

〈판례평석〉

## 부가가치세법 제14조 제1항 제2호가 규정하는 이른바 ‘부수재화·용역 공급’의 범위를 어떻게 정하여야 하는가?\*\*\*

- 대법원 2002. 11. 8. 선고 2001두4849 판결과  
대법원 2013. 6. 28. 선고 2013두932 판결을 중심으로<sup>1)</sup> -

尹智炫\*\*\*

### 요약

부가가치세법 제14조 제1항 제2호(‘대상 조항’)는 주된 재화·용역의 공급에 ‘거래 관행상 통상적으로 부수’되는 재화·용역의 공급이 있으면, 이른바 ‘부수재화·용역 공급’에 해당되어 주된 재화·용역의 ‘공급에 포함된다’는 특별한 취급을 규정하고 있다. 이와 관련하여 대법원이 2002년에 선고한 어느 판결은, 이러한 특별 취급을 위해서는 두 공급이 동일한 사업자에 의하여 이루어져야 한다는 해석론을 전개하였고 이는 현재에도 그대로 판례를 이루고 있다. 그런데 대법원이 2013년에 선고한 다른 판결에는, 이러한 ‘사업자 동일성’이 필요하지 않다는 것처럼 읽힐 수 있는 설시가 포함되어 있어서 논란의 대상이 될 수 있다. 하지만 이 2013년 판결과 그 하급심 판결을 자세히 읽어보면, 대법원은 대상 조항에서 ‘거래관행상 통상적으로 부수’되는지 여부를 따질 때에만 사업자 동일성을 요구하지 않는다는 입장을 알 수 있다. 즉 일단 사업자 동일성 요건이 충족되어 대상 조항의 적용이 가능하여진 상황에서, ‘거래관행상 통상적으로 부수’되는지 여부를 사실관계 차원에서 조사할 때에는 사업자 동일성이 필요 없다는 것이다. 다만 굳이 이러한 복잡한 이론 구성을 할 필요가 무엇인지에 관한 적극적인 해명은 위 2013년 판결에 포함되어 있지 않다.

\* 필자는 이 글의 초고를 2014년 7월 7일 대법원에서 열린 특별소송실무연구회의 정기 세미나에서 발표하였다. 정기 세미나에서 초고를 두고 좋은 의견을 개진하여 주신 특별소송실무연구회의 많은 회원 분들에게 이 자리를 빌려 감사의 인사를 전하고자 한다. 그러나 이 글에 포함되어 있을 수 있는 오류는 물론 필자만의 잘못이다.

\*\* 이 논문은 서울대학교 법학발전재단 출연 법학연구소 기금의 2014학년도 학술연구비 지원을 받았음.

\*\*\* 서울대학교 법과대학/법학대학원 부교수.

1) 이하 이 글에서는 이 두 판결을 각각 ‘2002년 판결’과 ‘2013년 판결’이라고 부르도록 한다.

이 글은 이와 같이 위 2002년 판결과 2013년 판결의 내용과 당부(當否)를 검토하는 과정에서, ‘부수재화·용역’에 관한 일반적인 해석론을 어떻게 전개하는 것이 옳은지를 살펴본다. 부가가치세제의 특수성, 그리고 대상 조항 문언의 간략함을 감안하여, 우선 참고가 될 수 있는 다른 나라의 사례와 해석론을 살펴보고 나서, 그에 맞추어 ‘부수재화·용역’에 관한 이상적인 해석론을 제시한다. 그리하여 어떤 재화·용역이 ‘부수적’인 것이라고 취급받기 위해서는, ① 우선 주된 재화·용역과 충분한 정도로 밀접하게 연결되어 있어야 하고(‘질적 제한’), 나아가 ② 그러한 재화·용역에 따로 법을 적용하는 것이 납세자와 과세관청의 행정편의를 해치고 지나치게 번거롭다고 할 수 있을 정도로 그 자체의 공급 대가가 크지 않아야 한다(‘양적 제한’)는 결론을 제시한다. 이에 비추어 보면 현재의 판례, 특히 위 2013년 판결의 입장은 ‘양적 제한’을 감안하지 않고 있다는 점에서 타당하다고 보기 어렵다는 것이 또한 이 글의 주장이다.

주제어: 부수재화·용역, 재화·용역의 공급, 부가가치세 면세, 조세중립성

## I. 글을 시작하면서

부가가치세법 제14조 (부수 재화 및 부수 용역의 공급) ① 주된 재화 또는 용역의 공급에 부수되어 공급되는 것으로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 재화 또는 용역의 공급은 주된 재화 또는 용역의 공급에 포함되는 것으로 본다.

1. 해당 대가가 주된 재화 또는 용역의 공급에 대한 대가에 통상적으로 포함되어 공급되는 재화 또는 용역
2. 거래의 관행으로 보아 통상적으로 주된 재화 또는 용역의 공급에 부수하여 공급되는 것으로 인정되는 재화 또는 용역

이 글은 넓게는 부가가치세법에서 말하는 이른바 ‘부수재화·용역 공급’의 문제를 다룬다. 그리고 특히 범위를 좁혀 말하자면, 2002년과 2013년에 각각 선고된 두 대법원 판결의 실시 내용에서 드러난 ‘부수재화 및 부수용역’<sup>2)</sup> — 특히 제14조 제

2) 부가가치세법 제14조의 표제에 등장하는 표현이다. 사실은 제14조의 문언을 읽어보면 ‘부수’되는 대상은 재화·용역이 아니라 그 공급이기 때문에 ‘부수재화·용역’보다는 ‘재화·용역의 부수적 공급’이라는 표현이 더 나올 수도 있다. 하지만 부가가치세법이 이러한 표현을 쓰고 있으므로 이 글에서도 서술의 편의를 감안하여 종종 ‘부수재화·용역’이라는 표현을 사용하도록 한다.

1항 제2호3)에서 정하는 것 — 의 해석론에 관하여 살펴보고자 한다. 이 두 판결을 고른 이유는 언뜻 보기에 이 두 판결에는 서로 충돌하는 설시가 포함되어 있기 때문이다.

“[부수재화·용역의] 범위는 부가가치세가 면세되는 주된 재화 또는 용역을 공급하면서 그에 필수적으로 부수되는 어느 재화 또는 용역을 공급하는 사업자 사이의 거래로만 국한하여야 하는 것” — 2002년 판결.

“부수성 인정 여부의 핵심은 거래 관행상 장의용역 공급 과정에서 누구에 의해 서건 음식물 제공용역의 공급이 부수되어 이루어지고 있는 것인지에 있을 뿐, 음식물 제공용역의 공급이 장의용역 공급자에 의해 직접 이루어져야만 부수성을 인정할 수 있는 것으로 제한하여 해석할 아무런 이유가 없는 점 … 원심의 판단은 정당 … 법리오해 등의 위법이 없다” — 2013년 판결.

이들은 실제로 서로 충돌하는 내용을 담고 있는가? (또 만약 그렇다면 어느 편이 옳은 것인가?) 필자는 이러한 문제의식에서 출발하고자 한다. 그리고 이 과정에서 '부수재화·용역'에 관한 '구 부가가치세법'<sup>4)</sup> 제1조 제4항과 그 시행령 제3조 제2호, 또는 이에 대응하는 현행 부가가치세법 대상 조항의 해석을 시도하여 본다. 다만 2013년 판결에 비하여 선고된 지 10여 년이 넘는 2002년 판결과, 그 전제가 된 해석론에 관하여는, 특히 법원에 몸 담았던 실무자들이 상세히 논의한 글들이 이미 두어 편 나와 있다.<sup>5)</sup> 이 글에서는 논의에 필요한 범위에서만 이러한 선행의 연구 성과들을 인용하도록 하고, 그 밖의 경우에는 굳이 다시 되풀이하지 않는다.

3) 이하 이 글에서는 이 조항을 '대상 조항'이라고 부르도록 한다.

4) 부가가치세법은 2013년 6월 7일 법률 제11873호로 전부개정되었고, 2002년 판결과 2013년 판결은 모두 이러한 전부개정되기 전의 '구 부가가치세법' 조항이 쟁점이 된 사건들에 관한 것이다. 하지만 부수재화·용역 공급에 관한 규정에서 전부개정 전후의 내용이 크게 달라지지는 않았다. 따라서 이 글에서는 논의의 편의상 2002년 판결과 2013년 판결을 다루면서도 관련된 부가가치세법의 조문으로는 현행 부가가치세법 제14조 제1항을 언급하도록 한다. 그리고 구 부가가치세법의 관련 조항은 그럼에도 불구하고 특별히 현행법과 구별하여 다루어야 할 필요가 있을 때에만 인용하거나 언급하도록 한다.

5) 최진수, “부가가치세가 면세되는 부수재화공급의 범위”, 21세기 사법의 전개(송민 최중영 대법원장 재임 기념 논문집)(박영사, 2005), 711-721쪽; 김명섭, “부가가치세법상 부수재화 또는 용역”, 조세법실무연구 II(재판자료 제121집, 2010년 하), 법원도서관, 569-627쪽.

대신 지금까지 쓰인 글들이 다루지 않았던 몇몇 다른 나라의 동향과, 부수재화·용역 공급의 특별 취급을 정당화할 수 있는 근거가 무엇인지를 확인하여 보고, 이에 근거하여 새로운 해석론의 여지는 없는지를 모색한다.

## II. 관련된 두 판결의 사실관계와 주된 쟁점

### 1. 사실관계

이 글의 논의에 필요한 범위 내에서만 두 판결들의 사실관계를 간략히 제시하여 두도록 한다.

#### (1) 2002년 판결<sup>6)</sup>

자연인(自然人)인 이 판결의 원고는 1년에 약 9,500만 원 정도의 임대료를 어느 병원에 지급하고 ‘구내식당’을 임차하기로 하는 계약을 이 병원과 체결하였다. 그리고 이 구내식당을 통하여 직원들과 입원 환자들에게 음식을 제공하였다. 한편 원고는 병원과의 사이에서, 음식 제공에 대한 대가를 일정 시점에 모아 한꺼번에 정산하는 방법으로 반대급부를 수령하였다.

이 판결의 원심 판결은 이러한 사실관계를, ‘원고가 사업자로서 [해당 병원]이 제공하는 용역과는 별개로 독립하여 재화 등을 공급한 것’으로 설명하였다. 결국 원고가 환자들에게 음식을 직접, 부가가치세법에서 말하는 ‘재화’로서 공급하였다는 것이다. 그리고 2002년 판결 역시 이러한 원심의 판단을 그대로 유지하였다.

#### (2) 2013년 판결<sup>7)</sup>

학교법인인 이 판결의 원고는 어느 의료법인<sup>8)</sup>으로부터, 이 의료법인이 운영하는 ‘장례식장’을 임차하였다. 원고법인은 이 과정에서, 1심 판결의 표현을 빌리자면 ‘시신의 보관, 염습 및 매장’과 그 과정에서 망인에 대한 예를 갖추기 위한 빈소와

6) 이러한 사실관계는 2002년 판결의 원심 판결인 부산고등법원 2001. 5. 11. 선고 2000누2792 판결을 통하여 파악할 수 있다.

7) 2013년 판결의 사실관계는 제1심 판결인 서울행정법원 2011. 6. 16. 선고 2010구합47527 판결에 자세히 실시되어 있다.

8) 이 글의 논의에 꼭 필요한 내용은 아니지만 사실관계의 파악을 조금 돕기 위하여 언급하여 두자면, 필자가 따로 조사한 바로, 이 두 법인은 설립자가 같다.

제단 설치, 조문을 위한 장례식장의 임대 등 노무를 제공'한다는 의미에서 '장의용역'을 '공급'하였다. 그리고 이와 함께 상주(喪主)와 문상객들에게 음식을 제공하였다.

한편 원고법인은 이러한 장의용역의 공급, 음식물 제공, 그리고 그 밖의 장례용품의 판매 등에 대하여 상주로부터 대가를 지급 받고 있다.<sup>9)</sup> 그리고 원고법인이 장례식장을 운영함으로써 얻는 매출액 전체에서 음식물 제공에 대한 대가가 차지하는 비율은, 이 사건에서 문제된 5년 정도의 기간을 통틀어 보면, '37.49%(= 6,349,158,121원/16,977,828,591원) 정도'이다. 끝으로 2013년 판결의 입장은, 분명하게 실시되어 있지는 않지만 아마도 원고법인이 상주를 상대로 하여, 상주와 문상객들에게 음식을 제공하는 용역을 공급한다고 이해하는 것이 아닐까 한다.<sup>10)</sup>

## 2. 이 글에서 논의하고자 하는 쟁점의 정리

실제로 2002년 판결과 2013년 판결들을 살펴보면, 부가가치세와 관련된 다수의 실제적 쟁점이나 절차법적 쟁점들이 아울러 포함되어 있다. 그러나 이 글에서는 어디까지나 대상 조항의 부수재화·용역 문제에 한정하여 논의하기로 한다.

부가가치세법 제14조는 이러한 부수재화·용역 공급에 해당하는 유형을 모두 네 가지 열거하고 있다. 그 중에서도 이 글에서는 대상 조항, 즉 제1항 제2호의 '거래의 관행으로 보아 통상적으로 주된 재화 또는 용역의 공급에 부수하여 공급되는 것으로 인정되는 재화 또는 용역'이 주된 논의 대상이다. 그리고 이에 해당하는 경우 발생하는 법률효과는, 이러한 부수재화·용역의 공급이 '주된 재화 또는 용역의 공급에 포함되는 것으로' 본다는 내용이고, 이는 같은 항 제1호의 경우에도 마찬가지이다.

여기서 '포함'된다는 말이 무엇을 의미하는지는, 문제된 재화·용역에 관하여 '별도의 공급으로 보되'라고 하고 있는 같은 조 제2항의 규정과 대비시켜 보면 더

9) 제1심 판결의 설시에 따르면 '음식물 제공 및 장례용품 대금'은 하나의 '계산서' — 아마도 법인세법 제121조 제1항에서 말하는 그것이라 생각한다 — 로 청구하고 있다고 한다. 여기서 '장례용품 대금'이 장의용역에 대한 공급 대가까지 포함하는 것인지 여부는 분명하지 않다.

10) 2013년 판결은 원심 판결(서울고등법원 2012. 12. 7. 선고 2011누24820 판결)의 내용을 인용하면서 '장례식장에서의 음식물 제공용역의 공급'이라는 표현을 사용하고 있다. 다만 실제로 이 원심 판결은 '음식물 공급'이라는 말만 쓰고 있을 뿐, '음식물 제공용역'이라는 말은 사용하지 않았다.

뚜렷해진다. 즉 원래 둘 이상의 재화·용역 공급으로 여겨지는 것이라 하더라도, 제14조 제1항이 적용된 결과 그 중 주된 ‘공급’(또는 ‘구성요소’<sup>11)</sup>)을 내용으로 하는 하나의 공급으로 본다는 것이다. 그러면 이와 같이 하나의 공급으로 보는 구체적 실익이 무엇인가 하는 문제가 남는데, 우리나라에서 주로 논의되는 것은 역시 과세·면세<sup>12)</sup>의 문제이다. 즉 부수재화·용역 공급의 과세·면세 여부는 주된 재화·용역 공급의 과세·면세 여부에 따라 정하여진다는 것이다.<sup>13)14)</sup>

이를 전제로 하여 2002년 판결과 2013년 판결의 사실관계로 돌아가서 보자면, 결국 이 글에서 따져야 하는 것은, 우선 2002년 판결에서는 직원과 입원 환자들에게 음식을 제공한 것이 ‘주된 공급’인 의료 용역<sup>15)</sup>의 공급에 ‘거래의 관행으로 보아 통상적으로 ... 부수’되었는지 여부이다. 같은 맥락에서 2013년 판결에서는 상주와 문상객들을 상대로 음식물을 제공하는 용역을 (상주에게) 공급한 것이 ‘주된 공급’인 장의 용역<sup>16)</sup>의 공급에 ‘통상적으로 부수’되었는지 여부가 문제된다. 물론 이러한 구체적 문제에 대한 답을 얻기 위해서는 대상 조항에 관한 일반적 해석론을 먼저 세워야 한다.

11) 이 말의 의미에 관해서는 아래 IV.2.(3) 참조.

12) 이 글에서 ‘면세’란 물론 부가가치세법 제26조에 규정된, 부가가치세의 특수한 취급을 가리킨다. 어느 문헌에서 지적하듯이 부가가치세에서 ‘면세’란 결국 자신이 지불한 매입세액을 공제 받지 못하는 결과 자신의 매입에 대한 부가가치세를 스스로 부담하게 되는 경우를 가리키게 된다. Alan A. Tait, *Value Added Tax - International Practice and Problems*, IMF, 1998, p. 49. 그리고 이 글에서 ‘과세’란 이러한 특수한 취급을 받지 않는 일반적인 경우를 말한다. 이와 같이 ‘면세’에 대비시켜 ‘과세’라는 말을 사용하는 예로는 ‘과세사업’과 ‘면세사업’이라는 표현을 사용하는 부가가치세법 제2조 제6호와 제7호를 들 수 있다.

13) 이와 관련하여서는, ‘면세되는 재화 또는 용역의 공급에 통상적으로 부수되는 재화 또는 용역의 공급은 그 면세되는 재화 또는 용역의 공급에 포함되는 것으로 본다’는 부가가치세법 제26조 제2항의 규정 역시 논의의 대상이 된다. 이 규정에 관하여는 아래 IV.5.(3)에서 다시 언급하도록 한다.

14) 이와 같이 부수재화·용역의 공급으로 인정되어 주된 재화·용역의 공급과 마찬가지로 취급되는 경우를 이 글에서는 편의상 ‘부수재화·용역으로 취급된다’거나 또는 ‘부수재화·용역 공급으로 취급된다’고 표현하도록 한다.

15) 부가가치세법 제26조 제1항 제5호의 ‘의료보건의 용역’ 중에서도 의사가 제공하는 용역은 부가가치세법 시행령 제35조 제1호 본문에 의하여 면세의 대상이다.

16) 부가가치세법 시행령 제35조 제6호에 의하여 면세의 대상이다. 정확히 말하자면 이와 같이 면세되는 것은 ‘장의업자가 제공하는 장의용역’에 한한다.

### Ⅲ. 관련된 조문과 선례

#### 1. 구 부가가치세법의 조문

이와 같이 이 글에서 직접 문제되는 조문은 부가가치세법 제14조 제1항 제2호이다. 하지만 2002년 판결과 2013년 판결에 실제로 적용된 것이 2013년 6월에 전부 개정되기 전의 구(舊) 부가가치세법이라는 점도 염두에 두어야 한다. 이 구 부가가치세법은 제1조 제4항에 부수재화·용역에 관한 일반적인 규정을 두어, 마치 현재의 제14조 제1항에서와 같이 부수재화·용역 공급에 해당하면 이는 ‘주된 거래인 [재화나 용역]의 공급에 포함’된다고 정하였다. 그리고 나서 현재의 제14조 제1항과 제2항의 각 호에 해당하는 규정을, 시행령 제3조의 제1호에서 제4호까지에 걸쳐 마련하여 두고 있었다. 구 부가가치세법의 이러한 특징이 2002년 판결과 2013년 판결을 평가하는 데 어떠한 의미를 가지는지 역시 관심 있게 살펴볼 사항이 될 수 있다.

#### 2. 관련된 대법원 판례

현행 부가가치세법 제14조의 적용 여부가 문제된 대법원 판결은 아직 찾아보기 어렵다. 즉 부수재화·용역에 해당하는지 여부가 다투어진 지금까지의 대법원 판결들은 모두 구 부가가치세법 제1조 제4항과 관련된 것들이다. 이에 관하여는 1977년 부가가치세법이 처음으로 시행된 후 다수의 판결이 선고되었다. 이들 판결들에 관하여는 이미 상세히 정리하여 둔 문헌들이 다수 있으므로<sup>17)</sup> 여기서는 필자의 입장에서 볼 때 주목할 만하다고 생각하는 몇 가지 사항만을 간단히 언급하고 넘어가도록 한다.

##### (1) ‘케이스-바이-케이스(case-by-case)’

전체적으로 본다면, 구 부가가치세법 제1조 제4항이 말하는 ‘필수적으로 부수되는’의 의미라든지, 그 시행령 제3조 제2호에 등장하는 ‘통상적으로 ... 부수’된다는 말의 뜻을 먼저 분명히 하고 있는 판결은 찾아보기 어렵다. 대법원은 개별적·구체적 사안에서 필수적 또는 통상적으로 부수된다거나 아니면 부수되지 않는다는 판단을 내리고 있을 따름이다.

<sup>17)</sup> 대표적인 것으로서, 김명섭(각주 5), 604-625쪽 참조.

## (2) ‘필수적’ 부수, ‘통상적’ 부수?

현행 부가가치세법 제14조는 ‘필수적’이라는 요건을 포함하고 있지 않다. 대신 제14조 제1항에서는 ‘통상적’이라는 표현이 쓰인다. 하지만 구 부가가치세법에서 부수재화·용역에 관한 기본 규정의 역할을 하는 제1조 제4항은 ‘필수적으로 부수’라는 표현을 사용하였다. 대신 현재의 제14조로 이어진 그 시행령 제3조의 제1호와 제2호가 ‘통상적’이라는 표현을 포함하고 있었다. 이러한 상황과 관련하여 대법원 판결 역시 때로는 ‘필수적으로 부수’라는 표현을 쓰고,<sup>18)</sup> 또 때로는 ‘통상적으로 부수’라는 표현을 사용하였다.<sup>19)</sup>

‘필수적’이라는 요건을 적용할 때에는 ‘통상적’이라는 요건을 적용할 때에 비하여 대개 부수재화·용역으로 인정되는 범위가 좁아지리라는 것을 쉽게 짐작할 수 있다.<sup>20)</sup> 그렇게 보면 구 부가가치세법 하에서 법률이 ‘필수적으로 부수’라는 표현을 사용하고 있음에도 시행령이 ‘통상적’이라는 표현을 사용<sup>21)</sup>하고 있는 것은 그 자체로 문제일 뿐 아니라,<sup>22)</sup> 이를 유효하다고 보는 경우에도 해석론에 까다로운 문제를 던져준다. 그리고 대법원은 이 문제에 관하여도 반드시 명확한 입장을 보여주지는 않고 있다. 하지만 일반적인 견해는 ‘통상적’이라는 표현을 사용하는 시행령의 규정을 그대로 유효하다고 받아들이는 이상, 법률의 ‘필수적’이라는 표현이 갖는 엄격함은 상당 부분 퇴색되었다고 이해하였던 듯하다.<sup>23)</sup>

같은 맥락에서 2013년 전부개정 후의 대상 조항이 더 이상 ‘필수적’이라는 요건을 포함하지 않고 있는 것도 주목할 만하다.<sup>24)</sup> 원래 이 2013년의 전부개정은 이른

18) ‘필수적으로 부수’ 표현을 사용한 것으로서 대법원 1982. 6. 22. 선고 82누10 판결, 대법원 2005. 9. 9. 선고 2004두11299 판결, ‘통상적으로 부수’ 표현을 사용하여 구체적 결론을 내고 있는 것으로서 대법원 1992. 4. 28. 선고 91누8104 판결. 또 그 밖의 많은 판결들은 단순히 ‘부수’라는 표현만을 사용하고 있다.

19) 이 점에 관하여 더 상세한 것은, 최진수, “사업폐지후 고정자산 경락이 부가가치세 과세대상인지 여부 - 대법원 2001. 2. 9. 선고 99두5030 판결”, **민사재판의 제문제**, 제15권(한국사법행정학회, 2006), 527쪽.

20) 최진수(각주 19), 527쪽도 같은 이해.

21) 구 부가가치세법 시행령 제3조 제3호의 경우에는 심지어 ‘우발적 또는 일시적으로’라는 표현도 등장하는데, 이는 ‘필수적’이라는 표현과는 오히려 정반대의 것이라고 볼 여지도 있다.

22) 이에 관한 논란을 소개하고 있는 것으로서, 김명섭(각주 5), 581-582쪽.

23) 강석훈 외 3인, **세법사례연습 I (소득세법, 부가가치세법)**(세경사, 2012), 271쪽; 최명근·나성길, **부가가치세법론**(2005 개정증보판)(세경사, 2005), 161쪽은 모두 이와 관련하여, ‘필수적’이라는 표현은 원래보다 ‘상당히 탄력적인 의미’로 사용되고 있는 것이라고 한다.

24) 각주 4와 관련하여 말하자면, 이 점이 구 부가가치세법 제1조 제4항과 현행 부가가치



바 '조세법령 명확하고 알기 쉽게 새로 쓰기 사업'의 일환으로 이루어진 것이며,<sup>25)</sup> 그러한 의미에서 법의 내용 자체를 바꾸는 것은 이 사업의 의도가 아니었다고 봄이 일단 옳으리라 생각한다. 하지만 이 사업에 참여한 민간 부문의 용역 보고서 중 대상 조항과 관련된 부분을 살펴보면, 여기서 '필수적'이라는 말이 삭제된 것은, 이 표현이 '지나치게 추상적이고 엄격한 기준'으로 이어져서 부수재화·용역의 '범위를 지나치게 축소시킬 우려가 있다'는 이해와도 어느 정도 연관되어 있음을 짐작할 수 있다.<sup>26)</sup>

요컨대 부수재화·용역이 주된 재화·용역에 어느 정도 강하게 연결 — 즉 '부수' — 되어 있어야 하는지의 문제와 관련하여, 전부개정 전의 시행령이나 전부개정 후의 현행법은 모두, 적어도 '필수적'이라는 말에서 흔히 느껴지는 정도의 엄격함을 요구하고 있지는 않다는 이해가 일반적이다.

### (3) 판례에 나타난 추상적 일반론

대법원 판결들 중에서 부수재화·용역의 해석론에 관하여 가장 뚜렷한 일반론을 제시하고 있는 것은 대법원 1994. 10. 25. 선고 93누22258 판결이다.

“수개의 재화를 하나의 공급단위로 하는 거래에 있어, 그중 어느 재화가 주된 재화이고 어느 재화가 부수된 것인지는, 당해 구체적 거래의 태양에 비추어 거래 당사자 사이의 공급의 목적과 의도가 어디에 있는지를 보아서 판단하여야 할 것이다.”

---

세법 제14조 제1항 간에 유일하게 눈에 띄는 차이라고 할 수 있다.

25) 이 점에 관하여는 2013년 7월 1일자 기획재정부 보도자료 “알기 쉽게 새로 쓴 부가가치세법 7월 1일 시행” 참조. 이 보도자료는 [http://www.mosf.go.kr/news/news02.jsp?boardType=general&hdnBulletRunno=62&cvbnPath=&sub\\_category=&hdnFlag=&cat=&hdnDiv=&select=subject&date\\_start=2013-06-23&date\\_end=2013-07-30&actionType=view&runno=4017591&hdnTopicDate=2013-07-01&hdnPage=5](http://www.mosf.go.kr/news/news02.jsp?boardType=general&hdnBulletRunno=62&cvbnPath=&sub_category=&hdnFlag=&cat=&hdnDiv=&select=subject&date_start=2013-06-23&date_end=2013-07-30&actionType=view&runno=4017591&hdnTopicDate=2013-07-01&hdnPage=5)에서 확인할 수 있다.

26) 기획재정부 세제실에 제출된, “조세법령을 명확하고 알기 쉽게 개편(부가가치세법)”이라는 제목의 이 보고서는 그 자체로는 공개 대상이 아니기에, 필자는 이 작업에 참여한 어느 분과의 개인적인 친분 관계 덕분에 이 보고서를 열람할 수 있었다. 필자가 본문 중에 언급한 내용은 이러한 개인적인 경험에 근거한 것이며, 이 보고서의 106쪽에 수록되어 있었다. 반면 국회 입법과정에서의 검토보고서에는 본문에 언급한 이러한 이해가 전혀 반영되어 있지 않다. 국회 기획재정위원회 전문위원 송대호 명의의 ‘부가가치세법 전부개정법률안 검토보고’ 14쪽 참조. 이 검토보고서는, [http://likms.assembly.go.kr/bill/jsp/BillDetail.jsp?bill\\_id=ARC\\_A1A2P1D1Y0Q5L1U1A1U6C5I9J0F2U2](http://likms.assembly.go.kr/bill/jsp/BillDetail.jsp?bill_id=ARC_A1A2P1D1Y0Q5L1U1A1U6C5I9J0F2U2)를 통하여 입수할 수 있다.

이와 같이 이 판결은 두 개 이상의 재화가 함께 공급되는 경우 그 주종(主從) 관계를 가려야 할 때가 있다는 점과, 주종을 가리는 기준을 제시하고 있다. 하지만 덧붙여 두어야 할 것은 이처럼 주종 관계를 가리는 기준을 재화를 공급하는 사람과 공급받는 사람이 갖는 ‘목적과 의도’에 두고 있으면서도, 바로 뒤 이어서는 ‘원심이 그와 같은 거래 태양의 하나로 재화의 가격을 참작한 것도 수긍’된다고 판단한 점이다. 결국 거래의 객관적 내용이나, 당사자들의 주관적 목적과 의도를 모두 참작하여야 한다는 것이 되어, 실제 사건에서 바로 결론을 도출할 수 있는 정도의 일반론에는 어차피 미치지 못하고 있다는 점에 유의해야 한다(이 점은 사실 뒤의 비교법적 검토에서 살펴보는 외국의 사례들도 마찬가지이며, 그러한 점에서 새삼스럽지는 않다).

#### (4) 공급하는 사업자의 동일성 문제

##### 1) 2001년 전원합의체 판결 - ‘2단계의 공급’ 사안

적어도 2013년 판결 전에 대법원이 부수재화·용역의 범위에 관하여 제시하는 가장 확고하고 구체적인 법리는, 주된 재화·용역과 부수재화·용역을 공급한 사람이 동일하여야 하는지 여부에 대한 것이다. 즉 대법원 2001. 3. 15. 선고 2000두7131 전원합의체 판결의 실시에 따르면,

“[부수재화·용역]의 범위는 부가가치세가 면세되는 주된 재화 또는 용역을 공급하면서 그에 필수적으로 부수되는 어느 재화 또는 용역을 공급하는 사업자 자신의 거래로만 국한하여야 할 것”

이라고 한다. 이는 I.에서 언급한 2002년 판결의 실시 내용과 정확히 일치하고, 실제로 2002년 판결도 이 전원합의체 판결을 인용하는 형식을 취하고 있다.

이 판결의 사안에서는 우선 밀가루를 만드는 제분업자(製粉業者) — 이 판결의 실시에 따르면 ‘곡물가공업체’ — 가 그 과정에서 만들어진 ‘밀기울’<sup>27)</sup>을 함께 공급하였다. 밀가루는 부가가치세법에서 면세 대상으로 규정되어 있고,<sup>28)</sup> 밀기울의 공급은 밀가루 공급에 ‘필수적으로 부수되는 재화’에 해당한다는 것이 이 판결의

27) 포털사이트 네이버의 국어사전에 따르면 ‘밀을 빵아 체로 쳐서 남은 찌꺼기’를 말한다 고 한다. <http://krdic.naver.com/detail.nhn?docid=14946800>.

28) 부가가치세법 제26조 제1항 제1호, 동 시행령 제34조 제1항 제1호.

기본 전제가 된다. 문제는 이와 같이 하나의 공급 거래에서 부수재화로서 면세 혜택이 주어진 밀기울의 공급을 받은 사람 — 이 판결에 따르면 '중간수집판매상' — 이 다시 또 다른 사람에게 밀기울을 (밀가루와 전혀 무관하게) 공급할 때에도 이러한 공급이 면세로 취급될 수 있는지 여부이다. 이와 관련하여 대법원은 주된 재화와 함께 부수재화를 공급 받은 사람이 그 부수재화만을 다시 제3자에게 공급하는 경우에는 다시 원칙으로 돌아가서 과세 또는 면세 여부를 결정하여야 하고, 부수재화·용역에 관한 규정은 더 이상 적용될 여지가 없다고 판단한 것이다.<sup>29)</sup>

## 2) 2002년 판결과 어느 2000년 판결 - '동일 단계의 공급' 사안

### ① 2002년 판결과 2001년의 전원합의체 판결

그런데 사실 이 전원합의체 판결에서는 이와 같이 일단 부수재화·용역의 취급이 있음을 전제로 하여, 그 다음 단계의 사업자가 부수재화·용역 관련 규정의 적용을 받을 수 있는지 여부가 쟁점이 된 것이다. 즉 어느 단계에서 부수재화·용역의 공급으로 인정되었다고 하여 동일한 재화·용역의 공급이 그 다음 단계에서도 당연히 동일한 특별 취급을 받지는 않는다는 것이다('2단계'의 공급). 그런데 이 전원합의체 판결을 그대로 이어 받은 2002년 판결은 이러한 일반론을, 문제되는 두 개의 재화·용역이 각각 별도의 사업자에 의하여 공급된 경우에게까지 확장하여 사용하고 있다. 즉 2002년 판결은 '동일한 단계'에서 병행적으로 이루어지는 두 개의 공급을 전제로, 이 두 개의 공급이 동일한 사업자에 의해 이루어져야만 한다고 판시한 것이다.

대법원이 2002년 판결에서 위 전원합의체 판결을 인용하면서 두 사안의 이러한 차이를 간과하였다고 볼 근거는 없다. 그렇다면 비록 원래 다른 유형의 사실관계를 전제로 하여 도출한 일반론이지만, 2002년 판결과 같은 유형의 사실관계에서도 그 일반론의 문구가 그대로 타당한 결과를 가져온다는 점을 분명히 의식하고 이와 같이 판시하였다고 보아야 할 것이다.

<sup>29)</sup> 이 판결에서는 적용 여부가 문제되는 조항이 지금까지 언급하여 온 구 부가가치세법 제1조 제3항이 아니라 구 부가가치세법 제12조 제3항(현행 부가가치세법으로는 제26조 제2항)인 것으로 실시하고 있다. 이에 관하여는 아래 IV.5.(3)에서 다시 언급하지만, 구 부가가치세법 제12조 제3항은 구 부가가치세법 제1조 제3항의 내용을 그대로 확인하는 주의적 규정에 불과하다는 것이 일반적인 견해이므로, 이 판결이 위 제12조 제3항을 언급하고 있다고 하여 특별히 문제될 것은 없다.

## ② 2002년 판결과, 그 선례가 될 만한 어느 2000년의 판결

한편 이러한 ‘사업자 동일성’에 관한 일반론은, 2001년 전원합의체 판결보다 먼저 선고된 대법원 2000. 12. 26. 선고 98두1192 판결에서도 어느 정도 엿볼 수 있다. 이 판결의 사안에서는 보험과 관련한 일정한 ‘조사 업무’가 보험업을 영위하지 않는 독립적 사업자에 의하여 영위되었다. 그리고 이 판결은 이러한 조사 업무가 ‘보험업’<sup>30)</sup> 자체에는 속하지 않고 다만 ‘부수적인 업무’에는 해당한다는 것을 전제로 하여, 이를 보험업을 영위하는 사람이 수행하면 부수재화·용역 공급으로 취급<sup>31)</sup>되어 면세 대상이 되지만, 그 밖의 사람이 수행하면 그렇지 않다고 결론짓고 있다. 즉 재화·용역 자체의 객관적 성격보다는, 그것을 누가 공급하느냐에 따라 결론이 좌우되고 있는 것이다.

이러한 이 판결의 사실관계와 쟁점은 물론 2002년 판결의 그것과 유사하다. 문제된 용역 공급의 객관적 성격은 면세되는 그것에 ‘부수’ — ‘통상적’이든 ‘필수적’이든 — 된다고 볼 여지가 있지만, 그러한 ‘부수 용역’은 ‘주된’ 용역과 별개의 사업자에 의하여 공급되는 것이기 때문이다. 그런 의미에서 보면, 비록 2002년 판결이 명시적으로는 2001년 전원합의체 판결을 인용하고 있지만, 실제로 2002년 판결이 이어 받고 있는 것은 그보다는 이 2000년의 98두1192 판결이라고 할 수도 있으리라 생각한다. 그리고 이와 같이 부수재화·용역으로 취급 받기 위해 그러한 공급이 주된 재화·용역의 공급과 같은 사업자에 의하여 이루어져야 한다는 점은 하나의 판례로 어느 정도 확립되어 있다고 말할 수도 있을 것이다.

## IV. 2002년 판결과 2013년 판결의 판시 내용

이제 이러한 배경지식 하에 2002년 판결과 2013년 판결이, II와 III.에서 추려내

30) ‘금융보험업’은 부가가치세법 제26조 제1항 제11호, 동 시행령 제40조 제1항 제8호에 의하여 면세 대상이다. 다만 위 제8호는 명시적으로 보험업과 관련된 ‘조사 및 보고 용역’을 면세 대상으로 포함하고 있는데, 이는 위 판결이 선고된 다음에 있는 2001년 12월 31일의 부가가치세법 시행령 개정(대통령령 제17460호)에 의하여 추가된 것이다. 그리고 그 이전의 구 부가가치세법 시행령 제33조 제1항 제10호는 ‘보험업’ 외에는 “보험중개·대리를 포함한다”고만 규정하였기 때문에 논란이 된 것이다.

31) 실제로는 구 부가가치세법 제12조 제3항(현행 부가가치세법의 제26조 제2항)의 적용 여부에 관하여 언급하고 있다. 그러나 이 점이 이 글의 논의에 전혀 문제가 되지 않음에 관하여는 각주 29 참조.

고 좀 더 구체화시킨 쟁점들에 관하여 어떻게 판시하였는지 간단히 살펴보도록 하자.

## 1. 2002년 판결

이미 앞서서도 상당 부분 언급되었지만 2002년 판결은 기본적으로 위 98두1192 판결과 2001년 전원합의체 판결의 입장을 그대로 이어 받은 것이다. 그리하여 주된 재화·용역과 부수재화·용역은 모두 같은 사업자에 의하여 제공되어야만 한다는 일반론을 먼저 내세웠다. 그리고 구체적 판단의 과정에서는 문제된 병원 구내식당을 운영한 사람이 면세 대상인 의료보건 용역을 제공한 병원과 별개의 사업자라는 점을 강조하였다. 그 결과 대상 조항에서 정하는 '거래의 관행으로 보아 통상적으로 ... 부수' 요건의 충족 여부는 더 따져볼 것도 없이 부수재화·용역으로 취급되지 않는다는 결론이 나온 것이다.

사실 이는 대상 조항의 구체적 문언을 해석하기보다는, 대상 조항에 분명히 언급되지 않은 일반론을 해석론으로 정립한 것이라고 말할 수도 있다. 하지만 어디에 근거하여 이러한 해석론을 도출한 것인지에 관하여는 아무런 설시를 남기지 않았다.

## 2. 2013년 판결

### (1) 출발점

2013년 판결은 우선 부수재화·용역의 범위를 정하는 데 필요한 일종의 해석방법론을 제시하면서 시작하고 있다. 이와 관련하여 구 부가가치세법 제1조 제4항이나 동법 제12조 제3항 외에도 구 부가가치세법 시행령 제3조의 각 호를 함께 고려할 것을 요구한다. 여기서 의미가 있는 것은 대법원이 위 시행령 제3조가 그 모법의 제1조 제4항이 규정하고 있는 범위를 벗어나지 않고 있음을 전제하고 있다는 것이다. 물론 이는 2013년 판결에서 처음 등장하는 설시도 아니고,<sup>32)</sup> 2013년 판결의 결론에 아주 직접적으로 연결되는 일반론도 아니다. 다만 구 부가가치세법 시행령 제3조 각 호의 유효성 여부에 관하여 논란이 있을 수 있음<sup>33)</sup>을 감안하면, 대법원이 그 유효성을 인정하는 전제 위에 논리를 전개하고 있다는 점은 하나의 출발점이 될 수 있다.

<sup>32)</sup> 2013년 판결 스스로도 이 부분 설시에 관하여는, 대법원 1985. 10. 22. 선고 83누616 판결을 인용하고 있다.

<sup>33)</sup> 위의 III.2.(2) 참조.

## (2) 부수재화·용역의 문제

물론 이 판결에서도 핵심적인 쟁점은 부수재화·용역의 문제이다. 사실은 이 사건에서 문제된, 장례식장에서의 음식 제공이 부가가치세법에서 말하는 ‘장의용역’에 해당하는지 여부 자체가 문제될 여지가 있다. 하지만 2013년 판결과, 이 판결이 그대로 유지하고 있는 그 원심 판결은 모두 이러한 음식 제공이 ‘장의용역’에 해당하여 그 자체로 면세가 되지는 않음을 전제로 한다.<sup>34)</sup> 그리고 나서 이들 판결은 다음의 세 가지 점을 실시하면서, 위 음식 제공이 장의용역의 공급에 부수되는 용역 공급으로 취급받을 수는 있다고 결론짓고 있다(덧붙이자면 2013년 판결은, 형식적으로는 일단 원심 판결의 설시를 인용한 다음 이를 정당하다고 평가하는 방식으로 되어 있다).

1) 그 중 가장 흥미로운 것은 이미 모두(冒頭)에서도 부분적으로 인용하였던 다음과 같은 첫 번째 설시이다.

“구 부가가치세법 시행령 제3조 제2호의 문언 내용, 국민의 복지후생 차원에서 장례의식을 위한 비용의 부담을 가볍게 하기 위한 부가가치세 면세제도의 취지 등에 비추어 볼 때, 부수성 인정 여부의 핵심은 거래 관행상 장의용역 공급 과정에서 누구에 의해서건 음식물 제공용역의 공급이 부수되어 이루어지고 있는 것인지에 있을 뿐, 음식물 제공용역의 공급이 장의용역 공급자에 의해 직접 이루어져야만 부수성을 인정할 수 있는 것으로 제한하여 해석할 아무런 이유가 없[다].”

이미 살펴본 2013년 판결의 사실관계를 살펴보면, 여기서도 장의용역을 공급한 것이나 음식 제공의 용역을 공급한 것 모두 문제의 ‘원고법인’이다. 따라서 2013년 판결에서는 어떤 용역이 부수재화·용역으로 취급받기 위해서 주된 재화·용역과 같은 사업자에 의하여 공급되어야 하는지 여부가 실제로 쟁점이 되지는 않는다. 그럼에도 불구하고 원심이 어떠한 이해에 따라 이 부분 설시를 포함시켰는지에 관하여 우선 의문이 들 수 있다.

이렇게 볼 때 더욱 놀라운 것은 2013년 판결에 의하여 그대로 유지된 이 부분

34) 2013년 판결은 원심 판결 중 “이 사건 음식물 제공용역의 공급이 장의용역(시신의 보관, 염습 및 매장)과 그 과정에서 망인에 대한 예를 갖추기 위한 빈소와 제단 설치, 조문을 위한 장례식장의 임대 등 노무 제공 등)에 해당하지 않는 것은 사실이다[다]”라고 실시한 부분을 인용하고 있다.

원심 판결이 주된 재화·용역과 부수재화·용역의 공급이 동일한 사업자에 의하여 이루어질 필요는 없다고 단정하고 있는 부분이다. 언뜻 보기에 2001년 전원합의체 판결을 그대로 이어 받은 2002년 판결과 정면으로 배치되는 내용이기 때문이다. 이 점에 관하여는 논의의 편의상 다음 두 가지 내용을 먼저 살펴보고 나서 필자의 최종적인 이해를 제시하도록 한다.

## 2) '통상적 부수'에 대한 판단

III.2.(2)에서 이미 언급한 대로 '부수'의 개념에 관하여는 '필수적 부수'와 '통상적 부수'의 두 가지 다른 입장이 있을 수 있다. 2013년 판결의 기초가 된 원심 판결은 물론 뒤의 입장을 취한 것이다. 즉 필수적 부수는 대체로 논리적인 차원에서 바로 판단할 수 있고 통상적 부수는 어떠한 현상이 세상에서 실제로 자주 일어나는지를 사실 차원에서 조사해 봐야 한다고 생각할 수 있다. 그런데 원심 법원은 다른 장례식장들에, 실제로 장의용역과 함께 음식제공 용역을 제공하고 있는지 여부를 '사실' 조희한 결과를 판단 근거로 삼았고, 이는 곧 '통상적 부수'의 개념을 전제로 하였기 때문일 것이다. 덧붙이자면, 그 결과는 쉽게 짐작할 수 있는 대로, 사실조희를 받은 거의 모든 장례식장에서 음식제공 용역이 이루어지고 있다는 것이었다.

## 3) '부수'의 개념에 관한 또 한 가지 실시

2013년 판결에 인용된 또 하나의 원심 판결 실시는, 문제된 음식 제공이 제한된 대상을 상대로 하여서만 이루어진다는 부분이다. 즉 '일반인이 아니라 특정 조문객만을 대상으로 빈소 바로 옆 공간이라는 제한된 장소에서 이루어'졌다는 것이다. 그러나 이와 같은 공급 상대방의 범위 제한이 '부수성' 판단에 어떻게 영향을 미치는지 여부가 반드시 분명하지는 않다.<sup>35)</sup>

## (3) 2013년 판결의 정확한 의미

방금 언급한 대로 2013년 판결 중 우선 눈에 들어오는 것은 주된 재화·용역과 부수재화·용역의 공급이 반드시 동일한 사람에 의하여 이루어져야 하는 것이 아니라고 판시한 듯한 부분이다. 다만 원심 판결의 내용을 함께 살펴보면 이 실시가 갖는 실제의 의미는 아마도 그 정도로 큰 것은 아님을 알 수 있다.

<sup>35)</sup> 이 점에 관하여는 아래 V.1.(2) 부분에서 다시 잠깐 언급하도록 한다.

즉 원심 법원은 구 부가가치세법 시행령의 문구에 충실하게 ‘부수’의 의미를 ‘통상적 부수’로 이해하였고 실제로 그와 같이 ‘부수’되어 공급이 이루어지는 거래관행이 존재하는지 여부를 사실 차원에서 확인하려고 하였다. 그리고 원심 판결에 따르면, 피고 역시 이러한 논리의 흐름을 전제로 하여, 부수재화·용역에 ‘해당하기 위해서는 장의용역을 제공하는 사업자가 직접 음식물도 **부수적으로 제공하는 거래의 관행이 성립되어야**<sup>36)</sup> 한다고 원심 단계에서 주장하였다는 것이다. 이는 아마도 관련된 거래관행의 존재 가능성을 조금이라도 줄이려고 하는 과세관청의 의도에서 나온 듯한데, 아무튼 방금 문제 삼은 원심 법원의 설시는 바로 이러한 주장에 대한 것이다.

따라서 위 설시의 표현 — ‘부수성’을 인정하기 위한 전제로서 ‘관행’의 성립을 따지는 것이 아니라 ‘부수성’ 자체에 언급한다 — 이 반드시 정확한 것인지에는 의문이 있을 수 있지만, 그 설시의 의도는 어느 정도 명확해 보인다. 즉 대상 조항의 ‘거래의 관행으로 보아 통상적으로 ... 부수’라는 요건과 관련하여, 거래관행의 존재 여부를 따질 때에는 주된 공급과 부수적인 공급이 동일한 사람에 의하여 이루어지는지 여부를 물을 필요가 없다는 것이다.

이러한 이해를 2002년 판결에 드러난 대법원 판례와 조화시켜 읽으면 다음과 같이 될 것이다. 즉 우선 대상 조항은 같은 사람이 주된 공급과 부수적인 공급을 할 때에만 적용될 수 있음이 당연한 전제가 된다(‘사업자 동일성’). 다만 대상 조항의 의미는, 이때 어떤 공급이 부수적으로 이루어지는지 여부에 관한 거래관행의 존재 여부를 판단할 때에는 그러한 동일한 여부를 따질 필요가 없다는 것이 된다. 원심 법원이 이러한 법리를 명확히 의식한 것인지는 분명하지 않지만, 적어도 객관적으로 볼 때 2013년 판결에서 대법원이 묵시적으로나마 제시한 법리는 이와 같은 것이라고 볼 수밖에 없다고 생각한다.<sup>37)</sup>

36) 강조점은 필자에 의한 것이다.

37) 이와 같은 결론에 도달하는 과정에서 대법원 재판연구관실의 조윤희, 하태홍 부장판사, 두 분과 사이에 있었던 의견 교환의 도움을 받았음을 밝혀둔다. 물론 이러한 결론은 필자 스스로의 것이고 이 두 분들의 개인적 견해와는 별개이다.



## IV. 분 석

### 1. 출발점

지금까지 이 글에서 다루고자 하는 부수재화·용역의 공급에 관하여 중요한 의미를 갖는다고 생각하는 두 대법원 판결의 내용과 의미를 간략하게나마 살펴보았다. 그 결과 특히 대상 조항의 적용을 받는 부수재화·용역의 공급은, 우선 주된 재화·용역의 공급과 동일한 사람에 의하여 이루어져야만 하는 것이고(2002년 판결), 다만 이때 ‘부수’란 사실 차원에서 ‘거래의 관행’에 비추어 ‘통상적으로 부수’된다고 인정되는 것을 말하며, 이때 ‘통상적으로 부수’되는지 여부를 따질 때에는 공급하는 사람의 동일성 여부는 문제되지 않는다는 것(2013년 판결)이 대법원의 입장임을 확인하였다.

이러한 전제 하에 이 글에서 더 따져보고자 하는 문제는 이러한 판례의 입장이 과연 옳은가 하는 것이고, 더 나아가서는 부수재화·용역의 문제에 관하여 일반적으로 어떠한 해석론을 정립하여야 하는가 하는 것이다. 이 문제는 물론 1차적으로는 부가가치세법이 사용한 문구의 검토에서 시작하여야 한다. 그런데 이미 잘 알려진 대로 부가가치세는 그야말로 외국에서 직수입(直輸入)된 세금이고 그 입법 과정에서 우리말을 모르는 외국인들이 많은 영향을 끼친 정황이 드러난다. 그 결과 부가가치세법의 문구에만 의존하여 해석론을 도출할 당위성이 상대적으로 크지 않다.<sup>38)</sup> 그리고 그 입법 과정에 관여한 사람들이 어떠한 의도를 가졌는지를 현 시점에서 확인하기도 어렵다. 따라서 부가가치세법의 다른 문제들에서도 흔히 그러하듯이 이 문제도 좀 더 넓은 시각에서의 검토가 필연적이다.

따라서 일반적인 경우와는 다르게 우선 이 문제를 부가가치세가 갖는 몇 가지 기본 이념이나 원리에 비추어 볼 때 어떻게 다루는 것이 맞는지를 살펴보고자 한다(2.). 그리고 부가가치세제를 채택하고 있는 다른 몇몇 나라들, 그리고 유럽연합(EU) — 부가가치세는 원래 유럽이 본고장이라 할 수 있고,<sup>39)</sup> 유럽연합은 직접세 분야와는 달리 부가가치세 등 간접세 분야에서는 각 나라 세제의 ‘조화’(harmonization)를 적극적으로 꾀하고 있다<sup>40)</sup> — 에서는 어떻게 다루고 있는지 역시 확인

38) 이 점에 관하여, 이창희, **세법강의**(제12판: 2014년판), 박영사, 975-976쪽.

39) 부가가치세의 역사에 관한 간단한 기술로서, Alan Schenk & Oliver Oldman, *Value Added Tax - A Comparative Approach*, Cambridge University Press, 2007, pp. 17-19.

40) 이러한 ‘조화’에 관하여는, Ben J. M. Terra & Peter J. Wattel, *European Taxation* (5th

하여 본다(3.). 결국 부가가치세법의 문구를 떠나 이 문제가 어떻게 해결되어야, 이러한 의미에서 ‘이상적’인지를 생각하여 보는 것이다(4.). 그 다음에 이러한 ‘이상적인 결론’이 우리나라 부가가치세법의 문구와는 어떻게 어울리는지, 또 그에 비추어 볼 때 2002년 판결과 2013년 판결의 내용은 타당한지를 최종적으로 검토하는(5.) 순서로 논의를 진행하도록 한다.

## 2. 분석에 필요한 부가가치세 기본구조의 이해

### (1) 기본 원리 - 하나의 단위로서 ‘공급’

부가가치세는 일반 소비세라고 흔히 일컬어진다.<sup>41)</sup> 다만 소비라는 담세력(擔稅力)<sup>42)</sup>이 속하는 납세자에게 직접 소비에 대한 세금을 물리지 않기 때문에 ‘직접세’라고 하지 않는다.<sup>43)</sup> 대신 소비의 크기에 상응하는 세금을 걷기 위해서 부가가치세는 독특한 과세 ‘메커니즘’을 개발해 사용한다. 그 핵심은 최종 소비자에 의해서 소비되는 재화나 용역의 각 생산 단계에 관여한 생산자들에게, 개개 생산자가 ‘가치’ 창출에 기여한 만큼 세금을 물린다는 것이다.

특히 우리나라는 물론 많은 다른 나라들이 채택하고 있는 이른바 ‘전단계세액공제(前段階稅額控除, credit-invoice method)’ 방식 하에서는, 그러한 각 생산자 단계에서의 세금을 걷기 위해서 또 다소 독특한 방법을 사용한다. 즉 개개의 거래를 ‘매출’과 ‘매입’으로 나누고, 각각의 매출에서 발생하는 세금 — 즉 ‘매출세액’ — 합계에서, 각각의 매입에서 발생하는 세금 — 즉 ‘매입세액’ — 합계를 공제한다는 것이다.<sup>44)</sup> 이 과정에서 생산자인 사업자가 각각의 거래마다 ‘세금계산서(tax invoice)’라는 것을 만들어서 상대방에게 교부하도록 강제한다.<sup>45)</sup> 이러한 구조에서는 어떤 사업자가 하는 거래를 ‘단위 지우는’ 일(영어 표현으로는 흔히 “identification”)

edition), Kluwer Law International, 2008, pp. 10-11.

41) Schenk *et al.*, *supra* note 39, pp. 16-17은 유럽연합 측의 표현을 빌려, “부가가치세는 재화를 생산하고 용역을 제공하는 과정에 포함된 모든 상업적 활동에 부과되도록 고안된 ‘일반 소비세(general consumption tax)’”라고 표현한다(거기에 그 부담이 소비자에게 귀속되는 세금이라는 측면을 덧붙이고 있다).

42) 이창희(각주 38), 42-43쪽에 따르면 오늘날의 세제에서는 대체로 소득, 소비, 재산이 공평한 과세로 연결되기에 적절한 담세력으로 받아들여진다.

43) 부가가치세가 간접세라는 말이 갖는 의미에 관하여는 이창희(각주 38), 988-989쪽.

44) ‘납부세액’의 개념을 정하는 부가가치세법 제37조 제2항.

45) 부가가치세법 제32조 제1항.

이 필수적이다.<sup>46)</sup> 개별 단위의 거래마다 매입 또는 매출세액을 산출하고 그에 따라 세금계산서를 수수하도록 하기 때문이다.

이러한 개별 거래의 단위를 부가가치세법에서는 ‘공급’이라고 부른다. 그리고 이와 같이 일단 개념적인 차원에서 볼 때, 하나의 공급은 그 사업자가 하는 다른 공급들과 구별되어 단위 지어질 수 있다. 물론 이와 같이 공급을 단위 짓는 것이 현실 세계에서 용이하지 않고, 사실은 아래 (3)에서 계속하여 살펴보듯이 이에 관한 분명한 법원칙도 정립된 것이 없다. 또 이를 따져야 할 실익도 반드시 크지는 않다. 모든 종류의 재화·용역이 과세 대상이 되고, 또 대부분은 동일한 세율의 적용을 받게 되기 때문이다. 그러나 적어도 원론적으로 말하자면, 전단계세액공제 방식이 이와 같이 개개의 공급에 각각 부가가치세법을 적용한 결과를 모아서 최종적인 세부담을 결정하는 내용이라는 점은 분명하다.

(2) 출발점은 ‘중립성’이라는 점 – 일반 소비세로서의 성격

부가가치세는 처음부터 일반 소비세로 고안되었다. 부가가치세가 소비 자체에 대한 세금이 아니라는 주장도 있지만, 적어도 ‘일반적’인 성격의 세금이라는 데에는 이론이 없다. 즉 부가가치세는 관련된 재화나 용역이 무엇이든 간에 똑같이 과세의 대상이 되어야 한다는 것이 일단 출발점이 된다.

그리고 이를 부가가치세의 ‘중립적 성격’이라고 부르기도 한다.<sup>47)</sup> 조세정책에서 ‘중립성’이라는 말이 흔히 의미하듯이, 어떤 재화든 용역이든 부가가치세와 관련하여서는 동일하게 취급함으로써 경제 내에서의 자원 배분, 또는 그에 관한 경제 주체들의 의사 결정을 왜곡하지 않는다는 뜻일 것이다. 부가가치세의 이러한 ‘일반적’ 성격 또는 중립성은 과세 대상이 되는 재화, 그리고 특히 용역의 개념을 포괄적으로 규정할 뿐 아니라,<sup>48)</sup> 그러한 재화나 용역에 관한 거래가 이루어짐을 가리키는 공급 개념 역시 넓게 설정함으로써 달성된다.<sup>49)</sup> 그리고 바로 이 점에서 부가가치세는 근대 이래 서양의 세제(稅制)에서 널리 사용되어 온, 특정한 종류의 거래

46) 이창희(각주 38), 987쪽의 표현에 따르면, 이와 같이 전 단계의 매입세액을 공제하여 납부해야 할 세액을 계산하는 방식을 취하는 경우 ‘각 거래마다 매출세액과 매입세액을 계산하여 이를 하나하나 관리하는 것이 가능하’여진다.

47) 부가가치세의 일반 소비세로서의 성격이 조세중립성과 연결되어 있다는 점을 지적하는 것으로, 이창희(각주 38), 981쪽.

48) 부가가치세법 제2조 제2호.

49) 부가가치세법 제9조 제1항, 제11조 제1항의 ‘모든 원인’이라는 표현에 주목할 필요가 있다.

에 대하여 물리는 세금 — 흔히 “excise tax”라 통칭하는 — 과 구별된다.

그러나 부가가치세의 이러한 일반적 성격에는 제법 넓은 예외가 인정되어 있는데, 그 중 가장 중요한 것이 ‘면세’이다. 부가가치세에서 특정한 종류의 재화·용역의 공급이 ‘면세’되는 방식은 부가가치세제 그 자체만큼이나 독특하다. 그리고 흔히 말하여지듯이 최종 소비자에 대한 거래 단계에서 재화·용역의 공급이 면세되는 이상, 그 효과는 그만큼 소비자 가격을 낮추는 것으로 나타나게 된다.<sup>50)</sup>

부가가치세법은 부가가치세가 갖는 일반 소비세의 성격이나, 중립성을 중심으로 하는 기본적 사고방식에 불구하고, 상당한 범위에서 면세를 규정한다. 많은 경우 부가가치세제의 역진적(逆進的) 성격을 보완한다는 의미를 갖지만, 그 외에도 다른 정책적 이유에서 면세를 인정하는 경우가 많다.<sup>51)</sup> 그러나 어느 경우에도 말하자면 ‘원칙’에 대한 ‘예외’의 의미를 갖는다고 할 수 있다. 또 부가가치세가 갖는 일반 소비세로서의 장점, 즉 중립성을 함께 감안한다면, 면세의 범위는 정책적으로 꼭 필요한 경우에 한정되어야 하고, 해석론으로서도 면세의 정당화 근거나 입법 의도가 뚜렷하게 표현된 경우에 한하여 인정하여야 한다고 일단 결론지을 수 있다.<sup>52)</sup> 사실 면세 제도 자체는 어떤 거래가 면세 대상인지 아닌지 여부에 관한 논란으로 항상 이어지게 되어 과세행정을 복잡하게 하고 납세자의 이른바 ‘순응(順應, compliance) 비용’을 늘리는 문제도 발생시킨다.<sup>53)</sup> 아무튼 반론의 여지가 없다고 단정하지는 않겠으나, 대법원 역시 비슷한 입장을 여러 차례 피력한 적이 있으므로,<sup>54)</sup> 이 글은 적어도 해석론 차원에서 가급적 면세의 인정 범위는 좁혀야 한다는 기본 방향을 당연한 전제로 하여 논의를 전개한다.

50) 이창희(각주 38), 990쪽.

51) 이창희(각주 38), 991쪽.

52) 이 점에 관하여는, Tait, *supra* note 12, p. 50-51. 이 문헌에서는 이론적으로나 현실적으로나 면세의 범위는 최소화되어야 하고, 실제로 유럽연합에서도 그러한 입장을 취하고 있다고 설명하고 있다.

53) 이창희(각주 38), 989-990쪽의 표현을 빌리자면, 면세에서 보듯이 “일단 재화나 용역의 종류나 성질에 따라 세부담이 달라지기 시작하면 어디에선가 경계선을 그어야 하므로 수많은 분쟁이 생기게 마련이다.”

54) 예컨대 III.2.(4)에서 언급한 대법원 2000. 12. 26. 선고 98두1192 판결. 일반적인 ‘엄격 해석 원칙’을 적용한 결과이기는 하지만, 2001년의 전원합의체 판결에도 이러한 방향의 실시가 포함되어 있다. 그 밖에 이 판결에 대한 평석인 최진수(각주 5), 719쪽도 참조.

### (3) 공급의 '단위' 또는 부수재화·용역의 문제

#### 1) 기본적인 문제점

문제는 거래를 하다 보면 재화나 용역의 공급이 하나인지 둘인지 애매할 때가 있다는 점이다. 단적으로 컴퓨터에 사용되는 소프트웨어를 콤팩트디스크(CD)에 저장하여 판매하면서 이를 컴퓨터에 설치하는 일을 함께 하여 준다면, 이때는 그 물건, 즉 재화의 공급 하나만이 있는 것인가? 물건을 팔면서 포장을 하여 주는 경우는 어떠한가? 이때 소프트웨어의 설치나 포장 행위는 독립된 용역 공급이라고 볼 수도 있다. 하지만 그렇지 않다고 볼 수도 있는데, 이때에는 '공급'에 대응되는 '구성요소(element)'라는 개념을 생각하여 볼 수도 있다. 즉 둘 이상의 요소가 각각 '공급'을 이루지 못하고 서로 합쳐져서 하나의 '공급'을 이룬다면, 그러한 요소들은 (비록 부가가치세법이 사용하는 용어는 아니지만) 이러한 개별 '공급'의 '구성요소'라고 부르게 되는 것이다.

그러면 '구성요소'란 무엇이고 '공급'은 무엇인가? 이에 따라 소프트웨어 설치나 포장이 각각 '공급'인지 아니면 '구성요소'에 불과한 것인지가 정하여지는 것이지만, 가장 큰 문제는 두 단위를 구별할 수 있는 명확한 기준이 현재로서는 없다는 것이다.

#### 2) 부수재화·용역 개념이 문제되는 영역

한편 이미 언급하였듯이 이 문제는 각 공급 또는 '구성요소'들에 적용될 수 있는 부가가치세법 규정들의 내용이 다를 때에 한하여 따질 실익이 있다. 그리고 이처럼 각각의 구성요소 또는 공급에 적용되는 규정들의 내용이 달라질 수 있는 경우로서는, 흔히 공급의 장소, 그리고 바로 이 글에서 살펴보는 두 판결에서 문제를 일으킨 과세·면세 여부 등이 들어진다.<sup>55)</sup> 공급의 장소는 부가가치세제의 속지주의적(屬地主義的) 성격 하에서 어느 나라가 궁극적인 과세권을 가지는지와 관련이 있고,<sup>56)</sup> 과세·면세 여부는 말 그대로 어떤 재화·용역의 공급이 통상적인 방법으로 과세되는지 아니면 면세의 대상이 되는지 여부를 말하는 것이다. 특히 유럽연합과 같이 경제적 단일 시장 내에서 국경을 넘는 재화·용역의 공급이 활발하게

55) 김명섭(각주 5), 587-604쪽 참조. 여기서는 그 밖에 재화·용역의 구분이나 공급의 시기, 세금계산서의 발급 방법 등에 관하여도 논의하고 있는데, 이 글에서는 이러한 개별적인 문제들에 관하여는 굳이 더 따져보지 않기로 한다.

56) 이창희(각주 38), 980-981쪽.

이루어지는 경우에는 공급의 장소 역시 문제될 여지가 많다. 하지만 우리나라에서는 Ⅱ.2.에서 이미 지적한 것처럼 지금껏 주로 과세·면세의 문제가 가장 중요하게 부각되어 온 듯하다.

### 3) ‘공급’과 ‘구성요소’의 문제

이와 같이 특히 과세·면세의 규정을 적정하게 적용하려면 어떤 거래 행위가 하나의 ‘공급’에 해당하는지 여부를 우선 따져야 한다. 하지만 이 문제는 지금껏 올바로 탐구된 적이 별로 없는 듯하고, 그렇다고 이를 본격적으로 다루는 것은 이 글에서 다루고자 하는 내용의 범위를 뛰어 넘는다.

그리하여 이 글에서는 어떠한 거래 행위가 그 자체로 ‘공급’을 이루는지 아니면 개별 공급의 ‘구성요소’를 이루는지를 따질 실익이 현재로서는 크지 않다고 전제한다. 그런데 대상 조항을 포함하여 부가가치세법 제14조 제1항은 이러한 문제 — 예를 들면 앞에서 언급한 소프트웨어의 설치나 물건의 포장 — 를 다룰 때에, 둘 이상의 공급이 일단 있음을 전제로 하여 무엇이 주된 공급이고 무엇이 부수적인 공급인지를 따지는 논리 구조를 택한다. 따라서 서술의 편의상 이 글에서도 기본적으로 이에 따라 각각의 거래 행위를 공급으로 보면서, 그 주종(主從) 관계만을 따지도록 한다.

물론 바로 이어서 3.에서 살펴보는 것처럼, 다른 나라에서는 이 문제를 하나의 공급에 포함된 둘 이상 구성요소의 문제로 다루는 경우도 흔하다. 하지만 어느 경우에도 논의의 기본적 문제의식이나 구체적 양상은 현실적으로 거의 구별되지 않는다. 그렇기 때문에 ‘공급’과 ‘구성요소’의 개념을 굳이 분명히 구별하지 않더라도 당장 논의를 진행하는 데에 큰 문제는 없다는 것이다. 물론 공급의 ‘단위’를 정하는 기준이 이미 확고하게 선재(先在)한다면, 논의를 거기서 출발시킬 수도 있다. 이때에는 논리필연적으로 하나의 공급에 포함되는 구성요소들 중 하나를 골라 그 하나가 전체 공급의 부가가치세법상 성격을 결정하도록 할 수밖에 없다. 이러한 이론적 가능성을 부정할 필요는 없지만, 현재의 상황은 이러한 가능성이 활용될 수 있는 조건 — 즉 공급 ‘단위’를 정할 수 있는 기준의 확립 — 이 충족되지 않기 때문에, 굳이 이러한 사고방식을 염두에 둘 필요가 없다는 것이 이 글의 기본 가정이다.

#### 4) 부수재화·용역에 관한 이론의 출발점

(바로 위의 3)에서 전제한 것처럼) 이와 같이 개별 공급들에 주종 관계가 있는 경우, 그러한 주종 관계를 무시하고 그냥 각각의 공급에 부가가치세법을 적용 — 즉 각각에 대하여 과세·면세 여부를 결정 — 하면 된다고 할 수도 있다(말하자면 ‘개별 공급에 대한 개별적 법적용의 원칙’). 그러나 이때 종(從)된 것으로 인정되는 공급을 별도로 취급할 실익(實益)이 크지 않다면 차라리 주된 공급에 포함시켜 부가가치세법을 적용하거나, 주된 공급과 마찬가지로 취급하는 편이 나올 수도 있다는 생각이 아울러 존재한다. 물론 2002년 판결이나 2013년 판결에서 문제된, 우리나라 부가가치세법의 부수재화·용역의 문제 역시 기본적으로는 이러한 논의 범주에서 다루어져야 하는 것이다.

### 3. 비교법적 검토

#### (1) 비교법적 검토를 위한 용어의 정리

2.에서 용례를 정리하기는 했지만, 사실 부가가치세에 관한 외국의 문헌들 중 영어로 쓰인 것들을 보면, 역시 이 문제는 종종 공급(supply)이 ‘하나(single)’인지 ‘두 개 이상(multiple)’인지와 같은 표현의 틀에서 논의되고 있음을 알 수 있다. 다만 여기서도 하나의 거래에 둘 이상의 구성요소(element)가 함께 존재한다고 할 때, 이를 하나의 공급이라고 부를 것인지 아니면 아예 둘 이상의 공급이라고 부를 것인지에 관하여 용례가 다를 수 있음은 어느 정도 인식되어 있다.<sup>57)</sup> 아무튼 흔히 접할 수 있는 표현으로는, 둘 이상의 요소가 하나의 단일한 공급을 이룬다고 볼 때에는 ‘복합 공급(a composite supply, a compound supply)’이라고 부르고, 아예 둘 이상의 공급이 하나의 거래를 이룬다고 할 때에는 ‘혼합 공급(mixed supplies, a mixed supply)’이라고 부르는 듯하다.

어느 경우에도 중요한 것은 이와 같이 함께 이루어지는 공급, 또는 그 구성요소들 중 어느 것이 다른 것에 비하여 ‘부수적인(ancillary, incidental)’ 지위에 있는지

57) 이 문제는 뒤의 IV.3.(3)에서 특히 다시 언급하도록 하지만, 일단 이에 관하여는, Paul Stacey & William Brown, “A Unifying Composite Supply Doctrine? — An Australian View”, *International VAT Monitor* (May / June 2003), IBFD, pp. 188-189. 여기서는 둘 이상의 구성요소를 가진 하나의 공급이라고 파악하는 입장을 “unifying view”, 그리고 둘 이상의 공급이 하나의 거래로 이루어진다고 이해하는 입장을 “slice and dice view”라고 표현하여 대조시키고 있다.

여부이다. 만약 이러한 의미에서 ‘부수적’이라고 인정될 때에는, 이러한 공급 또는 그 구성요소를 꼭 ‘주된(main, principal)’ 공급이나 구성요소와 구별하여 부가가치세법을 적용하여야 하는가 하는 문제가 생김은 이미 앞에서 살펴보았다. 이제 이러한 표현들을 전제로 하여, 부가가치세제를 실시하고 있는 다른 지역 또는 나라에서는 이러한 문제에 어떻게 접근하고 있는지를 한번 살펴보고, 이후의 논의에 참고할 수 있는지 생각하여 보도록 하자.

## (2) 유럽연합(EU)과 유럽사법재판소(ECJ)

1.에서 이미 언급한 것처럼 부가가치세제의 본고장은 서유럽 지역이고, 이 지역을 중심으로 태동한 유럽연합은 일찍부터 부가가치세에 관한 한 각 회원국의 세제를 조화시키기 위한 노력을 기울여 왔다. 역내(域內)의 자유로운 상품 교역을 위해서는 재화나 용역의 거래에 따라붙는 세금과 관련한 제도, 즉 부가가치세제의 조화로운 정비가 필수적이라고 생각하였기 때문이다. 이러한 유럽연합의 노력이 현재에는 ‘부가가치세 지침(Directive 2006/112/EC)’에 잘 드러나 있다. 이 지침은 1977년 이래 오랜 기간 통용되어 오던 이른바 ‘제6지침(Sixth Directive)’의 내용을 그대로 담되 체계를 전면적으로 개편한 것이다. 그리고 이 지침은 유럽연합의 각 회원국들이 부가가치세법을 만들고 유지하면서 따라야 하는 대강을 담고 있기 때문에, 유럽연합 각국 부가가치세제의 기본적인 내용을 알기 위해서는 우선 이 ‘부가가치세 지침’을 일별하는 것이 유용하다.

그런데 ‘부가가치세 지침’에는 부수적인 공급에 관한 별도의 명문 규정이 없다. 다만 유럽사법재판소의 판결에는 이에 관하여 참고로 할 만한 것들이 많은데, 그 중 가장 많이 인용되는 것은 역시 흔히 “Card Protection Plan Ltd. v. Customs and Excise Commissioners”<sup>58)</sup>라고 불리는 1999년 판결이다. 일종의 ‘리딩 케이스(leading case)’로 워낙 많이 인용되는 것이므로, 여기서 약간 상세하게 살펴보도록 한다.

### *Card Protection Plan Ltd. v. Customs and Excise Commissioners*

이 사건에서는 영국의 어떤 회사가 신용카드 분실의 경우에 그 손해를 보상하고 또한 그 밖에 신용카드 분실의 경우 발생하는 각종 번거로움 — 예컨대 카드회사

<sup>58)</sup> Case C-349/96 (1999). 이하 편의상 “CPP 판결”이라고 부르도록 한다. 이 판결의 원문은 <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=44443&doclang=EN>에서 확인할 수 있다.



에 연락을 취해야 한다든지 — 을 덜어주기 위하여 다양한 편익을 제공하는 용역 상품을 만들어 고객들에게 판매하였다.<sup>59)</sup> 이와 관련하여 이 회사는 자신이 제공하는 이러한 일련의 용역들이 영국 부가가치세법<sup>60)</sup>에서 면세 대상인 보험 용역 또는 그 중개 용역의 공급에 해당하는 것으로 보아 모두 면세되어야 한다고 주장하였다. 반면 영국 과세관청은 이 회사가 다른 회사로부터 위 고객들을 피보험자(assured)로 하는 단체보험 용역을 구매하는 것에 불과하여 스스로 보험 용역을 제공하거나 이를 중개하였다고 할 수 없고, 그 밖의 용역들은 어차피 과세 대상이 되는 별개의 용역이라고 주장하였다.

이와 관련하여 유럽사법재판소는 일단 이 회사가 보험 거래를 중개한 데에 해당한다고 전제하면서,<sup>61)</sup> 그 밖에 제공된 다른 구성요소들이 이러한 용역 공급의 일부를 이루는 것인지 아니면 별도의 용역 공급에 해당하는지에 관하여 다음과 같은 요지로 판단하였다.<sup>62)</sup>

① 이 문제는 기본적으로, 여러 개의 요소들(elements)을 포함한 거래가 하나의 공급으로 파악되는지, 아니면 둘 이상의 서로 구별되는 공급으로 파악되어 별개의 취급을 받아야 하는지의 것이다.<sup>63)</sup> 이 문제는 주로 용역의 공급 장소를 결정하거나, 서로 다른 세율을 적용하거나 또는 과세·면세 여부를 결정하는 데 중요한 의미를 갖는다. 하지만 다양하게 나타나는 경제적 현실을 고려할 때 모든 경우에 타당하게 적용될 수 있는 포괄적 해석 지침을 제시하는 것은 불가능하고,<sup>64)</sup> 결국은 거래가 일어나는 상황을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다.<sup>65)</sup>

② '제6지침' 제2조 제1항의 내용에 따른 때 우선 개별 용역의 공급은 일반적으로 각각 별개의 것으로 다루어져야 한다. 또한 경제적 관점(an economic point of view)에서 볼 때 하나인 용역 공급을 인위적으로 쪼개어 법을 적용하여서는 안

59) CPP 판결 중 문단 7.

60) 이 판결에 인용된 내용으로는, 1983년 영국 부가가치세법(the Value Added Tax Act 1983) 제17조와 별지 목록(Schedule) 6에 따르면, 보험 또는 재보험 용역의 제공과, 그러한 보험·재보험 용역의 중개(making of arrangements)는 모두 면세 대상이었다.

61) CPP 판결 중 문단 25.

62) 아래 내용은 이 글에서 다루는 쟁점과 관련하여 필요하다고 생각되는 부분을 필자가 발췌·편집하고 스스로 번역한 것이다. 그리고 원문자(圓文字) 번호는 필자가 이해를 돕기 위하여 붙인 것이다.

63) CPP 판결 중 문단 26.

64) CPP 판결 중 문단 27.

65) CPP 판결 중 문단 28.

된다. 이러한 전제 하에 거래의 중요한 내용들(essential features)을 살펴서 공급된 것이 하나의 용역인지 아니면 수 개의 서로 구별되는 용역들인지를 결정해야 한다.<sup>66)</sup>

③ 하나 또는 둘 이상의 구성요소(elements)들이 주된 용역(principal service)으로 파악되고, 동시에 그 밖의 하나 또는 둘 이상의 구성요소들이 그에 대하여 ‘부수적인(ancillary)’ 것으로 취급되는 경우에는 하나의 용역 공급이 있는 것이다. 이러한 경우 부수적인 용역(들)은 다른 주된 용역과 동일한 취급을 받는다.<sup>67)</sup>

④ 어떤 용역이 소비자에게 그 자체로 ‘목적(aim)’이 되지 않고 다른 주된 용역의 편익을 누리기 위한 ‘수단(means)’의 성격을 가지는 경우 이는 ‘부수적인’ 것으로 파악되어야 한다.<sup>68)</sup>

⑤ 대가를 지급할 때 하나의 가격이 책정되어 있다는 사실은 물론 하나의 공급이 있었다고 볼 유력한 정황이 되지만, 그렇다고 이러한 사실만으로 하나의 공급이 있었다고 단정할 수 있는 것은 아니다. 이 사건에서는 단일한 가격 중 보험과 관련된 부분과, 그 밖의 용역에 대한 부분을 구별해 낼 필요가 있을 수 있고, 이러한 구별은 가능한 한 가장 단순한 방법에 의하여 이루어져야 한다.<sup>69)</sup>

⑥ 각 나라의 법원은 앞에서 제시한 기준에 따라, 둘 이상의 서로 구별되는 공급이 이루어진 것인지, 아니면 그 중 하나가 주된 것이고 다른 것들은 부수적인 것인지, 그리하여 부가가치세와 관련하여 모두 같은 취급을 받아야 하는지 여부를 결정하여야 한다.<sup>70)</sup>

이 판결에서는 둘 이상의 구성요소가 포함된 거래가 있는 경우, 이를 하나의 공급으로 보아야 하는지 아니면 둘 이상의 공급으로 보아야 하는지에 관한 구별 기준을 제시한다. 다만 이 판결에서 말하는 ‘하나의 공급’으로 보는 경우에는, 결국 이러한 각 구성요소들이 부가가치세법에서 동일한 취급을 받게 되는 결과가 생긴다. 따라서 이미 IV.2.(3)에서 전제한 대로, 둘 이상의 공급이 있으나 부수적인 성격을 갖는 공급이 주된 공급과 마찬가지로의 취급을 받아야 한다고 말하더라도, 이는 현 시점에서는 표현의 차이일 뿐 현실적으로 큰 차이를 가져오지 않는다. 그렇

---

66) CPP 판결 중 문단 29.

67) CPP 판결 중 문단 30.

68) CPP 판결 중 문단 30.

69) CPP 판결 중 문단 31.

70) CPP 판결 중 문단 32.

게 보면 결국 이 판결이 다루는 문제는, 둘 이상의 용역 공급이 있을 때 각각의 용역이 모두 별개로 취급되어야 하는 경우와, 하나의 용역이 그 중 ‘주된’ 것이고 다른 것들은 ‘부수적’인 것이기 때문에 주된 용역의 취급이 전체 거래에 그대로 통용되어야 하는 경우를 구별하는 기준과도 관련을 맺는다.

이 판결과 관련하여 여기서는 우선 세 가지 점을 염두에 둘 필요가 있다고 생각한다.

첫째, 유럽사법재판소는 ‘목적-수단’이라는 구도를 채택하여, 어떤 재화·용역의 소비가 그 자체로 ‘목적’이 되는지, 아니면 다른 재화·용역을 더 잘 소비하기 위한 ‘수단’이 되는지를 가장 중요한 기준으로 제시하고 있다. 그리고 유럽연합 법의 체계에 비추어 볼 때 이는 부가가치세제를 채택하고 있는 유럽연합 모든 회원국의 부가가치세법 해석에서 존중되어야만 하는 기준이 된다.

둘째, 하지만 언뜻 보더라도 이러한 기준이 모든 경우에 명쾌하게 적용될 수 없을 것임을 짐작하기는 그리 어렵지 않은데, 유럽사법재판소는 이 문제를 한두 개의 쉬운 판단기준에 의하여 쉽게 해결할 수는 없다고 처음부터 전제하고 있기도 하다. 결국 기본적으로 이 문제는 어느 나라에서나 불명확한 기준에 따라, 말하자면 ‘케이스-바이-케이스(case-by-case)’로 해결되고 있다고 평가할 수 있다.

셋째, 그럼에도 불구하고 유럽사법재판소는 이 문제를 해결할 때 감안하여야 하는 정책적 고려 사항으로 어떠한 것이 있는지에 관하여는 별다른 언급을 하고 있지 않다.

### (3) 영국, 캐나다, 오스트레일리아

여기서는 부가가치세제를 채택하고 있는 나라들 중 몇몇 나라의 판결과 문헌을 중심으로 하여 부수재화·용역의 문제가 어떻게 다루어지고 있는지를 확인하여 보도록 한다. 결론부터 말하자면 유럽연합 차원에서 벌어지고 있는 논의에서 크게 더 나아간 것은 없다.

#### 1) 영국

이미 “CPP 판결”에서 살펴보았듯이 영국 부가가치세법에 부수재화·용역에 관한 명문의 규정은 없다. 그리고 “CPP 판결” 이후 이 문제는 기본적으로 유럽사법재판소가 부족하게나마 제시한 판단 기준에 따라 답이 정하여질 수밖에 없게 되어 있다.

*British United Provident Association Ltd. v. Customs and Excise Commissioners*

다만 “CPP 판결”의 사건에서 이 문제에 관한 판단을 유럽사법재판소로 넘기기 전인 1997년에 영국 법원이 이 문제에 관하여 스스로 판단한 사례도 존재한다. 그 중 하나가 “British United Provident Association Ltd. v. Customs and Excise Commissioners”라는 명칭으로 불리는 판결이다.<sup>71)</sup> 여기서는 이 판결에서 영국 법원이 제시한, 다음과 같은 판단의 기준을 살펴보도록 한다.<sup>72)</sup>

- ① 여기서 던져야 하는 질문은 “거래를 이루는 여러 요소 중 어느 하나가 너무나 지배적(dominating)인 나머지 다른 거래는 부가가치세와 관련하여 별개의 공급으로서 존재(separate identity as supply)를 잃게 되고 대신 그 지배적인 요소만이 유일한 공급으로 남게 되는가?” 하는 것이다. 만약 둘 이상의 요소가 이러한 관계에 있지 않다면 각각의 요소를 별개의 공급으로 취급하여야 한다.
- ② 다른 한편으로 둘 이상의 공급이 하나의 공급으로 취급되기 위해서는, 어느 하나의 구성요소가 다른 구성요소의 ‘전체적인 일부(integral part)’에 불과한지 또는 다른 구성요소에 대하여 ‘부수적(ancillary, incidental)’인 관계에 서는 것에 불과한지 여부를 살펴야 한다.

여기서는 유럽사법재판소가 사용한 ‘부수적’이라는 표현이 상당히 좁게 해석되었던 것을 알 수 있다. 단순히 ‘목적-수단’ 정도의 관계가 있으면 부수재화·용역으로 취급되는 것이 아니라, 어느 하나가 다른 하나를 완전히 압도하여 그 존재감을 상실케 하는 정도에 이를 것을 요구하고 있기 때문이다.

나아가 영국의 과세관청은, 여기서 ‘전체적인 일부’란 전체 거래에 ‘내재되어 있는(intrinsic)’ 것으로서, ‘중요한(essential)’ 것이거나 ‘필요한(necessary)’ 것, 또는 나아가 중요하지 않더라도 실제 공급의 ‘일부를 이루는(integral)’ 것을 의미한다는 입장을 취한다고 한다. 또 ‘부수적(incidental)’이란, 주된 공급에 자연스럽게 수반되는 것으로서, 일반적으로 ‘비중 있는 부분(significant part)’에 해당하지 않는 경우를

71) 이 판결에 관하여는, Robert Wareham & Alan Dolton, *Tolley's Value Added Tax* (2001 ~2002, 1<sup>st</sup> edition), Tolley Publishing, 2001, ¶64.6 참조.

72) 아래 내용은 *Tolley's Value Added Tax*, ¶64.6에 소개된 이 판결의 내용에 따라, 역시 이 글에서 다루는 쟁점과 관련하여 필요하다고 생각되는 부분을 필자가 스스로 편집하고 번역하여 소개하는 것이다. 물론 여기서도 원문자(圓文字) 번호는 필자가 이해를 돕기 위하여 붙인 것이다.

말한다는 것이다.<sup>73)</sup>

이와 같이 영국 법원의 기존 판례에 “CPP 판결”의 입장까지 아울러 감안한 영국 과세관청의 입장은, 우선 질적(質的)으로 볼 때 둘 이상의 구성요소가 하나의 전체를 이루기 때문에 서로 분리하기 어렵다고 인정되는 경우 이를 단일한 공급으로 보는 것이라고 말할 수 있다. 그리고 양적(量的)으로 볼 때에는, 어느 한 요소의 비중이 낮기 때문에 굳이 이를 별개의 공급으로 취급할 현실적 필요성이 작은 경우에 이를 ‘부수적’인 것으로 인정하는 입장이라고도 정리하여 볼 수 있다. 특히 이 두 번째 해석론 — 양적, 나아가서는 금액적(金額的) 기준에 따른 것 — 은 부수재화·용역의 해석론에서 중요한 역할을 수행할 이론적 가능성을 갖고 있는데, 이 점은 바로 이어서 살펴볼 캐나다의 경우에서도 잘 드러난다.

## 2) 캐나다

캐나다 과세관청의 입장은 이 문제에 관하여 1999년과 2004년에 내어 놓은 두 개의 ‘정책 자료(policy statement)’에서 확인할 수 있다.<sup>74)</sup>

(i) 우선 2004년의 정책 자료에 따르면 이 문제는 두 가지 단계로 나누어 검토하여야 한다.

우선 하나의 공급인지 아예 둘 이상의 공급인지 여부를 따져야 한다고 한다. 그리하여 하나의 공급에 해당할 때에는 그 중 주된 구성요소에 적용되어야 하는 법 규정들을 그 공급 전체에 대하여 적용하게 된다. 그러나 둘 이상의 공급에 해당한다고 하여 이들이 반드시 별개로 취급받는 것은 아니다. 캐나다의 “Excise Tax Act” 제138조에 따르면, 재화·용역이 단일한 대가(single consideration)에 대하여 공급되거나,<sup>75)</sup> 어느 재화·용역의 공급이 다른 특정 재화·용역의 공급에 부수

<sup>73)</sup> *Tolley's Value Added Tax*, ¶64.6.

<sup>74)</sup> 1991년에 처음 나왔으나 1999년에 최종 수정된 것은 “Meaning of the Phrase Reasonably Regarded as Incidental”, GST/HST Policy Statement P-159R1. 이 자료는 <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gl/p-159r-1/p-159r1-e.html>에서 입수할 수 있다. 또한 2004년의 것은, “Single and Multiple Supplies”, GST / HST Policy Statement P-077R2. 이 자료는 <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gl/p-077r2/README.html>에서 입수할 수 있다. 이들 자료가 세상에 나온 시간 순서에 불구하고 이 글에서는 논의의 편의에 따라 2004년의 것을 먼저 소개한다.

<sup>75)</sup> Excise Tax Act (ETA) section 138 (a). 캐나다의 “ETA”는 <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/E-15/FullText.html>에서 그 내용을 확인할 수 있다.

(incidental)된다고 합리적으로 인정(reasonably regarded)되는 경우 이러한 부수재화·용역은 다른 (주된) 재화·용역의 일부분으로 취급되기 때문이다.<sup>76)</sup>

이 정책 자료는 그 중 주로 첫 번째 문제를 다루고 있는데, 가장 기본적인 결론으로는 다음의 세 가지를 제시한다. 우선 ① 모든 공급은 (원래) 별개의 것으로 보아야 하고, ② 경제적 견지에서 단일한 공급인 경우 인위적으로 쪼개어서는 안 된다는 내용은 모두 유럽사법재판소의 “CPP 판결”에서 그대로 가져온 것으로 전혀 새롭지 않다. 세 번째 내용 역시 새로운 것은 없이 표현만 다소 특이한데, 이는 ③ 공급을 구성하는 요소들 중 일부가 단지 그 공급을 ‘제고(提高, enhance)’하는 역할만을 하는 경우 이는 전체적으로 단일한 공급을 이룬다는 내용이다.

이러한 결론을 뒷받침하는 ‘검토(Discussion)’ 부분 역시 다양한 내용들을 포함하고 있지만, 이미 지금까지 살펴본 내용들이 상당 부분 그대로 반영되어 있음을 알 수 있다. 이들 내용 중 눈에 띄는 것을 발췌하여 소개하자면 다음과 같다.

- ① 거래 형태의 다양성으로 인하여 모든 가능성에 미리 대비할 수 있는 지침을 마련하는 것은 어렵다.
- ② 둘 이상의 구성요소가 합리적으로(sensibly)나 현실적으로(realistically) 분해될 수 있을 때에는 ‘혼합공급(mixed supplies)’이 존재한다. 반대로 둘 이상의 구성요소가 전체를 이룰 때([being] integral components), 구성요소들이 서로 분리할 수 없게 결합되어 있을 때, 구성요소들이 항상 함께 공급되어야 할 정도로 결합되고 상호 의존적일 때, 또는 어느 한 요소가 다른 요소들을 완전히 ‘지배(dominate)’하여 다른 요소들이 부가가치체제 하에서 어떤 존재(identity)도 잃어버리게 되는 경우에는 하나의 공급만이 존재한다.
- ③ 이러한 판단을 내릴 때에는 거래 당사자들의 의사, 거래를 둘러싼 제반 환경, 그리고 공급자의 통상적인 거래관행(usual business practices)을 고려하여야 한다. 당사자들의 거래 내용은 거래 현실을 반영하지 않을 때에는 그 중요성을 절하(切下)하여야 하는 경우가 있고, 단일한 가격이 책정되어 있다는 것만으로 단일한 공급으로 인정되지는 않는다.
- ④ 공급의 ‘구성요소(element)’는, 따로 공급될 수 있는 모든 재화와 용역을 가리키지만, 이는 하나의 공급의 ‘부분(part)’이 될 수도 있다.

<sup>76)</sup> ETA section 138 (b). 아래 IV.5.(2)에서 다시 언급하겠지만, 이 제138조의 규정은 우리나라 부가가치세법 제14조 제1항과도 약간 흡사한 면이 있다.

⑤ 다음과 같은 질문을 던져 보는 것이 유용할 수 있다.<sup>77)</sup>

- 재화·용역이 둘 이상의 사람에게 의하여 공급되는가?
- 공급의 상대방이 둘 이상인가?
- 지급받은 대가에 대하여 공급하는 것은 무엇인가(각 구성요소가 서로 구별되고 독립적인가)?
- 공급의 상대방이 각 구성요소들의 존재를 인식하고 있는가?
- 공급의 상대방이 어느 구성요소의 포함 또는 교체 여부를 선택할 수 있는가?

캐나다의 예에서 특히 이론적 흥미를 끄는 것은, 둘 이상의 구성요소가 하나의 공급을 이룬다고 인정되는 경우와, 아예 둘 이상의 공급이 있다고 보는 경우를 구별하여 다루고 있는 점이다. 이 둘의 구별이 극히 상대적일 수밖에 없고 결과에서 크게 차이날 것이 없기 때문에 이러한 구별을 굳이 고집할 필요가 없다는 것이 이 글의 기본적 전제였는데, 캐나다 과세당국이 이와 다른 입장을 분명히 의식하고 이러한 자료를 낸 것인지는 분명하지 않다. 어차피 공급의 '단위'에 관한 분명한 일반론을 제시하지 않고 있기 때문이다.

(ii) 아무튼 캐나다의 경우, 방금 살펴본 내용의 다음 단계로서, 일단 둘 이상의 공급이 있다고 결론지어질 때에는 "ETA" 제138조의 적용이 문제된다. 그리고 1999년의 정책 자료는 이 규정에서 사용하는, '부수된다고 합리적으로 인정되는'이라는 표현의 의미에 관한 것이다.

이 정책 자료는 제138조의 입법 의도에 관하여 적고 있는데, 그 중 주목할 부분은 다음과 같다.

“부수적 공급(incidental supply)의 개념은 이 개념이 이용되는 제138조의 형태(design)와 목적(purpose)의 맥락에서 살펴야 한다. 제138조는 반복되는 상업 거래에서, 함께 공급되는 둘 이상의 항목 간에 가격을 안분하는 것이 납세자에게 행정적으로 번거로운 경우, 특히 그러한 거래가 빈번하게 일어나고 관련된 재화·용역의 금전적 가치가 작은 경우에 대처하기 위한 것이다.”

그리하여 이 정책 자료는 이 문제에 관하여 다음의 두 가지 질문에 모두 긍정적

---

77) 이 정책 자료는 질문들의 순서는 별다른 의미가 없고, 또 이들 중 어느 하나가 다른 것들에 비하여 특별히 더 중요하다고 단정하지도 않는다고 한다. “Single and Multiple Supplies”, p. 3.

인 대답이 나오는 경우에 한하여 제138조 (b)항을 적용할 수 있다고 한다.

- 공급자의 주된 목적이 어느 하나의 재화·용역만을 공급하는 데에 있는가, 아니면 둘 이상의 재화·용역을 함께 공급하는 데에 있는가?
- 함께 공급되는 재화·용역에 대하여 청구되는 대가의 가치가, 그 중 어느 하나의 재화·용역이 단독으로 공급되었을 때의 대가와 같거나 크게 다르지 않은가 (marginally different)?

캐나다의 이 정책 자료는 몇 가지 주목할 만한 내용을 담고 있다. 물론 한 가지는 지금까지 살펴본 유럽사법재판소나 영국 법원의 판결들에서보다, 공급의 단일성 문제와, 부수재화·용역의 공급을 명확히 구별해서 다루고 있다는 점이다. 나아가 두 문제를 구별하는 기준이 달라질 가능성을 묵시적으로나마, 완전히 배제하지는 않는다는 입장이라는 생각이 든다.

다음으로 이 글의 목적과 관련하여서는 특히 부수재화·용역의 공급에 관한 특별한 취급이 인정되는 정책적 이유에 관하여 명시적으로 언급하고 있는 점이 또한 눈에 띈다. 이에 따르면 (원래는 분명히 별개로 취급되어야 하는) 수 개의 용역 공급이 있음에도 불구하고 그 중 어느 하나를 주된 것으로 보고 다른 것을 부수적인 것으로 보아 주된 공급과 마찬가지로 취급하여야 하는 이유는 어디까지나 납세자나 과세관청의 행정 편의에 있다.<sup>78)</sup> 따라서 부수재화·용역으로 취급됨으로 인하여 세수(稅收)에 미치는 영향이 무시할 수 없을 정도에 이르게 되면, 이를 ‘부수적’이라고 하여 제138조를 적용함은 더 이상 가능하지 않다는 결과가 된다.

78) 이 문제가 기본적으로 ‘과세행정의 편의를 위하여 나온(in an attempt to simplify the administration of the VAT)’ 것임을 간단하게나마 언급하고 있는 것으로서, A. Schenk *et al.*, *supra* note 39, p. 131.

한편 캐나다의 정책 자료가 납세자의 행정관련 편의를 들고 있는 데에 비하여, 방금 언급한 문헌은 과세행정의 편의를 들고 있지만, 사실 두 가지 설명은 같은 내용을 지적하고 있는 것이라고 보아야 한다. 주된 공급에서 부수재화·용역의 공급을 가려 내야 하는 문제는 일차적으로는 물론 신고납부 의무를 지고 있는 납세자에게 발생하지만, 이차적으로는 이러한 신고납부 내용의 적정성을 검증해야 하는 과세관청에게도 동일한 맥락에서 발생할 수밖에 없기 때문이다. 이러한 의미에서 위 문헌이 들고 있는 ‘행정(administration)’이라는 표현도 과세관청이 하는 작용만을 의미하는 것이 아니고, 부가가치세제의 바른 ‘실시’를 위하여 납세자와 과세관청이 해야 하는 행위 전반을 표현하는 것으로 이해할 수 있다. 그리고 이 글에서 앞으로 단순히 ‘행정 편의’라는 표현을 사용할 때에도 항상 이러한 의미로 쓰는 것임을 여기서 분명히 하여 두고자 한다.



### 3) 오스트레일리아

오스트레일리아의 경우에는 과세관청이 2001년에 내어 놓은 행정해석(ruling)<sup>79)</sup>이 그 입장을 파악하는 데에 도움이 된다. 하지만 우선 말해 두자면 이 행정해석에 별달리 새로운 것은 없다.

이 행정해석은 주로 부가가치세와 관련하여 서로 다른 취급을 받는 둘 이상의 구성요소가 섞여 있는 경우(“mixed supply”)와, 둘 이상의 구성요소가 섞여 있어도 그 중 하나만이 공급된 경우와 마찬가지로 단일한 취급을 받아야 하는 경우(“composite supply”)<sup>80)</sup>의 구별 기준을 제시한다.<sup>81)</sup> 그리고 그 중 뒤의 것은, 섞여 있는 여러 구성요소들 중 어느 하나가 ‘지배적인 부분(dominant part)’을 이루고 다른 것들은 “전체의 한 부분을 이루면서 동시에 부수적인(integral, ancillary, incidental)” 성격을 갖는 경우를 가리킨다고 한다.<sup>82)</sup> 그리고 이에 해당하는지 여부의 판단은 관련된 제반 사정 전부를 고려한 데에서 나와야 하고,<sup>83)</sup> 이 문제는 기본적으로 사실에 대한 판단의 문제일 뿐 아니라 ‘정도(degree)’의 문제로서 상식 차원에서 접근할 수밖에 없다고 한다.<sup>84)</sup>

한편 이 행정해석은 문제된 부분의 가격이 오스트레일리아 화(貨) 3 달러와 전체 공급가액의 20% 중 작은 쪽을 넘지 않는 경우에는 항상 부수적인 것으로 취급할 수 있다고 하지만,<sup>85)</sup> 그 액수에서 보듯이 큰 의미가 있는 것은 아니다. 오히려 그 밖의 경우에도 객관적인 판단에 의하여 부수성 여부를 가려낼 수 있다고 명시하고,<sup>86)</sup> 이때에는 이와 같이 문제된 구성 부분에 대한 대가가 얼마인지를 별로 고려하지 않는 모습을 보이는 점에 유의할 필요가 있다.

이 행정해석은 이처럼 “integral, ancillary, incidental”이라는 영어 표현을 한데 묶어 사용함으로써, 이 표현들이 결국은 같은 것을 가리킨다는 점을 분명히 하였지

79) “Goods and services tax: Apportioning the consideration for a supply that includes taxable and non-taxable parts”, GSTR 2001/8. 이 자료는 <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?docid=GST/GSTR20018/NAT/ATO/00001>에서 입수할 수 있다.

80) (캐나다의 경우와 달리) 이 두 가지 거래 형태를 구별하는 기준이 오스트레일리아 실정법에는 존재하지 않음을 지적하여 두고 있다. GSTR 2001/8 par. 15.

81) GSTR 2001/8 pars. 2-3.

82) GSTR 2001/8 pars. 17, 19B, 43 and 44.

83) GSTR 2001/8 par. 18A.

84) GSTR 2001/8 par. 20.

85) GSTR 2001/8 par. 21.

86) GSTR 2001/8 par. 22.

만,87) 그 밖에 이러한 ‘부수성’의 판단 기준을 어떻게 정해야 하는지에 관하여는 별달리 더 말하고 있지 않다.

#### (4) 프랑스와 독일

##### 1) 프랑스

어느 프랑스의 문헌에서는 “CPP 판결”로 대변되는 유럽사법재판소의 입장을 더 발전시켜 공급의 단위를 확정하고자 하는 시도를 엿볼 수 있다.<sup>88)</sup> 즉 여기서는 납세자가 하는 행위가 소비자의 입장에서 보아 ‘더 나누어질 수 없는(indissociable)’ 하나의 공급으로 보아야 하는 것인지, 아니면 분리될 수 있는 별개의 공급으로 보는 것인지를 문제로 보아 논의를 전개한다.

그리하여 평균적인 소비자의 객관적인 시각에서 볼 때, 둘 이상의 구성요소들이, 이들을 분리하는 것이 경제적 관점에서 하나의 거래를 인위적으로 분리하는 것이라고 인정될 정도로 긴밀하게 관련되어 있는 경우에는 이를 하나의 거래로 보아야 한다고 한다.<sup>89)</sup> 하지만 이러한 공급의 ‘단위’ 개념만으로 이 문제를 해결하고자 하는 것은 아니고, ‘주된 거래(opération principal)’가 ‘부수적(accessoire)’인 거래를 수반할 때에도 이때는 하나의 공급만이 있는 것으로 보아야 한다고 한다.<sup>90)</sup> 물론 이 때에는 어느 경우에도 그 중 주된 요소를 찾아내어 이를 기준으로 부가가치세법을 적용하여야 한다는 것이다.

이는 공급이라는 ‘단위’를 확정하는 기준을 찾기 위한 중요한 시도임에 틀림없으며, 이러한 의미에서 일단 이 글에서 무시하기로 한 이론적 가능성에 대한 모색에 해당하는 것이기도 하다. 하지만 조금 더 뜯어 보자면 이는 결국 상식적인 차원에서 보아 거래가 하나인지 둘인지를 따져야 한다는 것이고, 따라서 공급이 하나인지 둘인지를 따지는 기준이 무엇이냐는 대답에 그저 상식선에서 판단하여야 한다고 대답하는 것에 지나지 않는다. 따라서 이런 정도의 논의로는, 공급의 ‘단위’를 정할 수 있는 기준은 아직 확립되지 않았다고 본 이 글의 전제에 별다른 영향을 미칠 수 없다고 생각한다.

87) GSTR 2001/8 par. 55는, 결국 부가가치세와 관련하여 별도의 취급을 받을 필요가 없는 경우를 가리키는 표현이라고 언급하기도 한다.

88) Mémento Expert TVA (2014~2015), Editions Francis Lefebvre, ¶¶1290-1305.

89) *Ibid.*, ¶1295.

90) *Ibid.*, ¶1300.

## 2) 독일

이와 같이 공급의 단위 개념을 정립하려는 시도는, 아예 ‘공급의 단일성 원칙(Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung)’이라는 용어를 사용하고 있는 독일에서 더 현저하게 나타난다. 독일은 ‘부가가치세법 시행령(Verwaltungsregelung zur Anwendung des Umsatzsteuergesetzes)’ 제3.10조에서 이러한 ‘공급의 단일성’이라는 표제 하에 이와 같이 공급의 단위 결정을 위한 여러 가지 설명을 붙여 놓고 있다.

이러한 설명, 또는 이를 토대로 한 2차 문헌에서의 설명들이 비교적 자세하기는 하지만, 근본적으로 프랑스의 사례에서 살펴본 것에서 크게 나아간 내용은 없다. 예컨대 위 제3.10조 제2항은, 원칙적으로 개개의 공급은 별개로 취급되어야 하지만,<sup>91)</sup> 다만 둘 이상의 공급이 서로 너무나 강하게 결합되어 있어서 ‘자연적으로 관찰하였을 때(bei natürlicher Betrachtung)’ 그 존재가 없어져 버리는 것과 같은 경우에는 공급의 단일성이 인정될 수 있다고 한다. 공급의 단일성 원칙에 따라, 각각의 거래 활동이 별개의 공급을 이루는지, 아니면 하나로 통합되어 부가가치세와 관련하여 단일한 취급을 받게 되는지 결정된다고 하면서, 그 궁극적 기준을 경제적 관점에서 보았을 때 ‘단일한 실체(Einheit)’를 구성하는지 여부에 두는 설명도 있다.<sup>92)</sup> 공급의 ‘단위’라는 것이 부가가치세법 적용에서 근본적인 법원칙(Grundsatz)의 차원으로 격상되어 있다는 점은 중요하지만, 그렇다고 해서 이 점에 관하여 실무상의 어려움을 충분히 덜어줄 정도의 명확한 해석론은 제시되지 않고 있는 것이다.

한편 독일법에서도 캐나다의 경우와 마찬가지로 공급의 단일성 개념과, 별도로 재화·용역의 ‘부수적 공급(Nebenleistung)’의 개념을 따로 언급하고 있는 점에도 유의할 필요는 있다.<sup>93)</sup> 그리고 부수적 공급에 해당되면 이는 주된 공급과 합쳐져서 하나의 단일한 공급이 된다고 설명한다<sup>94)</sup>(곧 대상 조항을 비롯한 우리나라 부가가치세법 제14조 제1항의 규정과도 비슷한 사고방식을 담고 있다). 그리고 여기서 말하는 ‘부수적 공급’이 되기 위해서는, (i) 주된 공급과 같은 거래 당사자들 사이에서 이루어져야 하고, (ii) 주된 공급에 비하여 ‘사소한(nebensächlich)’ 것이어야 하며, (iii) 주된 공급을 경제적으로 완성하고 보완한다는 의미에서 밀접하게 결합

91) 또한 Volker Hahn & Hans-Peter Kortschak, *Lehrbuch Umsatzsteuer* (15. überarbeitete Auflage), 2013, S. 26 참조.

92) *Ibid.*

93) 위에서 언급한 ‘부가가치세법 시행령(UStAE)’ 제3.10조의 제5항에서는, 부수적인 공급은 주된 공급(Hauptleistung)과 그 운명을 같이 한다고 규정한다.

94) Hahn *et al.*, *supra* note 91, S. 27.

되어, 통상적으로 주된 공급의 ‘결과로서(im Gefolge)’ 행하여지는 것이어야 한다.<sup>95)</sup> 여기서 (i)은 말할 나위도 없이, 2002년 판결에서 확인된 우리나라 대법원의 ‘사업자 동일성’의 논리와 정확하게 일치한다. 그리고 (ii)에서는, ‘사소한’이라는 단어의 의미가 반드시 분명하지는 않지만, 부수재화·용역의 해석론과 관련하여, 일정한 양적·금액적 측면에 관하여 언급하고 있는 것으로 이해할 여지도 없지 않다.

#### (5) 요약과 시사하는 방향

지금까지 살펴본 내용을 간단히 요약하면서 거기에 필자의 개인적인 이해를 간간히 덧붙여 보자면 대략 다음과 같다.

① 비교법적 검토 내용을 요약하기에 앞서 가장 먼저 유념해야 할 것은 역시 부가가치세에서 공급의 단위를 먼저 결정하는 명확한 법리가 아직 나오지 않았다는 것이다. 이 점은 “CPP 판결”의 영향을 강하게 받아 이러한 공급의 ‘단위’ 개념을 전면에서 내세우고 있는 프랑스나 독일에서도 마찬가지라고 할 수밖에 없다. 이 글에서 다루어지는 문제가 때로는 공급의 단일성 문제로, 때로는 부수재화·용역의 문제로 여기저기서 언급되는 것은 그 때문이다. 이러한 이해에 따라 이 글에서는 일단 이 두 가지 문제는 기본적으로 같은 것을 가리키고 단순히 표현의 차이에 불과하다는 입장을 전제로 하였다. 하지만 캐나다의 행정해석에서 보듯이, 만일 이러한 공급의 단위 문제가 먼저 이론적으로 규명된다면, 그 다음에는 두 가지 문제가 별개의 법원리에 의하여 해결되어야 한다고 볼 잠재적 가능성도 없지는 않다.

② 지금까지 살펴본 거의 모든 자료에서는 이 문제가 ‘일도양단적(一刀兩斷的)’으로 해결되기 힘들다는 점을 우선 인정하고 들어간다. 아마도 이 점은 현재로서 사실일 것이고, 따라서 이 글에서도 최종적인 논의에 앞서 이러한 일반적인 경향은 염두에 두고 논의를 진행할 수밖에 없으리라 생각한다.

③ 어느 하나의 용역(또는 구성요소)이 다른 용역에 대하여 일체를 이루는가, 또는 부수적인 것인가에 관하여 영어권에서 쓰이는 “integral”, “ancillary”, “incidental”의 표현들은 모두 결국 같은 것을 가리키며, 용례에 따라 특별히 다른 판단 기준이 적용되는 것은 없다. 이러한 부수성의 추가적 판단 기준으로서, 어느 하나의 용역(또는 구성요소)이 그 거래의 주된 목적이 되고 다른 것들은 그러한 주된 용역의 편익을 더 잘 누리게 하는 수단의 성격만을 갖는가, 그 밖에 어느

<sup>95)</sup> ‘부가가치세법 시행령(UStAE)’ 제3.10조의 제5항을 인용한, Dieter Kurz, *Umsatzsteuer* (16. Auflage), 2012, S. 137.

하나의 용역(또는 구성요소)이 전체를 지배하여 다른 용역은 그 존재를 사실상 상실하게 되는가 등이 추가적으로 들어진다. 하지만 이러한 기준들 역시 모든 경우에 이 문제를 명쾌히 해결하는 데에 이르는 힘들 것이다.

④ 이유가 반드시 분명한 것은 아니지만, 의외로 논의의 대상이 되지 않는 것이 이와 같이 하나의 거래 — 그것이 하나의 공급이든 수(數) 개의 공급이든 — 에 포함된 여러 개의 구성요소들을 한데 묶어서 처리해야 할 정책적 필요성이다. 많은 불확정개념의 해석이 그러하듯이, 이러한 정책적 목표가 분명하여지기 전에는 개별적인 사건에서 분명한 해석의 방향을 잡기가 어렵다. 지금까지 살펴본 내용 중에서는 캐나다 과세당국의 입장이 이 문제에 관하여 가장 분명한 정책적 목표를 제시하고 있다. 이는 곧 납세자와 과세당국의 행정 편의이며, 이러한 정책적 목표를 정당한 것으로 보아 해석에 감안하게 된다면 ‘부수성’의 판단에는 반드시 양적·금액적 측면이 함께 작용하게 마련이다.

#### 4. 부수재화·용역 공급에 관한 제도는 어떤 모습이어야 하는가?

##### — ‘이상적’인 결론

##### (1) 기본적인 전제

이제 지금까지 살펴본 부가가치세의 기본 원리와 비교법적 검토의 결과를 전제로 하여, 이 문제를 풀어낼 ‘이상적’인 방안을 한번 모색하여 보도록 하자. 결국 문제가 되는 것은 서로 다른 공급은 각각에 대하여 부가가치세법을 적용하도록 하면 충분함에도 불구하고,<sup>96)</sup> 왜 이를 하나의 거래로 보아 동일한 취급을 하여야 하는가이다. 이는 ‘원칙’에 대한 ‘예외’의 성격을 갖는 것이기 때문에, 그러한 예외를 인정하여야 할 필요성이 분명해야 한다는 생각은 우선 당연하다.

그런데 지금까지 곳곳에서 조금씩 언급하거나 시사한 것처럼, 납세자와 과세관청 모두의 행정 편의 외에는 달리 이러한 예외를 정당화할 만한 사정을 생각하기 어렵다. 한 개의 ‘주된’ 공급이 있고, 그 밖에 이러한 주된 공급이 더 원활하게 이루어지도록 하기 위한, 또는 공급의 상대방이 이러한 재화나 용역으로부터 더 많

96) 유럽연합의 ‘부가가치세 지침’ 제2조 제1항 (a)호는, 역내(域內)에서의 재화 공급이 부가가치세 과세 대상이 된다는 기본적인 내용이지만, 유럽사법재판소는 이 규정에서 이러한 ‘개별 공급에 대한 개별적 법적용의 원칙’을 끌어내고 있다. 앞의 IV.3.(2)에서 “CPP 판결”을 소개한 부분 중 ② 참조.

은 편익을 누리도록 하기 위한 ‘부수적인’ 공급들이 있다고 하자. 이때 납세자의 입장에서 ‘주된’ 공급 외에 ‘부수적’인 공급의 과세·면세 여부를 따로 가려낸다든지(심지어 프랑스처럼 서로 다른 세율이 적용되는 경우도 있다), 그에 따라 거래징수·세금계산서 발급·부가가치세 신고납부 등을 다르게 하는 일은 매우 번거롭다는 것이다. 과세관청 역시 이러한 납세자 행위의 적법성을 검증할 수 있어야 하므로 그 점에서 번거로움을 느끼기는 마찬가지이다.

이는 곧 납세자의 순응 ‘비용’, 과세관청의 징세 ‘비용’을 그만큼 증가시킨다는 점에서 바람직하지 않다고 말할 수 있다. 물론 부가가치세제를 운영하는 데에 그러한 ‘비용’이 전혀 들어가지 않을 수는 없다. 또한 개별 사안에서는 납세자나 과세관청에게 번거롭더라도, 좀 더 넓은 시각에서 볼 때 일반 소비세로서의 성격을 더 강하게 관철하는 편이 전체적으로는 ‘비용’을 줄이는 길이라고 볼 여지도 있다. 앞의 비교법적 검토에서도 살펴보았듯이 부수재화·용역의 문제는 현재로서는 이론적으로 명쾌하게 해결하기가 쉽지 않고, 이는 개별 거래 단계마다 우선 납세자들에 의하여 징수되어야 하는<sup>97)</sup> 부가가치세에 그리 달갑지 않은 존재라고 할 ‘불확실성’을 가져오기 때문이다.

하지만 다른 한편으로, 개개 공급마다 개별적으로 부가가치세법을 적용하여 얻는 세수(稅收)나 또 다른 이익에 비추어 그로 인하여 발생하는 ‘비용’이 지나치게 판단된다면, 일정한 범위에서 부수재화·용역으로 취급하는 방안도 틀렸다고 단정하기는 어렵다. 다만 이 경우에는 (캐나다나 또 우리나라처럼 이런 제도 자체를 명문의 규정으로 채택하고 있더라도) 그 적용 범위가 방금 살펴본 것과 같은 행정 편의의 측면에서 정당화될 수 있는 선에서 설정되어야 할 것이라는 결론에 이를 수 있다.

## (2) 질적(質的) 제한

우선 이러한 부수재화·용역 개념을 둘러싼 논란은 애당초 둘 이상의 재화·용역 공급이 서로에 대해서 가지는 ‘질적’인 관계에서 초래하였음을 무시할 수는 없다. 즉 겉으로 보기에 하나의 주된 구성요소 또는 공급이 있고 그에 ‘부수’되는 다른 구성요소나 공급들이 있을 때에는 사람들이 그저 하나의 공급만이 있다고 인식하기가 쉽다. 부수재화·용역으로 다루어지는 문제는 기본적으로 이와 같은 경우에 발생하고 또 논의의 대상이 되어 온 것이라는 점을 지금껏 확인하였다. 따라서

97) 부가가치세법 제31조의, 이른바 ‘거래징수’.

부수재화·용역에 관한 특별취급 역시 일단 이러한 경우임이 전제되어야 한다고 생각할 수 있다는 것이다. 요컨대 부수재화·용역 공급에 관한 특별 취급은, 단순히 둘 이상의 공급이 우연히 시간적·장소적으로 함께 이루어진다고 하여 적용될 수 있는 것이 아니다. 그리고 이에 관하여 이들 구성요소 또는 공급들을 하나로 묶거나 또는 묶지 않을 수 있는 기준이 필요하게 된다.

하지만 이와 관련하여 제시된 여러 가지 ‘표현’들 — ‘전체적(integral)인 일부’, ‘부수적(ancillary, incidental)인 성격’ 등 — 에서 보듯이 이러한 ‘질적’ 제한을, 현실에서 명쾌하게 잘 기능할 수 있는 규범적 판단 기준에 담아내기는 그리 쉽지 않다. 이 글에서도 이에 관하여 굳이 지금껏 제시된 것보다 낮거나 새로운 표현을 더 고안해 내고자 시도하지는 않으려 한다. 아마 이 문제가 상식선에서 여러 가지 요소를 고려하여 개별적·구체적 사안에서 해결할 수밖에 없는 것이라는, 앞의 비교법적 검토에서 여러 번 찾아볼 수 있었던 설명은 옳을지 모른다. 다만 어느 경우나 문제되는 재화·용역들의 공급은, 그것을 구별하여 별도로 부가가치세법을 적용하는 것이 납세자나 과세관청의 입장에서 볼 때 자연스럽지 않거나 일정 수준 이상으로 번거롭다고 생각될 정도로 강하게 서로 연결되어 있어야 한다는 정도의 언급은 가능할 것이다.

### (3) 양적(量的)·금액적 제한

#### 1) 적극적 논거 — 납세자와 과세관청의 행정 편의

그러나 이와 같이 질적으로 주된 재화·용역 공급과 연결된 부수재화·용역 공급을 특별하게 취급해야 할 근거가 무엇인가 하는 점은 여전히 문제로 남는다. 거래 현실상 함께 공급이 이루어진다고 하더라도, 개개의 공급에 대하여 부가가치세법을 각각 따로 적용하여야 하고 또 그렇게 하면 충분하기 때문이다. 그럼에도 불구하고 이러한 특별한 취급을 정당화하고 또 때로 그 범위를 제한할 수 있는 기본적인 법원리를 적극적으로 찾는다면, 결국 납세자와 과세관청의 행정 편의 외의 것을 생각하기가 어렵다. 이러한 점에서 단순히 ‘질적’인 측면에서만 부수성 문제를 다루어서는 안 되고, 나아가 일정한 ‘양적’ 또는 ‘금액적’ 제한 역시 불가피하다고 생각한다.

행정 편의에 따라 원래 세법에 정하여진 취급을 달리 한다는 것은, 결국 어떤 번거로움에도 불구하고 원래의 취급을 그대로 밀어붙일 경우 납세자가 내지 않아도

되거나 과세관청이 더 걷을 수 있는 세금의 크기가, 관련된 번거로움에 비하여 별 의미가 없는 경우이나 가능한 생각이다. 반대로 원래의 취급을 고집함으로써 발생하는 번거로움이 상당하지만, 그 결과 납세자가 이를 훨씬 뛰어 넘는 정도로 세부담을 줄일 수 있거나 반대로 과세관청이 그 정도의 세금을 더 걷을 수 있다면, 행정 편의를 이유로 한 특별한 취급은 더 이상 정당화되기 어려운 것이다.

요컨대 부수재화·용역의 경우, 질적인 측면에서 서로 연관되어 있다 하더라도 문제되는 둘 이상 공급의 가액이 각각 무시할 수 없을 정도로 상당히 크다면, 어느 하나를 다른 것에 부수된다고 보아 동일하게 취급함은 정당화되기 힘들다고 생각한다. 따라서 부수재화·용역에 관한 ‘이상적’인 제도의 적용 범위는 이러한 양적·금액적 제한에 의하여서도 영향을 받아야만 하는 것이다.

## 2) 소극적 논거 - 조세중립성의 문제

비교법적으로 보면 이러한 양적·금액적 제한을 따로 논의하는 경우가 다수는 아니다. 물론 질적 측면에서 서로 다른 공급 또는 구성요소들이 얼마나 강하게 결합되어 있는지를 따질 때 이 점을 고려하는 경우가 많음은 앞의 영국이나 캐나다의 경우에서도 살펴보았다. 하지만 이를 질적 제한과 동등하게, 또는 그 이상으로 강한 의미를 갖는 제한으로 취급하는 예는 드물다.

그러나 필자는 어느 나라에서나 인정하는 부가가치세법의 기본 원리로서 조세중립성을 감안한다면, 양적 제한을 부과함이 논리필연적이라고 생각한다. 질적 제한과 관련하여 가장 많이 언급되는 측면은, 결국 둘 이상의 공급 또는 구성요소가 상거래 현장에서 얼마나 강하게 서로 결합되어 있는가, 그리하여 이를 떼어내어 따로 법을 적용함이 과연 ‘인위적’이라는 평가를 받아야 하는가 하는 것이다.<sup>98)</sup> 이는 대상 조항에 들어 있는 ‘통상적으로 부수’라는 표현에도 일부 반영되어 있다(물론 이 표현이 담고 있는 내용이 거기에만 그치지 않는다는).

원래부터 둘 이상의 공급 또는 구성요소가 실제 거래에서 분리하기 어려울 정도로 강하게 결합되는 경우도 있을 수는 있다. 하지만 많은 경우에는 둘 이상의 공급 또는 구성요소가 실제로 단일한 거래를 통하여 상대방에게 제공되는지 여부가, 그 거래 당사자들이 스스로 이익을 극대화하기 위하여 선택하는 거래 방식에 달려 있다. 그리고 이러한 거래 방식은 그때그때 달라질 수 있다. 시대에 따라 변할 수도 있고, 지역에 따라 다를 수도 있다. 또 각기 처한 상황 — 다른 공급이나 구성

<sup>98)</sup> 대표적으로, 위 IV.3.(2)의, 유럽사법재판소 “CPP 판결”에 관한 설명 부분 참조.



요소들을 곁들여서 함께 거래의 대상으로 삼으려면 적으나마 추가적인 물적·인적 자원을 구비해야 할 수도 있다 — 에 따라 달라질 수도 있고, 사업과 관련된 의식적 선택의 결과로 남들과 다른 거래 방식을 택할 수도 있다(이른바 ‘혁신’의 경우가 될 수도 있는 것이다).

이처럼 무엇보다 중요한 것은, ‘통상적’으로는 하나의 거래로 행하여지는 경우라 하더라도 사업자에 따라서는 그러한 ‘통상’성의 범위에서 의식적으로 벗어나서 거래하는 경우가 있을 수 있다는 점이다. 이것은 사업자가 오직 사업과 관련된 고려에만 의하여 선택할 사항이다. 하지만 부수재화·용역 공급의 범위를 일정한 질적 제한 — 적어도 현재 비교법적으로, 또는 2013년 판결에서 보듯이 우리나라의 판례에서 각각 논하여지는 것과 같은 의미의 질적 제한 — 만 가지고 정할 경우에는 부가가치세제가 여기에 개입하여 선택을 왜곡시키는 결과가 나올 수 있다.

따라서 질적 제한에 관한 기존의 논의를 그대로 유지하더라도, 이를 보완하기 위한 양적·금액적 제한을 반드시 부가하여야 한다. 이 경우 부수재화·용역으로서 특별취급하는 범위가 양적·금액적으로 큰 의미를 갖지 않는 정도로 제한되는 결과가 된다. 그리고 이와 같은 범위에서는 질적 제한에 의하여 조세중립성이 훼손된다 하더라도, 지금까지 언급하여 온 행정 편의의 측면에서 충분히 정당화될 수 있는 것이다. 반대로 양적·금액적으로 일정 수준 이상을 넘어서는 경우까지만 부수재화·용역으로 특별취급하는 것은, 부가가치세에서 쉽게 정당화할 수 없는 조세중립성의 훼손으로 이어지며, 이는 ‘부수재화·용역’의 공급에 관한 이상적인 모습이 아니다.

## 5. 우리나라의 부가가치세법 규정 검토

이제 지금까지의 논의 내용을 바탕으로 하여 우리나라 부가가치세법의 구체적인 해석론을 도출하여 보도록 한다.

### (1) 해석의 기본 방향 — 제14조 제1항 본문의 문언과 정당화 근거

대상 조항은 부수재화·용역으로 취급되기 위한 요건으로, 우선 제14조 제1항 본문에서 문제된 재화·용역이 ‘주된 재화 또는 용역에 부수되어 공급’될 것,<sup>99)</sup> 그리고 제2호에서 이러한 재화·용역이 ‘거래의 관행으로 보아 통상적으로 주된 재

<sup>99)</sup> 부가가치세법 제14조 제1항 본문.

화 또는 용역의 공급에 부수하여 공급되는 것으로 인정'될 것을 정하고 있다. 제1항에는 제1호도 아울러 존재하기 때문에 제1항 본문의 요건이 좀 더 기본이 되고, 제2호의 요건은 제1항 본문에 해당할 수 있는 경우를 구체화하거나 아니면 예시한 것으로 일단 이해할 수 있다.<sup>100)</sup>

여기서 우선 중요한 것은 둘 이상의 용역 공급이 서로 주종의 관계, 즉 하나는 '주된' 것이고 다른 하나는 '부수'적인 것이라는 관계에 있어야 한다는 점이다. 우리말에서도 '부수(附隨)' — '주된 것이나 기본적인 것에 붙어서 따름'을 뜻한다<sup>101)</sup> — 라는 말은 기본적으로 주종의 관계를 전제한다. 따라서 제2호가 적용되기 위해서는 둘 이상의 용역이 서로 대등한 관계에 있어서는 안 되고 어느 하나가 주된 것이라고 일컬을 수 있어야 한다. 물론 우리나라 법에서도 여기서 '부수'라는 말이 어떠한 의미를 갖는 것인지에 관하여는 더 이상 규정이 없고, 대법원 역시 이에 관하여 분명한 해석을 내어 놓은 적은 없다.

지금까지 설명한 정도가 부가가치세법 제14조 제1항 제2호의 문언에서 바로 도출될 수 있는 내용이다. 그 이상의 해석론은 문언에서 바로 나오기는 어렵다. IV.1.에서 전제한 것처럼, 이와 같이 법의 문구만으로 그 해석의 방향을 잡기가 어려울 때에는 그러한 법이 존재하는 이유를 함께 살펴야 하고, 그에 따라 '이상적'인 제도의 내용이 무엇인지도 감안해야 한다. 그런데 여기서는 그러한 존재 이유로 납세자와 과세관청의 행정 편의를 들 수 있다는 점을 이미 확인하였다. 사실 이 점은 우리나라에서 부수재화·용역 관련 규정을 설명할 때 예전부터 일반적으로 제시되었던 것이기도 하다.<sup>102)</sup>

이렇게 본다면 부수재화·용역 공급 관련 규정을 해석할 때에도 앞에서 살펴본 질적 제한과 양적 제한을 모두 고려하여 어떤 재화·용역의 공급이 부수적인 것인지 아닌지를 살펴야 한다. 그 결과를 요약하여 보자면 다음과 같을 것이다.

① 질적 제한의 측면에서 보면 먼저 어떤 것이 목적이 되고 어떤 것이 수단이

100) 부가가치세법 제14조 제1항과 제2항 각 호의 전신(前身)인 구 부가가치세법 시행령 제3조 각 호의 규정이 이와 같이 예시적인 것에 불과하다는 점에는 어느 정도 의견의 일치가 있는 것 같다. 예컨대 최명근·나성길(각주 23), 161-162쪽; 최진수(각주 5), 714쪽.

101) 포털사이트 네이버가 제공하는 국어사전의 설명이다. <http://krdic.naver.com/detail.nhn?docid=17597400> 참조.

102) 강석훈 외 3인(각주 23), 270쪽; 김명섭(각주 5), 577쪽; 김형환, 부가가치세 실무해설(2009 개정판)(세경사, 2009), 89쪽; 임승순, 조세법(2011년도판)(박영사, 2011), 879쪽; 최명근·나성길(각주 23), 160쪽.

되는지, 또 상식적 차원에서 무엇이 거래의 주된 목적이 되는지 등의 여부를 함께 고려해야 한다. 상식적으로 보아 서로 대등하고 독립적인 관계에서 이루어지는 둘 이상의 재화·용역의 공급은 굳이 이를 하나의 공급처럼 취급하여야 할 당위성이 없기 때문이다. 따라서 비록 그 법적 의미가 불명확한 현란한 수사(修辭)의 나열로 보일지 몰라도, 부수성 여부에 관하여 다른 나라들에서 제시된 몇몇 판단 기준 역시 함께 참고하여 볼 수 있을 것이다. 실제로 III.2.(3)에서 살펴본 대법원 1994. 10. 25. 선고 93누22258 판결 역시 비슷한 설시를 하고 있음을 확인하기도 하였다.

② 또한 이 규정이 갖는 정책적 존재 의의를 생각할 때, 여기에 양적·금액적 기준을 함께 부과하는 해석이 반드시 필요하다. 다시 말해서 용역 또는 구성요소의 공급에 대하여 따로따로 부가가치세법을 적용하여 별도의 취급을 하도록 하는 것이, 그로 인하여 영향을 받는 세수(稅收)의 크기에 비추어 지나치게 번거로운지 여부를 따져 보아야 한다. 그리고 그러한 질문에 대한 대답이 부정적이라면, 이러한 재화·용역의 공급은 더 이상 '부수'적이거나 '부수'하는 것이 아니라고 보아야 한다.

(2) 제2호에서 말하는 '통상적'인 '거래의 관행'

1) 질적 제한과 관련된 하나의 표지(標識)

그런데 지금까지 그 해석론을 전개하여 본 제14조 제1항을 전제로, 그 하위 규정인 제2호는 그 적용요건으로서 '통상적'인 '거래의 관행'의 존부를 아울러 문제 삼고 있다. 이는 어떠한 재화·용역이 다른 재화·용역과 함께 공급되는 것이 '거래의 관행'이라고 말할 수 있을 정도로 세상에 상당히 흔하게 나타나는 현상이어야 한다는 뜻이 된다.

앞에서 살펴본 비교법적 검토의 내용에서 이와 같이 거래의 관행을 정면으로 언급한 예는 찾기 어려웠다. 하지만 부수재화·용역 공급의 범위를 정할 때 문제되는 질적 제한과 관련하여 감안하여야 할 모든 제반 사정에 이러한 거래관행이 포함되지 않는다고 볼 근거는 없다. 따라서 대상 조항을 반드시 이례적이라고만 볼 것은 아니다.<sup>103)</sup>

<sup>103)</sup> 캐나다 법에서 말하는, 부수성의 '합리적 인정'에 관하여 보자면 그러한 인정의 근거에도 거래관행이 포함된다고 볼 여지가 있고, 실제로 캐나다 과세관청의 정책 자료에는 어떠한 유형의 거래가 실제로 빈번히 벌어지는지를 묻는 내용이 포함되어 있음도 IV.3.(2)에서 확인하였다. 이렇게 보면, 부수용역에 관한 명문의 규정 자체가 다

또한 거래의 ‘관행’이라는 말 자체를 정면으로 언급하지는 않더라도, ‘하나의 거래를 인위적으로 쪼개서는 안 된다’는, “CPP 판결”을 통하여 흔히 통용되는 데에 이른 명제는 사실은 이러한 ‘관행’ 개념을 포함하고 있다. 즉 인위적으로 쪼개질 수 있는 거래이나, 아니면 쪼개질 수 없는 거래이나 하는 점을 결정하는 요인은 결국 거래계의 상관행일 것이다. 대상 조항이 쓰는 ‘통상적’이라는 말의 의미는 이러한 측면을 감안할 때 좀 더 생생하게 구체적인 의미를 갖고 살아날 수 있다.

2) 다만 다음의 두 가지 점에 관하여는 좀 더 생각하여 보거나 언급할 가치가 있다.

① 우선 지금까지의 비교법적 검토의 결과 한 가지 생각이 미치게 되는 것은, 서로 다른 공급이 다른 공급에 부수되는 관계에 있다고 인정할 수 있는 표지가 거래 관행 하나뿐이라고 볼 근거는 약하다는 점이다(제1호의 대가지급 방식이라는 표지를 하나 더 감안하더라도 마찬가지이다). 그렇게 보면 제14조 제1항 각 호가 ‘부수성’을 인정할 수 있는 경우에 관한 한정적 열거 규정이 아니라는 기존의 해석론은 나름대로 타당성이 있다. 물론 비교법적으로도 부수성의 인정 여부에 관한 명확한 해석론은 아직 제시되지 못하고 있기 때문에, 이러한 해석이 부수재화·용역과 관련된 불확실성의 문을 더 크게 열어젖히는 셈이기는 하다. 하지만 유독 거래 관행이 인정되는 경우에만 부수성을 인정할 정당한 이유를 찾을 수 없다는 점에서 이러한 해석은 부득이한 것이 아닌가 싶다(오히려 거래 ‘관행’을 너무 강조하는 것은, 관행에서 벗어나는 거래를 다르게 취급하는 결과가 되어 조세중립성을 해하게 된다는 점을 이미 IV.4.(3)1에서 확인하였다). 그리고 앞에서 언급한 대로 어느 경우이나 부수성이 인정되는 경우를 양적·금액적으로 제한함으로써, 제14조 제1항 제1호나 제2호가 예시적 규정에 불과하다는 해석론에 의해 부수재화·용역의 범위가 바람직한 수준 이상으로 넓어지는 결과는 차단하여야 된다고 생각한다.<sup>104)</sup>

소 이례적이기는 하지만, 거래관행에 대한 언급이 완전히 생소하지만은 않다.

104) 양적 제한과는 무관한 내용이지만, 김명섭(각주 5), 578쪽은 일반적으로 부수재화·용역에 대한 특별한 취급이 ‘일반 소비세인 부가가치세의 성격에 비추어 수평적으로 공평하지 못한 면이 있다’고 적고 있다.

한편 이와 관련하여 좀 더 흥미로운 것은, 부수재화·용역에 대한 이러한 비판과 관련하여 ‘납세의무자의 계산경제성 등 납세순응상의 이점과 과세관청의 행정상 능력의 제고’가 이러한 비판론에서 지적된 것과 같은 ‘수평적 공평에 대한 약간의 침해’를 보상하기에 족하다’는 설명이다. 최명근·나성길(각주 23), 161쪽. 이 설명은 뒤집어서 말하자면 그러한 ‘약간의 침해’가, ‘납세순응상의 이점’과 ‘행정상 능력의 제

② 또 한 가지는 2002년 판결, 2013년 판결과 연결된 쟁점으로서, 주된 재화·용역과 부수재화·용역을 공급하는 사람이 동일하여야 하는지 여부이다. 비교법적 검토에서 살펴본 여러 나라의 사례에서 이 점은 당연한 전제로 되어 있어 따로 문제가 된 경우가 드물었고, 아마 IV.3.(3)2에서 언급한 독일의 부가가치세법 시행령의 규정 정도가 예외가 될 것이다. 그리고 (비록 직접적으로는 공급의 단일성 문제에 관한 것이기는 해도) IV.3.(2)2에서 살펴본 캐나다 과세당국의 2004년 정책 자료가 이에 관하여 긍정적으로 언급 — 여러 구성요소들이 둘 이상의 사람에 의하여 공급되는 경우 단일한 공급으로 볼 여지가 많다는 내용 — 한 것도 감안할 수 있다. 사실 부수재화·용역으로 취급하는 정책적 이유가 행정 편의에 있는 것이라면, 주된 재화·용역과 부수재화·용역을 공급하는 사람이 서로 다른 경우에는 이러한 문제가 발생하지 않는 것이 보통이기 때문에 굳이 부수재화·용역으로 취급할 이유가 없다고 할 수 있다(다만 구성요소가 셋 이상이고 그 둘 이상을 공급하는 사람이 주된 재화·용역과 부수재화·용역을 함께 공급하는 경우 정도를 다르게 생각할 여지가 있다). 이러한 점에서 볼 때 2002년 판결의 입장은 일단 타당한 것이라고 평가할 수 있다.<sup>105)</sup>

여기서 유의할 점은 이러한 행정 편의의 문제를 논외로 한다면, 일반론으로서 어떤 재화·용역의 공급을 스스로 하는 경우와, 다른 사람을 시켜 하는 경우의 차별 취급이 바람직하지는 않다는 것이다. 어떤 경제 활동을 스스로 하는 것과, 다른 사람을 시켜 하는 것 — 흔히 말하는 '아웃소싱' — 사이의 경제적 선택에 세법은 여전히 중립적이어야 함이 원칙이기 때문이다. 따라서 특히 양적·금액적 기준을 활용하여 부수재화·용역의 범위를 줄이지 않고 2002년 판결의 입장을 관철할 경우, 부수재화·용역에 관한 규정이 부가가치세제의 중립성을 일정 부분 훼손할 가능성이 있다(물론 이는 이미 4.(3)2에 확인하였듯이 '질적 제한' 개념이 일반적으로 조세중립성을 해할 가능성이 있다는 점과 연결된 것이다). 이러한 점에서도 양적·금액적 제한 설정의 필요성이 인정될 수 있으리라 생각한다.

---

고'가 주는 편익을 뛰어 넘는 정도가 되면 부수재화·용역에 대한 특별취급이 더 이상 정당화될 수 없음을 시사한다.

105) 최진수(각주 5), 720쪽에서는 이와 관련하여 만약 달리 해석하게 되면, “면세로 규정된 재화 또는 용역과 관련된 거의 모든 사업자가 면세로 되어 부가가치세는 지극히 예외적인 경우에만 과세되는 제도가 되게 되어 부가가치세법의 구조와 상치될 뿐만 아니라 부수 재화를 주된 재화에 포함되는 것으로 규정한 입법 취지와도 상치된다”고 주장한다.

그렇다면 2013년 판결에서 실제로 문제된 쟁점, 즉 부수성에 관한 거래관행의 판단에서 주된 재화·용역과 부수재화·용역이 같은 사람에 의하여 공급되어야 하는지 여부는 어떠한가? 이미 언급하였듯이 거래관행을 여기서 문제 삼는 이유는 둘 이상의 재화·용역 공급이 ‘질적’으로 얼마나 서로 강하게 연관되어 있는지를 따지기 위해서이다. 이러한 ‘질적’ 연관성이 부수재화·용역 공급의 범위를 좁히기 위해서 필요함은 물론이지만, 이를 어느 정도 강하게 요구하여야 하는지는 한 마디로 쉽게 결론짓기 상당히 어렵다. 다만 여기서 한 가지 지적해 두려고 하는 것은, 제14조 제1항 본문에서 말하는 ‘부수’의 개념이 동일한 사업자임을 전제로 하였는데 제2호에서 말하는 ‘부수’의 개념은 그렇지 않다는 결론이, 말하자면 상당히 ‘기교적’인 논리라는 것이다. 그리고 왜 이 사건에서 이렇게 언뜻 보아 이해하기 어려운 논리를 동원하였어야 했는지는 분명하지가 않다.

### (3) 면세 관련 규정에 관한 또 다른 해석론의 가능성

부가가치세법 제14조의 규정은 과세·면세의 쟁점 외에도 공급의 장소와 같은 다른 쟁점들에 일반적으로 적용된다. 또 과세·면세의 문제로 좁혀서 보더라도 부수재화·용역이 면세인 경우도, 그렇지 않은 경우도 모두 가정할 수 있으므로, 제14조에 관한 어떤 해석론이 과세관청에 유리하다거나 또는 납세자에게 유리하다거나 하는 점을 쉽게 단정할 수는 없다. 그런데 유독 면세에 관한 부가가치세법 제26조 제2항은,

“제1항에 따라 면세되는 재화 또는 용역의 공급에 통상적으로 부수되는 재화 또는 용역의 공급은 그 면세되는 재화 또는 용역의 공급에 포함되는 것으로 본다.”

는 내용의 규정을 두고 있다. 이 규정의 문언은 제14조 제1항이나 각 호의 그것과 상당히 유사하다. 법률요건 중 핵심에 해당하는 ‘공급에 통상적으로 부수’된다거나, 그 법률효과로서 ‘공급에 포함되는 것으로 본다’는 부분은 모두 제14조 제1항에서 찾아볼 수 있는 것과 동일한 표현을 사용하기 때문이다. 이러한 문언의 유사성 때문인지 지금까지의 일반적인 견해는 면세에 관하여 이렇게 굳이 따로 조문을 둔 것은 별다른 의미가 없고 그저 부수재화·용역의 공급에 관한 일반 조항인 제14조의 내용을 확인함에 지나지 않는다는 입장을 취하였다.<sup>106)</sup> 특히 이미 IV.2.(2)

106) 강석훈 외 3인(각주 23), 270쪽; 최명근·나성길(각주 23), 269쪽.

에서 확인한 것처럼 일반론으로서 면세의 범위는 좁힘이 옳다는 입장을 당연한 전제로 한다면, 제26조 제2항이 제14조 제1항의 적용 범위를 더 넓히는 등 별도의 의미를 갖는다고 해석함에는 더구나 무리가 따른다.

(4) 부가가치세법 제14조의 나머지 규정에 관한 해석론의 기본 방향

이제 이 글의 주된 논의 대상에서는 벗어나지만 내친 김에 제14조가 정하는 부수재화·용역 공급에 관한 나머지 규정들에 관하여 간단히 살펴보도록 한다.

1) 우선 대상 조항과 같은 항에 들어 있는 제1호의 규정을 검토하여 본다.

공급되는 용역 또는 구성요소의 개수와 무관하게 전체에 대하여 단일한 대가가 지급되는 경우를 전제로 한 제1호는 제2호에 비하여는 비교적 이해하기가 어렵지 않다. “CPP 판결” 등에서도 언급된 것이지만, 단일한 대가가 수수된다는 것은 비교법적으로는 흔히 단일한 공급이 있었다고 보게 만드는 중요한 정황 — 비록 그 자체로 결정적인 것은 아니라 하더라도 — 이었다. 또 이러한 경우에도 주된 재화·용역 공급에 대한, 앞에서 살펴본 것과 같은 내용의 ‘부수성’이 인정되는 이상, 굳이 단일하게 산정된 대가를 다시 쪼개어 별도로 취급하는 것은 상당히 번거로운 일이다(물론 양적 제한까지 포함하는 의미에서 ‘부수성’이 없다면, 그러한 ‘분할’은 불가피하고 또 필요하다). 이와 같이 지금까지 살펴본 해석론을 전제로 하는 이상이 제1호의 해석에는 특별히 더 문제가 생기지 않을 것으로 생각한다.

2) 다음으로 제14조 제2항의 규정을 살펴본다.

① 이 제2항의 규정은 주된 재화·용역의 공급에 부수하는 것이 아니라 ‘주된 사업에 부수’함을 요구하고 있다는 점에서 생소하다. 비교법적으로 보더라도 이와 같이 ‘주된 사업에 부수’한다는 개념을 사용하고 있는 입법례나 해석론을 찾아보기가 쉽지 않다. 한 가지 더 주목할 것은 이 규정이 적용된 효과는 부수재화·용역 공급의 과세·면세 여부에 관한 특별 취급에 국한된다는 것이다. 즉 ‘주된 사업’이 ‘과세사업’인 경우에는 면세 대상인 공급도 일반적인 과세 대상으로 취급된다는 것이고, 반대로 ‘면세사업’인 경우에는 과세 대상인 공급도 면세로 취급된다는 것이다.

그렇게 보면 여기서 말하는 ‘주된 사업’이란 그 자체로 특별한 의미가 있다기보

다는 부가가치세법 제2조 제6호와 제7호에서 말하는 ‘과세사업’과 ‘면세사업’을 그대로 가리키는 것이라고 생각하면 충분할 것이다. 즉 이에 따를 때, 어떠한 사업자의 사업을 ‘과세사업’으로 만드는 ‘부가가치세가 과세되는 재화 또는 용역’,<sup>107)</sup> 또는 ‘면세사업’으로 만드는 ‘부가가치세가 면세되는 재화 또는 용역’<sup>108)</sup>이 있게 마련이다. 이때 어떤 사업자가 둘 이상, 서로 다른 종류의 재화·용역을 공급한다고 하자. 어떤 경우에는 이들 재화·용역이 각각 독자적인 의미를 갖고 각각의 과세사업 또는 면세사업을 이루게 된다. 어떤 사업자가 부가가치세법에서 말하는 ‘사업’을 하나만 해야 한다는 제한은 없기 때문이다. 하지만 제14조 제2항 제1호에 따르면, 어떤 재화·용역의 공급은 반대로 단순히 ‘부수’적인 것에 불과하기 때문에 그와 같이 독자적인 과세사업 또는 면세사업을 이루지 못하게 된다는 결과가 된다.

그와 같이 어떤 재화·용역의 공급이 그 자체로 일개 단위의 사업을 이루는지 아니면 ‘부수적’인 것에 그치는지를 가르는 기준으로 제시된 것은 두 가지이다. 하나는 그러한 공급이, 다른 종류의 재화·용역 공급이 이미 어떤 사업 — 과세사업 또는 면세사업 — 을 이루고 있음을 전제로 하여 그러한 사업과 일정 수준 이상의 관련성을 가지고 있는가 하는 점이다. 다른 하나는 문제된 공급이 스스로 독자적인 사업을 이룬다고 보기 어려울 정도로 ‘우연히 또는 일시적으로’ 이루어지는가 하는 것이다.

② 한편 부가가치세법 제14조 제2항 제2호 역시 일정한 과세사업 또는 면세사업의 존재, 그리고 그러한 사업을 이루는 주된 재화·용역의 공급이 있다는 점이 전제가 된다. 그리고 이러한 사업을 하는 과정에서 생산되는 재화·용역 중에는 그 자체로 독자적인 사업을 이루지 못하고, 그 대신 주된 재화·용역의 공급 과정에서 ‘필연적으로 생’긴다는 평가를 받는 별도의 재화·용역이 존재할 수 있다는 것이다.

이 글에서 상론할 것은 아니지만, 제14조 제2항 역시 그러한 특별취급을 하는 근거로는 행정 편의의 외의 것을 찾기 어렵기 때문에, 제14조 제1항에서와 마찬가지로의 고려 — 질적인 측면에서나 양적인 측면 모두 — 가 필요하다고 생각한다. 따라서 제1호에서나 ‘우연히 또는 일시적’, 제2호의 ‘필연적’은 모두 일정한 사업이나 그 사업을 이루는 재화·용역과, 부수재화·용역인지 여부가 문제되는 재화·

107) 부가가치세법 제2조 제6호.

108) 부가가치세법 제2조 제7호.



용역 간의 일정한 질적 연관성을 나타낸다. 이 점에서 제14조 제1항의 '통상적'이라는 표현에 대한 해석론과도 연결시킬 수 있다. 그리고 어느 경우에도 행정 편의를 제고하는 이상으로 부수재화·용역의 인정 범위를 넓혀서는 안 되고, 그러한 점에서 앞에서 언급한 양적·금액적 기준은 이 제2항에도 마찬가지로 적용되어야 한다고 생각한다. 이에 관하여도 물론 더 논의할 사항이 많겠지만<sup>109)</sup> 이 글의 범위를 많이 벗어나는 듯하므로, 이 문제에 관한 더 이상의 논의는 다음 기회를 기약하기로 한다.

## V. 결 론

### 1. 2002년 판결과 2013년 판결에 대한 평가

우선 지금까지의 논의 내용에 비추어 2002년 판결과 2013년 판결의 결론을 평가하여 보도록 하자.

#### (1) 2002년 판결

2002년 판결에서는 무엇보다 문제된 재화·용역을 공급하는 사업자가 서로 다를 경우에는 대상 조항의 적용을 배제한다는 내용이 핵심이 된다. 대상 조항이 명문으로 정하지 않고 있는 것이지만, 부수재화·용역의 특별 취급을 인정하는 근거에 비추어 볼 때 이와 같이 그 인정 범위를 축소하는 판례의 입장은 타당한 것이라고 생각한다.

---

<sup>109)</sup> 이 글에서 논의된 것으로, 어떤 거래가 단순히 '구성요소'에 해당하는지, 아니면 스스로 하나의 '공급'을 이루는지의 구별이 있다. 그런데 제14조 제2항은 나아가 하나의 '공급'이 단순히 그러한 '공급' 차원에 머무는 것인지, 아니면 독자적으로 하나의 '사업'을 이루게 되는지의 문제를 던져주고 있는 듯하다. 이렇게 보면 '구성요소' - '공급' - '사업'으로 이어지는 단계적 구조가 나타나게 되는데, 이때 각각의 단계를 어떻게 구별할 것인가 하는 더 커다란 문제가 생겨나게 된다. 본문에 언급한 대로 이에 관해서도 더 상세한 추가적 검토가 필요하다고 생각하고, 그런 의미에서 이 문제는 각주에서 단순히 제기·지적하여 두는 데에 그치도록 한다. 이 문제에 관하여는 이 글의 초고를 두고 대법원 특별소송실무연구회에서 토론하는 과정에서 나온 법무법인 율촌 강석훈 변호사의 지적으로부터 시사를 얻었음을 밝혀둔다.

## (2) 2013년 판결

2013년 판결의 경우 언뜻 보아 2002년 판결과 배치되는 결론을 제시하고 있는 듯하고 사실은 이 문제가 이 글을 처음 구상하게 된 계기가 되기도 하였다. 하지만 원심 판결과 함께 읽어 볼 때 아마도 실제로 그렇지는 않은 것 같다는 이해를 이미 피력하였다.

다만 이 판결에서 장례식장 문상객들에 음식을 제공하는 용역이 장의용역에 ‘부수’되어 공급하는 것으로 본 결론은 옳다고 말하기 어렵다. 물론 일상생활에서 그러한 용역의 공급이 장의용역 공급과 대체로 함께 일어난다는 점은 아마도 사실일 것이다. 그러나 부수재화·용역에서 말하는 ‘부수성’이란 단순히 어떤 공급들이 그와 같이 함께 일어난다는 사실만으로 인정할 성질의 것은 아니다. 특히 II.1.(2)에서 살펴본 대로 이 사건에서는 ‘주객전도(主客顛倒)’를 운운할 수 있을 정도로 장의용역 자체에 비하여 음식물 제공 용역의 대가가 갖는 비중이 상대적으로나 절대적으로나 매우 크다. 그럼에도 불구하고 이와 같이 뚜렷한 독립성이나 존재감을 갖는 용역을 ‘부수적’이라고 말하기는 어렵다. 또 이는 부수재화·용역에 관한 특별취급을 인정하는 정책적 이유에 비추어 보더라도 정당화되기 어려운 결과이다.

물론 2013년 판결이 인용한, 그 원심 판결의 실시 중 국민의 비용 부담을 덜어주기 위한 ‘면세 제도의 취지’를 감안할 때 부수성과 관련하여 용역을 공급하는 사업자가 동일하여야 한다는 제한 해석을 취할 이유가 없다고 한 부분은 더 논의하여 볼 여지가 있다. 장의 용역을 면세로 한 효과가 미치는 범위를 넓히기 위한 정책적인 의도에서 음식 제공 역시 부수용역의 공급으로 보아야 한다는 의미로도 읽힐 여지가 있기 때문이다. 하지만 이와 같은 이해에 의하여 2013년 판결의 결과가 정당화되지는 않는다. 이미 IV.2.(2)에서 확인한 대로 면세의 범위를 넓혀야 한다는 방향 자체도 의문이거니와, 그 범위를 더 넓히기 위해서 부수재화·용역에 관한 해석론을 일반적인 경우와 다르게 하는 결과는 역시 받아들이기 어렵기 때문이다.<sup>110)</sup> 면세 관련 규정에서 부수재화·용역의 특별 취급을 추가적으로 규정한 부가가치세법 제26조 제2항이 일반 규정인 제14조 제1항의 확인적 규정에 지나지 않는다고 보는 이상, 부수재화·용역 공급의 범위에 관한 해석론은 과세·면세 여부와는 무관하게 정립되어야 할 것이다.

끝으로 여기서 한 가지 덧붙이자면, 2013년 판결에 인용된 원심 판결 중에 문제된 음식 제공의 용역이 제한된 장소와 시간에만 이루어진다는 언급이 있었다. 이

110) 김명섭(각주 5), 625쪽도 비슷한 견해를 피력한다.

언급의 의미가 무엇인지 원심 판결이나 2013년 판결이 명확히 설명하지는 않았다. 하지만 짐작해 보자면 아마도 장의용역 공급에 부수된다는 이유로 이를 면세로 하더라도, 면세가 아닌 일반적인 음식 제공 용역과의 사이에서 형평 또는 중립성이 깨어지지 않는다는 말을 하고 싶었던 것이 아닌가 하는 생각이 든다.<sup>111)</sup> 이 실시 자체는 어느 정도 일리가 있지만, 이러한 의미의 중립성은 부수재화·용역으로 인정되는 범위를 정할 때 하나의 고려 요소가 될 뿐이다. 따라서 개별 사안에서 소비자들의 선택을 왜곡시키지 않거나 큰 영향을 끼치지 않는다고 하여 바로 그것이 부수재화·용역으로 취급되어야 한다는 결론으로 이어질 수는 없을 것이다. 어디까지나 그러한 범위를 정하는 가장 중요한 정책적 고려 사항은 역시 행정 편의이기 때문이다(게다가 굳이 따져보자면, 장례식장에서 음식을 제공하는 것이, 음식의 제공을 주된 사업으로 하는 다른 사업자들과의 사이에서 꼭 선택 관계에 놓여 있지 않다고 단정할 수도 없다. 단지 그러한 관계가 조금 덜 뚜렷하거나 간접적일 뿐이다).

## 2. 부수재화·용역 해석론의 기본 방향에 대한 제언(提言)

### (1) 전체적인 요약

부수재화·용역의 쟁점은 우리나라뿐 아니라 부가가치세제를 채택하고 있는 나라에서는 어디에서나 발생할 수 있고 또 실제로 많은 논의를 불러일으키는 문제이다. 이는 부가가치세가 모든 재화·용역을 어느 경우에도 동일하게 취급하는, 완벽한 의미의 중립성을 보장하지 못하는 한 불가피하게 발생한다. 더군다나 '공급'이라고 하는 '단위'를 분명하게 정의하지 못하기 때문에, 하나의 거래에 여러 가지의 구성요소가 포함되어 있는 경우 이를 하나의 공급으로 보아야 하는지 아니면 여러 개의 공급이 함께 존재하는 것으로 보아야 하는지에 관한 혼란도 겹쳐 있다. 그러다 보니 어느 나라에서나 쉽게 이 문제를 해결할 수 있는 일반적인 해석론이 나와 있지 않다.

이 글에서는 일단 공급의 '단위' 문제는 제쳐 놓고 볼 때, 각각의 공급 또는 구성요소에 대하여는 개별적으로 부가가치세법을 적용하는 것이 원칙이고 이 원칙에

<sup>111)</sup> 이러한 의미의, 일종의 '경쟁' 중립성이 부수성 판단에 영향을 미칠 수 있음을 시사한 것으로서, 피부과 의원에서 이루어지는 피부관리 용역이 의료용역에 통상적으로 부수되는 것으로 볼 수 없다고 판단한, 대법원 2008. 10. 9. 선고 2008두11617 판결 참조.

대한 예외를 인정하는 것은 행정 편의에 의하여 정당화될 수 있는 범위 내에 국한되어야 한다는 입장을 취하였다. 그 결과 부수재화·용역의 인정 범위는 아마도 현재의 실무례, 특히 2013년 판결의 결론보다는 훨씬 더 좁혀져야 할 것이라는 견해를 피력하였다. 이것이 중립성을 비롯한 부가가치세의 기본 원리에도 더 잘 맞는 것이고, 또한 같은 맥락에서 덧붙이자면 부수재화·용역의 인정 범위를 둘러싼 논란을 최소화하여 부가가치세제를 유지하는 데 들어가는 사회경제적 비용을 줄이는 길이기도 한 것이다.

그리고 이러한 (축소) 해석은 대상 조항의 문구 중에서도 특히 ‘부수’라는 개념이 모호하다는 점에서 충분히 무리 없이 가능하다는 점을 강조하고 싶다. 또한 명문의 규정이 없음에도 대법원이 이미 확립한, ‘부수’성을 인정하기 위해서는 개별 재화·용역을 제공하는 사람이 동일하여야 한다는 판례와 더 잘 어울리는 것이기도 하다.

## (2) 양적·금액적 제한의 실행

남는 문제는 문제의 양적·금액적 제한을 어느 선에서 설정할 것인가 하는 점이다. 지금까지 살펴본 대로라면, 이러한 제한은 결국 개별 공급에 각각 부가가치세법을 적용하는 데에서 발생하는 노력과 비용의 정도가 행정 편의의 측면에서 정당화되지 않는 선에서 설정되어야 한다. 그리고 이와 관련하여 절대적인 금액도 고려될 수 있고, 다른 한편으로 부수재화·용역의 공급대가가 전체 거래대가에서 차지하는 상대적인 비중 역시 고려될 수 있을 것이다. 한편 이러한 수량적 기준의 문제는 아무래도 입법을 통하여 해결함이 바람직하다.

문제는 그러한 입법이 이루어지지 않는 동안인데, 모든 경우에 ‘행정 편의’라는 기준만을 가지고 법원이 구체적·개별적 사안에서 판단하도록 하는 것이 반드시 적절하다고 볼 수는 없다. 따라서 현재로서 이 문제는 다음과 같이 풀 수밖에 없다고 생각한다. 즉 과세관청이 1차적으로 부가가치세법 기본통칙 등의 형식을 통하여 자체적인 기준을 만들어서 적용하고, 법원은 특별한 사정이 없는 한 그러한 기준의 유효성을 인정하면 된다. 다만 그러한 적용의 결과가 행정 편의라고 하는 부수재화·용역 제도의 존재의의에 비추어 현저히 부당하다고 인정되는 경우에는 법원이 이러한 기준과 무관하게 스스로 판단할 수 있도록 하여야 할 것이다.<sup>112)</sup>

112) 대법원의 입장과 같이, 국세청의 행정해석인 ‘기본통칙’은 그 자체로 “법원이나 국민을 기속하는 효력이 있는 법규가 아니”지만(대법원 2007. 2. 8. 선고 2005두5611 판

이 정도의 논의로는 아직 부족하고 여전히 규명되어야 할 것이 많이 남아 있지만, 이 글에서는 일단 이 정도로 논의의 틀을 마련하는 데에 그치도록 한다.

(3) 끝으로

이렇게 보면, 대상 조항의 문언은 부수재화·용역의 인정 범위가 너무 넓어질 소지를 제공하고 있다는 점에서 그리 마땅치 않다. 특히 '새로 쓰기' 사업의 와중에서 충분한 이론적 검토 없이 '필수적'이라는 말이 끝내 사라져 버린 것은, (물론 구 부가가치세법 하에서의 시행령 조항이 이미 '통상적'이라는 표현을 사용하였기 때문에 어차피 큰 의미가 없다고 볼 수도 있지만 그래도) 이 문제에 관한 충분한 검토가 부족한 데에서 나온 사태 전개가 아니었나 하는 생각이 든다. 어차피 부수재화·용역의 범위를 한두 마디의 말로 적절하게 설정하기가 쉽지 않기 때문에 굳이 지금에 와서 다시 법을 개정할 필요가 있는지에 관하여는 확신을 갖기 어렵다. 다만 거듭 강조하거니와, 해석론으로서 이 조항의 적용 범위를 행정 편의라는 측면에 의하여 정당화될 수 있는 좁은 범주로 분명하게 국한시키는 것이 옳다고 생각한다.

투고일 2014. 7. 23	심사완료일 2014. 8. 27	게재확정일 2014. 8. 29
-----------------	-------------------	-------------------

---

결), 법원의 세법 해석에서 “하나의 자료로 사용”할 수 있다(대법원 1994. 12. 22. 선고 94누11347).

## 참고문헌

- 강석훈 외 3인, **세법사례연습 I(소득세법, 부가가치세법)**, 세경사, 2012.
- 김명섭, “부가가치세법상 부수재화 또는 용역”, **조세법실무연구 II(재판자료 제121집, 2010년 하)**, 법원도서관.
- 김형환, **부가가치세 실무해설(2009 개정판)**, 세경사, 2009.
- 이창희, **세법강의(제12판: 2014년판)**, 박영사, 2014.
- 임승순, **조세법(2011년도판)**, 박영사, 2011.
- 최명근·나성길, **부가가치세법론(2005 개정증보판)**, 세경사, 2005.
- 최진수, “부가가치세가 면세되는 부수재화공급의 범위”, **21세기 사법의 전개(송민 최종영 대법원장 재임 기념 논문집)**, 박영사, 2005.
- \_\_\_\_\_, “사업폐지후 고정자산 경락이 부가가치세 과세대상인지 여부 — 대법원 2001. 2. 9. 선고 99두5030 판결”, **민사재판의 제문제**, 제15권, 한국사법행정학회, 2006.
- Hahn, Volker & Kortschak, Hans-Peter, *Lehrbuch Umsatzsteuer* (15. überarbeitete Auflage), NWB Ausbildung, 2013.
- Kurz, Dieter, *Umsatzsteuer* (16. Auflage), Schäffer-Poeschel, 2012.
- Stacey, Paul & Brown, William, “A Unifying Composite Supply Doctrine? — An Australian View”, *International VAT Monitor* (May / June 2003), IBFD.
- Schenk, Alan & Oldman, Oliver, *Value Added Tax — A Comparative Approach*, Cambridge University Press, 2007.
- Tait, Alan A., *Value Added Tax — International Practice and Problems*, IMF, 1998.
- Terra, Ben J M. & Wattel, Peter J., *European Taxation* (5th edition), Kluwer Law International, 2008.
- Wareham, Robert & Dolton, Alan, *Tolley's Value Added Tax* (2001~2002, 1st edition), Tolley Publishing, 2001.
- Mémento Expert TVA (2014~2015), Editions Francis Lefebvre.

<Abstract>

## On Ancillary Supply of Goods or Service under Korean Value-Added Tax Law

- With Particular Attention to the Two Supreme Court Cases -

Yoon, Ji-Hyun\*

The Korean VAT Act Article 14, Paragraph 1, Item 2 is the main subject of discussion in this article. This provision prescribes that a supply of goods or service that is ancillary to the main supply of goods or service is deemed to be part of that main supply.

To start with, this article deals with the two Supreme Court decisions, which were rendered in 2002 and 2013 respectively, and which facially included contradicting holdings. The issue is whether the main and ancillary supplies should be made by the same taxpayer in order for the foregoing provision to be applied. The 2002 decision made it clear that the two supplies should be made by the same taxpayer, and this article confirms that the 2013 decision does not deviate from the Supreme Court’s position established in the 2002 decision, although the 2013 decision includes some statements that may be misleading.

In furtherance of the foregoing discussion of the two Supreme Court decisions, this article also attempts to suggest a general theory on the issue of “ancillary supplies,” that has been heavily discussed in other jurisdictions where VAT is adopted. After reviewing case laws and other administrative and academic materials prevalent in such jurisdictions as EU, the UK, Canada, Australia, France and Germany, this article mainly argues, in this respect, that the “ancillary” character of a supply should be ascertained in consideration of both qualitative and quantitative aspects. In other words, this article takes the position that a twofold test should be

---

\* Associate Professor, College of Law/School of Law, Seoul National University.

met for a supply to be characterized as “ancillary,” that is, the ancillary supply should first be “qualitatively” associated with the main supply beyond a certain extent, and the consideration for such ancillary supply should be “quantitatively” insignificant in the sense that separate VAT-treatment of the relevant supplies cannot be administratively justified. Finally, this article concludes that the holding of the 2013 Supreme Court decision cannot be theoretically supported when the foregoing discussion is duly taken into account.

Keywords: ancillary supply, supply of goods and service, VAT exemption, tax neutrality