

第3節 付加価値基準

この基準は従価比率を用いる基準で、最終生産国における国内付加価値の付与の程度又は使用された特定の原産材料と使用されたすべての材料との比率により物品の原産性の有無を判断する。まず、付加価値の計算式について考察する。計算式は複数存在するが、大別すると、以下の3つの方法に集約される。

輸入コンテンツ方式

1つ目は、使用された非原産材料の価額と生産された物品の価額を比較し、指定されたパーセンテージ数値を満たす(又は超えない)ことを要求するもので、「輸入コンテンツ方式(import content test)」とも呼ばれる。この方法で比較的多く使用されている計算式は、物品の価額¹から非原産材料の価額²を差し引いた価額(分子)と物品の価額(分母)を比較する方法(我が国のEPA原産地規則では「控除(build-down)方式」と呼ばれる。)で、非原産材料に着目しながらも数値自体は国内付加価値を示している。控除方式では、指定されたパーセンテージ数値以上の数値が得られる生産を行った場合に原産性が付与される。調和作業で付加価値基準を提案したECはこの計算式を使用すべき旨を主張しており、我が国のEPA原産地規則の大多数でこの計算式が使用される。一方、少数ではあるが、非原産材料の価額と物品の価額とを比較する方法もある。この場合、使用された非原産材料の価額が限度額(シーリング)を超えない生産を行えば原産性が付与されることになる。例えば、日スイスEPA原産地規則がこれに該当する。

この方式は、控除方式であれ、シーリング方式であれ、最終製品の価額と非原産材料の価額を比較するので関税評価協定の知識が必要となるが、次に説明する国内コンテンツ方式と

¹ 欧州では ex-works が専ら使用され、我が国を始めアジア、北米では FOB が一般的である。原産性の判断を生産者が行う場合は ex-works、輸出者が行う場合は FOB が都合よい。しかしながら、FOB を採用した場合、工場から輸出港までの輸送費が付加価値計算に含まれることから、国土が広大な国においては、工場の立地によって同じ生産工程を経た製品の原産性判断が輸出港までの距離の遠近によって左右されるのは不適當であるとの主張もなされている。これらは技術的なことではあるが、基準をどちらにするかは交渉によって決定されるため、その時々交渉スタンスにもよるが、一つの国で複数の基準を受け入れざるを得ないこともある。例えば、我が国においても、ほぼすべての特惠原産地規則が FOB であるが、日スイス EPA は ex-works を受け入れている。

² 関税評価協定に基づく価額であることから、欧州、我が国等では CIF が一般的であるが、米国、カナダでは FOB を採用している。海上輸送にコストがかかる国にとっては、FOB の方が非原産材料の価額を国際運賃、保険料の分だけ低く抑えることができるので、原産性を満たし易くなる。

異なり、会計基準の知識を特に必要とすることはない。しかしながら、冒頭で若干触れたように、非原産材料を輸入している者が生産者本人又は生産者の関連会社であれば、正確な情報が得やすいところであるが、問屋、商社等の第三者が当該材料の輸入者である場合においては、マージン額等との関連もあり正確な CIF 価額を取引相手に告知するのは容易ではないであろう。このような場合には、多くの原産地規則では「締約国において確認可能な最初の支払いに係る価額」として、生産者が国内の問屋、商社等に支払った価額を「非原産材料」の価額として採用することができるが、当然ながら、問屋、商社等のマージン、国内輸送費、通関コスト、倉庫料等の、本来であれば内国付加価値として計上できるはずのコストが非原産材料の一部として計上されてしまう。言うまでもないが、問屋等への支払価格を非原産材料の価額として計算しても、満たすべき付加価値基準の閾値を余裕をもって超えているような場合には、あえて取引関係を複雑にするような要求をする必要はないことになる。

技術的な側面に立ち入るが、粗原料から最終製品まで一貫生産を行う者が製造の途中段階で形成する中間材料と、部材製造者として同じ粗原料から製造する中間材料の原産地規則上の取扱いが異ならないようにする規定も整備されている。EPA 原産地規則においては、多くの場合、中間材料、さらには自社で一貫生産した場合の中間材料 (self-produced materials) の原産性判断を容認し、後述するロールアップ制度と相俟って原産性の充足を容易にしている。

また、計算式において、材料を輸入したが委託加工契約によって材料の無償提供を受けている場合で、FOB 価額が存在しない場合の価額をどうするか。さらには、最終製品の生産者が粗原料から中間材料を経て最終製品まで一貫生産している場合に、当該中間材料の原産性を判断するための分母となるべき FOB 価額をどのように算出するか。我が国の EPA 原産地規則においては、こうした調整は、関税評価協定の規定を準用するか、必要な変更を加えて(国内取引を国際取引と仮定して)国内取引に準用することによって行うとする場合が多い。

TPP³で我が国として初めて採用することになる「重点価額方式(focused value method)」にも言及しておくが、この方式は関税分類変更基準と付加価値基準が併用されている場合にのみ適用され、品目別規則に当該基準の適用の有無が明示されている。本章第1節(実質的

³ 本稿執筆時点においては、米国の TPP 離脱通告を受け、どのような形態で発効するか不明である。

変更)及び第5節(レジデュアル・ルール)並びに第3編第2章第2節(プライマリー・ルールとレジデュアル・ルール)に詳細は譲るが、この方式の特色は、関税分類変更基準で実質的変更と認めない変更とは、使用した材料が、ほぼ最終製品の特性を有するか、非常に重要なコンポーネンツである場合であるため、それら重要な材料に焦点を当てた付加価値基準の適用を求めている。例えば、第84類の機械類において、機械の専用部品に適用される関税分類変更基準の多くは当該専用部品以外の項・号からの変更となっており、専用部品から専用部品を組み立てても要件を満たさない場合がある。重点価額方式では、このような場合に付加価値基準を満たすべき要素として、関税分類を満たさなかった同じ項・号に分類される「専用部品の専用部品」に焦点を当てて(focused)、付加価値基準を適用しようというもの。これにより、入手すべき情報がより限定され、規則の適用にかかるコスト減となるため、より user-friendly な規則となることを企図したものである。

国内コンテンツ方式

2つ目は、物品の生産に係るパーセント数値で表示される最小限度の国内付加価値付与の達成を要求するもので、「国内コンテンツ方式(domestic content test)」と呼ばれる。この方式には、後述する吸収概念/ロールアップ(absorption/roll-up)を許容しながら原産要素を積み上げていく「積上げ(build-up)方式」とトレーシング方法のみを採用する NAFTA 自動車ルールに代表される「純費用(net cost)方式」がある。積上げ方式及び純費用方式は、様々な付加価値要素を積み上げていくもので、少なくとも原価計算の知識が必要である。一般的には、非原産材料以外の内国付加価値を積み上げるものが多いが、TTP(積上げ方式)、日チリ EPA 原産地規則のように原産材料だけを切り分けて計算式とする方法もある。この場合には、原価計算の知識は不要である。

原価の発生形態で分ける場合には、材料費、労務費及び経費に大別され、製品との関連性において直接費と間接費とに分けられるとする。ところが、このような原価計算の考え方は、原産地規則で求めるコストの分類方法及びその意味するところと必ずしも一致しない。この時点で、会計、経理に詳しい人ほど混乱してしまう実態がある。以下に原産地規則のテキスト⁴で説明される計算式の内訳を便宜的に述べるが、これはどの原産地規則にも、どの会計原則

⁴ Vermulst, *Rules of Origin As Commercial Policy Instruments? – Revised*, Chapter 9 in Vermulst, Waer, Bourgeois (ed.), *Rules of Origin in International Trade – A Comparative Study*, Michigan, 1994, pp.437-439.

にも合致するものではなく、理解の整理のための記述であることを付言しておく。

まず、計算式の分母である ex-works 又は FOB を構成し、計算式の分子となる要素を見てみると、

- ① 非原産材料の価額 (CIF 又は FOB)
- ② 原産材料の価額 (購入価格。工場に到着するまでに要した費用を含む)
- ③ 直接労働費 (direct labour costs)、製造経費 (manufacturing overheads)
- ④ 一般経費 (general overhead expenses 又は SGA expenses)
- ⑤ 利益
- ⑥ 工場から本船舷側までの輸送費、港湾でのハンドリング・チャージ等

となり、①から⑤までの総額が ex-works 価額であり、①から⑥までの総額が FOB 価額となる。なお、豪及び NZ の GSP 原産地規則においては①から④までの総額 (ex-factory cost) を計算式の分母として使用している。

計算式の分子の方は、上記①を除くことは一致しているが、その他の何を含むかについては規則によって異なる。原産地規則上の生産費 (production costs) は製造費 (cost of manufacture) と経費 (overhead costs) とに分けられる。製造費は、さらに材料費 (costs of materials)、直接労務費 (direct labour costs) 及び製造経費 (manufacturing overheads) に分けられる。材料費は、部品、コンポーネンツ等の購入費用である。直接労働費は、物品の生産に固有な又は付随したすべての直接的な労働費であって、基本給、超過勤務手当、賞与、退職積立金、社会保障、その他の労働者に関連する経費である。製造経費は、物品の生産に必要なかつ付随的な全ての経費で、間接労務費、管理職の賃金、減価償却、生産に係るロイヤルティ、借料、電力費、工場建屋の維持管理、製品に係る R&D 等である。また、一般的に製造経費には生産工程に係る財務コスト(原料調達のための融資、工場、生産ラインのための融資)が含まれるが、販売に係る財務コストは含まれない。一般経費は SGA (selling, general and administrative expenses) とも呼称され、発生するその他のすべての経費を含む。例えば、役員の給与、通信費、輸出用船賃・保険料、法務・会計に係る謝金等がある。また SGA は工場作業以外での経費として販売過程に係る融資、為替差益・差損が含まれる。こうしたすべてのコストを積算していくと完全に割り振られたコスト (fully allocated cost) になり、利益を足すと工場からの販売価格 (ex-works) になる。

部品価額方式

3つ目は、EC においてかつて頻繁に使用された、原産性を得た特定の部分品(特定の原産材料)の総額が、使用されたすべての部分品の価額の一定割合(パーセント数値)に達しているかを審査するもので、「部品価額方式(value-of-parts test)」とも呼ばれる。最終生産国において部品価額方式を満たさない場合には、非特惠規則であれば最終生産国以外の国を原産国とし、特惠規則であれば特惠税率の適用ができないこととなる。Vermulst によれば、この方法は材料、部分品の価額のみに着目し、国内生産工程における組立費及びその他の経費を無視するもので、公正さに欠けるとしているのに対し、Zaimis は、付加価値基準を使いやすくするためには、会計基準を熟知しなければ適用できない経費及び原産性の操作が容易な利益を除いた基準である原産材料及び非原産材料のみに焦点を当てた基準が相応しい旨論じている⁵。

次に、付加価値基準の適用に当たって必須、かつ、ポジティブな条件として特惠及び非特惠双方に適用される吸収概念(Absorption concept)⁶・ロールアップ(Roll-up)及びトレーシング手法について説明する。

吸収概念/ロールアップとトレーシング

付加価値を計算する上での非加算要素は外国原産材料及び原産材料として証明できない材料、すなわち、原産地用語の「非原産材料」である⁷。物品の生産は、生産工程の上流に位置する粗原料から、一次加工、二次加工と順次、付加価値が付与され、最下流の生産者自身が製造する物品(最終製品)に辿り着く。輸出者・生産者が物品の原産性判断を行うためには、これを、下流の物品(最終製品)の方から上流の材料・粗原料へと逆に見ていく必要がある。すなわち、生産者自身が直接使用した材料の一つ一つの原産性判断が必要になる。付言しておくが、原産地実務では、物品の完全な付加価値率の算定を必要としない。原産性の精査においては立証が容易なものから始め、要件とされるパーセンテージの数値にある程

⁵ Zaimis, *op. cit.*, p.49.

⁶ この用語は、欧州で使用されていたが、最近では、欧州の原産地規則交渉者も「ロールアップ」という用語を概念説明に使用する例が増えているように思われる。

⁷ 外国原産材料は非原産材料であるが、特惠原産地規則では累積規定によって本邦以外の締約国領域で生産された産品を原産品として取り扱うことがある。一方、非特惠原産地規則には累積制度が存在しないため、外国原産材料は常に非原産材料となる。

度の余裕を持って達した段階で、たとえ付加価値が更に上乘せできる状況にあっても精査を打ち切り、不必要なコストをかけないようにすることができる(例えば、閾値が40%である場合、実際の原産比率が70%あったとしても、40%を超えている部分を証明すれば足りる。)

この場合に、一ヶ国全体を視点として判断するならば、すべての材料の素性を調べ上げ、いつ、どの加工段階で国内に入ったか(輸入されたか)をトレースしなければならない。代表的な例として、NAFTAの自動車ルールが挙げられる。この方法は、吸収概念/ロールアップの使用を禁じているため、限りなく使用材料の構成を追究しなければならず、また、原産品と証明できない材料は悉く非原産材料として取り扱われるため、原産地規則を満たすには国内の(累積制度を適用する場合には国外の)部材供給者との間にトレースを可能にする体制を予め構築しておかなければならない。利用者には酷な規定であるが、背景にはこのようなコストを敢えてかけさせる政策的理由が存在し、また、そのようなコストを負担してでも得られる大きなメリットがあるということであろう。

付加価値基準の計算式がこのような方法のみであれば、費用対効果において特惠制度の利用をあきらめる事業者が続出するであろうし、非特惠制度でも貿易救済措置のようにコストに見合う法益侵害に対応するとの事情がなければ、政策当局はトレーシング制度を維持するための説明責任に窮することになる。そこで、原産地規則の解釈方法として、生産者自身が直接使用するそれぞれの材料に(物品に適用される品目別規則ではなく)当該材料に適用される品目別規則を当てはめて、その品目別規則を満たしているのであれば、当該材料の生産に使用された非原産材料の価額を含めて全体を原産品・原産材料(100%原産)と看做すべきとの吸収概念・ロールアップの考え方が採用され、多くの原産地規則において明文化されている。

私見であるが、ロールアップを是認する根拠は、中間材料の存在を認め、当該中間材料の原産性判断を容認するからであると思料する。最終製品の材料として流通する部材は、それ自体「物品」として取り引きされる。この物品が国境を越えて取り引きされれば、累積制度を所与のものとして、当然、原産性の判断を行った上で特惠関税適用の有無が決定される。直輸入した場合に原産材料として使用することができるならば、国内で同様に原産性を満たす加工を行った材料を国内調達した場合に、これを原産材料として扱うことができなければ不合

理となるからである⁸。

ロールダウン(Roll-down)とトレーシング

吸収概念・ロールアップが本来の付加価値以上の価額を得て、閾値を満たし易くしているのに対し、この概念にパラレルな考え方をしながらも、結果的に直接使用する材料が非原産となった場合、これをすべて非原産(0%原産)とすることがある。これを「ロールダウン(roll-down)」と呼ぶ。この考え方は、材料の一つ一つについて原産性判断を行い、原産性を認めた場合に100%原産扱いをする以上、原産性を認めない場合に100%非原産扱いをすることは、論理的帰結として当然といえるであろう。興味深いことに、原産地規則には吸収概念・ロールアップを容認する明文規定はあっても、ロールダウンについての規定を置いていないことが一般的である。したがって、吸収概念・ロールアップと同様に、閾値達成に余裕がある場合には、ロールダウンをすることで非原産材料の価額を早々に明確化して原産性判断を切り上げる方が合理的である(上述のとおり、手間をかければ原産性を立証できる材料について、敢えて立証せず、非原産材料として原産性判断を行ったとしても、原産地規則上、何の問題も生じない)。しかしながら、トレーシング方式による付加価値判断は、理論的により正確に付加価値付与の状況を把握できることに鑑み、トレーシング方式によれば原産性を証明できるにもかかわらず、ロールダウンを強制することによって原産性の立証が不可能になるような状況を許容すべきではない⁹。

そこで、原産地実務においては、閾値の達成に余裕がないため、余分な手間をかけてでも原産比率に係る数値を引き上げ、特惠関税を享受したいとする輸出者・生産者がいたとすれば、ロールダウンせずに、当該非原産材料(Xとする)の生産工程を精査分析してP(原産材料)とQ(非原産材料)とが使用されていることが証明できるならば、「非原産材料(X)を構成する非原産材料(Q)」のみを特定して、その他の部分(Xの価額マイナスQの価額)を内国付加価値として計算することも、或いは材料だけに着目して原産材料Pを特定した上でこの部分を内国付加価値として計算することも可能である。付言しておく、トレーシング方式を任意で実施するに際しては、そこまでの手間をかけて原産性を立証することにより得られる特惠マ

⁸ Zaimis, *op. cit.*, pp.48-49. ただし、Zaimis はロールアップが許容されると同時にロールダウンがあることから論理整合性を主張する。

⁹ これは、付加価値基準にも関税分類変更基準にも言えることである。

ージン(利益)と、原産性立証に要する手間に係る時間・コストとの費用対効果を正確に把握した上で決定することが肝要となる¹⁰。

付加価値基準への評価

既に述べたように、基準の定義からは簡易で、明確かつ不明瞭さのない規則であり、従価比率を計算するための数値情報が容易に入手できる環境にある限りにおいては、ビジネスの従事者にとっては馴染みやすい基準である。しかしながら、ビジネスの相手方から、当該相手方の生産に使用した非原産材料の価額のようなセンシティブ情報を入手するという事は、先方のマージン額をある程度推定できてしまうことを意味し、必ずしも誰でもが容易に実現できることではない。また、基準の設定の仕方によっては付加価値を算出するために会計基準の知識が必要になる場合があるが、適用すべき会計基準についても、全世界で全ての事業者が同一の基準を使用している訳ではない。その他にも言い尽くされた感はあるものの、通貨の為替変動、気候条件、市場動向に左右されやすいコモディティに代表される価格の変動、先進国と途上国との賃金格差、会計処理の操作による不正行為が挙げられる¹¹。

一方で、付加価値基準の技術的複雑性は、「慣れ」の問題であるともいえる。輸入コンテンツ方式であれば、立証可能な原産材料を余裕を持って確保しておけば、その他の材料の原産性は敢えて追究せず、非原産として立証すればよい。逆に、原産材料の立証が悉く困難な場合であれば、国内コンテンツ方式で材料以外の要素、例えば、労務費、工場での生産に係る経費に利益を乗せて閾値を満たすことも、当該情報が守秘義務を遵守すべき発給機関又は(検証の際の)相手国税関当局に限定して共有される条件の下で、実際に行われている原産地実務である。

付加価値基準を批判する際に用いる議論として、為替変動、商品相場の変動、途上国と先進国との賃金格差があることは上述した。このうち、商品相場については、穀物、鉱石等であれば完全生産品として容易に原産性判断が可能であり、そもそも付加価値基準を用いている規則は数少ない。賃金格差は、日本企業が本邦で生産する限りにおいては、むしろ都合の良い規則であるはずである。今後、メガ EPA が発効するようになると、完全累積であれ部分

¹⁰ 筆者が EPA 原産地規則交渉等の場を通じて直接、交渉相手方に確認した結果である。このような実務上の取扱いは、少なくとも先進諸国間では共通認識として了解されている。

¹¹ Zaimis, *op. cit.*, pp.45-47, Brenton and Imagawa, *op. cit.*, pp. 186.

累積であれ、地域累積が活用できるようになり、当該域内で我が国での生産拠点を含むサプライ・チェーンが確保される限りにおいては賃金格差が原産地規則上のデメリットとして働く要因にはならないと考える。為替変動は確かに不確定性を与えるものであるが、為替変動があっても的確な会計処理を行っているであろうし、あくまでも関税分類変更基準に比較してのデメリットではない。

本稿は非特惠原産地規則の調和作業の分析を目的としているため、本来、特惠原産地規則に固有な制度を取り上げる意図はなかったが、吸収概念・ロールアップ等に言及する以上、累積制度についても簡単な説明を加えたい。そこで、今回は、特惠原産地規則における実質的変更基準を適用する上で、特に付加価値基準の適用に当たって必須、かつ、ポジティブな条件としての累積制度の概要を俯瞰し、本稿の「資料編」として掲載することとする。