

세무회계저널

제10권 제4호 2009년 12월 pp.293~314

한국세무학회

국제회계기준의 도입이 과세소득에 미치는 영향 및 과세시스템의 변화*

박재환** · 정도진***

<요 약>

법인세법상 각 사업연도 소득금액이 장부상 당기순이익으로부터 세무조정의 과정을 거쳐 산출된다는 점에서 국제회계기준의 적용은 법인세액에 근본적인 영향을 미친다. 이에 본 연구에서는 회계기준에 기초한 이익에서 과세소득을 산출하는 현행 과세시스템이 계속 유지되면서 국제회계기준이 적용될 경우 기업의 과세소득에 어떠한 영향이 있을지를 실제의 사례를 가지고 분석한다. 또한, 국제회계기준을 이미 도입하여 시행하는 EU의 경우 국제회계기준 도입 이후 과세시스템에 어떠한 변화가 있었는지를 조사한다. 이러한 과세소득에 대한 영향분석 및 EU의 사례분석을 기초로 현행 과세시스템에 대한 검토 및 시사점을 제시한다.

먼저, 현행 과세시스템인 결산조정방식이 유지될 경우 국제회계기준의 도입이 기업의 과세소득에 미치는 영향에 대한 사례분석결과는 다음과 같다. 첫째, 국제회계기준에서 적용이 배제되는 후입선출법에 따라 재고자산을 평가하는 정유업의 경우 국제회계기준 도입은 상당한 추가 법인세액을 부담하게 한다. 둘째, 국제회계기준의 유·무형자산에 대한 재평가 및 손상차손은 결산조정에 기초한 현행 과세시스템이 유지되더라도 법인세액에 미치는 영향이 크지 않을 것이다. 그러나 영업권평가를 달리하는 국제회계기준의 도입은 상장기업이 계상하고 있는 영업권의 규모가 약 3조7천억원인 점을 고려하면 법인세액에 상당한 영향을 미치게 될 것이다. 셋째, 국제회계기준 적용 시 경제적 내용연수의 증가로 인하여 손금으로 인정받는 감가상각비가 감소될 수 있다. 특히, 이러한 영향은 유형자산의 비중이 높은 도시가스업 등에서 크게 나타나게 된다.

한편, 국제회계기준을 도입한 EU 국가들의 과세시스템은 매우 다양하게 나타나고 있다. 예를 들어, 독일과 프랑스는 국내회계기준에 따른 개별재무제표를 기준으로 과세표준을 산출하는 반면, 네덜란드와 노르웨이는 국제회계기준에 의해 작성되는 개별재무제표와 완전히 독립적인 세무상의 장부를 사용하여 과세소득을 산정한다. 한편, 영국은 국내회계기준과 국제회계기준에 의한 과세소득의 산출을 모두 인정하지만, 적용기준에 따라 과세소득이 달라질 수 있으므로 조세회피를 최소화하면서 유사한 수준의 과세가 될 수 있도록 세법을 보완하고 있다. 이상의 EU 국가들의 국제회계기준 도입 이후 과세시스템 변화의 공

* 본 논문은 2008년 삼일회계법인의 한국세무학회특별연구비 지원으로 수행되었음.

** 중앙대학교 사회과학대학, 부교수, jaypark@cau.ac.kr, 주저자

*** 중앙대학교 경영대학, 조교수, dj1730@cau.ac.kr, 교신저자

통점은 어떠한 과세시스템을 갖추더라도 국제회계기준의 도입이 과세소득에 미치는 영향을 최소화하는 것이다.

국제회계기준은 과세소득 산출목적상 적절하지 않으며 국제회계기준에서 산출되는 이익에 기초하여 과세소득을 산출할 경우 기본적인 조세의 목적이 훼손될 수 있다. 또한 납세자나 과세당국의 입장에서 제정되어야 할 조세정책에 대한 권한을 민간기구인 국제회계기준 제정기구에게 이전하게 되는 결과가 되어 국가적인 주권문제까지도 발생될 수 있다. 국내 상장기업들의 개별재무제표에 대하여 국제회계기준의 적용을 의무화한 현 시점에서 회계기준에 의존적인 과세시스템을 유지할 수는 없다. 국제회계기준에 준의존적인 과세시스템을 유지하되 현재의 결산조정방식은 완전히 폐지하는 것이 가장 적합한 방법이 될 것이다. 또한, 이러한 준의존적인 과세시스템이 제대로 작동하기 위해서는 끊임없이 변화하는 국제회계기준의 개정에 대응하여 세법이 조화롭게 적용될 수 있도록 세법을 계속적으로 보완·개정하여야 한다.

<주제어> 국제회계기준, 법인세과세소득, 과세시스템

I. 서 론

자본시장의 국제화가 가속되면서 국가 간 회계정보의 비교가능성 및 투명성을 제고하기 위하여 각 국가에서는 국제회계기준(International Financial Reporting Standards)을 도입하거나 도입준비 중에 있다. 우리나라도 이러한 변화에 대응하여 회계기준서를 제정하면서 국제회계기준의 내용을 상당부분 수용하고 있지만, 국제적으로는 국제회계기준과 다른 회계기준을 사용하는 국가로 분류되어 왔다. 이에 회계투명성을 제고하고 세계적인 회계기준의 통일화 추세에 적극적으로 대응하기 위하여, 우리나라도 2011년부터 상장기업에 대하여 국제회계기준을 적용한 재무제표를 작성·공시하도록 의무화하였으며, 2009년부터 국제회계기준의 조기적용이 허용되었다.¹⁾

국제회계기준은 연결재무제표를 주재무제표로 하며, 자산과 부채의 공정가치평가 등 기존의 기업회계기준과는 중요한 차이를 보이고 있다. 따라서 국제회계기준의 도입은 기업의 재무제표 작성 및 보고에 영향을 미칠 뿐만 아니라, 정보시스템과 업무프로세스 및 경영조직 등 경영활동 전반에 영향을 미칠 것으로 예상된다. 특히, 법인세법의 각 사업연도 소득금액이 회계기준에 따른 당기순이익으로부터 세무조정의 과정을 거쳐 산출되고, 회계장부상 자산·부채 및 자본으로부터 세무상 자본인 유보금액이 산출되는 점을 고려할 때, 국제회계기준의 적용은 세무조정과정 및 법인세액에 근본적인 영향을 미칠 수 있다. 또한, 법인세법에서는 공평과세차원 등의 조세목적에 고려하여 법인세법에서 별도로 규정되지 아니한 사항에 대하여는 기업회계를 존중하여 기업회계를 그대로 세법에 준용하도록 하고 있어, 향후 국제회계기준이 도입되어 적용될 경우 과세소득에 상당한 영향을 미칠 것이다.²⁾

1) 2009년부터 국제회계기준을 조기적용하여 국제회계기준에 따른 1/4분기보고서를 공시한 기업은 KT&G, 풀무원홀딩스, 이진산업 등 8개사이다.

국제회계기준도입에 따른 세법 관련 국내연구를 살펴보면, 이영한(2007)은 국제회계기준이 자산과 부채에 대한 공정가액을 폭넓게 수용하고 있기 때문에 기업회계와 세무회계는 더욱 차이가 많이 발생할 것이고, 이로 인하여 국제회계기준의 도입이 과세소득에 미치는 영향에 대한 전면적인 재검토가 필요함을 지적하였다. 김문철과 이준규(2008)는 국제회계기준과 현행 회계기준을 비교하여 차이점을 요약·정리하고, 이에 따라 법인세법의 개정 필요성을 각 항목별로 검토하였다.

PriceWaterhouseCoopers(2006)의 연구보고서에 의하면 국제회계기준이 도입된 이후 EU 각국은 과세소득을 계산함에 있어 국제회계기준에 의해 산출된 회계자료에 의존하는 정도가 매우 다르게 나타나고 있다. 그러나 국제회계기준 도입 이후 EU 국가들의 이러한 과세시스템의 변화는 공통적으로 국제회계기준의 도입이 과세소득에 미치는 영향을 최소화하기 위한 것이다. 따라서 국제회계기준 도입 직후 EU국가들의 과세시스템에 대한 분석은 국제회계기준의 도입에 따른 과세소득의 변화를 최소화하기 위한 국내 과세시스템의 변화에 의미 있는 시사점을 제공할 수 있을 것이다.

국내의 선행연구는 주로 각 개별항목을 중심으로 국제회계기준이 기업의 재무제표에 미치는 영향에 대하여 연구와 검토가 있었으나, PriceWaterhouseCoopers의 보고서처럼 국제회계기준에 기초한 이익으로부터 과세소득을 산정할지 아니면 별개의 장부로부터 과세소득을 산정할 것인지에 대한 근본적인 논의는 상당히 부족하다. 만일 별개의 장부로부터 과세소득을 산출하는 방식을 채택할 경우 개별항목의 차이에 따라 법인세에 미칠 영향을 분석하는 논의는 의미가 없기 때문이다.

조세는 납세의무자간에 그 부담의 공평성과 중립성을 추구하여야 하고, 법률적으로 거래가 확실한 경우에만 부과되어야 하며, 모든 납세의무자에게 법률적으로 강제화되는 것이므로 간결성을 유지하여야 한다. 이에 비하여 국제회계기준은 신뢰성보다는 공정가치평가 등의 목적적합성을 중시하고, 수익·비용의 대응에 따른 손익보다는 자산과 부채를 중시하는 투자자 중심의 목적을 가지고 있다. 또한, 국제회계기준은 전 세계의 다양한 정보이용자들의 관점을 존중하면서 끊임없이 수정을 계속하는 경향을 보이고 있어 국제회계기준과 세법은 회계의 목적에서 뿐만 아니라 접근방식에서도 많은 차이를 보이고 있다. 그러므로 각 항목별 차이로 인한 개별 분석에 의한 접근보다는 회계기준에 기초한 이익에서 과세소득을 산출하는 현행 과세시스템에 대한 근본적인 검토가 필요하다.

이에 본 연구에서는 회계기준에 기초한 이익에서 과세소득을 산출하는 현행 과세시스템이 계속 유지되면서 국제회계기준이 적용될 경우 기업의 과세소득에 어떠한 영향이 있을지를 실제의 사례를 가지고 분석한다. 또한, 국제회계기준을 이미 도입하여 시행하는 EU의 경우 국제회계기준 도입 이후 과세시스템에 어떠한 변화가 있었는지를 조사한다. 이러한 과세소득에 대한 영향분석 및 EU의 사례분석을 기초로 현행 과세시스템에 대한 검토 및 시사점을 제시한다.

이후 본 논문의 구성은 다음과 같다. 제1장의 서론에 이어서, 제2장에서는 선행연구를 살펴보고 제3장에서 회계기준에 기초한 이익에서 과세소득을 산출하는 현행 과세시스템이 계속 유지되면서

2) 법인세법 43조에서 “일반적으로 공정타당하다고 인정되는 기업회계의 기준을 적용하거나 관행을 계속적으로 적용하여 온 경우에는 이 법에서 달리 규정하고 있는 경우를 제외하고는 당해 기업회계의 기준 또는 관행에 따른다.”라고 규정하고 있다.

국제회계기준이 적용될 경우 기업의 과세소득에 어떠한 영향이 있을지를 주요 기업의 사례분석을 중심으로 살펴보기로 한다. 제4장에서는 2005년부터 이미 국제회계기준의 의무적용을 시작한 EU 각국의 사례를 살펴봄으로서 국제회계기준의 도입이 과세시스템에 미친 영향을 분석하고 마지막 제5장에서 본 연구의 결론과 시사점을 제시한다.

II. 선행연구 검토

국제회계기준 도입이 과세소득에 미치는 영향에 관한 선행연구를 살펴보면, 이영한(2007)은 국제회계기준의 적용으로 인하여 기업회계와 세무회계의 차이는 더욱 확대될 것으로 판단하였으며 특히 국제회계기준은 자산과 부채를 공정가액으로 평가하고 있어 자산의 임의평가증을 배제하는 세법과는 더욱 많은 괴리를 보일 것으로 분석하였다. 또한, 상장법인에 대하여만 국제회계기준의 도입을 의무화하고 있어 다른 회계기준의 적용으로 인하여 동일한 과세소득에도 불구하고 과세부담이 달라지는 문제를 제기하였다.

김문철과 이준규(2008)는 국제회계기준을 적용할 경우 법인의 세무조정과 조세부담에 어떠한 영향을 미치는지를 검토하였다. 또한, 현행 회계기준과 국제회계기준을 비교하여 차이점을 분석하고 항목별 문제점과 법인세법 개정의 필요성을 논의하였다. 특히, 현행 법인세법의 결산조정제도로 인하여 손금에 산입되지 않거나 적게 손금에 산입되는 경우가 발생하게 되며, 국제회계기준의 준수를 위하여 세무상 손금산입혜택을 포기하여야 하는 선택에 직면하게 되는 점을 지적하였다. 또한, 종전에 법인세법이 기업회계기준의 원칙에 따라 회계기준에서와 같이 손익금의 가액 및 귀속시기를 정하고 있는 경우에는 국제회계기준의 도입에 따라 법인세법을 개정할 필요성이 있음을 지적하였다.

이러한 연구논문 이외에 한국공인회계사회 국제연구위원회의 국제회계기준 도입에 따른 세무유의사항 및 세제개선방향에 관한 연구보고서(2008)에서는 수익에서부터 원가 및 자산, 부채 그리고 금융자산에 이르기까지 현행기준과 국제회계기준의 차이점을 제시하면서 세무유의사항 그리고 향후 세제개선방향을 제시하고 있다. 이와 유사한 연구보고서로 상장회사협의회에서 한영회계법인에 의뢰하여 작성한 국제회계기준 도입에 따른 세제개선연구(2008)가 있는데, 주요항목에 대한 현행기업회계기준과 국제회계기준과의 주요 차이점 및 이로 인한 세무적 영향을 분석하고 있다.

이러한 국내선행연구들은 주로 주요항목에 대한 회계기준의 차이로 인한 세무적 영향을 서술식으로 분석한 연구이다. 국제회계기준을 도입한 이후 과세시스템에 어떠한 영향이 있었는지를 분석한 PriceWaterhouseCoopers(2006)의 연구보고서에 의하면, 국제회계기준이 도입된 이후 EU는 과세소득을 계산함에 있어 국제회계기준에 기초한 회계자료에 의존하는 정도가 각국의 상황에 따라 매우 다르게 나타나고 있다.

III. 국제회계기준 도입이 과세소득에 미치는 사례분석

- 현행 과세시스템이 유지될 경우 -

국제회계기준은 회계투명성을 제고하고 전 세계적인 회계기준의 통일화 추세에 적극 대응하기 위하여 도입되는 것이다. 따라서 국제회계기준과 법인세법은 그 목적에 있어 본질적인 차이를 가진다. 조세는 납세의무자간에 조세부담의 공평성(equality)과 중립성(neutrality)을 추구하고 과세시점에 있어서도 거래가 실현되거나 완료된 시점에 부과되는 것을 원칙으로 하고 있다. 이에 비하여 국제회계기준은 신뢰성보다는 공정가치평가 등의 목적적합성을 중시하고 수익, 비용대응의 손익보다는 공정가치로 평가된 자산, 부채를 중시하는 투자자중심의 목적을 가지고 있다.

또한, 국제회계기준은 전세계의 다양한 정보이용자관점을 존중하면서 끊임없이 개정을 계속하고 있어, 국제회계기준과 세법은 회계의 목적에서 뿐만 아니라 접근방식에서도 많은 차이를 보이고 있다. 이와 같이 국제회계기준은 우리나라의 회계관행이나 실무를 존중하여 제정된 것이 아니므로, 국제회계기준을 법인세법에서 수용하면서 조세부담의 공평성이나 중립성 그리고 조세정책을 적절히 수행하는 것은 불가능하다.

그럼에도 국제회계기준의 도입 이후 법인세법 적용으로 인한 세무조정의 부담을 줄이고 법인세법을 단순화하기 위해서는 국제회계기준을 법인세법에서 최대한 수용하는 것을 고려할 수 있다. 하지만 과세정책이나 과세고유의 목적이 국제회계기준 적용에 따른 목적과는 근본적으로 다르기 때문에, 국제회계기준의 도입이 기업의 과세소득에 미치는 영향을 충분히 고려한 후에 결정되어야 한다.³⁾ 과세정책이나 과세고유의 목적에 의한 법인세 변화가 아닌 국제회계기준의 도입으로 인하여 법인세가 크게 증감하는 것은 국제회계기준의 도입목적에도 맞지 않기 때문이다.

따라서 회계처리기준에 따른 이익에서 과세소득을 산출하는 현행의 결산조정방식이 유지될 경우, 국제회계기준의 도입이 기업의 과세소득에 미치는 영향에 대한 사례분석은 향후 법인세법 개정에 의미 있는 시사점을 제공할 것이다. 이에 국제회계기준의 도입이 기업의 법인세 산출세액에 중대한 영향을 미칠 수 있는 다음의 항목을 선정하여 분석한다.⁴⁾

3) 기획재정부는 국제회계기준이 도입되더라도 기업의 과세부담차이는 없도록 하겠다고 발표하였다. 다음은 2009년 7월 29일 조세일보의 관련 기사내용을 발췌한 것이다. “국제회계기준(IFRS)을 도입하더라도 세부담에는 변동이 없도록 세법 개정이 이뤄질 전망이다. 기획재정부 관계자는 곧 발표될 2009년 세계개편안에 국제회계기준 도입과 관련한 세법 개정의 기본 방향 정도만 제시하는 쪽으로 검토하고 있다며 국제회계기준이 2011년 전면 시행되기 때문에 구체적인 세법 개정은 내년쯤 이뤄질 것이라고 밝혔다. 이 관계자는 기업들이 국제회계기준을 도입할 경우 세부담이 늘어나거나 줄어들지 않도록 세법을 개정할 계획이라며 이미 도입된 EU와 호주 등 외국의 사례를 살펴보고 있다고 말했다.”

4) 국제회계기준의 도입이 기업에 미치는 영향을 분석하기 위해서는 상당한 영향을 받는 기업이나 업종의 선정뿐만 아니라 자료의 입수가능성도 함께 고려하여야 한다. 그러나 기업의 세무 관련 자료입수는 상당히 제한되어 있기 때문에, 자료의 입수가 가능한 항목에 대해서만 분석이 이루어졌다.

1. 재고자산 평가방법 : 후입선출법의 적용배제

법인세법에서는 신설법인의 설립일이 속하는 사업연도의 법인세 과세표준 신고기한 내에 각 사업연도 소득금액 계산에 적용할 재고자산 평가방법을 신고하도록 규정하고 있다. 이때 재고자산은 개별법, 선입선출법, 후입선출법, 총평균법, 이동평균법, 매가환원법의 원가법에 의하여 산출된 가액과 기업회계기준이 정하는 바에 따라 시가로 평가된 가액 중 낮은 가액(저가법)으로 평가된다. 한편, 국제회계기준에서는 재고자산의 평가방법으로 개별법, 선입선출법, 총평균법, 이동평균법, 매가환원법 등을 규정하고 있으며, 후속적으로 재고자산의 취득원가가 순실현가능가치보다 낮을 경우에는 순실현가능가치로 감액하도록 규정하고 있다. 즉, 국제회계기준에서는 후입선출법을 인정하고 있지 않다.

따라서 세무상 재고자산 평가방법으로 후입선출법을 신고하더라도 국제회계기준을 적용하는 회사의 재무제표에는 후입선출법에 의한 재고자산가액을 반영할 수 없다.⁵⁾ 이렇게 국제회계기준에서 인정되지 않는 후입선출법을 세무상 재고자산 평가방법으로 신고한 경우, 법인세법에서는 재고자산 평가방법의 임의변경으로 보아 신고한 후입선출법에 의한 평가액과 선입선출법에 의한 평가액 중 큰 금액을 세무상 재고자산으로 보게 된다.

후입선출법을 적용하고 있는 대표적인 산업은 정유업이다. 2007년 12월말을 기준으로 후입선출법을 적용하고 있는 정유회사를 대상으로 국제회계기준 도입이 법인세에 미칠 영향을 살펴보기로 한다. 먼저, 대표적인 정유회사의 2007년 말 기준으로 후입선출법의 적용실태는 <표 1>과 같다.

<표 1> 정유사의 후입선출법 적용실태

2007년 12월말 기준

(단위 : 천원)

구분	후입선출법 적용대상 재고자산	후입선출법 평가금액	총자산 대비 후입선출법 적용 재고자산 비중
A사	제품, 반제품, 원재료	1,042,095,750	38%
B사	제품, 재공품, 원재료, 상품	613,785,000	26%
C사	원재료	138,944,273	11%

다음 <표 2>는 주식에 보고된 후입선출법에 의한 재고자산 평가금액과 선입선출법(또는 총평균법)에 의한 재고자산 평가금액의 평가차액 및 이러한 평가차액이 법인세액에 미치는 영향을 보여준다.⁶⁾ A사와 B사의 경우 현재 적용하고 있는 후입선출법과 선입선출법(또는 총평균법)에 따른 재고

5) 법인세법에서 재고자산 평가방법은 신고된 방법으로 회사의 장부상 재고자산을 측정·평가하는 것으로, 현행 과세시스템에서는 후입선출법으로 측정·평가된 재고자산가액을 장부에 반영할 수 없기 때문이다.

6) 앞서 기술한 바와 같이 국제회계기준 도입 이후 국제회계기준에서 인정되지 않는 후입선출법을 세무상 재고자산 평가방법으로 신고할 경우, 현행 법인세법에서는 후입선출법에 의한 평가액과 선입선출법에 의한 평가액 중 큰 금액을 세무상 재고자산으로 보게 된다. 그런데 후입선출법을 적용하는 정유사 A와 C는

자산의 평가차액이 각각 4,674억원과 6,328억원으로 1천억원 이상의 법인세가 추가로 과세될 수 있다. 따라서 후입선출법이 인정되지 않는 국제회계기준이 도입될 경우, 후입선출법을 적용하던 기업들에게 막대한 법인세가 추가로 부과될 수 있다.

〈표 2〉 정유사의 후입선출법과 선입선출법(또는 총평균법)에 의한 평가차액 비교

2007년 12월말 기준

(단위 : 천원)

구분	평가금액		평가차액	법인세액에 미치는 영향
	후입선출법	선입선출법(또는 총평균법)		
A사	1,042,095,750	1,509,494,539	467,398,789	116,849,697
B사	613,785,000	1,246,553,000	632,768,000	158,192,000
C사	138,944,273	151,239,202	12,294,929	3,073,732

주1) A사와 C사는 총평균법에 의한 평가금액이며, B사는 선입선출법에 의한 평가금액임.

주2) 법인세액에 미치는 영향은 평가차액에 25%의 법인세율을 적용함.

국제회계기준위원회가 재고자산 평가방법에서 후입선출법을 제외한 것은 후입선출법이 원가의 흐름을 신뢰성 있게 반영하지 못하고, 기말 재무상태표에 표시되는 재고자산이 오래전에 취득한 재고자산의 단가를 반영함으로써 다른 재고자산평가방법에 비하여 영업성과를 왜곡시킬 가능성이 크다고 판단하였기 때문이다. 이렇게 재무정보로서 한계가 있을 뿐만 아니라 소수의 기업만이 적용하고 있는 후입선출법을 국제회계기준 도입 이후에도 법인세법에서 계속 인정할 것인지에 대한 검토가 필요하다.

또한 법인세법에서 재고자산 평가방법으로 후입선출법을 폐지하는 것과 별개로, 정유사와 같이 후입선출법을 적용하던 기업이 다른 재고자산 평가방법으로 변경함에 따라 발생하는 일시적 과세소득에 대하여 일시에 과세하기 보다는 일정기간에 걸쳐 나누어 과세함으로써 국제회계기준 도입에 따른 기업의 과세부담을 경감할 수 있는 경과규정이 필요하다. 영국의 경우 국제회계기준의 적용에 따라 더 이상 국내회계기준이 적용되지 못하여 발생하는 과세소득에 대해서는 10년간 분할(spread)하여 인식하도록 하는 과도기적인 규정을 두고 있다.

2. 유·무형자산의 재평가와 감가상각

<표 3>은 유·무형자산의 재평가와 감가상각에 대한 국제회계기준과 법인세법 간 차이를 정리한 것이다. 먼저, 국제회계기준은 유형자산을 취득한 이후에 원가모형이나 재평가모형 중 하나를 토

주석에 총평균법에 따른 재고자산 평가액을 보고하고 있기 때문에, 선입선출법에 따른 평가액을 직접적으로 입수할 없어 총평균법에 따른 평가액을 사용하였다. 따라서 선입선출법을 적용할 경우 그 평가차액이 더 증가할 수 있다.

지, 건물, 기계장치 등 분류별로 선택하여 적용할 수 있다. 재평가모형이란 신뢰성 있게 공정가치를 측정할 수 있는 경우 재평가일의 공정가치에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 후 재평가금액으로 기록하는 것이다. 그러나 법인세법에서는 자산에 대해 원가법으로 평가함을 원칙으로 하며 자산의 평가차익, 즉 재평가는 인정하지 않는다.⁷⁾

또한, 국제회계기준에서는 감가상각방법으로 정액법, 체감잔액법, 생산량비례법을 인정하고 있다. 그런데 이러한 감가상각방법에 대하여 자산의 미래 경제적 효익을 가장 잘 반영할 수 있는 방법을 적어도 매 회계연도 말에 재검토하도록 규정하고 있으며, 만일 감가상각방법을 변경한다면 회계추정의 변경으로 회계처리한다. 법인세법에서도 정액법, 정률법, 생산량비례법의 감가상각방법을 인정하고 있으나, 건물과 구축물의 경우에는 정액법만이 인정된다. 감가상각방법은 상각방법이 다른 법인과 합병하는 경우 등 법인세법시행령에서 규정하고 있는 사유에 해당하는 경우에 한하여 관할 세무서장의 승인을 얻어 변경할 수 있다.

국제회계기준에서 감가상각자산의 내용연수와 잔존가치는 자산으로부터 기대되는 효용에 따라 결정되며, 적어도 매 회계연도 말에 그 적정성을 재검토하여야 한다. 검토결과 추정치가 달라진다면 회계추정의 변경으로 회계처리한다. 반면에, 법인세법에서는 감가상각자산의 내용연수를 자산의 종류별로 일률적으로 규정하고 일정한 범위 내에서 기업이 선택하여 적용할 수 있으며, 잔존가액은 일률적으로 영(0)으로 규정하고 있다. 내용연수 신고 이후 법인세법시행령에서 규정하고 있는 사유에 해당하는 경우에 한하여 납세지 관할지방국세청장의 승인을 얻어 내용연수를 변경할 수 있다.⁸⁾ 이와 같이 유형자산의 재평가와 감가상각에 있어서 국제회계기준과 법인세법은 많은 차이가 있다.

무형자산에 대한 재평가에 있어서도 국제회계기준은 분류별로 원가모형이나 재평가모형 중 하나를 선택하여 적용하지만, 법인세법에서는 재평가를 인정하지 않는다. 또한, 국제회계기준에서는 무형자산의 경우 내용연수가 유한한지 또는 한정되어 있지 않은지를 먼저 평가하여, 내용연수가 유한한 무형자산은 미래 경제적 효익에 예상되는 소비형태를 반영하여 상각하되, 내용연수가 한정되지 않는 무형자산은 상각하지 않고 매년 또는 손상징후가 있을 때 회수가능액과 장부금액을 비교하여 손상여부를 검토한다.⁹⁾ 반면에, 법인세법에서 무형자산의 내용연수는 법정화되어 있으며, 감가상각방법은 정액법을 원칙으로 하되, 광업권의 경우 생산량비례법이 인정된다.¹⁰⁾ 또한, 신고한 감가상각방법을 계속적으로 적용하여야 한다.

7) 다만, 보험업법 등 기타 법률에 의한 고정자산 평가증의 예외적인 경우에만 자산의 평가차익을 인정한다.

8) 법인세법시행령에서 규정하고 있는 사유로는 사업장이 위치한 지리적, 환경적 특성으로 자산의 부식, 마모 및 훼손의 정도가 현저하거나 평균가동률이 현저하게 증가하는 경우 등이 있다.

9) 내용연수가 한정되어 있지 않은 무형자산은 그 내용연수의 정당성을 매 회계기간마다 검토하여야 하며, 만일 내용연수가 유한하다고 판단되면 회계추정의 변경에 따라 회계처리한다.

10) 예를 들어, 영업권의 내용연수는 5년으로, 특허권은 10년으로 규정되어 있다.

〈표 3〉 유·무형자산의 재평가와 감가상각에 대한 국제회계기준과 법인세법 간 차이

구 분		국제회계기준	법인세법
유형 자산	재평가	원가모형이나 재평가모형 중 선택 적용	원가법만을 인정
	감가상각	정액법, 체감잔액법, 생산량비례법	정액법, 정률법, 생산량비례법. 단, 건물과 구축물은 정액법만 인정
		미래 경제적 효익을 가장 잘 나타내는 방법으로 변경 가능(회계추정의 변경으로 회계처리)	법인세법시행령의 해당 사유에 한하여 관할세무서장의 승인을 얻어 변경 가능
	내용연수와 잔존가치	자산으로부터 기대되는 효용에 따라 결정되며, 변경 가능	법정화 되어 있으며(잔존가치는 일률적으로 0), 법인세법시행령의 해당 사유에 한하여 관할지방국세청장의 승인을 얻어 변경 가능
무형 자산	재평가	원가모형이나 재평가모형 중 선택 적용	원가법만을 인정
	감가상각	내용연수가 유한한 무형자산은 상각하되, 내용연수가 한정되지 않는 무형자산은 상각하지 않고 손상검토	내용연수는 법정화되어 있으며, 정액법을 원칙으로 하되, 광업권은 생산량비례법이 인정됨

이와 같이 국제회계기준과 법인세법의 유·무형자산에 대한 재평가와 감가상각에 있어서 차이가 법인세에 미칠 수 있는 영향을 분석하면 다음과 같다.

가. 유·무형자산의 재평가 증가액

국제회계기준에 따라 유·무형자산을 재평가하더라도 신고조정에 의해 재평가차액의 제거가 가능하므로 법인세액에 미치는 영향은 크지 않을 것이다. 더욱이 자산의 장부금액이 재평가로 인하여 증가된 경우에 그 증가액은 기타포괄손익으로 인식되고 재평가잉여금의 과목으로 자본에 가산된다.¹¹⁾ 다만, 재평가로 자산가액이 증가하면 장부상 감가상각비가 세무상 감가상각범위액 보다 크게 된다. 그런데 법인세법에서 감가상각은 세법상 감가상각비를 한도로 장부상 감가상각비만을 손금으로 인정하는 임의상각제도이다. 따라서 재평가로 인한 장부상 감가상각비의 증가는 손금불산입되어, 법인세법에 따라 원가법을 적용한 경우와 비교할 때 법인세액은 달라지지 않는다.

나. 유·무형자산의 재평가 감소액과 손상차손

유·무형자산에 대하여 재평가모형을 선택한 기업은 보고기간 말에 자산의 장부금액이 공정가치와 중요하게 차이가 나지 않도록 주기적으로 재평가를 수행하여야 한다. 또한, 국제회계기준에서는 손상징후가 없더라도 매 회계연도마다 자산의 손상에 대하여 검토하도록 규정하고 있으며, 회수가

11) 그러나 자산의 장부금액이 재평가로 인하여 감소된 경우에 그 감소액은 당기손익으로 인식된다.

능액이 장부금액보다 적은 경우 손상차손을 인식하도록 하고 있다. 그런데 일반적으로 손상차손은 재평가 감소액과 마찬가지로 법인세법에서 손금으로 인정되지 않으므로, 신고조정에 의해 손금불산입되어 법인세액에 직접적으로 영향을 미치지 않을 것이다.

다만, 재평가 감소나 손상차손으로 인하여 자산의 가액이 감소되면 장부에 계상될 감가상각비도 세무상 감가상각범위액 보다 적게 될 것이므로, 그 만큼 손금에 산입될 수 없게 된다. 따라서 국제회계기준에 따라 재평가 감소나 손상차손을 인식한 경우 법인세법에 따라 원가법을 적용한 경우보다 법인세액이 커지게 된다. 그러나 국제심판례(국심 2007부 797)에 따르면, 이러한 손상차손을 감가상각비 일시계상으로 보아 향후 세무상 감가상각한도액과 장부상 감가상각계상액의 차이액 만큼 추가로 손금 인정받을 수 있을 것으로 판단된다. 하지만, 이에 대한 규정이 분명하지 않으므로 결산조정에 기초한 현행 과세시스템이 유지되는 경우 재평가 감소액이나 자산의 손상차손을 감가상각비의 일시계상으로 인정하는 분명한 규정이 필요하다.

결론적으로, 국제회계기준의 유·무형자산에 대한 재평가 및 손상차손의 규정은 결산조정에 기초한 현행 과세시스템이 유지되더라도 법인세액에 미치는 영향이 크지 않을 것이다. 그러나 무형자산 중 영업권은 다른 유·무형자산과 달리 법인세액에 상당한 영향을 미칠 것으로 판단된다.

현행 기업회계기준에서는 영업권을 20년 이내의 내용연수 동안 정액법에 따라 상각하도록 규정하고 있으며, 법인세법에서는 이러한 장부상 영업권 상각액을 한도로 5년의 내용연수 동안 정액법으로 상각한 금액을 손금으로 인정하고 있다. 그러나 국제회계기준에서는 영업권의 상각이 허용되지 않고 손상에 의해서만 비용에 반영된다. 이러한 영업권 손상차손은 앞서 살펴본 바와 같이 논란의 여지는 있지만 감가상각비의 일시계상으로 보아 손금으로 인정받을 수 있다. 하지만 이러한 영업권에 대한 손상차손의 인식시기는 전혀 예측할 수 없으며, 만일 손상이 상당기간 발생되지 않는다면 극단적인 경우 영업권을 처분하는 시점까지 손금에 산입될 수 없게 된다. 따라서 국제회계기준이 도입될 경우 현재 영업권 상각에 따른 손금인정이 더 이상 허용되지 않게 되어 법인세액이 증가하게 될 것이다.

구체적으로, 2007년말 유가증권과 코스닥 상장기업들의 영업권은 <표 4>에 제시된 바와 같이 3조 6,472억원이다. 2007년 말까지 상각된 기간을 고려하지 않고 3조 6,472억원을 5년의 내용연수 동안 정액법으로 상각한다면 법인세율 25%에서 연간 1,824억원, 향후 5년 동안 총 9,118억원이 손금으로 인정된다.¹²⁾ 따라서 국제회계기준의 도입으로 영업권 상각이 인정되지 않고 손상도 발생되지 않는다면 2007년말 기준으로 전체 상장기업이 추가로 부담하게 될 법인세액은 9천억에 달하며, 영업권을 많이 계상하고 있는 기업들에게 국제회계기준의 도입에 따른 과세부담이 클 수 밖에 없다.

국제회계기준의 도입은 법인세액에 직접적으로 영향을 미칠 뿐만 아니라, 주기적인 자산재평가와 이에 따른 감가상각 시부인을 위한 관련 자료의 추적과 유지에도 상당한 시간과 비용을 발생시킬 것이다.

12) 일반적으로 기업들은 회계처리에서도 법인세법과 동일하게 5년의 내용연수 동안 정액법에 따라 영업권을 상각하고 있다.

2007년 12월말 기준 <표 4> 상장기업의 영업권 현황 (단위 : 억원)

구 분	총금액	기업수	평균금액
유가증권 상장기업	29,737	81	376
코스닥 상장기업	6,735	140	48
합 계	36,472	221	165

3. 유·무형자산의 내용연수와 감가상각

국제회계기준에서는 매 회계연도말 내용연수와 잔존가치의 적정성을 검토하고, 그 추정치가 달라지면 회계추정의 변경으로 회계처리한다. 반면에, 법인세법의 경우 자산별·업종별 내용연수를 구체적으로 규정하고 있다.¹³⁾ 그리고 자산별·업종별로 적용한 신고내용연수 또는 기준내용연수는 그 후의 사업연도에도 원칙적으로 계속하여 적용하여야 한다.¹⁴⁾ 법인세법의 내용연수는 자의성을 방지하기 위하여 설정한 기준내용연수이며 경제적 실질을 충실히 반영한 것이 아니기 때문에, 국제회계기준 적용 시 내용연수의 증가로 인하여 손금으로 인정받는 감가상각비가 감소될 수 있다.

특히, 이러한 영향은 유형자산의 비중이 높은 도시가스업 등에서 크게 나타날 것이다. <표 5>는 도시가스업에 대한 사례로 주요 도시가스회사의 감가상각방법 및 감가상각에 적용하고 있는 내용연수, 취득가액, 장부가액, 전체 자산에 대한 비중이다. 도시가스회사의 공급설비(배관)는 매우 중요한 자산으로 전체 자산에서 평균적으로 약 35%를 차지하고 있으며, 공급설비에 적용되는 내용연수에 따라 기업의 법인세액에 미치는 영향이 매우 중대하다. 현행 법인세법에서는 공급설비에 적용되는 기준내용연수는 20년이나 <표 5>를 살펴보면 대다수의 도시가스회사는 15년을 적용하고 있다.¹⁵⁾

그런데 도시가스회사의 공급설비는 수선유지와 안전관리가 적절히 이루어질 경우 일반적으로 40년 이상을 사용할 수 있는 설비이다.¹⁶⁾ 따라서 국제회계기준이 적용될 경우 법인세법에서 규정하고 있는 기준내용연수가 아닌 경제적 내용연수를 기준으로 감가상각이 이루어질 것이다.

13) 잔존가액의 경우에도 잔존가액 산정의 임의성을 없애기 위하여 영(0)으로 명문화되어 있다.

14) 세법상 내용연수의 변경은 요건을 정하여 엄격하게 규정하고 있다. 예를 들어, 변경사유에 해당하여 내용연수를 변경한 기업이라도 3년 이내에는 다시 내용연수를 변경할 수 없다. 이와 같이 엄격하게 변경을 규정하는 이유는 일반적으로 총자산에서 유형자산의 비중이 높아 빈번한 내용연수의 변경을 통하여 과세소득을 조정할 수 있기 때문이다.

15) 현행 법인세법에서는 기준내용연수의 25% 내에서 가산 또는 차감한 내용연수를 적용할 수 있다.

16) 도시가스협회 등 관련 업종의 전문가와 면담조사를 통하여 공급설비에 대한 40년의 경제적 내용연수를 확인받았으며, 실제로 상당한 역사를 가진 도시가스회사의 경우 적절한 수선유지가 이루어지면서 40년 이상 배관을 사용하고 있다.

〈표 5〉 주요 도시가스회사의 공급설비에 대한 감가상각 현황

2007년 12월말 기준

(단위 : 천원)

회사	취득가액	장부가액	감가상각방법	내용연수	자산대비 비중
A사	284,693,523	93,534,522	정률법	15년	23.10%
B사	523,702,239	169,370,149	정액법	15년	24.94%
C사	79,921,280	19,196,010	정액법	15년	11.88%
D사	354,149,253	189,093,579	정액법	15년	37.91%
E사	579,553,312	141,453,119	정액법	15년	18.16%
F사	394,743,858	200,183,925	정액법	15년	44.23%
G사	205,092,497	61,352,052	정액법	15년	29.73%
H사	195,518,048	86,178,827	정률법	20년	50.44%
I사	225,598,983	115,237,130	정액법	20년	47.79%
J사	225,959,838	126,527,427	정액법	20년	42.22%

이에 도시가스회사 공급설비의 내용연수를 40년으로 가정하고 감가상각비에 미치는 영향을 분석하면 <표 6>과 같다. 내용연수 40년을 적용할 경우 현재 기준내용연수를 적용하여 감가상각하는 경우와 비교하여, 약 40%의 감가상각비만을 법인세법상 인정받게 된다. 이는 1,164억원에 달하는 감가상각비 차액으로, 법인세율 25%를 적용할 경우 조사 대상인 10개 도시가스회사당 평균 29억원의 법인세액의 증가를 가져온다.

〈표 6〉 주요 도시가스회사의 국제회계기준 도입에 따른 공급설비 감가상각비 감소율

(단위 : 백만원)

회사	취득가액	장부가액	상각방법	기존 내용연수	기존연수 상각금액	신규연수 상각 금액(40년가정)	기존연수대비 상각액감소율
A사	284,694	93,535	정률법	15년	17,023	6,828	60%
B사	523,702	169,370	정액법	15년	34,913	13,093	63%
C사	79,921	19,196	정액법	15년	5,328	1,998	63%
D사	354,149	189,094	정액법	15년	23,610	8,854	63%
E사	579,553	141,453	정액법	15년	38,637	14,489	63%
F사	394,744	200,184	정액법	15년	26,316	9,869	63%
G사	205,092	61,352	정액법	15년	13,673	5,127	63%
H사	195,518	86,179	정률법	20년	12,065	6,291	48%
I사	225,599	115,237	정액법	20년	11,280	5,640	50%
J사	225,960	126,527	정액법	20년	11,298	5,649	50%

한편, 유형자산의 비중이 높은 항공업의 국제회계기준 도입 이후 경제적 내용연수의 적용에 따른 감가상각비 차이에 대한 분석은 다음과 같다. <표 7>은 A항공사의 2007년말 현재 기업회계기준과 법인세법에 따른 감가상각비의 차이에 대한 사례이다.

<표 7> A항공사의 기업회계기준과 법인세법에 따른 감가상각비 차이

2007년 12월말 기준

(단위 : 백만원)

감가상각 대상자산	기업회계기준		법인세법	
	내용연수	감가상각비	내용연수	감가상각비
항공기	20년	654,690	15년	839,588

A항공사의 경우 항공기에 대한 내용연수를 장부상 20년으로 평가하였지만, 법인세법상 15년으로 신고하였다.¹⁷⁾ 따라서 2007년도에 장부상 감가상각비가 법인세법상 감가상각비에 미치지 못하고 있다. 그런데 항공기의 경제적 내용연수는 20년 이상이라는 2007 NICE 산업별 평가방법을 따를 경우, 국제회계기준 도입 이후 A항공사의 항공기 내용연수는 현재 20년보다 더 장기간으로 평가될 수 있으므로 장부상 감가상각비가 법인세법상 감가상각비에 보다 더 미치지 못하게 될 것이다. 이렇게 항공기에 대한 감가상각 시 국제회계기준에 따라 경제적 내용연수를 적용할 경우 항공사의 법인세액이 증가될 수 있다.

이상으로 국제회계기준에 기초한 이익에서 과세소득을 산출하는 현행의 결산조정방식이 유지될 경우를 전제로 하여 기업의 과세소득에 미치는 영향을 분석하였다.¹⁸⁾ 후입선출법과 같은 재고자산 평가방법의 사례는 특정기업의 사례라고 할 수 있으나, 유·무형자산의 사례는 대다수 기업에 적용되는 매우 중요한 사례로서 유형자산의 비중이 높은 장치산업과 설비산업 등의 경우에는 국제회계기준의 도입이 법인세액에 미치는 영향이 매우 지대함을 알 수 있다.

17) 재무제표 작성 시 적용하는 국내의 항공사들의 항공기에 대한 내용연수는 다양하다. 예를 들어, 국내 B항공사의 경우 항공기의 내용연수를 5년에서 20년까지 다양하게 평가하고 있다. 또한, 해외 항공사의 경우 싱가포르 항공사는 항공기의 내용연수를 1989년 이전에는 8년, 그 이후에는 10년으로 평가하고 있다. 델타 항공사의 경우는 항공기의 내용연수에 대한 변경이 많아서 1986년 이전까지 10년, 그 이후부터 1993년까지 15년, 그리고 1993년부터 현재까지 20년으로 평가하고 있다.

18) 국제회계기준에 기초한 이익에서 과세소득을 산출하는 현행의 결산조정방식이 그대로 유지될 경우 법인세액에 영향을 미칠 수 있는 다른 주요 항목은 ① 퇴직급여충당금, ② 대손충당금, ③ 유형자산의 평가차손, ④ 접대비 한도액 등이 있다.

IV. EU의 국제회계기준 도입 이후 과세시스템과 정책적 시사점

1. EU의 국제회계기준 도입 이후 과세시스템

국제회계기준을 도입한 EU 각 국가들이 과세시스템을 적용하는 방법은 매우 다양하다. 그럼에도 그 방법과 범위는 두 가지 요소를 기준으로 구분될 수 있다. 첫째, 과세소득의 산출에 있어 회계기준에 얼마나 의존적인지 여부와 둘째, 과세대상이 되는 개별재무제표에 국제회계기준 또는 국내회계기준의 적용을 의무화하거나 허용하는지 여부이다.

먼저, 과세소득의 산출이 회계기준에 의존하는 정도에 따라 회계기준에 의존적·준의존적·독립적 과세시스템으로 구분할 수 있다.¹⁹⁾ 과거부터 대다수의 국가들은 납세자의 부담과 비용을 줄이기 위해서 기본적으로 회계기준에 의존하는 과세시스템을 운영하고 있다. 이에 과세소득 산출에 있어 회계기준에 얼마나 의존적인지에 따른 장·단점을 살펴보면 <표 8>과 같다.

<표 8> 회계기준의 의존도에 따른 과세시스템의 장·단점

구분	회계기준에 의존된 과세시스템	회계기준에 준의존적인 과세시스템	회계기준과 독립된 과세시스템
정의	• 장부상 금액을 기준으로 과세소득이 산출	• 장부상 금액을 기준으로 과세소득이 산출되지만, 세법규정을 우선 적용	• 세무상 목적의 장부를 회계기준과 별개로 유지
장점	• 회계와 세법목적 중 하나의 장부만 유지 • 회계기준과 세법규준을 모두 숙지해야 하는 부담 경감 • 이연법인세액이 최소화	• 회계와 세법목적 중 하나의 장부만 유지하면서, 조세정책에 관한 권한 유지	• 과세에 대한 완전한 통제권 • 국제회계기준이 도입되더라도 기존 세법의 개정이 최소화
단점	• 국제회계기준이 적용될 경우 지속적인 기준개정에 따른 과세소득의 변동성이 큼 • 미실현소득에 대해서도 과세 • 과세주권에 대한 논란	• 회계기준의 제·개정 시 이에 대응하는 세법의 보완 및 개정이 필요 • 이에 따른 복잡한 세법규정	• 회계와 세무목적의 이중장부시스템에 따른 비용 소모 • 연결재무제표에서 상당한 이연법인세액 발생

19) 참고로, Nobes and Schwencke(2006)의 연구에서는 과세기준과 재무보고기준 간의 관계를 다음과 같이 여섯 가지로 분류하고, 국제회계기준이 도입됨에 따라 과세기준과 재무보고기준의 관계가 유럽 각국별로 어떻게 분류되고 있는지를 살펴보았다. ① 과세기준과 재무보고기준이 완전히 분리(Disconnection)된 관계, ② 과세기준과 재무보고기준이 완전히 일치(Identity)된 관계, ③ 재무보고기준이 과세에도 적용(Accounting Leads)되는 관계, ④ 과세기준 부재시 재무보고기준이 적용(Accounting Leads II)되는 관계, ⑤ 재무보고기준 부재시 과세기준이 적용(Tax Leads)되는 관계, ⑥ 과세기준이 재무보고에도 적용(Tax Dominates)되는 관계

과세소득을 산출함에 있어 회계기준에 의존된 과세시스템은 장부상 금액에 따라 과세소득이 산출되는 방법이다. 따라서 회계와 세법 목적 중 하나의 장부만을 유지하면 되고, 회계기준에 의한 장부를 존중하므로 회계기준과 세법규정을 모두 숙지해야 하는 납세자의 부담을 상당히 경감시킬 수 있다. 또한, 회계기준과 세법규정과의 상당한 일치로 인하여 이연법인세액이 최소화된다. 그러나 회계기준으로서 국제회계기준이 적용될 경우, 지속적으로 개정되는 국제회계기준에 의존해서 산출되는 과세소득의 변동성이 매우 증가할 뿐만 아니라, 미실현소득에 대한 과세로 인하여 과세소득과 실현된 현금수입의 상당한 불일치가 발생될 수 있다. 또한, 납세자나 과세당국의 입장에서 제정되어야 할 조세정책에 대한 권한을 민간기구인 국제회계기준위원회에게 이전하게 되는 결과가 되어 국가적인 주권문제까지도 발생될 수 있다.

이에 비하여 회계기준에 준의존적인 과세시스템이란 과세소득을 산출함에 있어 근본적으로는 회계기준에 기초한 이익에서 과세소득을 산출하기는 하지만, 조세정책이나 세법의 목적에 따라 세법규정을 우선하여 적용하는 방법이다. 회계와 세법목적 중 하나의 장부만을 유지하면서도, 조세정책에 대한 권한을 과세당국이 유지한다. 그러나 준의존적 과세시스템이 제대로 작동하기 위해서는 끊임없이 변화하는 국제회계기준의 개정에 대응하여 세법이 조화롭게 적용될 수 있도록 계속적으로 세법을 보완·개정되어야 한다. 또한, 이렇게 제정되는 복잡한 세법규정은 모두 납세자와 과세당국에 상당한 부담이 된다는 단점을 가지고 있다.

마지막으로 회계기준과 독립된 과세시스템은 세무상 목적의 장부를 회계기준과 별개로 유지하는 방법이다. 회계기준과 독립적으로 과세에 대한 통제권을 행사할 수 있으며, 국제회계기준이 도입되더라도 기존의 세법을 최소한으로 개정할 수 있다. 그러나 회계와 세무목적의 장부작성 및 유지를 위하여 별도의 시스템을 갖춰야 하는 등 추가의 비용이 소모하며, 연결재무제표에서 상당한 이연법인세액이 발생되게 될 것이다.

한편, 국제회계기준은 연결재무제표를 주재무제표로 규정하고 있으며 개별재무제표에 대하여는 별도로 언급하지 않고 있어, 국제회계기준을 도입한 EU 각국에서도 개별재무제표의 작성은 매우 다양하게 나타나고 있다. 구체적으로, 독일과 프랑스 등은 국내회계기준에 따른 개별재무제표의 작성을 의무화하는 반면, 영국 등은 개별재무제표의 작성에 대하여 국제회계기준의 적용을 의무화하거나 허용하고 있다.

국제회계기준 도입 이후 과세시스템과 개별재무제표의 작성기준에 따른 EU 각국들의 분류는 <표 9>과 같이 다양하게 나타나고 있다. <표 9>에서 회계기준에 의존된 과세시스템을 갖춘 [그룹 1]과 [그룹 4]의 국가들은 국제회계기준보다 국내회계기준에 따른 개별재무제표를 기준으로 과세소득을 산출하는 경향이 매우 높다.

먼저, [그룹 1]의 체코, 그리스, 헝가리, 슬로베니아는 개별재무제표에 국제회계기준의 적용을 허용하지만, 과세소득은 국내회계기준에 따른 개별재무제표를 기준으로 산출된다. 다만, 체코와 그리스는 국제회계기준을 적용하여 개별재무제표를 작성할 경우 국제기준과 국내기준의 차이조정(Reconciliation of the differences)을 과세관청에 제출하여야 한다. 또한, 헝가리는 EU에 상장된 연결기

업에 대하여 국제회계기준에 의한 개별재무제표의 작성을 허용하면서도, 과세소득의 산출은 여전히 국내기준에 따른 재무제표에 기초한다.

한편, [그룹 4]의 독일, 프랑스, 오스트리아 등은 개별재무제표 작성 시 국제회계기준의 적용을 아예 배제하기 때문에, 과세소득은 국내회계기준만 적용되는 개별재무제표를 기준으로 산출된다. 이렇게 회계기준에 의존적인 과세시스템의 국가들은 과세소득에 대한 통제권을 유지하기 위하여, 국내회계기준에 따른 개별재무제표를 기준으로 과세소득을 산출하는 경향이 높은 것으로 판단된다.

<표 9> EU의 국제회계기준 도입 이후 과세시스템의 적용

구 분	회계기준에 의존된 과세시스템 (Dependent)	회계기준에 준의존적인 과세시스템 (Quasi-dependent)	회계기준과 독립된 과세시스템 (Independent)
개별재무제표에 대하여 국제회계기준의 적용을 허용하거나 의무화	[그룹 1] 체코, 그리스, 헝가리, 슬로베니아	[그룹 2] 이탈리아, 핀란드, 영국, 덴마크, 몰타, 아일랜드, 아이슬랜드, 포르투갈, 스페인, 슬로바키아	[그룹 3] 네덜란드, 노르웨이, 폴란드, 에스토니아
개별재무제표에 대하여 국제회계기준의 적용을 배제(국내기준 적용)	[그룹 4] 독일, 프랑스, 오스트리아, 벨기엘, 스웨덴, 스위스	-	-

출처 : PriceWaterhouseCoopers, 2006. "IFRS : Tax implications for the EU financial services industry - are you ready?"

<표 9>에서 [그룹 1] 및 [그룹 4]와 반대로, 회계기준과 독립된 과세시스템을 갖춘 [그룹 3]의 네덜란드, 노르웨이, 폴란드 등은 세무상 장부를 기준으로 과세소득을 산출하기 때문에, 세법목적으로 개별재무제표에 대하여 국내회계기준을 별도로 유지할 실익이 없다. 따라서 회계기준에 독립된 과세시스템을 갖춘 국가들은 모두 연결뿐만 아니라 개별재무제표에도 국제회계기준의 적용을 허용하거나 의무화하고 있다. 참고로, 노르웨이는 회계기준에 의존된 과세시스템을 국제회계기준 도입 이후 독립적 관계로 변경하였다.

마지막으로, <표 9>에서 회계기준에 준의존적인 과세시스템을 갖춘 [그룹 2]의 국가들은 세무상 국제회계기준을 부분적으로 수정하여 과세소득을 산출한다.²⁰⁾ 예를 들어, 이탈리아는 세무상 감가상각과 영업권상각에 대해 국제회계기준이 아닌 세법에서 규정하고 있는 내용연수를 적용하지만,

20) EU는 단일경제구역에 대한 실질적인 통합을 위하여, 국제회계기준을 Common Tax Base로 한 과세소득의 산출방법이 논의되고 있다. 즉, EU의 경우 국제회계기준에 준의존적인 과세시스템을 유지하려는 경향이 있다.

일부 유가증권의 미실현손익을 과세소득으로 보는 등 국제회계기준의 공정가치평가에 대해서 부분적으로 세법에서 수용하고 있기도 하다. 반면에 핀란드는 국제회계기준에 따른 공정가치평가에 의해 발생하는 미실현손익을 모두 과세소득에서 제외한다. 한편, 영국은 국내회계기준과 국제회계기준에 의한 과세소득의 산출을 모두 인정한다. 다만, 적용기준에 따라 과세소득이 달라질 수 있으므로, 조세회피를 최소화하면서 유사한 수준의 과세가 될 수 있도록 세법을 보완하고 있다. 특히, 국제회계기준의 적용에 따라 더 이상 국내회계기준이 적용되지 못하여 발생하는 과세소득에 대해서는 10년간 분할(spread)하여 인식하도록 과도기적인 규정을 두고 있다.

이상의 EU 국가들의 국제회계기준 도입 이후 과세시스템 변화의 공통점은 어떠한 과세시스템을 갖추더라도 국제회계기준의 도입이 과세소득에 미치는 영향을 최소화하는 것이다. 즉, 회계기준에 의존된 과세시스템의 국가들은 국내회계기준에 따른 개별재무제표를 기준으로 과세소득을 산출함으로써, 연결재무제표에 국제회계기준이 도입되더라도 과세소득에 미치는 영향은 크지 않다. 또한, 회계기준과 독립된 과세시스템을 갖춘 국가들은 세무상 장부를 기준으로 과세소득을 산출하기 때문에, 국제회계기준이 도입되더라도 과세소득에 큰 변화를 가져오지 않는다. 회계기준에 준의존적인 과세시스템의 국가들도 세무상 국제회계기준을 부분적으로 수정하여 과세소득의 변화를 최소화할 수 있다.

2. 정책적 시사점

우리나라는 회계기준에 기초한 이익으로부터 과세소득을 산출하기 때문에 회계기준에 준의존적인 과세시스템의 국가로 분류될 수 있다. 또한, 우리나라의 상장기업들은 연결재무제표 뿐만 아니라 개별재무제표에 대해서도 국제회계기준이 의무적으로 적용됨으로, <표 9>에서 [그룹 2]에 속하는 국가이다.²¹⁾ 따라서 국제회계기준 도입 이후에도 현행처럼 회계기준에 준의존적인 과세시스템이 유지될 경우, 국제회계기준의 도입은 과세소득에 상당한 영향을 미치게 될 것이다. 이에 [그룹 2]의 EU 국가들처럼, 우리나라도 국제회계기준 도입 이후 과세소득에 미치는 영향을 최소화하기 위한 세법 개정이 시급히 요구된다. 예를 들어, 영국처럼 국제회계기준의 적용에 따라 더 이상 국내회계기준이 적용되지 못하여 발생하는 과세소득에 대해서는 일정기간 동안 분할하여 인식하도록 과도기적인 규정을 두어야 한다. 특히, 제3장의 유·무형자산의 감가상각과 재평가 또는 손상평가의 실제 사례들에서 제시되었듯이, 국제회계기준에 따른 적정한 회계처리가 법인세액에서 불이익을 받게 되는 결산조정제도는 현행의 준의존적 과세시스템에서 국제회계기준이 도입될 경우 사전에 폐지 또는 개선되어야 한다.

회계기준에 준의존적인 현행의 과세시스템을 국제회계기준의 도입에 따라 <표 9>에서 [그룹 1]의 EU 국가들처럼 회계기준에 완전히 의존된 과세시스템이나 [그룹 3]의 EU 국가들처럼 회계기준에

21) 비상장기업은 국제회계기준과 국내회계기준에서 선택하여 적용할 수 있으며, 한번 선택한 경우에는 계속하여 이를 적용하여야 한다.

독립된 과세시스템으로 전환할 수도 있다.²²⁾ 그러나 투자자 중심의 국제회계기준은 과세의 공평성과 중립성을 추구하는 세법과 상반된 개념이 많기 때문에, 국제회계기준에 의한 이익을 기초로 과세소득을 산출할 경우 기본적인 조세의 목적이 완전히 훼손될 수 있다.²³⁾ 즉, 과세소득을 산출하는 목적으로 국제회계기준은 상당히 부적합한 기준이다. 이에 앞서 조사한 [그룹 1]에 속하는 EU 국가들도 국제회계기준 보다 국내회계기준에 따른 개별재무제표를 기준으로 과세소득을 산출하고 있다. 따라서 우리나라의 상장기업들은 개별재무제표도 국제회계기준을 적용하여야 하기 때문에, 국제회계기준 도입 이후 회계기준에 완전히 의존된 과세시스템으로의 전환은 바람직하지 않다.

또한, 회계기준과 독립된 과세시스템으로 전환하는 방안은 회계기준과 완전히 별개로 조세정책에 대한 권한을 가지게 되며 기존 세법을 최소한으로 수정하면 되는 장점이 있지만, 회계와 세무목적의 장부작성 및 유지를 위한 별도의 시스템과 시간 등 상당한 추가비용이 발생하게 된다는 점에서 상당히 부담이 된다.²⁴⁾

22) 국내 상장기업들의 개별재무제표에 대해서 국제회계기준의 적용을 이미 의무화되었기 때문에, 우리나라는 <표 9>에서 개별재무제표에 국제회계기준의 적용을 배제한 [그룹 4]로 분류될 수 없다. 다만, 국제회계기준과 세법 간 괴리 등을 고려하여, 개별재무제표에 대한 국제회계기준의 의무화에 대해서 재논의가 필요할 수는 있다.

23) 국제회계기준은 세법과 다음과 같은 주요한 개념적 차이가 있다. 첫째, 국제회계기준은 투자자의 의사결정을 위하여 미래예측정보의 제공을 주요한 목적으로 형식보다 경제적 실질을 중시하는 반면, 세법은 납세의무의 공평성과 중립성을 추구하여 법률적으로 거래가 확실한 과거실적에 기초하여 과세소득을 산출한다. 둘째, 국제회계기준은 특정시점의 재무상태를 중시하는 반면, 세법은 손익계산을 중요시한다. 셋째, 국제회계기준은 미래의 현금창출능력(Cash-generation ability)을 신뢰성 있게 측정하기 위하여 자산과 부채에 공정가치개념을 적용하지만, 세법은 현금의 실현이 확실한 부분에 대해서만 과세소득을 인식한다.

24) 국제회계기준 도입 이후 해외사업장에 대하여 기능통화에 의한 외화환산이 이루어져야 한다. 국제회계기준의 기능통화 회계제도에서는 보고통화에 상관없이 특정통화가 거래의 실질을 가장 잘 표현하기 때문에, 기능통화로 채택되면 보고통화인 원화로 거래가 이루어졌거나 장부에 기록되었더라도 기능통화로 환산되어야 한다. 만약 어떤 기업의 기능통화가 원화로 결정된다면, 이러한 기업의 재무제표에는 외화환산손익의 항목이 나타나지 않을 것이다. 그런데 현행 법인세법에서는 기능통화의 개념이 없다. 그러므로 국제회계기준의 도입 이후 해외사업장에 대하여 기능통화에 의한 외화환산이 이루어질 경우, 기능통화와 보고통화의 이중기표가 가능한 전산시스템의 준비가 필요하다. 기능통화가 적용될 수 있는 해운사를 대상으로 실제 기능통화 전환 전후 손익효과(2007년말)를 분석한 결과 기능통화 적용 전을 기준으로 기능통화 환산 후의 당기순이익은 작게는 23%에서 크게는 44%까지 감소하였다(박경호 외, 2008). 따라서 국제회계기준 도입은 해외사업장을 가지고 있는 기업에 대하여 회계와 세법의 차이(이연법인세)를 상당히 발생시킬 것이다. 또한 자산의 재평가, 내용연수 수정 등에 따른 세무상 기록의 유지를 위해 각종 장부시스템유지와 시간비용이 추가로 발생될 수 있다. 이러한 상황이 국제회계기준을 적용하여야 하는 모든 회사에 공통적으로 발생할 수 있는 상황은 아니나, 이처럼 국제회계기준 도입적용을 위해 상당한 시스템과 시간비용이 투입되어야 한다는 점을 고려하면 국제회계기준이 도입·적용될 경우 회계기준에 따른 장부 이외에 세법목적에 위한 별도의 장부유지가 커다란 부담이 되지 않을 것이라는 주장도 있다.

결론적으로, 국내 상장기업들의 개별재무제표에 대하여 국제회계기준의 적용을 의무화한 현 시점에서 회계기준에 준의존적인 현행의 과세시스템 유지가 가장 적합한 방법이다. 다만, 현재의 결산조정방식은 폐지 또는 개정되어야 한다. 또한, 이러한 준의존적인 과세시스템이 제대로 작동하기 위해서는 끊임없이 변화하는 국제회계기준에 개정에 대응하여 세법이 조화롭게 적용될 수 있도록 세법을 계속적으로 보완·개정하여야 한다.²⁵⁾

V. 결 론

자본시장의 국제화가 가속되면서 국가 간 회계정보의 비교가능성 및 투명성을 제고하기 위하여 각 국가에서는 국제회계기준을 도입하거나 도입준비 중에 있다. 이에 회계투명성을 제고하고 전 세계적인 회계기준의 통일화 추세에 적극대응하기 위하여, 우리나라도 국제회계기준을 적용한 재무제표의 작성 및 공시가 의무화되었다. 그런데 법인세법상 각 사업연도 소득금액이 장부상 당기순이익으로부터 세무조정의 과정을 거쳐 산출되고, 장부상 자산·부채 및 자본으로부터 세무상의 자본인 유보금액이 산출되는 점을 고려해 볼 때, 국제회계기준의 적용은 세무조정과정 및 법인세액에 근본적인 영향을 미칠 수 있다. 실제로 재고자산평가방법, 감가상각내용연수, 영업권상각 사례에서 분석되었듯이 결산조정이라는 현행과세시스템이 유지될 경우 국제회계기준은 기업의 법인세액에 상당한 영향을 미치게 된다.

구체적으로, 현행 과세시스템인 결산조정방식이 유지될 경우 국제회계기준의 도입이 기업의 과세소득에 미치는 영향에 대한 사례분석결과는 다음과 같다. 첫째, 국제회계기준에서 적용배제되는 후입선출법에 따라 재고자산을 평가하는 정유업의 경우 국제회계기준 도입 이후 1천억원 이상의 법인세액이 추가로 과세될 수 있다. 둘째, 국제회계기준의 유·무형자산에 대한 재평가 및 손상차손은 결산조정에 기초한 현행 과세시스템이 유지되더라도 법인세액에 미치는 영향이 크지 않을 것이다. 그러나 무형자산 중 영업권은 법인세액에 상당한 영향을 미쳐, 2007년말 기준으로 전체 상장기업이 추가로 부담하게 될 법인세액은 9천억에 달한다. 셋째, 국제회계기준 적용 시 경제적 내용연수의 증가로 인하여 손금으로 인정받는 감가상각비가 감소될 수 있다. 특히, 이러한 영향은 유형자산의 비중이 높은 도시가스업 등에서 크게 나타나, 경제적 내용연수를 적용할 경우 10개 도시가스회사당 평균 29억원의 법인세액의 증가를 가져온다.

25) 결산조정방식을 폐지할 경우 현재의 결산조정사항에 대한 대안으로는 법인세법상 손금인정 금액만큼을 강제로 신고조정하게 하는 방법이 있다. 임의로 과세소득을 조정하지 못하게 하는 장점은 있으나 회사가 적극적으로 신고조정하지 않은 금액을 과세당국이 강제로 손금에 반영하여야 하는 상당한 부담이 있을 수 있다. 이에 대한 대안으로는 의제상각처럼 신고조정한 금액만큼을 손금범위액내에서 손금으로 인정하고 부족하게 신고조정한 금액에 대하여는 향후에 손금인정을 받지 못하도록 하는 방법이 가장 합리적일 것으로 판단된다.

한편, 국제회계기준을 이미 도입한 EU 국가들이 과세시스템을 적용하는 방법을 살펴보면 과세시스템의 선택이 매우 다양하게 나타나고 있다. 예를 들어, 독일과 프랑스는 국내회계기준에 따른 개별재무제표를 기준으로 과세소득을 산출하는 반면, 네덜란드와 노르웨이는 국제회계기준에 의해 작성되는 개별재무제표와는 완전히 독립적인 세무상의 장부를 사용하여 과세소득을 산출한다. 또한, 영국은 국내회계기준과 국제회계기준에 의한 과세소득의 산출을 모두 인정하지만, 적용기준에 따라 과세소득이 달라질 수 있으므로 조세회피를 최소화하면서 유사한 수준의 과세가 될 수 있도록 세법을 보완하고 있다. 이상의 EU 국가들의 국제회계기준 도입 이후 과세시스템 변화의 공통점은 어떠한 과세시스템을 갖추더라도 국제회계기준의 도입이 과세소득에 미치는 영향을 최소화하는 것이다.

우리나라는 국내 상장기업들의 개별재무제표에 대하여 국제회계기준의 적용을 의무화한 현 시점에서 회계기준에 의존적이거나 독립적인 과세시스템 보다는 현행의 회계기준에 준의존적인 과세시스템의 유지가 가장 적합한 방법이다. 다만, 현재의 결산조정방식은 유·무형자산의 감가상각과 채평가 또는 손상평가 등에서 국제회계기준에 따른 적정한 회계처리가 법인세액에서 불이익을 받게 됨으로, 국제회계기준의 도입 이전에 폐지 또는 개정되어야 한다. 또한, 이러한 준의존적인 과세시스템이 제대로 작동하기 위해서는 끊임없이 변화하는 국제회계기준에 개정에 대응하여 세법이 조화롭게 적용될 수 있도록 세법을 계속적으로 보완·개정하여야 한다.

국제회계기준 도입의 영향은 산업과 기업에 따라 다양할 것이다. 최근 목적과 접근방식이 다른 국제회계기준을 도입하더라도 기업의 세부담 차이는 없도록 하겠다는 과세당국의 발표는 있었으나, 구체적인 방안 등에 대하여는 아무런 의견표명이 없었다. 영국의 경우와 같이 국제회계기준의 적용에 따라 더 이상 국내회계기준이 적용되지 못하여 발생하는 과세소득에 대해서는 10년간 분할(spread)하여 인식하도록 하는 등의 구체적인 규정이 필요하다.

또한, 국제회계기준의 시행시기가 다가옴에 따라 근본적인 과세시스템에 대한 논의 및 결정이 없는 상태에서 국제회계기준과 세법의 개별적인 항목에 대한 여러 분석이 제시되고는 있으나, 근본적인 과세시스템에 대한 논의가 부족하여 국제회계기준을 도입하여 시행하여야 하는 기업에게는 상당한 부담이 되고 있다. 따라서 근본적인 과세시스템에 대한 신중한 검토와 분석을 통한 조속한 결정을 통하여 국제회계기준 적용에 있어 기업들이 향후 과세에 적절히 대응할 수 있도록 하여야 할 것이다.

국제회계기준의 도입이 기업에 미치는 영향을 분석하기 위해서는 상당한 영향을 받는 기업이나 업종을 선정하고, 선정이 되었더라도 자료의 입수가 가능하여야 한다. 그러나 기업의 세무 관련 자료의 입수는 상당히 제한되어 있기 때문에, 자료 입수가 가능한 일부 중요 항목만이 분석된 점은 아쉬운 부분이라고 할 수 있다. 향후 다양한 항목의 사례의 분석을 통한 연구가 이루어진다면 더욱 좋은 연구가 될 수 있을 것이다.

참고문헌

- 김문철 · 이준규. 2008. “국제회계기준의 도입에 따른 세법개정의 필요성” 세무와회계저널 제9권 제2호 : 155 - 185.
- 박경호 · 임승연 · 김칠봉 · 이창우. 2008. “한국채택국제회계기준에 근거한 기능통화 회계제도의 도입”.
- 윤태화 · 홍정화. 2001. “리스회계방법 선택에 영향을 미치는 기업특성요인” 세무와회계저널 제2권 제1호 : 185 - 206.
- 이영한. 2007. “국제회계기준 도입이 세법적용에 미치는 영향에 관한 연구” 조세법연구 제12권 제3호 : 189 - 228.
- 한국공인회계사회 국제연구위원회, 국제회계기준 도입 세제개선연구팀. 2008. “국제회계기준 도입에 따른 세무유의사항 및 세제개선방향에 관한 연구”
- 한영회계법인 2008 “국제회계기준 도입에 따른 세제개선연구”
- Nobes, C. and H. R. Schwencke. 2006. Modelling the Links between Tax and Financial Reporting : A Longitudinal Examination of Norway over 30 Years up to IFRS Adoption, European Accounting Review 15(1) 63 - 87.
- PriceWaterhouseCoopers, 2006. "IFRS : Tax implications for the EU financial services industry - are you ready?"

The Effect of Adoption of International Financial Reporting Standards on Corporate Taxable Incomes

Park, Jae Whan* · Jung, Do Jin**

— <Abstract> —

This study reviews several tax cases which are the biggest issue of tax burden associated with the adoption of IFRS resulting from tax-reconciliation system that some expenses such as depreciation expenses should be reflected on accounting "book" in order to make-deductible. Also we reviews the changes of tax system in European countries after adopting IFRS and analyzes serious tax issues stemming from a shift to IFRS. There is a wide divergence of views among the tax authorities within the various EU countries as to appropriateness of allowing adoption of IFRS accounts as a basis for computing profits for corporate income tax purposes.

As current taxation rules relies on accounting practice in a number of areas, the adoption of IFRS for financial reporting purposes will have flow-on consequences for taxation purposes. IFRS can be described as essentially investor focused. Thus, there is clearly a big tension between tax purpose accounts and IFRS accounts. There is a lot of discussion whether it is appropriate to adopt IFRS-based accounts for taxation purposes as conceptual tax policy matter in Europe.

This study suggests appropriate alternatives which tax authorities can adopt IFRS-based accounts for taxation purpose. In conclusion, tax authorities will consider the quasi-dependent approach which IFRS-based accounts would be used as the starting point for computing taxable profits, although with specific departure allowed under the tax law and the abolishment of tax-reconciliation that some expenses should be reflected on accounting "book" in order to make-deductible.

<Key words> IFRS, Corporate Taxable income, Tax-reconciliation

* Associate Professor, School of social science, Chung-Ang University, Seoul, Korea

** Assistant Professor, College of Business, Chung-Ang University, Seoul, Korea