

국제조세의사결정에서 문화변수의 의미와 역할

조 용 언 · 신라대 세무회계학과 전임강사

문화는 인간의 사회규범과 가치체계에 반영되어 있고 그것은 그 문화에 속한 인간의 의사결정과정에서 유의적인 변수로서 작용한다. 본 논문은 이제까지 상대적으로 관심이 적었던 문화변수가 국제조세상황에서 조세의사결정자들의 인식과 판단 그리고 행동에 이르는 의사결정과정에 영향을 미칠 가능성이 있는 것 인지에 대해 광범위한 문헌연구를 통해 그 연역적 추론을 시도하였다.

연구의 결과는 현재까지 광범위하게 이용되어 온 Hofstede의 5개 문화차원, 즉 개인주의/집단주의, 권력거리, 불확실성회피, 남성성/여성성, 장기지향성/단기지향성 차원이 국제조세분야의 비교문화 연구에서도 이용될 수 있는 개념적 틀로서의 가능성을 지니고 있음을 제시하였다. 이를 간단히 요약하면 다음과 같다.

첫째, 개인주의/집단주의 차원은 조세부정에 대한 기업내부 고발자의 보호정도, 그리고 내집단의 조세부정에 대한 세무공무원의 용인정도에 영향을 미칠 수 있다.

둘째, 권력거리 차원은 비윤리적 조세행위에 대한 상사의 압력에 저항하는 정도, 세무공무원이 가진 공권력에 대한 납세의무자의 수용정도에 차이를 발생시킬 수 있다.

셋째, 불확실성 회피 차원은 조세규정의 흠결이 있는 상황에서 납세의무자들의 조세회피결정에 영향을 미칠 수 있다.

넷째, 남성성/여성성 차원은 납세행위의 공격성 정도, 과세관청의 여성고용 및 승진정도, 고소득자의 고율과세를 통한 소득재분배에 대한 일반 납세의무자들의 수용정도에 영향을 미칠 수 있다.

다섯째, 장기/단기지향성 차원은 세무조사업무에 투입되는 시간의 정도, 세정업무의 목표에 차이를 낼 수 있다.

〈주제어〉 문화, 국제조세, 조세의사결정

I. 서론

국제조세는 납세의무자의 거주지·경제적 활동지역 및 보유재산의 소재지가 두 나라 이상에 걸쳐 있을 경우에 나타나는 조세현상을 다루는 분야이다. 그래서 국제조세에 관계하는 조세의사결정자¹⁾라면 자국과 타국의 조세제도에 대해 명확한 지식을 가지고 있어야 하는 것은 너무나 당연한 사실이지만 이것만으로 국제조세문제를 이해하고 해결하기 위한 필요하고도 충분한 조건을 갖추었다고 보기는 어렵다. 이에 더하여 조세의사결정자가 속한 국가의 문화에 대해서도 충분히 이해하고 있을 필요가 있다. 문화와 인간행동의 관련성에 대한 문화인류학이나 비교문화심리학의 연구들에 따르면, 인간의 가치나 행동양식의 국가간 차이는 바로 한 나라의 문화에 대한 올바른 인식을 통해서 더욱 확실히 이해할 수 있다고 한다. 그리고 문화는 사회과학연구에서 인간행동의 중요한 영향요인으로 다루어져 왔다. 왜냐하면, 문화는 우리가 관찰할 수 있는 그런 행동으로 이르게끔 하는 기준, 표준, 규칙 또는 관념체계로서 인간이 속한 사회의 규범이나 가치체계로 나타나므로 마치 미로의 설계도면처럼 인간이 어떻게 생각하고, 느끼고, 행동해야 할 지에 대한 지침서를 제공해 주기 때문이다. 따라서 국제조세문제에 대한 이해를 넓히기 위해서는 조세의사결정자의 인식과 판단 그리고 행위, 즉 조세의사결정과정에 영향을 미치는 문화의 의미와 역할에 대해 분명히 알고 있을 필요가 있다.

그럼에도 불구하고 지금까지 국제조세연구는 주로 관계국가간에 충돌하는 과세권을 조정하는 제도적 측면에 중점을 두어 왔고 조세의사결정자인 납세의무자와 세무공무원 그리고 세무대리인, 조세정책입안자의 인식과 판단 그리고 행동에 관련된 변수들을 포착하는 행위론적 연구는 상대적으로 소홀히 다루어져 온 측면이 많다. 그 결과 국제조세의사결정에서 문화변수를 고려한 연구들은 거의 발견되지 않는다.

문화가 인간의 인식과 판단 그리고 행동에 영향을 미치는 하나의 변수라는 것을 전제로 한다면 국제조세에서도 문화변수는 조세의사결정자의 국제조세 관련 인식과 판단 그리고 행동을 설명하는 유의적인 변수일 가능성이 있다. 실제로 많은 기업윤리에 대한 비교문화

1) 본 논문에서 조세의사결정자란 조세제도와 정책의 수립, 세무행정의 집행, 납세행위 등 조세정책수립에서 납세에 이르는 조세의 전 과정에서 의사결정을 내리는 조세정책입안자, 세무공무원, 납세의무자, 납세대리인을 총칭한다.

연구는 나라가 다른 의사결정자 사이에 인식과 판단에서 차이가 난다는 사실을 발견하였다. 마찬가지로 국제조세분야에서도 국제조세문제를 해결하는 과정에서 조세의사결정자가 속한 국가의 문화가 다름으로써 조세갈등이나 문제해결방식에서 차이가 날 여지는 너무나 많이 있다.

문화는 한 사회의 가치와 신념을 드러내는 정신의 소프트웨어이다. 또한 사회의 구성요소들은 하나의 결과를 다른 결과보다도 선호하도록 하는 가치체계를 만들어 사회구성원을 단단히 구속하게 되는데 그러한 선호가 균형을 이루는 수준이 문화적으로 결정된다. 이러한 관점에서 본다면 국제조세문제를 다루는 조세의사결정자들이 각각 다른 문화에 속해 있다면 각 조세의사결정자가 가지는 인식과 판단 그리고 행동의 준거틀(*framework of reference*)도 다를 것이므로 국제조세문제를 다루면서 내리게 되는 의사결정과정이나 결과에서도 차이가 날 것이라고 볼 수 있다. 이러한 맥락에서 문화변수는 국제조세의사결정에서 중요한 변수로 다루어져야 한다.

그러나 소속국가가 다름으로써 나타나는 인간의 인식과 판단 그리고 행위로 이어지는 의사결정과정에서의 차이가 문화차이에 기인한다는 비교문화연구의 가정은 잦은 비판을 받아왔다(Nasif의 공동연구, 1991, p.82; Sekaran · Snodgrass, 1986, p.212). 그 결과 기존의 연구모형에서 문화변수는 독립변수로서 명시적으로 고려되지 못하고 잔차요인으로 간주되어 왔다(Adler의 공동연구, 1986, p.298; Sekaran, 1983, p.66). 이러한 문제는 비교문화연구를 위한 정교한 개념적 틀의 부재 때문에 발생한 것이다. 이 문제에 대한 해법은 문화를 추상적인 개념으로 범주화하는데 머무르지 않고 문화를 여러 개의 요소 혹은 차원으로 분해함으로써 특정차원의 차이를 문화차이와 관련시키는 것이다(Leung · Bond, 1989, p.134). 이러한 접근방법은 문화차원의 차이로부터 의사결정차이를 유도해 내는 가설을 설정할 수 있게 해 줄 것이다. 이를 위해서는 주요 관심대상이 되는 문화와 그 문화의 차원들이 확인될 필요가 있다.

Hofstede(1980)는 수년간에 걸쳐 50개국과 3개 지역(이하 53개국으로 약함)의 IBM직원 116,000명을 대상으로 한 그의 연구에서 문화 사이에 체계적으로 차이가 있는 4개의 작업관련가치(*work-related values*)를 확인하였다. 그는 그것을 개인주의/집단주의, 남성성/여성성, 권력격차, 불확실성 회피라고 각각 불렀다. 그리고 Hofstede · Bond(1988)의 후속연구는 다섯째 문화차원인 단기지향성/장기지향성을 확인하였다.

Hofstede의 문화차원은 일반적인 '문화와 기업'의 분야에서 현재의 다른 어떤 개념적

틀보다도 일반적이고 광범위하게 응용되는 패러다임이 되었으며, 매우 높은 수준의 일반화가능성을 지니고서 이용되고 존중되었다. 따라서 본 연구에서도 문화차이로 인한 국제조사의사결정의 체계적 차이를 설명하는데 Hofstede(1980, 1991)의 문화차원을 개념적 틀로서 이용하고자 한다.

국제조세문제에 대한 올바른 연구는 국제조세문제에 영향을 미칠 가능성이 있는 수많은 잠재변수들을 고려하여 수행되어야 한다. 그리고 국제조세문제를 행위론적으로 접근한다 하더라도 그것에는 조세의사결정자 개인의 세법규정에 대한 지식, 인구통계학적 특성, 심리적 특성, 그리고 경제적·제도적 요인, 상황변수, 국가문화 등을 비롯한 가능한 모든 변수들을 포괄하여야 한다. 그렇지만 본 논문에서는 하나의 시론(tentative theory)으로서 Hofstede(1980, 1991)의 문화차원이 국제조세문제와 관련하여 조세의사결정자들에게 지니는 역할과 의미에 한정하여 그 연역적 접근을 시도해 보고자 한다.

제2장에서는 국제조세연구의 비교문화적 접근을 위한 이론적 배경을 알아보고, 제3장에서는 Hofstede의 문화차원과 선행연구를 검토하여 평가하고, 제4장에서는 Hofstede의 문화차원이 국제조세의사결정에 대해 갖는 의미를 논한 후, 마지막으로 결론을 맺는다.

Ⅱ. 비교문화 연구의 이론적 배경

1. 문화의 개념과 형성

문화차이가 인간의 인식과 판단 그리고 행위 등 의사결정과정에 미치는 영향을 이해하기 위해서는 먼저 문화에 대한 이해가 앞서야 한다. 문화는 사회과학연구에서 인간행동의 중요한 영향요인으로 다루어져 왔다(Gladwin·Terpstra, 1978). 그러나 문화에 대한 정의는 문화가 다양한 분야의 관심변수로 취급되어 온 것만큼이나 학자들 사이에서 다양한 의미로 사용되어 왔다.

본 연구는 여러 가지 문화의 정의 중에서도 관념론의 관점에서 내리고 있는 정의에 입각하고자 한다. 이에 따르면 문화는 “사회집단 구성원이 학습되어 나타내는 사고와 행위의 집합체”(Harris, 1979), “행위를 지배하는.....양식, 규칙, 지시”(Geertz, 1965), “하나

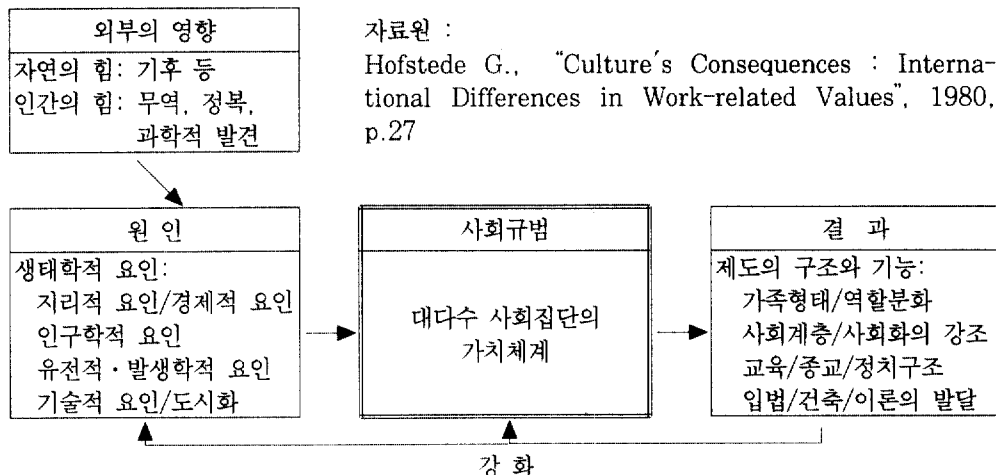
의 인간집단을 다른 인간집단과 구별하게 해 주는 정신의 집합적 프로그램”(Hofstede, 1980, p.25)이라고 정의하고 있다. 즉, 문화는 우리가 관찰할 수 있는 그런 행동으로 이르게끔 하는 기준, 표준, 규칙 또는 관념체계이기 때문에 마치 미로의 설계도면처럼 인간이 어떻게 생각하고, 느끼고, 행동해야 할 지에 대한 지침서를 제공해 주고 있다는 것이다.

그래서 문화는 하나의 사회집단을 다른 사회집단과 구분하여 식별할 수 있게 해 주는 수단으로 인식되고 있다. 문화는 공유되며, 습득되며, 시간의 흐름에 따라 축적되는 것이기 때문에 문화적으로 다른 집단과 구별될 만한 어떤 인간집단은 그 사회의 구성원들의 행위의 아주 일반적인 체계, 즉 사회적 퍼스넬리티(Honigman, 1967, pp.94-96)를 밝혀낼 수 있다는 것이다. 사회적 퍼스넬리티는 사회구성원들이 정확하게 똑같은 식으로 구현하고 있는 단일성을 뜻하는 것이 아니라 사회구성원들로부터 추출된 행위, 사고 및 감정의 일반적인 하나의 유형에 해당한다.

한 국가의 문화는 평균적인 시민이 가진 속성의 총합도 아니고 최빈 성격을 의미하는 것도 아니다. 문화란 공통된 정신 프로그램이 지니고 있는 시민의 반응 중 가장 일어날 확률이 많은 반응들의 집합이다. 이러한 반응은 반드시 같은 사람의 반응일 필요는 없으며, 단지 같은 사회안에서 통계적으로 더 자주 일어나는 것이다.

각 사회는 여러 세대에 걸쳐 문화형태의 안정성을 유지하게 만드는 메커니즘이 반드시 존재하는데, 그러한 메커니즘은 다음 <그림1>과 같이 작용하고 있다.

<그림1> 문화의 안정화 과정



〈그림1〉의 중앙에는 사회규범체계가 있는데, 이것은 한 사회의 대다수 집단이 공유하고 있는 가치체계(정신 프로그램)이다. 가치체계를 형성하게 만드는 원인은 다양한 생태학적 요인들이다(Hostede, 1980, p.26).

이어서 사회규범은 특별한 구조와 기능을 가진 다양한 제도를 사회 속에서 발전시키고 그 형태가 유지되도록 유도해 왔다. 이러한 제도에는 가족, 교육, 정치, 법률 등이 있다. 이렇게 하여 일단 제도가 만들어지면 이 제도는 다시 이것을 만든 사회규범과 생태학적 요인을 강화시킨다.

시간의 흐름이 한 사회의 가치체계를 쉽사리 그리고 갑작스럽게 변화시키는 경우는 많지 않다. 제도가 변화할 수는 있지만 이 변화가 반드시 사회규범에 영향을 미친다고는 할 수 없다. 사회규범이 일정하게 유지될 때 대다수 가치체계는 새로운 제도에 지속적인 영향을 끼쳐 새로운 제도의 구조와 기능이 원래의 사회규범에 적합하도록 만든다.

사회규범의 변화는 기후변화와 같은 자연의 힘, 무역, 정복, 과학적 발견과 같은 인간의 힘을 통해 주로 외부로부터 온다. 그렇지만 외부의 영향은 사회규범에 직접 영향을 미치는 것이 아니라 사회규범의 원인이 되는 생태학적 요인을 통해 간접적으로 영향을 미친다. 그래서 사회규범의 변화는 자연현상과 마찬가지로 외부의 영향이 특별히 격렬하지 않는 한 점진적으로 일어나게 된다. 따라서 한 사회의 사회규범 내지 가치체계라고 할 수 있는 문화는 사회집단 구성원들에 장기적인 영향을 미쳐 사회적 퍼스낼리티를 형성하게 된다.

이러한 과정을 거쳐 형성된 한 사회의 집단구성원들에게서 특징적으로 발견되는 사회적 퍼스낼리티, 즉 문화의 개념은 인류학자 미드(Margaret Mead, 1962)에 의하여 '국민성'(national character)이라는 이름으로 현대사회의 실제적인 문제들에 적용할 목적으로 더욱 정교화되었다. 그에 따르면 하나의 국가문화(national culture)는 개개 성원들의 정신적인 또는 심리적인 구조에 구현되어 있다는 것이다.

미드가 국가문화 연구를 위해 제시한 접근방법의 이론적 기초는 다음과 같은 네 가지 가정에 근거하고 있다(한상복외 공동연구, 1993, pp.323-324).

첫째, 문화는 각 퍼스낼리티체계를 하나의 전체 또는 체계(system)로 간주하고 있다. 따라서 문화의 한 영역에서 사람들이 어떻게 판단하고 행동하는지는 다른 상황에서의 그들의 행동과 의미있는 상관관계를 맺고 있다는 것이다.

둘째, 사람들이 어떤 문화를 학습할 수 있는 능력은 똑같이 가지고 태어나지만, 어떤 식으로 학습하고 무엇이 될 것인가 하는 차이는 사회적으로 유형화된 경험의 측면에서 분석

되어야 한다.

셋째, 한 국가의 모든 구성원은 체계적으로 그 문화를 대표하고 있다. 이것은 모든 사람이 똑같다는 것이 아니라, 각자는 그의 사회적인 지위에 따라서 같은 문화를 다른 식으로 구현하고 있다는 말이다.

넷째, 현대사회에서와 같이 거대한 사회체계에서도 그 체계의 어떤 구성원이라도 국가 문화에 대한 어느 정도의 정보는 제공해 줄 수 있다는 것이다.

본 연구는 문화차이가 조세의사결정자의 인식과 판단 그리고 행위에 미치는 영향을 탐색하는 것이므로 인류학자들이 흔히 사용하는 접근방법이 가지는 위의 4가지 가정과 동일한 가정에 입각하고 있다.

2. 문화와 의사결정의 관련성

“문화는 다양하며 인간의 인식과 가치관은 문화에 따라 다르다.” 이러한 문화적 상대주의의 명제는 1930년대 미국의 두 인류학자 베네딕트(R. Benedict)와 허스코비츠(M. Herskovits)에 의해 대표적으로 주창된 이래 다른 문화를 이해하고자 하는 인류학자들의 기본적 인식이 되어왔다(유명기, 1993, p.31).

이러한 문화적 상대주의에 따르면 문화는 다양한 형태로 존재하며, 개별문화는 자율성과 독자적인 가치체계를 가지며, 그리고 인간의 사고방식과 행동은 그가 속하는 문화의 가치판단에 따라 규정되며, 따라서 개인의 인식과 판단 그리고 행동은 각 문화의 맥락에서 이해되고 평가되어야 한다.

Hall(1981)은 문화와 인간행위사이의 관계를 탐구하면서 “문화는 인간을 표현하는 매개물이다. 문화와 접촉하지 않고 문화에 의해 변화하지 않는 인간생활이라고는 하나도 없다. 이것은 인간이 자신(의 감정)을 표현하는 방식, 생각하는 방식, 행동하는 방식, 문제를 해결하는 방식, 도시를 계획하고 배치하는 방식, 수송체계가 작동하고 조직화되는 방식, 경제 및 정부시스템이 상호 협력하여 작동하는 방식, 즉 퍼스낼러티를 의미한다”라고 하였다. 또한 Wildavsky(1989)에 따르면 “문화는 개인의 경험이 조직화될 수 있는 준거틀을 제공함으로써 개인으로 하여금 세상을 이해할 수 있게 해준다. 이러한 과정에서 각 문화는 개인에게 식별가능한 선호(태도)와 가치를 개발해 준다. 이렇게 개발된 선호와 가치는 개인이 문제를 개념화하여 가능성 있는 해법들을 찾는 방법을 가르쳐 준다”는 것이

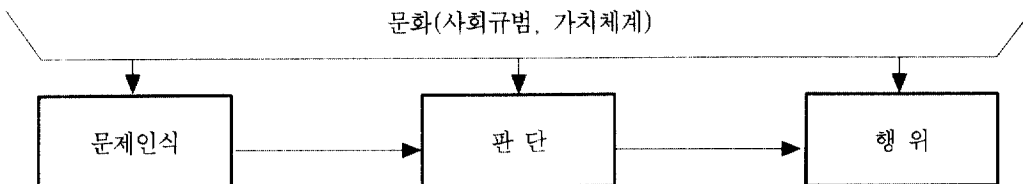
다. 특히, 국가문화는 국민의 인식, 성향, 행동을 형성하는데 강력한 힘을 발휘한다 (Triandis, 1993).

문화차이를 가리키는 표현 중에는 상징(symbols), 영웅(heros), 의식(rituals), 가치(values)가 있는데 본 논문의 전개를 위해 가치에 초점을 둔다. 가치는 어떤 한 상태보다 다른 상태를 선호하는 포괄적인 경향성을 말한다(Hofstede, 1991). 그래서 가치는 한 사회가 중요하게 여기며, 가치롭게 여겨온 사물, 특성, 개념들로 표현된다. 한 사회의 행위규범은 바로 이러한 사회적 가치로부터 창출된다.

문화는 그 사회의 유산에 속하며, 가정, 학교, 정부와 같은 기본적인 기관을 통해 전이 되고 강화된다. 이러한 것은 특정 사회의 구성원이 집단적으로 가지고 있는 가치에 투영되어 있는 것으로서 한 사회의 집합적인 행동양식이 된다. 한 집단의 문화는 그 집단의 생활양식을 지배하고 있는 소프트웨어이기 때문에 그 집단의 무의식과 같이 아주 깊은 곳에서 그 저력을 발휘한다. 사람들은 자기도 모르는 사이에 그 소프트웨어에 저장되어 있는 프로그램대로 행동한다(최준식, 1997, p.138). 그래서 문화는 개인이 모든 정보를 수신하고 처리하는 준거틀을 만들어 줌으로써 인간의 인식과 판단 그리고 행위에 영향을 미치게 된다. 이러한 준거틀 내에서 가치는 어떤 유형의 정보를 수용할 것이며, 어떤 정보를 처리할 것인지를 알려준다. 그래서 인간이 취하게 되는 의사결정은 이러한 준거틀이 만들어 낸 직접적인 결과물인 것이다. 문화마다 이러한 준거틀이 다르다면 개인의 의사결정도 달라지게 될 것이다.

인간의 윤리적 의사결정과정에 관한 연구에서 이용되어온 윤리적 의사결정모형(Hunt and Vitell, 1993; Rest 1984; Trevino, 1986)을 단순화하고 수정하여 개인의 의사결정모형을 도출하고, 이 모형에서 문화변수가 미치는 영향을 나타내면 <그림2>와 같다.

<그림2> 의사결정모형과 문화변수의 역할



이 모형을 조세의사결정과 관련시켜 보면 조세의사결정자는 첫째 단계인 문제인식에서 어떠한 조세문제가 있으며 그것이 문제성이 있는지를 인식하며, 둘째 단계인 판단에서 조세문제에 대해 어떤 결정을 내려야 할지를 판단하며, 마지막으로 실제 행동으로 실천하게 된다. 그리고 이 조세의사결정과정 전체에 걸쳐 문화는 사회규범 내지 가치체계로서 각 단계마다 영향을 미치게 된다.

물론 개인의 의사결정에 영향을 미치는 변수로서 문화가 유일한 변수일 수는 없다. 의사결정자 개인의 지식, 인구통계학적 특성, 심리적 특성, 그리고 경제적·제도적 요인, 상황 변수, 국가문화 등을 비롯한 가능한 모든 변수들을 포괄하여야 한다. 그러나 본 논문에서는 의사결정, 특히 조세의사결정에서 문화변수의 역할과 의미에 한정하여 논하기로 한다.

3. 국제조세연구에서 문화변수의 유용성

국제조세는 납세의무자의 거주지·경제적 활동지역 및 보유재산의 소재지가 두 나라 이상에 걸쳐 있을 경우에 나타나는 조세현상을 다루는 분야이다. 납세의무자의 조세행위가 두 나라에 걸쳐 있다면 납세의무자는 상대국가의 조세제도에 대해서도 명확히 알고 있어야 하지만 조세행정을 직접 수행하는 세무공무원의 일반적인 가치나 행동양식에 대해서도 충분히 이해하고 있어야만 일어날 수 있는 조세갈등을 미연에 방지할 수 있을 것이다. 이러한 입장은 세무공무원이나 세무대리인 혹은 조세제도를 수립하는 정부당국자조차도 마찬가지라고 할 수 있다.

전술한 바와 같이 상대국의 조세행위자의 가치나 행동양식에 대한 이해는 바로 상대국의 문화에 대한 이해를 통해서 가능하다고 볼 수 있다. 왜냐하면, 조세의사결정자가 속한 국가의 문화는 사회규범이나 가치체계로 나타나며 이는 바로 조세문제에 대한 인식과 판단 그리고 행동에 이르는 조세의사결정과정에 반영될 것이므로 이에 대한 이해는 곧 조세의사결정과정에서 일어날 수 있는 조세당사자간의 입장차이나 조세갈등이 어떤 경우에 발생하며, 어떻게 해결되어야 하는 지에 대한 지침을 제공해 줄 수 있을 것이기 때문이다. 따라서 국제조세의사결정에서는 문화변수의 의미와 역할을 밝혀내는 것이 중요하다.

그럼에도 불구하고 지금까지 국제조세연구는 주로 관계국가간에 충돌하는 과세권을 조정하는 제도적 측면에 중점을 두어 왔고 조세의사결정자인 납세의무자와 세무공무원 그리고 세무대리인의 판단과 인식에 관련된 변수들을 포착하는 행위론적 연구는 상대적으로

소홀히 다루어져 온 측면이 많다.

국제조세분야에서도 국제조세문제를 해결하는 과정에서 납세의무자와 세무대리인, 세무공무원, 혹은 조세정책입안자 등 조세의사결정자의 인식과 판단이 개입될 여지는 너무나 많이 있으며, 이로 인해 의사결정과정이나 결과에서 차이날 가능성이 있다. 다. 문화가 인간의 인식과 판단 그리고 행위에 영향을 미치는 하나의 변수라고 한다면 국제조세에서도 문화변수는 조세의사결정자의 국제조세 관련 인식과 판단 그리고 행동을 설명하는 유의적인 변수일 가능성이 있다.

실제로 많은 기업윤리에 대한 비교문화연구는 나라가 다른 의사결정자사이에 인식과 판단에서 차이가 난다는 사실을 발견하였다(Schults등 공동연구, 1993; Cohen · Pant, 1995; Gul · Tsui, 1993; Welton · Davis, 1990). 또한 Buller등 공동연구(1991)는 비교문화적 윤리연구를 함에 있어서는 다른 나라 출신의 윤리적 관점을 조사하고 그러한 관점의 결정요인에 관한 증거를 수집하는 것이 중요함을 역설한 바 있다.

문화는 한 사회의 가치와 신념을 드러내는 정신의 소프트웨어이다. 또한 사회의 구성요소들은 하나의 결과를 다른 결과보다도 선호하도록 사회구성원을 단단히 구속하게 되는데 그러한 선호가 균형을 이루는 수준이 문화적으로 결정된다. 이러한 맥락에서 본다면 국제조세문제를 다루는 조세의사결정자가 서로 다른 문화에 속해 있다면 각 조세의사결정자가 의존하는 조세의사결정의 증거들도 다를 것이므로 국제조세의사결정의 과정이나 결과에서 차이가 날 것이라는 추론이 가능해 진다.

물론 국제조세문제에 대한 올바른 연구는 국제조세문제에 영향을 미칠 가능성이 있는 수많은 잠재변수들을 고려하여 수행되어야 한다. 그리고 국제조세문제를 행위론적으로 접근한다 하더라도 그것에는 조세의사결정자 개인의 세법규정에 대한 지식, 인구통계학적 특성, 심리적 특성, 그리고 경제적 · 제도적 요인, 상황요인, 국가문화 등을 비롯한 가능한 모든 변수들을 포괄하여야 한다. 그렇지만 본 논문에서는 문화변수가 국제조세의사결정에서 영향을 미칠 개연성을 연역적으로 접근해 봄으로써 미래의 실증연구에 작은 보탬이 되고자 한다.

Ⅲ. Hofstede의 문화차원과 선행연구

1. Hofstede의 문화차원

Hofstede(1980)는 수년간에 걸쳐 53개국의 IBM직원 116,000명을 대상으로 한 그의 연구에서 문화 사이에 체계적으로 차이가 있는 4개의 직무관련가치(work-related values)를 확인하였다. 그는 그것을 개인주의/집단주의, 남성성/여성성, 권력거리, 불확실성 회피라고 각각 불렀다.

그리고 Hofstede·Bond(1988)의 후속연구는 다섯째 문화차원인 단기지향성/장기지향성을 확인하였다. 이 마지막 문화차원은 'Hofstede(1980)의 가치조사'가 서양의 사고 방식에 따라 제작된 연구도구를 사용함으로써 개입되는 서구적 편견을 해결하기 위해 홍콩중문대학의 교수로 있던 본드(Micheal Harris Bond)가 중국적 가치조사(Chinese Value Survey, CVS)에 대한 연구를 수행하면서 확인된 것이다. 그 결과 앞서 설명한 권력거리, 개인주의/집단주의, 남성성의 3개 차원이 나타났다. 그러나 불확실성 회피 차원은 나타나지 않았다²⁾. 대신에 Bond의 연구는 또 다른 차원인 유교적 역동성, 즉 인생에 대한 장기지향성과 단기지향성 차원을 확인하였다.

(1) 개인주의/집단주의

개인주의/집단주의는 개인이 자신의 사회와 관계하면서 그 사회 안에서 살아가는 방식을 나타낸다. 개인주의(individualism) 사회란 집단의 이익보다 개인의 이익을 우선으로 하는 사회이다. 따라서 개인간의 구속력이 느슨한 사회로서 개인은 실제적인 면이나 심리적인 면에서 집단에 의존하지 않아야 되는 것으로 여긴다. 이에 비해 집단주의(collectivism) 사회란 개인의 이익보다 집단의 이익을 우선하는 사회이다. 따라서 개인과 내집단(in-group)간에 실제적이면서 동시에 심리적인 의존관계가 존재한다(Hofstede, 1991, p.50). 개인주의는 핵가족 구조, 집단주의는 확대가족(대가족, 씨족,

2) 불확실성 회피 경향은 궁극적으로 한 사회의 절대적 진리(truth)에 대한 추구를 다루는 것이고 장기/단기지향성(유교적 역동성)은 한 사회의 절대적 미덕(virtue)에 대한 추구를 다루는 것으로 해석할 수 있다(Hofstede 1991, p.171). 따라서 불확실성 회피는 몇몇 나라에서는 적용되기 어려운 문화차원일 수도 있다.

부족단위를 포함) 구조와 연결되며, 후자는 내집단과 외집단의 구분으로 이어진다. 개인이 집단과 맺고 있는 이러한 관계는 행위와 가치로 나타난다. 개인주의의 중심가치는 자신의 이익보호에 있으며, 집단주의의 중심가치는 내집단에 참여하고 내집단을 보호하는 것이다.

집단주의 사회에서는 강도 높은 사회적 접촉을 오래 계속해야 하는 상황에서 자신의 사회적 환경과 조화를 이루는 것이 핵심적인 미덕이 된다. 따라서 대부분의 집단주의 문화에서 남에게 정면으로 대드는 것은 무례하고 바람직하지 않은 것으로 간주된다. 한편, 개인주의 문화에서는 자기 생각을 표명하는 것이 미덕이다. 자기가 느끼는 것을 사실 그대로 말하는 것이 진지하고 정직한 사람의 특성으로 통한다. 따라서 사실 자체의 왜곡이 정당화되지 않으며 설사 진실을 말하는 것이 괴롭고 다른 사람과 대립하더라도 항상 진실을 말해야 한다고 배운다(Hofstede, 1991, p.58).

개인주의/집단주의 차원은 비교문화연구에서 다른 어떤 차원보다도 많이 이용되었는데, 이런 연구들은 대인교류의 양상, 조직의 특성, 의사소통의 특성, 사고의 형태, 분배양식, 갈등의 진행 및 해소 등에서 문화차이를 설명하는데 이 이론이 유용함을 보여주고 있다(조공호, 1995; 한규석, 1991a 1991b; Kim외 공동연구 1994; Markus · Kitayama 1991; Triandis 1995).

Hofstede(1980, 1991)에 따르면 53개국 중 개인주의 지수가 가장 높은 곳은 미국이며, 그 다음으로 호주, 영국, 캐나다 순이며, 가장 낮은 곳은 과테말라, 에콰도르, 파나마, 베네수엘라 등 라틴 아메리카 제국이었으며, 한국은 43위³⁾, 일본은 22위였다.

3) 조익순(1996)은 한·미·일의 정부회계와 감사제도를 문화적으로 조명하면서 한국의 문화를 지도자나 국가권력이 국민의 권리보호와 복리증진에 활용되지 않고 개인의 이익증진을 위해 악용되고 있고, 이기적 경제이론에 젖어 있으며, 자기실현주의 심리가 너무 강하고, 노사가 서로 이익관계로 보며, 사람보다는 업무를 우선시하는 기업풍토, 체면과 화합보다는 개방·직접접촉 풍토로 보아 이기적 개인주의라고 하여 미국의 평등적 개인주의와 구별하고 있다(한·미·일 정부회계 및 감사제도의 문화적 조명, 박영사, 1996, 59). 이 주장은 최준식(1997)의 연구에서도 부분적으로 확인할 수 있다. 최준식은 '요즘은 한국에는 개인주의가 판을 친다'고 할 때 이 개인주의는 서양에서 말하는 개인주의와는 전적으로 다르다고 한다. 서양의 개인주의는 타인이 존재하는 개인주의라면 우리의 개인주의는 일단 집단을 벗어나면-물론 집단 속에서는 개인주의도 없지만-타인은 전혀 존재하지 않는 개인(이기)주의가 된다는 것이다(p.149). 그리고 실제로 개인주의 측면에서만 보면, 우리나라 사회심리학자들의 연구결과는 나이가 어릴수록 그리고 도시(특히 서울)에 살수록 개인주의화되는 추세를 보인다는 것이다. 특히 도시의 20대 젊은층들은 서구의 개인주의 나라에 사는 젊은이들과 별로 차이를 보이지 않는다는 것이다. 그럼에도

(2) 권력거리

권력거리(power distance)란 한 나라의 제도와 조직의 힘있는 구성원들이 권력의 불평등한 분포를 기대하고 수용하는 정도이다(Hofstede, 1991, p.28). 그래서 권력거리는 한 사회가 육체적 및 정신적 특징, 명성, 부, 권력, 법률 등의 여러 방면에서 인간 불평등을 다루는 정도를 측정한다. 권력거리에서 문화차이가 있다는 것은 힘있는 자가 권력거리를 유지, 확대하려고 하는 경향과 힘없는 자가 권력거리를 축소하려고 하는 경향이 서로 균형을 이루어 결정되는 사회질서의 지배형태에서 차이가 있다는 것을 의미한다. 이와 같이 권력거리는 힘없는 자의 입장에서 본 가치체제이다.

기업조직의 경우 권력거리는 힘있는 상사와 힘없는 부하직원 사이에 존재하는 의존관계를 나타낸다(Hofstede, 1991, p.27). 권력거리가 작은 문화에서는 부하직원이 상사에게 의존하는 정도가 약하며, 상사와 부하직원간의 상호의존, 즉 협의를 선호한다. 따라서 상사와 부하직원간의 감정적 거리는 비교적 작은 편이어서 부하직원은 상사에게 쉽게 접근하여 반대의견을 낼 수 있다. 반면, 권력거리가 큰 문화에서는 부하직원이 상사에게 의존하는 정도가 높다. 따라서 상사와 부하직원간의 감정적 거리는 큰 편이어서 부하직원이 직접 상사에 다가가서 반대의견을 내 놓는 일은 좀처럼 드물다. 권력거리는 한 사회의 권위주의적 경향을 나타내는 개념으로서 권력거리가 큰 나라는 작은 나라보다 더욱 권위적이어서 이런 나라의 부하직원은 권위를 가진 상사가 하자는 대로 끌려가기 쉽다(최준식, 1997, p.187).

한편, Hofstede(1980, 1991)는 높은 권력거리와 집단주의 사이에 강력한 상관관계가 있음을 발견하였다. 특히, 라틴아메리카와 아시아의 여러 나라들에서 높은 권력거리와 집단주의의 문화특징을 나타내게 되는데 이러한 문화에서는 부하직원들이 상사의 요구에 굴복할 가능성이 아주 높다는 것이다.

Hofstede(1980, 1991)에 의하면 권력거리가 높은 국가로는 가장 높은 말레이시아를 비롯하여 과테말라, 파나마, 필리핀, 멕시코가 있으며, 낮은 국가로는 가장 낮은 오스트리아를 비롯하여 이스라엘, 덴마크, 뉴질랜드 등이 있다. 한편, 한국은 53개국 중 27위⁴⁾,

불구하고 최준식은 우리나라에 이러한 세부적인 다양함이 있지만 여전히 우리 사회는 집단주의로 설명하는 게 훨씬 더 적절하다고 한다. 최준식은 우리 사회는 집단주의 문화이며, 이는 정(情), 체면과 눈치, 응석과 떼쓰기와 같은 감정으로 표현되고 있다는 점을 강조한다(한국인에게 문화는 있는가, 사계절, p.127-136).

4) 한국의 권력거리지수가 중간 순위인 27위로 나온 것에 대해 최준식(1997)은 다음과 같은 해석

일본은 33위, 미국은 38위를 차지하고 있다.

(3) 불확실성 회피

불확실성 회피(uncertainty avoidance)는 한 문화의 구성원들이 불확실한 상황이나 미지의 상황으로 인해 위협을 느끼는 정도이다(Hofstede, 1991, p.113). 불확실성 회피지수는 한 문화가 불확실한 미래에 직면했을 때 어떤 특정 사회 안에 존재하는 불안의 수준을 표현한다. 불확실성 회피가 강한 문화는 “완고함, 교조주의, 다른 의견에 대한 아량부족, 전통주의, 미신, 인종차별, 자민족중심주의의 경향”이 있다고 한다(Hofstede, 1980, p.155). 불확실성 회피 경향은 궁극적으로 한 사회의 절대적 진리에 대한 추구를 다룬다. 불확실성을 회피하는 경향이 강한 문화는 절대적 진리에 대한 믿음이 자라나게 되므로 다른 진리를 배척하게 되며, 불확실성을 수용하는 경향이 강한 문화는 더욱 상대주의적인 입장이 득세하게 된다.

불확실성 회피는 모호성(ambiguity)을 감소시킨다. 불확실성 회피가 강한 문화는 모호성을 참을 수 없는 정도가 높다. 불확실성에 대처하기 위한 사회의 반응은 기술, 법률과 규칙, 종교와 의식(rituals)등을 통해 모르고 있는 정도를 감소시키려는 시도로 나타난다. 여기서 본 논문과 관련된 법률과 규칙에만 한정해 보면⁵⁾, 법률과 규칙은 과거의 조정결과에서 생기며 현재와 장래의 안정을 도모하기 위한 것이다. 그래서 법률과 규칙⁶⁾은 개인의 행위에서 나타날 수 있는 불확실성을 예방하게 된다(Hofstede, 1980, 157-161).

을 덧붙이고 있다. “....한국인들은 서열 나누는 것을 매우 좋아하면서도 평등에 대한 강한 갈망을 갖고 있다. 즉, 권위에 매우 순응적인 것 같으면서도 권위에 반하는 마음도 크다.... 이러한 상향적 평등의식 때문에 그렇게 권위적으로 보이는 한국 사회의 권력거리 지수가 중간쯤으로 나온 것으로 생각된다...”(pp.188-189).

- 5) 기술은 작업공정을 통해 이미 알려진 활동유형을 창출해 내고 그 결과가 나타내 주는 것처럼 단기적인 예측을 가능하게 한다. 그래서 기술은 가장 원시적인 사회로부터 가장 진보된 사회에 이르기까지 자연에 의해 생겨나는 불확실성을 피하는데 도움을 준다. 종교는 인간의 개인적 미래를 통제하는 것으로 간주되는 초월적 힘에 대한 관계이다. 종교는 인간이 혼자 힘으로 대처할 수 없는 불확실성을 수용하도록 돕는다. 이러한 종교의 성격이 변형되어 나타나는 것이 의식이다. 이러한 의식의 범주에는 각종 회의, 경영자연수프로그램, 회계제도, 내부통제시스템, 전문가의 임용 등이 있다
- 6) 개념적으로 규칙의 권위는 인격적 권위와는 별개이다. 규칙의 권위는 불확실성 회피와 관계가 깊고, 인격적 권위는 전술한 권력거리와 관계가 깊다.

불확실성 회피는 행위의 결과가 공식규칙을 위반하게 될 경우 그 결과의 모호성을 참아 내려는 사회의 집단 의지를 측정하는 지표이다. 따라서 불확실성 회피는 한 사회의 규칙지향성과 관련되어 있다. 불확실성 회피경향이 강한 문화에서는 어떤 행동에 대한 기준을 분명히 제시하는 규칙을 가지고 있다. 따라서 불확실성 회피가 강한 문화의 사람들은 명문화된 규칙을 준수하는 것에 만족하고 더 이상의 가능성에 대해 판단하지 않는다. 이에 비해 불확실성 회피경향이 약한 문화에서는 잘 알려져 있지 않은 상황이나 사람, 그리고 사고방식에 대해 호시나 하는 가능성의 폭을 보다 넓게 그리고 기꺼이 허용해 준다. 따라서 불확실성 회피가 약한 문화의 사람들은 이 규범이 의미하는 바를 개인적으로 해석할 수 있는 폭이 아주 넓고, 규범에서 벗어나는 행동을 반드시 위협적으로 느끼지도 않는다(Hofstede, 1991).

Hofstede(1980, 1991)가 조사한 53개국 중 불확실성 회피지수는 그리스가 가장 높고, 그 다음에 포르투갈, 과테말라 순이었으며, 가장 낮은 나라는 싱가포르, 자메이카, 덴마크, 스웨덴 순이었으며, 아시아 문화권에서는 한국(16위)과 일본(7위)을 제외한 모든 나라의 지수가 낮았으며, 미국은 46위를 나타내었다.

(4) 남성성/여성성

남성성/여성성은 한 문화에서 남녀가 맡고 있는 사회적 역할로부터 유추된 개념이다⁷⁾. 남성성(masculinity)은 사회적 남녀역할이 명확하게 구분되는 사회, 즉 남자는 자기주장이 강하며 거칠고 물질적인 성공을 추구하는 반면, 여자는 더욱 겸손하고 부드러우며 삶의 질에 관심을 두는 사회이다. 한편, 여성성(femininity)은 사회적 남녀역할이 중첩되

7) 남성성/여성성 개념은 Hofstede(1980, 1991)의 문화차원 중에 학자들로부터 가장 많은 비판을 받고 있다. 특히, 경영분야에 종사하는 사람들과 남성성으로 분류된 나라의 학자들은 이 용어가 선택된 것을 비판하고 이 용어가 잘못 명명된 것이라고 주장한다. 그러나 Hofstede(1991)에 따르면 이 차원을 남성성/여성성이라고 부르게 된 결정적 이유는 유독 이 차원에서만 IBM종업원들 중 남자와 여자가 일관성있는 점수차를 보였기 때문이라고 한다. 그래서 그는 생물학적 구분을 할 때는 남성(male)과 여성(female)이라는 용어를 사용하고, 문화적으로 결정되는 사회적 역할에 대해서는 남성적(masculine)과 여성적(feminine)이란 용어를 사용하고 있다. 물론 후자의 개념도 절대적인 것이 아니라 상대적인 것이다. 어떤 행동이 여성적 또는 남성적으로 간주되느냐는 전통사회뿐만 아니라 현대사회에서도 사회마다 제각기 다르다. 그렇지만 Hofstede(1991)는 전통사회는 현대사회는 대부분의 사회에는 사회적 성역할 분포에서 공통적인 면이 있다고 한다.

는 사회, 즉 남성과 여성이 모두 겸손하고 부드러우며 삶의 질에 관심을 두는 사회이다 (Hofstede 1991, p.82).

따라서 남성적인 문화와 여성적인 문화에서 경영자가 가지는 속성도 다르다. 남성적인 문화의 경영자는 자기주장이 강하며, 결단력이 있고, 공격적이다. 반면, 여성적인 문화의 경영자는 나서기를 꺼리며, 결단력보다는 직관에 의존하고 합의를 추구하는 경향이 있다. 또한 남성적인 문화와 여성적인 문화는 갈등을 다루는 방식도 다르다. 남성적인 문화에서 갈등은 열심히 싸워서 해결해야 한다는 정서가 지배적인 반면, 여성적인 문화에서는 타협과 협상에 의해 갈등을 해결하는 것을 선호한다. Hofstede(1991)가 조사한 53개국 중에서 일본은 가장 남성적인 문화를 가진 반면, 스웨덴을 비롯한 서북국(스웨덴에 이어 노르웨이, 네덜란드, 덴마크 순)가 가장 여성적인 문화였으며, 한국은 41위로 비교적 여성적인 문화⁸⁾에 속하는 것으로 분류되었다.

(5) 장기/단기지향성 : 유교적 역동성

장기지향성(long-term orientation)은 느린 결과에 대한 끈기(인내심), 지위에 의한 인간관계의 질서형성 및 이러한 질서의 준수, 절약, 수치심 가지기 등에 반영되어 있다. 한편, 단기지향성(short-term orientation)은 빠른 결과의 기대, 인간적인 꾸준함과 안정성, 체면유지, 전통존중, 은혜갚기 등에 반영되어 있다(Hofstede, 1991, p.173). 그런데 이 차원의 양극단에 해당하는 거의 모든 가치들이 공자의 가르침을 그대로 반영하고 있으므로 본드는 이 차원에 '유교적 역동성(confucian dynamism)'이라는 이름을 붙였지만 Hofstede(1991)는 이를 인생에 대해 장기지향적인 태도를 갖느냐 아니면 단기지향적인 태도를 갖느냐로 풀어냈다. 즉 장기지향적 가치들은 더욱 미래지향적이며, 역동적인 반면 그 반대편인 단기지향적 가치들은 과거·현재 지향적이며 더욱 정적이다.

8) 남성성/여성성의 차원을 놓고 볼 때 우리나라는 일본처럼 전형적인 남성성이 지배하는 사회이여야 할 텐데, 실제 조사에서 지수로는 아주 다른 결과가 나왔다. 최준식(1997)은 이를 우리나라의 역사와 관련하여 흥미로운 해석을 하였다. 그에 따르면 우리나라 역사에서 여성들이 제대로 숨도 못 쉬는 철저한 억압 속에 들어간 것은 단지 17세기 중엽 혹은 그 이후이며, 따라서 남성 위주의 문화가 팽배한 기간은 시간적으로 200~300년 밖에는 안 되므로 여성적인 문화의 저류가 도도하게 흐르고 있는 것일 수도 있다는 것이다. 그렇지만 이러한 해석은 하나의 추측일 뿐이며 정확하게 논증된 것은 아니다. 이 사실에 대한 규명은 이 분야의 연구자들에게 남아있는 몫이다.

23개국을 대상으로 실시한 가치조사에서 중국, 홍콩, 대만, 일본, 한국 순으로 장기지향성 지수가 높았다.

2. 선행연구

Hofstede의 문화차원은 회계학뿐만 아니라 경영학을 비롯한 다른 학문분야에서 국제적인 비교문화연구에서 유용한 개념인 것으로 입증되었다.

먼저, Hofstede의 연구결과는 주로 윤리문제에 대한 인식차이를 확인하는 연구에서 많이 이용되었다. Cohen·Pant(1995)는 라틴아메리카⁹⁾, 일본, 미국의 동일 회계법인의 감사인들을 대상으로 다국적 회계법인의 감사인들이 행하는 윤리적 의사결정에서 문화간 차이가 있는지를 검증하였다. 그 결과 개인주의와 권력거리 차원에서 가장 큰 차이를 보이는 라틴제국과 미국의 감사인들이 윤리적 의사결정에서 가장 큰 차이를 보임을 확인하였다. 또한 Cohen의 공동연구(1992)는 국제회계사연맹(IFAC)이 제정한 공인회계사직업윤리지침(Guidelines on Ethics for Professional Accountants)의 국가별 수용 및 실행가능성을 Hofstede의 4개 문화차원별로 검토하면서 문화변수를 고려하지 않은 윤리규정은 실패할 가능성이 높음을 논증하였다. Brody의 공동연구(1998)는 미국과 일본의 회계학전공 대학생들을 대상으로 내부고발에 대한 윤리적 인식차이를 조사하였는데 개인주의/집단주의에 따라 상이한 윤리적 인식을 하고 있음을 확인하였다. 또한 Karnes의 공동연구(1990)는 대만과 미국의 회계사들을 대상으로 윤리적 의사결정차이를 예측하기 위해 개인주의/집단주의차원을 이용하였다. 연구결과는 대만의 회계사들은 미국의 회계사들보다 내집단에 긍정적인 영향을 미치는 비윤리적 실무에 대해서는 위험을 더 적게 느끼고 내집단에 부정적인 영향을 미치는 비윤리적 실무에 대해서는 위험을 더 많이 느낀다는 사실을 확인함으로써 문화차원의 가설을 지지하였다. 이러한 개인주의/집단주의 차원은 Teoh·Lim(1994)이 말레이시아, 싱가포르, 호주의 회계학전공 대학생들을 대상으로 한 윤리적 행동 인식연구에서도 지지되었으며, Goodwin·Goodwin(1999)이 말레이시아와 뉴질랜드의 경영학전공학생을 대상으로 실시한 윤리적 판단에서도 지지되었다.

9) Cohen·Pant(1995)는 라틴아메리카(베네수엘라, 콜롬비아, 칠레, 에콰도르, 온두라스, 파나마 등)를 Ronen·Shenkar(1985)의 비교문화연구와 마찬가지로 문화적으로 동질적인 국가 그룹으로 묶어서 하나의 나라로 간주하였다.

한편, Hofstede의 이론적 기반은 국가문화가 경영통제시스템의 유효성에 미치는 영향을 분석하는 데에도 이용되었다. Hwang(1989)은 Hofstede의 권력거리차원을 이용하여 예산참여와 동기부여 사이의 관계에 국가문화가 영향을 미치는지를 조사하였다. 그 결과 권력거리가 작은 호주의 중간관리자들에게 예산참여는 동기부여 작용을 하였으나, 권력거리가 높은 싱가포르의 중간관리자들에게는 그러한 작용이 나타나지 않았다. 마찬가지로 Frucot·Shearon(1991)은 통제성향(locus of control)과 예산참여가 상호작용하면서 직무만족과 성과에 영향을 미친다는 가설을 미국에서 검증한 Brownell(1981)의 연구결과에 대해 일반화가능성을 시도하였다. 그들의 연구결과는 미국보다 낮은 개인주의 성향을 보이고, 높은 권력거리와 불확실성 회피성향을 가진 멕시코의 경우 최고경영자수준에서는 성과에만 영향을 미쳤고, 하위경영자수준에서는 직무만족과 성과 모두 영향을 미치지 아니하였으며, 이러한 결과도 외국인 지분이 100%미만인 회사에서만 확인함으로써 국가문화의 영향을 확인하였다. 그리고 O'Connor(1995)는 권력거리가 높은 싱가포르에서 국내제조기업과 외국계제조기업 사이의 조직문화의 차이가 예산참여의 유용성에 영향을 미치는지를 조사하였다. 연구결과는 높은 권력거리가 역할보호성을 감소시키고, 상사/부하 관계를 강화시킨다는 점에서 예산참여와 업적평가에서 조직문화수준별로 조절 작용을 하고 있다는 가설을 지지하였다. 이외에도 Harrison(1992, 1993)과 Harrison의 공동연구(1994)는 예산참여나 업적평가 등의 조직통제시스템에서 국가문화의 역할을 검증한 바 있다.

Hofstede의 문화차원은 국가간 회계제도의 차이나 회계제도에 대한 인식차이를 확인하는데도 이용되었다. Gray(1988)는 Hofstede(1980)의 4개 문화차원이 회계에 반영될 때 나타나는 하위문화차원을 회계시스템의 성격과 관련하여 전문가주의 대 법적 통제, 확실성 대 탄력성, 보수주의 대 낙관주의, 비밀스러운 대 투명성의 4가지로 구분하였다. 그리고 자신이 개발한 회계문화차원과 Hofstede의 문화차원에 대한 통계적 분석을 시도하여 유의적인 상관관계를 확인하였다. 또한 MacArthur(1999)는 국제회계기준위원회의 공개초안에 대해 각국 회원단체들이 내놓은 의견서를 토대로 Hofstede(1980)의 4개 문화차원과 Gray(1988)의 회계 하위문화차원을 추가로 검증하였다. 그 결과 권력거리와 개인주의, 강한 불확실성회피는 지지되었고, 집단주의와 남성성/여성성은 부분적으로 지지되었고, 약한 불확실성회피는 지지되지 않음을 확인한 반면, 회계하위문화는 국가별로 지지하는 정도가 다양함을 확인하였다.

또한 Chan(1998)은 이전가격협상에서 동기요인을 검증하기 위해 미국과 호주의 협상 실무자들을 대상으로 실시한 연구에서 Hofstede의 단기지향성/장기지향성을 지지하는 결과를 얻었다. 즉 단기지향성이 강한 미국의 협상자들은 높은 회계책임을 개인의 성과를 목표로 삼는 묵시적 신호로 간주한 반면 장기지향성이 강한 호주의 협상자들은 더욱 종합적인 성과를 추구하는 추진력으로서 상사에 대한 책임으로 해석하였다.

이외에도 Hofstede의 문화차원은 마케팅에서 윤리인식(Armstrong, 1996; Lu와 공동연구, 1999; Tadepalli와 공동연구, 1999), 경영자의 작업관련가치 비교(Chew · Puttie, 1995), 리더쉽유형비교(Kuchinke, 1999), 경영실무비교(Newman · Stanley, 1996; Michael, 1997; Gray · Marshall, 1998), 종업원보상실무(Schuler · Rogovsky, 1998), 광고효과의 문화의존성(Culter와 공동연구, 1997), 정보시스템전문가의 직무가치인식의 성차이(Hlomes, 1998), 조직몰입개념의 문화차이(Guzley · Chalmers, 1998), 경영전략(Ross, 1999) 등에서 연구의 개념적 틀로서 이용되었다.

3. Hofstede의 문화차원에 대한 평가

Smith · Dugan(1996)은 43개국의 관리자와 종업원 8,841명을 대상으로 Hofstede(1980)의 연구와는 시기, 설문지, 표본이 다름에도 불구하고 개인주의/집단주의, 권력거리, 유교적 역동성 차원을 확인하였다. 그러나 불확실성회피 차원과 남성성/여성성 차원은 확인하지 못하였는데 그 이유로서 연구대상에 포함된 표본의 문제, 설문지에 포함된 내용의 문제일 수 있다고 진단하고 있다.

또한 인류학자인 Chapman은 Hofstede의 연구를 다음과 같이 평하고 있다(1997, p.14).

“경영학분야에서 Hofstede(1980, 1991)의 연구가 드리운 오랫동안의 그림자를 자각하지 않고서 문화를 다루는 것은 불가능한 일이다. 일반적인 ‘문화와 기업’의 분야에서 현재의 다른 어떤 개념적 틀보다도 Hofstede의 연구는 일반적이고 광범위하고 매력적이며, 찬성과 반대에 대한 풍부한 논의를 이끌어 낸다. Hofstede의 연구는 다른 연구들의 패러다임이 되었다. 그의 연구가 그렇게 광범위하게 응용되었고, 그의 4개 차원이 다양하고 광범위한 연구에서 핵심 변수나 설명변수가 되었다는 것이 Hofstede의 단점이라고는 할

수 없다. 그의 연구는 매우 높은 수준의 일반화가능성을 지니고서 이용되고 존중되었다.”

그러나 Hofstede가 확인한 문화차원들은 전술한 바와 같이 회계학과 경영학분야에서 광범위하게 이용되고 일반화가능성을 인정받았지만 다음과 같은 한계점을 내포하고 있다.

첫째, Hofstede의 문화차원은 결과적으로 서양의 국가들에 비해 동양의 국가들을 부정적으로 평가하는 경향을 보이고 있다. 예를 들어, 대체로 집단주의가 강하고, 권력거리가 큰 아시아 국가들이 갖는 긍정적인 문화현상이 있을 수도 있는데 이러한 부분들에 대한 구체적인 언급이 없음으로 인해 전반적으로 동양의 문화가 서양의 문화에 비해 뒤떨어지는 것으로 오해할 수 있다는 문제점이 있다.

둘째, Hofstede의 문화차원은 특정 국가의 문화를 설명하는데 상충하는 부분이 있을 수 있다. 예를 들어, 장기/단기지향성 차원은 아시아 신흥공업국(한국, 일본, 대만, 싱가포르)이 빠른 속도로 경제성장을 이룩할 수 있었던 원인으로 제시된 것인데 경제성장의 원인을 한 국가의 보편적인 문화차원으로 규정하기에는 미흡한 면이 있다. 한국의 경우 장기지향성이 강한 문화이면서 불확실성 회피가 높은 문화를 가진 것으로 평가하고 있다. 그런데 불확실성회피가 강할수록 단기지향성의 문화를 가질 가능성이 높다고 볼 수 있다. 이것은 문화차원간의 모순을 드러내게 된다.

셋째, Hofstede의 문화차원 중 특정 국가에 그대로 적용하기에는 불명확하고 모호한 부분이 존재한다는 사실이다. 예를 들어, 최준식(1997)이 지적한 바 있지만 Hofstede는 한국의 권력거리가 보통수준으로 평가하고 있는데 이는 일반적으로 한국인들이 가지는 현실적인 권위의식과는 다르게 평가되고 있다고 볼 수 있다.

넷째, Hofstede의 문화차원은 작업관련가치에 대한 조사를 바탕으로 해서 도출된 것인데 이러한 문화차원을 다른 분야에까지 그대로 적용하는 것은 개념적 틀의 오용 내지 남용일 수도 있다는 것이다. 물론 이에 대해 Hofstede(1980,1991)는 작업관련가치가 일반적인 문화현상과 밀접한 상관관계를 가진다고 반박하고 있지만 일반화가능성은 계속적으로 검증되어야 할 과제라고 본다.

이상에서 살펴본 바와 같이 Hofstede의 문화차원은 이러한 한계점을 지니고 있음에도 불구하고 지금까지 광범위하게 인정되어(서용원, 1997, p.349) 사용되고 있으므로 국제조세의사결정과 관련한 여러 가지 주제들에 대한 비교문화 연구의 틀로서도 매우 유용하리라고 판단된다. 따라서 본 연구에서 Hofstede(1980,1991)의 문화차원을 하나의 개념적 틀로서 이용할 근거는 충분하다고 본다.

IV. 문화차원과 국제조세의사결정

1. 개인주의/집단주의와 국제조세의사결정

개인주의/집단주의와 관련된 국제조세의사결정은 기업의 조세부정에 대한 내부고발(whistle-blowing)과 세무공무원이 조세부정을 눈감아 주는 정도와 관련되어 있다. 먼저 내부고발에 대해 논의하기로 한다. 내부고발이란 조직 내부 비리의 대외적인 폭로이다(박홍식, 1999, p.32). 조세와 관련된 내부고발은 기업이 탈세행위와 같은 조세부정을 저질렀을 경우, 기업조직 내부의 사람이 사회를 향하여 조세부정 사실을 폭로하는 것이다. 따라서 내부고발자는 조직으로부터는 집단의 위계적 권위에 대해 도전하고, 일종의 이반적 행위를 한 사람으로 매도당하고 해고의 위협에 직면하게 되며, 동료들은 폭로자를 부담스러워 하며, 피하거나 멀리하며 때로는 동료들로부터 배신자, 믿을 수 없는 사람으로 배척당하게 된다.

그런데 이러한 조직과 동료의 반응은 그 사회가 개인주의 경향이 강한 사회인지 아니면 집단주의 경향이 강한 사회인지에 따라 그 정도가 달라질 수 있다. 개인주의 경향이 강한 사회(미국, 호주, 영국 등)는 집단보다는 개인의 이익이 중시되고, 어떠한 경우에도 진실을 말하도록 학습되었기 때문에 다른 개인들은 내부고발자에 대해 관대하며, 사회적으로는 내부고발자를 법률로 보호할 가능성이 높다. 이에 반해 집단주의 경향이 강한 사회(한국, 일본, 싱가포르 등)는 집단, 기업조직의 이익이 중요하고, 내집단을 보호해야 한다는 가치에 입각하고 있어서 내부고발자를 아주 부정적으로 보며, 사회적으로도 법률에 의해 보호받지 못할 뿐만 아니라 다른 어느 조직에도 다시 참여할 수 있는 기회를 박탈당할 가능성이 있다. Brody와 공동연구(1998)는 Hoftstede(1980, 1991)의 모델에 입각하여 기업윤리와 관련된 내부고발의 인식에서 차이가 있는지를 미국과 일본의 대학생들을 대상으로 조사하였는데 개인주의/집단주의차원과 관련하여 유의적인 차이를 발견하였다.

다음으로 세무공무원이 납세의무자의 조세부정을 발견했을 때 이에 대한 세무공무원의 처리태도이다. 집단주의 사회에서는 내집단에 속한 사람을 우대하거나 편애하는 경향이 있다. 따라서 집단주의가 강한 사회의 세무공무원은 조세부정을 저지른 자가 내집단임을 알았을 때는 조세부정사실을 법률대로 엄정하게 처리하지 못하고 이를 눈감아 주거나 조세포탈액의 크기를 줄여서 처리할 가능성이 높다. 그 결과 집단주의 사회에서는 탈세가

만연하고 절약된 세금과 조세부정의 처리과정에서 나타나는 뇌물 등으로 인해 누적된 부패가 그 사회의 뿌리깊은 현상이 될 수 있다. 한편, 개인주의가 강한 사회의 세무공무원은 조세부정에 대해 예외 없이 동등하게 엄정한 법률적 기준을 적용하여 처리할 가능성이 있다. 따라서 개인주의 사회의 납세자들은 탈세를 함부로 생각할 수 없을 것이며, 그 사회는 맑고 투명한 사회가 될 가능성이 있다.

2. 권력거리와 국제조세의사결정

권력거리의 문화차원이 국제조세의사결정에서 가지는 의미는 두 가지 정도로 생각할 수 있다. 그것은 기업의 세무업무담당자들이 상사가 지시하는 비윤리적 조세행위를 수용하는 정도와 세무공무원을 대하는 납세의무자들의 태도이다.

첫째, 권력거리는 기업의 경영자가 세무업무를 담당하고 있는 부하직원에게 비윤리적 조세행위를 하도록 압력을 가했을 때 부하직원이 경영자의 지시에 복종하기를 수용할 가능성과 관련되어 있다. 권력거리가 낮은 문화에 있는 기업의 세무업무담당자들은 권력의 불평등을 수용하기를 꺼릴 것이기 때문에 기업의 경영자로부터 받게 되는 비윤리적 조세행위에 대한 압력에 직면하여 스스로 높은 윤리기준에 따라 경영자의 지시를 거부할 가능성이 높다. 반면에 권력거리가 높은 문화에 있는 기업의 세무업무담당자들은 권력의 불평등을 수용하는 정도가 높을 것이기 때문에 기업의 경영자가 지시하는 비윤리적 조세행위에 따를 가능성이 높다. Hofstede(1999)는 부패지수 CPI¹⁰⁾와 1인당 GNP, 4개의 문화차원을 통계적으로 분석하였는데, 국가별 CPI차이의 66%는 국가의 빈곤도로 설명될 수 있었으며, 권력거리변수를 추가하자 73%의 설명력을 나타내었다. 즉 권력거리가 큰 나라가 더 부패한 것으로 인식되었다. 그리고 Cohen·Pant(1995)는 Hofstede모형

10) 부패지수 CPI(Corruption Perception Index)는 독일 괴팅겐 대학의 경제학교수인 Johann Graf Lambsdorff가 개발한 것인데, 1995년 이후로 독일의 비정부기구인 국제투명성기구(Transparency International)에서 매년 인터넷상에 발표되고 있다. 이 지수는 극도로 부패한 국가에 1.0을 부여하고, 가장 투명한 국가에 10.0을 부여한다. 2000년에는 전세계 90개국에 대한 부패지수를 발표하였는데, 핀란드(10), 덴마크(9.8), 뉴질랜드(9.4), 스웨덴(9.4), 캐나다(9.2), 아이슬랜드(9.1), 노르웨이(9.1), 싱가포르(9.1)가 가장 투명한 국가로 인식되었으며, 나이지리아(1.2), 유고(1.3), 우크라이나(1.5), 아제르바이잔(1.5), 인도네시아(1.7), 앙골라(1.7)가 가장 부패한 국가로 분류되었고, 한국(4.0)은 48위를 차지하였다. 한편, 일본(6.4)은 23위, 중국(3.1)은 63위, 인도(2.8)는 69위였다.

(1980, 1991)을 이용하여 감사인이 고객회사의 압력이나 상관의 압력으로부터 독립성을 유지하는 정도를 검증하면서 권력거리가 유의적인 변수임을 확인하였다.

둘째, 세무공무원을 대하는 납세자의 태도에 권력거리 변수를 하나의 결정요인으로 고려해 볼 수 있다. 세무공무원은 국가가 부여한 세금의 부과권과 징수권을 가지고 있기 때문에 공권력을 가지고 있다고 볼 수 있다. 권력거리가 높은 문화의 납세자들은 권력거리가 낮은 문화의 납세자들보다 세무공무원이 가진 공권력에 대한 권위를 더 수용할 가능성이 있다. 이러한 공권력이 가지는 권위의 수용정도는 세무공무원이 납세자를 대상으로 수행하는 조세관련업무의 효과와 관련될 수 있다.

3. 불확실성 회피와 국제조세의사결정

불확실성 회피와 관련된 조세문제는 조세규정이 경제 현실을 제대로 반영하고 있지 못할 때 납세의무자가 조세규정의 내용을 글자 그대로 형식적으로 준수하기만 할 것인지 아니면 조세법의 기본정신을 해석하고 이에 따를 것인지 하는 법률의 형식과 정신에 대한 문제와 관련되어 있다.

오늘날 경제적 거래의 복잡성과 혁신으로 인해 세법입안자들은 이러한 경제 현실에 즉각 반응할 수 없다. 그 결과 세법의 규정은 항상 현실추수적이어서 부적절하거나 시차를 두고 제정되는 경우가 많다. 조세법률주의는 이 현상을 더욱 고착화시킨다.

이러한 경우 납세의무자들은 조세규정에 대해 자신이 속한 사회의 불확실성 회피정도에 따라 다른 반응을 나타낼 수 있다. 일반적으로 불확실성 회피가 강한 문화에서는 납세의무자들이 “법적” 책임을 “윤리적” 책임의 상한선으로 생각하는 경향이 있다. 따라서 불확실성 회피가 강한 문화의 납세자들(한국, 일본 등)은 세법에 현재의 경제적 거래에 관한 규정이 없다는 것이 그러한 경제적 거래에 대해 세금을 납부하지 않아도 과세당국으로부터 다른 처벌을 받지 않을 것이라는 확실한 결과를 알기 때문에 세금을 납부하지 않는 것을 당연한 것으로 생각할 가능성이 아주 높다.

이에 비해 불확실성 회피가 약한 문화의 납세자들(영국, 독일 등)은 구체적인 법적 제재가 없더라도 조세의사결정에 대해 더욱 폭 넓은 윤리기준을 설정하고 만약 조세의사결정이 합법적일 때조차도 조세규정의 흠결(loophole)을 이유로 조세회피와 같은 의심스런 행위를 삼갈 가능성이 있다. 따라서 비록 세법에 규정되지 않는 경제적 거래라 하더라도

납세자가 개별적 조세규정에 얽매이지 않고 자율적으로 판단하여 조세공평성과 같은 세법의 정신을 존중하여 교묘한 방법으로 세법규정을 빠져나갈 방법을 찾으려 하기 보다 사회에 최선의 이익이 되는 방향으로 처리할 가능성이 높다.

물론 인간의 경제행위는 이익추구동기에 의해 영향을 받기 때문에 자신에게 손해가 되는 행위를 하지 않을 것이라고 생각할 수 있다. 그러나 모든 사회의 구성원들이 이러한 원칙에 따라 행동한다고는 볼 수 없으며, 지금까지 조세행위에 고려되지 않았던 문화적 요인이 유의적인 변수인지를 확인할 필요는 있다. Cohen·Pant(1995)는 감사상황에서 직업윤리규정이나 감사기준에 구체적인 내용이 명시되어 있지 않을 때 회계감사인이 공격적 감사대상회사가 원하는 대로 감사를 수행하는지 아니면 직업윤리규정이나 감사기준을 의식하지 않고 사회에 최선의 이익이 되는 방향으로 수행하는지에 대한 비교문화적 접근을 시도하였는데, 권력거리와 관련하여 유의적인 결과를 얻었다.

4. 남성성/여성성과 국제조세의사결정

여성성과 남성성이 국제조세의사결정에서 가지는 의미는 크게 세 가지 차원에서 논의할 수 있다. 그것은 개인납세의무자의 납세행위의 공격성 정도, 과세관청의 인사구조, 국가차원의 조세제도와 이것에 대한 납세자들의 반응이다.

첫째, 납세의무자나 납세대리인의 세무의사결정에서 공격성이 강한 정도가 여성적인 문화와 남성적인 문화에서 다를 것이라고 추론할 수 있다. 세무의사결정에서 공격성(aggressiveness)이란 세무대리인이 납세의무의 성실한 이행보다는 세금최소화의 입장에 서 있는 정도 혹은 세무당국의 입장에 서지 않고 납세자의 입장에 서 있는 정도(Carnes와 공동연구, 1996, p.4)이지만, 이러한 공격성은 납세의무자에게도 마찬가지로 나타날 수 있다. 남성적 문화는 거칠고 공격적인 특징을 보이고 있으므로 납세의무자나 납세대리인의 조세와 관련된 목표 및 행위는 더욱 공격성을 띠 가능성이 있는 반면, 여성적인 문화는 공격성 자체를 부정적으로 보기 때문에 조세와 관련된 목표 및 행위는 과세관청이나 세법에 대해 더욱 협력적이고 비대립적인 행동을 강조할 가능성이 있다. Cohen·Pant(1993, 1995)는 남성적인 문화에 있는 감사인이 여성적인 문화에 있는 감사인들보다 고객회사를 관리하는데 감사수임료나 마케팅활동에서 더욱 공격적임을 추론하고 이를 실증하였다.

둘째, 남성적인 문화와 여성적인 문화는 과세관청의 인사구조에서 차이를 드러낼 수 있다는 것이다. Rosner(1990)는 여성전문가들이 참여, 권력과 정보공유, 타인의 자기존중심 향상을 장려한다는 점에서 남성과 어떻게 다른지를 논한 바 있다. 또한 Betz등 공동연구(1989)는 성 사회화는 여성이 업무를 잘 처리할 것을 강조하고 조화로운 관계를 촉진시키며, 그들의 동료들 사이에서 경쟁을 덜 강조한다는 것을 의미한다고 주장한다. Cohn(1991)은 승진하려는 호주의 여성회계사들이 부딪치는 문제는 네트워크에 접근할 수 없다는 것, 나이트 여성 회계사들은 존경받지 못할 것이라는 생각, 남녀가 성공을 다르게 바라보고 있다는 것이라고 하였다. 이러한 문헌들은 여성이 남성보다 자기주장이 약하며, 허풍치기를 좋아하지 않음을 제시하고 있다. 이러한 성사회화 차이의 결과로서 남성적인 사회는 여성적인 사회보다 과세관청에서 여성을 적게 고용하고, 부정적으로 평가하며, 승진시키기를 꺼릴 가능성이 있다.

셋째, 국가의 조세제도에 대한 납세자들의 반응이다. 남성적인 문화를 지닌 국가는 성취지향사회를 추구하는 반면, 여성적인 문화를 지닌 국가는 복지사회를 지향한다. 예를 들면, 미국인은 스웨덴이나 네덜란드의 경제문제가 높은 세금 때문이라고 공통적으로 믿고 있는 반면, 여성적인 복구의 국민들은 미국의 경제문제가 부유층으로부터 세금을 너무 적게 거두는 데서 초래된다고 믿는다(Hofstede 1991, p.97). 조세제도는 공연히 생기는 것이 아니라 기존의 가치판단의 결과로서 정치가들이 만들어 놓은 것이다. 그래서 여성적인 문화의 국가에서는 국민 모두에게 최소한의 생활의 질을 보장해 주는 것이 중요하다고 생각하며, 이러한 목표를 위한 재정적인 수단은 부유층으로부터 얻어내는 경향이 있다. 그래서 납세의무자들은 대체로 부유층에게 고율의 세금을 부과하는 것에 찬성하는 정도가 높을 것이라고 추론할 수 있다. 반면에 남성적인 문화(예를 들면, 미국이나 영국)의 국가에서는 많은 사람들이 가난한 자의 비참한 운명은 그들 스스로의 잘못이라고 탓하면서, 부자들이 그들을 먹여 살리기 위해 돈을 대주면 경제적 활력을 잃게 된다고 생각하는 경향이 있다. 그래서 납세의무자들은 대체로 부유층에게 고율의 세금을 부과하는 것에 반대하는 정도가 높을 것이라고 유추할 수 있다.

5. 장기/단기지향성과 국제조세의사결정

이 문화차원을 조세의사결정과 관련시켜 보면 단기지향성은 단기적 이익을 목표로 하고 이에 도달하려는 욕구를 나타내는 경향을 의미한다고 할 수 있다. 이 문화차원이 국제조세의사결정에서 갖는 의미는 두 가지정도를 들 수 있다.

첫째, 단기지향의 문화에 있는 세무공무원들은 세무조사를 실시할 경우 정해진 시간내에 그리고 최대한 빠른 시간 내에 세무조사업무를 마치기 위해 적절한 수준에서 납세자와 타협하거나 조사업무를 형식적으로 진행하는 것을 수용할 가능성이 높다. 반면에 장기지향의 문화에 있는 세무공무원들은 느린 결과에 대한 참을성이 많으므로 많은 자원을 투입하여 충분한 시간을 가지고 세무조사업무를 진행하는 것을 긍정적으로 수용할 가능성이 높다고 추론할 수 있다.

둘째, 이 문화차원은 세정업무의 방향과도 관련시킬 수 있다. 단기지향문화에서 조세행정은 적발건수 위주나 단기적인 성과에 집착하면서 조세행정을 수행하고 있을 가능성이 있고, 장기지향문화의 세무공무원들은 장기적으로 조세행정을 합리화하거나 납세자의 납세의식 혹은 조세순응을 향상시키기 위해 꾸준한 노력을 기울일 가능성이 있다.

〈표1〉 국제조세의사결정에서 Hofstede 문화차원의 의미

문화차원	국제조세문제의 종류	국제조세의사결정에 미치는 영향
개인주의/ 집단주의	조세부정의 내부고발	개인주의사회가 집단주의사회보다 내부고발자에 대해 관대하며, 보호법률이 존재할 가능성이 높다.
	내집단의 조세부정에 대한 세무공무원의 태도	개인주의사회가 집단주의사회보다 내집단의 조세부정에 대해 더욱 엄격하고 조세부정이 적다.
권력거리	비윤리적 조세행위에 대한 상사의 압력에 저항하는 정도	권력거리가 낮은 사회가 높은 사회보다 비윤리적 조세행위에 대한 상사의 압력에 저항하는 정도가 높다.
	세무공무원이 가진 공권력에 대한 납세의무자의 수용정도	권력거리가 높은 사회가 낮은 사회보다 세무공무원이 가진 공권력에 대한 납세의무자의 수용정도가 높다.

문화차원	국제조세문제의 종류	국제조세의사결정에 미치는 영향
불확실성 회피	조세규정의 흠결과 조세회피태도	불확실성 회피가 강한 사회는 약한 사회보다 납세의무자들이 조세규정의 흠결을 이유로 조세회피를 하는 경향이 많다.
남성성/여성성	납세행위의 공격성 정도	남성적인 문화의 납세의무자(납세대리인)는 여성적인 문화보다 납세행위의 공격성이 강하다.
	과세관청의 인사관행	남성적인 문화의 과세관청은 여성적인 문화보다 여성의 고용, 승진을 더욱 꺼린다.
	고소득자의 고율과세에 대한 일반 납세의무자의 태도	남성적인 문화의 납세의무자들은 여성적인 문화보다 고소득자의 고율과세를 통한 소득재분배에 더욱 부정적이다.
장기/단기지향성	세무조사업무에 투입되는 시간의 정도	단기지향적인 문화의 세무공무원들은 장기지향적인 문화보다 정해진 시간내에 세무조사업무를 마치기 위해 노력한다.
	세정업무의 방향	장기지향적인 문화의 세정업무는 단기지향적인 문화보다 단기업적 위주에 치중하기 보다 장기적인 세정합리화와 조세순응의 향상에 힘쓴다.

이상에서 논의된 Hofstede의 5개 문화차원과 이것이 국제조세의사결정에서 지니는 의미를 요약하면 <표1>과 같다.

V. 결 론

본 논문은 이제까지 상대적으로 관심이 적었던 문화변수가 국제조세상황에서 조세의사결정자들의 인식과 판단 그리고 행동에 어떻게 영향을 미칠 가능성이 있는 것인지에 대해 광범위한 문헌연구를 통해 그 연역적 추론을 시도하였다.

연구의 결과는 현재까지 광범위하게 이용되어 온 Hofstede의 5개 문화차원, 즉 개인주의/집단주의, 권력거리, 불확실성회피, 남성성/여성성, 장기지향성/단기지향성 차원이 국제조세분야의 비교문화 연구에서도 이용될 수 있는 개념적 틀로서의 가능성을 지니고 있음을 제시하였다. 이를 간단히 요약하면 다음과 같다.

첫째, 개인주의/집단주의 차원은 조세부정에 대한 기업내부 고발자의 보호정도, 그리고 내집단의 조세부정에 대한 세무공무원의 용인정도에 영향을 미칠 수 있다.

둘째, 권력거리 차원은 비윤리적 조세행위에 대한 상사의 압력에 저항하는 정도, 세무공무원이 가진 공권력에 대한 납세의무자의 수용정도에 차이를 발생시킬 수 있다.

셋째, 불확실성 회피 차원은 조세규정의 흠결이 있는 상황에서 납세의무자들의 조세회피결정여부에 영향을 미칠 수 있다.

넷째, 남성성/여성성 차원은 납세행위의 공격성 정도, 과세관청의 여성고용 및 승진정도, 고소득자의 고율과세를 통한 소득재분배에 대한 일반 납세의무자들의 수용정도에 영향을 미칠 수 있다.

다섯째, 장기/단기지향성 차원은 세무조사업무에 투입되는 시간의 정도, 세정업무의 목표에 차이를 낳을 수 있다.

본 연구가 가지는 한계는 국제조세문제에서 문화변수가 가진 의미와 역할에 대해 논리적 추론을 하는 것에 한정하였기 때문에 이에 대한 실증연구가 필요하다는 것이고, 또 하나는 국제조세문제에 영향을 미칠 수 있는 문화변수 이외의 수많은 잠재변수를 도입하여 종합적인 조세의사결정모형을 구축하지 못했다는 점이다. 미래의 연구는 이 문제를 극복하는 것에 중점을 두어야 할 것이다.

본 논문은 다른 학술지 또는 간행물에 게재되었거나 게재신청되지 않았음을 확인함

참 고 문 헌

- 김주수, 「경영문화의 국제비교」, 한국생산성본부, 1990.
- 박홍식, 「내부고발의 논리」, 나남출판사, 1999
- 유명기, “문화상대주의와 반문화상대주의”, 「비교문화연구」, 창간호, 1993, 31-56.
- 서용원, “산업 및 조직심리학에서의 비교문화 연구”, 「심리학에서의 비교문화연구」, 한국심리학회 학술위원회 편, 성원사, 1997, 343-376.
- 조궁호, “심리학 연구의 통합적 탐색”, 「문화와 인지」, 한국심리학회 동계세미나, 1995.
- 조익순, 「한·미·일 정부회계 및 감사제도의 문화적 조명」, 박영사, 1996.

- 차재호·나은영, 「세계의 문화와 조직」, 학지사, 1995.
- 최준식, 「한국인에게 문화는 있는가」, 사계절, 1998.
- 한규석, “집단주의-개인주의 이론의 현황과 그 전망”, 「한국심리학회지: 일반」, 10, 1-19, 1991a.
- , “사회심리학 이론의 문화적 특수성 : 한국인의 사회심리학 연구를 위한 고찰” 「한국심리학회지: 사회」, 6, 132-155, 1991b.
- 한상복·이문웅·김광익, 「문화인류학개론」, 서울대학교출판부, 1993.
- Armstrong, R., “The Relationship Between Culture and Perception of Ethical Problems in International Marketing”, *Journal of Business Ethics*, Vol.15 No.11 1996, 1199-1208.
- Betz M, L. O’Connel and J. M. Shepard, “Gender Difference in Proclivity for Unethical Behavior”, *Journal of Business Ethics*, No.8 1989 321-324.
- Brody R. G., Coulter J. M. and P. H. Mihalek, “Whistle-blowing: A Cross-cultural Comparison of Ethical Perceptions of U.S. and Japanese Accounting Students”, *American Business Review*, Vol.16, Issue 2, 1998, 14-21.
- Buller, P., Kohls, J. and K. Anderson, “The Challenge of Global Ethics” *Journal of Business Ethics*, 10, 1991, 767-775.
- Chan C., “Transfer Pricing Negotiation Outcomes and The Impact of Negotiator Mixed-motives and Culture”, *Management Accounting Research*, Vol.9 No.2 Jun 1998, 139-161.
- Chapman M., “Social Anthropology, Business Studies, and Cultural Issues”, *International Studies of Management and Organization*, Vol.26 No.4 Winter 96/97, 3-29
- Chew I. and Puttie, J., “Relationship on Work-related Values of Singaporean and Japanese Managers in Singapore”, *Human Relations*, Oct. 1995, Vol.48 No.10
- Cohn C., “Chiefs or Indians-Women in Accountancy”, *Australian Accountant*, Dec. 1991, 20-30.
- Cohen J. and Pant L., “Cultural-based Ethical Conflicts Confronting Multinational Accounting Firms” *Accounting Horizons*, Sep. 1993, Vol. 7 Issue 3, 1-13.

- and -----, "An Exploratory Examination of International Differences in Auditors' Ethical Perceptions" Behavioral Research in Accounting, 7, 1995, 37-64.
- and -----, Sharp, D. "Cultural and Socioeconomic Constraints on International Codes of Ethics : Lessons from Accounting", Journal of Business of Ethics, Vol.11 No.9 1992, 687-700.
- Coulter B., Erdem, S. and Javalgi, R., "Advertiser's Relative on Collectivism-Individualism Appeals :A Cross-cultural Study", Journal of International Consumer Marketing, Vol.7 No.3 1997, 43-55.
- Frucot, V. and Shearon, W.T., "Budgetary Participation, Locus of Control and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction", Accounting Review, Jan. 1991 80-99.
- Goodwin J. and Goodwin D., "Ethical Judgments Across Cultures : A Comparison Between Business Students From Malaysia and New Zealand", Journal of Business Ethics, Vol.18, No.3, Feb. 1999, 267-281.
- Gray K., and Marshall K., "Kenyan and Korean Management Orientation on Hofstede's Cultural Values", Multinational Business Review, Vol.6 No.2 Fall 1998, 79-88.
- Gray S. J., "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally", ABACUS, Vol.3, 1988 1-15.
- Gul F. and Tsui J., "A Comparative Study of Auditors Attitudes to Uncertainty Qualifications: An Empirical Test of The Strong Versus Weak Uncertainty Avoidance Hypothesis" International Journal of Accounting, 28, 1993, 356-364.
- Guzley R. and Chalmers L., "Cross-cultural Perspectives of Commitment: Individualism and Collectivism as a Framework For Conceptualization", The Southern Communication Journal, Vol.64 No.1 Fall 1998, 1-19.
- Hall, E. T., Beyond Culture, New York : Doubleday, 1981.
- Harrison, G. L., "The Cross-cultural Generalizability of the Relation Between Participation, Budget Emphasis and Job Related Attitudes", Accounting, Organization and Society, 1992, 1-15.

- , "Reliance on Accounting Performance Measures in Superior Evaluative Style-The Influence of National Culture" *Accounting, Organization and Society*, 1993, 310-339.
- , McKinnon, J. L., Panchapakesan, S. and Leung, M., "The Influence of Culture on Organizational Design and Planning and Control in Australia and the United States Compared with Singapore and HongKong", *Journal of International Financial Management and Accounting*, Oct. 1994, 242-261.
- Homepage of Transparency International, <http://www.transparency.de>
- Honigman, J. J., *Personality in Culture*, New York: Harper & Row, 1967.
- Hofstede, G., *Culture's Consequences*, Beverley Hills: Sage Publications, 1980.
- , "Problems Remain, But Theories Will Change: The Universal and The Specific in 21st-century Global Management", *Organizational Dynamics*, Vol.28 No.1 1999, 34-44
- , *Cultures and Organizations: Software of the Mind*, London: McGrawHill Book Company, 1991.
- Holmes, M., "Comparison of Gender Differences Among Information Systems Professionals: A Cultural Perspective", *The Journal of Computer Information Systems*, Vol. 38 No.4 Summer 1998, 78-86.
- Hwang, S. C., "The Effect of Culture on the Relationship between Participation and Motivation", Unpublished Ph.D. dissertation, Macquarie University, 1989.
- Karnes A., Sterner J., Welker R. and Wu F., "A Bi-cultural Comparison of Accountants: Perceptions of Unethical Business Practices", *Accounting Auditing and Accountability Journal*, Vol.3 No.3 1990, 45-64.
- Kim, U. and H. C. Triandis, C. Kagitcibasi, S. C. Choi., *Individualism and Collectivism: Theory, Method and Applications*, Newbury Park, Calif:Sage, 1994.
- Kuchinke K. P., "Leadership and Culture: Work-related Values and Leadership Styles Among One Company's U.S. and German Telecommunication Employees", *Human Resource Development Quarterly*, Vol.10 No.1 Summer 1999, 135-154.

- Lu L, Rose G., and Blodgett J., "The Effects of Cultural Dimensions on Ethical Decision Making in Marketing: An Exploratory Study", *Journal of Business Ethics*, Vol.18, No.1 Jan 1999, 91-105.
- MacArthur, J. B., "The Impact of Cultural Factors on the Lobbying of the International Accounting Standards Committee on E32, Comparability of Financial Statements : An Extension of MacArthur to Accounting Member Bodies", *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, Vol.8 No.2, 1999, 315-335.
- Markus, H. and S. Kitayama, "Culture and the Self: Implications for Cognition, Emotion, and Motivation", *Psychological Review*, Vol.98 No.2, 1991, 224-253.
- Michael J., "A Conceptual Framework for Aligning Managerial Behaviors With Cultural Work Values", *International Journal of Commerce and Management*, Vol.7 No.3/4 1997, 81-101.
- Nasif, E.G., H. Al Daeaj, B. Ebrahimi, and M. S. Thibodeaux, *Methodological Problems in Cross-Cultural Research : An Updated Review*, *Management International Review*, 31, 1991, 79-91.
- Newman K. and Nollen S., "Culture and Congruence: The Fit Between Management Practices and National Culture", *Journal of International Business Studies*, Vol.27, No.4 1996, 753-779.
- O'Connor, N. G., "The Influence of Organizational Culture on The Usefulness of Budget Participation by Singaporean-Chinese Managers", *Accounting, Organization and Society*, Vol.20, N0.5, 1995 383-403.
- Schultz Jr. J., Johnson D., Morris D. and Dymes, D., "An Investigation of the Reporting of Questionable Acts in an International Setting" *Journal of Accounting Research*, 31(Supp.) 1993.
- Rosner, J., "Ways Women Lead", *Harvard Business Review*, Nov.-Dec. 1990, 119-125.
- Ross, D., "Culture as a Context for Multinational Business : A Framework For Assessing The Strategy-Culture 'Fit'", *Multinational Business Review*, Vol.7, No.1 1999, 13-19.

- Schuler R. and Rogovsky N., "Understanding Compensation Practice Variations Across Firms: The Impact of National Culture", *Journal of International Business Studies*, Vol.29 No.1 1998, 159-177.
- Smith, P. B. and Dugan S., "National Culture and the Values of Organizational Employees", *Journal of Cross-cultural Psychology*, Vol.27 No.2 Mar.1996, 231-265.
- Tadepalli R., Moreno A. and Trevino S., "Do American and Mexican Purchasing Managers Perceive Ethical Situations Differently", *Industrial Marketing Management*, Vol.28, No.4 Jul 1999, 369-380.
- Teoh H. and Lim C., "Perceptions of Unethical Practices : A Cross-cultural Study", Paper presented at AAANZ Conference, Wollongong, NSW, Australia, 1994.
- Triandis, H. C., "The Self and Social Behavior in Differing Cultural Contexts", *Psychological Review*, Vol.96 July 1989, 506-520.
- , *Individualism and Collectivism*, Boulder, Col: Westview Press, 1995
- Welton R. and Davis J., "Accounting Implications of the Perception of Professional Ethics: A Comparative Analysis of American and New Zealand Students" *International Journal of Accounting*, 25. 1990, 268-283.
- Wildavsky, A., *Frames of Reference Come from Cultures : A Predictive Theory in The Relevance of Culture*, M. Freilich, ed. NY: Bergin & Garvey Publishers, 1989.

Implication and Role of Culture Variables in Decision Making on International Tax

Yong-Eon Cho

Professor, Silla University

Culture which is reflected on societal norms and value system operates as significant variable in the process of personal decision making. This paper attempts to make a deductive inference on how culture variable may affect tax decision maker's cognition, judgment and behavior in international tax situations.

The result shows the possibility that Hofstede's five dimensions of national culture, that is, individualism/collectivism, power distance, uncertainty avoidance, masculinity/femininity, long-term/short-term orientation, which are used widely by academic researcher, also use as the framework of cross-cultural study in international tax area. A summary of conclusion is as follows.

First, the dimension of individualism/collectivism may affect the degree that a society protects whistle-blower of tax evasion and that tax official are generous to tax fraud of in-group. Second, the dimension of power distance may differ the degree that subordinates resist to superiors' pressure to conceal the unethical tax behavior and that taxpayers accept the authority of tax officials. Third, the dimension of uncertainty avoidance may affect the taxpayer's decision to tax avoidance in a loophole in tax law. Fourth, the dimension of masculinity/femininity may affect the extent of aggressiveness of taxpayer, ratio of female employment and promotion in Internal Revenue Service and taxpayers' acceptance to redistribution through heavy tax of high income person. Fifth, the dimension of long-term/short-term orientation may differ time required to tax audit and basic purpose of tax administration.

<Key Word> Culture, International Tax, Tax Decision