ポイント交換時に収受した金員が「対価」に該当しないとした事例

【文 献 種 別】 判決／大阪高等裁判所
【裁判年月日】 令和 3 年 9 月 29 日
【事 件 番 号】 令和 2 年（行コ）第 10 号
【事　件　名】 更正すべき理由がない旨の通知処分取消請求控訴事件
【裁 判 結 果】 原判決取消
【参 照 法 令】 税制改革法 11 条、消費税法 2 条・4 条・28 条
【掲　載　誌】 判例集未登載
◆ LEX/DB 文献番号 25593010

名古屋経済大学准教授 **山田麻未**

事実の概要

Ｘ（原告､控訴人）は､IC カード「Ｆ」（以下「Ｆ」という）を発行し、その利用契約を締結した会員（以下「Ｆ会員」という）に対し、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「Ｇ」（以下「本件ポイント」という）を付与するサービスを提供していた。Ｆ会員は、本件ポイントが 500 ポイント貯まったときには、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額から 50 円の控除を受ける等の利益を享受することができることとなっていた（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）。

またＸは､Ｆ会員がＸと提携する法人（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）、提携法人の付与する企業ポイント（以下「提携ポイント」という）と本件ポイントとの交換を主な内容とする提携契約（以下「本件各提携契約」という）を提携法人との間で締結していた（本件において問題となるのは提携ポイントから本件ポイントに交換する場合のみであり、以下これを「ポイント交換」という）。本件各提携契約に基づくポイント交換において、（ア）Ｘは提携法人に対して、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所定の交換比率の割合により算出した本件ポイントを付与するという役務を提供し、（イ）提携法人はＸに対して、当該ポイント交換後、Ｘが付与した本件ポイント 1 ポイント当たり 0.1 円の割合により算出した額の金員を支払うこととされていた（以下、ポイント交換後に提携法人がＸに支払った金員を「本件金員」という）。

Ｘは、平成 24 年課税期間から平成 28 年課税期間の消費税について、本件金員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が、後にこれを改め、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などとして更正の請求をした。しかし、更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたため、Ｘは所定の手続を経て本訴に至った。本件の争点は、本件金員が「対価」（消費税法 2 条 1 項 8 号）に該当するか否かである。

原審（大阪地判令 1・12・13 税資 269 号順号 13358）は、本件金員が「対価」に当たるとしてＸの請求を棄却したため、Ｘが控訴した。

判決の要旨

原判決取消し。

1　「対価」の意義

「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……。）。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」（以上を〔判旨１〕とする）。

２　本件金員の「対価」該当性

本判決は、①本件のポイント交換は、双方会員に、提携法人の企業ポイントプログラムによる財・サービスの提供等の経済的利益を受けさせる代わりに、Ｘの企業ポイントプログラムに基づく本件ポイント還元を受けさせるものであること、②「企業ポイントは……〔発行企業〕によって無償で利用者に付与され、当該企業の企業ポイントプログラムの範囲内で当該企業の経済的負担により……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」、本件ポイントや提携ポイントもこれと異ならないこと、③ポイント交換をした場合も、「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ではなく提携法人が負わなければならないはずである」こと、④「本件金員の額は、……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」こと、⑤「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」ことを指摘した上で、「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」ず、「本件金員は、……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、……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……。そうであるとすれば、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。」と述べ、「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。」と判示した（以上を〔判旨２〕とする）。

判例の解説

一　本判決の意義

本判決は、消費税法２条１項８号の「対価を得て」（対価性）の判断において、本件の事実関係の下、本件金員が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支出であるか否かを検討の中心に据えた点において特徴的であり、これまでの裁判例とは異なる基準を用いて判断を示した例を加えた点に意義がある[1)]。

二　本判決の判断枠組み

消費税法は、「対価」の意義について具体的な定めを設けていない[2)]。消費税法基本通達 5-1-2 は、「対価を得て」とは、役務の提供等に対して反対給付を受けることとし、無償による役務の提

供等は消費税法上の「資産の譲渡等」に該当しないと規定する。もっとも、この規定は「対価を得て」という文言を同義語で言い換えたに過ぎず[3]、対価概念を積極的に明らかにするものではないと指摘されていた[4]。

本判決は、〔判旨１〕において、同通達を参照引用した上で、金銭の授受が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ものと認められる場合には、当該金銭の授受は役務の提供等の対価に該当せず、当該役務の提供等は消費税の課税対象とはならないと判示した[5]。もっとも、金銭の授受が反対給付としての性質を有さないことと、役務の提供等に係る取引が無償取引に当たることがどのような関係にあると本判決が理解しているかは、この判示からは明らかではない。

本判決は〔判旨２〕において、本件各提携契約の内容や企業ポイントプログラムの性質を踏まえて、本件のポイント交換やポイントサービスの内容等を詳細に検討した上で[6]、本件金員が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と評価し、このことから本件のポイント交換は無償取引であるとの結論を導いた。そして、本件のポイント交換が無償取引であることから、直ちに、（ア）Ｘによる役務の提供が無償で行われたものであり、（イ）本件金員が、Ｘの当該役務の提供の反対給付ではないとして、本件金員が「対価」に該当しないとの結論を示している[7]。

このように、本判決は本件金員がポイント還元に係る「原資」であるとの一事をもって、本件金員が「対価」に該当しないと結論づけている。しかし本判決は、なぜ本件金員が「原資」の提供であれば本件ポイント交換が無償取引になるか、つまり本件金員が「対価」に該当しないこととなるかについては全く論じていない。

この点、Ｘは、国税庁が公開する「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」（国税庁タックスアンサー No.6480（注３）参照）の取扱いから、将来的なポイント使用の原資の拠出は「対価」に当たらないと主張していた。また本判決によると、Ｙも、同タックスアンサーの取扱いについて、「〔ポイント運営会社〕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」ことを認めていたようである。そうすると、「原資」として拠出された金員は役務の提供の「対価」ではなく、したがって消費税の課税対象ではないという点につき当事者間に争いはなかったと考えられる。また本判決も、Ｙの主張に応じる箇所ではあるが、同タックスアンサーに言及しており、同タックスアンサーを素直に読むと、「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」と判示している。このようにみると、本判決は当事者の主張及び同タックスアンサーの取扱いから[8]、〔判旨１〕と〔判旨２〕をつなぐ論理として、金銭の授受が「原資」の提供であれば役務の提供等の「対価」に該当しないという解釈を導き、判断の基礎に置いていたのかもしれない。

三　資産・役務との対応関係

Ｙは、「『対価を得て』とは、当該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、それで足りるというべき」と主張しており、原判決も、「『対価』とは、資産の譲渡等（……）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」[9]として、本件金員が「対価」に当たると判示した[10]。これに対して本判決は、判旨では省略したが、Ｙの主張を斥けており、本件金員とＸによる役務の提供との間の対応関係（条件関係）を問題とすることなく、本件金員が「原資」に当たるかどうかによって対価性を判断している。

従来、「対価」の意義に関連して、役務の提供等と金銭の授受との間における関連性（対応関係）の有無及び程度が問題とされてきたことを踏まえ

ると[11]、本判決が役務の提供と経済的利益の収受との間に条件関係が存するとしても、当該経済的利益が同号の「対価」に当たらない場合があると判断した点は特徴的である。もっとも本判決は、役務の提供と金銭の授受との間に条件関係があるだけでは対価性が認められないとの一般論を判示したものではない。というのも、本判決は、Ｙの主張を斥ける理由として、役務の提供と金銭の授受との間に条件関係があれば対価性が認められるとするＹの主張を認めると、上記のタックスアンサーにおいて対価性がない（消費税不課税）と扱われている取引にも条件関係が認められることとなり、Ｙの主張が同タックスアンサーと整合しないことを指摘しているからである。このように、本判決が本件金員とＸによる役務の提供との間の対応関係（条件関係）を問題としなかった背景には、同タックスアンサーの存在があったものと考えられる。

四　おわりに

ポイントについては、自社またはグループを超えた企業間の提携が進み、「共通ポイント」が普及・拡大するとともにポイントの還元方法も多様化していることが指摘されている[12]。本判決は、本件各提携契約の内容等を踏まえて本件金員の対価性を検討したが、このような個別具体的な事実認定に基づく判断方法は妥当なものと考えられる。しかし、二で示したように、本判決の判断枠組みには論理の飛躍がある。本判決は少なくとも、本件金員が「原資」の提供であれば「対価」に該当しないということを、その理由とともに明示すべきであった。

本件金員が「対価」に当たるかという問題は、提携法人の側からみると、本件金員が「課税仕入れに係る支払対価」（同法 30 条 1 項）に当たるかという形で現れる[13]。本判決も指摘する「課税の累積を排除する」という消費税法の課税の仕組みからすると、課税売上げと仕入税額控除の鎖の関係は確保されるべきであり、提携法人の側の取扱いとの整合性も考慮されるべきように思われる。

●――注

1）本判決の評釈として、中尾隼大「判批」税務事例 54 巻 8 号（2022 年）110 頁、原判決の評釈として、同「判批」税務事例 53 巻 11 号（2021 年）81 頁、渡辺充「判批」税理 65 巻 3 号（2022 年）254 頁参照。

2）「対価」の意義に関する学説、判例等の分析について、野一色直人「消費税における課税対象」税法学 573 号（2015 年）225～236 頁参照。

3）大阪高判平 24・3・16 訟月 58 巻 12 号 4163 頁参照。

4）谷口勢津夫「課税対象取引――納税義務者の検討も含めて」日税研論集 70 号（2017 年）255 頁脚注 89 参照。

5）なお、消基通 5-1-2 の文言によると、Ｘによる役務の提供（本件では双方会員に対する本件ポイントの付与）が無償によるものか否かが問題となりそうであるが、本判決は、Ｘによる役務の提供ではなく、役務の提供等に係る取引（本件では「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」）が無償取引に当たるか否かを問題とした。

6）金員の収受が「資産の譲渡等」に該当するかどうかは、第一次的には当事者間で締結された契約の解釈によって行われるべきであると述べた判決として、東京地判平 26・2・18 税資 264 号順号 12411 参照。

7）判旨では省略したが、本判決は、〔判旨２〕で示した要素以外にも、Ｘには双方会員に本件ポイントを付与するという役務の提供を無償で行う経済的合理性があることや、本件金員のうち失効ポイントに相当する部分が提携法人に返還されずＸの収益となっているとしても、このことは本件各提携契約において織り込み済みであることなども認定している。

8）なお本判決は、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」におけるポイント原資の取扱いにも触れている。

9）大阪地判令 1・12・13 税資 269 号順号 13358。

10）原判決と同様、資産・役務との対応関係の観点から対価性を判断するものとして、たとえば前掲注３）大阪高判平 24・3・16 参照。

11）野一色・前掲注２）228 頁参照。

12）拡大・多様化するポイントプログラムに関する消費税の取扱いを検討したものとして、鍋谷彰男「消費税法上の『物品切手等』の範囲と決済手段の多様化を巡る諸問題について」税大論叢 86 号（2016 年）399 頁参照。

13）田中治「消費税における対価を得て行われる取引の意義」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者権利論の課題』（勁草書房、2012 年）559～560 頁は、対価性の判断は、代金の受領者の側で課税対象となるかだけでなく、代金の支払者の側で仕入税額控除が可能かどうかを決する上でも極めて重要であると指摘する。

＊脱稿後、田中治「判批」TKC 税研情報 31 巻 6 号（2022 年）96 頁に接した。