



본 판결서는 판결서 인터넷열람 사이트에서 열람·출력되었습니다. 본 판결서를 이용하여 사건관계인의 명예나 생활의 평온을 해하는 행위는 관련 법령에 따라 금지됩니다. 비실명처리일자 : 2023-05-15

서울 행정 법 원

제 8 부

판 결

사 건 2022구합65757 경정청구 거부처분 취소청구

원 고

피 고

변 론 종 결 2023. 3. 7.

판 결 선 고 2023. 5. 2.

주 문

1. 피고가 2021. 12. 7. 원고에 대하여 한 2019 사업연도 법인세 33,496,628원 및 2020 사업연도 법인세 40,199,612원의 각 경정거부처분을 모두 취소한다.
2. 소송비용은 피고가 부담한다.

청 구 취 지

주문과 같다.



이 유

1. 처분의 경위

가. 원고는 1972. 2. 3. 상호저축은행법에 따라 설립되어 금융업을 영위하는 주식회사이다.

나. 원고는 구 장애인고용촉진 및 직업재활법(2021. 7. 20. 법률 제18308호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 장애인고용법'이라 한다) 제33조에 따라 고용노동부장관에게 2018년도분 157,257,400원, 2019년도분 166,987,630원의 각 장애인 고용부담금(이하 '이 사건 장애인 고용부담금'이라 한다)을 신고·납부하였다.

다. 원고는 2019 사업연도 및 2020 사업연도 법인세 신고 시 이 사건 장애인 고용부담금을 손금에 산입하지 않고 법인세를 각각 신고·납부하였다.

라. 원고는 2021. 11. 16. 피고에게 이 사건 장애인 고용부담금은 법인세법 제21조 제5호[법령에 따른 의무의 불이행 또는 금지·제한 등의 위반에 대한 제재(制裁)로서 부과되는 공과금]에 해당하지 않기 때문에 이를 손금에 산입할 수 있다는 취지로 2019 사업연도 법인세 33,496,628원 및 2020 사업연도 법인세 40,199,612원의 각 환급을 구하는 경정청구를 하였다(이하 '이 사건 경정청구'라 한다).

마. 피고는 2021. 12. 7. 이 사건 장애인 고용부담금은 법인세법 제21조 제5호의 손금불산입 대상 공과금에 해당하므로 당초 원고의 법인세 신고가 적법하였다고 보아 원고의 이 사건 경정청구를 거부하였다(이하 '이 사건 처분'이라 한다).

바. 원고는 이 사건 처분에 불복하여 2021. 12. 24. 조세심판원에 심판청구를 하였으나 2022. 5. 2. 기각결정을 받았다.

[인정근거] 다툼 없는 사실, 갑 제1 내지 4호증의 각 기재, 변론 전체의 취지



2. 처분의 적법 여부

가. 당사자의 주장 요지

1) 원고

가) 이 사건 장애인 고용부담금은 부담금에 해당할 뿐, 이를 의무불이행에 대한 제재적 성격의 공과금으로 볼 수 없다. 장애인 고용부담금 신고·납부 의무의 불이행에 대한 과태료는 제재적 성격을 가지고 있어 손금불산입 대상인 공과금에 해당하나, 장애인 고용부담금 신고·납부 의무에 따라 지급한 부담금 자체는 손금불산입의 대상이라고 볼 근거가 없다.

나) 장애인 고용부담금 산정시 '부담기초액'¹⁾을 장애인 고용률에 따라 구간을 나누어 달리 정한 것은 장애인 고용촉진이라는 정책목표를 달성하기 위한 수단이고, 장애인 고용부담금 이외의 다른 부담금의 경우도 정책목표에 따라 부담금을 차등적으로 계산하는 방식을 취하고 있으므로, 장애인 고용부담금을 산정할 때 장애인 고용률에 따라 차등적으로 부담기초액을 정하였다는 사정만으로 해당 부담금이 제재적 성격의 공과금이라고 볼 수 없다.

다) 구 법인세법(1998. 12. 28. 법률 제5581호로 전부개정되기 전의 것) 제16조 제5호에서 대통령령으로 정하는 공과금은 원칙적으로 손금불산입의 대상으로 규정하고 있었고 다만 해당 법률의 위임을 받은 구 법인세법 시행령(1997. 12. 31. 대통령령 제15564호로 개정되기 전의 것) 제25조 제1항에서 손금불산입에서 제외되는 공과금(즉 손금에 산입되는 공과금)을 열거하면서 장애인 고용부담금을 그중에 하나로 포함하고 있었다. 그런데 헌법재판소는 공과금은 사업경비의 성격이 있어서 손금으로 산입되는

1) 구 장애인고용법 제33조 제3항, 장애인 고용부담금의 부담기초액(고용노동부고시 제2019-68호 및 고용노동부고시 제2018-92호) 참조



것이 원칙임에도 앞서 본 법률이 이를 원칙적으로 손금불산입하는 것은 실질적 조세법률주의에 위반된다는 취지의 위헌결정을 하였고(헌법재판소 1997. 7. 16. 선고 96헌바 36 내지 49 결정), 이후 손금불산입되는 공과금을 '법령에 따른 의무의 불이행 또는 금지·제한 등의 위반에 대한 제재(制裁)로서 부과되는 공과금'으로 새로이 규정하는 등 위 위헌결정 이전 규정(손금산입 공과금 열거주의)보다 손금산입 공과금의 범위가 더 넓어졌으므로, 장애인 고용부담금은 현행 규정하에서도 여전히 손금산입된다고 보아야 한다.

2) 피고

가) 구 장애인고용법 제28조는 사업주로 하여금 100분의 5의 범위 내에서 대통령령으로 정하는 비율 이상의 장애인을 고용하도록 정하고 있고, 구 장애인고용법 제33조는 사업주가 위 비율에 못 미치는 장애인을 고용한 경우 부담금을 납부하도록 하여, 장애인 고용부담금을 '장애인 고용의무의 불이행'에 대한 제재로 규정하고 있다.

나) 장애인 고용부담금 산정의 중요한 요소인 '부담기초액'은 최저임금법상 최저임금액의 100분의 60 이상 범위에서 장애인 고용의무 불이행의 '중한 정도'에 따라 '가산'되어 있고 특히, 장애인 고용의무 불이행의 정도가 가장 중한 정도로서 장애인을 1명 이상 고용하지 아니한 달이 있는 경우 '부담기초액'은 최저임금법상의 최저임금액을 그대로 적용하도록 하고 있으므로, 이는 장애인 고용부담금이 '징벌'적 성격이 있는 것을 보여주는 것이다.

다) 법인세법의 개정으로 손금불산입되는 공과금의 범위는 넓어졌다고 봄이 타당하고, 과거 법인세법에서 장애인 고용부담금을 손금산입되는 공과금으로 열거되어 있었지만 개정된 법인세법 시행령(1997. 12. 31. 대통령령 제15564호로 개정된 것) 제25



조에 대한 부칙 제11조를 보면 시행령 개정 후 만약 장애인 고용부담금이 손금불산입이 되는 공과금이 되더라도 개정 전과 같이 손금산입을 인정해 준다는 취지로 규정되어 있으므로, 장애인 고용부담금이 현행 법인세법령상으로도 여전히 손금에 산입된다는 원고의 주장은 부당하다.

나. 관계 법령

별지 기재와 같다.

다. 장애인 고용부담금의 손금 산입 여부에 관한 법인세법령의 개정 경과 등

1) 구 법인세법(1998. 12. 28. 법률 제5581호로 전부개정되기 전의 것) 제16조 제5호는 '대통령령으로 정하는 공과금'을 손금불산입 대상으로 규정하였고, 구 법인세법 시행령(1997. 12. 31. 대통령령 제15564호로 개정되기 전의 것) 제25조 제1항 각호는 손금불산입 대상에서 제외되는 공과금(즉, 손금산입 대상이 되는 공과금)으로서 각종 부담금 등을 열거하고 있었으며, 장애인 고용부담금을 손금산입되는 공과금 중 하나로 정하고 있었다(같은 항 제32호).

2) 그런데 헌법재판소는 구 법인세법(1995. 12. 29. 법률 제5033호로 개정되기 전의 것) 제16조 제5호에 대하여 아래와 같은 내용의 결정을 하였다(헌법재판소 1997. 7. 16. 선고 96헌바36 내지 49 결정).

가. 조세법률주의는 조세행정에 있어서의 법치주의를 말하는 것인바, 오늘날의 법치주의는 국민의 권리·의무에 관한 사항을 법률로써 정해야 한다는 형식적 법치주의에 그치는 것이 아니라 그 법률의 목적과 내용 또한 기본권 보장의 헌법이념에 부합되어야 한다는 실질적 적법절차를 요구하는 법치주의를 의미하며, 헌법 제38조, 제59조가 선언하는 조세법률주의도 이러한 실질적 적법절차가 지배하는 법치주의를 뜻하므로, 비록 과세요건이 법률로 명확히 정해진 것일지라도 그것만으로 충분한 것은 아니고 조세법의 목적이나 내용이 기본권 보장의 헌법이념과 이를 뒷받침하는 헌법상 요구되는 제원칙에 합치되어야 하는 것이다.



나. 구 법인세법(1995. 12. 29. 법률 제5033호로 개정되기 전의 것) 제16조 제5호는 대통령령이 정하는 것 이외의 공과금은 손금에 산입하지 아니한다고 하여 공과금이 원칙적으로 손금불산입됨을 규정하고 있으나, 공과금은 법인의 일정한 사업이나 자산의 존재, 거래 등의 행위에 수반하여 강제적으로 부과되는 것이기 때문에 사업경비의 성격을 띠는 것으로 법인세법상 손금에 산입됨이 원칙이고 예외적으로 그 성질상 비용성을 갖지 않거나 조세정책적 또는 기술적 이유에 의하여 손금에 산입함이 바람직하지 않아 법률이 정한 경우에 한하여 손금산입이 부정되는 것으로 보는 것이 소득에 대한 과세로서의 법인세법의 본질 및 구조에 부합한다 할 것이므로, 위 법률조항은 이를 정당화하는 특별한 사유가 없는 한 실질적 조세법률주의에 위배된다.

다. 법인세법의 구조상 공과금의 손금산입에 대한 조세정책 재량권은 손금산입을 원칙으로 하는 전제하에서 예외적인 불산입의 영역에서만 인정될 뿐이다.

라. 공과금이 원칙적으로 손금에 해당함을 인정하면서도 손금산입되는 공과금의 종류를 시행령에 열거하는 방식을 택하는 경우 그 시행령의 내용에 손금산입될 공과금을 포함하고 있지 아니하여 헌법에 위반된다고 할지라도 법원이 명령·규칙 심사권을 적절히 행사할 수 없어 납세자의 권리를 보호할 수 없는 지극히 불합리한 결과가 생길 수 있다.

3) 이에 따라 정부는 법인세법 시행령을 1997. 12. 31. 대통령령 제15564호로 개정하면서 제25조에서 손금불산입의 대상이 되는 공과금을 별도로 규정하였고, 구체적으로 법령에 의하여 의무적으로 납부하는 것이 아닌 것(제1호), 법령에 의한 의무의 불이행 또는 금지·제한 등의 위반에 대한 제재로서 부과되는 것(제2호)이 손금불산입 대상인 '공과금'에 해당하게 되었다(위 법인세법 시행령 제25조).

4) 그 후 법인세법은 1998. 12. 28. 법률 제5581호로 전부개정되면서 제21조에서 손금불산입 대상인 제세공과금의 유형을 구체적으로 규정하였고, 다만 이 때에는 '법령에 의한 의무의 불이행 또는 금지·제한 등의 위반에 대한 제재로서 부과되는 것'은 별도로 법률에서 규정하지 않고 '기타 대통령령이 정하는 공과금'(제5호)을 통해 위임입법인 대통령령으로 위 내용을 규정하였다. 법인세법 시행령은 1998. 12. 31. 대통령령



제15970호로 전부개정되면서 앞서 본 시행령 제25조에 규정되어 있던 '공과금의 범위'에 관한 규정은 제23조로 그대로 이동하였다.

5) 법인세법은 2000. 12. 29. 법률 제6293호로 개정되면서 제21조(제세공과금의 손금불산입)에서 '법령에 의하여 의무적으로 납부하는 것이 아닌 공과금(제5호)', '법령에 의한 의무의 불이행 또는 금지·제한 등의 위반에 대한 제재로서 부과되는 공과금(제6호)'을 위임입법의 형식이 아니라 법률에 직접 규정하였다.

6) 한편 구 법인세법 시행령(1998. 5. 16. 대통령령 제15797호로 개정되기 전의 것)은 손비의 정의에 관한 규정에서 제세공과금에 대하여 '제세공과금. 다만, 법과 이 영의 규정에 의하여 손금에 산입하지 아니한 것은 제외한다'로 규정하고 있었으나(제12조 제2항 제10호), 1998. 5. 16. 대통령령 제15797호로 개정된 법인세법 시행령에서는 위 제10호 규정을 삭제하였다가, 1998. 12. 31. 대통령령 제15970호로 전부개정된 법인세법 시행령은 제세공과금이 손비에 포함된다는 내용을 다시 규정하였다(제19조 제10호). 그런데 1998. 12. 31. 대통령령 제15970호로 전부개정된 법인세법 시행령 규정에서는 위에서 본 1998. 5. 16. 개정되기 전의 구 법인세법 시행령과 달리 손비에 포함되지 않는 경우를 정한 단서규정을 두지 않았다.

라. 구체적 판단

1) 관련 법리 등

법인세법상 공과금은 '국가 또는 공공단체에 의하여 국민 또는 공공단체의 구성원에게 강제적으로 부과되는 모든 공적부담'으로 법인의 일정한 사업이나 자산의 존재, 거래 등의 행위에 수반하여 강제적으로 부과되는 것이기 때문에 사업경비의 성격을 띠는 것이어서 손금에 산입됨이 원칙이다. 다만 예외적으로 그 성질상 비용성을 갖지 않



거나 조세정책적 또는 기술적 이유에 의하여 손금에 산입함이 바람직하지 않아 법률이 정한 경우에 한하여 손금산입이 부정되는 것으로 보는 것이 소득에 대한 과세로서의 법인세법의 본질 및 구조에 부합한다(대법원 2004. 3. 18. 선고 2001두1949 전원합의체 판결 참조).

구 법인세법(2020. 12. 22. 법률 제17652호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제21조 제5호는 '법령에 따른 의무의 불이행 또는 금지·제한 등의 위반에 대한 제재로서 부과되는 공과금'을 손금불산입 대상으로 정하고 있다. 이는 의무 불이행 또는 금지·제한 등의 위반에 대한 제재로서 부과되는 공과금을 손금으로 산입하게 되면 그 손금이 반영된 법인세액 상당액을 사실상 국가가 보조하는 효과 또는 제재의 효과를 경감시키는 결과를 초래하기 때문이다.

그러나 앞에서 본 바와 같이 '공과금'은 기본적으로 사업경비의 성격을 띠어 손금에 산입됨이 원칙이라는 점, 과거 법인세법에서 공과금은 원칙적으로 손금으로 인정되지만 시행령에서 손금산입되는 공과금을 열거하는 것은 납세자의 권리구제 차원에서 타당하지 않다는 헌법재판소 위헌결정에 따라 현행 법인세법은 손금불산입되는 공과금을 규정하는 방식으로 바꾸어 손금산입되는 공과금의 범위를 넓히고 있는 점 등을 고려할 때 어느 공과금이 구 법인세법 제21조 제5호에서 제시하는 손금불산입 요건을 충족하였는지 여부는 해당 규정의 문언에 따라 엄격하게 해석할 필요가 있다.

위와 같은 법인세법령상의 손금 산입 및 불산입 규정의 취지, 체계, 개정 경위, 문언 등을 고려하여, 이 사건 장애인 고용부담금이 구 법인세법 제21조 제5호에 따라 ① 해당 법인의 법령에 따른 의무 불이행 또는 금지·제한 등의 위반에 대하여 ② 제재로서 부과되는 공과금에 해당하는지 여부에 관하여 아래에서 살펴본다.



2) 이 사건 장애인 고용부담금이 '법령에 따른 의무 불이행'에 대하여 부과된 것인지(위 ① 요건)

구 장애인고용법은 장애인이 그 능력에 맞는 직업생활을 통하여 인간다운 생활을 할 수 있도록 장애인의 고용촉진 및 직업재활을 꾀하는 것을 목적으로 한다(제1조).

구 장애인고용법은 50명 이상의 근로자를 고용하는 사업주는 그 근로자의 총수에 따라 100분의 5의 범위에서 대통령령으로 정하는 비율(이하 '의무고용률'이라 한다) 이상에 해당하는 장애인을 고용하도록 하고 있고(제28조 제1항), 의무고용률에 못 미치는 장애인을 고용하는 사업주(상시 50명 이상 100명 미만의 근로자를 고용하는 사업주는 제외한다)는 대통령령으로 정하는 바에 따라 매년 고용노동부장관에게 장애인 고용부담금을 납부하여야 한다고 규정하고 있다(구 장애인고용법 제33조 제1항).

이 사건 장애인 고용부담금은 장애인 고용의무자인 원고가 구 장애인고용법 제33조 제1항에 따라 의무고용률에 못 미치게 장애인을 고용하여 부과된 것이므로, 원고의 '법령에 따른 의무의 불이행'에 대하여 부과된 것이라고 볼 수 있다.

3) 이 사건 장애인 고용부담금이 법령에 따른 의무 불이행에 대한 '제재로서 부과된 공과금'인지(앞서 본 ② 요건)

가) 국세기본법 제2조 제8호는 '공과금이란 「국세징수법」에서 규정하는 체납처분의 예에 따라 징수할 수 있는 채권 중 국세, 관세, 임시수입부가세, 지방세와 이에 관계되는 가산금 및 체납처분비를 제외한 것을 말한다'고 정하고 있고, 국세기본법은 법인세를 비롯한 국세에 관한 기본적이고 공통적인 사항 등을 규율하는 법령이므로 위 국세기본법상의 '공과금'의 의미는 구 법인세법상 '공과금'의 의미를 해석함에 있어서도 동일하게 적용할 수 있다.



구 장애인고용법 제37조 제1항은 '고용노동부장관은 부담금, 그 밖에 이 법에 따른 징수금을 납부 의무자가 납부하지 아니하였을 때에는 기한을 정하여 독촉하여야 한다'고 규정하고 있고, 같은 조 제3항은 '제1항에 따라 독촉을 받은 자가 그 납부 기한까지 부담금이나 그 밖에 이 법에 따른 징수금을 납부하지 아니하였을 때에 고용노동부장관은 국세 체납처분의 예에 따라 징수할 수 있다'고 규정하고 있다. 따라서 이 사건 장애인 고용부담금은 앞서 본 국세기본법의 문언에 비추어 볼 때 국세기본법 내지 구 법인세법상의 '공과금'에 해당한다.

나) 그런데 아래와 같은 구 장애인고용법의 문언, 이 사건 장애인 고용부담금의 목적과 성격 등을 종합하여 보면, 위 장애인 고용부담금은 원고의 의무이행을 유도하는 성격을 가지고 있기는 하나, 법령에 따른 의무 불이행에 대한 '제재'로서 부과된 것이라고 단정하기 어렵다.

(1) 장애인 고용부담금은 부담금관리 기본법(이하 '부담금관리법'이라 한다)에 따른 '부담금', 즉 중앙행정기관의 장 등 부과권자가 분담금, 부과금, 기여금, 그 밖의 명칭에도 불구하고 재화 또는 용역의 제공과 관계없이 특정 공익사업과 관련하여 법률에서 정하는 바에 따라 부과하는 조세 외의 금전지급의무에 해당한다(부담금관리법 제2조, 제3조 및 별표 67호).

장애인 고용의무제도의 실효성 확보수단으로서 가장 강력한 수단으로 평가되는 부담금제도는 사회연대책임의 이념을 반영하여 장애인의 고용에 따르는 경제적 부담을 장애인을 고용하는 사업주와 고용하지 아니하는 사업주간에 평등하게 조정하고, 실업중인 장애인의 고용촉진을 위해 장애인을 새로이 고용하는 사업주가 작업설비 등의 개선을 위하여 지는 부담을 줄이기 위한 사업주의 공동각출금이라고 할 수 있다.



이 부담금제도는 고용률을 하회하는 사업체의 사업주로부터 기금을 납부받아 고용률을 초과해서 장애인을 고용한 사업주에게 고용지원금을 지급함으로써 사업주 간의 장애인 고용에 수반되는 경제적 부담을 평등화하자는 것이다.²⁾ 그러므로 이상적으로는 장애인 고용의무가 완벽하게 지켜져서 부담금을 징수하지 않아도 되는 상태가 바람직하다는 점에서 볼 때, 장애인 고용부담금은 재정적인 목적보다는 고용에 어려움을 겪는 장애인의 고용촉진을 주된 목적으로 하는 '유도적·조정적 (특별)부담금'의 성격이 강하다고 할 수 있을 것이다(헌법재판소 2003. 7. 24. 선고 2001헌바96 결정 등 참조).

(2) 사업주가 장애인 고용의무를 이행하지 않아 구 장애인고용법 제28조 제1항을 위반하더라도 이에 대하여 처벌하는 규정은 존재하지 않는다. 사업주가 정당한 사유 없이 장애인 고용의무를 불이행하면 고용노동부장관은 그 내용을 공표할 여지가 있기는 하나(구 장애인고용법 제29조 제3항), 그 의무불이행이 '현저한' 정도에 이르러야 하고, '정당한 사유'를 증명하면 공표 조치를 면제받을 수 있으므로, 사업주가 최소한의 고용의무를 이행하였거나 이행을 위한 노력을 하였음을 증명한다면 위 규정에 따른 공표 조치를 받을 가능성은 적어 보인다.

사업주가 구 장애인고용법 제28조 제1항에서 정한 의무고용률에 못 미치는 장애인을 고용하였다면 같은 법 제33조에 따른 장애인 고용부담금의 발생이 문제되지 만 그렇다고 하여 모든 사업주에 대하여 장애인 고용부담금이 일률적으로 부과되는 것은 아니다. 즉 구 장애인고용법 제28조 제1항이 '상시 50명 이상의 근로자를 고용하는

2) 실제로 고용노동부장관이 고용장려금의 지급 등 장애인의 고용촉진 및 직업재활을 위한 사업을 수행하기 위하여 설치·운영하는 장애인 고용촉진 및 직업재활 기금(이하 '장애인 고용기금'이라 한다)의 재원 중 장애인고용부담금이 상당 부분을 차지하고 있고(2021년 기준 전체 수입액의 약 66%, 2020년 기준 전체 수입액의 약 89%), 위 기금은 의무고용률을 넘게 장애인을 고용하는 사업주에게 지급되는 장애인고용장려금 등 장애인 고용 확대를 위한 지원금 및 장애인 취업지원 등의 용도로 사용되고 있다.



사업자'에게 장애인 고용의무를 지우고 있는데 같은 법 제33조 제1항이 장애인 고용부담금을 '상시 100명 이상의 근로자를 고용하는 사업주'를 대상으로 부과한다고 정하고 있어, 결국 상시 50명 이상, 100명을 초과하지 않는 근로자를 고용하는 사업주의 경우 의무고용률에 미치지 못하는 장애인을 고용하더라도 장애인 고용부담금을 부과받지 않고 있다. 구 장애인고용법 제33조는 규모가 작은 사업주의 경우 장애인 인력 고용에 대한 지원 시스템이 미흡할 수 있으므로 일정한 규모 이하의 사업주는 의무고용률에 못 미치게 장애인을 고용하였더라도 장애인 고용부담금을 부담하게 하지 않도록 하는 규정으로 보인다. 또한 구 장애인고용법 제33조 제4항은 인증을 받은 장애인 표준사업장 또는 장애인 직업재활시설에 도급을 주어 그 생산품을 납품받는 사업주에 대하여 장애인 고용부담금을 감면할 수 있도록 정하고 있기도 하다.

이처럼 구 장애인고용법 제33조의 장애인 고용부담금이 기본적으로 사업주가 같은 법 제28조 제1항을 위반하였을 때 발생하는 것이기는 하나, 장애인 고용의무 불이행에 대한 형사처벌 규정은 없고 그에 대하여 공표 등의 조치를 하는 것은 예외적인 경우에 이루어질 수 있으므로, 법령상 의무위반이 있는 경우 형사적, 행정적 제재(과태료, 가산금과 같이 제재적 성격이 명확한 것을 상정함)가 예정된 의무들과 비교하였을 때 장애인 고용의무에는 그와 같은 강한 규범력이 부여되었다고 보기는 어렵고, 구 장애인고용법 제33조는 앞에서 보았듯이 일정한 범위의 작은 규모의 사업주에게는 현실적인 여건을 고려하여 장애인 고용의무에도 불구하고 장애인 고용부담금을 부담하지 않도록 하는 등의 내용을 두고 있으므로, 이 사건 장애인 고용부담금은 법령에 따른 의무불이행에 대한 '제재'라기 보다는 구 장애인고용법 제33조가 정한 요건에 따라 장애인고용에 대한 정책적 목적을 달성하기 위하여 독립적으로 부과되는 금전지급의무의



성격이 더 강하다고 판단된다[만약 장애인 고용부담금 신고·납부의무를 이행하지 않거나 거짓된 신고를 하는 경우 비로소 제재로서의 성격을 가진 과태료가 예정되어 있는 것으로 보일 뿐이다(구 장애인고용법 제86조 제3항 제1호)].

(3) 그리고 앞에서 본 바와 같이 장애인 고용부담금은 사회연대책임의 이념을 반영하여 장애인의 고용에 따르는 경제적 부담을 장애인을 고용하는 사업주와 고용하지 아니하는 사업주간에 평등하게 조정하고, 실업중인 장애인의 고용촉진을 위해 장애인을 새로이 고용하는 사업주가 작업설비 등의 개선을 위하여 지는 부담을 줄이기 위한 사업주의 공동각출금이라고 할 수 있으므로, 원고의 사업이나 자산의 존재, 거래 등의 행위에 수반되어 발생하는 사업경비의 성격을 가진다고 볼 수밖에 없다.

(4) 기본적으로 의무 불이행에 대한 제재로서 부과되는 대표적인 경우인 벌금 내지 과태료는 고의 또는 과실이라는 책임 요건의 존재를 그 부과 요건으로 하고 있다(형법 제13조, 14조, 질서위반행위규제법 제7조). 또한, 2023. 3. 24. 시행된 행정기본법을 참고로 보더라도 '제재처분'은 법령등에 따른 의무를 위반하거나 이행하지 아니하였음을 이유로 당사자에게 의무를 부과하거나 권익을 제한하는 처분을 말한다고 규정하면서(행정기본법 제2조 제5호), 제재처분을 할 때 행정청이 고려하여야 할 사항으로 위반행위의 동기, 목적 및 방법, 위반행위자의 귀책사유 유무와 그 정도, 위반행위자의 법 위반상태 시정·해소를 위한 노력 유무 등을 고려하여야 한다고 정하고 있다(행정기본법 제22조 제2항 제1호, 제4호 및 같은 법 시행령 제3조 각호).

그런데 장애인 고용부담금의 경우 구 장애인고용법 제33조에서 정한 요건에 해당하기만 하면 위와 같은 고의나 과실 등 책임 요건의 고려 없이 일률적으로 납부의무가 발생한다. 예를 들어, 사업주가 장애인고용을 위하여 가능한 한 최대한의 합리적



인 노력을 기울였으나 의무고용률에 상응하는 장애인 지원자가 없어 의무고용률을 달성하지 못했다는 사정 등이 인정되는 경우와 같이 귀책 사유가 없다면 제재가 감면된다는 내용은 발견하기 어렵다. 앞서 본 구 장애인고용법 제33조 제4항은 감면에 관한 규정이기에는 하나 '사업주가 장애인 표준사업장 또는 장애인 직업재활시설에 도급을 주어 그 생산품을 납품받는 경우'에만 적용되는 규정일 뿐이다. 이와 같이 장애인 고용부담금은 책임 요건에 대한 고려 없이 일률적으로 계산·부과된다는 점에서 이를 의무위반에 대한 '제재'로 보기 어려운 측면이 많다.

(5) 피고는 상시 50명 이상 100명 미만의 근로자를 고용하는 사업주에게는 의무고용률 이상의 장애인 고용의무를 부담 지우되 그 의무 불이행 시 장애인 고용부담금은 면제하는 것은 사업장의 규모에 따라 부담에 경중을 둔 것뿐이고, 장애인 고용의무에 관한 구 장애인고용법 제28조는 그 불이행에 대한 부담금 지급 의무에 관한 구 장애인고용법 제33조와 '의무규정과 그 의무위반에 대한 제재규정' 사이의 관계로 짝지어져 있다는 취지의 주장을 한다.

그러나 앞에서 보았듯이 구 장애인고용법 제28조 제1항은 상시 50명 이상의 근로자를 고용하는 사업자에게 장애인 고용의무를 지우고 있는 반면 같은 법 제33조 제1항은 상시 100명 이상의 근로자를 고용하는 사업자에게 장애인 고용부담금을 부과하도록 하고 있어, 장애인 고용부담금은 '장애인 고용의무' 위반이 전제되어 있기는 하지만 사업주의 규모를 고려하여 위 부담금을 부담시키지 않기도 하므로 위 의무위반만이 일률적인 요건으로 부과되는 부담금으로 볼 수 없고, 장애인 고용의무는 형사적 제재 등이 예정된 다른 법령상의 의무와 비교하여 규범력이 강하다고 보기도 어려우며, 장애인 고용부담금은 기본적으로 장애인고용이라는 정책적 목표를 달성하기 위하여 사



업주가 부담하는 공과금의 성격이 있으므로, 구 장애인고용법 제28조와 구 장애인고용법 제33조 사이의 관계를 '의무규정과 그 의무위반에 따른 부담금부과규정'을 넘어서 '의무규정과 그 의무위반에 대한 제재규정'에까지 이른다고 단정하기 어렵다. 피고의 위 주장을 그대로 받아들이긴 어렵다.

(6) 한편 피고는 장애인 고용부담금 산정 시의 부담기초액은 장애인고용 불이행의 중한 정도에 따라 가산되고 있는 점, 원고가 1명의 장애인만을 고용함으로써 부담기초액 최고 가산 구간을 회피하였던 점 등에 비추어 장애인 고용부담금의 징벌적 성격이 드러난다고 주장한다.

살피건대, 장애인 고용률에 따라 부담기초액을 차등하여 정한 것은 장애인고용촉진이라는 정책목표를 달성하기 위한 수단(즉, 의무고용률에는 미달하는 경우라도 더 많은 장애인을 채용하도록 촉진하기 위한 정책수단)으로 보이는 점, 원고가 1명의 장애인을 고용하여 부담기초액 최고 가산 구간을 적용받지 않게 되는 결과가 되었다고 하더라도 이는 위와 같은 정책목표에 따라 정해진 부담기초액이 적용된 결과라는 점, 가산 최고 가산 구간의 부담기초액이 적용된다고 하더라도 그 금액이 최저임금액 정도에 그치므로 위와 같은 부담기초액 가산 체계가 징벌적 성격을 나타내는 것이라고 단정하기는 어려운 점, 최고 가산 구간을 받지 않는 결과가 부당하다고 보더라도 이는 구 장애인고용법의 범주 내에서 부담기초액의 액수 및 구간 등을 합리적으로 조정하는 방식을 고려할 수 있고 세법의 해석을 통해 장애인 고용부담금을 손금불산입하는 방식으로만 접근할 문제는 아닌 것으로 보이는 점 등을 고려할 때 피고의 위 주장 역시 받아들이기 어렵다.

(7) 피고는 개정된 법인세법 시행령(1997. 12. 31. 대통령령 제15564호로 개정된



것) 부칙 제11조를 보면 개정 전 법령에서 손금산입되는 공과금이라도 개정 법령에서는 손금불산입되는 공과금이 존재한다는 것을 알 수 있으므로 장애인 고용부담금이 이에 해당한다는 취지로 주장한다. 그러나 앞에서 본 바와 같이 공과금은 사업경비의 성격을 띠는 것이어서 손금에 산입되는 것이 원칙인 점, 위 부칙 제11조는 손금산입되었던 공과금이 관련 법령의 개정 등에 따라 손금불산입될 수 있다는 취지로 이해할 수 있는 점 등을 고려하면 피고의 위 주장을 받아들이기 어렵다.

(8) 사업주가 장애인을 직접 고용하는 것과 장애인 고용촉진에 필요한 자원(장애인 고용부담금)을 부담하는 것 중에 어느 방안이 장애인 고용촉진 등을 위하여 정책적으로 더 타당한지 일률적으로 판단하기 어렵고, 사업의 내용에 따라 장애인을 직접 고용하기가 좀 더 용이한 사업이 있고 경우에 따라서는 장애인이 수행하기에 적합하지 않은 일이 있을 수 있다. 이러한 상황에서 장애인 고용부담금을 손금불산입하는 방식의 세법상의 불이익을 통해 장애인 고용촉진 등을 달성하려고 하는 것은 조세정책적으로도 바람직하다고 보기 어렵다. 헌법은 제34조 제5항, 제10조, 제11조 등의 규정을 통해 국가로 하여금 장애인이 인간으로 존엄과 가치를 가질 수 있도록 장애인을 보호하도록 하고 있다. 사업주는 기본적으로 경영의 자유가 있고 장애인 고용촉진은 개별 사업주에게 무조건 강제할 수 있는 성질의 것이 아니므로, 국가는 장애인 고용촉진 등을 통해 장애인이 인간다운 생활을 달성할 수 있도록 헌법에서 부여한 책무를 다할 필요가 있다. 그런데 조세법률주의와 엄격해석의 원칙이 적용되는 세법에서 장애인 고용부담금이 사업경비의 성격을 가짐에도 국가가 이를 손금에 불산입하는 방식으로 납세자에게 불리한 해석을 통해 장애인 고용촉진을 추구하려고 하는 것은 근본적인 문제 해결의 측면에서 바람직한 길이 아닐 수 있고, 그에 앞서서 구 장애인고용법을 비롯한



여러 장애인 관련 법령의 개선, 행정적 지원, 교육 등의 다양한 수단을 활용하여 장애인 고용정책의 기본적인 방향을 설정하고 장애인 인력 고용에 대해 사업주의 자발적인 참여를 끌어내는 방안을 먼저 모색할 필요가 있다.

4) 소결론

이 사건 장애인 고용부담금이 '법령에 따른 의무 불이행'에 대하여 부과된 공과금이라고 하더라도 그 의무 불이행에 대한 '제재'로서 부과된 것이라고 보기 어려우므로, 이와 다른 전제에 선 이 사건 처분은 위법하다.

3. 결론

그렇다면 원고의 이 사건 청구는 이유 있으므로 이를 인용하기로 하여 주문과 같이 판결한다.

재판장



별지

관 계 법 령

■ 구 법인세법(2020. 12. 22. 법률 제17652호로 개정되기 전의 것)

제21조(세금과 공과금의 손금불산입)

다음 각 호의 세금과 공과금은 내국법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입하지 아니한다.

1. 각 사업연도에 납부하였거나 납부할 법인세(제57조에 따른 외국법인세액을 포함한다) 또는 법인지방소득세와 각 세법에 규정된 의무 불이행으로 인하여 납부하였거나 납부할 세액(가산세를 포함한다) 및 부가가치세의 매입세액(부가가가치세가 면제되거나 그 밖에 대통령령으로 정하는 경우의 세액은 제외한다)
2. 반출하였으나 판매하지 아니한 제품에 대한 개별소비세 또는 주세(酒稅)의 미납액. 다만, 제품가격에 그 세액에 상당하는 금액을 가산한 경우에는 예외로 한다.
3. 벌금, 과료(통고처분에 따른 벌금 또는 과료에 상당하는 금액을 포함한다), 과태료(과료와 과태금을 포함한다), 가산금 및 체납처분비
4. 법령에 따라 의무적으로 납부하는 것이 아닌 공과금
5. 법령에 따른 의무의 불이행 또는 금지·제한 등의 위반에 대한 제재(制裁)로서 부과되는 공과금
6. 연결모법인에 제76조의19제2항에 따라 지급하였거나 지급할 금액

■ 구 장애인고용촉진 및 직업재활법(2021. 7. 20. 법률 제18308호로 개정되기 전의 것)

제28조(사업주의 장애인 고용 의무)

- ① 상시 50명 이상의 근로자를 고용하는 사업주(건설업에서 근로자 수를 확인하기 곤란한 경우에는 공사 실적액이 고용노동부장관이 정하여 고시하는 금액 이상인 사업주)는 그 근로자의 총수(건설업에서 근로자 수를 확인하기 곤란한 경우에는 대통령령으로 정하는 바에



따라 공사 실적액을 근로자의 총수로 환산한다)의 100분의 5의 범위에서 대통령령으로 정하는 비율(이하 "의무고용률"이라 한다) 이상에 해당(그 수에서 소수점 이하는 버린다)하는 장애인을 고용하여야 한다. <개정 2010.6.4.>

제29조(사업주의 장애인 고용 계획 수립 등)

- ① 고용노동부장관은 사업주에게 대통령령으로 정하는 바에 따라 장애인의 고용에 관한 계획과 그 실시 상황 기록을 작성하여 제출하도록 명할 수 있다.
- ② 고용노동부장관은 제1항에 따른 계획이 적절하지 아니하다고 인정하는 때에는 사업주에게 그 계획의 변경을 명할 수 있다.
- ③ 고용노동부장관은 제28조제1항에 따른 사업주가 정당한 사유 없이 장애인 고용계획의 수립 의무 또는 장애인 고용 의무를 현저히 불이행하면 그 내용을 공표할 수 있다.

제33조(사업주의 부담금 납부 등)

- ① 의무고용률에 못 미치는 장애인을 고용하는 사업주(상시 50명 이상 100명 미만의 근로자를 고용하는 사업주는 제외한다)는 대통령령으로 정하는 바에 따라 매년 고용노동부장관에게 부담금을 납부하여야 한다.
- ② 부담금은 사업주가 의무고용률에 따라 고용하여야 할 장애인 총수에서 매월 상시 고용하고 있는 장애인 수를 뺀 수에 제3항에 따른 부담기초액을 곱한 금액의 연간 합계액으로 한다.
- ③ 부담기초액은 장애인을 고용하는 경우에 매월 드는 다음 각 호의 비용의 평균액을 기초로 하여 고용정책심의회 심의를 거쳐 「최저임금법」에 따라 월 단위로 환산한 최저임금액의 100분의 60 이상의 범위에서 고용노동부장관이 정하여 고시하되, 장애인 고용률(매월 상시 고용하고 있는 근로자의 총수에 대한 고용하고 있는 장애인 총수의 비율)에 따라 부담기초액의 2분의 1 이내의 범위에서 가산할 수 있다. 다만, 장애인을 상시 1명 이상 고용하지 아니한 달이 있는 경우에는 그 달에 대한 사업주의 부담기초액은 「최저임금법」에 따라 월 단위로 환산한 최저임금액으로 한다.
 1. 장애인을 고용하는 경우 필요한 시설·장비의 설치, 수리에 드는 비용
 2. 장애인의 적절한 고용관리를 위한 조치에 필요한 비용
 3. 그 밖에 장애인을 고용하기 위하여 특별히 드는 비용 등
- ④ 고용노동부장관은 제22조의4제1항에 따라 인증을 받은 장애인 표준사업장 또는 「장애인



본 판결서는 판결서 인터넷열람 사이트에서 열람·출력되었습니다. 본 판결서를 이용하여 사건관계인의 명예나 생활의 평온을 해하는 행위는 관련 법령에 따라 금지됩니다. 비실명처리일자 : 2023-05-15

복지법」 제58조제1항제3호의 장애인 직업재활시설에 도급을 주어 그 생산품을 납품받는 사업주에 대하여 부담금을 감면할 수 있다.

- ⑤ 사업주는 다음 연도 1월 31일(연도 중에 사업을 그만두거나 끝낸 경우에는 그 사업을 그만두거나 끝낸 날부터 60일)까지 고용노동부장관에게 부담금 산출에 필요한 사항으로서 대통령령으로 정하는 사항을 적어 신고하고 해당 연도의 부담금을 납부하여야 한다.

제86조(과태료)

- ③ 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자에게는 200만원 이하의 과태료를 부과한다.

1. 제33조제5항에 따른 신고를 하지 아니하였거나 거짓된 신고를 한 때
2. 제76조제1항에 따른 검사를 거부·방해·기피한 때 또는 보고를 하지 아니하였거나 거짓된 보고를 하였을 때

■ 장애인고용촉진 및 직업재활법 시행령

제36조(사업주 부담금의 납부 등)

- ① 법 제33조제1항 및 제5항에 따라 사업주는 다음 각 호의 사항이 포함된 신고서를 고용노동부장관에게 제출하고, 그에 해당하는 부담금을 함께 납부해야 한다.

1. 사업주의 성명 및 사업장의 명칭·소재지
2. 해당 연도의 매월(해당 연도 도중에 사업을 개시한 경우에는 사업 개시일이 속하는 달의 다음달 이후의 매월, 해당 연도 도중에 사업을 폐업한 경우에는 폐업일이 속하는 달의 전월까지의 매월을 말한다)별로 16일 이상 고용한 근로자 수 및 16일 이상 고용한 장애인 근로자 수
3. 납부해야 하는 부담금의 액수 및 월별 명세(납부할 부담금이 없는 경우에는 없다는 뜻을 적는다)
4. 그 밖에 고용노동부령으로 정하는 사항

- ② 제1항에 따른 신고서에는 상시 고용하고 있는 장애인 근로자가 이 영에 따른 장애인의 기준에 맞다는 것을 증명할 수 있는 서류를 첨부하여야 한다.

- ③ 고용노동부장관은 법 제33조제6항 및 제7항에 따라 부담금을 징수하는 경우에는 10일 이상의 납부 기한을 주어야 한다.



본 판결서는 판결서 인터넷열람 사이트에서 열람·출력되었습니다. 본 판결서를 이용하여 사건관계인의 명예나 생활의 평온을 해하는 행위는 관련 법령에 따라 금지됩니다. 비실명처리일자 : 2023-05-15

- ④ 법 제33조제8항에 따라 부담금을 수정신고하고, 그 부담금의 차액을 추가로 납부하려는 사업주는 고용노동부령으로 정하는 바에 따라 수정신고서에 수정신고 사유를 증명할 수 있는 자료를 첨부하여 고용노동부장관에게 제출하여야 한다.

■ 구 장애인고용촉진 및 직업재활법 시행령(2020. 12. 1. 대통령령 제31210호로 개정되기 전의 것)

제36조(장애인 고용부담금의 납부 등)

- ① 법 제33조제1항 및 제5항에 따라 사업주는 다음 각 호의 사항이 포함된 신고서에 해당 연도의 장애인 고용부담금(이하 "부담금"이라 한다)을 고용노동부장관에게 신고·납부하여야 한다.
1. 사업주의 성명 및 사업장의 명칭·소재지
 2. 해당 연도의 매월(해당 연도 도중에 사업을 개시한 경우에는 사업 개시일이 속하는 달의 다음달 이후의 매월, 해당 연도 도중에 사업을 폐업한 경우에는 폐업일이 속하는 달의 전월까지의 매월을 말한다)별로 16일 이상 고용한 근로자 수 및 16일 이상 고용한 장애인 근로자 수
 3. 해당 연도에 해당하는 부담금의 액수 및 월별 명세(낼 부담금이 없는 경우에는 없다는 뜻을 적는다)
 4. 그 밖에 고용노동부장관이 정하는 사항
- ② 제1항에 따른 신고서에는 상시 고용하고 있는 장애인 근로자가 이 영에 따른 장애인의 기준에 맞다는 것을 증명할 수 있는 서류를 첨부하여야 한다.
- ③ 고용노동부장관은 법 제33조제6항 및 제7항에 따라 부담금을 징수하는 경우에는 10일 이상의 납부 기한을 주어야 한다.
- ④ 법 제33조제8항에 따라 부담금을 수정신고하고, 그 부담금의 차액을 추가로 납부하려는 사업주는 고용노동부령으로 정하는 바에 따라 수정신고서에 수정신고 사유를 증명할 수 있는 자료를 첨부하여 고용노동부장관에게 제출하여야 한다.

■ 장애인 고용부담금의 부담기초액(고용노동부고시 제2018-92호)

1. 장애인 고용부담금 산정기준

○ 월 부담금 = 해당 월 고용의무 미달인원 × 장애인 고용률에 따른 부담기초액 및 가산금액



본 판결서는 판결서 인터넷열람 사이트에서 열람·출력되었습니다. 본 판결서를 이용하여 사건관계인의 명예나 생활의 평온을 해하는 행위는 관련 법령에 따라 금지됩니다. 비실명처리일자 : 2023-05-15

○ 부담금 납부총액 = 매월 부담금의 연간 합계액

2. 부담기초액

○ 부담기초액 : 1,048,000원

- 장애인 고용의무 인원 대비 고용하고 있는 장애인 근로자 비율이 3/4이상인 경우에 적용한다.

○ 장애인 고용률에 따라 가산한 부담기초액

장애인 고용의무 인원 대비 고용하고 있는 장애인 근로자 비율			
1/20이상 3/40미만	1/40이상 1/20미만	1/40미만	장애인을 한명도 고용하지 않은 경우
1,110,880원	1,257,600원	1,467,200원	1,745,150원

※ 비율에 따른 인원소수점이 있는 경우 소수점 이하의 인원은 버림

3. 부담기초액 적용기간 : 2019. 1. 1. ~ 2019. 12. 31.

■ 장애인 고용부담금의 부담기초액(고용노동부고시 제2019-68호)

1. 장애인 고용부담금 산정기준

○ 월 부담금 = 해당 월 고용의무 미달인원 × 장애인 고용률에 따른 부담기초액 및 가산금액

○ 부담금 납부총액 = 매월 부담금의 연간 합계액

2. 부담기초액

○ 부담기초액 : 1,078,000원

- 장애인 고용의무 인원 대비 고용하고 있는 장애인 근로자 비율이 3/4이상인 경우에 적용한다.

○ 장애인 고용률에 따라 가산한 부담기초액



본 판결서는 판결서 인터넷열람 사이트에서 열람·출력되었습니다. 본 판결서를 이용하여 사건관계인의 명예나 생활의 평온을 해하는 행위는 관련 법령에 따라 금지됩니다. 비실명처리일자 : 2023-05-15

장애인 고용의무 인원 대비 고용하고 있는 장애인 근로자 비율			
1/20이상 3/40미만	1/40이상 1/20미만	1/40미만	장애인을 한명도 고용하지 않은 경우
1,142,680원	1,293,600원	1,509,200원	1,795,310원

※ 비율에 따른 인원소수점이 있는 경우 소수점 이하의 인원은 버림

3. 부담기초액 적용기간 : 2020. 1. 1. - 2020. 12. 31.