

平成 22 年度コンテンツ産業人材発掘・育成事業（有望若手映像等人材海外研修事業）
プロデューサーカリキュラム

映像コンテンツ関連税務

山下貴税理士事務所
税理士
山下 貴

目 次

1. はじめに	2
2. 製作委員会方式の問題点	3
3. 資金調達における税務のポイント——事業体課税	5
3-1. 民法上の任意組合	6
3-2. 商法上の匿名組合	8
4. 製作段階での税務のポイント (1) ——報酬・料金に対する源泉徴収	9
4-1. 源泉徴収制度の意義	9
4-2. 居住者に支払う製作費にかかる源泉所得税	9
5. 製作段階での税務のポイント (2) ——非居住者・外国法人と国際源泉課税	17
5-1. 非居住者に対する課税関係の概要	20
5-2. 外国法人に対する課税関係の概要	22
所得税法 161 条 7 号ロ——著作権法完全リンク説の骨子	23
所得税基本通達 204-6	24
所得税基本通達 161-22	25
6. 資金回収段階での税務のポイント——債権管理と貸倒損失	26
7. 参考資料リスト	30

1. はじめに

本稿の目的は、映像コンテンツ製作（※注1）に携わるプロデューサーが、作品製作の全体を管理する責任者としての立場から留意すべき、税務上の重要事項の概要を解説することにある。もちろん、プロデューサーは税務の専門家ではないのだから、以下に掲げた論点の詳細を完全に理解する必要はない。しかし、各論点の全体像と、そこを貫く問題意識だけは、ぜひ共有してもらいたい。なぜならば、映画製作会社、配給会社、テレビ局、出版社、DVD 販売会社、広告代理店などといった、従来、映像コンテンツ製作に関わってきた各業界が、大なり小なり苦境に陥っている現状に鑑みると、わが国の映像コンテンツビジネスの将来的な成長のためには、これらの各業界内部からの「閉じた製作資金調達」にとどまらず、業界外部からの「開かれた製作資金調達」が不可欠であるので、プロデューサーが業界外部の投資家や金融機関などに対してプレゼンテーションを行う際には、投資家などが常に気にかけている税務上の諸問題について、それらを専門家に丸投げすることなく、プロデューサー自身が問題意識を共有し、配慮しているという姿勢を投資家などに示すことが極めて重要だからである。

また、実際の業務遂行にあたっては、租税実務家に依頼してその助言を受けることが不可欠ではあるが、その場面でも、「問題意識の共有」は、極めて強力な効果を発揮するであろう。すなわち、映像コンテンツ製作における税務の重要ポイントを把握し、（個々の論点の詳細はともかく、）そもそも何が税務上問題となるのかということを理解することによって、プロデューサーは、租税実務家にポイントを絞った的確な質問を投げかけることができるようになる一方、実務家としても、相手に議論のベースが理解されているという安心感が得られるため、総花的な説明を避けて個別事案ごとのポイントを深く説明することができるようになる。結果として、実務家とのコミュニケーションが円滑に進み、双方の検討時間も節約することができるようになるであろう。

つまり、プロデューサーは、税務上の問題意識を租税実務家と共有することで、実務家を的確かつ効率的に利用することができるようになる。そうなれば、プロデューサーは、税務リスクと専門家コスト（※注2）を同時に軽減するという一石二鳥の効果が得られることになるのである。

※注1 コンテンツビジネス業界においては、慣習的に、成果物の著作権などの権利を持つ形で作品作りに関与することを「製作」といい、権利を持たない形で作品作りに関与することを「制作」というように言葉を使い分けているが、本稿ではいずれも「製作」と表記することとする。

※注2 映像コンテンツ製作という、ひとつのプロジェクトごとに弁護士や会計士などの専門家を用的する場合、その専門家報酬は、検討や助言などに必要とした時間に単価を乗じて計算する、いわゆるタイム・チャージ方式によることが多い。従って、検討時間の短縮に配慮することは、プロデューサーのコスト管理上、極めて重要である。

2. 製作委員会方式の問題点

税務上の論点についての検討に入る前に、多くの劇場用映画や一部のテレビ番組などの映像コンテンツを製作する際に用いられる、いわゆる「製作委員会方式」の問題点について検討する。

「製作委員会方式」という用語は正式な法律用語ではなく、論者によって定義が異なるが、ここでは、複数の会社が、契約に基づいて製作資金を共同で出資して映像コンテンツを製作し、完成した作品に係る著作権などの諸権利を出資者が共有する形態を取り、かつ、委員会の各構成員は、当該作品の製作または利用のいずれかの実務に直接関与するという方式を指すものとする。

ここで用いられる共同事業契約の法的性質は、民法上の組合契約（民法 667 条）ないし組合契約類似の無名契約（※注 3）であることが多いが、まれに商法上の匿名組合契約（商法 535 条）としての性質を有することもある（※注 4）。また多くの場合、組合員の中の一社が幹事会社となり、製作委員会を代表して映像コンテンツの製作、利用および収支管理等を取り仕切っている。

そして、製作委員会方式の最大の特徴は、委員会の出資者たる各構成員が、当該作品の製作または利用のいずれかの実務に直接関与するという点である。たとえば、映画製作会社 A 社、映画配給会社 B 社、広告代理店 C 社、テレビ局 D 社およびビデオグラム販売会社 E 社が共同で出資して映画の製作委員会を立ち上げた場合、その映画の製作は A 社、配給は B 社、広告宣伝は C 社、テレビ放送は D 社、ビデオグラムの販売は E 社が行うことが当然と認識されており、そこに同業他社の入り込む余地はない。

このような状況においては、委員会の構成員各社が、委員会全体の利益の最大化という本来の目標は多少犠牲にしても、まずは自社が携わる業務から利益を得ようとする可能性を完全に否定することはできないであろう。

また、構成員全社が少しずつ「後ろ暗く」ふるまっているところでは、収支計算や会計報告・事業報告などの管理業務も、ともすると曖昧になりがちである。

これでは、映像コンテンツビジネスに直接関与しない純粋な投資家や金融機関の理解を得るのは極めて困難である。なにしろ、これらの人々は、「経営資源の適正配分」や、「適正かつタイムリーな会計報告・詳細かつ明解な事業報告」などといったテーゼを徹底的に叩き込まれてきているのである。そのような相手に、「業務の発注に際して、複数の会社からの相見積もりなどっていません」であるとか、「決算報告書の全体について、詳しく説明できる者はおりません」などといっているのは話にならない。

ここで、「そのような面倒な相手ならば、出資などしてもらわなくてよい。今後も業界の身内で賄おう」などと後ろ向きの対応を続けるようでは、映像コンテンツ業界の将来の展望は開けないのではないだろうか。上記の通り、将来的な成長のためには、業界内部からの「閉じた製作資金調達」にとどまらず、業界外部からの「開かれた製作資金調達」が不可欠なのである。そのためには、こうした「面倒な相手」の懐に飛び込んでいける能力を備えたプロデューサーの存在が、ますます重要になってきているといえるであろう。

また、製作委員会方式においては、完成した作品に係る著作権などの諸権利を、各構成員（出

資者)に共有という形態で帰属させているというのも、トラブルの種になりがちな特徴である。

すなわち、わが国の著作権法は、著作権が共有されている場合は、共有者全員の合意によらなければ、その共有著作権の譲渡や行使などを行うことはできないとしている(著作権法 65 条)。そのため、委員会構成員の一部が経営不振に陥って買収されたり倒産したりした場合、制作費などの授受や損益分配などに支障をきたすのみならず、作品の利用の安定性が大きく損なわれることになってしまうのである。これでは、作品の収益力を最大限に発揮させることなど、到底おぼつかない。

さらに、映像コンテンツに係る著作権の共有という事態がほとんどない、諸外国のビジネスプレイヤーにとって、このような事態は極めて奇異に見えるため、それが国産作品の海外展開を阻んだり、海外での買い叩きを誘発したりする要因のひとつとなっているようにも思われる。このような問題点を回避するためには、権利の共有にこだわらない製作委員会方式を模索していく必要があるであろう。

※注 3 「無名」契約とは、売買契約や賃貸借契約などといった、民法が名称を付して規定している契約形態(有名契約ないし典型契約と呼ばれる)以外の契約をいう。

※注 4 商法上の匿名組合の場合、匿名組合員は業務の執行に関与することができないので(商法 536 条 3 項)、ここで筆者が提示する問題意識はあてはまらない。

3. 資金調達における税務のポイント——事業体課税

映像コンテンツの製作に対してリスクマネーを拠出する投資家をもっとも重視するのは、いうまでもなく、そのリスクマネーから生じるリターンがどの程度見込まれるのかということである。ここで投資家にとっての真のリターンとは、再投資に回すことのできる金額、すなわち「税引き後の手取り額」を指すのであって、決して額面を指すのではない。

なぜこの点を強調するかといえば、投資スキームの選択の仕方によって課税方式が異なるため、同じ額面でも手取り額に差異が生じ得るからである。従って、映画の製作費を投資家から募るプロデューサーは、その投資家の構成や属性等を考慮して、税務上最適なスキームを選択する必要がある。そして、その選択の際に知っておくべきは、さまざまな事業体に対する課税方式の基本的な考え方である。

現行法上、納税義務の主体は、原則として個人と法人だ。あるビジネスを株式会社などの事業体を用いずに個人が単独で行って完結させた場合、そこから生じた所得には所得税が課税される。

一方、個人が出資を持ち寄って会社（法人）を設立し、その会社を通じてビジネスを行って所得が生じた場合、その法人所得に対しては法人税が課税され、法人税が課税されたあとに残った利益を出資者個人に配当すると、その配当に対して所得税が課税される（二段階課税方式）。

これに対し、複数の個人や法人が共同でビジネスを行うべく、ある事業体を組成し、これを通じて損益が生じた場合でも、その損益はその事業体を通過（パススルー）して、各構成員に直接帰属するものとして課税されることがある。これをパススルー課税（構成員課税）という。

パススルー課税のメリットとしては、事業体段階では課税されないため、法人税と所得税の二重課税を排除できることと、事業損失が生じた場合に、その損失を各構成員の他の所得と通算することによって、各構成員の課税所得を圧縮できることがあるということが挙げられる。

デメリットとしては、たとえば、事業利益が生じて各構成員の他の所得と合算される場合に適用される所得税率が、事業体段階で事業利益に課税される場合に適用される法人税率より高くなる場合、再投資に回せる税引後利益が少なくなってしまうということが挙げられる（※注5）。

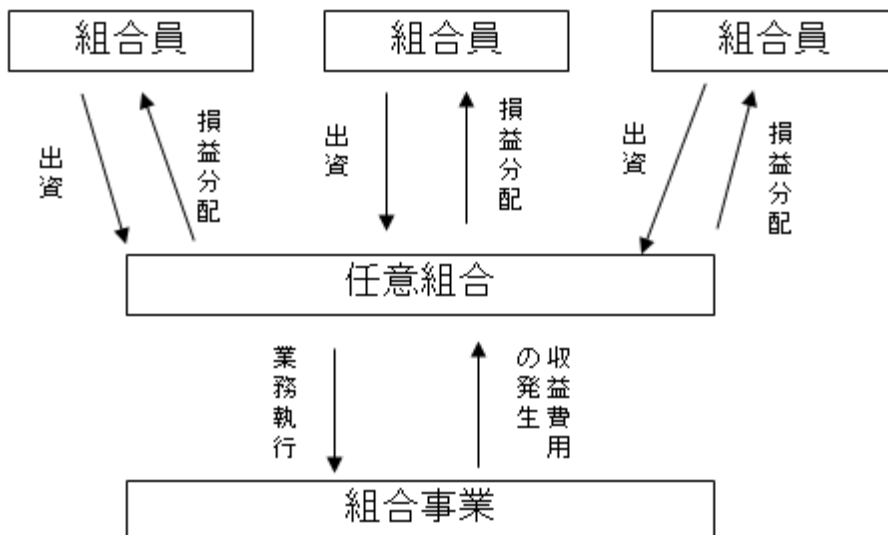
このように、同じ共同事業でも、事業体および構成員の二段階課税が行われる場合もあれば、構成員段階のみのパススルー課税が行われる場合もあり、それぞれにメリット・デメリットがある。投資スキームの策定にあたっては、このような課税方式の違いに留意して、投資家にとってもっとも有利となる事業体を選択する必要がある（※注6）。そこでここでは、上で検討した製作委員会方式における法形式として用いられている、民法上の任意組合と商法上の匿名組合について、その法的性質および税務上の特徴を概観することとする。

※注5 わが国の法人税法は、事業段階での課税を行う一方、各構成員には原則として法人税課税後の利益を配当する時まで課税しないものとしている。従って、利益配当を行わなければ、その段階では二重課税が行われず、税引後利益を再投資に回すことができる。

※注6 もちろん、税務以外の法律上の観点や契約条件上の観点等から、必ずしも税務上有利とはいえない事業体を選んで選択する（または選択せざるを得ない）ことはあり得る。

3-1. 民法上の任意組合

図表 1 民法上の任意組合の概念図



任意組合（※注7）とは、各当事者が出資をして共同の事業を営むことを約すること（組合契約）によって成立する、法人格のない事業体である（民法 667 条）。

任意組合の法的性質上の特徴は、次の通りである。

- 任意組合には法人格はなく、権利義務の帰属主体とはなり得ない。
- 任意組合には共同事業の目的についての制限はない。
- 組合員の数は2名以上である必要がある（組合員数の上限はない）。組合員には、自然人だけでなく、法人や人格のない社団等もなることができる。
- 組合員は、その全員が何らかの出資を行う必要があるが、出資は金銭だけでなく労務によることも認められる（民法 667 条2項）。
- 各組合員の出資その他の組合財産は、総組合員の共有に属する（民法 668 条）。ただし、通常の物の共有の場合とは異なり、組合員は、組合財産についてその持分を処分したときは、その処分をもって組合および組合と取引をした第三者に対抗することができず、組合の清算前に組合財産の分割を求めることもできないとされている（民法 676 条）。このような特殊な共有関係を特に「合有」と呼ぶ。
- 各組合員は、組合の債務について直接無限連帯責任を負う。
- 組合の業務の執行は、原則として組合員の過半数で決するが、組合契約において業務執行組合員を定めることができる（民法 670 条1項）。

このように、任意組合には、法人格はないものの、ある程度の団体性が認められる。そうすると、わが国の法人税法が、「人格のない社団等」を法人とみなし、法人税の適用対象に取り込んでいることとの関係上（法人税法3条）、任意組合も法人税法上の「人格のない社団等」に該当するか否かが問題となる。

この点、「人格のない社団等」とは、「法人でない社団または財団で代表者または管理人の定めがあるもの」と定義されているところ（法人税法2条8号）、ここでいう「法人でない社団」とは、多数の者が一定の目的を達成するために結合した団体のうち法人格を有しないもので、単なる個人の集合体でなく、団体としての組織を有して統一された意志の下にその構成員の個性を超越して活動を行うものをいい、民法上の任意組合や商法上の匿名組合などはこれに含まれないものと解されている（法人税基本通達1-1-1）。

従って、任意組合自体をひとつの会社のように考えて法人税を課税するということではなく、組合事業から生じる損益は直接各組員に帰属し、法人組員には法人税が、個人組員には所得税が課税されることとなる（パススルー課税）。

組合事業から生じる損益の分配割合および分配方法は、組員間の契約で自由に定めることができる。すなわち、各組員の出資割合とは無関係に損益分配割合を定めることもできるし、利益の分配割合と損失の分担割合とを別に定めることもできる（※注8）。

この点、映像コンテンツ制作事業は、一般的にハイリスク・ハイリターン型の事業ということができ、そのことが投資家に二の足を踏ませている側面があるが、このような損益の分配割合・分配方法の傾斜条項をうまく利用すれば、ミドルリスク・ミドルリターンを望む投資家の参加を促すことにつながる可能性がある。この視点は、後述する製作委員会方式の限界論に鑑みて、今後重要性を増すように思われる。

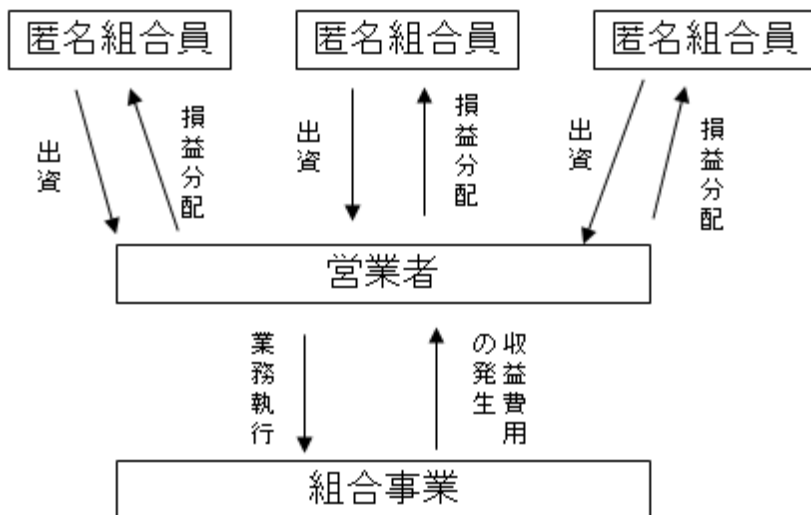
ただし、このような出資割合と異なる分配割合・分配方法を採用した場合には、各組員の出資の状況、取っているリスクとリターンのバランスおよび組合事業への寄与の度合等を総合的に考慮した結果として、採用した割合・方法に経済的合理性が認められなければならない。仮にその際、経済的合理性についての説明がつかないということになると、各組員間における贈与税や寄附金課税などの重大な税務問題につながるおそれが生じることとなる。

※注7 任意組合という用語は、民法における正式な用語ではないが、下記の商法上の匿名組合等との区別のために用いられるものである。

※注8 原則として自由に定められるとはいえ、ある組員が利益の分配を受けない旨を組合契約で定めても、それは無効とされる（大判明44・12・26民録17-916。これに対し、ある組員が損失を分担しないことを組合契約で定めることはできるとされている）。また、当事者が損益分配の割合を定めなかったときは、その割合は、各組員の出資の価額に応じて定めることとなり、利益または損失についてのみ分配の割合を定めたときは、その割合は、利益および損失に共通のものであると推定される（民法674条）。

3-2. 商法上の匿名組合

図表 2 商法上の匿名組合の概念図



匿名組合とは、当事者の一方が相手方の営業のために出資をし、その営業から生ずる利益を分配することを約すること（匿名組合契約）によって成立する、法人格のない事業体である（商法 535 条）。

匿名組合の法的性質上の特徴は、次の通りである。

- 匿名組合には法人格はなく、権利義務の帰属主体とはなり得ない。
- 匿名組合契約は、出資を行う匿名組合員と業務を執行する営業者との間の個別契約であるから、民法上の任意組合のような団体性はない。
- 匿名組合員は、金銭その他の財産のみをその出資の目的とすることができる（商法 536 条 2 項）。
- 匿名組合員の出資は、営業者の財産に属する（商法 536 条 1 項）。
- 匿名組合員は、匿名組合事業から生じる債務について、出資額を限度とする有限責任を負うにとどめることができる。
- 匿名組合の業務の執行は専ら事業者が行い、原則として匿名組合員は対外的な関係において表面に出ることはない。

このように、匿名組合には法人格がなく、かつ、民法上の任意組合のような団体性も認められない。従って、匿名組合自体をひとつの会社のように考えて法人税を課税するということはなく（法人税基本通達 1-1-1）、組合事業から生じる損益は直接各組合員に帰属し、法人組合員には法人税が、個人組合員には所得税が課税されることとなる（パススルー課税）。

4. 製作段階での税務のポイント (1)

——報酬・料金に対する源泉徴収

4-1. 源泉徴収制度の意義

所得税は、所得を得た個人が、その年の所得金額とこれに対する税額を自ら計算し、その所得および税額等を自主的に申告・納付する、いわゆる「申告納税制度」を基本としているが、この申告納税制度とは別に、給与、利子、配当および報酬など特定の所得については、その所得の支払の際に支払者が所定の源泉所得税額を天引きして納付する「源泉徴収制度」が採用されている。

この源泉徴収制度により徴収された所得税の額は、源泉分離課税とされる利子所得などを除き、たとえば、報酬・料金などに対する源泉徴収税額については確定申告により、また、給与に対する源泉徴収税額については原則として年末調整という手続によって、それぞれ精算される仕組みが採用されている。

また、源泉徴収制度において、源泉所得税を徴収して国に納付する義務のある者を「源泉徴収義務者」といい、源泉徴収の対象とされている所得の支払者は、それが会社である場合はもちろん、個人や人格のない社団・財団であっても、原則としてすべて源泉徴収義務者となる（所得税法6条）。ただし、常時2人以下の家事使用人のみに対して給与の支払をする個人が支払う給与や退職手当、報酬・料金などについては、源泉徴収を要しないこととされている（所得税法184条、200条、204条2項2号）。

4-2. 居住者に支払う製作費にかかる源泉所得税

居住者（※注9）に対し、国内において所得税法204条1項1号から8号に掲げる報酬もしくは料金、契約金または賞金の支払をする者は、その支払の際、その報酬もしくは料金、契約金または賞金について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない（所得税法204条1項）。

映像コンテンツ製作において、居住者に対し、製作費としてこれらの報酬・料金等を支払う場合にも、当然、上記の源泉徴収義務の問題が生じることとなる。もし、源泉徴収義務があるにもかかわらず源泉徴収を行わないと、源泉所得税の本税はもちろん、不納付加算税と延滞税というペナルティまで課せられてしまい、製作予算の管理上、大きなダメージを負うこととなるので、十分留意する必要がある。

なお、この源泉徴収もれの問題は、報酬・料金などの受取者が正しく確定申告をしているか否かとは別の問題であり、仮に正しい確定申告をしていても、原則として源泉徴収もれは救済されないこととされているので、十分注意しなくてはならない。

そこで、所得税法 204 条 1 項に列挙されている報酬・料金などのうち、映像コンテンツ製作においてよく問題となるものを以下に掲げる。

※注 9 居住者とは、国内に住所を有し、または現在まで引き続いて 1 年以上居所を有する個人をいう（所得税法 2 条 1 項 3 号）。

図表 3 第 204 条第 1 項第 1 号の報酬・料金（所得税法 205、所得税法施行令 320①、所得税基本通達 204-6~204-10）

区分	左の報酬・料金に該当するもの	源泉徴収する所得税の額	左の報酬・料金に類似するが該当しないもの
原稿の報酬	(1)原稿料 (2)演劇、演芸の台本の報酬 (3)口述の報酬 (4)映画のシノプス（筋書）料 (5)文、詩、歌、標語等の懸賞の入賞金 (6)書籍等の編さん料又は監修料	左の報酬・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%	(1)懸賞応募作品の選稿料又は審査料 (2)試験問題の出題料又は各種答案の採点料 (3)クイズ等の問題又は解答の投書に対する賞金等 （注）広告宣伝のための賞金に該当するものは、8 により源泉徴収を行う (4)ラジオ、テレビジョンその他のモニターに対する報酬 (5)鑑定料 （注）不動産鑑定士等の業務に関する報酬・料金に該当するものは、2 により源泉徴収を行う (6)直木賞、芥川賞、野間賞、菊池賞等としての賞金品
写真の報酬	雑誌、広告その他の印刷物に掲載するための写真の報酬・料金	同上	
作曲の報酬	作曲、編曲の報酬	同上	
レコード、テープ又はワイヤーの吹き込みの報酬	レコード、テープ、ワイヤーの吹き込み料 映画フィルムのアナレーションの吹き込みの報酬	同上	

区分	左の報酬・料金の該当するもの	源泉徴収する所得税の額	左の報酬・料金の類似するが該当しないもの
デザインの報酬	<p>(1) 次のようなデザインの報酬</p> <p>① 工業デザイン 自動車、オートバイ、テレビジョン受像機、工作機械、カメラ、家具等のデザイン及び織物に関するデザイン</p> <p>② クラフトデザイン 茶わん、灰皿、テーブルマットのようないわゆる雑貨のデザイン</p> <p>③ グラフィックデザイン 広告、ポスター、包装紙等のデザイン</p> <p>④ パッケージデザイン 化粧品、薬品、食料品等の容器のデザイン</p> <p>⑤ 広告デザイン ネオンサイン、イルミネーション、広告塔等のデザイン</p> <p>⑥ インテリアデザイン 航空機、列車、船舶の客室等の内部装飾、その他の室内装飾</p> <p>⑦ ディスプレイ ショーウィンドー、陳列棚、商品展示会場等の展示装飾</p> <p>⑧ 服飾デザイン 衣服、装身具等のデザイン</p> <p>⑨ ゴルフ場、庭園、遊園地等のデザイン</p> <p>(2) 映画関係の原画料、線画料又はタイトル料</p> <p>(3) テレビジョン放送のパターン製作料</p> <p>(4) 標章の懸賞の入賞金</p>	<p>左の報酬・料金の額×10%</p> <p>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%</p>	<p>(1) 織物業者が支払ういわゆる意匠料（図案を基に織原版を作成するのに必要な下画の写調料）又は紋切料（下画を基にする織原版の作成料）</p> <p>(2) 字又は絵等の看板書き料</p> <p>(3) ネオンサイン、広告塔、ショーウィンドー、陳列棚、商品展示会場又は庭園等のデザインとその施工とを併せて請け負った者にその対価を一括して支払うような場合には、その対価の総額をデザインの報酬・料金と施工の対価とに区分し、デザインの報酬・料金について源泉徴収を行うが、そのデザインの報酬・料金の部分が極めて少額であると認められるときは、源泉徴収をしなくても差し支えない</p>

区分	左の報酬・料金の該当するもの	源泉徴収する所得税の額	左の報酬・料金の類似するが該当しないもの
放送謝金	ラジオ放送、テレビジョン放送等の謝金等	左の報酬・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%	(注)放送演技者に支払うものは、5の報酬・料金の額に該当し、いわゆる素人のど自慢放送、素人クイズ放送の出演者の受けるものは、8の賞金等に該当する
著作権の使用料	書籍の印税、映画、演劇又は演芸の原資料、上演料等 著作物の複製、上演、演奏、放送、展示、上映、翻訳、編曲、脚色、映画化その他著作物の利用又は出版権の設定の対価	同上	
著作隣接権の使用料	レコードの吹き込みによる印税等 (注)著作隣接権とは、次のような権利をいう 1.俳優、舞踊家、演奏家、歌手等が実演を録音し、録画し、又は放送する権利 2.レコード製作者が製作したレコードを複製する権利 3.放送事業者が放送に係る音又は映像を録音し、録画し、又は写真その他により複製する権利	同上	商業用レコードの二次使用料
技芸、スポーツ、知識等の教授・指導料	技芸、スポーツその他これらに類するもの(実技指導等)の教授もしくは指導又は知識の教授の報酬・料金 (注)次に掲げるものも含まれる 生け花、茶の湯、舞踊、囲碁、将棋等の遊芸師匠に対し実技指導の対価として支払う謝金等 編物、ペン習字、着付、料理、ダンス、カラオケ、民謡、語学、短歌、俳句等の教授・指導料 各種資格取得講座の講師謝金等	左の報酬・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%	(注)一般の講演料に該当するものは講演の報酬・料金として4のプロスポーツ選手に支払うものは4の報酬・料金として源泉徴収を行う
脚本の報酬・料金	映画、演劇、演芸等の脚本料	同上	
脚本の報酬・料金	(1)潤色料(脚本の修正、補正料) (2)プロット料(粗筋、構想料)等	同上	
翻訳の報酬・料金	翻訳の料金	同上	
通訳の報酬・料金	通訳の料金	同上	手話通訳の報酬・料金

図表 4 第 204 条第 1 項第 2 号の報酬・料金

(所得税法 205、所得税法施行令 320②、322、所得税基本通達 204-11～204-18)

区分	左の報酬・料金に該当するもの	源泉徴収する所得税の額	左の報酬・料金に類似するが該当しないもの
弁護士、 外国法事務弁護士、 公認会計士、 税理士、 投資顧問業者、 計理士、 会計士補、 社会保険労務士 又は弁理士の 業務に関する 報酬・料金	弁護士料、監査料その他名義のいかんを問わず、その業務に関する一切の報酬・料金 (注)支払時期及び金額があらかじめ一定しているもの等で、給与所得に当たるかその業務に関する報酬・料金に当たるかが明らかでないものは、これらの人が勤務時間や勤務場所などについて、その支払者の指揮命令に服しており、一般の従業員や役員と勤務形態において差異が認められない場合には給与所得、事業としての独立性がある場合にはその業務に関する報酬・料金となる	左の報酬・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%	

図表5 第204条第1項第5号の報酬・料金

(所得税法 205、206、所得税法施行令 320④⑤、所得税基本通達 204-24~204-28 の 5、204-32)

区分	左の報酬・料金の該当するもの	源泉徴収する所得税の額	左の報酬・料金の類似するが該当しないもの
映画、演劇 その他の芸能 又はラジオ放送や テレビジョン放送 の出演や 演出又は企画の 報酬・料金	映画、演劇、音楽、 音曲、舞踊、講談、 落語、浪曲、漫談、 漫才、腹話術、歌 唱、奇術、曲芸や 物まね又はラジ オ放送やテレビ ジョン放送の出 演や演出又は企 画の報酬・料金	左の報酬・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%	料理屋、旅館等において特定 の客(団体客を含む)の求め に応じ、日本舞踊、三味線等 の伎芸をもって客に接し酒 興を添えるために軽易な芸 を披露した者(料理屋、旅館 等に専属して芸を披露して いる人又は常時出演してい る人など専ら客に対して芸 能の提供を行う人を除く)に 対し、その客が直接に又はそ の料理屋、旅館等を通じて支 払う報酬・料金
(注) 1. 「演出の報酬・料金」には、指揮、監督、映画や演劇の製作、振付け(剣 技指導その他これに類するものを含む)、舞台装置、照明、撮影、演奏、 録音(擬音効果を含む)、編集、美粧又は考証の報酬・料金が含まれる 2. 「ラジオ放送やテレビジョン放送の出演の報酬・料金」には、クイズ 放送又はいわゆるのど自慢放送の審査員に対する報酬・料金も含まれる 3. 「映画や演劇の製作、編集の報酬・料金」には、映画又は演劇関係の 監修料(カット料)又は選曲料が含まれる 4. いわゆる素人ののど自慢放送、クイズ放送の出演者に対し放送のスポン サー等から支払われる賞金品等は、8 の賞金品等に該当する			

区分	左の報酬・料金に該当するもの	源泉徴収する所得税の額	左の報酬・料金に類似するが該当しないもの
芸能人の役務の提供を内容とする事業を行う者のその役務提供に関する報酬・料金	映画や演劇の俳優、映画監督や舞台監督(プロデューサーを含む)、演出家、放送演技者、音楽指揮者、楽士、舞踊家、講談師、落語家、浪曲師、漫談家、漫才家、腹話術師、歌手、奇術師、曲芸師又は物まね師の役務の提供を内容とする事業を行う者のその役務提供に関する報酬・料金	左の報酬・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%	自ら主催して演劇の公演を行うことにより、観客等から受ける入場料等不特定多数の人から受けるもの(公演に伴い客席等の全部又は一部の貸切契約を締結することにより支払を受ける対価は、不特定多数の人から受けるものに該当するものとして取り扱われる)
<p>(注)</p> <p>1. 「役務提供に関する報酬・料金」とは、不特定多数の人から支払われるものを除き、芸能人の役務の提供の対価たる性質を有する一切のものをいうから、その報酬・料金には、演劇を製作して提供する対価や芸能人を他の劇団、楽団等に供給したり、芸能人の出演をあっせんしたりすることにより支払われる対価はもちろん、次のようなものも含まれる</p> <p>なお、脚本、楽曲等を提供することにより支払われる対価のように著作権の対価に該当するものは、上記の報酬・料金には含まれない</p> <p>(1) テレビジョンやラジオの放送中継料又は雑誌、カレンダー等はその容姿を掲載させるなどのために芸能人を供給したり、あっせんすることにより支払われる対価</p> <p>(2) 芸能人の実演の録音、録画、放送又は有線放送につき著作権隣接権の対価として支払われるもの(実演についての録音物の増製又は著作権法第94条第1項各号に掲げる放送につき支払われるもので、その実演による役務の提供に対する対価と併せて支払われるもの以外のものを除く)</p> <p>(3) 大道具、小道具、衣装、かつら等の使用による損耗の補てんに充てるための道具代、衣装代等又は犬、猿等の動物の出演料等として支払われるもの(これらの物だけを貸与したり、これらの動物だけを出演させることにより支払われる対価を除く)</p> <p>2. 事業を営む個人が特定の要件に該当するものとして所轄税務署長から源泉徴収を要しないことの証明書の交付を受け、その証明書を提示して支払を受けるものについては、源泉徴収をする必要はない</p>			

出典：国税庁ホームページ

ここで注意すべきは、源泉徴収を要する報酬・料金などのリストは、限定列举であるということである。従って、リストに挙げられているものに類似した報酬・料金などであっても、列举事項そのものでなければ、源泉徴収の必要はないことになる。

また、ある報酬をこのリストに掲げるか否かという点について、何かよりどころとする理念があるかと問えば、建前上の理屈はあるものの、実質的にはないといってよいだろう。

たとえば、平成 19 年度税制改正までは、翻訳の報酬はリストに載っていたが、通訳の報酬は載っておらず、後者については源泉徴収が不要であったが、この改正によりリストに載せられ、平成 19 年 7 月 1 日以後に支払われる通訳の報酬については、源泉徴収を要することとなった。ここで、翻訳と通訳を区別すべきか否かの実質論を展開して解釈することに意味はなく、「とにかくそう決めた」というにすぎない。従って、ある報酬を支払う際には、予断を排除して、とにかくその都度リストを確認することが肝要である。

また、通訳に類似するが該当しないものとして手話通訳が挙げられ、これについては源泉徴収不要とされているが、これも弱者保護的な趣旨から除かれているというわけではなく、リストの限定列举性を形式的に貫いた結果にすぎない。

このような限定列举性を形式的に貫く姿勢は、映像コンテンツ製作において極めて重要となる、著作権などに関する報酬に如実に現れている。

この点、所得税法 204 条 1 項 1 号のリストでは、著作隣接権の使用料に類似するが該当しないものとして、商業用レコードの二次使用料を挙げている。その理由は、ここでいう「二次使用料を受ける権利」は、著作権法上、著作隣接権者に帰属する権利ではあるが、著作隣接権そのものではないとされているということに尽きる。つまり、著作権法の条文の形式論理を貫いた結果、このような取り扱いになったにすぎないということである。

こうしてみると、報酬・料金などに対する源泉徴収事務を的確に処理するためには、相当高度な法務の知識が必要であるものと思われる。従って、製作費の支払事務を取り仕切るプロデューサーは、場合によっては税理士だけでなく税務に詳しい弁護士の助言を受けるべきことを念頭に置きつつ、業務を遂行する必要があるだろう。

5. 製作段階での税務のポイント (2)

——非居住者・外国法人と国際源泉課税

映像コンテンツ製作においては、海外に居住する個人や海外に本店を有する法人に対して制作費を支出することも少なくないが、その際に重要となるのが、国際源泉課税の問題である。支払に際して源泉徴収を行うという意味では、上記の居住者への報酬・料金などに係る源泉徴収と同じであり、これはこれで難しい問題ではあるが、国際源泉課税の諸問題も、それに輪を掛けて複雑かつ難解である。

また、事実上、わが国の居住者に関する源泉課税の問題に対するよりも、国際源泉課税に対する方が、税務当局の取り扱いが厳しくなる傾向にある。すなわち、居住者に対する支払の際に源泉徴収が漏れていても、本人がきちんと確定申告をしていれば、国としてはトータルのみで税金の取りはぐれはない。もちろん、この場合でも教科書的には源泉徴収漏れであることに変わりはなく、ペナルティ付きで徴収漏れの税額の納付を求められることになるのだが、実際には、次から気をつけるよう指導を受けるだけで済まされることも少なくない。ところが非居住者の場合は、本人が日本で得た所得について日本で確定申告するケースはほとんどなく、支払の際に源泉徴収が漏れてしまえば、取りはぐれて終わりになってしまう。このような状況では、税務当局としても「以後、気をつけなさい」で済ますわけにはいかないのである。

さらに、この源泉税額はそもそも支払を受ける非居住者などが負担すべきものであるから、源泉漏れを指摘されて納付した本税の額は、法的にはその非居住者などに対して請求できるはずのものであるが、現実的には回収は極めて困難であり、泣き寝入りに終わることがほとんどである。その場合、回収不能額が追加払いとみなされ、これに対してさらに源泉漏れを指摘されることになる。こうなると、製作予算の管理上でも大きなダメージを負うこととなる。従って、プロデューサーは、自らもこの問題の概要を把握した上で、専門家をうまく使いこなしつつ、税務リスクの回避に努めなければならない。

それではここで、非居住者または外国法人に対する課税制度の概要について確認しておく。

図表 6 納税義務者の区分と課税所得の範囲・課税方法の概要

納税義務者の区分		項目	課税所得の範囲	課税方法
個人	居住者	非永住者以外の居住者 (所得税法 2①三)	国の内外で生じたすべての所得(所得税法 5①、7①一)	申告納税 又は源泉徴収
		非永住者 (所得税法 2①四)	国内源泉所得及びこれ以外の所得で国内において支払われ、又は国外から送金された所得(所得税法 5①、7①二)	申告納税 又は源泉徴収
	非居住者 (所得税法 2①五)	国内源泉所得(所得税法 5②、7①三)	申告納税 又は源泉徴収	
法人	内国法人 (所得税法 2①六)	国内において支払われる利子等、配当等、定期積金の給付補てん金等、匿名組合契約等に基づく利益の分配及び賞金(所得税法 5③、7①四)	源泉徴収	
	外国法人 (所得税法 2①七)	国内源泉所得のうち特定のもの(所得税法 5④、7①五)	源泉徴収	
	人格のない社団等 (所得税法 2①八)	内国法人又は外国法人に同じ(所得税法 4)	源泉徴収	

出典：国税庁ホームページ

ここで、「居住者」とは、国内に住所を有し、または現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいう（所得税法2条1項3号）。

「非永住者」とは、居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去10年以内において国内に住所または居所を有していた期間の合計が5年以下である個人をいう（所得税法2条1項4号）。

「非居住者」とは、居住者以外の個人をいう（所得税法2条1項5号）。

「内国法人」とは、国内に本店または主たる事務所を有する法人をいう（所得税法2条1項6号）。

「外国法人」とは、内国法人以外の法人をいう（所得税法2条1項7号）。

「人格のない社団等」とは、法人でない社団または財団で代表者または管理人の定めがあるものをいう（所得税法2条1項8号）。

また、所得税法は、その納付すべき税額の課税方式として、申告納税方式と源泉徴収方式を定めており、非居住者については、その者が国内に恒久的施設を有する場合には、居住者と同様に原則として申告納税方式によるべきものとしているが、それ以外の場合には、原則として、源泉徴収のみで課税関係が完結する源泉分離課税方式によるべきものとしている。また、外国法人に

についても、所得税法および法人税法に同様の定めがある。

非居住者または外国法人が、国内で生じる所得（国内源泉所得という）を有する場合には、その非居住者または外国法人は、その国内源泉所得について納税の義務を負い、その課税方式は、恒久的施設の有無や恒久的施設の態様によって異なる（図表 7 参照）。

なお、ここに掲げたのは国内法の規定をまとめたものであり、租税条約にこれと異なる定めがある場合には、租税条約が優先するので注意しなければならない。

5-1. 非居住者に対する課税関係の概要

図表 7 非居住者に対する課税関係のまとめ

所得の種類 (所得税法 161)	非居住者の区分 (所得税法 164①)	国内に恒久的施設を有する者		国内に恒久的施設を有しない者 (所得税法 164①四)	源泉徴収 (所得税法 212① 213①)
	支店その他事業を行う一定の場所を有する者 (所得税法 164①一)	1年を超える建設作業等を行う又は一定の要件を備える代理人等を有する者 (所得税法 164①二、三)			
事業の所得(所得税法 161 一)				【非課税】	無
資産の所得(所得税法 161 一)		【総合課税】		【総合課税】	無
その他の国内源泉所得 (所得税法 161 一)		(※注 10、11、12)		(※注 11、12、13、14)	(※注 10、11、12、13)
組合契約事業利益の配分 (所得税法 161 一の二)				【非課税】	20%
土地等の譲渡対価(所得税法 161 一の三)		【源泉徴収の上 総合課税】			10%
人的役務の提供事業の対価 (所得税法 161 二)		(所得税法 164①一)	(所得税法 164①二、三)	(所得税法 164①四)	20% (※注 15)
不動産の賃借料等 (所得税法 161 三)					20%
利子等(所得税法 161 四)					15%
配当等(所得税法 161 五)		【源泉徴収の上 総合課税】		【源泉分離課税】	20% (※注 17、18、19)
貸付金利子(所得税法 161 六)					20%
使用料等(所得税法 161 七)		(※注 16、17、18、19、20)		(※注 20)	20%
給与その他の人的役務提供に対する報酬等、公的年金等、退職手当等 (所得税法 161 八)			[国内事業に帰せられるもの]	[国内事業に帰せられなもの]	20%
事業の広告宣伝のための賞金 (所得税法 161 九)					20%
生命保険契約に基づく年金等 (所得税法 161 十)					20%
定期積金の給付補てん金等 (所得税法 161 十一)					15%
匿名組合規約に基づく利益の分配 (所得税法 161 十二)		(所得税法 164①一)	(所得税法 164①二、三)	(所得税法 164②一)	(所得税法 164②二) 20%

出典：国税庁ホームページ

※注 10 措置法第 37 条の 10 の規定により、国内に恒久的施設を有する者が行う株式などの譲渡による所得については、15%の税率で申告分離課税が適用される。なお、平成 20 年改正前の旧措置法第 37 条の 11 の規定により、平成 15 年 1 月 1 日から平成 20 年 12 月 31 日までの間の上場株式などの譲渡による所得については 7%の軽減税率が適用される。また、平成 21 年 1 月 1 日から平成 23 年 12 月 31 日までの間の上場株式などの譲渡による所得については経過措置として 7%の軽減税率が適用される（平 20 改正法 附則 43）。

※注 11 措置法第 41 条の 9 の規定により、懸賞金付預貯金などの懸賞金などについては、15%の税率で源泉分離課税が適用される。

※注 12 措置法第 41 条の 12 の規定により、割引債（特定短期公社債等一定のものを除く。）の償還差益については、18%（一部のものは 16%）の税率で源泉分離課税が適用される。

※注 13 資産の所得のうち資産の譲渡による所得については、不動産の譲渡による所得および所得税法施行令第 291 条第 1 項第 1 号から第 6 号までに掲げるもののみ課税される。

※注 14 措置法第 37 条の 12 の規定により、国内に恒久的施設を有しない者が行う株式などの譲渡による所得については、15%の税率で申告分離課税が適用される。

※注 15 措置法第 42 条の規定により、特定の免税芸能人等が得る対価については、15%の税率が適用される。

※注 16 措置法第 3 条および第 41 条の 10 の規定により、国内に恒久的施設を有する者が得る利子等（四号所得）および定期積金の給付補てん金等（十一号所得）については、15%の税率で源泉分離課税が適用される。

※注 17 措置法第 8 条の 2 の規定により、国内に恒久的施設を有する者が得る配当等（五号所得）のうち私募公社債等運用投資信託などの収益の分配に係る配当などについては、15%の税率による源泉分離課税が適用される。

※注 18 平成 20 年改正前の旧措置法第 9 条の 3 の規定により、上場株式などに係る配当等（当該配当などの支払に係る基準日において当該配当を支払う内国法人の発行済株式または出資の総数または総額の 5%以上に相当する数または金額の株式または出資を有する個人がその内国法人から支払を受けるものを除きます。）、公募証券投資信託（公社債投資信託および特定株式投資信託を除きます。）の収益の分配に係る配当等および 特定投資法人の投資口の配当などについては、平成 15 年 4 月 1 日から同年 12 月 31 日までの間は 10%、平成 16 年 1 月 1 日から平成 23 年 12 月 31 日までの間は 7%の軽減税率が適用され、平成 24 年 1 月 1 日以後は措置法第 9 条の 3 の規定により 15%の税率が適用される（平 20 改正法附則 33）。

※注 19 措置法第 8 条の 5 の規定により、国内に恒久的施設を有する者が得る配当等（源泉分離課税が適用されるものを除きます。）については、確定申告による総合課税または申告分離課税（平成 21 年分以後）を受ける必要のないいわゆる配当所得の確定申告不要制度の適用が認められる。

※注 20 措置法第 9 条の 6 の規定により、外国特定目的信託の利益の分配および外国特定投資信託の収益の分配については、内国法人から受ける剰余金の配当とみなされる。

【非居住者に対する課税関係の補足】

所得税法第 5 条、第 6 条の 2、第 6 条の 3 および第 7 条の規定により、法人課税信託の受託者は、その信託財産に帰せられる所得についてその信託された営業所（国内または国外の別）に応じ、内国法人または外国法人として所得税が課税される。

措置法第 41 条の 21 の規定により、投資組合契約を締結している外国組合員で当該投資組合契約に基づいて行う事業につき国内に恒久的施設を有する者のうち一定の要件を満たすものについては、特例適用申告書を提出することにより国内に恒久的施設を有しないものとみなされる。

5-2. 外国法人に対する課税関係の概要

図表 8 外国法人に対する課税関係のまとめ

外国法人の区分		国内に支店等 等を有する 外国法人 (法人税法 141 一)	国内において 長期建設作業 等を行う外国 法人又は国内 に代理人等を 置く外国法人 (法人税法 141 二、三)	左のいずれにも該当し ない外国法人 (法人税法 141 四)	所得税の 源泉徴収
国内源泉所得の種類					
事業の所得	法人税法 138 一			【非課税】	無 ※注 22
資産の運用又は 保有に有する所得	法人税法 138 一				
資産の譲渡による所得	法人税法 138 一			不動産の譲渡による所得 及び法人税法施行令 187 ①一～五に掲げる所得	
その他の国内源泉所得 (法人税法施行令 178 に掲げるもの)	法人税法 138 一		※注 21		
人的役務提供事業の所得	法人税法 138 二				
不動産等の貸付による所得	法人税法 138 三				有
債券、預貯金等の 利子等の所得	法人税法 138 四		国内において行う事業に 帰せられる所得	【源泉分離課税】	
配当金等の所得	法人税法 138 五				
貸付金利子等の所得	法人税法 138 六				
使用料等の所得	法人税法 138 七				
広告宣伝の賞金の所得	法人税法 138 八				
生命保険契約に基づく 年金等の所得	法人税法 138 九				
定期積金の給付補てん金等	法人税法 138 十				
匿名組合契約等に基づく 利益分配の所得	法人税法 138 十一				

出典：国税庁ホームページ

※注 21 グレーの地色部分が法人税の課税範囲である。

※注 22 資産の譲渡による所得のうち、国内にある土地もしくは土地の上に存する権利又は建物及びその付属設備もしくは構築物の譲渡による対価（所得税法施行令第 281 条の 2 に規定するものを除く）については所得税の源泉徴収が行われる。

図表 8 の通り、国内に恒久的施設を有しない非居住者または外国法人は、国内における事業所得については課税されないこととされているが（これが「恒久的施設（PE）なければ課税なし」という、国際税務の大原則である）、利子や配当などの投資所得については国内に恒久的施設がなくても、支払の際、源泉徴収を要することとされている。

この投資所得の中で、映像コンテンツ製作においてもっとも重要なのが、「著作権の使用料」（所得税法 161 条 7 号ロ）である。本条項に該当するか否かが、制作費支払の際の源泉徴収の要否に直結するケースが多いため、制作費を管理するプロデューサーも本条項を正しく理解しておくことが望ましい。

税法における「著作権」関連の条文の特徴は、それらが著作権法の体系に一致しているということである。たとえば、所得税法 161 条 7 号ロは、「著作権（出版権および著作隣接権その他これに準ずるものを含む）の使用料またはその譲渡による対価」という条文であるが、これは、次のように解釈される（所得税法 161 条 7 号ロ——著作権法完全リンク説）。

所得税法 161 条 7 号ロ——著作権法完全リンク説の骨子

①昭和 40 年の所得税法全文改正や昭和 46 年の著作権法改正に伴う所得税法改正などの経緯に鑑みると、7 号イの「『これら』に準ずるもの」と 7 号ロの「『これ』に準ずるもの」という文言は、意識的に使い分けられていると考えられる。

②従って、7 号ロの「これに準ずるもの」は「著作隣接権に準ずるもの」と解するほかなく「著作権に準ずるもの」は含まれないこととなる。

所得税法 161 条七号ロは、「著作権（出版権および著作隣接権その他これに準ずるものを含む）の使用料」という表現を用いているので、そこにいう「その他これに準ずるもの」の解釈が問題となる。これは、たとえば一定の国際的情報サービスにより提供される情報等を含みうるのであろうか。答えは、否であると思われる。なぜなら、そもそも、「これ」とは著作隣接権のことであるし、また、著作権法は、著作人人格権、出版権、著作隣接権を規定しており、これら以外のものが、「著作権」の内容を説明した所得税法 161 条七号ロ括弧書の「その他これに準ずるもの」に含まれる可能性はないからである。

参考：中里実「国際取引と課税——課税権の配分と国際的租税回避」（有斐閣）247 ページ

③著作隣接権だけに「準ずるもの」を付加した趣旨は、著作権法 89 条 6 項との整合性を図るところに存するのであって、これを、「著作権法上の著作隣接権そのものではないが、契約慣行などに鑑みて著作隣接権と同視し得るものを含め、もって課税上の公平を図るところに存する」などと考えるのは妥当でない（後者だとすると「著作権に準ずるもの」を排除していることの説明が苦しくなる）。

④著作権法 89 条 6 項は、著作隣接権者に帰属する権利ではあるが著作隣接権ではないものとして、二次使用料請求権および報酬請求権を挙げている。

著作権法上は、著作隣接権者に認められている諸権利のうち禁止権のみが「著作隣接権」と呼称されており、報酬請求権は含まれないとされている（89 条 6 項）。これは、112 条など、禁止権のみに適用される規定があるための法技術上の区別である。

参考：田村善之「著作権法概説（第 2 版）」（有斐閣）519 ページ

以上より、著作権法上のすべての権利と所得税法の対応関係は、図表 9 の通りとなる。

図表 9 著作権法と所得税法の対応関係

〈著作権法〉	〈所得税法〉
著作者人格権	規定なし（「使用料」になじまない）
著作権	著作権
出版権	出版権
実演家人格権	規定なし（「使用料」になじまない）
著作隣接権	著作隣接権
著作隣接権者の二次使用料等請求権	これに準ずるもの

⑤このように考えると、「著作隣接権に準ずるもの」という概念を導入していない所得税法 204 条に関する通達（所得税基本通達 204-6）もよく理解できる。

所得税基本通達 204-6

所得税法 204 条第 1 項第 1 号に掲げる原稿の報酬でその他報酬または料金に該当するかどうかについては、おおむね次の通りである。

図表 10 所得税法 204 条第 1 項第 1 号に掲げる原稿の報酬

報酬または料金の区分	左の報酬または料金に該当するもの	左の報酬または料金に類似するが該当しないもの
著作隣接権の使用料		著作権法第 95 条第 1 項 《商業用レコードの二次使用》および 第 97 条第 1 項《商業用レコードの二次使用》 に規定する二次使用料

⑥また、このように考えると、7号口の「準ずるもの」については政令委任（「これに準ずるものとして政令で定めるもの」など）が行われておらず、かつ、通達においても定義規定が置かれていないことの説明もつく（著作権法をみれば明らかだからである）。なお、イにおける「準ずるもの」は、通達で詳細に定義されている（所得税基本通達 161-22）。

所得税基本通達 161-22

所得税法第 161 条第 7 号イに規定する「特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの」とは、特許権、実用新案権、商標権、意匠権などの工業所有権の目的にはなっていないが、生産その他業務に関し繰返し使用し得るまでに形成された創作、すなわち、特別の原料、処分、機械、器具、工程によるなど独自の考案または方法を用いた生産についての方式、これに準ずる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識および意匠等をいう。

このように、所得税法と著作権法が完全にリンクしているということは、「著作権の使用料」に該当するか否かという判断をするためには、著作権法の深い理解が不可欠ということになる。そうすると、この問題を専門家に委ねるにしても、著作権法に詳しい税理士か、国際源泉課税に詳しい弁護士を探さなければならないが、なかなかそのような専門家は見当たらないのが現状である。従って、プロデューサー自身がこの問題の本質を理解し、その問題意識を依頼する専門家と共有することが、もっとも確実な解決策なのである。

6. 資金回収段階での税務のポイント

——債権管理と貸倒損失

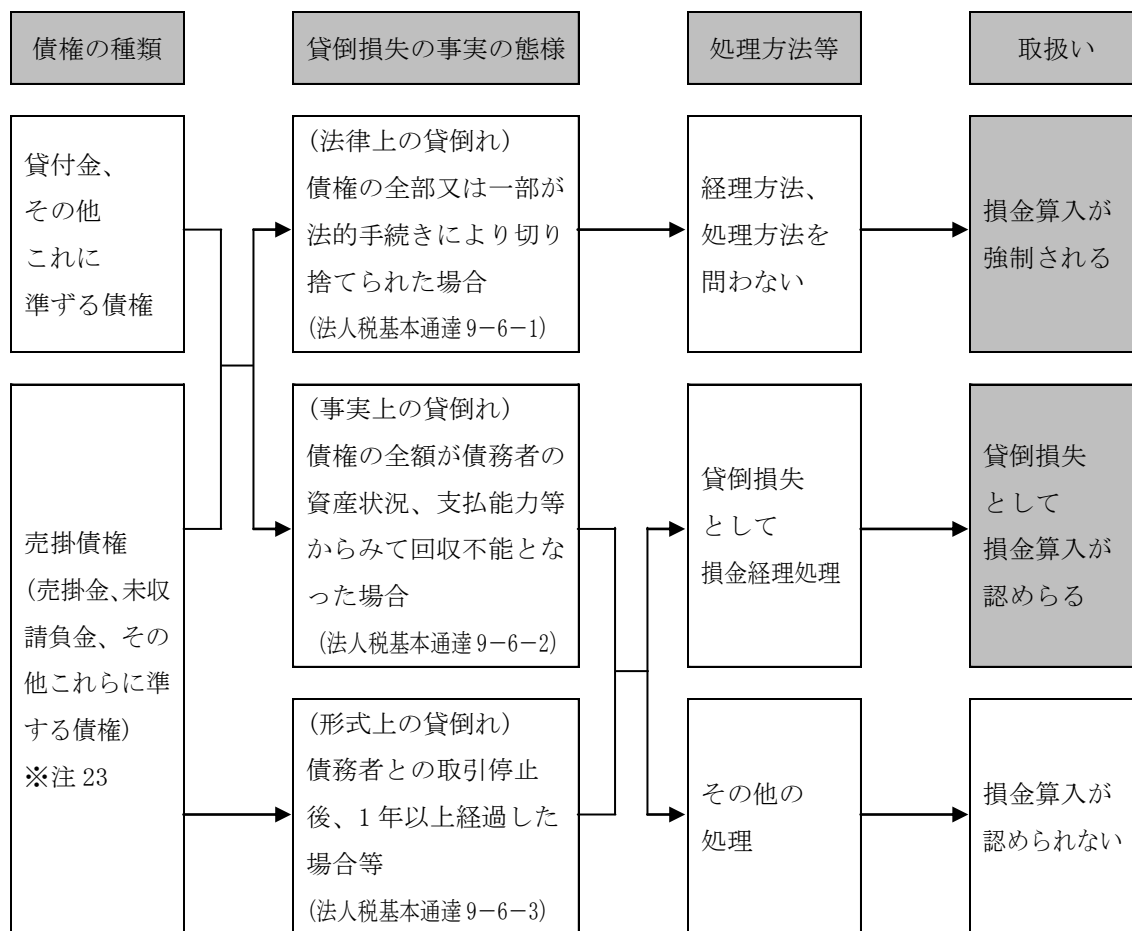
幾多の苦勞の末、映像コンテンツの製作を終え、作品として世に送り出し、想像を上回る反響と評価を得た——。関係者のほとんどは、その段階でめでたしめでたしといってよいであろう。しかしながら、プロデューサーは、決してそこで気を緩めてはならない。売掛金回収という最後の大事な仕事が残っているからである。

売掛金の回収に失敗するという事は、99%の仕事が終わったところで、そこまでの成果のすべてが水泡に帰するということの意味する。場合によっては、営々と築いてきた関係者からの信頼を一気に失うことにもつながりかねないのである。

このような状況に陥ると、少しでも損害を回復しようと焦るあまり、十分な検討を経ないうちに関係者に対し、回収に失敗した金額を貸倒損失に計上すれば税金から一部回収できる旨を説明して回る向きも少なくない。しかしながら、貸倒損失の損金計上が税務上認容されるための条件は、かなり厳しいものと認識しておかなくてはならない。問題発生時の安易な処理が、ほとぼりが冷めたと思った頃に税務調査で否認され、当時の修羅場が再現されるということも、よくある話である。

税務における貸倒損失の取り扱いの概要は、図表 11 の通りである。

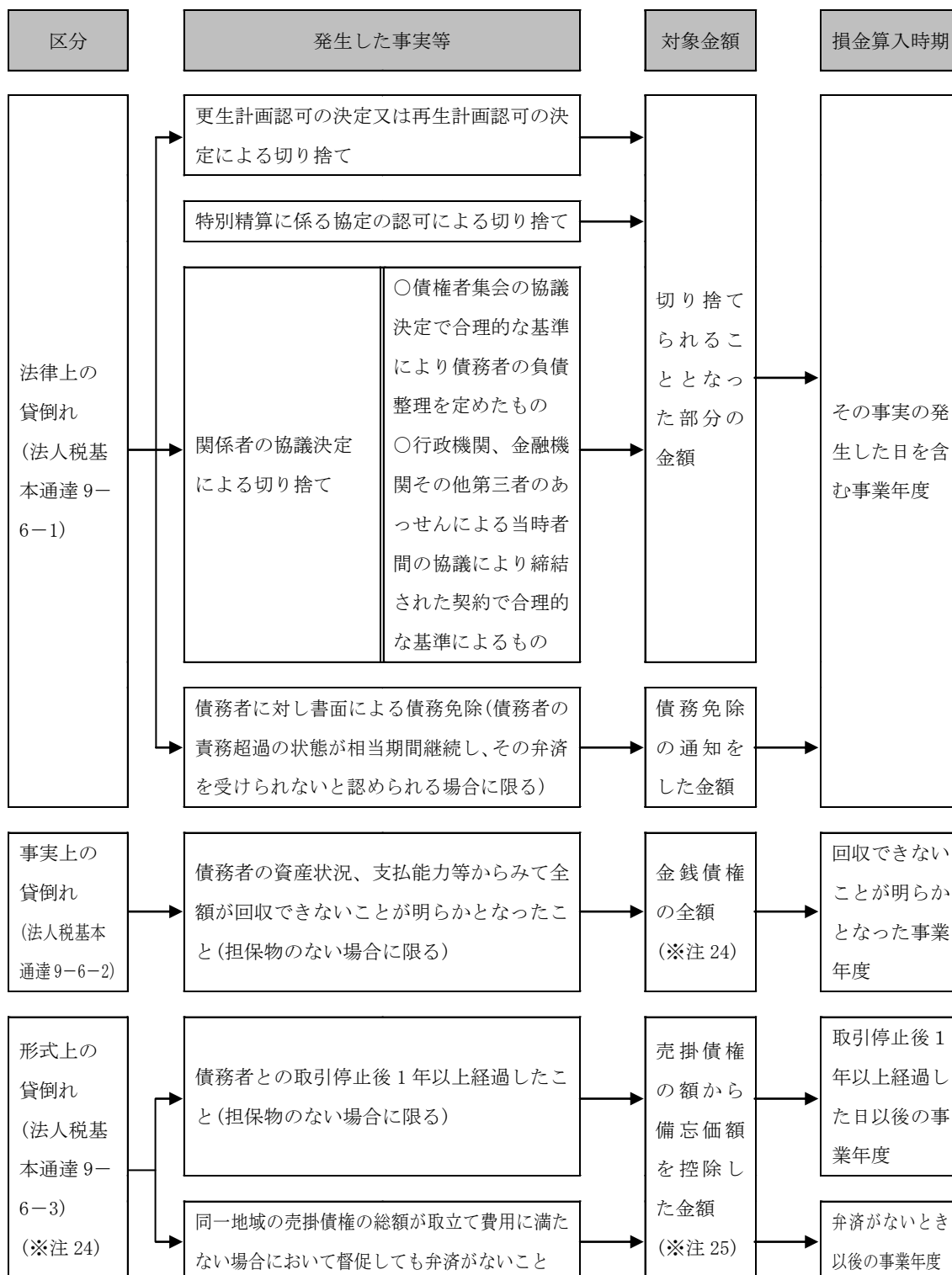
図表 11 貸倒損失の概要



出典：山口秀巳 編「図解法人税（平成 22 年版）」（大蔵財務協会）300 ページ

※注 23 この売掛債権には、通常売掛金といわない未収加工料、倉庫業者等における未収保管料等、営業上の債権は含まれるが、たまたま行われた固定資産の譲渡による未収金等は含まれない。

図表 12 貸倒損失の損金算入



出典：山口秀巳 編「図解法人税（平成22年版）」（大蔵財務協会）301 ページ

※注24 金銭債権の一部の金額について損金算入することはできない。

※注25 貸付金その他これに準ずる債権は、形式上の貸倒れの対象とならない（法人税基本通達9-6-3）。

上記のうち、法律上の貸倒および形式上の貸倒については、要件自体にある程度の客観性が存するが、事実上の貸倒については、「その債務者の資産状況、支払能力等からみてその全額が回収できないことが明らかとなった場合」という曖昧な要件を掲げるのみであることから、事実認定をめぐって税務当局との間で争いとなりやすい。

たとえば、売掛先が告知なしに事業所等を閉鎖するなどして、先方と連絡が取れなくなった場合に、宛先不明で戻ってきた督促状を示して、「売掛先は、すでに逃げてしまっていて回収できないから貸倒損失とした。」などと主張する向きが少なくないが、これだけでは、税務当局に認容される可能性は極めて低いといわざるを得ない。

この点、事業所閉鎖の事実を「全額回収不能」に結びつけるためには、少なくとも次のような条件を整える必要があるとされている。

- 再三・再四にわたる請求・督促手続書類と最終的な内容証明郵便による法的警告の催告状（会社解散ないし事業閉鎖後所在不明の場合には、「宛名人見当たらず」として郵便局より返送されたこれらの書類）
- 債務者の資力、とくに債務者名義（保証人が立てられている場合には、当該保証人を含めた）所有の不動産の有無、不動産その他の財産の担保力ないし担保余力を十分に調べ尽くしたことを証する不動産登記簿および不動産価格鑑定資料など、債務者が他人の不動産（ビル等）を賃借している場合には、その賃借状況および賃借料の支払状況、保証金・敷金などの積立状況および返還条件、賃借人や他の債権者の保証金ないしその返還請求権についての債権保全状況などまで調べたことを証する書類
- 債務者の現況を調べ、今後においても相当期間債務の弁済が不可能と認められる債権・債務その他財務状況についての証拠書類

出典：日本税理士会連合会 編、金井澄雄 著「法人税実務問題シリーズ 貸倒損失・貸倒引当—税務処理・申告・調査対策【第3版補訂版】」（中央経済社）155ページ。

しつこいようだが、税務上の貸倒処理が認められるためには、「少なくとも」この程度の証拠書類が必要とされているのである。これをみると、「ここまで微に入り細をうがって証拠を集められるような相手であれば、そもそも回収トラブルになどならないだろう」と思われるのではないだろうか。

そうだとすれば、その感覚は正しい。この点に関する筆者の実務家としての問題意識は、「日頃から、貸倒が生じた場合にそれを税務当局に説明できるように準備しておけば、そもそも貸倒自体が起りにくくなるし、もし貸し倒れても税務当局の理解が得やすい。」逆にいえば、「債権管理をいかにげんにすれば、貸倒リスクも税務リスクも相乗的に高まる。」という点に存する。プロデューサー各位には、この差がいかに大きいかということをご留意し、適正な管理業務を行って、関係者からの真の信頼を勝ち得ていただきたい。

7. 参考資料リスト

- 国税庁 (<http://www.nta.go.jp/>)
- 中里実「国際取引と課税——課税権の配分と国際的租税回避」(有斐閣)
- 田村善之「著作権法概説(第2版)」(有斐閣)
- 山口秀巳 編「図解法人税(平成22年版)」(大蔵財務協会)
- 日本税理士会連合会 編、金井澄雄 著「法人税実務問題シリーズ 貸倒損失・貸倒引当—税務処理・申告・調査対策〔第3版補訂版〕」(中央経済社)
- 須藤正彦・坂田純一・松島隆弘 編著「事業体の法務と税務—実務に役立つ活用術—」(第一法規)
- 藤本幸彦・鬼頭朱実 編著「投資ストラクチャーの税務—クロスボーダー投資と匿名組合／任意組合(五訂版)」(税務経理協会)