

コンテンツ・プロデュース機能の 基盤強化に関する調査研究

会計・税務

はじめに

この本は、映像コンテンツビジネスのプロデューサーが、実際の作品をプロデュースする際に、会計及び税務に関して重要となる事項や問題となる事項をまとめたものである。しかし、この本はプロデューサーのみを対象にしているわけではない。芸術作品である「映像コンテンツ作品」をビジネス的にも成功する「映像コンテンツ商品」に変換するには、そのプロジェクトの全体像を見渡すことができるプロデューサーが中心的な役割を果たさなければいけない。しかし、現代ビジネスが前提としている経済環境は、そんなに簡単ではなく、むしろ非常に複雑なものとなっている。映像コンテンツビジネスのプロデューサーが、直面する会計及び税務に関する論点も決して簡単ではない。その全ての事項をプロデューサー自身が理解することは、不可能なことであるし、あまり意味のあることではない。かといって、映像コンテンツをプロデュースするためには、これらの事項は確実に対処しなければいけないものである。プロデューサーは、その全体像と重要性は理解しなければならないが、具体的には、自分の信頼できる会計や税務の専門家を利用して問題解決をしていかなければならない。さらに、わが国の映像コンテンツ産業の発展のためには、業界外からの資金がこの産業に投入されなければいけない。そのためには、業界外の金融機関や投資家が、この産業を正確に理解することも重要となる。この本は、直接的には、プロデューサーを対象としているが、その経理スタッフやプロデューサーに雇われた外部の専門家、さらには、この業界に融資や投資をしようとする業界外の金融機関や投資家をも対象としている。

この本は、このように多くのバックグラウンドが違う読者を想定しているため、全ての読者が全ての章を学習することを想定していない。

Chapter 1は、主に会計情報の重要性とプロデューサーに課された「会計責任」の重要性を説明している。この章は、プロデューサーに、ぜひ読んでもらいたい。

Chapter 2は、実際にプロデュースする際に、対処しなければならない会計及び税務上の論点を、テーマごとに説明している。この章は、非常に専門的であり、プロデューサーには難解かもしれない。この章を使って、外部の専門家が論点を整理して、プロデューサーとそれらの論点に関して具体的な検討ができればいいと思われる。

Chapter 3は、資金調達の手法とそれに伴う会計及び税務上の論点をまとめている。この章もプロデューサー単独で理解するのは難解かもしれない。Chapter 2と同様にこの章を使って、外部の専門家が論点を整理して、プロデューサーとそれらの論点に関して検討ができればいいと思われる。加えて、業界外部の金融機関や投資家は、この章をぜひ読んでもらいたい。

Chapter 4は、俳優等のアーティストのタックス・プランニングについて説明している。これは、映像コンテンツのプロデュースとは、直接的には関係がない。しかし、欧米の例を見ても、このような問題に対処するのもプロデューサーの重要な資質となっている。

Chapter 5は、映画の予算のつくり方と注意点を説明している。この章は、プロデューサーと制作担当のスタッフで読んでもらいたい。

Chapter 6は、海外製作や海外との合作の場合の注意点が説明されている。この問題に関しては、現地の専門家を利用するしかないが、プロデューサーはその全体像を理解しなければならない。

この本において、「映像コンテンツ」という言葉を使う場合は、主に、実写映画及びアニメーションを想定しているが、その他の映像コンテンツにも、本書で説明した内容が利用できるかもしれないので、応用して利用していただきたい。また、本書の内容は、現時点における法律及びその解釈、業界の慣行に基づいて書かれているが、著者の独断による個人的な意見も含まれていることを容赦していただきたい。さらに、本書は、単に現状を説明することだけでなく、できるだけ望ましい将来の方向性に関しても記述したつもりである。現状をふまえない単なる理想論となっている危惧もあるが容赦していただきたい。

著者

CONTENTS

はじめに

Chapter 1

基礎知識

Section 1

映像コンテンツ製作ビジネスの特徴

- 1 ワンソース・マルチユース
- 2 権利ビジネス
- 3 ギャンブル性
- 4 総合芸術

Section 2

プロデューサーは、どうして会計情報を準備しなければいけないのか？

- 1 外部利用目的
- 2 内部利用目的

Section 3

会計責任の重要性と監査

- 1 資金市場の問題
- 2 金融機関の言い分とコンテンツ制作者の言い分
- 3 悪循環の打破＝会計責任の重要性
- 4 監査の導入

Section 4

採算管理と資金調達の関係

- 1 望まれるプロデューサーの役割
- 2 採算管理と資金調達の関係

Section 5

貸借対照表、損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書

- 1 複式簿記と会計報告書
- 2 貸借対照表
- 3 損益計算書
- 4 キャッシュ・フロー計算書

Section 6

会計の基本原則

- 1 現金主義と発生主義
- 2 実現主義とは
- 3 映像コンテンツの製作費は会計上「資産」として扱われる
- 4 映像コンテンツの製作費の減価償却とは
- 5 映画の製作原価の減価償却費は税法が定めている
- 6 映画ビジネスの現金の流れと利益計算

Section 7

会計と税務の関係

- 1 3つの制度会計
- 2 税金計算の仕組み
- 3 国際課税の動き

Section 8

プロデューサーが対処しなければいけない税金の種類

- 1 納税の義務と租税法律主義
- 2 税金の分類
- 3 映像コンテンツ製作ビジネスにとって重要となる税金

Section 9

損益とキャッシュ・フローの関係

- 1 利益と現金の違い
- 2 ワンソース・マルチユースの特徴とキャッシュ・フロー
- 3 ハリウッドのメジャースタジオのアンニュアル・レポート

Section 10

会社の種類と設立することのメリット

- 1 会社設立のメリット
- 2 会社の種類

Section 11

映像コンテンツの製作事業の会計はどうして難しいのか？

- 1 異業種参入型

- 2 製作会社型
- 3 共同製作型
- 4 特定目的製作会社型
- 5 混合型

Section 12

公認会計士と税理士の差

- 1 公認会計士の業務
- 2 公認会計士の税理士登録
- 3 公認会計士試験制度
- 4 税理士とは
- 5 税理士の業務
- 6 税理士試験の概要
- 7 会計の専門家を利用するための注意点

Section 13

売り上げ代金の貸倒を回避するのもプロデューサーの仕事である

- 1 貸倒損失とは
- 2 保守主義の原則と税法
- 3 貸倒を回避するための対策

Chapter 2

プロデュースのフローにあわせた会計・税務上の注意点

Section 1

開発段階

- 1 企画の処理

Section 2

製作段階

- 1 製作費の減価償却
- 2 製作費に関わる居住者に払う源泉税
- 3 来日芸能人・スポーツ選手の報酬に対する源泉税
- 4 製作費に関わる消費税
- 5 交際費課税
- 6 寄付金課税について

Section 3

宣伝段階

- 1 P&Aの処理

Section 4

販売段階

- 1 売り上げの認識時点と前受金の処理
- 2 返品調整引当金
- 3 海外販売に関わる海外の源泉税と外国税額控除制度
- 4 国際課税 その①—タックス・ヘイブン対策税制
- 5 国際課税 その②—移転価格税制

Section 5

完成後

- 1 投資額の会計処理
- 2 保有する映像コンテンツに対する減損会計

Chapter 3

資金調達の方法と会計・税務上の注意点

Section 1

総論

- 1 資金調達の手法
- 2 資本と負債
- 3 リース契約
- 4 後払い
- 5 前受
- 6 付随的收入及び支援金
- 7 コストの削減
- 8 共同事業のための組合等の組成

Section 2

民法上の組合（任意組合）

- 1 論点のまとめ
- 2 法的性格について
- 3 税務上の取り扱い

Section 3

商法上の匿名組合

- 1 論点のまとめ
- 2 法的性格について
- 3 税法上の取り扱い

Section 4

パートナーシップ

- 1 論点のまとめ
- 2 法的性格について
- 3 税法上の取り扱い

Section 5

製作委員会

- 1 製作委員会方式の二面性
- 2 功罪をあわせ持つ組織
- 3 「製作委員会」の税務会計上の問題点

Section 6

その他の新しい形態及び信託

- 1 その他の新しい形態
- 2 信託

Section 7

節税型資金調達の制限と問題点

- 1 節税と映画製作
- 2 節税型フィルムリースに関する判断
- 3 この判決の意味するところ

Chapter 4

アーティストのタックス・プランニング

Section 1

総論

- 1 脱税事件の解説
- 2 脱税事件の類型

Section 2

変動所得、臨時所得の平均課税について

- 1 変動所得、臨時所得の範囲
- 2 平均課税の計算方法

Section 3

マネージメント・カンパニーの設立について

- 1 マネージメント・カンパニーの分類
- 2 同族会社等の行為または計算の否認
- 3 実質所得者課税の原則
- 4 過大役員報酬及び役員賞与の損金不算入
- 5 同族会社の留保金課税
- 6 マネージメント・カンパニーに関するまとめ

Section 4

高額納税者の発表とプライバシーの保護

- 1 高額納税者の発表と趣旨
- 2 歴史的変遷
- 3 プライバシーの保護

Chapter 5

製作予算と製作管理

Section 1

総論

- 1 予算が大切である理由
- 2 積上げ法と総額法

- 3 映像コンテンツ予算の構造
- 4 消費税と源泉税
- 5 為替リスク
- 6 社会保険料及び年金費用

Section 2

予算策定プロセスと各勘定の説明

- 1 予算策定プロセス
- 2 各勘定科目の説明と注意の必要なポイント

Section 3

製作管理体制

- 1 製作経理会社と製作管理ソフト
- 2 望ましい製作チームの編成と精算制度

Chapter 6

海外製作及び海外との合作

Section 1

海外製作における外国の税金の扱い

- 1 製作地にかかる間接税
- 2 映画の権利を持っている国でかかる法人所得税
- 3 権利を利用する国でかかる源泉税

Section 2

諸外国の税制上の恩典の利用

- 1 税制上の恩典の分類
- 2 セールス・アンド・リースバック
- 3 まとめ

Section 3

プリセールと完成保証制度

- 1 インディペンデント・プロデューサーが映画をつくる方法
- 2 プリセールで製作資金を確保
- 3 コンプリーション・ボンドの仕組み

Chapter 1

基礎知識

Section 1

映像コンテンツ製作ビジネスの特徴

映画やアニメーションを製作し販売をしようとするビジネスは、本質的には自動車や半導体を製造し販売するビジネスとなんら変わるところはない。しかし、映像コンテンツ製作ビジネスには、他のビジネスと比べてきわだった特徴があることも事実である。映像コンテンツ製作ビジネスの会計及び税務を説明するためには、まず、「ワンソース・マルチユース」、「権利ビジネス」、「ギャンブル性」及び「総合芸術」という、この産業の特徴を色濃く示す4つのキーワードを理解する必要がある。

1-ワンソース・マルチユース

映像コンテンツ製作ビジネスの醍醐味は、「ワンソース・マルチユース」と言われる。例えば、映画を製作した場合、単に劇場からの配給収入に頼ってはいけいない。ビデオやDVDによる販売、有料テレビや地上波への権利の売却、また、海外にも販売することを考えなければならない。さらには、派生的に生じてくるキャラクター商品の販売やブロードバンド等の新しい媒体を利用した販売等も視野に入れなければならない。これらの二次利用あるいは三次利用からの売り上げを獲得するためには、多少の販売費や管理手数料が追加的に発生するが、基本的にはいったん映像ソフトをつくってしまえば、投下するコスト（製作費）は一定であるため、これらの売り上げが増加すればするほど、全体の利益の金額が増加することになる。

すぐれたプロデューサーは、ひとつのソースを製作することにより、ひとつのユース（売り上げ窓口）のみに縛られず、複数のユースをつくりだし、全体の売上高の最大化をめざし、もってプロジェクトの利益の最大化を図らなければならない。

2-権利ビジネス

映像コンテンツ産業が生みだしているものは製品ではなく、「ソフト」としてのコンテンツである。コンテンツにひとつの経済的な資産として価値を見出すことができる理由は、「著作権」という法的な権利によって保護されているからである。映像コンテンツビジネスとは権利ビジネスなのである。

著作権とは「著作者に与えられた権利」であり、著作者とは「著作物を創作する者」を指す。従って、著作権を理解する前提として「著作物」の定義

が重要になってくるが、著作物とは「思想又は感情を創作的に表現したものであって、文芸、学術、美術又は音楽の範囲に属するもの」（著作権法第2条第1項第1号）を言う。法律の文章は抽象的であるが、小説や詩、楽曲や楽曲を伴う歌詞、絵画、映画等が具体的な著作物となる。

特許権は特許庁への登録をもって権利が発生するが、著作権は著作物を創作した時点で権利が発生する（無方式主義）。従って、誰がどの時点で著作権を有したのかが、はっきりしないケースも発生する。

また、映画は、複数の著作物の集合体と言える。映画の原作者、脚本家、映画音楽の著作者（クラシカル・オーサーと言う）や監督、撮影監督、美術監督（モダン・オーサーと言う）などが映画を製作するために創作的な立場で寄与するが、この場合、誰が映画の著作権者になるのかという問題が生じる。ちなみにわが国の著作権法によると、映画の場合は、映画製作者である「映画会社」が映画の著作権者になることになっている（著作権法第29条参照）。さらに、映画の製作費の高騰により、特定の個人や会社のみでは、その製作費の全額を賄うことができなくなっており、数社で製作費を持ち合うケース（例えば、製作委員会や組合等による共同製作）も増加しており、その場合には映画の著作権を共同で共有することになる。

すぐれたプロデューサーは、映像コンテンツを製作する過程で、他者の著作権を利用できるように適正に処理し、一方で自己の著作権を保護し、その権利をどのようにして現金化していくかを考えなければいけない。

3-ギャンブル性

リスクのないビジネスはないので、この特徴を強調しすぎることは良くないことであるが、映像コンテンツ製作ビジネスは、他のビジネスと比較してギャンブル性が高いビジネスと言わざるをえない。例えばハリウッドでは、「10本映画をつくって1本当たれば良し」と言われている。これは、1本の大ヒットで9本の赤字をカバーする産業構造を説明した言葉である。この言葉の真偽はさておき、確かに映像コンテンツは、多くの場合は娯楽のためにつくられるものであり、生活必需品ではない。従ってその作品を見たいという衝動がなければ1円のお金も稼げないものである。どんなに大金を投じた大作であっても、ヒットする場合もあれば、全く観客を動員できないケースもあることは、現実の状況を見れば容易に理解できるであろう。

映像コンテンツ製作ビジネスのギャンブル性については、そのような興業的なリスクだけではない。全ての映画の企画は、必ず製作段階に入れるとは限らないのである。ハリウッドでは、製作段階に入る前の開発段階に十分な時間とお金をかける。ハリウッドでは、実際に製作に至らなかった企画（いわゆるボツ企画）の開発費を含めて、完成された映画の収入で回収する採算管理が行われている。日本の映画製作の問題点のひとつに、製作に入る前の企画開発段階に時間とお金をかけないということがあげられる。どんなビジネスであっても、新商品の発売をする前には、用意周到なマーケティング戦略を構築する。映画は受注生産ではないし生活必需品でもないため、事前のマーケティングがより重要となるはずである。事前のマーケティングの結果、その商品性に問題があることが明らかになった場合には、その企画を捨てなければならない。

捨てた企画のために支出した開発費が存在するし、ましてや映像化されて

も映画が当たる保証はない。映画はギャンブル性の高いビジネスだ。しかし、それを単なるギャンブルに終わらせないために、すぐれたプロデューサーは、考えられる全てのリスクを洗い出し、回避可能なリスクは回避して、回避不能なリスクについては適正に管理しなければならない。

4-総合芸術

「映画は総合芸術である」と言われる。確かに1本の映画を完成するためには、脚本家、撮影監督、助監督、俳優、美術監督、音楽監督、スタッフ、そしてそれを束ねるプロデューサー等、多くの人の創意と工夫が必要になる。どのひとつの要素が欠けても映画は完成しない。映画を完成させるためにはひとつの有機的なチームが必要となり、適正な組織運営ができなければ良質な映画をしかも予算内で完成することはできない。さらにこの組織は、映画の企画の開始とともに組成され、映画の完成とともに解散される、期間限定の一時的な組織なのである。

さらにプロデューサーは、映画という芸術作品を市場に受け入れられる売れ筋の商品につくりあげなければならない。すぐれたプロデューサーは、芸術性と商品性のバランスをとりながら、期間限定の一時的な組織を、素早く組成することができ、そしてそれを上手く管理できなければならない。

Section 2

プロデューサーは、どうして会計情報を準備しなければいけないのか？

映像コンテンツをプロデュースしようとする人が、「なぜ会計や税務を学ばなければならないのか？」という素朴な疑問を持つだろう。しかし、残念ながら、すぐれたプロデューサーになろうとするならば、会計や税務に関する基礎知識を必ず身につけなければならない。ただし、現代の経済社会は複雑化しており、ましてや、映像製作ビジネスを取り巻く状況はさらに複雑である。映像コンテンツをプロデュースしようとする人が、会計や税務に関する全ての問題を理解しようとすることは不可能であるし、意味があるとは思われない。すぐれたプロデューサーは、会計や税務の問題がどうして重要なのか、そしてどこがポイントなのかは理解しなければいけないが、より重要なことは、そのような問題を解決するためにどのようにして会計専門家を利用すべきか、ということになる。

それでは、映像コンテンツをプロデュースしようとする場合に、なぜ会計情報が必要なのかに話を戻そう。それは、映像コンテンツをプロデュースする局面においては、どうしても多くの利害関係者が出現するためである。利害関係者には、俳優、監督、その他の製作スタッフ、投資家、債権者、取引先、さらには、国や地方自治体等も含まれる。このうち、俳優、監督、その他の製作スタッフを内部利害関係者、その他の者を外部利害関係者と分類することができる。これらの利害関係者が、会計情報とどのような関わりを持つのかを説明する。

1-外部利用目的

プロデューサーは、投資家及び国や地方自治体等の外部利害関係者のために会計情報を準備しなければならない。投資家のために会計情報を用意しなければいけない義務を会計責任（Accountability）と言うが、これはプロデューサーが会計情報を準備しなければいけないもっとも重要でかつ本質的な理由と言える。また、国や地方自治体等のために会計情報を準備しなければいけない理由は、税金の計算のためである。

(1) 投資家に対する会計責任

プロデューサーによる会計情報の利用としてもっとも重要な点は、プロデューサーの行動の結果を投資家に対して説明・報告するのに会計情報を使わなければいけないということである。プロデューサーが全額自己資金で映像コンテンツを製作するというきわめて例外的なケースを除けば、映像コンテンツの製作には、投資家が存在する。プロデューサーとは、投資家から資金の運用を委ねられた受託者であり、資金の運用のてん末を委託者である投資家に説明・報告する義務を負う。この義務を「会計責任（Accountability）」という。プロデューサーは、投資家の期待に応えるべく、投資された資金を管理・運用しなければならない。この関係は、株式会社における経営者と株主の関係と同じである。株式会社の経営者やプロデューサーが株主や投資家から負っている責任を受託責任（Stewardship）と言う。株式会社の経営者やプロデューサーに課された受託責任は、会計責任を果たすことによって解除される。株式会社においては、株主総会で決算報告が承認されることによって株主による経営者に対する会計責任が解除される。株式会社の場合には、商法が株主総会において経営者による決算報告の機会を義務づけているが、映像コンテンツの製作の場合には、プロデューサーに必ずしもそのような機会を義務づけていないかもしれない（ただし、出資契約書の中に義務づけている場合もある）。しかし受託者であるプロデューサーは、その受託責任を解除してもらうために、例えば決算報告が義務づけられていなくとも、積極的に会計責任を果たす必要があるのである。

会計責任は法律などに基づいて遂行されるだけとは限らないのである。例えば、法律に従って企業内容が強制的に説明される以外に、最近では多くの企業が自主的に自社の内容を説明・開示していることでも明らかである。このように法律による強制ではなく、企業が株主や投資家との間で常に友好的な関係を維持していく活動をインベスター・リレーションズ（IR）と総称される。企業は、積極的にIR活動をすることにより、有利な資金調達をすることが可能となる。IRは投資判断に必要な情報を開示する点においては、法律による強制開示と同じであるが、あくまで企業が自発的に行う点において、強制開示と異なる。また、企業のイメージアップや商品の宣伝を行うPRと自発性においては同じであるが、IRはマイナス情報までも開示するので、PRとは異なる。

映像コンテンツのプロデューサーも、投資家との友好な関係を維持するために、IR活動を積極的に行わなければならない。また、自己の製作するコンテンツのイメージアップや宣伝を行うために、PR活動を積極的に行わなければならない。

非常に残念なことであるが、わが国の映像コンテンツ産業においては、コンテンツの販売状況がいい場合には、積極的に会計責任を果たそうとするプロデューサーが多いが、結果が悪い場合に会計責任から逃避するプロデューサーがいたことを指摘せざるをえない。受託者であるプロデューサーは、投資家から預かった資金を最大にして返還する必要がある。リスクのないビジネスはない。結果として失敗することもある。会計責任は、成功の場合より、むしろ失敗の場合にこそ重要となってくる。プロデューサーは、一生に一度きりのプロデュースをするわけではなく、次の作品をプロデュースしていかなければいけない。次の作品のためにも、失敗の場合こそしっかりと会計責任を果たさなければいけない。仮に、その作品を最後にプロデュースをしないとしても、会計責任を果たさないプロデューサーがひとりでもいれば、そのことは確実に日本の映像コンテンツ業界の未来を危ういものにしていることを自覚しなければいけない。

映像コンテンツの製作のために必要な資金を調達する方法としては、主として投資家からの出資と銀行借入がある。投資家が映像コンテンツに出資する際の判断を投資意思決定という。投資に関する判断は、様々な要素に基づいてなされるが、投資対象コンテンツの財務内容に関する情報がもっとも大きなウェイトを占める。従って、投資意思決定に際しては投資対象コンテンツの会計情報が不可欠となる。投資家は、当初から彼らの保有資金をその映像コンテンツの出資に充てることを意図しているわけではない。そうした判断に到達する以前に、保有資金の使途として彼らは多数の選択肢を有している。例えば、彼ら自身に映像コンテンツのプロデュース能力があれば、自ら映像コンテンツのプロデュースをすることもできるし、もちろん他の事業への出資も可能である。また安全確実に預貯金を行うことによって、元本の確実な増殖を図ることもできる。投資意思決定は、いくつかあるそうした選択肢の中のひとつなのである。言い換えれば、その映像コンテンツへの投資が彼らの選択肢の中で彼らにもっとも有利な状況の実現を期待させうるものでなければ投資は行わない。会計情報はそうした投資判断に利用されるのである。

高収益（ハイリターン）を得ようとすれば、それに応じて高い危険（ハイリスク）を引き受けなければならない。逆にハイリスクを回避したければ、それ相当のローリターンに甘んじざるをえない。こうしたリスクとリターンを投資対象について推測するには、会計情報が重要となる。投資家が投資判断を行うには、投資対象の収益性、安全性等に関する指標を会計数値を使って求めることになる。しかしながら、会計数値も絶対数値としては意味がない。その数値が他の投資対象と比較できるものでなければ投資家には有用な情報とはならない。従って、映像コンテンツへの投資であってもその会計情報は、他の産業への投資と比較できる基準及び形式が整っていなければいけないのである。従って会計の専門家の関与が不可避となる。

(2) 税金計算のための会計情報

映像コンテンツの製作も当然ながら立派な事業である。日本国内で事業を行う以上、全ての取引は課税対象となる。製作を行う主体が法人であれば、その事業から生じる利益は法人税の対象となるし、製作を行う主体が個人であれば（このようなケースは現実的には稀であるが）、その事業から生じる利益は所得税の対象となる。また、製作費の支払いやコンテンツの販売や使

用許諾の取引は消費税の対象となる。これらの税金の計算には、適正な会計情報（会計帳簿）が必要となるし、税法もそれを保持することを義務づけている。さらに、映像コンテンツの製作のためには、俳優やスタッフのために報酬を支払うことになる。それらの支払い報酬のうち多くに源泉税の徴収を義務づけている。この目的のためにも、プロデューサーは適正な会計情報を準備しなければならないのである。

2-内部利用目的

プロデューサーは会計情報の作成者であると同時に利用者でもある。これには以下の目的が考えられる。

(1) 意思決定のための特殊調査

いくつかの代替案（例えば、どの企画を映像化するか等）を比較再考したうえで、最大の利益をもたらす案の選択を可能にするように、各代替案の採用に伴う予想原価や予想利益の調査。

(2) 予算作成

一定の品質を保持した映像コンテンツのプロデュースを前提とする製作予算の作成。

(3) 予算管理

実際の製作費の発生を上記の予算の範囲内に抑制する管理。

(4) 利益（採算）管理

製作費や販売費と売上高及びそれらの結果として計算される利益をもとに、目標利益を達成するために設定された利益の管理。

(5) 資金繰り管理

実際の映像コンテンツの製作には、現金が入るタイミングと現金が出るタイミングを管理しなければならない。結果として、利益が出ると予想されるプロジェクトであっても、プロジェクトの途中で現金がなくなれば、そのプロジェクトを遂行することができないためである。

(6) 報酬計算

欧米においては、プロデューサー、俳優、監督、その他のスタッフに至るまで、その報酬が定額ではなく、作品の売上高や利益に応じて払う方法がとられることがある。映像コンテンツビジネスは、他のビジネスと比較してギャンブル性が高いという特徴があることを考えると、固定的な製作費をなるべく抑えて、作品の成功に応じて報酬を払う方法も検討すべきであろう。そのような場合には、その報酬の計算の根拠となる会計情報を適切に管理する必要がある。

(7) トラックレコード

映像製作のプロデューサーは、生涯に1作品しかプロデュースしないということはありませんし、また、多くの作品を果敢にプロデュースすべきであ

る。次の作品で投資家を募る場合、投資家は必ず、「前作はどうだったのか？」と聞いてくるだろう。前作の状況が良好の場合には、その会計情報を提出すると投資資金は集まりやすくなるだろうし、ましてや過去の多くの作品の会計情報がしっかりと整理され（しかも数字的にもいい場合には）、そのプロデューサーは、条件のよりいい投資家を選択することもできるだろう。また、前作の業績が仮に芳しくなくても、その会計情報がしっかりと整理され、かつ、その問題点が正確に把握されている場合には、投資家を説得できるかもしれない。このように、過去の作品に関わる会計情報は、プロデューサーにとって作品自体と同様に重要な財産となることを忘れてはいけない。

Section 3 会計責任の重要性と監査

1-資金市場の問題

米国のエンターテインメント・ビジネスを取り巻く資金市場は「カフェテリア型」の食堂に似ている。客（資金の需要者）は、トレイを持って好みにあわせて、いろいろな種類の料理（金融手法）を自由にとることができるためである。一方、日本の資金市場は「定食型」である。一部の例外を除けば、不動産を担保としたローンや、過去の損益状況や現在の財政状況に応じた運転資金の融資というメニューしか存在しなかった。

新たな産業が発達するためには、様々なアイデアにこまめに資金が提供されるシステムが求められる。つまり、米国同様にカフェテリア型の資金市場をつくる必要がある。日本の金融システムが「遅れていてどうしようもない」と嘆く人は少なくないが、ようやく、日本の金融機関ももっとも信頼できるはずの土地を担保に融資する方法が、実は決して安全ではなかったことに気づき始めている。この反省から、不動産の証券化・小口化の分野で、新しい資金提供の方法が色々と考え出されている。エンターテインメントの世界においても、ファンドや著作権担保融資といった新しい手法が開発されるようになってきている。

そうした金融機関は、単なる従来型の融資では競争に勝ち残れないことをよく理解しており、各種の金融技術を駆使して、資金の需要者（クライアント）のニーズに細かく対応できるストラクチャード・ファイナンス（仕組み金融）の開発・導入を始めている。

資金が流れる仕組みだけではまだ十分ではない。日本の資金市場において、特に改善が必要なのが、資金の供給者の立場が強すぎる点である。米国の映画会社は、資金を出してもらうからといって、供給サイドに対して決して卑屈な態度をとってはいない。資金の需要者と供給者は常に対等であり、利益は適正に分配するという態度を貫いている。

資金の供給者の立場が強い場合には、需要者側に厳しい条件を提示できるため、供給者側は短期的には儲かるかもしれないが、こうした供給者サイドと需要者サイドのアンバランスが続くと、産業は徐々に縮小していく。

日本のテレビゲームやアニメーションは世界の最先端を走っている。けれども、製作に参加したメンバー全員がビジネスとして成功しているとは言え

ない。実はこれらの作品づくりを実質的に支えているのは、低賃金で長時間働くクリエイターたちである。多くのクリエイターが「制作に関与さえできれば幸せだ」と、そのような過酷な労働条件に甘んじているのが日本の現状である。これでは、産業として決して成長しない。ハリウッド映画がビジネスとして成長している理由は、資金提供者とプロデューサー、俳優、特撮技術者といったクリエイターたちが対等の立場で、利益を適正に分配してきたからであり、そうでなければ、次のアイデアは続かない。

クリエイターにありがちな「僕はお金にはこだわっていません。でも映画をつくるにはお金が必要なのです」という考えではいけない。これでは映画製作が単なる趣味になってしまう。誰も、他人の趣味には投資しない。資金を提供してもらう以上、ビジネスでなければならない。ビジネスであるならば、企画の提案者は、金にこだわって適正な報酬を受けるべきなのである。

2-金融機関の言い分とコンテンツ製作者の言い分

しかしながら、金融機関からは、コンテンツの製作者が、人のお金を預かるための心構えができていないと、非難されるケースが多い。このような状況では、コンテンツ製作のための資金を業界の外に求めることはできない。業界外からの資金調達ができなければ、業界の企業が有する自己資金やコンテンツを担保としない、単にその企業の信用力を担保とした借入金のみが製作の資金源となる。

このような状況で製作が進められると、既存の業界内の利権と力関係に基づいて、製作のみならず、配給、分配がなされていく。これでは、この産業は拡大再生産を繰り返すことはなく、どんなに良くても現状維持という状態となり、限られたパイを一定のプレイヤーの間で取り合うだけ、といった構図になってしまう。

3-悪循環の打破＝会計責任の重要性

このような悪循環はどのようにして打破すべきなのであろうか？実行可能性はともかくとして、その方法論は明瞭である。金融機関サイドとコンテンツ製作サイドの両者が歩み寄ることである。

幸か不幸か、土地の価値を絶対的な担保としてきた日本の金融システムは崩壊した。日本の金融機関は過去の反省を含めて、新しいシステムを研究しなければならない状況となっている。従って、金融機関サイドには、歩み寄らなければならない土壌がすでにできあがっている。

一方、コンテンツの製作サイドの方はどうだろうか？いまだに「自分のお金は、当然ながら自分のお金、人のお金も預かった以上は自分のお金」と考えている人が、少なくないと言わざるをえない。製作というクリエイティブなものど資金を結びつけることができるプロデューサーの数が圧倒的に少ないことが、日本のコンテンツビジネスの問題点であるということは、誰もが指摘していることである。

それでは、そのプロデューサーの資質とはなんであらうか？コンテンツの製作費は、適正原価を客観的に見積もることはできない。ごまかそうと思えば、ごまかすことも可能である。しかし、借りたお金は必ず返す。投資を受けたら、それはもらったお金ではなく、単に運用を任されたにすぎないお金

であり、投資家の利益のために投資額を最大限にして分配し報告する責任がある。

こういったビジネスの世界では当たり前のルール（Accountability）、もっと言うてしまえば、“エチケット”を守ったうえで、いい作品を熱意を持って製作していこうという心構えがなければ、外部からの資金提供はありえない。もちろん、儲かった場合には、堂々と成功報酬は請求すべきである。

4-監査の導入

プロデューサーはそのもっとも重要な会計責任をより確実に遂行するために、第三者による監査を検討すべきである。この場合参考になるのが、企業に法律上強制されている監査制度の状況である。

証券市場に上場している企業は、財務諸表を投資者向けに公表している。この書類は企業の成績表のようなもので、企業の経営者が自社の経営活動の成績を、投資家による株式や債券投資、あるいは銀行による融資に役立つ情報として作成・公表するものである。しかし、このような財務諸表も、経営者の管理のもとに、経理部門が作成する書類であるから、経営者の都合がよいように数値が歪められる可能性がある。このため、財務諸表を利用しようとする投資家からすると、それを簡単にそのまま受け入れることには不安が生じる。ここに、企業とは別の独立した第三者が、その財務諸表の信頼性についての保証を与える必要が生じる。

わが国においては、会計情報の信頼性を保証する制度として、法律に基づいて強制されているものに、証券取引法（略称、証取法）が強制する監査制度と、商法が強制する監査制度がある。

証取法は、一般投資者が自由にいつでも株式や社債を売買できるような環境を整え、保護しようという法律であり、その方策のひとつとして、第三者による監査を制度として規定している。ここで一般投資者の保護とは、株式投資をして損害を被った人を無条件に救済しようという意味ではなく、投資家が自らの意志に基づいて株式投資を自由に行えるように、参加者が信用できる証券市場を確立しておくという意味である。証取法監査を受けなければならない企業は、証券市場を通して、その株や債券が取引され、資金を大規模に調達する上場会社や店頭登録会社である。

また、商法（会社法）は、債権者と株主を保護する目的で制定された法律であるが、特に株主を保護する目的で監査を株式会社に強制している。株主は、株式会社の所有者であるから、本来であれば会社の経営活動に関してその進むべき方向を決定する権利を有している。その場合に株主が権利を行使する場が、最高の意思決定機関としての株主総会である。小会社や中会社については、その規模の点から、株式が広く保有されていることは考えにくく、さらに会社の所有者である株主のひとりが経営を担当していることも多いため、大会社ほど厳しい経営者に対するチェックは必要とされない。なぜなら、株主自らが経営をすることが多く、経営者としての利益最大化という欲求が株主の利益最大化という欲求と一致しているからである。従って、小会社及び中会社では、監査役による監査のみが強制されている（注-1）。

では、どのような人間が監査人として、適していると考えられているのだろうか？ 通常、専門的知識を欠いた一般投資家は、企業経営者が公表する財務諸表を一見しても理解できない可能性が高く、また理解できたとしても

（注-1） 小会社においては、監査役による会計監査のみが強制されているが、中会社においては、監査役による業務監査も強制されている。しかし、大会社に対しては、会計監査人による監査が強制されている。

会計監査人になれるのは、公認会計士ないしは監査法人（5人以上の公認会計士が集まった公認会計士法上の特殊法人を言う）と定められている。

また、商法で言う大会社とは、資本金5億円ないしは負債総額が200億円以上の会社を言う。小会社は、資本金1億円以下ないしは負債総額200億円未満の会社と規定し、中会社は、その中間にある会社と位置づけている。

会計情報の相対的性格によって、会計数値の適切さに信頼を置くことが難しい。このため、自らに代わって相対的な会計数値の適切さを立証したうえで、わかりやすい形で財務諸表の信頼性の程度を表してくれる代理人を必要とする。従って、法は、会計及び監査に関する職業専門家としての公認会計士かあるいは監査法人に、監査人になれる独占権を与えている。

商法監査制度では、株主の利益を保護する目的で、株式会社の機関として監査役（会）が監査を担当する主体として、取締役会に対置されている。しかし、監査役は、多くの場合、その企業の中から昇進してきてその役職に就いたものであり、監査役も取締役と同様に株主総会で選任されるが、その候補者を株主総会に提案するのは経営者であり、その意味で経営者から独立した主体であるとは言いがたい。

また監査役は、会計や監査の専門家として養成された人物ではなく、企業内の従業員であるため、専門的な監査や会計の能力を欠いていることが多い。

このような独立性と適格性という問題点のせいで、監査役による監査は、株主の利益になるように有効に経営者を監督していないという批判がなされてきた。

映像コンテンツの製作を行う企業が、上場会社や店頭登録企業、あるいは商法上の大会社でない限り、公認会計士や監査法人による監査は義務づけられていない。しかし、映像コンテンツの製作を行う場合には、中小会社であってもコンテンツに対する投資家が存在するケースが多く、投資家に対する会計責任を全うするためには、積極的に監査を受けることを検討すべきである。特に海外からの投資や海外との合作を行う場合、契約上監査を要求されることがある。この場合、監査役による監査のように、内部の人間の監査では説得力がなく、独立性と適格性を持つ外部の専門家（公認会計士かあるいは監査法人）を雇う必要がある。

Section 4 採算管理と資金調達の関係

1-望まれるプロデューサーの役割

プロデューサーという言葉には明確な定義はなく、所属する業界や使う人によって少しずつ意味するところが違う。ただし、映像コンテンツ製作ビジネスにおける「プロデューサー」は、このビジネスのコアとなる人のことを指す（指すべきである）。

プロデューサーは映画の製作といった「芸術的な側面」だけではなく、複雑な契約関係を理解し、映画のマーケティングや製作資金の調達といった「ビジネス的な側面」もこなさなければいけない。プロデューサーはマーケットを把握して映画の企画をつくる。そして映画の製作資金を確保しつつ、シナリオをつくらせ（自分でつくる場合もある）、キャストを決定する。さらに撮影を完了させ（自分で監督をする場合もある）、映画を販売するためにマーケティング戦略を練るといった全てを手掛ける。

これは、一般企業にある営業企画から財務、法務、製造、人事、営業、

広報といった、異なった機能を横断的に管理するようなものである。日本の会社での状況に例えると、横断的な機能を狙った社長直轄の組織である「社長室」や、特定プロジェクトのために、各部から精鋭を集めたプロジェクトチーム（AB事業推進室など）に相当する。

プロデューサーには、芸術的な「右脳型」の才能と、資金調達を中心としたビジネススキームをつくる「左脳型」の才能といった、2つの全く異なる才能が必要とされる。この全てをひとりで行う天才もいるが、2つの役割を2人以上の複数の人に分け、チームでプロデューサー・ワークをする場合もある。その場合、前者を「ライン・プロデューサー」、後者を「エグゼクティブ・プロデューサー」と呼ぶケースが多い。

2-採算管理と資金調達の関係

ケース	売上高	製作費	資金調達額	状況の説明
<ケース1>	0	100	90	資金不足につき完成せず
<ケース2>	70	90	90	20の赤字
<ケース3>	100	100	100	ブレイクイーブン
<ケース4>	250	200	200	50の黒字
<ケース5>	300	200	200	100の黒字
<ケース6>	70	50	50	20の黒字

様々な機能を横断的に管理しなければいけないプロデューサーであるが、会計情報に限ったとしてもプロデューサーは、売上高と製作費そして資金調達という3つの異なる数値を管理しなければいけない。プロデューサーの究極の目標は利益の最大化とすると、次の関係式が成り立つ。

$$\text{利益} \uparrow = \text{売上高} \uparrow - \text{製作費} \downarrow$$

すなわち、利益を最大化するためには、売上高を最大化し、製作費を最小化する必要がある。ただし<ケース1>のように、製作費100にもかかわらず、90の資金調達しかできない場合には、コンテンツは完成せず、スタートラインにも立てないことになる。従って上記の関係式には次の制約条件が存在していることを理解しなければいけない。

$$\text{製作費} \leq \text{資金調達額}$$

資金調達額は、ある程度リスクを考えて予想する製作費より多めに用意すべきであるが、その資金調達を例えば借入によりまかなう場合には、金利を払わなければいけないので、不必要な部分まで借入を増加させてはいけない。これは、資金調達が投資家からの投資である場合も同様である。例えば、<ケース4>と<ケース6>を比べてみると、<ケース4>の利益は50で<ケース6>の利益は20であり、一見<ケース4>の方が望ましい結果となっている。しかし、投資額に対する収益率を考えると、<ケース4>は25%（ $=50/200$ ）であり、<ケース6>は40%（ $=20/50$ ）となっており、一般的に投資家は<ケース6>を望ましいと考えるだろう。

<ケース3>は、売上高と製作費が同額であり、まさに、ブレイクイーブンの状況を示している（コンテンツ業界においては、このような状況を“リクープ”と呼ぶ）。しかし、この状況は、コンテンツが無事完成し販売されたが、利益も損失も生じなかったという状況である。もし、100の製作費を

10下げれば10の利益が獲得できたかということ、そうかもしれないが、＜ケース2＞のように作品の質が下がり、売上高がそれ以上に下がり、結果的には赤字が20生じたかもしれない。これが、コンテンツビジネスの難しいところである。製作費を2倍にしても、売上高が2倍になるとは限らないし（＜ケース4＞）、反対に3倍になることもある（＜ケース5＞）。

また、＜ケース2＞ぐらいの売上高をあげるには、実は作品の質を落としても達成可能であり、製作費を50まで下げられたかもしれない。その場合には小さな投資額で相当の利益があげられたかもしれない（＜ケース6＞）。

このようにプロデューサーは、会計情報に限っても3つの異なる動きをする数字をコントロールして、利益の最大化という目標を達成しなければいけないのである。

Section 5

貸借対照表、損益計算書及び キャッシュ・フロー計算書

1-複式簿記と会計報告書

企業は、利益の額を算定するためには、経済活動を「一定の方法」に基づいて貨幣数値で記録、整理して、一定期間ごとにこれらのデータを集約している。この「一定の方法」が簿記（Book Keeping）である。企業が行っている簿記は家計簿やおこづかい帳と異なり、財産の増減をもたらす事項が発生すれば、この財産の増減と、これに伴う他の財産の増減または財産の増減をもたらした原因という2つの要素を一对のものとして捉え、左右2面に整然と記録し、その後に整理・集約することによって、企業の財政状態及び経営成績を同時に把握している。この複式記入の原理を持つ簿記を「複式簿記」と言い、次のような手続きを行っている。

(1) 日々の記帳手続き

- ①取引の仕訳
- ②仕訳の勘定への転記
- ③補助簿への記入

（注）最近では会計ソフトを使うケースが増えているが、会計ソフトを用いると1回の入力で、上記の3つの作業を同時に行っている。

(2) 決算手続き

(3) 会計報告書の作成

映像コンテンツ製作ビジネスも、ビジネスを遂行する以上、複式簿記に基づく帳簿をつけないといけない。しかし、最終の報告書である会計報告書を作成するのに簿記の手法を欠かすことはできないが、簿記だけで会計報告書を作成することはできない。外部報告目的の会計報告書は、外部の利害関係者に対して、企業の経済活動の実態を適切に開示するために、期間比較や

他の企業との比較ができるように作成されなければならない。このために、会計を規制するルールが存在しなければならない。もしこのような諸法令がないならば、各企業は独自のルールで会計報告書を作成することになり、そのような勝手なルールに基づいて作成された資料によって意思決定を行わなければならない。外部利害関係者は、そのような資料を信頼できないものとして扱うであろう。それゆえ、会計報告書は、簿記の知識だけで作成できるものではなく、会計を規制する様々な諸法令に準拠することによって適正に作成されなければならないのである。従って、外部報告目的の会計には、このルールを知り尽くした会計の専門家の関与が不可欠となる。

繰り返しになるが、プロデューサーは、これらの複雑で高度の会計に関する知識の全てを理解する必要はない。しかし、最低限の知識として重要な会計報告書である「貸借対照表」、「損益計算書」及び「キャッシュ・フロー計算書」の概要については理解しなければならない。

2-貸借対照表

貸借対照表は企業の一定時点の財政状態を示す計算書であり、そこには当該時点の全ての資産、負債及び資本が記載されている。

資産とは、企業が行う様々な経済活動のために有用となる経済的資源を言い、負債は企業が所有する資産から将来返済すべき義務あるいは提供すべき義務を示す項目を言う。また、資本は出資者から拠出を受けた項目を示している。企業は資金を調達しそれを可能な限り効率的に運用することを要求されているが、資産は企業によって調達された資金の運用状況を示し、映像コンテンツ製作ビジネスの場合には、通常、現金や売掛金のほかに映像コンテンツの製作費が示される。これに対して、負債と資本は、どこから資金が調達されてきたのかを示している。負債は債権者から調達してきた資金を示し、将来、債権者にその資金を返済すべき性格を持っているので、他人資本とも呼ばれる。映像コンテンツ製作ビジネスの場合には、通常、製作費の未払金、契約金や売り上げの前受金及び借入金が負債となる。

＜貸借対照表の構造＞

資産 = 負債（他人資本） + 資本（自己資本）

【資料1】映像コンテンツ製作ビジネスの典型的な貸借対照表

資産：現金		負債：未払金	×××
売掛金	×××	前受金	×××
コンテンツ製作費	×××	借入金	×××
		資本	×××
	×××		×××

3-損益計算書

損益計算書は、企業の一定期間の経営成績を示す計算書であり、一会計期間に属する全ての収益とこれに対応する全ての費用を一表にまとめた計算書である。企業はその目的を達成するために必要な努力を絶えず行っている。その努力は財貨・用役の価値の犠牲をもたらすが、この犠牲を費用と言う。そしてこの努力の結果として成果が獲得されるが、それを収益と言う。損益計算書は、この努力としての費用と成果としての収益をその関連性に従って、両者を対比して、その差額である利益を表示したものである。

映像コンテンツ製作ビジネスの損益計算書の特徴点は費用の中にいったん資産化された映像コンテンツの製作費の減価償却費が含まれている点である。

【資料2】映像コンテンツ製作ビジネスの典型的な損益計算書

売上高	×××
減価償却費	(×××)
販売費	(×××)
一般管理費	(×××)
税引前利益	×××
法人税等	(×××)
当期純利益	×××

4-キャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フロー計算書は、一会計期間のキャッシュの変動状況を、活動区分別に表示する計算書であり、貸借対照表、損益計算書と並んで企業活動に関する重要な情報を提供するものとされる。近年、キャッシュ・フロー計算書が重視されているのは、損益計算書で算出される利益の金額が、選択される会計処理によって異なる可能性があるのに対して、キャッシュ・フロー計算書は、キャッシュの増減という事実に基づいていることから、会計処理方法の選択といった判断に影響されない客観的な事実を表していることにある。また、映像コンテンツの製作の過程においては資金繰りは重要であるため、キャッシュ・フロー計算書は重視されるべきである。

【資料3】映像コンテンツ製作ビジネスの典型的なキャッシュ・フロー計算書

当期純利益	×××
売掛金の増加	(×××)
未払金の増加	×××
前受金の増加	×××
減価償却費	×××
営業活動から得た	×××
キャッシュ・フロー	
借入金の増加	×××
当期現金増	×××
前期末現金残	×××
当期末現金残	×××

Section 6

会計の基本原則

1-現金主義と発生主義

企業の経営成績（損益計算）は、次の計算式で算定される。

$$\text{収益} - \text{費用} = \text{利益}$$

中世の地中海貿易では、現金の収入と支出という事実に基づいて収益と費用を捉えることにより損益計算を行うという現金主義会計であった。この方式は、現代でも例えば、学園祭における模擬店のような短期間の事業（当座企業）の損益計算では問題がない。しかし、企業形態が当座企業から継続企業へと進化し、固定資産や信用取引も増大した場合には、この方式では各期間の経営成績を適切に算定することはできない。例えば、掛取引の増大によって、商品の仕入れや販売が現金支出や現金収入と異なる会計期間に行われることが多くなり、商品の動きと現金の動きとの間にズレが生じてきてしまうのである。そこで、この現金主義会計に代わって登場してきたのが発生主義会計である。発生主義会計とは、現金収支によって損益計算をしようとするのではなく、財やサービスの経済価値の増減に基づいて損益計算をしようとするものである。簡単な事例で説明しよう。ここに2軒の魚屋があったとする。1軒を「魚屋A」と呼び、もう1軒を「魚屋B」と呼ぶことにする。

魚屋Aは、大きな冷蔵庫がないため、その日に売れるものしか仕入れることができない。市場に行ってみると格安のサンマが出ていたが、保存ができないため売れ残りがあっては困る。そこで、2万円分のサンマを仕入れて3万円で売り上げた（仕入れたサンマは完売）。利益は1万円（3万円－2万円）となる。

一方、魚屋Bは格安のサンマを見て、40万円分のサンマを仕入れた。サンマは毎日4分の1ずつ売れ、1日の売上高は15万円。最初の3日間は、売れ残りが生じたが、魚屋Bは大型冷蔵庫にしまいこみ、4日間で全てのサンマを売り切った。初日の利益はいくらだろうか？家計簿の世界では、25万円（15万円－40万円）の損失となるが、発生主義会計の世界では5万円の利益となる。なぜなら、初日の売り上げは15万円で、それに対応する費用が10万円（＝40万円÷4日）になるからである。実際に使ったお金は40万円だが、初日に売ったサンマは全体の4分の1だけであるから、初日の売り上げに対応する費用は10万円だけとなる。

このように売り上げに対応する費用を計算して、利益を計算する考え方が、発生主義会計を支える会計の根本原則のひとつである「費用収益対応の原則」である（実際には収益に費用を対応させるので、「収益費用対応の原則」と呼ぶべきだが）。

また、40万円で買ったサンマのうち、初日に売れずに冷蔵庫に保管された30万円分のサンマは、会計の世界では「資産」、正確には「棚卸資産」と呼ぶ。

2-実現主義とは

製造業を営む企業では、原材料の仕入れ、製品の生産、製品の販売、そして販売代金の回収という営業循環の過程を経る。一方、商業を営む企業の場合には、商品の仕入れ、商品の販売、そして販売代金の回収という過程を経るが、これらの過程のどの時点で、収益が認識されるのであろうか。企業会計原則では「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限り」と明記している。これは、収益の認識は実現主義によることを明確に述べたものである。

実現の時点とは、商品・製品等の販売または役務の給付の時点である。販売の時点を経済的原則的な認識時点とする理由は、仕入れた商品または製造した製品が必ず売れるという保証のない状況のもとでは、販売という事実が決定的に重要な要素であるためである。

発生主義という言葉を実質的に考えると、販売契約や現金の授受がなくても、コンテンツが完成さえすれば、それに見合う売り上げを立てるということになる。とはいえ、資本主義の厳しい競争の世界では、映画が完成しても、それが確実に売り上げを得られるとは限らない。そこで、収益を認識するためには、もうひとつの原則である「実現主義」という条件が加えられるのである。発生主義と実現主義とは、会計の概念で話であるが、「単につくるだけではいけない」というプロデューサーの心がまえを暗示しているとも言える。

発生主義に実現主義が加わると、売り上げを認識できるタイミングは、コンテンツが完成し公開できる状況になってから、さらに、実際に現金の入金あるいは現金を払う約束を取りつけることができた時点ということになる。従って、コンテンツが完成する前に入金した金額は、入金したものの、映画が公開できる状況になっていないので、会計上、「前受金」として処理される（コンテンツ業界では、「アドバンス」とか、「プリセール」と呼んだりする）。前受金は、その資金を製作費に充当できるとともに、コンテンツが完成したら確実に売り上げになるものであるからプロデューサーにとっては有利なものである。

発生主義会計のもとで、費用は財やサービスの費消による経済価値の減少として認識される。商品を仕入れた場合には、商品の販売によって、相手に渡した商品の仕入れ原価分が売り上げ原価（費用）となる（前述の魚屋のケースがそうである）。建物や機械装置等の固定資産の場合は、それが費消されることによって減価償却費という科目名の費用となるが、この費消量は、固定資産の使用可能期間（耐用年数）に基づいて決定される。実は映像コンテンツの製作費は、会計上、固定資産として扱われるのである。

3-映像コンテンツの製作費は会計上「資産」として扱われる

映画のビジネスでは、公開した後に全国の劇場から配給会社を通じて日々の売り上げが回収され、また、劇場公開が終わっても、ビデオ販売をはじめケーブルテレビや地上波からの収入、さらには海外への販売による収入もある。前述の「費用収益対応の原則」を考えれば、製作費を支出した時にそれを費用処理すれば、収益があがるタイミングと費用を計上するタイミングが対応していない。従って、支出額をいったん「資産」として処理する必要がある

のである。

例えば、映画の製作費を保管する冷蔵庫があると考えると理解しやすいだろう。映画製作のためのありとあらゆる支出、具体的には「シナリオライターに対する報酬」、「監督や俳優に対するギャラ」、「その他スタッフに対する報酬」、「スタジオのレンタル代」、「弁当代」、「交通費」、「通信費」などは、全てこの冷蔵庫に「資産」として保管するのである。そして、「費用収益対応の原則」に基づいて売り上げに対応する形で、この資産を費用化していくのである。多額の製作費を支出しても、その段階では会計上赤字にはならない。この段階では多額の資産を有することになるのである。

4-映像コンテンツの製作費の減価償却とは

それでは、その資産化された製作原価は、どのように費用として処理していくのであろうか？これが減価償却という方法である。会計になじみがない人でも、「減価償却」という言葉自体は聞いたことがあると思うが、ここで減価償却の概念を簡単に説明する。

前述の魚屋Bと魚屋Aの商売り上げの大きな差異は、大型冷蔵庫が「あるか」、「ないか」である。実はこの大型冷蔵庫を購入するための支出を考慮せずに、魚屋Bと魚屋Aの利益の比較をするのには問題がある。

ここでは計算を単純にするため、大型冷蔵庫の取得費が730万円で、2年間使えたと仮定する。今までの説明を理解していたならば、この730万円の全てを支払った時点で費用にすることは思わないだろう。なぜなら、会計には「費用収益対応の原則」があるからである。この原則に従えば、2年間使用できるということは、730日（365日×2）分の売り上げに貢献できるわけである。つまり、1日当たりの費用は1万円（730万円÷730日）となる。従って、魚屋Bの1日の本当の利益は4万円（5万円－1万円）ということになる。大型冷蔵庫の取得費用の730万円を毎日1万円ずつ費用として処理する方法を「減価償却」と言い、利益の金額から控除されるこの1万円を「減価償却費」と呼ぶ。

さて映画の製作費は、棚卸資産なのか、それとも固定資産なのだろうか？答えは後者の「固定資産」となる。映画は劇場で公開して売り上げを稼ぐことができる。しかし、サンマのようにひとつひとつ売っていく性格のものではなく、むしろ、大型冷蔵庫のように所有権を残しながら売り上げの獲得に貢献していくものである。従って、映画の製作費は大型冷蔵庫と同様に減価償却という手法を使って費用化されていくことになる。

5-映画の製作原価の減価償却費は税法が定めている

それでは、次に「資産として扱った映画の製作費をどのような計算方法で減価償却するか」という論点に移る。

減価償却の方法は、「費用収益対応の原則」に基づいて決定されるものであり、それは実のところきわめて概念的なものであり、現実世界の現象を全て反映しているわけではないのである。

前述の魚屋のケースでも、現実の世界であれば売り上げを得る過程で色々なアクシデントが発生する可能性がある。「大型冷蔵庫は本当に2年間使用できるのか」、あるいは「1年も経てば冷蔵庫の効き目が悪くなって売り上

げ獲得に貢献できる能力が小さくなるのではないか」。さらに「そもそも冷蔵庫で保管するような魚なんか食えるかという運動が消費者に起こり、魚屋Bの魚は売れなくなるのではないか」。

このようなことを考えたらきりがない。結局、将来のことは誰にもわからないのである。会計理論的な観点からすれば、減価償却の方法は経営者が「将来はきっとこうなる」と信じて、「費用収益対応の原則」という抽象的な原則に基づけばいいということになる。

しかし、現実の世界ではそれでは收拾がつかず、具体的な指針が必要となる。日本の会計慣行においては、減価償却方法については税法の規定による影響が大きいと言える。なぜなら日本の税法は税金（法人税）の計算をするうえで、一定の費用を会計帳簿に反映しなければ「費用（税務上は損金と呼ぶ）」として認めないという制度があるためである（確定決算主義と言う）。税法の規定では、映画の製作に関する支出（映画の著作権の取得価額）は、「映画フィルム」という固定資産として扱い、耐用年数2年で償却することになっている。また償却方法としては、毎年の償却費が同じである「定額法」と、毎年の償却費が逡減する「定率法」のいずれかの方法を選択することを定めている。ただし、一定の条件を満たしていると国税局長に認定された場合には、特別な償却率（10ヵ月償却）で償却することも税法は認めている。

ここでのポイントは、映画が売れようが売れまいが償却期間は変わらないという点である。映画が全くヒットせずに、実際のビジネスが1年も持たないケースでも、逆に名作として何十年も繰り返し見られる場合でも、一律に2年（あるいは10ヵ月）で償却しなければいけないということになる。

6-映画ビジネスの現金の流れと利益計算

映画の予想利益は次ページのように計算される。「利益」は会計の用語で、収益から費用を差し引いて計算する概念であり、現金収入から現金支出を差し引いた現金の流れとは異なることに注意しなければいけない。しかし、注意すべきは、各年の利益と現金の流れは異なるが、全てのビジネスが完了する3年間の合計額を比較すると、利益の金額と現金の増加額は一致している点である。会計とは、事実である現金の動きを人為的にタイミングの調整をしているのにすぎないのである。

また、映画の製作費は、繰り返しになるが支出した時に費用にするのではなく、いったん製作費として資産に計上した後、「減価償却」という手法を使って費用化することになる。

次のケースでは、01年に映画の製作に着手して、02年に完成し、上映することを想定している。従って減価償却は02年から開始しているし、01年に海外販売として入金した5000万円は映画完成前であるので前受金として処理される。

【資料4】匿名組合の仕組み

現金の流れ

(単位：100万円)

	01年度	02年度	03年度	合計
配給収入	0	140	0	140
ビデオ、DVD	0	30	0	30
テレビ	0	0	70	70
海外販売	50	0	40	90
■収入計	50	170	110	330
製作費支出	-300	0	0	-300
■現金収支	-250	170	110	30

各事業年度の利益の計算

(単位：100万円)

	01年度	02年度	03年度	合計
配給収入	0	140	0	140
ビデオ、DVD	0	30	0	30
テレビ	0	0	70	70
海外販売	0	0	90	90
■売り上げ計	0	170	160	330
減価償却費	0	-150	-150	-300
■利益	0	20	10	30

【参考】減価償却費は、3億円の製作費を耐用年数2年で計算している（3億円÷2年）。実際の税法に従った減価償却費の計算は、残存価額というものを考慮するので異なる。また、この計算方法は定額法を前提としているが、定率法や特別な償却方法も認められている。

Section 7 会計と税務の関係

1-3つの制度会計

一口に会計と言っても、実は日本の会計制度は、大きく3つに分かれる。第一に、「証券取引法会計」と呼ばれるものである。これは、証券取引所に上場している会社及び店頭登録会社に対し、投資家の投資意思決定に役立つ会計情報の提供を要求するものである。証券取引法会計では、グループ経営の状況を明確に示さないと、上場企業等の経営実態を示さないと観点から連結決算を主とし個別決算を従として、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書の作成を要求している。

2番目の会計制度は、全ての商人が対象となる商法会計である。営業上の財産及び損益の状況を明らかにするために、会計帳簿に基づいて貸借対照表、損益計算書等の作成を要求している。商法会計は、主として株主のための配当可能利益の計算と債権者保護を目的とする。

3番目の会計は税務会計である。法人税法は、全ての法人が帳簿を持ち、それに基づき税務申告をすることを義務づけている。税務会計では、株主総会で承認された決算書に基づいて、法人税の課税所得の計算を行わなければならない（確定決算主義）。また、商法32条2項は、「公正なる会計慣行を斟酌」して決算書をつくることを要求しており、ここに証取法会計、商法会計と税務会計とが結びつくことになる。

しかし、企業会計では、収益は実現主義、費用は発生主義であるが、法人税法では益金については権利確定主義、損金については債務確定主義を採用している。これらの企業会計上の原則と税務会計上の原則は、おおまかには似ているが、細部においては異なる点も多く、その差異については注意が必要となる。

【資料5】3つの制度会計比較表

	証取法会計	商法会計	税務会計
作成目的	・ 一般投資家保護	・ 株主配当目的 ・ 債権者保護	・ 課税所得の計算
作成義務	・ 上場会社 ・ 店頭登録会社	・ 全ての会社	・ 全ての会社
作成書類	・ 有価証券報告書	・ 商法会計書類	・ 法人税確定申告書
提出先	・ 財務省、証券取引所	・ 株主総会	・ 国税局、税務署
準拠法令	・ 証券取引法	・ 商法 ・ 商法計算書類規則	・ 法人税法
監査	・ 公認会計士 ・ 監査法人	・ 監査役監査 ・ 会計監査人による監査	・ なし。ただし税務当局の税務調査を受けることがある。

映像コンテンツ製作ビジネスにおいて、その企業が上場会社等でなければ、証取法会計を意識する必要はない。従って、連結財務諸表を作成する必要はない。映像コンテンツのプロデューサーは、通常は商法会計や財務会計を念頭に置けばいいことになる。しかし、投資家の一部が上場会社等である場合も考えられるため、その投資が上場会社等の財務諸表において、どう処理されるのかを知る必要がある。また、コンテンツの製作会社が中小会社であっても、コンテンツに対する投資家が複数存在する場合には、証取法会計のレベルまで検討する必要も生じてくる^(注-2)。

2-税金計算の仕組み

財務会計の損益計算の仕組みは収益から費用を差し引くが、税務会計の所得計算の仕組みは益金から損金を差し引いて求められる。しかし、 $\text{収益} = \text{益金}$ 、 $\text{費用} = \text{損金}$ ではないのである。

＜財務会計＞

収益 － 費用 ＝ 利益

＜税務会計＞

益金 － 損金 ＝ 所得（課税所得）

そこで、収益、費用から益金、損金に調整していく税務調整が必要となる。この税務調整は、決算調整と申告調整に分けられる。

決算調整とは、商法上の確定決算において収益または費用、損失として処理しない場合には、課税所得金額の計算においても益金または損金として認めないとする項目である。具体的には、減価償却費の計上、繰延資産の償却、未払費用の計上、貸倒引当金の繰入れ、交換による圧縮記帳等である。特に、映像コンテンツの製作費はいったん固定資産として資産計上され、その後に減価償却費として処理されるため、減価償却費の処理について注意しなければならない。

また、申告調整とは会社の期末決算において調整したか否かにかかわらず、課税所得計算において（法人税の申告書において）調整するものを言う。決算上の調整は企業会計の適正性の観点から、具体的には、上場会社または大会社であれば、監査報告書において無限定適正意見を公認会計士または監査法人から取得するために行われる。他方、申告調整は確定決算に基づいて、租税法律主義の観点から公平な税務の負担のために行われるものである。実務上は、法人税の申告書表上で決算上の税引前利益の金額に加算（加えること）したり、減算（差し引くこと）により課税所得を計算する。申告調整には以下のように4つのパターンがありえる。

(1) 会計上は収益でないのに税務上益金になるもの

- ①親会社が無償で土地や機械を関係会社に譲渡した場合
- ②親会社が関係会社に対して無利子で資金を貸し付けた場合
- ③関係会社が親会社から無償で建物を譲り受けた場合

これらは財務会計上なら処理されていないので、申告調整で益金算入し加算項目となる。

(2) 会計上は収益であるのに税務上益金にならないもの

(注-2) 連結会計と連結納税

現代の大企業は、通常、その傘下に数多くの関係会社を抱えて企業グループとして存在し、親会社による管理のもと、グローバルな企業活動を行っていることが多い。従って、現代の企業の状況を利害関係者に報告しようとすれば、おのずと企業グループを対象とすることが必要となる。親会社が作成する企業グループ全体の会計報告書は連結財務諸表と言い、親会社の開示する会計報告書は、1999年4月以降から、これまでのような個別財務諸表中心から連結財務諸表中心へと移行した。

この連結財務諸表を作成することによって、個別財務諸表だけでは得られなかった企業集団に関する情報が親会社の株主その他の利害関係者に、また企業集団の経営管理のために必要な情報が親会社の経営者に提供されることになる。

このように、連結財務諸表は支配従属関係にある2以上の会社からなる企業集団を単一の組織体とみなして、親会社が当該企業集団の財務の状況を報告するものであるが、親会社はその報告のために、原則として全ての子会社を連結の範囲に含めなければならない。なお、親会社とは他の会社を支配している会社を言い、子会社とは親会社によって支配されている会社を言う。

従来、親会社が他の会社の議決権の過半数を所有している場合に当該会社を子会社とする持株基準が採用されていた。しかし、他の会社を実質的に支配している場合であっても、当該会社を子会社を含めることとされている。

税務会計でも、平成14年より連結納税という制度が導入されている。個別の会社の利益に基づかず、グループ会社の連結された利益に基づいて利益（課税所得）を計算するという意味においては類似しているが、その目的、作成基準、連結の範囲等で両者は大きく異なる。なお、連結納税は税法上の一定の条件を満たせば、非上場企業でも採用することができる。

- ①受取配当金の益金不算入
- ②還付法人税の益金不算入

これらの項目は、申告調整で、減算項目となる。

(3) 会計上は費用であるのに税務上損金にならないもの

- ①貸倒引当金の繰入れ限度超過額
- ②交際費の損金不算入
- ③一般寄付金の損金算入限度超過額

これらは財務会計上費用として処理されているので、申告調整で損金不算入し加算項目となる。

(4) 会計上は費用でないのに税務上損金になるもの

繰越し欠損金の損金算入

この項目は、申告調整で減算項目となる。

映像コンテンツの製作ビジネスにおいて特に注意すべき点は、交際費の損金不算入と繰越し欠損金の損金算入である。前者については交際費は会計上費用となるが税金計算上は費用とならないので、追加的なコスト（法人税）がかかることを注意しなければいけないし、後者については前5年間に生じた損失を税金計算上控除する特典は、青色申告法人のみに認められている。選択をしなければこの特典が認められないことに注意しなければならない。

3-国際課税の動き

日本の企業の法人税の負担が他の先進諸国に比べて高いので、企業は製造拠点を外国に移すことを考えるようになり、ますます産業の空洞化が生じている。そこで、日本の法人税率を下げるべきだという声が高まっている。さらに、日本の法人税の負担が他の先進諸国に比べて高いと、海外の企業が日本において投資する場合に利益の大部分を税金にもっていかれると考え、日本への進出を阻害している。映像コンテンツのプロデューサーも、海外と合作をしたり、また海外の俳優と契約を締結する場合には、この点の指摘を受けることが多いだろう。

政府はこれらの問題に対処して平成10年に大幅な法人税制改革を行い、実効税率を平成9年度までの49.98%から平成10年度46.36%とし、さらには平成11年度以降40.87%へと大幅に引き下げた（プロデューサーは日本の法人税の実効税率ぐらひは暗記しておく必要がある）。

さらに、外国のプロデューサーには、税金について非常に興味を持っているプロデューサーが少なくない。従って外国のプロデューサーから合作等の場合、色々な節税に関するアイデアが投げかけられるかもしれない。例えば、税率が極端に低い国（税負担率が25%以下の国：軽課国という）に所得を移して税金の負担を軽くしようとするアイデアが投げかけられるかもしれない。しかし、わが国にはタックス・ヘイブン対策税制と言われる税制があるので、実際に検討する場合には、税の専門家と慎重に相談をしなければならない。

この制度の概要は、軽課国に本店等を有する外国法人で、日本の居住者または内国法人によって、その発行済株式総数の50%超を保有されているもの（特定外国子会社等）の留保所得のうちその特定外国子会社等の5%以上

の株式を保有（直接または間接に）する内国法人の、その持ち分に対応する部分を当該内国法人の所得に合算して課税しようとするものである。ただし、タックス・ヘイブン税制においては正常な海外投資活動までを阻害することを意図していない。従って、特定外国子会社が軽課国において独立企業として実体を備えており、しかもそこで実際に事業活動を行っている場合には、経済的合理性があるとして、この課税は行われない。

さらにまた、海外の子会社（国外関連者）に自社製品を販売する場合、その価格（移転価格）を第三者に販売する正常な価格（独立企業間価格）よりも安い価格で輸出したり、また高額で輸入して日本法人税の対象となる所得を減少させようというアイデアも投げかけられるかもしれない。しかし、わが国にはこれらの取引が独立企業間価格で行われたものとみなして課税所得の計算を行う移転価格税制という税制も存在する。

この税制は、国外関連者との使用料（ロイヤリティ）やブランド料にも適用されるし、むしろ実務的にはこのように無形資産に関する取引の方が厳しく見られている。移転価格税制は、多くの先進国で導入されているため、移転価格の問題は国際的な紛争となっている。

Section 8

プロデューサーが対処しなければ いけない税金の種類

1-納税の義務と租税法律主義

憲法第30条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う」と規定している。当たり前のことであるが、日本国内でビジネスを行った場合や報酬を得る場合、わが国において納税義務が生じることになる。

しかし、あくまで法律（税法）に基づいて、税金を払えばいいのである。租税は、法律に基づいて課税するというのが、近代国家の原則となっている。これが、「租税法律主義」と呼ばれるものである。わが国の憲法第84条でも「あらたに租税を課し、または現行の租税を変更するには、法律または法律の定める条件によることを必要とする」と規定している。従って、例えば税務当局からの指示で税金を納めなくてはならない状況となっても、それが法律に基づかない場合には、堂々と戦うべきであるし、反対に、仮にどんな理不尽な税法であっても法律である以上、これに従わなければならない。

2-税金の分類

わが国には多くの種類の税金がある。税金は色々な角度から分類できるが、主要な分類方法は次のとおりである。

(1) 国税と地方税

課税権の主体が国であるか地方公共団体であるかで分けたものである。またさらに、地方税は、道府県が課税する道府県税と市町村が課税する市町村税に分類される。なお、東京都の場合は、おおむね都は道府県税を都内の特

別区及び市町村は市町村税を課税するようになっている。

(2) 直接税と間接税

直接税とは、納税義務者とその税金を実質的に負担する者とその税金を実質的に負担する者が同一である税金を言い、間接税は両者が異なる税金を言う。例えば、所得税、法人税は直接税の代表的なものであり、消費税は間接税の典型的なものである。消費税の場合、納税義務者は物品等の販売者であるが、納めた消費税の額は物品等の価格の中に織り込んで消費者へ販売されるから、実際に消費税を負担するのは消費者ということになる。このように、税の負担が移っていくことを「租税の転嫁」と言う。間接税の場合は原則として租税の転嫁が行われ、直接税では通常この現象が見られない。

(3) 収得税、財産税、消費税、流通税

収入を得ているという事実に基づいて課税される税金が収得税であり、財産を持っているという事実に基づいて課税される税金が財産税であり、特定の消費をしているという事実あるいは財産の移転という事実に基づいて課税される税金が消費税あるいは流通税である。

3-映像コンテンツ製作ビジネスにとって重要となる税金

わが国には、実に多くの税目がある。日本国内でビジネスを行う以上全ての税目に関係してくるが、映像コンテンツ製作ビジネスにとって重要となる税金は以下のとおりである。

(1) 法人税、道府県民税（法人）、事業税（法人）、市町村民税（法人）

通常、映像コンテンツ製作ビジネスは、法人で行われる。上記の税目は法人の収入（利益）に基づいて課税されるものである。収入（利益）の金額を申告するための申告書を税務当局に提出しなければならない。法人税及び事業税は赤字の場合は税額が生じないが、道府県民税及び市町村民税は資本等の金額に基づいた最低税（均等割）が課される。

法人の所得に対しては、上記の全ての税金が課されるが、現在の税法によると、おおまかに言って所得に対して40%の税率で課税されることになる。

(2) 所得税、道府県民税（個人）、市町村民税（個人）

所得税は基本的には個人の所得に対して課されるものである。従って、俳優や監督、そしてプロデューサーに払われる報酬に対して所得税が課される。税率は所得が高ければ高くなる累進課税方式をとっている。

個人の所得に対しては、上記の全ての税金が課されるが、現在の税法によるとおおまかに言って最高で所得に対して50%の税率で課税されることになる。また、報酬等に対して課される源泉税も所得税法の中で規定されている。

(3) 消費税、地方消費税

消費税率は5%であると思われるが、実はそのうち4%が国税である消費税であり、1%が地方消費税である。

Section 9 損益とキャッシュ・フローの関係

1-利益と現金の違い

利益は、発生主義会計のもとで収益と費用の差額として計算され、キャッシュ・フローは収入と支出の差額として算定される。そのため収益と収入、費用と支出は、必ずしも一致せず、利益とキャッシュ・フローは乖離している。例えば減価償却費は費用だが、現金支出を伴わないし、また棚卸資産や売掛金の増加はキャッシュ・フローに悪影響を与え、資金繰りを圧迫させることに注意しなければならない。

キャッシュ・フローが注目されてきたのは、今日の低成長と不良債権の増加、銀行の貸し渋りという経済情勢のもとで、利益が出ていても企業倒産の可能性が高くなってきたからである。例えば、現金3億円で映画を製作し、それを5億円で掛け売りをした場合で、その売掛金はいまだ未回収だとしよう。今期の利益は5億円－3億円＝2億円となるが、キャッシュ・フローは、3億円のマイナスである。ここで取引先が倒産すると、利益が出ていても資金繰りの悪化で企業倒産の可能性も出てくるのである。

またキャッシュ・フローが注目されてきたもうひとつの理由は「利益は意見であり、キャッシュは事実である」ためである。利益はいくつかの選択可能な会計方針から自由な選択によって計算されており、利益操作の可能性がある。映画ビジネスに投資するケースでは、映画の製作原価を償却して、その減価償却費を費用として計上しなければならない。この場合、減価償却費の計算方法、「耐用年数を何年にするのか」、「償却方法は定額法なのか定率法なのか」などの条件の設定によって、毎年の利益額が大きく異なる。これに対して現金をベースにするキャッシュ・フローは、操作の可能性が低いのである。会計は、「発生主義の原則」及び「費用収益対応の原則」に基づいて、一定期間の利益（通常会社の場合には1年間の利益を計算する）の計算をするため、その一定期間の現金の増加額（あるいは減少額）と利益（あるいは損失）は一致しない。しかし、全期間を通して考えれば、現金の増加額（あるいは減少額）の合計と利益（あるいは損失）の合計は必ず一致する。

2-ワンソース・マルチユースの特徴とキャッシュ・フロー

多メディア時代を迎えて、エンターテインメント・ビジネスが持つ「ワンソース・マルチユース」という性格がますます強まっている。映画やアニメなどの各プロジェクトに対して、投資の決定や評価をするためには、そこから派生する複数の事業を、共通の指標を使って計る必要がある。この場合、共通の指標に、「利益」の概念を持ち出すのは適当ではない。

利益は「収益」から「費用」を控除して計算される。この「費用」の計算には、前述のような会計上の様々な仮定が前提となる。では、何を共通の指標にすべきなのだろうか。

ビジネスの最終的な目標はキャッシュ（現金）を得ることであり、従ってキャッシュ・フローこそが共通の尺度としてもっとも明確なものだと言え

る。また、ワンソース・マルチユースの特徴として、出資時から現金回収まで時間がかかる。このため、単なるキャッシュ・フローよりも、時間の概念を用いた「ディスカウント・キャッシュ・フロー (Discount Cash Flow)」によって、各プロジェクトの投資評価を行うべきである。

3年後に入金予定の売り上げ金については、3年分の複利による割引率で割り引いて、キャッシュ・インを計算する必要がある。こうした処理をしたうえで「予想ネット・キャッシュ・フロー」が多いプロジェクトに投資を決定することが必要である。

3-ハリウッドのメジャースタジオのアニュアル・レポート

米国企業のアニュアル・レポート（年次報告書）を見ると、積極的に会社の状況をディスクローズ（開示）しようとしている姿勢がよくわかる。通常、米国企業はそのアニュアル・レポートの表紙の裏側に「ハイライト」という標題で、もっとも会社の重要と考える数値を表示するが、メジャースタジオの場合には、「EBITDA」という指標の過去との比較を説明しているケースが多い。

「EBITDA」とは、「Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization」の略で、「金利 (Interest)」、「税金 (Tax)」及び「償却費 (Depreciation and Amortization)」を控除する前の「利益 (Earnings)」を言う。金利や税金の控除前の利益は、日本の財務諸表でも「営業利益 (Operating Profit)」として表示されるが、日本と違うのはこの償却費を控除する前の金額を、もっとも重要な指標として表示している点である。償却費は、営業権(注-3)や固定資産等の償却額で、これは現金支出の伴わない費用項目である。つまりEBITDAとはキャッシュ・ベースの営業利益を示しているのである。

(注-3) 米国においては全ての企業が合併や買収 (M&A) の対象となる。特にエンターテインメント産業の企業は良質なコンテンツと販売網を求めて、積極的にM&Aが行われている。米国エンターテインメント産業の歴史はM&Aの歴史と言っても過言ではない。営業権とはそのようなM&Aを行った場合に生じるもので、米国の全てのメジャースタジオの貸借対照表には、この営業権が表示されている。

Section 10 会社の種類と設立することのメリット

コンテンツをプロデュースしようとした場合、プロデューサーがどこかの会社に所属しているか、あるいはすでに会社を保有していない限り、まず会社を設立することを検討すべきである。

1-会社設立のメリット

個人事業だと、その個人の死亡によってその事業を継続することは不可能になるのではないかという疑念が生じる。これに反して会社という組織にすれば、個人の死亡とは関係なく、その組織体が動いていくたてまえになっている。それは、借入などの資金調達はもちろん、有能なスタッフを募集するにしても、製品を納入したり、さらには様々な契約を取り交わすにしても、まずもって会社であることが当然の前提とされることが多い。

映像コンテンツを製作しようとした場合、原作者との合意や脚本家との契約、さらには資金調達を考えると、会社を設立しなければプロデュースを先に進めることはできないと言っても過言ではない。

また、会社形態にするということは、個人の資産と会社の資産とを別にす

ることが可能となり、さらに個人の責任と会社の責任とをはっきり区別することが可能となる。個人事業の場合には、事業上の債務であっても、個人の財産まで差し押さえられて支払いに当てられることになるが、会社の場合には、個人的に保証などをしていない限り、会社の債務について個人的に直接責任を負うことはない。

さらに、個人事業の場合だと、所得税率は最低10%から最高50%というように累進課税となっているのに対し、会社営業の場合の法人税は、所得の水準に関わりなく実務税率は約40%となっている^(注-4)。

(注-4) ただし、税金の有利・不利を単に税率の差だけで判断するのは早計である。会社の場合でも経営者への報酬等にかかる税金や、株主が死亡した場合の相続税も考えなければいけない。

2-会社の種類

会社というと、株式会社と有限会社しかないように思われるが、わが国にはこのほかに、合名会社と合資会社がある。

(1) 合名会社・合資会社の特徴

合名会社や合資会社が株式会社や有限会社と異なる点は、その会社に出資した社員の中に、会社の債務についても、直接的に無限の責任を負う者がいるというところにある。合名会社にあつては社員の全員がそうであり、合資会社では無限責任社員と有限責任社員があり、前者がその名のとおり、会社の債権者に対して無限の責任を負う。

株式会社や有限会社に比較して、合名会社や合資会社は、社員の人的つながりが非常に強い会社だと言える。

通常、会社を設立する最大のメリットは、会社の財産と個人の資産を分離し、会社の債務については、個人保証するような場合を除き、責任を分離するところにあるので、合名会社や合資会社はあまり利用されなくなっている。

(2) 株式会社と有限会社の相違

株式会社を設けた立法趣旨は、大企業をつくるということであり、そのため、組織や運営が複雑になっており、諸手続きも細かく規定されている。

一方、中小企業向けに組織や運営を簡単にして、しかも出資者が会社の債務者に責任を負わなくてもいい会社としてつくられたのが、有限会社である。有限会社は、社員（株式会社で言う株主に相当）を公募して集めるのではなく、知り合いだけから出資者を募り、従って持ち分を譲渡することにも制限が加わる。また社員の総数も50名以下に制限されている。

株式会社は有限会社と反対に、不特定多数の株主を動員して大企業を営むために適した会社形態である。

わが国の会社は、株式会社の形態をとるケースが圧倒的に多く100万社を超えているのに、有限会社はほぼその半分にもなっていない。それは、有限会社とするより株式会社と称する方が、世間一般の信用度が高いと考えられているからである。コンテンツビジネスを行うために会社を設立しようとするならば、このようなイメージの問題を考えなければ、実務的には株式会社も有限会社も変わりがなく、用意しなければいけない最低資本金（株式会社は1,000万円、有限会社は300万円）がもっとも大きな差と言える。

Section 11

映像コンテンツの製作事業の会計は どうして難しいのか？

映像コンテンツをプロデュースしようとする人は、少なくとも会計に関する基礎知識を身につけなければならないことを理解したと思われるが、残念ながら、映像コンテンツの製作事業の会計は決して簡単ではない。それは莫大な資金を投入して緻密な半導体をつくる会社の会計より、ある意味においては難しいと言える。その理由は、映像コンテンツの製作事業の会計は、プロジェクト会計であるためである。1本の映画を完成するためには、脚本家、撮影監督、助監督、俳優、美術監督、音楽監督、スタッフ、そしてそれを束ねるプロデューサー等、多くの人が参加しなければならない。映画を完成するためにはひとつの有機的なチームが必要となり、その採算管理も作品ごとに行われる。しかもこのチームないしプロジェクトは、映画の企画の開始とともに組成され、映画の完成とともに解散される期間限定のプロジェクトなのである。映像コンテンツの製作事業の会計は、目的及び時間が限定されたプロジェクトのための会計なのである。

例えば、会社が映画を製作する場合、ひとつの作品というプロジェクトと会社との関係は、次のように色々なパターンがありえる。

1-異業種参入型

通常は他のビジネスを行っている会社が、新しいビジネスのひとつとして映画の製作ビジネスを行うケース。この場合には、その会社の継続的なビジネスから、期間限定の映画製作プロジェクトを分離独立して会計情報を管理するとともに、その分離独立させた会計情報をどのように会社全体の会計情報に取り込むのかを考えなければいけない。これは、あたかも新しく支店を創設したことと同じである。支店は支店として分離独立として会計情報を管理しなければいけないが、支店と言えども会社の一部分であるので、本店の会計情報と合算して会社全体の会計情報を作成しなければいけない（会計の用語を使うなら、「本支店会計」を行うということになる）。

2-製作会社型

映画の製作のみをビジネスとしている会社が、複数の映画の製作ビジネスを同時に行うケース。この場合には、例え複数の映画を同時に製作していても、採算管理は個々の映画ごとに行わなければならない。その場合、問題となるのが共通費の管理である。映画の製作のみをビジネスとしている会社には、特定の映画製作だけに関係するのではなく、複数の映画製作に関係する人や費用が生じる場合がある。会社の総コストを削減するためには、むしろそのような共通コストを発生させるべきである。会計的にはその共通コストを特定の映画にどのように配賦するかが重要となる。これはあたかも小ロットの受注製品の製造を行う工場が、個別の製品の製造原価を計算するために、各製品の直接的に発生した費用と工場全体で生じる製造間接費を各製品にどのように配賦計算するのかということと同じ作業が必要となる（会計の用語

を使うなら、「個別原価計算」を行うということになる)。

3-共同製作型

複数の会社がひとつの映画の製作ビジネスを共同で行うケース。これはわが国では典型的には、製作委員会による映画製作がこのケースに当てはまるが、欧米においては、映画製作ビジネスを目的としたパートナーシップの組成がこのケースに当てはまる。この場合には、共同で製作ビジネスを行っている組織をひとつの事業体と考え、その事業体の独自の会計情報を分離独立して管理し、その事業体の会計情報をどのようにしてその構成メンバーである各社に取り込ませるのかという作業が必要になる。わが国の場合、このような形態は、通常、民法上の組合や商法上の匿名組合に基づいて行われるので、それらの会計上の扱いを検討する場合、法律や税法の理解が不可欠となる(会計の用語を使うなら、ジョイントベンチャーやパートナーシップの会計を行うことになる)。

4-特定目的製作会社型

特定の映画の製作ビジネスを行うためだけに設立された会社が、その特定の映画の製作ビジネスを行うケース。訴訟の多い欧米においては、1作品1製作会社という形態が多くとられている。これは、特定の映画製作のために生じる訴訟のリスクを他のビジネスや映画作品に及ぼさせないためである。また、このような形式をとると、権利関係や会計情報の管理が明確になるというメリットもあるので、今後わが国においてもこのような形態の研究が行われることが望まれる。しかしながら、このケースの場合、特定の映画製作のために、新たに会社を設立する必要があるので、子会社管理や連結会計(連結会計は上場会社のみに要求されている)や連決納税といった新たな課題も検討する必要がある。

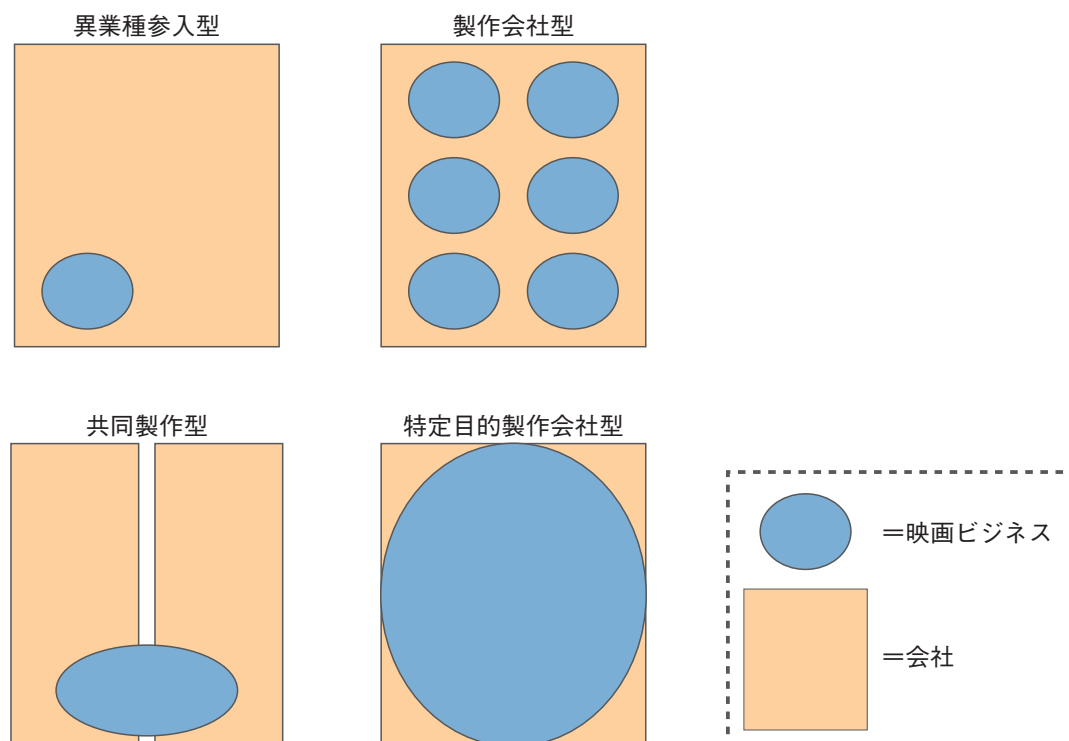
5-混合型

例えば、通常は他のビジネスを行っている会社が、新しいビジネスのひとつとして複数の映画の製作ビジネスを行うケースや、映画の製作のみをビジネスとしている会社が、他の会社と共同して映画の製作ビジネスを共同で行うケース等、現実のケースは上記のケースの混合型となっている。このような混合型では、上記で説明した課題、問題点のうち関係する全ての事項を検討する必要がある。

このように、映像コンテンツの製作事業の会計は、プロジェクトのための会計(しかも期間限定のプロジェクトのための会計)であるため、単にある会社がある事業を継続的に行っている場合より、はるかに難しいことになる。さらに、映像コンテンツビジネスの性格上、その資金調達方法は多様化せざるをえないため、その多様化した資金調達方法にあわせた会計処理も理解しなければいけない。従って、繰り返しになるが、プロデューサーが単独でこれらの事項の全てを対処することは不可能であるし、意味のあることではない。プロデューサーに必要とされる技能は、どのようにして会計専門家を利

用すべきか、ということになる。

【資料6】会社と映画プロジェクトの関係



Section 12 公認会計士と税理士の差

前述のとおり、映像コンテンツの製作事業の会計は決して容易でない。従って、プロデューサーは信頼できる外部の専門家を利用する必要がある。会計の専門家として、わが国には公認会計士と税理士があるが、その違いを理解していないプロデューサーが多い。ここでは、両者の業務内容とその資格取得のための試験制度を説明し、両者がどのような専門性を持っているのかを理解してもらいたい。

1-公認会計士の業務

(1) 監査業務

監査業務は、財務諸表の利用者たる株主などをはじめとする一般投資家や債権者に代わって、企業とは独立した公正な第三者たる公認会計士が、企業の作成する財務諸表が適正に作成されているかどうかについて監査し、意見の表明を行うことによって企業の財務内容や経営成績に社会的信用を付与し、もって一般投資家や債権者の判断を誤らせないようにする業務である。

(2) その他の業務

その他の業務は、会計全般についての調査・立案・指導（会計業務）、税

務書類の作成・税務相談（税理士法に従った税務業務）、経営戦略・業務改善・情報システムに関するコンサルティング（経営コンサルティング業務）などを行っている。

さらにM&A業務、株式公開業務、システム監査業務、国際業務、公職業務など、様々なニーズに対応するプロフェッショナルとして公正な経済社会の確立と発展に貢献している。

◆注：監査法人

組織的な監査を行うため、5名以上の公認会計士からつくられる特殊法人である。わが国の特徴として、いわゆる「四大監査法人」（新日本監査法人、中央青山監査法人、監査法人トーマツ、朝日監査法人）で日本の上場企業監査の90%以上を行っている。また、これらの監査法人は以下のように米国の大手会計事務所と提携関係にある。

＜日米主要公認会計士事務所の提携関係＞

新日本……アーンスト・アンド・ヤング（E&Y）

中央青山……プライスウォーターハウス・クーパーズ（PwC）

トーマツ……デロイト・トウシュ・トーマツ（DTT）

朝日……KPMG

2-公認会計士の税理士登録

公認会計士は税理士となる資格を持ち、税理士登録をすることにより、その業務を行うことができる。

3-公認会計士試験制度

公認会計士の資格を取得するためには、第一次～第三次の国家試験（資格試験）に合格する必要がある。

（1）第一次試験

試験科目は国語、数学、外国語（英語）及び論文の4科目である。なお、大学2年以上の履修者には試験が免除される。

（2）第二次試験

短答式と論文式試験に分かれており、短答式試験の合格者のみが論文式試験を受けることができ、全科目を同時に受験する必要がある。この第二次試験に合格すると、会計士補となる。

①短答式 会計学及び商法

②論文式

＜必須科目＞会計学（簿記、財務諸表論、原価計算、監査論）及び商法

＜選択科目＞経営学、経済学及び民法の3科目のうちの2科目

（3）第三次試験

筆記及び口述試験からなり、筆記試験の受験資格は第二次試験に合格し、1年以上の実務補修（注-5）及び2年以上の業務補助または実務従事を経た者（期間重複を認めるが、インターン期間3年は維持する）となっており、試

（注-5）日本公認会計士協会が主催する実務補習（夜学）では、履修期間2年間で、試験及び論文を含め、履修時間はおよそ400時間となっている。

験科目は、財務に関する監査、分析、その他の業務（税に関する実務を含む）及び、論文となっている。

口述試験は、筆記試験合格者についてのみ認められ、インターン期間に習得される技能の程度の判定を行い、可否が判定される。

4-税理士とは

税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼に応え、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命としている（税理士法第1条）。

5-税理士の業務

税理士は、他人の求めに応じ、以下の業務を行う。

（1）税務代理

税務官公署（国税不服審判所を含む）に対する税法や行政不服審査法の規定に基づく申告、申請、請求、不服申立てなど税務調査や処分に対する主張について代理、代行することである。

（2）税務書類の作成

税務官公署に提出する申告書や申請書等の書類を作成することである。

（3）税務相談

税務官公署に対する申告や主張、陳述、申告書等の作成に関し、租税の課税標準等の計算に関する事項について相談に応ずることである。

（4）会計業務

税理士業務に付随して、財務書類の作成、会計帳簿の記帳の代行、その他財務に関する事務を行う。

（5）租税に関する起訴の補佐人

租税に関する訴訟において訴訟代理人（弁護士）とともに出頭・陳述し、納税者を支援する。

6-税理士試験の概要

（1）試験科目

試験は、会計学（簿記論及び財務諸表論の2科目必須）と税法（所得税法、法人税法、相続税法、消費税法または酒税法、国税徴収法、住民税または事業税、固定資産税の9科目のうち3科目を選択。ただし、所得税法または法人税法のいずれか1科目は必ず選択）に属する11科目について行われる。税理士試験は科目合格制をとっており、受験者は一度に5科目を受験する必要はなく、1科目ずつ受験しても良いことになっている。

(2) 合格

合格科目が会計学2科目及び税法3科目の合計5科目に達したとき合格者となる。

7-会計の専門家を利用するための注意点

一見、似たような会計に関する専門家であるが、プロデューサーは公認会計士と税理士の差を十分に理解する必要がある。その試験制度を見ても税理士の本業は税務である。公認会計士は第三次試験でわずかに税に関する実務が試験科目となっているのみであり、決して税務の専門家ではない。実務上、混乱をきたしているのは、公認会計士は登録さえすれば税理士にもなれるからである。税金に関するサービスを受けたいのなら、単なる資格の名称だけでなく、その人が税金に関する知識があるか否かを確認しなければいけない。もし、監査に関するサービスを受けたいのなら、監査業務は公認会計士のみに与えられた職能であるため、公認会計士（あるいは監査法人）と契約しなければならない。

会計に関するサービスを受けたいのなら、税理士も公認会計士も対応できる。しかし、その会計が上場企業などの財務諸表に関するものならば、その専門性から、公認会計士を使うべきであろう。

また、海外との合作や外国人との契約に関わる税務上の扱いを調査する場合には、大手の監査法人や監査法人と提携関係にある税理士事務所を使うことが無難である。税理士試験を見ても公認会計士試験を見ても、英語が試験科目となっていない（公認会計士第一次試験の英語は教養課程終了程度のものである）。もちろん個人で英語を勉強している税理士や公認会計士はいるだろうが、単に言葉の問題だけではなく、契約する相手国にも提携事務所を持っていないければ、その調査は限定的なものになってしまうためである。

最後に、これらの専門家を利用する場合、考慮しなければならないことはその専門家はタダではないということである。彼らに払う報酬は予算として計上しておく必要があるし、その報酬を管理することもプロデューサーの重要な役割である。

Section 13

売り上げ代金の貸倒を回避するのもプロデューサーの仕事である

1-貸倒損失とは

会計上は、実際に現金が入ってこなくても、将来に販売代金をもらう約束が成立した時点で売上高を認識することになる。この将来もらう代金を、「売掛金（うりかけきん）」と呼び、このような販売方法を「掛売り（かけうり）」と言う。売掛金が回収されなかった場合には、「貸倒損失（かしだおれそんしつ）」という費用を認識することになる。プロデューサーは、単に売り上げをあげるだけではない。その売り上げが確実に現金として入金されるまで責任を持たなければいけない。貸倒損失というものは、確かに会

計上は費用として認識されるが、税金の計算上は簡単に経費として認められないものである。

前述の会計上の利益と課税所得との関係を再び説明しなければならない。企業の経営者は、特別な理由がない限り、会計上の利益の金額を多くしたいものであるが、一方、税金はなるべく払いたくないという考えも持っている。しかし、これは両立させるのが難しい要求である。課税所得は会計上の利益から計算される。従って、会計上の利益を多く計上するという“経営者の勲章”は、税金を多く払うという代償が前提になって成り立っている。しかし、この貸倒損失のように、会計上は費用に計上するものの、課税所得計算上は経費として認められないものがある。こうした事態が発生すると、会計上の利益は減るのに、税金だけはそのまま払わなければならないという、経営者として最悪の状況に陥ることになる。

2-保守主義の原則と税法

会計の基本原則のひとつに「保守主義の原則」というものがある。これは、会計上の利益をなるべく多くしようとする経営者に対して、「なるべく保守的な立場で利益を計算しなさい」と“戒める原則”である。この原則に従えば、貸倒が起こりそうな段階で、会計上は積極的に貸倒損失を取り込まなければいけない。

しかし、税法の世界ではこの保守主義の原則は存在しない。「貸倒が起こりそう」といった、あいまいな状況では経費として認められないのである。なぜなら、そのようなあいまいなものを経費に認めると税収が確保できなくなってしまうからである。

課税所得の計算上、貸倒損失が経費として認められるのは、実際に貸倒たことが客観的にわかる時であり、「相手の会社が払わない」とか、「督促の連絡をしても返事がない」といった状況証拠だけでは、税法は貸倒損失を認めてくれない。つまり、相手方が正式に倒産や、破産でもしてくれない限り、貸倒損失を税法上認めてもらうのは非常に難しいのである。

映画を1本つくるという作業には、プロデューサーから、監督、俳優、そのほかのスタッフに至るまで、多くの人の努力を結集させることが必要である。ただし、ビジネスとして映画を製作する以上、単に製作だけでは不十分であり、きちんと配給され、さらにビデオ化やテレビ放映などの二次利用の権利販売をしなければならない。実はこんな当たり前のことができていないケースが少なくない。日本ではフィルムが完成しているのに配給されない映画が結構あるそうである。“映画サークル”ならいざ知らず、ビジネスとして映画を製作する以上、配給される映画をつくる必要がある。

また、配給や二次利用の契約をまとめても、売り上げ代金が回収できなくてはなんの意味もない。実は、売り上げを巡るトラブルは少なくない。特に、海外の配給会社との契約では頻発している。プロデューサーはそこまで考える必要がある。

3-貸倒を回避するための対策

売り上げ代金が回収できないというミスは、不注意によって生じることが多く、これはほんの少しの工夫によって防げるものである。

まず、当たり前のことであるが、相手先とはきっちりと契約書を取り交わすことが重要である。特に海外の会社と契約を結ぶ場合には、その会社の評判を確かめる必要がある。映像コンテンツ業界は広いようで狭い世界なので、少し調べれば、必ずその会社の噂は流れてくるものである。また、状況によっては、相手会社の決算書やその会社の取引銀行から預金残高の証明書を要求するというのも考えるべきである。

また、売上高が販売高などの金額にリンクする歩合制の場合には、契約書には監査権（Audit）を盛り込むべきである。監査権を契約書に盛り込むことで、契約相手に不信感を与えるのではないかと危惧する人もいるが、心配は無用である。第三者の監査を受けるのは、資金を預かる者の責任であり、欧米のエンターテインメント業界では当たり前のことである（日本の契約でも、このような監査権を契約書に定めることがあるが、監査が実際に行われることはめったにない）。

さらに、契約の相手方が信用できない場合には、前受金を要求すべきである。ただし、前受金を要求すると、当然他の条件は悪くなる。しかし、ビジネスにおいて貸倒ほど罪深いものはないということを認識すべきである。貸倒は、生産や販売といった会社にとって全ての努力を完了させた後に生じるものである。さらに多くの場合、税金も余分に払う結果になる。プロデューサーは販売計画を立てる場合、多少条件が悪くなっても、この最悪の事態だけは避けるべきである。



Chapter2

プロデュースのフローにあわせた 会計・税務上の注意点

Section 1 開発段階

1-企画の処理

(1) 論点のまとめ

映像コンテンツは、実際の製作を開始する前に企画の開発を行う。企画開発の段階においては、脚本家に対する報酬や原作がある場合には原作者との権利処理を行っていく必要もあるし、シナリオハンティングや会議費などの雑費も発生する。従って、製作が決定していないこの企画開発の段階においても相当の資金を使うことになる（良質なコンテンツをつくるためには十分な資金を投下した企画開発を行うべきである）。

映像コンテンツに限らず、コンテンツの会計において、企画開発費をいかに処理すべきかについて、公式な実務指針は公表されていない。コンテンツの会計に関しては、実務上の慣習に任されているのが現状である。従って、この項では、税務上の考えられる処理について説明していく。

実務上、ある企画が実際に製作される場合には、それまで発生した企画開発費は製作費の一部となって処理されるが、その企画が開発されたにもかかわらず、製作されない場合の税務上の処理が問題となる。

製作されないと決定された場合には、会計上、保守主義の観点から、その期の費用として処理されることになるだろうが、税務上もそのような費用計上を認めてもらえるかが問題となる。

- 企画A → ○製作決定……製作費の一部（仕掛品）となる
- 企画B → △製作するかどうか不明……とりあえず仕掛品処理する
- 企画C → ×製作しないことが決定……費用化する

(2) 固定資産の評価損に関する税法上の規定

映像コンテンツビジネスは、製作したコンテンツの著作権を、例えば、劇場を対象とした頒布権は配給会社に貸与するとか、ビデオグラムの頒布権は、ビデオの販売会社に貸与するという具合に分割して、収益をあげる商売である。この観点から考えると、自らが製作したコンテンツという資産は、棚卸資産として扱われるべきものであるように思われる。しかしながら、

Section 2で述べるように、税法上、映像コンテンツ（特に映画）は、有形固定資産である映画フィルムとして扱うものと考えられている。従って、企画開発費が税務上の損金計上ができるか否かについての検討には、固定資産の評価損の規定から検討する必要がある。

税務上、固定資産について計上した評価損が損金の額に算入されるのは、その固定資産について次の事実が生じた場合に限られている（令68条第3号）。

- ①その資産が災害により著しく損傷したこと
- ②その資産が1年以上にわたり遊休状態にあること
- ③その資産が本来の用途に使用することができないため、他の用途に使用されたこと
- ④その資産の所在する場所の状況が著しく変化したこと
- ⑤その法人について会社更生法の着手による更生手続きの開始決定または商法の規定による整理開始の命令があったことにより、その資産につき評価換えをする必要が生じたこと
- ⑥例えば、（イ）その資産が事故により著しく損傷したこと、（ロ）電話加入権にかかる電話加入区域に電話局が増設されたため、加入電話の加入が従前より容易にできるようになったこと、（ハ）その法人について和議法の規定による和議の開始決定があったことにより、固定資産につき評価換えをする必要が生じたこと等、①から⑤までに準ずる事実が生じたこと

また、法人の有する固定資産がやむをえない事情によりその取得の時から1年以上事業の用に供されないため、当該固定資産の価額が低下したと認められる場合には、当該固定資産について上記⑥に掲げる「特別の事実」が生じたものとして認められている（法人税基本通達9-1-17）。

この通達の趣旨は、次のように解されている。すなわち、法人税法施行令第68条第3号においては、固定資産について評価損の計上が認められる事由が特掲されているが、災害または法律の規定による評価換え以外の事由に基づいて固定資産につき評価損の計上が認められるのは、A.1年以上の遊休、B.他の用途への転用またはC.所在場所の状況変化があった場合の3つである。

しかし、上記②で言う「1年以上にわたり遊休状態にある」というのは、いったん事業の用に供された固定資産が、その後なんらかの事情によって長期にわたる遊休状態に陥り、減価償却が認められないような状態になっていることを意味しているものであり、固定資産を取得し、その後の経済情勢の変化等によって当該固定資産を事業の用に供することができなくなった場合は想定されていない。当該固定資産は、いまだかつて実際に事業の用に供されたことがないのであるから、遊休状態にある固定資産には当たらず、単に未使用の固定資産にすぎないということである。

このような場合には、形式論で見る限りは、減価償却ができないことはむろんのこと、評価損の計上もできないということになる。しかしながら、物理的または経済的減耗が生ずることは事実として否定できないところであり、これについて全く費用化の途を閉ざしてしまうというのも不合理である。そこで、基本通達により、従来、認められなかったこのような未使用状態の固定資産についても、費用化の途が拓かれたということである。

税法は基本通達9-1-18で、あえて固定資産について評価損の計上ができない場合の例示を示しているほど、この問題には慎重である。すなわち、当該固定資産の価額の低下が次のような事実に基づく場合には、法第33条第2項

「資産の評価損の損金算入」の規定の適用がないことに留意するとしている。

- a. 過度の使用または修理の不十分等により当該固定資産が著しく損耗していること
- b. 当該固定資産について償却を行わなかったため償却不足額が生じていること
- c. 当該固定資産の取得価格がその取得の時ににおける事情などにより同種の資産の価格に比して高いこと
- d. 機械及び装置が製造方法の急速な進歩等により旧式化していること

(3) 映像コンテンツの企画開発費を税務上損金算入することの可否

さて、法人が資産計上している映像コンテンツの企画開発費について、これを事業の用に供さなくなったことから、(有形) 固定資産に認められている有姿除却と同様の考えから当該資産の除却処理(除却損の計上)が認められるか否かであるが、法人が有する固定資産について有姿除却を認めることとしている趣旨からすれば、映像コンテンツの開発費のような無形なものであってもその使用を廃止し、今後、これを法人の事業の用に供さなくなった場合には、これと同一に取り扱うのが相当であると思われる。

ただし、その資産の特殊性から、実務上は資産の存在の確認が困難であり、また、除却処理の後においても企画のアイデア等は依然として存続するとの考えもあることから、これを事業の用に供さなくなったことを法人が明らかにできる場合に限り認めるものと思われる。

具体的には、今後、製作や販売等を行わないことが社内の稟議書等で明らかにされている必要があると思われる。

Section 2 製作段階

1-製作費の減価償却

(1) 論点のまとめ

映画の製作費は、わが国の税務上及び会計実務上、固定資産として取り扱われている。会計基準は、コンテンツに関しては、特段の規定を設けていないため、実務上は会計慣習に任されている。減価償却費は法人税法上、決算調整項目となっているため、実質的には税法上の規定が会計上の取り扱いに影響を与えている。ここでは、税法上の償却できる固定資産の範囲とその償却方法と、そこから見えてくる会計上の問題を指摘する。

(2) 税務上償却できる固定資産

①有形減価償却資産

映画の製作に関する支出(映画の著作権の取得価額)及びレコード原盤製作の支出(レコード原盤権の取得価額)は、税務上、「映画フィルム」、「レコード」という有形固定資産として扱う。原則として、耐用年数2年で取得価額の95%までを定率法または定額法により償却することができる(法人税法施行令第48条第1項第2号、第6条第1項第2号、減価償却資産の耐用年数

等に関する省令別表第一)。

ただし、「映画フィルム」(2つ以上の常設館において順次上映されるものに限る)については、そうした償却方法に代えて、国税局長の認定により、特別な償却率(10ヵ月償却)で償却することが認められている(法人税法施行令第50条、法人税法施行規則第12条、耐用年数の適用等に関する取扱通達表6)。

法人が他人の所有するネガフィルムから作成される16ミリ版ポジフィルム(公民館、学校等を巡回上映するもの、またはこれらに貸与することを常態とするものに限る)を取得した場合や、上映権を取得した場合も、「映画フィルム」資産として扱う(耐用年数の適用等に関する取扱通達41-13)。

②無形減価償却資産

特許権、実用新案件、意匠権、商標権等の無形固定資産を取得するための支出は、それぞれ税法において定められている耐用年数で、その取得価額の全額を定額法により償却する(法人税法施行令第48条第1項第4号、第61条第1項第2号、減価償却資産の耐用年数等に関する省令別表第3)。

ちなみに、税法で定められている耐用年数は以下のとおりである(減価償却資産の耐用年数等に関する省令別表第3)。

特許権	8年
実用新案権	5年
意匠権	7年
商標権	10年

(3) 専属関係に拘束力のない引抜料、支度金(参考)

専属契約のための契約金は繰延資産として取り扱われる。しかし、拘束力が必ずしも十分ではなく、専属契約のための契約金というよりも、むしろ引抜料または支度金のような、支出の効果が長期にわたり持続するとは考えられない場合は、支払い時に損金処理できるケースがある(法人税基本通達8-1-12参照)。

これには、セールスマンを自社の専属にするための引抜料(支度金)などのように、その専属関係の拘束力が必ずしも十分ではなく、支出の効果が長期にわたって持続される保証があいまいなものが該当する。

(4) 使用期間が1年未満の減価償却資産(参考)

これはエンターテインメント業界では、瞬間風速的なヒット作品に関係する。法的には、法人が事業用に使う減価償却資産で「使用可能期間が1年未満」のものを所有する場合その資産の取得価額に相当する金額を、事業用にした年度(事業年度)で損金処理できる(法人税法施行令第133条参照)。

ここで言う「使用可能期間が1年未満」であるかどうかは、法定耐用年数ではなく、法人の所属する業種で一般的に消耗品であるものとして認識されているもので、しかも法人の平均的な使用状況や補充状況から見て、使用可能な期間が1年未満であるかを判断する(法人税基本通達7-1-12)。

レコード原盤権が流行歌である場合には、この規定を根拠として、「取得価額の全額を支出時に損金算入することができる」という国税当局の見解が示されている。

(5) 償却できない固定資産と会計上の問題点

著作権（映画の著作権及びレコード原盤権を除く）などを譲り受けるための対価の支払いについては、その取り扱いについて税法上の明確な規定はない。著作権及び著作権隣接権が税務上の無形減価償却資産には含まれていないため（法人税法施行令第13条参照）、償却することができないものと解釈されている。

とは言え「映画フィルム」の経済的実態は映画の著作権そのものである。しかし、税法はそれを有形固定資産としてみなして償却することを認めている。一方、他の著作権の償却が認められていない状況はあまりにもバランスを欠く対応と言える。また、他の映像コンテンツ（テレビ用コンテンツやゲーム用コンテンツ等）が「映画フィルム」に含まれるか否かも不明である。また、耐用年数も一律2年か、あるいは10ヵ月を使うことも会計理論上は適正ではない。米国の会計原則のように、見積総収益に対する当期の発生収益の比率で償却することは理論的と考えられる（ただし、米国においても見積総収益の見積りが困難であり、恣意性が強いという理由から、最初に収益が生じた時に費用化される方法に変更されている）。

しかし、現在の会計実務の流れを見ていくと、耐用年数や償却方法に完全性がなくても、当該コンテンツの簿価と時価を比較して、前者が高い場合には評価減を行うという、いわゆる減損会計で会計の健全性を保つという動きになりそうである。

2-製作費に関わる居住者に払う源泉税

(1) 論点のまとめ

どんな映画であっても、製作費に余裕があることはまずありえない。製作の担当者は、1円単位まで予算書と格闘しているものである。その場合、忘れていけないのが支払い報酬等に対する源泉税の存在である。例えば俳優がギャラを受け取った場合、そのギャラは俳優の所得を構成し、所得税の対象となる。俳優が翌年の確定申告の時にその所得に対する所得税を間違いなく払うからと約束しても、税務当局はその言葉を信じてくれない。

税法はその納税を確保するため、一定の報酬等の支払いについては、支払い者に報酬等の支払い時点で、支払い報酬額の一定額を徴収して、税務当局へ納めることを強制している（源泉税）。源泉税は報酬等を受け取る人が払うべき所得税の前払いを意味する。このため、源泉税額の年間の総額が確定申告時に計算した年税額を上回る時には還付される。

このように支払い報酬等に関する源泉税は、本来は報酬を受け取る側の問題であるが、税法はその納税義務を報酬の受取者から報酬の支払い者に転嫁している。従って、予算ギリギリで製作がやっと終わったと安心していても、後で源泉税の税務調査が入って、特定の報酬の支払いに関して源泉徴収漏れが指摘された場合には、予算オーバーになってしまう。

例えば、日本の住居者である主演俳優に払うギャラが1,000万円の場合には、100万円までは源泉税率が10%で、それを超える部分に対しての税率は20%になる。このため源泉税は190万円（10万円+180万円）となる。もし映画の製作者側が、この源泉税の支払いを怠った場合には、190万円及びそれに付随する延滞税を払わなければならない。この源泉税の支払い義務者はギャラを支払う方であり、「俳優さんからもらってくれ」と主張しても、絶

対に受け入れてもらえない。

(2) 源泉徴収義務者の範囲

居住者（個人）に対して、次の（4）の①から⑤に定める報酬・料金等を支払う場合は、支払う際に所得税を源泉徴収する必要がある（所得税法204条第1項参照）。

ただし、支払う人が常時2人以下の「家事使用人」のみに対して給与の支払いをする個人である場合には、特定の場合を除いて源泉徴収は必要ない（所得税法204条第2項参照）。

(3) 芸能法人に対する源泉徴収免除について

かつて、芸能人の役務提供を行う芸能法人への支払いに関しては、法人に対する支払いにもかかわらず、源泉徴収が必要であった。この時、芸能法人が、納税地の所轄税務署長から免税の交付を受けて、支払い者に提示した場合には、源泉徴収を必要としない旨の規定が存在した。しかしながら、平成15年度の税制改正で、芸能法人に対しては免税の交付を受けなくても源泉徴収を必要としなくなった。

(4) 源泉徴収の対象となる報酬、料金等の範囲

エンターテインメント業界に関係する源泉徴収の対象となる報酬、料金等の範囲を抜粋すると以下のとおりである。

①原稿料、講演料、放送謝金、著作権の使用料、工業所有権の使用料等（所得税法第204条第1項第1号）

- （イ）原稿の報酬
- （ロ）挿絵の報酬
- （ハ）写真の報酬
- （ニ）作曲の報酬
- （ホ）レコード、テープまたはワイヤーの吹き込みの報酬
- （ヘ）デザインの報酬
- （ト）放送謝金
- （チ）著作権の使用料
- （リ）著作隣接権の使用料
- （ヌ）工業所有権の使用料
- （ル）講演の報酬・料金
- （ヲ）芸能、スポーツ、知識等の教授・指導料
- （ワ）脚本の報酬・料金
- （カ）脚色の報酬・料金
- （ヨ）翻訳の報酬・料金
- （タ）校正の報酬・料金
- （レ）書籍の装丁の報酬・料金
- （ソ）速記の報酬・料金
- （ツ）版下の報酬・料金

②プロ野球の選手等の職業運動家、モデル、外交員、集金人または電力量計の検針人の業務に関する報酬・料金（同4号）

- （イ）職業野球の選手の業務に関する報酬・料金

- (ロ) 職業拳闘家の業務に関する報酬・料金
- (ハ) プロサッカーの選手の業務に関する報酬・料金
- (ニ) プロテニスの選手の業務に関する報酬・料金
- (ホ) プロレスラーの業務に関する報酬・料金
- (ヘ) プロゴルファーの業務に関する報酬・料金
- (ト) プロボウラーの業務に関する報酬・料金
- (チ) 自動車のレーサーの業務に関する報酬・料金
- (リ) 競馬の騎手の業務に関する報酬・料金
- (ヌ) 自転車競技の選手、小型自動車競走の選手またはモーターボート競走選手の業務に関する報酬・料金
- (ル) モデルの業務に関する報酬・料金

③映画、演劇その他の芸能またはラジオ放送、テレビジョン放送にかかる出演、演出、企画の報酬・料金、芸能人の役務の提供を内容とする事業の報酬・料金（同5号）

- (イ) 映画、演劇その他の芸能またはラジオ放送やテレビジョン放送にかかる出演、演出、企画の報酬・料金（所得税基本通達204-24、204-25、204-26）
- (ロ) 芸能人の役務の提供を内容とする事業にかかわるその役務の提供に関する報酬・料金（所得税基本通達204-27、204-28）

※同号に規定する「演出の報酬・料金」は、映画もしくは演劇の製作、振り付け、舞台装置、照明、撮影、演奏、録音、編集、美粧または考証とする（所得税法令320条4項）

- ④役務の提供を約することにより一時に受ける契約金（同7号）
- ⑤広告宣伝のための賞金または馬主が受ける競馬の賞金（同8号）

- (イ) 事業の広告宣伝のための賞金
- (ロ) 馬主に支払われる競馬の賞金

※旧所得税法第174条第10号の映画または演劇の俳優、その他の芸能人の役務の提供を内容とする事業にかかる当該役務の提供に関する報酬、料金については、平成15年4月1日以降に支払うべきものから、源泉徴収の対象から除かれた。

(5) 源泉徴収税額の計算

- ①上記①から④まで、（ただし②（ロ）を除く）

報酬・料金の額×10%

ただし、同一人に対し1回に支払われる金額が100万円を超える場合には、その超える部分については20%。

- ②上記②（ロ）

（報酬・料金の額－1回の支払いにつき5万円）×10%

- ③上記⑤（イ）

（賞金品の額－同一人に対し1回に支払われる賞金品の額について50万円）×10%

- ④上記⑤（ロ）

（賞金の額－同一人に対し1回に支払われる賞金の額について、その賞金の額と20%相当額と60万円との合計額）×10%

3-来日芸能人・スポーツ選手の報酬に対する源泉税

(1) 論点のまとめ

外国の居住者（個人）や外国法人に報酬等を払う場合の源泉税の取り扱い、前述は日本の居住者（個人）や日本の法人に報酬等を払う場合の源泉税の取り扱いとは異なる。また、通常外国人に払う報酬等は多額になるため、製作会社にとっては特に注意が必要である。

両者の相違点を理解するために、まず日本の製作会社であるA社が、100万円の報酬を日本居住者であるJ氏に支払う場合を想定して、いくつかのケースを見てみる。前提として、所得税率は50%、J氏の1年間の収入はこの報酬だけで全く経費がないと仮定する。この場合、J氏が払うべき所得税は50万円となる（ $(100万円 - 0万円) \times 50\% = 50万円$ ）。

もし、100万円の報酬に対して、A社が10万円の源泉税を徴収していたならばどうなるだろうか。この10万円はJ氏の払うべき所得税の前払いを意味するので、J氏が税務署に支払う所得税は40万円（ $= 50万円 - 10万円$ ）となり、J氏の税引後の手取りは50万円（ $= 当初の手取り90万円 - 所得税40万円$ ）となる。一方、A社が10万円の源泉税の徴収を忘れ、J氏の手取りが100万円となっても、J氏の税引後の手取りは結局、50万円（ $= 当初の手取り100万円 - 所得税50万円$ ）で同じになる。

次に、J氏の経費が100万円の場合も検証してみる。この場合、J氏が払うべき法人税は発生しない（ $(100万円 - 100万円) \times 40\% = 0円$ ）。

もし、100万円の報酬に対して、A社が10万円の源泉税を徴収していたならば、本来支払う必要がない所得税を前払いしていたことを意味するので、J氏は所得税の申告書を提出して、税務署から10万円を還付してもらうことができる。

この場合でも、J氏の税引後の手取り（正確には税金還付後の手取り）は0円（ $= 手取り90万円 - 経費100万円 + 還付金10万円$ ）となる。一方、A社が10万円の源泉税の徴収を忘れ、J氏の手取りが100万円になっても、J氏の税引後の手取りは結局0円（ $= 手取り100万円 - 経費100万円$ ）で同じになる。以上のように日本の居住者（個人）や日本法人に支払う報酬等にかかる源泉税は、その報酬を得る個人や法人の払うべき所得税や法人税の前払いであるため、例えば源泉税の徴収を忘れても、親切的な個人や法人であれば、源泉税分のお金を返還してくれるかもしれない（あくまで、親切的な法人や個人に限られるので、注意する必要がある）。

しかし、相手が非居住者や外国法人となると、そうとは限らない。この理由は、日本の源泉税が非居住者や外国法人の外国において払うべき所得税や法人税の前払いを意味しないためである。例えば香港の税制は、外国で稼いだ所得に税金がかからない。もし、香港のスターが日本にやってきて、日本でギャラを得ても香港では税金がかからない。従って、もし日本で源泉税を納めなかったら、そのギャラは世界中で全く税金がかからない所得となる。こうした場合、「源泉税を控除するのを忘れたので、返してください」とお願いしても、返してくれないのは明らかであろう。

一方、米国の税法は、外国で税金が課された場合には、その税金を本来払うべき米国の所得税や法人税から控除する制度がある（外国税額控除制度）。しかし、この制度には多くの複雑な制限があり、実際に外国で課された源泉

【参考】芸能人が得る報酬等が「3,333」等の横並びの数字になるのは、源泉税率が10%で、税引後の手取り額をきれいな数字にするためである（ $3,333 \times 0.9 = 3,000$ ）。しかし、支払う報酬の性格や金額によっては、源泉税率は10%とは限らないので、注意する必要がある。

税が全額控除できる保証はない。前述したように、日本では赤字で課税所得がなく、控除の対象となる所得税や法人税がない場合であっても還付される。ところが、米国の税務当局であるIRSは、米国で払うべき所得税や法人税が存在しない場合に、この外国税額控除制度を利用しても、日本の税務署に払った源泉税は還付してくれない（米国のIRSは、自分の取り分を外国で払った金額だけ軽減してくれるかもしれないが、自分の取り分を上回ってまで、納税者に返金はしてくれない）。

このように比較すると、日本の居住者や日本法人に対する源泉税と外国の居住者や外国法人に対する源泉税は、意味が全く異なる。

ここまで源泉税の重要性を学んできた。ただ、外国人や外国法人に報酬等を支払う場合の実際の課税関係や手続きは、残念ながら、簡単ではない。それはその外国人や外国法人の属する国によって課税関係が異なるためである。

国によっては、日本と「租税条約」という条約を締結している。その場合には日本の税法よりその条約が優先される。一般の人が源泉税を処理するのは、はっきり言って不可能である。会計士や税理士等の専門家を雇う必要がある。

源泉税というと一見小さな問題に思われるが、損益的に見れば大きな問題である。従って、契約を締結する場合には、十分に気をつけなければいけない。ある外国人スタッフが、自分の報酬に対して、「日本での課税関係が明らかになるまで契約しない」と言ってきたそうである。外国人は、一般的には、自分の手取り額に直接影響する税金の取り扱いを非常に重要視している。このことは十分に考慮すべきである。

(2) 外国からの芸能人・運動家の所得に対する課税の特徴

芸能人・運動家の役務提供の対価は、本来は自由職業所得に属する。しかし、通常、源泉地国において提供されるその人的役務は比較的短期間に高額な報酬を生ずることが多く、かつ、居住地国においてその活動の実態を詳細に把握することが困難である。また、自由職業であっても源泉地国における活動のために必ずしも固定的施設（P.E.）を必要としない。このような特殊な性格から、芸能人・運動家の所得については、特別な取り扱いがなされる。

日本の税法では、芸能人・運動家の所得は自由職業所得と同様に「その他の人的役務の提供に対する報酬のうち国内において行う人的役務の提供に基因するもの」として役務提供地が国内にあればこれを国内源泉所得と定めている（所法161条8（イ））。

もっとも、これらの芸能人・運動家が雇用契約のもとで役務提供を行う場合には、その役務提供の対価は給与所得の範疇に属する。この場合には、租税回避の目的でワンマンカンパニーやペーパーカンパニーが利用されることが多いので、他の自由職業の場合と同様に「人的役務の提供を主たる内容とする事業を行う者が受ける人的役務の提供にかかる対価」に変換される場合には、租税条約においてもこれを単に事業所得とするか、特別な規定を定めて源泉地国で課税できるように、なお人的役務提供による所得とするか、選択することになる。

例えば、日米租税条約では、次のとおり滞在期間及び収入金額の制限を定め、この2つのいずれかの制限を超える場合には、源泉地国で課税されることとしている（条約第17条第2項（C））。

- ①その個人が一課税年度を通じて合計90日を超えて源泉地国に滞在すること
- ②その所得が一課税年度を通じて合計3,000合衆国ドルもしくは日本円によるその相当額を超えること

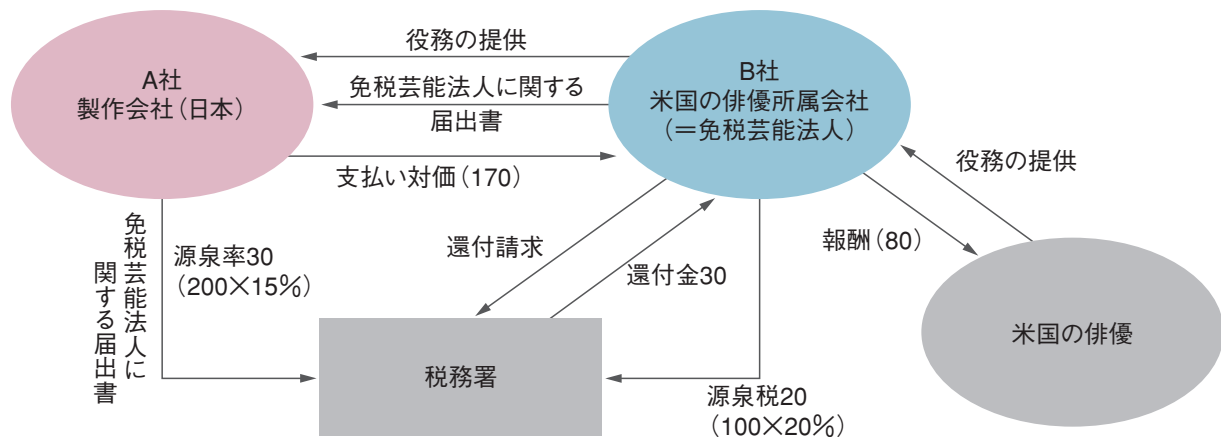
旅費として弁償される額は、人的役務の対価として取り扱われるが、免税点である3,000合衆国ドルの計算にあたってはこれを算入しない（条約第22条第1項）。

芸能人等が源泉地国における課税を回避するため、いわゆるワンマンカンパニーをつくり、そのペーパーカンパニーの事業活動として芸能人等の役務提供を行う場合、その法人が「P.E.なければ課税せず」という課税原則を利用することを懸念し、これに対抗する方法のひとつとしてこのような規定が設けられている。他の対抗策としては、芸能人等の役務提供を行う企業については、役務提供地国に恒久的施設を有するとみなす方法がある。これは「みなしP.E.」と言われる。例えば、日米租税条約では、ワンマンカンパニーの要件に該当する場合には、源泉地国で課税することができる（条約第18条第5項）。

(3) 来日芸能人等に対する源泉課税の手続き

【資料1】

（例）日本の製作会社であるA社は、米国の俳優所属会社であるB社（免税芸能法人）へ、日本国内での債務提供に対する報酬200を支払い、B社は米国の俳優に対し、マネジメントフィーを差し引いた100の報酬を支払っている。



※米国の俳優所属会社（免税芸能法人）のB社は、源泉所得税20と還付金30との差額の10の還付を受ける。

非居住者である、芸能人または運動家（プロのスポーツ選手）が日本において仕事をして、報酬を得た場合には、原則として所得税法の規定に従って、日本で所得税を納税する義務が生じる。

また、法人あるいは個人のいずれであっても、非居住者として日本国内で芸能人やスポーツ選手の仕事を提供する事業で所得を得た場合にも、原則として所得税法の規定に従って、日本で所得税または法人税を納税する義務が生じる。

ただし、日米租税条約や日独租税条約といった日本が締結した租税条約により、外国の芸能法人等に課税しないケースがある。課税しない条件は、日本国内に恒久的施設がないか、またはその事業が日本国内の恒久的施設に帰

属するものでない場合である。これに相当して条約が適用されると日本では免税となる。

しかし、このようなタイプの条約のもとでも、芸能人やプロスポーツ選手に対する課税は、一般には免税にはなっていない。課税するために次のような手続きを踏まなければいけない。

①日本で行われた外国の芸能人、スポーツ選手の仕事（コンサートや試合といった興行）による支払いを受ける者（B社）が租税条約で免税とされる場合（以下「免税芸能法人等」という）、その外国の芸能人等への報酬を支払う際に、20%相当額の所得税を納付する。

②日本の興行主（A社）が、免税芸能法人（B社）に支払う場合には、その額の20%の所得税を納付する。

③免税芸能法人（B社）からA社の所轄税務署に還付申請書が提出された場合には、A社が納めた源泉税が、直接B社に還付される。ただし、この還付は、上記①の源泉税の納付に充てていた旨の書面を提出した場合に充当することができる。この場合、還付請求額と納付すべき所得税額の差額が還付されることになる。

従って、図のように、日本の映画製作会社が、日本で撮影を行う映画製作に米国等の俳優を起用した場合には、その俳優の代理人であるエージェント会社に支払う段階で、支払い額に対して20%の源泉税を徴収する必要がある。ただし、この源泉税率に関しては、免税芸能法人等に関する届出を提出することで、15%に軽減することが可能である。

4-製作費に関わる消費税

(1) 論点のまとめ

日本国内の売上高に対しては、5%の消費税がかかる。従って、実際の入金額は契約金額を5%上回る。これを“臨時ボーナス”として喜ぶプロデューサーがいるが、そうではない。その会社が、消費税の申告書を提出した時に、この追加入金分は消費税として税務当局に支払わなければならないのである。

このお金は単に税務当局のために預かっているにすぎないと考えなければいけない。消費税の仕組み上、原則として会社が消費税で儲かることはないようになっている（ただし例外的に、売上高が少額である免税事業者の場合にはメリットを受けることがあるが、税法が改正されて、そのような例外的なケースも減っている）。

(2) 消費税の簡単な仕組み

ここで、消費税の簡単な仕組みを説明しよう。あなたが100万円の商品を購入して、それを150万円で販売したケースを考えてみよう。

100万円の仕入れに対しては、あなたが仕入れ先に対して5万円（100万円×5%）の消費税分を追加で払う必要がある。この5万円は税務当局に対する“貯金”と考えなければいけない（これは「仮払消費税」と呼ばれる）。

また、150万円の売り上げに対しては、あなたが得意先から7万5,000円の消費税分を追加でもらう必要がある。この7万5,000円は、税務当局のために預かっているお金と考えなければいけない。従って、これは「仮受消費税」と呼ばれる。

あなたは最終的に、この税務当局に対する“貯金”と、税務当局のために預かっているお金を精算しなければならない。それが消費税の申告である。

この場合、2万5,000円を税務当局に納める必要があるが（7万5,000円－5万円）、これは決してあなたが損をしたわけではなく、税務当局から預かっていた差額を払ったにすぎない。

この例を映画の製作会社に当てはめて考えると、100万円が映画の製作費で、150万円が配給収入ということになる。

映画の製作会社にとって、消費税について注意しなければならない点は、お金の流れを「税抜き処理」して管理しておくということである。製作会社にとっては、消費税抜きの売上高が本来の売上高であり、消費税抜きの製作費が本来の製作費なのである。

仮受消費税であっても、仮払消費税であっても、それは単に税務当局のために仮に受け取ったものであったり、仮に払ったものにすぎないのである。そのような“仮の金額”は、消費税の申告書を提出すれば精算されるもので、製作会社の最終損益には関係ないものである。

従業員の給与には消費税がかからないため、給与の5%に相当する金額が儲けとなると誤解しているケースが多いが、これは間違いである。

確かに給与には、消費税（仮払消費税）がかからないが、売り上げに対する消費税の金額（仮受消費税）は一定である。消費税の申告書を提出すれば、会社は仮受消費税から仮払消費税を控除した金額を納付しなければならないので、仮払消費税が少なくなった分、最終的に納付すべき消費税が増えることになり、結果は同じである。消費税は、原則として会社の損益には中立なのである。ただし、消費税を取引相手からもらう（あるいは払う）タイミングと税務当局に払う（あるいは還付される）タイミングがズレる場合には、キャッシュ・フローの問題となる。

(3) 消費税の課税事業者

実は、消費税に関しては、全ての事業者が納付を義務づけられているわけではない。設立したばかりの会社や課税売上高が一定の金額に満たない会社は消費税を納付する必要がない。このような会社を免税事業者という。免税事業者になれるのは、以下の会社である。

- ・資本金が1,000万円に満たない法人の設立後2事業年度（消費税法12条の2）
- ・基準期間（前々事業年度）の課税売上高が3,000万円以下の法人（旧消費税法第9条1項）

ただし、後者の基準に関しては、平成15年度の税制改正により、平成16年4月1日より開始する事業年度より1,000万円以下となる（新消費税法9条1項）。

(4) 取引区分

消費税は全ての取引について課税されるわけではなく、様々な観点より、取引が以下のように区分されている。

① 課税取引

課税取引とは、事業者が国内において行った資産の譲渡及び貸付並びに役務の提供であり、下記の②～④の取引以外の取引には消費税が課される。

② 非課税取引

非課税取引とは、預金利子・商品券・社会保険料等といった、消費税を課することになじまないものや、社会政策的配慮に基づくものとして、限定的

に認められている取引であり、このような取引には消費税が課されない（消費税法第6条1項）。

③輸出免税取引

消費税はそもそも国内における物品やサービスの消費について課されるものであることから、輸出取引等に該当するものについては消費税が免除される（消費税法第7条）。

④不課税取引

不課税取引とは、事業者が国内において行う資産の譲渡及び貸付並びに役務の提供に該当しないものであり、寄付金や国外での取引等がこれに該当し、これらの取引については消費税は課されない。

このように、消費税が課されるのは課税取引のみであり、「(イ) 事業者が(ロ) 事業として(ハ) 国内において行った(ニ) 資産の譲渡及び貸付並びに役務の提供」の(イ)～(ニ)までの全ての要件を満たすものについては、消費税が課される。

5-交際費課税

(1) 論点のまとめ

交際費であっても、事業の遂行上に必要なものであれば、損金性を持つべきである。しかし、交際費があまりにも増えることは、企業経営の健全性が阻害されるのも事実である。従って、税法上は、交際費に制限を加えることで、企業の資本蓄積を側面から支援するという趣旨から、その一定額に対して損金不算入制度が置かれている。映像コンテンツの製作や販売のために、多額の交際費が支払われると、会計上の利益に比べて多額の税金が生じる可能性がある。プロデューサーは製作費の金額的な管理とともにその費用が交際費とならないように注意すべきである。

(2) 損金不算入額

交際費の損金不算入額は、次のように法人の期末資本金額によって異なる。

①「期末資本金額が1,000万円以下の法人」

毎期の支出する交際費のうち、400万円の20%及び毎期の支出の中の交際費のうち400万円を超える金額の合計額。

②「期末資本金額が1,000万円超、5,000万円以下の法人」

毎期の支出する交際費のうち、300万円の20%及び毎期の支出する交際費のうち300万円を超える金額の合計額。

③「期末資本金額が5,000万円超の法人」

毎期の支出交際費の額の全額。

交際費の損金不算入の制度は、資本金額が少ない方が有利になっている。例えば、同じように交際費を1,000万円支出した場合でも、資本金が1,000万円の法人では、損金不算入額が680万円（ $400 \times 20\% + 1,000 \text{万円} - 400 \text{万円}$ ）であるのに対して、資本金が3,000万円の場合には760万円（ $300 \text{万円} \times 20\% + 1,000 \text{万円} - 300 \text{万円}$ ）となっている。また、資本金が5,000万円超の法人は1,000万円全額が損金不算入となる。

(3) 損金不算入の経済的効果について

交際費が損金不算入となることの経済的効果を考えてみる。例えば、法人税率が40%で、経費が全額損金算入される場合は、以下の損益状況になる。

売上高	100	
経費	(50)	
税引前利益	50	
法人税	(20)	$50 \times 40\% = 20$
税引後利益	30	

この経費が全額交際費と認定された場合（期末資本金が5,000万円超の会社を想定。従って支出交際費の全額が損金不算入）、同様の税引後利益30を確保するためには、いくら売り上げを稼がなければならないのだろうか。答えは、次のように約1.33倍の売り上げを獲得する必要がある。税法上経費が交際費に認定されるか否かで、これほどの差が出てくる。

売上高	133	
経費	(50)	
税引前利益	83	
法人税	(53)	$(83 + 50) \times 40\% = 53$
税引後利益	30	

(4) 交際費の定義

支出した経費が交際費になるか否かは経営上重要な問題となる。法人税法上、交際費とは「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ある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これに類する行為のために支出するもの」を指す。

ただし、次のものは除かれる。（租税特別措置法61条の4第3項、同施行令37の5条）。

- ①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
- ②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
- ③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
- ④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の記事収集のために、または放送のための取材に通常要する費用

①についてはその性格が福利厚生費として、②については広告宣伝費として交際費から除かれている。また、③については企業の内部的な費用であるので交際費にはなじまないとしている。④についても他の業種における仕入れや原材料費に相当するという理由で交際費から除かれている。

注意すべきは、全ての除外取引は、「通常要する費用」という限定条件がつけられていることである。しかし、どれくらいが「通常要する費用」なのかの明確な基準は示されていない。特に、エンターテインメント・ビジネスでは、よく問題となる会議費か交際費かの区分について、「社内または通常会議を行う場所において通常供与される昼食の程度を超えない飲食等の接待

が含まれる」という通達があり（措置法通達61の4（1）-22）、その線引きがますますわかりにくくなっている。

例えば1996年11月16日の日本経済新聞の夕刊には、タレントのA氏のマネージメント会社が、東京国税局の税務調査により2年間で約6,500万円の申告漏れを指摘され、修正申告していたことが判明したと報じている。

申告漏れの原因は、テレビ局などと打ち合わせをする際に、酒を伴った小料理屋やレストランで開いた会合の費用の一部が、課税対象の交際費として認定されたことである。

（5）原価に算入された交際費の扱い

通常映像コンテンツの製作費は、いったん固定資産として資産計上され、減価償却費として費用処理される。従って、製作費の中に交際費が含まれている場合には、原価に算入された交際費として、税務上別途に処理することになる。

①法人の支出した交際費等が棚卸資産の原価、固定資産の取得価格及び繰延資産の額に含まれている場合であっても、その支出した交際費等の額については損金不算入の計算をする（措通61の4（1）-24）。

②調整方法

法人が支出した交際費等で棚卸資産の取得価格等へ原価算入された金額のうちに損金不算入額がある時は、その事業年度の確定申告書において、その原価算入額のうち損金不算入額からなる部分の金額を限度として棚卸資産の取得価格等を減額することができる。この場合において、当該原価算入額のうち損金不算入額から成る部分の金額は、当該損金不算入額に、当該事業年度において支出した交際費等の金額のうちに当該棚卸資産の取得価格等に含まれている交際費等の金額の占める割合を乗じた金額とすることができる。

◆注：この取り扱いの適用を受けた場合には、その減額した金額につき翌事業年度において決算調整するものとする（措通61の4（2）-7）。

6-寄付金課税について

（1）論点のまとめ

寄付金は、基本的に納税者が支払う金額もタイミングも自由に決定することができる。従って、寄付金について全額損金算入を認めると、法人税の安定的な確保という観点から問題が生じる。また、寄付金の場合、支払った寄付金の反対給付が明確ではない。つまり法人の事業に直接関連があるものか否かがわからないのである。このような理由から、支出寄付金の一定額に対して損金不算入制度が採用されている。また、映像コンテンツのプロデューサーは、自己の作品に企業から寄付を受ける場合がある。その場合の、寄付をする側の処理方法を知らなければ、有効な資金調達ができない。

（2）寄付金の定義

法人税法上の寄付金とは「名義のいかんを問わず、金銭その他の資産または経済的利益の贈与または無償の供与」のことである。

法人税法上の寄付金の概念は、社会一般の概念よりも広く、「債務免除」

や「低廉譲渡」のように、経済的な利益を供与したと認められた場合でも寄付金とみなされる。寄付金で問題となるのは、経費の支出によって、経費を支払った法人に経済的なメリットがあったかどうかという点である。

エンターテインメント・ビジネスでは、著作権なら出版社、ビデオ化権ならビデオ会社というように権利の内容ごとに役割が分担されている。個別の取引だけを見ると経済的な効果について説明しにくいケースが多く見受けられる。例えば、アーティストの育成費や新規ビジネスの開発費などである。これらは効果が出てくるのに時間がかかるし、成功するとは限らない。この問題も、交際費の認定と同様に、明確な判断基準がなく、具体的には現場の税務調査官の対応次第ということになっているのが現状である。

(3) 損金不算入額

一般の寄付金の損金算入限度額は次の計算式によって導かれる。一般寄付金（実質的に経済的な利益を供与したと認定されたもの全て）は、限度額を超える金額が損金不算入となる。

$$(\text{各事業年度の所得金額} \times 2.5 \div 100 + \text{資本金等の金額} \times 2.5 \div 1,000) \times 1/2$$

これとは異なる計算をする寄付金もある。その範囲は「国または地方公共団体への寄付金」、「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公益事業を行う法人に対する寄付金で大蔵大臣が指定したもの（指定寄付金）」、「公共法人、公益法人で政令で定める公益の増進に著しく寄与する法人等に対する寄付金」である。ただし、これらの特別な寄付金も実質的な経済的な利益があったと認められると、一般寄付金扱いになる。

次に説明するメセナ協議会による助成は、助成金を払う法人の方で指定寄付金としての扱いを受けることができる。

(4) メセナ協議会による助成認定制度について

①概要

社団法人企業メセナ協議会による助成認定制度は、同協議会が認定した芸術活動に対して、企業・個人からの寄付を促すものである。芸術活動を行う団体・個人がこの制度を用いて寄付を募ろうとする際には、まず協議会から「助成認定」を受けられるよう申請をする必要がある。

助成認定を受けた芸術活動に対する支援金は、協議会に「寄付金」として振り込まれた後、当該活動を行う団体・個人に「助成金」として送金される。特定公益増進法人である協議会を経由することにより、支援者は、芸術活動への寄付金を損金算入や所得控除として処理することができる。

特定公益増進法人への寄付金については、下記のような税制上の優遇措置が認められている。

<企業の場合>

企業の特定公益増進法人への寄付金は、その合計額もしくは企業に認められている一般の寄付金の損金算入限度額の、いずれか少ない金額を別枠で、損金として算入することができる。

一般寄付金の損金算入限度額＝

$$(\text{資本等の金額} \times 2.5 / 1,000 + \text{所得の金額} \times 2.5 / 100) \times 1 / 2$$

<個人の場合>

総所得金額等の25%または寄付金額のいずれか少ない金額から1万円引いた金額が、「特定寄付金」として所得から控除できる。

②申請資格等

同協議会のパンフレットによると申請資格等は以下のようになっている。

(イ) 申請資格

A. 営利を目的としない法人、あるいは任意団体

a. 定款か寄付行為、規約や会則などを有している団体（*）で、代表者の定めのあるもの

b. 申請する活動の実施団体の構成員に、芸術の専門家（**）が含まれていること

* 営利法人（株式会社、有限会社、合名会社、合資会社）や、宗教法人・政治団体は申請できない

** 演奏家、俳優、美術家などのほか、作曲家、キュレーター、映画監督など

B. 芸術活動を行う個人

芸術活動の実績を証明する書類の提出が必要となる（注-1）。

(ロ) 申請できる活動

A. 対象となる芸術分野

音楽、美術、演劇、舞踊、映画

メディア芸術、文学、芸能、生活芸術（注-2）

B. 対象となる活動

a. 芸術作品の発表活動（公演、展示など）

b. 芸術の普及向上を目的として、広く一般に公開される活動（公園や展示などを伴うコンクールや顕彰事業、調査・研究、セミナー、ワークショップなど）（注-3）

(ハ) 選考方法・審査のポイント

A. 選考方法

申請案件は、年6回開催される助成選考委員会にて、認定の対象となるか否かを審査する。本委員会は各芸術分野の専門家から構成され、協議会とは利害関係のない第三者機関である。

B. 審査のポイント

申請された活動は、以下の観点から審査する。

<芸術の普及向上>

a. 当該活動が芸術文化の発展や公共の利益に貢献しうること

b. 当該活動が芸術家の芸術創造に刺激を与えうること

<活動の実現力>

a. 当該活動の企画が、スケジュール、資金などの面において十分に検討され、実現の可能性がきわめて高いこと

(二) 問い合わせ／申請先

社団法人企業メセナ協議会 助成認定担当

〒100-0006

東京都千代田区有楽町2-5-1 有楽町マリオン13F

（注-1）いずれの場合も以下の条件を満たさなければならない。

- ・適正な会計報告ができること
- ・国内に恒常的な連絡先があること
- ・国内の銀行に、申請団体または申請者個人の名義の口座が開設されていること

（注-2）新たに適用対象となる芸術分野の活動例

- a. メディア芸術 マンガ、アニメーション、CGなど
- b. 文学 朗読会など
- c. 芸能 伝統芸能、民俗芸能など
- d. 生活芸術 茶道、華道、園芸、ファッションなど

（注-3）以下の活動は対象外となる。

- ・企業等の寄付金がなくとも実現できる活動
- ・商品化される作品や商業的な企画
- ・予算計画に、当該活動費以外の年間運営費等が含まれている場合
- ・国際交流、福祉、教育などを主たる目的とし、芸術活動が副次的な位置づけのもの
- ・ひとつの流派やクラブ組織など、限られた人々の利益に資する活動
- ・学園祭や校内コンクールなど、学校内における活動
- ・習いごとの発表会や、一部の自費出版など、趣味の域を出ない活動
- ・特定の宗教や政党に奉仕する活動
- ・その他、一般公開されない活動

TEL : 03-3213-3397

FAX : 03-3215-6222

E-Mail : mecenat@mecenat.or.jp

URL : <http://www.mecenat.or.jp>

Section 3 宣伝段階

1-P&Aの処理

(1) 論点のまとめ

「P&A」というのは、Print（劇場用フィルムのプリント費）とAdvertisement（広告宣伝費）の略であり、通常配給会社が立て替える。

現在の映画ビジネスは、映画の内容だけで集客することは、困難になっている。特に大作の場合には、ある程度宣伝費をかけて早期に集客を図る必要がある。加えて、多くの観客を集めるということは、それだけ多くの劇場用フィルムも用意する必要がある。

例えば、配給収入の分配率は50%、P&Aが3億円の配給手数料を30%とした場合、10億円の興行収入がある場合、製作者にはいくら戻ってくるだろうか。「興行収入」とは、劇場で実際にお客が払う入場料の合計を言い、「配給収入の分配率50%」ということは、劇場側に半分、配給会社に半分、その売り上げ代金が分配されることを意味する。従って、興行収入が10億円の場合、5億円が配給会社に分配されることになり、配給会社はその5億円から、P&Aの3億円を控除（トップ・オフ）して、さらに、残額の2億円の30%である6,000万円を配給手数料として控除する。最終的には、製作会社に1億4,000万円を支払うことになる（配給会社によっては、P&Aをトップ・オフする前に配給手数料をトップ・オフする契約形態をとる場合もある）。わが国の会計上も税務上も、このような広告宣伝費等を資産計上する考え方はなく、支出時（実際には配給会社が立て替えた時）に、費用計上あるいは製作会社に支払われたネットの金額のみを売り上げとして計上することになる。

(2) 米国会計原則の動き

米国の会計原則である「財務会計基準書（FASB）」の53号によると、費用収益対応の原則を厳格に守り、映画の製作費のみならず、P&Aも含めて資産化して、予想収益に基づき償却計算を行う、いわゆるインカム・フォーキャスト・メソッド（Income Forecast Method）が採用されていた。

しかし、米国公認会計士協会の会計基準委員会は新しい意見書（SOP00-②）を発表した。これは費用収益対応の原則より、資産性の疑わしいものは落とすとする保守主義の原則を優先したものであり、P&Aを支出時に費用化することを強制している。

適正な期間損益計算を優先するか、資産の健全性を優先するかは、時代とともに変化するものだが、もうひとつの動きとして減損会計の強制という流れを考えると、いったんP&Aも資産化したうえで製作費とともに適正な減

価償却を行い、資産の健全性は両者をあわせうえて減損会計を行うという考えも成り立つと思える。なぜなら、P&Aも製作費も現代においては区別する意味がなくなっているためである。

Section 4 販売段階

1-売り上げの認識時点と前受金の処理

(1) 論点のまとめ

映像コンテンツ製作事業の特徴は、ワンソース・マルチユースである。従って、ひとつのコンテンツに関して様々な媒体を通じて権利が販売される。さらに、マーチャンダイジング等の派生商品の販売や協賛金等の付随的な売り上げが得られる場合もある。これらの売上高をどの時点で収益として認識すべきかが会計上の問題となる。

(2) 劇場収入

映画が完成すると、配給会社と配給契約を結ぶことになる。一般に映画の興行成績を表す場合には、興行収入（興収）と配給収入（配収）がある。前者は、観客が劇場で支払った入場料の総計を言い、後者は、興収から劇場側の取り分を差し引いたものを言う。配給会社は、配収からP&A費用と配給会社の手数料を差し引いて、残額を映画の製作者に分配する（注4）。

興収 = 入場料の総額

配収 = 興収 - 劇場の取り分

映画製作者への分配 = 配収 - P&A費用 - 配給手数料

(注4) P&A費用と配給手数料の控除の方法は、配給契約によって異なる。通常、邦画系のチェーンの場合には、配収からP&A費用を控除（トップ・オフ）して、その残額から配給手数料を控除する方式をとっているが、洋画系のチェーンの場合には、配収から、まず配給手数料を控除して、その残額からP&A費用を控除する方法をとっている。

製作者は、配給手数料やP&A費用を自己負担とする場合には、販売のための費用と考え、配収を売上高と認識して、配給手数料やP&A費は販売費及び一般管理費として処理する。また、それらの費用が自己の負担とならない場合には、配給会社からの純収入を売上高として処理する。実務上問題となる点は、配給会社からの報告が決算時までに関に合わないことがあることである。契約書上そのような遅延が起こらないように明記すべきであるが、売り上げの認識基準を、報告書到着基準で行う等の代替案もあるが、そのような方法であっても決算日までの実績との差異が少額であり、また、継続適用が前提となるだろう。また、興収を劇場側の取り分と配収に分ける分配率（歩合）は、一律ではなく、興行成績によって変動する場合や事後に決定する場合もあることに注意しなければならない。

また、上記のような歩合契約ではなく、劇場での上映権利を定額で劇場等に売却する契約もある。この場合には、上映開始日あるいは上映開始許諾日に一括して売り上げを計上することになる。

さらに、自主上映のような場合には、映画の製作者が全ての劇場収入を売り上げとして計上し、劇場への使用料を販売費として処理することになる。

(3) テレビ放映権収入

テレビ放映権の販売については、通常、地上波や有料テレビの種類ごとあるいは地域ごとに個別に契約される。従って、売り上げの認識は、契約ごとに行われることになる。その場合問題となるのが、売り上げの認識時点として、放送用の素材を発送した日、先方がそれを検収した日、放映開始許諾日あるいは、実際の放送日のいずれの日にすべきかということである。いずれの場合であっても、合理的な理由があれば継続適用を条件に受け入れられると思われるが、実務上は放映開始許諾日を使うのが合理的と考えられている。

(4) ビデオグラム権収入

通常は、ビデオ販売会社から、契約上定められた1本当たりの使用料に販売実績を乗じた金額を得ることになる。この場合、実務上問題となる点は、劇場収入と同様であるが、ビデオ販売会社からの報告が決算時まで間に合わないことがあることである。売り上げの認識基準を、報告書到着基準で行う等の代替案もあるが、そのような方法であっても決算日までの実績との差異が少額であり、また、継続適用が前提となるだろう。

また、ビデオの販売権を定額でビデオ販売会社等に売却する契約もある。この場合には、販売開始日あるいは販売開始許諾日に一括して売り上げを計上することになる。

(5) その他

ペーパービューやブロードバンド等様々な媒体に権利を売る場合がある。それらの売り上げの認識基準は、契約上販売収入が販売高に変動する方式か一括販売かによって、上記の劇場収入等の処理に準じて判断すべきである。

また、マーチャンダイジング等の派生商品の販売も同様に考えるべきである。さらに、協賛金等の売り上げ計上は、原則としてその映画が完成品として市場に出現したもっとも早い日に行うべきである。

(6) 前受金の処理

前受金として受領した金額は、当然、入金時に収益計上するのではなく、上記の原則に基づき契約書の内容に従い、収益計上をすべき条件が整った都度、前受金を取り崩して売り上げを計上しなければならない。

2-返品調整引当金

(1) 論点のまとめ

税法は、出版業その他一定の事業を営むもののうち、常時、その販売する棚卸資産の大部分について、販売の際の価格で買い戻しする等の特約を結んでいるものが、買い戻しによる損失の見込み額として損金経理により返品調整引当金勘定に繰入れた金額については、その金額のうち繰入れ限度額に達するまでの金額は損金に算入することを認めている。このような返品の特約がある場合には、会計上当然に損失の見込み額を引当処理しなければいけない。しかしながら、税法では損金算入できる金額及び業種を特定している。従って、返品調整引当金は会計上の金額と税務上の金額で差が生じることが多い。

(2) 繰入れ対象事業の範囲

税務上、返品調整引当金を設けることのできるものは、次の事業（指定事業）を営む法人に限る。

- ①出版業（その取次業を含む）
- ②医薬品（医薬部外品を含む）の製造業、卸売業
- ③農薬の製造業、卸売業
- ④化粧品の製造業、卸売業
- ⑤既製服の製造業、卸売業
- ⑥レコード、磁気音声再生機用レコードまたはデジタル式音声再生機用レコード（コンパクト・ディスク、CD）の製造業、卸売業

(3) 設定要件

次に掲げる特約を結んでいる時に限る。

- ①法人がその販売先からの求めに応じ、その棚卸資産を当初の販売価格によって無条件に買い戻す旨の特約
- ②販売先において、法人から棚卸資産の送付を受けた場合にその注文によるものかどうかを問わずこれを購入する旨の特約

(4) 繰入れ限度額

①繰入れ限度額は、指定事業の種類ごとに、次の（イ）及び（ロ）のいずれかの方法により計算した金額の合計額とする。

（イ）その事業にかかる期末売掛金の額×返品率×売買利益率

（ロ）その事業にかかる期末前2ヵ月間の売り上げ金額（特約により買い戻した額を控除しない）×返品率×売買利益率

指定事業にかかる棚卸資産の販売の対価の額につき割戻しをした金額がある場合には、繰入れ計算における「その事業にかかる期末前2ヵ月間の売り上げ金額」は次の算出により計算した金額を控除した金額による（注-5）。

$$\text{当該事業年度において割戻しをした金額} \times \frac{\text{当該2ヵ月間の割戻しを行う前における棚卸資産の販売の対価の合計額}}{\text{当該事業年度の割戻しを行う前における棚卸資産の販売の対価の額の合計額}}$$

（注-5）「売掛金」及び「棚卸資産」は、法63条1項による長期割賦販売等にかかる延払基準の適用を受けたものを除く。なお、売掛金には、指定事業にかかる売掛金について取得した受取手形は含むものとする。

②繰入れ限度額計算における返品率は、次の算式によって計算する（注-6）。

$$\text{返品率} = \frac{\text{その事業年度及びその事業年度開始の日前1年以内に開始した各事業年度における特約に基づく返品額の合計額}}{\text{その事業年度及びその事業年度開始の日前1年以内に開始した各事業年度における売上高の合計額（特約により買い戻した額を控除しない）}}$$

（注-6）返品率の計算の「売上高の合計額」には、販売した棚卸資産について受け入れた物的な瑕疵に基づく返品額は含まれないが、返品が物的な瑕疵に基づくものであるかどうか不明な場合には、その返品額を当該合計額に含めることができる。

③繰入れ限度額計算における売買利益率は、その算式によって計算する。

$$\text{売買利益率} = \frac{\text{その事業年度の販売価格の総額 (A)} - \text{（その売り上げ原価+販売手数料）}}{\text{その事業年度の販売価格の総額 (A) (特約により買い戻した額を控除する)}}$$

(注-7) (注-8)

(注-7) 指定事業にかかる棚卸資産の販売の対価の額につき割戻しをした金額がある場合には、売買利益率の計算の「その事業年度の販売価格の総額」は、当該事業年度において割戻しをした金額を控除した金額による。

(注-8) 棚卸資産の評価額の計算について低価法を採用している法人が当該棚卸資産の時価が原価法による原価より低い場合、時価を評価額としている場合において、当該原価と時価との差額を営業外費用として処理している時は、その差額は売買利益率の計算をする場合の売り上げ原価に含める。

3-海外販売に関わる海外の源泉税と外国税額控除制度

(1) 論点のまとめ

映画ビジネスの本質は「権利ビジネス」である。海外に権利をライセンスングする場合は、必ず相手国で源泉税が課されることを忘れてはいけない。

例えば、米国から外国へコンテンツの使用料を支払う際、租税条約を締結していない国への支払いの場合は、支払い額の30%を源泉する必要がある。日本は米国と租税条約を締結しているので、条約の規定によりこの源泉税率が10%に減免される。

源泉税について気をつけなければならないのは、課税の対象が利益ではなく支払い額になっている点である。例えば、製作費95で映画をつくったとする。この映画の権利を米国に100でライセンスした場合、米国の源泉税を考慮しなければ、利益は5（100－95）になる。しかし、米国で使用料を払う場合は、10（100×10%）の源泉税を支払わなければならないので、5の損失（手取り90－製作費95）になるわけである。

源泉税による影響

源泉税を考慮しない場合		源泉税を考慮した場合	
使用料収入	100	使用料収入	100
制作費	(95)	米国源泉税	(10)
差引利益／（損失）	<u>5</u>	源泉税控除後手取り額	90
		制作費	(95)
		差引利益／（損失）	<u>(5)</u>

このように、源泉税は海外展開には非常に重要な問題となる。契約の締結後の実際の使用料の支払い時になって、この源泉税の取り扱いについてもめることがよくある。支払う側は「税法に従って源泉する」と主張するし、受け取る側は「この契約書における使用料の額とは、源泉税控除後のネットのキャッシュだ」と主張する。こういう事態にならないように、源泉税に関する取り扱いをあらかじめ契約書に明記すべきである。

米国の会社に映画の権利をライセンスングするケースにおいて、あなたの会社の立場が強い場合には、「源泉税を控除した後の全額を100とする使用料を受領する」と主張すべきである（手取り額確定方式）。ただし、これはあなたの会社の立場が本当に強い場合にしか、相手側は認めてくれない。なぜなら、源泉税率が10%の場合、支払う側が実際に負担する使用料は100ではなく111（100÷90%）になるためである。

使用料の契約方式

額面額確定方式		手取り額確定方式	
使用料収入	100		111
源泉税	(10)	契約金額	(11)
差引手取り額	90		100

手取り額確定方式が、使用料の受け取り側にとって有利になるのはネットの受け取り額が多くなるだけではない。実は、世界各国の税法上では、どのような支払いがその国の源泉税の対象になるか、多くの場合明確ではない。

つまり手取り額確定方式とは、受け取り側がこうした課税問題を、使用料を支払う側のリスクに転嫁することができ、受け取り側はどんな状況でも、ネットのキャッシュを確保できるわけである。

海外で徴収された源泉税は、全く取られ損かと言えば、そうではない。日本の税制上、外国税額控除制度というものがあり、それを日本で払うべき税金から控除することが可能である。しかし、この制度にも限界があることに注意しなければいけない。

(2) 外国税額控除制度とは

源泉税は、ライセンシングした相手国（ライセンシーの国）で一方向的に控除されるものである。しかし、これを取り戻す制度もある。これが「外国税額控除制度（Foreign Tax Credit System）」である。

多くの国では、国内の法人あるいは居住者に対しては、所得の源泉地を問わず全世界の所得に対して税金を課している。一方、他の国の法人が、自国内を源泉として所得を得た場合には、その源泉所得に対して課税をする（源泉税）。つまり、ひとつの所得に対して、源泉地国と所在地国で二重に課税されることになる（国際的二重課税）。この二重課税を防ぐ制度が、外国税額控除制度であり、わが国のみならず、ほとんどの先進国で同様の制度を持っている^(注-9)。

外国税額控除制度は複雑な内容で、国によって制度が異なる。ただし、制度のエッセンスは簡単なものであり、それは「国外源泉所得に対して自国で課税した場合に生じる税額の範囲内で、自国で払うべき税額を控除する」というものである。

日本法人が日本で製作した映画を100で米国にライセンシングする場合を考えてみる。日本と米国は租税条約により源泉税率は10%で、ここでは計算を簡単にするため、日本の法人税率を40%と仮定する。

(注-9) ちなみに国際課税の分野では、いったん全世界の所得に対して課税の網をかけ、国外源泉所得に対して課された外国の税金を控除する方式(日本及び多くの先進国が採用)と、香港のように自国内の所得に対してのみ課税する方式がある。

外国税額控除の計算

	<ケース1>	<ケース2>
税額の計算		
使用料手取り額	90	90
米国における源泉税	10	10
小計	100	100
制作費	(50)	(80)
差引（課税所得）	50	20
法人税額（40%）	(20)	(8)
税引後利益	30	12
支払い税額の計算		
法人税額	20	8
控除可能外国税額	(10)	(8)
差引（日本で支払う税額）	10	0
翌期繰越し外国税額	0	2

<ケース1>では、このライセンスを日本国内で行った場合、利益は50（100－50）で、それに対する税額が20（50×40%）だから、この枠内で米国の源泉税を控除することが可能となる。従って、米国の源泉税（10）は全額控除することができる。

しかし、ここで忘れてはいけないのは、外国税額控除制度は、あくまで国際的二重課税を防止するシステムであって、決して追加的な特典を与えるものではないことである。<ケース1>の場合でも、日本で10の税金を払うので、日本国内でライセンスした場合に課される税額（50×40%＝20）を単に日本と米国に分けて支払ったにすぎない。

<ケース2>の場合は、製作費が高く、控除可能な枠の8 {（100－80）×40%} は、米国の源泉税を2（10－8）下回っている。この控除できなかった2は、二重課税が生じたことを意味する。このケースは、日本で税金を支払う必要はないが、日本国内でライセンスしていれば税額が8ですんだところ、米国に進出したために納税額が10になってしまったという状況を示している。

ただしこの控除できなかった税額2は、3年間繰り越して3年以内に枠ができたときに控除することが可能となる。

このように、外国税額控除制度という救済策をもってしても源泉税の問題は回避できない場合がある。特に利益率が低い場合ほど、源泉税の問題が生じやすいという、不幸な状況になっている。

(3) 外国税額控除に関する注意事項

外国税額控除制度の注意事項をまとめると、次のようになる。

- ①外国税額控除制度は、国際的二重課税という問題を救済しようとするもので、決してメリットを与えるものではないこと。
- ②特に、利益率が低い場合ほど、外国税額を控除しきれない可能性が高くなること。

③外国税額控除は、自国で払うべき税額から外国で払った税額を控除する制度であることから、他のプロジェクトが赤字だったり、繰越し欠損金を有していて、自国で税額が元々生じない場合には効果が生じない。

④外国税額控除の計算は非常に複雑であり、通常会社全体で一括して計算するため、特定のプロジェクトだけならば控除が可能なものも、他のプロジェクトの影響を受けて控除できないケースもありえること。

(4) 源泉税を回避する動き

救済策であるはずの外国税額控除も一定の限界があるため、問題の根本に戻って、源泉税をどうにかしなくてはならないということになる。源泉税の問題は直接キャッシュ・フローに影響するので、欧米では弁護士（エンターテインメントロイヤー）を使って相当の研究を行い、実際の契約時には相手方に厳しい交渉を行ってくる。これには次のような3つの動きがある。

①契約の相手側にそのリスクを負わせる。

これは手取り額確定方式を契約に明記して、手取り額を確定するものである。「源泉されても本国で控除できるからいいではないか」という反論は、外国税額控除の限界を知ると説得力がない。なお、手取り額確定方式では源泉後の手取り額を保証するばかりでなく、支払われる源泉税も増加するので、外国税額の控除という二重のメリットが受けられる。

②源泉税が不要な取引形態とする

海外から、ある小説の出版権についてライセンスの許諾を受けた場合、支払うライセンス料は日本で源泉税の対象となるが、小説の本そのものを輸入した場合は、単にモノの輸入になるため源泉税の対象とならない。

本の場合はその差が明確であるが、エンターテインメント・ビジネスは複雑な権利関係のため、一概に無形資産のライセンスなのか、モノの輸入なのかは判断できないケースも多い。欧米のエンターテインメント関連企業は、取引形態を変えることによって、源泉税が不要となる方法の研究をしている。

③条約漁り（Treaty Shopping）

源泉税率は各国間で締結される租税条約によって異なる。例えば、A国からB国への使用料の源泉税率が20%の場合、仮にC国を介在させると、A国とC国の租税条約が0%、C国とB国の租税条約が5%とすると、源泉税を15%低減させることができる。

A国 → (20%) → B国

A国 → (0%) → C国 → (5%) → B国

欧米では、このような研究も盛んに行われている。しかし米国では、経済実態を伴わずに単に節税のためだけに取引形態を変更することを「条約漁り（Treaty Shopping）」と呼び規制している。日本では、これを規制する直接的な法律はない。ただし、個々の取引形態に応じて税務当局が判断するものと考えられる。

4-国際課税 その①—タックス・ヘイブン対策税制

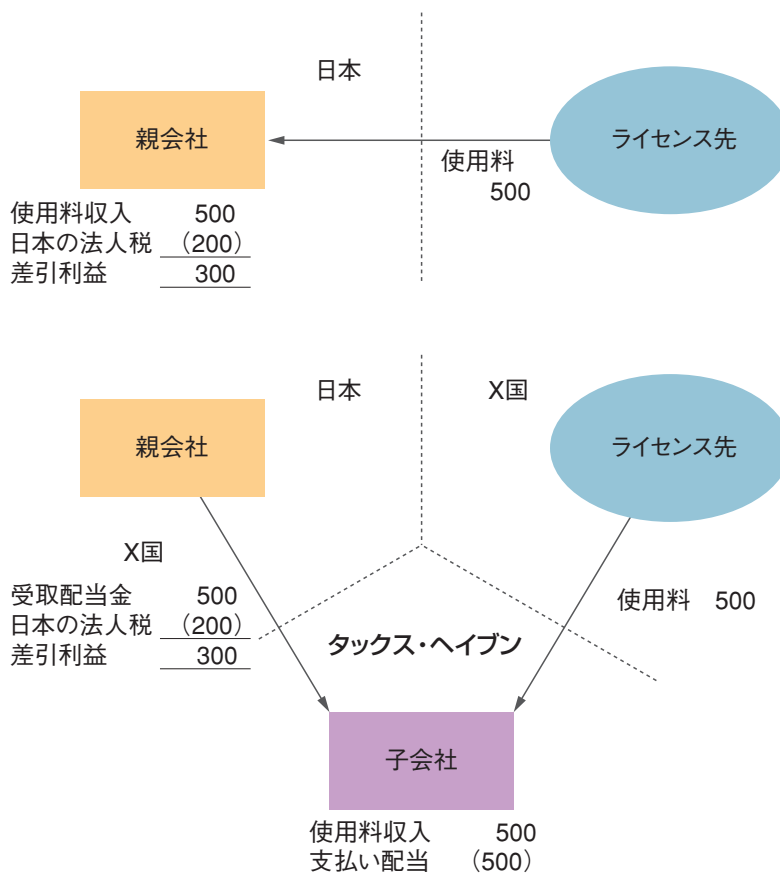
(1) 論点のまとめ

日本の法人税率や個人に対する所得税率は、欧米諸国のそれと比較して高いのは事実である。この高税率を是正していかないと、ハンディを背負ったまま、ほかの先進国と競争しなくてはならない。

そこで、「税金が全くないか、あるいは非常に低い国及び地域（いわゆるタックス・ヘイブン）」の利用を考えることもあるだろう。しかし、日本の高い税率から逃れるために、このようなタックス・ヘイブンなどを利用することを防ぐ税制があるのである。それが「タックス・ヘイブン対策税制」である。

(2) 事例による説明

あなたの会社（日本法人）が全世界的にも注目される映画を製作したとする。その製作原価と予想されるライセンス料を次のように想定する。また、計算を単純化するため日本の法人税率を40%とし、ライセンス料に関わる源泉税がないものとする。



もし、このまま日本法人のみでライセンス契約を締結した場合、上記の利益に対して、200（500×40%）の税金を日本に納めることになる。

例えば、税金が全く存在しないAという国が存在するとして、そこに会社をつくって、映画の全ての権利を原価で譲渡した後に、各国にライセンスすれば、一見、200の税金を節税することが可能となる。しかし、実はこのプランには2つの大きな問題がある。

(3) 海外の子会社からの配当金に対する課税

第一の問題は、A国法人に留保された利益(500)をどうするのかということである。「受取配当金益金不算入」の制度は、日本国内の法人からの配当金に限定されており、海外法人からの配当金には適用されない。従って、日本法人がA国法人から配当(500)を受け取った場合には、日本で200($500 \times 40\%$)の課税を受けてしまうため、A国法人をつくる意味が全くなくなる。

(4) タックス・ヘイブン対策税制

それでは、日本への配当として送金せずに、A国でその利益を元手に運用するとどうであろうか。しかし残念ながらこの場合にも課税を回避することができない。このようなたくらみを防ぐ「タックス・ヘイブン対策税制」があるためである。

①制度の概要

この制度は、配当がされずに利益が軽課税国に留保されていても、実際に配当がされたものとして日本で課税を受けるというものである。

すなわち、日本の居住者または日本法人(内国法人等という)により、その発行済株式の総数または出資金額の50%超を直接及び間接に保有している「特定外国子会社等」の留保所得のうち、その外国子会社等の5%以上の株式または出資を直接あるいは間接的に保有する内国法人等の、その持ち分に対応する部分をその内国法人等の所得に合算して課税するというものである(措法66の6参照)。

②適用対象内国法人

この制度の適用を受ける「内国法人等」は以下のとおりである(措法66の6・1項)。

(イ) 直接、間接に所有する「特定外国子会社等」の株式等が、その発行済株式等の5%以上である内国法人等

(ロ) 単独では5%未満であるが、ひとつの同族グループで5%以上となる内国法人等

③「特定外国子会社等」とは

「特定外国子会社等」とは、外国関係会社の本社などの所在地における税負担が、日本の法人税に比べて著しく低い外国関係会社を言う。具体的には次に該当する。

(イ) 法人の所得に対する税がない国に本店等を有する「外国関係会社」

(ロ) 法人の所得に対する税が所得の25%以下となる「外国関係会社」

④「外国関係会社」とは

「外国関係会社」とは、外国法人でその発行済株式のうち居住者(その特殊関係者である非居住者を含む)と内国法人の全体で直接及び間接的に保有する株式等の占める割合が50%超である場合の外国法人を指す。

簡単に言うと、日本法人及び日本の居住者で50%超の株式を保有している外国法人のことである。この規定を逆手にとって、50%超を保有しないために、議決権のない株式(PREFERRED STOCK)をあえて発行して、会社の支配権を50%超確保するスキームにも対策がとられている。

すなわち、「議決権のある発行済株式のうち居住者及び内国法人が直接及び間接的に保有する割合」と「議決権のない株式の有無を問わずに算定する保有割合」とのいずれが多い方が50%を超える外国法人も、外国関係会社としてみなすのである(措法66の6条第2項参照)。

⑤適用除外取引

元来、この制度は軽課税国にある子会社を利用して日本における課税を不当に軽減しようとすることを防ぐためのものである。従って正常な海外投資活動を阻害する意図はない。

外国子会社等が独立企業としての実体を備え、かつその国で事業活動をするに十分な経済的合理性があると認められる場合には、この規定は適用されない。しかし、映像コンテンツの製作ビジネスを考えると、以下の条件4で「主たる事業が著作権等の提供でないこと」となっているため、適用除外取引となることは難しいと考えられる。

具体的には、特定外国子会社等が、次の全ての要件を満たしている場合には、この制度の適用から除外される（措法66の6条第3項、措令39の16参照）。

（条件1）本店所在地国内において、その事業を行うために必要最低限度以上の規模の事業所、店舗、工場その他の固定施設を有していること（実体基準）。

（条件2）本店所在地国内において事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること（管理支配基準）。

（条件3）その営む事業の区分に応じて、それぞれ次の項目に該当すること。

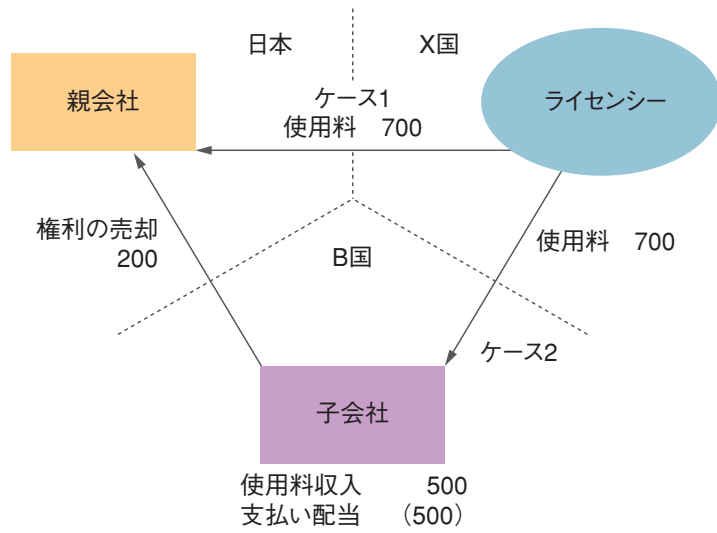
- ・ 特定の業種については、その取引を主として関連者以外の者で行っていること（非関連者基準）。ちなみに特定の業種とは、卸売業、銀行業、信託業、証券業、保険業、水運業及び航空運送業を指す。
- ・ 前出の特定業種以外の事業については、その事業を主として本店所在地国内で行っていること（所在地国基準）。

（条件4）主たる事業が株式等の保有（持株会社等を言う）、工業所有権、著作権等の提供または船舶、航空機の貸付け（便宜置籍会社）のいずれでもないこと。

5-国際課税 その②ー移転価格税制

(1) 論点のまとめ

もし、税率が26%の国（B国と呼ぶ）が存在した場合、その国に子会社を設立しても、タックス・ヘイブン対策税制の適用は受けない。従って、B国に子会社を設立して、そこに映画の権利を原価で売却してから、全世界にライセンスした場合には、単純に日本法人がライセンス収入を得る場合と比較して70（ $500 \times (40\% - 26\%)$ ）を節税したことになる。



ケース2 子会社を通じてライセンス				ケース1 親会社が直接ライセンス	
日本の親会社		B国子会社		親会社	
映画の権利の売却代金	200	使用料収入	700	使用料収入	700
製作原価	(200)	映画の権利の購入代金 (200)		製作原価	(200)
利益	0	利益	500	利益	500
日本の法人税 (40%)	0	B国の法人税 (26%)	(130)	日本の法人税 (40%)	(200)
税引後利益	0	税引後利益	370	税引後利益	300

しかし、このプランにも落とし穴がある。それは、日本法人からB国の子会社に売却した映画の権利の代金が税務上不適切なものと認められる可能性が高いためである。

日本を含む多くの先進国には「移転価格税制（Transfer Pricing Taxation）」と呼ばれる税制がある。この税制では海外の関係会社との取引価格として、「第三者間の取引でつけられるであろう価格」の採用を強制している。

(2) 制度の概要

この制度が適用されるのは法人が各事業年度で、関係する「国外関連者」との間で資産の販売、購入、役務の提供その他の取引を行った時に、国内関連者から支払いを受ける対価が「独立企業間価格」に満たない場合や、国外関連者に支払う対価が「独立企業間価格」を超える場合である。これらのケースでは結局「独立企業間価格」で行われたものとして取引価格は見直されて課税される（措法66の44条第1項）。

すなわち、映画の権利が売却される適正金額（独立企業間価格）を、予想されるライセンス収入額のトータルである700とすれば、B国子会社との取引金額が実際に200であったとしても、700で売却したとして課税されることになる。

＜移転価格税制が適用された場合＞

日本の親会社の実際取引		移転価格税制適用後の取り扱い	
売却代金	200	みなし売却代金	700
製作原価	(200)	製作原価	(200)
利益	0	利益	500
日本の法人税（40％）	0	日本の法人税（40％）	(200)
税引後利益	0	税引後利益	300

(3) 「国外関連者」とは

「国外関連者」とは、適用対象法人と次の関係を持つ外国法人を指す（措法66の4条第1項、措令39の12・1～5）。

①2つの法人のいずれか一方の法人が、他方の法人の発行済株式の総数か出資金額の100分の50以上の株式数、または出資金額（以下「持ち株割合等」という）を直接及び間接的に保有する関係。ちなみに直接保有割合と間接保有割合の合計で判定する（以下同じ）。

②2つの法人が、同一の者（その者が個人である時は、特殊の関係にある個人を含む）によってそれぞれ直接及び間接の持株割合等を保有される関係。

③次に掲げる事実、そのほかこれに類する事実が存在することによって、2つの法人のいずれか一方の法人が、他方の法人の事業の方針の全部または一部につき実質的に決定できる関係（A、Bに該当する場合を除く）。

（イ）他方の法人の役員の2分の1以上または代表する権限を有する役員が、一方の法人の役員もしくは使用人を兼務しているもの、またはこれらであったものであること

（ロ）他方の法人がその事業の相当部分を一方の法人との取引に依存していること

（ハ）他方の法人がその事業活動に必要とされる資金の相当分を一方の法人から借入、または一方の法人の保証を受けて借入していること

(4) 「独立企業間価格」とは

独立企業間価格とは、概念的には資本関係にない独立の第三者間でつけられるであろう価格である。税法上は次のように規定している（措法66の5②、措令39の12⑥～⑧）。

①「独立価格比準法（Comparable Uncontrolled Price method、CUP法）」

特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取引に関わるものと同種のものを「取引段階、取引数量その他」が同様の状況のもとで売買した取引の対価の額に相当する金額を独立企業間価格とする方法（措法66の4②-イ）。

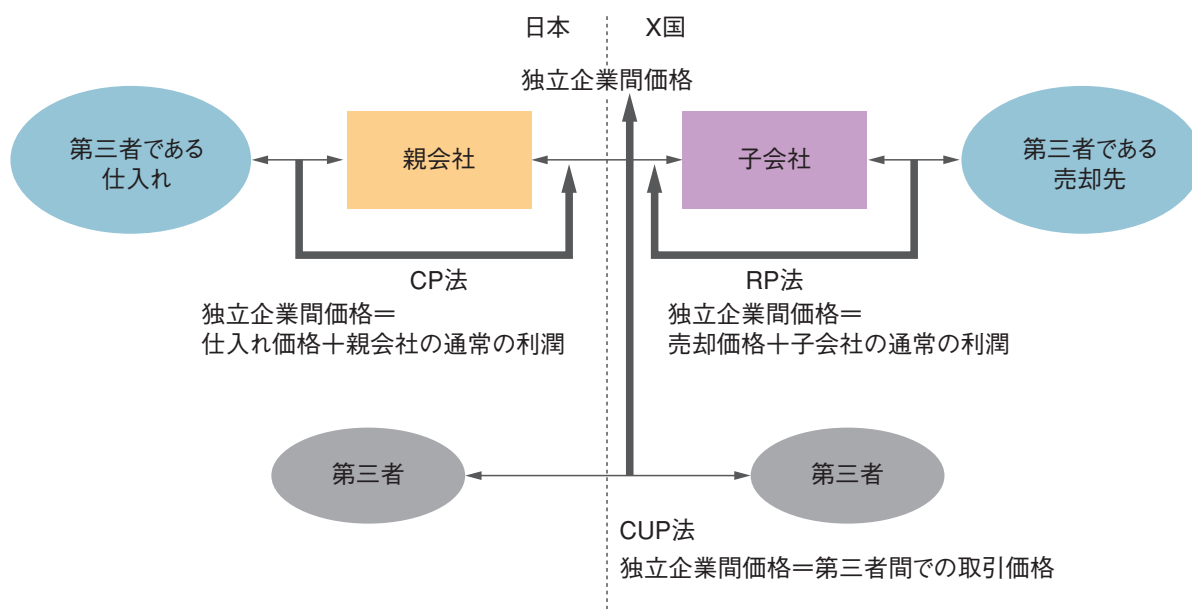
②「再販売価格基準法（Resale Price method、RP法）」

国外関連取引にかかる買手が特殊の関係にない者に対してそのものを販売等した対価の額から通常の利潤の額を控除した金額を独立企業間価格とする方法（措法66の4②-ロ）。

この場合の通常の利潤とは、非関連者間の取引（比較対象取引）における売り上げ総利益率によって計算するが、売手と買手の果たす機能などが異なる場合は、その差異は調整する（措令39の12⑥）。

③「原価基準法（Cost Plus method、CP法）」

国外関連取引にかかる資産等の売手の購入、製造その他の行為による取得等の原価の額に通常の利潤の額を加算した金額を独立企業間価格とする方法（措法66の4②-8）。



この場合の利潤は、比較対象取引の原価に対する売り上げ総利益率等によって計算するが、機能などが異なるときは調整する（措令39の12⑦）。

このケースだと以下ようになる。

CUP法は、同一の条件で仮に第三者に売却した場合、「いくらで売却するか」という価格である。一方、RP法はB国子会社がその権利をライセンスして得られる収入から、同社が得るべき「通常の利潤」を控除した金額がいくらか、という価格である。

またCP法は、日本法人が支払った製作コストに日本法人が得るべき通常の利潤を加算した金額をB国子会社との取引金額にするというものである。独立企業間価格は、英語では「Arm's Length Price」と言う。すなわち「腕の長さ」というわけである。離れるわけではなく、かといって抱き締める距離でもなく、微妙な距離を意味する。この言葉が示すように、独立企業間価格は現実に算定することが困難である。

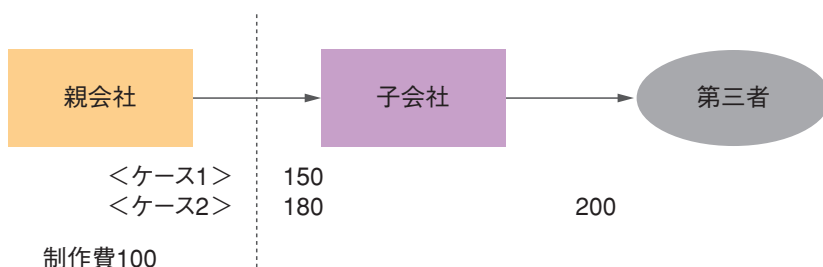
今まで説明してきたケースは、日本の所得を海外へ移転する意図がある場合を前提にしていたが、移転価格税制の適用にあたっては、そのような納税者の意図は考慮されない。従って、通常どおりに海外の関係会社との取引を行っても、常にその取引は移転価格税制の対象になることを注意すべきである。この場合、独立企業間価格という抽象的な概念に対処しなければならない。

親子会社間の取引価格が変更されるということは、それは親会社及び子会社が得るべき所得の金額が異なることを意味する。日本の親会社で製作費が100で、海外子会社を通じて、第三者に200で売却するケースを考えてみる。

日本の親会社から海外子会社への売り上げ金額（移転価格）を150にした場合には、日本の親会社の利益が50（150－100）、同様に海外子会社の利益

は50（200－150）となる。これを＜ケース1＞とする。

次に日本の親会社からの売り上げ金額を180とした場合、日本の親会社の利益が80（180－100）、海外子会社の利益が20（200－180）となる。これを＜ケース2＞とする。



＜ケース1＞					
	親会社	子会社	単純会計	内部取引消却	連結
売上高	150	200	350	(150)	200
原価	(100)	(150)	(250)	150	(100)
利益	50	50	100	0	100
日本の法人税 (40%)	(20)	0	(20)	0	(20)
税引後利益	30	50	80	0	80

＜ケース2＞					
	親会社	子会社	単純会計	内部取引消却	連結
売上高	180	200	380	(180)	200
原価	(100)	(180)	(280)	180	(100)
利益	80	20	100	0	100
日本の法人税 (40%)	(32)	0	(32)	0	(32)
	48	20	68	0	68

注目すべきは、＜ケース1＞でも＜ケース2＞でも、連結利益（100）は変わらないことである。企業グループの連結利益は、内部取引の形態を変えても一定である。同一企業グループの利益をどちらの会社に分配しても、重大な問題にはならないが、各国の税務当局にすればこれは重大な問題となる。

＜ケース2＞の場合は、日本の税率を40%とすれば、日本の税務当局が得られる税額は32（80×40%）となる。それが＜ケース1＞では、20（50×40%）に減少する。

企業グループが親子間の取引価格を変更することだけで税収が上下する。移転価格税制とは、企業グループの一定の利益をどのように分配すべきかを規定している税制である。

一連のグループ取引の中で、個別のグループ企業が「どれほど重要な機能を担い、どれほど大きなリスクを負い、また、いかに重要な無形資産を有しているか」によって、グループ各社へ分配されるべき利益が決められるべきというのが、この税制の背後にある基本コンセプトである。また、このような適正な利益分配を確保できる価格こそが独立企業価格である。

日本の親会社が製造した映画を、米国の販売子会社が米国市場で販売するケースを考えてみる。どうしてその映画が米国の市場に売れたのか。分析すべき点はたくさんある。

日本の親会社及び米国の販売子会社は、グループの連結利益の獲得に対し

て、それぞれどのように貢献したのか。日本の親会社の製造が良かったのか。米国の販売子会社のマーケティングが良かったのか。米国におけるその映画の良いイメージは、日米どちらの会社のリスクと貢献で築きあげられたのか。貸倒のリスクは、どちらの会社が負っているのか。

こうした点を検証し、機能やリスク、そして無形資産を多く持っている会社グループの利益を多く分配すべきなのである。

ここで注意すべきポイントは、多くの機能、リスク、無形資産を有している企業は、多くの利益を得る権利がある一方で、多くの損失を負担する義務があることである。反対に少しの機能、リスク、無形資産しか持たない企業は、少しの利益しか得られない一方、少しの損失しか負担しなくていいということである。

「ハイリスク・ハイリターン」、「ローリスク・ローリターン」というのが移転価格税制の基本コンセプトであり、それはビジネスの基本コンセプトである。子会社を設立する場合、その子会社が企業グループにおいて「ハイリスク・ハイリターン」的な存在であるのか、「ローリスク・ローリターン」的な存在であるのか、その位置づけを明確にしたうえで、それに見合った、親子間の取引価格（移転価格）を決定する必要がある。

移転価格税制は手続きとしてはやっかいな問題だが、制度の背後にある理論は、海外展開や子会社経営をする際に有益なものと言える。

(5) 移転価格税制の重要性

① 二重課税される恐れがあること

例えば、日米間の取引で日本の税務当局から移転価格税制により更正された場合、米国の税務当局がその取引の修正に応じない場合（通常応じない）は、ひとつの内部取引に二重の価格が生じ、特定の利益に対し、日本及び米国で二重に課税される恐れがある。

日米間のように租税条約を締結している場合は、二重課税が生じた場合、両国の課税当局による「相互協議」を申請することができる。しかし、両国が合意する義務も保証もない。

② 更正額が多くなる恐れがあること

過去5年間の海外子会社に対する売上高が5%低すぎたと認識されたケースについて考えてみると、毎年平均して100億円の売り上げがあり、税率が40%と仮定すると、追徴税額は10億円（100億円×5%×5年×40%）にもなる。

③ 「独立企業間価格」という抽象的な概念を証明する必要があること

第三者間で特定のモノやサービスを提供しても、その取引条件や市場環境によって、その価格は異なる。移転価格税制は正確な自然科学ではなく、経営学やミクロ経済学そして統計学といった学問の概念を用いる必要がある。

④ この税制によって否認された事例は、元々、自動車産業や半導体メーカーであったが、次第にエンターテインメント産業等の無形資産に関係する産業もターゲットになってきている。これは、無形資産に関係する産業は、移動する金額が大きいにもかかわらず、単なるペーパー上の取り扱いによって所得の移転が簡単なためである。

実際に米国の税務当局（IRS）では、大学で経済学の教授であったエコノミストが、移転価格税制の調査に携わっている。

この抽象的な問題を究極的に回避する方法がひとつだけある。それは、事前に税務当局と移転価格決定方法を確認する「事前確認（Advanced Pricing Agreement、APA）」あるいは「確認方式（Pre-confirmation System、PCS）」という制度の利用である。しかし、税務当局からこの「お墨つき」をもらうためには、相当の労力と時間がかかることになる。

Section 5 完成後

1-投資額の会計処理

(1) 論点のまとめ

平成13年に公認会計士協会会計制度委員会は、「金融商品会計に関する実務指針」（会計制度委員会報告14号）を公表した。これにより、投資家が任意組合や匿名組合への出資に基づき映像コンテンツに出資する場合の、会計処理の方法が明らかにされた。この実務指針が発表される以前は、任意組合や匿名組合への出資に関しては、一部の税務上の規定があるのみで、会計上の処理に関して定めたものは、皆無であり、実務的には税務上の規定を会計上も準用していた。この実務指針の内容を見ると、結果的には今までの税法の規定に基づいた実務上の会計処理の方法と相違はないが、会計も具体的な指針を示したことで注目される。

(2) 実務指針の対象とする金融資産の範囲

実務指針の対象とする金融資産は、非常に幅広い。具体的には、「……他の企業から現金若しくはその他の金融資産を受け取る契約上の権利、…」と定義しており（第4項）、任意組合や匿名組合あるいは他の契約形態による、映像コンテンツの製作ビジネスへの投資は、実務指針の対象とする金融資産に含まれる。

(3) 任意組合、匿名組合等への出資の会計処理の方法

実務指針は、「第134項に定める商品ファンドへの投資を除き、任意組合すなわち民法上の組合、匿名組合、パートナーシップ、及びリミテッド・パートナーシップ等（以下「組合等」という）への出資については、原則として組合等の営業により獲得した損益の持ち分相当額を当期の損益として計上し、組合等の財産の持ち分相当額を出資金として計上する」（第132項前段）と規定しており、任意組合、匿名組合、パートナーシップ及びリミテッド・パートナーシップを同列に、原則として持ち分相当額の損益を当期の損益として計上し、持ち分相当額の財産を出資金として計上することを要求している。例えば、組合等の全体の貸借対照表及び損益計算書が以下の場合で、その10%の持ち分を持っている投資家は、2（ $20 \times 10\%$ ）を当期損益として損益計算に計上し、4（ $40 \times 10\%$ ）を出資金として貸借対照表に計上することになる。

<組合全体の貸借対照表>

コンテンツの製作費	100	諸負債	80
その他の資産	20	資本	40
	<u>120</u>		<u>120</u>

<組合全体の損益計算表>

売上高	150
減価償却費	(120)
その他の販売費	<u>(10)</u>
当期利益	<u>20</u>

しかし、実務指針の「II 結論の背景」において、「任意組合、パートナーシップについては、法律上その財産は組合員またはパートナーの共有とされており単なる出資持ち分ではないので、組合財産のうち持ち分割合に相当する部分を出資者の資産及び負債として貸借対照表に計上し、損益計算書についても同様に処理することが原則的な会計処理である」（第308項前段）と、説明しており、任意組合及びパートナーシップにおける原則的な会計処理は、むしろ総額表示としている。前例の場合だと、投資家は、貸借対照表の資産の部にコンテンツの製作費を10、その他の資産を2と計上し、負債の部に諸負債2を計上することになる。また、損益計算書上には、売上高を15、減価償却費を12、その他の販売費を1、計上することになる。

実務指針が、第132項前段に定めている純額法を採用した理由は、「出資者は単なる資金運用として考えている場合若しくは重要性がない場合が少なくないこと、または有限責任の特約が付いている場合もあることから、匿名組合、リミテッド・パートナーシップと同様に貸借対照表及び損益計算書双方について持ち分相当額を純額で取り込む方法を採用することができるものと考えた」（第308項前段）ということである。

また、実務指針は、「また、状況によっては貸借対照表について持ち分相当額を純額で、損益計算書については損益項目の持ち分相当額を計上する方法も認められると考える」（第308項前段）としており、前例の場合だと、投資家は、貸借対照表の資産の部に出資金として4計上し、損益計算書上には、売上高を15、減価償却費を12、その他の販売費を1、計上する方法も認めている。

いずれにしても、実務指針の基本理念は、「商品ファンドへの投資を除き、組合等への出資については、その契約内容の実態及び経営者の意図を考慮し、経済実態を適切に反映する現行の会計処理を踏襲することとした」（第308項後段）にあるものと思われる。

(4) 匿名組合及びリミテッド・パートナーシップへの出資の会計処理の方法

匿名組合及びリミテッド・パートナーシップについては、貸借対照表及び損益計算書双方について持ち分相当額を純額で取り込む方法のみが認められている（第308項中段）。

(5) 任意組合、パートナーシップに関し有限責任の特約がある場合の処理

任意組合、パートナーシップに関し有限責任の特約がある場合には、その

範囲で損益を認識することになる（第132項前段）。

(6) 商品ファンドの会計処理

映像コンテンツへの出資形態が商品ファンドに該当する場合には、短期運用目的のものは売買目的有価証券に準じて、中長期の運用目的のものはその他の有価証券に準じて会計処理することになる（第134項前段）。売買目的有価証券は、時価で評価し、評価差額は損益計算書に計上しなければいけなく、その他の有価証券は、時価で評価し、評価差額は原則的に貸借対照表の資本の部に計上することになる。いわゆる時価主義会計が強制されることになる。実務指針がこのような会計処理を強制する理由として「商品ファンドは、投資家の金銭による投資に対して運用結果に基づき金銭による持ち分の償還を行う契約である。投資家は運用を目的としているが、通常、合同運用であり、投資家にとって保有する有価証券とは同一の目的をもった投資対象である。また、商品ファンドには有価証券である社債型と投資信託型もある。このような実態を考慮し、有価証券に準じて会計処理するものとした」（第310項）と、ある。

実務指針が考える時価とは、「公正な評価額であり、取引を実行するために必要な知識を持つ自発的な独立第三者の当事者が取引を行うと想定した場合の取引価額」（第47項前段）と、定義している。具体的には、「市場価格に基づく価額」と「市場価額がない場合の合理的に算定された価額」があるとしている（第47項後段）。該当する投資に市場価額がある場合には、「市場価額」を優先すべきである。しかしながら、市場価額が存在しない場合には、映像コンテンツ事業の性格を考えると、映像コンテンツが獲得できる将来キャッシュ・フローを現在価値に割り引く、いわゆるディスカウント・キャッシュ・フローによる評価がもっとも適正な方法と考えられる。実務指針もディスカウント・キャッシュ・フローによる評価を合理的に算定された価額のひとつとして認めている（第54項）。

2-保有する映像コンテンツに対する減損会計

(1) 論点のまとめ

映像コンテンツを製作・販売する企業にとって、保有する映像コンテンツは、わが国の会計実務上、固定資産として扱われる。現在、保有する固定資産に対して、減損会計を適用しようとする動きがある。具体的には、2000年以降、企業会計審議会等から、各種の報告書が公表され、わが国における減損会計が確定しようとしている。

(2) わが国における減損会計の適用手順

企業会計審議会等の公表している報告書によると、わが国においては、固定資産に関する減損会計が以下の3つのステップをふまえて行われる予定である。

- ① 減損の兆候の把握
- ② 減損損失の認識
- ③ 減損損失の測定

減損の兆候の把握とは、その固定資産を利用した営業活動から生じる損益

及びキャッシュ・フローが継続してマイナスである等の場合を指す。この兆候がある場合には、減損損失の認識のステップに移る。このステップにおいては、将来キャッシュ・フローの総額（割引前）と帳簿価額を比較することによって行う。将来キャッシュ・フローの総額（割引前）が帳簿価額を下回る場合には、減損損失が認識されたとして、最終ステップである減損損失の測定のステップに進む。このステップは、減損損失を計算するステップである。具体的には、帳簿価額から回収可能価額を控除した金額を減損損失として、損益計算書に計上することになる。その場合の回収可能価額とは、売却による回収額である正味売却価額と使用による回収額である使用価値のいずれか高い方の金額が、固定資産の回収可能価額となる。

(3) 映像コンテンツビジネスと減損会計

映像コンテンツビジネスにおける減損会計の影響を考えると、わが国の会計実務においては、映像コンテンツは固定資産として処理しているが、税法の規定との関係上、一般的には最長でも2年の耐用年数しか使われていない。長期の耐用年数を採用している設備や工場等の他の固定資産と比べると、その影響度は小さいと言える。しかし、映像コンテンツはいったん勝負がつくと、その後評価が回復することが難しいので、例えば短い耐用年数を採用していても、減損会計の意図する減損損失が生じやすいビジネスとも言える。

また、映像コンテンツビジネスは、コンテンツの権利を切り売りするビジネスであるので、回収可能価額としては、将来キャッシュ・フローを用いることになるだろう。

いずれにしても、映像コンテンツビジネスの本質においては、ワンソース・マルチユースと言われるように、ひとつの映像コンテンツが将来どのように販売されていくかの管理が今後はますます重要性を増すことになるだろう。



Chapter 3

資金調達の方法と 会計・税務上の注意点

Section 1 総論

1-資金調達の手法

どのような事業を始めるにしても、第一に元手となる資金を調達する必要がある。その資金の調達手法として、大きく資本（Equity）による調達と、負債（Debt）による調達があげられる。

資本による資金調達には、企業の株式発行による調達等があげられ、負債による資金調達には、銀行からの借入による調達等があげられる。また、支払いを遅らせたり、前払いで売り上げ金を受け取ったりすることにより、結果的に株式や借入による資金調達と同等の効果を得るので、本書ではこれらを総称して資金調達と呼ぶことにする。

様々な資金調達の手法を説明するために、例えばレストランをオープンする場合の様々な資金調達の手法と映画を製作する場合の資金調達の手法を対比する。なお、このレストランをオープンするためには、次の費用がかかると予想されるものとする。

店舗関係	1,000万円
設備関係	500万円
食器関係	100万円
食材関係	100万円
合計	1,700万円

2-資本と負債

(1) 要点

資金調達の基本は資本と負債による調達である。ここで、前述の貸借対照表を思い出してほしい。貸借対照表の借方（左側）には資産、貸方（右側）には負債と資本が計上され、 $\text{資産} = \text{負債} + \text{資本}$ という関係があった。この等式を貸借対照表等式と言う。きわめて単純に定義してみれば、資産とは「ビジネスのために集めた資金をどのように使っているか」を示し、これを専門的には資金の運用形態と言う。一方、負債及び資本とは、「ビジネスに使っ

ている資金をどのように集めているか」を示し、これを専門的には資金の調達源泉と言う。負債や資本という形で調達した資金が、資産として運用されるために、貸借対照表等式が成り立つ。資金調達とは負債と資本という、貸借対照表の貸方項目に関連する問題であり、より一般的には、資金調達とは負債と資本をどのような割合で調達するかという、資本構成（Capital Structure）に関連する問題である。従って、資本構成を決定するためには、負債と資本の特徴と、それぞれのメリット、デメリットを理解することが重要となる。

まず、負債及び資本の特徴について検討してみる。前述のように、負債による資金調達（Debt Financing）の代表的な例として銀行からの借入金をイメージしていただきたい。銀行からの融資を受けた場合には、決められた時期に決められた額の利息を支払い、決められた時期に決められた額の元本を返済する必要がある。利息及び元本の支払いが契約どおりできなかった場合、債務不履行（Default）となる。このように、契約により決められた時期に決められた額の利息及び元本の支払いが生じるという点が負債の特徴であると言える。一方、資本による資金調達（Equity Financing）の代表的な例として、前述のように、株主による企業の株式への投資をイメージしていただきたい。株主からの投資を受けた場合には、借入金の利息に対応するものとして配当を支払う。配当が利息と根本的に異なるのは、配当の支払いはいくらであってもかまわないという点である（ただし、商法で限度額を定めている）。極端に言えばゼロであっても全くかまわない。利益が出た場合に利益分配という形で配当するのが通常である。また、株主に対し元本の返済は原則的に必要ない。株主は会社に対し元本の返済を要求することはできず、他の投資家に株式を譲渡することにより元本を回収する。このように、配当の支払いが柔軟である点と元本返済が不要である点が資本の特徴であると言える。

次に負債と資本のメリット、デメリットを検討してみよう。以上の説明からは、資金調達には負債よりも資本の方が有利であり、資本100%の資本構成とすることが望ましいという印象を抱かれるであろう。しかし、負債の利用にも、以下のメリットがある。ひとつ目は支払い利息の損金算入による節税効果である。前述のように、 $\text{利益} = \text{収益} - \text{費用}$ という算式により計算される。この算式において、負債に対する利息の支払いは費用となるが、資本に対する配当の支払いは費用とならない。これは配当が、この算式によって計算された利益の分配という性格を持つためである。従って負債により資金を調達し、利息を支払うことにより利益を圧縮できる。また、利息の支払いは税法上も損金として認められ、課税所得も圧縮できるため、節税が可能となる。

2つ目はレバレッジ（Leverage）効果である。レバレッジとは槌子のことであり、少ない力で大きな結果を得ることをレバレッジ効果と言う。前述のように、経営者は資本の提供者に対し受託責任（Accountability）を果たす必要があるが、これは会社が資本の提供者のものであり、経営者は資本の提供者から会社の経営を委託されているという関係にあるためである。従って、受託者である経営者は資本の提供者の利益を最大化することを目的として行動しなければならない。経営者は負債を利用する（これを「レバレッジをかける」という）ことにより、少ない資本でより大きな利益を得ることができる。従って、負債の利用は資本の提供者の利益最大化に有用なのである。これは、負債を利用することによる利息の支払い額が、事前に決められた固定額であることによる。

以上のように、負債及び資本にはそれぞれメリット、デメリットがある。理論的には、このようなトレードオフのもとで最適な負債と資本の構成が決定されるが、そのような理論は分析に際して複数の仮定を置いているため、必ずしもそのまま現実に適用できるとは言えない。現実的には資本調達すなわち資本構成の決定にあたって、このようなトレードオフを理解したうえで、十分なキャッシュ・フローのシミュレーション等により最適な負債と資本の構成を決定する必要がある。また、事業者は資本の提供者（Equity Provider）の資金を預かっているというAccountabilityを自覚し、資本の提供者の利益を最大化するという観点から、最適な資本構成を考えなければならない。

(2) レストランのケース

レストランを営む会社設立のために資本金を集める方法を考えてみよう。しかし、実績のない会社に、第三者が出資するとは、まず考えられない。「お金がないのなら銀行から借りよう」と考えるかもしれないが、実績も担保もない会社に簡単に銀行が金を貸してくれるのも通常は非常に難しい。ましてや、借入は、決められた期日に元金に金利をつけて返済をしなければならない。売り上げの予想や利益の予想もできない新しいレストランで、そんな返済方法が可能なのかどうか分からない。実は、この2つは資金調達の手法として、もっとも典型的な方法であるが、もっともハードルが高いのである。

(3) 映画製作のケース

会社の資本金を集めることや銀行から借入をすることは、レストランの事業をする時も映画製作をする時もなんら変わらない。この場合、会計責任の重要性を十分に意識しなければならない。しかし、映画製作事業は製造業や先程のレストラン事業のような一般的な事業に比べ、担保となるような資産が少なく、事業の予想を立てることが難しい。また、映画作品は通常1本1本の企画に基づいてつくられる、いわゆるプロジェクトファイナンス的な要素があり、さらにその権利関係の複雑さから収支や財務内容に関わる実態は、外部の人間や金融機関にとっては非常にわかりにくくなっており、資本金や借入の調達はより困難であると言える。

3-リース契約

(1) 要点

リース契約とは、固定資産を自ら購入するのではなく、リース会社から固定資産を借受けることをいう。リースを利用することにより、取得時に一括で代金を支払う代わりに、毎月リース料を支払っていく。リース契約は、固定資産を取得するにあたって、銀行などから取得費用を借入、その借入金をもって固定資産を購入し、その借入金を毎月返済していくのと同様な効果を持つ。借入金に対して金利を支払う必要があるのと同様に、リース料の支払いにも利息相当額が含まれる。リース契約は固定資産を担保とした融資を受けるのと同じ経済効果を持つため、リース会社は銀行と同じように審査を行う。

(2) レストランのケース

まず、レストランの設備関係の支払いをリースにできないかということを考えてみる。設備を購入するのではなく、設備を利用できるリース契約を結

べば、設備関係の取得費用（500万円）は用意しなくてもいいはずである。しかし、当然毎月のリース料は払っていかねばいけないので、リース契約を結んでも、結果的には設備を担保に借入をしたことと同じになる。

(3) 映画製作のケース

もし、映画製作のための設備が必要な場合には、設備を購入するのではなく、設備を利用できるリース契約を結べば、資金調達をしたことになる。しかし、毎月のリース料を考えれば、リース契約は実質的に設備を担保に借入をしたことと同じになる。

また、この応用形として、映画の権利そのものをリース契約にするという手法もある。これは欧米でよく行われている「セールス・アンド・リースバック」と呼ばれている手法で、例えば完成した映画の権利をいったんリース会社に売却して代金を得る。そして、その売却代金を使って広告宣伝を行い、映画の権利はリース会社からリースしてもらい、売上高からリース料を払うというものである。

4-後払い

(1) 要点

代金の後払いは、文字どおり代金の支払いを遅らせることであるが、本来の支払い日から実際の支払い日までの期間、資金を借入のと同等の効果を持つ。つまり、本来の支払い日に銀行から融資を受けて代金の支払いをし、実際の支払い日に銀行に融資を返済するという取引と同じである。従って、代金の後払いには利息相当額が加味されるのが合理的であるが、往々にして加味されないことがある。本来支払うべき利息を支払わなくて良いのであれば、有利な資金調達方法だと言える。

(2) レストランのケース

レストランのケースにおいて代金の後払いを検討してみよう。設備関係の支払いを数ヵ月の後払い、あるいは割賦で購入できないかと検討してみることである。また、食器関係や食材関係の支払いを、1ヵ月待ってもらえるのならば、1ヵ月間の売り上げでこれらの支払いが可能となるので、200万円を用意する必要がなくなる。

(3) 映画製作のケース

支払いの後払いあるいは資産を割賦で購入できれば資金調達ができる。しかし映画の製作期間は通常長期間を要するので、売り上げ代金が入金するまで時間がかかる。従って、後払いのタイミングが相当に長くなければ、資金調達の意味をなさない。ただし、主演級の俳優や監督を説得して、ギャラは映画の完成後に払うことや、売り上げの歩合にすることができれば、それは重要な資金調達のひとつとなる。

5-前受

(1) 要点

売り上げの前受は、代金を前倒しで受け取ることであるが、代金の受取日

から売り上げの計上日（Chapter 2参照）までの期間、資金を借入ののと同等の効果を持つ。つまり、代金の受取日に銀行から融資を受け、売り上げの計上日に売り上げ代金で銀行に融資を返済するという取引と同じである。従って、売り上げの前受には利息相当額が加味されるのが合理的であるが、往々にして加味されないことがある。本来支払うべき利息を支払わなくて良いのであれば、有利な資金調達手法であると言える。また、売り上げの前受による資金調達には副次的な効果がある。売り上げ代金を事前に受け取ることにより、財・サービスの提供と代金の回収という一連のプロセスにおいて、財・サービスの提供先と代金回収の確実性が担保されるという効果である。売り上げの前受においても、当然、財・サービスの提供を行う必要があるため、仮に商品を仕入れられなかったことなどにより、財・サービスの提供が行えなかった場合には前受金を返済する義務がある。

(2) レストランのケース

例えば、近くの観光会社に旅行パッケージを企画してもらい、このパッケージの食事をこのレストランでもらうように交渉するとしよう。ひとり当たり3,000円、1日当たり10人のお客が来るとして、30日で90万円の売り上げを前受できるかもしれない。前受金をもらうことは、その金額の資金を調達できるとともに、確実に販売先と代金回収が見込めるという、他のメリットも発生してくる。

(3) 映画製作のケース

映画ビジネスにおいて、売り上げの前受（アドバンス）ができれば完璧である。前受金をもらうことは、資金が調達できるとともに、確実に売り上げを見込むことが可能となる。このメリットはギャンブル性の高い映画産業にとって非常に大きなものである。

しかし、映画製作においては、映画が完成しないというリスクがある。すなわち、財・サービスの提供ができないリスクである。完成するかどうかわからない映画にアドバンスを払ってはくれない。そこで「確実に映画が完成する」と客観的にわかる予算管理システムの存在や、欧米のように第三者による完成保証契約が必要となる。わが国においてもいち早く完成保証のシステムができることが望まれる。

6-付随的收入及び支援金

(1) 要点

協賛金や支援金を獲得することは、通常資金の贈与を受けることであり、返済や利息等の支払いの義務がないため、これらの資金調達は非常に有利なものだと言える。

(2) レストランのケース

タイアップや協賛金といった付随的な収入が得られるかどうかの検討も必要である。例えば、飲料会社と交渉して、店内でその飲料会社の製品の広告をすることを条件に協賛金をもらうとか、キャラクター製品をつくっている会社と交渉して、そのレストラン独自のキャラクター製品の販売を店内で行い、その見返りとして協賛金をもらうことができないかなどの検討をすべき

である。これらの付随的な収入も重要な資金調達のひとつである。さらに、政府や地方自治体からの支援金が得られないかどうか検討すべきである。最近では、中小企業やベンチャーの支援ということで支援金が受け取れることもある。

(3) 映画製作のケース

映画ビジネスにおいて、タイアップや協賛金が得られるかどうかは金銭的に非常に重大なポイントになる。また、キャラクターのマーチャンダイジングも、特にアニメにおいては大きな付随的な収入となる。今や、キャラクターのマーチャンダイジングを戦略に入れないアニメの製作はないと言っても過言ではない。また、これらの付随収入を得ることは、映画の広告宣伝の意味においても重要である。タイアップや協賛してくれた企業は、その事実を自己の宣伝に利用するが、それが映画にとっても宣伝となるためである。従って、付随収入を得るということは、収入を得るという資金調達と無料の広告宣伝費を得るという追加的な資金調達をしたことになる。

さらに国や地方自治体などの支援金についても細かく調べる必要がある。例えば、文化庁や社団法人企業メセナ協議会からの支援金を利用するケースは日本映画の製作においては非常に多い。また、各地方自治体もフィルムコミッションをつくり、映画製作に様々な支援を行っている。

7-コストの削減

(1) 要点

利益は収益からコストを差し引くことによって求められ、収益が最終的に現金収入となり、コストが最終的に現金支出となることから、コストの削減は現金支出を減らすことによる資金調達であると言える。このようなコストの削減は事業を開始した後の、運転資金の調達という局面で特に重要となる。

(2) レストランのケース

レストランのケースにおいて、コストの削減を検討してみよう。例えば、友人が現在料理を研究中なので、コックとしてタダでこの店を手伝ってくれるかもしれない。コックを雇って、月給として30万円ぐらい支払うと仮定すれば、年間で360万円の資金調達をしたことと同様になる。

また、この応用形として、例えば、コックの給与は原則的にタダにして、その代わりにこの事業から利益が出た時には、利益の半分を報酬としてあげるとする方法である。利益が出ない時に発生するコストは低額であってもつらいものである。しかし、利益が出ている時には多少のコストを払っても、その負担は小さいし、利益の獲得に貢献した人に利益の分配をすることは理論的であるとも言える。

(3) 映画製作のケース

製作予算ギリギリの日本の映画業界において、さらなるコストの削減は、なかなか難しいかもしれない。しかし、前述のごとく俳優やスタッフに支払う通常の報酬を低いレベルに抑えて、利益が出た時には、利益の一定部分を追加の報酬として支払うという手法は効果的であると思われる。

8-共同事業のための組合等の組成

組合等の組成による資金調達は、映像コンテンツ製作事業で多用される資金調達の方法であり、ひとつあるいは複数のコンテンツ製作のために、複数の会社が出資者となって組合等を組成し、資金を提供するものである。これについては、民法上の組合（任意組合）や商法上の匿名組合等の理解が必要となるため、これらに関する法務、税務を中心にSection 2以降で詳解する。なお、これらに関する会計処理についてはChapter 2のSection 5を参照していただきたい。

Section 2 民法上の組合（任意組合）

1-論点のまとめ

民法は、組合（任意組合）という概念を定めている。任意組合とは、各当事者が出資して共同の事業を営む契約に合意して成立する団体を言う。団体と言っても、ある程度の“団体性”を有するにすぎず、原則として組合自体に権利義務の認識はない。わが国では、映画を製作する場合、「製作委員会」を組成するケースが増えている。「製作委員会」の長所や短所は後述するとして、多くの場合任意組合の形式をとっている。

例えば、A社、B社、C社の3社で300万円ずつ出して、新しいレストランの共同の事業を営もうとする契約をすれば、これで立派に任意組合が組成されたことになる。任意組合とは、その構成者である組合員が相互に契約して設立した団体であるので、組合自体が法人格を持つわけではない。従って、組合がレストランの店舗や設備等の財産の所有者になることはできない。財産の所有者は総組合員（A社、B社、C社）の共有となる。任意組合では、各組合員が組合の事業運営に参加する権限を持ち、意見が分かれた場合には、多数決によって決定される。ただし、組合契約によって業務の執行を特定の組合員（業務執行組合員）に委任することができる。また、任意組合は、組合自体として法人格を持たないので、組合と第三者との法律関係は、各組合員と第三者との間の法律関係として構成される。例えば、このレストランで、食中毒が起これば損害賠償請求を受けた場合には、第一次的な手続きとして、組合が所有する資産により弁済されるが、それでも不足する場合には、各組合員が責任を負うことになる。

組合事業により生じた利益や損失は、各組合員に配分されるし、損失は各組合員が分担する必要がある。任意組合は、法律上の権利義務の主体にはなれない関係上、税務上も課税客体とはなれない。組合事業から生じた損益は、組合自体で課税を受けるのではなく、その構成員である組合員の損益として課税されることになる。従って、組合事業で赤字が生じる場合、その赤字を組合員の損失として税務上取り込むことができる。

2-法的性格について

(1) 定義

民法上の組合（任意組合）とは、各当事者が出資して共同の事業を営む契約に合意して成立する団体と言う。団体と言っても、ある程度の“団体性”を有するにすぎず、原則として組合自体に権利義務の認識はない。

(2) 組合員

組合の設立にあたっては、2名以上の当事者が必要であるが、組合員の数に制限はない。組合員は、自然人、法人、人格のない社団、また他の任意組合も組合員になることが可能である。

(3) 出資

組合員全員が出資することが必要である。出資は金銭その他の財産のほか、労務での出資も可能である（民法第667条第2項）。出資しない者は組合員にはなれない。従って、出資をしない者を構成員とする団体は、民法上の組合とは言えない。

(4) 組合財産の帰属関係

組合とは、その構成者である組合員が相互に契約して設立した団体であり、組合自体が法人格を持つわけではない。従って組合自体が財産の所有者になることはできない。

財産の所有者は総組合員であり、各組合員の出資及びその後の組合事業によって取得した組合財産は、総組合員の共有になる（民法第668条）。また、各組合員には組合財産に対する一定割合の持ち分があるが、原則としてその持ち分を処分することや組合財産の分割を請求することはできない（民法第676条）。このように通常の共有状況とは異なり、団体性の性格が強いため、特に「合有」と呼ばれる。

(5) 組合財産の登記

登記法では、組合名義の不動産の単独登記が認められない。従って、組合員全員による共有登記をしなければならない。従って、A社、B社を組合員とするX組合が、不動産事業のために不動産を購入した場合、購入した不動産はX組合の名前では登記されず、A社及びB社の共有名義として登記されることになる。

(6) 法律関係

民法上の組合の法律関係を検討するためには、組合がその対内関係（組合員相互間の法律関係）と対外関係（組合以外の第三者と組合が取引する場合、組合及び組合員に対する法的効果はどうなるのか）に分けて検討する必要がある。

①「対内関係」

原則として、各組合員は組合の事業運営に参加する権限を持ち、意見が分かれた場合には、多数決によって決定される（民法第670条第1項）。ただし、組合契約によって業務の執行を、特定の組合員（業務執行組合員）に委任す

ることができる。

②「対外関係」

民法上の組合は、組合自体として法人格を持たないので、法律上の権利義務の主体にはなれない。組合と第三者との法律関係は、各組員と第三者との間の法律関係として構成される。

ここで注意しなければならないのは、組合の債務が組員全員に「合有的」に帰属することである。

組合の債務を弁済する場合、第一次的な手続きとして、組合が所有する資産により弁済されるが、それでも不足する場合には、各組員が責任を負うことになる。一方、債権者は、組合財産から弁済を請求することもできるし、組員各員に請求することもできる。つまり、対外的に各組員は組合の債務に対し、全額について連帯して無制限に責任を負う可能性があるのである。組員が事業を遂行するにあたっては、借入をする場合や、第三者から訴訟される可能性が高い事業に取り組む場合には、責任の範囲について注意する必要がある。映像コンテンツの製作事業の場合には、製作中の事故や、著作権侵害などの問題が考えられる。

(7) 組員の地位の譲渡

組員の地位を譲渡することにより、組合の構成を変更できるかどうかについて、民法上に規定は存在しない。ただし、組合契約で明記されているか、総組員の同意があれば組員の地位を譲渡することは可能と思われる。

(8) 組合事業損益の分配

組合事業により生じた利益や損失は、第一次的には組合財産を増加（あるいは減少）させ、組合自体に帰属することになる。ただし最終的には、利益は各組員に配分され、損失は各組員が分担する必要がある。組合契約に分配の割合を定めていれば、その割合で各組員に配分される。

配分方法は、組員間で自由に定めることができる。つまり、利益が生じた場合の配分割割と、損失が生じた場合の分担割合とを別に定めても良く、また、組合としての事業が複数ある場合には、事業ごとに異なる配分割割を定めることもできる。

ただし、利益を一部の者だけに配分し、他の組合構成者に対して全く配分しないものは、いわゆる“獅子組合”と言われ、民法上の組合とは言えない。また、ある意図で特定の組員に利益を配する場合は、税務上、実質的な贈与契約とみなされる可能性があるので注意する必要がある。

損益分配割合は、出資額に比例しなくてもかまわないが、契約上定めがない場合は、各組員の出資額に応じた割合により損益が配分される。ただし、損益分配割合は、組合契約上もっとも重要な要素であるので、明確に規定しておくべきである。また、金銭以外で出資する場合、分配割合を決定するために、その出資資産や労務を金銭的に評価しておく必要がある。

映像コンテンツ製作事業はギャンブル性が高いビジネスであることは否定できないため、この分配方法は工夫をすべきである。例えば、ハイリスクを避けたい組員には、優先的に利益を分配し、ハイリターンを望む組員には、優先度合いは低いが多い多くの利益を分配するとの方法を工夫すべきである。

(9) 金銭分配の方法

組合で生じた利益は、すぐに金銭により分配してもいいが、必ずしもそうしなければならないわけではない。

組合契約あるいは総組合員の合意により、分配すべき利益の全部（または一部）を組合に保留することもできる。この場合、各組合員の組合に対する持ち分が増加することになるので、契約書上どのような金額を、いつ組合員に現実に分配するのかを明示しておくことが大事である。

映像コンテンツ製作事業においては、コンテンツの製作費がいったん固定資産に計上され、減価償却を通じて費用化される。減価償却費は、現金支出を伴わない費用であるため、利益の金額と手許に残る現金の金額は異なるし、赤字であっても分配可能な現金が存在することになる。

(10) 損失分担の義務

出資額以外に損失を補充する義務を負わない組合員がいても、組合契約の性質を失うものではない。ただし、これは組合の内部関係上だけのもので、対外的には通用しない。原則として、こうした契約で第三者を拘束することはできない。

(11) 組合の解散

組合の解散とは、解散によって組合が共同事業をやめ、組合契約を解消させることを言う。ただし解散により、ただちに組合が消滅するのではなく、まずは清算手続きが必要となる。

組合の解散時に金銭以外の財産を持つと想定する場合には、あらかじめその財産をどのように処分し、どのように金銭評価するのかを組合契約で定めておいた方がよい。特に、映像コンテンツ製作ビジネスの場合は、コンテンツの権利は著作権が続く限り続くわけなので、組合解散時に組合で所有しているコンテンツを誰がどのように管理するのかを決めておく必要がある。

3-税務上の取り扱い

(1) 組合自体に対する課税関係

民法上の組合は、法律上の権利義務の主体にはなれない。一方、税務上も課税客体とはならない。組合事業から生じた損益は、組合自体で課税を受けるのではなく、その構成員である組合員の損益として課税されることになる。組合事業が赤字の場合、その赤字を組合員の損失として税務上取り込むことができる。このため、組合で生じた損益を、いかに各組合員に税務上分配するのが重要な問題となる。また、組合が法人と個人によってもその扱いは異なる。

(2) 組合員が法人である場合の税務上の取り扱い

①「損益の分配」

組合契約または特約により損益の分配割合を定めた場合は、現実に利益の分配を行わなくても、分配が行われたものとしてみなされる。損益の分配割合は各組合員間で自由に決定できる。

②「損益の計上時期」

法人税基本通達14-1-1では「例え現実に利益の分配を受けまたは損失の負

担をしていない場合であっても、組合の計算期間の終了の日を含む組合員の決算期の損益として計算しなければならない」と規定している。

X1年4月1日からX2年3月31日までを決算期とする組合員が、X1年1月1日からX1年12月31日までを決算期とする任意組合に出資した場合には、計算の便宜を考慮して、X1年1月1日からX1年12月31日までの組合事業の損益を、X2年3月31日で終了する決算期の損益として取り込めばいいことになっている。

ただし、組合が毎年1回以上、一定の時期において決算をしない場合には、組合員の決算期に対応する期間の組合事業損益を計算して組合員の損益に取り込む必要があるため、非常に煩雑になる。このため、毎年1回以上一定の時期に決算することを組合契約上明確に定める必要がある。いずれにしても、任意組合の決算期は組合員間で自由に決定できるものであるから、各組合員の決算期と決算作業等を考慮して決定すべきである。

この通達は、もうひとつの重要な事項を示している。それは、例えば組合から現実に利益の分配をしない場合であっても、組合員レベルとして利益を認識する必要があることである。金銭が伴わない利益の報告を受けた組合員が、ほかの事業を全く行っていないとすると、実際に現金を受け取っていないにもかかわらず、組合員は法人税等を支払わなければいけないということである。

このように実際に現金を分配する時期は、組合員間で自由に処理できるが、組合員の納税資金を考えると、なるべく組合損益を取り込むタイミング（組合の各決算期末）に行った方がいいと言える。

また組合が複数の事業を継続して行ういわゆる「リボルビング・ファンド」の場合は、なるべく資金を組合に留保する必要がある。ただし、この場合でも組合員レベルでの実効税率が約40%であることから、少なくとも利益が生じた場合には、利益の40%程度は、現金として組合員に分配することを組合契約で定めておくことが望ましいと思われる。

③「損益の計上方法」

組合員における損益の計上方法に関しては、法人税基本通達14-1-2で次の3方式が採用されており、そのうちいずれかひとつの方法により、継続して計算する必要がある。

- | | |
|----|---|
| A法 | 「利益・損失配分方式（純額方式）」
組合事業の利益の額または損失の額を分配割合に応じて各組合員に分配する方法 |
| B法 | 「収入・原価費用損失配分方式」
組合事業の収入及び費用の額を分配割合に応じて各組合員に分配する方法 |
| C法 | 「収入支出・資産負債配分方式」
組合事業の収入、費用、資産及び負債の額を、分配割合に応じて各組合員に分配する方法 |

これらの方式のうち、どれを選ぶかは自由であるが、選択する方法によって課税方法が異なるので注意が必要である。A法とB法では、貸借対照表に組合資産及び負債が表示されないため、引当金、準備金の繰入れが適用できない。

また、A法では受取配当の益金不算入や税額控除も適用できない。さらに、組合が寄付金または交際費を支出した場合には、その組合を資本または出資によらない法人とみなして、別個に寄付金や交際費などの損金不算入額を計算して、その損金不算入額を加算してから、各組合員に分配する純損益の額を計算しなければならない。

このような課税方法を考えると、なるべくC法を採用することが望ましいと言える。ただし、組合事業の収入、費用、資産、負債を直接組合の帳簿に取り込むことが困難なケースもある。

B法を選択した場合でも、組合員に関わる収入金額、支出金額、資産、負債等の額を、各組合員の帳簿に含めずに別個に計算できる。この場合には、これらの金額の明細書を帳簿とは別に作成しなくてはならない。

④「出資金の払戻し」

出資持ち分に見合う払戻しは、各組合員の益金とは認識されない。また、組合事業が赤字であっても、組合に分配できる現金があることには注意する必要がある。特に組合が映画などの減価償却資産を持つ場合には、減価償却費が現金支出を伴わない費用であるため、赤字であっても現金が存在することになる。この現金は、新たな組合事業に使用しないならば、組合員に分配されることになる。税務的には出資持ち分に見合う払戻しとして、組合員の収益とは認識されない。

また、過去に組合事業の利益として組合員で当該利益を計上している部分に相当する現金が分配された場合も税務上同じ扱いとなる。利益の取り込み時に、出資持ち分の増加処理をされているので、出資持ち分に見合う払戻しとされ、組合員の収益としては認識されない。

⑤「消費税の扱い」

組合が事業を行う場合、組合で消費税相当額を支払ったり、受け取ることになる。この処理について2つの考え方がある。

「組合員自体が納税義務者に該当するという考え方」と、「組合は単なる契約関係であり、組合員が損益分配割合に応じて課税資産の譲渡等を行ったものであるという考え方」である。

消費税法基本通達1-3-1において、後者の考えが採用されている。従って、各組合員の消費税の申告時において、組合で生じた「仮払い消費税」及び「仮受け消費税」のうち、損益分配割合に応じる部分を取り込む必要がある。従って、組合の会計報告をする者は、各組合員にこの情報も報告しなければならない。

ただし、組合事業そのものに関わる消費税の納付は、納税義務者である各構成員が連帯して納付義務を負うことになる。

(3) 組合員が個人である場合の税務上の取り扱い

①「収益、費用の計上時期」

組合員が個人の場合であっても、組合事業で生じた収益、費用を取り込む時期は、基本的に法人の場合と同じである。

所得税基本通達36・37共-19によると、負担すべき金額は「例え現実の利益の分配を受け、または損失の負担をしていない場合であっても、組合の計算期間の終了の日を含む組合員の年分の各種所得の金額の計算上収入金額または必要経費として計算」される。

ただし、組合が毎年1回以上一定の時期で組合決算を行わない場合は、各

組合員の年度（暦年）に対応する事業損益を計算して各組合員に取り込ませる必要がある。

②「損益の計上方法」

個人の場合は、個人に対する課税方法（所得税）が採用される。所得税基本通達36・37共-20によると、原則として次のA法により計算を強制している。ただし、継続適用を条件として、B及びC法も認めている。

- A法 収入支出・資産負債配分方式
 B法 収入・原価費用損失配分方式
 C法 利益・損失配分方式

組合員が法人である場合と同様に、計算方法によって組合員レベルにおける課税方法が異なるので注意する必要がある。

BとC法では、貸借対照表科目の表示がないため、引当金、準備金の繰入れが適用できない。

C法では、組合で生じた取引に対し非課税所得、配当控除、確定申告による源泉徴収の税額の控除等に関する適用がない。さらに、各組合員に配分される利益または損失は、組合の主たる事業の内容に従い、不動産所得、事業所得、山林所得または雑所得のいずれかの所得に区分される。

③「組合員の死亡時における税務上の取り扱い」

組合員が個人の場合は、組合員が死亡するケースも考えておく必要がある。組合員が死亡した場合、相続人が死亡した組合員の地位を相続するということはできない。しかし、死亡した組合員の組合財産に対する権利義務（組合財産の払戻請求権）は相続人が継承することになり、その権利の継承について相続税が課せられることになる。

(4) 非居住者が日本の任意組合に出資した場合の課税関係

非居住者の投資家（基本的に海外で活動する投資家）が日本の任意組合に出資することもあるだろう。このような場合、非居住者の日本における課税関係はどう処理すべきだろうか。これを考えるためにはまず「恒久的施設」(Permanent Establishment、P.E.)という概念を理解する必要がある。

①「恒久的施設の概念と意義」

「恒久的施設」とは、国際課税上の概念で、事業所得につき進出国での課税または非課税を決定する場合の重要な基準とされる概念である。

非居住者が国内に「恒久的施設を持つ場合に限り課税する」一方、「恒久的施設がなければ課税しない」という原則は、国際的に確立されたルールとなっている。

一般に、恒久的施設とは、非居住者が事業を行う一定の場所とされ、具体的には、支店、事務所、工場、作業所、天然資源の採取場所、建設工事現場などがあげられている。

また、物理的施設がない場合でも「代理人」がいることで、支店などを持つ場合と同じ活動が行われる場合には、その代理人の存在をもって恒久的施設を持つこと（代理人P.E.）とされている。ただし、具体的な定義は、日本が相手国と租税条約を締結している場合には、該当する租税条約の規定に従うことになる。

②「恒久的施設の有無」

日本の民法上の任意組合に非居住者が参加した場合、恒久的施設の有無を

判定する規定は、国内法及び租税条約には具体的に存在しない。しかし、恒久的施設を持つかどうかは、支店等の登記の有無といった形式にかかわらず、事業活動の実態に基づいて判断すべきであると考えられる。従って、民法上の任意組合が日本国内において恒久的施設を持っていれば、基本的にその構成員についても同様に恒久的施設を持つものと考えられる。

さらに民法上の任意組合の構成員が相互に代理人の関係であることを考慮すれば、「代理人P.E.」に相当するとも考えられる。こうしたことから、非居住者が日本の民法上の任意組合に参加する場合は、日本で課税される可能性が高いと考えられる。その場合、その非居住者が組合事業につき、日本で税務申告をしなければならない。

Section 3 商法上の匿名組合

1-論点のまとめ

「匿名組合」とは商法に定められており、それは、当事者の一方（匿名組合員）が相手方（営業者）の営業のために出資をし、その営業により生ずる利益を分配すべき契約を言う。例えば、レストラン事業を行うA会社（営業者）に、X社（匿名組合員）が参加する形態がこれに相当する。

匿名組合では、匿名組合員が出資した財産は営業者に帰属し、営業者の単独所有になるため、匿名組合員には所有権が認められない。この出資は営業者の所得になる性格のものではなく、営業者にとって「預り金」であり、かつ事業資産となる。任意組合のように、組合員の「共有財産」という概念はなく経済的に見ると、匿名組合は組合員と営業者との共同企業形態のひとつであるが、法的には、営業者のみが対外的な権利義務の主体となるため、匿名組合員は表面的に出てくることはない。従って、そのレストランが食中毒を起こしても、原則的には匿名組合員であるX社に責任が及ぶことはありえない。また、営業者のみが営業の運営にあたり、匿名組合員には業務を執行する権限はないが、業務や財産の状況を検査する営業監視権が認められている。

匿名組合員が法人の場合は、任意の組合と同様に組合の営業で生じた損益について、例え現実に利益の分配を受けていなくても（または損失の負担をしていない場合であっても）、分配額（または負担額）を、匿名組合員の利益額（または損金）に算入することになる。

例えば、営業者A社と匿名組合契約を締結している匿名組合員X社との損益の分配割合が30対70で、当期の組合事業の利益が100の場合は、いったんその利益の全額をA社に帰属させ、X社への分配損として70の損金を計上する（結果として、A社に30の利益、X社に70の利益となる）。

反対に、当期の組合事業の損失が100の場合は、その損失の全額をA社にいったん帰属させ、X社の損失負担益として70の利益を計上することになる（結果として、A社に30の損失、X社に70の損失となる）。

一方、匿名組合員が個人である場合には、組合員が営業者から受ける利益の分配は、営業者の営業内容に従い、事業所得またはその他の各種所得と処理される。ただし、匿名組合契約と言っても、営業利益の有無にかかわらず

一定額の分配を受けるケースは、利益の分配ではなく貸金の利子とみなされ、事業所得または雑所得になる。ここで注意すべきは、この規定（通達）は、匿名組合事業から利益が生じた場合のみを規定している点である。逆に、匿名組合事業から損失が生じた場合、個人である匿名組合員が当該損失を取り込むことが可能かどうかは明確ではない。

2-法的性格について

(1) 定義

「匿名組合」とは当事者の一方（匿名組合員）が相手方（営業者）の営業のために出資をし、その営業により生ずる利益を分配すべき契約を言う（商法第535条）。例えば、映画会社（営業者）が企画した映画ファンドに、一般の投資家（匿名組合員）が参加する形態がこれに相当する。

出資する匿名組合員と営業を行う営業者との二当事者間の契約なので、民法上の任意組合と異なり、そこでは団体性は認められない。

営業者は法人でも個人でもかまわないが、「商人」でなければならない。これに対し、匿名組合員は法人でも個人でも、民法上の組合でも良く、また「商人」でも「非商人」でもかまわない。

営業者が複数の匿名組合員と同様の匿名組合契約を締結した場合、匿名組合員の相互間にはなんの法的な関係も生じないが、実質的には団体を形成することができる。

営業者に対する匿名組合員の出資は、金銭その他の財産のみをもって出資しなければならない。この点は、労働をもって出資したとすることができる民法上の組合とは、大きく異なる（商法第542条、同法第150条）。

(2) 組合財産の帰属関係

匿名組合では、匿名組合員が出資した財産は営業者に帰属し、営業者の単独所有になるため、匿名組合員には所有権がない。この出資は営業者の所得になる性格のものではなく、営業者にとって「預り金」であり、かつ事業資産となる。民法上の組合のように、組合員の「共有財産」という概念はない。

また、法的な主体は営業者であって、匿名組合員は営業者に対する契約上の債権者にすぎない。従って、営業者のみが対外的な法的な関係に関わり、匿名組合員は営業者の行為について第三者に対する権利義務は持っていない。

(3) 法律関係

経済的に見ると、匿名組合は組合員と営業者との共同企業形態のひとつであるが、法的には、営業者のみが対外的な権利義務の主体となるため、匿名組合員は表面的に出てくることはない。また、営業者のみが営業の運営にあたり、匿名組合員には業務を執行する権限はない。ただし、業務や財産の状況を検査する営業監視権が認められている（商法第542条、同法第153条）。

(4) 匿名組合員の権利

匿名組合契約に基づいて出資された資産は営業者の財産に帰属するので、民法上の組合のように、共有持ち分の概念はない。匿名組合員には営業者に対する、「利益分配請求権」と匿名組合契約が終了した時の「出資金返還請

求権」のみが認められている（商法第541条）。

出資金返還請求権とは、元々の出資額を返還するのではなく、組合事業に損失が生じた場合には、営業者は組合員が出資した額から、その損失の累積額を差し引いた残額を返還すればいいのである。

(5) 利益の分配

営業者は、匿名組合契約で定めた営業から生み出される利益を匿名組合員に分配しなければならない。匿名組合における利益とは、各営業年度の期末財産額を比較した際の増加額を言う。

匿名組合員は利益の分配を請求できる。利益の分配割合は、匿名組合契約の定めによるが、匿名組合契約上の定めがない時は、民法上の組合に関する規定が類推適用され、各当事者の出資割合に応じて分配の割合が決められる。この場合、営業者は「出資」した扱いにはなっていないため、「営業者の投下した財産と労務」を評価して、出資に準じて取り扱うことになる。なお、出資額が損失によって減少している場合、匿名組合員はその損失を補填した後でなければ、利益の分配を請求できない（商法第538条）。

匿名組合契約において、匿名組合員に対する利益分配の最高限度額を規定することはできるが、利益分配の最低額を保証した場合は、確定利子の支払いとなるため、匿名組合とは言えなくなる。また、出資金の元本返済を保証することは、「出資の受入れ、預り金及び金利等の取締りに関する法律」（出資法）第1条で禁止されている。

(6) 損失分担義務

通常、匿名組合員は損失分担義務も負う。ただし損失分担とはあくまで計算上の分担にすぎず、過去に出資した資金の減額を言い、追加の出資を意味するものではない。

損失が出資額を超過した場合、損失の分担は出資額を限度にするかは学説が有限責任論と無限責任論に分かれている。現状では、特約がない限り出資額を超えて損失の分担（追加出資）をすることはない、というのが通説になっている。

匿名組合に基づいて出資しても、事業そのものは営業者のものであり、営業活動により生ずる第三者との間の権利義務は全ての営業者に帰属する。ただし、匿名組合員が、その氏名を営業者の商号中に使用することを認めた時、その使用以後に生じた債務については、匿名組合員も、営業者と連帯して責任を負わなければならない（商法第537条）。

3-税法上の取り扱い

(1) 匿名組合員及び営業者が法人である場合の税務上の取り扱い

①「損益の計上時期」

（匿名組合員）

法人である匿名組合員は、民法上の組合と同様に組合の営業で生じた損益について、例え現実に利益の分配を受けていなくても（または損失の負担をしていない場合であっても）、分配額（または負担額）を、匿名組合の計算期間の末日の属する事業年度の利益（または損金）額に算入しなければならない（法人税基本通達14-1-3）。

(営業者)

法人である営業者は、匿名組合の営業から生じた利益（または損失）額から組合員に分配すべき利益（または負担させるべき損失）額を控除した残金額を、事業年度の利益（または損金）額に算入する。

②「損益の認識」

法人である匿名組合員は、営業者の財産や取引行為を、組合員自身の財産や取引として認識することはない。組合員に関係するのは分割割合に応じた組合の利益（または損失）額のみである。

従って、民法上の組合における損益の計上方法である「利益、損失配分方式」しか選択できない。当然、受取配当等の利益不算入や所得税額控除の適用はなく、組合の事業が株式投資の場合には二重課税が生じることになる。この理由から、ベンチャーキャピタルなどによる株式投資を中心とする投資事業組合は、民法上の任意組合が採用されるケースが多いのである。

「利益、損失配分方式」だと引当金や準備金の繰入れも組合員はできない。しかし営業者が適用して、繰入れ後の利益、損失の分配を受けるので、組合員に実質的な問題は生じない。

また、匿名組合自体は単なる契約関係であって、納税主体ではない。匿名組合の支出額のうち寄付金または交際費に該当する金額がある場合は、一括して寄付金または交際費などの損金不算入額の計算を行い、各組合員は分割割合に応じてその損金不算入額を所得に加算しなければならない。

損失については、特約がない限り匿名組合員は出資額を超えて分担することがないため、出資額を超える損失額は、匿名組合員の課税所得を算定するうえで損金の額に算入できない。

(2) 匿名組合員が個人である場合の税務上の取り扱い

所得税法基本通達36・37共-21によると、個人である組合員が営業者から受ける利益の分配は、営業者の営業内容に従い、事業所得またはその他の各種所得とされている。

ただし、匿名組合契約と言っても、営業利益の有無にかかわらず一定額の分配を受けるケースは、利益の分配ではなく貸金の利子とみなされ、事業所得（組合員が事業者でその出資が事業の一環とされている場合）または雑所得になる。

この通達で注意すべきは、匿名組合事業から利益が生じた場合のみを規定している点である。逆に、匿名組合事業から損失が生じた場合、個人である匿名組合員が当該損失を取り込むことが可能かどうかは明確ではない。匿名組合契約を共同事業組織とみなすならば、当然損失を取り込むことができるのだろうが、一種の消費寄託契約や消費貸借契約と考えると、損失を取り込むことはできない。

なお、国内源泉所得に関する規定では、非居住者による匿名組合などの利益分配金を資産の運用・保有から生じる所得のひとつに位置づけている。

(3) 営業者が個人である場合の税務上の取り扱い

個人の営業者が組合員に分配する利益額は、営業上の必要経費に算入される。つまり、営業による収益額から出資者に分配する利益額を控除した残額が、営業者にとっての収益額となるわけである。そして、この金額が所得として課税される。

(4) 源泉税

国内で事業を行う者に対する出資について、次の匿名組合契約及びこれに準ずる契約に基づく利益の分配は、所得税（20％）が源泉徴収される。

- ①事業者が10人以上の匿名組合員と締結している匿名組合契約
- ②当事者の一方が相手の事業に出資し、相手方がその事業から生ずる利益を分配することを決めた契約で、その事業を行う者が10人以上の出資者と契約を結んでいるもの。

10人以上の出資者とは、1年を通じて常時10人以上いるかどうかによって判定される。しかし、通常10人以上であるかわかりにくい場合もあるので、その場合は、利益を分配する時の状況により判断することになる。

(5) 消費税

匿名組合の組合員は損益の分配を受ける立場にすぎない。このため、匿名組合の事業に関する消費税は、営業者が納税義務者となる。また、匿名組合員が受け取る利益配当は、消費税の課税対象にならない。

(6) 非居住者が匿名組合契約に投資した場合の課税関係

外国法人が内国（日本国内）の法人から受ける利益に関する国内源泉所得の扱いは、匿名組合員である外国法人の国内における「恒久的施設（P.E.）」の状態に基づき、①所得税（源泉徴収）及び法人税双方が課税される場合、②法人税のみが課税される場合、③所得税（源泉徴収）のみ課税される場合、がある。従って、外国法人の日本国内に有するP.E.の状態別に、この関係を示すと、図のようになる。

なお、外国法人の所在する国と日本が租税条約を締結している場合には、租税条約によって課税関係が変更される。

税目 P.E.	法人税		所得税
国内に支店、工場等を有する外国法人	○		○
国内に建設現場等を有する外国法人	○	国内事業に帰せられるもの	○
	×	国内事業に帰せられないもの	○
国内に代理人等を有する外国法人	○	国内事業に帰せられるもの	○
	×	国内事業に帰せられないもの	○
P.E.なし	×		○

Section 4 パートナーシップ

1-論点のまとめ

パートナーシップとは、広く欧米に見られる法概念であり、日本にはない。しかし今後は次にあげた理由から、パートナーシップについての知識が必要になるだろう。

(1) 外国の会社と合作をする場合、パートナーシップに関する理解が不可欠であること。

(2) 外国の投資家が日本の民法上の任意組合や商法上の匿名組合に投資する場合、外国の投資家にその相違点を明らかにしておく必要があること。

(3) 日本における民法上の組合や商法上の匿名組合は、まだ運用事例が少ないうえに、税務上も明確になっていない点が少なくない。こうした不明瞭な点を明らかにし、整備していくためにも、パートナーシップを研究することは意味があること。

2-法的性格について

(1) 定義

米国の統一パートナーシップ法では、「パートナーシップとは、2名以上の者（パートナー）が営利を目的に共同所有者として事業を遂行する団体である」と定義されている。この場合の「者（パートナー）」には、自然人である個人だけに限らず、パートナーシップ、法人またはその他の団体も含まれる。

「2名以上の者が共同所有者として事業を遂行する」ということは、単に資産を共同で所有するということだけでなく、事業そのものを共同で所有し、かつお互いを他のパートナーの共同代理人という地位によって支配することを意味する。パートナーは事業の共同所有者であるから、事業から生み出された利益または損失の分配を受ける。

(2) パートナーシップに関する理論的構成

パートナーシップの法的性格に関しては、対象的な2つの理論がある。ひとつは、「実体説（Entity Theory）」であり、もうひとつは、「集合体説（Aggregate Theory）」である。

①「実体説」

「実体説」とは、パートナーシップそれ自体が、個々のパートナーとは別のひとつの独立した法的主体と見る考え方である。法人とその株主間の関係に似ており、パートナーシップ財産の所有権は、パートナーシップに対するパートナーの持ち分とは区別され、独自のものであるとみなされる。

②「集合体説」

「集合体説」とは、パートナーシップは単に各パートナーの集合体であるとみなす考え方である。これによると、各パートナーの資産の集合したものがパートナーシップ財産であるとみなされる。

(3) ゼネラル・パートナーシップとリミテッド・パートナーシップ

米国においては、パートナーシップの基本的形態として、「ゼネラル・パートナーシップ (General Partnership)」と「リミテッド・パートナーシップ (Limited Partnership)」がある。

① 「ゼネラル・パートナーシップ」

ゼネラル・パートナーシップとは、利益を目的に共同所有者としての事業を行う2名以上の無限責任の「ゼネラル・パートナー」により組成される。

ゼネラル・パートナーとなる者は、個人、パートナーシップ、会社、その他の団体であり、日本の民法上の組合に似ている。

② 「リミテッド・パートナーシップ」

リミテッド・パートナーシップは、業務を執行し、かつ1名以上の無限責任の「ゼネラル・パートナー」と、業務執行に関与しない1名以上の有限責任の「リミテッド・パートナー」により組成される。ゼネラル・パートナーシップと同様に、利益を目的とする事業を行う団体である。

リミテッド・パートナーシップにおけるゼネラル・パートナーとリミテッド・パートナーの関係は、事業の遂行者及び責任の範囲という点で、匿名組合の営業者と匿名組合員の関係に似ていると言える。

(4) パートナーの責任の範囲

ゼネラル・パートナーとリミテッド・パートナーで大きく違うのは、責任の範囲が有限か無限かという点である。

① 「ゼネラル・パートナー」

ゼネラル・パートナーは、パートナーシップの債務について直接的に無限責任を負う。一般的に、パートナーシップの業務遂行に関する運営管理などに自ら参加しており、現金または現物による拠出のほかに労務による拠出も認められる。

② 「リミテッド・パートナー」

リミテッド・パートナーのパートナーシップの債務についての責任は、原則として、パートナーシップに対する自らの拠出額に限定される。

パートナーシップに対する拠出は、現金またはその他の財産に限定され、労務による拠出は認められない。リミテッド・パートナーもパートナーシップの事業遂行に限定された範囲内で参加できる。しかし、リミテッド・パートナーの遂行する運営管理などの範囲がゼネラル・パートナーと相違しなくなると、第三者より無限責任を追及される可能性がある。

リミテッド・パートナーは、原則としてパートナーシップの事業運営に参加する権利はないが、リミテッド・パートナーには次の権利が認められている。

- (イ) 基本的事項について提案し、投票できる権利
- (ロ) 特定の記録について検査などを行う権利
- (ハ) パートナーシップの財務状況及び事業に関する情報を得る権利
- (ニ) 裁判所の命令による解散権及び清算請求権

なお、事業運営そのものに参加すれば、ゼネラル・パートナーと同様の債務を負うことになる。リミテッド・パートナーが事業運営に参加しないのは、匿名組合における匿名組合員に似ているが、業務執行における権利は匿名組合員より広いと言える。

(5) パートナーシップの組成

法人の設立と比較すると、パートナーシップの組成は簡単である。しかし、リミテッド・パートナーシップとゼネラル・パートナーシップでは、組成の手続きが違う。

①「ゼネラル・パートナーシップ」

ゼネラル・パートナーシップを組成する場合、詳細な文章による「パートナーシップ契約」だけでなく、口頭でも、さらに黙示でも成立する。

公告、登記などは要求されておらず、組成には公式の手続きが必要ない。このため、ゼネラル・パートナーシップは非公開となっていることが多くある。

②「リミテッド・パートナーシップ」

リミテッド・パートナーシップを組成する場合、州当局に申請することが必要であり、登録することで成立が認められる。申請書には、次の事項などを記載しなければならない。

(イ) パートナーシップの名称

(ロ) 事業内容

(ハ) 主な事業の所在地

(ニ) パートナーの氏名・住所、ゼネラル・パートナー及びリミテッド・パートナーの区別

(ホ) パートナーシップの存続期間

(ヘ) リミテッド・パートナーの出資額 など

債権者側が、そのパートナーシップが「リミテッド・パートナーシップ」であるということを理解できるように、パートナーシップの名称には「リミテッド・パートナーシップ」という用語を含めなければならない。この場合、名称にゼネラル・パートナーの名前を含めるのは問題ないが、リミテッド・パートナーの名前を含めることはできない。

パートナー間の事項については、原則として、パートナーシップ契約により、自由に決定することができる。一般的なパートナーシップ契約では次の事項が記載される。

(ト) パートナーシップの名称

(チ) パートナーシップの氏名、住所

(リ) パートナーシップの事業内容

(ヌ) パートナー間の権利義務

(ル) パートナーシップの存続期間

(ヲ) パートナーシップの運営方法

(ワ) パートナーシップに対する出資方法

(カ) パートナーシップの損益の分配に関する権利

(ヨ) パートナーシップの解散原因

(6) 損益の配分

①「ゼネラル・パートナーシップにおける損益の配分」

パートナーシップにおいては、通常「パートナーシップ契約」において、各パートナーに対する損益などの配分割合が決められている。

契約で各パートナーに対する利益などの配分割合が定められていない場合、各パートナーは出資額及びパートナーシップの全ての債務を支払った後の「利益」と「剰余金」は均等に分配される。一方、損失について配分割合

が定められていない場合は、利益分配割合に応じて負担することになる。利益、損失のいずれについても定めがない場合、各パートナーに均等に配分されることになる。

②「リミテッド・パートナーシップにおける損益の配分」

リミテッド・パートナーシップにおけるゼネラル・パートナーの損益の配分には、基本的にはゼネラル・パートナーシップと同じである。

ただし、リミテッド・パートナーの収益分配請求権は、ゼネラル・パートナーのそれよりも優先する。利益分配割合については、パートナーシップ契約に別段の記載がない限り、ゼネラル・パートナーシップの場合と異なり、出資割合に応じて決定される。

(7) パートナーの義務

①「ゼネラル・パートナーの義務」

ゼネラル・パートナーは個人及び連帯で無限責任を負う。パートナーシップに対する債権者は、パートナーシップの財産を差し押さえたり、強制執行することもでき、パートナーに対しても請求することができる。

こうした場合、まずはパートナーシップの財産が債務の支払いに充当され、パートナーシップが責任を果たせない場合、各パートナーも二次的に責任を負う。全てのパートナーはパートナーシップの債務に対して共同の責任がある。

②「リミテッド・パートナーの義務」

リミテッド・パートナーの責任は、原則として有限責任である。すなわちリミテッド・パートナーは、パートナーシップの債務に対して、個人的には責任がなく、原則として自らの拠出額を超えて責任を負うことはない。

ただし、リミテッド・パートナーがパートナーシップ事業の運営管理にゼネラル・パートナーと同様の立場で参加する場合は有限責任とならないケースがある。

リミテッド・パートナーの有限責任は、日本の商法上の匿名組合における匿名組合員の損失分担義務に似た仕組みである。

3-税法上の取り扱い

(1) パートナーシップの税務

米国の内国歳入法701条では、パートナーシップ自体は納税者ではなく、各パートナーは、パートナーシップが稼いだ所得について納税義務者になると規定している。

しかし、パートナーの申告方法に統一性を確保するために、パートナーシップから所得または損失を算定する際、パートナーシップはパートナーとは別の主体として扱われる。具体的には内国歳入庁（IRS）に「フォーラム1065」と呼ばれる「情報申告書」を提出する。そして、パートナーシップの所得、所得控除、税額控除についての各パートナーへの配分額と「フォーラムK-1」と呼ばれる明細書を各パートナーに提供することが要求されている。

日本における民法上の組合及び商法上の匿名組合も、組合自体が納税義務者とならない点はほぼ同じであるが、組合決算の報告書を税務当局に提出することは要請されておらず、実際に組合員に報告する報告書の様式はまちまちなのが現状である。

(2) 性格維持原則の適用

「集合体説」の基本概念をもっとも強く出しているのが、いわゆる「性格維持原則」である。パートナーシップにより生じた所得項目の性格が、パートナーの段階で課税される際にも維持されることを、この原則は意味している。

パートナーシップに長期のキャピタルゲイン（またはキャピタルロス）が生じた場合、ここからパートナーに配分される所得は、パートナーでも、長期のキャピタルゲイン（またはキャピタルロス）として扱われる。

このように、パートナーシップは各パートナーへの「導管（Conduit）」としての役割を果たしている。日本における民法上の組合も商法上の匿名組合も、その課税方法は原則として「集合体説」に基づく、「性格維持原則」がとられていると考えられるが、投資家が個人の場合は、必ずしもそうっていない。

(3) パートナーシップの税務に関する理論的構成

米国の税務上ではパートナーシップを、基本的に「集合体説」に基づいて規定しているが、中には「実体説」を採用しているケースもある。その主なものをあげると次のようになる。

① 「パートナーシップとパートナー間の取引」

内国歳入法707条によれば、パートナーはパートナーシップの構成員の権能とは別の権能でパートナーシップと取引することができる。この場合、原則としてパートナーシップとパートナーでない第三者との「取引」として扱われる。例えば、パートナーがパートナーシップに資産を売却する場合、キャピタルゲイン（あるいはキャピタルロス）はパートナーに対して課税される。

② 「パートナーシップ持ち分の売却」

パートナーシップ持ち分の売却は、各パートナーが区分所有するパートナーシップ財産の売却とは扱わずに、ひとつの資本資産の売却とみなされる。

③ 「確定支払い」

パートナーがパートナーシップに貸し付けした場合、パートナーシップがパートナーに支払った利息は、利益の分配ではなく、第三者への支払い利息と同様に扱われる。

支払い利息はパートナーシップの所得を算定する際、費用として認識され、貸し付けた側であるパートナーでは所得として認識される。

(4) 類似の形態

米国内国歳入法上、パートナーシップに類似する企業形態として、S法人（S corporation）、有限責任会社「有限責任会社（LLC：Limited Liability Company）」がある。

① 「S法人」

小規模法人（Small Business Corporation）は、米国内国歳入法上のS法人になることを選択できる（サブチャプターSの適用）。ただし、全株主の同意といった一定の条件を満たす必要がある。

S法人は、法人形態で事業を営む一方、パートナーシップとしての課税方式を受けられる。従って、法人は納税主体にはならない。各構成員がその持ち分に応じて、法人の所得が実際に分配されなくても、構成員の段階でその所得に対する課税を受けることを選択できる。

② 「有限会社（LLC）」

有限会社（LLC）は、パートナーシップが持つ「構成員へのパス・スルー」という機能と、「構成員は有限責任を負う」という性格をあわせ持っている。このため、S法人に似ているが、制約条件が厳しくないため、S法人よりも柔軟性があり、最近では非常によく利用されている。

(5) パートナーシップの事業年度

パートナーシップは、原則としてパートナーシップの持ち分の過半数を所有するパートナーに課税年度を一致させなければいけない。該当するパートナーがいない場合は、「主たるパートナー」が用いる課税年度を採用しなければならない。

(6) 損益の分配

パートナーシップは、利益または損失の分配について柔軟性があり、通常用いられる配分以上（あるいは以下）の割合で、特定のパートナーに配分ができる。しかし、経済合理性が認められない場合は、特別の配分は認められない。

拠出資産のパートナーシップにおける基準価値（簿価）は、拠出時の「税務上の簿価」と同額である。パートナーシップが、拠出時の「時価」で資産を売却する場合、「税務上の簿価」と「時価」との差額は、パートナーシップの利益（または損失）として認識される。

特別の定めがない限り、パートナーシップ契約では、パートナーが拠出した資産に関する利益（損失）及び減価償却などでパートナーに配分される額は、パートナーシップが第三者から購入した資産と同様の方式で配分される。

A社とB社がパートナーシップを形成し、A社が現金で100を拠出し、B社は同じ価値のある資産（ただし、税務上の簿価である基準価値は80）を拠出したケースを考えてみる。パートナーシップがその拠出資産を100で売却すると、20の利益が出て、A社とB社それぞれに10ずつ配分される。しかし、パートナーシップの契約によって20全てを、B社に配分することもできる。

(7) パートナーの税務

各パートナーは、パートナーシップから実際に利益が分配されるかどうかにかかわらず、パートナーシップの課税年度末日を含むパートナーの課税年度に課税所得を申告しなくてはならない。パートナーの課税所得の算定方法は、パートナーシップの所得、利益、損失、所得控除もしくは税額控除のうち、各パートナーへの配分額をそのほかの所得と合算または通算して計算する。ちなみに、パートナーシップ持ち分との交換で資産を拠出する場合は、原則としてパートナー、パートナーシップのいずれかにおいても利益（または損失）が発生しない。

損失については、それが発生したパートナーシップの課税年度末日における、各パートナー持ち分の税務上の簿価を超えることはない。持ち分の税務上の簿価を超える損失額は、追加拠出などが行われたパートナーシップの事業年度末日を含む各パートナーの事業年度に、追加拠出額等を限度として損失が認められることになる。あるいは、翌年度以降に繰り越して、その後の増加拠出額で補填する。

パートナーシップからパートナーに現金などを実際に分配する場合、原則として、パートナーの拠出額の払戻しとして取り扱われるため、パートナー

の利益には含まれない。実際の分配額は利益持ち分の配分計算時において課税済みなので、パートナーの段階では所得の扱いにはならない。

パートナーシップからパートナーに実際に分配した金額が、パートナーシップ持ち分の税務上の簿価を超える場合は、超過部分が所得と認定され、キャピタルゲインとして課税される。

パートナーシップの債務に対するパートナーの持ち分の減少、またはパートナーシップによるパートナーの債務の引き受けは、現金の支払いとみなされ、パートナーへの分配とされる。ただし、資本持ち分または利益持ち分の50%以上を直接あるいは間接的に所有するパートナーとパートナーシップ間の資産の売買または交換から生じた損失は、パートナーの所得の計算上、控除は認められない。

(8) 日本の居住者が米国のパートナーシップに出資した場合の税務上の取り扱い

①「米国内国歳入法上の取り扱い」

外国法人は、米国内で営業または事業を行っている場合、そこから生じる収益や事業に関連する投資収益などが課税対象となる。

日本の法人が米国のパートナーシップの持ち分を取得して、参加あるいは自らそのパートナーシップを組成した場合、日本法人はパートナーとなり、米国内国歳入法第875条により、自ら米国内で営業しているものとみなされる。

米国内国歳入法上では、パートナーシップは納税の主体にはならず、各パートナーへの「パス・スルー」として機能するのが基本である。従って、各パートナーがパートナーシップから配分される損益について申告・納税する必要がある。これは、パートナーが外国法人である場合も基本的には同じである。

つまり、日本法人（米国においては外国法人）であるパートナーは、米国内での営業（または事業）と実質的に関連する所得について、米国居住者と同様に課税を受ける。

②「日本における税務上の取り扱い」

日本には、パートナーシップという制度がないので、まずこの出資をどのように取り扱ったらいいかという問題が発生する。

日本の事業組織でパートナーシップに似ているのは、

- (イ) 民法上の組合
- (ロ) 商法上の匿名組合
- (ハ) 合名会社
- (ニ) 合資会社
- (ホ) 人格のない社団

などがあげられる。パートナーシップは柔軟性に富んだ概念であるために、様々な組織・形態がある。また各国のパートナーシップの性格も同一とは言えず、日本の現行制度下において画一的に取り扱うことは困難である。

このため、個別のパートナーシップごとに性格などを判断し、日本の類似の事業組織に準じてパートナーシップと各パートナーの課税関係を取り扱うのが妥当と考えられる。ただし、米国での課税関係がパス・スルーであるからという理由で、日本でも同様の課税関係になるというのは早計である。最近、日本の企業が米国のLLCに出資したケースで、LLCを日本の税務上、国

税当局より法人として扱うという事例が出ている。

Section 5 製作委員会

1-製作委員会方式の二面性

わが国では、映画の製作・販売などを行う場合に、複数の会社が共同で資金を出資し、共同事業契約を結んだ「製作委員会」を組成するケースが増えている。これも一種の資金調達と言えるかもしれない。しかし、製作委員会のメンバーは、原則として映画の製作・配給ビジネスに直接的に関与する会社限定されているという特徴を持っている。製作委員会のメンバーを見ると、一部のパトロンの投資家を除いて、その映画の製作を行う会社、配給を行う会社、ビデオの販売を行う会社、放映するテレビ局、宣伝を行う広告代理店、といった会社限定されている。つまり、各社は出資する一方で、作品の配給権、ビデオ化権、テレビ放映権などをそれぞれ取得して、“本業”のビジネスも行っている。また、作品の著作権については、通常、製作資金の出資に見合った著作権の持ち分を委員会メンバーがそれぞれ保有することになっている。このように、製作委員会方式の根本的な特徴は、出資者である委員会のメンバーがその映画の製作や販売にも関与するという「二面性」にあると思われる。

2-功罪をあわせ持つ組織

ハリウッド映画ほどではないが、日本映画でも全国規模の公開をめざす作品の場合、製作費にP&A費（広告宣伝費やフィルムのプリント費）を加えると4億～5億円の資金が必要となる。このような多額なコストを1社で負担するのはリスクが高すぎる。

映画は「ワンソース・マルチユース」と呼ばれるように、劇場収入だけでなく、ビデオ（DVD）、テレビ、海外販売、その他の派生商品と、色々なメディアを利用して売り上げを獲得するビジネスである。このように幅広いチャネルに対する販売活動を1社だけでやろうとしても限界がある。従って、関係者が大同団結して、特定の作品について製作や販売を行う製作委員会方式は、「円滑な資金調達」と「事業の進展」という両面で理にかなった形態であると言える。映画ビジネスのように特殊なビジネスでは、資金の提供者と需要者を結びつける手法を固定的なものに限定してしまうと、両者が納得するマッチングは不可能であり、製作委員会方式も資金調達メニューのひとつに加えることには意味がある。

しかし、製作委員会は、「資産（映画の著作権）は持つが、責任は限定したい」という、“いいとこ取り”をめざしているケースが少なくないと思われる。このため、製作委員会方式を採用した作品では、責任の所在が不明確だという欠点を持つようになっていることは否めない。

ちなみに、製作委員会が法的に準拠していると思われるのは、「任意組合」や「匿名組合」である。任意組合では、組合資産の所有権は組合員の共有と

なり、組合員の責任の範囲は無限定となる。一方、匿名組合の場合は、組合資産の所有権は営業者に帰属するため、組合員には認められず、一方で組合の責任は限定されている。ところが、実際には製作委員会の多くが、組合員による組合事業の参加と組合資産（映画の著作権）という任意組合の性格を持ちながら、組合員の責任は限定するという匿名組合の性格を持つという形になっている。また、製作委員会のメンバーは、原則として製作会社、配給会社、ビデオの販売会社、テレビ局や広告代理店といった、その映画の製作・販売ビジネスに直接的に関与する会社限定されているため、出資者と営業者という二面性を持っており、極端なことを言えば、メンバー各社は、製作委員会という共通の利益を犠牲にしても、自分のビジネスで儲けることを優先するという可能性もある。

具体的に、映画の製作会社が製作委員会のメンバーであるケースで考えてみる。製作委員会から製作の委託を受けた際に、製作費を通常の相場よりも高くして製作会社としての利益をあげようとする、出資者としての立場から見れば作品への投資総額が増加することになるので不利益が生じることになる。同様に、ビデオ会社が製作委員会のメンバーで、製作委員会からビデオの販売の委託を受けた際に、販売手数料を高くしてビデオ会社としての利益をあげようとする、出資者としての立場からは、ネットのビデオの売り上げが減少するという不利益が生じる。

このように製作委員会は、原則的には利益が相反するメンバーが集まった団体であるため、実際の運営に矛盾が生じることが多い。従って、この仕組みの中に、映画ビジネスに関与しない純粋な投資家が入ることは難しいと言わざるを得ない。また、業界関係の会社であっても、「微妙なバランス」を経験したことがない“新人”にとっては入りづらい仕組みだと言える。

この製作委員会方式を全面的に否定するわけではない。映画ビジネスのように特殊なビジネスにおいて、資金の提供者と需要者を結びつけるメニューのひとつに加えることには意味があることであり、その長所と短所は客観的に認識する必要があると思われる。

3-「製作委員会」の税務会計上の問題点

多くの製作委員会の契約には、税務及び会計上の問題点がある。これは、製作委員会が任意組合に準拠しているのか、匿名組合に準拠しているのか、あるいはそのどちらでもない契約形態なのかが、はっきりしていないために発生する問題である。

日本の税法上、任意組合や匿名組合に関する規定があるので、契約のタイトルが「製作委員会」であっても、契約書上にその根拠が任意組合（や匿名組合）であると明記している場合は問題は限定されるが、実際にはそのような明記がされていないケースが多い。

仮に、製作委員会を実務上は任意組合として取り扱うとしても、次にあげる事項などが契約書に明記されていないケースが多いため、各出資者の投資利益や課税所得を計算する際に問題となるケースが多い。

- (1) 計算期間について明確な規定がない。
- (2) 多くの場合、各権利の運用から生じる現金分配に関する個別の計算書の作成・提出の規定はあるが、共同事業全体の損失計算及びその帳簿作成についての明確な規定がない（税務申告は、現金ベースではなく損失を取り込

むため)。

(3) 映画の持ち分について明確な規定がない。このため、映画の減価償却費をどのように扱うかわからない(結局、出資額をそのまま資産計上し、現金が入金した時点で、それを取り崩す処理をしているケースが多い)。

(4) 消費税の取り扱いについて明確に規定していない。

(5) 外国で課された源泉税の各出資者の負担について明確に規定していない。

欧米において共同製作をする場合には、「パートナーシップ」という、日本の任意組合や匿名組合と類似する法形態が用いられている。米国の税法では、このパートナーシップの取り扱いについて、非常に細かい点に至るまでの規定がある。日本でも任意組合や匿名組合に関する税法上の規定はあるが、そこには少しの抽象的な規定があるだけで、実務においては判断に困るケースも少なくない。

共同出資や共同製作は、複数の投資家が存在することが予定されている。それにもかかわらず、税法上の細部の規定がないことは、投資家が投資をためらう要因にもなりかねない。日本の映画産業のみならず、新しい資金調達の仕組みを考える場合は、任意組合や匿名組合が重要なコンセプトになる。これらに関する細かい税法の規定が定められることを願っている。

Section 6 その他の新しい形態及び信託

1-その他の新しい形態

任意組合と匿名組合は、税務上は事業の損益が直接出資者に帰属する「導管」として取り扱われる。これらと同様の取り扱いを受ける法的形態としては、特定目的会社(SPC)や有限責任組合等がある。

(1) 特定目的会社(SPC)

SPCとは会社型の資産流動化を目的とした法人であり、「資産の流動化に関する法律」(通称「資産流動化法」)に基づいて設立される。SPCが一定の要件を満たす場合、配当を損金算入することができ、投資家にとっては、事業を行う受け皿としてSPCを利用することにより、二重課税を排除することができるため、SPCは導管性を持つと言える。

従来、SPCを規制していた「特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律」(通称「SPC法」)は、流動化の対象となる資産を、不動産、指名金銭債権及びこれらを信託する信託の受益権等の特定資産(特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律第2条)に限定していたが、資産流動化法では、対象資産が財産権一般に拡大されており、映像コンテンツ製作のためのビジネスに利用することもできるようになった。

(2) 有限責任組合

有限責任組合は、「中小企業等投資事業有限責任組合契約に関する法律」

に基づく組合である。組合員は、組合の業務を執行する無限責任組合員と出資額の範囲内で組合の債務を弁済する有限責任組合員で構成される。

有限責任組合は中小企業などに対する投資事業を行うことを目的とした組織である。投資以外の機能として、中小企業や投資先中小企業の所有する著作権を取得したり、保有したりすることができる（中小企業等投資事業有限責任組合契約に関する法律第3条第4号）。

2-信託

信託法は、信託財産から著作権が除外されており、信託という法形態が映像コンテンツ製作ビジネスに利用されることはあまりなかった。しかし、現在、信託法を改正する動きが出ており、将来信託財産に著作権が含まれると、映像コンテンツ製作ビジネスに利用されることになるだろう。

(1) 信託の定義

信託とは、委託者の特定財産を受託者に移転し、その財産を一定の目的のために管理させ、これらから得られる利益を受益者に受けさせる契約である（信託法第1条）。

(2) 信託財産から生じる収入・支出の課税関係

信託財産から生じる収入・支出は、受益者が特定している場合には、その受益者が、受益者が特定していない場合または存在していない場合には、委託者がその信託財産を所有しているものとして、課税することになっている（所得税法13条、法人税法12条）。

Section 7 節税型資金調達の制限と問題点

1-節税と映画製作

映画の製作費は多額であることから、欧米での映画製作費の資金調達のケースを見ると様々な方法が考えられている。この場合ポイントとなっているのは、出資者の投資に対するリターンとともに、節税効果である。欧米においては、出資者に節税メリットを与えることを目的とした様々な節税型の資金調達の手法が考えだされている。

実はわが国においても、航空機に出資するレバレッジド・リースの変型として、映画の製作費を節税型のスキームにより調達することが行われたことがある。

日本では航空機に対するレバレッジド・リースのマーケットはきわめて大きく、その仕組みも確立されており、「ジャパ・レバ」の通称で呼ばれている。これはファンドが一般から一口数千万程度で出資を募ると同時に、金融機関から借入を行い、出資金と借入金によって航空機を購入して、航空会社へリースを行うものである。当初のジャパ・レバは民法上の組合である任意組合形式で行われたが、商法上の組合である匿名組合形式で行われているケ

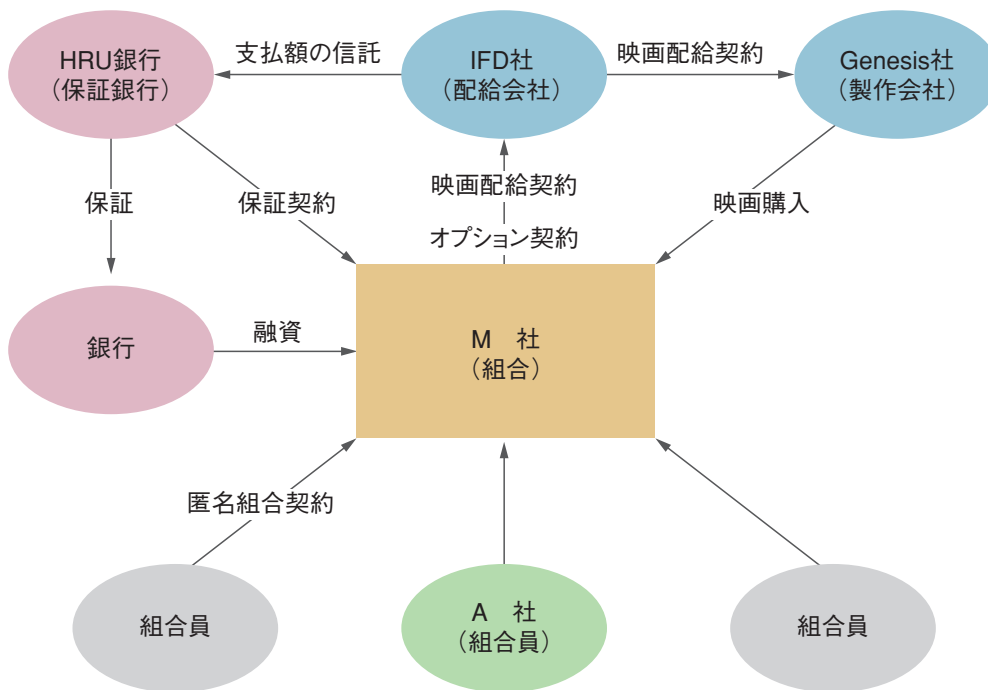
ースも増加している。

この航空機リースによる節税メリットは、匿名組合による事業から生じた損益を税務上出資者の損益として計算することができることから、リース期間の初期段階において、航空機の減価償却費と借入金利による多額の損失を計上することで、出資者（匿名組員）はリース期間の初期段階で多額の損失の分配を受けることができる点。このことから、この損失を他の所得と通算することで、課税の繰り延べが可能となるのである。

航空機リースと同じように、映画ビジネスへの投資も節税を目的として積極的に行われていた。しかし、大阪地裁第二民事部は平成10年10月16日、租税回避を目的とした映画フィルムの減価償却費計上を全額否認する判決を下した。これにより、節税を目的とした映画ビジネスへの投資スキームは激減した。この判例は、不動産業を営むA社（原告）の減価償却費計上を否認した税務当局（被告）の処分の適否について争われたものであり、以下でこの判例を詳細に検討してみよう。

2-節税型フィルムリースに関する判断

＜節税型フィルムリースを利用した租税回避スキーム＞



(1) 事実関係

M社は日本の投資家を集めて、組合Empyrean（E組合）を結成し、組員からの出資金及び銀行からの借入により、Genesis社から映画を購入し、IFD社との契約を通じてこの映画を全世界に配給することとした。上記のA社（原告）は、このE組合から分配された映画フィルムの減価償却を否定された。

(2) 減価償却費の計上が否定された根拠

①組合について実質的な権利所有権及びリスク負担がないこと
（根拠となる事実）

以下の理由により、通常の配給契約とみなされない。

- (イ) IFDの裁量で配給契約上の地位を第三者に譲渡できること（第二次配給契約ができること）。
- (ロ) 第三者からの権利侵害について、IFDに必要な措置をとる権限を全面的に委ねていること。
- (ハ) IFDに不履行があった場合でも、契約解除等によりIFDの権利を奪うことができないこと。
- (ニ) 第二次配給契約により、IFDは、本件映画の最初の著作権者であるCPIIに配給権を譲渡している。
- (ホ) IFDは本件映画の権利を自己の裁量で買取るオプションを有しており、かつ、当該オプション行使後もE組合に一定金額を支払う義務はなくなる。
- (ヘ) 借入元利金の返済について、E組合の要借入元利金返済額は、IFDからの支払い保証額等と一致しており、かつ、IFDからの支払い額はHBU銀行が保証しているため、E組合は借入返済に対するリスクを負っていない。
- (ト) 結局、本取引により、原著作権者のCPIIは、映画の権利を失わず、資金調達している。
- (チ) 契約書上、Genesisからの映画売買契約日とIFDとの賃金契約日が同一日であり、E組合は当初から映画の権利を行使する気がなかった。

②組合員について本件映画事業を行う能力がなく、かつ、課税上の利益を得るためにのみ出資したとみなされること

(根拠となる事実)

- (イ) 土地建物の管理等を業とする会社であること。
- (ロ) 本件取引以前に映画の制作・配給に関与した経験はないこと。
- (ハ) 映画興行の相対的成功度で決まる受領金額と課税上の優遇措置とによって投資収益を得ることができる旨の記載のある本件説明書に基づく説明を受けてE組合に参加することを決定したこと。
- (ニ) 本件取引に関する各契約書は、本件組合契約書以外、いずれも英文のものしかなかったこと。

3-この判決の意味するところ

この判決は、出資者の投資目的が節税メリットのみ享受することを目的とするものであってはならないことを示したという意味において、画期的なものであった。しかし、この判決では「経済的実体を考慮した実質的な内容に従って課税要件を判断した結果、当該取引による減価償却費の計上は認められない」と結論づけられたのみで、私法上の明確な否認要件は示されなかった。

米国においては、このような、課税逃れ商品（タックス・シェルター（Tax Shelter））が日々開発されており、それと同時に税務当局からタックス・シェルターを防ぐ税制の制定や研究が活発になされている。タックス・シェルター税制の例としては、アット・リスク・ルール（実質的なリスク負担部分の損失計上のみを認めるもの）、ホビー・ロス・ルール（経営者の趣味等に対する投資損失の計上を認めないもの）、パッシブ・ロス・ルール（消極的投資活動、つまり主たる営業活動から著しく外れた投資活動から生じた損失の計上を認めないもの）等の様々な規制が法制化されているのであ

る。このような規制のもとでは、上記の映画フィルムに対する投資スキームは完全に認められるものではなく、その否認根拠も非常に明確である。

しかし、わが国においては、このような研究が十分になされておらず、新たな税制も追加されていない。この判決に関する意見はさておき、実務上、税務上の取り扱いが不確定なうえで、新たな投資スキームにより広く投資家を募ることは不可能である。従って、投資スキームをつくる場合には、事前に十分な税務当局との話し合いが必要であると考ええる。また、わが国においても、タックス・シェルターに対する研究が盛んになり、業界団体等との十分な議論のうえで、税務当局から明確な指針が提示されることが業界全体からの切なる願いである。

Chapter 4

アーティストの タックス・プランニング

Section 1 総論

1-脱税事件の解説

「広辞苑」（岩波書店発行）によると、脱税とは「納税義務者が義務の履行を怠り、納税額の一部または全部を逃れる行為」と書かれている。

芸能人はイメージを売る商売であり、パブリシティは重要な問題となる。芸能人が脱税で新聞報道された場合は、その芸能人にとって致命的な問題にもなりかねない。映像コンテンツのプロデューサーにとっても、その作品に出演した俳優が、脱税事件に巻き込まれた時には、作品の商品イメージに傷がつくことになる。俳優と出演契約を締結する場合には、俳優の節税に協力しなければならないが、一線を越えると大変な問題に巻き込まれることにもなりかねない。この章では、脱税と節税の違い（しかし、今までに「脱税」として新聞に報道された事件の記事を注意深く読み返してみても、全ての案件が「納税額の一部または全部を逃れる行為」とは言い切れないほど微妙なものである）、芸能人にとって節税の可能性がある「変動所得、臨時所得の平均課税」、通常わが国の芸能人が節税と信じて設立するマネジメント・カンパニーの問題、さらにはわが国特有の制度である「納税者の発表」について解説する。

2-脱税事件の類型

今までに「脱税」として新聞に報道された事件を大きく分類すると、次のように4つのパターンに分けることができる。

(1) 架空経費の計上のケース

まず、実際には支払っていない「コンサルタント料」などの名目の領収書を必要経費として申告するケースがあげられる。このケースは悪質であるので非難されても仕方ないものである。

(2) 収入の計上漏れのケース

故意にあるいは誤って収入の一部を申告しないケース。これを故意にやっ

た場合は言い訳できないが、単純なミスの場合でも同様である。わが国では、納税者が自己の課税標準額と税額を計算し申告することによって、税額を確定することを原則としている（申告納税制度）。従って、例え故意でないにしろ、正しく計算できず、結果的に納税額を誤ってしまった場合でも問題となる。

多くの芸能人が今でも「芸人が金の計算をし始めたら芸が腐る」と言うかもしれないが、この主張は法治国家では無理なことである。何も自分自身で計算する必要はないのである。優秀なスタッフや税理士を雇えば問題は解決できるし、そういった俳優のビジネス面について助言するのも、プロデューサーの役割と考えるべきではないかと思われる。

欧米では、有名なアーティストは「パーソナル・マネージャー（付き人）」のほかに、契約や経理的側面をサポートする「ビジネス・マネージャー」を抱えている。彼らは、ビジネス・マネージャーが中心となり弁護士や会計士といった専門家によるチームを編成する。芸能人はイメージを売るビジネスだからこそ、このようなサポート体制が重要であるし、欧米の俳優と契約をする場合には、実際の交渉相手は、俳優自身ではなく、このようなビジネスのプロたちなのである。

(3) 経費が交際費及び寄付金として認定されたケース

法人が支払った経費が「経費」と認められずに、交際費や寄付金と認定されるケースがある。

日本の税法上、法人が支払った経費が交際費や寄付金と認定された場合、その全額は損金にはならず、一定額が損金扱いになる。ところが、何が交際費や寄付金になるのかという明確なガイドラインは存在しない。従って、このケースでは多くの場合が、税務当局との「見解の相違」なのである。日本では、裁判に時間とコストがかかるうえに、専門的な税務問題を扱える裁判官が少ないといった構造的な問題があるため、税務問題に関する裁判が行われることはめったにない。また、税務問題を争うこと自体がイメージダウンになる恐れがあり、この理由からも、税務問題に関する裁判を行うことに消極的にならざるをえない。特に芸能人の場合は、新聞などで税金問題を報じられた段階で勝負に負けている。こうなる状況を想定して、税務当局の見解に本当は納得していないにもかかわらず、自らの非を認めた形で修正申告書を提出するケースは少なくない。

(4) 所得の帰属の問題を指摘されたケース

これは芸能人がマネジメント会社を保有する場合に、特定の収入を芸能人個人の所得とすべきなのか、マネジメント会社の所得とすべきなのかで問題とされるケースである。

この問題は税務理論的には非常に難解な問題であり、このケースも税務当局との見解の相違が大部分と考えられる。一般に、芸能人がマネジメント会社を設立するのは、節税が目的だと言われるが、実際には節税になっていないケースも多く見受けられる。マネジメント会社を設立するには、その長所・短所を十分に検討したうえで設立すべきである。

Section 2

変動所得、臨時所得の平均課税について

日本における個人に対する所得税は、累進課税方式が採用されているため、毎年平均的に所得を得る人と、毎年大幅に変動する所得（変動所得）や数年分の所得が一括して支払われる所得（臨時所得）を得る人とは支払う税額に大きな差が生じる。こうした税負担の差を調整するために、一定の条件に該当する変動所得または臨時所得については、特別な税額計算が認められている。

特に芸能人は、所得が一定でなく、儲かる場合は儲かるが、儲からない場合には儲からないという特徴を有しているため、この特別な税額計算については十分に検討する必要がある。

1-変動所得、臨時所得の範囲

エンターテインメント・ビジネスに関連して特別な税額計算が認められている変動所得、臨時所得の範囲は以下のとおりである。

(1) 変動所得

①原稿、作曲の報酬に関わる所得

原稿、作曲の報酬に限る。挿絵、イラスト等の報酬は含まない。

②著作権の使用料に関わる所得

著作権者以外の者が、著作者のために著作物の出版等による利用に関する代理、媒介、または出版物を管理することにより受ける対価に関わる所得は含まない（基本通達2-32参照）。

(2) 臨時所得

プロ野球の選手その他一定の者に専属して役務を提供する人が3年以上の期間の専属契約により一時に受ける契約金が報酬年額の2倍以上の場合。契約には、最初に締結する契約のほか、その契約を更新または更改する契約も含まれる（基本通達2-33）。また、「報酬年額」とは、契約締結の際において見積もった報酬を言う（基本通達2-34）。

2-平均課税の計算方法

平均課税の基本的な考え方は、変動所得や臨時所得を5等分して毎年平均的に得た場合の税額の合計を払うように計算する（五分五乗方式）。この計算によって、通常の累進課税に比べ、支払う税額は安くなる。

Section 3 マネージメント・カンパニーの 設立について

1-マネージメント・カンパニーの分類

まずここではマネージメント・カンパニーを利用した場合の取引形態を分類する^(注-1)。

<第一形態>

芸能人などの役務の提供に基づく芸能報酬等を、いったん芸能人個人の所得としたうえで、マネージメント・カンパニーへマネージメント料を支払うケース。

<第二形態>

芸能人などの役務提供に基づく芸能報酬等を、いったんマネージメント・カンパニーの収入としたうえで、芸能人へ芸能報酬や役員報酬等を支払うケース。

(注-1) なお、ここで問題とするマネージメント・カンパニーとは、芸能人及びその親族などが株主となるケースであり、資本関係等の全くない会社にマネージメントを委託するケースは、ここで解説する内容には関係ない。

2-同族会社等の行為または計算の否認

芸能人がマネージメント会社を保有する場合、通常そのマネージメント会社は、税法上の「同族会社」に該当し、「同族会社等の行為または計算の否認」という規定が適用されることがある。

(1) 制度の内容と趣旨

「同族会社等の行う行為または計算で、これを容認した場合にその株主等の所得税を不当に減少させる結果となると認められる場合には、その行為または計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、所得の金額の計算をすることができる（所得税法第157条）」。

つまり、同族会社は少数の株主（それも親類や家族）によって支配されているため、その会社や関係者の税負担を不当に減少させる行為（計算）がやりやすくなる。そこで、そうした事態を回避し税負担の公平性を維持しようとしているのである。

(2) 同族会社の定義

税法上の「同族会社」とは、持株比率の多い上位3人以下及びこれらの同族関係者の有する株式等の合計が、その会社の発行済株式総数または出資金額の50%以上に相当する会社を指す（法人税第2条第10号参照）。従って、ひとりである会社の株式50%以上を保有している場合には、その法人は同族会社ということになる。ここで言うところの同族関係者とは、以下の関係者のことである（法人税法施行令第4条）。

①株主の親族

②株主とまだ婚姻の届出をしていないが、事実上婚姻関係と同様の事情にある者

- ③株主等の使用人
- ④前出の①、②、③以外の者で、株主等から受ける金銭その他の資産によって生計を維持している者
- ⑤前出の②、③、④の者と生計をひとつにするこれらの者の親族
- ⑥その他特殊な関係にある法人

このように同族関係者の概念は広いため、多少株主構成を画策しても、芸能人が設立したマネジメント会社のほとんどは、同族会社に該当してしまうことになる。

3-実質所得者課税の原則

これは、「同族会社等の行為または計算の否認」と似たタイプの規制である。法律上の名義と実質所得者が一致している場合にはこの規制に関して問題は無い。しかし、マネジメント会社の中には、法律上（契約上）の名義と実質所得者が異なるケースがある。この場合、会社の収益を誰が享受するかに着目して課税が行われるのである。

税法では、資産または事業から生ずる収益が法律上帰属すると見られる者が単なる名義人であってその収益を享受せず、それ以外の者が収益を享受する場合は、その収益は享受する者に帰属するものとしている（所得税法第12条）。つまり、単に契約書上の名義によって判断されるのではなく、その経済的な実態に照らしあわせて判断されるのである。

4-過大役員報酬及び役員賞与の損金不算入

マネジメント・カンパニーを利用する第二形態の場合は、芸能人などの役務提供に基づく芸能報酬をいったんマネジメント・カンパニーの収入とする。そして会社からの報酬として、芸能人には芸能報酬や役員報酬が支払われる。また、芸能人の親族へ役員報酬を払うこともよくある。ここでは、その役員報酬を経費にすることの税法上の制限である「過大役員報酬の損金不算入」及び「役員賞与の損金不算入」の制度を説明する。

(1) 過大役員報酬の損金不算入の内容とその趣旨

役員に対する報酬は原則として損金算入が認められるが、認められないケースもある。

役員の職務の内容、当該法人の収益の状況、同種の同規模法人との比較において、その役員報酬額が不相当に高いと認められた場合（実質基準）、及び定款・議事録に規定されている限度額を超えて支給される場合（形式基準）には、その超過部分は損金に算入されない。

このため、芸能人がマネジメント・カンパニーから役員報酬をもらう際、自分の会社だからといって勝手に役員報酬額を決めることはできず、実質基準及び形式基準を満たしている必要がある。また、芸能人の親族に役員報酬を払うと、その親族の職務の内容が問われるので注意が必要である。

(2) 役員の定義

ここで注意すべきは、この規定の対象となる「役員」の範囲が広いという点である。法人の取締役、監査役、理事などはもちろんのこと、持株比率が

50%に達する同族グループに属する使用人で、かつ法人の経営に実質的に従事する者も役員とみなされる。これを「みなし役員」という。また、平成10年度の税制改正で、法人の役員と特殊な関係にある使用人（特殊関係使用人）に支給される給与の金額のうち、不相当に高額な部分として認定される金額も損金不算入とされることになった。

(3) 役員賞与の損金不算入制度

「役員報酬」は上記の制限があるものの、原則として損金算入が可能であるが、「役員賞与」は損金算入が認められていない。

ここで言う「役員賞与」とは、名義のいかんを問わず、臨時払いの報酬を指す。会社の損益の状況を見て報酬額を変動させると、その支払いは役員賞与として損金不算入となる。芸能人の毎年の収入は通常一定ではなく、定額の役員報酬をあらかじめ定めるのは困難である。これがマネージメント・カンパニーを利用したタックス・プランニングの難しさの理由である。

(4) 芸能報酬等の取り扱い

マネージメント・カンパニーを利用する第二形態の場合は、マネージメント・カンパニーから芸能人へ芸能報酬などを支払う。ただし、その報酬の実体が過大な役員報酬であったり、定額払いでない場合には「役員賞与」であると認定される危険性がある。このため、芸能報酬について適正な契約が交わされ、かつその契約内容及び金額が、業界慣行に照らして妥当であることが必要である。

5-同族会社の留保金課税

マネージメント・カンパニーを利用する税務上の最大のメリットは、法人にも所得を分散することで、累進税率となっている個人の所得税の増加を避けることにある。しかし、実はこうした方法の防止策が、法人税法には存在しているのである。それが同族会社に対する留保金課税である。

(1) 制度の内容と趣旨

役員報酬や賞与、株主への配当を払うと個人レベルで課税がされる。ただし、同族会社を利用すれば、少数の株主によって経営が支配されているため、株主や役員等の課税逃れを目的として、不当に会社に利益を留保できる。こうした事態を防ぐために、この制度では一定額を超えて内部留保した金額には通常の法人税のほかに、超過部分に対し特別な税率を掛けた金額を支払うように定めている。

(2) 留保金課税の計算方法

留保金課税で計算される追加税額は、調整や一定の控除があり、最大で20%の追加納税が生じることになる。

$$\text{課税留保金額} \times \text{特別税率} = \text{追加税額}$$

なお、特別税率は課税留保金額に応じて以下のとおりとなる。

3,000万円まで	10%
1億円まで	15%
それ以上	20%

$$\text{課税留保金額} = \text{当期留保金額} - \text{留保控除金額}$$

留保控除金額とは、次の三基準のうちもっとも多い金額である。

- ①所得等の金額×35%（所得基準額）
- ②1,500万円（定額基準額）
- ③資本または出資の金額×25%－利益積立金額（積立金基準額）

$$\begin{aligned} \text{当期留保金額} &= \text{留保所得金額} - (\text{法人税} + \text{住民税}) \\ \text{留保所得金額} &= \text{所得等の金額} - \text{社外流出の金額} \end{aligned}$$

(注-2)

(注-2) 期末における資本または出資の金額が1億円以下のもので前期末における自己資本比率が50%以下である同族会社については、平成15年4月1日から平成18年3月31日までの間に開始する事業年度に限り、留保金課税は不適用となっている（措法68の2）。

6-マネージメント・カンパニーに関するまとめ

(1) マネージメント・カンパニーを利用するメリット

マネージメント・カンパニーを利用するメリットとしては次の3つがあげられる。

- ①法人への所得分散により累進税率となっている個人の所得税の軽減が図れる。
- ②芸能人個人の所得を形式的に下げれば、高額納税者の発表時におけるランキングを下げる事が可能となる。あるいは、年間に支払う税額が1千万円を下回れば、発表の対象から外れることも可能となる。
- ③親族らをマネージメント・カンパニーの役員などにすることによって、親族らに役員報酬を支払うことができる。

(2) マネージメント・カンパニーを利用するデメリット及び注意事項

マネージメント・カンパニーを利用することはメリットがある一方、逆にデメリットや注意しなければならない点もたくさんある。

- ①第二形態の場合、「同族会社等の行為または計算の否認」及び「実質所得者課税の原則」により、マネージメント・カンパニーの収入の一部が、芸能人などの個人の収入とすべきであると認定される恐れがある。また、逆に第一形態及び第二形態のいずれのケースにおいても、芸能人などの個人収入の一部について、マネージメント・カンパニーの収入とすべきであると、税務当局に認定される恐れがある。
- ②第一形態の場合、マネージメント・カンパニーに支払うマネージメント料がその業務の内容に対して不当に高い（あるいは不当に低い）と、税務当局から認定される恐れがある。
- ③第二形態で、マネージメント・カンパニーから芸能人へ報酬を支払う場合、過大（あるいは過小）役員報酬や過大（あるいは過小）芸能報酬として認定される恐れがある。
- ④第二形態では、役員報酬が定額払いでない場合には「役員賞与」として損

金不算入となる。また、定額払いでない芸能報酬が実質的に役員賞与と認定される危険性もある。

⑤法人への所得分散により個人の所得税の軽減が図れることが、芸能人がマネージメント会社を設立するいちばんの理由だと思われるが、不用意に会社に利益を留保すると、留保金課税が課される。

⑥個人事業に対しては、交際費の損金不算入の制度はない。しかし、法人（マネージメント・カンパニー）に対しては損金不算入の制度が適用される。

(3) マネージメント・カンパニーは本当にメリットがあるのか

このように、マネージメント・カンパニーを利用する場合、いくつかのメリットがある一方で、多くのデメリットや注意すべき点が出てくる。

マネージメント・カンパニーの設立を「節税の万能薬」のように思い込んでいる人も少なくないが、会社の取引金額や設立に参加する芸能人の置かれている状況によってはメリットがないばかりか、マイナスイメージの根源にもなりかねない。

特に、第二形態の場合、「同族会社等の行為または計算の否認」及び「実質所得者課税の原則」により、芸能報酬等の帰属といった、抽象的で厄介な問題に対処しなければならない。芸能人の場合は、例えば税務当局との見解の相違であっても、新聞などで報じられてしまえば、イメージダウンは避けられない。こうしたリスクを考慮に入れて慎重なタックス・プランニングを実行すべきである。

Section 4 高額納税者の発表とプライバシーの保護

所得税法第233条によると、税務署長は、その年分の確定申告書または当該申告書に関わる修正申告書に記載された所得税額が1,000万円を超える者について、大蔵省令で定めるところにより、氏名及び住所、申告書に記載された所得税額を公示しなければならないとしている。

また、大蔵省令規則第106条では、その年分の確定申告書または当該申告書に関わる修正申告書とは、その年の翌年の3月31日までに提出されたものに限り、その翌年5月16日から同月31日までの間、税務署の掲示板その他税務署内の公衆の見やすい場所に掲示する方法により公示しなければならないとしている。

この高額納税者の発表の制度は、わが国特有のものであり、毎年5月の公示の時期には、テレビや新聞が、あたかも芸能人の人気ランキングのように、この制度によるデータを解説している。

1-高額納税者の発表と趣旨

この制度の趣旨は「高額納税者の国に対する貢献を明らかにすることにより、一般国民の税負担に対する正しい認識を助け、あわせて納税者が自ら正確な申告をする慣例を身につけることを間接的に促進し、もって申告納税制度の円滑な実施を図ろうとするものである」と説明されている。

この趣旨の前半の部分は、容易に理解できるが、後半の部分は理解に苦し

むと思われる。なぜ高額納税者の発表が申告納税制度の円滑な実施につながるのだろうか。それを理解するためには、この制度の歴史的変遷を見る必要がある。

2-歴史的変遷

(1) 昭和22年度の税制改正

当時の混乱した戦後の社会経済情勢を背景として、無申告や過少申告の事実を政府に通報すれば報償金を出すという制度（「第三者通報制度」）が採用された。そして、これを機能させるために申告書の閲覧制度が創設された。

(2) 昭和25年度の税制改正

「申告書の記載事項を秘密にする方が多くの全般的な協力をもたらすように思われる。（中略）しかし、税務行政の執行の一助として比較的大所得を有する納税者の姓名、及び所得を一般に知らせることは依然として望ましい」というシャープ勧告に基づいて、昭和25年度の税制全般の改正時に、申告書の閲覧制度が廃止された。代わりに申告書の公示制度が創設された。この時の公示の対象となる申告書の所得限度額は50万円であった。

(3) 昭和27年度の税制改正

公示の対象となる申告書の所得限度額が50万円から100万円に引き上げられた。

(4) 昭和29年度の税制改正

社会情勢の正常化と税務調査技術の向上とともに、通報を職業とする者も現れるという弊害が生じたことから、「第三者通報制度」は廃止されることとなった。

(5) 昭和32年度の税制改正

公示の対象となる申告書の所得限度額が100万円から200万円に引き上げられた。

(6) 昭和39年度の税制改正

同限度額が200万円から500万円に引き上げられた。

(7) 昭和47年度の税制改正

同限度額が500万円から1,000万円に引き上げられた。

(8) 昭和59年度の税制改正

所得金額の公示方式をあらためて税額公示方式に変更し、現行法と同様に年税額が1,000万円を超える者を公示することとなった。

3-プライバシーの保護

高額納税者の発表の立法趣旨は、第三者通報制度と同様に、第三者による過少申告をチェックさせることにあったのである。しかし、あらゆる局面に

においてプライバシーの保護が図られている現代社会において、このような手法がなじむとは思えないし、戦後まもない社会経済情勢ならともかく、今日、日本の税務調査能力は高くなっているにもかかわらず、いまだこのような手法を用いなければならない理由が全く見えてこない。また、現在のテレビや新聞で報道される高額納税者の発表は、ニュースというよりも単なる興味本位の報道でしかなく、まさに「プライバシーの侵害」という状況になっている。

実際に、本来であれば、高額納税者は国への貢献度が高く評価され、尊敬されるべきなのに、あたかも守銭奴のようにコメントされるケースも多く見受けられ、この発表を避けるために個人所得を法人に移転している人も多くいる。また、現在のような複雑な税体系のもと、単なる税額公示方式では、この制度の趣旨である「第三者による過少申告のチェック」という意味は全く保たれていない。

しかし制度上、高額納税者の発表がある以上、芸能人はこの制度に従わなければならない。また、この制度によるデータの使われ方は、あたかもその芸能人の人気ランキングのようなものになっていることを意識しなければならない。

Chapter 5

製作予算と製作管理

Section 1

総論

1-予算が大切である理由

映画やアニメなど映像コンテンツの製作費は、最低でも数千万円、欧米などでは100億円を超えるなど、他産業の単一商品の製作原価に比較するときわめて多額である。また、製作費の原価態様は、機械の製造原価のように、一定の材料を使用し、一定の労働力を使用すれば1台いくらかという具合に明確に決まるものではなく、基本的に特殊かつ芸術的な役務報酬の集合であり、個々の契約条件により対価の決定方式も様々であるため、製作原価の見積りは非常に難しいものとなる。

映像コンテンツは、多額の製作費がかかり、また原価態様も多様であるため、その管理には、ひとつの会社の経理を行うのと同程度もしくはそれ以上の労力を要する。特に映像コンテンツ製作では、そのコンテンツ製造費は製作会社の財務体力をはるかに超えたものになることも多い。つまり資本金1,000万円の会社が、3億円もの映像コンテンツを製作することも多々あるため、製作費の超過は製作会社の倒産に直結することも十分に考えられる。従って、その管理においては、細心の注意を払って行われるべきである。また、複数の映像コンテンツを同時に製作している会社であれば、当然ながら個別のプロジェクトごとに原価を峻別して管理を行う必要がある。

映像コンテンツプロジェクトの管理には事前の予算編成が不可欠である。適切な予算編成は、以下のような利点及び機能を持っている。

(1) 完成リスクの軽減

映像コンテンツビジネスにおけるリスクは、一般に以下の3つに分類できると考えられている。

- ①完成リスク → 映像コンテンツが未完成となるリスク
- ②販売リスク → 完成したコンテンツが販売（配給）されないリスク
- ③興行リスク → 販売されたコンテンツが消費者に売れないリスク

適切な予算編成は、完成リスクを大幅に軽減する効果が期待できる。一般に会社の予算編成は、航海における海図に例えられることが多いが、製作予

算の場合もまったく同様である。製作予算という羅針盤があつてこそ、追加の支出の発生時に適切な判断が可能になるのである。製作段階（撮影）において、随時支出されるコストを予算との比較において確認していくことで、適宜適切な軌道修正が可能となる。例えば、ある程度完成の見てきた段階で、若干の製作費の超過が見えてきた場合には、ポスト・プロダクションでの作業日程を引き締めるなどの手を打つことによって完成までこぎつけることも可能である。

(2) 製作資金の有効利用のためのツール

後述するように製作予算総額は、その映像コンテンツの興行的ポテンシャルを考慮して決定されることが多いため、プロデューサーは限られた資金をどの部分に使用するのがもっとも有効的かを判断しなければならない。監督や現場担当者の要望のどこを聞き入れ、どの部分をあきらめてもらうかを説得するには、適切な予算書を策定し、全体のバランスを考慮しつつでなければ、調整は難しいものとなるであろう。従って、予算は一定の支出範囲に抑えるべくプランニングするためのツールと言える。

(3) ビジネスプランニングの要

プロデューサーの重要な役割のひとつは、当該映像コンテンツを製作するための資金を調達することである。資金の調達方法に関しては、様々な手法があるが、仮に出資を募る場合には、出資者に対して、このコンテンツはいかに儲かるかということを説明する必要がある。コンテンツの収支を計算する際には予算総額がそのコンテンツが回収するべき基準額となるため、出資者の判断において予算総額は重要なファクターとなる。利潤を追求する出資者にとって予算金額は少なければ少ないほど好ましいものであるが、予算金額をあまりに下げすぎて映像のクオリティを極端に下げれば、当然ながらそのコンテンツの収益力を下げることになる。従って、プロデューサーは予算書を通じて、出資者に対して、その予算金額がなぜ適正なのかという説明をする必要があるのである。

2-積上げ法と総額法

欧米の書店には、映画を中心とする映像コンテンツの予算編成の方法について書かれた書籍が数多く並び、またプロデューサーのためのスクールでも容易に講義が受けられる。しかしながら、日本においては、予算編成の解説書は皆無に等しく、また、製作現場においても、スタンダードとなっている予算編成の手法はなく、プロデューサーごとに様々な方法で予算を決定しているのが実状である。

しかしながら、総予算の金額は、大別すると次のどちらかの方法で決まるものと考えられる。

- (1) 積上げ法
- (2) 総額法

当然ながら、予算の編成方法の正当は、積上げ法であり、それは脚本やスケジュールを中心とするコンテンツの要素から判断して、必要なコストを積上げていく手法である。一方、総額法は、総予算は、前述のようにそのコン

テンツが回収しなくてはならない最低金額となるため、回収可能と判断される金額を総予算と考える手法である。もっとも、理想的には、どちらかの方法のみを使用するわけではなく、興行的ポテンシャルからある程度の総額を判断するとともに、積上げによる予算編成を行い、監督の要望、作品の質、どこにお金をかけるべきかを議論しつつ、両者のすりあわせをする必要がある。

3-映像コンテンツ予算の構造

欧米式の映像コンテンツ予算書は一定の構造を持っており、メジャースタジオでもインディペンデント・プロデューサーであってもほぼ共通の形式の予算書を使用している。日本の映像コンテンツ・プロデューサーの間でも欧米式をアレンジしたフォーマットを使用することが多い。

日本でも使用されている映像コンテンツ予算書は、以下のような構造で作成されている。

(1) アバブザラインとビロウザライン

映像コンテンツ予算は、大きく2つに分類される。一方は、アバブザラインと言われ、いわゆる芸術的創造的な部分の集計である。もう一方は、ビロウザラインと言われ、技術的・機械的な部分が集計される。もちろんビロウザラインに含まれる多くの項目（例えば美術部）は、創造的な貢献をコンテンツ製作にもたらすことになるが、管理の都合上分類されている。また、前者は、同じ機能を果たすものであっても人によって金額の幅が大きいものであり、後者はそれが少ないとも言われる。例えば、一口に主演俳優といっても新人をオーディションで選んだ場合には、100万円程度の報酬となる場合もあるが、実績のあるスター俳優を主演に起用する場合には、数千万円規模の報酬を用意しなければならない。従って、ビロウザラインは、脚本等の要素からある程度機械的に算定することが可能であるが、アバブザラインは、誰にその役割を務めてもらうかによって、大きく変動することになる。

具体的には、以下のような項目がそれぞれに分類される。

アバブザライン

- ①企画費（脚本家や原作者への報酬を含む）
- ②俳優費（メインキャスト）
- ③プロデューサー報酬
- ④監督報酬

ビロウザライン

- | | |
|----------|---------------------------|
| ⑤スタッフ費 | ⑩衣装費 |
| ⑥エキストラ費 | ⑪メイク費 |
| ⑦諸雑費 | ⑫VFX関連費 |
| ⑧ロケーション費 | ⑬機材関係費 |
| ⑨美術費 | ⑭ポスト・プロダクション及び
フィルム現像費 |

なお、一般的には、アバブザラインは、プロデューサーが予算管理をなし、ビロウザラインはライン・プロデューサーもしくは製作担当がその管理を行

うことになる。

(2) 3つの階層

理想的には、映像コンテンツ予算書は、以下の3つの階層に分けられる。

・トップシート

総額法で製作予算を決定する場合には、はじめに作成することになるであろうシートであり、積上げ法で予算を作成する場合には、最後に完成するシートとなる。トップシートは予算をカテゴリーごとにまとめたシートであり、通常1枚にまとめられる。これは、多くの共同事業者、投資家、金融機関等の資金提供者は、予算のカテゴリーごとのまとめ及び最終結果（合計）にのみ興味を持っているので、プロデューサーによっては、共同事業者や資金提供者に対するプレゼンテーションではトップのシートだけを提出することもある。当然ながら他の事業者が完成保証をしている場合、もしくは実質的に完成リスクが存在する場合には、他の事業者や資金提供者も予算の計算明細を要求することになる。

・アカウントレベル

トップシートにあるカテゴリーを可能な限り細分したレベルである。それぞれの項目には、アカウントコードが割り当てられる。

・明細レベル

各アカウントの計算明細である。予算の検討においては、このレベルでの予算作成の前提数値が適切であるか、予測が妥当であるかを検討することになる。

4-消費税と源泉税

アカウントレベルの予算書には、消費税（間接税、欧米では付加価値税（VAT）として課されることも多い）と源泉税の取り扱いを記入する項目を入れるべきである。租税制度は、国によって異なるため、海外での撮影を計画している場合や海外の俳優をキャスティングする場合には特に注意が必要である。キャストや業者との交渉段階において、内税、税別など消費税や源泉税に注意をしていないと後で思わぬ支出が発生することも多く、製作予算に余裕がない場合には完成が危ぶまれることすらありえる。なお、源泉税は個人への報酬であっても全ての役務提供に課されるわけではなく、税法で限定列挙された報酬にのみ課されるものである。また、名目にかかわらず、実態で判断されるため、この名目であれば、必ず大丈夫ということもない。自信がない場合には、防衛策として、予算がある程度固まった段階で、租税の専門家に確認することも有効と思われる。

5-為替リスク

源泉税と同様に、為替の影響で、製作予算に思わぬ超過をもたらすことがありうる。海外での撮影や海外俳優を起用する場合などには外貨で支払わざるをえないため、大きなリスク要因となる。外貨による支払いが必要となる場合には、資金調達の時点で、予測支払い時の為替予約をするなどの手法により、為替リスクをヘッジするなどの対応が必要となる。

6-社会保険料及び年金費用

米国においては、契約で一定期間のみ雇われるスタッフであっても社会保険料を雇用者が負担する必要があるため、その管理が厳密に行われるが、日本においては、基本的に正社員のみが対象となる。従って、映像コンテンツ製作のために一次的に雇用されるスタッフについて社会保険に関して予算に加味する必要はない。なお、フリーのプロデューサーやスタッフなどは個人事業主として国民健康保険及び国民年金に加入することになる。

また、労働保険に関しては、製作プロダクションによっては、一時雇用のスタッフに関しても加入しており、その場合には、製作予算に計上される。

Section 2 予算策定プロセスと各勘定の説明

1-予算策定プロセス

予算を作成するうえで、必要な情報の多くは脚本から得ることが可能である。脚本をブレイクダウンし、撮影に必要な日数を算定し、撮影場所の特定、例えば、スタジオセットを利用するのか、既存の建物を利用するのか等、また、脚本に記述されたシーンを撮影するのに必要な機材及びスタッフの特定等の作業を通じて、製作に必要な要素をピックアップすることから始めなければならない。

次に、それぞれの要素の単価、つまりどのレベルのスタッフは、1ヵ月当たりいくらの報酬が必要であるとか、その機材のレンタル料は1ヵ月いくらであるといった単価を入手する必要がある。単価は、それぞれに確認して回るという手もあるが、経験豊富なライン・プロデューサーや製作担当に打診するというのもひとつの手である。もっとも重要なのは、自分の関与したプロジェクトの予算表をデータとして蓄積し、自らの経験によって単価表を作成することである。

必要な要素とその単価が決定することで予算の編成は可能となる。予算編成は、製作が決定し、撮影がスタートするまで、何度も何度も繰り返して行われる。なんら制約なく、脚本から作成した予算は高く設定される可能性が高い。そのプロジェクトに資金調達を行う過程で、共同事業者や投資家の要請で徐々に予算が削られていくのである。大幅に予算をカットするためには、脚本を修正する必要があるかもしれない。また、予算にあうように俳優を選択することや、自分の映画への出演の意義を訴え、通常の報酬より低額での出演を依頼することも必要かもしれない。さらには、ロケの日数を減らすために、どのような順番で撮影すれば、もっとも効率的か等も検討しなければならない。共同事業者や投資家からの予算の承認のための説明と同時に、予算を削減するための様々な工夫を行うことで、映画の製作が決定するのである。

2-各勘定科目の説明と注意の必要なポイント

日本の製作現場において、スタンダードと言われる予算書のフォーマットは存在しない、昔ながらの日本映画の1枚っきりの大雑把な予算書もあれば、ハリウッド式のトップシート、アカウントレベル、明細レベルといった方式によっている場合もある。大雑把な予算書の方が後から柔軟に内訳を決められるので、好ましいという人も少なくないが、完成リスクを減少させるために理想的には予算書の数字どおりの実績になることが望ましく、不測の事態のためには、予算項目を大雑把にするのではなく、予備費を計上することで対応すべきである。また、詳細な予算書を作成したからといっても、変動が生じた場合は、修正予算を作成することで対応することが可能である。少なくともプロデューサーの説明責任を果たすという観点から考えた場合には、予算書はできるだけ詳細に算定されるべきである。

添付の表は、トップシートとアカウントレベルという2階層の構成になっている。詳細レベルは、計算のためのシートという位置づけであるため、それぞれ必要な要素に単価を乗じたものを記載する。

【資料1】 予算フォーマット

「〇〇」組 映画「××」製作予算書

エグゼクティブ・プロデューサー : AAAAA
 プロデューサー : BBBBB
 監督 : CCCCC
 制作 : ××製作委員会
 製作会社 : DDDDD
 クランクイン予定日 : 2004年4月1日
 クランクアップ予定日 : 2004年5月31日
 オールラッシュ予定日 : 2004年6月30日
 初号予定日 : 2004年7月31日
 公開時期 : 2004年10月1日
 配給会社 : EEEEE

科目	NO	当初予算	現時点予算	決算	評価
A.企画費	101-107				
B.俳優費	201-203				
C.プロデューサー報酬	301-305				
D.監督報酬	401-402				
Above-The-Line (A-D)					
E.スタッフ費	501-534				
F.エキストラ費	601				
G.諸雑費	701-705				
H.ロケーション費	801-821				
I.美術費	901-909				
J.衣装費	1001				
K.メイク費	1101				
L.VFX関連費	1201-1203				
M.機材関係費	1301-1309				
N.ポストプロ及びフィルム現像費	1401-1408				
Below-The-Line (E-N)					
O.事務所経費					
P.完成保証費					
Q.予備費					
合計 (A-Q)					

XXX組『ZZZZ』予算表

科目	NO	項目	当初予算	現時点予算	決算	評価
A 企画費	101	企画開発費				
	102	原作料				
	103	脚本費				
	104	脚本印刷費				
	105	翻訳料				
	106	プロデューサー雑費				
	107	専門サービス報酬				
		計				
B 俳優費	201	メインキャスト費				
	202	サブキャスト費				
	203	俳優関連経費				
		計				
C プロデューサー報酬	301	プロデューサー				
	302	エグゼクティブ・プロデューサー				
	303	ライン・プロデューサー				
	304	アソシエイト・プロデューサー				
	305	アシスタント・プロデューサー				
		計				
D 監督報酬	401	監督				
	402	監督行動費				
		計				
E スタッフ費	501	チーフ助監督				
	502	セカンド助監督				
	503	サード助監督				
	504	フォース助監督				
	505	撮影技師				
	506	チーフ撮影助手				
	507	セカンド撮影助手				
	508	サード撮影助手				
	509	照明技師				
	510	チーフ照明技師				
	511	セカンド照明技師				
	512	サード照明技師				
	513	フォース照明技師				
	514	フィフス照明技師				
	515	録音技師				
	516	チーフ録音助手				
	517	セカンド録音助手				
	518	サード録音助手				
	519	美術				
	520	チーフ美術助手				

	521	セカンド美術助手				
	522	大道具				
	523	装飾				
	524	チーフ装飾助手				
	525	セカンド装飾助手				
	526	サード装飾助手				
	527	小道具（持道具）				
	528	記録				
	529	製作担当				
	530	製作主任				
	531	製作進行				
	532	進行助手				
	533	製作経理				
	534	人件費予備費				
		計				
F エキストラ費	601	エキストラ費				
		計				
G 諸雑費	701	保険料				
	702	映倫審査費				
	703	撮影所ルーム費				
	704	スチール（製作宣伝費）				
	705	製作諸経費				
		計				
H ロケーション費	801	宿泊費（メイン）				
	802	宿泊費（メイン以外）				
	803	交通費（メイン）				
	804	交通費（JR、AIR等）				
	805	交通費（タクシー）				
	806	食事（朝、昼、夜）				
	807	食事（つなぎ、夜食）				
	808	ロケ車両費				
	809	劇用車				
	810	動物費				
	811	車両ガソリン費				
	812	高速費				
	813	駐車場費				
	814	備品レンタル費				
	815	空撮費				
	816	通信費（携帯等）				
	817	ロケ謝礼費				
	818	道路使用申請費				

	819	雑費				
	820	備品購入費				
	821	ロケハン費				
		計				
I 美術費	901	美術装置費				
	902	スタジオレンタル費				
	903	美術雑費				
	904	装飾レンタル費				
	905	装飾購入費				
	906	装飾雑費				
	907	小道具レンタル費				
	908	小道具購入費				
	909	小道具雑費				
		計				
J 衣装費	1001	衣装費				
		計				
K メイク費	1101	メイク費				
		計				
L VFX 関連費	1201	VFXプロデューサー				
	1202	VFX監督				
	1203	製作費				
		計				
M 機材 関係費	1301	撮影機材費				
	1302	撮影消耗品費				
	1303	特機費				
	1304	照明機材費				
	1305	照明用ハイライダー費				
	1306	照明用ゼネ費				
	1307	照明消耗品費				
	1308	録音機材費				
	1309	録音消耗品(テープ)費				
		計				
N ポスト・プロ及びフィルム 現像	1401	編集費				
	1402	タイトル費				
	1403	録音スタジオ費				
	1404	ドルビー等使用料				
	1405	仕上げ雑費				
	1406	音楽費				

	1407	撮影用フィルム代				
	1408	現像費				
		計				
		A～K合計				
O		事務所経費				
P		完成保証費				
Q		予備費				
		総合計（消費税込み）				

映画の製作段階は大きく分けて、4段階に区分される。

(1) ディベロップメント（企画開発段階）

企画立案より、映画化権の取得、脚本作成までを一般に企画開発段階という。

(2) プリ・プロダクション（製作準備段階）

キャスティングやスタッフの編成、資金調達、予算表の作成、ロケハン、スケジュール表の作成を言う。

(3) プロダクション（製作段階）

撮影及び現像、ラッシュまでを言う。

(4) ポスト・プロダクション（仕上げ段階）

編集、音楽、CG、ダビング、完成版のプリントまでを言う。

以下では、添付の表のアカウントレベルの勘定ごとに各勘定の説明を行う。なお、勘定の設定に関しては、筆者の独断で設定している。勘定によっては、より詳細な科目設定が必要な部分もあるかもしれないが、ご容赦願いたい。

<アバブザライン>

A 企画費 101-107

企画費には、その映像コンテンツの製作が出資者や映画配給会社などにより承認決定されるまでの全ての支出を含む。このカテゴリーに入る支出は、一般に独立プロデューサーの場合には、自らがいったん立て替えることになるが、この勘定に集計していくことによって製作が決定した後で、製作予算に組み入れられて回収することが可能となる。

101—企画開発費（シナリオスカウティング費を含む）

企画立案の段階から脚本作成までにかかる諸経費である。企画書やシノプシスを作成するために使用するPCなどの使用料や資料のコピー代、文房具代及び移動時の交通費などあらゆる経費が含まれる。そのプロジェクトで利用が終了するものの場合には、問題となることは少ないがPCのように数年間使用できるものの場合には、プロジェクトに賦課する金額が問題になることがある。理論的には、その期間に対応する減価償却費の金額を賦課することが妥当と考えられる。

また、ストーリーがなんらかの専門性を含んでいる場合、例えば医療につ

いてのストーリーであったり、官公庁が舞台だったりする場合、もしくは時代劇である場合などの企画の背景の調査料などもこの勘定に加えられる。

102—原作料

企画が出版物などをもとにしている場合に原作者への映像化の許諾の対価として支払われるものである。脚本家や経験の浅いプロデューサーから持ち込まれる企画では頻繁に起こることだが、企画を持ち込んだ人物が、原作者の承諾を得ずに企画を立案していたり、さらには、原作者がすでに他のプロデューサーに原作の映像化を許諾しているにもかかわらず脚本まで作成していたりする場合がある。

持ち込まれたプロデューサーは、当然、許諾のうえでの持ち込みであろうと理解し、その点を確認せず、企画が進んだ段階でその事実が判明し、大騒ぎになることがあるので、最初にチェックすべき項目である。

また、原作者が、複数の人に口約束で許諾を与えている場合もあるので、簡単な文言であっても契約書を交わすべきであるし、持ち込まれたプロデューサーは書面での許諾を確認すべきである。特に原作が外国作品の場合、日本だけで公開されるのか、世界中で配給されるのかによって、原作料の額が違ってくるので、その点も留意すべきである。

なお、歴史上の書物（例えば、紫式部の源氏物語など）を原作とする場合には、著作権の保護期間を経過しているため原作の映像化権の購入は必要ない。判断に迷う場合には、弁護士等に確認することが賢明である。

また、企画開発の初期段階で、原作の映像化に伴う権利を購入するのにあまりに多額の金額が必要となる場合には、オプション権の購入を検討すべきである。ここで、オプション権とは、一定の期間に映像化権を取得できる権利を言う。オプション権の場合には、実際に企画が製作に入る段階で映像化権を取得することが可能となるため初期投資が削減できるという効果がある。オプション権の対価は、原作者との交渉次第であるが、映像化権の取得に比べればはるかに小額となるはずである。

103—脚本費

脚本を作成するためのコストである。主な支出は脚本家へ支払う報酬である。脚本家には、映画製作費から支払う報酬のほかに、二次使用（ビデオグラムとテレビ放映）の1.75%が支払われる。また、ステップディールと言われる方式で、開発の段階が進むごとに追加の報酬を支払うという契約にすることで、企画の立上げ時に支払う脚本料をセーブすることが可能である。また、映画化が結局なされなかった場合の脚本の権利関係についても交渉すべきである。

この勘定には脚本家への報酬以外に、脚本をブラッシュアップするためのコストも計上される。スクリプトアナリストなど欧米的手法で脚本を分析する専門家やこの分析に基づいて脚本をブラッシュアップするリライター等も登場し始めている。これらの専門家への報酬もこの勘定に計上される。

104—脚本印刷費

印刷台本が必要になるのは、キャスティングのため役者に企画を打診したり、投資家に出資を打診したりするタイミングである。この段階で準備稿が印刷され、製作決定後に撮影稿が通常印刷されるため、必要な部数の2倍の

数量を見込む必要がある。

出演する俳優の多さや出資者の多寡により、印刷部数は多量になることもあるが、単価1,000円程度で、必要と思われる数量を見込めば良い。

105—翻訳料

外国での撮影がある場合、外国人の俳優をキャスティングした場合、もしくは外国での配給をめざす場合の脚本の翻訳料である。

106—プロデューサー雑費

プロデューサーの打ち合わせ等に必要な行動費や交通費等を計上する。

107—専門サービス報酬

＜弁護士報酬＞

監督、俳優、スタッフとの契約、資金調達に関する契約、配給に関する契約等映像コンテンツビジネスでは、いかに上手く契約を行うかで全く異なる結果を招くことが多い。また、脚本の内容によって、無意識に誰かのなんらかの権利を侵害していたり、著作権を侵害しているなど思わぬところで訴訟問題に発展することも起こりえる。このような事態を招かないためには法的なクリアランスを弁護士に依頼することが賢明である。弁護士報酬は基本的に時間単価であるため、映像コンテンツビジネスを知らない弁護士に依頼すると結果的に高額な報酬を請求されることがある。欧米のように日本でもエンターテインメント・ビジネスを専門とする弁護士が登場してきている。

＜会計士・税理士報酬＞

企画開発段階においてはビジネススキームの考案からビジネスのシミュレーション、資金調達のアドバイスなどのサービスを提供する。数字の面が苦手なプロデューサーは、会計士などのサービスを利用することでその点を補うことが可能である。弁護士と同様に、基本的に時間単価での請求となるため、映像コンテンツビジネスを専門としない場合には、結果的に高額な報酬となることが多い。

また、製作段階での源泉税や消費税の取り扱いなどを相談できる専門家がいれば後々思わぬアクシデントを招くことが避けられる。さらに、海外との合作の場合や海外の俳優をキャスティングする場合には、国際課税の問題が発生する。これを無視して、税務上の問題が発生すれば、俳優のエージェントと訴訟沙汰になることもありえる。特に海外が絡む場合には、専門家に相談するのが賢明である。

B 俳優費 201-203

201・202—メインキャスト・サブキャスト費

俳優費は、製作段階において発生する。内容は読んで字のごとくで、作品に出演するキャストへの報酬である。キャスティングは映像コンテンツの商品価値を決める大きな要素となるとともに、俳優への報酬は製作費の大きな部分を占めることになる。例えば、スター俳優が出演を許諾することにより、元々単館系の劇場で公開する予定であったものが全国公開のチャンスを得ることも可能となることがあるが、その場合には当然その俳優への報酬は製作費の大きな部分を占めることになるであろう。俳優への報酬に関する注意点としては、同じ俳優であっても条件によってギャラも違うので、個々の契約

の、例えば、拘束期間、宣伝協力、二次使用の権利、はたまた地方ロケの場合の宿泊条件、マネージャーに関するコストの負担等々の諸条件を明記した契約書を交わすことが重要である。欧米では俳優への報酬にも超過勤務手当が認められるが、スタッフと同様に日本で超過勤務手当が支給されることはまずない。ただし、明確な条件交渉を事前にしなかった場合には、報酬支払い後に宣伝協力をしてほしいと依頼しても再度報酬を請求されることもありえる。

また、メインキャストには、成功報酬として利益の分配権を与える代わりに、固定報酬を下げたり、支払いの一部を配給収入から支払うようにするなど条件交渉をすることで予算のハードルを下げられる。

また、契約時には、源泉税に関する取り扱いを明記することが重要である。源泉税の予算への漏れによる追加支出は予算超過の原因となりうる。特に海外俳優をキャストイングする場合には、ケースバイケースで源泉税の扱いは変わり、事前のプランニングがない場合には日本と俳優の居住国での二重課税により、報酬の4割程度の源泉税が課されることもありうる。交渉に慣れた俳優のエージェントであれば、税金控除後の手取りを保証する形式を要求することが多い。このような場合には、支出を最小限にするために専門家にプランニングを依頼することも賢明である。

203—俳優関連経費

契約次第であるが、俳優のマネージャーに関するなんらかの経費を持つことになった場合には、この勘定に計上すべきである。また、子役が出演する映画の場合には、日本では欧米と異なり義務ではないものの家庭教師を雇うなどの配慮が必要となる。

C プロデューサー報酬 301-305

プロデューサーであるあなたの報酬である。プロデューサーの仕事は基本的に次の3つに分類される。

- a. 企画の立案（脚本の作成、キャストイング、監督・スタッフのスタッフティングも含む）
- b. 資金調達及びビジネススキームの組成
- c. 撮影・編集現場の責任者

上記の3つの役割を全てこなすプロデューサーも存在するが、プロデューサーチームとして役割をこなすことも多い。

301—プロデューサー

プロデューサーは企画の推進者として企画の成立に向けて行動する。プロデューサーの報酬は人によって大差があるが、1作品でいくらかと決める場合が多い。経験の浅いプロデューサーの場合、出資者や共同事業者から固定報酬を小額に抑えられることが多々あるが、このような場合でも、プロジェクトが利益をあげた場合の利益分配権を要求するべきである。

302—エグゼクティブ・プロデューサー

また、資金調達やビジネス面を担当するエグゼクティブ・プロデューサーは、プロデューサーと同様に経験や実績によって報酬額は上下する。なお、

製作委員会のメンバー会社の代表者になる場合も多いが、この場合には無報酬ということも多い。なお、欧米、特にハリウッドにおいては、ICMやCAAなどのエージェントがパッケージングと言われる手法で原作、脚本、主演、監督など映画の重要な要素をセットにしてメジャースタジオに持ち込むことが多い。このようなパッケージングの責任者がエグゼクティブ・プロデューサーとしてクレジットされることも多い。

303—ライン・プロデューサー

304—アソシエイト・プロデューサー

305—アシスタント・プロデューサー

ライン・プロデューサーは、撮影・編集現場の責任者としての機能を果たす。もちろん、製作段階におけるクリエイティブ面での最終承認者は監督であるが、監督と言えども支出が絡む判断をする場合には、ライン・プロデューサー（もしくはプロデューサー）の判断を優先しなければならない。プロデューサーの補佐ではあるが、ある程度主体的にプロデュースに関与することになるアソシエイト・プロデューサーやプロデューサーの助手を務めるアシスタント・プロデューサーも1作品いくらかで役務提供することが多い。

<源泉税・消費税の取り扱い>

プロデューサーチームへの報酬は、そのプロデューサーがフリーである場合には、報酬の支払い者に源泉徴収義務が発生する。一方、プロデューサーの所属会社に支払う場合には、源泉徴収義務はない。また、支払い先が個人であるか会社であるかにかかわらず、消費税は課税取引となる。消費税の扱いについて請求書に書かれていない場合には、税込表示と考えて処理すべきである。もちろん、支払いを行う製作会社の社員プロデューサーである場合には、給与の支払いとなるため、消費税の非課税取引となる。

D 監督報酬 401-402

401—監督

当然ながら、監督はプロデューサーの最大のパートナーであり、プロデューサーと監督は夫婦関係に例えられることも多い。映像コンテンツの製作段階におけるクリエイティブ面の最終承認は全て監督が保有している。製作段階の後に、監督は、エディターによって行われる編集を監督し、完成した映画の彼のバージョンであるディレクターズカットを作成する。欧米において、ファイナルカットの権利はほとんどの場合はプロデューサーが留保しているが、日本においては逆にほとんどのケースでディレクターズカットがファイナルカットとなる。

映像コンテンツの監督がそのプロジェクトに参加する段階は、プロジェクトによりまちまちである。脚本家も兼ねる監督がプロデューサーに企画を持ち込むことも多いが、製作段階の直前に決定することもありえる。監督への報酬は、企画への関与度にもよるが、企画開発段階から参加したとしても、企画が成立後の分割払いとなるケースが多い。報酬金額は、これまた監督の経験及び実績によりピンキリである。また、製作費からの支出ではないが、監督にはプロデューサーと異なり、二次利用（ビデオグラム及びテレビ放映）の1.75%の印税が支払われる。

監督への報酬も、源泉税及び消費税の取り扱いはプロデューサーと同様で

ある。

402—監督行動費

プロデューサーと同様に監督にも一定の行動費が認められるべきである。

E スタッフ費 501-534

スタッフ費は製作準備段階から製作段階において発生する。撮影所で編成されない限り、ここに含まれるスタッフのほとんどはフリーランスである。基本的にはそれぞれのスタッフに仕事を依頼して契約を交わす形態となる。ギャラに関しては、1ヵ月当たりの契約がほとんどで、メインスタッフは稀に作品1本いくらという契約となることもある。作品1本契約だと言っても、諸事情によって、クランクインが遅れ、拘束期間が大幅に延びたりした場合、新たな交渉になるので、1本契約であっても、最初に対象者と拘束期間を決めておくべきである。そうすれば、契約料を拘束期間で割ることで、1日単価が算出可能となる。なお、欧米での映画製作では、スタッフ費は原則として、週単位で契約し、残業等の管理も厳格に行われている。そういう意味では、日本の製作管理では、予算超過のリスクは相対的に低いと言える。

各スタッフの業務内容については、以下で日本での状況に照らしあわせて説明する。例えば、欧米においては撮影監督システムが存在し、このシステムは、撮影監督が映画の画調全てに責任を持ち、カメラの動き、フレームサイズを決め、ライティング設計をし、露出も計測するが、カメラの操作はオペレーターに任せ、照明部を指揮下に置くシステムであるが、日本では、撮影技師と照明技師はほとんど対等関係で、お互いの立場を尊重し合い、露出計測はチーフ撮影助手が担当するスタイルがほとんどである。最近では、欧米型の撮影監督システムで撮影を進める撮影技師もいるが、ここでは一般的な日本のスタイルに基づいて説明する。

また各パートの助手の業務内容については、必要がない限りは、助手、アシストということで省略する。

501—チーフ助監督

502—セカンド助監督

503—サード助監督

504—フォース助監督

東京の助監督はスケジュール作成も業務範囲であるが、京都の助監督はスケジュールは作成しない（京都ではスケジュールは製作担当が作成する）という地域差があるが、それ以外の業務は同じである。監督の意向に従った撮影ができるように、演出的な要望を各パートに伝え、調整し、撮影を段取り良く進めるのが仕事である。

セカンド以下の助監督は、チーフ助監督の指揮のもと、セカンド助監督は衣裳関係を主に担当し、サード助監督は美術関係を主に担当し、フォース助監督は、カチンコを現場で叩くのが主な仕事（まれに撮影部が叩く場合がある）である。

505—撮影技師

506—チーフ撮影助手

507—セカンド撮影助手

508—サード撮影助手

脚本をもとに監督と打ち合わせをし、監督とともに作りあげた作品のイメージを具現化するために、機材（例えば望遠レンズやチューリップクレーンが必要だとか、フィルターの選択等）、フィルムのメーカー（例えばフジのフィルムはコダックのフィルムより青が強い）、フィルムの感度（感度の違いによって、フィルムの色の違いがあるばかりでなく、必要な照明の光量も違ってくる）、現像所、現像方法を決め、撮影スケジュールに対しても、美術の規模に対しても発言力を持っている。

例えば、オープンでのデイシーンのロケーションでワンシークエンスをワンカットで撮影するのなら問題ないが、数十カットに割れて、カット順に撮影せずに、一方向向けをまとめて撮影しても、日没までに終了できない場合、ロングの絵や空が入る絵を先に撮り、それ以外の寄りサイズの絵は、日没後に照明を当てて撮影せざるをえない。美術にしてもカメラのフレームサイズによって、高層ビルのオープンセットを建てる場合にしても、何階までが必要だとか、大きさをどれぐらいに縮小しても問題がないだとか、といった具合に撮影技師の意見は重要である。

撮影したフィルムには、人間が実際に目で見たままのものが写るのではなく、フィルム、フィルターの種類や感度、機材の種類（例えばメーカーで同じ種類のレンズであってもそれぞれの機材に特性と違いがある）によって変わる。また、以上のものが同じであっても、露出によって明暗が変わる。例えば、夜のシーンの海辺で海の月明かりの下で水面がキラキラしている景色を表現する場合、通称つぶしと呼ぶ手法を用いるが、これは晴れた昼間に露出を絞って撮影したりするものである。そういった時に露出を計測し、撮影技師が望む光量を照明部に伝え、調整を求めるのが、チーフ撮影助手の主な仕事である。またセカンド撮影助手はカメラのピント、及びフォーカスが主な担当であり、サード撮影助手はフィルムの入れ替えが主な担当である。

509—照明技師

510—チーフ照明技師

511—セカンド照明技師

512—サード照明技師

513—フォース照明技師

514—フィフス照明技師

撮影技師と照明技師は、欧米のように明確な上下関係は存在しない。ただし、冒頭で、「ほとんど対等で」と書いたように、あくまで2人に上下関係はないものの、多くの場合、画調については、撮影技師が主体になって発言し、照明技師はそれに対するライティングプランを提言するスタイルが一般的である。決して照明技師が先に発言してはいけないわけではないのだが。照明技師は撮影技師のプランに則って、照明機材を用意し、ロケーションの場合は、照明用発電機やライトを高いところから照らすために高所作業車を発注したりする。

515—録音技師

516—チーフ録音助手

517—セカンド録音助手

518—サード録音助手

基本的な作業は撮影現場でのシンクロ録音作業と、撮影終了後の仕上げ作業に分かれる。現場ではヘッドホーンを着け、ナグラと呼ばれる録音機で現場の音を録音レベルの調節をしながら収録する。長い台詞のシーンで芝居は問題ないが、台詞の一部をとちってしまった場合などには、仕上げ作業で台詞をはめ換えて成立するかどうか判断し、その部分の台詞だけを再度音だけ収録することもある。仕上げ作業では、監督が、役者の台詞が間違っていないか、もっと違ったトーンでの台詞であってほしい場合は、仕上げ時にキャストを呼んで、その部分の芝居の映像を映写してそれにあわせてしゃべってもらうアフレコ作業をする場合もある。編集作業が終わった段階で、監督、音楽、効果、選曲、編集のスタッフが集まって、音楽をどこに入れるか、曲調はどうするか、効果音（実際の撮影時に収録されていない音、あるいは収録された音にさらに重ねて強調するとか等）をどう足すかといった具合の打ち合わせをする。その打ち合わせの結果つくられた音楽、効果音を、現場のシンクロ音からノイズを抜いたり、アフレコ音にはめ換えたりして整音した音にミックスし、バランスをとり、最終的に全ての音をプリミックスする作業を行う。

519—美術

520—チーフ美術助手

521—セカンド美術助手

522—大道具

脚本を読み、監督と打ち合わせをし、作品のイメージをつくりあげる。脚本の設定によって、例えば時代劇ならその時代の資料等を調べ研究する。監督のイメージや表現したい内容によっては、あるいはそういう設定にした方が、より効果的であるのであれば、時代考証にとらわれることなく、映画の中で平気で嘘をつく場合もある。脚本上の芝居が成立するようにセットを設計するばかりでなく、ロケセットであっても、壁をつくりこんだり、道を砂利道にしたりといった具合のプラン等を出す。

523—装飾

524—チーフ装飾助手

525—セカンド装飾助手

526—サード装飾助手

527—小道具（持道具）

装飾は美術の意向に従って、家具や美術品を用意するのが主な業務である。小道具はキャストの靴や装飾品の用意をするのが主な業務である。

528—記録

最初に記録の仕事として頼まれるのが、脚本から作品の予測時間を算定することである場合が多い。記録は役者の動き、会話を想像しながら、完成尺を予測する。その場合完成尺は、監督の芝居の間合いやカット構成も考慮に入れて計算される。現場においての記録の仕事は、シーン順に、あるいはカ

ット順に必ずしも撮影されるわけではないので（場合によっては、同じシーンでありながらもカットごとに違う日に撮影される場合もある）、カットごとに編集のための使いどころのタイムやNG、OKだけでなく、衣裳の種類だけでなく、例えば洋服の襟が立っていたか、折れていたかとか、右手が上がっていたか、髪形がどうなっていたか、足の怪我の血がどうなっていたかといった具合のデータまで記録しておかなくてはいけない。また日々のタイムを積算していった、完成尺数を割り出し、決まった目標尺がある場合は、それを監督に伝え、脚本を調整したり、間合いを調整してもらったりしてはいけない。仕上げ作業においても、記録のデータをもとに進行していくのである。

529—製作担当

530—製作主任

531—製作進行

532—進行助手

準備段階では、脚本を読み、そのイメージにあったロケーション場所を探し、候補を出し、監督以下メインスタッフを連れて回り、撮影場所を決め、東京の場合は、助監督が立てたスケジュールに従って、車両の用意、食事の手配等の、日々の経費等を割り出し、ロケーションの予算を算出する。撮影時のスタッフに対しての役割は何かと言えば、わかりやすい例えで言うと、スタッフの母親みたいな存在だと言える。子供たちが気持ち良くすごせるように、つまりスタッフが気持ち良く撮影を進行できるように、あらゆることを調整するのである。以上の作業を主任、進行、進行助手に振り分けて、統括するのが、製作担当である。

533—製作経理

製作経理の機能と役割については、後述する。

534—人件費予備費

スタッフで重要なのは、不測の事態に備えた人件費予備費の計上である。仮に月契約で報酬が決められていても、人件費予備費を予算に組んでいないがために、拘束期間が延びても超過勤務分の報酬が支払われないというケースを耳にするが、予算編成時よりこうした事態に備えて予備費を計上し、月ベース単価で、延びた分は1日単価計算で支払うべきであろう。

F エキストラ費 601

エキストラに関しては、1日数千円の報酬を支払う場合と無報酬の代わりに記念品を配ることもある。報酬を支払う場合には数千円であっても芸能報酬となるため報酬より源泉する必要があることに注意が必要である。

G 諸雑費 701-705

701—保険料

本来は、企画開発でシナリオハンティングなどに動く段階からポスト・プロダクションの段階まで入っているべきだ。しかし往々にして、本末転倒であるが、保険料を少なくするため、不測の事態に備えての保険であるはずなのに、プロダクションの段階のみに絞って入っている場合が多い。全体のリ

スクを考え合わせたうえで、保険期間は決めるべきである。

なお、一般的には、以下の保険から予算と必要性に応じて選択される。

- ・普通傷害保険

スタッフやキャストが、急激かつ偶然な外来の事故によってケガをし、医師の治療を受けた場合に、所定の保険金が支払われる。

- ・賠償責任保険

日本国内において、スタッフやキャストが誤って他人の身体や財産に損害を与えることによって被る法律上の損害賠償責任を担保するもの。ただし、スタッフ、キャスト、エキストラなどは他人とみなされない。

- ・フィルム保険

撮影ずみの未現像フィルム、オリジナルネガフィルムに損害が生じた結果、再撮影対価の保障もしくは、事前に協定したフィルム1フィート当たりの単価に従い、保険金が支払われる。

- ・興行中止保険

悪天候、出演者の出演不能、交通機関の事故など偶然な事由により、イベントが中止・中断を余儀なくされた場合、すでに支出した費用や中止・中断に伴う臨時費用をカバーする。

702—映倫審査費

劇場で上映するためには、映倫管理委員会に審査を受ける必要がある。審査料はフィルムの長さで決まる。1m／100円である。映倫によって課される観覧年齢制限は以下の4区分である。

<PG-12>

12才未満（小学生以下）の方の観覧には適していない部分があります。なるべく親、または保護者が同伴してください。

<R-15>

15才未満及び中学生以下の方の観覧には適しておりませんので、ご覧になれません。

<R-18>

18才未満の方の観覧には適しておりませんので、ご覧になれません。

<一般>

年齢に関係なく、どなたでもご覧になれます。

703—撮影所ルーム費

撮影所にスタッフルームを借りた場合は、ほかに撮影機材室、装飾倉庫、デザイナールーム等の賃料が必要になる。

704—スチール（製作宣伝費）

近年、製作段階からの宣伝活動の重要性が高まっている。具体的には、配給宣伝で使用される宣伝素材やDVDに付属させる特典映像などを製作したり、インターネットや雑誌、テレビなどを通じて、撮影現場の状況などを知らせていく活動である。

最低限、スチールの経費が計上されるが、スチールマンは宣伝配給で使用されるスチールを現場にはりついてスチール撮影する。場合によっては、現場のスナップだけでなく、スチールの要望で、キャストにスチール用の芝居

を現場で頼んで演じてもらい、スチール撮影をする場合もある。

705—製作諸雑費

契約書の収入印紙代やスタッフやキャストの冠婚葬祭等にかかる支出やスタッフルームの文房具購入、飲食物購入、コピー費などが含まれる。

H ロケーション費 801-821

製作準備段階におけるロケハンと製作段階に発生する諸経費である。

801—宿泊費（メイン）

802—宿泊費（メイン以外）

803—交通費（メイン）

804—交通費（JR、AIR等）

805—交通費（タクシー）

806—食費（朝、昼、夜）

807—食費（つなぎ、夜食）

キャスト、スタッフの一部の人々は、グレードの高い部屋での宿泊であったり、グリーン車やファーストクラスでの移動を要する場合があるので、通常のクラスの人とは分類して計上の方が望ましい。全体の予算が固まってきた段階で、積上げ方式による予算が決定済みの総予算を上回っている場合には、この部分でタイアップをとる努力をすべきである。また、場合によってはホテルや旅館などの宿泊施設に宿泊するより、素泊まりの施設を借りて、専属のコックを雇った方が安上がりになるので検討するべきである。

撮影中の食事は、弁当が中心となり飽きてくるので、一定の金額を渡して自由に食事することも多い（“ばれ飯”と呼ばれている）。この場合に、領収書と引き換えに支払う場合には、スタッフの報酬扱いになることはないが、一定金額を渡して、多く使用しても少なくしても、その金額がもらえる場合には、税務上はスタッフの報酬扱いとなり源泉徴収が必要となるので注意が必要である。

808—ロケ車両費

ロケ車両の編成の基本はロケバス、撮影機材ワゴン、録音機材ワゴン、照明トラック、美術装飾トラック、特機ワゴン、製作ワゴンの7台である。基本的には車両業者に頼むことが多いが、時には予算削減のために現場スタッフが運転をする場合があるが、運転だけの専属のドライバーではないので事故等のリスクがある。実際にスタッフが人身事故等を起こしたという話や、スタッフの車両を機材車として借りて事故を起こし、任意保険に入っていなかったせいで、逆に高くつくということもあるため、できうかぎり車両業者を使用すべきだ。また、自家用車使用料をスタッフがもらう場合には、そのスタッフへの報酬の一部として処理すべきである。

809—劇用車

劇中に登場する車である。市販されている車をそのまま使用する場合もあれば、特殊加工することもある。劇用車を仕入れるには、購入、レンタルもしくはタイアップによる提供のいずれかである。購入した場合でも、使用後は売却するため、売却見込み額を控除して計上する必要がある。タイアップ

で入手した車を使用後にスタッフにゆずる場合には、報酬を支払ったことになるため、源泉税の問題が発生する。

810—動物費

劇中に動物が出演する場合の出演料である。通常は、動物専門のマネジメント会社と契約する。

811—車両ガソリン費

812—高速費

813—駐車場費

製作プロダクション所有の車もしくはスタッフの自家用車の業務使用分のガソリン代及び高速代である。自家用車については、使用のルールづくりをしておくことが肝心である。

814—備品レンタル費

現場の進行において、トランシーバー等の備品が必要となる。レンタルする場合にこの勘定を用いる。

815—空撮費

空撮が必要となるシーンがある場合には、予算計上する必要がある。具体的には、空から撮影するためのヘリコプターの飛行料金である。通常は、時間単価で金額が変わる。

816—通信費（携帯等）

主に携帯電話料金である。携帯電話料金をどこまで製作費で負担するかという問題があるが、もっとも税務上など問題が発生しないのは、使用を認めたスタッフにプリペイド式の携帯電話を持たせることである。そのほかに、使用分を認めたスタッフの拘束期間の間の料金の全てを支払う方式やその作品に帰属する使用分だけを支払う方式がある。最後の方法であっても、私用の部分との分類は完全にはできないため、厳密に言えば、スタッフへの報酬を支払ったという税務上の取り扱いを受ける可能性は否定できない。

817—ロケ謝礼費

民家や施設等を撮影に使用した際に支払う謝礼である。会社の経理上、交際費になる可能性が高い。

818—道路使用申請費

道路の使用許可は管轄の警察署への申請となるが、フィルムコミッションを設けている自治体であれば、フィルムコミッションの窓口で申請が可能な場合もある。

819—雑費

演出部の行動雑費を含む。

820—備品購入費

撮影現場での備品や消耗品の購入費である。20万円以上の備品は、製作

プロダクションの資産となるため個別管理しなければならない。一括での損金とはならないため注意が必要である。

821—ロケハン費

監督、プロデューサー及び演出部がロケハンをする際に発生する交通費等々の諸経費である。

I 美術費 901-909

製作準備段階及び製作段階に発生する。

901—美術装置費

スタジオやオープンにセットを建てる場合やロケーションで建物を加工したりする場合の費用である。原状回復費が必要な場合もあるので注意が必要である。

902—スタジオレンタル費

スタジオレンタル費には、スタジオにセットを建てる場合のスタジオのレンタル費、他に照明機材や冷暖房等の電気代、照明用足場二重、セット用照明機材費等が含まれる。スタジオのレンタル費の明細は、セットの建て込み期間、撮影期間、セット解体期間に分けて、それぞれ別の単価×日数で算出される。電気代は使用量計算、二重は、セッティング、解体を含めて1枚単価×枚数で算出される。また、照明機材は、1日単価で使用期間を目安に算出される。

903—美術雑費

参考資料の購入費、単独行動の交通費、食事費等が含まれる。

904—装飾レンタル費

セットやロケセットを飾ったりする場合の家具や装飾品のレンタル費である。

905—装飾購入費

装飾レンタルに在庫がない装飾品や、ロウソク等の消耗品、飾り用の切花、食事シーン用の料理購入費等が含まれる。20万円以上の物の場合には、820と同様に注意が必要である。

906—装飾雑費

参考資料の購入費、単独行動の交通費、食事費等が含まれる。

907—小道具レンタル費

キャストが劇中で使用する靴、かばん、時計等の装飾品のレンタル費が含まれる。

908—小道具購入費

レンタルにない907の物などの購入費である。20万円以上の物の場合には、820と同様に注意が必要である。

909—小道具雑費

参考資料の購入費、単独行動の交通費、食事費等が含まれる。

J 衣装費

1001—衣装費

衣装担当の報酬、衣裳レンタル費、衣裳購入費、クリーニング等雑費が含まれる。

衣装担当は、脚本の設定によって衣服を新調したり、既製の服を用意したりする。着古された設定であれば、そう見えるように、泥水に浸けて汚したり、やすりで削って傷んだ感じにしたりするのも衣裳の仕事である。時代設定がある場合は、そういった資料も読んで研究をしておくといけない。

K メイク費

1101—メイク費

肉眼を通して見るのと、フィルムを通して見るのでは、まったく違う。例えば、顔のクローズアップを撮影すると、毛穴まで見てとれる。それゆえに男性であってもメイクをするのである。また、撮影は時間軸の順番で撮影されるわけではない。その日の体調で顔色が悪かったり、日焼けといった具合のアクシデントで繋がらなくなるので、メイクでバランスをとるのである。他にメイクの仕事は血糊、汗、涙、髯、痣、傷といった表現の担当もある。時代劇になれば、カツラ専門の人も加わってくる。

この勘定には、メイク担当の報酬、メイク材料費、カツラ等購入レンタル費等が含まれる。衣装費には、源泉税は課されないが、メイク費には源泉税が課される。従って、材料費等を込みで報酬を支払うと全額が源泉税の対象となるため、材料費等の実費と報酬に関しては峻別することが必要となる。

L VFX関連費 1201-1203

1201—VFXプロデューサー

VFXスーパーバイザーとも言うが、脚本を分析して、どの部分にVFXを用いるかを判断することから実際に使用する部分に関するマネージメントを行うのが業務である。理想的には、準備稿が完成した段階から、プロジェクトに参加してもらい、もっとも効率的な方法を考えてもらうのが望ましい。

1202—VFX監督

VFX作業におけるディレクションを行うのが業務である。

1203—製作費

基本的には、CG製作会社への外注費であるが、通常作業ごとに担当する会社は分かれていることが多い。CG作業には作業スタッフ費のほかにフィルムスキャニング、レコーディングの費用がかかる。PCによるCG作業だけですまないセット撮影やブルー合成や操演・特殊造形・メイクがある場合も考慮に入れなければならない。その場合、CG発注費のほか、美術費やスタジオレンタル費、人件費、撮影照明機材費、フィルム・現像費が新たに派生する。

M 機材関係費 1301-1309

機材関係費は製作段階に支出される。

1301—撮影機材費

カメラ機材のレンタル費。基本的には月単価で交渉する。期間が長くなれば、割引率が高くなる。基本セット以外の機材は、高価なものもあり、借りっ放しにすると高くつくので、スケジュールにあわせて、その都度借りることが重要である。

1302—撮影消耗品費

フィルターや機材整備用のエアスプレー等の消耗品購入費である。

1303—特機費

特機スタッフの報酬、レール移動車、3尺、6尺のイントレの基本機材3点セットレンタル代、それ以外のクレーンやピュイ等の特殊機材のレンタル費が含まれる。

1304—照明機材費

ロケーションの必要照明機材と5キロゼネの基本ベースのレンタル費が含まれる。

1305—照明用ハイライダー費

ロケーションの際に照明機材を高い場所から当てるための高所作業車のレンタル代である。

1306—照明用ゼネ費

1304照明機材費でカバーされる5キロゼネでは足りない場合の電源車費である。

1307—照明消耗品費

フィルター、ガムテープ等消耗品購入費が含まれる。

1308—録音機材費

撮影時の録音機材レンタル費である。

1309—録音消耗品（テープ）費

収録用テープ、乾電池等の購入費である。

N ポスト・プロダクション及びフィルム現像費 1401-1408

製作段階及び仕上げ段階に発生する経費である。

1401—編集費

日々撮影されて現像があがってきたラッシュプリントを、撮影現場で録音された6ミリテープを35ミリのシネテープにリレコされたものと、カチンコの画と音をあわせることによって、同期させる作業がある。その段階では、シーンの順番に並べ替えられるが、カチンコの頭とお尻がついた粗い編集の

状態である。それを監督を含めたスタッフ試写をして、それぞれのOKカットが決められ、それからカチンコは画から外され、編集者の裁量で、編集作業が行われる。

クランクアップ後に全体を繋げたラッシュプリントを監督とともに試写し、監督ほかプロデューサーの意見を聞き、編集を修正し、また試写という作業を繰り返し、オールラッシュ（最終完成尺）を迎える。

それと並行して、タイトルを入れたり、オーバーラップや合成のオブチカルの発注作業がある。最終の音入れ、プリミックス、ダビング作業が終わった段階で、ネガ編集担当者はオールラッシュの画にあわせてネガを編集し、ネガ完成原版を作成させる。最終的にはそのネガ完成原版と音原版をもとに劇場用プリントがつくられる。

この勘定には、編集、編集助手、ネガ編集の人件費、編集室使用料、編集機材レンタル費、例えばAVID編集システムなどの使用料が含まれる。

1402—タイトル費

メインタイトル、ローリングタイトルの字幕等作成及び撮影費が含まれる。

1403—録音スタジオ費

試写室使用料、仕上げスタジオ使用料、リレコ費、選曲費、効果費、スタジオアシスタント人件費、仕上げの整音スタッフが現場の録音スタッフと異なる場合は、その人件費を含む。

1404—ドルビー等使用料

モノラル録音ではなく、ステレオ録音の場合、アナログステレオとデジタルステレオに分かれ、システムとしてもドルビーシステムとDTSシステムがある。ドルビーシステムにする場合には、ドルビー使用料が必要となる。

1405—仕上げ雑費

ポスト・プロダクション作業の期間の食事代、深夜作業時のタクシー代、テレシネ用テープ代等が含まれる。

1406—音楽費

主題歌や挿入歌、またBGMとして映画において音楽が利用される。音楽の利用に関しては、音楽自体が権利ビジネスであるため、権利処理は慎重にしなければならない。音楽の権利を考える場合、著作権と原盤権について考える必要がある。ここで、著作権とは、作詞・作曲家の著作権のことを指しており、原盤権とは、レコード製作者に与えられる著作隣接権のことを指す。一般に、著作権は、作詞・作曲家と契約している音楽出版社が保有しており、JASRACを通じて回収された著作権料が音楽出版社に支払われ、音楽出版社が作詞・作曲家に支払うという流れで処理される。一方、原盤権は、その楽曲を用いて、実演家の演奏を録音することで発生するが、通常はCDを発売しているレコード会社が保有している。従って、映画に使用する音楽に関しても、それがCD発売されている既成の曲である場合には、JASRACに著作権料を支払い、レコード会社に原盤使用料を支払うという処理が必要となる。JASRACの処理に関しては、キューシートと呼ばれる申請書に使用楽曲を記載して申請する必要がある。

その映画のために作詞・作曲された曲である場合には取り扱いが異なる。JASRACの著作権信託契約約款において、映画製作者からの依頼により著作した場合には、その依頼目的に限定して使用を認める旨が規定されている。この場合には、著作権料に関して、JASRACに規定された金額の支払いは免除されることになる。ただし、キューシートの申請はいずれにせよ必要となるし、サウンドトラックCDなどが発売される場合には、別途JASRACに著作権料を支払う必要がある。また、JASRACへの著作権料以外にも、原盤の製作に支出が発生する。具体的には、録音スタジオのレンタル料や楽器の演奏者への報酬などである。これを映画製作者が支払う場合には、映画製作者がその楽曲に関する原盤権を保有することとなり、仮にCD発売する場合には、レコード会社から原盤使用料をもらうことができる。

また、人気アーティスト（実演家）などに主題歌を歌ってもらう場合には、原盤の製作費は、レコード会社が負担する場合が多い、それはレコード会社がビジネスとして、その楽曲をCD発売するためである。その場合にも、原則として原盤使用料を支払うことになるのであるが、映画と音楽のプロモーションの相乗効果を狙って、無料にしてくれるケースも多い。

1407—撮影用フィルム代

通常、完成予想尺数の5倍を目安に予算計上される。使用尺数が多くなれば、フィルムの値段が高くなるだけでなく、基本的にフィルムの尺単位である現像費にも影響する。

1408—現像費

撮影時現像費とオブチカルタイトル現像費、仕上げプリント現像費が含まれる。現像には大きく分けて3段階がある。撮影ネガを現像。撮影ネガより編集用のポジに現像する。編集をし終えたポジフィルムにあわせてネガを繋ぎあわせたネガフィルムをポジに現像し、それと並行してポジフィルムの編集にシンクロした音を焼きつけた35ミリのシネテープの音を先のポジに焼きつけて完成ポジプリントを現像する。AVID編集の場合は、キーリンクテレシネ作業代を予算に入れておかなければいけない。

O 事務所経費

総製作費の10%程度の事務所経費が計上される。この中に事務所の使用料や事務所スタッフの人件費、会社利益が含まれている。

P 完成保証費

欧米においては、完成保証会社が存在し、総製作費の3%程度の保証料を支払うことで作品が完成することを証する証書を発行してもらえる。完成を条件に配給会社やビデオ販売会社が最低保証金を支払う契約をしてくれれば、完成保証とあわせることで、銀行より製作費の融資を受けることが可能となる。日本においては、現段階で完成保証会社は存在しないが、政府主導で完成保証制度の創設が検討されている。なお、日本においては、事務所経費を支払う代わりに製作プロダクションが完成保証するケースが多い。

Q 予備費

作品完成までの不測の事態用の予備費であり、ビロウザラインの10%程

度が予算計上される。予算が厳しくて予算上算出ができない場合は、事務所経費がそれにあてられる。

Section 3 製作管理体制

1 製作経理会社と製作管理ソフト

欧米と同様に日本においても製作経理を専門サービスとして提供する会社が誕生してきている。プロデューサーにとって製作経理を利用するメリットはいくつか考えられる。

第一に、製作経理を利用することによって、撮影中の予算のアップデートが可能となるため、予算の調整など変更がスムーズとなり、結果として予算超過のリスクが減ることがあげられる。製作経理の担当者がいない場合、他の作業に追われているスタッフの精算はなかなか進まず、予算とのバランスを随時確認することは不可能となり、撮影が終了して、支出を集計した時には予算が超過していたという事態も起こりえる。

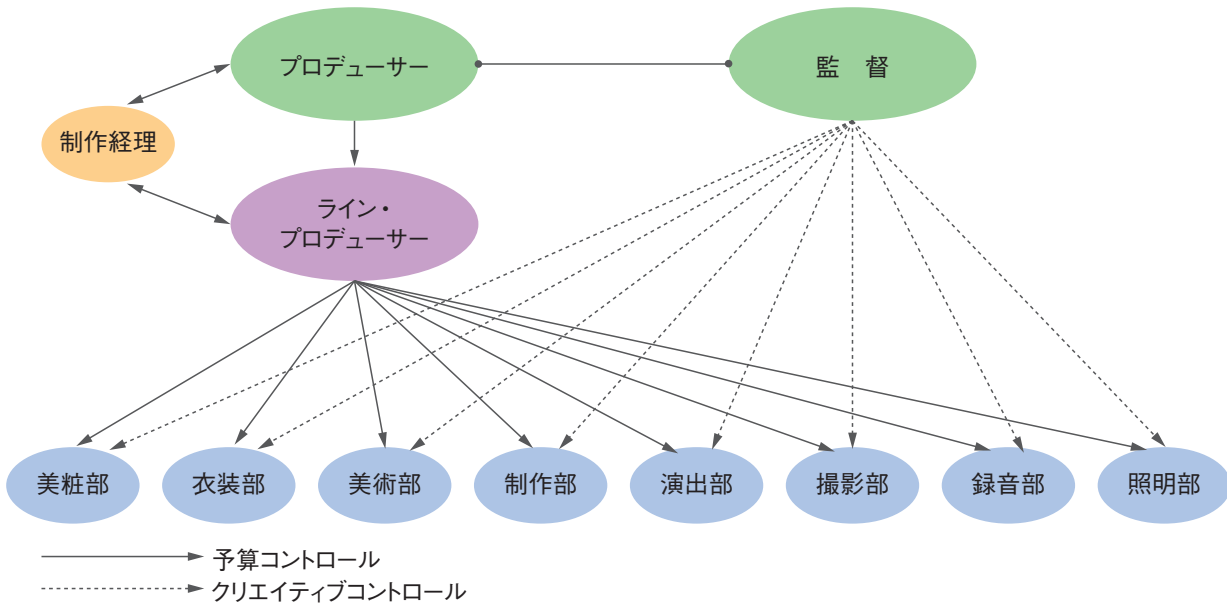
第二の利点としては、プロデューサーが出資者に対するアカウントビリティ（会計責任）を果たす役割を助けることが可能となる。つまり、コンテンツを製作するための巨額の予算を預かっているプロデューサーは、その資金の提供者に、資金を適切に使用して、コンテンツを完成させましたと報告をする義務があるが、その過程で製作経理は2つの意味で役割を果たすことができる。ひとつは、単純に経理報告書を作成することが可能であること、もうひとつは、独立した外部の製作経理であれば、その報告が第三者によって作成されたものであるため、出資者からよりいっそう信用されるということである。

完成保証機能をプロデューサーが外部に持たせる場合には、独立第三者としての製作経理の機能が不可欠となる。このような場合には、製作経理は事務処理のみならず、支出に関する承認権限も保有することになる。

また、欧米では、一般に映像コンテンツの製作経理ソフトが販売されており、「Movie Magic」などが有名である。これらのソフトは、映像コンテンツの予算編成及び予算管理をより簡易にする重要なツールとなっている。日本においても、欧米の製作経理ソフトを一部改良して使用しているが、人件費の処理方法、源泉税や消費税など日本特有な部分が多いため、日本の映像コンテンツ製作により適したソフトの開発が待たれる。

2-望ましい製作チームの編成と精算制度

【資料1】



どんなに適切な予算を作成したとしても、それを運用する組織の統制がとれていなければ予算の管理は成功しない。例えば、プロデューサーが無駄な支出はいいさしないようにと意気込んだところで、撮影部の独自の判断で特殊撮影機材が発注されてしまえば、予算の管理など成功するはずはない。

予算管理をスムーズに行うための望ましい製作チームには以下のような特性を持つことが望ましい。

(1) フラットな組織と各部門のリーダー

映像コンテンツ（特に映画）製作の現場組織は、上図のようにプロデューサー（ライン・プロデューサー）のもとに、各部門がフラットに並んだ指示系統がつくられる。各部門（例えば美術部）は、リーダーの統制のもとで作業を遂行しなければならない。指示系統がない組織では、予算管理の実行は不可能となる。

(2) 権限のコントロール

組織では、それぞれのポジションで適切な権限を保有する必要がある。この権限が不適切に小さな場合には、各スタッフのクリエイティビティが十分に発揮されないというデメリットが発生する。一方、権限が不適切に大きな場合には、予算の管理は不可能となる。適切な権限範囲を事前に決定することが予算管理の第一歩である。また、各部門には、各部門の予算をあらかじめ認識させ、その範囲内での裁量を最大限認めるなどの工夫が必要となる。

(3) 予算編成プロセスへの参加

ビロウザラインの部分の予算編成はライン・プロデューサーによって行われるが、その予算策定の最終工程では各部門のリーダーの参加が望ましい。予算の責任者であるプロデューサー、クリエイティブの責任者である監督、

そして部門のリーダーが参加して事前に検討された予算は、部門のリーダーに予算管理に対する当事者意識が生まれるため、実現の可能性が高くなると言える。

(4) 支払い権限と予算のアップデート

製作経理は各部門のリーダーより清算書や請求書を回収し、支払いスケジュールを作成するが、支払いには必ず予算管理の責任者であるライン・プロデューサー（場合によってはプロデューサー）の承認が必要である。かつ、不正防止の観点より、支払い管理を行う製作経理担当者とデータの処理を行う担当者は分離する必要がある。



Chapter 6

海外製作及び海外との合作

Section 1

海外製作における外国の税金の扱い

税金の仕組みは国によって異なるので、断言することはできない。しかし、一般的に言って、海外製作における外国の税金については、1.製作地にかかる間接税と、2.映画の権利を持っている国にかかる法人所得税と、さらに、3.その権利を利用する国にかかる源泉税が重要なものであると考えられる。

1-製作地にかかる間接税

これは、消費税、売り上げ税（Sales Tax）、付加価値税（VAT）等の間接税である。国によってはその内容が異なるが、通常これらの間接税は最終消費者に課すものであり、現地での映画製作が外国の会社のための消費行為とみなされる場合には、輸出取引と同様に、現地のロケで支払った間接税が還付される可能性がある（例えば、ヨーロッパに旅行に行って買い物をした時に、空港等で行う付加価値税の還付手続きに類似している）。

間接税が還付されると、実質的には製作費を圧縮することと同様となる。この手続きをあらかじめ調査して、還付されることが明確であっても申請から実際の還付までにどれくらい時間がかかるのかも調査しておく必要がある。なぜなら、その期間は税金分を立て替えなければいけないためである。

2-映画の権利を持っている国でかかる法人所得税

この計算は国によって全く異なるものであり、その国の専門家を雇わなければ対処できない。

3-権利を利用する国でかかる源泉税

Chapter 2で説明した使用料に対する源泉税の問題となる。通常は受取金額の数%から数十%になる（源泉税がかからない国もある）。ここで注意すべきは、相手国と租税条約がある場合は、その条約の規定によって減免されることがある点である。さらに、国によっては（わが国もそうであるが）、その条約のメリットを得るためには、あらかじめ定められた手続きをしなければ認められないことがある。

Section 2 諸外国の税制上の恩典の利用

1-税制上の恩典の分類

映画産業は、経済的にもまた文化的にも非常に影響力があるものである。従って、国によっては政府が率先して特別な税制をつくり、映画製作を支援しているケースも少なくない。欧米のプロデューサーは、様々な国の税制上のメリットを駆使し、高騰する製作費に対応している。このような手法を研究するのも、プロデューサーの重要な仕事となっている。

税制は国が異なればその内容は全く異なるので、あくまで一般論としての議論の域を出ないが、各国の税制上のメリットを分類すると、大きく分けて2つに分類できると考えられる。ひとつは、特定の国や地域を映画の製作地とすることや、出演者や製作者に特定の国や地域の居住者を使うことや、あるいは、その映画の内容がその特定の国や地域に関連するものであること等、映画に税制上のメリットを与える条件として、その映画が特定の国や地域に経済的あるいは文化的なメリットがあることとしている場合である（例えば、カナダや英国がこの例に当たる）。このケースは、まさに政策的に映画製作を支援したものであり、その趣旨から考えてもその条件は明確になっていることが一般的である。

もうひとつは、いわゆるタックス・シェルター（Tax Shelter）と呼ばれる節税スキームを利用したものである。これは、元々映画製作のためにつくられた特別な税制ではなく、一般的なその国の税制を利用して、投資家に節税メリットを与えるものである（例えば、ドイツがこの例に当たる）。従って、このケースでは、一般的な税制を利用するので、その条件は明確にはなっておらず、その効果も確定的なものではなく、税務当局との見解が相違するというリスクが常にあるものである。

2-セールス・アンド・リースバック

多くのタックス・シェルターは、セールス・アンド・リースバックの方式がとられている。映画フィルムの元々の所有者は、外国人投資家によって組成されたパートナーシップあるいは組合に売却する。しかしその外国人投資家のパートナーシップあるいは組合は、その映画フィルムに関して、元々の映画フィルムの所有者あるいはその関連者に購入選択権（オプション）付きのリース契約をする。通常、外国人投資家のパートナーシップあるいは組合は、映画フィルムの購入代金の70%から80%を銀行借入によってまかなう。そして、元々の映画フィルムの所有者は、少なくともその銀行借入の元金と金利に見合う金額をリース料として払うことを保証する。

外国人投資家は、税務上パス・スルーとなるパートナーシップあるいは組合を選択するので、パートナーシップあるいは組合で生じる映画フィルムの減価償却費及び支払い利息を自己の損失として取り組む（映画フィルムの購入代金の70%から80%を銀行借入によってまかなっている）、自己資金を超えた金額に対する減価償却費を計上することができる。このような手法

をレバレッジ (Leverage) と言う)。

スキームによっては、外国人投資家のパートナーシップあるいは組合の銀行借入を超える金額まで実質的に保証されていることもあり、そのような場合には、外国人投資家のパートナーシップあるいは組合が本当に映画フィルムを所有して賃借ビジネスを行っていたのかと税務当局から疑問を持たれることもある (事実、わが国においても否認事例が生じている。Chapter 3、Section 7参照)。

3-まとめ

特に外国との合作をする場合には、このような諸外国の税制上のメリットを利用した資金調達に関して、相手側のプロデューサーと議論するケースが多いだろう。その場合、注意すべき点は、その国の税制はその国の税制の専門家にしかわからないということである。例えば、わが国の映画ビジネスに関する税制の説明を外国の書物で見たことがあるが、それは明らかに間違った情報と解釈に基づくものであった。ましてや政策的に認められている税務上の恩典の場合には、その政策にあうか否かがメリットを与えるための条件になっているので、その条件を現地の専門家に必ず確かめる必要がある。また、タックス・シェルターを利用する場合には、潜在的に現地の税務当局との見解が相違するかもしれないというリスクがあるので、現地の税務当局の動向やプロジェクトを進めるうえでのリスクの分析までを含めて、現地の専門家に相談する必要がある。

Section 3 プリセールと完成保証制度

1-インディペンデント・プロデューサーが映画をつくる方法

欧米において、インディペンデント・プロデューサーが映画をつくる場合、大きく分けて2つの方法がある。ひとつは、「PFD (Production, finance, and distribution agreement)」と呼ばれる方法で、映画の企画ごと全てを映画会社に売る方法である。資金は得られる一方、プロデューサーは単なる「雇われプロデューサー」となり、原則として映画が大ヒットした場合でも、利益は映画会社のものとなる。

もうひとつの方法は、「ネガティブ・ピックアップ」と呼ばれる方法であり、配給会社と映画完成を条件に契約してその前受金 (アドバンス) をもらうか、その契約書を担保に銀行から融資を受けて製作費を調達する。この場合、映画の権利はプロデューサー側で持つことになり、映画が大ヒットすれば、その利益はプロデューサー側のものとなる。

ネガティブ・ピックアップでは、“スタジオ”と呼ばれるメジャー映画会社の役割は、資金を提供して、映画の配給の権利を購入するだけであり、実質的には金融機関としての側面が強くなる。

2-プリセールで製作資金を確保

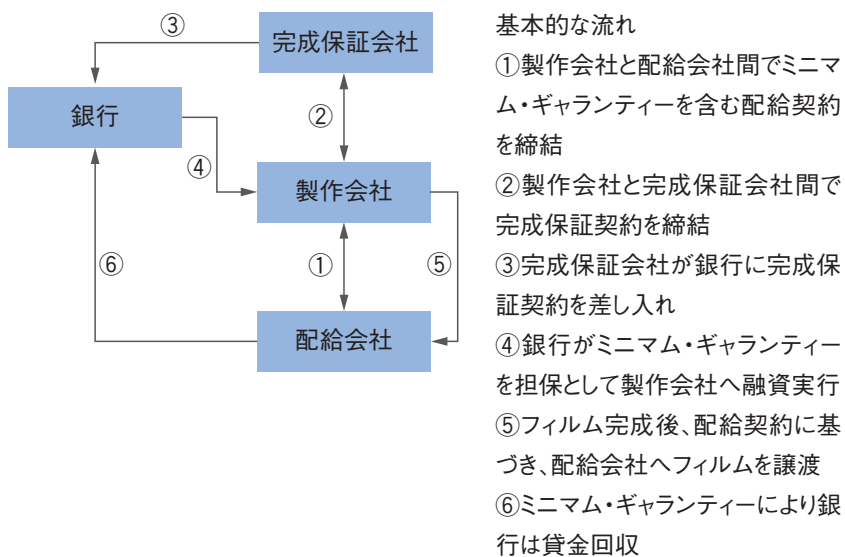
プリセールとは、映画が完成する前に配給権、ビデオ化権、テレビへの放映権を配給会社に売却して、製作資金を調達することを指す。プリセールは映画製作のための重要な資金調達の手段のひとつであり、事前に販売することで、完成後に作品が販売できないリスクを回避することもできる。

一口に「事前の売却」と言っても、実際には契約時点で一定の最低保証額（ミニマム・ギャランティー）を配給会社からもらう場合と、映画が完成した時に一定のミニマム・ギャランティーを得る契約を交わす2つのケースがある。後者の場合には、ネガティブ・ピックアップ方式に則って、その契約書を担保に銀行から融資を受けることになる。従って、予算上金利が生じることを見込まなければいけない。また、このような融資を受けてくれる銀行が海外の銀行の場合には、その支払い金利に日本の源泉税が課されるので、その取り扱いも借入契約書上明確にしておかなければいけない。

プリセールは資金の乏しい有能なプロデューサーにとって良い方法であるが、多くの前提条件が必要になる。最大の焦点は「映画が本当に完成するのか」という点である。

特に予算オーバーによって映画が完成しないリスクがある場合には、配給会社はミニマム・ギャランティーを払おうとはしないし銀行も融資しない。この条件をクリアするためには、説得力のある予算計画書を作成するか、あるいは、保険会社から完成保証（コンプリーション・ボンド）を得る必要がある。また、銀行が融資する際には、映画の企画内容のチェックはもちろん、ミニマム・ギャランティーを支払うことを約束した配給会社（ディストリビューター）の信用力も重要なチェックポイントとなる。

【資料2】



（出所：「進化するアニメビジネス」日経BP社）

3 コンプリーション・ボンドの仕組み

映画の投資で、もっとも避けたい事態が「予算超過による映画の未完成」である。映画が完成すればヒットの大小によって回収できる金額に差はあるものの、確実にいくばくかの入金がある。一方、映画が完成しなければ何も戻ってこない。このような最悪の事態を避けるために、ハリウッドでは「コンプリーション・ボンド（完成保証）」と呼ばれるシステムを発達させてきた。

<仕組み>

映画の製作者はコンプリーション・ボンド会社（保険会社）に製作費の数%の保険料を払う。コンプリーション・ボンド会社は、映画製作の第三者に対して完成を保証する。これは、保険の一形態と考えられる。保険料は、映画の企画内容やプロデューサーや監督の信用度などによって異なる。コンプリーション・ボンド会社は、単なる保険会社ではなく、映画ビジネスのプロフェッショナルである。なぜなら、映画製作の隅々まで知らなければ「完成しないリスク」がどこにあるのか理解できないからである。

完成保証した場合、保険会社は契約上、その映画の製作進行について強い権限を持つ。予算やスケジュールに対して厳しいチェックをするほか、「監督の能力に問題あり」と判断した場合には、監督を解雇して、コンプリーション・ボンド会社が新たな監督を指名する権限まで持っている。

コンプリーション・ボンド先進国である米国に対し、日本にはコンプリーション・ボンド会社が存在していない。日本のエンターテインメント産業を発展させるためには、コンプリーション・ボンド会社が日本にも存在すべきである。このシステムを導入できれば、プリセールが簡単になることに加え、製作資金というリスクマネーがエンターテインメント産業に流入しやすくなるはずである。

しかし、コンプリーション・ボンドのビジネスを日本でやるためには、製作予算の管理システムが弱すぎるとの指摘がある。米国には製作予算を管理することを専門とした「製作管理会社」まで存在している。そうした第三者の目によって、シビアに予算管理される現実があるからこそ、銀行などが融資する仕組みができあがってきたわけである。一方、日本では映画会社の内部組織が「製作管理」を行うため、資金の流れはブラックボックスの中で、「どんぶり勘定」と指摘されても反論できないような作品さえある。日本のプロデューサーが、外国から資金を呼び込むためには、資金の使途や流れをディスクローズできる組織作りが必要と言える。



Chapter 1

基礎知識

- Bastian Cleve, “Film Production Management”, Butterworth-Heinemann, 1999
- Harold L. Vogel, “Entertainment Industry Economics: A Guide for Financial Analysis”, Cambridge University Press, 2001
- John J. Lee, Jr., “The Producer’s Business Handbook”, Butterworth-Heinemann, 2000

Chapter 2

プロデュースのフローにあわせた会計・税務上の注意点

- 管野浅雄「海外取引をめぐる税務」大蔵財務協会、2003年
- 黒田正雄編「図解消費税」、大蔵財務協会、2003年
- 高橋秀法「研究開発費・ソフトウェアの会計実務」税務経理協会、2000年
- 千葉雄二編「図解法人税」大蔵財務協会、2003年
- 成松洋一「試験研究費の法人税務」大蔵財務協会、2003年
- 羽床正秀「移転価格税制詳解」大蔵財務協会、1999年
- 渡辺淑夫「外国税額控除」同文館出版、2002年

Chapter 3

資金調達の方法と会計・税務上の注意点

- Richard A. Brealey and Stewart Myers, “Principles of Corporate Finance”, McGraw-Hill College, 2002
- Stephen A. Ross, Randolph W. Westerfield and Jeffrey Jaffe, “Corporate Finance”, McGraw Hill College Div, 1998
- さくら総合事務所／永沢徹「SPC&匿名組合の法律・会計税務と評価—投資スキームの実例と実務上の問題点」清文社、2000年
- 平野嘉秋「パートナーシップの法務と税務」税務研究会、1994年

Chapter 4

アーティストのタックス・プランニング

- 千葉雄二編「図解源泉所得税」大蔵財務協会、2003年
- 永峰潤「国際課税の理論と実務〈第1巻〉非居住者・非永住者課税」税務経理協会、2000年
- 松上秀晴編「源泉国際課税の実務—非居住者・外国法人に支払う所得の源泉徴収」大蔵財務協会、2001年

Chapter 5

製作予算と製作管理

- Philip Gaines, David J. Rhodes, “Micro-Budget Hollywood: Budgeting (And Making Feature Films For \$50,000 to \$500,000)”, Scb

Distributors, 1995

- Ralph S. Singleton, Robert Koster and Alain Silver, “Film Budgeting: Or, How Much It Will Cost to Shoot Your Movie?” , Natl Book Network, 1996
- Terry Ilott, “Budgets and Markets: A Study of the Budgeting of European Film (Blueprint: Media Business School)” , Routledge, 1996

Chapter 6

海外製作及び海外との合作

- Schuyler M. Moore, “The Biz: The Basic Business, Legal, and Financial Aspects of the Film Industry” , Scb Distributors, 2003
- 山田有人、「コンテンツ・ビジネスで失敗しない法則」日経BP社、2001年

【編集】

経済産業省商務情報政策局文化情報関連産業課
(メディアコンテンツ課)

課長 広実郁郎

課長補佐 片岡宏一郎

新映像産業専門職 杉浦健太郎

産業活性化係長 赤石綾子

【カリキュラム策定・テキスト執筆】

「プロデューサー論」

プロデューサー養成カリキュラム策定委員会

株式会社電通エンタテインメント事業局業務管理部投資管理課主管 亀田卓

「映画製作」

プロデューサー・映像士 竹本克明

「アニメーション製作」

東映アニメーション株式会社東映アニメーション研究所デジタルアニメーション学科長 鷲谷正史

「デジタルコンテンツ製作」

「クリエイティブディベロップメント」

「テクノロジー」

「いろいろなコンテンツジャンル」

慶應義塾大学環境情報学部教授 稲蔭正彦

「法務（著作権・契約関係／日本）」

太陽法律事務所 弁護士 寺澤幸裕

弁護士 田中享子

「法務（著作権・契約関係／米国）」

米国カリフォルニア州・ニューヨーク州弁護士 ミドリ・モール

「ファイナンス」

株式会社Entertainment Farm代表取締役 小谷靖

みずほ銀行ビジネスソリューション部ニュービジネスチーム調査役 半田邦雄

「映像製作の収支構造とリクーブの概念」

株式会社電通エンタテインメント事業局業務管理部投資管理課主管 亀田卓

「会計・税務」

株式会社プロデューサーズアカデミア代表取締役社長 山田有人

「配給・マーケティング」

株式会社キネマ旬報社常務取締役 掛尾良夫

「マネジメント」

慶應義塾大学大学院経営管理研究科教授 山根節

「国際展開」

株式会社クリーク・アンド・リバー社

監修

株式会社ゴンゾ・ディジメーション・ホールディング最高執行責任者 内田康史

【カリキュラム策定事務局】

株式会社クリーク・アンド・リバー社

執行役員（プロジェクトマネジメントグループ）

鈴木寿一郎

プロフェッショナルエデュケーションセンター長

清田智

プロフェッショナルエデュケーションセンター

渡部泰子

ディレクターズマガジン

及川佐知枝

アシスタント

小林悟