

Newsletter

排出量取引及びその税務上の論点

Contents

I. 排出量取引の概要

1. 国際排出量取引
(京都メカニズムによる排出量取引)
2. 企業間での排出量取引

II. 排出量取引の税務上の取扱い

1. 排出クレジットの会計上の取扱い
2. 排出クレジットの税務上の取扱い
3. 排出量取引についての税務上の
照会事例
4. 今後の排出量取引の動向

先月ニューヨークで行われた気候変動サミットにおいて、日本の温室効果ガスの排出量を2020年までに1990年比で25%削減する意向が明らかにされました。こうした状況下において、人々や企業の地球温暖化問題についての関心がますます高まってきています。

本号では、まず、2005年2月に発効した京都議定書に基づいて、2008年から2012年までの5年間における温室効果ガスの削減のための排出量取引の概要について解説します。そして、その排出量取引に関して現在公表されている会計基準や国税庁の文書回答事例から、排出量取引に関する税務実務上の留意点を解説いたします。

I. 排出量取引の概要

1. 国際排出量取引(京都メカニズムによる排出量取引)

2005年2月、地球温暖化防止を目的とし、国ごとに温室効果ガス(以下、「GHG(Greenhouse gases)」といいます)の具体的な削減目標を定めた京都議定書が発効しました。これにより、京都議定書に批准する先進各国(以下、「附属書I国」といいます)は2008年から2012年の5年間(以下、「第一約束期間」といいます)について、GHGの削減に取り組むこととなりました。

京都メカニズム(京都議定書で定めた、GHG削減目標を達成するための柔軟性措置をいいます)では、まず附属書I国に、第一約束期間におけるGHGの排出上限値(以下、「初期割当量(AAU: Assigned Amount Unit)」といいます)が割当てられ、附属書I国は当該AAUを目標にGHGの削減に取り組むことになります。附属書I国は、自国でGHG削減努力を行うことはもちろんですが、京都メカニズムでは国家間でのAAUの売買が認められていますので、自国の排出量がAAUを上回る国は、排出量がAAUを下回る他国からAAUを購入することにより、第一約束期間における削減目標の達成を目指すことも出来ます。また、京都メカニズムではこのAAUの売買の他に、CDM(Clean Development Mechanism/開発途上国におけるGHG削減プロジェクト)等の排出削減プロジェクトにより、他国でGHGを削減した場合には、その削減分を自国の排出クレジットとして自国の目標達成に利用することも認められています。このシステムにより、附属書I国からGHG排出削減義務を負っていない開発途上国等へGHG削減技術の提供及び被提供国のGHG削減が行われることとなり、結果として京都議定書の目的である世界的なGHGの削減につながるようになります。

なお、本文では、排出量(権)取引全般を表す場合については「排出量取引」、トレードされる場合等の狭義の排出量(権)については「排出クレジット」という用語に統一して記述しています。

京都メカニズムで認められている排出クレジットは、以下図表1に掲載する4種類です。

(図表1)排出クレジットの種類

AAU(Assigned Amount Unit)	附属書I国に割り当てられた排出枠(当初割当量)
CER(Certified Emission Reduction)(注)	CDM(Clean Development Mechanism/開発途上国におけるGHG削減プロジェクト)に基づき国連から交付を受ける排出枠
ERU(Emission Reduction Unit)	JI(Joint Implementation/附属書I国内で行われるGHG削減プロジェクト)に基づき交付を受ける排出枠
RMU(Removal Unit)	LULUCF(Land Use, Land Use Change and Forestry/植林活動等GHG吸収プロジェクト)に基づく吸収量

(注)吸収源プロジェクト(植林・再植林)から発行されるtCER/ICERを含む。

附属書I国はこれらの4種類の排出クレジットを用いて、それぞれの第一約束期間の排出削減目標の達成を目指していくことになります。具体的には、第一約束期間の自国の総排出量以上の排出クレジットを確保することによりその達成を目指すということになります。京都メカニズムにおける目標達成の判定式は、日本の場合には、以下図表2のようになります。

(図表2) 京都メカニズムにおける目標達成の判定式

第一約束期間 (2008年～2012年) 日本のGHG排出総量	≤	AAU (初期割当量) 1990年の94% 相当量	+	AAU (購入分)	+	CER・ERU・RMU (排出削減プロジェクト からの排出クレジット)
---	---	------------------------------------	---	--------------	---	---

(注) 第一約束期間における日本のGHG排出総量が右辺値以下であれば、目標達成となる。

2. 企業間での排出量取引

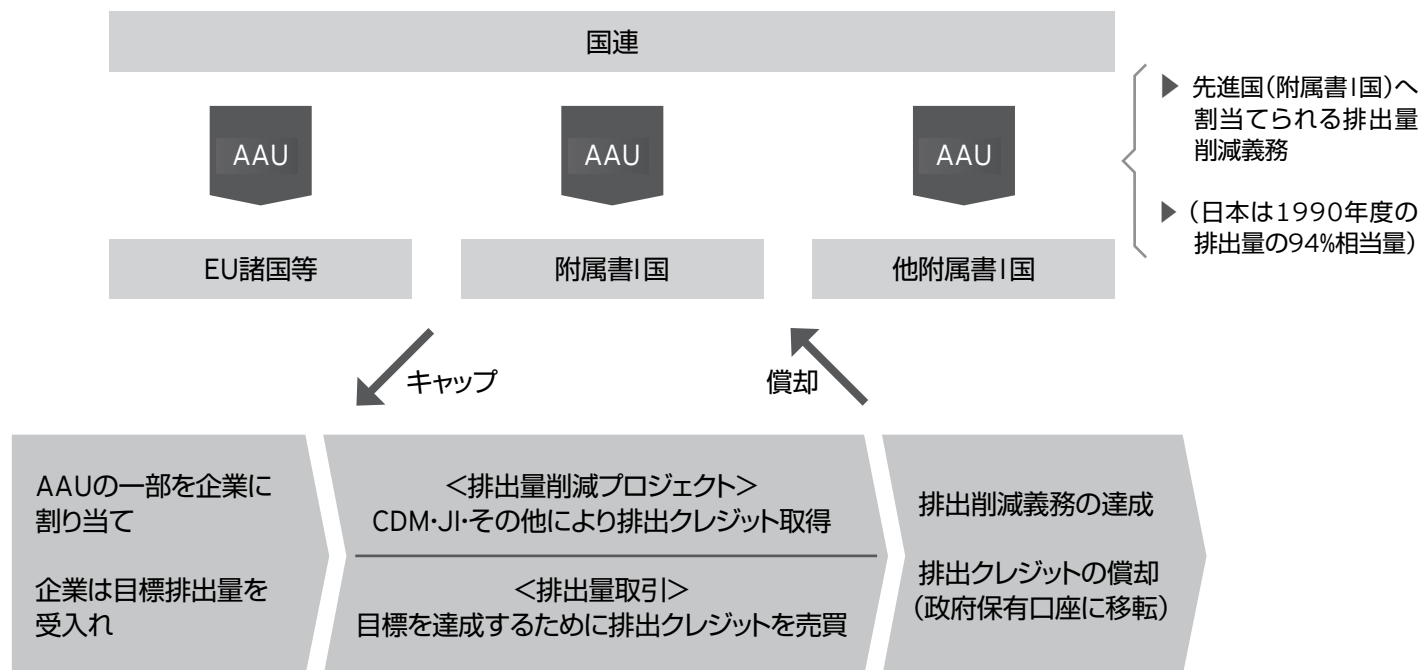
京都メカニズムは国家間のGHG排出量削減のための仕組みであり、直接企業に関わるものではありません。しかしながら、GHGの削減は企業の協力なしには達成できないという現実があり、またCDM等の排出削減プロジェクトも民間企業によって行われることがほとんどです。そこで国連による各国へのAAUの割当てと同様に、企業に自国のAAUの一部相当を、各企業の排出量の上限値として割当て(キャップ)、その初期割当量の過不足分の売買(トレード)を行わせることによりGHG排出量を効果的に削減しようとする制度が各国で導入され始めています。EUにおいて2005年から導入されている欧州排出量取引制度(EU-ETS : EU Emission Trading Scheme)は、このキャップアンドトレード方式による排出量取引の代表的な例になります。EU-ETSでは既に大規模な排出量取引市場が形成されており、現在、企業による活発な排出量取引が市場を通して行われています。

一方、日本国内ではキャップアンドトレード方式による国内排出量取引は、未だ試行スキームが実施されている段階であり、一般企業に対して排出義務の割当て、つまりキャップは課せられていません。そのため、現在日本企業は自主的なCDMやJIの実施及び排出クレジットの売買を行うにとどまり、キャップアンドトレード方式による国内排出量取引は、試行スキームを除き行われていません。

しかし、民主党は、「民主党の政権政策Manifesto2009」(2009年7月27日公表)において、「キャップ&トレード方式による実効ある国内排出量取引市場を創設する」と掲げています。また、既に国内でもキャップアンドトレード方式による排出量取引が試行的に複数行われていることに鑑みますと、今後日本においても企業にキャップが課されることになる可能性が高いため、特にGHG多量排出企業にとっては、そのような状況に備えて予め準備をしていくことが重要と考えられます。

キャップアンドトレード方式による国内排出量取引のイメージは、以下図表3のとおりです。

(図表3)キャップアンドトレード方式による国内排出量取引のイメージ



Ⅱ. 排出量取引の税務上の取扱い

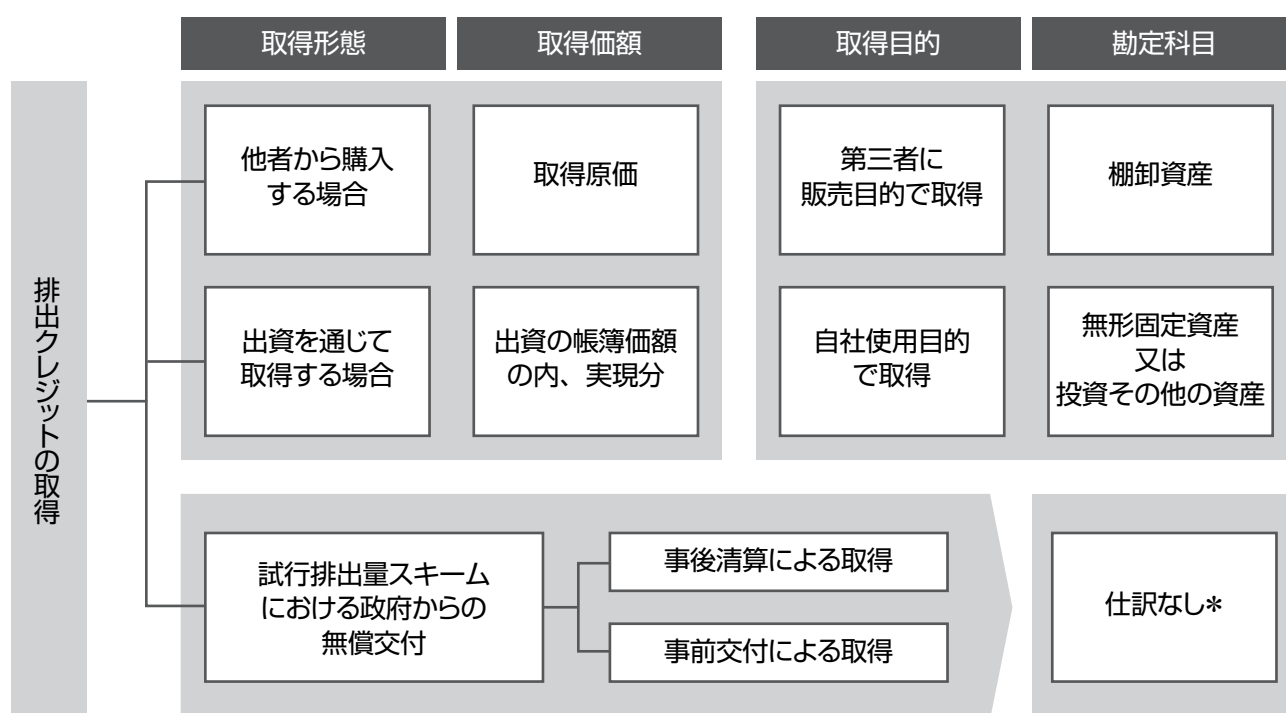
現在排出量取引については、下記3. 排出量取引についての税務上の照会事例に記載した事項を除き、税務上別段の規定は設けられていません。法人税法第22条第4項は、法人の各事業年度の収益の額・費用の額について、「一般に公正妥当と認められる会計処理」の基準に基づいて計算されるものと規定しています。したがって、排出量取引についても、この規定を適用し、「一般に公正妥当と認められる会計処理」に基づいて税務上の取扱いを検討することになると考えられます。

1. 排出クレジットの会計上の取扱い

排出量取引の会計上の処理については、企業会計基準委員会が、2004年11月に、実務対応報告第15号「排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い」を公表(2009年6月最終改正)しています。

実務対応報告第15号では、取得の目的及び取得方法別に、以下図表4のとおり処理することが明らかにされています。

(図表4)排出クレジットの会計上の取扱い



* ただし、環境省は試行排出量取引スキームにおける排出クレジットの初期割当ての考え方を斟酌してオフバランス方式・排出削減義務当初認識法(原価法・時価法)及びCO₂排出費用認識法(原価法・時価法)の3種類の会計処理を公表している。

さらに詳しい情報については、以下企業会計基準委員会/財団法人 財務会計基準機構のウェブサイトに掲載されている実務対応報告第15号をご参照ください。

- ▶ 改正実務対応報告第15号
「排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い」の公表
https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/docs/em_trade/

2. 排出クレジットの税務上の取扱い

前述のとおり、税務は、一般に公正妥当な会計処理を斟酌するものと考えられますので、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、無形固定資産又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ます。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以下図表5のとおりです。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ます。税務上評価減や減損が認められるケースは限られていますので、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ります。

(図表5)排出クレジットの税務上の取扱い

	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)及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、労務費及び経費の額及び当該資産を消費し又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)及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、労務費及び経費の額及び当該資産を消費し又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)	金銭の払込み又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)	払込金額及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(50%相当額を下回り、回復見込みがない場合)した場合に評価損計上可(法令68①二ロ)

3. 排出量取引についての税務上の照会事例

排出量取引の税務上の取扱いについては、2009年2月24日に国税庁が「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ます。日本企業の一部は現在、自主的に自己が取得したCER等の排出クレジットを政府保有口座に移転しています。この文書においては、企業による国に対する排出クレジットの移転についての法人税法上の取扱い及び排出クレジットの売買についての消費税法上の取扱いが明らかにされました。

上記文書回答事例につきましては、以下国税庁のウェブサイトをご参照ください。

- ▶ 国税庁「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」
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/bunshokaito/hojin/090219/index.htm>

(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

文書では、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ました。これは、①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、②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、③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ます。

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ます。

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りますが、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ます。そのような場合においては、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ます。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又は益金の額に算入することが相当であると考えられます。

(2)排出クレジット売買に係る消費税法上の取扱い

文書では、排出クレジットが現行消費税法上、「無形固定資産」として取り扱われることが明確にされました。具体的には、企業間で排出クレジットの売買が行われた場合、①内国法人間で排出クレジットの売買が行われた場合においては課税取引、②内国法人が外国法人に排出クレジットを売却した場合においては免税取引、③内国法人が外国法人から排出クレジットを購入した場合においては国外取引(課税対象外)として取り扱うこととなります。

4. 今後の排出量取引の動向

前述のとおり、日本では企業によるキャップアンドトレード方式の排出量取引は基本的に行われておらず、国税庁から公表された回答事例についても、あくまで現在日本において行われている排出量取引に限定されています。今後日本企業にキャップが課され、企業によるキャップアンドトレード方式による排出量取引が行われるようになった場合には、キャップ設定時(無償交付又は有償交付)の税務上の取扱いや、海外の排出量取引の状況を鑑みた税制改正等が行われる可能性がありますので、今後の排出量取引に係る動向には注意が必要と考えられます。

(参考資料)

- ▶ 財団法人 地球環境戦略研究機関「図解 京都メカニズム」2009年8月 第11版
- ▶ 「国内クレジット制度(国内排出削減量認証制度)」<http://jcdm.jp/index.html>

11月号 予告

- ▶ 税務リスクへの意識の向上について

Contact

国際税務部

網野 健司	パートナー	+81 3 3506 2164	kenji.amino@jp.ey.com
田村 順	パートナー	+81 3 3506 2084	jun.tamura@jp.ey.com
水戸路 恵	マネージャー	+81 3 3506 3891	megumi.mitoji@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

税制関連情報

本日まで関係省庁より公表された税制に関する情報のハイライトとなります。
以下ご参照下さい。

- ▶ 国税庁 「平成20事務年度における所得税及び消費税調査等の状況について」
http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2009/shotoku_shohi/index.htm
- ▶ 国税庁 「平成20事務年度の「相互協議を伴う事前確認の状況(APAレポート)」」
http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2009/sogo_kyogi/index.htm
- ▶ 国税庁 「平成20事務年度 法人税等の申告(課税)実績の概要」
<http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2009/hojin/index.htm>
- ▶ 財務省 「税制をめぐる最近の動き(平成21年9月～)」
<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/sy012.htm>

ニュースレター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にて紹介しています。

©2009 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。