

**구 부가가치세법 시행령(2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정된 것)
제61조 제1항 제9호 (나)목이 무효인지 여부(대법원 2026. 7. 22. 선고
2025두34707 전원합의체 판결)**

1. 사실관계

가. 주식회사 ○○○홈쇼핑은 '○○○ SHOP 쇼핑몰'을 운영하며 홈쇼핑, 온라인 쇼핑사업을 영위하는 법인으로서, 2021. 7. 1. 원고에게 흡수합병되었다.

나. 주식회사 △△△카드(이하 회사명에서 '주식회사'를 모두 생략한다), □□카드, ◇◇카드 등 신용카드사들은 가맹점들과 사이에 고객이 신용카드사 가맹점에서 물품을 구매하면서 해당 신용카드로 대금을 결제하면 고객에게 가맹점의 부담으로 신용카드사별로 운영하는 신용카드 포인트[△△△카드는 '(명칭 1 생략)', □□카드는 '(명칭 2 생략)', ◇◇카드는 '(명칭 3 생략)'이다. 이하 위 신용카드사들의 포인트를 통틀어 '이 사건 포인트'라 한다]를 적립하여 주고(1차 거래), 이후 고객이 가맹점에서 물품을 구매하면서 이 사건 포인트를 사용하면(2차 거래) 신용카드사들은 고객으로부터 물품가액에서 사용한 포인트 상당액만큼을 공제한 대가만 수취한 후 그 대가에 포인트로 결제한 금액을 합하여 가맹점에 정산·지급하는 업무제휴협약을 맺고 신용카드 사업을 해왔고, 원고도 위 신용카드사들과 위와 같은 내용의 업무제휴협약을 체결하였다.

다. 원고는 온라인 쇼핑사업을 하면서 고객이 신용카드를 사용하여 결제한 거래와 관련하여 이 사건 포인트로 결제한 금액(이하 '이 사건 포인트 결제액'이라 한다)을 부가가치세 과세표준에 포함시켜 2014년 제2기부터 2019년 제1기까지의 부가가치세를 신고·납부하였다.

라. 이후 원고는 이 사건 포인트 결제액이 부가가치세 과세표준에 포함되지 않는 '에누리액'에 해당한다는 이유로 피고에게 부가가치세 환급을 구하는 경정청구를 하였으나, 피고는 이를 거부하는 처분을 하였다.

마. 원고는 이에 불복하여 감사원 심사청구를 제기하였고, 감사원은 "이 사건 포인트 결제액 중 구 부가가치세법 시행령(2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되고 2018. 2. 13.

대통령령 제28641호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제61조 제1항 제9호 (나)목(이하 '이 사건 시행령 조항'이라 한다)이 2017. 4. 1. 시행되기 전의 거래분은 부가가치세 과세표준에서 제외되는 예누리액에 해당하지만, 이 사건 시행령 조항이 시행된 이후의 거래분은 예누리액에 해당하지 않아 부가가치세 과세표준에 포함되어야 한다."는 이유로, 위 거부처분 중 2014년 제2기분부터 2017년 제1기분 중 2017. 3. 31.까지의 거래분에 관한 부가가치세 과세표준과 세액을 경정하고 나머지 심사청구를 기각하는 결정을 하였다(이하 원고의 경정청구에 대한 피고의 거부처분 중 감사원에서 청구 기각된 2017. 4. 1. 이후 거래분에 관한 부가가치세에 대한 부분을 '이 사건 처분'이라 한다).

2. 쟁점

이 사건의 쟁점은 ① 구 부가가치세법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되고 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것) 제29조 제3항 제6호를 위임의 근거로 하는 구 부가가치세법 시행령(2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되고 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되기 전의 것) 제61조 제1항 제9호 (나)목(이하 '이 사건 시행령 조항')이 무효인지 여부, ② 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되어 2018. 1. 1. 시행된 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 위임의 근거로 하는 이 사건 시행령 조항 및 그와 동일한 내용을 규정하고 있는 부가가치세법 시행령(2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정된 것) 제61조 제2항 제9호 (나)목이 무효인지 여부(소극)(원고가 운영하는 온라인 쇼핑몰의 고객이 신용카드사로부터 적립받은 포인트로 결제한 금액이 원고의 부가가치세 과세표준에 포함되는지 여부)이다.

3. 원심 판결의 요지(서울고등법원 2025. 7. 11. 선고 2024누57516 판결)

가. 부가가치세법에서의 과세표준, 공급가액 및 예누리액

1) 부가가치세의 과세표준에 관하여 규정한 구 부가가치세법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되고 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것)과 부가가치세법(2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정된 것) 제29조는 모두 제1항에서 '재화 또는 용역의 공급에 대한 부가가치세의 과세표준은 해당 과세기간에 공급한 재화 또는 용역의 공급가액을 합한 금액으로 한다.'고 하여 과세표준이 공급가액의 합계액이라는 일반 규정을 두고, 제3항에서 "제1항의 공급가액은 다음 각 호의 가액을 말한다. 이 경우 대금, 요금, 수수료, 그밖에 어떤 명목이든 상관없이 재화 또는 용역을 공급받는 자로부터 받는 금전적 가치 있는 모든 것을 포함하되, 부가가치세는 포함하지 아니한다."라고 하여 공급가액의 의미와 유형에

관하여 규정하면서 각 호로 거래 유형에 따라 인정되는 공급가액을 개별적으로 규정하였으며, 제5항에서는 공급가액에서 제외되는 금액을 개별적으로 열거하고, 제6항에서 장려금이나 이와 유사한 금액 등에 대하여는 부가가치세 과세표준에서 공제하지 아니하도록 규정하고 있다.

이러한 부가가치세법의 문언, 그 내용과 체계에 의하면, 부가가치세의 과세표준이 되는 공급가액에 해당하기 위해서는 우선, ① 재화나 용역의 공급과 대가관계가 있어야 할 뿐만 아니라, ② 그것이 금전 또는 금전적 가치가 있는 것이어야 함을 알 수 있다(대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두 58959 전원합의체 판결, 이하 ‘관련 대법원 판결’이라 한다).

2) 한편, 공급가액에서 제외되는 금액을 규정하고 있는 구 부가가치세법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되고 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것)과 부가가치세법(2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정된 것) 제29조 제5항은 모두 “다음 각 호의 금액은 공급가액에 포함하지 아니한다.”고 하면서, 제1호에 “재화나 용역을 공급할 때 그 품질이나 수량, 인도조건 또는 공급대가의 결제방법이나 그 밖의 공급조건에 따라 통상의 대가에서 일정액을 직접 깎아주는 금액”이라는 규정을 두고 있다. 이는 그 이전의 구 부가가치세법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되기 전의 것) 제13조 제2항 제1호에서 공급가액에 포함시키지 않는 금액으로 규정하고 있던 “에누리액”을 의미하는 것인바, 이와 같은 ‘에누리액’은 2013. 6. 7.에 이루어진 부가가치세법의 전부 개정 전후를 불문하고 동일하게 법률에 의하여 공급가액에서 제외되어 왔다. 그 이유는 ‘에누리액’의 경우 재화 또는 용역의 대가에서 직접 감액되는 금액이기에 그 성질상 공급자가 공급의 대가로 받은 금액이라고 볼 수 없음이 명백하기 때문이다.

나. 부가가치세법령상 ‘마일리지 등’의 취급

1) ‘마일리지 등’의 개념

일반적으로 마일리지란 ‘재화나 용역의 구입 등 고객의 일정한 행위에 대한 대가로 사업자가 거래대금의 일정액을 적립하여 주고, 일정 기준에 도달한 경우에 특정한 재화를 구입하거나 용역을 이용할 수 있도록 하는 것’을 가리키며, 포인트, 적립금, 사이버머니 등 다양한 형태로 존재할 수 있다.

2) 마일리지에 관한 부가가치세법 시행령 조항의 신설 및 그 문제점

가) 현대의 소비 중심 사회에서 다수의 공급자들 사이에 소비자의 선택을 받기 위한 경쟁이 치열해지면서 소비자를 유인하고 유지하기 위한 전략으로 마일리지를 이용한 다양한 거래가 등장하였다. 각 거래에서 사용되는 마일리지는 그 구조와 특성, 거래방식 등이 매우 다르기 때문에 설령 그것이 광의의 마일리지 개념에 포섭된다고 하더라도 모두 동일한 법적 성격을 지닌다고 볼 수 없다. 이와 같이 다양한 마일리지 중에는 재화와 용역의 대가로서 금전적 가치가 있는 것이어서 공급가액에 포함되는 것이 타당한 것이 있을 수도 있고, 광의의 마일리지 개념에 포함된다고 하더라도 '에누리액'의 요건을 사실상 충족시키는 마일리지도 존재할 수도 있다.

나) 부가가치세법이나 그 시행령은 2010년 이전에는 마일리지에 관하여 아무런 규정을 두지 않았다. 그런데 부가가치세법 시행령이 2010. 2. 18. 대통령령 제22043호로 개정되면서 제48조 제13항에 "사업자가 고객에게 매출액의 일정비율에 해당하는 마일리지를 적립해 주고 향후 해당 고객이 재화를 공급받고 그 대가의 일부 또는 전부를 적립된 마일리지로 결제하는 경우 해당 마일리지 상당액은 과세표준에 포함한다."라는 조항이 신설됨으로써 마일리지 상당액이 부가가치세 과세표준에 포함되게 되었다. 위 조항은 구 부가가치세법 시행령이 2013. 6. 28. 대통령령 제24638호로 개정되면서 내용은 거의 변경되지 않은 채 제61조 제4항으로 이동하여 2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되기 전까지 그대로 유지되었는데, 그 내용은 '사업자가 고객에게 매출액의 일정 비율에 해당하는 마일리지를 적립해 주고, 향후 그 고객이 재화를 공급받고 그 대가의 일부 또는 전부를 적립된 마일리지로 결제하는 경우 해당 마일리지 상당액은 공급가액에 포함한다.'는 것이었다(이하 개정 전후를 통틀어 '개정 전 쟁점 시행령 조항'이라 한다).

다) 그런데 개정 전 쟁점 시행령 조항은 마일리지의 정의, 요건, 공급가액 산정방식 등에 관하여 아무런 규정을 두지 않았고, 당시의 부가가치세법에도 이에 관한 규정이 없었으며, 개정 전 쟁점 시행령 조항의 신설 과정에서 모법인 부가가치세법에 위임근거가 따로 마련된 것도 아니었다. 이로 인하여 개정 전 쟁점 시행령 조항에 대한 모법의 위임 근거가 무엇인지 여부와 함께 개정 전 쟁점 시행령 조항에 의하여 마일리지로 결제된 금액을 부가가치세의 과세표준에 포함시킬 수 있는지 여부, 적용범위 등에 관하여 논란이 발생하였다. 이러한 논란은 마일리지가 그 성격상 공급가액에서 제외되는 '에누리액'에 해당하는지 아니면 공급가액에 포함되는 '장려금'에 해당하는지에 관한 논란으로 이어졌다.

3) 관련 대법원 판결

가) 관련 대법원 판결은 사업자인 원고가 2009년부터 2010년 사이에 다른 사업자와 함께 카드회사와 업무제휴계약을 체결하여 고객들이 사업자들이 운영하는 영업점에서 1차

거래로 물품 또는 용역을 구매하면서 카드를 사용하면 구매금액의 일정 비율을 포인트로 적립해주고, 그 후 고객들이 사업자들이 운영하는 영업점에서 2차 거래로 재화 또는 용역을 구매하여 대금을 결제하면서 포인트를 사용하는 경우에는 그 구매대금에서 포인트 상당액을 공제해주고 공제된 포인트 상당액은 카드사 주도로 일정 기간을 단위로 하여 사업자들 사이에 정산하여 지급해온 사안에 대한 것으로서, 구 부가가치세법(2011. 12. 31. 법률 제11129호로 개정되기 전의 것) 제13조 제5항과 개정 전 쟁점 시행령 조항인 구 부가가치세법 시행령(2012. 2. 2. 대통령령 제23595호로 개정되기 전의 것) 제48조 제13항이 적용되는 것이었다. 위 사안에서 고객이 2차 거래에서 사용한 포인트 상당액을 2차 거래의 공급가액에 포함시킬 수 있는지 여부가 쟁점이 되었다.

나) 위 사건에서 원고들은 2차 거래에서 사용된 포인트는 2차 거래의 가격을 할인해준 것이어서 2차 거래의 부가가치세 과세표준에 포함될 수 없는 '에누리액'에 불과하다고 주장하였다. 이에 대하여 제1, 2심은 2차 거래에서 사용된 포인트는 금전적 가치가 있는 것으로서 '장려금' 또는 이와 유사한 금액의 성격을 가지므로, 2차 거래의 부가가치세 과세표준에 포함된다고 판단하였다.

다) 이에 대하여 대법원은 2차 거래에서 사용된 포인트는 1차 거래 때 고객에게 약속한 할인 약정의 내용을 수치화하여 표시한 것에 불과하고, 2차 거래 때 사용된 포인트에 상당한 금액은 사업자와 고객 사이에 미리 정해진 결제조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 '에누리액'에 해당하므로, 그 포인트 상당액을 2차 거래의 공급가액에 포함시킬 수 없으며, 이는 위 포인트 제도를 사업자가 홀로 운영했는지 아니면 다수의 사업자가 공동으로 운용했는지 또는 사업자들 사이에 포인트 사용액에 대한 사후 정산이 이루어졌는지 여부에 따라 달라지는 것이 아님을 명백히 하였다. 나아가 대법원은 2차 거래에서 결제된 포인트와 관련하여 사업자들 사이에 내부적으로 일정한 기간 등을 정하여 상호 간에 사용된 포인트를 정산하고 그 차액 상당액을 정산금으로 지급하였더라도, 위 정산금은 2차 거래와 별도로 이루어진 통합 정산약정 및 계속적인 거래의 결과에 의한 것으로서 2차 거래의 공급과 대가관계에 있다고 볼 수 없다고 판단하였다.

대법원은 또한 개정 전 쟁점 시행령 조항과 관련하여, 구 부가가치세법(2011. 12. 31. 법률 제11129호로 개정되기 전의 것) 제13조가 부가가치세의 과세표준에 관하여 그 산정의 기초가 되는 공급가액의 기준과 범위를 구체적으로 정하고(제1항), 에누리액 등 공급가액에 포함되지 아니하는 가액(제2항)과 장려금 등 공급가액에 포함되는 가액(제3항)을 각 규정함 다음, 이들 사항 외에 과세표준의 계산에 필요한 사항만을 시행령에서 정하도록 위임하고 있으므로(제5항), 개정 전 쟁점 시행령 조항은 그 범위 내에서 의미를 가진다고 보아야 하고, 개정 전 쟁점 시행령 조항이 '마일리지' 및 '마일리지로 결제하는 경우'의 구체적인

의미에 관하여 정하고 있지도 아니하므로, 개정 전 쟁점 시행령 조항이 개별적인 마일리지가 '에누리액'에 해당하는지 여부를 가리지 아니하고 마일리지 상당액을 무조건 과세표준인 공급가액에 포함하는 취지라고 단정할 수 없다고 보았다.

라) 관련 대법원 판결에서 소수의견은, 어느 사업자가 단독으로 1차 거래에서 할인쿠폰을 발행하고 2차 거래에서 그 쿠폰 금액만큼 대금에서 깎아주는 제도를 운영하는 경우라면 그 쿠폰에 표시된 금액은 할인액을 수치화하여 표시한 것에 불과하므로 '에누리액'으로 볼 수 있지만, 여러 사업자들이 포인트 시스템에 참여하여 포인트 금액만큼을 사후에 상호 정산하여 수수하는 거래 구조에서는 각 사업자가 1차 거래를 할 때 적립해 준 포인트는 그 포인트 시스템에 가입한 다른 사업자와 2차 거래를 하도록 장려하고자 하는 목적으로 제공하는 장려금에 해당하고, 이와 같은 포인트는 사업자 입장에서 볼 때 '금전적 가치가 있는 것'이며 2차 거래에서 사용된 포인트는 공급자의 입장에서 볼 때 그 자체로서 '금전적 가치가 있는 것'으로서 '금전 외의 대가'에 해당하고 '에누리액'에 해당하지 아니하므로, 2차 거래의 과세표준인 공급가액에 포함된다고 보아야 한다는 의견을 제시하였으나, 이러한 견해는 다수의견으로 채택되지 아니하였다.

4) 관련 대법원 판결 이후 판례 동향

관련 대법원 판결 이후 대법원은 구 부가가치세법 시행령(2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되고, 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되기 전의 것) 제61조가 시행된 2017. 4. 1. 이전까지 1차 거래에서 마일리지를 적립하였다가 2차 거래에서 사용한 거래와 관련된 사안에서 '2차 거래에서 사용된 포인트는 고객이 2차 거래를 할 때 대금을 할인받을 수 있도록 사전에 약정된 지위를 수치화하여 표시한 것으로서, 고객들이 포인트를 사용하여 2차 거래의 대금 결제 과정에서 그 상당의 대금을 지급하지 아니하고 공제받은 것은 결국 미리 정해진 사용 조건에 따라 공급가액을 직접 공제받은 것이라 할 것이므로, 포인트 공제가액은 2차 거래의 공급가액에서 직접 공제·차감되는 "에누리액"에 해당하고, 2차 거래의 공급가액에 포함할 수 없다.'는 취지로 판단하여 왔다(대법원 2016. 10. 13. 선고 2015두37693 판결, 대법원 2023. 6. 1. 선고 2019두58766 판결 등 참조). 또한 하급심 법원은 이 사건 포인트와 같은 성질의 신용카드 포인트를 이용하여 결제가 이루어진 사건에서도 같은 취지에서 '2차 거래에서 사용된 포인트 상당 가액은 "에누리액"에 해당하고, 2차 거래의 공급가액에 포함할 수 없다'고 판단하여 왔다(서울고등법원 2021. 4. 9. 선고 2020누55451 판결, 서울고등법원 2021. 10. 15. 선고 2021누37962 판결 등 참조).

5) 마일리지에 관한 부가가치세 관련 법령의 개정

가) 2013년 부가가치세법의 개정

부가가치세법은 2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되어 2013. 7. 1. 시행되게 되었다. 위와 같이 개정된 구 부가가치세법은 종전 과세표준을 규정한 제13조를 제29조로 옮기면서 제3항에서 공급가액의 산정기준을 규정하고, 같은 항 제6호에 '외상거래, 할부거래 등 그밖에 재화 또는 용역을 공급하는 경우'에는 공급가액을 대통령령으로 정할 수 있도록 규정함으로써, 외상거래 등 일정한 거래 유형에 대하여는 공급가액을 대통령령으로 정할 수 있도록 하는 위임 규정을 마련하였다. 위 개정 당시 위 법 제29조 제5항 제1호에 종전 법률이 공급가액에 포함되지 않는 것으로 규정하고 있던 '에누리액'의 의미를 구체화하는 조항을 두었다.

나) 2017년 부가가치세법 시행령의 개정

(1) 부가가치세법이 2013. 6. 7. 위와 같이 전부 개정되었음에도 불구하고 개정 전 쟁점 시행령 조항은 실질적인 내용이 그대로 유지되었다. 그러나 관련 대법원 판결이 선고되자 정부는 2017. 2. 7.에 이르러 부가가치세법 시행령을 다시 개정하여 개정 전 쟁점 시행령 조항을 삭제하고, 제61조 제1항 제9호로 개정된 쟁점 시행령 조항을 신설하면서 마일리지에 관하여 구체적인 규정을 마련하였다.

(2) 개정된 쟁점 시행령 조항은 '마일리지 등'에 관한 정의 규정을 신설하고, 마일리지 등을 '자기적립마일리지 등'과 '그외 마일리지 등'(이하 '제3자적립마일리지 등'이라 한다)으로 구분하면서 그 의미와 요건 등을 명확하게 하였으며, '제3자적립마일리지 등'의 경우에는 '자기적립마일리지 등'과 달리 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전(補填)받았거나 보전받을 금액이 부가가치세의 과세표준에 해당하는 공급가액에 포함된다고 명시하였다. 또한 개정된 쟁점 시행령 조항은 위임 근거가 되는 모법 조항을 구 부가가치세법(2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것) 제29조 제3항 제6호라고 명시하였다.

다) 2017년 부가가치세법의 개정

부가가치세법은 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되면서 개정된 쟁점 시행령 조항의 위임 근거인 제29조 제3항 제6호를 개정하였는데, 개정된 규정은 제29조 제3항 제6호가 적용되는 거래 형태에 기존의 외상거래, 할부거래 외에 "대통령령으로 정하는 마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제하는 거래"를 추가하였다. 그러나 위 법 개정 시 위

개정 규정의 적용 대상인 마일리지의 정의에 대하여까지 규정한 것은 아니었다.

6) 이 사건 포인트 사용액이 부가가치세법상의 공급가액에 포함되는지 여부

가) 조세법률주의 원칙은 과세요건 등 국민의 납세의무에 관한 사항을 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 규정하여야 하고, 법률을 집행하는 경우에도 이를 엄격하게 해석·적용하여야 하며, 행정편의적인 확장해석이나 유추적용을 허용하지 아니함을 뜻한다. 그러므로 법률의 위임 없이 명령 또는 규칙 등의 행정입법으로 과세요건 등에 관한 사항을 규정하거나 법률에 규정된 내용을 함부로 유추·확장하는 내용의 해석규정을 마련하는 것은 조세법률주의 원칙에 위배된다(대법원 2017. 4. 20. 선고 2015두45700 전원합의체 판결, 대법원 2021. 9. 9. 선고 2019두35695 전원합의체 판결 등 참조).

특정 사안과 관련하여 법률에서 하위 법령에 위임을 한 경우에, 모법의 위임범위를 확정하거나 하위 법령이 위임의 한계를 준수하고 있는지 여부를 판단할 때에는, 하위 법령이 규정한 내용이 입법자가 형식적 법률로 스스로 규율하여야 하는 본질적 사항으로서 의회유보의 원칙이 지켜져야 할 영역인지 여부, 당해 법률 규정의 입법 목적과 규정 내용, 규정의 체계, 다른 규정과의 관계 등을 종합적으로 고려하여야 하고, 위임 규정 자체에서 그 의미 내용을 정확하게 알 수 있는 용어를 사용하여 위임의 한계를 분명히 하고 있는데도 그 문언적 의미의 한계를 벗어났는지 여부나, 하위 법령의 내용이 모법 자체로부터 그 위임된 내용의 대강을 예측할 수 있는 범위 내에 속한 것인지 여부, 수권규정에서 사용하고 있는 용어의 의미를 넘어 그 범위를 확장하거나 축소하여서 위임 내용을 구체화하는 단계를 벗어나 새로운 입법을 한 것으로 평가할 수 있는지 여부 등을 구체적으로 따져 보아야 한다(대법원 2012. 12. 20. 선고 2011두30878 전원합의체 판결, 대법원 2015. 8. 20. 선고 2012두23808 전원합의체 판결 등 참조).

위와 같은 판단 결과 법규명령의 내용이 위와 같이 확정된 법률의 위임범위 내에 있다고 인정되거나 법률이 예정하고 있는 바를 구체적으로 명확하게 한 것으로 인정되면 법규명령은 무효로 되지 않는다(대법원 2021. 7. 29. 선고 2020두39655 판결 등 참조). 어느 시행령 규정이 모법에 저촉되는지가 명백하지 않은 경우에는 모법과 시행령의 다른 규정들과 그 입법 취지, 연혁 등을 종합적으로 살펴 모법에 합치된다는 해석도 가능한 경우라면 그 규정을 모법 위반으로 무효라고 선언해서는 안 된다(대법원 2014. 1. 16. 선고 2011두6264 판결, 대법원 2025. 1. 9. 선고 2022두32382 판결 등 참조).

나) 위와 같은 법리에 앞서 채택한 증거에 의하여 알 수 있는 다음과 같은 사정을

종합하여 보면, 원고와 고객 사이에서 이루어진 2차 거래에서 사용된 이 사건 포인트 결제액은, 비록 관련 대법원 판결이 선고된 이후에 부가가치세 관련 법령의 개정으로 개정된 쟁점 시행령 조항이 시행되었고, 이후 그 위임근거가 법률에 만들어지기는 하였으나, 그럼에도 불구하고 1차 거래 시에 약속된 할인 약정이 이행되어 2차 거래의 공급가액이 직접 공제·차감된 것이라는 본래의 성질이 변경된 것은 아니므로, 여전히 부가가치세법 제29조 제5항 제1호가 정한 '에누리액'에 해당할 뿐이며, 이로 인해 개정된 쟁점 시행령 조항에 규정된 마일리지 등으로서 부가가치세의 과세표준이 되는 공급가액에 포함되는 것이 아니라 '에누리액'으로서 부가가치세의 과세표준이 되는 공급가액에 포함되지 않는다고 해석함이 상당하다.

① 부가가치세법은 부가가치세의 과세표준에 대하여, 제29조 제1항에서 그 일반적 정의를 규정한 후, 같은 조 제3항에서 과세표준에 포함되는 금액을, 같은 조 제5항에서 과세표준에서 제외되는 금액을 구체적으로 규정하는 체계를 갖고 있다. 위와 같은 규정 체계 아래에서 부가가치세는 해당 과세기간에 재화 또는 용역의 공급 대가로 받은 금전적 가치 있는 모든 것을 과세표준에 포함하고, 그에 대한 대가를 실제로 받지 않은 부분을 과세표준에서 제외하여 산정하도록 하고 있다. 이는 부가가치세법 제29조 제1항의 일반적 정의 규정으로부터도 충분히 도출할 수 있는 내용이고, 같은 조 제3항 및 제5항은 이러한 부가가치세의 본질적 특성을 명시적으로 확인하는 규정으로서 의미를 가진다고 할 수 있다. 따라서 부가가치세의 과세표준에 해당하기 위해서는 그것이 재화나 용역의 공급과 대가관계가 있어야 할 뿐만 아니라, 금전 또는 금전적 가치가 있는 것이어야 한다.

② 사회현상의 복잡다기화와 국회의 전문적·기술적 능력의 한계, 시간적 적응능력의 한계 및 부단히 변천하고 복잡한 사회현상에 현대사회에서의 다양한 거래 형태를 고려해 보면, 부가가치세 과세표준의 산정방법을 법률로 모두 규정하는 것이 어려울 수 있다. 이러한 측면에서 보면 구 부가가치세법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되어 2013. 7. 1. 시행된 것) 제29조 제3항 제6호나 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정된 부가가치세법 제29조 제3항 제6호와 같이 외상거래와 같은 일정한 거래 유형 또는 마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제하는 특수한 형태의 거래에 대해 공급가액의 산정방법을 대통령령에 위임하는 것 자체는 허용된다고 보아야 한다. 이는 치열한 판매 경쟁이 이루어지는 소비자 중심 시장에서 사업자가 판매촉진을 위하여 사용하는 마케팅 방식이 나날이 진화하고 있고, 그 중 마일리지의 경우 포인트, 적립금, 사이버머니, 쿠폰 등 다양한 명칭과 형태로 광범위하게 활용되고 있다는 점을 고려할 때 더욱 그러하다.

③ 관련 대법원 판결이 선고된 이후, 개정된 쟁점 시행령 조항이 구 부가가치세법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되어 2013. 7. 1. 시행된 것) 제29조 제3항 제6호 또는 2017.

12. 19. 법률 제15223호로 개정된 부가가치세법 제29조 제3항 제6호의 위임에 근거하여 신설되고 시행되었는바, 이는 거래 현실에서 광범위하게 활용되고 있는 마일리지 등의 정의를 명확히 한 후, 그러한 마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제받는 경우에 공급가액을 산정하는 방법을 명확히 규정함으로써, 당시 마일리지 등으로 결제되는 거래에서의 공급가액 및 과세표준 산정방식에 관한 논란을 해소하기 위한 것이었다. 개정된 쟁점 시행령 조항에 대한 개정이유도 '관련 대법원 판례 등을 고려하여 마일리지 또는 상품권으로 결제받은 금액에 대한 부가가치세 과세방법을 보완하기 위하여 신설된 것으로서, "자기적립마일리지 등"에 관하여는 마일리지 또는 상품권 등의 결제금액에 대한 과세 체계를 보다 합리적으로 운영하기 위하여 당초 재화·용역을 공급하고 마일리지를 적립하여 주거나 상품권 등을 교부한 사업자에게 사용한 마일리지 또는 상품권 등으로 결제받은 금액은 공급가액의 범위에서 제외하고, "제3자적립마일리지 등"에 관하여는 마일리지 또는 상품권 등으로 결제받은 부분으로서 사업자가 실제 보전(補填)을 받았거나 보전받을 금액은 원칙적으로 공급가액의 범위에 포함하도록 하는 방법으로 마일리지 또는 상품권 등의 결제와 관련된 부가가치세 과세표준을 보완하였다.'고 밝히고 있다.

④ 개정된 쟁점 시행령 조항은 마일리지를 '자기적립마일리지 등'과 '제3자적립마일리지 등'으로 구분하면서 그 의미와 요건 등을 규정하고, 마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제받은 경우에 해당 마일리지 등이 '제3자적립마일리지 등'인 경우에는 마일리지 등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전(補填)받았거나 보전받을 금액은 부가가치세의 과세표준에 해당하는 공급가액에 포함된다고 명시하였다.

⑤ 그런데 앞서 본 바와 같이 원고는 개정된 쟁점 시행령 조항의 시행 이후에도 그 이전과 마찬가지로 신용카드사들과 사이에 맺어진 이 사건 업무협약에 따라 원고의 고객이 이 사건 쇼핑몰에서 물품을 구매하는 1차 거래를 하면서 신용카드로 대금을 결제하면 원고가 고객에게 원고의 부담으로 이 사건 포인트를 적립하여 주고, 이후 고객이 이 사건 쇼핑몰에서 신용카드로 물품을 구매하는 2차 거래를 하면서 이 사건 포인트를 사용하면 해당 신용카드사가 고객으로부터 물품가액에서 그 포인트 상당액만큼을 공제한 대가만을 수취한 후 그 대가에 포인트 결제액을 합하여 원고에게 정산하여 지급하는 영업활동을 지속하여 왔고, 그 거래방식이 달라진 바 없다.

⑥ 관련 대법원 판결과 그 이후에 이루어진 일련의 관련 하급심 판결들은, 원고의 위와 같은 포인트의 적립 및 사용 사례와 같이, 여러 사업자들이 카드회사와 업무제휴계약을 체결한 후 고객들이 사업자들이 운영하는 사업장에서 1차 거래로 물품 또는 용역을 구매하면서 신용카드를 사용하면 구매금액의 일정 비율을 포인트로 적립해 주고, 그 후

고객들이 사업자들이 운영하는 사업장에서 2차 거래로 재화 또는 용역을 구매하며 대금을 결제하면서 포인트를 사용하는 경우에 그 구매대금에서 포인트 상당액을 공제해준 후 공제된 포인트 상당액을 사후 정산하여 지급받은 사안에 대하여, 적립 된 포인트는 1차 거래 시에 고객에게 약속한 할인 약정의 내용을 수치화하여 표시한 것에 불과하고, 2차 거래 시에 사용된 포인트 상당액은 사업자와 고객 사이에 미리 정해진 결제 조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 '에누리액'에 해당하므로, 사업자가 그 포인트 상당액을 정산하여 지급받았는지 여부와 상관없이 2차 거래의 공급가액에 포함할 수 없으며, 사업자가 2차 거래 후 정산금을 지급받은 것은 2차 거래와 별도로 이루어진 통합 정산약정 및 계속적인 거래의 결과에 의하여 산정되는 것으로서 2차 거래의 공급과 대가관계에 있다고 볼 수 없다고 판단하여 왔다.

이는 2차 거래에서의 포인트 사용은 그 성격이 '2차 거래대금의 결제'가 아니라 '1차 거래 시에 약속된 할인 약정의 이행'이어서 2차 거래에서 공급가액을 직접적으로 공제·차감해준 것에 불과하므로, 그 포인트 사용액은 '에누리액'에 불과하다는 점을 명백히 한 것이다. 또한 2차 거래 이후 사업자가 카드사 등으로부터 포인트 사용액을 정산받았다고 하더라도, 이는 2차 거래의 대가를 받은 것이 아니라 그와 별개의 통합 정산약정 및 계속적인 거래의 결과로 인한 것임도 명백히 한 것이다.

1차 거래에서 적립되고 2차 거래에서 사용되는 포인트 상당액의 경우, 1차 거래 시의 사업자가 2차 거래 시의 할인을 위해 신용카드사를 통해 적립해두고 있는 금액이라는 성격을 갖기에, 2차 거래 시에 사용된 포인트 상당액을 돌려받는다 하여 2차 거래로 인해 해당 포인트 상당액의 매출이나 새로운 부가가치의 창출이 발생하는 것으로 볼 수 없고, 이는 여러 사업자가 위와 같은 포인트 제도를 통합하여 운영하면서 상호 정산과정을 거친다고 하더라도 그러한 사정만으로 그 성격이 달라진다고 보기 어렵다는 사정을 고려하여 보면(개별 사업자들 사이에 포인트 적립액과 회수액 사이에 불일치가 발생할 수 있기는 하나, 사업자 전체로 보면 양 금액은 일치하는 것으로 수렴할 것으로 예상된다), 포인트를 사용한 결제가 이루어진 경우에 포인트 사용액 부분에 대한 부가가치의 창출이나 공급 대가의 수령이 실질적으로 있었다고 볼 것인지에 관한 위와 같은 판단은 불가피하다고 여겨진다.

관련 대법원 판결의 다수의견에 대한 보충의견에서 알 수 있듯이, 이렇게 해석하여야만 1, 2차 거래를 통합하여 볼 때 포인트 사용액 부분을 중복하여 과세표준으로 삼아 포인트 사용액 부분에 대하여 부가가치세가 이중으로 부과되는 불합리를 피할 수 있다(이 사건 포인트의 경우에도 원고 등 1차 거래 당시의 사업자가 1차 거래 당시 자신들의 부담으로 적립하여 둔 것이고, 1차 거래 당시 위 포인트 상당액에 대하여는 공급가액에 포함되어

부가가치세가 과세된 바 있다).

⑦ 위와 같은 관련 대법원 판결 및 같은 취지의 다른 관련 판결들에 비추어 보면, 원고와 관련된 이 사건 포인트 역시 1차 거래 시에 약속된 할인 약정을 수치화한 것에 불과하고, 2차 거래 시의 포인트 사용은 고객이 1차 거래 시에 약속된 할인 약정의 이행을 구하는 것이며, 2차 거래 시의 포인트 사용으로 인해 고객에 대해 대금을 감액해준 것은 위와 같이 약속된 할인 약정이 이행되어 공급가액을 직접 공제·차감해 준 것이므로, 결국 이 사건 2차 거래에서의 이 사건 포인트 사용은 2차 거래대금을 할인해준 것에 불과하다.

따라서 2차 거래 시에 이 사건 포인트 상당액에 대하여 부가가치세법 제29조 제3항 후단에 규정된 '공급받는 자로부터의 금전적 가치가 있는 공급 대가의 수령'이 있었다고 볼 수 없으므로, 위와 같은 포인트 사용액 즉, 실질적 할인 또는 공제 부분에 대하여는 부가가치세의 과세대상이 되는 공급가액이 없다고 봄이 상당하다. 즉, 2차 거래에서의 이 사건 포인트의 사용은 1차 거래 시에 약속된 할인 약정의 이행이지, 해당 포인트로 대금의 전부 또는 일부를 실질적으로 결제한 것이라고 보기 어렵다. 나아가 2차 거래 이후 원고가 신용카드사로부터 포인트 사용액을 정산받았다고 하더라도, 이는 신용카드사로부터 2차 거래의 대가를 보전(補填)받은 것이 아니라, 자신이 1차 거래 시에 적립해둔 포인트 상당액에 기초하여 그와 별개의 통합 정산약정 및 지속적인 거래의 결과로 지급받은 것이라고 보아야 한다.

⑧ 비록 개정된 쟁점 시행령 조항이 공급가액에 포함되는 제3자적립마일리지 등을 규정하고 있고, 2차 거래에서의 이 사건 포인트 사용은 위 조항에 규정된 '마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제받은 경우'에, 신용카드사에 의한 사후 정산금 지급이 '마일리지 등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 영역을 공급받은 자 외의 자로부터 보전(補填)받았거나 보전받을 금액이 있는 경우'에 해당하는 듯한 외양을 갖추고 있기는 하기에, 개정된 쟁점 시행령 규정 시행 이후에는 2차 거래에서의 이 사건 포인트 결제액의 경우에도 공급가액에 포함되어야 한다는 주장이 있을 수 있다. 정부가 2017. 2. 7. 부가가치세법 시행령 개정을 통해 개정된 쟁점 시행령 규정을 도입한 이유도 이 사건 포인트와 같은 제3자적립마일리지 등에 대한 부가가치세 과세가 목적이었다고 여겨지는 면도 있기에, 개정된 쟁점 시행령 규정이 도입된 이후에도 제3자적립마일리지 등에 대하여 여전히 에누리액으로 해석되어야 하는지에 관하여 이견이 있을 수도 있다.

같은 취지에서 피고도 개정된 쟁점 시행령 조항이 이 사건 포인트와 같은 마일리지의 사용에 대하여 과세하기 위해 마련된 것이고, 원고가 2차 거래 이후 제3자인 신용카드사로부터 포인트 상당액을 보전(補填)받은 이상, 나아가 2017. 12. 19. 부가가치세법

제29조 제3항 제6호의 개정을 통해 개정된 쟁점 시행령 조항에 대한 위임근거가 추가로 마련되기까지 한 이상, 해당 포인트 상당액은 공급가액에 포함되어야만 한다고 주장한다. 그러므로 개정된 쟁점 시행령 조항의 시행 또는 2017. 12. 19.자 개정된 부가가치세법 제29조 제3항 제6호의 시행으로 인해 이 사건 포인트가 공급가액에 포함되어야 하는지 여부에 관하여 본다.

㉔ 2017. 4. 1.부터 2017. 12. 31.까지의 이 사건 포인트 결제액 부분

이 기간 동안의 개정 전 쟁점 시행령 조항의 모법인 구 부가가치세법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되고 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것) 제29조는 제1항에서 '재화 또는 용역의 공급에 대한 부가가치세의 과세표준은 해당 과세기간에 공급한 재화 또는 용역의 공급가액을 합한 금액으로 한다.'고 하여 공급가액에 관한 일반적인 정의 조항을 두고, 제3항에서 '제1항의 공급가액은 다음 각 호의 가액을 말한다. 이 경우 대금, 요금, 수수료, 그밖에 어떤 명목이든 상관없이 재화 또는 용역을 공급받는 자로부터 받는 금전적 가치 있는 모든 것을 포함하되, 부가가치세는 포함하지 아니한다.'고 하여 개별적인 거래유형에서의 공급가액 산정방식을 각 호로 구체화하면서, 제6호에서 외상거래, 할부거래 등 그밖에 재화 또는 용역을 공급하는 경우에는 공급 형태 등을 고려하여 대통령령으로 공급가액으로 정할 수 있도록 위임하고 있을 뿐이고, 위 법률 어디에도 관련 대법원 판결을 통해 사용된 포인트 상당액이 사후에 정산 또는 보전(補填)되었는지 여부와 상관없이 그 성질상 '에누리액'에 지나지 않는다고 명확하게 선언된 이 사건 포인트와 같은 마일리지 등에 대하여까지 공급가액에 포함시키도록 한 규정이 존재하지 않는다. 나아가 관련 대법원 판결 이후 위와 같은 마일리지 등을 공급가액에 포함시키도록 한 것으로 해석할 만한 내용의 법률개정 이 있었던 것도 아니다. 따라서 위와 같은 부가가치세법 제29조 제3항 제6호 등의 위임에 의하여 제정되는 대통령령(개정된 쟁점 시행령 조항이다)으로서 마일리지 등을 이용한 거래에서 공급가액에 포함되는 가액을 정함에 있어 그 실질이나 성질이 '에누리액'에 해당하는 금액 또는 마일리지 등이 포함되지 않도록 유의하여야 한다. 만약 그렇지 아니하고 위임받은 부분에 대한 대통령령을 만들면서 그 실질이나 성질이 '에누리액'에 해당하는 금액 또는 마일리지 등을 공급가액에 포함시키는 것으로 규정한다면, 이는 에누리액을 공급가액에서 제외하도록 규정한 구 부가가치세법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되고 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것) 제29조 제5항 제1호에 반하여 무효가 된다. 그러므로 설령 개정된 쟁점 시행령 조항이 그 문언상 '에누리액'에 해당하는지 여부를 구분하지 아니한 채 이 사건 포인트와 같은 제3자적립마일리지 등에 대하여까지 공급가액에 포함되는 것으로 해석될 여지가 있도록 규정되어 있다고 하더라도, 이를 해석·적용함에 있어서는 구 부가가치세법 제29조 제5항 제1호에 따른 '에누리액'이 위와

같은 시행령 조항에 의하여 제한된다고 해석할 것이 아니라 위 시행령 조항이 구 부가가치세법 제29조 제5항 제1호에 따라 제한된다고 해석함이 타당하다.

이러한 사정을 조세법률주의의 원칙상 과세요건이거나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 엄격하게 하여야 하고(대법원 2004. 3. 12. 선고 2002두5955 판결, 대법원 2025. 3. 27. 선고 2024두62738 판결 등 참조), 어느 시행령 규정이 모법에 저촉되는지가 명백하지 않은 경우에는 모법과 시행령의 다른 규정들과 그 입법 취지, 연혁 등을 종합적으로 살펴 모법에 합치된다는 해석도 가능한 경우라면 그 규정을 모법에 합치되게 해석하여야 한다(대법원 2014. 1. 16. 선고 2011두6264 판결, 대법원 2025. 1. 9. 선고 2022두32382 판결 등 참조)는 법리에 비추어 살펴보면, 개정된 쟁점 시행령 조항이 제3자적립마일리지 등의 경우라면 그것이 실질적으로 '에누리액'이어서 그 대가가 결제되거나 보전(補填)되어 사업자가 취득했다고 보기 어려운 경우에 해당하는지 여부를 가리지 아니한 채, 형식적으로 마일리지 등으로 결제된 후 누구에 의해서이든 사후에 정산되어 해당 금액 상당이 지급되지만 하면 해당 마일리지 등 상당액을 모두 과세표준인 공급가액에 포함시키겠다는 취지라고 단정할 수 없다.

따라서 이 사건에서 개정된 쟁점 시행령 조항의 시행되었다는 이유만으로, 1차 거래 시에 약속된 할인 약정의 이행일 뿐 해당 포인트로 대금의 전부 또는 일부를 실질적으로 결제한 것이라고 보기 어려운 2차 거래에서의 이 사건 포인트의 사용과 신용카드사로부터 2차 거래의 대가를 실질적으로 보전(補填)받는 것이 아니라 자신이 1차 거래 시에 적립해둔 포인트 상당액에 기초하여 그와 별개의 통합 정산약정 및 계속적인 거래의 결과로 지급받은 이 사건 포인트 결제액이 개정된 쟁점 시행령 조항에 따라 공급가액에 포함된다고 해석할 것은 아니다.

㉡ 2018. 1. 1. 이후의 이 사건 포인트 결제액 부분

개정된 쟁점 시행령 조항의 모법인 부가가치세법 제29조 제3항 제6호가 2017. 12. 19. 개정되어 2018. 1. 1.에 시행되면서 위 제6호에 의하여 대통령령으로 공급가액을 정할 수 있도록 위임된 개별적인 거래유형 중 하나로 기존의 외상거래, 할부거래 외에 '대통령령으로 정하는 마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제하는 거래'가 명문화된 것은 앞서 본 바와 같다.

위와 같은 법률 개정은 관련 대법원 판결 이후에 제3자적립마일리지 등을 이용한 결제에 대하여 부가가치세를 과세하기 위하여 마련된 개정된 쟁점 시행령 조항이 적법함을 전제로,

위 조항에 대한 위임근거를 법률에 보다 명확하게 마련함으로써 마일리지 등을 이용한 거래에서의 부가가치세 과세근거가 법률이 아닌 시행령에만 규정됨으로 인한 조세법률주의 위반 지적을 회피하기 위한 취지에서 이루어진 것으로 여겨진다. 즉 2017. 12. 19.자 부가가치세법 제29조 제3항 제6호의 개정은 개정된 쟁점 시행령 조항에 대한 위임근거를 마련하기 위한 것일 뿐이지 쟁점 시행령 조항의 적용범위를 확대하기 위한 것이 아니었다. 그러므로 위 법률의 개정으로 인해 쟁점 시행령 조항의 적용범위가 달라진다고 보기 어렵다.

뿐만 아니라 조세법률주의의 원칙상 과세요건이거나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 엄격하게 하여야 하고 확장해석이나 유추해석은 허용되지 아니하는데(대법원 2004. 3. 12. 선고 2002두5955 판결, 대법원 2025. 3. 27. 선고 2024두62738 판결 등 참조), 2017. 12. 19.에 개정된 부가가치세법 제29조 제3항 제6호의 문언도 대통령령으로 부가가치세 공급가액을 규정할 수 있는 거래유형에 '대통령령으로 정하는 마일리지 등으로 결제하는 거래유형'을 추가하는 것일 뿐이고, 부가가치세의 공급가액의 정의나 예누리액의 정의를 확장 또는 축소하거나, 그 성질상 1차 거래 시에 약속된 할인 약정의 이행에 불과하여 예누리액일 뿐 공급가액으로 볼 수 없는 이 사건 포인트 결제액과 같은 금액의 경우에는 예외적으로 부가가치세 과세표준에 포함시키겠다는 내용을 포함하고 있다고 보이지 않는다. 오히려 2017. 12. 19.에 개정된 부가가치세법 제29조 제3항 제6호에 함께 병렬적으로 열거되어 있는 다른 거래유형인 '외상거래', '할부거래'가 모두 물품의 공급시기와 공급대가 수령 시기만 다를 뿐 공급받는 자로부터 실제 공급대가가 수수되어 보전되는 거래의 예시라는 측면에서 보면, 법률 개정으로 같은 호에 병렬적으로 열거되게 된 '대통령령으로 정하는 마일리지 등으로 결제하는 거래유형' 역시 공급받는 자로부터 실제로 공급대가가 수수되어 보전되는 성격의 거래에 한하여 대통령령에 규정하도록 위임한 취지라고 해석함이 타당하다.

만일 그렇게 해석하지 않는다면, 이 사건 포인트의 성격이 부가가치세법상 공급가액에 포함되지 않는 예누리액에 해당된다는 관련 대법원 판결이 있었고, 그 판결 전후는 물론 쟁점 시행령 조항 및 관련 법률의 개정 전후로 이 사건 포인트의 성격이나 운용방식에 아무런 변화가 없었음에도, 부가가치세법 과세표준에 관한 기존 조항 중 시행령에서 공급가액을 정하게 한 조항(제29조 제3항 제6호)에 "대통령령으로 정하는 마일리지 등"이라는 문구만 추가함으로써, 그 성격을 따지지 않고 대통령령을 통해 부가가치세의 과세대상으로 확대할 수 있도록 허용하는 결과를 낼 수 있다.

따라서 설령 2017. 12. 19.자 부가가치세법 제29조 제3항 제6호의 개정이 있었다고 하더라도, 그로 인해 개정된 쟁점 시행령 조항에 대한 해석이 달라져 이 사건 포인트

결제액을 공급가액에 포함시키는 것으로 해석되어 진다고 볼 것이 아니다. 만약 이와 달리 2017. 12. 19.자 부가가치세법 제29조 제3항 제6호의 개정으로 개정된 쟁점 시행령 조항에 대한 해석이 달라져 이 사건 포인트 결제액을 공급가액에 포함시키는 것으로 해석하게 된다면, 2017. 12. 19.에 개정된 부가가치세법은 제29조 제3항 제6호에서 대통령령으로의 위임을 통해 이 사건 포인트 결제액을 공급가액에 포함시키도록 규정하면서도 같은 법 제29조 제5항 제1호의 해석상으로는 이 사건 포인트 결제액을 예누리액으로 공급가액에서 제외하는 결과가 되어, 같은 법률 같은 조문 안에서 상호 모순이 발생하게 되기도 한다.

㉔ 결국 개정된 쟁점 시행령 조항의 시행 또는 2017. 12. 19.자로 개정된 부가가치세법 제29조 제3항 제6호의 시행이 있었다고 하여, 위 각 시기를 전후하여 달리 운용된 바 없는 이 사건 포인트가 공급가액에 포함되지 않는 부가가치세법 제29조 제5항 제1호에 규정된 예누리액에서 공급가액에 포함되는 공급대가로 변경되었다고 볼 수 없다.

㉕ 이 사건 쟁점 시행령 조항의 개정 과정에 비추어 보면, 정부는 자기적립마일리지 등의 경우와 달리 제3자적립마일리지 등의 사용 사례에서는 사후에 제3자로부터 마일리지 등 결제액 상당액을 정산받는다는 점을 고려하여 1차 거래 시는 물론 2차 거래 시에도 마일리지 등 상당액을 공급가액에 포함시켜 부가가치세 과세대상으로 삼고자 한 것으로 여겨진다.

그러나 제3자적립마일리지 등의 사용 사례에서도 2차 거래 후에 제3자로부터 정산받는 마일리지 등 결제액 상당액 중 전부 또는 일부는 자기적립마일리지 등에서와 마찬가지로 개별사업자 자신이 1차 거래 시에 적립한 금액에 불과하다. 따라서 1차 거래 시 적립자와 2차 거래 시의 사용대상자가 같다(전체 마일리지 등 사용액은 공동사업자들 전체의 적립금 범위 내의 금액이 되므로, 공동사업자들 전체를 기준으로 보면 결제액에 해당하는 공급자와 마일리지 등 적립자도 같다고 할 수 있다). 이런 측면에서 보면 제3자적립마일리지 등의 사례에서도 2차 거래 후 정산받는 금액 중 1차 거래 시에 개별사업자 본인이 적립한 금액 상당액 부분의 경우 자기적립마일리지 등과 본질적인 차이가 없다. 그러므로 만약 제3자적립마일리지 등의 사용 사례에 대하여 자기적립마일리지 등과 달리 취급하여 부가가치세를 과세하고자 한다면, ㉖ 그 성질상 예누리액에 불과하여 사업자가 공급대가로 수령한 것으로 볼 수 없는 마일리지 등 결제액에 대하여 다른 예누리액과는 달리 부가가치세를 과세하는 것의 타당성과 필요성에 대한 면밀한 검토는 물론, ㉗ 본질적으로 차이가 없다고 여겨지는 자기적립마일리지 등 사용 사례와의 형평 등까지도 종합적으로 고려한 후, 시행령이 아닌 법률에, 과잉금지원칙에 어긋나 국민의 재산권을 침해하지 않는 범위 내에서 수범자인 국민들이 예측할 수 있을 정도로 과세대상과 범위를 명확히 규정함이 필요하다고 할 것이다.

7) 소결론

그럼에도 불구하고 피고는 개정된 쟁점 시행령 조항을 이유로 이 사건 포인트 사용액이 2차 거래의 공급가액에 포함된다고 보아 이를 전제로 이 사건 처분을 하였는바, 이 사건 처분은 원고의 나머지 주장에 대하여 나아가 살필 필요 없이 위법하므로 취소되어야 한다.

4. 대상 판결의 요지

가. 대법원 전원합의체 판결 및 '마일리지' 관련 부가가치세법령의 개정

1) 대법원 전원합의체 판결

가) 구 부가가치세법(2011. 12. 31. 법률 제11129호로 개정되기 전의 것, 이하 '2011년 개정 전 부가가치세법'이라 한다) 제13조는 제1항에서 "재화 또는 용역의 공급에 대한 부가가치세의 과세표준은 다음 각 호의 가액을 합한 금액(이하 '공급가액'이라 한다)으로 한다."라고 규정하면서 각 호에서 '금전으로 대가를 받는 경우: 그 대가'(제1호), '금전 외의 대가를 받는 경우: 자기가 공급한 재화 또는 용역의 시가'(제2호) 등을 규정하였고, 제2항에서 부가가치세의 과세표준에 포함하지 아니하는 금액으로 에누리액(제1호) 등을 들고 있었다. 또한 같은 조 제3항에서 장려금과 이와 유사한 금액 등을 부가가치세의 과세표준에서 공제하지 아니하도록 규정하면서, 제5항에서는 "제1항부터 제4항까지에서 규정한 사항 외에 과세표준의 계산에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다."라고 규정하였다.

그리고 구 부가가치세법 시행령(2012. 2. 2. 대통령령 제23595호로 개정되기 전의 것, 이하 '2012년 개정 전 부가가치세법 시행령'이라 한다) 제48조 제1항은 "법 제13조 제1항에 규정하는 과세표준에는 거래상대자로부터 받은 대금·요금·수수료 기타 명목 여하에 불구하고 대가관계에 있는 모든 금전적 가치 있는 것을 포함한다."라고 규정하였고, 제52조 제2항은 "법 제13조 제2항 제1호에 규정하는 에누리액은 재화 또는 용역의 공급에 있어서 그 품질·수량 및 인도·공급대가의 결제 기타 공급조건에 따라 그 재화 또는 용역의 공급 당시의 통상의 공급가액에서 일정액을 직접 공제하는 금액으로 한다."라고 규정하였다.

나) 대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 전원합의체 판결(이하 '2016년 전원합의체 판결'이라 한다)은, 위 규정들의 문언 내용과 체계에 의하면, 사업자가 고객에게 재화를

공급하는 1차 거래를 하면서 매출액의 일정비율에 해당하는 점수를 적립해 주고, 향후 그 고객에게 다시 재화를 공급하는 2차 거래를 하면서 그 적립된 점수 상당의 가액을 공제하고 나머지 금액만 현금 등으로 결제할 수 있도록 한 경우에, 2차 거래에서 그 적립된 점수 상당만큼 감액된 가액은 결국 사업자와 고객 사이에서 미리 정해진 공급대가의 결제 조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 부가가치세의 과세표준에서 제외되는 에누리액에 해당한다고 판단하였다. 또한 사업자가 위와 같은 점수 적립에 의한 대금 공제 제도를 다른 사업자들과 함께 운영하면서 각자의 1차 거래에서 고객에게 점수를 적립해 주고 그 후 고객이 사업자들과 2차 거래를 할 때에 그 적립된 점수 상당의 가액을 대금에서 공제하고 나머지 금액만 현금 등으로 결제할 수 있도록 한 경우에, 이 역시 여러 사업자들과 고객 사이에 미리 정해진 공급대가의 결제 조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 에누리액에 해당하며, 그 점수 상당의 공제된 가액을 2차 거래의 공급가액에 포함할 수 없음은 마찬가지라고 보았다. 나아가 여러 사업자들 사이의 정산약정에 따라 사업자가 고객이 아닌 다른 사업자들로부터 정산금을 지급받더라도 이는 2차 거래와 별도로 이루어진 통합 정산약정 및 계속적인 거래의 결과에 의하여 산정된 것으로서 2차 거래의 공급과 대가관계에 있다고 볼 수 없고, 적립된 점수의 교차사용 및 정산이 예정되어 있다는 사정만을 가지고 적립된 점수에 의하여 할인된 가액이 에누리액이 아니고 2차 거래의 공급가액에 포함되어야 한다고 보기도 어렵다고 판단하였다.

그러면서 비록 2012년 개정 전 부가가치세법 시행령 제48조 제13항이 “사업자가 고객에게 매출액의 일정비율에 해당하는 마일리지를 적립해 주고 향후 해당 고객이 재화를 공급받고 그 대가의 일부 또는 전부를 적립된 마일리지로 결제하는 경우 해당 마일리지 상당액은 과세표준에 포함한다.”라고 규정하고 있으나, 이는 과세표준의 계산에 필요한 사항만을 시행령에서 정하도록 한 2011년 개정 전 부가가치세법 제13조 제5항의 위임 범위 내에서 의미를 가질 뿐이고, 위 조항은 ‘마일리지’ 및 ‘마일리지로 결제하는 경우’의 구체적인 의미에 관하여 정하고 있지도 아니하며, 개별적인 ‘마일리지’가 에누리액에 해당하는지 여부를 가리지 아니하고 ‘마일리지’ 상당액을 무조건 과세표준인 공급가액에 포함하는 취지라고 단정할 수 없어, 결국 위 시행령 조항만을 가지고 2011년 개정 전 부가가치세법 제13조에서 정한 과세표준의 범위 및 에누리액의 해석에 관하여 달리 볼 수 없다고 판단하였다.

다) 이후 대법원은 1차 거래에서 적립된 마일리지가 2차 거래에서 사용된 사안에서, 1차 거래에서 적립된 점수 상당만큼 2차 거래에서 감액된 가액은 사업자와 고객 사이에서 미리 정해진 공급대가의 결제 조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 에누리액에 해당하고, 사업자가 위와 같은 점수 적립에 의한 대금 공제 제도를 다른 사업자들과 함께 운영한 경우 2차 거래에서 대금 공제에 사용된 점수와 관련하여 내부적으로 일정한 기간

등을 정하여 상호 간에 사용된 점수를 정산하고 그 차액 상당액을 정산금으로 지급하도록 약정하였더라도 달리 볼 것은 아니라는 취지로 판단하여 왔다(대법원 2016. 10. 13. 선고 2015두37693 판결 등 참조).

2) '마일리지' 관련 부가가치세법령의 개정

가) 2016년 전원합의체 판결이 선고되기 전인 2013. 6. 7. 부가가치세법이 법률 제11873호로 전부 개정되면서 2011년 개정 전 부가가치세법 제13조에서 규정하고 있던 '과세표준'에 관한 내용이 제29조로 이동되었다. 구 부가가치세법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되고 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것, 이하 '2017년 개정 전 부가가치세법'이라 한다) 제29조 제3항은 "공급가액은 다음 각 호의 가액을 말한다."라고 규정하면서, 그 각 호로 개정 전부터 존재하던 내용인 '금전으로 대가를 받는 경우'(제1호), '금전 외의 대가를 받는 경우'(제2호) 외에 '외상거래, 할부거래 등 그 밖에 재화 또는 용역을 공급하는 경우: 공급 형태 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 가액'(제6호) 등을 추가로 규정하였다.

한편 부가가치세법 시행령도 2013. 6. 28. 대통령령 제24638호로 전부 개정되면서 2012년 개정 전 부가가치세법 시행령 제48조에서 규정하고 있던 '과세표준의 계산'에 관한 내용 중 일부가 2017년 개정 전 부가가치세법 제29조에 곧바로 규정됨으로써 법률로 된 것을 제외하고는 그 내용 대부분이 제61조로 이동되었다. 구 부가가치세법 시행령(2013. 6. 28. 대통령령 제24638호로 전부 개정되고 2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되기 전의 것) 제61조 제1항은 2017년 개정 전 부가가치세법 제29조 제3항 제6호의 위임에 따라 그 각 호에서 외상판매 및 할부판매, 기부채납 등의 경우에 관한 공급가액에 대해 규정하였고, 마일리지 관련 내용은 제61조 제4항에 2012년 개정 전 부가가치세법 시행령 제48조 제13항과 동일한 내용으로 규정되었다.

나) 2016년 전원합의체 판결이 선고된 후 2017년 개정 전 부가가치세법 제29조의 내용은 그대로 유지된 채로 부가가치세법 시행령이 2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되면서, 마일리지에 관하여 규정하고 있던 종전의 제61조 제4항이 삭제되었고, 2017년 개정 전 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 위임의 근거로 삼는 구 부가가치세법 시행령 제61조 제1항의 조문 내에 마일리지 관련 내용을 규정하는 제9호가 신설되었다.

구 부가가치세법 시행령 제61조 제1항 제9호는 '재화 또는 용역의 구입실적에 따라 마일리지, 포인트 또는 그 밖에 이와 유사한 형태로 별도의 대가 없이 적립받은 후 다른

재화 또는 용역 구입 시 결제수단으로 사용할 수 있는 것과 재화 또는 용역의 구입실적에 따라 별도의 대가 없이 교부받으며 전산시스템 등을 통하여 그 밖의 상품권과 구분 관리되는 상품권'을 '마일리지 등'으로 정의하고, 위와 같은 마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제받은 경우, 그 각 목의 금액을 합한 금액을 부가가치세의 과세표준에 해당하는 공급가액에 포함하도록 규정하였다. 이에 따라 그 (나)목인 이 사건 시행령 조항에서는 당초 재화 또는 용역을 공급하고 마일리지 등을 적립(다른 사업자를 통하여 적립하여 준 경우를 포함한다)하여 준 사업자에게 사용한 마일리지 등(여러 사업자가 적립하여 줄 수 있거나 여러 사업자를 대상으로 사용할 수 있는 마일리지 등의 경우에는, '고객별·사업자별로 마일리지 등의 적립 및 사용 실적을 구분하여 관리하는 등의 방법으로 당초 공급자와 이후 공급자가 같다는 사실이 확인될 것', '사업자가 마일리지 등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전받지 아니할 것'의 요건을 모두 충족한 경우로 한정한다)을 '자기적립마일리지 등'으로 정의하면서, 자기적립마일리지 등 외의 마일리지 등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전받았거나 보전받을 금액을 공급가액에 포함하도록 규정하였다.

다) 그 후 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되어 2018. 1. 1. 시행된 부가가치세법(이하 '2017년 개정 부가가치세법'이라 한다) 제29조 제3항 제6호는, 종전 규정에서 재화 또는 용역을 공급하는 경우의 예로 들고 있던 '외상거래, 할부거래'에 '대통령령으로 정하는 마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제하는 거래'를 추가하여, '외상거래, 할부거래, 대통령령으로 정하는 마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제하는 거래 등 그 밖의 방법으로 재화 또는 용역을 공급하는 경우'의 공급가액은 공급 형태 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 가액을 말한다고 규정하였다. 이와 같이 개정된 취지는, 이 사건 시행령 조항이 마일리지 등 사용 거래의 공급가액에 관하여 정하고 있음에도 정작 위임의 근거인 2017년 개정 전 부가가치세법 제29조 제3항 제6호에는 마일리지 등 사용 거래에 관하여 아무런 내용이 들어있지 않았으므로, 대통령령으로 정하는 마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제하는 경우 해당 금액이 공급가액의 범위에 포함됨을 명확히 하고 공급가액의 범위에 대한 법률상 위임 근거를 마련하기 위한 것이었다. 2017년 개정 부가가치세법 제29조 제3항 제6호의 규정은 이후로 개정되지 아니한 채 현재까지 그대로 유지되고 있으며, 2017년 부가가치세법의 개정으로 이 사건 시행령 조항의 위임 근거가 되는 모법 규정이 달라졌다.

라) 이후 이 사건 시행령 조항이 포함된 구 부가가치세법 시행령 제61조 제1항 제9호는 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되면서, 종전 조문 내용 중 '마일리지 등'에 관한 공통적인 정의 부분이 제61조 제1항으로 옮겨졌고, 이 사건 시행령 조항과 같이

‘자기적립마일리지 등’에 대해 추가로 정의하면서 자기적립마일리지 등 외의 마일리지 등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전받았거나 보전받을 금액을 공급가액에 포함하도록 하는 내용은 제61조 제2항 제9호 (나)목으로 위치가 이동되었다. 이처럼 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정된 부가가치세법 시행령 제61조 제2항 제9호 (나)목(이하 ‘개정된 시행령 조항’이라 한다)은 이 사건 시행령 조항과 내용상 동일성을 유지한 채 단지 조문 위치만 바뀐 것으로, 그 후로 개정되지 아니한 채 현재에 이르고 있다.

나. 이 사건 시행령 조항 및 개정된 시행령 조항의 무효 여부에 관한 판단

1) 헌법 제75조는 “대통령은 법률에서 구체적으로 범위를 정하여 위임받은 사항과 법률을 집행하기 위하여 필요한 사항에 관하여 대통령령을 발할 수 있다.”라고 규정하고 있다. 이에 따라 법률의 시행령은 모법인 법률에 의하여 위임받은 사항이나 법률이 규정한 범위 내에서 법률을 현실적으로 집행하는 데 필요한 세부적인 사항만을 규정할 수 있을 뿐, 법률에 의한 위임이 없는 한 법률이 규정한 개인의 권리·의무에 관한 내용을 변경·보충하거나 법률에 규정되지 아니한 새로운 내용을 규정할 수는 없다(대법원 1990. 9. 28. 선고 89누2493 판결, 대법원 1995. 1. 24. 선고 93다37342 전원합의체 판결 등 참조).

특정 사안과 관련하여 법률에서 하위 법령에 위임을 한 경우에 모법의 위임 범위를 확정하거나 하위 법령이 위임의 한계를 준수하고 있는지를 판단할 때에는, 하위 법령이 규정한 내용이 입법자가 형식적 법률로 스스로 규율하여야 하는 본질적 사항으로서 의회유보의 원칙이 지켜져야 할 영역인지, 해당 법률 규정의 입법 목적과 규정 내용, 규정의 체계, 다른 규정과의 관계 등을 종합적으로 고려하여야 하고, 위임 규정 자체에서 그 의미 내용을 정확하게 알 수 있는 용어를 사용하여 위임의 한계를 분명히 하고 있는데도 그 문언적 의미의 한계를 벗어났는지나, 하위 법령의 내용이 모법 자체로부터 그 위임된 내용의 대강을 예측할 수 있는 범위 내에 속한 것인지, 수권 규정에서 사용하고 있는 용어의 의미를 넘어 그 범위를 확장하거나 축소하여서 위임 내용을 구체화하는 단계를 벗어나 새로운 입법을 한 것으로 평가할 수 있는지 등을 구체적으로 따져 보아야 한다(대법원 2012. 12. 20. 선고 2011두30878 전원합의체 판결, 대법원 2015. 8. 20. 선고 2012두23808 전원합의체 판결 등 참조).

위와 같은 판단 결과 법규명령의 내용이 객관적으로 확정된 법률의 위임 범위나 한계 내에 있다고 인정되거나 법률이 예정하고 있는 바를 구체적으로 명확하게 한 것으로 인정되면 법규명령은 무효로 되지 않는다(대법원 2021. 7. 29. 선고 2020두39655 판결 등 참조). 또한 어느 시행령 규정이 모법에 저촉되는지가 명백하지 않은 경우에는 모법과 시행령의 다른

규정들과 그 입법 취지, 연혁 등을 종합적으로 살펴 모법에 합치된다는 해석도 가능한 경우라면 그 규정을 모법 위반으로 무효라고 선언해서는 안 된다(대법원 2014. 1. 16. 선고 2011두6264 판결, 대법원 2025. 1. 9. 선고 2022두32382 판결 등 참조).

한편 어떠한 사안이 국회가 형식적 법률로 스스로 규정하여야 하는 본질적 사항에 해당될 것인지는 구체적 사례에서 관련된 이익 내지 가치의 중요성, 규제 또는 침해의 정도와 방법 등을 고려하여 개별적으로 결정하여야 할 것이지만, 규율대상이 국민의 기본권 및 기본적 의무와 관련한 중요성을 가질수록, 그리고 그에 관한 공개적 토론의 필요성 또는 상충되는 이익 사이의 조정 필요성이 클수록, 그것이 국회의 법률에 의하여 직접 규율될 필요성은 더 증대된다고 보아야 한다(위 대법원 2012두23808 전원합의체 판결, 대법원 2020. 9. 3. 선고 2016두32992 전원합의체 판결 등 참조). 그런데 헌법 제37조 제2항과 제38조는 국민의 모든 자유와 권리는 국가안전보장·질서유지 또는 공공복리를 위하여 필요한 경우에 한하여 법률로써 제한할 수 있으며 제한하는 경우에도 자유와 권리의 본질적인 내용을 침해할 수 없고, 모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의무를 진다고 규정하고 있다. 헌법 제59조와 제75조는 조세의 종목과 세율은 법률로 정하여야 하고, 법률의 위임은 구체적으로 범위를 정해야 한다는 한계를 제시하고 있다. 이러한 규정들에 비추어 보면, 국민에게 납세의 의무를 부과하기 위해서는 조세의 종목과 세율 등 납세의무에 관한 기본적·본질적 사항은 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로 정하여야 하고, 법률의 위임 없이 명령 또는 규칙 등의 행정입법으로 과세요건 등 납세의무에 관한 기본적·본질적 사항을 규정하거나 법률에 규정된 내용을 함부로 유추·확장하는 내용의 해석규정을 마련하는 것은 조세법률주의에 위배된다(대법원 2000. 3. 16. 선고 98두11731 전원합의체 판결 등 참조).

2) 앞서 본 법리에 비추어 살펴보면, 시기별로 2017년 개정 전 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 위임의 근거로 하는 이 사건 시행령 조항은 모법의 규정 취지에 부합하지 아니하고 그 위임 범위를 벗어나 행정입법으로 과세요건을 확대한 것으로서 조세법률주의에 위배되어 무효라고 봄이 타당하지만, 2017년 개정 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 위임의 근거로 하는 이 사건 시행령 조항 및 개정된 시행령 조항은 모법의 규정 취지에 부합하고 그 위임 범위 내에서 구체적 과세요건을 정한 것으로서 위임입법의 한계를 일탈하였다거나 조세법률주의에 위배된다고 볼 수 없다. 그 이유는 다음과 같다.

가) 법률 개정 전 이 사건 시행령 조항의 효력

(1) 부가가치세법 제29조 제1항은 “재화 또는 용역의 공급에 대한 부가가치세의 과세표준은 해당 과세기간에 공급한 재화 또는 용역의 공급가액을 합한 금액으로 한다.”라고 규정하고,

제5항 제1호는 '공급가액에 포함하지 아니하는 금액'의 하나로 '재화나 용역을 공급할 때 그 품질이나 수량, 인도조건 또는 공급대가의 결제방법이나 그 밖의 공급조건에 따라 통상의 대가에서 일정액을 직접 깎아주는 금액'을 규정하고 있다. 이러한 에누리액은 재화나 용역의 공급과 관련하여 그 품질·수량이나 인도·공급대가의 결제 등의 공급조건이 원인이 되어 통상의 공급가액에서 직접 공제·차감되는 것으로서 거래상대방으로부터 실제로 받은 금액이 아니므로 부가가치세의 과세표준에서 제외되며, 그 공제·차감의 방법에 특별한 제한도 없다(대법원 2013. 4. 11. 선고 2011두8178 판결 등 참조). 그리고 2016년 전원합의체 판결이 명시한 바와 같이, 사업자가 고객과의 1차 거래에서 매출액의 일정비율에 해당하는 점수를 적립해 준 경우, 그 적립된 점수 상당만큼 2차 거래에서 감액된 가액은 사업자와 고객 사이에서 미리 정해진 공급대가의 결제 조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 에누리액에 해당한다. 사업자가 다른 사업자와 함께 위와 같은 점수 적립에 의한 대금 공제 제도를 운영하는 경우, 2차 거래 이후 사업자들 사이에 정산이 예정되어 있다 하더라도 1차 거래에서 적립된 점수에 의하여 2차 거래에서 할인된 가액을 에누리액이 아니라고 보아 2차 거래의 공급가액에 포함시킬 수는 없다.

그런데 2017년 개정 전 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 위임의 근거로 하는 이 사건 시행령 조항에서는, 마일리지 등을 그 조문 자체에서 정의한 바에 따른 '자기적립마일리지 등'과 그 외의 것에 해당하는 이른바 '제3자적립마일리지 등'의 두 가지로 구분한 다음, 후자에 해당할 경우 마일리지 등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전받았거나 보전받을 금액을 부가가치세의 과세표준에 해당하는 공급가액에 포함하도록 하여 전자와 달리 취급되도록 하였다. 이는 상위법인 2017년 개정 전 부가가치세법 제29조 제5항 제1호의 에누리액에 해당하는 '제3자적립마일리지 등'을 법률의 근거 없이 그 범위에서 제외하는 것으로서, 위 제29조 제5항 제1호에 저촉될뿐더러 법률의 위임 범위를 넘어 공급가액의 범위를 확대하는 것이다. 2017년 개정 전 부가가치세법 제29조 제3항은 개별적인 거래유형에서의 공급가액 산정 방식을 구체화하기 위한 조문으로서, 특히 제6호에서는 외상거래, 할부거래 등 그 밖에 재화 또는 용역을 공급하는 경우의 공급가액을 정하도록 대통령령에 위임하고 있을 뿐, 2017년 개정 전 부가가치세법 제29조 제5항 제1호의 에누리액에 해당하는 마일리지 등에 대해서까지 그 공급가액을 정하도록 위임한 것이라고 볼 수는 없기 때문이다.

(2) 마일리지 등을 2016년 전원합의체 판결과 달리 더 이상 에누리액이 아니라고 보아 재화 또는 용역의 공급에 대한 대가로서 부가가치세의 과세표준에 포함되는 것으로 새롭게 규율하고자 하는 경우, 납세의무에 관한 기본적·본질적인 사항에 중대한 영향을 주게 되므로 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 근거 규정이 마련되어야 한다. 그런데

2017년 개정 전 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 위임의 근거로 하는 이 사건 시행령 조항은 새로운 입법적 결단에 기한 법률 조항의 개정이 이루어지지 않은 상태에서 대통령령만으로 과세범위를 확대하였다. 이는 조세법률주의에도 위배된다.

(3) 따라서 2017년 개정 전 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 위임의 근거로 하는 이 사건 시행령 조항은 모법의 규정 취지에 부합하지 아니하고 위임입법의 한계를 일탈한 것으로서 조세법률주의에 위배되어 무효라고 봄이 타당하다.

나) 법률 개정 후 이 사건 시행령 조항 및 개정된 시행령 조항의 효력

(1) 법률의 위임에 따라 효력을 갖는 법규명령의 경우 그 위임의 근거가 없어 무효였더라도 나중에 법 개정으로 위임의 근거가 부여되면 그때부터는 유효한 법규명령으로 볼 수 있다(대법원 2017. 4. 20. 선고 2015두45700 전원합의체 판결 등 참조). 부가가치세법 제29조 제3항 제6호가 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되어 2018. 1. 1. 시행되면서 그 법문에 종전과 달리 '대통령령으로 정하는 마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제하는 거래'라는 문구가 추가되었는바, 이로써 이 사건 시행령 조항 및 개정된 시행령 조항이 위임의 근거를 제대로 갖추었는지, 위 각 조항의 내용이 모법의 규정 취지에 반하지 아니하고 위임의 한계를 준수하였는지에 관한 규범적 상황이 총체적으로 부가가치세법의 2017년 개정 전과는 유의미하게 달라졌다고 봄이 타당하다. 앞서 본 바와 같이 2017년 부가가치세법 제29조 제3항 제6호가 개정되기 이전부터 제3자적립마일리지 등으로 결제받은 부분 중 일정 부분을 공급가액의 범위에 포함하는 내용의 이 사건 시행령 조항이 이미 도입되어 있었으나, 그에 관한 위헌·위법성 논란을 불식하고 위임 근거를 명확하게 마련하기 위해 부가가치세법 제29조 제3항 제6호의 개정이 이루어지면서, 이 사건 시행령 조항이 정한 범위 내에서 부가가치세 과세표준인 공급가액의 범위가 확대되고 반대로 공급가액에 포함되지 않는 에누리액의 범위는 그만큼 축소된 것으로 볼 수 있기 때문이다. 이는 개정된 시행령 조항에 대해서도 마찬가지이다.

(2) 부가가치세 과세 대상이 되는 거래의 범위나 공급가액의 범위는 기본적으로 입법 정책의 영역에 속한다. 이 사건 시행령 조항이 이미 마련된 상태에서 입법자가 2017년에 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 개정한 취지는 '대통령령으로 정하는 마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제하는 경우 대통령령으로 정하는 가액'을 공급가액의 범위에 포함하기 위한 것이었음은 앞서 본 바와 같이 분명하다. 그렇다면 입법자는 2017년 부가가치세법의 개정을 통해 이 사건 시행령 조항에 새로운 위임 근거를 부여함으로써 이 사건 시행령 조항에서 정하고 있는 '자기적립마일리지 등 외의 마일리지 등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전받았거나 보전받을

금액'을 부가가치세 공급가액에 포함하겠다는 결단을 드러낸 것이고, 가급적 이를 존중하는 방향으로 법령해석이 이루어져야 할 것이다.

(3) 위와 같이 2017년에 부가가치세법이 개정된 것을 계기로 하여 이 사건 시행령 조항과 개정된 시행령 조항의 해석 및 적용에 관한 규범적 상황이 달라졌음은, 2016년 전원합의체 판결 당시와 비교해 보더라도 동일하게 도출된다. 2016년 전원합의체 판결은 부가가치세 과세 대상이 되는 거래나 그 공급가액의 범위에 관하여 절대불변의 법리를 선언한 것이 아니라, 해당 사안에 적용되던 당시의 법령을 해석한 것이다. 또한 향후 법 개정에 의하여 공급가액의 범위가 변경될 가능성까지 원천적으로 금지되거나 차단되어야 함을 선언한 것도 아니다. 따라서 2017년에 부가가치세법이 개정된 이후에도 여전히 종전 법령에 기초한 2016년 전원합의체 판결의 법리가 그대로 적용될 수는 없다. 이는 2016년 전원합의체 판결에서 사업자들 사이의 정산약정에 따라 2차 거래 사업자가 고객이 아닌 다른 사업자로부터 지급받는 정산금은 2차 거래의 공급과 대가관계에 있다고 볼 수 없다고 판단한 부분에 대해서도 마찬가지이다. 부가가치세법 하에서 공급자가 재화 또는 용역의 공급과 관련하여 금전 또는 금전적 가치가 있는 것을 받는 경우에 그것이 공급과 대가관계에 있는지는 조세법률주의에 따라 해당 사안에 적용되는 법령을 바탕으로 규범적으로 판단되어야 한다. 그러므로 2017년 개정 부가가치세법이 2018. 1. 1. 시행됨에 따라 이 사건 시행령 조항이 적법하게 위임의 근거를 갖추게 된 이후부터는, 제3자적립마일리지 등과 관련하여 사업자들 사이에 지급되는 정산금 상당액은 새롭게 달라진 규범적 상황하에서 해당 공급과 대가관계에 있는 것으로 평가될 수 있다. 이러한 견지에서 부가가치세법의 2017년 개정 이후 이 사건 시행령 조항 및 개정된 시행령 조항은, 제3자적립마일리지 등과 관련하여 사업자들이 상호 지급하는 정산금이 2차 거래의 공급과 대가관계에 있을 수 있음을 전제로, 마일리지 등으로 결제가 이루어진 경우 일정한 요건하에 정산금 상당액을 2차 거래의 공급가액에 포함하고자 하는 규정이라고도 이해할 수 있다.

(4) 모든 과세요건을 법률로만 규정해야 한다면 복잡·다양하고도 끊임없이 변천하는 경제상황에 대처하여 적확하게 과세 대상을 포착하고 적정하게 과세표준을 산출하기 어려울 것이 분명하다. 따라서 그중 경제현실의 변화나 전문적 기술의 발달 등에 적응하여야 하는 세부적인 사항에 관하여는 국회가 제정하는 법률보다 더 탄력성 있는 행정입법에 이를 위임할 필요가 있다. 마일리지 등 관련 거래의 경우도 산업이 발달하고 사업자간 경쟁이 치열해짐에 따라 점점 복잡한 양상으로 나타나고 있고, 사업자의 마케팅 방식에 따라 포인트, 적립금, 사이버머니 등 다양한 명칭과 형태로 광범위하게 활용되고 있으며, 앞으로도 다양하게 변화할 것으로 예상된다. 이를 고려할 때 2017년 개정 부가가치세법 제29조 제3항 제6호가 사업자가 마일리지 등으로 결제받은 부분 중 일정

부분이 부가가치세 과세표준인 공급가액에 포함될 수 있음을 기본 전제로 삼으면서, '마일리지 등'의 정의나 그 공급가액의 범위에 관한 사항을 직접 정하지 아니한 채 이를 시행령에 위임하였다고 하여 의회유보의 원칙이나 조세법률주의에 반한다고 볼 수 없다.

(5) 따라서 2017년 개정 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 위임의 근거로 하는 이 사건 시행령 조항 및 그와 사실상 동일한 내용을 규정하고 있는 개정된 시행령 조항은 모법의 규정 취지에 부합하고 그 위임 범위 내에서 해당 과세요건을 구체적으로 정한 것으로서 위임입법의 한계를 일탈하였거나 조세법률주의에 위배된다고 볼 수 없다.

다. 이 사건에 관한 구체적 판단

이 사건 처분 중, 2017년 개정 전 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 위임 근거로 하는 이 사건 시행령 조항에 기해 이루어진 2017년 제1기분 및 제2기분 부가가치세에 대한 부분은 위법하지만, 2017년 개정 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 위임 근거로 하는 이 사건 시행령 조항 및 개정된 시행령 조항에 기해 이루어진 2018년 제1기분부터 2019년 제1기분까지의 부가가치세에 대한 부분은 위법하다고 볼 수 없다. 그런데도 원심은 이 사건 포인트 결제액이 에누리액에 해당하는 이상, 원고가 위 각 시행령 조항이 정한 바와 같이 자기적립마일리지 등 외의 마일리지 등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 정산금을 지급받았다고 하더라도 부가가치세 과세표준인 공급가액에 포함되어서는 아니 된다고 보아, 이 사건 포인트 결제액을 2차 거래의 공급가액에 포함시킨 이 사건 처분 중 2018년 제1기분부터 2019년 제1기분까지의 부가가치세에 대한 부분에 대해서까지 이를 위법하다고 판단하였다. 이러한 원심의 판단에는 이 사건 시행령 조항 및 개정된 시행령 조항의 효력 등에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다.

5. 대상 판결에 대하여

가. 에누리액 관련 규정의 개정 연혁

(1) 개정 내용

(가) 구 부가가치세법(2010. 1. 1. 법률 제9915호로 개정된 것) 제13조 (과세표준)

② 다음 각 호의 금액은 과세표준에 포함하지 아니한다.

1. 에누리액

구 부가가치세법 시행령(2010. 2. 18. 대통령령 제22043호로 개정된 것) 제48조 (과세표준의 계산)

⑬ 사업자가 고객에게 매출액의 일정비율에 해당하는 마일리지를 적립해 주고 향후 해당 고객이 재화를 공급받고 그 대가의 일부 또는 전부를 적립된 마일리지로 결제하는 경우 해당 마일리지 상당액은 과세표준에 포함한다.

제52조 (부당대가 및 에누리등의 범위)

② 법 제13조 제2항 제1호에 규정하는 에누리액은 재화 또는 용역의 공급에 있어서 그 품질·수량 및 인도·공급대가의 결제 기타 공급조건에 따라 그 재화 또는 용역의 공급당시의 통상의 공급가액에서 일정액을 직접 공제하는 금액으로 한다.

(나) 구 부가가치세법(2016. 12. 20. 법률 제14387호로 개정된 것) 제29조 (과세표준)

③ 제1항의 공급가액은 다음 각 호의 가액을 말한다. 이 경우 대금, 요금, 수수료, 그 밖에 어떤 명목이든 상관없이 재화 또는 용역을 공급받는 자로부터 받는 금전적 가치 있는 모든 것을 포함하되, 부가가치세는 포함하지 아니한다.

6. 외상거래, 할부거래 등 그 밖에 재화 또는 용역을 공급하는 경우: 공급 형태 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 가액

⑤ 다음 각 호의 금액은 공급가액에 포함하지 아니한다.

1. 재화나 용역을 공급할 때 그 품질이나 수량, 인도조건 또는 공급대가의 결제방법이나 그 밖의 공급조건에 따라 통상의 대가에서 일정액을 직접 깎아주는 금액

구 부가가치세법 시행령(2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정된 것) 제61조 (외상거래 등 그 밖의 공급가액의 계산)

① 법 제29조 제3항 제6호에서 “대통령령으로 정하는 가액”이란 다음 각 호의 구분에 따른 가액을 말한다.

9. 재화 또는 용역의 구입실적에 따라 마일리지, 포인트 또는 그 밖에 이와 유사한 형태로 별도의 대가 없이 적립받은 후 다른 재화 또는 용역 구입 시 결제수단으로 사용할 수 있는 것과 재화 또는 용역의 구입실적에 따라 별도의 대가 없이 교부받으며 전산시스템 등을 통하여 그 밖의 상품권과 구분 관리되는 상품권(이하 이 항에서 “마일리지등”이라 한다)으로 대금의 전부 또는 일부를 결제받은 경우(제10호에 해당하는 경우는 제외한다):

다음 각 목의 금액을 합한 금액

가. 마일리지등 외의 수단으로 결제받은 금액

나. 자기적립마일리지등[당초 재화 또는 용역을 공급하고 마일리지등을 적립(다른 사업자를 통하여 적립하여 준 경우를 포함한다)하여 준 사업자에게 사용한 마일리지등(여러 사업자가 적립하여 줄 수 있거나 여러 사업자를 대상으로 사용할 수 있는 마일리지등의 경우 다음의 요건을 모두 충족한 경우로 한정한다)을 말한다. 이하 이 항에서 같다] 외의 마일리지등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전(補填)받았거나 보전받을 금액

1) 고객별·사업자별로 마일리지등의 적립 및 사용 실적을 구분하여 관리하는 등의 방법으로 당초 공급자와 이후 공급자가 같다는 사실이 확인될 것

2) 사업자가 마일리지등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전받지 아니할 것

10. 자기적립마일리지등 외의 마일리지등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제받은 경우로서 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 경우: 공급한 재화 또는 용역의 시가(제62조에 따른 금액을 말한다)

가. 제9호 나목에 따른 금액을 보전받지 아니하고 법 제10조 제1항에 따른 자기생산·취득재화를 공급한 경우

나. 제9호 나목과 관련하여 특수관계인으로부터 부당하게 낮은 금액을 보전받거나 아무런 금액을 받지 아니하여 조세의 부담을 부당하게 감소시킬 것으로 인정되는 경우

(다) 구 부가가치세법(2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정된 것) 제29조 (과세표준)

③ 제1항의 공급가액은 다음 각 호의 가액을 말한다. 이 경우 대금, 요금, 수수료, 그 밖에 어떤 명목이든 상관없이 재화 또는 용역을 공급받는 자로부터 받는 금전적 가치 있는 모든 것을 포함하되, 부가가치세는 포함하지 아니한다.

6. 외상거래, 할부거래, 대통령령으로 정하는 마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제하는 거래 등 그 밖의 방법으로 재화 또는 용역을 공급하는 경우: 공급 형태 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 가액

⑤ 다음 각 호의 금액은 공급가액에 포함하지 아니한다.

1. 재화나 용역을 공급할 때 그 품질이나 수량, 인도조건 또는 공급대가의 결제방법이나 그 밖의 공급조건에 따라 통상의 대가에서 일정액을 직접 깎아주는 금액

구 부가가치세법 시행령(2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정된 것) 제61조 (외상거래 등 그 밖의 공급가액의 계산)

① 법 제29조 제3항 제6호에서 “대통령령으로 정하는 마일리지 등”이란 재화 또는 용역의 구입실적에 따라 마일리지, 포인트 또는 그 밖에 이와 유사한 형태로 별도의 대가 없이

적립받은 후 다른 재화 또는 용역 구입 시 결제수단으로 사용할 수 있는 것과 재화 또는 용역의 구입실적에 따라 별도의 대가 없이 교부받으며 전산시스템 등을 통하여 그 밖의 상품권과 구분 관리되는 상품권(이하 이 조에서 “마일리지등”이라 한다)을 말한다.

② 법 제29조 제3항 제6호에서 “대통령령으로 정하는 가액”이란 다음 각 호의 구분에 따른 가액을 말한다.

9. 마일리지등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제받은 경우(제10조에 해당하는 경우는 제외한다): 다음 각 목의 금액을 합한 금액

가. 마일리지등 외의 수단으로 결제받은 금액

나. 자기적립마일리지등[당초 재화 또는 용역을 공급하고 마일리지등을 적립(다른 사업자를 통하여 적립하여 준 경우를 포함한다)하여 준 사업자에게 사용한 마일리지등(여러 사업자가 적립하여 줄 수 있거나 여러 사업자를 대상으로 사용할 수 있는 마일리지등의 경우 다음의 요건을 모두 충족한 경우로 한정한다)을 말한다. 이하 이 항에서 같다] 외의 마일리지등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전(補填)받았거나 보전받을 금액

1) 고객별·사업자별로 마일리지등의 적립 및 사용 실적을 구분하여 관리하는 등의 방법으로 당초 공급자와 이후 공급자가 같다는 사실이 확인될 것

2) 사업자가 마일리지등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전받지 아니할 것

10. 자기적립마일리지등 외의 마일리지등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제받은 경우로서 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 경우: 공급한 재화 또는 용역의 시가(제62조에 따른 금액을 말한다)

가. 제9호 나목에 따른 금액을 보전받지 아니하고 법 제10조 제1항에 따른 자기생산·취득재화를 공급한 경우

나. 제9호 나목과 관련하여 특수관계인으로부터 부당하게 낮은 금액을 보전받거나 아무런 금액을 받지 아니하여 조세의 부담을 부당하게 감소시킬 것으로 인정되는 경우

(2) 개정 경위

부가가치세법과 시행령을 위 (1)항에서 본 바와 같이 개정하여 마일리지, 포인트, 상품권 등에 대한 구체적인 규정을 마련하게 된 경위는 아래와 같다.

대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 전원합의체 판결은 구 부가가치세법 시행령(2010. 2. 18. 대통령령 제22043호로 개정된 것) 제48조 제13항과 관련하여, ‘에누리액은 재화나 용역의 공급과 관련하여 그 품질·수량이나 인도·공급대가의 결제 등의 공급조건이 원인이 되어 통상의 공급가액에서 직접 공제·차감되는 것으로서 거래상대방으로부터 실제로 받은

금액이 아니므로 부가가치세의 과세표준에서 제외되며, 그 공제·차감의 방법에 특별한 제한은 없다. 따라서 고객이 재화를 구입하면서 사업자와 사이의 사전 약정에 따라 그 대가의 일부를 할인받은 경우에 이는 통상의 공급가액에서 직접 공제·차감되는 에누리액에 해당하므로 그 할인액은 과세표준에 포함되지 아니한다. 이러한 법리에 비추어 보면, 사업자가 고객에게 재화를 공급하는 1차 거래를 하면서 매출액의 일정비율에 해당하는 점수를 적립해 주고, 향후 그 고객에게 다시 재화를 공급하는 2차 거래를 하면서 그 적립된 점수 상당의 가액을 공제하고 나머지 금액만 현금 등으로 결제할 수 있도록 한 경우에, 2차 거래에서 그 적립된 점수 상당만큼 감액된 가액은 결국 사업자와 고객 사이에서 미리 정해진 공급대가의 결제 조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 에누리액에 해당한다. 이 사건 시행령 조항은 '마일리지' 및 '마일리지로 결제하는 경우'의 구체적인 의미에 관하여 정하고 있지도 아니하다. 이에 비추어 보면, 이 사건 시행령이 개별적인 '마일리지'가 에누리액에 해당하는지 여부를 가리지 아니하고 '마일리지' 상당액을 무조건 과세표준인 공급가액에 포함하는 취지라고 단정할 수 없으며, 결국 이 사건 시행령 조항만을 가지고 구 부가가치세법 제13조에서 정한 과세표준의 범위 및 에누리액의 해석에 관하여 위와 달리 볼 수 없다.'라고 판시하였다.

대법원이 위와 같이 구 부가가치세법 시행령(2010. 2. 18. 대통령령 제22043호로 개정된 것) 제48조 제13항의 적용범위를 제한적으로 해석하자, 정부는 마일리지등으로 결제받은 금액을 부가가치세 과세표준에 포함시키고자 2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 구 부가가치세법 시행령을 개정하여 제61조 제1항 제9호에서 공급가액에 포함되는 마일리지, 포인트, 상품권 등에 대한 규정을 신설하였고, 이어서 2017. 12. 19. 구 부가가치세법을 개정하여 제29조 제3항 제6호에 "대통령령으로 정하는 마일리지 등"이라고 하여 "마일리지 등"을 정의할 수 있는 근거를 마련하였으며, 곧이어 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 구 부가가치세법 시행령을 개정하여 제61조 제1항에 "마일리지 등"의 정의규정을 신설하였다.

나. 에누리액 관련 판례의 법리

부가가치세법은 부가가치세 과세표준에 포함하지 아니하는 금액의 하나로 에누리액을 규정하고 있고, '에누리액'은 '재화 또는 용역의 공급에 있어서 그 품질·수량 및 인도·공급대가의 결제 기타 공급조건에 따라 그 재화 또는 용역의 공급 당시의 통상의 공급가액에서 일정액을 직접 공제하는 금액'이라고 규정되어 있다(부가가치세법 제29조 제5항 제1호). 이와 같이 재화나 용역의 공급과 관련하여 그 품질·수량이나 인도·공급대가의 결제 등의 공급조건이 원인이 되어 통상의 공급가액에서 직접 빼는 에누리액은, 그 발생시기가 재화나 용역의 공급시기 전으로 한정되지 아니하고 그 공제나 차감의 방법에도 특별한 제한이 없다. 따라서 공급자가 재화나 용역의 공급 시 통상의

공급가액에서 일정액을 뺀 가액만을 받는 방법뿐만 아니라, 공급가액을 전부 받은 후 그 중 일정액을 반환하거나 또는 이와 유사한 방법에 의하여 발생할 수 있다(대법원 2015. 12. 23. 선고 2013두19615 판결, 대법원 2022. 11. 17. 선고 2022두33149 판결 등). 즉, 거래당사자 사이에 사전이든 사후든 공급조건에 대한 명시적 또는 묵시적 약정이 인정되는 경우 그 공급조건에 따라 재화 또는 용역의 공급대가에서 공제되는 가액은 예누리액에 해당된다는 것이 대법원 판례이다.

다. 단말기 할인판매(단말기 구입 보조금) 관련 판결

(1) 대법원 2003. 4. 25. 선고 2001두6586 판결은, 이동통신사업자가 대리점과 이동전화제품 공급계약을 체결하여 단말기를 공급하여 오다가, 자사 서비스의 통화지역이 수도권과 충청권의 일부로 제한되어 가입실적이 저조하자, 자사 서비스망에 가입하여 1년 이상 사용할 것을 조건으로 대리점이 소비자들에게 할인판매를 하도록 권장하면서 그 할인액을 공급가액에서 공제해 주기로 약정하였고, 이에 대리점은 단말기를 모델에 따라 할인판매를 한 사안에서, '위 할인액은 이동통신사업자가 대리점에 단말기를 공급하면서 이를 이용하여 소비자를 자사 서비스망에 가입시키면 할인해 준다는 공급 조건에 따라 단말기의 공급 당시의 통상의 공급가액에서 일정액을 직접 공제한 금액으로서 부가가치세법상 과세표준에 포함되지 아니하는 예누리액에 해당된다.'고 판시하였다.

(2) 대법원 2015. 12. 23. 선고 2013두19615 판결은 이동통신사업자인 甲 주식회사가 이동통신 용역과 관련된 업무를 대행하는 대리점 사업자(이하 '대리점'이라 한다)에게 이동통신 단말장치(이하 '단말기'라 한다)를 판매하면서 출고가액 전액을 공급가액으로 하여 부가가치세를 신고·납부하였다가, 일정한 기간 동안 이동통신 용역을 이용하기로 약정한 이동통신 용역의 가입자(이하 '가입자'라 한다)에게 지원한 단말기 구입 보조금이 구 부가가치세법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되기 전의 것) 제13조 제2항 제1호의 예누리액에 해당한다고 주장하면서 부가가치세 감액 및 환급을 구하는 경정청구를 하였으나 과세관청이 거부한 사안에서, '재화나 용역의 공급과 관련하여 그 품질·수량이나 인도·공급대가의 결제 등의 공급조건이 원인이 되어 통상의 공급가액에서 직접 공제·차감되는 예누리액은, 그 발생시기가 재화나 용역의 공급시기 전으로 한정되지 아니하고 그 공제·차감의 방법에도 특별한 제한이 없다(대법원 2003. 4. 25. 선고 2001두6586,6593,6609,6616,6623,6630,6647,6654,6661 판결 참조). 따라서 공급자가 재화나 용역의 공급 시 통상의 공급가액에서 일정액을 공제·차감한 나머지 가액만을 받는 방법뿐만 아니라, 공급가액을 전부 받은 후 그 중 일정액을 반환하거나 또는 이와 유사한 방법에 의하여 발생할 수 있다. 그리고 당사자 사이에 계약을 둘러싸고 의사표시의 해석이 문제되는 경우에는 그 의사표시의 내용, 그러한 의사표시가 이루어진 동기와 경위, 그

의사표시에 의하여 달성하려는 목적, 당사자의 진정한 의사 등을 종합적으로 고찰하여 논리와 경험칙에 따라 합리적으로 해석하여야 한다(대법원 2005. 5. 27. 선고 2004다60065 판결, 대법원 2007. 9. 20. 선고 2006다15816 판결 등 참조).’고 전제한 다음, ‘① 원고는 보조금 지원 요건을 갖춘 가입자에게 보조금을 지원하되 그 보조금의 용도를 단말기의 대가를 결제하는 것으로 제한함으로써 실질적으로 가입자에게 대리점으로부터 보조금 상당액을 할인받을 수 있는 권리를 부여하였고, 가입자도 보조금 상당액을 감액한 나머지 가액을 대리점에 지급하고 단말기를 공급받았으며, 대리점 역시 그 보조금 상당액만큼 감액된 대금을 원고에게 지급하여 원고에 대한 단말기 매입 대금을 모두 결제하였으므로, 원고와 대리점 사이에 대리점이 보조금 지원 요건을 갖춘 가입자에게 보조금 상당액만큼 할인 판매하는 것을 조건으로 하여 단말기의 공급가액에서 보조금 상당액을 감액하여 결제하기로 하는 약정이 있었다고 볼 수 있고, 결국 그 보조금 상당액은 원고의 대리점에 대한 단말기 공급가액에서 직접 공제되는 가액에 해당한다고 볼 수 있다. ② 그리고 이 사건 보조금이 이동통신 용역의 공급거래에서 수익을 얻기 위한 목적에서 지원되었더라도, 이동통신 용역을 일정한 기간 동안 공급받을 것을 조건으로 하여 단말기의 공급가액에서 직접 공제된 이상, 특별한 사정이 없는 한 단말기의 공급과 관련된 에누리액에 해당한다고 할 것이다. ③ 또한 이 사건 보조금이 공제된 금액에 의한 단말기 대금의 결제는 원고의 대리점에 대한 단말기 공급 시부터 예정되어 있었던 사정에 비추어 보면, 비록 원고가 이 사건 보조금을 판매장려금 등으로 계상하고 단말기의 공급가액의 감소에 따른 수정세금계산서를 발급하지 않았으며 마치 대리점이 가입자로부터 보조금채권을 승계취득하여 원고의 대리점에 대한 단말기 대금채권과 상계하는 형식으로 정산을 하였더라도, 이러한 회계 및 세무처리는 이 사건 보조금을 에누리액으로 보지 않던 당시 과세행정을 고려한 부득이한 조치로 볼 수 있으며, 그로 인하여 이 사건 보조금의 성격이 달라진다고 하기도 어렵다.’고 하여 단말기 구입 보조금이 원고의 대리점에 대한 단말기 공급과 관련된 에누리액에 해당한다고 판시하였다.

(3) 대법원 2022. 8. 31. 선고 2017두53170 판결은 이동통신사업자가 자신이 제공하는 이동통신 용역을 일정 기간 이용하기로 약정하는 이용자에게 지급하는 단말기 구입 보조금이 단말기 공급가액이 아니라 이동통신 용역의 공급가액에서 직접 공제되는 에누리액에 해당하는지 여부가 쟁점이 된 사안에서, ‘어떠한 금액이 부가가치세의 과세표준에 포함되지 않는 에누리액에 해당하기 위해서는 사업자가 공급한 재화 또는 용역의 공급가액에서 직접 공제된 금액이어야 한다. 사업자가 거래상대방에게 일정한 이익을 제공하는 등으로 해당 재화 또는 용역의 공급가액이 그 상당액만큼 감액되었을 때와 동일한 경제적 효과가 발생하더라도, 그 이익이 별개의 재화 또는 용역의 공급거래에 대하여 제공되는 등의 이유로 해당 재화 또는 용역의 공급가액에서 그 상당액이 직접 공제되었다고 평가할 수 없다면, 이를 해당 재화 또는 용역의 공급가액에 대한 에누리액에 해당한다고 볼 수 없다.’고 전제한 다음, ‘① 이동통신사업자인 원고의 이동전화서비스

이용약관과 서비스 신규계약서 등의 내용에 비추어 보면, 이 사건 보조금이 이동통신 용역의 일정 기간 이용을 조건으로 단말기 구입비용을 지원하기 위하여 지급되는 것이라는 점에 대하여 원고와 이용자 사이에 의사의 합치가 있었다는 점, ② 원고가 대리점에 이 사건 보조금을 직접 또는 신용카드사를 통하여 지급함으로써 단말기를 구입하는 이용자가 대리점에 지급하여야 할 단말기 대금 중 일부를 대신 변제한 것으로 볼 수 있다는 점, ③ 원고와 이용자 사이에 이 사건 보조금을 이동통신 용역의 공급가액에서 직접 공제하기로 하는 의사의 합치가 있었다고 보기 어렵다는 점 등을 종합하여 보면, 이 사건 보조금은 이용자의 단말기 구입을 위한 지원금으로서 원고가 공급한 이동통신 용역의 공급가액에서 직접 공제된 것이 아니다. 따라서 이 사건 보조금은 원고가 공급한 이동통신 용역의 공급가액에서 직접 공제되는 에누리액에는 해당하지 아니한다.’고 판시하였다.

위 (1)항과 (2)항의 판결은 이동통신사업자가 대리점에 단말기를 공급하면서 대리점으로부터 단말기를 구입한 고객이 이동통신사업자가 공급하는 이동통신 용역을 일정 기간 이용하는 것을 조건으로 고객에게 단말기 구입 보조금을 지급한 사안(대리점은 원고가 사전에 대리점에 공시한 보조금 지원 요건을 갖춘 가입자에 대하여는 원고로부터의 매입 가격에서 보조금을 공제하여 감액된 가격으로 단말기를 판매하고 그 대금을 받았으며, 대리점이 가입자로부터 받는 대금액수만을 원고에게 지급하면 원고에 대한 매입 대금이 모두 결제된 것으로 처리함)이고, 이동통신사업자와 대리점 사이의 단말기 판매거래에서 에누리액 해당 여부가 문제되었다. 이에 반하여 위 대법원 2017두53170 판결은 동일한 조건으로 대리점(할부 판매의 경우 신용카드사도 포함)에게 단말기 구입 보조금을 지급하였으나 이동통신사업자가 대리점에게 단말기를 공급한 사실은 없고, 에누리액 해당 여부가 이동통신사업자와 대리점 사이의 단말기 판매거래가 아니라 이동통신사업자와 고객 사이의 이동통신 용역 공급거래에서 문제된 사안이라는 점에서 차이가 있다.

(4) 대법원 2022. 11. 17. 선고 2022두33149 판결은 이동통신사업자가 이동통신용역 서비스에 가입하고 멤버십에 등록한 고객에게 포인트를 부여하고, 기존 고객이 가입을 유지하면서 단말기만 변경하는 경우 포인트를 일정 한도에서 금액으로 환산하여 단말기 구입가격 중 일부를 결제할 수 있도록 하는 영업방침을 실시하자, 이동통신사업자의 이동통신용역 관련 업무를 대행하며 이동통신사업자로부터 이동통신 단말장치를 구매하여 이동통신용역 가입자에게 판매하는 대리점 사업자인 갑 주식회사가 위 영업방침에 따라 요건을 갖춘 고객에게 단말기 구입가격 중 일부를 위 포인트로 결제하도록 한 후 나머지 대금만 지급받고, 이동통신사업자에 매월 말 판매가 이루어진 단말기 대금을 정산하여 지급하면서 포인트 상당액을 제외한 나머지 대금만을 지급하는 한편, 단말기 대금 전액을 공급가액으로 하여 부가가치세를 신고하였다가, 포인트 상당액이 부가가치세 과세표준에서 제외되는 에누리액에 해당한다고 주장하며 부가가치세의 일부 환급을 구하는 취지의

경정청구를 하였으나 관할 세무서장이 이를 거부한 사안에서, '가. 재화나 용역의 공급과 관련하여 그 품질이나 수량, 인도조건 또는 공급대가의 결제방법 등의 공급조건이 원인이 되어 통상의 공급가액에서 직접 공제·차감되는 에누리액은 그 발생시기가 재화나 용역의 공급시기 전으로 한정되지 아니하고, 그 공제·차감의 방법에도 특별한 제한이 없다. 따라서 에누리액은 공급자가 재화나 용역의 공급 시 통상의 공급가액에서 일정액을 공제·차감한 나머지 가액만을 받는 방법뿐만 아니라, 공급가액을 전부 받은 후 그중 일정액을 반환하거나 또는 이와 유사한 방법에 의하여 발생할 수 있다(대법원 2015. 12. 23. 선고 2013두19615 판결 참조).

한편, 부가가치세법 제37조는 제1항에서 매출세액을 '제29조에 따른 과세표준에 세율을 적용하여 계산한 금액'으로 규정하고, 제2항에서 '부가가치세 납부세액은 매출세액에서 매입세액을 뺀 금액으로 하고, 이 경우 매출세액을 초과하는 부분의 매입세액을 환급세액으로 한다.'고 규정하고 있다. 그리고 부가가치세법 제38조 제1항 제1호는 매출세액에서 공제하는 매입세액의 하나로 '사업자가 자기의 사업을 위하여 사용하였거나 사용할 목적으로 공급받은 재화 또는 용역에 대한 부가가치세액'을 정하고 있다(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되기 전의 구 부가가치세법 제17조 제1항 제1호도 같은 취지이다).

나. 앞서 본 사실관계를 위 규정과 법리에 비추어 살펴본다.

(1) 이 사건 포인트는 케OO과 고객 사이에 체결된 케OO 멤버십 약정에 의하여 적립되어 고객이 케OO 또는 그 제휴가맹점 등이 제공하는 용역 등을 이용할 때 대금을 할인받을 수 있도록 사전에 약정된 지위를 수치화하여 표시한 것이다. 케OO은 이 사건 영업방침에 따라 고객에게 원고와 같은 대리점으로부터 단말기를 구매할 때 이 사건 포인트 상당액만큼 할인받을 수 있는 권리를 부여하였다.

(2) 고객은 대리점인 원고에게 이 사건 포인트 상당액을 감액한 나머지 대금을 지급하고 단말기를 공급받았고, 원고도 케OO에 그 상당액만큼 감액된 금액만을 단말기 매입 대금으로 지급하였다.

(3) 따라서 원고와 케OO 사이에는 원고가 이 사건 영업방침에서 정한 요건을 갖춘 고객에게 이 사건 포인트 상당액만큼 단말기를 할인 판매하는 것을 조건으로 하여 단말기의 공급가액에서 이 사건 포인트 상당액을 감액하여 결제하기로 하는 약정이 있었다고 볼 수 있다.

(4) 결국 이 사건 포인트 상당액은 원고의 고객에 대한 단말기 공급가액 및 케OO의 원고에 대한 단말기 공급가액에서 각각 직접 공제되는 에누리액에 해당한다. 그렇다면, 이 사건 포인트 상당액에 대한 부가가치세액은 원고의 매출세액과 매입세액에서 동시에 차감되어야 하므로, 이 사건 포인트 상당액만큼 원고의 매출세액이 감소한다고 하여 납부세액이 그만큼 감소하는 것은 아니다.

다. 그런데도 원심은 그 판시와 같이 이 사건 포인트 상당액이 원고의 고객에 대한 단말기

공급과 관련된 에누리액에 해당할 뿐 케OO의 원고에 대한 단말기 공급과 관련된 에누리액에는 해당하지 않는다는 이유로 이 사건 처분이 위법하다고 판단하였다. 이러한 원심의 판단에는 부가가치세법에서 정한 에누리액의 요건, 부가가치세 납부세액의 산정 등에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다.'라고 판시하였다.

위 대법원 2022두33149 판결은 부가가치세법 제29조 제5항 제1호에서 정한 재화나 용역의 공급과 관련하여 그 품질이나 수량, 인도조건 또는 공급대가의 결제방법 등의 공급조건이 원인이 되어 통상의 공급가액에서 직접 공제·차감되는 에누리액은 공급자가 재화나 용역의 공급 시 공급가액을 전부 받은 후 그중 일정액을 반환하거나 이와 유사한 방법에 의하여 발생할 수 있다는 종전 판례의 입장을 다시 한번 확인해 주었다.

한편, 위 대법원 2022두33149 판결은 이동통신사업자가 이동통신 용역 서비스에 가입하고 멤버십에 등록한 고객에게 포인트를 부여하고, 기존 고객이 가입을 유지하면서 단말기만 변경하는 경우 포인트를 일정 한도에서 금액으로 환산하여 단말기 구입 가격 중 일부를 결제할 수 있도록 하는 영업방침을 실시하자, 이동통신사업자의 이동통신 용역 관련 업무를 대행하며 이동통신사업자로부터 이동통신 단말장치를 구매하여 이동통신 용역 가입자에게 판매하는 대리점 사업자가 위 영업방침에 따라 요건을 갖춘 고객에게 단말기 구입 가격 중 일부를 위 포인트로 결제하도록 한 후 나머지 대금만 지급받고, 이동통신사업자에 매월 말 판매가 이루어진 단말기 대금을 정산하여 지급하면서 포인트 상당액을 제외한 나머지 대금만을 지급하는 한편, 단말기 대금 전액을 공급가액으로 하여 부가가치세를 신고한 경우, 포인트 상당액은 대리점 사업자의 고객에 대한 단말기 공급가액 및 이동통신사업자의 대리점 사업자에 대한 단말기 공급가액에서 각각 직접 공제되는 에누리액에 해당하므로, 포인트 상당액에 대한 부가가치세액은 대리점 사업자인 원고의 매출세액과 매입세액에서 동시에 차감되고, 따라서 원고는 포인트 상당액에 대한 부가가치세액을 환급받을 것이 없으므로 그에 대한 경정청구를 할 이유가 없다고 판단하였다.

위 대법원 2022두33149 판결은 $A \rightarrow B \rightarrow C$ 로 순차 이어지는 거래에서 동일한 사유로 동일한 금액이 A와 B에게 에누리액으로 인정되는 경우 B로서는 매입세액과 매출세액에서 동일한 금액의 부가가치세액이 차감되어 위 에누리액으로 인해서는 추가로 납부할 세액이 발생하지 아니하므로, B가 위 에누리액을 이유로 환급을 구하는 경정청구를 할 이유는 없다는 점을 처음으로 밝혔다.

라. 할인쿠폰 관련 판결

(1) 대법원 2016. 6. 23. 선고 2014두144 판결은 홈쇼핑업체를 통한 상품 위탁판매에서 위탁자인 판매자와 홈쇼핑업체 사이의 약정에 따라 홈쇼핑업체가 할인쿠폰을 발행하고, 상품구매자들은 그 할인쿠폰을 사용하여 할인된 금액으로 상품을 구매하며, 판매자들은 그 할인된 금액만큼을 공제한 금액을 홈쇼핑업체에게 판매수수료로 지급하는 경우 위 할인금액은 판매자들의 부가가치세 과세표준에서 공제되는 예누리액에 해당한다고 판단한 최초의 판결이다. 이와 같은 거래에서 할인금액이 부가가치세 과세표준에서 제외되는 예누리액으로 인정받기 위해서는 상품판매자와 홈쇼핑업체 사이에 할인쿠폰 발행과 할인쿠폰으로 인한 할인금액을 판매수수료에서 공제한다는 점에 대한 약정이 있어야 한다는 점을 유의하여야 한다. 이러한 약정이 없이 홈쇼핑업체가 일방적으로 할인쿠폰을 발행하여 상품을 할인판매하는 경우에는 그 할인금액을 판매상품의 예누리액으로 인정받을 수 없게 될 것이다.

(2) 한편, 대법원 2016. 6. 23. 선고 2014두298, 304, 311(병합) 판결은, 오픈 마켓 운영자가 자신의 거래시스템을 이용하는 판매회원과 구매회원으로부터 서비스 이용료를 지급받는 거래와 관련하여, 오픈 마켓 운영자가 할인쿠폰을 발행하고, 서비스 이용료 산정시 할인쿠폰으로 인한 할인액을 서비스 이용료에서 공제하기로 약정한 경우에는 서비스 이용료에서 공제되는 위 할인액은 오픈 마켓 운영자의 부가가치세 과세표준에서 공제되는 예누리액에 해당된다고 판시하였다.

(3) 대법원 2025. 9. 11. 선고 2023두34644 판결은 온라인 숙박예약 플랫폼을 운영하는 주식회사가 숙박업소(제휴점)와 이용객 사이의 숙박계약을 중개하고 제휴점으로부터 예약대행수수료(용역수수료)를 지급받기로 하면서 이용객들이 사용한 할인쿠폰이나 포인트 상당액을 용역수수료에서 공제했는데, 甲회사가 관할 세무서장에게 공제된 할인 상당액이 매출예누리에 해당한다며 이를 공급가액에서 차감하여 부가가치세를 감액해 달라는 경정청구를 하였고, 세무서장이 각 개별 숙박계약 건별로 계산한 수수료를 한도로 해당 수수료에서 공제된 할인액만을 매출예누리로 인정하자 각 개별 숙박계약 건별로 계산한 수수료를 초과하여 발생한 할인액(초과할인액)도 매출예누리에 해당한다며 부가가치세 감액 경정청구를 하였으나 세무서장이 이를 거부한 사안에서, '1) 이 사건 숙박예약 플랫폼을 통한 거래구조는 제휴점과 이용객 사이의 숙박계약과 원고와 제휴점 사이의 이 사건 이용계약이라는 두 가지 법률관계에 따라 형성되었다. 이 두 가지 법률관계는 경제적 이해관계가 중첩되는 최소한의 영역을 제외하면 특별한 사정이 없는 한 서로 견련관계에 있지 아니하고 각 계약당사자의 자율적인 의사에 따라 독립적으로 규율되는 것으로 보아야 한다(대법원 2016. 6. 23. 선고 2014두298, 304, 311 판결 참조). 즉, 플랫폼사업자인 원고와 제휴점은 이 사건 숙박예약 플랫폼을 기반으로 제휴점과 이용객 사이의 숙박계약과 구별되는 계약을 독립적으로 체결하였고, 그 계약에서 플랫폼 이용에 대한 수수료를

어떻게 산정할 것인지는 기본적으로 계약자유의 원칙에 따라 이들 사이의 약정에 맡겨졌다. 제휴점과 이용객의 개별 숙박계약에서 발생한 초과할인금을 가지고 플랫폼사업자인 원고와 제휴점 사이에 어떤 거래를 대상으로 어떻게 정산할 것인지도 원고와 제휴점의 자율적인 의사에 따라 정해졌다. ...

3) 이 사건 이용계약에서는 원고가 제휴점에 공급하는 이 사건 용역의 대가를 '총 판매대금'의 일정비율로 산정하도록 약정하였다. 그 약정의 내용과 실제로 초과할인액이 계산된 내역 등을 종합하여 보면, 여기서 말하는 '총 판매대금'은 '합의된 정산기간 동안의 대실, 숙박 등 모든 판매대금을 합한 금액'을 의미한다. 그러므로 해당 정산기간 동안 총 판매대금을 기준으로 계산한 이 사건 용역수수료에서 같은 기간 동안의 숙박상품 할인액을 일괄 공제한 다음 그 잔액을 정산·지급하기로 원고와 제휴점 사이에 의사의 합치가 있었고, 그에 따라 이 사건 용역수수료에서 할인 상당액이 직접 차감되었다고 볼 수 있는 이상 이 사건 초과할인금은 해당 정산기간 동안 총 수수료의 한도 내에서 에누리액에 해당한다고 보아야 한다. ...

5) 사업자가 고객에게 재화를 공급하는 1차 거래를 하면서 매출액의 일정비율에 해당하는 점수를 적립해 주고, 향후 그 고객에게 다시 재화를 공급하는 2차 거래를 하면서 그 적립된 점수 상당의 가액을 공제하고 나머지 금액만 현금 등으로 결제할 수 있도록 한 경우, 2차 거래에서 그 적립된 점수 상당만큼 감액된 가액은 결국 사업자와 고객 사이에서 미리 정해진 공급대가의 결제 조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 에누리액에 해당한다(대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 판결 참조). 여러 거래를 통산하여 공급조건을 정한 다음 그에 따라 공급가액에서 일정 금액을 공제하는 경우도 마찬가지이다. 따라서 이 사건 용역이 개별 숙박계약의 중개행위마다 그 단위가 나누어질 수 있다고 하더라도, 원고가 이 사건 숙박예약 플랫폼을 기반으로 제휴점과 이용객 사이의 숙박계약과 구별되는 독립된 계약에 따라 제휴점에 이 사건 용역을 공급하였고, 나아가 원고와 제휴점 사이에 정산기간 범위에서 개별 숙박계약 중개 건별 수수료와 할인액을 모두 통산하여 정산·공제하기로 합의가 이루어져 여러 거래를 통산하여 공급조건이 정해진 것으로 볼 수 있는 이상, 이 사건 용역수수료에서 실제로 공제된 할인 상당액은 해당 정산기간 동안의 총 수수료를 상한으로 하여 통상의 공급가액에서 직접 공제·차감되어야 할 에누리액에 해당한다고 보아야 한다.'라고 판시하였다.

원심은 원고가 공급한 이 사건 용역이 각 숙박계약의 중개행위별로 그 단위가 나누어져 중개 건별 수수료와 할인액을 통산할 수 없으므로 이 사건 초과할인액을 에누리액으로 볼 수 없다고 판단하였으나, 대법원은 원고와 제휴점 사이에 정산기간 범위에서 개별 숙박계약 중개 건별 수수료와 할인액을 모두 통산하여 정산·공제하기로 합의가 이루어져 여러 거래를 통산하여 공급조건이 정해진 것으로 볼 수 있는 이상, 이 사건 용역수수료에서 실제로 공제된 이 사건 초과할인액은 해당 정산기간 동안의 총 수수료를

상한으로 하여 통상의 공급가액에서 직접 공제·차감되어야 할 에누리액에 해당한다고 판시하였다.

(4) 결어

위 대법원 판결들에 의하면, 홈쇼핑업체나 오픈 마켓 운영자가 할인쿠폰 발행과 그 할인액을 판매수수료나 서비스 이용료에서 공제하기로 판매자와 약정한 사실이 인정되는 경우에는, 판매자의 상품 판매에 대한 과세표준과 오픈 마켓 운영자의 서비스 이용료에 대한 과세표준 산정시 위 할인액을 각각 에누리액으로 공제할 수 있다는 결론이 된다.

마. 포인트 적립에 의한 대금 공제 관련 판결

(1) 대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 전원합의체 판결은 사업자가 점수(포인트)적립에 의한 대금 공제제도를 다른 사업자들과 함께 운영하면서 각자의 1차 거래에서 고객에게 점수를 적립해 주고 그 후 고객이 사업자들과 2차 거래를 할 때에 적립된 점수 상당의 가액을 대금에서 공제하고 나머지 금액만 현금 등으로 결제할 수 있도록 한 경우, 2차 거래에서 적립된 점수 상당만큼 감액된 가액이 에누리액에 해당하여 2차 거래의 공급가액에 포함할 수 없는지 여부와 관련하여, '가. 구 부가가치세법 제13조 제1항 및 구 부가가치세법 시행령 제48조 제1항의 문언 내용과 체계에 의하면 부가가치세의 과세표준에 포함되기 위해서는 재화나 용역의 공급과 대가관계에 있는 것을 받아야 할 뿐만 아니라 그것이 금전 또는 금전적 가치가 있는 것이어야 한다. 그런데 에누리액은 재화나 용역의 공급과 관련하여 그 품질·수량이나 인도·공급대가의 결제 등의 공급조건이 원인이 되어 통상의 공급가액에서 직접 공제·차감되는 것으로서 거래상대방으로부터 실제로 받은 금액이 아니므로 부가가치세의 과세표준에서 제외되며, 그 공제·차감의 방법에 특별한 제한은 없다(대법원 2003. 4. 25. 선고 2001두6586, 6593, 6609, 6616, 6623, 6630, 6647, 6654, 6661 판결, 대법원 2013. 4. 11. 선고 2011두8178 판결 등 참조). 따라서 고객이 재화를 구입하면서 사업자와 사이의 사전 약정에 따라 그 대가의 일부를 할인받은 경우에 이는 통상의 공급가액에서 직접 공제·차감되는 에누리액에 해당하므로 그 할인액은 과세표준에 포함되지 아니한다.

나. (1) 이러한 법리에 비추어 보면, 사업자가 고객에게 재화를 공급하는 1차 거래를 하면서 매출액의 일정비율에 해당하는 점수를 적립해 주고, 향후 그 고객에게 다시 재화를 공급하는 2차 거래를 하면서 그 적립된 점수 상당의 가액을 공제하고 나머지 금액만 현금 등으로 결제할 수 있도록 한 경우에, 2차 거래에서 그 적립된 점수 상당만큼 감액된 가액은 결국 사업자와 고객 사이에서 미리 정해진 공급대가의 결제 조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 에누리액에 해당한다. 즉 1차 거래에서 적립된 점수는 사업자가

1차 거래 때 고객에게 약속한 할인 약정의 내용을 수치화하여 표시한 것에 불과하며 그 할인 약정에 따라 그 점수 상당만큼 공제된 가액은 2차 거래의 공급가액에 포함할 수 없다고 보아야 한다.

(2) 또한, 사업자가 위와 같은 점수 적립에 의한 대금 공제제도를 다른 사업자들과 함께 운영하면서 각자의 1차 거래에서 고객에게 점수를 적립해 주고 그 후 고객이 사업자들과 2차 거래를 할 때에 그 적립된 점수 상당의 가액을 대금에서 공제하고 나머지 금액만 현금 등으로 결제할 수 있도록 한 경우에, 이 역시 여러 사업자들과 고객 사이에 미리 정해진 공급가액 결제 조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 에누리액에 해당하며, 그 점수 상당의 공제된 가액을 2차 거래의 공급가액에 포함할 수 없음은 마찬가지라 할 것이다.

한편 사업자들 사이에 2차 거래에서 대금 공제에 사용된 점수와 관련하여 내부적으로 일정한 기간 등을 정하여 상호간에 사용된 점수를 정산하고 그 차액 상당액을 정산금으로 지급하도록 하였더라도, 이는 특정한 2차 거래뿐만 아니라 사업자들 사이의 사전에 약정된 점수 적립 및 그 사용에 따른 계속적인 정산관계를 전제로 하여 각자 적립한 점수를 넘는 공급가액 공제와 관련한 손실을 서로 전보해 주는 것으로서, 다수 사업자들이 점수 적립에 의한 대금 공제제도를 통합 운영함에 따른 위험을 분담하는 한편 대금 공제가 가능한 대상 거래를 확대하여 고객들의 활발한 구매를 유도함으로써 관련 사업자들 전체의 이익을 도모하려는 것이다. 즉 이 경우에도 적립된 점수는 여러 사업자들이 공통적으로 고객과 사전에 마친 할인 약정에 따라 할인 가능 금액을 수치화하여 표시한 것에 불과하고, 2차 거래의 공급자 자신이 1차 거래에서 적립한 점수에 관하여는 2차 거래에서 사용하더라도 다른 사업자들로부터 정산금을 받을 수 없으며, 또한 사업자들 사이의 정산금은 2차 거래와 별도로 이루어진 통합 정산약정 및 계속적인 거래의 결과에 의하여 산정된다. 따라서 여러 사업자들 사이의 정산약정에 따라 사업자가 고객이 아닌 다른 사업자들로부터 정산금을 지급받더라도 이는 2차 거래의 공급과 대가관계에 있다고 볼 수 없고, 적립된 점수의 교차사용 및 정산이 예정되어 있다는 사정만을 가지고 적립된 점수에 의하여 할인된 가격이 에누리액이 아니고 2차 거래의 공급가액에 포함되어야 한다고 보기도 어렵다.

(3) 한편, 구 부가가치세법 시행령 제48조 제13항(이하 '이 사건 시행령 조항'이라 한다)은 "사업자가 고객에게 매출액의 일정비율에 해당하는 마일리지를 적립해 주고 향후 해당 고객이 재화를 공급받고 그 대가의 일부 또는 전부를 적립된 마일리지로 결제하는 경우 해당 마일리지 상당액은 과세표준에 포함한다."라고 규정하고 있다.

그러나 앞에서 본 것과 같이 구 부가가치세법 제13조는 부가가치세의 과세표준에 관하여 그 산정의 기초가 되는 공급가액의 기준과 범위를 구체적으로 정하고(제1항), 에누리액 등 공급가액에 포함되지 아니하는 가액(제2항)과 장려금 등 공급가액에 포함되는 가액(제3항)을 각 규정한 다음, 이들 사항 외에 과세표준의 계산에 필요한 사항만을

시행령에서 정하도록 위임하고 있으므로(제5항), 이 사건 시행령 조항은 그 범위 내에서 의미를 가진다. 그리고 이 사건 시행령 조항은 '마일리지' 및 '마일리지로 결제하는 경우'의 구체적인 의미에 관하여 정하고 있지도 아니하다.

이에 비추어 보면, 이 사건 시행령이 개별적인 '마일리지'가 에누리액에 해당하는지 여부를 가리지 아니하고 '마일리지' 상당액을 무조건 과세표준인 공급가액에 포함하는 취지라고 단정할 수 없으며, 결국 이 사건 시행령 조항만을 가지고 구 부가가치세법 제13조에서 정한 과세표준의 범위 및 에누리액의 해석에 관하여 위와 달리 볼 수 없다.

다. 이러한 사실관계를 앞에서 본 법리에 비추어 살펴보면, 아래와 같이 판단된다.

이 사건 포인트는 원고들과 다른 OO그룹의 계열사들 사이에 이루어진 OO멤버스업무제휴계약 및 OO포인트 통합결제 약정에 의하여 적립되어 고객이 원고들이나 위 계열사들의 영업점에서 2차 거래를 할 때에 대금을 할인받을 수 있도록 사전에 약정된 지위를 수치화하여 표시한 것으로서, 고객들이 이 사건 포인트를 사용하여 2차 거래의 대금 결제 과정에서 그 상당의 대금을 공제받은 것은 결국 위 약정 등에서 미리 정해진 사용 조건에 따라 공급가액을 직접 공제받은 것이라 할 것이다. 비록 2차 거래와 관련하여 원고들이 OO카드 주식회사로부터 정산금을 지급받더라도 이는 대금 할인약정을 수치화한 이 사건 포인트를 함께 운영하는 다른 OO그룹 계열사들과 맺은 통합결제 약정 및 업무제휴 계약에 따라 발생하는 계속적인 정산관계에 따른 것이지 2차 거래에서 받은 공급대가라고는 할 수 없으므로, 이 사건 포인트의 교차사용 및 정산금 약정을 이유로 이 사건 포인트에 의한 공급가액의 할인·공제를 부정하거나 그 정산금 상당액이 2차 거래의 공급가액에 포함되어야 한다고 볼 수도 없다.

그리고 이 사건 상품권도 1차 거래의 구매실적에 따라 별도의 대가 없이 증정된 것으로서 대가를 받고 판매된 다른 상품권과 구분하여 관리되었고 OO그룹 계열사들 사이에 이 사건 포인트와 마찬가지로 통합정산 처리되었으므로, 원고들로서는 이 사건 상품권 회수 자체만으로는 대가를 받았다고 할 수 없으며, 결국 이 사건 상품권은 실질적으로 이 사건 포인트와 마찬가지로 2차 거래에서 그 금액 상당을 대금에서 할인받을 수 있는 지위에 그치며 고객은 원고들과 사이에 미리 정해진 사용 조건에 따라 이 사건 상품권 가액 상당의 공급가액을 직접 공제받은 것으로 볼 수 있다.

따라서 이 사건 포인트 또는 상품권에 관한 이 사건 쟁점금액 부분은 2차 거래의 공급가액에서 직접 공제·차감되는 에누리액에 해당하며, 이를 2차 거래의 공급가액에 포함할 수 없다.'고 판시하였다(반대의견: 이 사건 포인트와 상품권은 '금전적 가치 있는 것'으로서 '금전 외의 대가'에 해당하고 '에누리액'에 해당하지 아니하므로 2차 거래의 과세표준인 공급가액에 포함된다. 한편, 이 사건 시행령 조항은 이 사건 포인트와 상품권에 관한 한 당연한 법리를 규정한 확인적인 것에 불과하므로 그 효력을 부인할 이유가 없다).

대법원 2016. 10. 13. 선고 2015두37693 판결도 위 대법원 2015두58959 전원합의체 판결과

동일한 취지이다.

(2) 대법원 2020. 1. 16. 선고 2019두43238 판결은 이동통신사업자인 원고가 이동통신 용역을 공급받는 고객 중 'B 서비스'(이하 '이 사건 서비스'라고 한다)의 이용에 동의한 사람에게 그로부터 지급받은 통신요금에 일정 비율을 곱하여 산정한 'C 포인트'(이하 '이 사건 포인트'라고 한다)를 적립해주고, 원고는 이 사건 서비스를 관리·운영하는 D 주식회사(2013년 2월 E 주식회사에 흡수합병되었다. 이하 총칭하여 'E'라고 한다)와 업무제휴계약을 맺고, 위와 같이 적립해주는 이 사건 포인트에 상응하는 대금(이하 '이 사건 포인트 적립대금'이라고 한다)을 포인트의 사용 여부와 상관없이 E에 지급하고 있으며, 이 사건 서비스의 이용자는 위와 같이 적립받는 이 사건 포인트를 향후 제휴가맹점에서 상품을 구매하거나 용역을 공급받을 때 1포인트당 1원으로 환산하는 방식으로 사용하여 그 대금의 전부 또는 일부를 지급하지 않을 수 있고, 이 사건 서비스 중 '카드서비스'의 이용자는 천재지변 등의 사유로 제휴가맹점이 재화 또는 용역을 제공하기 어려워 이 사건 포인트를 사용하지 못하게 되는 등의 특별한 사정이 없는 한 포인트를 현금으로 바꿀 수 없으며, 이 사건 서비스 중 '회원서비스'의 이용자는 이 사건 포인트 중 사용 가능한 포인트가 50,000포인트 이상일 때 1포인트당 1원으로 환산하여 현금으로 바꿀 수 있고, 마지막으로 이용한 날로부터 60개월이 지나도록 이 사건 서비스를 단 한 차례도 이용하지 않을 경우 적립된 포인트는 자동적으로 소멸하도록 한 경우 원고가 E에게 지급한 포인트 적립대금이 원고의 고객에 대한 통신요금에서 공제되는 에누리액에 해당되는지 여부가 문제된 사안에서, '① 원고는 고객으로부터 이동통신 용역의 공급에 대한 대가로 통신요금을 지급받았으므로 특별한 사정이 없는 한 그 통신요금 전부를 공급가액으로 보아야 한다. ② 원고가 고객과의 별도 약정을 통해 이 사건 포인트를 고객에게 적립해주고, 향후 고객이 제휴가맹점에서 상품을 구매하거나 용역을 공급받을 때 대금의 전부 또는 일부를 지급하지 않거나 일정한 요건을 갖추어 이 사건 포인트를 현금으로 바꿀 수 있도록 하였더라도, 이러한 약정 내용은 원고가 공급한 이동통신 용역의 공급조건과 아무런 관련이 없다. 이 사건 포인트는 단순히 원고가 이동통신 용역을 공급할 때 고객에게 약속한 할인 등 약정의 내용을 수치화하여 표시한 것에 불과하다. ③ 이 사건 포인트는 사용범위와 조건이 제한되어 있는 등 유통성이 없고, 일정한 요건을 충족한 경우에만 현금으로 바꿀 수 있으며, 일정 기간 이 사건 서비스를 이용하지 않으면 소멸하므로, 비록 전자금융거래법상 '선불전자지급수단'에 해당한다고 하더라도 현금과 동일한 금전적 가치가 있다고 평가하기 어렵다. 따라서 원고가 E에 이 사건 포인트 적립대금을 지급하고 E로 하여금 고객에게 이 사건 포인트를 적립하도록 한 사정만으로는 이동통신 용역의 대가인 통신요금 중 일정액을 고객에게 반환하였다고 볼 수 없다. ④ 설령 원고의 주장과 같이 2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정된 부가가치세법 시행령 규정에 따라 고객이 향후 상품을 구매하거나 용역을 공급받을 때 이 사건 포인트를 사용함으로써 지급하지 않게 되는 대금 상당액이 그 거래의 에누리액으로 인정받지

못하더라도, 그러한 사정만으로는 이 사건 포인트 적립대금을 이동통신 용역의 공급가액에서 제외되는 에누리액으로 인정할 수 없다.’는 이유로 원고가 E에게 지급한 이 사건 포인트 적립대금을 원고의 고객에 대한 통신요금(공급가액)에서 공제되는 에누리액으로 볼 수 없다고 판단한 원심 판단이 정당하다고 판시하였다.

(3) 결어

위 대법원 2019두43238 판결은 포인트를 적립하는 1차 거래에서 E에게 지급한 이 사건 포인트 적립대금을 에누리액으로 공제해 달라고 청구한 사안이고, 위 대법원 2015두58959 전원합의체 판결은 1차 거래로 포인트를 적립하고, 그 이후 2차 거래에서 1차 거래로 적립된 포인트 만큼을 거래대금에서 공제해 준 경우 그 공제금액을 에누리액으로 공제해 달라고 청구한 사안이라는 점에서 차이가 있다.

위 대법원 2015두58959 전원합의체 판결은 포인트와 관련한 거래에서 선행 거래로 포인트를 적립하고, 그 이후 후행거래에서 적립된 포인트 만큼을 공급대가에서 공제해 주기로 약정하고 그에 따른 거래를 하는 경우 후행거래에서 공제되는 가액은 에누리액에 해당된다는 점을 최초로 확인해 준 판결이라는 점에 의의가 있다. 또한 이러한 포인트에 의한 공제제도는 하나의 사업자가 운영하는 경우 뿐만 아니라, 여러 사업자들이 공동으로 포인트 제도를 운영하고, 포인트에 따라 공제된 금액을 포인트 제도를 공동으로 운영하는 사업자간에 정산하는 경우에도 그 포인트에 의한 공제금액은 해당 사업자의 부가가치세 과세표준에서 제외되는 에누리액에 해당된다는 점도 명확하게 확인해 주었다.

위 대법원 2019두43238 판결은 1차 거래에서의 포인트 적립시 적립되는 포인트는 단순히 원고가 이동통신 용역을 공급할 때 고객에게 약속한 할인 등 약정의 내용을 수치화하여 표시한 것에 불과한 것이지, 과세표준에서 공제되는 에누리액으로 볼 수 없다는 점(대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 전원합의체 판결)을 다시 한번 확인해 주었다는 데에 의미가 있다. 고객이 적립받은 이 사건 포인트를 향후 제휴가맹점에서 상품을 구매하거나 용역을 공급받을 때 사용하여 그 대금의 전부 또는 일부를 지급하지 않는다면, 이는 위 대법원 2015두58959 전원합의체 판결의 취지에 따라 2차 거래의 에누리액으로 볼 수 있을 것이다.

최근 논란의 대상이 되었던 할인쿠폰과 포인트 등 에누리액 관련 쟁점에 관한 대법원의 일련의 판결을 종합하여 보면, 대법원은 거래 당사자 사이에 사전이든 사후든 공급조건에 대한 명시적 또는 묵시적 약정이 인정되는 경우에는 그 조건이 쿠폰이든 포인트이든 그

공제액을 에누리액으로 본다는 것이다. 앞으로 더욱 다양한 유형의 공급조건이 나올 것으로 예상되는데, 이러한 경우 부가가치세법상 과세표준에서 제외되는 에누리액에 해당되는지 여부는 위와 같은 법리에 따라 판단하게 될 것이다.

바. 의무약정기간 위반시 지급받는 위약금 관련 판결

(1) 대법원 2019. 9. 10. 선고 2017두61119 판결은 정보통신사업 등을 영위하는 甲 주식회사가 이동전화 및 인터넷통신 서비스 이용자와 사이에 이용자가 선택하는 요금제에 따라 이용 요금을 정하되, 이용자가 일정 기간 甲 회사의 서비스를 이용하는 것을 조건으로 이동전화 요금, 인터넷통신 요금 및 모뎀 임대료 등을 할인해주는 대신, 이용자가 약정기간 내 계약을 중도 해지할 경우 할인금액 범위 내에서 일정 금액의 위약금 또는 할인반환금을 받기로 하는 내용의 약정을 체결하였는데, 이동전화 요금 등을 할인 제공받았다가 중도 해지한 이용자들로부터 수령한 위약금 등을 과세표준에 포함하여 해당 사업연도의 부가가치세를 신고하였다가 위약금 등에 관한 부가가치세의 환급을 구하는 경정청구를 하였으나 과세관청이 이를 거부한 사안에서, '부가가치세의 과세표준이 되는 공급가액이란 금전으로 받는 경우 재화나 용역의 공급에 대가관계가 있는 가액 곧 그 대가를 말한다 할 것이므로 재화나 용역의 공급대가가 아닌 위약금이나 손해배상금 등은 공급가액이 될 수 없다(대법원 1984. 3. 13. 선고 81누412 판결, 대법원 1997. 12. 9. 선고 97누15722 판결 등 참조). 다만, 재화나 용역을 공급하는 자가 이를 공급받는 자로부터 위약금 명목의 돈을 지급받았다고 하더라도 그 실질이 재화나 용역의 공급과 대가관계에 있는 것이라면, 이는 부가가치세의 과세표준이 되는 공급가액에 포함된다고 봄이 타당하다. 위 사실관계와 앞서 본 법리에 비추어 살펴보면, 이 사건 금액은 그중 일부의 명목이 위약금으로 되어 있다 하더라도 전체적으로 볼 때 원고의 재화 또는 용역의 공급에 대한 대가로 보아야 한다.'라고 판시하였다.

공급가액이란 금전으로 받는 경우 재화나 용역의 공급에 대가관계가 있는 가액 곧 그 대가를 말한다 할 것이므로 재화나 용역의 공급대가가 아닌 위약금이나 손해배상금 등은 공급가액이 될 수 없다. 대법원은 이러한 법리에 따라 '원고가 연강선재를 국내업자들에게 팔면서 기일 내에 내국신용장을 개설하면 그들이 찾아가고, 기일 내에 내국신용장을 개설하지 못하면 원고가 임의로 처리한다는 약정 아래 원고에게 예치하였던 계약보증금은 그 명목여하에 불구하고 연강선재의 공급과 대가관계에 있는 대금의 일부라 할 수 없다.'라고 판시하였고(대법원 1984. 3. 13. 선고 81누412 판결), '아파트 공급대금을 계약금, 중도금 및 잔금으로 나누어 수분양자들이 각 회의 중도금과 잔금을 각 약정기일에 지급하지 아니하는 경우 지체된 금액에 대하여 지체된 기간 동안 일정한 연체요율에 의한 연체료를 가산하여 지급받기로 약정하고 그 약정에 따라 아파트대금과 연체료를

받아왔다면, 연체료는 아파트의 공급과 대가관계에 있는 금전이라고 볼 수 없어서 부가가치세의 과세표준에 포함되지 않는다.'라고 판시하였다(대법원 1997. 12. 9. 선고 97누15722 판결). 이와 같이 그 금원의 실질이 위약금이나 손해배상금에 해당되면 재화나 용역의 공급대가로 볼 수 없으므로 부가가치세 과세표준으로 삼을 수 없다는 것이 판례이다.

한편, 대법원은, '건물에 대한 임대차계약이 해지되어 임차인들의 점유가 불법점유가 된다고 하더라도 임차인들이 건물을 명도하지 아니하고 계속 사용하고 있고, 원고들 또한 임대보증금을 반환하지 아니하고 이를 보유하고 있으면서 향후 월임료 상당액을 위 보증금에서 공제하겠다는 취지의 통지를 하였다면 이는 부가가치세의 과세대상인 용역의 공급에 해당된다.'라고 판시하였다(대법원 1995. 7. 14. 선고 95누4018 판결, 대법원 2002. 11. 22. 선고 2002다38828 판결). 건물의 불법점유로 인한 부당이득인 월임료 상당액은 그 실질이 건물의 사용에 대한 대가에 해당하는 것이므로 부가가치세 과세표준인 공급가액에 포함된다고 함이 타당하다.

위 대법원 2017두61119 판결은 통신사업자들이 이동전화 등 서비스 이용자와 일정기간 이용약정을 하면서 요금을 할인받거나 단말기 대금을 할인받아 사용하던 중 약정에 위반하여 이용약정기간 내에 중도 해지하는 경우 이용자들이 부담하는 위약금 내지 할인반환금 명목의 금원이 모두 부가가치세 과세표준이 되는 공급가액에 포함된다고 판단한 최초의 판결이라는 점에 의미가 있다.

그러나 위 대법원 2017두61119 판결은 다음과 같은 점에서 문제가 있다. ① 위 대법원 2017두61119 판결은 법리나 사실에 대한 근거도 없이 단지 "전체적으로 볼 때" 이 사건 금액이 재화 또는 용역의 공급대가에 해당된다는 결론을 내렸다. ② 위 대법원 2017두61119 판결은 위약금 명목의 돈을 지급받았다고 하더라도 그 실질이 재화나 용역의 공급대가이면 부가가치세 과세표준이 되는 공급가액에 포함된다고 하고 있다. 따라서 명목상의 위약금이 아니라 그 실질도 위약금에 해당된다면 공급가액에 포함되지 않는다는 결론이 된다. 위 대법원 2017두61119 판결은 이 사건 각 의무사용약정에 따른 위약금이 명목에 불구하고 그 실질은 할인받은 금액의 반환에 해당된다고 판단하였다. 그러나 이 사건 각 의무사용약정에 따른 위약금은 이용자들이 위 약정을 위반하여 약정 기간 경과 전에 중도 해지한 경우 그 약정 위반에 대한 제재금으로 부과하는 것이므로 그 실질이 위약금에 해당된다. 또한 위 약정상 '할인반환금'도 감독관청의 행정지도로 불가피하게 그러한 용어를 사용한 것이지, 그 실질은 위약금에 해당된다. 그렇다면, 이 사건 금액은 그 명칭이 위약금이든 할인반환금이든 모두 약정 위반에 대한 제재금으로서 위약금에 해당되므로 부가가치세 과세표준이 되는 공급가액에 포함되지 않는다고 할 것이다. ③ 위

대법원 2017두61119 판결은 이 사건 각 의무사용약정에 따른 할인이 해제조건부 할인이라고 판단하였으나, 위 약정에 따른 할인은 약정 이후의 사정에 따라 요금이 변경되는 조건부 할인이 아니라 위 약정시 확정되는 할인이다. 즉, 위 약정에 따라 이용자가 각 과세기간에 부담하게 되는 할인된 요금은 각 과세기간에 공급된 재화나 용역에 대한 대가로 지급되는 확정된 금액이고, 그 이후 이용자가 위 약정을 위반한 경우에는 그 약정 위반에 대한 제재금을 추가로 부담하게 되는 것이다. 특히 전기통신사업자는 전기통신사업법에 따라 감독관청인 미래창조과학부장관에게 이용요금을 사전에 신고하거나 인가를 받도록 되어 있는데, 이 사건 각 의무사용약정에 따른 할인요금도 위와 같은 신고나 인가를 받아 확정된 요금이어서 원고가 위약금이나 할인반환금 등의 명목으로 이용요금을 변경할 수 없다. 위 대법원 2017두61119 판결에 따르면 당사자간에 위약금 약정을 하더라도 계약 위반시 지급되는 위약금이 실제 손해를 초과하지 않는 한(할인요금과 위약금을 합한 금액이 할인 전 이용요금보다 적거나 동일한 금액이면) 모두 재화나 용역의 공급대가로 보게 된다. 그러나 위약금의 액수는 실제 손해와는 관계 없이 당사자간에 자유롭게 약정할 수 있는 것이고, 위약금이 과다하다고 판단되는 경우 법원이 감액할 수 있을 뿐이다(대법원 1995. 3. 24. 선고 94다10061 판결, 대법원 2000. 7. 28. 선고 99다38637 판결, 대법원 2018. 10. 12. 선고 2016다257978 판결 등). 위 대법원 2017두61119 판결과 같이 해석하는 것은 사적자치의 원칙에 따라 당사자간에 약정한 위약금을 당사자의 의사와 달리 그 실질과 전혀 다른 성격의 금원으로 판단하는 것이어서 부당하다.

(2) 대법원 2024. 12. 26. 선고 2022두49984, 2022두49991(병합) 판결은 단말기 구입보조금을 지원받은 이용자가 의무사용약정을 중도 해지하면서 통신회사에게 지급한 위약금이 단말기 공급가액에 포함되는지 여부가 쟁점이 된 사안에서, '가. 관련 법리

1) 부가가치세의 과세표준이 되는 '공급가액'이란 금전으로 받는 경우 재화나 용역의 공급에 대가관계가 있는 가액 곧 그 대가를 말한다 할 것이므로 재화나 용역의 공급대가가 아닌 위약금이나 손해배상금 등은 공급가액이 될 수 없다(대법원 1984. 3. 13. 선고 81누412 판결 등 참조). 다만 재화나 용역을 공급하는 자가 이를 공급받는 자로부터 위약금 명목의 돈을 지급받았다고 하더라도 그 실질이 재화나 용역의 공급과 대가관계에 있는 것이라면, 이는 부가가치세의 과세표준이 되는 '공급가액'에 포함된다(대법원 2019. 9. 10. 선고 2017두61119 판결 참조).

2) 한편 계약당사자로서 지위 승계를 목적으로 하는 계약인수는 계약으로부터 발생하는 채권·채무의 이전 외에 계약관계로부터 생기는 해제권 등 포괄적 권리의무의 양도를 포함하는 것으로서, 계약인수가 적법하게 이루어지면 양도인은 계약관계에서 탈퇴하게 되고, 계약인수 후에는 양도인의 면책을 유보하였다는 등 특별한 사정이 없는 한 잔류당사자와 양도인 사이에는 계약관계가 존재하지 않게 되며 그에 따른 채권채무관계도

소멸한다. 이러한 계약인수가 이루어지면 그 계약관계에서 이미 발생한 채권.채무도 이를 인수 대상에서 배제하기로 하는 특약이 있는 등 특별한 사정이 없는 한 인수인에게 이전된다(대법원 2020. 12. 10. 선고 2020다245958 판결 등 참조). 계약인수 여부가 다투어지는 경우에는, 그것이 계약 주체의 변동을 초래하는 등 당사자 사이의 법률상 지위에 중대한 영향을 미치는 법률행위인 점을 고려하여, 계약의 성질, 당사자의 거래 동기와 경위, 거래 형식 및 내용, 당사자가 그 거래행위에 의하여 달성하려는 목적, 거래관행 등에 비추어 신중하게 판단하여야 한다(대법원 2023. 3. 30. 선고 2022다296165 판결 등 참조).

나. 대법원의 판단

1) 먼저, 원심판단 중 원고 공급 단말기 관련 위약금에 관한 원심판결 이유를 살펴보면, 단말기 할인판매계약상 공급자 지위 이전의 합의가 있다고 설시한 부분 등 이유 설시에 일부 부적절한 부분이 있기는 하나, 이용자가 이 사건 의무사용약정에 따라 원고에게 위약금을 직접 지급한 것은 이른바 '단축급부'에 해당하고 원고 또한 대리점과의 단말기 할인판매계약에 따라 이를 정당하게 수령한 것으로 볼 수 있는 이상, 이 부분 위약금이 단말기 공급대가로서 부가가치세 과세표준이 되는 공급가액에 포함된다고 본 원심의 결론은 정당하다. 상고이유 주장과 같이 부가가치세법상 재화의 공급에 대한 부가가치세 과세표준인 공급가액 등에 관한 법리를 오해함으로써 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

2) 그러나 원심판단 중 제조사 유통 단말기 관련 위약금도 원고의 단말기 공급에 대한 대가로서 부가가치세 과세표준이 되는 재화의 공급가액에 포함된다고 본 부분은 다음과 같은 이유로 받아들이기 어렵다.

가) 제조사 유통 단말기의 경우 원고는 단말기 공급거래에 관여한 적이 없으므로, 이 부분 위약금이 당초 할인받은 단말기 공급대가의 추가 지급액으로서 원고의 재화 공급과 대가관계에 있다고 볼 수 없다.

나) 단말기 할부매매 약정의 내용, 이용자의 원고에 대한 월 납부액 구성내역, 단말기 할인판매 거래에서의 원고 지위와 역할 등 원심이 든 사정만으로는 원고, 대리점, 이용자가 3면 계약에 의하여 대리점의 이용자에 대한 단말기 할인판매계약상 공급자 지위를 원고에게 이전하기로 하는 합의가 있었다고 인정하기 어렵다. 오히려 원고, 대리점, 이용자 사이의 권리의무관계에 비추어, 원고로서는 단말기 할부매매에 한하여 대리점으로부터 단말기 할부금 채권을 양수하였다고 볼 여지가 있을 뿐이다.

다) 이처럼 단말기 공급거래와 무관한 원고의 입장에서 재화의 공급 없이 받은 이 부분 위약금은 부가가치세 과세표준이 되는 재화의 공급가액에 포함된다고 볼 수 없다.'라고 판시하였다.

이동통신사업자인 원고, 단말기 판매대리점과 이용자의 3자가 체결한 계약에서 원고와 이용자가 일정기간 동안의 이동통신서비스 의무사용약정을 체결하고 그에 따라 대리점이

이용자에게 단말기를 할인판매한 후 이용자가 의무사용약정을 위반하면 원고에게 위약금을 지급하기로 한 경우, 그 위약금을 원고가 대리점에 공급한 단말기의 공급가액에 포함시킬 수 있는지 여부와 관련하여, 위 대법원 2022두49984, 2022두49991(병합) 판결은 단말기의 공급 유형, 즉, 원고 공급 단말기와 제조사 유통 단말기를 구분하여 이용자가 원고에게 지급하는 위약금이 원고 공급 단말기의 경우에는 단말기의 공급가액에 포함되고, 제조사 유통 단말기의 경우에는 단말기의 공급가액에 포함되지 않는다고 판단하였다. 결론적으로 대법원은 제조사 유통 단말기의 경우에는 이용자가 원고에게 지급하는 위약금이 단말기 공급과는 관계 없이 의무사용약정(이동통신서비스 용역 공급 관련)에 위반하여 지급하는 손해배상금으로 보아 단말기 공급가액에 포함되지 않는 것으로 보았다. 위 대법원 2022두49984, 2022두49991(병합) 판결에서 제조사 유통 단말기의 경우 원고는 이용자와의 사이에서 단말기 공급 당사자가 아니므로 이용자가 원고에게 지급하는 위약금이 원고의 단말기 공급가액에 포함되지 않는다고 한 판단은 타당하다.

한편, 원고 공급 단말기의 경우 이용자가 원고에게 지급하는 위약금의 성격을 제조사 유통 단말기와 달리 취급할 이유가 있는지 의문이다. 원고와 대리점 사이의 단말기 공급거래는 대리점이 보조금 지원 요건을 갖춘 이용자에게 보조금 상당액만큼 할인판매하는 것으로서 ① 원고 공급 단말기의 경우에는 원고의 대리점에 대한 단말기 공급가액에서 보조금 상당액만큼 감액하여 주기로 하고, ② 제조사 유통 단말기의 경우에는 보조금 상당액을 원고가 대리점에게 직접 지급하기로 하는 별도의 약정에 따른 것이다. 이 사건 의무사용약정상 이용자의 중도해지 시에 대리점이 원고와 대리점 사이의 단말기 공급거래에 있어서 할인받은 금액이나 보조금 상당액을 원고에게 반환할 의무도 없고, 이용자가 원고에게 위약금을 지급하지 않는다고 하여 원고가 대리점에게 이를 청구할 권리도 없다. 위 대법원 2022두49984, 2022두49991(병합) 판결은 이용자가 원고에게 위약금을 지급한 것이 단축급부에 해당한다고 하였으나, 단축급부는 3당사자간에 지급의무가 있는 경우에 가능한 것이지, 이 사건과 같이 대리점이 원고에게 위약금을 지급할 의무가 없는 경우에는 단축급부가 발생하지 아니한다. 이용자가 이 사건 의무사용약정을 위반하여 중도해지하는 경우 원고에게 지급하는 위약금은 의무사용약정(용역 공급 관련) 위반에 대한 위약금이라는 점에서 단말기(재화) 공급가액과 관계가 없고, 따라서 제조사 유통 단말기에서의 위약금과 달리 볼 이유가 없다. 이러한 점에서 위 대법원 2022두49984, 2022두49991(병합) 판결이 원고 공급 단말기의 경우 위약금의 성격을 제조사 유통 단말기의 경우와 달리 단말기 공급가액에 포함된다고 판단한 것은 문제가 있다.

사. 현행 부가가치세법 시행령 제61조 제2항 제9호의 무효 여부에 대한 논의

(1) 시행령이 무효인지 여부의 판단기준

대법원은 하위 법령이 모법의 위임범위를 벗어난 무효의 규정인지 여부의 판단기준에 관하여 아래와 같이 판시하고 있다.

(가) 특정 사안과 관련하여 법률에서 하위 법령에 위임을 한 경우에 모법의 위임범위를 확정하거나 하위 법령이 위임의 한계를 준수하고 있는지 여부를 판단할 때에는, 하위 법령이 규정한 내용이 입법자가 형식적 법률로 스스로 규율하여야 하는 본질적 사항으로서 의회유보의 원칙이 지켜져야 할 영역인지 여부, 당해 법률 규정의 입법목적과 규정 내용, 규정의 체계, 다른 규정과의 관계 등을 종합적으로 고려하여야 하고, 위임 규정 자체에서 그 의미 내용을 정확하게 알 수 있는 용어를 사용하여 위임의 한계를 분명히 하고 있는데도 그 문언적 의미의 한계를 벗어났는지 여부나, 하위 법령의 내용이 모법 자체로부터 그 위임된 내용의 대강을 예측할 수 있는 범위 내에 속한 것인지 여부, 수권 규정에서 사용하고 있는 용어의 의미를 넘어 그 범위를 확장하거나 축소하여서 위임 내용을 구체화하는 단계를 벗어나 새로운 입법을 한 것으로 평가할 수 있는지 여부 등을 구체적으로 따져 보아야 한다(대법원 2012. 12. 20. 선고 2011두30878 전원합의체 판결 등).

여기서 어떠한 사안이 국회가 형식적 법률로 스스로 규정하여야 하는 본질적 사항에 해당될 것인지 여부는, 구체적 사례에서 관련된 이익 내지 가치의 중요성, 규제 또는 침해의 정도와 방법 등을 고려하여 개별적으로 결정하여야 할 것이지만, 규율대상이 국민의 기본권 및 기본적 의무와 관련한 중요성을 가질수록, 그리고 그에 관한 공개적 토론의 필요성 또는 상충하는 이익 사이의 조정 필요성이 클수록, 그것이 국회의 법률에 의해 직접 규율될 필요성은 더 증대된다고 보아야 한다. 그런데 헌법 제37조 제2항과 제38조는 국민의 모든 자유와 권리는 국가안전보장·질서유지 또는 공공복리를 위하여 필요한 경우에 한하여 법률로써 제한할 수 있으며 제한하는 경우에도 자유와 권리의 본질적인 내용을 침해할 수 없고, 모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의무를 진다고 규정하고 있으며, 헌법 제59조와 제75조는 조세의 종목과 세율은 법률로 정하여야 하고, 법률의 위임은 구체적으로 범위를 정해야 한다는 한계를 제시하고 있다. 이러한 규정에 비추어 보면, 국민에게 납세의 의무를 부과하기 위해서는 조세의 종목과 세율 등 납세의무에 관한 기본적·본질적 사항은 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 규정하여야 하고, 법률의 위임 없이 명령 또는 규칙 등의 행정입법으로 과세요건 등 납세의무에 관한 기본적·본질적 사항을 규정하는 것은 헌법이 정한 조세법률주의 원칙에 위배된다(대법원 2000. 3. 16. 선고 98두11731 전원합의체 판결, 대법원 2015. 8. 20. 선고 2012두23808 전원합의체 판결 등).

(나) 법률의 시행령은 그 법률에 의한 위임이 없으면 개인의 권리·의무에 관한 내용을 변경·보충하거나 법률에 규정되지 아니한 새로운 내용을 정할 수는 없지만, 시행령의 내용이 모법의 입법 취지와 관련 조항 전체를 유기적·체계적으로 살펴본 모법의 해석상 가능한 것을 명시한 것에 지나지 아니하거나 모법 조항의 취지에 근거하여 이를 구체화하기 위한 것인 때에는 모법의 규율 범위를 벗어난 것으로 볼 수 없으므로, 모법에 관하여 직접 위임하는 규정을 두지 않았다고 하더라도 이를 무효라고 볼 수 없다(대법원 2009. 6. 11. 선고 2008두13637 판결, 대법원 2016. 12. 1. 선고 2014두8650 판결, 대법원 2020. 10. 15. 선고 2017두47403 판결 등).

또한 법규명령이 법률의 위임범위를 벗어났는지 여부는 직접적인 위임 법률조항의 형식과 내용 뿐만 아니라 그 밖에 법률의 전반적인 체계와 취지, 목적 등도 아울러 고려하여 법률의 위임의 범위나 한계를 객관적으로 확정하는 다음 그 법규명령의 내용과 비교하여 판단하여야 하는 것이므로 그 법규명령의 내용이 위와 같이 확정된 법률의 위임범위 내에 있다고 인정되거나 법률이 예정하고 있는 바를 구체적으로 명확하게 한 것으로 인정되면 그 법규명령은 무효로 되지 아니한다(대법원 2005. 1. 28. 선고 2002도6931 판결, 대법원 2020. 4. 29. 선고 2019도3795 판결, 대법원 2020. 6. 18. 선고 2016두43411 전원합의체 판결, 대법원 2021. 8. 12. 선고 2018두34305 판결 등).

(2) 에누리액의 범위를 확대하여 부가가치세 과세표준인 공급가액을 축소한 대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 전원합의체 판결이 선고된 후 정부가 위 판결의 취지와 달리 에누리액의 범위를 축소하고자 2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정된 구 부가가치세법 시행령 제61조 제1항 제9호(2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정된 현행 부가가치세법 시행령 제61조 제2항 제9호)가 무효인지 여부가 문제되어 왔다. 임재혁 교수는 최근 발표한 논문에서 위 시행령 규정이 헌법상 위임입법의 원칙과 조세법률주의에 위반되어 무효라고 주장하였다. 주요 내용은 아래와 같다.

「우리나라 부가가치세제는 총생산형, 소득형, 소비형 중 전단계세액공제방식을 통하여 최종소비자가 부가가치세액 전부를 부담하는 소비용 부가가치세제를 채택하고 있다. 부가가치세 과세표준인 공급가액의 한계를 설정하는 원칙으로는 직접거래성의 원칙(재화 또는 용역을 공급하는 자와 해당 재화 또는 용역을 공급받고 그 대가를 지급하는 자가 직접 거래관계에 있어야 한다는 원칙. 따라서 거래 당사자가 아닌 제3자가 지급한 금원은 공급가액에 포함되지 아니한다)과 직접관련성의 원칙(공급가액을 산정함에 있어 재화 또는 용역의 공급과 그 받은 대가가 직접적으로 관련되어 있어야 공급가액이 된다는 원칙)이 있다. 부가가치세 과세표준인 공급가액에 관하여 규정한 부가가치세법 제29조 제3항은 바로 이러한 원칙을 표현한 것이다. 즉, 공급가액은 거래당사자 간에 지급받기로 한 실질적

대가를 의미하는 것이고, 거래 당사자가 아닌 제3자가 지급하는 금원은 공급가액에 포함되지 않는다.

2018. 2. 13.자로 개정되기 전의 구 부가가치세법 시행령 제61조 제1항 제9호는 모법인 구 부가가치세법에 아무런 위임근거가 없이 하위법령인 대통령령에서 과세표준의 범위를 확대한 규정으로서 무효이다. 또한 2018. 2. 13.자로 개정된 현행 부가가치세법 시행령 제61조 제2항 제9호는 부가가치세법 제29조 제3항 제6호에 형식적인 의미의 수권규정은 마련되었지만, 그 내용이 모법의 취지에 반하여 무효이다. 즉, 부가가치세법 제29조 제1항, 제3항에 따르면 부가가치세 과세표준은 재화 또는 용역을 공급받는 자로부터 지급받는 금전적 가치 있는 모든 것이고, 따라서 최종 소비자가 부담하지 아니한 금액을 과세표준에 산입할 수 없는 것인데, 위 규정은 제3자가 부담한 금원을 과세표준에 포함시킨 것이므로 위임입법의 원칙과 조세법률주의에 위반되어 무효이다.

입법론으로는 현행 부가가치세법 제29조 제3항 제6호 중 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정시 추가된 부분(대통령령으로 정하는 마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제하는 거래)과 같은 법 시행령 제61조 제2항 제9호와 제10호는 삭제하는 것이 바람직하고, 만약 정책적으로 제3자가 지급한 금원도 부가가치세 과세표준에 포함하고자 한다면, 부가가치세법 제29조의2를 신설하여 이 규정에서 최종 소비자가 아닌 제3자가 지급하는 금원을 공급가액에 포함하는 구체적인 요건을 규정하는 방안을 생각해 볼 수 있다. 이러한 경우에도 제3자가 지급하는 금원 중 공동의 마케팅으로 발생한 비용을 내부적으로 분담하는 정산형은 과세표준에서 제외하고, 제3자가 최종 소비자의 대금을 대신 치르는 대납형에 한하여 공급가액에 포함하는 것으로 하여야 한다.」

아. 대상 판결의 의의

대상 판결은 위 마.항의 판결과 마찬가지로 포인트와 관련된 판결로서, 사업자가 고객에게 재화를 공급하는 1차 거래를 하면서 매출액의 일정비율에 해당하는 포인트를 적립해 주고, 향후 그 고객에게 다시 재화를 공급하는 2차 거래를 하면서 그 적립된 포인트 상당의 가액을 공제하고 나머지 금액만 현금 등으로 결제할 수 있도록 한 경우, 2차 거래에서 그 적립된 포인트 상당만큼 감액된 가액은 결국 사업자와 고객 사이에서 미리 정해진 공급대가의 결제 조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 에누리액에 해당한다는 법리(대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 전원합의체 판결)를 다시 한번 확인해 주었다.

또한 대상 판결은, 구 부가가치세법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되고 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것) 제29조 제3항 제6호를 위임의 근거로 하는 구 부가가치세법 시행령(2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되고 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되기 전의 것) 제61조 제1항 제9호 (나)목(이 사건 시행령 조항)이 '제3자적립마일리지 등'의 경우 마일리지 등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전받았거나 보전받을 금액을 부가가치세의 과세표준에 해당하는 공급가액에 포함하도록 한 것은 상위법인 2017년 개정 전 부가가치세법 제29조 제5항 제1호의 에누리액에 해당하는 '제3자적립마일리지 등'을 법률의 근거 없이 그 범위에서 제외하는 것으로서, 위 법 제29조 제5항 제1호에 저촉될뿐만 아니라 법률의 위임범위를 넘어 공급가액의 범위(과세범위)를 확대하는 것이므로 조세법률주의와 위임입법의 원칙에 위반되는 무효의 규정이라고 판단하였다.

같은 날 선고된 대법원 2026. 7. 22. 선고 2025두33035 전원합의체 판결도 대상 판결과 같은 입장이다.

나아가 대상 판결은 이 사건 시행령 조항의 무효 여부와 관련하여, 2017. 12. 31.까지 시행된 이 사건 시행령 조항은 무효이지만, 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되어 2018. 1. 1. 시행된 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 위임의 근거로 하는 이 사건 시행령 조항(즉, 2018. 1. 1. 이후 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되기 전의 것) 및 그와 동일한 내용을 규정하고 있는 부가가치세법 시행령(2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정된 것) 제61조 제2항 제9호 (나)목은 유효한 규정이라고 판단하였다. 즉, 대법원은 2017년 개정 부가가치세법 제29조 제3항 제6호가 사업자가 마일리지 등으로 결제받은 부분 중 일정 부분이 부가가치세 과세표준인 공급가액에 포함될 수 있음을 기본 전제로 삼으면서, '마일리지 등'의 정의나 그 공급가액의 범위에 관한 사항을 직접 정하지 아니한 채 이를 시행령에 위임하였다고 하여 의회유보의 원칙이나 조세법률주의에 반한다고 볼 수 없고, 따라서 2017년 개정 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 위임의 근거로 하는 이 사건 시행령 조항 및 그와 사실상 동일한 내용을 규정하고 있는 개정된 시행령 조항은 모법의 규정 취지에 부합하고 그 위임 범위 내에서 해당 과세요건을 구체적으로 정한 것으로서 위임입법의 한계를 일탈하였다거나 조세법률주의에 위배된다고 볼 수 없다고 판단하였다.

즉, 대상 판결은 이 사건 시행령 조항인 2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되고 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되기 전의 구 부가가치세법 시행령 제61조 제1항 제9호 (나)목이 2017. 12. 31.까지는 모법인 구 부가가치세법에 위임 근거가 없어서 무효이지만, 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되어 2018. 1. 1. 시행된 부가가치세법 제29조 제3항 제6호에 위임 근거("대통령령으로 정하는 마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를

결제하는 거래”)가 마련되었으므로 법률 시행일인 2018. 1. 1.부터는 유효하다는 것이다. 동일한 시행령이 모법인 법률에 위임 근거가 있는지 여부에 따라 무효와 유효로 판단된 것이다.

결국 ‘제3자적립마일리지 등’(타사 포인트 결제액)은 2018. 1. 1.을 기준으로 그 이전과 그 이후에 에누리액 해당 여부가 달라진다. 즉, 대상 판결과 같은 날 선고된 대법원 2026. 7. 22. 선고 2025두33035 전원합의체 판결에 의하면, 2017. 12. 31.까지 공제된 ‘제3자적립마일리지 등’(타사 포인트 결제액)은 그 근거 규정인 시행령이 무효이므로 에누리액으로서 공급가액에서 제외되지만, 2018. 1. 1. 이후 ‘제3자적립마일리지 등’의 경우 그 근거 규정인 시행령이 유효하므로 마일리지 등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전받았거나 보전받을 금액은 에누리액에 해당되지 아니하고 부가가치세 과세표준에 해당하는 공급가액에 포함된다.