부가가치세경정거부처분취소

[대법원 2026. 7. 22. 2025두34707]

【판시사항】

[1] 법률의 시행령에 법률에 의한 위임 없이 법률이 규정한 개인의 권리·의무에 관한 내용을 변경·보충하거나 법률에 규정되지 아니한 새로운 내용을 규정할 수 있는지 여부(소극) / 특정 사안과 관련하여 법률에서 하위 법령에 위임을 한 경우, 모법의 위임 범위를 확정하거나 하위 법령이 위임의 한계를 준수하고 있는지 판단하는 방법 / 어느 시행령 규정이 모법에 저촉되는지 판단하는 기준 / 어떠한 사안이 국회가 형식적 법률로 스스로 규정해야 하는 본질적 사항에 해당하는지 결정하는 방법 / 법률의 위임 없이 행정입법으로 납세의무에 관한 기본적·본질적 사항을 규정하거나 법률에 규정된 내용을 함부로 유추·확장하는 내용의 해석규정을 마련하는 것이 조세법률주의에 위배되는지 여부(적극)

[2] 구 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 위임의 근거로 하는 구 부가가치세법 시행령 제61조 제1항 제9호 (나)목이 무효인지 여부(적극)

[3] 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 위임의 근거로 하는 구 부가가치세법 시행령 제61조 제1항 제9호 (나)목 및 부가가치세법 시행령 제61조 제2항 제9호 (나)목이 무효인지 여부(소극)

[4] 온라인 쇼핑몰을 운영하는 甲 주식회사와 신용카드사들이 업무제휴협약을 맺어 고객이 신용카드사 가맹점에서 신용카드로 대금을 결제하면 가맹점의 부담으로 신용카드 포인트를 적립하여 주고, 이후 고객이 위 포인트를 가맹점에서 사용하면 신용카드사들은 고객으로부터 위 포인트 상당액을 공제한 대가만 수취한 후 그 대가에 위 포인트로 결제한 금액을 합하여 가맹점에 지급하기로 하였는데, 甲 회사가 고객이 甲 회사 운영 온라인 쇼핑몰에서 위 포인트로 결제한 금액을 모두 과세표준에 포함하여 부가가치세를 신고·납부하였다가 위 포인트로 결제한 금액은 '에누리액'에 해당한다는 이유로 관할 세무서장에게 환급을 구하는 경정청구를 하였으나, 관할 세무서장이 이를 거부한 사안에서, 위 처분 중 구 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 위임 근거로 하는 구 부가가치세법 시행령 제61조 제1항 제9호 (나)목에 따라 이루어진 2017년 제1기분 및 제2기분 부가가치세에 대한 부분은 위법하지만, 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 위임 근거로 하는 위 시행령 조항 및 부가가치세법 시행령 제61조 제2항 제9호 (나)목에 따라 이루어진 2018년 제1기분부터 2019년 제1기분까지의 부가가치세에 대한 부분은 위법하지 않다고 한 사례

【판결요지】

[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. 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. 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. 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. 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. 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.

[2] 구 부가가치세법(2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제29조 제3항 제6호를 위임의 근거로 하는 구 부가가치세법 시행령(2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되기 전의 것) 제61조 제1항 제9호 (나)목(이하 '위 시행령 조항'이라 한다)은 모법의 규정 취지에 부합하지 아니하고 그 위임 범위를 벗어나 행정입법으로 과세요건을 확대한 것으로서 조세법률주의에 위배되어 무효라고 봄이 타당하다. 그 이유는 다음과 같다. ① 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 사업자들과 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 구 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 위임의 근거로 하는 위 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 포함하

도록 하여 전자와 달리 취급되도록 하였다. 이는 상위법인 구 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. ② 구 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 위임의 근거로 하는 위 시행령 조항은 새로운 입법적 결단에 기한 법률 조항의 개정이 이루어지지 않은 상태에서 대통령령만으로 과세범위를 확대하였다. 이는 조세법률주의에도 위배된다.

[3] 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되어 2018. 1. 1. 시행된 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 위임의 근거로 하는 구 부가가치세법 시행령(2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되기 전의 것) 제61조 제1항 제9호 (나)목(이하 '개정 전 시행령 조항'이라 한다) 및 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정된 부가가치세법 시행령 제61조 제2항 제9호 (나)목(이하 '개정 후 시행령 조항'이라 한다)은 모법의 규정 취지에 부합하고 그 위임 범위 내에서 구체적 과세요건을 정한 것으로서 위임입법의 한계를 일탈하였다거나 조세법률주의에 위배된다고 볼 수 없다. 그 이유는 다음과 같다. 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. 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 추가되어, 개정 전 시행령 조항이 정한 범위 내에서 부가가치세 과세표준인 공급가액의 범위가 확대되고 반대로 공급가액에 포함되지 않는 에누리액의 범위는 그만큼 축소된 것으로 볼 수 있다. 이는 개정 후 시행령 조항에 대해서도 마찬가지이다. ② 부가가치세 과세 대상이 되는 거래의 범위나 공급가액의 범위는 기본적으로 입법 정책의 영역에 속한다. 입법자는 2017년 부가가치세법의 개정을 통해 개정 전 시행령 조항에 새로운 위임 근거를 부여함으로써 개정 전 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 부가가치세법하에서 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 부가가치세법이 2018. 1. 1. 시행됨에 따라 개정 전 시행령 조항이 적법하게 위임의 근거를 갖추게 된 이후부터는, 개정 전 시행령 조항에서 정의한 '자기적립마일리지 등' 외의 마일리지 등에 해당하는 이른바 '제3자적립마일리지 등'과 관련하여 사업자들 사이에 지급되는 정산금 상당액은 새롭게 달라진 규범적 상황하에서 해당 공급과 대가관계에 있는 것으로 평가될 수 있다. 이러한 견지에서 부가가치세법의 2017년 개정 이후 개정 전 시행령 조항 및 개정 후 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 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.

[4] 온라인 쇼핑몰을 운영하는 甲 주식회사와 신용카드사들이 업무제휴협약을 맺어 고객이 신용카드사 가맹점에서 신용카드로 대금을 결제하면 가맹점의 부담으로 신용카드 포인트를 적립하여 주고, 이후 고객이 위 포인트를 가맹

점에서 사용하면 신용카드사들은 고객으로부터 위 포인트 상당액을 공제한 대가만 수취한 후 그 대가에 위 포인트로 결제한 금액을 합하여 가맹점에 지급하기로 하였는데, 甲 회사가 고객이 甲 회사 운영 온라인 쇼핑몰에서 위 포인트로 결제한 금액을 모두 과세표준에 포함하여 부가가치세를 신고·납부하였다가 위 포인트로 결제한 금액은 '에누리액'에 해당한다는 이유로 관할 세무서장에게 환급을 구하는 경정청구를 하였으나, 관할 세무서장이 이를 거부한 사안에서, 위 처분 중 구 부가가치세법(2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것) 제29조 제3항 제6호를 위임 근거로 하는 구 부가가치세법 시행령(2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되기 전의 것) 제61조 제1항 제9호 (나)목(이하 '개정 전 시행령 조항'이라 한다)에 따라 이루어진 2017년 제1기분 및 제2기분 부가가치세에 대한 부분은 위법하지만, 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되어 2018. 1. 1. 시행된 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 위임 근거로 하는 개정 전 시행령 조항 및 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정된 부가가치세법 시행령 제61조 제2항 제9호 (나)목(이하 '개정 후 시행령 조항'이라 한다)에 따라 이루어진 2018년 제1기분부터 2019년 제1기분까지의 부가가치세에 대한 부분은 위법하다고 볼 수 없음에도, 이와 달리 위 처분 중 2018년 제1기분부터 2019년 제1기분까지의 부가가치세에 대한 부분까지 위법하다고 본 원심판단에 개정 전 시행령 조항 및 개정 후 시행령 조항의 효력 등에 관한 법리오해의 잘못이 있다고 한 사례.

【참조조문】

[1] 헌법 제37조 제2항, 제38조, 제59조, 제75조

[2] 헌법 제59조, 제75조, 구 부가가치세법(2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것) 제29조 제1항, 제3항 제6호, 제5항 제1호, 구 부가가치세법 시행령(2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되기 전의 것) 제61조 제1항 제9호 (나)목(현행 제61조 제2항 제9호 (나)목 참조)

[3] 헌법 제59조, 제75조, 부가가치세법 제29조 제1항, 제3항 제6호, 제5항 제1호, 구 부가가치세법 시행령(2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되기 전의 것) 제61조 제1항 제9호 (나)목(현행 제61조 제2항 제9호 (나)목 참조), 부가가치세법 시행령 제61조 제2항 제9호 (나)목

[4] 헌법 제59조, 제75조, 구 부가가치세법(2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것) 제29조 제1항, 제3항 제6호, 제5항 제1호, 부가가치세법 제29조 제3항 제6호, 구 부가가치세법 시행령(2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되기 전의 것) 제61조 제1항 제9호 (나)목(현행 제61조 제2항 제9호 (나)목 참조), 부가가치세법 시행령 제61조 제2항 제9호 (나)목

【참조판례】

[1] 대법원 1990. 9. 28. 선고 89누2493 판결(공1990, 2186), 대법원 1995. 1. 24. 선고 93다37342 전원합의체 판결(공1995상, 904), 대법원 2000. 3. 16. 선고 98두11731 전원합의체 판결(공2000상, 989), 대법원 2012. 12. 20. 선고 2011두30878 전원합의체 판결(공2013상, 240), 대법원 2014. 1. 16. 선고 2011두6264 판결(공2014상, 402), 대법원 2015. 8. 20. 선고 2012두23808 전원합의체 판결(공2015하, 1419), 대법원 2020. 9. 3. 선고 2016두32992 전원합의체 판결(공2020하, 1950), 대법원 2021. 7. 29. 선고 2020두39655 판결(공2021하, 1647), 대법원 2025. 1. 9. 선고 2022두32382 판결(공2025상, 463) /

[2]

[3] 대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 전원합의체 판결(공2016하, 1433) /

[2] 대법원 2013. 4. 11. 선고 2011두8178 판결(공2013상, 877) /

[3] 대법원 2017. 4. 20. 선고 2015두45700 전원합의체 판결(공2017상, 1191)

【전문】

【원고, 피상고인】 주식회사 ○○○ (소송대리인 법무법인(유한) 대륙아주 외 1인)

【피고, 상고인】 영등포세무서장 (소송대리인 법무법인(유한) 바른 외 1인)

【명령에 대한 위헌・위법 심사 결과】 구 부가가치세법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되고 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것) 제29조 제3항 제6호를 위임규정으로 하는 구 부가가치세법 시행령(2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되고 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되기 전의 것) 제61조 제1항 제9호 (나)목은 헌법과 법률에 위반된다.

【원심판결】 서울고법 2025. 7. 11. 선고 2024누57516 판결

【주 문】

원심판결 중 2018년 제1기분부터 2019년 제1기분까지의 부가가치세 경정거부처분에 관한 부분을 파기하고, 이 부분 사건을 서울고등법원에 환송한다. 나머지 상고를 기각한다.

【이 유】 상고이유를 판단한다.

1. 사안의 개요

원심판결 이유와 원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거 등에 따르면, 다음 사실을 알 수 있다.

가. 주식회사 △△△은 '(상호 생략) 쇼핑몰'을 운영하며 홈쇼핑, 온라인 쇼핑사업을 영위하는 법인으로서, 2021. 7. 1. 원고에 흡수합병되었다.

나. 주식회사 KB국민카드(이하 회사명에서 '주식회사'를 모두 생략한다), 비씨카드, 삼성카드 등 신용카드사들은 가맹점들과 사이에 고객이 신용카드사 가맹점에서 물품을 구매하면서 해당 신용카드로 대금을 결제하면 고객에게 가맹점의 부담으로 신용카드사별로 운영하는 신용카드 포인트(KB국민카드는 '포인트리', 비씨카드는 'TOP 포인트', 삼성카드는 '보너스 포인트'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 에누리액에 해당하지만, 이 사건 시행령 조항이 시행된 이후의 거래분은 에누리액에 해당하지 않아 부가가치세 과세표준에 포함되어야 한다.

"라는 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. 대법원 전원합의체 판결 및 '마일리지' 관련 부가가치세법령의 개정

가. 대법원 전원합의체 판결

1) 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.

2) 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 가

액은 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.

3) 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).

나. '마일리지' 관련 부가가치세법령의 개정

1) 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 대통

령령으로 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.

2) 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 구분관리되는 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.

3) 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 내

용이 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.

4) 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.

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

가. 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).

나. 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.

1) 법률 개정 전 이 사건 시행령 조항의 효력

가) 2017년 개정 전 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 매출액

의 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 사업자들과 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.

나) 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.

다) 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.

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

가) 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.

나) 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.

다) 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.

부가가치세법하에서 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.

라) 모든 과세요건을 법률로만 규정해야 한다면 복잡・다양하고도 끊임없이 변천하는 경제상황에 대처하여 적확하게 과세 대상을 포착하고 적정하게 과세표준을 산출하기 어려울 것임이 분명하다.

따라서 그중 경제현실의 변화나 전문적 기술의 발달 등에 즉응하여야 하는 세부적인 사항에 관하여는 국회가 제정하는 법률보다 더 탄력성 있는 행정입법에 이를 위임할 필요가 있다.

마일리지 등 관련 거래의 경우도 산업이 발달하고 사업자 간 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.

마) 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 없다.

4. 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.

이를 지적하는 피고의 상고이유 주장은 이유 있다.

5. 결론

원심판결 중 2018년 제1기분부터 2019년 제1기분까지의 부가가치세 경정거부처분에 관한 부분을 파기하고, 이 부분 사건을 다시 심리・판단하도록 원심법원에 환송하며, 피고의 나머지 상고는 이유 없으므로 이를 기각하기로 하여, 관여 법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

대법원장 조희대(재판장) 이흥구 천대엽 오경미 오석준 서경환 권영준 엄상필 신숙희(주심) 노경필 박영재 이숙연 마용주