

## 文書回答等を行う事前照会の事績整理票

	局長	主務部課	部長	次長	課長	総括主査	専門官	主査	担当者	起案日
税目	決裁欄	合議								
法人税			部次長		課(室)長		補佐・専門官・主査・係長			決裁日
整理番号			(法人課税課)							
免03-0003										
編てつ番号										
3次-6										
局名	名古屋局	課税第一部								
担当者	審理課	柘植 有加	内線							
照会者	納税者 その他	(照会者名) (役職等)					照会年月日			
							審査開始日			

## 【照会事項】

[REDACTED] が認証を受けて取得したJ-クレジットを売却した場合の収益事業の該当性について

## 【事実関係】

[REDACTED]

では、[REDACTED] シス

テムを導入しており、これにより、[REDACTED]

[REDACTED] を最小限に抑制することで、省エネの促進と、CO<sub>2</sub>排出量の削減が可能となることから、[REDACTED] は、このCO<sub>2</sub>削減の価値をJ-クレジット制度(※)によりクレジット化(以下「J-クレジット」という。)している。

※ J-クレジット制度とは、省エネルギー機器の導入や森林経営などの取り組みによる、CO<sub>2</sub>などの温室効果ガスの排出削減量や吸収量を「クレジット」として国が認証する制度である。認証されたJ-クレジットは購入することができ、低炭素社会実行計画の目標達成やカーボン・オフセットなど、様々な用途に活用される。また、J-クレジットの売買代金はJ-クレジット創出者に還元される。

## 【照会要旨】

[REDACTED] は、[REDACTED] から実際に達成されたCO<sub>2</sub>の削減量をJ-クレジットとして国からの認証を受け、当該J-クレジットを[REDACTED](以下「本件基本契約書」という。)及び[REDACTED](以下「本件売買契約書」という。)に基づき、これら契約の相手方である[REDACTED]へ売却(以下、J-クレジットの[REDACTED]への売却を「本件取引」という。)しているが、この場合、本件取引は、法人税法第2条第13項に定義されている収益事業に該当しないと解して差し支えないか。

なお、[REDACTED]は、法人税法第2条第8項に定義する「人格のない社団等」に該当することを前提とする。

## 【回答要旨等】

本件取引は [REDACTED] から開始されており、既に申告期限を経過していることから、平成14年6月28日付課審1-14ほか8課共同「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について」(事務運営指針)の1に規定する文書回答を行う対象となる事前照会の範囲のうち、「(2) 申告期限前(源泉徴収等の場合は納期限前)の事前照会であること」に該当しないため、文書回答の対象とならない。

したがって、照会者に対し「文書回答の対象となる事前照会に当たらない旨のお知らせ」を送付することとする。

ただし、照会者は口頭による回答を求めているところ、上記のとおり既に申告期限を経過していることから、後記4及び5の内容について名古屋局法人課税課に確認を了した上、口頭にて説明することとする。

処理年月日	[REDACTED]	処理態様	文書回答・非文書回答 (口頭回答=有・無)
-------	------------	------	-----------------------

## 【検討内容】

## 1 事実関係等

## (1) [REDACTED] の概要

## (2) J-クレジット制度について

国が認証するJ-クレジット制度とは、省エネルギー機器の導入や森林経営などの取組による、CO<sub>2</sub>などの温室効果ガスの排出削減量や吸收量を「クレジット」として国が認証する制度で、国内クレジット制度とオフセット・クレジット（J-VER）制度が発展的に統合したものである。

認証されたクレジットは、排出削減・吸収プロジェクトを実施しようとする者（以下「プロジェクト実施者」という。）がJ-クレジット登録簿システム上に開設した口座に、クレジットの増加として記録されることにより、当該プロジェクト実施者に移転される。

また、クレジットは取引の対象となり、売買される場合には、J-クレジット登録簿システム上の操作により売り手の口座から買い手の口座への移転が記録される。すなわち、本制度では、クレジットの価値を表章する証券の現物は存在せず、その取引は電子上で完結することとなる。

## (3) [REDACTED]

## (4) [REDACTED] が行う取引の概要

本件取引の具体的な内容は次のとおりである。

イ [REDACTED] では、[REDACTED]

[REDACTED] システムを導入し、[REDACTED]

[REDACTED] により、CO<sub>2</sub>排出量の削減を行っている。

ロ [REDACTED] は、J-クレジット制度のプロジェクト実施者として、プロジェクト計画書（プロジェクト名称 [REDACTED] を作成の上、国

に対してプロジェクト登録の申請を行い、上記イにより生じたCO<sub>2</sub>削減量について、認証を受けてJ-クレジットを取得している。

なお、プロジェクトの認証期間は、[REDACTED] から [REDACTED] とされている。

ハ [REDACTED] は、上記ロにより取得したJ-クレジットを [REDACTED] へ売却している。

なお、当該 [REDACTED] とは、本件基本契約書を締結した上で、売買の都度、別途本件売買契約書を作成している。

ニ [REDACTED] は、本件取引を、[REDACTED] 及び [REDACTED] に既に行っており、[REDACTED] にも同様の取引を行う予定である。

## (5) 本件基本契約書について

(6) 本件売買契約書

2 照会事項

■が行う本件取引は、法人税法上の収益事業に該当するか。

なお、■は、法人税法第2条第8号に定義する「人格のない社団等」に該当することを前提

とする。

### 3 関係法令等

#### (1) 人格のない社団等（法法2八）

法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるものをいう。

#### (2) 収益事業（法法2十三）

販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて行われるものとす。

#### (3) 人格のない社団等に対する法人税法の適用（法法3）

人格のない社団等は、法人とみなして、法人税法の規定を適用する。

#### (4) 納税義務者（法法4①）

内国法人は、法人税法により、法人税を納める義務がある。ただし、公益法人等又は人格のない社団等については、収益事業を行う場合、法人課税信託の引受けを行う場合又は法人税法第84条第1項（退職年金等積立金の額の計算）に規定する退職年金業務等を行う場合に限る。

#### (5) 内国公益法人等の非収益事業所得等の非課税（法法7）

内国法人である公益法人等又は人格のない社団等の各事業年度の所得のうち収益事業から生じた所得以外の所得については、各事業年度の所得に対する法人税を課さない。

#### (6) 収益事業の範囲（法令5①）

上記(2)にある政令で定める事業は、物品販売業をはじめとする34事業（その性質上その事業に付随して行われる行為を含む。）とする。

#### (7) 物品販売業（法令5①一、法基通15-1-9（注1））

上記(6)にある「物品販売業」には、動植物その他通常物品といわぬものの販売業を含むものとし、ここでいう通常物品といわぬものとは、動植物のほか、郵便切手、収入印紙、物品引換券などが含まれるが、有価証券及び手形はこれに含まれない。

#### (8) 事業場を設けて営まれるもの（法基通15-1-4）

上記(2)にある「事業場を設けて行われるもの」には、常時店舗、事務所等事業活動の拠点となる一定の場所を設けてその事業を行うもののほか、必要に応じて隨時その事業活動のための場所を設け、又は既存の施設を利用してその事業活動を行うものが含まれる。

#### (9) 継続して営まれるもの（法基通15-1-5）

上記(2)にある「継続して……行われるもの」には、各事業年度の全期間を通じて継続して事業活動を行うもののほか、次のようなものが含まれることに留意する。

イ 例えは土地の造成及び分譲、全集又は事典の出版等のように、通常一の事業計画に基づく事業の遂行に相当期間を要するもの

ロ 例えは海水浴場における席貸し等又は縁日における物品販売のように、通常相当期間にわたって継続して行われるもの又は定期的に、若しくは不定期に反復して行われるもの

#### (10) J-クレジットについて

##### イ J-クレジットの法的性質

J-クレジット制度の前身となる国内クレジット制度やオフセット・クレジット（J-VER）制度におけるクレジットについては、京都議定書の約束達成に使用するよう制度設計された京都クレジットと同様に「動産類似の財産権」的な存在として扱うことが妥当と考えることができる」とされ（※）、資産性があるものとして取り扱われている（平成22年3月26日国税庁文書回答「国

内クレジットの取引に係る法人税の取扱いについて」、平成24年10月19日国税庁文書回答「オフセット・クレジット（J-VER）の取引に係る税務上の取扱いについて」参照）。

※ 京都クレジットが動産類似の財産的な存在とされたのは、世界中を転々と流通することが予定されているクレジットの性質に鑑み、権利移転の方法の簡易性や明確性、取引の安全性の確保という観点から、クレジットに関して動産と同様の法的規律を及ぼすことが考えられるためである（京都議定書に基づく国別登録簿の在り方に関する検討会「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（報告）」参照）。

#### □ 会計上の取扱いについて

京都メカニズムにおけるクレジットについては、企業会計基準委員会による「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」（最終改正平成21年6月23日）によることとされているが、それ以外の排出クレジットについても性格が類似していることから、当該実務報告の考え方を斟酌し、会計処理を行うこととされている（同実務対応報告1(1)）。

そして、これらクレジットを第三者に販売する目的で取得する場合と、将来の自社使用を見込んで取得する場合の2つに分け、それぞれについて他社から購入する場合及び出資を通じて取得する場合の会計処理が示され、それぞれ取引の性質に応じて「無形固定資産」又は「投資その他資産」若しくは「棚卸資産」として計上し、無効化時にはこれを費用として処理することになる。

#### 4 あてはめ

が法人税法上の「人格のない社団等」に該当することを前提とすると、の各事業年度の所得のうち収益事業から生じた所得について法人税を課すこととなるため、が行う本件取引が収益事業に該当するかが問題となるのであるが、本件取引はJークレジットをに売却するものであるため、収益事業として列挙されている34業種のうち物品販売業に該当するか検討することとなる。

##### (1) 物品販売業における「通常物品といわぬもの」について

上記1(2)のとおり、Jークレジットは、その取引がJークレジット登録簿システム上の操作で完結するだけのものであり、取引の対象とはされるものの具体的な物品とは解されない。この点、物品販売業には、「動植物その他通常物品といわぬものの販売業を含む」とされているため、この「通常物品といわぬもの」に該当するか、その意義が問題となる。

イ 「物品」の定義について税法上明文の定めはないが、物品管理法上は、国が所有する「動産」等とされ（物品管理法2①）、国語辞典を見ると「品物。物。特に不動産をのぞく有体物。動産。」（国語大辞典言泉参考）などとされている。よって、原則、民法上の動産（不動産以外の有体物（民法85、86①））は一義的には「物品」に含まれるものと考えられる。

一方、民法上の動産に該当するか否か必ずしも明らかではない動植物（※1）や郵便切手等（※2）については、「通常物品といわぬもの」に該当することとされているのであるが（法令5①一、法基通15-1-9）、これは、これらのものについて事業場を設けて継続して販売している場合に、物品といわぬことのみをもって収益事業（物品販売業）としないのは、社会通念上不相当であることから、法令上物品販売業の範疇に含めているものと考えられる。

※1 例えば、植栽された樹木等については、民法はこれを土地の一部とみて直接これに關する規定を設けていない（我妻栄ほか「我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物件・債権—〔第7版〕」176頁参照）。

※2 郵便切手や収入印紙は、法律上金銭に代わる効力を認められた証券（金額券・金券）とされている（民事法学辞典下巻2020頁参照）。

ロ また、有価証券及び手形など、民法上の動産に含まれないものの販売であっても、それを販売する事業が物品販売業以外の事業（証券業や貸金業など）に該当する場合は、物品販売業に該当

しないこととなる（高橋正朗「法人税基本通達逐条解説（十訂版）」1494頁参照）。

(2) Jークレジットは物品販売業における「通常物品といわないもの」に該当するか

上記(1)イを踏まえると、以下の点からJークレジットは物品販売業における「通常物品といわないもの」に含まれると考えられる。

イ 上記3如イのとおり、Jークレジットは京都クレジットと同様「動産類似の財産権」的な存在、すなわち資産性があるものとして取り扱われていること。

ロ Jークレジットは、その法的性格が必ずしも明確とはいえないことから、金融商品取引法上の有価証券に含まれないこと（松尾直彦ほか「実務論点金融商品取引法」86頁参照）。

ハ [REDACTED]は、Jークレジットを第三者への販売目的で取得しており、Jークレジットの売却は棚卸資産の売却と同様に取り扱われると考えられること。

(3) 本件取引の事業該当性について

本件取引の取引金額（実績）は、[REDACTED]

[REDACTED]と少額であることから、「事業」といえるようなものではなく、物品販売業にも該当しないとなるのではないかとの疑義が生ずる。

この点、法令上、収益事業とは物品販売業を含む34業種のいずれかの事業で「継続して事業場を設けて行われるもの」とされているところ、[REDACTED]は、上記1(1)のとおり[REDACTED]に事務所を設けて行われるものと認められることから「事業場を設けて行われるもの」に該当し、また、上記1(4)ロのとおり、本件取引に係るJークレジット認証期間は、[REDACTED]から[REDACTED]までとされ、その間CO<sub>2</sub>削減量について認証を受け、[REDACTED]に反復してクレジットを売却するのであるから「継続して行われるもの」に該当するといえる。

加えて、周旋業（収益事業）への該当性が争われた事案において、事業規模の大小及び収入金額又は利益金額の多寡が問われるものではないとされている（平成3年7月4日国税不服審判所裁決参照）ほか、いわゆるペット葬祭事件（平成20年9月12日最高裁判所第二小法廷判決）においても、請負業等としての外形を踏まえた上で、判断を行っていることからすれば、外形上物品販売の形式を探る本件取引について、その取引金額が少額であることのみをもって事業性がない（収益事業に該当しない）とすることは相当ではなく、上記のとおり物品販売業を継続して事業場を設けて行われる本件取引は、収益事業に該当することとなる。

## 5 結論

上記4に述べたとおり、照会者から提出された資料を前提とすると、[REDACTED]が行う本件取引は、人格のない社団等が行う「通常物品といわないもの」の販売行為で、継続して事業場を設けて行われるものと認められるため、原則として、法人税法上の収益事業である物品販売業に該当すると解するのが相当である。

なお、事実関係が異なる場合又は新たな事実関係が生じた場合には課税関係が異なる場合がある。

(以上)