

投資法人の税会不一致に係る 2015 年度 税制改正について

April 2015

In brief

2015 年度税制改正法案が 2015 年 3 月 31 日に国会で可決・成立し、当該改正に係る政省令が同日に公布されました。また、これに伴い、投資法人の計算に関する規則についても所要の改正がなされています。

2015 年度税制改正において、投資法人が行う金銭の分配のうち、投資法人の計算に関する規則に規定する「一時差異等調整引当額」の増加額に相当する金額を配当等の額として取り扱い、投資主において課税される一方、当該投資法人において損金算入することが可能になります。また、支払配当等の額が配当可能利益の額の 90%を超えていることとする要件について、「一時差異等調整積立金」の積立額を配当可能利益の額から控除することになります。

In detail

1. 投資法人の税会不一致に係る改正の概要

従来、投資法人の会計と税務の処理の差異(税会不一致)に伴い、会計上の利益と税務上の所得に差異が生じた場合に、会計上の利益を上回る税務上の所得を分配したとしても、上回る部分は損金算入が可能な配当等の額として取り扱われなかったため(現行は資本の払戻し)、投資法人で課税が発生していました。不動産証券化市場の活性化を図る観点からは、このような投資法人の活動の制約を解消していく必要がありました。

2015年度(平成27年度)税制改正において、投資法人が行う投資信託および投資法人に関する法律第137条の金銭の分配のうち、投資法人の計算に関する規則(以下、「投資法人計算規則」)に規定する「一時差異等調整引当額」の増加額に相当する金額については、通常の利益の分配と同様、税務上、「配当等」の額として取り扱われ、投資主において課税される一方、当該投資法人において損金算入することが可能になります。

また、支払配当等の額が配当可能利益の額の90%を超えていることとする要件について、「一時差異等調整積立金」の積立額や「一時差異等調整引当額」の戻入額を配当可能利益の額から控除する等の手当てがなされています。

なお、改正は、投資法人の2015年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税より適用されます。

2. 投資法人の計算に関する規則の改正

(1) 一時差異等調整引当額

2015年3月31日に改正された投資法人計算規則(2015年4月1日施行)において、一時差異等調整引当額が定義され、税務上の所得が会計上の利益を上回る金額および純資産の部に計上された評価損等について、一時差異等調整引当額として、利益処分に充当できることとなります。

一時差異等調整引当額とは、利益を超えて投資主に分配された金額(以下、「利益超過分配金額」)のうち、以下に掲げる額の合計額の範囲内において、利益処分に充当するものをいいます。

- ① 所得超過税会不一致： 益金の額から損金の額を控除して得た額が、収益および利益(以下、「収益等」)の合計額から一定の費用(*1)および損失(以下、「費用等」)の合計額を控除して得た額を超える場合における税会不一致(*2)

(*1) 一定の費用には、法人税法等の規定により、交際費等、寄附金または法人税等として計上されたものであって、各営業期間の法人税法上の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないものを含みません。

(*2) 税会不一致とは、各営業期間において損益計算書に計上した会計上の収益等の合計額から費用等の合計額を控除して得た額と、当該各営業期間における法人税法上の益金の額から損金(金銭の分配または繰越欠損金に係る損金を除く)の額を控除して得た額との差額をいいます。

- ② 純資産控除項目： 評価・換算差額等、新投資口予約権、新投資口申込証拠金および自己投資口の合計額が負となる場合における当該合計額

(2) 一時差異等調整積立金

投資法人計算規則において、一時差異等調整積立金が定義され、会計上の利益が法人税法上の所得を上回る額について、任意積立金として、一時差異等調整積立金を計上できることとなります。

一時差異等調整積立金とは、投資法人が、金銭の分配に係る計算書に基づき積み立てた任意積立金のうち、利益超過税会不一致の範囲内において、将来の利益処分に充当する目的のために留保したものをいいます。

利益超過税会不一致： 会計上の収益等の合計額から費用等の合計額を控除して得た額が、益金の額から損金の額を控除して得た額を超える場合における税会不一致

(3) 一時差異等調整引当額および一時差異等調整積立金に係る開示義務

投資法人計算規則において、一時差異等調整引当額の戻入れおよび一時差異等調整積立金の取崩しの処理に関する事項は、投資法人の貸借対照表に注記することとなります。

(4) 負ののれん発生益に係る任意積立金等に関する経過措置

2015年4月1日の属する営業期間に係る貸借対照表上の任意積立金および一定の当期末処分利益のうち、当該営業期間以前の営業期間において、負ののれん発生益に細分された金額がある場合、2017年3月31日までの間に終了する営業期間のうちいずれかの営業期間に係る金銭の分配に係る計算書において、当該金額を一時差異等調整積立金として積み立てることができます。

3. 投資法人に係る課税の特例

(1) 所得税法および法人税法における配当等の額

2015年度税制改正において、所得税法第24条第1項および法人税法第23条第1項に規定する配当等の定義が改正され、投資法人の出資総額等の減少に伴う金銭の分配であっても、出資総額等の減少額が一時差異等調整引当額の増加額と同額である場合、当該金銭の分配は配当等として取り扱われ、投資主において配当等に係る所得として課税されることとなります。

(2) 投資法人における課税の特例

従来、投資法人が行う金銭の分配のうち、利益の配当からなる部分の金額で、一定の要件(以下、「導管性要件」)を満たす事業年度に係るものは、その投資法人の当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することができるとされていました。

2015年度税制改正において、投資法人の出資総額等の減少に伴う金銭の分配であっても、出資総額等の減少額が一時差異等調整引当額の増加額と同額である場合、当該金銭の分配の額は、通常の利益の配当と同様、導管性要件を満たす場合、その投資法人の当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとなります。

(3) 投資法人における導管性要件

従来、投資法人が導管性要件を満たすためには、その事業年度に係る配当等の額の支払額が当該事業年度の配当可能利益の額の90%を超えていることが必要(以下、「90%超配当要件」とされていました。配当可能利益の額は、会計上の税引前当期純利益金額を基準として一定の金額を控除または加算した金額とされていました。

2015年度税制改正において、90%超配当要件について、配当可能利益の額の計算上、当該事業年度に係る金銭分配計算書において一時差異等調整積立金の積立額に細分された金額は配当可能利益の額から控除することとなります。

配当可能利益の額の計算上、控除された一時差異等調整積立金の積立額がある場合には、その事業年度後の各事業年度の配当可能利益の額の計算において、以下に掲げる金額の合計額を加算することとなります。

- ① 当該各事業年度に係る損益計算書において一時差異等調整積立金の取崩しの額として表示された金額
- ② 当該各事業年度に係る金銭分配計算書において任意積立金の取崩高として表示された金額のうち一時差異等調整積立金の取崩高として表示された金額

また、金銭の分配の額のうち、利益超過分配金額に該当する金額(一時差異等調整引当額として区分されるものを含む)は、配当可能利益の額に加算されます。

(4) 負ののれん発生益の額に係る経過措置

従来、配当可能利益の額の計算上、控除された負ののれん発生益の金額(以下、「控除済負ののれん発生益の額」)がある場合には、その事業年度以後の各事業年度の配当可能利益の額の計算において、原則として控除済負ののれん発生益の額に当該各事業年度の月数を乗じて、これを1,200で除して計算した金額を加算することとされていました(以下、「100年均等償却」)。

2015年度税制改正において、投資法人計算規則に規定する負ののれん発生益に係る任意積立金等に関する経過措置の適用を受ける場合、金銭の分配に係る計算書において、当該経過措置の適用により一時差異等調整積立金として積み立てられた金額(以下、「経過措置積立額」)は、当該計算書の属する事業年度に係る一時差異等調整積立金の積立額に細分された金額とみなすこととなります。この経過措置を適用する場合、適用以後の営業期間については、100年均等償却の規定は適用しないこととされます。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース

〒100-6015 東京都千代田区霞が関3丁目2番5号 霞が関ビル15階

電話：03-5251-2400(代表)

www.pwc.com/jp/tax

金融部

パートナー

高木 宏

03-5251-2788

hiroshi.takagi@jp.pwc.com

パートナー

鬼頭 朱実

03-5251-2461

akemi.kitou@jp.pwc.com

パートナー

レイモンド カーン

03-5251-2909

raymond.a.kahn@jp.pwc.com

ディレクター

今村 恭子

03-5251-2855

kyoko.imamura@jp.pwc.com

シニア マネージャー

小林 孝平

080-4104-5446

kohei.kobayashi@jp.pwc.com

マネージャー

ヤン エリック フェーゼ

080-4104-5454

jan-erik.vehse@jp.pwc.com

移転価格部 金融チーム

パートナー

高橋 輝行

03-5251-2873

teruyuki.takahashi@jp.pwc.com

パートナー

大石 克洋

03-5251-2565

katsuyo.oishi@jp.pwc.com

パートナー

齋木 信幸

03-5251-2570

nobuyuki.saiki@jp.pwc.com

パートナー

スチュアート ポーター

03-5251-2944

stuart.porter@jp.pwc.com

ディレクター

松永 智志

03-5251-2586

satoshi.matsunaga@jp.pwc.com

マネージャー

青木 一憲

080-4299-2472

kazunori.a.aoki@jp.pwc.com

パートナー

松田 結花

03-5251-2556

yuka.matsuda@jp.pwc.com

パートナー

中村 賢次

03-5251-2589

kenji.nakamura@jp.pwc.com

ディレクター

箱田 晶子

03-5251-2486

akiko.hakoda@jp.pwc.com

シニア マネージャー

比留間 延佳

080-3592-6099

nobuyoshi.hiruma@jp.pwc.com

マネージャー

川崎 大輔

080-4104-5452

daisuke.d.kawasaki@jp.pwc.com

パートナー

早川 直樹

03-5251-6714

naoki.hayakawa@jp.pwc.com

税理士法人プライスウォーターハウスクーパースは、PwCのメンバーファームです。公認会計士、税理士など約520人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwCは、世界157カ国におよぶグローバルネットワークに195,000人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザーサービスの提供を通じて、企業・団体や個人の価値創造を支援しています。詳細はwww.pwc.comをご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2015 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース 無断複写・転載を禁じます。

PwCとはメンバーファームである税理士法人プライスウォーターハウスクーパース、またはPwCのネットワークを指しています。各メンバーファームは、別組織となっています。詳細はwww.pwc.com/structureをご覧ください。