



## 現状の取扱いとキャップ&トレード導入後の論点は？ 排出量取引の税務上の留意点

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人  
税理士

田村 順

### Contents

1. はじめに
2. 現状の排出量取引の税務上の取扱い
  - (1) 排出量取引に係る税務上の照会事例
  - (2) 排出クレジットの税務上の論点
3. 政府主導の試行スキームにおける税務上の論点
  - (1) 排出枠の無償交付時の取扱い
  - (2) 無償排出枠売却時の取扱い
4. C&Tが導入された場合の税務上の論点
  - (1) オークション方式が導入された場合の税務上の取扱い
  - (2) EU各国のVATの動向
5. おわりに

# 1. はじめに

日本では現在、政府主導で行われているC&T(キャップ&トレード)型の排出量取引である試行排出量取引スキーム(以下、「試行スキーム」という)以外、C&T方式による排出量取引は行われていない。しかし、民主党は環境問題を重視した政策を掲げており、また、米国や豪州等でもC&T方式による排出量取引制度の導入の議論が本格化している。このような動向を鑑みると、近い将来、本格的なC&T方式による排出量取引が日本に導入される可能性は高いと考えられる。

本章では排出量取引について、現在公表されている税務上の取扱いを説明するとともに、C&T型取引が導入された場合の税務上の論点を検討する。なお、文中の意見に係る部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

## 2. 現状の排出量取引の税務上の取扱い

### (1) 排出量取引に係る税務上の照会事例

前述のとおり、現在企業が日本で行っている排出量取引のほとんどは、CERやERU(Emission Reduction Unit)などの創出および売買であり、C&T方式による排出量取引ではない。このような状況を受けて、国税庁は2009年2月24日、「京都メカニズムを活用したクレジットの取引に係る税務上の取扱いについて」と題する文書回答事例を公表している。この文書では企業が排出クレジットを自社使用(償却)した場合の法人税法上の取扱いおよび排出クレジットの売買に係る消費税法上の取扱いが明らかにされた。以下においてその内容を解説する。

#### ① 排出クレジットを自社使用した場合の法人税法上の取扱い

内国法人が自己の取得した排出クレジットを政府保有口座に移転した場合、「国等に対する寄付金」として取り扱われることが明らかにされた。これは、政府にとって実質的価値のあるものの移転(排出クレジットの移転)であり、法律で強制されるものではなく、企業の任意で行われ、かつ、移転を行った企業には経済的利益がないこと等がその理由とされている。

また、損金算入のタイミングについては、排出クレジットが政府保有口座に記録された日(当該クレジットの政府保有口座への移転が完了した日)を含む事業年度において、原則として、当該クレジットの価額に相当する金額を、国等に対する寄附金として損金の額に算入するとの見解が明らかにされている。

排出クレジットの価額については、売買実例等を参考として適正に時価を算定する必要があるが、現在日本では排出クレジットの取引市場が形成されておらず、第三者間で行われる売買実例等の指標を把握することは難しいことが想定される。そのような場合に、内国法人の帳簿価額を時価として処理することも明らかにされている。なお、内国法人が、仮に転売を目的としてクレジットを取得(購入)し、これを他の者に売却(有償譲渡)した場合には会計処理と同様に棚卸資産の譲渡として取り扱い、その売却により生じた損益の額を、その確定した日を含む事業年度の損金または益金の額に算入することが相当であると考えられる。

#### ② 排出クレジット売買に係る消費税法上の取扱い

排出クレジットは、現行消費税法上、「無形固定資産」として取り扱われることが明確にされた。具体的には、企業間で排出クレジットの売買が行われる場合、内国法人間の売買では課税取引、内国法人による外国法人への売却時には免税取引、内国法人による外国法人からの購入時には国外取引(課税対象外)として取り扱うこととなる。

## (2) 排出クレジットの税務上の論点

法人税は、法人の各事業年度の収益の額・費用の額について、「一般に公正妥当と認められる会計処理」の基準に基づいて計算されるものと規定している。現在排出量取引に係る税務上の処理については、前記(1)に掲げる照会事例により明確にされた事項を除き、別段の規定は設けられていない。したがって、その他の事項については、税務上一般に公正妥当と認められる会計処理に準拠し、その取扱いを検討することとなる。

現在、排出量取引についての会計原則は、実務対応報告15号以外には公表されていないため、税務上の取扱いは当該会計処理を斟酌するものと考えられる。

実務対応報告15号に拠った場合、企業が取得した排出クレジットについては、税務上も会計上の区分に応じ、それぞれ棚卸資産、無形固定資産または投資その他の資産として取り扱われるものと考えられる。棚卸資産、無形固定資産、投資その他の資産の税務上の取扱いはそれぞれ図表のとおりである。なお、会計上は排出クレジットについて棚卸資産の評価減や固定資産の減損を認めているが、税務上は評価減や減損が認められるケースは限られているので、会計上評価替え等を行った場合は、会計と税務で帳簿価額に乖離が生じることとなる点に注意が必要となる。

	購入	自己製造	減損の取扱い
棚卸資産	資産の購入代価(付随費用を含む)および当該資産を消費し販売の用に供するために直接要した費用の合計額(法令32①一)	資産の製造等のために要した原材料費、労務費および経費の額および当該資産を消費しまたは販売の用に供するために直接要した費用の合計額(法令32①二)	低価法を選択している場合、会計上棚卸資産の評価を正味売却価額まで引き下げた場合に、税務上も同様に評価損として損金算入可(法令28②)
	購入	自己製造	減損の取扱い
無形固定資産	資産の購入代価(付随費用を含む)および当該資産を消費し販売の用に供するために直接要した費用の合計額(法令54①一)	資産の建設等のために要した原材料費、労務費および経費の額および当該資産を消費しまたは販売の用に供するために直接要した費用の合計額(法令54①二)	固定資産の評価損は原則として損金不算入とされ、例外的に災害により著しく損傷した場合等特別の事実がある場合に限り損金算入可。したがって排出クレジットに係る減損においては、全額損金不算入となる(法33)
	取得方法	取得価額	減損の取扱い
出資金(投資有価証券)	金銭の払込みまたは金銭以外の資産の給付により取得した有価証券(法令119①二)	払込金額および給付した金銭以外の資産の価額の合計額(法令119①二)	有価証券を発行する法人の資産状態が著しく悪化した場合(50%相当額を下回り、回復見込みがない場合)に評価損計上可(法令68①二ロ)

### 3. 政府主導の試行スキームにおける税務上の論点

2008年10月より開始されている試行スキームは、自主参加した企業が排出量上限を定め、これに応じた排出枠を初期割当量として交付を受けるもので、参加企業は削減義務および履行不能時の罰則を負わないものの、C&T方式の排出量取引の一形態であるといえる。試行スキームについては、実務対応報告15号で会計上の取扱いは明らかにされたものの、税務上の取扱いは明らかにされていない。なお、「経済産業省は環境省と共同で、国税庁に対し事前照会等を行う方針」であり、「年内には国税庁に提出する方向で作業を進めている」(『税務通信』No.3076、平成21年7月27日、8～9頁)とのことである。現在、照会内容等は明らかにされていないが、試行スキームにおいては以下のような税務上の論点があると考えられるため、これらについて国税庁側の見解が明らかになることが期待されている。

#### (1) 排出枠の無償交付時の取扱い

実務対応報告15号では、試行スキームにおいて、企業が政府から排出枠を無償で取得する場合、事後清算・事前交付の場合ともに、排出枠取得時には取引を認識しない(オフバランス処理)としている。しかし、排出枠は資産的価値があり、かつ第三者に譲渡可能な資産であることから、現行法人税法上は排出枠の交付は無償による資産の譲受けに該当し、その譲受者(排出枠の交付を受けた企業)は受贈益を認識すべきと考えられる。この点について、実務対応報告15号の処理方法を税務上も斟酌し、受贈益課税を行わないこととするのか、税法規定に則り受贈益課税を行うべきなのかという点が問題となる。

#### (2) 無償排出枠売却時の取扱い

実務対応報告15号では、企業が複数年度にわたって試行スキームに参加する場合において、無償交付された排出枠を第三者に売却した場合には、複数年度を通算して目標達成が確実と見込まれるまで仮受金その他の未決算勘定として計上し、目標達成が確実と見込まれた時点で収益に振り替えるとしている。

一方、税務上の棚卸資産および固定資産の譲渡による収益の額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入することとされており、譲渡損益の繰延べは認められていない。この点、税務も会計と同じく譲渡損益の認識を繰り延べるのか否か、税務処理の明確化が望まれる。

## 4. C&Tが導入された場合の税務上の論点

前述のとおり、試行スキームの排出枠の税務上の取扱いについては、国税庁からの回答が待たれる状況である。しかし、国税庁から文書回答が行われた場合においても、その回答はあくまで試行スキームに限定されたものである可能性が高く、本格的なC&T方式による排出量取引が導入されることとなった場合には、実務対応報告15号に規定する会計処理と同様、その取扱いが変更される可能性があるため注意が必要である。本格的なC&T方式による排出量取引が導入された場合、前述した政府主導試行スキームにおける論点に加え、以下のような税務上の論点も想定される。

### (1) オークション方式が導入された場合の税務上の取扱い

#### ① 排出枠取得時の取扱い

C&T方式の排出量取引の排出枠の交付方法は、無償交付(グランドファザリングおよびベンチマーク)と有償交付(オークション)があり、無償交付の場合には前記政府主導試行スキームにおける論点と同様の税務上の論点が存在する。また、有償交付により排出枠の交付が行われる場合、その排出枠は取得価額をもって税務上の取得価額とすべきと考えられるが、オークションによる排出枠の取得価額が排出クレジットの時価よりも低い場合は、低廉譲受けとして時価と取得価額との差額が税務上、受贈益として課税されるか否かという問題も考えられる。

#### ② 消費税の取扱い

排出枠の初期割当てが無償で行われた場合、当該交付は資産の譲渡等に該当しないため、現行消費税法においては課税されないと考えられる。一方、排出枠が有償で交付された場合、現行消費税法上は資産の譲渡として消費税が課されると考えられ、課税関係の整備が必要と考えられる。

### (2) EU各国のVATの動向

EU各国において導入されているVAT(Value Added Tax)は日本における消費税と同様の性格をもつ付加価値税であり、その課税範囲および課税方法もほぼ同様である。EU VAT指令およびEU各国のVAT法は、排出クレジットの譲渡に係るVATの取扱いについて、日本の消費税法同様、国内取引は課税取引としている。

しかし、排出クレジットの内外取引を通じたVATの不正還付の可能性が実務界から指摘され、2009年6月から7月にかけて、フランス、オランダおよびイギリスにおいて、排出量取引に係るVATを非課税または非課税と同等の取扱いとする税制改正が行われた。日本において本格的なC&T型取引が導入された場合には、EU諸国同様の実務的な側面から、消費税の免税事業者の益税の問題への対応について検討を行う必要があると考えられる。

## 5. おわりに

現在、排出量取引に係る税務上の取扱いが明らかにされている部分は限られており、また明確にされた部分についても、本格的なC&T型取引が導入された場合には適応できない部分が多々あると考えられる。日本においてC&T方式による排出量取引が導入される場合においては、会計処理と税務処理が乖離する部分を補完し、かつ、京都議定書の目的を歪めない適正な税務処理の検討が必要であると考えられる。

# Contact

## 国際税務部

田村 順          パートナー          +81 3 3506 2084          jun.tamura@jp.ey.com

国際税務部では、日本および海外の税務に関連する以下のサービスを提供しています。

- ▶ 海外進出に係る税務アドバイス(現地および日本)
- ▶ 海外でのM&Aにおけるストラクチャリングアドバイス
- ▶ M&A後の組織融合のためのグローバル組織再編アドバイス
- ▶ 連結実効税率最適化のためのサプライチェーンマネジメント(TESCM)
- ▶ 持株会社、ファイナンスカンパニーの設立アドバイス
- ▶ 多国籍グループ内における国際税務リスクマネジメント
- ▶ 国際税務戦略立案、実行のサポート、など

本記事全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせ下さい。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人  
コーポレート・コミュニケーション部    Tax.Marketing@jp.ey.com

## Ernst & Young

### アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクション・アドバイザリーサービスなどの分野における世界的なリーダーです。全世界の14万4千人の構成員は、共通のバリュー(価値観)に基づいて、品質において徹底した責任を果たします。私どもは、クライアント、構成員、そして社会の可能性の実現に向けて、プラスの変化をもたらすよう支援します。

詳しくは、[www.ey.com](http://www.ey.com)にて紹介しています。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバルネットワークを指し、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。

### 新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人について

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントと協力して質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに即応すべく、国際税務、M&A、組織再編や移転価格などをはじめ、税務アドバイザリー・税務コンプライアンスの専門家集団として質の高いサービスを提供しております。

詳しくは、[www.eytax.jp](http://www.eytax.jp)にて紹介しています。

©2010 Ernst & Young Shinnihon Tax  
All Rights Reserved.

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はしないでください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバルネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。