

대법원 2026. 7. 22. 선고 전원합의제 판결 요지

형 사

2022도5937 상판모욕 (라) 파기이송

[공연히 상관을 모욕한 피고인을 군형법 제64조 제2항 상판모욕죄로 처벌할 수 있는지 문제된 사건]

◇‘문서, 도화 또는 우상을 공시하거나 연설하는 것’에 상응하는 정도가 아닌 방법으로 상관을 모욕한 행위가 군형법 제64조 제2항 상판모욕죄에 해당할 수 있는지 여부(소극)◇

1. 이 사건의 쟁점

가. 군형법 제64조 제2항 상판모욕죄는 “문서, 도화(圖畵) 또는 우상(偶像)을 공시(公示)하거나 연설 또는 그 밖의 공연(公然)한 방법으로 상관을 모욕한 사람은 3년 이하의 징역이나 금고에 처한다.”라고 규정하여, “공연히 사람을 모욕한 자는 1년 이하의 징역이나 금고 또는 200만 원 이하의 벌금에 처한다.”라고 규정한 형법 제311조 모욕죄보다 무겁게 처벌하고 있다.

나. 군형법 제64조 제2항은 상판모욕죄의 구성요건으로 ‘그 밖의 공연한 방법’을 규정하고 있는데, 이에 대하여 대법원은 군형법 제64조 제2항 상판모욕죄는 불특정 또는 다수인이 인식할 수 있는 상태에서 상관을 모욕함으로써 성립하고, 그 공연성의 정도가 반드시 문서, 도화 또는 우상을 공시하거나 연설을 하는 방법에 상응하는 정도의 것이어야 하는 것은 아니라고 판시하였다(대법원 1999. 11. 12. 선고 99도3801 판결, 이하 ‘종전 대법원판례’라 한다).

이 사건의 쟁점은 군형법 제64조 제2항 상판모욕죄에서 공연성의 의미를 위와 같이 해석한 종전 대법원판례 법리를 유지할 것인지에 관한 문제이다.

2. 대법원의 판단

군형법 제64조 제2항의 문언 내용과 규정 체계, 입법형식, 입법목적과 보호법익, 법질서 전체와의 조화, 처벌의 균형 등을 종합적으로 고려하면, 군형법 제64조 제2항 상판모욕죄는 단순히 불특정 또는 다수인이 인식할 수 있는 상태에서 상관을 모욕함으로써 성립한다고 볼 수 없고, ‘문서, 도화 또는 우상을 공시하거나 연설하는 것’에 해당하거나 이에 상응하는 정도의 공연한 방법으로 상관을 모욕하는 경우에만 성립한다고 보아야 한다. 구체적인 이유는 다음과 같다.

가. 죄형법정주의에 기초한 문언 해석

1) 법은 원칙적으로 불특정 다수인에 대하여 동일한 구속력을 갖는 사회의 보편타당한 규범이므로 법의 표준적 의미를 밝혀 객관적 타당성이 있도록 해석하여야 하고, 가급적 모든 사람이 수긍할 수 있는 일관성을 유지함으로써 법적 안정성이 손상되지 않도록 하여야 한다. 그러기 위해서는 가능한 한 법률에 사용된 문언의 통상적인 의미에 충실하게 해석하는 것을 원칙으로 하여야 한다. 법률의 문언 자체가 비교적 명확한 개념으로 구성되어 있다면 원칙적으로 더 이상 다른 해석방법은 활용할 필요가 없거나 제한될 수밖에 없고, 어떠한 법률의 규정에서 사용된 용어에 관하여 그 법률 및 규정의 입법취지와 목적을 중시하여 문언의 통상적 의미와 다르게 해석하려 하더라도 해당 법률의 다른 규정들 및 다른 법률과의 체계적 관련성이나 전체 법체계와의 조화를 무시할 수 없으므로, 거기에는 일정한 한계가 있을 수밖에 없다(대법원 2022. 12. 22. 선고 2020도16420 전원합의제 판결 등 참조).

그리고 형법범규의 해석은 엄격하여야 하고, 문언의 가능한 의미를 벗어나 피고인에게 불리한 방향으로 해석하는 것은 죄형법정주의의 내용인 확장해석금지에 따라 허용되지 않는다(대법원 2023. 7. 17. 선고 2017도1807 전원합의제 판결 등 참조).

2) 군형법 제64조 제2항 상판모욕죄는 ‘문서, 도화 또는 우상을 공시하거나 연설 또는 그 밖의 공연한 방법’으로 상관을 모욕하는 행위를 처벌하도록 규정하여, ‘공연히’ 상대방을 모욕하거나 명예를 훼손하는 행위에 관한 모욕죄(형법 제311조), 명예훼손죄(형법 제307조, 제308조), 상관에 대한 명예훼손죄(군형법 제64조 제3항, 제4항)와는 전혀 다른 문언 형식을 취하고 있다.

‘공연(公然)하다’는 사전적으로 ‘세상에서 다 알 만큼 뚜렷하고 뽕뽕하다’이고, ‘방법(方法)’은 ‘어떤 일을 해 나가거나 목적을 이루기 위하여 취하는 수단이나 방식’으로, ‘공연한 방법’이라 함은 ‘세상이 다 알 만큼 뚜렷하고 뽕뽕하게 알릴 목적으로 취하는 수단이나 방식’을 일컫는다. 그렇다면 군형법 제64조 제2항에서 말하는 ‘공연한 방법’이란 불특정 또는 다수인에게 공개적으로 자기의 주의나 주장 또는 의견을 분명히 알리는 수단이나 방식을 가리키는 것이 문언상 명백하다.

이와 같이 군형법 제64조 제2항의 ‘공연한 방법’은 모욕의 수단이나 방식이 그 자체로 공연성을 갖출 것을 요구하는 구성요건으로, 불특정 또는 다수인이 인식할 수 있는 상태를 의미하는 ‘공연히’와는 명확히 구별되는 개념이다.

3) 종전 대법원판례는, 군형법 제64조 제2항 상판모욕죄는 불특정 또는 다수인이 인식할 수 있는 상태에서 상관을 모욕함으로써 성립하고 그 공연성의 정도가 반드시 문서, 도화 또는 우상을 공시하거나 연설을 하는 방법에 상응하는 정도의 것이어야 하는 것은 아

니라고 해석하며, 공연히 상관을 모욕한 경우에도 군형법 제64조 제2항을 적용하였다. 즉, 군형법 제64조 제2항이 요구하고 있는 공연한 방법으로 상관을 모욕하는 것과 공연히 상관을 모욕하는 것이 문언상 명확히 구별되는 개념임에도 이를 구분하지 않고 군형법 제64조 제2항을 적용한 것이다.

종전 대법원판례의 해석론에 따르면 ‘공연하지 않은 방법’으로 상관을 공연히 모욕한 경우까지 군형법 제64조 제2항의 적용대상으로 보는 결과가 된다. 공연한 방법으로 모욕한 행위와 공연히 모욕한 행위가 구성요건의 문언상 뚜렷이 구별되고 있음에도 이를 구분하지 않는 해석론은 ‘공연한 방법’의 의미를 피고인에게 불리한 방향으로 해석한 것으로서 죄형법정주의의 내용인 확장해석금지 원칙에 어긋난다.

나. 법 규정의 형식에 맞는 해석

1) 군형법 제64조 제2항은 상관을 모욕하는 방법으로 ‘문서, 도화 또는 우상을 공시하거나 연설하는 것’을 예시로 든 다음 ‘그 밖의 공연한 방법’으로라는 일반적인 용어를 사용함으로써, 이른바 예시적 입법형식을 취하고 있다. 사회현상의 유형과 양상이 점차 다양해지고 복잡해짐에 따라 다양한 형태로 나타날 수 있는 모욕행위의 태양을 미리 법률에서 자세히 정하여 열거하는 것은 사실상 불가능하므로, 상황의 변화에 탄력적으로 대응하기 위해서는 예시적 입법형식을 취하여야 할 필요성이 인정된다. 그러나 위와 같은 필요성을 인정하더라도 형벌법규에 해당하는 이상 그 의미를 피고인에게 불리한 방향으로 지나치게 확장 또는 유추해석하는 것은 죄형법정주의의 원칙에 비추어 허용되지 않는다. 따라서 개별적으로 열거된 예시조항은 일반조항의 적용범위를 구체화할 수 있는 해석기준이 되어야 하고, 일반조항은 개별적으로 열거된 예시조항과 동일한 법적 평가를 받거나 적어도 개별적으로 열거된 예시조항으로 충분히 예측 가능할 만큼 유사한 행위 유형이 되어야 하는 것으로 해석하여야 한다.

2) 군형법 제64조 제2항 중 ‘문서(文書)’는 ‘글이나 기호 따위로 일정한 의사나 관념 또는 사상을 나타낸 것’을, ‘도화(圖畵)’는 ‘상형적 부호로 의사표시 또는 내용을 표시한 것’을, ‘우상(偶像)’은 ‘특정한 믿음이나 의미를 부여하여 나무, 돌, 쇠붙이, 흙 따위로 만든 형상’을 말한다. ‘공시(公示)’는 ‘일정한 내용을 공개적으로 게시하여 일반에게 널리 알리는 것’을, ‘연설(演說)’은 ‘여러 사람 앞에서 자기의 주의나 주장 또는 의견을 진술하는 것’을 의미한다. 이와 같이 군형법 제64조 제2항에서 예시한 구체적인 사례들인 ‘문서, 도화 또는 우상을 공시하거나 연설하는 것’은 그 성질상 불특정 또는 다수인이 직접 보거나 들을 수 있는 높은 전파성과 확산성, 지속성 등으로 인해 불특정 또는 다수인에게 널리 알려질 가능성이 높은 수단에 의한 행위 유형에 속한다. 따라서 ‘문서, 도화 또는 우

상을 공시하거나 연설하는 것’과 병렬적으로 규정되어 있는 ‘그 밖의 공연한 방법’도 이에 상응하는 정도의 행위 유형을 말한다고 볼 수 있다.

3) 그러므로 ‘그 밖의 공연한 방법’은 문서, 도화 또는 우상을 공시하거나 연설하는 것과 동일한 법적 평가를 받거나, 적어도 그와 같은 것으로 충분히 예측 가능할 만큼 유사한 방법이라고 해석하여야 한다.

다. 군의 특수성 및 보호법익을 고려한 해석

1) 헌법 제5조 제2항은 “국군은 국가의 안전보장과 국토방위의 신성한 의무를 수행함을 사명으로 하며, 그 정치적 중립성은 준수된다.”라고, 제39조 제1항은 “모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 국방의 의무를 진다.”라고 규정하고 있다. 헌법은 주권자인 국민은 외적으로부터 국가를 방위하여 국가의 정치적 독립성과 영토의 완전성을 수호할 헌법적 의무를 부담한다는 것을 명시하고 있고, 이러한 헌법상 국가의 안전보장과 국토방위의 신성한 의무는 아무리 강조해도 지나치지 않다. 국가의 존립이 없으면 기본권 보장 토대가 무너지기 때문이다(대법원 2018. 11. 1. 선고 2016도10912 전원합의체 판결 등 참조).

군은 전투에서의 승리라는 본래의 사명을 수행하기 위하여 그에 상응하는 특별한 조직과 규율이 요구되고, 군형법은 군의 이러한 특수성을 전제로 형벌이라는 제재를 수단으로 하여 군의 조직과 규율을 유지·보전함과 동시에 군이 가지는 전투력을 최대한으로 보존·발휘하게 하는 데 그 궁극적인 목적이 있다. 결국 전승을 위한 전투력의 확보는 군형법의 핵심적인 목적이며, 그것은 바로 군형법에서의 보호법익이라고 할 수 있으므로, 이와 같은 특별한 목적이야말로 군형법의 해석·적용에 있어서 가장 중요한 지도이념이다(헌법재판소 1995. 10. 26. 선고 92헌바45 결정 등 참조).

2) 군형법 제64조 제2항도 상관에 대한 사회적 평가, 즉 외부적 명예 외에 군 조직의 건전한 위계질서 및 통수체계 유지를 보호법익으로 한다(대법원 2013. 12. 12. 선고 2013도4555 판결 등 참조). 우리 형법에 모욕죄에 관한 규정(제311조)이 존재함에도 군형법 제64조 제2항에서 상관모욕에 대한 별도의 규정을 둔 것은, 공연한 방법으로 상관을 모욕하는 행위가 이루어지는 경우 상관에 대한 개인의 인격적 법익에 대한 침해를 넘어 상관의 지휘 통제에 대한 위신이 훼손되어 군 조직의 지휘체계에 영향을 미침으로써 군 조직의 건전한 위계질서 및 통수체계가 무너지게 될 위험성이 크므로, 이에 대해 엄중히 대처하기 위함이다. 군형법 제64조 제2항의 구성요건의 해석과 적용은 군형법이 달성하고자 하는 위와 같은 특별한 목적을 염두에 두고 이루어져야 한다.

3) 상명하복의 위계질서가 분명하고 엄격한 규율과 통제가 이루어지는 군 조직에서 상

관의 지시에 불만을 표출하며 일시적으로 모욕적 언행을 하거나, 군의 지휘 통제나 체계와 관계없이 영내 생활관, 휴게실, 흡연장 등에서 군 간부, 장병, 동기들과 사적인 대화를 하다가 상관에 대해 욕설이나 헐뜯음을 하며 불평불만 등 부정적·비판적 감정을 표현하는 등 다양한 상황에서 상관에 대한 모욕적 표현이 나타날 수 있다.

이러한 다양한 상황, 군의 특수성 및 군형법의 특별한 목적 등을 종합적으로 고려하면, 군형법 제64조 제2항 상관모욕죄가 ‘공언한 방법’으로 상관을 모욕하는 행위를 구성요건으로 정한 취지는, 개인적 법익에 관한 죄를 통해서도 충분히 규율할 수 있는 사적인 대화 중의 모욕행위, 또는 ‘공언한 방법’에 의하지 않은 채 이루어지거나 전파될 가능성만 있을 뿐인 보통의 모욕행위를 처벌하기 위한 것이 아니다.

4) 문서, 도화 또는 우상을 공시하거나 연설하는 것에 상응하는 정도의 공언한 방법으로 상관을 모욕하는 경우에는, 높은 전파성과 확산성, 지속성 등 그 방법이 지닌 속성으로 인해 보통의 경우보다 공개의 범위가 확대되어 상관의 외부적 명예의 침해 정도가 커지고, 상관의 외부적 명예가 여러 군인 앞에서 공개적·반복적·지속적으로 침해됨으로써 상관의 지휘 통제에 대한 위신이 훼손되어 그 지휘체계가 무너질 위험을 초래한다. 군형법 제64조 제2항에서 공언한 방법을 요구하는 취지는, 군 조직의 건전한 위계질서 및 통수체계 유지에 크게 영향을 미치는 이와 같은 공언한 방법에 의한 모욕행위만을 엄중히 처벌하고자 하는 것이다.

라. 법질서 전체와의 조화

1) 형법 제311조는 “공언히 사람을 모욕한 자는 1년 이하의 징역이나 금고 또는 200만원 이하의 벌금에 처한다.”라고, 형법 제307조 제1항은 “공언히 사실을 적시하여 사람의 명예를 훼손한 자는 2년 이하의 징역이나 금고 또는 500만원 이하의 벌금에 처한다.”라고 규정하고 있다. 모욕죄와 명예훼손죄의 보호법익은 다 같이 사람의 가치에 대한 사회적 평가인 외부적 명예이고, 공언성에 있어 똑같이 ‘공언히’ 사람을 모욕하거나 ‘공언히’ 사람의 명예를 훼손하는 행위를 규정하고 있어 차이가 없으나, 명예훼손죄는 사람의 사회적 평가를 떨어뜨릴 만한 구체적 사실을 적시하여 명예를 침해함을 요하는 것으로서 구체적 사실이 아닌 단순한 추상적 판단이나 경멸적 감정의 표현으로서 사회적 평가를 저하시키는 모욕죄에 비하여 그 형을 무겁게 하고 있다(대법원 1985. 10. 22. 선고 85도1629 판결 등 참조). 명예훼손죄는 불법의 정도나 법익침해의 결과가 모욕죄보다 더 무겁다고 보는 것이다.

2) 반면, 군형법 제64조 제2항은 “문서, 도화 또는 우상을 공시하거나 연설 또는 그 밖의 공언한 방법으로 상관을 모욕한 사람은 3년 이하의 징역이나 금고에 처한다.”라고, 군

형법 제64조 제3항은 “공언히 사실을 적시하여 상관의 명예를 훼손한 사람은 3년 이하의 징역이나 금고에 처한다.”라고 규정하여 그 법정형이 같다.

군형법은 ‘문서, 도화 또는 우상을 공시하거나 연설 또는 그 밖의 공언한 방법’으로 상관을 모욕하는 행위에 대해 그 법익침해의 중대성 및 고도의 행위반가치성을 인정하여, 보통의 모욕행위보다 불법의 정도나 법익침해의 결과가 무거워 법정형이 가중되어 있는 사실 적시 상관명예훼손죄와 동일한 법정형으로 처벌하고 있는 것이다.

3) 이는 군형법 제·개정 경과를 보아도 알 수 있다. 군형법 제64조 제2항은 1962. 1. 20. 제정 당시부터 현재에 이르기까지 그 구성요건이 거의 그대로 유지되고 있다. 군형법은 제64조 제1항, 제2항에서 상관을 모욕하는 행위만을 처벌하고 있다가, 1963. 12. 16. 개정되면서 같은 조 제3항, 제4항에서 공언히 사실 또는 거짓 사실을 적시하여 상관의 명예를 훼손하는 행위를 처벌하는 규정을 신설하면서도 군형법 제64조 제2항의 문언을 형법의 모욕죄 및 명예훼손죄와 같은 형식 및 체계로 개정하지 않았다. 그 후 군형법은 2009. 11. 2. ‘제15장 강간과 추행의 죄’를 신설하여 군인 등에 대한 성폭력범죄를 가중처벌하는 규정을 도입하는 등 시대상황에 맞추어 전반적인 개정을 하였는데, 그 개정 과정에서도 군형법 제64조 제2항에 대하여는 자구의 수정만 있었을 뿐 그 내용은 현재까지 동일하게 유지되고 있다.

위와 같은 군형법의 제·개정 경과를 살펴보면, 군형법 제64조 제2항은 모욕의 상대방이 ‘상관’이라는 점뿐만 아니라 ‘공언한 방법’이라는 모욕의 방법도 가중처벌 요소로 삼겠다는 것이 입법자의 의사라고 볼 수 있고, 이는 군형법 제64조 제2항을 해석할 때 충분히 고려되어야 한다.

마. 처벌의 균형에 대한 고려

1) 공언한 방법이 아닌 방법으로 상관을 모욕한 경우 군형법 제64조 제2항을 적용하여 처벌할 수 없다고 보더라도 처벌의 공백이 발생하지 않는다. 상관을 모욕한 행위가 공언히 이루어진 경우 행위자들을 형법 제311조 모욕죄로 처벌할 수 있고, 이와 별도로 적절한 정계처분도 할 수 있기 때문이다.

2) 비교법적으로 보더라도, 공언히 상관을 모욕한 경우에 군형법을 적용하여 가중처벌하고 있는 곳은 대만을 제외하고는 찾아보기 힘들다[대만 군형법(陸海空軍刑法)은 이에 더하여 상관을 공언히 모욕한 경우와 공언한 방법으로 모욕한 경우를 구별하여, 공언한 방법으로 모욕한 경우를 공언히 모욕한 경우보다 더 무겁게 처벌하고 있다]. 독일의 경우 군형법(Wehrstrafgesetz)에서 상관에 대한 모욕행위를 별도로 규정하고 있지 않고, 미국과 영국은 일반적 모욕죄를 두지 않으면서 상관을 모욕한 행위에 대해 미국 통일군사법전

(Uniform Code of Military Justice) 및 영국 국군법(Armed Forces Act)으로 처벌하되 사적인 대화에서 이루어진 모욕행위는 처벌하지 않으며 그 처벌 수위도 우리 군형법보다 낮게 규정되어 있다. 이처럼 외국의 사례와 비교하여 보아도, 공연히 상관을 모욕한 행위에 대하여 일반형법이 아닌 군형법을 적용하여 가중처벌의 대상으로 삼아 특별히 처벌할 당위성이 있다고 보기 어렵다.

3) 군형법 제64조 제2항의 법정형은 3년 이하의 징역이나 금고로, ‘상관을 그 면전에서 모욕한 사람’을 처벌하는 군형법 제64조 제1항의 법정형인 2년 이하의 징역이나 금고보다 높다.

상관이 없는 곳에서 주변의 몇몇 사람에게 일상적인 대화로서 한 상관에 대한 모욕행위는 상관의 면전에서 직접적으로 행해진 모욕보다 일반적으로 행위 불법이 높다고 평가하기 어려운데, 이에 대해 ‘공연한 방법’의 모욕을 인정하여 군형법 제64조 제1항 상관모욕죄보다 중한 군형법 제64조 제2항 상관모욕죄로 처벌하는 것은 처벌의 불균형을 야기할 수 있다.

결국 군형법 제64조 제2항에 예시된 방법에 상응하는 정도의 공연한 방법으로 이루어진 상관에 대한 모욕행위만을 위 조항의 처벌범위로 보는 것이, 위와 같은 불균형을 해소하고, 나아가 징역형(금고형)만으로 규정된 위 조항에 대해 형벌과 죄질·책임 사이에 균형을 도모하는 조화로운 해석이라고 할 수 있다.

3. 판례의 변경

군형법 제64조 제2항 상관모욕죄는 문서, 도화 또는 우상을 공시하거나 연설하는 것에 해당하거나 이에 상응하는 정도의 공연한 방법으로 상관을 모욕하는 경우에 성립한다. 이와 달리 군형법 제64조 제2항 상관모욕죄는 불특정 또는 다수인이 인식할 수 있는 상태에서 상관을 모욕함으로써 성립하고, 그 공연성의 정도가 반드시 문서, 도화 또는 우상을 공시하거나 연설을 하는 방법에 상응하는 정도의 것이어야 하는 것은 아니라고 본 대법원 1999. 11. 12. 선고 99도3801 판결 등은 이 판결의 견해에 배치되는 범위 내에서 변경하기로 한다.

☞ 해군 소속 함정에서 전탐장으로 근무하는 피고인이 기지로 입항하던 중 상관에게 입항에 관하여 의견 제시(기관권고)를 하였으나 상관이 이를 받아들이지 않자 화가 나, 하사 등 3인이 듣고 있는 가운데 “여기 지휘관 엉망이다. 권고도 듣지 않는다.”라고 말하면서 착용하고 있던 헤드셋을 벗어 책상에 집어 던져, 공연히 상관을 모욕하였다는 사실로 기소됨

☞ 원심은 피고인의 행위가 군형법 제64조 제2항 상관모욕죄에 해당한다고 판단하였음

☞ 대법원은 위와 같은 법리를 실시하면서, 군형법 제64조 제2항 상관모욕죄는 불특정 또는 다수인이 인식할 수 있는 상태에서 상관을 모욕함으로써 성립하고 그 공연성의 정도가 반드시 문서, 도화 또는 우상을 공시하거나 연설을 하는 방법에 상응하는 정도의 것이어야 하는 것은 아니라고 한 대법원 1999. 11. 22. 선고 99도3801 판결 등을 비롯하여 같은 취지의 대법원판결을 변경하고, 피고인의 행위는 문서, 도화 또는 우상을 공시하거나 연설하는 것 또는 이에 상응하는 정도의 공연한 방법으로 상관을 모욕한 것이라고 볼 수 없어 군형법 제64조 제2항 상관모욕죄에 해당하지 않는다고 보아, 이와 달리 판단한 원심을 파기·이송함

☞ 이러한 다수의견에 대하여 대법관 천대엽, 대법관 오석준, 대법관 염상필, 대법관 신숙희, 대법관 박영재의 별개의견이 있음

☞ 별개의견의 요지는 다음과 같음

- 종전 대법원판례는 다음과 같은 이유로 유지되어야 함

- 모욕행위의 태양은 끊임없이 변화하고 있어 이를 유형화·세분화하여 법률에서 규정하는 것은 사실상 불가능하고, 구체적인 행위 태양을 정하여 금지하게 될 경우 변화하는 시대상황에 제대로 대응하지 못하여 규율의 공백이 발생할 수 있으므로, 구성요건을 규정함에 있어 개방적이고 포괄적인 개념의 사용은 불가피함. 군형법 제64조 제2항은 문서, 도화 또는 우상을 공시하거나 연설하는 것을 전형적인 행위 유형으로 열거하면서 ‘그 밖의 공연한 방법’을 추가하는 개방적·포괄적인 입법형식을 취한 것임

- 그동안 대법원은 형법상의 모욕행위, 명예훼손행위뿐만 아니라 특별법상의 명예훼손행위에 대해서도 공연성에 관한 법리를 동일하게 적용하여 왔고, 이와 같은 규정들의 개별 문언상 차이에 주목하여 공연성의 의미를 달리 해석하지 않았음. 종전 대법원판례도 이러한 대법원의 입장에 기초하여 군형법 제64조 제2항의 공연성의 의미를 해석한 것임. 다수의견과 같이 군형법 제64조 제2항의 ‘그 밖의 공연한 방법’의 의미를 ‘문서, 도화 또는 우상의 공시나 연설에 상응하는 것’으로 해석하게 되면, 같은 명예에 관한 죄임에도 군형법 제64조 제2항 상관모욕죄에 대해서만 공연성의 의미를 달리 보게 되는 것인데, 다수의견은 그 이유를 충분히 설명하지 못하고 있음

- 군형법 제64조 제2항은 일반형법에서 규율하고 있는 모욕죄에 대한 특별 규정으로서 모욕의 상대방이 ‘상관’인 경우 일반형법이 아닌 군형법을 적용하여 가중처벌하겠다는 입법자의 분명한 의지를 명문화한 것인데, 문서, 도화 또는 우상을 공시하거나 연설하는 것에 상응하지 않는 방법으로 상관을 모욕한 경우 군형법이 아닌 일반형법이 적용된다는 다수의견의 해석은, 모욕의 상대방이 상관인 경우 이를 가중처벌의 요소로 삼아 군형법을 적용하겠다는 입법자의 명확한 의사를 도외시한 해석임

- 다수의견에 따르면 문서, 도화 또는 우상을 공시하거나 연설하는 것에 상응하는 공연한 방법이

라는 틀에 갇혀 그 외의 방법에 의한 모욕행위로 상관의 정당한 권위가 침해된 경우를 군형법에 따라 규율하지 못하게 되어, 군형법 제64조 제2항이 보호하고자 하는 군 조직의 건전한 위계질서 및 통수체계에 장애가 초래될 수밖에 없음

- 따라서 ‘그 밖의 공연한 방법’을 일반적인 공연성의 의미와 달리 제한적으로 해석하는 방향으로 종전 대법원판례를 변경하여 군형법 제64조 제2항의 처벌범위를 축소하고자 하는 다수의견의 방법은 타당하지 않음. 보호법익에 대한 침해 여부를 기준으로 상관을 공연히 모욕하는 것으로 볼 여지가 있는 행위라도 그로 인하여 군기가 직접적·구체적으로 침해되었다고 보기 어려운 경우 군형법 제64조 제2항에서 정한 상관모욕죄에 해당하지 않는다고 보아 처벌범위를 축소하는 것이 타당함

특 별

2025두33035 부가가치세경정거부처분취소 (라) 파기환송

[원고는 타 회사와의 제휴계약에 따라 타 회사가 개설한 온라인 쇼핑몰을 운영·관리하는 회사인데, 원고가 운영·관리하는 쇼핑몰에서 고객이 상품 및 서비스를 구입하면서 타 회사로부터 적립받은 포인트를 사용한 경우, 그 상당액이 원고의 부가가치세 과세표준에 포함되는지 여부가 문제된 사건]

◇구 부가가치세법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되고 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것) 제29조 제3항 제6호를 위임의 근거로 하는 구 부가가치세법 시행령(2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되고 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되기 전의 것) 제61조 제1항 제9호 (나)목(이하 ‘이 사건 시행령 조항’)이 무효인지 여부(적극)◇

1. 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 예누리액(제1호) 등을 들고 있었다. 또한 같은 조 제3항에서 장려금과 이와 유사한 금액 등을 부가가치세의 과세표준에서 공제하지 아니하도록 규정하면서, 제5항에서는 “제1항부터 제4항까지에서 규정한 사

항 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 예누리액은 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 가액은 결국 사업자와 고객 사이에서 미리 정해진 공급대가의 결제 조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 부가가치세의 과세표준에서 제외되는 예누리액에 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 예누리액에 해당하며, 그 점수 상당의 공제된 가액을 2차 거래의 공급가액에 포함할 수 없음을 마찬가지라고 보았다. 나아가 여러 사업자들 사이의 정산약정에 따라 사업자가 고객이 아닌 다른 사업자들로부터 정산금을 지급받더라도 이는 2차 거래와 별도로 이루어진 통합 정산약정 및 지속적인 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 예누리액이 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 마일리지 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 사업자와 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 대통령령으로 정하는 가액’(제6호) 등을 추가로 규정하였다.

한편 부가가치세법 시행령도 2013. 6. 28. 대통령령 제24638호로 전부 개정되면서 2012년 개정 전 부가가치세법 시행령 제48조에서 규정하고 있던 ‘과세표준의 계산’에 관한 내용 중 일부가 2017년 개정 전 부가가치세법 제29조에 곧바로 규정됨으로써 법률로 된 것을 제외하고는 그 내용 대부분이 제61조로 이동되었다. 구 부가가치세법 시행령(2013. 6. 28. 대통령령 제24638호로 전부 개정되고 2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되기 전

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

3) 그 후 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되어 2018. 1. 1. 시행된 부가가치세법 제29조 제3항 제6호는 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 가액을 공급가액에 포함하도록 규정하였다.

3. 이 사건 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).

여기서 어떠한 사안이 국가가 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, 법

률의 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, 이 사건 시행령 조항은 모법인 2017년 개정 전 부가가치세법 제29조 제3항 제6호 등의 규정 취지에 부합하지 아니하고 그 위임 범위를 벗어나 행정입법으로 과세요건을 확대한 것으로서 조세법률주의에 위배되어 무효라고 봄이 타당하다. 그 이유는 다음과 같다.

1) 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 매출액의 일정비율에 해당하는 점수를 적립해 준 경우, 그 적립된 점수 상당만큼 2차 거래에서 감액된 가액은 사업자와 고객 사이에서 미리 정해진 공급대가의 결제조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 에누리액에 해당한다. 사업자가 다른 사업자와 함께 위와 같은 점수 적립에 의한 대금 공제 제도를 운영하는 경우, 2차 거래 이후 사업자들 사이에 정산이 예정되어 있다 하더라도 1차 거래에서 적립된 점수에 의하여 2차 거래에서 할인된 가액을 에누리액이 아니라고 보아 2차 거래의 공급가액에 포함시킬 수는 없다.

그런데 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 또

는 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 예누리액에 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 예누리액에 해당하는 마일리지 등에 대해서 까지 그 공급가액을 정하도록 위임한 것이라고 볼 수는 없기 때문이다.

2) 마일리지 등을 2016년 전원합의체 판결과 달리 더 이상 예누리액이 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 법률조항의 개정이 이루어지지 않은 상태에서 대통령령만으로 과세범위를 확대하였다. 이는 조세법률주의에도 위배된다.

☞ 원고는 A회사와의 제휴계약에 따라 A회사가 개설한 온라인 쇼핑몰을 운영·관리하는 회사임. A회사의 고객들은 원고가 운영·관리하는 온라인 쇼핑몰에서 상품 및 서비스를 구입하면서 A회사로부터 적립받은 포인트를 사용하여 결제대금 중 일부를 공제받은 후 나머지 금액만을 결제하고, 원고는 A회사로부터 위 포인트 사용금액을 정산받았음. 원고는, 위와 같은 포인트 사용으로 인해 고객들로부터 현실적으로 대금을 지급받지 아니한 금액에 대해서까지 부가가치세를 신고·납부하였다가, 위 포인트 사용으로 인한 부분은 부가가치세 과세표준에 포함될 수 없는 예누리액에 해당한다는 이유로 피고에게 해당 부분의 환급을 구하는 경정청구를 함. 그러나 피고가 원고의 경정청구를 거부하자(이하 ‘이 사건 처분’이라 함), 원고는 이 사건 처분의 취소를 청구함

☞ 원심은, 이 사건 시행령 조항이 유효하고, A회사 포인트 결제액은 이 사건 시행령 조항에서 정한 제3자적립마일리지 등으로서 부가가치세 과세표준인 공급가액에 포함되며 예누리액에 해당하지 않는다는 등의 이유로 이 사건 처분이 적법하다고 판단함

☞ 대법원은 전원합의체 판결(전원일치 의견)을 통하여 위와 같은 법리를 실시하면서, 원심의 판단에는 헌법상 법률유보원칙 및 조세법률주의 원칙에 관한 법리를 오해한 잘못이

있다고 보아, 원심을 파기·환송함

2025두34707 부가가치세경정거부처분취소 (바) 파기환송(일부)

[원고가 운영하는 온라인 쇼핑몰의 고객이 신용카드사로부터 적립받은 포인트로 결제한 금액이 원고의 부가가치세 과세표준에 포함되는지 여부가 문제된 사건]

◇1. 구 부가가치세법(2013. 6. 7. 법률 제11873호로 전부 개정되고 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되기 전의 것) 제29조 제3항 제6호를 위임의 근거로 하는 구 부가가치세법 시행령(2017. 2. 7. 대통령령 제27838호로 개정되고 2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정되기 전의 것) 제61조 제1항 제9호 (나)목(이하 ‘이 사건 시행령 조항’)이 무효인지 여부(적극) 2. 2017. 12. 19. 법률 제15223호로 개정되어 2018. 1. 1. 시행된 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 위임의 근거로 하는 이 사건 시행령 조항 및 그와 동일한 내용을 규정하고 있는 부가가치세법 시행령(2018. 2. 13. 대통령령 제28641호로 개정된 것) 제61조 제2항 제9호 (나)목이 무효인지 여부(소극)◇

1. 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 예누리액(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 예누리액은 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 규정

하였다.

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

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

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 대통령령으로 정하는 가액’(제6호) 등을 추가로 규정하였다.

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

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 제

61조 제1항의 조문 내에 마일리지 관련 내용을 규정하는 제9호가 신설되었다.

구 부가가치세법 시행령 제61조 제1항 제9호는 ‘재화 또는 용역의 구입실적에 따라 마일리지, 포인트 또는 그 밖에 이와 유사한 형태로 별도의 대가 없이 적립받은 후 다른 재화 또는 용역 구입 시 결제수단으로 사용할 수 있는 것과 재화 또는 용역의 구입실적에 따라 별도의 대가 없이 교부받으며 전산시스템 등을 통하여 그 밖의 상품권과 구분 관리되는 상품권’을 ‘마일리지 등’으로 정의하고, 위와 같은 마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제받은 경우, 그 각 목의 금액을 합한 금액을 부가가치세의 과세표준에 해당하는 공급가액에 포함하도록 규정하였다. 이에 따라 그 (나)목인 이 사건 시행령 조항에서는 당초 재화 또는 용역을 공급하고 마일리지 등을 적립(다른 사업자를 통하여 적립하여 준 경우를 포함한다)하여 준 사업자에게 사용한 마일리지 등(여러 사업자가 적립하여 줄 수 있거나 여러 사업자를 대상으로 사용할 수 있는 마일리지 등의 경우에는, ‘고객별·사업자별로 마일리지 등의 적립 및 사용 실적을 구분하여 관리하는 등의 방법으로 당초 공급자와 이후 공급자가 같다는 사실이 확인될 것’, ‘사업자가 마일리지 등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전받지 아니할 것’의 요건을 모두 충족한 경우로 한정한다)을 ‘자기적립마일리지 등’으로 정의하면서, 자기적립마일리지 등 외의 마일리지 등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전받았거나 보전받을 금액을 공급가액에 포함하도록 규정하였다.

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 말한다라고 규정하였다. 이와 같이 개정된 취지는, 이 사건 시행령 조항이 마일리지 등 사용 거래의 공급가액에 관하여 정하고 있음에도 정작 위임의 근거인 2017년 개정 전 부가가치세법 제29조 제3항 제6호에는 마일리지 등 사용 거래에 관하여 아무런 내용이 들어있지 않았으므로, 대통령령으로 정하는 마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제하는 경우 해당 금액이 공급가액의 범위에 포함됨을 명확히 하고 공급가액의 범위에 대한 법률상 위임 근거를 마련하기 위한 것이었다. 2017년 개정 부가가치세법 제29조 제3항 제6호의 규정은 이후로 개정되지 아니한 채 현재까지 그대로

유지되고 있으며, 2017년 부가가치세법의 개정으로 이 사건 시행령 조항의 위임 근거가 되는 모법 규정이 달라졌다.

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.

2. 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 2012두

23808 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 합부로 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 취지

에 부합하고 그 위임 범위 내에서 구체적 과세요건을 정한 것으로서 위임입법의 한계를 일탈하였거나 조세법률주의에 위배된다고 볼 수 없다. 그 이유는 다음과 같다.

1) 법률 개정 전 이 사건 시행령 조항의 효력

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’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 거래 상대방으로부터 실제로 받은 금액이 아니므로 부가가치세의 과세표준에서 제외되며, 그 공제·차감의 방법에 특별한 제한도 없다(대법원 2013. 4. 11. 선고 2011두8178 판결 등 참조). 그리고 2016년 전원합의체 판결이 명시한 바와 같이, 사업자가 고객과의 1차 거래에서 매출액의 일정비율에 해당하는 점수를 적립해 준 경우, 그 적립된 점수 상당만큼 2차 거래에서 감액된 가액은 사업자와 고객 사이에서 미리 정해진 공급대가의 결제 조건에 따라 공급가액을 직접 공제·차감한 것으로서 에누리액에 해당한다. 사업자가 다른 사업자와 함께 위와 같은 점수 적립에 의한 대금 공제 제도를 운영하는 경우, 2차 거래 이후 사업자 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 추가되었는데, 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. 부가가치세법 하에서 공급자가 재화 또는 용역의 공급과 관련하여 금전 또는 금전적 가치가 있는 것을 받는 경우에 그것이 공급과 대가관계에 있는지는 조세법률주의에 따라 해당 사안에 적용되는 법령을 바탕으로 규범적으로 판단되어야 한다. 그러므로 2017년 개정 부가가치세법이 2018. 1. 1. 시행됨에 따라 이 사건 시행령 조항이 적법하게 위임의 근거를 갖추게 된 이후부터는, 제3자적립마일리지 등과 관련하여 사업자들 사이에 지급되는 정산금 상당액은 새롭게 달라진 규범적 상황에서 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 것이 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.

☞ 원고는 온라인 쇼핑몰을 운영하는 법인으로서, 신용카드사들과 사이에, 고객이 신용카드사 가맹점에서 물품을 구매하면서 신용카드를 대금을 결제하면 가맹점의 부담으로 고객에게 신용카드 포인트(이하 ‘이 사건 포인트’)를 적립하여 주고(1차 거래), 이후 고객이 가맹점에서 물품을 구매하면서 이 사건 포인트를 사용하면(2차 거래) 신용카드사들은 고객으로부터 물품가액에서 사용한 포인트 상당액을 공제한 대가만 수취한 후 그 대가에 포인트로 결제한 금액을 합하여 가맹점에게 지급하기로 하는 내용의 업무제휴협약을 체결함. 원고는 고객이 원고 운영 온라인 쇼핑몰에서 이 사건 포인트로 결제한 금액(이하 ‘이 사건 포인트 결제액’)을 모두 부가가치세 과세표준에 포함하여 부가가치세를 신고·납부하였다가, 이 사건 포인트 결제액은 부가가치세 과세표준에 포함되지 않는 에누리액에 해당한다고 주장하며 피고에게 부가가치세의 환급을 구하는 경정청구를 하였으나, 피고는 이를 거부함[원고의 감사원 심사청구에 따른 감사원의 결정으로, 피고의 경정거부처분 중 일부가 취소되었고, 그에 따라 이 사건의 심판대상은 피고의 경정거부처분 중 이 사건 시행령 조항이 시행된 이후의 과세기간(2017. 4. 1. 이후 거래분부터 2019년 제1기까지)에 한정됨. 해당 부분을 가리켜 이하 ‘이 사건 처분’]

☞ 원심은, 2017년 개정 전 부가가치세법 제29조 제3항 제6호를 위임의 근거로 하는 이 사건 시행령 조항은 에누리액에 관한 규정인 구 부가가치세법 제29조 제5항 제1호에 의

하여 그 적용범위가 제한되는 것으로 해석하여야 하므로, 에누리액에 해당하는 이 사건 포인트 결제액은 공급가액에 포함되지 않는다고 판단함. 또한 2017년 개정된 부가가치세법은 부가가치세 공급가액의 정의나 에누리액의 정의를 확장 또는 축소하는 내용이라고 볼 수 없으므로, 이 사건 포인트 결제액은 여전히 에누리액에 해당하고, 이와 다른 전제에서 이루어진 이 사건 처분은 전부 위법하다고 판단함

☞ 대법원은 전원합의체 판결(전원일치 의견)을 통하여 위와 같은 법리를 실시하면서, 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 없다고 보아, 이와 달리 이 사건 처분 중 2018년 제1기분부터 2019년 제1기분까지의 부가가치세에 대한 부분까지 위법하다고 판단한 이 부분 원심을 파기·환송함