

TradeWatch



EY Global Trade

2021年 Issue 1

EY

Building a better
working world



目次

グローバル

独占販売権：慎重な策定を行う必要性を示す決定 1

米州

米国：USMCA 施行法の技術的修正－自由貿易地域 (FTZ) への影響 6

アジア太平洋

地域的な包括的経済連携 (RCEP) －変革の可能性 8

日本：輸入事後調査に関する年次報告書 12

欧州、中東、インド、アフリカ

EU：所有権のない輸入貨物にかかる VAT 控除の可否 15

独占販売権：慎重な策定を行う必要性を示す決定



独占販売権を輸入製品の課税価格から分離しようとする関税評価戦略が再び話題となっています。今回は、欧州連合司法裁判所（以下、「CJEU」）が、輸入者である5th Avenue Products Trading GmbH（以下、「5th Avenue社」）の主張を認めず、独占販売権の対価の支払いが課税の対象となると判断されました（Case C-775/19）。

5th Avenue社に係るCJEUの決定は、独占販売権を分離させる戦略が必ずしも意図した結果を得られない可能性があることを示しており、各国・地域で取引に係る事実関係がどのように見なされるか考慮するよう注意喚起するものです。

独占販売権の概念について

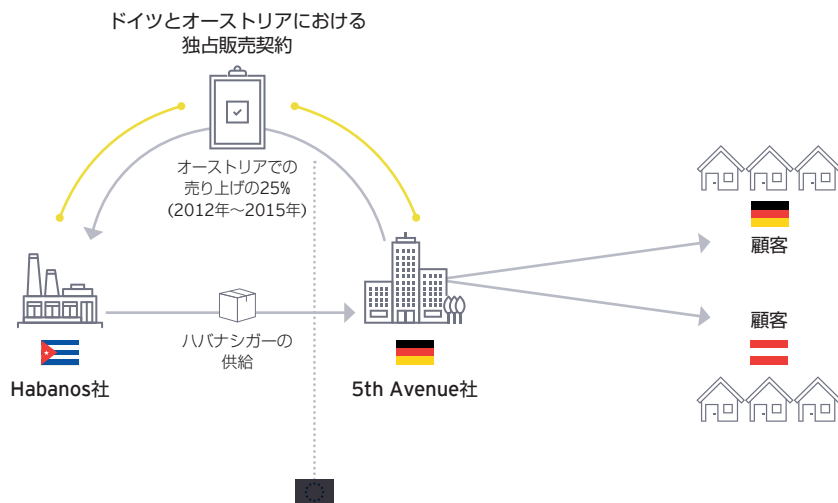
通常、製品を再販売する権利は製品の購入の際に考慮されますが、その製品の独占販売者となる権利は個々の製品の購入について付与されるものではありません。概念上、製品の独占販売者となる権利は、単に販売者となる権利よりも価値の高いものです。市場でのブランドの価値や顧客の認知度を高める上で独占権はビジネスに大きな確実性をもたらし、同じ製品を販売する競合他社が利する可能性を排除するためです。

実際、ブランドの保有者は、ブランド開発や需要創出を促進するため知的財産の開発を行い、ブランドの価値を高め、独占販売権と共にその権利を付与する場合があります。この概念を具体化するには、明確に区別された独占権（およびブランド認知や需要創出の権利）を正確に定義すること、また、それらの権利を正確に評価する方法が必要となります。

5th Avenue社に関するCJEUの決定

5th Avenue Products Trading GmbHは、ドイツの卸売業者です。5th Avenue社は、キューバ産ハバナシガーをHabanos S.A.から購入し、ドイツおよびオーストリアで販売しています。

2012年にHabanos社と締結した独占販売契約において、ドイツとオーストリアでの独占販売権が5th Avenue社に対して付与されています。オーストリアにおいては、契約開始から4年の間、オーストリアでの売り上げの25%を独占販売権の対価として5th Avenue社がHabanos社に支払う必要がありました（4年後からは支払い不要）。ドイツにおいては独占販売権の対価の支払いは不要でした。これらの事実関係は次ページの図に示されています。



商品の発注は、購入契約書ではなく、提供された価格表に基づく個別のバッチ発注に基づき行われました。発注後、Habanos社は請求書を発行し、5th Avenue社に商品を発送します。商品の輸入は、5th Avenue社がライセンスを有するドイツのタイプD保税倉庫を通じて行われます。保税倉庫への搬入時点ではどの国で販売が行われるか確定していなかったため、商品の課税価格（関税評価額）は、独占販売権の対価に係る支払いを含まない購入価格で申告していました。これについて、ドイツ税関が審査において、葉巻の課税価格を決定する際には独占販売権の対価に係る支払いを考慮すべきであるとの見解を示したため、不服申し立てが行われ、最終的にバーデン・ヴュルテンベルク州財政裁判所がCJEUに対し、当該独占販売権の対価に係る支払いの関税評価上の取り扱いにつき、予備判決を求めました。バーデン・ヴュルテンベルク州財政裁判所は、独占販売権の対価に係る支払いは5th Avenue社が葉巻をオーストリア市場で販売することを可能とし（販売権）、オーストリアで独占的に葉巻を販売する権利が対象となっている（地域保護）と指摘していました。

CJEUの決定

欧州共同体関税法典（Community Customs Code¹、以下「CCC」）第29条において、輸入貨物の課税価格の決定方法は、輸入時に輸入貨物について実際に支払われたまたは支払われるべき価格（現実支払価格）に必要な応じて調整した価格です。CCC第32条1項(c)では、ロイヤルティーおよびライセンス料のうち、輸入貨物に係るもので、輸入取引の条件となっているものは、課税価格に、その含まれていない限度において、加算する必要があることが定められています。しかし、CJEUは、CCC実施規則第157条(2)に基づき、ロイヤルティーおよびライセンス料は、知的財産権の使用のために買い手により売り手に対し支払うもののみに係るもののため、5th Avenue社がHabanos社に支払う対価は、ロイヤルティーおよびライセンス料ではないとしました。

次に、CJEUは、独占販売権の対価に係る支払いがロイヤルティーおよびライセンス料以外の加算要素として課税価格に含まれるべきか検討しました。CJEUは、CCC第29条(3)(a)の下、現実支払価格には、輸入貨物の「販売の条件」となっている全ての支払いが含まれるべきであるとしています。同第32条(5)(b)では、輸入貨物を流通させる、または再販売する権利の対価に係る支払いは、輸入貨物の販売の条件でない場合、課税価格に加算しないとしています。CJEUは、販売の条件とは、その支払いがなければ取引が成立しない売り手にとって重要な支払いと解釈しています。従って、本取引に関して入手可能な情報からCJEUは、売り手（Habanos社）は独占販売権の対価に係る支払いがなければオーストリアでの独占販売のために輸入貨物（葉巻）を供給しなかったであろうと判断し、独占販売権の対価に係る支払いは販売の条件であるとしました。支払いの関税評価上の取り扱いを検討するにあたり、支払いが輸入後の販売に係る個々の発注でなく独占販売契約の枠組みにおいて規定されているということは無関係で、さらに、支払いの期間が限定されていること（本件の場合4年間）も重要でないとしていました。

¹ 欧州共同体関税法典を制定する1992年10月12日付欧州議会・理事会規則No.2913/92、OJ L 302, 19.10.1992, p.1-50.

米国における判決

CJEUの決定は、2000年の米国国際通商裁判所の判決、Tikal Distribution Corp.v.US, 13 F. Supp. 2d 1269 (Ct. Int'l Trade 2000) と類似する点があり、この判決においても、輸入者が個々の通関用インボイスに記載した独占販売権の対価は課税価格の一部であると見なされました。

しかし、2013年、米国税関・国境警備局 (CBP) は、グローバル自動車メーカーに対する事前教示HQ H242894 (2013年12月4日)において、反対の結論を下しました。この事前教示の申請と取得に係る戦略は、独占販売権に係る支払いが製品以外のものに係るもので、適切に対価が設定され、製品の販売の条件として支払われたものではないことを証明するためにEYが戦略を練り、設計したものです。

事前教示に係る事実関係

この事前教示は、米国国外に本社を持つ自動車メーカーの米国子会社によって申請されたものです。ブランド開発および営業展開をより向上させるビジネスプランの一環として、ブランドに係る権利を有する親会社は、米国子会社を含む各販売子会社と独占販売契約を結ぶことを提案しました。独占販売契約の下、親会社は、当ブランドの自動車と部品の独占販売権および特定の地域において消費者のブランド認知度を築き、製品の需要を生み出すための知的財産権の使用を子会社に対して許諾しました。独占販売権の対価として、各販売会社は独占販売権の対価を支払います。独占販売権は数年の期間で許諾され、対価は各期間の初めに算定され分割で支払われます。独占販売権の対価の額はEYの分析に基づき地域ごとに算定されます。

米国の販売会社は、親会社または子会社のいずれかが生産した自動車ならびに米国国内で生産された自動車の販売を行います。部品は関連者または非関連者であるさまざまな国のサプライヤーから購入されます。なお、事前教示の申請には、販売契約書、関連する契約書と販売に係る書類、独占販売権の対価の額を裏付けるEYの分析をまとめた報告書、当該独占販売権の対価に係る支払いの適切な関税評価上の取り扱いにつきEYが検討した結果に基づく見解が併せて提出されました。

CBPの分析

CBPはまず独占販売権の対価を現実支払価格の一部と見なすべきか検討を行い、そう見なされない場合、加算要素と見なされるべきか検討しました²。

米国の法律では、買い手が売り手または売り手の関係者に支払う全ての支払いが、反証されない限り、現実支払価格に含める対象と推定することとされています³。2000年の米国国際通商裁判所の判決においては、輸入者であるTikal Distribution Corp.がこの推定を覆すことができませんでした。しかし、この事前教示においては、CBPは、契約条項、独占販売権の対価の算定方法およびその額の裏付けを注意深く精査し、輸入者の反証によって加算の推定が覆されていると結論付けました。CBPは、独占販売権の対価が自動車および部品の輸入と無関係で、別に定義され評価された権利に対して支払われるものであり、自動車および部品の現実支払価格の構成要素とは見なされないと判断しました。特に、独占販売権の対価の計算が輸入量に依存しておらず、外部のEYがまとめたベンチマーク分析によって裏付けられていることが事前教示の検討において注目されました。ま

た、CBPは、独占販売権の対価が支払われない場合、独占販売権が終了されるのであり、販売自体の権利の終了ではないことについてもコメントしており、独占販売権が事実上分離されているという輸入者の主張に沿ったものとなっています。

次にCBPは、独占販売権の対価に係る支払いがロイヤルティーまたはライセンス料として取引価格の加算要素となるか検討を行いました。ロイヤルティーおよびライセンス料は輸入貨物に係るもので、輸入者に対する輸入貨物の販売の条件として支払われる場合、加算要素となりますが4、5th Avenue社が輸入するハバナシガーに係るCJEUの決定とは異なり、CBPは独占販売権が知的財産権と見なされる可能性を排除してはいません。しかしながら、CBPは、現実支払価格の検討と同様の理由により、独占販売権の対価に係る支払いは輸入貨物の販売の条件に当たらず、その結果、独占販売権の対価に係る支払いは、ロイヤルティーやライセンス料として加算要素とはならないと結論付けました。

最後に、CBPは独占販売権の対価が輸入貨物の再販売により得られる収益であるかどうかを検討しました⁵。独占販売権の対価が製造者・売り手に支払われることを踏まえた一方で、CBPは独占販売権の対価は輸入貨物の再販売に由来するものではないとの見解に至りました。従って、独占販売権の対価に係る支払いは価格への加算要素とはなりません。

2 米国の法律は世界貿易機関 (WTO) の関税評価協定に従っており、関税評価方法としては取引価格が優先されます。取引価格は、米国では合衆国法律集第19編第1401条(a)(b)で定義されています。同じ定義がWTO評価協定第1条にあり、加算要素は第8条で議論されています。

3 *Generra Sportswear Co. v. US*, 905 F.2d 377 (Fed. Cir. 1990)

4 19 U.S.C. Section 1401(a)(b)(1)(D); WTO Valuation Agreement, Article 8, paragraph 1(c)

5 19 U.S.C. Section 1401(a)(b)(E); WTO Valuation Agreement, Article 8, paragraph 1(d).

その他の各国当局

独占販売権に関してその他の国の税関などによって公表された事前教示や判決はほとんどありません。カナダでは、独占販売者になるための支払いを課税価格から除外するものがありますが、それは非関連者間を対象としたものです⁶。インドにおいても、輸入者に有利な判断が下されていますが、その根拠は詳しく記載されておらず、現在控訴中となっています⁷。EYは他の国や地域においても、適切に策定した独占販売権の対価は課税価格への加算の対象外であるとする事前教示を得ることに成功していますが、これらの内容は公表されていません。

世界貿易機関 (WTO) の関税評価技術委員会 (TCCV) は、WTO 関税評価協定の解釈とガイダンスを発行しており、数年前に独占販売権に関するケーススタディーを検討しました。議論を重ね米国での事前教示の内容が検討されましたが、TCCV は、検討されたケースの取引に係る事実関係に多く依存する部分があり、TCCV が発行するガイダンスとすることは適切でないとの結論に至りました。この TCCV の結論は、独占販売権に係る計画を実行する前に綿密な検討が必要であることを示しています。

⁶ Simms Sigal & Co. Ltd. v. Commissioner of the Canada Customs and Revenue Agency, Appeal NO. Ap-2001-016 (Canadian Int'l Trade Tribunal 2003).

⁷ M/S Volkswagen Group Sales India PVT LTD v. Commissioner of Customs, Mumbai C/S/13671/12-Mum & Appeal No.C/524/12-Mum (2013)

その他の税務上の影響

ブランド保有者が独占販売権を関連者である販売会社に付与した場合、本稿では触れていませんが、関税以外の税務上の影響も考慮することが重要です。これまで製品の価格の一部として提供されていた権利を分離することは、法人税上移転価格に影響を与える可能性があります。従って、権利の対価の評価方法とそれを裏付ける文書は、その企業の移転価格アプローチと現地国の移転価格に係る法令と一貫する必要があります。また、源泉税上の影響を考慮することも重要です。複数の国で製品の製造が行われる場合、ブランド保有者が製造ライセンスとして製造者にブランド権を付与し、製造者が製品を販売する権利を持つ販売者に対して販売を行うことを許諾することは珍しくありません。このような場合、独占権を製造ライセンス料から除外し、販売者に直接独占権を付与する方法に変更する必要がありますが、知的財産権の対価の支払先が変わることで、源泉税上の取り扱いが変わったり、異なる源泉税率が適用される場合があります。具体的な取り扱いについては個別で慎重に検討する必要がありますが、場合によっては、税率の差異による恩恵を受ける可能性があります。



結論

5th Avenue社に対するCJEUの判決は、名目のみで課税対象であるか否かを判断することはできないことを示しており、独占販売権に係る戦略を目的通り実行させることは、技術的にも実務的にも複雑です。価値を生み

出す権利は、その権利について個別に規定し、個別にその対価を算出することが実務上でもできるように契約上定義することが望ましいと考えられます。

サブライセンス、製品の供給および非独占的に付与される権利に係る追加的な契約書上の条項は、全体的な戦略

を裏付けるよう注意して作成する必要があります。知的財産および有形資産の移転価格は、ビジネス上の取り扱い、移転価格算定方法および関税上の分析と整合性を図って設定し、裏付けすることが必要です。権利の分離に伴う法人税上の影響も検討分析すべきであり、その結果によって別々の報告要件が生じる可能性があります。

正しく策定を行うことで「輸入貨物の販売条件」ではないとの主張が可能となる可能性があります。米国では、CBPの事前教示で確認された事実に基づき、輸入貨物の販売条件ではないとの主張が受け入れられています。CJEUやEU加盟国の税関が公表した判決などでは、当然この米国の事実関係は検討されていません。5th Avenueにおける判決が、EUでの計画的な独占販売権戦略にどのような影響を及ぼすかはいまだ明らかではありません。■



米国：USMCA 施行法の技術的修正 — 自由貿易地域 (FTZ) への影響

2020年12月22日、米国議会は、米国・メキシコ・カナダ協定(以下「USMCA」)施行法(19 USC 4531)に対する複数の技術的修正を、広範なオムニバス法の中に盛り込みました。この修正は2020年12月27日にドナルド・トランプ前大統領に提出され、2021年連結歳出法(PL 116-260、以下「連結歳出法」)として署名されました¹。本連結歳出法は、USMCA施行法の第202条を改正し、米国の外国貿易地域(FTZ)に係る原産地規則の特例を盛り込む内容となっています。

北米自由貿易協定(NAFTA)に代わり、2020年7月1日より施行されたUSMCA施行法では、通常のUSMCA原産地規則であれば原産品と認められる商品がFTZで製造された場合、原産地の判断がどのようになされるか明瞭な取り決めがこれまでなく、不確実性を残すものとなっていました。

しかし、今回の修正により、米国のFTZで製造された商品のうち、国内消費のために引き取られるものについては、USMCAの特恵措置の対象とならないことが明確となりました。また、後述のとおり、本修正は、NAFTAや他の米国自由貿易協定(FTA)における関税措置とも整合性のとれた内容となっています。

経緯

NAFTA施行法の19 USC 3332(a)(2)(A)の条項により、国内での消費目的で引き取られるFTZで製造された商品については、NAFTA特恵措置の適用が禁止されていました(以下「規制ルール」)。このような制限は、米国のその他のFTA法令において制定されていなかったものの、これらのFTAを実施する米国ハーモナイズド方式関税率表(the Harmonized Tariff Schedule of the United States、以下「HTSUS」)の注記では、上記条項と同様、FTZで製造された商品にFTA特恵税率を適用することを禁止しています。このため、どのFTAを利用するかにかかわらず、FTZで製造された商品に対し規制ルールが適用されており、一貫した実務上の取り扱いがなされていました。

しかし、2020年1月29日に制定および署名されたUSMCA施行法には、当該規制ルールが含まれていなかったため、これに気付いたFTZ製造業者は、今後の規制ルール適用の変更について注視していました。

¹ H.R.8337 — 116th Congress (2019-2020): Continuing Appropriations Act, 2021 and Other Extensions Act | Congress.gov | Library of Congress





ところが、2020年7月2日に改正および公表されたHTSUSのUSMCAに係る注記では、輸入申告時にUSMCAの適用を示す“S”マーク（以下「特惠表示」）は、輸入品にのみ指定が可能とされています。“輸入”とは定義上、貨物が米国領土に到着した時点で行われるものとされています。通常、輸入品の「申告（entry）」は米国到着時に米国税関に対して行われますが、FTZに搬入される商品の場合、後日FTZより米国内へ引き取りが行われる場合にのみ「申告（entry）」によりFTZから搬出されます。またFTZでの製造の場合、搬入された原材料は、新たな別の商品に組み込まれた後、国内への引き取り時に「申告（entry）」によりFTZから搬出されます。従って、本HTSUS注記により、FTZにおいて製造された商品について特惠表示“S”を指定して輸入申告することは、当該商品の状態が輸入（米国への到着）時と「申告（entry）」時で異なるため、認められないことになります。

これに対し、一部のFTZ製造業者は、規制ルールを取り消すという議会の意図により、USMCA施行法には当該

規制ルールが記載されていないことから、USMCAに関するHTSUSの注記は誤りであり、修正すべきとの見解を示しました。

米国税関国境取締局は本件に関する直接的なガイダンスを出すことを拒み、代わりに米国通商代表部や議会に対し、USMCAを取り決めた際の意図やUSMCA施行法令に関する見解を求めました。

米国議会が明確な見解を示すまでには約1年を要しましたが、最終的に発表されたUSMCAの技術的修正案には、NAFTAと同じ規制ルールが以下のとおり記載されました。

「(3) 外国貿易地域の特別規定。(1)(B)項は、1934年6月18日付の法律（通称「外国貿易ゾーン法」）(19 4 U.S.C. 81a et seq.)に基づいて設立された外国貿易地域またはサブ地域で生産された商品で、消費される目的で米国の関税地域に申告（entry）されるものには適用されない」

これにより、規制ルールは、NAFTAに引き続きUSMCAにも同様に適用されることとなったほか、その他全てのFTAに係るHTSUSの注記も、同様の措置を求めています。

今後の展望

貿易の混乱が続く中、今回の事態は、FTZ規則がさまざまな枠組みの中でどのように機能するのかについて、企業が理解する必要性を浮き彫りにしたものとと言えます。また、FTZ利用者が直面する複雑な貿易問題は、USMCAに限られたものではありません。この他にも、第321条（デミニマスルールの適用）、強制労働と違反商品保留命令、将来のFTA、報復関税下での一般的なFTZの扱いなど、さまざまな課題が2021年の焦点になり得るといえます。

さらに、USMCAの原産地規制の意図を巡る議論により、USMCAの戻し税制度や関税延納プログラムの規定の可視性がより増したことで、米国メーカーがメキシコやカナダのメーカーと比較していかに不利になり得るかがあらわとなりました。一方で、新政権は米国の製造業支援を強調していることから、米国のFTZプログラムが製造業を拡大する役割を果たし、将来的にはさらなるインセンティブを提供する可能性があります。■

地域的な包括的経済連携 (RCEP) ー 変革の可能性

初めに

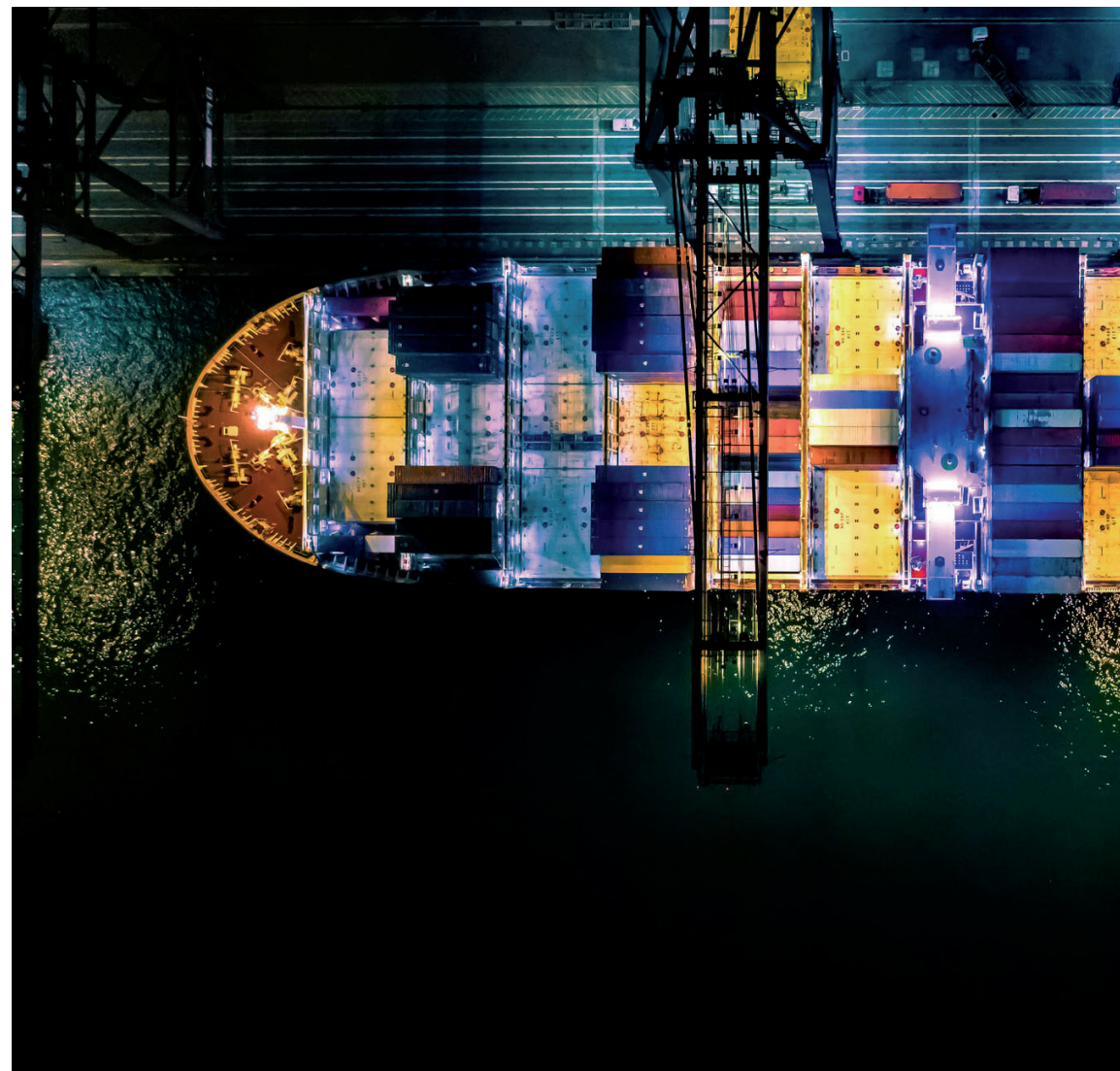
2020年11月15日、アジア太平洋地域の15カ国は地域的な包括的経済連携 (RCEP) 協定に署名しました。これらの国には、東南アジア諸国連合 (ASEAN) 加盟国 (ブルネイ、カンボジア、インドネシア、ラオス、マレーシア、ミャンマー、フィリピン、シンガポール、タイ、ベトナム) に加えて、オーストラリア、中国、日本、韓国、ニュージーランドが含まれます。

2011年に提案されたRCEPは、2012年から正式に交渉が開始され、30回を超える交渉と幾度もの閣僚会議を経たのちに署名されました。インドは、関税撤廃による影響、特に中国との貿易に関連した国内産業への影響を懸念し、交渉途中で離脱しました。協定上、インドの加盟は現在からでも可能とされていますが、近日の参加となる兆候は見られません。

基礎事項

RCEPは発効後、世界のGDPおよび世界人口の約3割を占める経済圏を対象とする、世界最大規模の自由貿易協定 (FTA) となります。また締約15カ国は、1人当たりのGDPを、低所得層から高所得層まで広範囲にカバーしているほか、過去30年間に於いて世界で最も急速な経済成長を見せている国々です。RCEPは、ポストコロナのビジネス環境において、経済を活性化させ、継続的な高成長を支えるFTAとして推し進められています。

RCEPの発効日から20年後には、85%から90%のタリフライン (関税分類品目) について関税が撤廃される見込みですが、これは他のFTAと比較すると、積極的な削減目標とはいえません。例えば、ASEAN原産品に対するASEAN域内の関税は、ASEAN10カ国では約98%のタリフラインで無税、ASEAN先行加盟6カ国 (ブルネ



イ、インドネシア、マレーシア、フィリピン、シンガポール、タイ）では99%を超えるタリフラインで無税となっています。

一方で、アジア太平洋地域で統一された原産地の決定ルールが設定されることで、既存のFTAごとに存在するさまざまなルールの管理について大幅な簡素化が期待できるといえます。

RCEPは、ASEAN加盟国のうちの6カ国以上かつ非ASEAN加盟国の3カ国以上が批准を終えた60日後に発効することとなっています。現時点では、2021年中に多くの国がRCEPを批准し、2022年に発効することが予想されています。また発効時に批准を終えていない国は、国内での適切な手続きを完了次第、参加することになります。

新たな事項

アジア太平洋地域には、既に多くのFTAネットワークが存在しており、例えば、ASEANは、中国、韓国、日本、オーストラリア、ニュージーランドとのFTAを既に結んでいます。これらのFTAはかなり成熟しており、締約国を原産とする多くの製品の関税は既に撤廃済みです。一例として、ASEAN・中国FTAの平均関税率は、ASEAN原産品を中国に輸出する場合は1%未満、その逆の場合も1%未満となっています。従って、ASEAN原産品がRCEPの関税引き下げにより享受できる恩恵は、最小限にとどまると考えられるほか、受けられる恩恵の多くは、RCEP発効より10年後以降の享受になると考えられます。

また、環太平洋パートナーシップに関する包括的及び先進的な協定(Comprehensive and Progressive Agreement for Trans-Pacific Partnership、以下「CPTPP」)と比較しても、RCEPはあまり野心的とはいえません。例えば、CPTPPは各国がサービス市場を開放することを約束し、一部の労働基準や環境に関する項目にも対処していくことを目指しているのに対し、RCEPは同様のレベルの追加目標を掲げておらず、比較すると規定範囲がやや控えめです。

一方で、RCEPが中国、日本および韓国を結ぶ初のFTAである点については、重要な進展を示しているといえます。本協定の締結以前から、中国は最大の、韓国は第3位の日本の貿易相手国であるため、この3カ国間での貿易が今後勢いを増すことが予想されます。

RCEPが企業にもたらすメリット

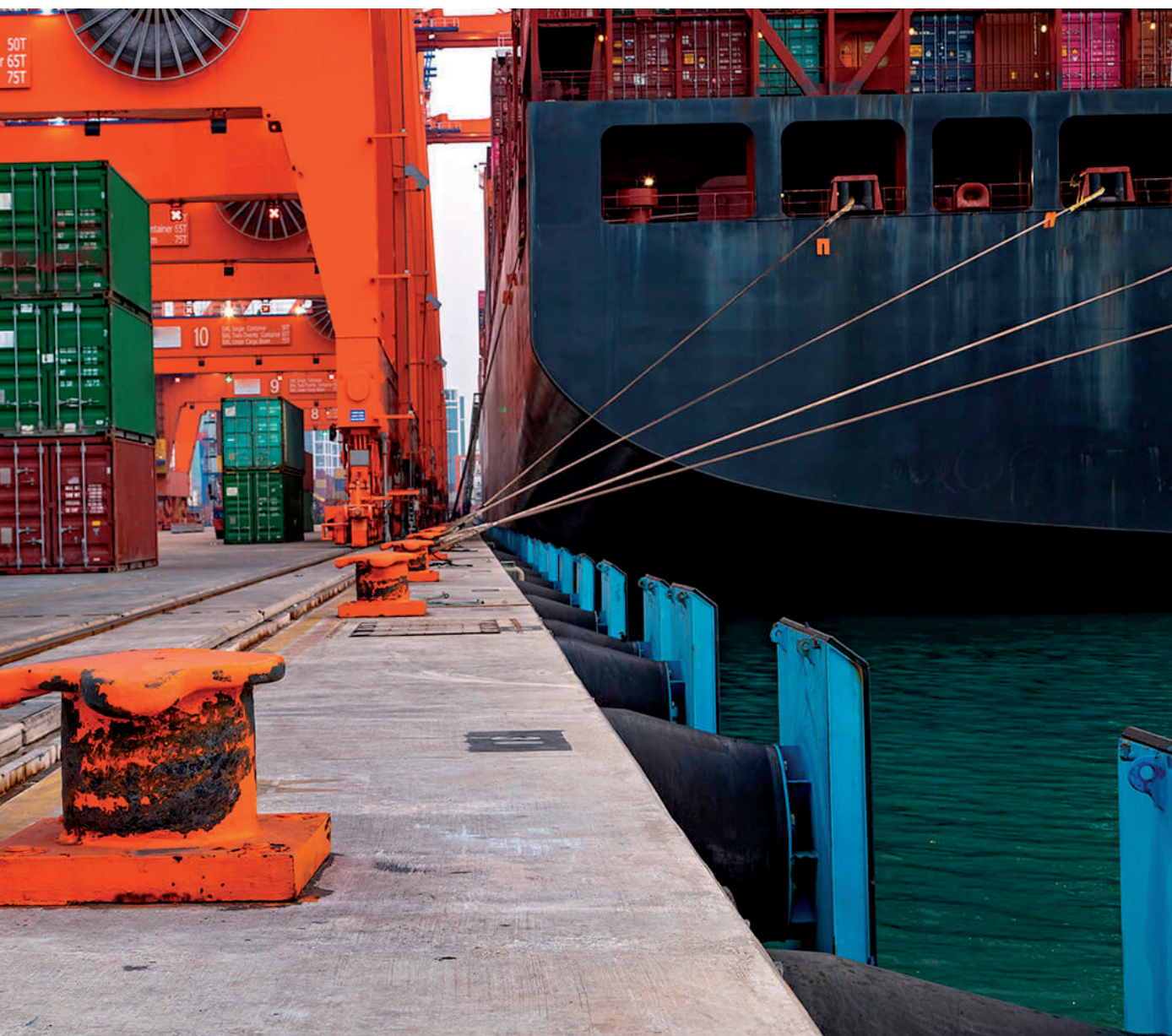
前述したように、アジア太平洋地域では、FTAネットワークを利用する機会が既に多くある一方で、多くの企業はそのメリットを活用していません。既存するFTAには共通点のみならず相違点も多数あることから、これらの企業が今後FTAを有効活用するためには、製品が特惠関税率の対象となる要件を理解することが肝要となるといえます。

この点において、FTAの利用は「自由」ではありません。むしろ、ルールの理解や順守を容易にするためのプロセスやシステムの構築に対し、企業が投資することを必要とする条件付きの協定であるといえます。また、コンプ

ライアンス順守のためにかかるコストはかなりの額になる可能性があります。そのため、特にアジア太平洋地域においては、FTAの恩恵を受けるのは主に大規模な多国籍企業(つまり、FTA利用に対し投資を行えるリソースを有する企業)に限られるという認識があります。

また、FTAルールを順守するための負担は輸出者に依存することになりますが、それによる恩恵は輸入者にもたらされません。輸出者が何らかの形でコンプライアンスに違反した場合、輸入者は未払いとなる関税の支払いや罰則を受けることになり、商業上の大きな影響を受ける可能性があります。そのために要した費用は輸出者から回収しようとすると考えられます。このため、多くの輸出者、特に海外の第三者に販売している中小企業は、コンプライアンス違反による商業的リスクにさらされるくらいなら、FTAを活用しない方がいいと考える傾向にあります。しかし、輸入者が原産地証明書を要求することは一般的になってきているため、FTAへの対応を進めないことは、輸出者にとって潜在的な顧客の喪失につながる可能性があります。

特惠関税という明らかなメリットに加えて、RCEPの最も実用的なメリットの1つは、原産地規則の統一です。これにより、コンプライアンスの複雑さや課題が大幅に軽減され、FTAのメリットを活用する企業が増えることが期待されます。RCEPによる原産地規則の統一は、全ての企業にとってメリットとなりますが、中小企業は特に有益になると考えられます。このRCEPのメリットは、過小評価されるべきではありません。



RCEPにおける原産地基準

RCEP原産地規則では、製品がRCEP締約国の原産品と判断されるための要件を定めています。また、原産地規則では、累積（複数のRCEP締約国からの原産品の要件を満たす製品または材料の累積）、軽微な工程および加工、僅少の非原産材料、積送基準なども定義されています。

製品が原産品と判断されるためには、以下の3つの基本的な要件のいずれかを満たす必要があります。

1. 締約国で完全に得られ、または生産されたもの
2. 1つまたは複数の締約国の原産材料のみから1の締約国で生産されたもの
3. 非原産材料を用いて締約国で生産されたもので、その製品が品目別規則 (Product-Specific Rules : PSR) を満たしているもの

PSRには、製品に応じて、関税分類変更基準（すなわち、「類 (Chapter)」の変更、「項 (Heading)」の変更、「号 (Sub-heading)」の変更）、付加価値基準（すなわち、域内原産割合 (Regional Value Content : RVC) が40%）、化学反応に係る規則があります。

付加価値基準の場合、以下のいずれかの計算式を用いてRVCを算出します。

- a. 間接または控除方式： $RVC = (FOB - VNM) / FOB \times 100^1$
- b. 直接または積み上げ方式： $RVC = (VOM + \text{直接人件費} + \text{直接経費} + \text{利益} + \text{他の費用}) / FOB \times 100^2$

1 FOBは製品の本船渡し (free on board) の価額であり、VNMは製品の生産において使用される非原産材料の価額 (value of non-originating materials) をいう。

2 VOMは原産材料の価額 (value of originating materials) をいう。

実際には、製品が原産品として認められるためには複数のルールがありますが、そのルールは基本的には複雑なものではなく、大部分はASEANのFTAなどの既存の原産地規則と類似するものとなっています。RCEPによる統一的な原産地規則の適用が可能となること、原産地証明方法にいくつかの選択肢があること、またRCEPが既存のFTAを活用している企業にとってなじみやすい内容であることは、企業がRCEPのメリットを活用する取り組みの促進につながると考えられます。

また、既存のFTAと比較し、RCEPが大きく優れているもう1つの点は、累積制度が15カ国全てをカバーしていることです。RCEPを利用する企業は、製造した製品がRCEPの原産地規則に適合するようにするため、原材料の調達先を調節する必要があります。一方で、RCEP締約国で製造し、他のRCEP締約国に販売する企業は、RCEPによる統一されたルールや締約15カ国から調達する原産材料を原産性判定にあたり活用できるという大きな恩恵を受けることができます。

他方で、統一ルールによる企業支援を図ると同時に、当該メリットを締約国の希望する範囲内に制限するルールである、「関税率の差異 (tariff differentials)」という迂回防止策が締約国により導入されました。当該迂回防止策の対象となるのは、各輸入国が関税引き下げスケジュールの付属書に記載している特定品目となります。これらの製品については、RCEP原産国を決定するための追加的な原産地要件が定められているため、企業はこれらの詳細を製品の品目や国ごとに確認する必要があります。

終わりに

RCEPの締結は、加盟15カ国が国際貿易を支持し、今後数十年にわたってアジア太平洋地域の成長を促進するFTAを構築しようとする現れです。ここ数年発生し続けている多くの貿易摩擦や新型コロナウイルス感染症 (COVID-19) による経済へのダメージを考慮すると、RCEPは良いタイミングで締結されたといえます。

既存のFTAで得られるメリットや近年締結されたFTAの範囲の広さと比較すると、今回のRCEP協定はその範囲が限定されており、野心的ではないという意見があります。しかし、特にASEAN諸国においては、FTAの合意後に、当該協定のベネフィットや体制強化を加速させてきた経緯があります。従って、RCEPが時間の経過とともに進化し、最終的に企業が求める包括的なFTAになる可能性もあります。また一部の貿易取引においては、発効日より節税が可能となるほか、15カ国をまたぐ原産地規則の統一などの即時的なメリットもあることから、RCEPによるメリットを実感できる機会は増えると考えられます。

企業は、既存の製造拠点から得られるRCEPによる潜在的な恩恵について検討する必要があります。RCEPの批准や発効には時間がかかりますが、関税引き下げスケジュールは既に公開されているため、発効に先立って検討を開始することができます。

世界貿易機関 (WTO) による多国間関税引き下げに関する新たなラウンドが始まる可能性は極めて低いことから、FTAは関税を引き下げるための明確な手段であり、RCEPは時間の経過とともにアジア太平洋地域の企業にとって主要な、あるいは最も有力なFTAとなっていくと考えられます。新規施設や施設の拡張への投資など、製造拠点に関する戦略的な決定を行う企業は、RCEPを重要な要素として考慮すべきといえます。■

日本：輸入事後調査に関する年次報告書

財務省は、令和元事務年度(令和元年7月から令和2年6月までの1年間)に行われた輸入事後調査の結果を公表しました。この報告書は、日本の税関調査の重点分野と一般的なコンプライアンス違反事例の両方に焦点を当てているため、輸入者にとって非常に有益な情報です。特に、報告書で取り上げられている事例は、見落とされがちなコンプライアンス義務を紹介しており、輸入者が類似の事例に直面した場合に、どのように対処をすることができるかを示しています。

今回の報告では、申告漏れなどにかかる課税価格が1231億円あったことが判明しました。これは前年度に比べて約20%減となっています。ただし、この減少は、調査対象輸入者数の減少(前年度比約18%減)が一因となっている可能性があります。

税関から課せられた追徴税額は、納付不足税額、加算税を合わせて、約116.7億円であり、そのうち重加算税額は約0.6億円でした。関税と輸入消費税の納付不足税額が多い上位5品目(HS)は、本文右表のとおりです。

品目(分類)	納付不足税額
電気機器(85類)	22.7億円
光学機器等(90類)	19.2億円
機械類(84類)	14.5億円
たばこ(24類)	6.3億円
プラスチック(39類)	5.0億円

これらの5品目で、納税不足税額総額の約60%を占めています。うち3品目(電気機器(85類)、光学機器等(90類)、機械類(84類))は、過去2年度の調査においても上位5品目入りしており、各品目の納付不足税額は、それぞれ22.7億円、19.2億円、14.5億円です。特に、電気機器(85類)と光学機器等(90類)は、例年上位5品目に入っていますが、たばこ(24類)やプラスチック(39類)は過去数年間上位5品目に入っていませんでした。



主な申告漏れなどの事例

財務省の報告書では、輸入者が追徴税の対象とされた事例が挙げられており、主に以下の2種類に分類されます。

- (1) 単なる申告漏れと判断された事例
- (2) 隠蔽または仮装による申告漏れと判断された事例

単なる申告漏れと判断された事例

この場合、輸入者は納付不足税額に加え、加算税(通常、納付不足税額に10～15%を乗じた額)および延滞税を支払う必要があります。

▶ 事例1：輸入者が支払った開発費用(インボイス価格以外の貨物代金)の申告漏れ

輸入者は、台湾の輸出者から通信機器を輸入し、輸出者との取り決めに基づき、貨物に係る開発費用を支払っていました。しかし、これらの開発費の支払いは、輸入品のインボイス価格には含まれていませんでした。本来、この開発費用は課税価格に含めるべきものでしたが、輸入者はこれを含めずに申告していました。その結果、申告漏れ課税価格は8億8950万円となり、輸入者には7826万円の追徴税が課されました。

▶ 事例2：仮価格のインボイスによる輸入申告

輸入者は、アイルランドの輸出者から医薬品を輸入し、輸出者が暫定的に作成した仮価格のインボイスに基づき輸入申告をしていました。また、仮価格と最終取引価格の差額の支払いは、輸入後に別途請求を受け、行っていました。本来、この差額は課税価格に含まれるべきものでしたが、輸入者は当該差額についての修正申告を行っていませんでした。その結果、申告

漏れ課税価格は39億0626万円となり、輸入者には3億4458万円の追徴税が課せられました。

隠蔽または仮装による申告漏れと判断された事例

隠蔽または仮装による申告漏れの場合、輸入者は重加算税(通常、納付不足税額に35～40%を乗じた額)を支払う必要があります。無申告加算税(15%)や過少申告加算税(10%)より重い税が課される点に注意が必要です。

▶ 事例3：輸出者に作成させた低価インボイスによる輸入申告

中国の輸出者より衣類を輸入していた輸入者は、正規の価格を認識しながらも、それよりも低い価格でインボイスを作成するよう輸出者に指示し、そのインボイスに基づき申告をしていました。その結果、申告漏れ課税価格は1億0957万円となり、輸入者には2762万円(うち重加算税687万円)の追徴税が課されました。

▶ 事例4：自ら作成した低価インボイスによる輸入申告

中国の輸出者からプラスチックペレットなどを輸入していた輸入者は、輸入品の正規の価格を認識しながらも、不正に低い価格で自らインボイス作成し、そのインボイスに基づき申告をしていました。その結果、申告漏れ課税価格は5107万円となり、輸入者には859万円(うち重加算税217万円)の追徴税が課されました。

輸入者への影響

上記事例は、日本税関が輸入申告価格に継続して注視していること、および企業が日本の関税法に従って課税価格を正しく申告することの重要性を強調するものといえます。

特に留意すべき点として、インボイス価格とは別に支払われた代金を課税価格の一部として申告していないケースが、例年継続して報告されていることが挙げられます。またこの他にも、輸入者が輸出者に対し無償で資材を提供する場合において、輸入者が当該費用を申告しない事例が非常に多いと財務省は発表しています。



前ページの事例で示されているように、輸入者は日本の関税法を理解し、関税法に基づいた適切な課税評価額の申告や修正申告をする必要があります。

輸入者は、日本税関がコンプライアンスの厳格なチェックと執行を定期的に継続して行っていること、そしてコンプライアンス違反が発見された場合には、罰則が科せられることを認識する必要があります。従って、適切な社内コンプライアンス体制、および輸出入関連法令を確実に順守するプロセスの構築は、企業にとって非常に重要といえます。■

EU：所有権のない輸入貨物にかかる VAT 控除の可否

欧州司法裁判所（以下、「CJEU」）は、輸入貨物のコストが特定の後続の取引や、輸入者の経済活動により供給される商品やサービスの価格に組み込まれていない場合、輸入貨物の所有権を有さない輸入者には、付加価値税（以下、「VAT」）を控除する権利がないという決定を再度下しました。

ワインデル訴訟（C-621/19）

2020年10月8日、CJEUはスロバキア共和国財務局とスロバキア企業の Weindel Logistik Service SR spol.s.r.o.（以下、「ワインデル社」）との訴訟で、控訴人であるワインデル社が輸入貨物に課された VAT を控除する権利を有するかどうかについて、欧州連合（EU）VAT 指令第 167条および第 168条（e）の解釈を巡る決定を下しました。

背景

ワインデル社は、スロバキアで設立され VAT 登録を行っている企業で、スイス、香港、中国本土から商品を輸入し、スロバキア国内で再梱包を行っていました。輸入通関申告書に記載された荷受人および申告者として、ワインデル社は商品を輸入し、スロバキアの輸入 VAT を支払う義務を負っていました。商品は再梱包された後に第三国に輸出され、再梱包サービスの費用は顧客に請求されました。その期間中の商品の所有権は、外国の顧客が有していました。

スロバキアでは輸入 VAT の延納が適用されないため、ワインデル社は輸入貨物にかかる VAT を輸入時に税関に納付し、輸入 VAT の控除申請をしました。税務当局は、ワインデル社が商品の所有者ではなく、所有者として商品の処分権を有していないと考えられることから、国内法に準拠していないという理由で輸入 VAT の控除を否認しました。このように、ワインデル社は輸入した商品を国内外で販売しているわけではないため、商品のコストはワインデル社が行った経済活動（再梱包サービス）に直接かつ緊密には関連していませんでした。本訴訟は CJEU に付託されました。



決定

CJEUは、EU VAT 指令第 168条 (e) において、輸入者が商品の所有者として処分権を有さない場合で、かつ輸入貨物のコストがない、あるいは輸入貨物のコストが特定の後続の取引や、課税事業者の経済活動により供給される商品やサービスの価格に組み込まれていない場合には、VAT を控除する権利は除外されるものと解釈されるべきとの決定を下しました。

この決定が“指令”で下されたという点が重要なポイントです。指令は、照会に対する回答が十分に明確であり、既存の事例から CJEU が明確に判断できると考える場合に通常採用する手段です。

DSV Road 訴訟 (C-187/14)

この問題は、過去に既に CJEU の審議の対象となっており、輸入貨物にかかる VAT 控除に関してとりわけ検討すべき決定の1つに、デンマークの輸送・物流事業者である DSV Road A/S (「以下、DSV Road 社」) 訴訟の2015年6月25日の決定 (参照番号 C-187/14) があります。

背景

DSV Road 社は、デンマークからスウェーデンへ貨物の外部トランジット手続き (external transit procedures) を行いました。しかし、スウェーデンの荷受人が商品の受け取りを拒否したため、商品のトランジット手続きに係る書類の取り消しや税関への提示がなされることなく、商品はデンマークに返送されました。また、DSV road 社は輸入貨物の輸入者でも所有者でもありませんでした。

これらの商品は、後日別の外部トランジットの一部として他の商品と一緒に再びデンマークに発送されましたが、当該トランジット手続きに前回発送を予定していた商品を含んでいなかったために、結果的に関税と VAT を支払わなければなりませんでしたが、DSV Road 社は輸入 VAT を支払ったにもかかわらず、その VAT を控除する権利は否認されました。

判決

CJEU は、輸入 VAT を支払う事業者が通関と商品の輸送のみを行う運送業者である場合 (かつ当該商品の輸入者でも所有者でもない場合) には、輸入 VAT を控除する権利を付与しないという国内法と、EU VAT 指令の規定が矛盾していないと結論付けました。

DSV road 判決は、ワインデル訴訟と同様に、輸入貨物の価値が輸入者の課税売り上げの価値に影響を与えるコストであれば、輸入貨物が課税事業者 (輸入者) による課税取引のために使用されたと見なすことができるとしています。





企業への影響

DSV road事案の判決を受けて、EU加盟国の税務当局は、他の企業が所有権を有する貨物を輸入する輸入者に対して不利な立場を取り始め、その中でもポーランドは、DSV road事案の後、輸入 VAT 控除に対する税務当局の考え方が大きく変化した国の1つです。

ポーランドの VAT 法によれば、輸入貨物の納税者は、関税を支払う義務のある企業です。これは、関税規則に基づいて、実質的に関税を支払う必要がない場合（関税賦課の一時停止や特惠税率による無税など）であっても、また、輸入 VAT の決済方法（税関に納税後で控除する場合や VAT 申告書で報告するのみの場合など）にかかわらず同様です。VAT 控除の資格を得るためには、納税者は適切な通関書類を所持していなければなりません。また、UCC 第 77 条 (3) によれば、申告者、すなわち輸入者が債務者となり、代理人による申告の場合は、税関申告を代理した者も債務者となります。同時に、EU VAT 指令の第 168 条 (e)（ポーランド VAT 法にも規定）では、輸入 VAT を控除する権利は、輸入貨物を課税対象となる活動に使用する納税者に認められています。

同様に、スロバキアでは、ワインデル判決以前のスロバキア税務当局の一般的な慣行として、輸入通関申告書において貨物の輸入者または荷受人として指定された課税事業者にのみ VAT 控除の権利を付与しており、輸入者が輸入時に貨物の所有権を有しているか、および貨物を課税対象取引に使用しているか否かがさらなる条件となっていました。このため、例えば貨物の荷受人が所有権を有していなかったり、輸入後に貨物

の所有者となった場合（例：委託在庫やファイナンスリースの場合など）、VAT 控除が受けられない事例が生じています。

DSV road 訴訟では、通関手続きの不履行によって発生した関税（および輸入 VAT）が問題となりましたが、ワインデル訴訟により、VAT 控除の問題はそのようなシナリオだけに限定されるものではないことが確認されました。実際には、通関手続きを順守した取引の中で、輸入貨物の所有者が輸入取引の VAT の納税者とならない場合があります。これは、貨物の所有権を有する企業が輸入通関の申告者とならない場合で、例えば、ワインデル訴訟のように、輸入者が加工や包装などのサービスを受託商品（外国企業が所有）に対して実施する国内企業である場合に、該当する可能性があります。

貨物の輸入が以下のいずれかに該当する場合、輸入者は当該貨物の輸入にかかる VAT を控除できない可能性があります。

- ▶ 輸入者が貨物の所有者でない場合
- ▶ 輸入者が所有者として貨物を処分する権利を有しない場合
- ▶ 輸入貨物のコストが特定の後続の取引や、課税事業者の経済活動により供給される商品やサービスの価格に組み込まれていない（そして、輸入コストがその経済活動に直接かつ緊密に関連していない）場合

その場合、ポーランドの VAT 法では、輸入者（申告者）と商品の所有者のどちらも輸入 VAT 控除を受けられないこととなります。ワインデル訴訟における CJEU の命令を受けて、輸入 VAT を回収することは、さらに困難になると予想され、特に EU 域内に輸入された受託商品にかかる輸入 VAT について、委託製造の場合など、サービスの受領者および国内のサービス提供者の双方が大きな影響を受ける可能性があります。

CJEU によりワインデル訴訟に係る決定が下された後も、輸入 VAT のコストを誰が負担すべきか、また、以下の事項について議論は継続して行われています。

- ▶ EU 域内の貨物の移動に対して輸入 VAT が発生する可能性がある場合、当該移動が所有者として貨物を処分する権利の売却または譲渡に関連して行われるかどうかにかかわらず、輸入貨物を所有していない企業に対して輸入 VAT の控除を制限すべきか。

- ▶ 輸入者が最終消費者ではなく、サービス提供者としてのみ活動している場合、VATの費用は輸入者が負担すべきか。
- ▶ 輸入貨物の価値が課税売り上げの価値に影響を与える費用でなければならないという条件は、価値を増加させる場合のみか。それとも、価値を減少させる場合も、影響を与えると主張することもできるか。
- ▶ 輸入貨物が課税対象となる活動に使用されているだけで十分ではないのか。輸入貨物がなければ、ワインデル社は課税売り上げ（梱包サービス）を行うことができないうちにもかかわらず、CJEUの命令は、輸入VATの支払いとワインデル社が提供するサービスの価格との関連性が不十分であり、輸入VATを控除する権利を有するには不十分であるとしている。

企業に求められる対策

VATの輸入コストを負担することを避けるため、課税事業者が貨物を所有せずに貨物に対する役務を提供する場合には、取引の再構築が一考に値するかもしれません。EUでサービスの提供を受ける外国企業は、以下を検討する必要があります。

- ▶ 商品を自身で輸入し、通関・税務手続きを行う。
- ▶ 特別な通関手続き（例：再輸出加工減免措置、保税倉庫（いずれもEUの輸入国のサービスプロバイダー（税関・税務署の代理人や保税倉庫の運営を許可された企業など）第三者の関与を必要とする場合が多い）を適用し、外国企業が適切な登録や許可を取得する。

一方で、CJEUの命令は、スロバキアなどの国で輸入VATの控除を求めているものの、輸入時に所有権を証明できない貨物の受取人（例：DDPインコタームズで商品を購入する荷受人）にとっては朗報となります。このような場合、輸入コストがその後の課税取引の価格に組み込まれていれば、輸入VATを控除する権利は正当化できるはずでず。ただし、スロバキアの税務当局は、ワインデル命令に対する見解やこの訴訟の実施に関する公式なガイダンスをまだ発表していないため、同様の状況においてVAT控除に対するスロバキアおよび他のEU諸国の税務当局のアプローチが将来的に変化するかどうかを注視すべきです。■

EY | Building a better working world

EYは、「Building a better working world (より良い社会の構築を目指して)」をパーパスとしています。クライアント、人々、そして社会のために長期的価値を創出し、資本市場における信頼の構築に貢献します。

150カ国以上に展開するEYのチームは、データとテクノロジーの実現により信頼を提供し、クライアントの成長、変革および事業を支援します。

アシュアランス、コンサルティング、法務、ストラテジー、税務およびトランザクションの全サービスを通して、世界が直面する複雑な問題に対し優れた課題提起 (better question) をすることで、新たな解決策を導きます。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。EYによる個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、[ey.com/privacy](https://www.ey.com/privacy)をご確認ください。EYのメンバーファームは、現地の法令により禁止されている場合、法務サービスを提供することはありません。EYについて詳しくは、[ey.com](https://www.ey.com)をご覧ください。

関税・国際貿易サービス

EYの関税チームによる関税・国際貿易サービスについて

EYの関税チームは、関税・国際貿易について、グローバルな視点でサービスを提供し、同分野の専門家集団が、企業によるコスト管理の戦略構築、サプライチェーンの迅速化、および国際貿易のリスク低減を支援いたします。また、通商コンプライアンスの増進、輸出入オペレーションの改善、関税・物品税の低減、およびサプライチェーン・セキュリティの強化においてもサポートが可能です。EYでは、企業がそのポテンシャルを最大限に発揮できるよう、今日のグローバルな環境下で企業が直面する課題への取り組みを支援いたします。

©2021 Ernst & Young Tax Co. All Rights Reserved.
ED None. Japan Tax SCORE 20210601

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務およびその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY 税理士法人および他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

[ey.com/ja_jp](https://www.ey.com/ja_jp)

Contact:

EY 税理士法人

大平 洋一
インダイレクト タックス リーダー
yoichi.ohira@jp.ey.com

原岡 由美
インダイレクト タックス パートナー
yumi.haraoka@jp.ey.com