された日)つまり、交付決定日をもって収益に計上するのが一般的です。

従って、交付決定日に実際の支払いがない場合、原則的には「未収入金」に計上す

ることになります。

#### 消費税の取扱い

交付金・補填金は補助金又は保険金に準ずるものであり、消費税の課税対象外(不課税取引)となります(消基通5-2-4、5-2-15)。

### 3. 農業関係補助金・交付金等の勘定科目一覧(要確認)

交付金・補助金等の名称	科目区分	勘定科目例
水田経営所得安定対策の麦・大豆直接支払の固定払	営業外収入	作付助成収入
水田経営所得安定対策麦・大豆直接支払の成績払	売上高	価格補填収入
水田経営所得安定対策の収入減少補てん	特別利益	経営安定補填収入
戸別所得補償モデル事業交付金の固定部分	営業外収入	作付助成収入
戸別所得補償モデル事業交付金の変動部分	売上高	価格補填収入
水田利活用自給向上事業交付金	営業外収入	作付助成収入
水田農業構造改革交付金(産地づくり交付金。新需給調整システム定着交付金を含む)	営業外収入	作付助成収入
耕畜連携水田活用対策補助金のうち取組面積助成事業に係るもの	営業外収入	作付助成収入
担い手経営革新促進交付金のうち特定対象農産物の生産支援	営業外収入	作付助成収入
農地・水・環境保全向上対策のうち営農活動支援交付金(併せて地方公共団体から交付されるものを含む)	営業外収入	作付助成収入
農地・水・環境保全向上対策のうち共同活動支援交付金	営業外収入	一般助成収入
中山間地域等直接支払交付金	営業外収入	一般助成収入
指定野菜価格安定対策補給金	売上高	価格補填収入
肉用子牛生産者補給金	売上高	価格補填収入
肉用牛肥育経営安定対策補填金	売上高	価格補填収入
養豚経営安定対策補てん金	売上高	価格補填収入
鶏卵価格差補填金	売上高	価格補填収入
加工原料乳生産者補給金	売上高	価格補填収入
強い農業づくり交付金等(機械導入等の国庫補助金)	特別利益	国庫補助金等収入
その他補助金(ソフト事業等)	営業外収入	一般助成収入

(注) 22年11月末の制度で作成しています。制度の見直し等により取扱いが変更される場合がありますので注意願います。

農業経営基盤強化準備金の原資となるもの

## 6. 戸別所得補償モデル対策の取扱い

平成23年度からの戸別所得補償制度の実施にあたり、平成22年度は米戸別所得補償モデル事業及び水田利活用自給力向上事業が実施されました。

### 1) 米戸別所得補償モデル事業交付金

定額部分 「作付助成収入」 変動部分 「経営安定補填収入」

### 2) 水田利活用自給力向上事業交付金 「作付助成収入」

戸別所得補償モデル対策交付金は、農業経営基盤強化準備金の原資となります。

## 1. 米戸別所得補償モデル事業交付金

戸別所得補償制度の定額部分は、農家1戸当たり10aを自家用米として控除されますが、集落営農の場合は、組合員の人数にかかわらず1組織で10a控除されます。したがって、集落全体の交付金は戸別に交付を受けるよりも組織で受けた方が有利となります。

### 経理の方法

定額部分（15,000円/10a）と変動部分（H22年産米のH23年1月までの価格を考慮して計算）は、交付時期や受領時期によって経理上の取扱いが異なります

交付金を利益計上する時期は、実施に入金があった日ではなく、交付決定通知書の日付の属する事業年度となります。

#### <定額部分>

原則、交付決定日で下記の仕訳を行います。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
交付決定日	未収入金	不	500,000	作付助成収入 [営業外収益]	不	500,000

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
受領日	普通預金	不	500,000	未収入金	不	500,000

#### <変動部分>

原則、交付決定日で下記の仕訳を行います。  
（過年度の補てん金が交付決定された場合）

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
交付決定日	未収入金	不	300,000	経営安定補填収入 [特別利益]	不	300,000

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
受領日	普通預金	不	300,000	未収入金	不	300,000

会計年度内に交付決定された場合は、価格補てん収入(営業収入)とする。

## 2. 水田利活用自給力向上事業交付金

水田で戦略作物（麦、大豆、飼料作など）、野菜、花き、果樹、二毛作などを作付けした場合に作付面積に基準単価を乗じた金額が交付されます。

経理の方法は、米戸別所得補償モデル事業交付金（定額部分）に準じます

## 7. 水田経営所得安定対策交付金の取扱い

19年から実施された水田経営所得安定対策（品目横断的経営安定対策）の交付金には、次のものがあり、交付時期や会計上の取扱いが異なります。

- (1) 麦・大豆直接支払の固定払（緑ゲタ） 「作付助成収入」
- (2) 麦・大豆直接支払の成績払等（黄ゲタ） 「価格補てん収入」
- (3) 収入減少補てん（ナラシ） 「経営安定補填収入」

水田経営所得安定対策等の「交付金・補填金」は補助金又は保険金に準ずるものであり、消費税の課税対象外（不課税収入）となります。

水田経営所得安定対策の交付金は19年度からの農業経営基盤強化準備金の原資となる交付金又は補助金となります。

20年度以降、制度の基本を維持しつつ、面積要件の見直し、名称変更等の見直しが行われました。

### 1. 水田経営所得安定対策（品目横断的経営安定対策）交付金の経理方法

19年から実施された水田経営所得安定対策（品目横断的経営安定対策）の交付金には、次のものがあり、交付時期、受領時期や会計上の取扱いが異なります。

#### (1) 麦・大豆直接支払の固定払（緑ゲタ）

担い手の生産コストのうち、生産物の販売収入では賄えない部分（諸外国との生産条件格差から生じる不利）を補うための対策「生産条件不利補正対策」のうち、過去の生産実績に基づく支払い「麦・大豆直接支払の固定払」（緑ゲタ）です。

交付金 = 面積当たりの単価 × 過去の生産実績（基準期間16～18年）

水田農業構造改革交付金（産地づくり対策）と同様に、農作物の作付を条件に交付される助成金・交付金です。

産地づくり対策などの転作助成金や水田経営所得安定対策麦・大豆直接支払の固定払などは、毎年度経常的に発生するものであるものの、販売代金に付随するものではないので、営業収益とすることは適切でなく、営業外収益の「作付助成収入」として経理します。

なお、交付時期は19年度は12月、20年度以降は7～8月の予定です。

経理の方法

原則、交付決定日で下記の仕訳を行います。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
交付決定日	普通預金	不	500,000	作付助成収入	不	500,000

（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、実際の受領日に次の仕訳をます。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
受領日	普通預金	不	500,000	未収入金	不	500,000

#### (2) 麦・大豆直接支払の成績払（黄ゲタ）

「生産条件不利補正対策」のうち毎年の生産量・品質に基づく支払い「麦・大豆直接支払の固定払」（黄ゲタ）です。

交付金 = 数量当たりの単価 × 当年の生産量

従来大豆交付金、麦作安定資金等と同様に、販売（委託販売）した数量に応じ交付

されることから農産物価格に付随するものとして売上高の「価格補てん収入」に経理します。

なお、交付時期は19年度は翌年3月、20年度以降は年内12月の予定です。

経理の方法

原則、交付決定日で下記の仕訳を行います。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
交付決定日	普通預金	不	300,000	価格補填収入	不	300,000

(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) 収入減少補てん(ナラシ)

担い手の販売収入の減少が経営に及ぼす影響が大きい場合に、その影響を緩和する対策「収入減少緩和対策」(ナラシ)の補てん金です。

交付金 = 収入差額(標準的収入 - 当該年の収入) × 9割

当該年の減収額の9割相当額を交付する仕組みとなっており、当該年産価格は事後的に算出されるため、補てん金が確定するのは翌年になります。従って、会計的には前期損益修正益の性格を持つことから特別利益に区分し、「経営安定補填収入」として経理します。なお、交付時期は翌年7月の予定です。

経理の方法

#### (1) 積立時(生産者拠出金拠出時)

拠出金(積立金)は損金になりませんので、「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。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
拠出日	経営安定積立金	不	300,000	普通預金	不	300,000

#### (2) 交付金の交付時

対策加入時に積み立てた拠出金を資産計上しているため、補填金のうち拠出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。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
交付決定日	普通預金	不	1,012,000	経営安定積立金	不	253,000
				経営安定補填収入	不	759,000

(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。

## 2. 税務上の留意点

収益の発生時期

補助金・交付金等の収益の発生時期については、発生主義に基づき、実際の受領日ではなく補助金・交付金等の交付が決定された日(つまり、交付決定日(交付日を証明する文書に記載された日))をもって、収益に計上します。

消費税の取扱い

交付金・補填金は補助金又は保険金に準ずるものであり、消費税の課税対象外(不課税収入)となります(消基通5-2-4、5-2-15)。

収入のうち交付金等の割合が高く、従事分量配当制(課税仕入れ)をとっている農事組合法人の場合、本則課税を選択することで還付される確率は高くなると思われます。

## 《売上原価に関する留意点》

### 1. 棚卸処理

決算日時点で農産物（製品及び商品）や仕掛品などの在庫がある場合は資産として残す必要があります。例えば、大豆をJA等に委託販売した場合など、手元になくてもJA等の販売が終了するまでは棚卸資産として残ることになります。

個人の場合、農産物については収穫価額により時価評価しますが（所得税法41条2項）、法人の場合には取得価額による原価評価が基本となります。

棚卸資産の評価方法はその法人が選定した（所轄税務署にへの届出が必要）評価方法により評価した金額です。なお、選定しなかった場合は最終仕入原価法による原価法で評価することになります。

#### 1. 棚卸資産の範囲

棚卸資産とは商品、製品（副産物・作業屑を含む）、半製品、仕掛品（半成工事を含む）、原材料、貯蔵品（消耗品で貯蔵中のもの）、その他これらの資産に準ずるものをいいます。（法法2条20号、法令10条）。ただし、有価証券を除きます。

〔棚卸資産の区分〕

商 品	販売目的で購入した物品。他の農家から玄米を購入しそれを消費者等に販売する場合など。
製 品	販売目的で生産した物品。農産物や加工品など。
仕掛品	製品生産のため製造中のもの。未収穫農産物、肥育牛等販売用動物、仕込中の味噌など。
原材料	生産目的で消費される物品で未使用のもの。種苗、飼料、肥料、農薬、諸材料など。
貯蔵品	生産・販売以外の目的で貯蔵される物品。燃料、包装資材、収入印紙など。

#### 2. 棚卸資産の価額と評価方法

法人の棚卸資産につき、損金算入額の算定の基礎となる期末棚卸資産の価額は、その法人が選定した（所轄税務署にへの届出が必要）評価方法により評価した金額です。なお、選定しなかった場合は最終仕入原価法による原価法で評価することになります（法法29条1項）。

また、評価方法を変更する場合には新たな評価方法を採用しようとする事業年度の開始の日の前日までに変更承認申請書を所轄税務署長に提出し承認を受ける必要があります。ただし、一度適用することとして届出した評価方法は、採用して相当期間（3年）経過していない場合には、特別な事情がない限り、評価方法の変更は認められません。

#### 3. 棚卸資産の評価方法

法人が選定することができる評価方法は次の方法です（法令28条1項）。

##### (1) 原価法

取得原価（購入したものは購入原価、自家生産したものは生産原価）を基準とする方法です。原価法の内訳として次の8通りの評価法があります。

個別法	期末棚卸資産の全部について、その個々の取得原価をその取得原価とする方法です。船舶、ビル等に適し、農業でこれに類するものではありません。
先入先出法	同種の棚卸資産につき、期末棚卸資産を決算日から最も近い日に購入されたものから順次、成るとみなして、その取得原価で評価する方法です。つまり、先に購入したのから順次販売し、倉出しされたとみなす方法です。
後入先出法	先入先出法とは逆に新しく購入した棚卸資産から倉出しし、古いもの順に残っているものとみなして、その単価で評価する方法です。
総平均法	年度中に取得した資産の総購入金額を総購入数量で除して得た1単位当たり平均単価を、その棚卸資産の取得原価とする方法です。
移動平均法	購入の都度、その数量と金額を既に在庫する棚卸品の数量と金額に加え、新しく平均単価を求め、その平均単価を棚卸品の平均単価とみなして取得価額を計算する方法です。この方法によると、棚卸品の受け払いにつき、継続的な記録を必要とします。
単純平均法	その年度に購入した棚卸品の単価の異なるものを合計し、その単価の数で割って求めた平均単価を棚卸品全体の単価とみなして取得価額を計算する方法です。
最終仕入原価法	決算日に最も近い日に購入した時の単価を棚卸品全体の単価とみなして取得価額を計算する方法です。最も簡便な方法であり、価格変動の激しくない棚卸品の評価に適します。税務計算において、評価法の届出のない場合は、この方法が適用されます。
売価還元法	期末棚卸品の販売予定価額からその原価率によって原価に還元した価額をもって取得単価とする方法です。予定売価が判っていて現価率の設定が容易な小業者に適する方法です。

## (2) 低価法

原価法のいずれかで算定した原価と時価（棚卸日において、その取得のために通常、要する価額）を比較し、その低い方とする方法です。したがって、「先入先出法による低価法」とか「最終仕入原価法による低価法」とか8通りの方法があることとなります。

## 4. 棚卸資産の取得価額

棚卸資産の評価額の計算の基礎となる取得価額は購入代価等（購入代価、付随費用を含む）に「その資産を事業の用に供するために直接要した費用」の合計となります（法令32条）。

購入した棚卸資産

取得価額 = 購入代価等 + その資産を事業の用に供するために直接要した費用

購入代価等 = 購入代価 + 付随費用（引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税等）

自己の栽培等に係る棚卸資産

取得価額 = 栽培等のために要した費用（原材料、労務費、経費の額） + その資産を事業の用に供するために直接要した費用

## 5. 経理の方法

### (1) 農産物等の棚卸し

決算日時点で農産物（製品及び商品）や仕掛品などの在庫がある場合は棚卸資産として計上する必要があります。例えば、前年期末の棚卸資産の在庫金額が決算日時点で残っていた場合は、振替をして当年期末の在庫金額の計上を行ってください。

摘要 12月31日の決算に際し、12月31日現在の農産物（商品）の在庫を調べた結果、30万円だった。また、前年期末の農産物の在庫は20万円だった。

仕訳

前年期末の在庫額の振替

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
12/31	期首商品製品棚卸高	不	200,000	製品（商品）	不	200,000	決算取引

今年期末の在庫額の計上

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
12/31	製品（商品）	不	300,000	期末商品製品棚卸高	不	300,000	決算取引

留意事項

1. 期首商品製品棚卸高は費用勘定（売上原価）、期末商品製品棚卸高は費用勘定（売上原価の減算勘定）であり、上記の場合、売上原価が10万円減少し、その分、収益が増加したことになります。
2. 何らかの理由で実在庫が減少した場合は次のような処理をします。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
12/31	雑損失 営業外費用	不	20,000	製品（商品）	不	20,000	決算取引

### (2) 原材料等の棚卸し

決算時点で肥料や農薬、餌などの在庫がある場合は以下の仕訳を起こす必要があります。

摘要 12月31日の決算に際し、原材料の在庫を調べた結果、10万円だった。また、前年期末の原材料の在庫は5万円だった。

仕訳

前年期末の在庫額の振替

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
12/31	期首材料棚卸高	不	50,000	原材料	不	50,000	決算取引

今年期末の在庫額の計上

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
12/31	原材料	不	100,000	期末材料棚卸高	不	100,000	決算取引

留意事項

1. 期首材料棚卸高は費用勘定（売上原価）、期末材料棚卸高は費用勘定（売上原価の減算勘定）であり、上記では、売上原価が5万円増加し、その分収益が減少したことになります。
2. 何らかの理由で実在庫が減少した場合は次のような処理をします。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
12/31	雑損失 営業外費用	不	20,000	原材料	不	20,000	決算取引

## 2. 減価償却費の処理方法

法人は、償却限度額（当該年度に減価償却費に計上できる上限額）の範囲内で任意に減価償却費を計上することができます。（税法上）

資産の区分に応じて償却方法を選択することができます。償却方法の選択は所轄税務署に提出した「減価償却資産の償却方法の届出書」で選んだ方法となりますが、届出をしていない場合は定率法（建物以外）となります。

平成19年度税制改正により償却可能限度額及び残存価額が廃止され、また、平成20年度には法定耐用年数の大幅な簡素化がありました。そのためここ数年間は、改正の過渡期となるため取得時期によって計算方法が異なります。

### 1. 法人の減価償却費

減価償却費として損金の額に算入する金額は、その法人が償却費として損金経理した金額のうち償却限度額（当該年度に減価償却費に計上できる上限額）に達するまでの金額となります（法31条1項）。

つまり、法人の場合、個人の強制償却（減価償却費は必ず経費に計上）と異なり、償却限度額の範囲内で任意に減価償却費を計上することができます。

### 2. 減価償却資産の償却方法

減価償却については従来、取得価額から残存価額を差し引いたものを定額法や定率法により減価償却してまいりました。しかし、平成19年度税制改正により償却可能限度額及び残存価額が廃止され、いわゆる100%償却（耐用年数経過時点で残存簿価1円まで償却）が可能となりました。具体的な取り扱いは下記のとおりですが、減価償却制度改正前と改正後で取扱いが異なります。

平成19年4月1日以後に取得した減価償却資産	償却可能限度額（取得価額の100分の95相当額）及び残存価額を廃止し、耐用年数経過時点で残存簿価1円（備忘価額）まで償却できるようになりました（法令48条の2第1項、61条1項）。
平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産	従来の償却方法については、その仕組みが維持されつつ、その名称が「旧定額法」、「旧定率法」等に改められました。 その上に、前事業年度までの償却費の累計額が、原則として取得価額の95%相当額（従来の償却可能限度額）まで到達している減価償却資産については、その到達した事業年度の翌事業年度（平成19年4月1日以後に開始する事業年度に限る）以後において、次の算式により計算した金額を償却限度額として償却を行い、残存簿価1円（備忘価額）まで償却できるようになりました（法令48条1項、61条）。 《算式》 $\text{償却限度額} = \left[ \text{取得価額} - (\text{取得価額の95\%相当額}) - 1\text{円} \right] \times (\text{償却を行う事業年度の月数} / 60)$

### 3. 償却限度額の算定方法

#### (1) 法人が選定できる償却方法

減価償却限度額の計算上、法人が選定することができる償却方法は資産の区分に応じて次のとおりです（法令48条）。

なお、償却方法の選択は資産の種類ごとに設立事業年度の確定申告書の提出期限までに所轄税務署に提出した「減価償却資産の償却方法の届出書」で選んだ方法とります。届出をしていない場合は法定償却方法が定められています。

また、選定している償却方法を変更したいときは、変更しようとする事業年度の開始の日の前日までに所轄税務署長の承認を受ける必要があります。

資産の種類	平成19年3月31日以前の取得資産		平成19年4月1日以後の取得資産	
	選定できる償却方法	法定償却方法	選定できる償却方法	法定償却方法
平成10年3月31日以前に取得した建物	旧定額法 旧定率法	旧定率法	/	
上記以外の建物		旧定額法		定額法
建物以外の有形固定資産（構築物、機械装置など）	旧定額法 旧定率法	旧定率法	定額法 定率法	定率法
無形固定資産・生物(注)		旧定額法		定額法

（注）平成10年3月31日以前に取得した営業権は任意償却

#### (2) 償却方法の算定方法

各償却方法の償却額算定方法は次のとおりです。

償却方法	算定方法・留意事項等
旧定額法	[算定式] [取得価額 - 残存価額((3) )] × 定額法の償却率 毎年一定の金額を帳簿価額から差し引く方法です。 償却率は耐用年数によって決められています。(耐令別表9) 償却率：1 / 耐用年数
旧定率法	[算定式] 期首帳簿価額（取得価額 - 償却累計額）× 定率法の償却率 毎年一定の割合で差し引く金額を計算する方法です。 初期の償却費ほど多く、一定の割合で償却費が逓減します。 償却率は耐用年数によって決められています。(耐令別表9)
定額法	[算定式] 取得価額 × 定額法の償却率 残存価額が廃止された新たな定額法です。 耐用年数経過時点で残存簿価1円まで償却 毎年一定の金額を帳簿価額から差し引く方法です。 償却率は耐用年数によって決められています。(耐令別表10) 償却率：1 / 耐用年数
定率法	[算定式] 期首帳簿価額（取得価額 - 償却累計額）× 定率法の償却率 残存価額が廃止された新たな定率法です。 耐用年数経過時点で残存簿価1円まで償却 毎年一定の金額を帳簿価額から差し引く方法です 償却率は耐用年数によって決められています。(耐令別表10) 償却率：定額法の償却率の原則2.5倍（特定事業年度以降は残存年数による均等償却に切り換え）((3) )

(3) 償却費計算にあたっての留意事項

旧定率・旧定額法における残存価額

減価償却資産の残存価額は別表第10「減価償却資産の残存割合表」に定める残存割合を取得価額に乗じて算出した金額です(旧耐令5条1項)。

資産区分ごとの残存割合(旧耐令5条2項)

減価償却資産の区分	残存割合
有形固定資産・生物を除く(別表第1・2・7に揚げるもの)	10% (注)償却可能限度額は取得価額の95%相当額
無形固定資産(別表第3に揚げるもの)	0%
生物(別表第4に揚げるもの)	10~50%の範囲で細目ごとに設定 (注)牛及び馬の残存価額は「取得価額×残存割合」と10万円のいずれか少ない金額

新たな定率法の計算方法

新たな定率法は減価償却資産の取得価額に、その償却費が毎年一定の割合で逓減するように当該資産の耐用年数に応じた「定率法の償却率」(定額法の償却率の原則2.5倍、耐令別表10に規定)を乗じて計算した金額(調整前償却額)を事業共用年1年目の償却限度額とします。2年目以後は当該資産の期首帳簿価額(取得価格から既にした償却費の累計額を差し引いた金額)に「定率法の償却率」を乗じて計算した金額(調整前償却額)を各事業年度の償却限度額とします。

その後、各事業年度の「調整前償却額」が当該減価償却資産の取得価額に「保証率」(耐令別表10に規定)を乗じて計算した金額である「償却保証額」に満たない場合は、原則として、その最初に満たないこととなる事業年度の期首帳簿価額(取得価格から既にした償却費の累計額を差し引いた金額)である改定取得価額に、その償却費がその後毎年同一となるように当該資産の耐用年数に応じた「改定償却率」(耐令別表10に規定)を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額とします(法令48条の2第1項第2号)。

定率法の償却限度額の計算式

ア．調整前償却額が償却保証額以上の場合(調整前償却額 ≥ 償却保証額)
償却限度額 = 期首帳簿価額 × 定率法の償却率
イ．調整前償却額が償却保証額未満の場合(調整前償却額 < 償却保証額)
償却限度額 = 改定取得価額 × 改定償却率

各償却方法の減価償却費(償却限度額)の比較

取得価額200万円、耐用年数5年の田植機の場合

償却方法	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	6年目	7~10年	11年目
旧定額法	360,000	360,000	360,000	360,000	360,000	100,000	20,000	19,999
旧定率法	738,000	465,678	293,842	185,415	117,065	100,000	20,000	19,999
定額法	400,000	400,000	400,000	400,000	399,999			
定率法	1,000,000	500,000	250,000	125,000	124,999			

(注) 旧定額法及び旧定率法の6年目は限度残存額までの5%相当額となります。旧定額法及び旧定率法7~11年目は5年間の均等償却となりますが、11年目は帳簿価額1円までの額19,999円となります。

#### 4. 減価償却資産の取得価額

減価償却資産の取得価額は購入代価(付随費用を含む)に「その資産を事業の用に供するために直接要した費用」の合計となります(法令54条1項)。

なお、圧縮記帳した場合は圧縮記帳による損金算入額を控除した金額を持って、取得価額とみなします(法令54条3項)。

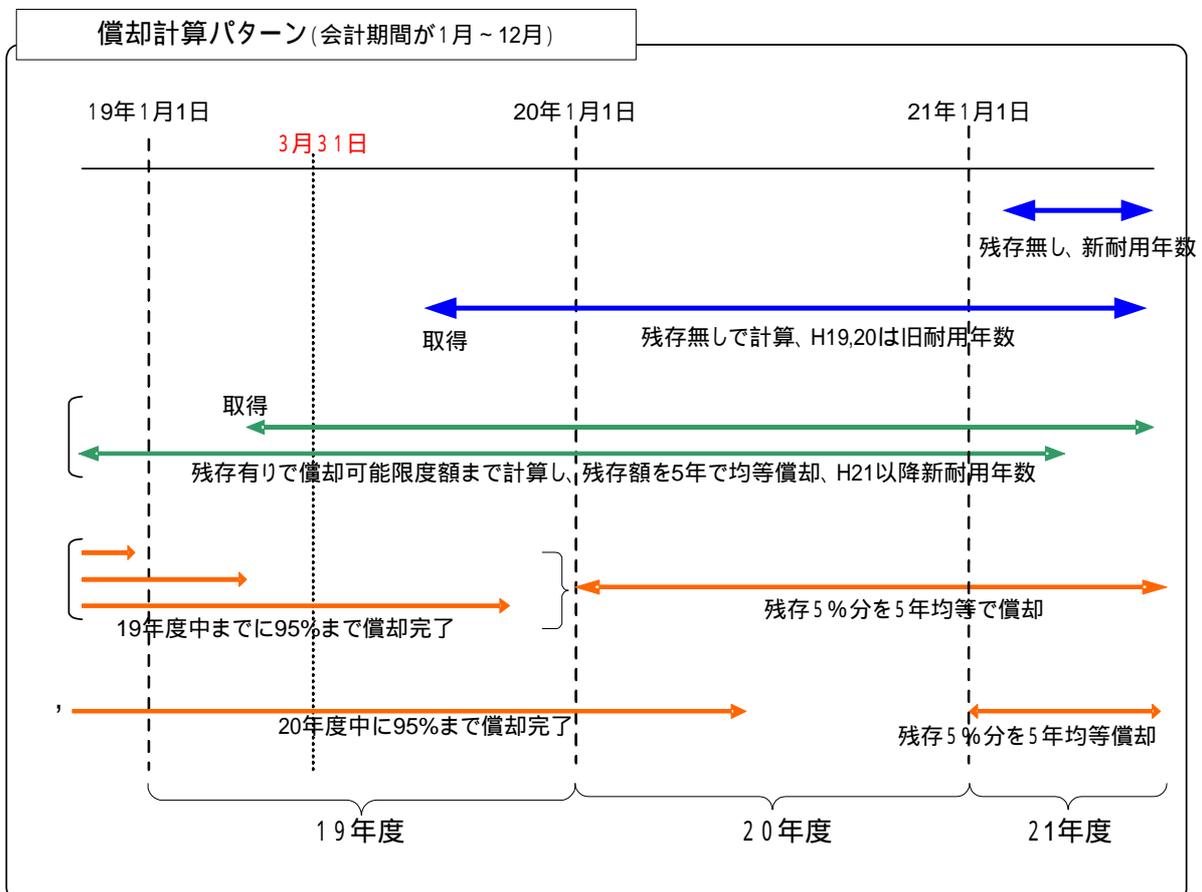
購入した減価償却資産 購入時の代価 + 付随費用(引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料)とその資産を事業の用に供するために直接要した費用の合計 自己で建設・製作・製造した減価償却資産 当該資産の建設等に要した原材料、労務費、経費の額と当該資産を業務に供するために直接要した費用の合計 自己で育成させ牛馬などの減価償却資産 育成させるために取得した購入代金(または取得に通常要する価額または種付料・出産費)に育成のために要した飼育料、労務費、経費の合計 自己で成熟させた果樹などの減価償却資産 成熟させるために取得した購入代価(または取得に通常要する価額、種苗費)
--

#### 5. 減価償却資産の法定耐用年数

減価償却資産の耐用年数は資産の区分に応じて、減価償却資産の耐用年数等に関する省令の別表で定められています。

H20年税制改正で減価償却資産の耐用年数の見直しが行われました。大きな変更点としては、これまで個々に設定してあった農業用設備(機械及び装置)がすべて7年に簡素化されました。

#### 6. 取得年別の償却計算例



平成21年度以降に新規購入した資産

残存価額なしで新耐用年数（新償却率）を適用する。

H21年1月に機械を購入

取得価額100万円、新耐用年数7年（新定額法の償却率0.143）

年度	取得価格	残存率	耐用年数	償却率	償却限度額		帳簿価額		
					累計	期首	期末		
1	H21	1,000,000	0	7	0.143	143,000	143,000	1,000,000	857,000
2	H22	1,000,000	0	7	0.143	143,000	286,000	857,000	714,000
3	H23	1,000,000	0	7	0.143	143,000	429,000	714,000	571,000
4	H24	1,000,000	0	7	0.143	143,000	572,000	571,000	428,000
5	H25	1,000,000	0	7	0.143	143,000	715,000	428,000	285,000
6	H26	1,000,000	0	7	0.143	143,000	858,000	285,000	142,000
7	H27	1,000,000	0	7	0.143	141,999	999,999	142,000	1

平成19年4月1日～20年12月31日に取得した償却資産

残存価額なしで計算しますが、H21年度からは新耐用年数を適用します。

H19,20年度：償却額(償却限度額) = 取得価額 × 新定額法の償却率

H21年度～：償却額(償却限度額) = 取得価額 × 新定額法の償却率

H20年1月に機械を購入

取得価額100万円 旧耐用年数5年（新定額法の償却率0.200）

新耐用年数7年数（新定額法の償却率0.143）

年度	取得価格	残存率	耐用年数	償却率	償却限度額		帳簿価額		
					累計	期首	期末		
1	H20	1,000,000	0	5	0.200	200,000	200,000	1,000,000	800,000
2	H21	1,000,000	0	7	0.143	143,000	343,000	800,000	657,000
3	H22	1,000,000	0	7	0.143	143,000	486,000	657,000	514,000
4	H23	1,000,000	0	7	0.143	143,000	629,000	514,000	371,000
5	H24	1,000,000	0	7	0.143	143,000	772,000	371,000	228,000
6	H25	1,000,000	0	7	0.143	143,000	915,000	228,000	85,000
7	H26	1,000,000	0	7	0.143	84,999	999,999	85,000	1

平成19年3月31日以前に取得し、21年度も償却中の資産

旧計算方法で償却可能限度額（取得価額の95%）まで償却し、翌事業年度以降5年間(60ヶ月)で1円（備忘価額）まで均等償却します。

H21年度からは、新耐用年数の償却率に変更しますが、取得がH19年3月31日以前のため旧定額法の償却率を適用します。

H18年1月に機械を購入

取得価額100万円 旧耐用年数5年（旧定額法の償却率0.200）

新耐用年数7年数（旧定額法の償却率0.142）

年度	取得価格	残存率	耐用年数	償却率	償却限度額		帳簿価額		
						累計	期首	期末	
1	H18	1,000,000	0.1	5	0.200	180,000	180,000	1,000,000	820,000
2	H19	1,000,000	0.1	5	0.200	180,000	360,000	820,000	640,000
3	H20	1,000,000	0.1	5	0.200	180,000	540,000	640,000	460,000
4	H21	1,000,000	0.1	7	0.142	127,800	667,800	460,000	332,200
5	H22	1,000,000	0.1	7	0.142	127,800	795,600	332,200	204,400
6	H23	1,000,000	0.1	7	0.142	127,800	923,400	204,400	76,600
7	H24	1,000,000				26,600	950,000	76,600	50,000
8	H25	1,000,000				9,999	959,999	50,000	40,001
9	H26	1,000,000				9,999	969,998	40,001	30,002
10	H27	1,000,000				9,999	979,997	30,002	20,003
11	H28	1,000,000				9,999	989,996	20,003	10,004
12	H29	1,000,000				9,999	999,995	10,004	5
13	H30	1,000,000				4	999,999	5	1

H18～20年 耐用年数5年の旧定額法の償却率 0.200で償却

H21～23年 耐用年数7年の旧定額法の償却率 0.142で償却

H24年 取得価格の95%まで償却  $1,000,000 \times 0.095 = 95,000$  残存簿価  $1,000,000 - 95,000 = 905,000$

H25～29年 残存簿価50,000円が1円になるまで均等償却

$$(1,000,000 - 950,000 - 1) \times 12/60 = 9,999.8 \quad 9,999円$$

上記の例では、耐用年数が5年から7年に長くなった場合です。トラクターなど8年から7年へ短くなった場合の計算においても21年度から償却率を変更して計算することになります。

平成19年12月31日以前に償却が終わっている資産

平成19年3月31日以前の取得で、平成19年末までに償却可能限度額（取得価額の95%）まで償却が完了した資産は、平成20年度以降5年間（60ヶ月）で1円（備忘価額）まで均等償却します。

例4 H14年1月に機械を購入

取得価額100万円 旧耐用年数5年（旧定額法の償却率0.200）

年度	取得価格	残存率	耐用年数	償却率	償却限度額		帳簿価額		
						累計	期首	期末	
1	H14	1,000,000	0.1	5	0.200	180,000	180,000	1,000,000	820,000
2	H15	1,000,000	0.1	5	0.200	180,000	360,000	820,000	640,000
3	H16	1,000,000	0.1	5	0.200	180,000	540,000	640,000	460,000
4	H17	1,000,000	0.1	5	0.200	180,000	720,000	460,000	280,000
5	H18	1,000,000	0.1	5	0.200	180,000	900,000	280,000	100,000
6	H19	1,000,000				50,000	950,000	100,000	50,000
7	H20	1,000,000				9,999	959,999	50,000	40,001
8	H21	1,000,000				9,999	969,998	40,001	30,002
9	H22	1,000,000				9,999	979,997	30,002	20,003
10	H23	1,000,000				9,999	989,996	20,003	10,004
11	H24	1,000,000				9,999	999,995	10,004	5
12	H25	1,000,000				4	999,999	5	1

平成20年中に償却が終わった資産

平成19年3月31日以前の取得で、平成20年中に償却可能限度額(取得価額の95%)まで償却が完了した資産は、平成21年度以降5年間(60ヶ月)で1円(備忘価額)まで均等償却します。

例5 H15年7月に機械を購入

取得価額100万円 旧耐用年数5年(旧定額法の償却率0.200)

年度	取得価格	残存率	耐用年数	償却率	償却限度額		帳簿価額		
						累計	期首	期末	
1	H15	1,000,000	0.1	5	0.200	90,000	90,000	1,000,000	910,000
2	H16	1,000,000	0.1	5	0.200	180,000	270,000	910,000	730,000
3	H17	1,000,000	0.1	5	0.200	180,000	450,000	730,000	550,000
4	H18	1,000,000	0.1	5	0.200	180,000	630,000	550,000	370,000
5	H19	1,000,000	0.1	5	0.200	180,000	810,000	370,000	190,000
6	H20	1,000,000				140,000	950,000	190,000	50,000
7	H21	1,000,000				9,999	959,999	50,000	40,001
8	H22	1,000,000				9,999	969,998	40,001	30,002
9	H23	1,000,000				9,999	979,997	30,002	20,003
10	H24	1,000,000				9,999	989,996	20,003	10,004
11	H25	1,000,000				9,999	999,995	10,004	5
12	H26	1,000,000				4	999,999	5	1

## 7. 中古資産の耐用年数

中古資産を取得して事業の用に供した場合には、その資産の耐用年数は、法定耐用年数ではなく、その事業の用に供した時以後の使用可能期間として見積もられる年数によることができます。

### 【見積もりが可能な場合】

あと何年使用することができるか合理的に見積もることができれば、その見積耐用年数を基礎としてその中古資産の減価償却を計算することができます。  
(見積法)

### 【見積もりが困難な場合】

使用可能期間の見積りが困難であるときは、次の簡便法により算定した年数によることができます。

〔法定耐用年数の全部を経過した資産〕

法定耐用年数 × 20% = 耐用年数

計算例 7年 × 20% = 1.4年 2年

〔法定耐用年数の一部を経過した資産〕

(法定耐用年数 - 経過年数) + 経過年数 × 20% = 耐用年数

計算例 (7年 - 2年) + 2年 × 20% = 5.4年 5年

- 1 計算結果の数値に1年未満の端数がある場合はその端数は切り捨てます。ただし、その結果2年未満となる場合は2年とします。

- 2 中古資産を取得し、その資産に改良等の多額の費用を要した場合で、その費用の額がその中古資産の再取得価額50%相当額を超える時には上記の方法は適用できません。このような場合には、実際の使用可能期間を見積もる等の方法をとらなければなりません。  
再取得価額とは、中古資産と同じ新品を取得したときの価格です。  
例えば、中古資産（再取得価額40万円）を10万円で購入し、20万円以上かけて改良等を行った場合は、中古資産としての評価でなく、新品の耐用年数で評価することになります。
- 3 簡便法の場合、21年度以降中古で購入したものは、新耐用年数を適用します。また、20年度以前に中古で購入し21年度も償却中のものは、中古で購入した時の計算（旧耐用年数）によります。

## 8. 経理の方法

機械購入（導入）時：減価償却資産の計上

摘要 4月にトラクター288万円を購入した。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
取得日	機械及び装置	課	2,880,000	普通預金	不	2,880,000

決算（期末）時：減価償却費の計上

摘要 期末につき、田植機の本年度分の減価償却費を計上した。なお、法人の会計期間は1～12月で、償却方法は定額法で行った。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
決算日	減価償却費	不	270,000	機械及び装置	課	270,000

（注）減価償却費の算定方法

取得価額(288万円) ÷ 耐用年数(8年) × 当年の使用期間割合(9/12カ月)

残存価額 0円

## 8. 申告書の記載留意事項

減価償却資産につき償却費として損金経理した金額がある場合は申告書に次の別表を添付しなければなりません。

別表16(1)「旧定額法又は定額法による減価償却資産償却額の計算に関する明細書」  
別表16(2)「旧定率法又は定率法による減価償却資産償却額の計算に関する明細書」

### 3. 少額資産及び一括償却資産の損金算入

取得価額が30万円未満の減価償却資産については取得価額により償却方法が選択できます。

- (1) 10万円未満：全額損金算入
- (2) 10万～20万円：通常の減価償却、3年均等償却、特例による損金算入
- (3) 30万円未満：通常の償却、特例による損金算入

#### 1. 30万円未満の減価償却資産の償却方法

##### 少額減価償却資産

会計および税法では原則として、資産を購入した場合は、機械装置や器具備品などの資産科目として計上することになっています。しかし、税法では次の二つの資産を少額減価償却資産として、取得時に全額損金（経費）とすることを認めています。

- (1) 使用可能期間が1年未満のもの
- (2) 1単位の取得価額が10万円未満のもの

##### 中小企業者等の少額減価償却資産の取得額の損金算入の特例

平成20年4月1日から平成24年3月31日までの間に取得価額が30万円未満の減価償却資産（少額減価償却資産）を取得して損金（必要経費）処理した場合には明細書の添付を条件に取得価額の全額（合計300万円が限度）が損金（必要経費）算入が認められています。（特措法67-8）

合計金額が300万円を超える場合は、超える部分については通常の減価償却計算となります。

「中小企業者等」には個人事業者も含まれますが青色申告が条件となります。（特措法28-2）

経理方法は一度償却資産として計上し即時償却（決算時）します。

##### 一括償却資産の損金算入

取得価額が10万円以上20万円未満の資産の全部または特定の一部を一括し、その一括した償却資産の取得価額の合計金額を業務の用に供した年数以後3年間にわたって、その取得価額の1/3に相当する金額を損金（必要経費）算入できるものです。（法令第133条の2）

なお、一旦一括償却資産とすると、その資産は売却や除却に関係なく3年間で償却することになります。売却した場合の売却額はそのまま雑収入とします。

この方法を選択する場合は、確定申告書に一括償却資産の対象額を記載した書類、必要経費に参入される金額の計算に関する明細書を添付します。

法人の通常の償却は償却限度額内での任意償却となりますが、一括償却資産の場合は強制償却となります。（松江税務署に確認）

$$\text{一括償却対象額} \times \frac{\text{事業年度の月数}}{36}$$

### 30万円未満の減価償却資産の取扱

減価償却資産の取得額	少額減価償却資産の取得額の損金算入	中小企業者等の少額減価償却資産の取得額の損金算入の特例	一括償却資産の損金算入	通常償却
処理方法	全額損金算入	全額損金算入	3年均等償却	
10万円未満		-	-	
100,000～199,999円	-	(青申のみ)		
200,000～299,999円	-		-	

:一般的な選択      :選択可

## 2. 経理の方法

10万円未満の資産の全額損金算入

摘要 草刈機9万円を購入した。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
取得日	農具費	課	90,000	普通預金	不	90,000	

30万円未満の資産の特例による損金算入

適用 農機具25万円を購入し、特例により全額損金算入した。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
取得日	機械及び装置	課	250,000	普通預金	不	250,000	
決算時	減価償却費	不	250,000	機械及び装置	課	250,000	

10～20万円資産の3年均等償却

摘要 農機具15万円を購入し、一括償却資産として3年均等償却を行った。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
決算時	減価償却費	不	50,000	機械及び装置	課	50,000	減価償却費の計上

- (注) 1. 事業年度の月数は12カ月なので、減価償却費は150,000円×(12/36)となります。  
 2. 償却限度額は、備忘価額の1円を控除した金額となりますので、償却3年目は備忘価額の1円を差し引いた金額(49,999円)まで償却を行うこととなります。

## 3. 申告書の記載

申告書に次の別表を添付しなければなりません。

少額減価償却資産償(30万円未満)の特例による損金算入がある場合  
 別表16(7)「少額減価償却資産償取得価額の損金算入の特例に関する明細書」

一括償却資産の損金算入がある場合  
 別表16(8)「一括償却資産の損金算入に関する明細書」

## 4. 特別償却制度

特別償却は青色申告を行う法人が新品で一定の減価償却資産を取得した場合の税制特例で、通常の減価償却（普通償却）に加え、一定の減価償却が行えます。特別償却を行う場合の償却限度額は普通償却限度額と特別償却限度額の合計となります。

### 1. 農業法人に適用される特別償却

制度の種類	対象法人	特別償却限度額	取得価額基準	主要対象設備
中小企業者等が機械等を取得した場合等の特別償却（措法42条の6、H24年3月31日まで）注	青色申告をする中	取得価額の30%	1台160万円以上	新品の動力により作動する機械装置全般
	小企業者等		合計120万円以上	新品のパソコン等の一定の器具備品

（注）中小企業者等が機械等を取得した場合等は特別控除（取得価額の7%）の対象となっており、特別償却か特別控除のどちらかが選択できます。特別控除については「法人税額の特別控除」を参照してください。この特別償却又は税額控除は、租税特別措置法上の圧縮記帳、他の特別償却又は他の税額控除との重複適用は認められません。

### 2. 経理の方法

特別償却がある場合は次のとおり、仕訳を行います。

摘要 田植機200万円を購入し、通常の償却に加え、中小企業者等の特別償却（取得価額の30%）を行った。なお、償却方法は定額法とした。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
決算時	減価償却費	不	1,000,000	機械及び装置	不	1,000,000	

（注）減価償却費の額は残存価額は0円、当年の使用月数は12カ月で、通常の償却400,000円(2,000,000×0.2)+特別償却600,000円(2,000,000×0.3)=1,000,000円としました。

### 3. 申告書の記載

申告書に特別償却の附表の添付が必要です。

別表16(7)「少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例に関する明細書」

## 5. 育成費用の処理

将来、減価償却資産となる果樹や家畜の育成に要した費用は費用発生時に費用として処理されていますが、決算時にはこれらを費用から控除する処理が必要となります。

育成費用はそれに対応する収益がないので、将来、その果樹や家畜が成熟し稼働するまで、資産として繰り越されることとなります。税務計算でも当然、育成費用は必要経費とはなりません。

### 1. 育成費の処理方法

将来、減価償却資産となる果樹や家畜の育成に要した種苗費、肥料費、素畜費、飼料費等々の費用は発生時には費用として処理されていますが、決算時にはこれらを費用から控除する処理が必要となります。

育成費用はそれに対応する収益がないので、将来、その果樹や家畜が成熟し稼働するまで、資産として繰り越されることとなります。税務計算でも当然、育成費用は必要経費とはなりません。

### 2. 経理の方法

#### (1) 育成費の計上方法

育成費用は、種付費等の取得費と飼料費に限定しても良いことになっています。従って、畜舎の減価償却費などの製造経費は、育成費用に配賦しなくても構いません。実際の計上方法は経費科目である「育成費振替高」を使って、当年度中に育成している資産にかかった肥料、農薬、飼料代などの合計金額を資産勘定の「育成仮勘定」に振り替えます。仕訳例は以下のようになります。

摘要 育成中の肉用牛にかかった飼料費等の育成費用の合計が5万円だった。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
決算日	育成仮勘定	不	50,000	育成費振替高	不	50,000	決算取引

(注) 育成仮勘定のうち労務費相当額は不課税となります。

#### (2) 育成資産が成牛、成園になった場合の経理方法

減価償却資産へ振り替えて、以後、償却していきます。仕訳例は以下のようになります。

摘要 育成中の肉用牛が成牛となった。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
決算日	生物	不	50,000	育成仮勘定	不	50,000	決算取引

(注) 育成仮勘定のうち労務費相当額は不課税となります

### 3. 育成費用の計算方法

	原則 (取得価額計算の原則)	簡便法
牛馬等	購入代価又は種付費・出産費の額と生育のために要した飼料費・労務費・経費の額 (所令126 三)	種付費等の取得費と飼料費に限定 (平18課個5-3)
果樹等	購入代価又種苗費と成熟のために要した肥料費・労務費・経費の額 (所令126 四)	種苗費、肥料費、薬剤費、明らかに区分できる苗木の定植に要した労務費に限定 (平18課個5-3)

## 6. 建物等建設中に支出した費用の処理

建設中の建物等のために支出した経費については支出の際は「建設仮勘定」で経理し、完成後に「建物」等の固定資産の各勘定科目に振り替えるのが一般的です。

### 1. 経理の方法

建設中の建物等のために支出した経費については支出の際に直接、「建設仮勘定」で経理し、完成後に「建物」等の固定資産の各勘定科目に振り替えるのが一般的です。具体的な仕訳例は下記のとおりです。

費用支払い時：建設仮勘定の計上

摘要 建設中の格納庫の建設資材費を支払った。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
支払日	建設仮勘定	課	1,000,000	普通預金	不	1,000,000	

(注) 建設仮勘定のうち労務費相当額は不課税となります。

完成時：建設仮勘定から資産勘定に振替

摘要 格納庫が完成し、減価償却資産に計上した。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
完成日	建物	課	1,000,000	建設仮勘定	課	1,000,000	

(注) 建設仮勘定のうち労務費相当額は不課税となります。

### 2. 自己で建設等した固定資産の取得価額

自己で建設等した固定資産の取得価額は当該資産の建設（又は製作、製造等）に要した原材料、労務費、経費の額と当該資産を業務に供するために直接要した費用の合計となります。

### 3. 消費税の扱い

目的物の完成前に行った建設工事用等のための課税仕入等の金額について、建設仮勘定で経理した場合においても、原則として、その課税仕入等をした日の属する課税期間において課税仕入に係る消費税額の控除が適用されます。

しかしながら、事業者の選択により、目的物が完成した日の属する課税期間の課税仕入とすることも認められます。ただし、労務費など課税仕入にならないものもありますので、建設仮勘定を課税仕入に係る金額とそれ以外の金額に区分しておく必要があります。

## 7. 事業消費の扱い

事業消費高とは自家製農産物を自家種子や飼料、加工原料等の事業用に消費する場合の評価額です。  
事業消費高について、法人会計では、売上原価から控除します。

### 1. 事業消費高の処理方法

法人で生産した農産物を種子や飼料、加工原料に使用する場合など、事業用に消費する場合はその評価額を事業消費高とし、売上原価から控除します。

農業法人のうち農業生産法人である農事組合法人が行う農業は事業税が非課税となります。一方、農産加工は製造業に該当し事業税の課税となりますので、農業と区分して経理する必要があります。

この場合、農業所得については、「農産物を収穫した時の通常、他に販売する生産者販売価額を収入金額」として計算し、農産加工（製造業）の事業所得については、農業所得の計算上、収入金額とした金額を、棚卸資産の取得価額（原材料の仕入価額）として計算します。

### 2. 経理の方法

事例 収穫した農産物30万円相当を加工用の原料とした。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
決算時	材料仕入高	不	300,000	事業消費高	不	300,000	決算取引

(注)「事業消費高」(ソリマチ農業簿記では他勘定振替高)は売上原価の控除項目、「材料仕入高」は加工部門の製造原価(材料費)となります。

事例 収穫した農産物10万円相当を自家用の種子とした。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
決算時	種苗費	不	100,000	事業消費高	不	100,000	決算取引

(注)「事業消費高」(ソリマチ農業簿記では他勘定振替高)は製造原価の控除項目、「種苗費」は製造原価(材料費)となります。

事例 収穫した農産物5万円相当を得意先に見本として送った。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
決算時	広告宣伝費	不	50,000	事業消費高(注)	不	50,000	決算取引

(注)「事業消費高」(ソリマチ農業簿記では他勘定振替高)は製造原価の控除項目、「広告宣伝費」は販売費及び一般管理費となります。

## 8. リース取引の扱い

リース（賃貸借）取引のうち、ファイナンスリース取引は、資産の引渡しの際に売買があったものとして処理します。  
売買とされるリース取引は、リース料の合計額を取得価額として資産計上し、減価償却を行うこととなります。

### 1. リース取引の種類

#### 1) ファイナンスリース

ファイナンスリースとは、以下のような要件を満たすものをいいます。ファイナンスリースは、所有権移転ファイナンスリースと所有権移転外ファイナンスリースにわけられるのでどちらに該当するかを契約書等で確認する必要があります。

- ・資産の賃貸借で、賃貸借期間中の契約解除が禁止されている。
- ・借手はその資産の使用に伴って生じる費用を実質的に負担する。
- ・リース料総額が取得価額の90%を超える。

#### 所有権移転ファイナンスリース

リース期間終了時にリース資産の所有権が賃借人に無償で移転するものです。実質的にローン購入と同じと考えられます。

園芸用の鉄骨ハウスや畜舎、堆肥舎など構築物のリースなどはこれに該当します。

#### 所有権移転外ファイナンスリース

リース契約終了後、再リースする場合を除き、物件は所有権をもつリース会社に返還するもので、農業機械のリースなど一般的に多くのリースがこれに該当します。

リース取引の中で農業経営基盤強化準備金の対象となるのは、所有権移転外ファイナンスリースのみです。

#### 2) オペレーティング・リース

ファイナンス・リース以外のリースをいい、上記のような制約のないもので、中途解約も可能です。

### 2. 会計処理

#### 所有権移転ファイナンスリース

売買とされるリースなので資産計上し減価償却します。

償却方法は、自己所有の固定資産と同一の方法によります。

#### 所有権移転外ファイナンスリース

平成20年3月以前は賃貸借として処理していましたが、平成20年4月以降締結する契約からは原則売買とし、資産計上のうえ減価償却します。

償却方法は、耐用年数を原則リース期間とした定額法（リース期間定額法）で残存価額0で計算します。

重要性が乏しい場合の例外として賃貸借も認められています。

なお、企業会計基準「中小企業の会計に関する指針」ならびに税務上の会計処理については、従来どおり賃貸借処理を容認しており、助成付きリースの場合は実務上賃貸借処理を行います。

#### オペレーティング・リース

賃貸借としてリース料を損金経理します。

### 3. 経理の方法

#### 1) 賃貸借とする場合

オペレーティングリースおよび所有権移転外ファイナンスリース でリース料を賃借料として処理するばあいは次の仕訳をします。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
支払日	賃借料	課	300,000	普通預金	不	300,000

平成20年4月以降、所有権移転外ファイナンスリース取引は、原則売買とされるリースとなります。

#### 2) 売買とされる場合

売買とされるリースについては、リース料の合計額(賃借人が事業供用のために支出した付随費用を加算した金額)を賃借人の取得価額として資産計上し、減価償却します。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
引渡日	機械及び装置	課	1,050,000	長期末払金	不	1,050,000

ただし、リース契約書等でリース料の合計額の内訳として利子の額が区分されているときは、利子の額を取得価額に含めずに次のように経理することができます。

事例：リース期間5年、リース料105万円(機械代100万円、利子5万円)の場合

#### リース資産の引き渡しするとき

利子を含めた合計額を長期前払費用として仕訳します。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
引渡日	機械及び装置	課	1,000,000	長期末払金	不	1,050,000
	長期前払費用	不	50,000			

#### リース料支払いのとき

リース料の支払いと同時に利子の額の経過分を振り替えます。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
支払日	長期末払金	不	210,000	普通預金	不	210,000
	支払利息	不	10,000	長期前払費用	不	10,000

## 9. 積立保険料のある保険料等の扱い

建物更生共済や農機具更新共済などのように満期返戻金のある保険等の保険料や掛け金等については払込保険料等のうち満期返戻金等の支払いに充てられる積立保険料の部分を除いたものが費用となります。  
満期返戻等金の支払いに充てられる積立保険料の部分については費用ではなく資産に計上します。

### 1. 積立保険料の取扱い経理の方法

満期返戻金のある火災保険等の長期の損害保険、建物更生共済、農機具更新共済などのように積立部分がある保険等の保険料や掛金については、払込保険料等のうち満期返戻金等の支払いに充てられる積立保険料の部分を除いたものが費用となります。

満期返戻等金の支払いに充てられる積立保険料の部分については費用ではなく資産に計上します。

なお、支払った保険料等のうち保険積立金に相当する部分の金額とその他の部分の金額の区分は保険料払込案内書や保険証券添付書類等により区分されることになっています。

### 2. 積立保険料がある保険等

#### 長期損害（火災）保険

保険期間が3年以上の長期間の火災保険で、払込保険料の一部又は全部が満期返戻金として契約者に支払われるものです。このような保険の払込保険料は満期返戻金の支払いに充てられる積み立て保険料の部分（資産に計上する部分）と掛け捨ての火災保険料に充てられる保険料（その年の経費に算入部分）に分かれることとなります。

#### 建物更生共済

建物更生共済は建物の更新を目的とする貯蓄部分と災害の補償部分があります。共済掛金のうち災害の補償部分は経費に算入し、貯蓄部分は資産に計上することとなります。

#### 農機具更新共済

農機具を対象とする農機具更新共済は、損害保険契約の一種となります。長期の損害保険契約等の保険料又は掛金の額のうち積立保険料に相当する部分（資産に計上する部分）とそれ以外の部分（その年の経費に算入部分）に分かれます。

### 3. 経理の方法

具体的な仕訳例は下記のとおりです。

摘要 農機具更新共済の掛け金を支払った。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
支払日	保険積立金	不	40,000	普通預金	不	50,000	
	共済掛金	不	10,000				

なお、満期返戻金等があった場合は次の仕訳を行います。

摘要 農機具更新共済の満期返戻金を受け取った。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
受取日	普通預金	不	50,000	保険積立金	不	40,000	
				受取保険料	不	10,000	

## 10. 仕入れの値引きの扱い

既に購入（買掛を含む）した商品等の値引きを受け、仕入金額の返還を受けた場合は、仕入金額からその返還額を控除します。

### （1）法人税の取扱い

既に購入（買掛を含む）した商品等の値引きを受け、仕入金額の返還を受けた場合は、仕入金額からその返還額を控除します。なお、仕入額の返還を受けた場合の仕入控除項目は次のとおりとなります（財規要領173、174）。

仕入値引高

商品の品質不良、破損等の理由により、商品1個あたりの代価を値引きする場合のその値引額

仕入割戻し高

一定期間に多量の取引をした場合の仕入代金の返戻額

仕入戻り高

商品の品質不良、破損等の理由等で商品が返品された場合、その返品された商品の価額

### （2）消費税の取扱い

商品を購入した事業者がその取引を行った後に、販売業者から仕入値引きを受けたり、仕入割戻金や販売奨励金の支払いを受けたり、仕入れた商品について販売業者へ返品をしたこと等により買掛金の減額等を行う場合には、商品を購入した事業者は、これらの金額に対応する消費税額について、下記のとおり調整する必要があります。

調整を行う時期

当初の課税仕入れを行った課税期間ではなく、仕入れに係る対価の返還等を受けた課税期間において調整を行います。

調整の方法

課税期間において控除される課税仕入れ等の消費税額の合計額から課税仕入れに係る対価の返還等を受けた金額に係る消費税額の合計額を控除します（消法32条）。

ただし、課税仕入れの金額からその課税仕入れに係る対価の返還等の金額を控除する経理処理を継続して行っているときは、この処理も認められません。なお、課税仕入れの金額からその課税仕入れに係る対価の返還等の金額を控除しきれないときは、その控除しきれない額を課税売上げに係る消費税額に加算します。

控除税額の算出方法

1) 課税売上割合が95%以上の場合

〔その課税期間の課税仕入れ等に係る消費税額の合計額〕 - 〔その課税期間において仕入れに係る対価の返還等を受けた金額に係る消費税額の合計額〕

2) 課税売上割合が95%未満の場合

ア. 個別対応方式

次の(ア)と(イ)の合計額。

(ア)〔課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れ等に係る消費税額の合計額〕 - 〔課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れにつきその課税期間において仕入れに係る対価の返還等を受けた金額に係る消費税額(注1)の合計額〕

(イ)〔課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ等に係る消費税額の合計額×課税売上割合(注2)〕 - 〔課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れにつきその課税期間において仕入れに係る対価の返還等を受けた金額に係る消費税額の合計額×課税売上割合(注2)〕

(注)1.「仕入れに係る対価の返還等を受けた金額に係る消費税額」は、その支払対価の額につき返還を受けた金額又はその減額を受けた債務の額に105分の4を乗じて計算します。

2. 課税売上割合に準ずる割合を含みます。

1. 一括比例配分方式

〔課税仕入れ等に係る消費税額の合計額×課税売上割合〕 - 〔その課税期間において仕入れに係る対価の返還等を受けた金額に係る消費税額の合計額×課税売上割合〕

(3) 経理の方法

値引き等により仕入商品の返還を受けた場合は、次の仕訳を行います。

摘要 既に購入した肥料の値引きを受け、現金で受け取った。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
返還日	現金	不	10,000	仕入値引高(注1)	課	10,000	

(注)1. 本資料の勘定科目設定例には「仕入値引高」の設定はありません(ソリマチ農業簿記には、仕入(商品)の値引等の額である「仕入値引戻し高」と製造原価(材料費)の値引等の額である「材料値引戻し高」の設定があり)。

2. 「仕入値引高」の勘定科目を使わない場合は購入時と逆の仕訳を行います。例えば、肥料費の値引きを受けた場合は下記のとおりとなります。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
返還日	現金	不	10,000	肥料費	課	10,000	

## 11. 地代の支払い

### 1. 地代の現物払い

地代を現金預金ではなく現物で支払った場合は、「費用の発生」と「収益の発生」となりますが、一般的にはこのような取引はないといわれています。

例 地代を米（現物）で支払った。

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	地代の支払い(現物)	支払地代	非	70,000	売上高	課	70,000

解説 1. 地代の額については通常販売する価格で見積もるのが一般的です

3. ソリマチ農業簿記の場合、上記のような仕訳は消費税処理の関係で入力できません。その場合は次のように 支払地代を未払金に計上し、売上高を売掛金に計上し、未払金と売掛金を相殺処理する仕訳を行うこととなります。

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	地代の支払い(現物)	支払地代	非	100,000	未払金	不	100,000
		売掛金	不	100,000	売上高	課	100,000
		未払金	不	100,000	売掛金	不	100,000

### 2. 地代の一括前払い（前払金の計上）

地代などを数年分一括して前払いする場合、当年の地代は費用に計上できますが、それ以外は前払金（長期前払金）として資産に計上します。次年度以降については、当該事業年度分の費用を前払金から振り替えることとなります。

なお、リース料の一括前払いについても同様の扱いとなります。

例 5年分の地代を一括して支払った場合

期日	摘要	借方科目	税	借方金額	貸方科目	税	貸方金額
支払日	地代の一括支払い	支払地代	非	20,000	普通預金	不	100,000
		長期前払金	不	80,000			

解説 1. 上記の場合、当年の地代（1年分）の支払いと次年度以降の地代（4年分）の前払いの2つの仕訳を行っています。

2. 次年度以降については、下記のように当該事業年度分の費用を前払金から振り替えることとなります。費用の計上時期は特に決まりはありませんが、通常、決算処理で行います。

期日	摘要	借方科目	税	借方金額	貸方科目	税	貸方金額
決算日	地代の支払い（前払金から振替）	支払地代	非	20,000	長期前払金	不	20,000

## 12. ローン等による機械の購入

農業機械等の資産を購入し、ローンやクレジットで分割して支払う場合、機械価額に相当する額（金利、手数料を除く）を負債勘定の「長期未払金」に計上し、支払い時に「長期未払金」を返済する仕訳を行うこととなります。なお、金利や手数料がある場合は、支払い時に「支払利息」等で経費に計上します。

例 3年払いのローンで機械を購入した場合  
 機械価額60万円、金利込み返済総額66万円（年22万円）

ア. 資産購入時

期日	摘要	借方科目	税	借方金額	貸方科目	税	貸方金額
購入日	機械の購入(分割払い)	機械及び装置	課	600,000	長期未払金	不	600,000

解説 上記の金額は機械代に相当する金額で、金利や手数料を除いた金額です。

イ. ローン支払い時

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	機械ローンの支払い	長期未払金 支払利息	不 不	200,000 20,000	普通預金	不	220,000

解説 1. 支払金額のうち機械価額に相当する部と金利等に相当する部分を分けて仕訳を行います。

### 13. 車検費用の処理

車検の費用には点検整備料（修繕費）、自動車重量税（租税公課）、自賠責保険料（支払保険料）が含まれます。車検費用を修繕費等で一括経理している場合がありますが、本来は消費税の課税区分も異なるため、費用の内容ごとに区分して経理することになります。特に消費税の本則課税を行う場合は区分経理が必要です。

期日	摘要	借方科目	税	借方金額	貸方科目	税	貸方金額
購入日	車検費用の支払い	修繕費	課	100,000	普通預金	不	150,000
		租税公課	不	30,000			
		支払保険料	非	10,000			
		長期前払金	不	10,000			

解説 1. 車検の費用のうち、点検整備料は「修繕費」、自動車重量税は「租税公課」、自賠責保険料は「支払保険料」に仕訳します。  
 ただし、自賠責保険料は2年分を支払っていますので、2年目の保険料は「長期前払金」に計上し、下記のとおり次年度、「支払保険料」に振り替えます。

次年度の支払保険料

期日	摘要	借方科目	税	借方金額	貸方科目	税	貸方金額
決算日	自賠責保険料の計上	支払保険料	非	10,000	長期前払金	不	10,000

## 14. 農機具更新共済等の支払い

農機具更新共済や建物更生共済などの積立金部分については、経費ではなく資産に計上します。従って、このような場合、資産に計上する金額と費用に計上する金額を分けて仕訳を行います。

### ア. 支払時：保険積立金の資産計上

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	農機具更新共済掛金の支払い	保険積立金	不	40,000	普通預金	不	50,000
		支払保険料	非	10,000			

解説 1. 支払った保険料に「保険積立金」以外の部分がある場合は当該年の損金に算入します。支払った保険料のうち保険積立金に相当する部分の金額とその他の部分の金額の区分は保険料払込案内書や保険証券添付書類等により区分されることになっています。

### イ. 満期返還時：保険積立金の取り崩し（満期返還金 = 保険積立金）

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	農機具共済満期金	普通預金	不	1,000,000	保険積立金	不	1,000,000

### 満期返還金 > 保険積立金の場合

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	農機具共済満期金の受取	普通預金	不	1,000,000	保険積立金	不	900,000
					雑収入	不課	100,000

## 《販売費及び一般管理費に関する留意点》

### 1. 役員報酬、賞与等の損金算入

従来、役員に対する給与・報酬としては原則として損金に算入される定期同額給与(いわゆる年棒)である「役員報酬」と原則として損金に算入されない臨時的な給与である「役員賞与」に区分していました。しかし、「会社法」施行に伴い、役員報酬及び賞与等が一本化されました。

平成18年度の税制改正により役員賞与であっても「事前確定届出給与」であれば損金算入されるようになりましたが、届け出た支給額と実際の支給額が異なる場合には、実際の支給額全額が損金不算入となります。

役員に対する給与等としては「定期同額給与」すなわち役員報酬のみとした方が無難です。

#### 1. 役員給与の損金不算入

平成19年4月1日以後に開始する各事業年度において、法人が役員に対して支給する給与のうち次のいずれにも該当しないものは、損金の額に算入しません(法人税法34条1項)。

損金に算入される役員給与

定期同額給与	事前確定届出給与	利益連動給与(同族会社を除く)
--------	----------	-----------------

(注) 1. 上記のうち、不相当に高額な部分の金額は、損金の額に算入されません。

2. 上記の給与から(1)退職金、(2)新株予約権によるもの(法人税法第54条第1項に規定するもの)、(3)使用人兼務役員としての給与、(4)法人が事実を隠ぺいし又は仮装して経理することによりその役員に対して支給するものは除きます。

#### 2. 損金に算入される役員報酬等

##### (1) 定期同額給与

定期同額給与とは、役員に対して支給する給与で次に挙げるものをいいます。

支給時期が1月以下の一定の期間ごとにあり、かつ、事業年度の各支給時期における支給額が同額である給与(法法34条1項1号)

支給時期が1月以下の一定の期間ごとにあるもの(以下「定期給与」という)の額が会計期間開始日から3月を経過する日(以下「会計期間3月経過日」という)までに改定された場合は次に掲げる定期給与(法令69条1項1号)

ア. 改訂前の各支給時期(当該事業年度に限る)における支給額が同額である定期給与

イ. 改訂以後の各支給時期における支給額が同額である定期給与  
定期給与の額が経営状況の著しい悪化、その他これに類する理由により、改定された場合(減額した場合に限り)に該当する場合を除く)当該事業年度の改訂前の各支給時期における支給額及び改定以後の各支給時期における支給額がそれぞれ同額である定期給与(法令69条1項2号)  
継続的に供与される経済的な利益のうち、供与される利益の額が毎月概ね一定であるもの(法令69条1項3号)

##### (2) 事前確定届出給与

事前確定届出給与とは、役員の職務に対し所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給される給与で、納税地の所轄税務署長に一定の事項を記載した届出をしたものをいいます(法法34条1項2号、法令69条2項)。

届出は、その給与にかかる職務の執行開始日と会計期間3月経過日とのいずれか早い日で行う必要があります。ただし、同族会社以外の法人が定期給与を支給しない役員に対して支給する給与については、その届出をする必要はありません。同族会社に該当するかどうかの判定は、その法人が定期給与を支給しない役員の職務につき、その定めをした日（新設法人にあっては設立の日）の現況によります。

### (3) 一定の利益連動給与

一定の利益連動給与とは同族会社以外の法人が業務を執行する役員に対して支給する次に上げる要件をすべて満たす給与をいいます。

その算定方法が、有価証券報告書に記載されるその事業年度の利益に関する指標を基礎とした客観的なもので、一定の要件を満たすものであること

有価証券報告書に記載されるその事業年度の利益に関する指標の数値が確定した後1か月以内に支払われ、又は支払われる見込みであること

損金経理をしていること

## 3. 会計上の留意点

### 過大な役員給与等の損金不算入

役員に対して支給する給与のうち不相当に高額な部分の金額は損金の額に算入しません（法人税法34条2項）。また、事実を隠ぺいし、または仮装して経理をすることによりその役員に対して支給する報酬の額は損金の額に算入しません（法法34条3項）。

### 過大な使用人給与の損金不算入

特殊関係使用人に対して支給する退職給与の額のうち不相当に高額の部分の金額は損金の額に算入しません（法法36条）。

「不相当に高額な部分の金額」とは、その使用人の職務内容、法人の収益および他の使用人に対する給料の支給の状況、類似法人の使用人給与の支給状況等に照らし、その使用人の職務に対する対価として相当な金額を超える金額をいいます（法令72条の3）。

### 使用人兼務役員 of 取扱い

使用人兼務役員とは、役員のうち、部長、課長その他法人の使用人としての職制上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事するものをいいます（法法34条5項）。ただし、次に該当する者は使用人兼務役員とはなれません。

ア．社長、理事長、代表取締役、代表執行役、代表理事、清算人 イ．副社長、専務、常務、その他これらのものに準ずる役員 ウ．合名会社、合資会社、合同会社の業務執行社員 エ．委員会設置会社の取締役、会計参与、監査役、監事 オ．同族会社の特定株主
---

### 特殊関係使用人

特殊関係使用人とは、次のものをいいます。

ア．役員 of 親族 イ．役員と事実上婚姻関係と同様の関係にある者 ウ．役員から生計の支援を受けている者 エ．上記イ、ウ of 者と生計を一にする親族
--

### 役員報酬と従事分量配当の併給の取扱い

法人税基本通達14-2-4において、「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。

#### 消費税の取扱い

給与等を対価とする役務の提供は消費税の課税の課税支出とならず、消費税の不課税支出となります。(消法2条1項一五)

### 4. 集落営農型法人における役員報酬の支払い方

#### 少額の役員報酬の扱い

島根県の多くの集落営農型法人で行われている年1回、数万円程度の少額の役員報酬については、臨時給与として「事前確定届出給与」に該当します。しかし、事前届出については同族会社である会社法人に限定されますので、集落型の法人の場合、まず該当しないと考えられます。ただし、対象者・金額・支給日を総会で承認を受け、議事録に記載する必要があります。

#### 専従的な役員への定期同額役員報酬の扱い

専従的な役員に対し、定期的な給与として毎月、同額の役員報酬（例えば月20万円程度）を支給し、年間従事体制を行うことは可能だと考えられます。この場合は、「定期同額給与」に該当します。ただし、その場合は源泉徴収の必要がありますし、原則として労災保険や社会保険の強制加入の対象になるものと考えられます。

#### 事前確定届出給与と定期同額給与の併用

役員報酬の額、支払時期を役員ごとに変えること、すなわち、事前確定届出給与と定期同額給与の併用は可能だと考えられます。例えば、専従（常勤）役員月額20万円・毎月払い、非専従（非常勤）役員年5万円・年1回払いとすることは可能と考えられます。ただし、各役員報酬の取扱い（要件）については上記及びと同様となります。

### 5. 経理の方法

役員報酬を支払った場合は次のような仕訳を行います。

摘要 退職金共済の掛金を支払った。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
支払日	役員報酬	不	500,000	普通預金	不	500,000	

### 6. 申告書の記載

定期同額給与以外の給与など損金不算入となる役員給与を支給した場合には、下記のとおり申告書別表に記載し、明細書を添付します。

申告書：別表4「(加算)役員給与の損金不算入額」/ 社外流出(その他)

明細書：なし

## 2. 同業者団体の入会金と会費の取扱い

法人が支出した同業者団体に対する入会金及び会費の取扱いは次のとおりです。

- (1) 入会金  
他に譲渡できるもの及び出資の性質を有するもの 資産に計上  
上記以外 20万円以上は繰延資産に計上、20万円未満は全額損金算入
- (2) 会費  
通常会費 支出した事業年度の損金に算入  
その他の会費 前払費用に計上し、同業者団体が現実に支出した時点で、その内容に応じた科目で処理(損金算入)

### 1. 入会金及び会費の取扱い

法人が支出した同業者団体に対する入会金及び会費の取扱いは次のとおりです(法32、法令14,64,134、法基通8-1-11,8-2-3,9-7-15の3)。

#### (1) 入会金

他に譲渡できるもの及び出資の性質を有するもの  
入会金のうち、「会員としての地位を他に譲渡することができることとなっているもの及び出資の性質を有するもの」については、譲渡又は脱退するまで資産に計上します。  
上記以外(他に譲渡できないもの及び出資の性質を有しないもの)  
上記以外のものについては、繰延資産に該当し、償却期間は5年となります。ただし、支出金額が20万円未満の場合には損金経理により全額損金算入することができます。

#### (2) 会費

通常会費  
同業者団体が会員のために行う広報活動、研修指導、その他通常の業務運営などのための経常費用の分担金として支出する会費については支出した事業年度の損金の額に算入します。  
ただし、同業者団体において、通常会費について不相当に多額な剰余金が生じていると認められる場合には、その剰余金が生じた時以後に支出する会費については、剰余金が適正な額になるまで前払費用として資産に計上します。  
なお、通常会費の全部又は一部をその他の会費の使途に支出している場合には、その部分はその他の会費として取り扱われます。  
その他の会費  
同業者団体が会館の取得、会員相互の懇親、政治献金などの目的のために支出する会費については前払費用として資産に計上し、その後同業者団体が現実に支出した時点で、その用途に応じて繰延資産、福利厚生費、交際費、寄附金などとして処理します。

### 2. 消費税の取扱い

入会金、会費については「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け」に該当しない、つまり「対価性がない」ことから、消費税の課税対象外、いわゆる「不課税取引」に該当します。

### 3. 経理の方法

入会金、会費の内容に応じ、次のような仕訳を行います。

#### (1) 入会金

他に譲渡できるもの及び出資の性質を有するもの

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
支払日	出資金(注1)	不	100,000	普通預金	不	100,000	入会金の資産計上

(注) 1. 本資料の勘定科目設定例には「入会金」に該当する科目はありませんので、「出資金」を使用しました。固定資産(投資等)に「入会金」などの勘定科目を設定しても構いません。

2. 脱退等により入会金の返還があった場合は、下記の仕訳を行います。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
受取日	普通預金	不	100,000	出資金	不	100,000	資産の取崩

上記以外(他に譲渡できないもの及び出資の性質を有しないもの)

ア. 20万円以上

繰延資産に計上し、5年均等償却を実施

入会金支払時

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
支払日	その他繰延資産	不	200,000	普通預金	不	200,000	資産計上

決算時・繰延資産の償却

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
支払日	繰延資産償却	不	40,000	その他繰延資産	不	40,000	5年均等償却

イ. 20万円未満

損金経理により全額を損金に算入

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
支払日	諸会費(注)	不	100,000	普通預金	不	100,000	全額損金算入

(注) 本資料の勘定科目設定例には全額を損金に算入する入会金に該当する科目はありませんので、「諸会費」を使用しました。

(2) 会費

通常会費

支出した事業年度の損金に算入

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
支払日	租税公課(注)	不	100,000	普通預金	不	100,000	全額損金算入

その他の会費

前払費用に計上し、同業者団体が現実に支出した時点で損金算入

支払時

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
支払日	前払費用	不	50,000	普通預金	不	50,000	資産計上

同業者団体が現実に支出した時

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
実現日	福利厚生費など(注)	不	40,000	前払費用	不	40,000	経費への振替

(注) その用途に応じて繰延資産、福利厚生費、交際費、寄附金などで処理します。

### 3. 集荷円滑化対策等の生産者拠出金の取扱い

過剰米処理を促進するための対策「集荷円滑化対策」の生産者拠出金の取扱いは次のとおりです。

#### (1) 拠出時

預け金として資産計上します。

#### (2) 生産者支援金又は返還金の受取時

生産者拠出金から返還金を差し引いた金額が損金に算入されます。

集荷円滑化対策の過剰米処理のための助成金（生産者支援金）は当該年の益金となります。

「米需要拡大基金」の拠出金については拠出時点で損金とします。

#### 1. 集荷円滑化対策

##### (1) 生産者拠出金の取扱い

18年度以降における集荷円滑化対策の生産者拠出金については、豊作による過剰米処理を促進するための助成金である生産者支援金（4,000円/60kg）に充てた後も十分な資金が残る場合には、生産者に払い戻しが行われます。

なお、この取扱いは19年1月時点（「集荷円滑化対策の税務上の取扱いについて」、農林水産省総合食料局食料部計画課作成）のものであり、制度の変更等により取扱いが変更される場合がありますので、注意が必要です。

##### (2) 生産者拠出金の税務上の取扱い

###### 拠出時点

生産者拠出金は、生産者支援資金が造成された時点では、「預け金」として扱います。

###### 生産者支援金及び返還金の受け取り時点

生産者支援資金から生産者に対して生産者支援金又は返還金の支出がなされた時点において、次のとおり扱います

###### ア. 生産者拠出金

生産者拠出金から返還額を差し引いた金額は事業所得の計算上の必要経費（損金）に算入されます。

なお、事業所得計算上の必要経費（損金）に算入するのは、拠出者が当該返還金の通知を受けた年（事業年度）となります。

また、生産者拠出金は「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け」に該当しない、つまり「対価性がない」ことから、消費税の課税対象外、いわゆる「不課税取引」になります。

###### イ. 生産者支援金

生産者支援金は当該年の収入（益金）として扱います。

なお、生産者支援金は「国等からの補助金、奨励金、助成金等」に該当し、消費税の課税対象外、いわゆる「不課税取引」になります。

###### ウ. 返還金

残余による返還金については、税務上の処理は生じません。

(3) 経理の方法

拠出金拠出時

摘要 集荷円滑化対策の拠出金15万円を支払った。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
支払日	長期預け金(注)	不	150,000	普通預金	不	150,000	拠出金の資産計上

(注) 返還金がいつ発生するかわかりませんので、流動資産(1年未満)ではなく固定資産(1年以上)としました。

生産者支援金及び返還金の受け取り時

ア. 返還金の受け取り

摘要 集荷円滑化対策の拠出金の返還金10万円を受け取った。

拠出金15万円から返還金10万円を差し引いた5万円が経費を算入

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
通知日	普通預金	不	100,000	長期預け金	不	150,000	返還金相当額
(注)	拠出金・負担金	不	50,000				拠出金 - 返還金

(注) 1. 生産者拠出金の必要経費(損金)への算入時期は当該返還金の通知を受けた日となりますので、事業年度を超える場合は期末日において費用のみ計上することになります。

2. 拠出金15万円から返還金10万円を差し引いた5万円を費用に算入します。

3. 「拠出金」に対応する勘定科目の設定がない場合は、売上原価(販売費・一般管理費)に「拠出金」、「拠出金・負担金」等の勘定科目を設定してください。

4. 生産者拠出金は「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け」に該当しない、つまり「対価性がない」ことから、消費税の課税対象外、いわゆる「不課税取引」になります。

イ. 生産者支援金の受け取り

摘要 集荷円滑化対策の生産者支援金4万円を受け取った。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
交付決定日(注1)	普通預金	不	40,000	一般助成収入(注2)	不	40,000	

(注) 1. 生産者支援金の益金算入時期は支援金の交付が決定した日(交付決定日)となりますので、支援金の受け取りが、事業年度を超える場合は期末日において「未収入金」に計上します。

2. 生産者支援金については国等から交付される交付金・助成金に類するものであることから「一般助成収入」(営業外収入)としました。

2. 米需要拡大基金拠出金

J A系統が米の需要拡大推進対策に充てる「米需要拡大基金」の生産者拠出金(平成19年度は200円/10a)は拠出時点で経費(損金)とし、次のような会計処理を行います。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
支払日	拠出金・負担金	不	50,000	普通預金	不	50,000	

## 4. 交際費等の損金不算入

法人が支出した交際費等の額は、原則として損金の額に算入されませんが、資本金1億円以下の法人は一定額が控除されます。

得意先等に行う接待、贈答等のための交際費、接待費等は損金算入になりません。

無駄な交際費は使わないこと、交際費以外の経費になるものは会議費など適正な勘定科目で処理することが必要です。

### 1. 交際費等の損金不算入

法人が支出する交際費等の額のうち、次の額は損金に算入しません。従って、無駄な交際費は使わないこと、交際費以外の経費になるものは会議費など適正な勘定科目で処理することが必要です。

資本金額	交際費等の額	損金不算入額
期末資本金1億円以下	年400万円(注)以下部分	10%
	年400万円(注)超部分	全額
期末資本金1億円超		全額

(注)定額控除限度額といわれています。定額控除限度額は年400万円ですが、設立第1期などで事業年度1年に満たない場合は次の金額となります。

定額控除限度額 = 400万円 × (その事業年度の月数 / 12)

### 2. 交際費等とは

交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入れ先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するものをいいます(措法61条の4,3項)。

ただし、次に掲げる費用は交際費等から除かれます(措法61条の4,3項、措令371条の5)。

1人当たり5,000円以下の飲食費(社内飲食費を除く)

(注)交際費として経理するが、課税対象の交際費等から除かれたので、帳簿等に「 会社 部、 (氏名)部長他10名、卸売先」といった形で記録しておき、1人当たりの金額が計算できるようにしておく。

専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用の他、従業員(元従業員も含む)やその親族などの慶弔に際し一定の基準に従って支給される金品に要する費用 『福利厚生費』

一般の農場見学者に農産物の試食、試飲させる費用、得意先などの対する見本品、試用品の供与に通常要する費用、自社農産物の普及のための得意先に農場を見学させる場合の交通費、食事、宿泊の費用の他、カレンダー、手帳、扇子、うちわ、手ぬぐいその他これらに類する物品を贈与するために通常要する費用 『広告宣伝費』

会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を供与するために通常要する費用 『会議費』

新聞、雑誌等の出版物または放送番組を編集するために行われる座談会その他記事の収集のために、または放送のための取材に通常要する費用 『広告宣伝費・取材費』

### 3. 消費税の取扱い

#### 交際費等に係る消費税額

交際費等の損金不算入額の計算上、税込経理方式の場合には交際費等に係る消費税等の額は、その全額が交際費等の額に含まれることになります。

一方、税抜経理方式の場合には、交際費等に係る消費税等の額のうち控除対象消費税額等に相当する金額は交際費等の額に含めませんが、控除対象外消費税額等に相当する金額は、交際費等の額に含まれることになります（消費税法個別通達、直法第2-1(例規)(H元-03-01)消費税等の施行に伴う法人税の取扱いについて）。

#### 消費税の取扱い

祝い金、見舞金等は原則として消費税の課税仕入になりません（消基通5-2-14）。

### 4. 経理の方法

交際費等を支払った場合は次のような仕訳を行います。

なお、交際費等の損金不算入がある場合は特に仕訳の必要はありませんが、申告書別表4「所得の金額の計算に関する明細書」に記載が必要です。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
支払日	交際費	課	500,000	普通預金	不	500,000	

### 5. 申告書の記載

交際費等の損金不算入がある場合は、下記のとおり申告書別表4「所得の金額の計算に関する明細書」に記載し、明細書を添付します。

申告書：別表4「(加算)交際費等の損金不算入額 - 8」 / 社外流出(その他)

明細書：別表15「交際費等の損金算入に関する明細書」

## 5. 使途秘匿金の損金不算入

相手方の氏名等を帳簿書類に記載していない使途秘匿金は、損金不算入及び特別税額の加算があります。

使途秘匿金と認定されないように帳簿には支出の相手方の氏名等を、常に記載するようにします。

### 1) 使途秘匿金とは

使途秘匿金の支出とは、法人が支出したもののうち、相当の理由がなく、その相手方の氏名(名称)、住所(所在地)及びその事由を帳簿書類に記載していないものです(措法62条2項)。

### 2) 使途秘匿金の損金不算入

使途秘匿金の支出については法人税を納める義務があります(措法62条1項)。金銭のほか、贈与、供与、その他これらに類する金銭以外の資産の引き渡しについても同様の扱いとなります。

### 3) 使途秘匿金の特別税額

法人税の規定により計算した通常の法人税額の額に使途秘匿金の支出額の40%を乗じた金額を加算します(措法62条1項)。

### 4) 消費税の取扱い

課税仕入れ等の税額控除に係る帳簿及び請求等を保存しない場合、保存がない部分については仕入れに係る消費税額控除の適用を受けることができません。このため、使途秘匿金についても消費税額についても仕入れに係る消費税額控除の適用を受けることができません(消基通11-2-23)。

### 5) 申告書の記載

下記のとおり申告書別表に記載し、明細書を添付します。

別表1：法人税額「10」の上段に外書き

別表4：「(加算)使途秘匿金の損金不算入額」/社外流出(その他)

明細書：なし

## 6. 寄附金の一部損金不算入

寄附金とは、事業に直接、関連のない者への金銭や資産の贈与または、経済的な利益の無償の供与のことをいいます。

寄附金は企業会計上は全額が費用となりますが、税法上は寄附の相手先によって扱いが異なります。

- (1) 損金算入限度額を超える寄附金 損金不算入
- (2) 特定公益法人に対する寄附金 損金算入
- (3) 寄附金を利益処分した場合 損金不算入

### 1. 寄附金とは

寄附金とは、寄附金、拠出金、見舞金、その他、いずれの名義をもってするかを問わず、金銭や資産の贈与、または、経済的な利益の贈与または無償の供与をいいます（法法37条6項）。

なお、次のような事業に直接関係のない者に対する金銭の贈与は原則として、寄附金となり、交際費等には含まれません。

社会事業団体、政治団体に対する拠出金  
神社の祭礼等の寄贈金

### 2. 寄附金の損金不算入

寄附金の損金算入・不算入の取扱いは下記のとおりとなります。

損金算入限度額を超える寄附金の損金不算入

法人が支出した寄附金の額のうち損金算入限度額を超える部分の金額は損金の額に算入しません（法人税法37条2項）。

ただし、国等に対する寄附金及び指定寄附金（注）については、その全額が損金の額に算入されます（法法37条3項1号、2号）。

（注）指定寄附金とは公益法人等に対する寄附金のうち、「広く一般に募集されること」、「教育・科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献等公益の増進に寄与するための支出」で、緊急を要するものに充てられることが確実であることとして財務大臣が指定したものをいいます（法法37条3項2号）。

特定公益増進法人に対する寄附金の損金算入額

特定公益増進法人に対する寄附金については、通常の損金算入額と別に、その限度額と同額まで損金の額に算入されます（法法37条3項3号）。

（注）特定公益増進法人とは公共法人、公益法人等その他特別の法律により設立された法人のうち、教育・科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献等公益の増進に著しく寄与するものとして政令（法令77条1項）で定めるものをいいます（法法37条3項3号）。

認定特定非営利活動法人（認定NPO法人）に対する寄附金については、特定公益増進法人と同様に扱われます。

寄附金を利益処分した場合の損金不算入額

法人が支出した寄附金を利益処分経理した場合は国等に対する寄附金・指定寄附金、特定公益増進法人への寄附金を除き、損金の額に算入しません（法法37条1項）。

### 3. 低廉譲渡等の扱い

法人が行った資産の譲渡または経済的な利益の供与の対価の額が時価に比して著しく低いときは、その対価の額と時価の差額のうち実質的に贈与、または無償の供与をしたと認められる金額は寄附金の額に含まれるものとされます（法法37条7項）。

このため、無償による資産の譲渡、無償による役務の提供は法人の益金の額に算入すべきこととなっていますので（法法22条2項）、税務上は次のような仕訳を行うこととなり、企業会計上の利益は生じませんが、寄附金等の損金不算入により課税されることとなります。

$\begin{array}{c} \text{(寄附金)} \quad \times \times \times \quad / \quad \text{(資産譲渡益等)} \quad \times \times \times \\ \text{寄附金は一部損金不算入。資産譲渡益等は全額益金算入。} \end{array}$
--

#### 4. 損金算入限度額

寄附金の損金に算入される限度額は次の算式で表される金額です（法令73条1項）。

$(\text{期末資本等の金額(注1)} \times 0.25\% + \text{その事業年度の所得の金額(注2)} \times 2.5\%) / 2$
--

(注)1. 資本等の金額は次のとおりです。

資本等の金額 = 資本の金額（出資金額） + 資本積立金額

ただし、設立第1期などで事業年度が1年に満たない場合は次の金額となります。

$\text{期末資本等の金額(月換算額)} = \text{資本等の金額} \times \frac{\text{その事業年度の月数}}{12}$
--

2. その事業年度の所得の金額とは申告書別表4「所得の金額に関する明細書(簡易様式)」の仮計(22)の金額(当期利益から損金算入・不算入等の加算・減算後の金額)です。

#### 5. 消費税の取扱い

寄付金は原則として消費税の課税仕入れになりません（消基通5-2-14）。

#### 6. 経理の方法

寄附金は企業会計上は全額が費用となりますので、寄附を行った場合は次のような仕訳を行います。

なお、損金算入限度額を超える寄附金や利益処分による寄附金により損金不算入がある場合は特に仕訳の必要はありませんが、申告書別表4「所得の金額の計算に関する明細書」に記載が必要です。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
支払日	寄付金	不	500,000	普通預金	不	500,000	

#### 7. 申告書の記載

下記のとおり申告書別表に記載し、明細書を添付します。

別表4：「(仮計下・加算)寄附金の損金不算入額-23」/ 社外流出(その他)

## 7. 退職金共済掛金の扱い

従業員の退職金の共済掛け金はその制度により損金算入額が異なります。  
従業員のための退職金は、掛け金の全額が損金に算入される中小企業者退職金共済制度(実施団体：勤労者退職金共済機構)が有利となります。

### 1. 適格退職年金契約等の掛け金等の損金算入

次に掲げる退職金共済の掛け金等の払い込みに充てるため支出した金額は、支出した事業年度の損金の額に算入します(法令135条)。

勤労者退職金共済機構、特定退職金共済団体が行う退職金共済制度に基づいて被共済者のために支出した掛け金

適格退職年金契約に基づいて受益者等のために支出した掛け金または保険料

### 2. 経理の方法

退職金共済の対象が生産業務に従事する者の場合は製造原価で、販売・管理業務に従事する者の場合は販売費及び一般管理費で仕訳を行います。

摘要 退職金共済の掛金を支払った。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
支払日	法定福利費	不	10,000	普通預金	不	10,000	

明細書：別表14(2)「寄附金の損金算入に関する明細書」なし

## 8. 租税公課の損金算入・不算入

租税公課には事業税や固定資産税等の損金算入されるものと法人税や住民税等の損金不算入のものがあります。

租税公課は生産用と販売管理用に区分します。生産用の固定資産税や自動車税は製造原価へ、印紙税、税込み経理方式の消費税などは販売費一般管理費とします。

1. 損金に算入されない租税公課(法人税額等の損金不算入)  
次に上げる租税公課は損金の額に算入しません(法法38条1,2項)。

法人税、住民税(県民税、市町村民税)

国税の延滞税・過少申告加算税・無申告加算税・不納付加算税・重加算税、印紙税の過怠税、地方税の延滞金(納期限の延長の場合の延滞金を除く)・過少申告加算金・不申告加算金・重加算金

罰金、科料、過料

国民生活安定緊急措置法・独占禁止法の課徴金・延滞金

公益法人等に対して課される贈与税・相続税

2. 損金算入される租税公課

法人事業税(しかし、住民税、法人税と一緒に計上するのが一般的である)

消費税

固定資産税、都市計画税、自動車税、特別地方消費税

酒税、その他の個別消費税

退職年金等積立金に対する法人税、県民税、市町村民税

利子税、納期限延長の場合の延滞金

(注)法人事業税については経理上、住民税、法人税と一緒に計上するのが一般的です。

3. 租税公課の損金算入時期

損金の額に算入される租税公課の損金算入時期については、それぞれ次のとおりです(法法38～41、55、法令111の3、法基通9-5-1、9-5-2、9-5-6)。

	税の徴収方法	損金算入時期(原則)
事業税	申告納税方式	納税申告書を提出した事業年度
自動車税、固定資産税、不動産取得税	賦課課税方式	賦課決定のあった事業年度
軽油取引税	特別徴収方式	納入申告書を提出した事業年度
利子税、納期限延長の場合の延滞金		納付した事業年度

### 解説

事業税、酒税、事業所税などの申告納税方式による租税については、納税申告書を提出した事業年度です。また、更正又は決定のあったものについては、その

更正又は決定のあった事業年度となります。

ただし、その事業年度の直前事業年度分の事業税については、その事業年度終了の日までにその全部又は一部につき、申告更正又は決定がされていない場合であっても、その事業年度の損金の額に算入することができます。

また、収入金額又は棚卸資産の評価額に含めた申告期限未到来の酒税などや、製造原価、工事原価その他これらに準ずる原価のうち申告期限未到来の納付すべき事業に係る事業所税を損金経理により未払金に計上したときは、その損金経理をした事業年度となります。

自動車税、固定資産税、不動産取得税、都市計画税などの賦課課税方式による租税については、賦課決定のあった事業年度となります。

ただし、納期の開始日の事業年度又は実際に納付した事業年度において損金経理をした場合には、その損金経理をした事業年度となります。

軽油取引税、ゴルフ場利用税などの特別徴収方式による租税については、納入申告書を提出した事業年度です。

また、更正又は決定のあったものについては、その更正又は決定のあった事業年度となります。

ただし、収入金額のうちに申告期限未到来のこれらの租税の納入すべき金額が含まれている場合において、その金額を損金経理により未払金に計上したときは、その損金経理をした事業年度となります。

国税の利子税や地方税の納期限の延長に係る延滞金は、納付した事業年度となります。

ただし、その事業年度の期間に対応する未納額を損金経理により未払金に計上したときは、その損金経理をした事業年度となります。

#### 4．経理の方法

税金を納付した場合は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	租税公課	不	500,000	普通預金	不	500,000	

(注)1. 損金の額に算入される租税公課は上記のように損金算入時期が定められています。

2. 損金不算入の法人税等の処理方法については「法人税等の期末処理」を参照してください。

#### 5．申告書の記載

損金に算入した法人税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。

## 《営業外収益・費用に関する留意点》

### 1. 一定の受取配当等の益金不算入

法人が受ける配当等のうち一定の部分は益金不算入となります。ただし、負債利子があるときは、一定の方法により計算した負債利子等の額を控除した金額が益金不算入となります。

J Aの出資配当金も受取配当等の益金不算入の対象となります。

#### 1. 受取配当等の益金不算入

法人が受ける配当等の額のうち、次のものは益金の額に算入しません（法法23条1項）。これは、配当等に対する二重課税（配当支払法人における法人税課税と配当受取法人における法人税課税の二段階の課税）の排除するためです。ただし、負債利子があるときは、一定の方法により計算した負債利子等の額を控除した金額が益金不算入となります（法法23条3項）。

特定株式等以外の株式等に係る配当等の額の50%相当額

特定株式等に係る配当等の100%相当額

特定株式等とは内国法人（公益法人等及び人格のない社団等を除く）の発行済株式又は出資金額の25%以上を、その配当等の額の支払義務が確定する日以前6ヶ月以上有している株式又は出資をいいます。

なお、協同組合等の事業分量配当については、「支払法人で損金処理していること・株主等として支払を受けていないこと・そもそも二重課税に関係しないこと」を理由として益金不算入の対象とはなりません。

#### 2. 配当等とは

益金不算入の対象となる配当等とは次に掲げる金額をいいます。

利益の配当(中間配当を含む)・剰余金の分配(出資に係るものに限る)

公社債投資信託以外の証券投資信託の収益分配金

#### 3. 申告書の記載

この規定の適用を受けるには申告書別表に記載し、明細書を添付する必要があります。

申告書：別表4「(減算)受取配当等の益金不算入 - 14」

明細書：別表8「受取配当等の益金不算入に関する明細書」

## 2. 受取利息等から控除された源泉税の扱い

法人の場合は、個人の場合のように源泉分離課税の取り扱いはないので、源泉税額は総合課税として処理する必要があります。  
受取利息・配当金から控除された源泉税は、損金経理する方法と、法人税や住民税の前払いと考えて確定申告税額から控除する税額控除方式があります。

### 1. 法人税額から控除する所得税額の損金不算入

所得税の控除の規定（法法68条1項）による所得税の額について控除又は還付される金額は損金の額に算入しません（法法40条）。

これは、控除された源泉所得税を法人税の前払いと考えて、源泉所得税を法人税額から控除することができます（法法68条1項）。この場合、実際に受け取った利子や配当額に控除された源泉所得税を加算した源泉所得税控除前の利子や配当金の金額を益金の額としなければなりません。

### 2. 受取利息から控除された源泉税の処理方法

受取利息から控除された源泉税の処理方法には「損金経理方式」と「税額控除方式」があります。例えば、源泉税控除前の受取利息が100円(源泉税額20円)の場合、損金経理方式と税額控除方式を比較すると次のようになります。

#### 損金経理方式の場合

源泉税を損金経理したときは100円から源泉税額20円を控除した残りの80円に対して、更に約30%、24円程度の法人税などがかかり、手元に残るのは56円となります。

#### 税額控除方式の場合

源泉税を法人税等の前払いとして申告したときは、受取利息100円に対して約30%の30円の法人税などがかかるだけで、源泉分の20円を引いた残りの10円を申告納付すればよく、70円が手元に残ることになります。

### 3. 経理の方法

#### 損金経理方式の場合

受取利息・配当金を源泉税控除後の金額で計上した場合、源泉税は損金として経理したことになります。この場合、源泉所得税を控除所得税額として申告する場合には、別表4での加算のみの申告調整が必要です。

#### 税額控除方式の場合

控除対象の源泉税であることを明示的にするには、控除税額相当額を計算して「仮払法人税等」として計上します。

具体的には経理上、利息受取時に次のような仕訳をします。なお、「仮払法人税等」勘定科目には、「源泉所得税」、「住民税利子割」、「中間法人税等」の3つの補助科目を作成しておく必要があります。

#### ア. 預金利息が源泉徴収されたとき

期日	借方科目（補助科目）	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
徴収日	普通預金	不	8,000	受取利息	不	10,000	
	仮払法人税等(源泉所得税)	不	1,500				
	仮払法人税等(住民税利子割)	不	500				

【解説】1. 定期預金や定期積金の利息については、満期の通知が郵送されてきますので、これに記載されている国税、地方税の額をそれぞれ源泉所得税、住民税利子割の額として仕訳します。

2. 普通預金の利息については、通常、税金を引いた残額だけが記帳されますので、下記のように自分で税金の額を計算します。この際、貸方の金額が1円多くなることがありますが、その場合には「受取利息」の金額を1円減じます。

受取利息：普通預金等への振込額 ÷ 0.8 ( 1円未満切り捨て )  
 ( 仕訳例では8,000円 ÷ 0.8 = 10,000円 )  
 源泉所得税：受取利息 × 15% ( 1円未満切り捨て )  
 ( 仕訳例では10,000円 × 15% = 1,500円 )  
 住民税利子割：受取利息 × 5% ( 1円未満切り捨て )  
 ( 仕訳例では10,000円 × 5% = 500円 )

#### イ．年度末決算時

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
期末日	未払法人税等	不	1,500	仮払法人税等(源泉所得税)	不	1,500	

- 【解説】1. 「仮払法人税等」として経理した金額のうち、決算で法人税額や県民税から控除される部分の金額は、未払法人税等(納税充当金)と相殺します。  
 2. 法人税額から控除されなかった所得税額や県民税から控除しきれなかった利子割額は還付されますが、その金額は「仮払法人税等」勘定の金額として残しておきます。そして、実際に還付があった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
還付日	普通預金	不	500	仮払法人税等(住民税利子割)	不	500	

#### 4．申告書の記載

下記のとおり申告書別表に記載し、明細書を添付します。

申告書：別表1(1)「控除税額の計算：所得税の額等 - 42」

「控除税額 - 12」 = 「控除税額の計算：所得税の額等 - 45」

「控除税額の計算：控除しきれなかった金額額 - 46」 ( )

第6号様式「利子割額に関する計算：利子割額 - 30」

「利子割額の控除額 - 11」 = 「利子割額に関する計算：控除した金額 - 29」

「利子割額に関する計算：控除しきれなかった金額 - 30」 ( )

別表4「(加算)法人税額から控除される所得税額 - 25」 / その他

= 控除所得税額

「(加算)損金の額に算入した道府県民税利子割 - 4」 / 保留

= 住民税利子割

「(減産)納税充当金から支出した事業税等の金額 - 13」 / 保留

= 源泉所得税額 + 住民税利子割 - ( ) + (中間事業税 + 前期確定事業税)

なお、法人税額から控除しきれなかった所得税額や(都)道府県民税から控除しきれなかった利子割額がある場合は、控除した金額のみ「納税充当金から支出した事業税等の金額」として減算し、控除しきれなかった金額は次のように減算します。

「(減算)仮払税金認定損」 / 保留 ( ) = ( ) + ( ) + 中間法人税額等還付額

明細書：別表5(2)「租税公課の納付状況等に関する明細書」(道府県民税：利子割 - 8)

別表5(2)「租税公課の納付状況等に関する明細書」(その他：源泉所得税)

別表6(1)「所得税額の控除(中略)に関する明細書」

第6号様式別表4の4「利子割税額の控除・還付に関する明細書」

### 3. 水田農業構造改革交付金(産地づくり交付金)の取扱い

産地づくり交付金等の国等から交付される、いわゆる転作助成金は農作物の作付を条件に交付される助成金・交付金であり、営業外収益の「作付助成収入」として経理します。  
産地づくり交付金等のいわゆる転作助成金の税制特例は、農業経営基盤強化準備金制度に移行しました。

#### 1. 経理の方法

生産条件不利補正対策・過去の生産実績に基づく支払い(緑ゲタ)と同様に、農作物の作付を条件に交付される助成金・交付金です。

産地づくり対策などの転作助成金は、毎年度経常的に発生するものであるものの、販売代金に付随するものではないので営業収益とすることは適切でなく、営業外収益の「作付助成収入」として経理します。

なお、法令の規定等に基づき交付を受ける給付金等については、その原因となった事実があった日の属する事業年度の益金に算入します。

#### (1) 法人税の取扱い

補助金・交付金等の収益の発生時期については、発生主義に基づき、実際を受領日ではなく補助金・交付金等の交付が決定された日(交付日を証明する文書に記載された日)つまり、交付決定日をもって収益に計上するのが一般的です。

#### (2) 消費税の取扱い

交付金・補填金は補助金又は保険金に準ずるものであり、消費税の課税対象外(不課税収入)となります(消基通5-2-4、5-2-15)。

#### (3) 経理の方法

原則、交付決定日で下記の仕訳を行います。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
交付決定日	普通預金	不	500,000	作付助成収入	不	500,000

(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、実際を受領日に次の仕訳をます。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額
交付決定日	普通預金	不	500,000	未収入金	不	500,000

#### 2. 水田農業構造改革交付金(産地づくり交付金)等の課税の特例

水田農業構造改革交付金(産地づくり交付金)は19年度からの「農業経営基盤強化準備金」の原資となります。

## 4. 繰延資産の取扱い

繰延資産とは法人が支出する費用(資産の取得に要した金額とされるべき費用及び前払費用を除く。)のうち支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもので、次のようなものがあります。

(1) 旧商法上の繰延資産(任意償却): 創業費、開業費、研究費開発費など

(2) 税法固有の繰延資産(均等償却): 公共施設等の負担金、権利金など  
農業法人の場合で、よく利用される繰延資産としては「創立費」、「開業費」があります。また、農業特有のものとして「客土」の費用も税法固有の繰延資産となります。

同業者団体に対する入会金のうち他に譲渡できないもの及び出資の性質を有しないもので、20万円以上のものは繰延資産となります。

### 1. 繰延資産とは

法人が支出する費用(資産の取得に要した金額とされるべき費用及び前払費用を除く)のうち支出の効果がその支出日以降1年以上に及ぶもので次に掲げる物をいいます。(法法2条1項24号、法令14条1項)

#### (1) 旧商法上の繰延資産

科目	内容
創立費	発起人に支払う報酬、設立登記のために支出する登録免許税その他法人の設立のために支出する費用で、その法人の負担に帰すべきもの
開業費	法人の設立後、営業を開始するまでの間に開業準備のために特別に支出する費用
試験研究費	新たな製品の製造又は新たな技術の発明に係る試験研究のために特別に支出する費用
株式交付費	株券等の印刷費、資本金の増加の登記についての登録免許税その他自己の株式(出資を含む。)の交付のために支出する費用
社債発行費	社債券等の印刷費その他債券(新株予約権を含む。)の発行のために支出する費用
建設利息	
社債発行差金	

#### (2) 税法固有の繰延資産

次に掲げる費用で「支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもの」です。なお、農業特有のものとして「客土」の費用も「支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもので自己が便益を受けるために支出する費用」であることから、税法固有の繰延資産に該当します。

自己が便益を受ける公共的施設または共同的施設の設置または改良のために支出する費用

資産を賃借し又は使用するために支出する権利金、立ち退き料その他の費用  
役務の提供を受けるために支出する権利金その他の費用

製品等の広告宣伝の用に供する資産を贈与したことにより生ずる費用

～ に掲げる費用のほか、自己が便益を受けるために支出する費用

## 2. 繰延資産の償却方法

繰延資産の償却費として損金の額に算入する金額は、その法人が償却費として損金経理した金額のうち償却限度額に達するまでの金額となります。(法法32条1項)

繰延資産の償却限度額は次の区分に応じた金額です。(法令64条1項)

区 分	償却方法	償却限度額
旧商法上の繰延資産 (社債発行差益を除く)	任意償却	未償却残高
税法固有の繰延資産及び社債発行差金	均等償却	繰延資産の額 × (当期の月数 / 支出の効果が及ぶ期間の月数)

- (注) 1. 「創立費開業費」等の旧商法の繰延資産は任意償却ですので、繰延資産の計上年度に全額償却することも可能です。
2. 均等償却を行う繰延資産(税法固有の繰延資産及び社債発行差金)のうち、支出金額が20万円未満の場合には損金経理により全額損金算入することができません。(法令134条)
3. 客土の償却期間は客土の効果が及ぶ期間により見積もりますが、見積もることが困難な場合は概ね3年程度で償却します。

## 3. 経理の方法

繰延資産がある場合は次のような仕訳を行います。

### 繰延資産の計上

摘要 法人設立に伴う費用を繰延資産に計上した。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
支払日	創立費・開業費	不	200,000	普通預金	不	200,000	繰延資産の計上

### 繰延資産の償却

摘要 繰延資産の償却を行った。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
期末日	創立開業費償却	不	50,000	創立費・開業費	不	50,000	任意償却

- (注) 創立費、開業費等の旧商法の繰延資産は任意償却ですので、未償却残高を償却限度額に自由に償却が可能です。したがって、繰延資産の計上年度に全額償却することも可能です。

## 4. 申告書の記載

繰延資産につき損金経理した金額がある場合には、次の明細書を添付しなければなりません(法人税法施行令67条1項,2項)。

明細書：別表16(6)「繰延資産の償却額の計算に関する明細書」

## 5. 創立開業費の償却

定款作成費用、設立登記費用や設立総会費用などの法人設立のために特別に支出する費用及び開業準備のために特別に支出する費用については、繰延資産の「創立費・開業費」に計上します。

創立費・開業費など旧商法上の繰延資産は任意償却となりますので、計上した繰延資産の未償却残高の範囲内で自由に償却費を計上できます。従って、初年度に全額償却することも可能です。

なお、創立開業費以外の繰延資産についても同様の仕訳となります。

ア．費用の支出時（繰延資産の計上）

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	創立開業費の計上	創立費・開業費	課・不	50,000	普通預金	不	50,000

イ．繰延資産の償却時（決算処理）

期日	摘要	借方科目	税	借方金額	貸方科目	税	貸方金額
期末日	創立開業費の償却	創立開業費償却	不	50,000	創立費・開業費	課・不	50,000

## 《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ません(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」

## 《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 - 70	
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	利益準備金	不	223,000
			2,000,000	仮払配当金	不	1,500,000
				未払配当金(注2)	不	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、青色欠損金が繰り越せ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。

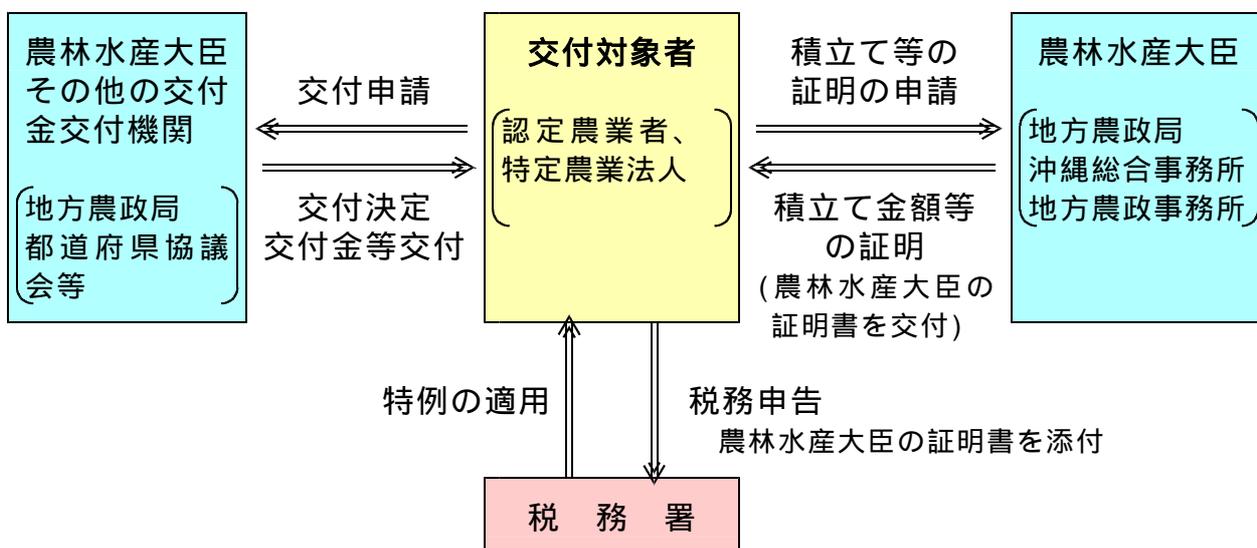
### 6. 積立て等の証明書

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	
			<b>基盤強化準備金</b>	
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」

## 《資産計上となる取引》

### 1. 資産計上となる取引

施設機械などの有形固定資産の他、無形固定資産、投資、繰延資産などは、現金預金を支出してもその年の経費とはなりません。

#### 資産計上となる取引一覧

取引の内容	会計上の取扱い
土地、農業機械・施設等の取得(購入)	有形固定資産の各科目に計上 耐用年数で減価償却(土地を除く)
建設中の建物等のために支出した経費。	有形固定資産の「建設仮勘定」に計上 完成後に「建物」等の有形固定資産の各科目に振り替え、耐用年数で減価償却
育成中の生物(果樹、牛馬等)に対して支出した経費。	有形固定資産の「育成仮勘定」に計上 成熟後に有形固定資産の「生物」勘定に振り替え、耐用年数で減価償却
第一種電気通信業者(NTTなど)との加入電話契約に基づいて支出する工事負担金。	無形固定資産の「電話加入権」に計上 解約等により加入金の返還があったときに取り崩す
10万円以上のソフトウェアの購入、委託開発費用。	無形固定資産の「ソフトウェア」に計上 5年間の月割り均等償却
出資による持ち分、JA出資金など。	投資等の「出資金」に計上 脱退や譲渡等により出資金の返還があったときに取り崩す
積立保険料、積立共済掛金。建物更生共済、農機具更新共済などの積立金部分。	投資等の「保険積立金」に計上、積立とならない部分(掛け捨て部分)は費用に計上する。 保険金の受取や満期時に積立金を取り崩し、差額があれば益金に計上
法人設立のために特別に支出する費用及び開業準備のために特別に支出する費用。定款作成費用、設立登記費用、設立総会費用など。	繰延資産の「創立開業費」に計上 旧商法上の繰延資産は任意償却

取引の内容	会計上の取扱い
客土の費用(農業特有のものとして税法固有の繰延資産に該当)。	繰延資産(又は長期前払費用)に計上 概ね3年程度で均等償却、20万円未満は全額損金算入が可能
同業者団体等に対する入会金のうち他に譲渡できるもの及び出資の性質を有するもの	譲渡又は脱退するまで資産に計上 脱退や譲渡等によりに入会金の返還があったときに取り崩す
同業者団体等に対する入会金のうち他に譲渡できないもの及び出資の性質を有しないもの	繰延資産に計上 5年均等償却 20万円未満は全額損金算入が可能
同業社団体等に対する会費のうち同業者団体が会館の取得、会員相互の懇親、政治献金等の目的のために支出する会費。	前払費用として資産に計上 同業者団体が現実に支出した時点でその用途に応じ「繰延資産」、「福利厚生費」、「寄附金」等の勘定に振り返る

## 2. 建設中の建物のために支出した費用

建設中に支出した費用は完成するまで「建設仮勘定」に計上し、完成時に「建物」へ振り替えます

建設中の建物等のために支出した費用は建物が完成するまで「建設仮勘定」に計上し、完成後に「建物」等の有形固定資産の各科目に振り替えます。

同じように、育成中の生物（果樹、牛馬等）に対して支出した費用は有形固定資産の「育成仮勘定」に計上し、成熟後に有形固定資産の「生物」勘定に振り替えます。

ア．費用支払い時：建設仮勘定の計上

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	建設資材費の支払い	建設仮勘定 (資産)	課	1,000,000	普通預金	不	1,000,000

イ．完成時：建設仮勘定から資産勘定に振替

期日	摘要	借方科目	税	借方金額	貸方科目	税	貸方金額
完成日	建物の取得(完成)	建物	課	1,000,000	建設仮勘定	課	1,000,000

資産に振り替えた後は、耐用年数で減価償却費を計上します。

## 3. JA等への出資金

JAの出資金などの出資による持ち分については資産に計上し、脱退や譲渡等により出資金の返還があったときに取り崩す仕訳を行います。

なお、同業者団体等に対する入会金のうち他に譲渡できるもの及び出資の性質を有するものについては出資金と同様の扱いとなります。

ア．支払時：出資金の資産計上

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	JA出資金の支払い	出資金	非	50,000	普通預金	不	50,000

イ．返還時：出資金の取り崩し

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	出資金の返還	普通預金	不	50,000	出資金	不	50,000

## 《法人税等に関する留意点》

### 1. 法人税の確定申告と納付

法人の場合、損益計算書等に記載されている当期利益（税引き前）を基に、これに必要な申告調整を行い、法人税の確定申告書を作成します。  
法人税の申告納税は原則として、事業年度終了日の翌日から2ヶ月以内に行うこととなります。

#### 1. 法人の事業年度

法人は会社法の規定によって、1年以下の期間を区切って営業年度とすることになっていますが、法人税法では、これを「事業年度」といいます。この事業年度が法人税の課税年度となります。

事業年度は定款で定めることとなります。

#### 2. 申告・納税までの流れ

##### (1) 決算

企業会計原則や会社法等の法令に基づき決算を行い、損益計算書、貸借対照表、利益処分計算書などの計算書類を作成して、総会で承認を受けます。

##### (2) 確定申告書の作成

損益計算書等に記載されている当期利益（税引き前）を基に、法人税法や、租税特別措置法等に基づき、法人税を課税するもととなる「所得」と法人税額を計算して法人税の「確定申告書」を作成します。

企業会計上の利益を基に、これに必要な調整事項を加えて、課税所得を計算することとなりますが、この申告調整計算は申告書の上で行います。

##### (3) 申告書の提出、納付

法人税の確定申告書に貸借対照表、損益計算書、勘定科目内訳明細書、利益処分計算書などを添付して、税務署に提出（申告）し、税務署や銀行等を通じて法人税を納付します。ただし、中間申告（納付）がある場合、確定申告では中間申告で納めた税金を差し引いて納付します。

申告納税は原則として、事業年度終了日の翌日から2ヶ月以内に行うこととなります。ただし、災害等があった場合や会計監査人の監査を受けなければならない等の理由で、事業年度終了の日から2ヶ月以内に決算が確定しない法人については、税務署長の承認を受けて、申告期限を1ヶ月延長することができます。

#### 3. 中間申告

事業年度が6ヶ月を超える普通法人は、原則として事業年度開始の日以後6か月を経過した日から2か月以内に中間申告をしなければなりません。

中間申告には、次の2つの方法がありますが、そのいずれの方法によるかは、法人の任意とされています。

##### (1) 前期の実績による場合（予定申告書）[原則]

中間決算の手間を省き、前期の実績を基にして当期6ヶ月分の予定納税額を計算します。例えば、一年決算の会社なら前年の法人税額の半分を納めることとなります。

ただし、この金額が10万円以下のときや前期が赤字のため、この計算金額が0円のときは、申告書を提出する必要はありません。

$$\text{予定申告納税額} = \text{前期分の法人税額} \times \frac{6}{\text{前期の月数}}$$

( 2 ) 仮決算による場合 ( 中間申告書 )

当期の営業成績が悪く、前期実績の半分を納めると期末に決算が確定したとき、税金が納めすぎになる場合は、手間でも中間の仮決算を行い、当期6ヶ月間の実績数値を基に申告納税を行うこともできます。この場合には、仮決算の決算書類を添付しなければなりません。

4 . 修正申告と更正の請求

申告した税額に不足額があったり、または、逆に計算誤りなどによって納めすぎになっていたときは次の手続きを行うことになります。

( 1 ) 不足額があった場合 「修正申告」

申告した税額に不足額があったり、欠損金額の申告が多すぎたり、還付金額が多すぎるような場合は、税務署長から更正を受けるまでは、正当額に修正する「修正申告書」を提出することができます。

( 2 ) 納めすぎがあった場合 「更正の請求」

修正申告は税額を増加させるものですが、逆に法人の申告した所得金額や税額に法令の適用誤りや計算誤りがあって、税金を納めすぎた場合は申告書の提出期限から1年以内に限り所得の金額や税額を少なくするための「更正の請求」を税務署長に提出することができます。この場合、正当な理由が認められれば、税金が還付されます。

5 . 帳簿書類の保存義務

( 1 ) 帳簿書類等の保存期間

法人は、帳簿を備え付けて、その取引を記帳するとともに、その帳簿と取引等に関して作成又は受領した書類を、法人税法上、その事業年度の確定申告書の提出期限から7年間保存しなければなりません。(会社法では10年間の保存が義務づけられています。)

( 2 ) 保存の必要な帳簿書類等

保存の必要な「帳簿」及び「取引等に関して作成又は受領した書類」とは次のようなものになります。

帳 簿	総勘定元帳、仕訳帳、現金出納帳、売掛金元帳、買掛金元帳、固定資産台帳、売上帳、仕入帳など
取引等に関して作成 又は受領した書類	棚卸表、貸借対照表、損益計算書、注文書、契約書、領収書など

( 3 ) 帳簿書類の保存方法

帳簿書類の保存方法は、紙による保存が原則となります。したがって、電子計算機で作成した帳簿書類についても、原則として電子計算機からアウトプットした紙により保存する必要があります。

ただし、一定の要件を満たす場合には「電磁的記録による保存」などの方法も認められています。

## 2. 決算調整と申告調整

法人の各事業年度の所得金額は総会などの承認を得た決算（確定決算）の利益を基にして、これに必要な申告調整を加えて計算します。  
 決算調整事項は、確定決算において所定の経理をすることが必要とされている事項で、確定申告書上で調整では認められません。  
 申告調整事項は、決算調整事項と異なり確定申告書の上だけで調整するものです。

### 1. 法人税額の計算

法人が申告、納付する法人税は、各事業年度の所得に対して一定の税率を適用して計算します。

法人の各事業年度の所得金額は総会などの承認を得た決算（確定決算）の利益を基にして、これに必要な申告調整（税務調整）を加えて計算します。この申告調整計算は申告書の上で行うことになります。

しかし、税法には、確定決算で経理した場合に限り、その計算を認められることとされている事項があります。これを「決算調整事項」といい、経理処理の有無にかかわらず申告書の上だけでも調整を認められる「申告調整事項」と区別しています。

### 2. 決算調整事項

決算調整事項とは、法人が決算に織り込むかどうかは任意であるが、法人税法の適用を受けるためには、法人の確定した決算で損金経理等処理する必要があり、確定申告書の上だけで調整することは認められないものをいいます。

減価償却資産の償却額の損金算入	圧縮記帳の損金算入
各種引当金の損金算入	各種準備金の積立額の損金算入
使用人兼務役員賞与の損金算入	繰延資産の償却費の損金算入
長期割賦販売等による経理	

### 3. 申告調整事項

申告調整事項は、決算調整事項と異なり、申告書上で調整して所得金額に影響させることが出来るもので、調整するかどうかは自由な「任意的調整事項」と必ず調整しなければならない「必須的調整事項」の2つに区分されます。

事 項	内 容	主なもの
任 意 的 調 整 事 項	申告書上で調整するか否かは法人の自由であり、申告調整した場合に限って認められるもの。法人が申告調整しなかった場合は後から調整することはできない。	受取配当金の益金不算入 収用等の特別控除 各種の法人税額の特別控除 協同組合等の事業分量配当等 所得税額及び外国税額の控除
必 須 的 調 整 事 項	法人税の申告に際して、必ず申告調整しなければならないもので、もし、法人が調整しなかったときは税務署において更正される。	資産の評価損益(損)の不算入 役員給与の損金不算入 交際費の限度超過 寄附金の損金不算入 青色申告の欠損金の繰越し控除 法人税等の損金不算入 など

### 3. 法人税の附帯税(延滞・加算)

税金を申告しなかったり、あるいは、少なく申告したり、または、決められた期限までに申告しなかった場合には、法人税の本税の他に、延滞税や加算税の附帯税が課税されます。

#### 1. 法人税の附帯税

税金を申告しなかったり、あるいは、少なく申告したり、または、決められた期限までに申告しなかった場合には、法人税の本税の他に、「延滞税」や「加算税」の附帯税がかかります。

#### 2. 延滞税

中間申告または確定申告によって納税すべき税額を法定申告期限までに納付しなかった場合、法定申告期限の翌日から完納日までの期間に応じ、年14.6%の延滞税がかかります。

$$\text{延滞税額} = \text{未納税額} \times 14.6\% (\quad) \times \text{計算期間} / 365$$

納期限の翌日から2ヶ月以内は特例基準割合となります。特例基準割合とは各年の前年の11月30日経過するときにおける公定歩合+年4.0%(年7.3%を上限)となります。

#### 3. 加算税

税金を申告しなかったり、少なく申告したような場合は、本税(法人税)の他に次のような加算税が課されます。

##### 過少申告加算税

期限内申告書の税額が修正申告や更正で増えた場合、増えた税額のうち、次のいずれか多い金額までの部分については10%の加算税、残りの金額については15%の加算税がかかります

ア. 期限内申告税額                      イ. 50万円

##### 無申告加算税

期限後申告または無申告の場合、申告、更正決定による税額の15%の加算税がかかります。ただし、納付すべき税額が50万円を超える場合には、その超える部分には5%が上乘せされます。

##### 不納付加算税

源泉徴収税額を納期限までに納めなかった場合に課される税です。

##### 重加算税

事実の隠蔽や仮装経理などがある場合に課される税です

#### ア. 過少申告加算税に代わる課税

税額計算のもとになる事実を隠したり偽ったりした場合は35%

#### イ. 無申告加算税に代わる課税

税額計算のもとになる事実を隠したり偽ったりした場合は40%

区 分		税率
過少申告加算税	自主申告	-
	調査後の申告又は決定	10%
	その他一定の場合	15%
無申告加算税	自主申告	5%
	調査後の申告、更正又は決定	15%
不納付加算税	自主納付	5%
	納税の告知又は調査後の自主納付	10%
重加算税	過少申告加算税又は不納付加算税に代えて課す場合	35%
	無申告加算税に代えて課す場合	40%

## 4. 法人の青色申告

青色申告を行おうとする法人は、その事業年度開始の日の前日までに納税地の所轄税務署長に承認の申請を提出しなければなりません。  
青色申告を行う場合には、欠損金の7年間の繰越しや準備金等の損金算入などの税法上の特典が設けられています。

### 1. 青色申告の承認申請

法人税も所得税と同様に「青色申告」をすることができます。

青色申告の承認を受けようとする法人は、その事業年度開始の日の前日までに「青色申告の承認申請書」を納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません。

ただし、設立1期の場合には設立の日以後3ヶ月を経過した日と設立第1期の事業年度終了の日の、いずれか早い日の前日までに申請書を提出することになっています。

### 2. 青色申告の要件

青色申告書を提出することができるための要件は、次の2点です。

法定の帳簿書類を備え付けて取引を記録し、かつ、保存すること

納税地の所轄税務署長に青色申告の承認の申請書を提出して、あらかじめ承認の申請を受けること

### 3. 青色申告の特典（主なもの）

青色申告は、適正な帳簿方式を前提としているため、税法上の特典が設けられています。税法上の特典のうち、主なものは次のとおりです。

青色申告書を提出した事業年度に生じた欠損金の翌期以降7年間の繰越し  
(注)平成13年4月1日以後に開始した事業年度において生じた欠損金につき適用され、平成13年4月1日前に開始した事業年度において生じた欠損金額は従来どおり5年間の繰越しが適用されます。

欠損金の繰り戻しによる法人税額の還付

特別償却または割増償却

準備金等の損金算入

農業経営基盤強化準備金など

## 5. 給料などに対する源泉徴収

従業員や役員に給与を支払う場合、所得税を源泉徴収して、定められた期間までに納付しなければなりません。  
税理士などに支払う報酬も源泉徴収の対象となります。

### 1. 源泉徴収制度の概要

所得税法は、所得者自身がその年の所得金額とこれに対する税額を計算し、これらを自主的に申告して納付する、いわゆる「申告納税制度」が建前とされています。しかし、これと併せて特定の所得については、その所得の支払者（「源泉徴収義務者」といいます。）が、その支払いの際に所得税を徴収して納付する源泉徴収制度が採用されています。

### 2. 源泉徴収の対象と税率

給与を支払うときに源泉徴収する税額は、その支払の都度、「給与所得の源泉徴収税額表」を使って求めます。この税額表には、「月額表」と「日額表」と「賞与に対する源泉徴収税額の算出率の表」の3種類があります（所法185、186、別表第2～4）。

所得の種類と源泉徴収税額（居住者または内国法人に支払うもの）

所得の種類・区分		源泉徴収税額(税率)表
給与等	棒給、給料、賞与など アルバイト等に支払う給与、賞与、日雇賃金なども含む	給与所得の源泉徴収税額表(月額表、日額表) (賞与に対する源泉徴収税額の算出率の表)
配当	法人が支払う利益の配当など 協同組合等の事業分量配当等を除く (確定給与を支給しない農事組合法人の 従事分量配当など)	20% ただし、軽減率適用分は7%(このほかに地方税3% の特別徴収が必要)、源泉分離課税分は15%(このほ かに地方税5%の特別徴収が必要)
退職	退職金、解雇予告手当	年末調整のための所得税額の速算表兼退職所得の 源泉徴収税額の速算表 ただし、「退職所得の受給に関する申告書」の提出 がない場合には一律20%
報酬・料 金	原稿料、講演料、芸能・スポーツ、知識等の 教授・指導料、デザイン料、工場所有権の 使用量、翻訳料、速記料の報酬など	10% ただし、同一人に対し1回に支払う金額が100万円を 超える場合には、その超える部分については部分2 0%
	税理士、公認会計士、弁護士、社会保険労 務士、弁理士、測量士、建築士、不動産鑑 定士の報酬・料金	
	司法書士、土地家屋調査士の報酬・料金	(支払金額 - 1回の支払につき1万円) × 10%
	外交員、集金人などに支払う報酬・料金	(支払金額 - 控除金額) × 10% 控除金額: 1月12万円。ただし、別に給与の支払い があるときは12万円からその月の給与を控除した残額
	バー、キャバレー等のホステス等及びホテ ル、旅館、飲食店等のバンケットホステス、 コンパニオン等の業務に関する報酬・料金	(支払金額 - 控除金額) × 10% 控除金額: 5,000円 × 支払金額の計算期間の日 数。ただし、別に給与の支払いがあるときは12万円か らその月の給与を控除した残額

## 解説

### 「月額表」を使う場合

「月額表」を使うのは、給与を毎月支払う場合です。また、月や旬を単位にして支払う給与も「月額表」を使います。例えば、半月ごとや10日ごと、3か月ごと、半年ごとなどに給与を支払う場合です。

### 「日額表」を使う場合

「日額表」を使うのは、給与を働いたその日ごとに支払う場合です。また、一週間ごとに支払う給与も「日額表」を使います。このほか、日割り計算して支払う給与も「日額表」を使います。

### 「賞与に対する源泉徴収税額の算出率の表」を使う場合

この表は、ボーナスを支払うときに使います。しかし、ボーナスを支払う場合でも、「月額表」を使う場合があります。それは、前月に給与を支払っていない場合とボーナスの金額が前月の給与の金額の10倍を超える場合です。

### 税額表の使い方（「甲欄」、「乙欄」、「丙欄」）

源泉徴収をする所得税は、使う税額表に記載されている「甲欄」か「乙欄」又は「丙欄」で税額を求めます。「給与所得者の扶養控除等申告書」が提出されている場合には「甲欄」、提出がない場合には「乙欄」で税額を求めます。「丙欄」は「日額表」だけにあり、日雇いの人や短期間雇い入れるアルバイトなどに一定の給与を支払う場合に使います。

## 3. 源泉徴収及び納付の時期

### (1) 源泉所得税の納付期限と納期の特例

源泉徴収した所得税は、原則として、給与などを実際に支払った月の翌月10日まで  
に国に納めなければなりません。

しかし、給与の支給人員が常時9人以下の源泉徴収義務者は、源泉徴収した所得税を、半年分まとめて納めることができる特例（「納期の特例」という）があります。

この特例を受けていると、その年の1月から6月までに源泉徴収した所得税は7月10日、7月から12月までに源泉徴収した所得税は翌年1月10日が、それぞれ納付期限になります

原則	従業員常時10人以上	給与などを実際に支払った月の翌月10日まで
特例	従業員常時10人未満	1月～6月徴収分：7月10日 7月～12月徴収分：翌年1月10日 特例を受けるには税務署長の承認が必要 特例の対象は、給与や退職金から源泉徴収をした所得税と、税理士報酬などから源泉徴収をした所得税に限られる 届出にり、翌年1月10日の納付期限を、1月20日に延長することも可能

### (2) 納期の特例の対象

この特例の対象となるのは、給与や退職金から源泉徴収をした所得税と、税理士報酬などから源泉徴収をした所得税に限られています。

この特例を受けるためには、「源泉所得税の納期の特例の承認に関する申請書」を提出することが必要です。この申請書の提出先は、給与等の支払を行う事務所などの所在地を所轄する税務署です。税務署長から納期の特例申請の却下の通知がない場合には、この申請書を提出した月の翌月末日に、承認があったものとみなされます。この場合には、承認を受けた月に源泉徴収する所得税から、納期の特例の対象になります。

さらに、納期の特例を受けている者は、届出によって、翌年1月10日の納付期限を、1月20日に延長する特例を受けることができます。この特例を受けるには、その年の12月20日までに「納期の特例適用者に係る納期限の特例に関する届出書」を所轄税務署長

に提出して、次の要件をどちらも満たすことが必要です。

その年の12月31日において、源泉所得税の滞納がないこと  
その年の7月から12月までの間に源泉徴収した所得税を翌年1月20日までに納めること

なお、これらの納付期限が日曜、祝日などの休日に当たる場合にはその翌日が、また、土曜日に当たる場合にはその翌々日が、それぞれ納付期限となります(所法183、216、217、措法41の6ほか)。

#### 4. 住民税の特別徴収

##### (1) 住民税の控除

住民税とは市町村民税と都道府県民税を総称したもので、原則的には納税者が市町村に直接支払うことになっています。しかし、源泉所得税と同様に給与所得者については、給与の支払者が毎月給与を支払う際に納税者が納めなければならない住民税を徴収して、納付する「特別徴収」制度によって行うことになっています。

##### (2) 住民税の控除方法

給与所得者の住民税は、前年の所得金額によって決まります。これは、法人が毎年1月31日までに「給与支払報告書」を各従業員の居住している市町村に提出しているため、市町村はこれをもとに住民税を計算し、「特別徴収税額通知書」を法人に送付します。この通知書には、原則として、その年の6月から翌年の5月までの特別徴収税額が記載されており、それをもとに給与から住民税を控除することになります。

##### (3) 住民税の納付

従業員の給与から特別徴収した住民税の月割額を翌月の10日までに通知を受けた市町村に納付しなければなりません。

なお、住民税にも納期の特例が認められています。従業員が10人未満の会社については市町村の承認を受ければ、納付を半年に1度とすることができます。

#### 5. 経理の方法

賃金や給料等から控除する源泉所得税や住民税の特別徴収税額については「預り金」として処理します。

なお、健康保険料や厚生年金等の労働者負担分についても同様に「預り金」で処理します。

##### 給料支払時：預り金の計上

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	給料の支払い	給料手当	不	100,000	現金 預り金	不	90,000 10,000

##### 源泉税納付時：預り金の振替処理

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	源泉税の納付	預り金	不	10,000	現金	不	10,000

## 6. 構成員が受け取る分配金等

法人の構成員が法人から受け取る賃金や配当金等の分配金はその内容によって所得の取扱いが異なります。

例えば、賃金を確定給与として受け取る場合は給与所得に、従事分量配当で賃金相当を受け取る場合は事業所得（農業所得）となります。

### 1. 賃金・給与等

法人から受け取る役員報酬や従業員給料・賃金、賞与は「給与所得」として課税されます。

給与所得とは、棒給、給料、賃金、歳費及び賞与、並びにこれらの性質を有する給与にかかる所得をいいます（所法28条）。

給与所得の金額は次の式で表されます。

$$\text{給与所得の金額} = \text{収入金額} - \text{給与所得控除額}$$

給与所得控除額は次のとおりです。

給与所得控除額の速算表：2007年（平成19年）8月末現在の法令等に基づく

収入金額	給与所得控除額
162.5万円以下	65万円（65万円未満の場合は65万円）
162.5万円超 180万円以下	収入金額 × 40%
180万円超 360万円以下	収入金額 × 30% + 18万円
360万円超 660万円以下	収入金額 × 20% + 54万円
660万円超 1,000万円以下	収入金額 × 10% + 120万円
1,000万円超	収入金額 × 5% + 170万円

### 2. 従事分量配当

農業経営を行う農事組合法人（組合員に確定給与を支給しないものに限る）から受け取る従事分量配当金は、原則として「事業所得」（農業所得）として課税されます（所令62条2項）。

事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業、その他对価を得て継続的に行う事業から生じる所得（山林所得又は譲渡所得に該当するものを除きます）をいいます（所法27条）。

事業所得の金額は、次の算式により計算します。

$$\text{事業所得の金額} = \text{事業所得の収入金額} - \text{必要経費}$$

農業所得は税法上、事業所得に区分されていますので、収入金額や必要経費など所得の計算方法は原則として事業所得全体に共通する方法とかわりありません。

事業所得については、青色申告者の場合、10万円又は65万円の青色申告特別控除を受けることができます（措法25条の2,2項）。ただし、65万円の特別控除の適用を受けるには、確定申告書に貸借対照表を添付することなど、一定の要件を満たす必要があります。

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ど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（森税理士）

### 3. 退職金

法人から受け取る退職金は「退職所得」として課税されます。

退職所得とは、退職手当、一時恩給その他退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与に係る所得をいいます。(所法30条)

退職所得の金額は次の式で表されます。

$$\text{退職所得の金額} = (\text{収入金額} - \text{退職所得控除額}) \times 1/2$$

退職所得控除額(通常の退職の場合)は次のとおりです。

給与所得控除額の算出方法(速算表)

勤続年数	給与所得控除額
20年以下	40万円×勤続年数(80万円に満たない場合は80万円)
20年超	70万円×(勤続年数-20年)+800万円

### 4. 地代・家賃

法人から受け取る農地の地代(小作料)や農機具庫などの建物の家賃は「不動産所得」として課税されます。

不動産所得とは不動産、不動産の上に存する権利、船舶(20t未満のものを除く)又は航空機の貸付けによる所得をいいます(所法26条)。この場合の「貸付け」には地上権又は永小作権の設定、その他、他人に不動産を使用させる事が含まれます。

不動産所得の金額は次の式で表されます。

$$\text{不動産所得の金額} = \text{不動産所得の収入金額} - \text{必要経費}$$

不動産所得についても、青色申告特別控除の摘要がありますが、事業的規模でない場合には65万円の青色申告特別控除は適用されません。

### 5. 借入金利子(一般の借入金利子)

構成員が法人に貸し付けた資金に対して受け取る利息は、構成員の金銭の貸し付けによる所得となり「雑所得」に該当します(所基通35-2(6))。

雑所得とは利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいいます。(所法35条)

雑所得については、他の所得と損益通算のうえ、総所得金額に合算されて超過累進税率により総合課税されます。ただし、雑所得の金額の計算上、損失を生じて、その損失の金額を他の所得から損益通算によって差し引くことはできません(所法69条1項)。

### 6. 利益の配当・剰余金の分配

法人から受け取る利益の配当(確定給与を支給しない農事組合法人が行う従事分量配当を除く)や剰余金の分配は「配当所得」として課税されます。

配当所得とは法人から受ける利益の配当、剰余金の分配金、投資信託(公社債投資信託及び公募公社債等運用投資信託を除く)及び特定目的信託の収益の分配金に係る所得をいいます(所法24条)。

配当所得の金額は次の式で表されます。

$$\text{配当所得の金額} = \text{収入金額} - \text{その元本を取得するために要した負債の利子}$$

なお、配当所得がある場合には、所得税額の計算にあたって配当控除の制度があります。配当所得の額は課税総所得金額が1千万円以下の場合、次の金額の合計額となります。

利益の配当等に係る配当所得 × 10 %  
 証券投資信託の収益の分配に係る配当所得 × 5 %

#### 7. 作業受託料

法人から受け取る農作業受託の料金は、原則として「事業所得」(農業所得)の収入金額となります。

ただし、その農作業が農業経営の一環としてなされたものかどうかにより、課税上の取扱いが異なる場合があります。

事業所得については上記「2. 従事分量配当」を参照ください。

#### 8. 農機具の賃借料

法人に農業機械を貸し付け、受け取る機械賃借料は、一般的に「事業所得」(農業所得)の収入金額となります。

農機具等の動産の貸付けによる所得は、その貸し付けが事業として行われた場合には事業所得とされ、それ以外の場合には原則として「雑所得」とされます。(所基通35-2(1))

しかし、その貸付けが事業として行われていない場合であっても事業の遂行上、付随的に貸付けられたものであれば、事業所得の付随収入として事業所得の収入金額に計上することになります(所基通27-5,35-2)。

事業所得については上記「従事分量配当」を、雑所得については「借入金利子」を参照ください。

#### 組合員への分配(還元)

還元科目	内 容	法人		組合員申告
		損金 算入	消費 税	
地代	組合員は不動産所得として申告 一般的に下落傾向にある?		×	不動産所得
農機具賃借料	組合員が法人へ貸し付けた農機具等の賃借料			農業所得
ほ場管理料	水管理などの再委託料で、従事分量配当として支払う法人もある			農業所得
作業受託料	組合員が受け取る作業委託料			農業所得
従事分量配当	組合員は農業所得として申告するが、控除できる経費はない。			農業所得
給与	組合員は給与所得として申告する。給与所得控除あり。 後継者(専従者)を育成するには、給与制にすべき		×	給与所得
出資分量配当	出資配当は、剰余金のうち年7%以内で出資の額に応じておこなうことができる。組合員は配当所得として申告するので、法人と組合員の両方へ課税される	×	×	配当所得

## 7. 肉用牛売却所得の特別控除

農業を営む個人または農業生産法人が、家畜市場その他所定の方法で売却した一定の要件を満たす肉用牛に係る所得については、所得税又は法人税が免除される税制特例があります。  
税制特例の適用期限は法人税の場合、平成24年3月31日まで

### 1. 農業生産法人の肉用牛の売却に係る所得の特別控除

農業生産法人が平成24年3月31日までの日を含む各事業年度において、一定の売却方法により売却した免税対象飼育牛の売却による利益の額は損金の額に算入します(措法67条の3)。

売却に係る利益の額は次の式で表されます。

$$\text{売却に係る収益の額} - (\text{売却直前の帳簿価額} + \text{売却に係る経費の額})$$

### 2. 特別控除に係る用語の定義

肉用牛の売却に係る所得の特別控除に係る用語の定義等は次のとおりです。

免税対象飼育牛	特例の対象になる免税対象飼育牛は次のものをいいます(措法第67条の3第1項)。 なお、売却価額とは消費税相当額を上乗せする前の売却価額をいい、肉用牛生産者補給金等を加算した後の金額をいいます 農林水産大臣指定の登録がされている肉用牛 その売却価額が100万円未満である肉用牛 H20年度税制改正において免税対象飼育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。また、免税対象飼育牛の対象範囲から、売却価額50万円以上の乳牛が除外。
肉用牛	肉用牛には、肉専用種の雄及び雌、乳牛の雄ほか、乳牛の雌のうち子牛の生産の用に供されたことのないものを含み、種雄牛及び牛の胎児は除きます(措法第67条の3第3項、農災法111条1項)。
農林水産大臣指定の登録	家畜改良増進法の規定による農林水産大臣の承認を受けた登録規定に基づく登録で具体的には次のものです。 (社)全国和牛登録協会の登録規定に基づく高等登録及び育種登録 (社)日本あか牛登録協会の登録規定に基づく高等登録 (社)日本短角種登録協会の登録規定に基づく高等登録 (社)日本アンガス・ヘレフォード登録協会の登録規定に基づく高等登録
一定の売却方法	特例の対象となるための一定の売却方法とは次のものをいいます。 家畜市場、中央卸売市場等の特定の市場における売却 農林水産大臣指定の農協、農協連合会に委託して行われた生後1年未満の肉用牛の売却

### 3. 申告書の記載

この規定の適用を受けるには、原則として別表4「所得の金額の計算に関する明細書(簡易様式)」への損金算入額の損金算入に関する記載及び損金算入額の計算に関する明細書のほか、「肉用牛売却証明書」、「肉用子牛売却証明書」添付が必要です。

申告書：別表4「(減算)肉用牛売却所得の特別控除」

## 《消費税に関する留意点》

### 1. 消費税の課税(納税)事業者

消費税は、消費一般に広く課税される間接税で、ほぼすべての国内における商品の販売、サービスの提供等を課税対象とし、取引の各段階ごとに課税されます。

つまり、国内において商品の販売、サービスの提供等を行った事業者は原則として消費税を納める義務(納税義務)があります。

ただし、基準期間(前々事業年度)の課税売上高が1千万円以下の小規模事業者については消費税を納める義務が免除されます。

#### 1. 消費税とは

消費税は、消費一般に広く課税される間接税で、ほぼすべての国内における商品の販売、サービスの提供等を課税対象とし、取引の各段階ごとに5%(うち1%は地方消費税)の税率で課税されます。

#### 2. 消費税の納税義務(課税対象者)

国内において商品の販売、サービスの提供等を行った事業者は消費税を納める義務(納税義務)があります(消法5条1項)。

#### 消費税の課税(納税)事業者

基準期間(前々事業年度)の課税売上高が1千万円を超える事業者  
課税期間が1年に満たない場合は1年分に換算します。

新規法人は、設立から2事業年度は基準期間の課税売上がないため、原則として免税業者となります。

資本金又は出資金の額が1千万円以上の新規法人

「消費税課税事業者選択届出書」を提出し課税事業者となっている事業者

#### 3. 免税事業者(小規模事業者に係る納税義務の免除)

消費税の課税年度の前々事業年度(基準期間)における課税売上高(会計期間が1年に満たない場合は1年分に換算)が1千万円以下である小規模事業者については消費税を納める義務が免除されます(消法9条1項)。

#### 4. 新設法人の特例(基準期間がない法人の納税義務の免除の特例)

新設法人の場合、設立から2事業年度は前々年事業年度の課税売上がないため、原則として消費税の納税義務がありません。

しかし、基準期間がない新設法人のうち、事業年度開始における資本金又は出資金の額が1千万円以上の法人は納税義務の免除が適用されず、課税事業者となります(消法12条の2)。

#### 5. 課税事業者の選択

免税事業者に該当する場合でも「消費税課税事業者選択届出書」を税務署に提出すれば、その提出日の属する課税期間の翌課税期間以後は納税義務の免除は適用されず、課税業者となります(消法9条4項)。

## 6 . 課税期間

消費税額を計算する場合の計算期間を「課税期間」といい、個人事業者については暦年、法人については事業年度となります(消法19条1項1号,2号)。

ただし、特例として「消費税課税期間特例選択・変更届出書」を提出した事業者は、課税期間を3月又は1月ごとに区分した期間に短縮することができます(消法19条1項3号,3号の2、4号,4号の2)。従って、この特例を選択した事業者は原則としてその課税期間ごとに消費税額を計算して申告、納付することになります。

### 《課税期間と基準期間》

	個人事業者	法人
原則	《課税期間》 暦年 《基準期間》 その前々年	《課税期間》 事業年度 《基準期間》 その前々事業年度
3月特例	《基準期間》 1月1日から3月31日までの期間 4月1日から3月31日までの期間 7月1日から3月31日までの期間 10月1日から12月31日までの期間 《基準期間》 その前々年	《課税期間》 事業年度の開始日以後、 3カ月ごとに区分した各期間 (最後に3月未満の期間が生じたときは、 その3月未満の期間) 《基準期間》 その前々事業年度
1月特例	《課税期間》 1月1日以後、1カ月ごとに区分した各期間 《基準期間》 その前々年	《課税期間》 事業年度の開始日以後、 1カ月ごとに区分した各期間 (最後に1月未満の期間が生じたときは、 その1月未満の期間) 《基準期間》 その前々事業年度

(注) 1 . 課税期間の特例の適用を受けるためには、適用を受けようとする課税期間の開始の日の前日までに届出を行う必要があります。

## 2. 消費税の課税対象の範囲

国内において事業者が行った資産の譲渡等（事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供）には原則として消費税が課されます。ただし、取引のなかには消費税が課されない「非課税取引」や「不課税取引」がありますので、消費税の実務上取引を区分する必要があります。消費税の納税義務は、課税資産の譲渡等をしたときに成立します。具体的な成立時期は取引の態様に依りて異なりますが、法人税や所得税における収益の計上時期とほぼ同じになります。

### 1. 課税対象の原則

国内において事業者が行った資産の譲渡等には消費税が課されます（消費税法4条1項）。ここでいう「資産の譲渡等」とは下記のとおり「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」をいいます（消法2条1項8号）。

#### (1) 資産の譲渡等とは

資産の譲渡等とは次のものをいいます。

##### 資産の譲渡

「資産の譲渡」とは、売買等の契約により、資産の同一性を保持しつつ、他人に移転することをいいます。したがって、例えば、商品や製品の販売のほか、事業用設備を売却することが資産の譲渡に当たり、また、これら有形の資産のほか、例えば、特許権や商標権などの無体財産権の譲渡も資産の譲渡に含まれます。さらに、現物出資、負担付き贈与、代物弁済なども資産の譲渡となります。

##### 資産の貸付け

「資産の貸付け」とは、資産に係る権利の設定など他の者に資産を使用させる一切の行為をいいます。なお、無体財産権の実施権や使用権等を設定する行為も資産の貸付けに含まれます。

##### 役務の提供

「役務の提供」とは、例えば、土木工事、修繕、運送、保管、印刷、広告、仲介、興行、宿泊、飲食、情報の提供、出演などのサービスを提供することをいいます。医師、弁護士、公認会計士、税理士などによるその専門的知識、技能等に基づく役務の提供も含まれます。

#### (2) 対価を得て行うもの

「対価を得て」とは、資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に対して反対給付を受けることをいいます。したがって、営利を目的としない親睦会の会費や寄附金などは、消費税の課税の対象とはなりません。

また、有償で行われるのが条件ですから、無償で行われた資産の譲渡には、原則として消費税がかかりません。

しかし、次のいずれかに当たる場合には、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなされます。なお、この場合の対価の額は、原則としてその者が通常他に販売する価額となります。

個人事業者が自分の販売する商品などを家庭で使用したり消費した場合  
法人が自社の商品などをその役員に対して贈与した場合

(3) みなし譲渡とは

次の行為は「事業として対価を得て行われた資産の譲渡」とみなします(消法4条4項)。

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よう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その消費又は使用法人が資産をその役員に対して贈与した場合におけるその贈与

2. 消費税の課されない取引

(1) 非課税取引

国内において行われる資産の譲渡等のうち、次のものには消費税が課されません(消法6条1項)。

消費税の性格上課税になじまないもの

ア. 土地の譲渡及び貸付け  
イ. 有価証券等の譲渡  
ウ. 利子、信用保証料、保険料等  
エ. 郵便切手類、印紙、証紙、商品券、プリペイドカードなどの譲渡  
オ. 国、地方公共団体等の手数料(印鑑証明、住民票、公証人手数料など)

社会政策上の配慮に基づくもの

ア. 医療、イ. 社会福祉事業、ウ. 助産、エ. 埋葬、火葬、  
オ. 身体障害者用物品、カ. 学校教育、キ. 教科用図書、ク. 住宅家賃

(2) 不課税取引とは

「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け」に該当しない、つまり「対価性がない」ことから、消費税の課税対象外、いわゆる「不課税取引」には次のものがあります。

保険金、共済金  
保険事故の発生に伴い受けるものであるため  
利益の配当等  
株主等の地位に基づき出資に対する配当等として受けるものであるため  
寄付金、祝金、見舞金等  
補助金、奨励金、助成金等  
特定の政策目的の実現を図るためのものであるため  
会費、組合費等  
入会金  
公共施設の負担金等

3. 納税義務の成立時期

国内取引に係る消費税の納税義務は、課税資産の譲渡等をしたときに成立します。具体的な納税義務の成立時期を、取引の態様に応じて例示すると次のようになりますが、成立時期は法人税や所得税の課税所得金額の計算における収益の計上時期とほぼ同じになります。

なお、長期割賦販売等、工事の請負、現金主義会計については特例(延払基準等)が設けられています(消法16条,17条)。

消費税における納税義務の成立時期

	取引の態様		成立時期（原則）
資産の 譲渡	棚卸資産の譲渡		引渡しの日
	固定資産の譲渡		引渡しの日
	工業所有権等の譲渡又は実施権の設定		譲渡又は実施権の設定に関する契約の効力発生の日
資産の 貸付け	契約又は慣習により資料等の支払日が定められているもの		支払を受けるべき日
	支払日が定められていないもの		支払を受けた日（請求があったときに支払うべきものとされているものにあつては、その請求日）
役務の 提供	請負	物の引渡しを要するもの	目的物の全ての完成し相手方に引き渡した日
		物の引渡しを要しないもの	約した役務の全ての提供を完了した日
	人的役務の提供		約した役務の全ての提供を完了した日

長期割賦販売等、工事の請負の特例（延払基準等）

<p>長期割賦販売等で延払基準を適用している場合や工事の請負で工事進行基準を適用している場合には、それらの基準に従って売上げを計上する日とすることができます（消法16条,17条）。</p> <p>(注1) 課税資産の引渡しや役務の提供が行われる前に、前受金の収受が行われる場合には、前受金の収受の時にかかわらず、現実に課税資産の引渡しや役務の提供等をした時が課税資産の譲渡等をした時となります。</p> <p>また、未収金についても代金決済の時期に関係なく、課税資産の引渡しや役務の提供をした時が課税資産の譲渡等をした時となります。</p> <p>(注2) 青色申告者で所得税法上の現金主義の適用を受けている小規模事業者については、上記注1にかかわらず、対価を受領した日とすることができます。</p>
--

### 3. 消費税納税額の計算方法

消費税は取引の各段階ごとに5%（うち1%は地方消費税）の税率で課税されます。  
納付する消費税額は、課税期間の売上に対する消費税額から仕入れ等に含まれる消費税額を控除した金額となります。  
仕入控除税額は簡易課税制度を適用する事業者とその他の事業者とでは、計算方法が異なります。

#### 1. 具体的な納付税額の計算方法

具体的な納税額の計算は次のとおりとなりますが、まず、国税の消費税4%を計算して、その消費税額に25%を掛けて地方消費税額を計算します（消法29条）。

国税の消費税（4%）の計算

$$\text{消費税額} = \text{課税売上高(税抜き)} \times 4\% - \text{課税仕入上高} \times 4 / 105$$

地方消費税（1%）の計算

$$\text{地方消費税額} = \text{消費税額(4\%)} \times 25\%$$

$$\text{納付税額} = \text{消費税額} + \text{地方消費税額}$$

#### 2. 課税売上高とは

課税売上げとは、商品の売上げのほか、機械や建物等の事業用資産の売却など事業のための資産の譲渡、貸付け、サービスの提供の対価の額（消費税額及び地方消費税額に相当する額を含まない）をいいます（消法第28条）。

ただし、土地の売却や貸付けなどの非課税取引は課税売上げに含まれません。

#### 3. 課税仕入とは

課税仕入れとは、商品などの棚卸資産の仕入れ、機械や建物等の事業用資産の購入又は賃借、原材料や事務用品の購入、運送等のサービスの購入、そのほか事業のための購入などをいいます（消法2条1項12号）。

なお、事業のための購入であれば、仕入先が免税事業者や消費者の場合でも課税仕入れに当たります。ただし、土地の購入や賃借などの非課税取引、課税対象とならない給与、賃金などは課税仕入れに含まれません。

課税仕入れに該当するもの	課税仕入れに該当しないもの
商品の仕入れや、機械等の事業用資産の購入・賃借、事務用品の購入、賃加工や運送等のサービス提供を受けること 免税事業者や消費者からの商品や中古品等の仕入れ	土地の購入や賃借、株式や債券の購入、利子や保険料の支払いなどの非課税取引 給与、税金の支払い

#### 4. 売上返品、値引き等があった場合の取扱い

課税事業者が課税資産の譲渡等につき、返品を受けたり、値引き、割り戻し、割引をしたことにより、売上対価の返還等を行った場合の消費税額は、次のように計算します。

## 売上対価の返還等の金額に係る消費税額の計算方法

$$\boxed{\text{売上対価の返還等の金額に係る消費税額}} = \boxed{\text{売上対価の返還等の金額（税込み）}} \times \boxed{\frac{4}{105}}$$

そして、売上対価の返還等を行った課税期間の課税売上に係る消費税額から、売上対価の返還等の金額に係る消費税額の合計額を控除します（消法38条）。

（注）適用には売上対価の返還等の金額等の明細書の保存が必要です（消令58条）。

売上対価の返還等の金額を売上金額から直接減額している場合はこの計算は不要です。

## 5．貸倒れが生じた場合の取扱い

課税事業者が国内において課税資産の譲渡等を行った場合に、その相手方に対する売掛金等が貸倒れとなったときは、貸倒れとなった日の属する課税期間の課税売上に係る消費税額から貸倒れ処理した金額に係る消費税額を控除します（消法39条、消令59条）。

### 控除することができる貸倒れに係る消費税額の計算方法

$$\boxed{\text{貸倒れに係る消費税額}} = \boxed{\text{貸倒れに係る金額}} \times \boxed{4 / 105}$$

（注）適用には債権の切捨ての事実を証明する書類、その他、貸倒れの実事を明らかにする書面の保存が必要です。

## 6．仕入控除税額の計算方法（本則課税と簡易課税）

仕入控除税額は簡易課税制度適用する事業者とその他の事業者とでは、計算方法が異なります。

### （1）一般課税（本則課税）

課税売上に係る消費税額から課税仕入れ等に係る消費税額を控除して、納付する消費税額を計算します。（消法30条1項）

なお、このような原則的な計算方法は「本則課税（原則課税）」と呼ばれています。

$$\boxed{\text{消費税の納付税額}} = \boxed{\text{課税売上げに係る消費税額}} - \boxed{\text{課税仕入れに係る消費税額（実額）}}$$

### （2）簡易課税

課税売上に係る消費税額に、事業に応じた一定の「みなし仕入率」を掛けた金額を課税仕入れ等に係る消費税額とみなして、納付する消費税額を計算します。簡易課税の適用を受けるには基準期間の課税売上高が5,000万円以下で、事前に所轄の税務署長に届出を行う必要があります。（消法37条1項）

$$\boxed{\text{消費税の納付税額}} = \boxed{\text{課税売上げに係る消費税額}} - \boxed{\text{課税売上げに係る消費税額} \times \text{みなし仕入率}}$$

## 4. 本則課税とは

本則課税で納付する消費税額は、課税期間の売上に対する消費税額から仕入れ等に含まれる消費税額を控除した金額となります。  
 納税額の計算にあたっては、まず、国税の消費税4%を計算して、その消費税額に25%を掛けて地方消費税額を計算します。

### 1. 本則課税での納税額の計算方法

消費税の具体的な納税額の計算は次のとおりとなりますが、まず、国税の消費税4%を計算して、その消費税額に25%を掛けて地方消費税額を計算します(消法29条, 30条)。

#### 国税の消費税(4%)の計算

$$\text{消費税額} = \frac{\text{課税売上げに係る消費税額}}{\text{課税売上高} \times 1} \times 4\% - \frac{\text{課税仕入れに係る消費税額}}{\text{課税仕入上高} \times \frac{4}{105}}$$

消費税(4%)と地方消費税(1%)に相当する金額を除いた金額(税抜き)

#### 地方消費税(1%)の計算

$$\text{地方消費税額} = \text{消費税額}(4\%) \times 25\%$$

#### 納付税額の計算

$$\text{納付税額} = \text{消費税額} + \text{地方消費税額}$$

### 2. 帳簿、請求書等の保存

本則課税で仕入税額の控除を受ける場合には、課税仕入れ等の事実を記載した帳簿と請求書等の両方の保存が必要です(消令49条, 50条)。

帳簿と請求書両方の保存がない場合、仕入や経費の支払いの際の消費税分を控除することができませんので、十分注意が必要です。

#### 帳簿の記載事項

課税仕入れ	課税仕入れの相手方の氏名又は名称 課税仕入れを行った年月日 課税仕入れの内容 課税仕入れの対価の額
-------	--

#### 請求書等の記載事項

課税仕入れ	請求書・納品書等	課税仕入れについて相手方が発行した請求書、納品書等 書類作成者の氏名又は名称 課税資産の譲渡等を行った年月日 課税資産の譲渡等の内容 課税資産の譲渡等の対価の額 書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称
-------	----------	---

課税仕入れ	仕入明細書・仕入計算書等	課税仕入れを行った事業者が作成した仕入明細書、仕入計算書等で相手方の確認を受けたもの 書類作成者の氏名又は名称 課税仕入の相手方の氏名又は名称 課税仕入れを行った年月日 課税仕入れの内容 課税仕入れの対価の額
-------	--------------	---

帳簿及び請求書等の保存期間

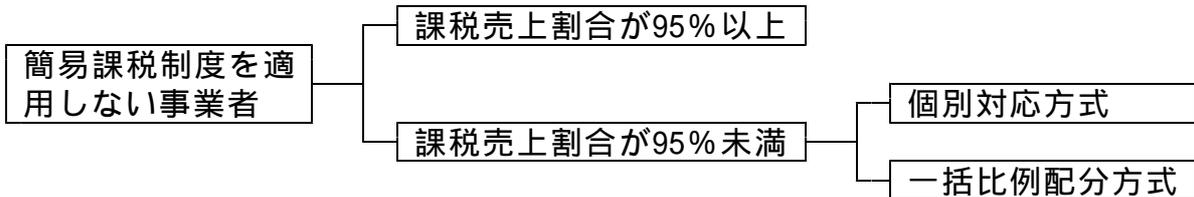
帳簿	閉鎖の日の属する課税期間の末日の翌日から2カ月を経過した日から7年間
請求書等	受領した日の属する課税期間の末日の翌日から2カ月を経過した日から7年間

3. 本則課税での仕入控除税額の計算方法

簡易課税制度を適用しない事業者（本則課税）の計算方法は次のとおりとなりますが、その課税期間中の「課税売上割合」（課税売上高 / 総売上高）によって計算方法が異なります。

課税売上割合が95%以上の場合は「全額控除」の方法により、95%未満の場合は「個別対応方式」または「一括比例配分方式」の方法により計算します。

仕入控除税額の計算方法（体系図）



課税売上割合の計算方法

$$\text{課税売上割合} = \frac{\text{課税期間の課税売上高（税抜き）}}{\text{課税期間の総売上高（税抜き）}}$$

- (注) 1. 分母の総売上高とは、国内における資産の譲渡等の対価の額の合計（課税売上高、輸出による免税売上高、非課税売上高の合計）をいいます。  
 2. 分子の課税売上高とは、国内における資産の譲渡等の対価の額の合計をいいます。これには輸出による免税売上高が含まれます  
 3. それぞれの売上高には、貸倒になった売上高を含みます。また、売上について返品を受けたり、値引き、割り戻し等を行った場合はそれらに係る金額を控除します。

4. 仕入控除税額の具体的な計算方法

(1) 課税売上高が95%以上の場合

課税期間中の課税売上に係る消費税額から課税仕入等に係る消費税額の全額を控除します。

$$\text{課税仕入等に係る消費税額} = \text{国内における課税仕入に係る消費税額(注1)} + \text{外国貨物の引取に係る消費税額(注2)}$$

- (注) 1. 課税仕入高の合計金額(税込) × [4 / 105]  
 2. 保税地域から引き取った外国貨物に課された又は課されるべき消費税額

(2) 課税売上高が95%未満の場合

課税期間中の課税売上に係る消費税額から課税仕入等に係る消費税額のうち、課税売上げに係る部分のみが控除されます。

具体的には次のア・個別対応方式またはイ・一括比例配分方式の方式で計算した仕入控除税額を、課税期間中の課税売上げに係る消費税額から控除します。

個別対応方式

課税期間中の課税仕入等に係る消費税額のすべてを次のように区分します。

課税仕入等に係る消費税額	(a) 課税売上のみに対応するもの	課税売上割合 あん分	仕入控除税額 (控除する消費税額)
	(b) aとc両方に共通するもの		控除できない消費税額
	(c) 非課税売上のみに対応するもの		

次の算式により計算した仕入控除税額を課税期間中の課税売上に係る消費税額から控除します。

$$\text{仕入控除税額} = \text{aの消費税額} + (\text{bの消費税額} \times \text{課税売上割合})$$

なお、税務署長の承認を受けたときは「課税売上割合」に代えて「課税売上割合に準ずる割合」により仕入控除税額を計算することができます。

一括比例配分方式

課税期間中の課税仕入等に係る消費税額が「個別対応方式」のように区分されていない場合、又は区分されていてもこの方法を選択する場合に適用します。

課税仕入等に係る消費税額	課税期間中の課税仕入等に係る消費税額	課税売上割合 あん分	仕入控除税額 (控除する消費税額)
			控除できない消費税額

次の算式により計算した仕入控除税額を課税期間中の課税売上に係る消費税額から控除します。

$$\text{仕入控除税額} = \text{課税仕入等に係る消費税額} \times \text{課税売上割合}$$

なお、一括比例配分方式により課税仕入等の税額の計算を行っている事業者は「課税売上割合に準ずる割合」を適用できません。

## 5. 簡易課税とは

簡易課税制度とは課税売上高から納付する消費税額を計算する制度です。簡易課税の場合、実際の課税仕入れ等に係る消費税額を計算する必要はなく、課税売上高のみから納付する消費税額を算出することができます。具体的には課税売上高に係る消費税額に事業区分ごとの「みなし仕入率」を乗じて仕入控除税額を算出します。

### 1. 簡易課税制度の適用要件

簡易課税制度の適用を受けるには、次の要件をすべて満たす必要があります。

基準期間における課税売上高が5千万円以下であること  
事前に所轄税務署長に届出を提出していること

### 2. 納税額の計算方法

具体的な納税額の計算は次のとおりとなりますが、まず、国税の消費税4%を計算して、その消費税額に25%を掛けて地方消費税額を計算します。

#### 国税の消費税（4%）の計算

$$\text{消費税額} = \frac{\text{課税売上げに係る消費税額}}{\text{課税売上高} \times 4\%} - \frac{\text{課税仕入れに係る消費税額}}{\text{課税売上げに係る消費税額} \times \text{みなし仕入率}}$$

消費税（4%）と地方消費税（1%）に相当する金額を除いた金額（税抜き）

#### 地方消費税（1%）の計算

$$\text{地方消費税額} = \text{消費税額} (4\%) \times 25\%$$

#### 納付税額の計算

$$\text{納付税額} = \text{消費税額} + \text{地方消費税額}$$

### 3. 簡易課税の留意事項

基準期間の課税売上高が5千万円以下の事業者が「簡易課税制度」を選択できます。

簡易課税制度選択届出書を事前に所轄の税務署長に提出する必要があります。

簡易課税制度では「みなし仕入率」により納税額を計算しますので、多額に設備投資を行った場合であっても、還付を受けることはできません。

簡易課税制度を選択した事業者は、2年間以上継続した後でなければ、選択をやめることはできません。

2種以上の事業を営む事業者が仕入控除税額を計算する場合は、課税売上高をそれぞれの事業ごとに区分する必要があります。

2種以上の事業を営む場合で、課税売上高をそれぞれの事業ごとに区分を行っていない場合は、最も低い「みなし税率」を適用して仕入控除税額を計算します。

#### 4. みなし仕入率

簡易課税制度の事業区分とみなし仕入率は次のとおりです。なお、2種類以上の事業を営む事業者は課税売上を事業の種類ごとに区分する必要があります。

事業区分	該当する事業	みなし仕入率
第一種事業	卸売業（他の者から購入した商品とその性質及び形状を変更しないで他の業者に販売する事業）	90%
第二種事業	小売業（他の者から購入した商品とその性質及び形状を変更しないで消費者に販売する事業）	80%
第三種事業	農業、林業、漁業、鉱業、建設業、製造業、電気業、ガス業、熱供給業及び水道業	70%
第四種事業	第1種事業、第2種事業、第3種事業、第5種事業以外 飲食店業、金融・保険業など 農作業受託も該当 事業者が自己で使用していた固定資産を譲渡する場合も該当	60%
第五種事業	不動産業、運輸通信業、サービス業 （第1種事業から第3種事業に該当しないもの）	50%

#### 5. 簡易課税における仕入控除税額の計算方法

簡易課税における仕入控除税額の計算は次のようになります。

##### (1) 1種類の事業のみを営む場合

第一種事業から第五種事業までのうち、1種類の事業のみを営む事業者は、課税期間の課税標準額（課税売上げに係る消費税額）に対する消費税額に該当する事業の見なし税率を掛けた金額が仕入控除税額となります。

$$\text{仕入控除税額} = \frac{\text{課税標準額に対する消費税額（注）}}{\text{消費税率}} \times \text{みなし仕入率}$$

（注）売上対価の返還等にかかる消費税額の合計金額を控除した金額。

##### (2) 2種類以上の事業を営む場合

第一種事業から第五種事業までのうち、2種類以上の事業を営む事業者の仕入控除税額の計算は、次のとおりとなります。

原則的な方法は下記のアのとおりですが、イ又はウの適用が認められています。

##### 原則的な計算方法

第一種事業から第五種事業までのうち、2種類以上の事業を営む事業者の仕入控除税額の原則的な計算方法は、次のとおりとなります。

$$\text{仕入控除税額} = \frac{\text{課税標準額に対する消費税額（注）}}{\text{消費税率}} \times$$

第一種事業 に係る消費 税額 × 90%	+	第二種事業 に係る消費 税額 × 80%	+	第三種事業 に係る消費 税額 × 70%	+	第四種事業 に係る消費 税額 × 60%	+	第五種事業 に係る消費 税額 × 50%
第一種事業 に係る消費 税額	+	第二種事業 に係る消費 税額	+	第三種事業 に係る消費 税額	+	第四種事業 に係る消費 税額	+	第五種事業 に係る消費 税額

（注）売上対価の返還等にかかる消費税額の合計金額を控除した金額。

2種類以上の事業を営む場合で1種類の事業に係る課税売上高が全体の課税売上高の75%以上を占める場合  
75%以上を占める事業のみなし仕入率を全体の課税売上高に対し適用することができます。

$$\boxed{\text{仕入控除税額}} = \boxed{\text{課税標準額に対する消費税額(注)}} \times \boxed{\text{75\%以上を占める事業のみなし仕入率}}$$

(注) 売上対価の返還等にかかる消費税額の合計金額を控除した金額。

3種類以上の事業を営む場合で2種類の事業に係る課税売上高の合計が全体の課税売上高の75%以上を占める場合

2種類の事業のうち、みなし税率の高い方の事業に係る課税売上高はそのみなし仕入率を適用し、それ以外の課税売上高は2種類の事業のうち低い方のみなし仕入率をその事業以外の課税売上高に適用することができます。

【例】卸売業(第一種事業)、小売業(第二種事業)、サービス業(第五種事業)の3種類の事業を兼業している事業者で、それぞれの事業に係る課税売上高の割合が45/100、35/100、20/100の場合、卸売業の課税売上高については第一種事業のみなし仕入率90%を、残りの小売業及びサービス業の部分の課税売上高の合計については第二種事業のみなし仕入率80%を適用することができます。

課 税 売 上 高	卸売業(第一種事業)	45/100	} 75% 以上	} みなし税率90%を適用
	小売業(第一種事業)	35/100		
	サービス業(第一種事業)	20/100		} みなし税率80%を適用

3種類以上の事業を営む場合の算式(上記の例の場合)

$$\boxed{\text{仕入控除税額}} = \boxed{\text{課税標準額に対する消費税額(注)}} \times \left( \boxed{\text{第一種事業に係る消費税額}} \times 90\% + \left( \boxed{\text{課税売上に係る消費税額}} - \boxed{\text{第一種事業に係る消費税額}} \right) \times 80\% \right)$$

課税売上に係る消費税額

(注) 売上対価の返還等にかかる消費税額の合計金額を控除した金額。

## 6. 消費税の申告・納付の手続き

課税事業者は一定の期限までに消費税及び地方消費税の確定申告書を所轄税務署長に提出するとともに、消費税を納付することになります。  
直前の課税期間の確定消費税額が48万円を超える場合は、中間申告を行うことになります。

### 1. 確定申告の手続き

課税事業者は課税期間の末日の翌日から次の期限までに、所定の事項を記載した消費税及び地方消費税の確定申告書を所轄税務署長に提出するとともに、その申告に係る消費税額と地方消費税を併せて納付することになります。(消法45条)

#### (1) 確定申告及び納付の期限

##### 原則

個人事業者	翌年の3月31日まで
法人	課税期間の末日の翌日から2カ月以内

##### 課税期間特例の適用がある場合

消費税額を計算する場合の計算期間を「課税期間」といい、個人事業者の場合は暦年、法人の場合は事業年度となります。ただし、特例として「消費税課税期間特例選択・変更届出書」を提出した事業者は課税期間を3月又は1月ごとに区分した期間に短縮することができます。したがって、この特例を選択した事業者は原則として、その課税期間ごとに消費税額を計算して申告、納付することになります。

#### 【特例がある場合の確定申告及び納付の期限】

	個人事業者	法人
3月特例	1～3月分：5月31日まで 4～6月分：8月31日まで 7～9月分：11月30日まで 10～12月分：翌年の3月31日まで	その事業年度をその開始日以降3月ごとに区分した各期間（最後に3月未満の期間が生じたときは、その3月未満の期間）の末日から2月以内
1月特例	1月1日以後1月ごとに区分した各期間のうち1月から11月分：左記の各期間の末日から2月以内 12月分：翌年の3月31日まで	その事業年度をその開始日以降1月ごとに区分した各期間（最後に1月未満の期間が生じたときは、その1月未満の期間）の末日から2月以内

#### (2) 確定申告の留意点

課税資産の譲渡等がなく、かつ、納付すべき消費税額がない課税期間は、確定申告書を提出する必要がありません。

消費税の申告書（確定申告書、中間申告書）の提出期限、納付期限について、法人税の確定申告書の提出期限の延長の特例のような延長制度（法第75条の2による）は設けられていません。

### 2. 中間申告の手続き

#### (1) 中間申告の期限と納付税額

中間申告は直前の課税期間の確定消費税額(注)に応じて、次のようになります(消法42条)。

## 中間申告の期限と税額

直前の課税期間の確定消費税額	48万円以下	48万円超～400万円以下	400万円超～4,800万円以下	4,800万円超
中間申告の回数	中間申告	年1回	年3回	年11回
中間納付期限	不要	確定申告の対象となる課税期間の末日の翌日から2月以内		下表のとおり
中間納付税額		直前の課税期間の確定消費税額の1/2	直前の課税期間の確定消費税額の1/4	直前の課税期間の確定消費税額の1/12
1年の合計申告回数	年1回(確定申告1回)	年2回(確定申告1回、中間申告1回)	年4回(確定申告1回、中間申告3回)	年12回(確定申告1回、中間申告11回)

(注) 確定消費税額とは中間対象期間の末日まで確定した消費税額の年額のことをいいます(地方消費税は含まない)。

### 年11回の中間申告及び納付期限

	個人事業者	法人
中間納付期限	1月分 } 3月分 } 5月末日	その課税期間開始後の1カ月分 その課税期間開始の日から2月を経過した日から2月以内
	4月分 } 11月分 } 中間申告対象期間の末日の翌日から2月以内	上記1カ月分以降の10月分 申告対象期間の末日の翌日から2月以内

### (2) 中間申告の留意点

課税期間の特例の適用を受ける事業者は、中間申告・納付の必要はありません。各申告対象期間について仮決算を行い、計算した消費税額及び地方消費税額により中間申告・納付することができます。ただし、仮決算を行い、中間申告において計算した税額がマイナスとなった場合でも、還付を受けることができません。

仮決算による中間申告書は、提出期限を過ぎての提出はできません。

### (3) 中間納付税額がある場合の確定申告の納付税額

中間納付税額がある場合は確定申告書の差引税額から中間納付税額を控除します。

$$\boxed{\text{確定申告において納付すべき消費税額}} = \boxed{\text{差引税額}} - \boxed{\text{中間納付税額の合計}}$$

消費税の中間申告書を提出する必要がある事業者は、消費税の中間納付税額の25%相当の金額を地方消費税の中間納付税額として、消費税の中間申告と併せて申告・納付しなければなりません。

## 7. 消費税に係る各種届出等

課税売上高が1,000万円を超えた場合など、各種の届出等の要件に該当する場合や承認・許可を受ける場合には、所轄税務署長に届出書や申請書等を提出しなければなりません。

### 1. 各種届け出等の提出

事業者は、消費税法に規定されている各種の届出等の要件に該当する事実が発生した場合及び承認又は許可を受ける必要が生じた場合には、納税地の所轄税務署長に対し、その旨を記載した届出書、申請書等を提出しなければなりません。

なお、各様式は国税庁ホームページからダウンロードできます。

### 2. 届出等が必要な主なもの

様式番号は19年度の場合

届出が必要な場合	届出書名〔様式番号〕	提出時期
基準期間における課税売上高が1,000万円超となったとき	消費税課税事業者届出書〔第3号様式〕	事由が生じた場合、速やかに提出(注1)
基準期間における課税売上高が1,000万円以下となったとき	消費税の納税義務者でなくなった旨の届出書〔第5号様式〕	事由が生じた場合、速やかに提出(注2)
免税事業者が課税事業者になることを選択しようとするとき	消費税課税事業者選択届出書〔第1号様式〕	選択しようとする課税期間の初日の前日まで
課税事業者を選択していた事業者が免税事業者に戻ろうとするとき	消費税課税事業者選択不適用届出書〔第2号様式〕	選択をやめようとする課税期間の初日の前日まで(注3)
新設法人に該当することとなったとき	消費税の新設法人に該当する旨の届出書〔第10-(2)号様式〕	事由が生じた場合、速やかに提出(注4)
簡易課税制度を選択しようとするとき	消費税簡易課税制度選択届出書〔第24号様式〕	適用を受けようとする課税期間の初日の前日まで(注5)
簡易課税制度の選択をやめようとするとき	消費税簡易課税制度選択不適用届出書〔第25号様式〕	適用をやめようとする課税期間の初日の前日まで
課税期間の特例を選択又は変更しようとするとき	消費税課税期間特例選択・変更届出書〔第13号様式〕	適用を受けようとする課税期間の初日の前日まで
課税期間の特例の選択をやめようとするとき	消費税課税期間特例選択不適用届出書〔第14号様式〕	適用をやめようとする課税期間の初日の前日まで

(注)1.既にこの届出を提出している事業者は、提出後引き続いて課税事業者である限り、再度提出する必要はない。

2.消費税課税事業者選択届出書を提出した事業者は届出の必要がない。なお、課税事業者の選択をやめる場合は、消費税課税事業者選択不適用届出書の提出が必要となる。

3.事業を廃止した場合を除き、課税事業者となった日から2年間は、この届出による課税事業者のとりやめはできない。

4.法人設立届出書で、新設法人に該当する旨を記載し提出している場合は不要です。

5.届出後2年間は事業を廃止した場合を除き、継続適用しなければならない。また、消費税簡易課税制度選択不適用届出書が提出されない限り、適用される。



(前ページの続き)

	税込経理方式	税抜経理方式
売上に係る消費税額	売上に含めて収益として計上する。	仮受消費税等として負債計上する。
仕入に係る消費税額	仕入金額、資産の取得価額又は経費等の金額に含めて計上する。	仮払消費税等として資産計上する。
納付税額	租税公課として損金(必要経費)に算入する。	仮受消費税等から仮払消費税等を控除した金額を支出とし、損益には関係させない。
還付税額	雑収入として益金(収入金額)に算入する。	仮払消費税等から仮受消費税等を控除した金額を入金とし、損益には関係させない。

### 3. 税込経理方式の経理方法

#### (1) 決算時・納付時の処理

消費税を租税公課として損金に計上できるのは、あくまでも申告書を提出した日となります。従って、特に決算時に消費税に関する経理処理をする必要はありません。

しかしながら、その課税事業者が消費税の確定申告によって納付すべき消費税額を前もって計算し、その課税期間終了時に未払計上(流動負債の「未払消費税等」等の科目に計上)により損金経理したときは、これを認めることとなっています。

具体的な仕訳処理は次のとおりです。

決算時に未払計上せず、確定申告の年度の損金に算入する場合

決算時の処理：仕訳なし

納付時の処理

摘要：確定申告に伴って、消費税50万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	租税公課	不	500,000	現金	不	500,000	

決算時に未払計上し、課税期間の年度の損金に算入する場合

決算時の処理

摘要：決算において消費税50万円を計算し、未払計上した。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
期末日	租税公課	不	500,000	未払消費税等	不	500,000	決算処理

納付時の処理

摘要：確定申告に伴って、消費税50万円を現金で納付した。(決算時に未払計上している)

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
納付日	未払消費税等	不	500,000	現金	不	500,000	

(2) 中間納付がある場合の処理方法

消費税の中間納付額については、まだ確定していない税額なので流動資産の「仮払消費税等」等の科目に計上し、確定申告や決算による税額確定時に、振替処理するのが適正な処理といえます。

具体的な仕訳処理は次のとおりです。

中間納付があり、決算時に未払計上しない場合  
中間納付時の処理

摘要：中間申告において、30万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	仮払消費税等	不	300,000	現金	不	300,000	

決算時：仕訳なし

納付時の処理

摘要：確定申告に伴って、消費税50万円が確定し、中間納付の残額を現金で納付した。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
納付日	租税公課	不	500,000	仮払消費税等 現金	不	300,000 200,000	

中間納付があり、決算時に未払計上する場合

中間納付時の処理

摘要：中間申告において、30万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	仮払消費税等	不	300,000	現金	不	300,000	

決算時の処理

摘要：決算において消費税50万円を計算し、中間納付の残額を未払計上した。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
期末日	租税公課	不	500,000	仮払消費税等 未払消費税等	不	300,000 200,000	決算処理

納付時の処理

摘要：確定申告に伴って、消費税50万円が確定し、中間納付の残額を現金で納付した。(決算時に未払計上している)

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
納付日	未払消費税等	不	200,000	現金	不	200,000	

(3) 還付金がある場合の処理方法

消費税は申告納税方式により確定する租税公課です。従って、その還付される消費税額を雑収入として益金に計上できるのは、あくまでも申告書を提出した日となります。

しかしながら、その課税事業者が消費税の確定申告によって還付される消費税額を前もって計算し、課税期間終了時に未収計上により雑収入としたときは、これを認めることとなっています。

具体的な仕訳処理は次のとおりです。

決算時に未収計上をせず、確定申告の年度の益金とする場合

決算時の処理：仕訳なし

還付時の処理

摘要：確定申告において消費税が確定し、30万円の還付申告を行った。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
還付日	現金	不	300,000	雑収入	不	300,000	

決算時に未収計上し、課税期間の年度の損金に算入する場合

決算時の処理

摘要：決算において30万円の還付の見込となり、未収計上した。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
期末日	未収消費税	不	300,000	雑収入	不	300,000	

還付時の処理

摘要：確定申告において消費税が確定し、30万円の還付申告を行った。

(決算において未収計上を行っている)

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
還付日	現金	不	300,000	未収消費税	不	300,000	

中間納付額が確定申告額より多く、還付がある場合

還付時の処理

摘要：確定申告において消費税20万円が確定し、中間納付30万円との差額10万円が還付された。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
還付日	租税公課	不	200,000	仮払消費税等	不	300,000	
	現金	不	100,000				

#### 4. 税抜経理方式の経理方法

##### (1) 決算時(仮払消費税と仮受消費税の清算)・納付時の処理

課税事業者が税抜経理方式を採用している場合には、課税期間終了時の仮受消費税から仮払消費税(控除対象外消費税を除く)を控除した金額が、納付すべき消費税額又は還付を受ける消費税額と原則として一致することになります。

納付税額が発生した場合

決算時の処理(仮払消費税と仮受消費税の清算)

摘要：決算において仮払消費税と仮受消費税を清算し納付消費税額20万円を未払計上した。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
期末日	仮受消費税等	不	500,000	仮払消費税等	不	300,000	決算処理
				未払消費税等	不	200,000	

納付時の処理

摘要：確定申告に伴って、消費税20万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	未払消費税等	不	200,000	現金	不	200,000	

還付税額が発生した場合

決算時の処理

摘要：決算において仮払消費税と仮受消費税を清算し、還付消費税額20万円を未収計上した。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
期末日	仮受消費税等 未収消費税	不 不	400,000 200,000	仮払消費税等	不	600,000	決算処理

納付時の処理

摘要：確定申告に伴って、還付消費税20万円を現金で受け取った。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
納付日	現金	不	200,000	未収消費税	不	200,000	

未払計上額と納税額が一致しない場合の処理

消費税の確定申告により納付すべき消費税額が決定したときは、決算時に計上した未払消費税の振替処理を行い、やむなくその未払消費税の計上額と実際額との差額が生じたときは、雑収入又は雑損失に計上します。

摘要：確定申告において消費税が確定したところ、決算時に未払計上した20万円より10万円少なくなったため、差額を雑収入に計上した。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
納付日	未払消費税等	不	200,000	現金 雑収入	不	100,000 100,000	

## (2) 経理上発生した差額の処理

課税事業者が税抜経理方式を採用している場合には、課税期間終了時の仮受消費税から仮払消費税（控除対象外消費税を除く）を控除した金額が、納付すべき消費税額又は還付を受ける消費税額と原則として一致することになります。

しかし、次のようなことがあるときは、その金額は一致せず、差額が生じることになります。

(A) 簡易課税制度や限界控除制度を適用している場合

(B) 税抜経理方式と税込経理方式の両者を併用している場合

上記により、差額が生じたときは、その課税期間において雑収入又は雑損失に計上することになります。

(例) 決算を行い、差額（益金）が発生した場合の仕訳例

摘要：決算において消費税を清算したところ、差額10万円が生じたため、雑収入に計上した。

期日	借方科目	税	金額	貸方科目	税	金額	備考
納付日	仮受消費税等	不	500,000	仮払消費税等 未払消費税等 雑収入	不	300,000 100,000 100,000	

## 9. 総額表示の義務付けとその方法

消費者に対して商品等の販売や役務の提供などの取引価格をあらかじめ、表示する場合は、税込価格を表示する「総額表示」が義務づけられています。総額表示とは、消費者が商品など購入を判断する際に「消費税額を含んだ価格」を一目で分かるようにするものです。

### 1. 総額表示の義務

課税事業者が消費者に対して商品等の販売や役務の提供などの取引を行う際に、あらかじめ取引価格を表示する場合は、商品や役務などに係る税込価格を表示する「総額表示」が義務づけられています。

総額表示とは、値札などに税込価格を表示することにより消費者が商品など購入を判断する際に「消費税額を含んだ価格」を一目で分かるようにするものです。

### 2. 総額表示の対象となる事業者及び取引

総額表示の対象となる事業者および取引は次のとおりです。

対象者	消費税の課税事業者 (注)免税事業者は、取引に課される税がないことから、そもそも税抜価格を表示して別途消費税相当額を受領することは消費税の仕組み上予定されていません。
対象となる取引	消費者に対して商品の販売役務の提供等を行う場合、いわゆる小売り段階の価格表示 (注)事業者間取引は、総額表示義務の対象となりません。

### 3. 総額表示の方法

#### (1) 総額表示の具体的な表示方法

総額表示の方法は、商品やサービス、あるいは事業者によって様々な方法がありますが、「税込価格」が明示されているかどうかポイントとなります。

#### 【具体的な表示方法例】

税抜価格9,800円、消費税額等490円の場合

10,290円

10,290円  
(税込)

10,290円  
(税抜価格9,800円)

10,290円  
(うち消費税額等  
490円)

10,290円  
(税抜価格9,800円  
消費税額等490円)

( 2 ) 総額表示義務の対象となる表示媒体

総額表示の義務付けは、消費者に対してあらかじめ商品の販売、役務の提供等を行う価格表示を対象としているので、それがどのような表示媒体によるものであるかを問いません。

【具体的な表示媒体の例】

- ・ 値札、商品陳列棚、店内表示などによる価格の表示
- ・ 商品のパッケージなどへの印字あるいは貼付した価格の表示
- ・ チラシ、パンフレット、商品カタログなどによる価格の表示
- ・ 新聞、雑誌、テレビ、インターネットホームページ、電子メールなどの媒体を利用した広告
- ・ ポスター、看板などによる価格の表示

( 3 ) 総額表示義務の対象にならないもの

総額表示の義務付けは価格表示を行う場合を対象とするものなので、価格表示を行っていない場合について表示を強制するものではありません。また、口頭によるもの、見積書や契約書又は決裁段階で作成される請求書や領収書は、総額表示の義務の対象となりません。