

「映画製作に関するアメリカと日本の税制」

公認会計士・税理士 都築 敏

I はじめに

映画製作に関する税制という範疇はなじみが薄いものであろう。日本での映画税制に関する参考文献は少なく、まして、アメリカの映画税制に関する日本での言及に私は接したことがない。

今回、このテーマを私が選んだ理由は、第一に私の個人的な趣味であり、第二に日本とアメリカとの税制の大きな隔たりの彼我を知っていただきたいということからである。

ご存じのように、映画製作の回収手段は概ね、映画館上映→CATV 放映→ビデオセル→ビデオレンタル→テレビ放映という順序（いわゆる「ウィンド戦略」）をとるが、日本の映画税制は未だに昭和20年代から50年代の映画館上映のみを前提とするものであり、現代における次から次へと新たな回収ウィンドが開くといったウィンド戦略には全く対応していない。アメリカは映画を産業として重要視していることもあり、このウィンド戦略に対応させた会計制度及び税制を整備させた。

税制は、その対象とする産業実態の変化に合わせて、改正されるべきものである。既に失われた産業実態を前提とすべきものではない。

また、映画は知的財産の総体であり、有形固定資産ではなく、無形固定資産として取り扱われることがふさわしい。

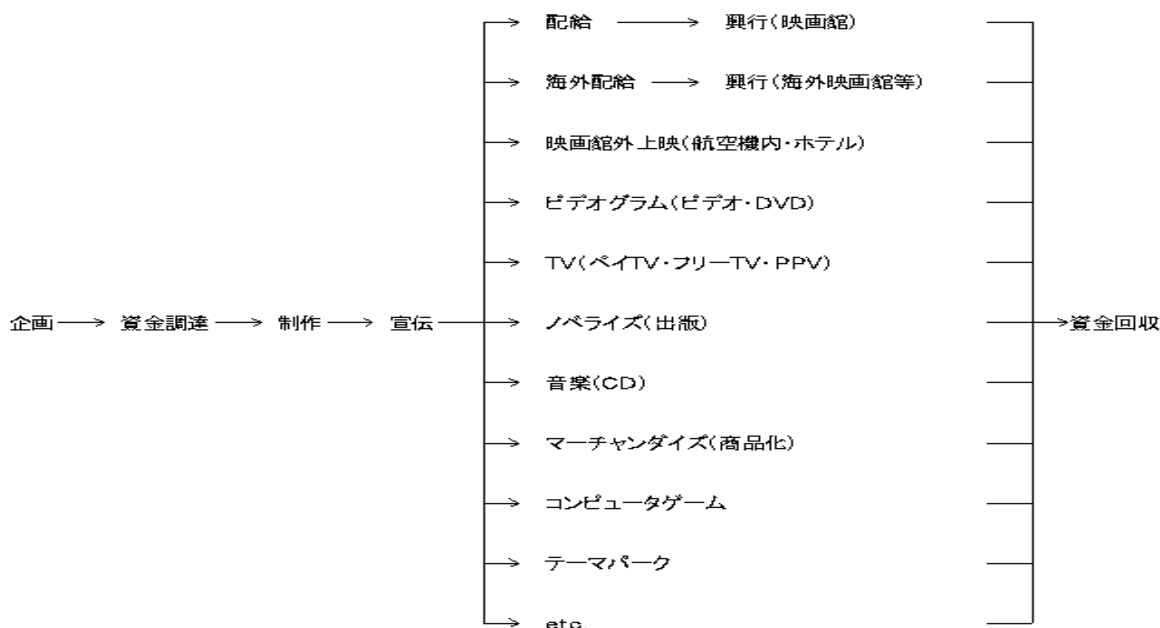
日本における映画税制とアメリカ映画税制と対比させることにより、改正の必要性を明らかにしたいと思う。

なお、アメリカにおける映画税制は会計基準と重複する部分が多いため、アメリカにおける映画会計制度を整理し、その後にアメリカの映画税制の特徴を述べるものとする。

II 映画製作と資金回収の仕組みと特色

1. 映画製作プロセス

映画製作の企画、資金調達から資金回収にいたるまでのプロセスは次のとおりである。



2. 映画製作ビジネスの特徴

- (1) 企画から資金回収にいたる有期のプロセスであること。したがって、配給会社が製作した場合を除き、ゴーイング・コンサーンを前提としない。
- (2) 映画製作は多額の資金を必要とすること。通常の映画で、日本では3～4億円、米国では30～40億円の製作費が一般といわれる。
- (3) ハイリスク・ハイリターンであること。リスクを軽減するために、有名俳優等に多額の出演料が支払われ、製作費の半分程度から同額程度にいたる大規模な広告宣伝が実施される。
- (4) ワンソース・マルチユースであること。一つのフィルムから、映画館での上映だけでなく、DVD、テレビ、音楽CD、出版、商品といったいくつもの多様な市場に拡大する。なお、映画館収入とDVD収入は同額程度と見積もられている。
- (5) 映画製作プロセスは有期であるが、名作と言われる作品については長期又は永久的な市場価値を有する。したがって、資金回収もかなりの長期間にわたる場合がある。

III アメリカの映画会計

アメリカの映画の製作配給に関する会計実務指針である、「Statement of Position 00-2, Accounting by Producers or Distributors of Films」(以下、「SOP00-2」という。)の概要を説明する。

収益認識、原価(Development costs, Film cost, Participation costs, Exploitation costs, and Manufacturing costs)の期間配分方法は次の通りである。

(1) 収益認識

次の5条件のすべてを満たす時点において、収益が認識される。

- ① 顧客との間の売上又はライセンス契約に関する強い証拠が存在すること。
- ② 契約書の条件に沿った映画が完成しており、即座のかつ無条件での出荷や利用が可能であること。
- ③ 契約上のライセンス期間が開始されており、顧客が配給、公開又は販売が開始可能であること。
- ④ 契約上の収入額が固定されているか又は決定可能であること。
- ⑤ 契約上の収入の回収可能性が合理的に確実であること。

(2) 費用認識

原価は次の区分に分類され、各々以下のように費用化される。

- ① 企画開発原価 (Development costs)
- ② 映画製作原価 (Film cost)
- ③ パーティシペーション・コスト (Participation costs)
- ④ 宣伝・配給費 (Exploitation costs)
- ⑤ プリント・商品製作原価 (Manufacturing costs)

①及び④は発生時に費用化される。⑤は棚卸資産として売上に個別に対応され費用化される。②及び③は固定資産等に計上され、下記の個別フィルム予測計算法 (The Individual Film Forecast Computation Method) に従い費用化される。なお、映画製作原価は期末時点において公正価値と比較され、公正価値が低い場合は減損の対象となる。公正価値はDCFで評価する。

個別フィルム予測計算法 (The Individual Film Forecast Computation Method) の例

	<u>1年目</u>	<u>2年目</u>
1. 資産計上した、利息を含む映画製作原価 (FC)	\$ 15,000	
2. 見込総収入の年度末の見積額 (UR)	36,000	\$ 30,000
3. 当年度期首に残存する見込総収入* (RUR)	—	11,000
4. その年に実際得た収入 (ER)	19,000	5,000
5. 最終的なパーティシペーションコストの年度末の見積額 (UPC)	3,600	3,000
6. その年の実際のパーティシペーションコスト (APC)	1,600	500

*見込総収入の改訂見積額 \$ 30,000 から公開日以後期首までに生じた実際の収入額 \$ 19,000 を差し引く。

個別フィルム予測計算法 (The Individual Film Forecast Computation Method) は以下のように適用される。

1 年目

映画製作費の償却額：

\$ 19,000 (ER)

× \$ 15,000 (FC) = \$ 7,917

\$ 36,000 (UR)

パーティシペーションコスト計上額：

\$ 19,000 (ER)

× \$ 3,600 (UPC) = \$ 1,900

\$ 36,000 (UR)

2 年目

映画製作費の償却額：

\$ 5,000 (ER)

× \$ 7,083 ** 未償却の映画製作原価 = \$ 3,220

\$ 11,000 (RUR) *

* 2年目に計上された最終的な改訂見積額 \$ 30,000 から前期の実際収入額 \$ 19,000 を差し引く。

**映画製作原価として計上された \$ 15,000 から前期の償却額である \$ 7,917 を差し引く。

パーティシペーションコスト計上額：

\$ 5,000 (ER)

× \$ 1,100 改訂された最終的なパーティシペーションコスト*** = \$ 500

\$ 11,000 (RUR)

*** 2年目に計上された最終的なパーティシペーションコストの改訂見積額 \$ 3,000 から前期の発生額 \$ 1,900 を差し引く。

(3) 総収入見込額

一般的に、その分数の分母に含まれる見込総収入は、すべての市場又はすべての地域で製作者に認識される映画の配給、興行、販売からの収入の見積もりを含む。しかし、そこには見込総収入を決定するためのルールがあり、この主たる部分は次の通りである。

- ① 映画の見込総収入が見積もられる期間は、その映画の最初のリリースの日以後10年に制限される。
- ② フィルムライブラリーの一部として得られた過去にリリースされた映画においては、見込総収入が見積もられる期間は、ライブラリーの取得日から20年に制限される。映画は、この期限に適応する目的でライブラリーの一部として分類されるためには、少なくともフィルムライブラリー取得日前の3年以内に初めてリリースされたものでなくてはならない。
- ③ 見込総収入金額は割引を適用しないグロス金額であり、将来のインフレを考慮しない。外国の通貨で受領される見込収入部分は、カレントスポットレートで換算される。

IV アメリカの映画税制

1. アメリカ映画税制の全体像

アメリカの連邦税法である内国歳入法（Internal Revenue Code of 1986、以下”IRC”と略称）における映画に関する税制の特徴は、収益及び費用認識を会計における基準に全面的に委ね、これを基に税額をいったん計算し、後に確定した収益に基づく費用配分を再算出し、再度税額を計算し直し、各事業年度の税額の差異を納税期の差異とみなして、一定の利息計算により、利子を納付又は還付することとする制度となっていることにある。各事業年度の税額を正しい額に修正し、差額を納付又は還付する制度ではない。

この前提として、映画製作事業は有期の事業であって、その期間の通算の所得と納めるべき税額は一定であり、各事業年度の納税額の差異は、期ずれの問題であるに過ぎないといった考え方があると思われる。これは、映画製作（シューティング）に至るまでの準備期間における支出と映画制作費に匹敵すると言われる額の広告宣伝費が発生時の期間費用となり、回収時期以前に多額の費用が発生すること、そして、欠損金の繰越期間が20年の長期に及ぶ（IRC § 39(a)(1)(B)）といったことから、導かれる帰結である。

具体的には、次のような各事業年度の納税額と利息の算定方法をとる。

- ① 各事業年度における収益予想法（Income Forecast Method）による映画製作原価及び成果報酬（Participations and Residuals）の費用配分（減価償却）と、これに基づく所得計算及び税額納付
- ② 映画公開後の特定事業年度における、それ以前の事業年度の確定収益に基づいた映画製作原価及び成果報酬の費用配分の再計算と納税額の再計算
- ③ 再計算遡及法（Look-back Method）による、①と②の納税額の差異を基準とした利息の納付又は還付

以下、「収益予想法（Income Forecast Method）」、「成果報酬（Participations and Residuals）」、「再計算遡及法（Look-back Method）」の順に、その内容を述べることにする。

2. 収益予測法（Income Forecast Method）

（1）収益予測法（Income Forecast Method）の内容

「収益予測法（Income Forecast Method）」とは、映画の製作原価をその収入のある期間に収入額に応じて配分する減価償却の一方法である（IRC § 167(g)）。アメリカ税法では、このIncome Forecast Methodを映画製作原価（棚卸資産又は固定資産）の原則的な減価償却方法としている。

その償却方法は、会計規則に委ねる形となっており、上記Ⅲで述べたアメリカの映画の製作配給に関する会計実務指針である「SOP00-2」における個別フィルム予測計算方法（The Individual Film Forecast Computation Method）とほぼ同様であり、IRC § 167(g)では具体的な方法は一部を除きほとんど定められていない。

よって、計算方法については、上記Ⅲを参照されたい。

なお、予測する総収入期間は、上記Ⅲと同様に映画がリリースされた事業年度の翌事業年

度から最長10事業年度である（IRC § 167(g)(1)(A)）。したがって、リリースされた事業年度を含めれば11事業年度間の総収入額を予測することになる。また、映画がリリースされた事業年度の翌事業年度から11事業年度以降は、当該減価償却費はないことになる。

（2）収益予測法（Income Forecast Method）の適用範囲

収益予測法（Income Forecast Method）は映画だけに適用されるわけではない。適用される範囲は次の通りである（IRC § 167(g)(6)）。

- ① 映画とビデオ（Film and Video tape）
- ② 録音（Sound recordings）
- ③ 著作権（Copyrights）
- ④ 書籍（Books）
- ⑤ 特許権（Patents）

3. 成果報酬（Participations and Residuals）

「成果報酬（Participations and Residuals）」とは、事前の契約関係に基づき、収入に応じて変動する費用をいう（IRC § 167(g)(7)(B)）。例えば、主演俳優に対し、固定報酬とは別に、売上高に応じた報酬を支払う契約がある場合のその変動部分がこれに該当する。

「Participations」とは収益参加を言い、収益（売上高）に応じて報酬額が変動する契約形態であり、「Residuals」とは残余財産分配を言い、残余の利益のうち一定の額又は割合を報酬として支払う契約形態である。

Ⅲで述べた「パーティシペーション・コスト（Participation costs）」と同義である。

「パーティシペーション・コスト（Participation costs）」と同様に、成果報酬（Participations and Residuals）は原則として映画製作原価に含まれ、上記「2. 収益予測法（Income Forecast Method）」により、減価償却されることとなっている（IRC § 167(g)(7)(A)）。よって、公開初年度において、成果報酬（Participations and Residuals）の発生額を予測し、映画製作原価に含めて減価償却を行うことになる。

ただし、成果報酬（Participations and Residuals）を映画製作原価に含めず、支払った事業年度の費用とすることもできる（IRC § 167(g)(7)(D)(i)）。

4. 再計算遡及法（Look-back Method）

（1）再計算遡及法（Look-back Method）の意義

上記2及び3の減価償却方法は見積もりの要素が含まれ、総収入額の予測額に応じて各々の事業年度の減価償却額も異動することになり、また、各事業年度の所得額と納税額も左右されることになる。

しかし、映画公開から資金回収の終わりに至るまでの期間をとってみれば、総収入予測額に応じた総減価償却額と実際の総収入額に応じた総減価償却額とは同額であり、また、同期間における総所得額及び総納税額も同じである。ただ、違いは各々における各事業年度における減価償却額、所得額及び納税額が異なるだけである。

この予測に基づく各事業年度の減価償却額を、事後的に確定額に置き換え、各事業年度における納税した額と納税すべきであった額との差額に対する法定利息を納付させ又は還付する制度が「再計算遡及法 (Look-back Method)」である。

(2) 再計算遡及法 (Look-back Method) の方法

再計算遡及法 (Look-back Method) は次の3段階をとる (IRC § 167(g) (2))。

- ① 再計算する事業年度は、映画がリリースされた事業年度の翌事業年度から3事業年度目と10事業年度目である。これらの2つの事業年度を「再計算事業年度」(Recomputation year) と呼ぶ。再計算事業年度終了時以前の申告された各事業年度の減価償却額と再計算事業年度において見直した又は確定した各事業年度の減価償却額との差額を求める。この差額が課税所得の差額となる。
- ② ①で求めた課税所得の差額に基づき、各事業年度の納税額の過大額又は不足額を計算する。
- ③ ②で算定した各事業年度の納税額の過大額又は不足額に基づき、納付する又は還付される利息額を複利により計算する。利率は、企業か個人か、適用事業年度によって異なるが、4%から8%の間である。

以上の具体的算定プロセス及び申告書様式に関しては、末尾に掲載した米国連邦税の申告書別表であるForm 8866 “Interest Computation Under the Look-Back Method for Property Depreciated Under the Income Forecast Method” (「参考資料」) 及び米国内国歳入庁 (Internal Revenue Service : 以下” IRS”) のホームページ上に掲載されているこの記載要領である “Instructions for Form 8866” を参照されたい。

(3) 再計算遡及法 (Look-back Method) の適用除外

再計算遡及法 (Look-back Method) の適用が除外されるケースは次の2つである。

- ① 映画の製作原価が10万ドル以下である場合 (IRC § 167(g) (3))
- ② 再計算事業年度終了以前の期間における予測された収入額と実際の収入額との差額が10%以内である場合 (IRC § 167(g) (4))

V 日本の映画税制

日本における現状の税務上の取扱いは次の通りである。

1. 映画を製作した場合

映画フィルムは有形固定資産の「器具及び備品」として取り扱われ、次のように償却限度計算が行われる。

(1) 取得価額

映画用フィルムの取得価額には、ネガティブフィルム (サウンドフィルム及びデューブネガを含む。) 及びポジティブフィルム (デューブポジを含む。) の取得に直接、間接に要した一切の費用が含まれる。

自己の所有に係るネガティブフィルムからポジティブフィルムを作成する場合には、当該ポジティブフィルムの複製費用は、映画フィルムの取得価額に算入しないことができる

(耐用年数通達 4-1-3)。

(2) 償却方法及び償却率

次のいずれかの方法が採用される。

- ① 法定耐用年数 2 年の定率法か定額法
- ② 届出を提出した場合は、法定耐用年数 2 年の級数法の適用も可能
- ③ 納税地の所轄国税局長の認定を得ることによる特別な償却率 (2 以上の常設館において順次上映されるものに限る) (法税令 50、法税規 12 二、所税令 122、所税規 26 二、耐用年数通達 4-3-3(4) 本文・付表 6(2) 本文)

上映日からの経過月数	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
償却率 (%)	60	80	87	91	94	96	97	98	99	100

- ④ 上記③の認定を受けた事業者 (法人又は個人) が各事業年度 (事業年度の期間が 6 ヶ月の場合に限る。) において封切上映した映画については、封切りした事業年度にあつては 85% を、その翌事業年度にあつては 15% を償却率とする方法 (法税令 50、法税規 12 二、所税令 122、所税規 26 二、耐用年数通達 4-3-3(4) ただし書・付表 6(2) ただし額)。

なお、残存価額は 0 円である。

2. 映画を買い取った場合

映画フィルムそのものを買い取った場合は、「器具及び備品」として減価償却する。

映画の著作権を買い取った場合は、無形固定資産として非償却となる (減価償却資産の範囲を定めた法人税法施行令 13 条及び所得税法施行令 6 条に「著作権」が含まれていないことによる)。

VI 日本映画税制への提言

V で述べた日本の映画税制は、昭和 50 年代以前の映画館上映のみの収益機会を前提とした制度であつて、現在の映画館上映以外の DVD 等の収益機会の多様化と長期化を前提とした制度ではないことは誰が見ても明らかである。

我が国において、コンテンツ・ビジネスの強化が叫ばれて久しい。コンテンツ・ビジネスの強化とは、すなわち、国際競争力の強化である。だとすれば、コンテンツ・ビジネスをとりまく日本の諸制度の国際競争力をも高めるべきではないだろうか。知的財産法の整備しかり、会計制度の整備しかり、映像やその権利関係の税制の整備も当然ながらしかりである。一般論であるが、時代に取り残された制度ほど邪魔なものはないのかもしれない。

また、著作権が非償却とされていることは困りものである。マルチユースを前提とした場合の映画は著作権以外の何ものでもない。著作権として映画を取得した場合の費用化 (損金又は必要経費等) の道は、売却以外にはないことになる。

私は今の日本映画税制に、恥ずかしさやこそばゆさを感じる。そのような感情を覚えさせないような、より実態にあつた映画税制への改正を望むばかりである。

具体的には、先ず、映画を有形固定資産と捉えるのではなく、著作権といった知的財産権と

して捉えるべきだろう。デジタル・データの形態で流通する資産を有形固定資産とすることは、やはり時代錯誤である。

その上で、知的財産権そのもののあるべき減価償却方法を探るべきだろう。

この知的財産権の償却方法としては、アメリカ内国歳入法に定める収益予測法（Income Forecast Method）は一つの方策である。知的財産権の償却期間をとってみても、特定の耐用年数を法定する限り、2年がいいのか、5年がいいのか、10年がいいのかといった、堂々巡りの議論に陥る可能性はある。むしろ、収益予測に応じた償却額の算定といった償却方法の方が理屈としてはすっきりするのではないだろうか。その予測が間違っていれば、後に直す仕組みを作ればよいのである。

しかし、この収益予測法（Income Forecast Method）とこれに付随する再計算遡及法（Look-back Method）を日本において採用しようとする場合、いくつかの重要な改正を税法に求めることになる。例えば、減価償却損金算入限度額計算における損金経理要件（法税 31 一）の廃止、確定決算主義（法税 74 一）の見直し、欠損金又は純損失の繰越控除期間（法税 57、所税 70）の10年以上への延長、納税義務の成立時点（国税通則法 15 一、二①③）の見直し、附帯税制度（国税通則法 60～69 等）の見直し、等々である。

収益予測法（Income Forecast Method）とこれに付随する再計算遡及法（Look-back Method）を採用するためだけに、税法の仕組みを変えるとといった論考は、尻尾が犬を振るようなもので、私の好きな議論ではないが、もし、日本の税法そのもの、その根本的な部分が時代にあったものでないのであれば、悪く言えば、日本の税法が時代遅れであるのならば、諸外国の税制を参考にしながら、抜本的な改正を図ることも必要不可欠となるだろう。

以 上

(注) Form 8866 (参考資料) の説明

次ページに掲載した Form 8866 “Interest Computation Under the Look-Back Method for Property Depreciated Under the Income Forecast Method”（収益予測法により減価償却した資産に関する再計算遡及法に基づく利息計算）は、米国連邦税における申告書に添付する別表であるとともに、利息還付である場合の還付申告書でもある。納税主体が法人であれ、個人であれ同じ様式を使うものとされている。

過去の各事業年度における見積り収益により計算された減価償却費による所得及び税額と実際の収益により計算された減価償却費による所得及び税額との差異を求め、税額差異に対する経過利息の納付額と還付額を求める非常にシンプルな様式となっている。

この Form 8866 は、米国内国歳入庁（IRS）のホームページ上の URL：

<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8866.pdf> から取得可能である。また、詳しい内容と説明は、同ホームページ上に掲載されているこの記載要領である “Instructions for Form 8866”

(URL:<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i8866.pdf>) を参照されたい。

Interest Computation Under the Look-Back Method for Property Depreciated Under the Income Forecast Method

OMB No. 1545-1622

Attachment
Sequence No. **108**

▶ See separate instructions. ▶ Please print or type.

For the recomputation year beginning _____, and ending _____, See instructions.

Name		A Identifying number
Fill In Your Address Only If You Are Filing This Form Separately and Not With Your Tax Return	Number, street, and apt., room, or suite no. If a P.O. box, see instructions.	B Check applicable box to show type of taxpayer: <input type="checkbox"/> Corporation <input type="checkbox"/> S corporation <input type="checkbox"/> Individual <input type="checkbox"/> Partnership <input type="checkbox"/> Estate or trust
	City or town, state, and ZIP code. If a foreign address, see instructions.	

C If you were an owner of an interest in a pass-through entity (such as a partnership or an S corporation) that depreciated one or more properties to which this interest computation relates, enter the name and employer identification number of the entity. Attach a schedule if there is more than one such entity.

Name of entity	Employer identification number
----------------	--------------------------------

	Date of each prior year to which interest computation relates:			(d) Totals (Add columns (a), (b), and (c).)
	(a) Year ended mo. yr.	(b) Year ended mo. yr.	(c) Year ended mo. yr.	
Pass-through entities: Skip lines 1, 3, 4, and 5.				
1 Taxable income (or loss) for the prior years shown on tax return (or as previously adjusted) before net operating loss or capital loss carrybacks (other than carrybacks that must be taken into account to properly compute interest under section 167(g)) (see instructions). If you were required to file Form 8866 for an earlier year, enter adjusted taxable income for the prior years from Form 8866, line 3, for the most recent recomputation year that affects the prior years				
2 Adjustment to taxable income for the difference between: (a) the depreciation deducted under the income forecast method based on estimated future income and (b) depreciation allowable under the income forecast method based on actual income earned for periods before the end of the recomputation year and estimated future income to be earned after the recomputation year. See instructions and attach a schedule listing each separate property, unless you were an owner of an interest in a pass-through entity reporting this amount from Schedule K-1 or a similar statement				
3 Adjusted taxable income for look-back purposes. Combine lines 1 and 2				
4 Income tax liability on line 3 amount using tax rates in effect for the prior years (see instructions)				
5 Income tax liability shown on return (or as previously adjusted) for the prior years (see instructions). If you were required to file Form 8866 for an earlier year, enter the amount required to be reported on Form 8866, line 4, for the most recent recomputation year that affects the prior years				
6 Increase (or decrease) in tax for the prior years on which interest is due (or is to be refunded). Subtract line 5 from line 4. (Pass-through entities: See instructions.)				
7 Interest due on increase, if any, shown on line 6 (see instructions)				
8 Interest to be refunded on decrease, if any, shown on line 6 (see instructions)				
9 Net amount of interest to be refunded to you . If line 8, column (d), exceeds line 7, column (d), enter the excess. File Form 8866 separately; do not attach it to your tax return (see instructions)				
10 Net amount of interest you owe . If line 7, column (d), exceeds line 8, column (d), enter the excess. Attach Form 8866 to your tax return. See instructions for where to include this amount on your return				

Signatures. Complete this section only if this form is being filed separately and not with the tax return.

Sign Here	Under penalties of perjury, I declare that I have examined this form, including accompanying schedules and statements, and to the best of my knowledge and belief, it is true, correct, and complete. Declaration of preparer (other than taxpayer) is based on all information of which preparer has any knowledge.			
	▶ _____ Signature(s)	▶ _____ Date		
Paid Preparer's Use Only	Preparer's signature ▶	Date	Check if self-employed <input type="checkbox"/>	Preparer's SSN or PTIN
	Firm's name (or yours if self-employed) address, and ZIP code ▶			EIN ▶
				Phone no. ▶

