

〈研究ノート〉

# 農用地利用集積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

### 目次

はじめに

1. 創設当初の農用地利用集積準備金制度利用の要件
2. 農用地利用集積準備金制度の税務処理
3. 農用地利用集積準備金制度の効果
4. 現在におけるまでの制度改正の整理

おわりに

### はじめに

本稿は1993（平成5）年に創設された農用地利用集積準備金制度の創設当時の仕組みを明らかにすることを主眼とした予備的考察である。農用地利用集積準備金制度では、青色申告書を提出する法人で、平成5年4月1日から平成7年3月31日までの間に開始する事業年度（解散の日を含む事業年度および清算中の各事業年度を除く。）終了の日において農業経営基盤強化促進法の認定に係る特定農用地規程によって特定農業法人に該当する者が、その事業年度において農用地について特定農用地規程に定めることに従い、利用権の設定等または農作業の委託を受けるために要する費用の支出に備えるため、その事業年度の農業に係る収入金額の10%に相当する金額以下の金額を、損金経理の方法（確定した決算における利益または剰余金の処分による積立金として積み立てる方法を含む。）により農用地利用集積準備金として積み立てたときは、その積み立てた金額は、損金の額に算入されることとなる（租税特別措置法旧61の2）。なお、この準備金は、積立てを行った事業年度の終了の日の翌日から5年を経過した場合等に、これを取り崩して益金に算入されることとされている。

この制度は、制度延長を経て、平成19年3月31日の適用期限をもって廃止された。制度

創設当初は、平成15年度に終了することになっていたが、2年おきに特例措置として延長がされた。また、平成15年度に積立額の上限の10%が9%に引き下げられている<sup>1</sup>。

本稿では、その制度要件と税務処理の考察を図ることで、当該準備金の創設された背景や経緯を詳らかにしていく前段としての考察としたい。

## 1. 創設当初の農用地利用集積利用準備金制度利用の要件

農業経営基盤強化促進法旧第25条において、次のとおり、課税の特例が挙げられている。

（第25条）特定農業法人が、特定農用地利用規程の定めるところに従い、農用地について利用権の設定等又は農作業の委託を受けることに要する費用の支出に充てるための準備金を積み立てた場合には、租税特別措置法で定めるところにより、特別の措置を講ずるものとする。

本条は、特定農用地利用規程の定めるところに従い利用権設定等を受けることに要する費用について準備金を積み立てた場合には、税法上の特例措置を講ずることとしている。具体的には、本条で規定する措置は、租税特別措置法旧第61条の2、旧第61条の3、旧第68条の64及び第68条の65に規定されている<sup>2</sup>。

現在では、本条文は存在しないが、創設当初の農用地利用集積利用準備金制度利用の要件を辿りながら、整理をしていくこととする。

### （1）対象者—特定農業法人

農用地利用集積準備金制度は、特定農業法人<sup>3</sup>の特権<sup>4</sup>であると言われるが、当該準備金の対象の限定がなされており、税制の特典を得ることができる。

冒頭で述べたように、農用地利用集積準備金とは、青色申告する特定農業法人は、農業収入の10%（後に9%）以下（あるいは農作物の販売収入、農作業受託収入および農産物加工

---

1 楠本（2006）によると、農業団体が特例措置をさらに延長することを要求して、農林水産省・財務省の両省の間で制度の合意がなされたが、その際に10%から9%への引き下げがされたようである。

2 全国農業会議所（2006a），239頁。

3 全国農業会議所（2000）によれば、特定農業法人の年度別認定状況は、平成6年3法人、平成7年3法人、平成8年9法人、平成10年6法人、平成11年17法人と推移し、合計で57法人にのぼる。

4 全国農業会議所（2006b），248頁。

品販売収入の40%の合計)を同準備金として積み立てることができた。また、この準備金を5年以内に農地の取得や機械・施設の設備投資のために取り崩した場合には、取得額を圧縮記帳して損金算入することができた。この準備金は、利益処分により積み立てた場合は純資産の部のその他利益剰余金として計上し、損金経理で積み立てた場合は(借方)特別損失/(貸方)固定負債として計上することができたという制度である。

では、特定農業法人<sup>5</sup>とは何か。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<sup>6</sup>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<sup>7</sup>に定められた法人のことである<sup>8</sup>。もう少し敷衍すると、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関係なく、当該農地の引受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。そして、市町村がその内容を吟味して、特定農業法人が農用地利用を請け負うが、特定農用地利用規程<sup>9</sup>の有効期間は、基盤強化法第23条第1項の認定を受けた日から起算して5年とされ、適当とみなされれば、5年以内の延長が可能とされている<sup>10</sup>。

制度自体は、1993(平成5)年8月に施行された農業経営基盤強化促進法により創設されたが、こうした義務負担に対する支援措置として、農用地利用集積準備金制度が存在した。

---

5 特定農業法人の全国初の事例は、滋賀県中主町の有限会社グリーンちゅうずである。

6 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。

7 市町村長がその特定農用地利用規程を認定する条件は、次の二つの要件が満たされていることである。

①特定農業法人が区域内農地の過半を利用集積することが目標となっている。

②農用地利用改善団体の構成員からの申し出に応じ、特定農業法人が農用地を引き受けることが確実であること。

8 農業経営基盤強化促進法第23条。

9 特定農用地利用規程とは、通常の農用地利用規程に定める事項のほか、農用地利用改善事業の実施区域で農用地の利用集積を行う農業生産法人(特定農業法人)または任意組織の同意を得た上で、その名称・住所、集積目標等が定められたものである。これらの事項が定められた農用地利用規程と特定農業法人または特定農業団体として位置付けられている組織の同意書を添えて、市町村に申請し、認定を受けることによりその農用地利用規程は特定農用地利用規程となる。

10 農業経営基盤強化法施行令第6条。

背景として、地域農業の担い手の減少や高齢化・兼業化の進行、遊休農地の増加などの状況の中で、経営感覚に優れた効率的・安定的な経営体を育成しつつ、これらの経営体に農地利用を集積することが農業の課題となっていた。こうした状況を踏まえ、集落機能の活用による作付地の集団化・農作業の効率化を図っていく方策の1つとして、当該地域内農用地の相当部分の農作業等を責任もって引き受ける農業生産法人を明確にし、その法人に農地利用を集積していくための取り組みをおこなっていくことが特定農業法人制度の作られた目的である<sup>11</sup>。

以上からわかるように、上記のような農業課題を解決するために、特定農業法人制度を構築し、その特典にある農用地利用集積準備金制度の利用を促していることが伺える<sup>12</sup>。

## (2) 対象となる農業収入

農用地利用集積準備金の積立限度額は、農業収入の10%以下の金額とされている。なお、複数の農用地利用改善団体から特定農業法人として位置付けられたとしても、積立限度額は、農業収入の10%以下である。

この場合、農業収入とは、総務省が示した日本標準産業分類により農業に分類される事業に係る収入金額をいうが、主として購入した原材料を使用して製造又は加工を行っている場合や、主として自己の生産した農畜産物を原材料として製造又は加工を行っている場合であっても、同一構内に工場又は作業所と見られるものがあり、その製造活動に専従の常用労働者を使用するときは農業活動とはならず、この活動による収入は農業収入には含まれない。

さて、この農業収入であるが、大きく3つに分類できる。1つ目は、特定農業法人が自ら生産した次に掲げる農畜産物の販売収入金額である。具体的には、①農用地を利用して生産した米、麦、その他の穀物、馬鈴薯、甘藷、たばこ、野菜、花、種苗のは場作物（飼料作物を含む）又は果樹若しくは樹園の生産物<sup>13</sup>、②繭又は蚕種、③牛、馬（競走馬を除く）、やぎ、めん羊<sup>14</sup>若しくはその肉又は生乳<sup>15</sup>、二つ目は、前項の農畜産物を原材料として製造、加工した物品の販売収入金額の40%、三つ目は、農作業の受託に係る収入金額の合計額である。

11 全国農業会議所（2000）、1頁。

12 特定農業法人が対象であり、個人事業では、当該準備金制度の利用はできない。

13 法人が自ら農用地において成育又は成熟させたものを飼料の全部又は一部として、又は農用地に放牧させて成育若しくは成熟させたものに限る。

14 法人が自ら農用地において成育又は成熟させたものを飼料の全部又は一部として、又は農用地に放牧させて成育若しくは成熟させたものに限る。

15 農畜産物を加工した場合で①の農畜産物に含まれるものは、出荷のために最小限必要とされる簡易な加工に限り、例えば、総務省が示した日本標準商品分類の中分類「農産加工食品」や「畜産加工食品」に分類されるものは①の農畜産物ではなく②の製造、加工した物品となる。

以上が、この場合における対象となる農業収入である。

### (3) 圧縮記帳の対象となる資産

農用地利用集積準備金を取り崩し、当該取り崩し額を損金算入できるのは、次の場合である。

- ① 特定農用地利用規程の定めるところに従い農用地（当該農用地に係る賃借権を含む）の取得（贈与、交換、出資、代物弁済又は合併によるものを除く）をした場合。
- ② その製作又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で利用権の設定等若しくは農作業の委託を受けることに伴い必要となる特定農業用機械等を取得、製作又は建設した場合。

なお、特定農用地機械等とは、特定農用地利用規程の有効期間内に利用権設定を受けた農用地の合計面積の集積目標に対する割合が20%以上になっている期間内に取得等をした、当該利用権設定等を受けた農用地において特定農業法人が使う農業用の機械、装置（構築物、車両、運搬具、器具及び備品を含む<sup>16)</sup>）並びにこれらを取容するための建物及びその附属設備をいう。

なお、農用地利用集積準備金制度の特例の適用を受けた特定農業用機械等については、他の税額控除または特別償却制度の適用は受けることが出来ない<sup>17)</sup>。

## 2. 農用地利用集積準備金制度の税務処理

農用地利用集積準備金制度の対象者である特定農業法人に対する支援措置として、当該準備金制度が挙げられるが、①準備金の積立てと損金算入、②準備金の取り崩しと圧縮記帳が可能なのが特徴である。青色申告者を提出する法人で、各事業年度終了の日において特定農業法人にのみ適用される。

---

16 農業経営基盤強化促進法第14条で規定と同様に、「車両」の含まれる乗用自動車等の汎用性のある車両は含まれないことおよび「器具および備品」に工具は含まれない。

17 森（2009）の解説（66頁）では、障害者を雇用する場合の機械等の割増償却等（措置法第13条の1、措置法第46条の2）、農業経営基盤強化計画の実施する指定中小企業者の機械等の割増償却（措置法第13条の2、措置法第46条）を除き、特別償却や割増償却に規定は適用されない。したがって、この特例の適用を受けた特定農業機械等については、圧縮後の取得価額が160万円以上であっても、中小企業者が機械等を取得した場合の特別償却または所得税額の特別控除（措置法第10条の3・措置法第42条の6）の規定の適用を受けることは出来ない。

### (1) 積立て

会計の方法としては、損金経理方式と積立金経理方式の2つがある<sup>18)</sup>。

損金経理方式（積立ての時）

（借方）農用地利用集積準備金積立額	××	（貸方）農用地利用集積準備金	××
（特別損失）		（固定負債：引当金）	

積立金経理方式（積立ての時）

（借方）繰越利益剰余金	××	（貸方）農用地利用集積準備金	××
		（株主資本：任意積立金）	

## (2) 取崩しと圧縮記帳

としている。当該準備金制度が５年間という期間設定が先にあるので、それに追従する形で特定農用地利用規程の有効期間があるという考慮と読めなくもない。

農用地を取得したり，特定農業機械等<sup>20</sup>を取得したりして，それらを農業に供した場合には，当該事業年度の準備金の益金算入<sup>21</sup>額に相当する金額の範囲内で圧縮記帳し，その圧縮額を損金算入できる<sup>22</sup>。

積立て時と同じように，会計の方法を取り上げておく。

損金経理方式（取崩しの時）			
（借方）農用地利用集積準備金	××	（貸方）農用地利用集積準備金取崩額	××
（固定負債：引当金）		（特別利益）	
積立金経理方式（取崩しの時）			
（借方）農用地利用集積準備金	××	（貸方）繰越利益剰余金	××
（株主資本：任意積立金）			

上記のような会計処理となる。農用地利用集積準備金を取り崩して，農地や農業機械などを取得した場合，税務上その取得価額を圧縮記帳し，その圧縮額を損金算入することができるようになっていることから，農用地利用集積準備金の取り崩し時点で益金が発生しても，法人税の課税が生じることがない仕組みになっている。

### 3. 農用地利用集積準備金制度の効果

農林水産省経営局が具体例を示した例を取り上げたい<sup>23</sup>。農用地利用集積準備金制度の活用をした場合としない場合の2つのケースで考えてみたい。

20 特定農業機械等とは，農業用機械その他の減価償却資産（新品のものに限る）で，特定農業法人が農用地を利用集積することに伴い，必要となるもの（利用権設定等農用地の合計面積の集積目標に対する割合が20%以上になっている期間内に取得・製作・建設して，当該法人の農業の用に供した機械・装置・構築物・車両，運搬具等で集積した農用地で農業の用に供する者）。

21 その他，次の①～④の場合にも益金算入をすることになっている。

① 特定農用地利用規程の認定が取り消された場合又は特定農業法人に該当しなくなった場合。  
② 特定農用地利用規程の有効期間が経過した場合。  
③ 当該法人が解散した場合。  
④ 青色申告をしなくなった場合。

22 全国農業会議所（2000），7頁。

23 農林水産省経営局経営政策課農業法人班，18頁。

例）各事業年度の農業収入を一律 3,000 万円，必要経費を一律 2,400 万円，法人税率を 22%と仮定して各事業年度の法人税額を計算（注：この計算例は制度を活用した場合と活用しない場合を単純に比較したもので，厳密な税額計算ではない。積立額の上限は 9%で計算する<sup>24)</sup>）

(1) 準備金の積み立てを行わない場合

【農業収入（3,000 万円）－必要経費（2,400 万円）】×税率（22%）＝税額（132 万円）

(2) 5 年間，毎年，準備金 270 万円を積み立てし，5 年目に準備金のうち 1,080 万円（4 年間分）を取り崩して，農地を取得した場合

① 1～4 年目までの法人税の計算

【農業収入（3,000 万円）－[必要経費（2,400 万円）＋準備金（損金算入）3,000 万円×9%]】×税率（22%）＝72.6 万円

② 5 年目の法人税の計算

【農業収入（3,000 万円）－[必要経費（2,400 万円）＋準備金（損金算入）3,000 万円×9%]＋取り崩し額（1,080 万円）－圧縮記帳（10,799,999 円）】×税率 22% ÷ 税額 72.6 万円

前者の（1）のケースは準備金の積み立てを行わない場合であり，税額は 132 万円となるが，後者の（2）のケースは，準備金を利用した場合であり，税額は 72.6 万円となる。つまり単年で 59.4 万円の税額の差が出てくる。5 年になると，297 万円の節税効果がある。単純な例を用いているが，税制の利用の有無で税額に差が出ることが間違いはない。

もちろん，この準備金によって課税の繰り延べはされるが，現預金をどれだけ積み立てられるか，十分な利益が確保できるかは別の問題である。

#### 4. 現在におけるまでの制度改正の整理

冒頭で述べたように，1993（平成 5）年に農用地利用集積準備金制度は創設され，この制

---

24 農用地利用集積利用準備金の創設当初は農業収入の 10%としているが，引用のため，平成 15 年度改正後の 9%の計算で取り上げる。パーセントの違いはあるが，計算構造は変わらない。

度は、特例措置として、平成 15 年度<sup>25</sup>に終了することになっていたが、積立額の上限の 10% が 9% に引き下げられることとともに、制度延長を経て、平成 19 年 3 月 31 日の適用期限をもって廃止された。

平成 19 年度の税制改正で廃止になったが、所得税法等の一部を改正する法律（平成 19 年 3 月 30 日法律 6 号）附則第 96 条<sup>26</sup>における経過措置として、農用地利用集積準備金制度は、法人の平成 19 年 3 月 31 日までに開始する事業年度で、かつ、平成 19 年 4 月 1 日以降に終了する事業年度の所得の金額の計算及び農用地等を取得した場合の課税の特例は、法人の平成 19 年 4 月 1 日以降に終了する事業年度の所得の金額の計算については農用地利用集積準備金の残高の範囲内で、従来通り適用できた。その後、認定農業者<sup>27</sup>や特定農業法人等に対する新しい課税の特例措置として、平成 19 年度より農業経営基盤強化準備金制度<sup>28</sup>が創設された。

平成 19 年 3 月 31 日までの問題に開始し、平成 19 年 4 月 1 日を含む事業年度については、農用地利用集積準備金と農業経営基盤強化準備金との選択適用が認められた。また、圧縮記帳については、農用地利用集積準備金と農業経営基盤強化準備金のダブル適用を禁止している条文がないことから、その 2 つを併用して、同一事業年度において、2 以上の資産のみならず、1 つの資産であっても圧縮記帳ができた<sup>29</sup>。

## おわりに

以上、1993（平成 5）年の農用地利用集積準備金制度の創設当初を中心に検討をした。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。

農用地利用集積準備金制度は、特定農業法人が将来の担い手として、農用地を引き受ける義務を負うことを前提に、農用地の利用集積に充てる資金を準備金で積立て、内部留保でき

---

25 農業経営基盤強化促進法の一部改正が行われた。また創設時、1993（平成 5）年から 2003（平成 15）年に至る 10 年間は、農用地利用の 5 年間と延長の 5 年間とを合わせて 10 年という期間でもある。

26 農業生産法人の課税の特例に関する経過措置：旧租税特別措置法第 61 条の 2 第 1 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 61 条の 3 の規定は、なおその効力を有する。

27 農業経営基盤強化促進法に基づいて、効率的かつ安定した農業経営を目指すため作成する「農業経営改善計画書」（5 年後の経営目標）を市町村に提出して認定を受けた農業者をいう。

28 農業経営基盤強化準備金制度は、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。

29 森（2009）、136-137 頁。

るように税制の特例措置を講じた制度である。そして、特定農業法人に対する農用地利用集積準備金制度は、課税の繰延べを通じて、特定農業法人の育成に力を置いている。清水・吉牟田（1993）の対談<sup>30</sup>の中で、「（吉牟田）農業収入の10%というところかなり所得に近いような感じかもしれませんが、かなり思い切った措置」、「（清水）やはり計画的な、効率的、安定的な農業経営体の育成という観点から、農用地もある程度集積を図るということが大事」といったコメントもあるが、それだけ農業の構造政策を推進する上で、税制措置の必要があったことは伺える。

しかし、農用地利用集積準備金制度は制度として大きなメリットだが、それは収益を上げ、活用できてのことであり、条件の悪い農地も引き受けざるを得ず、利益が出ない経営にとっては、絵に描いた餅<sup>31</sup>という実際の特定農業法人での実態を表した意見もある。実際に農地や機械設備を購入したときに、支払いに充てる自己資金が手元にないと、結局は、多額の短期借入金で埋めなければならない<sup>32</sup>ということにもなりかねない。

農業経営と農地保全の双方の育成を目指すために、農用地利用集積準備金制度の仕組みを導入したことは、画期的であったことは間違いないだろうが、後に制度化される農業経営基盤強化準備金制度が交付金を対象とするのとは違い、農業収入を基準に据えると、十分な収益確保ができるのかどうか、利益体質の経営体であるのかどうかといった理念と現実の相克があったのではないと思われる。

## （引用・参考文献）

安藤光義（2003）『構造政策の理念と現実』農林統計協会

川北力（1993）「平成5年度税制改正の概要について」『税務弘報』Vol.41, No3, 121-126頁。

岸保宏（2024）「租税特別措置としての農用地利用集積準備金制度の考察—農用地利用増進法・農業経営基盤強化促進法を手掛かりに—」『熊本学園商学論集』第29巻第1号 83-105頁。

楠本雅弘（2006）『地域の多様な条件を生かす集落営農～つくり方・運営・経営管理の実際～』農山漁村文化協会

清水治・吉牟田勲（1993）「対談 平成5年度のその背景」『税務弘報』Vol.41, No7, 6-22頁。

全国農業会議所（2000）「特定農業法人の実態に関する調査結果（平成11年度）」平成12年3月

---

30 清水治・吉牟田勲（1993），6-22頁。なお、本稿ではコメントを一部引用しているが、別稿 岸保（2024）にて、この対談は引用をしているので、参照されたい。

31 全国農業会議所（2000），37頁。

32 楠本（2006），177頁。

公表

全国農業会議所（2006a）『三訂 農業経営基盤強化促進法の解説』全国農業会議所

全国農業会議所（2006b）『四訂 農業法人の設立』全国農業会議所

農林水産省「集落営農・特定農業団体に関する Q & A（第 2 版）」（平成 23 年 10 月 26 日更新）

農林水産省構造改善局農業経営課（1997）「特定農業法人制度推進実務検討会 資料（平成 9 年 11 月）」

農林水産省経営局経営政策課農業法人班「集落営農の法人化に向けて」（平成 18 年 11 月 22 日現在版）

<https://www.city.namegata.ibaraki.jp/ninaite/data/pdf/08houjin.pdf>（令和 5 年 5 月 18 日閲覧）

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）

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の仕組みとその活用 —』農山漁村文化協会