

ФИНАНСЫ, ИНВЕСТИЦИИ И СТРАХОВАНИЕ

УДК 336.226

Современные тенденции налогообложения труда в открытой экономике

Е. В. Соколовская

НИИ фискальной политики, Государственная фискальная служба Украины,
Украина, 04053, г. Киев, Львовская пл., 8;
Санкт-Петербургский государственный университет,
Российская Федерация, 199034, Санкт-Петербург, Университетская наб., 7–9

Для цитирования: *Соколовская Е. В.* Современные тенденции налогообложения труда в открытой экономике // Вестник СПбГУ. Экономика. 2018. Т. 34. Вып. 1. С. 77–94. <https://doi.org/10.21638/11701/spbu05.2018.104>

В статье рассматриваются теоретические основы налогообложения труда в открытой экономике и представлен обзор основных современных направлений его реформирования в странах мира, в том числе и такой меры, как введение «социального НДС», рост ставки которого призван заменить налоги на труд за счет широкой базы налогообложения. В целом теоретические исследования налогообложения труда для небольшой открытой экономики содержат вывод о том, что целесообразность использования налога на капитал у источника имеет существенные ограничения. При этом рост уровня интеграции товарных рынков приводит к росту зависимости уровня занятости от изменений налогов. Современная налоговая теория рассматривает направления реформирования системы налогообложения трудовых доходов, связанные с перемещением налогообложения более мобильных факторов производства к менее мобильным, а также с сокращением ставок при одновременном расширении налоговой базы. Такие реформы призваны сократить искажающее воздействие налогов и, как следствие, уменьшить налоговое бремя на труд с целью повышения занятости и обеспечения экономического роста. Эмпирическая часть исследования включает анализ налогообложения трудового дохода в странах ОЭСР с использованием методов экономико-математического моделирования. Расчет степени прогрессивности шкалы отдельных налогов на трудовой доход в этих странах показал, что в подавляющем большинстве стран ОЭСР шкала отчислений на социальное страхование, уплачиваемых как работником, так и работодателем, является регрессивной либо плоской, тогда как шкала индивидуального налога на трудовой доход во всех странах, за исключением Венгрии, прогрессивная. При этом в странах ОЭСР с максимальным показателем ВВП на душу

населения работники несут среднее налоговое бремя при одновременных низких ставках отчислений работодателя на социальное страхование.

Ключевые слова: индивидуальный трудовой доход, налогообложение труда, открытая экономика, налог на потребление, социальный НДС, прогрессивность.

Введение

Налоговое бремя на труд в экономике главным образом состоит из налогов на индивидуальный трудовой доход¹ и отчислений на социальное страхование, уплачиваемых как работником, так и работодателем. В большинстве стран мира структура подоходного налога, в отличие от отчислений на социальное страхование, достаточно сложная, она обычно включает несколько категорий налогообложения, различные ставки налога и льготы, связанные с его уплатой.

Налоги на трудовой доход оказывают прямое влияние на производственную деятельность, воздействуя на уровень спроса и предложения труда, и косвенное влияние — посредством государственных расходов на финансирование общественных благ и услуг, в основе которого лежит полученный налоговый доход.

Налогообложение трудового дохода приводит к сокращению занятости в формальном секторе экономики и росту занятости в теневой экономике, уменьшению объемов выпуска продукции и занятости в тех отраслях экономики, в которых используется преимущественно низкооплачиваемый и низкоквалифицированный труд, а также к росту объемов домашнего производства — товаров и услуг, произведенных и потребленных в домашнем хозяйстве.

Кроме того, нужно учитывать фактор перемещения налогового бремени, например налога на доход корпораций, повышение которого может приводить к тому, что компании перекладывают его на работников прежде всего посредством сокращения заработной платы.

Открытость экономики приводит к появлению новых вызовов, связанных с международной налоговой конкуренцией, которая зачастую усугубляет проблему переложения на труд бремени корпоративного налога. Особенно актуальны эти угрозы для небольшой открытой экономики, не имеющей рыночной власти на международных рынках.

Вышеперечисленные проблемы и их последствия снижают экономическую эффективность налогообложения труда. Искажения, вызванные использованием налогов, нарушают базовые принципы нейтральности и справедливости, препятствуя экономическому росту. Прогрессивность налога позволяет приблизиться к достижению принципа справедливости, однако нарушает принцип нейтральности. Налогообложение потребления с широкой базой и единой ставкой способствует достижению нейтральности, нарушая при этом принцип справедливости. В настоящее время в мире активно обсуждаются реформы налогообложения трудового дохода, призванные устранить эти искажения с целью обеспечения эффективного распределения ресурсов.

¹ Здесь и далее под термином «налог на индивидуальный (трудовой) доход» (personal (earned) income tax), согласно методологии ОЭСР, подразумевается налог, взимаемый на общегосударственном, и/или региональном, и/или местном уровне, базой которого являются валовые доходы индивида в форме заработной платы, а также доход в виде государственных социальных трансфертов, подлежащий налогообложению [OECD, 2017; Methodology and Limitations..., 2017].

С учетом вышеизложенного цель данной статьи состоит в исследовании основных современных направлений реформирования налогообложения трудового дохода в странах мира, а также определении и анализе основных показателей налогообложения трудового дохода в странах ОЭСР, в частности ставок и уровня прогрессивности шкалы отдельных налогов на трудовой доход.

Статья включает следующие разделы. В теоретической части исследования рассматриваются основы налогообложения труда в открытой экономике. Далее проанализированы основные современные направления реформирования налогообложения труда в странах мира, в том числе и введение «социального НДС». Эмпирический анализ представлен анализом налогообложения трудового дохода в странах ОЭСР, а также расчетом и анализом степени прогрессивности шкалы отдельных налогов на трудовой доход в этих странах. Заключительная часть статьи содержит выводы.

1. Налогообложение труда в открытой экономике

На сегодняшний день экономика практически всех стран мира в той или иной степени является открытой: через границы перемещаются товары, услуги, капитал и трудовые ресурсы.

Согласно налоговой теории, для небольшой открытой экономики использование налогов на капитал у источника (*source-based capital tax*), при условии совершенной мобильности капитала и отсутствия мобильности труда, никогда не будет оптимальным, поскольку небольшая экономика не обладает рыночной властью для изменения нормы прибыли после уплаты налогов, получаемой своими резидентами либо иными собственниками капитала, в других юрисдикциях. В этом случае бремя налога приходится исключительно на немобильный человеческий капитал [Gordon, 1986].

С учетом этого факта более эффективным является налогообложение трудового дохода (*labor income*) работников. Обоснование заключается в том, что в любом случае бремя приходится на работников, однако если в небольшой открытой экономике налогом облагается доход от отечественного капитала, это приводит к оттоку капитала. Происходит снижение производительности внутренней рабочей силы и сокращение равновесного уровня реальной заработной платы (*equilibrium real wage rate*). Таким образом, либо взимание налога на трудовой доход, либо взимание налога на доход от отечественного капитала однозначно приведет к ухудшению благосостояния работников — в небольшой открытой экономике при наличии мобильного капитала это неотвратимо. Однако значительных негативных экономических последствий оттока капитала можно избежать при налогообложении непосредственно трудового дохода работников. При этом необходимо учитывать важный аспект, на который в значительной степени влияет открытость экономики — возможность переложения налога на доход корпораций на работников посредством снижения их заработной платы. Ряд исследователей подтвердили наличие такого переложения. Для изучения этого вопроса использовались модели общего равновесия [Майбуров, 2007; Felix, 2007; Ebrahimi, Vailancourt, 2016] и модели переговоров (*wage bargaining model*) [Arulampalam et al., 2012; Exbrayat, Geys, 2016].

В зависимости от спецификации моделей, периода исследования и прогнозов, результаты показали наличие переложения в размере от 7 до 50 %. При этом переложение налога на доход корпораций на заработную плату увеличивается с ростом переговорного потенциала работников.

Следует отметить, что полученные результаты справедливы лишь для налогов у источника. Если страна имеет возможность облагать доход по принципу резидентности (*residence-based capital tax*), когда базой является доход, полученный резидентами в других юрисдикциях, такой налог не приведет к оттоку капиталов. Тем не менее подобная система порождает практические сложности, связанные с неизбежностью обмена большим количеством информации, а также необходимостью гармонизации налоговых систем различных стран.

Кроме того, эти результаты также критически зависят от уровня однородности рабочей силы. При наличии высококвалифицированных (и высокооплачиваемых) и низкоквалифицированных (и низкооплачиваемых) работников налог на капитал у источника желателен в том случае, если высококвалифицированные работники и капитал являются взаимодополняемыми элементами (комплементами) в производственном процессе, а капитал и низкоквалифицированные работники — взаимозаменяемыми (субститутами). Иными словами, при увеличении объемов капитала, используемого компаниями, предельная производительность высококвалифицированной рабочей силы *ceteris paribus* увеличивается, а низкоквалифицированной — сокращается. И в данной ситуации при определении целесообразности использования налога на капитал у источника необходимо учитывать тот факт, что этот налог увеличивает спрос компаний на низкоквалифицированную рабочую силу при одновременном его сокращении на высококвалифицированные трудовые ресурсы [Arachi, 2007].

Такая разница в спросе со стороны компаний на различные категории трудовых ресурсов углубляет различие в заработной плате, выплачиваемой этим категориям работников [Вылкова, Тарасевич, 2010]. И если государство ставит целью налогово-бюджетной политики перераспределение средств от высококвалифицированных работников к низкоквалифицированным, такие последствия использования налога на капитал у источника также должны учитываться.

Еще одним важным аспектом, который нужно принимать во внимание при разработке направлений политики налогообложения труда в открытой экономике, является уровень интеграции товарных рынков стран (*product market integration*). Этот фактор может воздействовать на уровень заработной платы и уровень занятости, поскольку в условиях открытости экономики она приводит к увеличению эластичности спроса на труд в каждой стране. Данный процесс обусловлен влиянием международной конкуренции, которой подвержена значительная часть отраслей производства вследствие сокращения торговых барьеров. Соответственно, изменения ставок налогов в меньшей степени воздействуют на уровень заработной платы, и в большей — на уровень занятости [Andersen, 2003].

Рост масштабов международной интеграции также может влиять на роль государства как гаранта минимизации рисков (*risk-absorber*). С одной стороны, открытые экономики, которые зачастую используют специализацию производства вследствие сравнительных преимуществ, подвергаются большим рискам, связанным с изменениями на мировых рынках и изменениями условий торговли. С дру-

гой стороны, рост масштабов международной интеграции часто воздействует на уровень риска инвестирования в человеческий капитал. В мире с абсолютно мобильным капиталом и относительно немобильным трудом рост международной интеграции приведет к увеличению уровня рисков, связанных с инвестированием в узкоспециализированный человеческий капитал — в определенной отрасли, секторе экономики и т. д. [Arachi, D'Antoni, 2004].

Наличие таких рисков предполагает, что рост международной интеграции может усиливать роль налогообложения как инструмента социального страхования [Белозёров, 2017], призванного обеспечить достаточный уровень инвестирования индивидов в приобретение узкоспециализированных навыков.

Однако эти выводы могут не подтверждаться при отсутствии допущения о немобильности труда. Мобильность труда в целом либо высокая мобильность как минимум части трудовых ресурсов (высококвалифицированных работников) обуславливает сокращение рисков потери трудового дохода. Также возможность доступа к рынкам труда различных стран увеличивает вероятность выгодного сотрудничества узкоспециализированных работников и их потенциальных работодателей. В свою очередь, это приводит к тому, что у населения появляется стимул к приобретению узкоспециализированных навыков.

Кроме того, мобильность трудовых ресурсов ограничивает способность правительства обеспечивать трудовой доход занятых в целом либо распределять его от высокооплачиваемых работников в пользу низкооплачиваемых. Иными словами, мобильность домохозяйств с высоким уровнем доходов влияет на возможности финансирования государственных программ перераспределения доходов.

Таким образом, в теоретических исследованиях налогообложения труда для небольшой открытой экономики содержится вывод о том, что целесообразность использования налога на капитал у источника имеет существенные ограничения. При этом рост уровня интеграции товарных рынков приводит к росту зависимости уровня занятости от изменений налогов.

Усиление либо ослабление роли правительства как гаранта минимизации рисков в открытой экономике критически зависит от уровня мобильности труда. И поскольку в современных условиях мобильность труда постоянно возрастает, такая роль государства имеет тенденцию к ослаблению [The role and impact..., 2011, p.28–31].

2. Реформирование системы налогообложения трудового дохода

Современная налоговая теория рассматривает направления реформирования системы налогообложения трудовых доходов, связанные с перемещением налогообложения более мобильных факторов производства к менее мобильным, а также с сокращением ставок при одновременном расширении налоговой базы.

Такие реформы призваны сократить искажающее воздействие налогов и, как следствие, повысить экономическую эффективность. Для рынка труда, в частности, речь идет о сокращении налогового бремени на труд как эффективном инструменте повышения занятости и экономического роста.

Стандартный аргумент для перенесения налоговой базы заключается в том, что, поскольку потребление также финансируется из большего количества источников,

отличных от трудового дохода, включая правительственные трансферты, экономическую ренту, накопления и т. д., оно представляет собой более широкую налоговую базу, чем трудовой доход. Поэтому перенесение налога позволит получить такой же уровень дохода, используя более низкую ставку, а искажения будут меньше.

При реформировании учитывается фактор открытости экономики. Трудовой доход является менее мобильным и менее уязвимым к влиянию роста открытости экономики и налоговой конкуренции между странами по сравнению с доходом корпораций [Соколовская, 2014]. При этом основной налог на потребление — НДС — взимается в подавляющем большинстве стран по принципу места назначения, что делает его базу еще менее мобильной, чем трудовой доход, не говоря уже о недвижимом имуществе, которое меньше всего подвержено влиянию глобализационных процессов.

Теория общественных финансов для закрытой экономики постулирует преимущество налогов на потребление в сравнении с налогами на доход с точки зрения эффективности. Аргументация заключается в том, что, поскольку налоги на потребление не влияют на относительные цены настоящего и будущего потребления, общий налог на потребление является нейтральным по отношению к решениям индивидов о сбережениях. Однако при этом безусловные доказательства большего влияния на сбережения налогов на капитал (налоги на процентный либо дивидендный доход) отсутствуют. Кроме того, анализ проблемы индивидуального выбора (*individual choice problem*) показывает, что общий налог на потребление с единой ставкой и пропорциональный налог на трудовой доход эквивалентны по своему влиянию на налогоплательщиков. В частности, для индивида, который использует трудовой доход для финансирования потребления, любое пропорциональное изменение ставок налогов на товары эквивалентно (с точки зрения доступных вариантов потребительского выбора) пропорциональному изменению ставок налога на доход и *vice versa*.

Однако нужно учитывать, что замена подоходного налога налогом на потребление имеет негативные последствия, связанные с соблюдением принципа справедливости (*equity*). Это обусловлено тем, что налог на доход является прогрессивным и может быть «адаптирован» под индивидуальные характеристики налогоплательщика и включать вычеты, кредиты и т. д. с целью обеспечения справедливости системы подоходного налогообложения, тогда как налог на потребление по своей сути пропорциональный.

Еще одно важное различие между налогом на потребление и налогом на трудовой доход заключается в том, что налог на потребление может быть дифференцирован для различных товаров и услуг.

Подобная дифференциация может быть оправдана соображениями эффективности налоговой системы, когда устанавливается более высокий налог на товары и услуги, которые либо являются комплементарными предложению труда (например, транспорт или услуги, связанные с уходом за ребенком), либо приводят к негативным экстерналиям (выбросы CO₂) [The role and impact..., 2011, p. 191–197].

Однако на практике использование дифференцированных ставок налогов на товары и услуги обусловлено прежде всего соображениями их потребления индивидами с низким уровнем дохода (льготные ставки НДС на основные продукты питания), соображениями стимулировать потребление определенных товаров (кни-

ги, газеты) или причинами, связанными с международной конкуренцией, развитием отдельных отраслей промышленности (льготные ставки НДС для гостиничного и ресторанного бизнеса) [Соколовская, 2016].

В условиях открытой экономики при оценке целесообразности замены налога на трудовой доход налогом на потребление дополнительно нужно учитывать влияние международной конкурентоспособности.

Такую реформу можно рассматривать как инструмент улучшения конкурентоспособности в условиях фиксированного валютного курса, т. е. как меру, призванную заменить девальвацию валюты. Обоснование заключается в следующем. Низкие налоги на заработную плату (payroll taxes) приводят к невысоким издержкам производства и ценам на товары, произведенные внутри страны, тогда как НДС влияет только на цены потребления неторгуемых и импортируемых товаров. В результате производство и потребление внутренних товаров становится выгоднее вследствие налоговых изменений.

Однако такие эффекты будут наблюдаться лишь в краткосрочном периоде. Предположим, что в таком периоде с фиксированными номинальными зарплатами сокращение ставок отчислений на социальное страхование приводит к снижению издержек производства внутренних товаров. В свою очередь, это является причиной роста конкурентоспособности. В то же время рост ставки НДС определяет рост цен товаров и услуг, потребляемых внутри страны (неторгуемых и импортированных), и, как следствие, сокращение покупательной способности при данном уровне заработной платы.

Если такая реформа не оказывает влияния на доходы государства (иными словами, рост НДС полностью компенсируется сокращением налогов на трудовой доход), конечным результатом является рост импортных и сокращение экспортных цен производителя, тогда как цены на неторгуемые товары остаются неизменными. Однако в долгосрочном периоде за счет индексации заработной платы цены экспортных и неторгуемых товаров должны вырасти. Это согласуется с тем фактом, что в условиях фиксированного валютного курса временное положительное сальдо платежного баланса потребует монетарной корректировки с целью приведения к новому равновесию при более высоком уровне внутренних цен. В условиях плавающего валютного курса новое равновесие будет достигнуто за счет ревальвации национальной валюты, что аннулирует первоначальный эффект.

Таким образом, как только заработная плата и цена установятся на новом равновесном уровне, кроме тех случаев, когда условия торговли «отреагируют» на изменение налоговой структуры, все реальные показатели вернуться к своим первоначальным значениям. Авторы исследования [Feldstein, Krugman, 1990] показали, что переход от налога на доход к НДС может иметь определенное влияние на условия торговли. Однако масштаб подобного влияния критически зависит либо от допущения, что подоходный налог взимается также с доходов от капитала, либо от допущения, что от уплаты НДС освобождаются услуги ЖКХ и большая часть бытовых услуг [Feldstein, Krugman, 1990, p. 281–282].

Положительное влияние такой реформы на конкурентоспособность может быть более длительным, если замедлять темпы роста заработной платы посредством ограничения индексации заработной платы и цен. Однако это произойдет в результате сокращения покупательной способности и уровня потребления ра-

ботников и пенсионеров, а это социально непопулярная мера, которая в период экономического кризиса, когда важна поддержка совокупного спроса, является неэффективной [The role and impact..., 2011, p. 197–198].

Еще одной причиной замены налога на трудовой доход налогом на потребление выступает международная налоговая конкуренция, связанная с корпоративным налогом (corporate income tax competition). В современных условиях обсуждаются различные направления реформирования налогообложения доходов корпораций в открытой экономике, призванные ограничить масштабы недобросовестной налоговой конкуренции.

Одно из направлений, которое имеет отношение к целям данной статьи, заключается в использовании налога на денежные потоки корпораций, взимаемого по принципу места назначения (destination-based (R-based) cash-flow corporate tax). Его введение подразумевает, что прибыль будет облагаться налогом на этапе фактической продажи товаров и услуг. Такой налог позволяет избежать искажений при принятии инвестиционных решений и решений о выборе инструментов финансирования — как и остальные виды налогов на денежные потоки, однако дополнительно он влияет на решения о размещении капитала либо прибыли (поскольку взимается по принципу места назначения).

Данный вид налога на денежные потоки может быть внедрен в виде налогообложения добавленной стоимости. При этом налог на добавленную стоимость товаров и/или услуг, произведенных/оказанных компанией, может рассматриваться как налог на экономическую ренту (налог на прибыль, превышающую «нормальное» вознаграждение от капитала) плюс налог на трудовой доход, взимаемый по такой же ставке [Auerbach et al., 2017].

3. Налогообложение трудового дохода в странах ОЭСР и налоговые реформы

За период 1990–2016 гг. в странах ОЭСР было проведено около 3000 реформ, затрагивающих сферу налогообложения трудовых доходов. Большая их часть касалась реформирования налога на индивидуальный доход. Максимальное количество таких реформ было реализовано в Италии и Ирландии — 121 и 199 соответственно; минимальное — 14 — в Австрии.

При этом количество реформ, связанных с отчислениями работодателя, более чем в полтора раза превысило количество реформ, касающихся отчислений работника. Однако если посмотреть на изменения ставки, то для отчислений работодателя большинство реформ было связано с ее увеличением, тогда как для отчислений работника — наоборот, с уменьшением.

На рис. 1 представлены основные показатели налогообложения трудового дохода в странах ОЭСР.

Как видно на рис. 1, в течение 2000–2016 гг. особых изменений в размерах ставок налога на индивидуальный доход и отчислений на социальное страхование в странах ОЭСР не наблюдалось. Незначительное сокращение показателей связано с преодолением финансово-экономического кризиса 2008–2009 гг. и его последствий.

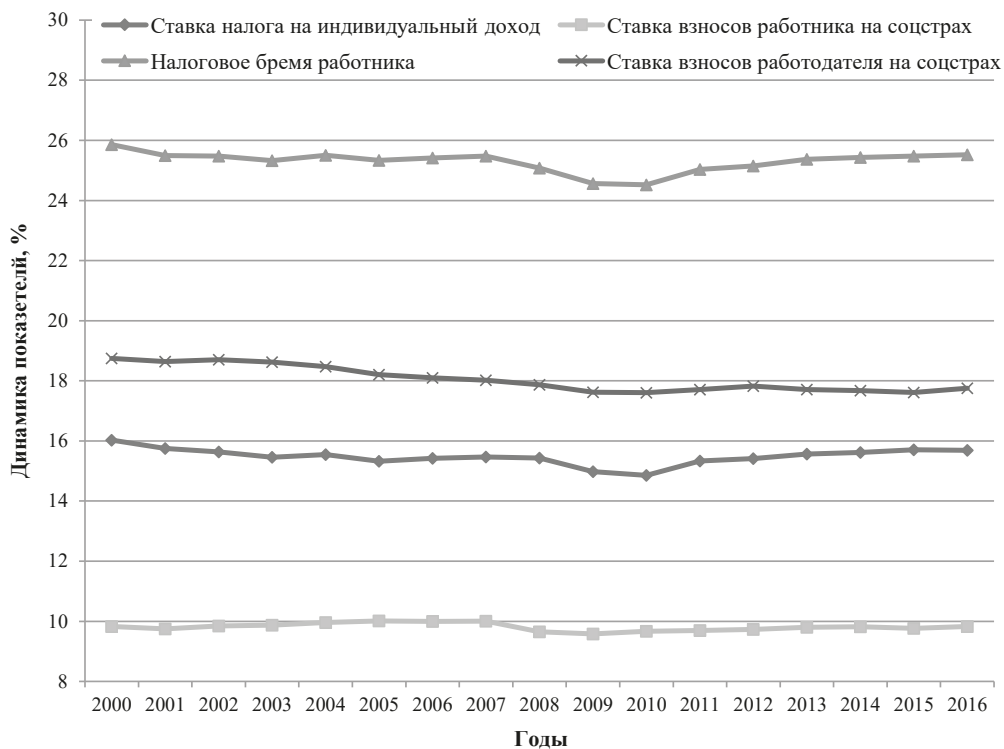


Рис. 1. Динамика основных показателей налогообложения труда в странах ОЭСР за период 2000–2016 гг.

Составлено по: OECD Taxing Wages. URL: <https://stats.oecd.org/> (дата обращения: 31.08.2017).

Примечание: здесь и далее использовался стандартный показатель на одного индивида, без детей, со 100%-ным уровнем дохода.

Для преодоления последствий этого кризиса страны ОЭСР в сфере налогообложения труда использовали следующие основные инструменты:

- временное увеличение трансфертов (государственной помощи) незанятым домохозяйствам либо домохозяйствам с низким уровнем доходов;
- временное продление выплат по безработице;
- сокращение ставки отчислений работодателя на социальное страхование, особенно для низкооплачиваемых работников (с целью стимулирования их занятости);
- сокращение уровня налогообложения низкооплачиваемых работников;
- временное сокращение стандартной ставки НДС;
- отмена обязательства для микропредприятий подготовки и подачи ежегодной отчетности.

Налоговое бремя на труд в экономиках стран ОЭСР в основном состоит из налогов на индивидуальный доход и отчислений на социальное страхование, уплачиваемых как работником, так и работодателем.

На сегодняшний день максимальный размер этого бремени среди стран ОЭСР отмечается в Бельгии — 53,96 %, минимальный в Новой Зеландии — 17,89 % (табл. 1).

Таблица 1. Ставки платежей, связанных с налогообложением трудового дохода, в странах ОЭСР в 2016 г.

Страна	Налог на индивидуальный доход, %	Взносы работника на соцстрах, %	Налоговое бремя работника в целом, %	Взносы работодателя на соцстрах, %	Общий размер налоговых платежей, %
Австралия	24,32	0,00	24,32	5,97	28,58
Австрия	13,89	17,98	31,87	28,91	47,15
Бельгия	26,78	13,97	40,75	28,69	53,96
Великобритания	13,98	9,36	23,34	10,74	30,77
Венгрия	15,00	18,50	33,50	28,50	48,25
Германия	18,98	20,68	39,66	19,33	49,43
Греция	9,60	15,79	25,39	24,85	40,24
Дания	36,19	0,00	36,19	0,78	36,46
Израиль	9,87	7,93	17,80	5,56	22,13
Ирландия	15,25	4,00	19,25	10,75	27,09
Исландия	28,87	0,33	29,19	7,35	34,04
Испания	15,03	6,35	21,38	29,90	39,48
Италия	21,63	9,49	31,12	31,88	47,77
Канада	15,42	7,66	23,08	12,13	31,40
Корея	5,73	8,41	14,14	10,36	22,20
Латвия	18,55	10,50	29,05	23,63	42,61
Люксембург	18,15	12,81	30,96	12,16	38,44
Мексика	9,47	1,37	10,84	11,64	20,13
Нидерланды	16,90	13,54	30,45	11,20	37,45
Новая Зеландия	17,89	0,00	17,89	0,00	17,89
Норвегия	19,73	8,20	27,93	13,00	36,22
Польша	7,18	17,83	25,00	16,78	35,78
Португалия	16,57	11,00	27,57	23,75	41,47
Словакия	9,84	13,40	23,24	31,20	41,49
Словения	11,33	22,10	33,43	16,10	42,67
США	18,33	7,65	25,98	8,40	31,71
Турция	12,26	15,00	27,26	17,50	38,10
Финляндия	22,01	8,78	30,79	23,07	43,77
Франция	14,80	14,30	29,10	36,55	48,07
Чехия	12,57	11,00	23,57	34,00	42,97
Швейцария	10,66	6,23	16,88	6,23	21,75
Швеция	17,86	7,00	24,85	31,42	42,82
Эстония	16,69	1,60	18,29	33,80	38,93
Япония	7,82	14,37	22,20	15,12	32,42

Составлено по: OECD Taxing Wages. URL: <https://stats.oecd.org/> (дата обращения: 31.08.2017).

Однако следует отметить, что в Новой Зеландии обязательные отчисления на социальное страхование отсутствуют, а существует специальная схема компенсаций за ущерб от несчастного случая, которая финансируется как за счет взносов

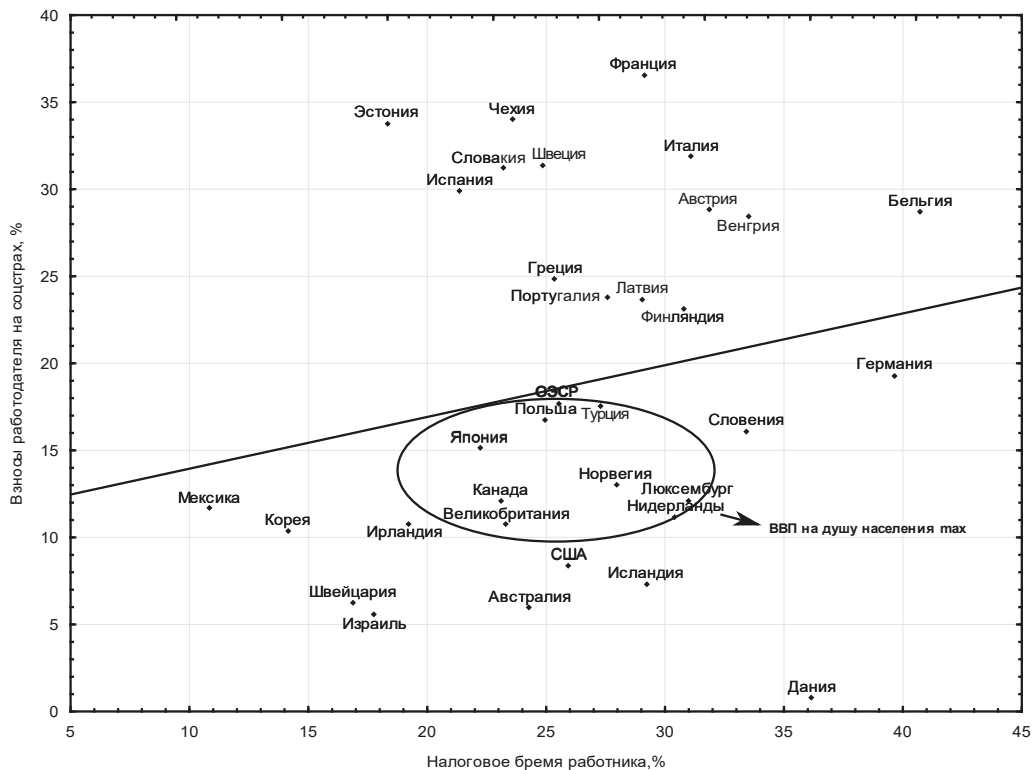


Рис. 2. Показатели налогообложения трудового дохода в странах ОЭСР в 2016 г.
Составлено по: OECD Taxing Wages. URL: <https://stats.oecd.org/> (дата обращения: 31.08.2017).

работодателей, так и за счет взносов работников, однако поскольку она не обязательная, то в статистике ОЭСР не учитывается.

Подобная ситуация отмечается и для взносов работодателя на социальное страхование в Дании: они не являются обязательными. В Дании работодатели добровольно производят отчисления фиксированных сумм в фонд безработицы. В Австралии ситуация немного иная: работодатели обязаны отчислять средства в пенсионные фонды (на личные счета работников), однако эти пенсионные фонды являются частными и, соответственно, не подлежат государственному регулированию. Эти данные также не учитываются в статистике ОЭСР.

Для наглядности сопоставление некоторых основных показателей налогообложения трудового дохода в странах ОЭСР приведено на рис. 2.

Как видно на рис. 2, в 2016 г. больше всего взносов на социальное страхование в странах ОЭСР платили работодатели во Франции, меньше всего в Дании. Максимальный размер налогового бремени работника отмечался в Бельгии и Германии, минимальный — в Мексике и Корее.

При этом в нижней части рис. 2 сгруппированы страны с максимальным среди стран ОЭСР показателем ВВП на душу населения. В самых богатых странах ОЭСР работники несут среднее налоговое бремя при одновременных низких ставках отчислений работодателя на социальное страхование.

Введение «социального НДС»

Как указывалось выше, одним из направлений реформирования системы налогообложения трудового дохода в странах мира является перемещение налогообложения дохода к налогообложению потребления и / или собственности.

Налоги на потребление, прежде всего НДС, являются основным «заменителем» налогов на труд за счет широкой базы налогообложения, и рост ставки этого налога рассматривается как основной элемент налоговой реформы. Речь идет о «социальном НДС» (social VAT) (табл. 2).

Таблица 2. «Социальный НДС» в странах ОЭСР

Страна	Время введения	Содержание реформы
Дания	1987 г.	Рост ставки НДС на 2 % (до 21 %) с одновременной ликвидацией взносов работодателя на социальное страхование (за исключением взносов в государственный пенсионный фонд — АТР)
Заморские территории Франции (Мартиника, Гваделупа, Реюньон)	1994 г.	Сокращение отчислений работодателя на социальное страхование при одновременном росте ставки НДС с 7,5 % до 9,5 %
Германия	2007 г.	Рост ставки НДС на 3 % (до 19 %) с одновременным сокращением ставки отчислений работодателя на социальное страхование на 1,8 %
Венгрия	2009 г.	Рост ставки НДС на 5 % (до 27 %) с одновременным сокращением отчислений работодателя на социальное страхование на 5 % (до 22 %)
Япония	2014 г. (апрель)	Рост ставки налога на потребление (consumption tax) с 5 % до 8 % с одновременной ликвидацией отчислений работодателя в государственные пенсионные фонды
Франция	2007 г.	Рассматривается возможность введения «социального НДС», однако пока конкретных результатов нет
Бельгия	2015 г.	Рассматривается возможность введения «социального НДС», однако пока конкретных результатов нет

Примечание: В Японии предполагался дальнейший рост ставки налога на потребление до 10 % в октябре 2015 г., однако его перенесли на апрель 2017 г., и затем на октябрь 2019 г. в связи с проведением выборов.

Составлено по: [Lyketoft, 2009; Ithori, Terai, 2014; Mitchell, 2015].

Последствия введения «социального НДС» в странах с прогрессивной и плоской шкалой налогообложения трудового дохода обычно исследуются при помощи макроэкономических имитационных моделей (macroeconomic simulation models). Их результаты показывают положительный результат в среднесрочном периоде (рост спроса на труд вследствие сокращения издержек на оплату труда), несмотря на краткосрочный негативный эффект, связанный с ростом потребительских цен вследствие увеличения ставки НДС. Аналогичным образом в открытой экономике отмечается положительное влияние такой реформы на конкурентоспособность отечественных производителей на внутреннем и зарубежных рынках, особенно при условии фиксированного валютного курса. На внутреннем рынке они выигрывают, поскольку импортеры уплачивают большую ставку НДС, но не получают выгоды от сокращения издержек на оплату труда. На внешних рынках отечественные

экспортеры также увеличивают свою конкурентоспособность за счет сокращения этих издержек.

При этом последствия введения «социального НДС» как для прогрессивной, так и для плоской шкалы критически зависят как от исходных предпосылок модели, так и от факторов, характеризующих институционально-экономические условия. В частности, оценка результатов такой политики в Венгрии — единственной стране ОЭСР, характеризующейся плоской шкалой налогообложения трудового дохода (см. ниже), существенно усложнена последствиями кризиса 2008–2009 гг., решениями национального правительства, а также наличием неформального сектора экономики, при котором издержки администрирования и возможности для уклонения, для налогов на потребление и налогов на трудовой доход различны [OECD..., 2010, с. 26–27].

В целом реформирование системы налогообложения трудового дохода в большинстве стран ОЭСР было связано не только с перенесением налогового бремени на потребление, но и с сокращением уровня прогрессивности налогов на трудовой доход, в частности уменьшением предельных ставок, особенно для высоких уровней дохода.

Для оценки прогрессивности налогообложения труда в странах ОЭСР был рассчитан уровень прогрессивности шкалы отдельных налогов на трудовой доход.

Для расчетов использовалась следующая формула:

$$TPr = \frac{1}{N} \sum_{i=1}^N \left(\frac{METR_i}{AETR_i} \right),$$

где TPr — прогрессивность налоговой шкалы; $METR$ — предельная фактическая ставка налога; $AETR$ — доля налогового бремени в совокупном доходе налогоплательщика; N — уровни дохода (50–250 % среднего дохода работника); $N = 201$, $I = 1 \dots N$ [Study on the effects..., 2015].

В табл. 3 представлены результаты расчетов.

Расчеты позволили выявить следующие основные тенденции налогообложения трудового дохода в странах ОЭСР:

- в большинстве стран ОЭСР шкала отчислений работодателя на социальное страхование либо регрессивная (11 стран из рассматриваемых 29), либо плоская (12 стран);
- шкала отчислений работника на социальное страхование в большинстве стран ОЭСР также либо регрессивная (14 стран), либо плоская (9 стран);
- шкала налога на индивидуальный доход является прогрессивной во всех странах, за исключением Венгрии, где используется плоская шкала налогообложения индивидуального дохода.

Наиболее прогрессивная шкала взносов на социальное страхование, уплачиваемых работодателем, наблюдается в Израиле (1,27), наименее прогрессивная — в Нидерландах (0,29). В Израиле существует и наиболее прогрессивная шкала взносов работника на социальное страхование (14,2), а наименее прогрессивная — в Германии (0,43).

Таблица 3. Прогрессивность шкалы отдельных налогов на трудовой доход в странах ОЭСР в 2016 г.

Страна	Взносы на соцстрах, уплачиваемые		Налог на индивидуальный трудовой доход
	работодателем	работником	
Австрия	0,69	0,53	1,28
Бельгия	1,03	1,13	1,39
Великобритания	1,21	0,64	1,45
Венгрия	1	1	1
Германия	0,44	0,43	1,15
Греция	1	1	1,52
Израиль	1,27	1,42	1,85
Ирландия	1,03	0,997	2,16
Испания	0,57	0,57	1,52
Италия	1	1,04	1,49
Канада	0,55	0,32	1,45
Корея	0,79	0,73	1,49
Люксембург	0,77	0,82	1,40
Мексика	0,72	1,16	3,36
Нидерланды	0,29	0,52	1,49
Норвегия	1	1	1,35
Польша	1	1	1,14
Португалия	1	1	1,60
Словакия	1,03	1,03	1,29
Словения	1	1	1,34
США	0,84	0,91	1,28
Турция	1	1	1,26
Финляндия	1	1,02	1,47
Франция	1,18	0,90	1,33
Чехия	1	1	1,26
Швейцария	0,97	0,97	1,48
Швеция	1	0,31	1,52
Эстония	1	1	1,25
Япония	0,74	0,72	1,25

Рассчитано по: OECD Taxing Wages. URL: <https://stats.oecd.org/> (дата обращения: 31.08.2017).

Максимальная прогрессивность шкалы налога на индивидуальный доход наблюдается в Мексике — 3,36, вторая по уровню прогрессивности — Ирландия (2,16). У всех остальных исследуемых стран уровень прогрессивности шкалы налога на индивидуальный доход находится в пределах от 1 до 2. Наименьшие значения прогрессивности этой шкалы, отличные от единицы, характерны для Польши (1,14) и Германии (1,15).

Выводы

На сегодняшний день в развитых странах активно обсуждаются два основных направления процесса реформирования системы налогообложения трудовых доходов:

- 1) перемещение налогообложения от более мобильных к менее мобильным налоговым базам, в частности от налогообложения дохода к налогообложению потребления и / или собственности;
- 2) сокращение ставок с одновременным расширением налоговой базы.

В целом, согласно положениям налоговой теории, переход от налогов на трудовой доход к налогам на потребление, который не влиял бы на уровень налоговых поступлений, может быть инструментом обеспечения экономического роста за счет сокращения налогового бремени на труд.

Однако на практике государство при проведении такой политики сталкивается с рядом трудностей, обусловленных открытостью экономики, которая предусматривает совершенную мобильность капитала при меньшей степени мобильности труда.

Эти проблемы касаются прежде всего возможностей переложения на труд бремени налога на доход корпораций и накопления капитала. По отношению к предложению труда налог на доход рассматривается как искажающий, поскольку он дестимулирует экономическую активность населения и приводит к сокращению количества рабочих часов. При этом налоги на потребление, сокращая реальную стоимость заработной платы, имеют подобное влияние на предложение труда. Однако наличие более широкой базы и «пропорциональность» налогов на потребление делает их менее искажающими для достижения одинакового уровня дохода (в сравнении с налогами на трудовой доход). Наряду с этим доходы от сбережений (проценты, дивиденды), которые обычно являются объектом подоходного налога, не затрагиваются налогом на потребление. И наконец, налоги на потребление могут служить инструментом корректировки негативных экстерналий либо сокращать искажения в предложении труда (дифференцированное налогообложение товаров, которые комплементарны труду), улучшая таким образом эффективность налоговой системы.

В открытой экономике рост ставки НДС с одновременным сокращением ставки налога на трудовой доход идентичен введению налога на денежные потоки корпораций, взимаемого по принципу места назначения, иными словами, налогу на чистую ренту компаний. Однако в современных условиях введение такого налога потребует высокой степени международной налоговой координации.

Переход от налогов на трудовой доход к налогам на потребление в открытой экономике имеет результаты, схожие с последствиями девальвации номинального валютного курса. Однако его положительное влияние на конкурентоспособность является временным и зависит от скорости индексации цен и заработной платы. При этом следует учитывать наличие распределительных эффектов. Более низкое налоговое бремя на доход настоящего и будущих поколений «уплачивается» за счет роста налогового бремени для индивидов, которые финансируют свое потребление за счет накопленного богатства. Издержки труда сокращаются, когда минимальная заработная плата и государственные ассигнования (пенсионные выплаты, вы-

платы по безработице и т. д.) не индексируются с целью компенсировать рост потребления товаров и услуг. Однако отсутствие индексации является политически невыгодным, поскольку приводит к росту социальной напряженности, поэтому у правительства возникает дилемма относительно достижения социальных целей и целей распределения.

При проведении подобной реформы для правительства, заинтересованного в обеспечении социальной справедливости, а также в соблюдении целей распределения, целесообразно сокращать ставку налога на одну и ту же величину для каждого уровня дохода для сохранения прогрессивности системы.

Проведенные в ходе исследования расчеты показали, что в подавляющем большинстве стран ОЭСР шкала отчислений на социальное страхование, уплачиваемых как работником, так и работодателем, является регрессивной либо плоской, тогда как шкала индивидуального налога на трудовой доход во всех странах, за исключением Венгрии, прогрессивная. При этом в странах ОЭСР с максимальным показателем ВВП на душу населения работники несут среднее налоговое бремя при низких ставках отчислений работодателя на социальное страхование.

Более детальная оценка уровня прогрессивности налогообложения труда в странах ОЭСР может быть представлена с использованием значений соответствующих показателей в динамике, расчет и анализ которых является предметом дальнейших исследований.

Литература

- Белозёров С. А. Особенности национальных систем пенсионного обеспечения // Вестн. С.-Петерб. ун-та. Экономика. 2017. Т. 33, № 1. С. 51–77.
- Вылкова Е. С., Тарасевич А. Л. Концептуальные основы реформирования налога на доходы физических лиц в России. СПб.: Изд-во С.-Петерб. гос. ун-та экономики и финансов, 2010. 212 с.
- Майбуров И. А. Возможности теоретического анализа влияния налогообложения на предложение труда // Вестн. Уральского федер. ун-та им. Б. Н. Ельцина. Серия: Экономика и управление. 2007. № 3. С. 30–38.
- Соколовская Е. В. Налоговые льготы по НДС в странах Европы и основные причины их использования // Экономика промышленности. 2016. № 4 (76). С. 41–52.
- Соколовская Е. В. Экономическая природа недобросовестной налоговой конкуренции // Науч. тр. Донского национального технического ун-та. Серия экономическая. 2014. № 2. С. 85–93.
- Andersen T. M. Welfare policies, labour taxation and international integration // International Tax and Public Finance. 2003. Vol. 10. P. 43–62.
- Arachi G. Optimal origin-based commodity taxation in a small open economy // B.E. Journal of Economic Analysis & Policy. 2007. Vol. 7, N 1. P. 1–23.
- Arachi G., D'Antoni M. Redistribution as social insurance and capital market integration // International Tax and Public Finance. 2004. Vol. 11. P. 531–547.
- Arulampalam W., Devereux M., Maffini G. The direct incidence of corporate income tax on wages // European Economic Review. 2012. Vol. 56, N 3. P. 1038–1054.
- Auerbach A., Devereux M. P., Keen M., Vella J. Destination-Based Cash Flow Taxation Oxford University Center for Business Taxation. WP 17/01. Oxford, 2017. 98 p.
- Ebrahimi P., Vaillancourt F. The Effect of Corporate Income and Payroll Taxes on the Wages of Canadian Workers. The Fraser Institute, 2016. 80 p.
- Exbrayat N., Geys B. Economic Integration, Corporate Tax Incidence and Fiscal Compensation // The World Economy. 2016. N 11. P. 1792–1811.
- Feldstein M., Krugman P. International Trade Effects of Value Added Taxation // Taxation in the Global Economy / ed. by A. Razin, J. Slemrod. Chicago: University of Chicago Press, 1990. P. 263–282.
- Felix A. R. Passing the Burden: Corporate Tax Incidence in an Open Economy. Federal Reserve Bank of Kansas City, 2007. 46 p.

- Gordon R. H. Taxation of investment and savings in a world economy // *American Economic Review*. 1986. Vol. 76, N 5. P. 1086–1102.
- Ihori T., Terai K. *The Political Economy of Fiscal Consolidation in Japan*. Luxembourg: Springer, 2014. 195 p.
- Lykketoft M. *The Danish Model. A European success story*. Bonn: Friedrich-Ebert-Stiftung, 2009. 18 p.
- Methodology and Limitations. Annex // *OECD Taxing Wages 2015–2016. Special Feature: Taxation and Skills*. Paris: OECD Publishing, 2017. P. 572–573.
- Mitchell D. Rearranging the deck chairs isn't the solution for Belgium's titanic tax system. Center for Freedom and Prosperity. 2015. URL: <https://danieljmitchell.wordpress.com/2015/10/25/rearranging-the-deck-chairs-isnt-the-solution-for-belgiums-titanic-tax-system/> (дата обращения: 31.08.2017).
- OECD Economic Surveys: Hungary 2010. OECD, 2010. 149 p.
- OECD Taxing Wages 2017. OECD Publishing, Paris, 2017. 16 p.
- OECD Taxing Wages. URL: <https://stats.oecd.org/> (дата обращения: 31.08.2017).
- The role and impact of labour taxation policies Centre for Research on the Public Sector, Universita Bocconi for European Commission. Milan, 2011. 262 p.
- Study on the effects and incidence of labour taxation. Final Report. Taxation Papers. Working Paper No. 56-2015. European Union, 2015. 196 p.

Статья поступила в редакцию 06.09.2017
Статья рекомендована в печать 13.12.2017

Контактная информация:

Соколовская Елена Васильевна — канд. экон. наук; elena.lukyanyenko@gmail.com

Current trends in labor taxation in an open economy

O. V. Sokolovska

State Fiscal Service of Ukraine, 8, Lvivska pl., Kyiv, 04053, Ukraine;
St. Petersburg State University, 7–9, Universitetskaya nab., St. Petersburg, 199034, Russian Federation

For citation: Sokolovska O. V. Current trends in labor taxation in the open economy. *St Petersburg University Journal of Economic Studies*, 2018, vol. 34, issue 1, pp. 77–94. <https://doi.org/10.21638/11701/spbu05.2018.104>

We analyze both the theoretical framework of labor taxation in the open economy and important current reforms of labor taxation in countries worldwide, including the introduction of a “social VAT” intended to replace labor income taxes due to wider tax base. In general, the theory of labor income taxation suggests that in a small open economy, the introduction of origin-based capital income tax is constrained significantly. Current tax theory considers reforms of labor income taxation related to the shifting of taxation from more mobile factors of production to the less mobile ones, taking into consideration the reduction of tax rates with simultaneous widening of the tax base. Such reform is intended to reduce the distortion effects of taxation and, as a consequence, to reduce the tax burden on labor in order to increase employment and economic growth. The empirical analysis is related to taxation of labor income in OECD countries. Using economic and mathematical modeling, we estimate the progressivity of the labor taxation and find that in a most OECD countries, both employees’ and employers’ social security contributions systems are regressive or flat, while personal income tax systems are progressive in all countries except Hungary. Moreover, in OECD countries with the highest GDP per capita, employees bear moderate labor tax burdens with simultaneously low employers’ social security contribution rates.

Keywords: personal earned income, labor taxation, open economy, consumption tax, social VAT, progressivity.

References

- Andersen T.M. Welfare policies, labour taxation and international integration. *International Tax and Public Finance*, 2003, vol. 10, pp. 43–62.
- Arachi G. Optimal origin-based commodity taxation in a small open economy. *B.E. Journal of Economic Analysis & Policy*, 2007, vol. 7, no. 1, pp. 1–23.
- Arachi G., D'Antoni M. Redistribution as social insurance and capital market integration. *International Tax and Public Finance*, 2004, vol. 11, pp. 531–547.
- Arulampalam W., Devereux M., Maffinic G. The direct incidence of corporate income tax on wages. *European Economic Review*, 2012, vol. 56, no. 3, pp. 1038–1054.
- Auerbach A., Devereux M. P., Keen M., Vella J. *Destination-Based Cash Flow Taxation Oxford University Center for Business Taxation*. WP 17/01. Oxford, 2017. 98 p.
- Belozеров S.A. Osobennosti natsional'nykh sistem pensionnogo obespecheniia [Specifics of national pension plans]. *St Petersburg University Journal of Economic Studies*, 2017, vol. 33, is. 1, pp. 51–77. (In Russian)
- Ebrahimi P., Vaillancourt F. *The Effect of Corporate Income and Payroll Taxes on the Wages of Canadian Workers*. The Fraser Institute, 2016. 80 p.
- Exbrayat N., Geys B. Economic Integration, Corporate Tax Incidence and Fiscal Compensation. *The World Economy*, 2016, no. 11, pp. 1792–1811.
- Feldstein M., Krugman P. International Trade Effects of Value Added Taxation. *Taxation in the Global Economy*. Ed. by A. Razin, J. Slemrod. Chicago, University of Chicago Press, 1990. P. 263–282.
- Felix A. R. *Passing the Burden: Corporate Tax Incidence in an Open Economy*. Federal Reserve Bank of Kansas City, 2007. 46 p.
- Gordon R. H. Taxation of investment and savings in a world economy. *American Economic Review*, 1986, vol. 76, no. 5, pp. 1086–1102.
- Ihori T., Terai K. *The Political Economy of Fiscal Consolidation in Japan*. Luxembourg, Springer Publ., 2014. 195 p.
- Lykketoft M. *The Danish Model. A European success story*. Bonn, Friedrich-Ebert-Stiftung Publ., 2009. 18 p.
- Maiburov I.A. Vozmozhnosti teoreticheskogo analiza vliianiia nalogooblozheniia na predlozhenie truda [Opportunities of the theoretical analysis related to the influence of the taxation on the labor supply]. *Bulletin of Ural Federal University. Series Economics and Management*, 2007, no. 3, pp. 30–38. (In Russian)
- Methodology and Limitations. Annex. *OECD Taxing Wages 2015–2016. Special Feature: Taxation and Skills*. Paris, OECD Publ., 2017, pp. 572–573.
- Mitchell D. *Rearranging the deck chairs isn't the solution for Belgium's titanic tax system*. *Center for Freedom and Prosperity*. 2015. Available at: <https://danieljmitchell.wordpress.com/2015/10/25/rearranging-the-deck-chairs-isnt-the-solution-for-belgiums-titanic-tax-system/> (accessed: 31.08.2017).
- OECD Economic Surveys: Hungary 2010*. OECD, 2010. 149 p.
- OECD Taxing Wages 2017*. OECD Publishing. Paris, 2017. 16 p. P. 13
- OECD Taxing Wages*. Available at: <https://stats.oecd.org/> (accessed: 31.08.2017).
- Sokolovskaia E. V. [Economic framework of harmful tax competition]. *Nauch. tr. Donetskogo natsional'nogo tekhnicheskogo un-ta. Seriya: ekonomicheskaiia [Collection of scientific works of Donetsk National Technical University. Economics]*, 2014, no. 2, pp. 85–93. (In Russian)
- Sokolovskaia E. V. Nalogovye lgoty po NDS v stranakh Evropy i osnovnye prichiny ikh ispol'zovaniia [VAT incentives in European countries and main reasons for applying them]. *Ekonomika promyshlennosti [Economics of industry]*, 2016, no. 4 (76), pp. 41–52. (In Russian)
- Study on the effects and incidence of labour taxation. Final Report. Taxation Papers*. Working Paper No. 56-2015. European Union, 2015. 196 p.
- The role and impact of labour taxation policies Centre for Research on the Public Sector, Universita Bocconi for European Commission*. Milan, 2011. 262 p.
- Vylkova E.S., Tarasevich A.L. *Kontseptual'nye osnovy reformirovaniia naloga na dokhody fizicheskikh lits v Rossii. [Conceptual framework of reforming of personal income tax in Russia]*. St. Peterburg, St. Peterb. gos. un-ta ekonomiki i finansov, 2010. 212 p. (In Russian)

Author's information:

Olena V. Sokolovska — PhD in Economics; elena.lukyanenko@gmail.com