

대 법 원

판 결

사 건 2015두58959 부가가치세경정거부처분취소
원고, 상고인 롯데쇼핑 주식회사 외 1인
원고들 소송대리인 법무법인 광장
담당변호사 권광중 외 4인
피고, 피상고인 별지 피고 명단 기재와 같다.
피고들 소송대리인 법무법인(유한) 바른 외 1인
원 심 판 결 서울고등법원 2015. 10. 29. 선고 2014누71704 판결
판 결 선 고 2016. 8. 26.

주 문

원심판결을 파기하고, 사건을 서울고등법원에 환송한다.

이 유

상고이유를 판단한다.

1. 상고이유 제1점 내지 제4점에 대하여

가. 구 부가가치세법(2011. 12. 31. 법률 제11129호로 개정되기 전의 것) 제13조는 제1항에서 "재화 또는 용역의 공급에 대한 부가가치세의 과세표준은 다음 각 호의 가액을 합한 금액(이하 '공급가액'이라 한다)으로 한다."라고 규정하면서 그 각 호로 '금전

으로 대가를 받는 경우: 그 대가'(제1호), '금전 외의 대가를 받는 경우: 자기가 공급한 재화 또는 용역의 시가'(제2호) 등을 규정하고 있고, 제2항에서 부가가치세의 과세표준에 포함하지 아니하는 금액으로 에누리액(제1호) 등을 들고 있으며, 제3항에서 장려금과 이와 유사한 금액 등을 부가가치세의 과세표준에서 공제하지 아니하도록 규정하고 있고, 제5항에서는 "제1항부터 제4항까지에서 규정한 사항 외에 과세표준의 계산에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다."라고 규정하고 있다(2010. 1. 1. 법률 제9915호로 개정되기 전의 구 부가가치세법 제13조 제1항, 제2항, 제3항 및 제5항도 같은 취지이다. 이하 위 각 부가가치세법을 구분하지 아니하고 '구 부가가치세법'이라 통칭한다).

그리고 구 부가가치세법 시행령(2012. 2. 2. 대통령령 제23595호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제48조 제1항은 "구 부가가치세법 제13조 제1항에 규정하는 과세표준에는 거래상대자로부터 받은 대금·요금·수수료 기타 명목 여하에 불구하고 대가관계에 있는 모든 금전적 가치 있는 것을 포함한다."라고 규정하고 있고, 제52조 제2항은 "구 부가가치세법 제13조 제2항 제1호에서 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 규정하고 있다.

나. 이와 같은 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·공급대

가의 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.

다. (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 공제 제도를 다른 사업자와 함께 운영하면서 각자의 1차 거래에서 고객에게 점수를 적립해주고 그 후 고객이 사업자와 2차 거래를 할 때에 그 적립된 점수 상당의 가액을 대금에서 공제하고 나머지 금액만 현금 등으로 결제할 수 있도록 한 경우에, 이 역시 여러 사업자와 고객 사이

에 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 지속적인 정산관계를 전제로 하여 각자 적립한 점수를 넘는 공급가액 공제와 관련한 손실을 서로 전보해 주는 것으로서, 다수 사업자들이 점수 적립에 의한 대금 공제 제도를 통합 운영함에 따른 위험을 부담하는 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 지속적인 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 한

다)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.

라. 원심판결 이유와 원심이 적법하게 채택한 증거에 의하면 아래와 같은 사실들을 알 수 있다.

(1) 롯데그룹의 계열사로서 유통업 등을 영위하는 법인인 원고들은 다른 롯데그룹 계열사들과 함께 롯데카드 주식회사와 롯데멤버스 업무제휴계약을 체결하여, 고객이 원고들을 포함한 롯데그룹 계열사들이 운영하는 전국의 롯데백화점, 롯데마트, 롯데시네마 등의 영업점에서 물품 또는 용역을 구입하면서 롯데카드로 결제하거나 멤버십카

드를 제시하면 구매금액의 일정률을 점수화하여 '포인트'라는 명칭으로 통합하여 적립해주고(이하 적립된 점수를 '이 사건 포인트'라 한다), 그 후 고객이 위 영업점에서 물품 또는 용역을 구입하여 대금을 결제할 때에 이 사건 포인트를 그 대금에서 공제하거나 이 사건 포인트를 사은품으로 교환할 수 있도록 하는 롯데포인트 제도를 운영하고 있다.

이에 따라 원고들은 롯데멤버스카드 서비스에 가입한 고객들이 원고들의 영업점에서 결제한 금액의 0.1% 내지 1%에 해당하는 금액을 이 사건 포인트로 적립하여 주고, 고객별로 통합 적립된 이 사건 포인트가 1,000점 이상이 되는 경우에 이를 사용할 수 있도록 하였고, 고객들은 롯데멤버스카드 서비스에 가입하고 그 서비스 약정에서 정한 내용에 따라 이 사건 포인트를 적립·사용하여 왔다.

(2) 또한 원고들은 고객이 일정금액 이상의 물품을 구매할 경우에 사전에 약정된 상품권(이하 '이 사건 상품권'이라 한다)을 증정하고, 고객이 위 영업점에서 물품 또는 용역을 구입하고 대금을 결제할 때에 이 사건 상품권 가액을 대금에서 공제하여 주었으며, 이와 같이 증정한 이 사건 상품권에 대하여는 고객들에게 판매하는 상품권과 전산상 별도로 구분하여 관리하였다.

(3) 한편 롯데멤버스 업무제휴계약에 따라 원고들과 다른 롯데그룹 계열사들은 2차 거래의 결제에 사용된 이 사건 포인트가 그 전까지 해당 고객이 각 계열사별로 적립해 두었던 이 사건 포인트 비율대로 사용된 것으로 보아 분담비율을 계산하는 한편, 일정 기간을 단위로 하여 2차 거래의 공급자인 법인이 다른 법인들로부터 정산금을 지급받기로 하였다. 다만 편의상 롯데카드 주식회사가 정산과정을 주도하여, 우선 2차 거래의 공급자인 법인에게 다른 법인들이 지급할 정산금을 일괄하여 대신 지급하는 한편, 다

른 법인들로부터 해당 정산금을 지급받는 방식으로 정산하여 왔다. 그리고 2차 거래에서 이 사건 상품권에 의하여 대금을 결제 처리한 경우에도 이와 마찬가지로 정산하였다.

(4) 그런데 원고들은 고객들이 원고들의 영업점에서 재화를 구입하는 2차 거래를 하는 과정에서 이 사건 포인트 또는 상품권에 의하여 처리되어 현실적으로 대금을 지급받지 아니한 금액(이하 '이 사건 쟁점금액'이라 한다) 부분까지 모두 과세표준에 합하여 2009년 제1기 내지 2010년 제2기분 부가가치세를 신고·납부하였다가, 이 사건 쟁점금액이 구 부가가치세법 제13조 제2항 제1호의 예누리액에 해당한다는 이유로 해당 부분의 환급을 구하는 경정청구를 하였다.

(5) 이에 대하여, 피고들은 이 사건 쟁점금액이 부가가치세 과세표준에 포함된다고 보아 이를 거부하는 뜻을 통지하거나 2개월 이내에 아무런 통지를 하지 아니함으로써 원고들의 경정청구를 거부하는 이 사건 처분을 하였다.

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

이 사건 포인트는 원고들과 다른 롯데그룹의 계열사들 사이에 이루어진 롯데멤버스 업무제휴계약 및 롯데포인트 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 롯데카드 주식회사로부터 정산금을 지급받더라도 이는 대금 할인 약정을 수치화한 이 사건 포인트를 함께 운영하는 다른 롯데그룹 계열사들과 맺은 통

합결제 약정 및 업무제휴 계약에 따라 발생하는 지속적인 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 롯데그룹 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.

바. 그럼에도 원심은 이에 어긋나는 판시와 같은 이유를 들어, 이 사건 쟁점금액이 1차 거래 이후에 제공되는 장려금 또는 이와 유사한 금액에 해당하는 것으로서 2차 거래의 공급가액에 포함된다고 잘못 판단하여, 이 사건 처분이 적법하다고 인정하였다. 이러한 원심 판단에는 부가가치세의 과세표준인 공급가액의 범위, 에누리액 및 이 사건 시행령 조항의 효력 등에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다. 이를 지적하는 상고이유 주장은 이유 있다.

2. 결론

그러므로 나머지 상고이유에 대한 판단을 생략하고 원심판결을 파기하며, 사건을 다시 심리·판단하게 하기 위하여 원심법원에 환송하기로 하여, 주문과 같이 판결한다.

이 판결에는 대법관 이인복, 대법관 박병대, 대법관 김창석, 대법관 김신, 대법관 박상옥의 반대의견이 있는 외에는 관여 법관들의 의견이 일치되었다.

3. 대법관 이인복, 대법관 박병대, 대법관 김창석, 대법관 김신, 대법관 박상옥의 반대의견

다수의견은, 이 사건 포인트 제도를 운영하는 롯데카드 주식회사(이하 '롯데카드'라 한다)와 롯데멤버스 업무제휴계약을 체결한 원고들 및 다른 제휴사들이 고객과 1차 거래를 하면서 매출액의 일정비율에 해당하는 포인트를 적립해 주고, 그 후 그 고객에게 다시 재화를 공급하는 2차 거래를 하면서 적립된 포인트 상당의 가액을 공제하고 나머지 금액만 현금 등으로 결제할 수 있도록 한 경우에, 1차 거래에서 적립된 포인트는 사업자들이 1차 거래 때 고객에게 약속한 할인 약정의 내용을 수치화하여 표시한 것에 불과하고 2차 거래에서 그 적립된 포인트가 사용되었다 하더라도 그에 따라 2차 거래에서 감액된 가액은 사업자들과 고객 사이에서 미리 정해진 공급대가의 결제 조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 에누리액에 해당할 뿐이므로, 결국 그 포인트 상당의 공제된 가액은 2차 거래의 공급가액에 포함되어서는 아니된다고 한다.

그러나 이와 같은 다수의견에는 다음과 같은 이유로 찬성할 수 없다.

가. 부가가치세의 과세표준인 공급가액은 재화의 공급 대가로 받은 금전과 금전 외의 대가를 합한 금액이고(구 부가가치세법 제13조 제1항), '금전 외의 대가'에는 '명목 여하에 불구하고 대가관계에 있는 모든 금전적 가치 있는 것'이 포함된다(구 부가가치세법 시행령 제48조 제1항). 따라서 이 사건 포인트가 '금전 외의 대가'로서 공급가액

에 포함되는지는 그것이 '금전적 가치 있는 것'에 해당함으로써 2차 거래의 대가로서 받은 것으로 볼 수 있는지 여부에 달려 있다.

한편 에누리액은 부가가치세의 과세표준에 포함하지 않는 것으로 구 부가가치세법 제13조 제2항 제1호에 명시되어 있으나, 에누리액은 원래 통상의 공급가액에서 일정액을 깎아 주는 것일 뿐 대가로 받는 것이 없으므로, 사업자가 무슨 '금전적 가치 있는 것'을 받았다고 평가할 여지가 없다. 따라서 에누리액은 법령에 규정이 없더라도 그 성질상 당연히 공급가액 산정에서 제외될 대상이다.

그러므로 '금전 외의 대가'의 의미를 정의하고 있는 구 부가가치세법 시행령 제48조 제1항은 '에누리액'의 의미를 정의하고 있는 구 부가가치세법 시행령 제52조 제2항의 성립범위를 제한하는 원칙적 규정으로서의 의미를 갖는다고 할 수 있다. 이와 같은 원칙적 규정으로서의 의미를 반영하여 현행 부가가치세법 제29조 제3항은 "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 규정함으로써 종래 구 부가가치세법 시행령 제48조 제1항에 규정된 사항에 관하여 보다 강한 법적 효력을 부여하고 있기도 하다.

결국 2차 거래에서 사업자가 거래상대자로부터 받은 이 사건 포인트가 공급가액에 포함될 '금전 외의 대가'인지 아니면 에누리액인지는 그것이 '금전적 가치 있는 것'에 해당하는지 여부에 따라 결정된다고 할 것이다. 즉 이 사건 포인트가 '금전적 가치 있는 것'으로 평가되어 '금전 외의 대가'로 볼 수 있으면 더 이상 '에누리액'에 해당할 여지는 없게 된다. 사업자가 거래상대자로부터 이 사건 포인트를 받음으로써 '금전 외의

대가'를 받은 것으로 볼 수 있음에도 그 포인트 상당의 가액을 '그 재화 공급 당시의 통상의 공급가액에서 일정액을 직접 공제하는 금액'이라고 할 수는 없기 때문이다.

나. 그런데 이 사건 포인트는 아래에서 보는 바와 같이 그 자체로 금전적 가치가 있는 것임이 분명하다.

(1) 2차 거래와 관련하여 사업자가 고객으로부터 받은 이 사건 포인트가 금전적 가치가 있는지 여부는 사업자의 입장에서 판단하여야 한다. 이 사건 포인트가 사용된 거래에 따른 부가가치세는 그 재화나 용역을 공급한 사업자에게 부과되므로, 그 사업자 측에서 볼 때 이 사건 포인트가 '금전적 가치 있는 것'이면 과세표준에 포함되어야 하고 그렇지 않으면 거기에서 제외되어야 한다. 거래 상대방인 고객의 입장에서 그것이 어떤 의미와 가치를 지니는 것인지는 사업자에 대한 부가가치세의 과세표준과는 관계가 없다.

2차 거래에서 이 사건 포인트가 대금의 일부로 결제된 경우에 고객으로서는 그 금액만큼 할인을 받은 것으로 받아들일 수 있지만, 사업자 측에서 볼 때는 이 사건 포인트를 단순히 거래 상대방이 어떤 할인조건을 보유한 고객인지를 확인하는 증명자료 정도의 의미로 받는 것이 아니다. 포인트 수치 1점을 1원으로 환산하여 금전으로 지급받을 수 있는 권리를 표창하는 '금전 외의 대가'를 받은 것이고, 이 사건 포인트 제휴 거래의 주관 운영사인 롯데카드로부터 포인트 상당의 금전을 지급받음으로써 그 권리는 그대로 실현된다. 이것을 '금전적 가치 있는 것'이 아니라고 할 수는 없다.

이 사건 포인트 시스템에 참여한 제휴사들 사이의 약정에 의하면, 주관 운영사인 롯데카드는 각 제휴사가 고객과의 거래에서 받은 포인트에 관하여 일정 기간마다 정산 요청을 받아 제휴사 사이에 주고받을 포인트를 상호 계산한 결과에 따라 각 제휴사가

정산금을 납부하게 하거나 상환 받도록 하는 방식으로 결제가 이루어진다. 이는 2차 거래에서 사용된 포인트가 어느 사업자의 사업장에서 적립된 것이든 상관없이 제휴사 상호간 교차사용이 가능하도록 한 데 따른 사후정산을 간편하게 처리하고자 하는 것일 뿐이다. 그러한 정산절차는 개별적인 2차 거래가 있는 후에 별도로 이루어지지만, 이는 거래 시점에서 지급받은 대가를 제휴사 사이에 사후정산을 하는 것뿐이고, 그러한 방식으로 정산을 한다고 하여 '금전적 가치 있는 것'이라는 이 사건 포인트의 본질적 성격이 달라지는 것은 아니다.

결국 사업자들이 2차 거래에서 지급받은 포인트는 나중에 포인트 상당의 금전을 지급받을 수 있는 권리를 표창하는 것으로서 '금전적 가치'가 있는 '금전 외의 대가'에 해당하고, 따라서 당연히 공급가액에 포함되어야 한다. 엄연히 '금전적 가치'가 있는 것을 현실적으로 지급받았음에도 다수의견은 이를 할인약정의 내용을 표시한 증표 정도로 보고 있다. 이러한 이해는 '금전적 가치' 여부는 사업자 입장에서 파악하여야 한다는 부가가치세법의 기본 원칙에 부합한다고 볼 수 없다.

(2) 2차 거래에서 사용된 이 사건 포인트가 2차 거래의 사업자가 아닌 다른 제휴사가 적립해 준 것이라면 2차 거래의 사업자는 나중에 그 포인트 상당 금전을 지급받음으로써 결국 통상의 공급가액 전부를 지급받게 되므로 예누리가 있다고 볼 여지는 없다. 문제는 2차 거래에서 사용된 포인트의 전부 또는 일부가 당해 사업자 자신이 1차 거래에서 적립해 준 것(이하 '자사 적립 포인트'라 한다)이라면 정산 과정을 거치더라도 최종적으로 그 포인트 금액만큼은 적게 지급받는 것으로 볼 여지가 있는데 그럼에도 이를 예누리액이 아니라고 할 수 있느냐 하는 의문이 제기될 수 있다.

어느 사업자가 단독으로 1차 거래에서 할인쿠폰을 발행하고 2차 거래에서 그 쿠폰

금액만큼 대금에서 깎아 주는 제도를 운영하는 경우라면 그 쿠폰에 표시된 금액은 다수의견에서 말하는 것처럼 할인 가능 금액을 수치화하여 표시한 것에 불과하므로 에누리액으로 볼 수 있다. 그 사업자는 쿠폰 상당의 대가를 어느 곳에서도 받을 여지가 없기 때문이다. 그러나 이 사건에서처럼 여러 제휴사들이 포인트 시스템에 참여하여 포인트 금액만큼을 사후에 상호 정산하여 수수하는 거래 구조에서 각 제휴사가 1차 거래를 할 때 적립해 준 포인트는 위와 같은 경우의 할인쿠폰과는 법적 성격이 사뭇 다르다. 이 사건 포인트는 1차 거래에서 이를 적립해 준 사업자에게는 해당 액수의 금전을 롯데카드에 지급할 의무를 발생시키고(다만 그 지급의무는 이 사건 포인트가 2차 거래에서 사용되는 것을 조건으로 발생한다), 동시에 2차 거래에서 그 사용을 받아 준 사업자에게는 해당 액수의 금전을 롯데카드로부터 지급받을 권리를 발생시킨다. 자사 적립 포인트의 경우에는 이러한 금전을 지급할 의무와 금전을 지급받을 권리가 동일한 사업자에게 귀속되기 때문에 외관상으로는 롯데카드와 그에 해당하는 금전을 수수하지 않게 되지만, 이는 굳이 같은 액수의 돈을 서로 주고 받을 필요가 없어 정산의 편의상 생략하는 것일 뿐 그 실질을 들여다보면 자사 적립 포인트에 상응하는 금전을 받을 권리로써의 성격은 그대로 유지된다. 따라서 이 사건 포인트 거래를 위한 제휴약정의 성격을 사업자가 단독으로 할인쿠폰 제도를 운영하는 경우와 마찬가지로 어느 사업자든 자기 사업장에서 이루어진 거래가액에 연동하여 일정 비율의 금액을 다른 제휴사의 거래가액에서 깎아주도록 하는 에누리 쿠폰을 발행한 것과 같은 것이라고 볼 수는 없다. 오히려 다수의 제휴사가 연결되어 있는 경우에 1차 거래에서 사업자가 적립해 준 포인트가 2차 거래에서 사용된 경우 이는 그 고객으로 하여금 향후 그 사업자 자신을 포함하여 그 포인트 시스템에 가입한 다른 사업자와 2차 거래를 하도록 장려하고자 하는

목적으로 제공하는 장려금에 해당한다고 볼 수 있을 뿐이다.

그리고 장려금은 사업자가 재화를 공급받는 자에게 지급하는 것임을 전제로 하므로, 이 사건 포인트가 장려금인지 여부가 문제되는 국면은 사업자가 고객에게 이를 적립해주는 1차 거래에 관계되는 것이고 이 사건 포인트가 사용되는 2차 거래와는 관계가 없다. 2차 거래에서는 이 사건 포인트가 금전적 가치가 있는 것으로서 '금전 외의 대가'에 해당하는지 여부만이 문제될 뿐이다. 결국 2차 거래에서 이 사건 포인트가 사용된 경우 1·2차 거래의 공급가액의 합계액은 그 각 거래를 통틀어 고객이 실제로 지출한 금액과 1차 거래에서 적립받아 사용된 이 사건 포인트 상당 금액(장려금)의 합계액이 되는 것이고, 이는 구 부가가치세법 제13조 제3항에서 이미 예정한 결과일 뿐 거기에 어떠한 모순도 없다.

(3) 따라서 2차 거래에서 사용된 포인트가 2차 거래의 공급자가 아닌 다른 제휴사에서 적립된 포인트인 경우는 물론이고 자사 적립 포인트인 경우에도 그 포인트 자체는 '금전적 가치 있는 것'임에 변함이 없다. 2차 거래에서 자사 적립 포인트가 사용되면, 나중에 지급받는 포인트 정산금까지 감안해도 사업자가 받는 금액은 1·2차 거래의 통상의 공급가액의 합계액보다 적어지게 되지만, 이는 1차 거래에서 장려금으로 포인트를 적립해 준 때문이지 2차 거래에서 사용된 포인트가 예누리액에 해당하기 때문이 아니다. 장려금의 지급으로 인한 수입의 감소는 부가가치세의 과세표준에는 영향이 없고 (구 부가가치세법 제13조 제3항) 사업자의 소득에 대한 법인세의 과세표준을 산정할 때 손금으로 산입될 수 있을 뿐이다. 그럼에도 다수의견은 2차 거래에서 자사 적립 포인트가 사용된 경우에 사업자가 실제로 지급받는 금액과 통상의 공급가액의 합계액에 차이가 생기는 것을 예누리액으로 해석할 뿐만 아니라 나아가 어느 모로 보나 '금전적

가치 있는 것'임을 부인할 수 없는 타사 적립 포인트가 사용된 경우까지도 포인트 상당액을 모조리 공급가액에서 제외시키는 부당한 해석을 하고 있다. 말하자면 에누리가 없음이 의심할 여지가 없는 경우조차도 과세표준인 공급가액 계산에서는 에누리액이 있었던 것으로 무리한 의제를 하고 있는 것이다.

(4) 이 사건 포인트와 캐쉬백 포인트를 비교해 보더라도 이 사건 포인트가 '금전적 가치 있는 것'임이 드러난다.

1차 거래에서 사업자로부터 적립 받은 포인트를 현금으로 바꿀 수 있는 캐쉬백 포인트의 경우 고객은 캐쉬백 포인트를 현금으로 바꿀 수도 있고 2차 거래에서 대금결제에 사용할 수도 있다. 이와 같은 캐쉬백 포인트를 '금전적 가치 있는 것'이 아니라고 할 수는 없을 것이다.

이러한 캐쉬백 포인트를 고객이 2차 거래에서 대금결제에 사용할 경우 그 캐쉬백 포인트를 고객으로부터 받은 사업자는 캐쉬백 포인트의 운영사로부터 그 캐쉬백 포인트 상당의 금전을 지급받을 수 있다. 이 점에서 캐쉬백 포인트는 이 사건 포인트와 전혀 다르지 않다. 캐쉬백 포인트는 고객이 2차 거래에서 대금결제에 사용하는 이외에 현금으로 바꿀 수 있다는 점에서 이 사건 포인트와 차이를 가질 뿐이다. 그러나 이와 같은 차이점은 사업자의 입장에서는 아무런 의미가 없다. 사업자는 고객으로부터 캐쉬백 포인트를 받았든 이 사건 포인트를 받았든 마찬가지로 포인트 운영사로부터 포인트 상당의 금전을 지급받을 수 있을 뿐 다르지 않기 때문이다. 결국 사업자가 고객으로부터 받은 캐쉬백 포인트를 '금전적 가치 있는 것'이라고 볼 수밖에 없다면 이 사건 포인트 또한 '금전적 가치 있는 것'이라고 볼 수밖에 없으며, 따라서 어느 경우이든 과세표준인 공급가액에 포함되어야 한다.

다. 또한 이 사건 포인트 제도의 근거가 되는 약관, 거래현실 등의 관점에서 살펴보다도 이 사건 포인트는 사업자가 2차 거래의 대가로 받은 것이라고 볼 수밖에 없다.

(1) 만약 이 사건 포인트가 단지 1차 거래 때 고객에게 약속한 할인 약정의 내용을 수치화하여 표시하는 것으로서 순전히 그것을 확인하는 용도로 제공받는 것에 불과하다면 2차 거래의 '대가'로 결제된 것이 아니라고 할 수 있을 것이다. 그러나 이미 살펴본 것처럼 이 사건 포인트는 2차 거래 때 고객이 이를 사용함과 동시에 바로 그 기능이 소멸하는 것이 아니라 제휴 사업자들 사이에서 여전히 정산의 단위로 가치를 유지하고 금전으로 상환받을 수 있는 근거가 되는 것이므로, 2차 거래의 사업자 입장에서 볼 때 이 사건 포인트는 2차 거래를 원인으로 고객으로부터 받은 '대가'가 아닐 수 없다.

(2) 이 사건 포인트가 2차 거래 후에도 정산을 위하여 여전히 기능한다는 것은 이 사건 포인트 제도 운영을 위한 업무제휴계약에서도 확인된다. 이 사건 포인트 시스템에 참여하는 제휴사들과 주관 운영사인 롯데카드가 이 사건 포인트에 관하여 체결한 롯데멤버스 업무제휴계약에 따르면, 고객이 일정한 이익 또는 혜택을 향유할 수 있는 포인트를 '롯데포인트'라 하고(제2조 제12호), 2차 거래 시에 제휴사와 운영사간의 정산 단위가 되는 포인트를 '정산포인트'라고 하면서(제11호), 이 둘을 모두 합하여 '포인트'라고 정의하고 있다(제13호). 결국 이 사건 포인트는 그 근거가 되는 계약에서부터 단지 사업자와 고객 사이에서 할인약정의 내용을 수치화하여 표시한 것, 즉 '롯데포인트'에 그치는 것이 아니라 제휴사들과 롯데카드 사이에서 정산의 단위가 되는 '정산포인트'의 성격을 함께 보유하고 있는 것으로 명확히 정리되어 있다.

(3) 이에 따라 이 사건 포인트가 사용되는 거래에서도 사업자와 고객 모두 이로써 2

차 거래의 대가 중 일부를 결제한 것으로 인식하는 것이 엄연한 현실이고, 이 사건 포인트와 유사한 다른 포인트에 관한 거래관행 역시 마찬가지이다. 거래의 대가 중 일부를 이 사건 포인트로 결제받은 2차 거래의 사업자로서는 사후에 롯데카드로부터 포인트 상당의 금전을 지급받음으로써 통상의 공급가액 전액을 보전받을 것으로 여기고 있을 뿐 통상의 공급가액에서 이 사건 포인트 상당 금액만큼 적게 받을 의사로 거래한다고 볼 수는 없다. 이 사건 포인트가 재화 공급의 대가라고 하는 것은 위와 같은 거래의 실질과 그 법적 성격을 직시하고자 하는 것이며, 단순히 거래 당사자들 사이에서 이 사건 포인트가 오랜 기간 동안 에누리액이 아닌 공급가액의 일부로 처리되어 왔다는 세무 실무의 관행에 따르자고 하는 것이 아니다.

라. 그리고 이 사건 포인트가 '금전 외의 대가'로서 2차 거래의 공급가액 중 일부를 구성하는지 아니면 거기에서 제외되는 에누리액인지 여부는 2차 거래만을 기준으로 판단하여야 한다.

부가가치세법은 개별 거래를 기본으로 하여 일정한 과세기간을 과세단위로 삼도록 하고 있으므로, 설령 1차 거래와 2차 거래가 동일한 과세기간에 속하는 경우라도 2차 거래의 공급가액은 1차 거래와 무관하게 정해져야 한다. 1차 거래와 2차 거래에서 고객이 지출한 금액의 합계와 부가가치세 과세의 전제가 되는 공급가액의 합계가 서로 일치하지 않는다고 하여 1·2차 거래를 통틀어서 그 차액을 에누리라고 설명하는 것은 개별 거래 단위로 공급가액을 파악하는 부가가치세법의 인식 체계와 조화를 이룰 수 없다. 1·2차 거래의 과세기간이 서로 다른 경우는 더 말할 필요도 없다.

2차 거래에서 받은 이 사건 포인트가 사업자에게 '금전적 가치 있는 것'임을 부정할 수 없음에도 불구하고 이를 에누리액이라고 보는 것은 결국 1·2차 거래를 통틀어서

공급가액이 얼마라고 정하는 것과 다름이 없다. 그러나 그와 같이 관련성이 있는 거래라고 하여 이를 연계하여 묶어서 판단하기 시작하면 그 관련성의 범위를 어디까지로 할 것인지부터 문제가 될 것이기도 하지만, 적어도 현행 부가가치세법의 테두리 안에서 그러한 방식의 공급가액 산정이 인정될 여지는 없다.

마. 한편 이 사건 포인트와 관련된 사업자들 사이의 형평과 법적 안정성 등의 관점에서 이 사건 포인트가 공급가액에 포함된다고 보아야 한다.

(1) 사용된 이 사건 포인트 상당 금액을 지급할 의무를 부담하는 쪽은 1차 거래에서 이 사건 포인트를 적립해준 사업자인데 정작 매출세액이 줄어드는 쪽은 2차 거래에서 이 사건 포인트의 사용을 받아준 사업자라고 보는 것은 경제적 부담의 측면에서 보더라도 불합리하다. 그 포인트 상당 금액을 지급할 의무를 부담하는 사업자는 1차 거래에서 장려금을 교부한 셈이므로 1차 거래의 매출세액이 줄어들지 않는 것은 당연하지만, 2차 거래의 사업자는 이 사건 포인트 상당의 금액을 지급받았음에도 오히려 그 포인트 상당 금액만큼 매출세액이 줄어든다고 하면 이는 거래의 실질과 전혀 부합하지 않는다.

이러한 불합리는 2차 거래의 고객, 즉 공급받는 자의 입장에서도 생길 수 있다. 2차 거래의 고객이 최종소비자가 아닌 '사업자'인 경우에 이 사건 포인트를 2차 거래의 공급가액에서 제외하게 되면 매입세액 공제가 그만큼 줄어들 수밖에 없는 불리한 결과가 초래되기 때문이다.

결국 이 사건 포인트는 관련된 사업자들 사이의 형평이라는 측면에서 보더라도 2차 거래의 공급가액에 포함되어야 한다.

(2) 납세의무자의 혼란과 과세행정의 부담을 방지하기 위해서도 새삼스럽게 이 사건

포인트를 공급가액에서 제외하는 해석을 하는 것은 바람직하지 않다.

고객이 최종소비자가 아닌 '사업자'인 경우에 이 사건 포인트가 2차 거래의 공급가액에서 제외되어야 하는 것으로 보게 되면 결과적으로 그 고객은 지금까지 2차 거래와 관련한 매입세액을 과다하게 공제받아 온 것이 되므로 부과제척기간이 남아 있는 한 과세되어야 할 것이다. 이는 해당 고객의 입장에서 전혀 예상하지 못하였던 불이익이 될 뿐만 아니라 합당하지도 않다.

수많은 거래행위를 과세대상으로 삼는 부가가치세에 관해서는 특히 법적 안정성을 존중하면서 가능한 한 간명하게 해석할 필요가 있다. 이 사건 포인트와 같이 유통업체와 불특정 다수의 고객 사이에서 이루어지는 거래와 관련하여 공급가액이 문제되는 경우에는 더욱 그러하다.

바. 결론적으로 이 사건 포인트는 '금전적 가치 있는 것'으로서 '금전 외의 대가'에 해당하고 '에누리액'에 해당하지 아니하므로 2차 거래의 과세표준인 공급가액에 포함된다고 보는 것이 부가가치세법의 공급가액 산정에 관한 원칙에 부합할 뿐만 아니라 거래현실과 당사자의 의사에 부합하고 기존의 거래관행에 혼란을 초래하지 않는 타당한 해석이라고 본다. 원고들과 롯데카드 사이에서 동일한 구조로 운용된 이 사건 상품권의 경우에도 마찬가지이다.

한편 이 사건 시행령 조항은 이 사건 포인트와 상품권에 관한 한 당연한 법리를 규정한 확인적인 것에 불과하므로 그 효력을 부인할 이유가 없다.

따라서 원고들이 고객으로부터 받은 이 사건 포인트와 상품권이 재화의 공급에 대한 부가가치세의 과세표준인 공급가액에서 제외됨을 전제로 하여 경정청구를 한 데 대하여, 피고가 이를 거부하는 이 사건 처분을 한 것은 적법하고, 같은 취지의 원심 판단은

정당하다. 그러므로 원고들의 상고는 모두 기각되어야 한다.

이상과 같은 이유로 다수의견에 반대한다.

4. 다수의견에 대한 대법관 김용덕, 대법관 이기택의 보충의견

가. 구 부가가치세법 제13조 제1항은 재화의 공급에 관하여, '금전의 대가를 받는 경우에 그 대가', '금전 외의 대가를 받는 경우에 자기가 공급한 재화 또는 용역의 시가', '재화의 공급에 대하여 부당하게 낮은 대가를 받거나 대가를 받지 아니한 경우에 자기가 공급한 재화의 시가'를 합한 금액을 부가가치세의 과세표준으로 보고 이를 공급가액이라고 명칭하는 한편, 같은 조 제2항은 에누리액(제1호), 국고보조금과 공공보조금(제4호), 재화 또는 용역을 공급한 후의 그 공급가액에 대한 할인액으로서 대통령령으로 정하는 할인액(제6호) 등을 과세표준에서 제외하고 있다.

구 부가가치세법 제13조의 위임에 따라 구 부가가치세법 시행령 제48조 제1항은 과세표준에서 제외되는 에누리액에 대하여 '재화 또는 용역의 공급에 있어서 그 품질·수량 및 인도·공급대가의 결제 기타 공급조건에 따라 그 재화 또는 용역의 공급당시의 통상의 공급가액에서 일정액을 직접 공제한 금액'이라고 규정하고 있다.

따라서 고객이 사업자로부터 재화를 구입하면서 통상의 공급가액에서 일정액을 직접 공제받은 경우에 그 공제가 그 품질·수량 및 인도·공급대가의 결제 기타 공급조건에 따라 정하여진 것이라면, 이는 구 부가가치세법 제13조 제2항 제1호에서 정한 에누리액으로서 같은 조 제1항의 과세표준에서 제외되어야 하며, 그와 같은 에누리를 받을 수 있는 사유 내지 지위가 금전적 가치를 가지는지 여부는 결론에 영향을 주지 못한다.

그리고 에누리액은 이와 같이 재화 또는 용역을 공급받으면서 통상의 공급가액에서

일정액을 공제하는 것을 말한다. 공급가액에서 일정액이 공제되었는지 여부를 가리기 위한 전제에서, 사업자가 고객으로부터 할인된 후의 공급가액에 해당하는 금전 등을 받은 외에 추가로 고객으로부터 받은 금품 등이 있는지 여부를 고려할 필요는 있다. 그렇지만, 고객이 재화 또는 용역을 공급받으면서 사업자와의 사전 약정에 따라 통상의 공급가액보다 할인을 받아 그 대금을 지급하지 아니한 이상 통상의 공급가액에서 그 할인액이 공제되었다고 보아야 할 것이며, 특별한 사정이 없는 한 그 공제 사유에 따라 공제 자체가 부정될 수 있다고 보기는 어렵다.

나. 이 사건에서의 쟁점은 여러 사업자들과 고객 사이에서 계속되는 거래를 예정하여 1차 거래의 실적을 2차 이후의 거래에 반영하여 대금을 할인하여 주기로 하는 약정을 맺고, 그 약정에 따라 2차 이후의 거래에서 고객으로부터 할인된 대금을 받은 경우에, 그 할인이 에누리액에 해당하는지 여부이다.

그런데 이와 같이 1차 거래의 실적을 반영하여 2차 이후의 거래에서 대금을 할인하여 주는 것은 구 부가가치세법 시행령 제48조 제1항에서 정한 '기타 공급조건에 따라 재화 또는 용역의 공급당시의 통상의 공급가액에서 일정액을 직접 공제'한 것에 해당한다. 고객이 1차 거래와 2차 거래를 통하여 지급한 돈은 통상의 거래가액에서 이와 같이 할인된 금액을 공제한 나머지에 불과하며, 사업자들이 그 할인·공제된 금액을 넘어서는 대금을 받았다고 할 수 없다.

여기서 어느 사업자나 위와 같이 공동 약정을 맺은 사업자들이 2차 이후의 거래에서 고객이 할인받을 수 있는 금액을 수치화하여 포인트라는 이름을 부여하였다고 하더라도, 이는 2차 이후의 거래가 다양하게 이루어지고 실제 할인 여부 및 할인받는 금액이 고객의 선택에 따라 달라질 수 있음을 고려하여 그 대금을 할인받을 수 있는 지위를

관리하기 위한 방법에 불과하다. 2차 이후의 거래에서 할인을 받게 되면 고객으로서는 그 수치화된 포인트가 감소되어 그만큼 향후 대금을 할인받을 수 있는 지위가 소멸될 뿐 대금을 할인받을 수 있는 지위라는 그 포인트 자체를 거래 사업자에게 양도하는 것이 아니므로, 이러한 대금 할인의 결과를 가지고 고객으로부터 사업자에게 대금이 지급되었다고 할 수 없다. 그리고 구 부가가치세법 제13조 제2항에서 정한 '에누리액' 등 과세표준 제외 사유에 해당한다면 설령 그 '에누리액' 자체에 금전적 가치가 있다 하더라도 이를 과세표준에서 제외하여야 할 것이므로, 이 사건에서 이와 같은 대금 할인의 가능성이나 그 감소에 대하여 금전적 가치를 가진다고 평가할 수 있는지 여부는 에누리액 내지는 과세표준 제외 사유 해당 여부에 대한 판단에 영향을 미치지 아니한다.

또한 위와 같이 고객이 공급대금을 할인 받은 2차 이후의 거래를 한 사업자와 그 할인의 기초가 된 1차 거래의 사업자들이 일치하지 아니함에 따라 사업자들 사이에서 소멸된 포인트에 관하여 정산을 한다 하더라도, 이는 2차 이후의 거래를 마친 후에 그 거래와 별도로 사전에 공동 사업자들이 한 약정에 따라 고객이 아닌 사업자들 내부에서 이루어지는 것에 불과하며, 그 할인 내지 정산에 따른 손익은 소득 및 그에 대한 법인세 등의 과세에 반영된다. 사업자들이 정산을 할 것인지 여부 그리고 정산을 하면서 얼마를 주고받을 것인지는 모두 사업자들 사이에서 이루어진 약정에 의하여 이루어지며, 이에 관하여 고객은 아무런 이해관계가 없다. 이러한 정산이 가지는 실질적인 의미는 아래 다.항에서 살펴보는 바와 같으며, 실제로 이 사건의 경우에도 사업자들은 내부 정산과정에서 일정 기간별 최종 정산 결과에 따른 금액만을 지급하거나 받게 되어 그 금액이 2차 이후의 거래에서 실제로 공제된 가액과 일치하지 아니할 뿐 아니라, 이

사건 포인트의 통합 관리 등과 관련한 수수료가 공제되므로 정산 과정에 반영되는 금액도 소멸되는 이 사건 포인트의 수치와 일치하지 아니한다. 이처럼 사업자들 내부의 사후적인 정산관계 내지는 그 이행 여부가 고객의 이 사건 포인트를 이용한 가격 할인에 아무런 영향을 주지 못하므로, 위 정산관계와 무관한 사업자와 고객 사이의 2차 이후의 거래관계에서 할인·공제된 가액에 관하여 고객이 위 정산관계를 통하여 사업자에게 공급대가를 지급하였다 할 수 없다. 결국 고객으로서는 2차 이후의 거래에서 가격을 할인·공제받고 그에 따라 포인트가 소멸되는 결과가 발생할 뿐인데, 위 정산관계를 이유로 고객으로부터 그 상당의 공급대가가 지급되어 할인·공제가 이루어지지 아니하였다고 할 수 없다.

다. 이 사건 포인트에 관한 이러한 해석은 1차 거래에 이어 2차 이후의 거래가 예정된 거래관계에서 고객이 지급한 대가, 즉 부가가치세의 과세대상인 재화 또는 용역의 공급가액에 관한 실질에도 부합한다.

(1) 이 사건 포인트가 2차 거래의 공급가액에서 공제되는 에누리액에 해당하는지 여부를 판단하기 위해서는 2차 거래뿐만 아니라 1차 거래를 함께 살펴볼 수밖에 없다.

부가가치세법이 개별 거래를 기본으로 일정한 과세기간을 과세단위로 삼고 있으므로 이 사건 포인트가 2차 거래의 에누리액인지 여부를 판단할 때에도 2차 거래를 기준으로 판단하여야 할 것이지만, 그렇다고 해서 이 사건 포인트의 성격을 판단할 때 2차 거래 외의 다른 거래를 일체 고려할 수 없다고 할 것은 아니다. 부가가치세법상의 과세기간은 과세단위를 확정하기 위한 기술적·편의적 제도일 뿐 이 사건에서 2차 거래의 공급가액을 판단하면서 고려하여야 할 대상과 범위까지 그에 좌우되어야 할 필연적인 이유는 없기 때문이다. 오히려 이 사건 포인트는 1차 거래에서 적립·발생되어 2차

거래에서 사용·소멸되므로, 그것이 2차 거래의 에누리액인지에 관하여는 1·2차 거래를 통틀어 살펴봄으로써 그 성격을 파악하는 것이 가능하고 나아가 당연히 요구되는 과정이기도 하다.

(2) 1차 거래에서 원고들을 비롯한 사업자들은 고객으로부터 대가 전액을 받고 그와 관련한 일정 금액에 상당하는 이 사건 포인트를 적립해 주는 반면, 2차 거래에서 그 포인트가 다른 사업자를 상대로 사용되면 그에 해당하는 금액을 롯데카드에게 정산금으로 지급하여야 하고 자신을 상대로 사용되면 정산금을 받지 못하게 된다. 따라서 2차 거래에서 고객으로 하여금 대가 중 일부를 지급하지 않을 수 있도록 하는 이 사건 포인트는 실질적으로 1차 거래에서 받은 대가 중 일부로써 충당되는 것이라고 할 수 있다. 반대의견과 같이 이 사건 포인트가 2차 거래의 에누리액이 아니라고 보게 되면 결국 1차 거래에서 받은 대가 중 일부로서 충당되는 실질을 갖는 이 사건 포인트가 1차 거래와 2차 거래의 공급가액에 모두 포함되는 결과가 되는데 이는 하나의 대가를 중복하여 과세표준에 산입하는 것이나 다름없다.

예컨대 동일한 물건을 2개 구입하는 고객이 이 사건 포인트와 같은 고객충성제도를 운영하는 소매점과 거래한 경우를 그와 달리 즉시할인 제도를 운영하는 소매점과 거래한 경우와 비교해 보면 이러한 실질이 더욱 분명하게 드러난다. 어떤 소매점이 즉시할인 제도를 운영하면서 동일한 물건을 2개 구입하는 고객에게 2번째 물건을 10% 할인가에 제공할 경우에, 고객이 그 소매점에서 공급가액이 10,000원인 물건 2개를 구입하면 두 번째 물건의 공급가액은 9,000원이 된다는 점에 관해서는 반대의견도 이견이 없을 것이다. 그런데 그 고객이 포인트 제도를 운영하는 소매점에서 1차 거래를 하여 공급가액이 10,000원인 물건을 구입하면서 1,000포인트를 적립받고 곧바로 2차 거래를

하여 동일한 물건을 구입하면서 1,000포인트를 모두 사용하였을 경우에 반대의견에 의하면 2차 거래의 공급가액을 9,000원이 아닌 10,000원으로 보아야 한다는 결론에 이르게 된다. 나아가 1차 거래 때 포인트 대신에 1,000원 할인권을 제공하는 소매점과 거래한 경우에도 반대의견은 그 할인권에 관한 정산이 이루어지는 한 할인권이 사용되는 2차 거래의 공급가액을 10,000원으로 보게 될 것이다.

이러한 세 가지 거래는 순전히 유통업체들 사이의 마케팅 기법상 차이에 따른 것일 뿐 고객에게 제공되는 재화의 종류와 수량, 고객이 지출하는 대가의 액수 등은 모두 동일하다. 부가가치세가 공급자가 아닌 고객에게 전가되는 세금으로서 그 실질적인 담세자는 최종소비자라는 점을 고려하면 위 세 가지 거래로 인하여 창출되는 부가가치의 크기는 모두 동일하다고 보는 것이 타당하다. 거래과정에서 포인트 또는 할인권이라는 마케팅 수단이 발생하였다가 소멸하더라도 이는 부가가치세 과세표준을 따질 때 아무런 의미가 없는 것이다.

(3) 반대의견은 이 사건 포인트에 관하여 정산이 이루어진다는 점에 근거하여 이를 '금전적 가치 있는 대가'에 해당한다고 보는 것이지만, 이는 거래현실에서 이루어지는 다양한 형태의 정산을 도외시한 견해이다. 고객에 대하여는 모두 1점당 1원의 할인가치를 갖는 포인트라고 하더라도 거기에 참여하는 공급자들 사이에서 실제 이루어지는 정산의 내용은 포인트 운영자와 그 참여자 사이의 경제적 우열관계에 따라 1점당 1원일 수도 있고 그와 달리 0.9원이거나 또는 0.1원일 수도 있다. 예컨대 1,000포인트를 사용하는 고객으로부터 1,000원을 덜 받는 경우에 어떤 포인트 제도에서는 공급자가 포인트 운영자로부터 1,000원을 그대로 보전받는 반면에 다른 포인트 제도에 참여하는 공급자는 100원만 보전받을 수도 있는 것이다. 그런데도 반대의견과 같이 정산이 이루

어진다는 사실에만 착안하여 부가가치세 과세표준을 파악하게 되면 위와 같은 경우에 공급한 재화의 시가를 공급가액으로 보게 되므로 공급자들은 무차별적으로 포인트 사용액 1,000원에 대한 부가가치세를 모두 납부하여야만 하는 결과가 된다. 이는 결국 1포인트에 관하여 1원을 보전받는 공급자와 0.1원을 보전받는 공급자를 동일하게 취급하는 것이 되어 형평에 맞지 않는다. 이와 같은 문제점은 이 사건 포인트가 2차 거래의 에누리액인지 여부를 판단함에 있어 1·2차 거래를 전체적으로 고찰하지 아니한 채 정산의 유무만을 기준으로 삼아서 안된다는 점을 명확히 드러내는 것이다.

(4) 만일 반대의견과 같이 이 사건 포인트에 금전적 가치가 있다고 본다면 오히려 이를 1차 거래의 에누리액으로 보아야만 이와 같은 중복계산을 피하는 길이지, 이를 1차 거래의 장려금으로 보아 공급가액에서 제외되지 않는다고 보는 것은 부당하다. 공급자가 공급받는 자로부터 공급대가를 받으면서 그와 반대로 금전을 지급하더라도 이를 공급가액에서 제외하지 않는다는 장려금 규정은 위와 같은 중복계산을 초래할 우려가 있으므로 한정적으로만 적용된다고 보는 것이 타당하다. 다수의견은 이 사건 포인트가 1차 거래에서 적립된 상태만으로는 아직 에누리액이라고 하기 어렵고 그것이 공급가액을 직접 공제·차감하는 효과를 발생시키는 2차 거래의 에누리액이라고 보는 것이고, 이와 같이 해석하는 것이 중복계산을 피하면서도 합리적으로 공급가액을 산정해 낼 수 있는 견해이다.

라. 대법원판례는 그 동안 이 사건 포인트와 유사한 사안에 관하여 이미 일관되게 에누리액에 해당한다고 판단하였다.

대법원 2015. 12. 23. 선고 2013두19615 판결은 이동통신회사가 대리점 사업자에게 단말기를 판매하면서 대리점 사업자가 일정한 요건을 갖춘 가입자에게 보조금 상당액

만큼 단말기를 할인 판매하는 조건으로 이동통신회사의 대리점 사업자에 대한 단말기 공급가액 중 보조금 상당액을 감액해주기로 한 사안에서, 그 보조금 상당액은 이동통신회사의 대리점 사업자에 대한 단말기 공급가액을 직접 공제하는 에누리액에 해당한다고 판단함으로써 공급가액의 감액이라는 실질에 근거하여 에누리액을 인정하였다.

그리고 대법원 2016. 6. 23. 선고 2014두144 판결은 홈쇼핑 운영업체가 할인쿠폰을 발행하면 홈쇼핑 입점업체는 이를 사용하는 상품구매자에게 할인된 가격으로 판매하고 그 대신 홈쇼핑 운영업체에게 상품할인액만큼 차감된 판매수수료를 지급한 사안에서, 그 할인액은 홈쇼핑 입점업체가 공급한 상품의 가격에서 직접 공제되는 에누리액에 해당한다고 판단하였다. 또한 대법원 2016. 6. 23. 선고 2014두298 판결은 인터넷상의 오픈마켓을 운영하는 회사가 할인쿠폰을 발행하여 상품구매자로 하여금 오픈마켓에 입점한 업체로부터 할인된 가격에 상품을 구매할 수 있도록 하고 그 대신 입점업체로부터 받은 서비스 이용료에서 상품할인액만큼을 공제한 나머지만 지급받은 사안에서, 그 공제액은 서비스 이용료에서 직접 차감되는 에누리액에 해당한다고 판단하였다.

이는 상품 거래 시장 운영자와 그 시장 내 사업자 사이에서 사전 약정에 따라 할인쿠폰 상당의 할인액에 대해 사후적인 보상이 이루어진다 하더라도, 고객과 사업자 사이에서는 할인쿠폰 상당의 상품 가격이 직접 공제된다는 실질에 근거하여 구 부가가치세법 시행령 제48조 제1항에서 정한 에누리액에 해당한다고 판단한 것으로서, 사업자들 사이의 사전 약정에 따라 할인이 이루어지는 이 사건 포인트와 상품권에 대하여도 고객에 대한 관계에서 에누리액으로 보는 것이 이러한 대법원판례의 취지에 부합한다.

마. (1) 현금으로 바꿀 수 있는 캐쉬백 포인트의 경우에, 그 캐쉬백 포인트의 성질이나 기능이 다양할 수 있으므로 이를 단순히 이 사건 포인트와 비교할 수 없다. 다만

어떠한 포인트가 현금으로 바꿀 수 있는 기능과 상품 가격 할인을 위하여 사용할 수 있는 기능을 모두 가지고 있는 경우에, 고객이 이를 단순히 상품 가격 할인을 위하여 사용한다면 고객이 현금으로 지급하는 상품 가격이 줄어든다는 실질을 쉽게 부정할 수 없다. 한편 위와 같은 포인트가 있다 하더라도 이를 이용하여 할인 등을 받지 아니하고 현금을 지급한 경우에는 상품 가격이 줄어들지 아니하며, 고객이 지급한 현금의 형성 과정을 고려할 필요는 없다. 또한 고객이 위와 같은 포인트를 이용하지 아니함에 따라 일정한 기간 경과 등의 약정된 사유에 의하여 그 포인트가 소멸될 수도 있다. 결국 고객이 위와 같은 포인트를 사용할 것인지 여부 그리고 어떠한 방법으로 사용할 것 인지는 고객의 선택에 달려 있으며, 그 사용 방법의 실질에 따라 과세를 하면 충분하다.

(2) 그리고 반대의견에서는 기존의 거래 현실에서 사업자가 2차 거래의 대가로 고객으로부터 현금과 이 사건 포인트를 함께 받는 경우에 현금 부분뿐만 아니라 이 사건 포인트로 받는 부분에 대해서까지 부가가치세를 계산하여 이를 포함한 거래가액을 산정하여 왔다는 것을 다수의견에 대한 반대 논거로 들고 있다. 그러나 설령 실제 거래 과정에서 위와 같은 사례가 있다 하더라도, 이는 이 사건 포인트가 에누리액이 아니라 잘못된 전제를 바탕으로 이루어진 것으로 더 이상 유지될 수 없다. 다수의견에 의하여 그와 같은 세무처리가 잘못되었다고 보게 되면 올바른 법리에 따라 잘못된 세무처리 사례가 바뀌어야 할 것이지, 거꾸로 거래 사례를 이유로 법리에 반하는 잘못된 세무처리 내용을 계속 유지하도록 하여야 할 이유는 되지 못한다. 오히려 고객으로서 이 사건 포인트가 소멸되었을 뿐 그에 관하여 사업자에게 지급한 것이 없음에도 이 사건 포인트에서 부가가치세가 지급된 것으로 보아 고객이 이를 환급받을 수 있다는

것은 거래의 실질에 어긋난다. 위와 같은 거래 사례는 공급자인 원고들이 이 사건 포인트를 에누리액이 아닌 것으로 취급함에 따라 결과적으로 포인트 결제부분에 대한 부가가치세 상당액만큼의 포인트를 고객으로부터 과다 차감한 것으로 보이며, 그 사업자들로서는 고객에게 그에 해당하는 포인트 부분을 회복하여야 할 것이다.

바. 결론적으로 이 사건 포인트는 사업자가 1인인 포인트와 동일하게 1차 거래 때 사업자가 고객에게 약속한 할인 약정의 내용을 수치화한 것에 불과하여 그 상당액이 고객이 지급할 공급가액에서 직접 할인·공제되므로, 그 공제한 금액은 에누리액에 해당하며 부가가치세의 과세표준인 공급가액에 포함되지 아니한다고 봄이 타당하다.

이상과 같이 다수의견에 대한 보충의견을 밝혀 둔다.

5. 반대의견에 대한 대법관 김창석의 보충의견

가. 이 사건 포인트가 '금전적 가치 있는 것'에 해당한다고 보는 이상 이를 2차 거래의 에누리액으로 볼 수 있는 여지는 없다.

(1) '에누리액'은 통상의 대가에서 일정액을 직접 깎아 주는 금액을 뜻한다. 따라서 그 부분에 관하여는 사업자가 어떠한 대가를 지급받는 것이 아니므로 사업자의 입장에서 볼 때 에누리액에 금전적 가치 있다고 할 수는 없다. 반대로 사업자가 '금전적 가치 있는 것'을 대가로 받았다면 에누리액에 해당될 여지는 사라진다. 그럼에도 다수의견에 대한 보충의견의 논리는 이와 달리 사업자인 원고들이 받은 이 사건 포인트가 '금전적 가치 있는 것'이더라도 에누리액에 해당하여 과세표준에서 제외될 수 있다는 것이다.

물론 사업자가 대가 전부를 받은 후에 그 중 일정액을 고객에게 되돌려주는 경우에 이른바 '사후 에누리액'에 해당되는지가 문제될 수 있고, 이러한 사후 에누리액은 대가 전부를 받은 후에 발생한다는 점에서 일단 과세표준에 포함된 후에 '에누리액'에 해당

하여 과세표준에서 제외되는 경우라고 할 수 있다. 그러나 이 사건에서 사업자는 2차 거래의 대가 전부를 받은 후에 다시 일정액을 되돌려준 것이 아니라 처음부터 대가 중 일부를 이 사건 포인트로 결제받은 것이고 고객에게 이를 되돌려준 것이 아니므로 사 후 에누리액에 해당될 여지가 없다. 따라서 이 사건 포인트가 '금전적 가치 있는 것'이 아닌 경우에 비로소 다수의견과 같이 대가 중 일부를 깎아 준 것으로서 '에누리액'에 해당한다고 볼 수 있으나, 이 사건 포인트가 '금전적 가치 있는 것'에 해당한다는 점은 반대의견에서 밝힌 바와 같다.

(2) 다수의견은 구 부가가치세법 제13조 제1항에 따라 "부가가치세의 과세표준에 포함되기 위해서는 재화나 용역의 공급과 대가관계에 있는 것을 받아야 할 뿐만 아니라 그것이 금전 또는 금전적 가치가 있는 것이어야 한다."라고 기본적인 법리로서 전제하였다.

그런데 사업자인 원고들이 거래상대자로부터 받은 이 사건 포인트가 '금전적 가치 있는 것'이라면 원고들은 거래상대자로부터 '금전 외의 대가'를 받았다고 할 수밖에 없다. 그럼에도 다수의견에 대한 보충의견은 이 사건 포인트가 '금전적 가치 있는 것'이라고 하더라도 구 부가가치세법 제13조 제2항 제1호의 에누리액에 해당할 수 있다고 한다. 이는 모순이라고 할 수밖에 없다. 그리고 다수의견이 이 사건 포인트로 결제된 부분을 '에누리액'에 해당하는 것으로 볼 수 있다고 할 뿐 더 이상 구 부가가치세법 제13조 제1항 제2호의 '금전 외의 대가'에 해당하는지 여부에 관하여 따져보지 않고 있는 것 또한 위와 같이 스스로 전제한 법리를 무의미한 것으로 만든다. 이는 구 부가가치세법 제13조 제1항 제2호 및 구 부가가치세법 시행령 제48조 제1항이 원칙적 규정으로서의 의미를 갖는 것임에도 오히려 구 부가가치세법 제13조 제2항 제1호 및 구

부가가치세법 시행령 제52조 제2항이 원칙적 규정으로서의 의미를 갖는 것으로 그 관계를 전도(顛倒)시키는 것이다. 구 부가가치세법 제13조 제2항 제1호는 제1항 제2호에 우선하여 적용되는 특별규정과 같은 지위에 있는 것이 아니다.

다수의견이 정당화될 수 있으려면 이 사건 포인트가 '금전적 가치 있는 것'이라고 하더라도 왜 구 부가가치세법 제13조 제1항 제2호의 '금전 외의 대가'에 해당하지 아니하고 제2항 제1호의 '에누리액'에 해당하여 과세표준에서 제외될 수 있는지에 관하여 합당한 설명을 하여야 한다. 그렇지 못하면 다수의견은 구 부가가치세법 제13조 제1항 제2호를 근거 없이 사문화(死文化)시킴으로써 제2항 제1호와의 관계를 구분 짓는 기준을 포기하는 결과를 초래한다.

이에 관하여 다수의견과 그 보충의견은 이 사건 포인트가 2차 거래에서 사용되는 즉시 소멸되어 버리고 이후에 롯데카드로부터 이 사건 포인트에 상당하는 가액을 상환받는 관계는 이 사건 포인트 거래와는 무관한 별개의 국면이라고 봄으로써 이러한 비판을 피해나가고자 하는 것으로 보인다. 그러나 이 사건 포인트를 받은 사업자가 롯데카드로부터 그에 상당하는 가액을 상환받을 권리를 갖는다는 사실 자체를 부정할 수는 없으며, 이러한 포인트 상당 가액을 상환받을 권리를 그 포인트를 받은 거래 자체로부터 분리하여 따로 법적 평가를 한다는 것이 순리적이라고 할 수도 없다. 원고들을 포함한 사업자와 롯데카드가 체결한 롯데멤버스 업무제휴계약에서조차 이 사건 포인트를 고객이 사업자로부터 할인받을 수 있는 권리와 이 사건 포인트를 받은 사업자가 롯데카드로부터 이 사건 포인트에 상당하는 가액을 상환받을 수 있는 권리를 포괄하는 것으로 정의하고 있음은 반대의견에서 본 바와 같다.

나. 이 사건 포인트와 관련된 거래의 실질에 비추어 보더라도 이 사건 포인트는 부

가가치세 과세표준에 포함된다고 보는 것이 타당하다.

(1) 다수의견에 대한 보충의견은 실제 정산과정에서 1포인트가 1원에 미치지 못하는 0.9원 또는 0.1원의 가치로써 정산되는 경우도 있을 수 있음을 들어 반대의견에 의할 경우 형평상 문제가 발생한다고 하고 있다.

이 사건 포인트의 경우에는 1포인트가 1원의 가치로 정산된다고 정해져 있으므로 그러한 점에서 보더라도 오히려 이 사건 포인트는 결제수단으로서 과세표준에 포함된다고 보아야 할 근거가 된다고 할 수 있다.

다수의견에 대한 보충의견에서 들고 있는 것과 같은 예외적인 사례가 존재한다면 이는 2차 거래의 사업자에 대하여 부가가치세 과세표준을 산정할 때 불리하게 취급될 책임을 무릅쓰고 그와 같이 약정한 것이므로 그로 인한 조세상 불이익은 부득이하게 스스로 감수할 수밖에 없을 것이다. 그러나 1포인트가 고객에게는 1원의 할인 가치를 갖는 반면에 사업자가 포인트 운영사로부터 포인트 상당 가액을 상환받는 과정에서는 1원 미만의 가치를 갖는 것으로 약정할 만한 이유를 선뜻 상정하기 어렵고, 그렇다면 1포인트가 1원 미만의 가치로써 상환되는 경우란 현실성이 없는 가정적 사례에 불과할 것으로 보인다. 이 사건 포인트 외의 다른 포인트에서도 1포인트가 할인과정에서 갖는 가치와 상환과정에서 갖는 가치가 동일하게 정하여질 것이다. 사업자들이나 그들과 포인트 운영사 사이의 이해관계는 1차 거래 때 공급되는 재화의 종류나 기타 사정에 따라 적립되는 포인트의 비율을 달리 약정하는 방법으로 조정하는 것이 통상적일 것이다.

(2) 이 사건 포인트의 정산과정에서 롯데카드가 수수료를 공제한 잔액만 사업자들에게 지급한다고 하여 이 사건 포인트의 성격을 달리 볼 것도 아니다.

롯데카드가 공제하는 수수료는 이 사건 포인트 제도를 운영하면서 사업자들에게 제공하는 용역에 대한 대가로서 이 사건 포인트가 적립되어 사용되는 1·2차 거래와는 별도의 원인에 기한 것이고, 다만 편의상 이를 포인트의 정산과정에서 함께 계산하여 결제하는 것에 불과하다. 예컨대, 사업자가 고객으로부터 대가를 신용카드로 결제 받은 경우에 이후 신용카드회사로부터 가맹점 수수료를 공제하고 남은 잔액만 실제로 지급 받게 되지만 이를 이유로 과세표준을 달리 볼 수 없는 것과 마찬가지이다.

(3) 다수의견에 대한 보충의견은 또한 동일한 물건을 2개 구입하는 고객이 이 사건 포인트와 같은 고객충성제도를 운영하는 소매점에서 거래한 경우와 즉시할인 제도를 운영하는 소매점에서 거래한 경우를 나란히 놓고 비교하면서 둘 사이에 차이가 없음에도 달리 취급하게 되는 반대의견은 부당하다고 비판한다.

그러나 위 사례 중 전자의 경우는 반대의견에서 이미 밝힌 '자사 적립 포인트'에 관한 것으로서, 2차 거래의 사업자가 포인트 운영사에게 금전을 지급할 의무와 그로부터 금전을 지급받을 권리가 우연히 동일 사업자에게 귀속되는 결과 외관상으로 정산이 발생하지 않는 것과 같이 보일 뿐 그 포인트에 상당하는 금전을 포인트 운영사로부터 받을 권리로서의 실질이 그대로 유지된다는 점은 이미 반대의견에서 설명한 바와 같다. 오히려 2차 거래의 사업자 입장에서 보면, 만약 그 포인트가 다른 사업자를 상대로 사용되었다면 그 전부에 상응하는 금전을 포인트 운영사에게 지급할 의무를 부담하였을 것인데도 그것이 자신을 상대로 사용됨으로써 포인트 운영사에게 그러한 금전을 지급할 의무를 면하게 되었다는 점에서 보더라도, 그와 같은 포인트에 금전적 가치가 있다는 점에서 즉시할인의 경우와는 본질적인 차이가 있다고 보아야 한다. 즉시할인의 경우에는 사업자가 그 누구에 대하여 금전을 지급할 의무를 면하게 된다면 그 누구로

부터 금전을 상환받을 권리를 갖게 된다든지 하는 문제는 발생하지 않는다. 어떤 사업자가 다른 사업자들과 함께 이 사건 포인트 제도와 같은 고객충성제도를 운용하는지, 아니면 혼자서 즉시할인 제도를 운영하는지에 따라 언뜻 비슷해 보이는 거래에 관하여 서로 다른 부가가치세 과세표준이 산정되는 것은 당연한 결과이다. 외관이 비슷하다 하더라도 그 실질이 다르기 때문이다.

다. 다수의견에 대한 보충의견에서 들고 있는 판례들은 반대의견의 입장과 배치되는 것이 아니라 오히려 그에 정확히 부합한다.

(1) 대법원 2015. 12. 23. 선고 2013두19615 판결의 사안에서는 이동통신회사가 대리점 사업자에게 단말기를 공급한 거래가 문제되었다. 원고인 이동통신회사는 이동통신서비스에 가입하는 고객이 일정한 요건을 갖춘 경우에 지급하는 보조금 상당액을 대리점 사업자로부터 지급받을 단말기 대금에서 감액하여 주었다. 이 경우에 사업자인 이동통신회사의 입장에서는 거래상대자인 대리점 사업자로부터 지급받을 단말기 대금을 감액해주었으나 어느 곳으로부터도 그에 상응하는 금전을 받은 바 없으므로, 이를 에누리액으로 본 것은 반대의견에 전적으로 부합한다.

(2) 대법원 2016. 6. 23. 선고 2014두298 판결(이하 '오픈마켓 용역공급 판결'이라 한다)은 인터넷 오픈마켓 운영회사가 원고인 경우로서 입점업체에게 제공한 오픈마켓 관련 용역의 공급가액이 문제되었고, 대법원 2016. 6. 23. 선고 2014두144 판결(이하 '홈쇼핑 상품공급 판결'이라 한다)은 홈쇼핑 입점업체가 원고인 경우로서 고객에게 공급한 상품의 공급가액이 문제되었다.

(가) 오픈마켓 용역공급 판결에서 원고인 인터넷 오픈마켓 운영회사는 할인쿠폰을 발행하여 입점업체로 하여금 고객에게 할인된 가격으로 상품을 공급하도록 한 대신에

자신이 입점업체로부터 받을 용역 수수료를 같은 액수만큼 할인하여 주었다. 이로써 원고인 인터넷 오픈마켓 운영회사는 자신이 받을 수수료를 감액하여 주었을 뿐 그에 상당하는 금전을 다른 어느 누구로부터도 받은 바 없으므로, 이를 에누리액으로 본 것은 반대의견에 부합한다.

(나) 홈쇼핑 상품공급 판결에서 원고인 홈쇼핑 입점업체로서는 홈쇼핑 운영업체가 발행한 할인쿠폰으로 인하여 고객으로부터 받는 상품대금이 감액된 반면에 홈쇼핑 운영업체에게 지급할 수수료가 같은 액수만큼 감액되어 경제적으로는 변동이 없게 되었다.

이에 할인쿠폰으로써 감액된 수수료 상당액이 실질적으로 원고가 거래상대자인 고객이 아닌 제3자 즉 홈쇼핑 운영업체로부터 지급받은 이른바 '제3자 지급 대가'에 해당되는지가 쟁점이 되었으나, 그와 같은 수수료 감액으로 인한 이익은 원고의 고객에 대한 상품공급 거래가 아니라 홈쇼핑 운영업체의 원고에 대한 용역공급 거래에만 직접 관련된 것이므로 상품공급의 과세표준에는 포함되지 않는다고 판단하였다. 즉 원고의 고객에 대한 상품공급 거래와 홈쇼핑 운영업체의 원고에 대한 용역공급 거래를 한꺼번에 파악함으로써 에누리액이 아니라고 판단할 수도 있었을 것이나, 쟁점이 된 원고의 상품공급 거래만 놓고 판단함으로써 위와 같은 결론에 이르렀다.

할인쿠폰으로 인하여 원고는 상품공급 거래와 관련하여 거래상대자인 고객이나 홈쇼핑 운영업체로부터 어떠한 금전을 지급받을 권리를 취득하게 되는 것이 아니라 용역공급 거래와 관련하여 홈쇼핑 운영업체에게 지급할 수수료 금액을 감액받을 수 있게 되는 것이므로, 할인쿠폰 상당의 가액을 원고가 고객에게 제공한 상품공급의 과세표준에 포함되는 '금전 외의 대가'를 받은 것으로 보지 않고 홈쇼핑 운영업체가 원고에게 제공

한 용역공급의 과세표준에서 제외되는 '에누리액'에 해당하는 것으로 본 것이다. 이러한 결론은 구체적 타당성의 관점에서도 수긍된다. 이와 같이 보지 않으면 원고로서는 홈쇼핑 운영업체로부터 공급받는 용역의 과세표준이 낮아져 매입세액이 감소하는 반면에 고객에게 공급하는 상품의 과세표준은 그대로 유지되어 매출세액은 감소하지 않게 되는데, 이는 할인쿠폰의 발행주체도 아닌 입점업체인 원고에게만 불리한 결과가 되어 부당하기 때문이다.

결국 상품공급 거래와 용역공급 거래가 별개의 부가가치세 과세대상인 이상 각각의 거래를 단위로 하여 사업자가 그 각 거래와 관련하여 '금전적 가치 있는 것'을 받았다고 볼 수 있는지 판단하여야 하고 두 개의 거래를 통틀어 판단하여서는 아니된다는 반대의견의 원칙이 정확하게 관철되었다고 할 수 있다.

라. 이 사건 포인트 제도를 운영하는 롯데카드와 롯데멤버스 업무제휴계약을 체결한 원고들을 포함한 사업자들이 1차 거래를 하면서 고객에게 이 사건 포인트를 적립해주고 그 후 적립된 그 포인트를 그 사업자들 중 어느 누구에게 사용하더라도 1차 거래와 2차 거래를 함께 살펴보면 그 사용된 포인트 상당 가액을 '에누리액'으로 볼 수 있다는 다수의견은, 그 사업자들 전체를 하나의 사업자로 의제하고 포인트 운영사는 따로 존재하지 않는 것처럼 볼 수 있는 경우에만 성립할 수 있는 견해이다. 이는 다른 사업들과 포인트 운영사의 법인격을 투시하거나 형해화하는 것이라고 할 수 있다. 그와 같은 해석을 허용하는 법리는 없다. 그러므로 부가가치세의 기본원칙에 따라, 문제되는 개별 거래별로 그 거래에 관여하는 사업자와 거래 상대자 사이에서 각각 과세표준 포함 여부를 판단하여야 하고, 그러한 전제 위에서 이 사건 포인트가 금전적 가치 있는 '금전 외의 대가'로서 2차 거래의 과세표준에 포함되어야 하는지를 살펴보아야 한다.

이상과 같이 반대의견에 대한 보충의견을 밝힌다.

재판장 대법원장 양승태

 대법관 이인복

 대법관 이상훈

 대법관 박병대

주 심 대법관 김용덕

 대법관 박보영

 대법관 김창석

 대법관 김 신

 대법관 김소영

대법관 조희대

대법관 권순일

대법관 박상옥

대법관 이기택

별지

피고 명단: 생략