

세무회계저널
제10권 제3호 2009년 9월 pp.219~242
한국세무학회

국제회계기준 도입의 기업 세무에 대한 영향*

- 유럽연합 국가들을 중심으로 -

이남령**

<요 약>

2011년부터 국내 모든 상장 기업들은 의무적으로 기존의 국내회계기준에서 국제회계기준으로 전환하여 적용하여야 한다. 이러한 전환이 기업 세무에 미치는 영향을 예측해 보기 위해 본 연구에서는 2005년 국제회계기준을 도입한 이후 유럽연합 국가들의 조세 변화를 살펴봄으로써 우리나라에 미칠 잠재적인 영향에 대해 계량적으로 살펴보았다. 유럽연합 상장기업들의 2005년~2007년 기간에 대한 데이터를 이용해 살펴본 결과, 회계 세무 간에 일치를 요하는 국가의 경우 국제회계기준 도입 이후 유효법인세율이 약간 증가한 반면에 국가 간 유효법인세율의 분산은 감소했음을 알 수 있었다. 분산의 감소는 기준의 단일화가 국가 간에 보고격차를 줄여주었음을 의미함과 동시에 국제회계기준이 공동의 세무 기반을 마련해 줄 수 있는 기틀이 될 수 있을 것으로 해석된다.

또한 국제회계기준 도입 이후 순이연법인세의 변화도 살펴보았는데, 기존 선행연구들에서 예측한 바대로 순이연법인세와 그 분산이 상당히 증가하였다.

유럽연합과 유사한 상황이 한국에도 적용된다면, 회계기준과 세법규정이 상호 연관되어 있는 이상 국제회계기준으로의 전환은 기업세무에 상당한 영향을 미칠 것으로 예상된다.

<주제어> 국제회계기준 도입, 기업 세무에 미치는 영향, 유효법인세율, 기준의 단일화, 순이연법인세

* 본 연구는 2009년도 한국항공대학교 학술연구비 지원에 의한 것임.

** 한국항공대학교 경영학과 전임강사, nrlee@kau.ac.kr, 02-300-0093

논문접수일 2009년 7월

게재확정일 2009년 9월

I. 서 론

“글로벌화”가 회계분야에도 예외는 아니다. 전 세계의 회계장벽이 사라져가고 경제의 글로벌화가 이루어져가고 있다. 우리나라는 국제회계기준(IFRS : International Financial Reporting Standards)의 조기 적용을 2009년부터 허용함으로써 이미 기준을 적용하고 있는 기업들도 있고 2011년부터는 모든 상장 기업들의 국제회계기준 적용이 의무화된다.

이러한 움직임은 이미 유럽연합(EU : European Union) 국가들에 의해 시작되었다. 2005년 유럽연합 국가들의 국제회계기준에 대한 의무적인 도입을 시작으로 점차적으로 세계 국가들이 국제회계기준을 도입하고 있거나 도입할 예정이다. 그간 회계 선진국이라 자처하던 미국도 엔론과 월드컴사 등 잇따른 회계 부정사건으로 미국을 비롯한 세계 경제에 충격을 가져온 이후 미국 회계기준의 구조적 모순에 기인한 것이라고 전문가들이 입을 모으면서 국제회계기준이라는 단일회계기준이 더욱 부각되어 왔다. 찬반의견이 분분하지만 이제는 미국의 상장기업들도 2014년부터의 국제회계기준 도입을 고려하고 있다.¹⁾ 모든 국가들이 회계기준의 단일화의 과정에 있지만, 단일기준의 도입 이후에도 진정한 일원화와 조화를 이루기 위해서는 많은 시간과 노력이 요구될 것이다. 그런 우려에도 불구하고 세계는 단일화된 회계기준의 도입이 재무제표의 비교가능성을 제고시킬 것이고 투자자들이 재무제표를 이해하기 쉽게 해 줄 것이라는 긍정적인 기대를 하고 있음은 명백하다.

반면, 회계기준의 세계 단일화라는 새로운 도전은 여러 가지 변화를 가져올 것이다. 회계이익의 변화는 물론이고, 과세소득이 회계이익과 무관하지 않는 이상 기업세무에 미치는 영향 또한 상당할 것으로 보고 있다. 우리나라를 비롯한 많은 국가들이 회계장부상 이익을 바탕으로 법인세법과의 차이를 조정하여 과세소득을 산출하고 있고, 특히 우리나라의 경우 법인세법에 별도 규정이 없는 한 기업회계기준과 관행을 존중하고 있기 때문에 직접적인 중요한 영향을 미치게 될 것이다.

우선 국제회계기준 특징 중 가장 주목을 받고 있는 것은 “공정가치평가”이슈다. 공정가치평가는 목적적합성 측면이 부각되는 반면에, 그야말로 얼마나 공정할 것인지 혹은 신뢰할 수 있는 가치일지에 대해 우려의 목소리도 높다. 대부분의 국가에서 국제회계기준을 적용하여 작성된 재무제표상의 이익과 자본이 기존 국내회계기준 하에서 작성된 금액과 상이할 것이고 또한 이러한 금액은 가변적일 것이라 예측하고 있다. 2007년 KPMG의 설문조사 결과 국제회계기준에 의해 재작성된 조사 대상 기업들의 2004년 재무제표는 평균 43%의 손익변화를 가져왔음을 알게 되었다. 손익에 영향을 주는 여러 항목들 중에서도 영업권의 상각금지는 가장 큰 영향을 미치는 항목으로 꼽혔다. 영업권에 대한 상각을 중지하고, 매년 손상여부를 평가하거나 손상을 나타내는 징후가 발생하는 경우 그보다 더 자주(연 1회 이상) 손상평가를 수행하여야 한다는 규정은 실무적용에 많은 어려움을 가져올 것이라 우려하고 있다. 영업권은 물론 회계장부에도 영향을 미치겠지만, 상각이 금지될 경우 우리나라와 같이 결산조정제도를 택하고 있는 경우 회계장부에 반영하지 않은 비용에 대해서는 세무상 손

1) 미 증권거래위원회(SEC : Securities and Exchange Commission)는 기업들이 2014년부터 국제회계기준을 사용하도록 하는 로드맵을 제시, 2008.08.27.

금산입이 불가능해지기 때문에 미칠 수 있는 영향이 매우 클 것으로 예측된다.

사안이 중요하다보니 매체들은 이를 기사화하고 있는데, 관련 기사를 예를 들면, 국제회계기준이 적용됨으로 영업권·비한정 무형자산의 감가상각이 금지됨에 따라 감가상각을 한 경우에만 회계연도말 세무조정을 통해 해당 감가상각비를 손금산입하도록 되어 있는 현행세법 개정에 대한 의견을 제시하고 있다고 한다.²⁾

또한, “공정가치평가” 기준에 따른 유형·무형자산에 대한 재평가로 손상차손이 발생할 경우, 당기손실로 계상한 손상차손으로 감가상각 대상액이 감소함에 따라 결산조정제도에 의해 감가상각 시부인계산을 하게 됨으로 회계상 상각액에 비해 세무상 상각액이 커지게 될 경우 초과액은 손금불산입된다.

유형·무형자산에 대한 감가상각방법과 잔존가치 및 내용연수에 대한 재검토도 의무화됨으로써 추정치의 변경이 필요할 경우 회계상 상각액에 비해 세무상 상각액이 커지는 결과를 초래한다면 마찬가지로 초과액은 손금불산입됨으로써 납부세액에 큰 영향을 미칠 수 있다.

재고자산 평가방법에 대한 기준도 달라진다. 여러 국가들이 기존에 수용하고 있던 후입선출법의 적용이 금지됨에 따라 미칠 영향 또한 예상된다. 법인세법에 의하면 법인세법상 신고한 평가방법 이외의 방법으로 회계 처리한 경우에는 신고한 평가방법에 의한 평가액과 선입선출법에 의하여 평가한 가액 중 큰 금액을 세무상의 평가액으로 하도록 규정하고 있다. 따라서 회계목적상 후입선출법을 적용하고 있는 기업의 대부분은 세무목적으로도 같은 방법을 신고하여 적용하고 있다. 이에 기존에 후입선출법을 통해 절세효과를 얻을 수 있었던 기업들도 더 이상은 그 혜택을 볼 수 없을 것이고 도입 첫 해에는 후입선출청산에 의하여 납부세액이 상당히 증가할 가능성이 있다.

이에 본 연구는 국제회계기준의 도입과 관련하여 모든 이해관계자들의 이해와 대비에 일조하고자 하는 의미에서 국제회계기준의 적용으로 기업에 미칠 수 있는 영향 중 특히 기업세무에 미칠 수 있는 영향을 예측해보고자 한다. 우리나라는 현재 국제회계기준이 전면 도입 이전 시점이므로 국내 자료를 이용한 실증분석은 어렵다. 하지만, 유럽연합 국가들의 도입시점 전후의 추이를 살펴보면 우리나라의 국제회계기준 도입의 세무 영향도 가늠해 볼 수 있을 것이라 여겨 이미 국제회계기준을 2005년 도입해서 4년여의 시간이 경과한 유럽연합 국가들의 표본을 이용하기로 한다. 조세부담의 변화, 회계이익과 과세소득 간에 일시적 차이의 변화 등을 살펴봄으로써 우리나라에서도 나타날 수 있는 현상들에 대해 예측해 보기로 한다.

2) 원문은 다음과 같다 : 풀무원홀딩스는 올해 회계연도부터 적용하기 시작한 국제회계기준(IFRS)으로 앞으로는 영업권에 대한 감가상각이 중지된다. 중략... 현행회계기준에 따르면 영업권 등 무형자산에 대해 20년 내에 정액법으로 감가상각을 하고 있으나, 국제회계기준은 영업권 및 무형자산(비한정 내용연수)의 감가상각이 금지되고, 매년 손상평가를 해 손상정후가 발생할 때에만 감가상각(감액평가)을 하고 있다. 세법은 기존의 회계기준을 준용해 영업권의 감가상각을 5년간 정액법으로 하도록 하고 있으며, 감가상각을 한 경우에만 회계연도말 세무조정을 통해 해당 감가상각비를 손금산입하도록 되어 있다. 이에 따라 재무제표상 감가상각을 하지 않아도 신고조정을 통해 손금산입이 가능하도록 법인세법을 개정해야 한다는 의견이 제시되고 있다. 조세일보, 2009.06.04.

한편 Deloitte & Touche의 2009년 발표 자료에 의하면 과세 소득의 산출에 있어서 회계 기준을 많이 준용 혹은 의존하는 국가들이 국제회계기준 도입 후 납부세액에 큰 영향을 받을 것이라 했는데, 유럽국가 중에서는 영국, 스위스, 오스트리아, 이태리 등을, 아시아 국가 중에서는 한국과 중국을 꼽았다. 특히 우리나라는 연결/개별 재무제표 모두 2011년부터 의무적으로 국제회계기준을 적용해야 하는데, 적용에 선택권을 주는 다른 국가들에 비해 더욱 큰 변화와 어려움이 있을 것으로 예상된다.

본 논문은 다음과 같은 순서로 진행된다. II에서 관련선행연구를 검토하며, III에서 현행회계기준과 국제회계기준과의 차이점 및 세무에 미치는 영향에 대해 간략하게 기술하고, IV에서 표본 국가들의 과세시스템 및 법인세 규정을 논하고, V에서 분석결과를 제시하고, VI논문을 요약하고 결론을 제시한다.

II. 선행연구

1. 국제회계기준도입이 기업세무에 미치는 영향—국내

우리나라에 국제회계기준이 도입 적용되기 이전이기 때문에 국제회계기준의 도입효과와 관련한 국내 논문 중 국내기업을 대상으로 하는 실증연구는 아직 찾아보기 힘든 반면, 국제회계기준의 적용이 세무업무에 미치는 영향을 분석하여 그 대응책 등을 제시하는 논문들이 있다.

박재환과 정도진(2008)은 국제회계기준의 도입에 따라 실제 기업의 법인세 산출세액에 중대한 영향을 미칠 수 있는 항목과 국제회계기준 도입 이후 회계 및 세무상의 장부를 별도로 유지하여야 하는 주요한 회계항목을 기업사례를 사용하여 살펴보았다. 김문철과 이준규(2008)는 2011년부터 모든 상장기업이 국제회계기준을 적용할 경우 기업의 세무조정과 조세부담이 어떻게 달라질 것인지와 이에 따라 법인세법의 개정이 필요한지의 여부에 대한 검토를 통해 법인세법 개정의 필요성과 관련하여 항목별 문제점 및 해결방안에 대하여 논의하였다. 김문철(2006) 등의 연구는 우리나라가 국제회계기준을 전면 수용하는 경우에 발생될 것으로 기대되는 경제적 효과 및 예상되는 문제점을 분석하고, 설문조사를 통해 전면 수용에 대한 다양한 이슈에 대하여 국내외 회계전문가 그룹의 의견을 조사하였는데, 결과는 응답자의 78%가 국제회계기준의 전면 수용과 함께 국제감사기준 역시 전면 수용해야 한다는 의견에는 찬성 의견을 표명하여 국내의 회계전문가들이 국제회계기준의 전면수용을 크게 지지하고 있음을 확인하였다. 이영한(2007)은 국제회계기준 도입이 기업회계와 세무회계의 관계에 미치는 영향을 분석하였는데, 국제회계기준이 자산과 부채에 대한 공정가액평가를 폭넓게 수용하고 있기 때문에 국제회계기준 도입으로 인한 기업회계와 세무회계간의 일시적 차이는 현행 체계하와 비교하여 더욱 커질 것으로 예상하고 있다.

2. 국제회계기준 도입이 미치는 영향—해외

국제회계기준의 도입이 미치는 영향에 대한 외국 논문들은 주로 2005년 국제회계기준을 도입한 유럽연합 국가들을 대상으로 한 연구가 많다. 국제회계기준의 도입이 보고이익에 큰 영향을 미칠 것이라 예상하기 때문에 주로 이익의 질과 이익조정과 관련된 논문들이 많고, 기업가치평가 혹은 시장반응과 관련된 논문들이 대부분이다.

가. 이익의 질/이익조정/시장반응

이 주제는 본 연구와 직접 관련은 없지만 국제회계기준도입이 전반적으로 미치는 영향을 포괄적으로 살펴보고자 간략히 검토하기로 한다. Jeanjean and Stolowy(2008)는 국제회계기준을 도입한 3개 국가—오스트리아, 프랑스 및 영국—에 대해 분석한 결과 이익조정의 경향이 도입 이후 줄어들지 않는 것으로 나타남으로써 단일기준의 적용만이 진정한 일원화를 이루기에는 충분하지 않음을 시사했다.

기준 도입으로 인한 특정 항목에의 영향을 살펴본 논문으로 Hamberg et al.(2006)은 IFRS 3 business combinations의 도입으로 영업권에 미치는 영향과 시장의 기업평가에 대한 반응을 살펴보았다. 또한 Wiese(2005)는 IFRS 3의 적용으로 영업권에 대한 손상평가와 관련된 주제를 논하였다. Callao et al.(2007)은 국제회계기준도입이 재무보고서의 비교가능성과 가치관련성에 미치는 영향을 살펴보았는데, 단기적으로 아직은 효과가 나타나지 않았지만 중·장기적으로 노력으로 얻어질 수 있을 것이라 주장하고 있다. 이러한 지적은 향후 국제회계기준을 도입하는 모든 국가들이 명심해야 하는 사항일 것이다. 한편 Paananen and Parmar(2008)의 분석에 의하면 영국의 국제회계기준 도입이후 투자자들이 이익정보보다는 자본의 장부가치를 더 신뢰하게 된 것으로 나타났다.

나. 기업 세무

국제회계기준의 도입이 세무에 미치는 영향과 관련된 논문으로 Haverals(2007)의 연구가 있는데, 국제회계기준을 준용한 세무회계가 벨기에 기업들의 조세부담에 어떤 영향을 미치는지 살펴보았다. 결과는 전반적으로는 중대한 영향을 미치는 것으로 나타났지만, 업계별로 다르게 나타났는데 예를 들어 건설이나 자동차업계는 도입 이후 조세부담이 증가한 것으로 나타났다.

Spengel(2003)은 국제회계기준의 적용이 나라별로 확대됨에 따라, 미래 명목세율(실제로 명목세율은 유효법인세율에 영향을 미치지 않고 감소될 수 있다)의 감소를 기대할 수 있다고 했다.

Oestreicher and Spengel(2007)은 국제회계기준이 과세소득을 산출하는 기준으로 사용될 경우 기업의 조세부담에 대해 주로 선택적 처리로 과세소득의 산출에 영향을 미칠 수 있는 항목들(예 : 감가상각, 재고자산의 평가, 연구개발비(자산화 vs. 비용화) 등)을 살펴보았는데, 결과는 국제회계기준이 특정 분야에서 유럽연합 국가들의 공동의 세무 기반에 대한 근거를 제공하고 있다는 것이 증명되었고 유효법인세 부담에 미치는 영향은 미미한 것으로 나타났다. Rood and Kinney(2008)는 회계기준과

세법간의 관계로 인해 국제회계기준 도입이 기업세무에 미치는 영향이 매우 클 것으로 예상한다고 했다. 특히 연구개발비³⁾와 재고자산의 평가 방법 및 저가법의 적용과 관련하여 영향이 클 것으로 예상했다.

3. 본 연구의 선행연구와의 차별점

본 연구는 국제회계기준의 도입이 기업세무에 미치는 영향에 대한 국내의 기존 이론적 선행 연구를 확장하여 유럽연합 국가들의 표본을 이용하여 관련된 항목들이 도입시점 전후 어떻게 변화했는지 살펴봄으로써, 결과를 바탕으로 우리나라에서 국제회계기준을 전면 도입하는 2011년 이후 변화 예측에 일조할 수 있을 것이라 점에 의의를 둔다.

Ⅲ. 국제회계기준의 도입이 기업세무에 미치는 영향

기존 선행연구들에서 현행회계기준과 국제회계기준과의 차이점 및 기업세무에 미칠 영향에 대해 상세히 논하고 있기 때문에 본 연구에서는 차이점에 대한 상세 서술은 생략하기로 하고, 대표적 차이점과 세무 영향에 대해서만 언급하기로 한다.

국가마다 다른 회계기준과 세법을 가지고 있기 때문에 기업이 공격적 조세회피⁴⁾수단으로 이용하는 항목이나 접근방법도 다양하지만, 전통적으로 그리고 공통적으로 재고자산의 평가 방법, 유·무형자산의 감가상각, 연구개발비(자산화 vs. 비용화) 등을 이용한 전략을 취하고 있음이 여러 선행연구에서 증명된 바 있다(Gupta and Newberry, 1997 ; Chen et al., 2007). 먼저 재고자산의 경우 국제회계기준의 도입으로 후입선출법이 금지됨에 따라 세무상 후입선출법 적용시 세무조정이 발생할 것이다. 유형자산의 경우 기존에 중요성에 따른 감가상각단위 구분에 대한 명시적 규정 없었던 것과는 달리 유형자산을 구성하는 일부의 원가가 중요한 경우 별도로 구분하여 감가상각을 하게 됨으로 감가상각방법, 내용연수 등이 일치하지 않는 경우 세무조정이 발생할 것이다. 또한 자본적 지출에 대한 정의에 변화가 생기고 기존에 허용하지 않던 유형자산 재평가를 허용함으로써 세무조정 발생이 예상된다. 영업권을 포함하는 비한정 무형자산의 경우, 상각이 금지되고 정기적으로 손상평가를 하게 되는데, 손상차손이 손금불산입되고 상각 대상 금액이 감소함에 따라 결산조정제도 하에서는 감가상각이 부인된다. 이와 같은 사항을 <부록 1>에 정리하였다.

3) 현행 미국회계기준은 연구개발비는 발생시 전액 비용화를 강제하고 있고 국제회계기준은 자산화요건이 충족되면 자산화를 허용한다.

4) 여기서는 불법적으로 행해지는 탈세와는 구분된다.

IV. 표본 국가들의 과세시스템 및 법인세 규정

본 장에서는 유럽연합 국가들의 현행 과세시스템 및 법인세 규정을 살펴봄으로써 국제회계기준의 도입으로 미칠 수 있는 영향에 대해 좀 더 세부적으로 살펴보고자 한다. 특히 우리나라와 유사한 시스템을 가졌다고 여겨지는 국가들의 현황을 검토해 볼 수 있다면 좀 더 근접한 예측이 가능할 것이다. 대부분의 국가들이 회계기준과 세법체계 사이에 의존적 혹은 준의존적 관계를 유지하며 과세 소득 산출은 회계장부상의 이익으로부터 출발하고 있다. 참고로 유럽연합 국가들의 과세 소득 산출을 위해 회계 기준에 의존하는 정도는 다음 <표 1>과 같이 구분된다.⁵⁾

<표 1> 회계기준과 세법체계와의 관계

No.	국가명	회계기준과 세법체계의 관계
1	오스트리아	준의존적(Quasi - dependent)
2	벨기에	준의존적
3	키프로스	준의존적
4	체코공화국	준의존적
5	독일	준의존적
6	덴마크	독립적(Independent)
7	스페인	준의존적
8	에스토니아	독립적
9	프랑스	준의존적
10	영국	준의존적
11	그리스	준의존적
12	헝가리	준의존적
13	아일랜드	준의존적
14	이태리	준의존적
15	리투아니아	준의존적
16	룩셈부르크	의존적(Dependent)
17	네덜란드	준의존적
18	폴란드	독립적
19	포르투갈	준의존적
20	루마니아	준의존적
21	슬로바키아	준의존적
22	슬로베니아	준의존적
23	스웨덴	준의존적

5) PwC Worldwide tax summaries를 통해 자료를 입수하였고, 박재환과 정도진(2008)의 논문에서 제공한 정보(출처 : PwC 2006년 자료를 통해)와는 다소 차이가 있다. 이는 본 연구에서 제공하는 정보가 2006년 자료 발표 이후 변화된 부분을 반영하기 때문으로 해석된다.

위의 표에서 보여주듯이 대부분의 유럽연합 국가들이 우리나라의 경우와 마찬가지로 회계기준과 세법체계 간 의존적 혹은 준의존적인 관계를 가지고 있다. 예외적으로 덴마크, 에스토니아와 폴란드는 독립적인 관계를 가지고 있는 것으로 나타나고 있다. 독립적인 관계를 가진 국가의 경우 국제회계기준이 세무에 미치는 의존적 혹은 준의존적인 국가에 비해 영향이 비교적 작을 것으로 예상된다.

국가들의 현행 과세시스템 및 법인세 규정은 <표 2>에 정리하였다. 먼저 과세소득이 어떻게 산출되는지를 국가별로 보여주고 있는데, 명시적으로 과세소득이 회계이익과 무관하다고 규정되는 국가를 제외하고는 정보가 없는 국가의 경우도 암묵적으로 회계이익에서 과세소득 산출이 시작한다고 보면 될 것 같다. 각 국가의 법인세 규정이 여러 항목을 포괄하지만 전통적으로 조세회피의 수단으로 많이 이용된 수단으로 여겨짐으로써 과세소득 산출에 영향을 미칠 수 있는 항목들인 감가상각과 재고자산을 주로 살펴보았다. 국내 규정이 국제회계기준과의 차이를 보임과 동시에 회계와 세무 간에 일치를 요하는 규정이 있거나 상호의존적인 관계를 가지고 있다면 세무에 미치는 영향이 다른 국가에 비해 클 것으로 예상된다. 회계와 세무 간에 일치를 요하는 규정과 관련해서는 감가상각이나 재고자산 관련 개별규정도 표기하였지만 전반적으로 회계 세무 간에 일치를 요구하는 규정을 가진 국가들과 그렇지 않은 국가들도 구분하여 표시하였다. 조사 자료에 의하면 본 연구의 표본대상 국가인 23개 국가 중에서 9개의 국가에서 개별항목에 대해 혹은 전반적으로 회계 세무 간에 일치할 것에 대해 규정하고 있었다.

〈표 2〉 EU국가별 과세시스템 및 법인세 규정*

국가명	과세소득의 계산	세법-감가상각	상각 회계-세무 일치	세법-재고자산평가	재고자산 평가 회계-세무 일치	회계-세무 일치 (Book-tax conformity) ⁶⁾
오스트리아	회계장부상 이익을 바탕으로 법인세법과의 차이를 조정하여 과세소득을 계산	정액법만 허용 ; 세법에서 특정자산에 대한 상각률 지정 ; 인수합병에서 발생한 영업권은 상각 금지	필요	저가법평가 ; FIFO/LIFO허용	필요	Y
벨기에	N/A	정액법과 이중채감잔액법 허용 ; 인수합병에서 발생한 영업권은 상각 금지	N/A	개별법/총평균법/ FIFO/LIFO허용	N/A	Y
키프로스	N/A	정액법 허용	불필요	저가법평가 ; FIFO허용 ; LIFO금지	불필요	N/A
체코공화국	N/A	상각방법은 세무-회계 간에 독립적 ; 무형자산에 대한 상각범위는 세법에서 지정	불필요	원가법평가 ; FIFO/ 평균법 허용 ; LIFO 금지	N/A	N/A
독일	원칙상 회계-세무 일치 ; 둘 사이 현저한 차이는 세무상 불인정	정액법 ; 영업권은 15년간 상각/특별상각 허용	N/A	저가법평가 ; 총평균법/LIFO허용 ; FIFO는 이론상 불가	N/A	Y
덴마크	회계장부상 이익을 바탕으로 하지 만 많은 부분에 대해 법인세법과의 차이를 조정하여 과세소득을 계산.	상각 최대한도 지정 ; 영업권은 연 1/7 한도에서 정액법으로 상각	불필요	N/A	N/A	N
스페인	과세소득을 계산하기 위해 회계기준을 따르는 것이 원칙	일반적 정액법 ; 만약 회계상각액<세무상각액 : 객관성 증명시 인정 ; 2008년부터 영업권 상각 금지(특정조건 충족시 세무목적상 연간 5% 상각률로 상각 가능)	N/A	원가법평가 ; FIFO/평균법허용	일반적으로 회계기준 따름	Y

6) Hung(2001)에서 사용된 Book-tax conformity index를 인용하였다.

〈표 2〉 EU국가별 과세시스템 및 법인세 규정* (계속)

국가명	과세소득의 계산	세법-감가상각	상각 회계-세무 일치	세법-재고자산평가	재고자산 평가 회계-세무 일치	회계-세무 일치 (Book-tax conformity)
에스토니아	회계장부상 이익을 바탕으로 과세소득을 계산하지만 별도의 조정은 없음	세무 목적의 별도 조정 없음	불필요	N/A	불필요	N
프랑스	회계장부상 이익을 바탕으로 법인세법과의 차이를 조정하여 과세소득을 계산	IFRS 도입으로 인한 과세소득의 증감은 5년에 걸쳐 반영 가능	N/A	저가법평가 : FIFO 허용 : LIFO 금지	N/A	Y
영국	회계장부상 이익을 바탕으로 법인세법과의 차이를 조정하여 과세소득을 계산	IFRS 도입으로 영업권 상각금지, 단, 2002년 4월 1일 이후 영업권을 포함하는 무형자산에 대한 상각허용제도(연4%)선택가능	불필요	저가법평가 : FIFO 허용 : LIFO 금지	필요	N
그리스	회계장부상 이익을 바탕으로 과세소득을 계산. 별도의 조정은 없음	정액법, 이중채감잔액법 허용	N/A	저가법평가 : LIFO 허용 그러나 실무에서는 거의 사용 안함	N/A	N/A
헝가리	회계장부상 이익을 바탕으로 법인세법과의 차이를 조정하여 과세소득을 계산	특수한 경우를 제외하고는 영업권 상각금지(회계-세무모두)	불필요	원가법평가 : FIFO/평균법허용	N/A	N/A
아일랜드	회계장부상 이익을 바탕으로 법인세법과의 차이를 조정하여 과세소득을 계산	세무상 상각액은 별도 계산	불필요	저가법평가 : FIFO 허용 : LIFO 금지	N/A	N
이탈리	회계장부상 이익을 바탕으로 법인세법과의 차이를 조정하여 과세소득을 계산	국제회계기준도입과 관련된 새로운 기준제정예정(2009) : 영업권과 상표권의 연간상각한도는 취득원가의 1/18	N/A	FIFO/LIFO/평균법 허용 : 평가차손에 대해서는 특별 제한을 두고 있음	N/A	Y
리투아니아	N/A	정액법, 생산량비례법, 이중채감잔액법 허용 : 세법에서 최대상각률 지정	N/A	FIFO/LIFO/평균법 허용	N/A	N/A
룩셈부르크	N/A	일반적으로 정액법 이용	N/A	저가법평가 : 총평균 법/FIFO/LIFO허용	N/A	N/A

〈표 2〉 EU국가별 과세시스템 및 법인세 규정* (계속)

국가명	과세소득의 계산	세법-감가상각	상각 회계-세무 일치	세법-재고자산평가	재고자산 평가 회계-세무 일치	회계-세무 일치 (Book-tax conformity)
네덜란드	N/A	정액법, 생산량비례법, 체감잔액법허용; 2007년1월1일공표세법은자산상각제한하 는특수조항을포함동시에임시구제조항(가 속상각허용)공표함	N/A	N/A	N/A	N
폴란드	회계장부상 이익을 바탕으로 법인 세법과의 차이를 조정하여 과세소 득을 계산.	정액법; 상각률 세법에서 지정	N/A	표준원가/총평균법/ FIFO/LIFO허용	N/A	N/A
포르투갈	N/A	정액법, 체감잔액법허용; 포르투갈세무 당국의승인받은경우제외하고는영업권상 각금지	N/A	원가법평가; FIFO/평균법 허용; IFRS도입으로 LIFO금지	N/A	N/A
루마니아	N/A	연간상각범위 제한 있음	N/A	원가법평가; FIFO/평균법/LIFO/ 표준원가법 허용	N/A	N/A
슬로바키아	회계장부상 이익을 바탕으로 법인 세법과의 차이를 조정하여 과세 소득을 계산.	유형자산은 정액법, 체감잔액법 이용, 상 각률은 세법에서 지정; 무형자산은 회계 상 상각액 따름	무형 자산만 필요	N/A	N/A	N/A
슬로베니아	N/A	8개 그룹 지정, 이에 대해 각각 연간 최대 상각범위를 제한; 초과액은 세무상 불인정	N/A	N/A	N/A	N/A
스웨덴	N/A	그룹별로 연간 상각 범위를 지정	N/A	저가법평가; FIFO 허용(총취득원가의 97%); LIFO금지	필요	Y

* PricewaterhouseCoopers "Worldwide tax summaries"를 참고로 작성함.

이를 다시 요약하여, 의존적 혹은 준의존적 관계를 가진 국가들의 경우 국내 기준의 영업권 상각의 허용여부와 재고자산 평가방법 중 후입선출법의 허용여부에 따라 분류해 보면 다음 <표 3>과 같다. 특별히 회계 세무 간에 일치를 요하는 별도의 규정을 가진 국가 이름에는 밑줄 표시를 하였다.

<표 3> 국내기준의 구분

구 분		후입선출법 허용	
		No	Yes
영업권 상각허용	No	헝가리	<u>오스트리아</u> , 포르투갈, <u>벨기에</u>
	Yes	키프로스, 체코공화국, 독일, <u>스페인</u> (2008부터 금지), <u>영국</u> , 아일랜드, 네덜란드, <u>슬로바키아</u> , 슬로베니아, <u>스웨덴</u> , <u>프랑스</u>	그리스, <u>이탈리</u> , 리투아니아, 룩셈부르크, 루마니아

회계 세무 간에 일치를 요구하면서 국내 규정이 국제회계기준과 차이를 보이는 국가의 경우(예. 국내 기준에서 후입선출법 혹은 영업권 상각을 허용하는 국가들의 경우), 국제회계기준의 도입이 미치는 세무영향이 클 것이라 예측된다. 특히 우리나라와 같이 결산조정제도를 택하고 있는 국가의 경우⁷⁾에 대해서는 좀 더 주목해서 볼 필요가 있을 것 같다.

V. 분석 결과

본 장에서는 유럽연합 국가들의 국제회계기준 도입 전후 3년간(2002~2004 vs. 2005~2007) 조세에 미치는 영향을 살펴보기 위해 기업의 조세부담액에 대한 측정치로 흔히 사용되는 유효법인세율 및 회계이익과 과세소득 간에 일시적 차이의 국가별 연도별 변화추이를 살펴보기로 한다.⁸⁾ 분석을 위해 Compustat Global Data⁹⁾를 통해 대상 국가의 기업들에 대한 재무자료를 추출하였다.

7) 최기호 등(2006)의 논문에서 우리나라, 일본, 독일에서 결산확정주의를 택하고 있다고 했다.

8) 실제 현금납부세액의 변화를 살펴보기 위해 현금유효법인세율을 사용할 수 있으면 좋겠지만 현금납부세액의 표본수가 너무 작아서 분석의 의미를 상실하였기에 유효법인세율로 대체하였다.

9) 세계 80개 이상 국가의 상장기업에 대한 데이터를 제공하고 있다.

1. 조세부담액

가. 조세부담액의 변화

아래 <표 4>는 각 국가별 연도별 당기유효법인세율 및 당기유효법인세율의 변화를 보여준다. 추가적으로 <표 5>에서는 산업별로 구분하여 산업별 차이가 있는지 살펴보기로 한다.

<표 4>의 <Panel A>에서 당기유효법인세율에 대한 결과를 보면 전체 평균은 2005년 이전에 비해 2005년 이후 오히려 감소하고 있고, 국가별로 구분해서 살펴보았을 때 회계 세무 간에 일치를 요하는 규정이 있는 국가들 중 오스트리아, 독일(결산조정제도), 스페인, 프랑스의 당기유효법인세율이 증가했고 이외에 국내기준과 국제회계기준 간-특히 상각, 재고자산 평가방법에 대해-에 차이를 보이는 국가 중 포르투갈, 슬로베니아 등이 당기유효법인세율이 증가했음을 알 수 있다.¹⁰⁾ 한편 세무체계가 회계기준과 독립적으로 운영되는 덴마크, 폴란드의 경우는 명백히 감소했다. 이는 예측과 유사한 결과로 회계 세무 간에 일치를 요하느냐 혹은 독립적으로 운영되느냐에 따라 세무에 미치는 영향도 차이가 있음을 증명해 주는 결과이다. 분산의 유럽연합 전체 평균을 보면 2005년 약간 증가했지만, 이는 도입 첫해의 이익의 이상변동에 기인한 현상으로 여겨진다. 미국기업들의 경우 FASB Interpretation No.48(FIN 48)의 적용으로 법인세 회계가 달라짐으로써 이익발표시점의 주가에 영향을 주었음이 증명되었듯이(Frischmann et al., 2008) 특히 시장이 이러한 현상을 단기적인 것으로 보고 있지 않다면 우리나라에서도 비슷한 현상이 나타날 수 있다. 하지만 분산은 2006년과 2007년 감소 추세를 보이고 있는데, 회계기준의 단일화가 향후 국가 간 세무체계의 차이점도 줄여줌으로써 세무의 단일화도 기대해 볼 수 있을 만한 결과로 여겨진다.

<Panel B> 유효법인세율에 대한 결과를 보면, 표본국가전체의 유효법인세율의 평균은 2002~2004 기간 동안은 비슷하지만 2005년에 약간 증가했음을 알 수 있다. 하지만, 분산은 점점 감소추세를 보이고 있는데(특히 2005년 도입 이후) 이 역시 당기유효법인세율의 결과와 마찬가지로 회계기준 단일화의 효과를 암시하는 결과로 본다. 표본 국가들 중 특히 그리스, 포르투갈, 루마니아, 슬로바키아, 슬로베니아의 유효법인세율 평균이 2005년 증가하였는데, 이 국가들은 모두 기존에 영업권에 대한 상각을 허용하거나 후입선출법에 의한 재고자산 평가방법을 허용 혹은 두 가지를 모두 허용하던 국가들로 선택적 처리에 의한 조세유예의 효과가 감소한 결과로 보인다.

10) 앞의 <표 3>의 국가 구분을 참고하면 비교가 용이하다.

〈표 4〉 국가별 유효법인세율의 변화

Panel A : 당기유효법인세율							
구 분	2002	2003	2004	2005	2006	2007	표본수
	평 균	평 균	평 균	평 균	평 균	평 균	
오스트리아	0.2418	0.2712	0.1919	0.2352	0.1981	0.2261	143
벨기에	0.3577	0.3079	0.3016	0.2220	0.2318	0.2487	204
키프로스	0.2774	N/A	N/A	N/A	0.0904	N/A	1
체코공화국	0.2479	0.2381	0.2321	0.1923	0.2936	0.2312	22
독 일	0.2798	0.3209	0.2907	0.3064	0.2453	0.2497	1,061
덴마크	0.3278	0.3009	0.2590	0.2395	0.2421	0.2047	295
스페인	0.2468	0.2525	0.2658	0.2748	0.2819	0.2295	267
에스토니아	0.0011	N/A	0.0010	N/A	0.1870	0.1495	3
프랑스	0.3115	0.3100	0.2887	0.2892	0.2755	0.3055	970
영 국	0.2968	0.3046	0.2880	0.2344	0.2287	0.2435	2,567
그리스	0.3866	0.3518	0.3270	0.2832	0.2534	0.2279	225
헝가리	0.2475	0.1017	0.1031	0.0894	0.0849	0.1388	34
아일랜드	0.2034	0.1607	0.2008	0.1346	0.1809	0.1950	104
이태리	0.4433	0.4399	0.4122	0.3908	0.3619	0.3646	335
리투아니아	0.1325	0.9875	0.8613	N/A	N/A	N/A	2
룩셈부르크	0.3167	0.3521	0.2812	0.2758	0.2720	0.2840	56
네덜란드	0.3255	0.3025	0.2759	0.2481	0.2447	0.2283	310
폴란드	0.3509	0.3542	0.2110	0.1559	0.2577	0.2051	64
포르투갈	0.3236	0.3077	0.2048	0.2056	0.1556	0.1330	68
루마니아	N/A	N/A	N/A	N/A	0.1024	N/A	1
슬로바키아	0.4226	0.2785	0.1843	N/A	0.1585	N/A	3
슬로베니아	0.0223	0.0625	0.1641	0.2910	0.2045	0.0876	12
스웨덴	0.2598	0.2518	0.2261	0.2179	0.2354	0.2388	543
평 균	0.2738	0.3128	0.2653	0.2381	0.2176	0.2206	7,290
분산평균	0.0274	0.0304	0.0226	0.0241	0.0198	0.0174	

〈표 4〉 국가별 유효법인세율의 변화 (계속)

Panel B : 유효법인세율							
구 분	2002	2003	2004	2005	2006	2007	표본수
	평 균	평 균	평 균	평 균	평 균	평 균	
오스트리아	0.3072	0.2837	0.2457	0.2065	0.2238	0.2286	192
벨기에	0.2908	0.2685	0.2825	0.2641	0.2445	0.2559	294
키프로스	0.0503	0.1256	0.1352	0.1080	0.1148	N/A	6
체코공화국	0.2487	0.2784	0.2479	0.2398	0.3008	0.2312	28
독 일	0.3112	0.3217	0.3227	0.2940	0.2691	0.2863	1,626
덴마크	0.2670	0.2600	0.2536	0.2184	0.2333	0.2089	433
스페인	0.2412	0.2467	0.2655	0.2596	0.2507	0.2259	460
에스토니아	0.0195	0.0262	0.1507	0.2001	0.1870	0.1495	5
프랑스	0.3070	0.3139	0.2979	0.2939	0.2937	0.2961	1,691
영 국	0.2211	0.2226	0.2191	0.1998	0.2031	0.2290	4,916
그리스	0.2955	0.2983	0.2635	0.3222	0.2854	0.2415	306
헝가리	0.1241	0.1374	0.1362	0.1133	0.1167	0.1426	50
아일랜드	0.1481	0.1455	0.1319	0.1210	0.1392	0.1811	200
이태리	0.3927	0.4047	0.3840	0.3570	0.4041	0.3829	678
리투아니아	0.1147	0.0775	N/A	0.4071	0.1672	N/A	3
룩셈부르크	0.2634	0.2770	0.2513	0.2260	0.2030	0.2374	72
네덜란드	0.2652	0.2880	0.2689	0.2580	0.2313	0.2347	484
폴란드	0.2902	0.2990	0.2330	0.2147	0.1892	0.1804	91
포르투갈	0.2771	0.3173	0.2334	0.2518	0.1823	0.1398	105
루마니아	0.0000	0.0000	0.0000	0.0793	0.1024	N/A	5
슬로바키아	0.3873	0.2796	0.2098	0.2135	0.2017	N/A	6
슬로베니아	0.1273	0.0876	0.1506	0.2275	0.1793	0.0835	18
스웨덴	0.2189	0.2321	0.2481	0.2288	0.2296	0.2451	798
ETR 평균	0.2247	0.2257	0.2242	0.2306	0.2153	0.2200	12,467
분산 평균	0.0304	0.0289	0.0218	0.0201	0.0199	0.0148	

Notes : 당기유효법인세율 = 당기법인세비용/세전 이익

유효법인세율 = 총 법인세비용/세전 이익

아래 <표 5>의 산업별 유효법인세율의 변화를 보면 대부분의 산업에서 도입 이후 약간의 감소를 보이고 있지만, 항공, 운송, 기계, 엔지니어링, 건설, 정보기술, 설비사업을 포함하는 산업군에서는 증가를 보이고 있다. 이는 벨기에 기업들을 표본으로 한 Haverals(2007)의 연구 결과와 유사한데, Haverals의 분석에서도 건설업계는 도입 이후 조세부담이 증가한 것으로 나타났다.

〈표 5〉 산업별 당기 유효법인세율의 변화

구 분	2002	2003	2004	2005	2006	2007	표본수
	평 균	평 균	평 균	평 균	평 균	평 균	
기 타	0.2865	0.2966	0.2631	0.2373	0.2373	0.2510	1,693 (18%)
금속/비금속광물, 화학	0.2968	0.2976	0.2977	0.2533	0.2455	0.2684	658 (7%)
자동차, 내구성소비재, 서비스	0.3054	0.3074	0.2977	0.2426	0.2398	0.2311	1,961 (20%)
음식료품, 비내구성소비재	0.3156	0.3242	0.2909	0.2666	0.2422	0.2586	2,611 (27%)
정유/가스	0.2853	0.2842	0.2555	0.2420	0.2048	0.2284	1,006 (10%)
금융, 부동산	0.3110	0.3181	0.2985	0.2916	0.2492	0.2579	1,112 (12%)
항공, 운송, 기계, 엔지니어링, 건설, 정보기술, 설비사업	0.2923	0.2495	0.2695	0.2795	0.2361	0.1905	561 (6%)

나. 조세부담액의 변화

조세부담액과 관련된 측정치들의 분산의 변화가 기준 단일화의 효과를 의미할 수 있기 때문에 더욱 흥미로울 수 있다. 따라서 분산에 대한 비교분석을 해 보기 위해 국가를 두 그룹으로 나누었다 : (1) 회계 세무 일치 그룹 : 오스트리아, 벨기에, 독일, 스페인, 프랑스, 영국, 이태리, 슬로바키아, 스웨덴 (2) 회계 세무 비일치 그룹 : 나머지 국가들.

위의 그룹별로 도입 전후의 분산에 대한 비교를 해 본 결과는 다음 <표 6>과 같다. 회계와 세무가 일치해야 한다는 규정을 가진 국가군의 경우 당기유효법인세율이나 유효법인세율 모두 0.1% 유의수준에서 분산비율이 1보다 큰 것으로 나타났다. 즉 도입이후의 분산이 도입이전의 분산에 비해 감소하였음을 의미하고, 회계와 세무가 일치해야 한다는 규정을 가지지 않은 국가군의 경우에는 당기 유효법인세율의 분산에는 유의적인 변화가 없었고 유효법인세율만 분산비율이 1보다 작게 나타났다. 이는 세무체계의 회계기준에 대한 의존도가 높거나 일치의 정도가 높을수록 회계기준의 단일화에 따라 세무 단일화의 달성가능성도 높을 것으로 예측하게 해준다. 이 결과 역시 결산조정제도를 택하고 있는 우리나라 입장에서 주목할 만한 것으로 여겨진다.

〈표 6〉 분산비율의 비교 분석

구 분	회계 세무 일치 그룹	회계 세무 비일치 그룹
당기유효법인세율	표본수 : 186 분산비율>1***	표본수 : 9,408
유효법인세율	표본수 : 240 분산비율>1***	표본수 : 13,974 분산비율<1*

Notes : 분산비율 = 국제회계기준도입이전 분산/국제회계기준도입이후 분산

*** 0.1% 수준에서 유의적임.

* 5% 수준에서 유의적임.

2. 일시적 차이의 변화

기업의 회계이익과 과세소득은 각각 회계기준과 법인세법이라는 다른 기준에 근거하여 산출되기 때문에 차이를 보이는 경우가 많다. 차이의 발생원인은 수익·비용의 인식기준의 차이, 조세 정책적 목적으로 세법에 특혜나 불이익을 주는 경우, 자산·부채의 평가방법의 차이 등에 기인한다. 한편 회계이익과 과세소득의 차이는 “영구적 차이”와 “일시적 차이”를 포함하는데, 영구적 차이는 회계이익과 과세소득의 차이 중 발생 회계연도의 이후 기간에 소멸하지 않는 차이를 말하고, 일시적 차이는 기업회계상 자산·부채와 세무회계상 자산·부채의 차이로서 발생 회계연도의 이후 기간에 소멸하는 차이를 말한다. 일시적 차이는 기업결합, 공정가액 평가, 영업권과 부의 영업권 등에 의해 나타나게 되는데 이에 대해서는 이연법인세를 인식해야 한다. 일시적 차이의 미래 가산 혹은 차감 여부에 이연법인세 자산과 부채로 인식을 해야 하는데, 일반적으로는 기업들이 법인세 유예효과를 목적으로 하는 이연법인세 부채가 자주 발생한다.

한편 법인세법은 자산·부채를 원가법으로 평가하도록 되어 있는 반면, 국제회계기준은 자산·부채를 공정 가치로 평가하도록 되어 있다. 이는 기존의 회계기준에 따라 작성한 재무상태표와는 현저히 다른 자산·부채 금액으로 변화시킬 것이다. 이에 따른 회계이익과 과세소득의 일시적 차이의 변화 역시 예측된다. 이와 관련하여 선행연구에서 국제회계기준의 공정가액 평가규정으로 회계이익과 과세소득의 일시적 차이를 더욱 증가시킬 것으로 예상했다(이영한, 2007). 또한 박재환과 정도진(2008)은 회계처리기준과 과세시스템이 독립적인 국가들과 의존적이지만 법적기업실체에 대하여 국제회계기준의 적용을 배제하는 국가들의 경우 이연법인세에 대한 변화가 클 것으로 예측했다.

이에 분석은 EU국가들의 순이연법인세가 국제회계기준 도입 전후로 어떻게 변화하였는지 살펴보기로 한다. 순이연법인세와 관련해서는 기업의 회계이익과 과세소득의 차이와 순이연법인세 변동액(누적일시적차이)간에 양(+)의 관련성이 있음이 증명되기도 했다(전규안과 박종일, 2003; Phillips et al., 2003). 따라서 공정가액 평가가 적용되는 국제회계기준 도입 이후 일시적 차이가 전반적으로 증가할 것으로 보이지만 특히 회계와 세무가 독립적으로 운영되는 경우에는 그 경향이 더욱 강할

것으로 예측된다.

〈표 7〉 순이연법인세의 변화¹¹⁾

구 분	2002	2003	2004	2005	2006	2007	표본수
	평 균	평 균	평 균	평 균	평 균	평 균	
오스트리아	0.0092	0.0094	0.0231	0.0201	0.0162	0.0215	319
벨기에	0.0092	0.0098	0.0115	0.1055	0.0401	0.0234	463
키프로스	0.0564	0.0016	0.0232	0.0264	0.0287	N/A	9
체코공화국	0.0389	0.0316	0.0374	3.3115	0.0482	0.0284	46
독 일	0.0102	0.0452	0.0506	0.0826	0.0294	0.0427	2,736
덴마크	0.2602	0.3737	0.1270	0.5033	0.0392	0.0298	624
스페인	0.0037	0.0046	0.0054	0.6199	0.0760	0.0230	639
프랑스	0.0062	0.0104	0.0106	0.2276	0.0647	0.0286	2,665
영국	0.0158	0.0324	0.0123	0.1654	0.0777	0.1616	7,241
그리스	0.0008	0.0016	0.0008	0.0879	0.1083	0.0135	432
헝가리	0.0050	0.0042	0.0035	1.1422	0.0062	0.0014	81
아일랜드	0.0103	0.0145	0.0115	0.0885	0.0130	0.0183	302
이태리	0.0379	0.0283	0.0100	0.4111	0.1028	0.0566	1,106
리투아니아	0.0130	0.0272	0.0144	0.1871	0.0802	N/A	5
룩셈부르크	0.0139	0.0163	0.0245	3.6545	0.0346	0.0299	106
네덜란드	0.0182	0.5815	0.0178	0.1865	0.0264	0.0274	739
폴란드	0.0144	0.0119	0.0283	0.9841	0.0229	0.0122	130
포르투갈	0.0006	0.0011	0.0009	0.9848	0.0255	0.0144	159
슬로바키아	N/A	0.0001	0.0007	0.0087	0.0135	N/A	6
슬로베니아	N/A	N/A	N/A	0.0037	0.0086	0.0001	9
덴마크	0.0246	0.0283	0.0378	0.8893	0.0548	0.0373	1,260
평 균	0.0289	0.0617	0.0226	0.6519	0.0437	0.0317	19,077
분산평균	0.4341	3.4596	0.0804	21.5085	0.1741	0.2796	

Notes : 회계이익과 과세소득의 일시적 차이 = 순이연법인세/기초총자산

11) Compustat global에서 제공하는 이연법인세 관련 데이터는 재무상태표의 부채항목으로서 누적일시적차이를 의미하는 순이연법인세 정보로 제공되기 때문에 본 연구에서도 그 금액을 이용하였다.

<표 7>의 결과를 보면 학계 혹은 업계에서 국제회계기준의 공정가액평가와 관련해서 예측하는 바와 같이 거의 모든 국가에서 도입 후 순이연법인세가 증가했음을 알 수 있다. 유럽연합 국가 전체의 2005년 이전 3개년 평균은 0.0377이었음에 반해 2005년 이후 3개년 평균은 0.2424로 증가하였고, 특히 2005년은 2004년 대비 0.6293의 증가를 보이고 있다. 2004년 대비 2005년 순이연법인세가 크게 증가한 국가는 룩셈부르크(+3.6300), 체코공화국(+3.2741) 그리고 헝가리(+1.1387) 순이고 폴란드, 포르투갈도 큰 변동 폭을 보이고 있다. 특히 덴마크는 회계와 세무가 독립적으로 운영되는 국가로서 변동 폭이 역시 크다.

VI. 결 론

본 연구는 우리나라의 2011년 국제회계기준의 전면 도입이 기업 세무에 미치는 영향에 대해 알아보기 위해 이미 2005년 국제회계기준을 도입한 유럽연합 국가들의 데이터 분석을 통한 기술적 연구이다. 분석을 하기에 앞서 국가들의 조세체계나 법인세규정을 먼저 검토하고 체계나 규정의 차이가 조세부담에도 차별적인 영향을 미치는지 살펴보았다. 먼저 조세부담에 미치는 영향을 살펴보았는데, 결과는 회계 세무 간에 일치에 대한 규정유무에 따라 세무에 미치는 영향도 차이가 있는 것으로 나타났다. 먼저 당기 유효법인세율의 변화를 기준 도입 전후를 국가별로 비교해 보았는데, 회계 세무 간에 일치를 요하는 규정이 있는 국가들 혹은 국내기준과 국제회계기준 사이에 차이를 보이는 - 특히 상각, 재고자산 평가방법에 대해 - 국가들의 당기유효법인세율이 증가했음을 알 수 있었다. 이러한 결과를 미루어 짐작컨대 특히 결산조정제도를 택하고 있는 우리나라의 기업들은 상당한 조세부담액의 변동(특히 현금지출세액이 증가하는 등)이 있을 수 있다. 한편 총 법인세비용에 대한 유효법인세율의 변화에는 큰 영향이 없는 것으로 나타났지만, 표본 전체 유럽연합 국가들의 당기유효법인세율이나 유효법인세율의 분산이 2005년 이후 감소추세를 보이고 있는데, 이는 국제회계기준이라는 단일회계체제가 장기적으로는 세무측면의 단일화도 기대해 볼 수 있는 긍정적인 결과로 해석된다. 분산비율분석을 추가로 해 본 결과 회계 세무 간에 일치정도 혹은 의존정도가 높을수록 세무의 단일화에 가까이 가고 있음을 암시해 주는 결과도 확인하였다.

또한 순이연법인세의 변화를 살펴보니, 공정가치평가의 적용으로 이연법인세 혹은 회계 세무 간에 일시적 차이가 증가할 것이라는 기존 선행연구들 혹은 실무업계의 예상과 일치하는 결과가 나타났다. 대부분의 표본국가에서 상당한 변동 폭을 보이고 있음을 알 수 있었다. 우리나라 역시 기업회계와 세무회계의 일시적 차이 금액이 증가할 것으로 예상된다. 공정가치평가제도의 적용에 어려움이 많이 따를 것이라는 우려가 있듯이 향후 안정적인 국제회계기준의 도입을 위해 지속적으로 해결해야 할 과제일 것이다.

본 연구는 아직 국내에 국제회계기준의 도입이 되지 않은 상황에서 국제회계기준의 도입에 앞서 예측하고 있는 부분들에 대한 간접적인 검증을 위해 유럽연합 국가 표본을 이용해서 기술통계적인

분석을 해 보았다. 이미 도입이 된 유럽연합 상장기업들은 국제회계기준으로의 전환에 예상보다 많은 시간이 소요되었고, 안정적인 적용을 위해서는 도입준비과정에 시간을 충분히 투자해야 한다고 하고 있다. 논문의 한계점으로서 유럽연합의 사례만을 가지고 우리나라 상황을 예측한다는 것에 논리 비약의 가능성이 있지만, 유럽연합의 상황이 한국에도 유사하게 적용된다면, 회계기준과 세법규정이 상호 연관되어 있는 이상 국제회계기준으로의 전환은 기업세무에 상당한 영향을 미칠 것으로 예상된다. 향후 준비된 자세로 단일화된 회계기준을 맞이하고 회계선진국으로 발돋움 할 수 있도록 국제회계기준의 도입에 앞서 다양한 연구와 조사가 학계와 실무업계에서 나올 수 있기를 기대한다.

참고문헌

- 김문철 · 안영균 · 정혜영. 2006. “국제회계기준의 전면수용과 대책에 관한 연구”. 회계저널 제15권 제3호 : 165 - 194.
- 김문철 · 이준규. 2008. “국제회계기준의 도입에 따른 세법개정의 필요성”. 세무와 회계저널 제9권 제2호 : 155 - 185.
- 박재환 · 정도진. 2008. “국제회계기준이 법인세에 미치는 영향과 대응방안”. 한국세무학회 “국제회계기준(IFRS)과 조세” 공동학술심포지엄.
- 이영한. 2007. “국제회계기준 도입이 세법적용에 미치는 영향에 대한 연구”. 조세법연구 제8권 제3호 : 189 - 228.
- 전규안 · 박종일. 2003. “순이연법인세 변동액과 이익조정에 관한 연구”. 한국세무학회, 한국세무학회 학술대회 발표논문집 한국세무학회 창립 15주년 기념 학술대회 및 세계개혁 심포지엄 4 : 57 - 93.
- 조세일보. 2009. 06. 04. 영업권 감가상각 중지...“법인세 증가?”
- 최기호 · 윤상수 · 정규언. 2006. “결산조정항목의 강제신고조정 전환에 대한 연구”. 한국공인회계사회 국제연구위원회 연구보고서.
- 한국회계기준원. 2008. 「현행 기업회계기준과 한국채택국제회계기준의 주요차이와 영향분석」.
- Callao, S., J. I. Jarne and J. A. Laínez. 2007. Adoption of IFRS in Spain : Effect on the comparability and relevance of financial reporting. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 16 : 148 - 178.
- Chen, S., X. Chen, Q. Cheng and T. Shevlin. 2007. Founding family ownership and tax aggressiveness. Working paper, University of Washington and University of British Columbia.
- Deloitte&Touche. 2009. 「Tax Implications of IFRS : A Deeper Dive on Tax Accounting Methods」.
- Frischmann, P., Shevlin, T. and R. Wilson. 2008. Economic Consequences of Increasing the Conformity in Accounting for Uncertain Tax. *Journal of Accounting and Economics* 46(2-3) : 261 - 278.
- Gupta, S. and K. Newberry. 1997. Determinants of the variability in corporate effective tax rates : evidence from longitudinal data. *Journal of Accounting and Public Policy* 16 : 1 - 34.
- Hamberg, M., J. Novak and M. Paananen. 2006. Evidence of European IFRS Adoption : The effect on goodwill and intangible assets. Working paper, Göteborg University, Uppsala University and University of Hertfordshire.
- Haverals, J. IAS/IFRS in Belgium : Quantitative analysis of the impact on the tax burden of companies. 2007. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 16 : 69 - 89.
- Hung, M. 2001. Accounting standards and value relevance of financial statements : An international analysis. *Journal of Accounting and Economics* 30 : 401 - 420.
- Jeanjean, T. and H. Stolowy. 2008. Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption. *Journal of Accounting and Public Policy* 27 : 480 - 494.
- KPMG. 2007. 「IFRS Conversion Projects」.
- Mari Paananen, M. and N. Parmar. 2008. The Adoption of IFRS in the UK. Working paper, University of Hertfordshire.

- Oestreicher, A. and C. Spengel. 2007. Tax Harmonization in Europe : The Determination of Corporate Taxable Income in the Member States. *European Taxation* : 47(10) : 437.
- Phillips, J., Pincus, M., and S. O. Rego, 2003. Earnings Management : New Evidence Based on Deferred Tax Expense. *Accounting Review* 78(2) : 491 – 521.
- PricewaterhouseCoopers. 2006. 「IFRS : Tax implications for the EU financial services industry – are you ready?」.
- PricewaterhouseCoopers. 2009. 「Income Tax Accounting under IFRS : A look ahead .
- PricewaterhouseCoopers. 「Worldwide tax summaries」.
- Rood, J. and L. Kinney. 2008. IFRS Implications for Income Taxes. *Financial Executive*.
- Spengel, C. 2003. International Accounting Standards tax accounting and effective levels of company tax burdens in the European Union. *European Taxation* 2 : 253 – 66.
- Wiese, A. 2005. Accounting for goodwill : The transition from amortization to impairment – an impact assessment. *Meditari Accountancy Research* 13(1) : 105 – 120

IFRS Implications on Corporate Taxes - Evidence from EU Countries -

Nam-Ryoung Lee*

— <Abstract> —

Starting in 2011, publicly-traded Korean firms will be required to switch from Korean GAAP to International Financial Reporting Standards(IFRS). To assess what impact this switch will have on corporate taxes, I attempt to quantify the potential tax effect by looking at this affect on European Union(EU) firms after IFRS adoption in 2005. Using EU data for all publicly-traded firms of 2002-2007 period, I find that while post-IFRS effective tax rates for countries with high book-tax conformity slightly increased, the variability of effective tax rates between countries decreased. A reduction in the variance in effective tax rates after IFRS implies that reporting became more standardized across countries and IFRS would provide elements of a common and harmonized tax base.

I also examine changes in net deferred tax following the adoption of IFRS and the results are consistent with predictions in prior literature. Both changes in net deferred tax and the variability of net deferred tax increased largely.

To the extent a similar effect occurs in Korea, conversion to IFRS will have a significant effect on corporate taxes, due to the intertwined relationship of accounting rules and tax regulations.

<Key words> IFRS adoption, impact on corporate taxes, effective tax rates, standardization, net deferred tax

* Full-time lecturer, Department of Business Administration, Korea Aerospace University

〈부록 1〉 K-GAAP과 K-IFRS의 주요 차이 및 세무에 미치는 영향*

구 분		K-IFRS	기업회계기준	국내세법	세무에 미치는 영향
재고 자산	후입선출법	후입선출법 금지	후입선출법 허용	후입선출법 허용	세무상 후입선출법으로 신고 시 세무조정 발생
유형 자산	감가상각 단위구분	유형자산 구성 일부 원가가 중요한 경우 별도로 구분하여 감가상각	중요성에 따른 감가상각단위 구분에 대한 명시적 규정 없음	감가상각방법, 내용연수 등이 법에 규정, 변경시 승인 필요	감가상각방법, 내용연수 등이 일치하지 않는 경우 세무조정 발생
	자본적지출	최초취득시에원가를자산으로인식하는 경우와동일한인식조건적용 ① 미래경제적효익의유입가능성 ② 원가측정의신뢰성	가장 최근에 평가된 성능수준을 초과하여 미래 경제적 효익을 증가시키는 경우로 정의하여 최초 자산인식조건과는 상이한 요건 적용	법인이 소유하는 감가상각자산의 내용연수를 연장시키거나 당해 자산의 가치를 현실적으로 증가시키기 위하여 지출한 수선비	회계상 자본적지출 인식액과 세무상 자본적지출 인정액이 상이한 경우 세무조정 발생
	재평가모형 적용	재평가 허용(동일 그룹 내 선택적 적용은 불가)	재평가 불가	보험업법 기타 법률에 의한 고정자산의 평가(증액에 한함)를 제외한 자산재평가는 불인정	재평가 모형을 선택 적용하는 경우 세무조정 발생
자산 손상	손상차손	손상차손은 즉시 당기손익으로 인식	자산의 진부화, 물리적인 손상 및 시장가치의 급격한 하락 등으로 인하여 자산의 회수가능가액이 장부가액에 중요하게 미달한 경우 장부가액에서 직접 차감하여 회수가능가액으로 조정하고 감액손실의 과목으로 하여 당기손실로 처리	특정자산(파손 재고자산, 파산 주식, 천재지변으로 인해 손상된 고정자산 등) 외에는 감액 불인정, 유·무형자산에 대해 자산감액손실을 계상한 경우 감가상각비로서 손금산입	당기손실로 계상한 손상차손은 감가상각 시부인계산
	손상차손 환입	과거에 손상차손을 인식하기 전 장부금액의 감가상각 또는 상각 후 잔액을 한도로 손상차손환입을 당기손익으로 인식.	감액한 자산의 회수가능가액이 차기 이후에 장부가액을 초과하는 경우에는 당해 감액 전 장부가액을 한도로 하여 그 초과액을 감액손실환입의 과목으로 당기이익 처리	감액손실환입 불인정	당기이익으로 계상한 손상차손환입은 익금불산입
무형 자산	비한정 내용연수 무형자산(영업권 포함)	상각하지 않고 매 회계연도말과 손상징후가 있을 때 마다 손상평가	내용연수는 관계법령이나 계약에 정해진 경우를 제외하고는 20년을 초과할 수 없음	내용연수 법정화. 기업회계기준에 의한 자산감액손실은 법인세법상 감가상각비로 보아 시부인	손상차손 인식 및 환입에 대한 세무조정 발생
	한정내용 연수 무형자산	상각기간, 상각방법과 잔존가치를 적어도 매 회계기간 말에 검토하며 회계추정의 변경으로 처리	상각기간과 상각방법은 매기 계속하여 적용하고 정당한 사유 없이 이를 변경할 수 없으며 변경시 각각 회계추정의 변경과 회계정책의 변경으로 처리	내용연수와 상각방법이 법정화 되어 있고 변경시 변경승인 필요	상각기간, 상각방법, 잔존가치 등의 차이에 따른 세무조정 발생 가능

* 한국회계기준원(2008) “현행 기업회계기준과 한국채택국제회계기준의 주요차이와 영향분석”을 참고로 작성함.