

平成 20 年度 財団法人 JKA 補助事業

平成 20 年度

排出クレジットに関する会計・税務論点調査研究委員会  
報告書

平成 21 年 3 月

財団法人 地球産業文化研究所

## まえがき

2008年より京都議定書の第一約束期間が始まり、日本では2008年から2012年までの5年間で温室効果ガスの排出量を1990年比で6%削減することを目標として、様々な取り組みが行われている。これに対し、2006年度の温室効果ガス排出量は基準年を6.2%上回っており、排出が増大基調にある民生部門や、部門全体としての排出は削減されている産業部門にあっても、削減ポテンシャルを有していると考えられる中小規模の事業者への打ち手が求められている。

このような状況のもと、2008年6月の福田ビジョンにおいて排出量取引に関する日本国内の統合市場が2008年秋から試行されることが政府より提示され、排出削減取り組みの参加層の拡大や、排出削減量の深耕を図るべく、国内クレジットの取り扱いが開始された。また、東京都においては、独自に排出量取引制度を打ち出しており、オフィスビル等の民生部門を対象とするものとして、注目されている。

当委員会においては、これまでに京都メカニズムクレジットを主な対象として、その会計・税務、法的性格に関する検討を行ってきた。これまでに蓄積した知見を活用し、日本国内で発生するクレジットの取り扱いに際して生じると思われる課題を先駆的に抽出して議論を重ねて論点を整理しておくことで、事業者、特に排出削減ポテンシャルを有し、かつ日本の機械工業の中核をなす中小製造業の負担を軽減させ、ひいては我が国の機械工業振興に寄与することが本委員会の趣旨である。

平成21年3月

財団法人 地球産業文化研究所

## 委員名簿

### 平成 20 年度 排出クレジットに関する会計・税務論点調査研究委員会

委員長： 黒川 行治 慶應義塾大学 商学部教授  
委員： 伊藤 眞 慶應義塾大学 商学部教授  
委員： 大串 卓矢 株式会社日本スマートエネルギー 代表取締役  
委員： 木村 拙二 愛知産業株式会社 監査役  
委員： 高城 慎一 八重洲監査法人 公認会計士  
委員： 武川 丈士 森・濱田松本法律事務所 弁護士  
委員： 村井 秀樹 日本大学 商学部教授

(敬称略、50 音順)

#### 事務局

蔵元 進 財団法人 地球産業文化研究所 専務理事  
吉田 豊 財団法人 地球産業文化研究所 地球環境対策部 主任研究員

(平成 21 年 3 月現在)

## 目 次

第 1 章	試行排出量取引スキームと国内クレジット制度の概要	
1-1	排出量取引の国内統合市場の試行的実施について（事務局）	・・・ 1
1-2	試行排出量取引スキームについて（事務局）	・・・ 3
1-3	国内クレジット制度について（事務局）	・・・ 6
第 2 章	試行排出量取引スキームにおける会計上の取扱いについて	
2-1	試行排出量取引スキームにおける会計上の取扱いについて（黒川委員長）	・・・ 10
第 3 章	国内クレジット制度に関する論点整理	
3-1	国内クレジットの法的論点について（武川委員）	・・・ 20
3-2	国内クレジット制度における中小企業・大企業の会計処理案（大串委員）	・・・ 27
3-3	国内クレジットに関する今年度委員会における議論の整理（事務局）	・・・ 29
3-4	事例研究	
	－静岡ガス株式会社における国内クレジット制度への取組（事務局）	・・・ 35
第 4 章	東京都における排出総量削減義務と排出量取引について	
4-1	制度研究	
	－東京都における排出総量削減義務と排出量取引（事務局）	・・・ 42
4-2	東京都の Cap&Trade 型排出量取引制度と問題点（村井委員）	・・・ 74
参考資料		
参考資料 1	平成 20 年度委員会議事要旨	・・・ 80
参考資料 2	京都クレジットに関する国税庁通達	・・・ 124

# 第1章 試行排出量取引スキームと国内クレジット制度の概要

## 1-1 排出量取引の国内統合市場の試行的実施について

事務局

日本国内における排出量取引としては、これまでも、2005年からスタートしている環境省自主参加型国内排出量取引制度や、個々の企業間での取引などが存在していたが、平成20年6月9日に福田前総理が「低炭素社会・日本を目指して」と題したスピーチの中で、「CO<sub>2</sub>に取引価格を付け、市場メカニズムをフル活用して、技術開発や削減努力を誘導していくという方法を積極的に活用していくことが必要」、「今年（平成20年）の秋には、できるだけ多くの業種・企業に参加してもらい、排出量取引制度の国内統合市場の試行的実施を開始する」と言及したことに始まり、続く平成20年7月29日に「低炭素社会づくり行動計画」が閣議決定されたことにより、平成20年10月から排出量取引の国内統合市場の試行的実施が行われることとなった。

### <平成20年6月9日付け「低炭素社会・日本を目指して」より「排出量取引」の項を抜粋>

環境問題の解決には政府の役割も大きいことではありますが、あくまでも排出削減の実際の担い手は民間であることを考えるならば、CO<sub>2</sub>に取引価格を付け、市場メカニズムをフルに活用し、技術開発や削減努力を誘導していくという方法を積極的に活用していく必要がございます。

こうした手法のひとつとして、EUでも、2005年から域内排出量取引制度が始まっていますが、我が国としても、いつまでも制度の問題点を洗い出すというのに時間と労力を費やすのではなく、むしろ、より効果的なルールを提案するくらいの積極的な姿勢に転ずるべきだというのが私の考えです。

そのため、今年の秋には、できるだけ多くの業種・企業に参加してもらい、排出量取引の国内統合市場の試行的実施、すなわち実験を開始することとします。

それは、自ら経験してこそ、排出量取引のルール作りに説得力ある意見を言うことができるからであります。その際、実際に削減努力や技術開発に繋がる実効性あるルールを、そしてまた、マネーゲームが排除される、健全な、実需に基づいたマーケットを作っていくことが重要であると思います。

ここでの経験を活かしながら、本格導入する場合に必要な条件、制度設計上の課題などを明らかにしたいと考えております。技術とモノ作りが中心の日本の産業に見合った制度はどうあるべきか、その点はしっかりと考えてまいります。

日本の特色を活かせる設計をこの面において行い、国際的なルールづくりの場でもリーダーシップを発揮してまいります。

### <平成20年7月29日付け「低炭素社会づくり行動計画」より「排出量取引」の項を抜粋>

本年秋に、できるだけ多くの業種・企業に参加してもらい、排出量取引の国内統合市場の試行的実施を開始する。

その具体的な仕組みについては、京都議定書目標達成計画や、同計画に位置付けられている自主行動計画との整合性も考慮しつつ、参加企業等が排出量や原単位についての目標を設定し、その目標を達成するに当たり各種の排出枠・クレジットの売買を活用できる仕組みを軸に、既存の制度や企画中の制度を

活用しつつ、できるだけ多くの業種・企業に参加してもらうことを念頭に、制度設計を進めることとする。目標設定の方法、取引対象とする排出枠・クレジットの種類、排出量のモニタリング・検証方法等の検討課題について、関係省庁から成る検討チームにおいて、2008年9月中を目途に試行的実施の設計の検討を進め、10月を目途に試行的実施を開始する。

この試行的実施の経験をいかしながら、排出量取引を本格導入する場合に必要な条件、制度設計上の課題などを明らかにしていく。

排出量取引の国内統合市場の試行的実施は、具体的には平成 20 年 10 月 21 日付けの地球温暖化対策推進本部決定に基づき、

- ① 企業等が削減目標を設定し、その目標の超過達成分（排出枠）や、次項②のクレジットの取引を活用しつつ、目標達成を行う仕組みとしての「試行排出量取引スキーム」
- ② 前項①の試行排出量取引スキームで活用可能なクレジットの創出、取引
  - ・国内クレジット（京都議定書目標達成計画に基づき、中小企業等や森林バイオマス等に係る削減活動による追加的な削減分として創出されるクレジット）
  - ・京都クレジット

以上の二つの仕組みから構成されることとされた。

その仕組みにおいては、各種の排出枠や外部クレジットが等しく試行排出量取引スキームにおける目標達成に充当でき、さらには取引に関する価格指標が提供される。

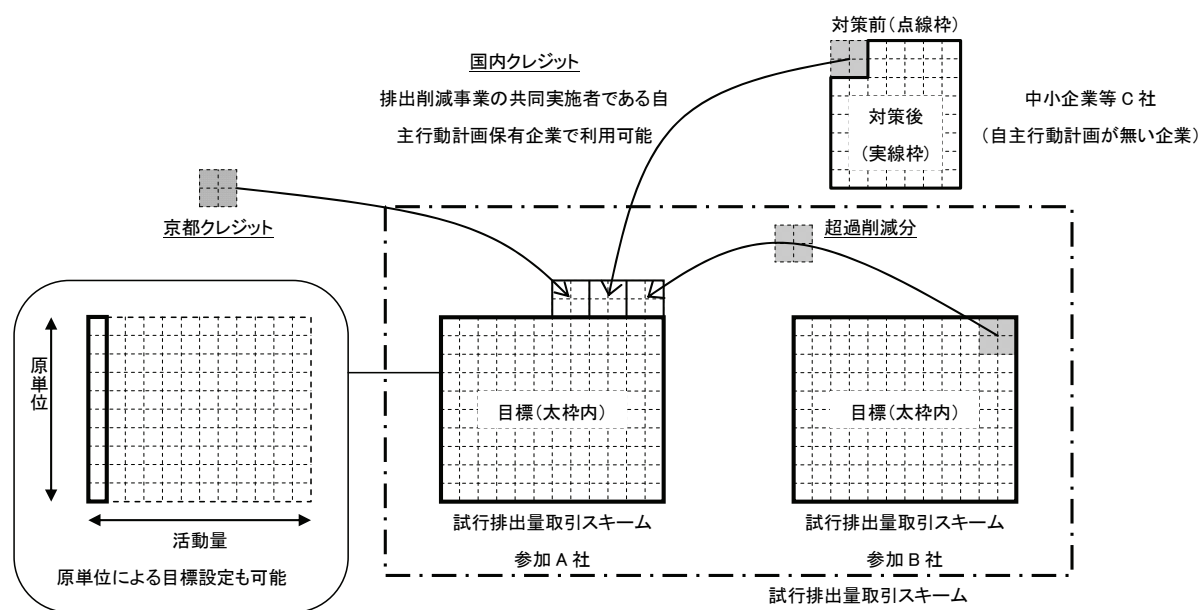


図 1-1-1：国内統合市場のイメージ

排出量取引の国内統合市場の試行的実施に関しては、平成 20 年 10 月 21 日から同年 12 月 12 日までの間で集中的に参加者が募集され、その結果、「試行排出量取引スキーム」の目標設定参加者 446 社（目標設定主体数 317）、取引参加者 50 社のほか、「国内クレジット制度」の排出削減事業者 5 社の計 501 社から参加申請が集まっている。

今後、参加申請において設定された目標値に関して政府による審査を受けた後、正式にスキームの下に参加する形で、排出削減への取り組みが位置づけられることになる。

## 1-2 試行排出量取引スキームについて

### 事務局

試行排出量取引スキームは、参加者が自主的に排出削減目標を設定した上で、自らの削減努力に加えて、その達成のための排出枠・クレジットの取引を認めるものであり、その主な特長としては、

- ①排出削減目標の設定において、「原単位目標」と「総量目標」のいずれも選択可能
- ②目標を設定した参加者においては、試行排出量取引スキームにおける排出枠の事前交付を受けるケースと、自らの排出実績が確定した段階で設定目標に対する超過削減分の排出枠の事後交付を受けるケースのいずれも選択可能（※）

※原単位目標を選択したものについては、事後交付のみとなる。

が挙げられる。試行排出量取引スキームの概要を表 1-2-1 に示す。

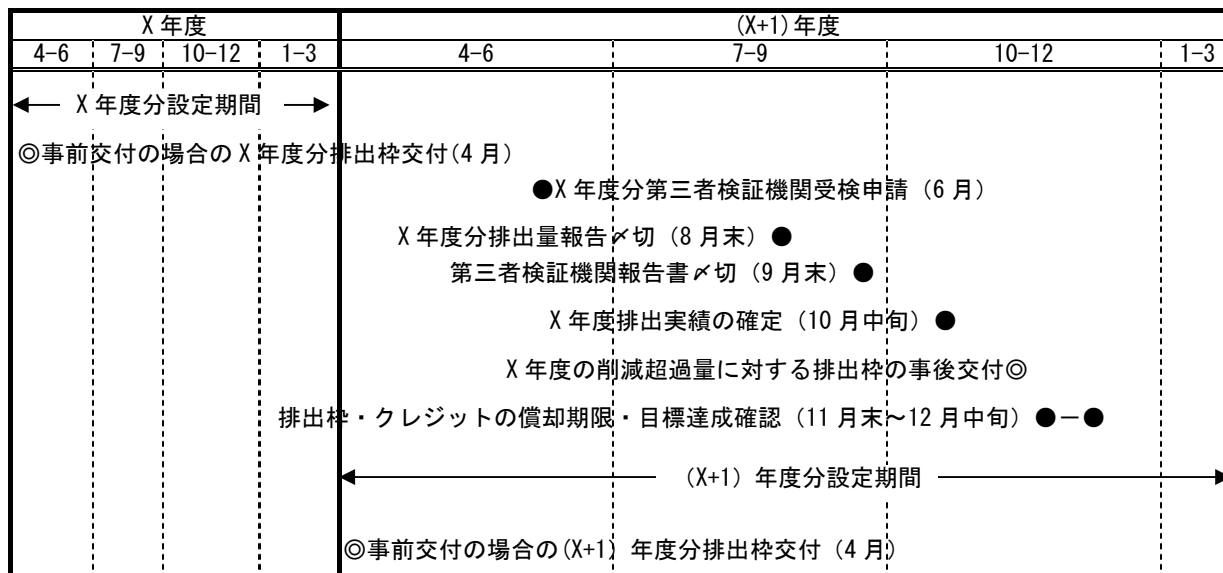
表 1-2-1：試行排出量取引スキームの概要

制度背景	・低炭素社会づくり行動計画（H20年7月29日閣議決定）
期間設定	・2008年度～2012年度の全部または一部（不連続も可） ・選択した設定年度において年度毎に排出削減目標を設定し、目標達成の確認を行う。
目標設定	・排出総量目標設定、原単位目標設定のいずれかを選択し、自主的な目標を設定。 ・目標レベルは、「自主行動計画」と整合的なもので2010年度の目標を目安（自主行動計画が無い企業・業種の参加者はJVETSの目標設定方法に順ずる）
対象ガス	・エネルギー起源CO <sub>2</sub>
対象企業 （自主参加企業）	①目標設定参加者 自主的に排出削減目標を設定する参加者。参加単位は事業所・個別企業・複数企業（企業グループ）とし、「業界団体を構成する企業全体」での参加は原則認めず。 ②取引参加者 排出枠の取引を行うことを目的とする参加者。参加単位は原則として個別企業とする（排出枠取引の媒介のみを行う者は手続き不要で自由に行える）。
関係主体	・目標の妥当性は「政府」が審査・確認を行う。 ・自主行動計画の評価検証制度と同様に関係審議会にて評価検証する。
管理システム	・目標達成確認システム（保有口座、取引口座※） ※排出枠の取引を行わない目標設定参加者の口座開設は任意
価格指標	・取引に関する価格指標が提供される予定 （取引参加者においては毎月、前月に行った取引に関する情報（取引価格等）を政府に報告しなくてはならない）
排出枠の 割当方法	①事前交付選択者・・・排出総量目標設定者のみ可能 目標に相当する排出枠の事前交付を受ける（目標年度終了前も取引可能。ただし償却前においては事前交付された排出枠のうち1割までしか取引できない） ②事後交付選択者・・・排出総量目標設定者、原単位目標設定者 目標と実績の差分について事後的に清算する（口座を開設したものには超過達成分に相当する排出枠が事後的に交付され、取引可能となる）
ペナルティ	・特になし
費用緩和措置	・バンキング（余剰の排出枠を次の目標年度へ持ち越す）可能 ・BORROWING（排出枠の不足量の借り入れ）可能 ・バンキング、BORROWINGは目標の設定年度の最終年度終了時まで有効
外部 クレジット 利用	・国内クレジット、京都クレジットの利用が可能 ・外部クレジットについてはそれぞれの管理方法で管理され、償却情報について目標達成確認システムに反映する。
運営事務局	・内閣官房、経済産業省、環境省にて構成

ここで、参加者における目標設定に関しては、「原単位目標」あるいは「総量目標」いずれのケースを選択する場合であっても、安易な参加者の助長を防ぎ、健全なマーケットを構築するために、自主行動計画と同等以上の高い目標の設定が求められていることが重要である。このため参加する個別の企業においては、所属する業界団体の自主行動計画目標を参照しつつ、自社の目標レベル、ならびに設定の方式（原単位目標もしくは総量目標）を検討・決定することとなる。参考までに、これまでの自主行動計画における目標設定方式を表 1-2-3 に示す。

試行排出量取引スキームの参加者は、これらの条件の選択に加え、2012 年度末までの試行的実施期間の中で、任意の年度について参加／不参加を設定して、スキームに参加することが可能となっている。なお、単年度の取組スケジュールについては表 1-2-2 に概要を記すが、原則として、当該年度の実績が確定するのは、翌年度の 10 月頃になるものと考えられている。

表 1-2-2：試行排出量取引スキームにおける参加者の想定スケジュール



試行排出量取引スキームにおいては、「目標レベルを高く設定することで、安易な超過達成による排出枠の発生を防止する」措置が取られているだけでなく、排出枠の取引を希望するものにおいては、排出削減活動の次年度の 6 月頃まで「第三者検証機関による受検」を申請しなくてはならないこととされている（表 1-2-2 参照）。これにより「高い目標レベル」に対して、「適切に排出削減活動や算定が行われたか」が厳格に判断され、排出枠が交付される設計となっている。



表 1-2-3：自主行動計画における目標設定方法の例（一部）

大分類	中分類	小分類	目標指標	単位	備考	
製造業	鉄鋼業	日本鉄鋼連盟	エネルギー消費量	PJ	粗鋼生産量1億トン程度を前提とした、鉄鋼生産工程におけるエネルギー消費量	
		紙パルプ業	日本製紙連合会	エネルギー原単位	MJ/t	生産量あたりの原単位
				CO2 原単位	t-CO2/t	生産量あたりの原単位
	窯業土石業	セメント協会		エネルギー原単位	MJ/t	セメント生産量あたりの「セメント製造用熱エネルギー+自家発電用熱エネルギー+購入電力エネルギー」
			板硝子協会	エネルギー消費量	万 kL	生産工程におけるエネルギー総使用量
		石灰製造工業会		CO2 排出量（燃料起源）	万 t-CO2	エネルギー起源 CO2 排出量
				エネルギー消費量	万 kL	
		日本ガラスびん協会		CO2 排出量	万 t-CO2	
				エネルギー消費量	万 kL	
			CO2 排出量	万 t-CO2		
	化学業	日本化学工業協会	エネルギー原単位	指数	対策をとらない場合のエネルギー使用量は生産量と比例すると考え、各社のエネルギー原単位が1990年と同じと仮定したエネルギー量を合算し、1990年のエネルギー量を100にして生産活動量を示す生産量指数とする	
	機械業	日本自動車工業会	CO2 排出量	万 t-CO2	2008年度から日本自動車車体工業会と統合	
		日本自動車部品工業会	CO2 排出量	万 t-CO2		
			CO2 排出原単位	万 t-CO2/出荷金額	生産活動量には全自動車部品の出荷額を採用（部品という性格上、他業種との重複が多くなるため調整を行う）	
		日本自動車車体工業会	CO2 排出量	万 t-CO2	車体製品ごとに用途、重量、形状が異なり多岐にわたるため、CO2 総排出量を指標とした	
		日本産業車両協会	CO2 排出量	万 t-CO2	製造過程から排出される CO2 排出量	
		日本工作機械工業会		エネルギー消費量	万 kL	
				エネルギー原単位	L/百万円	工作機械生産金額あたりのエネルギー使用量（原油換算）、生産額は「名目生産額÷国内企業物価指数×100」にて実質生産額として補正
		日本建設機械工業会	エネルギー原単位	kL/億円		
		電機・電子4団体	CO2 原単位	t-CO2/百万円	実質生産高 CO2 原単位として [CO2 排出量]/([名目生産高]/[日銀国内企業物価指数])にて設定	
		非鉄金属業	日本アルミニウム協会	エネルギー原単位	GJ/t	生産量を板厚変動に伴う冷間圧延加工度を補正した「圧延量あたりの原単位」を指標とする
	日本伸銅協会		エネルギー原単位	kL/t	（原油換算キロリットル/生産量トン）を原単位とした	
	日本鋳業協会		エネルギー原単位	kL/t	生産量あたり（銅・鉛・亜鉛の生産量は「鉄鋼・非鉄金属・金属製品統計月報（経済産業省編）」より引用し、ニッケル・フェロニッケルに関しては該当各社からの提供データに基づく）	
	中小その他	日本ゴム工業会		CO2 排出量	万 t-CO2	
				エネルギー原単位	kL/千 t	製品により重量・形態等が異なるため、製品に使用された新ゴム消費量（重量）あたりの原単位として設定
		日本電線工業会		（光ファイバー）エネルギー原単位	kL/千 kmc	生産構造における光ファイバーの製造に係る「単位生産長あたりエネルギー消費量」を原単位として設定
				（メタル電線）エネルギー消費量	千 kL	生産工場における銅・アルミ電線の製造に係るエネルギー消費量
		日本産業機械工業会	CO2 排出量	万 t-CO2		
		日本ベアリング工業会	CO2 原単位	t-CO2/億円	原単位の算出にあたっては、会員企業より提供された「付加価値生産高」を利用。「付加価値生産高」とは会員各社が売価変動を受けにくい単価を基準とした生産高から材料費や外注費等の外部費用を除いたもの	
		日本染色協会		エネルギー消費量	千 kL	
				CO2 排出量	千 t-CO2	
	日本衛生設備機器工業会	CO2 排出量	万 t-CO2	生産工場が発生する CO2 排出量		
非製造業	鉱業・建設業	石灰石炭鉱業協会	エネルギー原単位	L/t	石灰石炭生産工程における生産量あたりの軽油および電力使用量	
		石油鉱業連盟	CO2 原単位	kg-CO2/GJ	国内石油・天然ガス開発事業の鉱山施設における温室効果ガス排出原単位（分母は熱量ベース生産量）	
エネルギー 転換部門		電気事業連合会	CO2 原単位	kg-CO2/kWh	使用端 CO2 排出原単位	
		石油連盟	エネルギー原単位	kL/千 kL	精製設備の複雑度を考慮した、「換算通油量」を生産活動量とする「製油所エネルギー消費原単位」を設定	
		日本ガス協会		CO2 原単位	g-CO2/m3	都市ガス製造・供給工程における、ガス1m3あたりの CO2 排出原単位
				CO2 排出量	万 t-CO2	（想定したガス製造量）×（CO2 排出原単位目標）に基づいて CO2 排出量目標を設定
		特定規模電気事業者	CO2 原単位	kg-CO2/kWh		
業務部門		日本LPガス協会	エネルギー原単位	kL/千 t	LPガス貯蔵出荷基地（輸入基地、二次基地）における消費エネルギー原単位（LPG1トンあたり）	
		日本貿易会	CO2 排出量	万 t-CO2		
		日本チェーンストア協会	エネルギー原単位	kWh/m2・h	「床面積×営業時間」を生産活動量に設定	
		日本フランチャイズチェーン協会	エネルギー原単位	kWh/m2・h	「床面積×営業時間」を生産活動量に設定	
		日本百貨店協会	エネルギー原単位	kWh/m2・h	生産活動量としては、「床面積×営業時間」を設定（年間販売額は経済的・季節的な要因による変動が大きいとして不採用）	
		日本DIY協会	エネルギー原単位	kWh/m2・h		
		日本チェーンドラッグストア協会	エネルギー原単位	kWh/m2・h		
		リース事業協会	エネルギー原単位	kWh/m2		
		情報サービス産業協会	エネルギー原単位	kWh/m2		
		大手家電流通懇談会	エネルギー原単位	MJ/m2		

※ 日本経済団体連合会 自主行動計画フォローアップ資料（2007年度版）より抜粋して事務局にて作成

### 1-3 国内クレジット制度について

## 事務局

国内クレジット制度は、京都議定書目標達成計画（平成 20 年 3 月 28 日、閣議決定）において規定されている、「大企業等の技術・資金等を提供して中小企業等が行った二酸化炭素の排出抑制のための取組による排出削減量を認証し、自主行動計画等の目標のために活用する制度」であり、基本的には、「大企業としての自主行動計画保有企業（以下、本節では「大企業等」とする）」と「中小企業等としての自主行動計画を保有しない企業（以下、本節では「中小企業等」とする）」との共同事業という形で進められる取組である。

#### <「京都議定書目標達成計画」平成 20 年 3 月 28 日閣議決定より抜粋>

##### ○中小企業の排出削減の推進

中小企業における排出削減対策の強化のため、中小企業の排出削減設備導入について、資金面の公的支援を一層充実する。

また、大企業等の技術・資金等を提供して中小企業等（いずれの自主行動計画にも参加していない企業として、中堅企業・第企業も含む。）が行った温室効果ガス排出抑制のための取組による排出削減量を認証し、自主行動計画等の目標達成のために活用する仕組みを構築し、その目標引上げ等を促していく。

その際、参加事業者が自主的に取り組むことを前提としつつ、我が国全体での排出削減につながるよう、排出削減量の認証にあたっては、民間有識者からなる第三者認証機関が京都メカニズムクレジットに適用される簡便な認証方法に倣った基準により認証を行うことにより、一定の厳格性及び追加性を確保するとともに、中小企業等の利便性確保の観点から手続きの簡素化等を行う。

さらに、既存の関連制度（地球温暖化対策推進法の算定・報告・公表制度や省エネルギー法の提起報告制度）との連携・整合性のとれた制度とする。

なお、本制度の運用に当たっては、中小企業等がこの仕組みの下で得られる収入のみでは事業が成立しない場合に限り、設備導入補助等既存の中小企業支援策を最小限受けることができるようにする。

また、創出された「国内クレジット」の管理体制・システムについては、例えば中小企業等と大企業等が協働（共同）で事業計画を策定、申請し、その認可を受けるといった仕組みなど、可能な限り簡便なものとする。

国内クレジットについては、京都メカニズムクレジットと同様に「ベースライン&クレジット」の考え方で排出削減量が算出され、その対象期間は、平成 20 年 4 月 1 日にまで遡って申請することが可能とされている。

また、排出削減事業については、有識者から構成される国内クレジット認証委員会にて承認された以下の「排出削減方法論」に準ずるものであれば、適正とみなされるが、新規のプロジェクトに関しては、国内クレジット認証委員会での審査を受けることとなる。

#### 【承認済みの排出削減方法論】（平成 21 年 2 月末時点）

方法論番号 001：ボイラーの更新

方法論番号 002：ヒートポンプの導入による熱源機器の更新

方法論番号 003：工業炉の更新

方法論番号 004：空調設備の更新

方法論番号 005：間欠運転制御、インバーター制御又は台数制御によるポンプ

- ・ファン類可変能力制御機器の導入

方法論番号 006：照明設備の更新

方法論番号 007：コージェネレーションの導入

※その他の排出削減方法論についても、順次、認証委員会にてその承認が審議される見込み。

実際に排出削減のポテンシャルを有し、排出削減事業の取り組みの中心に位置する中小企業等においては、通常の事業活動において何らかの設備を導入するケースと比較すると、排出削減事業を共同で実施し、資金や技術面をバックアップする役目が期待される大企業と、排出削減事業の審査（計画、実績）を行う審査機関、及び制度として事業を届ける先である政府との間で関係が発生することとなるため、スケジュールや役割分担等を、より密に調整・管理しながら排出削減事業を推進することが求められる。

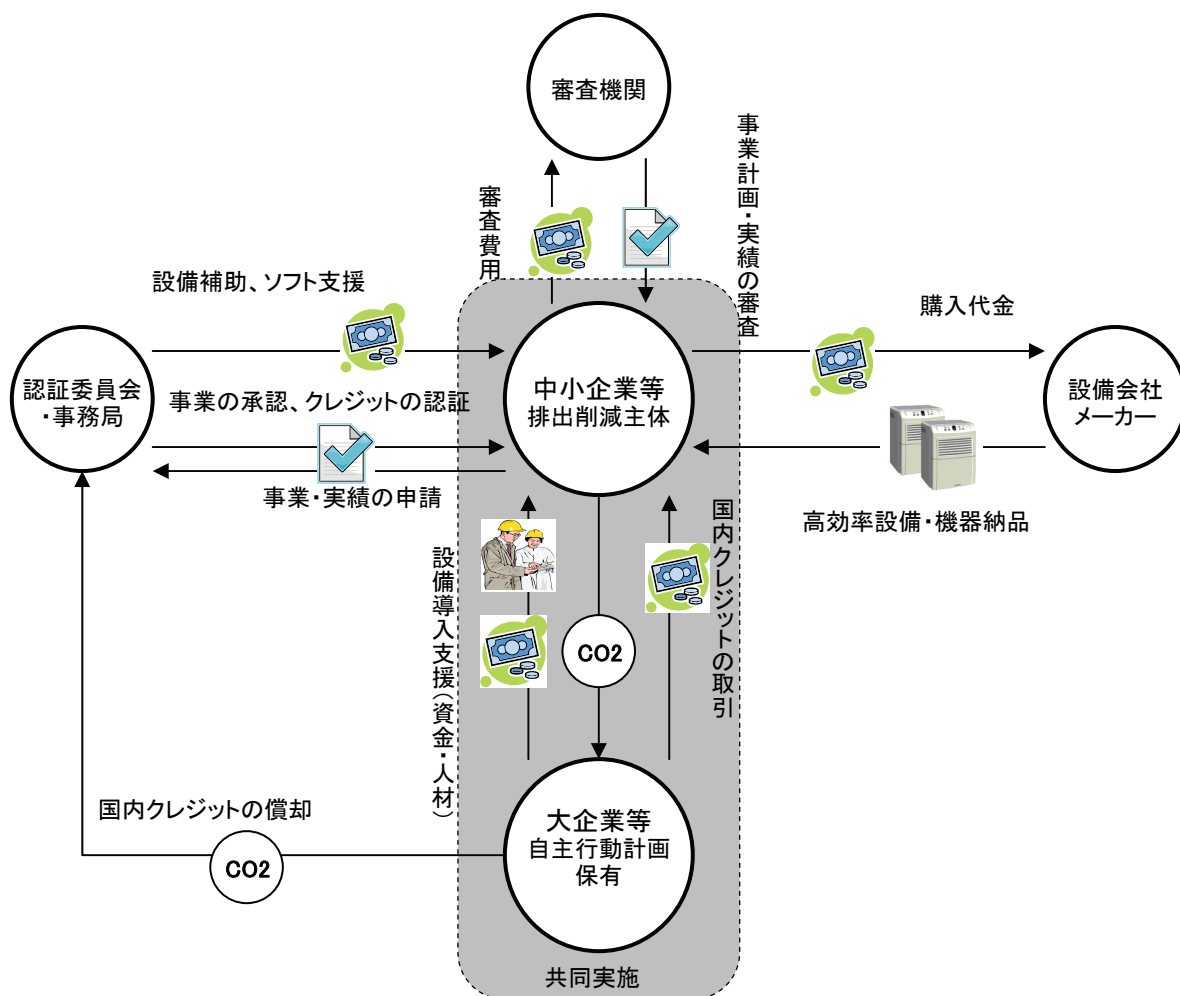


図 1-3-1：排出削減事業における関係者の相関イメージ

次に、図 1-3-2 に国内クレジットが発生するまでの概要フローを示す。

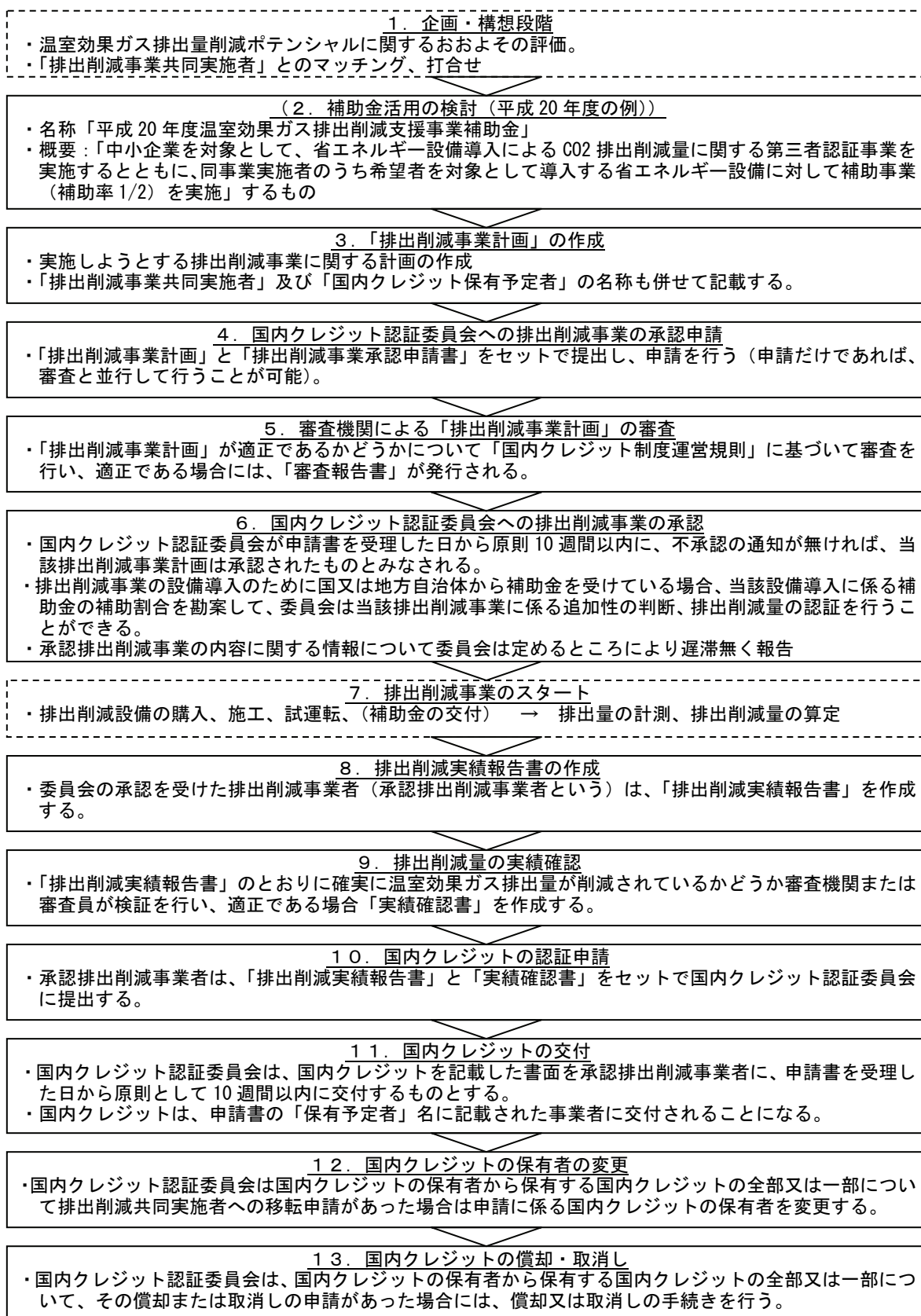


図 1-3-2 : 国内クレジット制度における取組フロー (概要)

国内クレジット制度における排出削減事業計画の申請については、平成 20 年 12 月の時点で 5 件、平成 21 年 1 月の時点で 7 件と、合計で 12 件の申請があり（平成 21 年 2 月末時点）、国内クレジット認証委員会による承認を待っている段階である。

また、今後の国内クレジット制度の取り組みの活発化のために、設備導入に関する補助金や、排出削減ポテンシャルの見極めや事業計画作成に対するソフト支援事業が用意されている。さらに、今回の国内クレジット制度のポイントの一つでもある、「中小企業等の排出削減ポテンシャルを大企業等の資金・技術援助で具現化し、その大企業等が有する自主行動計画の目標達成に利用することで顕在化させる」という構図においては、中小企業等と大企業等との接点づくりが重要であり、

- ・ 排出削減ポテンシャルを有する中小企業等
- ・ 排出削減を可能とするソリューションを有する企業
- ・ 環境ニーズが高く自主行動計画にて排出削減に取り組む大企業等

以上の 3 者の接点を提供するビジネスマッチングイベントも全国にて開催されている。

表 1-3-1：国内クレジット制度の概要

制度背景	京都議定書目標達成計画（H20 年 3 月 28 日閣議決定）
対象となる期間	2008 年 4 月 1 日※～2013 年 3 月 31 日 ※遡ることが可能
排出削減量の算出	ベースライン&クレジット方式 ※承認済みの排出削減方法論に基づくプロジェクトが対象
対象ガス	CO2
対象事業	自主行動計画が無い国内企業における排出削減事業 ※自主行動計画企業との共同実施 ※共同実施者≒国内クレジット保有予定者であり相対取引が原則
関係箇所	国内クレジット認証委員会（年 4 回以上開催される予定） （国内クレジット認証委員会で承認された）審査機関
運営事務局	経済産業省、環境省、農林水産省にて構成

## 第2章 試行排出量取引スキームにおける会計上の取扱いについて

### 2-1 試行排出量取引スキームにおける会計上の取扱いについて

黒川委員長

#### 2-1-1 はじめに一実務対応報告第15号改正の検討経緯

企業会計基準委員会（ASBJ）では、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」を公表し、自主行動計画を建前として温室効果ガス削減に努力するわが国の方針に沿った京都メカニズムにおける排出クレジットの会計処理を明示した。実務対応報告第15号は、企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計処理」および企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」の公表に伴い、関連する箇所との整合性を図るため、2006年7月に若干の改正を行っている。

2008年10月に、自主行動計画を補完し、温室効果ガス削減努力を一層推進する目的で、地球温暖化対策推進本部により「排出量取引の国内統合市場の試行的実施」が決定され、その1つとして「試行排出量取引スキーム」が導入された。当スキームでは事前に交付される排出総量目標に相当する排出枠の10%相当の排出枠又は事後的に交付される超過達成分に相当する排出枠について、売買することができる。さらに、2005年度から実施されている「自主参加型国内排出量取引制度（JVETS）」においても、総量目標分の排出枠が交付され、基準年度排出量の10%あるいは排出削減予測量相当の排出枠について、売買することができる。

そこで、これら制度を主として所管する経済産業省および環境省は、交付された排出枠の取引に関する会計処理を明示することをASBJに要請し、それに対応するためASBJでは、実務対応報告第15号の新たな改正を目的として、「排出権取引専門委員会」を2009年1月16日に再開し、3月17日までに5回の専門委員会を開催して検討している。

ASBJでは、本委員会の審議を経て、4月中旬の公開草案の公表を目標にしており、当報告原稿を執筆している現在（3月中旬）は、公開草案公表に向けての検討段階のため、確定した実務指針を解説することはできない。そこで、当報告では、「排出権取引専門委員会」専門委員を兼任している筆者が、これまでの審議過程での主たる論点および処理案の変遷経緯を紹介することで、「試行排出量取引スキーム」の会計処理についての会計理論上の検討課題を提示したいと思う。したがって、当報告は専門委員としての公式見解ではなく、個人としての立場からの論述であり、また、それを強調するため、および事務局案の理論的検討に資するため、専門委員会では賛同を得なかった「黒川試案」も合わせ記述することにする。

#### 2-1-2 検討にあたっての基本方針と主たる課題

##### (1) IASB の検討状況とEUの現状

IASBの2008年5月のボード会議では、排出枠取引の会計処理についてIAS第20号等の現

行 IFRS の規定に拘束されずに検討を行うことになったが、2008 年 10 月のボード会議(FASB と共同)では、何も決定されていない。2009 年後半に公開草案、2010 年に最終基準公表の見込みとのことである。なお、EU ETS 参加企業の大半は、無償割当された排出枠を名目的金額（ゼロ）で認識している。

## (2) ASBJ の基本方針と主たる課題

IASB がキャップ&トレードおよびベースライン&クレジットの両方のスキームについての会計処理案を検討し、近い将来、公開草案の提示の前に会計処理の選択肢についての包括的な検討資料を公表予定としていることから、コンバージェンス活動を求められている ASBJ としては、IASB の検討状況を見守りつつ、この時期にあえて排出量取引の本格的な会計基準の設定に向けての検討をすることはせず、実務対応報告第 15 号の修正・追加で対処する。また、試行排出量取引スキーム等の性格が、自主行動計画の枠内でのその補完という所管官庁および経済界の方針からして、キャップ&トレードスキームといえるかどうか断定できないことから、わが国の現状に則した会計処理を考えることを ASBJ の基本方針にする。

わが国の現行の会計諸基準との整合性を考慮すると、①他者から購入した排出クレジットは実務対応報告第 15 号で対処できる。②事後清算により、目標を超過達成することで、無償で取得した排出枠については、『企業会計原則』第三「貸借対照表原則 5F [無償取得資産の評価]」を適用し、公正な評価額をもって取得原価とし、同額の贈与益を計上する。③無償で取得した排出枠の取得後の売却、償却、期末評価等は他者から購入した排出クレジットと同様に取り扱う。

したがって、事前交付により取得した排出枠の事前交付時、その後の売却時および期末時の会計処理が主たる検討課題となるとした。

### 2-1-3 事前交付により取得した排出枠の会計処理に関する ASBJ の提案

ASBJ 事務局は、当初（再開後第 1 回専門委員会）、下記の 5 つの会計処理案が考えられるとして代替案を示した。

A 案：事前交付時にはオフバランスとし、売却時には仮受金その他の未決算勘定で処理する。有価証券の消費貸借や消費寄託を念頭においたもので<sup>1</sup>、事前交付された排出枠の貸方が、将来、目標未達成の場合には借入あるいは預りとなり、他方、目標超過達成の場合には収益となる。しかし、事前交付時には、調達原因が未確定である。また、借方の排出枠の金額も、売却するまで未確定であり、事前交付時にはオフバランス処理をする。当該排出枠を売却し換金することにより金額評価ができるが、依然として収入された金額の原因である貸方勘定は売却しても未確定なので、仮受金その他の未決算勘定として処理する。（期末の決算財務諸表では、おそらく「仮受金」や「未決算」勘定として独立項目

<sup>1</sup> 排出枠は、有価証券ではなく動産類似の財産権であるとし、保有目的によって無形資産あるいは棚卸資産として計上するが原則であることから、第 5 回の専門委員会で、それまで「有価証券の消費貸借の会計処理に照らし・・・」という文言が入っていたのが削除された。



となるのではなく、「その他負債」勘定に一括計上されるであろう。)

なお、不足分の排出枠又は代替する排出クレジットを他者から購入した上で償却することが確実と見込まれる場合には<sup>2</sup>、費用計上することが適当である。

B案： 事前交付時には、国庫補助金で取得した資産を直接圧縮記帳する処理を念頭におき、事前交付された排出枠を資産認識するとともに、同額を当該取得原価から控除する。排出枠の売却時には、取得原価ゼロの資産の売却として、対価総額が売却益となる。A案と同じく、不足分の排出枠又は代替する排出クレジットを他者から購入した上で償却することが確実と見込まれる場合には、費用計上することが適当である。

C案： 事前交付時に、取得した排出枠を資産計上し、貸方は負債（排出削減義務）とする。環境省「排出削減クレジットにかかる会計処理検討調査事業」における「排出削減義務当初認識法」に相当するものである。

D案： 事前交付時に、取得した排出枠を資産計上し、貸方は前受（繰延）政府補助金とする。環境省「排出削減クレジットにかかる会計処理検討調査事業」における「CO<sub>2</sub> 排出費用認識法」に相当するものである。

E案： 約 90%のコミットメント・リザーブに注目し、売却できない 90%についてはA案、売却できる 10%についてはB-D案のいずれかとする。

B案については、事前交付された排出枠を売却した時に収入金額の総額が売却益として計上されるが、実績確定時に排出目標未達成の場合には、排出枠を他者から購入する等して補填するための追加費用が必要と思われる状況にもかかわらず、当該売却から利益が計上されているのは実態を示さないことになるとして問題があるとされた。

また、C案は、試行排出量スキームが遵守義務のない自主的な取組みであるとする制度の趣旨からして、排出枠の事前交付時に負債（引渡義務）を計上することが問題とされた。

D案は、事前交付された排出枠に見合う財貨および役務の提供義務がないので、前受収益とする理由がなく、また、前受収益を収益に振替える明確な基準もないことが問題とされた。私見では、排出目標達成のための努力が役務提供であり、目標の超過達成の場合には、前受収益から収益勘定への振替えには合理的理由があると思われる。したがって、将来、目標が未達成になる場合にも、事前交付時に前受収益としておくことが問題なのであろう。

E案は、コミットメント・リザーブ分と、それ以外に事前交付される排出枠は、目標排出量に見合う排出枠の事前交付という点で差がなく、売買可能か否かで異なる会計処理をすることが問題とされた。したがって、事務局はA案を有力案として第一に検討することを勧めた。

キャップ&トレードのスキームを含む、本格的・包括的な排出権取引の会計処理案の検討をしないとする基本方針、EU-ETS のオフバランス処理優位の実態およびわが国経済界（財務諸表作成者サイド）の会計処理コスト負担や課税上の危惧（売却益の計上や政府補助金に関する法人税）

---

<sup>2</sup> 「償却時」とは、排出クレジットを国別登録簿（割当量口座簿）の政府保有口座へ償却を目的として移転した時点のことである。



等の要因を考慮すると ASBJ のオフバランス処理に対する選好は自然であり、A案の勧奨には無理がないと推量される。そこで、次にコミットメント・リザーブ分とそれ以外とを区分するE案に属する黒川試案（以下K案）について紹介し、A案との会計理論上の違いを際立たせようと思う。なお、K案は第2回専門委員会でA案に対する代替案として提案されたものである。

#### 2-1-4 K案の考え方

##### (1) A案に関する心配

事前交付時に会計処理をしないことから、事前交付された排出枠を売却した取引について、「仮受金」勘定を用いて「現金／仮受金」処理するのは、会計上の技巧として理解できる。しかし、この取引で、購入した側は、「仮払金／現金」ではなく、実務対応報告第15号からすれば「排出枠／現金」処理を行い、この取得した排出枠は、売買取引を通じて転々と流通していくことも想定される。もし、そうならば、売却側と購入側での会計処理の非対称が生じ（会計処理の例としては、あり得るが）、会計技法としてはあまり美しいとはいえないし、売買取引のそもそもの発生源が「仮受金」勘定というのも気持ちが悪い。試行スキームの趣旨も排出枠取引の実験、適正な取引のあり方の検証、市場の整備という点からすれば、資産の売買処理の方が理解しやすいのではないか。

##### (2) 試行スキームの再解釈

- ①排出枠がその所有者に、所有物としていつ発生するかについては、法的な議論が決着していないようであるが、取引の安定を考えると、保有口座に登録された時点をもって、当該保有口座の名義人に、「動産類似の財産権」たる排出枠が発生したと考えるのが理解しやすい。
- ②試行スキームでは、事前交付を受けず、また、保有口座すら申請しない参加も可能である。この場合、自主行動計画の延長という名分（目標未達成におけるペナルティがないこと）とあわせて解釈すると、試行スキームは、「キャップ&トレード」ではなく「ベースライン&クレジット」と解釈できないか。（排出実績確認後に、目標を基準とする削減分の排出枠の発生・取得は、CER等の発生におけるCDM事業前の水準を基準とする削減分の測定と類似しているのではないかと考えられる。）
- ③ところが、試行スキームや環境省のJVETSでは、事前交付を選択すると、返還義務がある目標排出量相当分の排出枠が保有口座に登録されることになり、やはり、「キャップ&トレード」ではないかともいえる。そのように解釈した場合でも、「コミットメント・リザーブ」があり、試行スキーム、JVETSともに約10%相当しか、売買取引に供することができない。とすると、残りの90%の排出枠は、保有口座に発生しても、名義人の処分権限が及ばないものであり、会計認識上の「資産に対する支配」の要件が満たされないのではないか。したがって、目標排出枠の保有口座への登録は、会計上、オンバランスされない。これは、A案とも共通する処理である。

- ④しかし、事前交付を受け、売買可能な10%相当の排出枠もオフバランスでよいのかは別問題である。この部分だけについては、動産類似の財産権たる排出枠の発生として、[排出枠／未決算]処理すべきではないか。なお、ここでいう「未決算」勘定は、目標の超過達成の可能性が高い場合には、「繰延政府補助金」勘定となり、目標達成が困難な場合には、「預かり排出枠」勘定の性質となる。
- ⑤基準価格（参考価格）情報の公表という試行スキームの実験も、この処理に相応するものであり、排出枠のオンバランス処理を可能とする。
- ⑥不足分の排出枠又は代替する排出クレジットを他者から購入した上で償却することが確実と見込まれる場合の費用計上（貸方は引当金等）はA案（ASBJ事務局は未払金を例示している）と同様である。

## 2-1-5 設例によるA案とK案の違い

### 【設例】

- ・ 2年度にわたるスキームに参加
  - ・ 目標排出量は X1年度、X2年度ともに100トン
  - ・ 排出量実績は X1年度が85トン（目標超過達成）、X2年度は120トン（目標未達成）
- ① X1年4月、X1年度分交付100t、ただし、10tのみ取引可能（基準価格@10）  
 （K案）排出枠 100 / 未決算 100 （A案） 仕訳なし
- ② X1年7月、10t売却（@12）  
 （K案）現金 120 / 排出枠 100 （A案）現金 120 / 仮受金 120  
                                 売却益 20
- ③ X2年4月、X2年度分交付100t、ただし、10tのみ取引可能（基準価格@10）  
 （K案）排出枠 100 / 未決算 100 （A案） 仕訳なし
- ④ X2年10月にX1年度実績確定85t（基準価格@10）又は11月に償却  
 （K案）排出枠 50 / 受贈益150 （A案）排出枠 50 / 受贈益170  
                                 未決算 100                                  仮受金 120
- 排出枠が50、貸借対照表に計上されることで、K案、A案ともに、5tのバンキング分の表示が会計上可能である。
- ⑤ X3年10月、X2年度実績確定120t（K案ではコミットメント・リザーブ分90tと比較して30t不足）（公正価格@10）  
 （K案）排出費用 200 / 引当金 300 （A案）排出費用 200 / 未払金 200  
                                 未決算 100
- もし、X3年度もスキームに参加しているとして、排出枠の不足分を補てんしていない場合、⑤の会計処理以降の決算期では、K案では（引当金300－排出枠150）によって示される15tのボローイングの状況が会計上認識され、また、A案でも、（未払金200－排

出枠 50) によって、同様にボローイングの状況を示すことができる。

⑥ X3年10月、排出枠を 購入 15 t (15 t × @10)

(K案) 排出枠 150 / 現金 150 (A案) 排出枠 150 / 現金 150

⑦ X3年11月、償却して取引終了

(K案) 引当金 300 / 排出枠 300 (A案) 未払金 200 / 排出枠 200

取引①では、K案は、借方側の動産類似の財産権たる排出枠の資産側の計上問題と、貸方側の資産発生原因＝勘定科目の未確定の問題を区別して考えているので、無償で取得した排出枠は基準価格でオンバランスされる。他方、A案はそれを連動して考え、貸方側が未確定なのでオンバランスできないとする。また、A案は、②の取引とも連続して考え、売却した後も貸方の性質は未確定なので仮受金その他未決算勘定で現金収入を計上する。投資の成果計算という視点でみると、A案は、排出量の実績が確定した時に、目標排出量と比較して削減努力が結実しているか否かを判断し、超過達成の場合にのみ1回の投資(削減努力)の回収計算があるとみて、仮受金から受贈益(政府補助金)への振替あるいは排出枠の事後交付による受贈益(政府補助金)が計上される。他方、K案は、事前交付された排出枠の売却取引による売買損益と、実績確定時に超過達成(削減成功)による排出枠の受贈益(政府補助金)の2回の回収計算があると考えるのである。

なお、不足分の排出枠又は代替する排出クレジットを他者から購入した上で償却することがX3年3月、6月あるいは9月決算期に確実と見込まれる場合には、当該決算期に費用計上することが適当となる。

また、排出枠の売却に関して、A案では、無償で取得した排出枠がオフバランス処理されているので、それとは別に、他者から購入した排出枠も保有している場合には、先ず他者から購入した排出枠を売却したものとみなすという仮定が必要となる。他方、K案では、政府から交付された排出枠と他者から購入した排出枠がともにオンバランスされていることから、売上原価と資産繰越原価の配分計算のための何らかのルール(移動平均法等)を決めておくことになる。

## 2-1-6 参加企業の最終目標年度一括処理

### (1) 事後清算により無償で排出枠を取得する場合の会計処理に「実績が未確定」の視点を拡張

各目標年度の排出目標を超過達成すると、超過達成分に相当する排出枠を取得する。各年度の実績に応じて事後交付される排出枠については、当初『企業会計原則』第三「貸借対照表原則 5F [無償取得資産の評価]」を適用し、公正な評価額をもって取得原価とし、同額の贈与益(政府補助金)を計上する方針であった。しかし、当該排出枠は、次年度以降に目標が未達成となった場合には、排出枠不足分の充当に使用する可能性があること、試行排出量取引スキームで定められた2012年度の目標設定年度以降における排出枠の取扱いが定まっていないので、

将来、排出枠を売却できるかどうか判らないことから、各年度の削減実績によって事後交付される排出枠についても、会計上認識しない。また、最終年度の目標達成が確認される前に排出枠を売却しても、将来、目標が未達成の場合には、排出枠又は代替する排出クレジット等を買戻す可能性があることから、当該売却を暫定的なものとして、売却の対価を仮受金その他の未決算勘定として処理し、最終年度の目標達成が確実となった時点で利益として計上するという案が提案され、第3回の専門委員会で支持されるに至った。

このアイデアは、事前交付における排出枠取得時のオフバランス処理と当該排出枠売却時の仮受金その他未決算勘定処理の根拠であった実績未確定という論拠を各年度の清算による事後交付まで拡張するものである。各年度の実績確定、事後清算時に取得した排出枠をオンバランスすると、その後の決算期における排出枠の価格変動による減損処理や排出枠を売却した場合の売買損益等の会計処理が四半期決算を含む決算期にすべて反映されることから、将来の実績次第で損益が未確定な排出枠についてオンバランスするリスクや会計処理コストがかかる。これらのリスクやコストを軽減させようという理由（ある意味、長所）から、試行排出量スキームに参加する会社の各最終年度までのオフバランス処理を、排出枠の事前交付のみならず事後交付を含むすべての取引に適用することが、とくに財務諸表作成者サイド（および監査人サイド？）に支持されたと思われる。

したがって、排出枠が不足する場合でも、排出枠のボローイング（次年度以降の排出枠を前借りすること）が可能であること、最終的な償却期限までに不足分の償却を行わない場合の排出量削減義務が法的に課されていないことから、費用の計上は、各目標設定年度の目標未達成が確認された時点や不足する排出枠をボローイングにより償却した時点ではなく、最終年度以降、資産計上された排出枠又は代替する排出クレジットを償却した時点で行う。

なお、第3回の専門委員会では、不足分の排出枠又は代替する排出クレジットを他者から購入した上で償却することが確実と見込まれる場合には、最終年度以前の当該決算期に費用の計上をすることが適当とされていた。また、第4回の専門委員会では、この規定が、試行排出量取引スキーム以外の京都メカニズム関連の自主行動計画全般に共通する規定であることが確認された。

## （2）設例に関するA案の仕訳の改訂

2-1-5項の設例を用いて、会計処理にどのような違いが生じるか確認する。なお、この設例では、2年度を通算すると5トンの未達成である。

①から③までは、2-1-5項のA案と同じ仕訳。

④X2年10月又は11月、X1年度実績確定 85 t

仕訳なし

⑤X3年10月、X2年度実績確定 120 t（公正価格@10）

排出費用 30 / 未払金 150

仮受金 120

⑥X3年10月、排出枠を 購入 15 t (15 t × @10 )

排出枠 150 / 現金 150

⑦ X3年11月、償却して取引終了

未払金 150 / 排出枠 150

### (3) 排出枠不足が確実に見込まれる場合の費用処理の削除

A案では当初から、「不足分の排出枠又は代替する排出クレジットを他者から購入した上で償却することが確実に見込まれる場合には、費用計上することが適当である」とされてきた。これは、各年度、排出実績が確定する都度、事前交付された排出枠売却の仮受金の損益勘定への振替や事後交付の排出枠の有無による損益計上等を前提にする会計処理であったならば、実績が確定する10月から遡り9月末の第2四半期あるいは6月末の第1四半期、最も早期でも3月末の決算期に未払金処理による費用計上が想定される。ところが、各年度の削減実績によって事後交付される排出枠について会計上認識せず、また、最終年度の目標達成が確認される前に排出枠を売却しても、売却の対価を仮受金その他の未決算勘定として処理し、最終年度の目標達成が確実にとなった時点で利益として計上するという会計処理となると、「不足分の排出枠又は代替する排出クレジットを他者から購入した上で償却することが確実に見込まれる場合には、費用計上することが適当である」の解釈が拡張される可能性がある。

最終年度の決算期以前、例えば最終年度よりも1年前あたりの決算期において、それまでの複数期間の実績を勘案することで、最終年度の目標達成の状況が予測可能となり、その結果、目標の未達成が確実にとなり、不足分の排出枠又は代替する排出クレジットを他者から購入した上で償却することが確実に見込まれる場合にも、費用処理が必要ではないかと解釈できることになる。

(この場合には、未払金というよりも引当金の方が貸方勘定としてはじっくりくるように思われる。現行のわが国の引当金の要件である注解18に照らせば、排出枠が不足する原因は、事業活動における排出削減努力の未達成によるものであり、期間経過に応じてその原因である未達成事象が発生するので、期末時点で引当金の要件を満たすのではないかというものである。)このように、最終年度よりも1年以上前の状況における引当金処理等による費用計上の要否の判断は、会社および監査人に裁量の余地を大きく与え、双方に大きなストレスとなることが考えられる。

そもそも、試行排出量取引スキームは、自主行動計画を補完するという位置づけのため、仮に排出量目標が未達成となった場合でも、不足分の排出枠又は代替する排出クレジットを他者から購入するか否かは、当該スキームに参加する会社の自発的な意思決定に任されていて、強制するものではなかった。したがって、不足が確実に予想できても、不足分の排出枠を購入するか否かは自動的に確実にとは断定できない。例えば、業績が悪化している会社の場合、排出実績が目標未達成となっても、不足する排出枠を購入する財務的余裕がタイトであったならば、強制されていない以上、排出枠を購入しないことも想定でき、最終年度の償却が確定するまで、会社が排出クレジット関連の費用をどの程度負担するものか未確定であるともいえるのである。

したがって、当該文言があることにより、解釈が拡大しすぎないかという危惧から、事務局は

第5回専門委員会で、「不足分の排出枠又は代替する排出クレジットを他者から購入した上で償却することが確実と見込まれる場合には、費用計上することが適当である」という文言を削除することを提案した。

なお、この文言が試行排出量取引スキーム以外の京都メカニズム関連の自主行動計画全般に共通する規定であったことから、この規定の削除により、自主行動計画に基づく京都メカニズム関連のすべての排出枠の費用処理に影響する。

そこで、事務局は、この規定の削除と引き換えに、「将来の自社使用を見込んで他者から購入した排出枠について（試行排出量取引スキームを含む）、実際に政府保有口座に移転していなくとも移転することが確実と見込まれる場合や、第三者へ売却する可能性がないと見込まれる場合には費用とすることが適当である」という従来から存在する本文の文言を〔付録2〕の仕訳例の（注）にも加入し強調した。したがって、排出実績が確定する以前に目標未達成が予想され、それに備えて排出枠を他者からすでに購入していた場合には、その分についての償却前の費用処理を適当とするものであり、排出クレジット購入に関する不確実性を理由として不足分の費用処理を否定した事務局としては、当該不確実が消滅している不足分の早期費用計上を適当とすることで、とりあえず論理の一貫性を図った。

#### （4）設例に関する仕訳－原則

排出費用計上時点の原則は、各目標設定年度の目標未達成が政府の目標達成確認システムにおいて確認された時点や不足する排出枠をBORROWINGにより償却した時点ではなく、資産計上された排出枠又は代替する排出クレジット（京都メカニズムによるもの）若しくは国内クレジットを償却した時点で行うこととされているので、つぎのような仕訳となろう。

①から④までは、2-1-6項（2）と同じ仕訳。

⑤X3年10月、X2年度実績確定 120 t（公正価格@10）

仕訳なし

⑥X3年10月、排出枠を 購入 15 t（15 t × @10）

排出枠 150 / 現金 150

⑦ X3年11月、償却して取引終了

排出費用 30 / 排出枠 150

仮受金 120

⑤の仕訳をせず、⑦の償却時に仮受金その他未決算勘定の清算仕訳をすることになり、排出枠に単価の変動があった場合には、その要素もすべて、⑦の清算仕訳に一括して反映させる（排出費用の金額が変わる）ことができ、簡易な会計処理ともいえる。

## 2-1-7 課題

これまで見てきたように、今回の実務対応報告第15号「排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い」の改訂にあたっては、その契機となった「試行排出量取引スキーム」が、わが国の温室効果ガス削減努力の方針である自主行動計画の補完という位置づけにあることを最大限斟酌することで、当初から事務局は、「排出枠の事前交付時におけるオフバランス処理」という、いわゆるA案を勧奨するとともに、審議経過途中で、試行排出量スキームに参加する会社の排出量の無償取得に関するオフバランス処理を、最終年度までの排出枠の事前交付と事後交付のすべての取引に適用すること、および目標の未達成が確実となり、不足分の排出枠又は代替する排出クレジットを他者から購入した上で償却することが確実と見込まれる場合の早期費用処理の規定を削除すること、の2点の大きな修正を行った。このような審議経過を経た「排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い」の改訂原案（第5回専門委員会終了時現在）には、以下のような問題が指摘できよう。

- ① 排出枠の「バンキング」と「BORROWING」も試行スキームの重要な実験要素であるが、各決算期または各目標年度において会計認識せずにオフバランス処理を続けることは、これらの状況を会計上、明確に表示することが困難ではないかと思われる。
- ② 「不足分の排出枠又は代替する排出クレジットを他者から購入した上で償却することが確実と見込まれる」という文言を削除したことで、むしろ、引当金（あるいは負債）一般の要件を満たす場合には、引当金等を計上することが求められることになる。そこで、排出実績が目標未達成となることが、実績測定前の決算期において確実であり、自主行動計画を遵守するために不足する排出枠を購入する意思決定を取締役会や経営委員会等で決議している場合、それに該当することになるのか否かが問題となる。引当金の要件（負債一般の要件ともいえるが）について収益・費用アプローチに加え、資産・負債アプローチによっても検討することが必要となっている現在、企業の最高意思決定機関における意思決定によって、排出枠取得義務というような負債が発生したと判断できるか否かの問題である。
- ③ さらに、取締役会や経営委員会等の決議を経て、CER等の購入契約を結んでいるが、期末時点や実績確定時点で未到着というような場合、「排出枠を購入している」という要件を厳密に適用すると、費用計上することができないと解釈できるが、契約まで取り交わしているのであれば、負債の発生がすでにあるとして未払金・引当金等を用いて排出費用を計上することが適切であるともいえる。ASBJでは、「引当金専門委員会」を立ち上げて、わが国における引当金会計の検討を行っている最中であり、排出枠購入義務に関わる引当金も、検討対象の一つになる可能性がある。

## 第3章 国内クレジット制度に関する論点整理

### 3-1 国内クレジットの法的論点について

武川委員

#### 3-1-1 はじめに

国内クレジットに関する会計・税務上の処理を検討する際には、国内クレジットや国内クレジットに関する取引の法的性格・位置付けについて検討を行う必要がある。法律上の整理と会計・税務との関係については、法的整理が会計・税務上の処理の前提問題であるとの見方ができる一方で、これとは逆に、あるべき会計・税務処理のためにはどのような法律上の整理が望ましいのかという観点も必要であるように思われ、両者は密接に関連している。

本稿では、これまで殆ど取り上げられることの無かった国内クレジットに関する法的分析を試みたい。とりわけ、会計・税務を検討するうえで重要と思われる2つの論点、すなわち、①国内クレジットの法的性格及び②国内クレジットの発生過程の法的分析を取り上げる。前者は国内クレジットに関するあらゆる会計・税務処理の前提となるであろうし、後者は国内クレジット発生局面における会計・税務処理と密接に関連すると思われるからである。

#### 3-1-2 国内クレジットの法的性格

##### (1) 問題の所在

国内クレジット制度は、排出量取引の国内統合市場の試行的実施（以下「試行的実施」という。）の一内容を構成するものである。かかる制度を通じて国内クレジットにはある種の財産的価値が与えられており、取引<sup>1</sup>の対象となることが予定されている。この点について、法的観点からは、「国内クレジット」は、そもそも「売買」や「譲渡」といった取引の客体となり得るものなのか、また、取引の客体となり得る場合には、どのような要件を満たせば譲渡することができるのかといった点が問題となる。こうした法的性格の決定は会計・税務処理にも影響を与えるであろう。

上記のような問題に対しては、通常は法律それ自体が答えを与えている場合が多い。しかしながら、国内クレジット制度や試行的実施は、法律に根拠を有する制度ではなく、立法的な解決は与えられていない。そのため、国内クレジットの法的性格に対する答えを得るためには、現状の制度を既存の法律に従って解釈する作業が必要となる。

---

<sup>1</sup> 制度設計上は必ずしも明らかになっている訳ではないが、国内クレジットは転々流通することが必ずしも想定されていない。より具体的に言えば、現状想定されている取引は国内クレジットの発生局面（いわゆるプライマリー取引）に限定されており、二次的な取引（セカンダリー取引）は原則としては想定されていないようである。しかし、本稿においては、記述の便宜上、国内クレジットに関してセカンダリー取引があり得ることを前提に論じている箇所があることにつき、ご留意を頂きたい。



## (2) 国内クレジットの法的性格：あり得る選択肢

国内クレジット制度や試行的実施を法的観点から分析した研究は見あたらないが、本稿においては、筆者なりの分析を試みたい。国内クレジットの法的性格について現行法上採用し得る選択肢としては以下のような考え方がある。

まず、大きな考え方として、国内クレジットに財産権的性格を認めるのか、認めないのかという選択肢がある。次に、国内クレジットに財産権的性格を認める場合には、国内クレジットを債権類似の財産権と考える見方と、債権や物権といった明確な分類はできないが何らかの財産権という程度に漠としたものとする見方があり得る。以下、詳述する。

### ①財産権性を否定する見解

国内クレジットの財産権性を否定する見解とは、国内クレジットは単なる「数値」に過ぎず、それ自体が所有権の客体となったり、売買や譲渡の対象となったりするものではないと考えるものである（以下、便宜的に「数値説」という。）。こうした説明は、電気事業者による新エネルギー等の利用に関する特別措置法（RPS法）に基づくRPS相当量の取引において採用されている<sup>2</sup>。また、京都クレジット（算定割当量）についても、温対法平成18年改正によって算定割当量の財産権性が認められるまでは、単なる数値と考える見解が存在した。

こうした見解に立った場合、国内クレジットは法的観点からは単なる数値であって、財産権そのものではなく、試行的実施に基づく排出削減義務の遵守・不遵守という法律関係を定める前提条件に過ぎないと整理することになる。また、国内クレジットの「取引」とは、登録簿等における数字の書き換えを行い、それに対して対価を支払うという行為を意味するに過ぎないことになる。

### ②財産権性を肯定する見解

これに対して、財産権性を肯定する見解は、国内クレジットが何らかの意味での所有権の客体となったり、売買や譲渡の対象となったりするというものである。この考え方に立った場合には、国内クレジットがどのような性質の財産権であるのかという点が更に問題となる。

一つの考え方としては、債権に類似するものであるという考え方があり得る。すなわち、国内クレジットを保有していることにより、国に対する関係では自主行動計画又は試行的実施に基づく排出削減義務の遵守という効果が得られるのであるから、これは裏を返せば、国内クレジットの保有者は国に対して不利益を課さないことを求める債権（不作為債権）を有しているようなものだと考えるのである（以下、便宜的に「債権説」という。）。  
もう一つに考え方としては、国内クレジットは財産権の一種ではあるが、債権や物権といった典型的な財産権には分類し難いものであり、無名の無体財産権であるとする考え方

<sup>2</sup> 大塚直「EUの排出枠取引制度と我が国の課題」ジュリスト1296号36頁、46頁

があり得る（以下、便宜的に「無体財産説」という。）<sup>34</sup>。

### （3）各見解の検討

法的な見地から見た場合に、いずれの見解が妥当であろうか。結論から言えば、どの見解にも難点があり、いずれとも断じがたい。

まず、数値説について言えば、国内クレジットはあくまでも数値であり、取引対象となる訳でないから、財産権を移転するためにどのような要件が必要かという問題が生じることはなくなる。そのため、後述する債権説のように意思主義・対抗要件主義との関係で難しい問題が生じることを回避することができる点が利点である<sup>5</sup>。しかしながら、当事者は何らかの財産権を取引していると考えていることが多いと思われ、数値説は当事者の意識からあまりにも乖離するのではないかという批判が妥当するようと思われる。また、上記の利点の裏返しの問題であるが、国内クレジット自体は「数値」であるため、その帰属をどのように定めるのかという点には民法は適用されず、専ら制度を設計する者が決める必要がある。こうしたルールが明確に定められていない場合には法的安定性を害するのではないかとの問題が生じうる。

これに対して、債権説や無体財産説を採用した場合には、当事者の意識からの乖離や取引ルールの不存在といった問題は生じない（但し、無体財産説に立った場合にはどのような取引ルールが適用されるかは必ずしも明らかにならない部分もある。このため、取引ルールの不存在の問題は完全に解決される訳ではない）。その一方で、民法の一般原則が適用されるがため、逆に問題が生じる可能性がある。というのも、日本法上の原則としては、財産権の譲渡の効力が発生するためには、当事者の意思表示が合致する（典型的には契約が成立する）だけで足り（意思主義）、二重譲渡が生じた場合には対抗要件の先後で優劣を決する（対抗要件主義）との法制度が採用されている。このような原則を国内クレジット制度に適用した場合、国内クレジットを登録簿外で二重譲渡することが可能となると共に、譲渡を完結させるためには何らかの

<sup>3</sup> 上記①では、RPS法に基づくRPS相当量が「数値」であるとされていると述べた。しかし、RPS相当量が「数値」であるとの見解が、本文に記載した意味での純粋な数値説を意味しているのか（この場合、数値自体は所有権の客体や取引の対象とならないと考えることになる。）、それとも本文に記載した無体財産説を意味しているのか（この場合、債権や物権といった明確な分類をすることはできず、その意味で数値という表現を用いたが、「所有」や「譲渡」の対象にはなる財産権であると考えてことになる。）は明らかではない。

<sup>4</sup> 京都クレジット（算定割当量）は「動産類似の財産権」と整理されている。国内クレジットに関してもこのような考え方を採用する余地もあるかも知れない。しかし、日本法上、新たな物権を創設するためには法律上の根拠が必要である（物権法定主義）。この点、温対法という立法を行うことを前提にしていた京都クレジットに関しては、「動産類似の財産権」という整理をすることにもそれ程の不都合は無かったが、法律上の根拠を有しない国内クレジットにおいては、一定の限界があるように思われる。

<sup>5</sup> 但し、数値説に立った場合でも、「数値」がA社からB社に書き換えられることにより、A社と国との法律関係が変動し、かつ、B社と国との法律関係も変動するのであるから、結果的にみれば、何らかの「利益」又は「権利」がA社からB社に対して「譲渡」されているのではないとの見方も成り立ち得るようと思われる。そうであるとすれば、何らの「利益」又は「権利」も移転していないという数値説の前提自体に疑問が生じることになる。また、この場合には、「譲渡」について対抗要件が必要ではないかとの点が問題となり、数値説の意味は相当程度没却されることになろう。

形で対抗要件を具備する必要がある<sup>6</sup>。現状の制度を前提とすれば、国内クレジットの取引が活発に行われることは想定されないため、二重譲渡の問題が生じる蓋然性は低く、対抗要件を具備せずに行われたとしても、実務上は大きな問題は生じないとの割り切りも可能かも知れないが、いずれにしても問題が残ることは確かである<sup>7</sup>。

#### (4) 会計・税務処理との整合性

最後に、各見解に立った場合の会計・税務処理との整合性について検討したい。会計・税務上、国内クレジットを何らかの形で資産認識する場面があり得るが、債権説及び無体財産説からは特に問題なくこのような処理を説明することができそうである。

これに対して、数値説に立った場合には、国内クレジットを資産認識することと数値説が矛盾するのではないかという点が問題となり得る。法律上の性格と会計・税務上の取扱を完全に一致させる必要があるのかという点は議論の余地があるかも知れない。また、数値説に立ったとしても、登録簿上に数値を有することにより、国との関係では何らかの法律関係を持つのであるから、(国内クレジットそのものが資産ではないとしても) 国との法律関係を会計・税務上は一種の資産と評価することは不可能ではないようにも思われる。

上記の点については、問題点を提起するに止めたいが、会計・税務の観点から、あるべき法的整理についての提言をして頂くことも有益ではないかと思われる。

### 3-1-3 国内クレジット発生過程の法的分析

#### (1) 問題の所在

続いて国内クレジット発生過程の法的分析の問題を取り上げたい。より具体的に言えば、①国内クレジットはいつの時点で誰の手元で発生するのか、②国内クレジットを発生させるためには、自主行動計画対象企業(以下「大企業等」という。)とそれ以外の企業(以下「中小企業等」という。)が共同して排出削減事業を行う必要があるが、この際、大企業等と中小企業等はどうのような契約を締結すべきなのか、といった点である。

既に行われている事業においては、中小企業等(売主)と大企業等(買主)との間で国内クレジットの「売買契約」を締結している例が存在するようである。しかしながら、売買契約とは、「当事者の一方がある財産権を相手方に移転することを約し、相手方がこれに対してその代金を支払うことを約する」契約である(民法第 555 条)。国内クレジット発生の場合で締結される契約が「売買」契約であるとするならば、中小企業等に国内クレジットの全てがいったん帰属

<sup>6</sup> 例えば、債権の場合であれば、第三者対抗要件を具備するためには、第三債務者に対する確定日付ある通知又は第三債務者からの確定日付ある承諾が必要とされる。このため、債権説に立った場合には、国内クレジットの譲渡のたびに第三債務者である国に対して内容証明郵便等で通知を行う必要がある。これに対して、無体財産説に立った場合には、対抗要件具備の方法は不明であるから、対抗要件を具備することができないまま、取引が行われることになる。

<sup>7</sup> 以上に述べた点を含め、法律の規定に基づかない排出権取引制度に関する法律上の問題点について論じた文献は多くないが、以下の文献を参照されたい。武川丈士「動き始めた国内排出権取引」NBL814号 25頁、由布節子・衛本豊樹「環境省自主参加型排出量取引制度の仕組みと今後の課題(上)(下)」Lexis 企業法務 10号 47頁・11号 60頁

(原始取得)し、これを中小企業等が大企業等に移転するという法律関係が前提になっている。果たしてこれは正しいのであろうか。これが主たる問題意識である。

## (2) 京都メカニズム (CDM) 制度における議論及びその問題点

国内クレジットに類似した先行制度として、京都議定書に基づく京都メカニズムの一種であるクリーン開発メカニズム (CDM) がある。CDM においては、先進国 (附属書 I 国) と途上国 (非附属書 I 国) が共同して GHG 削減プロジェクトを行い、これにより排出権 (CER) が発生する。このように CDM は国内クレジット制度と基本的に同一の構造を有している。従って、上記の問題を検討するに当たっては、CDM 制度における CER の発生過程に関する議論を参照することが有益である (また、CDM 制度については既に会計・税務上の取扱が確定しつつあることから、かかる検討は有益である。)

ところが、CDM制度においては、(筆者が知る限り) CERの発生過程に関する法的分析は(我が国においても国際的にも) 殆ど行われていない。この点、我が国における文献として上記論点を正面から取り上げたものは非常に少ないが、そのような文献においては、「プロジェクト設計書 (PDD) 等において CER の帰属先として指定された者が CER を原始取得すると考えるべきである」<sup>8</sup>との主張や、「排出権の原始的な帰属、配分はプロジェクト参加者全員の合意によってのみ決定されうる」<sup>9</sup>との見解が表明されており、公表された見解を見る限りでは、途上国 (又は途上国企業) ではなく、プロジェクト参加者 (先進国企業を含む) が CER を原始取得すると考えているようである。また、筆者が CDM 事業に携わる実務家と議論をした経験では、多くの者がプロジェクト参加者 (先進国企業を含む) が CER を原始取得すると考えているようである。

その一方で、CDMの実務においては、CDMプロジェクトを実施し、CERを取得する際には「排出権売買契約 (ERPA)」が締結されている。かかる契約方式だけから見れば、途上国 (又は途上国企業) が CER を原始取得し、これを先進国 (又は先進国企業) が承継取得することが前提になっているようにも見える。しかし、かかる実務に対しては、「売買という法形式を取っているのは一種の便法であり、厳密な法的分析に基づくものではない」<sup>10</sup>との指摘や、「ホスト国のプロジェクト実施者が排出権を売却する権利を有することを前提とする実務と排出権の配分はプロジェクト参加者全員の合意によって決定されるという国際的規則との間にはそもそも基本的な考え方に隔たりあるのではないだろうか」<sup>11</sup>との指摘が存する。このように、CDMプロジェクトの際に締結する契約を「売買契約」と構成することについては、批判的な見方が

<sup>8</sup> 武川丈士・西川淳也・作間智徳「排出権取引に関する法的考察(2)」NBL809号41頁、44頁

<sup>9</sup> 平石努「排出権購入契約 (ERPA) の法的実務」Lexis 企業法務 16号48頁、50頁

<sup>10</sup> 武川他前注8・45頁

<sup>11</sup> 平石前注9・50頁

存するところである<sup>12</sup>。その点からすれば、CDM制度において「売買契約」という形式が用いられていることを重要視する必要は乏しいのではないかと思われる。

### (3) 国内クレジット制度における整理

さて、上記のような議論を前提に、国内クレジットの原資取得者の問題と国内クレジットにおいて締結すべき契約をどのように考えるべきであろうか。この点については、殆ど議論されたことは無いが、この場を借りて筆者の私見を示したい。

まず、原始取得の問題であるが、筆者としては、国内クレジットは、国内クレジット制度に基づく記録簿等において記録がなされた時点において、「国内クレジット制度 国内クレジット認証申請書」の「クレジット保有申請者名」の欄に記載された者に原始的に帰属すると解したい。また、上記のように考える以上、国内クレジット制度に参加する中小企業等と大企業等が締結すべき契約は、売買契約ではなく、国内クレジット制度に基づいて国内クレジットを取得することに向けて相互に協力すべきことを約束する契約（敢えて名前を付ければ「プロジェクト参加契約」とでも言おうか。）であると解したい。その理由は以下の通りである。

#### ①原始取得者について

まず、国内クレジットの原始取得者を「クレジット保有申請者名」として考える理由の第一点目は、制度の解釈として最も自然だからである。前述したとおり、国内クレジット制度は法律に基づく制度ではないため、その運用にあたっては、国内クレジットの実施規則に依拠せざるを得ない。この点、国内クレジットの原始的帰属についてのルールは明確に定められておらず、手がかりになるルールがあるとするれば、申請書において「クレジット保有申請者名」に記載するとされていることくらいである。そうだとすれば、「クレジット保有申請者名」に記載された者が、当初から国内クレジットを保有すると考えることが最も素直であろう。これに対して、中小企業等が国内クレジットを原始取得し、大企業等に譲渡するという構成を採用した場合には、中小企業等がクレジットを原始取得する場面についても、それを大企業等に譲渡する場面についても、特段の記録がなされずに（瞬間的に）行われたと解釈することになる（一種の中間省略登記のようなものと考えられるであろうか）。こうした解釈は不自然であろう。

国内クレジットの原始取得者が「クレジット保有申請者名」として考えるべき第二の理由は、法的安定性の問題である。例えば、国内クレジットの発行申請後、国内クレジット発行前に中小企業等が破産した場合を考える。この場合、中小企業等の破産管財人と譲受人である大企業等とは対抗関係に立つことになる。このため、大企業等としては、管財

<sup>12</sup> 実務上も、CDMプロジェクトの参加者となる契約（プライマリー契約）と、CERを売買により取得する契約（セカンダリー契約）とは、その内容が大きく異なっている。すなわち、前者においては「売買」との体裁を取りながらも、実際の条項としてはプロジェクトの実施における役割分担やリスク分担に関する条項が多く設けられ、実際上、プロジェクトの実施に関する契約という様相を強く呈している。これに対して後者の契約は純粋な売買契約そのものである。この点はCDM実務に携わる者にとっては常識となっている。

人が選任される前に国内クレジットの譲渡に関する対抗要件を具備する必要があるが、前述のとおり国内クレジット制度においてどのように対抗要件を具備するかは明らかではなく、法的安定性を害することになる。こうした問題は、中小企業等から大企業に対して「譲渡」が行われるから生じる問題であり、そうした問題を生じさせない解釈の方が法的には望ましいように思われるのである。

第三の理由は、会計・税務上の整理との整合性である。この点は筆者の専門外であるため問題提起に止めたいが、仮に中小企業等に国内クレジットが原始的に帰属し、これを大企業等に「売買」する場合には、税務・会計上は、一端中小企業等において国内クレジット全量の発生を認識し、これが売買により譲渡されるという会計処理を行うことになると思われる。これは非常に煩雑であるように思われる（特に中小企業側にとって事務処理上の負担になる可能性がある）。また、譲渡が実行された時点における国内クレジットの時価と約定価格が異なっている場合には、会計・税務上何らかの問題が生じないかといった点についても検討が必要となる可能性がある。こうした点に鑑みれば、会計・税務上の観点からも、「クレジット保有申請者名」欄に記載の者が原始取得すると考える方が得策ではなかろうか。

#### ②締結すべき契約について

上記のように考える結果、国内クレジット制度に参加する中小企業等と大企業等が締結すべき契約は、売買契約ではないと考えることになる。ただ、この点については、「クレジット保有申請者名」欄に記載の者が原始取得するとの整理を前提にしつつも、『売主』が『買主』に国内クレジットを原始取得させることによって結果的に『買主』が権利を取得することを捉えて、そのような意味において「売買契約の一種である」と称することも全く不可能とまでは言えないかも知れない（少なくとも、既に行われているプロジェクトに関する契約については、そのような意味の契約であると解釈することも全く不可能とまでは言えないかも知れない）。そうした可能性も含めて、契約のあり方について制度主催者や法律実務家の間で議論を深めていく必要があるように思われる。

### 3-1-4 まとめ

以上の検討からも明らかなおおり、国内クレジットに関する法的論点はこれまで殆ど検討されてこなかった。そのため、本稿においても、法的論点に関する議論の整理及び筆者なりの見解を示すに止まったが、本稿をきっかけとして今後議論が進展することを期待したい。その際には、法律上の整理と会計・税務上の処理が互いに連動した問題であることを意識しつつ、相互の知見を統合しながら議論を進めるべきであろう。

## 3-2 国内クレジット制度における中小企業・大企業の会計処理案

大串委員

### 3-2-1 問題の所在

企業会計基準委員会（ASBJ）実務対応報告第15号で、京都クレジット等の買い手の会計処理に対するガイドラインが整備された。しかし、2008年10月国内クレジット制度が施行され、日本企業でも、国内クレジット制度にて、排出権（国内クレジット）の売り手となることができるようになった。しかし、売り手の会計処理についてどのようにすべきかにつき、指針・議論がなくあるべき会計処理について明確化する必要がある。

また、売り手の会計処理を考える際には、排出権がどのように生じるのか、すなわち、排出権の原始取得の態様に議論があり、その考え方により会計処理方法が異なると予想される。ここでは、国内クレジットの原始取得を、排出削減事業の共同実施行為に求めた場合に、大企業、中小企業のあるべき会計処理を考えることとする。

### 3-2-2 会計処理案

国内クレジットの発生原因をCO<sub>2</sub>削減に求めた場合には、CO<sub>2</sub>を削減した主体として、CO<sub>2</sub>をいままで排出していた中小企業に国内クレジットが帰属することになると考えられる。その場合に、国内クレジットはまず中小企業で発生することが認識され、その後、大企業に移転するという構成になる。以下具体例で考えることにする。

#### ①中小企業に一義的に帰属すると考える会計処理案

中小企業で1000トンのCO<sub>2</sub>排出を削減し、それが国内クレジットと認証され、大企業の登録簿に発行された。発行時の国内クレジット時価は1tあたり1000円であったが、中小企業と大企業の間国内クレジット売買契約が結ばれており、その契約条件（1tあたり700円）にて大企業から中小企業へ支払が行われた。

	中小企業	大企業
国内クレジット発行 （1000トン、時価 1000円、700円にて 売買契約）	i)国内クレジット 1,000,000 / 営業収益 1,000,000  ii) 現金 700,000 売却損 300,000 / 国内クレジット 1,000,000	国内クレジット 700,000 / 現金 700,000

i) 国内クレジットは、発行時必ずしも中小企業の登録簿口座に入るとは限らないが、

まず、中小企業が発行された国内クレジットを所有したと考える。会計的には、財産的価値のあるものを中小企業が形成したと考えるので、国内クレジットが発行されたとき、時価相当で中小企業が収益認識を行う。

ii)国内クレジット売買契約に基づき中小企業から大企業へ国内クレジットが1トンあたり700円、1000トン分移転された。そのとき、大企業の支出した金額70万円が大企業にとっての国内クレジット取得原価となる。中小企業は、時価100万円の国内クレジットをいったん全額収益計上し、70万円で売却したときの差額30万円を売却損として認識する。

## ②共同実施契約に基づく会計処理案

①と同じ条件で取引が実施されたが、国内クレジットの発生原因を、大企業と中小企業のCO2排出抑制活動とみる。

	中小企業	大企業
事業登録	仕訳なし	仕訳なし
国内クレジット発行	国内クレジット 700,000 / 営業収益 700,000	国内クレジット 300,000 / 営業収益 300,000
移転	現金 700,000 / 国内クレジット 700,000	国内クレジット 700,000 / 現金 700,000

国内クレジットが発生する原因を、中小企業と大企業がそれぞれの役割で、CO2排出抑制活動を実施したことに求める。すると、国内クレジット事業は、中小企業と大企業の共同実施事業であり、その結果発行された国内クレジットは、第1義的に中企業と大企業の双方に帰属すると考える。上記のように考えた場合には、会計上その成果物（共有物と考える）を事業への貢献割合に応じて、収益配分する。

事例のケースでは、国内クレジットが発行された時点で、中小企業はその貢献割合として1000トンの70%のクレジットを収益計上する。同じように、大企業も貢献割合の30%分300トンを収益計上する。

収益計上するときには、国内クレジットを評価しなければならない。このときは、国内クレジットをその時の公正価値にて評価する方法が適切であると考えられる。したがって、1tあたり1000円にて計上することになる。

その後、中小企業は国内クレジットを自ら保有して、使用することはせずに、そのまま、大企業へ国内クレジットを販売したと考える。このとき、中小企業は共同して国内クレジット事業を実施したパートナーたる大企業に販売することは必ずしも必要ない。



### 3-3 国内クレジットに関する今年度委員会における議論の整理

事務局

国内クレジット制度は、自主行動計画を策定していない中小企業等（以下、本節では「中小企業等」とする）が有する排出削減ポテンシャルを発掘し、それを具体的な削減に結びつけるための資金や技術的なサポートを、自主行動計画を有する大企業等（以下、本節では「大企業等」とする）より得て、排出削減活動を推進するものである。

さらに、このような排出削減活動の成果を顕在化させる手段として、審査機関と国内クレジット認証委員会による審査・認証を受けた国内クレジットは、自主行動計画における目標達成への適用が認められている。このため、事業者は、排出削減活動と並行して、これらの手続きも進めることになる。

これらの国内クレジットの制度の各フェーズに分類し、今年度の委員会にて進めてきた会計・税務、法的な観点からの検討内容を次に述べる（なお、各会の検討内容の詳細については「参考資料1 議事要旨」を参照のこと）。

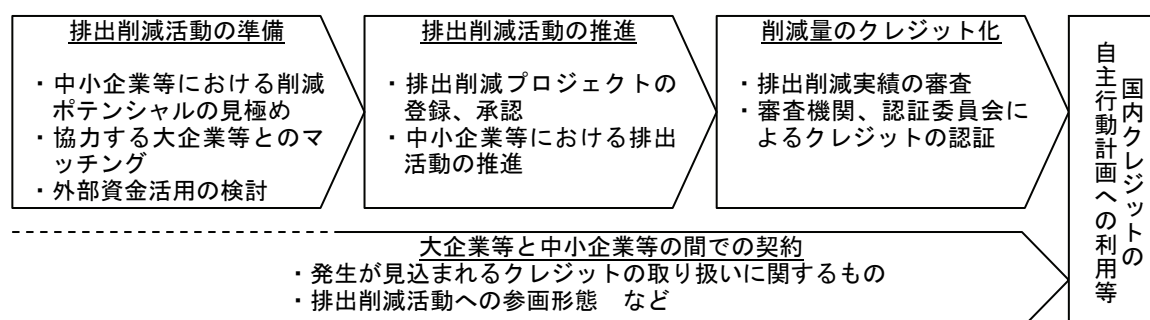


図 3-3-1：国内クレジット制度の概略フロー

#### (1) 排出削減活動の準備

国内クレジット制度においては、まず中小企業等に排出削減ポテンシャルが有ることを確認するとともに、削減活動を共同で推進（支援）する大企業等を見つけ出すことが求められ、この点に関しては、既に制度の一環として以下の支援策も用意されている。

##### ・ 国内クレジット制度ソフト支援事業

国内クレジット制度の活用が期待される中小企業等を対象とした「無料省エネ診断」、「排出削減事業計画の無料作成支援」、「排出削減事業計画の審査費用の半額支援（上限あり）」

##### ・ ビジネスマッチングイベント

環境技術を保有する大企業等やクレジットの創出が期待される中小企業等を一同に会した商談会の開催

一方、当委員会においては、このフェーズに関し、中小企業等における取り組みを活性化させるという観点から検討した。

(検討内容) 独力で省エネ・排出削減活動を推進する能力を持つ中小企業等が存在することを考慮し、中小企業等がある程度先行して排出削減活動を推進しておいて、最終的に国内クレジットの移転・売却先としての大企業等を見つけるようなオプションも認めることで、一層の制度の拡大が期待できるのではないかと。

(検討内容) 個々の排出削減事業からの削減量の絶対値は小さいものと考えられるため、複数の排出削減事業を束ねて、クレジットへのニーズが大きい大企業等へ提供するようなスキームの自由度が高くなると、一層の制度の拡大が期待できるのではないかと(現在でも、制度上は「その他の関連事業者」として位置づけられているが、クレジットを一旦保有して転売することは認められていない。)

また、排出削減のための設備の導入については、補助金を活用するケースも多いと想定されるため、このような場合の考え方についても検討を行った。

(検討内容) 国内クレジット制度に関する補助金は、排出削減設備に対する補助金としてとらえ、排出削減事業の結果とは切り離して考えることができるのではないかと。国内クレジットの発生と補助金をリンクさせた場合には、国の権利性が発生することも考えられ、国が有償で買い取る国内クレジットの前払金としての性格が補助金に発生することも考えられる。

(検討内容) 交付される補助金のうち、「国庫補助金」に該当し、かつ「圧縮記帳<sup>※</sup>」が認められていれば、例えば排出削減設備に対する半額の設備補助をもらった場合には、設備は半額圧縮して減価償却していくものと考えられる。

※圧縮記帳は、補助金等により資産を取得した時、入金額を固定資産の取得価額から控除して取得価額を減額する会計処理を指す。圧縮記帳は、法人税法・租税特別措置法により規定されており、規定されていないものは入金時に一括して補助金収入にて処理する。

## (2) 排出削減量の国内クレジットとしての認証

排出削減量が国内クレジットとして認証されるフェーズにおいては、取引可能な価値が創造されるプロセスであることから、厳格に審査されるとともに、他の制度とのダブルカウントの可能性についても検討しておく必要があると考えられる。

また、このような「クレジットの信頼性」にかかる考慮だけでなく、多くの排出削減プロジェクトからのクレジット認証申請を、限られた審査機関、国内クレジット認証委員会ならびに事務局にて対応しなくてはならないプロセスにも着目し、検討を行った。

(検討内容) 国内クレジットの利用先でもある「試行排出量取引スキーム」においては、環境省による自主参加型国内排出量取引制度 (JVETS) による排出クレジットも等しく利用可能であるため、国内クレジット制度との二重登録を防止する策を講じることが求められるのではないかと。一方、東京都でも 2010 年度より独自の排出量取引制度が開始される見込みであるが、これは国の制度との相互流通が考えられていないので、現時点では二重登録の防止策を講じるまでの必要性は無いのではないかと。

(検討内容) 国内クレジットの実績申請が毎年 3 月の年度末時期に集中した場合、審査機関ならびに国内クレジット認証委員会における業務量が一時的に急増して対応が滞る可能性があるため、申請時期を平準化することが望ましいのではないかと。

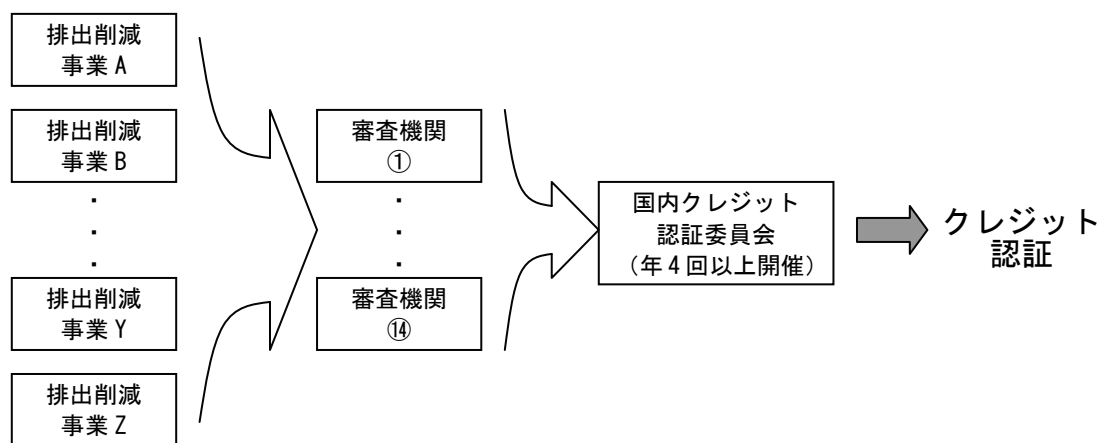


図 3-3-2 : 国内クレジット認証プロセスのイメージ

(検討内容) 国内クレジット制度の利用先として、自主行動計画以外にも、温対法や省エネ法が考えられ、これらの報告期限から逆算すると、3 月末までの排出削減実績を同年度の排出実績に活用しようとした場合には、削減実績に関するデータのとりまとめ、審査機関による審査、国内認証委員会による認証という必要なプロセスを考慮した場合に、間に合わなくなる可能性が高い。国内クレジットが、京都議定書の第一約束期間内は使えるものであるならば、(設定された制度の期間内において) 翌年度に活用することなども考えられる。

現状の国内クレジット制度においては、「国内クレジット制度 国内クレジット認証申請書」の書式に基づいて国内クレジットの認証を申請することとされている (あわせて、「排出削減実績報告書」と「実績確認書」が必要)。

認証された国内クレジットは、この申請書式にある「クレジット保有申請者名」の欄に記載されている中小企業等あるいは大企業等が保有することができるとされており、この点について

て京都メカニズムクレジットにおける考え方との整合性を踏まえて検討を行った。

(検討内容) 京都クレジットと同様に、「ユニラテラル」な取り組みを原則として認めないのであれば、中小企業等の手元に国内クレジットが最初に発生するフローは、本質的に矛盾を抱えていることになるのではないかと。

(検討内容) 中小企業等が最初に国内クレジットを取得する場合でも、「排出削減事業計画の段階で、『排出削減事業共同実施者』として自主行動計画保有企業の連名が必要であること」、あるいは「最初の段階から自主行動計画保有企業が国内クレジットの購入意志を示し(具体的には国内クレジットの取得に関する契約)、かかる形態をもって排出削減活動に貢献していると整理すること」によって、「ユニラテラル」ではないと解釈することができるのではないかと。

(検討内容) 中小企業等が取得する国内クレジットの売却先が、特定の大企業等(排出削減共同実施者)に限定されてしまう点について、独占禁止法との関係を考慮する必要があるのではないかと。

### (3) 大企業等と中小企業等との民間ベースの取り決め

排出削減事業の推進にあたっては、国内クレジット制度の運営規則に則った手続きに加えて、民間企業同士での契約や取り決めが発生する。

仮に、国内クレジットが最初から大企業の手元に発生してしまった場合、中小企業等との間において「クレジット購買契約」を締結しようにも、中小企業等が肝心の国内クレジットを保有していないという状況が発生する。

一方、中小企業等において国内クレジットを最初に取得した場合は、取得したクレジットの会計処理や、万一、排出削減事業の途中で中小企業等が倒産してしまった場合の取扱いはどうなるか、などの検討事項も発生することが考えられ、これらを表 3-3-1 に整理する。

#### 【主な検討事項】

- ・国内クレジットの原始取得者
- ・国内クレジットに関する民間事業者間での契約形態
- ・国内クレジットの取引に対する税務面の取扱い
- ・国内クレジットの管理コスト

また、実際に国内クレジットが中小企業等と大企業等との間で取引されるにあたり、その価格が取り決められているか否か、あるいは、中小企業等あるいは大企業等のいずれがオリジネーターであるかにより、その設定方法についての検討を行った。

**【固定した価格の取り決めがある場合】**

(検討内容) 中小企業等が排出削減事業のオリジネーターである場合には、国内クレジットの  
売買価格は、マーケットに基づき、そこに多少のメリットを見込んだ形で設定すること  
になると考えられる(クレジット発生のために実際にかかったコストに、正常利益を上  
乗せするように指摘される可能性がある)。

(検討内容) 大企業等が排出削減事業のオリジネーターである場合には、大企業等の側で売買  
価格にコミットし、大企業等が提供したサービス(排出削減のコンサルティングなど)  
のコストの分だけはマーケット価格よりも安く設定できると考えられる(た  
だし、中小企業等からの価格への合意と、税務当局に対するドキュメンテーションを整  
備することが必要)。

**【固定した価格の取り決めが無い場合】**

(検討内容) 税務上、低廉譲与とならないように、契約時の時価と、契約価格との乖離に注意  
する必要がある。ただし、大企業等が提供した労務・サービスのコストの分だけは、安  
くても問題無いと考えられる。

表 3-3-1：国内クレジットに関する論点（国内クレジットの取得者による分類）

<ul style="list-style-type: none"> <li>国内クレジット認証委員会へのクレジット認証申請書式における「保有予定者」が国内クレジットを原始取得するものと考え、これにより当該欄に記載された大企業等が国内クレジットを原始取得するものと考え。</li> </ul>	<p><b>国内クレジットの取得に 対する考え方（仮説）</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>国内クレジット認証委員会へのクレジット認証申請書式の「保有予定者」の記載内容に関わらず、中小企業等が国内クレジットを全量取得するものと考え。</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>大企業等 （自主行動計画策定企業、排出削減事業共同実施者）</li> <li>法的安定性が高い</li> </ul>	<p><b>国内クレジット の原始取得者</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>中小企業等 （自主行動計画を不策定の企業、排出削減事業者）</li> <li>法的安定性が低い →中小企業等が事業途中において倒産した場合の取り扱いに関する点など、法的な問題が発生するため</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>大企業等と中小企業等とは、お互いの取り組み（協力）の内容、及び国内クレジットの取得者を決定するための契約である「排出削減プロジェクト参加契約」を締結するものと考えられる。</li> </ul>	<p><b>大企業等と中小企業等と の間の契約</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>「クレジット購買契約」を締結することが可能であり、大企業等の取組内容が単なる金銭的な援助に留まるのであれば、この契約にて対応できると考えられる。</li> <li>大企業等が金銭的な援助に留まらず、技術的あるいは人的な援助も伴う場合においては、「クレジット購買契約」という契約に違和感があるのではないか。</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>大企業等に国内クレジットが原始的に帰属するため、中小企業等においては国内クレジットを所有する場面无く、会計処理が発生しない（手間がかからない）。</li> </ul>	<p><b>企業側の会計関連</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>中小企業等において、取得した国内クレジットに関する会計処理が発生することがとなるが、マンパワー及びスキル面で対応することが可能であるか。</li> <li>中小企業等は、排出削減事業から得ることができるとし、国内クレジットの削減メリットのみを享受することとし、国内クレジットに関係する手続きは簡素化することが望ましいのではないか。</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>中小企業等から大企業等へ国内クレジットの移転が発生しないこととなるため、中小企業等における排出削減事業に対し大企業等が提供する資金、技術などが、税務上、大企業等から中小企業等への寄付行為と認識される可能性があるのではないか。</li> </ul>	<p><b>企業側の税務関連</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>中小企業等が原始取得した国内クレジットを大企業等に移転することとなるため、国内における排出クレジットの取引として課税対象となるのではないか。</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>最初から、大企業等に国内クレジットが発生するため、クレジットの手続、管理がシンプルになる。</li> </ul>	<p><b>制度運用からの観点</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>最終的に大企業側に帰属することわかっているクレジットを、一旦は中小企業等で原始取得し、それを移転する格好になるため、手続、管理が複雑化（=コスト、時間の増大）するのではないか。</li> </ul>

前提条件：国内クレジット発行の段階では、大企業等にクレジットが発行される場合（すなわち、記録上は大企業等が当初からクレジットの全てを保有することになっていない）のクレジット発行過程の法的分析をしたもの。

### 3-4 事例研究—静岡ガス株式会社における国内クレジット制度への取組

事務局

#### ■ご講演者

静岡ガス株式会社 営業統括部 計画推進担当マネージャー 中井 俊裕様

#### ■ご講演主旨

##### 1. 事例紹介

- ・国内クレジット制度は、従来からあるエネルギーサービスの発展版として、CO<sub>2</sub>の価値に関するやりとりを付加したものと考えることが出来る。
- ・本プロジェクトは、山梨缶詰において、缶詰の洗浄や消毒などの工程のために導入されている全4缶の油仕様のボイラのうち、2缶を都市ガス仕様のボイラに切り替えるものである。
- ・プロジェクトの実施において、山梨缶詰が資金調達する（リース会社を活用）とともに、補助金も活用している。
- ・プロジェクトから発生するクレジットの取り扱いにおいては、関係両社の会計年度の区切り、削減プロジェクトの区切り、クレジットの利用先である自主行動計画の区切り、の3種類の時間上の区切りが一致していないことに対応すべきか考慮する必要がある。
- ・中小企業等における排出削減事業からの国内クレジット発生量は、個別のプロジェクトでは少ないので、このようなプロジェクトをいくつか束ね、国内クレジットへのニーズが大きい事業者を提供するようなモデルが出てくると、国内クレジットの制度はさらに拡大すると考えられる。

##### 2. 今回の事例からのフィードバック

- ・排出削減事業の初期段階（立ち上げ期）における一番の課題は、排出削減事業者としての中企業等の資金調達（与信）に関するものであると考えている。
- ・中小企業等にとって最も興味があるのは、「国内クレジットがいくらで売れるのか」という点である。一方、国内クレジットを購入する側としても、排出削減事業参画に関する意思決定のため、事前にクレジット価格を決めておきたいというニーズがある。
- ・現状では、「どの時点で、誰に国内クレジットが発生するのか」という点について、突き詰めてはいないが、中小企業等の側には国内クレジット保有する考えは無いようであり、大企業等の側では最終的に国内クレジットを保有する意志はある。
- ・本制度の下での排出削減事業における大企業等の立場からは、「いつの時点で国内クレジットをB/Sに載せるのか、もしくはB/Sから無くすのか」という懸案がある。

■質疑応答（Q：質問、A：回答、C：コメント）

Q：今回の事例において、国内クレジットの取引価格は、どのような考え方に基づいて決定したのか。

A：プライマリの CDM 価格と、それを利用して商品化されているはずの小口のカーボン・オフセット等々の末端価格との双方を見ながら、審査費用の分も考慮して決定した。

Q：（中小企業等が排出削減のために導入した設備の）リース料は、「国内クレジットの取得のための原価」と「（中小企業等の本業である）缶詰製造のための原価」とのどちらで考えているのか。

A：中小企業等の側で、「国内クレジット取得のための原価」として考えている様子は無さそうである。

C：二つに分けて原価計算をすることも可能であるが、国内クレジットは副産物として考え、キャッシュが入ってきたら「雑収入」として取り扱うことが考えられる。

C：連産品原価計算を行うことも考えられるが、国内クレジット売却の絶対額がそれほど大きくは無いので、全額を「雑収入」とすることが妥当と考えられる。

■委員からの意見など

- ・国内クレジットの売買価格の設定については、中小企業等がオリジネーターとなる場合と、大企業等がオリジネーターとなる場合とで異なる。前者の場合、売買価格はマーケットの価格に基づき、そこに多少のメリットを見込んだ形で決まってくると考えられる。一方、後者の場合は、大企業等にて要したコストをのせ、マーケットよりも安い価格で取引することを契約で決めることができると考えられる。
- ・国内クレジットのやりとりに関する中小企業等と大企業等との間での民間ベースでの契約内容を「売買契約」とするか「プロジェクト参加契約」とするかについては、国内クレジット制度における「国内クレジットの保有予定申請者」とセットで考え方を整理しておく必要がある。
- ・山梨缶詰がまずクレジットを取得するのであれば、静岡ガスとの間でクレジット売買契約を締結し、その契約に基づき、静岡ガスへクレジットが移転することが考えられるが、「山梨缶詰におけるクレジットの会計処理が発生すること」、「プロジェクト途中で倒産してしまった場合のクレジットの取扱い」、「クレジット移転にかかる事務作業の増加」などの課題がある。一方、静岡ガスにおいて最初にクレジットを取得するのであれば、これらの課題は発生しない、あるいは解決されるものの、クレジットの対価としての山梨缶詰への支払い費用の位置付けに関して、特に税務面での検討が必要となる。

※その他の質疑応答については、「参考資料 1 第 3 回委員会 議事要旨」を参照のこと。



GISPRI 研究会資料

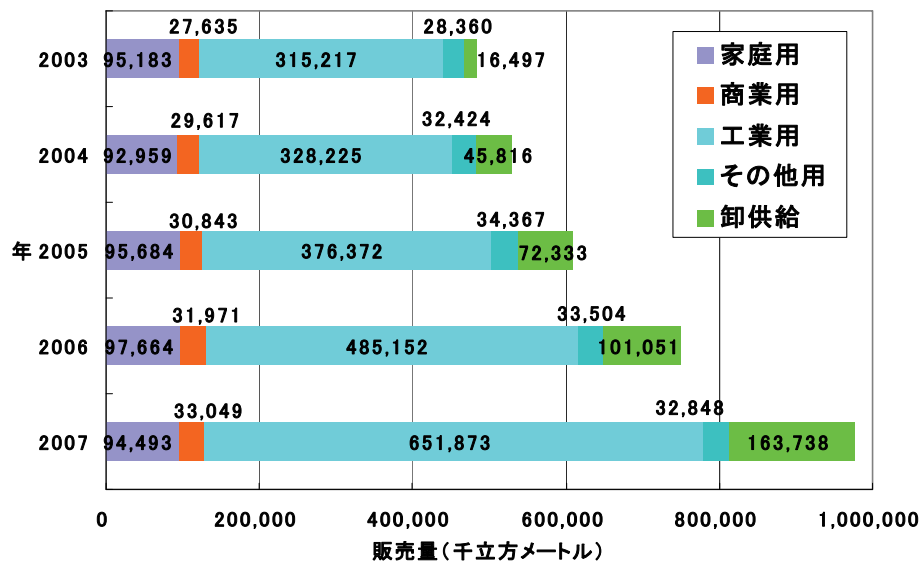
# 国内CDM制度事例紹介

(山梨缶詰における削減プロジェクト)

2009年1月28日

静岡ガス株式会社  
営業統括部  
中井俊裕

### 静岡ガス販売量の推移



## 販売量に関する特徴

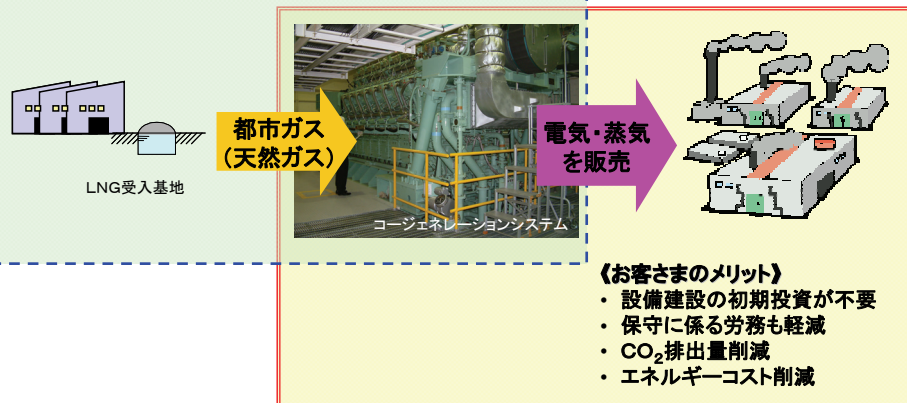
- 産業用、卸売りのウェイトが高い
- 産業用はコージェネを主体とした、発電用途が50%以上
- コージェネ導入に当たっては、エネルギーサービス事業(ESCOモデル)を活用

ガスの販売だけではなく、周辺サービス事業を過去においても実績があった。

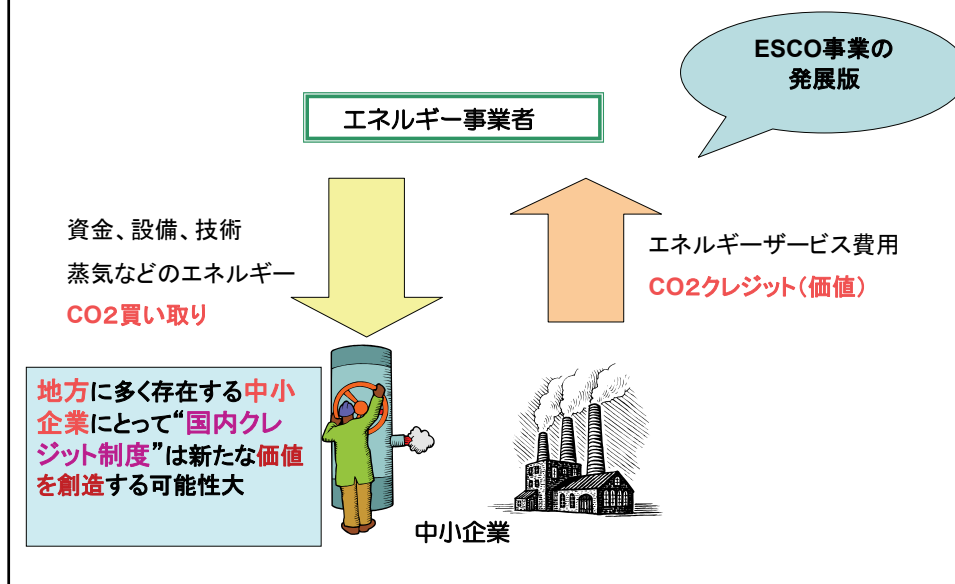
## オンサイトエネルギーサービス事業とは？ (一般的なESCO事業の事例)

### 静岡ガス

- お客さま敷地内にコージェネレーションシステムを設置  
(費用は当社が負担)
- 運転管理からメンテナンスは、当社が行う
- 当社は、**電気や蒸気等をお客さまに供給**



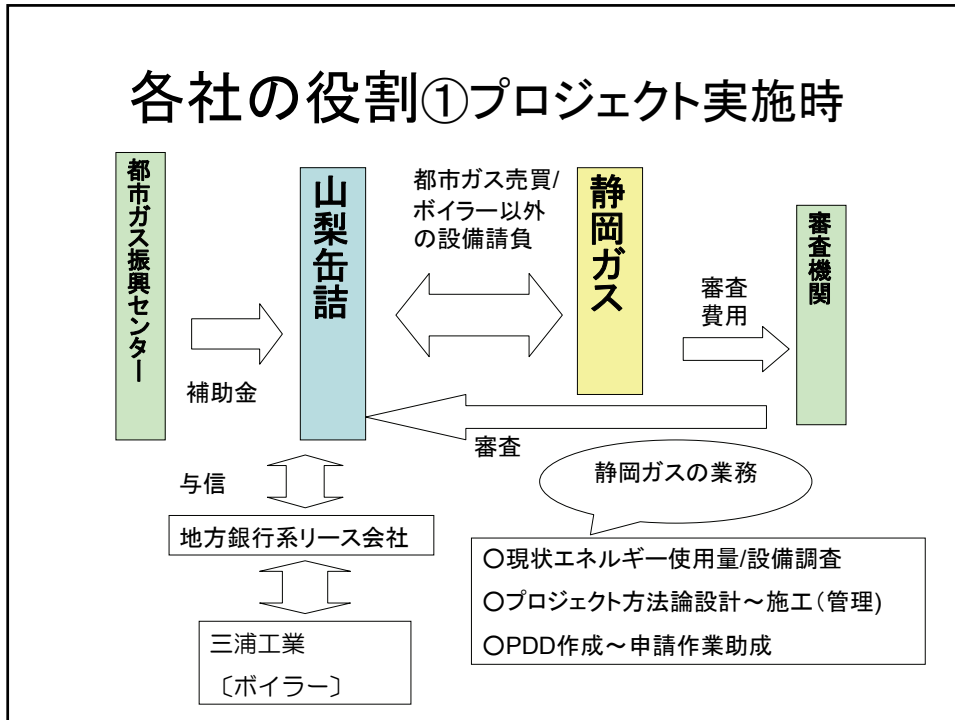
## 中小企業向けESCO事業と国内CDM



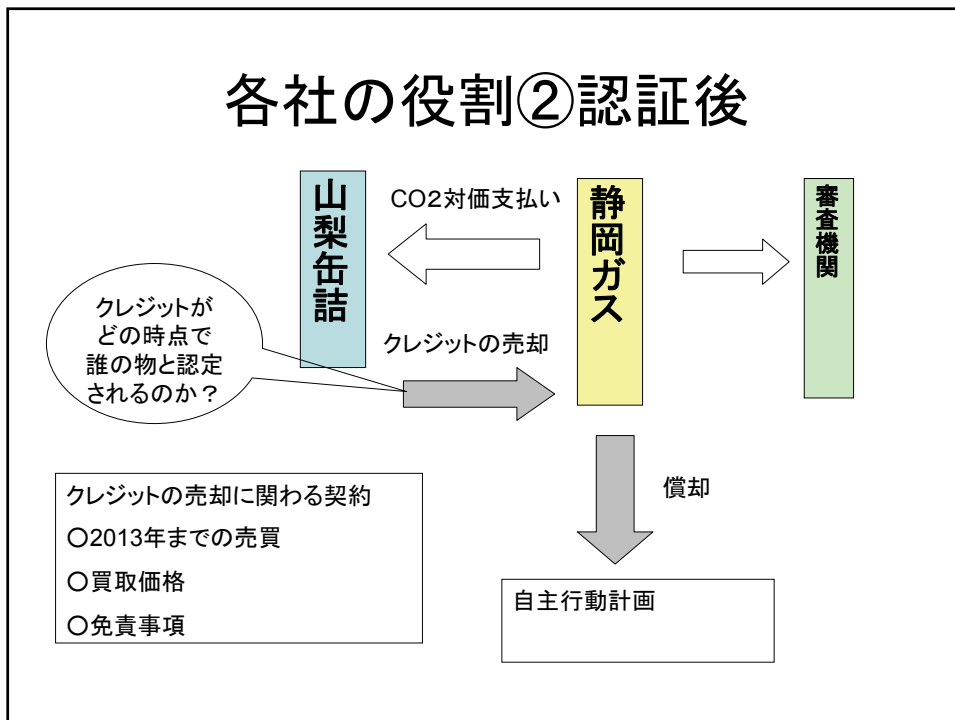
## 山梨缶詰の事例紹介

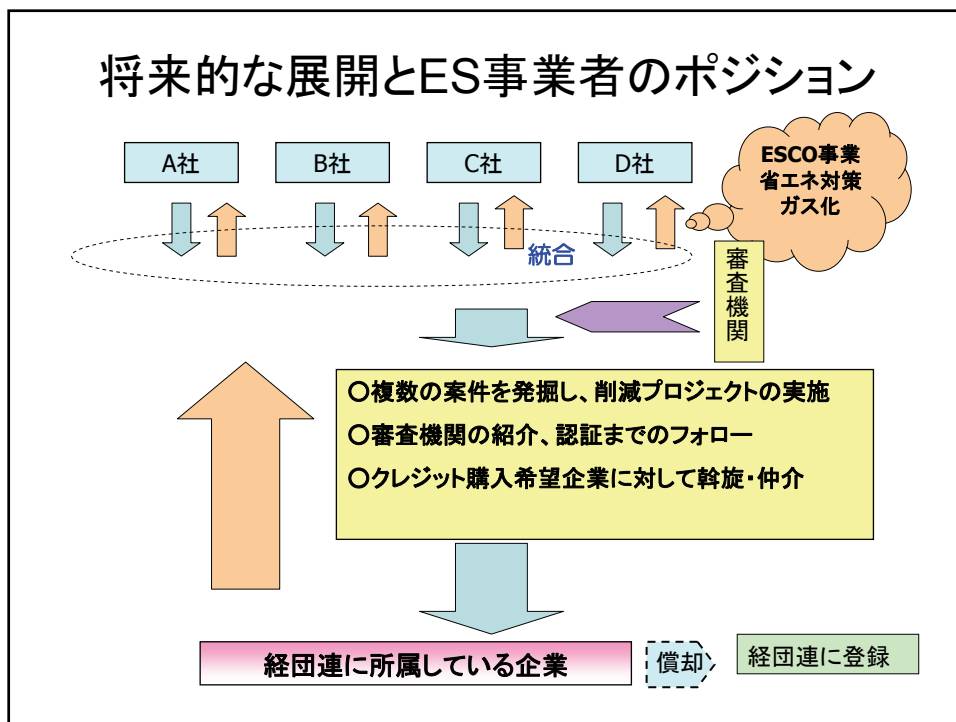
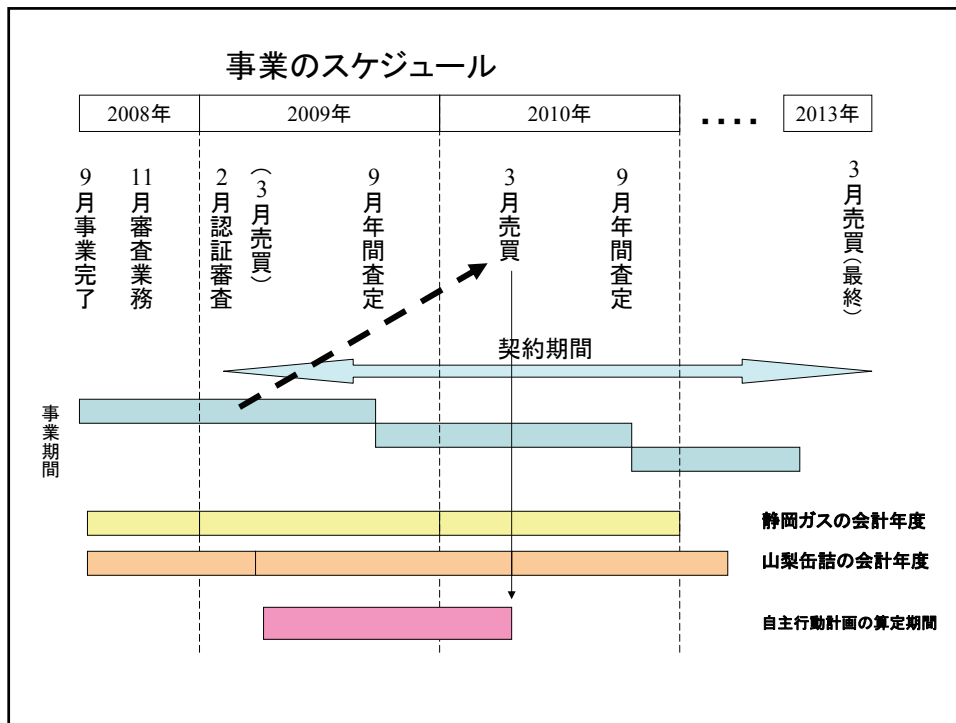
- 事業内容 油ボイラーの都市ガス化(新設)
- 設備対象 2t貫流ボイラー 2缶
  
- 削減CO2 457t/年
- プロジェクト完了 2008年9月16日

## 各社の役割①プロジェクト実施時



## 各社の役割②認証後





## 第4章 東京都における排出総量削減義務と排出量取引について

### 4-1 制度研究－東京都における排出総量削減義務と排出量取引

事務局

#### ■ご講演者

東京都環境局 環境政策部 環境政策課 環境政策主査 千葉 稔子様

#### ■ご講演主旨

##### 1. 制度改正の背景について

- ・東京都では、2006年12月策定の「10年後の東京」の中で、温室効果ガスの削減目標として「2020年までに2000年比▲25%削減」という目標を設定し、続く2007年6月策定の「気候変動対策方針」の中で、目標達成に向けた「主な対策」を公表した。
- ・都内の大規模事業に対する取組としては「地球温暖化対策計画書」制度があり、一定以上の温室効果ガスを排出する事業所に、2002～2004年度の第1ステップ、2005～2009年度の第2ステップとで取組内容をステップアップしながら、温室効果ガスの計画的な削減を求めてきた。
- ・2010年度からは総量削減の義務化が予定されており、その理由は以下の4点に集約される。
  - ①削減対策に積極的に取り組まない事業所が見逃される不公平を無くす
  - ②CO<sub>2</sub>削減を現場スタッフでなく、トップマネジメントの課題として位置づける
  - ③削減のためのコストが競争上の不利にならないような環境をつくる
  - ④原単位改善も重要であるが、気候変動危機を回避するには総量削減が求められる

##### 2. 制度の概要について

- ・本日の説明内容は、平成21年2月に実施している制度の重要事項に関するパブリックコメントの内容をもとにした説明であり、この内容で決定しているものでないことに留意をお願いしたい（パブコメの結果等を踏まえて、内容が変更になる可能性もあるため）。
- ・総量削減義務の対象となる施設は、燃料、熱及び電気の使用量が原油換算で年間1500kl以上の事業所とし、総量削減義務者は原則として対象となる事業所の所有者となる。また、総量削減義務の対象となる温室効果ガスは、エネルギー起源CO<sub>2</sub>とする。
- ・総量削減義務における「削減義務量」は「基準排出量×削減義務率」にて定義される。
  - ①基準排出量：原則として過去3カ年の平均排出量（2002～2007年度のうち任意のいずれか連続する3カ年度。どの3カ年度とするかは事業者が選択可能）
  - ②削減義務率：都の温室効果ガス削減目標達成と、建物における削減余地の2つの観点から設定

- ・削減義務の履行手段としては、「自らの排出削減」に加えて、補完的に「他者の削減量を取得（排出量取引）」を利用することが可能。利用可能な他者の削減量としては、「総量義務対象者の超過削減量」に加え、都内中小事業所や都外事業所における削減量、もしくはグリーンエネルギー証書などの外部クレジットを当面予定している。
- ・削減計画期間は5年間とし、この間での義務履行が求められる。計画期間終了後の1年間を義務履行のための整理期間とする。その後、なお義務履行できていない場合は、義務履行のために不足した量の1.3倍を削減するよう知事から措置命令がある。その措置命令期間が終わっても、なお措置命令にも従わなかった場合には、罰金や違反事実公表、知事による不足分の調達とそれに要した費用の請求などの罰則が存在する。
- ・テナントビルにおける排出削減を実効性あるものとするべく、全テナント事業者に対してビルオーナーの削減対策への協力を義務づけるとともに、一定規模以上のテナント事業者に対しては、ビルオーナーの総量削減義務に協力するためのテナント事業者独自の対策計画書の作成、ならびに提出を義務付けている。

#### ■質疑応答（Q：質問、A：回答、C：コメント）

Q：再開発物件など、建物所有者が複数存在する場合の取扱いはどうなるのか。

A：条例上では、複数の所有者が同一の削減義務を負う形になると解釈されるが、効率化のために、管理組合法人が存在し、かつ届出があった場合には、当該管理組合法人を義務者とすることを予定している。

Q：大学や病院など、敷地内に複数の建物がある場合に、同一の事業所として判断される基準はどのようなものか。

A：受電点が同一であるなど、エネルギー管理に連動性がある場合などは、同一事業所と判断される。

Q：排出削減量はどのタイミングで交付されるのか。

A：総量義務対象者の排出削減超過量は、前年度の排出実績確定後に確定されていく。他方、目標達成のために調達した外部クレジットについては、事業者からの取得申請があった時点で条例上規定している「削減量口座簿」に登録していくことを予定している。

C：ASBJ 排出権取引専門委員会での試行排出量取引スキームにおける排出枠の会計処理の検討においては、交付された排出枠を当初はオフバランスとする案が有力であるが、都制度は法的義務を伴うものであるため、その点の考慮が必要と思われる。

#### ■委員・オブザーバーからの意見など

- ・テナントビルにおいて、規模の異なる複数テナントが入居していることもあり、このようなケースを整理して、それぞれのケースで義務者が誰であるかが、法律あるいは規則で定義さ

れていることが望ましいと思われる。この点において、条例に基づく削減義務の義務者が民間の合意ベースで変わり得るものであるならば、法的には違和感を感じる。

→総量削減義務の義務者の原則はあくまで所有者である。一定の要件に該当する者が、所有者に代わり削減義務を負うと都に届出があった場合には、所有者に代わって、又は、所有者と共同で義務を負うことが可能というつくりになっている。安易に民間の合意ベースで変わり得るものではない。

- 本制度による都内の大規模物件の不動産取引の影響は大きいと思われるので、信託協会や、社団法人不動産証券化協会などを通じた制度の周知をお願いしたい。
- 計画期間中に、入居テナントだけでなく、ビルオーナー自体が変更となるケースも想定され、このような場合に、それまでの当該事業所の削減義務履行状況がどのように取り扱われるのか、という点についての検討も必要である。
- 削減義務を履行できず、措置命令にも従わなかった場合の対応の一つとして、「知事による不足分の調達と費用請求」があるが、知事が調達するクレジットの種類により費用の増減が考えられるため、費用の程度によっては請求費用の合理性の説明が求められる可能性も存在する。
- 本制度と他の制度（国レベル）とで、現状では制度間の連動性が担保されておらず、同一の排出削減プロジェクトから発生するクレジットがダブルカウントされる可能性がある点についての配慮が必要なのではないか。
  - 現状、国の制度と都の制度が平行で存在しているため、論理的にはダブルカウントはやむを得ないと考えられる。
  - 国と地方自治体との制度の間でのダブルカウントについては、国の AAU を各地方自治体に配分し、各地方自治体が配分された AAU に基づいて制度を設計すれば、両者が連動することとなり、ダブルカウントは回避できるものと思われる。

※その他の質疑応答については、「参考資料 1 第 4 回委員会 議事要旨」を参照のこと。



(2008/7/25,31,8/1 東京都環境確保条例の改正に関する説明会資料)

東京都の気候変動対策  
大規模事業所への「温室効果ガス排出総量  
削減義務と排出量取引制度」(概要)



東京都環境局

平成20年第2回都議会定例会  
環境確保条例の改正 可決 (2008年6月25日)

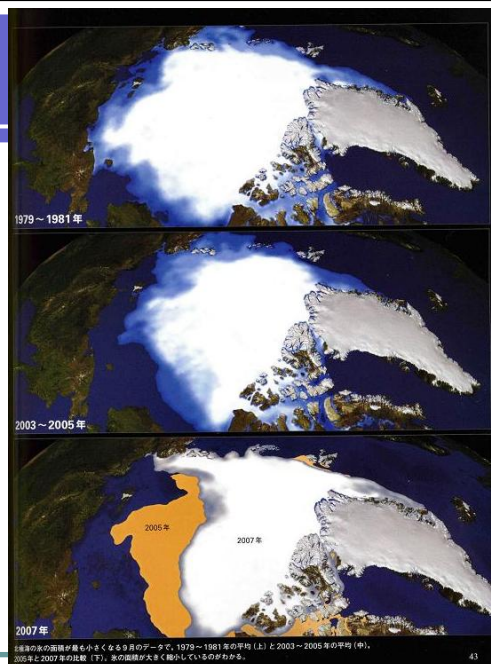


## 本日の御説明事項

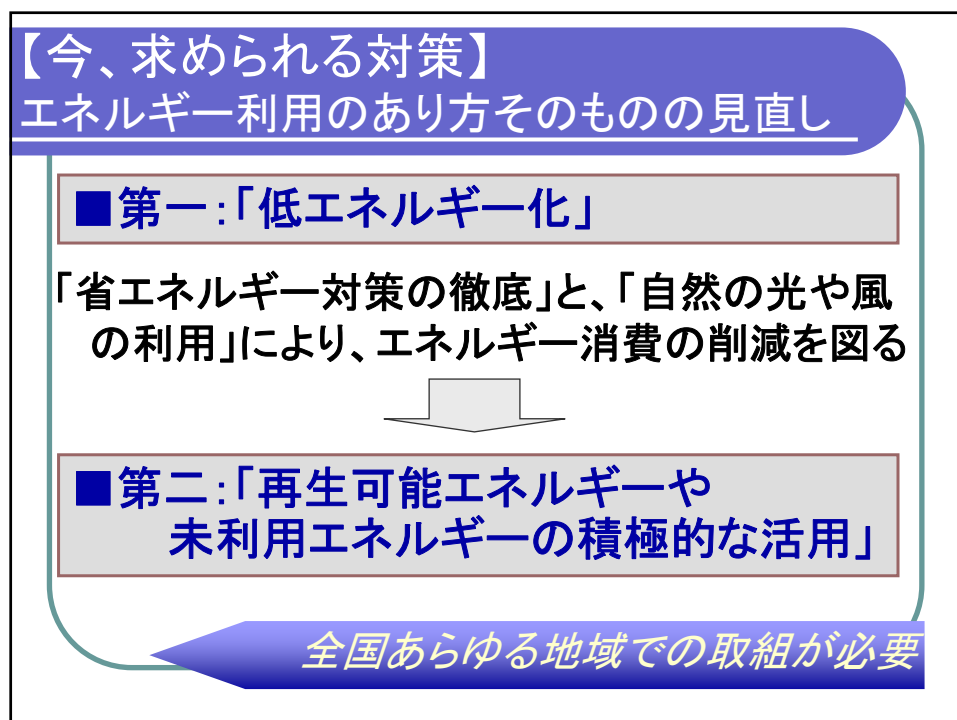
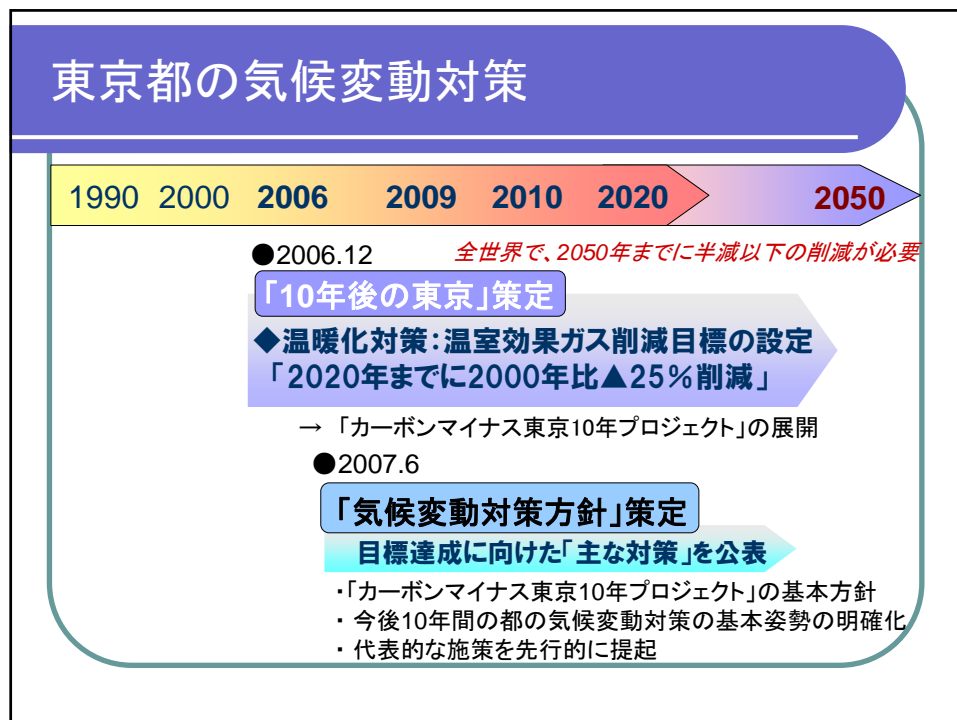
- 今回の制度改正の背景
- 新たな制度の概要

## 気候変動問題への対応

今後10～15年間で、  
CO2排出量を  
減少傾向へ



(ニュートン別冊「地球温暖化」(2008年2月)より)



## 東京都の大規模事業所対策

### 「地球温暖化対策計画書」制度(環境確保条例)

\*一定以上の温室効果ガスを排出する事業所に、  
温室効果ガスの計画的な削減を求める

1990 2000 2010 2020 2050

●2000.12

#### 「地球温暖化対策計画書制度」

※これまでの間、事業所の自主的取組を推進

自主的取組の  
推進①  
(2002-2004)

自主的取組の  
推進②  
(2005-2009)

総量削減の義務化  
(2010～)

## 「総量削減義務」と「排出量取引」制度の導入へ ～なぜ、総量削減義務が必要なのか

1. 削減対策に積極的に取り組まない事業所が見逃される不公平をなくす
2. 省エネを現場スタッフの努力の問題から、  
トップマネジメントの課題に
3. 義務化により、削減コストを明確な経営経費に  
～省エネにコストを投入することが競争上の不利にならない経営環境づくり
4. CO2排出総量が減らなければ、  
気候変動の危機は回避できない  
～原単位削減対策だけでは不十分

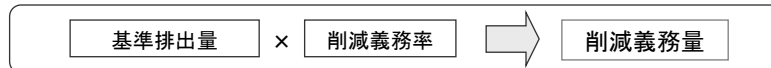
## 大規模事業所への「温室効果ガス排出総量削減義務と排出量取引制度」(概要)

- 2002(平成14)年度から開始している「地球温暖化対策計画書制度(環境確保条例)」の改正

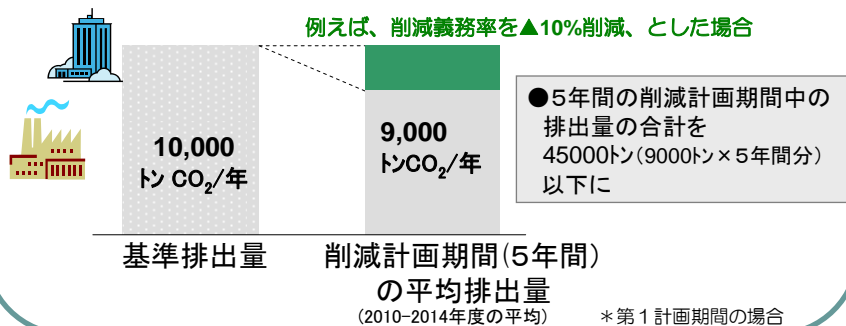
### 1. 総量削減義務の対象事業所と対象ガス

- 対象となる施設 : 温室効果ガスの排出量が相当程度大きい事業所  
※ 燃料、熱及び電気の使用量が、原油換算で年間1500 kℓ以上の事業所  
(現行「地球温暖化対策計画書制度」の対象を基本)
- 総量削減義務者 : 対象となる事業所の所有者  
(原則)
- 総量削減義務の対象ガス(特定温室効果ガス)  
: 燃料・熱・電気の使用に伴って排出されるCO<sub>2</sub>  
(予定)

## 2. 総量削減義務の内容



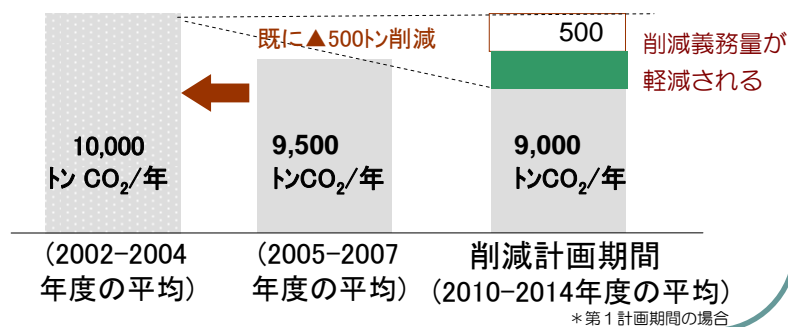
### (例) A事業所の総量削減義務履行の状態



## 3. 基準排出量

- 過去3ヶ年度の平均排出量に基づき算定  
(2005-2007 年度の平均排出量など)

### (例) 既に総量削減実績のある事業所は、より過去の年度での設定が可能



※基準排出量の変更(見直し)を行う仕組み: 建物の増改築等による床面積の大幅な増減や生産ラインの増設・廃止等により事業規模の大幅な変更があった場合や、テナントビルにおいて大規模テナントの入退去によりビルの使用形態が変わることによって排出量が大幅に変わった場合に適用

## 4. 削減義務率

### ■ 都の温暖化ガス削減目標の達成

東京全体の削減目標の達成に必要な、産業・業務部門での取組の程度

#### 2つの視点を踏まえて設定

※CO2対策に知見を有する専門家等による第三者検討を踏まえて、知事が決定  
(産業部門・業務部門などの大きな区分で設定)

●2020年までの削減の目安(%)

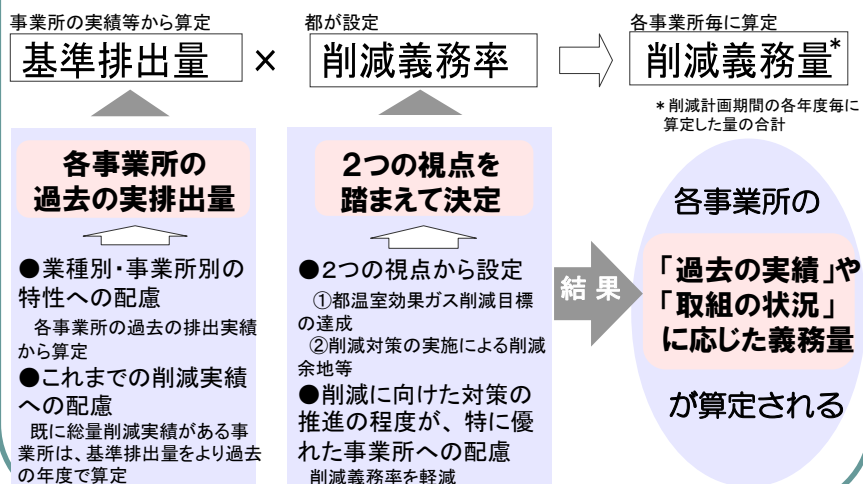
●各削減計画期間ごとの義務率

\*削減に向けた対策の推進の程度が特に優れた事業所については削減義務率を軽減

### ■ 削減対策の実施による削減余地等

建物設備の最新の省エネ機器への更新等(2020年までに実施可能な取組)

## 各事業所の取組実績等に配慮した削減義務量の算定



## 5. 削減義務の履行手段

基準となる排出量

\*  
削減計画期間の  
平均排出量

**1【基本】 自らで削減**

○高効率なエネルギー消費設備・機器 への更新 など

**2【補完】 他者の「削減量」の取得 (排出量取引)**

※「実際に削減された量」として確認されたものに限定

○対象事業所が義務量を超えて削減した量  
○都内の中小規模事業所が省エネ対策の実施により削減した量  
○都外の事業所における削減量(一定の制限付き)  
○グリーンエネルギー証書の購入 など

(都内・国内の削減を優先するため、CDM等の京都クレジットは、当面、対象としない方向)

\*削減計画期間の各年度毎に算定した量の合計

## 取引のイメージ

**1. 大規模事業所** ※義務量を超えて削減した排出量のみ

大規模

①事業所間での直接取引

②省エネ事業者等の仲介による取引

大規模

省エネ事業者等  
公表情報の活用

【都】義務履行状況の情報公開サイト

**2. 中小規模事業所の「削減量」**

①同会社・グループ会社内での取引

中小規模

→

大規模

②省エネ事業者等の仲介による取引

中小規模

中小規模

} 削減量の集約

省エネ事業者  
/ 金融機関等

→

大規模

**3. 再生可能エネルギーの利用(グリーンエネルギー証書の購入等)**

自然エネルギー  
発電事業者 等  
家庭  
(太陽光発電等)

} 削減量の集約

自然エネルギー  
販売企業等

→

グリーンエネルギー  
証書等

→

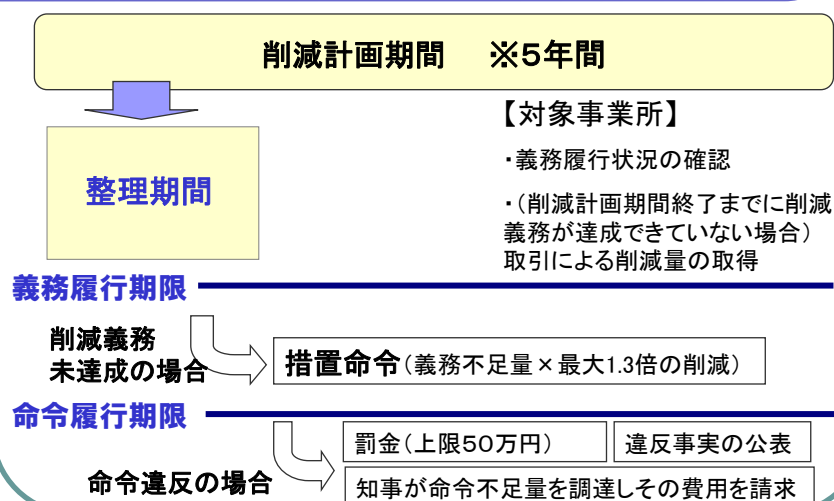
大規模



## 6. 削減計画期間

- **削減計画期間: 5年間**  
 (例) 第一計画期間: 2010～2014年度  
 第二計画期間: 2015～2019年度
- **毎年度、前年度の温室効果ガス排出量を都へ報告**  
 ※排出量の報告に際しては、知事の登録を受けた  
 検証機関(登録検証機関)の「検証」を添えて提出  
 することが必要

## 7. 実効性の確保



## テナントビルへの対応等

- テナントビルへの対応  
ビルオーナーを義務対象の基本としつつ、その上で、
  - ① 全てのテナント事業者に、  
オーナーの削減対策に協力する義務
  - ② 一定規模以上のテナント事業者には、  
テナント事業者独自の対策の計画書を作成・提出する義務
  
- 新築ビルなど新規対象事業所への対応
  - 施設稼動後における適切な運用対策等を行う  
計画書を提出・公表（都は指導・助言）
  - 複数年度が経過した時点で、総量削減義務の対象に

## 条例施行までのスケジュール(概要)

- 平成20(2008)年度末(予定) 規則等制定  
※専門家等の意見を踏まえ、削減義務率を決定
- 平成21(2009)年度 春
  - ◆ 計画書様式や、排出量の算定・検証方法等の説明会
- 平成21(2009)年度 夏～ 平成22(2010)年度前半  
(対象事業所)基準排出量等の算定・検証  
\*「総量削減義務」の対象となる事業所として都が指定通知  
(削減義務率と削減義務量の確定)
- 平成22(2010)年4月 削減義務の開始
- 平成22(2010)年秋(予定) 計画書の提出・公表

## 条例施行までのスケジュール(現行制度からの移行)

### ①平成17、18年度計画書提出事業者

- **平成20(2008)年度 削減対策の計画的推進**
- **平成21(2009)年度**
  - 春: 計画書様式や排出量の算定・検証方法等の説明会
  - 6月末: 現行制度に基づく「排出状況報告書」提出
  - 夏～平成22(2010)年度前半: 以下について登録検証機関の「検証結果」を添えて都に提出
    - ①対象事業所の要件確定のための排出量  
(平成18(2006)～20(2008)年度の3か年度)
    - ②基準排出量(平成14(2002)～19(2007)年度のいずれか連続する3か年度)
- **平成22(2010)年度 ※削減義務の開始**
  - 6月末: 現行制度に基づく「結果報告書」の提出
  - 秋(予定): 新制度の計画書の提出
    - ※以下について登録検証機関の「検証結果」を添えて都に提出
    - ①平成21(2009)年度の排出量

## 条例施行までのスケジュール(現行制度からの移行)

### ②平成19年度計画書提出事業者

- **平成20(2008)年度 削減対策の計画的推進**
- **平成21(2009)年度**
  - 春: 計画書様式や排出量の算定・検証方法等の説明会
  - 6月末: 現行制度に基づく「中間報告書」提出
  - 夏～平成22(2010)年度前半: 以下について登録検証機関の「検証結果」を添えて都に提出
    - ①対象事業所の要件確定のための排出量  
(平成18(2006)～20(2008)年度の3か年度)
    - ②基準排出量(平成14(2002)～19(2007)年度のいずれか連続する3か年度)
- **平成22(2010)年度 ※削減義務の開始**
  - 6月末: 現行制度に基づく「結果報告書」の提出
  - 秋(予定): 新制度の計画書の提出
    - ※以下について登録検証機関の「検証結果」を添えて都に提出
    - ①平成21(2009)年度の排出量

条例施行までのスケジュール(現行制度からの移行)

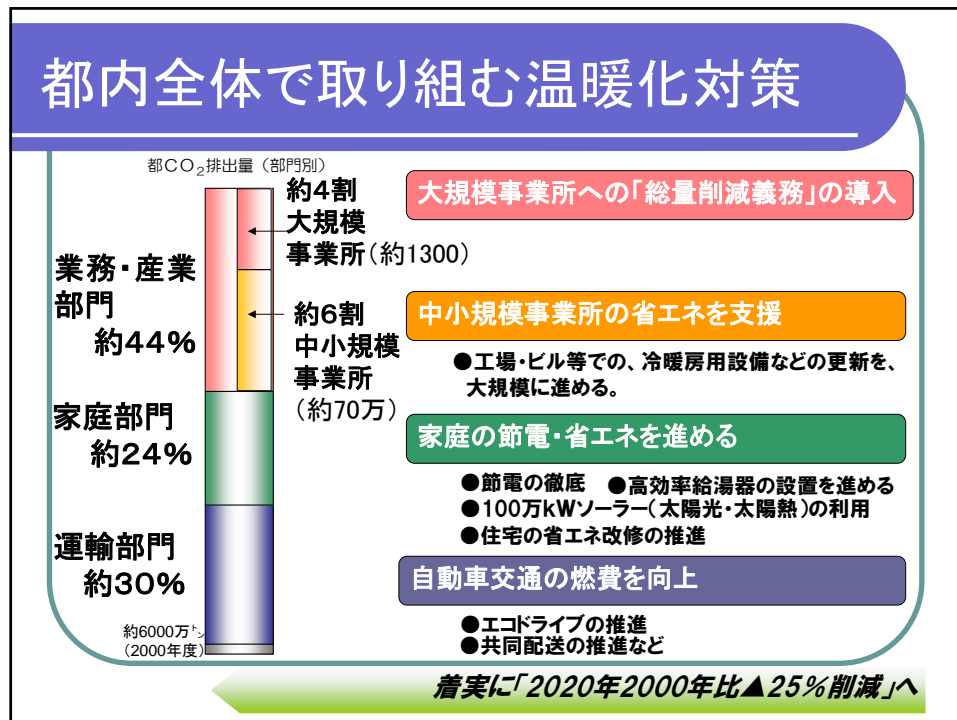
③平成20年度計画書提出事業者

- **平成20(2008)年度 削減対策の計画的推進**
- **平成21(2009)年度**
  - 春:計画書様式や排出量の算定・検証方法等の説明会
  - 6月末:現行制度に基づく「排出状況報告書」提出
  - 夏～平成22(2010)年度前半:以下について登録検証機関の「検証結果」を添えて都に提出
    - ①対象事業所の要件確定(条件付確定)のための排出量  
(平成19(2007)～20(2008)年度の2ヵ年度)
- **平成22(2010)年度 ※削減義務の開始**
  - 6月末:現行制度に基づく「結果報告書」の提出
  - 秋(予定):新制度の計画書の提出
    - ※以下について登録検証機関の「検証結果」を添えて都に提出
      - ①平成21(2009)年度の排出量
      - ②基準排出量(平成20(2008)～21(2009)年度の2ヵ年度など)

条例施行までのスケジュール(現行制度からの移行)

(参考)平成20年度の使用量が初めて「1500kl以上」となった場合

- **平成21(2009)年度**
  - 春:計画書様式や排出量の算定・検証方法等の説明会
  - 夏～年度末:新制度の計画書の提出
    - ※以下について登録検証機関の「検証結果」を添えて都に提出
      - ①対象事業所の要件確定のための排出量(平成20(2008)年度の排出量)
- **平成22(2010)年度**
  - 秋(予定):新制度の計画書の提出
    - ※以下について登録検証機関の「検証結果」を添えて都に提出
      - ①対象事業所の要件確定のための排出量(平成21(2009)年度の排出量)
- **平成23(2011)年度 ※削減義務の開始**
  - 秋(予定):新制度の計画書の提出
    - ※以下について登録検証機関の「検証結果」を添えて都に提出
      - ①平成22(2010)年度の排出量
      - ②基準排出量(平成21(2009)～22(2010)年度の2ヵ年度など)



2009. 2. 10現在資料

## 大規模事業所への「温室効果ガス排出総量削減義務と排出量取引制度」(概要)

※本資料の下線部はパブリックコメントに関する内容を示しています。  
なお、本資料には環境確保条例において定めた事項以外に、同施行規則、その他のガイドライン等において定める事項を含むため、今後、変更されることがありますので、ご注意ください。

### 1. 総量削減義務の対象事業所

- **対象となる事業所：**  
前年度の燃料、熱、電気の使用量が、  
原油換算で1500 kℓ以上の事業所  
(現行「地球温暖化対策計画書制度」の対象相当)
- **「事業所」の範囲：** 基本的には、建物、施設単位  
エネルギー管理の連動性がある(エネルギー供給事業者からの受電点やガス供給点在同一である)場合は、複数の建物等をまとめて一事業所とする\*。  
上記の規模の事業所について、所有者及び主たる使用者が同一の建物・施設が隣接又は道路、河川等を挟んで近接していた場合は、複数の建物等をまとめて一事業所とする。

※地域冷暖房施設とそれ以外の建物、施設は、受電点等が同一であっても、一事業所とはしない。

## 2. 総量削減義務の対象ガス

- **総量削減義務の対象ガス（特定温室効果ガス）：**  
燃料、熱、電気の使用に伴い排出されるCO<sub>2</sub>  
(住居の用に供する部分で使用されたものを除く。)  
☆熱、電気の排出係数は、供給事業者の別によらず一律で、計画期間中固定※  
※エネルギー需要側(対象事業所)のエネルギー使用量削減努力を評価するため
- **排出量報告の対象ガス：**  
6ガス(CO<sub>2</sub>、CH<sub>4</sub>、N<sub>2</sub>O、PFC、HFC、SF<sub>6</sub>)すべて
- **総量削減義務の対象とならないガスの削減量は、その事業所の削減義務には利用可能(取引は不可)**

## 3-1. 総量削減義務の対象者

- **対象となる事業所の所有者（原則）**
- **下記事業者が、都に届け出た場合には、所有者に代わって、又は所有者と共同で義務を負うことが可能**
  - 大規模設備改修を実施する権限を有している事業者
  - 事業所のほぼすべてを使用しているテナント事業者
  - その他の主要テナント事業者 ※所有者と共同の義務者となる場合に限る。
  - PFI事業における特別目的会社
  - 区分所有物件における管理組合法人
  - 信託物件における指図権者(特定目的会社、合同会社、投資法人など)
  - 信託物件について指図の権限の委託を受けた者
  - 投資法人、特定目的会社等の所有物件について管理処分業務等の委託を受けた者

### 3-2. 総量削減義務の対象者 ～証券化物件の場合の例～

**①信託を利用している場合の例**

- 原則： 信託会社(所有者)
- 届出により義務を負うことができる者：  
(1)指図権を持つSPC※、(2)その指図権の委託を受けた資産運用会社

**②信託を利用していない場合の例**

※「SPC」は、証券発行主体となる特定目的会社、合同会社、投資法人などを指す。

- 原則： SPC ※ (所有者)
- 届出により義務を負うことができる者：  
管理処分業務等の委託を受けた資産運用会社

## 4. 削減計画期間

- **削減計画期間：5年間**  
 第一計画期間:2010～2014年度  
 第二計画期間:2015～2019年度  
 以後、5年度ごとの期間
- **毎年度、前年度の温室効果ガス排出量を都へ報告**
- **総量削減義務の履行期限**  
 計画期間終了後、1年間の整理期間の後、履行期限となる

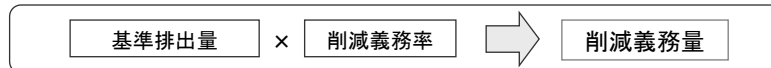
(例)第1計画期間の履行期限は

2010年度	2011年度	2012年度	2013年度	2014年度	2015年度
計画期間					整理期間

履行期限  
2016年3月末

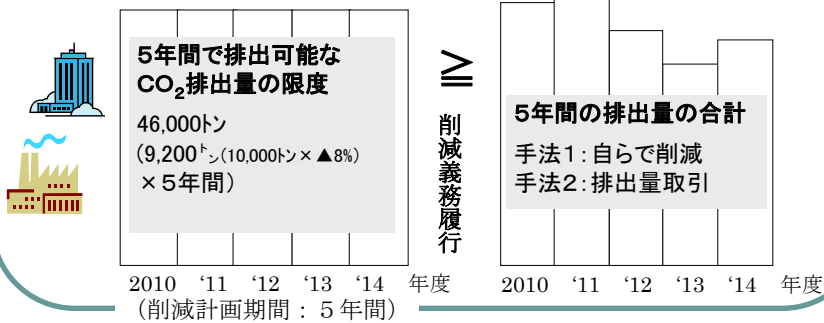


## 5. 総量削減義務の内容



### ■ 第1計画期間の削減義務率が▲8%削減の事業所の場合 (例)

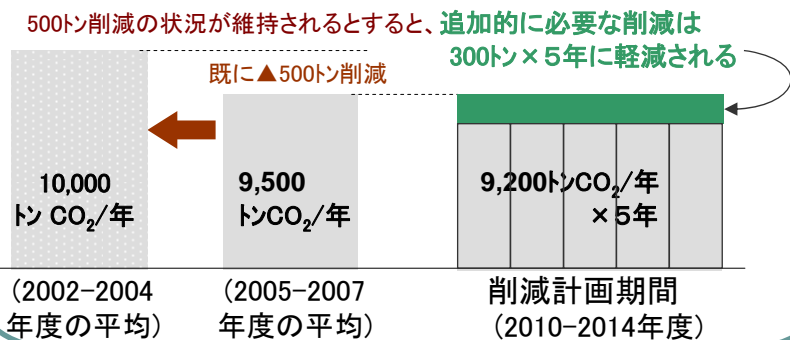
- 「基準排出量」: 10,000トン
- 第1計画期間の削減義務率: ▲8%削減 の場合



## 6-1. 基準排出量

- 2002年度から2007年度までの間のいずれか連続する3か年度 (どの3か年度とするかは、事業者が選択可能。ただし、その年度の排出量について、登録検証機関の検証が必要)

(例) 既に総量削減実績のある事業所は、より過去の年度での設定が可能



## 6-2. 基準排出量の変更

### ●基準排出量を変更する場合

①床面積の増減 } 変更部分における排出量想定値※ ≥ 基準排出量の10%

②用途変更

③設備の増減

※排出量想定値:

「床面積の増減」と「用途変更」については都の定める指標を用いた方法、  
「設備の増減」については適切と認められる方法により算定

④地域冷暖房事業の供給先の延床面積合計の変更量  
≥ 基準年度における供給先の延床面積合計の10%

### ●基準排出量の変更方法

新基準排出量 = 現基準排出量 ± 増減した部分における排出量※

※増減した部分における排出量: 次のいずれかの方法により、算定した量

①その事業所の過去の排出状況から算定される指標(tCO<sub>2</sub>/m<sup>2</sup>、tCO<sub>2</sub>/生産能力など)に基づいて算定

②都が定める一定の指標(tCO<sub>2</sub>/m<sup>2</sup>)に基づいて算定

③個別メーター等により実測(増減部分の一部の実測値を用いて、増減部分全部を推計してもよい)

(③の方法は、運用対策が適切に実施されていると認められる場合に限る。)

## 7-1. 削減義務率設定の考え方① ～2020年度までの必要削減量～

### ■都温室効果ガス削減目標(25%削減)の達成

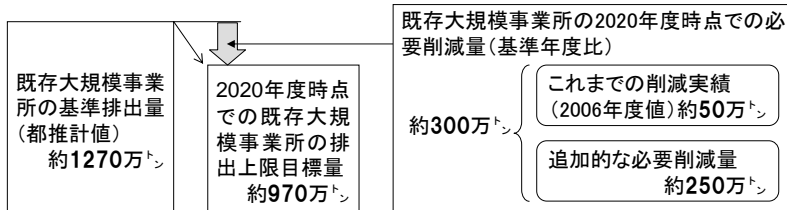
#### ●2020年度時点での大規模事業所の排出上限目標量※1: 約1044万トﾝ

※1 今後制度の対象となる新規事業所(大規模新築建築物等)による排出量相当分を含む。

2020年度時点での業務・産業部門の排出上限目標量※2 約2146万トﾝ	×	大規模事業所の排出割合(約4割のままと設定) 40%	+	エネルギー供給側の要因による排出量変動の影響等
---	---	----------------------------	---	-------------------------

※2 東京都環境基本計画策定時に設定(エネルギー起源CO<sub>2</sub>)

#### ●2020年度時点での既存大規模事業所の必要削減量: 約300万トﾝ(基準年度比)



## 7-2. 削減義務率設定の考え方② ～追加的必要な削減量の実現可能性～

既存大規模事業所の、2020年度までに追加的な必要削減量:約250万トン



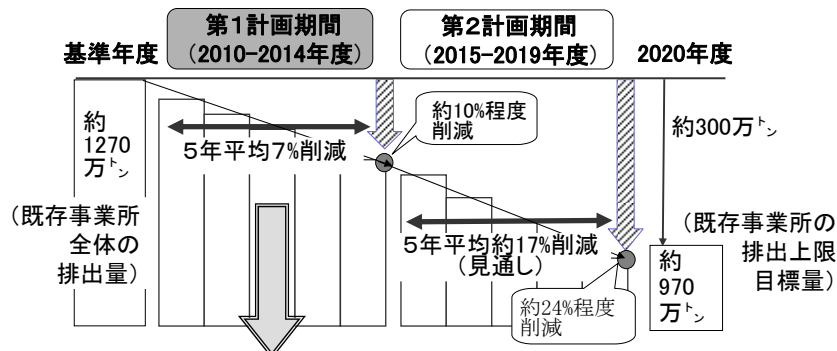
### ■追加的必要な削減量の実現可能性の検討

2020年までの今後の省エネ改修等の見込みを、現在利用可能な省エネ技術で試算

大規模事業所全体で、

- 事業所において等しく実施可能な、熱源、空調、照明設備等の高効率な設備等への更新対策で6割強の達成が可能
- 加えて、業務部門に該当する事業所における運用対策実施の削減効果を加えると約8割の達成が可能
- 加えて、産業部門に該当する工場等におけるユーティリティ設備及び生産設備の管理標準の見直し等による削減効果を加えると9割強の達成が可能

## 7-3. 削減義務率設定の考え方③ ～第1計画期間の削減義務率～



- ◆ 第1計画期間(2010-2014年度)を「大幅削減に向けた転換始動期」と位置づけ
- ◆ 第1計画期間終了時での必要な削減量(事業所全体で約10%程度削減)が確保されるよう、第1計画期間の削減義務率を7%に設定  
⇒ 全体として7%削減になるように、区分ごとの削減義務率を設定

## 7-4. 削減義務率(第1計画期間)

区分	削減義務率	
I-1	業務部門に該当する事業所 <sup>※1</sup> と地域冷暖房施設 (「区分 I-2」に該当するものを除く。)	8%
I-2	業務部門に該当する事業所 <sup>※1</sup> のうち、 地域冷暖房を多く利用している <sup>※2</sup> 事業所	6%
II	産業部門に該当する工場等 <sup>※3</sup>	6%

※1 オフィスビル、官公庁庁舎、商業施設、宿泊施設、教育施設、医療施設等

※2 事業所の全エネルギー使用量に占める地域冷暖房から供給されるエネルギーの割合が20%以上

※3 区分 I-1、区分 I-2以外の事業所(工場、上下水施設、廃棄物処理施設等)

### 優良特定地球温暖化対策事業所(トップレベル事業所)について

「地球温暖化の対策の推進の程度が特に優れた事業所」として、「知事が定める基準」に適合すると認められたときは、当該事業所に適用する削減義務率を半減(「知事が定める基準」は2009年度中に決定)

## 7-5. これまでの削減実績の分布状況

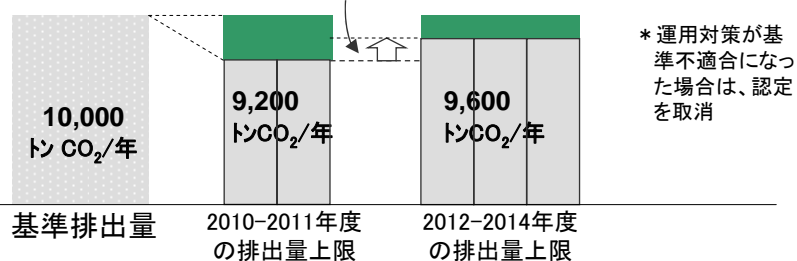
基準排出量(平成14(2002)年度～平成18(2006)年度の排出実績に基づく都推計値)  
に対する平成18(2006)年度の排出量の削減実績

※表中の数値(%)は、事業所の数の割合

区分	事業所数	削減実績あり	削減率	
			2%以上削減	4%以上削減
区分 I-1	906	77.4%	60.4%	44.7%
区分 I-2	166	80.7%	61.4%	44.6%
区分 II	244	70.5%	55.3%	46.3%
合計	1316	76.5%	59.6%	45.0%

## 8. トップレベル事業所の削減義務

(例) 2012年度からトップレベル事業所と認定された場合  
 ⇒ 2012年度以降の削減義務率が半減 (第1計画期間中有効\*)



〔総量削減義務履行の状態〕

●「基準排出量」: 10,000トン、●通常の削減義務率: ▲8%削減 の場合

①2010-2011年度(2年間): 18,400トン (9200トン(10000トン×▲8%)×2年間)  
 ②2012-2014年度(3年間): 28,800トン (9600トン(10000トン×▲4%)×3年間)  
 ⇒5年間の排出量の合計を、47,200トン以下に

## 9. 総量削減義務の履行手段

### 1 自らで削減

高効率なエネルギー消費設備・機器への更新や運用対策の推進 など

### 2 排出量取引

- ①対象事業所が義務量を超えて削減した量
  - ②都内中小規模事業所の省エネ対策による削減量
  - ③都外の事業所の省エネ対策による削減量
  - ④グリーンエネルギー証書等 (証書化されていない再生可能エネルギー環境価値も含む。)
- を取引で取得

☆①～④の量は、検証を経て、都に認定されることが必要(グリーンエネルギー証書については、既に認証手続きを経ているので、都の検証機関の検証は不要)

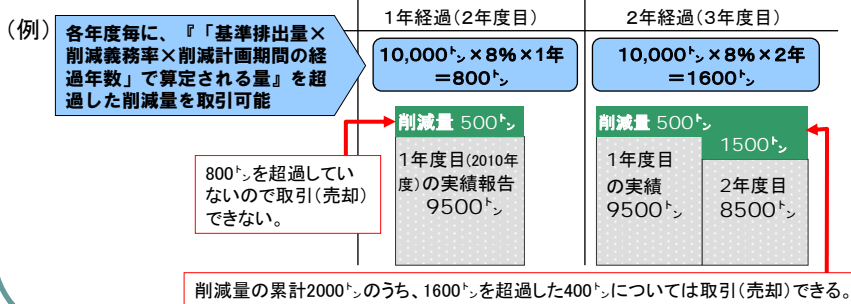
☆1、2①～④のすべてについて、第1計画期間中の削減量を、第2計画期間で利用することも可能

## 10-1. 排出量取引による削減義務の履行①

### ①対象事業所が義務量を超えて削減した量

(ア)削減義務量を、削減計画期間の各年度に按分し、その超過量については、計画期間2年度目からの移転も可能

削減計画期間の終了前でも、各年度、削減義務量の一定割合を超える削減実績をあげた事業者は、その削減実績の売却が可能な仕組みに



## 10-2. 排出量取引による削減義務の履行②

### ①対象事業所が義務量を超えて削減した量

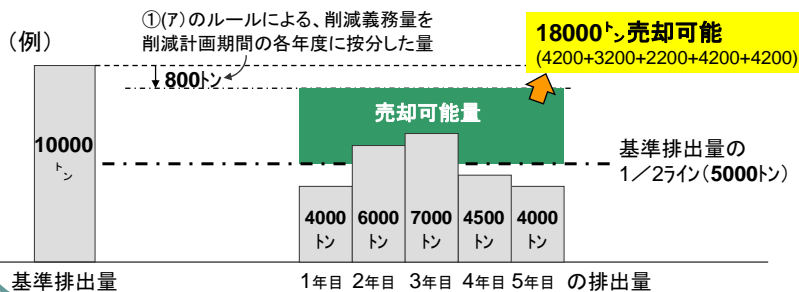
(イ)基準排出量の1/2を超えない削減量まで

対策によらず排出量が大幅に減少した事業者が過大な削減量売却益を得ない仕組みに

取引

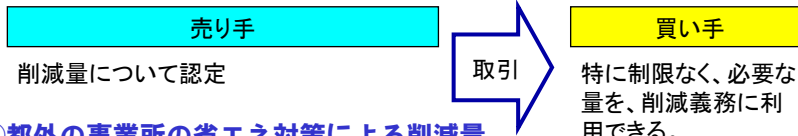
買い手

特に制限なく、必要な量を、削減義務に利用することができる。

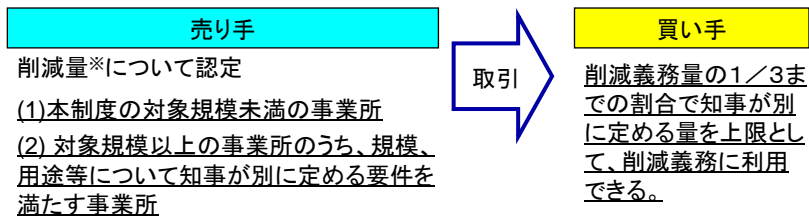


### 10-3. 排出量取引による削減義務の履行③

#### ② 都内中小規模事業所の省エネ対策による削減量



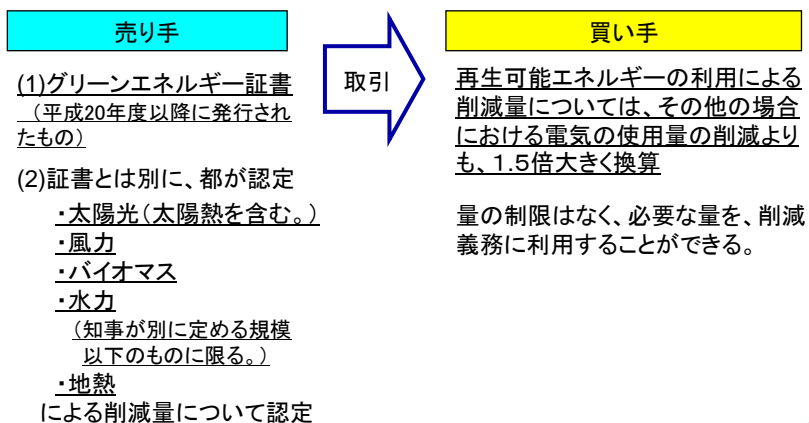
#### ③ 都外の事業所の省エネ対策による削減量

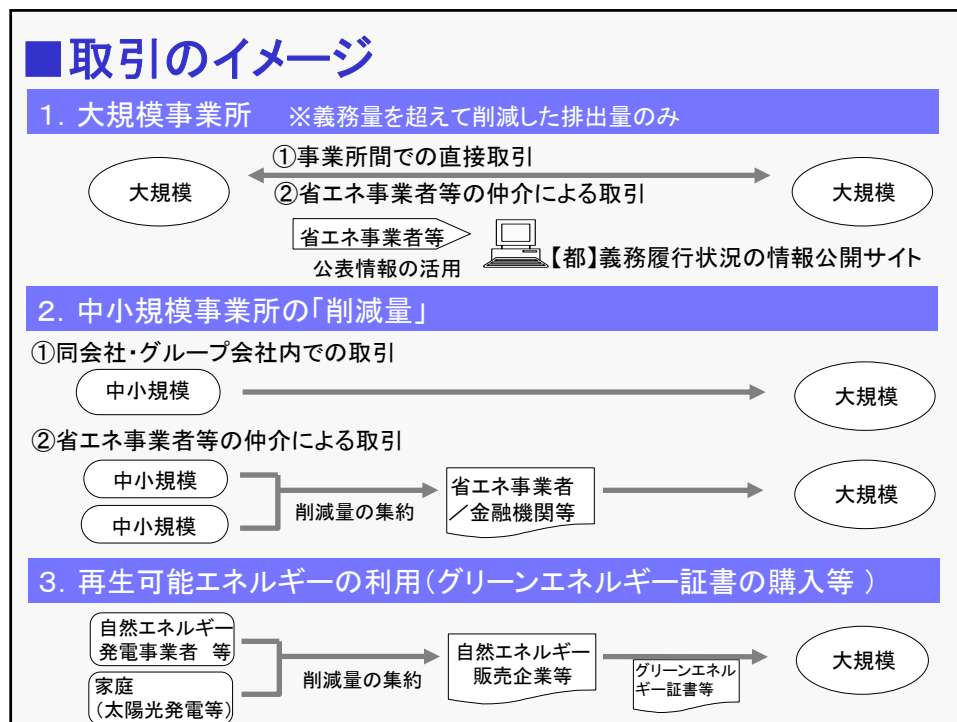


※本制度の対象規模以上の規模の事業所については、本制度と同様の削減義務率がかかっているものとして、その削減義務量を超えた量を、削減量とする。

### 10-4. 排出量取引による削減義務の履行④

#### ④ グリーンエネルギー証書等（再生可能エネルギー環境価値）





## 11-1. テナントビルへの対応

### ● テナントビルへの対応

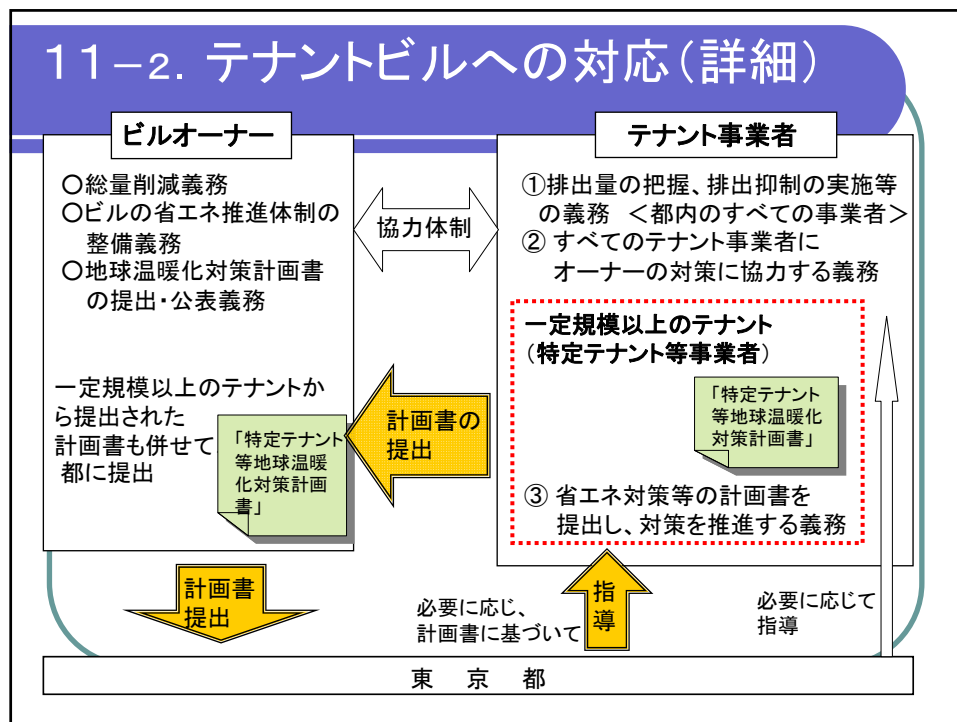
ビルオーナーを義務対象の基本としつつ、その上で、

- ① 全てのテナント事業者に、  
オーナーの削減対策に協力する義務
- ② 延床面積5,000㎡以上を使用しているテナント事業者等※には、  
テナント事業者独自の対策の計画書を作成・提出し、  
その計画に基づき対策を推進する義務

※延床面積要件に該当する事業者の外、

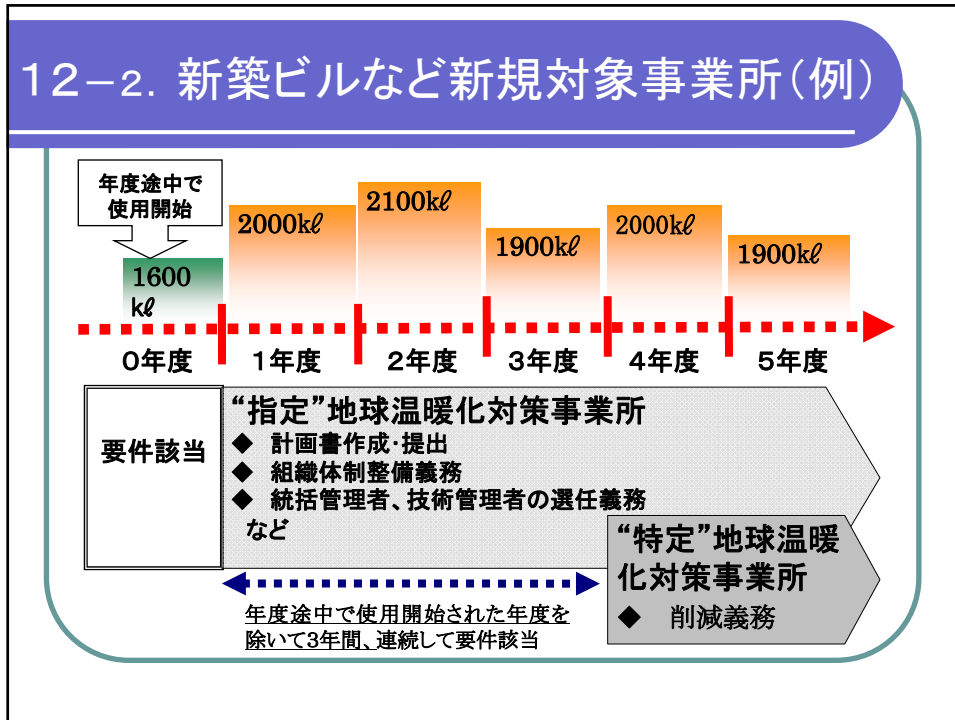
- 延床面積にかかわらず、特に使用エネルギー量が大きいと知事が認める事業者  
についても含む。





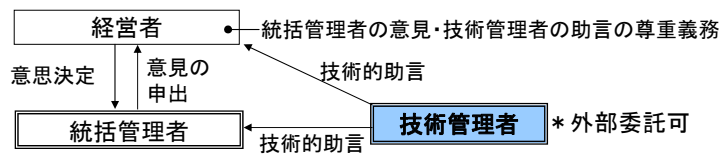
- ## 12-1. 新築ビルなど新規対象事業所
- 前年度のエネルギー使用量が原油換算1,500キロリットル以上  
⇒指定地球温暖化対策事業所となり、計画書提出、排出量報告等の義務が開始
  - 適切な運用対策等を行うよう、都は指導・助言
  - 3年度(年度の途中に使用開始された事業所の場合、その年度を除いて3年度)連続して原油換算1,500キロリットル以上  
⇒特定地球温暖化対策事業所となり、削減義務開始
- ※このときの基準排出量は、削減義務開始の前年度までの3か年度の排出量の平均。ただし、運用対策が不十分である場合は、ベンチマーク(都が定める単位当たり標準排出量(tCO<sub>2</sub>/㎡等))により決定。

## 12-2. 新築ビルなど新規対象事業所(例)



## 13. 事業所の推進体制

- 指定地球温暖化対策事業所では、事業所ごとに、**統括管理者・技術管理者を選任しなければならない。**



- 技術管理者の要件

次に示す要件にすべて該当すること

- ① 右の枠内に示す資格のいずれかを有すること
- ② 省エネルギー診断を実施する能力を有すること
- ③ 都の定める講習会を修了すること

エネルギー管理士、一級建築士、一級建築  
施工管理技士、一級電気工事施工管理技  
士、一級管工事施工管理技士、建築設備  
士、技術士(建設、電気電子、機械、衛生工  
学、環境、総合技術監理(建設、電気電子、  
機械、衛生工学、環境))

## 14-1. 検証①

### ● 検証を要するもの

#### 本制度対象事業所：

- 基準排出量の申請(当初のみ)
- 排出量の報告(毎年度)
- トップレベル事業所の認定申請(認定を希望する場合)
- 削減義務の対象とならないガスの削減量の認定(認定を希望する場合)

検証により、排出量・削減量の値の正確性を確認

#### その他の事業所：

- 排出量取引に利用する削減量や再生可能エネルギー環境価値※の認定(認定を希望する場合)

※グリーンエネルギー証書化されたものについては、改めて都の検証は不要

### ● 検証機関の要件

- ・ 都内の営業所ごとに1人以上の検証主任者を置くこと
- ・ 検証業務の管理・精度確保に関する文書を作成すること
- ・ 検証業務を行う部門と、検証業務の管理・精度確保を行う部門とを置き、それぞれに検証主任者を置くこと

## 14-2. 検証②

### ● 検証主任者の要件：下記要件+都の講習会修了

#### ① 基準排出量、毎年度の排出量の検証の場合

本制度における検証業務、省エネ診断業務、ISO14001審査業務、CDM有効化審査業務/検証業務、試行排出量取引/国内CDM/JVETS/JVER検証業務を、過去3年以内に合計10件(平成21年度登録時に限り5件)以上

#### ② 削減義務の対象とならないガスの削減量の検証の場合

本制度における検証業務、ISO14001審査業務、CDM有効化審査業務/検証業務(エネルギー起源CO2以外のガスの削減プロジェクトに係るもの)を、過去3年以内に合計3件(平成21年度登録時に限り2件)以上

#### ③ 再生可能エネルギーの環境価値の検証の場合

本制度における検証業務、グリーン電力認証業務、CDM有効化審査業務/検証業務、国内CDM/JVER検証業務(再生可能エネルギーの利用を含むプロジェクトに係るもの)を、過去3年以内に合計10件(平成21年度登録時に限り5件)以上

#### ④ トップレベル事業所認定の検証の場合

下の枠内に示す資格を有し、かつ、省エネルギー・CO2削減に関する診断、コンサルティング又はコミッションングの業務に1年以上従事

エネルギー管理士、設備設計一級建築士、建築設備士又は技術士(電気電子、機械、衛生工学、総合技術監理(電気電子、機械、衛生工学))

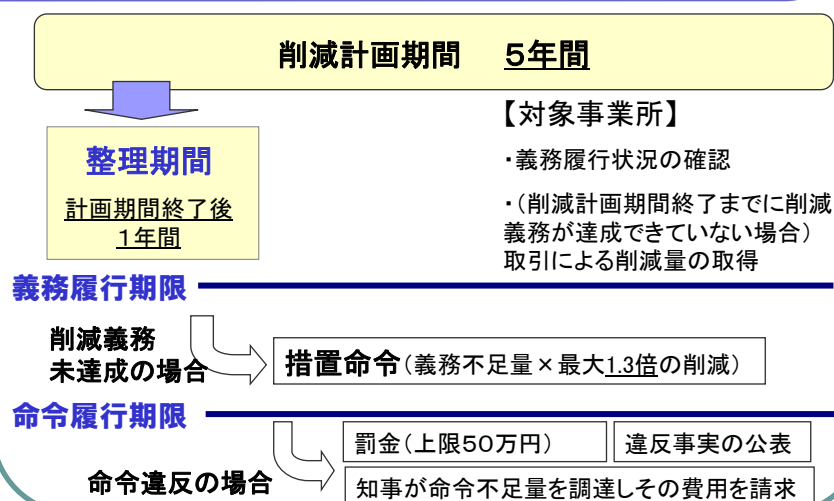
## 14 -3. 検証③

- **検証機関は、次の事業所については、「利害関係が著しい事業所」として検証を行ってはならない。**

- ① 検証機関自身が所有する事業所又はテナントとして入居する事業所
- ② 次のいずれかに該当する組織が所有する事業所又はテナントとして入居する事業所
  - ・ 検証機関の株主、出資者又は親会社
  - ・ 検証機関(その代表者を含む。)が株主又は出資者である組織
  - ・ 検証機関の役員の50%超を占め、又は検証機関の代表権を有する役員が、役員又は使用人として所属する組織
  - ・ 検証機関が金銭消費貸借契約を締結している契約先
  - ・ 検証機関が、無償又は通常取引価格より低い対価により事務所又は資金の提供を受けている相手先
  - ・ 検証機関が、過去3年以内に下の枠内に示す業務を実施した相手先

- ・ エネルギーの販売
- ・ エネルギー利用に関するコンサルティング
- ・ 温室効果ガスの削減に関するコンサルティング
- ・ 温室効果ガスの削減に関する設備の設置・改修に係る設計・工事、資金の提供、資金提供に関する助言

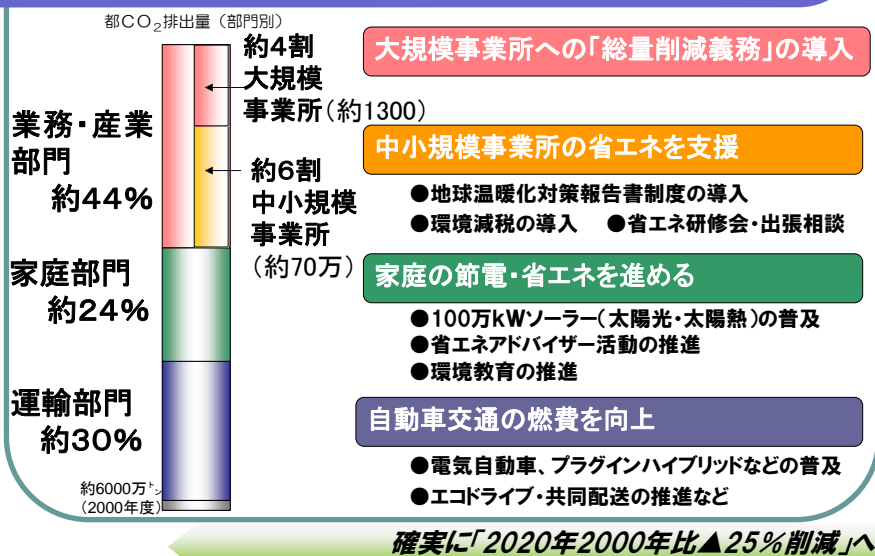
## 15. 実効性の確保



## 16. 条例施行までのスケジュール(概要)

- 平成20(2008)年度末(予定) 規則制定
- 平成21(2009)年度 5～7月(予定)
  - ◆規則、ガイドライン等の制定内容を交えた制度説明会
- 平成21(2009)年度 夏～ 平成22(2010)年度前半
  - (対象事業所)基準排出量等の算定・検証
  - \*「総量削減義務」の対象となる事業所として都が指定通知  
(削減義務率と削減義務量の確定)
- 平成22(2010)年4月 削減義務の開始

## 17. 東京全体で取り組む温暖化対策



## 4-2 東京都の Cap & Trade 型排出量取引制度と問題点

村井委員

### 4-2-1 国内外の排出量取引の現状

現在、国外ならびに国内における排出量取引制度の議論が活発である。海外では、EU が 2005 年から開始した EU ETS、2009 年から始まる米国ならびにカナダの一部の州の排出量取引制度、ニュージーランドでは 2009 年、オーストラリアでは 2010 年から排出量取引が実施される予定である。日本国内では、東京都が自治体として初めて 2010 年から Cap & Trade 型の排出量取引制度を導入する。

日本国全体としての国内排出量取引に関しては、非常に混乱している状況にある。国内排出量取引制度の実施は、2008 年 6 月に発表された「福田ビジョン」において提示されたものであり、その実施時期は、2008 年 10 月からである。その制度は、1) 個々の企業が自主的に排出量の削減目標を設定し過不足を取引する、2) CDM を活用して京都クレジットを獲得する、3) 大企業が中小企業を支援する「国内 CDM」、4) 環境省の自主参加型国内排出量取引の 4 つを組み合わせ、各市場から生まれるクレジットを売買する「統合市場」を構築するのである。2008 年 12 月 12 日に集中募集期間を締め切り、501 社が参加を申請している(募集は継続中)。

一方、オバマ大統領は「グリーン・ニューディール政策」を発表した。これは、2009 年 2 月 26 日に、「100%オークション方式」の参加義務型排出量取引制度を 2012 年会計年度から導入することを「2010 年度・大統領予算教書(The Budget Message of the President)」の中で明言したのである。この制度は、過去の排出実績に基づく無償割当でなく、完全にオークション(企業が任意の排出枠を政府から入札で購入)方式だけの排出量取引制度であり、この創設は世界初となる。この方式で連邦政府は、8 年間に 6457 億ドル(63 兆円)もの膨大な歳入を見込んでいる。その収入は、生活困難者の減税や環境政策に充当される予定である。特にクリーンエネルギーの分野に、今後 10 年間で 1500 億ドルを投じることを宣言している。<sup>1</sup>

また、EU ETS 第 3 フェーズ(2013 年から 2020 年)における主たる改正点は、下記のとおりである。2008 年 1 月 23 日に、EU が「気候対策と再生可能なエネルギー利用の包括的提案」において、①発電部門に無償で割当てていた EUA (アローワンス) を 100%有償割当(オークション)に切り替える。②航空部門も 2011 年から対象範囲となり、段階的にオークション方式に切り替えていく。③2013 年において無償割当のウエイトを 80%とし、2020 年にまでに段階的に引き下げてゼロにする。ただし、国際競争力を受けやすい産業部門は当面は 100%の無償割当を行う。④加盟国が得たオークションの収益は、再生可能エネルギーの技術革新に使うこととしている。<sup>2</sup>

<sup>1</sup> A New Era of Responsibility-Renewing America's Promise  
([http://www.whitehouse.gov/omb/assets/fy2010\\_new\\_era/A\\_New\\_Era\\_of\\_Responsibility2.pdf](http://www.whitehouse.gov/omb/assets/fy2010_new_era/A_New_Era_of_Responsibility2.pdf))

<sup>2</sup> <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/08/80&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>、この EU 案については、ナットソースジャパン「Natsource Japan Letter」2008 年 3 月号、p4-p23.において特集が組まれている。

ここで改めて、排出枠の配分方法について整理したい。排出枠の配分方法には、無償割当と有償割当がある。無償割当には2種類あり、過去からの実績排出量に基づいて配分するグランドファザリング方法と標準排出原単位（ベンチマーク）に基づいて配分するベンチマーク方法とがある。有償割当は、自らの経営判断に基づき、必要と見込まれる排出枠をオークションによって購入する方法である。グランドファザリング方法の場合、過去の削減努力を問わないため、初期割当量の公平性の問題が生じる。一方、ベンチマーク方法は割当量に過去の削減努力が反映されるため公平性を高めることができるが、対象となる全企業・部門のベンチマークを設定することが難しいのである。また、有償割当では公平性を担保できるものの環境税と同じ効果があるため、新規参入者や競争力が乏しい企業にとっては、企業成長を阻害する要因になる可能性がある。

#### 4-2-2 東京都排出量取引制度<sup>3</sup>

東京都は2002年度から開始した地球温暖化対策計画書制度を基礎に、独自の排出量取引を制度化した。総量削減実施に当たり、まず削減量のベースラインを確定するために対象事業所に削減計画の策定を義務づけた。対象事業所は、約1300事業所であり、オフィスビル、商業施設、工場等の大規模CO<sub>2</sub>排出事業所を対象としている。具体的には、燃料、熱および電気の使用量が、原油換算で年間1500k<sub>l</sub>以上の事業所である。現在、世界の排出量取引市場の8割の取引量を占めているEU ETS（欧州域内排出量取引制度）では、上流部門の発電所、石油精製、製鉄、セメント等のエネルギー多消費施設である約11,500施設を対象としているのに対し、東京都の場合は、約8割がオフィスビルなどの業務部門が対象である。

前述のように、東京都はすでに2002年度からベースライン確定のために対象事業所のCO<sub>2</sub>排出データを把握している。活用するデータは、①対象事業所の年間CO<sub>2</sub>排出量および年間エネルギー消費量、②省エネ設備状況、省エネ対策の実施状況、③その他地球温暖化対策計画書制度の運用のなかで得られたデータや実態、設備メーカーや省エネ技術の専門家等から得られた技術実態などである。このデータを活用し、各対象事業所の過去の実績排出量（複数年度の平均値）に、設定される「削減義務率」を乗じ、削減義務量を算定する。基準排出量は、過去の3カ年の平均排出量に基づいて算定するが、省エネが進んでいる事業所に関してはより過去の年度での設定を可能としている。また、削減義務率に関しては、2つの視点が必要であるという。すなわち、削減対策の実施による削減余地があるかという点と、2020年に2000年比マイナス25%削減が可能であるかという点である。

この東京都のCap & Trade型排出量取引制度の特徴は、事前に排出枠を交付されるが、実際に削減した量のみが取引であるという点である。EU ETSのように、事前配布された排出枠を削減期間内にいつでも売買可能であるものとは異なる。すなわち、削減量が確定した際に、実需原則に基づいて、超過分と不足分を取引できる制度である。したがって、基本的には自らが高効率なエネルギー消費設備・機器への更新や運用対策の推進を実施・削減し、超過分また

<sup>3</sup> 東京都の排出量取引制度に関しては、東京都のホームページを参考にした。

は不足分は排出量取引を用いて売買するのである。

この排出量取引には、以下の4つの方法を用いることができる。①削減義務量を超えた超過削減量に関しては、基準排出量の2分の1を超えない削減量まで取引可能である。また、削減義務量を削減計画期間の各年度に按分して、その超過量については計画期間2年度目からの取引も可能である。②都内の中小規模事業所の省エネ対策による削減量。③都外の事業所における削減量。これに関しては、削減義務量の3分の1までの割合で知事が別に定める量を上限とする。④グリーン電力証書の購入。このような再生エネルギーの利用による削減量（環境価値換算量）については、その他の場合における電気使用量の削減よりも1.5倍大きく換算する。なお、東京都のCap & Trade型排出量取引制度の目的が、都内ならび国内のCO<sub>2</sub>削減を優先するため、「試行的」国内排出量取引制度で使用されている京都クレジットは、利用できないとしている。

また、実効性を担保するために、削減義務未達成の場合にはEU ETSと同様な罰則が設けられている。具体的には、罰金上限50万円、違反事実の公表、知事が不足量を調達してその費用を請求することである。

#### 4-2-3 東京都排出権取引制度におけるグリーン電力証書の取り扱い

東京都の排出量取引制度では、4番目にグリーン電力証書の活用があげられていたが、EU ETSではこのグリーン電力証書を活用して排出削減として見なす規定はない。実際、EU ETSを実施する前に制定された国際財務報告解釈委員会(IFRIC)の「解釈指針第3号」(2004年12月公表、2005年7月撤回)では、再生可能エネルギー証書(renewable energy certificates)がIFRICの基準に準拠するかどうかを明らかにせよという質問が寄せられている。<sup>4</sup>ただし、解釈指針第3号では再生可能エネルギー証書に関して触れている箇所は、この一箇所のみであり、IFRICは具体的な説明や仕訳例を示していないのである。

筆者の考えでは、この理由として、EU ETSの対象範囲が上流部門の発電所、石油精製、製鉄、セメント等のエネルギー多消費施設を対象としているからだと推察される。すなわち、グリーン電力証書の購入者は、購入したグリーン電力相当量に認証センターが算定したグリーン電力相当量CO<sub>2</sub>換算係数(加重平均)を乗じた値を減量報告できる。一方、自然エネルギー発電事業者は、売却したグリーン電力相当量は、電気価値を販売する電気事業者の電気に置き換わると見なし、当該年度のグリーン電力相当量に当該電気事業者のCO<sub>2</sub>排出係数を乗じた値を増量報告することになる。

仮に、発電事業者の発電量分をCO<sub>2</sub>削減量として認識すれば、まさにダブルカウントになる。それゆえ、EU ETSにおいて上流部門で規制をかけられた事業者は、わずかな自然エネルギーからの発電量を高いコスト(グリーン電力証書を購入)で得ることや、事業者自ら風力発

---

<sup>4</sup> International Financial Reporting Interpretations Committee, Interpretation 3, Emission Rights, Dec. 2004, BC8



電等を行った場合にそれをグリーン電力証書として売却すれば CO2 が増量したと見なされるということを嫌ったと思われる。このような理由ゆえに、IFRIC の基準にも導入されなかったのではないだろうか。

更にもう少し、現在の日本でのグリーン電力証書の取り扱いについて述べたい。グリーン電力証書に関する会計問題として、グリーン電力証書発行事業者からグリーン電力証書を受け取った購入者は、税務上寄付金扱いとなり、損金として処理することはできない。ただし、製造過程にグリーン電力を使用した製品にグリーン・エネルギー・マークを貼付する場合には、マークの使用料について広告宣伝費として対価性が認められることになり、平成 20 年度から損金算入が可能になった。(2009 年 3 月 3 日、国税庁の回答)

このように実質的に同じものであるグリーン電力証書とグリーン・エネルギー・マークの税務上の処理の整合性をとらなければ、企業がグリーン電力証書を購入するインセンティブは高まらない。需要者(購入者)が通常の電力料金よりも割高な料金を支払うのであれば、これを環境に対する投資として考え、費用計上(損金算入)できるような制度設計を形成する必要があると考える。このように制度を少し変更さえすれば、需要者のグリーン電力証書へ投資するインセンティブを大きくすることができると思われる。

このように見えてくると、グリーン電力証書のスキームは非常に排出クレジット取得と類似していると思われる。例えば、この寄付金を排出権取得のためのプロジェクト・ファイナンスへの拠出金として認識すれば、その見返りであるグリーン電力証書はまさに「排出権証明書」そのものと捉えることができる。しかし、グリーン電力証書は需要者の消費する場所と発電する場所が違うということのみならず、グリーン電力証書にはシリアルナンバー、発電電気量、発電期間、発電方法が記載されているだけであり、肝心の排出権取得量(1t-CO2 換算)が表示されていないのである。したがって、現時点では、グリーン電力証書を排出クレジットとしてみなす互換性はないことになる。

ただし、2006 年 4 月 1 日から温室効果ガスを相当程度多く排出する者(特定排出者)を対象に義務付けた「温室効果ガス排出量算定・報告・公表制度(温対法)」が 2008 年 5 月に一部改正となり、国内認証排出削減量としてグリーン電力証書も盛り込まれようとしている。このグリーン電力証書に関しては、①権利移転の時点の考え方、②有効期間、③環境価値の表現方法や責任の範囲の規定、④権利行使の考え方、⑤償却手続き等の論点を整理したうえで、ダブルカウントを避けなければならないのである。<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> 筆者は、資源エネルギー庁管轄の「グリーン電力証書の管理の厳格性確保等に関する検討会」に参加している。ここでは主に、グリーン電力証書の権利行使に関してどのように法的な担保ができるのかについて検討が行われている。グリーン電力証書をいつ、誰が、どこで、どの程度、どのような目的で使用したかを正確に把握することが、グリーン電力証書のダブルカウントを防ぐ有効な手段であることは間違いないであろう。それゆえ、難しい課題でもある。

#### 4-2-4 小括～法的・会計上の問題点～

ここでは、東京都が国に先んじて 2010 年度から開始する Cap & Trade 型排出量取引制度について、その内容ならびに特徴について検討した。この制度は若干の例外があるものの、削減量が確定した際に実需原則に基づいて、超過分と不足分を取引できることを前提とした制度である。とすれば、現在の ASBJ で公表されている「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」（2004 年 11 月、改正 2006 年 7 月）で示されている、「1.専ら第三者に販売する目的で排出クレジットを取得する場合」と「2.会計処理将来の自社使用を見込んで排出クレジットを取得する場合」の会計処理で十分に対応できるように思われる。

今、ASBJ では、試行的国内排出量取引制度に対応して実務対応報告第 15 号を改正しようとしており、その主たる変更点は、無償で排出クレジットを取得する場合の会計処理である。この改正案を東京都の Cap & Trade 型排出量取引にどのように適用できるのかについては、ここでは述べられなかったが、検討の余地は十分にあるだろう。

上述したように、法律上ならびに会計上の問題としては、グリーン電力証書を排出削減クレジットとして取り扱うべきかどうかという点が挙げられる。他の 3 つの削減手法とは、その性質が大きく異なっているようにも思える。さらに、再生エネルギーの利用による削減量（環境価値換算量）については、その他の場合における電気使用量の削減よりも 1.5 倍大きく換算する。このこと自体は、東京都の積極的な自然エネルギーの活用推進の意図が反映されているといえる。しかし、グリーン電力証書の取り扱いに、まだ厳格性が担保されていない以上、ダブルカウント等の危惧がある。この点は、東京都の排出量取引制度における最も大きな問題点である。この点について、今後、法的、会計的にも更に慎重に検討する必要がある。

# 参考資料 1

平成20年度委員会議事要旨

平成 20 年度 第 1 回排出クレジットに関する会計・税務論点調査研究委員会  
議事要旨

■日時：平成 20 年 11 月 11 日(火) 19:00～21:15

■場所：地球産業文化研究所 会議室

■委員：(敬称略 50 音順)

委員長：黒川 行治 慶應義塾大学商学部教授

委員：伊藤 眞 慶應義塾大学商学部教授

委員：大串 卓矢 株式会社日本スマートエナジー代表取締役

委員：木村 拙二 愛知産業株式会社監査役

委員：高城 慎一 八重洲監査法人公認会計士

委員：武川 丈士 森・濱田松本法律事務所弁護士

委員：村井 秀樹 日本大学商学部教授

■オブザーバー (順不同、略称)

経済産業省 田中様・長田様

東京電力 小林様

ナットソース・ジャパン 島田様

三菱商事 石橋様

三菱 UFJ 信託 平様

三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング 加藤様

中央三井トラスト 古株様

清水建設 阿部様

日本商工会議所 佐藤様・杉様・田鹿様

ビューローベリタスジャパン 仲尾様

東京ガス 松本様

海外環境協力センター 長谷様

■GISPRI

蔵元専務、林部長、横山部長、柴田、時岡、吉田 (事務局・文責)

■議事：

1. 冒頭挨拶 (委員長・事務局)

- 今年度は国内におけるクレジットのやりとりに着目し、会計・税務面を中心に幅広く検討させていきたい。
- 21 世紀はエネルギー問題、環境問題、食糧問題が長期的問題となり、この点で 20 世紀との決定的な違いを見据えなくてはならない。

- 金融危機の影響は大きいものの、後世にむけ、エネルギーや食糧も含めた今後 100 年、200 年の環境問題を考えなくてはならない。

## 2. 議事

### 2-1) 今年度検討事項について

- 実態を聞きながら、会計・税務・法務に関して「どのような問題が起こるか」などについてオブザーバーの方々からも質問を受けながら委員会を進めることを確認。

### 2-2) 排出クレジットに関する最近の動向について

#### ①EUの排出量取引制度におけるCO<sub>2</sub>排出削減効果

- 新聞報道(※)にあるようなCO<sub>2</sub>排出削減効果があるのかについて事務局にて調査して報告する。

※日本経済新聞 11 月 8 日付け朝刊 10 面「国内排出量取引④」において、『07 年は欧州域内で年間 500 億ドル、CO<sub>2</sub> 換算で約 20 億 6 千万トンの取引があった。05-07 年の間で 5 千万~1 億トンの CO<sub>2</sub> 削減効果があったとされる』との記事

#### ②排出量取引のあり方について

- 投機資金が入ることの影響について
  - ・理論的には、値段が高ければ、お金のかかる削減措置をとることが可能になるのではないか。
  - ・排出量取引に関しては、最後は限界削減費用にいきつくはずで、理論的な価格に収斂する動きが働き易いのではないか。
  - ・乱高下をおそれるあまり取引がおこらない仕組みにすることの方が問題ではないか。
  - ・排出権価格の原油との連動という事実がある中で、原油に対して投機資金が入るのに対し、排出権だけに規制をかけても仕方ないのではないか。
- 実物を上回る回転・新たな金融商品としての効果について
  - ・実需だけではほとんど取引が発生しないという意見もあり、市場の流動性や裁定取引が働くことなどを効果として考慮すべきではないか。
  - ・悪影響が顕在化した時点で、介入できるような措置を用意しておくことは必要であると考えられる。
- 本セクションを通じてのコメント
  - ・株式市場であっても理論的にはファンダメンタル価値に収斂するはずであるが、アノマリーがあるからこそファンドやアナリストが参加している。
  - ・市場として、ファンダメンタル価値と連動している時間が長ければ、その質は高く、離

れている時間が長い・頻度が高いようであれば、その質は低いと言える。今は排出権によって、市場の質が悪い時期であると考えられるのではないか。

・(排出量取引において) 重要な目的は温室効果ガスの排出削減であり、現物・実需の範囲での取引として投機の対象になることを避けるべきではないか。

## 2-3) 国内排出量取引制度の試行および国内クレジット制度の全体概要について

### ①JVETSとの関係について

- 試行排出量取引スキームにおいて、自主行動計画保有企業でない参加者は、JVETS(環境省)のスキームの下で参加することとなり、JVETSのクレジットを試行排出量取引スキームの中で使用できることになる。

### ②試行排出量取引スキームで利用可能なクレジットの質について

- 国内クレジットに関するもの
  - ・京都議定書目達計画の中で、国連の小規模 CDM の基準に準じて、第三者機関が認証することにより、一定の追加性および厳格性を担保している。
  - ・具体的には、国連 CDM と同様の方法論が厳格に定められ、さらにベースラインの引き方やモニタリング対象などをドリルダウンしたものが用意される。
  - ・これに基づき、審査機関による審査と、政府ではなく有識者からなる第三者の国内クレジット認証委員会にてチェックすることで厳格性を担保する。
- 試行排出量取引スキームにおける排出枠に関するもの
  - ・政府が関与して、厳格に量や原単位を確認している自主行動計画における目標値を使うことで、厳格性を担保する。
  - ・「(自主行動計画における業界毎の目標設定に対して) 個々の企業が目標を定める」、「(余剰の) 排出枠を売れる」という点への考慮が必要だが、特に後者については、売るときには必ず審査機関が入って量を確認する手続きとしたことで厳格性を担保する。

### ③審査機関における審査について

- 審査費用と国内クレジットの信頼性について
  - ・国内クレジット制度において、個別のクレジット発生量が小さい場合に、審査にかかる費用による影響が大きいのではないか。
  - ・国内クレジットにおいては、中小企業等と自主行動計画保有企業との共同事業という形をとるため、売り手と買い手の顔が見えていることになる。買い手には、最終的に国内クレジットを自主行動計画の目標達成に利用するという事情もあって、十分に配慮すると思われる、信頼性にかかる心配は相当緩和されているのではないか。
  - ・(クレジット発生量と審査費用との関係の議論において) 国内クレジットの第1弾申請事

例によれば、発生量は200～2,000tとなっている。平均的には1,000tくらいではないか。

- 審査に対する補助金について
  - ・国内クレジット認証委員会における手続きは無償（政府による運営のため）であるが、審査機関における審査費用は有償である。この審査費用に加え、特に中小企業等において苦勞すると思われる最初の段階（方法論の記入）なども含めたソフト支援が検討されている。

#### ④中小企業等と自主行動計画企業との共同事業について

- 中小企業等の意味について
  - ・排出削減事業の実施主体である「中小企業等」は、自主行動計画を持っていない企業を指し、人員や売上げなどの規模により定義される「中小企業」とは意味合いが異なる。
- 本制度にて想定している案件数について
  - ・大企業と直接取引している中小企業は数%しかないという事情と、「自主行動計画保有企業と中小企業等との共同実施」という本制度の進め方との双方を鑑みた場合の案件数はどの程度か。
  - ・審査機関の数や、制度が始まったばかりであることを考えると、すぐに多くの案件が一斉に発生することは考えにくいのではないか。

#### ⑤国内クレジットの発生箇所について

- 法律的にはクレジットの原始取得者が誰であるかが重要であり、それを議論してから会計面の検討になるのではないか。
- 具体的には、「中小企業等と自主行動計画保有企業の手元、あるいはどちらか決めた方の手元でパッと発生する」のか、「排出削減事業の実施主体の下で、まずはクレジットが発生し、それが参加者に譲渡されるのか」という部分の検討になる。

#### ⑥試行排出量取引スキームと自主行動計画における原単位目標値について

- 原単位目標の分母に使われるパラメータについて、事務局にて確認のうえ、次回報告する。
- 原単位の分母（例えば生産量）においては、自主行動計画を策定した業界において議論され、最も適切なものとして出来上がったものと考えられるので、この確立された方法によって試行排出量取引スキームは進められる。
- 試行排出量取引スキームにて原単位目標を設定した場合には、クレジットは事後交付となる。その交付時期は、毎年度ごとに目標達成の確認を行うタイミングであり、そこで超過（削減）分があれば、排出枠が事後に交付されることになる。（4年での目標を持っていても、1年ごとに取引できる排出枠が出てくるイメージ）

### ⑦国内クレジットの価格に対する考え方

- EU の EUA と CER を比べても、EUA の方が高く取引されており、日本においても国内クレジットの価格が CER よりも高くても良いという考え方もあるのではないかと。
- 「誰がやるか」、「どんな技術を使ってやるか」、「日本の高い設備を使っていれば、高い品質のクレジットではないか」、「限界削減費用を考えれば、国内でやる方がはるかに高く、それを途上国と一緒にするのは少し難しい」などの点について、どのように考えるべきか。
- 今回委員会の前半の議論における「適正な価値（ファンダメンタル）に基づく市場価格」と、この「限界削減費用に基づく価格」との関係を考える必要がある。また、国内クレジットは、中小企業等と自主行動計画保有企業との相対取引になるので、自主行動計画保有企業における使用目的によっては、「高くても良い」という考え方もあるかもしれない。

### 3. 次回予定

日時：平成 20 年 12 月 25 日（木） 10:00～12:00

場所：地球産業文化研究所 会議室

以 上



平成 20 年度 第 2 回排出クレジットに関する会計・税務論点調査研究委員会  
議事要旨

■日時：平成 20 年 12 月 25 日(木) 10:00～12:00

■場所：地球産業文化研究所 会議室

■委員：(敬称略 50 音順)

委員長：黒川 行治 慶應義塾大学商学部教授  
委員：伊藤 眞 慶應義塾大学商学部教授  
委員：木村 拙二 愛知産業株式会社監査役  
委員：高城 慎一 八重洲監査法人公認会計士  
委員：武川 丈士 森・濱田松本法律事務所弁護士  
委員：村井 秀樹 日本大学商学部教授

■オブザーバー (順不同、略称)

経済産業省	辻上様
東京電力	小林様・阿南様・杉村様
ナットソース・ジャパン	小松様
三菱商事	大谷様
三菱 UFJ 信託	相様・平様
三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング	小沼様
IGES	水野様
トーマツ	野崎様
中央三井信託銀行	長屋様
中央三井トラスト	古株様
清水建設	栗田様
日本商工会議所	岡本様・田鹿様
日本政策投資銀行	加藤様・實方様
ビューローベリタスジャパン	仲尾様
東京ガス	松本様
海外環境協力センター	長谷様

■GISPRI

蔵元専務、林部長、横山部長、徳武、時岡、吉田 (事務局・文責)

■議事：

1. 国内クレジット制度におけるクレジット発生プロセス整理と論点案
  - 1-1) 排出削減量の実績確認について
    - 実績確認スケジュールについて

- ・排出削減量の実績確認において、申請者にとっての時間的な区切りは、通常、4月～翌年3月末と想定されているが、補助金のスケジュールとの兼ね合いによるものか。
- ・排出削減事業者が一律に3月末に申請するとなると仕事量が一気に増大するので、審査機関や認証委員会の繁忙期を避けるべく、実績確認のタイミングを通年で平準化するという考え方があっても良いのではないか。

## 1-2) 補助金の取扱いについて

- 補助金の対象について
  - ・(温室効果ガスの排出削減に対する補助金は) 公害防止準備金と似ているように見受けられる。この場合、設備に対する補助であって、排出削減活動が上手く行かず、クレジットが発生しなくても責任は追求されないということか。
  - ・最初の審査の段階で、排出削減事業の中身が精査されるが、極論すれば設備に対する導入補助であると考えられることができる。
- 補助金の返還義務について
  - ・環境省の自主参加型排出量取引制度では排出削減活動が上手くいかなかった場合には、補助金の返還を要請される。一方、本制度の補助金については、基本的には設備に対する補助金とされ、排出削減の責任とは切り離されていると考えられるため、両者で方針は異なる。
  - ・補助金適正化法上では、理論的には、排出削減に失敗した場合、補助金は返すべきとの条項をつけることはできるが、これは政策ごとの判断であり、補助金全般に共通する課題であると考えられる。
  - ・補助金とクレジットとの関係においては、補助金とクレジット売却との二重の利得の防止がカギであるが、その点を考慮した上で「追加性」の判断がなされると考えられる。
- 同一クレジットの複数制度におけるダブルカウントへの配慮について
  - ・試行排出量取引スキームにおいては、国内クレジットと同様に、環境省のJVETSも等しく利用可能であるため、同一の排出削減プロジェクトが国内クレジットとJVETSの両方から補助金をもらうような、二重カウントを防止する制度設計が必要と思われる。
  - ・東京都制度は、国の制度と交わらない現状のため、極論すれば、そこまでの防護策は無くとも対応できる。
- 国内クレジットの利用方法と補助金の関係について
  - ・国内クレジット制度において、クレジットが発生した場合は、まずは、その会社に帰属するが、最後の償却の段階では、自主行動計画の目標達成のための利用を前提としている。「国や外部への売却」や、「補助金と引き換えとして国が召し上げる」ようなパターン

も考えられるが、現時点では想定されていない。この点について検討するのであれば、補助金と切り離して考えることが有用ではないか。

・クレジットの発生と補助金をリンクさせて考えた場合、国の権利性が発生しないことも無く、国は有償で買い取るもの、すなわちクレジット取得の前金払いとしての性格が補助金に出てくる（産業構造審議会における NEDO 補助金検討の際の経緯）。現状では、補助金とクレジットは切り離されており、さらに排出のキャップもかかっていないので、クレジットに対する国の権利性は考慮しなくてよいのではないか。

### 2-3) 国内クレジットの発生について

#### ➤ 原始取得者について

・国内クレジットは、まず排出削減実施主体である中小企業等の下で発生し、その後、セカンダリのような格好で自主行動計画保有企業に移すことになるのか、それとも中小企業等及び自主行動計画保有企業の下でそれぞれ発生することになるのか。

・CDM でも同様に、「クレジットの原始取得」の問題があり、制度上必ずしも明らかになっていない。この点の考え方如何によって様々な論点が影響を受ける。例えば、会計面では「中小企業等から自主行動計画保有企業へのクレジットの移転という会計処理を行うか」という面が問題となり、法的な面では「当事者が途中で倒産した場合の権利者はどうするか（破産管財人との対抗関係が生じるのか）」といった点が問題となる。

・CDM においては、制度上必ずしも明確ではないものの、実務上のとらえ方としては、「途上国で原始的に発生して先進国に移る」という捉え方は少なく、PDD の記載なり、インストラクションレターに記載された権利者の下で排出権が原始的に発生するものと感覚的には捉えられているようである。国内クレジット制度における国内クレジットの発生について法的な検討を行う際には、CDM 制度との兼ね合いの考慮が必要である。

#### ➤ 国内クレジットが一旦中小企業等に発生してから移転するケースの検討

・クレジットの移転に関して、民法の大原則に則れば、財産権の移転は意思表示だけで（少なくとも当事者間では）効力を生じることになる。

・中小企業等の下でクレジットが原始的に発生することを想定した場合、一緒に排出削減プロジェクトを進めようという意思の合致が存在している以上、認証委員会による（自主行動計画保有企業への）移転手続を待たずに、クレジット譲渡の効力が生じている（権利が発生した瞬間に移転している）という考え方もあり、この点を法律上どのように考えるべきかという論点がある。

・このケースを会計面から見た場合には、会計上の移転に対する認識としては、譲渡のための契約をただけで十分であるのか、対抗要件まで揃えることが必要とされるのかが問題になるであろう。さらには、この点について検討するために、この国内クレジットが、意思表示だけで移転する財産権なのか、特許権や京都クレジットのように、登録して初め

て譲渡の効力が発生する類の財産権であるのかを確定する必要があり、そうした点が確定しないと、会計や法的な処理はできなくなるのだが、現状では全くわかっておらず、掘り下げると非常に難しい問題である。

・デリバティブは契約の段階において当事者間で認識している（当初認識は当該契約の権利義務は等価なのでゼロで認識し、時価の変動に伴い評価差額を金融資産又は金融負債として認識する）。デリバティブではない金融商品は第三者に対抗できるような対抗要件を備えたときである。

・金融商品の基本はデリバティブであり、「金融商品会計が適用されるものは契約時点で認識する」という解釈である。

・有価証券の売買取引については、通常の出渡期間（東京証券取引所の場合、約定日の後3営業日目に受渡決済）の場合、実務上の配慮から約定日基準が認められていて、契約日に有価証券を認識する。しかし、この考えを適用して、排出削減実施主体である中小企業等の下で発生し、その後、自主行動計画保有企業に譲渡し当該企業が初めてクレジットを登録したとしても、譲渡という事実は存在するから、税務上は損益取引として扱われることになる。したがって、クレジット発生時に自主行動計画保有企業に発生するという制度のもとで当該手続をしないと税務上の問題が生じるため、「オペレーションの都合上、国内クレジットは中小企業等の手元で発生することになっているが、原始所得者は自主行動計画保有企業である」という考え方を適用するのは困難である。

- 国内クレジットが中小企業等か自主行動計画保有企業かを問わず、申請書に記載された者の名義として登録される場合※

※国内クレジットの申請書式の記載方法によりこの手法をとることが可能（委員会開催後、事務局にて確認）

・「申請書に記載された者が国内クレジットを原始取得する」という法的な整理を前提として会計処理を検討する方が自然であると思われる。

・法的にもこのような解釈を採用する方が取引の安全に資すると思われる。

- 排出削減のための共同事業のあり方に基づくケース分類

・中小企業等が単独で排出削減活動を進め、発生クレジットを、有利な条件を提示してくれた相手先に売るとは、いわゆる「ユニラテラル」な CDM ということができるが、京都議定書上は原則として認められておらず、国内クレジット制度での考え方を確認する必要がある。

・最初の段階から自主行動計画保有企業が国内クレジットの購入意思を示し（具体的には、国内クレジットの取得に関する契約を締結している）、かかる形態をもって排出削減活動に貢献しているという整理をすれば、「ユニラテラル」でないと考えることも可能（ただし、紙一重）。

- ・京都クレジットにおいては、先進国企業がこのような形態で CDM プロジェクトに「参加」という場合にも、「排出権売買契約」という名称の契約を締結しており、これが誤解の原因となっている。「排出権売買契約」という名称を用いると、途上国（企業）の下で発生した排出権を先進国（企業）が承継取得する（買い取る）契約であるような印象を与えるが、実際には、排出権の売買ではなく、「先進国企業が排出権を原始的に取得するためにプロジェクトに参加するための契約」と整理するのが理論的には正しいように思われる
- ・「ユニラテラル」なプロジェクトが認められないのであれば、中小企業等の下で全てのクレジットが原始的に発生するというフローは本質的に矛盾を抱えることになるのではないか。この点、京都クレジットにおいては、理事会の口座にポンと発生した CER が、（途上国企業の口座を介することなく理事会から）各参加者に分配される格好になるので、CDM プロジェクトの各参加者が CER を原始的に取得するとの解釈と実際のクレジットの発生フローとの間に整合性がとれている。
- ・（中小企業等にて発生したクレジットに関して）特定の自主行動計画保有企業への売却が必須であるとされた場合、独占禁止法の問題はどうなるのか。

#### 2-4) 国内クレジットの移転について

- 国内クレジットが中小企業等に発生するケースについて
  - ・国内クレジットの発生箇所においては、原価主義で原価計算する。その際、国庫補助金にて半額の設備補助をもらっているのであれば、設備は半額圧縮して減価償却する。また、国内クレジットは移転するのであるから、固定資産では無く棚卸資産という認識で、低価法か。
  - ・発生した国内クレジットを移転するにあたっては、マーケットができて時価が出てきた場合には、「原価での移転」ということは、言わないと思われる。
  - ・移転の理由としては、あらかじめ締結した契約があることによるので、実質売買に近い。そのときの売買の条件は、市場価格というよりも、「これまでの協力」や「これまでに合意した金額」で売ることになるのではないか。このような場合、市場価格との差額をどうするのか（寄付金になるのか）。
  - ・移転にあたっての価格は、契約価格が良いと思われるが、契約価格が契約時の時価とどの程度乖離しているかがポイント。あるいは、コストリカバリーであるから、かかったコストで引き取るという考え方もあり、契約時（共同作業を始める段階）にそのような条項を盛り込んでおく必要がある。
  - ・プロジェクトを一緒に立ち上げておきながら、一方（中小企業等）は原始取得して原価、もう一方（自主行動計画保有企業）は二次的な譲渡というのは、個人的には違和感がある。
  - ・その点については、「実際にかかった価格で引き取ります」という考え方もあると思われ

る。この考え方については、会計上の問題は無いと思われるが、税務上の問題については、現状では認めても弊害は無い様に思われるが、即答できない。

- ・原価で引き取るとなると、受贈与の計算をしなくてはならない。自主行動計画保有企業が排出クレジットを受け取る場合に、中小企業等で、他の人件費がかかっている。その分を原価だとしても、価値あるものが大企業に移転することになるが、その際、「正常利益をオンしなさい」といわれる可能性がある。

- ・クレジットが中小企業等で発生する場合に、原価で購入することにしておけば、後で原価を計算してもらい、それを移転の際に自主行動計画保有企業は有償取得することになり、そうすれば受贈の関係は無くなる。それで市場価格よりも安く買える。

- ・サービスの提供や人材の派遣など、自主行動計画保有企業においてもコストはかかるはずであり、それも原価を構成することになるが、その分だけを分離しておいて、中小企業等での原価計算に入れることはできるであろうか（売るときの間接経費に入れて販売益を圧縮するなど）。

- ・自主行動計画保有企業でかかったコストの分は、マーケットよりも安くてもおかしくないはずであるが、中小企業等においては、自主行動計画保有企業でいくらかかったかを把握できないこともあると思われる。

- ・中小企業等にて発生した国内クレジットを自主行動計画保有企業に移転するにあたって、税務上の説明を凝らすよりは、原始取得の観点で整理すべきであり、たまたまオペレーションの都合でそのような中小企業等にクレジットは発生するが、原始所得者は自主行動計画保有企業であると説明できないか。

- ・昨年度、山武殿と、その子会社の太信殿との間で、わずかな量であるが、クレジットをやりとりしたケースがある。その際には、トン当たり 2000 円程度となったが、原価計算して、どれだけのコストがかかって、どれだけのクレジットが発生したかを単純に割って算出し、太信殿が山武殿に売った。

- ・排出削減共同実施者は親会社だけに限定されず、取引先であったり、第三者であるケースも考えられる。自主行動計画保有企業としては、自分の削減コストよりも下回っていればメリットがあるものと考えられる。

## 2-5) 排出クレジットの位置付け（国内クレジット制度に限らず）について

### ➤ 排出クレジットの税務面について

- ・現状日本の法制においては、クレジットを取得したり、排出削減を行うべき法的な義務が存在しないため、税務上は「完全な寄付行為とみなす」という意見があるとも聞いてお

り、これは、国内クレジットでも、JVETSでも、試行排出量取引スキームの排出枠についても、共通の課題である。

・対応方法の一つとして、「CSR的に捉えて、そこでの事業関連性を手がかりに税務上の損金をしてみなす」ものがあるが、あまり本質的ではないのではないか。

・この制度を「国が負っている京都議定書の削減義務の一部を民間が肩代わりして、そこに資金を手当てするもの」と認識し、追加性の確保が前提条件となるが、海外から京都クレジットを税金で購入するのではなく、民間が国の肩代わりをして国内で排出削減を行っていることを税務当局に認知してもらうものが考えられる。

・これだけ制度がなりたっており、寄付金として全く何もないものにそれだけの資金を投入するとは考えにくい。資産価値がある、あるいは広告宣伝の効果があることを狙って企業は活動しているはずであり、その点については税務当局と認識のすりあわせが必要である。

・寄付金となった場合でも、中小企業等においては、コストリカバリーでお金が入ってくると言うことで、受増益の発生などの影響は無いと思われる。

#### 2-6) 排出削減主体と共同実施者との役割について

- 大企業の経験や資金を活かして、中小企業等での削減活動を推進するには、中小企業等にはノウハウもリソースも無く、設備補助の申請だけでも手一杯と推察されるので、排出クレジットの部分は、中小企業等が全くタッチしないで済むようにすべきである。それを可能とする会計処理やクレジットの配分のあり方を誘導してはどうか。
- 設備の導入は前提条件であり、その帰属も中小企業等になるであろう。ただし、そこで発生する減価償却は、区分計算はしないものと思われる。自主行動計画保有企業の役割は、どのような設備を入れるべきかというアドバイスやメンテナンスに関するアドバイスであろう。
- 別の考え方として自主行動計画保有企業が補助金をもらい、それとあわせて設備を買って中小企業等に無償でリースし、発生したクレジットを自主行動計画保有企業のものとするというパターンがあるが、自主行動計画保有企業が補助金をもらうことが可能であるのかの確認が必要。
- 中小企業等においては、設備が増えて、普通の製品の原価が増える。ある意味、損金部分が大きくなり、利益圧迫要因となるはずである。そのような状況で、成果であるクレジットも中小企業等に発生しない場合のメリットとしては、クレジットに見合う自主行動計画保有企業からのノウハウやコンサルティングの受領があるべきであると考えられる。また、クレジットの売買で現金が入ってこなくても、導入した設備によるランニングコストの低減効果の方が魅力的であろう。

➤

### 3. 自主行動計画における目標について

- 原単位目標の分母における固定部分と変動部分の影響度合いについて
  - ・電力の場合、需要は刻々変化しており、CO<sub>2</sub> 原単位は、前年度分の発生 CO<sub>2</sub> 量を、販売電力量で除したものを使っている。
  - ・都市ガスの場合、海外から LNG を輸入し、気化してポンプで送り出すというシンプルな構図であり、基本的には量に比例しているが、固定の部分もある。発電のように複数の形態をもってはいない。
  - ・建築業界においては、工事現場における売上げ 1 億円あたりの排出を原単位としている。

### 4. COP14の概要について

- CCS へのブラジルの反対意見の理由について
  - ・カーボンニュートラルなバイオ燃料においてブラジルは有力国であり、バイオ燃料への影響を懸念していると思われる。
  - ・回収した CO<sub>2</sub> の貯留先としては、油田の跡地が考えられており、油田が二重の価値を持つことになる。
- オバマ政権下で米国による京都議定書批准の見込みについて
  - ・オバマ氏自身のスタンスは非常に積極的であるが、議会を調整できるかどうかは未知数である。
- 国際金融機危機について
  - ・会期中も多くのコメントがあったようだが、2009 年は「2008 年はまだ良かった」ということになるかもしれない。しばらくは目先の生活に注目が集まるかもしれない。

### 5. 次回の予定

日時：平成 21 年 1 月 28 日（水）18:30～20:30

場所：地球産業文化研究所 会議室

以 上



平成 20 年度 第 3 回排出クレジットに関する会計・税務論点調査研究委員会  
議事要旨

■日時：平成 21 年 1 月 28 日(水) 18:30～21:00

■場所：地球産業文化研究所 会議室

■委員（敬称略 50 音順）

委員長：黒川 行治 慶應義塾大学商学部教授

委員：伊藤 眞 慶應義塾大学商学部教授

委員：大串 卓矢 株式会社日本スマートエナジー代表取締役

委員：木村 拙二 愛知産業株式会社監査役

委員：高城 慎一 八重洲監査法人公認会計士

委員：武川 丈士 森・濱田松本法律事務所弁護士

委員：村井 秀樹 日本大学商学部教授

■講師

静岡ガス株式会社 営業統括部 計画推進マネージャー 中井 俊裕様

■オブザーバー（順不同、略称）

東京電力 小林様・阿南様・杉村様

ナットソース・ジャパン 島田様

三菱商事 大谷様

三菱 UFJ 信託 平様

三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング 小沼様

トーマツ 西本様・野崎様

中央三井信託銀行 長屋様

清水建設 阿部様

日本商工会議所 佐藤様・岡本様・田鹿様

日本政策投資銀行 加藤様・實方様

ビューローベリタスジャパン 仲尾様

東京ガス 松本様

海外環境協力センター 佐々木様

■GISPRI

蔵元専務、林部長、横山部長、徳武、柴田、時岡、吉田（事務局・文責）

■議事：

1. 国内CDM制度事例紹介（講師：静岡ガス株式会社・中井様）

1-1) 取り組み事例の紹介

➤ 缶詰の洗浄や消毒などのプロセス用に導入している全4缶のA重油仕様の蒸気ボイラのう

ち、2 缶を都市ガス仕様のものに入れ替えた（補助金も活用）。

- 当初は、静岡ガスの ESCO 事業を活用した設備導入を考えたが、与信が通ったので、地方銀行系リース会社から山梨缶詰へ機器がリースされた。
- クレジットの売買に関する契約を山梨缶詰と静岡ガスの間で締結したが、両社の会計年度、クレジットの発生期間、自主行動計画の算定期間、の 3 点における時間上のズレを考慮する必要があると考える。
- 個別プロジェクトからの CO<sub>2</sub> クレジット発生量は少ないので、複数のプロジェクトを束ねて、CO<sub>2</sub> クレジットへのニーズが大きい事業者へ斡旋するようなモデルがあると国内 CDM 制度の幅が広がると考える。

### 1-2) 国内 CDM 制度に関連する懸案

- プロジェクトの設計～実施の段階では、特に中小企業等側での資金調達（与信）が一番の問題になると考えている。
- 本事例においては、山梨缶詰にはクレジットを保有する考えは無い模様。静岡ガスとして、最終的にクレジットを保有する意志はある。
- 「どの時点で B/S に載せるのか、B/S から無くすのか」という点が社内でも曖昧になっている。さらには、「償却」の意味するところも曖昧であると感じている。

## 2. 事例に関する質疑

### 2-1) 年間 CO<sub>2</sub> 削減量と補助金の評価基準について

- 年間削減 CO<sub>2</sub> 量は、排出削減設備を導入する前後での比較値であり、生産量が大きく変動しない限りは、変わらないものと考えられる。今回の補助金の評価基準では、補助金額を 1 年間の CO<sub>2</sub> 削減量で除した値を使うため、本件の数値は約 1 万/t-CO<sub>2</sub> となる。
- 評価基準である補助金あたりの CO<sub>2</sub> 削減量は、導入設備の稼働率にも依存しており、本件では、設備稼働率は生産量にリンクするものと考え、前年の生産量実績を使用した。

### 2-2) プロジェクトのファイナンスとクレジットの受け渡しについて

- 従来の静岡ガスの ESCO 事業では、殆ど静岡ガスがファイナンスしていたが、今回は、まずは山梨缶詰にて検討してもらい、できない場合は静岡ガスというスタンスとした。
- クレジットの買い取り価格は、プライマリの CDM 価格と小口のカーボン・オフセット等々の末端価格とを指標とし、審査費用を払ってもカーボン・オフセットの末端価格より安くなるような価格で設定しており、マーケットを参考にしていると考えられる。
- 山梨缶詰と静岡ガスとのクレジットの売却に関する契約において、クレジットの譲渡日は、「クレジットが認証された後」としており、具体的な日時までは決めていない。

### 2-3) プロジェクトの追加性について

- 本プロジェクトによる燃料切替でエネルギー効率は高まるが、逆に燃料価格は高くなるため、エネルギー節減によるコストメリットは殆ど無く、国内クレジットの申請書にも「コストダウンには寄与しない」と記載している。
- 既存のボイラ 2 缶の置き換えであるので、一般の事業収入（缶詰事業自体）でカバーする投資計画と考えられる。
- 都市ガスボイラへの置き換えは、新しい油ボイラへの置き換えに比べると 1 割程度割高となるが、補助金がもらえること、2012 年度末までクレジットが売却できる可能性があることなどを考えると合理的な判断である。

#### 2-4) リース利用時の補助金の取扱いについて

- 本件では、山梨缶詰とリース会社とで補助金を共同申請しており、補助金はリース会社に一旦入り、その分がリース料金から割引かれる形となっている。
- 山梨缶詰におけるリース料の取扱いとして、「クレジット発生のための原価」と「缶詰精算のための原価」とが考えられるが、後者として認識しているものと思われる。
- 二つに分けて原価計算することもできるが、実施しない可能性が高い。クレジットは副産物として考え、売却したら「雑収入」になると思われる。
- 今回のクレジット発生規模なら、連産品原価計算を行うほどでは無いと考えられる。

#### 2-5) 静岡ガスにより支援した業務の取扱い

- 静岡ガスの業務として実施した「PDD 作成やプロジェクト方法論の設計」について、具体的な処理はしていないものの、「クレジットを取得するための静岡ガス側の費用」として考えている。

### 3. ディスカッション

#### 3-1) クレジットの売買価格の設定について

- 山梨缶詰がオリジネーターの場合、売買価格はマーケットに基づき、そこに多少のメリットを組み込んだ価格になると思われる。
- 静岡ガスがオリジネーターの場合、静岡ガスで要したコストの分だけは、マーケットよりも低く設定した価格になると思われる。契約などのドキュメンテーションをしっかりと行って税務当局に対抗できるものを用意しておき、あとは山梨缶詰の納得を得られる合理的な説明ができれば良いと考えられる。
- プライマリとセカンダリの場合は価格の決定メカニズムが若干違っている（法的な面でも同様の見解）。

#### 3-2) クレジットの一次取得者について

- 制度の方でクレジットとして認められた瞬間に、認められた人の手元で発生するもの考え

ており、申請書で「全量を静岡ガスで発生」と記載したのであれば、静岡ガスの手元で発生したと考えるべきではないか。ただし、このように、静岡ガスがクレジットを一次取得した場合には、山梨缶詰との契約は「売買契約」ではなく、提供したノウハウの対価としてクレジットの一部をもらうような「プロジェクト契約」の方が合理的であると考えられる。

- 京都メカニズムにおける CDM で一般的に ASBJ が考えていたのは前渡金処理であり、CER の原価は前渡金から振り替えることを想定していた。そのスキームが使えるなら、初めから静岡ガスの手元にクレジットが入り、そのためにお金がかかり、前渡金処理をしていたということになるため、その価格が B/S に載ることになる。
- 静岡ガスがクレジットを一次取得した場合、山梨缶詰は受け取る収入の対価が明確でなくなる可能性もあるが、山梨缶詰は静岡ガスに対し、法的には、お金の請求権はあると思われる。「売買契約ではないが一種のプロジェクト契約を結び、それに基づいて互いに色々な事業を進めて申請し、静岡ガスの手元に排出クレジットが入った暁にはお金を請求する」というようなことが記載されたプロジェクト契約に基づく債権はあると考えられる。これを「雑収入」と呼んでも、それほどおかしくない。
- 実際にはプロジェクト参加型の取組であるにも関わらず、「クレジット売買契約」を締結してしまうことは、CDM の世界では既に発生していることである。CDM のプライマリのプロジェクトにおいては、先進国はお金やノウハウを提供して、そのプロジェクトから発生したクレジットを受け取っているはずであるが、そのときの契約もプロジェクト契約ではなく、実際には「Emission Reduction Purchase Agreement (ERPA)」を結んでしまっている。プライマリでもセカンダリでも、ERPA を結んでいるが、プライマリの ERPA を良く見ると、「プロジェクトをどうハンドリングするか」と言うような条項が入っており、セカンダリの ERPA とは中身が相当に違っている。今回の件は、国内クレジットに関してのみ発生している懸案ではない。

### 3-3) 国内クレジットの原始取得者と会計税務の考え方

#### ①クレジット保有申請者名を静岡ガスとする場合

- 静岡ガスから、クレジットの対価に相当するものを山梨缶詰に支払うことになった場合には、国内の取引であるので、消費税の対象になると考えられる。この点が、契約次第で変わるということであるならば、初めから静岡ガスの手元にクレジットを発生させることも考えられる。
- 山梨缶詰への支払いが発生するものの、静岡ガスの手元で権利が発生する場合は、「取引が発生しているといえるのか」という点において、「国内取引だから消費税の対象」と考えてよいのか疑問が残る。売買契約で無く、プロジェクト契約の場合に消費税が課税される根拠はどこにあるのか。京都 CDM の場合、プライマリは国境をまたぐので、そもそも消費税の課税対象取引ではないという所で切れているが、今回は、国内の事例であるので検討

が必要である。静岡ガスは、「中小企業等から」クレジットを取得するためではないが、やはり、クレジットを「原始取得」するために支払っていることは間違いなく、実質売買になると考えられるのか。

- 所有権が静岡ガスに直接的に発生していれば、資産の譲渡が行われていないので消費税はかからないが、その際、静岡ガスが支払ったものは、何も譲り受けていないにも関わらず支払っているので、寄付金扱いになるかもしれない。したがって、形式的には売買の形をとるのが自然なのではないか。
- その点に関し、法的には売買でなくても「会計税務的にみて実質売買に近い行為」という整理ができないか。それとも法律概念が前提となるのか。あるいは、クレジットを取得できる法的地位が結果的に移っている、それを一種のサービスとして考え、そのサービスに対して払っているものとして消費税の課税対象とする理屈は難しいか。
- 原始取得で無い場合、法的には様々な問題が起こることが考えられる。たとえば、中小企業等が倒産して管財人が出てきたというようなときに、「ここで譲渡が起きている」ということになる、「この譲渡を否認するか」という点など、色々な問題が発生する可能性があり、法的にみると原始取得としてもらった方が安定性は高まる。消費税の議論のためだけに、そこを売買であるというのはリスクを伴う。
- 「無いものを売れるのか」という懸念に対しては、「売るからには権利がなければ売れないはず」と考えることもできる一方、「口座簿やシステム上で、自主行動計画保有企業の手元に権利が出るものについて中小企業等は何を売っているのか」という見方もある。消費税の話が整理できることを前提として、原始取得の方向で整理しなくてはならないと考える。
- 今の状況では、税務当局が寄付金と判断する可能性が高い。この部分を説明できるなら原始取得ということもありえるが、今の状況や過去の税務当局の判断からみると、原始取得という方向で整理するのは難しいと思われる。
- 海外から排出クレジットを輸入する場合、現地では排出クレジットの使い途が無かったが、排出削減設備導入のメリットがあった。国内 CDM 制度では、経済的なメリットとしての補助金はあるが、大きな導入メリットは無い点と、中小企業等の方でも排出クレジットを取得したら、それなりに売ることができる点で、海外から輸入するケースと異なっていると考えられるのではないか。
- 国内クレジットは転売が予定されていないことを前提条件として存在し、理論的には中小企業等がこれを持っていても意味は無く、この構造は京都メカニズムの CDM とは変わっていない。全く構造が同じでありながら、京都メカニズムの CDM では寄付金にならないものが、国内 CDM だと寄付金になるのは違和感が無い。
- プライマリ CDM についても原始取得であるという意見は、審議会等でも結構ある。実際、口座簿の中でも、一旦、途上国企業の口座に権利がついて、それが先進国に移るのではなく、直接、先進国口座の中に発生する点では、国内 CDM と同じである。その整合性から

考えても、税務当局からの指摘については反論できるように考えられる。

- 「法的なロジックを詰めると原始取得で、経済的には売買に近い」というような考えに対しては、税務当局は法律的な解釈と、経済実態を使い分けて指摘する傾向がある。
- 静岡ガスがクレジットを原始取得しておきながら、山梨缶詰とクレジット売買契約を締結することは、「売買」とはいいながらも、売る人がものをもっていないことになり、契約書を作るのにとても困ることになる。
- 契約書は先渡契約と同じであるから、それは経済実態として、中小企業等の方では全く意味がないものであるのかどうか、という点になる。形はそこで発生するが意味がないということの説明できるのであれば、そのために静岡ガスがこのような投資をして、得たものであるというような説明をする。そうすると、売買という形は出てこなくなる。
- 国内クレジットは、最初に中小企業等と自主行動計画保有企業と一緒に CO<sub>2</sub> を削減しようとして共同でプロジェクトを実施することから始まる。そして、CO<sub>2</sub> 排出が徐々に削減され、その最後に認証というプロセスがあって、そこで今までの努力が報われる。それを自主行動計画保有企業と中小企業等とが、それぞれの貢献に応じてシェアするものであると考えている。そこで、中小企業等は持っても仕方ないのであれば、「自主行動計画保有企業がそれを買います」というように考えれば、「必ず自主行動計画保有企業に発生する、あるいは中小企業等に発生する」と考えなくてもよいのではないか。
- 合意に基づき、どこに誰がどれだけ発生するかを決めれば良いと考えられ、ある種、原油の「Production Sharing Agreement」に近いものと思っている。そのシェアを取得する地位を譲り受けたというように考えれば良い。そのような合意をして、シェアを決めるところでお金のやり取りを決めるのにかなり近い発想である。
- クレジット認証書において、クレジット保有申請者名は「甲：60%、乙：40%」とするような申請はできるか。そのような申請ができない場合、どちらかの名前を申請書に書いておいて、あとは契約書で、売買という形で、実質的に「60:40」になるよう取り決めるしかないと考えられる。
  - 対応案としては、「欄内に2段で記載する」あるいは、「同じ年度でも、例えば上期分と下期分とで別々の保有者で申請する」などが考えられるが、公開されている規則においてはそこまでの記載は無い。
- 税務当局への対応として「売買契約」という表現を使った方が良いのであれば、今の CDM もそのような表現を使っていることもあり、「売買」という表現を使うことも考えられる。ただし、その意味は通常の売買ではなく、まさにプロジェクトをやって、そのシェアを決めることを売買と呼んでいるとみなすことも一つの解決方法になりえると思われるが、最終的にどちらを選択するのかは制度設計者の判断となる
- 中小企業等の立場からすると、できるだけ中小企業等が処理しやすいように単純に一本化されることが望ましい。

## ②クレジット保有申請者を山梨缶詰とする場合

- 山梨缶詰が取得した権利を、静岡ガスが買い取る形にすることとした場合には、山梨缶詰で一旦 B/S に載せるのか、どのように載せるのか、原価における静岡ガスの貢献分の取扱いはどうするか、売った場合の原価との差額はどのようにするのか、といった別の問題が発生する。
- 「雑収入」とすれば、そのような計算を一切しないで済むことになる。むしろ静岡ガスが提供したサービスなり立替を、買取価格に反映させる。
- 静岡ガスでは、審査費用を取得のための付随費用として原価に加える。そこで遵守目的であれば無形資産あるいは投資その他の資産、売買目的であれば棚卸資産と考える。

## 3-4) 期間の整合性の取り方について

### ①静岡ガスにおける償却と自主行動計画との関係について

- クレジット取得の後、自主行動計画における次のステップとしては業界団体である日本ガス協会に申請し、業界としての自主行動計画の目標値の中で、削減量としてカウントされることになる。日本ガス協会では、個別のガス会社の値を集計し、業界として目標がクリアできたかどうかを、年度（3 月末まで）の区切りで判断していると思われ、その中で、今回の国内クレジットが使えることまでは決まっているが、具体的にどのようなプロセスで処理していくかは未定である。
- 国内クレジット制度としては、認証委員会への「償却」や「取消」の申請書式があるので、償却した際の書式を証拠書類とするなどして、静岡ガスの排出量実績とセットで申請すれば、クレジット分だけ CO2 排出量が相殺されるイメージだと考えられ、期間は年度末（3 月末）になる。
- 静岡ガスにおいては、保有口座からクレジットが消滅することにより、クレジットとしての資産価値はなくなるものと解釈される。
- 認証委員会への申請においては、まずクレジットの認証があり、申請書式の上では、排出削減活動のうち認証の対象とする期間は任意で設定できることになっている。これとは別に、償却の書式があり、どのクレジットをどのタイミングで償却するかを申請できることになっている。
- 最初のクレジットの認証に要する期間は最大で 10 週間とされており、その後認証を経て、どちらかの事業者の手元にクレジットが発生する。この後、クレジットをどのように使うかというステップに移行するイメージと考えられ、クレジットの認証と償却をセットで申請することは、想定されていないと思われる。

### ②クレジット認証とクレジット利用先のスケジュール

- 例えば、日本ガス協会は 3 月 31 日までの排出実績を集計して政府あるいは経団連に報告

するようであるが、3月31日に当該年度の数値が確定することは無いと思われる。3月を過ぎないと審査機関の作業は進められないはずであり、いつ頃に審査機関では実績をまとめられるのか。

- 認証委員会への申請において、「クレジットを訴求する期間」は、例えば9月を末日に設定しても良いことになっている。一方、制度のたてつけとして、「審査機関による審査」と「認証委員会による認証」の二段構えなので、結構時間がかかると考える。したがって、3月末までに委員会の認証をもらい、発行を受けて、償却手続きまで行ったものを使うのでないと自主行動計画への利用は間に合わないと考えられる。
- 日本ガス協会の場合を例にとると、次年度の夏ごろまでに自主行動計画の年度実績を報告しているようであり、このスケジュールであれば、年度末（3月末）までの排出削減実績のとりまとめ、審査、認証委員会による認証を完了することができるのではないかと。
- 自主行動計画の報告期限は夏ごろであるが、それよりも早く、6月頃に省エネ法の報告期限があり、温対法も同じ時期である。それまでに間に合わせるよう、排出量の計算や償却などを進める必要があると思われる。そうすると、3月末で締め切って、山梨缶詰が計算し、それを審査機関側で受け取り、すぐに審査したとしても審査報告書を出せるのは4月末頃になると思われる。その後、タイミングよく国の認証委員会が開かれると良いが、開催時期は未定であり、3月末を訴求期間の末尾とすることにはリスクがある。
- 3月末ではクレジットは発生していない可能性が高く、クレジット売買のような契約における支払いは終わっていない。しかしながら、B/S上には、それまでにプロジェクトに係ったお金が前渡金か何かで載っている事が理論的には考えられる。ただし、金額が小さいので、外に発表するというよりは、どこかに紛れ込んでしまうことも考えられる。

### 3-5) クレジット買い取りのための費用や審査費用の費目について

- 転売目的で取得した場合、今の日本の基準では棚卸資産となる。
- ガス会社においては、別記事業で、勘定科目の内容まできちんと決まっていて、その他は雑収入か雑費になるので、表示上は雑収入、雑費で大体処理することになるかと思われる。電力会社も同様であり、財務省規則などよりも別記事業の方が優先され、営業外のところから出てくる雑収入、雑費ということになる。

### 3-6) 仲介手数料について

- 理屈から整理すると、第三者がクレジットを取得することを斡旋した場合、プロジェクトにおいては、中小企業等と斡旋された人がプロジェクトを進めていることになる。間をつないだ人は、どちらかの会社に対して「人を連れてきて、ノウハウを結集し、このようなプロジェクトを作り上げる」というサービスを提供していると考えられ、まさにエンジニアリング的な部分も含めたサービスを提供していることになる。連れてこられた人（結果的にクレジットを取得する人）にこのようなサービス（一種のコンサルティング）を提供



するから、その人からお金をもらえるという解釈になると考えられる。

### 3-7) 償却しない場合の処理について

- 3月末の取扱いにおいて、プロジェクト初年度の今年に限ってはクレジットが無い状況かもしれないが、来年に関しては、償却していなければ、クレジットは、かかった費用の原価で残っていることになる。
- 国内クレジットにおいては、「バンキング」という表現が適切であるかという点が定かではないが、京都議定書の第一約束期間の間は有効であると考えられるので、これを「バンキング」と呼ぶのであれば、「バンキング」できることになる。本来の「バンキング」は、期間が限られていて、本当は「expire」してしまうものを特別なルールで「バンキング」させているものであると考えられる。

## 4. 国内クレジットに関する論点案について

### 4-1) 国内クレジットの転売の可能性について

- 国内クレジットにおいては、クレジットが転々と流通することは予定されていないといわれている。したがって、JVETS や京都クレジットのような登録簿は整備されないことになっている。ただし、誰がどの番号のクレジットを持っているかはわからないと困るので、その管理は行っている（大量取引に対応できるような登録簿は用意されない）。
- 国内クレジットが転売できない理由としては、自主行動計画保有企業が技術や資金を中小企業等に援助して、そこから出てきたクレジットは自主行動計画保有企業に行くという「ひも付き」であるが故に、転売出来ない制度設計になっているのであろうか。
- 結果的にはそれに近い形になっているように見受けられる。自主行動計画保有企業がクレジットという見返りを受けられるのは、中小企業等に資金や技術を提供したからであり、転売を認めると、いわゆる「マネーゲーム」が危惧されるのだと思う。
- 静岡ガスの事例において、業界団体を通じて自主行動計画にクレジットを反映させることになると思われる。ここでは、クレジットの償却手続き自体は静岡ガスが自分で行ない、業界団体に対して償却したことを届け出るはずであり、クレジットの権利が業界団体のほうには移ることは無い（転売は発生しない）ものと考えられる。
- 一旦、静岡ガスに山梨缶詰のクレジット登録を移し、その上で静岡ガスが償却の申請をする方が、整合性がとれるのではないか。これが転売にあたりとすれば、このようなケースに限り転売が認められるということではないか。このケースも認められないとすると、中小企業等がクレジットを持っていても何の意味ももたないことになる。どこまで転売を認めるかといえば、プロジェクトの共同実施者である静岡ガスへの譲渡は問題ないが、まったく関係ない第三者への譲渡を認めるかどうかは判断次第であり、どの範囲で認めるかは、制度設計者の意見を聞きたい。

- 転売を認めない理由として、一つは、転々とクレジットが流通した場合、登録簿整備やインフラ整備に多大なお金がかかるので、そのような制度はやめようというものが挙げられる。もう一つは、そもそも国内クレジットはユニラテラルが認めておらず、自主行動計画保有企業と中小企業等がセットで申請し、その両社が共同で事業を実施するスキームであるからクレジットの転売を認める必要はないであろうというものが存在する。
- クレジットを半分ずつに分けて、それぞれの名前で半分ずつクレジットが登録された場合、中小企業等は持っていないので、自主行動計画保有企業に移転することになると思われるが、そのような場合は、どのように取り扱われるのか。
- この点において、当初プロジェクトをやっている中小企業等にクレジットを登録しておき、それを自主行動計画保有企業に移すという書き換え自体が認められない制度であるならば、最初から自主行動計画保有企業が全部を所有するしかなくなる。
- 静岡ガスの事例では、クレジットがまだ発生していないため、具体的には未定であるが申請保有者の欄に静岡ガスを記載することになる可能性が高い。ただし、このような制度のたてつけであると、中小企業等は買ってくれる人をあらかじめ見つけておくという課題を抱えることになり、その点を解決する人が必要になると思われる。
- 京都議定書の CDM でも、本当は途上国だけではできないはずだが、プロジェクトはとりあえず途上国で始めておいて、あとから先進国を見つけてくることができるようになってきており、途上国が排出クレジットの価値を認識し始めた影響かもしれない。
- 「原始取得するかどうかという問題（法的な意味で所有権が最初に誰に帰属するかという問題）と、記録が誰の手元で発生するかは別に考えることができる」というロジックを適用すれば、認証申請書にはクレジット保有申請者名として自主行動計画保有企業の名前を書いているが、別途中小企業等とは売買契約を結ぶという考え方もあると思われるが、このような場合は、中間省略登記になるのか、ということも考えられる。
- クレジットの管理コストの検討が先行している現状と思われ、クレジットの法的な部分については、京都クレジットのときと同様に、最初に契約書を作る人がその点を解決することになるであろう。
- クレジットの転売については、「様々な事情があつて、当初の計画通り進まないような事態が発生すれば、計画変更のような手続きをとって、例外的に認めることもあるかもしれない」というものであった（説明会での質疑応答より）。
- 国内クレジット制度の運用規則によれば、認証申請書のほかに、「移転・償却・取消」の申請書があり、「移転」は用意されている。その点で、中小企業等にて発生させて共同実施相手である自主行動計画保有企業に移転することが想定されているものと考えられる。書式を確認する限りでは、中小企業等が原始取得するような文脈になっているが、クレジット

保有申請者名の欄の記載方法により、運用として自主行動計画保有企業による原始取得にも対応できるようになっていると考えられる。

#### 4-2) 中小企業等の力を活用する制度オプション

- 技術もお金もあり、独力で省エネも可能な中小企業等がある。一方、現状においては、排出削減事業の申請段階で、共同実施者としての自主行動計画保有企業の連名が必要であるため、技術と資金があっても、中小企業等が自力でクレジットをつくることはできないこととされている。
- 「ひも付き」であるがゆえに、非常に良い制度であると思われるが、一方で、制約が多く、活性化できない可能性もある。一方、「ひも」がなくなると、「投機目的」に発展する懸念もある。個人的には、原則として「ひも付き」であるが、例外も認めることで活性化できるのではないかと考える。
- 力のある中小企業等も数多くあるのだから、そもそもの目的である排出ガス削減に中小企業等の力を活用できるような仕組み（例：中小企業等の複数プロジェクトをまとめてプールするようなスキームなど）を用意することも将来的に望ましいと思われる。

#### 5. 次回の予定

日時：平成 21 年 2 月 24 日（火） 18:30～20:30

場所：地球産業文化研究所 会議室

以 上

平成 20 年度 第 4 回排出クレジットに関する会計・税務論点調査研究委員会  
議事要旨

■日時：平成 21 年 2 月 24 日(火) 18:30～21:00

■場所：地球産業文化研究所 会議室

■委員（敬称略 50 音順）

委員長：黒川 行治 慶應義塾大学商学部教授

委員：伊藤 眞 慶應義塾大学商学部教授

委員：大串 卓矢 株式会社日本スマートエナジー代表取締役

委員：木村 拙二 愛知産業株式会社監査役

委員：高城 慎一 八重洲監査法人公認会計士

委員：武川 丈士 森・濱田松本法律事務所弁護士

委員：村井 秀樹 日本大学商学部教授

■講師

東京都 環境局 環境政策部 環境政策課 環境政策主査 千葉稔子様

東京都 環境局 環境政策部 環境政策課 次席 山内真様

■オブザーバー（順不同、略称）

東京電力 小林様・阿南様・杉村様

ナットソース・ジャパン 島田様

三菱商事 玉井様・村瀬様

三菱 UFJ 信託 平様・吉田様

三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング 荻巣様

トーマツ 野崎様

中央三井信託銀行 長屋様

中央三井トラスト 古株様

日本商工会議所 岡本様・田鹿様

日本政策投資銀行 土居様

ビューローベリタスジャパン 仲尾様

東京ガス 松本様

海外環境協力センター 佐々木様・長谷様

柏原岳人税理士事務所 柏原様

■GISPRI

林部長、柴田、時岡、吉田（事務局・文責）

■議事：

1. 東京都の気候変動対策 大規模事業所への「温室効果ガス排出総量削減義務と排出量取引制度」

1-1) 制度改正の背景について

- 今回制定した環境確保条例
  - ・2009年4月から制度が施行され、2010年4月から削減義務が開始される。
- これまでの東京都の取り組みと「気候変動対策方針」の策定
  - ・2006年12月に「10年後の東京」を策定し、従来の2010年度までの目標から、「2020年までに2000年比25%削減」という目標に転換。
  - ・この目標を達成するために「気候変動対策方針」を策定。
- 基本的な考え方
  - ・「低エネルギー化」と「再生可能エネルギーや未利用エネルギーの積極的な活用」
  - ・気候変動対策は全国レベルの取り組みが必要であるが、2020年という中期を展望すると都市レベルでの排出削減も欠かせない。これまでの制度運用の成果を踏まえ、多くの企業の本社が集積する東京都として先駆的に取り組むべく、削減義務の導入に至る。
- 大規模事業に対する「地球温暖化対策計画書制度」
  - ・2002-2004年度は第一ステップであり、「東京都へのCO<sub>2</sub>排出量のデータ報告」「自主的な対策立案・公表」を実施。
  - ・2005-2009年度の第二ステップにおいても、開始前に条例改正の議論を行った。その時いただいた、「都からどのような対策を行えばいいかを示して欲しい」というステークホルダーからの要望にこたえる形で、基本対策（「投資回収年数3年の対策」等）のリスト化を行い、これを計画化・実施してもらえた場合にはA評価、それ以上であればA+評価、AA評価を与えるなどの評価制度を作って運用している。
  - ・第2ステップの制度運用時に事業者から寄せられた声の例：「上司から、この計画を出さないと、やらないと罰があるのか、と聞かれている。」「そのレベルまでの対策を実施するにはトップの判断が必要」。
  - ・第2ステップでは、最終的には98%の事業者において、リスト化した対策を計画に取り込んでもらったが、その前段階で、提出いただいた計画書（案）では、半分以上の事業者が「基本対策」の計画化を行わない、B、C評価レベルであった。その内容について、窓口等へ何度も足を運んでいただいたりしながら、ほぼすべての事業所がA評価以上というレベルまで引きあげることができた。
- 2010年度からの総量義務導入に向けての4つのポイント
  - ①削減対策に積極的でない事業者が見逃される不公平を無くす。
  - ②CO<sub>2</sub>削減を、現場スタッフで無く、トップマネジメントの課題に変える。
  - ③削減のためのコストが競争上の不利にならないような環境をつくる。
  - ④原単位改善も重要であるが、気候変動の危機を回避するためには総量削減が重要。

## 1-2) 大規模事業所への「温室効果ガス排出総量削減義務と排出量取引制度」

- 総量削減義務の対象事業所
  - ・省エネ法の第2種に相当するレベル（テナントビルでも「ビル全体としての」燃料、熱及び電気の使用量で判断するため、省エネ法の枠組よりも対象数が微増）。
  - ・総量削減義務の対象者は、原則として、事業所の所有者であるが、一定条件に該当する場合、別の事業者が都に届け出た場合には、所有者にかわって、又は所有者と共同で義務を負う事を提案中。
  - ・対象ガスは、東京都の温室効果ガスの95%を占めているエネルギー起源CO<sub>2</sub>。
- 総量削減義務の内容
  - ・「削減義務量」は「基準排出量×削減義務率」にて定義される。
  - ・「基準排出量」は、基本的には過去3カ年の平均排出量で設定される。2002～2007年度のうち任意のいずれか連続する3カ年度で設定。どの3カ年度とするかは事業者が選択可能である。既に総量削減を実施している事業者は、もっとも基準排出量が大きくなる年度で設定することが可能（これまでの取組成果への配慮）。
  - ・「削減義務率」は都の温室効果ガス削減目標の達成と、当該事業所の削減余地との二つの観点から設定しており、平成21年2月に実施しているパブコメにおいては第一計画期間の削減義務率について、6%・8%の削減率を設定している（3区分あり）。
  - ・既に、非常に効率の良い設備を導入している、かつ、当該設備を適切に運用できているような事業者は、その取組を評価して「トップレベル事業所」として認定し、該当する義務率を半減する予定（基準作りは09年度中に実施）。
- 削減義務の履行手段
  - ・基本は「自らで削減」することであるが、補完的に「他者の削減量を取得（排出量取引）」することでも対応可能とする。
  - ・他社の削減量については、「対象事業所が義務量を超えて削減した量」と「オフセットクレジット（数種類）」の2種が利用可能。前者については、削減義務量を削減計画期間（5年間）の各年度に按分し、その超過量について計画期間2年度目からの移転を可能とする。
  - ・売買を記録するシステムとして「削減量口座簿」の整備を条例で規定している。
- 削減計画期間
  - ・削減計画期間は5年ごとであるが、毎年度、前年度の温室効果ガス排出量（削減義務の対象となるエネルギー起源CO<sub>2</sub>）を登録検証機関による検証結果を添えて東京都に報告しなくてはならない。
- 実効性の確保
  - ・削減計画期間の翌年度（6年度目）を整理期間として設定し、計画期間における義務履行状況を確認する。この間で、仮に、義務履行できていない場合には取引による削減量の取得等を実施いただく。

- ・削減義務未達成が確定した場合は、7年度目に措置命令（義務不足量×最大 1.3 倍の削減）が下される（命令の履行期限については検討中）。
- ・命令違反となった場合は、「罰金」、「違反事実の公表」、「知事による不足量調達と、その費用の請求」の仕組みが用意されている。
- テナントビルへの対応
  - ・オーナーだけでなく、テナント事業者に対してもオーナーの削減対策への協力を義務付ける。
  - ・一定規模以上のテナント事業者においては、オーナーを介して、テナント事業者独自の対策計画書を都に提出することを義務付ける。これにより、「義務履行に関するオーナーとテナントとの対話の場」が設けられるとともに、「テナント事業者が削減に取り組まない場合に、都が直接テナント事業者を指導する経路」ができる。
- スケジュール
  - ・08年度に規則等を制定し、09年度春に説明会を開催する。
  - ・対象事業所においては、09年度夏～10年度前半にかけて基準排出量の算定・検証を進め、10年4月から削減義務が開始される。

### 1-3) 平成21年2月に実施したパブリックコメントの内容に基づく補足

- 総量削減義務の対象事業所
  - ・エネルギー管理の連動性（受電点やガス供給点が同一であるなど）がある場合は、複数の建物等をまとめて一事業所とする。
- 総量削減義務の対象ガス
  - ・計画期間中は、熱、電気の排出係数を固定することで、対象事業所の削減努力のみを顕在化させる考え。
  - ・毎年度、前年度の温室効果ガス排出量（削減義務の対象となるエネルギー起源 CO<sub>2</sub>）を登録検証機関による検証結果を添えて東京都に報告しなくてはならない。加えて、CO<sub>2</sub>以外の温室効果ガスについても報告が必要（検証機関の検証は必要なし）。なお、総量削減義務の対象とならないガスの削減実績を、自身の事業所の削減義務の履行に利用したい場合には、その削減量に関し、検証を添えて提出することが必要（取引はできない）。
- 基準排出量の変更
  - ・オフィスビルがデータセンターに変わるような、用途が大きく異なった場合など、一定の条件を満たす場合には、一度設定した基準排出量の変更を可能とすることを考えている。
- 削減義務率設定の考え方
  - ・既存対象事業所の排出量を、現在の 1270 万トンから 2020 年度時点で 970 万トンにまで減らしていただく考えである。
  - ・第一計画期間は転換始動期として、第二計画期間よりも削減義務率を「緩めに」設定することとした。

- 総量削減義務の履行手段
  - ・基本は自らの削減であるが、特に「自らの削減により半分以上削減すること」などの規程は設けておらず、排出量取引も自由に選択できる。
  - ・対象事業者同士「以外」の取引として、「都内中小事業者の省エネ対策による削減量」、「都外事業所の省エネ対策による削減量」、「グリーンエネルギー証書等」などの活用を考えている。
- 検証費用について
  - ・都として価格を固定する計画は無い。ガイドラインを整備するなかで、検証費用が過度にならないよう配慮する考え。
  - ・検証費用に関する補助金は、現時点では考えていない。
  - ・「検証機関と利害関係が著しい事業所」については、その事業所の検証を行ってはならないことを定める考えである。

## 2. 制度内容に関するディスカッション

### 2-1) 建物に複数所有者が存在する場合の義務履行について

- 条例上は、原則として事業所の所有者を義務者とすべく定義されている。このため、複数所有者が居る場合は、共同で削減義務に対応することが基本になる。
- 複数所有者が居る場合において、管理組合法人があるならば、届出により管理組合法人を義務者とすることが可能（削減を進める上での効率面への配慮）。
- このような削減義務の履行に関連する内容を管理組約規約等に記載するか否かは、民間事業者側の判断となる。

### 2-2) 計画期間途中で新築（運用開始）された建物の制度への取り込みについて

- 使用開始1年目でエネルギー使用量が基準値を超えると、削減義務はまだかからない「指定地球温暖化事業所」となり、その後、3年連続して基準値(1500kl)を上回った場合に、削減義務が課される「特定地球温暖化対策事業所」となる。
- 新規参入事業所の基準排出量の設定については、都が設定するベンチマーク（延床面積あたり CO2 排出量など）に基づく方式と、使用開始からの3ヵ年度の実績値（相応の運用最適化が実施済みであることが条件）に基づく方式の2通りが考えられる。

### 2-3) 複数建物を一事業所とみなす場合（制度のバウンダリ）

- 大学や病院、工場など、敷地内に複数の建物がある場合において、エネルギー管理の連動性（同一の受電点やガスの引き込み）がある場合などは、同一の事業所とみなす。
- 敷地内のある建物が取壊し・建替となり、それにより基準排出量に10%以上の増減が発生する場合は、一度設定した基準排出量を見直す、という仕組みで対応する。
- 単独のデベロッパーが隣接するビルを所有している場合でも、「所有者及び主たる使用者が



同一」でなければ、一事業所としては取り扱われない。

#### 2-4) 排出削減量の会計上の取扱い（事前交付と事後交付）

- 条例上設置を規定している削減量口座簿において排出超過削減量あるいはクレジットが登録されるタイミングは、「自ら削減を行って、翌年度にその実績が確認された時点で超過削減分が交付される」ケースと、「グリーン電力証書などを外部から購入して制度に活用する」ケースの2通りが想定される。
- 削減計画期間が始まった段階で、事業所の所有者はある種の削減義務を負うことになるのに対し、排出枠の認識は実績確定後になる格好であり、これを企業会計上に反映させること困難ではないか。
- 東京都の制度で排出枠が交付されるケースは、試行排出量取引スキームの事後交付選択者のケースと似通っているように見受けられる。試行スキームの事後交付枠に対する ASBJ 排出権取引専門委員会の検討状況としては、当初はオフバランスとして取り扱う案が有力である。ただし、東京都制度においては、排出削減義務を伴う点についての考慮が必要と思われる。
- この点については、ISAB で検討してもオフバランスになる可能性が高い。実際に削減が進んで口座に排出枠が入った段階、あるいは排出量が超過して義務を認識した段階で、それぞれの実績に応じて会計処理をすることが考えられる。

#### 2-5) 削減義務者としてのテナントの取扱いについて

- 複数テナントが同一ビルに入居している場合の取扱い詳細については、今後の検討が必要。具体的には、2つの大規模テナントが、所有者を抜きにして、2社で共同義務者となれるのか、など。あるいは、制度の説明において、「事業所のほぼすべてを使用するテナント事業者」や「その他の主要テナント事業者」などと表記されている部分に対する明確な数値（使用率や占有率）の提示など。都は、パブコメの結果等を反映して、今後検討し規定する予定。
- 条例に基づく削減義務の義務者が、民間の契約や合意によって変更されうることが、法的には違和感を存在する。民間に義務者の特定を委ねるのではなく、「このような場合は、この人が義務を負う」というものを法律あるいは規則で整備し、義務者を特定するのが本来のあるべき姿であり、そこにオプションを付加することが考えられる。
- 総量削減削減義務の義務者の原則はあくまで所有者である。一定の要件に該当する者が、所有者に代わり削減義務を負うと都に届出があった場合には、所有者に代わって、又は、所有者と共同で義務を負うことが可能というつくりになっている。安易に民間の合意ベースで変わり得るものではない。
- 理屈上、複数テナントが居る場合でも、テナント同士での削減義務履行に対する合意形成が難しければ、主要テナントは共同削減義務者になることを拒否し、最終的に削減義務が

オーナーに帰結することにはなるが、現実的にこの通りの流れになるかは未知数である。

#### 2-6) テナントやビルオーナーの変更による影響と削減義務口座簿の考え方

- 計画期間の途中で単純にテナントが入れ替わったなどという行為だけでは、基準排出量を変更することは想定しておらず、ビルの床面積の変化や、仕様用途が業態変更により大きく変わった場合（例：オフィス→データセンター）などで、基準排出量が10%以上変動する場合には、基準排出量の再設定を検討する。
- 削減量口座簿は原則として所有者（建物）に付随するものと考えており、新たにビルを所有することとなったオーナーは、削減義務履行状態も含めて引き継ぐこととなるが、細部については、引き続き検討が必要であると考えている。
- 検討すべき細部としては、前オーナーが外部から購入してきたクレジットや、前オーナーが売却してしまった過去の削減超過量を、新オーナーの下でどのように取り扱われるのかという点が考えられる。
- 削減量口座簿を建物に付随させることについては、EU-ETSでも施設単位の口座簿が設けられていることから、対応が可能であり、制度を機能させるために必要な考え方であると思われる。ただし、複数の所有者が居る場合に、口座簿に記録された削減量の所在が複数の所有者間で分けられるものなのかという論点はある。

#### 2-7) 都内の中小事業所からの排出削減の利用について

- 都内の中小事業所からの排出削減量については、これから算定ルールを策定する段階にある。検証は必須と考えられるが、大規模事業所に対する検証費用よりもコストを抑えるよう、何らかの工夫が必要であると思われる。

#### 2-8) 東京都制度の不動産取引関係者への周知のお願いについて

- 制度が都内の大規模物件の不動産取引に与える影響が大きく、取引関係者は、この制度の内容を把握したうえで、賃貸借契約を整備するなどの対応が必要である。
- 東京都においては、このような業界関係者への周知を進めていただくとともに（信託協会や社団法人不動産証券化協会などのルートが有効と思われる）、取引のバリエーションに対応した制度のオプションを用意していただけるとありがたい。

#### 2-9) 排出削減取組が未達成の場合のペナルティについて

- 義務履行しなかった場合のペナルティとして、「知事による不足分の調達と、違反者への調達費用の請求」があるが、どのようなクレジットを調達して知事が不足分を賄うか、どのように費用請求を行うか、という点は更に検討が必要と考えている。
- 仮に、グリーン電力証書の価格を想定すると、「トン当たり1~2万円」となる。
- 知事が調達したクレジットの価格の程度によっては、その価格設定の合理性等を巡り、

行政訴訟が起こるリスクも考えられる。

- 不動産取引の観点からは、このようなペナルティの費用（絶対額）よりも、建物が違法状態にあることによる影響の方が大きいと思われる。違法物件の売買は不動産取引として好ましくなく、重要事項説明書などへの記載も必要となる可能性がある。

#### 2-10) 削減コストに関する情報への行政のかかわりについて

- 削減コストに関する制度側からの情報提供に対する事業者のニーズは高い。ただし、「コストを気にする実務担当者あるいは中小規模事業所」と、「ペナルティを気にする上層部や大規模事業所」という構図に配慮する必要があると思われる。

#### 2-11) 国の制度との関係について

- 条例上は、削減義務履行手段として、「知事が認めたクレジット」を利用できることになっているが、国内クレジットやJVETS、あるいは京都クレジットの利用は、現時点では想定していない。
- 都内の中小事業所における排出削減活動においては、「東京都制度におけるクレジット」と、「国内クレジット制度におけるクレジット」としてダブルカウントされる可能性が存在する。
- 現状、国の制度と都の制度が平行で存在しているため、論理的にはダブルカウントはやむを得ないと考えられる。これは、個別の制度設計における問題ではなく、一の事業所に対して、複数の制度が存在することが根源である。
- ダブルカウントについては、同一のクレジットに対して、二者の購入者が存在し、どちらの購入者においても、クレジット分の排出量をキャンセルできてしまい、結果的には排出量が増大してしまう事実への配慮も必要である。
- 国と地方自治体との制度の間でのダブルカウントについては、国のAAUを各地方自治体に配分し、各地方自治体が配分されたAAUに基づいて制度を設計すれば、両者が連動することになり、ダブルカウントは回避できるものと思われる。

#### 2-12) 他の制度（都道府県レベル）との関係について

- 都外の事業所における排出削減活動について、将来的に、その事業所の所在する地方自治体（注：埼玉県は2011年に排出量取引制度の導入を目指している）が排出量取引制度を導入した場合に、地方自治体間でのダブルカウントの問題が発生する。
- このような場合への対法方法としては、「都外からのクレジットの持ち込みを認めない」とする方法と、「都道府県レベルで排出量取引を導入する場合は、お互いの政策連携として同一の登録簿を使用する」という方法とがあると思われる。ただし、後者に関しては、各都道府県における目標設定の困難度合いにより、目標の緩い方から目標の厳しい方へ一方的にクレジットが流れ込む可能性も存在する（ICAPでも同様の指摘がなされている）

る)。

### 3. 次回の予定

日時：平成 21 年 3 月 11 日（水） 18:30 より

場所：地球産業文化研究所 会議室

以 上

平成 20 年度 第 5 回排出クレジットに関する会計・税務論点調査研究委員会  
議事要旨

■日時：平成 21 年 3 月 11 日(水) 18:30～21:00

■場所：地球産業文化研究所 会議室

■委員（敬称略 50 音順）

委員長：黒川 行治 慶應義塾大学商学部教授

委員：伊藤 眞 慶應義塾大学商学部教授

委員：大串 卓矢 株式会社日本スマートエナジー代表取締役

委員：木村 拙二 愛知産業株式会社監査役

委員：高城 慎一 八重洲監査法人公認会計士

委員：武川 丈士 森・濱田松本法律事務所弁護士

委員：村井 秀樹 日本大学商学部教授

■オブザーバー（順不同、略称）

経済産業省 長田様

東京都環境局 千葉様

東京電力 小林様・杉村様

ナットソース・ジャパン 島田様

三菱商事 大谷様

三菱 UFJ 信託 平様

三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング 小沼様

トーマツ 西本様・野崎様

中央三井信託銀行 長屋様

日本商工会議所 岡本様

日本政策投資銀行 加藤様・實方様

ビューローベリタスジャパン 仲尾様

東京ガス 松本様

海外環境協力センター 佐々木様・長谷様

柏原岳人税理士事務所 柏原様

■GISPRI

林部長、柴田、時岡、森、吉田（事務局・文責）

■議事：

1. 試行排出量取引スキームにおける会計上の取扱いについて（黒川委員長）

※第 5 回会計委員会においては、平成 21 年 3 月 3 日に開催された第 10 回 ASBJ 排出権取引専門委員会までの内容に基づき議論を行った。その後、平成 21 年 3 月 17 日に開催された第 11 回 ASBJ 排出権取引専門委

員会の内容も含めた本検討項目の詳細については、本報告書第2章「試行排出量取引スキームにおける会計上の取り扱いについて（黒川委員長）」を参照のこと。

#### 1-1) 実務対応報告第15号の検討経緯

- 2008年10月より排出量取引の国内統合市場の試行的実施が開始され、この制度を主に所管しているMETIならびに環境省より、ASBJに対して会計処理の検討要請があった。
- ASBJにおいては、この要請に対応すべく、2009年1月より排出権取引専門委員会を再開し、2009年4月中旬の公開草案を目指している。

#### 1-2) 検討に当たっての基本方針と主たる課題

- ASBJでは、IASBの検討状況を観察しつつ、排出量実務対応報告第15号の修正・追加で対応することを基本方針としている。
- 国内統合市場で取り扱われる排出枠・クレジットのうち、「事前交付により取得した排出枠の事前交付時、その後の売却時及び期末時の会計処理」を主たる検討課題とする（それ以外の、「他社から購入したクレジット」および「事後交付される排出枠」については、これまでの考え方で対応が可能との見解）。

#### 1-3) 事前交付により取得した排出枠の会計処理に関するASBJの提案

- 審議中であるため、今後変更される可能性があるものの、現状においては「事前交付時はオフバランス・売却時は仮受金その他の未決算勘定で処理」する考え方が諸事情（「国内統合市場の試行的な実施に対応するものであること」、「EU-ETSにおいてオフバランス処理が優位であること」、「国内の関係者における会計処理コスト負担や課税上の危惧」など）への適性が優れていると考えられている。

#### 1-4) 事前交付により取得した排出枠の会計処理に関する黒川委員長試案

- 試案は、事前交付時にオフバランスとして取り扱う案をベースとしつつも、事業者が売買可能な分（交付枠の10%相当）については、動産類似の財産権としての排出枠の発生と捉え、オフバランスせずに「排出枠／未決算」処理を行うもの。処分権限が及ばない残りの90%の交付枠については、会計認識上の資産に対する「支配」の要件を満たさないと考えられ、会計上オンバランスされない。
- ASBJ提案と試案との差異として、「投資の成果計算」「無償で取得した排出枠に加え、他者から購入した排出枠を保有している場合の売却時の取扱い」が挙げられる。

#### 1-5) 参加企業の最終目標年度一括処理

- 試行排出量取引スキームにおいては、各年度間のバンキングやボローイングが認められており、最終年度（2012年度）で過不足を精算できることや、2013年度以降の排出枠の取

扱いが決まっていないことなどから、前項のオフバランス処理の考え方を時間的に拡張して解釈し、「最終年度までの間はオフバランス処理」とする提案が支持を集めている。

- 最終目標年度一括の会計処理をとった場合に、試行スキームの実験要素である排出枠の「バンキング」や「ボローイング」という制度オプションが顕在化しないことが懸念される。他方、最終年度まで未確定の排出枠について、四半期決算ごとの会計処理の手間を軽減できるという長所も存在する。

#### 【主な質疑】

##### ①オフバランス案が支持される背景について

- 「排出量取引の試行自体が企業にとってはチャレンジであり、その上で会計処理においてもチャレンジを求めるのは、参加企業にとっての負担増大が懸念されること」、「税務上、受贈益に関する問題の調整が間に合いそうに無いこと」などから、現在の案が支持されているのではないかと考えられる。ただし、蓋然性の高い費用と収益に関しては認識すべきであると考えられる。

##### ②ASBJ 提案の仮受金勘定について

- 仮受金勘定とは金額も未確定のものであり、最終的に決算の時には使われないので、公開草案では未決算勘定を使う方が一般的と思われる。
- ASBJ 本委員会でも同様の意見が存在する。現状の事務局案は「仮受金その他の未決算勘定」というワンフレーズにしているが、場合によっては違う勘定になる可能性もある。ただし、未決算もあまり好ましくないため、実際には、その他になると思われる。

##### ③ASBJ 提案の未払金について

- 未払金と引当金のどちらとするかについては、双方の意見がある。未払金を支持する根拠には「排出枠が不足して、買ってきて充当することが確定している場合の費用処理であるため、その排出枠の未払金」という考え方があるように見受けられる。ただし、引当金とする場合は、引当金全般をコンバージェンスするプロジェクトが進んでいるため、そちらとの関係の考慮も必要になる。
- 引当金にすると税務上認められないと思われる。
- 色々な損失に備えて、上場会社でも比較的自由に引当金を計上している現状にあり、数量は確定しても単価変動の影響を受けるものであるため、未払金の前段階のものとして、引当金とするほうがしっくり来る。
- 日本の基準からすればご指摘通り。ただし、コンバージェンスを見越して、未払金に確定部分と未確定部分とができて、従来の引当金（IAS37の引当金の公開草案では、この概念は廃止され、条件付債務の発生可能性は測定に反映される。なお、引当金という用語を使用することは認められる。）の概念を包含するような方向であることを、事務局は念頭に置

いているのかもしれない。

#### ④ 試行排出量取引スキームにおける事前交付について

- 試行排出量取引スキームにおいては、制度上、無償で排出枠の事前交付を受けることを選択できるようになっている（排出枠の交付は1年毎）。「事前交付という形態が存在する」という点に着目すれば、最終的な罰則が存在せず、EUのような強いキャップではないが、日本国内の試行的実施において、一部では、キャップ&トレード的な考え方が存在すると捉えることができると思われる。

#### ⑤ コミットメントリザーブに対する考え方について

- コミットメントリザーブ分の90%については、消費貸借で貸したり、担保に入れることも考えられるが、現時点では法的な性格も曖昧であり、原則として不可能であると考えられる。
- そもそも担保というのは制度上想定されていないことと、仮に譲渡担保であれば譲渡になると思われる。所有権の移転自体が出来ない制度になっているので、消費貸借もできないことになると考えられる。
- コミットメントリザーブ分には自由処分権が無く、支配できていないので、オフバランスとしても良いと考えられる。

#### ⑥ 投資成果計算の点における ASBJ 提案と黒川委員長試案の比較

- 投資成果計算が ASBJ では議論されていない。売買からの売買益と、自己の達成努力とは違う投資回収であると考えるが、ASBJ 提案では一緒になってしまう。
- 理論的にはご指摘通りであり、全部の期間を通算するのは、本来の会計の原則からは外れているように見受けられるが、それに関わらず支持されるということは、「簡単であること」が最大の理由であったものと推察される。
- ASBJ の説明によれば、消費貸借等を勘案していることになっているが、消費貸借で入ってきた有価証券は売却するまではオフバランスである。金融商品会計実務指針の最初の考え方では、消費貸借で入ってきたものは自由処分権があるのでオンバランスとして、借方は有価証券、貸方は借入有価証券という仕訳をすることとしたが、これは世界的に評判が悪くて IASB も米国も撤回してしまい、日本もすぐに修正した。借りて取得したときにはオフバランスにしておき、売却したら現金が入ってきたときに、その相手勘定として借りた有価証券の返還義務をたてて、それを時価評価して行くという会計処理になる。事前交付された排出枠の10%相当分に対する自由処分権があるが、通常であれば償却口座に入れる可能性が高く、高度な排出削減を行う機器を導入するのでもない限り、通常、この10%は自由に売却するようなものではない。仮にこれを売ってしまったとするならば、それは、ある意味でスペキュレーション（投機行為）であると考えられ、この点が ASBJ 事務局の



念頭にあるのではないか。

- 制度の建前上、簡単に達成できる目標であるはずは無く、ご指摘通りの可能性が高い。

#### ⑦黒川委員長試案について

- 試案は良くできており、総額を正しく認識した案と考えるべきである。今迄は、交付された排出枠について全額認識するという処理を出していたが、今回の試行ではコミットメントリザーブがあるがゆえに、その考え方が合致しないものとされ、さらには、そもそも事前交付枠はオフバランスであり、売買の差益のみを認識するという考え方が支持されているようである。これに対して、試案はあくまでも総額を認識する考え方であり、なぜ支持されなかったのか納得できない。
- 全般的な感想として、未決算勘定を許容したことにより、起きたとしてもその他に紛れ込ませることができるという予測があると思われるが、もしこれが巨額であった場合には、当時企業は困ることになるのではないか。

#### ⑧ASBJ 提案の東京都制度へのマッチングについて

- ASBJ 提案では、(スキームが) 試行であることが全面に出され、ペナルティが無いことを前提に理論構築されているため、東京都制度への参加企業においては、これが全く使えなくなる可能性が存在する。
- 東京都制度のようにペナルティがあるものに関しては、申し入れがあれば別途検討することになるであろうとの ASBJ 側の受け止めであり、今後の進め方については東京都にてご検討いただきたい。

#### ⑨最終目標年度一括処理について

- 建設業などでも、進捗度に応じ収益・原価を認識する工事進行基準へと見直しされた。例えば、規模が大きい電力会社のような場合では、5 年間で全部オフバランスで進めた場合に、最終年度で大きいものが出てくる可能性があり、金額的に重要であるならば、途中でオンバランスすることが必要になってくるのではないか。
- 不足が確実であると見込まれるときには費用処理することを確認している。
- 最終目標年度の一括処理について、会計帳簿上はオフバランスかもしれないが、実態としては管理が必要であり、簿外の管理であっても中小企業等にとっては負担となることにかわりない。また、お金が動いていながら簿外で管理することについては釈然とせず、この点をどのように考えるべきか。
- お金が動いた場合は記録することとなる。お金が動いていない部分で、企業が売ろうとしなければオフバランスとし、確実に不足すると思われる場合には当該不足部分を認識するといった、ある程度きちんとまとまったものが実務対応報告の改正として出されるべきで

あり、そのような改正を期待したい。

- 管理が二元化することへの懸念に対しては、まず現金が動いたものはちゃんと管理の対象となる。ただし、事業を遂行する経営者としては、キャップがかかっているような場合には、それを「超える／超えない」を毎年判断し、将来的にお金が出て行くリスクを測定することは必要であると思う。それを会計処理する（記帳する）というところまでは求めないというものである。
- 最終年度に固めるのは、年度の継続性にアクセントをつけているような雰囲気がある。また、取引に長く携わっているものとしては、何となく金融で言う「**Historical Rate Rollover**」の温床になるのではないかと思われる。企業の操業度がこれだけ変わっている中、これだけ変数が多い中で、年数を越えて最終年度に固めるのは違和感を覚えるとともに、課題を残す決定になるのではないかと懸念する。
- ASBJ 提案の最後に固めるという方法は会計公準を超える論理であり、驚いている。
- 無償でもらえる排出枠があるものの、罰則規定が無くキャップとしては緩い。これを前提としている以上、貸方に借方も引っ張られてオフバランス案が支持されるのは、ある意味当然の流れとみることもできる。
- 4月中旬に公開草案が出るので、そちらへご意見をいただきたい。また、本日の時点では、ASBJ における進捗であるので、確定している訳では無いことをご注意いただき、公開草案で確認して欲しい。

## 2. 京都クレジットの税務上の取扱いについて（長田オブザーバー）

※本検討項目の詳細については本報告書参考資料2「京都クレジットに関する国税庁通達」を参照のこと。

### 2-1) 法人税に関連するもの

- 国税庁通達においては、「国への寄付」として処理することで、損金算入できることとなった。
- 寄付の場合は時価評価が原則であるが、京都クレジットの場合は必ずしも時価がわからないことも想定されるので、そのような事情が配慮されている。今後、市場ができて、時価が明確になるようであれば、当然時価を使うことになる。
- 実際に政府口座に移転する前の費用化は困難であるとの国税庁見解（償却が確実と見込まれた際の費用化が適当とされている実務対応報告第15号と異なる）。

### 2-2) 消費税に関連するもの

- 内国法人への有償譲渡に関しては、事業所所在地で判断することとなった。例えば、他国の登録簿から日本の登録簿に入ってきて、その他国の登録簿にある事業者が日本国内に所在している場合には、課税となる可能性も存在する。
- 外国法人への有償譲渡に関しては ERPA をもって輸出の証明とすることとした。国税庁と

の調整過程で顕在化したポイントとしては、ERPA の和訳（雛形）を用意しておくことが望ましく、加えて、輸出証明書として記載が求められている事項に回答するために、実際には契約書と INVOICE をそろえておくことが重要と考えられる。

- 外国法人からの有償取得に関しては、取引の発生箇所の判断が事業所所在地によることから国外取引となること、京都クレジットは保税地域を通らないために消費税の対象外であることから、課税対象外とした。

### 2-3) その他

- 今回の取扱いの決定にあたっては、平成 18 年度ならびに 19 年度の本委員会でのディスカッションが有用であった。

#### 【主な質疑】

##### ①京都クレジットの時価に対する認識

- 現時点で、日本国内で京都クレジットの時価を算定することは困難であるとの認識であったが、原則論の記載は必須であるため、「価額は原則時価」との記載となった。一方、時価でも取得原価であっても、最終的な結論としては、同じになるものと認識も存在した様子である。
- 日本の税務当局の基本的な考え方として、価格が契約で決まっていれば、その価格を使い、物が動く場合はその日の時価を使うというものである。国際的には、会計でも取引時に時価を使うのが原則である。
- 時価の考え方が浸透すると、その点の作業量の増大が懸念される。
- トレーディングの場合は時価評価（評価差額は損益に計上する）となるが、そうでなければ時価評価しなくても良い。政府口座に入れる時と、低価法があるので在庫として持っているときに評価損が生じている場合は時価評価が必要となる。同じ会社でトレーディング目的とそれ以外の一般的な転売目的で保有する場合は、管理を分けておく（本来はトレーディング業務を行う部門と通常の取引で保有する部門を分けるべきである）ことで対応できると思われる。

##### ②輸入時に消費税の課税対象外となる点について

- 外国法人から有償取得したものは課税対象外となる点について、実例として、特殊な機械装置を輸入する場合に、相手企業からノウハウも含めた工事实施権を輸入しようとしたら消費税の対象とされたことがある。このため、形が無いから通関もできないというロジックへの懸念もあるが、今回の件に関しては、国税庁からの回答が得られており、基本的には京都クレジットに関しては課税されないと思われる。

- 日本法人の海外子会社から購入した場合において、その子会社が海外に登録されていれば、おそらく非課税と思われる。国際的なルールによって、各口座の保有者の所在地が公開されることになっていて、その所在地から判断できる。
- 日本企業がファンドに出資して、その見返りとして CER が分配されるようなプライマリのケースは、今回の回答ではカバーされていないように思われるが、このケースに対しては法的な整理も必要と思われる。結論としては、少なくとも国内取引ではないので課税対象外になるのではないか。
- ファンド出資でクレジットを取得するケースにおいても、国外から来ることは間違いなく、一方、日本の消費税法上では課税対象として「国内において事業者が行った資産の譲渡等」と「保税地域から引き取られる外国貨物」とされている。前者には該当せず、後者に関しては「保税地域を通らないから課税対象外」という整理になるのだろうか。
- 消費税法施行令 6①九に基づき、事務所の所在地で判断するのであれば、親会社が国内にあっても、事務所が海外にあれば不課税ということか。
- 国税は取引実態よりも「事業所がどこにあるか」だけに注目すると思われるが、「登録簿の口座に関連付けられている住所がどこであるか」も重要な要素ではあるものの、取引実態も重要な要素であると考えられる。このような点については、個別に判断していくことになると思われる。
- 海外の出先の出張所が事業をやっている、そこに前渡金でお金を流し込んで CER が入ってくる場合の考え方はどのようになるのか。「駐在員が居れば、海外出張所でも事業所とみなしてよいか」という「事業所」の定義に関する質問と、「このようなプライマリの取得が売買契約であるというロジックをとり、売主を探すとそのような解釈になるが、果たしてそのように整理して良いのか」という懸案もあると考えられる。
- ファンドで現物配当される場合はどのように考えるのか。ともかく「保税地域を通らない」ということを根本的な理由にするのだろうか。
- 外国からの有償取得を「国外取引」であることを理由に課税対象外とするのは、物の輸入との整合性において違和感を覚えるが、元々、無形のものは消費税の対象外という考え方が存在した。

### ③京都クレジットに対する法人税と試行スキームに対する ASBJ 提案との関連性

- 事前交付の排出枠を有償で第三者に譲渡した場合でも、ASBJ 専門委員会ではオフバランスを検討しており、利益が出ても仮受金処理して売買は無かったことになる。
- これを京都クレジットにもそのまま当てはめると、税務上は利益があり、一般的には加算

されること考えられるが、今回の国税庁回答は京都クレジットを対象としたものであり、試行スキームはまだ考えられていない。試行スキームの売却に関しては、また国税庁との調整が発生することになると考えられる。

#### ④消費税の取り扱いにおける仕入税額控除について

- クレジットを内国法人から二次的に取得して、それを政府口座に償却した場合の消費税分の取扱においては、会社全体で考えて、その預かり消費税と支払い消費税の差額を納税することになる。
- 政府口座に償却することを前提とすれば、クレジットを内国法人から二次取得しても消費税分は還付されることになるので、同じ価格のクレジットを海外から直接取得するのと同じことになるということと理解した。
- 寄付する場合でも仕入税額控除は原則として可能であると考えられる。全体で課税売上げ割合が影響するが、これがある程度高ければ、支払った仮払い消費税は、預かっている仮受消費税から差し引き、その額がマイナスであれば還付、プラスであれば納付となるが、その仮払消費税の中にクレジットの消費税が混じってくるので、その部分は控除される。償却のとき、当然、仮受消費税は発生しないのでゼロとなり、一方で仮払消費税の中の排出クレジット分は還付（納付）され、控除されることになる。

### 3. 国内クレジットに関する論点整理（事務局）

（事務局より今年度の委員会における審議状況のまとめ案を報告。詳細は本報告書第3章「3-3 国内クレジットに関する今年度委員会における議論の整理」を参照のこと。）

### 4. その他

今回をもって平成20年度の排出クレジットに関する会計・税務論点調査研究委員会は終了とする。

以 上

## 参考資料 2

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

## 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

取引等に係る税務上の取扱い等に関する照会（同業者団体等用）

### 〔照会〕

照会者	①(フリガナ) 氏名・名称	(カンキョウシヨウ) 環境省	(ケイザイサンギョウシヨウ) 経済産業省
	②(フリガナ) 総代又は法人の代表者	(ダイジンカンボウシンギカン(チキュウカンキョウキョクタントウ) モリヤマサル) 大臣官房審議官(地球環境局担当) 森谷 賢	(ダイジンカンボウシンギカン(チキュウカンキョウモンダイタントウ) アリマ ジュン) 大臣官房審議官(地球環境問題担当) 有馬 純
照会の内容	③ 照会の趣旨(法令解釈・適用上の疑義の要約及び照会者の求める見解の内容)	別紙の 1 のとおり	
	④ 照会に係る取引等の事実関係(取引等関係者の名称、取引等における権利・義務関係等)	別紙の 2 のとおり	
	⑤ ④の事実関係に対して事前照会の求める見解となることの理由	別紙の 3 のとおり	
⑥ 関係する法令条項等	法人税法、消費税法、消費税法施行令、消費税法施行規則、消費税法基本通達		
⑦ 添付書類	<ul style="list-style-type: none"> <li>・地球温暖化対策の推進に関する法律(平成十年法律第百十七号)(抜粋)</li> <li>・京都議定書目標達成計画(抜粋)</li> <li>・排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い(実務対応報告第 15 号)(抜粋)</li> </ul>		

### 〔回答〕

⑧ 回答年月日	平成 21 年 2 月 24 日	⑨ 回答者	国税庁課税部長
---------	------------------	-------	---------

⑩ 回答内容	<p>標題のことについては、ご照会に係る事実関係を前提とする限り、貴見のとおりで差し支えありません。</p> <p>ただし、次のことを申し添えます。</p> <p>(1) この文書回答は、ご照会に係る事実関係を前提とした一般的な回答ですので、個々の納税者が行う具体的な取引等に適用する場合においては、この回答内容と異なる課税関係が生ずることがあります。</p> <p>(2) この回答内容は国税庁としての見解であり、個々の納税者の申告内容等を拘束するものではありません。</p>
--------	---

【出典：国税庁ホームページ】

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaisaku/bunshokaito/hojin/090219/index.htm>

別紙

環地温発第 090213001 号  
平成 21・02・13 産局第 1 号  
平成 21 年 2 月 13 日

国税庁 課税部長  
荒井 英夫 殿

環境省 大臣官房審議官  
(地球環境局担当)  
森谷 賢

経済産業省 大臣官房審議官  
(地球環境問題担当)  
有馬 純

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(照会)

## 1 照会の趣旨

気候変動に関する国際連合枠組条約の京都議定書(以下「京都議定書」といいます。)(注)に基づく温室効果ガスの排出削減の取組に関して、政府や企業は国内での自助努力に加えて京都議定書に基づく京都メカニズムを活用して排出クレジット(以下「クレジット」といいます。)を購入することとしており、国際連合の同条約事務局(以下「国連」といいます。)による電子システム等のインフラの整備に伴い国別登録簿の運用が開始され、実際の取引が活発化しつつあります(京都メカニズムを活用したクレジットの取引の概要は、「2 照会に係る取引等の概要」のとおり)。

このような京都メカニズムを活用したクレジットに係る取引として、内国法人が他の者から当該クレジットを取得(購入)し、償却(自社使用)を目的として政府保有口座に移転又は内国法人等に売却(有償譲渡)する場合があります。これらの取引があった場合において、次に掲げる法人税及び消費税の取扱いにつき、それぞれ次のとおり解して差し支えないか、ご照会申し上げます。

(注) 地球温暖化防止に向けた具体的な方針を示す国際的枠組みとして、1997 年 12 月に京都において採択され、2005 年 2 月に発効しています。

### [法人税について]

- ① 内国法人が、償却を目的としてクレジットを取得(購入)し、当該クレジットを我が国の国別登録簿における同法人の保有口座から政府保有口座に移転する場合には、当該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。



この場合における当該クレジットの価額とは時価をいうこととなり、当該クレジットが政府保有口座に記録された日に近い売買実例等を参考として適正に算定することとなる。ただし、売買実例の把握が容易でないこと等により時価の算定が困難である場合には、当該内国法人の帳簿価額を当該クレジットの価額として取り扱う。

#### [消費税について]

- ② 内国法人が他の内国法人にクレジットを有償譲渡した場合には、当該取引は消費税の課税の対象となる。一方、内国法人による他の内国法人からのクレジットの有償取得については課税仕入れに該当し、仕入税額控除の対象となる。
- ③ 内国法人が外国法人にクレジットを有償譲渡する場合には、当該クレジットは消費税法施行令第6条第1項第5号に掲げる資産に準ずるものとして、同令第17条第2項第6号の規定により輸出免税が適用される。

なお、輸出免税が適用されるためには、当該クレジットの譲渡を行った相手方との契約書その他の書類で、消費税法施行規則第5条第1項第4号に掲げる事項が記載されているものを、当該譲渡を行った日の属する課税期間の末日の翌日から2月を経過した日から7年間、事務所等の所在地に保存する必要がある。

- ④ 内国法人が外国法人からクレジットを有償で取得する場合は国外取引となり、消費税の課税の対象とはならない。したがって、当該内国法人においては、当該クレジットの取得について仕入税額控除することはできない。

## 2 照会に係る取引等の概要

### (1) 京都メカニズムを活用したクレジットの取引の概要

#### (イ) 京都議定書に基づく温室効果ガスの排出削減

京都議定書においては、二酸化炭素等の温室効果ガスの排出削減に関して、先進国(「附属書1国」といいます。)に対して法的拘束力のある数値約束を課し、その全体で温室効果ガスの排出量を基準年(概ね1990年)における排出量と比較して、第一約束期間(2008年から2012年までの5年間)の平均排出量について少なくとも5%削減することを定めており、我が国は、基準年比で6%削減するという約束を負っています。

京都議定書に基づく排出削減約束を達成するためには、第一約束期間中に実際に排出した温室効果ガスの排出実績量に相当する量以上の京都議定書に基づくクレジットを保有する必要があります(別添・図1参照)。

#### (ロ) クレジット

クレジットは、京都議定書に基づく温室効果ガスの排出削減量(枠)として、システム上1トン単位の識別番号で表示されるものであり、クレジット1トン分を保有すれば、実際の温室効果ガスの排出量1トンを相殺する効果が認められています。クレジットは、その発生の

起源によって6種類に分類されており(別添・表1参照)、いずれもクレジット1トン分が実際の温室効果ガスの排出量1トンを相殺する、という効果は同一です。

クレジットは電子的に管理されており、国連の定める仕様に基づいて開発された電子システム(「登録簿システム」といいます。)により、その全てについて1トン単位の識別番号が割り振られ、その発行、保有等の各種取引が記録・管理されています。京都議定書上、我が国があるクレジットを保有しているということは、すなわち、クレジットの識別番号が我が国の国別登録簿に記録されている、ということの意味します。

我が国の国別登録簿では、政府用の保有口座と政府の承認を受けてクレジットを保有・取引する民間事業者用の保有口座が設置されています。クレジットを保有した場合には、それぞれの保有口座に該当するクレジットの識別番号が記録され、また、口座間でクレジットを移転する場合には、移転元の保有口座からクレジットの番号が消去され、同じ番号が移転先の保有口座に記録されることとなります。なお、これらのクレジットが京都議定書の排出削減約束達成に用いられたと認められるためには、当該保有口座とは別に設置されている「償却口座」に移転されることが必要となります(保有口座にクレジットを保有しているだけでは京都議定書に基づく排出削減約束達成に用いられたとは認められないこととなります。)

#### (ハ) 京都メカニズム

京都議定書においては、これに基づく排出削減約束を達成するに当たって、国内における温室効果ガスの排出量の削減に加えて、費用対効果の高い対策を進めるために外国との取引を通じた一定の柔軟措置が認められています。この措置は一般に「京都メカニズム」と呼ばれ、具体的には、附属書1国間(一方が投資側、他方が投資を受け入れて事業を実施するホスト側となります)で排出削減プロジェクトを実施し、そこから生じた削減量を、投資国の削減分としてカウントする「共同実施(JI)」、途上国(「非附属書1国」といいます。)で排出削減プロジェクトを実施し、そこから生じた削減量を当該プロジェクトに投資した附属書1国の削減分としてカウントする「クリーン開発メカニズム(CDM)」、附属書1国間でクレジットの移転を行う「排出量取引」の3種類が措置されています(それぞれのスキーム図については、別添・図2参照)。

(注) 本件照会の対象としているクレジットは、京都議定書に基づく6種類のクレジット(別添・表1参照)です。割当量単位(AAU)と除去単位(RMU)は附属書1国が各々の登録簿において発行しますが、すべてその内容につき国連の承認を得る必要があります。認証排出削減量(CER)、暫定認証排出削減量(tCER)、長期認証排出削減量(1CER)は、クリーン開発メカニズム(CDM)において、国連に設置されたCDM理事会の認証と指示を受け、同理事会が指名したCDM登録簿の登録簿管理者が発行します。

#### (ニ) 我が国における京都メカニズムを活用したクレジット取得の必要性

前述のとおり、我が国は、京都議定書上、第一約束期間における温室効果ガスの平均排出量を、基準年比で6%削減するという約束を負っています。これをどのように達成するかにつ

いて、京都議定書目標達成計画(2005年4月28日閣議決定、2008年3月28日全部改定。以下「目標達成計画」といいます。)においては、様々な国内対策及び森林の二酸化炭素吸収等に最大限努力した場合でも、それぞれ約0.6%、3.8%(計4.4%)の削減が見込まれるのみであり、差分の約1.6%については、京都メカニズムを活用した他国からのクレジットの取得によって対応することが必要とされています。この1.6%分(二酸化炭素換算で約1億トン分)については、政府において取得することとされていることから、政府では、2006年度以降、独立行政法人新エネルギー・産業技術総合開発機構(NEDO)を通じてクレジットの取得を進めているところです。

加えて、目標達成計画においては、「民間事業者等が、自主行動計画を始めとした自らの目標を達成するために、国内温室効果ガス排出量を抑制する努力とともに自らの負担において自主的に京都メカニズムを活用することは、優れた技術による地球規模での排出削減や費用対効果の観点から、積極的に評価することができる」とされています。これを踏まえて、目標達成計画における産業部門対策の中核をなす自主行動計画(注)においても、各業界又は事業者が京都メカニズムを活用してクレジットを取得(購入)し、我が国の国別登録簿の償却口座に移転することを目的として政府に無償譲渡を行うことによって、同計画に基づく排出削減目標達成にカウントすることとしています。

(注) 自主行動計画とは、我が国産業界における温室効果ガス排出を抑制する目的で、日本経済団体連合会傘下の個別業種及び同連合会に加盟していない個別業種の団体・組織が自主的に策定した温室効果ガス排出削減計画であり、目標達成計画によれば、産業・エネルギー転換部門の排出量の約8割、全部門の約5割をカバーするに至っています。自主行動計画には京都メカニズムを活用したクレジットの取得も含まれており、例えば、電力業界及び鉄鋼業界は、自主行動計画に基づく自らの目標を達成するため、それぞれ、約1.9億トン、0.6億トン分(いずれも二酸化炭素換算)のクレジット取得を表明しています。

## (2) 京都メカニズムを活用したクレジットの資産性

環境省に設置された研究会により取りまとめられた登録簿報告書(注)においては、クレジットは、京都議定書の排出削減約束達成に使用できるという意味において、元々ある種の法律上の利益又は地位としての実態を有しているとしつつ、権利移転方法の簡便性・明確性及び取引の安全の確保といった観点から、「動産類似の財産権」的な存在として扱うことが妥当であるとしています。この考え方を基礎として、地球温暖化対策の推進に関する法律の一部を改正する法律(平成18年6月2日法律第57号。以下「改正温対法」といいます。)においては、クレジット(改正温対法第2条第6項の算定割当量をいいます。)の帰属は、国別登録簿(同法第29条第1項の割当量口座簿をいいます。)における記録によって定まること、国内におけるクレジットの譲渡の効力は、譲受人の保有口座(同項の管理口座をいいます。)における当該クレジットの増加記録をもって効力が発生すること、悪意や重大な過失がない限り、政府や内国法人がその保有口座においてクレジット増加の記録を受けた場合には、そのクレジットを正当に取得したとみなされること等を規定し、クレジットを資産的存

在として取引するための基本的な法的基盤を提供しています。また、手続き面では、内国法人が我が国登録簿内に保有口座を開設する場合やクレジットを自らの保有口座から他(政府及び民間)の保有口座に移転する場合の手続き等を定め、クレジット取引の安定性を担保しています。

(注) 京都メカニズムを安定的に運用するために必要な国別登録簿を法制化するに当たり、必要な法的論点等について検討するため、環境省において研究会を設置し、その検討結果を「京都議定書に基づく国別登録簿制度を法制化する際の法的論点の検討について」(2006年1月公表)として取りまとめています。

### (3) 京都メカニズムを活用したクレジットの移転に係る手続き及び会計処理

京都メカニズムを活用したクレジットを我が国登録簿内の自己の保有口座から国内外の他の者の保有口座に移転する場合には、改正温対法の規定に基づき、申請書その他補足資料を揃え、環境大臣及び経済産業大臣に申請することが必要となります。また、両大臣は、申請を受理した場合には遅滞なくこれを処理する(すなわち、書類に不備がないか確認した後、登録簿を操作してクレジット記録の変更を行う)こととされています。

京都議定書の排出削減約束達成に用いるためにクレジットを償却する場合には、口座保有者は、申請書に償却目的であることを明記した上で政府保有口座への移転を申請することとなります。政府による処理が完了すると、当該口座保有者の口座からクレジットの番号が消去され、同じ番号が政府保有口座に記録されることとなります。なお、次の過程である政府保有口座から償却口座への移転は、口座保有者の申請とは切り離された政府内での処理であるため、口座保有者の立場からすれば、償却を目的としてクレジットが政府保有口座に移転された段階(すなわち、該当クレジットの番号が政府保有口座に記録された時点)で、実質的には償却が完了した、と考えることができます。(ただし、京都議定書の排出削減約束達成という観点からは、政府の責任においてこれを償却口座に移転することが必要です。)

他方、京都メカニズムにおけるクレジットの会計処理については、企業会計基準委員会による「排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い」(2004年11月30日(2006年7月14日改定)実務対応報告第15号)において、将来の自社使用を見込んでクレジットを取得(他の者から購入)する場合は、原則として「無形固定資産」又は「投資その他の資産」の購入として会計処理を行い、国別登録簿の政府保有口座に償却を目的として移転した時点において費用とする旨が定められており、この費用については、原則として「販売費及び一般管理費」とすることが考えられる、とされています。また、専ら第三者に転売する目的でクレジットを取得(他の者から購入)した場合は、原則として「棚卸資産」の購入として会計処理するものと定められています。

## 3 照会者の求める見解となることの理由

### (1) 照会事項①について

内国法人が、償却を目的としてクレジットを取得(購入)し、当該クレジットを我が国の国別登録簿における同法人の保有口座から政府保有口座に移転する場合には、基本的には、①上記2(2)のとおり、クレジットは資産性を有するものであること、②クレジットが我が国の京都議定書に基づく

温室効果ガスの削減目標達成に寄与するため政府にとって実質的価値を有するものであること、③内国法人から政府へのクレジットの無償移転が条約や法律等に基づき課せられた義務ではなくあくまで任意に行われるものであること、④内国法人の事業と直接の関係がないこと、⑤内国法人に経済的に裨益するものではないこと、⑥無償移転であり対価性がなく、内国法人から政府への資産の贈与と認められることがその特徴として挙げられます。

したがって、当該クレジットの政府に対する無償移転は、原則として、法人税法第 37 条第 7 項に規定する「金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」に該当し、その相手先が我が国政府であることから、当該クレジットの価額に相当する金額を法人税法第 37 条第 3 項第 1 号に規定する「国等に対する寄附金」として、その支出があったと認められる日、具体的には当該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損金算入することが相当であると考えられます。

ところで、この場合のクレジットの価額は、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、クレジットの政府に対する無償移転を行う内国法人においては、現状において我が国に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が容易ではないことも考えられます。

このような場合であっても、クレジットの政府に対する無償移転が国等に対する寄附金として損金算入されることを考えると、内国法人がこの無償移転を行うに当たって、売買実例の把握が容易でないこと等により時価の算定が困難である場合には、クレジットの帳簿価額をクレジットの価額とみて処理することとしても課税上の弊害は特段生じないものと考えられます。

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、原則として、会計処理と同様に棚卸資産の譲渡として扱い、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) 照会事項②について

消費税法第 2 条第 1 項第 8 号及び第 12 号に規定する「資産」とは、取引の対象となる一切の資産をいい、棚卸資産又は固定資産のような有形資産のほか、権利その他の無形資産が含まれることとされており(消基通 5-1-3)、上記 2(2)のとおり、クレジットは資産性を有するものとして取引されるものですので、これに該当すると解されます。

また、クレジットの譲渡が国内で行われたかどうかの判定は、その譲渡を行う者の当該譲渡に係る事務所、事業所その他これらに準ずるもの(以下「事務所等」といいます。)の所在地で判定することとなります(消令 6①九)ので、内国法人が他の内国法人にクレジットを譲渡した場合、当該取引は、消費税法第 4 条第 1 項に規定する「国内において事業者が行った資産の譲渡等」に該当して消費税の課税の対象になり、一方、内国法人が他の内国法人からクレジットを有償で取得した場合には、国内における課税仕入れとして、仕入税額控除の対象になると解されます(消法 30①)。

なお、クレジットを取得した内国法人の消費税の課税売上割合が 95%未満で、消費税法第 30 条

第2項第1号の個別対応方式により仕入税額控除を行う場合には、①将来の自社使用を見込んで取得する場合は「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの」に、②第三者に転売する目的で取得する場合は「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」に、それぞれ区分されることになると考えられます。

### (3) 照会事項③について

上記3(2)のとおり、クレジットの譲渡が国内で行われたかどうかの判定は、その譲渡を行う者の当該譲渡に係る事務所等の所在地で判定することとなります(消令6①九)ので、内国法人がクレジットを譲渡した場合には国内取引に該当すると解されます。

ところで、消費税法においては、特許権等の無体財産権を非居住者に譲渡した場合には、輸出免税の対象としています(消令17②六)。これは、消費税などの内国消費税については、生産地(輸出国)では課税せず、消費地(輸入国)において課税する「消費地課税主義」が原則となっているところ、特許権等の無体財産権を国外の非居住者に譲渡した場合には、当該無体財産権の効用は国外で発揮されることから、「消費地課税主義」という国際的な原則に従い、国外の非居住者に税負担を負わせないように輸出免税の対象としているものであると考えられます。

上記2(2)のとおり、クレジットは、もともとある種の法律上の利益又は地位としての実態を有しており、取引の対象となる権利として無体の財産権的に扱われており、これが国外の非居住者に譲渡された場合のその効用は国外で発揮されるものです。

このように、特許権等の無体財産権を非居住者に譲渡した場合に輸出免税としていることに鑑みれば、内国法人が外国法人にクレジットを有償譲渡する場合には、当該クレジットは消費税法施行令第6条第1項第5号に掲げる資産に準ずるものとして、同令第17条第2項第6号の規定により輸出免税が適用されると解するのが相当であると考えられます。

なお、輸出免税が適用されるためには、当該クレジットの譲渡を行った相手方との契約書その他の書類で、消費税法施行規則第5条第1項第4号に掲げる事項が記載されているものを、当該譲渡を行った日の属する課税期間の末日の翌日から2月を経過した日から7年間、事務所等の所在地に保存する必要があると解されます(消法7②、消規5①)。

### (4) 照会事項④について

上記3(2)のとおり、クレジットの譲渡が国内で行われたかどうかの判定は、その譲渡を行う者の当該譲渡に係る事務所等の所在地で判定することとなります(消令6①九)ので、外国法人がクレジットを譲渡した場合には国外取引となると解されます。したがって、内国法人が外国法人からクレジットを有償で取得する場合は国外取引となり、消費税の課税の対象にはならないため、当該内国法人においては、当該クレジットの取得について仕入税額控除することはできないと解されます。

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（別添）

表1 京都議定書に基づくクレジットの種類

クレジット名	概要
割当量単位 (Assigned Amount Unit, AAU)	各附属書 I 国の排出抑制・削減約束に応じて発行される初期割当クレジット。
除去単位 (Removal Unit, RMU)	国内で発生した森林等による二酸化炭素の吸収量に応じて発行されるクレジット。
排出削減単位 (Emission Reduction Unit, ERU)	京都メカニズムの一つである JI の実施により発行されるクレジット。AAU 若しくは RMU から転換される。
認証排出削減量 (Certified Emission Reduction, CER)	京都メカニズムの一つである CDM より発行されるクレジット。
暫定認証排出削減量 (Temporary CER, tCER)	CDM のうち、植林・再植林プロジェクトから発行されるクレジット。有効期限が短い。
長期認証排出削減量 (Long-term CER, lCER)	CDM のうち、植林・再植林プロジェクトから発行されるクレジット。有効期限が長い。

図1 京都議定書に基づく約束達成判断

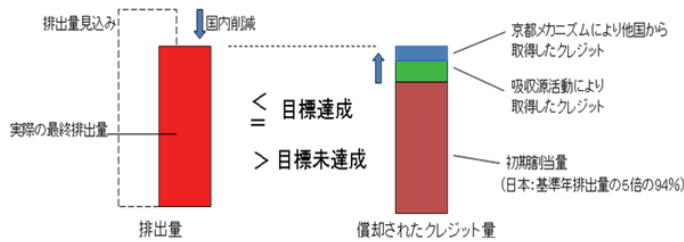
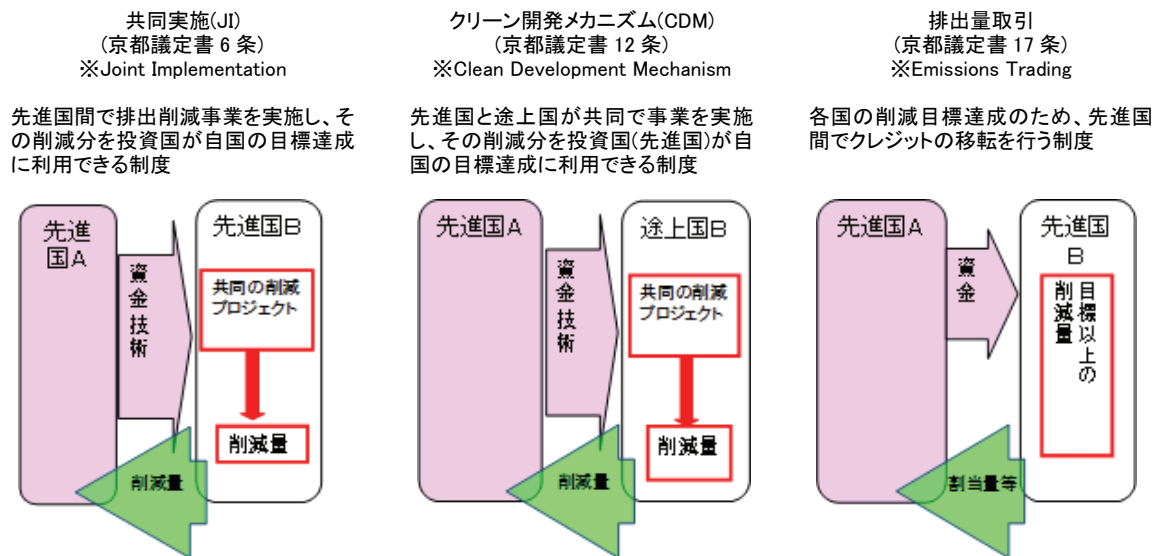


図2 京都メカニズムの概要





この事業は財団法人 JKA の補助金  
を受けて実施したものです。

<http://keirin.jp>

