

제휴할인에 대한 부가가치세 과세제도 연구

2021. 12.

| 정다운 · 홍성희 · 이성현 |

제휴할인에 대한 부가가치세 과세제도 연구

2021. 12.

| 정다운 · 홍성희 · 이성현 |

연 구 진

연구책임자

정 다 운 부연구위원

공동연구원

홍 성 희 공인회계사

이 성 현 세무사

목 차

I. 서론	7
II. 우리나라의 제휴할인 과세제도	10
1. 제휴할인의 의의 및 유형	10
가. 의의	10
나. 제휴할인의 유형 등	12
2. 제휴할인 부가가치세 과세제도	15
가. 부가가치세 과세대상 등	15
나. 제휴할인 과세제도 등	19
다. 판례 등	31
III. 주요국의 제휴할인 과세제도	43
1. 영국	43
가. 부가가치세 과세표준 등	43
나. 제휴할인 과세제도	44
다. 판례 등	49
2. 호주	64
가. 부가가치세 과세표준 등	64
나. 제휴할인 과세제도	66
3. 일본	73
가. 부가가치세 과세표준 등	73

나. 제휴할인 과세제도	76
다. 판례 등	83
4. 독일	86
가. 부가가치세 과세표준 등	86
나. 제휴할인 과세제도	87
다. 판례 등	89
IV. 국제 비교 및 소결	95
1. 국제 비교	95
가. 부가가치세 과세표준 등	95
나. 제휴할인 과세제도	97
2. 소결	106
가. 판매장려금의 취급	107
나. 제3자 지급할인	109
다. 제3자 적립마일리지	112
참고문헌	117

표 목차

〈표 II-1〉 「부가가치세법 시행령」 제61조에 따른 과세표준	17
〈표 II-2〉 제3자 지급할인 관련 대법원의 판단	21
〈표 II-3〉 제3자 지급할인 관련 원심 등의 판단	23
〈표 II-4〉 마일리지 관련 주요 변천 연혁	26
〈표 III-1〉 일본의 부가가치세 및 지방소비세 신고서(일부)	75
〈표 III-2〉 일본의 제3자 적립포인트제도의 회계처리 및 부가가치세 취급	78
〈표 III-3〉 일본의 포인트 사례별 부가가치세 처리 방법	82
〈표 IV-1〉 주요국의 부가가치세 과세표준 등 비교	97
〈표 IV-2〉 주요국의 다자간 마일리지의 부가가치세 처리 비교	104
〈표 IV-3〉 주요국의 다자간 마일리지의 조세중립성 비교	105

그림 목차

[그림 II-1] 고객충성제도	11
[그림 II-2] 제3자 지급할인의 기본 거래구조	12
[그림 II-3] 제3자 적립마일리지의 기본 거래구조	13
[그림 II-4] 제휴할인의 주요 유형	14
[그림 III-1] LMUK 포인트제도의 거래 흐름도	55
[그림 III-2] Baxi 포인트제도의 거래 흐름도	63
[그림 III-3] 다자간 로열티제도의 거래 흐름도	69
[그림 III-4] 일본의 제3자 적립포인트 거래 흐름도	78
[그림 III-5] 일본의 기업 간 포인트 교환에 따른 거래 흐름도	85
[그림 IV-1] 주요국의 제3자 지급할인 사례	99
[그림 IV-2] 다자간 마일리지의 거래 흐름 사례	102

I. 서론

- 기업들은 판매촉진을 위하여 할인, 마일리지제도 등 다양한 마케팅기법을 활용하고 있으며, 근래에는 여러 사업자가 제휴하여 공동으로 운영하는 제휴할인제도가 확산되고 있음
 - 기업의 자체 할인쿠폰 제공, 단독마일리지제도 등의 판매촉진 방법에서 고객과 장기적인 관계를 구축·유지·확대하기 위해 여러 사업자가 제휴하여 공동으로 할인 및 마일리지 제도 등을 확대하는 방식으로 운영되고 있음^{1), 2)}
- 제휴할인, 특히 마일리지제도는 마일리지의 독특성으로 인해 부가가치세 처리 방법과 관련하여 수많은 논쟁의 대상이 되었음
 - 마일리지는 보상 또는 덤(bonus)의 성격을 가지고 있는 동시에 채권, 재산권 또는 예약완결권적 성격을 가지고 있는 등 어느 하나로 정의하기 어려운 성격을 가지고 있으며, 다양한 방식으로 제도가 변형될 수 있음³⁾
 - 재정경제부(현 기획재정부)가 2006년 3월 마일리지의 부가가치세 과세표준 포함 여부에 대한 최초의 유권해석을 발표한 이후에도 다수의 논쟁이 계속되어 왔음
 - 마일리지의 판매장려금 또는 매출에누리 해당 여부에 대한 논쟁이 계속됨

1) 이은미·박현희·전중옥, 「제휴 프로모션에 관한 탐색적 연구」, 『한국마케팅저널』, 제13권 제1호, 한국마케팅학회, 2011. 4., p. 28.

2) 남현숙·최준선, 「항공사의 상용고객우대제도 변경에 관한 법적 고찰-미국 연방대법원의 Northwest, Inc. v. Ginsberg 사례를 중심으로」, 『한국항공우주정책·법학회지』, 제30권 제1호, 한국항공우주정책·법학회, 2015. 6., p. 66.

3) 소비자주권시민회의, 「항공 마일리지 국회 토론회1」, 2018. 11. 27., <http://cucs.or.kr/?p=4481>, 검색일자: 2021. 12. 14.; 서울남부지방법원 2011. 2. 18 선고 2010가합15876 판결; 대법원 2000. 10. 13. 선고 99다18725 판결; 강성모, 「마일리지 관련 거래와 부가가치세」, 『조세법연구』 제20권 제3호, 한국세법학회, 2014. 11., p. 206.

- 우리나라는 2016년 대법원 판결에서 다자간 마일리지 거래에 대한 부가가치세 처리 방법을 최초로 판시하였으며 이후 「부가가치세법 시행령」을 개정하여 마일리지의 처리 방법에 대해 비교적 상세히 규정하였음
 - 대법원은 2016년 일명 롯데쇼핑 판결을 통해 마일리지의 「부가가치세법」상 성격, 마일리지로 인해 보상을 제공한 사업자의 과세표준에 대해서 전원합의체 판결을 내림
 - 기획재정부는 대법원 판례 등을 반영하여 2017년과 2018년에 「부가가치세법」 및 관련 시행령을 개정하여 마일리지의 과세근거와 과세방법을 정비함

- 그러나 대법원 판결과 「부가가치세법 시행령」 규정의 일부 상이한 면 등에 기인하여 제휴할인과 관련된 논쟁의 소지가 여전히 남아 있음
 - 「부가가치세법」 및 관련 시행령의 제정으로 인해 특히 마일리지와 관련된 부가가치세 세무처리가 정비되었으나, 제3자 적립마일리지와 관련하여 2016년 대법원 판결과 관련 법령상 상이한 면이 있음
 - 현재까지의 조세분쟁은 2017년 「부가가치세법 시행령」 개정 이전의 사안에 대한 것으로 시행령 개정 이후 제3자 적립마일리지에 대한 대법원의 입장은 확인되지 않음

- 이에 본 연구에서는 우리나라 제휴할인에 대한 부가가치세 처리 규정 및 주요 판례를 살펴보고 주요국의 제휴할인에 대한 부가가치세 지침 및 판례를 살펴보고 향후 우리나라 관련 법령 개정 시 기초자료로 사용될 것으로 목적으로 함
 - 제휴할인은 제3자 지급할인과 제3자 적립마일리지로 구분하여 살펴봄
 - 제3자 지급할인이란 최종소비자와 계약당사자에 해당하지 않는 자가 최종소비자에게 제공하는 할인을 말함
 - 제3자 적립마일리지란 다자간 마일리지제도에서 자기적립마일리지 외의 마일리지를 말함
 - 조사대상국으로는 영국, 호주, 일본 및 독일을 선정함
 - 제휴할인의 부가가치세 처리 방법에 대해 오랜 기간 논의를 지속한 유럽 국가 중 영국과 독일을 선정하였고, 호주는 일찍이 공적 유권해석을 통해 다자간 마일리지

제도의 운영 방법에 대한 지침을 발표하였음

- 일본은 2020년 제3자 적립이 포함된 포인트제도의 운영 방법에 대한 지침을 발표함

□ 이하 본 보고서의 구성은 다음과 같음

- 제Ⅱ장에서는 제휴할인에 대한 일반적 사항을 살펴보고, 우리나라 「부가가치세법」상 제휴할인과 관련된 과세제도의 주요 변천사항과 판례를 살펴봄
 - 우리나라 판례는 2016년 대법원 판결 이후의 주요 판례를 대상으로 조사함
- 제Ⅲ장에서는 해외 주요국의 제휴할인에 대한 부가가치세 과세제도를 검토함
 - 관련 법령 또는 과세관청의 가이드라인과 주요 판례를 조사함
- 제Ⅳ장에서는 우리나라와 주요국의 제휴할인 부가가치세 과세제도를 국제 비교하고 관련된 고려사항을 제시함

II. 우리나라의 제휴할인 과세제도

1. 제휴할인의 의의 및 유형

가. 의의

- 기업은 재화나 용역을 구매하는 고객이 제품이나 용역을 일관되게 재구매하도록 고객에게 인센티브를 제공하기 위하여 고객충성제도를 운영할 수 있음
- 고객충성제도는 재화나 용역을 구매하면 고객에게 고객보상점수(마일리지)를 부여하고 고객은 마일리지를 사용하여 재화나 용역을 무상취득하거나 할인의 방법으로 보상 받을 수 있음⁴⁾
 - 재정경제부(현 기획재정부)는 마일리지는 재화나 용역의 구입 등 고객의 일정한 행위에 대한 대가로 사업자가 거래대금의 일정액을 적립시켜 주고 일정기준에 도달한 경우에 특정한 재화를 구입하거나 용역을 이용할 수 있도록 하는 것이라고 정의함⁵⁾
 - 마일리지는 포인트(Point), 적립금, 사이버머니(Cyber Money), 쿠폰(Coupon) 등으로 지칭됨⁶⁾

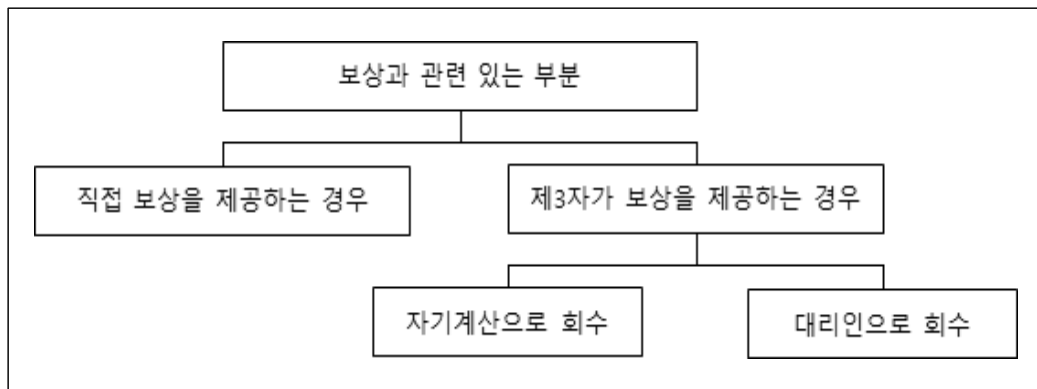
4) 한국회계기준원, 2017, 「한국채택국제회계기준」 기업회계기준해석서 제2113호 문단 1
기업회계기준해석서 제2113호 「고객충성제도」는 2018. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도부터는 기업회계
기준서 제1115호 「고객과의 계약에서 생기는 수익」으로 대체됨

5) 기획재정부, 보도·참고자료, 「정상공급가액에서 마일리지를 차감하고 재화를 공급할 경우에 동 마일리
지는 과세표준에 포함」, 2006. 3. 29., https://www.moef.go.kr/nw/nes/detailNesDtaView.do?searchBbsId1=MOSFBBS_000000000028&searchNttId1=OLD_64535&menuNo=4010100,
검색일자: 2021. 12. 9.

6) 각국의 지침 및 판례에서 확인되는 사실관계에서는 고객의 적격 구매에 따라 부여되어 2차 거래 시

- 고객충성제도는 기업이 독자적으로 운영하거나 제3자가 운영하는 충성제도에 참여할 수도 있음⁷⁾
 - 제공하는 보상은 해당 기업이 공급하는 재화나 용역을 포함할 수도 있고, 제3자에게 재화나 용역을 요구할 수 있는 권리를 포함할 수도 있음

[그림 II-1] 고객충성제도



자료: 정소영, 2008, p. 3.; 한국회계기준원, 「기업회계기준해석서 제2113호」, http://www.kasb.or.kr/fe/bbs/NR_view.do?bbsCd=1041&bbsSeq=10, 검색일자: 2021. 12. 20.

- 제휴할인이란 제3자가 보상을 제공하는 경우로 할인제도의 공동 운영을 통한 비용 및 위험을 분담하고 고객의 활발한 구매를 유도함으로써 사업자의 이익을 도모하려는 것임⁸⁾
- 판매자 및 제3자 사업자들은 할인제공약정, 업무제휴약정, 판촉행사약정 등을 통해 할인 혜택을 원하는 고객들을 자신들의 고객으로 유치할 수 있는 이점이 있음

할인 등을 받을 수 있는 징표를 설명하는 용어로 주로 마일리지와 포인트가 혼용되고 있음. 본 보고서의 이하에서는 각국의 지침 및 사실관계에서 사용하는 마일리지와 포인트가 유사한 개념인 경우 별도의 수정 없이 해당 용어를 사용함

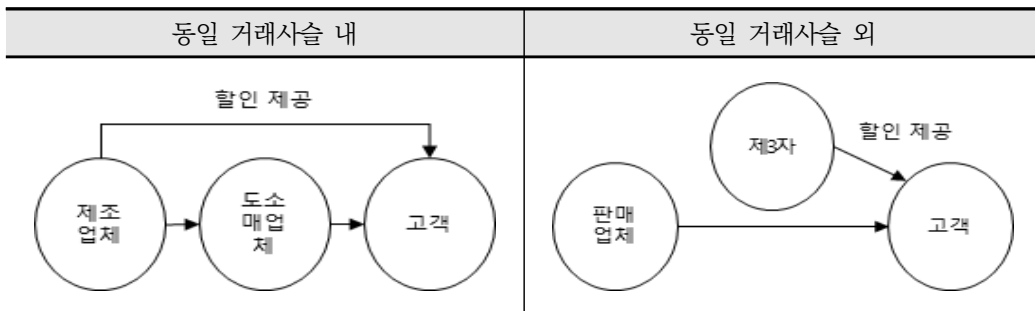
7) 한국회계기준원, 2017, 「한국채택국제회계기준」 기업회계기준해석서 제2113호 문단 2

8) 서울고등법원 2020. 12. 23. 선고 2020누32793 판결; 서울행정법원 2021. 2. 17. 선고 2020구합 58106판결

나. 제휴할인의 유형 등

- 제휴할인은 제3자 지급할인과 제3자 적립마일리지로 구분할 수 있음
 - 할인과 마일리지는 고객에게 할인 등 보상을 제공한다는 점에서는 동일하나, 할인은 적립 없이 보상을 받을 수 있지만 마일리지는 1차 거래에서 적립된 마일리지를 2차 거래에서 사용하는 경우 할인 등을 받을 수 있다는 점에서 차이가 있음
 - 1차 거래란 고객이 가맹점에서 상품 등을 구매하는 단계를 말하며, 여기서 적립된 마일리지를 가맹점에서 사용하는 단계를 2차 거래라 함
- 제3자 지급할인은 공급자와 고객 사이에 제3자가 있는 경우, 제3자가 고객에게 할인을 제공하는 것을 말함
 - 제3자 지급할인은 다시 동일 거래사슬 내에서 제3자가 지급하는 할인과 동일 거래사슬 외에서 제3자가 지급하는 할인으로 구분할 수 있음
 - 동일 거래사슬 내란 물품 등의 공급이 제조업체→도소매→고객으로 이어지는 공급체인에서 거래당사자(도소매→고객)가 아닌 제3자인 제조업체가 고객에게 할인 등을 제공하는 것을 말함
 - 동일 거래사슬 외란 물품 등 공급은 판매업체→고객으로 이루어지고, 동일 공급거래사슬 외에 있는 제3자가 할인 등을 제공하는 것을 말함

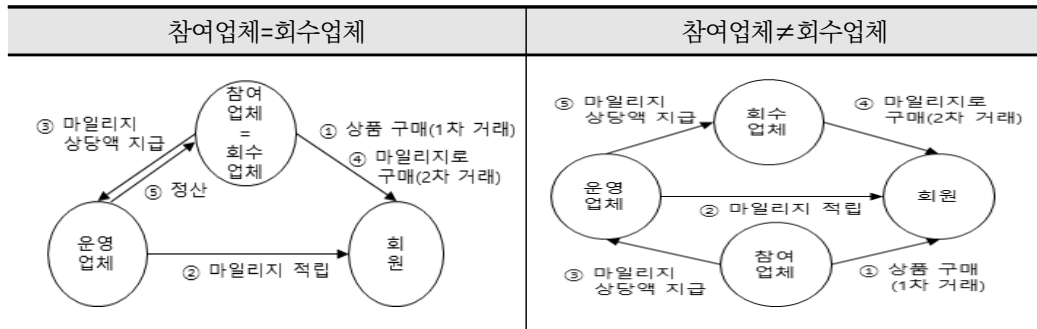
[그림 11-2] 제3자 지급할인의 기본 거래구조



자료: 본문 내용을 참조하여 저자 작성

- 제3자 적립마일리지는 일반적으로 제3자인 운영업체가 계약을 맺은 가맹점에 마일리지 회수 등 고객과의 거래를 담당하게 하고, 운영업체는 마일리지 발행 및 정산 등 마일리지제도를 운영하는 형태임⁹⁾
- 제3자 적립마일리지¹⁰⁾의 운영 체계에서는 마일리지가 발생한 가맹점(참여업체)과 마일리지를 회수하는 가맹점(회수업체) 등이 동일하지 않을 수 있음
- 참고로 자기적립마일리지의 경우 운영업체, 참여업체, 회수업체가 동일함¹¹⁾

[그림 II-3] 제3자 적립마일리지의 기본 거래구조



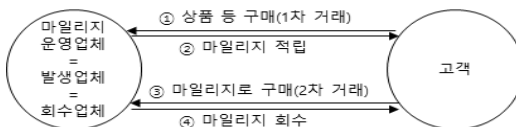
자료: 본문 내용을 참조하여 저자 작성

- 제휴할인의 주요 유형은 다음과 같음
- (제3자 지급할인) 단말기 보조금, 즉시할인, 홈쇼핑 쿠폰 등
- (제3자 적립마일리지) OK캐시백, 통신 멤버십, 신용카드사의 항공마일리지, 다자간 포인트 등

9) 한국소비자원, 2017, p. 11.

10) 제3자 적립마일리지는 「(구)상품권법」 제2조 제3호의 제3자 발행형 상품권의 발행자 및 사용자의 관계와 유사함. 제3자 발행형 상품권은 당해 상품권 발행자가 지정한 자로부터 물품 또는 용역을 제공받을 수 있는 상품권(발행자와 발행자가 지정한 자로부터 물품 또는 용역을 제공받을 수 있는 것 포함)을 말함(한국소비자원, 2017, p. 11)

11) <자기적립마일리지의 거래구조>



[그림 II-4] 제휴할인의 주요 유형

구분	내용	거래구조
제 3 자 지급 할인	<p>동일 거래 사슬</p> <p>(KT 단말기보조금) 이동통신사업자는 대리점에 단말기를 판매하고 대리점은 일정기간 사용 약정을 한 가입자에게 단말기 구입 보조금을 지원함</p>	
제 3 자 지급 할인	<p>동일 거래 사슬</p> <p>(즉시할인) 할인점 등에서 특정상품을 구매하면서 약정된 신용카드로 결제하는 경우 판매가액에서 일정액을 직접 할인해주고 그 할인액은 신용카드사와 할인점이 일정비율로 분담함</p>	
제 3 자 적립 마일리지	<p>외</p> <p>(홈쇼핑 쿠폰) 홈쇼핑은 고객에게 할인쿠폰을 발행하고 고객이 판매자에게 상품 등 구입 시 쿠폰 상당액을 할인해 줌</p>	
제 3 자 적립 마일리지	<p>(OK캐시백) 제휴 가맹점에서 상품 등을 구매하는 경우 고객에게 마일리지를 적립해주고 고객은 해당 마일리지를 제휴 가맹점에서 사용할 수 있음</p>	
제 3 자 적립 마일리지	<p>(통신 멤버십) 통신사가 이용실적에 따라 고객에게 포인트를 발행하고 고객은 해당 포인트를 통신사 및 가맹점에서 사용할 수 있음</p>	

[그림 II-4]의 계속

구분	내용	거래구조
	(신용카드사의 항공마일리지) 신용카드사는 판촉을 위해 항공사의 마일리지를 고객에게 제공하고 항공사는 항공마일리지를 적립한 고객에게 보너스 항공권 등을 제공함	
	(다자간 포인트) 고객이 발생업체와의 1차 거래를 통해 마일리지를 적립하고 회수업체와의 2차 거래를 통해 마일리지를 사용하면 마일리지 발생업체와 마일리지 회수업체 간의 약정에 따라 마일리지에 상당액을 운영업체를 통해서 상호 정산함	

자료: 한국소비자원, 2017, pp. 11~13.; 정운선, 2008, p. 29.; 손도국 외 2인, 2014, p. 88. 및 본문 내용을 참조하여 저자 재작성

2. 제휴할인 부가가치세 과세제도

가. 부가가치세 과세대상 등

- 우리나라의 「부가가치세법」은 전단계세액공제법을 채택하고 과세대상의 매출세액에서 매입세액을 공제하여 납부세액을 계산함
- 우리나라는 법에서 정한 과세대상에 대하여 거래상대방으로부터 부가가치세로서 거래 징수하였거나 거래징수하여야 할 매출세액에서 거래상대방에 의하여 부가가치세로 거래징수를 당하였거나 당할 매입세액을 공제한 차액을 납부세액으로 하여 부가가치세를 납부하도록 하고 있음¹²⁾

12) 삼일아이닷컴, 「부가가치세법 조문별 해설, 제4조 과세대상」, https://www.samili.com/tax/jomunhaesul/explain_tax.asp?code=54-20&jo=4&treejo=0#content_body, 검색일자: 2021. 12. 6.

- 「부가가치세법」상 과세대상은 사업자가 행하는 재화 또는 용역의 공급과 재화의 수입으로 규정하고 있음¹³⁾
 - 부가가치세 과세대상은 공급자가 공급받는 자로부터 부가가치세를 거래 징수하여야 할 물건, 행위, 또는 사실 등으로 구체적으로 재화 또는 용역의 공급과 재화의 수입이 해당됨¹⁴⁾
- 부가가치세 과세표준은 해당 과세기간에 공급한 재화 또는 용역의 공급가액을 합한 금액으로 함¹⁵⁾
 - 재화의 수입은 그 재화에 대한 관세의 과세가격과 관세, 개별소비세, 주세, 교육세, 농어촌특별세 및 교통·에너지·환경세를 합한 금액을 과세표준으로 함
- 공급가액이란 대금, 요금, 수수료, 그 밖에 어떤 명목이든 상관없이 재화 또는 용역을 공급받는 자로부터 받는 금전적 가치 있는 모든 것을 포함하며¹⁶⁾ 부가가치세는 포함하지 않음¹⁷⁾
 - 각 거래 형태별 공급가액은 다음과 같음
 - (금전으로 대가를 받는 경우) 그 대가
 - (금전 외의 대가를 받는 경우) 자기가 공급한 재화 또는 용역의 시가
 - (폐업하는 경우) 폐업 시 남아 있는 재화의 시가
 - (면세전용, 비영업용 소형승용차 관련 재화의 공급, 개인적 공급, 사업상 증여의 경우) 자기가 공급한 재화 또는 용역의 시가
 - (판매목적 타사업장 반출의 경우) 해당 재화의 취득가액
 - (외상거래, 할부거래, 마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제하는 거래 등

13) 「부가가치세법」 제4조

14) 황종대 외 2인, 2018, p. 111.

15) 「부가가치세법」 제29조 제1항 및 제2항

16) 공급자가 어떠한 공급과 관련하여 재화나 용역을 공급받는 자가 아닌 제3자에게서 금전 또는 금전적 가치가 있는 것을 받는 경우에 그것이 공급과 대가관계에 있는 때에는 부가가치세의 과세표준에 포함됨 (서울고등법원 2019. 10. 2. 선고 2018누66557 판결 등)

17) 「부가가치세법」 제29조 제3항

그 밖의 방법으로 재화 또는 용역을 공급하는 경우) 「부가가치세법 시행령」 제61조에 따른 금액(〈표 II-1〉 참조)

- 다만 특수관계인에 대한 재화 또는 용역의 공급에 대하여 부당하게 낮은 대가를 받거나 아무런 대가를 받지 아니한 경우에는 공급한 재화 또는 용역의 시가를 공급가액으로 함

〈표 II-1〉 「부가가치세법 시행령」 제61조에 따른 과세표준

구분	과세표준
의상판매 및 할부판매	공급한 재화의 총가액
장기할부판매, 완성도기준지급조건부, 중간지급조건부, 계속적으로 재화·용역을 공급하는 경우	계약에 따라 받기로 한 대가의 각 부분
기부채납	해당 기부채납의 근거가 되는 법률에 따라 기부채납된 가액
「공유수면 관리 및 매립에 관한 법률」에 따라 매립용역을 제공하는 경우	「공유수면 관리 및 매립에 관한 법률」에 따라 산정한 해당 매립공사에 든 총사업비
사업자가 보세구역 내에 보관된 재화를 다른 사업자에게 공급하고, 그 재화를 공급받은 자가 그 재화를 보세구역으로부터 반입하는 경우	그 재화의 공급가액에서 세관장이 부가가치세를 징수하고 발급한 수입세금계산서에 적힌 공급가액을 뺀 금액
둘 이상의 과세기간에 걸쳐 용역을 제공하고 그 대가를 선불로 받는 경우	해당 금액을 계약기간의 개월 수로 나눈 금액의 각 과세대상기간의 합계액
둘 이상의 과세기간에 걸쳐 용역을 제공하는 경우	그 용역을 제공하는 기간 동안 지급받는 대가와 그 시설의 설치가액을 그 용역제공 기간의 개월 수로 나눈 금액의 각 과세대상기간의 합계액
위탁가공무역 방식으로 수출하는 경우	완성된 제품의 인도가액
마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제받은 경우	마일리지 등 외의 수단으로 결제받은 금액과 자기적립마일리지 등 외의 마일리지 등으로 결제받은 부분에 대하여 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전받았거나 보전받을 금액

〈표 II-1〉의 계속

구분	과세표준
자기적립마일리지 등 외의 마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제받은 경우로서 재화 또는 용역을 공급받는 자 외의 자로부터 보전받지 아니하고 자기생산·취득재화를 공급하거나, 특수관계인으로부터 부당하게 낮은 금액을 보전받거나 아무런 금액을 받지 아니하여 조세의 부담을 부당하게 감소시킬 것으로 인정되는 경우	공급한 재화 또는 용역의 시가

자료: 「부가가치세법 시행령」 제61조 제2항

□ 공급가액에는 에누리액, 매출환입, 매출할인 등은 포함되지 않는 반면, 판매장려금 등은 공급가액에 포함¹⁸⁾됨

○ 공급가액에 포함되지 않는 항목¹⁹⁾

- 재화나 용역을 공급할 때 그 품질이나 수량, 인도조건 또는 공급대가의 결제방법이나 그 밖의 공급조건에 따라 통상의 대가에서 일정액을 직접 깎아 주는 금액
- 환입된 재화의 가액
- 공급받는 자에게 도달하기 전에 파손되거나 훼손되거나 멸실한 재화의 가액
- 재화 또는 용역의 공급과 직접 관련되지 아니하는 국고보조금과 공공보조금
- 공급에 대한 대가의 지급이 지체되었음을 이유로 받는 연체이자
- 공급에 대한 대가를 약정기일 전에 받았다는 이유로 사업자가 당초의 공급가액에서 할인해 준 금액

○ 공급가액에 포함되는 항목²⁰⁾

- 사업자가 재화 또는 용역을 공급받는 자에게 지급하는 장려금이나 이와 유사한 금액 및 대손금액

18) 「부가가치세법」 제29조 제6항은 장려금 등은 과세표준에서 공제하지 않는다고 규정하고 있으며, 과세표준은 해당 과세기간에 공급한 재화 또는 용역의 공급가액을 합한 금액으로, 결국 과세표준에서 공제하지 않는다는 것은 공급가액에 포함됨을 의미함

19) 「부가가치세법」 제29조 제5항

20) 「부가가치세법」 제29조 제6항

- 한편 「부가가치세법」은 대법원 판례 등을 반영하여 마일리지에 대한 과세 근거를 법에 두고, 동법 시행령에 자기적립마일리지는 공급가액에서 제외하되 제3자 적립마일리지는 공급가액에 포함하도록 규정함²¹⁾

나. 제휴할인 과세제도 등

- 제휴할인 과세제도는 제3자 지급할인과 제3자 적립마일리지로 구분하여 살펴봄

1) 제3자 지급할인 과세제도

- 「부가가치세법」은 할인해 주는 금액, 즉 에누리액은 공급가액에 포함하지 않음
 - 「부가가치세법」 제29조 제3항은 어떤 명목이든 상관없이 재화 또는 용역을 공급받는 자로부터 받는 금전적 가치가 있는 모든 것은 공급가액에 포함하도록 규정하면서 동조 제5항에서 에누리액은 공급가액에 포함하지 않는다고 규정함
- 「부가가치세법」상 에누리액은 재화나 용역을 공급할 때 그 품질이나 수량, 인도조건 또는 공급대가의 결제방법이나 그 밖의 공급조건에 따라 통상의 대가에서 일정액을 직접 깎아 주는 금액으로 정의됨²²⁾
 - 「(구)부가가치세법」은 에누리액을 재화 또는 용역의 공급에 있어서 그 품질·수량 및 인도·공급대가의 결제 기타 공급조건에 따라 그 재화 또는 용역의 공급당시의 통상의 공급가액에서 일정액을 직접 공제하는 금액이라고 정의함²³⁾

21) 「부가가치세법 시행령」 제61조 제2항 제9항

22) 「부가가치세법」 제29조 제5항 제1호

현행 「부가가치세법」은 ‘에누리액’이라는 단어를 사용하고 있지 않지만, 「(구)부가가치세법」(2011. 12. 31. 법률 제11129호로 개정되기 전의 것) 제13조 제2항 제1호에서는 에누리액을 과세표준에 포함하지 않도록 하면서 동법 시행령 제52조 제2항에서 에누리액은 재화 또는 용역의 공급에 있어서 그 품질·수량 및 인도·공급대가의 결제 기타 공급조건에 따라 그 재화 또는 용역의 공급당시의 통상의 공급가액에서 일정액을 직접 공제하는 금액이라고 규정하고 있어, 현행 규정은 에누리액을 정의하고 있다고 볼 수 있음

23) 「(구)부가가치세법」(2011. 12. 31. 법률 제11129호로 개정되기 전의 것) 제13조 제2항 제1호 및 동법 시행령 제52조 제2항

- 에누리액은, 재화 또는 용역의 품질·수량이나 인도 등에 관한 공급조건이 원인이 되어 공급가액에서 공제 또는 차감되는 금액은 거래상대방으로부터 실제로 받은 금액이 아니므로 부가가치세 과세표준에서 제외하는 것임²⁴⁾

□ 즉 「부가가치세법」상 에누리액에 해당하기 위해서는 다음의 요건을 충족해야 함

- ① 공급거래(재화 또는 용역의 공급에 있어서)
- ② 공급조건(그 품질·수량 및 인도·공급대가의 결제 기타 공급조건에 따라)
- ③ 공급당시(그 재화 또는 용역의 공급당시의 통상의 공급가액에서)
- ④ 직접공제(일정액을 직접 공제하는 금액)

□ 그러나 에누리액에 대한 정의, 특히 ③ 공급당시 및 ④ 직접공제에 대한 「부가가치세법」상 명확한 정의가 없어 다양한 해석이 있었음

- 공급당시란 사전에 약정된 것에 한하는 것인지 사후에라도 공급조건에 따라 공제하기로 하면 되는지 여부(사전약정 여부)
- 직접 깎아 주는 금액이란 거래당사자 간 거래에 한정하는 것인지 공급자와 고객 사이에 제3자가 있을 경우(제3자 지급할인)에도 할인에 대한 명시적·묵시적 약정이 있으면 재화 또는 용역에서 직접 깎아 주는 것으로 볼 수 있을지 여부

□ 사전약정 여부의 경우 조세심판원은 에누리액은 사전약정에 한하는 것으로 보았으나, 대법원은 반드시 사전에 약정되어야 하는 것은 아니며 그 공제·차감의 방법에도 특별한 제한이 없다고 판시함

- (조세심판원) 공급당시 직접 공제하지 않고 공급시기 이후 자기 재화의 판매촉진을 위해 거래상대자의 판매실적에 따라 일정률의 금액을 공제해 주는 것은 에누리액이 아니라 판매장려금에 해당함²⁵⁾
- (대법원) 에누리액은 그 품질·수량 및 인도·공급대가의 결제 기타 공급조건에 따라 정해지면 충분하고 그 발생시기가 재화 또는 용역의 공급시기 전으로 한정되지

24) 대법원 2013. 4. 11. 선고 2011두8178 판결

25) 부가, 국심 2006구3363, 2007. 4. 11. 외 다수

아니하고 그 공제·차감의 방법에도 특별한 제한은 없음²⁶⁾

- 거래당사자 사이에 사전 또는 사후에 공급조건에 대한 명시적 또는 묵시적 약정이 인정되는 경우에는, 공급조건에 따라 공제되는 에누리액에 해당됨

□ 제3자 지급할인의 경우 판례는 직접 깎아 주는 금액을 동일 거래사슬 내 여부와 상관없이 제3자 지급할인에 대한 명시적 또는 묵시적 약정이 있는 경우에는 에누리액으로 판단하고 있음

- 동일 거래사슬 외 제3자 지급할인의 경우에도 공급조건에 따라 직접 공제되는 에누리액으로 봄

〈표 II-2〉 제3자 지급할인 관련 대법원의 판단

구분	판결	내용
동일 거래사슬 내 제3자 지급할인	단말기 보조금 (대법원 2015. 12. 23. 선고 2013두19615 판결)	이동통신사업자가 대리점에 단말기를 판매하고 대리점은 일정한 기간 동안 이동통신용역을 이용하기로 약정한 가입자에게 단말기 구입 보조금을 지원하는 경우, 이는 단말기의 공급가액에서 보조금 상당액을 감액하여 결제하기로 하는 약정이 있었다고 볼 수 있으므로, 보조금 상당액은 이동통신사업자의 대리점에 대한 단말기 공급가액에서 직접 공제되는 가액에 해당함
동일 거래사슬 외 제3자 지급할인	홈쇼핑 할인쿠폰 (대법원 2016. 6. 23. 선고 2014두144 판결)	홈쇼핑업체는 판매자와의 약정에 따라 할인쿠폰을 발행하고 고객은 할인쿠폰을 사용하여 할인된 금액으로 상품을 구매하고, 판매자들은 홈쇼핑업체에 지급할 판매수수료 중 할인쿠폰에 해당된 금액을 차감하여 지급하는 경우, 그 할인액은 상품의 공급조건에 따라 그 재화의 공급대가인 통상의 상품가격에서 직접 공제되는 에누리액에 해당함
	오픈마켓 할인쿠폰 (대법원 2016. 6. 23. 선고 2014두298 판결)	오픈마켓 운영자는 판매회원과의 마케팅 프로모션의 일환으로 아이템 할인쿠폰 등을 발행하고, 판매 회원에 대한 서비스 이용료 산정 시 할인쿠폰으로 인한 할인액만큼을 서비스 이용료에서 차감하는 것은, 상품거래계약에서 상품가격의 할인이 이루어지면 그와 연동되어 같은 금액만큼 서비스 이용료에서 할인이 이루어진 것으로 봄이 상당하므로, 직접 공제되는 에누리에 해당함

자료: 판결문을 참조하여 저자 재작성

26) 대법원 2003. 4. 25. 선고 2001두6586, 6593, 6609, 6616, 6623, 6630, 6647, 6654, 6661 판결, 대법원 2013. 4. 11. 선고 2011두8178 판결, 대법원 2016. 8. 26 선고 2015두58959 판결 등 다수

- 참고로 「부가가치세법 집행기준」은 공급가액에 포함하지 아니하는 에너지·할인액의 범위를 다음과 같이 정하고 있음²⁷⁾
- 사업자가 거래처와의 약정에서 정한 거래조건에 따라 당초 공급단가를 인하하는 조건으로 재화를 공급하고 약정내용에 따라 공급단가를 변경시키는 조정사유가 발생한 때에 조정한 가액은 에너지에 해당함
 - 사업자가 완성도기준지급조건부로 건설용역을 제공함에 있어 계약당사자 간의 사전약정에 따라 대가의 각 부분을 기성고확정일 이전에 지급받는 때에는 일정금액을 할인하여 주기로 하고 선납일수에 따른 할인료의 합계액을 최종기성고가액에서 차감하여준 가액은 할인액(에너지액)으로 봄
 - 사업자가 재화를 공급한 후 거래상대방의 일정기간 판매수량에 따라 일정물의 금액을 외상매출금에서 공제하여 주는 경우, 그 공제금액은 에너지에 해당하지 않음
 - 재화 또는 용역에 대한 외상판매의 대가로 수령한 표지어음의 공정가액과 외상매출금의 차액은 할인액으로 보지 않음
- 한편 「부가가치세법」상 에너지액과 판매장려금은 공급가액 포함 여부를 달리 정하고 있어 양자의 구분은 중요하나, 판매장려금에 대한 별도의 정의는 존재하지 않음²⁸⁾
- 에너지액은 공급가액에 포함되지 않는 반면, 판매장려금은 공급가액에 포함됨
 - 「부가가치세법」은 판매장려금에 대한 정의 없이²⁹⁾ 사업자가 재화 또는 용역을 공급받는 자에게 지급하는 장려금이나 이와 유사한 금액은 과세표준에서 공제하지 않는다고만 규정함

27) 「부가가치세법 집행기준」 29-0-9

28) 「부가가치세법」 제29조 제5항 및 제6항

29) 헌법재판소는 장려금에 대한 정의 없이 추상적으로 '장려금 및 이와 유사한 금액'으로만 규정한 것은 과세요건 명확주의에 위배된다는 위헌소원에서 사업자가 거래상대방에게 지급한 물품이나 금원이 장려금의 성격을 가진다면 부가가치세 성격상 과세표준에서 공제하지 않음이 상당하므로 조세평등주의 또는 재산권보장원칙이나 실질적 조세법률주의에 위배되지 않는다고 판시함(헌법재판소 2011. 2. 24. 선고 2009헌바33 판결)

- 판매장려금은 판례 등에 따르면 통상적으로 판매촉진을 위해 대량 거래처나 고정 거래처에 판매실적에 따라 일정률의 장려금품을 지급하는 것을 말함
 - 판매장려금은 일반적으로 개별거래나 그 대가와 연계됨 없이 사업의 진작을 위하여 거래상대방에게 지급되는 금품을 말함(대법원 2016. 6. 23. 선고 2014두298 판결)
 - 판매장려금은 통상 일정기간에 걸쳐 판매물품을 대량으로 구매한 거래처나 계속적으로 다량의 거래를 하는 단골거래처에 대하여 매출신장에 기여한 공로를 고려하여 매출액이나 판매수량에 대한 장려의 의미로 지급하는 것임(국세청 용어사전)³⁰⁾
 - 장려금은 사업자가 자기재화의 판매촉진을 위하여 거래상대자의 판매실적에 따라 일정률의 장려금품을 지급 또는 공급하는 것임(「부가가치세법 기본통칙」 10-0-5)
- 판매장려금과 예누리액 구분에 대한 쟁점에서 대법원이 예누리액으로 본 상기 사안을 원심 등은 판매장려금으로 판단했는데, 이에 대한 논거는 다음과 같음
 - 부가가치세는 모든 거래 단계마다 과세하는 다단계 거래세로서 공급자, 고객 사이에 제3자가 있는 경우 제3자 지급할인은 판매장려금에 해당함
 - 흡소핑 등이 발행한 할인쿠폰 등은 자신의 매출증대를 위해 부담하는 판매촉진 성격의 비용에 해당함

〈표 II-3〉 제3자 지급할인 관련 원심 등의 판단

구분	판결	내용
동일 거래사슬 내 제3자 지급할인	단말기 보조금 (서울고법 2013. 9. 4. 선고 2012누31030 판결)	부가가치세는 모든 거래 단계마다 과세하는 다단계 거래세로서 이동통신사업자, 대리점, 가입자 간의 관계에서 보조금은 이동통신사업자와 가입자 간의 이동전화 서비스에 관한 것으로 이동통신사업자와 대리점 사이의 단말기 공급거래와는 관련이 없으므로 이동통신사업자가 대리점에 지급하는 단말기 보조금은 이동통신회사가 가입자 유치를 위하여 지출하는 판매촉진비에 해당함

30) 국세법령정보시스템, 「용어사전」, https://txsi.hometax.go.kr/docs_new/customer/dictionary/view.jsp?word=&word_id=1542, 검색일자: 2021. 12. 6.

〈표 II-3〉의 계속

구분	판결	내용
동일 거래사슬 외 제3자 지급할인	홈쇼핑 할인쿠폰(조심20 11서3817, 2012. 3. 30.)	홈쇼핑 업체가 자기의 계산과 책임으로 구매자에게 할인쿠폰을 발행하고 판매자와의 약관에 따라 구매자가 동 할인쿠폰으로 상품을 구매하면서 할인받는 금액을 판매자로부터 지급 받을 판매수수료에서 공제하는 경우 매출에누리라고 볼 수는 없으므로 할인금액은 판매자의 부가세 과세표준에 포함함
	오픈마켓 할인쿠폰(조심20 11서2697 2012. 6. 20.)	오픈마켓 운영자가 바이어쿠폰 ³¹⁾ 을 발행하고 판매자의 서비스 이용료 산정 시 할인쿠폰으로 인한 할인액만큼을 서비스 이용료에서 차감하는 것은 오픈마켓 운영자의 매출증대를 위하여 부담하는 판매촉진비 성격의 비용에 해당함

자료: 판결문을 참조하여 저자 재작성

□ 에누리액 및 판매장려금은 모두 할인 및 판매 장려의 성격이 있어 실무상 구별이 쉽지 않음³²⁾

○ 에누리액은 통상의 공급가액에서 일정액을 공제해 줌으로써 거래처로 하여금 판매 물품을 보다 많이 구입하도록 하는 판매 장려의 성격이 있고, 판매장려금은 매출액이나 판매수량에 대한 장려의 의미로 금품 등을 지급함으로써 사실상 공급가액에 대한 할인 효과가 있음

□ 판례 등은 사실관계 등을 종합적으로 고려하여 에누리액 및 판매장려금을 구분하고 있으나, 명확한 일관성을 제시하지 못하고 있음³³⁾

○ 거래상대방에 대한 장려금은 현금보조, 현금할인, 무료사은품, 무료서비스 등 다양한 형태로 이루어지고 있으나 공급단가를 낮추는 에누리액 또는 공급거래와 별도로 금품을 지급하는 판매장려금인지 여부에 대한 법적 개념구분이 없어 국세청, 조세심판원, 법원의 결정도 각기 다른 판단기준을 제시하고 있음

31) 바이어쿠폰이란 구매회원이 특정물품에 국한되지 않고 원하는 물품구매에 자유롭게 사용할 수 있는 할인쿠폰을 말함. 본 사안에서 특정물품에만 적용되는 아이템 할인의 경우 물품의 판매가격 또는 판매 수수료를 정함에 있어 직접적인 영향을 주는 점 등으로 볼 때 판매촉진비의 성격보다는 매출에누리에 해당한다고 판단함

32) 서울고등법원 2014. 6. 18. 선고 2013누27779 판결

33) 김민웅, 2021, p. 103.; 황종대 외 2인, 2018, p. 2257.

- 상기에서 살펴보았듯이 대법원은 거래를 단계별로 나누어서 별개로 판단하기보다는 거래 전후 관계가 당초 공급과 관련 있다면 하나의 거래로 보는 등 경제적 실질을 고려해 에누리액으로 보는 경향이 있는 것으로 보임
 - 원심 등은 거래 단계별로 판단해 별도의 거래는 장려의 성격 또는 금전적 가치가 있어 판매장려금으로 보았음
 - 부가가치세는 모든 거래 단계마다 과세하는 다단계 거래세로서 당사자가 선택한 법률관계를 기초로 함³⁴⁾
 - 그러나 대법원은 거래 전후 관계가 당초 공급과 관련이 있으면 공급자와 고객 사이에 제3자 지급할인에 대한 명시적 또는 묵시적 약정이 있는 경우에는 에누리액으로 판단하고 있음
- 한편 법원은 에누리액과 판매장려금의 의미를 고려해 다음과 같이 그 구별 기준을 제시하고 있으나, 여전히 그 구별은 용이하지 않음³⁵⁾
 - 가격보상 조건이 사전에 미리 정해져 있는지 여부
 - 보상의 실시 또는 내용이 필수인지 임의에 따른 것인지 여부
 - 매출액이나 거래수량의 많고 적음에 따라 적용 내용이나 적용 대상에 제한이나 차등을 두는지 여부
 - 해당 금액의 지급으로 인하여 판매물품의 가격에 미치는 영향이 직접적인지 간접적인지 여부 등

2) 제3자 적립마일리지

- 「부가가치세법」은 대법원 판례 등을 반영해 마일리지에 대한 과세 근거를 법에 두고 동법 시행령에 마일리지의 정의 및 공급가액 산정 등에 대해 규정함
 - 「(구)부가가치세법 시행령」 제61조 제4항은 마일리지 상당액은 과세표준에 포함한다고

34) 서울고등법원 2013. 9. 4. 선고 2012누31030 판결

35) 서울고등법원 2014. 6. 18. 선고 2013누27779 판결

규정하였으나, 마일리지가 과세표준에 포함됨을 시행령에 위임하고 있는 것은 조세 법률주의에 위배된다는 대법원의 판단³⁶⁾ 이후 법 등을 개정함

○ 마일리지의 공급가액 포함 여부는 다양한 해석이 존재해 왔으며, 유권해석 및 판례 등을 기초로 「부가가치세법」 및 동법 시행령에 반영해 오고 있음

- 재정경제부(현 기획재정부)는 2006년 3월 최초로 마일리지는 과세표준에 포함된다는 유권해석을 하였으며, 2010년 「부가가치세법 시행령」에 이를 반영함
- 대법원은 2016년 전원합의체 판결을 통해 자기적립마일리지와 제3자 적립마일리지로 결제한 금액은 예누리에 해당되어 공급가액에서 제외된다고 판시하였고, 이를 반영하여 마일리지 과세 방법을 2017년 「부가가치세법 시행령」에 보완함(자기적립 마일리지는 공급가액에서 제외하되 제3자 적립마일리지는 공급가액에 포함함)
- 2018년 마일리지에 대한 과세 근거를 「부가가치세법」 제29조에 명확히 함

〈표 II-4〉 마일리지 관련 주요 변천 연혁

연도	구분	내용
1999. 11.	마일리지는 부가가치세 과세표준에 포함됨(부가46015-4565, 1999. 11. 11.)	인터넷 전자상거래업자가 판매촉진 위한 고객마일리지제도를 실시해 구매가격의 일정비율 상당의 금액이나 상품을 지급하거나 다른 상품 구입시 할인해 주는 경우, 사업상 증여 ³⁷⁾ 로 과세되거나 과세표준에서 공제되지 않음
2003. 5.	제품판매에 대한 마일리지는 부가가치세 과세표준에 포함되지 않음(서삼46015-10744, 2003. 5. 2.)	10만원의 제품을 구매하면서 현금으로 7만원을 결제하고 나머지 3만원은 그동안 축적한 마일리지로 결제하는 경우 당해 축적한 마일리지로 계산한 3만원은 당해 제품판매에 대한 부가가치세 과세표준에 포함되지 않음

36) 「(구)부가가치세법」 제13조는 부가가치세의 과세표준에 관하여 그 산정의 기초가 되는 공급가액의 기준과 범위를 구체적으로 정하고 예누리액 등 공급가액에 포함되지 아니하는 가액과 장려금 등 공급가액에 포함되는 가액을 각각 규정한 다음, 이들 사항 외에 과세표준의 계산에 필요한 사항만을 시행령에서 정하도록 위임하고 있음. 따라서 시행령이 개별적인 마일리지가 예누리액에 해당하는지 여부를 가리지 아니하고 마일리지 상당액을 무조건 과세표준인 공급가액에 포함하는 취지라고 단정할 수 없으며, 시행령 조항은 마일리지 및 마일리지로 결제하는 경우의 구체적인 의미에 관하여도 정하고 있지 않음(대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 판결)

37) 서울행정법원 2014. 10. 24. 선고 2013구합57389 판결에 따르면 고객이 2차 거래에서 포인트로 결제하는 것은 그 이전의 1차 거래에서 적립한 포인트를 모아 사용한 결과에 불과하고, 1차 거래에서의

〈표 II-4〉의 계속

연도	구분	내용
2006. 3.	재정경제부(현 기획재정부)는 마일리지 상당액은 과세표준에 포함된다 고 유권 해석함(재정경제부 소비세 제과-319, 2006. 3. 29.)	온라인 물품 판매사업자가 고객에게 매출액의 일정비율에 상당하는 마일리지를 적립하여 주고 향후 당해 고객이 물품 구입 시 구입대금의 일 부 또는 전부를 적립된 마일리지에 의하여 결제 하는 경우 당해 마일리지 상당액은 부가가치세 과세표준에 포함되는 것임
2010. 2.	마일리지는 과세표준에 포함됨을 「부 가가치세법 시행령」 제48조 제13항 에 신설함(2010. 2. 18. 대통령령 제22043호)	사업자가 고객에게 매출액의 일정비율에 해당하 는 마일리지를 적립해 주고 향후 해당 고객이 재화를 공급받고 그 대가의 일부 또는 전부를 적립된 마일리지로 결제하는 경우 해당 마일리 지 상당액은 과세표준에 포함함
2010. 6.	과세표준에 포함되는 마일리지의 범 위에 대해 유권 해석함(기획재정부 부가가치세제과-411, 2010. 6. 24.)	고객이 제3자(신용카드사 등)로부터 적립된 마 일리지를 이용하여 물품판매자에게 할인받는 경 우에는 물품판매자가 제3자로부터 받은 금액을 과세표준에 포함하는 것임
2011. 6.	과세제외사업의 적립 포인트를 과세 용역에 사용하는 경우 포인트 상당 액은 공급가액에 포함되지 않음(기획 재정부 부가가치세제과-364, 2011. 6. 7.)	사업자가 카지노 사업과 호텔, 골프장, 스키장 등의 사업을 함께 영위하면서 카지노 이용고객 에게 그 이용실적에 따라 포인트를 적립해 주고 향후 해당 고객이 사업자가 영위하는 호텔, 골 프장, 스키장 등에서 용역을 공급받고 그 대가 의 일부 또는 전부를 적립된 포인트로 결제하는 경우 해당 포인트 상당액은 부가가치세 과세표 준에 포함하지 아니하는 것임
2016. 8.	대법원은 전원합의체 판결을 통해 자기적립마일리지와 제휴마일리지로 결제한 금액은 예누리에 해당되어 공급가액에서 제외된다고 판시함(대 법원 2016. 8. 26. 선고 2015두 58959 판결)	고객이 재화를 구입하면서 사업자와의 사전약정 에 따라 그 대가의 일부를 할인받은 경우 이는 통상의 공급가액에서 직접 공제·차감되는 예누 리액에 해당하므로 그 할인액은 과세표준에 포 함되지 아니함

적립 비율이 0.1~1%로 부수재화의 공급에 불과하므로 이를 사업상 증여에 해당한다고 볼 수 없다고 판시함. 또한 「부가가치세법 시행령」 제20조 제3항에 따라 2017. 4. 1.부터 자기적립마일리지 등으로만 전부를 결제받고 공급하는 재화는 사업상 증여에 해당되지 않음

〈표 II-4〉의 계속

연도	구분	내용
2017. 2.	대법원 판례 등을 고려하여 마일리지·상품권 결제금액에 대한 과세 방법을 「부가가치세법 시행령」에 보완함	(자기적립마일리지) 마일리지 또는 상품권 등의 결제금액에 대한 과세체계를 보다 합리적으로 운영하기 위하여 당초 재화·용역을 공급하고 마일리지를 적립하여 주거나 상품권 등을 교부한 사업자에게 사용한 마일리지 또는 상품권 등으로 결제받은 금액은 공급가액의 범위에서 제외함 (제3자 적립마일리지) 마일리지 또는 상품권 등으로 결제받은 부분으로서 사업자가 실제 보전을 받았거나 보전받을 금액은 원칙적으로 공급가액의 범위에 포함하도록 마일리지 또는 상품권 등의 결제와 관련된 부가가치세 과세표준을 보완함
2018. 1.	마일리지에 대한 과세 근거를 「부가가치세법」 제29조에 명확히 함 (2017. 12. 19. 법률 제15223호)	(종전) 외상거래, 할부거래 등 그 밖에 재화 또는 용역을 공급하는 경우에는 공급 형태 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 가액으로 함 (개정) 외상거래, 할부거래, 대통령령으로 정하는 마일리지 등으로 대금의 전부 또는 일부를 결제하는 거래 등 그 밖의 방법으로 재화 또는 용역을 공급하는 경우에는 공급 형태 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 가액으로 함
2020. 2.	사업자 간(제조업체→소매업체) 자기적립마일리지는 공급가액에서 제외된다고 유권 해석함(기획재정부 부가가치세제과-110, 2020. 2. 17.)	사업자가 자신의 가맹점 또는 방문판매특약점 등에게 재화 또는 용역을 공급하는 거래를 함에 있어 「부가가치세법 시행령」 제61조 제2항 제9호 나목에 따른 자기적립마일리지 등을 적립하여 주는 경우 해당 마일리지로 결제받은 부분은 부가가치세 공급가액에서 제외됨
2021. 5.	대법원은 제3자 사업자들로부터 지급받게 되는 정산금은 예누리액에 해당하므로 공급가액에서 제외된다고 판시함(대법원 2021. 5. 13. 선고 2021두31603 판결)	원고가 제3자 사업자들로부터 지급받게 되는 정산금은, 원고와 고객들 사이의 상품 거래와 대가관계에 있다고 볼 수 없고, 원고가 지급받은 정산금이나 고객들의 쿠폰이나 할인권, 상품권 등의 사용분은 모두 예누리액에 해당함

자료: 국가법령정보센터, 「부가가치세법 시행령 제정·개정이유」, <https://www.law.go.kr/LSW/lsRvsRsnListP.do?lsId=003666&chrClsCd=010202&lsRvsGubun=all>, 검색일자: 2021. 12. 8.; 이호섭·박훈, 2020, pp. 181~182.; 서울행정법원 2014. 10. 24. 선고 2013구합57389 판결

- 현행 「부가가치세법」상 마일리지제도는 2017년 「부가가치세법 시행령」 개정³⁸⁾에 따라 마일리지의 정의 및 과세방법이 보완되었고, 이는 2017년 4월 1일 이후부터 적용됨
- 「부가가치세법」상 마일리지는 별도의 대가 없이 적립받은 후 다른 재화 또는 용역 구입 시 사용하는 결제수단 또는 전산시스템을 통해 구분 관리되는 상품권 등으로 정의됨³⁸⁾
 - 마일리지 등이란 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 상품권을 말함
- 마일리지는 자기적립마일리지와 제3자 적립마일리지로 구분할 수 있음³⁹⁾
 - 자기적립마일리지는 당초 재화 또는 용역을 공급하고 마일리지 등을 적립하여 준 사업자에게 사용한 마일리지 등을 말하며, 여러 사업자가 적립하여 줄 수 있거나 여러 사업자를 대상으로 사용할 수 있는 마일리지 등의 경우 다음의 요건을 모두 충족한 경우로 한정함
 - 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
 - 제3자 적립마일리지란 자기적립마일리지 외의 마일리지를 말함
- 「부가가치세법」은 자기적립마일리지는 예누리액으로 보아 공급가액에 포함하지 않으나 제3자 적립마일리지는 공급가액에 포함하도록 규정하고 있음⁴⁰⁾

38) 「부가가치세법 시행령」 제61조 제1항

39) 「부가가치세법 시행령」 제61조 제2항 제9호

40) 「부가가치세법 시행령」 제61조 제2항 제9호

- 자기적립마일리지는 에누리에 해당한다는 대법원의 판단⁴¹⁾을 반영하여 공급가액에 포함하지 않으나 재화 또는 용역을 공급받은 자 외의 자로부터 보전받았거나 보전받을 금액, 즉 제3자 적립마일리지는 공급가액에 포함됨
- 제휴할인제도를 종합해보면 「부가가치세법」 및 동법 시행령은 에누리액, 판매장려금, 자기적립마일리지, 제3자 적립마일리지에 따라 공급가액 포함 여부를 달리 정하고 있으나, 판례는 모두 에누리액으로 보는 경향이 있음
 - 에누리액 및 자기적립마일리지는 공급가액에 포함되지 않으나, 판매장려금 및 제3자 적립마일리지는 공급가액에 포함하도록 규정하고 있음
 - 그러나 에누리액과 판매장려금은 모두 할인과 장려의 의미가 있어 판례 등은 쿠폰 등으로 대가의 감면이 이루어진 경우, 그 할인액은 공급조건에 따라 직접 공제되는 에누리액으로 판단하는 것으로 보임
 - 마일리지의 경우 대법원은 롯데쇼핑 판결(대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 판결) 이후 일관되게 마일리지 및 제3자 지급할인 모두 에누리로 보고 있으며, 제휴사로부터 받은 보전금이 있다 하더라도 마찬가지임
 - 다만 현재까지의 대법원 판례는 2017년 4월 1일 「부가가치세법 시행령」 개정 전 공급분에 관한 것으로, 시행령 개정 후 대법원의 다자간 마일리지에 대한 입장은 현재로서 확인할 수 없음
- 이하에서는 제휴할인 관련 주요 판례를 사실관계 등을 통해 살펴봄
 - 제휴할인 중 제3자 적립마일리지에 대한 판결은 롯데쇼핑 판결 이후의 주요 판례를 살펴봄
 - 해당 판례들은 2017년 「부가가치세법 시행령」 개정 전의 공급분에 대한 것으로, 시행령 개정 후의 대법원 입장을 나타내는 것은 아니지만, 대법원의 제3자 적립마일리지에 대한 기본 접근방법을 이해할 수 있다는 점에서 의미가 있음

41) 대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 전원합의체 판결

다. 판례 등

1) 제3자 지급할인

가) KT 단말기 보조금 사건⁴²⁾: 동일 거래사슬 내 제3자 지급할인

- 본 사건은 이동통신서비스업과 단말기판매업을 영위하는 KT가 고객에게 지급한 단말기보조금을 KT의 대리점에 대한 단말기 공급거래의 에너리로 볼 수 있는지가 쟁점임
 - (사실관계) 이동통신서비스업과 단말기판매업을 영위하는 KT는 대리점에 일반출고 가격으로 단말기를 판매한 후, 이동통신용역을 일정기간 공급받기로 하는 고객에게 단말기를 할인 판매하도록 하고 대리점으로부터 출고가격에서 할인액(이하 보조금)을 차감한 금액을 지급받음
 - (쟁점사항) 아래의 사항에서 KT가 고객에게 제공한 단말기보조금을 KT와 대리점 간 단말기 공급거래의 에너리로 볼 수 있는지 여부
 - KT는 단말기를 대리점에게 판매한 반면, 단말기보조금은 고객에게 지급함
 - KT는 일정기간 이동통신용역 공급을 조건으로 보조금을 지급함
- 대법원은 당사자 간 의사와 보조금이 단말기 공급대가에서 직접 공제된 점을 바탕으로 쟁점 보조금은 KT와 대리점 간에 이루어진 단말기 공급의 에너리에 해당하는 것으로 판시함
 - 명시적 약정이 존재하지 않더라도 당사자들은 단말기 공급대가를 할인하고자 하는 의도에서 보조금을 지급하고 당초 의도와 부합하게 행동하였으므로, 이는 KT와 대리점 간에 단말기 공급가액에서 보조금 상당액을 감액하여 결제하기로 하는 약정이 있는 것으로 볼 수 있음

42) 대법원 2015. 12. 23. 선고 2013두19615 판결

- 비록 KT와 고객 간의 이동통신용역 거래의 수익을 얻기 위한 목적에서 지원되었으나, 보조금 상당액이 단말기 공급대가에서 직접 공제되었으므로, 이는 특별한 사정이 없는 한 단말기 공급과 관련된 에누리액임

나) 소매업체를 통해 고객에게 지급한 제조사 보조금 사건⁴³⁾: 동일 거래사슬 내 제3자 지급할인

- 본 사건은 소매업체(이하 A)가 특정 상품을 구매하는 고객에게 할인을 제공하고, 이후 제조사로부터 할인금액을 보전받는 경우 제조사가 부담한 할인분에 대해 소매업체의 에누리로 인정할 수 있는지 여부가 쟁점임
 - (사실관계) A는 특정 제조사와 약정을 체결하고 A로부터 해당 상품을 구매하는 고객에게 할인을 제공하되 해당 할인액을 제조사로부터 전액 정산받았음
 - (쟁점사항) 제3자로부터 보전받은 할인액을 A의 매출에누리로 인정할 수 있는지 여부
- 법원⁴⁴⁾은 A는 ‘특정 상품 구매’라는 공급조건에 따라 대금을 직접 감액하였으며, 사업자들 간 정산이행 여부가 A가 고객에게 제공하는 할인에 영향을 주지 못하는 점에 비추어, A의 매출에누리로 인정함
 - A는 광고를 통해 고객에게 할인약정에 대해 사전에 알려주었으며, 이러한 당사자 간 묵시적 동의하에 고객은 할인된 결제대금을 매매계약상 대금으로 지급하였으므로 매매계약상 매매대금은 ‘할인 후의 금전’임
 - 사업자 간 정산관계 및 이행 여부는 A의 고객에 대한 할인에 영향을 주지 못함

43) 대법원 2021. 5.13. 선고 2021두31603 판결

44) 대법원은 심리불속행 결정을 하였으며 고등법원은 본 할인에 대해서는 1심판결을 인용하였으므로, 서울행정법원(서울행정법원 2020. 1. 10. 선고 2018구합86948 판결)의 판결이유를 요약함

다) SKT 단말기 보조금 사건⁴⁵⁾: 동일 거래사슬 외 제3자 지급할인

- 본 사건은 앞서 살펴본 KT 판결과 유사하나, 계약 및 거래구조상 동일 거래사슬을 벗어난 제3자가 제공한 보조금이 보조금 제공자의 매출에누리에 해당하는지를 살펴 보았음
 - 일명 'SKT 보조금 사건'으로 SKT는 KT와 마찬가지로 일정기간 이동통신 서비스 이용을 약정하는 고객에게 단말기 보조금을 지급하였음
 - 다만, KT는 직접 단말기를 제조사로부터 구입하여 대리점에 판매하였지만, SKT는 고객에게 이동통신요금만을 제공하였고 단말기 공급은 계열사인 SK네트웍스가 담당하였음
- 법원은 쟁점 단말기 보조금은 단말기의 공급거래와 관련된 매출에누리이므로, SKT의 이동통신요금 공급가액에서 차감할 수 없는 것으로 판시하였음
 - 쟁점 보조금이 이동통신요금의 에누리에 해당하기 위해서는 1) 이동통신요금의 공급거래와 관련 있고, 2) 이동통신요금의 공급조건에 따라 보조금액이 결정되어야 하며, 3) 이동통신요금에서 직접 공제되는 금액이어야 함
 - SKT의 이동통신요금과 쟁점 보조금은 관련성은 있으나, 단말기 구입 비용의 일부로 지급되는 것이므로 단말기 공급거래와 관련된 것임
 - 단말기 구입자인 고객이 단말기 공급자인 대리점에 지급해야 할 단말기 대금 중 일부를 SKT가 대신 변제한 것임
 - 또한 SKT는 고객에게 이동통신요금과 단말기할부금을 통합 청구하였는데, 단말기 보조금이 통신요금과 단말기 구매대금 중 어디에서 공제되는지 명확하게 표시하지 않아 이동통신요금에서 직접 공제되는지 여부를 확인할 수 없음

45) 본 사건은 고등법원단계에서 소송이 마무리되었으며, 행정법원(서울행정법원 2016. 1. 28. 선고 2014 구합64759 판결) 및 고등법원(서울고등법원 2017. 6. 16. 선고 2016누37265 판결) 모두 원고(SKT) 패소로 판결했음

- 한편 법원은 SKT와 KT가 동종의 이동통신용역 사업자지만 SKT와 KT가 단말기 판매에 대해 다른 사업구조를 선택한 이상 이동통신용역과 단말기판매업을 통합하여 조세중립성이나 조세평등을 논할 수 없는 것으로 판시함
- KT는 궁극적으로 고객에게 단말기 판매와 이동통신용역을 동시에 공급하였지만, SKT는 고객에게 이동통신용역만을 공급했음
- 조세중립성은 각자가 선택한 법적 형식 위에서 판단되어야 함

라) 신용카드사가 부담한 할인⁴⁶⁾: 동일 거래사슬 외 제3자 지급할인

- 본 사건은 소매업체인 B가 특정 신용카드사 고객에게 할인을 제공하고 신용카드사로부터 할인액을 보전받는 경우, 이를 B의 고객에게 대한 매출에누리로 볼 수 있는지 여부에 대해 다루었음
- (사실관계) B는 특정 신용카드로 물품을 구매하는 고객에게 물품대금을 할인하여 주거나 카드사가 특정고객에게 무상으로 지급한 기프트콘을 이용하여 물품을 구매할 수 있도록 하였음. B는 관련 비용을 카드사로부터 보전받았음
- (쟁점사항) 제3자가 부담한 할인액을 B의 매출에서 공제할 수 있는지 여부
- 법원은 아래의 사정을 고려하여 B가 특정 신용카드사 고객에게 제공한 할인은 정산 여부와 무관하게 B의 매출에누리에 해당하는 것으로 판시함
- B와 신용카드사의 제휴약정 목적 및 동기는 신용카드사가 고객의 대금 일부를 대신 지급하기 위한 것이 아닌 관련 고객유치를 통해 사업자 전체의 이익을 도모하는 데 있음
- 고객유치에 소요되는 주된 비용은 B가 고객에게 제공하는 할인액이며, B가 카드사로부터 지급받는 정산금은 공동의 이익증진을 위해 지출한 비용의 전부 또는 일부를 신용카드사가 부담한 것임

46) 대법원 2021. 5.13. 선고 2021두31603 판결

2) 제3자 적립마일리지

가) 롯데쇼핑사건⁴⁷⁾: 쌍방향 마일리지⁴⁸⁾

- 대법원은 본 판결을 통해 마일리지는 2차 거래의 매출에누리로 2차 거래의 부가가치세 과세표준에 포함되지 않는 것으로 최초 판시함
- 본 판결은 마일리지(자기적립마일리지 및 제3자 적립마일리지)의 「부가가치세법」상 에누리액 해당 여부에 대한 최초의 대법원 판결에 해당함

□ (사실관계)

- 유통업을 영위하는 롯데쇼핑은 고객관리를 통한 매출증대를 위해 계열사와 함께 공동으로 고객충성제도를 운영함
- 롯데카드사와 고객, 롯데카드사와 롯데쇼핑을 포함한 롯데그룹 계열사 간 업무제휴 및 멤버십의 내용은 아래와 같음
 - 롯데카드사와 고객: 고객이 롯데그룹사에서 재화 및 용역의 구입 시(이하 1차 거래) 구매액의 일정비율에 상응하는 포인트를 적립하여 주고, 추후 쟁점 포인트를 이용해 롯데그룹사에서 재화 등을 구입(이하 2차 거래)할 수 있음
 - 롯데카드사와 롯데그룹사: 2차 거래 시 사용된 포인트는 고객이 계열사별 적립한 포인트 비율대로 사용된 것으로 보아 분담비율을 계산하고, 일정기간 단위로 2차 거래 공급자에게 다른 법인이 정산금을 지급함. 정산의 편의를 위해 롯데카드사가 정산과정을 주도하여 집행함

- (쟁점사항) 2차 거래에 사용된 포인트를 2차 거래의 에누리로 보아 부가가치세 과세표준에서 제외할 수 있는지 여부

47) 대법원 2016. 8. 26. 선고 2015두58959 판결

48) 다자간 마일리지제도 중 사업자가 특정 거래에서는 참여업체이지만 다른 거래에서는 회수업체일 수 있는 경우는 쌍방향 마일리지라 칭하며, 사업자 중 어느 일방은 반드시 참여업체이고 다른 일방은 회수업체이기만 한 경우는 일방향 마일리지라 칭함

- 과세관청은 향후 재화나 용역의 판매촉진을 위한 판매장려금과 유사한 것으로 부가가치세 과세표준에서 제외할 수 없는 것으로 주장함
- (대법원의 판단) 대법원은 납세자의 주장과 같이 포인트는 2차 거래의 에누리에 해당하는 것으로 판결함
 - 포인트의 성격: 포인트는 사업자가 고객에게 약속한 할인의 내용을 수치화하여 표시한 것에 불과함
 - 포인트는 2차 거래 시 대금을 할인받을 수 있도록 사전에 약정된 지위를 수치화하여 관리하는 방법에 불과함
 - 사업자 간의 정산: 사업자 간 정산은 2차 거래와 별도로 이루어진 것으로 2차 거래와 대가관계가 없음
 - 사업자 간 정산은 포인트제도 통합 운영에 따른 위험 분담 및 대상 거래 확대를 통해 고객의 추가구매를 유도하여 사업자 전체의 이익을 도모하기 위한 것임
 - 사업자 간 정산은 사업자 간 약정에 의한 것으로 고객은 이와 관련하여 아무런 이해관계가 없으며, 사업자 간 정산이행 여부가 고객의 포인트를 이용한 가격 할인에 하등의 영향을 끼치지 않음
 - 포인트에 의한 할인의 성격: 포인트에 의한 2차 거래 시 할인은 ‘기타 공급조건에 따라 재화 또는 용역의 공급 당시 통상의 공급가액에서 일정액을 직접 공제한 것’, 즉 매출에누리에 해당함
 - 고객이 1·2차 거래를 통해 지급한 돈은 통상의 공급가액에서 할인된 금액을 공제한 나머지이며, 사업자들은 그 할인·공제된 금액을 초과하는 대금을 지급받지 않았음

나) 신용카드-항공사 사건⁴⁹⁾, 50): 일방향 마일리지

- 롯데쇼핑사건은 그룹사가 공동으로 운영하는 쌍방향 마일리지제도의 부가가치세 처리인

49) 대법원 2020. 2. 27. 선고 2019두57770 판결

50) 영화관 운영업 법인의 마일리지에 대한 다른 판결(대법원 2021. 8. 19. 선고 2021두38123 판결)의 유형2 포인트도 동일한 사례를 다루고 있으며 법원의 판결도 같은 맥락임

반면, 본 사건은 마일리지 사용액과 무관하게 결정하여 지급하는 일방향 마일리지의 부가가치세 처리를 다루고 있음

- 신용카드사와 항공사는 고객의 마일리지 사용과 무관하게 정산금을 결정하고, 마일리지 적립 시점에 신용카드사가 항공사에게 일방적으로 정산금을 지급함

□ (사실관계)

- 항공업을 운영하는 C는 신용카드사·은행 등(이하 D)과 업무제휴를 체결하고, 고객의 D 이용실적(이하 1차 거래)에 따라 C의 마일리지를 적립해주고 고객이 항공권 구매, 라운지 이용 등(이하 2차 거래)에 사용할 수 있도록 함
 - C는 D가 매월 통보하는 제휴카드 이용실적을 바탕으로 고객에게 C의 마일리지를 적립해 줌
 - C는 전월 마일리지 적립분에 대해 D로부터 사전약정 비율에 의한 금전을 지급받음. 즉, 정산금은 고객의 마일리지 사용 여부와 무관하게 결정됨

□ (쟁점사항) 쟁점 마일리지 사용액을 C의 고객에 대한 항공권 판매(2차 거래) 등의 부가가치세 과세표준에서 공제할 수 있는지 여부

- 과세관청은 C가 주장하는 선례(앞서 본 롯데쇼핑 판결)는 목적, 운영주체, 적립 및 사용에 대한 거래구조가 상이하며, 이는 에누리에 해당하지 않는 것으로 주장함
 - 선례의 경우 통합멤버십 제휴사가 계약을 통해 이루어진 하나의 통합포인트제도인 반면, 본 사건은 적립거래와 사용거래의 공급자가 불일치함
 - 고객의 추가구매를 유도하는 선례와 달리, 본 사건은 제휴사의 포인트 사용처 확대 요구에 대해 단순히 마일리지를 적립하고 사용할 수 있게 하는 서비스를 제공하고 그에 대해 전액 보전받고 있음

□ (법원의 판단) 법원은 납세자의 주장과 같이 마일리지는 2차 거래의 에누리에 해당하는 것으로 판결함⁵¹⁾

51) 대법원은 고등법원의 판결에 대해 심리불속행 결정을 하였는바, 이하에서는 고등법원(서울고등법원 2019. 10. 2. 선고 2018누66557 판결)의 판결이유에 대해 살펴봄

- 제3자 대가 해당 여부의 판단기준: 제3자 대가 여부는 지급의 명목과 근거, 목적 및 동기, 계약관계의 존부 및 실제 이행으로 평가될 수 있는지 등을 종합적으로 고려하여 판단하여야 함
 - 공급자가 공급받는 자가 아닌 제3자로부터 금전 등을 받는 경우 그것이 공급과 대가관계에 있으면 부가가치세 과세표준에 포함될 수 있으나, 쟁점 공급과 구별되어 제3자와 공급자 사이의 다른 공급과 관련되어 있을 뿐 쟁점 공급과 대가관계가 없다면 과세표준에 포함될 수 없음
- 쟁점 정산금과 2차 거래의 대가성: 아래의 사유에 비추어 2차 거래와 대가관계에 있지 않음
 - 쟁점 정산금은 C와 D 간의 제휴계약에 의한 것일 뿐, C의 고객에 대한 항공용역 등의 공급과는 무관함
 - 본 업무제휴의 목적은 D가 고객을 대신하여 C에게 2차 거래 대가를 지급하기 위한 것이 아니라, 공동 제휴마일리지제도를 운영하여 비용 분담, 고객의 활발한 구매 유도로 전체 사업자의 이익을 도모하는 데 있음
 - 정산관계는 고객의 2차 거래에 하등의 영향을 끼치지 않으며, 고객의 제휴 마일리지 사용 여부도 C와 D 간 비용 분담에 영향을 끼치지 않음
 - 정산금은 1차 거래에 따른 마일리지 적립 시점에 지급되고 있으며 2차 거래의 성립과는 무관함
- 제휴 마일리지 사용액의 성격: 2차 거래의 에누리에 불과함
 - 제휴 마일리지는 대금을 할인받을 수 있는 지위를 관리하는 방법에 불과함
 - 2차 거래 시 할인을 받으면 그만큼 향후 대금의 할인 지위가 소멸될 뿐 대금의 할인 지위를 의미하는 제휴 마일리지 자체를 C에게 양도한 것이 아님
 - 고객의 2차 거래에서 제휴 마일리지 사용 여부와 무관하게 1차 거래 직후 정산이 완료되는 점에 비추어 보면, 제휴 마일리지 사용액이 1차 거래 이후 제휴사들로부터 정산금을 수령할 수 있는 권리를 표창하지 않음
 - 따라서 C는 D 및 고객과의 약정을 통해 '약정된 공급대가의 결제 방법'에 따라 제휴 마일리지가 약정하는 할인가능금액 상당액을 2차 거래 시 할인하여 준 것으로 이는 에누리에 해당함

3) 소결

가) 제3자 지급할인

- (동일 거래사슬) KT 단말기보조금과 제조사보조금 모두 동일 거래사슬 내에서 제3자가 지급한 보조금에 대해 '에누리'로 인정하였으나 인정받는 주체가 상이함
 - KT 사건의 경우 KT가 고객에게 제공한 보조금에 대해 KT의 대리점에 대한 공급가액에서 공제하였음
 - 반면, 제조사보조금 사건의 경우 제조사가 소매업체를 통해 고객에게 제공한 보조금에 대해 소매업체의 고객에 대한 공급가액에서 공제하였음

- 법원은 조세중립성을 고려하여 쟁점 할인액을 매출에누리로 인정하되, 경제적 부담자 보다는 '고객에 대한 할인 약정자'에 중점을 두고 접근한 것으로 보임
 - 법원은 최종소비자가 쟁점 재화를 공급받으면서 실제로 부담한 매매대금에 대해서만 부가가치세를 과세하는 것으로 보임
 - KT 사건의 경우 KT가 할인약정체결 및 실제 부담자에 해당하여 비록 KT와 고객이 직접 거래당사자가 아니지만 KT의 공급가액에서 동 할인액을 차감함
 - 반면, 제조사보조금의 경우 경제적으로 실제 부담은 제조사가 하였지만, 고객에 대한 할인약정의 당사자가 소매업체이므로 소매업체의 공급가액에서 동 할인액을 차감한 것으로 생각됨

- (동일 거래사슬 외) 법원은 약정 내용, 고객이 실제로 부담하는 대가를 기준으로 쟁점 할인금의 매출에누리 해당 여부를 판단하며, 고객과 무관하게 결정된 정산금은 고객의 과세표준 결정과 무관하게 보는 것으로 이해됨
 - 신용카드사 할인의 경우 고객과의 거래에 대한 과세표준은 할인 적용 후 고객이 실제로 부담한 금액에 해당함

- 할인액의 정산금은 고객의 물품구매대금을 대신 지급하는 제3자 대가에 해당하지 않으며, 공동의 목표를 달성하기 위한 공동비용의 정산과정으로 보는 것으로 보임
- 다만, 고객과의 거래 대가에서 할인액이 ‘직접 공제되지 않는 경우’에는 해당 거래의 에누리에 해당하지 않는 것으로 보는 것으로 이해됨
 - SKT는 이동통신용역의 매출을 위해서 고객과의 약정에 의해 단말기보조금을 지급하는 경제적·법률적 지급 주체에 해당함
 - 그러나 해당 보조금은 SKT의 이동통신용역과 직접 관계가 있지 않은 고객과 대리점 간의 단말기 공급거래에서 차감될 것을 전제로 지급된 것인바, SKT의 이동통신용역 대가에서 직접 공제되지 않으므로 이동통신용역의 에누리가 아님
 - 다만, 이에 대해서는 대법원의 확정판결이 내려지지 않았으며, 현재 새로운 과세기간에 대한 조세심판이 2021년 12월에 있었던 점에 비추어 계속적으로 지켜볼 필요가 있음⁵²⁾

나) 제3자 적립마일리지

- (마일리지의 성격) 마일리지는 고객에게 향후 할인 등을 제공할 것을 약정한 내용을 수치화하여 표시한 것임
 - 대금을 할인받을 수 있는 지위를 관리하는 방법에 불과함
- (마일리지에 의한 할인) 마일리지에 의한 할인은 2차 거래의 매출에누리에 해당하는 것으로, 2차 거래의 공급가액은 고객으로부터 실제 수령한 대가임

52) SKT는 2014년에 대리점으로부터 단말기를 구입하는 이동통신 서비스 가입자 중 Club T 프로그램에 가입하고 특정요금을 사용하는 고객을 대상으로 Club T 포인트를 제공하는 서비스를 출시함. 고객은 이 포인트를 단말기 할부금 공제, 이동통신요금 할인 중 선택할 수 있으며, 단말기할부금 공제를 선택한 자에게는 매월 Club T 이용요금에서 포인트가 자동 차감되는 방식을 적용함. SKT는 쟁점 할인액은 단말기 할부금에서 공제되는 형식을 취하고 있지만 실질은 SKT가 제공하는 이동통신용역의 대가에서 직접 차감되어 SKT의 이동통신용역 대가에서 공제되는 에누리에 해당하는 것으로, 2020년 조세심판원에 심판을 청구하였으나 앞선 고등법원(서울고등법원 2017. 6. 16. 선고 2016누37265 판결)의 취지 등을 고려하여 2021년 12월에 심판청구가 기각됨(조심2020서8535, 2021. 12. 15.)

- 대법원은 마일리지 거래의 경우 1차 거래와 2차 거래를 함께 살펴보아야 하는 것으로 마일리지를 에누리로 보는 것이 부가가치세 원칙(조세중립성)에 부합하는 것으로 보고 있음
 - 부가가치세는 실질적 담세자가 최종소비자에 해당하며, 마케팅 기법상 차이만 있을 뿐 고객에게 제공되는 재화의 종류, 수량 및 고객이 지출하는 대가가 동일하다면 동일하게 과세하는 것이 타당함

- (자기적립마일리지와 제3자 적립마일리지) 대법원은 자기적립 및 제3자 적립 구분 없이 모두 2차 거래의 에누리에 해당하는 것으로 보는 경향이 있음
 - 과세관청은 제3자 적립마일리지의 경우 고객이 2차 사업자에게 지급하여야 할 매매대금을 1차 사업자가 대신하여 부담하는 것으로 보았음
 - 그러나 법원은 아래의 사유를 바탕으로 정산금은 2차 거래와 대가성이 없는 것으로 판단함
 - 정산금은 고객과는 무관하게 사업자 간의 별도 제휴계약에 의한 것으로 정산관계 및 이행 여부가 고객의 2차 거래에 하등의 영향을 끼치지 않으며, 업무제휴의 목적이 2차 거래 대가를 지급하기 위한 것이 아님

- 자기적립마일리지와 제3자 적립마일리지의 부가가치세 처리를 동일하게 보는 대법원의 판단에 대해서는 찬·반 의견이 존재함
 - 일련의 거래를 단계별로 구분하여 미시적으로 볼 것이 아니라 거래 전체를 통합하여 보아 실질을 평가하여 보면, 대법원과 같이 판단하는 것이 타당하다는 의견이 있음⁵³⁾
 - 거시적 관점에서 제휴사는 전체적으로 같은 공급자 그룹에 있으며, 그 공급자들이 1차 거래고객에게 마일리지를 부여하여 2차 거래 시 대금을 할인하기로 사전약정한 것으로 볼 수 있음
 - 또한 부가가치세의 과세표준은 소비자가 지출한 가액을 초과할 수 없으므로, 자기적립 및 제3자 적립 여부에 불문하고 마일리지 차감액을 매출에누리로 보는 것이 부가가치세의

53) 강석규, 『조세법 쟁론』, 삼일인포마인, 2020, pp. 1138~1140.

기본원리에 좀 더 부합하는 입장이 있음⁵⁴⁾

- 반면, 자기적립마일리지와 제3자 적립마일리지를 구분하여 부가가치세 세무처리를 하는 것이 논리적이라는 주장도 있음⁵⁵⁾

- 사업자 간 정산이 있다면 쟁점 마일리지는 금전적 가치가 있는 것으로써 과세표준인 공급가액에 포함되어야 함
- 마일리지 상당액의 지급의무는 1차 거래 시 마일리지를 적립하여 준 사업자인 반면, 정작 매출세액이 감소하는 것은 2차 거래 시 마일리지를 받아 준 사업자이므로 형평상 불합리함
- 2차 거래 고객이 최종소비자가 아닌 사업자라면, 그간 과다 공제받은 매입세액에 대해 추징되어야 하므로 해당 고객 입장에서 예상치 못한 불이익의 부과이며 합당하지 않음

- (쌍방향 마일리지와 일방향 마일리지) 법원은 마일리지의 부가가치세 처리 방법에 있어 일방향 마일리지와 쌍방향 마일리지 모두 동일하게 보고 있음

- 1차 거래 시 2차 사업자가 마일리지 적립에 관여하지 않는다는 점만 제외하면 일방향 마일리지는 쌍방향 마일리지와 본질적으로 동일하게 기능함⁵⁶⁾
- 판례에서 보이는 일방향 마일리지의 경우 정산금은 고객의 1차 거래 시점에 1차 거래 금액에 비례하여 적립되는 모습을 보이고 있음
 - 고객의 마일리지 사용액과 무관하게 결정되는 양상을 보임

54) 윤지현, 「2016년 조세법 중요 판례」, 『인권과 정의』, 제464호, 대한변호사협회, 2017, pp. 194~196.

55) 이진오, 「2016 조세판례 회고」, 『조세논총』, 제2권 제3호, 한국조세법학회, 2017, pp. 37~40.

56) 대법원(대법원2021. 8. 19. 선고 2021두38123 판결)이 심리불속행함에 따라 전심인 행정법원(서울 행정법원 2020. 7. 10. 선고 2019구합58483 판결)의 판결이유임

Ⅲ. 주요국의 제휴할인 과세제도

1. 영국

가. 부가가치세 과세표준 등

- 영국 「부가가치세법」상 재화 및 용역 공급의 과세표준은 그 대가(Consideration)에 해당됨⁵⁷⁾
 - 대가를 금전으로 수취한 경우에는 금전, 금전 외의 대가를 수취한 경우에는 그 대가에 상응하는 금전적 가치를 과세표준으로 함
 - 「부가가치세법」은 ‘대가’에 대하여 별도의 정의를 두고 있지 않으나, 이는 재화 및 용역의 공급에 대한 모든 반대급부를 의미하는 것으로 공급과 직접적 연관(direct link)을 요함⁵⁸⁾
 - 「부가가치세법」은 제3자 대가가 과세표준에 포함됨을 규정하고 있지는 않으나, 제3자 대가 또한 과세표준에 포함되는 것으로 이해되고 있음
 - 「부가가치세법」의 별표에서는 제3자 대가 또한 부가가치세 과세표준에 포함됨을 시행령으로 규정할 수 있도록 하고 있으나 아직 관련 시행령이 제정되지는 않았음^{59), 60)}

57) VATA 1994(영국 부가가치세법) §19

58) Louise Hemmingsley & David Rudling, *Tolly's Value Added Tax 2018-19 Second Edition*, Tolley, 2018, p. 2056.

59) VATA 1994, Paragraph 12 of Schedule 6

60) IBFD -United Kingdom - Value Added Tax - Country Tax Guides - 6. Taxable Amount - 6.1. Domestic supplies of goods and services - 6.1.1. Elements to be included in the taxable amount(Last Reviewed: 1 August 2021)

- 그러나 국세청의 가이드라인 및 관련 판례 등에서는 제3자 대가 또한 과세표준에 포함되는 것으로 이해하고 있음

- 「부가가치세법」은 조기할인(prompt discount), 무조건부할인(unconditional discount) 및 조건부할인(contingent discount)으로 구분하여 할인이 적용되는 경우의 과세표준에 대하여 설명하고 있음⁶¹⁾
 - 조기할인의 경우 실제 수령한 금액(actual amount paid)을 과세표준으로 함
 - 조기할인이란, 대가를 일시에 금전으로만 수취하는 경우로서 특정기간 이내 대가지급 시 할인이 약정되어 있는 경우를 말함⁶²⁾
 - 무조건부할인의 경우 할인된 금액(discounted amount)을 과세표준으로 함
 - 조건부할인의 경우에는 지급된 금액 전부(full amount paid)를 과세표준으로 하되, 추후 조건이 성취되어 할인이 제공되면 크레딧노트(credit note)⁶³⁾를 발행하여 과세표준을 경감 조정함
 - 조건부할인이란, 예를 들어 고객이 공급자로부터 추후 물건을 추가 구매할 것을 조건으로 하는 등의 조건 성취 여부에 따라 할인제공 여부가 달라지는 경우를 말함

나. 제휴할인 과세제도

- 영국은 국세청 고시(VAT Notice 700/7 Business promotion schemes)를 통해 다양한 종류의 기업판촉제도와 관련된 부가가치세 처리에 관해 설명하고 있음⁶⁴⁾
 - VAT Notice 700/7에서는 기업판촉제도를 견본품, 비금전대가, 사은품, 할인쿠폰, 바우처, 캐시백(Cashback), 로열티제도(Loyalty Scheme), 제조업체의 프로모션, 소매할인제도로 구분하여 각각의 부가가치세 처리에 대하여 설명하고 있음
 - 이하에서는 제휴할인과 연관된 부분을 살펴봄

61) VAT Notice 700/7(Last updated 2020. 12. 31.) 7.3.2 Discounts

62) VATA 1994, Paragraph 4 of Schedule 6

63) 우리나라의 수정세금계산서와 유사한 개념에 해당함

64) VAT Notice 700/7(Last updated 2020. 12. 31.)

1) 캐시백⁶⁵⁾

- 제조업체가 직접 또는 대행업체를 통해 도·소매업체를 통해 물건을 구매한 최종소비자에게 금전 등을 지급하는 것을 캐시백이라 함
 - 물량 보너스(예: 두 개 가격에 세 개의 상품 지급), 제조업체 할인제도 등 다양한 유형으로 활용이 가능함
- 제조업체는 판매촉진을 위해 최종소비자에게 지급한 금액을 제조업체의 기존 부가가치세 과세표준에서 차감할 수 있음
 - 유럽사법재판소(European Court of Justice, ECJ)의 일명 Elida Gibbs 판결⁶⁶⁾에 근거하여 제조업체는 도·소매업체를 통해 제품을 구매한 최종소비자에게 지급한 금전 상당액에 대해 제조업체의 도·소매업체에 대한 기존 과세표준에서 차감할 수 있음
 - 만약, 최종소비자의 구매가 부가가치세 과세거래가 아니라면, 제조업체는 기존 과세표준에서 캐시백 지급액을 차감할 수 없음
 - 예) 제조업체는 도매업자에게 부가가치세 과세공급을 하였으나 도매업자가 공급하는 최종소비자가 자선단체임에 따라 영세율이 적용된다면, 제조업체가 자선단체에 캐시백을 지급하였다 하더라도 제조업체는 부가가치세 과세표준을 차감 조정할 수 없음
 - 제조업체는 거래단계를 건너뛰고 금전을 지불하였으므로 크레딧노트를 발행하지 않음
- 캐시백은 제조업체와 최종소비자 간의 문제로서, 최종소비자에게 물건을 공급하는 도·소매업체는 과세표준을 조정하지 않음
 - 예) 소매업체가 최종소비자에게 100에 물건을 공급하고, 추후 최종소비자가 제조업체로부터 10만큼 환급을 받는 경우, 소매업체의 과세표준은 100임

65) VAT Notice 700/7(Last updated 2020. 12. 31.) 10. Cashbacks

66) Elida Gibbs 판결의 자세한 내용은 'Ⅲ. 1. 다. 판례 등'에서 후술함

- 캐시백을 받은 최종소비자가 등록사업자인 경우, 캐시백으로 환급받은 부분을 제외한 부분에 대해서만 매입세액을 공제받을 수 있음
 - 최종소비자가 캐시백을 받는 경우, 이는 최종소비자의 구매에 대한 부가가치세 과세금액의 감소를 의미하므로, 공제대상 매입세액 금액 또한 감소되어야 함
- 한편, 앞서 본 제조업체 캐시백과는 달리 고객에게 용역의 공급을 중개하는 중개업자가 고객에게 지급하는 캐시백은 주된 용역의 대가에서 차감되지 않음
 - 예를 들어 중개업자가 고객의 특정 통신사 통신서비스 가입계약을 중개하고, 일정기간 경과 후 고객에게 통신설비의 임대비용을 상환해 주는 경우가 이에 해당함⁶⁷⁾
 - 중개업자는 고객이 매입하는 주된 용역을 공급하는 자에 해당하지 않으므로, 쟁점 캐시백은 고객에 대한 주된 용역 공급의 과세표준에서 차감될 수 없음

2) 제조업체가 지원하는 소비자 대상 제휴프로모션

- 제조업체가 소비자를 대상으로 발행한 쿠폰⁶⁸⁾
 - 제조업체가 최종소비자를 대상으로 제품 표면 또는 잡지 등에 할인쿠폰을 발행하여 최종소비자가 소매업체로부터 구매 시 할인을 받을 수 있는 프로모션을 운영하는 경우가 있을 수 있음
 - 소매업체는 고객으로부터 받은 대가와 제조업체로부터 추후 받는 금액을 합산한 가액을 과세표준으로 하여야 함⁶⁹⁾
 - 소매업체는 제조업체로부터 받는 금전에 대해 제조업체에 매출세금계산서를 발행해서는 안 됨
 - 소매업체는 고객에게 재화 및 용역을 공급하였으므로 공급받는 자가 아닌 자에게 세금계산서를 발행할 수 없음

67) Louise Hemmingsley & David Rudling, 2018, p. 2006.

68) VAT Notice 700/7(Last updated 2020. 12. 31.) 7.3 Redemption of coupons.

69) 소매업체가 제조업체가 아닌 제3자와 쿠폰 등의 거래를 하는 경우에도 위와 같은 부가가치세 세무처리 방법이 소매업체에 적용됨

- 한편, 제조업체는 쿠폰에 의한 할인액 상당액에 대해 당초 소매업체에 대한 공급가액을 감액 조정하여야 함⁷⁰⁾
- 제3자로부터 재화 또는 용역을 제공받을 수 있는 바우처의 제공⁷¹⁾
 - 제조업체는 고객이 제3자로부터 직접 재화 또는 용역을 공급받을 수 있는 바우처를 제공하는 방식으로 프로모션을 운영할 수 있음
 - 이때, 제3자는 제조업체의 바우처에 의해 고객에게 제공한 공급과 관련하여 제조업체에 금전을 청구할 것임
 - 제도의 성격에 따라, 제조업체가 제3자에게 지불하는 지급금은 제3자의 고객에 대한 ‘제3자 대가’로 분류될 수 있으며, 제조업체는 관련 매입세액을 공제받을 수 없음

3) 로열티제도⁷²⁾

- 영국 국세청은 포인트 발행 등과 같은 로열티제도의 「부가가치세법」상 일반적 처리 방법에 대해 설명하고 있음
 - 로열티제도는 포인트 발행을 통해 구매를 보상(reward)으로 연결 짓거나, 후속 구매에 대한 가격인하 등을 제공하는 것을 말함
 - 로열티제도는 다양한 참여업체(sponsor supplier), 회수업체(reward supplier)가 결합되는 등 다양한 구조로의 변형이 가능하기 때문에 국세청 고시에서는 일반원칙에 관해서만 설명함
 - 영국은 국세청 고시에서는 일반원칙을 설명하고, 복잡한 유형의 로열티제도의 부가가치세 처리 방법은 국세청 고시를 참고하여 개별 사안별로 달리 보도록 하고 있음

70) VAT Notice 700/7(Last updated 2020. 12. 31.) 13.2 Money-off coupons

71) VAT Notice 700/7(Last updated 2020. 12. 31.) 12.4 Vouchers that can be swapped for goods or services from a third party.

72) VAT Notice 700/7(Last updated 2020. 12. 31.) 11. Loyalty schemes.

- 일반적인 로열티제도는 대중이 회원(collector)으로 가입하고 재화 또는 용역의 구매에 따라 누적된 포인트에 의해 보상받는 구조를 말함
 - 로열티제도는 누적된 포인트에 대해 직접적으로 보상하거나, 누적된 포인트를 바우처로 교환하는 등의 방식으로 활용될 수 있음
 - 로열티제도의 당사자로는 회원(또는 고객), 참여업체, 회수업체 및 운영업체(scheme promoter)가 있음
 - 회원은 일반적으로 최종소비자로서 구매에 따라 적립된 포인트에 의해 보상받는 자를 말함
 - 참여업체는 포인트 적립의 원인이 되는 1차 거래의 공급자를 말함
 - 회수업체는 회원의 포인트에 의해 보상을 지급하는 자로서, 해당 보상은 1차 공급자(original supplier)가 제공하거나, 1차 공급자 또는 운영업체 등으로부터 계약에 의해 대가를 수령하는 제3자가 제공할 수도 있음
 - 로열티제도는 다수의 참여업체, 회수업체 및 포인트제도의 운영업체 조합으로 다변화될 수 있음
- (회수업체) 회수업체의 부가가치세 과세표준은 일반적으로 회원으로부터 받은 대가와 운영업체 등으로부터 받은 정산금 등 모든 가액을 합한 금액임
 - 다만, 회수업체가 오로지 회원으로부터 포인트만을 제시받는다면, 이는 증정품(business gift)으로 분류됨
 - 즉, 회원으로부터 추가 급부 없이 포인트만을 제시받고 참여업체 또는 운영업체로부터 어떠한 대가를 지급받지 않는 경우를 말함
 - 사업자가 매입세액공제 대상 재화를 무상으로 지급하면(증정품) 재화의 원가 상당액에 대해 부가가치세를 부담함⁷³⁾
- (운영업체) 별도로 포인트를 적립·관리하는 운영업체가 있는 경우, 운영업체가 참여업체로부터 받는 금전은 과세 공급의 대가를 구성함

73) 다만, 동일인에게 12개월 동안 지급한 금액이 50파운드를 초과하지 않는 경우에는 부가가치세가 과세되지 않음. VAT Notice 700/7(Last updated 2020. 12. 31.) 2. Gifts of goods.

- 쟁점 금전이 적립된 포인트의 가치와 동일하거나 그 외 다른 방법에 의해 산정되었든 운영업체는 해당 금전에 대해 매출세액을 부담함
- 또한, 영국 국세청은 운영업체가 회수업체에 회원에 대한 보상 공급과 관련하여 지급한 금전에 대해 일반적으로 매입세액공제를 허용하지 않음
 - 영국 국세청은 이를 운영업체와 회수업체 간의 ‘보상용역(service of redemption)’에 대한 대가’보다는 ‘회수업체의 고객에 대한 공급(2차 공급)과 관련된 대가(즉, 제3자 대가)’로 인식하는 것으로 보임
 - 다만, 후술하는 LMUK판결(2013년) 이후 조세심판원은 운영업체가 회수업체에 지급한 금전에 대해 매입세액공제를 허용하는 경향이 있는 것으로 보임
 - LMUK 판결 이후, 조세심판원의 Marriott 결정례(2018년),⁷⁴⁾ Tesco 결정례(2019년)에서 이를 제3자 대가가 아닌 운영업체가 회수업체로부터 공급받은 ‘보상용역에 대한 대가’로 보아 매입세액공제를 허용하고 있음⁷⁵⁾

다. 판례 등

1) Boots 판례: 할인쿠폰의 부가가치세 성격⁷⁶⁾

- Boots 판결은 가격할인쿠폰과 관련된 대표적 판결로써, ECJ는 가격할인을 보장하는 무료쿠폰은 할인 및 리베이트로써 공급가액에서 제외되는 것으로 판결함
- ECJ는 영국고등법원(High Court of Justice)의 요청에 의해 1987년 12월에

74) LMUK와는 달리 Marriott는 로열티 프로그램 사업 운영으로 인하여 수익을 남기지 않는다는 과세관청의 주장에 대해 영리성은 부가가치세 매입세액공제 여부를 판단함에 있어 고려 대상이 아닌 것으로 봄(Marriott Rewards LLC and Whitbread Group PLC v The Commissioners for HM Revenue and Customs: [2018] UKUT 0129 (TCC), 30 April 2018, IBFD, “Third-party payment- Nature of redemption services,” https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/dcl_uk_2018-04-30_1, 검색일자: 2022. 1. 4.)

75) 1차 조세심판부 및 상위 조세심판부 모두 매입세액공제를 허용함

76) IBFD - Commentary on European VAT - Chapter 7. Taxable Amount - 7.3.1.4.1. Coupons free of charge entitling to a price deduction(Last Reviewed: 1 December 2020)

부가가치세 6차 지침(the Sixth Council Directive)하에서 가격할인을 보장하는
무료쿠폰의 성격에 대한 해석을 발표함

□ (사실관계 및 사건개요)

- 소매업체인 Boots는 특정 제품 포장에 무료쿠폰을 부착하고, 해당 쿠폰을 소지한
고객이 추후 Boots에서 상품 구매 시 할인받을 수 있는 프로모션을 운영함
- Boots는 할인금액은 과세표준에서 제외되어야 하는 것으로 봄
- 과세관청은 쿠폰 적용 전 금액을 과세표준으로 보아야 하는 것으로 주장함
 - 본 사건의 경우 할인을 받기 위해서는 '쿠폰의 제시'가 필요하므로, 고객에게 제공된
할인은 '가치 있는 쿠폰'과의 교환에 의한 것으로서 일반적인 리베이트 및 할인과는
달리 보아야 하는 것으로 주장함
- 본 사건은 영국고등법원까지 회부되었으며, 영국고등법원은 ECJ에 가격할인을
보장하는 무료쿠폰의 「부가가치세법」상 성격에 대하여 질의함

□ (ECJ의 판결)

- ECJ는 쿠폰은 다른 재화의 구매를 위해 사용될 때 '대가(consideration)'로 분류되지
않으며, '할인을 받을 수 있는 증표'에 불과한 것으로 봄⁷⁷⁾
 - 쿠폰에 '명목금액'이 기표되어 있지만 쿠폰은 구매자가 대가를 위해 획득한 것이
아니며, Boots가 특정 상품 구매 시 할인보장을 약속하는 문서에 불과함
 - 즉, 쿠폰에 기재된 '명목금액'은 '약정된 할인금액'에 불과함
- 부가가치세 6차 지침의 '공급 시 계산된 리베이트 및 할인'에는 일반소매가격(normal
retail selling price)과 이전 일반거래에서 고객에게 제공된 쿠폰을 적용하여
소매업체가 고객으로부터 실제로 수령한 금전의 차액도 포함되는 것임⁷⁸⁾
- 따라서 가격할인쿠폰에 의한 할인금액 또한 과세표준에서 제외됨

77) Boots Company plc v. Commissioners of Customs and Excise, 27 March 1990, Case C-126/88, 21문단

78) Boots Company plc v. Commissioners of Customs and Excise, 27 March 1990, Case C-126/88, 22문단

2) Elida Gibbs 판례: 제조업체가 제공한 제3자 할인⁷⁹⁾

- Elida Gibbs 판결은 Boots 판결에서 한발 더 나아가 고객과 직접 계약관계에 있지 않은 제3자가 부여한 할인쿠폰 상당액을 제3자의 과세표준에서 차감할 수 있는지에 대해 판시한 대표적 판결로 분류됨
- 본 사건은 최종소비자로 향하는 하나의 거래사슬 내에서 첫 번째 거래당사자인 제조업체가 최종소비자에게 캐시백 및 할인 혜택을 제공할 때 쟁점 보상을 제조업체의 과세표준에서 제외할 수 있는지 여부에 대한 판례임
- (사실관계 및 사건개요)
 - 제조업체인 Elida Gibbs는 판매촉진을 위해 현금할인쿠폰과 캐시백쿠폰을 발행하고, 쿠폰 발행과 무관하게 일정 가격으로 도·소매상에게 제품을 판매함
 - 현금할인쿠폰: 잡지 등에 인쇄되어 무료 배포되며, 최종소비자가 이를 제시하면 소매업체로부터 할인받을 수 있음. 쿠폰 발행자인 제조업체는 해당 할인액에 대해 소매업체에게 보상함
 - 캐시백쿠폰: 최종소비자는 소매업체로부터 일반소매가격에 의해 제품을 구매하되, 추후 제품 포장면에 인쇄되어 있는 캐시백쿠폰을 제조업체에 제시하는 경우 제조업체로부터 해당 금액만큼 현금으로 반환받을 수 있음
 - Elida Gibbs는 현금할인쿠폰 등에 의한 할인은 '소급할인'으로서 당초 과세표준(도·소매업체에 대한 판매가격)에서 차감되어야 하는 것으로 주장함
 - 과세관청은 현금할인쿠폰은 최종소비자와 소매업체 간의 거래에 있어 제조업체가 지급한 제3자 대가에 해당하는 것이며, 캐시백쿠폰은 공급과 보상 간에 직접적 연관성이 없으므로 당초 과세표준에서 차감될 수 없는 것으로 주장함
 - 영국 부가가치세 심판원(the Value Added Tax Tribunals)은 본 사건이 유럽연합 법률의 해석과 관련된 것으로 보아 ECJ에 선례적 판결을 요청함

79) IBFD - Commentary on European VAT - Chapter 7. Taxable Amount - 7.3.1.4.5. Discounts allowed by the manufacturer(Last Reviewed: 1 December 2020)

□ (ECJ의 판결)

- 부가가치세는 ‘최종소비자’에게만 과세하도록 설계된 세목으로 과세당국은 최종 소비자가 실제로 지급한 대가를 초과하여 과세할 수 없음⁸⁰⁾
 - 「부가가치세법」상 납세의무자는 부가가치세의 실제적 부담자가 아니며, 이들은 최종 과세단계 이전의 각 거래단계에서 과세관청을 대신하여 부가가치세를 징수하는 역할을 요청받음
 - 「부가가치세법」은 조세중립성을 위해 전단계세액공제법을 채택함
- 제6차 지침의 과세표준은 공급자가 공급받는 자로부터 획득하였거나 또는 획득할 모든 대가를 포함하는 것이며, ‘대가’란 객관적 기준에 따라 추정된 가치가 아닌 ‘주관적 가치’로서 개별 상황에서 실제로 받은 가치를 의미함⁸¹⁾
- 따라서 조세중립성의 관점에서 볼 때, 캐시백 및 할인을 제공한 제조업체의 과세표준은 거래상대방(도·소매업체)에게 판매한 가격에서 캐시백 등의 금액을 차감한 가액에 의하여야 함⁸²⁾
 - 제조업체가 최종적으로 실제 수취한 금액을 초과하여 과세할 수 없음
 - 제조업체의 과세표준에서 캐시백 등의 할인금액을 제외하지 않는 경우, 제조업체의 비용으로 부가가치세를 지급받는 문제가 발생함

□ 한편, ECJ는 본 판결이 중간거래자(도·소매업체)의 부가가치세 처리에 영향을 끼치지 않는 것으로 봄⁸³⁾

- 영국, 독일, 그리스 정부는 고객과 계약관계에 있지 않은 제조업체의 할인에 대해 제조업체의 과세표준을 조정하면, 중간거래자의 가격 또한 소급적으로 조정되고 수정세금계산서를 발행하는 문제가 있음을 지적함

80) Elida Gibbs Ltd v Commissioners of Customs and Excise, 24 October 1996, Case C-317/94., 8-24문단

81) Elida Gibbs Ltd v Commissioners of Customs and Excise, 24 October 1996, Case C-317/94., 26-27문단

82) Elida Gibbs Ltd v Commissioners of Customs and Excise, 24 October 1996, Case C-317/94., 28-29문단

83) Elida Gibbs Ltd v Commissioners of Customs and Excise, 24 October 1996, Case C-317/94., 32-33문단

- 이에 대해 ECJ는 전단계세액공제법하에서 중간거래자는 제조업체의 캐시백 등과는 무관하게 기존 거래금액에 의하여 세무처리하면 되는 것으로 판시함
 - 중간거래자들은 각각의 공급자에게 실제 지불한 금액을 매입세액으로 공제받을 수 있으므로 과세표준을 조정할 필요가 없음
 - 실제로 ECJ는 후속 Yorkshire 판결에서 소매업체의 과세표준은 고객으로부터 수취한 금액에 제조업체로부터 보전받은 쿠폰 금액을 합산한 가액임을 명확히 함^{84), 85)}
- Elida Gibbs 판결은 경제적 실질을 고려하여 제3자 할인에 대해 접근한 점에서 의미 있는 판결이나, 이는 하나의 거래사슬 내에서의 제3자 할인에 국한하여 접근해야 한다는 지적이 있음^{86), 87)}
- 제조업체 입장에서 판매촉진을 위해 도·소매상에게 할인을 제공하는 경우와 제조업체와 직접 계약관계는 없지만, 쟁점 물품의 최종소비자에게 할인 또는 리베이트를 제공하는 경우는 경제적 및 비용적 측면에서 차이가 없음
 - 제조업체는 쟁점 물품을 이미 도·소매업체에 공급하였으나 제조업체의 이익과 연관된다는 점에서 실질적으로 제조업체의 관리대상으로 간주함
- 따라서 Elida Gibbs 판결은 최종소비자와 직접 계약관계가 없는 모든 제3자 할인에 일괄적으로 적용할 것이 아니라, 동일 거래사슬 내에서 선공급자인 제조업체가 최종소비자에게 제공한 할인에 국한하여 해석되어야 한다는 견해가 있음

84) Yorkshire 판결(Yorkshire Co-operatives Ltd v Commissioners of Customs and Excise, 16 January 2003, Case C-398/99)

85) 참고로 최종소비자가 부가가치세 사업자인 경우, 소매업체는 실제 최종소비자가 지급한 대가 상당액에 대해서만 최종소비자에게 세금계산서를 발행하여야 함

86) Bijl, Jeroen, *The EU VAT treatment of vouchers ins the context of promotional activities*, Tilburg University PhD thesis, 2019, pp. 140~141.

87) 공현진·박훈, 「반대급부 확정 측면에서 본 휴대폰 단말기 보조금의 매출에누리 여부-KT 사건과 SKT 사건의 비교」, 『조세와 법』, 제10권 제1호, 서울시립대학교 법학연구소, 2017, pp. 27~28.

3) Loyalty Management Uk Lts.(이하 LMUK) 판례: 마일리지의 부가가치세 처리^{88), 89)}

- LMUK 판결은 포인트제도 운영업체인 LMUK가 고객에게 보상 재화 및 용역(이하 재화 등)을 제공한 회수업체(redeemer)에 지급한 대가의 「부가가치세법」상 성격이 쟁점임
 - 회수업체가 운영업체(LMUK)에 제공한 보상용역(redemption service)에 대한 대가인지, 아니면 회수업체가 고객에게 공급하는 재화 등에 대한 제3자 대가에 해당하는지가 쟁점임
 - 쟁점 대가의 성격에 따라 운영업체의 매입세액공제 여부가 달라짐
 - 포인트제도를 운영하는 별도 사업자의 존재, 참여업체가 고객에게 포인트를 직접 발급하여 주지 않고 포인트를 부여할 수 있는 권리를 취득한다는 특징이 있음⁹⁰⁾
 - 단독 포인트제도⁹¹⁾의 경우 포인트 적립 시에는 부가가치세 문제가 발생하지 않으나, LMUK 사건의 경우 LMUK의 포인트 발행은 ‘과세사건’에 해당함⁹²⁾
- (사실관계)
 - LMUK가 운영하는 포인트제도는 아래의 세 가지 개별 계약에 기초하여 운영됨
 - LMUK와 고객: 고객에 대한 포인트 적립 및 사용을 LMUK가 보장하는 계약

88) The Supreme Court of the United Kingdom, Press summary, Her Majesty’s Revenue and Customs v Aimia Coalition Loyalty UK Limited (formerly known as Loyalty Management UK Limited) (Respondent) [2013] UKSC 15 On appeal from [2007] EWCA Civ 938, 13 March 2013

89) The Supreme Court of the United Kingdom, Press summary, Her Majesty’s Revenue and Customs (Appellant) v Aimia Coalition Loyalty UK Limited (formerly known as Loyalty Management UK Limited) (Respondent) (No. 2) [2013] UKSC 42 On appeal from [2007] EWCA Civ 938, 20 June 2013

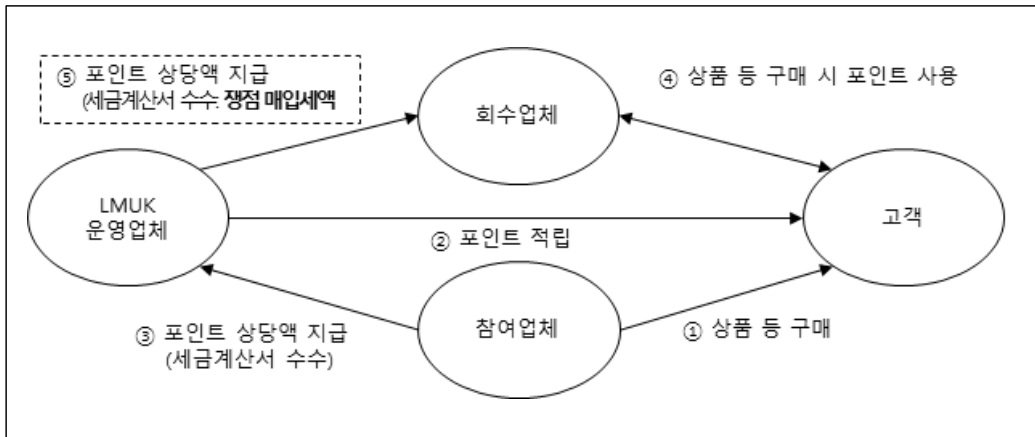
90) Yige Zu and Richard Krever, “The United Kingdom has spoken: The receding impact of European jurisprudence on the UK interpretation of the common VAT system,” *Common Law World Review*, 49(1), 2020, p. 84.

91) 참여업체와는 별도의 회수업체 및 운영업체가 없는 단순한 구조의 포인트제도를 말함

92) 포인트 발행과 관련하여 LMUK와 가맹사업자 간의 대금수수는 부가가치세 과세대상이며, 과세표준은 가맹사업자가 LMUK에게 지불한 금액 전체라는 것이 원고와 과세관청의 공통된 견해임(Her Majesty’s Revenue and Customs v Aimia Coalition Loyalty UK Limited (formerly known as Loyalty Management UK Limited) (Respondent) [2013] UKSC 15 On appeal from [2007] EWCA Civ 938, 13 March 2013, 31문단. 77문단)

- LMUK와 참여업체: LMUK는 고객이 참여업체로부터 구매 시 포인트를 적립하여 주고, 고객이 추후 해당 포인트를 회수업체로부터 재화 등의 구매에 사용할 수 있도록 보장하되, 참여업체는 적립된 포인트당 약정된 금액을 LMUK에 지급할 것을 약정하는 계약
- LMUK와 회수업체: 회수업체는 고객이 포인트를 이용하여 재화 등을 구매할 수 있도록 하고, LMUK는 교환된 포인트당 약정된 금액을 ‘용역대가’로 회수업체에 지급할 것을 약정하는 계약
- LMUK는 참여업체, 회수업체와의 거래 시에 세금계산서를 수수하였음⁹³⁾
 - 참고로 고객이 포인트를 적립받는 단계에서는 부가가치세 처리 없음⁹⁴⁾

[그림 III-1] LMUK 포인트제도의 거래 흐름도



자료: 본문의 내용을 참조하여 저자 작성

93) Her Majesty's Revenue and Customs v Aimia Coalition Loyalty UK Limited (formerly known as Loyalty Management UK Limited) (Respondent) [2013] UKSC 15 On appeal from [2007] EWCA Civ 938, 13 March 2013, 10문단

94) Yige Zu and Richard Krever, 2020, p. 84.

□ (사건개요)

- LMUK는 쟁점 대가는 회수업체가 LMUK에 제공한 보상용역에 대한 대가로서 사업과 관련된 매입세액으로 공제대상인 것으로 주장함
 - 회수업체가 고객이 제시하는 포인트와 재화 등을 교환하는 용역을 제공함에 따른 대가인 것으로 주장함
- 반면 과세관청은 쟁점 대가는 고객이 회수업체로부터 재화 등을 매입하는 거래와 관련하여 LMUK가 단순히 고객을 대신하여 지급한 금액(즉, 제3자 대가)으로 LMUK의 매입세액공제 대상이 아닌 것으로 판단함
- 본 사건은 대법원(the Supreme Court)에 회부됨
 - 조세심판원과 상소법원은 LMUK의 의견을 인정한 반면, 고등법원은 과세관청의 의견을 인정함^{95), 96)}
 - 대법원 판결 이전 상원(the House of Lords)은 쟁점 대가의 성격에 대해 ECJ에 선례적 판결을 요청함⁹⁷⁾

□ (ECJ의 의견)⁹⁸⁾

- ECJ는 부가가치세제는 ‘경제적 실질(economic reality)’에 기초하여 이해되어야

95) Yige Zu and Richard Krever, 2020, p. 85.

96) 특히 조세심판원은 부가가치세는 소비세에 해당하므로 생산 및 유통단계가 얼마나 복잡한지와 무관하게 최종소비단계에 적용되는 것으로써, 1) LMUK 사건의 경우 소비자는 1차 구매단계(가맹사업자로부터)에 온전하게 부가가치세를 부담하였고, 2차 취득단계(보상사업자로부터의 보상)에서는 어떠한 대가도 지불하지 않았으며 2) LMUK가 쟁점 매입세액을 공제받게 되면 거래 전체에서의 총 부가가치세액은 최종소비자가 지불한 대가와 관련된 매입세액과 동일하나, LMUK가 쟁점 매입세액을 공제받지 못하게 되면 거래 전체의 총 부가가치세액은 최종소비자가 부담한 금액을 초과하는 문제가 발생하는 점에 근거하여 LMUK의 의견을 받아들였음(Yige Zu and Richard Krever, 2020, p. 85)

97) 기존 영국 상원 내 항소위원회(Appellate Committee of the House of Lords)가 최종심을 담당하였으나, 2009년 10월 대법원(the Supreme Court of the United Kingdom)이 신설되어 최종심을 담당하게 됨(주 영국 대한민국 대사관 겸 주 국제해사기구 대한민국 대표부, 「영국이 대법원 신설」, https://overseas.mofa.go.kr/gb-ko/brd/m_8388/view.do?seq=898625&srchFr=&srchTo=&srchWord=&srchTp=&multi_itm_seq=0&itm_seq_1=0&itm_seq_2=0&company_cd=&company_nm=&page=85, 검색일자: 2022. 1. 4.)

98) Her Majesty's Revenue and Customs v Aimia Coalition Loyalty UK Limited (formerly known as Loyalty Management UK Limited) (Respondent) [2013] UKSC 15 On appeal from [2007] EWCA Civ 938, 13 March 2013, 53-56문단

하는 것으로 다양한 양상을 가지고 있는 개별 거래들은 각각의 상황을 고려해야 하는 것으로 봄

- ECJ는 고객이 최초 지불한 대가와 추후 받은 보상 간에 연관성이 없으며, 쟁점포인트 제도의 경제적 실질은 2개의 독립된 거래인 것으로 판단함
 - ECJ는 쟁점 거래는 1) 최초 참여업체에 의한 공급과 2) 로열티 보상에 따라 회수업체로부터 포인트에 의해 구매하는 공급으로 구분하여 봄
- 따라서 ECJ는 쟁점 대가는 LMUK가 고객을 대신하여 지급한 일종의 제3자 대가로서 공제대상 매입세액에 해당하지 않는 것으로 판시함

□ (영국 대법원의 최종판결)^{99), 100)}

- 대법원은 ECJ의 의견에도 불구하고 쟁점 대가는 용역대가로써 LMUK가 관련 매입세액을 공제받을 수 있는 것으로 판시함¹⁰¹⁾
 - 대법원은 LMUK 사건의 경우 1차 사업자가 아닌 운영업체인 LMUK가 고객에게 포인트를 부여하는 등의 핵심사항을 ECJ에 충분히 명확하게 설명하며 질의하지 않은 점을 지적함
 - 이에 따라 ECJ가 거래당사자 간의 관계에 대해 완전하게 고려할 수 없었으며, 본 사안은 애초 ECJ에 질의할 대상이 아닌 개별 국가의 판단사항으로 판시함
- 전단계세액공제법을 채택한 부가가치세제하에서 각 생산·유통단계에서만 부가가치가 발생하며, 이는 궁극적으로 최종소비자에 의해 부담되어야 함¹⁰²⁾

99) Her Majesty's Revenue and Customs (Appellant) v Aimia Coalition Loyalty UK Limited (formerly known as Loyalty Management UK Limited) (Respondent) (No. 2) [2013] UKSC 42 On appeal from [2007] EWCA Civ 938, 20 June 2013

100) Her Majesty's Revenue and Customs v Aimia Coalition Loyalty UK Limited (formerly known as Loyalty Management UK Limited) (Respondent) [2013] UKSC 15 On appeal from [2007] EWCA Civ 938, 13 March 2013

101) 대법원은 3:2의 다수결로 쟁점 판결을 내림

102) Her Majesty's Revenue and Customs v Aimia Coalition Loyalty UK Limited (formerly known as Loyalty Management UK Limited) (Respondent) [2013] UKSC 15 On appeal from [2007] EWCA Civ 938, 13 March 2013, 73-75문단

- 고객이 포인트를 이용하여 재화 등을 공급받을 때, ‘금전대가’를 지불하지 않고 추후 LMUK가 포인트의 약정가치를 지불한 점만을 별도로 생각해 보면, ‘2차 거래의 제3자 대가’로 생각될 수도 있음¹⁰³⁾
- 그러나 1) LMUK는 고객에게 포인트가 재화 등의 구매에 대한 지불수단으로 사용될 수 있음을 약정하였고, 2) 이에 따라 회수업체를 확보해야 하는 의무가 발생하였으며, 3) LMUK가 회수업체에 지급하는 쟁점 대가는 LMUK의 의무이행을 위한 필수적 비용에 해당함¹⁰⁴⁾
 - LMUK가 영위하는 사업은 추후 포인트를 제시하고 재화 등을 구매할 수 있도록 약속하고 해당 의무를 회수업체를 통해 이행하는 것이며, 쟁점 비용은 LMUK의 본 사업 이행을 위한 필수 비용에 해당함
- 선례로 확립된 Redrow 원칙¹⁰⁵⁾에 의하면, 사업자는 본인이 공급받는 자에 해당하지 않는다면 공급에 대해 대가를 지불할 일이 거의 없음¹⁰⁶⁾

103) Her Majesty's Revenue and Customs v Aimia Coalition Loyalty UK Limited (formerly known as Loyalty Management UK Limited) (Respondent) [2013] UKSC 15 On appeal from [2007] EWCA Civ 938, 13 March 2013. 76문단

104) Her Majesty's Revenue and Customs v Aimia Coalition Loyalty UK Limited (formerly known as Loyalty Management UK Limited) (Respondent) [2013] UKSC 15 On appeal from [2007] EWCA Civ 938, 13 March 2013. 77, 79문단

105) 주택건설업자인 Redrow는 자신의 신축주택의 잠재적 구매자는 기존 보유하고 있던 주택을 판매한 후에야 비로소 Redrow의 신축주택을 구매할 수 있는 것으로 판단함. Redrow는 신축주택의 판매 촉진을 위해 부동산중개자와 계약을 체결하여 잠재적 구매자의 주택매도를 지원하도록 하고 잠재적 구매자가 Redrow의 신축주택을 구매하는 경우, 잠재적 구매자의 주택매도와 관련된 부동산중개 수수료를 Redrow가 부담하기로 함. 관련하여 국세청은 쟁점 비용은 Redrow가 잠재적 구매자의 비용을 대신하여 부담한 제3자대가에 해당하는 것으로 보아 매입세액을 불공제하였으나, 재판부는 쟁점 지출로 인해 지출자가 무엇을 얻었는지, 그리고 해당 지출로 얻은 것이 그의 사업목적에 사용되었는지 여부 등의 경제적 실재를 종합적으로 고려해야 하는 것으로 본 사건의 경우, Redrow는 부동산중개자를 선택하여 직접 지시를 내리는 등 부동산중개자에 대한 계약상 권리를 가지고 있으며, 만약 잠재적 구매자가 부동산중개자에 대한 지시를 변경하고자 하더라도 이를 저지할 수 있는 권리가 있는 점 등을 보면, Redrow는 지급의무가 발생한 쟁점 비용에 대해 무언가를 얻었으며, 이는 사업목적으로 얻어졌음이 자명하므로 매입세액공제 대상인 것으로 판단함. 이후 해당 판결은 ‘과세공급에는 돈이 따른다’는 일명 Redrow 원칙으로 불림(Nathalie Wittcock, *Sales Promotion Techniques and VAT in the EU*, Wolters Kluwer, 2019, pp. 256~261)

106) Her Majesty's Revenue and Customs v Aimia Coalition Loyalty UK Limited (formerly known as Loyalty Management UK Limited) (Respondent) [2013] UKSC 15 On appeal from [2007] EWCA Civ 938, 13 March 2013, 78, 79, 81문단

- 본 사건의 경제적 실질은 회수업체가 LMUK에 LMUK의 사업 운영에 필수적인 과세대상 용역을 공급하고 있는 것이므로, LMUK는 쟁점 비용에 대해 매입세액공제를 받을 수 있음
- 영국 대법원은 현대 사회는 매우 복잡하므로 과세관청은 부가가치세의 기본원칙에 부합하는 관점에서 거래 전체를 아우르는 방식으로 접근해야 하는 것으로 봄^{107), 108)}
 - 대법원은 개별 거래를 독립적으로 보는 ECJ의 접근법은 순수한 선형 거래(linear transaction)하에서는 용인될 수 있는 결과를 도출하는 것으로 평가함
 - 그러나 현대 경제에서 계약관계는 과거의 사슬(chain)형식에서 거미줄(web)과 같은 복잡한 구조로 변화하고 있는바, 경제적 실질을 판단할 때는 전체적 관점에서 접근해야 하는 것으로 봄
 - LMUK와 관련된 모든 당사자 및 거래관계를 종합하여 LMUK의 쟁점 매입세액공제를 허용함으로써 부가가치세의 기본원칙을 달성할 수 있는 것으로 봄¹⁰⁹⁾
- 영국 대법원의 본 판시는 고객충성제도와 관련된 정책적 고려가 반영된 것으로, 이로 인해 최종소비자와 관련된 거래 전체를 기준으로 과세되고 이중과세 문제가 해소되었다는 견해가 있음^{110), 111)}
 - 부가가치세제는 소비세로서 거래단계 수에 불문하고 최종소비자가 담세자여야 하므로, 최종소비자가 부담한 금액을 초과하여 과세할 수 없다는 관점에서 접근할 때, 쟁점 포인트제도와 관련된 이중과세 문제가 발생하지 않는다는 견해임
 - 영국 대법원은 ‘보상용역’이라는 개념을 도입하여 부가가치세 중립성 문제를 해결하고자 하였다는 견해가 있음

107) Yige Zu and Richard Krever, 2020, p. 87.

108) Her Majesty's Revenue and Customs v Aimia Coalition Loyalty UK Limited (formerly known as Loyalty Management UK Limited) (Respondent) [2013] UKSC 15 On appeal from [2007] EWCA Civ 938, 13 March 2013, 113-115문단

109) Her Majesty's Revenue and Customs v Aimia Coalition Loyalty UK Limited (formerly known as Loyalty Management UK Limited) (Respondent) [2013] UKSC 15 On appeal from [2007] EWCA Civ 938, 13 March 2013, 84-85문단

110) Yige Zu and Richard Krever, 2020, pp. 84~87.

111) Nathalie Wittcock, 2019, pp. 266~269.

4) Tesco 결정례: 바우처 교환이 추가된 마일리지제도¹¹²⁾

□ (사실관계 및 사건개요)¹¹³⁾

- 소매업체인 Tesco 및 관계사인 Tesco Freetime Limited¹¹⁴⁾(이하 Freetime)는 고객을 대상으로 클럽카드프로그램을 운영함
 - 고객이 Tesco 매장(이하 참여업체)에서 구매하는 경우 포인트가 부여됨
 - 고객은 분기별로 적립된 포인트를 Tesco 온·오프라인에서 할인받을 수 있는 바우처로 교환할 수 있음
 - 한편, 고객은 교환된 바우처를 Freetime을 통해 제휴 회수업체(영화관, 식당, 박물관 등)에서 재화 등의 구매 시 사용할 수 있는 토큰으로 교환할 수 있음
 - Freetime은 고객이 회수업체에 제시한 토큰의 액면가액의 일정비율의 금전을 지불하며, 참여업체는 고객의 토큰 사용액의 일정 금액을 매월 Freetime에게 지불함
- Freetime은 참여업체에 세금계산서를 발행하고 매출세액을 신고하였으며, 회수업체에 지급한 비용은 사업과 관련하여 제공받은 용역에 대한 대가로 보아 매입세액 공제대상으로 주장함¹¹⁵⁾
- 과세관청은 이를 회수업체가 고객에게 공급한 거래에 대한 제3자 대가로 보아 매입세액 불공제대상으로 주장함
 - 과세관청은 LMUK에 대한 ECJ의 선례적 판결에 근거하여 주장함
 - 설령 LMUK 대법원 판결에 비추어 보아도 LMUK와 참여업체는 비특수관계이지만, Freetime은 Tesco 그룹 내의 법인인 점, LMUK와는 달리 적립된 포인트를 회수

112) 추가 소송은 진행되지 않는 것으로 보임(법무법인 Freshfields Bruckhaus Deringer, <https://www.freshfields.com/en-gb/our-thinking/knowledge/briefing/2019/05/tesco-freetime-rewards-redrow-and-input-vat-recovery-3949/>, 검색일자: 2022. 1. 7.)

113) The Commissioners for HM Revenue & Customs v Tesco Freetime Ltd. and Tesco PLC: [2019] UKUT 0018 (TCC), 24 January 2019, 1-5, 13-14문단

114) Freetime은 Tesco그룹사에 해당하나 제휴프로그램을 상당수준에서 자율성을 가지고 운영하고 있음 (HM Revenue & Customs v Tesco Freetime Ltd. and Tesco PLC: [2019] UKUT 0018 (TCC), 24 January 2019, 17문단)

115) HM Revenue & Customs v Tesco Freetime Ltd. and Tesco PLC: [2019] UKUT 0018 (TCC), 24 January 2019, 29문단

업체에서 사용하기 위해 바우처 전환이라는 행위가 필요하다는 점 등에서 LMUK 사건과 본 사건은 상이한 것으로도 주장함^{116), 117)}

□ (상급 조세심판부의 판단)

- 심판부는 본 사건의 계약조건은 경제적 실재성을 반영하고 있는 것으로 판단하며, 본 포인트제도의 목적은 고객의 로열티를 증대시켜 Tesco 상점들의 이익을 증진하기 위한 것으로 판단함
- 쟁점 사항은 Freetime과 제휴사업자의 계약조건과 거래 전체를 아우르는 상업적·경제적 실질성을 동시에 고려하여 판단하여야 함¹¹⁸⁾
 - 계약상 부여된 의무의 파악, 당사자들이 계약조건에 따른 의무를 실제로 이행하였는지 여부의 확인, 그리고 경제적 실질 관점에서 해당 의무의 이행 정도 등을 고려해야 함
- 운영업체인 Freetime의 사업목적은 회수업체들을 관리·유지하고 고객에게 보상(reward token)을 제공하는 것임
 - Freetime이 Tesco 그룹의 자회사인 것이 Freetime이 Tesco Store들과 별도의 사업을 영위하고 있다는 사실에 영향을 끼치지 않음¹¹⁹⁾
- 심판부는 Freetime이 본 사업을 영위하기 위해 회수업체에 지불한 대가는 Freetime이 해당 사업을 영위하는 데 있어 필수적인 비용으로 매입세액공제 대상에 해당하는 것으로 판단함¹²⁰⁾

116) 법무법인 Macfarlanes, <https://www.macfarlanes.com/media/1396/g-pdfs-vat-input-tax-recovery-the-tesco-clubcard-case.pdf>, 검색일자: 2022. 1. 7.

117) The Commissioners for HM Revenue & Customs v Tesco Freetime Ltd. and Tesco PLC: [2019] UKUT 0018 (TCC), 24 January 2019, 47문단

118) The Commissioners for HM Revenue & Customs v Tesco Freetime Ltd. and Tesco PLC: [2019] UKUT 0018 (TCC), 24 January 2019, 39, 42문단

119) The Commissioners for HM Revenue & Customs v Tesco Freetime Ltd. and Tesco PLC: [2019] UKUT 0018 (TCC), 24 January 2019, 47문단

120) 1심 조세심판부 또한 Tesco Freetime의 주장을 인용함

5) Baxi 사건: 단일마일리지제도에서 보상만을 위탁한 사건¹²¹⁾

□ Baxi 사건은 LMUK 사건과 유사한 시점에 논란이 되었으며, 포인트제도에 제3자가 포함되지만 포인트제도의 운영 주체 등에 있어 차이점이 있음

○ 상원은 LMUK 사건과 Baxi 사건을 유사한 것으로 판단하여 ECJ에 일괄하여 선례적 판례를 요청하였으나, 영국 대법원은 LMUK와 Baxi는 구조가 상이하므로 달리 보아야 하는 것으로 판시함

- LMUK는 1차 사업자와는 별도로 포인트 운영업을 영위하는 반면, Baxi는 1차 사업자가 고객에게 마일리지를 직접 적립하여 주되 마일리지 보상만을 제3자에게 하청한 차이가 있음

□ (사실관계 및 사건개요)

○ 보일러 판매회사인 Baxi는 고객충성제도의 일환으로 포인트제도를 운영하며 고객이 @1이라는 별도 법인을 통해 포인트와 보상재화를 교환할 수 있도록 함

- Baxi는 고객의 구매에 대해 직접 포인트를 부여하였음

- Baxi는 @1과 계약을 체결하여 @1이 다양한 보상재화를 구매하여 Baxi 고객이 포인트와 보상재화를 교환할 수 있도록 함

- Baxi는 @1에 고객이 교환한 보상재화의 시가 상당액을 지급하고 세금계산서를 수수함

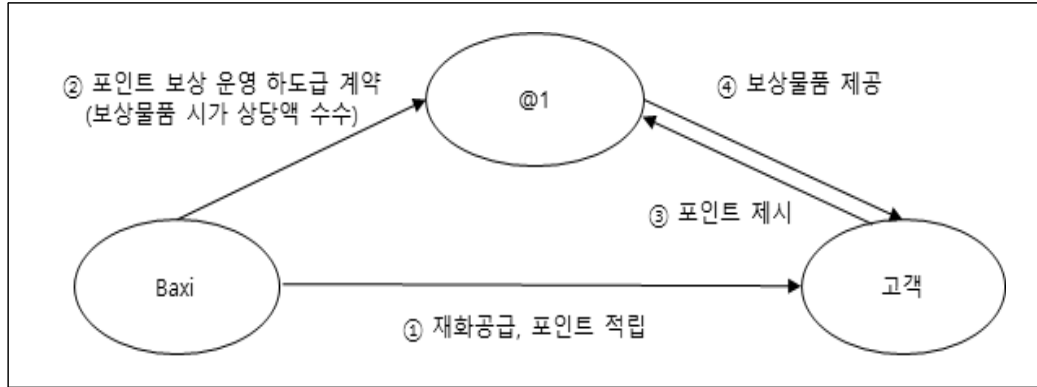
○ Baxi는 @1에 지불한 비용에 대해 사업과 관련된 비용으로 보아 매입세액공제를 적용하고자 함

○ 과세관청은 이는 제3자 대가에 해당하는 것으로 보아 매입세액 불공제 대상으로 주장함

○ 본 사건과 관련하여 영국 상원은 ECJ에 선례적 판결을 요청하였음

121) Nathalie Wittock, 2019, pp. 245~249.

[그림 III-2] Baxi 포인트제도의 거래 흐름도



자료: 본문의 내용을 참조하여 저자 작성

□ (ECJ의 판결)¹²²⁾

- ECJ는 쟁점 비용을 두 가지의 구분된 거래로 나누어 봄
 - Baxi에 대한 상환용역과 고객에 대한 재화의 공급용역으로 구분하여 봄
 - ECJ는 쟁점 거래의 경제적 실질을 판단함에 있어 Baxi가 @1에 계약에 의해 지불하는 금액이 고객에게 보상되는 포인트의 수가 아닌 보상재화의 소매가격과 직접적으로 연관된 점에 주목함
- ECJ는 쟁점 비용 중 보상재화의 취득원가는 고객에 대한 재화공급과 관련된 제3자 대가로 보아 매입세액 불공제하되, @1의 이윤(보상재화의 시가와 취득원가의 차액)은 Baxi에 대한 보상용역의 대가로 보아 매입세액공제 대상으로 봄

□ 한편, ECJ의 판결 이후 Baxi가 소 진행을 포기하여 영국 대법원에서 추가로 다투어지지 않았음¹²³⁾

122) Laura Elizabeth Joh, "Who supplies what in a loyalty reward scheme," 법무법인 Monckton Chambers, <https://www.monckton.com/wp-content/uploads/2010/11/LMUK-BAXI.pdf>, 검색일자: 2022. 1. 7.

123) The Commissioners for HM Revenue & Customs v Tesco Freetime Ltd. and Tesco PLC: [2019] UKUT 18 (TCC), 24 January 2019, 74문단

- 즉, 영국 대법원은 Baxi 사건에 대해 구체적으로 검토 및 결론 내리지 않았으므로, Baxi에 대한 ECJ의 의견과 영국 대법원 견해의 일치 여부는 결정되지 않았음¹²⁴⁾

2. 호주

가. 부가가치세 과세표준 등

- 호주 「부가가치세법」상 재화 및 용역의 과세표준은 대가(Consideration)임^{125), 126)}
 - 대가란 공급과 관련하여 받은 모든 지불을 의미하는 것으로 금전, 비금전 대가 및 제3자 대가를 포함함
 - 대가로 비금전 물건을 받은 경우, 대가는 부가가치세를 포함한 시장가격에 해당함
 - 대가와 공급 간에 연결고리(nexus)가 있다면 모든 대가는 과세표준에 포함되어야 함
 - 제3자가 지급한 금전 또한 ‘대가’에 해당함¹²⁷⁾
- 「부가가치세법」은 리베이트 및 할인이 있는 경우 과세표준에서 차감하도록 규정하고 있음^{128), 129)}

124) 법무법인 Freshfields Bruckhaus Deringer, <https://www.freshfields.com/en-gb/our-thinking/knowledge/briefing/2019/05/tesco-freetime-rewards-redrow-and-input-vat-recovery-3949/>, 검색일자: 2022. 1. 7.

125) 호주 「부가가치세법」, A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999, Section 9-5, 9-15

126) IBFD - Australia - Goods and Services Tax - Country Tax Guides - 6. Taxable Amount - 6.1.1. Elements to be included in the taxable amount (Last Reviewed: 30 June 2021)

127) Wolters Kluwer, *Australian master tax guide 2020*, 2020, p. 1708.

128) 호주 국세청, 'GST and rebates', <https://www.ato.gov.au/Business/GST/In-detail/Rules-for-specific-transactions/GST-and-rebates/>, Last modified: 10 Apr 2017, 검색일자: 2022. 1. 10.

129) IBFD - Australia - Goods and Services Tax - Country Tax Guides - 6. Taxable Amount - 6.1.5. Adjustment of taxable amount (Last Reviewed: 30 June 2021)

- 공급 이후 리베이트 및 할인이 발생하는 경우 공급자는 수정세금계산서를 발행하여 부가가치세 과세표준을 감액하여야 함
 - 물량리베이트, 조기지급할인, 프로모션 리베이트(promotion rebate) 등에 의하여 리베이트 및 할인이 발생하면, 공급자는 발생일로부터 28일 이내에 수정세금계산서를 발행하여 과세표준을 감액하여야 함¹³⁰⁾
 - 최초 공급일과 리베이트 발생일이 동일 과세기간인 경우에는, 별도의 수정세금계산서 없이 감액된 금액을 과세표준으로 함

- 한편, 공급받는 자가 공급자를 위해 용역(예: 광고, 공동프로모션 등)을 제공함에 따라 지급하는 리베이트는, 기존 공급가액을 감액하지 않고 공급받는 자가 공급자에게 별도의 용역을 제공한 것으로 보아 부가가치세 처리를 함
 - 예) 청량음료 제조업체가 판촉을 위해 소매업체가 해당 제품을 광고하고 특정 위치에 진열하는 조건을 충족하는 경우 지급하는 리베이트
 - 리베이트가 별도 용역에 해당하는지 여부는 계약조건과 실제 이행 활동에 따라 구체적으로 판단하여야 함
 - 판매계약, 계약조건, 프로모션 계획, 해당 활동의 수행 및 모니터링 리포트, 리베이트의 실제 지급 여부, 실제 활동의 수행 여부, 공급받는 자의 해당 활동에 대한 공급자의 영향력 정도 등을 고려하여 사실을 판단함

130) 다만, 조정금액이 75호주달러 미만인 경우에는 수정세금계산서의 발행 없이 과세표준을 감액할 수 있음

나. 제휴할인 과세제도

1) 제3자 지급 리베이트^{131), 132), 133)}

- 동일 거래사슬하에서 공급받는 자가 아닌 제3자에게 판매촉진을 위해 금전을 지급하는 경우 금전 제공자는 부가가치세 과세표준을 감액 조정함
 - 대표적인 제3자 지급 리베이트로는 제조업체가 소매업체 등을 통해 자신의 물건을 구매한 최종소비자에게 소매업체와는 무관하게 직접 지급하는 금전(캐시백)이 있음
 - 예) 자동차 제조업체가 자신의 자동차를 구매한 최종소비자에게 지급하는 프로모션 캐시백
 - 최종소비자의 행정 편의를 위해서 중간거래자가 최종소비자를 대신하여 금전 제공자로부터 제3자 리베이트를 수령하는 경우에도 최종소비자가 직접 제3자 리베이트를 수령한 경우와 동일하게 세무처리함
 - 예) 소매업체로부터 33,000호주달러에 자동차를 구매하고 제조업체로부터 1,000호주달러 캐시백을 받을 자격이 있는 최종소비자가, 소매업체에 32,000호주달러를 지불하고 제조업체가 최종소비자의 지시에 따라 소매업체에 최종소비자의 1,000호주달러 캐시백을 지불하는 경우
- 금전 제공자는 관련하여 수정세금계산서를 발행하여야 하며, 리베이트를 받은 소비자가 과세사업자인 경우 소비자 또한 매입세액을 감액 조정하여야 함
 - 금전 제공자는 기존 공급의 과세표준을 감액 조정하여야 하며, 리베이트를 받은 소비자는 소매업체로부터 공급받은 매입세액을 감액 조정하여야 함

131) 호주 부가가치세법, A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999, Division 134

132) 호주 국세청, 'GST and rebates', <https://www.ato.gov.au/Business/GST/In-detail/Rules-for-specific-transactions/GST-and-rebates/>, Last modified: 10 Apr 2017, 검색일자: 2022. 1. 10.

133) GSTR 2000/19, 40-42B 문단

- 한편, 금전 제공자와 최종소비자 사이의 중간거래자(예: 도·소매업체)가 해당 거래로 수취하는 대가는 캐시백과 무관하게 결정되므로 별도의 조정이 불필요함
- 앞서 본 예시와 같이 자동차 제조업체가 최종소비자에게 캐시백을 지급한다 하더라도 자동차 제조업체와 소매업체 간의 공급가액에는 변동이 없으므로 소매업체는 별도의 과세표준 조정을 하지 않음
 - 즉, 중간거래자의 매출세액과 매입세액은 제조업체의 최종소비자에 대한 캐시백 거래와 무관하게 결정됨

2) 로열티제도

- 호주는 2012년 로열티제도의 부가가치세 세무처리 방법에 대한 유권해석을 발표하였으며, 2013년 8월 업데이트 버전을 발표함¹³⁴⁾
- 호주 국세청은 2012년에 로열티제도와 관련된 공개 유권해석(GSTR 2012/1)을 발표함¹³⁵⁾

가) 로열티제도의 개요

- 로열티제도는 운영업체, 고객, 참여업체 및 회수업체로 구성됨¹³⁶⁾
 - 운영업체: 로열티제도의 운영자로서, 고객, 참여업체 및 회수업체와 로열티제도와 관련된 계약을 체결함
 - 고객: 운영업체와 로열티제도에 참여계약을 체결한 개인으로 적격 구매 시 운영업체로부터 포인트를 적립받음
 - 포인트는 고객의 보상 적격성을 확인하기 위해 기록되는 매커니즘임

134) 손도국·정지선·양승경, 「마일리지(Mileage) 거래에 대한 현행 부가가치세 제도의 문제점과 개선방안」, 『세무와 회계저널』, 제15권 제6호, 2014. 12., 한국세무학회, p. 98.

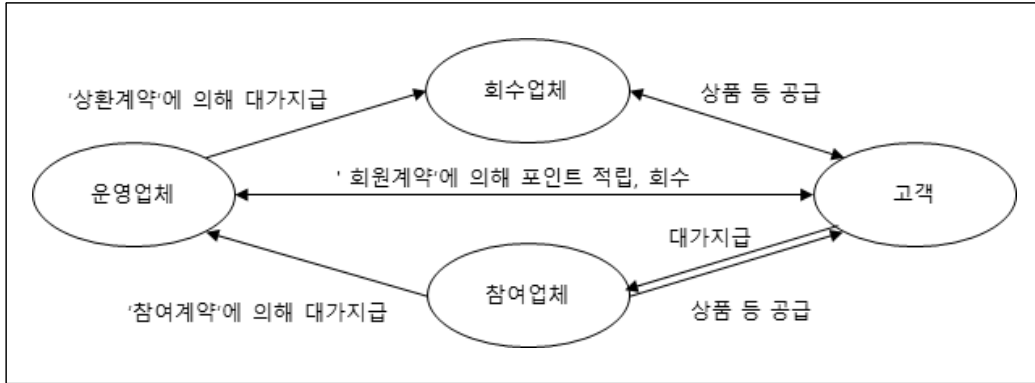
135) 공개 유권해석은 과세관청이 자체적으로 제공하는 세법규정의 일반적 적용에 대한 해석으로 일반적 으로, 과세관청을 구속하지만 법원이나 조세심판원을 구속하지는 못함(최정희, 『주요국의 소비세제도 (I)-부가가치세: 호주 편』, 한국조세재정연구원, 2019. 12., p. 10)

136) GSTR 2012/1, 5문단, 9문단, 12문단

- 참여업체: 운영업체와 계약을 체결하여 자신의 재화 및 용역을 구매하는 고객에게 운영업체가 포인트를 부여하게끔 하고 관련 대가(포인트 수수료)를 지불함
 - 참여업체는 운영업체와 고객에게 포인트를 부여하도록 계약하고, 참여업체의 고객에게 부여된 포인트 수에 비례하여 운영업체에 대가를 주기적으로 지급함
 - 보상업체: 운영업체와 계약을 체결하여 고객에게 보상을 제공하기로 약정하고, 상환된 포인트에 비례하여 대가를 수수함
 - 포인트의 보상이란 고객이 제시한 포인트와 재화 및 용역의 교환을 말함
- 아래의 모든 요건을 충족하는 로열티제도에 대해서는 상기 유권해석상의 세무처리 방법이 적용됨¹³⁷⁾
- 운영업체는 고객이 적격 재화 또는 용역을 구매하거나, 해당 구매에 신용카드를 사용함에 따라 고객에게 포인트를 부여함
 - 회원(고객)이 적격 구매 시 지불하는 가격은 비회원의 구매가격과 동일함
 - 즉, 회원이 포인트 획득을 위해 추가 지불하는 대가가 없다는 것을 의미함
 - 포인트는 현금으로 전환되거나 보상될 수 없음
 - 포인트에 명목가액이 기재된 경우, 포인트의 가치는 적격 구매 대가보다 낮음
 - 구매한 재화 및 용역의 가치의 10% 미만일 것
 - 운영업체 및 고객이 포인트 거래내역을 추적할 수 있는 기록 매커니즘이 있음
 - 포인트는 향후 보상으로 상환될 수 있으며, 실제 보상은 고객이 적립한 포인트 수와 보상하는 바에 따름

137) GSTR 2012/1, 7문단

[그림 Ⅲ-3] 다자간 로열티제도의 거래 흐름도



자료: 본문의 내용을 참조하여 저자 작성

- 로열티제도는 필수 요건을 충족한 상태에서 포인트의 유효기간 설정, 참여업체의 자체 로열티제도와 전환 등 변형될 수 있음
 - 그 외, 포인트에 현금을 추가하여 결제할 수 있는 방식, 운영업체가 참여업체에 프로모션, 행정 업무 등 별도의 용역을 추가 제공하는 방식으로 변형될 수 있음

나) 로열티제도의 세무처리

- (포인트의 부여) 고객의 적격 구매에 따라 운영업체로부터 포인트를 부여받는 때에 관련 부가가치세 문제는 발생하지 않음¹³⁸⁾
 - 고객이 적격 구매 시 지불한 대가는 취득한 재화 및 용역에 대한 대가에 해당함 - 고객이 지급한 대가가 '재화 및 용역의 취득'과 '포인트의 취득' 대가로 안분되지 않음
- 즉, 호주 국세청은 고객과 운영업체 사이에 '포인트 공급의 대가'가 없으므로, 과세대상 거래가 발생하지 않은 것으로 봄¹³⁹⁾

138) GSTR 2012/1, 16문단

139) GSTR 2012/1, 48-54문단

- 포인트는 단순한 기대(merely expectation)가 아닌 권리(right)에 해당하므로 포인트 부여는 공급(supply)에 해당함
 - 고객과 운영업체 간의 계약에 의해 고객은 ‘포인트를 보상으로 상환받을 수 있는 권리’가 있으며, 운영업체는 이를 이행할 의무가 있음
 - 고객은 ‘구속력 있는 권리(binding right)’를 가지고 있으므로 이는 ‘공급’에 해당함
- 그러나 아래 측면을 고려해 볼 때, 고객은 포인트 공급의 대가로 분류될 만한 것을 지불하지 않았으므로, 포인트의 부여는 과세대상 거래에 해당하지 않음
 - 1차 거래 시 회원의 재화 및 용역의 구매가격과 비회원의 구매가격이 동일함
 - 포인트는 운영업체 또는 참여업체가 ‘팔고자 하는 것’이기보다는 재화 및 용역의 구매로 인해 부여되는 것임
 - 회원에 대한 포인트 가치(잠재적 향후 보상에 대한 권리)는 구매한 재화 및 용역의 전체 가치에 비하여 현저히 낮음
 - 재화 및 용역의 구매행위는 포인트의 적립에 대한 대가로 분류될 수 있는 독립된 정제성과 경제적 가치를 가지고 있지 않음
 - 로열티제도의 본질은 포인트를 부여하여 회원의 고객 충성도를 증진시켜 추후에도 계속하여 적격 재화 및 용역을 구매하도록 유도하기 위한 것임
 - 다자간 로열티제도의 경우, 포인트는 운영업체가 부여하지만, 재화 및 용역은 다른 자(회수업체)로부터 구매함
- (참여업체와 운영업체) 참여업체가 운영업체에 지불하는 포인트 수수료는 ‘운영업체가 참여업체의 고객에게 포인트를 부여하는 용역’을 참여업체에 공급한 대가임¹⁴⁰⁾
- 참여업체 입장에서 보면 로열티제도 참여를 통해 고객을 유인하는 이득이 발생하며, 참여업체와 운영업체 간의 계약관계를 고려해 볼 때, 참여업체는 운영업체로부터 용역을 제공받고 대가(포인트 수수료)를 지불한 것임¹⁴¹⁾

140) GSTR 2012/1, 18, 19문단

141) GSTR 2012/1, 18, 59문단

- 공급의 성격은 계약관계 및 로열티제도를 둘러싼 거래 전반을 고려하여 판단하여야 함¹⁴²⁾
- 참여업체는 계약에 의해 ‘고객이 포인트를 획득할 수 있는 권리’를 운영업체로부터 공급받고 이에 대한 대가로 고객에게 부여한 포인트에 비례하여 금전을 지불하기로 한바, 이는 용역대가에 해당함^{143), 144)}
- 해당 용역의 과세여부는 추후 포인트에 의해 보상되는 재화 및 용역의 과세여부에 따라 결정됨¹⁴⁵⁾
 - 포인트는 재화 및 용역으로 보상받을 수 있는 권리를 의미하므로, 보상되는 재화 및 용역이 영세율(GST-free) 또는 면세(input-taxed)인 경우 포인트 수수료 또한 영세율 또는 면세가 적용됨¹⁴⁶⁾
 - 호주 국세청은 이에 대해 공정하고 합리적인 기준으로 예측·적용해야 하며 합리적 기준에 의하였다면 실제 보상결과와 예측결과가 상이하다 하여 과세, 영세율 및 면세 여부를 수정할 필요가 없는 것으로 설명함
- 운영업체가 참여업체에 제공한 용역이 ‘과세거래’인 경우, 참여업체는 관련 매입세액을 공제받을 수 있음¹⁴⁷⁾
- 참여업체는 운영업체로부터 사업을 수행하는 과정에서 해당 용역을 공급받았으므로 관련 매입세액을 공제받을 수 있음
 - 호주 「부가가치세법」상 매입세액공제를 받기 위해서는 등록된 사업자가 사업의 수행과 관련하여(creditable purpose) 과세대상 공급을 받아야 하며, 공급에 대한 대가의 지급의무가 있어야 함¹⁴⁸⁾

142) GSTR 2012/1, 18, 61문단

143) ATO, ID 2013/1, Reasons for Decision

144) GSTR 2012/1, 18, 68문단

145) GSTR 2012/1, Example four., 76-83문단

146) 호주 부가가치세법상 영세율 재화 및 용역을 공급받을 수 있는 권리의 공급은 영세율을, 면세 재화 및 용역을 공급받을 수 있는 권리의 공급은 면세임(호주 부가가치세법, A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999, section 9-30(1)(b), 9-30(2)(b))

147) GSTR 2012/1, 22문단

148) 호주 부가가치세법, A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999, Section 11-5.

□ (포인트의 상환) 포인트 상환거래는 회수업체의 고객에 대한 공급과 운영업체에 대한 공급으로 구성됨

○ 호주 「부가가치세법」은 하나의 거래가 둘 이상의 공급으로 구성될 수 있는 것으로 봄¹⁴⁹⁾

- 예) 정부기관이 장애인에게 할인된 가격에 택시운송용역을 제공하는 택시회사에 할인된 금액에 상응하는 금전을 지급하는 거래에 대해 택시회사는 1) 승객에 대한 운송용역과 2) 정부기관에 대한 적격 승객에 대한 운송용역이라는 2개의 공급을 동시에 제공한 것으로 봄¹⁵⁰⁾

□ 고객이 포인트를 이용해 보상받는 경우 포인트 상당액은 과세표준에서 제외됨^{151), 152)}

○ 고객이 포인트를 이용하여 회수업체로부터 재화 및 용역을 공급받는 경우, 포인트는 해당 공급의 '대가'에 해당하지 않음

- 포인트의 상환은 단순히 계약상 부여된 권리의 실현이며, 포인트는 내재적 가치(inherent value)가 없고 독자적인 정체성(independent identity)을 가지고 있지 않으므로 대가로 볼 수 없음¹⁵³⁾

○ 따라서 회원이 포인트에 추가하여 다른 대가(예: 현금)를 지급하는 경우에만 쟁점 공급에 대해 과세할 수 있음

□ 또한, 회수업체가 고객에게 보상을 지급하는 때에 회수업체가 운영업체에도 공급한 것으로 보아 운영업체가 회수업체에 지불한 대가를 과세표준으로 하여 부가가치세를 부담하여야 함¹⁵⁴⁾

149) 최정희, 2019, p. 31.

150) Federal Commissioner of Taxation v. Secretary to the Department of Transport (Vic), [2010] FCAFC 84; 2010 ATC 20-196; 76 ATR 306.

151) GSTR 2012/1, 24문단

152) 호주 부가가치세법은 무언가를 취득할 수 있는 권리가 부여되었다면, 권리의 행사에 따른 무언가의 공급에 대한 대가는 추가적 대가에 한정하는 것으로 규정하고 있음(호주 부가가치세법(A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999) Section 9-17(1)(a))

153) GSTR 2012/1, 101문단

154) GSTR 2012/1, 25-27문단

- 회수업체가 운영업체에 공급(supply)하고, 해당 재화 등을 운영업체의 지시에 의해 고객에게 제공(provide)한 것임¹⁵⁵⁾
- 해당 공급은 회수업체가 고객에게 공급한 '보상의 성격'에 따라 과세, 영세율 및 면세 여부가 결정됨
 - 예를 들어 고객에게 제공된 보상이 영세율 대상인 식료품이라면, 회수업체가 운영업체에 공급한 것 또한 영세율임¹⁵⁶⁾
- 운영업체는 과세공급과 관련하여 매입세액을 공제받을 수 있음

3. 일본

가. 부가가치세 과세표준 등

- 일본의 「소비세법」(이하 「부가가치세법」)상 과세자산의 양도 등의 과세표준은 대가로 함¹⁵⁷⁾
 - 자산의 양도 등이란 사업으로서 대가를 받고 이루어지는 자산의 양도, 대부, 용역(역무)의 제공을 말함¹⁵⁸⁾
 - 다만 무상 공급 및 물품우표 등은 자산의 양도 등에 해당하지 않음
 - 대가를 받고 이루어지는 자산의 양도 등이란 자산의 양도 등에 대한 반대급부를 받는 것을 의미하므로, 무상에 의한 자산의 양도, 대부, 용역의 제공은 자산의 양도 등에 해당하지 않음¹⁵⁹⁾

155) GSTR 2012/1, 40-41문단

156) GSTR 2012/1, 108문단

157) 「부가가치세법」 제28조 제1항; 일본 국세청, 「No.6301 과세 표준」, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shohi/6301.htm>, 검색일자: 2021. 11. 30.

158) 「부가가치세법」 제2조 제8항

159) 「부가가치세법 기본통달」 5-1-2

- 사업자가 「물품유탐 등의 양도」에서 규정하는 물품유탐 등을 발행·교부하고 상대방으로부터 수수하는 금품은 자산의 양도 등의 대가에 해당하지 않음¹⁶⁰⁾

□ 대가란 지불하거나 지불해야 하는 일체의 금전 또는 금전 이외의 물건이나 권리, 그 밖에 경제적인 이익을 말하며 부가가치세 및 지방소비세¹⁶¹⁾는 제외함¹⁶²⁾

○ 특정한 경우에는 다음을 대가로 함¹⁶³⁾

- (법인이 자사 상품 등을 그 임원에게 증여하거나 현저하게 낮은 가액으로 양도한 경우) 상품의 시가
- (개인사업자가 자산이 판매하는 상품 등을 자가 사용·소비하는 경우) 상품 등의 시가
- (대물변제) 대물변제에 의해 소멸되는 채무액
- (자산의 교환) 교환에 의해 취득하는 물품의 시가

□ 한편 「부가가치세법」은 대가의 변동이 있는 경우에는 ‘반환 등 대가와 관련된 세액’으로 보아 매출세액에서 공제하거나 과세매출액에서 차감하도록 규정하고 있음

○ 사업자가 국내에서 행한 과세자산의 양도 등에 대해 반품, 할인 또는 환매에 의하여 매출과 관련된 대가의 반환 등이 있는 경우에는, 대가의 반환을 행한 날이 속하는 과세기간의 과세표준액에 대한 부가가치세액에서 대가의 반환 등의 금액에 관련된 부가가치세액을 공제함¹⁶⁴⁾

○ 다만 사업자가 과세자산의 양도 등에 대하여 해당 과세기간 중에 반품을 받거나 할인 또는 환급을 한 경우 해당 과세자산의 양도 등의 금액에서 반품액, 할인액 또는

160) 「부가가치세법 기본통달」 6-4-5

161) 우리나라의 부가가치세는 국세(세율 10%)로 2022년 1월 기준, 1천분의 237을 지역경제 활성화 및 지방재정 확충을 위한 지방소비세로 전환해 주고 있는 반면(「부가가치세법」 제72조 제1항, 부칙 2021. 12. 8. 법률 제18577호), 일본은 부가가치세를 국세(부가가치세율 7.8%) 및 지방세(부가가치세율 2.2%)로 구분하여 부과함. 다만 국세청은 부가가치세 및 지방소비세를 일괄적으로 징수한 후, 지방소비세를 지방자치단체에 배부하는 방식을 취하고 있음(국중호, 2019, p. 22)

162) 「부가가치세법」 제28조 제1항

163) 「부가가치세법」 제28조 제1항 내지 제4항

164) 「부가가치세법」 제38조

환급액을 공제하는 경리처리를 계속하고 있는 경우에는 이를 인정함¹⁶⁵⁾

〈표 III-1〉 일본의 부가가치세 및 지방소비세 신고서(일부)

부가가치세 세액 계산		
① 과세표준액		
② 매출세액		
③ 공제과대조정세액		
공제세액	④ 공제대상 매입세액	
	⑤ 반환 등 대가와 관련된 세액	
	⑥ 대손에 관한 세액	
	⑦ 공제세액 소계(④+⑤+⑥)	
⑧ 공제부족 환급세액 (⑦-②-③)		
⑨ 차감세액 (②+③-⑦)		

자료: 일본 국세청, 「부가가치세 및 지방소비세 신고서」, <https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/shinkoku/shohi/pdf/01-ippan.pdf>, 검색일자: 2021. 12. 20.

□ 반환 등 대가와 관련된 세액에는 매출할인뿐만 아니라 판매장려금 등 다음의 경우도 포함됨¹⁶⁶⁾

- (매출할인) 과세자산의 양도 등과 관련된 대가를 그 지급일 이전에 받음에 따라 할인해주는 매출할인
- (판매장려금) 사업자가 판매촉진을 목적으로 과세자산의 판매수량, 판매실적 등에 따라 거래처에 금전으로 지급하는 판매장려금
 - 거래처는 과세자산 판매의 직접 상대방인 도매업체 외 소매업체 등 거래관계자를 포함함
- (선박조출료) 해상 운송사업자가 선박 운송과 관련하여 지불하는 조출료
- (사업분량배당금¹⁶⁷⁾) 협동조합이 조합원에게 지급하는 사업분량배당금 중 과세자산의 양도 분량 등에 따라 지급하는 금액

165) 「부가가치세법 기본통달」 10-1-15

166) 「부가가치세법 기본통달」 14-1-1 내지 14-1-4

167) 사업분량배당금은 조합이 수수료를 과다하게 받거나 조합원에게 비싸게 판매한 경우, 잉여금이 발생한 것으로 보아 과다분 등을 돌려주는 취지의 배당으로 잉여금 할인의 성격을 가짐

나. 제휴할인 과세제도

- 기업은 재화나 용역을 제공하는 사업자가 고객이 지불한 대가 등에 따라 포인트¹⁶⁸⁾를 부여하고, 이후 고객은 해당 포인트를 사용하여 구매 대금에 충당할 수 있는 포인트제도를 운영할 수 있음¹⁶⁹⁾
 - 포인트는 특정 사업자·그룹에서만 이용 가능한 자사발행 포인트와 여러 업종, 여러 사업자가 이용 가능한 공통 포인트(이하 제3자 적립포인트)¹⁷⁰⁾로 구분됨¹⁷¹⁾
 - 자사발행 포인트는 자사 또는 자사 그룹 내에서 부여된 포인트가 동일 그룹 내에서 교환 등이 이루어지는 포인트를 말함
 - 제3자 적립포인트는 포인트 서비스 제공을 전문으로 하는 운영업체에 다수의 기업이 참가해, 이들 제휴업체 간에 포인트를 폭넓게 부여·교환하는 제도임
- 일본 경제산업성에 따르면 포인트는 다음과 같은 특성을 가짐¹⁷²⁾
 - 발행업체는 포인트 프로그램에 가입한 고객에게 재화·용역의 구입이나 점포 방문, 웹페이지 접속, 설문 응답 등을 통해 부여조건, 유효기간, 이용조건 등의 조건을 달아 포인트를 부여함
 - 고객은 적립된 포인트를 이용함으로써 포인트 발행업체나 제휴업체 등으로부터 혜택을 제공받음
 - 포인트는 금전으로는 구입이 불가능함
- 「부가가치세법」상 포인트의 성격은 전자화폐로써의 지불수단 또는 물품우표 등에 준하는 것으로 보고 있음¹⁷³⁾

168) 일본은 일반적으로 포인트라는 명칭을 사용하고 있어 본 보고서도 포인트로 용어를 정리함

169) 公正取引委員会, 2020, p. 1.

170) 자사발행 포인트는 “독립형” 또는 “하우스형”이라도 하며, 공통 포인트는 “제휴형”이라고도 함

171) 沼田 渉, 2020, pp. 96~97.

172) 経済産業省, 2009, p. 3.

173) 高安 満, 2008, p. 5. 및 p. 43., 平成26年2月18日 判決言渡 平成25年(行ウ)第23号 消費税更正処分等取消請求事件

- 포인트는 매출할인, 매출환입, 덤으로 받는 경품(판매촉진비), 민법상 예약, 매출 전 수금, 기업통화 등 다양한 성격이 혼재하고 있어 하나로 특정할 수 없으나, 판례에 따르면 「부가가치세법」상 포인트는 전자화폐로써의 지불수단¹⁷⁴⁾ 또는 물품우표 등에 준하는 것으로 보고 있음
- 일본의 포인트제도에 대한 「부가가치세법」상 별도의 규정은 확인되지 않으나 국세청은 포인트 부여·사용이 증가함에 따라, 2020년 1월 제3자 적립포인트의 일반적인 처리 예 및 회원이 사업자인 경우의 매입세액 공제대상 금액 등에 대한 지침을 발표함¹⁷⁵⁾
- 포인트 제도는 세무상 취급이 분명하지 않아 심사청구나 소송을 통해 판단이 이루어져 왔음
- 본 지침은 기업에 가이드라인을 제공한다는 점에서 긍정적이나 특별한 설명 없이 일반적인 거래구조에 대한 회계처리와 부가가치세 공급가액 및 세액만 표시하고 있어 한계가 존재함

1) 제3자 적립포인트 제도의 일반적인 처리 예

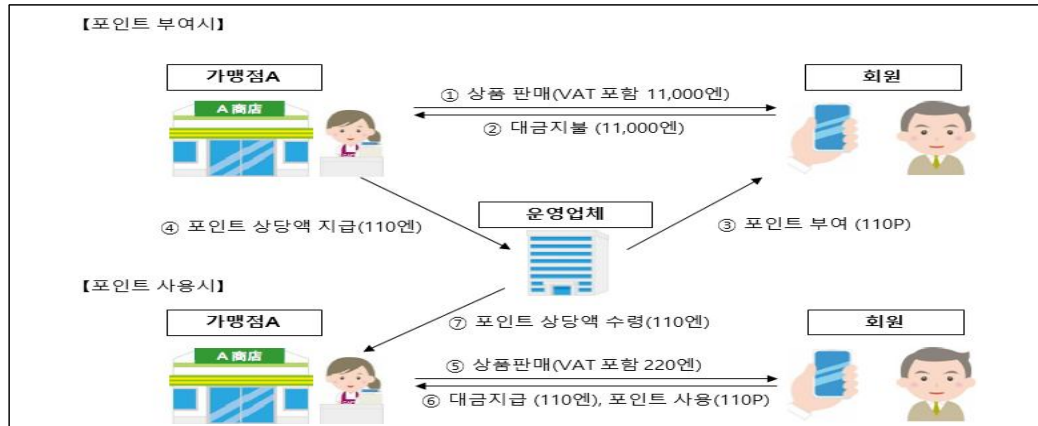
- 제3자 적립포인트제도는 운영업체, 가맹점 및 회원이 존재함¹⁷⁶⁾
- 제휴 포인트 운영업체는 회원이 가맹점에서 상품 등을 구입할 때마다 일정액의 포인트를 회원에게 적립해 줌
- 가맹점은 포인트 상당액에 해당하는 금전을 포인트 운영업체에 지급함
- 회원은 적립된 포인트를 가맹점에서 상품 등 구입 시 사용할 수 있으며, 포인트 사용분에 대해서는 포인트가 부여되지 않음
- 가맹점은 포인트 회수 상당액에 해당하는 금전을 포인트 운영업체로부터 수령함

174) 「부가가치세법」상 지불수단은 은행권, 정부지폐, 수표, 어음, 전자화폐를 말하며, 전자화폐란 증표, 전자기기 및 기타 물건에 전자적 방법에 의해 입력된 재산적 가치로 불특정 다수의 상호 간에 지불을 위해 사용할 수 있는 것으로서, 그 사용 상황이 통화에 준하는 것을 말함

175) 森·濱田松本法律事務所, 2020, p. 1.

176) 일본 국세청, 「제3자 적립포인트 제도를 이용하는 사업자(가맹점A) 및 포인트 회원의 일반적인 처리 예」, <https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/0019012-152.pdf>, 검색일자: 2021. 11. 26.

[그림 III-4] 일본의 제3자 적립포인트 거래 흐름도



자료: 일본 국세청, 「제3자 적립 포인트제도를 이용하는 사업자 및 포인트 회원의 일반적인 처리 예」, <https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/0019012-152.pdf>, 검색일자: 2021. 11. 26.

□ 국세청은 제3자 적립포인트의 회계처리 및 부가가치세 취급을 <표 III-2>와 같이 제시함¹⁷⁷⁾

○ 본 지침은 운영업체의 처리 예는 없이 가맹점의 일반적인 처리만 제시하고 있으며 왜 그렇게 처리하는지에 대한 별도의 설명은 없음

〈표 III-2〉 일본의 제3자 적립포인트제도의 회계처리 및 부가가치세 취급

(단위: 엔)

구분	회계처리(VAT 포함)	부가가치세 취급
포인트 부여 시	(가맹점A) 현금 11,000 / 매출 11,000	(가맹점A) 매출 공급가액 10,000 매출세액 1,000
	포인트 비용 110 / 미지급금 110	포인트 비용(과세거래 아님) ^{1) 178)} 110
	(회원) 매입 11,000 / 현금 11,000	(회원) 매입 공급가액 10,000 매입세액 1,000

177) 일본 국세청, 「제3자 적립포인트 제도를 이용하는 사업자(가맹점A) 및 포인트 회원의 일반적인 처리 예」, <https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/0019012-152.pdf>, 검색일자: 2021. 11. 26.

- (가맹점A의 포인트 회계처리) 가맹점이 회계상 포인트를 비용으로 처리한 것은 과세매입에 해당하는 것처럼 보이나, 법적인 측면에서 포인트 부여는 가맹점과 회원 사이의 합의에 불과하고, 가맹점은 회원으로부터 역무를 제공받은 사실도 없으므로 과세매입에 해당하지 않음

○ 포인트 상당액 지급 시

- (가맹점A→ 운영업체) 가맹점A가 운영업체에 지불하는 포인트 상당액은, 역무 제공의 대가가 아니라 향후 운영업체가 포인트 상당액을 회수 가맹점에 지불하기 위한 자원을 위탁하고 이를 선지급으로 한 것으로, 부가가치세 과세대상에 해당하지 않음

○ 포인트 사용 시

- (가맹점A) 회원이 가맹점에서 상품을 구매하고 포인트를 사용한 경우, 가맹점은 포인트 상당액을 제외한 대가를 수령하지만 운영업체로부터 포인트 상당액을 보상받기 때문에, 결과적으로 가맹점은 포인트 상당액을 포함한 상품대금 전액을 과세표준으로 함
- (회원) 회원의 경우 별다른 언급은 없으나 회원이 받는 포인트는 운영업체로부터 무상으로 받는 경제적 이익으로, 잡수익 계정 등으로 처리하고 가격 할인 전의 금액을 과세매입으로 계상하는 것으로 보이나, 매입세액공제 대상금액에 대한 언급은 없음¹⁸⁰⁾

○ 포인트 상당액 수령 시

- (운영업체→가맹점A) 가맹점이 운영업체로부터 지급받는 포인트 상당액은, 채권 채무의 정산에 불과하므로 부가가치세 과세대상에 해당하지 않음

180) 부가가치세법 일문일답 앱 공식 홈페이지, 「타사 운영 공통 포인트의 부여 및 사용과 관련된 부가가치세 취급과 분개」, <https://shouhizei-quiz.com/?p=4699>, 검색일자: 2022. 1. 27.

2) 회원이 사업자인 경우 매입세액공제 대상금액^{181), 182)}

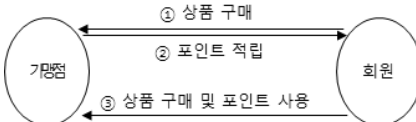
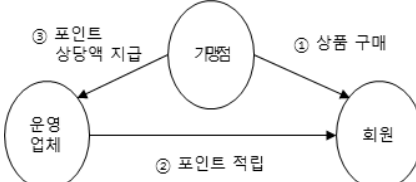
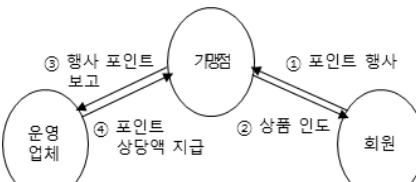
- 사업자가 상품 구입 시 포인트를 사용한 경우, 매입세액공제 대상금액은 포인트 사용이 대가에 대한 할인인지 여부에 따라 달라짐
 - (포인트 사용이 대가의 할인인 경우) 상품 대가의 합계액에서 포인트 상당액을 공제한 금액
 - 상품 등 구입 시 포인트 사용으로 할인이 되는 경우에는, 할인 후의 금액이 과세 매입과 관련된 대가임
 - (포인트 사용이 대가의 할인이 아닌 경우) 상품 대가의 합계액 전액
 - 가령 지방자치단체 등의 포인트 환원사업¹⁸³⁾에 따라 고객이 편의점 등에서 즉시 충당으로 할인받은 금액은, 대가에 대한 할인이 아닌 보조금에 해당하므로 상품 대가의 합계액 전액이 과세 매입과 관련된 대가임
 - 대가에 대한 할인 여부는 영수증을 통해 확인할 수 있으며, 부가가치세 매입세액공제를 적용받기 위해서는 구분 경리한 장부 및 구분 기재 청구서 등을 보관해야 함
- 한편 和氣 光(2020)은 사례를 통해 포인트 제도의 부가가치세 처리 방법 등을 설명함
 - 포인트는 다양한 성격이 혼재하고 있고 포인트 부여 및 행사 실태가 달라 「부가가치세법」상 통일적 취급이 확립되어 있지 않으나, 포인트 제도와 관련된 주요 질문사항을 바탕으로 부가가치세 처리 방법을 제시함

181) 일본 국세청, 「No.6480 사업자가 상품 구입시 포인트를 사용한 경우 부가가치세 매입세액공제 대상 금액」, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shohi/6480.htm>, 검색일자: 2021. 11. 26.

182) 일본 국세청, 「즉시충당에 의한 캐시리스·소비자 환원에 관한 부가가치세 매입세액공제 방법」, https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/0019011-044_02.pdf, 검색일자: 2021. 12. 2.

183) 일본은 2019년 10월 1일 부가가치세율 인상에 따라 2019년 10월부터 2020년 6월까지 9개월간 대상점포에서 현금 외 결제수단으로 결제하면 최대 5%의 포인트를 즉시 충당하는 「캐시리스·포인트 환원 사업」을 진행하고, 즉시충당에 따른 포인트 환원은 할인이 아닌 국고보조금에 해당되므로 잡이익으로 처리하도록 함(일본 경제산업성, 「캐시리스·포인트 환원 사업(캐시리스·소비자 환원 사업) 소비자를 위한 설명 자료」, https://www.meti.go.jp/policy/mono_info_service/cashless/cashless_payment_promotion_program/consumer_introduction.pdf, 검색일자: 2021. 12. 2.)

〈표 III-3〉 일본의 포인트 사례별 부가가치세 처리 방법

구분	내용
<p>1. 자사 발행 포인트</p> 	<ul style="list-style-type: none"> - (가맹점→회원, 포인트 적립) 포인트 적립시점에는 아직 그 권리가 행사되지 않았으므로 부가가치세 과세거래에 해당하지 않음 - (회원의 포인트 사용) 가격인하 후의 금액을 대가로 하는 당사자 간의 합의가 있다고 볼 수 있으므로 가맹점은 포인트 상당액을 제외한 금액을 과세매출로 처리함¹⁸⁴⁾
<p>2. 제휴 포인트</p> 	<ul style="list-style-type: none"> - (가맹점→운영업체, 포인트 상당액 지급) 가맹점이 지급하는 포인트 상당액은 운영업체가 부담하는 장래의 지불채무를 가맹점이 부담하는 성격으로 과세매입과 관련이 없으므로 매입세액공제 대상에 해당하지 않음 - (운영업체의 포인트 상당액 수수) 포인트 제도의 규약 등에 따라 회원이 포인트를 행사하는 경우 운영업체가 부담하는 포인트 상당액을 미리 수수한 것으로 예치금 또는 가수금의 성격으로 대가가 아니므로 과세매출에 해당하지 않음
<p>3. 상기 2의 거래형태에서 포인트 행사로 가맹점이 회원에게 상품을 인도하는 경우</p> 	<ul style="list-style-type: none"> - (회원) 포인트에 대한 권리행사로 상품을 인도받는 것은 과세매입으로 회원이 사업자인 경우 매입세액공제를 받을 수 있음(매입세액공제 대상금액에 대해서는 언급하지 않음) - (가맹점) 가맹점은 포인트 상당액에 해당하는 상품 등을 고객에게 인도하고 운영업체로부터 포인트 상당액을 지급받으므로 포인트 상당액은 대가에 해당하여 부가가치세 과세대상임 - (운영업체→가맹점, 포인트 상당액 지급) 운영업체는 계약에 근거해 행사된 포인트 상당액을 가맹점에 지급한 것으로 과세매입과 관련된 지급액이 아니므로 매입세액공제 대상에 해당하지 않음

자료: 일본 세무통신, 「포인트 시스템의 부가가치세 검토」, https://member.zeiken.co.jp/Zeiken/Ta_ArticleFrameAction.do?h1ID=TA00035881101, 검색일자: 2022. 1. 12.

184) 자사 발행 포인트의 사용에 따른 할인액은 원칙적으로 할인 후의 금액을 과세매입과 관련된 대가로 처리하나, 영수증의 표기에 따라 대가의 할인이 아닌 경우에는 상품 대가 전액을 과세매입과 관련된 대가로 봄(부가가치세법 일문일답 앱 공식 홈페이지, 「자사 발행 포인트를 부여·사용했을 경우 부가가치세 취급과 분개」, <https://shouhizei-quiz.com/?p=4695>, 검색일자: 2022. 1. 27.)

다. 판례 등

- 제3자 지급할인 관련 판례는 확인되지 않으며, 이하에서는 포인트의 성격 및 제3자 적립마일리지 관련 판례를 살펴봄

1) 숙박 포인트: 「부가가치세법」상 포인트의 성격¹⁸⁵⁾

- 본 판례는 「부가가치세법」상 포인트의 성격이 무엇인지에 대한 판례로 포인트는 물품우표 등에 해당하는 것으로 보았음

□ (사실관계)

- 회원제 리조트 클럽 운영업체는 입회금을 납부하고 가입한 회원에게 제휴호텔에서 현금과 동일하게 사용할 수 있는 숙박 포인트 카드를 발행함
 - 입회금 20만엔 납부 시 숙박 포인트는 입회 즉시 20만 포인트가 적립되며, 향후 5년간 매년 8만포인트씩 적립됨
- 운영업체는 입회금은 물품우표 등(숙박 포인트)을 발행한 대가로 과세거래가 아니라고 주장한 반면, 과세관청은 회원 자격 부여 등 역무의 제공을 목적으로 하는 과세거래에 해당한다고 주장함

□ (지방법원의 판단)

- 숙박 포인트는 물품우표 등으로 부가가치세 과세거래에 해당하지 않음
 - 숙박 포인트는 카드 또는 티켓으로 발행되며 회원은 숙박 포인트로 각 제휴 호텔에서 서비스 등을 받고, 그에 대한 지불 채무는 부담하지 않으므로 「부가가치세법 기본통달 6-4-4」에 따른 물품우표 등에 해당됨

185) 平成26年2月18日判決言渡平成25年(行ウ)第23号 消費税更正処分等取消請求事件

2) 기업 간 포인트 교환: 무상거래에 해당하는지 여부¹⁸⁶⁾, 187), 188)

□ 본 판례는 기업 간 포인트를 교환하면서 금전을 수수한 경우 그 금전은 무상거래로 대가성이 없어 과세거래에 해당하지 않는다고 판단함

- 1심에서는 역무의 제공으로 보아 과세거래로 판단하였으나, 고등법원은 대가성이 없어 과세대상이 아니라고 판단하였으며, 과세관청이 상고를 포기하면서 판결이 확정됨

□ (사실관계)

- 교통카드 운영업체인 PiTaPa(이하 원고)는 제휴업체의 포인트를 원고의 포인트로 교환¹⁸⁹⁾할 수 있는 서비스를 제공하고 있음
 - 원고는 회원이 철도운임 및 상품대금 등의 결제수단으로 IC카드를 이용한 경우 이용금액에 따라 P포인트를 부여하고, 회원이 원고와 제휴하는 업체의 쌍방회원인 경우에는 제휴업체의 R포인트를 원고의 P포인트로 교환해주는 서비스를 제공함
 - 포인트 교환 시 제휴업체는 정산금으로 10R포인트당 1엔을 원고에게 지급함
- 원고는 포인트 교환에 따른 금전은 포인트 정산을 위한 것으로, 경제적 이익에 해당하지 않아 대가로 볼 수 없다는 사유로 과세대상에서 제외하였으나, 과세관청은 포인트 부여라는 역무의 제공을 조건으로 하는 대가로 봄

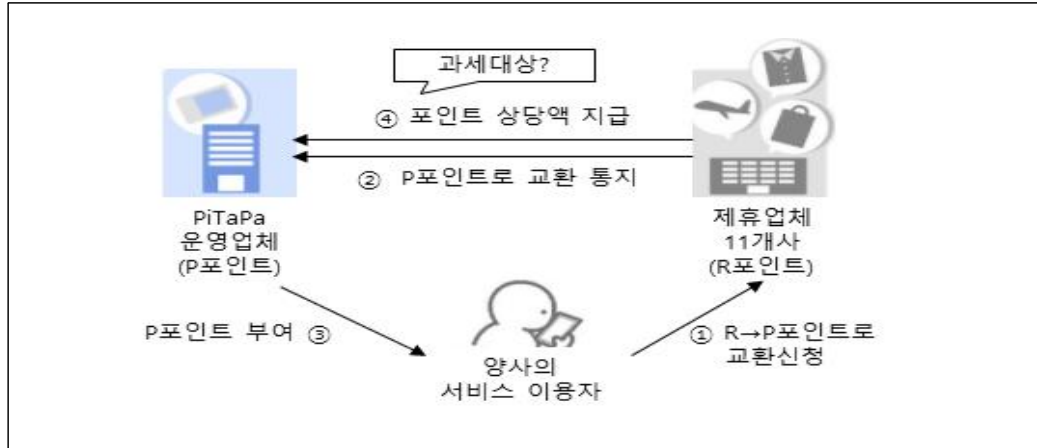
186) 일본 서일본신문, 「企業間のポイント交換は消費税「不課税」初の確定判決」, 2021. 10. 17., <https://www.nishinippon.co.jp/item/o/817179/>, 검색일자: 2022. 1. 7.; 일본 시사통신, 「企業ポイント交換「不課税」・消費税めぐり初判断確定—大阪高裁」, 2021. 10. 17., <https://www.jiji.com/jc/article?k=2021101600327&g=soc>, 검색일자: 2021. 11. 30.; 일본 세무통신, 「오사카 고법 포인트 교환 관련 부가가치세를 둘러싼 항소심 판결로 국가의 패소가 확정」, https://member.zeiken.co.jp/Zeiken/Ta_ArticleFrameAction.do?h1ID=TA00036771701, 검색일자: 2022. 1. 12.

187) 오사카 지방법원 2020. 12. 13. 제2민사부 판결, <https://lex.lawlibrary.jp/lexbin/LinkZenbun.aspx?bunban=25590213&ReturnBunban=60079234&dli=637771488930849857>, 검색일자: 2021. 12. 22.

188) 오사카 고등법원 2021. 9. 29. 제7민사부(令和2年(行コ)第10号・第7民事部: 西川知一郎裁判長)

189) 이해를 돕기 위해 원고인 PiTaPa의 포인트를 P포인트, 제휴업체의 포인트를 R포인트라 칭함

[그림 III-5] 일본의 기업 간 포인트 교환에 따른 거래 흐름도



자료: 일본 시사통신, 「企業ポイント交換「不課税」消費税めぐり初判断確定—大阪高裁」, 2021. 10. 17., <https://www.jiji.com/jc/article?k=2021101600327&g=soc>, 검색일자: 2021. 11. 30.

- (지방법원의 판단) 기업 간 포인트 교환에 따른 금전은 역무의 제공에 따른 대가에 해당됨
 - 「부가가치세법」은 별도로 정함이 있는 경우를 제외하고는, 국내에서 사업자가 행한 자산의 양도 등에 대해서 부가가치세를 부과하도록 규정하고 있음
 - 자산의 양도 등이란 사업으로서 대가를 수반하는 자산의 양도, 대부 및 역무의 제공을 말하며, 대가를 수반하는 역무의 제공이란 역무 제공을 조건으로 경제적 이익이 수수되는 관계에 있으면 충분함
 - 원고가 제휴법인의 R포인트를 원고의 P포인트로 교환해 주면서 수수하는 금전은, 제휴업체의 포인트를 원고의 포인트 서비스 대상에 편입시키는 역무 제공에 대한 반대급부로서 수수하는 대가에 해당함
- (고등법원의 판단) 기업 간 포인트 교환에 따른 금전은 무상거래로 대가성이 없어 과세거래에 해당하지 않음
 - 「부가가치세법」은 자산의 양도 등에 대해 부가가치세를 부과하도록 규정하면서 무상에 의한 자산의 양도 등은 부가가치세 과세대상에 해당하지 않는다고 해석하고 있음

- 제휴업체가 원고에게 지급하는 금전은 제휴 포인트에 대한 경제적 부담을 지는 제휴업체가 포인트 환원을 실시하는 원고에게 그 자원을 제공하는 행위에 불과함
- 제휴업체의 포인트를 원고의 포인트로 발행해 주면서 수령하는 금전은, 역무의 제공에 해당하지 않으며 무상거래로 부가가치세 과세대상에 해당하지 않음
 - 장래의 자산의 양도 등의 대가에 충당하기 위해 지불 수단으로 이용되는 물품우표, 포인트 등의 발행에 따라 수령하는 대가는 부가가치세 과세대상이 아닌 것과 동일함¹⁹⁰⁾

4. 독일

가. 부가가치세 과세표준 등

- 독일의 「부가가치세법」상 재화 또는 용역의 과세표준은 거래의 대가로 함¹⁹¹⁾
 - 대가란 재화 또는 용역을 공급하는 자가 재화 또는 용역을 공급받는 자 또는 제3자로부터 받거나 받을 모든 대가로, 매출 대금과 직접적으로 관련된 보조금을 포함하되 부가가치세는 제외함¹⁹²⁾
- 한편 「부가가치세법」은 매출할인, 가격할인, 리베이트 등 다음의 경우에는 공급가액에 포함하지 않음^{193), 194)}

190) 일본 세무통신, 「포인트 시스템의 부가가치세 검토」, https://member.zeiken.co.jp/Zeiken/Ta_ArticleFrameAction.do?h1ID=TA00035881101, 검색일자: 2022. 1. 12.

191) UStG § 10 (1); MwStSystRL § 10 Abs. 1 Satz 2, Art. 73

192) 독일은 2018년까지 부가가치세법상 대가라 함은 “재화 또는 용역을 공급 받는 자”를 기준으로 정의하고, 대가는 재화 또는 용역을 공급받는 자가 이를 받기 위해 지출하는 모든 것을 의미하였으나, 2019년 1월 1일 발효된 부가가치세법 개정안부터는 “재화 또는 용역을 공급하는 자”를 중심으로 대가를 정의함(김유찬·이유향, 2019, p. 27)

193) MwStSystRL § 10 Abs. 1 Satz 2, Art. 73

194) 독일의 부가가치세법 제10조 과세표준은 과세표준에서 제외하는 항목에 대해서는 언급하고 있지 않으나, 동 조항은 EU 부가가치세 지침(Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG, MwStS

- 조기 지급을 위한 할인 방법에 의한 가격할인(Preisnachlässe)
- 고객에게 부여되고 공급 시점에 고객이 획득한 가격할인(Rückvergütungen) 및 리베이트
- 납세의무자가 고객으로부터 자신을 대신하여 지출한 금액의 상환으로 받는 금액과 일시적 계정에 입력된 금액

나. 제휴할인 과세제도

- 독일의 제휴할인제도에 대한 「부가가치세법」상 별도의 규정은 확인되지 않으나, 국세청은 2011년페이백 시스템의 부가가치세 처리 지침(OFD Frankfurt, Verfügung v. 12. 9. 2011, S 7200 A - 219 - St 111)을 발표함¹⁹⁵⁾, 196), 197)
- 페이백 시스템의 부가가치세 처리 지침은 포인트제도하에서 과세표준 차감 등 처리 방법에 대해 간략히 설명하고 있으며, 2012년 1월 1일부터 적용됨
 - 본 지침 시행 이전에는 2차 거래에서 사용한 포인트는 광고비에 해당하여 과세표준에서 차감할 수 없다는 의견이 지배적¹⁹⁸⁾이었음
- 페이백 시스템은 운영업체가 회원에게 카드를 무료로 발급하고, 회원이 제휴업체에서 상품 등을 구매하는 경우 포인트를 적립해 주고, 회원은 일정 포인트 이상인 경우 제휴업체에서 포인트를 사용할 수 있는 고객충성제도임

ystRL) 제73조를 기반으로 하고 있고, 동법 제79조는 과세표준에서 제외되는 항목을 규정하고 있으며 이를 준용함(beck-onlin, 「EU 법과의 비교」, <https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-400-W-SoeRiKoUStG-G-UStG-P-10-S-7>, 검색일자: 2021. 12. 23.)

195) nwb DATENBANK, 「페이백 시스템의 부가가치세 처리」, <https://datenbank.nwb.de/Dokument/426021/>, 검색일자: 2021. 12. 29.

196) beck-online, 「2012. 1. 1. 이후 페이백 시스템의 부가가치세 처리」, https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-100-G-OFD_F_S7200A_219_St_111_2012_11_05, 검색일자: 2022. 1. 10.

197) smartsteuer, 「과세표준」, <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/b/bemessungsgrundlage/#D063014100038>, 검색일자: 2022. 1. 10.

198) 지침 시행 이후에도 과세관청은 조세불복 등에서 2차 거래 시 사용한 포인트는 후속 판촉을 위한 광고비라고 주장하고 있는 것으로 보이나, 조세법원 및 연방재정법원은 대가의 감면에 해당한다고 판단함(BFH, Urt. v. 16. 1. 2020 - V R 42/17)

- 시스템 운영업체는 보고된 데이터를 통해 광고 및 시장조사 목적으로 이용 가능한 정보를 수집할 수 있음
 - 회원은 포인트를 현금결제, 현물보상, 기부, 상품권 교환 등으로 사용하거나 만료일까지 사용하지 않을 수도 있음
- 포인트의 부여는 부가가치세법상 공급가액에 영향을 미치지 않으며, 대가의 감소는 상환 시점에 발생함
- 포인트 부여 시점에는 포인트 상환 시기가 결정되지 않았으므로 공급가액에 영향이 없음
 - 대가의 감소는 제휴업체가 운영업체에 포인트 상당액을 지불한 때가 아니라 상환된 시점에 발생함
- 제휴업체는 회원이 포인트를 사용하는 경우 원 판매(1차 거래)의 상품 등 대가에서 포인트 상당액을 차감하고 수정신고 해야 함
- 회원이페이백을 이용하는 주요 목적은, 제휴업체에서 상품 등을 구매하는 경우 할인을 받기 위한 것으로, 판매와 포인트 사용은 별개의 경제적 프로세스가 아니며, 제휴업체의 원 판매에 대한 대가의 감소는 회원이 포인트를 사용하는 시점에 일어남¹⁹⁹⁾
 - 페이백 운영업체는 포인트를 선입선출방식으로 관리하고, 상품별 적용세율을 포함한 「부가가치세법」과 관련된 정보를 제휴업체에 통지함
 - 제휴업체는 운영업체의 통지에 근거해 회수 포인트 상당액을 과세표준에서 차감하고 수정신고해야 함
 - 회원이 매입세액 공제를 받은 경우에는 회원도 수정신고 대상임

199) OFD Frankfurt/M. v. 12. 9. 2011 - S 7200 A - 219 - St 111

다. 판례 등

1) 제3자 지급할인

가) Boehringer Ingelheim: 제약회사가 법에 따라 민간 건강보험회사에 지급한 할인을 공급가액에서 차감할 수 있는지 여부²⁰⁰⁾

□ 본 사안은 법에 따라 민간 건강보험회사가 피보험자에게 의약품 대가를 환급하고 제약회사가 할인액을 건강보험회사에 상환하는 경우, 동일 거래사슬로 간주하여 제약회사의 공급가액이 사실상 감소된 것으로 봄

□ (사실관계)

- 제약회사인 Boehringer Ingelheim는 도매상을 거쳐 약국에 의약품을 공급함
- 독일은 건강보험법에서 약국이 공공 또는 민간 건강보험에 가입한 피보험자에게 처방 의약품을 공급하는 경우 할인된 금액으로 공급하고, 제약회사는 해당 할인액을 약국 또는 건강보험회사에 지급하도록 규정하고 있음
 - (공공 건강보험에 가입한 경우) 보험회사는 약국으로부터 할인된 가격으로 의약품을 공급받아 피보험자에게 제공하고 제약회사는 약국에 할인액을 지급함
 - (민간 건강보험에 가입한 경우) 약국은 피보험자에게 직접 의약품을 판매하고, 민간 건강보험회사는 피보험자에게 발생 비용을 상환해 주고, 제약회사는 보험회사에 처방 의약품에 대한 할인액을 지급함
- 제약회사는 공공 및 민간 건강보험에 따른 할인액을 모두 공급가액에서 차감하였으나 과세관청은 민간 건강보험의 경우 대가의 할인에 해당하지 않는 것으로 봄
 - 독일 조세법원은 민간 건강보험회사에 지급한 할인을 공공 건강보험과 달리 볼 이유가 없다고 판단하였으나, 국세청은 이에 불복해 연방재정법원에 항소하였고 연방재정법원은 ECJ에 예비적 판결을 요청함

200) EuGH, 20. 12. 2017 - C-462/16 - D

□ (ECJ의 판단) 법에 따라 민간 건강보험에 부여된 할인은 제약회사의 공급가액에서 제외됨

- 부가가치세 지침은 할인 등이 발생한 경우 대가에서 차감하도록 규정하고 있고, 실제 수령한 대가를 초과하여 부가가치세를 징수할 수 없음(Elida Gibbs 판결)
- 조세중립성 원칙에 따라 거래사슬의 길이에 상관없이 동일한 세부담이 이루어져야 하므로, 민간 건강보험회사는 제약회사의 최종소비자로 간주함
 - 제약회사가 법에 따라 민간 건강보험회사에 지급한 할인 때문에 대가의 일부를 수령하지 못하였으므로, 사실상 감면이 이루어진 것으로 간주되어야 함

나) Ibero Tours: 중개업체가 자기의 계산으로 고객에게 제공한 할인을 중개수수료에서 차감할 수 있는지 여부²⁰¹⁾

□ 본 사안은 판매자와 고객 사이에 중개업체가 있는 경우, 중개업체는 동일 거래사슬에 포함되지 않으므로 중개업체가 제공하는 할인은 공급가액에서 제외할 수 없다고 판단함

- 최근 법원은 VAT 과세와 관련하여 경제적 실질을 고려해 접근하는 경향이 있으나, Ibero Tours가 판매자로부터 받은 수수료에서 고객에게 제공한 할인을 차감한 순금액을 과세대상으로 하는 경제적 분석을 기각하고, 판매자, 중개업체, 회원 간에 체결된 법적 의무에 기반하여 판단함²⁰²⁾

□ (사실관계)

- Ibero Tours는 여행 중개업체로 판매자와 고객(최종소비자)이 여행상품을 계약하면, 고객으로부터 전체 상품대가를 받아 판매자에게 지급하고 판매자로부터는 중개 수수료를 받음
- Ibero Tours는 고객 확보를 통해 더 많은 수수료를 받기 위해 자기의 계산과 책임으로 고객에게 할인을 제공하고 중개수수료에서 할인액을 공제해 부가가치세를 신고함

201) EuGH, 16. 1. 2014 - C-300/12; nwb DATENBANK, 「여행 중개업체의 할인 적용 시 수수료에서 차감하지 않음」, <https://datenbank.nwb.de/Dokument/486504/>, 검색일자: 2022. 1. 24.

202) Raymond Hill, 2014, p. 6.

- 독일 재정법원은 Ibero Tours의 주장을 인용하였으나, 국세청은 이에 불복해 연방 재정법원에 항소하였고, 연방재정법원은 ECJ에 예비적 판결을 요청함

- (ECJ의 판단) 중개업체가 자기의 계산과 책임하에 고객에게 지급하는 할인은 중개 수수료에서 차감할 수 없음
 - 중개업체가 고객에게 부여한 할인은 판매자와 관련이 없음
 - 판매자는 전체 상품에 대한 대가를 중개업체로부터 수수하며 자체 할인에 따른 수수료 감소는 중개업체가 부담하는 것임
 - 판매자는 고객에게 직접 서비스를 제공하고 Ibero Tours는 공급 체인의 중개자 역할로 판매자와 완전 분리된 중개라는 서비스를 제공하고 있어, 동일 거래사슬 외에 해당하므로 중개업체의 수수료에서 할인액을 차감할 수 없음
 - Elida Gibbs 판결의 경우 제조업체와 최종소비자 간의 계약관계는 없지만, 제조업체는 최종소비자로 이어지는 공급체인의 연장선(동일 거래사슬 내)이라는 점에서 차이가 있음

2) 제3자 적립마일리지

가) 만료 포인트의 부가가치세 처리²⁰³⁾

- 본 사안은 운영업체가 제휴업체에 포인트 판매 및 관리서비스를 제공한 후 포인트 사용이 만료된 경우, 만료된 포인트 상당액은 운영업체의 제휴업체에 대한 관리서비스 수수료가 소급 인상된 것으로 판단함
- (사실관계)
 - 원고는 인터넷 상거래업체로 고객충성제도 일환으로 제휴업체와 계약을 체결하고 포인트 판매 및 관리서비스를 제공함

203) BFH, Urteil vom 26. 6. 2019 - V R 64/17

- 제휴업체는 원고로부터 구입한 포인트를 상품 등을 구매한 회원에게 부여하고, 회원은 포인트를 원고에서 사용할 수 있음(제휴업체 사용 불가)
 - 원고는 회원이 포인트를 사용하면 현물 또는 서비스로 보상함
- 제휴업체는 원고에게 포인트 상당액과 관리 수수료를 합한 금액을 수수료로 지급하고, 원고는 관리 수수료에 대해서만 부가가치세를 신고함
 - 일반약관에 따라 포인트는 3년 후 소멸하고 만료된 포인트 상당액은 환불받을 수 없음
- 원고는 이후 회원으로부터 회수된 포인트 상당액에 대해서 부가가치세를 신고하였으나, 과세관청은 미사용으로 소멸한 포인트 상당액도 서비스에 대한 대가로 보아 과세함

□ (연방재정법원의 판단)

- 만료 포인트 상당액은 관리수수료가 소급 인상된 것으로 볼 수 있으므로 부가가치세 과세대상임
 - 제휴업체가 원고에 지불한 수수료는, 부여시점에는 포인트 회수율이 확정되지 않았으므로 원고의 특정 서비스(포인트 상당액)로 귀속될 수 없으며, 관리 서비스에 대한 대가도 포인트가 소멸하는 시점에야 정확히 결정될 수 있음
 - 또한 포인트 만료에 따른 환불 불가 규정은 제휴업체에 제공되는 관리서비스 외 다른 서비스를 보상하는 데 사용될 것이라는 합의가 있었음을 의미함
 - 따라서 제휴업체가 원고에게 지급한 수수료를 포인트 상당액과 관리수수료로 분배하면서 만료된 포인트 상당액은 이익 마진의 일부인 관리서비스에 귀속됨

나) A-Card: 포인트의 대가 감면 여부 및 과세표준 차감시점

- 본 사안은 포인트 상당액은 대가의 감면에 해당하며, 과세표준 차감시점은 회원이 실제로 포인트를 상환한 시점이라고 판단함
- 조세법원 및 연방재정법원은 포인트 상당액은 대가의 감면에 해당한다고 판단하였으나, 과세표준 차감시점 관련 조세법원은 정산시점, 연방재정법원은 포인트가 실제 상환되는 시점이라 판단함

□ (사실관계)

- A Card는 포인트 운영업체로 회원에게 카드 발급 및 제휴업체의 포인트 운영 등 관리서비스를 제공하고 있음
 - A Card는 회원이 제휴업체에서 상품 등을 구매하는 경우 일정액을 적립해 주고, 회원은 후속 거래(2차 거래) 시 제휴업체에서 이를 사용할 수 있음
 - 회원은 포인트를 상품구매 외 기부, 현물이나 서비스로 교환 또는 사용하지 않을 수 있으며, 약 90%는 제휴업체에서 상품 구매 시 사용되고 있음
 - 미사용 포인트는 3년 후 만료되며, 이때 제휴업체는 포인트 상당액을 수령함
- A Card와 제휴업체는 적립포인트에서 회수 포인트를 차감해 매월 정산함
 - 관리수수료는 제휴업체에 별도로 청구함
- 제휴업체는 2차 거래 시 사용한 포인트를 대가의 감소로 보아 부가가치세 과세대상에서 제외하였으나, 과세관청은 후속 판촉을 위한 광고비에 해당하므로 과세대상에 포함되어야 한다고 주장함
 - 제휴업체는 상품별 세율이 달라 평균판매비율을 적용하여 공급가액에서 차감하였으며, 회원이 제휴업체에서 사용했는지 여부는 구분하지 않음

□ (조세법원의 판단)²⁰⁴⁾

- 포인트는 대가의 감면에 해당하며 정산시점에 과세표준에서 차감함
 - 대가의 감면은 할인, 리베이트 등을 통해 대가를 할인해 주는 것으로 포인트는 판촉의 성격도 있으나, 판례법에 따르면 판촉 및 할인은 상호 배타적이지 않음
 - 고객충성제도가 일반적인 광고 목적으로 제공되었다는 이유로 대가의 감면을 부인할 수 없으며, 대가의 감면은 포인트 등이 현금 없는 결제수단으로 사용될 수 있으면 충분함
- 과세표준은 제휴업체에 경제적 부담이 있는 정산시점에 변동된 것으로 보아 수정 신고함

204) FG München v. 23. 8. 2017 - 3 K 1271/16

- 제휴업체는 고객의 포인트 사용과 관계없이 포인트 정산시점에 포인트 상당액을 지급하는데, 고객이 포인트를 즉시 사용하더라도 제휴업체의 경제적 부담은 특정 시점(포인트 정산시점)에 발생하므로, 과세표준 변동시점은 A Card가 정산을 청구한 때임

□ 연방재정법원의 판단²⁰⁵⁾

- 조세법원이 A Card에 지불한 금액을 대가에서 할인되는 것으로 보아 부가가치세 과세표준에서 제외하는 것은 타당하나, 과세표준 차감시점은 회원이 실제로 포인트를 사용한 때임
 - 과세표준은 회원이 받은 보상의 가치가 변동될 때, 즉 회원이 할인을 이용할 때만 과세표준이 변경되므로, 정산시점이 아닌 실제로 포인트를 사용할 때 차감하는 것이 타당함

205) BFH, Urt. v. 16. 1. 2020 - V R 42/17

IV. 국제 비교 및 소결

1. 국제 비교

가. 부가가치세 과세표준 등

- 「부가가치세법」상 재화 및 용역의 과세표준은 주요국 모두 대가 즉, 공급가액으로 하고 있으며, 제3자 대가 또한 공급가액에 포함되는 것으로 보고 있음
 - 우리나라 및 일본은 대가란 명목에 상관없이 재화 또는 용역을 공급받는 자로부터 받는 금전적 가치 있는 모든 것을 포함한다고 규정함
 - 우리나라 판례 및 일본의 지침 등은 제3자가 지급한 가액이 공급과 대가관계에 있는 경우에는 공급가액에 포함되는 것으로 보고 있음
 - 영국 및 호주는 대가란 공급과 관련하여 받은 모든 지불을 의미하는 것으로, 제3자가 지급한 금전도 대가에 해당됨
 - 영국은 대가에 대한 별도의 정의는 두고 있지 않으나, 대가는 공급에 대한 반대급부를 의미하는 것으로 공급과의 직접적인 연관을 요하며, 제3자 대가도 포함되는 것으로 이해되고 있음
 - 독일은 대가란 재화 또는 용역을 공급하는 자가 재화 또는 용역을 공급받는 자 또는 제3자로부터 받거나 받을 모든 대가로, 매출 대금과 직접적으로 관련된 보조금을 포함한다고 규정함
- 우리나라를 제외한 주요국에서는 모두 에누리액(할인) 및 판매장려금(리베이트)을 공급가액에서 제외하도록 규정하고 있음

- 우리나라는 에누리액을 공급가액에서 제외하는 반면, 판매장려금은 공급가액에 포함하도록 해 양자를 달리 규정함
 - 영국, 호주, 일본, 독일은 할인 및 리베이트를 공급가액에 포함하지 않음
- 한편 우리나라는 고객충성제도의 대표적인 형태인 마일리지에 대한 과세를 법에서 규정하고 있으나, 주요국은 지침 등을 통해 설명하고 있음
- 우리나라는 마일리지에 대한 과세근거를 법률에 두고 동법 시행령에 마일리지의 정의 및 공급가액 산정 등에 대해 규정함
 - 영국은 국세청 고시를 통해 다양한 종류의 기업판촉제도와 관련된 부가가치세 처리에 대해 설명함
 - 호주는 2012년 로열티제도와 관련된 부가가치세 세무처리 방법에 대한 유권해석을 발표함
 - 일본은 2020년 제3자 적립포인트의 일반적인 처리 예 및 회원이 사업자인 경우의 매입세액 공제대상 등에 대한 지침을 발표함
 - 독일은 2011년페이백 시스템의 부가가치세 처리 지침을 발표함
- 「부가가치세법」상 마일리지(포인트, 쿠폰)의 성격은 결제수단, 상품권에 준하는 것, 구속력 있는 보상받을 수 있는 권리 등으로 보고 있음
- 우리나라는 「부가가치세법 시행령」에서 마일리지는 구입실적에 따라 별도의 대가 없이 적립받은 후, 결제수단으로 사용할 수 있는 것이라 정의함
 - 판례는 사업자가 고객에게 약속한 할인의 내용을 수치화하여 표시한 것(롯데쇼핑 판결 등)이라고 봄
 - 영국은 쿠폰의 성격을 할인받을 수 있는 증표(Boots 판결)로 봄
 - 호주는 보상을 받을 수 있는 구속력 있는 권리로 봄
 - 일본은 전자화폐로서의 지불수단 또는 물품우표 등에 준하는 것으로 봄
 - 독일은 포인트의 성격을 규정한 판례는 확인되지 않으나, 포인트는 대가의 할인(A Card 판결)에 해당한다고 봄

〈표 IV-1〉 주요국의 부가가치세 과세표준 등 비교

구분		우리나라	영국	호주	일본	독일
과세표준		대가 (공급가액)	대가 (공급가액)	대가 (공급가액)	대가 (공급가액)	대가 (공급가액)
제3자 대가 포함		○	○	○	○	○
공급 가액 제외	예누리액 (할인)	○	○	○	○	○
	판매장려금 (리베이트)	×	○	○	○	○
고객 충성 제도	규정	법, 시행령	고시	유권해석	지침	지침
	「부가가치세 법」상 마일리지의 성격	- (시행령) 구입실적에 따라 별도의 대가 없 이 적립 받은 후 결제 수단으로 사용할 수 있는 것 - (판례) 할인 내용을 수치화해 표시한 것	할인받을 수 있는 증표	보상을 받을 수 있는 구속력 있는 권리	전자화폐 로서의 지불수단 또는 물품우표에 준하는 것	확인되지 않음 ¹⁾

주: 1) 독일은 포인트의 성격을 규정한 판례 등은 확인되지 않으나, 포인트는 대가의 할인(A Card 판결)에 해당한다고 봄

자료: 본문의 내용을 저자가 요약·정리

나. 제휴할인 과세제도

□ 제휴할인제도는 다양한 형태로 이루어지고 있어 주요국은 지침 등을 통해 일반원칙을 설명하고, 복잡한 사안은 사실관계 등을 종합적으로 고려하여 개별적으로 판단하고 있음

○ 이하에서는 일반원칙 및 국가별로 확인된 판례를 기준으로 제휴할인을 어떻게 판단하고 있는지 비교함

- 제3자 지급할인의 경우 일본은 판례 등이 확인되지 않아 제외함

1) 제3자 지급할인

- 우리나라는 제3자 지급할인의 동일 거래사슬 여부를 따지지 않으나, 영국, 호주, 독일은 동일 거래사슬 내²⁰⁶⁾ 제3자 지급할인에 대해서만 공급가액에서 제외하는 것으로 이해됨²⁰⁷⁾
- 우리나라는 일반적으로 동일 거래사슬 내 여부를 불문하고 제3자 지급할인은 공급가액에서 제외하는 것으로 보임
 - KT→대리점→고객으로 이어지는 동일 거래사슬 내에서 제3자인 KT가 제공하는 할인(KT 단말기 보조금 판결) 및 할인점과 고객 사이에 제3자인 카드사가 제공한 할인을 모두 공급조건에 따라 통상의 상품가격에서 직접 공제되는 에누리액으로 보고 있음(즉시할인 등)
 - 다만 SKT 판결은 KT와 달리 별개의 거래로 보아 에누리액으로 보지 않음
- 영국은 제조업체→도매상→소매업체→고객으로 이어지는 동일 거래사슬 내에서 소매업체가 고객에게 제공한 할인액을 제조업체로부터 상환받는 경우, 제조업체의 공급가액에서 차감함(Elida Gibbs 판결)
- 호주는 제조업체→소매업체→고객으로 이어지는 동일 거래사슬 내에서 제조업체가 고객에게 지급한 캐시백은 제조업체의 공급가액에서 제외함
- 독일은 제약회사→도매상→약국→고객으로 이루어지는 거래사슬에서 민간 건강보험 회사가 고객에게 의약품 대가를 환급하고 제약회사가 법에 따라 환급액을 건강보험 회사에 상환하는 경우, 민간 건강보험회사를 동일 거래사슬 내 거래로 간주하여 제약회사의 공급가액에서 차감함(Boehringer Ingelheim 판결)
 - 한편 판매자와 고객 사이에 중개업체가 있는 경우, 중개업체는 동일 거래사슬 외에

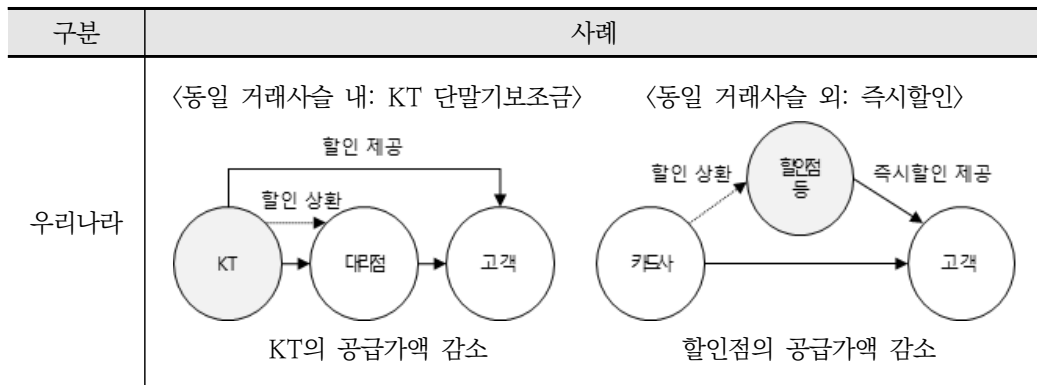
206) 동일 거래사슬 내란 물품 등의 공급이 제조업체-도소매-고객으로 이어지는 공급체인에서 거래당사자(도소매-고객)가 아닌 제3자인 제조사가 고객에게 할인 등을 제공하는 것을 말하며, 동일 거래사슬 외란 판매자와 고객 사이에 중개업체가 있는 경우 물품 등의 공급은 판매업체-고객으로 이루어지고 동일 공급거래사슬 외에 있는 제3자인 중개업체가 할인 등을 제공하는 것을 말함

207) 영국, 호주, 독일은 판례 등에서 제3자 지급할인에 대한 공급가액 차감 여부를 '동일 거래사슬 내'에 해당하는지 여부를 쟁점으로 삼고 있어, 동일 거래사슬 내 제3자 지급할인에 대해서만 공급가액에서 차감하는 것으로 보임

해당하므로 중개업체의 수수료에서 할인액 상당액을 차감할 수 없음²⁰⁸⁾(Ibero Tours 판결)

- 한편 공급가액에서 제3자 지급할인을 차감하는 경우 우리나라는 경제적 부담자와 공급가액을 차감하는 사업자가 다른 경우도 있으나, 주요국은 경제적 부담자와 공급가액을 차감하는 사업자가 일치함
- 우리나라의 즉시할인의 경우 할인은 카드사가 제공하고, 공급가액은 최종소비자와 거래한 사업장에서 차감함
 - KT 단말기보조금(이동통신사업자→대리점→고객)의 경우에는 이동통신사업자의 공급가액에서 차감함
- 영국, 호주, 독일은 경제적 부담이 발생한 사업자인 제조업체, 제약회사의 공급가액을 감소시킴

[그림 IV-1] 주요국의 제3자 지급할인 사례^{1), 2)}



208) 우리나라의 홈쇼핑은 판매자와 중개업체 간에 별도의 약정이 존재하나, Ibero Tours의 경우 중개업체가 자기계산으로 고객에게 할인을 제공한다는 점에서 차이가 있음

[그림 IV-1]의 계속

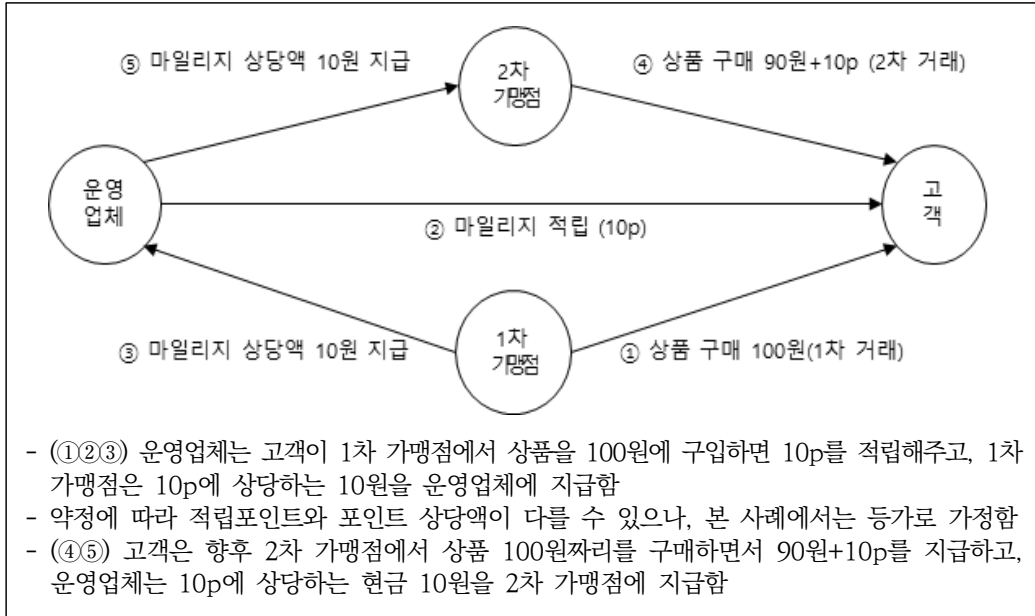
구분	사례
영국	<p>〈동일 거래사슬 내: Elida Gibbs〉</p> <p>제조업체의 공급가액 감소(도·소매업체 공급가액 변동 없음)</p>
호주	<p>〈동일 거래사슬 내: 제3자 지급 리베이트〉</p> <p>제조업체의 공급가액 감소(소매업체 공급가액 변동 없음)</p>
독일	<p>〈동일 거래사슬 내: Boehringer Ingelheim〉 〈동일 거래사슬 외: Ibero Tours〉</p> <p>제약회사의 공급가액 감소</p> <p>공급가액 감소거래 아님</p>

주: 1) 일본의 사례는 확인되지 않음
 2) 흑색은 공급가액을 감소시키는 사업자임
 자료: 본문의 내용을 저자가 요약·정리

2) 제3자 적립마일리지

- 제3자 적립마일리지(포인트)는 사실관계에 따라 다양한 해석이 존재하며, 법, 국세청, 판례의 입장이 서로 다른 경우도 있음
 - 우리나라는 「부가가치세법」상 제3자 적립마일리지는 공급가액에 포함하도록 규정하고 있으나, 판례 등은 예누리액으로 보는 경향이 있음
 - 대법원 판례는 2017년 4월 1일 「부가가치세법 시행령」 개정 전 공급분에 관한 것으로, 시행령 개정 후 대법원의 다자간 마일리지에 대한 입장은 현재로서 확인할 수 없음
 - 영국의 국세청은 일반적으로 마일리지를 제3자 대가로 보아 매입세액공제를 허용하지 않으나, 판례 등은 용역의 대가로 보아 매입세액공제를 인정해 주는 경향이 있는 것으로 보임
- 이하에서는 제3자 적립마일리지 중 다자간 마일리지 사례를 통해 운영업체, 참여업체 (1차 가맹점), 회수업체(2차 가맹점), 고객의 부가가치세 처리에 대해 비교함
 - 다자간 마일리지는 그 구조가 유사한 우리나라의 롯데쇼핑 판결, 영국의 LMUK 판결, 호주의 다자간 로열티제도, 일본의 해석사례, 독일의 지침을 통해 비교함
 - 독일은 다자간 마일리지에 대한 판례, 해석 등이 확인되지 않아페이백 시스템 지침으로 비교하였으며, 운영업체와 1,2차 가맹점 간 세무처리는 확인되지 않음

[그림 IV-2] 다자간 마일리지의 거래 흐름 사례



자료: 본문 내용을 참조하여 저자 작성

- (1차 가맹점의 공급가액) 주요국 모두 상품 전체의 대가인 100원을 공급가액으로 함
 - 마일리지는 할인받을 수 있는 증표, 결제수단, 보상받을 수 있는 권리, 물품우표 등에 준하는 것으로 과세대상 거래에 해당하지 않음
- (1차 가맹점→운영업체, 마일리지 상당액 지급) 우리나라 및 일본은 과세거래에 해당하지 않는 것으로 보이며, 영국 및 호주는 과세거래로, 독일은 확인되지 않음
 - 우리나라는 운영업체와 1차 가맹점 간 세무처리에 대한 판례는 없으나, 마일리지는 사업자가 고객에게 약속한 할인의 내용을 수치화하여 표시한 것에 불과하고 정산을 위한 것이라고 보는 경향이 있으므로, 과세대상 거래에 해당하지 않는 것으로 판단됨
 - 영국은 운영업체가 1차 가맹점으로부터 받는 금전은 과세공급의 대가를 구성함
 - 호주는 「부가가치세법」상 공급으로 보되, 추후 고객이 2차 가맹점으로부터 제공받는 공급의 부가가치세 과세 여부에 따라 과세 여부를 달리 함

- 2차 거래 시 고객이 2차 가맹점으로부터 받는 보상이 과세거래인 경우 과세거래로, 면세 또는 영세율인 경우에는 면세·영세율 거래로 봄
- 일본은 장래에 운영업체가 부담하는 지불채무를 1차 가맹점이 부담하는 것으로 과세거래에 해당하지 않는 것으로 해석하고 있음
- (2차 가맹점의 공급가액) 우리나라를 제외한 주요국은 모두 고객으로부터 받은 현금과 마일리지 상당액을 합한 금액인 100원을 공급가액으로 함
 - 우리나라는 마일리지 상당액은 정산의 대가로 공급가액에 포함하지 않으므로 고객으로부터 받은 현금 90원을 공급가액으로 함
 - 영국, 호주, 일본은 고객으로부터 받은 현금 90원과 운영업체에서 받은 마일리지 상당액 10원을 합한 100원을 공급가액으로 함
 - 독일은 지침에 따라 2차 거래의 상품 등 대가 100원을 공급가액으로 하고, 마일리지 상당액 10원은 1차 거래에서 차감 후 수정신고하도록 함
- (운영업체→2차 가맹점, 마일리지 상당액 지급) 우리나라 및 일본은 과세거래에 해당하지 않는 것으로 보이며, 영국 및 호주는 과세거래로, 독일은 확인되지 않음
 - 우리나라는 운영업체와 2차 가맹점 간 세무처리에 대한 판례는 없으나, 마일리지는 사업자가 고객에게 약속한 할인의 내용을 수치화하여 표시한 것에 불과하고 정산을 위한 것이라고 보는 경향이 있으므로, 과세대상 거래에 해당하지 않는 것으로 판단됨
 - 영국은 운영업체가 2차 가맹점에 지급하는 금전은 상환용역의 대가로 봄
 - 다만 영국 국세청은 운영업체가 2차 가맹점에 지급하는 금전은 일반적으로 제3자 대가로 보아 매입세액공제를 허용하지 않음
 - 호주는 2차 가맹점의 운영업체에 대한 상환공급에 대한 대가로 봄
 - 고객이 회수업체로부터 제공받는 공급의 부가가치세 과세 여부에 따라 과세 여부를 달리 함
 - 일본은 미리 수수한 포인트 상당액(예수금 또는 가수금 성격)을 계약에 따라 지급한 것으로 과세거래에 해당하지 않는 것으로 해석하고 있음

〈표 IV-2〉 주요국의 다자간 마일리지의 부가가치세 처리 비교

(단위: 원)

구분 (비교사례)	우리나라 (롯데쇼핑)	영국 (LMUK)	호주 (다자간로열티)	일본 (지침)	독일 (지침) ¹⁾
1차 가맹점 공급가액	100	100	100	100	90 ²⁾
1차 가맹점→ 운영업체 마일리지 상당액(10원)	과세거래 아님 (사업자 간 정산)	과세거래 (용역대가)	과세거래 ³⁾	과세거래 아님 (예수금 성격)	확인되지 않음
2차 가맹점 공급가액	90	100 (고객 90+ 정산 10)	100 (고객 90+ 정산 10)	100 고객 90+ 정산 10)	100
운영업체→ 2차 가맹점 마일리지 상당액(10원)	과세거래 아님 (사업자 간 정산)	과세거래 (용역대가) ⁴⁾	과세거래	과세거래 아님 (예수금 성격)	확인되지 않음

주: 1) 독일은 다자간 마일리지에 대한 판례, 해석 등이 확인되지 않아페이백 지침으로 비교함

2) 독일은 지침에 따라 2차 거래의 상품 등 대가 100원을 공급가액으로 하고, 마일리지 상당액 10원은 1차 거래에서 차감 후 수정신고 하도록 함. 따라서 1차 거래 공급가액은 90원으로 수정됨

3) 호주는 보상되는 재화 및 용역이 영세율(GST-free) 또는 면세(input-taxed)인 경우, 포인트 수수료 또한 영세율 또는 면세가 적용됨

4) 영국 국세청은 운영업체와 2차 가맹점 간에 수수한 마일리지 상당액을 제3자 대가로 보아 과세표준에는 포함하고 매입세액공제는 허용하지 않았으나, LMUK 판결은 보상용역에 대한 대가로 보아 매입세액공제를 허용함

자료: 본문의 내용을 저자가 요약·정리

□ 다음은 상기 사례를 조세중립성 측면에서 우리나라, 영국, 일본을 비교함

○ 호주는 영국과 그 처리가 유사하고 독일은 운영업체와 1,2차 가맹점 간의 부가가치세 처리 사례 등이 확인되지 않아 비교 대상에서 제외함

□ 결과적으로 우리나라 및 영국의 처리 방법은 조세중립성이 유지되고 있으나, 일본은 마일리지 상당액만큼 이중과세 문제가 발생함

○ 우리나라는 1차 거래 적립마일리지와 2차 거래 마일리지 상당액은 사업자 간 정산으로 과세거래에 해당하지 않아, 사실상 공급가액은 1차 거래 100원, 2차 거래 90원으로

총 190원(VAT 19원)임

- 이는 최종소비자가 부담한 190원(VAT 19원)과 동일함

- 영국은 포인트 적립·상환과 관련하여 운영업체와 수수한 10원에 대해 매입세액공제 및 매출세액을 부담하여 사실상 공급가액은 1차 거래 90원, 2차 거래 100원으로 총 190원(VAT 19원)임

- 고객과의 거래에 대한 공급가액은 1차 거래 100원, 2차 거래 90원이며, 운영업체와의 거래에 대해 1차 거래의 매입 10원에 대한 매입세액공제, 2차 거래의 매출 10원에 대한 매출세액부담이 발생함

- 해당 거래로 인한 총 공급가액은 최종소비자가 부담한 190원(VAT 19원)과 동일함

- 일본은 1차 거래 적립마일리지는 과세거래가 아니므로 공급가액은 100원이며, 2차 거래의 공급가액은 고객으로부터 받은 대가 90원과 운영업체로부터 받은 마일리지 상당액 10원을 합한 100원으로 총 공급가액은 200원(VAT 20원)임

- 이는 마일리지 상당액 10원(VAT 1원)만큼 이중과세가 되고 있음

〈표 IV-3〉 주요국의 다자간 마일리지의 조세중립성 비교¹⁾

(단위: 원)

구분	우리나라			영국			일본		
	1차	2차	계	1차	2차	계	1차	2차	계
대가	100	10 + 90	190	100	10 + 90	200	100	10 + 90	200
마일리지	10	-	-	(10)	-	(10)	10	-	-
순현금	90	100	190	90	100	190	90	100	190
공급가액 ²⁾	100	90	190	90	100	190	100	100	200
VAT	10	9	19	9	10	19	10	10	20
고객부담	100	90	190	100	90	190	100	90	190
VAT	10	9	19	10	9	19	10	9	19
비고	조세중립성 ok (순현금≠공급가액)			조세중립성 ok (순현금=공급가액)			1만큼 이중과세		

주: 1) 음영은 과세거래에 해당하지 않음

2) 비교 목적상 매출공급가액과 매입공급가액을 차감하여 표기함

자료: 본문의 내용을 저자가 요약·정리

- 한편 우리나라와 영국의 다자간 마일리지에 대한 부가가치세 처리는 조세중립성 측면에서는 동일하지만, 마일리지 상당액에 대한 경제적 부담자와 공급가액을 줄이는 사업자의 일치 여부는 다름
 - 우리나라는 1차 가맹점이 마일리지 상당액을 부담하고 고객이 마일리지를 사용하는 경우, 2차 가맹점의 공급가액에서 마일리지 상당액을 차감하고 있어 경제적 부담자와 공급가액을 줄이는 사업자가 일치하지 않음
 - 영국은 1차 가맹점이 운영업체에 지불하는 금전은 용역공급대가로 보아 1차 가맹점의 납부세액에서 차감하며, 2차 가맹점이 운영업체로부터 받은 금전은 별도의 공급에 대한 대가로 보아 매출세액을 부담시킴으로써, 경제적 부담자와 공급가액을 줄이는 사업자를 일치시켜 경제적 실질을 반영하고 있음
- 즉, 우리나라는 사업자별로 최종 순현금과 부가가치세 순공급가액이 일치하지 않는 반면, 영국은 사업자별 순현금과 순공급가액이 일치함
 - 우리나라는 사업자별 과세표준이 단계별 고객으로부터 수취하는 금전과 대응되는 장점이 있는 반면, 사업자별 경제적 부담과 부가가치세 세부담이 불일치하는 단점이 있음
 - 이에 반해 영국은 마일리지에 따른 사업자별 경제적 부담과 부가가치세 세부담을 일치시키는 방식으로 제도를 운영함

2. 소결

- 우리나라를 비롯하여 각국은 마케팅 기법의 발달에 따라 파생된 다양한 제휴할인의 부가가치세 처리 방법에 대해 논의를 지속하고 있는 것으로 보임
 - 우리나라는 2006년 기획재정부의 유권해석 발표 이후, 다양한 논의를 거쳐 2016년의 대법원 판례, 2017년과 2018년 관련 법령의 정비작업을 계속하고 있음

- 주요국의 경우에도 관련 지침의 최초 발표 후, 지속적 업데이트 및 판례 등을 통한 논의가 계속되고 있는 것으로 보임
- 제휴할인, 특히 마일리지제도의 경우에는 구조의 다양한 변형이 가능하여 일률적으로 우리나라와 주요국의 제도를 비교·검토하기 어려운 측면이 있으나, 아래 사항에 대해서 향후 제도 개선 시 고려해 볼 수 있을 것으로 생각됨

가. 판매장려금의 취급

- 「부가가치세법」은 에누리액을 대가의 감면으로 공급가액에 포함하지 않는 반면, 판매장려금은 대가와 연계됨이 없이 별도로 지급하는 금전으로 공급가액에 포함하도록 규정하고 있음
 - 에누리액은 재화나 용역을 공급할 때 그 품질이나 수량, 인도조건 또는 공급대가의 결제방법이나 그 밖의 공급조건에 따라 통상의 대가에서 일정액을 직접 깎아 주는 금액으로 공급가액에 포함되지 않음
 - 판매장려금은 별도의 정의는 존재하지 않으나, 통상적으로 판매촉진을 위해 개별 거래나 그 대가와 연계됨이 없이 사업의 진작을 위하여 거래상대방에게 지급되는 금품으로 공급가액에 포함됨
- 그러나 판매장려금과 에누리액은 모두 판촉과 할인의 성격을 동시에 내포하고 있으며, 다양하게 변형되는 판촉 수단의 등장에 따라 판매장려금과 에누리액의 구분이 더욱 어려워지고 있음
 - 에누리액은 통상의 공급가액에서 일정액을 공제해 줌으로써 거래처로 하여금 판매 물품을 보다 많이 구입하도록 하는 판매 장려의 성격이 있고, 판매장려금은 매출액이나 판매수량에 대한 장려의 의미로 금품 등을 지급함으로써 공급가액에 대한 할인 효과가 있음
 - 또한 산업이 고도화되고 판촉수단이 다양해짐에 따라 쿠폰, 단말기보조금, 마일리지

적립액과 같이 2차 구매 또는 장기계약을 유도할 목적으로 소비자에게 조건부 할인 혜택을 제공하는 경우가 많아지고 있음²⁰⁹⁾

- 이러한 프로모션 방식은 특정 재화나 용역의 공급가액에 대한 차감의 요소로 작용하고, 특히 복수의 당사자들 사이에 다수 거래가 상호 연계하여 공급대가의 할인에 영향을 주고 있음²¹⁰⁾

□ 이를 반영하듯 관련된 조세분쟁이 계속되고 있으나, 법원 및 과세관청 또한 명확하게 일관된 구분기준을 제시하지 못하는 것으로 보임

- 법원 등은 에누리액과 판매장려금의 의미를 고려하여 구분기준을 제시하고자 노력하고 있으나, 판매장려금과 에누리액의 구분을 위해 제시하는 법원, 조세심판원, 국세청 등의 판단기준의 모호함과 논리적 비정합성으로 인해 납세자의 혼동이 가중되고 있음²¹¹⁾

□ 판매장려금을 과세표준에 포함하는 취지를 생각해보면, 사실상 대가의 감면이 있는 판매장려금은 에누리액과 달리 취급할 이유가 없다고 판단됨

- 판매장려금을 과세표준에 포함하는 이유는 대가의 결정과 연계되지 않으며 공급시기 또는 공급대가의 결정과 무관하기 때문인데,²¹²⁾ 사실상 대가의 감면이 이루어지는 판매장려금은 그 과정과 효과가 에누리액과 동일하므로 양자를 달리 볼 근거는 없다고 할 것임

□ 따라서 사실상 에누리액과 목적 및 효과가 동일한 대가의 감면이 있는 판매장려금은 공급가액에서 제외하도록 관련 법령을 정비하여 납세자의 혼동을 방지하고, 경제적 효과가 동일한 거래에 대해 동일한 세무처리를 하는 것이 바람직할 것으로 생각됨

- 현행 「부가가치세법」은 장려금이나 이와 유사한 금액은 과세표준에서 공제하지

209) 임현지·강민조, 2021, p. 190.

210) 백제홍, 2021, p. 194.

211) 유지선·정지선, 2015, p. 64.

212) 대법원 2016. 6. 23. 선고 2014두298 판결

아니한다고 규정해, 장려금이 공급가액을 낮추는지 여부를 불문하고 공급가액에 포함되는 것으로 해석될 수 있음

- 그러나 대법원은 재화나 용역의 공급과 관련하여 에누리액은 그 품질·수량 및 인도·공급대가의 결제 기타 공급조건에 따라 정해지면 충분하고, 그 공제·차감의 방법에도 특별한 제한은 없다고 판시함
 - 즉, 판촉의 성격이 있더라도 공급조건이 원인이 되어 대가의 감면이 이루어진 경우에는 과세표준에서 제외되는 것으로 이해됨
- 주요국의 경우에도 할인과 리베이트를 구분하지 않고 대가의 감면이 이루어진 경우, 공급가액에서 제외하고 있음
 - 조사대상국인 영국, 호주, 일본, 독일은 모두 대가의 차감 성격이 있는 할인과 리베이트를 구분하지 않고 모두 공급가액에서 제외하고 있음
- 공급가액을 낮추는 판매장려금은 과세표준에서 차감하되, 공급과 무관하게 지급되는 판매장려금은 과세표준에 포함하는 방식으로 관련 법령을 정비할 필요가 있음
 - 호주의 경우와 같이 판매장려금은 과세표준에서 차감하는 것을 원칙으로 하되, 공급가액과 무관하게 지급되는 판매장려금(예: 광고, 프로모션 등 공급받는 자가 공급자를 위해 용역을 제공함에 따라 지급하는 판매장려금)은 포함하는 방안을 고려해 볼 수 있음

나. 제3자 지급할인

1) 직접 공제의 범위

- 공급가액에서 제외되는 에누리액에 해당하기 위해서는 공급조건에 따른 직접 공제 요건을 충족해야 하는데, 우리나라는 제3자 지급할인의 직접 공제의 범위를 영국, 호주, 독일에 비해 넓게 해석하고 있는 것으로 보임
- 우리나라는 기업판촉제도 틀 내에서 판매자와 고객 사이에 제3자가 있는 경우, 동일 거래사슬 여부와 무관하게 공급조건에 따라 직접 공제해 주는 에누리액으로 판단하는

것으로 보임

- 별개의 거래로 판단한 SKT 판결을 제외한 KT 단말기보조금, 즉시할인, 홈쇼핑
판결 등은 동일 거래사슬 여부와 무관하게 에누리액으로 보고 있음

- 반면 영국(Elida Gibbs 판결), 호주(제3자 지급 리베이트), 독일(Ibero Tours 및
(Boehringer Ingelheim 판결)은 동일 거래사슬 내 제3자 지급할인에 한해서만 직접
공제를 인정해 우리나라보다 엄격하게 해석하고 있는 것으로 보임
- 동일 거래사슬 내 제3자 지급할인은 공급체인 선상의 연장선에서 이루어져 공급과
직접적인 연관이 있지만, 동일 거래사슬 밖에 있는 제3자 할인은 공급체인과 무관한
것으로 보는 것으로 이해됨

□ 그러나 제3자 지급할인의 직접 공제의 범위를 어디까지 볼 것인지는, 할인제도의 취지
및 계약관계 등을 고려할 때 일률적으로 규정하기 어려운바, 사실관계에 따라 개별적으로
판단해야 할 것으로 생각됨

- 우리나라는 거래 전후 관계, 거래의 상호 연관성 등을 고려해 기업판촉제도 내 제3자
지급할인을 에누리액으로 인정한 사례가 있는 반면, SKT 판결과 같이 개별적 사실
관계에 따라 이동통신용역과 단말기공급용역을 별개의 거래로 보아 단계별로
부가가치세를 거래징수한 사례도 있음
- 독일도 Boehringer Ingelheim 판결의 경우 외형적으로는 동일 거래사슬 밖 거래로
보이나, 제약회사가 법에 따라 민간 보험회사에 지급하는 할인은 동일 거래사슬 내로
간주하여 할인을 인정하였음
- 즉, 직접 공제의 범위는 할인제도의 취지, 사업자 간 계약관계 등에 따라 그 판단이
달라질 수밖에 없으므로, 사실관계 등을 고려해 개별적으로 판단해야 할 것으로 보임
- 당사자 사이에 계약을 둘러싸고 의사표시의 해석이 문제되는 경우에는, 그
의사표시의 내용, 그러한 의사표시가 이루어진 동기와 경위, 그 의사표시에 의하여
달성하려는 목적, 당사자의 진정한 의사 등을 종합적으로 고찰하여 논리와 경험칙에
따라 합리적으로 해석하여야 할 것임²¹³⁾

213) 대법원 2005. 5. 27. 선고 2004다60065 판결, 대법원 2007. 9. 20. 선고 2006다15816 판결 등

2) 경제적 부담자와 공급가액을 차감하는 사업자

- 우리나라는 제3자 지급할인의 경제적 부담자와 공급가액을 차감하는 사업자가 다른 경우가 있으나 영국, 호주, 독일은 양자가 동일한 것으로 파악됨
 - 우리나라의 즉시할인의 경우 카드사업자가 할인에 대한 경제적 부담을 지나, 공급가액을 차감하는 사업자는 최종소비자와 거래하는 할인점 등으로 경제적 부담자와 공급가액을 차감하는 사업자가 일치하지 않음
 - 영국, 호주, 독일은 경제적 부담이 발생한 사업자와 공급가액을 차감하는 사업자가 일치하고 있음
 - 경제적 부담자는 고객 등이 할인을 제공받은 때 수정신고를 함으로써 공급가액을 감소시킴

- 경제적 부담이 발생한 사업자의 공급가액에서 할인액 등을 차감하는 것이 경제적 실질에 부합하는 것으로 보이나, 조세중립성에 영향이 없는 점 및 행정편의 등을 고려하면 현행 유지의 타당성도 존재하는 것으로 생각됨
 - 우리나라의 경우 경제적 부담자가 아닌 최종소비자와 거래한 사업자의 공급가액에서 할인액 등을 차감해 주는 것으로 보이나, 경제적 부담자의 공급가액을 줄이는 경우와 조세중립성 측면에서는 동일함
 - 거래 전체의 조세중립성이 동일한 경우, 경제적 부담자와 부가가치세 부담자의 일치문제와 납세자의 행정부담은 비교형량의 대상으로 생각됨
 - 경제적 부담자의 공급가액을 감소시키는 경우, 사업자 간 할인내역 관리 및 통지 등에 따른 업무 가중, 경제적 부담자의 수정신고에 따른 조세행정 부담 등을 고려할 때, 현재 방식 또한 타당성이 있는 것으로 판단됨

다. 제3자 적립마일리지

1) 자기적립마일리지와 제3자 적립마일리지의 구분

- 우리나라 「부가가치세법 시행령」은 자기적립마일리지와 제3자 적립마일리지의 부가가치세 세무처리를 달리 규정하고 있음
 - 시행령상 자기적립마일리지는 과세표준에서 제외되나, 제3자 적립마일리지는 사업자가 공급받는 자 외의 자로부터 보전받았거나 보전받을 금액을 과세표준에 포함함
 - 구분 이유를 명시한 자료는 확인되지 않으나, 판례의 과세관청 주장에 비추어 보면 제3자 적립마일리지를 ‘제3자 대가’로 보아 달리 규정하는 것으로 이해됨
 - 반면, 2017년 시행령 개정 이전의 사건에 대하여 대법원은 2016년 롯데쇼핑 판결 이후, 자기적립마일리지와 제3자 적립마일리지를 구분하지 않고 모두 2차 거래의 매출에누리로 보고 있음
- 그러나 판례와 같이 마일리지를 약정된 할인의 증표에 불과한 것으로 본다면, 자기적립마일리지와 제3자 적립마일리지의 세무처리를 일률적으로 달리 규정할 근거가 희박함
 - 마일리지는 약정된 할인의 증표에 불과한 것으로서 과세대상에 해당되지 않으며, 2차 거래의 에누리로 보는 것이 2016년 이후 판례의 일관된 입장임
 - 비록 대법원의 2017년 부가가치세법 시행령 개정 이후의 공급 건에 대한 입장은 확인되지 않으나, 마일리지를 약정된 할인의 증표로 본다면 자기적립마일리지와 제3자 적립마일리지를 구분하지는 않을 것으로 생각됨
 - 제3자 적립마일리지에 의한 금전에 제3자 대가로 분류될 만한 성질이 있다 하더라도, 이는 개별 사실관계에 따라 달리 해석될 수 있는 것으로 시행령에서 일도양단의 방식으로 규정하기 어려운 부분임
 - 일례로 영국은 지침에서 다자간 마일리지제도는 개별 상황에 따라 다양한 변수가 있어 일률적으로 규정하기 어려움을 사전에 설명하고 있음

- 마일리지 제도의 운용목적, 당사자 간의 의사와 실제 이행 정도를 고려해 보면, 자기적립 마일리지와 제3자 적립마일리지는 동일하게 분류되어야 할 것으로 생각됨
- 제3자 적립마일리지가 발생하는 다자간 마일리지제도는 참여 사업자 간 공동의 이익을 위해 2차 거래를 예정하는 통합 마일리지제도로 볼 수 있음
- 조세중립성과 공급가액은 최종소비자로부터 수취한 금전을 초과할 수 없다는 원칙에 입각하여 마일리지를 2차 거래의 에너리로 본다면, 자기적립마일리지와 제3자 적립 마일리지를 달리 볼 근거를 찾기 어려움
 - 자기적립마일리지와 제3자 적립마일리지의 처리를 일률적으로 달리 보는 경우, 사업자들 간 수평적 통합을 유인하여 조세중립성에 위배될 수 있다는 지적도 있음²¹⁴⁾

2) 사업자 간 정산금의 「부가가치세법」상 성격

- 판례는 고객과 사업자의 관계에서 마일리지를 2차 거래의 에너리로 정립하고 있으나, 회수업체와 운영업체(또는 참여업체) 간의 관계에서 정산금의 「부가가치세법」상 성격은 불분명한 부분이 있음
- 판례는 2차 사업자의 고객에 대한 공급의 부가가치세 과세표준에 마일리지 상당액을 포함할 것인지에 대하여 다루었음
- 그러나 사업자간 수수하는 마일리지 정산금을 「부가가치세법」상 어떻게 볼 것인지에 대해서는 명확하게 다루고 있지 않음
- 주요국의 사례에서 확인되는 바와 같이, 마일리지 제도는 외양이 유사하다 하더라도 각각의 계약구조, 계약의 이행상황에 따라 그 성격을 달리 볼 수 있는 바, 정산금의 성격을 일률적으로 단언하기 어려움
- 마일리지 구조, 계약 및 이행상황에 따라 공동비용의 정산, 별도 용역의 대가 또는 고객을 대신하여 지급한 제3자 대가로 분류될 수 있을 것임

214) 이연우, 「마일리지 거래의 부가가치세법상 취급에 관한 연구 - 주요국의 입법례를 논의의 소재로 - 」, 『조세학술논집』, 제35집 제3호, 한국국제조세협회, 2019. 10., p. 179.

- 롯데쇼핑 판결과 같은 다자간 마일리지제도의 경우, 상호 간 적립과 사용에 따라 발생한 공동비용의 정산 성격으로 볼 수 있음
 - 반면, 신용카드-항공사와 같은 일방향 마일리지제도의 경우, 2차 거래의 발생 여부 및 규모와 무관하게 일방적으로 확정대금이 지급되는바, 정산금이 '2차 사업자의 고객에 대한 공급' 관련 제3자 대가에는 해당되지 않으나, 사업자 간 별도 용역공급(예: 광고, 상환)의 대가로 볼 가능성도 있음
 - 또한 단순히 고객이 지불할 비용을 대신 지급한 경우가 발생할 수도 있는바, 이를 일률적으로 규정하는 것은 어려움
- 영국의 경우도 정산금이 제3자 대가에 해당되는지, 사업자 간 별도의 과세공급을 구성하는지에 대해 개별 사실 판단의 대상으로 보고 있음
- 영국 국세청은 마일리지 제도는 다양한 범주의 변화가 발생하여 개별 계약별 사실 판단의 대상으로 보고 있음
 - 다자간 마일리지에 대한 대법원의 LMUK 판결 이후에도, 영국 국세청의 지침은 일반적으로 정산금은 제3자 대가에 해당하는 것으로 보고 있으며, 다른 성격으로 볼 수 있는지에 대해서는 사실 판단이 필요한 것으로 봄
- 그러나 현재의 시행령과 시행령 개정 이전의 공급분에 대한 축적된 판례는, 의견 불일치로 납세자에게 혼동을 줌과 동시에 정산금의 부가가치세 처리를 흑백논리로 바라보게 할 위험이 있음
- 시행령은 일률적으로 정산금은 제3자 대가인 것으로 보고 있음
- 반면, 시행령 개정 이전의 공급분에 대한 다수의 판례는, 제3자 대가에 해당하지 않는 것으로 보고 있어, 납세자가 이를 일반화할 위험이 있음
- 판례에서 명확히 다루고 있지는 않으나, 납세자로 하여금 모든 마일리지 정산금이 부가가치세 과세대상에 해당하지 않는 '공동비용 정산금'으로 생각하게끔 할 위험이 있음
 - 해당 판례와 관련된 사실관계하에서는 이를 공동비용 정산금으로 볼 수도 있으나, 이를 일반화하여 적용하기는 어려움

- 따라서 영국 및 호주의 경우와 같이 마일리지의 적립 및 상환정산금을 별도의 부가가치세 거래로 보도록 관련 법률을 개정하고, 개별 사실관계에 따라 제3자 대가 여부를 판단하는 방법을 고려해 볼 수 있음
- 시행령 개정 이전의 공급분에 대한 판례의 입장과 같이, 1·2차 사업자의 고객에 대한 공급의 과세표준은 고객으로부터 수취한 대가로 하되, 사업자 간 마일리지 적립 및 상환을 별도의 부가가치세 거래로 보는 방안임
 - 현재의 시행령은 정산금을 일률적으로 제3자 대가인 것으로 분류하고 있으나, 상기 방안에 의하는 경우에는 개별 사실관계에 따라 정산금과 공급과의 직접적 관련성을 판단하여 세무처리를 하게 됨
- 이를 통해 조세중립성을 확보하면서 흑백논리에 의한 세무처리가 아닌, 개별사안별 실질에 맞는 세무처리를 하게 될 수 있을 것으로 생각됨
- 또한, 사업자별 경제적 부담에 따라 부가가치세 납부세액이 결정되는 부수효과와 세금계산서 수수대상 여부에 대한 분쟁(관련 본세, 가산세 문제)도 방지할 수 있으며, 이에 따른 추가적 납세협력비용은 미미할 것으로 생각됨
 - 1차 사업자는 마일리지 적립을 위해 지불한 금액에 대해 매입세액공제를 받을 수 있으며, 2차 사업자는 마일리지 상환과 관련하여 수취한 금전에 대해 매출세액을 부담하여 경제적 부담과 부가가치세 부담이 일치하게 됨
 - 제3자 적립마일리지는 사업자 간 계약 및 정산이 예정되어 있다는 점에서 별도의 거래로 봄에 따른 추가적 납세 협력 부담은 크지 않을 것임²¹⁵⁾

3) 마일리지제도에 대한 포괄적 가이드라인의 마련

- 우리나라는 회수업체(2차 사업자)의 부가가치세 과세표준에 대해서는 시행령에서 규율하고 있으나, 그 외 마일리지 제도와 관련된 다양한 이해당사자를 포괄하는 가이드라인이 부재함

215) 반면, 제3자 지급할인의 경우 경제적 부담과 부가가치세 부담의 일치를 위해서는 사업자 간 할인내역 관리 및 통지, 경제적 부담자의 수정신고 등의 추가적 행정부담이 발생할 것으로 예상됨

- 다자간 마일리지제도의 경우, 다양한 이해당사자(고객, 참여업체, 회수업체 및 운영업체)가 존재하나, 이들 사이에서 이루어지는 개별 거래의 부가가치세 세무처리는 명확하지 않은 측면이 있음
- 마일리지제도의 다양한 변주를 고려할 때, 모든 경우를 포섭하는 법조문의 제정은 어려우나, 통칙 등을 통해 당사자별 부가가치세 처리 방법에 대한 일반론적 지침을 제시하는 것이 납세자의 예측 가능성 제고에 효과적일 것으로 생각됨²¹⁶⁾
 - 주요국의 경우에도 마일리지제도의 다양성을 고려하여 부가가치세 처리 방법에 대해서는 법조문이 아닌 통칙, 유권해석 등의 방법으로 제시하고 있음
 - 우리나라와 같은 대륙법 국가인 일본, 독일도 이와 같은 방식임
 - 가이드라인은 마일리지 거래의 모든 거래당사자를 포괄하되, 마일리지 거래는 개별 계약구조 및 이행상황에 따라 달라질 수 있음을 주지하는 방식으로 제정되어야 할 것으로 생각됨
 - 관련하여 호주의 가이드라인을 참고해 볼 수 있음

216) 같은 뜻, 손도국·정지선·양승경, 2014, p. 111.

참고문헌

- 강석규, 『조세법 쟁론』, 삼일인포마인, 2020.
- 강성모, 「마일리지 관련 거래와 부가가치세」, 『조세법연구』, 제20집 제3호, 한국세법학회, 2014.
- 국중호, 『주요국의 소비세제도 (I) - 부가가치세: 일본 편』, 한국조세재정연구원, 2019.
- 공현진·박훈, 「반대급부 확정 측면에서 본 휴대폰 단말기 보조금의 매출에누리 여부 -KT 사건과 SKT사건의 비교」, 『조세와 법』, 제10권 제1호, 서울시립대학교 법학연구소, 2017.
- 김민웅, 「부가가치세법상 에누리액에 관한 논쟁-대법원 2015두58959 전원합의체 판결에 대한 검토를 중심으로-」, 『법학연구』, 제32권 제2호, 충남대학교 법학연구소, 2021.
- 김유찬·이유향, 『주요국의 소비세제도 (I) - 부가가치세: 독일 편』, 한국조세재정연구원, 2019.
- 남현숙·최준선, 「항공사의 상용고객우대제도 변경에 관한 법적 고찰 - 미국 연방대법원의 Northwest, Inc. v. Ginsberg 사례를 중심으로-」, 『한국항공우주정책·법학회지』, 제30권 제1호, 한국항공우주정책·법학회, 2015.
- 박종우·윤태화, 「마일리지에 대한 부가가치세 과세의 문제점 및 개선방안 연구」, 『세무와 회계연구』, 제7권 제3호, 2018.
- 백제흠, 『세법의 논점 2』, 박영사, 2021.
- 손도국·정지선·양승경, 「마일리지(Mileage) 거래에 대한 현행 부가가치세 제도의 문제점과 개선방안」, 『세무와 회계저널』, 제15권 제6호, 2014.
- 유지선, 정지선, 「부가가치세법상 매출에누리 및 판매장려금의 구분 -판매장려금의 취급에 대한 입법론적 관점에서의 검토-」, 『조세와 법』, 제8권 제2호, 2015.

- 윤지현, 「2016년 조세법 중요 판례」, 『인권과 정의』 464호, 대한변호사협회, 2017.
- 이연우, 「마일리지 거래의 부가가치세법상 취급에 관한 연구 -주요국의 입법례를 논의 소재로-」, 『조세학술논집』, 제35집 제3호, 한국국제조세협회, 2019.
- 이은미·박현희·전중옥, 「제휴 프로모션에 관한 탐색적 연구」, 『한국마케팅저널』 제13권 제1호, 한국마케팅학회, 2011.
- 이전오, 「2016 조세판례 회고」, 『조세논총』 제2권 제3호, 한국조세법학회, 2017.
- 이호섭·박훈, 「마일리지 관련 부가가치세 및 소득세 과세에 관한 소고」, 『조세와 법』, 제13권 제2호, 2020.
- 정윤선, 『항공마일리지 운영실태와 이용자보호방안』, 한국소비자원, 2008.
- 정소영, 「고객충성제도(Customer Loyalty Programmes); 기업회계기준해석서 제2113호」, 한국회계기준원, 2008.
- 최정희, 『주요국의 소비세제도 (I) - 부가가치세: 호주 편』, 한국조세재정연구원, 2019.
- 한국소비자원, 「통신 멤버십 포인트 제도 운영실태 조사」, 2017.
- 황종대·강인·신정기, 『부가가치세 실무』, 삼일인포마인, 2018.
- Bijl, Jeroen, *The EU VAT treatment of vouchers in the context of promotional activities*, Tilburg University PhD thesis, 2019.
- Louise Hemmingsley & David Rudling, *Tolly's Value Added Tax 2918-19 Second Edition*, Tolley, 2018.
- Nathalie Wittcock, *Sales Promotion Techniques and VAT in the EU*, Wolters Kluwer, 2019.
- Raymond Hill, 「CASE C-300/12 IBERO TOURS GMBH, EUROPEAN COURT OF JUSTICE」, Monckton Chambers, 2014.
- Yige Zu and Richard Krever, "The United Kingdom has spoken: The receding impact of European jurisprudence on the UK interpretation of the common VAT system," *Common Law World Review*, 49(1), 2020
- Wolters Kluwer, *Australian master tax guide 2020*, 2020.

沼田 涉, 「法人が企業ポイントを取得した際の所得認識について」, 『税務大学校論叢』, 第100号, 2020.

経済産業省, 「企業ポイントの法的性質と消費者保護のあり方に関する研究会 報告書」, 2009.

高安 満, 「マイレージサービスに代表されるポイント制に係る税務上の取扱い - 法人税・消費税の取扱いを中心に - 」, 『税務大学校論叢』, 第58号, 2008.

小山 浩 鷹尾 征哉・村上 博隆, 森・濱田松本法律事務所, 「共通ポイントを巡る税務上の取扱いについて - 私法上の法律関係を前提として - 」, TAX LAW NEWSLETTER, Vol. 41, 2020.

公正取引委員会, 「共通ポイントサービスに関する取引実態調査報告書」, 2020.

和氣 光, 「ポイントシステムに係る 消費税の課税関係の検討」, 週刊 税務通信 No. 3588, 2020.

국가법령정보센터, <https://www.law.go.kr/>

국세법령정보시스템, <https://txsi.hometax.go.kr/>

기획재정부, <https://www.moef.go.kr/>

독일 BAYERN.RECHT 데이터베이스, <https://www.gesetze-bayern.de/>

독일 Beck-online 데이터베이스, <https://beck-online.beck.de/>

독일 NWB Datenbank 데이터베이스, <https://datenbank.nwb.de/>

독일 openJur 데이터베이스, <https://openjur.de/>

독일 Smartsteuer 세금신고, <https://www.smartsteuer.de/>

독일 국가법령정보포털, <http://www.gesetze-im-internet.de/>

독일 연방 법무부, <https://www.bundesfinanzhof.de/>

독일 연방법률, <https://dejure.org/>

법무법인 Freshfields Bruckhaus Deringer, <https://www.freshfields.com>

법무법인 Macfarlanes, <https://www.macfarlanes.com/>

법무법인 Monckton Chambers, <https://www.monckton.com/>

삼일아이닷컴, <https://www.samili.com/>

소비자주권시민회의, <http://cucs.or.kr/>

영국 정부, <https://www.gov.uk>

영국 대법원, <https://www.supremecourt.uk>

일본 TKC, <https://www.tkc.jp/>

일본 경제산업성, <https://www.meti.go.jp/>

일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/>

일본 서일본신문, <https://www.nishinippon.co.jp/>

일본 부가가치세법 일문일답 앱 공식 홈페이지, <https://shouhizei-quiz.com/>

일본 세무통신, <https://www.zeiken.co.jp/>

일본 시사통신, <https://www.jiji.com/>

일본 재판소, <https://www.courts.go.jp/>

주 영국 대한민국 대사관 겸 주 국제해사기구 대한민국 대표부, <https://overseas.mofa.go.kr/gb-ko/index.do>

한국회계기준원, <http://www.kasb.or.kr/>

호주 국세청, <https://www.ato.gov.au/>

호주 연방입법등록부, <https://www.legislatin.gob.au/>

IBFD, <https://research.ibfd.org/>

세법연구 21-06
제휴할인에 대한 부가가치세
과세제도 연구

발 행 2021년 12월 31일
저 자 정다운 · 홍성희 · 이성현
발행인 김재진
발행처 한국조세재정연구원
30147 세종특별자치시 시청대로 336
TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr
등 록 1993. 7. 15. 제2014-24호
조 판 및 (주)삼일기획
인 쇄
© 한국조세재정연구원 2021 ISBN 979-11-6655-133-8

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.