부가가치세법상 에누리액은 그 발생시기가 재화나 용역의 공급시기 전으로 한정되거나 공제·차감의 방법에 특별한 제한이 있는지(대법원 2025. 9. 11. 선고 2023두34644 판결)

1. 사실관계

가. 원고는 온라인 숙박예약 플랫폼 '○○○'[(도메인 주소 생략), 이하 '이 사건 숙박예약 플랫폼'이라 한다]를 운영하는 사업자로서, 모텔 등 숙박업소(이하 '제휴점'이라 한다)와 이용객 사이의 숙박계약을 중개하고, 제휴점으로부터 총 판매대금의 일정 비율을 예약대행수수료(이하 '이 사건 용역수수료'라 한다)로 지급받는 내용의 계약(이하 '이 사건 이용계약'이라 한다)을 체결하였다(이하 원고가 이 사건 이용계약에 따라 제휴점에 공급하는 용역을 '이 사건 용역'이라 한다).

나. 원고는 이 사건 숙박예약 플랫폼을 이용하는 이용객들에게 할인쿠폰 등을 발행하거나 포인트를 적립해 주고, 향후 이용객이 이 사건 숙박예약 플랫폼을 통하여 제휴점의 숙박상품을 예약하면서 이를 사용할 경우 제휴점으로부터 지급받아야 하는 이 사건 용역수수료에서 할인 상당액을 공제해주었다. 원고는 이와 같이 공제를 마친 뒤 일별 정산금액을 산정하여 4영업일 후에 제휴점에 송금하였다.

다. 한편 원고는 매월 말일에 제휴점에 1개월분 중개수수료에 대한 세금계산서를 발행하였다. 원고는 △△△라는 홈페이지를 통해 제휴점으로 하여금 객실수, 숙박요금 등의 세부사항을 업로드하게 하고 나아가 예약 현황과 입금, 취소내역도 확인할 수 있게 하였다. 이로써 제휴점은 이 사건 숙박예약 플랫폼을 통해 원고와 사이에 이루어지는 정산금액을 직접 확인할 수 있었다.

라. 원고는 당초 이 사건 용역수수료에서 공제된 할인 상당액을 부가가치세 과세표준 신고 시 공급가액에 포함하여 신고하였다가, 2018. 11. 21. 피고에게 그 할인 상당액이 매출에누리에 해당한다고 주장하며 이를 2015년 1기부터 2018년 1기까지의 각 공급가액에서 차감하여 부가가치세 합계 2,114,824,201원을 감액해 달라는 경정청구를 하였다. 이에 피고는 정산기간 내의 총 판매대금이 아닌 각 개별 숙박계약 건별로 계산한 수수료를 한도로 하여 해당 수수료에서 공제된 할인액만을 매출에누리로 인정한 후 부가가치세를 감액경정하였고, 2018. 12. 24. 원고에게 환급가산금을 포함하여 2,117,952,030원을 환급하였다.

마. 원고는 2019. 2. 15. 각 개별 숙박계약 건별로 계산한 수수료를 초과하여 발생한 할인액(이하 '이 사건 초과할인액'이라 한다) 합계 10,628,242,318원도 매출에누리에 해당한다고 주장하면서 2016년 1기부터 2018년 1기까지 각 부가가치세 합계 1,062,924,224원(= 2016년 1기에 관한 95,391,641원 + 2016년 2기에 관한 116,256,790원 + 2017년 1기에 관한 180,595,891원 + 2017년 2기에 관한 254,464,374원 + 2018년 1기에 관한 416,215,528원)을 감액해 달라는 경정청구를 하였으나, 피고는 2019. 4. 2. 경정을 거부하였다(이하 '이 사건 거부처분'이라 한다).

2. 쟁점

이 사건의 쟁점은 부가가치세법상 에누리액은 그 발생시기가 재화나 용역의 공급시기 전으로 한정되거나 공제·차감의 방법에 특별한 제한이 있는지 여부이다.

3. 원심판결의 요지(서울고등법원 2023. 1. 10. 선고 2022누35628 판결)

가. 원고의 주장

1) 주위적 주장

원고는 제휴업체에 단순히 개개의 숙박계약 중개용역만을 제공한 것이 아니라 이 사건 사이트를 통하여 부가가치세 신고 관련 자료를 제공하는 등 포괄적인 용역을 제공하였을 뿐만 아니라, 초과할인액이 발생하는 경우 다음에 체결되는 숙박계약에 관한 중개수수료에서 해당 금액을 차감하기로 한 약정에 따라 중개수수료 정산이 이루어졌는바, 연속된 수개의 거래에서 사전 합의에 따라 이전 거래와 관련된 공급조건을 기준으로 당해 거래의 대금을 공제한 경우에 해당하므로, 부가가치세법 제29조 제5항 제1호의 매출에누리에 해당한다.

2) 예비적 주장

원고와 제휴업체는 각 숙박계약의 중개수수료를 제휴업체와의 계약에 따라 일, 월, 반기 등 일정한 기간을 단위로 정산하였는바, 적어도 정산기간 내에 발생한 다른 숙박계약의 중개수수료에서 공제된 범위 내에 있는 초과할인액은 매출에누리로 보아 공급가액에서 차감하여야 한다.

나. 판단

1) 부가가치세는 재화나 용역이 생산·제공되거나 유통되는 모든 단계에서 창출된 부가가치를 과세표준으로 하여 부과되는 조세로서, 전단계세액공제제도를 취하고 있는 현행 부가가치세제상 각 거래단계의 사업자가 부가가치세 납세의무를 부담하지만 최종소비자가 결국 최종적인 세부담(稅負擔)을 지는 일반소비세이다. 따라서 원고와 제휴업체 사이의 숙박중개계약에 따라 발생하는 부가가치세의 최종적인 세부담자는 제휴업체로부터 숙박용역을 공급받는 소비자(이 사건 사이트 이용자)이고, 원고가 주장하는 바와

같이 제휴업체에 숙박계약 중개를 비롯하여 부가가치세 신고 관련 자료를 제공하는 등 기타 용역을 함께 제공하였다고 하더라도, 원고와 제휴업체간의 계약 내용상 실제로 이 사건 사이트 이용자와 제휴업체의 숙박계약 체결이 발생하지 않는다면 제휴업체는 원고에게 어떠한 대가도 지급하지 않도록 되어 있는 점이나 주된 계약의 내용이 '중개' 또는 '예약대행'으로 계약서에 명시되어 있는 점 등에 비추어볼 때, 원고가 제공하는 기타 용역은 주된 용역인 숙박계약 중개에 부수적으로 제공되는 것에 불과하다고 볼 것이므로, 원고가 제휴업체에 제공한 용역의 단위는 각 숙박계약의 중개행위라고 봄이 타당하다. 한편 원고는 각 숙박계약 중개 시마다 또는 일 단위 중개수수료를 정산할 때마다 제휴업체에 세금계산서를 발행하지 않고 매월 말 1회의 세금계산서를 발행하였는데, 이는 부가가치세법 제34조 제3항 제1호에 따라 1역월의 공급가액을 합하여 해당 달의 말일을 작성일자로 하여 세금계산서를 발급한 것에 불과하므로 위와 같은 판단에 방해가 되지 않는다.

부가가치세법 제29조 제1항, 제5항 제1호는 재화 또는 용역의 공급에 대한 부가가치세의 과세표준은 해당 과세기간에 공급한 재화 또는 용역의 공급가액을 합한 금액으로 하되, 재화나 용역을 공급할 때 그 품질이나 수량, 인도조건 또는 공급대가의 결제방법이나 그 밖의 공급조건에 따라 통상의 대가에서 일정액을 직접 깎아주는 금액은 공급가액에 포함하지 아니한다고 규정하고 있다. 그런데 앞서 본 바와 같이 각 숙박계약의 중개에 관하여 발생한 중개수수료가 각각 별개의 거래로서 별도의 공급가액을 구성하므로, 해당 공급가액에서 공급조건에 따라 직접 깎아줄 수 있는 금액은 그 공급가액을 한도로 한다. 해당 공급가액을 초과하여 할인해 준 초과할인액은 원고가 용역을 제공하고 그 공급대가를 할인하여 주면서 오히려 적정한 공급가액보다 많은 비용을 지출한 것으로서, 이 사건 사이트의 이용자를 늘려 매출을 증대시키기 위해 추가로 지출한 비용에 해당하므로 공급가액에서 차감되는 매출에누리가 아니라 판매부대비용의 성격을 띤다고 봄이 상당하다.

2) 원고는 제휴업체별로 다음에 체결되는 숙박계약에 관한 중개수수료에서 초과할인액을 차감하기로 사전에 약정하였으므로, 이 부분도 공급가액에서 공제되어야 한다거나, 적어도 정산기간 내에 발생한 다른 숙박계약의 중개수수료에서 공제된 범위 내에 있는 초과할인액은 다음 계약에 관한 매출에누리에 해당한다고 주장한다.

그러나 각 숙박계약이 하나의 공급단위인 이상 A 고객과의 숙박계약 체결 시 발생한 초과할인액을 B 고객과의 숙박계약 체결로 인한 중개수수료에서 공제하는 것은 결국 제3자와의 거래조건에 따라 해당 거래의 공급가액을 깎아주는 것과 마찬가지이다. 그런데 공급자가 어떠한 공급과 관련하여 재화나 용역을 공급받는 자가 아닌 제3자에게서 금전 또는 금전적 가치가 있는 것을 받는 경우에 그것이 공급과 대가관계에 있는 때에는 부가가치세의 과세표준에 포함될 수 있으나, 그것이 해당 공급과 구별되는, 제3자와 공급자 사이의 다른 공급과 관련되어 있을 뿐 해당 공급과 대가관계에 있다고 볼 수 없는 경우에는 해당 공급에 관한 부가가치세의 과세표준에 포함되지 아니하고, 나아가 제3자가 지급하는 금전 또는 금전적 가치가 있는 것이 해당 공급과 대가관계에 있는지는 지급의 명목과 근거, 이와 관련하여 공급자와 제3자가 추구하는 목적과 동기, 공급자와 제3자 사이의 별도의 계약관계 등 법률관계의 존부 및 문제된 금전 등의 지급이 그러한 법률관계에 따른 이행으로 평가될 수 있는지 등을 비롯한 여러 사정을 종합하여 해당 공급과 직접적 관련성이 인정될 수 있는지에 따라 판단하여야 한다(대법원 2016. 6. 23. 선고 2014두144 판결 등 참조)는 법리에 비추어 볼 때, A 고객과 B 고객 사이에는 이 사건 사이트를 통하여 동일한 제휴업체의 숙박시설을 이용하였다는 것 외에 아무런 관련이 없고 어떠한 대가관계도 인정되지 않으므로, A 고객 관련 초과할인액을 B 고객 관련 중개수수료에서 공제할 수는 없고, 제휴업체들이 초과할인액을 다음 숙박계약의 중개수수료에서 차감하는 것으로 인식하였다는 취지의 갑 제9호증의 일부 기재만으로 달리 볼 바 아니며, 이러한 결론은 정산기간 내에 발생한 다른 숙박계약의 중개수수료에서 공제된 범위 내에 있는 초과할인액이라고 하여 달라질 수 없다.

3) 원고는 대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 전원합의체 판결의 법리에 따라 연속된 수개의 거래에서 사전 합의에 따라 이전 거래와 관련된 공급조건을 기준으로 당해 거래의 공급가액을 공제하는 것이므로 매출에누리로 인정되어야 한다고 주장하나, 위 판결은 동일한 이용자에 대하여 1차 거래에서 발생한 공급조건에 따라 2차 거래의 공급가액 일부를 공제하여 준 것으로서, 상이하고, 개별 공급단위에서의 중개수수료를 초과하는 할인액을 다른 고객과의 숙박계약 중개수수료에서 차감하여 대가를 수령한 이 사건과는 그 사안을 달리하여 이 사건에 원용하기에 적절하지 아니하다.

4) 따라서 원고의 주장은 모두 이유 없다.

4. 대상 판결의 요지

원심의 판단은 그대로 수긍하기 어렵다.

가. 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’(이하 ‘에누리액’이라 한다)을 들고 있다. 에누리액은 그 발생시기가 재화나 용역의 공급시기 전으로 한정되지 아니하고, 그 공제 · 차감의 방법에도 특별한 제한이 없다(대법원 2015. 12. 23. 선고 2013두19615 판결 참조).

그리고 당사자 사이에 계약을 둘러싸고 의사표시의 해석이 문제되는 경우에는 의사표시의 내용, 의사표시가 이루어진 동기와 경위, 의사표시에 의하여 달성하려는 목적, 당

사자의 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).

나. 원심판결 이유를 위와 같은 법리 및 기록에 비추어 살펴본다.

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.

2) 원고와 제휴점 사이에 체결된 이 사건 이용계약의 내용과 이 사건 용역수수료의 정산이 실제 이루어진 방식 등을 살펴보면, 이 사건 이용계약의 이행 과정에서 원고는 할인쿠폰 등을 이용객에게 발행하여 프로모션을 시행할 수 있고, 이로 인해 숙박상품의 판매가격이 인하될 경우 그에 상응하는 금액을 제휴점이 원고에게 지급할 이 사건 용역수수료에서 차감하기로 하는 데에 쌍방이 명시적 또는 묵시적으로 합의한 것으로 볼 수 있다. 이에 따라 원고와 제휴점 사이에는 할인액의 발생 근거, 적용 사유, 공제액수 등 용역제공의 조건에 대해서까지 사전적 합의가 구체적으로 성립하였다고 할 것

이다.

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.

4) 원고와 제휴점이 체결한 이 사건 이용계약은 제휴점과 이용객이 체결한 숙박계약과 구별되는 별개의 독립된 계약이다. 나아가 이 사건 용역의 내용을 살펴보더라도 그 계약의 실질은 제휴점과 이용객 사이의 숙박상품거래를 단순히 중개하는 것에 그치지 않는다.

즉, 원고는 이 사건 숙박예약 플랫폼이라는 온라인 거래공간과 회원 사이의 신뢰, 안전 등을 확보하는 지원서비스와 함께 제휴점의 숙박상품에 관한 예약대행 서비스를 제공하면서 그 대가로 이 사건 용역수수료를 지급받기로 제휴점과 약정하였다. 원고는 이 사건 숙박예약 플랫폼을 관리하면서 청약, 승낙, 예약, 대금수수 등 숙박예약에 필요한 거의 모든 업무를 제휴점으로부터 포괄적으로 위임받아 처리하였고, 구체적인 숙박일자, 금액 등 숙박계약의 모든 조건이 확정된 상태에서 이 사건 숙박예약 플랫폼에서 예약이 이루어졌다. 숙박대금 역시 원고가 이용자로부터 직접 수취하여 수수료를 공제한 후 제휴점에 정산·지급하였다. 특히 원고는 이 사건 이용계약에 따라 플랫폼 시스

템을 구축하고 유지 · 관리함으로써 제휴점의 상품이 플랫폼에 노출되어 고객과 개별적으로 숙박계약을 체결할 수 있도록 기회를 제공하였다. 이와 같이 원고는 이 사건 용역을 공급하는 과정에서 제휴점에 다양한 서비스를 제공하였다. 이 사건 용역수수료는 원고와 제휴점 사이의 별도 합의에 따라 정해졌고, 마찬가지로 이 사건 용역수수료 할인의 이익 역시 애당초 이용객과 제휴점 간 숙박상품거래의 대가 중 일부를 구성하는 것이 아니라 원고와 제휴점 사이에 별도로 이루어진 이 사건 용역에 관한 거래의 대가와 관련된 것이었다. 위와 같은 사정들을 고려하면, 원고가 제휴점에 제공한 이 사건 용역의 단위가 각 숙박계약의 중개행위에 그친다고 보기 어렵다.

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.

다. 그런데도 원심은 판시와 같은 이유만으로 이 사건 초과할인액이 에누리액이 아닌 장려금에 해당한다고 보아 이 사건 거부처분이 적법하다고 판단하였다. 이러한 원심 판단에는 부가가치세법상 에누리액의 인정요건과 판단기준 등에 관한 법리를 오해하여 필요한 심리를 다하지 않음으로써 판결에 영향을 미친 잘못이 있다.

5. 대상 판결에 대하여

가. 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(補塡)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(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(補塡)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(제62조

에 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 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 공제

나 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 에누리액에 해당된다는 것이 대법원 판례이다.

다. 단말기 할인판매(단말기 구입 보조금) 관련 판결

(1) 대법원 2003. 4. 25. 선고 2001두6586 판결은, 이동통신사업자가 대리점과 이동전화 제품 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 에누리액에 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 출고가격 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 에누리액에 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 에누리액은, 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 일

정한 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 구입비용

을 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 서

비스에 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 제1

호도 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 매입대금으로 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 → B → C로 순차 이어지는 거래에서 동일한 사유로 동일한 금액이 A와 B에게 에누리액으로 인정되는 경우 B로서는 매입세액과 매출세액에서 동일한 금액의 부가가치세액이 차감되어 위 에누리액으로 인해서는 추가로 납부

할 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 에누리액에 해당한다고 판단한 최초의 판결이다. 이와 같은 거래에서 할인금액이 부가가치세 과세표준에서 제외되는 에누리액으로 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 에누리액으로 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 산정 시 할인쿠폰으로 인한 할인액을 서비스 이용료에서 공제하기로 약정한 경우에는 서비스 이용료에서 공제되는 위 할인액은 오픈 마켓 운영자의 부가가치세 과세표준에서 공제되는 에누리액에 해당된다고 판시하였다.

(3) 결어

위 대법원 2016. 6. 23. 선고 2014두144 판결과 대법원 2016. 6. 23. 선고 2014두298, 304, 311(병합) 판결에 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 에

누리액에 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 발생되는 계속적인 정산관계에 따른 것이지 2차 거래에서 받은 공급 대가라고는 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 포

인트와 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 지급받았

으므로 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 사용 범위와 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 2015두

58959 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 공급

조건에 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 아파트 대금과 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 이용자들과 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 다음

과 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 않

는 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 3당사자 간에 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. 대상 판결의 의의

대상 판결은 위 라.항의 판결과 마찬가지로 할인쿠폰과 관련된 판결로서, 에누리액은 발생시기가 재화나 용역의 공급시기 전으로 한정되지 아니하고, 공제 · 차감의 방법에도 특별한 제한이 없다는 법리(대법원 2015. 12. 23. 선고 2013두19615 판결)를 다시 한 번 확인해 주었다.

또한 대상 판결은 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 해당한다는 법리(대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 판결)가 대상 판결의 사안과 같이 여러 거래를 통산하여 공급조건을 정한 다음 그에 따라 공급가액에서 일정 금액을 공제하는 경우에도 마찬가지로 적용된다고 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.