

農業経営基盤強化準備金制度に関する予備的考察

－創設当初の制度を中心に－

岸 保 宏

1. はじめに
2. 創設当初の農業経営基盤強化準備金制度利用の要件
 - 2.1 対象者
 - 2.1.1 認定農業者
 - 2.1.2 特定農業法人
 - 2.1.3 特定農業団体・集落営農組織（法人課税の「人格のない社団」に限る）
 - 2.2 対象となる交付金
 - 2.3 対象となる資産
 - 2.4 農業経営改善計画
3. 農業経営基盤強化準備金の税務処理
 - 3.1 積立て
 - 3.2 取崩しと圧縮記帳
 - 3.3 農業経営基盤強化準備金の効果
4. おわりに

1. はじめに

農業経営基盤強化準備金は、2007（平成19）年に創設された租税特別措置であり、農業者が、経営所得安定対策等の交付金を農業経営改善計画などに従い、農業経営基盤強化準備金として積み立てた場合、この積立額を個人は必要経費に、法人は損金に算入でき、さらに、農業経営改善計画などに従い、受領した交付金を用いて、農用地、農業用の建物や機械等を取得した場合、積み立てた準備金を取り崩すとともに、圧縮記帳できる税制上の特例である。

その制度ができた当時、品目別横断的経営安定対策¹（平成19年から平成21年度）では、担い手の農業経営の安定を図るため、麦、大豆等の畑作物の生産に対する交付金と、農作物の販売収入の減収分を補填する交付金を実施された。1999（平成11）年7月に制定された食料・農業・農村基本法において、価格政策から所得政策への転換という政策方向が示されて以来、担い手の集中化や重点化を図る観点から、品目別横断的経営安定対策について、対象者の要件、対象品目、支援の仕組みを具体化した。それは、一定の要件を満たした担い手を対象に、経営全体に着目して、農業政策の構造改革を加速化させ、対象となる交付金や補助金を有効に活用して、規模拡大等に向けた経営発展の取り組みが行えるようにしたものである。つまり、経営所得安定対策等の導入に伴う経営発展の取り組みの一つが農業経営基盤強化準備金制度という特例措置なのであるが、問題は、その目的のためにどのような理由で創設されたかである。

換言すれば、農業経営発展の取り組みの一つとは言え、それがなぜ租税特別措置としての準備金制度の形をとらなければならなかったか、その理由を明らかにすることが必要であり、創設までに積み重ねられた議論を踏まえた当該準備金制度が創設された背景ないし経緯を詳らかにしなければならないのであるが、本稿は、その前提となる予備的考察として、農業経営基盤強化準備金制度の創設当時の仕組みを明らかにする必要があるという問題意識の下で、2007（平成19）年の創設当初を中心として、当該準備金制度を利用するための要件と税務処理の仕組みを考察するものである。

2. 創設当初の農業経営基盤強化準備金制度利用の要件

2.1 対象者

2007（平成19）年の創設当初の対象者は、青色申告者で次の該当するものである。

¹ 品目別横断的経営安定対策とは、水田作および畑作について、担い手の経営全体に着目し、市場で顕在されている諸外国との生産条件格差から生じる不利を補正するための直接支払を行う対策（「生産条件不利補正対策」）が導入されるとともに、販売収入の変動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ための対策（「収入減少影響緩和対策」）が実施された。その経営全体に着目した対策へと移行する「価格対策から所得対策への転換」を具体化するものであった。

①認定農業者である個人または農業生産法人²（認定農業生産法人）、②特定農業法人（認定農業者を除く）、③特定農業団体・集落営農組織（法人課税の「人格のない社団」に限る。）である。なお、認定農業者である特定農業法人は、①の認定農業者として、対象となる。

2.1.1 認定農業者

認定農業者制度（農業経営基盤強化促進法第12条第1項）は、農業者が市町村の農業経営基盤強化促進基本構想に示された農業経営の目標に向けて、自らの創意工夫に基づき、経営の改善を進めようとする計画を市町村等が認定（複数市町村で農業を営む農業者が経営改善計画の認定を申請する場合は、営農区域に応じて都道府県又は国が認定）し、これらの認定を受けた農業者に対して支援措置を講じようとするものである。担い手が農業生産の相当部分を担う農業構造を確立するため、農業経営基盤強化促進法（1993年制定）に基づく認定農業者制度を創設された。奥野（1995）の整理で言えば、明日の地域農業の担い手を育成し、プロの農業経営者を目指す意欲ある者を育成・支援していくものである³し、神門（2006）の整理で言えば、意欲と能力のある農家（ないし農業生産法人）に農業経営改善計画を作成させ、市町村によって認定を受けた農業者を認定農業者に指定し、認定農業者に農政の重点的支援をするという制度である⁴。

2.1.2 特定農業法人

特定農業法人の制度は、農業経営基盤強化促進法第23条の農用地利用規程第2の項⁵によって、1993（平成5）年に創設されている。

²2016（平成28）年4月1日施行の改正農地法により、「農業生産法人」は「農地所有適格法人」に呼称が変更となり、要件が緩和された。その改正前は、農事組合法人、株式会社、合名会社、合資会社又は合同会社が農地を所有（売買）しようとする場合は、農地法第2条第3項の要件に適合した組織形態であるのが前提で、この農地法の要件に適合した農事組合法人、株式会社、合名会社、合資会社又は合同会社は、農業生産法人と称した。

³奥野（1995）、15頁

⁴神門（2006）、162頁

⁵農用地利用規程とは、農用地利用改善団体が農用地利用改善事業を行う場合において、実地内容を定めたものであり、農用地利用規程には、次の事項を定める必要がある。

（農業経営基盤強化促進法23条2項）

特定農業法人とは、農用地の保有および利用の現況および将来の見通し等からみて農用地利用改善事業⁶が円滑に実施されないと認められるときに、農用地利用改善団体⁷の地区内の農用地の相当部分について農業上の利用を行う効率的かつ安定的な農業経営を育成するという観点から、当該団体の構成員からその所有する農用地について利用権の設定等若しくは農作業の委託を受けて農業経営を営む法人で、特定農用地利用規程⁸に定められた法人のことである。敷衍すると、担い手不足が見込まれる地域において、その地域の農地の過半を集積する相手方として、一定の地縁的なまとまりを持つ地域の農地権利者の合意を得た法人であって、農地権利者から農地を引き受けるよう依頼があったときは、自己の経営判断とは別に応じる義務を負うという特別な性格を有する農業生産法人である。

①農用地の効率的かつ総合的な利用を図るための措置に関する基本的な事項

②農用地利用改善事業の実施区域

③作付地の集団化その他農作物の栽培の改善に関する事項

④認定農業者とその他の構成員との役割分担その他農作業の効率化に関する事項

⑤認定農業者に対する農用地の利用の集積の目標その他農用地の利用関係の改善に関する事項

⑥その他必要な事項

⁶農用地利用改善事業促進事業は、利用改善団体による農用地利用規程の作成をし、市町村の認定し、事業の促進を図る。農業委員会、農業協同組合、農地中間管理機構による助言として、①農業協同組合の正組合員資格の継続、②農用地利用改善事業実施団体の法人化の方法として農事組合法人制度の活用、③農事組合法人の場合には、土地改良事業主体となるといった助言が施される。

⁷農用地利用改善団体とは、特定農業法人・特定農業団体は、農用地利用改善団体が農用地利用改善事業を円滑に実施できないと認めるときに、地区内の農用地の相当部分（特定農業法人は過半、特定農業団体は3分の2）について、農用地利用改善団体の構成員から、農地の利用集積（特定農業団体は作業委託のみ）を受ける組織である。

⁸特定農用地利用規程とは、農用地利用規程内に農用地利用改善事業の実施区域での農用地集積先として農業生産法人等を定めたものである。農用地利用改善団体は、当団体が行う農用地利用改善事業の準則となる特定農用地利用規程を作成することとなり、特定農用地利用規程には、農用地利用規程内に以下の事項を加える必要がある。

（農業経営基盤強化促進法23条5項）。

①特定農業法人又は特定農業団体の名称及び住所

②特定農業法人又は特定農業団体に対する農用地の利用の集積の目標

③特定農業法人又は特定農業団体に対する農用地の利用権の設定等及び農作業の委託に関する事項

特定農用地利用規程の有効期限は5年（農業経営基盤強化促進法令第6条）であり、特定農業法人の同意を得た場合には、市町村の承認を得て、5年以内の延長が可能となる。

この制度は、農業経営基盤強化促進法によって、育成すべき経営体を明確化するとともに、この者に農業経営基盤の強化を推進するための措置を講じることで、当該法人に農地利用を集積するための取り組みであり、支援措置を講じることにより、将来的な担い手として当該法人を自立させることを意図している。

2.1.3 特定農業団体・集落営農組織（法人課税の「人格のない社団」に限る）

特定農業団体とは、農用地利用改善団体の構成員からその構成員が所有する農用地について農作業の委託を受けて、農用地の利用の集積を行う団体（農業経営を営む法人を除き、農業経営を営む法人となることが確実に見込まれること、その他の要件に該当するものに限る）で、特定農用地利用規程に定められた団体である。農業経営基盤強化準備金は、制度上は、法人だけではなく、人格のない社団も対象となっている。ただし、人格のない社団が農業のみを行っている場合には、農業は法人税法上の収益事業に該当しないため、法人税が課税されない。一方、農業所得だけでなく、農作業受託による所得がある場合には請負業としての所得に法人税が課税されるので、農業経営基盤強化準備金を損金算入する意味があり、農業と農業以外の事業を区分経理しなければならない⁹。

これと同様な意味で集落営農組織も同様の農業経営基盤強化準備金の対象となる。「経営主体としての実体を有する集落営農組織」とは、基本的には特定農業団体（農業経営基盤強化法第23条第4項）を備えた組織のことをいい、具体的には、①農作業を受託する組織であることと②規約が作成されていること、③一元的な経理を行っていること、④中心となるものの目標農業所得額が定められ、かつその額が法人化後に一定水準以上の額を満たす計画であることおよび⑤農業生産法人化計画を有することの5つの要件を満たしている組織のことであり、それぞれ説明すると、次のとおりである¹⁰。

①農作業を受託する組織であること

5年後に、集落営農組織が地域の農地の相当部分（3分の2以上）を受託することを目標とする（農業経営基盤強化法第23条第6項第1号、平成15年9月16

⁹ 森（2009），54頁

¹⁰ 農林水産省，「集落営農・特定農業団体に関するQ & A（第2版）」，Q 3より

日付け15経営第3057号経営局長通知第2の1の(2))。

②規約が作成されていること

[1] 代表者, [2] 構成員の加入及び脱退, [3] 総会の議決事項・方法, [4] 農用地や農業用機械等の利用及び管理等に関する事項等を定めた組織の規約を作成する(農業経営基盤強化法第23条第4項, 農業経営基盤強化法施行令第5条第1号, 平成15年9月16日付け15経営第3056号農林水産事務次官依命通知第2の2の(2))。

③一元的な経理を行っていること

構成員全員で費用を共同負担(資材の一括購入等)するとともに, 利益を配分(組織名で出荷・販売し, 労賃等を配分)するなど, 集落の経理を一括して行う(農業経営基盤強化法施行規則第20条の3第2号, 第3号)。

④中心となる者の目標農業所得額が定められ, かつその額が法人化後に一定水準以上の額を満たす計画であること

組織の運営の中心となる者(主たる従事者)が目標とする農業所得額が定められており, かつ, その額が, 市町村の基本構想において定められた目標農業所得額と同等以上の水準であることが必要である。

これについては,

[1] 農業生産法人化計画の策定時点では, 主たる従事者となる候補者が存在することで足りる。また,

[2] 農業所得額の水準については, 将来的に目指す経営規模等で判断することが可能である。

(農業経営基盤強化法施行規則第20条の2第3号, 平成15年9月21日付け15経営第3057号経営局長通知第2の1の(1)イ)。

⑤農業生産法人化計画を有すること

これは, 将来法人化する計画のことで, 具体的には, 農業生産法人となる予定時期, そのために行う先進事例の調査や研修会の開催, 設立準備会や発起人会の設立などの計画である。(農業経営基盤強化法施行規則第20条の2第1号, 第2号, 平成15年9月16日付け15経営第3056号農林水産事務次官依命通知第2の2の(3), 平成15年9月16日付け15経営第3057号経営局長通知第2の1の(1)ア)。

以上が、2007（平成19）年の農業経営基盤強化準備金の創設当初の対象者である。

2.2 対象となる交付金

2007（平成19）年の創設当初は、農業経営基盤強化準備金制度の対象となる交付金等は、農業の担い手に対する経営安定のために交付金の交付に関する法律第3条第1項または第4条第1項に規定する交付金およびこれを類するものとして農業経営基盤強化促進法施行規則第25条の2第3号から第7号までに掲げる交付金または補助金とされていた（措法61の2①，措規21の18の2①）。

具体的には、以下の交付金または補助金である。

- ①生産条件不利補正交付金
- ②収入減少影響緩和交付金
- ③担い手経営革新促進交付金
- ④水田農業構造改革補助金
- ⑤水田農業構造改革交付金
- ⑥耕畜連携水田活用対策事業補助金（取組面積助成事業を含む）
- ⑦営農活動支援交付金

①の生産条件不利補正交付金は、水田作および畑作について、担い手の経営全体に着目し、市場で顕在されている諸外国との生産条件格差から生じる不利を補正するための直接支払を行う対策で交付される交付金である。通称、ゲタ対策と呼ばれるものである。

②の収入減少影響緩和交付金は、販売収入の変動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ための対策で交付される交付金である。通称、ナラシ対策と呼ばれるものである。

③の担い手経営革新促進交付金とは、農業の担い手に対する経営安定のための交付金の交付に関する法律に基づき、一定の規模要件を満たす担い手に対象を限定した水田・畑作経営所得安定対策の一環として実施されている交付金である。

④の水田農業構造改革補助金とは、水田農業の高収益化を図るために、国のみならず地方公共団体等の関係部局が連携して、水田における高収益作物や子実用とうも

ろこしの導入・定着を推進するための補助金制度である。

⑤の水田農業構造改革交付金とは、日本の農林水産省が実施する支援策の一つで、水田を最大限に有効活用することを目的とした交付金である。

⑥の耕畜連携水田活用対策事業補助金とは、農林水産省が実施する、飼料作物の生産において、耕種農家が生産した飼料を畜産農家が利用する「耕畜連携」を進めるための補助金制度である。

⑦の営農活動支援交付金とは、農地や農業用水の保全、農業生産の効率化、環境保全型農業の推進など、農業に関する多様な取り組みを支援するための交付金である。

この7つが挙げられるが、①は価格補填であり、②は経営安定補填であるし、③から⑦は作付助成である。さらに言えば、水田・畑作経営所得安定対策（①品目別横断的経営安定対策）は、①、②、③であるし、米政策改革推進対策（産地づくり交付金等）は、④、⑤、⑥であるし、農地・水・環境保全向上対策（営農活動支援）は、⑦である。

2.3 対象となる資産

2007（平成19）年の創設当初は、担い手の対象者が農業経営改善計画等に従い、計画に記載された農用地や農業用機械や施設等に限られていた。その後も改正はあるが、大枠としては変わっていない。分類すれば、農用地と農業用の機械・施設等の2つに分けられる。前者は、農地、採草放牧地などが挙げられ、後者は、機械および装置、器具および備品、建物およびその付属設備（農業振興地域の整備に関する法律の農業用施設用地に建設または設置されるもの）、構築物、ソフトウェアが挙げられる¹¹。

まず、前者の農用地であるが、農業経営基盤強化促進法の第四条において、定義づけられている。

①農地（耕作（農地法（昭和二十七年法律第二百二十九号）第四十三条第一項の規定により耕作に該当するものをみなされる農作物の栽培を含む。以下同じ。）

¹¹現在であるが、令和5年度税制改正において、農業用の機械・施設等のうち取得原価が30万円未満の資産は対象から除外され、令和5年4月以後に取得するものから適用される。また、トラック、フォークリフトなどの車両運搬具に該当するものや中古品は該当しないこととなっている。

の目的に供される土地という。以下同じ。)又は農地以外の土地で主として耕作若しくは養畜の事業のための採草若しくは家畜の放牧の目的に供される土地(以下「農用地」と総称する。)

- ②木竹の生育に供され、併せて耕作又は養畜の事業のための採草又は家畜の放牧の目的に供される土地
- ③農業用施設の用に供される土地(第一号に掲げる土地を除く。)
- ④開発して農用地又は農業用施設の用に供される土地とすることが適当な土地が挙げられる。

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

- ①畜舎、蚕室、温室、農産物集出荷施設、農産物調製施設、農産物貯蓄施設その他これらに類する農畜産物の生産、集荷、調製、貯蔵又は出荷の用に供される施設
- ②堆肥舎、種苗貯蔵施設、農機具収納施設その他これらに類する農業生産資材の貯蔵又は保管(農業生産資材の販売の事業のための貯蔵又は保管を除く。)の用に供する施設

なお、機械装置、器具備品、構築物、ソフトウェアについては農業用のものであれば良く、それ以外の法律による制限はない。これまで特定農業用機械等は、「農業用の機械その他の減価償却資産」とされ、減価償却資産の耐用年数等に関する省令旧別表7「農林業用減価償却資産の耐用年数表」に掲げるものが対象となった¹²。

以上、農業経営基盤強化準備金における対象資産である。

¹²2015(平成27)年税制改正により、建物、建物付属設備、ソフトウェアが対象資産に追加されることとなった。建物や建物付属設備、生物は別表第7に掲げられていない。

2.4 農業経営改善計画

農業経営基盤強化準備金の特例の適用を受けるためには、それぞれの計画に取得予定の農業用固定資産が記載されていなければいけない。農用地であれば、農業経営規模の拡大の目標「経営耕地」や「所有地」であり、農業用機械であれば、生産方式の合理化に関する目標「機械や施設」目標である。

農業経営改善計画において、市町村等は、次に掲げる場合に、経営改善計画の認定を行うものである¹³。①その計画が関係市町村の基本構想に照らして適切であること、②その計画が農用地の効率的かつ総合的な利用を図るために適切なものであること、③その他農林水産省令で定める基準に適合するものであることとし、本法では、農業経営改善計画は、農業経営基盤強化促進法の第十二条から第十四条の三に規定している。

2.1.1 で取り上げた認定農業者に対し、自己の経営の現状と課題を明らかにし、新たな目標を立てることから始め、今後の経営発展のプロセスを、農業経営改善計画という形で具現化することにある。この農業経営改善計画の認定を受けるには、この計画に関し、次の事項を内容とし、おおむね5年後を見通した計画を作成することになる。

この制度のねらいとしては、農業における担い手不足が深刻化する中、農業の健全な発展と活力ある農村の形成を図るためには、農業を職業として選択し得る魅力とやり甲斐のあるものとし、効率的かつ安定的な農業経営が、農業生産の相当部分を担う農業構造の確立を図ることが必要である。農業経営改善計画の認定制度、すなわち、認定農業者制度によって、こうした課題解決の中核的施策として位置付けられている¹⁴。

農業経営基盤強化準備金制度の適用を受けるには、青色申告者であって、①準備金の積立時においては、農業経営改善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る金額、②農業用固定資産の取得時においては、受領した交付金等のうち、農業用固定資産の取得に充てた金額および農業経営改善計画等に従って、農業用固定資産を取得したことについて証明された農林水産大臣の証明書を添

¹³ 農業経営基盤強化促進法の基本要綱（第5の4）

¹⁴ 全国農業委員会ネットワーク機構・一般社団法人全国農業会議所（2020）、43頁

付する¹⁵ことになるが、税制特例を受けるために計画をどう策定するかが重要となる。

3. 農業経営基盤強化準備金の税務処理

農業経営基盤強化準備金制度では、経営所得安定対策などにかかる交付金などについて、この交付金などを経営発展のための農業経営基盤強化準備金として積み立てた場合、その積立て分について必要経費（損金）に算入することができる¹⁶。また、積み立てた準備金を取り崩して、農業用固定資産を取得した場合、圧縮記帳（圧縮額を損金に算入）することができる（措法61の2、措法24の2）。つまり、農業経営基盤強化準備金制度の税務処理の仕組みは、①受領した交付金の農業経営基盤強化準備金としての積立てと②当該交付金を利用して、建物や機械等を取得した場合の取崩しと圧縮記帳の2つに分けることができる。

3.1 積立て

まず、農業経営基盤強化準備金の積立てから検討すると、この農業経営基盤準備金の積立限度額は、次のうち、いずれか少ない金額となる。

- ①「農業経営基盤強化準備金に関する証明書」の金額
- ②その事業年度（年）の所得（事業所得）金額

この場合、会計の方法としては、引当金経理方式（損金経理¹⁷）または積立金経理方式（剰余金処分経理）の二つがある。

前者は、「農業経営基盤強化準備金繰入額（特別損失）」を借方とし、「農業経営基盤強化準備金（負債）」を貸方に計上した処理となる。後者は、「繰越利益剰余金（純資産）」を借方とし、「農業経営基盤強化準備金（純資産（任意積立金））」を貸方に計上した処理になる。

ちなみに、四方（2012）によれば、広島県の集落法人（広島県では、集落営農法

¹⁵ 森（2009），131-132頁

¹⁶ 森（2022），96-97頁

¹⁷ 個人事業者の場合は、農業経営基盤強化準備金の積立ては、引当金経理方式となる。

人のことを集落法人という)の決算書において、農業経営基盤強化準備金はすべて固定負債に計上されているという調査結果¹⁸と示し、これは本来、純資産の部の利益剰余金に入れるべきだと指摘し、利益額や自己資本額が変動し、経営分析結果も異なるからであるということも述べている。

農業経営基盤強化準備金の積立限度額を前で述べたが、この準備金は、その事業年度(年)の所得(事業所得)金額を積み立てることができる限度額とされている結果、積立て後、その課税所得が0円になることはあっても、課税所得がマイナスまで積立てができないこととなる。

3.2 取崩しと圧縮記帳

次に、農業経営基盤強化準備金における取崩しについてであるが、その準備金を積み立てている個人・法人が次の取崩し事由に該当する場合には、次の金額を総収入金額(個人)・益金(法人)算入する。

- ①積立てをした年・事業年度の翌期首から5年を経過した場合－5年を経過した金額
- ②認定農業者等に該当しないこととなった場合－全額
- ③事業の全部を譲渡・廃止した場合(個人)・被合併法人となる合併(適格合併を除く。)が行われ又は解散した場合(法人)－全額
- ④任意に農業経営基盤強化準備金の金額を取り崩した場合－取り崩した金額

その結果、農業経営改善計画等に記載された農用地等を取得して5年を経過した場合¹⁹には、農業経営基盤強化準備金はその準備金を取り崩して益金算入されるため、圧縮記帳しないと法人税が課税されることとなる。なお、農業経営改善計画等に記載のない農用地、農業用の機械装置・建物・建物付属設備・構築物を取得した場合は、

¹⁸筆者も同じ広島県の集落営農法人の決算書を10法人程度見た経験では、農業経営基盤強化準備金は、すべて固定負債に計上されている。

¹⁹森(2021), 87-88頁, なお, ①農業経営改善計画等に定めるところにより農用地等の取得等をした場合－取得価額相当額, ②農業経営改善計画等に記載のない農用地・農業用の機械装置・建物等・構築物の取得等をした金額－取得価額相当額の二つが, 2018(平成30)年に追加されているが, 今回は創設当初を述べているので, 割愛した。

圧縮記帳はできないため、農業経営基盤強化準備金は益金算入されて課税されることとなる。

ここで取崩しとして圧縮記帳についてももう少し説明を加えることとする。資産のうち圧縮記帳で減額した部分は、減価償却の対象とならないため、毎年度の減価償却が圧縮記帳を行った分だけ減額されることから、圧縮記帳は税金の免除ではなく、減価償却費を通じた課税の繰延べである²⁰。農業経営基盤強化準備金の取崩額およびその事業年度で受領した金額の交付金（準備金として積み立てなかった金額）をもって、農業用固定資産が圧縮することができる。国庫補助金の圧縮記帳制度と農業経営基盤強化準備金を併用して、同一事業年度において、2つ以上の資産のみならず、1つの資産であっても圧縮記帳することができる。

圧縮記帳の対象資産としては、①農用地、②特定農業用機械等であり、その資産の取得時期において、農用地等を取得した場合の課税の特例では、農業経営基盤強化準備金を取り崩した場合だけではなく、受領した交付金等を農業経営基盤強化準備金として積み立てずに受領した事業年度に用いて農用地または農業用減価償却資産を圧縮記帳することができる²¹。

その圧縮限度額は、次のいずれか少ない金額となる（措法61の3①）。

- ①「農業経営基盤強化準備金の取崩額」と「農業経営基盤強化準備金に関する証明書」の金額の合計額
- ②その事業年度（年）の所得（事業所得）の金額
- ③圧縮対象金額の取得価額

この中の一番少ない方の金額で圧縮記帳ができることになる。そして、補助金で取得した農業用機械は、農業経営基盤強化準備金による圧縮記帳の対象が可能となる。もう少し言えば、補助金で取得した農業用機械は、その補助金で圧縮記帳ができる。そして、その補助金の残りの金額の自己資金部分しか準備金制度による圧縮記帳ができないという意味である。

以上、農業経営基盤強化準備金の積立て並び取崩しを整理したが、取崩しと積立

²⁰全国農業委員会ネットワーク機構・一般社団法人全国農業会議所（2021），302-303頁

²¹森（2022），124-126頁

ては別々であるため、同時に行うことも可能であるし、農業経営基盤準備金という制度によって、課税の繰延べができるように租税特別措置を認めているということである。もう少し言えば、負担しなければいけない税金を繰延べることによって、課税を先延ばしにし、自己資金を設備投資に充てることができ、経営の発展を加速化することも可能であると言える。

以上の取扱いを前提に、農業経営基盤強化準備金制度に関する経理処理を示せば次のとおりである。

①交付金を受領した時

現金・預金 $\times \times$ 交付金等収入（収入） $\times \times$

②準備金を積み立てた時

農業経営基盤強化準備金繰入額（必要経費） $\times \times$ 農業経営基盤強化準備金 $\times \times$

③準備金を取り崩した時

農業経営基盤強化準備金 $\times \times$ 農業経営基盤強化準備金繰戻額（収入） $\times \times$

④固定資産を取得した時

固定資産 $\times \times$ 現金・預金 $\times \times$

固定資産圧縮損（必要経費） $\times \times$ 固定資産 $\times \times$

3.3 農業経営基盤強化準備金の効果

前節で述べたように、農業経営基盤強化準備金制度は、農業経営の基盤強化と固定資産への投資促進を税制で支援するといったもので、農業経営基盤強化準備金の積み立て時に一定金額の損金算入を認め、かつ、その取崩時にも一定金額の圧縮記帳を認めることによって、課税の繰延べをという恩典を享受できるようにした租税特別措置である。

以下では、数値例を用いて、具体的な課税の繰延効果を検討することにしよう。

ここでは、農業経営基盤強化準備金の効果として、広島県が示したモデル試算例を取り上げることとする。

事例は、各事業年度の農業収入を30,000千円、必要経費として農業経営費24,000千円と農業経営基盤強化準備金2,700千円を計上した場合（法人税の実効税率を26%と仮定）としたものである。

(1) 積立て時の効果

(単位：千円)

	特例の適用あり	特例の適用なし
農業収入	30,000	30,000
必要経費	26,700	24,000
うち農業経営費等	24,000	24,000
うち農業経営基盤強化準備金	2,700	0
課税所得	3,300	6,000
税額 26%	① 858	② 1,560

注：準備金を積立てた場合と積立てなかった場合では、1年間に納税額で702千円（②－①）の差が出ます。

(2) 取得時の効果

(単位：千円)

	固定資産を取得した場合
取得固定資産	10,800
準備金取崩額（益金）	2,700
固定資産の圧縮記帳（損金）	2,700
固定資産の簿価	8,100
準備金取崩額への課税額 26%	0

まず、(1) 積立て時の効果であるが、農業経営基盤強化準備金の特例を使うと、2,700千円が損金算入されることとなる。その結果、課税所得が適用ありの場合だと、3,300千円となる。もし特例の適用がない場合は、6,000千円となり、そのまま課税所得となる。モデル試算例では税額を26パーセントと仮定しているが、それによると702千円の差が出ることとなる。

次に、(2) 取得時の効果であるが、会計処理例で示したように、固定資産の圧縮記帳により損金経理することができる。すなわち、取得した農業用機械を圧縮記帳し、取得に充てた準備金と交付金の額の範囲内で必要経費（損金）に算入することで、準備金取崩益と交付金等受領額と相殺することとなり、課税は生じない。つまり、課税が繰延べされることとなる。

さらに、前節で取り上げた圧縮記帳をすれば、直接減額方式（損金経理）であれば、固定資産圧縮損として、備忘価格の1円まで圧縮記帳できるし、剰余金経理方式（剰余金処分経理）であれば、税務調整により、当期利益に、農業経営基盤強化準備金の取り崩し額の課税所得への加算と、圧縮積立金の圧縮額による課税所得への減算で、同額の差し引き調整をするので、課税関係は0円となる。このように、効果が見込まれる上、仮に農地のような非減価償却資産を取得した場合には、資産を売却

しない限り、半永久的に課税の繰延べがなされる²²。

4. おわりに

以上、2007（平成19）年の農業経営基盤強化準備金制度の創設当初を中心に検討を加えたが、ここで明らかになった点をまとめると次のとおりである。

まず、制度の背景として、限定した担い手を対象に、経営全体に着目して、農業政策の構造改革を加速化させ、対象となる交付金や補助金を有効に活用して、規模拡大等に向けた経営発展の取り組みが行えるようにした農業政策を実現させるために、租税特別措置である農業経営基盤強化準備金制度の創設の目的があったことは推察される。

また、農業経営基盤強化準備金の性格として、①農地の取得や農業機械の導入など大きな投資が必要な場合、交付金を最大5年積み立てておき、それを取り崩すことで購入費に充てる事ができること、②農業経営基盤強化準備金を利用して購入した資産は、圧縮記帳することで、帳簿価額を一定額まで課税所得から減額することもできることが挙げられるが、制度を利用して、投資をして、経営発展へ向かう道筋を税制が支援してくれていることが分かる。

しかしながら、課税の繰延べの効果が見込まれるとは言え、課税所得があつてこそ繰延べられるわけであるので、赤字事業ではそのメリットを享受することができない点は看過できない。そのため、5年という期間の猶予が何を意味するかという点を考えると、やはりそのメリットをできるだけ享受できるような仕組みを準備する必要性があつたのではないかと考えることができよう。

【引用・参考文献】

- 稲本志良編（2012）『農業経営発展の会計学－現代，戦前，海外の経営発展－』四方康行「農業法人経営の会計と経営分析」昭和堂，21-45頁
- 奥野和夫（1995）「認定農業者制度のねらいと推進状況」『農業と経済』農業と経済社編第61号12巻，14-23頁
- 工藤 豊（2019）「農業者向け経営安定対策の経緯と論点」『レファレンス』国立国会図

²² 森（2022），166頁

書館 調査及び立法考査局

神門善久（2006）『日本の〈現代〉8 日本の食と農－危機の本質－』NTT 出版

全国農業委員会ネットワーク機構・一般社団法人全国農業会議所（2020）『改訂三版 農業経営基盤強化促進法 一問一答集』

全国農業委員会ネットワーク機構・一般社団法人全国農業会議所（2021）『改訂7版 農業経営基盤強化促進法の解説』

広島県『集落法人の手引き』

「認定農業者と特定農業法人の特例」

<https://www.pref.hiroshima.lg.jp/uploaded/attachment/65957.pdf>

（令和5年12月29日閲覧）

農林水産省「集落営農・特定農業団体に関するQ & A（第2版）」

https://www.maff.go.jp/j/kobetu_ninaite/n_seido/syuuraku_qa_q.html

（令和5年12月29日閲覧）

森 剛一（2009）『集落営農と家族経営を活かす法人化塾－農業経営基盤強化準備金と仕組みとその活用－』農山漁村文化協会

森 剛一（2021）『農業経理士教科書【税務編】（第6版）』大原出版

森 剛一（2022）『法人化塾 改訂第2版 インボイス制度対応と農業と経営継承・組織再編』農山漁村文化協会