



ポイント交換における
消費税法上の「対価」の該当要件
(大阪高裁 R3.9.29 判決)

第 101 回 2022 年 4 月 1 日 (金)

発表者 金子 友裕

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<https://www.mjs.co.jp/seminar/sozeihanrei.html>

ポイント交換における消費税法上の「対価」の該当要件

金子友裕（東洋大学）

I はじめに

本件（大阪地裁令和元年12月13日判決（税資269号（順号13358））、大阪高裁令和3年9月29日判決（公刊物未搭載、TAINS（Z888-2392））は、ICカード発行会社が、他社のポイントを自社のポイントに交換する場合に受けとった金員が、消費税法の「対価」に該当するかが争われた事件である。消費税法では、資産の譲渡等を「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。）をいう。」（消法2八）と定めており、「対価」を得て行われることが要件とされている。

後述のように、本件では大阪地裁判決と大阪高裁判決で異なる判断をしており、判断の難しいものとなっている。消費税法の根本的な問題として、課税標準等に関わる重要な概念において不安定な部分が存在しているということがある¹。消費税法の成立に関する経緯等を考慮する必要があると思うが、徐々に税率も高まっており、不安定なままという訳にはいかない時期に来ているものと思われる。立法論的な解決も必要であると思われるが、本判決では「対価」や「役務提供の反対給付」に関する判示があり、このような判決の積み重ねも重要であり、この判決の意義もここにあると思われる。

II 事案の概要

原告（控訴人）Xは、ICカード「F」（以下「F」という。）を発行し、その利用契約（以下「F利用契約」という。）を締結した会員（以下「F会員」という。）に対し、(a) 鉄道等の旅客運賃等及び商品購入代金等を決済するサービスや、商品購入代金等の決済手段としてFを利用した場合に利用金額に応じて企業ポイントである「G」（以下「本件ポイント」という。）を付与するサービスを提供するほか、(b) F会員がXと提携する法人（別紙2提携契約一覧表の「提携法人」欄記載の各法人。以下「提携法人」という。）の企業ポイントプログラム会員でもある場合（以下、当該会員を「双方会員」という。）には、本件ポイントと提携法人が付与する企業ポイント（別紙2の「提携ポイント」欄記載の各企業ポイント。以下「提携ポイント」という。）とを交換するなどのサービスを提供していた。そして、Xは、平成23年4月1日から平成24年3月31日までの課税期間（以下「平成24年3月課税期間」といい、Xの他の課税期間についても同様に表記する。）、平成25年3月課税期間、平成26年3月課税期間、平成27年3月課税期間及び平成28年3月課税期間（以下、併せて「本件各課税期間」という。）の消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）

¹ 消費税課税のモデル別分類とこの分類からみる消費税法の規定の特徴について、金子友裕「消費税の現状と課題」税法学579号、45-61頁（2018年）を参照。

について、提携ポイントを本件ポイントに交換（以下「ポイント交換」という。）した後に当該提携ポイントを付与した提携法人が X に対して支払った金員（以下「本件金員」という。）を消費税の課税標準である課税資産の譲渡等の対価の額に算入した上で、確定申告をした。

X は、平成 26 年 10 月 8 日、南税務署長に対し、ポイント交換が資産の譲渡等に当たらず、本件金員が課税資産の譲渡等の対価の額に算入されないとして、国税通則法 23 条 1 項 3 号に基づき、更正の請求をしたところ、更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けた。

Ⅲ 前提事実

(1) 当事者等

ア X は、共通ストアードフェアカードシステムを運用する団体である E 協議会からの委託を受けて、同協議会の企画推進、総務、経理事務及びコンピュータによる計算業務をすること等を目的として設立された株式会社である。

イ X 及び H 株式会社（以下「H」という。）は、F 利用契約の申込者のうち入会を認めることとした者との間で、F 利用契約を締結し、X において、当該締結により F 会員となった申込者に対し、F を発行し、貸与する。

(2) F 利用契約に係るサービスの概要

ア 旅客運賃、商品購入代金等の決済サービスの内容等

(ア) F 会員は、E 協議会加盟の交通事業者等（以下「本件加盟交通事業者等」という。）が運営する鉄道等の旅客運賃等や、X と加盟店契約を締結した個人又は法人である事業者（以下「本件加盟事業者」という。）における商品購入代金等の支払に際し、F を決済手段として利用することができる。

(イ) F 会員が F を旅客運賃等及び商品購入代金等の支払に係る決済手段として利用する方法としては、①あらかじめ所定の手続で現金を支払うこと等により F に貯えられた電子的金額を積み増し、その範囲内で利用する方法（以下「プリペイド」という。）のほか、②旅客運賃等又は商品購入等の支払に際して F を利用し、後日、当該利用に係る決済金額が、当該 F 会員の指定口座から口座振替等の方法により引き落とされる方法（以下「ポストペイ」という。）がある。ただし、プリペイドにより F を利用することができるのは、旅客運賃等のうち所定のエリア内の駅相互間における利用による場合以外に限られる。

(ウ) X は、F 会員がポストペイにより F を利用した場合、本件加盟交通事業者等又は本件加盟事業者に対し、当該利用に係る旅客運賃等又は商品購入代金等を立替払いし、H から、当該立替払いにより当該 F 会員に対して取得した債権について、立替払いを受ける。

H は、ポストペイを利用した F 会員ごとに、前記のとおり立替払いをした金額を月ごとに集計し、当該 F 会員に対し、当該集計後の金額（以下「本件後払決済額」という。）を請求し、あらかじめ指定を受けた銀行口座等からの引落しにより、支払を受ける。

イ 本件ポイントに係るサービス（以下「本件ポイントサービス」という。）の内容等

(ア) Xは、F会員が、本件加盟事業者における商品購入等の際し、Fを決済手段として利用した場合、当該F会員に対し、利用金額に応じた企業ポイントである「G」(本件ポイント。原則として、利用金額100円につき1ポイント)を付与する。

(イ) 本件ポイントは、月ごとに集計されるが、その有効期限は当該集計の2年後の3月末日であり、これを経過すると失効する。

(ウ) F会員に係る本件後払決済額のうち所定の地区内において利用した鉄道等の旅客運賃に係るものに関する、①XからHに対する立替払請求額及び②Hから当該F会員に対する支払請求額は、月ごとに集計される本件ポイントが当該F会員について500ポイント貯まったときには、いずれも、当該旅客運賃額から50円を控除した後の額(以下、当該控除を「本件ポイント還元」といい、本件ポイント還元により還元された金額を「本件ポイント還元額」という。)とするものとする。

(3) ポイント交換の内容等

Xは、それぞれ企業ポイントプログラムを有している提携法人(別紙2の「提携法人」欄記載の各法人)との間で、F会員であり提携法人の企業ポイントプログラム会員でもある者(双方会員)に関し、当該プログラムに係る提携ポイントと本件ポイントとを交換することを主な内容とする提携契約(以下「本件各提携契約」という。)を締結している。その内容は、[1]提携ポイントの本件ポイントに交換する場合(ポイント交換)と、[2]本件ポイントを提携ポイントに交換する場合(ただし、[2]の交換は、別紙2の3及び4の「提携法人」欄記載の各提携法人のみが予定されている。)の両方に及ぶが、本件において問題となるのは、[1]のみであり、その概要等は、次のとおりである。

ア ポイント交換は、別紙2の1の「提携法人」欄記載の株式会社I(以下「I」という。)の提携ポイントについては、双方会員が保有する提携ポイントを月ごとに集計する都度行われ、その余の提携法人の提携ポイントについては、双方会員から提携法人に対して本件ポイントへの交換の意思表示がされる都度行われる。

イ ポイント交換に際しては、提携法人は、交換対象の提携ポイント数を消滅させるとともに、Xに対し、当該提携ポイント数等を通知し、Xは、双方会員に対し、当該提携ポイント数を基に、別紙2の「交換比率」欄記載の割合により算出した数の本件ポイントを付与する。

ウ ①前記ア、イのポイント交換を通じて付与された本件ポイントは、当該双方会員に関し、②本件加盟事業者における商品購入等によって付与された本件ポイント[前記(2)イ(ア)]及び③当該提携法人以外の提携法人の提携ポイントにつきポイント交換により交換されて付与された本件ポイントと合算、集計され、他の本件ポイントと一体として貯えられた上、他の本件ポイントと区別、区分等されることなく、本件ポイントサービス[前記(2)イ(イ)、(ウ)]の対象となる。

エ 提携法人は、ポイント交換後、Xに対し、Xが付与した本件ポイント数を基に、別紙2の「本件ポイントの交換に伴う支払額」欄記載の割合により算出した額の金員(本件金員)を支払う。

IV 大阪地裁の判断

1 消費税法及び地方消費税法の定め等

消費税法 4 条 1 項は、国内において事業者たる法人が行った資産の譲渡等（事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供。同法 2 条 1 項 8 号）(①)のうち、同法 6 条 1 項の規定により消費税を課さないこととされるもの(②)以外のものには、同法により、消費税を納める義務がある旨を規定し、地方税法 72 条の 78 第 1 項は、地方消費税は、事業者たる法人の行った前記②以外の資産の譲渡等については、当該事業者に対し、地方税法 72 条の 78 第 2 項に規定する道府県が譲渡割によって課する旨を規定する。

そして、前記「対価」とは、資産の譲渡等（資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供）に対する反対給付をいい、事業者が収受する経済的利益が資産の譲渡等に係る「対価」に該当するというためには、事業者によって当該資産の譲渡等が行われることを条件として、当該経済的利益が収受されるという対応関係があることが必要であると解される。

X は、仮に X が事業者たる法人として本件金員を対価とする資産の譲渡等を行ったと認められた場合に関して、当該資産の譲渡等につき前記②の事由が存する旨の主張をしておらず、また、本件各証拠及び弁論の全趣旨によっても、当該事由が存するとは認められないので、以下では、X が事業者たる法人として本件金員を対価とする資産の譲渡等を行ったか否かについてのみ、検討及び判断を行うものとする。

2 本件金員の「対価」性

前記前提事実(2)、(3)によれば、X 及び提携法人は、本件各提携契約を通じて、[A] ポイント交換は、双方会員が保有する提携ポイントを月ごとに集計する都度（I の提携ポイントについて）、又は、双方会員から提携法人に対して本件ポイントへの交換の意思表示がされる都度（その余の提携法人の提携ポイントについて）、行われるものとし、[B] 当該提携法人からポイント交換が行われた提携ポイント数等の通知を受けた X は、当該双方会員に対し、当該提携ポイント数を基に別紙 2 の「交換比率」欄記載の割合により算出した数の本件ポイントを付与し、[C] X は、①当該ポイント交換を通じて付与された本件ポイントについて、当該双方会員に関し、②本件加盟事業者における商品購入等によって付与された本件ポイント及び③当該提携法人以外の提携法人の提携ポイントにつきポイント交換により交換されて付与された本件ポイントと合算、集計し、他の本件ポイントと一体として貯えた上、他の本件ポイントと区別、区分等することなく、本件ポイントサービスの対象とするものとし、[D] 前記 [A]、[B] のポイント交換に係る提携法人は、当該ポイント交換後、X に対し、当該ポイント交換を通じて付与された本件ポイントの数を基に、別紙 2 の「本件ポイントの交換に伴う支払額」欄記載の割合により算出した額の金員（本件金員）を支払うものとする旨の契約を締結していることが認められる。

そうすると、X は、本件各提携契約に基づき、提携法人に対し、ポイント交換がされた提

携ポイントを保有していた双方会員に関し、当該提携ポイント数を基に所定の割合により算出した数の本件ポイントを付与し、もって、当該数の本件ポイントにつき X の実施する本件ポイントサービス（前記②及び③の経緯で当該双方会員に対して付与され得る本件ポイントを含む本件ポイント全体に対して一体的に提供されるもの）の対象に組み込むことを内容とする役務を提供する債務を負うものであるということができ、しかも、本件金員は、X によって当該債務（当該役務の提供）が行われることを条件として、X において収受されるという対応関係にある。

したがって、本件金員は、提携法人に対し、ポイント交換がされた提携ポイントを保有していた双方会員に関し、当該提携ポイント数を基に所定の割合により算出した数の本件ポイントを付与し、もって、当該数の本件ポイントにつき X の実施する本件ポイントサービスの対象に組み込むという役務の提供に対する反対給付として、「対価」に該当するものということができる。

3 X の主張に対する判断

(1) X は、①提携法人は、双方会員に対し、ポイント交換により交換前の提携ポイントの還元を認めることを通じて、自己が提供するサービス等の販売促進等を図る目的で、本件各提携契約に基づき、X に対し、当該販売促進等に係る自己の事務について、X において、ポイント交換及び本件ポイント還元をすることを委任しているのであって、②本件金員は、X が受任した本件ポイント還元のための実費であり、委任事務処理費用であるということができ、このことは、本件金員が、ポイント交換により付与される本件ポイントの数に応じて決まること等からも明らかである旨主張する。

まず、前記①について検討すると、前記 2 で説示したとおり、X は、本件各提携契約に基づき、提携法人に対し、ポイント交換がされた提携ポイントを保有していた双方会員に関し、当該提携ポイント数を基に所定の割合により算出した数の本件ポイントを付与し、もって、当該数の本件ポイントにつき X の実施する本件ポイントサービスの対象に組み込むことを内容とする役務を提供する債務を負うものであるから、本件各提携契約がポイント交換及び本件ポイント還元をすることのみを委任の対象とする委任契約であることを前提とする X の主張は、本件各提携契約の具体的内容を離れた独自のものであって、採用することができない。

次に、前記②について検討すると、本件ポイント還元は、月ごとに集計される本件ポイントが当該 F 会員について 500 ポイント貯まったときには、所定の旅客運賃額から 50 円を控除するというもので〔前記前提事実 (2) イ (ウ)〕、その還元（控除）の割合は、本件ポイント 1 ポイント当たり 0.1 円（10 ポイント当たり 1 円）というものであって、本件各提携契約に基づくポイント交換に係る本件金員の支払額の基礎となる割合（別紙 2 の「本件ポイントの交換に伴う支払額」欄記載の割合）と一致する。しかしながら、本件ポイントの有効期限は本件ポイントの月ごとの集計の 2 年後の 3 月末日である〔前記前提事実 (2) イ (イ)〕ところ、双方会員が、ポイント交換後、当該有効期限内に、例えば、500 ポイント

を貯めることができなかつた場合や、所定の地区内において利用した鉄道等の旅客運賃につきポストペイで決済しなかつた場合等には、本件ポイント還元を受けることはできないのであって、その場合には、Xは、当該ポイント交換に係る本件ポイントに関して本件ポイント還元のための実費を支出する必要がないことになる（そして、本件金員が、Xが受任した本件ポイント還元のための実費であり、委任事務処理費用であるというのであれば、このような事態が生じた場合、提携法人から受領した本件金員のうち結果的に本件ポイント還元が行われなかつた部分につき、当該提携法人に対して返還すべきことになると思われるところ、本件各提携契約に係る契約書、合意書等に、その旨を定めた規定は見当たらない）。そうすると、本件金員が、ポイント交換により付与される本件ポイントの数に応じて決まること等をもって、本件金員が、Xが受任した本件ポイント還元のための実費であり、委任事務処理費用であるということとはできない。

なお、Xは、必ずしも明確ではないものの、本件各提携契約の内容について前記2で説示したとおりと捉えるとしても、Xがその債務（役務の提供）を履行するために要する実費相当部分については、消費税の課税標準に含まれない旨主張していると解する余地があるので、念のため検討すると、消費税法は、課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準を、課税資産の譲渡等の対価の額、すなわち、対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額と定め（28条1項）、対価として收受する金銭等の一切について、これを得るために要した売上原価や費用等の多寡にかかわらず、課税標準に含めていることに鑑みれば、Xが前記2で説示したとおりの債務（役務の提供）を履行するために要する実費相当部分についても、消費税の課税標準に含まれることは明らかである。

したがって、Xの前記主張は、採用することができない。

(2) また、Xは、本件各提携契約に基づき、ポイント交換により本件ポイントが双方会員に付与されると、Xにおいて、本件金員をもって、双方会員がHに対して負う求償債務（Hが、双方会員がXに対して負う本件後払決済額の支払債務を立替払いしたことにより生じた求償権に係る債務）について代位弁済をし、当該求償債務を消滅させることが予定されていることからすると、本件金員という対価を得てされる役務の提供とは、本件後払決済額の発生原因である、本件加盟交通事業者等が双方会員に対してした役務の提供（鉄道の乗車等）であるということとなり、本件金員を得て役務の提供をしたのは本件加盟交通事業者等であるというべきであって、本件金員に消費税等を課すことは、既に前記鉄道の乗車等の時点で消費税等が課されているものに二重に課税をするものである旨主張する。

しかしながら、前記主張にいう「Xにおいて、(中略) 双方会員がHに対して負う求償債務(中略)について代位弁済をし、当該求償債務を消滅させること」とは、本件ポイントサービスの内容を指すものと考えられるところ、本件ポイントサービスの内容は、前記前提事実(2)イのとおりであって、Xにおいて、「求償債務について(中略)代位弁済をし」たり、「当該求償債務を消滅させ」たりすることが予定されているものとは解されないから、Xの

前記主張は、その前提を誤るものである。仮にこの点を措くとしても、本件ポイントサービスやその一環としての本件ポイント還元は、本件各提携契約に基づいて行われるものではなく、Xと双方会員であるF会員との間のF利用契約に基づいて行われるものであるから〔前記前提事実(2)参照〕、Xの前記主張は、本件各提携契約に基づく役務の提供と、F利用契約に基づく役務の提供を一体のものとしてみる主張であると解さざるを得ないところ、消費税法は、「資産の譲渡等」を課税対象として捉えていること(前記1)に照らすと、複数の「資産の譲渡等」を一体のものとして捉えるXの前記主張は、採用することができないというべきである。

そして、本件各提携契約に基づいてXが提供する役務は、前記2で説示したとおり、提携法人に対し、ポイント交換がされた提携ポイントを保有していた双方会員に関し、当該提携ポイント数を基に所定の割合により算出した数の本件ポイントを付与し、もって、当該数の本件ポイントにつきXの実施する本件ポイントサービスの対象に組み込むというものであって、これを課税対象として捉えて消費税等を課すことと、本件加盟交通事業者等が双方会員に対してした役務の提供(鉄道の乗車等)を課税対象として捉えて消費税等を課すこととは、異なる役務の提供を課税対象として消費税等を課すものであるから、本件金員に消費税等を課すことが二重課税に当たるといえることができないことも明らかである。

したがって、Xの前記主張は、採用することができない。

4 以上検討したところによれば、本件金員の額が「課税資産の譲渡等の対価」に算入されることを理由とする本件各通知処分は適法である。

V 大阪高裁の判断

1 消費税の仕組み及び性格

消費税は、個別間接税制度が直面している諸問題を根本的に解決し、税体系全体を通ずる税負担の公平を図るとともに、国民福祉の充実等に必要な歳入構造の安定化に資するため、消費に広く薄く負担を求める租税として、昭和63年に創設されたものであり〔税制改革法(昭和63年法律第107号)10条1項〕、事業者による商品の販売、役務の提供等の各段階において課税し、経済に対する中立性を確保するため、課税の累積を排除する方式によるものとされ(同条2項)、また、事業者は、消費に広く薄く負担を求めるといふ消費税の性格に鑑み、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとされた(同法11条1項)。

消費税法は、事業を行う個人及び法人(事業者)が行った資産の譲渡等を消費税の課税対象とし(4条1項)、この資産の譲渡等とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいうものとしている(2条1項8号)。また、資産の譲渡等のうち同法6条1項の規定により消費税を課さないとされるもの以外のもの(課税資産の譲渡等)に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額としている(28条1項)。ただし、事業者は、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けたもの(課税仕入れ)については、課税標準額に対する消費税額から、当該課税

仕入れに係る消費税額を控除することとしている（30条）。

以上のとおり、消費税等は、消費に広く薄く負担を求めるという観点から、ほとんど全ての国内取引や外国貨物を課税対象として、一定の税率で課税される間接税として設定され、事業者負担を求めるとはならず、税金分は事業者の販売する物品やサービスの価格に上乘せられて次々と転嫁され、最終的には消費者に負担を求めるとされ、生産、流通の各課程で多重に課税されることを避けるため、売上に係る消費税額から仕入に係る消費税額を控除することにより、税が累積しないような仕組みがとられている。

上記のような消費税の仕組み及び消費税法の規定内容によれば、我が国の消費税は、消費そのものではなく消費支出に担税力を求めて課税する、付加価値税の類型に属する多段階一般消費税として規定されているといえることができる。

2 「対価」の意義

上記のとおり、消費税は、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（資産の譲渡等）を課税対象とし、課税資産の譲渡等の対価の額を課税標準として課されるものであり、課税標準額に対する消費税額から当該課税仕入れに係る消費税額を控除することにより、課税の累積を排除する仕組みがとられている。この課税の仕組みは、消費税が消費そのものではなく消費支出に担税力を求めて課税する、付加価値税の類型に属する多段階一般消費税として規定されていることを反映したものである。このような消費税の性格及び課税の仕組みからすれば、消費税法は、特別の規定がない限り無償取引を消費税の課税対象から除外することとしているものと解されるのであり、同法2条1項8号にいう「対価を得て」とは、資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に対して反対給付を受けることをいい、無償による資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供は資産の譲渡等に該当しないと解するのが相当である〔消費税基本通達5-1-2参照。なお、消費税法により廃止された物品税法（昭和37年法律第48号）の下において、第二種の課税物品（自動車類、電気器具類、家具類、時計類、飲料類等）に係る物品税の製造段階課税について、製造場からの移出という事実を捉え、有償、無償を問わず、消費者が消費する以上税負担を求めるとの考え方から、全て課税の対象とすることとされていた。同法3条2項、11条1項2号参照。〕。そして、資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供の機会に当事者間において金銭の授受がされた場合においても、当該金銭の授受が当該資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供の反対給付としての性質を有さず、当該資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に係る取引それ自体が無償取引に該当するものと認められるときは、法令に特別の規定がない限り、当該金銭の授受は資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供の対価に該当せず、当該資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供は消費税の課税対象とはならないものと解するのが相当というべきである。

被控訴人は、消費税法2条1項8号にいう「対価を得て」とは、当該資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供がなければ当該経済的利益は収受されなかったであろうという条件関係があることが必要であり、かつ、それで足りるといふべきである旨主張するが、以上

説示した消費税の性格及び課税の仕組みに鑑みると、資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供の機会に収受される経済的利益と当該資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供との間に被控訴人の主張するような条件関係が存するとしても、当該経済的利益が当該資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供の反対給付としての性質を有さず、当該資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に係る取引それ自体が無償取引に該当する場合には、当該経済的利益の収受は資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供の対価には該当せず、当該資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供は消費税の課税対象とはならないものというべきであって、被控訴人の上記主張を採用することはできない。

被控訴人は、消費税法 2 条 1 項 8 号括弧書きが「代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。」と規定したのは、上記規定の委任を受けた消費税法施行令 2 条 1 項所定の各行為は、解釈上、「対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」に該当するものの、解釈上の疑義が生じるおそれがないとはいえないことから、「対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」に含まれることを念のため確認的に規定することにより立法的解決を図ったものである旨主張するが、そのような解釈は文言上無理があるというべきであり、仮に被控訴人の主張のとおり解する余地があるとしても、対価の意義についての上記説示を左右するものではないというべきである。

3 本件金員の「対価」該当性

(1) 本件金員は、提携法人が付与する企業ポイントである提携ポイントを X が付与する企業ポイントである本件ポイントと交換した後に当該提携ポイントを付与した提携法人が X に支払った金員である。

(2) 一般に、企業ポイントは、企業が顧客の囲い込みや販売促進等のために販売促進費や広告宣伝費を負担して発行し、利用者から対価を受け取ることなく無償で利用者に付与するものとされ、その法的性質については、ポイント発行企業と当該ポイントの付与を受ける利用者との間の合意内容（企業ポイントプログラム）によって定まるものであるが、一定の条件の下で当該ポイントを利用して財・サービスの提供等の経済的利益を受けることができるものとされている点において、一定の財産的価値を有するものとされている。提携法人の提携ポイント及び X の本件ポイントもその基本的な性格は上記と異なるところがないと認められる。

また、企業ポイントの交換は、交換元企業、交換先企業の双方が各自の企業ポイントの利便性を向上させ、販売促進等を図ることを目的として行われるものであり、本件各提携契約に基づく提携法人と X との間のポイント交換も同様の目的で行われるものと認められる。企業ポイントの交換の性格については、無償で発行されるポイント（交換元企業の企業ポイント）を利用して別のポイント（交換先企業の企業ポイント）を得るものであり、利用者から対価を得ておらず、交換によって発行されるポイント（交換先企業の企業ポイント）も交換元企業の企業ポイントと同様に無償で発行されるものであって、交換元企業の企業ポイ

者に対して本件ポイント還元のような財・サービスの提供等が行われるものであり、提携法人の提携ポイント及び X の本件ポイントもこれと異なるところはないと認められるから、提携法人が双方会員に付与した提携ポイントが本件ポイントに交換された場合についても、提携ポイントを付与した目的からすれば、提携ポイントの利用に代わる本件ポイント還元に係る経済的負担は X ではなく当該提携法人が負わなければならないはずである〔本件ポイントと交換することにより X の企業ポイントプログラムによる本件ポイント還元を受けることができることが、当該提携法人の経済的負担による当該提携ポイントの利用者（会員）に対する財・サービスの提供等の一つとして、当該提携法人の企業ポイントプログラムに組み込まれているということもできる。〕。そうであるところ、上記事実によれば、提携法人がポイント交換において X に支払う本件金員の額は、ポイント還元により X が双方会員に付与した本件ポイントに係る本件ポイント還元額に等しくなるように定められているのであり、しかも、双方会員がポイント交換によらずに X から付与された本件ポイントとポイント交換により付与された本件ポイントとで本件ポイント還元において異なった取扱いはされていないというのである。

これらの事実からすれば、本件各提携契約に基づく提携法人の X に対する本件金員の支払は、ポイント交換に係る提携ポイントを発行した者としてその利用に係る経済的負担を負うべき立場にある提携法人が、本件ポイント還元を行う X のために、その原資を提供する行為にほかならないというべきであり、本件金員は、X が本件各提携契約に基づいて双方会員に付与した本件ポイントにつき本件ポイント還元を行うための原資としての性格を有するものというべきであって、本件金員に本件ポイント還元に係る原資以外の性格ないし要素を見いだすことはできない。そして、本件各提携契約に基づくポイント交換に当たり、提携法人と X との間で本件金員の支払以外に交換手数料その他の金銭の授受等も一切されていないというのである。

そうであるとするれば、本件各提携契約に基づく提携法人と X との間のポイント交換は、無償取引というべきであり、X は、本件各提携契約に基づき、提携法人に対し、本件ポイントへの交換の意思表示をするなどした双方会員に対して X の企業ポイントプログラムの対象に組み込むことを目的として本件ポイントを付与するという役務を無償で提供し、提携法人は X の企業ポイントプログラムによる本件ポイント還元に係る原資の提供として本件金員を X に支払うものであって、本件金員が X が本件各提携契約に基づき提携法人に対して行う上記役務の提供の反対給付としての性質を有するとみるのは困難というべきである。

なお、提携法人と X との間の本件各提携契約における提携ポイントと本件ポイントとの交換比率は原判決添付別紙 2 の「交換比率」欄記載のとおりであるところ、一般に、交換比率はポイントの魅力度の力関係や市場環境、ポイント交換に係る各企業の収益状況等によって定められるものとされているが、交換先企業（本件における X）がそのポイントの利用に対して提供する財・サービス等（本件における本件ポイント還元）の原資の額に見合う金員のみを交換元企業が支払う限り、当該金員は原資としての性格を有するにすぎず、交換比

率の異同により当該ポイント交換に係る取引の無償取引としての性格に異同を来すものではないというべきである。

そうすると、交換先企業（本件における X）は、無償で交換元企業（本件における提携法人）の企業ポイントプログラム会員に対し交換先企業の企業ポイント（本件における本件ポイント）を付与する役務を提供することになるが、ポイント交換により交換先企業の企業ポイントプログラム会員（本件における■■■会員）のポイント取得手段が拡充し、交換先企業の発行する企業ポイント（本件における本件ポイント）プログラムの利便性や魅力が高まることにより、顧客を誘引し囲い込むという販売促進効果が得られるから、交換先企業にとってもこのような無償取引を行う経済的合理性があるといえる。

他方、交換元企業（本件における提携法人）は、交換先企業（本件における X）との間でポイント交換を行うことができるものとする中で、自らのポイントプログラムの特典が増え、自らのポイント会員に対するサービスが拡充し、ポイントプログラムの魅力が高まることによって、自らの顧客を更に獲得していくとともに、交換先企業のポイント会員を自らの顧客として誘引し、囲い込むという販売促進効果が得られる。しかし、X が、本件各提携契約に基づき、提携法人に対し、本件ポイントへの交換の意思表示をするなどした双方会員に対して X の企業ポイントプログラムの対象に組み込むことを目的として本件ポイントを付与するという役務を提供する義務を負い、これを履行することにより、提携法人は上記のような販売促進効果が得られるとしても、本件会員がポイント交換により双方会員が組み込まれた X の企業ポイントプログラムによる本件ポイント還元に必要な原資の額に見合うものである限り、本件会員は本件ポイント還元の原資としての性格を有するにすぎないのであって、本件ポイント還元を目的とするポイント交換により提携企業が上記のような販売促進効果を得ることをもって、本件会員について本件各提携契約に基づく X の提携法人に対する上記役務の提供の反対給付としての性質を根拠付けることもできず、また、本件各提携契約に基づく提携法人と X との間のポイント交換に係る取引の有償性を根拠付けることもできないというべきである。

また、上記（2）のとおり、企業ポイントの交換の性格については、無償で付与された企業ポイントであっても一定の財産的価値があり、当該企業ポイントの会員である利用者がその財産的価値を手放すことにより別の企業ポイントが発行されるものであることから、新たに発行される交換先の企業ポイントは対価を得て発行されとする考え方があるとされるものの、この考え方は、企業ポイントそれ自体の財産的価値に着目して当該企業ポイントの交換に係るポイント会員の視点から当該ポイント交換の性格を論じたものにすぎず、企業ポイント発行主体である提携法人と X との間の本件各提携契約に基づくポイント交換に係る取引の有償性ないし授受される会員（本件会員）の反対給付としての性質を直ちに根拠付けるものということとはできない。

また、引用に係る原判決第 2 の 3 の前提事実（2）及び（3）によれば、本件ポイントの有効期限は月ごとに集計された当該集計月の 2 年後の 3 月末日とされ、これを経過すると

失効するものとされており、双方会員が提携ポイントとの交換により取得した本件ポイントについても異なるところがないと認められるところ、弁論の全趣旨によれば、本件金員のうち失効ポイントに相当する部分については、X から提携法人に対して返還されていないものと認められ、X の収益として計上されていると推認される。しかし、そもそも、提携法人と X との間のポイント交換は、本件ポイント還元を目的として、双方会員の意思表示により（■■■■■を除く提携法人の場合）又は自動的に（■■■■■の場合）行われるものであり、ポイント交換後に本件ポイント還元がされることが前提とされているのであって、本件金員のうち失効ポイントに相当する部分が X から提携法人に対して返還されていないというのであれば、ポイント交換後の本件ポイントの失効は本件各提携契約において不正規な事態として位置付けられ、本件金員の額にも織り込まれていないものと合理的に推認されるから、交換後の本件ポイントの失効が半ば不可避免的に生じ、本件金員のうち失効ポイントに相当する部分が X の収益となっているとしても、これをもって本件金員のポイント還元に係る原資としての性格が左右されるものではないというべきである。

(5) 以上検討したところによれば、本件各提携契約に基づく提携法人と X との間のポイント交換は、無償取引というべきであり、本件金員が X が本件各提携契約に基づき提携法人に対して行う役務の提供、すなわち、本件ポイントへの交換の意思表示をするなどした双方会員に対して X の企業ポイントプログラムの対象に組み込むことを目的として本件ポイントを付与するという役務の提供の反対給付としての性質を有するとみるのは困難というべきであるから、本件金員は消費税法 2 条 1 項 8 号にいう「対価」に該当せず、これを消費税の課税標準とすることはできない。

なお、本件各提携契約に係る業務提携契約書等には本件金員について「ポイント付与の対価」、「ポイントの対価」等と記載されているものもあるが、本件金員の額がポイント還元により X が双方会員に付与した本件ポイントに係る本件ポイント還元額に等しくなるように定められており、ポイント交換によらずに X から付与された本件ポイントとポイント交換により付与された本件ポイントとで本件ポイント還元において異なった取扱いがされていない限り、契約書においてこのような文言が使用されているとしても、本件金員は本件ポイント還元に係る原資としての性格を有するにすぎず、これをもって本件ポイント付与の反対給付としての性質を根拠付けることはできないというべきである。

(6) 被控訴人は、対価性の有無は、役務の提供と経済的利益の収受との間に条件関係があるか否かによって判断すべきであり、本件金員は、本件各提携契約に基づき、X が本件ポイントを付与するという役務を提携法人に提供した場合に提携法人から X に支払われるものであるから、当該役務の提供があることを条件として当該経済的利益が収受されたということができ、したがって、本件金員はその趣旨いかんにかかわらず本件ポイントサービスの対象に組み込むことの一環として双方会員に本件ポイントを付与するという役務を提携法人に提供したことの対価である旨主張する。しかし、役務の提供等の機会に収受される経済的利益と当該役務の提供等との間に被控訴人の主張するような条件関係が存するとしても、

当該経済的利益が当該役務の提供等の反対給付としての性質を有さず、当該役務の提供等に係る取引それ自体が無償取引に該当する場合には、当該経済的利益の収受は当該役務の提供等の対価には該当せず、当該役務の提供等は消費税の課税対象とはならないものと解すべきことは、上記2において説示したとおりであって、被控訴人の上記主張は、その前提において採用することができない。

なお、国税庁タックスアンサーNo.6480（注3）の「共通ポイント制度を利用する事業者（加盟店A）及びポイント会員の一般的な処理例」によれば、加盟店Aがポイント運営会社（B社）に支払うポイント相当額の支払について、「加盟店（A）とポイント制度の運営企業（B社）との取引については、対価性がないこと（消費税不課税）を前提とした処理としている。ポイント制度の規約等の内容によっては、消費税の課税取引に該当するケースも考えられる。」旨の注記がされており、当該記述部分を素直に読む限り、加盟店Aからポイント運営会社B社に対するポイント相当額の支払について原則として消費税が課税されないことが表明されていると解されるところ、被控訴人の上記主張によれば、ポイント運営会社（B社）のポイント会員に対するポイント付与とポイント相当額の支払との間には条件関係があるから、上記ポイント相当額の支払はポイント運営会社（B社）のポイント会員に対するポイント付与の対価に該当することとなって、上記タックスアンサーにおける記述と整合しない〔なお、公正取引委員会の令和2年6月付け「共通ポイントサービスに関する取引実態調査報告書」においても、加盟店が消費者に対してポイントを付与した際にそのポイントが使用されたときの精算費用として加盟店が共通ポイントサービス運営事業者に対して支払う金銭を「ポイント原資」というとした上、ポイント原資については、基本的にポイント精算に充てられるものであり、運営事業者の収益とはならないとしている。〕。

また、本訴において、被控訴人は、別紙取引の概要について、加盟店Aのポイント運営会社（B社）に対するポイント相当額の支払（④の取引）について、B社が加盟店Aから受領する金員が、将来、加盟店Aや他の加盟店においてポイントが使用された場合に備えて、その原資として加盟店AがB社に拠出するものなど、B社が加盟店Aに対して何らかの役務の提供を行うからこそ支払われるものではない場合等には、B社が加盟店Aから受領する金員は消費税の課税対象とはならないが、本件金員の支払に相当するB社からXに対する本件ポイントの付与に伴う金員の受領（⑧の取引）については、Xが本件ポイントサービスの対象に組み込むことの一環として双方会員に本件ポイントを付与するという役務を提供したことの「対価」であるから、消費税の課税対象となるという趣旨の主張をしているが、B社は双方会員に対する提携ポイントの付与（③の取引）という役務を加盟店Aに対して提供しているはずであり、他方で、⑧の取引において本件ポイントの付与（⑦）に伴う金員（本件金員に相当）も将来本件ポイント還元がされた場合に備えてその原資としてB社がXに提供するものであるから、被控訴人の上記主張は整合性に欠けるものというべきである。

被控訴人は、消費税の納税義務の成立時期に鑑みると、役務の提供等の取引が消費税の課

税対象であるか否かの判断は、当該取引ごとに行うものであり、我が国の消費税において多段階一般消費税が採用されていることに鑑みても、上記判断は当該取引ごとに行うべきものであるところ、⑧の取引は本件各提携契約に基づく X と提携法人との間の取引であり、他方、④の取引は別の契約に基づく別の当事者間の取引であるから、⑧の取引における金員（本件金員に相当）の対価性の判断において④の取引が影響を与えることはない旨主張するが、④の取引と⑧の取引を別個の取引であることを当然の前提として各別に検討しても、対価性の有無は役務の提供と経済的利益の收受との間に条件関係があるか否かによって判断すべきであるとする被控訴人の主張による限り、④の取引における加盟店 A から B 社に対するポイント相当額の支払は B 社の双方会員に対する提携ポイントの付与（③の取引）という役務の提供があることを条件として行われるものというべきであるから、⑧の取引における本件ポイント還元額相当額の支払が X の双方会員に対する本件ポイントの付与（⑦の取引）という役務の提供があることを条件として行われることと、条件関係の有無において何ら異なるところはないはずであり、被控訴人の上記主張が整合性に欠けることに対する説明となるものではない。かえって、本件金員に相当する⑧の取引における金員は、本件ポイント還元額相当額として、X の■■■■■及び■■■■■による決済代行制度を通じて、双方会員の■■■■■等（本件加盟■■■■■等）に対する■■■■■の一部に充当されるところ（⑨ないし⑬の取引）、上記金員（本件金員）が消費税の課税対象になるとすれば、■■■■■等（本件加盟■■■■■等）の双方会員に対する役務の提供の対価としての運賃等のうち本件ポイント還元に係る部分について、重ねて消費税が課される結果となるところ、このような課税関係は、消費税の付加価値税としての性格と相容れないものというべきである。

(7) 以上のとおり、本件金員は消費税法 2 条 1 項 8 号にいう「対価」に該当せず、これを消費税の課税標準とすることはできない。

VI 検討

1 大阪地裁判決と大阪高裁判決の差異

(1) 「対価」の判断基準の差異

大阪地裁判決では、『対価』とは、資産の譲渡等（資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供）に対する反対給付をいい、事業者が收受する経済的利益が資産の譲渡等に係る「対価」に該当するというためには、事業者によって当該資産の譲渡等が行われることを条件として、当該経済的利益が收受されるという対応関係があることが必要」とし、「本件ポイントにつき X の実施する本件ポイントサービス（前記②及び③の経緯で当該双方会員に対して付与され得る本件ポイントを含む本件ポイント全体に対して一体的に提供されるもの）の対象に組み込むことを内容とする役務を提供する債務を負う」とし、この役務の提供と本件金員に对应関係があると判示している。

大阪高裁判決では、「被控訴人は、消費税法 2 条 1 項 8 号にいう「対価を得て」とは、当該資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供がなければ当該経済的利益は收受されなかつ

たであろうという条件関係があることが必要であり、かつ、それで足りるというべきである旨主張…(中略)…被控訴人の主張するような条件関係が存するとしても、当該経済的利益が当該資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供の反対給付としての性質を有さず、当該資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に係る取引それ自体が無償取引に該当する場合には、当該経済的利益の収受は資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供の対価には該当せず、当該資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供は消費税の課税対象とはならないものというべき」と判示している。

ここで、大阪地裁判決では、「事業者によって当該資産の譲渡等が行われることを条件として、当該経済的利益が収受されるという対応関係」としており、因果関係(因果関係的関連性)を考慮しているようであるが、大阪高裁判決では、「そのような条件関係が存するとしても…(中略)…当該資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に係る取引それ自体が無償取引に該当する場合には、当該経済的利益の収受は資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供の対価には該当せず」とし、因果関係(因果関係的関連性)があるとしても無償取引に該当することがありうるとしている。つまり、経済的利益の収受は資産の譲渡等の対価に該当するか否かは因果関係(因果関係的関連性)とは別の視点で検討する必要があるとしている。

(2) 大阪高裁判決における無償取引の判断

大阪高裁判決では、「利用者から対価を得ておらず、交換によって発行されるポイント(交換先企業の企業ポイント)も交換元企業の企業ポイントと同様に無償で発行されるものであって、交換元企業の企業ポイントと性質が変わるものではないという考え方と、無償で付与された企業ポイントであっても一定の財産的価値があり、利用者がその財産的価値を手放すことにより別の企業ポイントが発行されるものであることから、新たに発行される交換先の企業ポイントは対価を得て発行されるとする考え方がある」と2つの考え方を示している。そして、「本件各提携契約に基づく提携法人のXに対する本件金員の支払は、ポイント交換に係る提携ポイントを発行した者としてその利用に係る経済的負担を負うべき立場にある提携法人が、本件ポイント還元を行うXのために、その原資を提供する行為にほかならないというべき」であり、「Xは、本件各提携契約に基づき、提携法人に対し、本件ポイントへの交換の意思表示をするなどした双方会員に対してXの企業ポイントプログラムの対象に組み込むことを目的として本件ポイントを付与するという役務を無償で提供し、提携法人はXの企業ポイントプログラムによる本件ポイント還元に係る原資の提供として本件金員をXに支払うもの」と認定している。このため、役務の提供の反対給付としての性質を有しないと判断し、「対価」に該当しないとしている。

ここでは、「その原資を提供する行為にほかならない」ということが、2つの考え方のいずれに該当するか(つまり、無償取引と認められるか)の判断基準となっている。

(3) 原資を提供する行為の検討

大阪高裁判決では、ポイント交換に関し、「交換先企業（本件における X）がそのポイントの利用に対して提供する財・サービス等（本件における本件ポイント還元）の原資の額に見合う金員のみを交換元企業が支払う限り、当該金員は原資としての性格を有するにすぎないものとしている。また、「提携法人は上記のような販売促進効果が得られるとしても、本件金員がポイント交換により双方会員が組み込まれた X の企業ポイントプログラムによる本件ポイント還元に必要な原資の額に見合うものである限り、本件金員は本件ポイント還元の原資としての性格を有する」ともしている。

これらの記述から、原資の額に見合う金員であることが条件になっているようである。しかし、ポイントについては失効という要素も考慮する必要があり、原資に見合う金員の額にも影響を及ぼすことになる。この問題に対し、大阪高裁判決では、「交換後の本件ポイントの失効が半ば不可避免的に生じ、本件金員のうち失効ポイントに相当する部分が X の収益となっているとしても、これをもって本件金員の本件ポイント還元に係る原資としての性格が左右されるものではない」としている²。しかし、ポイントの失効は確率的に管理されていると想定され、ポイント失効分を考慮した取引であることも考えられる。つまり、ポイント失効による収益を役務の提供に対する手数料収入と見込んだ取引と考えることもできるかもしれない。無償取引とするのであれば、失効分の提携法人への還元がない場合で、失効分が X の収益になりうるとしても、「原資としての性格が左右されるものではない」理由を示すべきであったと思われる。

また、本件の争点から離れた検討となるが、ポイントは、支払手段や物品切手として扱われると考えられ、ポイントの交換は非課税資産の交換であり、このための付随業務を役務の提供と区分すべきであったかという問題もある。また、立法論的な検討となるが、消費税法において、交換を譲渡等として認識すべきであるかという問題もある。本件は、本件ポイントを加算する場合であるが、本件ポイントを他社のポイントに移動する契約もあり、双方向で交換が行われた場合の「対価」をどのように認識するかという問題にもつながるものである。

2 課税仕入れにおける「対価」が争われた事案（大阪地裁平成 24 年 9 月 26 日判決訟月 60 巻 2 号 445 頁）

(1) 大阪地裁平成 24 年 9 月 26 日判決の概要

² この考えの背景として、大阪高裁判決で引用されている公正取引委員会の令和 2 年 6 月付け「共通ポイントサービスに関する取引実態調査報告書」があるかもしれないが、この報告書では「ポイント原資については、基本的にポイント精算に充てられるものであり、運営事業者の収益とはならない」（9 頁）の記述があるが、ここには注が付されており、「ポイント原資のうち、失効ポイント分の原資については、加盟店に対し一定条件の下で還元されたり、運営事業者の収益として計上されるなどしている。」（報告書の注 16）と記述しており、失効ポイントが運営事業者の収益に計上されることがあると示されている。

①事案の概要及び争点

本件は、ビルの賃貸事業を行っていた原告が、区分所有権を有するビルの管理組合への管理費の支払は課税仕入れに当たるとして、消費税等の更正処分等の取消しを求めた事案である。

本件の争点は、本件各管理費が課税仕入れに係る支払の対価に当たるか否か（争点1）、本件各賃貸物件管理費のうち本件各賃借人が支払った管理費相当額が、原告の事業として対価を得て行われる資産の貸付けの対価に該当するか否か（争点2）の2点であるが、本件との比較の観点から争点1のみ取り上げる。

②大阪地裁の判断

原告は、本件各管理組合に対して本件各ビルの管理業務を委託したことを根拠に本件各管理費を支払っているのではなく、本件各管理組合の構成員の義務として、本件各管理費を支払っているものというべきである。したがって、本件各管理費は、管理組合が行う管理業務と対応関係にある金員であるとはいえず、役務の提供に対する対価であるとは認められない。

また、原告が本件各管理組合に対して支払う本件各管理費は、ビル一棟の所有者が第三者に対して支払う費用や、本件各管理組合が第三者に対して支払う費用と、その性質において、実質的には何ら異なるところがないと主張する。しかしながら、資産の譲渡等に対する反対給付であるか否かは、個別具体的な資産の譲渡等と特定の給付との間に対応関係が認められるか否かを、当該支払自体の性質から判断すべきである。本件において、第三者と区分所有者との間に独立した納税義務の主体である管理組合が介在している以上、管理組合の第三者への支払を考慮して、ビル一棟の所有者が第三者に対して支払う費用と実質的に同一であると評価することはできない。

(2) 大阪地裁平成24年9月26日判決の「対価」の特徴

大阪地裁平成24年9月26日判決では、「役務の提供に対する対価」の該当性について、「管理組合が行う管理業務と対応関係にある金員」という観点から判断している。また、「資産の譲渡等に対する反対給付であるか否かは、個別具体的な資産の譲渡等と特定の給付との間に対応関係が認められるか否かを、当該支払自体の性質から判断」すべきと判示している。

そして、管理組合の構成員の義務としての管理費の支払いであり、「管理費の支払は管理組合と構成員間の内部的な費用分担取引であって、管理業務委託の対価ということとはできない」と認定し、「管理費の支払について明白な対価関係があるとは認められない」と判示している。

この事案は、管理費に（資産の譲渡等に該当する）管理組合が行う管理業務が含まれることが想定されるが、管理業務委託の対価そのものではないので「対価」ではないとされている。

る。本件大阪高裁判決でも、「ポイント交換によらずに X から付与された本件ポイントとポイント交換により付与された本件ポイントとで本件ポイント還元において異なった取扱いがされていない限り、…（中略）…本件金員は本件ポイント還元に係る原資としての性格を有するにすぎず、これをもって本件ポイント付与の反対給付としての性質を根拠付けることはできない」とし、交換により付与されたポイントが本件ポイントとして同じ取扱いであることが反対給付とならない要素として考慮されており、交換によるポイントが別個の取扱いとして認定された場合には、異なる判断があったものと思われる。この点では「対価」の該当性の判断において、「個別具体的な資産の譲渡等と特定の給付との間に対応関係」の表現のように個別の識別性³が強調されているものと思われる。

3 役務を提供された者も含めた視点による因果関係という見解からの「対価」の検討

消費税法は、「対価」に関して具体的な規定を設けていない。ただし、消費税法 28 条 1 項では、「対価の額」を「対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額に相当する額を含まないものとする。」とカッコ書きにより定めている。

なお、「対価」という用語は他の法律（民法 88 条 2 項、会社法 361 条 1 項、等）でも用いられている。しかし、「どの法分野においても、『対価』に関する詳細な定義は存在しないため、『対価』概念が、確固とした意味内容を定義づけられた法律用語としての地位を獲得しているとは言い難い状況である」⁴と考えられる。

そして、「対価」には、「課税資産の譲渡等と（反対）給付＝支出との関連性がなければならぬ…（中略）…両者の関連性は、一般的・抽象的な関連性だけで十分であり、具体的・個別的関連性を要求するものではない」⁵との見解がある。この見解に従い、国等から受ける補助金等（給付金）を受けた場合の検討では、給付金の受領者により 3 つのカテゴリーに

³ しかし、個別の識別性を考慮する場合、非課税となる利子にも手数料が含まれるとの指摘（吉村典久「非課税取引の再検討—金融取引を中心に—」ジュリスト 1539 号 51 頁（2019 年））もあり、どこまで個別の識別性を考慮するかは、消費税法に内在する根底的な問題である。

⁴ 吉村典久「消費税の課税要件としての対価性についての一考察」金子宏編著『租税法の発展』（有斐閣、2010 年）401 頁。

⁵ 吉村・前掲注 3、408-409 頁。なお、ここでは、目的的關係（反対給付を得るために（得る目的で）、ある役務の提供をしている場合にのみ役務の提供と（反対）給付との関連性が認定される）と因果關係（ある役務が提供されたために（提供されたことに因り）、（反対）給付がなされた場合も役務の提供と（反対）給付との関連性が認定される）の 2 つが考えられるが、役務の提供をする者と役務を提供された者の両者の視点から、因果關係をベースにすべきと主張している（403-404 頁）。

なお、この見解によれば、大阪高裁判決は、目的的關係を要求し、役務の提供と本件金員の關係を切断していると考えられることができる。本節では、この見解で示す因果關係に従って本件の再検討を試みるものである。

分けると、①給付金の受領者が給付金の支給者に対し役務の提供を行っている場合、②給付金の受領者が給付金の支給主以外の者（第三者）に対し役務の提供を行う場合、③給付金の受領者が誰に対しても役務の提供を行わない場合、という区分ができ、①は役務提供と反対給付とに因果関係が認められ、③は役務提供と反対給付に因果関係は認められないとされている⁶。

さらに、②について、「役務の提供を受けた側（消費者）が、当該給付金の存在によって、給付金が存在しない場合より低い価格で当該役務を享受することができる場合、…（中略）…その実質は当該役務にかかる補充的対価といえるのであって、消費税の課税対象となる。それに対し、給付金が特定の事業者を助成するため…（中略）…役務の提供を受けた側（消費者）の消費に直接的な影響が生じないような場合、…（中略）…役務提供と因果関係的関連性は有していないため、消費税の課税対象ではない」⁷と指摘されている。

この指摘は、消費税法基本通達での取扱い⁸はさておき、「消費税法に基づき消費税の課税要件である役務の提供と（反対）給付との関連性が存在するか否かを実質的に判断」⁹するという観点からの検討であり、この検討では、役務の提供を受けた側が低い価格になる場合には、補充的対価として課税の対象となりうるという指摘であろう。

ここで、この見解で示される役務を提供された者を含めた視点による因果関係及び補充的対価という概念を用いて、本件のポイント交換を考えてみると、補充的対価という概念から、役務の提供を直接享受する者以外でも「対価」の支払いを認めていると思われ、本件でいえば X が、会員がポイントにより享受した役務の提供に関する「対価」を補充的に支払う主体であることは許容されることになる。

ただし、役務を提供された者（ここでは、ポイントを付与された者（最終消費者¹⁰）は、ポイント交換により運営会社こそ異なるとはいえ経済的価値として同等のポイントが交換されているのであれば、低い価格で役務を享受できる訳ではない。このため、役務を提供された者を含めた視点による因果関係という観点からは、その実質を補充的対価と考えることができず、「対価」に該当しないことになる。

VII おわりに

⁶ 吉村・前掲注 3、406-408 頁。

⁷ 吉村・前掲注 3、408 頁。

⁸ 消費税法基本通達 5-2-15 では、「事業者が国又は地方公共団体等から受ける奨励金若しくは助成金等又は補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律第 2 条第 1 項《定義》に掲げる補助金等のように、特定の政策目的の実現を図るための給付金は、資産の譲渡等の対価に該当しないことに留意する。」としている。

⁹ 吉村・前掲注 3、406 頁。

¹⁰ 「役務を提供された者（それは、ある時点における消費税の課税時において必ずしも最終消費者でないこともあるが、究極的には最終消費者に帰着する）の視点においてこそ、役務の提供と（反対）給付との関連性を判断すべきである」（吉村・前掲注 3、406 頁）。

本件では、大阪地裁判決と大阪高裁判決で異なる判断をしており、両者の比較を行っている。大阪地裁判決では、役務の提供が行われることを条件として収受した金員があったことに基づき役務の提供の「対価」に該当すると判断したのに対し、大阪高裁判決では、このような条件関係があったとしても当該金員が（他の取引の）原資としての性格を有する場合には、役務の提供の「対価」に該当しないとの判断を行っている。

このような条件関係以外の要素を考慮した「対価」の判断は妥当なものと考えるので、大阪高裁判決を支持するが、「原資としての性格」という要素の判断基準が明確ではないように思われる。特に、本判決の射程という点では、失効率の高いポイントの場合にも本件と同様の認定を行うことができるかという点には疑問が残る。

「はじめに」でも示したように、消費税法の根本的な問題として、課税標準等に関わる重要な概念において不安定な部分が存在しており、今後、立法論的な解決も必要であると思われる。このような判決の積み重ねにより、諸概念を明らかにしていくことも重要になるものと思われる。特に、所得税法や法人税法と異なるはずの概念が、運用の配慮等からか、所得税法や法人税法と同様に取り扱われているように思えるものがある。税率も上昇しており、消費税課税の根本的な考え方に基づく課税の精緻化が肝要であろう。