

Горст М. Ю. ГУ – ВШЭ,
кафедра экономического анализа организаций и рынков
2007
(на правах рукописи)

Природа налоговоспособности как основополагающей детерминанты налогового бремени

Исследование налогового бремени непосредственно включает в себя вопрос о том какими факторами и в какой степени определяется способность экономики обеспечивать тот или иной уровень налоговых изъятий (см., например Рагимов С.Н¹). Концептуально это объединяется в понятии налоговоспособности.

1.1. Понятие налоговоспособности

В российской экономической литературе понятие налоговоспособности практически не употребляется, хотя скрывающееся за этим термином экономическое содержание необходимо возникает как только поднимается вопрос о том, насколько обременительной является существующая система налогообложения. В настоящее время в обществе существует два резко противоположных мнения относительно того, насколько велик уровень налоговых изъятий. Первое выражается, главным образом, экономистами-практиками и представителями деловых кругов, которые утверждают, что данный уровень непереносимо высок. Второе мнение высказывается представителями правительства и министерства финансов (Черник²), приводящих в качестве аргумента либо уровень государственных расходов, которые должны быть профинансированы, либо, сравнивая уровень налоговых изъятий (в процентах от ВВП) с аналогичным показателем в промышленно-развитых странах. Данный вопрос относится скорее к предмету нормативной экономики, и содержательно дискутировать относительно того, является ли уровень налоговых изъятий, скажем 37,9% ВВП (средний показатель по странам "большой семерки" без США в 1991 году, (статистика

¹ Рагимов С.Н. Размышления о налоговом бремени, 1997

² см. например: Налоги: Учебное пособие /под ред. Д.Г.Черника, Черник Д.Г. О некоторых вопросах налогообложения.

ОЭСР)³, излишне высоким или нет, без учета конкретных экономических обстоятельств, представляется невозможным. Однако, определить, хотя бы в самых общих чертах, в чем выражается способность нации платить налоги, а также факторы, оказывающие непосредственное влияние на налоговоспособность, нам представляется важным с точки зрения последующего исследования налогового бремени.

Несмотря на то, что термин "налоговоспособность" появился в литературе по общественным финансам довольно давно, более или мене точно он был определен только в пятидесятые годы Л. Киммелем (L.H Kimmel)⁴, хотя попытки выявить лежащие за ним факторы делались и ранее. Предваряя свое определение, Киммель отмечает противоречивость взглядов относительно потенциальных границ налоговоспособности и возможности их достижения: "Те, кто поддерживает расширение финансируемых налогами государственных функций часто и довольно многословно говорят о налоговоспособности населения. Не давая, при этом, точного определения термина, они подразумевают, что налоговоспособность действительно не ограничена. Те же, кто принимает во внимание устойчиво растущее государственное вмешательство в экономику, напротив, выражают опасение, что предел уже достигнут или близок к достижению"⁵.

Само же определение, данное Киммелем звучит так: "В экономике, организованной на принципах частного предпринимательства, налоговоспособность может быть определена как способность <правительства> собирать доходы без излишнего вмешательства в производственную и экономическую деятельность"⁶.

Нельзя не отметить некоторую абстрактность данного определения и необходимость дальнейшего уточнения, что понимается под "излишним" вмешательством. Сам термин "излишнее вмешательство" является ключевым в контексте данного определения - поскольку налоги необходимо оказывают влияние не только на формирование дохода, но и на производство, важно подчеркнуть, что в данном определении имеется в виду не вмешательство как таковое, а именно излишнее вмешательство. Характеризуя вмешательство как излишнее, следует ориентироваться на ограничительный эффект действующих налогов и специализированных налоговых форм на

³ Perry D. Q. Tax Burden Comparison: U.S. vs. the Rest of the G-7, 1994.

⁴ L.H Kimmel Taxation and Economic Incentives (1950), стр. 5

⁵ Там же.

⁶ Там же

экономические стимулы. Обычно предполагается, что существует некий предел налоговых сборов, который правительство, используя свою налоговую власть, превысить не может. Однако способность нации платить налоги не может быть определена с математической точностью, не существует объективных критериев, для точного определения границы, когда бремя становится непереносимым. Концепция налогоспособности является чисто относительной, "зависимой от обстоятельств, экономических и неэкономических, которые изменяются в зависимости от страны и от времени."⁷ Этот факт имеет огромное значение при выработке мер налоговой и фискальной политики, которые в силу отсутствия абсолютных критериев налогоспособности, должны формулироваться с особой осторожностью. Желательность поддержки налогового бремени в разумных границах должна отчетливо осознаваться правительством.

1.2. Проекция налогоспособности

Дальнейшее рассмотрение предполагает выявление ключевых факторов, оказывающих определяющее влияние на налогоспособность. Аккуратное исследование налогоспособности требует принять во внимание крайней мере пять элементов, первые четыре из которых были выделены Киммелем: национальный доход, масштаб и характер государственных расходов, сущность и методы налогообложения, реакции населения на воздействие налогового бремени, международный налоговый климат. С нашей точки зрения, формулировка предпоследнего элемента должна быть расширена и дана как "отношение населения к действующей государственной власти". Что же касается последнего элемента, то его значение возросло в последние десятилетия, когда развитие телекоммуникаций и финансовых рынков привело к росту мобильности капитала. К тому же, интеграционные процессы, растущая либерализация международных экономических отношений, упрощают перемещение товаров и ресурсов между странами. Поэтому влияние налогового режима в других странах на налогоспособность данной страны существенно возросло.

Внутреннее содержание проекций налогоспособности

Однако, прежде чем перейти к непосредственному анализу детерминантов налогоспособности необходимо указать на три

⁷ Silverman. Taxation, its Incidence and Effects. L., Macmillan, 1931, стр. 53

проекции данного понятия, с позиций которых и будут в дальнейшем рассматриваться детерминанты.

Первые две - это экономическая и фактическая возможности правительства собирать налоги, третья – это желание и согласие общества финансировать правительственные расходы. Если первая характеризует экономическую способность общества нести бремя налогов, то вторая – юридическую и фактическую возможность правительства вводить и собирать налоги, а третья – степень доверия общества к проводимой правительством политике. Следует отметить, что все три проекции находятся в тесной взаимосвязи, поскольку являются составляющими одного и того же понятия. Слабость любой из трех сторон негативно влияет на две остальные, резко снижая при этом величину налогоспособности. Однако, степень их взаимного влияния различна. Так слабость экономической базы подрывает как фактическую возможность правительства собирать платежи, так и доверие к любым правительственным мерам. С другой стороны, слабая государственная власть создает питательную среду для всевозможных злоупотреблений и махинаций, которые деформируют структуру экономики, уводя многие жизненно важные сферы из-под всякого общественного контроля, подрывая, тем самым, экономические основы существования общества. При этом, кредит доверия правительства исчерпывается достаточно быстро. Недоверие же к политическому и экономическому курсу правительства воздействует на состояние экономической базы в большей степени опосредованно, через ослабление роли официального правительства. Если демократические институты сильны, то происходит смена правительства через механизм выборов, если нет, то происходит формирование теневого и мафиозных структур, которые, постепенно проникая в государственные структуры, еще более ослабляют доверие к ним со стороны общества. Во всех описанных случаях величина налогоспособности падает.

Соотношение проекций и детерминантов

Завершая рассмотрение проекций налогоспособности, необходимо указать какие детерминанты и в какой степени принадлежат той или иной проекции налогоспособности. См. Таблицу 1.

Таблица 1 Детерминанты и проекции налогоспособности

	Национальный доход	Масштаб и характер государственных расходов	Сущность и методы налогообложения	Реакции населения на уровень налогового бремени	Международный налоговый климат
Экономическая возможность собирать налоги	***	*	**	**	*
Фактическая способность правительства собирать налоги	**	*	***	**	**
Согласие общества	*	**	*	***	***

*** - детерминант непосредственно принадлежит данной проекции налогоспособности

** - детерминант в значительной мере принадлежит данной проекции налогоспособности

* - детерминант частично принадлежит данной проекции налогоспособности

Очевидно, что национальный доход является определяющим для экономической возможности правительства собирать налоги. Существенное влияние также оказывают используемые налоговые инструменты и реакции населения, в то время как влияние государственных расходов и международного налогового климата носят опосредованный характер. Для фактической способности правительства собирать налоги наиболее важными являются методы налогообложения и реакции населения на налоговое бремя. Международный налоговый климат и ответные реакции населения, а также характер государственных расходов существенно влияют на уровень доверия к политике правительства и согласие финансировать правительственные программы.

1.3. Определяющие факторы (элементы) налогообеспобности

Теперь, взяв за основу структуру налогообеспобности рассмотрим ее определяющие факторы более детально и в первую очередь коснемся национального дохода, как основной составляющей экономической проекции налогообеспобности.

Национальный доход.

Обычно, национальный доход рассматривается как наиболее важный из нескольких факторов, определяющих способность финансировать общественные расходы. Часто даже считается, что налогообеспобность есть просто функция от национального дохода. Безусловно, для оценки налогообеспобности исключительно важно понимать, что представляет собой национальный доход и знать, как он распределен. Однако, было бы абсолютно неверно предполагать, что остальные факторы или элементы имеют второстепенное значение.

Объем и состав национального дохода для наших целей может быть кратко определен как сумма доходов, выплаченных собственникам факторов производства. Суждения, касающиеся номинальных величин национального дохода могут дать только самую минимальную информацию. Гораздо более информативными будут сведения о том, какие товары и услуги, в первую очередь, потребительские, произведены в экономике и каково распределение дохода. При рассмотрении дохода индивидуума следует, в первую очередь, обратить внимание на то, какая его часть идет удовлетворение основных человеческих потребностей, таких как потребности в питании, одежде, жилье. В рыночной экономике удовлетворение основных или базовых потребностей, обеспечивается частным сектором. Заметим, что для достижения справедливости, доходы, необходимые для удовлетворения этих потребностей, не должны подвергаться фискальным требованиям. Значит доля доходов, расходуемая на эти цели для государства неприкосновенна. Таким образом, для фискальных целей государства должна быть доступна только часть дохода, превышающая необходимый для удовлетворения основных жизненных потребностей уровень. Назовем эту часть дохода излишком или маржей, для упрощения дальнейшего изложения.

Чем выше доля излишка в доходах людей, тем выше, при прочих равных условиях, налогообеспобность. Это не означает, что вся или большая часть суммы излишка может быть обложена персональным подоходным налогом или другими налогами, непосредственно уплачиваемых индивидом. Рост доходов на душу

населения при неизменных ценах означает рост разницы между общими трудовыми усилиями и теми, что посвящены удовлетворению первоочередных потребностей человека и, следовательно, произойдет рост налогоспособности, если рассматривать ее экономическую сторону. Обратно, налогоспособность будет оставаться на низком уровне, если большая часть трудовых усилий будет посвящена удовлетворению основных потребностей. При росте национального дохода на душу населения налогоспособность увеличивается более, чем пропорционально. Это следует из того факта, что относительный рост излишка больше, чем прирост национального дохода, при условии, что минимально необходимый уровень дохода не изменится. (Это будет соблюдаться, в частности, для краткосрочного периода, поскольку люди обладают определенной инерцией и структура потребления резких изменений не претерпевает.) Это не означает, что весь или большая часть излишка может быть доступна для целей правительства. "Стабильный экономический рост зависит от рационального распределения этого сегмента дохода между частным потреблением (сверх затрат на удовлетворение основных потребностей), формированием капитала и общественным потреблением."⁸ Если слишком большая доля будет изыматься правительством, экономический рост может быть серьезно подорван.

Следующая важная характеристика национального дохода как детерминанта налогоспособности это распределение дохода. По мнению Л.Киммеля "налогоспособность значительно выше в тех нациях, где наблюдается существенное неравенство доходов, по сравнению с теми, где доходы распределены более однородно"⁹. К сожалению, Киммель не конкретизирует, имеет ли он в виду неравенство в доходах в их абсолютном выражении или неравенство в размере излишка, который мы определили выше. Также остается неясным насколько существенной должно быть это неравенство в доходах. Тут необходимо отметить очевидную вещь, что общество, в котором имеется значительное социальное расслоение характеризуется большой степенью нестабильности, что отнюдь не способствует росту благосостояния и, естественно, налогоспособности. Поскольку беднейшие слои не в состоянии платить налоги, а верхушка общества отнюдь не стремится это делать. Поэтому, в таком контексте следует, во-первых, вести речь о той части дохода, которая превышает уровень, обеспечивающий удовлетворение основных потребностей, а во-

⁸ Kimmel, стр.7

⁹ Kimmel, стр. 8

вторых, необходимо, чтобы число людей, имеющих доходы между двумя крайними точками, составляло большую часть населения страны и было распределено на этом отрезке более или менее равномерно. Тогда мы можем говорить о том, что налогоспособность в таком обществе будет выше, не только потому, размер излишка (который может быть обложен) в этом случае выше, но еще и потому, что при росте излишка налогоспособность возрастает в большей пропорции, чем увеличивается доход.

В дополнение к выше сказанному, можно отметить, что неравенство в распределении доходов может быть сглажено при помощи прогрессивных налогов, соответственно, экономическая основа налогоспособности также будет ниже.

Рассматривая связь между национальным доходом и налогоспособностью, не следует упускать из вида, что на формирование дохода существенное влияние оказывает накопление капитала. Проиллюстрировать это можно, сравнив индустриальные и сельскохозяйственные регионы. В качестве дополнительного аргумента, подтверждающего важность этого влияния, можно отметить, что "некоторые налоги, например, налоги на наследство, также уплачиваются из капитала."¹⁰ Однако, поскольку доля таких налогов в общей массе налоговых поступлений незначительна, то на этом основании вряд ли можно подвергать сомнению утверждение, что национальный доход является более существенным фактором налогоспособности, нежели капитал.

Характер и методы налогообложения

Из вышеприведенного исследования связи налогоспособности и национального дохода очевидно вытекает, что для финансирования обширных программ государственных расходов необходим существенный размер излишка. Следующим важным вопросом является то, в каких формах, какими методами и какая часть этого излишка передается в распоряжение правительства. Все это характеризует сферу влияния налоговой системы. С каждой новой фазой расширения сферы правительственных функций проблема поиска новых источников финансирования дополнительных программ обостряется. Увеличение числа доступных правительству источников доходов происходит достаточно редко. Развитие налоговой системы должно осуществляться в рамках конституционных и законодательных

¹⁰ Silverman, стр. 60

ограничений. В России такие ограничения довольно слабы, хотя нельзя не отметить определенный прогресс в этой сфере с момента введения в действие современной налоговой системы: в последнее время факты принятия налоговых норм задним числом стали более редкими. Своеобразными вехами в этом вопросе стали принятие новой Конституции РФ в 1993 году и введение в действие с 01.01.99 налогового кодекса РФ. Ряд решений высших судебных инстанций РФ также оказал положительное влияние на формирование четких границ налоговой юрисдикции государства.

В Соединенных Штатах такие ограничения носят гораздо более жесткий характер. Исторически наиболее существенным ограничением налоговой компетенции властей был конституционный запрет прямого обложения доходов. В 1913 году Поправка к Конституции сняла это ограничение. До этого основными источниками доходов федерального правительства США были акцизы и таможенные пошлины. Действующий набор законодательных ограничений определяет как возможные источники доходов, так и спектр используемых налоговых инструментов. И то и другое оказывает непосредственное влияние на налоговоспособность, точнее на ту ее проекцию, которая отражает юридическую и фактическую способность правительства собирать налоговые платежи.

Широкий спектр эффективно используемых источников доходов является важным фактором налоговоспособности. "Общеизвестен факт, что способность федерального правительства <США> собирать доходы существенно возросла после введения прямого налогообложения доходов, 16 поправка не только расширила налоговую базу, посредством установления новых форм налогообложения, она также увеличила налоговоспособность за счет возможности применения прогрессивных ставок".¹¹

Чем больше количество источников доходов, тем больше, при прочих равных условиях, налоговоспособность. Здесь мы должны еще раз оговориться, что речь идет о той проекции налоговоспособности, которая отражает юридическую и фактическую способность правительства собирать платежи. Источники доходов, при этом, должны, с одной стороны, удовлетворять условию продуктивности, то есть приносить значительные поступления при низких затратах, с другой - быть приемлемыми с точки зрения общества, предоставляя возможности для контроля и администрирования.

¹¹ Kimmel, стр.12

Существует, по крайней мере, три обоснования необходимости использовать широкий спектр налоговых источников. Первая – закон убывающей предельной отдачи – после определенной точки дальнейшее увеличение налоговых ставок будет давать все меньший прирост доходов. Вторая – до сих пор никому не удалось придумать совершенный налог и, вероятно, никогда не удастся. Недостатки, проявляющиеся при использовании налогов, исключают практическую возможность полагаться на отдельный налог, как на единственный или основной источник доходов. Третье – трудности администрирования усиливаются, когда упор делается на один-два налога с высокими ставками, поскольку приходится сталкиваться с усиливающимся противодействием налогоплательщиков. Имущественное неравенство, которое может быть приемлемым при низких ставках налогов, при более высоких ставках может стать непереносимым, поскольку более сильное влияние увеличение ставок окажет на людей с низкими доходами. Высказываемая здесь точка зрения резко отличается от позиции, что вся необходимая сумма может быть получена при помощи подоходных налогов, поскольку почти все налоги, в конечном итоге, платятся с дохода. Так, в 50-60-е годы в США в научных кругах циркулировало мнение, что необходимо отменить налог на прибыль корпораций, а также федеральные акцизы, за исключением, может быть, акцизов на алкоголь, табак и бензин, ориентируясь на подоходный налог. Однако, в этом случае из вида упускается связь между ограниченными возможностями эксплуатации определенной налоговой базы, числом этих баз и налогоспособностью как таковой, во всех трех проекциях. Точка зрения, о необходимости заменить многие налоги одним базируется на обманчивой логике, что искажающее воздействие одного налога лучше многих искажений, вносимых несколькими налогами. Но, как отмечает в своей работе Дж.Ю. Стиглиц, "необязательно что два больших искажения <вносимых подоходным налогом в решения индивида сберечь и работать> лучше, чем несколько меньших."¹² Как следует из проведенного им анализа размер искажений напрямую зависит от ставки налога. "Это предполагает, что, может быть, лучше иметь некоторое количество малых налогов, чем один большой".¹³

Безусловно, разнообразие источников доходов не является самоцелью, мы также не утверждаем, что все налоги (подоходный,

¹² Стиглиц, Дж. Ю Экономика государственного сектора, стр. 447

¹³ Там же

налог с продаж, налоги на собственность) имеют одинаковые достоинства и могут дать сопоставимые доходы. Главная мысль, лежащая в основе выше приведенных рассуждений, заключается в том, что необходимо использовать несколько различных налоговых баз, чтобы создать более или менее равномерное обложение в ключевых точках финансовых и ресурсных потоков во избежание ненужной деформации и перемещения потоков ресурсов в какой-либо один сектор в ущерб другим. Число налогов, использующих одну и ту же базу, однако, не должно быть велико, поскольку в этом случае происходит рост административных издержек и, что более важно, сокращение налоговой базы и налогообеспособности.

Завершая рассмотрение влияния режима налогообложения на уровень налогообеспособности, необходимо принять во внимание, что налоговые поступления служат цели финансирования государственных расходов. Поэтому налогообеспособность является в значительной мере выражением способности и желания общества поддерживать государственные расходы, специфика которых, в свою очередь, оказывает влияние на налогообеспособность.

Масштаб и характер государственных расходов.

Характер распределения ресурсов между частным и общественным сектором экономики является одним из базовых факторов, влияющим на налогообеспособность, в большей степени на ту ее проекцию, которая выражает степень согласия общества с политикой правительства и уровень доверия к правительственным программам. Хотя, в рыночной экономике большая часть потребностей людей удовлетворяется частным сектором, в то же время, не следует принижать важность функций государства. Многие функции правительства являются существенными для благосостояния общества - они дополняют производственную деятельность частного сектора и призваны сглаживать несовершенства рынка. Например, судебная система, обеспечивающая защиту прав личности и прав собственности или строительство и эксплуатация дорог. Более того, в некоторых отношениях развитие правительственных функций ведет к расширению налогообеспособности. Часто государство развивает такие сферы, где частный капитал работать не может по причине крайне высокой степени риска и необходимости аккумуляции значительных объемов денежных средств, и только по мере развития становится возможным и необходимым передача этой сферы в частные руки. Соответственно, происходит расширение налоговой базы, появляются новые источники дохода, повышается налогообеспособность. В качестве

примера можно привести сферу космических исследований, которая и сейчас в значительной мере находится под управлением государства, однако и частные компании уже давно и успешно осваивают эту сферу, прежде всего это относится к развитию телекоммуникаций. Это касается экономической проекции налогоспособности. Однако, масштаб и характер государственных расходов оказывают непосредственное влияние и на другую ее проекцию, а именно ту, которая отражает уровень доверия общества к политике правительства.

Налогоспособность возрастает, когда общественные фонды расходуются только на цели, которые представляются существенными. В общем случае, услуги, предоставляемые общественным сектором, представляют собой прямой вклад в благосостояние общества сравнимый с расходами на них.

Одинаковый уровень налоговых изъятий представляет собой две существенно разных величины в случае, когда общественные фонды используются на финансирование общественно необходимых и эффективно администрируемых функций государства, и в том случае, когда общественные фонды расходуются бесполезно и неэффективно.

"Как качество, так и количество государственных расходов влияют на экономические стимулы, более того, качественный аспект даже более важен"¹⁴. То, что количество, а в особенности качество государственных расходов влияет на стимулы, очевидно. "Большинство налогоплательщиков рассматривают государственные расходы как с эгоистичных, так и филантропических позиций, последние выражаются в стремлении к достижению прогрессивного общества."¹⁵ Однако расходование государственных средств на популистские мероприятия, на строительство дорогостоящих офисных помещений и т.д., на подачки группам давления оказывают на налогоплательщиков деморализующий эффект, формируя устойчивый стереотип, что правительственные расходы, в отличие от их собственных, оплачивать не нужно. Пренебрежительное равнодушие, с которым правительство выкидывает на ветер огромные суммы подрывает доверие к нему и резко снижает желание налогоплательщиков финансировать государственные расходы.

Трансферты и другие расходы. Еще один аспект государственных расходов нуждается в кратком комментарии. Для анализа различных эффектов правительственные расходы часто

¹⁴ Kimmel, стр. 12.

¹⁵ Groves H.M. Postwar Taxation and Economic Progress, 1946, стр.14.

разделяются на две группы: расходы на товары и услуги и так называемые трансфертные платежи (пенсии, пособия, проценты по госдолгу). Это различие важно для исследований связанных с использованием ресурсов нации и человеческого капитала, а также учета национального дохода. Насколько бы важным не был рост социальных выплат и выплат по госдолгу, это не может быть рассмотрено как рост национального дохода. В первой половине XX века было распространено мнение, выразителем которого был, в частности Пигу, что трансфертные расходы государства не являются обременительными, поскольку несут лишь перераспределительный характер. Однако с этим мнением вряд ли можно согласиться, думается, здесь более уместна точка зрения финского экономиста I.Коверо,¹⁶ - налоги, собираемые для покрытия этих платежей определенно являются частью общего налогового бремени. Действительно, для налогоплательщиков, не разделяющих данные трансфертные платежи они могут быть более обременительными, нежели налоги используемые на другие цели, потому что нет они не получают никакого возврата в форме текущих услуг.

Характер государственных расходов, совместно со структурой налоговой системы проявляется в следующем элементе налогообеспособности - реакция населения.

Реакции населения

Рассматривают ли люди налоги, которые они платят как справедливые и равноправные является существенным аспектом налогообеспособности. Общественное отношение к налоговой системе подвержено серьезному влиянию со стороны экономических условий. Когда национальный доход растет или находится на достаточно высоком уровне люди склонны быть оптимистичными относительно фискального бремени. В противоположных обстоятельствах часто проявляется предельный пессимизм. Общественное отношение к налоговому бремени определяет психологические ограничения для его размеров. "Существует в каждой ситуации определенный психологический предел налогообложения который не может быть преодолен без сильных реакций."¹⁷ Те, кто ответственен за формулировку налоговой политики никогда не должны забывать тот факт, что в демократическом обществе избиратель является финальным арбитром. Например в США в некоторых штатах новые

¹⁶ Kovero I. Public Expenditure and the Burden Theory, 1959

¹⁷ Colm G. Theory of public expenditures, p.9.

налоги или повышение ставок может быть отменено референдумом. В нашей стране такой возможности законодательством не предусмотрено. Исключительно важно, чтобы избиратель считал налоги, которые он платит справедливыми и разумными. "Разумное налогообложение может быть определено как дающее в каждый момент времени наибольшее приближение к общественным интересам."¹⁸ Всегда желательно, "чтобы введение налогов не встречало эффективного противодействия"¹⁹, которое бы могло опереться, например, на такой мощный фактор как борьба с несправедливостью. Пока оба эти условия не выполнены, уровень собираемости налогов будет удерживаться на точке, более низкой, чем это определяется доступными ресурсами. Мы далеки от мысли, что реакции налогоплательщиков обычно соответствует независимым и объективным оценкам их налогового бремени. Однако, в демократическом обществе доля доходов, которую люди согласны отдать для удовлетворения общественных потребностей является предметом обсуждения. На практике обычно используются все средства рекламы и пропаганды для агитации за или против предлагаемых налогов и программ расходов. Заинтересованные группы настойчиво пытаются убедить электорат и законодателей, что предлагаемые им программы и расширение расходов действительно стоят денег на них потраченных. В то же время другие группы пытаются убедить избирателей и законодателей, что результирующий рост налогового бремени будет нетерпимым. Воздействие пропаганды на мнение налогоплательщиков, в действительности, носит неопределенный характер. Однако, только исключительный человек может добиться нужного отношения к предлагаемым программам без помощи специалистов по формированию общественного мнения. Особую важность приобретает отношение налогоплательщиков, когда уровень налогообложения возрастает резко и/или грозит достичь пределов налогообложения. В качестве примера можно привести значительно возросший уровень налогообложения в США во время второй мировой войны, который вряд ли был бы возможен, если бы война не была поддержана людьми. Вне зависимости от обстоятельств налогоплательщик примет снижение налогов, в особенности прямых, с чувством благодарности.

¹⁸ Lough R. Conflict and Harmony Taxation in Taxation and Social Structure, стр.27

¹⁹ R. Jones, стр.185

Экономический аспект. Реакции налогоплательщиков определяют огромное количество решений в экономической сфере, среди них решения о расширении деятельности, об инвестициях имеют наибольшее значение. На процессы, связанные расширением экономической деятельности налоги оказывают влияние на каждом этапе. Если налоги высоки, то перевод денежных фондов в производственные мощности может быть существенно затруднен. Особенно важно, что налогообложение не должно оказывать негативного воздействия на занятость и капитал.

Точно также, решение о начале нового бизнеса подвержено влиянию налогов. Если при данной политике определенный налог или комбинация налогов негативно влияет на решение о потенциальном предприятии, стимулы к развитию бизнеса и созданию рабочих мест будут подорваны. Экономические пределы налогоплательщиков, естественно, сузятся, если количество предпринимателей и деловых единиц будет существенно сокращено налоговым фактором. Налогообложение также должно быть рассмотрено с точки зрения ограничительного воздействия на предложение труда. Поскольку число предлагаемых часов работы подвержено влиянию высокого прямого налога на часть дохода, превышающую необлагаемые вычеты, границы налогообложения первого разряда являются предметом особой важности. Более того в случае диверсифицированной налоговой системы негативный эффект высокой ставки первого разряда особенно ощутим. Является важным, достигнуты ли границы налогоплательщиков или они близки к достижению. Границы налогоплательщиков будут превышены, если уровень и формы налогообложения в такой степени ограничат экономические стимулы и производительные усилия, что приведут к низкому уровню деловой активности и национального дохода.

Мировой налоговый климат

И, наконец, последний фактор, международный налоговый климат. Оговоримся сразу, что влияние этого фактора будет существенным только в случае достаточно либерального режима для перемещения товаров и капитала. Влияние этого фактора касается в большей степени той проекции налогоплательщиков, где проявляется степень согласия общества с существующим налоговым режимом. Если режим налогообложения за рубежом более благоприятный, при

прочих равных условиях, будет происходить отток капитала.²⁰ Трудовые ресурсы уступают капиталу в степени мобильности, поэтому для их перемещения требуются более существенная разница в налоговых режимах, чтобы происходило перемещение данного типа ресурсов. Перемещение ресурсов из страны, естественно, снижает величину налогооблагаемой базы.

Итак, определив и детально исследовав факторы налогооблагаемой базы в свете ее проекций, мы, во многом, описали содержательную часть налогового бремени.

²⁰ См., например, Хейнсо Э. Еще раз о странах без налогов и с льготным налоговым режимом, 1995.