

IFRS 도입에 따른 주요국의 세법 대응방안에 관한 연구

2010. 12

심태섭 외

IFRS 도입에 따른 주요국의 세법 대응방안에 관한 연구

2010. 12

심태섭 외

kipf 한국조세연구원

서 언

최근 국가간 무역거래가 글로벌화·세계화됨에 따라 “국제적으로 통일된 고품질의 회계기준”인 국제회계기준(International Financial Reporting Standards, IFRS)이 마련되었다.

우리나라에서도 이미 2007년 3월에 발표된 도입 로드맵에 의하여 2009년부터 조기에 도입한 기업이 있었으며, 2011년부터는 본격적인 도입을 앞두고 있다. 이미 상장법인에 주로 적용될 한국채택국제회계기준(K-IFRS)과 이 외의 법인에 적용될 일반기업회계기준의 제정은 2009년에 완료된 상황이다.

이렇듯 회계 측면의 준비가 완료됨에 따라 우리나라 세제당국도 2010년부터 본격적으로 K-IFRS 도입에 따른 세제개편안을 마련하여 왔다. 이러한 과정에서 세제당국은 조세형평성 등 세제당국의 입장뿐만 아니라 실제 새로운 회계기준을 적용하여야 하는 기업의 애로사항을 반영하여야 할 것이다.

이러한 상황에서 본 연구는 이미 IFRS를 도입한 주요 외국이 실제 세제나 세무행정 측면에서 어떠한 대응을 하였는가를 체계적으로 분석한 시의 적절하고 매우 필요한 연구라고 생각된다. 물론 외국의 사례를 분석하여 K-IFRS의 도입에 따른 세제나 세정 측면에서의 개선안을 제시한 연구가 최근 많이 이루어지고 있지만, 대부분의 연구가 이미 IFRS를 도입한 주요 외국에 대한 심도 있는 분석보다는 피상적이고 단편적인 분석에 그쳐, 연구에 대한 아쉬움이 많았다.

이에 본 연구보고서는 이러한 기존연구의 한계를 극복하고, 이미 IFRS를 도입한 주요 국가의 세제/세정 측면에 대한 심도 있는 분석을 통하여 우리나라 세제/세정당국에 보다 실질적인 정책적 제안을 한 보고서로서 의미가 있다. 물론 실제 자료를 수집하는 과정에서 이미 상

당기간이 경과하였고, 외부로 공표되지 않은 자료가 많아 상당한 어려움을 겪은 것으로 알고 있다. 그러나 이러한 어려움에도 불구하고 실질적인 정책대안을 제시하려는 연구진의 노력도 있었음을 알고 있다. 이러한 한계와 노력 덕분에 본격적인 법인세법의 개정과 이를 본격적으로 적용하여야 하는 세정당국에 많은 제안을 한 점에서 본 연구보고서의 의미를 찾을 수 있을 것이다.

본 연구보고서는 본원의 심태섭 초빙연구위원(서울시립대 교수)의 총괄하에 본 연구원 세법연구센터의 구자은, 김태훈, 정희선, 조진권 회계사가 참여하여 연구보고서를 완성하였다. 또한 중간보고, 최종보고와 공청회를 거쳐 모아진 많은 의견에 대한 반영도 충실히 하였다.

아무쪼록 본 보고서의 연구결과가 향후 세제당국의 법인세법 개정과 세정당국의 실제 집행시 유용하게 활용되기를 바라며, 국내의 많은 조세와 회계관련 연구자들의 연구에 도움이 되기를 기대한다.

끝으로 본 연구보고서의 내용은 저자들의 개인적인 의견이며, 본 연구원의 공식적인 견해가 아님을 밝혀둔다.

2010년 12월

한국조세연구원

원장 원 윤 희

요약 및 정책시사점

우리나라는 지난 2007년 3월에 결정된 IFRS 도입 로드맵에 의하여 2011년부터 국제회계기준(International Financial Reporting Standards, IFRS)을 적용하게 되어 있다. 또한 IFRS를 적용하지 않는 기업에 대한 일반기업회계기준도 이미 제정된 상황이다. 이렇게 회계 측면의 준비가 완료됨에 따라 2010년 하반기부터 IFRS 도입에 따른 법인세법 개정방안이 본격적으로 마련되어 가고 있다.

이러한 시점에서 우리나라보다 IFRS를 먼저 도입한 국가의 경험을 자세히 분석하여 앞으로 우리나라 세제당국 그리고 세무당국이 겪을 수 있는 시행착오를 줄일 필요가 있다. 그런데 IFRS 도입에 따른 외국의 도입사례에 대한 기존연구는 그 내용이 너무 적어 정책당국에서 새로운 정책대안을 수립하는 데 필요한 정보를 얻는 데에는 한계가 있다. 이에 이미 IFRS를 도입한 나라에서 세법 그리고 세무행정 측면에서 어떠한 준비과정을 겪었는지를 보다 심도 있게 분석한 연구가 필요하다.

이에 본 연구는 IFRS의 도입에 따라 주요 외국이 세제 및 세정 측면에서 어떠한 대응을 하였는지 심층분석하였다. 이를 위하여 본 연구에서는 주요 국가의 IFRS의 도입방식, 기업회계와 세무회계 간의 관계 설정 방식에 대해 검토하고, 이를 기초하여 구체적으로 IFRS 도입에 따라 세법 측면에서 어떻게 대응하였는가를 살펴보았다. 이와 같이 주요 외국의 사례를 분석함으로써 현재 진행되고 있는 우리나라의 법인세법 개정방안의 마련에 도움이 되는 정책적인 제안을 하는 것이 본 연구의 궁극적인 목적이다.

이러한 연구목적을 달성하기 위하여 우리나라보다 먼저 IFRS를

도입한 나라 가운데 우리나라와 유사한 상황에 있는 국가를 분석대상으로 선정하였다. 우선 기업회계와 세무회계와의 관계가 우리나라와 유사한지, 상장법인의 연결재무제표뿐만 아니라 별도(개별) 재무제표에도 IFRS를 적용하는지를 기준으로 대상 국가를 선정하였다. 본 연구는 이러한 두 조건을 고려하여 영국, 호주 그리고 이탈리아를 분석대상으로 선정하였다. 이들 국가에 대하여 IFRS 도입 전후의 세제/세무행정 측면에서의 대응내용을 심도 있게 분석하였다.

이러한 분석을 통하여 IFRS 도입에 따라 세법개정을 하여야 하는 우리나라 세제/세정당국에 제도적인 측면과 규정 측면의 제안으로 나누어 정책적 제안을 제시하였다.

우선 제도적인 측면에서는 다음과 같은 제안을 하였다.

첫 번째로, 우리나라 세제당국은 최대한 빠른 시점에 IFRS 도입에 따른 세법개정 대원칙 및 세법개정 일정을 발표하여야 한다. 이렇게 함으로써 납세자인 기업에서도 새로운 회계기준인 IFRS하에서 납세자가 느끼는 세법 변경에 따른 불안감을 해소할 수 있을 것이다. 우리나라보다 IFRS를 먼저 도입한 영국, 호주나 이탈리아에서도 IFRS하에서의 세법개정 원칙을 조기에 제시함으로써 납세자의 불안을 줄이려는 노력을 한 바 있다.

두 번째로, IFRS 도입 전후 관련 전문가위원회를 보다 적극적으로 활용하여야 한다. 즉 IFRS 도입 전후 관련 전문가로 이루어진 각종 위원회를 만들어 이 위원회에서 관련 업계, 전문가의 의견을 청취하는 등 노력을 통하여 실제 IFRS를 도입하는 과정에서 납세자인 기업이 겪는 애로사항을 최대한 줄이는 노력을 하여야 한다. 본 연구의 분석대상 국가 가운데 호주의 경우는 IFRS를 도입한 이후에도 전문가로 이루어진 위원회를 유지하여 IFRS 도입에 따른 혼란과 기업의 애로를 줄이려는 노력을 한 바 있다.

세 번째로, 장기적인 관점에서 기업회계와 세무회계와의 관계를

재정립하여야 할 것이다. 이를 통하여 두 기준간의 차이로 인하여 납세자가 겪는 애로사항을 최대한 줄이도록 노력하여야 할 것이다. 영국을 비롯한 일부 국가에서 IFRS 도입 전후로 기업회계와 세무회계 간의 관계를 재정립한 바가 있기에, 우리나라 세제당국도 이러한 외국사례를 참조할 필요가 있다.

네 번째로, IFRS를 도입하는 과정에서 우리나라 세제당국이나 세정당국은 적극적인 자세로 IFRS 도입에 대응하여야 한다. 또한 최초 도입 기업/연도의 특례규정 마련 등 조치로 최초 도입연도의 기업 부담을 줄여주어야 할 필요가 있다.

다음으로 본 연구의 세법규정 측면에 대한 정책적인 제안은 다음과 같다.

첫 번째로, IFRS 도입에 따른 세법개정시 우리나라 기업의 납세 순응비용이나 국제경쟁력 등 세법개정에 영향을 받는 여러 요소를 고려하여 신중하게 세법을 개정하여야 한다. 이미 IFRS를 도입한 국가에서도 세법이나 자국 회계기준(local GAAP)의 기존 내용을 그대로 유지하고 있는 경우가 많았다. 예를 들어 영국에서는 IFRS와 자국회계기준(local GAAP)을 동시에 회계기준으로 인정하기에, 세법규정에서도 기존의 자국회계기준(local GAAP)도 인정하여 주는 경우가 많았다. 또한 호주나 이탈리아의 세법에서는 IFRS 도입으로 새로이 도입된 일부 규정을 제외하고는 IFRS 규정의 내용을 세법에 도입하는 경우가 거의 없었다. 이러한 외국의 사례는 법인세법 개정에 따른 기업의 순응비용 등 기업의 애로를 해결하려는 측면이 있었을 것으로 추측된다. 또한 IFRS는 기본적으로 투자자를 위한 회계규정이기에 세법의 입장에서 받아들이기가 쉽지 않았을 수도 있다. 그리고 이외에 세법규정이 자국 기업의 대외경쟁력에 미치는 영향을 감안하여 기존의 규정을 유지할 수도 있었을 것이다.

두 번째로, IFRS의 도입에 따른 세제개편을 할 때, 관련 학계의

연구보고서나 업계에서 제출한 건의서의 내용을 깊이 있게 검토하고 참조할 필요가 있다. 이미 IFRS를 도입한 국가에서도 세법개정과 관련하여 관련 업계와 학계의 의견을 청취한바, 우리나라 세제당국도 IFRS 도입에 따른 법인세법 개정방안에 대하는 관련 학계와 관련 업계의 건의서나 연구보고서에 관심을 기울이면서 세법개정안을 마련하여야 할 것이다.

IFRS라는 거대한 세계적인 흐름 속에서 우리나라 법인세법을 개정하는 것은 쉽지 않은 일이다. 또한 이 과정에서 우리나라 기업의 국제경쟁력이 저하되거나 납세자의 납세순응비용으로 애로를 겪는 경우가 발생할 수도 있다. 이에 우리나라 세제/세정당국은 이미 우리나라보다 IFRS를 먼저 도입한 외국의 사례를 면밀히 검토하여야 할 필요가 있다. 이러한 과정에서 본 연구보고서의 내용이 의미 있는 도움을 주기를 기대하는 바이다.

목 차

I. 서론	15
1. 연구의 필요성 및 목적	15
2. 연구의 방법 및 범위	17
3. 본 연구의 구성	20
II. 세계 주요 국가의 IFRS 도입 현황	21
1. 세계 주요 국가의 IFRS 적용범위	22
2. 세계 주요 국가의 기업회계와 세무회계와의 관련성	26
가. 기업회계와 세무회계와의 관계 형태에 대한 분류	27
나. 주요 국가의 기업회계와 세무회계의 관계	28
다. 본 연구의 분석대상 국가 선정	41
III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안	43
1. 영국	44
가. IFRS 도입 현황	44
나. IFRS 도입 전후 세법개정 논의	53
다. 주요 항목별 회계기준과 세법 내용의 비교	63
2. 호주	125
가. IFRS 도입 현황	125
나. IFRS 도입 전후 세법개정 논의	133
다. 주요 항목별 회계기준과 세법 내용의 비교	157
3. 이탈리아	201
가. IFRS 도입 현황	201

나. IFRS 도입 전후 세법개정 논의	211
다. 주요 항목별 회계기준과 세법내용의 비교	218
IV. 우리나라 법인세법 개정을 위한 정책적 제언	251
1. 제도적인 측면에서의 정책적 제언	251
가. IFRS 도입에 따른 세법개정 대원칙 및 세법개정 일정의 발표	251
나. IFRS 도입 전후 관련 전문가위원회의 활용	256
다. 기업회계와 세무회계와의 관계를 재정립	259
라. 기 타	266
2. 규정 측면에서의 정책적 제언	269
가. 주요 항목별 회계 및 세법규정의 비교: 종합	269
나. 우리나라 세제당국에 대한 정책적 제언: 규정 측면	279
V. 결 론	281
참고문헌	284

표 목 차

〈표 II-1〉 IFRS의 적용범위	24
〈표 II-2〉 각국의 회계-세무 관련성	29
〈표 II-3〉 IFRS 도입에 대한 주요 국가의 대응방법	30
〈표 III-1〉 IFRS-EU의 적용가능 범위: EU 회원국	46
〈표 III-2〉 IFRS-EU의 적용범위: 영국	46
〈표 III-3〉 IFRS와 UK GAAP의 비교	51
〈표 III-4〉 IFRS 도입 전후 세법개정 사항: 영국	61
〈표 III-5〉 주요 항목별 회계기준 및 세법규정 비교표: 영국	64
〈표 III-6〉 IFRS와 UK GAAP의 재무제표 구성요소 비교	67
〈표 III-7〉 세무상 GAAP의 범위: 영국	70
〈표 III-8〉 등록 연금제도: 초과적립금 지급액 규모에 따른 분할 공제기간	74
〈표 III-9〉 주식기준보상의 세무상 공제시기 및 공제금액	78
〈표 III-10〉 자본공제법상 공제율 및 공제방법	90
〈표 III-11〉 책임준비금의 인식 및 평가방법: 영국	113
〈표 III-12〉 주요 항목별 회계기준 및 세법 비교표: 영국	120
〈표 III-13〉 A-IFRS(2005)와 A-GAAP 비교	126
〈표 III-14〉 AASB 2007-4의 주요 내용	131
〈표 III-15〉 IFRS Sub-committee의 우선검토 대상 세무항목 ..	141
〈표 III-16〉 A-IFRS의 우선검토항목에 영향을 받는 법인 유형 ..	147
〈표 III-17〉 호주의 금융상품과세 세제개혁	152
〈표 III-18〉 주요 항목에 대한 회계기준과 세법 비교-호주	157

〈표 III-19〉 A-IFRS와 A-GAAP의 재무제표 구성요소 비교	161
〈표 III-20〉 표준자본공제제도-호주	178
〈표 III-21〉 무형자산의 법정내용연수-호주	182
〈표 III-22〉 호주의 일반보험회사의 법정준비금 적립	194
〈표 III-23〉 주요 항목별 회계기준 및 세법 비교표: 호주	198
〈표 III-24〉 이탈리아의 IFRS 적용 현황	205
〈표 III-25〉 IFRS-EU의 적용 범위: 이탈리아	206
〈표 III-26〉 IFRS와 Italian GAAP의 비교	207
〈표 III-27〉 주요 항목별 회계기준 및 세법규정 비교표: 이탈리아	219
〈표 III-28〉 IFRS와 Italian GAAP의 재무제표 구성요소 비교	222
〈표 III-29〉 재고자산원가결정방법	229
〈표 III-30〉 주요 항목별 회계기준 및 세법 비교표: 이탈리아	249
〈표 IV-1〉 주요 항목별 회계기준 및 세법 비교표 : 종합	270

그림 목차

[그림 III-1] 법인세 과세소득 계산방식(영국)	56
[그림 III-2] 호주 6월말 결산법인의 A-IFRS 적용방법	132
[그림 III-3] 호주 법인세 과세소득 조정방법	135
[그림 III-4] 호주 국가조세협약체와 IFRS위원회(2006년 기준)	138
[그림 III-5] 호주 국가조세협약체(2010년 3월 현재)	139
[그림 III-6] 납세자와 호주 국세청과의 상호작용	148
[그림 III-7] 주요 항목과 조세법과의 상호작용	149
[그림 III-8] 호주의 기능통화 적용 절차	173
[그림 III-9] 기업회계와 세무회계 간의 관련성 : 이탈리아의 연혁 ·	214

I. 서론

1. 연구의 필요성 및 목적

무역거래가 자유화·글로벌화함에 따라 자본시장의 세계화가 이루어져 왔다. 이러한 자본시장의 변화로 인해 전 세계적으로 단일기준으로 작성된 신뢰성 있는 재무정보의 요구가 증대되어 왔다. 이러한 수요에 부응하기 위하여 “국제적으로 통일된 고품질의 회계기준 제정”이라는 목표 아래 감독기구와는 독립적으로 운영되는 국제적인 회계 제정기구인 국제회계기준위원회(International Accounting Standards Board, IASB)가 설립되었고, IASB에서는 세계적으로 통일된 회계기준인 국제회계기준(International Financial Reporting Standards, IFRS)을 본격적으로 마련하게 되었다¹⁾.

2005년부터 유럽연합(European Union, EU)이 IFRS를 도입하면서부터 이를 도입하는 국가가 점차 증가하기 시작하였다. 특히 2009년 4월 런던에서 열린 G20 정상회의에서 ‘a single set of high-quality global accounting standards’ 사용에 합의하였다. 2009년 말 현재 전 세계 117여개국이 수용 또는 수용할 예정이며, OECD 가입국의 80%가 IFRS를 도입하기로 되어 있다²⁾. 우리나라가 IFRS를 도입하는

1) 현재 IFRS는 IASB가 설립된 이후에 제정된 기준을 의미한다. IASB가 설립되기 이전까지 국제회계기준위원회(International Accounting Standards Committee, IASC)에서 제정, 발표한 국제회계기준을 IAS(International Accounting Standards)라 하며, 이 중 일부는 개정되어 현재에도 유효하다. 일반적으로 IFRS는 IASB가 발행한 IFRS는 물론 IASC가 발표한 IAS를 포함한 의미로 사용하고 있다(금융감독원, 2009, p. 13).

2) 금융감독원(2009) p. 12.

2011년에는 IFRS 수용국가가 150여개 국에 이를 것으로 전망되며 미국과 일본도 그 도입 일정을 발표한 바 있다.

우리나라의 경우 지난 2007년 3월에 IFRS 도입에 대한 로드맵을 발표한 바가 있으며, 이에 따르면 2011년부터 우리나라 상장회사는 IFRS를 전면적으로 도입하도록 예정되어 있다. 다만 희망기업에 한해서는 2009년부터 IFRS의 조기 도입이 가능하였기에, 2009사업연도에 총 14개 기업이 조기 도입을 한 바 있다. 그리고 2010년도에는 삼성전자, LG전자 등 대규모기업을 포함한 20여개 기업이 IFRS를 도입하기로 예정되어 있다³⁾.

현재 우리나라의 법인세법에 의하면 법인세법상 각 사업연도 소득금액은 재무제표상의 당기순이익에서 출발하여 계산하기에 새로운 회계기준인 IFRS의 도입은 법인세법 등 관련 세법에 상당한 영향이 미칠 것으로 예상된다. 세제당국에서는 비상장기업에 대한 회계기준인 일반기업회계기준의 제정이 완료된 이후인 2010년도에 IFRS 도입에 따른 본격적인 세법개정 작업을 착수하였다⁴⁾.

IFRS의 도입에 따른 법인세법 개정방안에 대해서는 이미 2009년도에 한국조세연구원에서 관련 연구보고서가 발간된 바 있다⁵⁾. 그러나 우리나라보다 앞서 IFRS를 도입한 주요 국가에서 IFRS 도입 후 세무측면에서 어떠한 대응을 하였는지에 대해서는 구체적인 연구가 부족한 상황이다. 기존의 연구에서는 외국의 대응방안에 대한 개괄적인 내용만을 소개하고 있어 세제당국에서 구체적인 세법개정 방안을 마련할 경우 필요한 정보를 얻는 데 한계가 있다. 또한 세무행정 측면에 대

3) 자세한 내용은 한국경제, 2010. 4. 5. 「2011년 도입 IFRS 회계장부, 기존 방식과 차이 최소화하라」를 참조하십시오.

4) 기획재정부 법인세제과에서는 2010년 6월 30일에 「기업회계기준 개편에 따른 법인세법 개정 방향」이라는 주제로 공청회를 개최하였고, 2010년 8월 23일에 마련된 「2010년 세제개편(안)」에도 IFRS 도입에 따른 법인세법 개정방안이 포함되어 있는 등 IFRS 도입에 따른 법인세법 개정을 본격화한 바 있다.

5) 심태섭 외(2009)를 참조하십시오.

한 연구는 더욱 부족한 상황이다. 이에 IFRS를 이미 도입한 주요 국가가 세무 측면에서 어떠한 대응을 하였는지를 보다 심층적으로 연구할 필요가 있다. 이러한 연구를 통하여 우리나라 세제당국과 세정당국이 IFRS 도입에 따른 법인세법 개정방안을 마련하는 데 실질적인 도움을 줄 수 있을 것이다.

이러한 측면에서 본 연구의 목적은 IFRS의 도입에 따라 주요 외국이 세제와 세정 측면에서 어떠한 대응을 하였는지 심층분석을 하는 것이다. 이를 위하여 본 연구에서는 주요 국가의 IFRS 도입방식, 기업회계와 세무회계 간의 관계 설정 방식에 대해 검토하고, 이를 기초하여 구체적으로 IFRS 도입에 따라 세무 측면에서 어떻게 대응하였는가를 살펴보고자 한다. 이와 같이 주요 외국의 사례를 제시함으로써 향후 우리나라의 법인세법 개정방안 마련에 도움이 되는 정책적인 제안을 하는 것이 본 연구의 궁극적인 목적이다.

2. 연구의 방법 및 범위

본 연구는 IFRS의 도입에 따라 주요 외국이 세제와 세정 측면에서 어떻게 대응하였는지 심층분석을 하고자 한다. IFRS의 도입에 따른 주요 외국의 세법 대응방법은 각국의 IFRS 도입방식에 따라 상이할 것으로 예상된다. 이미 IFRS를 도입한 EU 국가의 경우, 연결재무제표에 대하여는 IFRS의 적용을 의무화하고 있으나 별도(개별)재무제표에 대한 IFRS의 적용 여부는 나라마다 상이하다. 즉 IFRS의 제정에 주도적인 역할을 한 영국은 별도(개별)재무제표에서 IFRS와 자국 회계기준(local Generally Accepted Accounting Principle, local GAAP)을 선택 적용하도록 하고 있다. 이에 비하여 프랑스, 독일 등의 국가는 별도(개별)재무제표에 local GAAP만을 적용하도록 하고 있다. 또한 우리나라는 상장법인의 연결재무제표는 물론 별도(개별)재무제표에도 IFRS를 강제 적용하도록 하고 있다. 우리나라와 IFRS의 적용범위

가 동일한 EU 국가는 이탈리아, 스페인을 비롯하여 상대적으로 규모가 작은 나라가 대부분이다.

법인세법상 과세소득을 별도(개별)재무제표의 당기순이익에서 출발하여 계산하는 것이 일반적인 접근방법이라 볼 경우, 당기순이익을 IFRS에 의하여 계산하느냐 혹은 local GAAP에 의하여 계산하느냐에 따라 세법상 대응방법이 상이했을 것으로 추측된다. 이에 본 연구보고서는 주요 외국의 IFRS 도입방식을 고려하여 세법상 어떠한 대응방법을 취하였는가를 분석할 예정이다.

이 외에 IFRS 도입에 따른 세법대응 방법은 각국에서 기업회계와 세무회계의 관계를 어떻게 설정하였는가에 따라 상이할 것으로 추측된다. 즉 기업회계와 세무회계가 독립적인 경우(대표적으로 미국), IFRS 도입에 따라 세법이 받는 영향은 상대적으로 적을 것이다. 이에 비하여 우리나라와 같이 기업회계상 당기순이익에서 출발하여 법인세법상 과세소득을 계산하는 국가의 경우, IFRS의 도입으로 세법이 직접적으로 영향을 받을 가능성이 크다. 실제 우리나라와 같이 기업회계와 세무회계 간의 관계를 설정하고 있는 영국의 경우 IFRS의 도입 이후 세법상의 변화로 혼란을 겪은 경험이 있다. 이에 본 보고서에서는 각국의 기업회계와 세무회계의 관계를 고려하여 세법상 어떠한 대응을 하였는가도 분석하고자 한다.

본 연구에서는 연구의 목적을 달성하기 위하여 주요 외국의 IFRS 도입에 따른 세법 변경과정을 심층 분석하고자 한다. 구체적으로 본 연구에서는 IFRS를 도입한 후 어느 정도 기간이 경과한 국가를 선정하여 분석하고자 한다. 이런 국가들의 경우 도입 이후 일정 기간이 경과하여 IFRS 도입 당시의 자료 수집에 어려움이 있지만, 도입이후 어느 정도 기간이 경과하여 안정적인 IFRS 도입과 이에 따른 세법개정이 이루어졌을 것으로 판단되기 때문이다.

본 연구에서는 분석대상 국가로 우리나라의 IFRS 과정과 유사한 점이 있는 국가인 영국, 호주 그리고 이탈리아를 선정하였다. 영국, 호주

그리고 이탈리아 모두 과세소득의 기초가 되는 별도(개별)재무제표에 IFRS를 적용할 수 있는 나라이다. 즉, 영국의 경우는 개별기업의 별도(개별)재무제표에 IFRS를 선택 적용할 수 있도록 하고 있고, 호주와 이탈리아의 경우 개별기업의 별도(개별)재무제표에 IFRS를 적용하도록 강제하고 있다. 특히, 호주는 세제 및 세정부문에서 혁신적인 조치를 취한 대표적인 나라이기에 분석대상에 포함하였다.

본 연구에서 이러한 3개국으로 분석대상을 제한한 이유는 소수의 국가를 보다 심층적으로 분석하는 것이 우리나라 세제당국에 실질적인 도움을 줄 수 있으리라는 이유 때문이다. IFRS 도입과 관련된 선행 연구에서도 외국사례를 소개하고 있으나, 개괄적인 내용만을 다루고 있을 뿐 심도 있는 분석은 부족한 상황이다. 그리고 일부 회계법인에서 이루어진 용역보고서에서는 해당 국가의 세법에 대한 구체적인 분석 없이, 관련 국가에 있는 회계법인에서 답변한 내용만을 분석하고 있어 세법관련 대응에 대한 전체적인 정보를 얻기가 쉽지 않다. 이에 따라 기존의 연구결과는 세제당국에서 구체적인 세법개정 방안의 마련에 필요한 정보를 얻는 데 한계가 있다. 이에 비하여 본 연구에서는 주요 국가의 구체적인 세법개정 내용과 세무행정 측면의 내용까지 심도 있게 분석하여 세제당국이 실제 법인세법 개정방안을 마련하는 데 필요한 정보를 제공하여, 선행연구와 차별을 이루고자 한다.

본 연구에서는 문헌연구방법을 주로 사용하고자 한다. 즉 분석대상 국가에서 IFRS 도입에 따른 세법개정의 내용이나 과정에 대하여 관련 국가나 국가기관에서 발표한 문서를 중심으로 연구의 내용을 전개하고자 한다. 또한 각국의 구체적인 세법조항이나 세무행정 측면의 변화를 파악하기 위하여 관련문헌이나 인터넷을 이용하여 자료를 수집하였다.

3. 본 연구의 구성

본 연구에서는 분석대상 국가의 IFRS 도입배경 및 도입과정을 정리하여 우리나라의 법인세법 개정과정에 유용한 정보를 제공하는 것이 목적이다. 이를 위하여 우선 본 연구에서는 IFRS 도입에 따른 세계 주요 국가의 일반적인 현황을 분석하고자 한다. 즉 세계 각국에서 IFRS 적용범위, 특히 상장법인의 별도(개별)재무제표에 IFRS가 적용되고 있는지 여부를 분석하며, 또한 세무회계와 기업회계와의 관계(독립적, 의존적, 중도적 접근방법)를 어떻게 설정하고 있는지 파악하고자 한다. 이렇게 IFRS 도입에 따른 세계 각국의 일반적인 현황을 분석함으로써 본 연구에서 분석할 구체적인 분석대상 국가의 선정 근거를 제시하고자 한다.

다음으로 본 연구의 분석대상 국가인 영국, 호주 및 이탈리아 각 국가별로 IFRS 도입에 따른 구체적인 세법 대응방안을 분석하고자 한다. 즉 본 연구에서는 IFRS 도입에 따른 세법개정 사항을 주요 항목별로 검토하고자 한다. 주요 검토 항목의 예로 공정가치평가, 기능통화 및 외화환산, 종업원의 퇴직급여부채 산정, 재고자산에 대한 후입선출법의 인정 여부, 유형자산 등에 대한 손상차손 인정 여부, 무형자산에 대한 상각, 보험업에 대한 비상위험준비금 등에 대해 중점적으로 분석하고자 한다. 이러한 분석을 근거로 우리나라 법인세법 개정에서 필요한 정책적 시사점을 도출하여 제시하고자 한다.

이러한 내용을 가진 본 연구는 서론에 이어 세계 주요 국가의 IFRS 도입 현황을 정리하고자 한다. 이를 바탕으로 분석대상 국가인 영국, 호주 및 이탈리아의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안을 분석하였다. 이러한 분석을 근거로 본 연구에서는 우리나라 세계당국에 대한 시사점을 정리한 후 결론을 맺고자 한다.

II. 세계 주요 국가의 IFRS 도입 현황

국제회계기준(IFRS)은 유럽연합(EU)을 비롯하여 호주, 싱가포르 등 세계 120개국에 채택하거나 인정하고 있는 기준이다. 이 중 90개국은 상장회사의 연결회계에 대하여 의무적으로 IFRS를 적용하도록 하고 있다⁶⁾.

본 장에서는 주요 국가에 대한 세부적인 분석에 앞서 세계 각국의 IFRS 도입과 관련된 일반적인 현황을 정리하고자 한다. 본 연구는 넓은 의미에서 IFRS 도입이 세법에 미치는 영향을 파악하기 위한 것이므로 IFRS의 주요 동향 중 주로 세법과 관련된 내용만을 다루고자 한다.

구체적으로 본 장에서 다루고자 하는 내용은 다음과 같이 나눌 수 있다.

첫째, 세계 각국이 어느 범위까지 IFRS를 의무적으로 적용하도록 하고 있는가이다. 이 부분에서는 각국의 IFRS의 도입 범위를 자세히 정리하고자 하는데, 그 이유는 IFRS에 대한 도입을 연결재무제표에만 한정했는지, 개별재무제표까지 확장하여 적용하고 있는지에 따라 세무에 미치는 영향이 달라질 것이라 예상되기 때문이다. 또한 IFRS를 의무적으로 적용해야 하는지, 선택 적용할 수 있는지에 따라서도 세무에 미치는 영향이 달라질 것으로 예상된다. 따라서 세계 각국의 IFRS 도입 범위를 우선적으로 파악하고자 한다.

둘째, 세계 각국에서 기업회계와 세무회계 간의 관계를 어떻게 설정하고 있는가를 파악하고자 한다. IFRS에 의하여 산출되는 회계이익과 세법에 의하여 산출되는 과세소득이 동일한 경제거래를 대상으로 하

6) www.iasplus.com/country/useias.htm에서 2010년 3월 25일 검색한 내용이다.

지만, 각 국가마다 기업회계와 세무회계의 관계를 달리 설정할 경우, IFRS 도입이 세무회계나 세법에 미치는 영향이 상이해질 것으로 예측된다. 예를 들어 두 기준간의 의존도가 높은 국가일수록 IFRS의 도입으로 세무에 미치는 영향이 커질 것이다. 이에 기업회계와 세무회계의 관련성에 대한 세계 각국의 현황을 정리하고자 한다.

셋째, 앞의 분석을 근거로 본 연구의 분석대상 국가를 선정하고자 한다. 본 연구보고서는 IFRS를 도입한 주요 외국에 대한 사례연구를 통하여, 앞으로 우리나라에서 이루어질 IFRS 도입에 따른 법인세법 개정에 대한 정책적 제안을 하고자 하는 것이다. 이를 위하여 먼저 IFRS 도입에 따른 세계 주요 국가의 일반적인 현황을 분석함으로써 다음 장에서 구체적으로 논의될 분석대상 국가의 선정에 도움을 받을 수 있을 것이다. 이에 가능하면 우리나라와 IFRS 도입 및 적용범위가 유사하며, 세무회계와 기업회계의 관계도 유사한 나라를 선정하고자 하며, 그 구체적인 내용을 본 장에서 기술하고자 한다.

1. 세계 주요 국가의 IFRS 적용범위

세계 각국은 IFRS를 도입함에 있어서 그 적용범위를 달리 규정하고 있다. 우선 IFRS를 적용하는 범위를 상장·비상장 여부, 연결·개별인지 여부에 따라 각국의 IFRS 도입범위를 정리하면 <표 II-1>과 같다. 이러한 분석을 통하여 IFRS 도입이 세법에 미치는 영향이 나라마다 다를 것으로 예상할 수 있다. 즉 세법의 경우에 개별재무제표를 대상으로 하고 있으므로⁷⁾ IFRS의 적용범위를 연결재무제표에 한정하지 않

7) 물론 IFRS를 도입하는 국가 중에는 연결재무제표에만 IFRS를 적용하고 연결납세제도를 도입하고 있는 경우가 있다. 연결납세 유형에 따라 연결재무제표에만 IFRS를 적용하는 것이 세무상 어떤 영향을 미치는가가 달라질 것으로 판단된다. 각 국의 연결납세 유형은 손익통산형이나 소득통산형이 있다. 손익통산형의 경우에 그 계산의 출발점은 개별재무제표의 개별과세소득의 합계이다. 이 때, 연결재무제표에만 IFRS를 적용하는 경

II. 세계 주요 국가의 IFRS 도입 현황 23

고 개별재무제표까지 확대하고 있는 경우에 IFRS가 세법에 미치는 영향이 훨씬 커질 것이다. 또한 IFRS가 상장 여부와 관련 없이 비상장 기업에도 의무적용이 되는 경우에는 IFRS를 선택하여 적용할 수 있는 국가에 비하여 IFRS의 도입에 따른 세무상 영향이 클 수밖에 없을 것이다. 이에 EU 국가를 중심으로 한 세계 각국의 IFRS 적용범위를 <표 II-1>과 같이 정리하였다.

<표 II-1>에 포함된 국가 중 비상장기업에도 IFRS의 적용이 의무화된 나라는 벨기에, 불가리아, 키프로스, 덴마크, 체코, 에스토니아, 그리스, 이탈리아, 라트비아, 리투아니아, 몰타, 아이슬란드, 호주의 13개국이었다. 이러한 국가들이 특히 IFRS의 도입으로 세법에 영향을 받을 가능성이 큰 나라이다. 또한 영국의 경우는 IFRS나 자국의 회계기준(local GAAP)을 선택하여 적용할 수 있기에, IFRS 도입이 세법에 많은 영향을 주었을 가능성이 있다.

우에는 IFRS로 작성된 개별과세소득이 있을 수 없으므로 local-GAAP에 개별과세소득의 합이 연결납세제도의 과세소득이 될 것이다. 결론적으로 연결납세제도가 손익통산형의 형태로 도입되고 연결재무제표에만 IFRS를 적용하는 국가에서 세무상 기준이 되는 재무제표는 local-GAAP에 의한 재무제표가 될 수밖에 없다.

소득통산형의 경우에는 사업소득을 합쳐서 연결과세소득을 산출한다. 이때 개별사업소득은 IFRS에 의해 계산된 사업소득과 local-GAAP에 의한 사업소득이 있는데, 영국의 예를 보면 이 때의 사업소득은 IFRS에 의해 계산된 사업소득(연결에 포함되는 자회사는 IFRS를 의무적용하도록 하고 있음)으로 하고 있다. 결론적으로 연결납세가 소득통산형의 형태로 도입되고 연결재무제표에만 IFRS를 적용하는 국가는 연결재무제표에만 IFRS를 도입한다고 하더라도 세무상으로는 개별재무제표가 IFRS에 의해 계산되어야 한다. 따라서 IFRS의 도입으로 인한 세무상 영향이 연결납세제도를 미시행한 국가나 손익통산형의 연결납세제도를 시행하는 국가에 비하여 크다고 할 수 있다. 그러나 대부분의 국가가 연결납세제도의 대상 범위가 회계상 연결기준에 비하여 엄격하여 연결기준을 적용한다고 하여도 연결납세의 대상이 되지 않는 경우가 많아서 그 영향이 제한적인 측면이 있다. 주요국의 연결납세제도의 도입 현황 및 연결범위는 본 보고서의 <부록1>과 <부록2>를 참조하기 바란다.

〈표 II-1〉 IFRS의 적용범위

국가	개별기준		연결기준	비고
	상장	비상장		
오스트리아	적용 안 함	적용 안 함	적용(선택)	
벨기에	적용(의무)	적용(선택 ¹)	적용(선택, 일부강제 ²)	1. 세무와 기타규정 검토 목적으로 이용 2. 신용회사와 투자회사 의 경우에는 의무 적용
불가리아	적용(의무)	적용 (일부제한 ¹)	적용 (일부제한 ¹)	1. 중소기업과 청산·파산 회사는 제외
키프로스	적용(의무)	적용(의무)	적용(의무)	
체코	적용(의무)	적용 안 함	적용(선택)	
덴마크	적용(의무)	적용(선택)	적용(선택)	
에스토니아	적용(의무)	제한적 적용 ¹	제한적 적용 ¹	1. 일정기준 이하는 선택 적용하고 신용회사, 보 험사업, 금융지주회사, 혼합금융지주회사, 투 자회사는 의무적용
핀란드	적용(선택)	적용(선택 ¹)	적용(선택 ¹)	1. 외부감사 경우
프랑스	적용 안 함	적용 안 함	적용(선택)	
독일	적용(선택, 일부제한 ¹)	적용(선택, 일부제한 ¹)	적용(선택, 일부제한 ²)	1. GAAP에 의해서 요 청된 경우에는 작성 제외 2. 상장인 경우에는 의무 적용
그리스	적용(의무)	적용(선택 ¹)	적용(선택 ¹)	1. 외부감사 경우
헝가리	적용(선택, 일부제한 ¹)	적용(선택, 일부제한 ¹)	적용(선택)	1. GAAP에 의해서 요 청된 경우에는 작성 제외

II. 세계 주요 국가의 IFRS 도입 현황 25

〈표 II-1〉의 계속

국가	개별기준		연결기준	비고
	상장	비상장		
아일랜드	적용(선택)	적용(선택)	적용(선택)	
이탈리아	적용(의무)	적용(의무, 일부제한 ¹)	적용(의무, 일부제한 ¹)	1. 대중금융기관, 보험회사, 관리금융회사는 선택 적용
라트비아	적용(의무)	제한적 적용 ¹	적용(선택, 일부제한 ¹)	1. 은행, 보험회사, 관리금융회사는 강제 적용
리투아니아	적용(의무)	적용(선택, 일부제한 ¹)	적용(선택, 일부제한 ¹)	1. 은행, 보험회사는 강제 적용
룩셈부르크	적용(선택)	적용(선택)	적용(선택)	
몰타	적용(의무)	적용(의무)	적용(의무)	
네덜란드	적용(선택)	적용(선택)	적용(선택)	
폴란드	적용(선택)	제한적 적용 ¹	제한적 적용 ^{1,2}	1. 대중거래를 허용하는 회사와 모회사가 IAS를 적용하는 회사만 선택 적용 2. 은행은 강제 적용
포르투갈	제한적 적용 ¹	제한적 적용 ²	적용(선택)	1. 은행을 제외하고 선택 적용 가능하고, 은행, 보험회사, 금융기관으로 GAAP에 의해 요구되는 경우에는 의무 적용 2. 연결범위에 포함된 경우만 선택 적용 가능
루마니아	적용 안 함	적용 안 함	적용(선택, 일부제한 ¹)	1. 신용기관의 경우에는 의무 적용

〈표 II-1〉의 계속

국가	개별기준		연결기준	비고
	상장	비상장		
슬로바키아	적용(선택, 일부제한 ¹)	적용(선택, 일부제한 ¹)	적용(의무)	1. 은행 등의 대중기관인 경우에는 의무 적용
슬로베니아	적용(선택)	적용(선택, 일부제한 ¹)	적용(선택, 일부제한 ¹)	1. 은행과 보험회사는 의무 적용
스페인	적용 안 함	적용 안 함	적용(선택)	
스웨덴	적용 안 함	적용 안 함	적용(선택)	
영국	적용(선택)	적용(선택, 일부제한 ¹)	적용(선택, 일부제한 ¹)	1. 자선단체는 적용 제외함
아이슬란드	적용(의무)	제한적 적용 ²	적용(선택, 일부제한 ¹)	1. 소기업 제외 2. 연결그룹에서 IFRS를 적용하도록 강제된 경우에 의무 적용
리히텐슈타인	적용(선택)	적용(선택)	적용(선택)	
노르웨이	적용(선택)	적용(선택)	적용(선택)	
호주	적용(의무)	적용(일부제한 ¹)	적용(의무)	1. 소기업 제외

자료: www.iasplus.com/europe/0802ias-use-of-options.pdf에서 2010년 3월 24일 검색한 내용으로 해당 자료의 작성일은 2008년 2월 25일임

2. 세계 주요 국가의 기업회계와 세무회계와의 관련성

이 부분에서는 세계 주요 국가가 기업회계와 세무회계의 관계를 어떻게 설정하고 있는지에 대한 개괄적인 검토를 하고자 한다. IFRS의 도입에 따라 세법이 어떻게 바뀌어야 하는가의 논의를 할 때, 항상 논란이 되는 점이 기업회계기준으로서의 IFRS와 세무회계기준으로서의

세법이 어떤 관계를 갖도록 할 것인지를 결정하는 것이었다. 현실적으로 세무회계와 기업회계가 완전하게 일치되거나 완전하게 분리되는 형태는 있을 수 없다.

세무회계와 기업회계의 관계에 대해서는 여러 가지로 분류하지만, 본 보고서에서는 Essers and Russo(2009)에 따라 분류하여 정리하고자 한다⁸⁾. 그 구체적인 내용은 다음과 같다⁹⁾.

가. 기업회계와 세무회계와의 관계 형태에 대한 분류

Essers and Russo(2009)는 기업회계와 세무회계와의 관계를 다음과 같이 5가지 형태로 분류하였다.

1) 의존형(Formal dependence) 관계

의존형(Formal dependence) 관계는 기업회계가 완전하게 세무회계의 결과를 결정하는 경우를 의미한다. 따라서 세무회계의 과세소득을 결정할 때 기업회계에서 결정된 이익 외에 세법규정이나 판례법에 의한 어떠한 조정도 하지 않는 경우이다.

2) 독립형(Formal independence) 관계

독립형(Formal independence) 관계는 기업회계와 세무회계 간에 어떠한 연결도 없는 경우이다. 이 경우에 세무회계는 기업회계와는 독립적으로 특정 세법에 의하여 완전하게 통제된다. 따라서 세무회계의

8) Newton(2006)에서는 Essers and Russo(2009)보다 간단하게 세 가지로 구분하였다.

9) 이하의 내용은 Essers and Russo(2009)의 pp. 31~38의 내용을 수정한 것이다.

과세소득을 결정할 때 기업회계에서 결정된 이익은 참조하지 않는다.

3) 실질적 의존형(Practically formal dependence) 관계

실질적 의존형(Practically formal dependence) 관계는 별도의 세무 시스템은 허용되지 않는다는 점에서 의존형(Formal dependence) 관계와 동일하지만, 명백한 세법규정이 있는 경우에 한해서 세무와 기업회계의 차이를 인정한다. 또한 세무상 선택은 기업회계와 일치하는 경우에만 가능하도록 규정하고 있다.

4) 부분의존형(Material dependence) 관계

부분의존형(Material dependence) 관계는 원칙적으로 기업회계가 세무회계를 결정하지만, 세무상 선택하는 경우에 기업회계와 일치할 것을 요구하지는 않는다.

5) 부분독립형(Material independence) 관계

부분독립형(Material independence) 관계는 기업회계가 세무회계의 출발점은 될 수 있지만, 실무적으로 별도의 세무회계가 존재하는 경우이다.

나. 주요 국가의 기업회계와 세무회계의 관계

앞에 정리한 Essers and Russo(2009)의 분류방법에 의하여 EU를 중심으로 한 주요 국가의 기업회계와 세무회계와의 관계는 <표 II-2>와 같다¹⁰⁾.

II. 세계 주요 국가의 IFRS 도입 현황 29

〈표 II-2〉 각국의 회계-세무 관련성

실질적 의존형 (Practically formal dependence)	부문의존형 (Material dependence)	부분독립형 (Material independence)
오스트리아, 벨기에, 키프로스, 체코, 핀란드, 프랑스, 독일, 이탈리아, 리투아니아, 룩셈부르크, 포르투갈, 슬로바키아, 스페인	그리스, 헝가리, 아일랜드, 라트비아, 몰타, 스웨덴, 영국, 호주, 싱가포르	덴마크, 폴란드, 네덜란드, 슬로베니아

자료: Essers and Russo(2009) p. 33. 호주와 싱가포르는 원자료에는 없으나, 연구진에서 해당 국가의 세제를 검토하여 표에 포함시켰음

현실적으로 대부분의 국가는 formal dependence와 formal independence의 중간쯤에 위치하고 있다. 〈표 II-2〉에서 보듯이 기업 회계와 세무회계를 독립형(independence)으로 운용하는 나라보다는 의존형(dependence)으로 운용하고 있는 국가가 많다. 각 유형의 대표적인 나라로 “Practically formal dependence”는 이탈리아와 독일 등 다수의 국가가 포함되고, “Material dependence”는 영국, 그리고 “Material independence”는 네덜란드를 예로 들 수 있다. 이러한 분류에 의할 경우 IFRS의 도입으로 세무회계에 주로 영향을 받게 되는 국가는 Practically formal dependence와 Material dependence에 속한 국가가 될 것이고 의존 정도가 높을수록 더 많은 영향을 받게 될 것으로 예상된다.

앞의 〈표 II-1〉과 〈표 II-2〉를 결합하여 상장법인 개별재무제표의 IFRS 도입 범위와 기업회계와 세무회계와의 관계를 동시에 결정하면 〈표 II-3〉과 같다.

10) 이 표는 Dieter Endres et al., 2007, The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States, edited by Dieter Endres c.s., Kluwer Law International, 2007, pp. 159~168.의 연구를 참조한 것으로 Essers and Russo(2009)의 p. 33에서 재인용하였다.

〈표 II-3〉 IFRS 도입에 대한 주요 국가의 대응방법

접근방법 IFRS 적용	실질적 의존형 (Practically formal dependence)	부본의존형 (Material dependence)	부본독립형 (Material independence)
강제 적용	벨기에, 키프로스, 체코, 이탈리아, 리투아니아	그리스, 라트비아, 몰타, 호주, 싱가포르	덴마크
선택 적용	핀란드, 룩셈부르크, 슬로바키아, 독일	아일랜드, 영국, 헝가리	네덜란드, 폴란드, 슬로베니아
적용 안 함	오스트리아, 프랑스, 스페인, 포르투갈	스웨덴	

〈표 II-3〉에서 분석한 내용과 종합하여 판단해 보면 상장 기준으로 개별재무제표에 의무적으로 IFRS에 도입하면서 기업회계와 관계가 Practically formal dependence인 국가는 벨기에, 키프로스, 체코, 이탈리아, 리투아니아 등이 있고, 상장기준으로 개별재무제표에 의무적으로 IFRS에 도입하면서 기업회계와 관계가 Material dependence인 국가는 그리스, 라트비아, 호주, 싱가포르 등이 있다. 이들 국가들이 IFRS의 도입에 따라 세무상 영향이 크게 될 가능성이 높은 나라이고, 우리나라에게 보다 적합한 시사점을 제시할 수 있을 것으로 예상된다.

이하에서는 〈표 II-3〉과 같이 분류된 국가 중 대표적인 국가의 경우를 간단히 기술하고자 한다¹¹⁾. 이를 위하여 각 유형별로 대표적인 국가를 선정하고 각 나라의 기업회계와 세무회계와의 관계를 간단히 기술하고자 한다. 대표적인 국가로는 독일, 이탈리아, 영국, 네덜란드를 선정하였고 이 외에 미국의 경우도 간단히 언급하고자 한다.

11) 이하의 내용은 Essers and Russo(2009)의 pp. 33~37의 내용을 재정리한 것이다.

1) 독일: practically formal dependence¹²⁾

가) 주요 연혁

독일은 2005년 이후, 상장회사의 연결재무제표에 IAS/IFRS의 적용을 의무화하였고, 개별재무제표에 대하여는 정보제공 목적으로 필요한 경우에만 상장과 비상장의 구분 없이 IAS/IFRS를 따르도록 허용하고 있다.

독일에서는 재무회계(commercial accounting)가 세무회계를 좌우하기 때문에 세무회계의 역할이 역사적으로 중요하지 않았다. 역사적으로 1874년의 Saxony 소득세법의 실행에 의한 권위 있는 원칙(authoritative principle)으로 이러한 추정이 가능하다. 이 원칙은 독일 소득세법(Einkommensteuergesetz)의 Section5(1)의 세무를 위한 재무회계원칙(Maßgeblichkeitsprinzip)에서 규정하고 있는데, 이에 반하는 특별규정이 없는 한 재무회계원칙은 세무회계에서도 선택되어야 한다는 것이다. 이는 만약 재무회계에 반대되는 특정한 과세규정이 없는 경우에는 재무회계규칙을 세무회계에 이용해야 한다는 것이다. 따라서 독일에서는 기업회계가 과세기준을 계산하는 출발점이 되고, 세무상의 선택은 재무회계와 일치하는 방향이어야 한다. 또한 세무상 명백한 규정이 있는 경우에 한하여 기업회계와 세무회계 간의 차이를 인정한다. 독일에서 세무회계는 기업회계의 규정을 따라야 할 뿐만 아니라 원칙적으로 기업회계의 특정한 항목은 세무회계의 목적으로 인정되도록 강제되어 왔다.

그러나 1999/2000/2002 the Steuerentlastungsgesetz가 소개되어, 과세기준이 기업회계를 벗어나는 예외가 증가하였다. 이에 따라 재무회계와 세무회계 간의 밀접한 연계가 약화되었다. 이에 대한 중요한 예

12) IBFD, Tax accounting in Germany-An outline, European Taxation August/September 2009와 Essers and Russo(2009)의 pp. 33~34의 내용을 참조한 것이다.

가 1997년에 도입된 세무상 재무제표에 우발적인 손실의 계상을 금지하도록 하는 규정이었다.

이러한 경향은 독일 개정 상법(Commercial Code, Handelsgesetzbuch)의 현대화에 의하여 계속될 것이다. 개정 상법에 의하면 상법과 세무상 규정의 차이가 증가할 수 있으며 이에 따라 세무회계의 역할이 변화될 것으로 보인다.

나) 기업회계와 세무회계의 관련성

소득세법(ESTG)의 제5(1)조 문단 1과 2는 과세소득을 결정하기 위한 출발점으로서 권위 있는 원칙(authoritative principle)을 기본규칙으로 제시한다.

문단 1은 어떠한 거래나 사업에서 상법(특히 제238조에서 제289조)에 규정된 일반회계원칙(GAAP)에 따라 계상한 사업재산은 세무상으로도 인식해야 한다고 규정하고 있다. 결과적으로 기업회계에 따라 의무적으로 자본화된 것은 세무회계도 따라야 한다는 의미이다. 다만, 세법의 특정규정에 의하여 예외를 규정한 경우에는 이러한 예외를 인정한다. 자본화에 대한 재무회계상의 선택을 세무회계가 따라야 한다는 의미지만, 자산이 아닌 부채라도 재무회계와 다른 세무상 선택을 할 수는 없다.

문단 2는 권위 있는 원칙(authoritative principle)의 다른 측면을 보여주고 있다. 세무회계기준에서 허용된 선택권(예를 들면 가속상각 등)은 재무회계기준에서도 동일하게 적용되어야 한다. 결국 상법 제 247(3)조, 제255조, 제273조에서 이를 선택하기 위한 특정규정을 포함하고 있다.

다) 기업회계와 세무회계 차이의 예

앞서 언급한 바와 같이 기업회계와 세무회계가 차이나는 부분으로 소득세법(ESTG)의 제5(4a)조 문단 1에 의하여 세무상 금지되어 온 우

발손실에 대한 규정이 있다. 우발손실이 기업회계에 포함된 경우에는 이를 수정하거나 제외한 별도의 세무회계 재무제표를 작성해야 한다. 이러한 규정의 결과 과세소득이 회계소득보다 커져 부담세액이 커지게 되었다. 이론상으로 이러한 효과는 이연법인세 자산에 의해 설명된다. 그러나 독일 상법 제274(2)조에 의하면 이연법인세자산의 인식은 회계상 선택할 수는 있지만, 모든 기업의 개별계정에 일반적으로 적용하는 것이 아니라 연결회계인 경우에만 인정한다.

한편 이연법인세부채도 상법 제274(1)조에 의해 발생할 수 있고 이연되는 세무상 포지션은 상쇄될 수 있다. 그러나 일반적으로는 이연법인세자산이 이연법인세부채보다 크기 때문에, 대부분의 회사는 그들의 재무회계에서는 이연법인세부채를 보여줄 수 없다.

라) 세무회계의 발전

상법의 현대화에 따라 독일에서 세무회계의 역할이 변화했다. 세무회계에 대해서는 다음의 두 가지 변화가 중요하다.

첫 번째는 이연법인세의 계산이다. 개정 상법은 '현재 시점'이라는 개념을 '일시적'이라는 개념으로 바꾼다. 이는 기업회계와 세무회계의 차이는 가까운 장래에 역전되기 때문에 재무회계와 세무회계가 동일하게 될 것이라고 설명을 하기에는 불충분해진다는 의미이다. 따라서 기업회계에서 각 항목에 대한 평가는 세무기준과 비교되어야 하고 차이는 공지되어야 한다. 결과적으로 이연법인세의 계산은 소기업의 예외는 있을 수 있지만 모든 회사에 필수적이 될 것이다. 이에 따라 조만간 대부분의 회사가 이연법인세자산에 대한 계상을 선택하게 될 것이고, 이연법인세부채도 계상될 것이다.

둘째, 권위 있는 원칙(authoritative principle)의 폐지가 소득세법(EStG) 제5(1)조 문단 2에 규정된다. 상법의 대응규정인 상법 제247(3)조와 제254조, 제273조도 제거될 것이다. 이에 따라 미래에 선택권은 단지 세무목적적으로만 허용될 것이다. 즉, 이를 기업회계에 맞추어

재조정할 필요는 없게 된다는 의미이다. 예를 들어 재고자산에서 세무상의 선택을 이용한다면 소득세법(EStG)의 제5(1)조 문단 2와 문단 3에서 언급한 바와 같이 특정 재고는 기록되어야 할 것이다. 여기에는 재고자산의 구매일자, 재고자산의 취득과 생산비용, 세무적 선택권을 이용하는 법적 근거인 세법규정, 감가상각 등이 포함될 것이다. 권위 있는 원칙의 폐지에 따라 기업회계 재무제표와 세무회계 재무제표 간의 차이가 상당히 증가할 것이고, 이는 독일에서 기업회계와 분리된 세무회계를 도입하는 첫 번째 단계가 될 것이다.

2) 이탈리아: practically formal dependence¹³⁾

가) 기업회계와 세무회계의 관련성 및 연혁

이탈리아는 전통적으로 세무와 회계의 관련성이 높은 국가이다. 과세소득은 기업회계를 출발점으로 계산되고, 이에 약간의 조정을 거친다. 세무상 공제는 회계상 계상된 경우에만 인정되고, 역으로 세무상 기준을 반영하여 재무제표가 작성되기도 한다.

이탈리아는 2003년 법인세법에서 회계와 세무 간의 이러한 관련성을 붕괴시켰다. 만약에 납세자가 세무신고할 때 보고하면 회계상 계상하지 않았던 이익이나 손실에 대한 세무상 공제도 가능하도록 한 것이다. 이는 재무제표의 투명도를 상당 정도 향상시킨 것으로 평가되었지만, 신고에 대한 부담도 증가시켰다. 납세자들은 회계와 세무의 증거를 별도로 보관해야 했다.

이탈리아는 2005년에 IFRS를 도입하였다. 도입 범위는 연결기준뿐만 아니라 세무와 회계에 상당한 차이가 존재하는 상장회사의 개별 재무제표, 은행, 금융기관 등도 포함하였다. 이러한 시도는 가능한 조세중립성을 유지하기 위한 조치였다.

13) IBFD, Italy-Developments in tax accounting, European Taxation August/September 2009

II. 세계 주요 국가의 IFRS 도입 현황 35

이 후 2008년에는 2003년 이후로 계속 유지하였던 신고조정이 가능한 방식을 Finance Law 2008에서 구체적인 방향으로 전환하였으며 이후에는 “Dependency” 접근법을 강조하게 되었다. 즉, 과세표준은 장부상 이익을 출발점으로 하여 계산하고 세법에서 요구하는 조정을 한다. 법인세법은 평가규정, 특정 비용공제에 대한 제한규정, 수익에 대한 이연과세나 면제를 규정하고 있다. 법인세법의 과세표준은 발생주의에 따라 결정되기 때문에 넓게 보면 회계기준과 일치한다. 발생주의에 대한 예외로 배당소득, 이사보수, 목적세나 사회보장금이 있다.

2008년에 IFRS를 적용한 납세자는 형식을 넘어서는 실질(substance over form)에 근거하여 이익과 손실의 계정과목에 대한 분류와 발생시기에 대해서 적절한 국제기준은 세무목적과 직접 관련이 있는 것으로 보았다. 또한 적절한 국제기준과 세무규정과 차이가 존재하는 경우 적절한 국제기준이 우위에 있다. 그러나 IFRS를 적용하는 납세자라고 하더라도 수익에 대한 이연과 면제, 공제가능성의 제한, 평가기준에 대해서 아직까지는 일반적인 세무규정을 적용한다.

나) 세무회계와 기업회계의 차이

이탈리아의 경우 GAAP, IFRS와 세무상의 주요한 차이는 다음과 같다.

첫째, 원가 비용에 대한 사항으로 감모상각, 감가상각과 우발부채이다. GAAP에서는 자산이 소멸됨에 따라 감모상각과 감가상각을 하지만 세법상으로는 고정된 비율로 정액상각한다. 또한 GAAP에 의하면 우발부채는 그들의 기대실현가치에 근거하여 대차대조표에 계상하지만, 세무상으로는 파산과 같이 정확한 증거에 근거해서만 공제할 수 있다. 의심가능한 부채는 거래 채권의 액면가에 0.5%까지만 공제 가능하다.

둘째, 수익에 대한 사항으로 지분에 대한 자본이득, 배당에 대한 사항이다. 장기간 투자의 지분(participation)에 대한 실현자본이득은 95%가 과세 면제된다. 그러나 실현된 자본손실은 완전하게 공제되지

않는다. 모든 참여에서 상각과 재평가는 세무목적과는 관련성이 없다. 배당은 95%가 세무상 면제되고 자본이득은 발생연도에 과세되지 않고 5년에 걸쳐 이연될 수 있는데, 이를 위해서는 적어도 3년 이상 보유하고 있던 재무자산을 포함하는 자산이 있어야 한다.

다음은 IFRS를 적용하는 납세자에게만 특별히 적용하는 규정이다.

첫째, 지분(participation)에 대한 규정이다. 거래목적으로 계상된 지분은 고정자산으로 보지 않는다. 따라서 상각과 관련성은 세무목적을 위해서는 고려되어야 한다. 배당은 전액과세된다. 그 외의 지분은 세무목적상 고정자산으로 분류된다. 따라서 일반적인 세무규칙이 적용되어 상각과 관련성은 세무와 관련이 없다. 실현된 자본이득에는 면제(Participation Exemption, PEX regime)가 적용된다. IFRS와 세무회계 관련성의 예외로서 지분에 대한 이전은 IAS의 인식이나 미인식이 적용되지 아니하고 실현주의의 세무원칙이 적용된다.

둘째, 영업권과 상표권이다. IAS/IFRS에 의하면 영업권과 상표권에 대하여 감모상각이 아니라 자산손상검사를 해야 한다. 이 항목에 대한 감모상각은 이익과 손실에 대한 장부계상을 하지 않았을 때조차도 18년 넘게 공제 가능했었다.

특정 항목에 대한 공제가능성과 관련한 대손충당금, 이자비용 등의 특별규칙을 은행업이나 보험업과 같은 특정분야에 대해서 규정하고 있다.

다) 세무회계의 방향

2005년에 IFRS를 적용하면서 몇 가지의 세무상 문제가 나타났다. 형식보다는 실질(substance over form)이라는 IAS 접근법과 실질을 넘어서는 형식(form over substance)이라는 세법원칙 간의 차이 때문에 IFRS를 적용하는 납세자는 회계목적으로 이미 보유하고 있던 장부 외에 세무목적용을 위하여 별도의 장부를 마련해야 했으며(double deck) 이는 세무신고비용의 증가로 이어졌다. 또한 세무당국이 애초에 달성

하려고 했던 IFRS 적용 납세자와 IFRS 비적용 납세자간에 완전한 중립성을 보증하기가 어렵다는 것을 알게 되었다.

2008년 Finance Law 2008과 2009년 4월의 관련 IAS 규정은 의존적 접근법을 강조하였고 2008년 회계기준에 근거하여 형식보다 실질에 의한 세무관련성을 제공하였다.

3) 영국: material dependence

영국의 경우 오랫동안 기업이익에 대한 법적인 정의가 없었고, 19세기까지도 일반적인 회계원칙이 존재하지 않았다. 따라서 초창기에는 기업이익을 결정하기 위해서 특정한 세법규정을 따랐다. 그러나 기업에 대한 연구가 더 이루어지고 영국의 회계기준이 마련되면서부터 영국의 기업회계와 세무회계는 상호 연관을 가지게 되었다. 이에 따라 세무목적의 판단에도 기업회계규정을 따르는 경향이 증가하였다. 이러한 경향은 관련 법(Finance Act)에서 특정 업종의 경우 세무회계목적으로 재무회계규정을 사용할 수 있도록 규정한 점에서 찾아볼 수 있다. 영국에서의 기업회계기준은 자국회계기준(UK local GAAP)이나 IFRS이다. 세무회계목적이나 기업회계목적이나 진실하고 공정한 관점(true and fair view)을 준수하여야 한다. 그러나 이러한 규정은 선택 가능한 대안이 있을 경우 세무회계와 기업회계가 동일한 처리를 반드시 선택하여야 한다는 것을 의미하지는 않는다. 비록 감가상각규정에서와 같이 기업회계와 재무회계 간의 차이는 존재하지만 영국의 현행 시스템은 “material independence”로 분류할 수 있다.

4) 네덜란드: material independence¹⁴⁾

네덜란드는 전통적으로 세무와 회계를 분리하여 운영하는 국가이다.

14) Essers and Russo(2009)의 pp. 35~36.

그러나 과세관청은 과세소득을 결정하는 기준으로 IFRS를 사용하고 자 한다. IFRS를 과세소득 산정에 도입하는 것에 반대하는 가장 큰 이유는 공정가치의 평가이다. 공정가치를 사용하는 것은 결과적으로 미 실현이익에 대한 과세를 정당화하는 것으로 네덜란드 실무계의 관점과 배치되는 것이었다. 이에 네덜란드 과세관청은 미실현이익을 실현 이익과 등위에 놓아서 부분적으로 해결해 왔다.

네덜란드에서는 현재 상장기업과 비상장기업 모두에서 IFRS를 선택 적용하는 것이 가능하도록 하고 있고, 최근에 소규모회사는 기업회계목적으로 세무회계자료를 사용하는 것이 가능하도록 하는 법안의 의회에서 받아들여졌다¹⁵⁾.

요약하면, 네덜란드가 기업회계와 세무회계의 관계에 있어서 독립적인 관계를 가지고 있지만, 최근 과세관청의 움직임은 IFRS이익을 과세기준으로 사용하고자 있으며, 소규모회사에 대해서는 세무회계를 기업회계에 받아들이는 것을 허용하고 있다.

5) EU 종합: 앵글로색슨 회계접근법의 영향

프랑스나 이탈리아, 독일 등의 기업회계시스템은 '대륙법적인 접근법'의 예이다. 이 시스템은 자본 유지와 채권자 보호를 강력하게 요구하는 특징이 있다. 이러한 접근방법에서 보수주의(prudence principle)는 이러한 목적을 달성하기 위한 가장 중요한 원칙이기 때문에 '실현주의'를 통하여 사업이익에 대한 적절한 과세를 한다. 이 방법하에서 이익은 실현되고, 손실은 확정되어야만 과세된다. 또한 '실현주의'는 행정력에 대하여 납세자를 보호하기 위해 사용되어 왔다.

네덜란드, 아일랜드, 영국 등의 재무회계시스템은 '앵글로색슨 접근

15) Bill nr.31 136, Wijziging van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek in verband met invoering van de mogelijkheid de jaarrekening van kleine rechtspersonen op te stellen volgens fiscale grondslagen.

II. 세계 주요 국가의 IFRS 도입 현황 39

법'의 예이다. 이 시스템은 채권자 대신에 주주의 이익에 초점을 맞춘다. 이 시스템하에서 강조하는 것은 진실하고 공정한 관점(true or fair view)에 근거하여 자본시장에 정보를 제공하는 것이다. IFRS는 일부의 자산에 대해 공정가치 회계를 규정하여 앵글로색슨 접근법에 그들의 뿌리가 있음을 보여주었다. 공정가치로 증가된 가치에 대해서 과세하게 된다면 납세자에게는 유리하지 않을 것이므로 역사적 배경으로 앵글로색슨 회계접근법을 가진 네덜란드, 영국, 아일랜드와 같은 나라는 재무회계와 세무회계 간의 관련성이 높지 않았을 것이다. 따라서 기업회계와 세무회계 간에 독립적인 방법을 유지했을 것이다.

앞에서 살펴본 바와 같이 비록 기업회계시스템이 대륙법계와 앵글로색슨계로 다른 출발을 하였지만 자본시장의 영향력이 증가함에 따라 이러한 차이는 점차 하나로 수렴되는 경향을 보이고 있다. 즉, 네덜란드, 아일랜드, 영국과 같이 기존에 기업회계와 세무회계에 독립적인 관계를 유지했던 나라들은 기업회계와 세무회계를 좀 더 일치시키는 방향으로 움직이고 있고, 독일, 프랑스, 오스트리아, 스웨덴, 스페인과 같이 기업회계와 세무회계에 의존적인 관계를 유지했던 나라들은 좀 더 자율적으로 세무회계이익을 확정하는 방향으로 움직이고 있다. 이렇게 기업회계와 세무회계에 대한 관련성이 일정한 방향으로 수렴을 하고 있는 상황에서 기업회계와 세무회계가 어느 정도 관련되어야 하는 결정보다는 기업회계와 세무회계의 관련성은 존재할 수밖에 없다는 전제하에 세무회계에서 반드시 별도 규정이 필요한 항목을 중심으로 세법규정을 제정하는 것에 대한 검토가 필요할 것이다.

6) 미국: material independence

미국세법(Internal Revenue Code, IRC) IRC Section 446(a)에 의하면 장부(book)에 근거하여 과세소득을 계산하도록 하고 있다. 따라서 형식상으로는 독일과 별다른 차이가 없어 보인다. 그러나 이에 대해서

는 많은 예외가 존재하고 'book'의 의미도 재무회계를 의미하는 것이 아니라 장부의 의미로 받아들여지고 있어서 회계상의 장부가 아닌 세무목적에 위한 장부로 해석될 수도 있다. 따라서 이 규정은 단지 회계가 세무상 과세사실(reality)이 있었는지를 확인하기 위한 수단 정도의 의미를 가진다.

IRC Section 446(b)이 오히려 기업회계와 세무회계의 관계를 좀 더 잘 반영해 줄 수 있는 규정이라고 할 수 있다. IRC Section 446(b)에 의하면 납세자에 의하여 선택된 회계방법은 소득을 명확하게 반영하는 기준이어야 한다고 규정하고 있다. 따라서 회계방법이 소득을 명확하게 반영하지 못하면 납세자가 사용해야 할 방법을 IRC가 지정할 수 있는 가능성이 있다. 미국의 경우에는 다른 국가에 비하여 국세청의 행정력이 강한 것으로 알려져 있다.

IRC Section 446(c)은 세무회계의 방법으로 일반적인 경우 발생주의 방법을 사용해야 하지만, 일정한 조건하에 현금주의 방법을 사용할 수 있다. US GAAP에 의한 세무회계 시스템은 명확하게 이익을 반영하는 시스템으로 간주되기는 하지만, 많은 학자들은 재무회계와 세무회계 간의 불명확한 관계에 기인한 미국 국세청(Internal Revenue Service, IRS)의 재량적인 힘 때문에 법적 예측 가능성이 부족하다고 비판하고 있다. 특히 IRC 446(b)조의 소득을 명확하게 반영해야 한다는 기준은 행정부에 너무 많은 자유재량을 주는 것으로 간주된다. 이는 미국 사법부가 '명확하게 불법적인' 혹은 '분명하게 제멋대로인' 것이 아닌 한 이 기준에 대한 미국 행정부의 정책을 받아들였기 때문에 이용될 수 있었다. 한편 이 기준을 입증해야 하는 부담이 납세자에게 있는데 이는 납세자에게 너무 과중한 책임을 부여하는 것이다. 미국 법원에서도 '명확하게 반영하는 기준(clear reflection standard)'에 대해 정해진 기준이 있는 것이 아니라 사례별로 사실적 판단에 근거해야 하는 기준으로 보고 있기 때문에 납세자의 부담은 더욱 과중된다. 이 정표가 될 수 있는 사건은 Thor Power Tool Co. v. Commissioner이

다¹⁶⁾. 이 사건에 대해 고등법원은 재무회계와 세무회계가 굉장히 다른 목적을 가지고 있다고 언급하면서 IRS의 주요한 임무가 국고를 보호하는 것이라고 하여 미국 세무회계가 보수주의와 관련되었다는 의문을 증폭시켰다.

다. 본 연구의 분석대상 국가 선정

앞에서 분석한 바와 같이 세계 각국은 각국의 사정에 비추어 기업회계와 세무회계 간의 관계를 정립하고 이를 바탕으로 IFRS 도입에 따른 세법개정을 추진하였을 것으로 추정된다. 이에 본 연구에서는 우리나라와 유사한 상황에 있는 국가를 분석대상으로 선정하고자 한다. 우선 기업회계와 세무회계와의 관계가 우리나라와 유사하여야 한다. 우리나라의 경우 Essers and Russo(2009)의 분류방법에 의하면 “practically formal dependence”에 속하고, 상장법인의 연결재무제표뿐만 아니라 별도(개별)재무제표에도 IFRS를 적용하도록 되어 있다. 본 연구는 이러한 두 조건을 고려하여 분석할 주요국을 선정하였다.

앞의 <표 II-3>에 의하면 우선 상장법인의 별도(개별)재무제표에 대하여도 IFRS를 도입하면서 기업회계와 세무회계와의 관계가 “실질적 의존형(Practically Formal Dependence)”이나 “부분의존형(Material Dependence)”에 속하는 국가는 벨기에, 키프로스, 체코, 이탈리아, 리투아니아, 그리스, 라트비아, 몰타, 호주가 있다. 본 연구에서는 이 중에서 호주와 이탈리아를 분석하기로 하였다. 호주의 경우 EU에 속하는 나라는 아니지만, 연결재무제표뿐만 아니라 개별기업의 별도(개별)재무제표에도 IFRS를 적용하고 있어 우리나라와 IFRS 도입 형태가 유사하다. 또한 호주는 세정 및 세제부문에 혁신적인 조치를 취하여 온 대표적인 나라이기에 본 연구의 분석대상에 포함하였다. 다음으로

16) 439 U.S. 522, 542-44(1979)

본 연구에서는 IFRS를 주도하고 있는 EU 국가 중 이탈리아를 분석대상으로 포함하였다. EU 국가 중 우리나라와 유사하게 상장법인의 별도(개별)재무제표에 대하여도 IFRS를 강제로 적용하는 국가들 중 하나이다. 그러나 이탈리아, 스페인을 제외한 나머지 국가들은 경제 규모가 작은 나라가 대부분이었고, 특히 이탈리아는 우리나라와 IFRS 도입방법이 동일하며 우리나라와 경제규모 등의 측면에서 유사한 국가라고 판단하여 검토대상 국가에 포함하였다. 다음으로 본 연구에서는 영국을 분석대상으로 하고자 한다. 영국의 경우 IFRS 도입을 주도한 국가이며 상장법인의 연결재무제표는 물론 별도(개별)재무제표에 대하여도 IFRS와 local GAAP을 선택 적용하게 되어 있다. 그리고 재무회계와 세무회계가 부분의존형(material dependence) 관계를 유지하기에 우리나라의 상황과 유사하다고 볼 수 있다.

결과적으로 본 연구에서는 영국, 호주 그리고 이탈리아를 분석대상 국가로 선정하였다.

Ⅲ. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안

- 영국, 호주, 이탈리아를 중심으로 -

앞에 언급한 바와 같이 본 연구에서는 영국, 호주 그리고 이탈리아의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안을 분석하기로 하였다. 본 연구에서는 우선 IFRS의 도입에 따라 이들 국가들이 어떠한 과정을 거쳐서 자국의 세법을 변경하였는가를 파악하고자 한다. 본 연구는 주요 국가의 IFRS 도입에 따른 세법 대응 기본방향 및 구체적인 세법개정 사항 등을 기초로 우리나라의 법인세법 개정에 필요한 정책적 시사점을 제시하여, 우리나라 세제당국이 구체적인 세법개정 과정에서 활용 가능한 정책대안을 제시하고자 한다.

구체적으로 본 장에서는 각 국가별로 다음과 같은 내용을 파악하고자 하였다. 첫 번째로 분석대상 국가의 IFRS 도입과 관련된 내용이다. 이 부분에서는 분석대상 국가의 IFRS 도입 배경 및 도입 과정 개관을 정리하고자 한다. 즉 분석대상 국가의 IFRS 도입 배경 및 도입 과정을 정리하면서, 해당 국가의 IFRS 적용범위, 특히 상장법인의 별도(개별) 재무제표에 IFRS가 적용되고 있는지 여부를 파악하고자 한다. 두 번째로 분석대상 국가의 IFRS 도입에 따른 세법 대응을 파악하고자 한다. 이 부분에서는 우선 분석대상 국가에서 세무회계와 기업회계와의 관계를 어떻게 설정하고 있는가를 파악하였다. 이어 IFRS의 적용범위 및 기업회계와 세무회계의 관계에 따라 해당 국가가 택한 세법 대응 관련 기본방향을 파악하였다. 세 번째로 IFRS의 주요 항목별로 각국이 세법에 어떻게 규정하고 있는가를 파악하고자 한다. 이를 위하여 IFRS 주요 항목별로 해당 국가의 세법규정을 정리하였다. 이러한 분

석은 앞으로 구체적인 세법규정을 마련하여야 하는 세제당국에 실질적인 도움을 줄 수 있을 것으로 기대한다.

이러한 내용의 본 연구는 기존연구에 비하여 대상 국가를 보다 심층적으로 분석하여 세제당국과 세정당국에 정책대안을 제시할 수 있는 장점이 있다. 즉 IFRS 도입과 관련된 선행연구에서 역시 외국사례를 소개하고 있기는 하나 개괄적인 내용만을 다루고 있을 뿐 심도 있는 분석은 부족한 상황이다. 또한 IFRS와 관련된 학술논문의 경우 세무회계와 재무회계와의 관계 등 다소 거시적인 측면에서의 분석이 주를 이루고 있다. 그리고 회계법인에서 이루어진 각종 용역보고서에서는 해당 국가의 세법에 대한 구체적인 분석 없이, 관련 국가의 회계법인에 요청한 간단한 내용만을 분석하고 있다. 이에 따라 기존의 연구결과는 세제당국에서 구체적인 세법개정 방안의 마련에 필요한 정보를 얻는데 한계가 있다. 이에 비하여 본 연구에서는 주요 국가의 구체적인 세법개정 내용까지 심도 있게 분석하여 세제당국이 실제 법인세법 개정 방안을 마련하는 데 필요한 정보를 제공할 수 있어, 선행연구와 차별을 이룰 것이다.

1. 영국

가. IFRS 도입 현황

1) 도입 배경

EU 위원회(EU Commission)에서는 2002년 7월 19일 국제회계기준 규정(IAS Regulation)¹⁷⁾을 발행하면서 EU 회원국에 설립된 모든 상장법인¹⁸⁾을 대상으로 2005년 1월 1일 이후 회계기간에 대한 연결재무

17) IFRS의 적용과 관련하여 EC가 제정한 규정으로 Regulation(EC) No. 1606/2002를 의미한다.

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 45

제표(consolidated accounts) 작성시 EU에서 채택한 IFRS(IFRS as adopted by the EU, IFRS-EU)를 준수할 것을 직접적으로 요구하였다. 단, 다음에 해당하는 기업에 대해서는 IFRS-EU의 적용을 2007년 까지 유예하는 것을 허용하였다.

- ① 회원국 내에 채무증권만이 상장된 기업
- ② 비회원국에 상장되었고 2002년 9월 11일 이후 IFRS를 사용하는 기업

국제회계기준 규정(IAS Regulation)의 제정 목적은 회원국 내에서 IFRS의 채택을 통해 EU 상장법인이 제출하는 재무정보를 비슷한 수준으로 유지함으로써 재무제표의 투명성과 비교가능성을 제고하는 한편, 회원국 내의 자본시장의 효율적인 운용을 도모한다는 데 있다¹⁸⁾.

영국에서는 EU 위원회의 국제회계기준 규정을 준수하여 2005년 1월 1일부터 IFRS-EU를 도입하였다.

2) 도입 범위

EU 회원국은 각 국가의 상황에 맞게 국제회계기준 규정(IAS Regulation)의 적용범위를 선택하는 것이 가능하다. 예를 들어, 상장법인의 연결재무제표에는 IFRS-EU의 적용이 강제사항이나 개별 재무제표 및 비상장법인의 연결재무제표에 대해서는 이를 강제적용, 선택적용 또는 적용불가 중 선택하는 것이 가능하다. EU 회원국의 IFRS-EU 적용가능 범위를 요약하면 다음 <표 III-1>과 같다.

18) EU 상장법인이라 함은 기업의 증권이 1993년 5월 10일자 Council Directive 93/22/EEC 1조(13) '투자용역지침'에 따라 각 회원국의 규제 시장에서 거래되도록 허용된 기업을 의미한다. 각 회원국은 그 관할에 있는 규제시장을 유럽위원회(EC)에 공지할 의무가 있다. 규제시장에는 EU 회원국 내에 있는 모든 주요 거래소가 포함되며, 기타시장은 포함되지 않는다.

19) Regulation(EC) No. 1606/2002, Article 1 Aim

〈표 III-1〉 IFRS-EU의 적용가능 범위: EU 회원국

구분		IFRS-EU의 적용 여부 ¹⁾
상장법인	연결재무제표	강제적용
	개별재무제표	(1) 강제적용, (2) 선택적용, (3) 적용불가 중 채택 가능
비상장법인	연결재무제표	
	개별재무제표	

주: 1) EU 회원국의 IFRS-EU 적용례는 [부록3]을 참조

영국의 경우 그 적용범위와 관련해서는 〈표 III-1〉의 (2)의 방식을 택하여 상장사가 연결재무제표를 작성하는 경우에 한해 IFRS-EU의 적용을 의무화하였다. 그리고 개별재무제표를 작성하는 경우 및 비상장사가 연결재무제표를 작성하는 경우에 대해서는 IFRS-EU 또는 국내 회계기준(UK GAAP)을 선택 적용할 수 있도록 하였다. 단, 연결재무제표 작성 대상이 되는 그룹기업 중 어느 한 기업에서 IFRS-EU를 적용한다면 특별한 이유가 없는 한 연결대상이 되는 다른 기업도 모두 IFRS-EU를 적용하여야 한다. 그리고 합리적인 이유가 있는 경우(예를 들어, 현재 IT system상의 문제 등)에 한해 이와 같은 일괄 적용의 예외를 인정하였다²⁰⁾. 영국의 IFRS-EU 적용범위는 〈표 III-2〉와 같이 정리할 수 있다.

〈표 III-2〉 IFRS-EU의 적용범위: 영국

구분		재무제표 작성기준
상장법인	연결재무제표	IFRS-EU 강제적용
	개별재무제표	UK GAAP과 IFRS-EU 중 선택적용
비상장법인	연결재무제표	
	개별재무제표	

20) Newton(2006)의 p. 33.

3) 소규모기업 등에 대한 특례

가) 소규모기업을 위한 재무보고기준

영국에서는 2005년 IFRS를 도입시 소규모기업은 그 적용대상에서 제외함으로써 장부기장 능력 면에서 불리한 위치에 있는 기업의 부담을 덜어 주었다. 사실 IASB에서는 소규모기업에 대해서도 비슷한 수준으로 IFRS를 도입할 것을 권장하고 있으나 영국에서는 2005년까지 이에 대한 준비가 되어 있지 않았다²¹⁾.

소규모기업²²⁾의 경우 UK GAAP의 적용시에도 재무보고기준(Financial Reporting Standard, FRS)을 그대로 적용하는 것이 아니라 소규모사업자를 위한 재무보고기준(Financial Reporting Standard for Smaller Entities, FRS for SE)이 별도로 운영되고 있다²³⁾. 이는 1997년 11월 영국의 회계기준원(Accounting Standard Board, ASB)에서 소규모기업의 부담을 덜어줄 목적으로 발행된 것으로, 일반기업에 적용되는 UK GAAP의 회계상 의무 및 공시 규정 등을 소규모기업에 적합하게 적용되도록 간소화한 규정이다. FRS for SE의 기본적인 사항은 일반기업에 적용되는 UK GAAP와 유사하나 공시 및 제출의무의 경우 많은 부분이 생략되어 있다. 소규모기업은 FRS for SE 대신 일반기업에 적용되는 UK GAAP를 적용할 수도 있으며, 법인에 해당하면 IFRS를 적용하는 것도 가능하다.

2009년 8월 영국의 회계기준원(ASB)에서 발행한 논의문서인 'UK GAAP의 미래에 대한 정책 제안서'에 의하면, 소규모기업에 대해서는 향후 계속해서 FRS for SE를 적용할 수 있도록 할 방침이다²⁴⁾.

21) www.hmrc.gov.uk/manuals/bimmanual/BIM31025.htm

22) FRSSE가 적용되는 소규모기업이라 함은 회사법(Companies Act)상 연간 매출액이 £6.5million 이하인 기업을 말한다.

23) www.frc.org.uk/asb/technical/frsse.cfm

24) www.swat.co.uk

나) 중소기업을 위한 IFRS

IASB는 2007년 2월 중소기업을 위한 IFRS(International Financial Reporting Standard for Small-Medium Entities, IFRS for SME)를 발행하였다²⁵⁾. IFRS for SME는 전 세계 기업의 95%가 넘는 중소기업을 대상으로 그 기장능력 등을 감안하여 설계된 국제회계기준으로 일반 IFRS와 비교하여 복잡성을 덜었다는 측면에서 장점이 있다. 예를 들어 중소기업과 관련이 없는 주당이익, 반기재무보고, 부문보고에 대한 사항이 생략되어 있고 재평가 선택규정이 삭제되어 있으며 자산, 부채 및 손익의 인식·측정 기준이 간소화되어 있다. 또한 중요한 공시의무는 대폭 줄어 있고 기준서는 더욱 쉽고 명확한 언어로 작성되어 있다²⁶⁾.

개별 국가는 IFRS를 전면 도입했는지 여부에 관계없이 IFRS for SME의 적용 여부 및 적용대상 기업을 선택할 수 있다. 단, 국제회계기준원(IASB)에서는 상장법인 및 금융회사의 경우 IFRS for SME를 적용하지 못하도록 제한하고 있다.

2009년 8월 영국 회계기준원(ASB)이 발행한 논의문서인 'UK GAAP의 미래에 대한 정책 제안서'에 의하면, 영국에서는 중소기업에 대해 2012년부터 IFRS for SME를 적용할 수 있도록 할 계획에 있다²⁷⁾.

4) UK GAAP와 IFRS-EU의 비교

가) UK GAAP

영국에서 '일반적으로 인정되는 회계원칙(generally accepted accounting practice, GAAP)'이란 기업이 영국에서 회계장부를 작성

25) blog.ifrs.com/2009/06/ifrs-for-small-and-mediumsized-entities.html

26) www.iasb.org/IFRS+for+SMEs/IFRS+for+SMEs.htm

27) www.swat.co.uk

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 49

함에 있어서 따라야 하는 규정 전체를 의미한다. 이에 회계기준뿐만 아니라 회사법, 금융감독청(Financial Services Authority, FSA)이 제정한 규정 등이 모두 포함된다²⁸⁾.

회계기준의 주요 제정자는 회계기준원(Accounting Standards Board, ASB)으로 회계기준원에서는 재무보고기준(Financial Reporting Standards, FRS)을 발행한다. 그리고 회계기준원(ASB)은 재무보고위원회(Financial Reporting Council, FRC)의 일부를 구성하고 있는데, 이는 상장법인의 징수금으로 운영되는 독립적인 감시기관으로 그 전신은 회계기준위원회(Accounting Standards Committee, ASC)에 해당한다. 회계기준위원회(ASC)는 1990년 해산되었는데 동 위원회에서 공표한 기준회계관습기준서(Statements of Standard Accounting Practice, SSAPs)의 경우 일부는 재무보고기준(FRS)으로 대체되었으나 일부는 아직 그 효력이 남아 있다.

회계기준원(ASB)에서는 재무보고기준서(FRS) 개정시 공식적인 공개과정을 거친다. 개정작업 초기에는 관련 개념이 토론서(Discussion Papers)를 통해 발행되며, 이는 대중에게 공개되어 평가를 받게 된다. 새로운 기준이 제안된 경우 재무보고공개안(Financial Reporting Exposure Draft, FRED)이 발행되며, 관련 평가가 모두 수렴된 후에야 비로소 기준서의 최종 형태가 발행된다. 특히, 즉시 해결이 필요한 주제의 경우 관련 업계 및 회계법인 등 실무진으로 구성된 긴급작업반(Urgent Issues Task Force, UITF)에서 처리한다.

영국에서 재무보고 관련 주요 법률은 회사법 2006(Companies Act 2006)으로 이에 유럽법(European Law)상 요건이 통합되어 있다. 회사법에서는 재무보고와 관련하여 최소한의 보고요건을 정하고 있는데 예를 들어, 상장법인은 해당 등록기관에 재무제표를 제출하고 이를 공시해야 한다.

28) [http://en.wikipedia.org/wiki/Generally_Accepted_Accounting_Principles_\(UK\)](http://en.wikipedia.org/wiki/Generally_Accepted_Accounting_Principles_(UK))

이에 영국의 ‘일반적으로 인정되는 회계규정’의 범위는 다음과 같이 정리할 수 있다.

UK GAAP의 범위

- 재무보고기준(Financial Reporting Standards, FRS)
 - 기준회계관습기준서(Statements of Standard Accounting Practice, SSAP)
 - 회사법 2006(Companies Act 2006)
-

2005년부터 IFRS-EU의 도입으로 UK GAAP는 개별재무제표 및 비상장기업의 연결재무제표에 한해 IFRS-EU와 함께 선택적으로 적용되고 있다.

나) IFRS 및 IFRS-EU

IFRS는 IASB에서 제정한 국제재무보고기준(International Financial Reporting Standards, IFRS)을 의미한다. 그리고 IFRS-EU는 EU가 채택한 IFRS를 의미한다. IFRS와 IFRS-EU의 차이는 거의 없으며, 이는 대부분의 기업들에 영향을 미치지 않는 것으로 평가되고 있다²⁹⁾. IFRS에는 IASB의 전신인 IASC에서 제정한 국제회계기준(International Accounting Standards, IAS)이 포함되어 있으며, 그 구체적인 구성체계는 다음과 같다.

IFRS의 구성체계

- 서문(Preface)
 - 개념체계(Framework)
 - 기준서: IAS, IFRS
 - 해석서: SIC Interpretation, IFRIC Interpretation
-

29) ICAEW Financial Reporting Faculty(2007)의 p. 6.

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 51

다) IFRS와 UK GAAP 비교

영국의 경우 IFRS-EU가 도입(2005년)되기 전에도 영국 회계기준원(ASB)이 제정한 재무보고기준(FRSs)과 IFRS-EU 간에 약간의 차이가 있기는 하나 거의 유사했다는 점이 특징이라 할 수 있다. 또한 IFRS의 도입 이후 영국에서는 UK GAAP를 IFRS와 일치시키려는 프로젝트가 계속 진행 중에 있다. 양 기준서의 통합 작업과 관련해서 현재 가장 핵심이 되는 기준서는 IAS 32 ‘금융상품: 공시 및 표시’와 IAS 39 ‘금융상품: 인식과 측정’이다. 현재 영국에서는 EU에 상장된 영국법인 및 IFRS에 따라 회계장부를 작성하지는 않으나 공정가치회계(fair value accounting)를 채택한 법인에 대해 UK GAAP 수정본(modified UK GAAP)의 적용을 강제하고 있는데 이는 IAS 32 및 IAS 39의 핵심 내용이 반영되어 있다³⁰⁾.

IFRS의 주요 기준서 항목별로 이에 대응하는 UK GAAP를 정리하면 다음 <표 III-3>과 같다. PricewaterhouseCoopers(PwC)에서 2005년 발행한 보고서에 의하면, IFRS가 도입될 무렵 IFRS의 주요 기준서 항목별 IFRS와 UK GAAP의 차이는 그 정도에 따라 세 단계로 구분하였는바, 각 항목별 차이의 정도는 <표 III-3>과 같다.

<표 III-3> IFRS와 UK GAAP의 비교

IFRS	UK GAAP	항목	차이 정도 ¹⁾
IAS 1	FRS 18, FRS 3	재무제표의 표시	(2)
IAS 2	SSAP 9	재고자산	(1)
IAS 7	FRS 1	현금흐름표	(3)
IAS 8	FRS 3, FRS 18	회계정책, 회계추정의 변경 및 오류	(2)
IAS 10	SSAP 17 [FRS 21]	보고기간 후 사건	(1)

30) Newton(2006)의 p. 33.

〈표 III-3〉의 계속

IFRS	UK GAAP	항목	차이 정도 ¹⁾
IAS 11	SSAP 9	건설계약	(1)
IAS 12	FRS 16, FRS 19	법인세	(3)
IAS 14	SSAP 25	부문 보고	(3)
IAS 16	FRS 15	유형자산	(3)
IAS 17	SSAP 21	리스	(2)
IAS 18	FRS 5 App G	수익	(2)
IAS 19	FRS 17	종업원급여	(3)
IAS 20	SSAP 4	정부보조금	(1)
IAS 21	SSAP 20, [FRS 23]	외화환산	(2)
IAS 23	FRS 15	차입원가	(2)
IAS 24	FRS 8	특수관계자 공시	(2)
IAS 27	FRS 2	연결재무제표	(2)
IAS 28	FRS 9	관계기업투자	(2)
IAS 29	UITF 9, [FRS 24]	초인플레이션경제	(3)
IAS 31	FRS 9	조인트벤처	(3)
IAS 32	FRS 4, FRS 13[FRS 25]	금융상품: 공시 및 표시	(3)
IAS 33	FRS 14, [FRS 22]	주당이익	(2)
IAS 34	Statement	중간재무보고	(1)
IAS 36	FRS 11	자산손상	(2)
IAS 37	FRS 12	충당부채	(1)
IAS 38	FRS 10, SSAP 13	무형자산	(3)
IAS 39	[FRS 26]	금융상품: 인식과 측정	(3)
IAS 40	SSAP 19	투자부동산	(3)
IAS 41	-	농업	(3)
IFRS 2	UITF 38, UITF 17, [FRS 20]	주식기준보상	(3)
IFRS 3	FRS 6, FRS 7, FRS 10	사업결합	(3)
IFRS 4	[FRS 27]	보험계약	(3)
IFRS 5	FRS 3	중단사업	(3)
-	FRS 5	거래실질 보고	(2)

주: 1) PwC가 구분한 IFRS와 UK GAAP의 차이 정도로, 크기는 (1) < (2) < (3) 임.
 자료: PwC inform- IFRS/UK main differences indicator(2005)

나. IFRS 도입 전후 세법개정 논의

영국에서는 2005년 1월 1일부터 IFRS가 도입되어 기업회계상 재무제표를 IFRS에 따라 작성하는 것이 가능하게 되었다. IFRS 도입으로 기업회계기준이 변경되는 경우 이로 인해 발생하는 세법개정 사항을 논하기 위해서는 우선 영국에서 기업회계와 세법 간의 관계에 대한 이해가 선행되어야 할 것이다. 기업회계와 세법의 밀접 정도에 따라 기업회계기준의 변경이 세법에 미치는 영향이 달라질 것이기 때문이다.

본 절에서는 영국에서 회계기준과 세법과의 관계에 대해 이해하고 조세법을 제정 및 개정함에 있어서 회계기준을 준용하는 경우 일반적으로 전제되는 조세원칙에 대해 정리하기로 한다. 그리고 이를 바탕으로 IFRS 도입 전후 이루어진 세법개정 논의를 과세당국의 대응과 IFRS 도입에 따른 세무상 쟁점사항으로 나누어 살펴보기로 한다.

1) 회계기준과 세법의 관계³¹⁾

가) 관련 논의

영국에서 회계기준(회계원칙 및 회계실무 포함)과 세법의 관계는 이미 관련 학계 및 실무에서 오랫동안 논의되어 왔던 주제로 1926년 법원에서는 다음과 같이 세법이 기업회계와 밀접한 관계가 있다는 입장을 표명한 바 있다.

“소득세법에서 진정한 이익 또는 이득이 무엇인지를 두고 수많은 논의가 있어 왔는데 세무상 손익의 개념과 관련하여 기업회계 (commercial accounting)상의 일반원칙을 따르는 것이 부정확한 것은 아니며, 기업회계상 원칙이 세법에 어긋나지 않을 경우 이를 따라야 한다(Lothian Chemical Co. Ltd. v Rogers).”

31) www.hmrc.gov.uk/practitioners/int_accounting.htm

그리고 1993년에는 세무상 거래이익의 계산시 그 출발점이 회계임이 외환규정(FOREX legislation)을 통해 규정화되었으며, 이를 입증하는 다음과 같은 법원 판결이 나왔다.

“세법상 판단을 요하는 추정규정보다는 기준회계관습기준서(Statements of Standard Accounting Practice, SSAPs)를 우선 적용해야 한다(Gallagher v. Jones and Threlfall v. Jones 판결).”

이와 같이 세무상 거래이익의 계산시 그 출발점이 회계라는 원칙은 1998년 재정법(Finance Act 1998)에서 보다 현재적인 언어로 다음과 같이 성문화된 바 있다.

“세무상 거래이익과 사업소득(Case I or II of Schedule D)의 경우 이는 공정하고 정당한 관점을 제공하는 회계기준(accounting basis which gives a true and fair view)을 기초로 계산하되, 관련 세법 및 판례에서 규정하는 조정사항을 반영하여 조정되어야 한다.”

이를 보건대, 영국에서 과세이익의 산출시 회계상 수치에서 출발하는 계산방식은 오랜 기간에 걸쳐 관련 법 규정 및 판례 등을 통해 구체화된 것임을 확인할 수 있다.

나) 현행 규정

영국 법인세법에서는 과세소득 계산시 개별 항목별로 그 출발점을 달리 정하고 있다. 대부분의 항목은 법인세법이 기업회계에 의지해 가고 있는 추세를 반영하여 기업회계기준에 따라 작성한 수치에서 출발하여 관련 세법조항 및 판례에 따른 조정사항을 반영한 후 세무상의 수치가 결정되고 있다. 반면, 일부 항목은 세법상 별도의 처리규정에 따라 세무상 수치가 결정된다.

첫째, 기업회계상 수치를 출발점으로 하는 계산방식은 1998년 재정법(Finance Act 1998)을 통해 성문화되었다. 당시 이는 세무상 거래이익 및 전문직업소득(Case I or II of Schedule D)³²⁾, 국내 부동산소득 및 해외투자소득의 계산시 적용되었다. 그리고 1998년 재정법의 조항

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 55

은 2005년 이후 다음과 같이 ITTOIA 2005(Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005)로 대체된 바 있다.

“거래이익은 일반적으로 인정되는 회계관습에 따라 계산하여야 하며, 이는 세무상 과세이익의 계산시 관련 세법규정을 반영하여 조정되어야 한다.”³³⁾

현재 영국 세법에서 과세소득 계산시 손익계산서(profit and loss account)상 금액을 그 출발점으로 하는 항목은 다음과 같다.

- (1) 거래이익, 국내 부동산소득, 주식 외 해외재산소득
- (2) 대여금(loan relationships), 파생계약(derivative contracts) 및 무형자산(intangibles)에서 발생한 비사업소득

둘째, 세법상 별도의 처리규정에 따라 세무상 수치가 결정되는 항목으로는 자본공제(capital allowance)가 있다. 영국에서는 고정자산의 상각과 관련하여 기업회계상 계상한 감가상각비나 감모상각비에서 출발하는 것이 아니라 별도의 법률인 ‘자본공제법(Capital Allowances Act 2001, CAA)’에 따라 계산한 자본공제(capital allowance) 금액을 과세소득에서 공제하도록 하고 있다. 영국의 법인세 과세이익의 계산

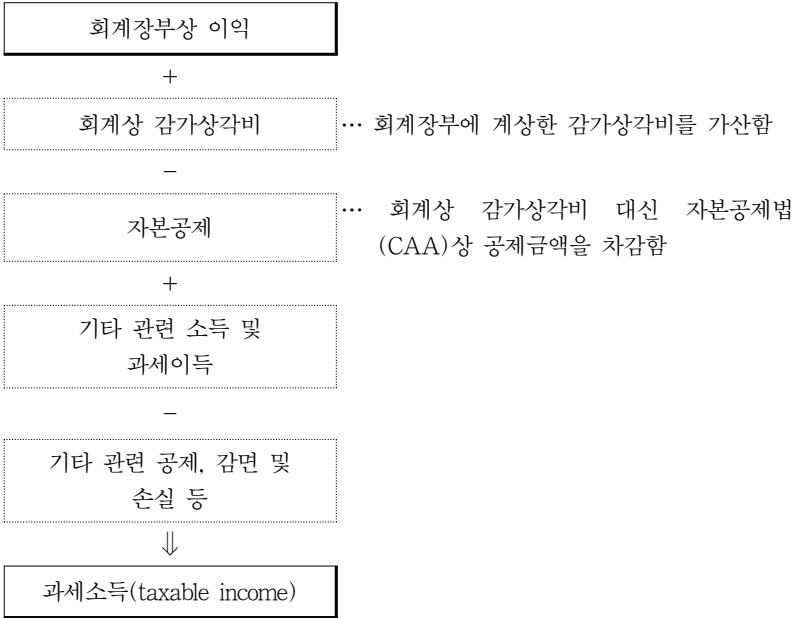
32) 이는 Schedule D의 Case I은 거래이익(trading income)을 Case II는 전문직업소득(professional income)을 의미한다. 영국의 법인세법상 schedular system은 CTA 2009에서 폐지되었으며, 현재 과세소득은 다음과 같이 7가지로 분류할 수 있다.

- 거래이익(trading income)
- 재산소득(property income)
- 대여금(loan relationship)으로부터 발생한 이익
- 파생계약(derivative contracts)으로부터 발생한 이익
- 무형고정자산(intangible fixed assets) 관련 이익
- 노하우(know-how)의 처분 및 특허권(patent rights)의 양도로 발생한 이익
- 기타소득(miscellaneous income)

33) ITTOIA 2005, Sec. 25

구조를 요약하면 아래 [그림 III-1]과 같다.

[그림 III-1] 법인세 과세소득 계산방식(영국)



자료: www.hmrc.gov.uk

2) IFRS 도입에 따른 세무 측면에서의 대응

가) 정부의 입장

IFRS의 도입 후 과세소득 계산시 회계를 출발점으로 할지 또는 회계이익과 과세이익을 별도로 계산할지 여부는 개별 항목별로 정부의 정책을 반영하여 결정되어 왔다. 회계이익과 과세소득 간의 관계 관련 여러 논의문서를 보면, 양자 간의 관계에 대한 정부의 입장은 다음과 같이 요약된다.

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 57

- (1) 회계이익과 과세이익을 별도로 유지하는 방법에는 여러 장점이 있다.
- (2) 그러나 과세소득 계산시 회계원칙을 출발점으로 하는 데 있어 상당한 정책적 이유가 있다면 그렇게 해야 할 것이다.

사실상 과세소득 계산시 출발점을 무엇으로 할 것인지 여부는 간단한 문제가 아니며, 이는 지난 30년에 걸쳐 회계원칙에서 출발하는 방향으로 규정화되어 왔다. 이 때 회계상의 결과를 과세소득 계산시 출발점으로 함에 있어서 그 동기는 대부분 다음과 같이 열 한가지로 범주화하는 것이 가능하다. 특정 조세조치가 아래의 범주 중 하나 이상에 해당하는 것도 가능한데 특히, 조세회피, 이전가격 및 조세균형 요소의 경우 공통사항으로 결합되는 경우가 많다.

회계이익에 기초한 과세소득 산출 동기

- 공공정책(public policy)
 - 이전가격(transfer pricing)
 - 조세구조(structural)
 - 조세회피(avoidance)
 - 조세중립성(tax neutrality)
 - 자본항목(capital items)
 - 재정동기(fiscal incentives)
 - 조세균형(symmetry)
 - 실현가능성 및 조세지위(realisability & tax capacity)
 - 진정한 심사숙고(true reflection)
 - 기타(miscellaneous residual category)
-

위의 과세소득 산출 동기는 대부분 그 사유가 분명한 것으로 파악된다. 예를 들어, 회계상 계상한 벌과금 등의 경우 이를 세무상 비용으로 인정하지 않는 이유는 정부정책(public policy)에 따른 것이다. 그러나

일부 항목의 경우 과세소득 계산시 일관성 있게 반영하기 어려운 측면이 있어 IFRS 도입에 따라 심층적인 검토가 필요하게 되었다.

특히, 실현가능성과 관련하여 법인세법에서는 회계상 시가법(mark to market method)의 적용 및 외화환산으로 계상한 미실현이익에 대해 그 인식을 유보한다는 것이 기본원칙이다. 그런데 IFRS의 도입으로 공정가치 평가 항목이 확대됨에 따라 기업회계상 계상한 미실현이익(unrealized profits)을 세법에서 어느 정도 수용할지 여부에 대한 이슈가 불거졌다. 사실, 세법상 미실현이익에 대한 처리가 항상 일관된 것은 아니며, 이는 상황에 따라 결정되고 있다. 예를 들어, 재고자산의 경우 원가(cost)와 순실현가능가치(net realized value) 중 낮은 가액으로 평가하는 것이 가능하며, 1996 재정법(Finance Act 1996)상 대여금 규정(loop relationships legislation) 및 2002 재정법상 파생계약 규정(derivative contracts legislation)에서는 시가법의 적용을 인정하고 있다. 또한 주식양도이익의 경우 회계처리 규정에 따라 공정가치에 기초하여 과세가 이루어지고 있다. 이를 보건대, 법인세법에서는 미실현이익에 대해 그 인식을 유보하는 것을 원칙으로 하면서 공정가치의 변동을 인식하는 것이 현금으로의 실현가능성에서 크게 벗어나지 않는다면(예를 들어, 자산에 대해 유동시장이 준비되어 있는 경우) 이를 인식할 수 있다는 입장이다.

한편, 투자목적 부동산의 경우 이와 같은 접근방식이 반드시 적절한 것은 아니다. 투자목적 부동산 관련 중요한 이슈 중 하나는 지불능력인데 이익의 실현가능성, 해당 부동산 투자법인의 미래 영업능력에 미치는 영향, 이익의 변동성을 고려하면 공정가치 평가가 적절하지 않다는 것이다.

공정가치 논쟁의 또 다른 주요 양상 중 하나는 헤징(hedging)과 관련되어 있다. 정부에서는 세무상 효과적인 헤징제도를 운영해야 한다는 입장인데, 통화 및 이자율 관련 재무분야 규정의 대부분은 효과적인 세후 헤징을 따르도록 설계되어 왔다. 따라서 법인세법에서는 헤지

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 59

거래 중 하나가 공정가치로 평가되는 경우 관련 규정 역시 회계결과를 출발점으로 해야 한다는 입장이다.

한편, 관련 학계³⁴⁾에서는 발생주의(accruals), 중요성(materiality), 신중성(prudence), 실질우선(substance over form) 등의 기업회계상 개념체계를 세법에서 완전히 수용하기는 어려우며, IFRS의 도입 이후에도 세법에서 다음과 같은 원칙을 고수해야 한다는 입장이다.

- 자산에 대해 재평가 금지
- 자산손상을 불인정
- LIFO 불허용
- 완성계약 기준(completed contract basis)
- R&D 자본화 금지
- 모든 리스를 운영리스로 처리
- 보험수리적 가정에 따른 퇴직연금 비용 계상 금지

나) 과세당국의 대응

영국에서는 2005년 IFRS의 도입으로 개별재무제표 작성시 IFRS 또는 UK GAAP 중 선택하는 것이 가능해지자 법인세법에서는 2004 재정법(Finance Act 2004)을 통해 과세소득 산출시 기준이 되는 재무제표로 UK GAAP뿐만 아니라 IFRS를 추가적으로 인정하였다³⁵⁾. 따라서 기업이 IFRS 도입 이후 IFRS에 따라 재무제표를 작성하더라도 법인세 신고 목적으로 별도의 장부를 유지할 필요는 없게 되었다. 그러나 법인세법에서 재무제표 작성기준으로 양 회계기준을 모두 인정하고 있기 때문에 기업이 선택한 회계기준에 따라 과세소득이 달라지는 문제가 발생하게 되었다³⁶⁾.

34) Christopher Nobes(2004)의 p. 5.

35) Finance Act 2004, Sec. 50.

36) Newton(2006)의 p. 33.

영국은 IFRS 도입에 따른 세법 개정 작업시 IFRS에 따라 재무제표를 작성한 법인이 UK GAAP에 따라 재무제표를 작성한 법인과 비교하여 세무상 처리가 동일해지도록 하는 데 초점을 두었다³⁷⁾. 세법 개정작업은 주로 국세청, 관련 업계 및 학계에서 해당 분야의 대표로 구성된 작업반에서 진행되었다. 예를 들어, IAS 39 ‘금융상품:인식과 측정’의 경우 관련 작업반은 금융기관 관계자들로 구성되어 있다.

IFRS 도입에 따른 구체적인 세법개정 작업은 IFRS가 도입된 2005년 1월 1일 전후를 중심으로 진행되었다. 2004 재정법(Finance Act 2004)에서는 일반적으로 인정되는 회계원칙(GAAP)의 범위에 UK GAAP뿐만 아니라 IAS를 포함하는 등 기업회계를 준용하는 세법규정에 대한 개정을 중심으로 IFRS 도입에 따른 세법개정 작업을 진행하였다. 그리고 2004 행정입법을 통해 기업이 2005년에 IFRS를 최초 적용하여 대여금 및 파생상품 관련 손익이 발생하게 되면 이에 대한 인식을 1년간 유예해 주는 조치를 도입하였다. 2005 재정법(Finance Act 2005)에서는 2004 재정법에서 IFRS 도입에 따라 개정한 일부 세법조항을 재정비하였고 대손처리규정 등에 대한 개정작업을 추가하였다. 또한 2005 행정입법을 통해 2004 행정입법에서 1년간 그 인식을 유예해 주었던 대여금 및 파생계약 관련 손익을 10년간 분할해서 인식하는 제도를 도입하였다.

IFRS 도입을 전후로 영국에서 이루어진 세법개정의 중요한 내용은 <표 III-4>와 같다.

37) www.hmrc.gov.uk/practitioners/int_accounting.htm

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 61

〈표 III-4〉 IFRS 도입 전후 세법개정 사항: 영국

관련 규정 ¹⁾	내용	발효일
2004 재정법 (Finance Act 2004)	Section 50~54 I. 회계관습(Accounting Practice) ① 일반적으로 인정되는 회계관습의 범위 ② 그룹법인 내에서 다른 회계관습을 사용하는 경우 ③ 회계관습을 준용하는 세법규정의 개정 ④ R&D 지출에 대한 처리 ⑤ 주식거래이익: 유보금액에 대한 과세	2005.1.1
	Schedule 4 II. 신탁 적용세율 관련 세법개정	2005.1.1
2004 행정입법 (statutory instrument)	2004 No. 3271 I. 대여금 및 파생계약 규정	2005.1.1
2005 재정법 (Finance Act 2005)	Section 80~84 I. 회계관습(Accounting Practice) ① 과세이익의 계산: 회계기준의 변경 ② 회계관습의 변경: 과도기적 조정의 연기 ③ 유동화법인에 대해 회계기준의 적용 ④ 유동화법인에 대한 과세	2005.1.1
	Schedule 4 II. 회계관습(Accounting Practice) ① 대손 ② 기타 충당금 ③ 회계정책의 변경 관련 개정	2005.1.1
2005 재정법 (Finance(No. 2) Act 2005)	Schedule 6 I. 회계관습 및 관련 문제(Accounting practice and related matters) ① 회계기준의 변경 관련 수정 ② 지급불능 계약의 의미 ③ 관계회사가 보유하게 된 손상부채의 간주 발행 ④ 국제회계기준 변경에 대한 수정: 기준에 허용되지 않은 대손 ⑤ 파생상품 ⑥ 교환손익 ⑦ 기타	2005.1.1
2005 행정입법 (statutory instrument)	2005 No. 3383 I. 대여금 및 파생계약 규정	2005.1.1

주: 1) International Accounting Standards-the UK tax implications, Introduction 참조(www.hmrc.gov.uk)

3) IFRS 도입에 따른 세무상 주요 쟁점사항

가) IFRS 적용기업 및 UK GAAP 적용기업 간의 조세형평

영국에서는 기업회계뿐만 아니라 법인세법에서도 UK GAAP와 IFRS의 적용을 모두 인정하고 있다. 그런데 영국의 경우 세법과 회계가 의존적인 관계로 법인세법에서 양 회계기준을 모두 인정하는 경우 서로 다른 회계기준을 적용하는 기업 간에 과세소득에 차이가 발생하여 조세형평이 저해되는 문제가 발생할 수 있다.

이에 대해 법인세법에서는 IFRS를 채택한 기업이 UK GAAP를 계속해서 적용하고 있는 기업과 비교하여 세무상 불리한 지위에 놓이는 것을 방지할 목적으로 예를 들어, 위험회피 계약(hedging contracts)과 관련해서 IFRS에 따라 계산한 금액을 기본으로 하면서 UK GAAP를 적용한 금액 역시 선택 적용할 수 있도록 하였다.

나) IFRS 도입으로 일시적으로 증가하는 세부담

회계기준을 IFRS로 전환한 기업의 경우 UK GAAP와 IFRS에서 규정하는 이익 인식기준의 차이로 인해 관련 효과가 누적되어 한꺼번에 세금이 증가하게 되는 문제(significant one-off taxable adjustment)가 발생할 수 있다.

이에 대해 법인세법에서는 회계기준을 IFRS로 변경함에 따라 증가한 세금의 경우 분할 납부할 수 있도록 하였다. 예를 들어, 기업이 회계기준을 UK GAAP에서 IFRS로 변경함에 따라 대여금 및 파생계약과 관련하여 손익이 발생하게 된 경우 세무상 해당 손익을 10년간 분할하여 인식하는 것을 허용하였다.

다) IFRS와 UK GAAP의 선택적용에 따른 조세회피 문제

영국에서는 상장회사가 연결재무제표를 작성하는 경우를 제외하고 재무제표 작성시 UK GAAP와 IFRS 중 선택 적용하는 것이 가능하며,

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 63

법인세법에서도 과세소득 산출 재무제표로 양 회계기준에 따라 작성한 재무제표를 모두 인정하고 있다. 이와 같이 회계기준의 선택 적용이 허용됨에 따라 납세자가 세무상 자신에게 유리한 기준을 적용하여 재무제표를 작성하는 등 관련 조세회피 문제가 발생할 수 있게 되었다.

이에 대해 법인세법에서는 동일 집단 내에서 서로 다른 회계기준을 사용하여 세무상 이득(tax advantage)³⁸⁾을 취하는 것을 방지하기 위하여 관련 반조세회피규정(anti-avoidance measures)을 도입하였다. 예를 들어, 연결재무제표 작성 대상이 되는 그룹기업 중 어느 한 기업에서 IFRS를 적용한다면 특별한 이유가 없는 한 연결대상이 되는 다른 기업도 모두 IFRS를 적용하도록 하였다.

다. 주요 항목별 회계기준과 세법 내용의 비교

본 절에서는 우리나라에서 IFRS의 도입 결과 세법개정이 필요한 항목³⁹⁾을 중심으로 영국의 관련 회계기준과 세법규정의 내용을 비교 검토하고자 한다. 구체적으로 다음과 같은 방식으로 본 절의 내용을 작성하였다.

첫째, 회계기준의 경우 IFRS 도입으로 개별재무제표 작성시 선택가능하게 된 UK-GAAP와 IFRS 규정 중 차이가 나는 부분을 중심으로 정리하였다.

둘째, 세법규정의 경우 우리나라에서 IFRS의 도입 결과 세무 분야에서 주요 쟁점사항으로 논의되었던 항목을 중심으로 영국에서의 현

38) 세무상 이득(tax advantage)이라 함은 세금이 경감되거나 경감액이 증가하는 것 또는 환급되거나 환급액이 증가하는 것 또는 부과세액을 회피하거나 줄이는 것 또는 예상되는 부과세액을 회피하는 것 등을 의미한다(Income and Corporation Taxes Act 1998(c. 1), Sec. 709(1)).

39) 우리나라에서 IFRS의 도입 결과 세법개정이 필요한 항목에 대해서는 '심태섭 외, 국제회계기준(IFRS)의 도입에 따른 세법 대응방안에 관한 연구, 한국조세연구원, 2009'를 참조하십시오.

행 규정을 검토하였다. 영국의 세법규정은 IFRS 도입으로 영향을 받은 부분도 있고 그렇지 않은 부분도 있을 것이다. IFRS의 도입으로 세무상 처리 규정이 개정된 부분이 있다면 이는 특히 주목해야 할 것이다. 그리고 그렇지 않더라도 해당 항목과 관련하여 주요국의 세무상 입장 및 그 국제적인 추세를 확인하는 작업은 우리나라의 법인세법 개정시 중요한 참고자료로 활용될 수 있을 것이다.

본 연구에서 구체적으로 검토할 항목은 아래와 같은 14개 항목으로 하였다. 각 항목별 주요 쟁점사항과 영국에서 해당 회계기준 및 세법 규정을 정리하면 다음 <표 Ⅲ-5>와 같다.

<표 Ⅲ-5> 주요 항목별 회계기준 및 세법규정 비교표: 영국

항목	세무상 주요 쟁점사항	회계기준		세법규정
		IFRS	UK GAAP	
1 재무제표 표시	<ul style="list-style-type: none"> • 세무신고시 제출해야 하는 재무제표의 종류와 명칭 • 과세소득산출을 위한 재무제표 	IAS 1	FRS 3/ FRS 18	CT 600, Guide
2 건설계약	<ul style="list-style-type: none"> • 공사원가 인식기준 	IAS 11	SSAP 9	BIM 33025
3 종업원급여: 퇴직급여부채	<ul style="list-style-type: none"> • 퇴직급여부채의 측정방법: 보험수리적 가정에 따른 측정 여부를 인정하는지 여부 	IAS 19	SSAP 24/ FRS 17	CTA 2009 Part 20, Chapter 1
4 주식기준 보상	<ul style="list-style-type: none"> • 세무상 비용공제 기준 • 별도의 옵션평가 규정 	IFRS 2	FRS 20	FA 2003 Sch. 23, CTA 2009 Part 11&12
5 환율변동 효과	<ul style="list-style-type: none"> • 기능통화제도의 도입 여부 • 기능통화 적용시 과세소득 산출방법 	IAS 21	SSAP 20/ FRS 23	FA93/ S93A
6 재고자산	<ul style="list-style-type: none"> • 재고자산의 원가측정방법 (후입선출법, 표준원가법의 인정 여부) • 재고자산의 평가방법 	IAS 2	SSAP 9	BIM 33100~ 33199

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 65

〈표 III-5〉의 계속

항목	세무상 주요 쟁점사항	회계기준		세법규정	
		IFRS	UK GAAP		
7	유형자산	<ul style="list-style-type: none"> 구성요소별 감가상각 감가상각 구성요소 재검토 의무 유형자산의 재평가(공정가치법) 	IAS 16	FRS 15	CAA 2001
8	차입원가	<ul style="list-style-type: none"> 자본화 강제 여부 자본화대상과 대상차입금 	IAS 23	FRS 15	FA 1996 Sch. 9
9	무형자산	<ul style="list-style-type: none"> 무형자산의 종류 무형자산의 상각(특히 비한정내용연수의 무형자산) 무형자산의 평가 	IAS 38	FRS 10/ SSAP 13/ UITF 29	CAA 2001, CTA 2009 §729&723
10	자산손상	<ul style="list-style-type: none"> 세법상 손상치손의 인정 여부 	IAS 36	FRS 11	CTA 2009 §55&324& 702&729
11	충당부채	<ul style="list-style-type: none"> 세법상 충당부채의 인정 여부 	IAS 37	FRS 12	
12	금융상품: 표시	<ul style="list-style-type: none"> 상환우선주의 분류(발행자 및 보유자) 	IAS 32	FRS 13/ 25	CFM6322
13	금융상품: 인식과 측정	<ul style="list-style-type: none"> 공정가치평가 손상 및 대손(대손충당금 인정방법) 	IAS 39	FRS 26	CTA 2009 SEC 55&324&702 , BIM42701
14	보험계약	<ul style="list-style-type: none"> 비상위험준비금 인정 여부 	IFRS 4	FRS 27, ABI SORP	GIM 6000

1) 재무제표 표시(Presentation of Financial Statements)

가) 회계기준: IFRS와 UK GAAP의 비교

재무제표의 표시와 관련하여 IFRS의 관련 기준은 IAS 1 'Presentation of financial statements'이고 UK GAAP의 관련 기준은

FRS 18 'Accounting policies' 및 FRS 13 'Reporting financial performance'이다.

IFRS	IAS 1, Presentation of financial statements
UK GAAP	FRS 18, Accounting policies FRS 13, Reporting financial performance(part)

재무제표의 표시 관련 IFRS의 주요 내용은 UK GAAP와 유사하다. 양 회계기준에서는 모두 재무제표의 구성요소로 대차대조표, 손익계산서, 모든 자본의 변동 또는 소유주와의 자본거래 및 소유주로의 배당을 제외한 자본의 변동을 표시하는 계산서, 현금흐름표, 관련 주석을 요구하고 있다. 또한 기업의 성과를 나타내는 재무제표와 관련하여 양 회계기준에서는 모두 손익계산서상 이익보다는 넓게 측정하고 있으며, 포괄손익계산서를 재무제표의 주요 구성요소에 포함하고 있다.

UK GAAP와 IFRS의 차이점을 살펴보면, 첫째, UK GAAP와는 달리 IFRS에서는 재무제표 작성시 개별 항목의 형식 및 순서에 대해 규정하지 않고 있다. 대신 개별 항목의 고유한 특성 및 기능을 고려하여 대차대조표와 손익계산서에서 별도로 표시되어야 하는 항목을 제시하고 있는데 이는 EC 4th and 7th Directives 및 영국 회사법 1985(Company Law 1985)에서 규정하고 있는 구성항목과 유사하다. 둘째, IFRS에서는 UK GAAP와는 달리 영업이익(operating profit)의 공시를 요구하고 있지 않으며, 영업이익의 부분 합계를 생략하는 것도 가능하다.

IFRS와 UK GAAP에서 규정하고 있는 재무제표 구성요소를 비교하면 아래 <표 III-6>과 같다.

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 67

〈표 III-6〉 IFRS와 UK GAAP의 재무제표 구성요소 비교

IFRS	UK GAAP
(1) 기말 재무상태표	(1) 대차대조표(Balance Sheet)
(2) 기간 포괄손익계산서 또는 손익계산서	(2) 손익계산서(Profit and loss account) 또는 포괄손익계산서(Statement of total recognized gains and losses)
(3) 기간 자본변동표	(3) 주주 자금변동표(Reconciliation of movements in shareholders' funds)
(4) 기간 현금흐름표	(4) 주식(Note)
(5) 주식(유의적인 회계정책의 요약 및 그 밖의 설명으로 구성)	(5) 현금흐름표(Cash Flow Statements)
(6) 회계정책을 소급하여 적용하거나, 재무제표의 항목을 소급하여 재작성 또는 재분류하는 경우 가장 이른 비교기간의 기초 재무상태표	

나) 세법

(1) 세무신고시 제출 재무제표

영국에서는 법인세 신고시 법인세 신고서(CT 600)와 그 보충 신고서류뿐만 아니라 신고기간에 해당하는 회계장부(accounts) 및 회계장부의 수치와 법인세 신고서상 수치의 관계를 보여주는 계산내역서를 함께 제출하여야 한다⁴⁰⁾.

법인세 신고시 제출서류

- (1) 법인세 신고서(CT 600) 및 그 보충 신고서류
- (2) 신고기간에 해당하는 회계장부(accounts)
- (3) 회계장부의 수치와 법인세 신고서상 수치의 관계를 보여주는 계산내역서

40) Company tax return form Guide(2009) to form CT600 Version 2(법인세 신고서 가이드)

이 때 회계장부라 함은 회계장부의 작성주체에 따라 다음과 같이 정의할 수 있다⁴¹⁾.

첫째, 영국 거주법인의 경우 회사법에 따라 그 회원을 위해 작성해야 하는 것으로 대차대조표, 손익계산서 및 이에 대한 주석으로 제공되는 추가 정보 등을 회계장부로 제출해야 한다⁴²⁾. 또한 이사회보고서(directors' report) 및 감사보고서(auditors' report) 역시 그 제출이 요구되고 있다.

둘째, 보험회사의 경우 특별 규정이 적용되어 감독회계 규정인 자문자료집(Prudential Sourcebook) 조항에 따라 금융감독청(Financial Services Authority, FSA)에 제출해야 하는 신고서를 회계장부로 제출해야 한다.

셋째, 영국의 거주법인은 아니지만 고정사업장을 통해 영국에서 거래를 하는 법인의 경우 영토법 또는 EC 규정 1062/2002에 따라 작성한 대차대조표 및 손익계산서 또는 UK GAAP 또는 IFRS에 따라 작성한 대차대조표 및 손익계산서를 회계장부로 제출해야 한다.

법인세 신고서(CT 600)에서는 그 첫 페이지 좌측 하단에 다음과 같이 회계장부를 첨부했는지 여부를 표시하고, 첨부하지 않은 경우에는 그 사유를 기재하도록 하고 있다.

<p>Accounts</p> <p>I attach accounts and computations</p> <ul style="list-style-type: none"> • for the period to which this return relates <input type="checkbox"/> • for a different period <input type="checkbox"/> <p>If you are not attaching accounts and computations, say why not</p> <div style="border: 1px solid black; height: 40px; width: 100%;"></div>	<p>Cross-border royalties, form <i>CT600H</i> <input type="checkbox"/></p> <p>Supplementary charge in respect of ring fence trade, form <i>CT600I</i> <input type="checkbox"/></p> <p>Disclosure of tax avoidance schemes, form <i>CT600J</i> <input type="checkbox"/></p>
---	--

HMRC 09/08

CT600 (2008) Version 2

41) Company tax return form Guide(2009) to form CT 600 Version 2

42) Companies Act 1985, Sec. 221

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 69

이와 같이 영국에서는 세무신고시 제출해야 하는 재무제표의 종류 및 명칭과 관련하여 회계장부(accounts)로 포괄적으로 규정하고 있으며, 이에는 UK GAAP에 따른 것과 IFRS에 따른 것을 모두 인정하고 있다. 또한 재무제표의 종류에는 우리나라의 현행 기업회계기준(K-GAAP) 및 법인세법에서 요구하는 이익잉여금처분계산서가 포함되어 있지 않다. 그리고 우리나라에서와 같이 법인세 신고시 필수서식에 법인세법상 별도로 정한 표준재무제표 양식을 포함하고 있지 않다.

(2) 과세소득 산출 재무제표

영국에서 과세소득 산출이 기준이 되는 재무제표로는 UK GAAP뿐만 아니라 IFRS에 따라 작성한 재무제표가 모두 인정되고 있다.

관련 규정을 보면, 1998 재정법(Finance Act 1998)에서는 거래이익이 진실되고 공정한 관점(true and fair view)을 제공하는 회계기준에 따라 계산되어야 함을 명시한 바 있다⁴³⁾. 이 때 진실되고 공정한 관점과 관련하여 법인세법에서는 일반적으로 인정되는 회계원칙(GAAP)이 이를 제공하는 회계기준이라고 정의하고 있다⁴⁴⁾. 그리고 회사법상 관련 조항에서는 세무상 거래이익 계산시 기초가 되는 UK GAAP의 범위에 회계기준원(ASB)이 발행한 재무보고기준(FRSs) 및 기준회계관습기준서(SSAPs)가 포함된다고 규정하고 있다.

2005년 IFRS의 도입 결과 법인세법상 GAAP의 범위에는 2004 재정법(Finance Act 2004)을 통해 UK GAAP뿐만 아니라 유럽위원회(EC)가 채택한 IFRS 역시 포함되는 것으로 재정의되었다. 그 주요 취지는 세무상 과세소득 산출시 기준이 되는 재무제표로 UK GAAP뿐만 아니라 IFRS 역시 수용한다는 데 있다. IFRS에서는 진실되고 공정한 관점과 관련하여 그 개념체계에서 적정한 회계기준에 해당하는 IAS를 통해 진실되고 공정한 관점이 담긴 재무제표가 작성될 수 있음

43) Finance Act 2004, Sec. 42

44) ICTA88/S836A

을 아래와 같이 밝힌 바 있다.

“재무제표라 함은 기업의 재무상태, 성과 및 재무상태의 변화를 진실되고 공정한 관점에서 제공하거나 공정하게 표시하는 것으로 설명할 수 있다. 이와 같은 체계가 재무제표의 개념을 직접적으로 다루고 있는 것은 아니지만 진실되고 공정한 관점으로 이해되거나 또는 해당 정보를 공정하게 표시하는 것으로 이해되어 이를 전달하는 재무제표는 일반적으로 주요 질적 특성 및 적절한 회계기준을 적용함으로써 만들어질 수 있다⁴⁵⁾.”

과세소득 산출시 기초가 되는 IFRS의 범위에는 IASB가 발행 또는 채택했으며 EC에서 채택한 국제회계기준(IAS), 국제재무보고기준(IFRS), 관련 해석(SIC-IFRIC interpretations) 및 관련 수정조항이 포함된다. 영국에서 과세소득 산출시 기초가 되는 일반적으로 인정되는 회계원칙(GAAP)의 범위를 요약하면 다음 <표 III-7>과 같다.

<표 III-7> 세무상 GAAP의 범위: 영국

UK GAAP	IFRS
(1) 재무보고기준(FRSs)	(1) 국제회계기준(IAS)
(2) 기준회계관습기준서(SSAPs)	(2) 국제재무보고기준(IFRS)
	(3) 관련 해석(SIC-IFRIC interpretations) 및 관련 수정조항

2) 건설계약(Construction Contracts)

가) 회계기준: IFRS와 UK GAAP의 비교

건설계약과 관련하여 IFRS의 관련 기준은 IAS 11 ‘Construction contracts’이고 UK GAAP의 관련 기준은 SSAP 9 ‘Stocks and long-term contracts’이다.

45) IASB Framework paragraph 46

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 71

IFRS	IAS 11, Construction contracts
UK GAAP	SSAP 9. Stocks and long-term contracts(part)

기준서의 적용범위와 관련하여 IFRS의 경우 건설계약 및 자산의 건축과 관련 직접적으로 관련된 용역 계약에 적용되고 있는데, 이는 용역의 공급계약에 대해서도 적용되고 있는 UK GAAP과 비교하여 그 범위가 제한적이다.

양 회계기준에서는 모두 건설계약의 손익인식 기준으로 진행기준 (percentage of completion method)을 적용하고 있다. 그러나 진행률을 측정하는 방법에 있어서는 양 회계기준에서 차이가 있는데 IFRS의 경우 진행률을 산정하는 기준을 구체적으로 지정하지 않고 공사계약의 실질에 따라 합리적으로 측정하도록 하고 있다. 반면, UK GAAP의 경우 비슷하게 규정하고 있기는 하나 수익의 작업진행률로는 원가 기준법만을 인정하고 있다. 원가기준법하에서는 작업진행률이 해당 사업연도 말까지 발생한 총공사비누적액을 총공사예정비용으로 나누어 계산한다.

진행기준을 적용할 수 있는 경우와 관련하여 IFRS는 계약결과를 신뢰성 있게 측정할 수 있는 경우로 한정하고 있다. UK GAAP에서는 신중성에 초점을 두어 계약결과를 합리적인 확신을 갖고 측정할 수 있다면 신중하게 계산된 이익으로 인식하고 있다. 만약 이와 같은 요건을 충족하지 못한다면 양 회계기준에서는 모두 이익을 인식하지 않는 방법(zero profit method)을 채택하고 있다. 동 방법에 의하면, 수익은 회수가가능 것으로 기대되는 발생원가 범위 내에서 인식할 수 있다. 따라서 손실계약에 대한 회계상 처리는 IFRS와 UK GAAP가 동일하다.

나) 세법

법인세법에서는 장기계약(long-term contracts)으로 발생한 이익을

기업회계상 총이익 중 당해 회계연도에 귀속되는 이익으로 계상한 금액에 기초하여 거래이익(trading profits) 계산시 합산하도록 하고 있다. 즉, 장기계약과 관련하여 기업회계에 따라 진행기준으로 인식한 손익은 세무상으로도 인정하고 있다⁴⁶⁾.

3) 종업원급여: 퇴직급여부채

가) 회계기준: IFRS와 UK GAAP의 비교

종업원급여 중 퇴직급여부채 관련 IFRS의 기준서는 IAS 19 'Employee benefits'이고 UK GAAP의 관련 기준은 FRS 17 'Retirement benefits'이다.

IFRS	IAS 19, Employee benefits
UK GAAP	FRS 17, Retirement benefits

양 회계기준에서는 퇴직급여부채의 측정 및 공시와 관련하여 유사한 규정을 두고 있다. 양 회계기준에서는 퇴직급여제도 관련 자산 및 부채를 대차대조표일에 평가할 것을 요구하고 있으며, 퇴직급여부채의 경우 보험수리적 가정⁴⁷⁾에 따라 계산하도록 하고 있다.

그러나 보험수리적 가정에 따라 발생한 손익의 인식방법 및 해당 항

46) BIM 33025

47) 보험수리적 가정이라 함은 퇴직급여의 궁극적인 원가를 결정하는 여러 가지 변수들에 대한 최선의 추정을 반영하는 것을 의미한다. 이는 급여를 수령할 권리를 갖는 전·현직종업원(그 피부양자 포함)의 미래 특성에 관한 인구통계적 가정(퇴직 전이나 퇴직 후의 사망률, 이직률, 신체장애율 및 조기퇴직률, 급여수령권을 갖는 피부양자가 있는 종업원의 비율, 의료급여제도의 경우 의료원가청구율)과 재무적 가정(할인율, 미래의 임금과 급여 수준, 의료급여의 경우 미래 의료원가, 사외적립자산의 기대수익률)으로 구성된다.

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 73

목을 재무제표에 표시하는 방식에 있어서는 몇 가지 차이를 두고 있다. UK GAAP의 경우 보험수리적 가정에 따른 손익을 손익계산서상 손익으로 인정하지 않고, 즉시 포괄손익계산서(STRGL)에 인식하도록 하고 있다. 반면, IFRS에서는 UK GAAP와 같이 포괄손익계산서의 기타 포괄손익 항목으로 인식하는 방법과 손익계산서상 손익에 반영하는 방법 중 하나를 선택하는 것이 가능하다.

나) 세법

법인세법에서는 종업원에게 지급하는 급여에 대해 그 형태를 불문하고 세무상 비용으로 공제하기 위해서는 사업상 지급된 것이어야 한다는 것을 기본 요건으로 한다. 그리고 해당 회계기간의 종료 후 9개월 내에 지급되지 않는 종업원급여의 경우 세무상 즉시 비용으로 공제할 수 없으며, 그 비용공제는 궁극적으로 종업원에게 지급된 시점에야 가능하다는 것이 기본원칙이다.

퇴직급여의 경우 세무상 관련 비용 공제 역시 보험수리적 가정 등 발생기준에 따라 인식한 회계상 수치를 준용하는 것이 적절하지 않다는 입장이다. 즉, 회계상 퇴직급여부채는 세무상 인정되지 않고 있으며, 그 구체적인 공제시기는 일반적으로 이를 종업원에게 지급한 시점으로 지급기준이 적용되고 있다. 또한 등록 연금제도에 대해서는 이연기준이 추가적으로 적용되고 있다.

예를 들어, 종업원급여신탁(employee benefit trusts, EBTs)의 적립금(contributions)에는 일반적인 지급기준이 적용되어 고용주는 이를 종업원에게 지급한 시점까지 세무상 비용으로 공제할 수 없다. 그리고 종업원에게 지급한 부분에 대해서는 소득세 및 사회보장기여금이 과세된다.

또한 등록연금제도(registered pension schemes)의 경우 역시 해당 적립금을 지급한 시점에 세무상 비용으로 공제하는 것이 가능하다⁴⁸⁾. 단, 비용공제를 위해서는 등록 연금제도에의 적립이 전적으로 사업을

목적으로 이루어진 것이어야 한다는 요건을 충족해야 한다. 한편, 규모가 크고 비정기적인 적립금 지급의 경우에는 분할기준을 적용하여 다음 <표 Ⅲ-8>과 같이 4년까지의 기간 동안 분할해서 공제해야 한다⁴⁹⁾. 이 때 규모가 크다 함은 당해연도 적립금 지급액이 직전연도 적립금 지급액의 210%를 초과하는 경우를 의미하며, 초과 적립금 지급액의 규모에 따라 비용공제기간은 달라진다.

〈표 Ⅲ-8〉 등록 연금제도: 초과적립금 지급액 규모에 따른 분할 공제기간

초과적립금 지급액 ¹⁾ 규모	분할 공제기간
~ £500,000	적립금 지급기간에 모두 공제
£500,000 ~ £1,000,000	적립금 지급기간을 포함 2년 동안 1/2씩 공제
£1,000,000 ~ £2,000,000	적립금 지급기간을 포함 3년 동안 1/3씩 공제
£2,000,000 ~	적립금 지급기간을 포함 4년 동안 1/4씩 공제

주: 1) 당해연도 적립금 지급액 - 직전연도 적립금 지급액×210%

4) 주식기준보상

가) 회계기준: IFRS와 UK GAAP의 비교

주식기준보상 관련 IFRS의 기준서는 IFRS 2 ‘Share-based payment’이고 UK GAAP의 관련 기준서는 UITF 17 ‘Employee share schemes’, UITF 38 ‘Accounting for ESOP trusts’, FRS 20 ‘Share-based payment’이다. 이 때 주식기준보상이라 함은 회사가 채하나 용역을 제공받은 대가로 지분상품 또는 회사의 주식이나 다른 지분상품가치에 기초하여 현금을 제공하는 것을 의미한다.

48) Finance Act 2004, Sec. 196

49) Finance Act 2004, Sec. 197

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 75

IFRS	IFRS 2, Share-based payment
UK GAAP	UITF 17, Employee share schemes UITF 38, Accounting for ESOP trusts FRS 20, Share-based payment

IASB는 2004년 2월 주식기준보상을 다루는 회계기준으로 IFRS 2를 발행하였다. 그리고 영국 회계기준원(ASB)에서는 2004년 4월 IFRS 2와 동일한 회계기준으로 FRS 20을 발행하였다. 양 회계기준은 FRS 20의 경우 비상장기업에 대해 그 시행시기를 유예해 주었다는 점을 제외하고 적용내용 면에 있어서는 차이가 없다. 그러나 IFRS 2 및 FRS 20의 처리규정은 UITF의 처리규정과 큰 차이가 있다.

첫째, 적용범위와 관련하여 IFRS 2에서는 UITF 27보다 더 넓게 규정하고 있다. IFRS 2의 경우 종업원에게 지급한 주식기준보상에 한정하지 않고 있으며, SAYE 제도(Save-As-You-Earn: 급여 등의 정기 적립저축제도)에 대해서도 적용되고 있다.

둘째, 종업원이 제공한 용역의 공정가치를 계산하는 방법과 관련하여 IFRS 2에서는 이를 해당 자산 부여일의 지분상품 공정가치에 기초하여 계산하도록 하고 있다. 예를 들어, 용역제공 대가로 주식옵션을 제공하는 경우 IFRS 2에서는 해당 주식옵션의 공정가치로 보상원가를 계산하므로 이에 해당 옵션의 내재가치뿐만 아니라 시간가치까지 포함된다. 반면, UITF 17에서는 종업원에 대한 보상원가를 주식옵션 부여일의 주식의 공정가치와 행사가격의 차이 즉, 내재가치기준(intrinsic value basis)에 기초하여 계산하도록 하고 있다.

셋째, 종업원 보상원가의 비용인식 시점과 관련하여 IFRS 2에서는 이를 가득기간(vesting period)에 거쳐 인식하도록 하고 있는 반면, UITF 17에서는 이를 성과기간(performance period)에 거쳐 인식하도록 하고 있다. 성과기간의 경우 특정 성과요건을 충족하면 되는 반면,

가득기간의 경우 성과요건을 포함하여 계속 근무요건 등 기타 모든 가득요건을 충족해야 하므로 IFRS 2의 가득기간과 UITF 17의 성과기간에는 차이가 있다.

나) 세법

영국에서는 주식기준보상(share based payment)과 관련하여 기업 회계기준에 따라 계상한 수치를 세무상 준용하는 것이 적절하지 않다는 입장이다. 주식기준보상 관련 회계상 용역제공 기간에 거쳐 인식한 보상원가는 세무상 부인되며, 관련 비용공제는 별도의 규정에 따라 이루어지고 있다.

(1) 주식기준보상의 공제기준

(가) 공제범위

세무상 비용으로 공제되는 주식기준보상의 범위는 다음과 같다.

- 종업원의 용역제공 대가로 해당 회사의 주식을 제공한 경우
- 종업원의 용역제공 대가로 해당 회사의 주식을 취득할 수 있는 옵션을 제공한 경우

상기 주식기준보상과 관련하여 공제요건, 공제금액 및 공제시기의 결정을 위해서는 2003 재정법 Schedule 23을 적용한다.

(나) 공제요건

종업원의 용역제공 대가로 해당 회사의 주식 또는 주식을 취득할 수 있는 옵션을 제공한 경우 이를 회사의 비용으로 공제하기 위해서는 다음의 요건을 충족하여야 한다.

- 사업목적 요건: (1)주식기준보상이 제공된 사업을 해당 종업원을 고용한 회사에서 수행하고 있을 것, (2)해당 사업은 법인세 납부

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 77

의무가 있어야 함

- 주식요건: 제공된 주식은 (1) 보통주식으로 상환가능하지 않을 것, (2) 상장된 주식이거나 다른 회사의 지배를 받지 않는 회사의 주식이거나 상장회사의 지배를 받는 회사의 주식일 것
- 회사요건: (1) 종업원을 고용한 회사, (2) 보상 부여일에 종업원을 고용한 회사의 모회사, 또는 (3) 보상 부여일에 종업원을 고용한 회사 또는 그 모회사를 소유하고 있는 컨소시엄을 구성하는 회사 등 중 하나에 해당할 것
- 종업원의 소득세법상 지위요건: 종업원은 (1) 소득세 납부의무가 있거나 (2) 영국의 거주자로 영국에서 근로를 제공한 대가로 주식기준보상을 받았을 것

(다) 공제시기

종업원의 용역제공 대가로 주식을 제공한 경우에는 종업원이 관련 주식을 취득한 과세기간에 적정 공제금액을 공제하며, 옵션을 제공한 경우 종업원이 옵션을 행사하여 주식을 취득한 과세기간에 관련 공제금액을 공제한다.

(라) 공제금액

종업원의 용역제공 대가로 해당 회사의 주식을 제공한 경우 공제금액은 주식이 제공된 시점에 해당 주식의 시장가치에서 해당 주식의 취득을 위해 지출한 비용을 차감하여 계산한다. 만약 주식기준보상 관련 공제요건을 일부만 충족하는 경우라면, 공정하고 합리적인 범위 내에서 공제금액을 감액해야 한다.

한편, 종업원의 용역제공 대가로 해당 회사의 주식을 취득할 수 있는 옵션을 제공한 경우에는 옵션행사 시점의 주식의 시장가치에서 종업원이 옵션행사시 지불한 비용을 차감하여 공제금액을 계산한다. 옵션을 제공한 경우 역시 공제요건 중 일부만을 충족하는 경우 공정하고

합리적인 범위 내에서 공제금액을 감액해야 한다.

이상의 영국 세법상 내용을 정리하면 다음의 표와 같다.

〈표 III-9〉 주식기준보상의 세무상 공제시기 및 공제금액

보상형태	공제시기	공제금액
(1) 주식을 제공한 경우	• 종업원이 주식을 취득한 과세기간	• 주식제공 시점의 주식의 시장가치 - 주식취득을 위해 종업원이 지출한 비용
(2) 주식을 취득할 수 있는 권리를 제공한 경우	• 종업원이 옵션을 행사하여 주식을 취득한 과세기간	• 옵션 행사 시점의 주식의 시장가치 - 옵션 행사시 종업원이 지출한 비용

(2) 옵션평가모형

주식기준 보상제도(beneficial scheme)를 통해 고용된 회사의 주식을 취득한 종업원의 경우 수취한 보상금액에 대해 소득세를 납부할 의무가 있다. 이 때 과세소득은 보상수취 시점의 주식의 시장가치에서 행사가격을 차감하여 계산한다. 이는 종업원이 직접 주식을 취득한 경우인지 스톡옵션을 통해 주식을 취득한 경우인지에 관계없이 적용된다.

이와 같이 영국에서는 종업원이 주식기준 보상제도로 취득한 이득을 가득일을 기준으로 가득일 이전에 발생한 부분은 근로소득으로, 가득일 이후에 발생한 부분은 자본손익으로 구분하는 것이 아니라 관련 주식을 취득한 시점에 모두 근로소득으로 보아 과세하고 있으므로 별도로 옵션가치를 평가해야 하는 문제가 발생하지 않고 있으며, 관련 옵션평가모형 또한 별도로 규정되어 있지 않다.

5) 환율변동효과

가) 회계기준: IFRS와 UK GAAP의 비교

환율변동효과 관련 IFRS의 기준서는 IAS 21 'The effects of

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 79

changes in foreign exchange rates'이고 UK GAAP의 관련 기준서는 SSAP 20 'Foreign currency translation' 및 FRS 23 'The effects of changes in foreign exchange rates'이다.

IFRS	IAS 21, The effects of changes in foreign exchange rates
UK GAAP	SSAP 20, Foreign currency translation FRS 23, The effects of changes in foreign exchange rates

IAS 21의 기능통화(functional currency)에 대한 정의는 SSAP 20의 현지통화(local currency)에 대한 정의와 유사하다. 그러나 자회사의 기능통화를 결정하는 상세 규정을 적용함에 있어서 IAS 21에 따른 기능통화는 UK GAAP에 따라 결정된 현지 통화와 다를 수 있다. 환율변동효과 관련 양 회계기준의 차이점은 다음과 같이 요약된다.

첫째, 재무제표 표시통화와 관련하여 IAS 21에서는 사업부문의 결과를 기능통화로 측정할 것을 요구하면서 재무제표는 기능통화가 아닌 다른 통화로 표시하는 것을 허용하고 있는데, 이를 표시통화(presentation currency)라 한다. 반면, SSAP 20에서는 회사가 현지통화(local currency)를 이용하여 장부를 작성하는 것을 전제하고 있다.

둘째, 외화거래의 최초 인식시 양 회계기준에서는 외화로 표시된 거래를 거래일의 평균환율로 환산하도록 요구하고 있다. 이 때 SSAP 20에서는 관련 선도계약의 특정 환율을 사용하는 것을 허용하고 있으나 IAS 21에서는 이를 허용하고 있지 않다. 외화로 표시된 현금성 자산 및 부채는 기말환율로 환산되어야 한다.

셋째, 해외사업의 재무제표 환산환율과 관련하여 IAS 21에서는 해외기업이 그룹기업의 표시통화와 다른 기능통화를 갖는 경우 그 손익을 거래환율(transaction rate)로 환산하도록 하고 있으며 평균환율이 거래환율의 상당한 근사치임을 제시하고 있다. 단, 기말환율(closing

rate)의 경우 IAS 21에서는 인정하고 있지 않은 데 반해, SSAP 20에서는 기말환율/순투자법(closing rate/net investment method)을 적용하는 경우 기말환율로 환산하는 것을 선택할 수 있다. 이 때 기말환율/순투자법이라 함은 해당 사업부문의 순투자를 기말환율로 환산하여 발생한 환산손익(exchange gain and losses)을 당기 손익으로 인식하지 않고 잉여금에서 조정하는 환산방법을 의미한다.

나) 세법

(1) 기능통화제도의 도입 여부

법인세법상 손익은 파운드로 계산하고 표시하는 것이 기본원칙이다⁵⁰⁾. 그러나 사업부문의 특정 손익의 경우 요건을 갖추면 해당 사업부문의 기능통화로 계산하는 것이 가능하다⁵¹⁾.

법인세법상 기능통화로 작성 가능한 손익항목의 사례는 다음과 있다.

- 과세이익(taxable profits)
- 공제 가능한 손실(allowable losses)
- 자본공제(capital allowances)

단, 자본이득(capital gains) 및 자본손실(CG losses)의 경우 기능통화로 작성 가능한 손익항목에서 제외된다.

세무상 기능통화는 회사가 사업부문의 결과를 파운드 외의 통화로 작성한 경우 이를 재무제표 작성통화로 환산하기 위하여 기말환율/순투자법(closing rate/net investment method)을 이용한 경우 적용 가능하다. 이 방법의 구체적인 적용사례는 다음과 같다.

50) FA93/S92

51) FA93/S93A

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 81

기말환율/순투자법의 적용사례

- 영국법인 A는 수년 전 환율이 £1 = \$2인 시점에 미국에 자회사 B를 설립하였다. 법인 A는 2004년 12월 31일로 종료하는 사업연도에 대해 통합 재무제표를 작성하려고 하며, 환율은 다음과 같다(2003.12.31 : £1 = \$1.6, 2004.12.31 : £1 = \$1.2).

- 자회사 B의 손익계산서는 다음과 같다. 이 때 법인 A는 자회사 B의 손익계정을 기말환율로 환산해야 한다.

구분	\$	환율	£
세전 영업이익	130,000	1.2	108,333
법인세	(40,000)	1.2	33,333
세후 이익	90,000	1.2	75,000

- 자회사 B의 기초와 기말 대차대조표는 다음과 같다.

	2003.12.31		2003.12.31		2004.12.31		2004.12.31	
	\$	환율	£	\$	환율	£		
고정자산	80,000	1.6	50,000	90,000	1.2	75,000		
당좌자산	30,000	1.6	18,750	95,000	1.2	79,167		
당좌부채	(45,000)	1.6	(28,125)	(30,000)	1.2	(25,000)		
장기부채	(15,000)	1.6	(9,375)	(15,000)	1.2	(12,500)		
순자산	50,000	1.6	31,250	140,000	1.2	116,667		
자본금	1,000	2.0*	500	1,000	2.0*	500		
이익잉여금	49,000	**	30,750	139,000	**	116,167		
합계	50,000		31,250	140,000		116,667		

(*) 법인의 자회사에 대한 최초 투자액은 역사적 환율로 기록함

(**) 이익잉여금은 차액 수치(balancing figure)임

- 2004년 12월 31일 파운드로 표시된 이익잉여금의 상세내역은 다음과 같다.

구분	£
기초 잉여금	30,750
당기이익	75,000
환산손익	10,417
기말 잉여금	116,167

- €10,417의 환산이익은 기초 순자산을 기말 환율로 환산하는 과정에서 기초 환율과 기말 환율이 차이가 나는 경우 발생한다. 이는 당기손익으로 인식하지 않고 잉여금에 포함하여 과세를 유보한다.

구분	€
기초 순자산 \$50,000을 기초 환율(€1 = \$1.6)로 환산	31,250
기초 순자산 \$50,000을 기말 환율(€1 = \$1.2)로 환산	41,667
환산이익	10,417

- 만약 자회사의 손익계정을 기말환율이 아닌 평균환율(€1 = \$1.5)로 환산하면 환산손익은 다음과 같이 계산될 것이다. 우선, 당기 세후이익인 \$90,000의 파운드 표시 가치는 €60,000이다. 그리고 동 금액과 마감환율로 환산한 €75,000의 차이는 추가 환산이익으로 이익잉여금에 포함될 것이다.

구분	€
기초 잉여금	30,750
당기이익	60,000
환산손익	25,417
기말 잉여금	116,167

(2) 기능통화 적용시 과세소득 산출방법

기능통화로 계산한 사업부문의 과세손익(해당 사업부문에 귀속되는 자본공제를 포함)은 법인세 납부 목적상 파운드로 표시된 단일의 금액으로 환산되어야 한다. 이 때 과세소득의 계산 및 환산 방법은 손익항목의 종류에 따라 다음과 같다⁵²⁾.

첫째, 일반적으로 인정되는 회계원칙(GAAP)에 따라 계산하는 손익(사업, 임대, 대여금, 파생계약 및 무형고정자산으로부터 발생하는 손익 등)의 경우 기능통화로 계산한 손익에서 법인세법에 따라 기능통

52) FA93/S92B

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 83

화로 계산한 자본공제(capital allowance) 금액을 공제하고 필요한 세무조정(adjustments)을 한 후 파운드로 환산해야 한다.

둘째, 자본이득, 해외배당소득 등의 경우 파운드로 계산해야 하며, 기능통화로 계산한 후 파운드로 환산한 다른 소득과 합산해야 한다.

기능통화로 계산한 과세손익을 파운드로 환산시 환율로는 IAS 21 및 FRS 23에 따라 해당 회계기간 동안의 평균환율 또는 개별 거래 발생 시점의 현행환율을 적용한다. 가장 정확한 방법은 거래 건별로 거래 발생 시점의 현행환율을 적용하여 환산하는 것이나 일반적으로 이와 상당한 근사치를 제공하는 평균환율을 주로 이용한다. 단, 거래가 계절적 요인에 의해 영향을 받는 경우 개별 거래 발생 시점의 현행환율을 적용하거나 적정 가중평균환율(weighted average basis)을 이용해야 한다. 그리고 한 번 채택한 환율은 다음 기에도 계속 적용되어야 한다.

기능통화 적용시 과세소득 계산에 대한 구체적인 사례는 다음과 같다.

기능통화 적용시 과세소득 계산사례	
<ul style="list-style-type: none"> 미국 법인의 런던지점 A는 2008년 12월 31일로 종료하는 사업연도에 대해 다음의 신고서를 제출하였다. 	
소득(Income)	\$200,000
비용(Expenses)	(-) \$125,000 (접대비 \$10,000을 포함)
자본공제(Capital allowances)	(-) \$15,000
이익(Profits)	\$60,000
이월결손금(Losses brought forward)	£8,750
<ul style="list-style-type: none"> 법인세법상 과세이익은 일반적으로 인정되는 회계원칙을 기초로 다음과 같이 계산한다. <ul style="list-style-type: none"> - 과세이익을 기능통화로 계산: \$60,000(이익) + \$10,000(접대비) = \$70,000 - 파운드로 환산: \$70,000 × 1/\$1.6 = £43,750 - 이월결손금 공제 후 과세소득: £43,750 - £8,750 = £35,000 	

한편, 기업회계상 기능통화는 파운드이나, 표시통화가 파운드가 아닌 경우 세법규정을 회계처리 규정보다 우선 적용하여 과세손익을 파운드를 기준으로 계산해야 한다⁵³⁾. 파운드를 기준으로 과세손익을 계산함에 있어서는 일반적으로 인정되는 회계원칙에 따라 애초 장부를 파운드로 작성한 것으로 가정하여 손익을 계산한다⁵⁴⁾. 관련 사례를 보면 다음과 같다.

Tychin Ltd.는 유로로 장부를 계상하는 모회사와 연결재무제표 작성의무가 있어 유로로 장부를 작성하고 있다. 그러나 Tychin Ltd.의 주된 경제환경은 영국으로 파운드가 그 기능통화에 해당하며, 재무제표에 파운드가 기능통화임을 명시하고 있다. Tychin Ltd.에는 FA93/S92A가 적용되어 법인세 목적상 과세손익을 파운드를 기준으로 계산하여야 한다.

Tychin Ltd.의 회계이익을 기능통화인 파운드로 측정하는 경우 £1,500,000라고 가정해 보자. 동 이익에는 유로로 표시된 자산, 부채 및 거래에서 발생한 외환손익이 포함되어 있다. 기업회계상 재무제표를 작성함에 있어서 Tychin Ltd.는 £1,500,000를 유로로 환산할 것이다. 이 때 적용환율로는 개별 거래 발생 시점의 현행환율(spot rate) 또는 해당 과세기간의 적용환율에 대한 합리적인 추정치를 제공하는 평균 환율(average rate)이 사용될 것이다. 그러나 법인세 목적상 세액의 계산은 £1,500,000의 파운드로 표시된 이익과 관련 조정에서 출발해야 하며, 자본공제 역시 파운드로 계산되어야 한다.

6) 재고자산

가) 회계기준: IFRS와 UK GAAP의 비교

환율변동효과 관련 IFRS의 기준서는 IAS 2 'Inventories'이고 UK

53) FA93/S92A

54) FA98/S42

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 85

GAAP의 관련 기준서는 SSAP 9 'Stocks and long-term contracts' 이다.

IFRS	IAS 2, Inventories
UK GAAP	SSAP 9, Stocks and long-term contracts(part)

재고자산과 관련하여 IAS 2의 기본원칙은 SSAP 9와 동일하다. 양 회계기준에서는 모두 재고자산을 취득원가(cost)와 순실현가능가치(net realisable value) 중 낮은 금액으로 측정하도록 하고 있다. 순실현가능가치는 정상적인 영업과정의 예상 판매가격에서 예상되는 추가 완성원가와 판매비용을 차감한 금액을 의미한다. 이는 가치하락, 진부화, 수요변화 등으로 미래에 취득원가를 상계할 만큼 충분한 수익이 예상되지 않는 경우 적용한다.

양 회계기준의 차이점을 보면, IAS 2에서는 유사한 성격을 갖는 모든 재고자산에 대해 동일한 원가계산 방식을 요구하고 있는 반면, SSAP 9에서는 이에 대해 별도로 규정하지 않고 있다.

특히, 재고자산의 원가측정 방법으로 SSAP 9에서는 후입선출법이 허용되고 있으나 IAS 2에서는 이를 인정하지 않고 있다. SSAP 9에서는 재고자산의 원가측정 방법으로 선입선출법(first in, first out: FIFO), 후입선출법(last in, first out: LIFO), 가중평균법 및 이와 유사한 측정방법 중 이사회에서 기업의 상황에 비추어 가장 적절한 것으로 선택한 방법을 사용하도록 하고 있다⁵⁵⁾. 반면, IAS 2에서는 원가측정 방법으로 SSAP 9와는 달리 후입선출법(last-in, first-out, LIFO)을 허용하지 않고 있으며, 편의상 표준원가법(standard cost method)은 허용하고 있다. 단, 표준원가법으로 평가한 결과가 실제 원가와 유사해야 함을 요건으로 한다. 표준원가는 정기적으로 검토하여 필요한 경우

55) SSAP 9, paragraph 37

현재 상황에 맞게 조정되어야 한다.

나) 세법

(1) 재고자산의 원가측정 방법

법인세법상 재고자산의 원가측정은 UK GAAP에 기초하고 있다. 단, UK GAAP와는 달리 후입선출법(LIFO)이 인정되지 않고 있으며, 이는 IFRS의 처리와 일치한다. 법인세법에서는 재고자산의 개별항목을 식별할 수 없는 경우 원가 결정시 선입선출법(FIFO)을 적용하도록 하고 있으며, 표준원가법이나 후입선출법은 인정하지 않고 있다.

(2) 재고자산의 평가 방법

법원의 판례⁵⁶⁾에 의하면, 재고자산 및 장기계약에 대해 회계상 채택한 평가기준을 세무 목적상으로도 유효한 것으로 인정해 주어야 한다는 입장이다.

또한 영국 국세청(HMRC)에서 역시 일반적으로 인정되는 회계관습(GAAP)에 따라 재고자산을 평가하는 경우 다음의 세 가지 요건을 충족하면 세무상으로도 인정해 주어야 한다는 입장이다.

- 일반 회계원칙이 정확히 적용된 경우
- 평가방법이 사실관계를 충분히 고려한 경우
- 평가기준이 법원이 해석한 세무상 지위에 위배되지 않는 경우

현행 법인세법에서는 재고자산 및 재공품(work in progress)에 대해 기업회계에 따라 취득원가 또는 순실현가능가치 중 낮은 가액으로 평가하는 것을 인정하고 있다. 또한 금융기관 및 상품 중개인의 재고자

56) *Ostime v Duple Motor Bodies Ltd*[1961] 39TC537, *Threlfall v Jones* [1993] 66T77

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 87

산에 대해서는 취득원가 또는 순실현가능가치 중 낮은 가액뿐만 아니라 시가법(mark to market)에 따른 평가 역시 인정하고 있다. 법인세법에서는 시가법의 경우 재고자산 가액을 진실되고 공정한 관점으로 표현하는 데 있어 취득원가 또는 순실현가능가치 중 낮은 가액보다 더 적절할 수 있지만, 해당 재고자산에 대한 유동시장이 형성되어 있는 경우 이를 적용하는 것이 적절하다는 입장이다.

재고자산의 평가방법을 변경하는 경우 이를 전진법으로 처리하여 세무상 변경하려는 과세연도 초 재고자산 가액을 직전 과세연도 말 장부가액으로 계상해야 한다. 단, 기존에 세무상 인정되지 않은 평가방법을 적용하여 이를 변경하는 경우에는 변경하려는 방법으로 기초 장부가액을 조정하여야 한다.

7) 유형자산

가) 회계기준: IFRS와 UK GAAP의 비교

유형자산 관련 IFRS의 기준서는 IAS 16 'Property, plant and equipment'이고 UK GAAP의 관련 기준서는 FRS 15 'Tangible fixed assets'이다.

IFRS	IAS 16, Property, plant and equipment
UK GAAP	FRS 15, Tangible fixed assets

양 회계기준에서 기준서의 적용범위에는 일부 차이가 있다. FRS 15의 경우 판매용 고정자산을 적용대상에 포함하고 있는 반면, IAS 16에서는 이를 제외하고 IFRS 5 '중단영업'에서 다루고 있다.

비현금성 자산과 교환하여 취득한 자산의 경우 그 취득원가 결정시 IAS 16에서는 (a)교환거래에 상업적 실질이 결여되어 있지 않거나 (b)

교환시 제공자산과 취득자산의 공정가치를 신뢰성 있게 측정할 수 있으면 교환으로 취득한 자산을 공정가치로 평가하도록 하고 있는데, 이는 FRS 15에서는 없는 규정이다. 교환거래가 상업적 실질을 갖는지 여부는 교환거래 결과 미래 예상되는 현금흐름에 유의적인 변동이 발생하는지 여부로 판단한다. 그리고 교환으로 취득한 자산의 공정가치는 교환으로 제공한 자산의 공정가치를 이용하여 평가한다.

유형자산의 평가와 관련하여 양 회계기준에서는 모두 원가모형과 재평가모형 중 하나를 선택 적용하는 것을 인정하고 있다. 단, 재평가모형 적용시 FRS 15에서는 현행가치(current value)로 평가하도록 하고 있는 반면, IAS 16에서는 공정가치(fair value)를 사용하도록 하고 있다. FRS 15에 따른 현행가치는 대체원가(replacement cost)와 회수가능가액(recoverable amount) 중 낮은 금액을 의미하는 반면, IAS 16에 따른 공정가치는 보통 공개시장가치(open market value)를 의미한다.

감가상각시 잔존가치(residual values)의 경우 IAS 16에서는 매 회계기간 말 대차대조표일 현재 가치로 평가할 것을 요구하고 있는 반면, FRS 15에서는 자산 취득일에 평가한 금액을 그대로 유지하고, 이를 변경하지 않을 것을 요구하고 있다. 이와 같은 차이는 자산을 원가모형으로 평가하는 경우 해당 자산의 감가상각에 큰 영향을 미칠 수 있기 때문이다.

나) 세법

(1) 감가상각

(가) 감가상각제도 개관

법인세법상 감가상각제도는 '자본공제법(Capital Allowances Act 2001, CAA)'에 따라 계산한 자본공제(capital allowance) 금액을 과세소득 계산시 공제하는 신고조정 방식으로 운영되고 있다. '자본공제법(CAA)'은 '자본공제'에 관한 법으로, 이 법에서는 기업회계상 계상한

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 89

감가상각비나 감모상각비를 세무상 비용으로 공제해 주는 것이 아니라 별도의 규정을 통해 자본공제액을 설정하여 이를 과세소득 계산시 비용으로 공제해 주고 있다. 자본공제액은 자본공제법상 자산 종류별로 정해진 공제방법 및 공제율을 적용하여 계산한다. 자본공제 적용대상은 요건을 갖춘 활동에 사용되는 자산 및 그 자본적 지출로 이중공제는 허용되지 않는다. 자본공제를 적용받기 위해서는 법인세 신고시 이를 별도로 신청하여야 한다.

자본공제 신청요건은 자산 종류에 따라 다르나 모든 공제대상 자산에 공통적으로 적용되는 일반요건을 보면, 첫째, 자본공제 신청인은 해당 자산의 법적 소유주(legal owner)여야 한다. 단, 양도자가 법적 소유주라 하더라도 할부구입계약(hire-purchase contract)에 따라 양수자에게 자본공제를 적용받을 수 있는 권리를 이전하는 것이 가능하다. 둘째, 공제신청 대상자산은 적격활동에 사용되어야 한다.

자본공제 적용대상 자산

- (1) 시설 및 기계장치(plant and machinery)
 - (2) 산업용 건물(industrial building)
 - (3) 농업용 건물(agricultural building)
 - (4) 광물채취업(mineral extraction trade) 목적상 발생한 특정 지출
 - (5) 연구개발비(R&D)
 - (6) 산업용 노하우(know-how)
 - (7) 특허권(patents)
 - (8) 준설작업(dredging) 관련 특정 지출
 - (9) 보증을 든 차용권(assured tenancies)
-

한편, 자산 종류별 특별 요건을 보면, 임대인 경우 자본공제를 신청할 수 있는 권한은 대부분 임대인에게 있다. 단, 장기용자 임대의 경우 2006 재정법(Finance Act 2006)을 통해 자본공제 신청권한이 임차인

에게 이양되었다. 산업용 건물(industrial building)의 자본공제 신청권 한은 해당 건물에 관계지분(relevant interest)이 있는 납세자에게 있다. 이 때 관계지분이라 함은 일반적으로 건물 건축시 건축비를 지출한 이로부터 취득한 지분을 의미한다. 임대기간이 50년을 초과하는 경우 이를 양도로 간주할 수 있으며, 이 때 임차인이 임대료에 대한 자본공제를 신청할 수 있다.

자본공제법(CAA)에서는 자본공제 적용대상 자산으로 다음의 아홉 가지 자산그룹을 열거하고 있다. 즉, 자본공제 금액의 계산시에는 다음 <표 Ⅲ-10>과 같이 자산그룹별로 법정화된 공제율 및 공제방법을 이용한다. 법으로 정한 공제율 및 공제방법 외의 방법으로 계산된 자본공제액은 세무상 인정되지 않는다.

<표 Ⅲ-10> 자본공제법상 공제율 및 공제방법

공제대상 자산	공제율	공제방법
(1) 시설 및 기계장치(plant and machinery)	20%	정률법
(2) 산업용 건물(industrial building)	4%	정액법
(3) 농업용 건물(agricultural building)	4%	정액법
(4) 광물채취업(mineral extraction trade) 목적상 발생한 특정 지출	10%	정액법
(5) 연구개발비(R&D)	100%	정액법
(6) 산업용 노하우(know-how)	25%	정률법
(7) 특허권(patents)	25%	정률법
(8) 준설작업(dredging) 관련 특정 지출	4%	정액법
(9) 보험을 든 차용권(assured tenancies)	4%	정액법

또한 영국에서는 상기 공제율이 적용되는 일반 자본공제 외에 특수 유형의 자본공제로 초년도공제와 연간투자공제제도를 운영하고 있다.

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 91

초년도공제(first-year allowance)란 자본적 지출이 발생한 과세연도에 지출금액 전액을 공제해 주는 방식의 공제제도이다. 초년도공제는 2008년 4월 1일 이전 중소기업의 시설 및 기계장치에 대해 적용되었으나 2008년 4월 1일 이후 연간투자공제(Annual Investment Allowance)로 대체되었다. 그리고 현재 초년도공제는 물효율 기술자산(water-efficient technology assets), 1년 이상 사용하지 않았고 불리한 지역으로 지정된 곳에 소재한 사업자산의 보수를 위한 지출, 에너지절약 시설 및 기계장치에 대한 특정 지출, 요건을 갖춘 사업지역(qualifying enterprise zones)의 산업용 건물에 적용되고 있다.

2008 재정법(Finance Act 2008)에서는 이산화탄소 배출량이 낮은 차량, 가스충전소의 시설 및 기계장치에 대한 초년도공제의 적용가능 시기를 2008년에서 2013년까지로 연장한 바 있다. 또한 2009 재정법에서는 40%의 초년도공제제도를 도입하였다. 이는 2009년 4월 1일부터 12개월 내에 발생한 시설 및 기계장치에 대한 요건을 갖춘 지출에 한시적으로 적용되며, 차량, 특별세율 지출, 전기이월액 및 다른 사업에 입대한 항목은 적용대상에서 제외된다.

연간투자공제제도는 2008년 재정법을 통해 중소기업의 시설 및 기계장치를 대상으로 도입되었다. 이는 중소기업에 대한 초년도공제를 대체하는 것으로 중소기업에 대한 초년도공제는 동 일자로 폐지되었다. 주요 내용을 보면, 사업자는 그 규모 및 법적 형태에 관계없이 연간 £50,000를 한도로 시설 및 기계장치(차량 제외)에 대한 자본적 지출액을 과세이익 계산시 공제하는 것이 가능하다. 과세기간이 1년 미만인 경우 최대공제금액인 £50,000는 해당 기간에 따라 조정되며, 이는 재무부 명령에 따라 수정 가능하다. 둘 이상의 요건을 갖춘 사업을 영위하는 법인의 경우 모든 활동을 통틀어 하나의 연간투자공제만을 신청할 수 있다. 요건을 갖춘 사업간에는 법인의 의사에 따라 공제금액을 할당하는 것이 가능하다. 그룹회사의 경우 역시 전체 그룹은 총 하나의 연간투자공제만을 신청할 수 있다. 그리고 개별 회사 및 개별

활동 별로 임의대로 이를 할당하는 것이 가능하다. 동일한 지출에 대해 연간투자공제와 초년도공제를 이중으로 적용할 수는 없다. 또한 사업이 영구히 종료되는 과세기간에 발생한 지출, 차량의 공급 관련 지출, 제한된 사업을 위한 지출, 특정 간주지출 등에는 연간투자공제를 적용할 수 없다.

(나) 구성요소별 상각

자본공제 적용대상 자산그룹 중 하나인 시설 및 기계장치의 경우 자산집단(pool)별로 묶어 자본공제 금액을 결정한다. 시설 및 기계장치의 자산집단으로는 특별세율집단(special rate pool), 단일자산집단(single asset pool)⁵⁷⁾, 주요자산집단(main pool)⁵⁸⁾, 소규모집단(small pools)⁵⁹⁾이 있는데 이 중 특별세율 집단의 경우 구성요소별 상각이 일부 허용되고 있다.

특별세율 집단은 2008 재정법을 계기로 도입된 특별상각이 적용되는 자산집단으로 동 집단에 대해서는 시설 및 기계장치에 대해 적용되

57) 단일자산 집단(single asset pool)이란 하나의 집단으로 분류하더라도 개별 자산에 대한 자본공제액을 별도로 계산해야 하는 자산집단을 의미한다. 대상자산으로는 2009년 3월 31일 이전에 구입한 차량, 단기 내용연수 자산(보유기간이 5년 미만으로 예상되는 자산을 의미함), 일부 비상용으로 사용되는 자산이 있다.

58) 특별세율 집단 또는 단일자산 집단으로 별도로 규정한 경우를 제외하고 시설 및 기계장치와 관련하여 발생한 지출은 일반적으로 주요자산 집단(main pool)으로 분류된다. 주요자산 집단에 대해서는 자본공제율로 시설 및 기계장치에 대해 적용되는 일반 공제율인 20%를 적용한다. 참고로, 2008년 4월 1일 이전에는 25%의 공제율을 적용하였고, 과세기간이 2008년 4월 1일에 걸쳐 있는 경우 2008 재정법에 의하면 기간별로 나누어 별도의 공제율(hybrid rate)을 적용하는 것이 가능하다.

59) 2008 재정법에서는 행정편의를 목적으로 소규모 집단(small pools)에 대해 즉시상각제도를 도입하였다. 주요자산 집단 및 특별세율 집단의 장부가액이 ₩1,000를 초과하지 않으면 소규모 집단으로 분류하여 그 금액 중 전체 또는 일부를 즉시상각할 수 있다. 과세기간이 1년 미만인 경우 ₩1,000의 한도는 기간에 따라 균등하게 조정된다.

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 93

는 일반 공제율인 20%가 아닌 10%의 공제율이 적용된다. 특별세율 집단에 해당하는 자산으로는 장기 내용연수 자산, CO₂ 배출량이 높은 차량(160g/km), 건물 또는 건축물의 단열재, 건물 또는 건축물의 구성요소(integral features)가 있다. 이 중 건물 또는 건축물의 구성요소의 경우 영국에서 구성요소별 상각이 허용되고 있는 사례인데 그 구체적인 항목은 다음과 같다.

건물 또는 건축물의 구성요소

- 건물에 부착된 기계류
 - 전기, 냉수, 가스 및 하수도 시스템
 - 환기 및 냉방시스템, 난방 및 온수 시스템
 - 화재 및 도난 경보 시스템
 - 승강기 및 에스컬레이터 등
-

건물 또는 건축물의 구성요소가 건축물과 분리되어 시설 및 기계장치로 분류되는 경우 자본공제율로 산업용 건물에 대해 적용되는 일반 공제율인 4% 대신 시설 및 기계장치 중 특별세율 집단에 적용되는 10%의 공제율을 적용한다. 그리고 자본공제 방법으로는 산업용 건물에 대해 적용되는 정액법 대신 정률법을 적용하여야 한다. 따라서 해당 건축물의 구성요소는 건축물로 상각될 때와 비교하여 초기에 더 많은 금액이 세무상 비용으로 공제되는 것이 가능하다.

이 외에도 자본공제법에서는 지출액 중 일부만이 특별세율 집단에 해당하는 경우 합리적인 기준(just and reasonable basis)에 따라 이를 별도의 항목으로 간주하고 있는데, 이 역시 구분상각이 허용되고 있는 사례이다.

(다) 감가상각 구성요소 재검토 의무

영국에서 법인세법상 감가상각 방법 및 상각률은 자산종류별로 법

정화되어 있으며 이는 단일의 방법 및 상각률로 규정되어 있어 법인이 세무상 이를 선택할 수 있는 여지가 없다. 따라서 기업회계에 따라 법인이 현재 적용하고 있는 상각방법 및 상각률의 적정성에 대해 재검토하고 이를 변경 적용한다 하더라도 이와 같은 사항이 법인세 과세소득에 미치는 영향은 없다.

(2) 유형자산의 재평가

법인세법에서는 감가상각 자산에 대한 평가(valuation)를 인정하지 않고 있다. 따라서 기업회계상 감가상각 자산을 재평가한 경우 세무상 이를 부인하여 법인세 납부세액에 영향을 미치지 않도록 세무조정해야 한다. 비상각자산 역시 세무상 이를 평가하지 않는 것이 원칙이다. 이는 미실현 손실을 과세소득 계산시 공제할 수 없다는 세법 원칙에 기초한 것이다.

예외적으로 자산의 시장가치가 무시해도 될 정도로 그 금액이 낮은 경우 해당 자산을 양도한 후 이를 다시 낮은 시장가격으로 재취득한 것으로 간주할 수 있다. 이 때 발생하게 되는 자본손실은 다른 자산에서 발생한 자본이득에서 공제할 수 있다.

8) 차입원가

가) 회계기준: IFRS와 UK GAAP의 비교

차입원가 관련 IFRS의 기준서는 IAS 23 'Borrowing costs'이고 UK GAAP의 관련 기준서는 FRS 15 'Tangible fixed assets'이다.

IFRS	IAS 23, Borrowing costs
UK GAAP	FRS 15, Tangible fixed assets(part)

양 회계기준에서는 모두 요건을 갖춘 자산의 취득, 건설 및 생산과

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 95

직접적으로 관련된 차입금(특정차입금)의 이자비용에 대해 자본화 정책을 요구하고 있다. 이 때 요건을 갖춘 자산(qualifying asset)이라 함은 의도한 용도로 사용하거나 판매하기 위하여 상당한 기간이 필요한 자산을 의미한다. 차입원가 규정 관련 양 회계기준의 차이점은 다음과 같다.

자본화대상 차입금의 범위에 대해서는 양 회계기준에서 달리 정하고 있다. IAS 23에서는 자본화대상 이자금액을 차입금 관련 실제 발생한 이자비용에서 미사용 차입금의 일시적인 재투자로 가득한 수익을 차감하여 계산하도록 규정하고 있다. 이는 자본화대상 차입금으로 특정차입금뿐만 아니라 일반차입금 역시 인정하고 있다는 것을 의미한다. 반면, FRS 15에서는 자본화대상 이자금액을 현재까지 요건을 갖춘 자산에 지출한 차입금에서 발생한 이자비용으로 한정하고 있는데 이는 자본화대상 차입금으로 특정차입금만을 인정하고 있다는 것을 의미한다.

나) 세법

영국 세법에서는 차입원가의 자본화와 관련하여 UK GAAP를 그 출발점으로 하고 있다. 차입원가는 고정자산 또는 프로젝트와 직접적으로 관련된 차입금으로부터 발생한 것에 한해 자본화하는 것이 가능하다. 즉, 세법에서는 특정차입금에 대해서만 자본화를 허용하고 있는데, 이와 같은 처리는 IFRS의 도입 후 IAS 23이 적용된 이후에도 동일하게 적용되고 있다.

9) 무형자산

가) 회계기준: IFRS와 UK GAAP의 비교

무형자산 관련 IFRS의 기준서는 IAS 38 'Intangible assets'이고 UK GAAP의 관련 기준서는 FRS 10 'Goodwill and intangible assets' 및

SSAP 13 'Accounting for research and development'이다.

IFRS	IAS 38, Intangible assets
UK GAAP	FRS 10, Goodwill and intangible assets SSAP 13, Accounting for research and development

양 회계기준에서는 무형자산을 물리적인 실체가 없는 인식 가능한 비현금자산으로 정의하고 있다. 이 때 인식 가능성의 기준과 관련하여 IAS 38에서는 자산이 분리 가능하거나 계약상 또는 기타 법률상의 권리에서 발생하는 경우 해당 자산을 인식 가능한 것으로 보고 있고, FRS 10에서는 사업과 분리하여 별도로 처분할 수 있는 경우 해당 자산이 인식 가능한 것으로 보고 있다.

무형자산 관련 양 회계기준의 주요 차이점은 다음의 세 가지로 요약된다.

첫째, IFRS에서는 UK GAAP와는 달리 영업권의 상각을 인정하지 않고 있다. 따라서 회사가 회계기준을 UK GAAP에서 IFRS로 변경하는 경우 영업권에 대해서는 상각하지 않고 변경 시점의 기초 장부가액을 계속해서 유지해야 한다. 단, 손상평가를 통해 장부가액을 조정하는 것은 가능하다.

둘째, UK GAAP에서는 기업이 개발비용을 자본화하는 것을 선택할 수 있도록 규정하고 있는 반면, IFRS에서는 연구비용(research costs)은 발생 즉시 비용화하고 개발비용(development costs)은 특정요건을 충족하는 경우 자본화하도록 하고 있다.

셋째, 웹사이트 비용을 자본화하는 경우 UK GAAP에서는 시설 및 기계장치로 분류하는 반면, IFRS에서는 이를 무형자산으로 간주하고 있다. 그러나 기존에 웹사이트 비용에 대해 자본공제를 신청해 왔고 IFRS 도입에 따라 이를 무형자산으로 분류한 경우에는 세무상 무형자

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 97

산 규정을 적용하는 것이 아니라 자본공제법에 따라 시설 및 기계장치로 분류하여 자본공제를 적용한다.

넷째, 무형자산의 내용연수와 관련하여 UK GAAP에서는 20년 이내의 내용연수 추정을 반박할 수 있도록 규정하고 있는 반면, IFRS에서는 관련 규정이 없다. 양 회계기준은 무형자산이 비한정 내용연수를 가질 수 있다고 보고 이에 대해서는 상각하지 않고 매년 손상평가(impairment reviews)를 하도록 요구하고 있다는 점에서 공통적이다. 그러나 무형자산에 대해 손상평가를 하는 경우와 관련하여 IFRS에서는 비한정 내용연수를 갖는 경우 외에 손상징후가 있는 경우 및 미사용 무형자산에 대해 손상평가를 하도록 규정하고 있는 반면, UK GAAP에서는 20년 이내의 내용연수 추정이 반박되는 경우 매년 추가적인 손상평가를 하도록 요구하고 있다는 점에서 차이가 있다.

나) 세법

(1) 무형자산의 종류

법인세법상 무형자산이라 함은 기업회계상의 의미와 같으며, 특히 다음과 같은 지적재산(intellectual property)이 포함된 개념이다⁶⁰⁾.

- (a) 특허권(patent), 상표권(trade mark), 등록 디자인(registered design), 저작권 또는 디자인권 등
- (b) (a)의 권리와 유사한 국외 권리
- (c) (a) 또는 (b)에서 보호를 받지 못하는 정보 또는 기술로서 상업적 또는 경제적 가치가 있는 경우
- (d) (a), (b) 또는 (c)의 권리와 관련된 라이선스 또는 기타 권리

영업권(goodwill)의 경우 상기 무형자산의 범위에 포함되지 않으나

60) Corporation Tax Act 2009(c.4), Part 8 sec. 712(3)

세무상 무형자산과 동일하게 처리한다. 이 때 영업권이라 함은 기업회계상 갖는 의미와 동일하다.

(2) 무형자산의 상각

(가) 자본공제법상 상각

자본공제법에서는 무형자산 중 특허권과 산업용 노하우만을 공제대상 자산그룹에 포함하고 있다.

특허권이라 함은 어떤 행위를 하거나 또는 할 수 있는 권한이 부여된 권리를 의미하며, 미래에 특허권을 취득할 수 있는 권리 역시 특허권에 해당한다. 자본공제법에서는 다음의 공제요건을 충족하여 특허권을 취득하는 경우 이에 대해 자본공제를 허용하고 있다.

- 사업을 목적으로 특허권을 취득했을 것
- 특허권의 취득으로 발생한 소득에 대해 법인세 납세의무가 있을 것

노하우라 함은 산업정보로 정의되며, 이는 상품 등의 제조, 채굴, 농업·임업·어업 활동의 수행을 보조하는 역할을 한다. 일반적으로 사업과정에서 또는 사업과 관련하여 노하우를 취득한 경우 이에 대해 자본공제를 신청하는 것이 가능하다.

특허권 및 노하우에 대해서는 자본공제법상 25%의 공제율을 적용하여 정률법으로 상각한다.

(나) 법인세법상 상각

2002 재정법(Finance Act 2002)에서는 무형자산(intangible assets)에 대해 세무상 ① 회계기준에 따른 상각과 ② 납세자의 선택에 따른 고정 비율(4%) 상각을 모두 인정하고 있다. 즉, 2002 재정법을 통해 세무상 무형자산의 상각대상 범위가 확대되었으며, 기업회계상 비한정 내용연수를 갖는 무형자산으로 분류되어 상각이 불가능한 경우에도

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 99

세무상 상각이 가능하게 되었다.

① 회계기준에 따른 상각(writing down on accounting basis)

법인세법에서는 회계기간 중 다음을 이유로 기업회계상 고정자산 가액이 줄어든 경우 이에 상당하는 금액을 세무상 손금으로 인정하고 있다.⁶¹⁾

- 감모상각(amortization)
- 손상평가(impairment review)

즉, 기업회계상 내용연수가 유한한 무형자산에 대해서는 회계기준에 따라 상각한 금액을 세무상으로도 인정해 주고 있다. 그리고 기업회계상 내용연수가 비한정인 무형자산에 대해서는 회계기준에 따라 손상평가한 금액을 세무상 상각액으로 인정하고 있다.

② 납세자의 선택에 따른 고정비율 상각(writing down at fixed rate)

납세자는 세무상 무형자산의 원가를 회계기준에 따라 상각하는 것 외에 고정비율로 상각하는 것을 선택할 수 있다. 이는 회계상 무형자산을 상각했는지 여부와 관계없이 적용된다. 영국에서는 2002 재정법상 동 규정을 통해 기업회계상 내용연수가 비한정인 무형자산에 대해서도 손상평가 결과 기업회계상 손실을 계상하지 않은 경우에도 세무상 상각하는 것이 가능하게 되었다.

납세자가 무형자산에 대해 세무상 고정비율 상각을 선택한 경우 무형자산 원가에 4%의 공제율을 적용하여 상각해야 한다. 그리고 잔존가액이 그보다 작은 경우 장부가액 전체를 상각한다.

61) Corporation Tax Act 2009(c.4), Part 8 sec. 729

(3) 무형자산의 평가(revaluation)

기업회계에서는 다음에 해당하는 경우 무형고정자산을 재평가하여 장부가액을 증액하는 것을 인정하고 있다.

- 무형고정자산이 쉽게 확인 가능한 시장가치(readily ascertainable market value)를 갖는 경우
- 손상평가 결과 감액된 자산을 증액하는 경우

이와 같이 기업회계상 무형고정자산을 재평가한 결과 장부금액이 증가한 경우 다음 중 적은 금액을 세무상으로도 재평가이익으로 인식할 수 있다⁶²⁾. 그 구체적인 사례는 아래와 같다.

세무상 재평가이익 = Min((1), (2))

(1) 회계상 재평가 이익 × $\frac{\text{재평가 직전 세무상 장부가치}}{\text{재평가 직전 회계상 장부가치}}$

(2) 세무상 감가상각누계액

사례
<p>기업회계 시장가치를 쉽게 확인할 수 있는 무형자산을 £1,000에 구입하고 연간 £100을 감모상각하였다. 4년 후 회계상 기말 장부가액: £1,000 - £100 × 4 = £600 회계상 등 무형자산을 £1,100로 재평가하여, £500의 이익을 인식하였다.</p> <p>세무회계 취득 시점에 무형자산의 세무상 장부가액은 재투자공제(reinvestment relief) 후 £800로 세무상 연간 자본공제액은 £80이다. 4년 후 세무상 기말 장부가액: £800 - £80 × 4 = £480 세무상 인식할 수 있는 재평가이익(Min((1), (2)))은 다음 중 적은 금액이다. (1) £500 × £480/£600 = £400 (2) 4 × £80 = £320</p> <p>즉, 회계상 총재평가이익 £500 중 세무상으로는 £320만을 인식할 수 있으며, 나머지 £180은 세무조정을 통해 부인해야 한다.</p>

62) Corporation Tax Act 2009(c.4), Part 8 sec. 723

10) 자산손상

가) 회계기준: IFRS와 UK GAAP의 비교

자산손상 관련 IFRS의 기준서는 IAS 36 ‘Impairment of assets’이고 UK GAAP의 관련 기준서는 FRS 11 ‘Impairment of fixed assets and goodwill’이다.

IFRS	IAS 36, Impairment of assets
UK GAAP	FRS 11, Impairment of fixed assets and goodwill

IAS 36의 기본 접근방식은 FRS 11과 동일하다. 예를 들어, 양 회계 기준에서는 자산손상 여부를 고정자산과 영업권의 순공정가치(공정가치에서 판매비용을 차감한 금액)와 사용가치 중 큰 금액을 장부가액과 비교하여 측정한다. 이 때 사용가치는 자산에서 창출될 것으로 기대되는 미래 현금흐름을 할인하여 계산한다.

그러나 양 회계기준은 다음과 같은 점에서는 차이가 있다.

첫째, UK GAAP에서는 무형자산을 영업권과 비슷한 관점에서 보고 있는 반면, IFRS에서는 무형자산을 유형고정자산과 동일하게 처리하고 있다. 따라서 손상손실의 배분과 관련하여 IFRS에서는 영업권에 우선 배분하고 무형자산과 기타 유형고정자산에 비례 배분하는 반면, UK GAAP에서는 영업권에 우선 배분하고 무형자산에 배분한 후 기타 유형고정자산에 배분하도록 하고 있다. 또한 IFRS에서는 영업권에 대한 손상차손의 환입을 금지하고 무형자산에 대해서는 과거에 인식한 손상차손이 더 이상 존재하지 않거나 감소된 것을 시사하는 징후가 있는 경우 손상차손의 환입을 허용하고 있는 반면, UK GAAP에서는 요건을 충족하는 경우 무형자산뿐만 아니라 영업권에 대해서도 손상차손의 환입을 허용하고 있다.

둘째, IFRS에서는 영업권에 대해 감모상각을 허용하지 않고 대신 매년 손상평가를 할 것을 요구하고 있다. 이는 매년 동일한 기간에 이루어져야 하며, 반드시 회계기간 말에 할 필요는 없다. 반면, UK GAAP에서는 취득 후 처음으로 개시하는 사업연도 말에 영업권에 대한 손상평가를 요구하고 있으며, 이후에는 손상징후가 있다거나 영업권이 20년을 초과하여 감모상각되는 경우 및 비한정 내용연수를 갖는 경우에 한해 손상평가를 요구하고 있다.

셋째, 합병의 경우 UK GAAP에서는 합병으로 취득한 영업권이 손상되었는지 여부를 정확히 측정하기 위하여 피합병법인의 내부창출 영업권을 계산하도록 하고 있다. 반면, IFRS에서는 관련 규정이 없다.

나) 세법

IFRS에 따른 손상차손은 공정가치로 평가하는 재고자산, 금융자산, 투자자산 및 생물자산 외에 기타 자산과 관련되어 있는 반면, 세무상 손상차손은 대여금, 수취채권, 파생계약, 무형고정자산과 관련되어 있다.

손상차손 관련 자산 항목별 자세한 세법처리 내용은 대여금, 수취채권, 파생계약의 경우 '13) 금융상품: 인식과 측정'에서 무형자산의 경우 '9) 무형자산'에서 다루었다.

11) 총당부채 등

가) 회계기준: IFRS와 UK GAAP의 비교

총당부채⁶³⁾ 등 관련 IFRS의 기준서는 IAS 37 'Provisions, contingent

63) IFRS에 의하면, 부채란 과거사건에 의하여 발생하였으며 경제적 효익을 갖는 자원이 기업으로부터 유출됨으로써 이행될 것으로 기대되는 현재의 의무를 의미하며, 그 중에서도 지출의 시기 또는 금액이 불확실한 부채를 총당부채라 한다.

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 103

liabilities and contingent assets'이고 UK GAAP의 관련 기준서는 FRS 12 'Provisions, contingent liabilities and contingent assets'이다.

IFRS	IAS 37, Provisions, contingent liabilities and contingent assets
UK GAAP	FRS 12, Provisions, contingent liabilities and contingent assets

IAS 37과 FRS 12는 동일한 시기에 제정되었으며 양 회계기준 사이에 중대한 차이는 없다. FRS 12는 충당부채로 인식한 의무와 관련하여 자산을 인식하도록 하고 있는 반면, IAS 37에서는 이에 대해 다루고 있지 않고 FRS 12 지침상의 처리와 동일한 설명사례를 포함하고 있다. 또한 FRS 12에서는 IAS 37과 비교하여 충당부채의 현재가치 할인시 사용되는 할인율에 대해 더 많은 지침을 두고 있다.

IAS 37은 IFRS/US 융합프로젝트의 일환으로 재검토되고 있다. 국제회계기준원(IASB)은 '추정의무(constructive obligation)'의 정의를 개정하는 데 잠정적으로 합의한 상태이다.

나) 세법

법인세법에서는 회계상 이익 계산시 비용으로 공제된 충당부채(provisions)에 대해 세무상 모두 비용으로 인정해 주고 있지는 않다. 세무상 충당부채의 비용공제는 주로 미래에 비용이 지출될 시기를 합리적으로 정확하게 추정할 수 있는지 여부, 우발성의 정도 및 법적 금지조항이 없는지 여부 등에 따라 결정된다. 세무상 비용으로 공제할 수 있는 충당부채의 사례는 다음과 같다.

- 발생요건을 모두 충족하고 합리적으로 정확하게 측정할 수 있으며, 이를 계상하는 것이 거래이익의 진실되고 공정한 관점을 제공하는 경우⁶⁴⁾

- 가까운 미래의 자산수선 관련 수선충당금⁶⁵⁾
- 리스의 전대시 발생하게 될 손실충당금⁶⁶⁾

12) 금융상품: 표시

가) 회계기준: IFRS와 UK GAAP의 비교

금융상품의 표시 관련 IFRS의 기준서는 IAS 32 'Financial instruments: Disclosure and presentation'이고 UK GAAP의 관련 기준서는 FRS 4 'Capital instruments', FRS 13, 'Derivatives and other financial instruments: Disclosures' 및 FRS 25 'Financial instruments: Disclosure and presentation'이다.

IFRS	IAS 32, Financial instruments: Disclosure and presentation
UK GAAP	FRS 4, Capital instruments
	FRS 13, Derivatives and other financial instruments: Disclosures
	FRS 25, Financial instruments: Disclosure and presentation

IFRS와 UK GAAP의 차이점은 다음과 같다.

첫째, 부채·자본 분류시 FRS 4의 경우 기존 회사법 1985 (Companies Act 1985)상 요건을 따르고 있는 반면, IAS 32에서는 실질접근법(substance approach)을 택하고 있다. IAS 32에서 부채·자본 분류시 주요 판단기준은 발행자에게 이득의 지급(현금으로 할지 기타 금융자산으로 할지 여부 등) 관련 재량권이 있는지 여부이다. 발행자가 지급 관련 재량권이 없는 경우 해당 금융자산은 부채로 분류된다.

둘째, 우선주와 관련하여 IFRS에서는 우선주로서 상환가능하지 않

64) Johnson v. Britannia Airways, 1994 STC 763

65) Jenners Princes Street Edinburgh Ltd v. Inland Revenue, 1998 STI 1119

66) Herbert Smith v. Honour(Inspector of Taxes), 1999 STC 173)

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 105

고 그 배당이 발행자의 재량에 따라 결정되는 경우 자본으로 분류한다. 그리고 발행자에게 고정금액 또는 확정가능금액으로 고정일 또는 확정가능일에 상환할 것을 요구하거나 또는 보유자에게 상환선택권이 있는 우선주의 경우 부채로 분류된다. 반면 FRS 4에 의하면, 과거 영국에서는 이와 같은 금융자산을 자본으로 분류하였다.

셋째, IAS 32에 의하면, 우선주와 같은 금융자산의 청산이 발행자와 보유자의 통제를 벗어나 불확실한 미래 사건에 따라 결정되는 경우 발행자는 해당 금융자산을 부채로 분류해야 한다. 이는 UK GAAP에는 없는 규정이다.

넷째, 전환사채는 전환권과 부채로 분리된다. 이 중 전환권은 현금 결제 선택권이 없는 경우 자본으로 인식한다. 과거 UK GAAP에서는 전환사채를 지분요소와 부채요소로 구분하여 별도로 양도할 수 있는 경우에도 일반적으로 부채로 인식하였다.

다섯째, IAS 32 공시요건은 FRS 4, FRS 13 및 회사법 1985에서 요구하는 것보다 훨씬 더 방대하다. IAS 32의 공시요건은 위험관리정책, 위험회피 활동, 용어, 요건 및 회계정책, 이자율위험, 신용위험, 공정가치, 금융상품 제거, 복합금융상품, 재분류, 손익계산서 또는 자본에 영향을 미치는 주요 항목, 자산손상 등에 초점을 두고 있다.

2004년 12월 회계기준원에서는 IAS 32와 거의 유사한 FRS 25 'Financial instruments: Disclosure and presentation'를 발행하였다. 또한 FRS 25는 IAS 1 'Presentation of financial statements'의 일부 사항을 반영하고 있다. FRS 25의 표시요건은 2005년 1월 1일 이후 개시하는 회계기간의 모든 법인에 영향을 미친다.

나) 세법

(1) 상환우선주의 분류

법인세법에서는 상환우선주 등에 대해 발행자의 입장에서는 회계처

리에 관계없이 자본으로 보고 있다. 또한 보유자의 입장에서는 조세회피 목적으로 상환우선주 등을 구입하는 것을 방지할 목적으로 '부채 유사 주식' 규정을 도입하여 관련 배당에 대해 '이자와 동일한 수익'으로 보아 과세하고 있다.

(가) 상환우선주의 발행자

상환우선주의 발행자 입장에서 보면, 회계상 부채·자본 분류를 위해 발행자는 상환우선주의 보유자에게 현금 또는 기타 금융자산을 이전할 계약상 의무가 있는지 여부를 판단해야 한다. 예를 들어, 계약에 따라 특정일에 상환우선주를 상환해야 할 의무가 있는 경우 상환우선주는 자본이 아닌 금융부채로 분류된다. 또한 발행회사가 상환우선주를 상환할 의무는 없으나 배당을 지급해야 할 계약상 의무가 있는 경우 역시 금융부채로 분류된다. 단, 배당금의 지급이 경영진의 재량에 따라 이루어지는 경우 배당지급 관련 계약상 의무는 없는 것으로 보며, 이 때 상환우선주는 자본으로 분류한다.

상환우선주가 금융부채로 분류되는 경우 관련 지급배당은 손익계산서에 이자로 계상될 것이다. 그러나 이는 동 배당지급의 세무상 처리에는 영향을 미치지 않는다. 즉, 회계상 상환우선주를 부채 또는 자본으로 분류하는지 여부에 관계없이 세무상으로는 이를 자본으로 간주하여 관련 지급배당에 대해 과세소득 계산시 비용으로 공제하지 않는다.

(나) 상환우선주의 보유자

상환우선주의 보유자 입장에서 보면, 투자자는 법인세를 회피할 목적으로 지분상품을 이용하는 것이 가능하다. 예를 들어, 은행 등 금융기관에서는 이자를 받고 돈을 빌려주는 대신 고정 이자율의 상환 가능한 우선주를 구입하여 이자 대신 배당을 수취하여 법인세를 절감하는 것이 가능하다. 배당의 경우 법인세법에 의하면 법인세가 과세되지 않기 때문이다⁶⁷⁾. 이와 같이 조세회피 목적으로 금융상품을 지분상품화

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 107

하여 경제적 실질상 이자에 해당하는 것을 자본이득, 배당 등으로 보는 것을 방지하기 위하여 2005 재정법에서는 ‘부채유사주식(shares as debt)’ 규정이 도입되었다⁶⁸⁾. 동 규정에 의하면, 상환우선주와 같은 부채유사주식으로부터 수취한 배당에 대해서는 ‘이자와 동일한 수익’으로 보아 과세소득에 포함한다.

13) 금융상품: 인식과 측정

가) 회계기준: IFRS와 UK GAAP의 비교

금융상품의 인식과 측정 관련 IFRS의 기준서는 IAS 39 ‘Financial instruments: Recognition and measurement’이고 UK GAAP의 관련 기준서는 FRS 4 ‘Capital instruments’, FRS 5 ‘Reporting the substance of transactions(derecognition)’ 및 FRS 26 ‘Financial instruments: Measurement’이다.

IFRS	IAS 39, Financial instruments: Recognition and measurement
UK GAAP	FRS 4, Capital instruments
	FRS 5, Reporting the substance of transactions(derecognition)
	FRS 26, Financial instruments: Measurement

IAS 39에서는 금융상품의 인식, 측정, 제거뿐만 아니라 위험회피회계에 대한 포괄적인 기준을 제시하고 있다. 반면, UK GAAP의 경우 2004년 11월까지 금융상품에 대한 포괄적인 처리규정을 제시하는 기준은 없었으며 다만, FRS 4에서 주식과 자본상품에 해당하는 특정 금융부채에 대한 인식, 측정 및 표시 기준을 다루고 있었다. 그리고 FRS

67) ICTA88/S208

68) <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/CFM6320.htm>

5에서는 금융상품의 인식(recognition) 및 제거(derecognition) 문제를 다뤘으며, 이 외의 경우 금융상품에 대한 회계는 FRS 18과 발생주의 원칙 그리고 관련 회사법 조항에 기초하여 처리되었다.

2004년 12월 회계기준원은 IAS 39에 따라 FRS 26을 발행하여 UK GAAP와 IFRS 사이의 간격을 좁혔다. FRS 26은 2005년에는 IAS를 적용하지 않는 상장법인에 적용되었고 2006년에는 회사법 1985의 공정가치회계를 이용하는 모든 법인에 적용되었다. 단, 제거규정의 경우 2007년 1월 1일부터 FRS 26에 신설되어 2007년 이전까지는 FRS 5의 적용을 받았다.

IFRS에 따른 금융상품의 정의는 FRS 13의 정의와 동일하다. 단, 적용범위의 경우 IFRS에서 더 넓게 규정되어 있는데 IFRS에서는 현금(cash), 채권(debt), 지분상품(equity investments), 대여금(loans), 매출채권 및 매입채무, 특정 충당금, 파생상품(내재파생상품 포함)을 그 적용범위에 모두 포함하고 있다.

IAS 39는 부분 공정가치 모델(fair value model)을 채택하고 있다. 금융자산 및 부채는 공정가치로 측정되고 그 장부가액은 관련 기준에 해당하는 경우 상각되어야 한다. 모든 파생금융상품(내재파생상품 포함)은 대차대조표에 공정가치로 표시해야 한다. 위험회피수단(hedging instruments)이 아닌 파생상품의 공정가치 변동은 손익계산서에 계상된다.

위험회피회계(hedge accounting) 요건을 충족하기 위해서는 위험회피 관계 지정 시점에 관련 정보를 공식적으로 문서화해야 하며, 기업은 위험회피의 효과를 신뢰성 있게 측정할 수 있어야 한다. IAS 39에서는 공정가치 위험회피, 현금흐름 위험회피, 해외사업 순투자액에 대한 위험회피 규정을 포함하고 있다.

나) 세법

(1) 공정가치평가

(가) 개관

2005년 이전 영국 세법에서는 일반적으로 금융상품(주식의 경우 제외)에 대한 회계처리를 세무상으로도 인정하였으며, 이는 대여금 및 파생계약 규정에 제시되어 있다. 동 규정에서는 발생주의 회계에 따를 것을 요구하고 있으나 자산과 부채의 가치변동을 측정하는 방법에 있어서는 일부 차이를 보이고 있었다. 이른바 공인된 회계방법(authorized accounting method)은 자산·부채의 변동에 대해 일반적으로 실현주의(realisation basis)에 따라 처리하는 것이다. 그리고 자산에 대해서는 대손규정(bad and doubtful debts rules)을 통해 손상차손의 인식을 인정하였다. 또한 회사가 매 회계기간 말 공정가치(fair value)에 기초하여 손익을 인식하는 회계방법인 공인된 시가법(authorized mark to market)을 사용한 경우 세법에서는 관련 손익을 발생주의에 따라 인정해 주었다.

2005년 IAS 39 및 FRS 26의 도입에 따른 주요 변화는 기존 영국의 세법 용어로 ‘공인된 시가법’을 적용하여 측정해야 하는 자산 및 부채 항목이 증가했다는 점인데, 시가법이 적용되어야 하는 항목 사례는 다음과 같다.

- 단기매매 금융상품
- 최초에 당기손익인식 항목으로 지정한 금융상품
- 매도가능 자산, 단, 대여금 및 수취채권, 만기보유자산 또는 당기손익인식 자산으로 지정된 자산에 해당하지 않을 것
- 모든 파생금융상품
- 위험회피수단이 공정가치로 평가되는 경우 위험회피대상 금융상품

즉, 상기 자산에 대해서는 세무상으로도 시가법의 적용을 인정하고 있다. 단, 매도가능 자산의 경우 IAS 39에서는 관련 손익을 자본에 계상하도록 하고 있으며, 세무상으로도 이는 회계상 당기손익으로 인식된 시점의 과세소득에 포함된다.

(나) 위험회피(Hedging)

법인세법에서는 회계상 위험회피 대상 항목에 대해 손익을 인식하지 않은 경우 관련 미래 수익 및 기타 예상 거래에 대한 위험회피 수단으로 체결된 통화계약(currency contracts), 상품계약(commodity contracts) 및 부채계약에서 발생한 손익 또한 인식하지 않도록 하고 있다.

이자율계약 손익의 경우 역시 회계상 관련 위험회피 대상 항목에 대해 공정가치의 변동을 인식하지 않았다면 그 위험회피 수단에 해당하는 이자율계약에서 발생한 손익 또한 세무상으로도 인식하지 않도록 하고 있다.

비현금자산에 대한 위험회피 수단인 부채에서 발생한 교환손익의 경우 회계상 동 손익을 잉여금에 계상한 경우나 또는 위험회피 대상 자산에서 발생한 손익과 대응되는 경우가 아니더라도 위험회피 대상 자산이 처분될 때까지 세무상 이를 인식하지 않도록 하고 있다.

(2) 손상 및 대손

(가) 유가증권

공정가치로 평가하는 금융자산의 경우 손상차손의 인식 문제가 발생하지 않는다. 그러나 취득원가로 평가하는 금융자산의 경우 IFRS에 따라 회계상 계상된 손상차손을 세무상으로도 인정할지 여부를 결정해야 한다. 영국의 법인세법에서는 금융자산에 대해 회계상 인식한 손상차손을 인정하는 경우를 아래의 대여금 및 수취채권에 한하고 있다. 그리고 유가증권과 관련해서는 파생계약(derivative contracts)에 한해

그 보유가치(carrying value)에 손상차손(impairment loss)을 포함하고 있다⁶⁹⁾.

(나) 대여금 및 수취채권: 대손충당금

법인세법에서는 대여금(loan relationship) 및 수취채권(non-money debts)과 관련하여 해당 금융자산의 재평가로 인해 발생한 손상차손(impairment loss)을 세무상 비용으로 인정해 주고 있다. 그리고 단순히 총발행채권 또는 총매출액의 일정비율로 계산한 대손충당금은 특정 채무자의 상황이 고려되지 않은 경우라면 세무상 비용으로 인정하지 않고 있다. 이 때 대손충당금을 세무상 비용으로 공제할 수 있는 채무자의 상황과 관련해서는 해당 채무자의 조세채무를 다루는 관청에 문의해야 한다⁷⁰⁾.

대여금 관련 손상차손 규정은 2005 재정법을 통해 개정된 것이다⁷¹⁾. 주요 개정 내용은 금융상품이 FA 1996 Sec. 100의 현금거래채권에 해당하는 경우 대여금(loan relationship) 관련 발생한 손상차손(impairment) 및 그 환입(reversal)을 세무상 인정한다는 것이다. 관련 규정을 보면, 대여금(loan relationship)과 관련하여 법인세법에서는 다음의 경우 재평가로 발생한 장부가액의 감액을 인정하고 있다⁷²⁾.

- 손상손실(impairment loss) 또는
- 차입회사의 채무면제로부터 발생한 손실

수취채권(비현금거래채권)의 경우 관련 회수불능채권(bad debts) 및 불량채권(doubtful debts)에 대한 세무상 비용공제는 해당 채권이

69) CTA 2009 Sec. 702

70) BIM42701

71) FA 2005, Schedule 4, Part 1

72) CTA 2009 Sec. 324(1)

회수 불가능하게 되거나 그 회수가능성이 의심되는 과세기간에 가능하다. 그리고 개별 불량채권에 대해 회계상 별도의 평가가 이루어진 경우 회계 장부상 계상한 금액을 세무상 공제금액을 이용할 수 있다. 관련 규정을 보면, 법인세법에서는 다음에 해당하는 경우 비현금채권에 대해 세무상 비용공제를 허용하고 있다⁷³⁾.

- 손상손실(impairment loss) 또는
- 관련 채무가 법적파산계약(statutory insolvency arrangement)의 일환으로 전적으로 사업목적상 면제된 경우

14) 보험계약

가) 기업회계: IFRS와 UK GAAP의 비교

보험계약 관련 IFRS의 기준서는 IFRS 4 'Insurance contracts'이고 UK GAAP의 관련 기준서는 FRS 27 'Life assurance'이다.

IFRS	IFRS 4, Insurance contracts
UK GAAP	FRS 27, Life assurance

영국보험회사협회(Association of British Insurers, ABI)에서는 보험회사의 UK GAAP 적용과 관련하여 그 구체적인 지침과 해석으로 '보험회사의 회계에 대한 권고실무보고서(ABI Statement of Recommended Practice on Accounting For Insurance Business, ABI SORP)'를 발행하고 있다. 이는 UK GAAP의 적용을 받는 보험회사에 대해 적용되고 있으며⁷⁴⁾, 권고사항은 이연과 매칭 회계방법(deferral

73) CTA 2009, Sec. 55(2)

74) Companies Act 1985, Schedule 9A

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 113

and matching accounting methodology) 및 회사법 1985 Schedule 9A의 제약사항을 기본원칙으로 하고 있다.

(1) 책임준비금

보험회사의 회계에 대한 권고실무보고서(ABI SORP)상 법정준비금(technical reserves)은 미경과보험료적립금(unearned premium provision, UPP), 미소멸리스크준비금(unexpired risks provision, URP), 지급준비금(unpaid claims) 및 평준화준비금(equalisation reserves)으로 구성되어 있다. 이 중 미경과보험료적립금(UPP), 미소멸리스크준비금(URP), 지급준비금이 우리나라의 책임준비금에 해당한다.

권고실무보고서(SORP)에서는 책임준비금의 인식과 관련하여 이연과 매칭 회계방법(deferral and matching accounting methodology)에 기초하고 있다. 그리고 책임준비금의 평가와 관련하여 책임준비금의 암묵적인 할인(implicit discounting)⁷⁵⁾을 금지하고 있으나⁷⁶⁾, 특정한 경우 기보고발생지급준비금을 명시적으로 할인하는 것(explicit discounting)은 허용하고 있다.

권고실무보고서상 책임준비금의 구성항목별 구체적인 인식 및 평가 방법은 다음과 같다.

〈표 III-11〉 책임준비금의 인식 및 평가방법: 영국

항목	인식	평가
미경과 보험료 적립금 (UPP)	○ 보험계약상 보험료는 위험의 발생률을 고려하여 보험기간에 걸쳐 보험수익으로 인식함 - 손해보험에서 보험계약자에게서 거둬들인 보험료는 앞으로 제공할 보장서비스에 대한 선수금이	○ 미경과보험료적립금(UPP)은 미래에 예상되는 부채가 아닌 현재 수취한 보험료를 보험기간에 걸쳐 분배하여 인식한다는 개념이므로 별도의 평가절차가

75) 이 때 할인이라 함은 미래 예상되는 보험금을 현재가치로 할인하는 것을 의미한다.

76) Accounting Regulations(SI 2008/410) Schedule 3, paragraph 53(7)

〈표 III-11〉의 계속

항목	인식	평가
미경과보험료적립금(UPP)	<p>리는 부채의 성격을 지니고 있음</p> <ul style="list-style-type: none"> - 따라서 보험료는 보험기간에 걸쳐 가득되는 것으로 인식되어야 하고, 보험료 중 일부는 회계기간 말에 가득되지 않은 것으로 미경과보험료적립금(UPP)으로 하여 다음 회계 기간으로 그 인식을 이연시켜야 함 - 보험료의 배분은 보험기간 동안 위험발생률이 현저히 불균일한 경우를 제외하고 일반적으로 기간의 경과에 따라 이루어지는 것이 적절하며, 위험발생률이 불균일한 경우 위험수준을 반영한 기준을 사용해야 함 	요구되지 않음
미소멸리스크준비금(URP)	<ul style="list-style-type: none"> ○ 대차대조표일에 유효한 보험계약과 관련하여 남아 있는 보험계약기간 동안 예상되는 보험금과 관련 비용이 해당 보험 관련 이연신계약비를 공제 후 미경과보험료적립금(UPP)을 초과하는 경우 미소멸리스크준비금을 적립함 - 미소멸리스크준비금(URP)은 보험료 중 그 인식을 다음 회계기간으로 이연하여 가득되지 않은 부분(uneared portion)과 관련하여 미래에 예상되는 손실에 대한 준비금을 의미함 - 미소멸리스크준비금의 적립이 필요한지 여부에 대한 평가는 사업의 개별 그룹별(each grouping of business)로 이루어져야 하며, 해당 그룹 내에서 미소멸리스크준비금 초과액과 부족액이 발생하면 이를 상쇄하면서 추가 적립 여부를 결정하여야 함 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 회사법에 의하면, 법정준비금은 보험계약으로부터 발생할 것으로 합리적으로 예상되는 부채금액을 충당할 수 있을 정도로 항상 그 금액이 충분해야 함¹⁾ - 미래의 보험사건과 관련하여 상당한 불확실성이 존재하는 경우 미소멸리스크준비금의 적립시 보험부채가 과소평가되지 않도록 상당한 주의가 필요함 ○ 미소멸리스크준비금은 할인²⁾ 기준에 따라 계산할 수 있음 - 미소멸리스크준비금의 계산시 미경과보험료적립금과 미소멸리스크준비금을 위한 투자에서 발생한 미래투자수익³⁾을 고려하는 것이 가능함
지급준비금	<ul style="list-style-type: none"> ○ 대차조표일까지 발생한 보험사고와 관련하여 최종적으로 예상되는 비용에 대해서는 해당 보험사고를 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 지급준비금은 장기적으로 불리하게 감소되는 일이 없도록 결정되어야 하며,

〈표 III-11〉의 계속

항목	인식	평가
지급준비금	<p>보고하였는지 여부와 관계없이 이미 지급한 보험금을 차감하고 관련 사고처리비용을 가산하여 준비금을 적립하여야 함</p> <ul style="list-style-type: none"> - 지급준비금은 해당 보험사고를 보고하였는지 여부에 따라 기보고발생지급준비금(outstanding claims)과 미보고발생지급준비금(claims incurred but not reported (IBNR))으로 구분할 수 있음 ○ 지급준비금의 추정과 관련하여 일반적으로 기보고발생지급준비금의 경우 각각의 사례별로(case-by-case basis) 또는 평균보험금 방식(average claims settled method)에 기초하여 계산함 - 그리고 미보고발생지급준비금의 경우 적절한 통계기법 및 불확실성을 처리할 기타 기법을 이용하여 추정에 기초하여 계산함 ○ 보험사고의 발생으로 보험금 지급의무가 있으나 그 금액범위 및 시기에 있어 상당한 수준의 불확실성이 존재하여 보험금액이 확정되지 않은 경우에도 준비금을 적립하여야 함 	<ul style="list-style-type: none"> - 이는 법정준비금이 보험계약으로부터 발생할 것으로 합리적으로 예상되는 부채금액을 충당할 수 있을 정도로 항상 그 금액이 충분해야 한다는 회사법상 요건⁴⁾와 일치함 ○ 미래의 보험사건과 관련하여 상당한 불확실성이 존재하는 경우에는 보험부채가 과소평가되지 않도록 상당한 주의가 필요함 ○ 회사법(CA85)에서는 지급준비금의 암묵적인 할인을 금지하고 있으며,⁵⁾ 현재가치를 반영하는 명시적인 할인은 회사법상 다음과 같은 특정 요건을 충족한 경우에만 가능함 - 첫째, 할인된 보험금의 지급일과 회계일 간에 평균기간이 적어도 4년 이상으로 예상되는 경우 - 둘째, 보험금 지급률 관련 신뢰할 만한 모델을 설정하는 데 이용 가능한 충분한 정보가 있는 경우 - 셋째, 그 크기 및 특성에 있어서 할인된 보험금을 지급할 수 있을 만한 자산이 이용 가능한 경우 ○ 명시적인 할인을 통해 지급준비금 총액이 달라지는 것은 아니며, 이를 인식하는 시점에 영향을 미침

주: 1) Companies Act 1985 Schedule 9A, paragraph 43
 2) GIM6050 - Technical provisions:background:unexpired Risks Provision:discounting
 3) 투자수익이라 함은 미래 보험금이 확정될 때까지 보유 중인 투자자산으로부터 획득할 것으로 예상되는 수익금액을 의미한다.
 4) Companies Act 1985 Schedule 9A, paragraph 43
 5) CA 85 Schedule 9A Part I, paragraph 47(7)

(2) 비상위험준비금

유럽국가에서 비상위험준비금(평준화준비금)을 부채로 적립하는 것은 오랜 회계 관행에 따른 것으로 1990년 EC Directive 87/343EEC에서는 특정 규모 이상의 신용보험회사에 대해 재무보고시 평준화준비금의 적립을 의무사항으로 규정하였다. 영국에서 평준화준비금(equalisation reserves)은 특정 사업부문의 변동성을 반영하기 위해 별도로 적립하는 준비금으로 아직 발생하지 않은 부채와 관련되어 있다. IFRS 4에서는 평준화준비금의 성격을 고려하여 부채의 요건⁷⁷⁾을 충족하지 못한다는 이유로 이를 부채로 인식하는 것을 금지하고 있다. 그러나 보험회사의 회계에 대한 권고실무보고서(ABI SORP)에서는 평준화준비금(equalisation reserves)을 법정준비금(technical reserves)의 구성항목 중 하나로 적립하도록 하고 있다.

ABI SORP에 의하면, 평준화준비금은 특정 사업에 대해 미래 예외적으로 높은 손실율을 감소시킬 목적으로 적립한다. 평준화준비금의 적립한도는 해당 사업연도 및 직전 4개연도 동안 순보험료를 참고하여 결정하며, 해당 사업연도의 발생 보험금 및 경과보험료를 참고하여 준비금을 환입한다.

나) 세법

(1) 책임준비금

법인세법상 법정준비금은 미경과보험료적립금(unearned premiums provisions, UPP), 미소멸리스크준비금(unexpired risks provision, URP), 지급준비금(claims outstanding), 평준화준비금(equalisation)을 모두 포괄하는 개념으로 이는 투자자산을 제외하고 대차대조표 및 손익계산서에서 가장 큰 비중을 차지하고 있다. 법인세법(Corporation Tax Acts)에서는 보험회사 관련 개념 및 정의 중 많은 부분을 금융감

77) 과거 사건에 의하여 발생하였으며 경제적 효익을 갖는 자원이 기업으로부터 유출됨으로써 이행될 것으로 기대되는 현재의무이다(IAS 37(10)).

독규정 및 관련 법령의 내용을 그대로 사용하고 있다. 영국의 법정준비금 중 우리나라의 책임준비금에 해당하는 항목인 미경과보험료적립금(unearned premiums provisions), 미소멸리스크준비금(unexpired risks provisions), 지급준비금(claims outstanding) 각각에 대한 세무상 처리는 다음과 같다⁷⁸⁾.

미경과보험료적립금(UPP)⁷⁹⁾은 미래의 부채를 의미하는 것은 아니며 보험료수익을 한 회계기간에서 다음 회계기간으로 이연할 목적으로 설정된다. 법인세법상 미경과보험료적립금은 보통 회계상 처리에 따라 리스크가 존재하는 기간에 거쳐 할당하여 인식하므로 회계규정에 따라 인식한 미경과보험료적립금에 대해서는 세무조정 문제가 발생하지 않는다.

미소멸리스크준비금(URP)⁸⁰⁾은 다음 회계기간으로 이연되는 미경과보험료 관련 예상되는 손실에 대한 준비금이다. 법인세법상 미소멸리스크준비금(URP)으로는 회계상 인식한 금액을 인정하고 있다. 또한 미경과보험료적립금(UPP)을 보충할 목적으로 적립한 미소멸리스크준비금(URP)의 경우 이와 같은 추가 적립금이 적정한 통계기법에 따라 정당화될 수 있는 것이라면 법인세법상 허용하고 있다.

지급준비금은 대차대조표일까지 발생한 보험사고와 관련하여 최종적으로 예상되는 비용에 대해 지급한 보험금을 차감하고 관련 사고처리비용을 가산하여 적립한 준비금이다. 기업회계상 지급준비금은 기보고발생지급준비금의 경우 각각의 사례별로 또는 평균보험금 방식에 기초하여 계산하며, 미보고발생지급준비금의 경우 적정한 통계기법 및 불확실성을 처리할 기타 기법을 이용하여 추정에 기초하여 계산한다. 법인세법에서는 이와 같이 기업회계에 따라 계산한 지급준비금에 대해서는 세무상 비용으로 공제해 주고 있다.

78) GIM6000 - Technical provisions

79) GIM6020 - Technical provisions:background:Unearned Premium Provision

80) GIM6030 - Technical provisions:background:Unexpired Risks Provision

한편, 2009년부터는 재정법 2007(Finance Act 2007, FA07) Schedule 11에 따라 적정금액 규정을 통해 세무상 허용되는 준비금을 제한하는 것이 가능해졌다. 적정금액 규정이란 미경과보험료적립금 등의 법정적립금액의 적정성을 확보하기 위한 규정으로 그 구체적인 내용은 다음 표와 같다.

적정금액 규정(appropriate amount Regulations): SI2009/1926

(1) 적용대상

- 미경과보험료적립금, 미소멸리스크준비금, 지급준비금

(2) 주요 규칙

<1단계>: 보험계리인 또는 기타 적정한 숙련인력은 준비금이 결정된 시기에 회계상 기재된 금액이 과도하지 않다는 서면 의견을 주어야 한다.

<2단계>: 회사는 1단계의 서면 의견에 기초하여 미지급보험금을 표시하는 부채가 과도하지 않다는 서면 확인서를 주거나 또는 다른 수치를 제시하여야 한다.

※ 추정치가 위험 및 불확실성에 대한 합리적인 마진과 함께 부채의 최선의 추정치를 초과하는 경우 추정치는 과도한 것으로 간주한다. 이 때 숙련된 의견은 매우 중요한데 보험계리기관이 이에 대한 지침을 제공할 수 있으며, 정부 보험계리인은 최선의 추정치 또는 위험 마진에 대한 질의가 있는 경우 이에 대한 의견을 제시해야 한다.

(3) 대체 규정(alternative rule)

- 주요 규칙상의 요건을 충족하지 못하는 경우 대체규정이 적용된다.
 - 대체규정은 지급준비금과 관련하여 미지급보험금을 나타내는 부채가 미래 현금흐름이 할인되지 않은 최선의 추정치로 계산되기 때문에 상대적으로 간단하다.
-

단, 국세청 공무원이 세무조사과정을 통해 준비금이 법률상 규정된 적정금액(appropriate amount)을 초과한다고 간주하지 않는 경우 해당기간 동안 회계상 계상된 준비금은 세무상으로도 인정된다.

(2) 평준화준비금: 비상위험준비금

평준화준비금 규정이 도입되었을 당시 세법상 이는 과세소득을 계산함에 있어 비용으로 공제될 수 없었다. 그 이유는 예상손익을 과세소득에 반영할 수 없다는 세법상의 원칙에 기초한 것이었으며, 또한 평준화준비금의 적립 및 환입과 관련하여 신뢰할 만한 계산방식에 대해서도 의문이 있었다.

그러나 영국에서는 다른 EC 경쟁자와의 경쟁에서 불리해지지 않기 위해 1996년 12월 23일부터 감독신고서에 기초하여 감독규정에 따라 계산한 금액을 세무상 평준화준비금으로 공제하기 시작하였다. 1996년 도입된 세법규정 ICTA88/S444BA부터 ICTA88/S444BD 및 보험회사에 대한 세법규정(Insurance Companies Reserves Tax Regulations 1996(SI1996/2991))에서는 세무상 특정 공제 및 책임에 대해 규정하고 있으며, 이는 1996년 12월 23일 이후 종료하는 회계연도부터 적용되어 왔다.

세무상 평준화준비금으로 공제할 수 있는 금액은 감독신고서에 기초하여 감독규정에 따라 계산한다. 평준화준비금의 순진입액이 보험회사의 과세소득을 계산함에 있어서 공제 가능하며, 순환입액은 과세대상에 해당한다. 또한 금융감독청(FSA)이 감독하는 회사는 법규정상 요구되는 금액을 초과하여 평준화준비금을 적립하는 것도 가능하다. 규정을 초과한 준비금(excess reserve)의 경우 세무상 비용으로 공제되지 않으며, 그 환입 역시 세무상 과세되지 않는다.

감독신고서가 없거나 세무상 별도의 계산을 요구하는 특별한 상황에 처해 감독신고서에 기초하여 세금계산을 할 수 없는 경우 회계상 수치에 기초하여 계산한다. 일반적으로 보험업법 및 관련 지침에서는 평준화준비금과 관련하여 기업회계 및 감독회계에서 동일한 수치를 사용할 것을 요구 또는 강권하고 있다.

참고로, 현재 영국의 감독회계에서는 우리나라의 비상위험준비금에 대응하는 보험부채로 평준화준비금(equalisation provisions)을 '보험회

사를 위한 자문집(INSPRU)’ 1.4에서 다음과 같이 규정하고 있다.

“2005년부터 몇몇 보험회사의 재무제표에 적용될 국제회계기준에 의하면 평균화준비금을 보험회사의 공시 재무제표에 부채로 처리하는 것은 의무사항이 아니다. 그러나 자본요건의 이행 여부를 판단함에 있어서 이는 부채로 간주될 것이다.”

동 규정에 의하면 2005년 국제회계기준이 도입된 이후에는 개별재무제표를 국제회계기준을 적용하여 작성하게 되는 경우와 관련하여 별도의 규정을 통해 평균화준비금이 재무보고 목적상 자본으로 분류되나 감독회계목적상으로는 여전히 부채로 분류되어 자본요건 등의 판단기준이 됨을 강조하고 있다⁸¹⁾. 즉, 국제회계기준을 적용하여 평균화준비금을 재무보고 목적상 자본으로 계상하더라도 감독회계목적상으로는 부채로 본다는 것이다.

15) 종합

이상에서 정리한 각 항목별 IFRS, UK GAAP 그리고 세법의 내용은 다음과 같다.

〈표 III-12〉 주요 항목별 회계기준 및 세법 비교표: 영국

항목		IFRS	UK GAAP	세법
(1) 재무제표 표시	재무제표의 종류와 명칭	<ul style="list-style-type: none"> • 기말 재무상태표 • 기간 포괄손익계산서 또는 손익계산서 • 기간 자본변동표 • 기간 현금흐름표 • 주식(유의적인 회계정책의 요 	<ul style="list-style-type: none"> • 대차대조표 • 손익계산서 또는 포괄손익계산서 • 주주 자금변동표 • 주식 • 현금흐름표 	<ul style="list-style-type: none"> • 회 계 장 부 (account)로 포괄적으로 규정 - 대차대조표, 손익계산서 및 이에 대한 주식으로 제공되는 추가 정보, 이사

81) INSPRU 1.4.10

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 121

〈표 III-12〉의 계속

항목		IFRS	UK GAAP	세법
(1) 재무제표 표시	재무제표의 종류와 명칭	<ul style="list-style-type: none"> 약 및 그 밖의 설명으로 구성) 회계정책을 소급하여 적용하거나, 재무제표의 항목을 소급하여 재작성 또는 재분류하는 경우 가장 이른 비교기간의 기초 재무상태표 		회보고서, 감사보고서 등을 포함 ¹⁾
	과세소득 산출 재무제표	n.a.	n.a.	UK GAAP 및 IFRS에 따른 재무제표 모두 인정
(2) 건설계약	공사원가 인식기준	<ul style="list-style-type: none"> 진행기준을 적용 - 단, 진행률은 공사계약의 실질에 따라 합리적으로 측정 	<ul style="list-style-type: none"> 진행기준을 적용 - 단, 수익의 작업진행률로 원가기준법만을 인정 	기업회계에 따라 진행기준으로 인식한 손익을 세무상으로도 인정(장기계약에 한함)
(3) 종업원급여: 퇴직급여부채	퇴직급여부채의 측정방법	보험수리적 가정에 따라 계산	좌동	<ul style="list-style-type: none"> 세무상 퇴직급여부채 인정하지 않음 - 퇴직급여는 지급기준으로 비용공제함
(4) 주식기준보상	세무상비용공제기준	<ul style="list-style-type: none"> 가득기간 동안 인식 - 성과요건을 포함하여 계속 근무요건 등 기타 모든 가득요건을 충족하여야 함 	<ul style="list-style-type: none"> 성과기간 동안 인식 - 특정 성과요건을 충족하면 인식 	<ul style="list-style-type: none"> 공제요건 - 사업목적 요건, 주식요건, 회사요건, 종업원의 소득세법상 지위요건을 충족하여야 함 ○ 공제시기 - 종업원이 해당 주식을 취득한 과세기간

〈표 III-12〉의 계속

항목		IFRS	UK GAAP	세법
	별 도 의 옵 셴 평 가 규 정	<ul style="list-style-type: none"> • 有 - 보상원가를 주 식 옵션의 공정 가치로 계산 (이에는 내재 가치뿐만 아니 라 시간가치가 포함됨) 	<ul style="list-style-type: none"> • 無 - 보상원가를 주 식 옵션 부여일 의 주식의 공정 가치와 행사가 격의 차이(내재 가치 기준)에 기초하여 계산 	無
(5) 환율 변동 효과	기능통화 제 도 의 도 입 여 부	도입	현지통화 관련 규 정이 기능통화와 유사	<ul style="list-style-type: none"> • 도입 - 특정 손익의 경 우 요건을 갖추 면 기능통화로 계산하는 것이 가능
	기능통화 적 용 시 과 세 소 득 산 출 방 법	n.a.	n.a.	기능통화로 계산 한 과세손익을 파 운드로 환산하여 과세소득을 산출함
(6) 재고자산	원가 측정 방법	후입선출법 불인정	후입선출법 인정	후입선출법 불인정
	평가방법	취득원가와 순실 현가능가치 중 낮 은 가액	좌동	<ul style="list-style-type: none"> • 기업회계상 평 가액 인정 - 금융기관 및 상 품중개인의 재 고자산에 대해 서는 시가법 역 시 인정
(7) 유형자산	구성요소 별 감가 상각	취득가액의 중요성에 따라 인정	경제적 내용연수 가 다른 요소로 구 성된 자산의 경우 구성요소별 상각 의무	건물 또는 건축물 의 구성요소 ²⁾ 의 경우 건축물과 분 리하여 상각하는 것이 가능함
	감가상각 구성요소 재 검 토 의무	매 회계기간 말 재 검토 의무	좌동	없음 ³⁾

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 123

〈표 III-12〉의 계속

항목		IFRS	UK GAAP	세법
	재평가	<ul style="list-style-type: none"> 원가모형과 재평가모형 중 선택 적용 - 단, 재평가모형 적용시 공정가치를 사용 	<ul style="list-style-type: none"> 원가모형과 재평가모형 중 선택 적용 - 단, 재평가모형 적용시 현행가치⁴⁾를 사용 	원가모형만 인정
(8) 차입원가	자 본 화 강제 여부	강제	강제	허용
	자본화대상과 대상차입금	일반차입금, 특정차입금	특정차입금	특정차입금
(9) 무형자산	비한정내용연수 무형자산에 대한 상각	상각하지 않고 매년 손상평가	좌동	<ul style="list-style-type: none"> 회계기준에 따른 손상평가액을 세무상 상각액으로 인정 또한 납세자의 선택에 따라 4%의 고정비율 상각도 인정됨
	평가	원가모형과 재평가모형 중 선택	좌동	세무상재평가이익 = Min[회계상재평가이익×재평가 전 세무상 장부가/재평가 전 회계상 장부가, 세무상 감가누계액]
(10) 자산손상	손상차손의 인정 여부	인정	인정	<ul style="list-style-type: none"> 유형자산: 불인정 무형자산: 세무상 상각액으로 인정 대여금, 수취채권 등: 인정

〈표 III-12〉의 계속

항목		IFRS	UK GAAP	세법
(11) 총당부채	총당부채의 인정 여부	인정	인정	특정 요건 ⁵⁾ 을 충족하는 경우 인정
(12) 금융상품: 표시	상환우선주의 분류	부채로 분류 ⁶⁾	자본으로 분류	자본으로 분류
(13) 금융상품: 인식과 측정	평가	부분 공정가치 모델 채택	부분 공정가치 모델 채택	<ul style="list-style-type: none"> 특정 항목에 대해 시가법 적용을 인정 - 단기매매 금융상품, 최초에 당기손익인식 항목으로 지정한 금융상품, 매도가능자산(자본계상), 파생금융상품, 위험회피수단이 공정가치로 평가되는 경우 위험회피대상 금융상품
	손상 및 대손(대손충당금)	취득원가로 평가하는 당기손익인식금융자산, 매도가능금융자산, 대여금 및 수취채권, 만기보유 금융자산의 경우 손상 발생의 객관적 증거가 있는 경우 손상차손 인식 가능	좌동	<ul style="list-style-type: none"> 대여금 및 수취채권에 한해 손상차손을 인정 대손충당금은 불인정⁷⁾

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 125

〈표 III-12〉의 계속

항목		IFRS	UK GAAP	세법
(14) 보험계약	비상위험 준비금	자본으로 인식	부채로 인식	감독회계 규정에 따라 부채로 인식

- 주: 1) UK GAAP 및 IFRS에 따른 재무제표 모두 인정. 참고로, 재무제표의 종류에는 우리나라의 K-GAAP 및 법인세법에서와 같이 이익잉여금처분계산서가 포함되어 있지 않음. 또한 법인세 신고 필수서식에 법인세법상 별도로 정한 표준재무제표 양식을 포함하고 있지 않음.
- 2) 그 사례로는 건물에 부착된 기계류, 전기, 냉수, 가스 및 하수도 시스템, 환기 및 냉방 시스템, 난방 및 온수 시스템, 화재 및 도난 경보 시스템, 승강기 및 에스컬레이터 등이 있음
- 3) 법인세법상 감가상각 방법 및 상각률이 자산종류별로 법정화되어 있어 법인이 세무상 이를 선택할 여지가 없음
- 4) 대체원가와 회수가능가액 중 낮은 금액을 의미함
- 5) 발생요건을 모두 충족하고 합리적으로 정확하게 측정할 수 있으며, 이를 계상하는 것이 거래이익의 진실되고 공정한 관점을 제공하는 경우
- 6) 발행자에게 고정금액 또는 확정가능금액으로 고정일 또는 확정가능일에 상환할 것을 요구하거나, 보유자에게 상환선택권이 있는 우선주의 경우 부채로 분류함. 반면, 우선주로서 상환가능하지 않고 그 배당이 발행자의 재량에 따라 결정되는 경우 자본으로 분류함.
- 7) 재평가로 인해 발생한 손상차손만을 인정하며, 단순히 총발행채권 또는 총매출액의 일정비율로 계산한 대손충당금은 세무상 비용으로 불인정

2. 호주

가. IFRS 도입 현황

1) 호주채택국제회계기준(A-IFRS)의 도입과정

2002년 7월 금융보고위원회(Financial Reporting Council; FRC)는 호주기업회계기준(Australian General Accepted Accounting Principle: A-GAAP)을 2005년 1월부터 호주채택국제회계기준(Australian equivalent to IFRS: A-IFRS)으로 전환하기로 발표하였다. 이러한 변

화는 회사법 경제개혁프로그램(Corporate Law Economic Reform Program)의 일환으로 '재무보고 강화를 위한 기업의 공시제도(Issue Paper No. 9: Corporate Disclosure - Strengthening the Financial Reporting Framework)'에 대한 정부와 FRC의 의사결정과 함께 이루어졌다.

FRC의 감독을 받고 있는 호주회계기준위원회(Australian Accounting Standards Board: AASB)는 1996년부터 A-IFRS 채택을 위한 전환 절차를 시작하여 2002년까지 IFRS와 A-GAAP의 중요한 차이에 대한 연구를 완료하였다. 그리고 IFRS에 대한 적응기간을 두면서, AASB는 2004년 7월까지 정보공시 제도와 절차를 IFRS에 맞게 변경하였다⁸²⁾.

이러한 준비과정을 통해 AASB는 2004년 7월에 A-IFRS를 제정하였고 2005년 1월 1일 이후 시작하는 회계연도부터 회사법(Australian Corporation Act 2001)에 따라 재무제표 보고의무가 있는 모든 법인은 A-IFRS에 따라 재무제표를 작성, 보고하도록 하였다⁸³⁾. 2005년 도입 시 A-GAAP과 A-IFRS의 전환에 대한 비교를 살펴보면 다음의 표와 같다.

〈표 III-13〉 A-IFRS(2005)와 A-GAAP 비교

A-IFRS	내용	적용일	A-GAAP		IFRS/ AS
			기준서	AAS	
AASB 1	First-time Adoption of Australian Equivalents to International Financial Reporting Standards	2005-1-1	-	-	IFRS 1
AASB 2	Share-based Payment	2005-1-1	-	-	IFRS 2
AASB 3	Business Combinations	2005-1-1	AASB 1013, AASB 1015	18,21	IFRS 3

82) AASB, IFRS Adoption In Australia, September 2009.

83) AASB 1, First-time Adoption of Australian Equivalents to International Financial Reporting Standards.

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 127

〈표 III-13〉의 계속

A-IFRS	내용	적용일	A-GAAP		IFRS/I AS
			기준서	AAS	
AASB 4	Insurance Contracts	2005-1-1	AASB 1023, AASB 1038	26	IFRS 4
AASB 5	Non - current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	2005-1-1	AASB 1042	-	IFRS 5
AASB 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	2005-1-1	AASB 1022	7	IFRS 6
AASB 7	Financial Instruments: Disclosures	2007-1-1	AASB 1033	-	IFRS 7
AASB 101	Presentation of Financial Statements	2005-1-1	AASB 1001, AASB 1018, AASB 1034, AASB 1040	1, 6, 36, 37	1, 8
AASB 102	Inventories	2005-1-1	AASB 1019	2	2
AASB 107	Cash Flow Statements	2005-1-1	AASB 1026	28	7
AASB 108	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	2005-1-1	AASB 1001, AASB 1018	6	1,8
AASB 110	Events after the Balance Sheet Date	2005-1-1	AASB 1002	8	10
AASB 111	Construction Contracts	2005-1-1	AASB 1009	11	11
AASB 114	Income Taxes	2005-1-1	AASB 1020	3	12
AASB 116	Segment Reporting	2005-1-1 2007-1-1	AASB 1005	16	14

〈표 III-13〉의 계속

A-IFRS	내용	적용일	A-GAAP		IFRS/I AS
			기준서	AAS	
AASB 117	Property, Plant and Equipment	2005-1-1	AASB 1021, AASB 1041	4,10	16
AASB 118	Leases	2005-1-1 2007-1-1	AASB 1008	17	17
AASB 119	Revenue	2005-1-1	AASB 1004	15	18
AASB 120	Employee Benefits	2005-1-1	AASB 1028	30	19
AASB 120	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	2005-1-1	-	-	20
AASB 121	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	2005-1-1, 2006-1-1	AASB 1012	20	21
AASB 123	Borrowing Costs	2005-1-1	AASB 1036	34	23
AASB 124	Related Party Disclosures	2005-1-1	AASB 1017	22	24
AASB 127	Consolidated and Separate Financial Statements	2005-1-1	AASB 1024	24	27, 3
AASB 128	Investments in Associates	2005-1-1	AASB 1016	14	28, 3
AASB 129	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	2005-1-1	AASB 1012	-	29
AASB 130	Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions	2005-1-1	AASB 1032	32	-
AASB 131	Interests in Joint Ventures	2005-1-1	AASB 1006	19	31
AASB 132	Financial Instruments: Presentation	2005-1-1, 2006-1-1	AASB 1033	23, 33	32

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 129

〈표 III-13〉의 계속

A-IFRS	내용	적용일	A-GAAP		IFRS/I AS
			기준서	AAS	
AASB 133	Earnings per Share	2007-7-1	AASB 1027	-	33
AASB 134	Interim Financial Reporting	2005-1-1	AASB 1029	-	34
AASB 136	Impairment of Assets	2005-1-1	AASB 1010	10	36
AASB 137	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	2005-1-1	AASB 1044	-	37
AASB 138	Intangible Assets	2005-1-1	AASB 1011	13, 18	38
AASB 139	Financial Instruments: Recognition and Measurement	2005-1-1, 2006-1-1, 2007-1-1	AASB 1014	23	39
AASB 140	Investment Property	2005-1-1	-	-	40
AASB 141	Agriculture	2005-1-1	AASB 1037	35	41
AASB 1004	Contributions	2005-1-1	AASB 1004	-	-
AASB 1023	General Insurance Contracts	2005-1-1	AASB 1023	26	-
AASB 1031	Materiality	2005-1-1	AASB 1031	5	-
AASB 1038	Life Insurance Contracts	2005-1-1	AASB 1038	-	-
AASB 1039	Concise Financial Reports	2005-12- 31	AASB 1039	-	-
AASB 1045	Land Under Roads (Withdrawn)	2005-1-1	AASB 1045	-	-
AASB 1046	Director and Executive Remuneration Disclosures (Withdrawn)	2005-1-1	AASB 1046	-	-

〈표 III-13〉의 계속

A-IFRS	내용	적용일	A-GAAP		IFRS/I AS
			기준서	AAS	
AASB 1047	Disclosing the Impacts of Adopting Australian Equivalents to International Financial Reporting Standards	2005-1-1	AASB 1047	-	-
AASB 1048	Interpretation and Application of Standards	2005-1-1	AASB 1030	-	-
AAS 25	Financial Reporting by Superannuation Plans	1993-6-30	-	-	26
AAS 27	Financial Reporting by Local Governments	1996-6-30	-	-	-
AAS 29	Financial reporting by Government Departments	1998-6-30	-	-	-
AAS 31	Financial Reporting by Governments	1999-6-30	-		

자료: http://www.charteredaccountants.com.au/files/documents/Comparison_Table_AIFRS_standards.pdf

도입 초기 A-IFRS는 IFRS의 원문을 전반적으로 수용하되 재무보고 일관성, 호주 법규체계와의 일치 등을 고려하여 일부 IFRS 문구를 삭제하거나 공시사항을 추가하였다. 그런데 AASB는 2007년 5월에 AASB 2007-4(Amendments to Australian Accounting Standards arising from ED 151 and Other Amendments, 주요 내용은 아래의 표를 참조)를 발표하여 A-IFRS를 IFRS 원문에 가깝도록 변경하였다⁸⁴⁾. 이는 IFRS와의 동등성을 제고하여 회계기준에 의한 정보이용자의 의사결정 차이를 최소화하고, IFRS를 사용하는 국가들과의 비교가능성을 제고하기 위한 것이다. 이를 위해 AASB는 도입 초기에 호주 기업간 재무제표의 비교가능성을 높이기 위해 허용하지 않았던 IFRS의 선택가능 대안을 회계처리 방법으로 수용하였고, 호주만의 공시요

84) 금융감독원, 국제회계기준 동향 제3호, 2007년 5월 28일

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 131

구사항 제거와 일부 문구수정을 하였다.

〈표 III-14〉 AASB 2007-4의 주요 내용

구분	내용			
	항목	IFRS의 선택가능대안	호주의 최초 A-IFRS	수정안
IFRS의 선택가능대안 확대	현금흐름표 작성법	직접법 간접법	직접법	직접법 간접법
	비화폐성 국고보조금 평가	공정가액 측정 명목가액 측정	공정가액 측정	공정가액 측정 명목가액 측정
	조인트벤처 투자지분	비례연결법 지분법	지분법	비례연결법 지분법
추가공시 요구 삭제	대차대조표일 후 중요한 사건의 재무적 영향에 대한 주석공시 의무			
문구 수정	IFRS 원문에 없는 제한문구 삭제			
	별도재무제표(seperate financial statement)의 정의를 IFRS와 동일하게 변경			

자료: 금융감독원, 국제회계기준(IFRS) 동향, 2007. 5 일부 수정

2) A-IFRS의 적용범위

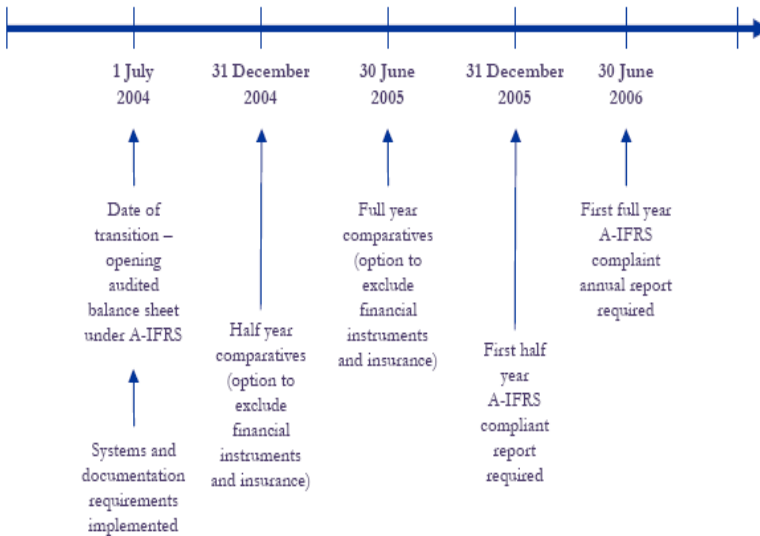
호주의 AASB는 A-IFRS의 적용 범위를 특정 대상회사에만 국한하지 않고 모든 법인으로 확대하는 것이 재무제표의 비교가능성을 높이고, 비영리분야의 회계 전문성을 증진시킬 수 있다고 보았다. 그래서 A-IFRS는 회사법에서 규정하고 있는 보고대상회사 모두에 적용하도록 의무화하였다.

이에 따라 보고대상회사인 상장기업, 소규모가 아닌 비상장기업 및 외국계기업의 자회사 그리고 비영리법인(호주 정부기관 포함)도 A-IFRS에 따른 재무제표 작성 보고의무가 있다. 비영리법인의 경우에는 거래중립성(transaction neutrality)이 실현될 수 있도록 A-IFRS

에 따라 재무제표를 작성 보고하도록 규정하고 있는데, 비현금창출자산(non-cash generating assets)에 대한 자산손상(impairment)과 non-exchange income recognition에 대해서는 A-IFRS의 적용 예외를 인정하고 있다.

호주는 A-IFRS에 따라 재무제표를 작성 보고하는 기업들에 2년간의 준비기간을 허용하여 2006년 6월 30일에는 연간비교식재무제표를 작성, 보고하도록 하였다. 왜냐하면 호주의 회계사업연도는 7월 1일로 시작되어 6월 30일에 종료되는 6월말 결산제도인 데 반해 A-IFRS는 2005년 1월 1일부터 적용되어 완전한 비교식 재무제표 작성에 어려움이 있었기 때문이다. 그래서 2005년 6월말 재무제표를 작성 보고할 때에는 금융상품과 보험에 대해서 A-GAAP를 적용할 수 있는 선택권을 부여하였다. 이에 대한 내용은 아래 그림에 표시되어 있다.

[그림 III-2] 호주 6월말 결산법인의 A-IFRS 적용방법



자료: Deloitte Australia, An overview of Australian equivalents to International Financial Reporting Standards, p. 2.

3) A-IFRS 도입과 중요 의사결정

호주는 1996년부터 A-IFRS 도입을 위한 준비과정과 실제 2005년부터 적용하는 과정에 이르기까지 크게 다음과 같은 3가지의 중요한 의사결정에 대해 고민을 해왔으며 점진적인 수정 및 보완을 통해 현재 A-IFRS에 이른 것으로 보인다⁸⁵⁾.

첫 번째 의사결정은 IFRS의 선택적 회계처리에 대한 수용범위 문제이다. 2005년 도입 초기에 A-GAAP에는 존재하지 않았던 IFRS의 선택적 회계처리는 원칙적으로 배제하였으나 2007년 수정을 통해 IFRS의 선택적 회계처리를 모두 A-IFRS에서 수용하였다. IFRS의 채택으로 인한 혼란을 피하고 호주법인에 적합한 회계처리 선택권을 허용하는 것이 합리적이라고 판단한 것이다.

두 번째 의사결정 사항은 호주의 특별한 공시규정(Australian-specific disclosure) 유지 여부이다. 2005년 도입 초기에는 호주의 특별한 공시규정을 유지하였지만 2007년에는 대부분 폐지하였다. IFRS의 채택으로 인한 혼란을 피하고 회사의 추가적인 공시부담을 덜어주자 한 것이다. 다만 dividend imputation에 대해서 고유의 공시규정을 유지하고 있다.

마지막으로 IFRS의 적용 대상을 모든 법인으로 확대하는지 또는 특정 법인에 국한하는지 여부에 대한 의사결정이다. 이와 관련해서는 모든 법인에 대해서 IFRS를 적용하도록 규정하였다.

나. IFRS 도입 전후 세법개정 논의

1) 세무와 회계의 관계: Quasi-dependent tax system

호주 세법에 의하면 과세소득(taxable income)은 과세가능이익

85) AASB(2009)

(assessable income)에서 손금산입액(allowable deductions)을 공제하여 산출된다⁸⁶⁾. 일반적으로 호주 세법은 기업회계와는 상대적으로 독립적인 관계를 유지해 왔다. 과세소득을 산출하는 세무회계(tax accounting)는 호주 세법에서 별도로 규정되고 있어 기업회계기준과는 근본적인 차이점을 가지고 있기 때문이다⁸⁷⁾. 그러나 근래에 들어 연결납세(consolidation), 금융상품과세(taxation of financial arrangement: TOFA), 과소자본세제(thin capitalisation) 등의 경우 과세소득을 산정할 때 호주 세법이 기업회계기준을 직·간접적으로 준용하고 있는 부분이 적지 않기 때문에 기업회계기준의 제·개정 내용은 조세부담 수준에 영향을 미치고 있다⁸⁸⁾.

호주의 법인세법상 과세소득은 아래 [그림 III-3]과 같이 회계상 순손익액에서 세법에 의한 익금과 손금산입액을 가감하여 산정하는 조정방식(reconciliation statement)을 통해 산출되는데, 우리나라의 법인세법상 과세표준을 산정하는 방식과 유사하다. 따라서 호주는 과세소득을 산정함에 있어서 기업회계의 순이익을 과세소득 계산의 출발점으로 활용하는 중도적 조세체계(quasi-dependent tax system)를 채택하고 있다⁸⁹⁾.

이러한 중도적 조세체계에서 A-IFRS의 도입은 세무목적상 과세소득을 산출하는 조정방식을 더욱 복잡하게 만들 가능성이 있다. A-IFRS와 세법규정의 차이로 발생하는 세법의 제·개정 여부와 세법규정이 기업회계기준을 준용하는 경우 A-GAAP와 A-IFRS의 차이로 발생하는 세부담의 변동은 납세자와 과세당국 모두에게 중요한 이슈로 제기되었다.

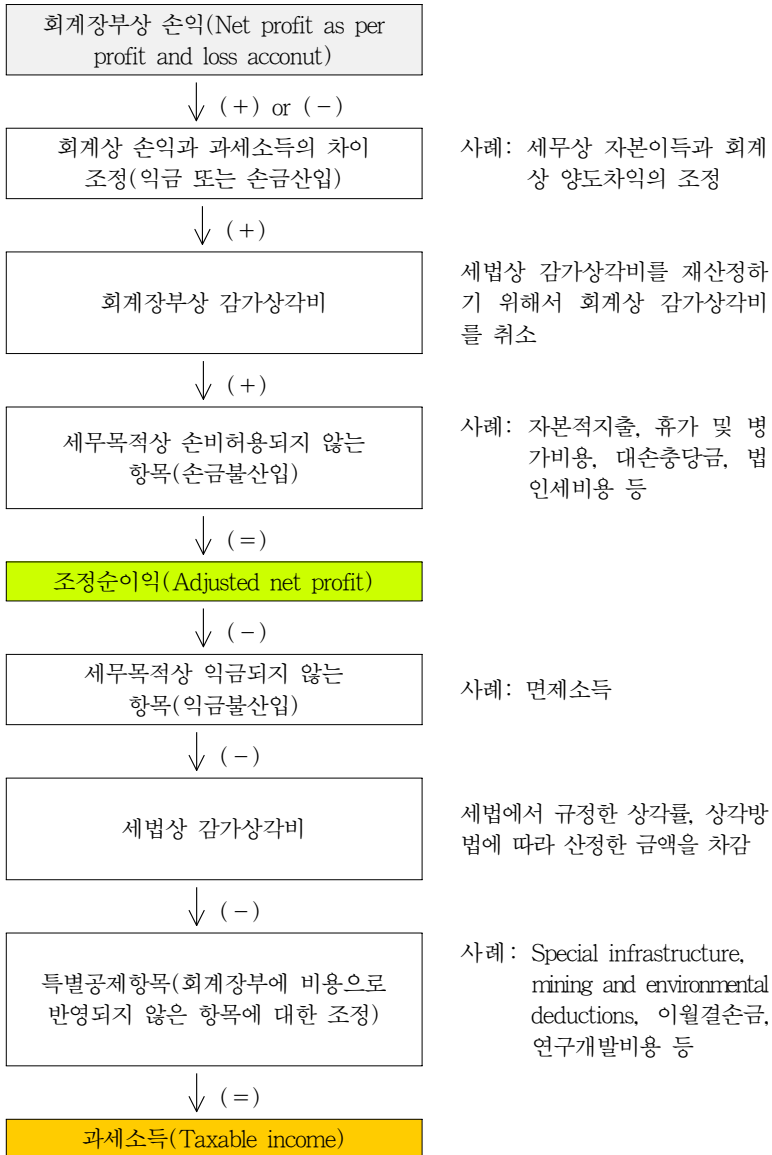
86) ITAA97 s4-15(1)

87) CCH, Australian Master Tax Guide, 2009, p. 347.

88) ATO, Australian International Financial Reporting Standard Blueprint for Tax implication, May 2005, p. 9.

89) PricewaterhouseCoopers, Tax implications of IFRS conversion on debt arrangements, 2005, p. 5.

[그림 III-3] 호주 법인세 과세소득 조정방법



자료: CCH, Australian master tax guide 2009, p. 59.

2) IFRS 도입에 따른 세무당국의 대응

호주 국세청(Australian Tax Office: ATO)의 A-IFRS의 도입에 대한 시각은 긍정적이었다. A-IFRS의 도입으로 의도하지 않은 세제상의 결과가 초래하지 않도록 ATO가 노력하는 경우 확실성 증대, 납세 협력비용과 조세중립성 유지, 재정거래 및 조세이연 기회의 감소, 다른 OECD국가와의 일관성의 유지 및 호주의 중립적 조세환경 구축 효과를 얻을 것으로 보았다. 이를 위해 ATO는 대외적으로는 국가조세협의회(National Tax Liaison Group; NTLG)와 정부당국⁹⁰⁾과의 협력을 통해 A-IFRS 도입으로 제기되는 세무상 문제들을 해결하였고, 대내적으로는 A-IFRS 도입을 위한 청사진(A-IFRS blueprint for tax implications)을 발표하였다. 국가조세협의회와 IFRS 도입을 위한 청사진의 구체적인 내용은 아래와 같다.

가) 국가조세협의회(NTLG)

1984년에 설립된 국가조세협의회(NTLG)는 조세전문가들의 전문적인 지식과 조언을 ATO에 제공하는 기구로 정기적으로 1년에 4회의 포럼을 개최하고 있다⁹¹⁾. 국가조세협회의체의 조세전문가 구성원은 ATO의 senior members, 법학·조세·회계전문가 단체 대표와 재무부 공무원으로 이루어진다⁹²⁾. 국가조세협회의체의 역할은 조세와 연금

90) 정부당국으로는 재무성, AASB, 호주증권투자위원회(Australian Securities and Investment Commission), 호주법규자문원(Australian Prudential Regulation Authority)이 있다.

91) ATO, http://www.ato.gov.au/taxprofessionals/pathway.asp?pc=001/005/036&mfp=001/005&mnu=47607#001_005_036

92) 외부전문가 단체의 범위는 아래와 같다.

- Association of Taxation and Management Accountants
- Corporate Tax Association
- CPA Australia
- Institute of Chartered Accountants in Australia
- Law Council of Australia

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 137

(superannuation system)에 대한 문제 제기 및 의견 개진, 납세협력비용의 감소, 조세 간소화 및 조세 확실성 추구, 정책집행 및 적용과 관련되어 제기된 실무상 문제 및 의견 개진으로 나누어진다. 이러한 역할 수행은 국가조세협의회(NTLG)의 특정 분야별로 구성된 위원회(sub-committee)에서 이루어진다.

2004년 12월, A-IFRS와 관련된 논의창구를 일원화할 목적으로 NTLG 산하에 IFRS위원회(IFRS sub-committee)가 설치되었다⁹³⁾. IFRS위원회와 ATO는 2006년까지 수차례 회의를 거치면서 A-IFRS 도입으로 제기되는 세무상 문제점을 검토하였다. IFRS위원회의 의장은 ATO의 부청장(Tax office Second Commissioner)이 임명하며, ATO와 재무성은 IFRS위원회의 상근위원이 되며 전문가단체는 IFRS 도입으로 인한 세무상 이슈사항에 대해 조언하였다.

2006년 기준 호주의 국가조세협의회와 IFRS의 구성 및 조직상 위치는 [그림 III-4]와 같다.

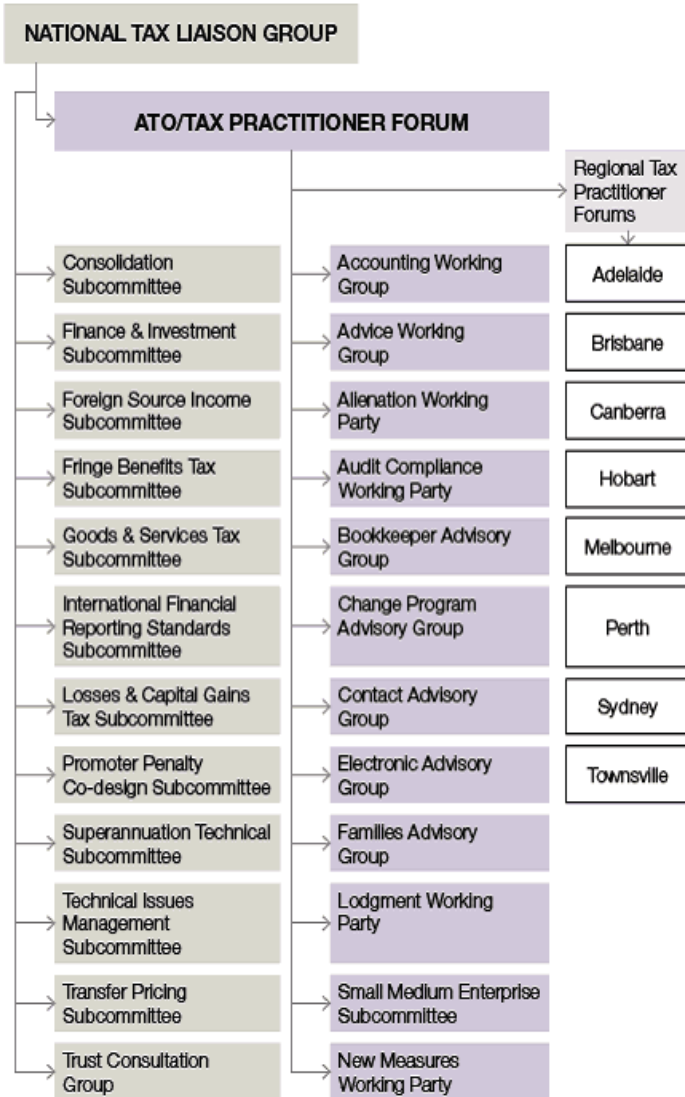
2006년까지 NTLG는 13개의 위원회(sub-committee)로 구성되었는데 2010년 3월 현재 활동 중인 위원회와 국(Group)은 모두 10개로 나타나 있다. 이와 관련하여 2004년 12월에 설립된 IFRS위원회는 2010년 현재에는 활동하고 있지 않으며([그림 III-5] 참조), A-IFRS와 관련된 협의부분은 연결납세국(Consolidation sub-group)에서 담당하고 있는 것으로 보인다⁹⁴⁾.

-
- National Institute of Accountants
 - National Tax and Accountants' Association
 - Taxation Institute of Australia
 - Taxpayers Australia Incorporated

93) ATO, <http://www.ato.gov.au/taxprofessionals/content.asp?doc=/content/52984.htm>

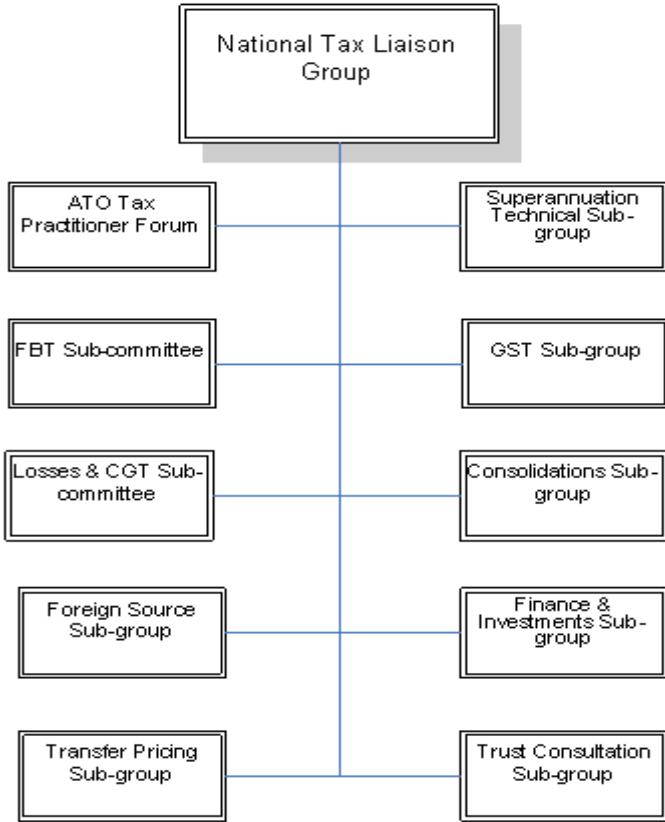
94) ATO, NTLG Consolidation Sub-group의 소개자료에서 IFRS에 대한 내용이 언급되어 있다(<http://www.ato.gov.au/taxprofessionals/content.asp?doc=/content/34924.htm&pc=001/005/036/002/002&mnu=&mf=001/005&st=&cy=1> 참조).

[그림 III-4] 호주 국가조세협의체와 IFRS위원회(2006년 기준)



자료: Michael D'Ascenzo, The ATO's approach to tax administration: working with the tax profession, Taxpayers Australia and Superannuation Australia Annual Conference, 10 November 2006.

[그림 III-5] 호주 국가조세협의체(2010년 3월 현재)



자료: Australian Tax Office, NTLG Current consultative arrangements,
<http://www.ato.gov.au/taxprofessionals/content.asp?doc=/content/47965.htm&pc=001/005/037/001/008&mnu=47608&mf=001/005&st=&cy=1>

2004년부터 2006년 4월까지 IFRS 위원회의 회의가 주로 이루어지면서 이때 논의된 내용과 ATO의 의사결정 사항 중 ATO에 공개된 내용을 중심으로 살펴보면 아래와 같다.

(1) 2004년 12월 2일 IFRS위원회 회의⁹⁵⁾

IFRS 도입으로 영향을 받는 조세환경에 대해서 위원회에서 논의된 내용은 크게 3가지로 살펴볼 수 있다.

- 원칙 중심의 IFRS 규정은 현행 세법규정과 회계의 차이를 보다 확대시킴
- 선택적인 회계처리 인정은 동일한 거래에 대한 세부담액의 차이를 유발
- 정부는 IFRS에 대한 통제권을 상실하지만, IFRS는 조세정책에 영향을 미침

이와 같이 원칙 중심의 IFRS 체계에서 효과적인 조세정책은 적시에 예규(rulings)와 지침(guidelines)을 발표하는 것이 납세자의 불확실성을 최소화하는 것으로 판단하였다. 또한 기업규모별(대기업 또는 중소기업) 또는 산업별로 기업의 IFRS 준비상황을 먼저 확인하여야 한다는 의견도 제시되었다.

IFRS 위원회는 IFRS 도입시 우선적으로 고려할 세무 항목으로 7가지를 선정하였다. 우선순위로 선정된 7가지 항목은 과소자본과세(thin capitalisation), 연결납세(consolidation), share capital tainting, disqualifying account, 금융상품(financial instrument standard), 회계기준의 영향(influence of accounting principles), 신탁 과세(taxation of managed fund)이다. 우선순위로 등록된 세무항목의 자세한 내용은 후술에서 살펴보고 그 내용을 <표 III-23>에서 간략하게 정리하였다.

95) ATO, <http://www.ato.gov.au/taxprofessionals/content.asp?doc=/content/55202.htm>

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 141

〈표 III-15〉 IFRS Sub-committee의 우선검토 대상 세무항목

구분	내용		
과소자본과세	IFRS 적용으로 부채의 증가, 자산의 감소로 부채자본비율 (debt/equity ration)의 변동으로 과소자본세제 적용 가능성 높음		
연결납세	중속회사의 처분으로 연결대상에서 제외될 때, IFRS 적용 시 부채로 인식되어 모회사의 중속회사 순자산가액 감소로 세법상 자본이득으로 과세		
share capital tainting	이익의 자본계정 이전(transfer)은 배당소득에 대한 이중과세 문제 발생		
	회계처리	차변	대변
	equity-based remuneration	P&L	Shareholders Equity
	법인세 비용	Deferred asset	tax Shareholders Equity
disqualifying account	IFRS의 공정가치 평가로 미실현이익에 대한 배당가능소득의 구분		
금융상품	IFRS의 공정가치 평가에 대한 세법 인정 여부		
회계기준 영향	중도적 조세체계를 통해 과세소득을 산정하는 경우 불확실성 증대		
신탁 과세	IFRS에서는 managed fund가 특정투자신탁으로 간주되지 않는 경우 세법상 과세문제 발생		

(2) 2005년 2월 15일 IFRS위원회 회의⁹⁶⁾

2005년에 처음으로 열린 회의에서 ATO는 A-IFRS 적용이 조세환경에 미치는 영향에 많은 관심을 나타냈고, 영국 국세청(United Kingdom Inland Revenue)과 회계법인 Big 4, 소프트웨어개발업자와의 협의를 진행하였다. 특히 ATO는 영국 국세청의 IFRS에 대한 도입 사례를 벤치마킹하고, IFRS기준 중에서 사업결합(IFRS 3)과 금융상

96) ATO, <http://www.ato.gov.au/taxprofessionals/content.asp?doc=/content/64654.htm>

품의 인식과 측정(IAS 39)이 조세에 미치는 영향을 주된 토의주제로 선정했다. 또한 IFRS의 공정가치평가(market valuation)에 대해서 신뢰할 수 있는 근거자료의 문서화와 개발의 필요성을 주장했다.

IFRS 도입으로 조세에 미치는 영향을 전반적으로 이해하기 위해 회계법인 big 4와 공동으로 협력하였다. 또한 IFRS로 인한 납세자의 납세협력비용을 낮추고자 회계법인을 제외한 소프트웨어개발업자와 공동 연구를 하였으며, 필요한 경우 회계법인의 자문을 얻었다.

ATO는 IFRS위원회에 IFRS 도입이 연금(superannuation), 소비세(Excise tax)와 부가세(GST)에 미치는 영향에 대한 검토를 요청하였다. 또한 IFRS 위원회에 참여한 한 구성원은 중소기업(small to medium enterprises; SMEs)의 법인세 신고기한 연장 여부를 제기하였다. 중소기업(SMEs)의 경우 IFRS 도입을 위한 회계 전문지식 및 경험이 상대적으로 낮기 때문에 법인세 신고기한 연장이 필요하다는 논리였지만, 위원회 구성원 간의 의견이 상반되자 ATO는 주된 논의 항목으로 등록하여 검토를 진행하였고 중소기업(SMEs)을 위한 IFRS의 세무영향 안내지침서 발간도 고려하였다.

2004년에 제기된 7가지의 우선항목에 대한 논의를 계속하면서 재무부는 과소자본세제에 대한 의견서를 발표하였다. 과소자본세제의 경우 3년간(2005~2008년)의 유예기간을 허용하여 납세자가 A-IFRS와 A-GAAP 중에서 선택하되 2가지 기준에 의한 회계장부를 유지하도록 하였다⁹⁷⁾.

또한 ATO는 연결납세 예규(Taxation Ruling TR 2004/14 - 'Income tax: consolidation: recognising and measuring the liabilities of a joining entity under subsection 705-70(1) of the Income Tax Assessment Act 1997')에 대한 수정작업과 재고자산 평가에 관련 예

97) The Treasury of Australian Government, Treasurer's 24 January 2005 press release No.002, <http://www.treasurer.gov.au/DisplayDocs.aspx?pageID=&doc=pressreleases/2005/002.htm&min=phc>

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 143

규작성 업무에 착수했다. 특히 연결납세항목에 대해서는 연결납세 실무그룹(consolidation working group)을 구성하여 별도의 회의진행을 통해 문제해결을 모색하였다. 우선항목과는 별개로 IFRS 도입에 따른 PYAG installments(Pay-As-You-Go: PAYG)⁹⁸⁾에 대한 세무상 이슈가 추가로 제기되었다.

(3) 2005년 4월 20일 IFRS위원회 회의⁹⁹⁾

2005년 4월 회의에서 위원회 위원 중 하나인 Institute of Chartered Accountants of Australia(ICAA)는 A-IFRS 도입으로 기업이 가장 염려하고 있는 항목에 대한 연구결과를 발표하였다. Deakin University의 설문결과에 따르면 기업의 73%가 AASB 114인 법인세 비용에 대한 회계기준 처리에 대해 고민이 많은 것으로 나타났다. 왜냐하면 법인세 비용의 회계처리는 재무제표의 자산과 부채의 금액에 영향을 주어서 과소자본과세, share capital tainting, 연결납세 등에 세무상 혼란을 가져다 주었기 때문이다.

영국의 IFRS 도입사례를 검토한 ATO는 영국에서 논란이 되었던 항목들은 호주의 경우와 유사하다고 IFRS위원회에서 발표했다. 영국에서 가장 큰 이슈가 되었던 것은 IAS 39호 금융상품 중에서 헤지계약(hedge contract)과 헤지회계처리에 대한 내용이었으며, 이러한 사안에 대해서 호주는 금융상품과세(TOFA)를 통해서 다룰 수 있다고 설명했다. 다만 호주와는 달리 영국의 경우 재고자산(trading stock)에 대한 이슈는 발생하지 않았다고 부연 설명했다. 또한 ATO는 IFRS 도입에 따른 영국 납세자의 납세협력 관리가 원활하게 이루어지고 있다고 소개하였다¹⁰⁰⁾.

98) 이에 대한 내용은 후술될 'IFRS 도입에 따른 세무상 쟁점사항'에서 (라)를 참조하십시오.

99) ATO, <http://www.ato.gov.au/taxprofessionals/content.asp?doc=/content/65507.htm>

100) 납세자의 납세협력 기대수준 관리를 위해 best endeavours, guidance, penalties 3가지로 구분하였는데, 영국 국세청은 penalties와 관련된 별

연결납세의 경우 ATO는 예규(TR2004/12와 TR2004/13)의 개정 여부를 고려하였다. 또한 share capital tainting과 관련하여 주주귀속 방식(simplified imputation system: SIS)¹⁰¹⁾에 대한 법률 개정을 고려하고 있으며 2005년 6월 14일까지 자본준비금, 외화환산, 헤지거래 등을 포함한 주요 항목에 대한 검토를 완료하기로 하였다.

(4) 2005년 8월 5일 IFRS위원회 회의

ATO는 중소기업(SME)의 IFRS 도입과 관련해서 다음과 같은 사항을 중심으로 검토하기 시작했다.

- 중소기업(SME)이 사용해야 할 회계기준은 어떤 것인가?
- A-IFRS의 도입으로 중소기업의 과세소득 계산에 어떠한 영향을 미치는가?

이러한 논의에서 대부분의 중소기업은 회계기준을 엄격하게 준수하기보다 재무제표를 작성하기 위해서 회계기준을 이용한다는 사실을 인식하였다. 이에 ATO는 A-IFRS를 채택한 중소기업에 필요한 자문과 세제개선안을 준비할 것을 발표하였다. 다만 중소기업에 대한 법인세 신고기한 연장이 필요하다는 논의에 대해서 ATO는 법인세 신고기한 연장은 불필요하다는 입장을 밝혔다¹⁰²⁾.

재무부는 과소자본과세와 관련된 법개정안을 준비하고 있으며,

도의 규정은 두고 있지 않다. 특히 best endeavours에 속하는 납세자들은 회계법인 big 4와 긴밀한 협의를 통해 IFRS를 채택하고 있다.

- 101) 호주는 배당소득에 대한 이중과세 문제를 주주귀속방식(SIS)으로 해결하고 있다. 주주귀속방식이란 출자자가 수령한 배당액에 법인단계에서 부과된 세액을 합산하여 과세하는 대신 배당세액공제를 허용하는 방법을 말하는데 법인주주에게도 허용한다. 우리나라는 개인의 배당소득에 대해서만 Gross-up과 배당세액공제의 허용으로 이중과세를 해결하며, 법인의 배당소득은 배당수입 익금불산입(dividend receive deduction: DRD)으로 이중과세를 해결하고 있다.
- 102) 그러나 중소기업에 대한 법인세신고연장은 중소기업이 ATO에 요청하는 경우 상황에 따라 연장 여부를 검토하는 것으로 변경하였다.

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 145

ATO에서는 A-IFRS 도입 후 A-GAAP의 장부의 기록, 보관과 관련된 지침서(안)를 준비하고 있다고 발표했다. 금융상품에 대해서는 NTLG 금융투자위원회(Finance and Investment sub-committee)에서 논의하는 것으로 변경하였다.

(5) 2005년 11월 23일 IFRS위원회 회의

과소자본과세의 경우 A-IFRS와 A-GAAP에 의한 재무제표를 모두 작성하는 것이 아니라 A-IFRS에서 A-GAAP으로의 금액조정방식으로 과세소득을 산출하도록 하였다. 이러한 조정으로 납세자는 2가지 기준에 따른 장부 기장부담을 덜 수 있었다.

ATO는 PIF(Policy Implementation Forum)에 share capital tainting에 대해서 자문을 요청하였으나, PIF에서 이와 관련된 법률 개정은 불가능하다는 의견을 제시하였다. 신탁에 대한 과세문제의 경우 재무부와 ATO에서 검토되었지만 IFRS의 도입에 대한 대응방안은 나오지 않았다. 또한 회계이익에서 출발하여 과세소득을 산정하는 방식과 관련하여, private ruling의 활용이 A-IFRS의 도입으로 인한 납세자의 불확실성을 낮추는 방안으로 제시되었다.

(6) 2006년 4월 10일 IFRS위원회 회의

2006년에 열린 IFRS위원회 회의는 2005년 11월에 논의항목의 진척 정도를 파악하였다. 재무부와 ATO는 다음 해에 share capital tainting에 대한 법개정안을 준비 중이며, disqualifying accounts에 대해서는 지속적인 검토를 하겠다는 입장을 표명했다. 또한 ATO는 과소자본과세에 대한 예규와 지침서는 최종 수정작업에 있으며, 재고자산에 대한 예규(안)은 2006년 4월말에 고시하겠다고 밝혔다.

ATO에서 공개된 FRS 위원회 회의자료를 보면 IFRS 도입으로 파생되는 세무상의 문제점이 학계 및 실무에서 제기되거나, ATO가 학계에 연구를 의뢰하는 방식으로 나타나고 있다. 그리고 ATO는 영국 국세청과의 토의 등을 통한 교류를 통해 IFRS 도입사례를 벤치마킹

하면서 IFRS 위원회에서 공론화하였다. 그러나 이러한 과정을 통해서 제기된 앞선 문제들은 IFRS 위원회에서 해결되지 않고 2007년 이후부터 예규, 지침서 또는 세법개정을 통하여 조정이 되었다.

2007년 이후에는 IFRS 위원회에 대한 회의록이 공개되고 있지 않아 IFRS 위원회의 활동을 확인할 수 없지만, 실무적으로 복잡하고 중요한 이슈는 내용에 따라 NTLG 산하의 전문위원회로 배속되어 계속 진행되었다. 가령 연결납세는 NTLG 연결납세위원회(Consolidation committee)에서, 금융과세는 NTLG 금융투자위원회(Finance and Investment sub-committee)에서 검토를 진행하였다.

나) A-IFRS 도입을 위한 청사진(A-IFRS blueprint for tax implications)

ATO는 2005년 4월 20일 IFRS위원회에서 앞으로 1년 6개월 동안 적용할 'A-IFRS 도입을 위한 청사진(A-IFRS blueprint for tax implications: A-IFRS blue print)'을 제시하였다. IFRS위원회는 재무부도 ATO와 같은 청사진을 준비할 필요성을 제기하였지만, 재무부는 IFRS 도입에 대한 청사진은 가지고 있지 않다고 의견을 밝혔다. 그 이유에 대해서 재무부의 역할은 국가조세협의체(NTLG)에서 이루어지고 있는 자문에 참여하고, 조세법에 영향을 미치는 항목에 대해서 ATO로부터 자문을 받아 의사결정자인 Government에 보고하는 것이라고 설명하였다.

A-IFRS 도입을 위한 ATO의 청사진에는 다음과 같이 6가지의 핵심 내용이 담겨 있다.

- A-IFRS의 도입으로 영향을 받는 현행 조세법의 범위
- A-IFRS에서 제기되는 세무회계 및 행정정책 사안
- 향후 ATO가 제공하여야 할 서비스와 출간물(products)
- 국세공무원 교육 또는 기준서 해석 업무에서 ATO가 집중하여야 할 분야

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 147

- 조세수입 예측을 위해서 자료 요구항목에 대한 변경
- 교육, 납세협력과 소통을 위한 ATO의 전략

A-IFRS의 도입을 위한 ATO의 역할은 다음과 같이 4가지로 나누어져 있다. 첫째, 현행 호주 세법과 기준을 이해하고, 둘째, 조세수입의 예측 및 변동성을 확인하며, 셋째, A-IFRS 당사자들과 함께 A-IFRS가 세법에 미치는 영향을 확인하며, 마지막으로 앞서 파악된 항목에 대해 세부적인 실행을 하는 것이다.

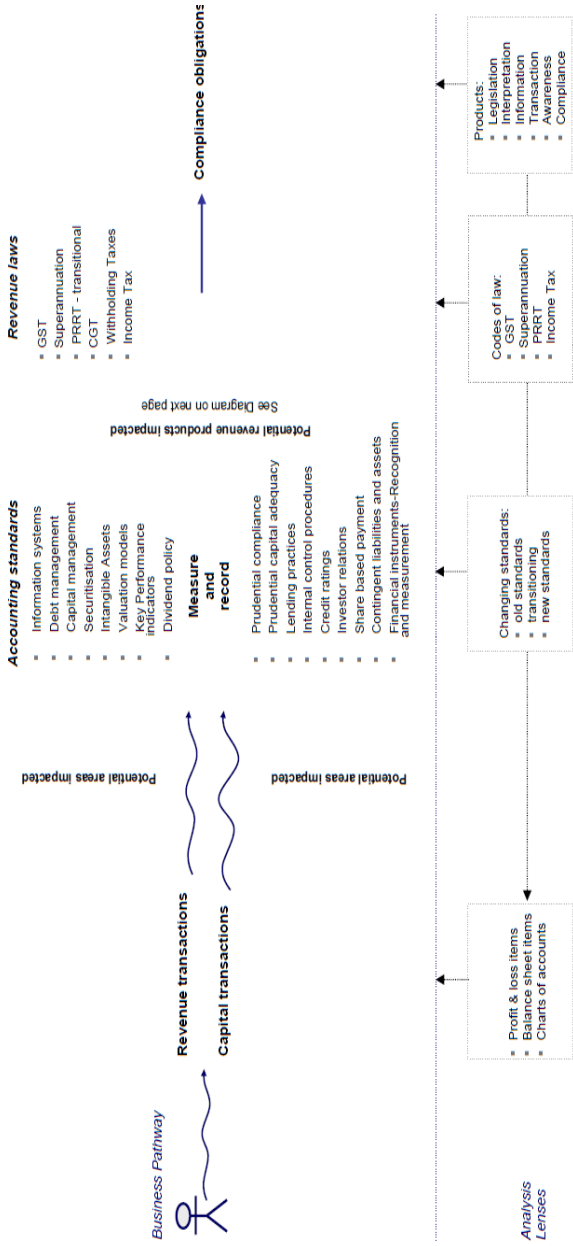
또한 A-IFRS blue print에서 A-IFRS 도입으로 영향을 받는 법인 유형과 중요도를 고려하여 우선검토 항목을 7가지로 제시하였는데, 이는 2004년 제1차 위원회에서 제기된 7가지 세무항목에서 회계기준의 영향(influence of accounting principles)이 빠지고, 재고자산(trading stock)과 PAYG installment가 새로 추가되었다. 이러한 우선검토 항목과 그 영향을 받는 법인은 <표 III-16>과 같다.

<표 III-16> A-IFRS의 우선검토항목에 영향을 받는 법인 유형

구분	영향을 받는 납세자	영향의 중요도		
		높음	중간	낮음
과소자본세제	Corporate group	○		
연결납세	Consolidate group	○		
share capital tainting	All Corporate group	○		
disqualifying account	All Corporate group		○	
금융상품	All taxpayer using financial instrument	○		
재고자산	All taxpayer who have trading stock			○
신탁	All Trusts using accounting standards	○		
PAYG installment	All taxpayer liable to pay PAYG installments and who are required to use accounting standards	○		

자료: ATO, AIFRS Blueprint for Tax implications, May 2005, p. 7.

[그림 III-6] 납세자와 호주 국제회계의 상호작용



자료: ATO, AIFRS Blueprint for Tax implications, May 2005, p. 10.

[그림 III-7] 주요 항목과 조세법과의 상호작용



자료: ATO, AIFRS Blueprint for Tax implications, May 2005, p. 11.

A-IFRS blue print에서는 [그림 III-6]과 같이 회계와 세법의 관계 뿐만 아니라 납세자와 ATO의 상호작용을 함께 고려하고 있다. 또한 [그림 III-7]에서 보는 바와 같이 A-IFRS의 도입 영향을 법인세법에 국한하지 않고, 부가세법, 연금법(superannuation), 석유자원임대과세법(Petroleum Resource Rent Tax)에 걸쳐 파악하고자 했다.

3) IFRS 도입에 따른 세무상 쟁점사항

IFRS 도입과 관련하여 호주 세무당국이 우선항목으로 고려하였던 내용을 간략하게 살펴보면 다음과 같다.

가) 과소자본과세

차입금에 대한 지급이자가 손금으로 인정되는 세법규정을 활용하여 회사가 자본금 대신 차입금을 과다 계상하여 법인세 부담을 회피하는 것을 방지하기 위해 도입된 세제가 과소자본과세이다. 호주 세법에서도 과소자본과세제도가 도입되어 운영되고 있다¹⁰³⁾. 호주 세법에 따르면 과소자본의 판정기준으로는 safe harbor test, arm's length test, world wide gearing test 3가지가 있으며 이 중 safe harbor test가 가장 많이 쓰이고 있다¹⁰⁴⁾. safe harbor test는 고정비율형 규제방법(fixed ration approach)¹⁰⁵⁾으로 과소자본과세가 적용되지 않는 차입금과 자기자본의 비율을 3:1(금융기관의 경우에는 20:1)로 정하고 있다¹⁰⁶⁾.

과소자본과세가 A-IFRS의 도입으로 실무에서 중요한 이슈로 등장

103) ITAA 97, Div 820

104) The Treasury of Australian Government, Thin Capitalisation: Application of accounting standards, November 2006, p. 3.

105) 고정비율형 규제방법이란 특수관계회사로부터 차입금이 자기자본의 일정비율을 초과하는 경우 초과부분에 대한 지급이자를 비용으로 인정하지 않을 뿐 그것을 배당으로 간주하지는 않는다(이용섭, 국제조세, 2005, 세경사, p. 718).

106) CCH, Australian Master Tax Guide 2009, p. 1298.

하게 된 이유는 safe harbor test를 하기 위한 금액을 회계기준에 따라 산정된 금액으로 하도록 세법에서 규정하고 있었기 때문이다.

IFRS를 도입한 호주법인의 경우 아래와 같이 회계장부상 순자산의 감소(부채의 증가와 자산의 감소)효과를 피할 수 없어 세법상 과소자본세제 적용을 받을 가능성이 높아지게 되었다.

- 이연법인세부채의 계상
- 무형자산의 자산인식 금지
- 자산손상평가손실

이러한 순자산감소 효과에 대해서 호주의 재무부는 A-IFRS의 도입으로 무형자산은 약 60억호주달러 감소하고, 이연법인세부채는 약 130억호주달러 증가, 자산손상으로 인해서 자산금액은 약 7억호주달러가 감소할 것으로 보았다¹⁰⁷⁾.

이러한 점을 감안하여 호주의 재무부와 ATO는 A-IFRS가 도입되는 2005년 1월부터 4년 동안 납세자에게 회계기준 선택권을 부여하였다. 즉, 호주의 법인은 A-GAAP 또는 A-IFRS에 따라 산정한 금액으로 과소자본과세 여부를 판단할 수 있었다. 최초 IFRS위원회에서 3년간의 유예기간이 논의되었으나 논의 여부가 길어짐에 따라 1년 더 연장되었다. 이 기간 동안 A-GAAP를 선택한 납세자는 A-IFRS에 의하여 산정된 부채, 자기자본 금액을 A-GAAP 금액으로 조정을 통해 A-GAAP에 의한 safe harbor test를 이용할 수 있었다. 한편 세법개정(Tax laws amendment 2008)을 통해서 금융기관을 제외한 법인에 대해서는 회계기준이 아닌 법에서 규정한 방법으로도 계산할 수 있도록 허용하였다¹⁰⁸⁾. 즉 AASB 112에 의한 이연법인세자산과 부채, AASB 119 employment benefits은 세법상 자산과 부채에서 제외하고 AASB

107) Treasury(2006) p. 7.

108) CCH(2009) p. 1296.

138 무형자산은 세법상 자산으로 인정하였다.

나) 금융상품과세(TOFA)

호주는 금융상품과세(TOFA)에 대한 세제개혁을 2001년부터 2008년까지 4단계로 나누어 <표 III-17>과 같이 진행하였다. A-IFRS와 관련된 세법개정은 2003년에 시행된 2단계 세제개혁과 2005년에 착수하여 2008년 세법개정안(Tax law amendment Bill 2008)¹⁰⁹⁾에 반영된 4단계 세제개혁에서 찾아 볼 수 있다.

2003년 7월 1일부터 시행된 2단계의 세제개혁안은 크게 외국환산 규정(foreign currency gains and losses rule: forex rule)의 개정과 기능통화환산규정(functional currency rule)의 신설이다. 세제개혁 전의 외국환산 규정은 기업회계기준과 별개로 과세소득을 산정하였기 때문에 납세의무자의 납세협력비용이 작지 않았다¹¹⁰⁾. 이와 같은 점을 고려하여 감사받은 재무제표에 사용된 환율을 이용한 외화환산을 세법에서 인정해 주었다. 또한 기능통화환산규정의 신설을 통해 A-IFRS의 도입 전에 선제적으로 세법에서 미리 반영하였다.

<표 III-17> 호주의 금융상품과세 세제개혁

단계	연도	내용	비고
1단계	2001년 7월	부채와 자본의 구분(debt/equity borderline)	-
2단계	2003년 7월	<ul style="list-style-type: none"> • 외국통화 환산손익 규정(forex rule) 개정 • 기능통화환산규정(functional currency rule) 신설 	-
3단계	2005년 1월	현물거래에 대한 헤징(commodity hedging arrangement)	-
4단계	2005년 1월	금융상품에 대한 회계와 세법의 규정을 일치화	2008년 세법개정안

자료: CCH, Australian master tax guide, 2005, pp. 1712~1713에 따라 작성

109) CCH(2009) p. 1245.

110) Tont Frost·Besty Rumble, Australia Branch reports, IFA, 2009, p. 84.

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 153

4단계의 개혁안과 관련하여 IFRS위원회와 NTLG 금융투자위원회 (Finance and Investment sub-committee)에서는 금융자산의 공정가치 평가에 대한 세법 대응방안을 지속적으로 논의한 끝에 2007년에 세법개정안을 제출했지만, 총선(election 2007)으로 세법개정안은 통과되지 못하고 2008년으로 이월되었다. 2008년 세법개정안(Tax law amendment Bill 2008)에 포함된 금융상품과세 내용에는 아래와 같은 내용이 포함되어 있어 A-IFRS 도입에 따른 납세자의 납세협력비용을 감소시키고 금융상품과세로 인한 조세중립성을 증진시키고자 하였다.

- 금융상품과세 개정안은 특정금융기관에 한정
- 금융상품의 정의 신설
- 금융상품의 평가방법 중 A-IFRS의 회계처리 방법을 선택적 허용

이에 대한 자세한 내용은 다음 장인 '주요 항목별 회계기준과 세법 내용의 비교'에서 살펴보고자 한다.

다) share capital tainting

share capital tainting 과세는 법인이 회사의 이익을 자본으로 이전 (transfer)하여 비과세되는 자본의 환급(return of capital)으로 위장하는 것을 막기 위해, 이전되는 이익을 과세하고 실제 출자금의 반환으로 지급된 금액은 자본의 환급이 아닌 배당(unfrankable dividends)으로 간주하는 제도이다¹¹¹⁾. 즉 회사는 주주에게 배당을 지급하는 대신 이를 출자금의 반환으로 처리하여 세금을 회피하는 경우에 적용되는 규정이다. 이 규정에 의하여 법인 단계에서 share capital tainting이 적용되면 주주단계에서 배당소득세액공제(franking credit)가 허용되지 않아 배당소득이 이중과세되는 불이익이 발생하게 된다¹¹²⁾.

111) Div 197 of ITAA 97

112) 이에 대한 내용은 ATO의 지침서 'Imputation reference guide(2004)'

A-IFRS의 도입으로 신주의 발행 없이 자본계정(share capital account)이 증가하는 회계처리가 발생하였는데 그 대표적인 예가 equity-based remuneration과 이연법인세자산의 회계처리이다. 이의 구체적인 회계처리는 다음과 같다.

- Equity-based remuneration의 회계처리

Dr) 비용 xxx	Cr) 자본 xxx
------------	------------
- 이연법인세자산의 회계처리

Dr) 이연법인세자산 xxx	Cr) 자본 xxx
-----------------	------------

이러한 회계처리에 대해서 IFRS위원회는 share capital tainting 과세 여부에 대한 논의를 계속하면서 2002년 7월 1일부터 2006년 5월 26일까지 share capital tainting에 대한 과세를 하지 않도록 하는 적용배제기간(holiday period)을 두었다¹¹³⁾. 그리고 2007년 9월에서야 ATO는 Share capital tainting Fact sheet¹¹⁴⁾를 인터넷에 고시하였고¹¹⁵⁾, 추가적인 질의사항이 있는 납세자는 private ruling을 통해 문제해결을 할 수 있었다¹¹⁶⁾.

ATO의 Fact sheet에 의하면 share capital tainting 과세는 이익을 이전(transfer)한 호주의 거주자인 법인에 적용된다. 이전(transfer)이란 회계처리상 하나의 계정(account)의 감소가 다른 계정(account)의 증가로 이어지는 것을 의미한다. 이에 따라 equity-based remuneration

를 참조하십시오.

(<http://www.ato.gov.au/businesses/content.asp?doc=/content/43227.htm>)

113) CCH(2009) p. 167.

114) Fact sheet는 과세관청의 예규나 지침서에는 해당되지 않지만, 납세자가 선의의 목적으로 Fact sheet를 참고한 경우 납세상의 불이익(가산세 등)을 받지 않는다.

115) ATO, <http://www.ato.gov.au/print.asp?doc=/content/00106952.htm>

116) NTLG, IFRS Sun-committee's Finalised & Deleted Issues register, september 2007.

과 이연법인세자산의 발생으로 자본이 증가한 것은 새로운 계정(account)의 발생일 뿐, 계정 간의 감소와 증가를 수반하지 않으므로 이익의 이전(transfer)에 해당되지 않는다. 그러나 부채가 감소하면서 자본이 증가한 경우에는 부채의 감소와 자본의 증가라는 계정 간의 변화를 수반하기 때문에 share capital tainting이 적용된다.

특히 2002년 7월 1일부터 2006년 5월 26일까지 share capital tainting에 대하여 적용배제기간을 허용한 것은 A-GAAP에서 A-IFRS로 전환하는 시점에서 아래와 같은 회계처리로 인하여 발생할 수 있는 share capital tainting 과세논란을 피하고자 한 것으로 보인다.

- A-GAAP에서 A-IFRS 전환으로 2005년에 회계처리
차변) 부채 대변) 자본 : 계정과목의 변경
차변) 이연법인세부채 대변) 자본 : 이연법인세부채 금액의 수정
- share capital tainting에 해당되나 적용면제기간에 따라 과세제외

라) PAYG(pay-as-you-go) instalments

호주는 조세수입의 확보와 징수효율을 위해서 원천징수제도와 PAYG instalment제도를 운영하고 있다¹¹⁷⁾. PAYG instalment는 우리나라의 법인세 중간예납제도와 유사한 것으로, 모든 법인은 분기별 또는 6개월 동안의 소득에 대해 법인세를 납부하여야 하며 PAYG instalment를 과소납부하는 법인은 지연이자(general interest charge: GIC)를 부담하게 된다.

117) IBFD의 Australia, payment of tax and refunds에 다음과 같이 기술되어 있다.

As part of the Taxation Law Improvement Project, the administration of various tax collection provisions has been rewritten and consolidated in Chapter 4 of the ITAA 97, as the PAYG system. PAYG includes both withholding provisions and instalment provisions. This system applies from 1 July 2000.

PAYG instalment에 의한 법인세는 당해 분기별 동안 발생한 과세 소득에 ATO가 고시한 예납세율(instalment rate)을 곱하여 산정된다. 법인은 분기별 발생한 소득에 대한 과세표준을 계산하기 위해서는 회계장부에 대한 가결산 작업을 수행하여야 하는데, A-IFRS의 도입과 관련된 어려움이 실무에서 제기되었다. 종전 A-GAAP에 따라 회계장부를 작성하고 과세소득을 산정했던 납세자에게 A-IFRS의 도입으로 인한 실무상 혼란은 자칫 PAYG instalment의 과소납부로 인한 지연이자(GIC)를 부담할 수 있었기 때문이다.

이와 관련하여 ATO는 2006년 9월 14일에 A-IFRS에 따른 세금신고납부를 위한 지침서를 발표하였으며, 그 구체적인 내용은 다음과 같다¹¹⁸⁾.

- 상황예시
 - 2005-06 사업연도: IFRS 미해결사항에 대한 합리적인 예측치를 반영, 납부
 - 2006-07 사업연도: IFRS 이슈항목에 대한 문제 해결
- 해결방법
 - 2005-06에 대한 수정신고서를 2006-07 사업연도의 법인세신고기한(2008년 1월 15일까지)까지 제출
 - 과소납부에 대한 지연이자 부담은 없음

이 지침서에 따르면 A-IFRS의 도입과 관련된 이슈를 가지고 있는 납세자는 ATO가 사전에 고지한 예납세액을 납부하거나, IFRS로 인한 영향을 합리적으로 예측한 금액을 가결산에 반영하여 예납세액을 납부할 수 있다. 그리고 A-IFRS와 관련된 문제가 해결되면, 당해 사업연도의 법인세신고기한까지 과거의 법인세신고에 대한 수정신고를

118) ATO, International Financial Reporting Standards: guidelines for reporting taxation obligations, September 2006.

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 157

허용하였다. 또한 A-IFRS의 미해결 사항에 대한 납세자의 통제권이 없고 납세자가 신의성실성을 가지고 합리적인 예측을 통해 PAYG instalment를 기한 내 납부하는 경우, 향후 발생가능한 과소납부로 인한 지연이자(GIC) 문제는 발생하지 않도록 하였다.

다. 주요 항목별 회계기준과 세법 내용의 비교

본 절에서는 항목별 A-IFRS와 IFRS의 차이, AIFRS와 A-GAAP의 차이를 중심으로 살펴보고, 이러한 차이가 호주의 현행 세법규정(2009년 기준)에 어떠한 영향을 미쳤는지 파악하였다. 본 연구에서 파악한 항목의 내용은 <표 III-18>과 같다.

<표 III-18> 주요 항목에 대한 회계기준과 세법 비교-호주

항목	주요 쟁점사항	A-GAAP	A-IFRS	세법 (ITAA)
1	재무제표 표시	<ul style="list-style-type: none"> • 세무신고시 제출해야 하는 재무제표의 종류와 명칭 • 과세소득산출을 위한 재무제표 	AASB 101	Reg 9-17 Sec 262A (ITAA 1936)
2	건설계약	<ul style="list-style-type: none"> • 공사원가 인식기준 	AASB 1009	AASB 111 Ruling IT 2450
3	종업원급여 : 퇴직급여 부채	<ul style="list-style-type: none"> • 퇴직급여부채의 측정방법: 보험수리적 가정에 따른 측정을 인정하는지 여부 	AASB 1028	AASB 119 Subdiv 290-B (ITAA 1997)
4	주식기준 보상	<ul style="list-style-type: none"> • 세무상 비용공제 기준 • 별도의 옵션평가 규정 	AASB 1046	AASB 2 Sec 26AAC (ITAA 1936)

〈표 III-18〉의 계속

항목		주요 쟁점사항	A-GAAP	A-IFRS	세법 (ITAA)
5	환율변동 효과	<ul style="list-style-type: none"> • 기능통화제도의 도입 여부 • 기능통화 적용시 과세소득 산출방법 	AASB 1012 AASB 1034	AASB 121	Subdiv. 960-C ²⁾ Subdiv. 960-D ³⁾ (ITAA 1997)
6	재고자산	<ul style="list-style-type: none"> • 재고자산의 원가측정방법 (후입선출법, 표준원가법의 인정 여부) • 재고자산의 평가방법 	AASB 1019	AASB 102	Sec 70 (ITAA 1997)
7	유형자산	<ul style="list-style-type: none"> • 구성요소별 감가상각 • 감가상각 구성요소 재검토 의무 • 유형자산의 재평가(공정가치법) 	AASB 1014 AASB 1015 AASB 1021 AASB 1041	AASB 116	Div 40 (ITAA 1997)
8	차입원가	<ul style="list-style-type: none"> • 자본화 강제 여부 • 자본화대상과 대상차입금 	AASB 1036	AASB 123	Sec 25-25 (ITAA 1997)
9	무형자산	<ul style="list-style-type: none"> • 무형자산의 종류 • 무형자산의 상각(특히 비한정내용연수의 무형자산) • 무형자산의 평가 	AASB 1011	AASB 138	Div 40 (ITAA 1997)
10	자산손상	<ul style="list-style-type: none"> • 세법상 손상차손의 인정여부 	AASB 1010	AASB 136	-
11	충당부채	<ul style="list-style-type: none"> • 세법상 충당부채의 인정여부 	AASB 1044	AASB 137	Sec 26-10 (ITAA 1997)

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 159

〈표 III-18〉의 계속

항목	주요 쟁점사항	A-GAAP	A-IFRS	세법 (ITAA)	
12	금융상품: 표시	• 상환우선주의 분류(발행자 및 보유자)	AASB 1033	AASB 132	Div 230 ¹⁾ (ITAA 1997)
13	금융상품: 인식과 측정	• 공정가치 평가 • 손상 및 대손	AASB 1012 AASB 1014	AASB 139	Div 230 ¹⁾ (ITAA 1997)
14	보험계약	• 비상위험준비금 인정 여부	AASB 1023 AASB 1038	AASB 4	Div 321 Div 323 (ITAA 1936)

주: 1) TOFA- 2008년 세법개정 신설(Tax Law amendment of 2008)

2) Forex rule- 2003년 세법개정

3) Functional currency rule- 2003년 세법개정으로 신설

1) 재무제표의 표시

재무제표의 표시에 대한 A-IFRS, A-GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

A-IFRS	AASB 101
A-GAAP	AASB 1001, 1018, 1034, 1040
세법	Reg.9-17, Sec 262A of ITAA 1936

가) 회계기준: A-IFRS와 A-GAAP의 비교

A-IFRS에서 요구하는 재무제표는 재무상태표(statement of financial

position), 포괄손익계산서(statement of comprehensive income statement), 자본변동표(statement of changes in equity), 현금흐름표(cash flow statement), 주식(notes) 등으로 구성되어 있다. A-GAAP와는 자본변동표를 제외하고는 재무제표의 명칭만 일부 수정되었는데 재무제표의 표시와 관련하여 주요한 차이는 다음과 같이 살펴볼 수 있다¹¹⁹⁾.

첫째, A-GAAP에서 존재하지 않던 자본변동표가 A-IFRS의 도입으로 신설되었다. 종전의 A-GAAP에서는 다른 재무제표와 주식의 내용에서 자본변동내역을 살펴볼 수 있었는데 A-IFRS의 도입으로 보다 투자자에게 많은 정보를 제공할 것으로 기대되고 있다

둘째, A-GAAP에서는 비경상항목(extraordinary items)을 구분하여 재무제표에 분류표시하였지만, A-IFRS에서는 구분하지 않도록 하였다.

셋째, 부채의 유동성·비유동성 구분의 변화로 A-IFRS의 도입으로 고정부채가 유동부채로 전환되는 가능성이 높아지게 되었다. A-GAAP에서는 대차대조표일로부터 1년 이내 도래하는 고정부채는 유동부채로 계상되지 않았지만, A-IFRS에서는 대차대조표일 현재 고정차입금이라도 대차대조표일로부터 12개월 이내에 만기가 도래하면 유동부채로 구분하도록 하였다.

넷째, A-IFRS에서는 A-GAAP보다 특수관계자에 대한 주식공시를 보다 확대하였다.

A-IFRS와 IFRS의 재무제표 구성 요소를 비교하면 다음의 표와 같다.

119) Deloitte Australia(2004a) p. 29와 Deloitte Australia(2004b) p. 2를 참조하십시오.

〈표 III-19〉 A-IFRS와 A-GAAP의 재무제표 구성요소 비교

A-IFRS	A-GAAP
(1) 기말 재무상태표	(1) 재무상태표(statement of financial position) (2) 성과계산서(statement of financial performance) (3) 현금흐름표(statement of cash flow) (4) 주식(Note)
(2) 기간 포괄손익계산서 또는 손익계산서	
(3) 기간 자본변동표	
(4) 기간 현금흐름표	
(5) 주식(유의적인 회계정책의 요약 및 그 밖의 설명으로 구성)	
(6) 회계정책을 소급하여 적용하거나, 재무제표의 항목을 소급하여 재작성 또는 재분류하는 경우 가장 이른 비교기간의 기초 재무상태표	

나) 세법

호주 세법에 의하면 국세청장은 납세의무자에게 소득세 신고서와 함께 재무상태표와 손익과 관련된 회계장부 등을 제출하도록 요구할 수 있으며¹²⁰⁾, 사업을 영위하는 개인과 법인은 소득을 산출하는 데 필

120) Reg. 9-17 of ITAA 1936과 IBFD, Australia Records and returns에서 다음과 같이 설명하고 있다.

Records and returns

All taxpayers carrying on a business are obliged to keep records in English of their income and expenditure and to retain these records for 5 years after the completion of the transactions, acts or operations to which they relate. The records must be kept in a fashion that allows the taxpayer's assessable income and allowable deductions to be readily ascertained (Sec. 262A ITAA 36).

The Commissioner can require the taxpayer to submit with his return any relevant documents, such as balance sheets, profit and loss accounts, etc. (Regs. 9-17 ITAA 36). This provision does not require the taxpayer to keep any particular records, but only requires the taxpayer to submit records he may have.

요한 주된 자료를 5년 동안 보관하도록 규정하고 있다¹²¹⁾. 세법에서 요구하는 주된 자료는 영어로 표기되어야 하며 그 범위는 재무제표뿐만 아니라 거래증빙(송장, 세금계산서 등), 관련 문서 등을 포함하고 있다. 이러한 문서에는 특정금액의 산출방법, 추정치, 산출방법의 선택 이유와 결정에 대한 내용이 반영되어야 한다.

이러한 자료보관 의무를 해태하는 경우 호주 세법은 최대 3,300호주달러의 가산세를, 조세행정법(Taxation Administration Act 1953)에서는 2,200호주달러의 가산세가 부과된다. 또한 허위(misleading)의 자료를 작성 보관하거나 중과실(reckless)이 처음 적발되면 25,000호주달러, 2회 적발되면 50,000호주달러의 벌금이 부과되고 회사의 임원은 5,000호주달러의 벌금 또는 2년의 징역(imprisonment)을 선고받게 된다¹²²⁾.

세법뿐만 아니라 호주 기업법(Corporate Act)에서도 회사에 재무제표를 작성하여 감사하도록 하고, 대차대조표, 손익계산서와 거래를 설명할 수 있는 정확한 재무자료(financial records)를 7년 동안 보관하도록 규정하고 있다¹²³⁾. 재무자료의 범위에는 세금계산서(invoice), 영수증(receipts), 재무제표를 작성하는 필요한 회계원장과 금액산출에 대한 근거 자료 등이다.

호주의 경우 법인의 소득을 산정할 때 법인세법상 기업회계의 순이익을 과세소득 계산의 출발점으로 활용하는 중도적 조세체계(quasi-dependent tax system)를 채택하고 있고, 연결납세(consolidation), 금융상품과세(TOFA), 과소자본세제(thin capitalisation) 등의 경우 호주 세법이 기업회계기준을 직·간접적으로 준용하고 있어 과세소득 산정에 회계가

121) Sec 262A of ITAA1936

122) Ernst&Young, Tax documentation goes global-Documentation and retention in an era of transparency, 2008, p.8
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_Tax_documentation_goes_global/\\$file/Tax_documentation_goes_global.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_Tax_documentation_goes_global/$file/Tax_documentation_goes_global.pdf)

123) Sec 286 of Corporation Act

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 163

미치는 영향이 중요하게 되었다. 그러나 A-IFRS의 '채무제표 표시' 규정으로 채무제표의 명칭이 변경되거나 추가가 되었어도 호주 세법에 따라 법인세 신고시 채무제표 제출 또는 자료보관의무에는 영향이 없을 것으로 보인다. 왜냐하면 호주 세법에서 증빙 자료의 범위를 소득 금액 산출에 근거가 될 수 있는 것으로 폭넓게 규정하고 있기 때문이다.

2) 건설계약

건설계약에 대한 A-IFRS, A-GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

A-IFRS	AASB 111
A-GAAP	AASB 1009
세법	Ruling IT 2450 ¹²⁴⁾

가) 회계기준: A-IFRS와 A-GAAP의 비교¹²⁵⁾

건설계약에 대한 A-GAAP와 A-IFRS 간에는 중요한 차이가 없이 동일한 내용으로 구성되어 있다¹²⁶⁾. 또한 A-IFRS는 IFRS의 내용을 대부분 인용하고 있어 사실상 회계규정의 차이는 없는 것으로 보고되고 있다¹²⁷⁾.

A-GAAP와 A-IFRS 모두 건설계약의 결과가 신뢰성이 있는 경우, 건설계약의 수익과 원가를 진행기준(stage of completion method)에

124) Ruling IT 2450-Income Tax : Recognition of Income from long term construction contracts.

125) Deloitte Australia(2004b) pp. 4~5.

126) Deloitte Australia(2004a) p. 44.

127) Pricewaterhousecoopers(2005) p. 8.

따라 인식하도록 규정하고 있다. 다만 신뢰성 조건을 충족하지 않는 경우에는 회수가 가능한 계약원가 범위 내에서 수익을 인식하고, 계약원가는 발생한 기간에 비용으로 인식하여야 한다.

A-IFRS에서는 진행기준에 의한 진행률 산정방식을 한정하지 않고, 계약 성격에 따라 진행률을 계산할 수 있도록 허용하고 있다. 가령, 공사의 누적계약원가를 총추정계약원가로 나누어 산정하는 원가기준법 뿐만 아니라 수행한 공사의 측량(surveys)과 수행한 공사의 물리적 완성비율로 진행률을 산정할 수 있다.

나) 세법

호주의 과세관청은 예규(Ruling IT 2450)를 통해 장기건설계약(long-term construction contracts)의 경우 회계기준에 따른 수익인식 방법을 인정하고 있다¹²⁸⁾. 즉 예규에서 장기건설계약에 한하여 추정이익방식(Estimated Profit Basis)에 따라 과세소득을 계산하도록 규정하고 있는데, 추정이익방식은 신뢰할 수 있는 합리적인 회계기준에 따라 산정되는 방식으로 정의하고 있다.

또한 진행률 산정 방법에 있어서 회계상의 방법인 누적원가를 총추정공사원가로 나누어 산정하는 원가방식(cost basis), 물리적 완성 또는 측정기준을 인정하면서 추가로 계산서 방식(billing basis)도 허용하고 있다. 앞서 언급된 진행률 산정방식에 따라 과세소득을 신고하는 납세자는 선택한 진행률 산정방식을 계속 적용하여야 한다.

3) 종업원급여: 퇴직급여부채

종업원급여에 대한 A-IFRS, A-GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

128) ATO의 웹사이트 다음을 참조. <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?locid='ITR/IT2450/NAT/ATO'>

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 165

A-IFRS	AASB 119
A-GAAP	AASB 1028
세법	Subdiv 290-B of ITAA 1997

가) 회계기준: A-IFRS와 A-GAAP의 비교

퇴직연금제도의 확정급여형(defined benefit plans; DB)은 A-IFRS의 도입으로 새로 소개되었다. 확정급여형 퇴직연금제도는 근로자가 받을 퇴직급여가 사전에 결정되어 있는 것으로 금융기관의 적립금 운용수익률에 따라 회사가 부담할 부담금 수준이 변동될 수 있다. A-IFRS에서는 인식되는 확정급여부채 금액은 확정급여채무의 현재 가치에서 사외적립자산(plan asset)의 공정가치를 차감하고 미인식된 과거근무원가(past service costs)를 조정하여 산출한다. A-GAAP에서는 확정급여형에 대한 회계처리 기준이 없었고, 퇴직급여로 계상하는 비용은 일반적으로 퇴직펀드에 지급하는 금액으로 계상되었다¹²⁹⁾.

대차대조표일로부터 12개월 이후에 지급될 종업원급여에 대해서 그 금액이 중요한 경우에는 A-IFRS에서는 현재가치로 평가하도록 규정하고 있지만, A-GAAP에서는 그러한 규정이 없다¹³⁰⁾.

나) 세법¹³¹⁾

호주 세법에서 퇴직연금제도와 유사한 것으로 연금펀드(Superannuation fund)제도를 운용하고 있다. 연금펀드는 종업원이 사망 또는 퇴직하는 경우 일정금액을 지급하는 제도이다. 연금펀드는 법인사업자가 의무적으로 회사 종업원을 대신하여 불입하여야 하며, 확정급여형(defined benefits)과 누적급여형(accumulation benefits)으로 나눈다.

확정급여형은 퇴직연금의 특정계약으로 명시된 금액 또는 특정기간

129) Deloitte Australia(2004b) p. 7.

130) Deloitte Australia(2004a) p. 24.

131) CCH(2009) pp. 273~274, p. 313, Subdiv 290-B of ITAA 1997

동안의 종업원의 급여액을 기초로 연금을 지급하는 방식이고, 누적급여형은 종업원의 누적소득금액에 추가하여 기본적으로 연금에 불입된 금액을 지급하는 방식이다.

2007년 7월 1일부터 사업자는 75세 이하의 종업원에 대하여 연금펀드로 불입한 금액은 전액 손비로 인정된다. 호주 세법에 의하면 법인이 연금펀드에 사실상 현금으로 지급한 금액에 대해서만 손비로 인정해주고 있어서, A-IFRS에 따라 현금불입 없이 회계상 평가에 의한 퇴직급여부채금액은 손금으로 인정받을 수 없을 것으로 보인다.

4) 주식기준보상

주식기준보상에 대한 A-IFRS, A-GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

A-IFRS	AASB 2
A-GAAP	AASB 1046
세법	Sec 26AAC of ITAA 1936

가) 회계기준: A-IFRS와 A-GAAP의 비교

주식기준 보상거래는 기업에 재화나 용역을 제공하는 자에게 그 대가로 기업의 주식, 기업이 보유한 다른 지분상품 또는 기업의 주식가치에 해당하는 현금을 제공하는 거래를 의미한다¹³²⁾. 호주의 주식기준 보상거래의 방식은 주식결제형 주식기준보상거래(equity-settle share-based payment)와 현금결제 주식기준 보상거래(cash-settle share-based payment)로 나누어진다.

주식기준 보상거래는 A-IFRS의 도입으로 그 적용범위가 확대되고 재무제표에 계상되는 변화가 일어났다. 종전 A-GAAP에서 주식기준

132) Deloitte Australia(2004a) p. 26.

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 167

보상거래의 적용범위는 이사와 임원에 한정하였고, 재무제표의 주식사항으로 공시하는 수준이었다. 공시 내용은 주식기준 보상거래를 산정하는 방식(model)과 권리부여일에 공정가치로 평가한 주식보상원가 등이다. 그러나 A-IFRS에서는 적용범위를 종업원으로 확대하였으며 주식기준 보상거래를 공정가치로 평가하여 보상비용의 차이를 손익계산서상의 비용으로 인식하도록 하였다¹³³⁾.

주식결제형 주식기준 보상거래의 경우 공정가치로 주식을 평가하여야 하는데, A-GAAP에서는 주식의 시장성 유무에 따른 평가방법의 차이를 별도로 규정하지 않았다. 그러나 A-IFRS에서는 비상장주식으로 보상하는 주식기준 보상거래는 True-up 방식을 사용하여 보상원가를 산정하도록 규정하고 있다. True-up 방식은 실제 부여된 주식의 수량에 권리부여일 현재 주식의 공정가치를 곱하여 산정한다. 이 경우 공정가치는 Black-Scholes 혹은 binominal model과 같은 옵션가격결정모형을 이용하여 계산한다.

현금결제형 주식기준 보상거래로 인식하는 보상원가는 재화와 용역의 제공의 반대급부로 부담하는 부채의 공정가치로 평가한다. A-GAAP에서는 보상원가는 주식공시사항이어서 보상원가가 인식되면 가치변동으로 인한 환입이 불가능했으나, A-IFRS에서는 환입이 가능하며 손익계산서에 인식하도록 규정하였다.

나) 세법

호주 세법에서는 종업원주식매수제도(Employee share acquisition schemes)를 회계와 독립적으로 운영하면서 세제상의 혜택을 제공하고 있다¹³⁴⁾. 종업원주식매수제도에 따라 종업원이 주식을 취득하면 종업원은 취득한 과세연도에 주식의 시장가치에서 주식취득으로 지출한 금액을 과세소득으로 포함하여 신고하고, 회사는 일정 금액을 손비로

133) Deloitte Australia(2004b) p. 16.

134) Sec 26AAC of ITAA 1936

인정받을 수 있다.

회사가 운영하는 종업원주식매수제도가 세법의 요건을 충족하고 실제 종업원이 주식을 취득하는 경우 일정금액을 손금으로 산입할 수 있는데, 손금 산입액은 한 과세기간에 종업원 1명당 ① 1,000호주달러와 ② 주식의 시장가치에서 종업원이 주식 취득으로 지출한 금액을 차감한 가액 중 작은 금액[$\min(\text{①}, \text{②})$]으로 계산된다¹³⁵⁾. 회사가 운영하고 있는 주식기준 보상제도가 종업원주식매수제도로 인정받기 위해서는 우선 재량적으로 운영되지 않아야 하며 아래와 같은 3가지 요건을 모두 충족하여야 한다.

첫째, 회사에 근무하고 있는 모든 상시 종업원(permanent employees)의 75% 이상이 종업원주식매수제도에 참여할 수 있어야 한다. 상시 종업원의 범위는 정규직(full time)과 36개월 이상의 비정규직(part-time)을 의미하는데, 비정규직의 36개월 기간이 계속적일 필요는 없다¹³⁶⁾.

둘째, 주식취득과 권리부여에 대한 기간이 합리적이어야 한다.

셋째, 주식 보상액, 취득할 수 있는 최소 주식 수와 최대 주식 수, 기간과 주식매수절차는 종업원주식매수제도에 참여하는 종업원에게 동일하여야 한다.

5) 환율변동효과

환율변동효과에 대한 A-IFRS, A-GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

A-IFRS	AASB 121
A-GAAP	AASB 1034
세법	Subdiv 960-C, 960-D

135) CCH(2009), p. 405

136) Sec 139GB(1) of ITAA 1936

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 169

환율변동효과에 대한 호주의 A-IFRS 규정인 AASB 121은 IFRS인 IAS 21과 중요한 차이가 없다¹³⁷⁾. A-GAAP에서 다루지 않던 기능통화(functional currency) 개념은 A-IFRS에서 새로이 도입되었다. 따라서 A-IFRS와 A-GAAP의 차이 규정을 중심으로 설명하고 호주 세법의 환산규정과 비교하도록 한다.

가) 회계기준: A-IFRS와 A-GAAP의 비교¹³⁸⁾

환율변동효과에서 A-GAAP와 A-IFRS의 주된 차이점은 기능통화와 해외사업장 처분(disposal or partial of a foreign operation)에 대한 환산 내용이다. A-GAAP에 의하면 호주법인의 재무제표는 자국통화인 호주달러(\$A)로 작성되어야 한다. 외화로 표시된 화폐성 항목의 외화환산손익은 당기손익으로 인식하며, 비화폐성 항목은 거래일의 환율로 환산되어 환산차이가 발생하지 않는다¹³⁹⁾.

A-IFRS에서는 보고통화(presentation currency)와 기능통화의 개념을 구분하여 사용한다. 기능통화란 사업이 이루어지는 주된 경제환경의 통화로 정의하면서 기능통화의 결정에 관련된 지침을 제시하고 있다¹⁴⁰⁾. 표시통화와 기능통화가 다른 경우 경영성과와 재무상태는

137) Pricewaterhousecoopers(2005) p. 2와 p. 10.

138) Deloitte Australia(2004b) pp. 7~8.

139) Deloitte Australia(2004a) p. 39.

140) AASB 121, para9~10

9 The primary economic environment in which an entity operates is normally the one in which it primarily generates and expends cash. An entity considers the following factors in determining its functional currency:

(a) the currency:

(i) that mainly influences sales prices for goods and services (this will often be the currency in which sales prices for its goods and services are denominated and settled); and

(ii) of the country whose competitive forces and regulations mainly determine the sales price of its goods and services;

(b) the currency that mainly influences labour, material and other

표시통화로 환산하여야 하며, 재무제표를 표시통화로 환산할 때 표시통화에 대한 제한은 없다. 그리고 이러한 재무제표의 환산으로 발생하는 외환차이는 별도의 자본항목(equity)으로 인식한다. 또한 화폐성 외화자산·부채의 환산방법은 보고기간 말일의 마감환율로 환산하며, 비화폐성 외화자산·부채의 환산방법의 경우 역사적 원가로 측정된 항목은 역사적 환율로, 공정가치로 측정된 항목은 공정가치가 결정된 날의 환율로 하도록 하고 있다. 이와 관련하여 역사적 원가로 측정하는 항목에 대해서는 외환차이가 발생하지 않지만, 공정가치로 측정하는 항목에 대해서는 공정가치가 결정된 날의 환율로 해야 하므로 A-GAAP와 차이가 발생한다.

해외사업장 처분(disposal of foreign entities)으로 인한 환산손익에 대해 A-IFRS와 A-GAAP의 손익인식 방법은 차이가 있다¹⁴¹⁾. A-IFRS에 따르면 호주 모회사가 서로 다른 기능통화를 사용하는 해외사업장에 투자하고 있는 경우, 해외사업장에 대한 화폐성 항목의 외환차이는 foreign currency translation reserve로 인식하며, 해외사업장을 처분하는 경우에 당기손익으로 처리한다. 그러나 A-GAAP에서는 해외사업장 처분에 따른 손익인식 규정을 언급하고 있지는 않다.

나) 세법

금융과세법 세제개혁의 일환으로 2003년 7월 1일부터 시행된 외화환산에 대한 세법규정은 크게 외화환산 규정(forex rule)과 기능통화

costs of providing goods or services (this will often be the currency in which such costs are denominated and settled).

10 The following factors may also provide evidence of an entity's functional currency:

- (a) the currency in which funds from financing activities (i.e. issuing debt and equity instruments) are generated;
- (b) the currency in which receipts from operating activities are usually retained

141) Deloitte Australia(2004a) p. 39

환산 규정(functional currency rule)으로 나누어 볼 수 있다.

(1) 외화환산 규정(forex rule)¹⁴²⁾

호주의 외화환산 규정은 금융기관이 아닌 법인의 과세소득을 계산할 때 적용되며, 기능통화환산 규정(functional currency rule)과 중복 적용될 수 없다¹⁴³⁾. 외화환산 규정에 따르면 외화관련 거래로 인한 손익은 실현된(realised) 경우 과세소득(assessable income)에 포함되는데, 외화관련 거래의 손익을 인식할 수 있는 외환실현사건(forex realisation event)은 법에서 열거하고 있다¹⁴⁴⁾. 따라서 실현되지 않는 외화자산·부채 및 외화관련 파생상품의 평가에 관한 손익은 과세소득에 포함되지 않는다.

호주 세법은 외화 환산에 적용되는 환율의 범위를 넓게 규정하고 있다. 실제환율뿐만 아니라 평균환율(average rates), 일일환율(daily rate) 또는 감사받은 재무제표 작성에 사용된 환율(rates that are consistent with rates used in the preparation for an audited financial reports)도 사용 가능하다. 또한 주요한 항목별 외화환산 적용 시점 및 적용방법을 살펴보면 다음과 같다¹⁴⁵⁾.

- 통상소득(ordinary income) : 소득발생일(the time of derivation)과 수취일(receipt) 중 빠른 날의 환율로 환산
- 자본소득이 아닌 법정소득(non-CGT statutory income) : 과세소득으로 신고된 날 또는 수취일 중 빠른 날의 환율로 환산
- 감가상각자산의 원가 : 대금지급일과 자산보유일 중 빠른 날의 환율로 환산

142) Subdiv 960-C of ITAA 1997

143) CCH(2009) p. 1255

144) Sec 775-15 of ITAA 1977

145) Sec 960-50(6) of ITAA 1977

- 시장판매가격법 또는 대체가격법에 따라 평가되는 재고자산 : 평가한 사업연도의 종료일의 환율
- 자본이득과세가 적용되는 거래 또는 사건 : 거래 또는 사건이 발생한 날의 환율
- 소득세원천징수(PAYG)한 금액¹⁴⁶⁾ : 원천징수한 날

(2) 기능통화환산 규정(functional currency rule)¹⁴⁷⁾

호주 세법에서 적격기능통화(applicable functional currency)란 기능통화로 선택한 시점에서 장부를 기록하기 위한 유일하고 지배적인 통화로 정의하고 있다¹⁴⁸⁾. 연결납세의 경우 모든 연결대상 법인의 통화를 살펴서 연결납세소득을 계산하기 위한 세법상 적격기능통화를 결정한다¹⁴⁹⁾. 즉 단순히 모회사가 장부를 기록하고 있는 통화가 세법상 적격기능통화가 되는 것은 아니다.

기능통화환산 규정을 선택하여 과세소득을 신고할 수 있는 납세자는 아래와 같다¹⁵⁰⁾.

- 회사법 292조에 따라 재무제표를 작성해야 하는 호주의 거주자
- 호주의 고정사업장(PE)을 통해 사업을 하는 비거주자
- 해외의 고정사업장(PE)을 통해 사업을 영위하는 호주의 거주자
- 역외금융조직(offshore banking unit; OBU)
- 피지배외국법인(Controlled foreign company; CFC)의 귀속소득

146) IBFD의 Australian, International Aspects에서 호주의 소득세 원천징수세(PAYG)는 비거주자의 근로소득, 이자소득, 배당소득, 사용료 등에 대해서 적용된다.

147) ITAA1977 Subdivision 960-D

148) Sec 960-59 of ITAA 1977

149) ATO, Taxation Determination TD 2007/24 참조

(<http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?docid=TXD/TD200724/NAT/ATO/00001>)

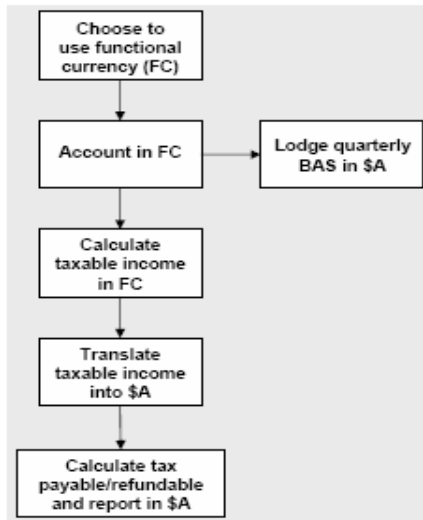
150) Sec 960-80 of ITAA 1977

에 대한 납세의무자

○ 양도신탁(transferor trust)

호주의 기능통화 적용 절차는 [그림 III-8]과 같다. 이 절차에 의하면 기능통화를 적용하는 호주의 법인은 법인세 신고를 하는 경우 적격 기능통화로 표시된 항목은 호주달러로 환산하여 신고해야 한다. 이 경우 적정기능통화로 표시된 과세소득을 호주달러로 환산할 때 적용하는 환율은 평균 환율 또는 과세연도 말 현재의 환율 중 선택해서 적용할 수 있다¹⁵¹⁾. 평균 환율의 계산기간은 사업을 영위하는 12개월을 초과하지 않으며 ATO의 홈페이지에서 조회가 가능하다.

[그림 III-8] 호주의 기능통화 적용 절차



자료: Australian Tax Office, Foreign exchange (forex): guide to functional currency rules,
<http://www.ato.gov.au/businesses/content.asp?doc=/content/46528.htm&page=3&H3>

151) ITAA 1997 Reg 960.80.30

6) 재고자산

재고자산에 대한 A-IFRS, A-GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

A-IFRS	AASB 102
A-GAAP	AASB 1019
세법	Sec 70 of ITAA 1997

재고자산에 대한 호주의 A-IFRS 규정인 AASB 102와 IFRS인 IAS 2는 중요한 차이가 없다¹⁵²⁾. 따라서 A-IFRS와 A-GAAP의 차이 규정을 중심으로 설명하고 호주의 재고자산에 대한 세법규정을 살펴본다.

가) 회계기준: A-IFRS와 A-GAAP의 비교¹⁵³⁾

일반적으로 호주의 회계기준에 따르면 재고자산은 저가법과 순실현가치법에 따라 평가하며, 순실현가치법의 경우에는 평균법 또는 선입선출법 중 선택하여 재고자산 금액을 산정하도록 규정하고 있다. 이에 따라 A-IFRS와 A-GAAP 모두 후입선출법을 재고자산의 평가방법으로 인정하지 않고 있다.

재고자산 평가방법에 대해 A-IFRS와 A-GAAP의 주된 차이점은 소매재고법(retail inventory method)과 특정산업에 대한 재고자산평가방법 2가지가 제시되었다.

첫째, 소매재고법의 원가율 산정에 있어서 A-GAAP와는 달리 A-IFRS에서는 계절적 요인 또는 진부화 재고를 고려한다. 즉 A-IFRS에서는 계절적 요인과 진부화 재고에 대한 인하(mark down)

152) Pricewaterhousecoopers(2005) p. 7.

153) Deloitte Australia(2004a) pp. 43~44.

를 매가(retail market price)에 반영하지만 A-GAAP에서는 매가에서 조정하지 않기 때문에, A-IFRS를 적용하는 경우 기말재고자산 가액은 증가하게 된다.

○ 소매재고법의 원가 = 기말재고액(매가) × 원가율

$$\text{원가율} = \frac{(\text{원가})}{(\text{매가})} \frac{\text{기초재고자산} + \text{당기매입액}}{\text{기초재고자산} + \text{당기매입액} + \text{순인상액} - \text{순인하액}}$$

두 번째는 A-IFRS에서는 특정산업에 대한 재고자산을 순실현가치(net realisable value) 또는 순공정가치(fair value less cost to sell)로 평가하도록 규정하고 있다. 여기서 특정산업이란 농업, 임업, 축산업, 광업과 일반상품 중개업을 의미한다. 따라서 농림어업 제품 및 광물자원과 광업제품은 순실현가치로, 일반상품 중개기업의 재고자산은 순공정가치로 측정할 수 있게 된다. 이로 인해서 A-GAAP보다 기말재고자산 가액이 증가하게 될 가능성이 높아지게 되었다.

나) 세법

호주 세법은 재고자산에 대해 기업회계기준의 회계처리와 상관없이 별도의 규정을 두어 과세소득을 산정하고 있다¹⁵⁴⁾. 호주세법에서는 재고자산(trading stock)을 정상적인 사업활동 과정에서 제조, 판매 또는 교환을 목적으로 생산, 제조 또는 취득한 모든 것으로 정의하고 있다¹⁵⁵⁾.

재고자산의 평가방법은 원가법(cost price), 시가법(market selling value), 대체원가법(replacement value) 3가지로 규정하고 있으며, 평가방법의 변경 및 재고자산 항목별 서로 다른 방법의 적용도 가능하다¹⁵⁶⁾. 일반적으로 과세연도의 기말재고액과 다음과세연도의 기초재

154) CCH(2009) p. 367.

155) Sec 70-10 of ITAA 1977

고액과 차액이 발생하는 경우 그 차액은 과세소득으로 익금 또는 손금 산입된다¹⁵⁷⁾.

원가법에 대한 재고자산 평가방법으로 선입선출법, 평균법, 표준원가법, 소매재고법이 있으나, 후입선출법은 허용하고 있지 않다. 후입선출법의 적용을 배제한 A-IFRS가 도입되어도 세법에서 후입선출법에 애초부터 과세목적상 인정하고 있지 않았기 때문에, 이로 인한 세무상 문제는 제기되지 않았다.

7) 유형자산

유형자산에 대한 A-IFRS, A-GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

A-IFRS	AASB 116
A-GAAP	AASB 1014, 1015, 1021, 1041
세법	Div 40 of ITAA 1997

가) 회계기준: A-IFRS와 A-GAAP의 비교

유형자산의 경우 A-IFRS와 A-GAAP의 주요한 차이는 비현금성 자산의 교환으로 인식하는 취득가액 결정, 자산의 재평가와 잔존가치 평가 부분에서 나타나고 있다.

A-IFRS에서는 비현금성 자산의 교환으로 취득한 자산에 대해서는 공정가치로 평가하지만, 상업적 실질이 결여된 교환거래이거나 교환으로 이전하는 자산과 취득자산에 대한 공정가치를 신뢰할 수 없는 경우에는 예외로 규정하고 있다. 이와는 달리 A-GAAP에서는 비현금성

156) Sec 70-45 of ITAA 1997

157) Sec 70-35 of ITAA 1997

자산 교환의 경우 이전하는 자산의 공정가치를 취득자산의 취득원가로 규정하였다.

A-IFRS와 A-GAAP에서 유형자산의 재평가를 인정하고 있는데, 재평가단위에서 차이가 있다. A-GAAP에서는 재평가 모형의 적용단위를 동일한 자산분류(same class of asset)로 규정하고 있었으나, A-IFRS에서는 동일한 자산(same asset)으로 축소하였다.

재평가를 하는 경우 자산의 장부금액과 재평가금액이 일치하도록 감가상각누계액과 총장부금액을 조정하는데, A-IFRS는 A-GAAP에서 규정한 방법 이외에 비례조정방법을 추가로 제시하였다. A-GAAP에 의하면 총장부금액에서 기존의 감가상각누계액을 제거하고 자산의 순장부금액이 재평가금액이 되도록 감가상각누계액을 산정한다. A-IFRS에서는 재평가 후 자산의 장부금액이 재평가금액과 일치하도록 감가상각누계액과 총장부금액을 비례적으로 조정하는 방법을 허용하고 있다.

잔존가치(residual value)의 경우 A-IFRS에서는 대차대조표일 현재 자산처분시 기대되는 순유입가치로 평가하도록 규정하고 있지만 A-GAAP에서는 잔존가치에 대한 평가를 허용하고 있지 않다. A-GAAP에서는 취득일 기준으로 잔존가치를 인식하며 자산의 재평가가 이루어지지 않는 한 가치변동으로 인한 잔존가치 변화는 발생하지 않게 된다.

나) 세법¹⁵⁸⁾

호주의 세법에서 감가상각비는 회계와 독립적인 방법으로 산정하고 있어서 A-IFRS의 도입으로 인한 영향은 없다. 호주에서는 2001년 7월 1일 소득세법상 존재하던 각종 자본공제 조항을 통합하여 표준자본공제제도(uniform capital allowance system)를 도입하였다.

158) Div 40 of ITAA 1997

표준자본공제제도에 의하면 납세자는 과세기간 동안 보유하고 있는 감가상각대상 자산의 가치 하락에 대해 자본공제를 적용받을 수 있다. 감가상각자산의 가치 감소를 측정하는 방법으로 기초원가법(prime cost method)과 가치감소법(diminishing value method)이 있는데, 납세자는 자산별로 공제방법을 선택하는 것이 가능하며 해마다 다른 공제방법을 적용할 수 있다. 다만 특수관계자로부터 감가상각자산을 취득하거나, 자산소유주는 변동되었지만 사용자가 동일한 경우와 소액집단지산에 해당하면 공제방법을 선택할 수 없다.

기초원가법은 자산가치가 내용연수 동안 균등하게 감소한다고 가정하여 취득원가를 내용연수로 나누어 일할 상각하여 감가상각비를 계산하며, 가치감소법은 초년도에 상각액이 가장 크고 이후 연도에 점차 작아진다고 가정하여 기초가액을 내용연수로 나눈 금액에 가치감소율(200%)을 곱하여 산정한다.

〈표 III-20〉 표준자본공제제도-호주

	연간자본공제액
기초원가법	$\frac{\text{원가(cost)}}{\text{내용연수}} \times \frac{\text{당해연도 보유일수}}{365}$ <ul style="list-style-type: none"> • 원가: 취득가액+자본적지출액
가치감소법	$\frac{\text{기초가액}}{\text{내용연수}} \times \frac{\text{당해연도 보유일수}}{365} \times \text{가치감소율}$ <ul style="list-style-type: none"> • 기초가액: 최초 공제연도의 기초가액은 자산의 원가이며 이후 과세연도의 기초가액은 기초장부가액에 대해 자본적지출액을 합산금액 • 가치감소율: 200%(단, 2006년 5월 10일 이전 취득자산 150%)

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 179

호주 세법에 따르면 납세자가 내용연수를 직접 추정하거나 국세청장이 정한 내용연수를 선택할 수 있다. 다만 특수관계자로 취득한 자산, 자산소유주는 변동되었지만 사용자가 동일한 자산, 무형감가상각 자산은 법정내용연수(statutory effective life)를 적용하도록 규정하고 있다. 납세자가 직접 내용연수를 추정하는 경우 감가상각자산이 생산적인 목적에 사용될 수 있는 기간, 마멸 및 손상 정도 등을 고려하여 결정하여야 한다. 또한 자산의 특성과 관련된 환경이 변하거나, 자산가치가 100% 이상 증가하는 경우에는 내용연수를 재계산하여야 한다.

8) 차입원가

차입원가에 대한 A-IFRS, A-GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

A-IFRS	AASB 123
A-GAAP	AASB 1036
세법	Sec 25-25 of ITAA 1997

가) 회계기준: A-IFRS와 A-GAAP의 비교

A-GAAP에서는 적격자산(qualifying asset)을 취득하기 위하여 발생한 이자비용을 자본화하도록 규정하였다. 2004년 초에 A-IFRS에서는 차입원가에 대한 자본화 또는 비용계상을 선택할 수 있도록 하여 A-GAAP와 차이가 존재하였다. 그러나 2007년 6월에 개정된 A-IFRS에는 적격 자산을 취득하기 위해 직접적으로 관련된 차입금의 이자비용 등은 자본화하도록 하여 비용계상에 대한 선택권을 배제하였다¹⁵⁹⁾.

A-IFRS에서 적격자산은 의도된 용도로 사용하거나 판매 가능한 상

159) <http://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xbcr/cpa-site/AASB-123-fact-sheet.pdf>

태에 이르게 하는 데 상당한 기간을 필요로 하는 자산으로 A-GAAP의 규정과 차이가 없다. 그러나 차입원가의 A-IFRS는 IAS 23과 동일하게 개정되면서 자본화대상 차입금이 특정차입금뿐만 아니라 일반차입금으로 범위가 확대되었다¹⁶⁰⁾.

나) 세법

호주 세법에서는 손금산입이 되는 차입비용(borrowing expense)을 별도로 규정하고 있어 A-IFRS와 차이를 보이고 있다¹⁶¹⁾. 차입비용이 세법상 손비로 인정받기 위해서 자금차입이 소득창출 목적(income-producing purpose)으로 사용되어야 하며, 소득창출과 비소득창출 목적에 나누어 사용된 경우 손비금액은 소득창출 금액 비율에 따라 손금산입된다. 호주 세법에서 손금산입이 가능한 차입비용으로는 차입으로 발생하는 이자비용, 중개수수료, 보증료, 법률비용, 인지세, 평가 및 자문비용 등을 예시하고 있다. 다만 전환사채의 발행비용은 손비로 인정될 수 있는 차입비용에 해당되지만 상환우선주 발행비용은 차입비용에 해당되지 않는다¹⁶²⁾.

9) 무형자산

무형자산에 대한 A-IFRS, A-GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

A-IFRS	AASB 138
A-GAAP	AASB 1011
세법	Div 40 of ITAA 1997

160) PricewaterhouseCoopers, AIFRS and IFRS-similar but not the same, July 2005, p. 3.

161) Sec 25-25 of ITAA 1997

162) CCH(2009) p. 965.

가) 회계기준: A-IFRS와 A-GAAP의 비교

호주의 A-IFRS와 A-GAAP에서는 내부적으로 창출된 무형자산(internally generated intangibles)의 인식부분에서 차이를 보이고 있다. A-IFRS에서는 상표권, 출판권(publishing titles), 고객명단(client lists) 등 이와 유사하게 회사 내부적으로 창출된 무형자산을 자산으로 인식하지 않지만 A-GAAP에서는 무형자산으로 인식이 가능하다. 그러나 내부적으로 창출된 영업권에 대해서는 A-IFRS와 A-GAAP 모두 자산성을 부인하고 있다.

또한 A-GAAP에서는 연구비용의 회수가능성을 합리적으로 기대할 수 있다면 연구비용을 발생 즉시 비용처리하지 않고 이연시킬 수 있었으나, A-IFRS에서는 연구비용(research costs)은 발생 즉시 비용으로 계상하여 자산으로 계상하는 것을 원칙적으로 금지하고 있다.

유형자산과 같이 무형자산도 재평가를 인정하고 있지만 그 조건은 A-IFRS와 A-GAAP 간에 차이가 있다. A-GAAP에서는 재평가대상이 되는 무형자산의 공정가치를 신뢰할 수 있다면 재평가를 허용하지만, A-IFRS에서는 활성거래시장(active-market)이 있는 경우에만 재평가를 허용하고 있다.

A-GAAP에서는 무형자산에 대한 상각을 허용하지 않았다. 다만 비유동자산에 적용되는 손상평가(impairment test)를 동일하게 적용할 수 있었다. 그러나 A-IFRS에서는 무형자산을 비한정무형자산(intangible asset with indefinite useful lives)과 내용연수가 있는 무형자산으로 나누고, 비한정무형자산의 경우에는 감모상각이 아닌 손상평가를 허용하고 내용연수가 있는 무형자산은 내용연수 기간 동안 감모상각을 인정하였다.

나) 세법

호주 세법에서는 무형자산은 유형자산과 동일하게 표준자본공제제도에 따라 일정한 금액을 손금산입으로 인정하고 있어서 회계처리와

독립적으로 산출된다.

호주 세법에서는 2001년 7월 1일부터 지적재산 무형자산에 국한하여 자산성을 인정하고 있으며, 세무상 취득원가는 납세자가 해당 자산을 취득하기 위해 지출한 비용으로 정의하고 있다. 무형자산의 세무상 상각방법은 표준자본공제제도 중 기초원가법만 사용 가능하며 내용연수는 법정내용연수를 적용하여야 한다.

영업권의 경우 세법에서는 내부창출 유무와 상관없이 세법상 상각을 허용하고 있지 않다.

무형자산의 법정 내용연수에 대한 호주 세법의 규정은 다음의 표와 같다.

〈표 III-21〉 무형자산의 법정내용연수-호주

구분	내용연수
표준 특허권	20년
기술혁신 특허권	8년
소규모 특허권	6년
등록 디자인	15년
저작권	25년과 만료일까지의 기간 중 짧은 기간
라이선스(저작권 제외)	라이선스 기간
저작권 라이선스	25년과 만료일까지의 기간 중 짧은 기간
소프트웨어	4년 ¹⁾
스펙트럼 라이선스	라이선스 기간
데이터전송 라이선스	15년
전기통신 사이트 접근권	권리기간

10) 자산손상

자산손상에 대한 A-IFRS, A-GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

A-IFRS	AASB 136
A-GAAP	AASB 1010
세법	-

가) 회계기준: A-IFRS와 A-GAAP의 비교

A-IFRS 자산손상 규정인 AASB 136과 IAS 36 자산손상 규정은 큰 차이가 없으며, 다음의 자산항목에 대해서는 자산손상이 적용되지 않는다.¹⁶³⁾

- 재고자산(AASB 102), 건설계약에서 발생한 자산(AASB 111), 이연법인세자산(AASB 112), 종업원급여에서 발생한 자산(AASB 119), 금융자산(AASB 139), 공정가치로 측정되는 투자부동산(AASB 140), 순공정가치로 측정되는 농림어업활동과 관련된 생물자산(AASB 141), 보험계약의 무형자산과 이연신계약비(AASB 4, AASB 1023과 AASB 1038), 매각예정비유동자산(AASB 5)

A-GAAP와 A-IFRS의 자산손상에 대한 규정차이는 크게 3가지로 살펴 볼 수 있다¹⁶⁴⁾. 우선 A-IFRS에서는 손상추정에 따른 회수가능액(recoverable amount)을 자산 또는 현금창출단위의 순공정가치(시장가치에서 처분부대원가를 차감)와 사용가치(value in use) 중 큰 금액으로 정의하고 현재가치로 측정한다. 그러나 A-GAAP에서는 자산

163) AASB 136 para2

164) Deloitte Australia(2004b) p. 11.

의 계속 사용과 처분으로부터 기대되는 현금유출입의 순금액을 회수 가능액으로 정의하면서 현재가치로 반드시 측정할 것을 강제하고 있지 않다.

둘째, A-IFRS에서는 손상검사(impairment test)를 개별 자산단위 뿐만 아니라 현금창출단위(cash generating unit)로도 할 수 있지만 A-GAAP에서는 현금창출단위에 대한 규정은 없다. 특히 A-IFRS에서는 내용연수가 비한정인 무형자산이나 영업권에 대해서는 현금창출단위로 매년 손상검사를 수행하여야 하지만, A-GAAP에서는 개별자산 단위별, 미래 경제적 효익이 장부가액에 현저하게 미달하는 경우에만 손상검사를 수행할 수 있다.

마지막으로 A-IFRS에서는 영업권을 제외한 자산에 대해 과거에 인식한 손상차손(impairment loss)을 환입할 수 있도록 규정하고 있지만, A-GAAP에서는 영업권을 포함하여 손상차손에 대한 환입을 금지하고 있다.

나) 세법

호주 세법에서 A-IFRS와 같이 자산에 대한 공정가치 평가를 인정하는 부분은 특정자산에 한정되어 있어, A-IFRS의 도입에 따른 자산·부채의 시가평가는 세법에서 용인하지 않을 것으로 사료된다. 호주 세법에서 A-IFRS와 같이 공정가치를 인정하는 항목은 특정요건을 충족하는 경우의 금융자산·부채의 평가, 외화자산·부채의 평가, 시가법을 선택하는 경우의 재고자산이다. 이에 대한 설명은 각 항목 부분을 참고하면 된다.

11) 총당부채

총당부채에 대한 A-IFRS, A-GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 185

A-IFRS	AASB 137
A-GAAP	AASB 1044
세법	Sec 26-10 of ITAA 1997

가) 회계기준: A-IFRS와 A-GAAP의 비교

충당부채와 우발부채/자산에 대해서 A-IFRS가 A-GAAP보다 구체적인 회계처리 지침을 제시하고 있다.

우선, 사업부문 양도로 발생하는 복구충당부채를 인식하는 시점과 관련하여 A-IFRS에서는 구속력 있는 양도계약이 발생한 때로 한정하고 있지만 A-GAAP에서는 특정조건을 충족하는 경우에는 양도계약 전이라도 조기 인식을 허용하였다. 조기 인식이 가능한 조건이란 양도 법인이 사업양도와 관련된 구체적인 계획을 가지고 있으며 계약철회가 발생할 가능성이 없어야 한다.

충당부채와 우발자산의 인식요건과 관련하여 A-GAAP에서는 가능성이 높은 경우(probable)로 정의하였지만 A-IFRS에서는 사실상 확실한 경우(virtually certain)에 인식한다는 점에서 차이가 있다. 계류 중인 소송사건, 손실부담계약, 비확정보험청구권 등의 사례에서 A-GAAP에 따라 가능성이 높은 경우에 채권자는 우발자산, 채무자는 충당부채를 인식할 수 있었지만 A-IFRS의 도입으로 사실상 확실한 경우에만(virtually certain) 우발자산과 충당부채를 인식할 수 있게 되었다.

나) 세법

관측활동, 소송예상비용, 휴가비용 등과 관련하여 회계처리에 따라 장부에 계상되는 충당금은 세무목적상 부채로 인정하지 않는다¹⁶⁵⁾. 호주 세법에서는 회계처리와 무관하게 사업연도 기간 내에 실제로 발

165) CCH(2009) p. 361과 Sec 26-10 of ITAA 97

생하거나 관련 비용이 지급되는 경우에만 부채로 인정하고 있다.

A-IFRS의 도입으로 총당부채와 우발자산의 인식 요건이 강화되었더라도 사업연도 기간에 실제로 발생하고 관련 비용이 지급된 경우가 아니면 세무상 인정되지 않을 것으로 보인다.

12) 금융상품: 표시

금융상품 표시에 대한 A-IFRS, A-GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

A-IFRS	AASB 132
A-GAAP	AASB 1033
세법	Div 230 of ITAA 1997

금융상품에 대한 호주의 A-IFRS 규정인 AASB 132(금융상품의 표시)와 IFRS인 IAS 32와는 중요한 차이가 없다¹⁶⁶⁾. 따라서 A-IFRS와 A-GAAP의 차이 규정을 중심으로 설명하고 호주의 금융상품과세와 비교하도록 한다.

가) 회계기준: A-IFRS와 A-GAAP의 비교¹⁶⁷⁾

A-IFRS에 따르면 금융자산은 만기보유증권(held to maturity), 매출채권및대여금(loans or receivable), 매도가능증권(asset available for sale), 당기손익인식금융자산(financial assets at fair value through profit or loss) 4가지로 분류된다. 매도가능증권과 당기손익인식금융자

166) PricewaterhouseCoopers(2005) p. 3, AIFRS and IFRS-similar but not the same, July 2005, p. 4.

167) Deloitte, Differences between current Australian GAAP and Australina equivalents to IFRS, August 2004, pp. 12~15.

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 187

산은 공정가치로 평가하되 매도가능증권의 평가손익은 자본조정, 당기 손익인식금융자산의 평가손익은 손익항목으로 계상한다. 매출채권, 대여금 및 만기보유증권은 감모상각을 하며 자산손상평가에 따라 관련 손익은 손익항목으로 처리한다. 이와 달리 A-GAAP에서는 자산구분에 대한 명확한 처리지침이 없으며, trading assets과 비유동자산(non-current assets)을 자산재평가 하는 경우에 공정가치로 평가하도록 규정하고 있다.

A-IFRS에서는 A-GAAP와는 달리 특정한 우선주(preference shares)에 대해서는 금융부채로 분류하도록 규정하고 있다. 즉 우선주의 발행자가 보유자에게 미래 시점에 확정되었거나 결정가능한 금액을 의무적으로 상환해야 하는 경우 또는 우선주의 보유자가 특정 시점에 확정되었거나 결정가능한 금액으로 상환청구권을 보유한 경우에는 우선주는 자본이 아닌 부채에 해당된다.

나) 세법-금융상품과세규정(TOFA)¹⁶⁸⁾

금융상품의 표시와 관련하여 세법과 회계의 주요 차이점은 금융상품과세규정(TOFA)과 상환우선주에 대한 과세관청의 입장에서 주로 살펴볼 수 있다.

우선 A-IFRS에 따라 부채로 분류된 상환우선주(redeemable preference share)를 호주 세법에서도 부채로 인정하는 여부가 주된 논쟁이 되자, ATO는 2003년에 국세청해석사례(ATO Interpretative Decision)를 발표하면서 부채가 아닌 자본임을 명확히 하였다¹⁶⁹⁾.

또한 2008년 세법개정안(tax law amendment of 2008)에 반영된 금융상품과세규정(TOFA)의 목적은 '금융상품의 손익 인식 기준에 대해 조세와 회계를 일치시켜 납세자의 납세협력비용을 최소화'하는 데

168) Division 230 of ITAA 1977

169) ATO ID 2003/200, <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?docid=AID/AID2003200/00001>

있었다¹⁷⁰⁾. 이러한 금융상품과세규정(TOFA)은 납세자가 2009년 7월 1일 이후부터 조기 적용에 대한 신청을 하지 않는다면 2010년 7월 1일 이후 개시되는 과세연도부터 적용된다. 여기서는 새로운 금융상품과세 규정(TOFA)에 반영된 내용을 중심으로 살펴보고자 한다.

(1) 적용 대상

호주세법은 총매출액이 1억 호주달러 이상인 법인 또는 법에서 규정한 금융법인에 금융상품과세규정(TOFA)에 의한 과세소득을 계산하도록 강제하고 있다. 반면 강제적용 대상 납세의무자에 해당되지 않는 납세자는 금융상품과세규정(TOFA)의 적용을 선택할 수도 있다.

금융상품과세규정(TOFA)의 의무조항에 따라 적용받는 납세자는 아래와 같이 열거된 법인 또는 투자집합기구로 전체 납세자에서 차지하는 비중은 약 1% 정도로 추정하고 있다.

- 적격예금수신은행(approved deposit-taking institution; ADI)
- securitisation vehicle
- 총매출액이 2천만호주달러 이상이면서 금융서비스법(Financial Service Act of 2001)에 등록된 법인
- 자산가치가 1억호주달러 이상인 superannuation funds와 managed funds
- 다음의 3가지 조건 중 하나에 충족되는 납세의무자
 - 총매출액 1억 이상, 총자산 가치 3억 이상, 금융자산의 가치 1억 호주달러 이상

(2) 금융상품의 정의

중전의 호주 세법에서는 금융상품에 대한 정의를 규정하지 않고 회

170) Tont Frost·Besty Rumble(2009) pp. 102~103.

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 189

계상의 개념을 준용하였다. 그러나 이번 2008년의 금융상품과세규정 (TOFA)에서는 세법상 금융상품 정의 규정이 다음과 같이 신설되었다.

- 금융상품 : 금융혜택(financial benefit)을 제공받거나 제공하기 위해 현금결제 가능한 법적 또는 이에 동등한 권리 (cash settable legal or equitable right)로 하나 이상의 권리와 의무조합을 포함.

13) 금융상품: 인식과 측정

금융상품의 인식과 측정에 대한 A-IFRS, A-GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

A-IFRS	AASB 139
A-GAAP	AASB 1012, AASB 1014
세법	Div 230 of ITAA 1997

금융상품에 대한 호주의 A-IFRS 규정인 AASB 139(금융상품의 인식과 측정)은 IFRS인 IAS 39와 중요한 차이가 없다¹⁷¹⁾. 따라서 A-IFRS와 A-GAAP의 차이 규정을 중심으로 설명하고 호주의 금융상품과세와 비교하도록 한다.

가) 회계기준: A-IFRS와 A-GAAP의 비교¹⁷²⁾

금융자산과 부채의 인식(recognition)에 대해 A-GAAP보다 A-IFRS

171) PricewaterhouseCoopers, AIFRS and IFRS-similar but not the same, July 2005, p. 4.

172) Deloitte, Differences between current Australian GAAP and Australina equivalents to IFRS, August 2004, pp. 12~15.

에서 자산, 부채의 구분에 따라 평가방법을 보다 상세하게 규정하고 있다.

A-GAAP에서는 공정가치로 평가하는 금융자산을 재평가충당금(revaluation reserve)이 설정된 비유동자산(non-current asset)과 trading asset으로 한정하고 있으며, 금융부채에 대해서는 별도의 분류 없이 일반적인 감모상각으로 평가하고 있다.

A-IFRS에서는 금융자산의 경우 자산분류에 따라 평가 매도가능증권과 당기손익인식금융자산은 공정가치로 평가하며, 매출채권및대여금과 만기보유증권은 감모상각을 하며 자산손상평가를 허용한다. 매출채권및대여금의 경우 A-IFRS에서는 손상평가가 가능하지만 A-GAAP에서는 공정가치평가 대상 금융자산에 해당되지 않으면 손상평가가 불가능하다. 금융부채의 경우 A-IFRS에서는 헤지 목적이 아닌 파생상품부채, 단기매매항목의 부채와 당기손익인식항목으로 지정한 부채는 공정가치로 평가하며 그 외의 부채는 감모상각에 따라 원가법으로 평가한다.

A-IFRS에서는 내재파생상품(embedded derivatives)에 대하여 특정요건을 충족한 경우에는 주계약(host contract)과 분리하여 회계처리하도록 규정하고 있지만, A-GAAP에서는 일반적으로 주계약과 분리되지 않고 회계처리하였다.

나) 세법

금융상품과세규정(TOFA)에 따르면 금융상품의 손익인식 방법 5가지를 열거하여 납세자가 선택하여 적용할 수 있도록 규정하고 있다. 법에서 규정하고 있는 방법은 발생/실현주의법(accrual/realisation method), 헤지금융상품법(hedging financial arrangement method), 공정가치법(fair value method), 외화재환산법(foreign exchange retranslation method), 재무제표준용법(reliance on financial reports)이며, 별도의 평가방법을 선택하지 않으면 발생/실현주의법이 적용된다.

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 191

(1) 발생/실현주의법(accrual/realisation method)

발생/실현주의법에 따르면 우선 발생주의(accrual method)에 따라 과세소득을 인식하고, 발생주의 기준에 부합하지 않는 경우에는 실현주의(realisation method)에 따라 과세소득을 인식하는 방법이다.

발생주의법이란 금융계약의 실행 이후에 금융상품으로부터 이익 또는 손실의 발생이 충분히 확실한 경우(sufficiently certain) 과세소득으로 인식하는 방법이다. 충분히 확실한 경우란 일정한 기간 동안 이익과 손실액이 고정되어 있거나 합리적인 정확성으로 예측가능한 경우로 보고 있다. 가령 A-IFRS의 유효이자율법에 의한 손익계산은 발생주의의 합리적인 개산(reasonable approximation)으로 발생실현주의법에서 ‘충분히 확실한 경우(sufficiently certain)’에 부합된다.

발생/실현주의법은 납세자가 다른 평가방법의 선택을 신고하거나 금융상품이 지분증권(equity interest)에 해당되는 경우에는 적용되지 않는다.

(2) 헤지금융상품법(hedging financial arrangement method)

A-IFRS에 따라 재무제표를 작성하는 납세의무자는 헤지금융상품법을 선택하여 금융상품의 손익에 대한 과세소득을 계산할 수 있다. 헤지금융상품법은 A-IFRS의 헤지금융자산의 분류 및 인식규정과 일치한다. 이 규정을 선택하는 납세의무자는 헤지금융상품의 손익을 세법상 자본소득으로 보아 과세소득을 산정할 수 있는 혜택이 있게 된다.

(3) 공정가치법(fair value method)

공정가치법을 선택한 납세의무자는 A-IFRS에 의하여 작성된 감사받은 재무제표에 계상된 금융상품의 가치변동을 세법상 금융상품의 과세소득으로 계산한다. 공정가치법은 현금흐름의 수반 없이 시점간의 가치변동으로 발생하는 미실현손익을 과세소득으로 삼는다는 특징이 있다. 지분증권의 경우에는 공정가치법이 적용되지 않는다.

(4) 외화재환산법(foreign exchange retranslation method)

외화재환산법은 A-IFRS에 따른 외화손익을 세법상 금융상품의 손익으로 보는 방법이다. 금융상품의 평가방법인 외화재환산법은 세법의 외화환산규정(forex rule)에 우선한다(override). 따라서 납세자가 외화재환산법을 선택하여 과세소득을 계산하는 경우 세법의 외화환산규정(forex rule)은 적용되지 않는다. 외화재환산법은 지분증권 또는 지분증권과 연계된 권리와 의무에 대해서는 적용되지 않는다.

(5) 재무제표준용법(reliance in financial reports)

재무제표준용법은 A-IFRS에 계상된 금융상품의 손익을 세법상 금융상품에 대한 과세소득으로 일치시키는 방법이다. 단 재무제표준용법에 의한 경우에도 자산손상과 공정가치로 평가되지 않는 금융자산의 대손충당금에 대한 손익은 세법상 금융상품손익으로 보지 않는다. 재무제표준용법은 세법상 일체형(all-in-one)의 과세소득 산정방식에 해당되어 대부분의 금융기관들이 선택할 것으로 예측하고 있다¹⁷³⁾.

14) 보험계약

보험계약에 대한 A-IFRS, A-GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

A-IFRS	AASB 4
A-GAAP	AASB 1023, AASB 1038
세법	Div 321, 323 of ITAA 1936

가) 회계기준: A-IFRS와 A-GAAP의 비교

보험회계처리와 관련하여 A-GAAP와 A-IFRS의 주된 차이점은

173) Frost and Rumble(2009) p. 105.

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 193

적용범위, 인식 및 평가방법, 비상위험준비금의 허용 3가지로 살펴볼 수 있다.

첫째, 적용범위와 관련하여 A-GAAP에서는 보험업회계처리를 하는 주체별로 나누어 AASB 1023에서는 손해보험(general insurance activities), AASB 1038에서는 생명보험(Life insurance)으로 구분하여 설명하고 있었다. 그러나 A-IFRS에서는 손해보험과 생명보험의 구분 없이 적용대상을 보험계약으로 정의하고 있다. 이러한 변화로 보험회사는 비보험계약이 아닌 부분에 대해서는 관련된 A-IFRS 규정에 따라 회계처리를 하게 되어, 보험회사가 준수해야 할 회계기준서는 확대되었다.

둘째, 보험수익과 관련된 책임준비금의 인식방법은 원가법에서 공정가치법으로 전환되었다. A-GAAP에서 보험관련 준비금을 이연매칭법(deferral and matching model)에 따라 인식하면서 위험 발생 유형과 기간 경과에 따라 보험료수익을 인식하도록 규정하였다. 이연매칭법이란 보험계약 개시 시점에 미경과보험료(earned premium)를 부채(earned premium reserve: UPR)로 인식하고 계약기간 중 기간의 경과에 따라 미경과보험료가 줄어들게 되면 이를 보험료수익으로 인식하는 방법을 말한다. 이러한 기준에 따라 신계약비(deferred acquisition cost)도 이연처리하며 회복 불가능한 경우에 즉시상각하도록 규정하고 있다. 그러나 A-IFRS에서는 자산부채방식(Asset-Liability Approach)에 따라 보험료수입을 전진법(fully prospective basis)으로 보험관련 준비금을 인식하고 있다. 또한 A-IFRS에 따르면 신계약비는 자산화되지 않고 발생 즉시 비용화된다.

A-GAAP에서는 보험부채와 관련된 보험회사의 자산을 순시장가치(net market value)로, A-IFRS에서는 공정가치로 평가하도록 규정하고 있다. 또한 보험회사의 부채를 평가할 때 사용되는 이자율도 A-GAAP와 A-IFRS에서 차이가 있다. A-GAAP에서는 보험자산에서 기대되는 수익을 반영한 이자율을, A-IFRS에서는 무위험이자율

(risk-free discount rate)로 규정하고 있다.

셋째, 우발사고를 대비하기 위한 준비금(general contingency/solvency reserves)과 이익할당을 위한 평준화준비금(equalisation reserves)은 A-GAAP에서 인정되지만 A-IFRS에서는 거대손실 위험에 대비하기 위해 적립하는 비상위험준비금 성격의 부채계상을 허용하고 있지 않다.

나) 세법

보험회사의 법정준비금은 미경과보험료적립금(UPR), 기보고발생손해액(unpaid claims reported), 미보고발생손해액(Incurred But Not Reported: IBNR), 미소멸리스크준비금(unexpired risks), 우발사고/자력준비금(general contingency/solvency reserves), 평준화준비금(equalisation reserves)으로 구성되어 있다¹⁷⁴⁾. 각 법정준비금에 대한 회계상 처리와 세법상 처리는 다음의 표에 요약되어 있다.

〈표 III-22〉 호주의 일반보험회사의 법정준비금 적립

법정준비금 항목	회계	세법
미경과보험료 적립금(UPR)	· 위험의 발생 유형에 따름 · 일반적으로 시간의 경과에 기초하여 계산함	· 취득원가 대비 보험료 비율
기보고발생손해액 (unpaid claims reported)	· 사례별로 별도로 계산함 · 미래 지급분에 대해서는 할인함 · 통계적 추정이 가능	· 사례별로 계산하거나 또는 통계적 추정이 허용됨 · 할인이 요구됨
미보고발생손해액 (IBNR)	· 경험 또는 통계적 방법에 기초하여 계산함 · 미래 지급분에 대해서는 할인함	· 통계적 추정에 기초하여 공제함 · 할인이 요구됨

174) PwC, International Comparison of Insurance Taxation-Australia, October 2007

http://www.pwc.com/en_SG/sg/international-comparison-of-insurance-taxation-2007/assets/icit2007-australia.pdf

〈표 III-22〉의 계속

법정준비금 항목	회계	세법
미소멸리스크 준비금 (unexpired risks)	<ul style="list-style-type: none"> · 현재 보험법상 신고 (Insurance Act return)를 위해서는 보험료를 미소멸리스크를 포함하여 부채로 계상하여야 함 · 2005년 1월 1일부터 미소멸리스크준비금은 이연신계약비 및 관련 무형자산을 차감하여 적립하여야 함 	<ul style="list-style-type: none"> · 허용되지 않음
우발사고/자력준비금 (general contingency/ solvency reserves)	<ul style="list-style-type: none"> · 지급준비금은 일반적으로 최선의 추정치가 충분치 않은 것으로 입증될 위험 역시 포함하고 있음 · 발생손해액과 보험료부채는 현재 감독규정상 최소자본요건(MCR)을 계산하기 위해 가능성이 충분한 경우 그 75%를 적립하는 것이 요구되고 있음 	<ul style="list-style-type: none"> · 보험통계준비금을 비롯한 일반준비금은 허용되지 않음
평준화준비금 (equalisation reserves)	<ul style="list-style-type: none"> · 이익유연화는 허용되지 않음 · 이익의 할당을 위한 준비금의 적립은 가능함 	<ul style="list-style-type: none"> · 허용되지 않음

자료: <http://www.pwc.com/sg/en/international-comparison-of-insurance-taxation-2007> 참고

호주 세법에 의하면 미경과보험료적립금, 기보고발생손해액, 미보고 발생손해액을 세무상 부채로 인정해 주고 있지만, 그 외 준비금은 세무목적상 부채로 인정하고 있지 않다. 호주 세법에서 보험회사의 준비

금을 손금으로 인정해 주는 이유로 오랫동안 실무에 정착된 관행과 보험업계의 정책 특수성을 들고 있으며, 손금산입액은 현재가치 또는 할인하여 계산하도록 하였다¹⁷⁵⁾.

15) 법인세비용

법인세비용에 대한 A-IFRS, A-GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

A-IFRS	AASB 112
A-GAAP	AASB 1020
세법	Sec 25-5 of ITAA 1997

법인세비용에 대한 호주의 A-IFRS 규정인 AASB 112와 IFRS인 IAS 12와는 공시방법에서 차이를 보이고 있다¹⁷⁶⁾. IFRS에서는 평균 유효세율(average effective tax rate)과 법인세율(applicable tax rate)의 차이로 인한 조정 내용을 공시하도록 요구하고 있지만 A-IFRS에서는 삭제되었다. A-IFRS와 A-GAAP의 차이 규정을 중심으로 설명하고 이와 관련된 세법규정을 살펴본다.

가) 회계기준: A-IFRS와 A-GAAP의 비교¹⁷⁷⁾

A-IFRS은 법인세효과를 인식하는 일시적 차이(temporary differences)의 범위를 A-GAAP보다 넓게 규정하였다. 즉 A-IFRS가 회계와 세법상 자산·부채의 장부가액 차이로 인한 법인세효과를 인식하는 자산

175) CCH(2009) p.866, Sch 2J Div 321, 323 of ITAA 1936

176) PricewaterhouseCoopers(2005) p. 7.

177) Deloitte Australia(2004b) pp. 4~5.

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 197

부채접근법(balance sheet approach)이라면, A-GAAP는 회계와 세법의 손익인식귀속차이로 발생하는 기간적 차이(timing difference)를 법인세효과로 인식한다.

또한 A-IFRS에서 이연법인세 자산 및 부채의 인식조건을 A-GAAP보다 완화하였다. A-GAAP는 실현가능성이 거의 확실할 때 이연법인세자산 및 부채를 인식하지만, A-IFRS에서는 발생 가능성이 높은 경우(probable)로 규정하고 있다.

나) 세법

법인세효과에 대한 A-IFRS 규정은 과세소득 산출 목적으로 회계상 금액을 세법에서 준용하고 있는 과소자본과세, 연결납세, share capital tainting rule 등에 많은 논란을 가져왔다. 앞서 언급한 바와 같이 safe harbor test인 부채/자기자본 비율로 과소자본과세 여부를 판정할 때 이연법인세자산과 부채는 제외하였고, share capital tainting rule에서도 이연법인세자산을 과세대상으로 보지 않았다.

또한 2008년에 개정된 금융과세규정(TOFA)을 의무적으로 적용하는 금융기관과 대기업이 금융상품의 평가방법으로 공정가치법 또는 재무제표 준용법을 선택하는 경우 회계와 세법상의 장부가액 차이가 발생하지 않아 이연법인세자산 및 부채가 인식되지 않을 것이다. 따라서 이연법인세자산 및 부채와 관련된 세무상 이슈는 A-IFRS의 도입 시점에 비해 중요성이 점차적으로 낮아질 것으로 보인다.

호주 세법에 의하면 법인세를 납부하고 계상한 비용은 손금으로 인정되지 않는다¹⁷⁸⁾. 따라서 법인세과세소득 산정시 회계장부상 손익에서 법인세비용을 취소하는 조정이 이루어진다.

178) Sec 25-5 of ITAA 1997

16) 종합

이상에서 정리한 각 항목별 A-IFRS, A-GAAP 그리고 세법의 내용은 다음과 같다.

〈표 III-23〉 주요 항목별 회계기준 및 세법 비교표: 호주

항목	A-IFRS	A-GAAP	세법
(1) 재무제표 표시	재무제표의 범위 - 재무상태표 - 포괄손익계산서 - 자본변동표 - 현금흐름표 - 주석 등	재무제표의 범위 - 재무상태표 - 성과계산서 - 현금흐름표 - 주석 등	재무제표, 거래증빙, 소득산출 문서 등 폭넓게 규정
(2) 건설계약	신뢰성 조건 충족시 진행기준에 따라 수익비용 인식 가능 진행률 산정방식 다양	A-IFRS와 동일	장기건설계약에 한하여 회계기준에 따른 수익비용 인식 허용 진행률산정방식은 회계기준에서 예시한 방법 이외에 계산서방식(billing basis)도 인정
(3) 종업원 급여: 퇴직 급여부채	확정급여형(DB) 도입 12개월 이후 지급될 종업원급여는 현재가치 평가	퇴직급여로 계상하는 비용은 퇴직펀드에 불입하는 금액 12개월 이후 지급될 종업원급여에 대한 현재가치 평가 규정 없음	세법상 연금펀드(superannuation fund)에 현금불입한 금액만 손비 인정 확정급여형과 누적급여형 회계상 평가 불인정
(4) 주식기준 보상	주식기준 보상거래의 적용범위 확대: 종업원 포함 공정가치 평가, 회계처리로 재무제표 반영 비시장성 주식에 대해 True-up 방식으로 보상원가 산정	주식기준 보상거래 적용범위는 임원과 이사에 한정 재무제표의 주식사항에 공시 비시장성 주식과 시장성 주식에 대해 별도 구분평가 없었음	종업원주식매수제도(employee share acquisition schemes) 운영 특정 요건을 충족하는 경우에만 회사의 손비로 인정 종업원 1인당 손비금액 - $\text{Min}(a, b)$ a: 1,000호주달러 b: 주식 시장가치-취득금액

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 199

<표 III-23>의 계속

항목	A-IFRS	A-GAAP	세법
(5) 환율변동 효과	<p>화폐성 항목은 보고기간의 말일의 마감환율, 비화폐성 항목의 경우 역사적 원가로 측정된 경우 역사적 환율, 공정가치로 측정된 항목은 공정가치가 결정된 날의 환율로 환산 보고통화와 기능통화를 구분 인식 해외사업장 처분손익은 당기손익으로 처리</p>	<p>화폐성 항목의 외화환산 손익은 당기손익으로 비화폐성 항목은 거래일의 환율로 환산 기능통화 규정 없음 해외사업장 처분에 대한 손익인식 규정 없음</p>	<p>외화환산 규정은 forex rule 적용 외화환산에 적용되는 환율의 범위: 실제환율, 평균환율, 일일 환율, 감사받은 재무제표 작성에 사용된 환율 기능통화 환산규정 운영 - 적격기능통화 정의 - 기능통화 규정으로 신고할 수 있는 납세자 별도 규정 - 적격기능통화로 표시된 과세소득 환산시 평균환율 또는 과세연도 말 현재의 환율</p>
(6) 재고자산	<p>소매재고법 원가를 산정시 계절적 요인 또는 진부화 재고를 인하(mart down)에 고려 특정산업에 대한 순실현가치 또는 순공정가치로 평가 허용</p>	<p>소매재고법 원가를 산정시 계절적 요인과 진부화 재고를 인하여 반영하지 않음 특정산업에 대한 순실현가치 또는 순공정가치 평가 규정 없음</p>	<p>재고자산(trading stock)에 대해 회계처리와 무관하게 별도 규정 운용 원가법, 시가법, 대체원가법 원가법의 경우 후입선출법은 허용하지 않음</p>
(7) 유형자산	<p>자산의 교환취득자산은 공정가치 평가 상업적 실질이 결여되거나 자산 교환의 공정가치를 신뢰할 수 없는 경우 자산교환으로 취득 자산의 원가는 현행원가 평가 재평가의 적용단위는 동일한 자산(same asset)임 재평가 금액의 조정방법은 A-GAAP의 방법과 비교금액수정방법을 허용 잔존가치(residual value)를 대차대조표일 현재 자산처분시 기대되는 순유입가치로 평가</p>	<p>비현금성 자산의 교환으로 취득하는 자산은 이전하는 자산의 공정가치로 평가 공정가치 평가 예외규정은 없음 재평가의 적용단위는 동일한 자산분류(same class of asset)임 재평가 금액의 조정방법- 종전의 감가상각누계액을 취소하고 재평가금액이 되도록 감가상각누계액을 재산정 잔존가치에 대한 가치변동을 인정하지 않음</p>	<p>회계와 독립적으로 표준자본공제(uniform capital allowance system) 운용 세법상 감가상각비 산정방식은 기초원가법과 가치감소법이 있으며 선택 가능 세법상 내용연수는 납세자가 직접 추정하거나 국제청장이 정한 내용연수 사용</p>
(8) 차입원가	<p>적격자산 취득으로 발생하는 차입원가 자본화 허용 자본화 대상 차입금의 범위가 일반차입금으로 확대</p>	<p>적격자산 취득에 발생하는 이차비용 자본화 허용 자본화 대상 차입금은 특정차입금에 한정</p>	<p>자금차입이 소득창출 목적(income-producing purpose)인 경우 손금산입을 허용 손금산입한 차입비용의 범위: 이차비용, 중개수수료, 보증료, 법률비용, 인지세, 평가 및 자문비용 등</p>

〈표 III-23〉의 계속

항목	A-IFRS	A-GAAP	세법
(9) 무형자산	내부적 창출된 무형자산(영업권 포함) 인식 금지 연구비용은 발생 즉시 비용처리 무형자산의 활성거래시장(active market)이 존재하는 경우에만 재평가 허용 내용연수가 있는 무형자산에 대해 감모상각을 인정하고 비한정무형자산은 손상평가만 인정	영업권을 제외하고 내부적 창출된 무형자산 인식 가능 연구비용의 이연 가능 무형자산의 공정가치가 신뢰할 수 있는 경우 재평가 허용 무형자산에 대한 감모상각을 인정하지 않고 손상평가는 적용함	호주 세법에서는 유형자산과 같이 표준자본공제제도에 따라 일정금액을 손비로 인정 지적재산 무형자산에 국한하여 세법상 자산성 인정 기초원가법과 법정내용연수를 적용 영업권의 상각은 인정하고 있지 않음
(10) 자산손상	회수가능가액은 순공정가치와 사용가치 중 큰금액으로 정의하고 현재가치로 측정 손상검사는 자산단위와 현금창출단위로 할 수 있음 과거에 인식한 손상차손 환입을 허용	회수가능가액은 자산의 사용·처분으로 기대되는 현금유출입의 순금액이며 현재가치 평가는 강제 아님 손상검사는 자산단위로 함 과거에 인식한 손상차손의 환입은 금지	호주 세법에서 항목별 자산에 대한 공정가치 평가를 인정 - 채고자산 - 금융자산·부채 - 외화자산·부채 회계와 같은 손상평가에 대한 규정은 없음
(11) 총당부채	총당부채와 우발자산은 사실상 확실한 경우(virtually certain)에 인식 사업부문 양도로 발생하는 복구 총당부채는 구속력 있는 양도 계약이 있는 경우에만 인식	총당부채와 우발자산은 가능성이 높은 경우(probable)에 인식가능 사업부문 양도로 인하여 복구 총당부채의 인식은 특정 요건 충족시 양도계약 전에도 인식	관측활동, 소송예상비용, 휴가비용 등 회계처리에 따라 장부에 계상되는 총당금은 세법상 인정하지 않음 과세연도에 실제로 발생하거나 관련 비용이 지급되는 경우에만 부채로 인정
(12) 금융상품 : 표시	금융자산을 4가지로 분류 - 매도가능증권 - 당기손익인식금융자산 - 만기보유증권 - 매출채권및대여금	금융자산·부채의 구분에 대한 명확한 지침은 없음	호주 세법에서는 금융상품과세 규정(TOFA)을 운영 - 금융상품에 대한 정의규정 신설 - 특정요건에 충족하는 납세자와 금융업법인은 강제적용
(13) 금융상품 : 인식과 측정	매도가능증권과 당기손익인식금융자산은 공정가치 평가 만기보유증권은 감모상각, 매출채권및대여금은 손상평가 허용 금융부채의 경우에 단기매매항목 부채와 해지목적이 아닌 과	재평가되는 비유동금융자산과 매매 목적의 금융자산은 공정가치로 평가 금융부채는 감모상각에 따라 원가법으로 평가	금융상품과세규정에 따라 금융상품의 손익인식 방법 5가지 선택 적용 가능 - 발생실현주의법 - 해지금융상품법 - 공정가치법

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 201

〈표 III-23〉의 계속

항목	A-IFRS	A-GAAP	세법
(13) 금융상품: 인식과 측정	생상품은 공정가치로 평가하며, 그 외는 감모상각에 따라 원가법으로 평가		- 외화계환산법 - 재무제표준용법 금융상품의 손익인식 기준과 관련하여 세법과 회계를 일치
(14) 보험계약	회계기준 적용을 손해보험과 생명보험의 구분 없이 보험계약으로 규정 책임준비금을 자산부채법에 따라 인식하며 공정가치 평가 신계약비는 발생즉시 비용화 거대손실 위험에 대비하기 위한 비상위험준비금을 인정하지 않음	보험업회계 주체별로 손해보험과 생명보험으로 나눔 책임준비금은 이연매칭법에 따라 원가법으로 인식 신계약비는 이연처리 가능 우발사고준비금과 평준화준비금의 적립을 인정	보험사의 법정준비금의 경우 별도 항목에 대해서 세법상 부채로 인정 미경과보험료적립금(UPR), 기보고발생손해액, 미보고발생손해액(IBNR)은 세무상 인정 미소멸리스크준비금, 우발사고준비금, 평준화준비금 등은 세법상 부채로 인정하지 않음
(15) 법인세비용	자산부채접근법으로 법인세 효과 인식 발생가능성이 높은 경우 이연법인세자산·부채 인식	기간적 차이를 법인세효과로 인식 실현가능성이 거의 확실한 경우 이연법인세자산·부채 인식	법인세비용은 세무상 인정되지 않음 과소지분과세 여부 판정시 이연법인세자산·부채는 제외

3. 이탈리아

가. IFRS 도입 현황

1) 도입 배경

영국 등이 판례법을 중심으로 하는 영미법적 체계(Common law)를 가지고 있다면, 이탈리아는 성문법을 중심으로 하는 대륙법적 체계(Civil law)를 가지고 있다. 대륙법적 체계하에서 회계는 전통적으로 상당히 규제적이며 성문화된 규칙으로 형성되어 있다. 회계기준은 법이 아니기 때문에 다른 대륙법 체계를 가진 나라와 마찬가지로 이탈리

아의 회계기준은 부수적인 역할만을 수행한다. 즉, 회계기준은 법을 적용할 때 해석을 제공하고 법을 보완하지만, 법처럼 강제적인 것은 아니다. 따라서 영미법적 체계를 가진 국가에 비해서는 회계기준의 중요성이 덜하다. 이러한 측면에서는 IFRS의 도입으로 인하여 이탈리아에 미치는 영향은 영미법적 체계를 가진 국가에 비하여 적다고 할 수 있다. 그러나 대륙법적 체계를 가진 국가에서는 영미법이 중심인 IFRS를 도입하게 됨으로써 보다 많은 규정이 변화할 가능성도 존재한다. 즉 대륙법적 체계를 가진 국가에서 회계의 중심개념이 채권자를 중심으로 한 보수주의이나 IFRS의 중심개념이 투자자를 중심으로 한 정보중심의 발생주의라는 점에서 보면 IFRS의 도입으로 인하여 채권자 중심에서 투자자 중심으로 회계규정을 바꿔야 하는 대륙법적 체계의 국가는 그 영향이 다른 국가에 비하여 클 수도 있다. 보수주의 개념은 이탈리아의 경제 특성과도 관련을 갖는다. 즉, 이탈리아의 회사는 다른 나라에 비하여 소유권이 집중화되고 가족 중심으로 운영되는 경우가 많아서, 재무제표의 주된 이용자가 은행 등의 채권자가 되는 경우가 많다. 채권자는 특성상 회사의 실적에 대한 자세한 정보에 직접 접근하기 때문에 자세한 재무정보에 대한 관심이 덜할 수 있다¹⁷⁹⁾.

이탈리아 회계원칙이 보수주의에서 IFRS의 투자자 정보 중심으로 바뀌면서 두 가지의 중요한 변화가 있었다. 즉 형식을 넘는 실질(substance over form)과 공정시장가치(fair market value)방법이다. 특히 공정시장가치방법은 이탈리아 회계원칙인 원가법을 대체한 방법이다. IFRS에 따르면 투자자나 제3자에 대해 사업에서 발생하는 미래 효익정보를 제공하면서 최상의 추정치에 근거하여 대상 회사의 경제적 상황을 서술하게 된다. 이러한 추정치는 자산과 부채를 공정가치로 평가하기 때문에 발생하는 미실현된 손익이지만, 실현된 결과에 대한 증거를 제공한다는 측면에서 받아들여지게 되었다.

179) Theresa Dunne et al.(2008) pp. 7~9.

2) IFRS 도입 연혁

가) 이탈리아 회계기준 제정위원회(OIC)의 설립

이탈리아는 IFRS를 도입하기 이전부터 이탈리아의 회계기준위원회(Accounting standards committee)에 의해 제정된 회계기준을 국제회계기준(IAS)으로 통합하고자 했다. 이에 따라 2001년 11월 27일에 이탈리아 회계기준 제정위원회(Organismo Italiano di Contabilita, OIC)를 설립하였다. OIC는 회계기준의 제정과 관련된 회계사회, 은행연합회, 증권거래위원회 등의 대표로 구성된 15명의 이사로 구성되었다. 15명의 이사는 6명의 회계전문가, 5명의 준비위원, 2명의 기준이용자, 1명의 증권거래소 대표자, 1명의 의장으로 구성된다. OIC의 이사들이 기술위원회를 지명하고 기술위원회는 이탈리아 회계기준의 초안을 작성하였다. OIC의 목적은 다음과 같다.

- 다른 유럽기준을 고려하여 국제회계기준이 적용되지 않는 경우에 재무제표 작성을 위한 회계원칙을 제정한다.
- 비영리단체와 국가·지방의 공공단체에 대한 재무제표 작성을 위한 회계원칙을 제정한다.
- 국제회계원칙의 적용과 관련된 지원업무를 수행한다.

나) EU의 영향

이탈리아 외부 상황은 대외적으로 EU 위원회(EU Commission)에서 2002년 7월 19일 국제회계기준 규정(IAS Regulation)¹⁸⁰⁾을 발행하면서 EU 회원국에 다음을 요구하였다.

EU 회원국에 설립된 모든 상장법인¹⁸¹⁾은 2005년 1월 1일 이후 개

180) 국제회계기준의 적용과 관련하여 EC가 제정한 규정으로 Regulation(EC) No. 1606/2002를 의미한다.

181) EU 상장법인이라 함은 기업의 증권이 1993년 5월 10일자 Council

시하는 회계기간에 대한 연결재무제표(consolidated accounts) 작성시 EU에서 채택한 IFRS(IFRS-EU, IFRS as adopted by the EU)를 준수하여야 한다. 단, 비상장기업과 연결을 적용하지 않는 모회사에 대해서는 선택적인 적용을 인정한다.

회원국 내에 채무증권만 상장된 기업과 비회원국에 상장된 경우에는 2007년부터 IFRS를 선택하도록 유예하였다. 이 후 EU 위원회는 2003년과 2004년에 당시 IAS/IFRS의 대부분을 승인¹⁸²⁾하는 추가적인 규정을 발행하였고, 전환기의 지침을 제공하였다¹⁸³⁾. 이를 통하여 IFRS가 EU law를 제약하도록 전환이 되었다.

다) IFRS의 도입 결정

이후 이탈리아는 EU 위원회의 요구를 받아들여 2005년 2월 25일에 이탈리아 장관회의에서 EU 의회가 결정한 규제관련 선택권을 승인하였다¹⁸⁴⁾. 여기에서 이탈리아에 대한 IFRS의 적용범위가 결정되었다. 또한 IFRS의 도입으로 회계기준에 150개 정도의 새로운 회계항목 및 부수적인 규정(평가규정, 부문별보고와 중단사업보고 등)을 포함시켰다. 이 때 IFRS를 도입한 회사와 국내 회계기준을 선택한 회사를 비교·분석하기 위한 시스템도 수정하였다.

Directive 93/22/EEC 1조(13) '투자용역지침'에 따라 각 회원국의 규제 시장에서 거래되도록 허용된 기업을 의미한다. 각 회원국은 그 관할에 있는 규제시장을 유럽위원회(EC)에 공지할 의무가 있다. 규제시장에는 EU 회원국 내에 있는 모든 주요 거래소가 포함되며, 기타시장은 포함되지 않는다.

182) Commission Regulation(EU)1725, 2003.9.29

183) Commission Regulation(EU)707, 2004.4.6, Commission Regulation(EU)1725를 수정한 것이다.

184) Article 5 of regulation 1606/2002 of the European Parliament(EU의 회계규정)

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 205

라) 도입 현황

이탈리아에서 IFRS가 도입되어 적용되고 있는 상황을 정리하면 다음과 같다.

〈표 III-24〉 이탈리아의 IFRS 적용 현황

구분		적용기업	비고
연결기준	2005	349	금융업 21개 포함
	2006	497	금융업 53개 포함
	2007	570	금융업 58개 포함
	2008	420	금융업 26개 포함
개별기준	2005	410	금융업 119개 포함
	2006	1704	금융업 853개 포함
	2007	1917	금융업 936개 포함
	2008	1011	금융업 346개 포함

자료: CBSO(European Committee of Central balance Sheet Data Offices) 참조, 2009. 10.

3) 도입 범위

2005년 2월 25일에 이탈리아 장관회의에서 결정된 IFRS의 도입 범위는 다음과 같다. 이탈리아 민법(Civil Code)에서는 경제활동을 하는 사람들은 재무제표를 만들어야 하고 이 때 회계원칙을 준수하도록 하고 있다. EU는 상장회사의 연결재무제표에 대한 기준으로 IFRS를 규정 하였지만, 이탈리아는 EU보다 IFRS의 적용 범위를 확장하였다. 즉, L.D.n.38/2005에서 국제회계기준을 적용해야 하는 회사의 범위를 상장회사의 연결재무제표는 2005년부터 IFRS를 강제 적용하도록 하고, 상장회사의 개별재무제표는 2006년부터 IFRS를 강제 적용하도록 하였다.

그러나 이탈리아는 IFRS를 빠르게 도입하는 방법을 선택한 반면 유럽의 다른 나라(예를 들면, 스페인, 독일, 프랑스 등)들은 도입 범위와 관련하여 점진적인 접근방법을 선택하였다. 2005년 당시 실무적으로 연결기준에서 IFRS를 적용받게 된 회사들은 2005년에는 강제규정이 아니었음에도 불구하고 개별기준에서도 IFRS를 도입하였는데, 이는 IFRS에 따른 보고비용을 감소시키고자 하는 의도였다. 이탈리아의 IFRS 적용 범위를 정리하면 다음과 같다.

〈표 III-25〉 IFRS-EU의 적용 범위: 이탈리아

구분		IFRS의 적용 여부	비고
상장회사	연결재무제표	강제적용	
	개별재무제표	강제적용	
보험회사	연결재무제표	강제적용	연결재무제표를 작성하지 않는 상장보험회사만 강제적용
	개별재무제표	적용불가 일부 강제적용	
적용회사의 자회사·관계회사와 연결기준 제출회사	연결재무제표	선택적용	
	개별재무제표	선택적용	
소기업 외의 회사	연결재무제표	적용 안 함	경제사법부장관에 의해 결정된 해부터
	개별재무제표	선택적용	
요약재무제표를 제출하는 소기업	연결재무제표	적용 안 함	
	개별재무제표	선택불가	

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 207

4) Italian GAAP와 IFRS의 비교

다음은 IFRS와 Italian GAAP를 비교한 자료이다. 여기서는 비교표만을 제시하고, 개별항목별 주요 내용은 '다. 주요 쟁점 항목별 회계기준과 세법내용의 비교'에서 보다 자세히 비교분석한다.

〈표 III-26〉 IFRS와 Italian GAAP의 비교

IFRS	Italian GAAP	항목
IAS 1	OIC 11, OIC 12	〈재무제표의 표시〉
IAS 2	Art 2426, C.C., n°9, OIC 13	〈재고자산〉
IAS 7	OIC 12, OIC 17, OIC 29, Civil Code	〈현금흐름표〉
IAS 8	OIC 29	〈회계정책, 회계추정의 변경 및 오류〉 2001년 Italian GAAP의 변경으로 회계정책, 회계추정의 변경, 오류, 우발항목에 대하여 2001년 2월부터 제한없이 허용되고 그 효과는 손익계산서의 특별항목으로 기록되어야 함 IAS는 정책변경은 그 효과를 설명할 수 있는 경우에만 허용되고 오류의 수정은 제한없이 허용됨
IAS 10	OIC 29	〈보고기간 후 사건〉 2001년 Italian GAAP의 변경으로 공시일 이후의 사건에 대하여 2001년 2월부터 제한없이 허용됨
IAS 11	Art 2426 n°9 and n°11	〈건설계약〉
IAS 12	OIC 4, OIC 17, OIC 21, D. Lgs. 127/91	〈법인세〉 Italian GAAP는 단기간 내에 지급예정된 이연법인세부채는 인식하지 않음 일시적 차이보다는 오히려 기간 차이가 이연법인세가 될 가능성이 있음

〈표 III-26〉의 계속

IFRS	Italian GAAP	항목
IAS 14	Civil Code, Consob DAC/98084143,0 IC 1	〈부문 보고〉 Italian GAAP는 부문에 대한 정보를 연차보고서(Annual report)에 제공하도록 하고 판매와 서비스로부터의 수익을 지역이나 활동에 따라 분배하고자 하고, 그 분배가 상당한 경우에 한하여 주식에 기재하도록 하고 있음
IAS 16	Art.2426 C.C., OIC 16	〈유형자산〉
IAS 17	Art.2426 C.C., comma n.22	〈리스〉 Italian GAAP는 계약의 법적 형태에 따라 리스 회사를 적용함 IAS가 기준에 따라 금융리스나 운용리스를 적용하면서 금융리스는 자본화, 운용리스는 비용화하는 것이 가능하지만, Italian GAAP는 운용리스만 적용되고 재무방법이 지분, 순이익, 현금흐름에 미치는 영향을 추가적으로 공시하도록 함
IAS 18	OIC 15, OIC 23	수익
IAS 19	OIC 19	〈종업원급여〉 Italian GAAP에서는 종업원혜택계산에서 승진 때문에 증가하는 장래의 기대월급을 반영하지 못함
IAS 20	OIC 16	〈정부보조금〉 Italian GAAP에 의하면 1997년 이전의 정부보조금은 부분적으로는 지분으로 인식함 Italian GAAP와 IAS 모두 발생기준으로 인식하며 관련 원가를 비용으로 인식하면 전체 기간에 대하여 체계적인 기준에 따라 손익계산서에 인식함
IAS 21	OIC 17	〈외화환산〉 Italian GAAP에 의하면 장기간의 화폐성 계정의 환산으로 인한 이득은 정산될 때까지 이연되어야 함

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 209

〈표 III-26〉의 계속

IFRS	Italian GAAP	항목
IAS 23	OIC 16, OIC 19	〈차입원가〉
IAS 24	Art. 2428 C.C.	〈특수관계자 공시〉 IFRS는 만약 통제권을 가지는 모회사가 다른 경우에는 특수관계자의 이름을 공개할 것을 요구하지 않고 특수관계자와의 거래가 각 계정에 포함된 금액을 공시할 의무가 있음 Italian GAAP는 모든 특수관계자와의 거래와 이사와 감사인에게 지급한 보수가 주식에 기재되어야 하고, 민법(Civil Code Art 2497)은 통제력을 가진 실체나 회사의 최근 재무제표의 필수적인 정보에 대한 요약자료를 제시할 것을 요구함
IAS 27	OIC 17, DLgs 127/91	〈연결재무제표〉
IAS 28	OIC 20, OIC 24	〈관계기업투자〉 Italian GAAP에 의하면 대중적으로 거래되는 회사의 투자에 대하여 상당한 영향력의 정도는 10% 이상으로 봄
IAS 29	OIC 29	초인플레이션경제
IAS 31	OIC 20, OIC 24	조인트벤처
IAS 32	OIC 14, OIC 15, OIC 20, OIC 21	〈금융상품: 공시 및 표시〉 Italian GAAP에 의하면 금융상품 발행자는 국내법에 근거하여 회계처리하고 복합상품을 부채 요소와 지분요소로 분리하지 못한다고 규정함
IAS 33	OIC 28	〈주당이익〉 Italian GAAP에 의하면 EPS를 공시하는 것이 추천되지만 강제되지는 않음
IAS 34	OIC 30, Consob 11971	〈중간재무보고〉 Italian GAAP에 의하면 상장회사에 대해서는 중간재무보고를 제출하도록 요구함
IAS 36	Art.2426 n°3., OIC 16	〈자산손상〉 Italian GAAP에 의하면 자산손상의 개념이 없음

〈표 III-26〉의 계속

IFRS	Italian GAAP	항목
IAS 37	Art 2424bis, C.C., comma 3, OIC 19	〈충당부채〉 Italian GAAP에 의하면 충당금은 의무에 해당하는 기준을 완전하게 충족하지 못하는 경우에도 계상될 수 있기 때문에 할인할 필요는 없음
IAS 38	Art.2426 C.C., OIC 24	〈무형자산〉
IAS 39	OIC 14, OIC 15, OIC 20, OIC 21	금융상품: 인식과 측정
IAS 40	OIC 16	〈투자부동산〉
IAS 41	-	〈농업〉
IFRS 2	OIC 19	〈주식기준보상〉
IFRS 3	2009년 개정	〈사업결합〉 특정사업결합(특히 주식교환)은 인수자가 확인되는 경우에도 지분을 통일한 것으로 계상될 수 있음
IFRS 5	2009년 개정	〈중단사업〉 중단사업에 대하여 요구하는 정보가 IFRS와 Italian GAAP가 다름
IFRS8		〈부문별 보고〉 부문별 보고가 실무적으로 완전하지 못함

5) 소규모기업 등에 대한 특례

이탈리아에서도 다른 국가와 마찬가지로 2005년 IFRS를 도입시 소규모기업은 그 적용대상에서 제외함으로써 장부기장 능력 면에서 불리한 위치에 있는 기업의 부담을 덜어 주었다. 이후 이탈리아는 2007년 동안 회계기준제정위원회가 중소기업을 위한 회계기준의 초안 작업을 수행하고 이를 IASB에 공개초안(exposure draft)으로 제출하였으나, 강제 적용되는 형태와 상당한 차이가 존재한다는 결론을 얻었다.

이에 따라 이탈리아는 2010년 중소기업에 대한 IFRS for SMEs의 도입을 앞두고 IASB의 SMEs에 대한 기준과의 차이를 조율 하고 있는 중이다.

나. IFRS 도입 전후 세법개정 논의

이탈리아에서는 2005년 1월 1일부터 IFRS가 도입되어 기업회계상 재무제표를 IFRS에 따라 작성하게 되었다. IFRS 도입으로 기업회계 기준이 변경되는 경우 이로 인해 발생하는 세법개정 사항을 논하기 위해서는 우선 이탈리아에서의 기업회계와 세법 간의 관계에 대한 이해가 선행되어야 할 것이다. 기업회계와 세법의 밀접 정도에 따라 기업회계기준의 변경이 세법에 미치는 영향이 달라질 것이기 때문이다.

본 절에서는 이탈리아에서의 회계기준과 세법과의 관계에 대해 이해하고 조세법을 제정 및 개정함에 있어서 회계기준을 준용하는 경우 일반적으로 전제되는 조세원칙에 대해 정리하기로 한다.

1) 회계기준과 세법의 관계

가) 관련 논의

이탈리아는 전통적으로 세무와 회계의 관련성이 높은 국가였고, 전통적으로 의존적 접근법에 근거하여 재무회계에서 출발하여 세무를 계산하는 방식을 취하기 때문에 IFRS의 적용범위를 개별회사로 확장한 조치는 재무회계와 세무회계의 본질을 바꾸는 계기가 되었다. IFRS의 도입 전후로 이탈리아의 세법관련 개정 동향을 살펴보면 다음과 같다.

2003년 이전에 과세소득은 재무회계를 출발점으로 하여 계산되고, 이에 약간의 조정을 거친다. 세무상 공제는 회계상 계상된 경우에만 인정되고, 역으로 세무상 기준을 반영하여 재무제표가 작성되기도 하

였다. 이 기준에 따르면 신고조정은 인정되지 않았던 것으로 판단된다.

이탈리아는 2003년 법인세법 개정으로 이전에 회계와 세무 간에 형성되었던 관련성을 붕괴시켰다. 즉 납세자가 세무신고할 때 보고하면 회계상 계상하지 않았던 이익이나 손실에 대한 세무상 공제도 가능하도록 한 것이다. 다시 말하면, 신고조정이 가능해졌다. 이러한 조치는 재무제표의 투명도를 상당 정도 향상시킨 것으로 평가되었지만, 신고에 대한 부담도 증가시켰다. 그리고 납세자들은 회계와 세무의 증거를 별도로 보관해야 했다.

이탈리아는 2005년에 IFRS를 도입하였다. 도입범위는 연결기준뿐만 아니라 세무와 회계에 상당한 차이가 존재하는 상장회사의 개별 재무제표, 은행, 금융기관 등도 포함하였다. IFRS 도입 여부와 관계없이 세법상으로는 2003년 개정세법에 따라 신고조정이 가능하였으며, 이는 적용되는 세법기준이 회계기준에 따라 달라지지 않도록 한 것이었다. 이러한 시도는 가능한 한 조세중립성을 유지하기 위한 조치였다. 즉, 세계에서 IFRS 도입 법인과 미도입 법인 간에 조세효과(tax treatment)가 동일하게 유지되는 조세형평성을 목표로 하였으므로 세계는 중립성(neutrality)의 원칙에 따라 설계되었다. 이로 인해 세법개정 이후 법인세법과 IFRS 간의 차이가 많이 발생하게 되었고 납세자의 부담이 가중되었다. 한편으로 IFRS 최초 도입기업에 대한 조세불이익을 없애기 위한 규정이 도입되었다.

그러나 중립성의 원칙으로 인해 가중된 납세자의 부담을 완화하기 위하여 2008년의 개정세법에서는 법인세법과 IFRS 간의 차이를 많이 좁히는 방향으로 전환하였다. 즉, 2003년 이후로 계속 유지하였던 신고조정이 가능한 방식을 Finance Law 2008에서 규제적인 방향으로 전환한 것이다. 이러한 세법과 기업회계기준과의 관계는 이전의 단순한 의존적 접근법(dependancy approach)이 아니라 개선된 의존적 접근법(enhanced dependency approach)이라고 불린다. 2008년 개정에서는 실질우선의 원칙(substance over form principle)을 세법에서 수용

하여 IFRS를 도입한 납세자의 회계처리 일부를 인정하였다.

나) 현행 규정

2008년 개정세법(Financial Law 2008)에는 개선된 의존적 접근법(enhanced dependency approach)을 강조하게 되었다. 이 방식은 과세표준은 장부상 이익을 출발점으로 하여 계산하고 세법에서 요구하는 조정을 한다. 2008년에 IFRS를 적용한 납세자는 형식을 넘어서는 실질(substance over form)에 근거하도록 하였다. 이에 따라 IFRS에 따라 회계처리할 경우 첫째, 요건의 충족에 관한 사항(qualification), 둘째, 귀속기간의 차이가 나는 발생액(timing accrual), 셋째, 손익항목의 분류(classification of PL items)에 대해서는 세무상으로도 인정된다¹⁸⁵⁾. 이러한 항목에 대하여 적격한 국제기준과 세무규정에 차이가 존재하는 경우는 적격한 국제기준이 우위에 있다. 그러나 IFRS가 배제되는 법인세법상 일반규정¹⁸⁶⁾도 여전히 존재하는데, 첫째, 평가규정(evaluation criteria), 둘째, 공제가능한도(limits to deductibility), 규정 셋째, 과세면제·이연 관련 규정이 그것이다¹⁸⁷⁾.

법인세법의 과세표준은 발생주의에 따라 결정되기 때문에 넓게 보면 회계기준과 일치하지만, 세법에서 발생주의에 대한 예외로 규정하고 있는 배당소득, 이사보수, 목적세나 사회보장금은 해당 규정을 적용한다.

이상에서 논의한 이탈리아의 기업회계와 세무회계의 관련성을 정리하면 다음과 같다.

185) Antonella Magliocco and Alessandra Sanelli(2009)

186) TUIR article 84~116

187) Antonella Magliocco and Alessandra Sanelli(2009)

[그림 III-9] 기업회계와 세무회계 간의 관련성 : 이탈리아의 연혁

	2005	2008	2009
	Decree February 28°, 2005, n°38	Finance Bill 2008 (Law December 24th, 2007, n°244) and subsequent Decree April 1st, 2009, n°48	
	<ul style="list-style-type: none"> - 이탈리아 정부는 상장회사의 개별기준과 연결기준으로 IFRS의 강제적용을 선택함 - IFRS에 따라 현재 연결기준을 제시하는 비상장회사와 IFRS그룹안에 모든 자회사는 그들의 개별기준을 준비하기 위하여 IFRS를 사용하는 것이 허용됨 	<ul style="list-style-type: none"> - IFRS를 적용하는 경우, 요건 충족에 관한 사항, 귀속기간의 차이가 나는 발생액, 발생손익항목의 분류는 세무상에서도 이를 준용함 	
IFRS적용 납세자	조세중립성에 따라 세무와 회계규정 간에 연결이 안됨	세무와 회계기준 간에 부분적인 재일치	
Italian GAAP 적용 납세자	특정한 회계에 대한 세무조정에서 재무목적으로 세무에 개입하는 것이 제한됨	Derivation 원칙을 강화(특정한 회계에 대한 세무조정과 가속상각은 허용하지 않음)	

주) Gavana et al.(2010), p. 3.

2) IFRS 도입에 따른 세무측면에서의 대응

이탈리아는 IFRS를 개별기준까지 확대하여 적용하면서 세무상 영향을 많이 받은 나라이다. 이러한 영향에 대처하기 위한 방법도 변화를 겪었다. 먼저 2005년 도입 당시에는 중립성을 이유로 회계기준이 세무에 영향을 미치는 것을 방지하기 위하여 신고조정을 통한 기존 세무를 유지하였다. 그러나 형식보다는 실질(substance over form)이라는 IFRS 접근법과 실질을 넘어서는 형식(form over substance)이라는 세법원칙 간의 차이 때문에, IFRS를 적용하는 납세자는 회계목적으로

이미 보유하고 있던 장부 외에 세무목적에 위하여 별도의 장부를 마련 (double deck)하여야 했으므로 세무신고비용이 크게 증가되었다. 한편으로 세무당국은 애초에 달성하려고 했던 IFRS를 적용하는 납세자와 IFRS를 적용하지 않는 납세자 간에 완전한 중립성을 보증하기가 어렵다는 것을 알게 되었다. 이에 따라 2008년 Finance Law 2008에서는 개선된 의존적 접근법으로 전환하여 회계기준에 근거하여 형식보다 실질을 추구하게 되었다.

IFRS의 도입 이후 2008년 개정세법을 기준으로 하여 전후의 세법규정을 보다 자세히 설명하면 다음과 같다. 추가적으로 IFRS 최초 도입에 대한 세법상의 특례도 소개한다.

가) IFRS 도입 후 2008년 세법개정 전후의 변화

IFRS의 최초 적용기간 동안, 이탈리아는 IFRS가 세무목적상 적합하지 않다고 판단하여 IFRS의 중립성을 강조하였다. 이는 IFRS와 Italian GAAP의 틀 간에 상당한 개념적 차이가 존재하기 때문이었고, 한편으로는 기준에 과세소득을 계산하기 위한 재무기준으로서 Italian GAAP가 사용되어 왔기 때문이었다.

Italian GAAP는 채권자보호가 중심이 되는 것으로 회사의 경제적·재무적인 상황에 대한 진실하고 공정한 관점으로 보수주의 원칙을 사용할 것을 강조한다. 이러한 회계접근법하에서, 미실현이익은 사업소득에 포함될 수 없고, 평가기준은 역사적 원가가 된다. 2003년에 이탈리아 민법(Civil code)에 형식을 넘어서는 실질이라는 개념이 도입되었음에도 불구하고 이 원칙은 중요한 예외가 있기 때문에 Italian GAAP와 IFRS 간의 차이는 좁혀지지 않았다. 예를 들면 형식을 넘어서는 실질에도 불구하고 Italian GAAP하에서 금융리스를 허용하지 않았고 자산과 부채의 공정가치 개념도 받아들이지 않았다. 이와 같이 민법상의 법적 형식을 넘어서는 실질과 공정가치회계는 상당한 차이를 내포하고 있었다.

당시 이탈리아에서는 세무분야에서 IFRS를 받아들인다면, 전략적 세무계획의 여지를 남길 것이고 정부와 세무대리인 간에 많은 논쟁을 낳을 것이라는¹⁸⁸⁾ 인식이 있었다. 그리고 IFRS를 받아들이지 않는 것이 재무회계와 세무회계의 상당한 차이에도 불구하고 조세중립성을 추구하여 회사들 간에 동일한 세무상 취급을 가능하게 한다고 판단되었다. 그 결과 2005년에 IFRS의 도입으로 재무회계와 세무회계는 상당한 차이가 벌어졌다. 또한 실무적으로 세무와 재무보고를 위하여 이중 회계시스템을 관리하는 것은 대기업에 상당히 부담이 되는 것이었다. 한편 세무와 재무보고의 연결관계 있어서 몇 가지 예외가 있기는 하지만 IFRS의 적용 이후 3년의 기간 동안 세무와 재무회계의 연결관계는 더욱 강해졌다. 이에 따라 이탈리아는 IFRS가 도입되어 기존의 세법규정에 따른 지 3년 만인 2008년에 세법에 대한 전반적인 개정을 단행하게 된다.

2008 개정세법(Finance Bill 2008)에서 중립성을 어느 정도 포기하고 IFRS를 세법에서도 받아들이는 방향으로 바뀌었다. 즉, 첫째, 요건의 충족에 관한 사항(qualification), 둘째, 귀속기간에 차이가 나는 발생액(timing accrual), 셋째, 손익항목의 분류(classification of PL items)에 대해서는 IFRS의 기준을 세무상으로도 인정하게 되었다.

한편 Italian GAAP에 따라 재무제표를 계속적으로 작성하는 비상장회사¹⁸⁹⁾도 세무의 틀이 상당히 변경되었다. 특히 Finance Bill 2008은 과세표준계산을 단순화하고 세무와 회계를 좀 더 가깝게 일치시켰다. 그러한 결과 세무규정에서 가속상각과 특별회계세무조정을 폐지되었다¹⁹⁰⁾.

188) IFRS를 CCCTB의 출발점으로 받아들이고자 하는 EU의 계획은 세무목적으로서 IFRS의 적절성에 대한 논쟁을 가속화했다(자세한 내용은 James(2002), Shon(2004), Gammie et al.(2005), Jacobs et al.(2005)를 참조).

189) 실제로 IFRS에 따라 그들의 개별기준을 작성하는 것이 허용된 대부분의 회사가 아직까지는 좀 더 쉬운 Italian GAAP를 사용하고 있다.

나) IFRS 최초 도입에 대한 세법상의 특례

IFRS를 최초로 도입하는 법인에 대해서는 IFRS 도입으로 인해 도입한 첫 과세연도에 조세부담상 불리하게 되는 것을 막기 위하여 세법상 특례를 두었다. 이는 중립성의 원칙을 구현하기 위한 경과규정(transitional rule)으로 볼 수 있다. 이 특례는 주로 자산·부채의 평가규정상 차이로 인해서 발생하게 되는 조세부담을 경감시키는 규정으로 구성된다. 이러한 특례는 결국 세무회계와 기업회계 간의 차이를 발생시키지만 중립성의 원칙에 따라 IFRS 도입 법인과 미도입 법인 간의 조세부담의 차별성을 조정하는 기능을 수행한다. 다음은 세부적인 특례의 내용이다.

첫째, 재고자산의 평가에 관하여 특례를 두고 있다. 법인이 IFRS에서 인정하지 않는 후입선출법(LIFO)에서 IFRS에서 채택한 방법인 선입선출법(FIFO)으로 재고자산 평가방법을 변경하는 경우 물가상승기이고 재고 청산의 문제가 발생하지 않는 상황에서, 재고자산의 기초장부가액은 후입선출법(LIFO)에 의한 가액보다 선입선출법(FIFO)이 높다. 따라서 재고자산의 기초장부가액을 평가증해야 하는 문제가 발생한다. 원칙적으로 이러한 평가증은 이탈리아의 세법상 과세소득에 포함되어야 한다. 하지만 특례에 의한 경우 FIFO를 채택한 법인은 최소한 3개 과세연도 동안 당해 평가증 금액의 과세를 이연시킬 수 있다¹⁹⁰⁾.

둘째, 장기공급계약(long-term supplies)의 경우 수익인식에 대한 방법을 취득원가법(cost method)에서 원가보상법(agreed compensation method)로 변경하는 경우 세무상으로는 IFRS를 채택하더라도 특례에 따라 취득원가법을 지속적으로 적용하여 평가하도록 규정하고 있

190) 특별회계세무조정은 2004년 세법개정에서 도입되었다. 이 법의 감가상각에 따라 재무적인 것과 관련성을 가지는 가치에 대한 조정과 충당금은 세무적인 측면의 일치를 요구하면 공제될 수 있었다.

191) Paola Flora(2007)

다¹⁹²⁾.

셋째, 자산가액의 수정(restatement)과 취소(elimination)의 경우에도 특례가 적용된다. 즉, IFRS를 채택한 법인이 IFRS에 따라 자산가액을 수정하거나 취소한다고 하여도 세무상 이를 인정하지 않는다. 특히, 자산가액의 수정은 세무상 장부가액에 영향을 주지 않아야 한다. 또한 자산가액의 취소는 필요경비로 인정되지 않는다. 예를 들어, IFRS에 의하여 장기간 발생할 비용에 대하여 자본화할 경우라도 법인세법은 이를 자본화하지 않는다. 결과적으로 특례에 따라 자본화되는 비용은 세무상으로는 제거되어야 한다¹⁹³⁾.

다. 주요 항목별 회계기준과 세법내용의 비교

Italian GAAP, IFRS 그리고 세법 간의 주요한 차이는 다음과 같다.

첫째, 원가 비용에 대한 사항으로 감모상각과 감가상각과 우발부채이다. Italian GAAP에서는 자산이 소멸됨에 따라 감모상각과 감가상각을 하지만 세법상으로는 고정된 비율로 정액상각한다. 또한 Italian GAAP에 의하면 우발부채는 그들의 기대실현가치에 근거하여 대차대조표에 계상하지만, 세무상으로는 파산과 같이 정확한 증거에 근거해서만 공제할 수 있다. 회수가능성이 낮은 채권은 거래 채권의 액면가에 0.5%까지만 공제가능하다.

둘째, 수익에 대한 사항으로 지분에 대한 자본이득, 배당에 대한 사항이다. 장기간 투자에 따른 지분증권(Participation)에 대한 실현자본이득은 95%가 과세 면제된다. 그러나 실현된 자본손실은 완전하게 공제되지 않는다. 지분증권에 대한 모든 감액과 재평가가 세무에서는 인정되지 않는다. 또한 적어도 3년 이상 보유했던 금융자산을 포함하는 자산에 대한 배당은 95%가 세무면제되고 자본이득은 발생연도에 과

192) Paola Flora(2007)

193) Paola Flora(2007)

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 219

세되지 않고 5년에 걸쳐 이연될 수 있다.

다음은 IFRS를 적용하는 납세자에게만 특별히 적용한 규정이다.

첫째, 지분증권(participation)에 대한 규정이다. 거래 목적으로 보유하는 지분증권은 고정자산으로 보지 않고 공정가치로 평가하기 때문에 감액이 가능하고 배당은 전액 과세된다. 그 외의 지분증권은 세무목적상 고정자산으로 분류되기 때문에 일반적인 세무규칙이 적용되어 세무상으로 공정가치로 평가할 수 없다. 실현된 자본이득과 손실은 거래 목적으로 보유하는 지분증권과는 달리 지분증권에 대한 이전으로 발생하는 손익에 대해서 IFRS에서의 인식 여부에 따라 세무상 과세여부가 결정되는 것이 아니라 실현주의인 세무원칙이 적용된다.

둘째, 영업권과 상표권이다. IFRS에 의하면 영업권과 상표권에 대하여 감모상각이 아니라 자산손상검사를 해야 한다. 이 항목에 대한 감모상각은 이익과 손실에 대한 장부계상을 하지 않은 경우라도 18년 넘게 공제 가능했다. 이 외에 특정 항목에 대한 공제가능성과 관련한 대손충당금, 이자비용 등의 특별규칙을 은행업이나 보험업과 같은 특정분야에 대해서 규정하고 있다.

주요 항목별 이탈리아의 회계기준과 세법규정은 다음과 같다.

〈표 III-27〉 주요 항목별 회계기준 및 세법규정 비교표: 이탈리아

항목	세무상 주요 쟁점사항	회계기준		세법규정	
		IFRS	Italian GAAP		
1	채무제표 표시	세무신고시 제출해야 하는 채무제표의 종류와 명칭 과세소득산출을 위한 채무제표	IAS 1	OIC 11, OIC 12	DPR 600/1973
2	건설계약	공사원가 인식기준	IAS 11	OIC11, OIC15, OIC23, Civil Code.	TUIR 109
3	종업원 급여: 퇴직 급여부채	퇴직급여부채의 측정방법: 보험수리적 가정에 따른 측정을 인정하는지 여부	IAS 19	OIC 19	TUIR 105

〈표 III-27〉의 계속

항목	세무상 주요 쟁점사항	회계기준		세법규정	
		IFRS	Italian GAAP		
4	주식기준 보상	세무상 비용공제 기준 별도의 옵션평가 규정	IFRS 2	OIC 19	TUIR 109
5	환율변동 효과	기능통화제도의 도입 여부 기능통화 적용시 과세소득 산출방법	IAS 21	OIC 17	TUIR 100
6	재고자산	재고자산의 원가측정방법(후입선출법, 표준 원가법의 인정 여부) 재고자산의 평가방법	IAS 2	Art.2426 C.C., n°9, OIC 13	TUIR 92
7	유형자산	구성요소별 감가상각 감가상각 구성요소 재검토 의무 유형자산의 재평가(공정가치법)	IAS 16	Art.2426 C.C., OIC 16	TUIR 110
8	차입원가	자본화 강제 여부 자본화대상과 대상차입금	IAS 23	OIC 16, OIC 19	TUIR 110
9	무형자산	무형자산의 종류 무형자산의 상각(특히 비한정내용연수의 무형자산) 무형자산의 평가	IAS 38	Art.2426 C.C., OIC 24	TUIR 102 TUIR 103
10	자산손상	세법상 손상차손의 인정 여부	IAS 36	Art.2426 n°3, OIC 16	TUIR 101
11	충당부채	세법상 충당부채의 인정 여부	IAS 37	Art 2424bis, C.C, comma 3, OIC 19	TUIR 106 TUIR 107
12	금융 상품 : 표시	상환우선주의 분류(발행자 및 보유자)	IAS 32	OIC 14, OIC 15, OIC 20, OIC 21	TUIR 94
13	금융 상품 : 인식과 측정	공정가치평가 손상 및 대손(대손충당금 인정방법)	IAS 39	OIC 14, OIC 15, OIC 20, OIC 21	TUIR 94
14	보험계약	비상위험준비금 인정 여부	IFRS 4	Decree 26/5/1997 no. 173, Decree no. 209 of 2005,09	TUIR 111

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 221

1) 재무제표 표시(Presentation of Financial Statements)

재무제표 표시에 대한 IFRS, Italian GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

IFRS	IAS 1
Italian GAAP	OIC 11, OIC 12
세법	DPR(Decreto del Presidente della Repubblica) 600/1973

가) 회계기준: IFRS와 Italian GAAP의 비교

IFRS는 재무제표의 구성요소로 재무상태표, 손익계산서, 모든 자본의 변동 또는 소유주와의 자본거래 및 소유주로의 배당을 제외한 자본변동표, 현금흐름표, 관련 주석을 요구하고 있다. 또한 기업의 성과를 나타내는 재무제표와 관련하여 손익계산서상 이익보다는 넓게 측정한 포괄손익계산서를 재무제표의 주요 구성요소에 포함하고 있다. 이에 비하여 Italian GAAP는 재무제표의 구성요소로 대차대조표, 손익계산서, 포괄손익계산서(단, 개별기준에는 요구하지 않음), 주석으로 구성된다. Italian GAAP는 IFRS에 비하면 재무제표의 구성요소가 적다.

양 회계기준의 차이를 살펴보면, 첫째, 포괄손익계산서는 개별기준에서는 요구하지 아니한다. 그러나 포괄손익을 포함하는 연결기준의 경우에도 특별법에서 규정한 재평가와 선택적인 지분법에 의한 평가의 경우 외에는 지분의 변동을 초래하는 직접적이고 중요한 이득과 손실은 없다. 둘째, 자본변동표는 별도의 재무제표가 아니라, 주석에 포함하도록 규정하고 있다. 셋째, 현금흐름표 등을 포함하는 재무흐름표도 권유하고 있지만 강제되고 있지는 않다. 넷째, 주석을 재무제표에 포함하지만, 이 주석이 회계기준의 근간이 되는 민법과 일치될 것을 요구하고 있다.

IFRS와 Italian GAAP에서 규정하고 있는 재무제표 구성요소를 비

교하면 아래의 표와 같다.

〈표 III-28〉 IFRS와 Italian GAAP의 재무제표 구성요소 비교

IFRS	Italian GAAP
(1) 기말 재무상태표	(1) 대차대조표
(2) 기간 포괄손익계산서 또는 손익계산서	(2) 손익계산서
(3) 기간 자본변동표	(3) 포괄손익계산서(Overview of gains and losses recognized)(개별기준 제외)
(4) 기간 현금흐름표	(4) 자본변동표(주식)
(5) 주식(유의적인 회계정책의 요약 및 그 밖의 설명으로 구성)	(5) 재무흐름표(현금흐름표 등을 포함, 주식)
(6) 회계정책을 소급하여 적용하거나, 재무제표의 항목을 소급하여 재작성 또는 재분류하는 경우 가장 이른 비교기간의 기초 재무상태표	(6) 주식(Note). 단, 민법과 일치할 것을 요구

나) 세법

법인세 과세표준의 계산은 장부상 이익(book profit), 즉 손익계산서상 이익에서 출발하여 세법에서 규정한 조정사항을 가감하여 계산된다. 법인세법상 조정사항은 평가관련 사항, 손금의 한도관련 사항 및 소득의 면제나 감면관련 사항이다¹⁹⁴⁾. 손익계산서상 세후당기순이익은 법인세 등에서 이연법인세의 증감을 반영한 법인세비용을 세전당기순이익에서 차감하여 계산하며 세무조정은 세전당기순이익을 기초로 계산한다.

법인은 민법과 Italian GAAP에 의하여 작성된 회계장부를 보관하여야 한다. 세법은 전표, 원장, 재고수불부, 재무상태표 및 자산목록 등을 보관이 필요한 회계장부로 본다¹⁹⁵⁾.

194) Paola Flora(2007)

195) Arts. 13 and 14 DPR 600/1973

2) 건설계약(Construction Contracts)

건설계약에 대한 IFRS, Italian GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

IFRS	IAS 11, Construction contracts
Italian GAAP	Art 2426 n°9 and n°11
세법	TUIR 109

가) 회계기준: IFRS와 Italian GAAP의 비교

건설계약에 대한 기준서의 적용범위는 양 회계기준이 유사하다. 즉, 기준서의 적용범위는 건설계약 및 자산의 건축과 관련된 직접적인 용역 계약에 적용되고 용역의 공급계약에 대해서도 적용된다.

건설계약의 손익인식 기준은 IFRS와 Italian GAAP가 차이를 보인다. 즉, IFRS가 건설계약의 손익인식 기준으로 진행기준(percentage of completion method)만을 적용하는 데 비하여 이탈리아의 민법은 회사가 장기계약에 대하여 완성기준(completed-contract)과 진행기준(percentage-of-completion method)을 선택하는 것을 허용한다. OCI n°23도 진행기준을 고려하고 있고 이를 사용하도록 권장하지만, 진행기준을 강제하지는 않는다. 다만, 완성기준을 선택한 경우에는 진행기준을 적용한 경우에 수익, 비용 및 지분에 미치는 영향 등을 주석에 공시하도록 요구한다.

복수계약의 병합 및 분할과 관련하여 IFRS는 패키지(package)로서 협상이 되었고 일정기준을 만족하는 경우에 단일계약으로 처리하도록 하고 있다. 그리고 구성요소가 되는 개별계약이 나누어서 받아들여지거나 거부될 수 있다면 수익과 비용은 구별할 수 있다. Italian GAAP도 각 요소가 개별계약의 일부분이고 회사가 단일 계약으로 과거에 다른 계약을 체결한 바가 있다면, 복수계약을 병합하는 것을 인정한다.

나) 세법

2007년까지 세법규정은 재무회계에서 적용하는 방법을 인정하였다. 그러나 Finance Bill 2008¹⁹⁶⁾의 도입으로 세법은 진행기준만 인정한다¹⁹⁷⁾. 세무와 회계를 통일하기 위한 목적으로 보고회사는 일반적으로 진행기준을 사용한다. 즉 IFRS를 채택한 법인의 경우, IFRS에 따른 회계처리는 법인세법 목적상 적정하다고 본다. 특히 IFRS에서 설명한 요건, 일시적 차이 발생액(timing accrual) 및 수입과 비용 항목의 분류는 법인세법 목적상 적용할 수 있으며¹⁹⁸⁾, 법인세법에서 규정한 다른 조항보다 우선하여 적용된다. IFRS에 따라 보고서를 작성하는 회사의 법인세 과세소득의 결정에 필요한 세부적인 규정들은 장관규칙(ministerial decree)으로 정할 예정이다.

한편, IFRS를 채택하지 않는 법인의 경우, 일반적인 법인세법 규정이 적용된다. 이탈리아 법인세법에 따르면, 용역의 경우 용역의 제공이 완료되는 날에 용역대가(service fee)가 수입되고, 비용이 발생하는 것으로 간주되며, 기간단위의 용역대가 발생하는 리스, 보험, 기타 계약 등의 수입금액은 용역대가 발생(accrual)되는 날에 그 용역대가 수입되는 것으로 간주된다¹⁹⁹⁾. 이는 원칙적으로 법인의 과세소득의 계산을 위하여 발생주의 원칙을 도입하였기 때문이다²⁰⁰⁾. 따라서 발생주의에 의해서 진행기준을 적용할 경우 법인세법에서도 이를 원칙적으로 인정하는 것으로 판단된다.

196) article 1, comma 70, Law n°296/2006

197) TUIR, Article 93

198) TUIR art. 83(1)

199) TUIR art. 109(2)(b)

200) IBFD Corporate Taxation - Italy, 다만, 예외적으로 배당금, 사회보장금(social security contribution) 등의 경우, 발생주의 원칙에 의하지 않을 수 있다.

3) 종업원급여: 퇴직급여부채

종업원급여에 대한 IFRS, Italian GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

IFRS	IAS 19, Employee benefits
Italian GAAP	OIC 19
세법	TUIR 105

가) 회계기준: IFRS와 Italian GAAP의 비교

Italian GAAP는 종업원이 퇴직시에 받는 급여와 퇴직 후 얻게 되는 이익을 퇴직급여충당금(Reserve for employee termination indemnity)으로 하여 부채로 계상하도록 하고 있다. 퇴직급여충당금은 민법에 의하여 강제되고 그 가액은 명목가치로 계산하도록 한다.

IFRS에 의하면 종업원이 퇴직시에 받는 혜택은 보험수리적 가정에 의하여 부채로 계상하도록 하고 있다. 보험수리적 가정에 의한 퇴직급여충당금의 계상은 수행했던 업무에 따라 얻어질 혜택과 할인율 등을 고려하여 퇴직급여충당금을 결정한다는 의미이다. 보험수리적 가정에 의한 이득과 손실은 퇴직급여충당금의 누적적인 순가치가 해당일에 퇴직급여에 충당하기 위하여 계획된 자산의 공정가치나 연금계획하에서 적립의무액의 10%를 초과하는 경우에만 손익계산서에 수익이나 비용으로 계상될 있다.

연금은 두 가지로 분류할 수 있는데, 사회보장시스템에 납부한 부담액과 추가적인 연금계획이다. 사회보장시스템에 납부한 기여액은 인건비의 한 구성요소로 분류된다. OIC 19와 IFRS 19에 의하면 추가적인 연금계획은 확정급여형(defined benefit)과 확정기여형(defined contribution)으로 나누어진다. 확정급여형에서 종업원은 그 자신이 받게 될 혜택을 사전에 계상될 수 있다. 그 결과 연금운용에 따른 실적과

관련된 위험은 고용주가 부담한다. 이에 비하여 확정기여형은 반대로 그 위험을 종업원이 부담한다.

나) 세법

법인이 개별 종업원을 위하여 계상하는, 퇴직보상금을 위한 적립금 (fund reserve)과 민법 제2117조에 따라 설립된 종업원의 연금펀드 (pension fund)는 법인의 과세소득에서 공제될 수 있다²⁰¹⁾. 따라서 개별 종업원의 고용계약과 법률의 규정에 따라 과세연도에 발생한 퇴직급여관련 비용은 법인의 과세소득에서 공제할 수 있다²⁰²⁾. 연금과 관련하여 고용주가 사회보장시스템에 납부한 부담액은 전액 공제된다.

추가적인 연금계획에서 과세당국이 인정하는 연금 형태는 일반적으로 확정급여형이며 연금계획에 따른 고용주 지불액은 IFRS에 의하든 Italian GAAP에 의하든 모두 완전하게 공제가능하다. 이는 발생주의 회계를 인정한 것으로 판단된다.

4) 주식기준보상

주식기준보상에 대한 IFRS, Italian GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

IFRS	IFRS 2, Share-based payment
Italian GAAP	OIC 19
세법	TUIR 109

가) 회계기준: IFRS와 Italian GAAP의 비교

IFRS는 종업원의 성과와 관련된 기간에 대하여 종업원에게 주식기

201) TUIR art 105(1)

202) IBFD Corporate Taxation - Italy

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 227

준의 보상을 부여한다면, 이러한 주식기준보상/옵션을 공정가치로 인식하도록 하고 있다. 만약 이러한 가정이 특정한 성과기준을 충족하지 못하면, 과거성과와 관련된 것으로 보고 즉시 인식한다. 옵션이나 주식 이 상품이나 서비스와 교환되어 종업원이 아닌 자에게 할당되는 경우에는 받은 상품이나 서비스의 공정가치로 회계처리되어야 한다.

Italian GAAP에서는 부채가 발생하는 경우가 아니라면 계상하지 않고 이와 관련된 특정한 회계기준을 가지고 있지 않다.

나) 세법

종업원에게 지급한 현물보수(remuneration in kind)는 당해 보수가 종업원의 과세소득에 포함되지 않을 경우에도 법인세법상 과세소득에서 공제할 수 있다²⁰³⁾. 다만, 경제적 성과에 직접적 혹은 간접적으로 참여할 수 있는 유가증권을 지급한 경우에 당해 유가증권의 가액은 과세소득에서 공제될 수 없다²⁰⁴⁾. 따라서 주식으로 인한 보상은 법인세법상 원칙적으로 과세소득에서 공제되지 않는 것으로 판단된다.

5) 환율변동효과

환율변동효과에 대한 IFRS, Italian GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

IFRS	IAS 21, The effects of changes in foreign exchange rates
Italian GAAP	Article 2426 C.C., n°8 bis, OIC 26, OIC 17 FRS 23, The effects of changes in foreign exchange rates
세법	TUIR 100

203) IBFD Corporate Taxation - Italy

204) TUIR art 109(9)

가) 회계기준: IFRS와 Italian GAAP의 비교

IFRS와 Italian GAAP는 외화항목에 대해 마감일의 환율로 환산함에 따라 발생하는 확정되지 않은 이득과 손실을 손익계산서에 계상하도록 하고 있다.

IFRS는 해당 실체에서 운영함에 있어서 경제적 환경의 주요 통화로 정의되는 '기능통화'의 개념을 두고 있는 데 비하여 Italian GAAP에서는 기능통화의 개념이 없다. 법에서는 주요 통화의 개념으로 유로(euro)를 사용한다.

나) 세법

회계기준과는 달리 세법은 마감일에 미실현된 외화환산차이는 인정하지 않는다²⁰⁵⁾. 따라서 이 부분은 회계가 변동되어도 세무가 영향을 받지 않는다. 이는 외화자산·부채는 당해 자산을 취득하거나 부채를 부담한 일자의 환율로 평가되어야 하기 때문이다. 만약 취득하거나 부담하는 일자의 환율이 없을 경우 이전 일자 중 가장 최근 일자의 환율을 적용하여 환산한다²⁰⁶⁾. 또한 일 단위의 환율이 없을 경우, 월 단위의 환율을 적용할 수 있다²⁰⁷⁾. 따라서 외화표시 채권·채무(debt claims & debts)의 환산은 법인세법 목적상 인정될 수 없다²⁰⁸⁾. 다만, 헤지계약이 체결된 경우에는 재무회계 연도의 종료일 현재의 환율로 계속적으로 환산이 가능하다²⁰⁹⁾.

여러 외화로 거래를 하는 법인의 경우, 외화로 계정을 유지하는 것이 가능하고 그 계정의 잔액은 과세연도 종료일 현재의 환율로 환산하여야 한다²¹⁰⁾.

205) TUIR, Article 110, comma 3

206) IBFD Corporate Taxation - Italy

207) TUIR art 9(2)

208) IBFD Corporate Taxation - Italy

209) TUIR art 100(3)

210) TUIR art 110(2)

6) 재고자산

재고자산에 대한 IFRS, Italian GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

IFRS	IAS 2, Inventories
Italian GAAP	Art 2426, C.C., n°9, OIC 13
세법	TUIR 92

가) 회계기준: IFRS와 Italian GAAP의 비교

IFRS에 따르면 재고자산은 취득원가와 순실현가치(판매가에서 상품에 소요되는 비용을 차감한 가액) 중 낮은 가치로 평가된다. 평가감 이후에 자산의 가치가 증가하는 경우에는 이전기간의 평가감을 초과하지 않는 범위 내에서 재평가를 해야 한다. 평가에 대해서는 Italian GAAP도 IFRS와 유사한 기준을 가지고 있다.

재고자산의 취득원가를 결정하는 방법은 IFRS가 후입선출법(LIFO)을 선택하지 못하도록 하고 있는 것에 비하여 Italian GAAP는 후입선출법(LIFO)을 선택할 수 있다. 후입선출법(LIFO)을 선택하였고 그 정도가 중요한 경우에는 후입선출법에 따른 재고금액의 차이를 주석에 포함하여야 한다. 이러한 내용을 정리하면 아래의 표와 같다.

〈표 III-29〉 재고자산원가결정방법

방법	IFRS	Italian GAAP
후입선출법(LIFO)	적용불가	적용가능
선입선출법(FIFO)	적용가능	적용가능
가중평균법	적용가능	적용가능

후입선출법을 선택했던 회사들이 가중평균법이나 선입선출법을 적용하면 재고자산의 가치가 증가될 것이다.

나) 세법

재고가액은 세법에서 인정하는 최소가액까지 평가할 수 있다. 이러한 세법에서 인정하는 재고가액은 취득가액과 시장가액 중 낮은 금액이다²¹¹⁾. 재고자산의 취득가액은 세법상 선입선출법(FIFO), 후입선출법(LIFO) 및 평균법에 의해서 평가된다²¹²⁾. 재공품은 실제 발생한 원가로 평가한다²¹³⁾. 소매업자의 경우, 소매재고법을 선택하여 재고를 평가할 수 있다²¹⁴⁾.

민법에 의해 허용된 방법(LIFO, FIFO, 가중평균법)을 과세소득의 산정에 채택하면, 그 결과를 세무상으로도 인정하는 것이다²¹⁵⁾. 따라서 세법규정은 사실상 회계기준과 일치되어 있었다. 실무적으로는 세무보고 목적상 편리한 방법으로 회계규정을 선택했었다. 동시에 세법은 IFRS에 위하여 허용된 재고자산 원가결정방법을 인정했다²¹⁶⁾.

결과적으로 세무상 재고자산의 원가를 결정하기 위한 방법이 재무보고와 달라질 수 있다. 그러나 실무적으로 회사가 두 개의 재고평가 방법을 유지하는 것은 너무 비용이 많이 들기 때문에 대부분의 회사들이 세무목적으로 적용할 수 있는 기준을 회계기준에서도 적용하고 있다.

세법에서도 재고자산이 취득원가나 생산원가보다 낮아진 경우에는 순실현가치로 평가하여야 한다²¹⁷⁾. 따라서 재무회계에 세법이 따라가는 경우가 된다. 또한 용역에 대한 재고평가에 있어서 세법은 과세연

211) TUIR art 92(5), IBFD Corporate Taxation - Italy

212) TUIR art 92(3)~(4)

213) TUIR art 92(6)

214) TUIR art 92(8)

215) TUIR, Article 92, comma 4

216) 그러나 FIFO를 선택한 회사가 과세당국과 사전에 협의를 한 경우에는 극히 예외적으로 후입선출법을 세무목적상 인정하는 경우도 있다.

217) TUIR, Article 92, comma 1 and 5

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 231

도 말까지 발생한 비용을 재고자산으로 계상하도록 하고 있지만²¹⁸⁾ IFRS는 용역을 평가하기 위해서 진행률을 사용하도록 요구하고 있다.

법인이 IFRS에서 인정하지 않는 LIFO에서 IFRS에서 채택한 방법인 FIFO로 재고자산 평가방법을 변경하는 경우 재고자산의 기초장부 가액을 평가증해야 하는 문제가 발생한다. 원칙적으로 이러한 평가증은 이탈리아의 세법상 과세소득에 포함되어야 한다. 그러나 최초 채택 기업에 대한 특례에 의한 경우 FIFO를 채택한 법인은 최소한 3개 과세연도 동안 당해 평가증 금액의 과세를 이연시킬 수 있다²¹⁹⁾.

7) 유형자산

유형자산에 대한 IFRS, Italian GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

IFRS	IAS 16, Property, plant and equipment
Italian GAAP	Art 2426 C.C., OIC 16
세법	TUIR 110

가) 회계기준: IFRS와 Italian GAAP의 비교

(1) 취득원가의 결정

IFRS와 Italian GAAP가 취득원가의 결정에 대해서는 유사하지만 Italian GAAP에는 자산의 제거나 복구에 따르는 비용을 포함하지 않는 점에서 차이가 난다. 그러나 Italian GAAP는 자산의 제거나 복구를 위하여 자산의 내용연수 동안 충당금(fund)을 두도록 규정하고 있다.

218) TUIR, Article 92, comma 6

219) Paola Flora(2007)

(2) 감가상각

IFRS와 Italian GAAP는 고정자산에 대한 감가상각액을 내용연수에 따라 체계적인 기준으로 배분하도록 규정하고 있다. 감가상각액은 이월된 잔액(Carring amount)에서 추정잔존가액을 차감한 금액이다. 실무적으로 잔존가액은 0(nil)이고 정액법이 적용된다. Italian GAAP와는 달리 IFRS는 다른 내용연수를 가진 고정자산 중 중요성이 높은 경우에는 구성요소별로 기록하여 감가상각하도록 규정하고 있다.

Italian GAAP와 IFRS의 양 기준하에서 자산의 취득원가는 구입원가에 해당 자산이 생산에 사용할 수 있는 상태가 되기까지 직접적으로 발생한 비용을 합하여 계산된다. 그리고 이후에 내용연수에 걸쳐 감가상각된다.

IAS 16에서는 유형자산에 대한 첫 번째 평가는 취득원가와 생산원가에서 감가상각누계액과 손상차손을 차감하여 이루어진다. 또한 공정가치에 대한 재평가를 허용한다.

이에 비하여 Italian GAAP에서는 유형자산에 대한 첫 번째 평가는 취득원가와 생산원가에서 감가상각누계액과 손상차손을 차감하여 이루어진다는 점에서는 동일하지만, 공정가치에 대한 재평가는 법에 의하여 특정하게 정해진 경우가 아니라면 허용되지 않는다. 재평가가 된 경우에 그 재평가액은 주주 지분에서 조정되고, 해당 자산의 잔존내용연수로 상각된다. 또한 설비 등 유형자산에 귀속되는 건물이 직접 속한 토지는 관련 건물의 감가상각에 따라 감가상각된다. 재평가와 토지에 대한 감가상각은 IAS/IFRS에서는 인정되지 않는다.

나) 세법

감가상각 대상 유형자산은 취득가액에서 감가상각액을 차감하여 평가한다²²⁰⁾. 취득가액은 매입가액이나 제조가액에 당해 자산에 직접적

220) IBFD Corporate Taxation - Italy

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 233

으로 귀속되는 부대비용을 가산하여 계산한다. 부대비용에는 자산의 매입을 위해 조달한 차입금의 이자비용도 포함된다²²¹⁾. 건설사업을 영위하는 회사의 경우, 건설을 위하여 조달한 차입금에서 발생한 이자비용도 부대비용에 포함한다²²²⁾.

세법에서 유형자산의 감가상각은 손익계산서에 계상되었을 경우에만 공제가능하고 이 경우에도 경제부장관 규칙(Decree of the Ministry of Economics)에 의하여 설정된 한도까지 가능하다. 결국 감가상각대 상금액은 역사적 원가와 동일하다²²³⁾.

유형자산은 정액법만을 적용하여 감가상각할 수 있다²²⁴⁾. 또한 영업이익의 발생과 무관하게 감가상각할 수 있다. 상각률은 자산의 종류와 납세자의 활동에 따라 달리 적용된다. 다만, 516.46EURO보다 낮은 가액의 유형자산을 취득할 경우에는 일시에 과세소득에서 공제할 수 있다²²⁵⁾. 일반적으로 과세목적상 12개월을 기준으로 감가상각 된다. 다만 자산이 회계기간의 일부만 사용되는 경우나 또는 회계연도가 12개월을 초과하는 경우 이에 맞춰 감가상각을 조정할 수 있다²²⁶⁾.

실무적으로 Italian GAAP를 적용하는 회사의 대부분은 감가상각에 대한 세무규정을 재무회계에 적용한다. 이는 세무조정의 편의를 위한 것이다. 즉 실무적으로 이탈리아 기업은 세법의 규정에 따라 재무회계를 결정하고 있다.

반면에 IFRS를 채택한 법인은 세무목적상 감가상각과는 관련없이 회계목적상 감가상각을 수행한다. 즉 세법은 구성요소별 감가상각을 토지에 대한 감가상각과 건물에 대한 감가상각으로만 구별하여 회계 기준과는 무관하게 독립적으로 감가상각을 계산한다.

221) TUIR art. 110(b)

222) TUIR art. 110(b), IBFD Corporate Taxation - Italy

223) Tuir, Article 102, Comma 1 and 2

224) IBFD Corporate Taxation - Italy

225) TUIR art. 102(5)

226) IBFD Corporate Taxation - Italy

과거에는 재무회계에서도 가속상각법이 투자에 대한 인센티브나 인플레이션에 대한 보상으로 과세당국에 의하여 폭넓게 사용되었다. 2004년까지는 이를 손익계산서에 계상한 경우에 한하여 공제할 수 있었다. 이러한 결산조정방법은 세무가 재무회계에 영향을 주는 중요한 요인이었다. Finance Bill 2004²²⁷⁾는 세무에 대한 개입으로부터 재무회계를 분리하기 위해서 가속상각에 대한 신고조정(extra-accounting)을 허용하였으나 2008년 이후 부터는 가속상각 자체가 인정되지 않고 있다.

자산을 감가상각할 수 있는 자는 자산의 소유자이다. 예를 들어, 운용리스의 경우 리스제공자가 리스자산의 감가상각을 할 수 있다. 법인이 IFRS를 채택하는 경우, 리스거래의 회계처리는 세무목적상 인정된다.²²⁸⁾

자산별 감가상각 방법은 다음과 같다. 먼저, 토지는 감가상각자산이 아니다. 건물은 일반적인 규정에 따라 감가상각된다. 건물의 상각률은 3~5%가 적용되고, 공장이나 시설물은 일반적으로 10% 가량의 상각률이 적용된다. 다만, 실험용 설비는 40%의 상각률이 적용된다.

8) 차입원가

차입원가에 대한 IFRS, Italian GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

IFRS	IAS 23, Borrowing costs
Italian GAAP	Civil Code, Art 2426 n°1, OIC 13, OIC 16, OIC 24
세법	TUIR 110

227) Law n°344/2003

228) IBFD Corporate Taxation - Italy

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 235

가) 회계기준: IFRS와 Italian GAAP의 비교

IFRS 23에 따르면 이자비용은 요건을 갖춘 자산을 취득하기 위하여 발생한 경우에는 자본화할 수 있다. 따라서 회사는 요건을 갖춘 자산의 생산이나 건설, 취득에 직접적으로 귀속되는 차입원가에 대해서만 자본화를 한다. 이러한 결정은 계속성을 가져야 하며, 앞서 언급한 요건을 갖춘 자산은 판매나 사용을 위해 대기 중인 자산이다. 이에 비하여 Italian GAAP는 자가 생산 고정자산에 대한 투자와 관련된 이자비용에 대하여 비용화와 자본화 중에서 선택할 수 있도록 하고 있다. 자본화할 이자금액의 경우, IFRS 23에 따르면 특정차입금에서 발생한 실제이자나 모든 일반차입금을 고려하여 가중평균법에 의하여 계산한 이자비용을 자본화이자금액으로 계산할 수 있으며, Italian GAAP²²⁹⁾도 동일하게 이를 인정하고 있다²³⁰⁾.

나) 세법

유형자산의 취득가액에는 매입원가와 부대비용이 포함된다. 부대비용에는 자산의 매입을 위해 조달한 차입금의 이자비용도 포함한다²³¹⁾. 건설업을 영위하는 회사의 경우, 건설을 위하여 조달한 차입금에서 발생한 이자비용도 부대비용에 포함된다²³²⁾. 자본화된 이자비용은 감가상각대상에 포함되며, 이자비용의 공제한도의 계산에서는 제외된다²³³⁾.

법인이 이자비용을 자본화하지 않고 비용화할 경우 이자소득이 발생하는 범위 내의 이자비용은 전액 과세소득에서 공제되고, 이를 초과하는 이자비용은 한도 내에서 과세소득에서 공제될 수 있다. 이자비용의 공제한도를 결정하는 규정은 Finance Bill 2008에서 도입되었다. 이

229) CNDC-CNR 13, 16, 24, Company Law

230) Pricewaterhouse coopers(2006), p. 59.

231) TUIR art. 110(b)

232) TUIR art. 110(b), IBFD Corporate Taxation - Italy

233) IBFD Corporate Taxation - Italy

공제한도 규정에 따르면 당기에 공제가능한 이자비용(이자소득 초과 순이자비용)은 세전이익(EBITDA)의 30%를 한도로 하며, 그 초과액은 다음연도까지 이월공제 가능하다²³⁴⁾. 이 한도규정은 IFRS 적용 법인에게도 동일하게 적용된다.

9) 무형자산

무형자산에 대한 IFRS, Italian GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

IFRS	IAS 38, Intangible assets
Italian GAAP	Article 2426 C.C, n°1, OIC 16, Article 2423 C.C, comma 4
세법	TUIR 102, TUIR 103

가) 회계기준: IFRS와 Italian GAAP의 비교

Italian GAAP에 의하면 무형자산은 취득원가나 생산원가를 기준으로 계상되고, 재평가는 원칙적으로 회계규정에서는 허용되지 않는다. 그러나 예외적으로 특정법에 의하여(예를 들면 Italian Finance Bill 2006, Law decree 185/2008) 허용되거나 요구되는 경우에는 재평가를 인정한다. 실무적으로 재평가가 강제되지는 않지만, 재평가를 하는 것이 회사의 재정상 유리하므로 재평가를 하게 된다. 또한 IFRS를 적용하는 납세자는 재공품의 상태로 자산을 가져와서 모든 비용을 고려하여 무형자산을 인식할 수 있다.

연구개발비가 발생했을 때 Italian GAAP에서는 자본화와 비용화를 선택할 수 있다. 이에 비하여 IAS 38에서는 연구개발비가 자본화를 위한 기준을 충족한 경우에 한하여 자본화하며 관련제품의 생산이 시작

234) TUIR Article 96, comma 1 and 2

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 237

된 연도부터 경제적 내용연수에 따라 상각할 수 있고 그렇지 않은 경우에는 비용화되어야 한다. Italian GAAP에 따르면 비정상적인 회사 거래의 비용, 개업비용, 사업활동 확장과 회사설립에 대한 비용, 주식에 대한 보증비용 등은 자본화될 수 있다. 이에 비하여 IFRS는 손익계산서에 대응하도록 하고 있고 설립과 모회사의 지분증권의 보증에 대한 비용만을 예외적으로 자본화하도록 하고 있다. 결과적으로 IFRS가 자본화에 좀 더 엄격한 기준을 적용한다.

내부적으로 생성된 무형자산에 대하여 해당 자산이 미래 경제적 효익을 가지고 있고 합리적으로 해당 자산의 원가를 결정할 수 있다면 인식할 수 있다는 점에서는 IFRS와 같은 입장을 취하고 있다. 해당 자산들은 구매원가나 제조원가로 측정되고 경제적 내용연수 동안 정액법으로 상각된다. 내용연수를 결정할 수 없는 무형자산은 상각될 수 없다. 손상에 대한 검토는 매년 혹은 좀 더 자주 할 수 있다.

Italian GAAP는 구입된 영업권은 5년에 걸쳐 감가상각한다. 5년 보다 장기간의 상각기간(최대10년)도 정당화될 수 있다면 인정된다²³⁵⁾. IFRS는 취득된 영업권의 상각을 허용하지 않고 영업권은 매년 손상검사를 해야 한다.

무형자산 관련 양 회계기준의 주요 차이점은 다음과 같이 요약된다. 첫째, IFRS에서는 Italian GAAP과는 달리 영업권의 상각을 인정하지 않고 있다. 둘째, Italian GAAP에서는 기업이 연구개발비용을 자본화하는 것을 선택할 수 있도록 규정하고 있는 반면, IFRS에서는 연구비용(research costs)은 발생 즉시 비용화하고 개발비용(development costs)은 특정 요건을 충족하는 경우 자본화하도록 하고 있다.

나) 세법

무형자산은 감가상각이 가능한 유형자산과 동일하게 취득가액에서

235) Article 2426 C.C., n°6, OIC 24

감모상각액을 차감하여 평가한다. 또한, 취득가액에는 매입가액이나 취득가액에 부대비용을 가산하여 계산한다. 즉 Italian GAAP와 세법 하에서 무형자산은 기본적으로 전체 비용 접근법(Full Cost approach)을 사용하여 취득원가나 생산원가로 평가한다²³⁶⁾. 재평가의 경우에 세법에서는 대부분 과세되고(일반적으로 비례재평가세(flat substitute tax)를 통하여 과세), 재평가된 금액을 세무상으로 인정하여 다음 연도부터 감가상각될 수 있다. 이는 평가관련 사항이므로 세무규정은 회계규정에 우선한다.

무형자산의 경우, 오직 정액법만을 사용하여 감가상각한다. 감모상각률은 재무부 장관에 의하여 정기적으로 공표되며, 이를 적용하여 계산하여야 세법에서 인정된다²³⁷⁾.

상표권은 18년 동안 상각할 수 있으므로, 매 과세연도에 자산가액의 1/18에 해당하는 금액을 상각한다. 특허권과 다른 지적재산권은 매 과세연도에 자산가액의 1/2에 해당하는 금액을 상각한다²³⁸⁾. 법인이 IFRS를 채택한 경우, 상표권이 회계상 상각되지 않을 경우라도, 자산가액의 1/18까지 상각되어 과세소득에서 공제할 수 있다.

회사법에 따르면 영업권은 그 대가가 지급되는 경우에만 대차대조표에 계상될 수 있으므로, 영업권은 대차대조표에 계상된 경우에만 상각할 수 있다. 즉, 자가창설영업권은 인정되지 않는다. Italian 세법은 영업권에 대하여 최대 18년의 상각기간을 규정하고 있어서 회계규정과는 다른 제도를 운영하고 있다²³⁹⁾. 그러나 실무적으로 세법상 공제 가능성이 더 낮아서 영업권의 상각한도를 연장하고자 하는 회사들이 존재하고 이 경우에는 세무규정에 따라 회계처리를 변화시키는 요인이 될 수 있다. Italian 세법은 IFRS의 영업권에 대한 측정기준을 인정

236) TUIR, Article 110, comma 1

237) TUIR art. 102(2)

238) TUIR art. 103

239) TUIR, Article 103, comma 3

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 239

하지 않고 영업권에 대한 상각을 인정한다. 따라서 영업권은 과세연도에 자산가액의 1/18에 해당하는 금액까지 상각될 수 있다²⁴⁰⁾. IFRS를 채택한 법인의 경우, 영업권이 회계상 상각되지 않을 경우라도, 자산가액의 1/18까지 상각되어 과세소득에서 공제할 수 있다.

10) 자산손상

자산손상에 대한 IFRS, Italian GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

IFRS	IAS 36, Impairment of assets
Italian GAAP	Article 2426, n°3 and OIC 16
세법	TUIR 101

가) 회계기준: IFRS와 Italian GAAP의 비교

IFRS에서는 무형자산에 대한 자산손상을 요구하고 있고, 이탈리아 민법에서는 원가보다 낮아진 자산에 대한 제거를 규정하고 있다²⁴¹⁾.

나) 세법

원칙적으로 이탈리아 세법에서는 자산의 평가를 인정하고 있지 않다²⁴²⁾. 따라서 유형자산은 취득가액으로 평가하며 감가상각되는 자산의 경우에는 감가상각액을 차감하여 평가한다²⁴³⁾. 이는 IFRS를 채택하여도 자산의 평가와 관련하여서는 법인세법상 일반규정을 따라야 하기 때문이다. 따라서 유형자산의 자산손상은 세무목적상 과세소득에서 공제되지 않는 것으로 판단된다. 마찬가지로 무형자산에 대한 자산

240) TUIR art. 103(3)

241) Gavana et al.(2010)

242) Paola Flora (2007)

243) IBFD Corporate Taxation - Italy

손상은 세무목적상으로는 공제되지 않는다²⁴⁴). 다만, 평가에 관한 법인세법의 일반규정 중 유가증권 평가는 예외를 인정하고 있다. 즉, 유형자산으로 분류되는 유가증권의 경우 역사적 원가로 평가되지만, 매 과세연도 말에 역사적 원가와 시가의 차이를 고려하여 가치를 조정한다. 다만, 세무상 최소금액보다 더 낮은 가액으로 평가할 수는 없다²⁴⁵).

다만, 민법에 따르면 지분의 20%(상장회사는 10%)를 취득할 경우 유효한 지배력을 갖는 것으로 보아 지분법에 의해 유가증권을 평가한다. 이러한 평가방법은 세법상 평가에도 인정된다²⁴⁶). 즉 피투자회사의 순자산가액의 변동에 따라 유가증권의 금액이 변동하며, 이러한 변동은 자본이득으로 보지 않는다.

11) 총당부채 등

총당부채 등에 대한 IFRS, Italian GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

IFRS	IAS 37, Provisions, contingent liabilities and contingent assets
Italian GAAP	Art 2424bis, C.C, comma 3, OIC 19
세법	TUIR 106, TUIR 107

가) 회계기준: IFRS와 Italian GAAP의 비교

IFRS에 따르면 총당부채는 첫째, 과거 사건의 결과로서 대차대조표 일 현재 의무가 존재하여야 하고, 둘째, 의무를 이행하기 위하여 경제

244) TUIR, Article 101, comma 1

245) IBFD Corporate Taxation - Italy

246) IBFD Corporate Taxation - Italy

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 241

적 자원이 유출될 가능성이 높아야 하고, 셋째, 당해 의무에 소유되는 금액을 합리적으로 추정할 수 있어야 한다. 회계연도 말 이전에 발생된 사건의 결과로서 발생한 계약상 의무나 제3자에 대한 의견 표명의 결과로서 발생가능성이 있는 현재의 의무인지와 부채의 금액을 합리적으로 결정할 수 있는지를 고려하여 계상한다. 또한 시간에 대한 재무상 효과가 상당하고 관련 의무가 명확하게 된 날짜를 합리적으로 결정할 수 있다면, 무위험이자율을 기준으로 할인하여 추정이자비용을 계산하여 이를 충당부채에서 조정가능하다.

이에 비하여 Italian GAAP에서는 충당부채에 대한 규정이 덜 제한적이며 외부와 협의되지 않고 형식적인 의사결정을 한 경우에도 충당부채가 계상될 수 있다. Italian GAAP에서 우발채무와 충당부채에서 관심이 있는 부분은 결정 가능하고 발생 가능한지이다. 이 때 충당부채의 금액은 회계기간 말에 결정되는 것은 아니지만, 할인하여 충당부채를 기록하지는 않는다.

미래 사업에 대한 손실을 보상할 목적의 충당금에 대한 우발손실에 대해서는 양 회계기준 모두 인정하지 않는다.

나) 세법

세법에서 특정한 충당부채만이 세법상 인정되며, 그 이외의 충당부채는 인정되지 않는다. 세법에서 인정되는 충당부채는 대손충당금, 퇴직관련 충당금 및 기타 부채성 충당금이다²⁴⁷⁾. 즉, 이탈리아 세법에서는 회계기준보다 엄격하게 충당금과 우발채무를 규정하고 있다²⁴⁸⁾. 2005년에 재무회계와 세무회계의 관계를 신고조정으로 정리하여서 재무회계가 세무회계에 영향을 미치지 않도록 하였다가 2008년에는 이 규정을 폐지하였다. 이에 따라 이탈리아 GAAP를 적용하는 회사는 회계상 이를 반영하는 방향으로 바뀌었다.

247) 퇴직관련 충당금은 '3) 종업원급여-퇴직급여부채'에서 설명하였다.

248) TUIR, Article from 104 to 107

대손충당금은 부실채권의 순실현재가치에 기초하여 설정되며, 매출채권의 0.5%에 해당하는 금액까지 세무상 충당금의 설정이 허용되며, 대손충당금 잔액은 총채권의 5%를 초과할 수 없다. 대손충당금 설정대상이 되는 채권에는 이미 위험이 회피된 채권은 제외된다²⁴⁹⁾.

세법상 인정되는 기타 부채성 충당금에는 수선충당금, 판매장려충당금 및 공사보증충당금이 있다. 수선충당금은 선박이나 항공기를 운영하는 회사가 정기적인 수선을 위해 설정하는 충당금이다. 세법상 인정되는 설정금액은 매년 기초장부가액의 5%에 해당하는 금액이다²⁵⁰⁾. 추가로 설정된 금액은 손금이 부인되어 과세소득에 포함된다.

판매장려충당금은 사은품(coupon saving scheme)이나 로터리(lotteries)에서 발생하는 비용에 대하여 설정하는 충당금이다²⁵¹⁾. 로터리의 경우 부담할 비용의 평가액의 70%까지 소득에서 공제할 수 있으며, 기타의 경우에는 부담할 비용의 평가액의 30%까지 소득에서 공제할 수 있다²⁵²⁾.

공사보증충당금은 관공서에서 발주하는 공사(public work)를 수행하는 건설회사가 공사를 종료한 후 발생할 자산의 보수비의 지급을 위해 설정한 충당금이다. 설정한도는 개별자산에 대해 공사원가의 5%에 달할 때까지 설정할 수 있으며, 이에 대해서는 과세소득에서 공제할 수 있다²⁵³⁾.

12) 금융상품: 표시

금융상품의 표시에 대한 IFRS, Italian GAAP 그리고 세법의 관련 규정은 다음과 같다.

249) TUIR art. 106(1)

250) TUIR art. 107(1)

251) IBFD Corporate Taxation - Italy

252) TUIR art. 107(3)

253) TUIR art. 107(2)

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 243

IFRS	IAS 32, Financial instruments: Disclosure and presentation
Italian GAAP	OIC 14, OIC 15, OIC 20, OIC 21
세법	TUIR 94

가) 회계기준: IFRS와 Italian GAAP의 비교

Italian GAAP에 의하면 자기주식을 회사의 대차대조표에 자산으로 인정하고 손익계산서에 상대적인 가치조정을 인식할 수 있다. 또한 자기주식의 재판매에서 발생하는 이득과 손실도 인식한다. IAS 32에 따르면 자기주식은 주주지분의 감소로 처리되어야 하고 자기주식과 관련된 변화는 모두 손익계산서가 아닌 주주지분의 변동으로 기록되어야 한다. 또한 경제적 효익을 이전시킬 의무가 없는 금융상품은 주주지분에 포함된다²⁵⁴⁾.

나) 세법

금융상품의 분류는 법인세법상 별도의 방법에 의해서 표시된다. 먼저 유가증권은 그 보유의 목적이 거래를 위한 보유(held for trading)인지 여부에 따라 고정자산 해당 여부를 구분한다.

유가증권의 보유 목적이 거래를 위한 보유(held for trading)일 경우 고정자산으로 보지 않고 재고자산으로 보는데²⁵⁵⁾, 고정자산으로 분류되지 않는 유가증권 등은 재고자산으로 보아 평가되어야 한다²⁵⁶⁾. 동일한 발행자가 발행한 것으로 동일한 특성을 갖는 유가증권은 하나의 group으로 묶어 평가한다²⁵⁷⁾.

거래목적(held for trading) 지분증권에 해당되는 지분증권을 제외 한 지분증권은 세무상 고정금융자산(fixed financial assets)으로 분류

254) Pricewaterhouse coopers(2006), p. 76.

255) Antonella Magliocco and Alessandra Sanelli(2009)

256) TUIR art. 94

257) IBFD Corporate Taxation - Italy

된다²⁵⁸⁾. 다만, IFRS를 도입한 경우 자산·부채의 계정분류(classification)에 관하여 IFRS를 우선적으로 인정하는 원칙에 따라 IFRS의 분류를 기초로 금융상품을 분류한다. 예를 들어, 자기주식의 경우 민법에 따라 자산으로 인식하여야 하지만, IFRS를 도입한 경우에는 자기지분의 변동으로 처리하여도 세무상 인정된다.

13) 금융상품: 인식과 측정

금융상품의 인식과 측정에 대한 IFRS, Italian GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

IFRS	IAS 39, Financial instruments: Recognition and measurement
Italian GAAP	Article 2426 C.C., comma 1, n°9, OIC 20
세법	TUIR 94

가) 회계기준: IFRS와 Italian GAAP의 비교

Italian GAAP에 의하면 고정금융자산은 일반적으로 취득원가로 평가되고 손상의 상태에 따라 감액된다²⁵⁹⁾. 고정금융자산의 재평가는 특정한 법에 의하여 인정되거나 요구되어지는 경우가 아니면 원칙적으로 회계규정에서는 허용되지 않는다²⁶⁰⁾. 자본이득과 손실은 처분의 경우에만 세무상(fiscal relevance) 받아들였지만 금융자산은 예외적으로 지분관련 조세특례(pex regime)의 적용대상이 된다.

Italian GAAP과 IAS/IFRS의 가장 중요한 차이점은 파생상품이 헤지나 헤지가 아니냐를 정의하는 것으로 요약될 수 있다.

Italian GAAP에서 헤지 파생상품은 헤지의 대상이 된 기초자산과

258) IBFD Corporate Taxation - Italy

259) Article 2426 C.C. n°1 and 3, OIC 20

260) Article 2423 C.C. comma 4

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 245

대칭적으로 평가된다. 따라서 헤지의 대상이 된 기초자산이 공정가치로 조정되지 않으면, 헤지상품도 공정가치로 조정되지 않는다. 동시에 기초자산이 재무제표에 아직 기록되지 않았으면(예를 들어 미래 현금흐름헤지의 경우), 헤지상품에 대한 공정가치의 평가도 이연된다.

반면에 IAS/IFRS에서 공정가치 헤지의 경우 공정가치로 헤지상품을 재측정함에 따른 이득과 손실은 손익계산서에 계상되고, 헤지위험이 속한 기초자산에 대한 이득과 손실도 기초자산이 이를 승계하여 조정되고 손익계산서에 계상된다. 결과적으로 양 회계기준에 따라 순이익과 주주 지분에 미치는 영향은 없지만, 기초자산과 헤지상품에 승계된 금액은 차이가 발생한다. 또한 IAS/IFRS에서 현금흐름 헤지에서 효과적으로 헤지된 경우 헤지상품의 이득과 손실은 지분변화에 대한 보고를 통하여 지분에 직접적으로 영향을 줄 수 있으며, 이득과 손실에 대하여 비효과적으로 헤지된 경우 손익계산서에 인식되어야 한다. 결과적으로 효과적인 부분만큼만 순지분에 차이가 된다.

또한 Italian GAAP에서는 헤지되지 않은 파생상품은 시장가치로 평가되고, 계약가치와 비교하여 음(-)의 차이가 발생하면 보수주의 관점에서 손익계산서에 계상해야 한다. 이에 비하여 IAS 39는 양(+)의 차이가 발생하여도 반드시 계상하도록 하고 있다.

나) 세법

고정자산에 포함되지 않는 금융상품에 대한 평가는 Italian GAAP와 법인세법²⁶¹⁾ 모두에서 재고자산 평가의 일반원칙에 따라 평가된다. 따라서 금융상품도 재고자산 평가의 일반원칙(lower of cost or market principle)에 따라 취득가액과 시가 중 낮은 가액으로 평가한다. 취득원가는 유형자산과 동일한 방법으로 결정되며, 시가는 다음과 같은 방법으로 결정된다. 시장성 있는 채권은 과세연도의 최종 월의 평균 시가

261) TUIR, Article 94 and 92

로 평가되며, 시장성 없는 채권과 이와 유사한 유가증권은 유가증권시장에 상장된 유사한 유가증권의 가액이나 다른 객관적인 요건을 기초로 하여 결정된 가액으로 평가한다²⁶²⁾.

주식이나 이와 유사한 유가증권의 감액은 허용되지 않는다. 왜냐하면 주식의 처분으로 인한 자본이득은 처분 전 12개월이 되는 달의 첫 날부터 지속적으로 보유한 경우에는 당해 자본이득의 95%에 해당하는 금액을 소득에서 공제하여 주기 때문이다²⁶³⁾.

IFRS를 채택한 법인에 적용되는 평가관련 특례는 다음과 같다²⁶⁴⁾. 첫째, 거래목적으로 보유하는 것으로 분류되는 지분증권의 시장가치 평가(mark-to-market valuation)는 세무상 허용된다. 둘째, 다른 지분증권의 시장가치 평가는 세무상 허용되지 않는다. 셋째, 다른 금융상품의 시장가치 평가는 세무상 허용된다²⁶⁵⁾.

또한 IFRS를 채택한 법인의 경우, 거래목적보유(held for trading) 여부에 따라 소득계산의 특례가 적용된다. 첫째,株式이 거래목적보유 지분증권에 해당되는 경우에는, 그 지분증권에 대한 배당금에 대해서 적용되는 95% 공제제도는 적용되지 않는다. 그 대신 배당금 총액에 대해서 과세소득에 포함된다. 둘째, 당해 주식의 시장가치 평가로부터 발생한 미실현손익이나 실현손익은 세무상 인정된다²⁶⁶⁾. 다만, 거래목적보유 지분증권에 해당되지 않는 지분증권의 경우, 95% 공제제도는 유지되며, 주식의 시장가치 평가로 인한 이득과 손실은 세무상 인정되

262) TUIR art. 94(4), 9(4)(c)

263) TUIR art. 87

264) IAS/IFRS를 적용하여 금융자산을 공정가치로 평가하는 문제에 있어서는 논란이 있었다. 왜냐하면 일반적인 세무목적에 따르면 자본이득과 손실은 실현될 때에만 인식될 수 있기 때문이다. 하지만 금융자산이라는 특정분야에 대해서는 이탈리아 세법은 IFRS의 평가를 받아들였다. 즉, 거래목적으로 보유하는 금융자산에 대한 공정가치 평가는 세무상으로도 인정된다.

265) IBFD Corporate Taxation - Italy

266) IBFD Corporate Taxation - Italy

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 247

지 않는다²⁶⁷⁾.

사채와 매출채권 및 대여금, 판매목적의 금융자산 및 만기보유목적의 금융자산에 대한 평가감도 세무상 인정된다²⁶⁸⁾.

14) 보험계약

보험계약에 대한 IFRS, Italian GAAP 그리고 세법의 관련규정은 다음과 같다.

IFRS	IFRS 4
Italian GAAP	Decree 26/5/1997 no. 173, Decree no. 209 of 2005.09
세법	TUIR 111

가) 회계기준: IFRS와 Italian GAAP의 비교²⁶⁹⁾

이탈리아의 보험계약에 관한 회계규정(GAAP)은 민법, 보험계약 관련 법령²⁷⁰⁾ 및 보험감독원(ISVAP) 규정에서 설명되고 있다.

Italian GAAP에 따르면, 보험회사는 기술적 준비금을 설정하여야 하는데, 대표적인 기술적 적립금에는 책임준비금과 비상위험준비금이 있다. 먼저 책임준비금은 보험금지급준비금(claim reserve), 미경과보험료(UPR) 준비금, 미보고발생손해액(IBNR) 준비금 등으로 구성된다. 이러한 기술적 준비금의 설정방법은 개별 항목마다 차이가 있다. 예를 들어, 보험금지급준비금(claim reserve)은 개별 보험계약의 지급 금액에 대한 예상비용을 공정하게 추정하여 설정한다. 다만, 미경과보험료준비금(UPR)의 경우, 관련 규정에 따라 총프리미엄의 35%

267) IBFD Corporate Taxation - Italy

268) TUIR, Article110, commalbis and 1ter

269) International Comparison of Insurance Taxation, PWC, 2009.05.을 참조하여 정리하였다.

270) Decree 26/5/1997 no. 173, Decree no. 209 of 2005.09

등²⁷¹⁾을 설정하도록 되어 있으며, 미보고발생손해액(IBNR) 준비금은 보험감독원의 감독규정에 따라 규정하는 금액을 설정하도록 규정되어 있다. 다음으로 비상위험준비금(catastrophe reserve)은 보험프리미엄 총액의 75%를 한도로 하여 보험프리미엄의 2%에 해당하는 금액을 매년 설정할 수 있다.

이탈리아는 보험계약에 관련된 IFRS 4를 채택하였으므로, 보험회사가 연결기준으로 재무보고를 작성할 경우에는 IFRS 4에 따라야 한다. 다만, 보험회사가 개별 재무제표를 작성할 경우에는 이의 적용을 금지하고 있으나, 보험회사가 상장회사인 경우에는 개별 재무제표의 작성 시에도 IFRS 4에 따라 회계처리를 하여야 한다²⁷²⁾.

한편, 보험계약에 따라 인식하는 비상위험준비금 등 총당부채는 총당부채의 설정에 엄격성을 요구하는 IFRS 규정에 의하여 Italian GAAP하에서와 달리 설정되지 않을 가능성이 있다.

나) 세법

보험회사의 경우, 강제적으로 총당하여야 하는 기술적 준비금(technical reserve)이 있다. 세법에서는 이러한 기술적 준비금에 대한 적립액에 대하여 법에서 정한 한도까지 소득에서 공제하는 것이 허용된다²⁷³⁾. 즉, 장기계약에 귀속되는 손실에 관한 준비금의 변동액은 적립액(importo iscritto in bilancio)의 60%까지 과세소득에서 공제될 수 있다²⁷⁴⁾. 또한 한도를 초과하는 금액에 대해서도 추가로 공제할 수 있다.

271) 자동차 보험계약의 경우에는 40%, 단기위험보험의 경우에는 15%이다.

272) eStandardsForum, country profiles & indices 중 Italy,
<http://www.estandardsforum.org/italy/standards/international-financial-reporting-standards#>

273) TUIR art. 111(1)

274) TUIR art. 111(3)

III. 주요국의 IFRS 도입에 따른 세법 대응방안 249

15) 종합

이상에서 정리한 각 항목별 IFRS, Italian GAAP 그리고 세법의 내용은 다음과 같다.

〈표 III-30〉 주요 항목별 회계기준 및 세법 비교표: 이탈리아

항목	IFRS	Italian GAAP	세법
(1) 재무제표 표시	재무상태표, 손익계산서 및 자본변동표, 현금흐름표 등 주석	대차대조표, 손익계산서, 포괄손익계산서, 주석	대차대조표, 손익계산서 및 회계장부
(2) 건설계약	진행기준 적용	완성기준과 진행기준 선택 가능	진행기준 인정
(3) 종업원 급여: 퇴직 급여부채	보험수리적 가정에 의하여 부채로 계상	민법에 의하여 명목가치로 계산된 금액	퇴직보상 적립금 손금인정
(4) 주식기준 보상	주식기준보상/옵션의 공정 가치를 부채로 인식	부채, 비용으로 인식하지 않음.	부채, 손금으로 인정되지 않음.
(5) 환율변동 효과	마감일의 환율로 환산, 기능통화 가능	마감일의 환율로 환산, 기능통화 불가	미실현 외화환산차이 불인정, 기능통화 인정
(6) 재고자산	저가법 인정, 선입선출법 가능, 후입선출법 불가, 가중평균법 가능	저가법 인정, 선입선출법 가능, 후입선출법 가능, 가중평균법 가능	저가법 인정, 선입선출법 가능, 후입선출법 가능, 가중평균법 가능
(7) 유형자산	구성요소별 감가상각 가능, 재평가 가능	구성요소별 감가상각 불가, 재평가 불가	구성요소별 감가상각 불가, 재평가 불가
(8) 차입원가	건설, 취득에 직접적으로 귀속되는 차입원가에 대해서만 자본화	자가 생산 고정자산에 대한 투자와 관련된 이자비용에 대해 자본화 선택 가능	자산의 매입 등을 위해 조달한 차입금의 이자비용은 자본화
(9) 무형자산	재평가 가능, 매입 영업권 손상검사	재평가 불가, 매입 영업권 상각	재평가차익 과세, 매입 영업권에 대해서 상각

〈표 III-30〉의 계속

항목	IFRS	Italian GAAP	세법
(10) 자산손상	자산손상 인정	자산손상 인정	자산손상 불인정
(11) 충당부채	합리적 추정가능성 등 요건 충족한 충당부채 인정	결정가능하고 발생가능한 충당부채 인정	대손충당금, 퇴직관련 충당금 등 특정 충당부채만 인정
(12) 금융상품: 표시	자기주식 주주지분으로 인식	자기주식 자산으로 인식	자산으로 인식하나, IFRS의 분류도 인정
(13) 금융상품: 인식과 측정	금융자산은 공정가치 평가(손익), 매도가능금융자산은 공정가치 평가(자본), 손상평가 가능	고정금융자산은 취득원가로 평가 후 손상시 감액, 고정금융자산 재평가 불가	고정자산이 아닌 유가증권은 취득가액과 시가 중 낮은 가액으로 평가, 유가증권 감액불가, 다만 IFRS 도입시 시가평가 가능.
(14) 보험계약	충당부채의 요건을 충족할 경우 설정 가능	법령에 의한 기술적 준비금 설정 가능	법령에 의한 기술적 준비금 인정

IV. 우리나라 법인세법 개정을 위한 정책적 제언

앞의 제Ⅲ장에서는 본 연구의 분석대상 국가인 영국, 호주 그리고 이탈리아의 IFRS 도입 전후 세법 측면에서의 대응방향을 분석하였다. 이러한 분석을 통하여 IFRS 도입에 따른 세법개정을 하여야 하는 우리나라 세제/세정당국에 대한 정책적 제안을 이번 장에서 하고자 한다. 정책적인 제안은 우선 제도적인 측면의 제안과 규정 측면의 제안으로 나누어 살펴보고자 한다.

1. 제도적인 측면에서의 정책적 제언

우리나라보다 앞서 IFRS를 도입한 외국의 경우 IFRS의 성공적인 정착을 위하여 여러 측면에서 제도적인 준비를 하여 왔다. 앞의 제Ⅲ장에서 살펴본 분석대상 국가에서 IFRS 도입 전후로 시행한 여러 제도 가운데 우리나라에서도 참조할 만한 정책적인 제안은 아래와 같이 몇 가지로 정리될 수 있다.

가. IFRS 도입에 따른 세법개정 대원칙 및 세법개정 일정의 발표

첫 번째로 본 연구에서 분석한 국가에서는 공통적으로 IFRS 도입에 따른 세법개정의 원칙과 관련 세법개정 일정을 공표하였다. 특히 IFRS 도입에 따른 세법개정의 원칙을 밝힘으로써 납세자인 기업에서도 새로운 회계기준인 IFRS하에서 세법이 어느 방향으로 개정이 될

지에 대한 정보를 제공하였다. 이러한 정보로 납세자들은 세법 변경에 따른 불안감을 해소할 수 있었을 것이다.

본 연구의 분석대상 국가 가운데 호주는 IFRS 도입을 위한 청사진을 발표하는 등 IFRS 도입에 따른 세법개정 방향과 일정을 발표하였다. 이탈리아의 경우도 IFRS의 내용 가운데 세법에 반영할 수 있는 부분과 반영할 수 없는 부분에 대한 원칙을 발표하는 등 이와 관련된 내용은 다음과 같이 요약·정리할 수 있다²⁷⁵⁾.

1) 호주의 경우

호주의 경우 2005년 4월 20일 IFRS위원회에서 앞으로 1년 6개월 동안 적용할 'A-IFRS 도입을 위한 청사진(A-IFRS blueprint for tax implications: A-IFRS blue print)'을 제시하였다. 이 A-IFRS 도입을 위한 ATO의 청사진에는 다음과 같이 6가지의 핵심 내용이 담겨 있다.

- A-IFRS의 도입으로 영향을 받는 현행 조세법의 범위
- A-IFRS에서 제기되는 세무회계 및 행정정책 사안
- 향후 ATO가 제공하여야 할 서비스와 출간물(products)
- 국세공무원 교육 또는 기준서 해석 업무에서 ATO가 집중하여야 할 분야
- 조세수입 예측을 위해서 자료 요구항목에 대한 변경
- 교육, 납세협력과 소통을 위한 ATO의 전략

또한 A-IFRS blue print에서 A-IFRS 도입으로 영향을 받는 법인 유형과 중요도를 고려하여 우선검토 항목을 연결납세를 포함한 7가지 항목을 제시하였고, 이에 영향을 받는 법인을 제시하였다. 그리고 A-IFRS blue print에서는 IFRS 도입에 따른 회계와 세법의 관계뿐만 아니라 납세자와 ATO의 상호작용을 함께 고려하고 있다. 또한

275) 보다 자세한 내용은 제Ⅲ장의 해당 각 부분에 자세히 언급되어 있다.

IV. 우리나라 법인세법 개정을 위한 정책적 제언 253

A-IFRS의 도입 영향을 법인세법에 국한하지 않고, 부가세법, 연금법(superannuation), 석유자원임대과세법(Petroleum Resource Rent Tax)에 걸쳐 파악하고자 했다.

2) 이탈리아의 경우

이탈리아의 경우 IFRS 도입과정이 시차를 두고 점차적으로 이루어졌으며, 이에 따라 법인세법도 몇 차례 나누어 개정되었다. 특히 IFRS를 본격적으로 시행하기 시작한 2008 개정세법(Finance Bill 2008)에서 IFRS를 세법에서도 받아들이는 방향으로 바뀌었다. 이러한 과정에서 다음의 세 가지 사항은 IFRS에 따른 회계처리를 수용하는 방향으로 세법이 개정되었다. 우선 첫째, 요건의 충족에 관한 사항(qualification), 둘째, 귀속기간의 차이가 나는 발생액(timing accrual), 셋째, 손익항목의 분류(classification of PL items)에 대해서는 세무상으로도 인정하였다²⁷⁶⁾. 이러한 항목에 대하여 적절한 국제기준과 세무규정에 차이가 존재하는 경우는 적절한 국제기준이 우선하는 것으로 하였다.

그러나 IFRS에 따른 회계처리를 세법에서 받아들이지 않은 분야도 있었다. 즉 IFRS가 배제되는 법인세법상 일반규정²⁷⁷⁾을 세법개정 과정에서도 여전히 존재시켰는데, 구체적으로 첫째, 평가규정(evaluation criteria), 둘째, 공제가능한도(limits to deductibility) 규정, 셋째, 과세면제·이연 관련 규정이 그것이다²⁷⁸⁾.

3) 영국의 경우

영국의 경우, IFRS 도입에 따른 세무상 주요 쟁점사항을 조정하는

276) Antonella Magliocco and Alessandra Sanelli(2009)

277) TUIR article 84~116

278) Antonella Magliocco and Alessandra Sanelli(2009)

과정을 보면, IFRS 도입에 따른 세법개정의 대원칙을 간접적으로 알 수 있다. 즉 IFRS 도입에 따른 세무상 주요 쟁점사항으로 다음의 세 가지 사항을 검토하여 이를 조정하였다.

첫 번째로 “IFRS 적용기업 및 UK GAAP 적용기업 간의 조세형평” 문제이다. 영국의 경우, IFRS 도입 이후 기업회계뿐만 아니라 법인세법에서도 UK GAAP와 IFRS를 모두 인정하고 있다. 이에 따라 서로 다른 회계기준을 적용하는 기업간에 과세소득에 차이가 발생하여 조세형평이 저해되는 문제가 발생할 수 있다. 이에 대해 법인세법에서는 IFRS를 채택한 기업이 UK GAAP를 계속해서 적용하고 있는 기업과 비교하여 세무상 불리한 지위에 놓이는 것을 방지하는 규정을 신설하였다. 예를 들어, 위험회피 계약(hedging contracts)과 관련해서 IFRS에 따라 계산한 금액을 기본으로 하면서 UK GAAP를 적용한 금액 역시 선택 적용할 수 있도록 하였다.

두 번째로 “IFRS 도입으로 일시적으로 증가하는 세부담”에 대한 것이다. 즉, IFRS를 새로이 적용한 기업의 경우 UK GAAP와 IFRS에서 규정하는 이익 인식기준의 차이로 인해 관련 효과가 누적되어 한꺼번에 세금이 증가하게 되는 문제(significant one-off taxable adjustment)가 발생할 수 있다. 이에 대해 법인세법에서는 회계기준을 IFRS로 변경함에 따라 증가한 세금의 경우 분할 납부할 수 있도록 하였다. 예를 들어, 기업이 회계기준을 UK GAAP에서 IFRS로 변경함에 따라 대여금 및 파생계약과 관련하여 손익이 발생하게 된 경우 세무상 해당 손익을 10년간 분할하여 인식하는 것을 허용하였다.

세 번째로 “IFRS와 UK GAAP의 선택적용에 따른 조세회피 문제”이다. 영국에서는 재무제표의 작성과 과세소득의 계산에 있어서 IFRS와 기존 local GAAP 간의 선택적용이 허용됨에 따라 납세자가 세무상 자신에게 유리한 기준을 적용하여 재무제표를 작성하는 등 관련 조세회피 문제가 발생할 수 있게 되었다. 이에 대해 법인세법에서는 동일 집단 내에서 서로 다른 회계기준을 사용하여 세무상 이득(tax

IV. 우리나라 법인세법 개정을 위한 정책적 제언 255

advantage)²⁷⁹⁾을 취하는 것을 방지하기 위하여 관련 반조세회피규정(anti-avoidance measures)을 도입하였다. 예를 들어, 연결재무제표 작성 대상이 되는 그룹기업 중 어느 한 기업에서 IFRS를 적용한다면 특별한 이유가 없는 한 연결대상이 되는 다른 기업도 모두 IFRS를 적용하도록 하였다.

4) 우리나라 세제당국에 주는 정책적 시사점

우리나라보다 먼저 IFRS를 도입한 국가들에서 IFRS 도입에 따른 납세자의 불확실성이 존재하였을 것으로 짐작된다. 이러한 납세자의 불안을 줄이기 위해 본 연구의 분석대상 국가에서는 IFRS 도입에 따른 청사진을 제시하는 등의 IFRS 도입에 따른 법인세법 개정원칙과 개정일정을 제시하였다.

우리나라 세제당국도 2010년 하반기에 들어서면서 본격적으로 IFRS 도입에 따른 세법개정 일정과 그 방향을 제시하기 시작하였다. 즉 2010년 6월 30일에 기획재정부 세제실 법인세과에서 “기업회계 기준 개편에 따른 법인세법 개정 방향”이라는 주제로 한국조세연구원에서 공청회를 개최한 바 있다. 이때 IFRS 도입에 따른 법인세법 개정의 세 가지 원칙으로 첫 번째, “동일한 경제행위에 대하여 동일한 세 부담 유지”, 두 번째, “세 부담 차이가 미미한 경우 회계처리를 최대한 수용하여 세무조정 부담 최소화”, 그리고 세 번째로, “세법목적상 합당한 회계처리는 세 부담이 증가하더라도 수용하며, 초기 세 부담 완화방안을 마련”하는 것으로 대원칙을 제시하였다. 이렇게 제시된 세 가지 원칙을 이미 우리보다 먼저 IFRS를 도입한 여러 국가의 사례에 비추어 적

279) 세무상 이득(tax advantage)이라 함은 세금이 경감되거나 경감액이 증가하는 것 또는 환급되거나 환급액이 증가하는 것 또는 부과세액을 회피하거나 줄이는 것 또는 예상되는 부과세액을 회피하는 것 등을 의미한다(Income and Corporation Taxes Act 1998(c. 1), Sec. 709(1)).

절하게 제시된 것으로 평가된다.

그리고 2010년 8월 23일에 '2010년 세제개편(안)'을 세제발전심의위원회 안건으로 상정함으로써, K-IFRS의 도입에 따른 법인세법 개정 방향을 구체화하여 발표한 바 있다.

그러나 이러한 세제당국의 노력에도 불구하고 납세자가 갖는 불확실성은 IFRS 도입에 따른 법인세법의 개정과 관련 시행령이 확정될 때까지는 지속될 것으로 예측된다. 이에 따라 IFRS 도입에 따른 구체적인 법인세법개정의 내용을 최대한 빨리 확정을 질 필요가 있다. 특히 종전에 세법개정 이후 1~2개월 후에 확정되었던 관련 시행령의 개정도 최대한 빨리 확정 발표하는 것이 IFRS 도입에 따른 납세자의 불확실성을 줄이는 방안일 수 있다. 이러한 점에 우리나라 세제당국에서 추가의 노력이 있어야 할 것이다.

나. IFRS 도입 전후 관련 전문가위원회의 활용

IFRS를 이미 도입한 나라의 경우 IFRS 도입 전후 관련 전문가로 이루어진 각종 위원회를 만들어 이 위원회에서 관련 업계, 전문가의 의견을 청취하여 실제 IFRS를 도입하는 과정에서 납세자인 기업이 겪는 애로사항을 최대한 줄이는 데 노력을 하였다. 특히 호주의 경우가 체계적으로 전문가위원회를 운영하였는데, 그 내용의 개요는 다음과 같다²⁸⁰⁾.

1) 호주의 경우

호주 국세청(ATO)에서는 IFRS 도입 직전부터 관련 전문가위원회를 설치하고, IFRS 도입 이후에도 이 위원회를 계속적으로 운영함으로써

280) 보다 자세한 내용은 제Ⅲ장의 해당 각 부분에 자세히 언급되어 있다.

IV. 우리나라 법인세법 개정을 위한 정책적 제언 257

IFRS에 따른 추가적인 개선사항을 계속 파악하려는 노력을 하였다.

호주에서는 IFRS 도입 직전에 국가조세협의체(NTLG) 산하에 IFRS의 도입과 관련된 전문가위원회를 설치·운영하였다. 1984년에 설립된 국가조세협의체(NTLG)는 조세전문가들의 전문적인 지식과 조언을 ATO에 제공하는 기구로 정기적으로 1년에 4회의 포럼을 개최하고 있다²⁸¹⁾. 국가조세협의체의 조세전문가 구성원은 ATO의 senior members, 법학·조세·회계전문가 단체 대표와 재무부 공무원으로 이루어진다²⁸²⁾. 국가조세협의체의 역할은 조세와 연금(superannuation system)에 대한 문제 제기 및 의견 개진, 납세협력비용의 감소, 조세 간소화 및 조세 확실성 추구, 정책집행 및 적용과 관련되어 제기된 실무상 문제 및 의견 개진으로 나누어진다. 이러한 역할수행은 국가조세협의체(NTLG)의 특정 분야별로 구성된 위원회(sub-committee)에서 이루어진다.

2004년 12월, A-IFRS와 관련된 논의창구 일원화 목적으로 NTLG 산하에 IFRS위원회(IFRS sub-committee)가 설치되었다²⁸³⁾. IFRS위원회와 ATO는 2006년까지 수차례 회의를 거치면서 A-IFRS 도입으로 제기되는 세무상 문제점을 검토하였다. IFRS위원회의 의장은

281) ATO, http://www.ato.gov.au/taxprofessionals/pathway.asp?pc=001/005/036&mf=001/005&mnu=47607#001__005__036

282) 외부전문가 단체의 범위는 아래와 같다.

- Association of Taxation and Management Accountants
- Corporate Tax Association
- CPA Australia
- Institute of Chartered Accountants in Australia
- Law Council of Australia
- National Institute of Accountants
- National Tax and Accountants' Association
- Taxation Institute of Australia
- Taxpayers Australia Incorporated

283) ATO, <http://www.ato.gov.au/taxprofessionals/content.asp?doc=/content/52984.htm>

ATO의 부청장(Tax office Second Commissioner)이 임명하며, ATO와 재무성은 IFRS위원회의 상근위원이 되며 전문가단체는 IFRS 도입으로 인한 세무상 이슈사항에 대해 조언하였다. 2004년 12월에 설립된 IFRS위원회는 2010년 현재에는 활동하고 있지 않으며, A-IFRS와 관련된 협의부분은 연결납세국(Consolidation sub-group)에서 담당하고 있는 것으로 보인다²⁸⁴⁾.

또한 2004년부터 2006년 4월까지 IFRS위원회의 회의가 주로 이루어지면서 이때 논의된 내용과 ATO의 의사결정 사항 중 중요한 내용은 호주 국세청인 ATO를 통하여 공개되었다.

2) 우리나라 세제당국에 주는 정책적 시사점

IFRS 도입으로 직접적인 영향을 받는 당사자는 기업이라 할 수 있다. 우리나라 기업의 경우도 IFRS 도입과 관련하여 회계법인 등 IFRS 도입과 관련된 용역을 제공받아 IFRS를 도입한 기업이 대부분이다. 또한 2011년부터의 본격적인 IFRS의 도입을 앞둔 상황에서, 보다 많은 중견기업들이 IFRS를 도입할 것으로 예상되고 있다. 이 과정에서 실제 기업들이 IFRS 도입 과정에서 느끼는 여러 애로사항을 관계 당국에서는 계속 청취하여야 할 필요가 있다. 이러한 과정은 IFRS 도입에 따른 세법개정을 하여야 하는 과정에서도 동일하다. 즉 IFRS 도입에 따라 세법을 개정하면서 실제 개정된 세법의 적용을 받는 기업이나 관련 전문가인 회계법인 그리고 IFRS 도입 관련 컨설팅업체 등이 느끼는 애로사항이나 건의사항을 세제/세정당국은 꾸준히 청취하고 해결할 필요가 있을 것이다.

284) ATO, NTLG Consolidation Sub-group의 소개자료에서 IFRS에 대한 내용이 언급되어 있다.

(<http://www.ato.gov.au/taxprofessionals/content.asp?doc=/content/34924.htm&pc=001/005/036/002/002&mnu=&mfp=001/005&st=&cy=1> 참조)

IV. 우리나라 법인세법 개정을 위한 정책적 제언 259

이와 같이 IFRS 도입 전후 관련 업계의 의견을 계속적으로 청취함으로써 세계당국은 IFRS 도입과 이에 따른 법인세법 개정에 대한 기업의 애로를 해결할 수 있을 것이다. 또한 이러한 위원회의 운영은 납세자인 기업이 가지고 있는 IFRS 도입 이후의 법인세법에 대한 불확실성을 줄일 수 있는 역할을 할 수 있을 것이다. 이에 따라 기업이 갖는 IFRS 도입에 따른 법인세법 개정에 대한 불확실성의 감소는 세계당국에 대한 기업의 신뢰를 회복시켜 보다 성실한 납세를 유도할 수도 있을 것이다.

물론 IFRS의 도입과 관련된 세법개정안을 준비하면서 세계당국은 관련 기업과 회계법인의 전문가로 위원회를 만들어 운영한 것으로 전해지고 있다. 그러나 당시 위원회는 임시적인 성격을 가지고 있었으며 그 참여의 폭도 넓지 않았던 것으로 전해지고 있다.

이에 본격적인 IFRS의 도입을 앞둔 시점에서 IFRS에 대한 관련 당사자인 기업, 회계법인 그리고 세계 및 세정당국으로 구성된 위원회를 IFRS가 정착이 될 때까지 지속적이고 정례적으로 유지할 필요가 있다. 이러한 위원회를 통하여 IFRS와 이와 관련된 세계의 적용과정에서 발생하는 문제나 애로사항을 지속적으로 해결하고 관리할 필요가 있다. 즉 세계당국을 중심으로 IFRS 관련 전문가위원회를 지속적으로, 그리고 정례적으로 운영하여야 할 것이다.

다. 기업회계와 세무회계와의 관계를 재정립

IFRS의 도입으로 회계기준이 변화하면서, 세계 각국은 해당 국가에서의 기업회계와 세무회계와의 관계를 재정립하려는 작업이 이루어졌다. 본 연구의 분석대상 국가에서도 IFRS의 도입을 전후하여 기존의 기업회계와 세무회계와의 관계를 재검토하거나, 기존 두 회계 간의 관계를 재정립하기도 하였다. 이는 각국의 기업회계와 세무회계 간의 관계에 따라 서로 다른 양상을 보이곤 하였으나, 공통적으로 기존의 두

기준 간의 관계를 재검토하는 과정을 겪었다.

일부 EU 국가에서는 IFRS 도입을 전후로 기업회계기준에 대한 접근방법을 변경한 국가가 있다. 대표적인 국가로 영국과 아일랜드는 종전에는 “독립적 접근방법”을 취하였으나, IFRS 도입 후 “의존적 접근방법”으로 변경하였다. 이 과정에서 필요한 세법규정을 마련하는 데 수많은 노력과 비용이 투하되었다. 이에 비하여 노르웨이의 경우는 “의존적 접근방법”에서 “독립적 접근방법”으로 전환하였다²⁸⁵⁾. 이와 같이 IFRS를 2005년에 도입한 EU에서도 각국의 상황에 맞게 다양한 방법으로 IFRS 도입에 대응한 것을 볼 수 있다.

본 연구의 분석대상 국가에서도 다른 국가와 마찬가지로 기업회계와 세무회계 간의 관계를 재검토하는 과정을 겪었다. 구체적으로 각국에서의 재검토 과정을 파악하면 다음과 같다²⁸⁶⁾.

1) 영국의 경우

영국의 경우 기업회계와 세무회계 간의 “독립적인 접근방법”을 사용하여 왔다. 즉 회계이익과 과세소득 간의 관계 관련 여러 논의문서를 보면, 양자 간의 관계에 대한 정부의 입장은 다음과 같이 요약된다.

- (1) 회계이익과 과세이익을 별도로 유지하는 방법에는 여러 장점이 있다.
- (2) 그러나 과세소득 계산시 회계원칙을 출발점으로 하는 데 있어 상당한 정책적 이유가 있다면 그렇게 해야 할 것이다.

그러나 두 기준간의 이러한 관계를 계속 유지할지에 대하여는 IFRS 도입에 따라 심층적인 검토가 필요하게 되었다. 현재의 영국 법인세법

285) Newton (2006) p. 17.

286) 보다 자세한 내용은 제Ⅲ장의 해당 각 부분에 자세히 언급되어 있다.

IV. 우리나라 법인세법 개정을 위한 정책적 제언 261

에서는 과세소득 계산시 개별 항목별로 그 출발점을 달리 정하고 있다. 대부분의 항목은 법인세법이 기업회계에 의지해 가고 있는 추세를 반영하여 기업회계기준에 따라 작성한 당기순이익 등에서 출발하여 관련 세법조항 및 관례에 따른 조정사항을 반영한 후 세무상의 과세소득이 결정되고 있다. 반면, 일부 항목은 세법상 별도의 처리규정에 따라 세무상 계산이 되고 있다. 그 구체적인 내용은 다음과 같다.

우선 기업회계상 수치를 출발점으로 하는 계산방식은 1998년 재정법(Finance Act 1998)을 통해 성문화되었다. 당시 이는 세무상 거래이익 및 전문직업소득(Case I or II of Schedule D)²⁸⁷⁾, 국내 부동산소득 및 해외투자소득의 계산시 적용되었다. 그리고 1998년 재정법의 조항은 2005년 이후 다음과 같이 ITTOIA 2005(Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005)로 대체된 바 있다.

“거래이익은 일반적으로 인정되는 회계관습에 따라 계산하여야 하며, 이는 세무상 과세이익의 계산시 관련 세법규정을 반영하여 조정되어야 한다.”²⁸⁸⁾

현재 영국 세법에서 과세소득 계산시 손익계산서(profit and loss account)상 금액을 그 출발점으로 하는 항목은 다음과 같다.

287) Schedule D의 Case I은 거래이익(trading income)을 Case II는 전문직업소득(professional income)을 의미한다. 영국의 법인세법상 schedular system은 CTA 2009에서 폐지되었으며, 현재 과세소득은 다음과 같이 7가지로 분류할 수 있다.

- 거래이익(trading income)
- 재산소득(property income)
- 대여금(loan relationship)으로부터 발생한 이익
- 파생계약(derivative contracts)으로부터 발생한 이익
- 무형고정자산(intangible fixed assets) 관련 이익
- 노하우(know-how)의 처분 및 특허권(patent rights)의 양도로 발생한 이익
- 기타소득(miscellaneous income)

288) ITTOIA 2005, Sec. 25

- (1) 거래이익, 국내 부동산소득, 주식 외 해외재산소득
- (2) 대여금(loan relationships), 파생계약(derivative contracts) 및 무형자산(intangibles)에서 발생한 비사업소득

다음으로, 세법상 별도의 처리규정에 따라 세무상 수치가 결정되는 항목으로는 자본공제(capital allowance)가 있다. 영국에서는 고정자산의 상각과 관련하여 기업회계상 계상한 감가상각비나 감모상각비에서 출발하는 것이 아니라 별도의 법률인 ‘자본공제법(Capital Allowances Act 2001, CAA)’에 따라 계산한 자본공제(capital allowance) 금액을 과세소득에서 공제하도록 하고 있다. 그리고 관련 학계²⁸⁹⁾에서는 발생주의(accruals), 중요성(materiality), 신중성(prudence), 실질우선(substance over form) 등의 기업회계상 개념체계를 세법에서 완전히 수용하기는 어려우며, IFRS의 도입 이후에도 세법에서 다음과 같은 원칙을 고수해야 한다는 입장이다.

- 자산에 대해 재평가 금지
- 자산손상을 불인정
- LIFO 불허용
- 완성계약 기준(completed contract basis)
- R&D 자본화 금지
- 모든 리스를 운영리스로 처리
- 보험수리적 가정에 따른 퇴직연금 비용 계상 금지

이와 같이 영국의 경우 기업회계와 세무회계 간의 비교적 “독립적”인 관계를 IFRS 도입 이후 “의존적”인 관계로 그 관계를 재정립하였다.

289) Christopher Nobes(2004) p. 5.

2) 호주의 경우

호주 세법에 의하면 과세소득(taxable income)은 과세가능이익(assessable income)에서 손금산입액(allowable deductions)을 공제하여 산출된다²⁹⁰⁾. 일반적으로 호주 세법은 기업회계와는 상대적으로 독립적인 관계를 유지해 왔다. 과세소득을 산출하는 세무회계(tax accounting)는 호주 세법에서 별도로 규정되고 있어 기업회계기준과는 근본적인 차이점을 가지고 있기 때문이다²⁹¹⁾.

그러나 근래에 들어 연결납세(consolidation), 금융상품과세(taxation of financial arrangement; TOFA), 과소자본세제(thin capitalisation) 등의 경우 과세소득을 산정할 때 호주 세법이 기업회계기준을 직·간접적으로 준용하고 있는 부분이 적지 않기 때문에 기업회계기준의 제·개정 내용은 조세부담 수준에 영향을 미치고 있다²⁹²⁾. 즉 호주의 법인세법상 과세소득은 회계상 순손익액에서 세법에 의한 익금과 손금산입액을 가감하여 산정하는 조정방식(reconciliation statement)을 통해 산출되는데, 우리나라의 법인세법상 과세표준을 산정하는 방식과 유사하다. 따라서 과세소득을 산정함에 있어서 기업회계의 순이익을 과세소득 계산의 출발점으로 활용하는 중도적 조세체계(quasi-dependent tax system)를 호주에서 채택하고 있다²⁹³⁾.

이러한 중도적 조세체계에서 A-IFRS의 도입은 세무목적상 과세소득을 산출하는 조정방식을 더욱 복잡하게 만들 가능성이 있다. A-IFRS와 세법규정의 차이로 발생하는 세법의 제·개정 여부와 세법규정이 기업회계기준을 준용하는 경우 A-GAAP와 A-IFRS의 차이로

290) ITAA97 s4-15(1)

291) CCH, Australian Master Tax Guide, 2009, p. 347.

292) ATO, Australian International Financial Reporting Standard Blueprint for Tax implication, May 2005, p. 9.

293) Pricewaterhousecoopers, Tax implications of IFRS conversion on debt arrangements, 2005, p. 5.

발생하는 세부담의 변동은 납세자와 과세당국 모두에게 중요한 이슈로 제기되었다.

3) 이탈리아의 경우

이탈리아는 전통적으로 세무와 회계의 관련성이 높은 국가였고, 전통적으로 의존적 접근법에 근거하여 재무회계에서 출발하여 세무를 계산하는 방식을 취하기 때문에 IFRS의 적용범위를 개별회사로 확장한 조치는 재무회계와 세무회계의 본질을 바꾸는 계기가 되었다.

2003년 이전에 과세소득은 재무회계를 출발점으로 하여 계산되고, 이에 약간의 조정을 거친다. 세무상 공제는 회계상 계상된 경우에만 인정되고, 역으로 세무상 기준을 반영하여 재무제표가 작성되기도 하였다. 이 기준에 따르면 신고조정은 인정되지 않았던 것으로 판단된다.

이탈리아는 2003년 법인세법 개정으로 이전에 회계와 세무 간에 형성되었던 관련성을 붕괴시켰다. 즉 납세자가 세무신고할 때 보고하면 회계상 계상하지 않았던 이익이나 손실에 대한 세무상 공제도 가능하도록 한 것이다. 다시 말하면, 신고조정이 가능해졌다. 이러한 조치는 재무제표의 투명도를 상당 정도 향상시킨 것으로 평가되었지만, 신고에 대한 부담도 증가시켰다. 그리고 납세자들은 회계와 세무의 증거를 별도로 보관해야 했다.

이탈리아는 2005년에 IFRS를 도입하였다. 도입 범위는 연결기준뿐만 아니라 세무와 회계에 상당한 차이가 존재하는 상장회사의 개별 재무제표, 은행, 금융기관 등도 포함하였다. IFRS의 도입 여부와 관계없이 세법상으로는 2003년 개정세법에 따라 신고조정이 가능하였으며, 이는 적용되는 세법기준이 회계기준에 따라 달라지지 않도록 한 것이었다. 이러한 시도는 가능한 한 조세중립성을 유지하기 위한 조치였다. 즉 세제에서 IFRS 도입 법인과 미도입 법인 간에 조세효과(tax treatment)가 동일하게 유지되는 조세형평성을 목표로 하였으므로 세

IV. 우리나라 법인세법 개정을 위한 정책적 제언 265

제는 중립성(neutrality)의 원칙에 따라 세제가 설계되었다. 이로 인해 세법개정 이후 법인세법과 IFRS 간의 차이가 많이 발생하게 되었고 납세자의 부담이 가중되었다.

그러나 중립성의 원칙으로 인해 가중된 납세자의 부담을 완화하기 위하여 2008년의 개정세법에서는 법인세법과 IFRS 간의 차이를 많이 좁히는 방향으로 전환하였다. 즉, 2003년 이후로 계속 유지하였던 신고조정이 가능한 방식을 Finance Law 2008에서 규제적인 방향으로 전환한 것이다. 이러한 세법과 기업회계기준과의 관계는 이전의 단순한 의존적 접근법(dependency approach)이 아니라 개선된 의존적 접근법(enhanced dependency approach)이라고 불린다.

4) 우리나라 세제당국에 주는 정책적 시사점

현재 우리나라의 과세소득계산 방식은 기업회계상 당기순이익에서 출발하여 세법과 기업회계기준 간의 차이를 조정하여 과세소득을 확정짓는 방식으로, Newton(2006)의 분류방법에 의하면 “중도적 접근방법(Quasi-dependent approach)”이며, Essers and Russo(2009)의 분류방법에 의하면 “실질적 의존형(practically formal dependence)”에 속한다고 할 수 있다.

그런데 우리나라의 경우 연결재무제표뿐만이 아니라 각 개별기업의 별도재무제표에 대하여도 IFRS 채택을 강제하기로 되어 있고, 일반기업회계기준에도 IFRS의 내용이 일부 반영되어 있다. 이에 따라 IFRS 도입에 따라 우리나라 기업회계기준과 세법상의 차이는 더욱 커질 것으로 예상된다.

다만, 앞으로 K-IFRS와 세법상 규정의 차이가 점차 커져 기업의 입장에서 K-IFRS에서 출발하여 세법상의 과세소득을 계산하는 과정이 지나치게 복잡하거나 이에 따른 비용과 노력이 증가는 경우에 현재의 “중도적 접근방법”에 대한 재검토가 필요할 것이다.

이 경우 “독립적 접근방법”이 하나의 대안이 될 수 있다. 즉, 기업회계규정과 법인세법 규정을 별도로 운영하는 방안을 적극적으로 검토할 필요가 있다. 이러한 “독립적 접근방법”은 IFRS가 변경될 때마다 세법을 수시로 변경하여야 할 필요가 없으며, 세법변경에 따른 납세자의 애로사항을 해결할 수 있을 것이다. 특히 수시로 변경될 가능성이 있는 회계기준인 IFRS에 따라 법인세법상 과세소득이 변동되는 것보다, 독립된 법인세법 규정에 의하여 과세소득을 계산하게 하는 것이 과세의 대원칙인 조세법률주의의 취지에도 맞으며, 납세자의 예측가능성을 높이는 긍정적인 역할을 할 수 있을 것으로 기대된다.

그러나 “독립적 접근방법”을 채택하여야 하는 경우에는 현재의 세법규정은 대폭 보완하여야 할 필요가 있다. 즉 과세소득 계산과정에 필요한 모든 내용을 세법에서 새로이 규정할 필요가 있다. 이에 세법상 수입금액부터 과세소득까지의 전 과정에 대한 규정이 있어야 하며, 현재 기업회계기준을 준용한 세법의 여러 규정은 삭제하고 이에 상응하는 세법상의 규정을 마련하여야 한다. 또한 실무적으로 두 개의 장부를 운영하여야 함에 따른 초기 시스템 도입비용과 운용비용의 증가, 결산조정사항을 신고조정사항으로 전환함에 따른 일시적인 세부담의 증가 등 수많은 실무적인 문제를 해결하여야 할 것이다. 이러한 과정은 상당한 노력과 비용이 투자되어야 하기에, 앞으로 K-IFRS를 실제 도입하였을 때 이를 채택한 기업의 실제 자료를 보다 세심히 분석하여 장기적인 관점에서 세무당국의 입장을 신중하게 정리할 필요가 있다²⁹⁴⁾.

라. 기타

기타 IFRS 도입에 따른 세법개정 과정에서 본 연구의 분석대상 국

294) 심태섭 외(2009) p. 516.

가들에서 찾아 볼 수 있는 몇 가지 점을 추가로 정리하고자 한다.

1) 세제/세정당국의 적극적 자세

이미 IFRS를 도입하고 이에 따른 세제개편을 수행한 국가의 세제나 세정당국은 상당히 적극적인 자세로 IFRS 도입에 대응한 것을 볼 수 있다.

영국의 경우 IFRS의 제정·개정을 주도한 나라이면서 또한 기존의 local GAAP를 병행하여 적용하는 상황에서 기업의 입장에서 세무조정하는 데 어려움이 적도록 두 회계기준에 의한 회계처리를 모두 수용하는 적극적인 방식으로 IFRS 도입에 따른 법인세법 개정을 추진하였다.

호주 국세청(ATO)도 A-IFRS의 도입에 대한 시각은 긍정적이었다. A-IFRS의 도입으로 의도하지 않은 세제상의 결과가 초래하지 않도록 ATO가 노력하는 경우 확실성 증대, 납세협력비용과 조세중립성 유지, 재정거래 및 조세이연 기회의 감소, 다른 OECD 국가와의 일관성 유지 및 호주의 중립적 조세환경 구축 효과를 얻을 것으로 보았다. 이를 위해 ATO는 대외적으로는 국가조세협의체(National Tax Liaison Group; NTLG)와 정부당국²⁹⁵⁾과의 협력을 통해 A-IFRS 도입으로 제기되는 세무상 문제들을 해결하였고, 대내적으로는 A-IFRS 도입을 위한 청사진(A-IFRS blueprint for tax implications)을 발표하는 등 적극적인 자세로 임하였다.

이에 우리나라 세제/세정당국도 IFRS 도입에 보다 적극적인 자세를 취할 필요가 있다. 물론 우리나라 당국이 그동안 보여준 지나치게 신중한 태도에 비하여, 2010년 6월 30일과 8월 23일의 2010년도 세제개편(안)에서는 내용상 기업의 애로사항을 해결하고 IFRS 내용을 상

295) 정부당국으로는 재무성, AASB, 호주증권투자위원회(Australian Securities and Investment Commission), 호주법규자문원(Australian Prudential Regulation Authority)이 있다.

당히 적극적으로 반영하려는 노력이 담겨 있다. 이러한 적극적인 자세가 IFRS 도입 이후에도 당분간 계속되어야 IFRS 도입에 따른 성공적인 세법개정이 이루어질 수 있을 것이다.

2) 최초 도입 기업/연도의 특례규정 마련

본 연구의 분석대상 국가에서 보면 IFRS를 도입하는 과정에서 최초 도입연도가 가장 복잡한 세무처리를 발생시켰다. 이에 각국마다 최초 도입연도에 특례규정을 제정하여 기업의 부담을 줄이려는 노력을 하였다.

우선 영국에서는 2004 재정법(Finance Act 2004)에서 일반적으로 인정되는 회계관습(GAAP)의 범위에 UK GAAP뿐만 아니라 IAS를 포함하는 등 기업회계를 준용하는 세법규정에 대한 개정을 중심으로 IFRS 도입에 따른 세법개정 작업을 진행하였다. 이때 기업이 2005년에 IFRS를 최초 적용하여 대여금 및 파생상품 관련 손익이 발생하게 되면 이에 대한 인식을 1년간 유예해 주는 조치를 도입하였다. 2005 재정법(Finance Act 2005)에서는 2004 재정법에서 IFRS 도입에 따라 개정된 일부 세법조항을 재정비하였고 대손처리규정 등에 대한 개정 작업을 추가하였다. 또한 2005 행정입법을 통해 2004 행정입법에서 1년간 그 인식을 유예해 주었던 대여금 및 파생계약 관련 손익을 10년간 분할해서 인식하는 제도 등 최초 도입연도 혹은 최초 도입 기업에 대한 특례제도를 마련하였다.

이탈리아의 경우도 IFRS를 최초로 도입하는 법인에 대해서는 IFRS 도입으로 인해 도입한 첫 과세연도에 조세부담상 불리하게 되는 것을 막기 위하여 세법상 특례를 두었다. 이는 중립성의 원칙을 구현하기 위한 경과규정(transitional rule)으로 볼 수 있다. 우선 첫째, 재고자산의 평가에 관하여 특례를 두고 있다. 법인이 IFRS에서 인정하지 않는 후입선출법(LIFO)에서 IFRS에서 채택한 방법인 선입선출법(FIFO)

IV. 우리나라 법인세법 개정을 위한 정책적 제언 269

으로 재고자산 평가방법을 변경하는 경우, 최소한 3개 과세연도 동안 당해 평가증 금액의 과세를 이연시킬 수 있는 특례규정을 마련하였다²⁹⁶). 둘째, 장기공급계약(long-term supplies)의 경우 수익인식에 대한 방법을 취득원가법(cost method)에서 원가보상법(agreed compensation method)으로 변경하는 경우 세무상으로는 IFRS를 채택하더라도 특례에 따라 취득원가법을 지속적으로 적용하여 평가하도록 규정하고 있다²⁹⁷).

이와 같이 본 연구의 분석대상 국가에서 IFRS를 최초로 도입하는 기업이나 최초 도입연도에 회계기준의 변경으로 과세소득이 급격하게 증가한 기업에 대하여는 이를 유예하거나 분할 납부하는 방식 등에 대한 특례조치를 취한 경우가 많이 있었다. 우리나라의 세제당국도 IFRS를 최초로 도입한 기업이나 도입연도에 기업의 급격한 세부담 증가를 줄여주기 위하여 특례제도를 제정하는 것을 적극 검토하여야 한다.

2. 규정 측면에서의 정책적 제언

이 절에서는 본 연구의 제Ⅲ장에서 분석한 영국, 호주 그리고 이탈리아의 회계 및 세법규정을 종합적으로 정리하고 이로부터 우리나라 세제당국에 대한 정책적인 제안을 하고자 한다.

가. 주요 항목별 회계 및 세법규정의 비교: 종합

제Ⅲ장에서 분석한 분석대상 국가의 주요 항목별 회계 및 세법규정을 종합적으로 정리하면 다음의 <표 IV-1>과 같다.

296) Paola Flora(2007)

297) Paola Flora(2007)

〈표 IV-1〉 주요 항목별 회계기준 및 세법 비교표 : 종합

항목	IFRS	영 국		호 주		이탈리아	
		UK GAAP	세법	A-GAAP	세법	Italian GAAP	세법
(1) 재무 제표 표시	<재무제표의 범위> - 재무상태표 - (포괄)손익계산서 - 자본변동표 - 현금흐름표 - 주석	- 대차대조표 - (포괄)손익계산서 - 주주 자금변동표 - 현금흐름표 - 주석	○ 회계장부로 포괄적으로 규정 - 대차대조표, 손익계산서 및 이에 대한주석으로 제공되는 추가 정보, 이사회보고서, 감사보고서 등을 포함	- 재무상태표 - 성과계산서 - 현금흐름표 - 주석 등	○ 재무제표, 거대증빙, 소득산출 문서 등 폭넓게 규정	- 대차대조표 - (포괄)손익계산서 - 주석	- 대차대조표 - 손익계산서 - 회계장부
(2) 건설 계약	○ 진행기준을 적용 - 단, 진행률은 공사계약의 실질에 따라 합리적으로 측정	○ 진행기준을 적용 - 단, 수익의 작업진행률로는 원가기준법만을 인정	○ 기업회계에 따라 진행기준으로 인식한 수익을 세무상으로도 인정(장기계약에 한함)	○ 진행기준을 적용 - 수익의 진행률은 원가기준법, 물리적 완성기준, 측정기준 모두 허용	○ 장기건설계약의 경우에 진행기준을 허용하여 회계기준 수용 - 진행률기준에 회계기준 방법 이외의 기준도 허용	○ 원성기준과 진행기준 선택가능	○ 진행기준 적용

<표 IV-1>의 계속

항목	영국		호주		이탈리아	
	UK GAAP	세법	A-GAAP	세법	Italian GAAP	세법
IFRS						
종업원급여	<p>○ 예측단위방식에 의한 보편수리적 가정을 이용하여 측정</p> <p>○ 확정급여형(DB) 도입</p> <p>○ 12개월 이후 지급될 종업원급여는 현재가치 평가</p>	<p>○ 세무상 퇴직급여부채 인정하지 않음</p> <p>○ 퇴직급여는 지급기준으로 비용공제함</p>	<p>○ 퇴직급여로 계산하는 비용은 퇴직펀드에 불입하는 금액</p> <p>○ 12개월 이후 지급될 종업원급여에 대한 현재가치 평가 규정 없음</p>	<p>○ 세법상 연금 펀드에 현금불입한 금액만 소비 인정</p> <p>○ 확정급여형과 누적급여형</p> <p>○ 회계상 평가 불인정</p>	<p>○ 민법에 의하여 명목가치로 계산된 금액</p>	<p>○ 퇴직보상 적립금 손금인정</p>
(3) 퇴직급여부채						
주식	<p>○ 성과기간 동안 인식</p> <p>- 특정 성과요건을 충족하면 인식</p>	<p>○ 공제요건</p> <p>- 사업목적 요건, 주식요건, 회사요건, 종업원의 소득세법상 지위요건을 충족하여야 함</p> <p>○ 공제시기</p> <p>- 종업원이 해당 주식을 취득한 과제기간</p>	<p>○ 주식기준 보상 거래 적용범위는 임원과 이사에 한정하여 인식</p> <p>- 재무제표의 주식 사항에 공시</p> <p>- 비시장성 주식과 시장성 주식에 대해 별도 구분 평가 있었음</p>	<p>○ 특정 요건을 충족하는 경우에만 회사의 손비로 인정</p> <p>- 종업원 1인당 손비금액(Min(a,b))</p> <p>a: 1,000호주달러</p> <p>b: 주식 시장가치-취득 금액</p>	<p>○ 부채, 비용으로 인식하지 않음</p>	<p>○ 부채, 손금으로 인정되지 않음.</p>
(4) 기준보상						

〈표 IV-1〉의 계속

항목	영국		호주		이탈리아	
	UK GAAP	세법	A-GAAP	세법	Italian GAAP	세법
IFRS ○ 회계성 항목은 보고기간의 말일의 마감환율, 비회계성 항목의 경우 역사적 원가로 측정된 경우 역사적 환율, 공정가치로 측정된 항목은 공정가가 결정된 날의 환율로 환산 ○ 보고통화와 기능통화를 구분 인식 ○ 해외사업장 처분손익은 당기손익으로 처리	○ 현지통화 관련 규정이 기능 통화와 유사	○ 도입 - 특정 손익의 경우 요건을 갖추면 기능통화로 계산하는 것이 가능 - 기능통화로 계산한 과세손익을 파운드로 환산하여 과세소득을 산출함	○ 회계성 항목의 외환환산 손익은 당기손익으로 비회계성 항목은 거래일의 환율로 환산 ○ 기능통화 규정 없음 ○ 해외사업자 처분에 대한 손익인식 규정 없음	○ 외환환산 규정은 forex rule 적용 ○ 외환환산에 적용되는 환율의 범위: 실제환율, 평균환율, 임의환율 감세법은 재무제표 작성에 사용된 환율 ○ 기능통화 환산규정 운영 - 적격기능통화 장의 - 기능통화 규정으로 신고할 수 있는 납세자 별도 규정 - 적격기능통화로 표시된 과세소득 환산시 평균환율 또는 과세연도말 환율의 환율	Italian GAAP ○ 마감일의 환율로 환산 ○ 기능통화 불인정	세법 ○ 미실현 외환환산차이 불인정 ○ 기능통화 인정
	○ 현지통화 관련 규정이 기능 통화와 유사	○ 도입 - 특정 손익의 경우 요건을 갖추면 기능통화로 계산하는 것이 가능 - 기능통화로 계산한 과세손익을 파운드로 환산하여 과세소득을 산출함	○ 회계성 항목의 외환환산 손익은 당기손익으로 비회계성 항목은 거래일의 환율로 환산 ○ 기능통화 규정 없음 ○ 해외사업자 처분에 대한 손익인식 규정 없음	○ 외환환산 규정은 forex rule 적용 ○ 외환환산에 적용되는 환율의 범위: 실제환율, 평균환율, 임의환율 감세법은 재무제표 작성에 사용된 환율 ○ 기능통화 환산규정 운영 - 적격기능통화 장의 - 기능통화 규정으로 신고할 수 있는 납세자 별도 규정 - 적격기능통화로 표시된 과세소득 환산시 평균환율 또는 과세연도말 환율의 환율	Italian GAAP ○ 마감일의 환율로 환산 ○ 기능통화 불인정	세법 ○ 미실현 외환환산차이 불인정 ○ 기능통화 인정
환율 (5) 변동 효과						

<표 IV-1>의 계속

항목	영국			호주		이탈리아	
	UK GAAP	세법	A-GAAP	세법	Italian GAAP	세법	
(6) 재고 자산	IFRS ○ 후임선출법 인정	○ 후임선출법 불인정	○ 후임선출법 불인정	○ 후임선출법은 불인정	○ 후임선출법 인정	○ 후임선출법 인정	
	○ 구성요소별 감가상각	○ 경제계 내용연수가 다른 경우 구성요소별 감가상각	○ 건물/구축물의 경우는 구분상각 가능함	○ 회계와 독립적으로 표준자본 공제 운용	○ 구성요소별 감가상각 불가	○ 구성요소별 감가상각 불가	
(7) 유형 자산	○ 감가상각구성요소 제검토	○ 감가상각 구성요소 매년 제검토	○ 자본가치에 대한 가치 변동은 인정하지 않음	○ 세법상 내용연수는 납세자가 직접 추정하거나 국제경쟁이 강한 내용연수 사용	○ 구성요소별 감가상각이 없으므로 관련된 제검토 없음	○ 구성요소별 감가상각이 없으므로 관련된 제검토 없음	
	○ 원가모형과 제평가모형 중 선택적용	○ 원가모형과 제평가모형 중 선택적용	○ 제평가 인정하나, 동일한 자산 분류만 인정	○ 원가모형만 인정	○ 원가모형만 인정	○ 원가모형만 인정	

〈표 IV-1〉의 계속

항목	영국				호주		이탈리아	
	UK GAAP	세법	A-GAAP	세법	Italian GAAP	세법		
(8) 차입 원가	<ul style="list-style-type: none"> ○ 자본화 강제 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 자본화 허용 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 격격자산 취득에 발생하는 이자비용 자본화 허용 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 자금차입이 소득충출목적인 경우 손급산입을 허용 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 자가 생산 고정자산에 대한 투자와 관련된 이자비용에 대해 자본화 선택가능 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 자산의 매입 등을 위해 조달한 차입금의 이자비용은 자본화 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 투쟁차입금만 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 투쟁차입금만
	<ul style="list-style-type: none"> ○ 일반차입금도 자본화 대상 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 투쟁차입금만 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 투쟁차입금만 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 투쟁차입금만 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 투쟁차입금도 자본화 가능 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 투쟁차입금만 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 투쟁차입금만 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 투쟁차입금만
(9) 무형 자산	<ul style="list-style-type: none"> ○ 비한정내용연수들 가진 무형자산은 상각하지 않고 매년 손상평가 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 회계상 손상평가예를 인정. 또는 4% 고정비용상각도 인정됨 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 무형자산에 대한 감모상각을 인정하지 않고 손상평가는 적용함 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 영업권은 상각은 인정하고 있지 않음 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 매입 영업권 상각 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 매입 영업권에 대해서 상각 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 투쟁차입금만 	
	<ul style="list-style-type: none"> ○ 원가모형과 재평가모형 중 선택 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세법상 일정산식에 의해 평가함 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 무형자산의 공정 가치가 신뢰할 수 있는 경우 재평가 허용 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 유형자산과 같이 표준자산공제에 도에 따라 일정금액을 손비로 인정 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 재평가 불가 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 재평가의 과세 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 재평가의 과세 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 재평가의 과세

〈표 IV-1〉의 계속

항목	영국			호주		이탈리아	
	UK GAAP	세법	A-GAAP	세법	Italian GAAP	세법	
자산 손상 (10)	<ul style="list-style-type: none"> 손상차손을 인정 	<ul style="list-style-type: none"> 손상차손을 인정 	<ul style="list-style-type: none"> 손상차손을 인정하나, 채고자산 등 일부에 대하여는 인정하지 않음 	<ul style="list-style-type: none"> 회계와 같은 손상평가에 대한 규정은 없음 	<ul style="list-style-type: none"> 손상차손을 인정 	<ul style="list-style-type: none"> 손상차손을 불인정 	
충당 부채 (11)	<ul style="list-style-type: none"> 충당부채와 우발자산은 사실상 확실한 경우에 인식 	<ul style="list-style-type: none"> 세법상 특정요건을 충족하는 경우에만 인정 	<ul style="list-style-type: none"> 충당부채와 우발자산은 가능성이 높은 경우에 인식 가능 	<ul style="list-style-type: none"> 판측활동, 소송예상비용, 휴가비용 등 회계처리법에 따라 장부에 계상되는 충당금은 세법상 인정하지 않음 	<ul style="list-style-type: none"> 결정가능하고 발생가능한 충당부채 인정 	<ul style="list-style-type: none"> 대손충당금, 퇴직관련 충당금 등 특정 충당부채만 인정 	
금융 상품 : 표시 (12)	<ul style="list-style-type: none"> 상환우선주를 부채 혹은 자산으로 분류 	<ul style="list-style-type: none"> 상환우선주는 자산으로 분류 	<ul style="list-style-type: none"> 상환우선주는 자산으로 분류 	<ul style="list-style-type: none"> 상환우선주는 자본으로 분류 	<ul style="list-style-type: none"> 우선주는 주주지분임 	<ul style="list-style-type: none"> 상환상 우선주는 주주지분임 	

〈표 IV-1〉의 계속

항목	영국		호주		이탈리아	
	UK GAAP	세법	A-GAAP	세법	Italian GAAP	세법
IFRS ○ 부분 공정가치 모델 채택	○ 부분 공정가치 모델 채택	○ 일부 항목에 대해 시기법 적용을 인정	○ 재평가되는 비유동금융자 산과 매매목적의 금융자산은 공정가치로 평가	○ 금융상품과 규정에 따라 금융 상품의 손익인식 방법 5가지 선택 적용 가능 - 발생실원주의법 - 헤지금융상품법 - 공정가치법 - 외화채환산법 - 재무제표준용법 ○ 금융상품의 손익인식 기준과 관련하여 세법과 회계를 일치	○ 고정금융자산 재평가 불가 ○ 고정금융자산은 취득원가로 평가 후 손상시 감액	○ 고정자산이 아닌 유기증권은 취득가액과 시가 중 낮은 가액으로 평가 ○ 유기증권 감액불가, 다만 IFRS 도입시 시가평가가 가능
	○ 금융자산의 경우 손상 발생의 객관적 증거가 있는 경우 손상차손 인식 가능	○ 대어금 및 수취채권에 한해 손상차손을 인정	○ 대어금 및 수취채권에 대해 손상차손 불인정	○ 대어금 및 수취 채권이 손상 발생의 객관적 증거가 있는 경우 손상 차손 인식 가능	○ 대어금 및 수취채권의 손상차손 인정	○ 대어금 및 수취채권의 대손상각을 한도 내에서 인정

금융
상품
·
(3) 인식 과
측정

IV. 우리나라 법인세법 개정을 위한 정책적 제언 277

<표 IV-1>의 계속

항목	영국				호주		이탈리아	
	UK GAAP	세법	A-GAAP	세법	Italian GAAP	세법		
(4) 보험 계약	<ul style="list-style-type: none"> ○ 책임준비금을 자산부채법에 따라 인식하며 공정가치 평가 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 회계상 차이를 따르며 다만, 세무조사 과정에서 적정금액 규정을 통해 제한을 받을 수 있음 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 책임준비금은 이연매칭법에 따라 원가법으로 인식 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 보험사의 법정준비금의 경우 별도 항목에 대해서 세법상 부채로 인정 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 법령에 의한 기술적 준비금 설정가능 ○ 책임준비금 감독규정 등에 따라 설정 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 법령에 의한 기술적 준비금 경우 회계원칙을 인정 ○ 책임준비금은 회계에서 설정한 금액을 인정 		
	<ul style="list-style-type: none"> ○ 거대손실 위험에 대비하기 위한 비상위험준비금을 인정하지 않음 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 감독규정에 따라 비상위험준비금은 부채로 인식 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 우발사고 준비금과 평준화준비금의 적립을 인정 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 미소멸 리스크준비금, 우발사고준비금, 평준화준비금 등은 세법상 부채로 인정하지 않음 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 비상위험 준비금은 감독규정 등에 따라 설정 ○ 비상위험준비금은 회계에서 설정한 금액을 인정 			

위의 표에서 보듯이 본 연구의 분석대상인 각 국가에서는 IFRS의 도입에도 불구하고 많은 부분에서 IFRS와는 다른 내용으로 자국의 회계기준(local GAAP)이나 세법규정을 유지하고 있다. 이러한 규정의 대표적인 예를 정리하면 다음과 같다. 우선 공정가치평가와 손상차손을 규정한 IFRS와는 달리 자산에 대한 공정가치평가나 손상차손은 일반적으로 세법에서는 인정하고 있지 않다. 그리고 퇴직급여부채의 인식에서는 보험수리적 가정을 이용한 예측단위방식에 의한 IFRS 규정보다는 지급기준 등 자국의 규정을 세법에서 유지하고 있는 경우가 많았다. 또한 IFRS에서는 인정하고 있지 않은 재고자산에 대한 후입선출법 적용을 인정하는 경우가 많았다. 또한 IFRS에서 인식을 금지하고 있는 보험업계의 비상위험준비금에 대하여도 여전히 재무제표상의 부채로서 인식하고 이를 세법상 손금으로 인정하여 주고 있다.

자국 회계기준(local GAAP)이나 세법의 일부 규정에서는 IFRS 규정을 인정하는 경우도 있다. 영국의 경우, IFRS와 local GAAP를 동시에 회계기준으로 인정하기에, 세법규정에서도 다른 나라보다는 IFRS의 규정도 인정하여 주는 경우가 많았다. 이에 비하여 호주나 이탈리아의 세법에서는 기능통화와 같은 IFRS 도입으로 새로이 도입된 규정을 제외하고는 IFRS 규정의 내용을 세법에 도입하는 경우가 거의 없었다.

IFRS의 도입에도 불구하고 많은 세법상 규정이 IFRS와는 다른 내용을 유지하고 있다. 이러한 현상의 원인은 여러 가지가 있을 수 있다²⁹⁸⁾. 우선 IFRS는 기본적으로 투자자를 위한 회계규정이기에 세법의 입장에서 받아들이기가 쉽지 않은 측면이 있다. 또한 IFRS의 내용이 재무상태표 중심이며, 미실현손익을 반영한 공정가치를 사용하고 있으며, 경제적 실질을 강조하는 규정이다. 이에 비하여 세법은 손익계산서의 내용에 보다 초점이 있으며 미실현손익을 인정하지 않는 원가모형이고 경제적 실적보다는 법적인 형식을 강조하기에, IFRS 도입에

298) 이하의 내용은 Newton(2006)의 pp. 3~9에 언급되어 있는 내용을 참조하였다.

IV. 우리나라 법인세법 개정을 위한 정책적 제언 279

도 불구하고 기존의 세법규정을 유지하는 것으로 추측된다. 이와 같이 투자자에게 기업에 대한 회계정보를 제공하는 것을 목적으로 하는 IFRS와 기업의 소득에 대하여 과세하는 것을 목적으로 하는 법인세법은 그 목적에서 차이가 있을 뿐 아니라 그 목적을 달성하기 위한 구체적인 방법에서도 차이가 있다. 이에 따라 IFRS와 세법의 내용이 반드시 일치할 필요가 없다는 측면에서 IFRS를 도입한 이후에도 세법은 IFRS와 다른 규정을 유지하는 경우가 많았다. 이 외에 세법규정이 자국 기업의 납세순응비용이나 대외경쟁력에 미치는 영향을 감안하여 기존의 규정을 유지할 수도 있다.

나. 우리나라 세제당국에 대한 정책적 제언: 규정 측면

IFRS 도입에 따른 법인세법의 내용을 변경하여야 하는 우리나라 세제당국에서는 이미 IFRS를 도입한 세계 각국의 도입사례를 면밀히 분석하여 앞으로 법인세법의 내용을 변경하여야 할 것이다. 이 과정에서 IFRS의 도입이라는 세계적인 추세에 대한 파악과 더불어 이를 실제 적용하여야 하는 기업의 애로를 충분히 고려하여 법인세법 개편과정에 임하여야 할 것으로 생각된다.

이에 본 연구에서는 세법의 규정 측면에서 다음과 같은 사항을 정책적인 제안으로 제시하고자 한다.

첫 번째로, IFRS 도입에 따른 주요 국가의 세제개편방안의 내용을 면밀히 검토할 필요가 있다. 이러한 의미에서 비록 적은 국가에 대한 사례이지만 본 연구의 내용이 일조할 수 있을 것이다. 앞의 분석에서 보았듯이 이미 IFRS 도입이 된 국가라 하더라도 세법이나 자국 회계기준은 기존의 내용을 그대로 유지하고 있는 경우가 많았다. 이러한 것은 규정 변경에 따른 기업의 순응비용 등 기업의 애로를 해결하려는 측면이 있었을 것으로 추측된다. 이에 우리나라 세제당국도 IFRS라는 세계적인 추세에 적응하는 것도 중요하지만 실제 이를 적용하여야 하

는 입장에 있는 기업에 대한 고려가 있어야 할 것이다.

두 번째로 IFRS의 도입에 따른 세제개편을 할 때, 관련 학계의 연구나 기업의 건의 내용을 깊이 있게 검토하고 참조할 필요가 있다. IFRS 도입에 따른 법인세법 개정 방안에 대해서는 관련 학계에서 여러 연구가 이루어졌다²⁹⁹). 또한 관련 업계에서 IFRS 도입에 따른 법인세법 개정에 대한 건의서나 연구보고서가 작성되었다³⁰⁰). 이미 IFRS를 도입한 국가에서도 세법개정과 관련하여 관련 업계와 학계의 의견을 청취한바, 우리나라 세제당국도 관련 연구와 건의에 관심을 기울이면서 세법개정안을 마련하여야 할 것이다.

세 번째로 EU에서 소속국가의 과세표준 계산과정을 통일하기 위한 움직임의 일환으로 통일된 과세소득 계산규정(Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB)을 마련하고 있다. 즉 IFRS의 도입을 계기로 EU 국가간의 상이한 과세소득 계산규정을 통일된 과세소득규정을 마련하여 여러 국가에 걸쳐 사업을 하는 기업들의 과세소득 계산과정을 간편하게 하자는 의도에서 출발하였다. EU에서는 이러한 규정을 마련하기 위하여 2004년에 working group을 만들어 출범시켰다. 물론 이에 대한 EU 국가간의 의견 통일이 이루어진 상황은 아니나, CCCTB의 내용과 이에 대한 연구를 살펴봄으로써 우리나라의 IFRS 도입에 따른 세제개선안에 포함되는 구체적인 규정을 마련하는 데 도움을 받을 수 있을 것이다.

299) 대표적으로 한국조세연구원에서 발간한 심태섭 외(2009), 한국세무학회 의 2008, 2010년 심포지엄 등이 있다.

300) 대표적으로 대한상공회의소(2010), 한국공인회계사회(2008), 한국상장회사협의회(2009), 한영회계법인(2008) 등이 있다.

V. 결 론

우리나라는 지난 2007년 3월 IFRS 도입에 대한 로드맵을 발표한 바 있다. 이에 따라 2011년부터 IFRS를 적용하게 되어 있다. 또한 IFRS를 적용하지 않는 기업이 적용하여야 하는 일반기업회계기준도 이미 제정되었다. 이렇게 회계 측면의 준비가 완료됨에 따라 2010년 하반기부터 IFRS 도입에 따른 법인세법 개정방안이 본격적으로 마련되어 가고 있다.

이러한 시점에서 우리나라보다 IFRS를 먼저 도입한 국가의 경험을 자세히 분석하여 앞으로 우리나라 세제당국과 세무행정당국이 겪을 수 있는 시행착오를 줄일 필요가 있다. 그런데 IFRS 도입에 따른 외국의 도입사례에 대한 기존연구는 그 내용이 너무 적어 정책당국에서 새로운 정책대안을 수립하는 데 필요한 정보를 얻는 데 한계가 있다. 이에 이미 IFRS를 도입한 나라에서 세법 그리고 세무행정 측면에서 어떠한 준비를 하였으며 또한 어떠한 과정을 겪었는지를 보다 심도 있게 분석한 연구가 필요하다.

이에 본 연구는 IFRS의 도입에 따라 주요 외국에서 세법 측면에서 어떠한 대응을 하였는지 심층 분석을 하기 위한 것이다. 이를 위하여 본 연구에서는 주요 국가의 IFRS의 도입방식, 기업회계와 세무회계 간의 관계 설정 방식에 대해 검토하고, 이를 기초하여 구체적으로 IFRS 도입에 따라 세법 측면에서 어떻게 대응하였는가를 살펴보고자 한다. 이와 같이 주요 외국의 사례를 제시함으로써 향후 우리나라의 법인세법 개정방안의 마련에 도움이 되는 정책적인 제안을 하는 것이 본 연구의 궁극적인 목적이다.

이러한 연구목적을 달성하기 위하여 우리나라보다 먼저 IFRS를 도

입한 나라 가운데 우리나라와 유사한 상황에 있는 국가를 분석대상으로 선정하고자 하였다. 우선 기업회계와 세무회계와의 관계가 우리나라와 유사하고, 상장법인의 연결재무제표뿐만 아니라 별도(개별)재무제표에도 IFRS를 적용하도록 된 국가를 선정하였다. 본 연구는 이러한 두 조건을 고려하여 분석할 국가로 영국, 호주 그리고 이탈리아를 선정하였다. 이들 국가에 대하여 IFRS 도입 전후의 세제/세무행정 측면에서의 대응내용을 심도 있게 분석하였다.

이러한 분석을 통하여 IFRS 도입에 따라 세법개정을 하여야 하는 우리나라 세제/세정당국에 대해 제도적인 측면과 규정 측면으로 나누어 정책적 제안을 제시하였다.

우선 제도적인 측면에서는 다음과 같은 제안을 하였다.

첫 번째로, 우리나라 세제당국은 최대한 빠른 시점에 IFRS 도입에 따른 세법개정 대원칙 및 세법개정 일정을 발표하여야 한다. 이렇게 함으로써 납세자인 기업이 새로운 회계기준인 IFRS하에서 느끼는 세법 변경에 따른 불안감을 해소할 수 있을 것이다.

두 번째로, IFRS 도입 전후 관련 전문가위원회를 적극적으로 활용하여야 한다. 즉 IFRS 도입 전후 관련 전문가로 이루어진 각종 위원회를 만들어 이 위원회에서 관련 업계, 전문가의 의견을 청취하는 등 노력을 하여 실제 IFRS를 도입하는 과정에서 납세자인 기업이 겪는 애로사항을 최대한 줄이는 데 노력을 하여야 한다.

세 번째로, 장기적인 관점에서 기업회계와 세무회계와의 관계를 재정립하여야 할 것이다. 이를 통하여 두 기준간의 차이로 인하여 납세자가 겪는 애로사항을 최대한 줄이도록 노력하여야 할 것이다.

네 번째로, IFRS를 도입하는 과정에서 우리나라 세제/세정당국은 적극적인 자세로 IFRS 도입에 대응하여야 한다. 또한 최초 도입 기업/연도의 특례규정 마련 등 조치로 최초 도입연도의 기업 부담을 줄여주어야 할 필요가 있다.

다음으로 본 연구의 세법규정 측면에 대한 정책적인 제안은 다음과

같다.

첫 번째로, IFRS 도입에 따른 세법개정시 우리나라 기업의 납세순응비용이나 국제경쟁력 등 세법개정에 영향을 받는 여러 요소를 고려하여 신중하게 세법을 개정하여야 한다. 앞의 분석에서 보았듯이 이미 IFRS를 도입한 국가에서도 세법이나 자국 회계기준은 기존의 내용을 그대로 유지하고 있는 경우가 많았다. 이러한 것은 규정 변경에 따른 기업의 순응비용 등 기업의 애로를 해결하려는 측면이 있었을 것이라 추측된다. 또한 IFRS는 기본적으로 투자자를 위한 회계규정이기에 세법의 입장에서 받아들여기가 쉽지 않은 측면이 있다. 그리고 이 외에 세법규정이 자국 기업의 대외경쟁력에 미치는 영향을 감안하여 기존의 규정을 유지할 수도 있었을 것이다.

두 번째로, IFRS의 도입에 따른 세제개편을 할 때, 관련 학계의 연구보고서나 기업/업계에서 제출한 건의서의 내용을 깊이 있게 검토하고 참조할 필요가 있다. 이미 IFRS를 도입한 국가에서도 세법개정과 관련하여 관련 업계와 학계의 의견을 청취한바, 우리나라 세제당국도 IFRS 도입에 따른 법인세법 개정방안에 대해서는 관련 학계와 업계의 건의서나 연구보고서에 관심을 기울이면서 세법개정안을 마련하여야 할 것이다.

IFRS라는 거대한 세계적인 흐름 안에서 우리나라 법인세법을 개정하는 것은 쉽지 않은 일이다. 그러나 이 과정에서 우리나라 기업의 국제경쟁력이 저하되거나 납세자의 납세순응비용으로 애로를 겪는 경우가 발생할 수도 있다. 이에 우리나라 세제/세정당국은 이미 우리나라보다 IFRS를 먼저 도입한 외국의 사례를 면밀히 검토하여야 할 필요가 있다. 이러한 과정에서 본 연구보고서의 내용이 의미 있는 도움을 주기를 기대하는 바이다.

참고문헌

- 금융감독원, 『국제회계기준 동향』 제3호, 금융감독원 회계제도실, 2007. 5. 28.
- 금융감독원, 『국제회계기준의 이해와 도입준비』, 금융감독원 회계제도실, 2009.
- 금융감독원, 『유럽연합의 국제회계기준 적용실태에 관한 보고서』, 금융감독원 회계제도실, 2008.
- 대한상공회의소, 『국제회계기준(IFRS) 도입에 따른 세제개선과제 건의』, 2010.
- 박명호 · 김태훈 · 정희선, 『세무상 기능통화제도의 도입에 관한 연구』, 한국조세연구원, 2009.
- 심태섭 외, 『국제회계기준의 도입에 따른 세법 대응방안에 관한 연구』, 한국조세연구원, 2009.
- 이남령, 「국제회계기준 도입의 기업 세무에 대한 영향-유럽연합 국가들을 중심으로-」, 『세무와회계저널』 제10권 제3호, 2009, pp. 219~241.
- 이용섭, 『국제조세』, 세경사, 2005.
- 한국공인회계사회, 『국제회계기준 도입에 따른 세무유의사항 및 세제 개선방향에 관한 연구』, 2008.
- 한국경제신문(인터넷), 「2011년 도입 IFRS 회계장부, 기존방식과 차이 최소화 하라」, 2010. 4. 5.
- 한국상장회사협의회, 『IFRS도입에 따른 세제 개선의견』, 2009.
- 한국세무학회, 『국제회계기준(IFRS)과 조세』, 2008.
- _____, 『국제회계기준(K-IFRS) 도입에 따른 법인세법 개정 방안』, 2010.

한영회계법인, 『K-IFRS 도입에 따른 세제개선연구』, 2008.

Alessandro Cortesi, Elena Montani and Patrizia Tettamanzi, "IAS/IFRS Adoption by Italian Listed Companies: First Empirical Evidences," *International Review of Business Research Papers* Vol. 5 No. 3, April 2009, pp. 100~110.

Antonella Magliocco and Alessandra Sanelli, *European Taxation*, August/September 2009, IBFD.

Australian Accounting Standards Board (AASB), *IFRS Adoption In Australia*, 2009.

Australian Taxation Office (ATO), *Imputaiom reference guide*, 2004.

_____, *International Financial Reporting Standards: blueprint for Tax implications*, 2005.

_____, *Foreign exchange (forex): guide to functional currency rules International Financial Reporting Standards: blueprint for Tax implications*, 2006.

_____, *International Financial Reporting Standards - Guidelines for reporting taxation obligations*, 2006.

_____, *IFRS sub-committee's finalised and deleted issues register*, 2007.

_____, *Australian International Financial Reporting Standard Blueprint for Tax implication*, May 2005.

_____, *International Financial Reporting Standards: guidelines for reporting taxation obligations*, September 2006.

_____, *Taxation Determination TD*, 2007/24.

Badertscher, B., Phillips, J., Pincus, M., and Refo, S., "Earnings management strategies: To conform or not to conform,"

- The Accounting Review* 84(1), 2009, pp. 63~97.
- CCH, *Australian Master Tax Guide*, 2003, 2005, 2007, 2008, 2009.
- Christopher Nobes, *Tax Issues related to the Adoption of IFRS*, PricewaterhouseCoopers, 2004. 2.
- Cordazzo, Michela, *The impact of IAS/IFRS on accounting practices: Evidences from italian listed companies*, Seminaire DEMA/ERM, 2008.
- D'Ascenzo, Michael, "The ATO's approach to tax administration: working with the tax profession," Taxpayers Australia and Superannuation Australia Annual Conference, 2006.
- Deloitte Australia, *An overview of Australian equivalents to International Financial Reporting Standards*, 2004a.
- _____, *Differences between current Australian GAAP and Australian equivalents to IFRS*, 2004b.
- _____, *Disclosing the impacts of adoption Australian equivalents to International Financial Reporting Standards*, 2005.
- Dunne, Theresa, Suzanne Fifield, Gary Finningham, Alison Fox, Gwen Hannah, Christine Helliard, David Power, and Monica Venezami, *The Implementation of IFRS in the UK, Italy and Ireland*, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 2008.
- Frost, Tont and Besty Rumble, *Australia Branch reports*, IFA, 2009.
- Gammie, M., Giannini, S., Lemm, A., Oestreicher, A., Parascandolo, P., and Spengel, C., *Achieving a Common Consolidated Corporate Tax Base in the EU*, CEPS, 2005.
- Gavana, G., G. Guggiola and A. Marenzi, *Evolving Connections Between Tax and Financial Reporting in Italy*, Università

- dell'insubria facoltà di economia, 2010. 1.
- Graham, John R., Raedy, Jana., and Shackelford, Douglas A., "Research in Accounting for Income Taxes," SSRN Working Paper Series, 2010.
- Hanlon, M., and Maydew, E., "Book-tax conformity: Implications for multinational firms," *National Tax Journal* 62, 2009, pp. 127~153.
- HM Revenue and Customs(HMRC), *International Accounting Standards - the UK tax implications*,
http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/int_accounting_hm
- IBFD, "Tax accounting in Germany-An outline," *European taxation* August/September 2009.
- IBFD, "Italy-Developments in tax accounting," *European Taxation* August/September 2009.
- ICAEW Financial Reporting Faculty, *EU Implementation of IFRS and The Fair Value Directive*, 2007.
- James, S., *The Relationship Between Accounting and Taxation*, University of Exeter Discussion Papers in Management, No.02/09, 2002
- Jacobs, O.H., Spengel, C., Stetter, T. and Wendt, C., *EU Company Taxation in case of a Common Tax base*, ZEW Discussion Paper No. 05-37, 2005.
- Luca Rossi, *Derivatives & Financial Instruments*, July/August 2008, IBFD, 2008. 8.
- Marxen, Robert, *Tax effect Accounting/IFRS presentation*, Taxation Institute of Australia, 2005.
- McClelland, J., and Mills, L., "Weighing benefits and risks of taxing book income," *Tax Notes* Vol. 115 (No.7), 2007, pp. 779~787.

- Newton, David, *IFRS: Tax implications for the EU financial services industry - are you ready?*, PriceWaterHouseCoopers, 2006.
- National Tax Liaison Group, *IFRS Sun-committee's Finalised and Deleted Issues register*, september 2007.
- Otto H.Jacobs., Christoph Spengel., Thorsten Stetter., and Carsten Wendt, *EU Company Taxation in Case of a Common Tax Base*, Discussion Paper No.05-37, ZEW, 2005.
- Paola Flora, *Derivatives and Financial Instruments*, IBFD, January/February 2007.
- Essers, Peter and Ronald Russo, "The Precious Relationship between IAS/IFRS, National Tax Accounting Systems and the CCCTB," *The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure and Corporate Law Accounting Concepts* (ed.) Peter Essers, Theo Raaijmakers, Ronald Russo, Pieter van der Schee, Leo van der Tas, and Peter van der Zanden, Kluwer Law International BV, Netherlands, 2009.
- Principi Contabili Internazionali-Analogie e Differenze IFRS, US GAAP e Principi Italiani, Pricewaterhousecoopers, 2008, 6.
- Pricewaterhousecoopers, *AIFRS and IFRS -similar but not the same*, 2005.
- _____, *PwC inform- IFRS/UK main differences indicator*, 2005.6.
- _____, *IFRS Similarities and Differences: IFRS, US GAAP, and Italian GAAP*, 2006.
- _____, *Tax implication of IFRS conversion on debt arrangement*, 2009.
- Shön, W., "International Accounting Standards- A Starting Point for a Common European Tax Base?," *European Taxation*,

10/2004, 2004, pp. 426~440.

The Treasury of Australian Government, *Thin capitalisation: Application of accounting standards*, 2006.

Tont Frost and Besty Rumble, *Australia branch report*, IFA, 2009.
Working Group On IFRS Impact and CBSO Databases, European Committee of Central Balance Sheet Data Offices(CBSO), 2009, 10.

<http://blog.ifrs.com/2009/06/ifrs-for-small-and-mediumsized-entities.html>

[http://en.wikipedia.org/wiki/Generally__Accepted__Accounting__Principles__\(UK\)](http://en.wikipedia.org/wiki/Generally__Accepted__Accounting__Principles__(UK))

<http://uk.yahoo.com/>

<http://www.aasb.com.au/>

<http://www.afaanz.org/>

<http://www.ato.gov.au/>

http://www.ato.gov.au/taxprofessionals/pathway.asp?pc=001/005/036&mfp=001/005&mnu=47607#001__005__036

<http://www.ato.gov.au/taxprofessionals/content.asp?doc=/content/52984.htm>

<http://www.ato.gov.au/taxprofessionals/content.asp?doc=/content/34924.htm&pc=001/005/036/002/002&mnu=&mfp=001/005&st=&cy=1>

<http://www.ato.gov.au/taxprofessionals/content.asp?doc=/content/55202.htm>

<http://www.ato.gov.au/taxprofessionals/content.asp?doc=/content/64654.htm>

<http://www.ato.gov.au/taxprofessionals/content.asp?doc=/content/65507.htm>

<http://www.ato.gov.au/print.asp?doc=/content/00106952.htm>
<http://www.charteredaccountants.com.au/>
<http://www.estandardsforum.org/>
<http://www.frc.gov.au/>
<http://www.frc.org.uk/asb/technical/frsse.cfm>
<http://www.hmrc.gov.uk/>
<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/bimmanual/BIM31025.htm>
http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/int__accounting.htm
<http://www.iasb.org/IFS+for+SMEs/IFRS+for+SMEs.htm>
<http://www.iasplus.com/>
<http://www.iasplus.com/country/useias.htm>
<http://www.iasplus.com/country/australi.htm>
<http://www.ibfd.org/>
<http://www.icaew.com/>
<http://www.internationaltaxreview.com/>
<http://www.opsi.gov.uk/>
<http://www.swat.co.uk/>
<http://www.taxinstitute.com.au/>
<http://www.treasury.gov.au/>
[http://www.treasurer.gov.au/DisplayDocs.aspx?pageID=&doc=pres
sreleases/2005/002.htm&min=phc](http://www.treasurer.gov.au/DisplayDocs.aspx?pageID=&doc=pres
sreleases/2005/002.htm&min=phc)

〔부록 1〕 연결납세제도 도입 현황

1. OECD 국가 : 연결납세제도 도입 현황³⁰¹⁾

구분	소득통산형	손익대체형	미도입
Australia	√ ¹⁾		
Austria	√ ²⁾		
Belgium			√
Canada			√
Czech Republic			√
Denmark	√		
Finland		√ ³⁾	
France	√		
Germany		√ ⁴⁾	
Greece			√
Hungary			√
Iceland	√ ⁵⁾		
Ireland		√ ⁶⁾	
Italy	√ ⁷⁾		
Japan	√		
Korea	√		
Luxembourg	√		
Mexico	√		
Netherlands	√		

301) IBFD, 법인세법

구분	소득통산형	손익대체형	미도입
New Zealand	√ ⁽⁸⁾		
Norway		√ ⁽⁹⁾	
Poland	√		
Portugal	√		
Slovak Republic			√
Spain	√		
Sweden		√ ⁽¹⁰⁾	
Switzerland			√
Turkey			√
United Kingdom		√ ⁽¹¹⁾	
United States	√		
Number(30)	16	6	8

주: 1) 호주 : Wholly owned groups can elect to be taxed on a consolidated basis.

2) 오스트리아 : 2005년 법개정으로 법인세법상 손익대체형에서 소득통산형으로 변경- As from financial years ending in 2005, the old group taxation regime (Organschaft) has been replaced by a new group taxation regime (Unternehmensgruppe). The new regime is limited to domestic situations and is subject to a number of conditions regarding the relationship between the consolidated companies. The Organschaft remains relevant for VAT purposes (see 11.2.2.).

3) 핀란드 : Consolidated income(group contributions) : The members of a tax group do not file consolidated tax returns and the taxable income of the members is not consolidated for tax purposes.

4) 독일 : Group taxation (Organschaft) is possible in Germany for the purposes of corporate income tax, business tax and VAT
To achieve group taxation for corporate income tax and business tax purposes, a profit-and-loss pooling agreement (Ergebnisabführungsvertrag) must be concluded

The profit-and-loss pooling agreement requires that the controlled company transfer all its profits to the controlling parent and that the controlling parent actually cover the losses of the controlled company

5) 아이슬란드 : 2004년 이후 도입된 것으로 추정 - Group consolidation means, inter alia, that one company's losses can immediately be set off

against other companies' profits. Losses originating from tax years before the commencement of group consolidation may, however, subject to certain conditions, be set off against the same company's profits.

- 6) 아일랜드 : A corporation tax loss relief group consists of a parent company and its 75% subsidiaries.
- 7) 이탈리아 : Italy has introduced various forms of tax consolidation with effect for taxable periods beginning on or after 1 January 2004.
- 8) 뉴질랜드 : Wholly owned groups can elect to be taxed on a consolidated basis. Only New Zealand resident companies can be members of a consolidated group. Transactions between the members of a consolidated group are ignored.
- 9) 노르웨이 : Consolidated income(group contributions) : There is no consolidation of the income of the members of the tax group under Norwegian tax law, but two tax benefits are involved:
 - (1) the participating companies may make tax-deductible group contributions (see 9.2.); and
 - (2) they may make intercorporate transfers without realizing unrealized gains (see 9.4.).
- 10) 스웨덴 : Shifting of profit and income between resident companies(group contributions) : shifting of income is used to reallocate the profits and losses of an affiliated group.
- 11) 영국 : Group and consortium relief : Companies in a group with taxable profits may claim relief on the basis of losses in other group companies resident in the United Kingdom. This means that losses of a company (the surrendering company) are set off against profits of another (the claimant company).

2. Non - OECD 국가 : 연결납세제도 도입 현황³⁰²⁾

구분	소득통산형	손익대체형	미도입
Brazil			√
China			√
India			√
Russia			√
Singapore		√	

302) 자료 : IBFD

[부록 2] 소득통산형 연결납세제도의 연결범위³⁰³⁾

구분	연결범위 (more than)	모회사, 자회사 요건	비고
Australia	100%(직간접)	모두 내국법인	선택
Austria	50%(직간접)	내국법인 (모회사: 외국법인 ¹⁾ 가능)	선택 3년
Denmark	실질지배력기준	내국법인, 외국법인 가능	강제 선택(10년)
France	95%(직간접) ²⁾	내국법인 (자회사: 외국법인 가능)	선택 5년
Iceland	90%(직간접)	모두 내국법인	선택
Italy	50%(직간접)의 지분비율과 50%의 이익배분권 ³⁾	내국법인 (자회사: 외국법인 가능)	선택 3년(내국법인간) 5년(그외)
Japan	100%(직간접)	모두 내국법인	선택
Korea	100%(직간접)	모두 내국법인	선택
Luxembourg	95%(직간접) ⁴⁾	내국법인 (자회사: PE 포함)	선택, 5년
Mexico	50%(직간접)	모두 내국법인	선택
Netherlands	95%(직간접)	내국법인 (자회사: PE포함)	
New Zealand	100%(직간접)	모두 내국법인	선택
Poland	95% 등	모두 내국법인	선택, 3년
Portugal	90%	모두 내국법인	선택, 3년
Spain	75%(직간접)	내국법인 (모회사: PE 가능)	선택 (은행은 강제)
United States	80%(직간접)의 지분비율과 80%의 주식가치	모두 내국법인	선택

303) 자료 : IBFD, 법인세법.

- 주: 1) 오스트리아 : EC parent-Subsidiary Directive에 등록되어 있거나, 유럽경제구역(European Economic Area)에 사업장이 있는 외국법인으로서, 연결대상 자회사들이 오스트리아에 있는 외국법인의 지점에 귀속되는 경우 그 외국법인은 모회사가 가능
- 2) 프랑스 : 지분비율 고려시 employee stock option으로 발행된 주식 등은 고려하지 않음
- 3) 이탈리아 : 통제관계에 대하여 직간접적인 50% 지분비율과 이익배분권의 50%를 요건으로 하고 있음: "A domestic tax consolidation regime is available in the case of a control relationship equal to, directly or indirectly, more than 50% of the capital and more than 50% of the entitlement to the profits (Art. 117 et seq. TUIR)."
- 4) 룩셈부르크 : 지분비율이 95% 미만이라도, 모회사가 자회사의 지분을 75%이상 보유하고 있고 다른 주주가 연결납세에 동의하는 경우 가능

〔부록 3〕 EU 회원국의 IFRS-EU 적용범위

국가	법인	상장법인		비상장법인	
		연결재무제표	개별재무제표	연결재무제표	개별재무제표
오스트리아	모든 법인	강제적용	적용불가	강제적용	적용불가
벨기에	신용기관	강제적용	적용불가	강제적용	적용불가
	기타	강제적용	적용불가	선택적용	적용불가
키프로스	모든법인	강제적용	강제적용	강제적용	강제적용
체코공화국	모든법인	강제적용	강제적용	선택적용	적용불가
덴마크	모든법인	강제적용	선택적용	선택적용	선택적용
에스토니아	신용기관 등	강제적용	강제적용	강제적용	강제적용
	기타	강제적용	강제적용	선택적용	선택적용
핀란드	보험회사	강제적용	적용불가	강제적용	적용불가
	기타	강제적용	선택적용	선택적용	선택적용
프랑스	모든법인	강제적용	적용불가	선택적용	적용불가
독일	모든법인	강제적용	적용불가	선택적용	적용불가
그리스	모든법인	강제적용	강제적용	선택적용	선택적용
헝가리	모든법인	강제적용	적용불가	선택적용	적용불가
아일랜드	모든법인	강제적용	선택적용	선택적용	선택적용
이탈리아	감독금융기관	강제적용	강제적용	강제적용	강제적용
	보험회사	강제적용	적용불가	강제적용	적용불가
	기타	강제적용	강제적용	선택적용	선택적용
라트비아	은행 등	강제적용	강제적용	강제적용	강제적용
	기타	강제적용	선택적용	선택적용	적용불가

국가	법인	상장법인		비상장법인	
		연결재무제표	개별재무제표	연결재무제표	개별재무제표
리투아니아	은행 등	강제적용	강제적용	강제적용	강제적용
	기타	강제적용	강제적용	적용불가	적용불가
룩셈부르크	모든법인	강제적용	선택적용	선택적용	선택적용
몰타	모든법인	강제적용	강제적용	강제적용	강제적용
네덜란드	모든법인	강제적용	선택적용	선택적용	선택적용
폴란드	은행	강제적용	적용불가	강제적용	적용불가
	상장신청기업	N/A	N/A	선택적용	선택적용
	IFRS 그룹의 자회사	N/A	N/A	선택적용	선택적용
	기타	강제적용	선택적용	적용불가	적용불가
포르투갈	은행, 금융기관	강제적용	적용불가	선택적용	적용불가
	IFRS 그룹의 자회사	N/A	N/A	선택적용	선택적용
	기타	강제적용	선택적용	선택적용	적용불가
슬로바키아	모든법인	강제적용	적용불가	강제적용	적용불가
슬로베니아	은행, 보험회사	강제적용	강제적용	강제적용	강제적용
	기타	강제적용	선택적용	선택적용	선택적용
스페인	모든법인	강제적용	적용불가	선택적용	적용불가
스웨덴	모든법인	강제적용	적용불가	선택적용	적용불가
영국	모든법인	강제적용	선택적용	선택적용	선택적용

자료: EU Implementation of IFRS and The Fair Value Directive, ICAEW Financial Reporting Faculty, 2007, p. 24.

<국문요약>

IFRS 도입에 따른 주요국의 세법 대응방안에 관한 연구

심태섭 외

본 연구에서는 국제회계기준(IFRS)의 도입과 이에 따른 법인세법 개정이 이루어지고 있는 시점에서 우리나라보다 IFRS를 먼저 도입한 주요 외국의 IFRS 도입에 따른 세법대응 방안을 정리하고, 이를 토대로 우리나라 세무당국에 정책적 대안을 제안하였다. 이러한 연구 목적을 달성하기 위하여 기업회계와 세무회계와의 관계가 우리나라와 유사하고, 상장법인의 연결재무제표뿐만 아니라 별도(개별)재무제표에도 IFRS를 적용하도록 한 국가인 영국, 호주 그리고 이탈리아의 IFRS 도입에 따른 세법대응 과정을 분석하였다. 이러한 분석을 통하여 IFRS 도입에 따라 세법개정을 하여야 하는 우리나라 세제/세정당국에 대해 제도적인 측면과 규정 측면으로 나누어 정책적 제안을 제시하였다.

우선 제도적인 측면에서는 첫 번째로, 우리나라 세제당국은 최대한 빠른 시점에 IFRS 도입에 따른 세법개정 대원칙 및 세법개정 일정을 발표하여야 한다. 두 번째로, IFRS 도입 전후 관련 전문가위원회를 보다 적극적으로 활용하여야 한다. 세 번째로, 장기적인 관점에서 기업회계와 세무회계와의 관계를 재정립하여야 할 것이다. 네 번째로, IFRS를 도입하는 과정에서 우리나라 세제당국이나 세정당국은 적극적인 자세로 IFRS 도입에 대응하여야 한다. 또한 최초 도입 기업/연도의 특례규정 마련 등 조치로 최초 도입연도의 기업 부담을 줄여주어야 할 필요가 있다.

다음으로 본 연구의 세법규정 측면에 대한 정책적인 제안은 다음과 같다. 첫 번째로, IFRS 도입에 따른 세법개정시 우리나라 기업의 납세

순응비용이나 국제경쟁력 등 세법개정에 영향을 받는 여러 요소를 고려하여 신중하게 세법을 개정하여야 한다. 이미 IFRS를 도입한 국가에서도 기업의 대외경쟁력 유지 등 여러 이유로 IFRS가 도입된 이후에도 세법이나 자국 회계기준(local GAAP)을 기존대로 유지하고 있는 경우가 많았다. 두 번째로, IFRS의 도입에 따른 세제개편을 할 때, 관련 학계의 연구보고서나 업계에서 제출한 건의서의 내용을 깊이 있게 검토하고 참조할 필요가 있다.

IFRS라는 거대한 세계적인 흐름 속에서 우리나라 법인세법을 개정하는 것은 쉽지 않은 일이다. 그러나 이 과정에서 우리나라 기업의 국제경쟁력이 저하되거나 납세자의 납세순응비용으로 애로를 겪는 경우가 발생할 수도 있다. 이에 우리나라 세제/세정당국은 이미 우리나라보다 IFRS를 먼저 도입한 외국의 사례를 면밀히 검토하여야 할 필요가 있다. 이러한 과정에서 본 연구보고서의 내용이 의미 있는 도움을 주기를 기대하는 바이다.

〈Abstract〉

A Study on Changes in Tax Administrations and Tax Laws of Major Foreign Countries When They Adopted IFRS

Tae Sup Shim, et al.

The purpose of this report is to study the changes in tax administrations and tax laws of some foreign countries when they adopted International Financial Reporting Standards (IFRS). This study researched the processes of IFRS adoption and changes of tax laws in the United Kingdom, Australia and Italy, considering that those countries had some similarities with Korea in regard with the relations between tax accounting and accounting standards and the IFRS implementation scope.

This study makes suggestions for Korean tax administration after the IFRS adoption in two dimensions, the field of tax administration and tax law.

In tax administration, first of all, the Korea tax administration should announce the principles and the time schedule of tax law changes. Second, it should make the committees consisted of IFRS specialists, and reflect the suggestions of those committees. Third, in the long time perspective, the relationship between tax codes and accounting principles should be reconsidered. Fourth, the Korea tax administration should actively prepare some measures needed to adopt the IFRS, and provide some exceptions in the first year of

IFRS adoption.

In tax code change, first, when the Korean tax administration changes tax codes, it should consider various factors which are affected by the changes of tax law, especially tax compliance cost and global competitiveness of Korean corporations. Many countries, which had adopted IFRS earlier than Korea, did not change some tax codes that may significantly affect their corporations' competitiveness. Second, the Korea tax administration should reflect the suggestions of the academic research or recommendations of Korean corporations.

We hope this study contribute the successful reform of tax law according to the adoption of IFRS in Korea.

〈著者略歷〉

심태섭

연세대학교 상경대학 경영학과 졸업
연세대학교 경영학 박사
공인회계사, 영회회계법인·세화회계법인 근무
현, 서울시립대학교 세무전문대학원 교수

구자은

덕성여자대학교 사회과학대학 회계학과 졸업
성균관대학교 회계학 석사
삼일회계법인 근무
현, 한국조세연구원 공인회계사

김태훈

고려대학교 통계학과 졸업
고려대학교 경영학 석사
안진회계법인 근무
현, 한국조세연구원 공인회계사

정희선

서울대학교 독어교육학과 졸업
서울대학교 경영학 석사
삼일회계법인 근무
현, 한국조세연구원 공인회계사

조진권

고려대학교 경영학과 졸업
경희대학교 법학 석사
안진회계법인 근무
현, 한국조세연구원 공인회계사

IFRS 도입에 따른 주요국의 세법 대응방안에 관한 연구

2010년 12월 23일 인쇄
2010년 12월 30일 발행

저 자 심태섭 외
발행인 원윤희
발행처 한국조세연구원

[138]-[774]-서울특별시 송파구 가락동 79-6
전화 : 2186-2114(대), www.kipf.re.kr

등록 1993년 7월 15일 제21-466호
조판및 일지사
인쇄

© 한국조세연구원 2010

ISBN 978-89-8191-503-2

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.

값 9,000원