

大阪高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 更正すべき理由がない旨の通知処分取消請求控訴事件

国側当事者・国(南税務署長事務承継者浪速税務署長)

令和3年9月29日認容・確定

(第一審・大阪地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、令和元年12月13日判決、本資料269号-135・順号13358)

判 決

控訴人	株式会社E
同代表者代表取締役	乙
同訴訟代理人弁護士	真鍋 亮平
同	日隈 将人
同補佐人税理士	都築 巖
同	大浅田 豊
同	村井 香苗
被控訴人	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	南税務署長事務承継者浪速税務署長 雲田 泰弘
指定代理人	大門 宏一郎
同	石田 隆邦
同	小泉 雄寛
同	山口 雅之
同	岡本 和宏
同	長西 研太
同	無量井 嘉治

主 文

- 1 原判決を取り消す。
- 2 南税務署長が平成29年5月30日付けで控訴人に対してした平成23年4月1日から平成24年3月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分(ただし、平成29年5月30日付け更正処分により減額された後のもの)のうち、納付すべき消費税額4603万5400円及び納付すべき地方消費税額1150万8800円を超える部分を取り消す。
- 3 南税務署長が平成29年5月30日付けで控訴人に対してした平成24年4月1日から平成25年3月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分(ただし、平成29年5月30日付け更正処分により減額された後のもの)のうち、納付すべき消費税額4435万7400円及び納付すべき地方消費税額1108万93

- 00円を超える部分を取り消す。
- 4 南税務署長が平成29年5月30日付けで控訴人に対してした平成25年4月1日から平成26年3月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分（ただし、平成29年5月30日付け更正処分により減額された後のもの）のうち、還付消費税額1276万9009円を下回る部分及び還付地方消費税額319万2252円を下回る部分を取り消す。
 - 5 南税務署長が平成29年5月30日付けで控訴人に対してした平成26年4月1日から平成27年3月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分（ただし、平成29年5月30日付け更正処分により減額された後のもの）のうち、納付すべき消費税額9964万1300円及び納付すべき地方消費税額2687万1400円を超える部分を取り消す。
 - 6 南税務署長が平成29年5月30日付けで控訴人に対してした平成27年4月1日から平成28年3月31日までの課税期間の消費税及び地方消費税の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分（ただし、平成29年5月30日付け更正処分により減額された後のもの）のうち、納付すべき消費税額1億0859万1400円及び納付すべき地方消費税額2930万2800円を超える部分を取り消す。
 - 7 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

主文同旨

第2 事案の骨子

1 事案の概要

本件は、控訴人が、関西エリアを中心とする交通系ICカードである「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会員が控訴人と提携する法人（原判決別紙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、提携法人が付与する企業ポイント（原判決別紙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。）と本件ポイントとを交換するなどのサービスを提供し、F会員が、本件ポイントについて、累積したポイント数に応じて決済代金から割引を受ける等の利益を享受することができることになっているところ、控訴人は、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、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。）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控訴人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が、後にこれを改め、本件金員が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されないなどとして、本件各課税期間の消費税等について、国税通則法23条1項1号（平成26年3月課税期間については3号）に基づき、更正の請求（以下「本件各更正の請求」という。）をしたのに対し、更正をすべき理由がない旨の各通知処分を受けたため、本件金員が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されないと主張して、前記各通知処分（ただし、それぞれ平成29年5月30日付け更正処分により減額された後のもの。以下「本件各通知処分」という。）のうち、前記第1のとおりその各一部の取消しを求める事案である。

原審が控訴人の請求をいずれも棄却したため、控訴人が控訴した。

2 法令の定め、前提事実、争点及びこれに関する当事者の主張は、次のとおり付加訂正し、後記3で「当審における控訴人の補充主張」を、後記4で「当審における控訴人の補充主張に対する被控訴人の反論」を付加するほかは、原判決「事実及び理由」中第2の2ないし4記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決6頁13行目の「所定のエリア外の駅相互間における利用による場合に限られる。」

を「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。」に改める。

(2) 原判決10頁16行目の末尾に「すなわち、本件ポイントの付与は、控訴人の本件ポイントサービスを提携法人の顧客（ポイント会員）においても利用可能なものとし、提携法人の販売促進等を図るために行われる控訴人の提携法人に対する役務の提供である。」を加える。

(3) 原判決11頁9行目の末尾に改行の上次のとおり加える。

「企業ポイントの交換により新たに交換先企業の企業ポイントが付与されると、その分だけ交換先企業の企業ポイントの償還のために交換先企業の経済的負担が増加することになるが、企業ポイントの交換が交換元企業にとっては企業ポイントの償還手段の一つであることから、その経済的負担は交換元企業が負い、交換先企業が当該経済的負担を負わないことが交換企業間で当然に予定されているのであり、交換先企業が収受する金員は、企業ポイントの交換において当然に発生する経済的負担を交換先企業に負わせないために交換元企業から交付されるものであって、交換先企業において新たに付与される企業ポイントの償還に係る実費に充当されることが予定されている、用途の限定された金員であり、償還によって会員に還元される利益との交換に充てられるもので、企業ポイントの交換による交換先企業の企業ポイントの付与という役務そのものと交換される経済的利益ではない。」

3 当審における控訴人の補充主張

(1) 消費税の趣旨、課税標準

ア 消費税の趣旨

消費税は、物品やサービスの消費に担税力を認めて課税される租税であるが、消費それ自体ではなく、消費するという行動に担税力が潜んでいると考えて負担を求めるものである。

イ 消費税の課税標準

課税標準とは、税額を算出するために課税物件を金額・価額・数量等で表すもので、課税物件に係る担税力を把握し、そこから徴収すべき具体的な税額を算出するために用いられるものである。

消費税においては、その課税標準は物品やサービスの消費の結果得られる売上高（やそ

こから算出される付加価値)とされている。消費税において売上高が課税標準とされるのは、物品の譲渡等やサービスの提供の見返りとして得る経済的利益である売上高が物品やサービスの消費という課税物件の価値を直接に示すものであり、消費行為に潜む担税力が端的に表象されているからにはほかならない。したがって、消費税の課税標準は、それが消費行為に潜む担税力を表象し、消費の価値を直接に示すものでなければならない。消費税法28条1項が「課税資産の譲渡等の対価の額」を課税標準としているのは、そのような趣旨からである。

(2) 消費税法の「対価」の意味

ア 課税標準として機能する概念であること

我が国の消費税法は、広く薄く課税する趣旨を実現するために、各事業が国民経済に新たに付加した価値を課税標準とする付加価値税の類型を採用している。消費税法は、「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」(2条1項8号)を課税物件とし、対価性の有無を課税・不課税の分水嶺としているが、それは、対価がなければ課税標準、すなわち、消費が生み出す付加価値が観念できず、ひいては当該消費に係る担税力が把握できない、あるいは当該消費行為に担税力を認めることができないからである。

このように対価は消費税の課税標準であるから、対価とは、当該消費行為に潜む担税力が表象されるもの、つまり、その価額が消費の価値を直接に示すものとして、資産の譲渡や役務提供等と具体的かつ直線的に結びついているものでなければならない。逆に、資産の譲渡や役務提供等に際して金員が支出されたとしても、その金員にこのような結び付きが認められない場合、その支出は消費行為に潜む担税力を表象しているとはいえず、消費税の課税標準として機能しないため、消費税法の予定する対価にはなり得ない。「対価」に求められる関係は、単なる条件関係では足りず、消費税の課税標準として、その金員が消費そのものと直接結びつき、消費の価値を直に示しているといえる関連性が必要とされる。

また、我が国の消費税法は、国民経済に生じる付加価値を課税標準とする付加価値税であるから、その課税標準は新たに生じる付加価値を表象するものでなければならない。そのため、課税標準である対価は、消費に際して支出される金員のうち、その消費により国民経済に新たに生み出される付加価値を示しているものでなければならない。したがって、ある金員が一定の資産の譲渡や役務提供と条件関係をもって拠出されるものであっても、それがその価値を示すものでない場合、つまり、それが消費と具体的かつ直接的に結び付いていない場合は、それは消費による付加価値を表象するものではないから、その額は付加価値税の課税標準とはなり得ない。

以上のとおり、消費税という租税の本質及び我が国の消費税法の仕組みからすれば、同法の対価とは、条件関係では足りず、当該消費行為に潜む担税力が表象される(つまり、その価額が消費の価値を直接に示す)ものとして、資産の譲渡や役務提供等と具体的かつ直接的に結び付いているものでなければならないと解すべきである。

イ 有償行為ない有償取引のみを課税対象とすること

消費税が取引・行為に関する経済的利益の移転のうちで対価性を有するものに課税対象を限定したのは、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されるものであるからである。すなわち、消費税は、資産の譲渡等に対して代金(金額に限られ

ない。)を得るという関係(対価)を通じて事業者間で税負担が転嫁されていき、最終的に消費者に転嫁されるという構造であるがゆえに、收受される経済的利益に「対価性」が必要とされているのであり、代金を得ない、すなわち対価を伴わない無償行為ないし無償取引は、担税力の源泉である消費支出が存在しないし、徴税技術として代金に上乗せして消費者に転嫁することもできないから、課税対象となり得ないのである。したがって、上記の論理的帰結として、対価性は、有償行為ないし有償取引のみを課税対象とすることを端的に表した課税要件だということになる。消費税法基本通達5-1-2も、「法第2条第1項第8号《資産の譲渡等の意義》に規定する「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」とは、資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供に対して反対給付を受けることをいうから、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ことに留意する。」と規定しており、また、国税庁タックスアンサーNo. 6117も「『資産の譲渡等』とは、事業として有償で行われる資産の譲渡、資産の貸付け及び役務の提供をいいます。」としている。

なお、消費税法2条1項8号かつこ書きには、「対価を得て行われる・・・役務の提供類する行為」等も「対価を得て行われる・・・役務の提供」等の概念に該当する行為であるとされ、同法施行令2条1項各号に具体的に定められているが、これは、私法上の無償契約は消費税法上「対価を得て行われる」の範疇に入らず、ただ経済的に同様の実質を備えている点に着目して、対価を得て行われるものに「類する行為」として創設的に規定したものである。

ウ 高裁判決について

被控訴人は、大阪高等裁判所平成●●年(〇〇)第●●号同24年3月16日判決(乙9。以下「大阪高裁平成24年判決」という。)及び東京高等裁判所平成●●(〇〇)第●●号同26年6月25日判決(乙14。以下「東京高裁平成26年判決」という。)を引用し、対価性の有無は、当該役務の提供がなければ当該経済的利益は收受されなかったであろうという条件関係の有無によって判断する必要があり、かつ、それで足りる旨主張する。

しかし、大阪高裁平成24年判決は、対価に該当するためには、役務提供と経済的利益の間に対応関係が必要であるとしているが、当該役務提供がなければ当該経済的利益は收受されなかったであろうという条件関係があることで足りるとはしておらず、消費税の負担の「転嫁が可能に個人具体的な役務の提供と結びついている場合には、法は消費税の課税対象する趣旨であると考えられる」としており、消費税の課税対象となるには、あなければこれなしという条件関係では足りず、役務提供と経済的利益の間の個人具体的な結び付きが必要であると判示している。

(3) 本件金員について

ア 本件金員は経済的負担の精算であり、ポイント付与の代金ではないこと

企業ポイントの交換では、交換先ポイントが新たに付与される結果、その分だけ交換先企業にポイント還元のための負担が生じることになるが、この経済的負担は交換元企業が負担することが取引の仕組み上当然の前提とされており、この経済的負担を精算するために金銭が授受されるのであって、それはポイント付与の対価ではない。企業ポイントの交換契約は、精算金をもってポイント付与というサービスを購入するものではなく、精算金

は、ポイントの付与という役務提供とは離れた、当事者の公平のために経済的負担を調整するためのものであり、ポイント付与の代金ではない。本件金員の額の算定は、ポイント交換により新たに付与される本件ポイントの還元によって控訴人に生じる経済的負担の額を唯一の基準として行われることから明らかなように、本件金員はポイント交換による控訴人の経済的負担の精算のために交付される金員であって、それ以外の役務の提供の代金ないし代償という性質は持っていない。

イ 本件金員が委任事務処理の費用の性質を有すること

本件各提携契約において、控訴人は各提携法人に対して対象となる双方会員にポイントが付与するという事務（役務）を提供しているのであり、本件各提携契約は準委任契約としての性質を有する。

企業ポイントの交換では、交換元企業が交換先企業に対し、交換先ポイントの付与という事務を委託し、交換先企業は有償（委託料や手数料という報酬を受領するのが有償の典型）あるいは無償（精算金のみ授受）で交換先ポイントを付与すると同時に、有償・無償いずれのケースであっても、交換先企業は新たに付与された交換先企業ポイントの還元に係る経済的負担を解消するための金銭（精算金）を委託者たる交換元企業から受領する。したがって、この精算金は、ポイント付与という委託事務の報酬ではなく、ポイント付与という委託事務に関する事務処理費用たる性質を有する金員である。本件金員も、本件各提携契約の当事者である控訴人及び提携法人は、ポイント交換で付与されるポイントの還元の原資に充当し、ポイント交換における経済的負担を精算する精算金の趣旨・目的で本件金員を授受している。控訴人は、本件各提携契約に基づいて手数料等の報酬を一切受領していないから、本件各提携契約に基づく控訴人の提携法人に対する役務提供（ポイント交換に基づくポイント付与）は無償取引である。

なお、本件ポイントには有効期限があり、結果的に本件ポイント還元が行われない場合があり、本件ポイント還元が行われなかった部分の返還が本件各提携契約上明確に合意されていないが、そうであるからといって委任事務処理費用として授受したものが、授受時点にさかのぼって委任事務処理の報酬（反対給付）に変容するというわけではないのであるから、本件金員が事務処理の対価であることを基礎付ける理由にはならない。

ウ 本件金員は課税標準たり得ないこと

別紙「本件ポイントの付与をめぐる一連の取引の概要」（以下「別紙取引の概要」という。）記載の④の取引（以下、別紙取引の概要記載のとおり、各行為を①、②などと表示し、各行為者をA、Bなどと表示する。）のように、約定に基づいてポイント付与（③）に際して加盟店Aから運営会社Bに支払われる金員が、将来的なポイント使用の原資として拠出されるものである場合、すなわち、ポイント付与に応じたポイント原資の拠出である場合、当該金員は、Bが展開するポイント制度において、将来ポイントが使用された際にポイント制度全体に生じる経済的な負担に備えた拠出金であって、AがBから提供を受ける販促役務たる共通ポイント制度の価値を何ら表象していない。そのため、この拠出金は、当該役務の価額としての課税標準たり得ず、対価とならないのである。

本件金員（⑧）についても、将来本件ポイントが使用された場合（⑨）のポイント還元（⑬）の原資として提携法人が拠出する負担金であることは明らかであるから、控訴人が提携法人に本件各提携契約に基づき何らかの役務を提供しているとしても、負担金である

本件金員は、控訴人が提供するどの役務についての価値を示すものではない。④の取引との違いは、⑬の負担を運営会社である控訴人が負うか、交換元である提携法人が負うかという点にあるに過ぎない。

エ ポイントの無償性と矛盾すること

利用者が事業者から商品やサービスの提供を受ける際に付与されるポイントは、対価を得て会員に付与されるものではなく無償であると解されている。何人も対価を支払うことによって本件ポイントの付与を受けること（本件ポイントを金銭で購入すること）はできない。

しかし、本件金員を控訴人の提携法人に対する役務の提供の対価であるとする、提携法人が控訴人に対価を支払って本件ポイントを付与すること、すなわち有償で本件ポイントを取得することを認めることになってしまうのであって、上記のとおり、本件ポイントを購入できないという本件ポイントの根本的な性質と矛盾する。

内閣総理大臣、金融庁長官及び財務大臣の諮問機関である金融審議会の金融分科会第二部会が作成した平成21年1月14日付け「決済に関するワーキング・グループ報告」においても、企業ポイントの交換については、景品・おまけであるポイントを利用して別のポイントを得るものであり、消費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についても最初のポイント同様に無償で発行されるものであり、最初のポイントと性質が変わるものではないという意見が記載されている。

オ 国税庁の見解と相反すること

国税庁が公開している「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）によると、いわゆる共通ポイント制度において、ポイント付与に伴い加盟店がポイント運営会社に支払うポイント付与分の金銭（ポイント相当額）は、通常、消費税が不課税であると理解されている。すなわち、このポイント相当額の金銭支払は、ポイント運営会社によるポイント付与の対価ではないものとされている。

共通ポイント制度においては、ポイント運営会社にとっては加盟店が増えるほど自社ポイントの利便性が向上するというメリットがあり、他方で加盟店にとっては顧客に共通ポイントを付与することで加盟店の利便性を拡充させ、ポイント運営会社のポイント会員を新たに顧客として取り込めるというメリットがある。共通ポイント制度は、ポイント運営会社と加盟店双方がこれらのメリットを享受することを目的として運営される契約関係である。このような理解から、加盟店からポイント運営会社に対して支払われるポイント付与分の金銭は、あくまでもポイント還元の出発点として加盟店からポイント運営会社に支払われるものであって、ポイント付与分の役務に対する反対給付ではなく、そのため、国税庁は、ポイント付与分の金銭の支払がポイント付与の対価ではないとして、不課税取引であるとの見解を公表しているのである。

国税庁が例示する上記共通ポイント制度と本件とでは、ポイント付与の契機が異なるものの、控訴人は、提携法人との間で本件ポイント付与に係る本件各提携契約を締結し、提携法人は控訴人に対して本件ポイント付与分の金銭を支払っており（本件金員）、控訴人は提携法人に対して双方会員に控訴人の運営する本件ポイントを付与しているのであって、国税庁が公表する上記共通ポイント制度の場合と比較しても、何ら金銭收受の趣旨及び目

的並びに当事者間の法律関係が異なるものではない。

したがって、国税庁の見解に照らしても、本件金員はポイント付与の対価とは認められない。

4 当審における控訴人の補充主張に対する被控訴人の反論

(1) 対価性の有無の判断基準について

ア 対価の意義

消費税法には、同法2条1項8号の「対価」の意義を定めた規定はない。また、対価という用語は、確固たる意味内容を定義付けられた法律学上の用語としての地位を獲得しているわけではない。

そこで、消費税の性格等に照らして、消費税法2条1項8号の「対価」と意義を解釈する必要がある。

イ 消費税の性格等

消費税は、消費一般に広く薄く税負担を求めるという観点から、生産・流通過程を経て事業者から消費者に提供される物品・サービスの流れに着目して、国内におけるほとんど全ての物品の販売やサービスの提供等の取引及び保税地域から引き取られる外国貨物を課税対象とすることにより、最終的に消費者に税負担を求めるものである。

消費税法2条1項8号括弧書きには「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」と定めているが、これは、同号の「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」の概念に該当しない行為をいうのではなく、「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」と性質、内容等が同様であって同様の取り扱いをする行為を指すものである。すなわち、同号の委任を受けた同法施行令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、当該行為が行われた結果生じる経済的利益等が「対価」に該当するとは一見して明確とはいえない面もあるなど、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し、立法的解釈を図ったものである。

ウ 対価性の有無の判断

対価の語義を踏まえつつ、上記のような消費税の性格や消費税法の規定ぶりに鑑みると、「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、それで足りるといふべきである。

エ 高裁判決について

上記のような対価性の有無の判断基準は、大阪高裁平成24年判決でも東京高裁平成26年判決でも是認されている。すなわち、大阪高裁平成24年判決は、消費税の「制度趣旨及び消費税法の規定からすれば、本来、消費税は広く薄く課税対象を設定し、最終的に消費者への転嫁が予定されている税であるから、事業者が収受する経済的利益が、消費税の課税要件としての「資産等の譲渡」における対価に該当するためには、事業者が行った当該個別具体的な役務提供との間に、少なくとも対応関係がある。すなわち、当該具体的な役務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るといふ得ることを必要とするものの、それ以上の要件は法には要求されていないと考えられる」と、結論だけでなく理由付けも被控訴人の主張と同様の判示をしている。また、東京高裁平成26年判決

も、「本来、消費税は広く薄く課税対象を設定し、最終的に消費者への転嫁が予定されている税である。このため、事業者が収受する経済的利益が消費税の課税要件としての資産の譲渡等における「対価」に該当するといえるためには、事業者が収受する経済的利益と事業者が行った当該個別具体的な役務提供との間に、少なくとも対応関係があることが必要である。換言すると、当該個別具体的な役務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るといえる対応関係があることが必要であるが、それ以上の要件は要求されていないものと解するのが相当である。」と判示するとともに、「そうであるとする、事業者が収受する金銭等が「対価」に当たるためには、それが契約又は合意に基づくものであることまでは必要ではない。また、同様に、消費税法上の「対価」が双務契約関係に基づく債権債務としての権利性を有していることを前提とするものということもできない。」と、結論だけでなく理由付けも被控訴人の主張と同様の判示をしている。

オ 控訴人の主張について

控訴人は、対価性を認めるには、条件関係では足りず、その金員が消費そのものと直接結び付き、消費の価値を直に示しているといえる関連性が必要である旨主張する。

しかし、上記エのとおり、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るし、金員が消費そのものと直接結び付き、消費の価値を直に示しているといえるか否かの判断を、客観的かつ公平に行うことは困難であり、これを課税の対象の限界を画する独立の基準であると解することはできない。

したがって、上記控訴人の主張は理由がない。

(2) 本件金員の対価性について

ア 本件金員は、本来ポイントを付与したことの対価であること

本件金員は、本件各提携契約に基づき、控訴人が双方会員に対して本件ポイントを付与した場合に、提携法人から控訴人に支払われるものである。そうすると、本件金員は、控訴人が本件ポイントを付与し本件サービスの対象に組み込むことを内容とする役務の提供があるからこそ支払われるものであって、この役務の提供と本件金員との間の関係は、正に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ものである。したがって、本件金員は、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控訴人が提供したことの対価である。

イ 対価性は個別に判断すべきであること

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る。また、我が国の消費税においては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。すなわち、消費税は、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するものであるから、役務の提供等の取引が消費税の課税対象であるか否かについては、当該取引ごとに判断するものである。

別紙取引の概要記載の⑧の取引は、本件各提携契約に基づく控訴人と提携法人との間の取引で、他方、同④の取引は、加盟店Aとポイント運営会社Bとの間の取引であって、両取引は、別の契約に基づく別の当事者間の取引である。したがって、本件金員（⑧）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。

ウ 控訴人の主張について

控訴人は、ポイント使用の原資として拠出される金員それ自体は、あくまでも将来ポイントが使用された場合に備えた負担金であって、役務自体とは直接関係がないところ、本件金員は、将来本件ポイントが使用された場合の原資として提携法人が拠出する負担金であって、控訴人が提供するどの役務についての価値も示すものではないから対価ではないなどと主張する

しかし、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。本件金員は、本件各提携契約に基づき、控訴人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、提携法人から控訴人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、当該経済的利益が收受されたといえることができる。そうすると、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といえる。

したがって、上記控訴人の主張は理由がない。

なお、本件金員が控訴人が受託した役務に係る事務処理費用であるとすれば、本件金員と本件ポイント還元額に差額が生じたときは、控訴人は、これを提携法人に返還する義務を負うことになるのであって、控訴人が同差額を返還していないことは、本件金員が、控訴人が受託した役務に係る事務処理費用ではないことを端的に示すものである。

また、控訴人は、課税かどうかの検討対象となっている金員の移動や役務の提供が、取引全体から見て、消費税を課すべき消費支出といえるか、消費支出と対応する役務提供かどうかという観点から検討することは必須であることを前提に、④のポイント相当額の支払を不課税だとする以上、本件金員も不課税となると主張する。

しかしながら、上記イのとおり、役務の提供等の取引が消費税の課税対象であるか否かについては、当該取引ごとに判断するものであるところ、別紙取引の概要記載の⑧の取引と同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、本件金員の対価性の判断において、④の取引が影響を与えるものでない。なお、④の取引が不課税である理由は、将来的なポイント使用の原資として拠出されるものであることにあるのではなく、Bが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からである。なお、控訴人の援用する「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））は、加盟店Aとポイント運営会社であるB社との間の取引の課税取引該当性に関する国税庁の公的な見解を示すものではなく、納税者に大まかな会計処理のイメージをつかんでもらうため、当該取引が（実際に不課税取引に該当するか否かはともかく）不課税取引であることを前提とした会計処理例を示したものにすぎず、本件金員が本件ポイントを付与したことの「対価」であるか否かを検討する際の参考になるものではない。

したがって、上記控訴人の主張は理由がない。

第3 当裁判所の判断

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う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乗せさ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(乙13の2))。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、それで足りるという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控訴人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控訴人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（乙10、甲28、29）。提携法人の提携ポイント及び控訴人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控訴人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される（甲28、29）。

- (3) 引用に係る原判決第2の3の前提事実(2)、(3)によれば、控訴人と提携法人の間で締結されている本件各提携契約に基づき提携ポイントを本件ポイントに交換するポイント交換の内容は、①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）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）行われる、②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控訴人は、当該双方会員に対し、当該提携ポイント数を基に原判決添付別紙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、③控訴人は、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、当該双方会員に対し、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、区分することなく、本件ポイントサービスの対象とする、④上記①、②のポイント交換に係る提携法人は、当該ポイント交換後、控訴人に対し、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、原判決添付別紙2の「本件ポイントの交換に伴う支払額」欄記載の割合（いずれの提携法人についてもポイント交換により控訴人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（本件金員）を支払う、というものである。

また、本件ポイントサービスの内容は、F会員に係る本件後払決済額（F会員がポストペイによりFを利用した場合にHが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た金額を月ごとに集計した金額）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し、控訴人からHに対する立替払請求額及びHから当該F会員に対する支払請求額について、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、当該支払請求額をいずれも当該旅客運賃額から50円を控除（本件ポイント還元）した後の額とするというものである。

- (4) 上記事実によれば、本件各提携契約に基づき控訴人と提携法人との間で行われるポイント交換は、提携法人が双方会員に付与した提携ポイントを控訴人の本件ポイントに交換することにより、双方会員をして、ポイント交換をしなければ当該提携法人の企業ポイントプログラムによって本件ポイント還元のような財・サービスの提供等の経済的利益を受け得たところを、その代わりに、控訴人の企業ポイントプログラムの対象に組み込むことにより、控訴人の企業ポイントプログラムに基づくポイント還元（本件ポイント還元）を受けさせるものといえる。ところで、企業ポイントはこれを発行する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その利用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控訴人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控訴人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控訴人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控訴人に支払う本件金員の額は、ポイント還元により控訴人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控訴人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控訴人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控訴人のために、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、控訴人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、提携法人と控訴人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控訴人との間のポイント交換は、無償取引というべきであり、控訴人は、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控訴人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、提携法人は控訴人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控訴人に支払うものであって、本件金員が控訴人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、提携法人と控訴人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や力関係や市場環境、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（乙10）が、交換先企業（本件における控訴人）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（本件における控訴人）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

業プログラム会員（本件におけるF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（本件における控訴人）との間でポイント交換を行うことができるものとするすることで、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、控訴人が、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控訴人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控訴人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控訴人の提携法人に対する上記役務の提供に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控訴人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る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控訴人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、弁論に全趣旨によれば、本件会員のうち失効ポイントに相当する部分については、控訴人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、控訴人の収益として計上されていると推認される（甲３７）。しかし、そもそも、提携法人と控訴人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（Iを除く提携法人の場合）又は自動的に（I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、本件会員のうち失効ポイントに相当する部分が控訴人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控訴人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控訴人との間のポイント交換は、無償取引というべきであり、本件金員が控訴人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控訴人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（甲13の3、4、14の1、19の1、2、20の1、2）、本件金員の額がポイント還元により控訴人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控訴人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り、本件金員は、本件各提携契約に基づき、控訴人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控訴人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收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收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、当該経済的利益の收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（甲30）、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」（甲37）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社から控訴人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、控訴人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社が控訴人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控訴人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控訴人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、控訴人のポストペイ及びHによる決済代行制度を通じて、双方会員の私

鉄各社等（本件加盟交通事業者等）に対する運賃の一部に充当される（⑨ないし⑬の取引）、上記金員（本借金員）が消費税の課税対象になるとすれば、私鉄各社等（本件加盟交通事業者等）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になるところ、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、本借金員は消費税法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。

4 結論

上記3において説示したとおり、本借金員は消費税法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から、本借金員を本件各課税期間の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することはできず、本借金員が課税資産の譲渡等の対価の額に算入されないこと等を理由としてした本件各更正の請求につき南税務署長がした更正をすべき理由がない旨の各通知処分（本件各通知処分）のうち、本借金員が課税資産の譲渡等の対価の額に算入されることを理由とする部分は、違法というべきであり、本件各通知処分（上記各通知処分のうち南税務署長が平成29年5月30日付けでした更正処分により減額された後のもの。）のうち上記部分は、違法として取消しを免れない。

以上によれば、控訴人の本訴請求はいずれも理由があるからこれを認容すべきであり、本件控訴は理由がある。

よって、本件控訴に基づき原判決を取り消した上控訴人の本訴請求を全部認容することとして、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第7民事部

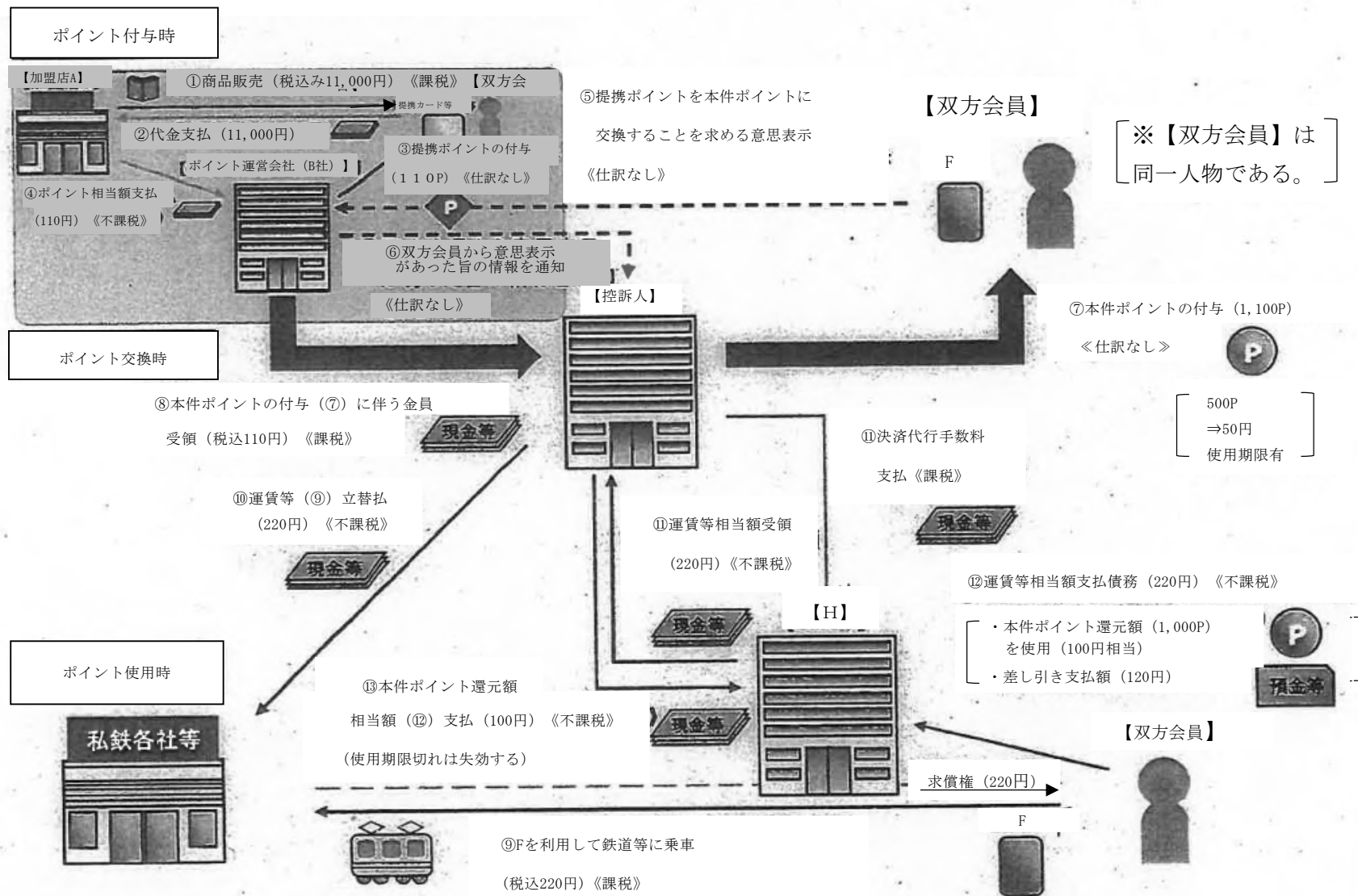
裁判官 善元 貞彦

裁判官 棚木 有紀

裁判長裁判官西川知一郎は、填補のため署名押印できない。

裁判官 善元 貞彦

○本件ポイントの付与をめぐる一連の取引の概要



判決要旨

本件は、交通系ＩＣカード「Ｆ」（Ｆ）を発行し、その利用契約を締結した会員（Ｆ会員）に対し累積したポイント数に応じて決済代金から割引を受けるポイント還元等の企業ポイントプログラムのサービスを提供する控訴人が、Ｆ会員で、かつ、控訴人との間で提携契約（本件各提携契約）を締結した法人（提携法人）の企業ポイントプログラムの会員でもある者（双方会員）に対し、本件各提携契約に基づき、提携法人が付与した企業ポイントを控訴人の企業ポイント（本件ポイント）に交換（ポイント交換）し、ポイント交換後に当該提携法人が控訴人に支払ったポイント還元額に相当する金員（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て確定申告をしたが、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として更正の請求したところ、更正をすべき理由がない旨の通知処分がされたため、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と主張して、上記通知処分の一部取消しを求める事案である。

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。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。

本件各提携契約に基づき控訴人と提携法人との間で行われるポイント交換は、提携法人が双方会員に付与した提携ポイントを控訴人の本件ポイントに交換することにより、双方会員をして、ポイント交換をしなければ当該提携法人の企業ポイントプログラムによって経済的利益を受け得たところを、その代わりに、控訴人の企業ポイントプログラムに基づくポイント還元（本件ポイント還元）を受けさせるものということができる。企業ポイントは、これを発行する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その利用者に対して財・サービスの提供等が行われるものであり、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、控訴人ではなく当該提携法人が負わな

ればならないはずである。そうであるところ、提携法人がポイント交換において控訴人に支払う本件金員の額は、ポイント還元により控訴人が双方会員に付与した本件ポイントに係る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控訴人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控訴人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控訴人のために、その原資を提供する行為にほかならず、本件金員は、控訴人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、本件金員に上記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、提携法人と控訴人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。

そうであるとすれば、本件各提携契約に基づく提携法人と控訴人との間のポイント交換は、無償取引というべきであり、控訴人は、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控訴人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、提携法人は控訴人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控訴人に支払うものであって、本件金員が控訴人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。したがって、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。

以上によれば、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することはできず、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こと等を理由としてした更正の請求につきされた更正をすべき理由がない旨の通知処分のうち、本件金員が課税資産の譲渡等の対価の額に算入されることを理由とする部分は、違法というべきである。