부가가치세경정거부처분취소

[서울고등법원 2025. 7. 11. 2024누57516]

【전문】

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

【피고, 피항소인】 영등포세무서장 (소송대리인 법무법인 홉스앤킴, 담당변호사 손호철)

【제1심판결】 서울행정법원 2024. 7. 23. 선고 2023구합62632 판결

【변론종결】2025. 4. 11.

【주 문】

1. 제1심판결을 취소한다.

2. 피고가 2020. 5. 12. 원고에 대하여 한 경정거부처분 중 별지1 목록의 부가가치세 경정거부세액 부분을 취소한다.

3. 소송총비용은 피고가 부담한다.

【청구취지 및 항소취지】주문과 같다.

【이 유】 1. 처분의 경위

가. 주식회사 △△△은 '(상호 생략) 쇼핑몰'(이하 '이 사건 쇼핑몰'이라 한다)을 운영하며 홈쇼핑, 온라인 쇼핑사업을 영위하는 법인으로서, 2021. 7. 1. 원고에게 흡수합병되었다(이하 합병 전・후를 불문하고 '원고'라 한다).

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 운용하는 신용카드 포인트(KB국민카드는 '포인트리', 비씨카드는 'TOP 포인트', 삼성카드는 '보너스 포인트'이다.

이하 위 신용카드사들의 포인트를 통틀어 '이 사건 포인트'라 한다)를 적립하여 주고, 이후 고객이 가맹점에서 물품을 구매하면서 이 사건 포인트를 사용하면 신용카드사들은 고객으로부터 물품가액에서 사용한 포인트 상당액만큼을 공제한 대가만 수취하고 그 대가에 포인트로 결제한 금액을 합하여 가맹점에 지급하기로 하는 내용의 업무제휴협약을 맺고 신용카드 사업을 해왔다.

다.

원고도 위 신용카드사들과 사이에 '원고의 고객이 이 사건 쇼핑몰에서 물품을 구매하면서 신용카드로 대금을 결제하면 고객에게 원고의 부담으로 이 사건 포인트를 적립하여 주고(1차 거래), 이후 고객이 이 사건 쇼핑몰에서 신용카드로 물품을 구매하면서 이 사건 포인트를 사용하면 해당 신용카드사가 고객으로부터 물품가액에서 그 포인트 상당액만큼을 공제한 대가만을 수취한 후 그 대가에 포인트로 결제한 금액을 합하여 원고에게 정산・지급하기로 하는(2차 거래) 업무제휴협약(이하 '이 사건 업무협약'이라 한다)을 체결하였다.

라. 원고는 이후 온라인 쇼핑사업을 하면서 고객이 신용카드를 사용하여 결재한 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.

마. 이후 원고는 이 사건 포인트 결제액이 부가가치세 과세표준에 포함되지 않는 '에누리액'에 해당한다는 이유로 2020. 1. 15. 피고에게 부가가치세 합계 2,216,461,925원의 환급을 구하는 경정청구를 하였으나, 피고는 2020. 5. 12. 위 경정청구를 거부하는 처분을 하였다.

마. 원고는 이에 불복하여 2020. 8. 13. 감사원 심사청구를 제기하였다.

감사원은 2023. 1. 19. 이 사건 포인트 결제액 중 '구 부가가치세법 시행령(2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정된 것) 제61조 제1항 제9호가 시행되기 전의 금액은 부가가치세 과세표준에서 제외되는 에누리액에 해당하나, 위 시행령 조항이 시행된 2017. 4. 1. 이후의 금액은 에누리액에 해당하지 않는다'는 이유로 '피고의 거부처분 중 2014년 제2기부터 2017년 제1기까지의 부가가치세 과세표준과 세액을 경정하고, 나머지 심판청구를 기각한다'는 결정을 하였다[이하 원고의 경정청구에 대한 피고의 2020. 3. 25. 자 거부처분 중 감사원에서 심판청구 기각된 '2017. 4. 1. 이후 거래분에 관한 부가가치세 합계 822,208,331원에 대한 거부처분 부분'(별지1 목록의 부가가치세 경정거부세액 부분과 같다)을 '이 사건 처분'이라 한다].

[인정근거] 다툼 없는 사실, 갑 제1 내지 5호증, 을 제1 내지 6호증(가지번호 있는 경우 각 가지번호를 포함한다. 이하 같다)의 각 기재 및 변론 전체의 취지

2. 관련 법령

별지2 기재와 같다.

3. 이 사건에 적용되는 부가가치세법 법령

가. 이 사건 처분의 과세기간은 2017. 4. 1.부터 2019. 6. 30.까지이다.

나. 2017. 4. 1.부터 2018. 1. 1. 이전의 공급에는 구 부가가치세법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되고, 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것) 제29조 제3항 제6호, 구 부가가치세법 시행령(2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되고, 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되기 전의 것) 제61조 제1항 제9호가 적용된다.

다.

2018. 1. 1. 이후부터 2018. 2. 13. 이전까지의 공급에는 부가가치세법(2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정된 것) 제29조 제3항 제6호, 구 부가가치세법 시행령(2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되고, 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되기 전의 것) 제61조 제1항 제9호가 적용되고, 2018. 2. 13. 이후에는 위 부가가치세법 규정과 부가가치세법 시행령(2018. 2. 18. 대통령령 제30423호로 개정된 것) 제61조 제2항 제9호가 적용된다.

그러나 부가가치세법 시행령(2018. 2. 18. 대통령령 제30423호로 개정된 것) 제61조 제2항 제9호는 구 부가가치세법 시행령(2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되고, 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되기 전의 것) 제61조 제1항 제9호에서 규정하던 '마일리지등'(이하 개정 전후의 부가가치세법 시행령에서 정의한 마일리지, 포인트, 또는 그밖에 유사한 형태로 것을 '마일리지등'이라 한다)에 관한 정의를 분리하여 신설되는 부가가치세법 시행령 제61조 제1항에서 별도로 규정하고 기존의 제1항을 제2항으로 이동하였을 뿐 법령의 내용은 동일하다(이하 2017. 2. 7. 개정되어 실질적으로 동일한 내용으로 유지된 마일리지등에 관한 위 각 시행령 규정을 '개정된 쟁점 시행령 조항'이라 한다).

4. 이 사건 처분의 위법 여부

가. 당사자의 주장

1) 원고의 주장

가) 이 사건 포인트 결제액은 부가가치세법 제29조 제3항 제1호가 적용되는 금액이 아니라 같은 법 제5항 제1호에 규정된 '에누리액'에 해당하므로 부가가치세 과세표준인 공급가액에서 제외되어야 한다.

나) 원고는 이 사건 포인트 결제액 상당의 금원을 신용카드사들로부터 지급받았으나, 이는 이 사건 각 업무협약에 따른 정산의무의 이행에 따라 정산받은 것이므로, 그 정산금 상당액은 본래의 재화 공급과 '대가관계'가 인정되지 않아, 공급가액에 해당하지 않는다.

다) 개정된 쟁점 시행령 조항을 위와 같이 성질상 '에누리액'에 해당하는 부분(이 사건 포인트 결제액)도 공급가액에 포함시키는 것으로 해석하는 경우, '에누리액'을 공급가액에 포함하지 아니한다고 규정한 부가가치세법 제29조 제5항 제1호 규정과 모순되게 된다.

따라서 개정된 쟁점 시행령 조항은 마일리지등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제받은 경우로서 마일리지등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 영역을 공급받은 자 외의 자로부터 '실질적으로 보전(補塡)받았거나 보전받을 금액이 있는 경우'에만 적용되고, 이 사건과 같이 마일리지 등으로 실질적인 결재가 이루어졌다고 보기 어렵고 해당 포인트 상당액에 대하여 보전(補塡)받았다고 볼 수 없는 경우에까지 적용된다고 할 수 없다.

라) 만약 그렇지 않게 해석하여 개정된 쟁점 시행령 조항이 이 사건 포인트 상당액에 대하여도 적용된다고 해석한다면, 이는 개정된 쟁점 시행령 조항이 부가가치세법 제29조 제3항의 위임 범위를 넘어 부가가치세 과세표준에 대한 새로운 입법을 하여 위임의 한계를 일탈한 것이 되고, 법률의 명확성 원칙, 조세법률주의 및 이중과세금지 원칙에도 반하므로, 위 시행령 조항은 무효라고 보아야 한다.

이러한 해석은 부가가치세법이 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되어 마일리지등으로 결제하는 거래에서의 공급가액에 관한 규정을 정비한 후라고 하여 달리 볼 것이 아니다.

라) 결국 이 사건 포인트 결제액은 개정된 쟁점 시행령 조항의 '결제'(개정된 쟁점 시행령 조항의 가목) 또는 '결제받은 부분에 대한 보전'(쟁점 시행령 조항의 나목)에 해당하지 않으므로 이 사건 포인트 결제액에 이 사건 쟁점 시행령 조항을 적용한 이 사건 처분은 위법하다.

2) 피고의 주장

가) 종래 이 사건 포인트와 같은 마일리지등은 2016. 8. 26.에 선고된 대법원 2015두58959 전원합의체 판결(이하 '관련 대법원 판결'이라 한다)의 취지에 따라 에누리액에 해당하여 부가가치세의 공급가액이나 과세표준에 포함되지 아니하였으나, 위 관련 대법원 판결의 선고 이후인 2017. 2. 7. 부가가치세법 시행령이 개정되면서 마일리지등 중에서 '제3자적립마일리지등'은 공급가액에 포함되었고, 그에 대한 위임 조항도 법률상 명확해졌다.

따라서 마일리지에 관한 개정된 쟁점 시행령 조항은 모법의 위임 범위를 벗어나지 않는다.

나) 이 사건 포인트 결제액은 개정된 쟁점 시행령 조항에 따른 '제3자적립마일리지등'에 해당하고, 재화의 공급과의 대가관계 또한 인정되므로, 에누리액 여부에 해당하는지를 따져볼 필요 없이 부가가치세 과세표준인 공급가액에 포함된다.

다) 이 사건 포인트 결제액은 공급가액의 전부 또는 일부를 구성할 뿐, 공급가액에서 직접 공제·차감되는 것이 아니다.

또한 원고는 이 사건 포인트 결제액에 상당하는 금원을 신용카드사로부터 정산받았다.

결국 이 사건 포인트 결제액은 에누리액에 해당하지도 않는다.

나. 판단

1) 부가가치세법에서의 과세표준, 공급가액 및 에누리액

가) 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, 그 밖에 어떤 명목이든 상관없이 재화 또는 용역을 공급받는 자로부터 받는 금전적 가치 있는 모든 것을 포함하되, 부가가치세는 포함하지 아니 한다"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 2015두58959 전원합의체 판결 참조).

나) 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 깎아 주는 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.

2) 부가가치세법령상 '마일리지등'의 취급

가) '마일리지등'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.

나) 마일리지에 관한 부가가치세법 시행령 조항의 신설 및 그 문제점

(1) 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 충족시

키는 마일리지도 존재할 수도 있다.

(2) 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).

(3) 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 결재된 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.

다) 관련 대법원 판결

(1) 관련 대법원 판결은 사업자인 원고가 2009년부터 2010년 사이에 다른 사업자들과 함께 카드 회사와 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.

(2) 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.

(3) 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 상호간에 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 규정한 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.

(4) 관련 대법원 판결에서 소수의견은, 어느 사업자가 단독으로 1차 거래에서 할인쿠폰을 발행하고 2차 거래에서 그 쿠폰 금액만큼 대금에서 깎아 주는 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 가치 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.

라) 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 공제 가액은 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).

마) 마일리지에 관한 부가가치세 관련 법령의 개정

(1) 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 그 밖에 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 두었음은 앞서 본 바와 같다.

■ 구 부가가치세법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되어 2013. 7. 1. 시행된 것)제29조 (과세표준)① 재화 또는 용역의 공급에 대한 부가가치세의 과세표준은 해당 과세기간에 공급한 재화 또는 용역의 공급가액을 합한 금액으로 한다.

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 깎아 주는 금액⑫ 시가와 그 밖에 공급가액 및 과세표준의 계산에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

(2) 2017년 부가가치세법 시행령의 개정

(가) 부가가치세법이 2013. 6. 7. 위와 같이 전부 개정되었음에도 불구하고 개정전 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 마련하였는바, 그 내용은 아래와 같다.

■ 구 부가가치세법 시행령(2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되고, 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되기 전의 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 금액가. 마일리지등 외의 수단으로 결제받은 금액나. 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 금액1) 고객별·사업자별로 마일리지등의 적립 및 사용 실적을 구분하여 관리하는 등의 방법으로 당초 공급자와 이후 공급자가 같다는 사실이 확인될 것2) 사업자가 마일리지등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전받지 아니할 것

(나) 개정된 쟁점 시행령 조항은 '마일리지등'에 관한 정의 규정을 신설하고, 마일리지등을 '자기적립마일리지등'과 '그 외 마일리지등'(이하 '제3자적립마일리지등'이라 한다)으로 구분하면서 그 의미와 요건 등을 명확하게 하였으며, '제3자적립마일리지등'의 경우에는 '자기적립마일리지등'과 달리 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전(補塡)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.

(3) 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.

■ 부가가치세법제29조(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

바) 이 사건 포인트 사용액이 부가가치세법상의 공급가액에 포함되는지 여부

(1) 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, 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, 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).

(2) 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 마일리지등으로서 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 산정 방법을 법률로 모

두 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 마일리지등으로 결재되는 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, "자기적립마일리지등"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, "제3자적립마일리지등"에 관하여는 마일리지 또는 상품권 등으로 결제받은 부분으로서 사업자가 실제 보전(補塡)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 '자기적립마일리지등'과 '제3자적립마일리지등'으로 구분하면서 그 의미와 요건 등을 규정하고, 마일리지등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제받은 경우에 해당 마일리지등이 '제3자적립마일리지등'인 경우에는 마일리지등으로 결재받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전(補塡)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 카드 회사와 업무제휴계약을 체결한 후 고객들이 사업자들이 운영하는 사업장에서 1차 거래로 물품 또는 용역을 구매하면서 신용카드를 사용하면 구매금액의 일정 비율을 포인트로 적립해주고, 그 후 고객들이 사업자들이 운영하는 사업장에서 2차 거래로 재화 또는 용역을 구매하며 대금을 결제하면서 포인트를 사용

하는 경우에 그 구매대금에서 포인트 상당액을 공제해준 후 공제된 포인트 상당액을 사후 정산하여 지급받은 사안에 대하여, 적립된 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 결재'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·차감해준 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(補塡)받은 것이 아니라, 자신이 1차 거래 시에 적립해둔 포인트 상당액에 기초하여 그와 별개의 통합 정산약정 및 계속적인 거래의 결과로 지급받은 것이라고 보아야 한다.

⑧ 비록 개정된 쟁점 시행령 조항이 공급가액에 포함되는 제3자적립마일리지등을 규정하고 있고, 2차 거래에서의 이 사건 포인트 사용은 위 조항에 규정된 '마일리지등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제받은 경우'에, 신용카드사에 의한 사후 정산금 지급이 '마일리지등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 영역을 공급받은 자 외의 자로부터 보전(補塡)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 제3자적립마일리지등에 대한 부가가치세 과세가 목적이었다고 여겨지는 면도 있기에, 개정된 쟁점 시행령 규정이 도입된 이후에도 제3자적립마일리지등에 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(補塡)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.

㉮ 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, 그 밖에 어떤 명목이든 상관없이 재화 또는 용역을 공급받는 자로부터 받는 금전적 가치 있는 모든 것을 포함하되, 부가가치세는 포함하지 아니한다.

'고 하여 개별적인 거래유형에서의 공급가액 산정 방식을 각 호로 구체화하면서, 제6호에서 외상거래, 할부거래 등 그 밖에 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(補塡)되었는지 여부와 상관없이 그 성질상 '에누리액'에 지나지 않는다고 명확하게 선언된 이 사건 포인트와 같은 마일리지등에 대하여까지 공급가액에 포함시키도록 한 규정이 존재하지 않는다.

나아가 관련 대법원 판결 이후 위와 같은 마일리지등을 공급가액에 포함시키도록 한 것으로 해석할 만한 내용의 법률 개정이 있었던 것도 아니다.

따라서 위와 같은 부가가치세법 제29조 제3항 제6호 등의 위임에 의하여 제정되는 대통령령(개정된 쟁점 시행령 조항이다)으로서는 마일리지등을 이용한 거래에서 공급가액에 포함되는 가액을 정함에 있어 그 실질이나 성질이 '에누

리액'에 해당하는 금액 또는 마일리지등이 포함되지 않도록 유의하여야 한다.

만약 그렇지 아니하고 위임받은 부분에 대한 대통령령을 만들면서 그 실질이나 성질이 '에누리액'에 해당하는 금액 또는 마일리지등을 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 제3자적립마일리지등에 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 입법취지, 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 제3자적립마일리지등의 경우라면 그것이 실질적으로 '에누리액'이어서 그 대가가 결제되거나 보전(補塡)되어 사업자가 취득했다고 보기 어려운 경우에 해당하는지 여부를 가리지 아니한 채, 형식적으로 마일리지등으로 결제된 후 누구에 의해서이든 사후에 정산되어 해당 금액 상당이 지급되기만 하면 해당 마일리지등 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(補塡)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 제3자적립마일리지등을 이용한 결제에 대하여 부가가치세를 과세하기 위하여 마련된 개정된 쟁점 시행령 조항이 적법함을 전제로, 위 조항에 대한 위임근거를 법률에 보다 명확하게 마련함으로써 마일리지등을 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 마일리지등으로 결제하는 거래유형'을 추가하는 것일 뿐이고, 부가가치세의 공급가액의 정의나 에누리액의 정의를 확장 또는 축소하거나, 그 성질상 1차 거래 시에 약속된 할인 약정의 이행에 불과하여 에누리액일 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 마일리지등으로 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 에누리액에 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 낳을 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 해석되어진다고 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 에누리액으로 공급가액에서 제외하는 결과가 되어, 같은 법률 같은 조문 안에서 상호 모순이 발생하게 되기도 한다.

㉦ 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 에누리액에서 공급가액에 포함되는 공급대가로 변경되었다고 볼 수 없다.

⑨ 이 사건 쟁점 시행령 조항의 개정 과정에 비추어 보면, 정부는 자기적립마일리지등의 경우와 달리 제3자적립마일리지등의 사용 사례에서는 사후에 제3자로부터 마일리지등 결제액 상당액을 정산받는다는 점을 고려하여 1차 거래 시는 물론 2차 거래 시에도 마일리지등 상당액을 공급가액에 포함시켜 부가가치세 과세대상으로 삼고자 한 것으로 여겨진다.

그러나 제3자적립마일리지등의 사용 사례에서도 2차 거래 후에 제3자로부터 정산받는 마일리지등 결제액 상당액 중 전부 또는 일부는 자기적립마일리지등에서와 마찬가지로 개별사업자 자신이 1차 거래 시에 적립한 금액에 불과하다.

따라서 1차 거래 시 적립자와 2차 거래 시의 사용대상자가 같다(전체 마일리지등 사용액은 공동사업자들 전체의 적립금 범위 내의 금액이 되므로, 공동사업자들 전체를 기준으로 보면 결제액에 해당하는 공급자와 마일리지등 적립자도 같다고 할 수 있다). 이런 측면에서 보면 제3자적립마일리지등의 사례에서도 2차 거래 후 정산받는 금액 중 1차 거래 시에 개별사업자 본인이 적립한 금액 상당액 부분의 경우 자기적립마일리지등과 본질적인 차이가 없다.

그러므로 만약 제3자적립마일리지등의 사용 사례에 대하여 자기적립마일리지등과 달리 취급하여 부가가치세를 과세하고자 한다면, ㉮ 그 성질상 에누리액에 불과하여 사업자가 공급대가로 수령한 것으로 볼 수 없는 마일리지등 결제액에 대하여 다른 에누리액과는 달리 부가가치세를 과세하는 것의 타당성과 필요성에 대한 면밀한 검토는 물론, ㉯ 본질적으로 차이가 없다고 여겨지는 자기적립마일리지등 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.

사) 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.

5. 결 론

결국 원고의 청구는 이유 있어 이를 인용하여야 한다.

제1심판결은 이와 결론을 달리하여 부당하므로 이를 취소하고, 원고의 이 사건 청구를 인용하기로 하여 주문과 같이 판결한다.

[별지 2 관계법령 생략]

판사 차문호(재판장) 박형준 윤승은