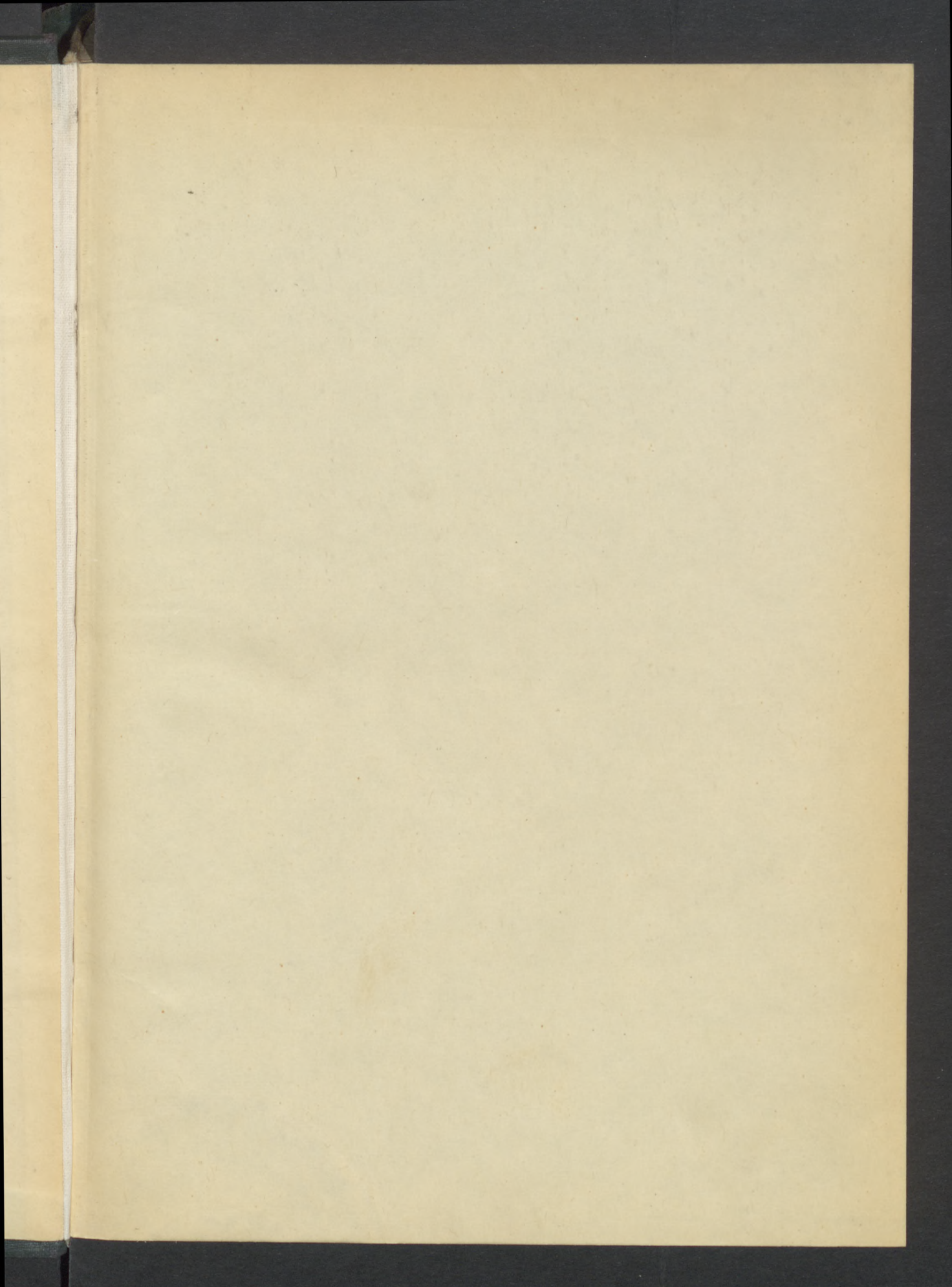
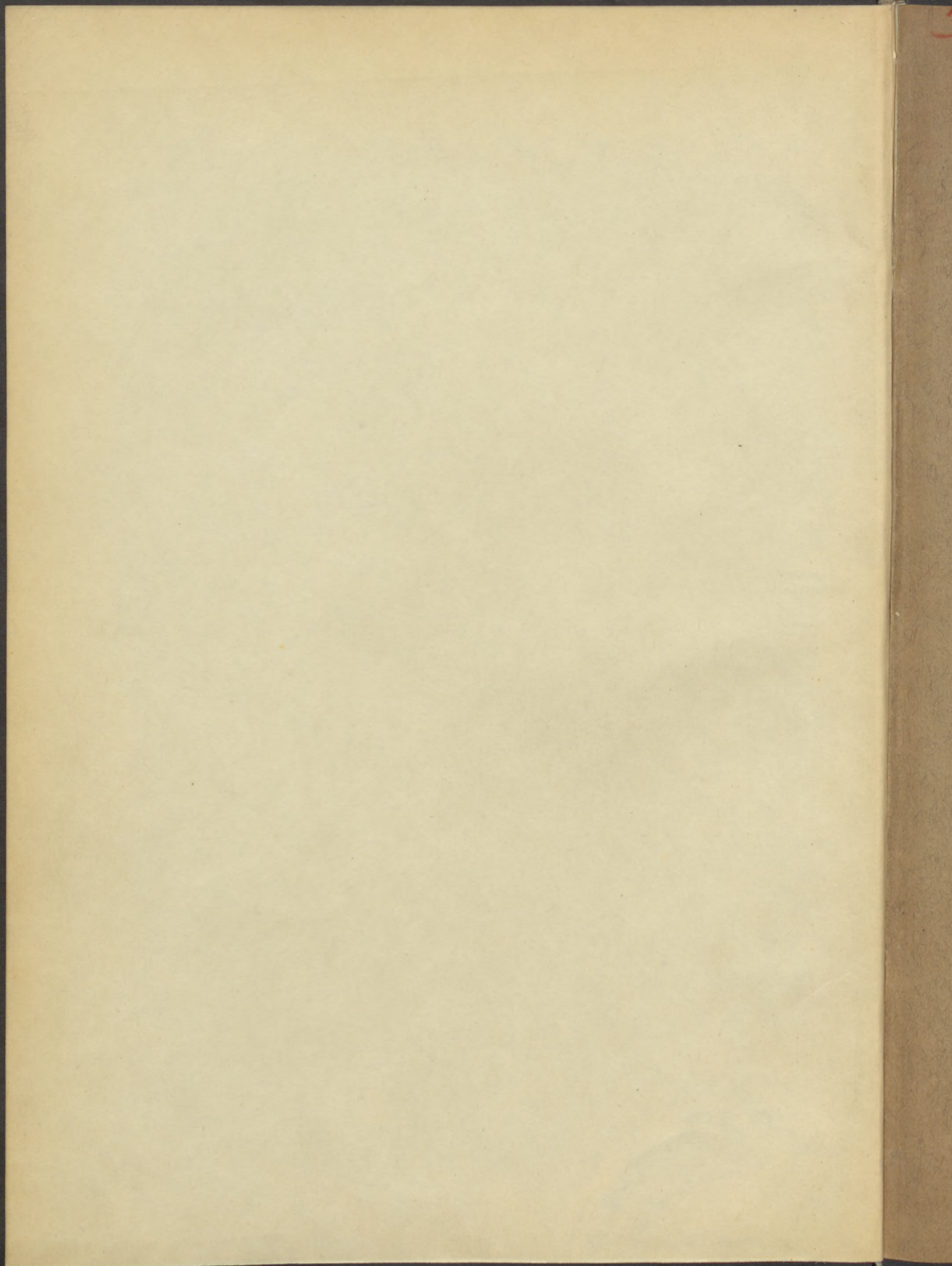


202972



05426





34.

PÉNZÜGYTAN

A KÖZJÖVEDELMEK JÖVEDELEMELOSZLÁSI
HELYZETE. ÁLTALÁNOS ADÓTAN.
EGYENESADÓK.

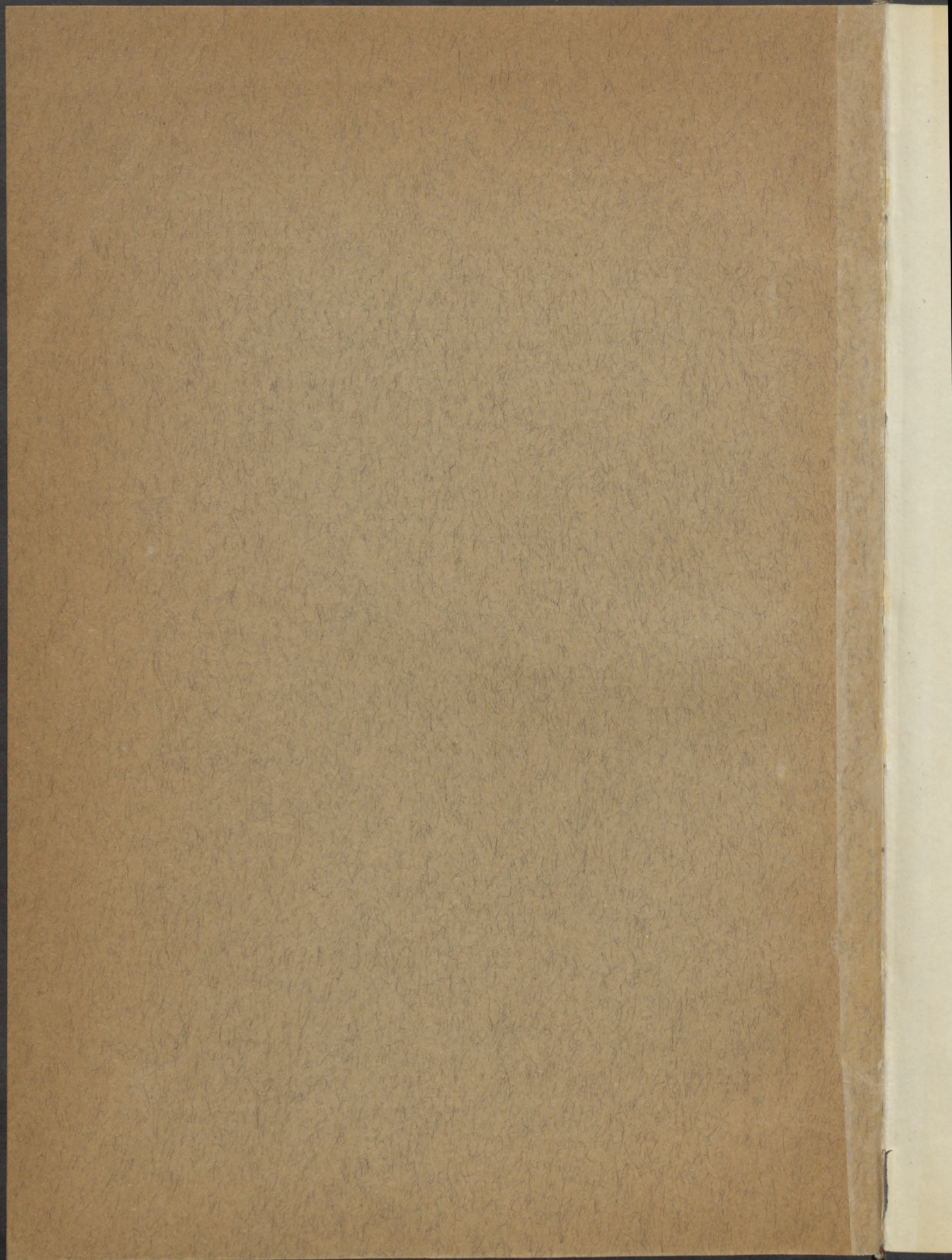
ÍRTA:

BALÁS KÁROLY

A BUDAPESTI PÁZMÁNY PÉTER-TUDOMÁNYEGYETEMEN
A KÖZGAZDASÁGTAN ÉS PÉNZÜGYTAN
NY. R. TANÁRA.



KIRÁLYI MAGYAR EGYETEMI NYOMDA, BUDAPESTEN



BALÁS KÁROLY:
PÉNZÜGYTAN

PALESTINA
KAROLIN

PÉNZÜGYTAN

A KÖZJÖVEDELMEK JÖVEDELEMELOSZLÁSI
HELYZETE, ÁLTALÁNOS ADÓTAN,
EGYENESADÓK.

ÍRTA:

BALÁS KÁROLY

A BUDAPESTI PÁZMÁNY PÉTER-TUDOMÁNYEGYETEMEN
A KÖZGAZDASÁGTAN ÉS PÉNZÜGYTAN
NY. R. TANÁRA.



KIRÁLYI MAGYAR EGYETEMI NYOMDA, BUDAPESTEN

PÉNZÜGYTAN

A KÖZVELEMNEK JOVEDÉLYTŐZÉSÉRE
HELYZETT ÁLTALÁNOS ADÓTAN
EGYENESÍTŐ

BALAS KÁROLY

A szerző minden jogát fentartja.



~~Cam.~~
~~05426~~
~~3A.16H~~

M. N. MUZEUM KÖNYVTÁRA
I. Nyomat. Kéziratoképtés
1933 évi. 575 sz.

18.758. — Királyi Magyar Egyetemi Nyomda, Budapest. (Felelős: Czákó Elemér.)



202972

ELŐSZÓ.

A modern állami, illetőleg közületi háztartás szükség-szerűen pénzbeli gazdálkodásból áll elsősorban és közvetlenül, mely az adózó társadalomnak jövedelemeloszlásával és mondhatjuk: pénzösszegtermelésével szövődik össze különösen. Ennél az összeszövődöttségnél fogva nem elég azt látni és hangoztatni csupán, hogy a Közületek jövedelmei az állampolgárok jövedelmeiből származnak, hanem tovább menve, állandóan szem előtt kell tartani és megfigyelni az adó, mint jövedelemág sorsának összeforrott voltát az adózó társadalom jövedelemeloszlásával és jövedelemszerzési különleges viszonyaival. Még pedig annak úgy pozitív (bevételi) mint negatív (költségbeli) vonatkozásaival. Enélkül az államháztartás elméleti, vagy gyakorlati embere egyoldalú vagy elfogult finánc marad csupán, ami époly bajok forrása a közgazdasági kérdések synthetikus kezelésének szükségességével szemben, mint az egyoldalú bankemberek gondolkodásmódja. Ezért tartom szükségesnek a pénzügytan elméleti alapjainak a társadalmi jövedelemeloszlás magyarázatába való beleépítését. Még pedig a modern jövedelemeloszlás tanának különösen azzal a részével való összefüggésbe hozását, amely a pénzbeli jövedelmeknek, a fizetőerőt tartalmazó pénzösszegeknek, — mint az adó és adózóképesség közvetlen forrásainak, — keletkezését és reprodukcióját magyarázza.

Az ebből kiinduló meggondolás vezetett el az adó kétféle módon való viselése szempontjainak az eddigi pénzügytanokénál továbbmenő kidomborításához az ár- és residuális adók tanában, valamint több követelmény erősebb hangsúlyozásához az adóz-

tatás arányossága és a különböző jövedelmeknek természetéhez viszonyuló különböző mértékű megadóztatás indokolt volta tekintetében.

Nagyobb súlyt kellett helyezni az adómorál és az államgazdasági közérdekű ethika követelményeinek kidom- borítására is. Márcsak azért is, mert épen a legmodernebb adóztatási fajták bevalásának és alkalmazhatóságának fontos előfeltétele egy bizonyos színvonalnak az elérése és el nem hagyása. Saját viszonyaink között is szükségesnek látszott az ilyen szempontok kiemelése, mert épen közgazdasági és pénzügyi téren gyöngébb a kritikánk és hiányzik az erősebb közvéleményünk. A világháborút követő békediktátumok és váltságok züllesztő hatása pedig csak növelte a színvakságot ebben az irányban is.

Tárgyam anyagát két részletben igyekszem hozni. A jelenlegi első közlemény a közjövedelmek és a társadalmi jövedelemeloszlás viszonyának magyarázatát, az adók általános tanát és a főbb residuális (egyenes) adók leírását adja, míg a második részlet anyaga a főbb közvetett (ár-) adók és egyéb közületi jövedelmek leírását, a közszükségleteknek és a közháztartások rendjének, valamint a közhitelnek magyarázatait fogja felölelni.

I. RÉSZ.

A közjövédelmek helyzete a modern jövedelemeloszlásban.

I. FEJEZET.

Bevezetés.

ÁLTALÁNOS IRODALMI UTALÁSOK : H. C. ADAMS : The Science of finance. New-York, 1899. — C. C. PLEHN : Introduction to Public Finance. New-York, 1921. 4. kiad. — E. R. A. SELIGMAN : Essays on Taxation. 1913. 8. kiad. U. az. Studies in Public Finance. 1925. U. az. Die gesellschaftliche Theorie der Finanzwirtschaft. Die Wirtschaftstheorie der Gegenwart. Wien, Springer, 1928. 4. kötet, 205—245. — C. F. BASTABLE : *Public Finance* London, 1903. 3. kiad. — HUGH DALTON : Principles of Public Finance. London. 1923. — M. E. ROBINSON : Public Finance. London, 1923. — G. FINDLAY SHIRRAS : The Science of Public finance. 1925. (Több kiad.) — SIR JOSIAH STAMP : Current Problems in Finance and Government. 1924. — HUGH DALTON : Principles of Public Finance. 1923. — ALEX. HAMILTON : Reports on Public. Credit 1791. — *Anonym író* : Inquiry into the Principles of Taxation 1794. — A. SMITH : Wealth of Nations 1776. V. könyv. London. — D. RICARDO : Principles of P. E. and Taxation. 1817. — J. ST. MILL : Principles of Pol. Ec. 2 köt. 1848. — J. R. MAC CULLOCH : A Treatise on the Principles and practical Influence of Taxation and the funding System. 1845. — J. STUART MILL : Principles of P. Ec. 1848. V. könyv. — DAVID A. WELLS : Practical Economics (kizáróan pénzügyekkel foglalkozik) 1885. U. az. Theory and Practice of Taxation. 1900. L. továbbá a *Palgrave-szótár* pénzügyi vonatkozású cikkeit. — A. DUBOIS : Précis de l'histoire des doctrines économiques etc. 1906. — J. B. SAY : Traité d'Économie Politique. 1803. 2. kötet. — C. GANILH : La science des finances. 1825. — PAUL LEROY-BEAULIEU : Traité de la science des finances. 2. köt. Paris, 1892. (Több kiadásban.) — ROSSI : Cours d'Économie Politique (az államháztartásra vonatkozó része). 1840. — N. F. CANARD : Principes d'Éc. Politique (az államháztartásra vonatkozó része). 1801. — E. WORMS : Exposé élémentaire etc. de la science de finance. 1891. — M. BOUCARD et GASTON JÈZE : Éléments de la science des finances. 1896. Több kiadásban. — G. JÈZE : Cours élémentaire de Science de Finance. 1912. U. az. Cours de la Science des Finances. 1927. 6. kiad. 2. köt. U. a. szerk. Revue de sciences et de législation financières. — COLSON : Cours d'Économie Politique. (3. kötet) 1905. — G. DE GREEF : L'écon. pol. et la science des finances. 2 köt. 1912. — MATTON : Traité de science financière. 1925. L. továbbá a *L'Économiste Français* idevonatkozó cikkeit. — CORT VAN DER LINDEN : Leerboek der Financien. 1887. — N. G. PIERSON : Leerboek der Staathuishoudkunde. 1890. 2. köt. (Angolul is : Principles of Economics. II. rész. 1912.) — KN. WICKSELL : Finanztheoretische Untersuchungen. 1896. — CORBELLA ALERANY : Teoria economica de los impuestos. 1914. — H. RITSCHL : Theorie der Staatswirtschaft und Besteuerung. Bonn, 1925. — Általános irodalmi áttekintésképen I. E. R. A. SELIGMAN : Geschichte der Finanzwissenschaft ausserhalb Deutschlands etc. a Gerloff és Meisels-féle Handbuch der Finanzwissenschaft-ban. Tübingen, J. C. B.

Mohr. 1926. I. köt. 291—309. 1. — RICCA-SALERNO: Storia delle dottrine finanziarie in Italia. 1899. 2. kiad. — E. VIGNES: Histoire de l'impôt en France. 1909. — MACCULLOCH: The Literature of Pol. Ec. a classified catalogue. 1845. — M. H. HUNTER: Outlines of Public Finance. 1923. — J. P. JENSEN: Problems of Public Finance. 1924. — H. L. LUTZ: Public Finance. 1924. — Columbia Studies in History Economics and Public Law. Harvard Studies in Economics etc. — G. E. HOLMES: Federal Taxes (megjelenik évenként). — G. RICCA-SALERNO: Storia delle dottrine finanziarie in Italia col raffronto delle dottrine forestiere etc. Palermo, 1896. 2. kiad. — L. COSSA: Primi elementi di scienza delle finanze. Milano, 1876. — G. RICCA-SALERNO: Teoria generale dei prestiti pubblici. 1879 s több kiad. u. o. u. az. Manuale di scienza delle finanze. Milano, 1888. — A. GRAZIONI: Istituzioni di scienza delle finanze. Torino, 1897. — A. ZORLI: Sistemi finanziari. 1885. U. az. Teoria psicologica della finanza pubblica. 1890. — U. MAZZOLA: I dati scientifici della finanza publica. Roma, 1890. — GARELLI: Scienza delle finanze. 1888. — LORINI: Corso di scienza delle finanze. 1911. — MURRAY: Principi fondamentali di scienza pura delle finanze. 1914. — F. FLORA: Scienza delle Finanze. Több kiadás. — TANGORRA: Trattato di scienza della finanza. 1915. — BARONE: Studi di economia finanziaria. 1912. — M. FANNO: Lezioni di scienza delle finanze etc. 2. köt. 1922—23. — CURANO-DONVITO: Lezioni di scienza d. finanze. 1923. — DEL VECCHIO: Lezioni di sc. d. finanze. 1923. L. továbbá M. PANTALEONI munkáit (I. X. fej.). — L. EINAUDI: Corso di Sc. delle Finanze. Torino, 1911. Több kiad. — F. NITTI: Principi di scienza delle Finanze. Nápoly, 1923. 5. kiad. — A. DE VITI DE MARCO: Corso di Sc. d. Finanze. Róma, 1923. — *Manuale di Sc. delle finanze*: FEDERICO FLORA 1893 és több kiad. — BENVENUTO GRIZIOTTI: Principi di Politica diritto e Scienza delle Finanze Padova, 1929. — CHRISTOPH BESOLD: Discursus de aerario publico. Tübingen, 1620. — KASPAR KLOCK: Tractatus nominico-politicus de contributionibus. Nürnberg, 1634. U. az. Tractatus etc. de aerario. U. o. 1651. — V. L. v. SECKENDORFF: Teutscher Fürstenstaat. Frankfurt a. M., 1656. — W. v. SCHRÖDER: Fürstliche Schatz- und Rentenkammer. Leipzig, 1686. — JOH. HEINR. G. v. JUSTI: Staatswirtschaft oder systematische Abhandlung aller ökonomische und Kameralwissenschaften. Leipzig, 1755. U. az. Abhandlung von den Steuern und Abgaben. Königsberg. 1762. U. az. System des Finanzwesens nach vernünftigen Grundsätzen. Halle, 1766. — JOSEF VON SONNENFELS: Grundsätze der Polizey, Handlung und Finanz. Wien, 1763—67. — ADAM H. MÜLLER: Die Elemente der Staatskunst. Berlin, 1809. Új kiad. Jena, 1921. — FULDA: Über die ökonomisch-politischen oder Kameralwissenschaften. 1820. — RAU: Über die Kameralwissenschaft. Heidelberg, 1825. — GRAF SODEN: Staatsfinanzwirtschaft nach den Grundsätzen der Nationalökonomie. Leipzig, 1811. — JOH. FR. EUS. LOTZ: Handbuch der Staatswirtschaftslehre. Erlangen, 1821. — CARL AUG. FRH. v. MALCHUS: Handbuch der Finanzwissenschaft und Finanzverwaltung. 2 részben. Stuttgart, 1830. — L. H. v. JAKOB: Die Staatsfinanzwissenschaft. 2. köt. Halle, 1821. — KARL HEINRICH RAU: Grundsätze der Finanzwissenschaft. Heidelberg, 1832. — (7. kiad. Wagner Adolf által. Lipcse, 1872.) — KARL UMPFENBACH: Lehrbuch der Finanzwissenschaft. 2. r. Erlangen, 1859—60. — CARL JULIUS BERGIUS: Grundsätze der Finanzwissenschaft. Berlin, 1865. — WILHELM ROSCHER: System der Volkswirtschaft. Band IV: Finanzwissenschaft. Stuttgart, 1886. — LORENZ v. STEIN: Lehrbuch der Finanzwissenschaft. Leipzig, 1860. (Több kiadásban) 5. kiad. 1885—6. 4. köt. — ADOLF WAGNER: *Finanzwissenschaft*: Lehr- und Handbuch der politischen Ökonomie 4 Hauptabteilung. 4 köt. Leipzig und Heidelberg, 1899—1901. U. az. Spezielle Steuerlehre I. Teil die sog. direkten Steuern és X. Die Ordnung der Finanzwirtschaft und der öffentliche Kredit. Schönberg's Handbuch der polit. Ökonomie. Tübingen, 1881—82

és több kiadás. — V. HECKEL : Die finanzwissenschaftlichen Schriften Ad. Wagners Jahrb. für Nationalök. und Statistik. (III. Folge, Bd. 19. 862—876. old.) — FR. J. NEUMANN : Die Steuer und das öffentliche Interesse. Die Steuer. 1. köt. Leipzig, 1887. — E. SAX : Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft. Wien, 1887. — KAIZL : Finanzwissenschaft. Wien, 1900—901. 2. r. — G. COHN : System der Finanzwissenschaft. Stuttgart, 1889. Több kiad. — KARL THEODOR V. EHEBERG : Finanzwissenschaft. Leipzig. Több kiadásban. 12. kiadás, 1912. — JOH. CONRAD : Grundriss zum Studium der Finanzwissenschaft. Jena, 1906. 4. kiad. — VAN DER BORGHT : Finanzwissenschaft. 2. kiad. Leipzig, 1905. (Göschel-féle gyűjt.) — MAX V. HECKEL : Lehrbuch der Finanzwissenschaft. Leipzig, 1907. — W. LOTZ : Finanzwissenschaft. 1917. (Handbuch des öff. Rechts.) — B. FÖLDES : Finanzwissenschaft. Jena, 1920. — KLEINWÄCHTER : Finanzwissenschaft, 1922. — S. P. ALTMANN : Finanzwissenschaft. Leipzig, 1910. — W. ANDREAE : Grundlegung einer neuen Staatswirtschaftslehre. Jena, 1930. Fischer. — K. ENGLIS : Finanzwissenschaft. 1931. — A szakfolyóiratok közül a pénzügytan szempontjából (úgyis mint bibliográfia) legelső helyen áll a Schanz-féle *Finanzarchiv*. J. B. C. Mohr, Tübingen. Főleg itt jelentek meg G. v. SCHANZ elméleti és gyakorlati szempontból egyaránt nagyon jelentős dolgozatai. L. ezenkívül a fontosabb német közgazdasági tudományos folyóiratokat. — *Handwörterbuch der Staatswissenschaften*. Jena. Fischer. Hrsg. L. Elster, A. Weber, Fr. v. Wieser 8. kötet. — W. GERLOFF és FR. MEISEL kiadásában : Handbuch der Finanzwissenschaft. Mohr, Tübingen, 1926—29. 3. kötet. — *Bibliografia* : J. STAMMHAMMER : Bibliografie der Finanzwissenschaft. Jena, 1903 és *Bibliografie der Socialwissenschaften*. Hrsg. vom Statistischen Reichsamte. Berlin, havi füzetekben. — *Magyar irodalom* : KARVASY ÁGOST : Az államháztartási, vagyis pénzügyi tudomány. Pest, 1862—71 több kiad. — KAUTZ GYULA : Államgazdaságtan vagy pénzügytan. Budapest, 1885. U. az. A pénzügytan rendszere. — MARISKA VILMOS : Az államgazdaságtan kézikönyve. III. kiad. Budapest, 1895. — MATLEKOVITS SÁNDOR : Pénzügytan. 2. kiad. Budapest, 1876. — FÖLDES BÉLA : Az államháztartástan (Pénzügytan). 2. kiad. 1912. — NAVRATIL ÁKOS : Közháztartástan. (Közgazd. és pénzügytani előadások. Budapest, 1906. 597—781. l.) U. a. A társadalmi gazdaságtan és közháztartástan vázolata. Budapest, 1908. 239—331. l. — HELLER FARKAS : Pénzügytan I. k. Budapest, 1921. L. továbbá a Magyar Közgazdasági Lexikon Budapest, 1898. 3. köt. pénzügytani cikkeit (Hegedüs Lóránt, Navratil Ákos, Teleszky János, Matlekovits Sándor, Popovics Sándor stb.) Pénzügyi Szemle. Adó- és illetékügyi Szemle. Közgazdasági Szemle.

1. Azt a tevékenységet és feladatkört, amelyben az államnak, országnak, tartománynak, városnak, szóval általában a Köznek jövedelmeit megszerezzük és gazdasági szükségleteit kielégítjük, nevezhetjük közháztartásnak, állami, községi, városi stb. kollektív gazdálkodásnak. (Az „állami“, a „köz-“ kifejezéseket felváltva is fogjuk használni, amikor nem valamely különösen meghatározott kollektivitást akarunk érteni, hanem általánosságban beszélünk a Közre vonatkozó dolgokról.) Azt a gondolatkört és azt a tanulmányi anyagot viszont, amely a fentjelzett tevékenységre és feladatkörre vonatkozik, nevezhetjük államgazdaságtannak, államháztartástannak vagy általánosabban közháztartástannak. Minthogy pedig a modern

Közületeknek háztartása egyre túlnyomóbban pénzgazdasági jellegű, annak folyamatát és eredményeit egyre inkább a pénzben kifejezett számolási összegek szemüvegén keresztül nézzük, bátran nevezhetjük azt magyarul pénzügytannak, a nyugati nyelveken pedig „financiáknak“ (Finanzwissenschaft, finances stb.) azon az alapon, hogy ennek a gondolkörnek ez a megszokott elnevezése. Igen természetes, hogy a tudomány haladásával és a viszonyok változásával az ugyanazon elnevezésű tudományszakok fogalmaikban rendszerint kibővülnek és anyagukban specializálódnak.

A gazdálkodás emberi értelmi művelet elsősorban, annál inkább ilyen művelet az úgynevezett állami gazdálkodás, melyet szintén csak emberek végezhetnek el. Alatta mindig az állam, a Köz javára irányuló, annak érdekében és érdekkörében való gazdálkodást értünk. Ez a gazdálkodás tehát annak végzői részéről elsősorban és célját tekintve altruistikus művelet.

Az állami, községi, tartományi, szóval kollektív gazdálkodás a köz javára (érdekében) való gazdálkodás és ezért annak végzői részéről altruistikus műveletnek kell lennie.

E gazdálkodás elvégzői közé tartozik mindaz, akinek feladatköréhez tartozik az államnak, a köznek anyagi eszközeit közcélokra felhasználni.

A közcélokra való felhasználás és a közcélokra való felhasználásban keresendő optimum olyan etikai feladat, mely kizárja az ezzel ellenkező és meg nem egyező célokra való egocentrikus, utilitaristikus felhasználását az állam, a közületek, a polgárok anyagi javainak.

Tehát az állam anyagi eszközei nem arra valók, hogy azt funkcionariusai saját egyéni gazdagodásuk, de még saját egyéni dicsőségük növelési eszközei gyanánt, nem egyetlen érdekű pártpolitikai, klikk, stb. csoportérdekeik előmozdítására használják ki.

Ezért, ha a felhasználásuk optimumának elérésére alkalmassá tevő emberi tulajdonságokat keressük, azok a tulajdonságok járnak elől az alkalmassá tevés sorában, amelyek az egyéni haszonszerzésnek, sőt a kisebb érdekérvényesítések és hiúságok szempontjait is háttérbe szorítják a közérdek minél nagyobb érvényesülésével szemben. Ezért az államnak, a köznek gazdasági eszközeivel való sáfárkodásban az egyéni hiúság sem előmozdító tulajdonság, annál inkább az a szerénység.

Veszedelmes az az „államférfi“, aki az állami javakat, a köz anyagi eszközeit saját élvezetének, vagy dicsőségvágyának szekere elé fogja. Csak primitív népeknél játszhatik szerepet a közjavak felhasználásánál a vezetők *egyéni* dicsősége vagy hiúsága. Az öntudatos, a praktikus, az adófilléreikre vigyázó közületek intézményei és közvéleménye az államgazdaság eszközeinek felhasználása útján elérhető sikerek dicsőségét csak a közérdek érvényesülésének rostáján keresztül engedi a tiszteletet juttató erények sorába lépni. Míg tehát az előbbi esetben a köznek gazdasági eszközei egyéni haszon vagy dicsőség eszközeivé válhatnak, az utóbbinál egyéni haszonnal nem járhat a közjavakkal való sáfárkodás, egyéni dicsőséggel is csak akkor és annyiban, amennyiben közcélú felhasználásukat minél tökéletesebben érték el.

2. Az állami, községi, tartományi stb., szóval a közszükségletek gazdasági kielégítése sokkal inkább mondható ezeket a közszükségleteket kielégítő háztartásnak, mint valamely kollektív termelő üzemnek. Feladatköre a közszükségleti javak megszerzése és felhasználása túlnyomórészben és csak kis, vagy kivételes részben azok megtermelése is. Ennélfogva a jövedelemeloszlás és a fogyasztás, illetőleg a használat tanában helyezkedik el az a tudományszakma, mely a közszükségletek gazdasági kielégítésével és kielégítési eszközeinek előteremtésével foglalkozik. Minthogy pedig a közszükségletek kielégítésére szolgáló eszközök elsősorban azok a jövedelemrészek, amelyeket a modern állam, község stb. a maga számára polgárainak és vagyoni jogi alanyainak jövedelméből kihalás és igénybevesz, ennélfogva a fősúly a jövedelemeloszlási és megszerzési problémára kell, hogy essék. Annál is inkább van ez így, mert a közszükségleti javak felhasználása modern viszonyok között nem fizikai és technikai értelemben vett fogyasztás és használat, hanem túlnyomórészben szintén jövedelemjuttatás, költségek, fizetések és fedezetek ki- és odautalása bizonyos közhatalmilag meghatározott célokra. Tehát csak alaki, vagy átvitt értelemben vett fogyasztás, mely lényegében jövedelemeloszlási jelleggel bír elsősorban. Ebből folyólag a modern pénzügytan, közháztartástan, államgazdaságtan — bármint nevezzük is — a jövedelemeloszlás területéhez van legközelebb. A modern állam elsősorban az ő polgárainak jövedelemeloszlásába illeszkedik bele mint részesedő és részt követelő fél.

Csak a socialistikus, illetőleg kommunistikus olyan államban, ahol a termelés is államosítva van, van ez elvileg másként. Ott a közháztartás — legalább elvileg — az állam alattvalói összes materiális javainak megtermelését is hivatva van elvégezni, valamint az alattvalók materiális jószágfogyasztását is biztosítani. A termelési és fogyasztási abszolút államsocializmus birodalmában tehát az államháztartás tana az egyetemes gyakorlati közgazdaságtannal esnék körülbelül össze, — legalább is az illető absolute socializált államra, illetőleg közösségekre vonatkozóan. Ilyen viszonyok között a pénz szerepe is lényegesen más volna mint az elsősorban a magántulajdont és a magánjavak csereforgalmára épített társadalomban, amelyet gondolatfűzésünkben alapul veszünk. A pénzügytan (közháztartástan, államgazdaságtan) ekként a közgazdaságtannak része, de olyan része, mely jelentőségénél fogva el-

különült (specializálódott) és önállóan kiépült. Az önálló tudományszakká fejlődött és elkülönült pénzügytannak tárgyköre a közgazdaságtan témáiból sűrűsödött és sűrűsödik össze, még pedig a közháztartásokat közelebbről érdeklő tárgykörökből.

Maga az a terület, amelyen a pénzügytan mozog, a lehető leggyakorlatibb tér. Az a tér, amely a mindennapi élet küzdelmeiben fellépő anyagi gondokat, a gazdasági küzdelemnek egyéni, illetőleg magángazdasági eredményeit mutatja. Ezeket a magángazdasági eredményeket a Köz adóforrásokként és adótárgyakként hasznosítja a maga számára. Ezen a téren tehát lépten-nyomon a gyakorlati szükségességek követelményei lépnek velünk szembe, mely gyakorlati követelményekkel számotvetni egyik főszempontja kell, hogy legyen a pénzügytannak.

A megtárgyalás módja azonban túlnyomórészt elméleti jellegű. Ne tűnjék fel paradoxonnak, hogy a gyakorlati élet követelményeivel számoló elméleti jellegű munkát emlegetünk a pénzügytan területén. A gyakorlati élet tapasztalatainak és követelményeinek bizonyos rendszerbe és synthesisbe foglalása a legteljesebb joggal mondható a gyakorlati élet követelményeivel számoló, sőt azok céljaira is szolgáló elméleti jellegű szellemi munkának.

A társadalmi tudományoknál, különösen a gyakorlati, tapasztalati jellegűeknél, a fejlődés, a kiépülés során okvetlenül szintetikus, összefoglaló, tanulságokat levonó elvekké sűrűsödő megfontolások alakulnak ki a felhasznált többi leíró, megfigyelő, megszámláló jellegű anyaggal és adathalmazzal szemben. Nem lehet ez másként a pénzügytannál sem. Ekként a pénzügytan fejlődési útján is előbb-utóbb ki kell hogy termelődjene bizonyos elméleti, vagy elméletibb jellegű részek, munkák, dolgozatok a pusztán leíró, anyaggyűjtő stb. munkával szemben. Ennélfogva jogosnak lehet tekintenünk azt a követelményt, hogy legyen elméleti pénzügytan¹ a pusztán leíróval, anyaggyűjtővel szemben.²

Ennél a kérdésnél különös figyelembe kell vennünk azonban főleg azt is, hogy a pénzügytan voltaképpen a közgazdaságtannak a közháztartások problémái, még pedig elsősorban pénzügyi vonatkozású problémái szolgálatában elkülö-

¹ Így HELLER FARKAS: Pénzügytan. Budapest, 1920. Németh József kiadása I. az előszót. ² I. u. o. 4—5. l.

nült területe, vagy úgy is mondhatjuk, hogy e problémák természetének megfelelően összevont része. Ha tehát céljainak meg akar felelni, a pénzügytannak, mint a modern közház-
tartások pénzügyi problémáit szolgáló és a közgazdaságiak köréből összevont, mondhatjuk központosított tudományágnak bizonyos megfelelő intuicióval kell kiválogatnia és synthesisbe foglalnia azokat a részeket, amelyek az elméleti gazdaságtanból, a pénzügyi állapotok leírásából, a különböző államok pénzügyi jogaiból, gazdasági és financstatistikáiból, pénzügyi, közigazgatási történetéből, az erre vonatkozó irodalomból stb., stb. szükségesekek.

3. A pénzügytan alaptudománya ekként a közgazdaságtan, segédtudományainak lehet tekinteni pedig több olyan akár önálló, akár más tudományszakok részeiként jelentkező ismeretágot, amelyekből a pénzügytan anyagot, adatokat, elveket merít. Ilyenek a jogbölcseletnek különösen a közjogokra vonatkozó része, az úgynevezett kamarai tudomány, a pénzügyi statistika, a pénzügyi történet, a pénzügyi jog, politikai számtan, államszámviteltan.

A *jogbölcseletnek* szerepét ma már jóval kisebbre mérjük a pénzügytanban, mint még nem is oly régen,³ bár a jogosság általános elveinek az érvényesülését a pénzügyek terén ugyancsak a lehető legfontosabb szempontnak és magától értetődőnek tartjuk. Az úgynevezett *kamarai tudománynak* szerepe, főleg a multra vonatkozólag nagy, mert Németországban a kameralistikából fejlődött ki az önálló finanttudomány. Kamarák alatt tudvalevőleg a pénzügyi hatóságokat, kamarai tudományok alatt pedig a kamarai tisztviselők számára a legtöbb német egyetemen előadott speciális tárgyakat értették. Idetartozott az adókezelés, az erdészet, a regálék tana és bizonyos mértékű közigazgatási jogismeret stb.

A *pénzügyi történetnek* mint segédtudománynak szerepét már a pénzügytannak gyakorlati és tapasztalati jellege is eléggé indokolja. Hogy például egy bizonyos intézmény bevált-e vagy sem, az intézmények története mutatja meg. Történelem nélkül társadalmi téren alapos kritikát gyakorolni lehetetlen. A pénzügyi, adópolitikai intézmények, eljárások, eszmék és kritikák története nemcsak a multra nézve, hanem gyakran a jelenre

³ Lásd MARISKA VILMOS : Államgazdaságtan. Budapest, 1895. Franklin Társulat. 3 kiad. 7. s köv. 1.

és jövőre nézve is a legbecsesebb tanulságokat szolgáltatja. Ugyancsak nagy szerepet kell tulajdonítanunk a pénzügytan segéd tudományai között a *pénzügyi statistikának is*. Ha valahol, úgy a pénzügyek terén lehet, sőt elkerülhetetlen számokkal operálni. De éppen ezért, itten kell a számadatokat és a belőlük vont következtetéseket kellően megítélni tudni. Ezért amennyire nélkülözhetetlen vagy elkerülhetetlen a statisztikai adatok felsorakoztatása a közháztartások életviszonyai terén, éppen olyan szükséges, hogy a felhasznált statisztikai adatokat csak a kellő kritika szűrőjén keresztül használjuk fel mindig.

Szorosan összefügg a pénzügytan tárgykörével a pénzügyi jog is, mely a konkrét pénzügyi szabályokat, törvényeket, utasításokat ismerteti az egyes államokra, illetőleg közjogi területekre vonatkozólag. A pénzügytan ezzel szemben szabadabb szárnyalású ismeretág, mert nem egyes konkrét pénzügyi jogszabályok ismertetésére fekteti a fő súlyt, hanem elvek, kritikai eredmények, állapotok leírásából való tanulságok és értékelések gyűjtésére. A tételes intézményekről, valamint a valóságban érvényrejutó financia politikai és igazgatási eredményekről és gyakorlatról azonban tudomással kell bírnia saját céljai szolgálatára a pénzügytannak. Ezért nyújt részére fontos és nélkülözhetetlen tudományos segítő anyagot a *pénzügyi jog*.

Ha a pénzügyi jogot akként művelik, hogy az nemcsak pusztán tételes jogszabály és intézményismertetést nyújt, hanem kellően széleskörű összehasonlító és elméleti kritikát is, akkor az ilyen kritikai mederben előadott pénzügyi jog természete sok tekintetben közeledhetik a pénzügytanhoz. Néhol a pénzügyi joggal egyesítve művelik a pénzügytant is, illetőleg a pénzügytan inkább csak a pénzügyi jog kritikájaként jelentkezik. A tudomány igényeinek és szabadabb mozgásának természetesen megfelelőbbnek látszik a pénzügyi jogtól függetlenített önálló pénzügytan.

A *politikai számtan*, mely a közháztartásokban előforduló számműveletek rövidítésével és könnyítésével foglalkozik, alárendeltebb jelentőségű segéd ismerete a pénzügytannak. Nagyobb jelentőségű ennél az *államszámvitel*tan, mely a közháztartásoknak és a közháztartások jogainak széles területein a számszerű megismerés és ellenőrzés szempontjait és módjait ismerteti.

4. Az eddigiekből folyólag célszerűnek látszik az államháztartás problémáinak megbeszélésénél a modern jövedelemeloszlás magyarázatából indulni ki és ennek alapján a modern

jövedelemeloszlás és a modern Köz jövedelmei között való viszony természetét kimutatni. Ilymódon érthetjük meg ugyanis a legkönnyebben azt, hogy a Köz jövedelmi igényeinek s e jövedelmek megszerzési módjainak a társadalmi jövedelemalakulás helyzetéhez és módjaihoz kell simulniok.

A Köznek (államnak, kincstárnak, felsőbbségnek stb.) gazdasági célja volt ugyanis mindenkor bizonyos szolgáltatások megtételére bírni rá a maga alattvalóit, polgárait. Azelőtt, a naturálgazdálkodás korszakában naturálszolgáltatásokból állottak túlnyomó-, vagy nagyrészből a felsőbbség részére való szolgáltatások is. A pénzgazdaság kialakulásával egyre inkább pénzre lett szüksége a felsőbbségnek, a fejedelemnek. Ezért egyre inkább pénzt is követeltek alattvalóiktól közszolgáltatások fejében. Még inkább pénzre van szüksége a modern államok háztartásának.

Hogyha tehát az államháztartásnak mai állapotát, érdekeit, céljait és eszközeit megérteni és bírálni akarjuk, akkor elsősorban a modern Közháztartásnak a mai pénzbeli jövedelemeloszláshoz való viszonyát kell megértenünk. Ennek a megértésnek kell szinte beleidegződnie a modern állami háztartásnak minden jelentékenyebb szerepet betöltő funkcionáriusába, mert csak ennek a megértésnek az alapján fejlődhetik ki a pénzügyi adminisztráció körében az a közgazdasági és szociális érzék, amely nélkül a pénzügyi kormányzás és közigazgatás funkciói csak gépies financemberek cselekményei lehetnek legjobb akaratuk dacára is.

II. FEJEZET.

A modern jövedelemeloszlás folyamata tekintettel az államháztartási jövedelmekre.⁴

1. Azoknak a javaknak az összessége, melyek valamely egyénnek, vagy jogalanynak osztályrészül jutnak, sajátjává válnak: a *jövedelem*.

Egy bizonyos üzemben, gazdaságban, foglalkozásban termelt materiális javak összessége pedig: a *hozadék*.

⁴ L. erről bővebben szerzőtől: *A jövedelemeloszlás főágai a kapitalizmus korában*. Budapest, Eggenberger, 1913. 656. l. 8^o. — *Politikai Gazdaságtan*. Budapest, Eggenberger, 1922. 2. kötet. — *Theorie der Einkommen und der Zahlungsmachtverteilung*. Wien, Manz, 1927. VI+166 l. 8^o.

A jövedelem ekként jövedelemeloszlási, vagyis társadalmi, jogi, vagyoni jogi, — a hozadék pedig termelési, termelés-technikai kategória.

Mint ahogy a mai közháztartás általában és elsősorban a pénzbeli gazdálkodás jegyében folyik le, a közháztartások kénytelenek a jövedelmeket és hozadékokat is pénzre átértékelni, pénzértékben kifejezni és elszámolni. Közelebbi, szorosabb pénzügytani szempontból véve tehát jövedelem, illetőleg hozadék alatt az osztályrészül jutott, illetőleg termelt javak pénzbeli értékét, valamely módon meghatározott pénzüsszegben való kifejezését értjük.

Jövedelemeloszlás a fentiekből következőleg a jövedelmeknek a társadalomban való szétosztódása, a különböző egyének, helyesebben jövedelemeloszlási alanyok osztályrészül jutása. A jövedelemeloszlás ekként *folyamat*, mely bizonyos idő alatt történik. Benne van tehát az idő eleme is. Ennek folytán jövedelem alatt is mindig bizonyos időmennyiségek alatt osztályrészül jutott javakat kell értenünk és ennek megfelelően hozadék alatt is, a bizonyos időközök alatt termelt javakat.

A hozadék úgy válik jövedelemmé, ha az annak tartalmát kitevő materiális jószágok valakinek tulajdonába, vagy birtokába mennek át. Ha például egy birtokon termelt búza valakinek tulajdonává válik, akkor ez a búzamenyiség az illető ember jövedelmének vált részévé.

Az izolált, robinsoni gazdálkodásban nincs jövedelemeloszlás, mert az izolált gazdasági életet élő termelő a neki osztályrészül jutott javakat nem osztja meg senkivel.

Jövedelemeloszláshoz tehát vagyoni jogi változásokat létrehozó *társadalom* szükséges, mely a vagyoni jog különböző alapjain : *jogcímein* az egyik ember, helyesebben az egyik jogalany birtokában levő javakat más jogalanyok birtokába viszi át és osztja meg.

A társadalomban tehát az egyes gazdaságok hozadékainak részei a társadalom gazdasági életét rendező vagyoni jog különféle címein mások és mások osztályrészeivé válnak, vagyis különböző emberek, illetve vagyoni jogi alanyok jövedelmeivé lesznek.

Azt a jogi folyamatot, amellyel bizonyos jövedelem osztályrészévé válik valakinek : jövedelemhárulásnak nevezzük. Az, akire, vagy amire jövedelem hárul : alanya a jövedelemeloszlásnak.

2. A jövedelemeloszlás tehát társadalmi folyamat, közelebb-ről: a társadalomban végbemenő vagyoni jogi folyamat. Hogy gazdasági folyamat is, az természetes, mert a vagyoni jogi folyamat gazdasági folyamat is és a társadalom gazdasági folyamatai vagyoni jogiak is.

A hozadék tartalmilag egybeeshetik a jövedelemmel, hogyha valakinek a jövedelme oly materiális javakból áll, amelyeket a saját gazdaságában (saját üzemében) állít elő. A saját gazdaságában termelt hozadék ebben az esetben jövedelem is. A hozadék a jövedelemmel, csak mint naturáljövedelem eshetik egybe tartalmilag. Ebben az esetben ugyanaz a jószág-mennyiség *termelési szempontból*: hozadék, jövedelemeloszlási és vagyoni jogi szempontból: jövedelem.

Nem minden jövedelemnek kell okvetlenül jövedelemeloszlás tárgyát is alkotnia. Az a naturáljövedelem, amelyet például egy kisparaszt maga termel meg, mint hozadékot és egyúttal maga is fogyaszt el, nem válik jövedelemeloszlás tárgyává.

Egy olyan primitív társadalomban, mely csupa izolált gazdaságokból áll, amelyben kiki a saját szükségleti javait termeli meg, nincs jövedelemeloszlás. Itt a hozadékkal tartalmilag egybeeső naturáljövedelem nem oszlik meg.

Viszont vannak társadalmak, melyeknél van ugyan jövedelemeloszlás, ez azonban kizárólag, vagy túlnyomóan *naturáljövedelemeloszlás*, vagyis a jövedelmek itt kizáróan vagy túlnyomóan materiális anyagi dolgokból állanak.

A középkor izolált jobbágygazdálkodásánál a jövedelemeloszlás igen csekély fokú. A jobbágy az általa termelt hozadékot csupán földesurával osztja meg többnyire, vagy mondhatjuk úgy is, hogy a földesúr a birtokán termelt hozadékot csupán jobbágyaival osztja meg rendszerint. Ez a jövedelemeloszlás is túlnyomólag naturáljövedelemeloszlás, mely izolált körökben megy végbe és melynek jelensége nem kapcsolódik egybe és nincs kölcsönhatásban az egész ország, vagy az egész társadalom jövedelemeloszlásával és termelésével.

A középkori jobbágygazdálkodás jövedelemeloszlása tehát túlnyomólag izolált kis köröknek egymással kölcsönhatásban alig álló jövedelemeloszlása.

3. A csereforgalom kifejlődése teszi a jövedelemeloszlás folyamatát az egész társadalomra mindig általánosabban kiter-

jedővé és egyúttal mindig sokoldalúbbá és bonyolódottabbá is, annyira, hogy a modern jövedelemeloszlásban már lehetetlen minden egyes konkrét jövedelemnek hárulási és továbbhárulási útját megfigyelnünk és nyomon követnünk, *úgyhogy itt csakis a jövedelemeloszlás főágait, fő jellegzetes hárulási típusait van módunkban pontosan megkülönböztetni.*

A csereforgalom fejlődésével a vagyonjog egyre több és több olyan jogi — tehát társadalmi, immateriális — intézményt létesít, amely magábanvéve közvetlen materiális javak birtoka nélkül is alkalmas arra, hogy vagyonnak vagy jövedelemnek alkossa tárgyát és tartalmát. A csereforgalom fejlődésével tehát a jövedelem megszűnik kizárólag naturális javakból állani, azaz naturáljövedelem lenni és egyre több immateriális jószág — vagyis önálló vagyontárgyként szereplő jog — is tölti ki annak tartalmát. A jövedelemeloszlás tehát idővel a naturális és az immateriális jövedelemhárulás vegyüléket tárja egyre inkább elő. A csereforgalomban, — mely a jövedelemeloszlás főközvetítője, — ekként materiális javak mellett egyre inkább forgalomba lépnek az immateriálisak is.

Ez a folyamat a pénz- és hitelgazdaság térhódításával mindinkább odafejlődik, hogy a legtöbb embernek közvetlen jövedelme nem természetben kapott fogyasztási javakból, hanem pénzből, pénzösszegekből és fizetési hatalmat tartalmazó jogokból áll és a legtöbb ember ilyen „pénzbeli“ jövedelemre törekszik s a gazdasági élet is mindinkább ilyen jövedelmekre rendezkedik be. A „pénzbeli“ jövedelem alkotja tehát modern viszonyok között a jövedelem és jövedelemágak főtipusát, a közvetlen naturáljövedelmek pedig egyre inkább követelésekké válnak, bár teljesen el nem tűnnek is. A jövedelmet élvező emberek tehát, kik elsősorban *pénzösszegekben kapják meg jövedelmeiket, csak ezeken a pénzösszegbeli jövedelmeken keresztül, vagyis közvetve jutnak el a természetbeli használati jószágokhoz, úgyhogy e közvetlen pénzbeli jövedelmeiket cserélik fel a legkülönbözőbb használati javakért.*

A modern jövedelem megjelenési alakja tehát valamely „pénzösszeg“, elsődleges tartalma pedig a fizetési hatalom.

Míg tehát a háruló jövedelmek tartalma azelőtt már eredetileg használati javakból állott, addig ma, a kapitalizmus jövedelemeloszlásánál a jövedelemeloszlás alanyaira nem kész javak, hanem fizetési hatalom pénzösszeg, pénz, tőke hárulnak.

Ezt a szempontot nem méltatja eléggé a legtöbb elmélet, pedig alapvető fontosságú az. Nem méltatja pedig különösen az az irány, amely nem vagyoni értelemben vett jövedelemeloszlásról, hanem egyszerűen a társadalmilag termelt javak szétosztódásáról (distribution of wealth, repartition des richesses, Güterverteilung) beszél.

Már pedig a modern kapitalista jövedelemeloszlásban a jövedelmi alanyokra nem javak, termékek — akár használati, akár fogyasztási cikkek —, hanem fizetési eszközök, illetve fizetési hatalom-igazolványok, fizetéshatalmat tartalmazó összegek hárulnak közvetlenül.

Hogy azután a jövedelemalanyok fizetési hatalmukat később termelési és használati javakra cserélik be (amennyiben nem további tőkeképzésre fordítják azt), az későbbi dolog és nem egy és ugyanaz azzal az esettel, mintha a társadalomban közvetlenül a technikailag termelt jószágok oszolnának meg.

A szokásos elmélet jórészen tehát úgy írja le a jövedelemeloszlás problémáját, mintha természetbeni jövedelemeloszlásról volna szó, mintha nem is a kapitalista korszak jövedelemeloszlásáról beszélne, dacára annak, hogy a tőkét és ennek szerepét lépten-nyomon emlegeti.

Pedig fontosságában le nem tagadható s így logikusan át sem ugorható szempont az a tény, hogy a modern jövedelemeloszlás alanyai nem természetbeli, hanem pénzbeli, tőkebeli *közvetlen* jövedelmeket húznak.

Ha én pénzbeli jövedelmemet később élelmiszerekre, ruhákra cserélem is fel, ez nem jelenti még azt, hogy a társadalmi jövedelemeloszlásnál ruhát, élelmiszereket és lakást kaptam és nem fizetési hatalmat. Amit az ember *először és közvetlenül* kap a jövedelemeloszlásban, az a közvetlen jövedelem, nem pedig az a *később megszerzett különféle* jószág, amire azt elköltöm.

A jövedelemeloszlás alanyára nézve tehát egy bizonyos pénzösszegben jelenik meg az illetőnek a jövedelme a kapitalizmus korában.

A naturáljövedelemeloszlás és a „pénzbeli“ jövedelemeloszlás között tehát lényeges különbség van, mely elsősorban abban nyilvánul meg, hogy míg az előbbinél a jövedelem közvetlen fogyasztási és használati javakból áll, addig az utóbbinál a jövedelem közvetlen tartalma pénzösszeg — lényegében véve

fizetési hatalom — melyet kiki a saját belátása és szükségletei szerint cserél fel naturáljavakkal.

Ahhoz a körülményhez, hogy a modern jövedelmek pénzösszegeből állanak, az a messzemenő következmény fűződik, hogy a *mai jövedelemeloszlás* ellentétben a naturáljövedelem-eloszlással egységes *pénzbeli*, pénzösszegebeli (közelebbről nézve fizetési hatalombeli, fizetésjogi) *tartalommal bír*. Ezzel szemben a jövedelmeknek használati javakra való felváltása kinek-kinek szükségletei, *ízlése és vagyoni ereje* szerint, tehát a pénzbeli fő jövedelmi ágak megoszlása folyamatánál kevésbé egyöntetű és rendszeres, sokkal több változatot mutató és nehezebben megfigyelhető folyamatból áll.

Sokkal könnyebben és rendszeresebben lehet ugyanis megfigyelni azt, hogy bizonyos embereknek, vagy társadalmi osztályoknak miből ered és milyen összegek között mozog a pénzbeli jövedelmük, mint azt, hogy mire költik el, vagyis milyen a fogyasztásuk, háztartásuk és életmódjuk. Míg az előbbi körülmény ismerete végett csak a foglalkozási ágakat és azokat a pénzösszegebeli határokat kell megállapítanunk, melyek között az egyes jövedelmek mozognak, addig a háztartásnak, életmódnak és fogyasztásnak hasonló pontosságú nyomónkísérése céljából a legsokoldalúbb és a legempirikusabb részletkutatásokba kellene belemennünk, amelyeknek eredménye összemérhetetlenül kevésbé lehetne csupán pontos és egyöntetű. Ez a körülmény az államháztartás és adóztatás, illetőleg adótechnika szempontjából is igen nagyjelentőségű.

4. A kapitalizmus korszakában a pénzösszeg alakjában megjelenő jövedelmek megoszlásának jelensége mellett az ezzel összenőtt másik probléma tehát a használati javak materiális alakban való szétosztódásának a kérdése.

A javakat a modern jövedelemoszlás mellett pénzösszeg útján, annak közvetítésével szerezzük meg.

Az ember és a materiális jószágok közé egy rendszeresen kialakult sajátos joghatalmi kategória: a pénzösszeg (a tőke) ékelődik s a közvetlen jövedelem ennek alakjában jelenik meg.

E joghatalmi kategória értékegységgel mérhető fizetési hatalmi tartalommal bír, vagyis a pénzösszegek (tőkeösszegek) egymással egyenlő fizetési hatalmi egységekre oszlanak.

Ezzel az immateriális jövedelemoszlással párhuzamosan folyik a technikai jószágok társadalmi megosztódása.

A kapitalizmus ekként a materiális-technikai jószágszétosztódás jelensége fölé építette lassanként a pénzösszezből álló jövedelemeloszlást, amely utóbbi a modern társadalom tagjának a közvetlen, a tulajdonképeni *jövedelemeloszlása*, míg a technikai jószágok szétosztódása a társadalmi technikai termelés hozadékának megoszlása.

Izoláltan előfordulhat ma is a technikai használati javaknak pénzösszezbeli közvetítése nélkül való szétosztódása, amelyben a termelt javak közvetlenül tárgyai a jövedelemnek (hozadék és jövedelem itt egybeesik), tehát in natura mennek át közvetlenül a termelőtől a fogyasztó birtokába.

Amikor rámutatunk arra, hogy a modern jövedelemeloszlás során háruló és megosztódó jövedelem főtipusa a pénzbeli jövedelem s tartalma a pénzösszeg, akkor egyszersmind *vizsgálunk kell, hogy a modern „pénzbeli“ jövedelemnél s az abban foglalt pénzösszegeknél és pénzdaraboknál voltaképen mi a lényeges, mi a főtartalom, mely a pénzbeli jövedelemnek erőt, létfenntartásra, szükségletkielégítésre, termelésre fordítható effektív tartalmat, energiát ad*, mert ez a kérdés az államháztartásnak, az adóztatásnak és az adózók szolgáltató képességének problémáival is a legszorosabb összefüggésben van és lépten-nyomon érezteti a hatását. Vizsgálódásaink során⁵ arra jöttünk rá, hogy ez a lényeg nem más, mint egy gazdasági célokra különösen kialakult társadalmi kategória, közelebbről: fizetési hatalom, illetőleg az ezt tartalmazó jog, melynek segítségével cserélni, fizetni, szerezni s gazdasági erőt tudunk kifejtetni a társadalomban.

III. FEJEZET.

A fő jövedelemágak és a közjövedelmek helye közöttük.

1. A társadalmi együttélés a jövedelem osztályrészül jutásának mikéntjében jellegzetes típusokat alkotott az egyes emberek között és az emberek életviszonyai tekintetében.

A társadalom tagjai között mindenekelőtt abból a szempontból kell különbséget tennünk, hogy a mindenkori társadalmi, illetve jogi rend szerint egyesek *közvetetlen*, mások

⁵ Erről bővebben Szerző: A jövedelemeloszlás főágai a kapitalizmus korában. 1913. Különösen a VI. és VII. fejezetet.

ellenben csak *közvetett* alanyai a jövedelemeloszlásnak. A *keresők és a vagyonnal bírók* tekinthetők a jövedelemeloszlás közvetlen alanyainak, ellenben az általuk *eltartott, a tőlük élő s önálló kereseti vagy szolgálati jogcímmel nem bíró* családtagok vagy más hozzátartozók a jövedelemeloszlás közvetett alanyainak vehetők. Ez a különbség az emberek között nem csupán jogi és társadalmi, hanem a legtöbbször igazán természeti okokon sarkal. A lakosságnak, mint a társadalom tagjainak felnőttekre és gyermekekre, családfőkre és családtagokra oszlása már magábanvéve közvetlen és közvetett alanyokra osztja a népeiséget a jövedelemeloszlás tekintetében. Hozzájárul a *kor* szerinti különbséghez a *nemek* szerint való különbözőzés. A jövedelemben való részesedés nagyrészből, vagy túlnyomórészből *családok* szerint történik ma is, még pedig jobbra az emberek kor és nem szerint való különbözősége alapján. Elsősorban pedig a felnőttek, a családfők vagy a családon kívül az „önálló keresők“ a jövedelemeloszlás alanyai. A többiek csak ezek révén, közvetetten a családon belül, mint annak tagjai részesednek többnyire jövedelemben.

A modern társadalom legújabb alakulása, a nők emancipációjának folyamata, kétségtelenül egyre többet szüntet meg azok közül a különbségek közül is, amelyek a férfiak és a nők között, mint a jövedelemeloszlás alanyai között állanak fenn, mindazonáltal a férfiak praedomináló szerepe teljesen sohasem szűnhetik meg — minden valószínűség szerint — ezen a téren.

2. Hogyha most már a társadalom tagjait az osztályrésztül jutó jövedelemnek társadalmilag kialakult nemei szerint való tagozódásuknak megfelelően akarjuk megkülönböztetni, akkor két főtipust látunk : egyrészt a *munkájukból*, másrészt a *vagyonukból* élők csoportját. Az előbbieknél a munka, az utóbbiaknál a vagyon teszi lehetségessé azt, hogy megéljenek, hogy jövedelemben részesüljenek. Mindjárt az első pillanatra szembe-tűnik, hogy mekkora óriási az ellentét az emberek eme két kategoriájának gazdasági sorsa, érdekei s a hozzá fűződő államgazdasági következmények között is.

Ne feledjük azonban, hogy a *tisztán* vagyonukból és a *kizárólag* munkájukból élők között számos átmeneti alakzat van a társadalomban. A gazdasági ellenszolgáltatás fejében teljesítendő munka, mint megélhetési és jövedelemnyújtó alap a legszámosabb gazdasági kategoriánál olvad egybe a vagyon juttatta jövedelemmel.

Minél nagyobb a vagyon, annál jobban felment az a gazdasági ellenszolgáltatás fejében való munkától s minél kisebb, annál kevésbé.

Elméletileg tehát elgondolhatunk egy olyan nagyságú vagyont, amelyen *innen* az életmódnak egy azonos meghatározott foka mellett a megélhetésre elegendő jövedelem rendelkezésre állása céljából nincs szüksége a tulajdonosnak gazdasági munkára s amelyen *túl* előáll a gazdasági munka kényszerűsége, ha az illető a kiindulási fix pontul vett életmód szükségelte jövedelmet akar élvezni.

Ezt a dolog nélkül való megélhetéshez a minimális jövedelmet biztosító vagyont nevezzük el a határhaszon és határérték fogalmainak analogiájára *megélhetési határvagyonnak*. Függ ennek nagysága többek között az életmód tekintetében való igények és szükségletek nagyságától, az eltartandó családtagok számától egyrészt, másrészt pedig úgyszólván az összes konjunkturától a gazdasági életnek. Ezt a megélhetési határvagyont tehát csak úgy gondolhatjuk el, mint a gazdasági munka nélkül való megélhetés előfeltételeinek subjektív oldalról nézett minimális mértékét.

Ennek a határvagyonnak a jövedelme lesz tehát az a jövedelem, amelynek minden hiányzó részét már munka árán kell megszerezni.

A megélhetésre elegendő jövedelmet adó vagyon azonban nem zárja ki, hogy valaki azért gazdasági ellenértékű munkával foglalkozzék s általában oly tevékenységet ne fejtson ki, mely jövedelemben való részesedésével kilátásait megjavítja.

Számos vagyonnal bíró ember növeli meg tehát jövedelemben való részesedésének arányát munkával s viszont számos gazdasági munkájára reáutalt (tehát a megélhetési határvagyonon alulmaradó) ember munkán alapuló jövedelmét egészíti ki kisebb-nagyobb vagyoni jövedelem is.

A kizárólag munkán s a kizárólag vagyonon alapuló jövedelmek között, tehát számos átmeneti alakzat van, amelyeknél egymás mellett szerepel a vagyon és a munka mint megélhetési és jövedelmező tényező.

3. Az államgazdaság szempontjából is nagyon fontos körülmény, hogy a modern társadalomban: *egy kisebb része a termelésnek a saját fogyasztás és használat céljaira, a nagyobb része ellenben a piac számára történik*. Az előbbi az egyre tértvesztő naturálgazdálkodás a saját fogyasztására való termelés-

sel. A termelő itt saját magának a fogyasztója is, termelt javai tehát legfeljebb családja, vagy háznépe körében oszlnak meg. *Az ebben a szűk körben (saját használatra) termelt hozadék egyúttal jövedelem is, mert nem oszlik meg tovább.*

A modern termelés oroszánrészénél, a piacra való termelésnél azonban a hozadék különválnak a jövedelemtől. Különválnak pedig a csereforgalomban.

A vállalkozó ugyanis piacra viszi termelésének eredményét, mely nem az ő jövedelme még. *Jövedelme pontosan kifejezve az a közvetlenül vagy közvetve, nem csupán közelebbi szükségletkielégítésre, hanem általában gazdasági céljaira felhasználható jószág lesz, melyet a piacon cserébe kap termelvényeiért. Mi ez tehát?*

Ha egyszerűen a zöldségpiacot, vagy a primitivebb áruforgalmat nézzük és felületesen csak azokat a dolgokat vesszük észre a gazdasági életben, amelyeket a kezeinkkel meg tudunk markolni, akkor azt felelhetjük felületesen, hogy : pénz.

Ha azonban mélyebben tekintünk bele a társadalmi jövedelemeloszlás kialakult rendjébe és szervezetébe és hogyha a piacot a modern gazdasági elmélet általánosított értelmezésében vesszük, akkor be kell látnunk, hogy a pénz csupán egyik passiv eszköze a modern cseregazdaságban annak, hogy az, aki termelt árukat a piacra viszi, cserébe *lehetőséget* kapjon a szükségletkielégítési és gazdasági céljait szolgáló javak megszerzésére.

Mi ez a lehetőség a jogrend szigorú határai közé szorított társadalomban? Nem más, mint a *fizetési hatalom*, mely tágabb fogalom a pénznél, mert — mint már kifejttem — a pénz a fizetési hatalom gyakorlásának csak egyik materiális igazolványa és mert a modern társadalom immateriális fizetési módokat is ismer. Legáltalánosabban meghatározva : a *fizetési hatalom* mindig bizonyos *pénzösszeg* alakjában, keretei és méretei között jelenik meg.

A modern termelő ekként termelésének eredményét azért viszi piacra, hogy annak ellenében pénzösszegekre tegyen szert.

Ezt a fizetési hatalmat, illetőleg pénzösszeget használjuk fel úgy fogyasztási szükségleteink, mint termelési jószágaink beszerzésére. Hiszen a termelési és befektetési, másrészt a használati és fogyasztási jelleg a társadalom és gazdasági élet egészének szemüvegén nézve ugyanannak a dolognak csupán két különböző szempontból nézett oldala.

4. A termelők kezén megjelenő, tudniillik termékeik eladásából származó, valamint a csereforgalom folyamatában a továbbeladók kezén megjelenő *pénzösszegek* tehát — melyek, mint láttuk, valamennyien árösszegek, árbevételek is — az államgazdaság szempontjából is a lehető legnagyobb fontossággal bíró *adóforrások* egyúttal.

Minthogy pedig a modern termelésben a termelőnek, a csereforgalom további folyamatában pedig a továbbeladók és értékesítők kategóriáinak a minél nagyobb fizetési hatalomnak, tehát pénz- és árösszegeknek a megszerzése válik szinte kényszerűség erejével a céljukká, ez a körülmény már magában véve determinálja a modern Köznevelés államháztartásbeli céljait és irányait is, melyeknek a társadalmi jövedelemeloszláshoz kell alkalmazkodniok.

Elég itt arra utalni, hogy a mai gazdasági életben a többi jövedelemágak rendszerint mind valamilyen árösszegeből hasadnak ki akár közvetlenül, akár közvetve. Az árbevétel, illetőleg árjövedelem tekinthető tehát a csereforgalomra épült modern gazdasági élet olyan alapjövödelmének, mely a többihez sok tekintetben úgy viszonylik, mint az egész a részeihez.

Az egyes jövedelemfajták között társadalmi szempontból a különböztetést a társadalom mindenkor rendje: a jogrend állapítja meg. A kialakult jogrend, tudniillik a vagyoni jog kialakult rendje alakította ki egyszersmind a jellegzetes fő jövedelemtipusokat azoknak a fő életviszonyoknak az alapján, amelyek gazdasági fővonatkozásait szintén a vagyoni jog rendje alakította típusokká. A jövedelemtipusok elkülönülése, illetőleg kialakulása pedig a jog rendjében főleg azáltal történt, hogy a fontosabb hasonló jövedelemszerzési életviszonyok egységes jövedelemszerzési jogcímeiket fejlesztettek ki.

A mai, főként pénzbeli jövedelemeloszlás rendjében a pénzbeli jövedelmek között a tartalom minősége dolgában való különbség elesik, mert minden jövedelemfajta ugyanolyan minőségi tartalmú pénzösszegeből áll. Ugyanolyan természetű pénzösszegekből áll a munkabér, mint a haszonbér, vagy mint a kamat stb. A minőségbeli különbséget a különféle jövedelemfajták között hárulásuk különböző jogcímei képviselik. Míg tehát a munkabérben foglalt pénzösszeg, például ugyanolyan természetű pénzösszeg, mint a tőkekamat, az adó, vagy a nyereség, addig más és más jogcímen teszünk szert

munkabérijövedelemre, kamatra, nyereségre és más jogcímen kapja meg az adóját az állam.

A jogcím tehát, melynek alapján valamely jövedelemfajtára szert teszünk (például munkabérszerződés címén kapjuk a munkabért, kölcsönszerződés címén a kamatot, közjogi jogcímen szedi az állam az adót stb.), társadalmi szempontból azoknak a hasonló életviszonyoknak és gazdasági körülményeknek vagyoni jogi fogalomban való synthesisét jelenti, amelyek hasonló kereseti és jövedelemszerzési lehetőségeket nyújtanak.

A modern pénzbeli jövedelmek ezért nem az őket alkotó pénzösszeg minőségbeli természete, hanem *nagyságuk* és társadalmi eredetük jogcímei dolgában mutatnak fel különbségeket.

A különböző emberek tehát különböző nagyságú és különböző jogokon, jogcímenek rájuk háruló, vagyis különböző társadalmi és gazdasági helyzetekből eredő és magatartást igénylő jövedelmeket élveznek.

Ennek folytán az ezekből a jövedelmekből a maga számára részt kérő és a maga tipikus külön jövedelemfajtáját kialakító államnak szintén a társadalom fő jövedelmi jogcímei szerint kell elindulnia a maga adófajtáinak és egyéb jövedelemfajtáinak a kifejlesztésénél.

A modern jövedelemeloszlás főágainak felosztásában ennek megfelelően az osztályrészl jutás társadalmi tipikus jogcímeiből indulunk ki. Ez a megkülönböztetés a legkevésbé mesterkélt, mert a gazdasági és vagyoni jogi élet megkülönböztetési alapjaival is megegyező, mert hiszen ezeket a jövedelemági megkülönböztetéseket a gazdasági élet jelenségeinek és így a jövedelemeloszlás jelenségeinek társadalmi rendezését végző vagyoni jogi rend teszi meg. Ez a megkülönböztetés a legközelebb eső szerintünk az államháztartás szempontjaihoz is, amelyek a modern jövedelemeloszlás vagyoni jogi rendjéhez kénytelenek alkalmazkodni.

5. Ezek után a jövedelemeloszlás főágaiként kialakuló jövedelmeket a következőleg jelölhetjük meg: a) *árbevétel*, illetőleg *árjövedelem*, b) *munkabérijövedelem*, c) *járadékjövedelem*.⁶ Ez utóbbi lehet magánjogi, vagy közjogi járadék, aszerint amint

⁶ Lásd e tárgyról bővebben szerzőtől: A jövedelemeloszlás főágai a kapitalizmus korában. Budapest, Eggenberger. 1913. 656. l., Politikai Gazdaságtan. 2. kötet. Budapest, Eggenberger. 1922. — Theorie der Einkommen und der Zahlungsmachtverteilung. Wien, Manz. 1926. VI+167. l.

magánjogi vagy közjogi jogcímen hárul a jövedelem alanyára. A magánjogi járadéknak pedig dologi jog (főleg tulajdonjog), vagy pedig pusztán kötelmi jog lehet a gyökere, vagyis beszélhetünk dologi (tulajdonjogi stb.), vagy kötelmi jogi járadékról.

Közelebbről nézve ezeket a jövedelemágakat, azt látjuk, hogy *a*) az árbevétel vagy árjövedelem a javak teljes tulajdonjogának átengedése ellenében háruló jövedelem, mely az adásvétel, vagy csere jogcímein jön létre (csere esetében a pénzbeli árat természetbeli ár helyettesíti), *b*) a munkabérjövedelem: *aktiv* technikai, vagy szellemi tevékenységgel, vagy magatartással járó kötelezettség elvállalása fejében háruló jövedelem (munkabér és fizetés). *c*) A magánjogi járadékjövadelmekhez a tulajdonjogban vagy más vagyoni jogokban foglalt jogosítványok *bizonyos fenntartása* mellett és *részleges átengedése* ellenében kikötött jövadelmek csoportja tartozik (fő típusaink: a haszonbér és a kamat), s végül *d*) a *közjogi járadék* (adó, illeték stb.) a *Köz-re* (állam, község stb.) nem szerződészerűleg, hanem a közjogi felsőbbtség parancsainak (törvény, rendelet, végzés, szabályrendelet stb.) jogcímén, a jogcím tartalmának teljes fenntartásával háruló jövedelem. Az államgazdaságtant tárgyánál fogva ez az utóbbi jövedelemág érdeklí természetesen a legközvetlenebbül.

A mai jövedelemeloszlás rendjében az árbevételt vagy árjövedelmet tekinthetjük olyannak, mint amelyből a többi jövedelemág kihat s amely mintegy oka és összefoglaló alapjövadelfajtája a többi jövedelemágaknak. Ezek az utóbbiak viszont többé-kevésbé az árjövedelem bizonyos szempontból való *residuumainak* tekinthetők. A munkabér egyrészt, másrészt pedig a járadékjövadelmek (haszonbér, házbér, kamat), valamint a közjogi járadékok (adók, illetékek) mind a termelés útján előállított javak eladási árából kerülnek ki, akár utólag, akár előleg alakjában történik kifizetésük. Ez, tudniillik a munkabérnek és a járadéknak az árjövedelemből való kifizetése az alapschemája a modern jövedelemeloszlásnak, mely a gazdasági élet milliárdnyi jogügyleteiben és háztartási tényeiben egymással különféle vonatkozásban és összefüggésben megy végbe.

Az árjövedelem annak a jövedelme, aki valamit elad a piacon, vagyis túlnyomólag azok jövedelme, akiket termelőknak, vagy vállalkozóknak nevezhetünk. Ide sorozhatjuk jövedelemeloszlási szempontból a *kereskedelmi* vállalkozókat

is. Ennek az árjövedelemnek a költségek levonása után megmaradó fölöslege az úgynevezett tiszta vállalkozói nyereség.

A jövedelmeknek még egyéb típusait is fel lehet fedezni a felsorolt főtipusokon kívül, amelyek azonban sokkal kivételesebb természetűek. Ez utóbbiak közül említhetők a különféle ingyenes jövedelmek, a kötelező jogcím nélkül eltartottak jövedelmei, a játék- és sorsjegynyermények, életjáradékok stb., stb., melyeket a rendes jövedelmi fajtákkal szemben rendkívüli, vagy sporadikus természetű jövedelmeknek tekinthetünk.

IV. FEJEZET.

A közjogi járadékok magyarázata.

1. A modern jövedelemeloszlás eddigi leírása csonka maradna, hogy ha az államra, a községre, szóval a Köz-re (állam, tartomány, megye, község, egyház stb., stb.) háruló jövedelmeket nem igyekeznénk beilleszteni a kapitalizmus korszakának főbb jövedelemágai közé.

Ma már a Köz annyit kanyarít el a magánember jövedelmeiből, hogy az elvett hányad *mennyiségileg* éppen nem hanyagolható el a modern államok legtöbbikének társadalmában.

És amint az államok egyre nagyobb költségvetésbeli igényeket támasztanak polgáraikkal szemben és mert viszont egyre nagyobbodó szociális érdekek és igények kielégítését is várják az alattvalók az államtól, a községtől s általában a Kőztől, csak egyre növekedő, növekvő arányú lehet a Köz jövedelme.

Felfogásunk szerint a megosztódás társadalmi fő jogcímei állapítják meg a jövedelemeloszlás főágait. Ebben az osztozkodásban egyik főjogcím a modern államnak minden modern jövedelemből részt kérő adószerző közjogi hatalma. Ez a jellegzetes különág az a hányadrész, mely a közpénztárakba közjogi címen folyik be.

A közjogi alapon a Közre háruló jövedelmek változatainak száma egész kis légióra megy a modern társadalomban. Állami, községi, tartományi, vármegyei, egyházi, közvetlen és közvetett adók, illetékek, díjak, átalányok foglalnak körében helyet a legnagyobb tarkaságban, helyes, vagy helytelen, méltányos és méltánytalan, arányos és progressiv, elviselhető és

nyomasztó, és ki tudja még miféle jelzőkkel jellemezhető rendszerben, vagy zűrzavarban. *Egy közös szempont, egy közös alap azonban a szülőboka valamennyinek, az t. i., hogy valamennyi egységes általános jogcímen: közjogi hatalom, közjogi előírás alapján hárul a Közre.* Ez a közös hárulási jogcím foglalja össze elvi és társadalomgazdasági szempontból valamennyit és teszi azokat a járadék-, nyereség- és munkabér mellett külön fő jövedelemeloszlási ággá, mondhatjuk: *közjogi járadékká.*

Az a körülmény, hogy a kapitalisztikus jövedelemeloszlási rendben az árbevételből szakadnak ki az egyes fő jövedelemágak, még nem mondja azt, hogy valamennyi jövedelemág eme kiválásának egyszerre vagy egyidőben kellene megtörténnie. Ellenkezőleg. A gazdasági élet változatai a legkülönbözőbb sorrendben és változatokban eszközlik ezt a megoszlást.

Az adó eleme nem csupán az árbevételekből, illetve árjöveldelmekből válhatik ki közvetlenül, hanem annak residuumai-ból, a földjáradékból, kamatból, a nettó nyereségből, a munkabérből is. Sőt a modern állam éppen arra törekszik, hogy lehetőleg *minden jövedelemhárulási alkalommal* lekanyarítson magának bizonyos hányadrészt. A Köz megadóztatja nem csupán a bruttó árjöveldelmet, hanem ezenkívül lehetőleg megadóztat minden fő- és aljöveldelmi ágat egyaránt. Mihelyt valamely személyre új, vagy csak új formában megjelenő jövedelem hárul valamiképen, a modern Köz máris részt kér abból közjogi hatalmánál fogva a maga számára.

Az államnak, községnek stb., szóval a köznek nemcsak közjogi alapon vannak jövedelmei, hanem magánjogi, mondhatjuk magángazdasági jogcímen is. Az állam, a község szintén állhat vállalkozói, üzleti, szóval magángazdasági viszonyban a magánemberekkel.

Az államnak, községnek, tartománynak, szóval a Köznek ezeket az utóbbi jövedelmeit élesen el kell választanunk a közjogi címen háruló jövedelmeitől, a közjogi járadéktól.

E magánjogi jövedelmei a Köznek a hárulás jogcíme szempontjából miben sem különböznek a magángazdasági alanyok hasonló jövedelmeitől.

Az állam ekként közjogi és magángazdasági címeiken egyaránt lehet alanya a jövedelemeloszlásnak.

Az államra hárulhat bruttó és nettó vállalkozói nyereség, föld, ház stb. és tőkejádék éppenúgy, mint a magánemberekre. Egyedül közvetlenül munkabérben nem részesülhet a magánjogi jövedelemeloszlás címein.

A közre háruló jövedelmek szemügyre vételénél azonnal szembeötlik azok járadékszerű természetete. A tágabb értelemben vett járadék fogalma alá tartoznak azok a jövedelmek, melyeket az állam, a község stb. *magánjogi* címeiken ér el. Ezzel szemben szintén járadék, de *közjogi* alapon háruló járadék s így legszorosabb és legtisztább jövedelem az, melyet a Köz felsőbb-ségi rendelkezései nagyság tekintetében is egyenesen előírnak.

Míg a magángazdasági járadékok és a munkabér közvetlen hárulási jogcíme valamely szerződés, jogügylet, szóval kétoldali vagyoni jogcím, *addig a közjogi járadék alapja a Köz egyoldalú felsőbb-ségi rendelkezése: Nem szerződés, jogügylet stb., hanem parancs.*

A magánjogi alapon háruló jövedelmek megoszlásánál a modern társadalomban rendszerint magánjogi alany áll szemben magánjogi alannal s mind a két félnek tartozását és követelését az egyenlően mindkettőjük fölött álló jog szabályozza: ily mindkettőjük fölött — mondhatjuk egyenlő magasan álló — jogcím a jövedelemhárulás alapja.

A közjogi járadéknál azonban nem valamely egyenlő jogú személyek között történik jövedelemeloszlás. Itt az egyik fél a Köz, felsőbb-ségi, hatalmi viszonyban áll az adózó polgárral. A Köz ráparancsol polgárára, hogy ennyit meg ennyit tartozik jövedelméből beszolgáltatni adó fejében s ebbeli parancsát hatalmával érvényesíteni, szankcionálni is tudja.

A közjogi járulékhárulási alapja tehát hatalmi kényszerrel szentesített felsőbb-ségi parancs. A szolgáltatás kötelességét és mértékét nem szerződésbeli, ügyleti felek állapítják meg, hanem az adófizetővel szemben a szerződési és ügyleti viszonyon kívül és felül álló felsőbb-ségi kategória.

A mai modern jövedelemeloszlás egyik legfőbb sajátága abban is áll, hogy a jövedelmek közös nevezőre vannak hozva. Ez a közös nevező a pénzértékkel lemerhető fizetési hatalom: a pénzösszeg.

Nagy fontossággal bír ez a köztülmény a kapitalizmus korabeli közhatalmak megtestesítőire, az államra, községre stb. is, mert erre a közös nevezőre van hozva a kapitalizmus korszakában az állam, a Köz jövedelme is.

A pénzgazdaság tehát a jövedelmek megjelenési formájára nivellálólólag hatott. Közös nevezőre hozta azokat és belefoglalta ennek folytán a társadalomgazdasági élet egyetemlegességébe.

Míg azelőtt a naturálgazdaság általános, vagy túlnyomó elterjedettségének idejében a jövedelem materiális javakból állott főleg és csak kisebbrészben pénzből és ennek a körülménynek következményei kihatottak a közjogi járadékra is, akként van kihatással az állam jövedelmére a modern jövedelemeloszlásának természete is.

A közjellegű szolgáltatások, amennyiben ilyenek a társadalmi szervezetek fejlődési folyamatában kialakultak, azelőtt naturál-, vagy vegyes jellegűek voltak szintén. Amint és ahol azonban a pénzgazdaság csak kissé is fellendülést mutatott, a Köz ott mindenütt szívesen követelte pénzben a maga részére a közjogi járadékot.

Egy túlnyomóan naturálgazdaságban élő társadalmi szervezet azonban aránylag csak igen csekély fizetési hatalmakat ruházhatott közjogi járadék alakjában is az államra. E mennyiségi szempontból is nagy változást hozott a kapitalizmus korszaka, mely a termelt technikai javakat a csereforgalom medencéjébe dobta bele és az ellenértékük gyanánt a termelő vállalkozók kezén megjelenő pénzösszegeket osztja szét a gazdasági alanyok között jövedelem gyanánt. A csereforgalom medencéjéből azután csak az emelhet ki materiális javakat a maga számára, aki már pénzbeli jövedelemben : fizetési hatalomban részesült.

2. A pénzgazdaság korában tehát az államnak még inkább fizetési hatalomra van szüksége, mint azelőtt. Ezt a fizetési hatalmat pedig könnyebb és nagyobb mennyiségben szerezheti meg a modern állam alattvalóitól, mint a naturálgazdálkodás korának közjogi hatalmasságai. Manapság elég ebből a célból adókulcs gyanánt egy bizonyos százalékot kijelölni. Ez a kijelölt százalék ma fizetési hatalom, pénzösszeg alakjában folyik be az állam pénztárába.

A naturálgazdálkodás idejében kivihetetlen dolog lett volna kimondani például azt, hogy a földbirtok tiszta hozadéknak például husz százaléka pénzben adassék át a Közpénztárba. Minthogy a naturálgazdálkodás általában nem cserélte át a termelés hozadékát a piacon fizetési hatalomra : jövedelme sem állhatott fizetési hatalomból, hanem csak materiális javakból

s így nem létező pénzbeli, fizetéshatalmi jövedelméből, fizetés-hatalmi hányadot sem adhatott az állam számára.

Az állam *pénzbeli* adójövedelmei ily körülmények között aránylag csak igen csekélyek lehettek a társadalmi termelés materiális javakban levő hozadékának értékéhez képest.

3. A pénzüsszegek tartalma, vagyis az a fizetési hatalom, mely az annak bizonyos mennyiségében részesülőt a legkülönbözőbb jószágok megszerzésére képesíti, vagyoni jogi, tehát *magánjogi* természetű hatalom. Magánjogi fizetési hatalom ennél fogva a magánember jövedelmének az állam részére átengedett hányada, a közjogi járadék is.

A modern államnak tudniillik háztartása szempontjából erre a *magánjogi* fizetési hatalomra van szüksége. Alkalmazot-tait *fizeti* az állam manapság, nem úgy, mint a középkor fejedelmei, akik birtokokat adományoztak a tisztségek viselőinek és a közkötelességek teljesítőinek. Az állami hivatalok, a katonaság stb. felszerelését a mai állam *magánjogi* szerződésekkel, fizetési kötelelem ellenében biztosítja szintén túlnyomó esetben és nem munkába hajtott alattvalóival készítetteti el ágyúit, hadihajóit, építkezéseit, mint valaha az egyiptomi faraók az ő guláikat.

A modern állam egyszerűen nincsen berendezve arra, hogy a fizetési hatalmat nélkülözni tudná. Ezért kell az államnak, a községnek stb., szóval a *Köz*-nek a fizetés *magánjogi* hatalmára szert tennie és azzal állandóan rendelkeznie. A társadalom mai fejlettségfokán a *technikai* szolgáltatások (pl. ruha, épület, szóval materiális használati javak szolgáltatása) túlnyomórészben csakis magánjogi jogcím alapján szerezhetők meg. A megszerzés közvetlen eszköze pedig a fizetési hatalom. A technikai használati javak közvetlen megszerzése dolgában a modern állam is túlnyomórészben a vagyoni jog magánjog-címeire van utalva. Közjogi jogcímen túlnyomórészben nem technikai, materiális használati javakat szerezhet *közvetlenül* a modern állam, hanem csupán pénzüsszegeket.

A csereforgalomra épített társadalomgazdasági rend mellett tehát a modern állam is ugyanúgy pénzüsszegek szerzésére van ráutalva, mint a magángazdasági alanyok. S mondhatjuk, hogy a modern állam ezért tehetetlen gyakran, ugyancsak hasonlóan a magángazdasági alanyokhoz, azokkal a körülményekkel, konjunkturákkal szemben, amelyek a tőkével való

gazdálkodás kellemetlenségei, válságai, nehézségei gyanánt mutatkoznak (pl. az általános drágulás, a kamatláb megdrágulása, a hitelviszonyok megromlása stb., stb.).

Az állam, a Köz tehát közjogi hatalmánál fogva az adóösszegekben, mint pénzüsszegekben magánjogi fizetési hatalmat szerez.

Az állam — mint említettük már — természetesen magánjogi alapon is tehet szert magánjogi fizetési hatalomra, mint birtokos, háztulajdonos, hitelező, vagy vállalkozó. Ezek a magánjogi fizetéshatalomszerzési módok azonban jelentőség dolgában elmaradnak a modern államnál a közjogi járadék nyújtotta pénzszerzés mögött. Van azonban egy fizetéshatalomszerzési mód, mely a legnagyobb jelentőségű, — mondhatjuk talán, hogy egyre emelkedő jelentőségű — a modern államokra nézve is, — még pedig egy *magánjogi úton való* fizetéshatalomszerzési mód. Ez az állami, községi, tartományi stb., stb., szóval a *közkölcsönök* esete.

A közkölcsönök kérdése a modern háztartásnak talán legégetőbb problémája. Mekkora növekednek még a modern Köz adósságai? Mekkora nő azok kamatterhe? Vajjon úgy lesz-e az mindig, hogy a modern állam csak olyan primitív módon tudja magát kisegíteni akkor, ha fizetési hatalmát meg kell hirtelen nagyobbítania, mint az a fogyasztó, aki uzsorahitelre szorul. Mert a modern állam nagyságával, szociális jelentőségével, hatalmával szemben ugyancsak nem áll stílszerű harmóniában az a körülmény, hogy egy pár magánembernek, vagy pénzcsoportnak finansiális erejére és ügyességére legyen éppen úgy rászorulva, mint a középkor hűbéri fejedelmei a pénzváltó uzsorásokra és hogy a modern államok lakossága tényleg egy pár ilyen nagy államhitelezőnek legyen legalább is közvetett adófizetője.

Hogyha tehát azoknak a módoknak megállapítását kutatjuk, amelyekkel az állam, község, szóval a Köz magánjogi fizetési hatalomra tesz szert, akkor azt látjuk, hogy erre az államnak érzében *közjogi* és *magánjogi* eszközei vannak. Közjogi hatalmán alapuló ily hárulási eszköz a közjogi járadéknak kikötése, vagyis közjogi hatalmánál fogva a magánemberek jövedelmeiből bizonyos hányadrészek lekanyarítása. Magánjogi eszközei az államnak magánjogi fizetéshatalom-növelésére lényegileg ugyanazok, mint a magánemberéi.

Az állam jövedelmeinek további megoszlása, illetőleg elköltése azután hasonló módon történik a magánjövedelmek megoszlásához. Vállalkozók, hitelezők és alkalmazottak stb. zsebeibe vándorolnak azok.

A kapitalizmus korának jövedelemeloszlása tehát a magánjogi fizetési hatalomnak a pénzösszegek alakjában való állandó keringésében, részekre oszlásában és ismét összetevődéseiben áll. Ezekből a megoszló és összetevődő fizetési hatalomösszegekből a Köz folyton el-elkanyarít egyes hányadokat kivételes közjogi hatalmánál fogva a maga számára. Mihelyt azonban megszerezte a Köz a maga jövedelmét, *ugyanúgy adja tovább azt, mint a magánemberek, lényegében ugyanolyan címeken és módokon, hogy azután magánjogi módon felhasznált jövedelmét ismét közjogi úton szerezze vissza: „reprodukálja“.*

Szóval általánosságban megállapíthatjuk, hogy a *kapitalisztikus korszak jövedelmeinek használata a fizetési hatalomnak: továbbadásában azonos módon történik* vállalkozó, munkás, tőkés, föld-, háztulajdonos stb. és az állam részéről, bármily különböző jogcímenek hárul is egyesekre a jövedelem. Az államnak ugyanoly módon kell tehát magánjogi fizetési hatalmát tovább adni, hogyha a kapitalizmus korában gazdasági hasznát akarja venni annak, mint bárkinek. Továbbadhatja pedig az állam az ő magánjogi fizetési hatalmát mint *adós*, államadóssági kamatainak törlesztésére, vagy adósságtőkéjének visszafizetésére. Továbbadhatja mint *fogyasztó, használó* a legkülönbélebb használati, élelmicikkek beszerzésére, katonái, hivatalai számára. Tovább adhatja mint *vállalkozó munkabérek*, kamatok fizetésére, — mint munkaadó *közjogi felsőbbség* hivatalnokainak ellátására, közgazdasági, politikai akciók, s ki tudja mily segélyek fedezésére. Továbbadhatja mint *souverain nemzetközi jogalany méltóságának, érdekeinek előmozdítása védelme céljából stb., stb.*

A mai társadalom gazdasági rendjében azonban az állam, fizetési hatalmat nem tud *souverain* módon *alkotni*. Közjogi hatalma ezen a téren nem rendelkezik a kellő szankcióval. Ezért kénytelen a gazdasági élet rendes vagyoni jogi, tehát magánjogi forgalmában születő, fejlődő és konjunkturái között érvényesíthető pénzösszegeket, vagyis magánjogi természetű fizetéshatalmat rendszerint polgárainak jövedelmeiből kihalásítani a maga közjogi járadéka gyanánt.

V. FEJEZET.

A közületeknek jutó jövedelmek áttekintése.

1. Az emberi társadalomban a maradandóbb jellegű hatalom lényegében mindig a mások erejével és szolgáltatásai-val való rendelkezésből állott. Ez így van gazdasági értelemben is. A gazdasági jellegű hatalom csupán egyik változata, főleg *eszközbeli* változata a társadalmi hatalomnak. Lényege szintén a mások szolgáltatásai fölött való rendelkezésben áll talán legelsősorban. A gazdasági hatalom által igénybevett szolgáltatás éppen úgy, mint bármely hatalmi viszonyból eredő szolgáltatás, lehet egyaránt gazdasági jellegű szolgáltatás is, vagy más jellegű szolgáltatás. A gazdasági hatalom, illetőleg a gazdasági viszonyokból kifolyó hatalmi helyzetek kihasználhatók például lényegükben, vagy közvetlenül nem gazdasági természetű szolgáltatások teljesítésére. Másrészt gazdasági jellegű hatalmi viszonyok átalakulhatnak általánosabb, sőt közjogi jellegű hatalmi viszonyokká is. A történelem nem egy példát mutat erre. Földesúri viszonyból hűbéri s ebből közjogi viszony fejlődött ki. A keletindiai társaságok valóságos állami viszonyt és szerkezetet fejlesztettek ki stb., stb.

A gazdaságtant és ennek körében a pénzügytant (államgazdaságtant) is természetesen a gazdasági jellegű szolgáltatások érdeklik elsősorban.

2. Az állam hatalma alattvalóival szemben a gazdaságiak körén túlterjedő, annál sokkal szélesebb körű hatalmi viszony. Az ennek alapján az alattvalóktól igénybevehető szolgáltatások is túlterjednek a gazdasági szolgáltatások körén. Gondoljunk csak arra, hogy az állam katonáskodást, életfeláldozást is követel tőlünk adón felül. Ugyanezt mondhatjuk általánosságban a Közületek hatalmi viszonyairól, melyeknek az állam hatalma csupán egyik, bár a legteljesebb típusa.

Tárgyunk szempontjából az érdekel minket ebben a tekintetben, hogy az állam, vagy mondhatjuk általánosságban a Köz a maga részére háruló szolgáltatásokat *közjogi címen* követeli meg és kényszeríti is ki többnyire a hatalmi körébe eső egyénektől, alattvalóitól, polgáraitól stb.

Ezek a szolgáltatások pedig, legalább is az államot illetőleg, lehetnek — mint említettük — egyrészt szorosabb, vagy tágabb értelemben vett gazdasági jellegű és másrészt más-

természetű szolgáltatások. Gondoljunk itt például egyrészt az adózás és másrészt a katonáskodás, a politikai és önkormányzati nem gazdasági jellegű köteleességteljesítés stb. között való különbségekre.

Minket ezúttal a modern Közületeknek és ezek legteljesebb megtestesítéseként a modern államnak gazdálkodása, mondhatjuk *háztartása* érdekel. Megállapítottuk már fentebb, hogy a közháztartások és különösen a modern államok és azok keretei között található egyéb közületi háztartások életviszonyai a társadalmi *jövedelemeloszlás* jelenségei köréhez tartoznak első sorban.

A Köz egyik részese tehát a társadalmi jövedelemeloszlásnak s ezt elsősorban az államról mondhatjuk el. Más szóval a Köz részére a társadalomban gazdasági szolgáltatásokat teljesítenek.

Közelebbről nézve az a jövedelemeloszlási jogcím, amelynek alapján a Közületek javak, illetőleg jövedelmek részeseivé válnak, lehet úgy *közjogi*, mint *magánjogi* (esetleg vegyes, a kettő között átmenet) jellegű. A Közre (s minthogy itt első sorban az államra gondolunk, általánosítva rendszerint az államról is fogunk beszélni) osztályrészül jutó javak hárulhatnak (befolyhatnak) tehát *közjogi*, *magánjogi* és esetleg *vegyes* jogcímen.

Ezzel a megkülönböztetéssel aztán a pénzügytannak egyik alapvető kiindulópontjához jutottunk el.

3. A modern Köz és főleg a modern állam a társadalmi jövedelemeloszlásban mint részesedő fél első sorban és legnagyobb mértékben *közjogi* címen, tehát közjogi hatalmi viszonyának alapján kapcsolódik be. A közjogi címen az államnak (Köznek) jutó szolgáltatások, javak, jövedelmek közelebbről azután két nagy csoportot alkotnak. Egyrészt az úgynevezett „*természetben*“ teljesített szolgáltatások (különféle naturáljavak, közmunkák stb.) csoportját és másrészt a tulajdonképeni közjogi jellegű kötelezettségből származó *pénzbeli* (fizetэшatalmi) szolgáltatások, vagyis a *modern közjogi járadékok* csoportját.

A közjogi járadékok főtipusai az *adók*, *vámok* és *illetékek* és idesorozhatjuk az úgynevezett *regálék* nagy, vagy legnagyobb részét és esetleg még egyéb közjogi jogcímen háruló ilyenféle jövedelmeket.

Közjogi járadékra a modern jövedelemeloszlás során általában véve a Közület, a felsőbbség tehet szert. Tehát

nemcsak az állam, hanem a község, tartomány, vármegye, kerület, egyház és minden olyan felsőbbség, keret, intézmény, jogi, vagy „erkölcsi“ személy, vagy testület, amely a jogrend keretében valamely közjogi jellegű jövedelemszerzési jogcímmel rendelkezik másokkal szemben.

Az állam közjogi járadékain kívül ekként pénzügytani szempontból is nagy jelentőségűek azoknak az egyéb közületeknek a bevételei, melyek nagyobb összegekre rúgnak és ekként a polgárok jövedelmeiből is nagyobb hányadokat hasítanak ki a maguk számára. A modern tartományok, kerületek, kantonok, községek, de különösen a modern nagyvárosok bárhogyan elnevezett közjogi járadékai ma már az állami adót közelítik vagy haladják meg jelentőség és nagyság dolgában.

Ezeknél az utóbbi közbevételeknél — mint hangsúlyoztuk — nem az elnevezés, hanem a közjogi járadékszerűségnek a jellege a fontos. Különböző községi, egyházi stb. bevételeket ugyanis különböző helyeken (országokban, városokban) s időnkben gyakran az adótól, vagy illetéktől különböző más és más elnevezéssel illetnek, hogy az állami adóktól, illetékektől megkülönböztessék. Pénzügytani és jövedelemeloszlási természetüknél fogva azonban közjogi járadékjellegük áll előtérben és ezért ilyeneknek (adóknak, illetékeknek stb.) kell tekintenünk azokat.

Mindazok a vagyoni jogi alanyok, amelyek közjogi címen húzhatnak jövedelmeket, a jövedelemeloszlásnak részesei lehetnek *magánjogi* jogcímeik alapján is. Az államnak, községnek, tartománynak, kantonnak, vármegyének, egyháznak stb. tehát magánjogi jövedelmei is lehetnek. Így például állami, községi, tartományi birtokokból, házakból, tőkékből és vállalatokból bármilyen magánjogi jövedelemág hárulhat az államra, illetőleg a Közre munkabér kivételével. Tehát: árjövédlem, kamat- és ingatlanjáradék egyaránt. A különböző állami, községi stb. monopolvállalatok eladásaiából befolyó árbevételek, bruttó és netto vállalati nyereségek is idetartoznak természetesen.

Végül megkülönböztethetünk a Közre *vegyes jogcíme*ken, vagy sem a közjogi, sem a magánjogi jogcímeik közé teljes határozottsággal nem sorozható jövedelmeket.

Gyakran ugyanis vitás, vagy csupán az egyéni felfogás dolga lehet, hogy bizonyos bevételi kategóriákat a közjogi, vagy a magánjogi jellegűek sorába csoportosítunk-e? Megtörténhetik, hogy bizonyos szempontok az egyik, más szem-

pontok pedig a másik csoportba való sorozások mellett szólnak. Ha a tipikus adóktól eltekintünk, ritkán találunk a Köznek olyan bevételi fajtájára, melynek ide, vagy amoda sorozása abszolút módon, vagy kétségbevonhatatlanul történhetnék. De a rendszerező felosztásnak nem is lehet mindig ez a célja. A fődolog szerintünk ezúttal, hogy a felosztás és csoportosítás logikus, használható, a fogalmakat tisztázó legyen abban a szakmakörben, melynek céljaira a felosztás, vagy csoportosítás történik.

Összefoglalva ekként a mondottakat, a Közületeknek jövedelmek juthatnak osztályrészül :

1. *Közjogi jogcímen*

- a) naturáljavak, közmunkák, naturálszolgáltatások ;
- b) tulajdonképeni pénzbeli modern közjogi járadékok :
ügymint adók, vámok, illetékek, díjak, regalék stb., stb.

2. *Magánjogi jogcímen*

árjövedelem, vállalati nyereség, földjáradék (haszonbér), házbér, kamatok, egyéb ingó- és tőkejövodelemek stb. ;

3. és esetleg *vegyes*, vagy *olyan jogcímeneken*, melyek köz- vagy magánjogi természete vitás lehet.

II. RÉSZ.

A közjövedelmek részletesen.

VI. FEJEZET.

Természetbeli és pénzbeli közjövedelmek.

1. A történeti fejlődést nézve, minden pénzgazdaságot megelőzőtt valamikor valamely naturálgazdálkodás. A naturálgazdálkodás a régibb kialakulás szempontjából, de gyakran van példa reá a történelemben, hogy a már többé-kevésbé kialakult pénzbeli gazdálkodás korszakaival szemben ismét visszaesés állott elő a naturálgazdálkodás javára. Így a római birodalom adórendszere már meglehetősen fejlett pénzbeli gazdálkodást jelent, mely azonban a Kr. utáni negyedik századtól kezdve folytonos visszafejlődést mutat a naturálgazdálkodás javára. A középkor és annak decentralizáltabb hűbéri és külterjes mezőgazdasági jellege a naturálgazdaság korszakát mutatja. Naturálháztartásokat látunk a középkor hatalmasságainál és ennek következtében úgy a hűbéri rendszer nyugati államaiban, mint mindenütt, például a magyaroknál is, ahol a hűbériség nem fejlődött ki a nyugati mintára.

A hűbériség már a velejáró decentralizáció miatt is *el-magánjogiasodást* jelent a közéletben, míg a centralizmus közjogiasodást. E közjogiasodás különös kifejezésre jut az alattvalók közérdekű szolgáltatásainak megszerzésében és előírásában. Azt is mondhatjuk, hogy a centralizáció előtérbelépése a legtöbb országban erős előmozdítója volt a pénzbeli gazdálkodásnak, illetőleg az arra való áttérésnek.

A naturálgazdálkodás korszaka természetesen ráütötte bélyegét az akkori közszolgáltatásokra is. A közszolgáltatások tárgya tudniillik csak olyasmi lehetett, amivel az arra kötelezettek valóban rendelkeztek is. A naturálgazdálkodás korszakában az állam, illetőleg a fejedelem tehát nem követelhetett alattvalóitól olyan pénzüsszegeket, mint jelenleg, mert a fizetési hatalmak (die Zahlungsmächte) fejlettsége akkor

csak alacsony fokon állott. A mai modern nagy pénzüsszegek akkor még nem voltak meg. Az akkori adófizetők ekként túlnyomólag csak természetben való szolgáltatásokra voltak képesek s legfeljebb aránylag igen csekély pénzbeli szolgáltatásokra.

A fizetési eszközök és a pénzbeli gazdálkodás kifejlődésével azután egyre inkább a pénzgazdaság javára változott a helyzet.

A hűbéri s általában a középkori seregeket a hűbéresek, illetőleg földesurak a saját naturálgazdaságaik erejéből állították ki. Hasonlóan állottak elő a különféle városi és nemesi insurrekciók is. A hivatalokat nem fizetett tisztviselők látták el túlnyomórészt, hanem az előkelők nobile officiumai voltak azok. A hivatali méltóságok javadalmazása is — csekély kivétellel — in natura történt, főleg ingatlanokkal. A középkor egyházi beneficiumai is ilyenek.

Ma már az államok a *pénzbeli* gazdálkodásra rendezkedtek be és *pénzben* fizetik funkcionáriusaikat s ugyancsak *pénzben* szerzik meg szükségleteik fedezetének eszközeit.

Ne gondoljuk azonban, hogy az állam, illetőleg a Köz, részére való természetbeli szolgáltatások ezzel teljesen eltűntek volna. Teljesen soha nem is tűnhetnek el. A modern pénzgazdaságban élő emberek is számos és igen jelentékeny természetbeli szolgáltatással és funkcióval járulnak a Köz szolgálatára. Bármennyire is kifejlődött már és fejlődik még tovább a pénzbeli gazdálkodás, végeredményben pénzért mindent megvenni és rendelkezésre állítani sohasem lesz lehetséges az államnak sem.

Számos természetbeli szolgáltatás történik ekként a Közöleték javára ma is, amelyek közül példaképen csupán néhányat akarunk megemlíteni. Ilyen a *katonáskodás*. A modern állam polgára is természetben tartozik a rendelkezésére bocsátani a legbecsesebbet és csereértékben soha ki nem fejezhető: testi erejét, egészségét, életét. Gyakran azonban különféle anyagi javakat és eszközöket is vagyunk kénytelenek a Közöletéknek szolgáltatni. Így háború, rendkívüli veszedelmek, például árvizek, elemi csapások, földrengések, tűzvészek esetén élelmiszereket, különböző anyagokat, igásállatokat, kocsikat, gépeket és *fizikai munkát*. Az úgynevezett *közmunkák* (fogatok, állati, motoros, kézi napszámos munkák) szolgáltatási kötelezettsége általában véve a Köz részére teljesített *természetbeli* szolgáltatásokhoz tartoznak. Ugyancsak idesorozhatjuk a köz-

célokra, közművek, középületek, közintézmények stb. létesítésére adott telkeket, építő-, felszerelő anyagokat (téglát, faanyagot, követ, berendezési és felszerelési tárgyakat), valamint ugyanily célokra nem szerződésbeli kötelezettségből, hanem felsőbbbségi, közületi meghagyás folytán teljesített fizikai és szellemi munkaszolgáltatást. De idesorozhatjuk számos közfunkciónak, hivatalbeli ingyenes teendőnek akár önkéntes, akár kényszerű ellátását is.

Mindezek csak egyes kiragadott esetei a Köz részére teljesített és ma is aktuális különböző természetbeli szolgáltatásoknak, amelyek a Közületek részéről — mint általuk igénybevett használatok, hasznosságok és jószágok — többé-kevésbé jövedelem és jövedelmi értékek jellegével bírnak, különösen a modern pénzgazdaság korában.

A most említett szolgáltatások némelyikét egyesek (HERMANN, LOTZ) a rejtett közszükségletek (versteckter öffentlicher Bedarf) kategóriájához sorozzák, mint olyan szolgáltatásokat, amelyek terheinek túlnyomó, vagy jelentékeny részét a magánemberek, illetőleg a magángazdaságok viselik a Köz érdekében és annak javára.

Az ilyen rejtett közszolgáltatások sokszor igen lényeges teherkönnyebbitést jelenthetnek az államok javára. Ezért olyan szükségleti tételeknél, amelyeknek terhét jelentékeny részben magánszemélyek, illetőleg magángazdaságok viselik (tehát a rejtett közszükségletek említett eseteiben), az állam részéről viselt azonos összegű költségvetésbeli kiadási tételek nem jelentenek azonos nagyságú terheket az illető társadalomra nézve is. Ezért csak nehezen lehet például összehasonlítani egy feudális magántámogatásokra alapított haderőnek a kiadásait egy olyan hadseregével, melynél minden tételt a modern pénzgazdaságra támaszkodó állami bevételekből kell fedezni.⁷

Bármennyire kinőtt is a modern gazdasági élet már a naturálgazdaság köréből és bármennyire a pénzgazdaság jellegével is bírnak a modern közháztartások, a naturálszolgáltatások jelentősége tehát korántsem szűnt meg. A modern állam is éppen úgy megkívánja a *legnagyobb* természetbeli áldozatoknak a megtételét polgáraitól, ha szüksége van reá,

⁷ L. Lotz: Finanzwissenschaft (Handbuch des öff. Rechts). Mohr, Tübingen. 1916—17. 168. s köv. 1.

akárcsak a régi államok és fejedelmek. Gondoljunk csak a katonáskodás kötelezettségének, a háborús és a rendkívüli körülmények között megkívánt számos egyéb naturáلتeljesítményre.

A mai Közületek ekként szintén ismerik a közjogi hatalommal előírt és megszerzett természetbeli szolgáltatásokat, amelyek részükre szintén értéket, értékes szolgáltatásokban való részese-
sedést, tehát közvetlenül, vagy közvetve jövedelmet jelentenek. Ezért a Közületeknek és elsősorban az államnak és a községnek közjogi jogcímen szerzett hasznai, bevételei illetőleg jövedelmeit fel kell említenünk a Köz javára annak közjogi parancsa alapján, de természetben teljesített különféle szolgáltatásokat is.

Ezek a szolgáltatások közelebbről nézve kétfélék lehetnek. Vagy olyanok, amelyeket végeredményben nem is lehet másként, mint természetben teljesíteni, vagy ismét olyanok, amelyek az államháztartás szempontjából pénzbeli szolgáltatással helyettesíthetők. Megkülönböztetünk tehát *helyettesíthetetlen* és *helyettesíthető* természetbeli szolgáltatásokat. Hangsúlyozzuk azonban, hogy ez a megkülönböztetés is különbözőképpen érvényesülhet a különböző államokban, illetőleg közületekben. Így például az általános hadkötelezettség állapotában a katonáskodás természetbeli szolgáltatása nem helyettesíthető, az állam itt megköveteli, hogy azt mindenki maga végezze el stb. Egy nem általános hadkötelezettségre alapított, különösen kisebb zsoldos sereg mellett az egyes katonák természetbeli katonai szolgáltatása már sokkal könnyebben helyettesíthető, ha például valaki az államnak rendelkezésre bocsátja azt az összeget, amelyen maga helyett más zsoldost fizethet. Vagy például a természetben teljesítendő, de pénzzel megváltható *közmunka* ilyen pénzzel helyettesíthető naturáلتjövedelmet jelent az állam és ugyancsak ily értelemben helyettesíthető kötelezettséget a polgár részéről.

Általában véve a Közületek javára teljesítendő naturáلتszolgáltatások *a*) vagy már magukban véve (tudniillik a szolgáltatásnak, mint fizikai cselekménynek természeténél fogva), vagy *b*) csak a jogi szempontból helyettesíthetők, vagy helyettesíthetetlenek, aszerint, amint bizonyos természetbeli szolgáltatásokat a helyettesítés jogi megengedettségére való tekintés nélkül lehet, vagy nem, helyettesíteni pénzbeli szolgáltatásokkal és aszerint, hogy a magukban véve helyettesíthető természetbeli szolgáltatások pénzértékkel való helyettesítését az állam megengedi-e, vagy sem.

2. A modern közháztartások jövedelmeinek túlnyomórészét azonban a tulajdonképeni pénzbeli szolgáltatások alkotják. Ezek között pedig a pénzben fizetett modern *közjogi járadékok* adják a bevételek orozslánrészét.

A közjogi járadékok főtipusai: *a) az adók, b) a vámok, c) az úgynevezett regáljövödelmek* (amennyiben azok nem csupán árjövödelmek) és *d) illetékek*.

Az adókat ismét különféle szempontok szerint osztályozhatjuk. Az egyes adók természetét egymástól tökéletesen elhatároló felosztást ugyan alig lehet megvalósítani. Igazolják ezt azok a kritikák, amelyek a tudományos alapon való különböző felosztásokhoz ebből a szempontból fűződnek. Mindazonáltal nem kevésbé szükséges — már a kellő rendszeresség érdekében is — megtenni a célszerűnek és logikusnak látszó csoportosításokat az adók fajtái között.

Ha figyelembe vesszük, hogy az adók, mint közjogi járadékok, tehát a Köznek felsőbbbségi hatalmánál fogva futó jövödelmei, szervesen beleilleszkednek a modern jövödelemeloszlás folyamatába, akkor egyik legfontosabb osztályozási szempont gyanánt az adóknak a jövödelemeloszlás kialakulásához való viszonya kínálkozik.

Ennek megfelelően az adókat *ár-adókra* és *residuum-adókra* osztályozhatjuk, aszerint, amint a Köz adótárgyként közvetlenül az árbevételeket ragadja meg, vagy pedig az egyes gazdaságok hozadékaiból, vagy az egyes gazdálkodók jövödelmeiből adóalap gyanánt fennmaradó azokat a hozadék-, illetőleg jövödelemmenyiségeket, amelyeket a különféle adótipusoknál különféle levonások után úgynevezett „adóköteles tiszta hozadék“, vagy „adóköteles tiszta jövödelmek“ gyanánt szoktak kiszámítani és megadóztatni.

Szokásos és igen meggyökeresedett megkülönböztetés, melyet az adóügyi gyakorlat is magáévá tett: az *egyenes* és a *közvetett* adók közötti. Az előbbieket alatt azokat az adókat értjük, melyekkel az adóztató közvetlenül azokat akarja megterhelni (azokkal akarja az adóterhet *viseltetni* is), akik az adót befizetni tartoznak, — az utóbbiakkal pedig másokat, tudniillik olyanokat, akikre az adókat át fogják hárítani, vagy legalább is valószínűnek veszik az áthárítást. Rendszerint a jövödelmi, hozadéki és vagyoni adókat szokták egyenes, vagy közvetlen adóknak nevezni, a fogyasztási és forgalmi adók legtöbb fajtáját pedig közvetett adóknak. Meg kell jegyeznünk azonban,

hogy a megkülönböztetésnek ez az utóbbi árnyalata bármennyire gyakran fordul is elő a gyakorlatban, nem egészen találó. Azért is, mert nem minden fogyasztási adó közvetett adó, meg azért is, mert a hozadéki, jövedelmi és vagyoni adókon kívül másféle közvetlen, vagy egyenes adók is lehetnek. További megkülönböztetések: *személyi* és *tárgyi* adók (sachliche u. persönliche Steuer). *Személyi* adóknak nevezzük azokat az adókat, melyek az adózó személyes szolgáltatóképességéhez vannak kötve, tehát mintegy a személyre közvetlenül vannak kiróva. *Tárgyi* adók ezzel szemben azok, melyek nem közvetlenül az adózónak személyes szolgáltatóképességére, hanem a birtokában levő, birtokába jutott, az általa elfogyasztott, elcserélt, vagy eladott javakra, illetőleg vagyoni jogi ügyleteire vannak kiróva.

A személyi adók között látjuk az adók legprimitivebb, de egyszersmind a legfejlettebb fajtaát. (Személyi adó a legprimitivebb fejadó, a régi típusú osztályadó, de viszont a legmodernebb jövedelmi adó is.) Tárgyi adók: a hozadéki, vagyoni, fogyasztási, használati és a forgalmi adók. A tárgyi adók között azonban vannak árnyalati különbségek: megkülönböztethetünk merevebb és rugalmasabb (elasztikusabb) tárgyi adókat, mely utóbbiak már bizonyos személyi viszonyokat is figyelembe vesznek.

Hozadéki és jövedelmi adók. A jövedelmi adó személyi adó, a hozadéki adók tárgyi adók (melyek azonban nem ölelnek fel minden tárgyi adót). Alapjuk valamely tárgy hozadéka, míg a jövedelmi adóé a személyes jövedelem.

E megkülönböztetésnél meg kell ismételnünk röviden a hozadék és jövedelem közötti különbség kiemelését. A hozadék technikai kategória. Azt jelenti, hogy valamely üzemben, termelési szakmában mi az eredmény. Hozadék például egy mezőgazdasági üzemben termelt gabonamennyiség. A hozadék tehát általános gazdaságtani értelemben üzemi eredmény. Végeredményben jelenti a viszonyt a termelő üzem és annak termelésbeli eredménye között. A pénzügytani értelemben vett hozadék pedig ennek a termelésbeli eredménynek pénzértékben kifejezett összegét jelenti. Annál is inkább, mert a pénzbeli gazdálkodásra berendezett modern közháztartás pénzügyösszegekben kifejezett adótárgyakra és adóalapokra kénytelen támaszkodni.

A jövedelem ezzel szemben nem termelési és technikai, hanem vagyoni jogi, illetőleg jövedelemeloszlási kategória, mert

itt nem az a főkérdés, hogy mi terem valahol, hanem az, hogy mit fog az előállított termelvényekből valaki *kapni*. Itt tehát az osztozkodás szempontja nyomul előtérbe. Míg a hozadéki adók főszempontja az, hogy mi terem például valamely *birtokon*, a jövedelmi adóké, hogy mi valamely *birtokos* jövedelme.

Szerzési, birtok- és fogyasztási adók. Aszerint, amint a szerzés, a birtoklás, vagy a fogyasztás tényében keressük az adóforrást. A szerzési adók köréhez a hozadéki, jövedelmi és forgalmi adókat szokták sorozni, az utóbbiakhoz számítva az örökösödési és ajándékozási esetekre kivetett adókat is. Birtokadók alatt a vagyonra és egyes vagyontárgyakra kivetett különböző adókat értik. Fogyasztási adók alatt pedig a fogyasztási tárgyakra és a fogyasztás tényére rótt adókat.

Beszélnek ezenkívül *kataszteri* adókról. Mindazokat az adókat nevezhetjük ilyeneknek, melyeknél az adótárgyacról megfelelő hivatalos lajstrom van készítve. Legfontosabb adókataszteri fajták a föld-, ház- és jövedelmi adókataszterek. Az adókataszterek sokasodása és kifejlődése jele az adóigazgatás fejlődésének is.

Vannak *rendes* és *rendkívüli* adók. Az előbbiek, legalább is elvileg, a rendes, évenként ismétlődő közszükségleteknek, a rendkívüliek pedig a rendkívüli, előre nem látott, évenként, vagy gyakrabban meg nem ismétlődő közkiadásoknak, illetőleg kiadástöbbleteknek a fedezésére valók.

Beszélhetünk továbbá *természetben* és *pénzben* fizetett adókról, de meg szokták különböztetni ezenkívül *statikai* és *dynamikai* (például forgalmi, értéknövekedési) adókat, *jövedelmi*, *vagyoni* és *vállalati* adókat (Adams), továbbá a *keletkező*, *létező* és *felhasznált* adóforrásokon alapuló adókat (FÖLDES) stb., stb.

A klasszikusok még egyszerűen a földjáraadéokra, a munkabérre, tőkekamatra és a nyereségre kivetett adókról beszéltek, mélyebb elvi megkülönböztetés nélkül.

Tárgyunk szempontjából minden felosztást jónak kell elfogadnunk, amely logikus és — a gyakorlati étellel szorosan összefüggő tárgykörrel lévén szó — megfelel a gyakorlatilag kialakult típusoknak, vagy ha a megértésnek, kritikának és reformnak nevezetes, esetleg új nézőpontjaihoz vezet el. Éppen ezért csak a *legszokeasabb* megkülönböztetésekre terjeszkedünk ki. E részben csupán az *ár- és residuum adók* között való megkülönböztetés a kivétel, amit később fogunk megindokolni.

3. A *vámok* jövedelemeloszlási természete hasonlít az adókéhoz, még pedig az árösszegekre rótt adókéhoz (áradók). A vám összege s itt elsősorban a behozatali vámokra gondolunk, ugyanis a belföldi vevőközöniséget a megvámolt jószág árának növelésével terheli meg, akár érték, akár *súly*, vagy mennyiség szerint kivetett vámokról van szó. (A kiviteli és átviteli (transito) — sokkal kivételesebbnek tekinthető — vámok pedig a külföldi vevőközöniségre hárítják át az árnöve- léssel előálló adóösszeget.)

A vámoknak — kétségtelen ár-adójellegük dacára — közgazdasági és pénzügyi céljai azonban sok tekintetben különböznek is az adókéitól. Közelebbről nézve ugyanis a vámoknak s még inkább a vámok egyes fajtáinak részben azonos, de másrészt különböző természetük és rendeltetésük is van, mint az adóknak.

Az adókkal megegyező vonások mindenesetre eléggé túlnyomóak ahhoz, hogy a vámokban is fel kelljen ismernünk a közjogi járadéknak közös kategóriáját. Akár adóknak tekintjük is tehát általában a vámokat, akár nem: közjogi- járadék- jellegük kétségtelen. Közhatalmi, felsőbbbségi rendelkezés, nem magánjogi szerződés állapítja meg a vámokat is a polgárokkal szemben. Szokás szerint főleg a *közgazdasági* és a *pénzügyi* vámokat különböztetjük meg. Az előbbieik célja elsősorban az, hogy gazdaságpolitikai, főleg védelmi eszközök legyenek. Az utóbbiaké pedig elsősorban az, hogy bevételeket szolgáltatssanak az államnak, vagyis az adókéval hasonló funkciót végezzenek.

A pénzügytant, valamint az államháztartást ekként jövedelmi forrásokként elsősorban az úgynevezett *pénzügyi vámok* érdeklik. A pénzügyi vámok ekként céljaik szempontjából is közelebb esnek az adókhoz, mint az úgynevezett *közgazdasági* vámok. Ne felejtjük el azonban, hogy a közgazdasági vámok is bizonyos hányadrészeket kanyarítanak el az alájuk eső áruk áraiból az állam részére s ennél fogva — bár céljuk nem elsősorban kincstári bevételsszerzés — természetüktől elválaszthatatlanul államháztartási jelentőségük is van mindig.

4. A közjogi járadékok sorába kell vennünk a Köznek a különféle úgynevezett *reáljogokon*, de itt is felsőbbbségi, közjogi alapon élvezett jövedelmeit is. Az italmérési regálé alapján az italmérési üzletek engedélyezése és gyakorlása fejében az államnak, a községnek stb. jutott fizetségek például éppen úgy

a felsőbbségnek közjogi hatalma alapján szerzett járadéka, mint a pénzverés regáléja alapján.

Ebbe a csoportba sorozható a modern úgynevezett *közgazdasági regálék* és a különféle állami, községi, szóval *közmonopóliumok* jövedelmeinek egyrésze is, amennyiben tudniillik ezek a jövedelmek nem árjövedelemből és vállalati nyereségből állanak, hanem bizonyos állami, községi stb. engedélyezés alapján igénybevehető jogosítvány gyakorlásából. Az államnak például az a jövedelme, melyet a rádióvevők engedélyezési díjaiból szed össze, közjogi járadék, ugyanilyen az, ha például a dohányelárusító vagy sóelárusító üzletek gyakorlása és engedélyezése fejében bizonyos díjakat kellene a monopóliumot gyakorló államnak fizetni. A dohánygyártmányok eladásából folyó bevételek azonban már árbevételeket és vállalati nyereséget tartalmaznak. Másrészt azonban éppen az állam közjogi hatalma alapján behozott monopólium teszi lehetővé az elért ártöbbleteket és vállalati nyereséget miért is ezeket az utóbbiakat (tudniillik amelyeknél a közjogi hatalmon alapuló monopólium következtében előálló jövedelemtöbbletek egyesülnek a vállalati nyereséggel, illetőleg árjövedelemmel) célszerűbbnek látszik a vegyes jogcímű állami jövedelmek közé sorozni.

5. Ugyancsak *közjogi járadékok* az úgynevezett *illetékek és díjak* kategóriájába tartozó és azokkal rokontermészetű jövedelmek. Az illetékek és adók között vont iskolai megkülönböztetést, mely szerint az adót általános honpolgári kötelezettség alapján, az illetékeket pedig bizonyos egyesek érdekében tett hatósági működésnek, vagy költségeknek a megtérítése fejében fizetjük, akár azt a helyesebbnek látszó magyarázatot, mely szerint az illetéknél a Köz a költségfedezés szempontjából az érdekelt feleket is igénybeveszi (SCHALL⁸) míg az adóknál az érdekeltségre tekintettel nincsen, — bátran elfogadhatjuk az illetékek közjogi járadékként való felfogása mellett. Az állam, a község stb. az illeték címén beszedett összegeket ugyanis a maga felsőbbégi és nem magánjogi szerződéskötő hatalmánál fogva, tehát közjogi alapon határozza meg és szedi be a magánemberektől.

Az illetékek területe keresztezheti a regálék területét, amennyiben egyes közjövodelmeket úgy az egyik, mint a másik

⁸ SCHALL : Finanzwissenschaft. — SCHÖNBERG : Handbuch der politischen Ökonomie. III. kötet. Hasonlóan HELLER : Pénzügytan. 1920.

kategóriába lehetne hasonló joggal sorozni. A hovatartozásnak ez utóbbi bizonytalanságánál fontosabbnak kell tartanunk pénzügytani és jövedelemeloszlási szempontból a közjogi járadéknak, vagyis az állami előírás alapján háruló jövedelmi természetnek a kétségtelen voltát az illetékeknél.

VII. FEJEZET.

Az adó.

IRODALOM : Lásd az I. fejezetnél felsorolt általános érdekű pénzügytani munkák mellett : JEAN BODIN : Six livres de la République. (VI. könyv) 1567—77. Paris. — BOISGUILLEBERT : Détail de la France. 1695. Factum de la France. 1707. — VAUBAN : Projet d'une dixme Royale etc. Rouen, 1707. — MIRABEAU : Théorie de l'impôt. 1760. — L. WALRAS : Théorie critique de l'impôt. 1861. — P. J. PROUDHON : Théorie de l'impôt. 1861 és 1868. — E. DE PARIEU : Traité des impôts. 1862 és 1887. — E. DUPONT : De l'impôt. 1872. — M. BLOCK : L'impôt et les formes variées qu'il affecte. 1881. — D. BUCHANAN : An inquiry into the taxation. 1844. — E. R. A. SELIGMAN : Essays on Taxation. 1895. (Több kiadás.) — EDGEWORTH : The Pure Theory of Taxation 1910. — R. JONES : The Nature and First Principle of Taxation. 1914. — SIR JOSIAH STAMP : The Fundamental Principles of Taxation. 1921. — U. az. Wealth and Taxable Capacity. 1922. — A. W. MELLON : Taxation, the People's Business. 1924. — J. A. HOBSON : Taxation and the New State. 1919. — HENRY HIGGS : The Financial System of the United Kingdom. 1914. — U. az. Financial Reform. 1924. — H. W. PECK : Taxation and Welfare. 1925. — J. H. G. v. JUSTI : Abhandlung von den Steuern und Abgeben. 1762. — K. MURHARD : Theorie und Politik der Besteuerung. 1834. — J. G. HOFFMANN : Die Lehre von den Steuern. Berlin, 1840. — v. HOCK : Die öffentlichen Abgaben und Schulden. Stuttgart, 1863. — v. PRITZWITZ : Die Theorie der Steuern und Zölle. Stuttgart, 1842. — PFEIFFER : Die Staatseinnahmen. 2. köt. Stuttgart, 1866. — BIERSACK : Über Besteuerung etc. Frankfurt a. M. 1850. — J. A. R. HELFERICH : Allgemeine Steuerlehre. (Handbuch der polit. Oekonomie. III. köt. 1891. Több kiad.) — ALBERT SCHÄFFLE : Die Steuern 2. köt. Leipzig, 1895—7. (Handbuch der Staatswiss. II. 2—3.) — FR. J. NEUMANN : Die Steuer. 1. köt. Leipzig, 1887. — A. WAGNER : Finanzwissenschaft. III. Buch. Die Steuern. — KH. Th. v. EHEBERG : Die Steuer. Hdwb. der Staatswissenschaften. VII. köt. 1927. 1046—1082. — KARL BRÄUER : Steuerabfindung etc. u. o. 1082—1087. I. — HEINRICH BLEICHER : Kommunale Finanzwirtschaftslehre. Handbuch der Finanzw. II. köt. 1927. 376—478. I. — W. GERLOFF : Die Grenzen der Besteuerung. Wirtschaftstheorie der Gegenwart. 1928. Wien, Springer. 4. köt. 162—179 I. — U. az. Steuerwirtschaftslehre. Handbuch der Finanzwissenschaft. I. k. — M. FANNO : Steuern, Anleihen und Vermehrung des Umlaufes als Mittel ausserordentlichen Einnahmen u. o. 274—281. — ERIK LINDAHL : Einige strittige Fragen der Steuertheorie u. o. 282—304. — W. ANDREAE : Bausteine zu einer universalistischen Steuerlehre. Jena, Fischer. 1927. — U. az. Grundlegung einer neuen Staatswirtschaftslehre. U. o. 1930. — M. PESCATORE : La logica delle imposte. 1867. — B. BENVENUTI : Le imposte. 1869. — E. COSSA : La teoria dell'imposta. 1902. — TELESZKY JÁNOS : Adók. Közgazd. Lexikon. I. k. 1—44. I. 1898. — HEGEDÜS LORÁNT : Az adó alapelve. Közgz. Szemle 1893. II. 624. — M. HAHN : Das

Zoll- und Steuerwesen etc. aller Staaten der Erde etc. Pest, 1856. — W. BOETHKE : Handbuch des Steuerrechts. Köln, Schmidt. 1926. — O. BÜHLER : Lehrbuch des Steuerrechts. Berlin, Vahlen. 1927. — *Handbuch* des Reichssteuerrechts. Herausg. v. GEORG STRUTZ. Berlin, Spaeth. 1927. — LOEWENFELD : Die österreichischen Steuern. Wien, Manz. 1927. — JAKAB LÁSZLÓ : Egyenes adók. Budapest, Athenaeum. 1927. — RESZLER SÁNDOR, SZILÁGYI KÁROLY : A magyar adójog kézikönyve. Budapest, Hangya. 1927. — *Handbuch* des tschechoslovakischen Steuerrechts. Prag, Korkisch. 1927. — FLÓRIÁN KÁROLY : Az egyenes adókról stb. Eperjes, 1927. — P. GUILHAMON : *Traité pratique des impôts*. 1927. Paris. — JOACHIM LEMCKE : Die Vorgeschichte und gegenwärtige Gestaltung des französischen Steuersystem. Jena, 1927. — F. IMBRECQ : *Collection de guides fiscaux*. Paris. Librairie fiscale 1926. — FRITZ KARL MANN : *Deutsche Finanzwirtschaft*. Jena, 1929.

1. Az *adó* a közjogi járadék főtipusa. Lényegében az adó a magángazdaságoknak (adóalanyoknak) közhatalmi rendelkezés alapján a közület részére teljesített szolgáltatásaiból áll. E szolgáltatások nagyságát, esedékességi idejét, célját a Köz állapítja meg. A közjogi járadék jellemző természete az adóban domborodik ki a leginkább. Az adó természetének elemzésénél felmerülnek azok a sokat vitatott kérdések, hogy *a)* kinek a számára fizetjük az adót, *b)* mi az adófizetés és adóztatás célja, vagyis *miért* fizetjük az adót.

Az adót annak a Közhatalomnak rendelkezése folytán fizetjük, amely azt közjogi felsőbbbségi természeténél fogva kivetni jogosult, vagy amely tényleges hatalmánál fogva az adófizetést ki tudja kényszeríteni. Fizetik az adót azok, akik az adókiadó felsőbbbség közjogi keretei alá, vagy a tényleges hatalom hatóerejének körébe tartoznak. Fizetik pedig az adót vagy magának az adókiadó felsőbbbségnek, vagy pedig egy ezáltal kijelölt más közjelleget testületnek a javára.

Ha a jogrend uralmát tételezzük fel, mint a társadalmi együttélés rendszerinti és kultúrformáját, akkor az egyes állami, községi tartományi, nyilvános testületi alakulatok mindenkori közjogi szabályai és szabályszerű tényei határozzák meg az adónak méreteit, tartalmát és közelebbi sajátosságait. Nem rekeszthettük ki azonban az adó fogalom meghatározásánál a számításból a *tényleges hatalmak* kategóriáját sem, mint amelyek a közjogi felsőbbbségek bizonyos analógiájára járnak el az adóztatást illetőleg.

Számos esetben ugyanis nemcsak a kétségtelen jogszerűség alapján működő közjogi felsőbbbségek működnek adókiadó hatalmak gyanánt, hanem diktatúrák, forradalmi alakulatok, idegen megszálló hatalmak, hadsergek is stb., amelyek közjogi szempontból való jogosultsága kétséges lehet ugyan, de amelyek

ugyanazt a közgazdasági, illetőleg jövedelemeloszlási funkciót gyakorolják adóztatásukkal, mint a jogszerűségükben kétségbe nem vonhatók (habár talán ellenséges indulattal és hatással). Elhibázott dolog volna tehát ezeket a szorosán nem jogszerű természetű adószolgáltatásokat az adók köréből kirekeszteni.

Ha meg van adva az a közjogi, vagy tényleges hatalmi felsőbbség, amelynek rendelete — vagy mondhatjuk hatalmi kényszere — folytán az adót fizetjük, akkor tulajdonképpen megfeleltünk, legalább formailag, arra a kérdésre, hogy kinek a javára fizetjük az adót. Amennyiben most már ez a felsőbbség nem valamely absolut fejedelem személyében testesül meg, vagy nem valamely meghatározott személy javára van felsőbbséggel kijelölve, mindig valamely kollektív, jogi személy, vagy kollektív hatalmi felsőbbség az, akinek részére az adófizetés történik. Ezen túlmenőleg *tartalmilag* és általánosságban az adónak közjogi járadékszerű természeténél fogva csak annyit mondhatunk, hogy maga a közület (állam, felsőbbség stb.) a meghatározója annak is, hogy az adófizetés eredménye kiknek a javára és milyen célokra fordítódik.

Ha tehát az adóztató felsőbbségnek, mint közjogi és formszerű részesedőnek a megállapításán túl vizsgáljuk az adó gazdasági tartalmában való részesedésnek a kérdését, már az adóztatás *céljának* problémájához jutottunk el, mely sok tekintetben túlhaladja a pénzügytan körét is és általános közgazdasági sociologiai és ethikai kérdésekkel is áll összefüggésbe.

2. Ha a gazdasági javakat az emberi társadalom fogyasztási, használati és általános boldogulási, megélhetési céljainak szolgálatában álló *eszközöknek* tekintjük, még inkább áll ez a jelleg az adó tartalmát alkotó javak, különösen a modern adók tartalmának: a pénznek, pénzösszegnek, a pénzösszeg tartalmazta fizetési hatalomnak tekintetében. A modern Köz az ő közjogi járadékai és elsősorban az adók útján — mint már rámutattunk — főként *pénzösszegekre* igyekszik szert tenni, hogy azokkal különféle fizetéseket tudjon teljesíteni.

Az adónak (s általában a közjogi járadéknak, melynek legfontosabb típusa az adó és azért a közjogi járadék közelebbi természetét is leginkább az adónál figyelhetjük meg) *elsődleges* (primär) *célja tehát az államnak s általában véve a Köznek pénzösszegekkel, fizetési hatalommal való ellátása.* Az adók hozzájárulása, az adóztatás esedékessége ekként az *államháztartás gazdasági eszközeit* van hivatva tartalmazni.



Hogyha most már az adóknak további, *mélyebb céljait* kutatjuk, akkor körülbelül azt a kérdést vetjük fel, hogy mire szolgálnak az államháztartás által megszerzett gazdasági eszközök. Ez a kérdés a mai modern viszonyok között aktuális formájában azt jelenti, hogy miféle szükségleteket *a)* elégít ki, vagy miféle szükségleteket *b)* kell kielégítenie a modern államháztartásnak a rendelkezésére álló bevételekből, amelyek orosz-lánrészeit — akár közvetlenül, akár közvetve — pénzösszegek, még pedig főleg az adók által nyújtott pénzösszegek teszik ki.

Ha a kérdésnek azt az árnyalatát vizsgáljuk, hogy az állambevételek miféle szükségleteket elégítenek ki, akkor erre az állami bevételek felhasználását tanúsító számadások, zár-számadások, kimutatások stb. adják meg a feleletet. Ezzel a felelettel az egyes konkrét esetekben el volna intézve — leg-alább alakilag — egy-egy államra nézve a kérdés.

Az adók céljának mélyebb értelmét azonban az fejezi ki, hogy mire kell szolgálniuk az adók hozadékának, hogy mely célokat és milyen sorrendben kell kielégíteni a közjogi járadékok s elsősorban az adók bevételeiből. A kérdésnek ez az alakja mélyebb jelentőségű, mert közgazdasági, etikai és politikai szempontoknak van a reája adandó felelet alárendelve.

Előre kell bocsátanunk, hogy az adó és adóztatás célja a történelem és gazdasági fejlődés folyamán változó. Ma nem lehet az adóknak ugyanaz, vagy csak annyi a céljuk, mint pár száz év előtt, amint a mai államnak is jóval megsokasodott s részben más és új természetű feladatai vannak. Sőt anachronis-musnak hangzik ma már, ha például HELFERICH, ROSCHER, WAGNER nyomán az adók célját azoknak a közszükségleteknek a fedezésében jelölnők meg, amelyek más bevételi forrásokból, így az állami magánjavakból és közigazgatási bevételeiből stb. ki nem telnek. Pedig az adók történeti fejlődése mutatja, hogy az adók *ilyen* célból fejlődtek ki. A WAGNER ADOLF által hangoztatott socialpolitikai cél, amennyiben a modern állam bizonyos socialis gondoskodásaira vonatkozik, az államháztartásnak *egyik* legfontosabb, de nem egyedüli feladatkörét tünteti fel tulajdonképpen. A WAGNER-féle felfogás azonban ezt a feladatkört annyira kiterjeszti, hogy az adónak social-politikai feladatai közé sorozza a jövedelemeloszlás korri-gálását is. Ez a nézet, mely a XIX. századnak abban a korszaká-ban keletkezett a socializmus hatása alatt, amikor a Köznek socialpolitikai feladatai léptek egyre inkább előtérbe, voltaképp-

pen ugyanúgy a keletkezési időszak gondolatáramlatainak suggestiv hatása alatt jött létre, mint a HOBBS, GROTIUS, MONTESQUIEU, PUFENDORF, VAUBAN stb. féle adóelméletek, melyek szerint az adó a béke vételára, az állami oltalomért fizetett összeg, vagy biztosítási díj. Ez utóbbi értelmében tudniillik a polgár odaadná az államnak javai egy részét azért, hogy a többit annál biztosabban élvezhesse (MONTESQUIEU). Az adónak socialis céljaira különben már SISMONDI és ROSSI is rámutattak. ROSSI (szerinte az adót azért fizetik a közhatalmaknak, hogy résztvegyenek a socialis munkában, vagyis a közvetett termelésért)⁹ meghatározásába szintén bele lehet magyarázni korának állami célkitűzéseit.

Minthogy a közháztartások feladatai, feladatkörük tartalma és nagysága a történelem és a socialis fejlődés folyamán szintén fejlődnek és eltolódnak, — találóbbnak látszik az a felfogás, mely az adókra, mint a történeti fejlődés során kialakult *szükségességekre* mutat rá. Ez a szükségesség abban áll főleg: hogy a modern állam s általában véve a Köz, kénytelen többé-kevésbé minden polgárának tehetsége szerint való anyagi erejét igénybevenni, hogy a céljai és feladatai teljesítéséhez szükséges gazdasági s elsősorban pénzösszegbeli eszközöket előteremtse. Az adók célját tehát a közháztartás eszközeinek nyújtása adja meg. A német, úgynevezett historikus és organikus adóelmélet¹⁰ is ebben az értelemben oldja meg a kérdést. Ugyancsak így, még továbbmenő gondolati kiépítéssel a SPANN-féle universalismus rendszere is.¹¹

Az adók célja eszerint az államháztartás eszközeinek az előteremtése, illetőleg az ahhoz való hozzájárulás. Amikor azonban az adók pénzügytani, tehát államháztartási célját ilyen módon állapítjuk meg, hozzá kell tennünk azt is ehhez a felfogásunkhoz, hogy az államháztartásra, különösen a modern államháztartásra nehezedő feladatok éppen sokoldalúságuknál, nemzeti és socialis érdekű természetüknél fogva annyi köz-

⁹ Cours d'économie politique. Paris, 1865. IV. 20. l.

¹⁰ Lásd MAX VON HECKEL: Lehrbuch der Finanzwissenschaft. Leipzig, 1907. I. 128. — TH. V. EHEBERG: Finanzwissenschaft. Leipzig, 1912. 170. l. — LOTZ: Finanzwissenschaft. (Hdb. des öff. Rechts.) Tübingen, Mohr. 1916—7. 216—218. l.

¹¹ L. O. SPANN: Gesellschaftslehre. Leipzig. Quelle und Meyer. 1923 és több kiadás. — V. ö. továbbá JECHT: Wesen und Formen der Finanzwirtschaft. Jena, 1928.

érdekű ethikai követelményt is rejtenek magukban, hogy ezek a közérdekű ethikai követelmények bőven megnyilvánulnak az adóztatás egész területén, az adóztatás lebonyolításainak, történéseinek mikéntjében, az adók meghatározásai módjának, teherelosztásának, az adópolitikai gondoskodás és előrelátás éberségének, a visszaélések kiirtásának és a jogorvoslatok kiépítésének követelményeiben.

Az adóztatás problémája (bár az adó céljaként az államháztartás eszközeinek előteremtését jelölhetjük ki elsősorban) ekként a modern adók terheinek nagyságánál és azoknak a céloknak visszatükröződésénél fogva, amelyek egyetemes előmozdítására eszközül szolgál az adó, — ethikai szálakkal sűrűn átszőtt terület, aminek közelebbi szempontjaira az egyes részletkérdések megbeszélésénél lesz alkalmunk kitérni.

Az adóztatás és általában a pénzügyi problémák ethikai jellegének kidomborítása annál inkább előtérbe törő feladat, minél egyetemesebb célok megvalósítására és minél sokoldalúbb társadalmi segítségek megadására feszítik meg erejüket az adófizetők az állam közjogi járadékainak szolgáltatásában. Annál inkább várható el az adóösszegek, mint általános államháztartási eszközök hováfordításában a közérdekű magatartás a velük sáfárcodók részéről. Az adók modern és kultúrértelemben való közérdekű felhasználásának mint ethikai elvnek a kidomborítását azonban nem elég csupán magától értetődő és ezért gyakran nem sokat mondó frázisként általánosságban hangoztatnunk. A konkrét esetekben a legkisebb részletekig kell érvényesülnie ennek az elvnek és pedig nemcsak arravaló intézmények, hanem arravaló emberek által is.

Az adóelméletek során sokat szerepelt probléma az is, hogy az állam milyen mértékben rendelkezhesék a magánemberek javaival az adó céljaira.

Németországban meglehetősen jogbölcseleti argumentálással sokan az állam főtulajdonjogának fogalmát állították előtérbe, melynek alapján az állam mindazzal rendelkezni jogosult, amire szüksége van. (Fichte, Stahl, Hoffmann.) Ma már anachronistikus dolognak látszik ilyenféle érvekkel bizonyítani az állam jogát a szükséges eszközök igénybevételére. Az állami főtulajdonjog fogalma modern pénzügytani szempontból mélyebb értékkel nem bír abban a tekintetben, hogy a közteherviselés határai meddig terjedhetnek, ellenben veszedelmes jelszóvá válhatik az a socialpolitikai demagogia kezében a magántulajdon elleni támadásoknál.

Mariska Vilmos (Az államgazdaságtan kézikönyve) abszolút és relatív adóelméleteket különböztet meg aszerint, vajjon általános állampolgári kötelességnek tartjuk-e az adófizetést, avagy valami különleges okkal magyarázzuk-e azt. Ma már az abszolút adóelméletek különféle árnyalatai mondhatók uralkodóknak. Ilyen értelműnek vehetjük az universalistikus álláspontot is.

Ennél az állami főtulajdonjognál többetmondó szempontok a szolgáltatási képességnek (St. Mill, Schäffle, Wagner, Neumann) és az adóban rejlő áldozatnak (Rob. Meyer, Pierson, Cohen Stuart, Mees) kidomborítása. (L. HELLER : Pénzügytan 1920. 80—81. l. V. ö. továbbá DR. HORST JECHT : Wesen und Formen der Finanzwirtschaft. Jena, Fischer. 1928.)

A fejlődés folyamán kialakuló adóelméletek magukon viselik koruk bélyegét. Ma már úgyszólván mindenki előtt természetesnek látszik ez a fel-fogás, hogy az adót az általános polgári kötelesség alapján kell viselnie mindenkinek. Valamikor nem volt ez olyan magától értetődő dolog és ezért valamely különlegesebb magyarázatára volt szüksége az adófizetési kötelességnek. A hűbéri naturálgazdaság korszakában a közterheket magánjogias alapon a fejedelem, illetőleg a területi felsőbbséget képviselő hűbérek, vagy földesurak magánjvaiból viselték s a közérdekű adózás inkább kivételes jellegű volt és semmi esetre sem általános. A mercantilizmus korában a regálék, vámok, állami vállalkozások, állami javak stb. voltak az alapvető jövedelmi források. Az adók — főleg fogyasztási adók formájában — akkor kezdtek túlnyomóakká válni, amikor az egyre nagyobbodó állambevételi szükségletet csakis a közterherviselés minél szélesebbé és állandóbbá tevésével lehetett fedezni. Addig tehát, amíg a modern értelemben vett és állandósított *pénzbeli* adóztatás még nem látszott annyira magától értetődőnek, mint jelenleg, természetesnek látszott annak okát valamely különleges körülményben, az adó által nyújtott különleges ellenértékben keresni. Ilyenek a Hobbes, Montesquieu-féle adóelméletek. Hiszen még Wagner, Helferich, Roscher stb. is úgy magyarázzák, hogy az adók *subsidiarius* eszközök a közszükségletek fedezésére, amennyiben az állami javak és közigazgatási bevételek nem elegendők erre. Mikor azután az a tény, hogy a közszükségletek túlnyomó nagy többséget csakis adókkal lehetett fedezni, elhomályosította a többi szempontokat, csakis az ú. n. abszolút adóelméletek felelhettek meg a közfelfogásnak.

3. Az adó fogalmával közelebről összefüggő főbb szak kifejezések közül nézzük a következőket :

Adótárgy az a jószág, tevékenység, cselekmény, ügylet, érték stb. *ami után* az adót fizetjük, ezzel szemben *adóforrás* az a gazdasági erőforrás, *amiből* fizetjük az adót.

Azt szokták mondani, hogy a helyes adóztatásnak végeredményben a jövedelem kell, hogy a forrása legyen. Ha jövedelem alatt a részünkre bizonyos időközönként megújulóan rendelkezésre álló javak mennyiségét és ezzel együtt a gazdasági javak reánkharulásának időközönként újra és újra előálló folyamatosságát, mint erőforrást értjük, akkor egyúttal mint fontos közgazdasági szempontokra és mondhatjuk általános közháztartási érdekre is mutatunk rá akkor, amikor hangsúlyozzuk, hogy az adóknak forrásául ezek a folyton megújuló jószágmennyiségek szolgáljanak, ne pedig azok a meg nem újuló javak, jószágforrások, berendezések, társadalmi, jogi stb. viszonyok, amelyekből, amelyek alapján, vagy segítségével ez a jövedelemalanyok részére történő jószágharulási (jószág-szerzési) folyamat történik. Vagyis a megújuló eleven folyamatból kerüljön ki az adó végeredményben.

Ezzel nincs mondva az is, hogy az adó mindig a jövedelemre van, vagy legyen közvetlenül kivetve. Lehet ugyanis az adótárgy a jövedelemtől különböző kategória (például vagyontárgy, árösszeg). Ha végeredményben a *megújuló*, reprodukálódó gazdasági javakból *telik ki* az adó, akkor ez az adóforrásnak is folyamatos és csorbitatlan rendelkezésre állását fogja jelenteni. Ezzel szemben például a törzsvagyon csökkentése az adó által többé-kevésbé az adóforrás csökkentését is jelenti, akár úgynevezett „jövedelmi“, akár „vagyoní“ adó idézi is azt elő végeredményben.

Megkülönböztethetünk *közvetlen* és *közvetett* adóforrást. A közvetlen adóforrás, adótárgy is egyszersmind, az adótárgy ellenben nem mindig közvetlen értelemben vett adóforrás is.

A *közvetett* adóforrás az, amire az adó nincs ugyan kiróva, de *amiből* az adó terhe annak áthárítódása következtében, mint gazdasági erőforrásból kikerül.

Az *adóalap* az adókirovás mértékegységét mutatja meg. Tehát az a területi, értékbeli, hozadékbeli vagy jövedelmi nagyság, összeg, vagy mennyiség, amelynek nyomán a Köz az adót meghatározza.

Adóalany az, aki az adót megfizetni tartozik, akit tehát a Közhatalom bizonyos adótétel megfizetésére kijelöl és kötelez. A közvetlen adóalanytól különbözhetik a tényleges adóviselő, ha az adóalany másra hárítja át az adó terhét. (Például a forgalmi adót befizető kereskedő a vevőre hárítja át az adó terhét, ha az árut neki az adó összegével drágábban adja el.) Adóalany és az adó tényleges viselője között tehát különbség lehet.

Adóalany lehet minden vagyoni jogi alany, tehát úgy fizikai, mint jogi személy.

Adóegység az adótárgynak az a része, amelyhez az adótételt mérik. Például ha minden 100 kg nyers cukor után 40 pengő az adó, akkor az adóegység itt 100 kg nyerscukor.

Az *adótétel* pedig az adóegységre rótt adóösszeg. Ha az adótétel az adóegységnek bizonyos százalékában van megállapítva, százalékos adótételről vagy adókulcsról beszélünk. Az *adózőképesség* pedig azt mutatja meg, hogy valaki mekkora adóösszeget, közvetlen vagy közvetett adóterhet bír elviselni. Ez lehet abszolút ridegséggel mért vagy *viszonylagos*. Az abszolút ridegséggel mért adózőképesség alatt azt értjük, hogy valakinek bizonyos árbevételéből hozadéki, vagy jövedelmi összegeiből kitelik-e a reárátt adótétel. A mélyebb és igazibb közgazdasági

jelentőséget a *viszonylagos* adózóképesség fejezi ki. Ez az utóbbi mutatja meg, hogy az illető adóalany mennyi adót bír elviselni, mennyivel terhelhető meg, tekintettel mindenkor gazdasági helyzetére, anélkül, hogy anyagi romlása — az adóztatás folytán — bekövetkeznék. Az adózóképesség viszonylagosságát főleg az *adóforrás* szolgáltatóképességéhez, sérelemnélküliségéhez mérhető. Az adózóképesség fogalma ekként *bizonyos határmennyiségek megállapítását feltételezi* a konkrét esetekben, még pedig az adóforrás erejéhez viszonyított határmennyiségeket.

A megadóztatási határt az adóalany jövedelemeloszlási és háztartási (fogyasztási) mennyiség szempontjainak synthesiséből állapíthatjuk meg. Évét az illető alany összes bevételi és költségteleit kell abból a tekintetből is figyelembe venni, hogy rendszerinti bevételeinek reprodukcióját és költségeinek fedeztetését mennyiben érinti a bizonyos adóösszeggel való megterhelés. Elvileg az adózóképesség határösszegének azt az adóterhetet kell tekintenünk, amelyen túl a fentemlített bevételi és költségfedezeti mennyiségek reprodukciójának lehetősége már veszélyeztetve van. Minthogy azonban a jövedelem és költségek, vagyis a jövedelem elérése végett hozott áldozatok a gazdasági élet során nem egyes időpontok pillanataiban felvett matematikai mennyiségek megkövesedését jelentik, hanem változó, fejlődő és alakuló folyamatosságot, melynek forrásai is változnak, fejlődnek és alakulnak, mely alakulás ismét fizikai, technikai és pszichológiai tényezőkkel szövődik össze, az adóalanyok teljesítőképességeinek megállapítása csak megfelelő intuición segítséggel történhetik. Inkább megbecsülhető az, mint kiszámítható. Tehát helyes megítélést, kellő helyzetmérlegelést és jóhiszeműséget igényel az úgy a közület, mint az adózó érdekeivel szemben.

VIII. FEJEZET.

Az adóforrások.

IRODALOM : L. az I., VII. és X. fejezetben felsorolt művek idevonatkozó részein kívül : A. SCHÄFFLE : Die Steuern. 1895. I. 150—172., 269—297. l. — v. HECKEL : i. m. I. 131—133., 144—150. l. — W. GERLOFF : Steuerwirtschaftslehre. (Hdb. der Finanzw. I. köt. 447. s. köv. l.) 1926. — FÖLDES : i. m. 241. s. köv. l. — HELLER : i. m. 74. s. köv. l.

1. *Adóforrás* alatt tudvalevőleg azt a valamit (jövedelmet, vagyont, bevételt, esetleg kölcsönösszeget stb.) értjük, *amiből*

az adóalany az adót megfizeti, amiből az adónak terhét a valóságban, a konkrét esetben viseli.

Ebből láthatólag az adótárgy és az adóforrás nem mindig fedi egymást. Míg az adótárgy az adóra vonatkozó jogszabály által megjelölt kategóriát fejezi ki, mely után, amelyre való tekintettel kell az adót fizetni, addig az adóforrás az adókötelesnek a konkrét esetben való sorsát mutatja meg. Azt tudniillik, hogy az adóparancs által előírt kötelezettségét milyen gazdasági erőforrásból teljesíti.

A legtöbb esetben az adótárgy, vagy legalább is az adótárgy mögött levő és az adóztató Köz által feltételezett gazdasági források az adóforrások is egyúttal. Lehetséges, hogy maga az adót megállapító felsőbbség már az adótárgy kijelölésével egyidejűleg számításba vette az adó áthárítását is. Ebben az esetben más lesz az adó befizetője és más az adó tényleges viselője ugyan, de ez a körülmény nem ellenkezik az adóztató felsőség szándékaival, sőt megegyezik bizonyos közvetett adók természetével, illetőleg a figyelembevett pénzügyi és közgazdasági érdekekkel.

Megtörténhetik azonban, hogy az adófizető nem tudja az adó terhét a konkrét esetben a kijelölt adótárgyból, illetőleg a mögötte hivatalosan feltételezett gazdasági erőforrásból viselni, vagy nem tudja azt áthárítani sem, illetőleg nem bírja az adóterhet viselni az áthárításnál feltételezett gazdasági erőforrás sem. Ilyenkor valami *másból* kell az adót viselni, mint amiből a Köz annak viselését előírja, illetőleg feltételezi. Megtörténhetik például, hogy a hivatalosan megállapított jövedelemből, vagy hozadékból nem bírja az adófizető kifizetni, viselni az adóösszeget, tehát vagy a törzsvagyonából, vagy kölcsönből stb. kell fedeznie azt. Az adófizető oldaláról nézve, tehát az adótárgy itt bizonyos deficitben van az adóköveteléssel szemben.

Ezekből láthatóan az adóforrásnak az adótárgyhoz való viszonyában három legfontosabb vonatkozást különböztetünk meg: *a)* az adótárgynak megfelelő, vagy az adótárgyat *fedő*, *b)* az *áthárított* és *c)* az adótárgyat *nem fedő*, annak meg nem felelő, vagy *deficites* adóforrást.

2. Ha az adóforrás fedi az adótárgyat, akkor a Köz a maga közjogi járadékát a megadóztatni szándékolt gazdasági forrásból hasítja ki a maga számára, mondhatjuk a jó helyről veszi el. A konkrét adóteher nagysága, vagyis a kihasítandó közjogi

járadéknak az adótárgy nagyságához és az adóforrás erejéhez viszonyított nagyságbeli viszonya szerint vonhatunk azután következtetést arra nézve, vajjon az adóteher túlságos méreteinél fogva nem semmisíti, vagy csorbítja-e meg az adótárgyat, sőt esetleg a mögötte levő adóforrást is. Az adóforrásnak azonban rendszerint nemcsak addig tart a gazdasági hivatása, hogy a hivatalosan kijelölt adótárgyat egy alkalomra fedje, hanem általában véve az adótárgynak időről-időre való *reprodukción* várjuk az adóforrásból. Az adók által képviselt állami bevételek folyamatosságát másként elérni nem is lehetne. A pénzügyi politikának tehát érdeke és gondja is kell hogy legyen arra törekedni, hogy az adóforrások sem számban, sem szolgálati erőben meg ne apadjanak.

A Köz legfontosabb érdekei az adóforrásokkal szemben világosak ekként. *Közérdek* a) a minél több és minél erősebb adóforrás és ebből folyóan közérdek, b) hogy a kijelölt adótárgyakat minél erősebb adóforrások fedjék, c) hogy az adóforrások az adóztatás következtében lehetőleg ne veszítsék el reprodukáló erejüket az adótárgyra vonatkozóan, hanem ellenkezőleg, hogy az adóforrások reprodukáló ereje lehetőleg fokozódjék.

3. Az adó az adóforrásnak többféle módon árthat. Végeredményben minden adó igénybeveszi az adóforrás szolgáltató erejét, mégis az adóztatás nagyságbeli és minőségbeli módja szerint ez az igénybevétel az adóforrás sorsára nézve igen különböző eredménnyel járhat.

Árt az adó az adóforrásnak, ha mennyiségileg, vagy minőségileg helytelen az adó, illetve adóteher. Tehát ha *sok* az adó az adóforrás erejéhez, főleg reprodukáló erejéhez viszonyítva és ha — a mennyiségi szempontoktól eltekintve — bármi módon helytelen az adónak a megvalósítása. Akár azért, mert helytelenül van az adótárgy megválasztva, akár mert helytelenül vannak az adófizetés feltételei, helye, ideje s egyéb teljesítési módjai stb. kijelölve.

Elsősorban természetesen az adóforrással szemben túlságosan súlyos adóteher az, amely az adóforrásokat megsemmisíti, megcsorbítja, számukat csökkenti. Ezért a túlságosan nagy adó veszélyezteteti leginkább a polgárok adózóképességének folytonosságát és fejlődését. Végeredményben pedig fokozódó adójövedelmeket csak folyton reprodukálódó

és fejlődő s folytonosságában nem veszélyeztetett adóforrásokból lehet meríteni.

Helyes adópolitika csak akként gondolható el, ha vele együtt, mintegy ikertestvéreként, megfelelő *adóforrás-gondozó politikát* is követünk. Különösen a modern közgazdasági életben kell erre figyelni. Még pedig nemcsak azért, mert éppen a legújabb fejlemények állították és állítják a polgárok adózóképességét viszonylag is egyre nagyobb követelmények elé, tehát nemcsak azért, mert a túlságosan súlyos adóteher veszélyei talán sohasem voltak fenyegetőbbek, hanem azért is, mert éppen a modern társadalmi gazdaságban szerepel az adó socialpolitikai eszközként és fegyverként, sőt osztálypolitikai célok szolgálatába állítva is.

A legfőbb pénzügytani, tehát közháztartási elv és érdek azonban nem lehet más, mint az *adóforrások erejének fenntartása és fejlesztése*. Az az adó és adóztatási rendszer tehát, mely az adóforrásokat megsemmisíti, vagy azok reprodukáló erejét jelentékenyen megcsökkenti, nem lehet jó és másrészt az adóforrást megsemmisítő, vagy megbénító adónak, hozadékfolytonossága csak csökkenő fejlődési irányt mutathat. Más szóval a pénzügyileg destruktív adófajta socialpolitikai célok szolgálatában sem biztosíthat fejlődő és magukat egyre jobban reprodukáló bevételi forrásokat. Egyes társadalmi rétegeknek kétségtelenül lehet velük gazdaságilag ártani, de az legfeljebb az osztályharc szempontjából tekinthető eredménynek, közérdekű fináncpolitikai szempontból azonban semmi esetre sem. Ilyen természetű például minden olyan nagyméretű adó, amely termelő vállalatok likvidálására kényszerít akár vagyonadó, akár örökösödési, akár más adó alakjában jelentkezik is az adóforrást eltaposó adóteher.

4. Láthatjuk ekként, hogy az adóforrás megsemmisítésének, megbénításának, reprodukáló erejében való megcsorbításának egyik oka már akkor jelentkezik, ha az adóforrás fedi ugyan az adótárgyat, de az adóteher súlya túlságos az adóforrással szemben.

Az adóforrás sérelme következhetik be azonban már annak folytán is, ha az adóforrás nem fedi az adótárgyat.

Az adóforrást ugyanis közelebbről nézve kétféle értelemben vehetjük az adóalanynak az adóztató kincstárhoz való viszonyát tekintve. Beszélhetünk a) egy-egy adótárgyra-illetőleg adófajtára vonatkozó különleges adóforrásról és beszél,

hetünk b) az adóalanynak rendelkezésére álló általános, vagy együttes adóforrásairól. Az előbbi alatt az egy különleges adófajta címén igényelt adótárgynak megfelelő adóforrást értjük, például a tőkekamat-, vagy szelvényadónál a tőkéből vagy értékpapírokból folyó jövedelmet, míg az utóbbiak alatt az illető adóalanynak *minden* gazdasági erőforrását, amely bármi címen adóforrás gyanánt használható ki. Ha most már az adótárgyat nem fedi az adóforrás, úgy már az illető adótárgyra igazságtalanul, helytelen módon, vagy címen kivetett adó árthat az adóforrásnak. Ha például tőkekamatadó címén adóztatnak meg valakit, mert értékpapírjai vannak, bár tényleg nincs is belőlük jövedelme, vagy ingatlanhozadáki adó címén hasonló körülmények között, mind a két esetben sérti az adó az adóforrást. Akár azért, mert az illető kötvény- vagy ingatlan tulajdonos megterhelni kénytelen papírjait, illetve ingatlanát, akár pedig más természetű gazdasági erőforrásából (s egyúttal általános adóforrásából) kénytelen elvonni a megfelelő összegeket, de semmi esetre sem fedezheti azokat az adótárgy rendes reprodukciójából.

5. Ugyancsak az adóforrás sérelmével jár az az eset is, amikor az adó természetéből, illetőleg az adóztató közület szándékából folyóan az adó áthárítása van számításba véve, azonban az áthárítás nem következik be, vagy nem a feltételezett módon következik be, vagyis amikor az áthárítandó adó terhét nem az viseli tényleg, akinek megterhelése tervbe vevődött.

A nem sikerült vagy más módon bekövetkezett adóáthárításnál ugyanis az adó terhét maga az adó befizetője viseli is tényleg (ha tudniillik azt másra áthárítani nem tudta), vagy pedig nem azokra hárul az adónak terhe a rosszul sikerült áthárítás folytán, akik az adó tényleges viselőinek voltak szánva. Mind a két esetben igazságtalanul, illetőleg az adóztató által tervbe nem vett módon terhelődnek meg (esetleg károsodnak, gyöngülnek vagy semmisítődnek meg) annak az adót befizető adóalanynak a rendelkezésére álló adóforrások, akinek *másra* kellett volna áthárítania az illető adóösszeget, vagy annak az adóalanynak az adóforrásai, akinek *tovább* kellett volna hárítania az adó terhét, de ez nem sikerült. Ha ugyanis a tervbevett adóáthárítás ellenére az adóterhet tényleg is viselnie kell az adó befizetőjének (akit lényegileg csak mintegy az adó előlegezőjének szántak), vagy annak, akinek tovább

kellett volna háritani az adót, de akinél a továbbhárításra szánt adóteher a feltevés ellenére megállott, akkor az illetőknek tulajdonképpen kétszeres megadóztatásban van részük, mert egyéb adóterhein kívül még elhibázott (tudniillik az állam részéről nem az ő általuk, hanem mások által viseltetni szándékolt) adóterhet is kénytelenek elviselni. Adóforrásaikra mindez sérelmes, az adóforrások erejét csökkentő (esetleg csorbító, vagy még annál jobban gyöngítő stb.) hatású lehet.

Röviden : az áthárításra szánt adófajtnál az adóáthárítás meghiusulása, elhibázott, vagy nem a tervbevett alakulása szükségképen bizonyos adóalanyok és a mögöttük levő adóforrások sérelmével jár.

Az adó tehát adóforrást sérthet (csorbíthat, megsemmisíthet stb.), ha *a*) bár az adóforrás fedi az adótárgyat, de az adó mértéke túlságos, valamint az adó túlságos nagyságától eltekintve is, ha *b*) az adóforrás nem fedi az adótárgyat és ha *c*) az adóáthárítás meghiusul, vagy rossz irányban sikerül. Ha *b*) és *c*) esetekhez még az adó túlméretezése is járul, akkor természetesen annál fokozatosabban árt ez az illető adóforrásoknak.

6. De mi az, amit a valóságban adóforrásnak kell tekintenünk? Azt szokták mondani, hogy az adó forrása a vagyon, vagy a jövedelem, *amiből* tudniillik az adót tényleg fizetik. Minthogy pedig az adó józanul és huzamosabb időn keresztül csak a jövedelemnek (tudniillik az adóalany részére reprodukálódó gazdasági javaknak) megterhelésére irányulhat, az igazi, az ideális és mondhatjuk egyúttal a valóságosan reális adóforrás (még például fogyasztási és vagyonadónál is) a jövedelem.¹²

Ezt a felfogást azonban bizonyos revízió alá kell vennünk, mert az adóknak és forrásaiknak különböző fajtainál nagyon különböző módon és mértékben találó az. Az a megállapítás, hogy az igazi, illetőleg az ideális adóforrás *a jövedelem*, voltaképpen kevesebbet mond, mint látszik, — mert a kérdés közgazdasági és pénzügyi súlypontja azon van, hogy végeredményben *kinek a jövedelme* szerepel adóforrásként. Továbbá öntudatlanul is a residuumadóztatás képzeteinek hatása alatt áll és azt a gondolatot fejezi ki ez a megállapítás, hogy (jövedelemeloszlásbeli összefüggéseknél fogva) az adót végeredményben

¹² Lásd pl. MARISKA i. m. 123. l. v. HECKEL: Lehrbuch der Finanzwissenschaft. 1907. I. köt. 135. l. — EHEBERG: Finanzwissenschaft. 1912. 176. l.

és hosszabb időn át valamely bevételbeli residuumból kell és lehet csak fedezni. (Az adóalapul szolgáló megadóztatott jövedelmek ugyanis végeredményben a bevételek residuumai. Lásd erről később a residuum-adók tanában.) Valóban így is van ez azoknál az adóknál, amelyeket a magunk részéről a residuum-adók fogalma alá soroztunk.

Hogy fest azonban ez a kérdés, ha az adót — mintegy annak másik oldalát nézve — költség-elemnek tekintjük, vagyis még jövedelemmé nem vált ár-alkatrésznek, amely körülmény az úgynevezett ár-adóknál domborodik ki jobban. Mi lesz tehát az úgynevezett ár-adóknál az adóforrás?

Kétségtelen, hogy az ár-adóknál az adó az adó viselőjével szemben áralkotórész gyanánt érvényesül, vagyis költségelem gyanánt. Tehát mint ár-, illetőleg költségtöbblet és nem mint bevételbeli — „kevesebbet“.

A jövedelemeloszlás folyamatában a költségeket (és pedig a költségek legkülönbözőbb fajtáit) igyekszünk másokra áthárítani, illetőleg másoktól szerzett jövedelmeink révén visszanyerni. Végeredményben aztán a költségeket vagy át tudjuk hárítani másokra, vagy nem.

Az áthárított költségek (s köztük az adó is) kiegyenlítődnének a velük szembejövő bevételekkel és csakis az át nem hárítható költségek válnak olyan költségmaradványokká — mondhatjuk residuum-költségekké —, amelyeket a jövedelemből kell fedezni. A többiek nem a tiszta jövedelmekből (vagyis residuum-jövedelmekből, illetőleg ár-residuumokból) fedeződnek, hanem a termelési költségekbe olvadnak bele és azok áthárításából fedeződnek, illetve térülnek meg.

Ha a költségeket termelési és fogyasztási költségekre osztjuk, akkor az adók mint költségek, elsősorban tehát az úgynevezett ár-adók is, vagy termelési, vagy fogyasztási költségek gyanánt jelentkeznek.

A termelési költségek gyanánt jelentkező adók normális viszonyok között *rendszerint* áthárítódnak és csak a *fogyasztási* költségek gyanánt jelentkező adókat kell a tulajdonképeni residuum-, illetőleg megélhetési jövedelmekből fedezni.

Ha tehát az adó elsősorban költségelem gyanánt jelentkezik, akkor annak közvetlen terhe elsősorban nem abban fog mutatkozni, hogy annyival (tudniillik az adó összegével) kevesebb lesz az illető adóalanynak a fennmaradó tiszta jövedelme, hanem abban, hogy annyival többet kell az illetőnek

a termelésben és csereforgalomban reprodukálnia, vagyis hogy annyival nagyobbak lesznek az illetőnek a termelési költségei.

Minél inkább tekinthetők azután a megélhetési költségek egyúttal termelési költségeknek is¹³ (például a munkás abszolút létfenntartása költségei), annál inkább háríthatók azok át.

Összefoglalva most már a fentieket, annak a sokszor hangoztatott pénzügytani elvnek tekintetében, hogy végeredményben a jövedelem minden adónak a forrása stb., nagy különbség van az ár- és a residuum-adók között, mert

a) az ár-adónál a jövedelem csak közvetett, míg a residuum-adóknál a közvetlen adóforrás, vagyis

b) az ár-adóknál az adó mint költségtöbblet érvényesül elsősorban és közvetlenül, míg a residuum-adóknál mint a jövedelem összegének kevesbítése. Ez a körülmény pedig éppen az *adóforrás* meghatározásának a kérdésében elsőrendű fontosságú.

Az adóforrás meghatározása szempontjából ugyanis nem elég azt megmondani, hogy mi az adóforrás, hanem nagyjelentőségű annak a megállapítása is, hogy **kinek** az adóforrása az, vagyis kinek a jövedelme, illetőleg gazdasági erőforrása, erőfeszítése, reprodukáló munkája, termelése, termelés-eredménye stb. szolgál adóforrásul. Vajjon közvetlenül a kijelölt adóalany jövedelme, erőfeszítése, reprodukáló termelés-eredménye stb.-e az a meghatározható adóforrás, vagy pedig (szinte meghatározhatatlanul az egyes konkrét adóösszegekkel szemben) az egyes emberek ár- és költségbeli, bevételi és kiadásbeli tételeinek folytonos felcserélődéseivel egymásba folyó társadalmi jövedelem. Vagyis az utóbbi esetben az adó folytán előálló s többé-kevésbé általánossá váló termelésbeli (esetleg megélhetésbeli) drágulás. Itt tudniillik az adó fedezetét végeredményben a társadalmi termelés reprodukciója adja meg. Ez nyeli el úgyszólván az adót, viszi el annak terhét úgyszólván „mindenkihez“ és osztja el „mindenkire“. A gazdasági élet csereforgalmában és reprodukciós körforgásában azután a költségkiadásokkal szemben ismét árbevételek, illetve ártöbbletek keletkeznek stb., stb., amelyek mintegy felszívták már az áradók drágító elemét.

¹³ Annál inkább van ez így, minél nélkülözhetetlenebb megélhetési szükségletek költségeiről van szó.

Ezek már inflálva vannak a beléjük olvadt áradó tételeivel, hacsak a csereforgalom körforgásának valamely pontján nem sikerült valamely drágítást visszahárítani az előbbi eladóra, vagy termelőre. Az adóáthárítás ilyen nem sikerülésének esetében nem reprodukálódik az adó mint (termelési) költségelem és csak ilyenkor állapíthatnók meg az áradókra vonatkozóan is, hogy *közvetlen* forrásuk a jövedelem, tudniillik annak a jövedelme (esetleg törzsvagyona), akinek nem sikerült az adót át- vagy továbbhárítania.

IX. FEJEZET.

Az adóztatás mértéke.

IRODALOM: Az eddig idézett kézikönyveknek, szakszótáraknak és folyóiratoknak a tárgyra vonatkozó részein, illetőleg cikkein kívül l.: FR. J. NEUMANN: Die progressive Einkommensteuer im Staats- und Gemeindehaushalt. — Schriften d. Verein f. Socialpolitik. Bd. 8. 1874. — U. az: Die Steuer nach der Steuerfähigkeit. Jahrb. für Nationaloek. und Statistik. 1880. és 1881. évf. — J. LEHR: Kritische Bemerkungen zu den für u. wider den progr. Steuerfuss vorgebrachten Gründen. Jahrb. für Nationaloek. u. Stat. 1877. — ROB. MEYER: Die Prinizpien der gerechten Besteuerung. 1884. — E. SAX: Die Progressivsteuer. Zeitschr. für Volksw., Sozialpol. u. Verwaltung. 1892. — M. GRABEIN: Beiträge zur Geschichte der Lehre v. d. Steuerprogression. Finanzarchiv. 1912. 471. és 1913. 11. l. — M. v. HECKEL i. m. I. 184. és 422. l. — KN. WICKSELL: Finanztheoretische Untersuchungen. IV. fejezet. — EDGAR ALLIX: Die Theorie der progressiven Steuern. Die Wirtschaftstheorie der Gegenwart. Wien, Springer. 1928. 4. köt. 246—262. l. — W. GERLOFF: Die Grenzen der Besteuerung U. o. 162—179. — U. az. Steuerwirtschaftslehre Hdb. der Finanzw. 465. s köv. l. — E. GÜNTHER: Existenzminimum und Steuermaximum. 1925. — A. SCHÄFFLE: Die Steuern. I. köt. 1895., különösen: a 3. könyv III—IV. fejezetei: Die Steuerpflicht és Die Steuerlast. (269—330. l.) — W. ANDREAE i. m. 149. és köv. l. — BRUNO MOLL: Probleme der Finanzwirtschaft. Leipzig, 1924. 158. s köv. l. — E. R. A. SELIGMAN: Progressive Taxation in Theory and Practice. 1894 (Több kiadás.) — G. CASSEL: The Theory of progressive taxation. Econom. Journal. 1901. — E. ALLIX: Traité él. de science des finances etc. 1921. 4. kiad. 437. s köv. l. — P. LEROY-BEAULIEU: Traité de la science des finances. Paris, 1877. 4. kiad. I. 171. s köv. l. — L. SURET: Théorie de l'impôt progressif. 1910, Paris. — ROYET-HUGOT: Essai sur une théorie de l'impôt progressif. Dijon, 1887 és 1914. — RICCA-SALERNO: Dell'imposta progressiva secondo alcune recenti dottrine tedeschi. Giornale degli Economisti 1878 és Bulletin de l'Institut Intern. de Statistique VII. r. — MAZZOLA: L'imposta progressiva. Pavia, 1895. — (Az olasz irodalom bőven foglalkozik a progressivitas kérdéseivel.) — MARISKA V. i. m. 153 s köv. l., 136. s köv. l. — FÖLDES i. m. 221. s köv. l. — HELLER F.: Pénzügytan. 1920. Különösen 92. és köv. l. — K. BRÄUER: Umrisse und Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuertarif. Jena, 1927. — K. BRÄUER: Steuertarife. Hdwb. der Staatsw. 1926. VII. köt. 1102—1124. — A. VOIGT: Mathematische Theorie des Tarifwesens. Jena, 1912. (Jahresbericht der d. Math. Vereinigung. 1913.) —

P. RIEBESELL : Steuermathematik etc. 1922. — J. B. JOLLIVET : De l'impôt progressif du morcellement des patrimoines. Paris, 1793. — CONDORCET : Sur l'impôt progressif. 1792. — G. COMPAGNONI : La tassa progressiva. 1797. — H. v. SCHEEL : Die progressive Besteuerung, Zeitschr. f. d. ges. Staatswissenschaft. 1875. 223—303. l. — J. LEHR : Kritische Beiträge zu etc. progressiven Steuerfuss. Jahrb. f. Nat. u. Stat. 1877. Bd. 29. 1—93, 193—229. l. — MAX GRABEIN : Beiträge zur Geschichte der Lehre von der Steuerprogression. Finanzarchiv. Bd. 12. (1895.) 471—588. l. Bd. 13. (1896.) 111—158. l. — E. R. A. SELIGMAN : Progressive Taxation in Theory and Practice, 1908. 2. kiad. (Am. Econ. Ass. Quarterly 3 Serie Vol 9 N^o 4). — E. MASÉ-DARI : La imposta progressiva. Torino, 1897. — LOUIS SURET : Théorie de l'impôt progressif. Paris, 1909. (Doktori diss.) — VAUTHIER : De l'impôt progressif etc. Paris, 1851. — EMMINGHAUS : Progressivsteuer. Handwbuch der Volkswirtschaftslehre. Hrsg. v. Rentzsch. Leipzig, 1866. 695. l. — U. az. Über progressive Besteuerung. Bremer Handelsblatt. 1863. dec. 19. — COHEN STUART : Bijdrage tot de theorie der progressive inkomstenbelasting. Hága, 1889. L. Suret-nél 371. s köv. l. — G. SAX : Die Progressivsteuer. Öst. Zeitsch. für Volksw. Sozpol. und Verw. 1892 (IX) 403—101. l. — GROHMANN : Versuch einer stetig steigenden Skala für die progressive Einkommensteuer. Zeitsch. für Volksw. Sozpol. u. Verw. 1894. (3. k.) 618. l. — JOSIAH STAMP : The Fundamental Principles of Taxation in the light of modern developments. London, 1923. 52. s köv. l. — GUSTAV CASSEL : The theory of progressive taxation. The Economic Journal. 1901. — DOUGLAS WHITE u. o. 1911. (21. köt.) 371. s köv. l. STEGGAL u. o. 1915. (25. köt.) 136. s köv. l. — J. Y. EDGEWORTH : Graduation of taxes on income or capital. The Ec. Journal. 1919. (29. köt.) 138. s köv. l. — M. M. LIBELLI : Per l'imposta progressiva. Firenze, 1903. — A. WENDLER : Beiträge zur Grundlegung einer Mathematik des Tarifwesens. (Említve BRÄUER i. m. 137. l.). — RIEBESELL : Über Formeln für eine progressive Steuer. Mitteilungen der math. Gesellsch. i. Hamburg, 1916. Bd. 5. Heft 5. — U. az. Die neuen Reichssteuertarife etc. Zeitsch. für die ges. Staatswiss. 1921. 469. l. — U. az. Steuermathematik. Hamburg. 1922. — R. v. MIESES : Steuertarif und Ausgleichsrechnung. Zeitsch. für angew. Mathematik und Mech. 1921. Bd. 1. 74 s köv. l. — ERNST GÜNTHER : Progressivsteuer oder Konfiskation. Berlin, 1929. — U. az. Die Stabilisierung der Einkommensteuer durch den gleitenden Steuertarif. Finanzarchiv. 1923. (Bd. 40.) 1—68. l. — U. az. Existenzminimum und Steuermaximum. Berlin, 1925.

1. Igen fontos kérdés, hogy milyen mértékű terhet jelent, jelentsen és jelenthet az adó az adófizető polgárokra nézve.

Ma már kissé anachronistikus dolognak kell tartanunk ezeknek a kérdéseknek jog-, illetőleg állambölcséleti alapon való eldöntését. Azelőtt a tény előtt, hogy tudniillik a modern közület a teljesítőképesség határáig igyekszik, vagy kénytelen adófizetőit igénybevenni, olyan rideg tény, amely súlyosságával leginkább nyomul előtérbe.

Az adóztatás mértékének mintegy maximális határa gyanánt ekként a teljesítőképességet kell odaállítanunk. De nemcsak afféle elgondolt maximális teherviselési határnak kell odaállítanunk a teljesítőképességet, hanem ugyancsak ideális mérték gyanánt kell azt felfognunk az adóztatás arányosságának követelménye szempontjából is. Az adóztatás

mértékét ugyanis nemcsak abban a viszonyban kell meghatározni, amely a közületnek adóbeli igénye és egy-egy adófizetőnek adóteherviselő ereje között van, hanem abban a nagyságbeli viszonyban is, amely az egyik adófizetőnek adóterhe és a másik adófizetőnek az adóterhe között van.

Az adóztatás mértékének szempontjában benne kell lennie tehát az adóteher *arányosságának* is, mint követelménynek. Adóteherviselőképességéhez viszonyítva *kiki egyenlő arányban legyen a Köz részéről megadóztatva és senki ne legyen adóteherviselőképességén túl megadóztatva*. Ezzel a pozitív és negatív ideális követelménnyel fejezhetjük ki a legáltalánosabban az adóztatás mértékének helyes elvét, amelynek megvalósítására minden adóztatónak törekednie kell, s amelynek figyelmen kívül hagyása ellen minden adóviselőnek kell, hogy joga legyen és módjában álljon küzdenie.

A pénzügyi irodalom sok más szempontot emelt még ki az adóztatás mértéke tekintetében, amelyekre nem térünk ki közelebbről. Ezeknek a szempontoknak többje főleg akörül forgott, hogy az állam mennyit ad, illetőleg adjon az adózó által teljesített szolgáltatás fejében. A szolgáltatások egyenlőségének elve alapján egyesek (így például BASTIAT is) („Äquivalenzprinzip“) azt kívánták, hogy az adózó lehetőleg pontosan megkapja adójának ellenértékét az államtól annak szolgáltatásaiban. Mások szerint az adó produktív befektetés az adózó részéről, illetőleg az állam kezében s ezért az adófizető többet kap a Köztől, mint amennyit áldoz annak részére. Ebből folyólag csak látszólagos áldozat az adó stb.¹⁴

E gondolatmeneteket csak azért említettük fel, hogy velük szemben rámutassunk arra, hogy az adóteher nagyságának mai problémájánál nem azon a kérdésen van a súly, hogy mit ad a közület az adófizetőnek az adó fejében, hanem azon, hogy *mennyit* vehet és vegyen el tőle. A modern közület (állam, község) feladatai az egyénnel és a társadalommal szemben olyan nagyok és sokoldalúak és annyira szerteágazók, hogy azok nemcsak összességükben nem állíthatók viszonyba az adózók részéről teljesített konkrét adómennyiségekkel, hanem legtöbbször az egyes elkülönített állami teljesítménymennyiségek sem a konkrét adóteljesítményekkel. Ha a gazdasági javak egyik főlényegét, azok eszköz-jellegében látjuk a leg-

¹⁴ Lásd Lotz i. m. 239. s. köv. l.

különböző társadalmi és emberi célokkal szemben, akkor szinte fokozottan áll ez a közházartások eszközeivel szemben. A közházartások eszközeit pedig elsősorban az adók szolgáltatják.

Az adóban ekként, modern viszonyok között, sokkal helyesebb dolog az adófizetők által szolgáltatott általános társadalmi eszközt látnunk a közcélok szolgálatában, mint ellenértéket, vagy részesedési kulcsot keresnünk a közérdekű állami vagy községi teljesítmények összességéből. Már csak azért is, mert a közérdeket az állam polgárai az adófizetésen kívül számos más módon is szolgálják és mozdítják elő munkájukkal és magatartásukkal.

Igen lényeges dolog most már az adóviselés nagysága tekintetében eddig hangoztatott ideális mértéknek a valóságban elérhető formáját és körülírását is megadni. Két főkérdésnek gyakorlati megvalósításáról van itt szó, mint fentebb már említettük is. Az egyik, hogy meddig fokozható kinek-kinek az adóterhe s a másik, hogy miképpen lehetne elérni azt, hogy a különböző élethivatású emberekre kivetett adóterhek kinek-kinek adózóképességéhez viszonyítva lehetőleg egyenlő megterhelést jelentsenek. Ez az utóbbi szempont egyúttal azt is jelenti, hogy amennyiben valakinek élethivatása, foglalkozása, keresete, jövedelme vagy vagyona olyan természetű, hogy az aránylag nagyobb adóterhet bír elviselni, mint egy másik embernek a vagyona, jövedelme, keresete stb., akkor aránylag erősebben is kell az illetőt adóval megterhelni. Ha például egy tantiemes jövedelme aránylag nagyobb adóterhet bír elviselni, mint egy iparosé, akkor aránylag is erősebben kell őt megadóztatni stb.

2. Annak a kérdésnek a tekintetében, hogy meddig terjedhet az adóval való megterhelés, elsősorban azt kell megállapítanunk, hogy milyen adóösszeget bír valaki megfizetni adózóképességének sérelme nélkül. Más oldalról ez azt jelenti, hogy meddig lehet az adót kiterjeszteni az adóforrás tönkretétele, szolgáltatóerejének csorbítása nélkül?

Különösen fontos ez a probléma olyan viszonyok között, amikor nagy megrázkódtatások és válságok idején az állam kénytelen a legvégső határokig elmenni.

A legegyszerűbb válasz a kérdésre az szokott lenni, hogy az adózóképesség határát a *jövedelem* határozza meg. A jövedelem ugyanis a legtisztábban foglalja össze azokat az idő-

szakonként visszatérő gazdasági javakat, amelyek az adófizető teljesítőképességét megadják. A teljesítőképesség megítélése szempontjából nemcsak a jövedelem összegszerű terjedelmét kell néznünk, hanem annak az adózó személyi, családi, háztartási, életmódbeli viszonyaihoz mért nagyságát is. Minél nagyobb valakinek a jövedelme, annál nagyobb része marad is fenn ennek a jövedelemnek rendszerint, vagy többnyire az elsőrendű és legfontosabb szükségletek kielégítése után. Óvakodnunk kell azonban ebből arra következtetni, mintha a jövedelmek és az adózóképesség szüksége között a viszony mindig matematikailag pontosan kiszámítható volna. A nagyobb jövedelem természetesen nagyobb adózóképességet is jelent általában, de a növekedés aránya nem lehet csupán matematikai számítás eredménye, mert számos más természetű — egyéni, pszichológiai, társadalmi stb. — tényező is közrejátszik. Legfeljebb számszerű *megbecslésről* beszélhetünk itt tulajdonképpen, ami a pontos „*kiszámítástól*“ sokban különbözik.

A teljesítési képesség megállapításánál tehát nem nélkülözhetünk bizonyos *intuiciót* sem a konkrét esetekben, mert az maga komplex-okoknak és a legkülönbözőbb konjunktúrák összesűrődésének az eredménye.

Ha most már azt mondjuk, hogy a jövedelem mutatja meg a teljesítőképesség mértékét általában véve a legjobban, kérdés *a)* milyen adókra nézve állapíthatjuk ezt meg leginkább és milyen adókra nézve kevésbé és *b)* a különböző típusok szerint melyeknél tételezhetünk fel nagyobb, vagy kisebb teljesítőképességet, illetőleg melyeknél vehetjük igénybe a jövedelem nagyobb hányadát adó céljaira?

Az első kérdést illetőleg körülbelül megállapíthatjuk, hogy minél inkább a valóságos fennmaradó tiszta jövedelem az adó közvetlen tárgya, annál közvetlenebbül és tisztábban mutathatja is meg kinek-kinek valóságos és közvetlen *tiszta* jövedelme az ő adóteherviselési képességét. Minél kevésbé ilyen valóságos tiszta jövedelem ellenben az adótárgy, annál kevésbé közvetlenül és biztosan következtethetünk magából az egyén tiszta jövedelméből arra, hogy az illetőt, mint adóalanyt milyen nagy a jövedelmétől eltérő típusú adóval lehet megterhelni.

Más szóval: minél kevésbé residuum-adóról van szó, annál kevésbé lehet az adóteherviselőképesség közvetlen

mértékének tekintenünk a legfontosabb jövedelemeloszlásbeli residuumot, a valóságos fennmaradó tiszta jövedelmet. A hozadéki adók mint residuum-adók teljesítési mértékét a jövedelem szintén mutatja általánosságban, de már nem annyira közvetlenül és pontosan, mint a valóságos jövedelmi adókét. A hozadéki adóknál ugyanis az adótárgy szintén bizonyos residuum, de már más természetű residuum, mint a valóságos tiszta jövedelem. A vagyoadók tárgya még távolabb esik a jövedelmi residuumtól, de a teljesítőképesség tekintetében itt is igen sokat mond a jövedelem, hiszen a vagyoadó ésszerű célja is csak a jövedelem megterhelése lehet. Hasonló a helyzet a nem ár-adó jellegű forgalmi adók sok fajtájánál. Ilyen például az örökösödési adó, melynek ésszerű mértékét ugyancsak a jövedelem nagyságában kell keresnünk, hacsak socialpolitikai fegyverként nem használják ezt az adót vagyonsökkentési célokra, — ami azonban nem lehet objektív pénzügyi szempont.

Lényegesen más azonban a helyzet az *ár-adóknak* tulajdonképeni csoportjánál, főként pedig akkor, amikor az adóáthárítás műveletét is számításba kell vennünk. Végeredményben a teljesítőképesség határát közvetlenül itt a fizetési képesség mutatja meg. A fizetési képesség azonban csak azoknál azonos — ezekre az ár-adófajtákra vonatkozóan — a jövedelemmel, akik az adót már tovább nem tudják hárítani. Csakhogy nem mindig akad meg az adó áthárításának lehetősége az adótétel teljes összegére nézve egy és ugyanazon személynél. Gyakran az adóteher, illetőleg adótétel átháríthatósági lehetőségei nem egy csapásra és egy konkrét adóalanynál merülnek ki, hanem akként szűnnek meg, hogy az adóteher egyes részei az áthárításnak, illetőleg a továbbhárításnak különböző hosszúságú útjait futják be. (Az adótétel egyharmadrésze például nem hárul tovább a csereforgalomban szereplő harmadik egyénnél, míg annak további részei sokkal tovább hárítódnak és sokkal kisebb részekre oszolva akadnak meg, mint már tovább nem tolható árrészletek az illetőknek jövedelmükből viselendő drágulások gyanánt.) Az adózóképesség fokára nézve az adók eme fajtáinál tehát sokkal kevésbé közvetlenül jelentkezik mérték gyanánt a jövedelem. Közelebbről nézve, az adóteherviselési képességet, végeredményben az *adóforrásnak* az ereje mutatja meg. Ott természetesen, ahol az adóforrás erejét a jövedelem mértéke mutatja és hozza kifejezésre közvetlenül,

— egyúttal a jövedelem is az adóviselési képesség legbiztosabb mértéke. Azoknál az adófajtáknál ellenben, ahol az adóforrás meghatározása véget tovább kell néznünk a közvetlen adófizető jövedelménél (lásd a megelőző fejezet 6. pontját), csak az adóforrás természetének, erejének, az áthárítás lehetőségeinek tüzetesebb kinyomozása útján találhatjuk meg az adóteherviselési képesség pontosabb mértékét.

3. Az adóztatás mértékével összefüggő további kérdés, hogy a különféle jövedelmi, kereseti, foglalkozási, megélhetési stb. típusok közül melyeknél tételezhetünk fel nagyobb és melyeknél kisebb teljesítési képességet az adófizetés szempontjából. Ez a kérdés régi kérdése a pénzügytannak, különösen abból a tekintetből, hogy milyen természetű, illetőleg milyen forrásból származó jövedelmet kereset, vagy hozadékot kell erősebben, vagy gyöngébben megadóztatni.

Elsősorban a szóbanforgó adóforrás adóztatásbeli teljesítőképessége az irányadó. Adópolitikai szempontból azonban ezenkívül más megfontolások is jöhetnek szóba. Így mindig elsőrendű fontossággal kell érvényesülniök az adóforrások fenntartásához, fejlesztéséhez, elapadni nem engedéséhez fűződő pénzügyi érdekeknek. Olyan időszakokban pedig, amikor a modern állam kénytelen a rendelkezésére álló adóztatásbeli erőforrásokat minél teljesebben kihasználni és az adócsavart nem ritkán a végsőkig feszíteni, ugyancsak nem közömbös dolog annak a körülménynek az ismerete sem, hogy mely jövedelmek azok, amelyek erősebb, vagy túlerős megadóztatásával nagyobb közgazdasági, pénzügyi vagy nemzeti stb. érdekeket sértünk és melyeknek erősebb megadóztatása vihető keresztül ilyen mélyebb érdeksérelmek nélkül. A túlságosan súlyos adó ugyanis mindig az adóforrás sérelmével jár. Hogyha most már a megsértett adóforrás a gazdasági életnek valamely modern erőtadó kategóriájához tartozik, akkor az ilyen kategória sérelmével járó túladóztatás ugyancsak destruáló hatást kell hogy gyakoroljon előbb-utóbb pénzügyi szempontból is. Lehetséges azonban, hogy a súlyos adó által érintett adóforrás nem ilyen, a gazdasági élet erőit érintő jellegű. Ebben az utóbbi esetben a túlságos adónak közgazdasági és pénzügyi hatásai sem lehetnek annyira komolyak. Ha például a túlságba vitt adóteher egy termelővállalatnak likvidálására kényszeríti az adóalanyt, akkor közgazdasági szempontból ugyancsak fontos adóforrást roppantott az össze. Ily adóforrás összeroppanása

folytán egészséges megélhetési alkalmak száma csökkenhet meg, reális vállalati, munkabérijövedelmekkel és termékmennyiségekkel válhatik szegényebbé a nemzet. Ha ellenben a nagy adó csupán egy játékszerű tőzsdei nyereségekre alapított jövedelmi kategórián vág eret, az előbbi esethez hasonlóan mély közgazdasági sérelmet még nem idéz elő.

Minél hasznosabb, szükségesebb, a gazdasági, állami, nemzeti stb. élet szempontjából nélkülözhetlenebb adóforrásokat sujt végeredményben valamely adó, annál nagyobb és mélyebb természetű károkat von maga után annak az adófajtának a túlságosan súlyos mértékben való alkalmazása. Ezért az adóztatás súlyosságának kérdésénél ennek a tekintetnek a józan pénzügyi politika művelőinél mindig komoly mérlegelésre kell találnia. Még pedig, minthogy az adóforrások megfelelő mennyisége és megfelelő állapota adhatja meg csupán az alapját a megfelelő szolgáltatóerejű adóztatásnak, az adótehernek az adóforrásra gyakorolt hatását kell az adóforrások jelentőségének és természetének vizsgálatával e célból összekapcsolni és az adóforrások érdekvédelmét keresztülvinni a túlságos megadóztatásra irányuló igényekkel szemben.

Gyakran socialpolitikai, osztályhatalmi, politikai szempontok és helyzetek következményei is lehetnek az adóztatás mértékében elkövetett túlzások. Túlzásnak kell tartanunk pénzügytani szempontból általában olyan adótehermegállapítást, *mely az adóforrás lényeges sérelmével, rombolásával jár.* Hogy a túlzásba vitt és az adóforrást már elpusztító adóztatás az adómorált is aláássa, alig lehet vitás. Lehet-e kellő adómorál ott, ahol a túladóztatás ellen való védekezésben szinte a végszükségbeli önvédelem esete forog fenn igen gyakran?

A *sociálpolitikai* tekintetekből keresztülvitt adóteherfokozás pénzügytani szempontból jelentékeny túlzásokba csaphat át például az örökösödési adónál is. Az a gyakran hangoztatott „sociális igazságossági“ elv, hogy méltányos dolog a nagy örökségek jelentékeny hányadait — mint érdem nélküli vagyonszaporulatokat — az államnak elkoboznia, súlyos közgazdasági következményekkel járhat, ha a túlságos örökösödési adó például termelő vállalatok likvidálására kényszerít és fontos adó- és gazdasági erőforrásokat, kereseti alkalmakat zúz össze, esetleg munkanélküliséget növel. Az állam egyébként az adót jövedelemnek tekinti s évről-évre elkölti akkor is, ha adójövedelmében termelő törzsvagyonhányadok foglaltat-

nak s így az állam hozadékforrásokat pusztíthat el időszaki kiadásainak fedezésére.

4. A különböző természetű adótárgyak megadóztatásáról ékként tekintettel kell lennünk az illető adóval sujtott jövedelmek, hozadékok stb. származására. Különösen a residuum-adóknál kell és lehet is ezt a tekintetet különös figyelemben részesíteni.

A pénzügytan irodalmában már régen halljuk hangoztatni azt az elvet, hogy az úgynevezett fundált, vagyis általában a vagyonból származó jövedelmeket erősebben, a nem vagyonjövedelmeket, vagy nem fundált jövedelmeket enyhébben kell megadóztatni. Kifejezésre jut ez a követelmény a progressiv adók irodalmában és gyakorlatában is. Ez a követelmény azonban nagyon is egyoldalúan általános és különben sem elegendő ma már.

Az az elv, hogy a fundált jövedelmet erősebben, a nem fundáltat enyhébben kell megadóztatni, socialis igazságossági szempontból való meggondolásokra vezethető vissza, melyhez azonban hozzá kell csatolnunk az adóforrások fenntartásának érdekvédelméhez fűződő meggondolásokat, valamint a modern gazdasági élet újabb változásaiból folyó tapasztalatokat is.

Addig, ameddig a régi típusú vagyonok, főleg ingatlanvagyonok adták a legnagyobb jövedelmeket, amelyekkel szemben a pusztán munkájukból élők nagy seregének új kategóriái tűntek fel a mult század elején és közepe táján, meglehetősen találónak látszott az az egyszerű adópolitikai elv a socialis igazság szempontjából, hogy a fundált jövedelmet erősebben, a nem fundáltat gyöngébben kell megadóztatni. Méltányosnak látszott, hogy nagyobb adót fizessen aránylag is az, akinek jövedelme vagyonból, mint akinek munkából származik.

De a megváltozott gazdasági étellel új jövedelemfajták alakultak ki, amelyek nem mondhatók teljesen vagy nagyobb-részt fundált jövedelmeknek, mert főleg a konjunktúrák kihasználásából származnak s ennek dacára jelentékeny nyereségeket jelentenek, jóval nagyobbakat s könnyebbeket mint a kis- és középvagyonok jövedelmei.

Azelőtt szinte adópolitikai alapelvnek számított, hogy az ingatlan vagyont kell a legerősebben megadóztatni. Ma már nem ingatlanokban vannak a legnagyobb vagyonok, amelyek a legnagyobb jövedelmeket szolgáltatják, hanem anonym

jogokban, részvényekben, esetleg más modern vagyoni jogi intézményekben mobilizálva.

A múlt század 60—80-as éveiben az adóztatás erejére vonatkozólag felállított sorrend körülbelül a következő volt: legerősebben adózzon az ingatlan vagyomból eredő jövedelem, a tőkeamatot kevésbé, az ipari és rokon vállalatokból eredő jövedelmet még mérsékeltebben és a tiszta munkajövedelmet a legenyhébben kell adóval megróni.¹⁵

Azóta azonban megváltozott a helyzet. Eltekintve attól, hogy a legnagyobb gazdasági hatalmat jelentő jövedelmek ma már nem egyszerűen az ingatlanjövedelmek, a vállalati jövedelmek természetében, adóteherbírásában igen nagy különbséget tesz azok nagy kapitalistikus, esetleg kapitalista-monopolistikus, vagy attól eltérő, esetleg csak szerény kisebb polgári tőkeerővel támogatott természete. A legnagyobb pénzürtékben kifejezhető vagyonokat a névtelen társaságok (részvénytársaságok) és a mögöttük álló monopolalakulások vagyoni és a legnagyobb jövedelmeket a konjunktúrák kihasználásával elért nagy modern nyereségek képviselik.

Az adóteher súlyosságára nézve ekként a fejlett kapitalistikus gazdasági rendben a következő sorrendet kell felállítanunk: Legerősebben kell megadóztatni 1. a konjunkturális (főleg spekulatív) nagy nyereségeket (főleg a banktőkének és tőzsdei spekulációnak nagy konjunkturális nyereségeit), 2. csak másodsorban következzenek a *termelő* nagytőkék és nagyipari stb. vállalatok, 3. azután a nagybirtoküzemek, 4. a kisebb tőkék jövedelmei, 5. a kis tőkékkel támogatott és dolgozó közép- és kistermelővállalatok, 6. a csekély tőkével segített munkabérbeli és fizetésbeli keresmények és legenyhébben 7. a pusztá munkabérek, illetőleg fizetések (értve a köz- és magánalkalmazotti szolgálati jellegű fizetéseket, nem pedig esetleg ilyeneknek nevezett tantième-szerű jövedelmeket, melyek konjunkturális nyereségek jellegével bírnak inkább).

A konjunkturális nagy nyereségek legerősebb megadóztatását mindennél erősebben indokolja az a szempont is, hogy ezeknek a jövedelmeknek lefölözésével a társadalmat nem érik közgazdasági hátrányok a termelőüzemekből álló adóforrások megrontásával. Ezért kell a termelővállalatoknak reális termelési tevékenységből előálló normális méretű jövedelmét,

¹⁵ Lásd MARISKA VILMOS i. m. 152. l.

illetőleg üzemi hozadékát a megadóztatás súlybeli sorrendje szempontjából különválasztani a konjunkturális nagy nyereségetől, illetőleg nyereségtöbbletektől és enyhébben terhelni meg.

5. A különböző nagyságú, vagy különböző természetű adótárgyak, illetőleg jövedelmek különböző arányú adóval való megterhelésének egyik intézményesen kialakult alakja az úgynevezett *adófokozás*, a *fokozatos* (progressiv) adó.

A progressiv adó alapgondolata az adóviselés arányosságának a socialis igazságosság bizonyos szempontjaival való kombinálására vezethető vissza.

Ha az adóviselés arányossága alatt nemcsak az adótételnek az adótárgy összegbeli értékéhez viszonyított szám-tani egyenlő arányát értjük az adófizetők összességénél, hanem az adótételnek az egyéni adózóképességéhez való mérését is, akkor szakítanunk kell a mindenkire nézve egységes adókulccsal és ott vagyunk nagyjában az adófokozás gondolatánál. Az adófokozás tulajdonképen csak a legáltalánosabb — néha durván általánosító — eszköze az adózóképességhez arányosított adóteher megvalósításának. Az arányos adóteher elérésének teendői körében többetmondó, illetőleg szélesebbkörű és az arányosítás céljának megfelelőbb feladat az adókulcs individualizálása (egyéniesítése), az egyéni adózóképesség szerint. Az adókulcsnak ez az individualizálása volna az ideális feladat természetesen az igazságos, arányos stb. adóteher megvalósítása szolgálatában.

Az adókulcsot és az adónak általánosan előírt mértékét azonban gyakorlati szükségességek és gyarlóságok miatt az állam csak átlagok, átlagos fokozatok, százalékok formájában hozhatja kifejezésre és így az adókulcs individualizálása is csak hozzávetőlegesen érvényesülhet az előírt fokozatok és sablonok keretében. Az öntudatos adóigazgatás, illetőleg adópolitika előtt azonban mindig ott kell lebegnie a tulajdonképeni célnak, tudniillik az adózóképességhez mért adó-individualizálásnak. Ezt kell kifejezésre juttatnia, bár esetleg csak durva átlagosságban és hozzávetőleg — az adófokozásnak is. Ellenkező esetben az adófokozás maga nem mozdítja elő az adózás arányosságát, hanem talán éppen az ellenkező hatást éri el.

Ha kiindulunk abból a meggondolásból, hogy minél nagyobb valakinek a jövedelme, annál több marad fenn az illetőnek a legszükségesebb kiadások fedezése után, akkor

egyre fokozódó nagyságú olyan jövedelemfölöslegeknek fennmaradását tételezhetjük fel, amelyekből az állam egyre nagyobb és nagyobb hányadokat hasíthat ki a maga számára az adóalany legfontosabb szükségletkielégítésének sérelme nélkül. Az adófokozás most már abban áll, hogy minél nagyobb a jövedelem, annál erősebb adókulcsot alkalmaz az állam.

Az adófokozásnak, vagyis progressiv adónak ez az alapgondolata, mint láthatjuk, szorosán össze van forrva a residuum-adók képzetével. A residuum maga a gondolati alapfeltétele az adóforrásnak: azért fokozódják az adó, mert a jövedelem nagyságával egyre nő, sőt nagyobb arányban nő, az a bizonyos jövedelmi residuum, melynek az állam növekedő arányban való megterhelését tartja méltányosnak, szükségesnek stb.

Igen természetes, hogy az adófokozás mértéke már matematikai szükségességeknél fogva is csak viszonylagos lehet. Az adókulcs növekedésének tehát meg kell állania valahol. A matematikailag elképzelhető legnagyobb adókulcs a 100 százalékos volna, amikor az adó az abszolút vagyon-, illetőleg jövedelemelkobzással volna egyértelmű. Az adókulcsnak a jövedelmet, illetőleg az adóforrást megsemmisítő hatása azonban már jóval előbb jelentkezhetik. Ha például egy termelővállalat örököse 50 százalékos örökösödési adót kénytelen elviselni, ez rendszerint a vállalat likvidálását jelenti, amennyiben az ilyen nagy adót már semmiféle jövedelemből, vagy hozadékból sőt többnyire hitelműveletből sem lehet komolyan előteremteni. A jövedelmek egész, vagy túlnyomórészben való elkobzása a fokozott jövedelemadó révén, a tulajdoni, sőt kötelmi jogi szerzés illuzoriussá tételével egyenlő hatású bizonyos fokon. Figyelembe veendő körülmény az is, hogy éppen a nagyösszegű modern — különösen vállalati — jövedelmek természete az, hogy nagyrészükből tőkebefektetéseké válnak, vagyis produktív módon helyeződnek ismét el. Az a felfogás tehát, hogy minél nagyobb valakinek a jövedelme, annál nagyobb része jelent a jövedelemnek fölösleget, meglehetősen egyoldalú. Ha a jövedelemrészekhez fűződő egyéni tulajdonjogban teljes elvontsággal csak a jus utendi et abutendi-t látjuk, akkor mondhatjuk, hogy minél nagyobb a jövedelem, annál nagyobb hányadát lehet fölöslegnek tekinteni és fölöslegesekre elkölteni. Méltányos tehát, ha az állam minél többet hasít ki ebből a fölöslegből. Az emberek jó és

rossz dolgát, vagyis a sors kegyét, kegyetlenségét, igazságos, vagy igazságtalan voltát hasonlítva össze egymással, szintén azt látjuk, hogy minél nagyobb valakinek a jövedelme, rendszerint annál jobban, kényelmesebben, fényűzőbben élhet, annál nagyobb darab anyagi boldogságot hasíthat ki a maga számára ezen a földön. Ilyen alapon tehát a socialis igazságosság érzelmi szempontjai javasolhatják a progressiv adót. Ennek a szempontnak azonban a teljes konzekvenciáit levonni pénzügyi téren nem jelentene kevesebbet, mint — igazságérzetből, esetleg irigységből — szegénnyé tenni mindenkit, hogy ezáltal a vagyon- és jövedelemegyenlőtlenség igazságtalanságait kiküszöböljük.

Az államháztartás tanának azonban a mérleg serpenyőjébe kell tennie egyéb szempontokat és érdekeket is. A jövedelmek és vagyonok jelentőségének és funkcióinak megítélésénél figyelembe kell vennünk a gazdasági élet másik oldalát is. A tulajdon ugyanis az élet realitásában nemcsak jus abutendi, hanem jus utendi is. Azt mondhatjuk, hogy éppen a kapitalistikus gazdálkodás korában minél nagyobb a jövedelem, tehát minél nagyobb pénzösszeget, vagy pénzösszegben kifejezett értéket képvisel az adótárgy, annál nagyobb hányada jelent annak a társadalom számára szükséges funkciókat teljesítő, produktív termelési tőkéket, tehát szükséges termelési eszközöket is.

A valóságban ekként a növekvő jövedelmek, illetőleg vagyonok (melyek egyúttal adótárgyak is) természete kétoldalú. Egyrészt minél nagyobb a jövedelem (illetőleg a vagyon), annál több marad meg abból tulajdonosának egyéni szükségletkielégítése után. Másrészt minél nagyobb a jövedelem (vagyon, hozadék stb.), annál nagyobb része fordítható annak az egyéni szükségletkielégítés megtörténte után termelő befektetésre, más emberek megélhetését is elősegítő további termelésre, tehát a társadalomnak új jószágokkal való gazdagítására, amely új jószágok egyúttal adóforrássá is válnak.

A kérdés most már az, hogy e kétoldalú lehetőségek között hogyan alakul a növekvő jövedelmek (vagyonok stb.) felhasználása a valóságban. Egészen bizonyos, hogy bár — legalább jogilag — az egyéni szükségletkielégítés után fennmaradó jövedelemrészek egyszerűen egyéni élvezeti célokra is fordíthatók, vagy improduktive elpazarolhatók és elspekulálhatók, — az összes ily jövedelemfölöslegek nem fognak ekként elpazarlódni, vagy elélveződni a társadalomban, hanem egy

résziük, vagy nagy résziük termékeny befektetésre fog fordítódni. Ezen a ponton kell tehát az adófokozás problémájában megpróbálni a socialis méltányosság és a társadalom termelő érdekeinek szempontjait bizonyos kompromisszum egyensúlyába hozni, mert enélkül a gazdasági életnek nagy realitásait hagyjuk figyelmen kívül, államgazdaságtani szempontból pedig az adóforrásokat pusztító útra lépünk.

Az adóztatás gyakorlatának — ha reális funkciót akar az képviselni az államgazdasági érdekek szolgálatában — nem feltevéseket és pszichologiai lehetőségeket, hanem a valóságos tények természetét kell alapul venni itt is. Akkor, amikor valamely nagy, vagy nagyobb jövedelemnek, mint adótárgynak éppen az adófokozás szempontjából való igénybevételeéről van szó, azt kell megállapítania, hogy az a feltételezett és adóztatás céljaira igénybevehető jövedelemfölösleg a valóságban elélveződik, elpazarlódik, elspekulálódik-e, avagy mint produktív pénzösszeg, jövedelem- és vagyonrész teljesít-e hasznos szolgálatokat a társadalom számára? Ez a szempont fontos koefficiensként kell, hogy szerepeljen az adókulcs megállapításánál is.

Elvben el kell fogadnunk ekként az adófokozás gondolatát azoknál az adóknál, amelyeknél ez logikusan megvalósítható. A fokozás mértékének, vagyis az adókulcs növelésének megállapításánál pedig az adóköteles jövedelem (vagyon) közgazdasági természetéből kell kiindulnunk.

Egyrészt helyesnek kell elfogadnunk ekként azt a szempontot, hogy minél nagyobb a jövedelem stb., annál fokozottabb hányada vehető annak igénybe közjogi járadék gyanánt, másrészt azonban annál nagyobb óvatosságot kell gyakorolni az adókulcs fokozásában: 1. minél kevésbé jelent a fokozódó összegű adóalap (nagyobb jövedelem, vagyon, hozadék stb.) egyúttal fokozott arányú adózóképességet is és 2. minél hasznosabb közgazdasági funkciót teljesít az a valóságban.

Eszerint tehát nemcsak az adótárgyak *nagysága* alapján, hanem azok *természete* szerint is különböző nagyságú és különböző arányban fokozódó adókulcsokra van szükség a gyakorlatban.

Ez a kérdés szorosan összefügg ily módon mindazzal, amit a megadóztatás mértékéről mondtunk a különböző természetű jövedelmekre, illetőleg adótárgyakra nézve. Az ott (l. a 4. pontot) felállított minőségi sorrendhez hozzá kell

kombinálnunk az adókulcs fokozásának mennyiségi sorrendjét. Ha azt mondjuk, hogy legerősebben kell megadóztatni a konjunktúrakihasználás gyümölcseiként jelentkező spekulációs nagy nyereségeket, ennél enyhébben a termelő vállalatok tőkéit és ipari üzemeit stb., stb., még enyhébben a közepes jövedelmeket, akkor az adóprogressivitás megvalósításánál is követelnünk kell ezt a sorrendet. Vagyis a legerősebben emelkedő adókulcsot az első helyen említett természetű adótárgyakkal szemben kell alkalmaznunk, a sorrendben hátrább következő minőségű jövedelemrészekkel, illetőleg adótárgyakkal szemben pedig következetesen enyhébben emelkedő adókulcsot.

6. További kérdés, hogy mely adóknál vihető keresztül helyesen a progressiv megadóztatás. Ráműtöttünk már, hogy a progressiv adó gondolata, úgy amint az általánosságban kialakult és megvalósult, összefügg az adótárgyak residuális természetű elgondolásával és a residuális adóztatás kifejlődésével.

A progressiv megadóztatás *helyes* keresztülvitele alatt azt kell értenünk, hogy ne legyen az együttjáró, vagy talán egyértelmű az adóforrások pusztításával, vagy megsemmisítésével. Ilyen volna a progressiv adó abban az esetben, amikor például a kisebb jövedelmű nagyobb üzemet erősebb kulccsal róná meg általában mint a nagyobb jövedelmű kisebb üzemet csak azért, mert nagyobb számok, nagyobb adótárgybeli pozitív és negatív komponensek szerepelnek az adóztató Köz szemei előtt. Ebből a példából is látszik a progressiv adóztatásnak az adótárgy residuális elgondolásával összefüggő természete (mely bár sokszor a tudat alatt érvényesül, de mondhatjuk, hogy mindenkor megvan), mert csak ily residuális adótárgyelgondolás mellett tűnhetik az fel teljesnek és méltányosnak.

Ez a residuális elgondolás az adóprogressivitásnál viszont — ha közelebbről nézzük — összefügg a tulajdon intenzitásának¹⁶ természetével. Minél nagyobb ugyanis azoknak a javaknak a mennyisége, amelyekre a tulajdonjogunk vonatkozik (akár a vagyon, akár a jövedelem keretében rendelkezünk velük), viszonylag annál kisebb mennyiségét használhatjuk fel ezeknek a javaknak egyéni céljainkra, élvezetünkre stb. A használat ugyanis az egyén szempontjából többé-kevésbé

¹⁶ Lásd erről a tárgyról szerzőtől: Társadalmi politika. Budapest, 1924. Centrum kiad. 8. l. 35. és köv. l. — Die Grundlage der Sozialpolitik. 1926. Jena, Fischer. 34. és köv. l.

mindig fiziológiai fogalom is. Ezért egészen más természetű például fiziológiai tekintetben az a tulajdon, mely egy-egy embernek a szükséges élelmiszereire vonatkozik, mint az, amelynek tárgya például egy százezer holdas birtok, vagy egy több ezer embert foglalkoztató gyári vállalat.

A tulajdon voltaképen kis és nagy vagyontárgyakra egységesen megalkotott jogi fikció, a tulajdon tárgyat és tartalmát képező javak felhasználása azonban kétféle oldalról nézhető, úgymint: *a)* jogi és *b)* fiziológiai oldalról. Az igen kis, használati tárgyakkól álló tulajdonosoknál a jogi és fiziológiai felhasználás tartalom tekintetében sokkal inkább egybeesik, mint a nagy, a kvantitatív sokat tartalmazó tulajdonosoknál. Egy zsemlyének, az egyetlen pár cipőnek, az egyetlen öltözet ruhának jogi és fizikai, illetőleg fiziológiai egyéni felhasználása többnyire az, hogy *teljesen* felhasználjuk a kis tulajdont. Elhordjuk — vagy a végső nyomorban eladjuk — az egyetlen pár cipőt, az egyetlen öltözet ruhát. Megesszük a napi egyetlen kenyéradagot stb. Szóval a tulajdonjogunk tartalmát képező használati jogot éppen úgy, mint a fiziológiai használat gyakorlását teljesen kimerítjük. Minél nagyobb azonban a tulajdon volumenje, annál kevésbé gyakorolható vele szemben a teljes fiziológiai felhasználás, úgyhogy a valóságban csak a jogi felhasználás teljessége marad fenn. Akinek például 100 vagy 1000 vagón búzája terem, vagy akinek például száz öltözet ruhája van, már csak jogilag használhatja fel ezeket a jószágmenyiségeket teljesen, de nem materialiter egyénileg, fizikailag stb. A tulajdon nagyságával tehát egyre nő a tulajdon tartalmát képező javak vagyoni jogi és egyéni fizikai, illetőleg fiziológiai felhasználhatósága között való különbség is.

Voltaképen ennek a jelenségnek a megfigyelése, vagy talán sokszor annak elvi következményeit csak szinte a tudat alatt érző tapasztalása érlelhette meg azt az irányt, mely úgy socialis, mint állami pénzügyi szempontból kihasználandónak tartotta a tulajdon (illetőleg jövedelem) jogi és fiziológiai felhasználhatósága között való különbségeket, a fokozott mérvű közjogi járadékok (adók) kihatására. Voltaképen tehát a tulajdonunk alá eső javak fiziológiai felhasználásának a tulajdon nagyságával szemben csökkenő lehetősége adja meg az impulzust úgy socialpolitikai, mint adópolitikai oldalról a progressív adó gondolatához.

Nem, vagy csak kevéssé vonta le azonban a progressív adóztatás gondolatvilága a tulajdon jogi felhasználásának lehetőségeiből folyó következményeket. A tulajdon tartalmát képező javak jogi felhasználásának lehetősége (a fölöttük való tulajdoni stb. rendelkezés) már rendszerint nem csökken a tulajdon nagyságával. Ennek dacára azonban — amint fentebb rámutatni is igyekeztünk — nagy különbség van abban a tekintetben, hogy a tulajdon tartalmát képező javak jogi felhasználása a valóságban hogyan és milyen célokra történik. Nagy különbség van abban a tekintetben, hogy a modern jövedelmeknek összegeit mire költik el. Úgy socialis, mint adópolitikai szempontból másként kell elbírálni például a termelő befektetések céljaira fordított nagy jövedelmet, mint a spekulációs, vagy élvezeti célokra elköltöttet. Ennek a különbségnek kell érvényesülnie a különböző természetű jövedelmek különböző mértékben emelkedő adókulccsal való megterhelésénél, mint fennebb már jeleztük azt.

Ami most már az egyes adófajtáknak az adófokozás keresztülvitelére való alkalmas voltát illeti, az adótárgyak tartalmát alkotó különféle javak egyéni fiziológiai használatához fűződő szempont szerepe a jövedelmi adót teszi elsősorban alkalmassá erre. A rendelkezésünkre álló, vagyis jogilag minket megillető és ezzel szemben a tényleg fontosabb szükségletek kielégítésére, egyénileg felhasznált jövedelmennyiségek közötti eltérés ugyanis ennél az adófajtnál tűnik szembe egyre fokozódóan a jövedelem növekedésével. Alkalmas továbbá az adófokozás keresztülvitelére a vagyoadó. A hozadéki adóknál adótechnikailag többnyire szintén adva van az adófokozás lehetősége, ha az adótárgy megállapítása az „adóköteles tiszta jövedelem“ analógiájára valamely „adóköteles tiszta hozadék“ formájában történik (amelyet a gyakorlatban ismét többször neveznek „jövedelemnek“). Minél inkább pénzösszeg, illetőleg pénzösszezszerű residuum alakjában jelentkezik a hozadéki adóknál az így megállapított adótárgy (például a tőkekamatadónál, a kereseti és ipari adók számos esetében), annál inkább rendelkezésre áll az adófokozásra alkalmas adóalap. A fiziológiai használattal összefüggő egyes fogyasztási (illetőleg használati) adók, különösen lehetnek alkalmasak a fokozatos adókulcs előírására (például bizonyos fényűzési és fényűzési lakásadók). Az áradók több fajtájánál azonban nagy nehézségei és sokszor alig elhárítható akadályai

vannak az adófokozás keresztülvitelének. Így például a termelőktől, kereskedőktől, szállítóktól beszedett forgalmi és fogyasztási adóknál rendszerint megvannak a keresztülvitelnek ezek az akadályai.

Mondanunk sem kell, hogy a progressiv adónak, helyesen és észszerűen a fokozott *adózóképeséget* kell megterhelnie. Ezért keresztülvitelénél az alapvető feladat ennek a *fokozott adózóképeségnek a megállapítása* az adóviselővel szemben, mert különben nemcsak igazságtalanság, hanem az adóforrás destrukciója is az eredmény. Ez az alapvető szempont is mutatja, hogy a progressiv adóztatás helyes keresztülvihetősége az adóalanyok *személyi* teherbírásával áll a legszorosabb vonatkozásban, tehát személyi, egyéni szempontokkal. Még pedig — mint rámutattunk — nemcsak jogi, hanem a javak használatának fiziológiai tekinteteivel is. Minél kevésbbé szerepelnek ezek az adótárgy természetének megállapításánál koeficiensek gyanánt, annál kevésbbé vannak meg — az adótechnikai keresztülvitel szempontjaitól elkülönítve is — a progressiv adóztatás socialpolitikai és pszichológiai alapjai.

7. Az adófokozásnak, vagyis az emelkedő adókulccsal való megadóztatásnak, mintegy socialpolitikai ellenpárja a *csökkenő adókulccsal* való, úgynevezett *degresszív* adóztatás, mely bizonyos adótárgyösszegeken alul fokozatosan csökkenő adókulcsot alkalmaz. A csökkenő adókulccsal való adóztatásnál ekként az adótárgy pénzbeli összegének csökkenésénél nagyobb arányban kisebbedik az adóztatás mértéke. Célja tehát a kisebb jövedelmek (hozadékok, residuumok) kímélése adóteher tekintetében.

A csökkenő adókulccsal való adóztatás éppúgy socialpolitikai éllel is bír, mint a fokozódó kulccsal való adóztatás. Mind a kettőnél kifejezésre jut a javak tulajdonának különböző intenzitásából levonható adópolitikai következmény. Ott ahol az adótárgy összegében foglalt jószágmennyiségek nagy része nem használódik fel egyéni fontosabb szükségletek kielégítésére, nagyobb hányadot lehet az adóalapnak nagyobb sérelme nélkül kihasítani a közjogi járadék céljaira. Ott ellenben, ahol az egyéni fontosabb szükségletek kielégítése után semmi sem, vagy csak kevesebb marad, ahol tehát a jövedelem (hozadék, residuum) tartalmát alkotó javak tulajdonjogának társadalmi funkciója a fontos egyéni szükségletek biztosítása,

ott a közjogi járadékok céljaira aránylag is annál kevesebb telhetik ki, minél kevesebb az adótárgy.

Az adófokozás tanát egyesek (így BRAUER, Umrisse und Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuertarif. Jena, 1927) anyagi és alaki értelemben vett adótarifaelméletre osztják. Az *anyagi értelemben* vett adófokozás tana alatt az adófokozás indokaira, a segítségével való méltányos és igazságos terhelosztásra stb. vonatkozó nézeteket értik, *míg alaki értelemben* a progressiv adótarifa megszerkesztésének mikéntjére vonatkozó szempontokat.

Fokozatos adótarifákat már a múltban is fel lehet fedeznünk. Ilyenek bőven akadtak már a középkori olasz városi államokban, a német városok középkori vagyoni adóinál. Ilyenek említik a szász választófejedelemség 1742-i jövedelmi adójának tarifáját. Ismeretes a francia forradalmi adóztatás tarifáinak a vagyonelkobzásig terjedő progressivitása. E forradalmi példák okozták azután, hogy a francia és az angol közvélemény sokáig oly mereven ellene szegült az adó progressiv gondolatának. Az adófokozás tanával ebben az (anyagi) értelemben foglalkozó írók közül különösen a németek közül, SCHELL, LEHR, MAX GRABEIN, az amerikai E. R. A. SELIGMAN, az olasz MASÉ-DARI és a francia LOUIS SURET nevét kell megemlítenünk KARL BRÄUEREN és a francia forradalom idejének íróin (CONDORCET, JOLLIVET, COMPAGNONI) kívül. (V. ö. BRÄUER i. m. 127—130.).

Sokkal kevésbé van kiépítve az alaki értelemben vett tarifatheoria. Kétségtelenül az anyagi értelemben vett progressivitás tanát kell sokkal fontosabbnak tartanunk, de a tarifa-szerkesztés mikéntjének szempontjait sem szabad alábecsülnünk. Francia és angol matematikusok foglalkoztak először elszórt példákban az alaki értelemben vett tarifaproblémákkal.

Először VAUTHIER francia socialista analizálta matematika módszereivel az adótarifákat (1851). A hatvanas években EMMINGHAUS idevonatkozó tanulmányait kell kiemelnünk, bár az akkori adótörvényhozások gyakorlata nem vett tudomást ezekről.

A 80-as években tapasztalható a progressiv adótarifák matematikai alapjainak elméleti kimélyítése. Befolyással volt erre a határhaszonelmélet fellépése is, amennyiben az adózásbeli progressiót némileg a javak határértékének kísérőjelenségeként lehetett magyarázni. Ilymódon ugyanis az adótárgyul szolgáló vagyon- és jövedelemrészek határértékét lehetett az adóztatás szempontjából koefficiensként odaállítani. A hollandi COHEN STUART nyújt tulajdonképen először (1889) adótarifatheóriát és a Bernoulli-féle értéktörvényben (1730) találja meg a helyesen felépített progressiv adótarifa igazolását. A Bernoulli-féle értéktörvény szerint ugyanis a bizonyos pénz-

összeghez újonnan hozzájáruló pénzmennyiségek értéke fordított arányban áll a már meglévő pénzmennyiség értékével. Ennek alapján arra az eredményre jut, hogy az a helyesen megszerkesztett tarifa, amelynél a jövedelem mértani arányú növekedése mellett az (adóátétel) adókulcs számtani arányban nő egy bizonyos pontig (az igen nagy jövedelmekig), amelytől kezdve az adókulcs nem emelkedik tovább. A szász (1878) és a porosz (1891) jövedelemadó tarifái nyújtottak gyakorlati alkalmat a tarifaproblémák behatóbb vizsgálatára alaki szempontból is. Az 1896-iki osztrák személyi adótörvény kormányjavaslatában már egy ilyen matematikai képlet szerepel a progressív adókulcs kifejezésére, melyet a létrejött törvény nem alkalmazott ugyan, de az ausztráliai adótörvényhozásban és Olaszországban a tarifaképlet gyakorlati alkalmazására talált. (L. BRÄUER i. m. 64., 134—138. l., GROHMANN i. m. 618. l., J. STAMP. i. m. 52. l.) Az osztrák törvényjavaslattal kapcsolatban ki kell emelnünk GROHMANN id. munkáját, mely matematikai módszerrel törekszik a helyes adótarifa megállapítására. Munkája tehát tisztán tarifaelméleti.

A XX. század kezdetén új korszak nyílik a tarifaelméletre. Jellemző módon, a progressióellenes Angliában foglalkoznak vele erősebben. Az államháztartás szükségletei felvetik a kérdést, vajjon nem kellene-e a jövedelmi adó tarifáit is az örökösödési adóhoz hasonlóan bizonyos „graduation“-nak alávetni. Az erre vonatkozó vita irdalma az Economic Journalban és a kormány által kiküldött Royal Commission emlékirataiban található főleg G. CASSEL, DOUGLAS WHITE, STEGGAL és EDGEWORTH neveit említhetjük meg itt. Míg EDGEWORTH nyílt egyenes progressióval kívánja az adótarifát felépíteni, addig G. CASSEL arányos adótarifát javasol közvetett fokozással. (L. BRÄUER u. o.) Az alaki tarifaelmélettel foglalkozók közül meg kell említenünk még az olasz LIBELLI-t, aki a grafikai ábrázolást tervszerűen és rendszerességgel állította a tarifaelmélet szolgálatába, valamint A. VOIGT-ot, aki az adótan és a matematika között ügyes összeköttetést tudott létrehozni és nem csupán a matematikus nézőpontjából analizálja az egyes adótarifákat. Így WENDLER, RIEBESELE és MIESES tarifa-matematikai munkái BRÄUER szerint inkább arra irányulnak, hogy bizonyos matematikai követelményeknek megfelelő formális tarifákat dolgozzanak ki. Újabban ERNST GÜNTHER munkáit említhetjük olyanok gyanánt, amelyek a matematikai módszer segítségével, de az adóelméleti szempontok előtérbe helyezésével mélyítik ki a tarifaelméletet.

BRÄUER szerint azonban mindezek az írók inkább egyes részletkérdésekkel foglalkoznak, többnyire kisebb terjedelemben, anélkül, hogy az alapul szolgáló anyagi problémák mélyebb összefüggését felismernék. Így tehát munkáikat az adótarifa tanának kiépítése irányában inkább csak kezdő lépéseknek lehet tekinteni (u. o. 139. l.).

BRÄUER maga a fokozatos (progressív) adótarifáknak a következő fajtáit különbözteti meg: Vannak 1. közvetlenül, 2. közvetve fokozódó és 3. kombinált fokozatú adótarifák (Steuertarife mit direkter, indirekter Progression und Kombinationstarife).

A tulajdonképeni közvetlen tiszta fokozatos tarifa az, amelynél az adóteher nagysága az adótárgy mennyiségnek minden növekedésével (tehát a legkisebb arányú megnövekedésével is) állandóan növekszik. Az adófokozás további menete függ azután attól, hogy milyen adókulccsal kezdődik és milyennel végződik az adófokozás (Höchstsatz, Mindestsatz), valamint, hogy az adótárgynak milyen mennyiségére alkalmazandó a legkisebb és milyen összegű adótárgyra a legnagyobb adóátétel. A közvetlen progressiónál lehet azután *egyenletes*, vagy *nem egyenletes* (gleichförmig — ungleichförmig) a progressió lefolyása aszerint, amint az adótárgy összegében ugyanolyan nagyságú változások szerint érvényesül az adóteher fokozódása (pl. minden 100 pengőre). Az egyenletes fokozódásnak is három alfaja lehetséges, t. i. az

egyenlő nagyságú (összegű) fokozatoknál is az adókulcs az adótárgy növekedésével *egyenlő* arányban *a*) nőhet (már t. i. az adókulcs minimális és maximális fokán belül), így pl. : 1000 P-nél 1%, 1100-nál 1.1%, 1200-nál 1.2%, 1500-nál 1.5%), vagy nőhet az adókulcs az adótárgy növekedésénél *b*) *gyorsabb* arányban (gyorsított progressiv) vagy *c*) *lassúbb* arányban (lassított progressio). (Gyorsított progressio pl. 1000—1%, 1100—1.10%, 1200—1.21%, 1300—1.33%, 1400—1.46% stb. Lassított progressio : 1000—1%, 1100—1.1%, 1200—1.19%, 1300—1.27, 1400—1.34, 1500—1.40% stb.)

Az *egyenlőtlen progressiónál* is három fajtát lehet megkülönböztetni, ú. m. *a*) a teljesen egyenlőtlen fokozódást, amikor a fokozódás teljesen szabálytalan, az adókulcs növekedései tehát minden törvényszerűség nélkül majd gyorsabb, majd lassúbb tempóban vannak megadva, *b*) egyenlőtlen arányban gyorsabbodó és *c*) egyenlőtlen arányban lassúbbodó progressiót, (ad *a*) pl. 1000 pengőre az adókulcs 1.0%, 1100-ra 1.1%, 1200-ra 1.4, 1300-ra 1.6, 1400-ra 2.3, 1500-ra 2.7%, — ad *b*) 1000 pengőre 1.0, 1100-ra 1.1, 1200-ra 1.5, 1300-ra 2.3%, 1400-ra 3.6%, 1500-ra 5.2%, — ad *c*) 1000 pengőre 1.0%, 1100-ra 1.5%, 1200-ra 1.9, 1300-ra 2.10%, 1400-ra 2.25%, 1500-ra 2.30%).

A progressiv adótarifához is lehet természetesen kiegészítő, vagy pótlólagos adókulcsokat is hozzácsapni. Ha pl. egy bizonyos adótárgy összegére az adókulcs 5% és ehhez még 20%-os adókulcspótlékot csatolunk, végeredményben az adókulcs ennél a tételnél 6% lesz. Az adókulcspótlékok lehetnek arányosak (proportionalisak), progressivok és depressivok, aszerint, amint az adókulcsnak minden fokozatához egyenlő arányú, (pl. 20%-os), vagy pedig a magasabb fokozatokhoz növekvő, illetőleg csökkenő arányú adókulcspótlékot csapnak hozzá. (L. i. m. 1—20. l.)

Közvetve fokozódó adótarifák keletkezhetnek *a*) *arányos adókulcs mellett* is, hogyha a különböző nagyságú adótárgyösszegekből különböző arányú leszámításokat, vagy ritkábban hozzászámításokat lehet eszközölni. Pl. általában egyenlő nagyságú az adókulcs (pl. 6%) bármilyen összegű jövedelemre, de pl. egy bizonyos összegben (pl. 1000 pengő) aluli jövedelem adómentes. A valóságban ekként annak adókulcsa 0 lesz. Azután bizonyos kisebb jövedelmeknél az adóalapból annak bizonyos részét lehet levonni. Ha pl. az 1000—10.000 pengőig terjedő jövedelmeknél az adóalap $\frac{2}{3}$ -át lehet levonni, akkor az adókulcs a valóságban ezeknél csak 2% lesz s ha pl. a 10.000 és 20.000 P közti jövedelmekből $\frac{1}{3}$ -nyi levonás tehető, emezek adókulcsa a valóságban 4% lesz. Ebben a példában ekként arányos adókulcs mellett, közvetve mégis a közvetkező progressiója érvényesül az adókulcsnak 0, 2, 4% stb.

De keletkezhetik közvetett progressio természetesen akkor is, ha *b*) *egy más fokozatos adótarifához lehet levonásokat, vagy hozzászámításokat eszközölni* (i. m. 69—105. l.). Végül *kombinált fokozatú* adótarifákról ott beszélhetünk, ahol többféle nagyságú adókulcsrendszereket, vagy különböző adókiszámítási módokat alkalmaznak ugyanannál az adónemnél. Így pl. ha a fundált és nem fundált jövedelmekre különböző arányban fokozódó adókulcsok szerint róják ki az adót, vagy ha pl. az arányos (proporeciós) adókulcsokhoz progressiv adókulcspótlékot, vagy a progressiv adókulcsokhoz szintén progressiv adókulcspótlékot csatolnak. Még komplikáltabb összetételű adóprogressiót látunk pl. egyes örökösödési adóknál (ilyen pl. a német 1925. évi), ahol az adókulcs nagysága nemcsak az adótárgy összege, hanem ezenkívül a rokonság foka szerint is változik. Ilyen kombinált progressiv tarifája van pl. az 1916. évi német társulati hadinyereségadónak is, ahol az adókulcs nemcsak az alaptökéhez, hanem az évi üzleti nyereséghez viszonyított nyereségtöbblet szerint is különböző arányban változik (i. m. 105—124. l.).

X. FEJEZET.

Az adóáthárítás.

IRODALOM: EDWIN R. A. SELIGMAN: The Shifting and Incidence of Taxation. Németül, KARL BRÄUER kiadásában: Die Lehre der Steuerüberwälzung. Jena, Fischer. 1927. A vonatkozó irodalom bő feldolgozásával. — HANS MAYER referatuma: Schriften des Vereins für Socialpolitik. 172 kötet 307 s. következő lapok. — J. KAIZL: Die Lehre von der Überwälzung der Steuern. Leipzig, 1882. — G. v. FALCK: Kritische Rückblicke auf die Entwicklung der Lehre von der Steuerüberwälzung seit A. Smith. Dorpat, 1882. — M. PANTALEONI: Teoria della Traslazione dei Tributi. Roma, 1882. — A. CALANDRA: La ripercussione dell'imposta sul reddito. Torino, 1923. — G. F. BASTABLE: Incidence and effects of Import and Export Duties. (Report of the British Association 1889.) — GEORG v. SCHANZ: Zur Frage der Überwälzung indirekter Steuern auf Grund des bayerischen Malzaufschlages. Schmollers Jahrb. 1882. 2. Heft. 169—209. 1. — A. AMONN: Zur Frage der steuerlichen Lastenverteilung. Jahrb. für Nationalök. und Stat. III. Folge. Band 67. 1925. 165 s. köv. lapokon. — HELLER FARKAS: Pénzügytan. Budapest, 1920. — OTTO FRH. v. MERING: Die Steuerüberwälzung. 1928. Jena, Fischer. — RICH. STRIGL: Zur Theorie der Steuerüberwälzung. Wien, Springer. 1928. Die Wirtschaftstheorie der Gegenwart. 4. köt. — F. K. MANN: Die Grundformen der Steuerabwehr. Conrads Jahrb. für Nationalök. und Stat. Band 65. (120) 497. s. köv. lapokon. — W. ANDREAE: Grundlegung einer neuen Staatswirtschaftslehre. Jena, Fischer. (1930.) — Lásd ezenkívül: A. WAGNER, MARISKA, NAVRATIL, HECKEL (Lehrbuch der Finanzw. Leipzig, 1907. 2 k.), LOTZ, EISENHART, FÖLDES (Finanzwissenschaft. II. kiadás. 1927. Jena, Fischer) kézikönyveinek idevonatkozó részét. — TISZA ISTVÁN: Az adóáthárítás elmélete. Értekezések a nemzetg. és statistika köréből. I. 4. 1882. — BALÁS K.: Az adóáthárítás. Közg. Szemle 1932. 3—4. sz.

1. Az adott probléma: a közjogi járadékok terhének áthárítása és viselése. Ha tehát, egyszerűség okából, adóáthárításról és viselésről beszélünk, tulajdonképen a többi közjogi járadékok áthárítására és viselésére is gondolunk.

Adóáthárítás az adónak költségelemként való érvényesítése a csereforgalomban. Az adóáthárítás (akár tudatos, akár szinte ösztönszerű) műveletében a megadóztatott, vagyis az, aki az adótételt eredetileg befizetni köteles, az adó terhét mástól igyekszik visszaszerezni akként, hogy a saját csereforgalmi ügyleteiben valamiképp ár- vagy béremelési műveletet visz keresztül. Ha ez a művelet sikerül, megtörtént az áthárítás. Ha nem sikerül, vagy ha csak részben sikerül, akkor az eredetileg megadóztatott egészben, vagy részben maga viseli is a szóbanforgó adó terhét és nem csupán mintegy előlegezi, mint az, akinek az áthárítás sikerült, s aki ily módon visszaszerzi az adó összegét.

Az adóáthárítás ekként más szóval a megfizetett adóösszegnek visszaszerzése a gazdasági forgalomban. Az adóáthárítás problémáját tehát az adóteher *visszaszerzésének* módjai, lehetőségei és feltételei világítják meg közelebbről.

Az adóáthárítás *tulajdonképeni* körébe az adótehernek csupán a költségelemként való érvényesítési esetei tartoznak. A költségelemként való érvényesítés a szóbanforgó adótehernek úgy ár-, mint bértényezőként (koefficiens) való megjelenése és érvényesülése lehet közelebbről. Ha például felemelik egy szabónak vagy cipésznek a kereseti adóját és ha ennek folytán a szabó vagy cipész drágábban adja el az általa készített ruhát vagy cipőt, akkor sikerült neki adóterhét költségelemként (akár megélhetési, akár általános üzemi költségelemként) az általa elért *árakban* érvényesíteni, vagyis *árkoefficienssé* tennie. Ehhez hasonló, de nem teljesen ugyanaz az eset, amikor például valamely munkásnak az ő munkabér-, kereseti stb. adóját, mint megélhetési költségtöbbletet úgy sikerül érvényesítenie, hogy annak megfelelően nagyobb munkabért tud elérni. A két eset közötti különbség gyökere (mely első tekintetre talán fel se tűnik) ott van, hogy az ártényezővé vált és így érvényesített (áthárított) adó *dologi* jogot stipuláló jogügylet kapcsán térül meg (a megdráguló cipő ártöbbletében), míg például a munkatöbblet alakjában megtérült adó kötelmi jogügylet formájában, mely megkülönböztetésnek a kapcsolódó socialpolitikai lehetőségek és helyzetek szempontjából van jelentősége.

Az adó az adófizetőre nézve mindig anyagi terhet jelent. Igen természetes gazdasági törekvése tehát az adófizetőnek, hogy az adótétel terhét valahogy vissza akarja szerezni. Azt akarja, hogy az adóban, vagy bizonyos adótöbbletben fizetett összeg valamely módon visszatérüljön neki. E visszaszerzésnek csak az *egyik* módja az adófizető egyénre nézve az adóval kapcsolatos életviszonyok terén is az adóáthárítás.

Az adóösszeg által képviselt kiadásnak más visszaszerzési módjai is lehetségesek. Ezek között nem ritkán illegitim módok is szerepelnek. Amikor például az adóalanyok adóeltitkolásokkal, az adóviselési kötelezettség sokszor igen raffinált és nagy gonddal megszervezett megkerülésével, vagy kijátszásával próbálják adóterheiket megcsökkenteni, voltaképpen szintén nem tesznek egyebet, mint azt, hogy bevételi és kiadási mérlegükben az adóteher kiadási tételeit ellensúlyozó meg-

takarításokat eszközölnék a Közület rovására. Mondanunk sem kell, hogy ezek az adócsonkítási és eltitkolási eljárások végeredményben az állam adófizető polgárainak összességét károsítják meg, mert az elvont adótételeknek megfelelő összegeket másoktól kell az államnak megszereznie. Mindazonáltal ezeket az eseteket nem célszerű a szorosabb értelemben vett adóáthárítás kategóriája alá vonnunk, mert sok tekintetben más természetű és más következményekkel járó jelenséggel állunk itt szemben. Az adó törvényellenes elhárításának (illegitime Abwälzung) nevezhetnők inkább ezeket az eseteket, amelyeknek negatív jellemző sajátosságuk, hogy bennük és általuk az adó nem lép ki költségelem gyanánt a csereforgalomba és ott nem érvényesül ily módon. Nem válik áralkatrésszé, mely továbbhárul, hanem inkább a bevételi residuumok növelésére alkalmas illegitim megtakarításként szerepel.

A tulajdonképeni adóáthárítás körébe (melynek ismeretőjele tehát szerintünk az adónak *költségelemként* való szereplése és érvényesülése a gazdasági forgalomban) a következő árnyalatokat sorozhatjuk: Beszélhetünk *adóelhárításról* (Steuerabwälzung), beszélhetünk az adónak a szó szorosabb értelmében való *áthárításáról* és annak *visszahárításáról* és *továbbhárításáról*. HECKEL külön árnyalatoknak veszi az adónak szándékos és nem szándékos áthárítását (unbeabsichtigte Überwälzung), mely utóbbiak azonban az át- és visszahárítás jelenségeivel szemben nem külön kategóriák, mint inkább azokat más szempontból osztályozó, illetőleg keresztező fogalmi körök. (I. m. 176—7. l.)

2. *Adóelhárításról* (Steuerabwälzung o. Steuereinholung) olyan értelemben szoktak beszélni,¹⁷ hogy általa a szóbanforgó adótehernek „a nemzeti jövedelemre gyakorolt közgazdasági hatása teljesen kizáródik“. Így például akkor, amikor egy fogyasztási adó életbeléptetése következtében tökéletesebb, a nyersanyagot jobban kihasználó, a termelést olcsóbbító gyártási eljárások keletkeznek és ezeknek folytán az adó hatása automatikusan elenyészik. Voltaképen azonban ez az eset nem annyira külön fajtája az adóáthárításnak, hanem *kettős jelenség*, mely egyrészt az adóteher viselésében és át nem hárításában, másrészt pedig az adóteher összegével szemben más körülmények (például a termelési eljárás olcsóbbá tétele) útján való

¹⁷ Így HECKEL i. m. 171—2. l., LOTZ i. m. 221. l.

költségcsökkentés, vagy bevételnövelés előidézésében áll. Az egyik oldalon tehát az adóteher viselése és át nem hárítása, a másikon bizonyos üzembeli megtakarítás áll. Nem annyira adóáthárításnak, mint inkább az adóteherrel szemben áthárítás nélkül való *önkárpótlásnak* nevezhetnők ezt az esetet.¹⁸

A tulajdonképeni adóáthárítás az, amikor valaki az általa viselt adóterhet hozzászámítja, mint költséget ahhoz az árhoz, vagy bérhez, melyet másoktól igényel a gazdasági forgalomkor. Így ha például valaki megadóztatott anyagokkal termel és az adóösszegét hozzászámítja termelési, vagy anyagköltség gyanánt az árhoz. Vagy a kereskedő az általa fizetett forgalmi adót az áru árához, a munkás az ő kereseti, jövedelmi vagy fogyasztási adóját a munkabéréhez stb., stb. Ha most már az adó összegével megdrágított árucikk vevője, vagy az így megdrágított munkabér fizetője nem viseli el egyszerűen a sajátjából az adótételnek megfelelő ár-, vagy bértöbbletet, hanem a saját áruinak, vagy szolgálatainak ár-, illetőleg bérösszegéhez szintén hozzászámítja azt, akkor az adónak *továbbhárításáról* van szó a gazdasági élet forgalmában mindaddig, amíg valaki a szóbanforgó adótételt egészben, vagy részben a sajátjából nem kénytelen viselni, anélkül, hogy azt másra tovább tudná hárítani.

Az adóáthárítás, illetőleg továbbhárítás természetesen lehet *teljes* és *részleges* aszerint, amint az adóterhet a maga egészében, avagy annak csak egy részét tudjuk át-, vagy továbbhárítani.

Arról, aki a gazdasági forgalomban nem fizeti meg az árban az adótételnek megfelelő költségtöbbletet, azt mondjuk, hogy *visszahárította* az adót.

Az adóáthárítás, vagy továbbhárítás nem sikerülése, vagyis az adótehernek ennek következtében beálló viselése származhatik:

a) az illető adónak már tovább nem hárítható természetéből (például örökösödési, bizonyos fényűzési adóknál) és

¹⁸ Melyre ezért a „*Steuereinhölung*“ kifejezés a találób. Az angolok az adóáthárítás folyamatát, illetőleg műveletét: *shifting*-nek, az adóáthárítás eredményét, t. i. az adónak végleges viselését *incidence*-nek, az önkárpótlás esetét: *transformation*-nak, az adóteher elől való kitérést (*Ausweichung*) *evasion*-nak nevezik. Lásd SELIGMAN i. m. 1—13. l.

b) az adónak visszahárításából. (Ha például valaki nem hajlandó megfizetni bizonyos árucikkre vetett forgalmi adót s így a kereskedő kénytelen viselni annak terhét.)

Az adó visszahárítása is lehet természetesen *teljes és részleges*.

Ha most már a különféle adók természetét az adóáthárítás szempontjából vesszük figyelembe, akkor — főleg a tapasztalat tanulságai alapján — annyit mondhatunk, hogy az adók bizonyos fajtájánál megvan, másiknál nincs meg az áthárítás valószínűsége és ismét egy nagy csoportjánál a gazdasági élet konjunkturáitól függ az. Eszerint tehát az áthárítás valószínűségei tekintetében három kategóriát különböztethetünk meg. Hangsúlyozzuk azonban, hogy főleg csak a valószínűségei tekintetében és nem abszolút bizonyossággal minden esetre.

A nagyobb és kisebb valószínűségek bizonyos adóhatásokat illetőleg azonban magukban véve is elég fontos körülmények az állami háztartás és az adófizető polgárok jövedelemeloszlásbeli sorsa tekintetében ahhoz, hogy a közület komolyan számoljon velük. Ezért az adótipusok megállapításánál fontos kérdés, hogy át fognak-e hárulni az illető adónemek az eredeti adóalanyokról másokra, vagy sem?

Az államnak tehát, ha minden valószínűség szerint átháruló adótipust állapít meg, józanul csak az lehet a szándéka, hogy ez az adóáthárítás meg is történjék a gyakorlatban. Ez az eset a *szándékolt adóáthárítás* esete, már tudniillik az állam, a törvényhozó részéről.

Megtörténhetik, hogy az állami adóigazgatás, illetőleg a törvényhozás exponensei olyan adótipust vezetnek be, amelyről azt hiszik — vagy amelyről az a felfogás —, hogy nem hárítható át, vagy nem valószínű annak áthárítása. Ha ennek dacára mégis át- vagy továbbhárítódik az ilyen adó, akkor beszélhetünk (az állam oldaláról) *nem szándékolt, vagy akaratlan adóáthárításról*.

3. Az adóáthárítás problémájával a közgazdaságtan, illetőleg a pénzügytan sokat foglalkozott. Az idevonatkozó irodalom és tapasztalatok eredménye nem tudott azonban teljesen biztos szabályok rendszerévé leszűrődni. Ennek maga az adóáthárítás fogalma és természete is az oka azonban. Az adóáthárítás ugyanis a jövedelemeloszlás konjunkturáitól befolyásolt szintén jövedelemeloszlási jelenség. A csereforgalom milliányi jogügyleteiben az ügyletkötő felek általában arra

törekcszenek, hogy kiadásaikkal szemben bizonyos bevételt, vagy nyereségtöbbletet érjenek el. Lehetőleg több legyen a csereforgalom, illetőleg jövedelemeloszlás során a bevételük mint költségeik mennyisége. Az adóteher ebben a folyamatban, mint egyik költségtétel szerepel, tehát bizonyos olyan költségösszeg gyanánt, melyet lehetőleg be kell hozni a csereforgalom jogügyletei során, akát technikai termelőcselekményekkel egybekötve, akár pusztá jövedelem-, illetőleg nyereségszerző eljárásokkal. Az adóáthárítás sikerülése tulajdonképen felolvad abba az általánosabb jellegű jelenségbe, hogy annak, aki az adót befizette, sikerül a csereforgalomban bizonyos oly bevételbeli többletre szert tennie felmerült költségeivel szemben, amely fedi a szóbanforgó adó összegét. Ezt a bevételi többlet azonban csereforgalmi, illetőleg áralakulási jelenség gyanánt jön létre. Létrejövetele, vagy létre nem jövetele pedig az áralakulás konjunkturáitól függ és az a bevétel-többlet, melynek alakjában és tartalmában az adót áthárítónak adóterhe megtérül, nem adóügyi kategória többé, hanem általános jövedelemeloszlásbeli (kvantitatív) kategória, mely az általános áralakulási, csereforgalmi, illetőleg jövedelemeloszlási helyzeteken és konjunkturákon alapul. A kedvező áralakulási konjunkturák ugyanis bizonyos mértékű bevétel-többletet tesznek lehetővé a költségösszegekkel szemben. Ha ezek a bevételi többletek elég nagyok ahhoz, hogy a költségek között szereplő adótételt is fedjék, előáll az adóáthárítás. Láthatjuk tehát, hogy az adóáthárítás mennyire bele van ágyazva a csereforgalom, illetve jövedelemeloszlás általános természetű jelenségeibe és mennyire összefügg azok konjunkturáival. Emiatt a jövedelemeloszlásbeli és konjunkturális természete miatt sok adónál nem határozhatjuk meg teljes biztossággal aprioristikusan az adóáthárítás sikerülésének feltételeit, hanem főleg a tapasztalatokból levonható tanulságokra vagyunk utalva. Más oldalról pedig ez azt jelenti, hogy a jövedelemeloszlás, illetőleg gazdasági forgalom mindenkori konjunkturáinak pontos megfigyelése alapján, vagyis gazdasági, áralakulási korszakok szerint, lehet következtetéseket vonnunk az adóáthárítás lehetőségei tekintetében is. A gazdasági, illetve áralakulási folyamatok és konjunkturák vizsgálata és ismerete alapján például meg lehet állapítani, hogy bizonyos időszakban milyen adónemek áthárítására vannak meg a *valószínűsége*k és milyeneknél nincsenek.

Ennek a szempontnak megállapítása pedig adópolitikai tekintetben igen fontos, mert azt tanuljuk meg belőle, hogy a különböző természetű konjunkturák mellett különböző természetű adótípusokra lehet szükség, amire tehát az egyes adótípusok megállapításánál az intelligens kormányzásnak már előre különösen ügyelnie kell. Az adóáthárítás problémájára vonatkoztatva ezt a tanulságot úgy fejezhetjük ki, hogy különböző konjunkturák korszakai szerint egyrészt az adók különböző mértékű áthárítására, másrészt pedig különböző természetű adók áthárítására lehet számítani. Ebből folyólag az adóáthárítás jelensége a jövedelem-, illetőleg áralakulás konjunkturáinak adópolitikai szempontból való tanulmányozását teszi szükségessé, vagyis egy adópolitikai konjunkturakutatást.

E pénzügyi konjunkturakutatásnak, illetőleg a konjunkturakutatás adatai fölött való kritikának ki kell terjeszkednie többek között annak megállapítására, hogy a különböző javaknak, használati és fogyasztási cikkeknek és életkényelmeknek áralakulásában az adó, mint költség és árelem :

1. mikor és kikkel szemben, tudniillik milyen társadalmi rétegekkel és mily vagyonkategóriájú emberekkel szemben lép fel ártöbblet gyanánt, vajjon a kis-, vagy a nagykereskedelmi árak növelésében nyilvánul-e meg az adó áthárításának ez a hatása stb., stb. ?

2. az adó folytán előálló kiadástöbbleteknek, mint költségeknek az árakba és bérekbe többletként való benyomulása áthárítását és továbbhárítását, vagy visszahárítását eredményezi-e az adónak ?

3. az adó továbbhárítása esetében : milyen terjedelmű és meddig terjedő ez a továbbhárítás, tudniillik :

a) megáll-e ez a továbbhárítás valamely társadalmi rétegnél, valamely üzleti és ártípusoknál akként, hogy csak ezekre a rétegekre hárítódik át bizonyos adófajta, vagy bizonyos adótárgyakra vetett adó (például amikor nem valami feltétlenül szükséges szükségleti cikkeket sujt az, melyeknek árában bizonyos rétegek megfizetik az adót, míg más rétegek visszahárítják azt) ;

b) vagy tovább terjed-e az egy általános drágítási hullám eleme gyanánt az egész társadalomban elosztva (diffúzió) ;

4. avagy pedig egyáltalában *elhárítódik-e* az illető adó és kiküszöbölődik-e annak az árra való hatása (például jobb termelési eljárások bekapcsolódása által „Steuerabwälzung“).

Általában véve azok az adótípusok, amelyeknél az áthárítással számolunk, csak úgy válhatnak be, ha az áthárítás úgy és olyan mértékben történik meg, mint azt számításba vettük. Ezt kell tehát tulajdonképpen az adókormányzásnak előre meglátnia és mindig pontosan megfigyelnie. Különösen a különböző társadalmi rétegek kereseti és kiadásbeli viszonyainak a modern jövedelemeloszlás összefüggései következtében előálló egymásra hatását kell állandóan figyelni, mert e viszonyok időről-időre való változásai adóforrások és adótárgyak keletkezését és megszűnését, erősödését és gyengülését is jelentik állandóan. Jelenthetik azt, hogy bizonyos természetű adók forrásai és tárgyai nagyobb mértékben szűnnek meg, vagy tűnnek el, mint a más természetűekéi. Ez a körülmény pedig az adótípusoknak az adókonjunkturához símuló megváltoztatását és azokhoz való idomítását teheti kívánatossá. Szóval az adótípusoknak az egyes időszakok adókonjunkturái szerint való váltakozása, illetőleg felváltása válhatik szükségessé. Hogy az adóáthárítás alakulása és lehetősége a konjunkturától is függ és azokkal függ össze, logikusan nem is tagadható. Azt lehet vitatni, vajjon az áthárítás *mindig*, illetőleg kizáróan, vagy elsősorban a konjunkturától függ-e és hogy a konjunkturák fogalma tágítható-e annyira, hogy az áthárítás lehetőségeit kizárólag, vagy túlnyomóan magyarázzuk. Természetesen magának az áthárításnak a konjunkturáira kell itt gondolnunk.

Az adóáthárításnak a konjunkturától való függését bizonyos esetekben csak úgy tagadhatjuk, ha a konjunkturák fogalmát megsűkítjük és azok közül kirekesztünk bizonyos jelenségeket és körülményeket. Csakhogy ezáltal a szavakkal való játszás veszélyének tesszük ki magunkat. Ha például azt mondjuk, hogy a munkabéradó áthárítása nem valamely kedvező, vagy kedvezőtlen konjunkturától, hanem a munkakereslet, illetőleg kínálat rugalmasságától függ, (MERING i. m. 74.) gyakorlati szempontból az a további kérdés merül fel, hogy mitől függ a munkakínálat elasticitása, vagy merevsége és itt megint csak olyan fogalmakra és körülményekre bukkanunk, amelyeket igen nehéz, vagy nem célszerű dolog a konjunkturák kategóriái alól kizárni.

A magam részéről, amikor az adóáthárításnak a mindenkori konjunkturákkal való összefüggését hangsúlyozom, természetesen *magának az áthárításnak*, mint gazdasági és jövede-

lemeloszlási jelenségnek a *konjunkturáit* értem, még pedig annak lehetőleg *tágon* értelmezett körét. Gyakorlati szempontból különben is csak akkor van közelebbi értéke és magyarázó ereje a konjunkturákra való hivatkozásnak, ha meg tudjuk határozni, hogy milyen természetű, milyen irányban és időben érvényesülő, tehát mely konjunkturák azok, amelyekre hivatkozunk. És itt kapcsolódik be a konjunkturakutatás szerepe is az adóáthárítás és adóviselés gyakorlati lehetőségeinek vizsgálásánál.

Az erre vonatkozó *konjunkturakutatásnál* is lényegesnek mindazoknak a konkrét adatoknak, körülményeknek, folyamatoknak és változásoknak a szemmeltartását és gyűjtését tartom, amelyek az adóáthárítás és viselés tekintetében figyelembe jönnek és meg is figyelhetők. *A súlypontot, az áthárítási helyzeteket és lehetőségeket kifejezésre juttató konkrét adatok gyűjtésére helyezem, ha azok a tárgy szempontjából befolyással bírnak és megfigyelhetők.* Ezért a pénzügyi, illetőleg adóügyi konjunkturakutatásnak *tágkörűen* kell értelmezni a maga területét, hogy lehetőleg minél több oly konkrét körülményt és adatot mutathasson fel, melyek az adóáthárítás alakulását bizonyos időben befolyásolják. (Nevezzük talán inkább *áthárítás-kutatásnak*, vagy *adóviselés-vizsgálatnak* az egész műveletet, minthogy fogalmi szőrszálhasogatás miatt válják az eredménytelenné.) A fődolog, hogy a kutatás rendszeres és alapos legyen, ami csak megfelelően intézményesítve gondolható el.

4. A következőkben bizonyos áttekintést igyekszem nyújtani az adóáthárítás kérdéséről, az irodalomban kialakult nevezetesebb felfogásokról, mely áttekintés az egyes adófajták áthárítási lehetőségeiről vallott nevezetesebb felfogások tekintetében is némi tájékozódást adhat. Az irodalmi áttekintés szempontjából egyebeken kívül különösen SELIGMAN és MERING idézett munkáit vettem figyelembe.

Az áttekintés után pedig saját felfogásomat igyekszem körülvonalazni az egyes fontosabb konkrét adónemeknek áthárítási lehetőségeiről.

Az adóáthárítás kérdéseivel az irodalom már régen foglalkozik, mindazonáltal az áthárítás tanának öntudatosabb és részletesebb kiépítéséről csak a mult század utolsó negyedétől kezdve beszélhetünk. Eleinte egyes adónemek általános természetének és hatásainak jellemzésénél tértek ki az adóáthárítás jelenségére. Az adóáthárítás kérdésének öntudatos vizsgálata ekként a különböző adótípusok hatásainak megbeszéléséből nőtt ki. Az adóáthárítás tanának kifejlődését ilymódon a történetileg kialakult adóelméleteknek az adók hatására, bizonyos adónemek célszerű, vagy célszerűtlen voltára vonatkozó gondolatmenetében kell kinyomoznunk. Így SELIGMAN a fizokratizmus előtti íróknak az adóáthárításra és általában az adók hatására vonatkozó gondolatait; főleg az általuk ajánlott egyetlen adónemeknek megindokolásaiban találja meg. Már az *általános fogyasztási adónak* a hívei (HOBBS, CULPEPER, PETTY,

YOUNG, DE WITT, CHILD, PULTENEY, ROBERTS, ASHLEY és még számosan) áthárítási szempontokkal indokolták meg, illetőleg tartották megengedhetőnek és megvalósítandónak ezt az adófajtát (i. m. 19—72. l.). Az *egyetlen fényűzési adó* hívei (JOSIAH TUCKER, RICHARDSON s néhány anonim író) viszont igazságtalannak tartják a szegény fogyasztók megadóztatását és a fényűzést mint a lustaság és feslett erkölcsök forrását kívánják a foadónemmel megterhelni. *Főérvük* emellett az adónem mellett, *hogy az nem hárítható át*, nem emelné az árakat, legfeljebb a fényűzés csökkentésére vezetne. (78. l.) Az *egyetlen épület-, földbirtok- és vagyoadó* híveinél éppen úgy az átháríthatóság és át nem háríthatás érvei szolgálnak főindokok gyanánt, mint azoknál, akik eklektikusabb adórendszereket kívántak. (WALPOLE, HUME, JAMES STEWART, YOUNG stb. i. m. 83—114. l.)

A fiziokratáknak az egyetlen földadóról való gondolatai ismeretesek. Főargumentumuk e részben szintén az adóáthárítás problémája körül forog, melyet már QUESNAY akként fejezett ki, hogy azért kell minden adót közvetlenül a föld tiszta hozadékára kivetni, *mert végeredményben mindenféle adó ügyis a földbirtok fizet meg*. Ezért — tehát főleg áthárítási okokból — a legegyszerűbb és legjobb adórendszer az egyetlen földadó. A többi fiziokraták lényegében ezt a gondolatot dolgozzák ki és foglalják elméletbe.

SMITH ADAM felfogása szerint a munkabérre, az életszükségleti cikkekre és nyereségre (a kamatot ide nem számítva) kivetett adókat mindig át lehet hárítani, a földadó és a fényűzési adók ellenben nem háríthatók át. Ezért a földbirtokosok, a gazdag fogyasztók és bizonyos mértékben a kapitalisták társadalmi rétegei viselik végeredményben minden adónak a terhét. (INQUIRY V. k. II. fej.) RICARDO főművének az adókról szóló részei majdnem kizárólag az adóáthárítás problémájával foglalkoznak. Sem SMITHnek, sem RICARDO-nak nincs még általános elmélete az adó hatásáról. (136—9. l.) RICARDO ismert szociálpolitikai felfogásából kifolyólag sem osztja SMITH ADÁMNak nézeteit az adók áthárításáról. Szerinte a földbirtokra kivetett minden adót a fogyasztók viselnek, kivéve a föld tiszta járadékára kivetett adót. Hozzáteszi azonban, hogy nem minden fogyasztó vesz részt ennek az adónak a viselésében, mert a munkások rendszerint áthárítják annak terhét a munkaadóra. Szembeszáll ekként SMITHnek ama felfogásával, hogy a munkabérre kivetett adót a fogyasztók viselik. Ennek folytán a földadó végeredményben *a munkaadó tőkéjére nehezedik*. A tőkenyereségre vetett adót a termelő vállalkozó viseli. A munkabéradó rendszerint a munkabéreket növeli stb., stb. RICARDONAK az adóáthárításról vallott felfogása szoros összefüggésben áll jövedelemeloszlási tanaival és mondhatjuk, hogy ő jövedelemeloszlási elméletének stíljében oldja meg az adóáthárítás kérdéseit, mint jövedelemeloszlási jelenségeket.

Szemben SMITH és RICARDO adóáthárítási tanaival, amelyek kategorikusan állítják egyes adók áthárítható, másoknak át nem hárítható voltát és határozottan megjelölik, hogy egyes adókat kik, kikre háríthatnak át stb., a pénzügyi írók egy csoportja (VERRI, MANSFIELD, DICKSON, YOUNG, A. HAMILTON, CANARD, COURCELLE-SENEUIL, CHERBULIEZ, PRITZWITZ, THIERS, STEIN LÓRINC, DE BROGLIE, J. SHERMAN, LORD AVEBURY, D. A. WELLS stb.) azt tartja, hogy az adó nem egy bizonyos egyénre, vagy osztályra hárítódik át, hanem minden adó hatásában *eloszlik* az ország polgárai között, úgyhogy végeredményben annak hatása a kiegyenlítődésnek egyensúlyállapotát idézi elő s mintegy eltűnik az a gazdasági alanyok között. Emez az ú. n. *diffúziós elmélet*, optimista árnyalatának legkifejezettebb képviselője N. F. CANARD (Principes d'Économie Politique. Paris, 1801.). Az adóteher viselésének ez a diffúziós felfogása természetszerűen jövedelemeloszlásbeli magyarázatokon alapul. CANARD szerint pl. téves a fiziokraták tana, mely szerint minden adót a föld tulajdonosa visel. Szerinte háromféle járadék van: földjáradék (rente foncière), mely a mezőgazdaságba fektetett munkaeredmény, ipari járadék (rente

industrielle) az ipari tanult munka eredménye és a (rente mobilière), mely a kereskedelembe fektetett munkából ered. Minden adót ezekből a járadékokból kell megfizetni és semmiféle adó nem nehezdedhet végeredményben a létfenntartás céljából szükséges munkára (travail naturel). Minden adó áthárítódik, mert sérti e három járadékfajtának a természetes egyensúlyát. Minden adó sérti az eladási és a vételi kedvet és addig nem áll be nyugalom, amíg a csereforgalomban az adósnak és a vevőnek a vágya kiegyenlítve nincs oly módon, hogy az egyik is, meg a másik is viseli az adóteher felét. Az adó ily módon az összes eladók és vevők között eloszlik és kiegyenlítődik munkájuk kapacitása arányában éppen úgy, amint a közlekedőcsövek egyikébe öntött víz az összes csövekben egyenlő színvonalra fog helyezkedni. A gazdasági forgalom terén tehát az egyensúlynak ugyanaz a törvénye uralkodik, mint a folyadékok egyensúlya tekintetében. Azt lehet mondani, hogy ennek az egyensúlytörvénynek a következtében az adó végeredményben *szinte eltűnik* a társadalomban és annak súlyát senki se érzi meg. Elismeri, hogy az adóteher eloszlásához bizonyos időre van szükség. Ezért voltaképpen minden új adó rossz, mert megzavarja az egyensúlyt és minden adó jó adóvá válik, ha már régen áll fenn.¹⁹ Ezt a felfogást még erősebben fejezte ki PRITWITZ.²⁰ Szerinte arányos

STEIN LÓRINC az adóáthárítás egész tanát fogalomzavar szülöttének tartja. Szerinte minden adó mindenkiről mindenkire áthárítódik, mert az adót mindenki csak előlegezi a másik számára. A termelő előlegezi az adót annak részére, aki a terméket elfogyasztja. Minden esztendő adóinak összegét az illető esztendő termelésének kell többlet gyanánt (Überschuss) előállítania.²¹

A diffúziós felfogásnak vannak azonban *pesszimista árnyalatai* is (PROUDHON, BOLLES). PROUDHON szerint akárhogy erőlködik is az adótörvényhozás, végeredményben minden adót a fogyasztók viselnek. Minthogy a fogyasztók túlnyomó tömege szegény, minden adó igazságtalan, mert a szegényeket erősebben sújtja, mint a gazdagokat. Az adóztatás kérdése megoldhatatlan az emberi berendezések természeténél fogva, melyek végeredményben a dolgok természetétől függenek.²² BOLLES szerint az adóáthárítási folyamat bizonytalansága folytán minden adórendszer igazságtalanságokhoz vezet. Az egyik emberre igazságos adó igazságtalan a másikkal szemben. Az adóáthárításnak nincsen egyenletes törvénye, stb.²³

A diffúziós jellegű elméletek közé kell soroznunk W. ANDREAE felfogását a hozadéki adókra vonatkozólag. ANDREAE, mint a Spann-féle universalistikus irány híve, a pénzügytan terén is új utakon jár és figyelemreméltó új pénzügytani elméletet alkot meg.²⁴ Az adóáthárításra vonatkozólag egyedül

¹⁹ L. CANARD i. m. 10—12, 158, 168, 181, 197. lapok.

²⁰ M. v. PRITWITZ: Theorie der Steuern und Zölle, mit besonderer Beziehung auf Preussen und den deutschen Zollverein. Stuttgart und Tübingen, 1842. 116. l.

és igazságos adóztatást csak úgy lehet megvalósítani, ha állandó és változatlan adórendszerekkel dolgozunk, mert még a legterhesebb és legelhibázottabb adók is az áthárítás folytán egyenletesen és igazságosan oszlanak meg, ha már régen állanak fenn.

²¹ LORENZ v. STEIN: Lehrbuch der Finanzwissenschaft. 4. kiadás. Leipzig, 1878. 493—497. l. — Id. SELIGMAN.

²² PROUDHON: Contradictions économiques. Idézve SELIGMANNál i. m. 160. lap.

²³ ALBERT S. BOLLES. Lásd SELIGMANNál i. m. u. o.

²⁴ L. W. ANDREAE: Grundlegung einer neuen Staatswissenschaftslehre. Jena, Fischer. 1930.

a helyes értelemben megvalósított hozadéki adó (Sollertragsteuer, ellentétben a jelenlegi Istertragsteuer-hez) az, melynek alkalmazásával az adó terhelosztását, illetve áthárítását meg lehet határozni. Ez az adó teljes mértékben áthárítható a fogyasztóra. Ezzel szemben a jövedelmi, vagyoni, örökösödési és forgalmi adóknak az átháríthatóságát nem lehet meghatározni.

ANDREAE a hozadéki adó alatt (Sollertragsteuer) nem a jelenleg megszokott s egyes személyekre kirótt hozadéki adókat érti, hanem a teljesen tárgyiasított hozadéokra, vagyis a személyektől elvonatkoztatott vagyontárgyakra kivetett adókat. (Ilyenféle pl. a szigorúan tárgyi alapú hozadékihatászeri földadó.) Az adó az ő universalistikus felfogása értelmében socialpolitikai eszköz.

Van egy — főleg az ingatlanokra vonatkozó — felfogás az adóáthárításra vonatkozólag, mely az adót az adóalanyra nehezedeő olyan *tárgyi tehernek* fogja fel, amely az adótárgy tevéleges értékével szemben afféle passivumként jelentkezik, mintegy az állam részére kijáró kamat gyanánt, mely ennek folytán tőkésítve megváltható, vagy levonható, előre leszámlítható az állam javára stb. *Kapitalizációs* vagy *amortizációs* (tőkésítési vagy törlesztési) elméleteknek is nevezik ezeket. Ez a felfogás a fiziokratikus eredetű gondolkodásból ered, hogy t. i. a földadó mint egyetlen, vagy főadónem a telek értékét az adó tőkésített összegével csökkenti. Minthogy a telek értékét annak tiszta hozadéka határozza meg, e tiszta hozadékot csökkentő adó a telek értékét is csökkenti az adó tőkésített összegével. Angliában már a XVIII. század elején találkozunk ilyen nézettel, melynek szószólói TURGOT, BAUDEAU voltak különösen a fiziokraták közül, később az angol JOHN CRAIG. A németeknél FR. SARTORIUS, J. G. HOFFMANN és K. MURHARD annyira mentek ebben a felfogásban, hogy a földadót már nem is adónak, hanem afféle dologi tehernek tekintették, amely éppen a teher kapitalizált hatása folytán nem is adó többé. Minthogy a földadó a maga dologi teherbeli (Reallast) természetével csökkenti a föld kapitalizált értékét, voltaképen vagyonszűkítést jelent az és ezért elveendő és más adóval kell azt pótolni. (SELIGMAN 162—171. 1.)

Később DESTUTT DE TRACY²⁵ általánosította ezt a „kapitalizációs“ adóáthárítási felfogást az épületek és életjáradékok adóira is. Ezt a meglehetősen túlzó irányt kivülről csupán COURNOT²⁶ képviselte még. Szerintük az adó tulajdonképpen csak az *első* tulajdonost terheli, mert a későbbi vevők a vételárat a tiszta hozadék tőkésített értéke arányában fizetik, amelyből azonban leütik az adó tőkésített összegét. Ennek következtében később senki sem viseli már tulajdonképpen az adó terhet, miután azt az első tulajdonos amortizálta.

Angliában a földadó áthárításának tőkésítéses felfogását nagyon alátámasztotta az ottani *landtax*-nak 1798-ban behozott megválthatási rendszere. Innen keletkezett az a nézet, hogy a földadó nem adó voltaképpen, hanem dologi teher. A tőkésítéses adóáthárítási felfogás legtöbb képviselője azonban azt is hangsúlyozta, hogy az adónak ilyen tőkésített értékcsökkentő hatása csak akkor van meg az ingatlanokkal szemben, ha az egyéb természetű vagyónokra nem nehezedik ugyanakkor valamely hasonló természetű adónem. JOHN STUART MILL szerint a csupán egyetlen társadalmi osztályra kivetett külön adó igazságtalan és részleges vagyonszűkítés gyanánt hat, ha nem egyenlítik ki annak hatását más társadalmi osztályokra is kivetett hasonló adók. A kapitalizációs felfogás képviselői voltak még R. GIFFEN, HELFERICH, HOCK és SCHÄFFLE is. Ez utóbbi az adók egyéb neveire is általánosította ezt a nézetét. Az ő nyomán a holland PIERSON és PANTALEONI képviselik ezt az irányt. (SELIGMAN 167—187. 1.)

²⁵ Éléments d'Idéologie par Comte DESTUTT de Tracy. Paris, 1804.

²⁶ Recherches sur les Principes Mathématiques de la Théorie des Richesses par AUGUSTIN COURNOT. Paris, 1838.

Az adóáthárítás és adóviselés kérdésének eddigi felfogásárnyalataival szemben egyes írók kritikai álláspontra helyezkedtek. Főleg a SMITH—RICARDO és az optimista diffúziós felfogás egyes részeit fogadták el, vagy utasították vissza. Ezek közül az *ekletikusoknak* nevezhető írók közül a franciáknál különösen J. B. SAY, SISMONDI, GARNIER, PARIEU, LEROY-BEAULIEU, R. STOURM, DE ROOSENDAELE, a németeknél THÜNEN, RAU, HOCK, az angol-amerikaiaknál PRINCE-SMITH, JONES, BUCHANAN, JAMES MILL, SENIOR, MAC CULLOCH, J. STUART MILL, FAWCETT, CLIFFE-LESLIE, BASTABLE, PURDY, az olaszoknál GRAZIANI, NATOLI, TAVARONI emelhető ki. A magyarok közül MARISKA VILMOS, FÖLDES BÉLA és HELLER FARKAS említendők.

Így J. B. SAY szembeszáll CANARD diffúziós optimista felfogásával és szerinte nem lehet olyan egyszerűen és általánosságban eldönteni, hogy ki viseli az adó terhét, hanem a konkrét adónem és konkrét körülmények szerint lehet csak azt megállapítani. Az adók terhét — úgymond — a piaci helyzetek szerint azok viselik, akik azt nem tudják másokra hárítani, de nincs bizonytalanabb és változékonnyabb kérdés, mint az, hogy végeredményben kire nehezedik az adóteher.²⁷ Ugyancsak RICARDOVAL szemben a földadónak át nem hárítható voltát állítja. Egyébként lehetetlennek tartja az adóáthárítás részletes törvényeit felállítani.

Ugyancsak élesen szembeszáll RICARDO adóáthárítási tanával SISMONDI is.²⁸ Szerinte sohasem lehet előre megmondani, hogy a fogyasztási adók terhét ki fogja viselni. Hamis abstrakciónak mondja RICARDO tanát a különböző szakmabeli munkabérek kiegyenlítődésséről és egyensúlyáról.

PARIEU szerint az adóáthárítás és adóteherviselés részletes törvényeit szintén nem lehet előírni és megállapítani, mindazonáltal néhány általános elvet fel lehet e részben állítani. Főleg annyit, hogy az adóteher legalább közvetlenül a közvetlen adófizetőt fogja sújtani, ha annak az adótárgynak a kínálata, melyre az adó nehezedik, nem csökkenthető. Ha ellenben a kínálat csökkenthető, akkor az adót másokra is át lehet hárítani. Az adóáthárítás elől ki lehet térni az adóval sújtott tárgy fogyasztásának megcsökkentésével és ilyenkor az adó, vagy az eredeti adófizetőre hárítható vissza, vagy a népesség valamely más rétegére tolik tovább. Ez az általános elv PARIEU szerint a legkülönbözőbb adófajtákra alkalmazható.²⁹ LEROY-BEAULIEU csak elvétve s nem rendszeresen szól az adóáthárítás kérdéseiről, különben igen kiváló munkáiban.³⁰

RAU érdeme, hogy az adóáthárítás eshetőségeit és az adónak ebbeli hatásait részletekbe menően vizsgálta. Hét főpontba foglalja össze erre vonatkozó eredményeit. Többek közt kiemeli, hogy az adóáthárítás csak akkor következik be, ha az adófizetők oly nagy többségét bírja rá az áthárítás műveletére, hogy ezáltal a kereslet és kínálat viszonya eltolódást szenved. Figyelmeztet rá, hogy a különböző áruk különböző lehetőségeket nyújtanak arra, hogy áraikban az áthárítás helyet foglalhasson. Legkönnyebben általában a fogyasztókra lehet az adót áthárítani, ha t. i. az összes eladók megfelelő kínálat-csökkentéssel tudnak élni. Nem háríthatók át a fixfizetésűekre kirótt adók. Nehezen háríthatók át a javak minőségbeli fokaira kivetett adók. A járadék, munkabér és nyereség megadóztatásánál fontos kérdés, vajjon az adófizető

²⁷ Traité d'Économie Politique. Paris, 1802. 562—566. 1.

²⁸ J. C. L. SIMONDE DE SISMONDI: Nouveaux Principes d'Économie Politique. Paris, 1819. VI. könyv, 6. fejezet.

²⁹ M. ESQUIROU DE PARIEU: Traité des Impôts etc. Paris, 1866. 2. kiad. 68. 1., idézve SELIGMANNÁL 176. 1.

³⁰ L. SELIGMANNÁL is i. m. 178. 1.

tőkebefektetéseiben való változtatásokkal kivonhatja-e magát, vagy sem az adó terhének viselése alól. Végül figyelmeztet arra, hogy az igazságtalan adórendszer hátrányait nem lehet egyszerűen adóáthárítással kirekeszteni³¹ stb.

Nagyértékűek HOCK megállapításai is főleg kritikai szempontból. Szembeszáll a diffúziós elmélet optimizmusával. Megengedi, hogy az adók áthárítása egy bizonyos időre egyensúlyt eredményez, de ez nem valami állandó jellegű dolog, mert a piac körülményeinek változásai folyton újra és újra megzavarják azt. Hangsúlyozza, hogy az adóáthárítás okozta egyensúly-állapot nem mindig igazságos, vagy jótékony. Ellenkezőleg. Az adóáthárítás gyakran csak még jobban elmérgesíti az eredetileg elkövetett igazságtalanságokat. Érdeme, hogy először veszi tüzetesebb vizsgálat alá az áthárítás különböző eseteit: a továbbhárítást, a visszahárítást és az elhárítást. Hangsúlyozza az adónak mint költségelemnek természetét az adófizető és az áthárítás szempontjából.³²

Az angol írók közül a Smith—Ricardo-féle felfogással szembeszállottak: RICHARD JONES és DAVID BUCHANAN.

SENIOR keveset foglalkozik az áthárítás kérdéseivel, de tagadja RICARDO-nak abbéli felfogását, hogy a föld termékeire vetett adók (a tizedek), a fogyasztóra hárítódnának át, mert míg az iparcikkeknél az adó emeli az árat, addig ez a jelenség a föld termékeinél nem következik így be. Végeredményben tehát a földbirtokos viseli a tized terhet. (Political Economy. London, 6. kiadás, 1872. 120. s a köv. l.)

A két MILL és MAC CULLOCH szintén eklektikusak RICARDOVAL szemben az adók hatását illetően. Utóbbi figyelmeztet arra, hogy a nyereségre vetett adó nem okvetlenül az árat emeli, hanem a termelési költségek csökkentéséhez is vezethet jobb előállítási eljárások bevezetése útján. (SELIGM. 184. l.)

CLIFFE-LESLIE már mélyebb kritikával boncolja az orthodox tanoknak az adóáthárításra vonatkozó elméletét. Az adókat — úgymond — csak a *valóságos* életviszonyok között, a valóságos bérekből, nyereségekből, vagy más anyagi forrásokból azonnal fizetik. Nem pedig a közgazdászok által a dolgok „további folyamányaiként“ elgondolt abstrakciókból és hypothesisekből. Ő tehát a gazdasági élet enyenetlenségeire és *surlódásaira* mutatott rá, bár az adóknak csak kevés fajával foglalkozott. (SELIGM. 185—6. l.)

A *socialisták* áthárítási elmélete határozottan pártelmélet, mely súlyát elterjedtségének köszönheti. LASSALLE közvetett adónak tekint minden adót, mely a személyes jövedelmet, vagy személyes vagyont nem közvetlenül terheli meg, így nemcsak a fogyasztási és forgalmi, hanem a telek- és iparadókat is. Mindezek a közvetett adók a munkást terhelik, mert a munkás béréből — mielőtt az éhenhal — mindig el lehet venni valamit. (190—1. l.)

Egy csomó író SELIGMAN módszerüknél fogva a *kvantitatív* vagy *matematikai* elmélet követői címén csoportosít. Közülük COURNOT (Recherches sur les Principes de la Théorie des Richesses. Paris, 1838. VI. és VIII. fejezet) csak az árukra kivetett adók áthárításával foglalkozik. Vizsgálódásait azonban nem tartja kielégítőknak az áthárítási problémákra vonatkozólag. Egy másik francia matematikus FAUVEAU a diffúziós felfogás optimizmusával száll szembe. Míg egy angol matematikus: FLEEMING JENKIN szerint: a fogyasztási adók abban az arányban hárulnak az eladókra és vevőkre, amely arányban csökken az eladótól beszedett ár a vevő részéről fizetett ár emelkedéséhez viszonyítva. (SELIGMAN, 192—4. l.)

³¹ K. H. RAU: Grundsätze der Finanzwissenschaft. Heidelberg, 1832. 5. kiadás 1864. III. k. 412—417. l.

³² CARL FRH. V. HOCK: Die öffentlichen Abgaben und Schulden. Stuttgart, 1863. 91—96. oldal.

MAFFEO PANTALEONI egész kötetet szentelt az adóáthárítás kérdésének (Teoria della Traslazione dei Tributi, Roma, 1882). Elméletét a matematikai formában kiépített költségelméletére fektette le és ennek alapján foglalkozik néhány főadófajtának áthárítási kérdéseivel. Munkája — úgymond SELIGMAN — a legterjedelmesebb eddig, amit erről a kérdéstről írtak, hibája azonban, hogy áthárítási tanát is gazdasági elméletére építette, melynek beigazolódása még kétséges. Hibái dacára a legjobbnak mondható elméleti szempontból SELIGMAN szerint PANTALEONI munkája, bár a nyereség- és ingatlanadóról szóló tanait téveseknek tartja és egyébként későbbi nézetei sem fedik többé áthárítási elméletét. (SELIGMAN 194—5. l.)

Az *osztrák iskola* jelesei (MENGER, WIESER, BÖHM-BAWERK, SAX) nem foglalkoznak az áthárítás tanával. WALRAS túlságos egyszerűen végez az áthárítás problémájával s később vissza is vonja az adóra vonatkozó tanait. (Théorie critique de l'Impôt. Paris, 1861. — Éléments d'Économie Politique Pure. Paris, 1896. 3. kiadás.) (SELIGMAN 195—6. l.)

Igen éleselméjű a svéd KNUT WICKSELL (Finanztheoretische Untersuchungen nebst Darstellung und Kritik des Steuerwesens Schwedens. Jena, Fischer. 1896.) felfogása. Szerinte az áthárítás tana eddig a termelő és fogyasztó viszonyát vizsgálta, holott a probléma komplikáltabb, mert az adóáthárítás kérdése a termelés folyamatában a föld, munka és tőke együttműködésénél fogva a mezőgazdák, munkások és tőkések osztályát érdekli. BÖHM-BAWERK álláspontjára helyezkedik abban a tekintetben, hogy valamely termelési ág termelékenysége annál nagyobb aránylag, minél hosszabb a termelés, vagy a tőkebefektetés felhasználhatósági időtartama. Ezen az alapon vizsgálja azokat a különféle elemeket, amelyek az adóáthárítást befolyásolják. Kár, hogy sok önkényes oly feltevésből indul ki, mely az életben nem állja meg a helyét. (SELIGMAN 196—7. l.)

A matematikai módszerre vonatkozólag megjegyzi SELIGMAN (és megjegyzései találók a pénzügytan matematikailag művelt részei szempontjából is), hogy azokra nézve, akik a magasabbrendű matematikában járatosak, az adónak az árakra való állítólagos kihatását szinte kínos pontossággal lehet *illusztrálni*. Ennek az előnynek azonban súlyos árnyoldalai is vannak. Az algebrai formulákat tökéletes pontossággal lehet ugyan kidolgozni és levezetni, csak hogy a legkisebb tévedés valamely képletben halomra dönti az egész következtetést. Hozzájárul ehhez, hogy a matematikai szemlélet a helyzeteknek többnyire olyan leegyszerűsítését végzi el elméletileg, amilyen a gyakorlatban sohasem találó.

COURNOT példája mutatja — úgymond —, hogy a nemzetközi értéknek szerencsétlen matematikai kezelése mily szakadékot hozhat létre a gyakorlati gazdasági élet és a matematikai szobatudós között. (199—200. l.)

A közgazdaságtan matematikai művelői között kiváló gondolkodók voltak, kiknek sikerült a tiszta elméletnek sok homályát eloszlatni, *csak hogy nem annyira az ő matematikájuk, mint erős analitikai tehetségük által*. Ezért semmi csodálkozni való nincs benne, ha az adóáthárítás tanához is a legértékesebb adalékok egynémelyikét szolgáltatták. (I. m. 200—201. l.)

SELIGMAN egyébként az adóáthárításra vonatkozó saját felfogását a következő 11 pontba foglalja:

1. Minél tartósabb a megadóztatott tárgy, annál hosszabb sorozatú évi fizetések kell adó fejében teljesíteni és a jövőbeli fizetések annál súlyosabb terhet fognak jelenteni, minél későbbi tulajdonosok hárítják vissza azokat az eredeti tulajdonosra.

2. Monopolcikkeknél az árat nem a határtermék állapítja meg. Ezért az adót nem lehet itt olyan könnyen áthárítani, mint a határtermék emelkedő költségeinél.

3. Minél általánosabb és minél kevésbbé kivételes valamely adó, annál szűkebb lesz az az adómentes terület, amelyre az érdekelt termelők menekülhetnek, tehát annál inkább veszik a termelők magukra az adó terhét.

4. Ha a tőke le van kötve és mozgékonyasága meg van akadályozva, akkor az áthárítás csekélyebb és lassúbb, mint ellenkező esetben.

5. Állandó kereslet mellett a termelők áremeléssel a fogyasztóra hárítják át az adót. Ha azonban a kereslet ebben a tekintetben érzékeny, akkor a termelők az adónak egy nagyobb részét magukra veszik, vagy közülük egy páran abbahagyják a termelést.

6. Ha bizonyos jószágmenyiségnek a különböző részeit igen különböző áron állítják elő, akkor a kisebb szolgáltatási képességű termelőket tönkretetheti egy olyan adó, amelyet a nagyobb szolgáltató erejük még könnyen elviselnek.

7. Ha valamely jószágot csökkenő költségekkel lehet előállítani, akkor a fogyasztó valószínűleg jobban érzi az adó súlyát, mintha állandó, vagy emelkedő költségekkel dolgozó iparágbeli javakról van szó.

8. Minél jobban érinti valamely adó a nyereségtöbbletet, mint a határnyereséget, annál kevésbbé valószínű az áthárítás, minthogy az ár a határköltségekhez alkalmazkodik.

9. Minél kisebb az adó, annál kevésbbé zavarodik meg az egyensúly a kereslet és kínálat között és annál kisebb lesz az a hatás, melyet valamely áthárítás előidéz, vagy megakadályoz.

10. Ha az adó nem arányos, hanem differenciális, annál erősebb, vagy gyöngébb lesz annak az áthárításbeli hatása aszerint, amint progressiv vagy degressiv az illető adó.

11. Ha valamely áru fogyasztási tárgy, akkor a már a fogyasztóra hárított adót a fogyasztó fogja véglegesen is viselni. Ha ellenben termelési jószág, akkor az áthárítási folyamat újra kezdődik és folytatódik. (SELIGMAN i. m. 241—242. l.)

Az adóhatások elméletét adja W. MILDSCHUH is (Handbuch der Finanzwissenschaft. J. B. C. Mohr Tübingen, 1926. I. k. 490—505) és szerinte az adóáthárítás kérdéseinek rendszeres vizsgálata alapján világossá kell lennie annak, hogy milyen tarthatatlan és alaptalan azoknak a tudományos köröknek a skepticizmusa, amelyek azt hiszik, hogy az adóteher megoszlása pusztán hatalmi kérdés és ezzel szemben az adók faja és természeté nem fontos. (505. l.) Ellenkezőleg a különböző természetű adóknak hatásait gondosan kell vizsgálnunk.

Minden adó két irányú hatást gyakorolhat az alája eső személyekkel szemben: vagy megfizetik az adót, vagy kitérnek előle. PANTALEONI és NATOLI nyomán MILDSCHUH az első esetben az *adóütközésről* (percussione, Steueranstoss), a másodikban *adókikerülésről* (evasione, Steuerausweich) beszél. (495. l.)

Az adókikerülés lehetősége elsősorban azon múlik, vajjon részleges-e, vagy általános-e az adó? A részleges adót úgy lehet kikerülni, hogy a munkát és tőkét más meg nem adóztatott, vagy kevésbbé sújtott iparágban hasznosítják, vagy megváltoztatják a termelési eljárást. A részleges adó kikerülése tehát könnyebb. A lokális jellegű adók kikerülési módja vagy az, hogy az adóalany máshová költözik (személyes menekülés az adó elől), vagy hogy ipartelepét helyezi át (tárgyi menekülés).

Ha az adó valóban *általános* és minden egyes állapotot ér, akkor nem lehet a megadóztatott cselekmény, vagy állapot helyett adómenteset találni. Az ilyen adót tehát nem lehet kikerülni, illetőleg áthárítani.

A *járadékokra* vetett adó külön elbírálást igényel, minthogy itt az adó csupán egy fölöslegből elkanyarított összeget, tehát fölöslegkvótát jelent. Ezek az adók tehát szintén nem kerülhetők ki. Ugyancsak nem kerülhetők ki az

adóaktusok egész komplexumát terhelő adók, pl. az ú. n. engedélyi adók. (495—7. 1.)

MILDSCUH szerint helytelen az a felfogás, amely az adónyomás (Steueranstoss) hatásának tulajdonítja mindazokat a további hatásokat, amelyeket az adóáthárítás problémájánál meg szoktunk figyelni. Az adótól árváltoztatások útján való szabadulásnak a pusztá vágya még nem hozhat létre ilyen természetű árváltoztatásokat, ha a kereslet és kínálat oldalán nem változnak meg az objektív feltételek. Az *adókkikerülés* (Steuerausweichung) az a tényező, amelyből minden elsőfokú további hatások kiindulnak. Az adó nyomása azáltal terjed át a keresleti és kínálati oldalra, hogy valamely adóköteles cselekményt az adóra való tekintettel nem tesznek meg és ennek következtében a másik oldalon ugyanolyan számú szerződéskötő fél hagyja abba az illető cselekményt és esik el annak előnyeitől. (497—8. 1.)

5. A magyar írók közül az adóáthárítás törvényszerűségeinek vizsgálatával behatóbban HELLER FARKAS foglalkozott. (Pénzügytan. Budapest, 1920 160—189. 1.) Kiemeli, hogy a modern árelmélet csupán az árhatárokat véli a kereslet és kínálat adott viszonyai által feltétlenül megállapítottaknak. Ennek megfelelően az adók hatását az áralakulásra szintén nem láthatja olyan feltétlennek és az árelemek természete szerint biztosan meghatározottnak, mint a régi felfogás.

Úgy a kínálat, mint a kereslet szerkezete jelentékenyen befolyásolja az adóáthárítás lehetőségeit. A modern árelmélet tanulsága gyanánt azonban *a kínálat könnyebben indíthatja meg az áthárítási folyamatot, mint a kereslet*. Éppen ezért *a fogyasztási javak piaca az adóáthárítási törekvéseknek közvetlenül könnyebben enged teret, mint a termelési javak piaca*.

Azt, hogy mely osztályok vállain fog végeredményben az adóteher megmaradni, nem lehet tisztán jövedelmi ágak szerint megítélni.

Könnyen áthárítható adók mindenekelőtt a *fogyasztási adók*. Viszont *alig áthárítható adók a személyi adók*, továbbá a vagyoadó. Egyenesen *átháríthatatlan adó az örökösödési adó, a nyereségyadó és az egyszeri vagyoadó*. *A középben állanak a hozadéki adók*, amelyek a termelési költségeket ugyan befolyásolják, de a befolyásolás nem történik azzal a közvetlenséggel, mint a fogyasztási adóknál. Különleges helyet foglalnak el végül a *forgalmi adók*, mert hatásuk a piaci konkrét viszonyainak változásai szerint változó.

6. Az adóáthárításnak figyelemreméltó „positiv elméletét” nyújtja az egyes adók különleges áthárítási magyarázata mellett újabban MERING „Die Steuerüberwälzung” című könyvében. Általános elméletében, amelyben „ideáltipikus” eseteket kíván tárgyalni, a zavaró eltérések kiküszöbölésével, tehát erős abstrahálással, a határhaszonelmélet stíljében BÖHM-BAWERK, illetőleg MENGER izolált cseréjéből indulva ki, vizsgálja a *monopoltermelő adóáthárítási lehetőségeit* és arra az eredményre jut, hogy a monopoltermelő termelése változatlan, emelkedő vagy csökkenő költségekkel történhetik. Ha valamely iparág csökkenő költségekkel, vagy növekvő haszonnal dolgozik, akkor az adó következtében beálló áremelkedés *nagyobb* lesz, mint változatlan költségekkel való termelés esetén. Ennek oka, hogy minden áremelkedés többé-kevésbé csökkenti úgy a keresletet, mint a termelést. A termelés megszűkítése pedig a termékegységnek drágítását jelenti.

Ha ellenben valamely ipar a növekvő költségek, vagy a csökkenő hozadék törvényének van alávetve, akkor az áremelkedés caeteris paribus *kisebb* lesz az adó következtében, mint a változatlan költségek esetében. Az adónak áremelő tendenciájára tehát a termelés költségeinek emelkedése mérséklőleg hat.

Verseny esetén a különféle szolgálatokra (Diensteleistungen) vetett adó áthárítása a munkakeresletnek, illetőleg a munkakínálatnak rugalmasságától függ. Téves tehát PANTALEONINAK az a felfogása, mely szerint az áthárítás

lehetősége és mértéke valamely kedvező konjunktura jelenlététől vagy jelen nem lététől függene stb. (74. l.)

A földjáradékra vetett adónak átháríthatósági kérdése MERING szerint is külön vizsgálatot igényel. Míg a monopoltermelő az adóját, vagy annak egy részét át tudja hárítani, mert a kínálatot és ezzel az árat szabályozni tudja, addig a rendes földjáradék élvezője nincs ilyen helyzetben.

A földjáradékra kivetett adó és a más járadékfajtákra rótt adók hatása között nincs elvi különbség. Egyik sem hárítható át. Nem hárítható elvileg (principiell) át az ipari üzemben elért járadék adója, valamint a személyes (de nem monopol jellegű) tulajdonságok folytán élvezett járadékokra vetett adó sem. (78—9. l.)

Az adó továbbhárítására és visszahárítására nézve is az áthárítás törvényei érvényesek. Erre vonatkozólag korrigálni kell — úgymond — azt a SMITH és RICARDO-féle felfogást, hogy a termelőkre vetett adó a termékárakat emelvén, munkabéremeléshez is vezet. Ma már ugyanis nem a létminimum határozza meg a munkabér mértékét. Ennélfogva nem lehet a munkást közvetve, vagy közvetlenül terhelő minden adó átháríthatóságáról ugyanazt a nézetet vallani. A kérdés tehát oda módosul, van-e és mily mértékben van ilyen adóknak áthárítási lehetőségük?

Az adóamortizáció kérdései szerinte nem szoríthatók a földadóra, mint valamikor hitték, hanem más adóknál is aktuálisak azok hasonló körülmények mellett. (90. s köv. l.)

Az adóáthárítás — mialatt a termelőkenységnek valamely adó következtében beálló növekedését érti (Steuereinhaltung, Abwälzung) — nem az áthárítás jelenségei körébe tartozik, de helyes dolog azt összefüggéseivel fogva ezzel együtt tárgyalni, annál inkább, mert gyakorlati jelentősége jóval nagyobb, mint ahogy eddig feltételezték stb., stb. (97. s köv. l.)

Az egyes konkrét adónemek gyakorlati átháríthatósága tekintetében azt vallja, hogy a mezőgazdaságra és a mezőgazdasági termékekre kivetett adók csak annyiban háríthatók át, amennyiben a mezőgazdasági termékek árai az adó következtében emelkednek. Bárhogyan vetik is ki az adót (pl. az átlagos hozadékra, a föld telekértéke alapján, forgalmi adóképen stb.) adóáthárítás lehetősége csakis *áremelkedés* folytán állhat elő. Egyébként főleg három körülmény nyomja rá bélyegét a mezőgazdasági termelésre, hogy t. i. bár nem minden, de igen sok mezőgazdasági termék kereslete kevésbé rugalmas, hogy kevésbé elastikus a mezőgazdasági kínálat is az álló tőke túlnyomó arányánál fogva és hogy a legtöbb mezőgazdasági termék világszerte áru. (121—122. l.)

A városi ingatlanok (Grund und Boden) adóját régi lakásoknál a háztulajdonos viseli. Ha ellenben az új építkezéseket is sújtja az adó, akkor kizárólag a bérlők fogják azt viselni, akár együtt van az épület a telekkel megadóztatva, akár külön. Mihelyt azonban a jobbfekvésű városi ingatlanok erősebben vannak a kedvezőtlen fekvésűeknél megadóztatva, az adó a háztulajdonost fogja terhelni. Ugyanez az eset, ha minden városi telek járadékot nyújt, t. i. ha új építkezések nem jönnek szóba. Az új építkezéseket is sújtó adó természetesen csak akkor hárítható át egész terjedelmében a bérlőre, ha más tőkebefektetési módok adómentesek, vagy enyhébben vannak megadóztatva. Az adóáthárítási viszonyok ugyancsak másként alakulnak akkor, ha valahol az összes házak és telkek egy monopoltulajdonos kezén vannak stb. (45—50. l.)

MERING szerint az ipari és kereseti adó terén igazolódhatnak leginkább az áthárításnak elméletileg megállapított szabályai. Az eladó monopóliumhelyzete, továbbá az a kérdés, hogy forgalmi adót vagy másfajta adót vessünk-e ki, itt nyer különös jelentőséget.

Az ipari termékek áralakulásának általános feltételei lényegesen különböznek a mezőgazdaságiaktól. Az ipari cikkek kereslete általában jóval elastikusabb a mezőgazdaságiakénál, de rendszerint ilyen a kínálatuk is. Figye-

lembe kell venni továbbá, hogy sok ipari terméknek nincs világiaca, hanem csak korlátolt területű fogyasztása.

Különös jelentőséggel bír itt annak a kérdésnek a szempontjából, hogy valamely adó mennyire emeli az árat az a körülmény, hogy a termelésnek melyik stádiumában sujtja a fogyasztóra áthárítandó adó a terméket. Szemben SELIGMAN és PANTALEONI ellenkező felfogásával, a termelő által teljesített adófizetés az adóösszeg kamataival együtt kell, hogy növelje az árat, hiszen sokszor jóval előbb kell azt a termelőnek lerónia, különösen ott, ahol a termelés időszaka hosszú. Igen tanulságosan tárgyalja mindezek alapján MERING a német általános forgalmi adónak, a német kiskereskedelmi fényűzési, a fogyasztási, az egyenes fényűzési és vigalmi adóknak, a porosz iparadó 1923., 1924. és 1925. évi rendelkezéseinek, a francia pátensi adónak, valamint az ipari vámoknak az adóáthárítás tekintetében való hatását.

A munkabéradó átháríthatósága dolgában kevés különbséget okoz az, vajjon jövedelmi vagy hozadéki adó alakjában van-e az adó kiróva. A vagyontalan munkásnak ugyanis nincs választása pályák tekintetében. A kvalifikáltabb munka megadóztatásának átháríthatósági viszonyai már komplikáltabbak. (177—8. l.)

A tőke, illetőleg tőkehozadék vagy tőkejövedelem adóinak átháríthatása szempontjából az első kérdés, hogy a tőkekölcsönzőre, vagy a tőkét kölcsönvevőre van-e az adó kiróva, vagy a kettő között megosztva. A részvényes is hitelező jelleggel bír. Ezenkívül a tőkeadó általános és részleges is lehet.

Ha egy olyan tőke-, illetőleg tőkejáradékadót tételezünk fel, mely nemzetközileg egyelőre érne minden tőkefajtát, az ilyen adót nem lehetne áthárítani. Az általános tőkeadót tehát — legalább is egyelőre — a tőkés viseli. Később a csereforgalom során, ha a tőke termelékenysége tekintetében a különböző tőkebefektetések között nagyok a különbségek, sokkal inkább sikerülhet a tőkére vetett adó áthárítása.

A nem internacionalis, tehát egy-egy ország jelenlegi tőkeadói annál inkább átháríthatók, minél kevesebb fajtáját éri a „tőkehozadékoknak“. PANTALEONI átháríthatatlan tőkeadónak tartja azt az adót, mely igazán általánosan és arányosan a kölcsönvevőkre volna kiróva. (200—211. l.)

A nem szerző vagyona (luxustárgyak, parkok, festmények stb.) vetett adó át nem hárítható, legfeljebb visszahárítható, ha az adó az illető tárgyak vásárlásától visszariaszt. (215. l.)

Az általános vagyoadóról azt mondta MERING, hogy az — ha t. i. a német birodalmi típus szerint van megalkotva — személyi adó, mely alól az adóalany elvileg nem vonhatja ki magát. Ennek dacára egyik adóalanyt erősebben sujthatja az, mint a másikat. Az ebből származó egyenlőtlenség aztán adóamortizációhoz vezethet, esetleg pedig bizonyos kereseti ágakban árnyékedést idézhet elő. (216. l.)

Igen figyelemreméltó MERING kritikája az általános jövedelmi adóval szemben az átháríthatóságot illetőleg. Az általános jövedelemadót — úgy mond — a tudomány és gyakorlat különösen igazságos adónak tartja, főleg két okból. Mert még mindig majdnem átháríthatatlan adónak tartják, főleg általánossága miatt, abból a felfogásból kifolyólag, hogy csak a különadókat lehet áthárítani. Ez a felfogás azonban nagyon téves. (217—218. l.)

A másik okot, ami miatt az általános jövedelemadót többnyire átháríthatatlannak tartották. H. MAYER fejtette ki. A jövedelemadó megítélésénél t. i. a jövedelem fogalmára gondolnak, mely bizonyos jószágszaporodásoknak egyszemélyhez való viszonyát fejezi ki. Ezt a jószágszaporulatmennyiséget aztán függetlenül gondolják el azoktól a hozadéki forrásoktól, amelyből annak egyes részei származnak. Mihelyt pedig figyelmen kívül hagyják azt, hogy a jövedelem alanya a hozadéki forrásokból nyeri a jövedelmét és a jövedelmet ezektől függetlenül, elő kell állnia annak a véleménynek, hogy a jövede-

lemre vetett adót nem lehet áthárítani. Ha ellenben szem előtt tartjuk azt az összeköttetést, amely a valóságban fennáll a jövedelem és az egyes hozadéki források között, mindjárt látnunk kell, hogy a jövedelemadót át lehet hárítani.³³ Ezért H. MAYER nem pártolja a német-osztrák jövedelemadórendszer és helyettük olyan adókat ajánl, melyekről tudni lehet, hogy azokat át lehet és miként lehet áthárítani, vagy olyanokat, melyekről tudjuk, hogy át nem háríthatók (vagyis egyrészt hozadéki és fényűzési adókat, másrészt a monopójáradékok, a tiszta különbözeti járadékok, vagy vagyonaátruházások stb. megadóztatását).

MERING szerint a jövedelmi adó átháríthatatlanságába vetett hit téves volta dacára, helytelen MAYERnek az a felfogása, hogy azt az általa javasolt adókkal kellene helyettesíteni, mert ezeknek átháríthatósági mértékét sem tudjuk pontosan megadni. A jövedelmi adó átháríthatóságának szempontjából — úgymond — fontos az a kérdés, vajjon a jövedelemadó állandó, vagy pedig — mint Angliában — évenként változóan magas kulccsal van-e kiróva? Az utóbbi esetben — ha t. i. az adóösszeg változása lényeges nagyságú — az áthárítás sokkal nehezebb dolog, mert ha az adófizető nem tehet előre pontos számítást arról, hogy belátható időn belül mekkora adóterhet kell viselnie, nem is fogja árszabályozó rendelkezéseit az adótól függővé tenni. (219—220. l.)

Az örökösödési adót az általános vélemény át nem háríthatónak tartja. Az a vélemény (MANN), hogy a hagyatéki adó (Nachlass-Steuer) áthárítható, mert annak terhe a hagyatéki tömegekről mint személytelen adófizetőről az örökösökre hárítódik át, téves, mert az adó terhét mindig a hagyatéki vagyon tulajdonosa viseli és sohasem maga a hagyatéki.³⁴

Az értékelkedési adó szorosabb értelemben vett átháríthatóságáról MERING szerint nem lehet szó, de elismeri, hogy kiválthat az értékelkedési adó is bizonyos „másodfokú adóhatásokat” pl. kamatlábemelést vagy munkabérsökkentést, amelyeket azonban nem lehet tulajdonképeni adóáthárításnak tekinteni. (223—225. l.)

Az ajándékozási adó hatását az ajándékozások átlagos nagy tömegénél röviden úgy jellemzi MERING, hogy annak terhe az ajándékozó és az ajándékozott között oszlik meg.

A forgalmi adók egyes fajtáinak átháríthatóságát vizsgálván, a tulajdoncserére vetett adót, illetőleg mindenekelőtt különbséget kell tennünk MERING szerint a mezőgazdasági és városi ingatlanátruházás és az átruházás alkalmával megállapított értéknövekedés megadóztatása között. A mezőgazdasági ingatlanátruházásra nézve nem fogadja el SMITH ADÁMnak az egykori angol viszonyok által indokolt abbéli nézetét, hogy az ingatlanátruházásra vetett adót a vevő viseli, hanem MERING szerint az adó többnyire az eladót fogja terhelni. Az ingatlanok kereslete ugyanis elastikusabb, mint a kínálata. Ez alól az általános szabály alól azonban — úgymond — lehetnek nem jelentéktelen kivételek és t. i. ha egy-egy ingatlanra sok vevő áhítozik, akkor az adót a monopolistikus eladó viseli, izolált csere esetén pedig (egy eladóval szemben csak egy vevő) annak terhe mindkét fél között egyenlően oszlik meg. Mint-hogy pedig általánosságban az ingatlanátruházási adó egy részét (bármire van

³³ HANS MAYER: Verhandlungen des Vereins für Socialpolitik. Bd. 172. 312—313. l.

³⁴ L. MERING i. m. 220—221. l. Ellenkező véleményben van MANN. Szerinte a valóságban kétféle örökségi adó van. Hagyatéki adó, amelynél a hagyatéki afféle személytelen adófizetőnek van tekintve, ennek terhe áthárul az örökösökre és örökösödési, mint gazdagodási adó (Erbenfallsteuer), mely bizonyos esetekben szintén áthárítható. (L. F. K. MANN: Überwälzung der Steuer Hdwb. der Staatswissenschaft. 4. kiadás, 354—55. l.)

is kiróva) mindenesetre az eladó viseli, ennél fogva az ilyen adó bizonyos mértékben csökkenti az ingatlanok értékét, mert az adó abban a mértékben, amennyiben azt az eladó viseli, adóamortizációhoz vezet. (228—229. l.) A mezőgazdasági ingatlanoknak átruházásakor kivetett *értéknövekedési* adót MERING általában véve átháríthatónak nem tartja, mert szerinte az ingatlan kínálat merevebb, mint a kereslet s mert kínálati árat az értéknövekedési adó csak igen kevésbé befolyásolhatja, minthogy a mezőgazdasági ingatlanoknál az értéknövekedés nem szokott oly gyors és jelentékeny lenni, mint a városi telkeknél stb. (229. l.)

Városi ingatlanoknál az ingatlanátruházási adó áthárítását illetőleg általában a mezőgazdasági ingatlanok adásvételére vonatkozó áthárítási szabályok érvényesek, azzal a megjegyzéssel, hogy az a szabály alól való kivételek a városi ingatlanoknál nagyobb szerepet játszanak. (231. l.)

A városi telkek értéknövekedésének az a sajátja, hogy az sokkal általánosabb és nagyobb mértékű szokott lenni, mint a mezőgazdasági telkeknél. Ennél fogva az eladásra kerülő városi telkek árában sokkal nagyobb az értéknövekedési hányad. Az értéknövekedésre az eladáskor kivetett adó ily módon az eladásra kerülő telkek nagyobb részét és az eladási árak is nagyobb hányadát éri, mint a mezőgazdaságban. Ennek következtében az eladási ár is nagyobb eltulodást szenvedhet a városi telkeknél az értéknövekedési adó következtében és az adónak a terhe részben a vevőre fog hárulni. Különösen inflációs időkben hárítható át az amúgy is megnövekedett értéknövekedés adóterhe a vevőre. Szilárd pénzürtékű korszakokban ellenben rendszerint az eladó viseli az értéknövekedési adó terhét, mert ilyenkor ilyen adó alá nem eső ingatlanok is szerezhettek. Végeredményben tehát azt lehet megállapítani az ingatlanátruházásokra vonatkozólag, hogy az átruházási adó terhét nagyobb részben az eladók és kisebb részben a vevők viselik, míg az értéknövekedési adó egész terhét rendszerint az eladó viseli. (231—232. l.)

Egyéb forgalmi adók közül a váltóbélyeg, mint adó terhét kereskedelmi váltóknál, amennyiben áruszállításnál a termelő állítja azt ki, alig lehet a fogyasztókra áthárítani. A tisztán adós és hitelező közötti váltóviszonyt illetőleg nem kétséges, hogy a váltóbélyeget az adós fogja viselni. (233—234. l.)

A *nyugtábélyeg* terhének viselését bajosabb meghatározni a nyugtázási rendszerek különbözősége miatt, de annak terhe sokkal inkább sújtja a kisüzemeket, mint a nagyokat.

A *ceskkadóval* (t. i. a csekkre vetett bélyegadóval) a bank rendszerint a felet terheli meg s így terhét őreá hárítja. Ezzel szemben a ceskkadó csökkenti végeredményben a letétek mennyiségét s ha a letétek csökkennek, a bankok nagyobb letéti kamatot hajlandók fizetni. Ily módon a letevők közvetve visszaháríthatják a ceskkbélyeg terhét a bankra. (L. i. m. 235—6. l.)

Az *alapítások és tőkeemelések* megadóztatásánál (ilyen alá esik pl. a német 1922. IV. 8. németbirodalmi törvény szerint a keresetre alakult társaságok alapítása és tőkeemelése, amelyek közül a részvénytársaságok és korlátolt felelősségű társaságok adója jóval nagyobb), ha monopolvállalatról van szó, akkor az ilyen egyszeri adó át nem hárítható. A versenyben álló vállalatok egy részénél sikerülni fog az árakat emelni az adó folytán. Tőkeemelések adói rendszerint nem háríthatók át. (236—7. l.)

A különféle kamatozó *értékpapírok* kibocsátására vetett adó áthárítási kérdésére nézve elsősorban azt kell megállapítani, vajjon az adót a kibocsátó vállalkozó a fogyasztókra háríthatja-e és amennyiben ez nem történik meg, nem terheli-e a kibocsátási adó részben a hitelezőt a papiros netto kamatlábnak mérséklése alakjában? (237. l.)

A kibocsátási adó a belföldi termelőre aligha lesz áthárítható. Az adó hatását a kamatára úgy kell megítélni, mint a tőkére vetett adóknál. Így az adónak valószínűleg egy kis része fog a belföldi hitelezőkre áthárítani, míg a

külföldi hitelezőkre a gyakorlatban ez sem lesz lehetséges. Az a körülmény, hogy a tőkét más vállalkozásokba is be lehet fektetni, mindenesetre nagyon megnehezíti a kibocsátási adó terhének a hitelezőre való áthárítását. (237—238. l.)

A *tőzsdei forgalomra vett adó* (Börsenumsatzsteuer) áthárítására nézve az *árutőzsdebeli* forgalmi adót illetőleg az a kérdés merül fel, vajjon ez az adó az általános forgalmi adónak az analogonja-e, vagy pedig fogyasztási adóként hat-e, mely a fogyasztási jószág árát emeli? Az árutőzsdék valóban az áralakítás szervei, de arról szó sem lehet, hogy a termelt áruk forgalmának nagyobbik részét a tőzsdék közvetítenék. Az árunak adóáthárítás útján való általános áremelkedéséről tehát nem lehet szó. (238. l.)

A törvényhozónak kétségtelenül az a szándéka, hogy a tőzsdei forgalmi adó az üzérkedőt érje. Valamikor ennek az adónak a hívei azt hitték, hogy ez így is történik (WAGNER ADOLF). Az ellentétes felfogás viszont azt állította, hogy a tőzsdei forgalmi adó csak az *árhullámzásokat* növeli, de egyáltalában nem járul át a tőzsdei kereskedelemben résztvevőkre. A gyakorlat azután azt igazolta, hogy ez az adó valóban nagyobbítja az árhullámzást, de egyúttal a tőzsdei kereskedelemben résztvevőket is sújtja, minthogy ezek kétségtelenül érdekelve vannak azokban a csereügyletekben, melyeket az árhullámzás érint. Ennélfogva a tőzsdei üzérkedők nem vonhatják ki magukat — legalább teljesen nem — a tőzsdeforgalmi adó hatása alól. A tőzsdei üzérkedés MERING szerint különben is a csökkenő hozadék törvénye alatt áll. Azt lehet mondani tehát végeredményben, hogy a tőzsdeadó által érintett javak árai az adó összegénél nagyobb mértékben fognak emelkedni, vagy esni és hogy emellett ez az adó az üzérkedésben résztvevőket is többé-kevésbé sújtani fogja. (238—240. l.)

Az *értéktőzsdén* a tőzsdei forgalmi adó szintén növelni fogja az árhullámzásokat. Ezt az eladó- és vevőközönségnek az árral úszó nagyobb része fogja megszenvedni, míg a kisebbik rész hasznot fog belőle húzni. Egyébként az árutőzsdéhez hasonlóan az adó által okozott árkülönbségek nagyobbak lesznek az adótételnél s emellett az üzérkedők is többé-kevésbé érezni fogják az adó terhét. A kibocsátási árfolyamra a forgalmi adó némi nyomást fog gyakorolni, minek következtében az adós által fizetett effektív kamatnak emelkednie kell. (240. l.)

A tőzsdei *bizományos* kereskedelemben (Kommissionshandel) a közvetítők a forgalmi adónál többet fognak a felekre áthárítani, azonban őket nem-kevésbé fogja sújtani az adó terhe, mert „az értéktőzsdei bizományi kereskedelem a legnagyobb mértékben a csökkenő hozadék törvénye alá esik“. (241. l.)

A fentebbi hosszabb kitéréseket az adóáthárítás irodalmára nemcsak az irodalmi nézetekért magukért, hanem főleg avégett az áttekintés végett tartottam helyénvalónak, amelyet azok, az egyes konkrét adónemek szempontjából nyújtanak e problémára vonatkozólag. SELIGMAN főleg irodalomtörténeti jellegű ismertetéseit kiegészítendőknék tartottam egy — a legújabb kritikai álláspont szerint való részletezésével a konkrét, főleg modern — adónemeknek éppen a probléma szempontjából. Erre a célra alkalmasnak látszott MERING idézett munkája. Ezért nem volt fölösleges szerintem a reá való hosszabb kitérés.

7. Mindezek után pedig saját felfogásomat igyekszem körvonalazni az adóáthárítás gyakorlati *lehetőségei* tekintetében.

Az adóáthárítás jelenségeinek vizsgálatánál elsősorban az egyes fő adófajtáknak az adóáthárítási probléma tekinteté-

ből nézett természetét kell megállapítanunk és azután vizsgálnunk ezeknek az egyes adófajták áthárulásának a konkrét konjunkturák és viszonyok szerint való főbb eshetőségeit.

Az adóáthárítás jelensége jövedelemeloszlási jelenség, annak természete tehát összefüggésben kell, hogy álljon nemcsak a jövedelemeloszlás menetével, hanem a kialakult jövedelem-ágak különleges természetével is.

Az adóknak éppen a jövedelemeloszlás menetével való összefüggésüknél fogva, szerintünk talán legfontosabb megkülönböztetését a residuum- és ár-adók szerint tesszük meg.

A residuum-adók fogalmát — mint láttuk — az adótárgynak bizonyos számítás alapján való olyan meghatározása adja meg, amelynél az adóköteles hozadék vagy jövedelem többé-kevésbé bizonyos tételeknek (költségeknek stb.) leszámítása után, mint maradékösszeg jelentkezik. Az állam pedig a maga adóztatási törvényhozásában és eljárásában ellenőrzi és meghatározza, hogy mit szabad és mit nem szabad az adótárgyból leszámítani és legalább is minek kell az adóköteles jövedelemben, vagy hozadékban stb., mint adótárgyban megmaradnia.

Az adóköteles arra törekszik a saját érdekében, hogy az adómeghatározásnál minél több részét vonhassa ki az adótárgynak a megadóztatás alól és az adóköteles residuum ekként minél kisebb legyen. Az adótárgyrészeknek *az adó alól való elvonására* való törekvés már magában véve bizonyos *elhárítási művelet*. Az adóköteles arra törekszik, hogy az adóforrásnak, illetőleg az adótárgynak minél nagyobb részéről elhárítsa az adóköteles residuum tartalma és alkotórésze gyanánt való szereplést.

Maga az adóáthárítás ekként már csak egyik része annak a tágabbkörű jövedelemeloszlási műveletnek, mely abban a törekvésben áll, hogy a Köz részéről a kinek-kinek javaiból kiharított közjogi járadék minél kevesebb terhet jelentsen. Már tehát az adókivetés előtt, tudniillik a kiharítandó közjogi járadék mértékének a felsőbbség részéről történő megállapítása előtt, vannak *elhárítási műveletek*, míg az adóáthárítás maga csak az adókivetés *után* válik aktuálissá. Ez az előzetes adóelhárítási művelet nem azonos az úgynevezett adókikerüléssel, vagy az adó elől való kitéréssel, amely az adótárgynak az adóztatás alól való elvonását jelenti, mert a residuum kicsire szabásáért való küzdelem az adótárgynak az állam részéről való

megragadása után következik be, míg az adó elől való kitérés az adótárgyként való megragadás elkerülését is jelenti. Ezzel szemben az adótárgyrészeknek a residuum tartalma és alkotórészei köréből való kivonására való törekvés sokkal rokonabb művelet az adóáthárítással és az adókivetés előtti, tehát előzetes kiegészítője annak.

Az adótechnika által egyes adófajták számára adótárgyaként a gyakorlatban megállapított residuumok és a jövedelemeloszlási szempontból kialakuló *valóságos* residuum-jövedelem között jelentékeny különbségek lehetnek.

Számos adószámítási residuumként jelentkező adótárgynál (így például az adóköteles hozadékban) vannak még olyan részek, amelyek szorosan vett jövedelemeloszlási szempontból végleges residuumnak nem tekinthetők. A modern jövedelemeloszlás szempontjából az ilyen legvéglegesebb residuumnak a tiszta vállalkozói nyereséget kell tartanunk. Vagyis az árbevételeknek azt a maradványát, mely belőlük az összes többi jövedelemágaknak, mint vállalkozói költségeknek levonása után az eladó vállalkozó kezén marad. Ebben a jövedelemfajtában (tudniillik az igazán és végleges netto vállalkozói nyereségben) nincsenek többé olyan alkatrészek, amelyek másokkal szemben a netto nyereséget megtakarító vállalkozó javára, mint ár-, vagy bér-alkatrészek, tehát mint költségek érvényesülnének tovább és adhatnának alkalmat újabb felémelt árszámításra. A netto vállalkozói nyereség tehát a jövedelemeloszlás folyamatában megtakarítódó végleges residuum. Az erre kirótt adót tehát nem lehet áthárítani. Ezért:

a) ott, ahol az *általános jövedelmi adó* valóságos és *végleges residuum-jövedelmeket* ér, adóáthárításnak nincs helye. Ez pedig elsősorban azért nincs, mert végleges jövedelmi residuumokat terhel, tehát az adófizető itt valóságos viselője is lesz az adótehernek. Az adónak *általánossága* csupán a másik oldalról hiúsítja meg az áthárítás, illetőleg a teherviselés elkerülésének a lehetőségét, vagy valószínűségét, akként tudniillik, hogy elveszi az áthárításhoz szükséges konjunkturákat. (Ha ugyanis minden jövedelemfajta meg van adóztatva, akkor nem lehet a megadóztatott kategóriából a meg nem adóztatottba menekülni az adóteher viselésének kikerülése végett.

b) Ellenben a jövedelemeloszlási szempontból végleges jövedelmi, vagy hozadéki residuumnak nem, vagy kevésbé

tekinthető egyéb jövedelemfajtákra kivetett adók már nem annyira átháríthatatlanok és nem annyira véglegesen az illető adó befizetőjét sújtók, mint az árbevételi netto residuumra, az eladó vállalkozó netto nyereségére vetett adó. A haszonbérre, házbérre, tőkejádékra, mint *jövedelmekre* vetett adók áthárítása ekként elméleti szempontból könnyebben lehetséges, mint a netto vállalkozói nyereségre vetett adóé. Még könnyebben lehetséges az egyes hozadéki adóknál adóköteles tiszta hozadék gyanánt meghatározott adók, mint még kevésbé végleges residuumokra vetett adók áthárítása. Ha most már mindezek dacára az utóbb említett adófajták egynémelyike át nem hárítható, ez főleg az áthárítási (gyakorlati áralakulási stb.) konjunkturák oldalán levő okok miatt, tudniillik főleg e konjunkturák hiánya miatt van így. Ugyanezért (szemben a netto árbevétel-nyereségi adóval) ezeknek az utóbbi adóknak átháríthatatlansága szempontjából sokkal fontosabb kellék az illető adó általánossága (például a haszonbér és kamatjövedelmekre vetett adót illetőleg a minden jövedelemfajta éré általános jövedelemadó).

c) Az *általános jövedelemi adó* átháríthatósága tekintetében a fentiek szerint az az irányadó elsősorban, hogy a benne szereplő „adóköteles tiszta jövedelem“ *végleges* jövedelemeloszlási residuum jellegével bír-e, vagy sem. Ebben az esetben át nem hárítható az. Az *általánosság*, vagyis az a körülmény, hogy mindenfajta jövedelemre kiterjed ez az adó, mindenesetre elveszi, vagy csökkenti az áthárítást elősegítő konjunkturákat, de magában véve az adó általánossága az átháríthatatlanságot csak erre alkalmas természetű adónál biztosíthatja. Ebből következően a *jövedelem természetét* is vizsgálnunk kell a probléma szempontjából.

d) A *földből származó jövedelemre* vetett adók áthárítását illetőleg ezért az alábbi megkülönböztetéseket kell szerintünk megtenni:

A föld tulajdonosának *mezőgazdasági haszonbér*ből származó jövedelmére, vagyis a tiszta földjádékra vetett adó elméletileg át nem hárítható a fogyasztókra, mert a mezőgazdasági termelés legfőbb cikkei nemzetközi áralakulás alá esnek. Az átháríthatatlanságot még biztosabbá teszi az adó mindenfajta jövedelemre kiterjedő általánossága.

Kérdés, áthárítható-e a tulajdonost illető haszonbér-jövedelemre vetett adó a bérlőre? Ez igazán a haszonbérleti

konjunkturáktól függ. Ha a kereslet a bérletek után nagy (például földéhes parasztság, kedvező bérgazdálkodási konjunkturák), akkor a bérlő könnyen átvállalja és viseli a földbirtokos haszonbérjövédelmi adóját. A földbirtokosnak a haszonbérbe adott mezőgazdasági ingatlan jövedelmére vetett adóját a bérlőnél továbbhárítania nem lehet módjában, mert a bérlőn túl csak a *termékárakban* hárulhat tovább az adó. Ilyen továbbhárítás pedig csak az egyúttal *termelő* mezőgazdának állhat módjában. Eddig a maga nem gazdálkodó birtokosnak a földből származó jövedelmére vetett adóról beszéltünk, tehát szerintünk a földjáradékra, mint tiszta járadékjövedelemre vetett adóról.

Az egyúttal termelő (saját maga gazdálkodó) földbirtokos mezőgazdának a jövedelme, ugyanúgy mint a bérlőé, csak termékeinek eladásából, tehát árjövedelemből, azaz vállalkozói nyereségből származhatik, nem pedig tiszta földjáradék-ból, melynek haszonbér a gyakorlati alakja.

A termelő mezőgazdák (akár birtokos, akár bérlő is az) árbevételeinek összessége, tehát bruttó árjövedelem, egyrészt egy csomó költségelemnek megtérülését, másrészt pedig mint végleges residuumot, a tiszta vállalkozói nyereséget tartalmazza. Az erre az utóbbira vetett adó nem hárítható tovább, föltéve természetesen, hogy a jövedelmi adó valóban ilyen *tiszta* vállalkozói nyereséget ér.

Az adótárgy gyanánt megállapított jövedelemnek ezen a *netto vállalkozói nyereségen felül való részei* tulajdonképen költségelemek megtérülései, amelyek a rájuk eső adótétellel együtt arra kedvező konjunkturák mellett átháríthatók a mezőgazdasági cikkek fogyasztóira. A jövedelmi adó általános-sága ennek a lehetőségnek a csökkentése irányában hat.

A mezőgazdasági üzem *hozadékára* vetett adónál elvileg még több olyan bevételi elemet tartalmaz az adótárgyul megállapított „adóköteles hozadék“, amely a mezőgazdának, mint vállalkozónak netto vállalkozói nyereséget (mint jövedelmi tiszta residuumot) meghaladja. Elvileg tehát a mezőgazdaság körében való hozadéki adóknál az átháríthatóság lehetőségei nagyobbak, mint az ugyanily körbeli jövedelmi adóknál. Ennek az elvnek gyakorlati érvényesülése természetesen a mezőgazdasági cikkek áralakulási konjunkturáitól függ. Ezért például főleg *világpiaci* mezőgazdasági cikkek termelésére berendezkedett, vagy ezek áralakulásától praedestinált üze-

meknél adóáthárításnak lehetősége a fogyasztókra nincsen meg akár jövedelmi, akár hozadéki (ipari, kereseti) adó éri a mezőgazdát, illetőleg annak üzemét. Kétszeresen áll ez a kedvezőtlen depressziós korszakokra nézve.

Kedvező értékesítési konjunkturák alá eső cikkeknel azonban, például a helyi piac keresletétől függő áralakulási cikkeknel, vagy például kertészeti, tejgazdasági stb. cikkeket, vagy speciális magvakat termelő üzemeknél ellenben egészben, vagy részben sikerülhet az adónak a fogyasztókra hátrítása.

A *kataszteri földadó* átháríthatóság tekintetében ugyanolyan jellegű, mint a földbirtokos haszonbérjövödelmére vetett adó. Még pedig — ha nincs a kataszteri „tisztá hozadék“, vagy kataszteri „tisztá jövedelem“ túlmagasan megállapítva, hanem a gyakorlatban szokásos enyhébb átlagokban — ellentétben a mezőgazdasági vállalkozói nyereséggel, a tiszta földjáradékra vetett, tehát jövedelmi adó hatásával járó, adónak tekinthetjük ezt, dacára a kataszteri földadó szigorúan tárgyi-adó természetének.

e) *Az ipari és kereskedelmi üzemek tulajdonosainak jövedelmére* vetett adókra nézve elvileg azok a szempontok állanak, amelyeket a mezőgazdasági *termelők* jövedelmére vetett adóknál említettünk. Ezeknek az üzemeknek az árkonjunkturái azonban a gyakorlatban jóval elasztikusabbak, mint a mezőgazdasági cikkeknel s ezért (a netto vállalkozói nyereség-residuumot terhelő jövedelmi, főleg valóban általános jövedelmi adó kivételével) a csereforgalom során a fogyasztókra való adóáthárítás esélyei is jóval kedvezőbbek és változatosabbak, mint a mezőgazdasági üzemeknél.

f) Még fokozottabb mértékben mondhatjuk ezt az ipari és kereskedelmi üzemek *hozadéki* adóira (a tulajdonképeni „ipari“ és egyes úgynevezett kereseti adókra) vonatkozólag. Vagyis az ipari hozadéki adóknál maguknak az adóknak természete is, de az ipari termelésnek árkonjunkturális viszonyai is jóval tágabb lehetőségeket nyújtanak a csereforgalom során való adóáthárításra. Az ipari cikkek árkonjunkturáinak nagyobb elasticitása természetesen kétoldalú dolog is. A keresletnek nagyobb rugalmassága mellett a kínálatnak nagyobb rugalmassága is előfordulhat. Ezért a gyakorlatban az adóáthárítás nagyobb lehetőségei mellett az *adóvisszahárításnak* is gyakoribb és változatosabb lehetőségei fordulhatnak elő a kereslet és kínálat konjunkturáinak alakulása szerint, míg

a mezőgazdasági termelésnél a visszahárítási lehetőségek rugalmasságával szemben inkább az áthárításra való lehetőségek merev hiánya a jellemző.

g) *A személyes szolgálatokért fizetett munkabérek, tiszteletdíjak* stb. akár jövedelem, akár kereset címén vannak is megadóztatva, lényegükben véve olyan bevételek, amelyek a másik oldalról bizonyos egyének munkájáért, működéséért, vagy magatartásáért fizetett költségeket jelentenek. A rájuk kivetett adó átháríthatósága szempontjából elvileg az az irányadó, vajjon az illető kereseti viszony egyúttal kétoldalú áralakulási viszony-e, amelyben az illető keresmény, vagy munkabér, mint költség árelemként érvényesül, avagy inkább egyoldalú függőségi természetű-e?

Az előbbi jellegű, a közönséges munkabér, vagy egyes szabadfoglalkozású szolgálatok díja (például orvosi, mérnöki munkálatok esetről-esetre való megállapítású díjazása), az utóbbi jellegűt pedig általában a közhivatali fizetések, vagy a magasabbrendű vállalatok, bankok fizetései, honoráriumai, tantiemjei stb. nyújtják.

A személyes szolgálatnak, vagy működésnek ez a kétféle természete az irányadó általában véve a keresetére, vagy jövedelmére vett adó áthárítható volta tekintetében. Az előbbi esetben a kereslet és kínálat konjunkturái szerint nagyobbak, vagy kisebbek az adóáthárítás lehetőségei, de lényegében mindig megvannak azok.

A függő, főleg közjogi egyoldalú kötelezettségi viszonyon alapuló szolgálatok jutalmazására vetett adó ellenben már az alapul szolgáló életviszony lényegi természetéből át nem hárítható. Így például a köztisztviselők fizetésére kivetett, illetőleg abból levont, akár kereseti, akár jövedelmi adó. Hasonlóan áll a dolog az olyan magánalkalmazottak fizetési adójánál, ahol a függőségi viszony a jogosultságok és lehetőségek egyoldalú voltánál fogva a köztisztviselői viszonyhoz hasonló.

Azok a vállalati alkalmazottak ellenben, kiknek szolgálatértékesítési konjunktúráik a vállalattal szemben kedvezőek, illetményeik adóját egészben, vagy részben a vállalattal viseltetik, tehát átháríthatják. Minél inkább monopoljellegű szolgálatról van szó (például egyéni tehetségénél fogva különösen keresett igazgató, vezető, szervező, vagy technikus stb.), annál kedvezőbb lehetőséget jelent ez az adóáthárítás dolgában is.

h) A házbirtokból való bevételeket meg lehet úgy (tárgyi, hozadéki), mint jövedelmi adóval adóztatni.

Az áthárítás lehetőségeire nézve nem közömbös, hogy a házakra hányféle adó nehezedik. A kérdés sokkal egyszerűbb, ha azt tételezzük fel, hogy a házbirtokból származó haszon csak egyféleképpen van megadóztatva, például általános jövedelmi adóval. Ebben az esetben, ha az adótárgyként megragadott házból való jövedelem valóban a költségelemek levonásával kiszámított tiszta járadékjövedelem, úgy azt minden valószínűség szerint a tulajdonos fogja viselni. A külön házadót, mint hozadéki adót illetőleg meg kell jegyeznünk, hogy a házakból való jövedelemnél nagy szerepe van a különbözőzeti járadékoknak. S itt főleg a házbéradóra és hasonló jellegű házadókra gondolunk. A jobb fekvésű, modernebb építkezésű házak utáni kereslet nagyobb, tehát különbözőzeti járadék nyújtására alkalmasabb, s ez a körülmény tulajdonosukat esetleg monopolhelyzetbe is hozhatja, ami az adóáthárítás lehetőségeit növeli a bérlőkkel szemben. Régibb, kevésbé modern házak után a kereslet attól függ, vajjon az összes rendelkezésre álló házak kielégítik-e az összes keresletet, vagy sem. Ha nem, akkor az adóáthárításnak a jobb minőségű házaktól kiindulva a gyöngébb minőségűek és fekvésűek felé csökken az áthárítás lehetősége. Ha ellenben a kínálat nagyobb a lakásokban a keresletnél, akkor az adóáthárításra kilátás nincsen.

Az áthárítási lehetőségek ilykép való alakulásának azonban még egy feltételük is van. Az tudniillik, hogy a keresletnek (tudniillik a lakóknak) *fizetőképessége elég elastikus* legyen. Ez azonban általánosságban és az esetek többségében nem szokott meglenni. A lakás szükségletének fedezete ugyanis szorosan összefügg a jövedelemalakulással. Fejlődő városokban, növekvő keresetek és bérek idejében feltételezhetjük a jövedelmi viszonyok olyan kedvező alakulását, hogy a lakbér tekintetében való fizetőképesség is igen elastikus lesz. Rendszerint azonban a társadalom túlnyomó többségének jövedelmei csak lassan növelhetők. A túlnyomó többség életstandardja szerint pedig a házbér a jövedelem jelentékeny részét foglalja le, mely nem könnyen tágítható. Vagyis a házbér tekintetében való fizetőképesség rugalmassága rendszerint mérsékelt. Ennélfogva a tulajdonos által fizetett házbéradó áthárítása a háztulajdonosról a lakóra általában csak a kedvező konjunkturák

mellett valószínű. E kedvező konjunkturák alatt pedig főleg a házak utáni kereslet kedvező konjunkturáit és a házbérfizetőképesség rugalmasságát értjük. Még inkább áll ez a házbérnek a *fogyasztókra való továbbhárításáról*. A házbért fizetők nagyrésze nem is olyan termelő, akinek ár-, vagy bértöbbleteket bármikor is módjában állana létesíteni életszükségleteinek emelkedése folytán. A különleges üzemi és üzleti helyiségek bére már sokkal inkább továbbhárítható ár-, illetőleg költségelem, miért is az ilyen épületeknél több alkalom nyílik az esetleg áthárítható üzlet-, vagy épületbér költségében az adót képviselő részt is továbbhárítani.

A házbéradóval, illetőleg a hozadéki jellegű házadókkal többé-kevésbbé azonos szempont alá esik a házbirtokra vonatkozó részleges, vagy *különleges* (tehát nem általános) jövedelmi adó is.

A házbérlőktől, illetőleg lakóktól beszedett adó (lakásadó) elsősorban fogyasztási adóként hat a lakóra.

Átháríthatóság szempontjából figyelembe kell venni, vajjon a lakásadó egyedüli formája-e egyúttal a házadónak is, avagy a lakásadón kívül a házakból származó jövedelem, illetőleg hozadék meg van-e még más adóval, vagy adókkal is róva, mint ez a legtöbb esetben lenni szokott.

Ott, ahol a lakásadó, illetőleg a ház bérlőjére kivetett adó a házadónak egyedüli alakja, a lakások utáni kereslet és kínálat viszonyától, valamint a házbérfizetőképesség rugalmasságától függ, hogy az a tulajdonosra áthárítható volna-e. Ott ellenben, ahol a lakásadón kívül házbéradó, vagy hasonló házadó is van, a lakásadónak a háztulajdonosra való hárítására kevés a valószínűség; — a lakásadót ilyenkor minden valószínűség szerint a lakó fogja viselni. Még inkább valószínű ez, ha a házbéradón kívül még általános jövedelmi adó alá is esik a házból származó jövedelem.

Áthárítható-e a lakásadó a fogyasztóra? Aligha, mert ott, ahol lakásadó van, ez általános szükségleti adó jellegével bír és fizetőinek túlnyomó része nem is kerül olyan csereforgalmi viszonyba, a fogyasztókkal, mely árelemek — és velük adók — áthárítását tenné lehetővé. Minél általánosabb a lakásadó, átháríthatósága annál valószínűtlenebb.

i) A *vagyonadó* átháríthatósága szempontjából általánosságban főleg azt kell vizsgálnunk, vajjon úgynevezett „szerző”, vagy „nem szerző” vagyon van-e megadóztatva, továbbá,

hogy általános, vagy csak bizonyos vagyonsajtákat és tárgyaikat érő vagyonsadóról van-e szó?

A „szerző” vagyonsok adójának átháríthatósága lényegében ugyanazok alá a szempontok alá esik, mint az ily vagyonsok hozadékára, vagy tulajdonosuk jövedelmére vetett adó. A szerző vagyonsok ugyanis a gyakorlatban vállalatok, vállalati üzemek, vagy vállalati célra hitelezett, vagy befektetett tőkék. Hogy ezeket az üzemeket, tőkékét, illetőleg birtokosait vagyonsadó, vagy hozadéki, illetőleg jövedelmi adó formájában éri az adóztatás, az áthárításág szempontjából lényeges gyakorlati különbséget alig okozhat, mert ugyanazokat ugyanoly időközönként éri az. Lényegében és adótechnikai kivitelében ez az adó is residuum-adó, melynek csupán számításai alapja más. Egyes vagyontárgyakra rótt vagyonsadók átháríthatóságának megítélése ekként az ugyanazokra a tárgyakra rótt residuum-adók szempontjai szerint történik. Minél általánosabb a vagyonsadó átháríthatóságának tekintetei, annál inkább egyeznek meg az általános jövedelmi adóval. Minél különlegesebb vagyontárgyakat ér az, annál inkább egyezik az ugyane tárgyakra rótt különleges residuum-adó fajtaéval.

A nem szerző vagyonsokra rótt adó általában át nem hárítható. Legfeljebb arról lehet szó, hogy az adó folytán e nem szerző javak birtokosai csökkentik keresetüket bizonyos javak után és így azok ára esni fog és ebben az olcsóbbodásban megtakarítják árban az adóra költött összeg egy részét. Hogy ilyen áron megtakarítás létre jöhet-e és milyen mértékben, erre nézve a szóbanforgó javak természete is irányadó, mert keresletüknek és kínálatuknak konjunkturái nagyrészt a javak különleges természetétől is függenek. (Például, hogy fényűzési, vagy nélkülözhetetlen fogyasztási javakból áll-e az a „nem szerző” vagyons?)

A most mondottak elsősorban a rendes, vagy legalább is a hozadéki, illetőleg jövedelmi adókkal párhuzamosan és hasonló időközönként kivetett vagyonsadókra vonatkoznak.

Lényegesen különböző szempontok alá esnek a *rendkívüli vagyonsi adók*, vagy vagyonsdézsmák. A rendkívüliség vonatkozhatik úgy nagyságukra, mint időbeli kivételességükre. Az ilyen rendkívüli vagyonsadók alig háríthatók át. Természetesen annál kevésbé, minél általánosabban érnek azok minden vagyont, minél progressívebbek és minél inkább „nem szerző” vagyont sujtanak. Az egyes speciális vagyontárgyakat sujtó

rendkívüli vagyonadóknak áthárítási valószínűségeit, mint kivételt, az általános feltevessel szemben, külön-külön kellene szemügyre venni. Csak annyit jegyzünk meg, hogy az erre vonatkozó vizsgálódásnál a rendkívüli vagyonadó tárgyának egyéb vagyoni és hozadéki, illetőleg jövedelmi adók tárgyai természetével való azonosságból kellene kiindulnunk. Így például a rendkívüli tőkevagyonadó átháríthatóságának vizsgálatánál a rendes tőkevagyonadó, illetőleg a tőkére vetett hozadéki és jövedelmi adók átháríthatóságát is tekintetbe kellene vennünk.

j) *A tőkére és tőkejaradékokra vetett adók átháríthatósága.* Tőke alatt, lényegében fizetэшatalmat tartalmazó pénzösszegeket értünk. Ha következetesen ehhez az értelmezéshez tartjuk magunkat, akkor nincs szükség rá az adózás és adóhatás tanában sem, hogy a befektetett „szerző tőkét” a mezőgazdasági, vagy ipari üzemekkel, illetőleg az ipari üzemek képviselte vagyonokkal azonosítsuk.³⁵ Tehát a tőkejaradékok adójánál azokra az adókra gondolunk, amelyek pénzösszegekre és pénzösszegeket képviselő értékpapirokra vannak kiróva. A technikai jellegű tőkebefektetéseknél a tőke és tőkejaradékadó már csak a fizetett kamatokra vonatkozólag ilyen (tudniillik tőke, vagy tőkejaradékadó) természetű, magukra a befektetés technikai tárgyaira (tudniillik amelyekre a szóbanforgó tőkét, azaz pénzösszeget már ráköltötték) nézve azonban a mezőgazdasági, vagy ipari üzemhozadékok stb. adói az aktuálisak.

A tőke- és a tőkejaradékadó általánosságban úgy viszonylik egymáshoz, mint a vagyoni és hozadéki, illetőleg a vagyoni és a jövedelmi adó. Az általános tőkeadót elméletileg teljesen átháríthatatlannak szokták tartani,³⁶ ha az nemzetközileg teljesen általános és arányos volna. Ilyen azonban a valóságban nincsen és ezért a tőke- és tőkejaradékadóknál sem lehet egy általános felelettel a kérdést eldönteni.

A tőke- és tőkejaradékadó átháríthatóságára nézve figyelembe kell venni azt, hogy a tőke *nemzetközi és belföldi konjunktúrából*,³⁷ mint összetevőkből (componensekből) alakul ki a

³⁵ Így pl. MERINGNÉL i. m. 201. l.

³⁶ Így SELIGMAN, PANTALEONI.

³⁷ Még pedig itt is a legáltalánosabb gazdasági és velük összefüggő személyi, kulturális, törvényhozásbeli, sőt politikai körülményekre kell gondolnunk, mint konjunktúrákra.

konkrét államok adórendszerain keresztül az adó hatása mint eredő (resultans). Hatalmas tényező a tőke- és tőkejáradék-adók áthárítása szempontjából az a kérdés, hogy az ország, amelynek adójáról szó van, a hitelező, vagy adósországok közé tartozik-e, hogy belföldi, vagy külföldi kölcsönről van-e szó, valamint, hogy milyen az adótárgynak jövedelemeloszlási jellege és hogy az adóztatás általánossága nyilvánul-e meg az illető országban, mindennemű tőkével és tőkejáradékfajtaival szemben, vagy annak ellenkezője.

Minél nagyobb a kereslet a külföldi tőkék után, annál inkább át lehet hárítani valamely külföldről adott kölcsön adójának terhét az adós ország közönségére. Már az adómentesség kikötése is voltaképpen egy törvényesített adókikerülést jelent, ami csak az adófizetés általánosságának és arányosságának rovására mehet.

Minél nagyobb a tőkekereslet általában véve belföldön, annál nagyobb valószínűség van a tőkekamatnak növelésére és benne az adó áthárítására is.

Ezzel szemben minél véglegesebb residuum-jellegű az adótárgyként szereplő tőkevagyon, illetőleg tőkejáradék, annál kevésbé hárítható át annak adója. Így például az értékpapírjaikból, betétjeikből, járadékaikból élők tiszta járadékjövödelmeire vetett adók, az ilyen természetű szelvényadók stb. alig háríthatók át.

Minél általánosabb adóval van sújtva a tőkejáradék, annál inkább csökkenti ez az átháríthatóság lehetőségét. Figyelembe kell itt venni, hogy az adó általánosságát különösen a tőke nemzetközi jellegénél fogva kell a nemzetközi tőkekonjunkturákkal is szembeállítani.

Úgy a tőkevagyon-, mint a tőkejáradékadó általában a *residuum-adók* jellegével és hatásával bír. Így átháríthatósága szempontjából is ezt kell figyelembe vennünk. Áradó jellegével például csak a külföldi valuták és fizetési eszközök vásárlása alkalmával az áruösszeg után fizetendő forgalmi adó bírhatna. A kamatot helytelen dolog ekként egyszerűen a tőke „árának“ tekinteni, mert a kamat nem egyszersmindkorra fizetett ár, vagyis dologi ellenérték, hanem időszakonként visszatérő járadék, ami a kamatokra rótt adó természete szempontjából is két különböző dolog.

A tőkeadót és tőkejáradékadót elvileg ki lehet róni úgy a hitelezőre, mint az adósra. Kérdés, vajjon az *adósra* kirótt

tőke- és járadékadó nem bírna-e az áradók jellegével adó-
áthárítási szempontból? A kamatra, illetőleg tőkejáradékra
vonatkozólag — mint láttuk — nem, mert a kamat nem *azonnal*
lefizetett dologi ellenérték valamely *megvett* pénzüsszeggel
szemben, hanem időközönként visszatérő kötelmi szolgáltatás
a hitelezett, vagyis *nem azonnal* visszafizetendő pénzüsszeg
fejében. De nem áradó jellegű az a tőkeösszegre vonatkozólag
sem, mert hiszen a hitelezési ügyletnek lényege éppen abban
van, hogy nem azonnal kell a tőkét visszafizetni. Amit azon-
nal kell megfizetni, az nem lehet hitel s így legfeljebb a fize-
tési eszközök vásárlására vetett adó lehet áradó, — mint
lejárátú valamely hitel, annál inkább közeledik az illető rövid
jeleztük az imént. Bizonyos azonban, hogy minél rövidebb
idő alatt visszafizetendő tőkére és kamataira vetett adó hatása,
az áradók hatásához.

Az adósokra kivetett tőkejáradékadót illetőleg nézni
kell azt is, hogy kik itt az adósok. A betétjeik és értékpapír-
jaik, járadékait, kamatait, osztalékait élvezőkkel szemben az
adós a bank, a részvénytársasági vállalat, az állam stb. A ter-
melési és fogyasztási hitelt igénybevevőknél az illető termelő
és fogyasztó. Tehát adósként vállalatok és fogyasztók egyaránt
szerepelhetnek, akik által az igénybevett hitelösszegek vagy
vállalati nyereség szerzésére és áruk termelésére, vagy csere-
forgalmi — tehát az adóáthárítás lehetőségeit is megteste-
sítő — ügyletek megindítására fordíthatók, vagy pedig az
élet- és életmódfenntartási, tehát egyoldalúan fogyasztói kiadá-
sok fedezésére. Ezért lehetetlen az adósokra kivetett bármily
általános és arányos tőkeadónak hatásáról, illetőleg áthárít-
hatóságáról is egységes ítéletet mondani.³⁸

k) Áradók áthárítása. Az áradóknál — mint láttuk —
adóforrás gyanánt a jelentkező fizetési hatalom van meg-
ragadva, amely a csereforgalomban a vevő ellenszolgáltatása :
a modern árösszegek tartalmában jut kifejezésre. Áradóknak
tehát azokat az adókat tekinthetjük, amelyeknél kétoldalú
jogcselekményekben fizetési összegek, mint ellenszolgálatá-
sok kínálóznak adótárgy gyanánt. Az áradóknál az adó-
áthárítás lehetőségeit és akadályait ennekfolytán teljesen az
áralakulás lehetőségei és akadályai állapítják meg, illetőleg

³⁸ Mint azt pl. PANTALEONI (i. m. 246. l.) és SELIGMAN megkísérlik.
(L. MERING i. m. 211. l.)

teljesen az áralakulás lehetőségeibe olvadnak bele. Ezért a kereslet megfelelő rugalmassága mellett az áradónak teljes diffúziója (felszívódása) is állhat elő. A kereslet merevsége viszont az adóáthárítást megakadályozhatja és az esetleges fogyasztást csökkenti.

A kínálat rugalmassága a kereslet merevsége mellett pedig a termelés csökkentésére vezethet az adó hatásaként.

Látható ebből, hogy az áradók helyes és céltudatos alkalmazása — még sokkal közvetlenebbül, mint a residuumadóké — csak a mindenkori ár- és jövedelemalakulásnak és konjunkturáinak helyes megítélésén és ismeretén alapulhat.

1) A *fogyasztási adók* javarésze áradó. Különösen ilyenek az úgynevezett közvetett fogyasztási adók. Lényegük az áradókhöz tartozó fogyasztási adóknak, hogy a fogyasztási, illetőleg használati javakért adott árösszeg van megragadva adótárgy gyanánt. Az adóáthárítás kérdése tehát ezeknél az adóknál a legközvetlenebbül áralakulási kérdés, mert az adó itt áralkatrészként, illetőleg ártöbbletként jelentkezik. Beleolvad abba a kérdésbe, vajjon az eladó növelheti-e az árat a fogyasztóval szemben az adótétel erejéig. Gyakorlatilag közelebbről nézve a dolgot a *konkrét* fogyasztási cikkeknek mindenkori ártényezőitől és árkonjunkturáitól függ, hogy ki fogja viselni az adót. Az adóviselés, áthárítás, illetőleg diffúzió és visszahárítás kérdése tehát gyakorlatilag egyes konkrét (adótárggyá lett) fogyasztási javak áralakulásmenetében nyer külön-külön megoldást. Figyelembe jönnek tehát itt az illető javakra nézve aktuális úgy kínálati, mint keresleti ártényezők,³⁹ az illető jószágoknak közönséges szükségletet kielégítő, vagy fényűzési természete, a termelési költségek emelkedő, vagy eső tendenciája, az a körülmény, vajjon monopolhelyzetben van-e a kínálat, vagy sem, a közvetítő kereskedelem tényezője, a keresleti oldalról különösen a gazdaság-socialis helyzetet jellemző fizetési képesség, esetleg — főleg luxus-cikkekkel szemben — a pszichologiai fizetési hajlam is stb., stb. — szóval mindaz, amit az illető megadóztatott jószág áralakulási konjunkturái címén foglalhatunk össze a konjunkturáknak már jelzett kiterjesztő értelmezésével, melyek a kereslet és kínálat rugalmasságában nyilvánítják hatásukat.

³⁹ Lásd ezekről közelebbről BALÁS: Politikai Gazdaságtan. Budapest, 1922. Eggenberger. 2. köt. 533—556. l.

A fogyasztási és forgalmi adók áradóbeli jellegét — ismételjük — az árösszegnek felbukkanásakor való megragadása adja meg. Tehát az adás-vevéskor, vagy ezt még megelőzőleg, de mindig az árban és az árral együtt érvényesülően való megragadása a fogyasztási tárgyakért fizetett összegnek. A fogyasztási adók áradónak nem tekinthető (főleg úgynevezett *közvetlen* fogyasztási, egyes fényűzési adók) csoportjánál, ahol tehát az adó nem olvad bele ily teljességgel egyes cikkek árelemeibe, az adóáthárítás esélyei a személyes jövedelmi, a személyes megélhetés céljaira szolgáló residuumok adóinak szempontjai szerint alakulnak. Így például a lakó által fizetett lakásadónál, a nem áradó-jellegű életmód- és luxus-adóknál stb.

m) A *forgalmi adók* legnagyobbik része áradó. Nem áradó jellegű forgalmi adók ellenben az örökségi adók és az ajándékozásokra vetett adók, mert ezeknél nincsen új fizetési hatalmi összeg gyanánt megragadható adásvételi ellenérték, vagyis ár.

Az örökségi adó afféle rendkívüli vagyoadó jellegével bír. Ezen az örökösre való tulajdonátszállás mit sem változtat. Az örökös csupán helyébe lép egy másik jogalanynak, de csereforgalmi változás és a forgalomban adótárgyként megragadható új árösszegnek a felbukkanása nem történik. Az a körülmény, hogy az adóztató közegek a hagyatékot forgalmi értékben számítják ki, pusztán számolási értékelést, tehát becslést jelent, de nem jelenti az adótárgyként megragadható új fizetőerő felbukkanását. Ezért az örökségi adó át nem hárítható másra, mert az áthárításhoz egy új árösszegnek megjelenése szükséges, melybe az áthárítandó adótétel belefoglalható.

Az *ajándékozási adó* annyiban különbözhetik az örökségi adótól, hogy az örökségi adónál az örökhagyó, mint halott kikapcsolódik egyszerűen a jogosított birtokosok, vagy tulajdonosok sorából és helyébe az örökös lép, míg az élőkközti ajándékozásnál az ajándékozó esetleg magára veheti a megajándékozottal szemben az ajándékra rótt adó terhét is. Ez azonban még nem jelenti, hogy az ajándékozási adót ebben az esetben is átháríthatónak tekintsük.

n) Tipikus áradóknak kell tartanunk az adóviselés és áthárítás szempontjából a *vámokat* és az árösszegekre kivetett *illetékeket* is. Egyébként pedig a leginkább *áthárításra*

szánt adófajták közé tartoznak, melyek rendszerint többé-kevésbé át is háríthatók. Mint tipikus áradóknak, rendszerint az a rendeltetésük, hogy árelemmé váljanak és terhük továbbháruljon, illetőleg eloszoljon az a csereforgalom során (dif-fuzió). Valóságos átháríthatóságuk a gyakorlatban a megvámolt, illetőleg megilletékezett csereforgalmi cikkeknek ár-alakulásától függ, tehát az áralakulásnak alapul szolgáló konjunkturáktól is.

XI. FEJEZET.

Sociális és ethikai szempontok az adópolitikában.

IRODALOM: Az erre vonatkozó igen nagyterjedelmű politikai és köz-gazdasági irodalom keretében: FR. J. NEUMANN: Die Steuer und das öffent-liche Interesse 1887. — R. MEYER: Die Prinzipien der gerechten Besteuerung. 1887. — S. SCHÄFFLE: Grundsätze der Steuerpolitik. 1880. — U. a. Die Steuern I. 1897. Leipzig, HISCHELD Hdb. der Staatswiss. — E. SAX: Grundlegung der Staatswirtschaft. 1887. — J. STAMP: The fundamental principles of Taxa-tion. 1923. — A. WAGNER: Finanzwissenschaft. II. rész. — S. F. WESTON: Principles of Justice in Taxation. N. Y. 1903. — K. WICKSELL: Finanztheo-retische Untersuchungen. Jena, 1896. — E. SELIGMAN: Essays in Taxation. 1895. — F. Y. EDGEWORTH: The Pure Theory of Taxation. Economic Journal. 1897. — J. PROUDHON: Théorie de l'Impôt. 1861. — P. HEIDRICH: Die Lehre von den obersten Steuerprinzipien. 1929. Jena, Fischer. — W. ANDREAE: Grundlegung einer neuen Staatswirtschaftslehre. 1930. Jena, Fischer. — U. a. Bausteine einer universalistischen Steuerlehre, u. o. 1927. — DR. H. JECHT: Wesen und Formen der Finanzwirtschaft. 1928. Jena, Fischer. — G. COLM: Volkswirtschaftliche Theorie der Staatsausgaben. Tübingen, 1927. — E. LINDAHL: Die Gerechtigkeit in der Besteuerung. Lund, 1919. — T. K. MANN: Die Grundsätze der Besteuerung. Schmollers Jhbuch, 1926. — LENE DUB: Der Wandel in der Steuergerechtigkeit. Zeitsch. für Volksw. und Social-pol. 1923. — U. a. Grundlegung der Finanzwissenschaft. Hdb. der Finanzw. Tübingen. J. C. B. Mohr. I. köt. 1926. — W. GERLOFF: Steuerwirtschaft und Socialismus. Grünbergs Archiv. 1922. — R. GOLDSCHIED: Wesen und Auf-gabe der Finanzwiss. vom Standpunkte der Sociologie. Hdb. der Finanzw. U. o. I. k. — FÖLDES: i. m. — MARISKA: i. m. — HELLER F. i. m. — SURÁNYI UNGER TIVADAR: Geschichte der Wirtschaftsphilosophie. Berlin, 1931. Junker u. Dünhaupt (Gesch. der Philosophie in Langschnitten. H. 1.) — BIEGELE-BEN: Kultur und Steuer. Zusammenhänge von Finanzpolitik und Kultur-politik. Freiburg. Herder. 1926. — O. VEIT: Grundlagen der Steuermoral. Zeitschr. für die ges. Staatsw. 1927. 83., 317—49. 1. — FRANCIS HIRST: Public Economy and Taxation. London, Cobden-Sanderson. 1927.

1. A modern adóztatás és a modern adóteher problémája sok tekintetben lényegesen különbözik a mult időkétől. Bár történeti fejlődés eredményei a modern államok adó-rendszerei, és adóigényei, az adó és általában a köz jöve-delme úgy mennyiségi szempontból, mint társadalomgazda-

sági jelentőségének tekintetében lényegesen más volt néhány száz év előtt is még, mint jelenleg. Nemcsak azért, mert valamikor a közterhek fősúlyát nem annyira az inkább alkalmi, vagy kivételes természetű adóztatásból fedezték, mint inkább más jövedelemforrásokból (fejedelmi birtokok, regálék stb.), hanem főleg két okból. Egyrészt mert a modern állammal szemben egyre több és több igényt támasztunk (a socialis biztosítás korában úgyszólván mindenki többé-kevésbé állami nyugdíjas, jutalék- vagy járulékrészes). Ez a körülmény az adóhozadékok mennyiségével szemben támasztott követelményeket szertelenül megsokszorozta a multtal szemben. Másrészt a modern pénzbeli jövedelemeloszlás során az állam (mint jövedelemeloszlási és termelési, valamint megélhetésbeli költség koefficiensnek) nemcsak mindenkinek a zsebébe és pénztárába belenyúlt, hanem az állam jövedelmei, a közjogi járadékok a társadalom nagy, vagy nagyobb részének megélhetési, termelési, vagy segélyforrásait is jelentik akár közvetve, akár közvetlenül.

Ilyen körülmények között az adónak és adóztatásnak nemcsak államgazdasági jelentősége, terjedelme és általánossága növekedett meg, hanem felfokozódtak a hozzáfűződő társadalom-ethikai szempontoknak nagyságai és komolyságai is.

Az adó ethika ennél fogva ma még fontosabb, életküzdelminkbe, zsebeinkbe, megélhetési lehetőségeinkbe, anyagi boldogulásunkért folytatott erőfeszítéseink eredményének igazságos, vagy igazságtalan voltába még sokkal inkább belejátszó probléma, mint volt azelőtt.

Az adóztatás ethikai szempontjait ennél fogva nemcsak afféle elvontan idealistikus gondolkodásmód folyamányainak kell tekintenünk, hanem nagyon is gyakorlati és a társadalomban való egyéni boldogulás lehetőségeivel összefüggő követelményeknek. Érvényesülésük a modern adóztatásnak jövedelemeloszlási jelentőségét tekintve, nemcsak az állam részéről jelenti a kellő szükségletkielégítési eszközök biztosítékát, hanem a polgárok részéről is egyik legfontosabb biztosítékát a reális üzleti, számítási, kereseti és vállalkozási lehetőségeknek. Az adóztatás ethikai alapjainak és az adóethika gyakorlati érvényesülésének bizonyos minimumai nélkül nemcsak a szorosan vett államháztartás terén, hanem a polgárnak a Közhez való egész viszonyában sem uralkodhatnak különben sem kultúr-állapotok.

Az adóztatás sociáletikai szempontjai főleg két irányból állítanak fel követelményeket. Egyrészt a közület berendezkedése és funkcionáriusainak magatartása tekintetében az egyénnel, az adózó polgárokkal szemben, másrészt pedig az egyén magatartása tekintetében a Közzel, az állammal szemben. A dolognak mind a két oldala egyaránt fontos. Míg azonban az egyének magatartását az állam csak részben és közvetve kényszerítheti ki közigazgatási, büntetőjogi, felvilágosító, nevelő intézkedéseivel, az erkölcsi szempontból suggestív tényezőknek, az egyházak és vallások etikai missiójának támogatásával stb., addig a saját intézményeinek megválasztása és saját közegeinek, hatalmi és igazgatási képviselőinek ellenőrzése tekintetében közvetlen hatást gyakorolhat és sokkal erősebb szankciókat alkalmazhat.

Ezért a pénzügytannak figyelmét az adóztatás etikai és socialis szempontjai dolgában azok az elvek és gyakorlati szükségességek kötik le elsősorban, amelyek a pénzügyi intézményeknek megalkotásában, valamint a pénzügyi politika és igazgatás embereinek funkcionálásában kell érvényre jutniok.

2. A socialis és etikai szempontok minden árnyalatával nem foglalkozhatunk, még akkor sem, ha azok fogalmi körét az adóproblémával való különösebb összefüggés szerint szűkítjük is meg. Csupán azokat emeljük itten ki, amelyek a gazdasági étellel és a gazdasági boldogulással való legszorosabb összefüggésüknél fogva alapfeltételeit is adják a megfelelő állami gazdálkodás lehetőségének és a társadalmi igazságosság pénzügyi alakban való érvényesülésének. Ilyenek gyanánt szoktak hivatkozni az adózás általánosságának, az adóteher igazságos megoszlásának, az adóteher egyenlő arányának, a kettős, illetőleg többszörös megadóztatás elkerülésének, a létminimumok méltányos kímélésének, a jogosulatlan protekciók és privilégiumok kiküszöbölésének és a pénzügyi téren való jogorvoslatok és jogbiztosítékok stb. intézményeinek és gyakorlati érvényesülésének követelményeire.

Az adózás általánosságának követelménye szorosan összefügg az adónak a modern társadalomban elfoglalt szerepével és jelentőségével. Modern viszonyok között az adók és általában véve a közjogi járadékok a jövedelemeloszlásnak, a termelési és megélhetési költségeknek olyan fontos és általános elemét képezik és a mai közületek adóbevételeiből fenntartott intézmények és az ezekből juttatott szolgáltatások annyira kiter-

jednek az egész társadalomra, hogy a legkisebb szerénység nélkül közérdekű ethikai szükségességnek mondhatjuk azt, hogy az adók terheiben mindenki részesedjék és alóluk senki ki ne vonja magát. A modern államnak az egész társadalom érdekeinek szolgálatában álló funkciói egyébként is az anyagi eszközöknek olyan mennyiségeit igénylik, amelyeknek rendelkezésre juttatása csakis az illető állam kereteibe tartozó társadalomnak egyetemleges erőfeszítésével teremthető elő.

Az adókötelezettség általánosságát úgy lehet legtágabban körülírni, hogy kiterjedjen ez a kötelezettség mindenkire és ne legyen ez alól kivétel senki sem. Lényegében tehát ez a követelmény az adómentesség *privilegiumának* és az adókötelezettség alól való *illetéktelen szabadulásnak* kizárását jelenti. Nem azt jelenti, hogy adót az is fizessen, akinek nincs miből és miért, hanem azt, hogy akinek van miből és miért, vagyis hogy senki, akinek gazdasági körében adótárgy és adóforrás van, ne legyen mentes *jogilag* az adófizetés alól, sem pedig ne szabaduljon meg *tényleg* alóla valamily módon. Az adózás általánossága ekként egyrészt általános követelményt állít fel a jogrendszerrel szemben, hogy tudniillik semmiféle adóprivilegium senkit ne illessen meg semmiféle nyílt vagy burkolt alakban sem. Másrészt erkölcsi követelményt a pénzügyi élet gyakorlatával szemben, hogy irtsa ki az magából a nyílt, vagy burkolt jogosulatlan adókedvezések, vagy ezekkel egyoldalú elbánások, állapotúrések és elnézések korrupcióját.

Az adózás általánosságának elvi következtetéseit a modern államok többnyire levonták. Az elv maga számos törvény szövegében és indokolásában jut kifejezésre a különböző államokban. Nemcsak demokratikus, hanem közpolgári ethikai követelménynek is tartják ezt. Itt-ott azonban találunk nem is oly régi időkből jelenségeket, amelyek az általános adókötelezettség elvével nem igen egyeztethetők össze. Így például a világháborút közvetlenül megelőző időkben is több európai államban lehetett még bizonyos adóprivilegiumok maradványaira találni. Például az uralkodóház tagjai magánvagyonuk dolgában is számos értékes privilegium jellegű adókedvezményben részesültek (nem is szólva olyasmiről, hogy nem fizettek például vadászati adót némely országban, pedig a vadászat az ő életmódjuknak és idejüknek nagyobb hányadát töltötte ki, mint a dolgozó embereknél általában). Ezek az adózás általánosságának elvébe ütköző apró szépséghibák

pénzügyi szempontból többnyire nem érték meg a velük járó igazságtalanság érzését és éppen ezért voltak hibák. A modern pénzügyi jogrendszereknek tehát nemcsak pénzügyi, hanem társadalom-pszichológiai szempontból is szakítaniok kell az adózás általánosságába ütköző privilégiummaradványok tűrésével. Nagy vonásaiban ez az elv úgyszólván érvényesül a modern államokban, nem érdemes tehát alóla apró kivételeket megtűrni.

Sokkal nehezebb feladat azonban a gyakorlatban keresztülvinni a nyílt vagy burkolt illetéktelen, vagy kellő jogalappal nem bíró kedvezések, kivételek és állapottűrések megszüntetését. Illetéktelen megkörményezéseket, szemérmetlenül kihasznált protekciókat, hatalmi, hivatali helyzetekkel, politikai állásokkal és összeköttetésekkel való visszaéléseket vagy visszaélésfélétet gyakran látunk a modern életben is. Az adózás kötelezettsége terhet jelent, a teher alól való illetéktelen szabadulás jelensége — sajnos — az emberi fogatkozások között nem ismeretlen, az adóztatás általánosságának követelményeivel szemben sem. Mindezek a jelenségek azonban a korrupciónak bizonyos változatait alkotják ott, ahol előfordulnak. Alakjuk és jellegük szinte kimeríthetetlen sokaságú. A tudatos megtévesztés és megvesztegetés formáitól a jóhiszemű és csupán a laza ellenőrzés és az intézmények fogyatékosága által lehetővé tett adóelhallgatásig és elvonásig, a kincstár rosszhiszemű megrövidítéseitől, a bizonyos helyzetekben lehetőségessé való apróbb potyázásokig. A kormányzatoknak és közigazgatásoknak azonban puritán kézzel mindent meg kell tenniük megszüntetésükre. A legsúlyosabban ítélendő el természetesen az a jelenség, ahol a törvényhozók, a kormányzat és politikai élet exponensei a maguk számára alkotnak az adóztatás általánosságának ethikai elvébe ütköző privilégiumokat, vagy tűrnek meg önző módon ilyen gyakorlatot.

3. Az adóprivilégiumokat nemcsak olyan értelemben lehet venni, hogy valaki valamely adófizetési, vagy közteherviselési kötelezettség alól mentesíti magát, hanem olyan értelemben is, hogy bizonyos egyének, vagy érdekcsoportok privilegizált helyzeteket, vagy ilyen helyzeteket nyújtó jogokat tudnak megszerezni, amelyek segítségével megadóztatják a publikumot, vagy bármi módon ilyen megadóztató jellegű jövedelmeket húznak. Ide kell soroznunk számos különböző egyedáruság-jellegű jogosítványokat, vagy hatósági engedéllyel juttatott többé-kevésbé monopoljövedelmeket.

A technikai találmányok korszakában, amikor új fogyasztási cikkek, új tömegszórakoztatási lehetőségek adódnak e találmányok folytán, ha az állam vagy község e találmányok kihasználását nem teszi a szabad forgalom tárgyává, hanem bizonyos engedélyekhez köti, nem egy oly jövedelmező modern privilegiumot alkothat, amelyekkel egyrészt nagy tömegeket lehet megadóztatni, másrészt pedig a kihasználásra jogosítottaknak jelentékeny anyagi hasznot lehet juttatni. Itt történhetnek ezután az adóztatás socialis és ethikai szempontjaiba ütköző visszaélések. Ha a kormányzatok ugyanis a modern találmányok és újítások kihasználásának engedélyhez kötése folytán a tőlük függő jövedelemszerzési lehetőségeket nem tekintik teljesen korrekt és puritán módon olyan közértékeknek, amelyekre nézve nem lehet politikai, vagy pártszolgálatok jutalmazásaként privilegiumokat osztogatni, vagy hasznaikban pajtásokat, rokonokat, vagy összeköttetéssel bírókat részesíteni mások megelőzésével, akkor a modern találmányok tömeghatásainak kihasználásával akár egy új publikánus intézményt lehet létesíteni. Gondoljunk csak a repülőgépek, a telefotografia, a mozgóképek és filmszínházak, a rádiószolgálat és rádiókészülékek, stb., stb. és ezekkel kapcsolatos folytonos újítások igénybevételének hatósági engedélyhez kötéséből folyó monopoljövédelmekre, a melyekre nemcsak az állami, hanem a modern városi és községi háztartások körében is számos alkalom nyílhatik.

A közvélemény idők folytán megszokta már, hogy a legszigorúbb mértékkel mért ethikai szempontok szerint kérje számon pl. a régi típusú állami egyedáruságok hasznosítását és az azokban való privilegiumokat, mint közérdekbe ütközőket a legkerekebben visszautasítja. Csak lassan eszmél reá, azonban, hogy a modern találmányok és a társadalomnak új szükségleteit felkeltő újításokból élvezett monopolszerű jövédelmek ugyanolyan, a közönség zsebébe vágó jelentőségű természetűek, melyek hasznosítását ugyanolyan szigorú ethikai feltételekhez kell kötni és a bennük való részesedési lehetőségek privilegiummentes egyenlőségét mindenki számára intézményesen biztosítani. Annál is inkább, mert a régi típusú állami egyedáruságokhoz és fogyasztási adókhoz is számos új kihasználási lehetőség és mellékág csatlakozhatik. Pl. a dohány-, szesz-, gyufa-stb. egyedáruságoknak, vagy fogyasztási adónak alávetett cikkekben is a technika fejlődése, a tömegízlés változása és új szükségletek felkeltése folytán számos új, vagy új alakú gyárt-

mánynak forgalombahozatalát lehet monopolizálni a kincstárnak és a kihasználásokra feljogosítottakat előnyökhöz juttatni.

Az adózás általánosságának hangoztatásánál tehát nem elégedhetünk meg annak olyan fogalmazásával, amely csupán az adótehernek általános, tehát mindenki által viselendő voltát emeli ki, hanem az általános adóteherviselés ellenkező oldalaként oda kell állítanunk az állampolgárok bármilyen természetű megadóztatásából folyó hasznok, jövedelmek és értékek közérdekű és privilegiummentes általánosságának etikai követelményét is. Vagyis nemcsak a felsőbbbségi parancs folytán a polgárokra nehezedő közszolgáltatások (közjogi járadékok, adók) legyenek általánosak és közérdekű igazságosság alapján privilegiummentesen megosztlók, hanem a bármily felsőbbbségi parancs (törvény, engedély stb.) alapján befolyó és elért hasznok és jövedelmek is ugyanoly puritán privilegiummentességgel legyenek általánosak és *közjövödelmek* a szó szorosabb értelmében. Ezt az utóbbi követelményt megszegő felsőbbbség éppen úgy megsérti az adózás terhének és hasznainak általánosságát követelő etikai elvet és éppúgy hatalmával való visszaélést követ el, mint amikor egyeseknek a közteherviselés alól való kibúvási lehetőségeket ad, vagy ilyen privilegiumokat néz el.

4. Az adóteher „igazságos“ megoszlása az adózás általánosságának követelménye által befolyásolt további kívánalom. Sőt több ez a pusztán etikai kívánalomnál is, mert az adóteher „igazságos“ megoszlása alatt bizonyos számtanilag is észszerű arányt értünk az adó nagysága és az egyéni adóviselési képesség, illetőleg az adóforrás ereje között. Kiki erejéhez mért egyenlő adóterhet viseljen, vagy más oldalról nézve: a kinek-kinek erejéhez mért egyenlő arányú megadóztatás általános legyen.

Az adóteher „igazságos“ megoszlását különösen egy negatív irányból vett nézőpont szerint lehet megvilágítani és összhangba hozni a modern adónak, illetőleg közjogi járadékoknak jövedelemeloszlásbeli természetével. Ez a nézőpont arra utal, hogy lehetőleg senkire nézve se jelentsen az adó nagyobb terhet, nagyobb nyomást és nagyobb akadályt kinek-kinek a saját jövedelméből való megélhetésben. Ne rakjon tehát a kisember vállaira *aránylag* nagyobb terhet, mint a gazdagab-
béra.

Láthatjuk, hogy ez a szempont az adóteher individualizálását és az individuális teherviselőképességhez való arányosítását jelenti. (Individuumok alatt természetesen elsősorban az adóalanyokat kell itt értenünk.) Nem azt jelenti tehát, hogy kiki pl. jövedelmének (vagy hozadékának stb.) ugyanazt a százalékát adja le közjogi járadékok címén az államnak, községnek stb., hanem azt, hogy *adózőképessége arányában* legyen megróva adóval. Az tehát, akinél a nagyobb jövedelem fokozott mértékben nagyobb adózőképességet jelent, fokozott mértékben fizessen nagyobb adót. Az adóteher igazságos megosztásának szempontja tehát összeegyeztethető a progressív adó elvével, — természetesen mindig annak feltételezése mellett, hogy a nagyobb jövedelem fokozottan nagyobb adózőerőt is jelent. Viszont ott, ahol pl. a nagyobb jövedelem nem jelenti az adózőképességnek fokozottan nagyobbodó voltát, éppen az adóteher igazságos megosztásának szempontja szól az adókulcs fokozása, a progressivitás ellen.

Az adóteher igazságos megosztása feltételezi természetesen azt is, hogy ez az igazságosság efficiens módon jusson érvényesülésre. Vagyis ne csak jámbor óhajképen, hanem intézményesen legyen szankcionálva a visszaélésekkel, tévedésekkel, szóval az adóteher igazságos megosztásának akadályaival szemben annak a törekvésnek az érvényrejutása, mely a megosztás igazságos voltát megvalósítani kívánja. Szóval az igazság keresése ebben az irányban is intézményesen legyen a körülményekhez képest lehetővé téve. Nem elég erre nézve tehát az, hogy az államra és annak hatalmi és politikai exponenseire legyen bízva csupán, hogy az adóterhet igazságosan osszák el, hanem a pénzügyi bíraskodásnak kiépítésével és kiterjesztésével lehessen az adóteher igazságos megosztására való törekvésnek tendenciáját a konkrét esetek sokaságában is eredményessé lenni.

A pénzügyi bíraskodás ebben a tekintetben két irányban gyakorolhat különösebb befolyást. Az egyik az, amikor a pénzügyi bíraskodás a gyakorlati esetek nagy sokaságában segíthet azokon, akiknek jogos panaszra van okuk. A másik, amikor az adóteher igazságos megosztásának útjait egyengető és annak akadályait eltávolító célzattal *elvi jelentőségű* határozatokat hozhat és ily módon írhatja elő a követni való gyakorlatot. Szóval a pénzügyi közigazgatási bíraskodás akkor mozdíthatja elő érzében is az adóztatás ethikai szempontjainak érvényesü-

lését, ha nem csak empirikusan és esetenként segíthet a paragrafusok korlátai között hozzája fordulón, hanem, ha ezeknek az ethikai és socialis szempontoknak olyan elvi előírásában is közreműködhetik, amely előírásból deduktív módon kell levonnia az adóigazgatás gyakorlatának a következtetéseit. Ennek a követelménynek a megvalósítására azonban csak igen erős, hatáskörében és működésében a bírói függetlenségnek és a bírák szaktudásbeli garanciáinak megadásával kiépített közigazgatási bíráskodás lehet alkalmas. Olyan bíróság, melynek bátyáin megtörnek a napi politikának, a mindenkori kormányzatoknak illetéktelen kívánalmai. Egy ilyen közigazgatási bíráskodásnak pedig a legfontosabb biztosítékai nemcsak a bírói állások függetlenségének sablonos biztosításában vannak meg, hanem az illető bírói állások politikamentes betöltésének garanciáiban is. Ezt pedig csak akkor lehet elérni, ha az illető bírói állások betöltésénél egy kellő ethikai színvonalon álló bírói testület autonóm kiválasztása érvényesül. A közigazgatási bírói állásoknak pártpolitikai szolgálatok jutalmaként való osztogatása, vagy nem kellő bírói ethikával és szaktudással rendelkező egyéneknek juttatása agyonüti az intézmény legfontosabb céljainak érvényesíthetését.

5. Az *adóteher egyenlősége* az adóteher általánosságának és igazságos megosztásának lehet csak a következménye. Mindaz tehát, ami az egyenlőség és igazságos megosztás elvét sérti, megakadályozza az egyenlő adóteherviselés gyakorlati érvényesítését is. Az egyenlőséget természetesen kinek-kinek erejéhez, tehetségéhez, tehát adózóképességéhez mérten kell érteni. Szinte lehetetlen volna mindazokat az eseteket sorra venni, amelyek az adóteher egyenlőségét a múltban és a jelenben befolyásolták, vagy akadályozták. Egyik főszempont itt is az, hogy ne legyenek senki számára adóprivilegiumok, sem pedig túrt jogosulatlan kedvezmények a gyakorlatban. Viszont ne részesüljön senki kedvezőtlenebb elbánásban sem. Az állampolgárok mindegyik kategóriája egyenlő elbánásban részesüljön tehát. Ebbe az elvbe ütközőnek tartják például a katonatisztek adómentességét a polgári tisztviselőkkel szemben. Még sokkal inkább ilyennek tekinthető az, ha a politikai állásokban levők fizetései esnek adókedvezmény, vagy mentesség alá a nem politikai közalkalmazottnak illetményével szemben. Különösen súlyosabb megítélés alá esik, ha azok állapítanak meg a maguk számára adókedvezményeket, vagy mentességeket a többiekkel

szemben, akik mint törvényhozók, vagy állásuknál fogva illetékes tényezők maguknak az adóztatásbeli normáknak megállapításában vehetnek részt.

Az adóteher egyenlőségének nagy érdeke szempontjából általában véve tabula rasa-t kell csinálni minden apró szembehelyezkedési lehetőségekkel szemben. Igen erős tényező természetesen erre vonatkozólag a kellő erejű és értelmiségű közvélemény. Ahol a gazdasági kérdések iránt erős az érzék a társadalomban, ahol a gazdasági és általános kultúra fejlettsége az adónak mint költségelemnek jelentőségét kellően mérlegelni tudja, ott az adóteher egyenlőségébe ütköző apróbb visszasságok is élénk visszatetszést keltenek. Elmaradottabb, függőbb, megfélemlítettebb viszonyok és emberek között az érzék is tompább, a kritika is kihagyóbb ebben a tekintetben.

XII. FEJEZET.

A többszörös megadóztatás és a létminimumok kímélése.

IRODALOM: L. az általános pénzügytani munkák és közgazdasági szakszótárak idevonatkozó részét. A többszörös megadóztatás kérdését többnyire az egyes konkrét adónemek és adórendszerek tárgyalásánál látjuk felmerülni, sokszor a pénzügyi jogi irodalomban is. — M. v. HECKEL i. m. 186, 381. s köv. l. — Ü. a. Doppelbesteuerung. Wörterbuch d. Volksw. 2. kiad. I. köt. 662. l. — TH. v. EHEBERG: Doppelbesteuerung. Hdwb. der Staatsw. III. köt. 1926. 290—295. l. — LABAND: Doppelbesteuerung. Stengels Wörterbuch des deutschen Verwaltungsrechts cikke. — SARAN: Doppelbesteuerung Hdwb. der Kommunalwissenschaften. Jena, 1918. I. köt. — G. v. SCHANZ: Die Doppelbesteuerung und der Völkerbund. Finanzarchiv. 40. köt. 353. s köv. l. — R. BÜCHNER: Erbschafts- und Schenkungsteuern. Doppelbesteuerungsprobleme. Hdbuch der Finanzw. 2. köt. 1927. 318—9. l. — A létminimumok kímélésére vonatkozólag: HECKEL i. m. 188, 189, 334, 377 és több helyen. — LOTZ i. m. 258—264. — SCHANZ: Existenzminimum und seine Steuerfreiheit. Hdwb. der Staatsw. 911—918. l. III. köt. 1926. — H. SCHMIDT: Die Steuerfreiheit des Existenzminimum. Leipziger Dissertationen. 1877. — J. NOTHARD: Zur Lehre vom steuerfreien Existenzminimum. Zeitschr. für die ges. Staatsw. 1901. 52. évf. 155. és köv. l. — KUCZYNSKI: Das Existenzminimum. Berlin, 1921. — E. GÜNTHER: Existenzminimum und Steuermaximum. Berlin, 1925. — O. BÜHLER: Kinderprivileg etc. und allg. Freigrenze i. d. Einkommensteuer in Deutschl., Frankr., Engl. etc. Gutachten des Bundes der Kinderreichen. Halberstadt, 1925. — L. BUCK. Zur Beleuchtung der Zusammenhänge zwischen steuerfreiem Existenzminimum etc. Finanzarchiv, 1917. 34. köt. 591. s köv. l. — MARISKA i. m. 146—150. — FÖLDES i. m. 299—306. — HELLER i. m. 106. — A. WAGNER: Finanzwissenschaft. 2. Teil. 402. s köv. l. 2 kiad. — SCHÄFFLE i. m. 277. — M. de Cérenville Les impôts en Suisse. Lausanne, 1898. 84. s köv. l. — (L. a létminimumra vonatkozólag ezenkívül különösen a jövedelmi adók irodalmát is.) — A. C.

PIGOU : Essays in Applied Economics. London, 1923. 129. s köv. I. — WM. SANDERS : The practice and Law of Income Tax. etc. London, 1923. 3. kiad. „Wie bezahlen wir den Krieg?“ A Fabian Society memorandum. Németerford Elis Jaffé-Richthofen, 1918. — H. TESCHEMACHER : Einkommensteuer. Hdbuch der Finanzw. 1927. kül. 114. s köv. I. — E. R. A. SELIGMAN : The Income Tax. New York. Több kiad.

I. Az adóteher egyenlőségének szempontjából különös figyelmet érdemel a *kettős, vagy többszörös megadóztatásnak* kérdése is. Kettős vagy többszörös megadóztatása gyakran következhetik be ugyanannak az adóalanynak, ahol ugyanannak az adóalanynak, vagy adóforrásnak szolgáltatóképességét több különböző címen veszi igénybe ugyanaz a közjogi felsőbbség, vagy pedig ugyanazon a címen, vagy hasonló címen több hasonló jellegű (pl. külföldi és belföldi) közjogi felsőbbség.

Ily módon a kettős, illetőleg többszörös megadóztatásnak többféle esete állhat elő. Többszörös megadóztatás forog fenn általában már ott, ahol ugyanazt az adóalanyt vagy adóforrást több adó éri. Csakhogy a többszörös megadóztatásnak főleg az az értelme és esete érdekel minket pénzügytani szempontból, *amelyek az adóalanynak a többoldalú megadóztatás folytán bizonyos igazságtalan, egyenlőtlen megterhelését jelentik.* Szóval azok az esetei, amikor a többszörös megadóztatás az adóteher egyenlőségének elvébe s ezzel az adóztatás etikai és socialis szempontjaiba ütközik.

A többszörös megadóztatásnak ezek a minket különösen érdeklő esetei ennek folytán kvantitatív, még pedig igazságtalan, az adóteher egyenlőségébe ütköző kvantitatív ismertetőjeleket foglalnak magukban.

Többszörös megadóztatás állhat elő nemzetközi vonatkozásban és a belföldön egyaránt. Megtörténhetik, hogy ugyanazokat az adótárgyakat, illetőleg adóalanyokat két vagy több ország pénzügyi felsőbbégei sujtják adókkal. Ez a nemzetközi vonatkozású kettős megadóztatások esete, mely egyúttal nemzetközi jogi kérdés is. Elkerülésére úgyszólván nemzetközi megállapodások adhatnak csak módot. Többnyire a viszonyosság kikötése mellett a külföldiek belföldi jövedelmének és a külföldről származó jövedelmek teljes, vagy bizonyos fokú kíméltetére vonatkozhatnak ezek. Nemzetközi megegyezés nélkül is lehetnek bizonyos jogi rendelkezések a külföldiek jövedelmének, vagy a külföldről származó jövedelmek, hozadékok stb. kettős megadóztatásának elkerülésére. Számos példát találha-

tunk erre is, de többnyire a nemzetközi viszonyosság feltételezése mellett.

A nemzetközi vonatkozású többszörös megadóztatás esetei különösen a nemzetközi jognak pénzügyi vonatkozású részeit érdeklik. Számos nemzetközi egyezmény, békeszerződés, kereskedelmi szerződés stb. tartalmaz erre vonatkozó megállapodásokat. Újabban természetesen a népszövetség pénzügyi problémái között is szerepel az.

A pénzügyi politikának természetesen elsősorban a belföldhöz való többszörös és különösen kvantitatív nagyságánál fogva is sérelmes többszörös megadóztatás elkerülése a feladata. Ezért a pénzügytannak is a belföldi vonatkozású többszörös megadóztatás kérdéseivel kell elsősorban foglalkoznia.

A többszörös megadóztatás eseteit mindenekelőtt két nagy csoportba kell osztanunk. Az egyik: *a*) az, amelynél a több oldalról, vagy több címen ugyanarra az adóalanyra, vagy adótárgyra kivetett adót még nem tekinthetjük az illető adóalany, vagy adótárgy erejéhez képest olyan nagynak, vagy súlyosnak, hogy ennek folytán az adóteher egyenlőségének elve feltűnő sérelmet szenvedne az illető országban, illetőleg adóterületen. A másik csoportjába tartoznak azonban a többszörös megadóztatásnak azok az esetei: *b*) amelyeknél a több oldalról vagy több címen történő megadóztatásai ugyanannak az adóalanynak vagy tárgynak már súlyos, igazságtalan és az adóteher egyenlőtlenségének szempontjába beleütköző megterhelését jelentik.

Az előbbi (*a*) esetek közé tartozik az, amikor ugyanaz az adóalany, vagy adótárgy többféle címen visel ugyan különféle adókat, amely különféle adók azonban kiegészítő részei az illető állam háztartásában a mindenkire általánosságban kiterjedő adótehernek, úgyhogy az adóteher egyenlőségével jár mindezek elviselésének a sorsa. Így pl. ugyanazok az adóalanyok, illetőleg adótárgyak egyúttal jövedelmi, kereseti, forgalmi és fogyasztási adók alá esnek, nem is szólva a különféle vámokról és illetékekről. A többszörös megadóztatásnak ez az esete tehát a különféle közjogi járadékoknak, hogy úgy mondjuk *vízszintes* tagozatában megy végbe. Ugyancsak hasonló hatású többszörös megadóztatás származhatik — hogy úgy mondjuk — függőleges irányból is, akkor, amikor a különféle rangú közjogi felsőbbbségek vetnek ki és szednek be közjogi járadékokat ugyanattól az adóalanytól, illetőleg ugyanazon adótárgy után.

Így pl. ha az állam, a község, a tartomány, az egyház stb., stb. egyaránt megadóztat valakit. A többszörös megadóztatás ezeknél az eseteknél azonban az egyes adóalanyok és tárgyak erejéhez és szokásos megterhelési mértékekhez képest csak normális és nem kivételesen súlyos összmegterhelést jelent.

A többszörös megadóztatásnak ilyen, inkább formai (mondhatjuk enyhébb jelentőségű és az adóteher egyenlőségének elvébe nem ütköző) eseteit látjuk az ú. n. *kiegészítő* adóknál is, amelyeknek kifejezetten az a céljuk, hogy az adóforrás kellő megterhelését és kihasználását és így éppen az egyenlő adóteher elvét valósítsák meg. Ha pl. az általános jövedelmi adó kiegészítő adójának a fundált jövedelmek erősebb megterhelésére szolgáló vagyoadót tekintjük. Ilyenféle a hozadék adókkal párhuzamosan kivetett kiegészítő jellegű jövedelmi adó stb.

2. Az adóteher egyenlőségébe és az adónak az adóforrás erejéhez mért arányosságába ütköző többszörös megadóztatás esetei (*b*) azonban már érezhető gazdasági károsítást, illetőleg az általánossal szemben kedvezőtlenebb, kvantitativ és rossz értelemben aránytalanabb helyzetet jelentenek.

Ennélfogva a többszörös megadóztatás említett (*a* és *b*) kategóriáit úgy véljük legjobban jellemezni, hogyha az adóforrás erejének nagyságából és az adóteher egyenlőségének elvéből indulva ki, az *arányos* és *aránytalan* többszörös megadóztatást különböztetjük meg.

Aránytalan többszörös megadóztatás állhat elő főleg három viszonylatban, ú. m. 1. belföldön és ugyanolyan rangú közjogi felsőbbbségi jellegű, több címen való és az adóteher általános egyenlőségének szempontjába ütköző megterhelés folytán. Ha pl. valakire többféle oly állami adó nehezedik, mely egyenlőtlen és a rendesnél súlyosabb terhet jelent. 2. Többféle rangú közjogi felsőbbbség adóterheinek együttes hatása folytán. Ha pl. valamely községben, vagy valamely jogcímen az állami adón felül még olyan súlyos községi, tartományi vagy más helyiadót is követelnek, hogy ezeknek a különféle rangú közjogi felsőbbbségeknek az adói együttesen jelentenek aránytalan és egyenlőtlen többszörös megadóztatást az illető ország átlagos méretű adóterhével szemben és 3. ugyanannak az adóalanynak, vagy adótárgynak külföldről és belföldről jövő együttes megadóztatása folytán.

Az első esetben (1) jellemzett többszörös megadóztatás ellen az adónemek megalkotásánál kell a pénzügyi politikai

előrelátásnak védekeznie. Hasonlót mondhatunk a különböző rangsorú közjogi felsőbbbségek adóztatásainak összhatásaként előálló többszörös megadóztatás eseteiben (2) is. Mind a két-féle többszörös megadóztatás esetei előállhatnak azonban pusztán adóigazgatásbeli konkrét intézkedések és határozatok (adó-kivetés) következtében is. Tehát nem általános jelenségként, hanem csupán egyes adóalanyokkal szemben egyes elhibázott adókivetések stb. következtében is. Vagyis a két első esetbeli (belföldi) többszörös megadóztatás a következménye lehet úgy a többszörös megadóztatáshoz vezető (tehát helytelen) adótörvényhozásnak (általános adónormáknak), mint pusztán adóközigazgatási intézkedéseknek is. Míg az első baj ellen csak az adónormák megalkotására befolyást gyakorolni alkalmas adópolitikai előrelátás védhet meg, addig az adóigazgatás okozta többszörös megadóztatásnak hatalmas orvosszere lehet a megfelelő pénzügyi közigazgatási bírászkodás. Különösen akkor, ha egyrészt a jogorvoslatok rendszere kellően ki van ott építve, másrészt, ha a bírászkodás nem kénytelen taxatív felsorolású esetekben való hatáskörrel megelégedni, hanem elvi alapon alakíthat ki a többszörös megadóztatás ellen biztosítékokat nyújtó bírói szokásjogot.

A külföldről és belföldről származó kétszeres, vagy többszörös megadóztatás ellen pedig nemzetközi szerződésekkel, vagy a *viszonosság feltételezése mellett*, ennek elkerülését biztosító kölcsönös intézkedésekkel lehet és kell védekezni. Ezek mellett a megállapodások mellett, de esetleg ilyen megállapodások hiányában is a kettős megadóztatás elleni védelemnek egy neme a belföldön befizetett adó visszatérítése a kiviteli cikkeknel (pl. fogyasztási adó alá eső tárgyak belföldi fogyasztási adótételének visszatérítése, leírása stb., ha kivitelre kerülnek azok). Ilyen eljárás a kiviteli jutalmak alkalmazása is bizonyos esetekben (mely eljárás gyakran nagy óvatosságot igényel, azonban éppen az egyenlő megadóztatás oldaláról nézve). Vámvisszatérítések, sőt szállítási tarifaengedmények is alkalmazhatók esetleg a tulajdonképeni (külföldről jövő) többszörös megadóztatásnak ellensúlyozására.

3. *Létminimum* legáltalánosabb értelemben a megélhetéshez szükséges javak legkisebb mennyiségét jelenti. A létminimum fogalma azonban társadalmi és pénzügyi fontosságot akkor nyer, hogyha bizonyos ország, vagy országrész lakosságának vagy a lakosság bizonyos csoportjának *átlagos* legkisebb szük-

ségletmennyiségét fedő javakat, illetőleg értéküket fejezzük ki vele. Ez volna tehát a létminimumnak a legvalóságosabb fogalma.

A létminimum jelentőségének súlypontja — mit könnyen eltalálhatjuk — annak kvantitatív jellegében van. Modern adópolitikai szempontból tehát létminimum címén egy bizonyos nagyságú pénzösszeg, mint jövedelmi összeg szerepel ilyen gyanánt. Kérdés, hogy az a pénzösszeg, melyet az egyes adófajtáknál ú. n. létminimumként kijelölnek, valóban ilyen, a legkisebb megélhetési költséget feltüntető átlag-e, avagy csupán többé-kevésbé önkényesen kijelölt olyan összeg, amelyen alul különös kíméletnek van helye az adóalannyal szemben. Már t. i. az olyan adófajtáknál, ahol ez a kímélet megvalósítható. Az adótörvények által kijelölt kímélendő adótárgyértékek vagy jövedelmi összegek nem mindig a megélhetési átlagköltségek kiszámítása útján állapítódnak meg. Sokszor nem is lehet egységesen kiszámítani a létminimum nagyságát és ezért egyszerűen különböző kerek összegeket állítanak be létminimum-összegek gyanánt.

A létminimum megadóztatása vagy meg nem adóztatása körül hosszú vita folyt a közgazdaságtan, illetőleg a pénzügyek íróinak táborában. Argumentumok egész csoportjai állottak elő pro és contra BENTHAMTÓL kezdve napjainkig. A létminimum adómentességét pártoló írók socialis és humanitárius érveivel szemben a másik tábor az adózás polgári kötelességének általánosságát szegezte. LOTZ, JAKOB, HERMANN, SCHANZ, ST. MILL, FW. J. NEUMANN érvelései⁴⁰ a létminimum adómentesítése mellett szinte közhelyekké váltak a pénzügytanokban. A magunk részéről itt nem tehetünk tantörténeti kitérést a szóbanforgó eszmei harcra. E helyett azokat a nézőpontokat foglaljuk össze inkább, amelyek a kérdést szerintünk ma eldöntik.

A létminimum adómentességének kérdése szorosan összefügg a *fokozatos adóztatással*. Annak mintegy részleteként vehetjük azt. De még szorosabban a *residuum-adók* lényegével.

Amint az adófokozás egyrészt fokozott megterhelése a nagyobb adótárgyaknak, éppúgy csökkentett arányú megterhelései a másik oldalról nézve a kisebb adótárgyaknak és közöttük a kisebb jövedelmeknek.

⁴⁰ L. ezekről: LOTZ i. m. 258—264. — MARISKA i. m. 146—148. l.

Mik azonban ezek az adóköteles nagyobb vagy kisebb jövedelmek az adótechnikában? Bizonyos nyers, vagy általános bevételekből, keresetekből, hozadékokból az adótörvény által megengedett költségtételek levonása után megmaradó adóköteles összegek. Tehát bizonyos számításbeli maradványok: residuumok. Ott, ahol a legfontosabb levonható tételek (elsőrendű életszükségletek stb.) leszámítása után nincs már adóalapul vehető residuum, vagyis, ahol ezek a levonható (levonni megengedett, vagy méltányos gondolkodással megengedendő) tételek kimerítik a kis adótárgyat (a kis jövedelmet), nincsen logikusan adóköteles residuum sem többé és így logikai, socialis és emberbaráti szempontból nincsen helye adó-kivetésnek. Ezzel a pár szóval körülbelül össze is foglaltuk a létminimum kíméletének legfontosabb elvi argumentumait is. Hozzátehetjük még a legkisebb adótárgyak felkutatásának és igénybevételének sokszor igen nagy közigazgatási munkát okozó és ezzel aránytalanul kis közbevételt eredményező szempontját is.

4. Nem szabad azonban szem elől téveszteniünk, hogy a létminimum szentesítése nem vihető keresztül minden adó-típusnál. *Főleg a residuum-adók alkalmasak reá.* Elsősorban a jövedelmi adó. Keresztülvihető a személyi ismertetőjelek szerint kirótt hozadéki és a vagyoni adóknál. A forgalmi adóknál már csak részben, még kevésbé a fogyasztási adóknál.

Általában véve alig valósítható meg a létminimum kímélete az ár-adóknál. Pedig az ár-adók a közjogi járadékok jelentékeny hányadát teszik ki. Különösen adott körülmények között és annál inkább, minél inkább van az állam rászorulva, hogy residuum- (jövedelem-, hozadéki) adóinak kihagyó eredményeiért az ár-adók terén igyekezzenek kárpótlást, kiegészítő bevételeket szerezni.

A szegényebb néposztályokat pedig éppen az alapvetőbb szükségletek árával összefüggő ár-adók érintik érzékenyebben. Éppen ezeknél szinte lehetetlen a létminimum címén való kíméletet keresztülvinni. Igen nehezen elképzelhető volna például: a cukoradónak, lisztadónak, de a dohánygyártmányok, szeszes italok vételárba foglalt adójának elengedése is a létminimum adómentessége címén.

Vannak tehát adónemek, amelyeknél a létminimum adómentessége megvalósítható s ezek között egyes fajtáknál jobban, másoknál kevésbé és vannak olyan adónemek,

amelyeknél egyáltalában nem, vagy gyakorlatilag alig vihető az keresztül.

Szerintünk azonban a létminimumok kímélete mellett felhozott socialis argumentumok elég erősek ahhoz, hogy legalább azoknál az adófajtáknál érvényesüljenek, amelyeknél lehetséges, tehát ahol és amennyiben meg lehet azt valósítani.

A létminimum kíméletének ily részleges érvényesülése sok tekintetben az adóteher egyenlő arányának az előbbi fejezetben körvonalozott elvét és ethikai követelményét is támogatja ekként, különösen ott és oly időben, amikor az áradók nyomulnak előtérbe, amelyek közül az elsőbrendű szükségletekre nehezedő fogyasztási és forgalmi adók egyébként is súlyosan nehezednek a legkisebb jövedelmekre, különösen akkor, ha áthárításuk és terhüknek az áthárítódás folytán való eloszlása a társadalomban nem történhetik meg.

5. A létminimum figyelembevétele egyik láncszeme amaz intézkedések sorozatának, amelyek az adótehernek az adóforrás és adóalany erejéhez viszonyított egyéniesítésére (individualizálására) irányulnak. Mint ilyen az adóztatás socialis szempontjai közé tartozik az. A cél tehát, melyhez a létminimum figyelembevételel közlebb jutni akarunk — socialis jellegű. A létminimum figyelembevétele azonban nem egyedüli és szorosan körülzárt socialis feladat ebben a tekintetben. Inkább egyik részfeladata a kis jövedelmek adóztatásbeli kímélésének, mely mint jeleztük is már, az adóztatás progressivitásának megfontolásaival függ tulajdonképen össze. Minél kisebb ugyanis a jövedelem, annál nagyobb részét foglalják le annak a legelsőrendű szükségletek kielégítésének költségei.

Más szóval ez azt jelenti, hogy minél kisebb a jövedelem, annál kisebb oly residuumot találunk ott, mely méltányosan, vagy eredménnyel volna megadóztatható. Másrészt annál érezhetőbben növelik ott a megélhetési költségeket a szükségletkielégítést sujtó ár-adók. Hogyha tehát a kis jövedelmek adópolitikai kímélésének kérdésében (melynek részkérdése a létminimum kímélete) teljes képet akarunk kapni, akkor nemcsak a residuum-, hanem az ár-adók körében is vizsgálunk kell, hogy mely adófajtáknál vannak meg a módok a kis jövedelmek ilyen socialis szempontból való kímélésére. A létminimum figyelembevétele azután ebbe az általánosabb kérdésbe illeszkedik bele.

A létminimum kímélését és adómentesítését *közvetlenül* tulajdonképpen csak a jövedelmi adóknál lehet keresztülvinni. Nagyon közel jár, esetleg több gyakorlati szempontból egybeesik a jövedelmi adóval az olyan embereknek a kereseti, esetleg egyéb hozadéki adója, akiknek megélhetésük egyfajta keresetből van csupán. A többi hozadéki adóknál az adóalapról, mint többnyire kiszámított residuumból inkább csak *közvetve* lehet már következtetni a létminimumra, tudniillik csak *közvetve* lehet meghatározni azt a hozadéki összeget, mely a létminimumnak megfelelő jövedelmet rejt magában.

Az ár-adók legfontosabb típusainál, tudniillik azoknál a forgalmi és fogyasztási adóknál, melyek bizonyos szükségleti javakra nehezdednek, már nem lehet azt a műveletet keresztülvinni, mely a létminimumnak adótól való mentesítésében áll. A kis jövedelmeknek kímélésére azonban az adóknak eme fajtáinál is találhatunk bizonyos esetekben módot, bár csak sokkal átlagosabb eredményességgel ható módot. Itt tehát csak sokkal közvettebb, tapogatózóbb sikerrel vihetjük keresztül a kis jövedelmek kímélését.

A kis jövedelmek e kímélésének módjai adóztatási szempontból elsősorban a következők: *a)* A létminimumnak megadóztatlanul hagyása. Ez, mint láttuk, közvetlenül a jövedelmi és bizonyos esetekben egyes hozadéki adóknál vihető keresztül. *b)* A létminimumnak és általában a kis jövedelmeknek leszállított, kedvezőbb adótételekkel való megterhelése a jövedelmi, hozadéki és vagyoadóknál. *c)* Személyi, családi és társadalmi jellegű bizonyos körülményeknek figyelembevétele a jövedelmi, hozadéki és vagyoadóknál. Az utóbbi adófajtáknál ott, ahol azok szerkezete ezt megengedi. Ilyen például a nagy gyermekszámnak, általában a soktagú családnak és eltartásra váróknak figyelembevétele és ezen az alapon való különféle adókiszámításai és kirovási kedvezmények nyújtása az említett jövedelmi, hozadéki, vagyoni s ezenkívül egyes közvetlen fogyasztási, vagy forgalmi adóknál is (például a lakás- és örökösödési adóknál), *d)* a szükségleti és fogyasztási cikkekre kivetett adókba bizonyos progressivitásnak a belevitele azáltal, hogy a kevésbé finom minőségű és így többnyire a kisjövedelmű rétegek által fogyasztott cikkeket aránylag enyhébben adóztatják meg — a finomabb, fényűzőbb —, tehát általában a vagyonosabbak által fogyasztani szokottakat pedig a jobb minőség szerint fokozatosan emelkedő tételekkel stb., stb.

A socialis szellem természetesen még számos más méltányos kímélési módot is találhat a fentemlítettekén kívül a törvényhozás, az adóztatási igazgatás, eljárás, a végrehajtás, a pénzügyi bíraskodás terén. Minél magasabb színvonalú valamely államnak adóigazgatása, minél intelligensebbek és megbízhatóbbak annak közegei, úgy az államnak érdekvédelmét mint a közönséggel szemben való társadalomethikai feladataikat tekintve, annál nagyobb diskrecionális szabadságot is lehet nyújtani számukra abban a tekintetben, hogy a különböző adóalanyokkal szemben a társadalmi szempontból indokolt méltányos kíméletet a konkrét esetek szerint individualizálva is gyakorolhassák. Az egyes adótipusok természete egyrésztől, másrésztől pedig az államháztartás jó, vagy rossz konjunktúrái azonban — sajnos — mindig különbségeket fognak okozni az adóalanyok socialis szempontból való kímélésének keresztülvihetősége dolgában.

XIII. FEJEZET.

Az adóztatás hatalmának közérdekű gyakorlása.

IRODALOM: A tárgy általános érdekű voltánál fogva a politikai, bölcséleti és közgazdasági irodalomban annyi irónál és annyi vonatkozásban jelenik meg, hogy erre vonatkozó konkrét forrás felsorolást alig lehet nyújtani. Az ú. n. ethikai irányú, a socialista, valamint a kereszténysocialis közgazdasági és pénzügyi irónál látunk különösebb hajlamot e probléma pénzügyi vonatkozású tárgyalására is. L. WAGNER, EHEBERG, HECKEL, G. COHN id. munkáinak idevonatkozó részein kívül: G. SCHMOLLER: Allgemeine Volkswirtschaftslehre. I. köt. Leipzig, 1901. Különösen 41—74. l. — W. VOCKE: Die Abgaben, Auflagen und die Steuern vom Standpunkte der Geschichte und der Sittlichkeit. Stuttgart, 1887. — W. ANDREAE i. m. 138—172. l. — MARISKA i. m. 176. s köv. l. — FÖLDES i. m. 230. s köv. l. — Történelmi szempontból is a problémát nyomon követő tanulmányozás céljaira: G. RICCA-SALERNO: Storia delle dottrine finanziarie in Italia etc. 1896. 2. kiad. Palermo. — A. DUBOIS: Précis de l'histoire des doctrines économiques etc. 1906. — W. LOTZ: Finanzliteratur und Finanzgeschichte. I. m. 16—62. Finanzverfassung und Finanzverwaltung. U. o. 63—152. bő bibliografiával. — J. R. MAC CULLOCH: The Literature of Pol. Ec. 1845. — W. ROSCHER i. m. System der Finanzwissenschaft. Stuttgart, 1886. Több kiad. — AQUINO SZ. TAMÁS állambölcséleti és gazdasági érdekű iratai. — L. F. WALTER: Thomas von Aquino Hdwb. der Staatsw. VIII. 231—242. l. 1928. — J. SAUTER: Thomistische Gesellschaftslehre. U. o. 244—9. — MONTESQUIEU: Esprit des Lois. 1748. — SULLY: Memoires. Petilot. Collection des memoires etc. I—IX. Paris, 1820—21. — CARAFA: De regentis et boni principis officiis (1469—1482 közt) l. RICCA-SALERNO id. m. — J. BODIN: Les six livres de la république. L. ED. BARTHÉLEMY: Étude sur Jean Bodin et ses travaux. Paris, 1876. — H. BAUDRILLART: Bodin et son temps. Paris, 1853. — W. PETTY: Treatise of Taxes. U. az. Verbum Sapienti. L. CH. HULL: The economic writing of Sir W. PETTY. Cambridge,

1899. 1. és 2. köt. — F. V. DE FORBONNAIS : Recherches et considération sur les finances de la France etc. Basel, 1752. L. LAROUSSE : Grand dictionnaire universel. FORBONNAIS cikkét. — BOISGUILLEBERT és VAUBAN etc. : L. J. E. HORN : L'économie politique avant les physiocrates. 1867. és DUBOIS i. m. A fiziokraták munkáit illetőleg I. ONCKEN : Oeuvres économiques et philosophiques. Frankfurt és Paris, 1881. — O. SPANN : Die Haupttheorien der Volkswirtschaftslehre. Leipzig, 1910. Quelle u. Meyer. *Több kiad.* — TH. SURÁNYI-UNGER : Philosophie i. d. Volkswirtschaftslehre. Jena, Fischer. 2. köt. 1923—5.

1. Az adóztatás terén a kincstár érdeke és az egyes adófizető érdeke az az egymással többé-kevésbé szembenálló két tényező, melynek összeegyeződééséből (kompromissumából) kell megvalósulnia a közérdeknek. Az adózók és a kincstár érdekeinek mintegy synthesiséből egy közérdekű harmóniában kellene tehát megszületnie annak az optimumnak a pénzügyek, illetőleg adóügyek terén, melynek szolgálatában kell, hogy álljanak a pénzügyekre vonatkozó jogszabályok.

Jól tudjuk, hogy gyarló emberi viszonyok között a sok különféle érdekek ily közérdekű optimumát teljességgel elérni lehetetlen. Ebből azonban nem következik az, hogy ezt az optimumot minél jobban megközelíteni ne igyekezzünk. Az optimumra és annak minél jobban való megközelítése komolyan *törekednünk* pedig lehetséges és szükséges. A konkrét jogszabályok kitervezésénél, megalkotásánál ekként megvan adva az a cél, amelyre mindig törekednünk kell. Az adóztatás, illetőleg a közháztartások jogi szabályainak legfontosabb célszempontját ily módon meg tudjuk állapítani.

Ebben a kérdésben is az érdek, a cél és az eszközök pontos megtervezésének és következetes gyakorlati keresztülvitelének a feladata előtt állunk. A pénzügytannak pedig e feladat megállapításának és a konkrét intézményekbe testesített megvalósításának kritikájához kell minket minél inkább hozzásegíteni.

Az adóztatási érdekek, célok és eszközök kiválasztásának és harmóniába hozatalának munkája a jogalkotás és joggyakorlás síkjában folyik le. Hiszen a jog az, amely a társadalomban az embereket érintő legkülönbözőbb viszonyokat — így azokat elsősorban, amelyek anyagi és hatalmi érdekekkel bírnak — szabályozza. A pénzügyi közigazgatás a joggyakorlásnak idevonatkozó legaktuálisabb tere minket érdeklőleg. Az adóztatásnak, vagy általánosabban szólva a közjogi járadékok előteremtésének terét a mindenkori jogrendszerek számai tartják össze. Ezek a jogrendszerek és különösen a pénzügyi, illetőleg

adóztatási jogok akkor megfelelőek, ha a fentebb körülírt optimum megközelítésére minél inkább alkalmasak.

A jogalkotás és a joggyakorlás által összeegyeztetendő érdekek pedig legáltalánosabban a következők: Egyrészt ott van a kincstár érdeke, hogy minél több jövedelmet szerezzen és minél pontosabban folyjanak be azok. Másrészt ott van az egyes adózó polgárok érdeke, hogy tudniillik a különféle közjogi járadékok terheit minél jobban elbírhassák, minél kevésbé zavarják meg ezek a közterhek anyagi és polgári boldogulásuk rendes útjait, minél kevésbé nyomorítsák meg vagyoni erejüket, jövedelemforrásaikat, fizetőképességüket, amelyekben az adóforrások is bennfoglalódnak.

Ennek a két — ha alapjában nem is mindenben ellentétes, de mindenesetre gyakran ellentétbe kerülő — érdekárnyalatnak kompromisszumaiból kell tehát a pénz- és adóügyekre vonatkozó jogalkotásnak a törvényhozási és adminisztratív célokat megkövacsolnia. Ugyanezeket a célokat kell figyelembe vennie és adott esetekben megtárgyalnia a közgazdaságtannak, illetőleg a pénzügytannak is, mint a pénzügyekre és adóügyekre vonatkozó kritikai jellegű tudománynak.

Az államgazdasági cél ekként a mondott két érdekárnyalat összeegyeztetésével: megszerezni a Köz számára azokat a tényezőket, amelyekkel a Köz a maga további és más természetű céljait követni és feladatait teljesíteni tudja. A modern pénz- és hitelgazdaság korában pedig a Köznek és elsősorban a kincstárnak *pénzösszegekre* (fizetési hatalomra) van szüksége. Ezeknek előteremtése, még pedig az említett érdekek kompromisszumára tekintettel levő előteremtése egyik legfőbb célja a közháztartásoknak.

A modern Köz számára szükséges pénzösszegeket (pénzbeli jövedelmek) biztosító eszközöknek több kategóriájuk, illetőleg több oldaluk van. A Köz számára szükséges pénzösszegek, mint tudjuk, a közjogi járadékok formájában válnak a Köz jövedelmeivé. Ebben a tekintetben tehát a közjogi járadékok s köztük elsősorban az adók a közvetlen eszközök a közháztartási cél, a bevételszerzés elérésére. A közjogi járadékok megjelenésének és a Köz pénztáraiba való befolyásának azonban elsősorban *jogi előfeltételei* vannak. E jogi előfeltételek egyúttal természetesen gazdaságiak is, mert az adókra s egyéb közjogi járadékokra vonatkozó jogi előírás és szabályozás teljesen a gazdasági élet kereteibe tartozó dolgokra és viszonyokra vonatkozik.

Ilymódon tehát az adóztatásnak (a közjogi járadékok e főmegszerzési módjának) jogi eljárásai és jogi szempontjai a pénzügyi eszközök sorába lépnek, mint rendező, szolgáltató, rendelkezésre állító, juttató és a legkülönbözőbb helyzeteket és viszonyokat egymással szemben szabályozó normák. Ide vonatkoznak a pénzügyi, illetőleg adóztatási kérdésekre vonatkozó jogalkotás és jogalkalmazás (törvény-, rendelet-, szabály-rendeletalkotás, közigazgatási és pénzügyi bírósági cselekmények stb., stb.). Az adóztatás jogi szempontjai ilymódon a jog szabályozta hatalmi eszközök és intézmények figyelembe vételére és kritikájára vonatkoznak.

Az eszközök sorában azonban további tényezők és kategóriák is vannak. (Ügyis mondhatnók, hogy az említett eszközöknek és azok igénybevételének más oldalai is vannak.) Ezek a további tényezők szintén az államháztartási cél elérésének eszközeivé válnak. Ilyenek azok a *módok*⁴¹ (ARTEN) első-sorban, amelyek szerint kezelőnek az egyes pénzügyi intézmények, problémák, viszonyok, helyzetek. Azok a módok, amelyekkel hozzájuk nyúlunk.

Ezeket a módokat nem meríthetik ki és nem írhatják elő teljesen azok a jogi utasítások és rendelkezések, amelyeket az pénzügyi, adóügyi stb. életviszonyok során alkotnak és kiadnak. Ezek között a *módok* között a jogiakon kívül egyéb érték- és eljárásmeghatározó szempontok is jutnak megnyilvánulásra. Így pszichologiaiaknak, társadalom-erkölcsieknek, gazdasági észszerűségbelieknek (racionalistikaiaknak) stb. nevezhetők.

Általában véve a *jó*, a helyes eljárás a pozitív eszköz a fentebb említett államháztartási cél és optimum megvalósítására. A rossz, a nem jó, a nem helyes eljárás pedig negativum ennek a célnak és eszközeinek szempontjából. Ilyen további pozitív módbeli eszközök például az adóforrások kimélése a takarékoság, a kellő gondosság, az óvatosság az adócsavar alkalmazásánál stb. Az adóforrások kímélet nélküli kihasználása és megnyomorítása viszont módbeli negativum az érintett cél és optimum vonatkozásaiban.

A pénzügyekre vonatkozó jognak most már úgy kell kiépítve lennie, hogy szabályai, rendelkezései alkalmas keretek legyenek az adófizetők és a kincstár érdekharmóniáját biztosító optimum szolgálatában. Megállapíthatjuk tehát, hogy a pénz-

⁴¹ Eljárások, magatartások, felfogások stb.

ügyi jogrend és benne az adóztatásra vonatkozó jogszabályok összessége is, ilymódon az említett államháztartásbeli érdekek és célok szolgálatában *keretbeli* és *viszonybeli* eszközként jelentkezik.

2. Hogy az adófizetők és a kincstár érdekharmóniájának optimumához minél közelebb hozó jogi rend alakulhasson ki, nem csupán és egyedül jogi intézmények és végrehajtó szervek szükségesek, hanem szükséges, hogy ezek az intézmények és még inkább az őket alkotó és alkalmazó emberek minőség tekintetében is jól megállják a helyüket. Minden társadalmi intézmény, az emberekben és csakis az emberekben él. Ekként az emberek kellő minősége, színvonala, kellő tudása, közérdekű magatartása, munka- és eredményakarása, szorgalma stb. azok a becses tulajdonságok, amelyek a kellő intézményeket és az intézmények kellő működését egyedül eredményezhetik.

A megfelelő pénzügyi jogalkotás is kellő tudást, akarást, lelkiismeretességet, ügybuzgalmat stb. igényel, amely tulajdonságok csak emberekben testesedhetnek meg. A közérdek a pénzügyi és így adópolitikai jogalkotásban is az tehát, hogy a megfelelő jogalkotásnak emberi kvalitásokban nyilvánuló előfeltételei érvényesüljenek. További előfeltétel természetesen, hogy ezek a szükséges szellemi kvalitások egyáltalában *meglegyenek* valamely országban.

Az európai kultúrállamoknak azonban olyan széleskörű értelmiségük van, hogy többé-kevésbé feltételezhetjük, hogy a megfelelő pénzügyi jogalkotáshoz szükséges szellemi előfeltételeknek elegendő hordozója akadna, ha az illető embereket gondosan kikeresnék és a megfelelő helyekre állítanák. A megfelelő embereknek a megfelelő helyre jutása azonban a közéleti érvényesülés lehetőségeinek rostáján keresztül történhetik csupán. És ez a rosta az, amely igen sokszor megakadályozza a megfelelő embereknek odajutását, ahova a közérdek szempontjából kívánatos volna. Az állami élet kiemelkedő pozíciói — s idetartoznak a jogalkotás és politikai vezetés pozíciói is — értékesek az emberek előtt. Az emberek törik magukat érettük. A politikai vezetők nemcsak ambíciót és hiúságot elégitenek ki, hanem gyakran az életnek nehezebben és csak kevesek által elérhető anyagi és hatalmi érvényesülési helyzeteket adnak. Gyakran, ha nem is közvetlenül, de közvetve, forrásai ilymódon az anyagi boldogulásnak is. Ezért számos ember törekszik rájuk és törekvésének egoismusában elsősorban

magát, szövetségeseit, pajtásait nézi. A közélet és a különböző korszakok színvonala szerint majd kevesebb, majd több pusztán egyéni, párt-, csoport- vagy osztályérdek vezeti az érvényesülés harcát lefolytatókat. Ilyenkor nem a mélyebb tudású, a közérdekű magatartás kötelességét szigorúbban értelmező és a közélet hiúságvásárának portékáit nem kereső emberek jutnak gyakran, vagy a legtöbbször oda, ahová a közérdek szempontjából odajutásuk kívánatos volna, hanem az érvényesülés cinikusabb kitaposói, vagy más meg nem felelő, de szerencsés összeköttetésű emberek.

Ha tehát a magas kultúrájú modern államokban is sokszor látjuk, hogy a „right men on the right places“ elve nem érvényesül a gyakorlatban, ne az arravaló emberek hiányára következtessünk ott mindjárt, hanem a kellő helyre jutás akadályaira.

Ezért fontos tényező a megfelelő pénzügyi, illetőleg adóztatásbeli jogalkotás előfeltételeként is a puritán becsületességgel való törekvés a megfelelő emberek odaállítására. Ez pedig két irányban nyilvánulhat meg főleg. Egyrészt a kormányzati és törvényhozási kezdeményezés lehetőségeit kezükben tartó *egyének* cselekvésében és intuitív képességében és másrészt az *intézményeknek* minél alkalmasabbá alakításában arra, hogy a megfelelő emberek érvényesülhessenek is.

A mai parlamenti rendszerek fogyatékoságai gyakran állják útját a fent körvonalazott optimum érvényesülésének. A parlamentarismus lényegével többé-kevésbé velejár sok olyan gyarlóság, melynél fogva bizonyos politikai állásokat betöltők olyan ügyekben rendelkezhetnek, amelyeknek megfelelő elintézéséhez, megértéséhez stb. nincsen meg a kellő tudásuk, hozzáértésük, vagy pártatlanságuk. Ezért kell az intézményeket odaalakítani és ezért kell a *puritán* parlamenti irányzatoknak, vagy bármilyen más kormányzatoknak is odahatniok, hogy a hozzá nem értő, vagy laikus, habár a jogalkotásra hatáskörrel bíró elem csak a kellő hozzáértést képviselő tényezők stb. szellemében határozzon, úgyhogy végeredményben csak végrehajtsa a hozzáértők javaslatait, megoldási tervezeteit, vagy válasszon azok közül. Hiszen ellenkező esetben az irracionalismus barbarismusa, vagy korrupciója lesz úrrá. A nem kellő tudású, vagy korlátolt embernek még jószándéka is a nem kellő tudás, vagy korlátoltság szűrőjén keresztül juthat csak kifejezésre. Hát hogyha

ez a nem kellő tudású, vagy korlátolt ember hozzá még cinikus érdekesember is. Ezért a pénzügyi jogalkotás szempontjából is az elsőrendű előfeltétel a „right men on the right places“ elvének optimumára való törekvés.

3. Az adóztatás jogának etikai szempontjai közé tartozik az a követelmény is, hogy a jog *valóban érvényesüljön* is. Gyakran találkozunk megfelelő jogi normákkal, melyek azonban nem érvényesülnek kellően, pártatlanul, vagy mindenkivel szemben.

Az adóztatás és általában a pénzügyek problémáit illetőleg mind a kormányzat, mind a közigazgatás szenvedhet a fentemlített gyarlóságban. Hiába van például a budget alapjaiban teljesen kiépítve, ha a gyakorlatban lépten-nyomon szembehelyezkednek annak szellemével. A gerinces, független emberekből álló parlamenti képviselő legelső sorban talán a költségvetés kialakult és jónak bizonyult normáinak betartatása végett szükséges. Csak egy ilyen kvalitású emberekből álló testület tudja például a végrehajtóhatalomnak hitelátruházásokra berendezkedő hajlamát következetesen visszaszorítani. Az adóztatás jogi szempontjait és az adózó polgárok érdekeit a legszorosabban érinti az a körülmény, hogy vajjon a tőlük beszédett adóösszegek szigorúan és jogszerűen a budget-jogi normák értelmében használódnak-e fel, avagy a folytonos hitelátruházások parlamenti megengedése folytán előre nem látott, sokszor ötletszerű célokra.

Gyakran egyes kormányzati ágak ministereinek túlfűtött ambíciói, vagy a takarékoság iránt való kisebb fogékonysága következtében állanak elő egyes tárcák kiadásainak aránylagos túlnövekedései a többiekkel szemben. Hogyha most már a parlament tagjai nem eléggé függetlenek, vagy értelmesek ahhoz, hogy a végrehajtóhatalom eféle hajlamainak veszedelmeivel pártpolitikai tekintet nélkül szembehelyezkedjenek, igen könnyen a bőkezű hitelátruházások (virement) engedélyezésének káros gyakorlata kaphat lábra. Ennek egyik legveszedelmesebb formája az, ha a végrehajtóhatalom (minister-tanács) a költségvetési törvényekben általános jellegű felhatalmazást kap arra, hogy belátása szerint hitelátruházásokhoz nyúljon. Az ilyen lesiklásokat a költségvetési jog klasszikus talajáról rendszerint drágán fizetik meg az adózó polgárok, mert jelei azok a nem kellően szabatos és takarékos gazdálkodásnak. A pénzügyekre vonatkozó jogi normáknak be nem tartása a tapasztalat szerint többnyire kiadástöbbletet

jelent. Ezért a jó adórendszer megvalósulásának előfeltételeihez tartozik, hogy a jogot a helyes és takarékos gazdálkodásra vonatkozólag kialakult normáiban is betartsák. Modern viszonyok között a pénzügyminister személye az a kormányok tagjai közül, akinek tudása és gerince közérdek éppen ebből a szempontból. Modern pénzügyi érdek tehát, hogy a pénzügyek ministere független legyen és akaratát érvényesíteni tudja még saját kormányával szemben is.

Nem utolsó szempont az államgazdaságot és a közéletnek gazdasági vonatkozásait érdeklőleg a parlamenti *váltógazdaság* követelménye sem. Amilyen baj a folyton gyors ütemben változó kormányzás, éppen olyan hiba a váltógazdaságot sokáig nélkülöző parlamentarismus is. Nem is annyira a különböző irányok váltakozása az, ami jótékonyan szükséges, hanem a különböző embereknek a váltakozó részesedése a „hatalom“ és előnyeinek birtokában. A váltógazdaság nélküli parlamentarismus nemcsak igazságtalan, hanem hosszú ideig elviselhetetlen is az imént említettekre való tekintettel. Hovatovább ugyanis a politikai „hatalmi“ állásokkal járó úgyszólván összes előnyök ugyanazoknak az embereknek, vagy klikkeknek privilegiumává válnak és más mindenki elesik az érvényesüléstől. Ennek következtében — ami még súlyosabb hiba — meg van akadályozva a nemzet igazi értékeinek érvényesülése is, ha nem az uralkodó csoporthoz tartoznak. Tehát valóságos antiszelekcióhoz vezet a váltógazdaságot nélkülöző parlamentarismus és még inkább a csupán annak külsőségeit viselő ál- vagy félparlamentarismus. A váltógazdaság még akkor is szükséges, ha a régieket ugyanolyan értékű emberek váltják fel csupán, mert a politikai élet valódi, vagy képzelt — de mindenesetre áhítozott — előnyeiből alakuló csoportmonopóliumok közgazdasági és pénzügyi szempontból is idővel automatikusan súlyosbodó bajokhoz és szinte kikerülhetetlenül bizonyos korrupcióhoz vezetnek. A sokáig „hatalmon“ levő csoportok ugyanis már az emberi természet gyarlóságainál fogva egyre szélesebb körben igyekeznek anyagilag is kiépíteni helyzetük előnyeit, ami a közgazdasági és pénzügyi ethika szempontjából sem közömbös dolog. Ha ugyanis az adózási kötelesség és általában az állampolgári anyagi kötelességek egyenlő arányának és általánosságának elvét hangoztatjuk, akkor a belőlük táplálkozó „hatalmi“ előnyöket sem szabad egyes csoportoknak monopoli-

záltniok. S ha már bizonyos közéleti pozíciókhoz szinte elválaszthatatlanul tapadnak bizonyos anyagi előnyök is, akkor legalább *felváltva* élvezzék őket az arra minél érdemesebb emberek.

4. Az adóztatás törvényességének, általánosságának és mindenkire nézve viszonylag azonos terhet jelentő egyenlőségének ismert jogi és társadalom-ethikai tekinteteiből, mint célokból számos eszköz-kategóriának szüksége következik, mint láttuk. Ezek közül fentebb főleg a módbeli, a mikéntbéli eszközökkel foglalkoztunk, amelyek lényege végeredményben bizonyos közérdekű, ethikai magatartásban van. Ezzel az ethikai magatartással, készséggel és az erre való rátermettséggel kell megtelnie lenniük az államháztartás intézőinek és képviselőinek. Az adóigazgatásnak a legjobb és leggondosabb szervezete is csak ilyen emberekkel és általuk ilyen tartalommal telítve működhetik megfelelően. Csak ilyen módbeli eszközök, illetőleg ethikai arravalóság mellett lesz a közháztartások minden funkcionáriusából — a vezető ministertől az utolsó alkalmazottig — egy-egy olyan koefficiense a pénzügyi közigazgatás és pénzügyi politika gépezeteinek, amely az egészért, a nemzeti társadalom kollektív céljainak ebben az életviszonyban jelentkező optimumáért dolgozik.

Az adóigazgatás helyes *szervezését* nem lehet csak úgy általános bölcseséggel előírni, de szinte maguktól értetődő egy-két elvet mégis leszűrt a tapasztalás. Ilyenek gyanánt helyes érzékkel mondja MARISKA VILMOS, amikor ezeket az elveket a tapasztalat és irodalom nyomán felsorolja: „ha nem akarja az állam polgárai vagyont az adóközegek... önkényének kitenni és az adóigazgatást örökös jogtalanságok fészkévé aljasítani, ... 1. Kellő számú alsó- és középfokú hatóságok állítandók fel, egyrészt, hogy a közönség az adóközegekkel közvetlenül és kevesebb kétséggel érintkezhessek, másrészt, hogy a hatóságok teendőiket a helyi viszonyok ismerete mellett igazságosabban és eredményesebben végezhessek. 2. Nem túlságosan díjazott, de jól fizetett hivatalnokokat kell alkalmazni, mert ellenkező esetben megvesztegetések, zsarolások és sikkasztások lesznek napirenden és mert sok üdvös adóügyi intézkedést csak úgy lehet keresztülvinni, ha az adóigazgatás szakképzett és kötelességű, tehát méltányos fizetéssel ellátott hivatalnoki kar kezébe van letéve. 3. Az adóhivatalnokok mulasztásaikért és törvényellenes eljárásaikért ne csak a kincstárral szemben legyenek felelősek, hanem az

adózőközönségnek jogtalanul okozott károk és költségek megtérítésére is kötelezendők.“ A fogyasztási adók kezelésére, különösen azok elsőfokú igazgatására külön szervezetet ajánl. Hangsúlyozza az adóhatóságok szerves kapcsolatba hozásának szükségét az általános közigazgatási hatóságokkal és hogy az adóigazgatás valamennyi ágára való felügyelést a központi pénzügyi kormány hatáskörébe kell utalni. Kiemeli azonban már az önadóztatás és öngazgatás jelentőségét is a pénzügyek terén.⁴²

Mindezek az intézménybeli kívánalmak a pénzügyi közigazgatás terén lehetőleg *modern* szankciókat is igényelnek. A hatóságok felügyeleti „fegyelmi“ joga és kötelessége tisztviselőik fölött, a felsőbb hatóságok az alsóbbakkal szemben, a ministerek úgynevezett politikai és parlamenti felelőssége (már pártszempontokhoz kötött voltánál, fogalmi és gyakorlati bizonytalanságainál fogva is) sőt még az állami számszéki ellenőrzés sem elegendők arra, hogy az állampolgárok, illetőleg adófizetők valami konkrétobb jogvédelemben is részesüljenek, ha arra szükségük van. A modern nyugati nemzetek társadalmi nem is érték be pénzügyek terén való jogaiknak csupán az adóigazgatás és adópolitika jóvoltától és etikai nívójától függő védelmével. Az ilyen pusztán egyoldalú előfeltételekre alapított jogvédelem legfeljebb a keleti tehetetlenséghez szokott és szoktatott országokban nem érezheti a tökéletesebb jogbiztonság szankcióinak hiányát. Ezt a tökéletesebb és civilizáltabb jogbiztonságot csakis a végrehajtó hatalommal szemben kellő függetlenségű *bírói fórumok* adhatják meg. Ezért a kellően kiépített és kellően független bírászkodás pénzügyi téren nemcsak kultúrkövetelmény és social-ethikai szükségesség, hanem elsőrendű gazdasági és pénzügyi érdek is.

Az *önadóztatás* fogalma is figyelmet érdemel. Értjük vele a közterhek közigazgatásában, de főleg megállapításában nyilvánuló önkormányzatot. Leginkább az adókiivetés műveletében nyilvánul az meg. Jelentősége két irányban mutatkozik. Egyrészt a hivatalos közigazgatásnak bizonyos tehermentesítésében annak folytán, hogy bizonyos adóigazgatási műveleteket (adókiivetést) az adóző polgárok soraiból kijelölt, vagy választott egyének, vagy bizottságok végeznek el, másrészt pedig az adó adminisztrációban való részvétel és ellenőrzés

⁴² L. MARISKA i. m. 3. kiadás. 176. s köv. 1.

tényében. Az állami, községi s általában a hivatásos adóigazgatási szerveknek ez az említett tehermentesítése nem mindig nagyjelentőségű. Az önkormányzati adókivető és egyéb testületek, ha rendszeresen akarnak működni, szintén rendszeres és szakértelemmel bíró előadó és feldolgozó szerveket kell hogy tartsanak. Ezeket a gyakorlatban többnyire az állami, községi, szóval a hivatalos pénzügyi közigazgatás állítja a rendelkezésükre. Annál inkább szükségessé válik ez, minél modernebb jövedelmi, kereseti, ipari és vagyoni stb. adókról van szó, úgyhogy az úgynevezett önadóztatás révén nem mindig lehet szó közigazgatási teendőkben való megtakarításról.

Az önadóztatásnak s általában az adóigazgatás terén való önkormányzatnak érdemibb jelentőségét tehát a közügyekben való részvételekben, az ellenőrzésben, az állampolgári kötelességekre való nevelésben stb. kell látnunk. Mindez azonban csak akkor fejlődhetik ki közérdekűen működő nagyobb jelentőségű funkcióvá, ha kellő etikával van telítve az adóönkormányzás. Csakis ebben az esetben könnyíti meg a hivatalos közigazgatást. Ellenkező esetben csak munkatöbbletet okoz már megbízhatatlanságánál fogva is.

Általában véve a pénzügyi igazgatás terén való autonomiákhoz is hozzáfűződnek bizonyos társadalomfentartó érdekek. Ha az adóönkormányzás kellő ethikai és kultúrtartalommal bíró szervei mintegy a konzervatív demokráciát jelentik a pénzügyi politikának a társadalmi-politikával érintkező területein, akkor ennek hatása kell hogy legyen elébb-utóbb az adóforrások erejének konzerválásában és az adóközigazgatás intézményeibe vetett bizalomnak a közönség széles rétegeinél való elterjesztésében. Különben társadalom fentartó érdek, hogy az állam a modern haladást és szükségleteket egyébként kielégítő konzervatív szellemű kultúrautonomiákat minél jobban kiépítse. Ezek a kultúrautonomiák ugyanis mindenütt különkülön erősségei a társadalomnak a felforgató áramlatokkal szemben, amelyek ekként a társadalmat magát fenntartó és reális haladó irányban erősítik, a maga lábán járni tudóvá teszik. Különösen válságos időkben, a szélsőségek felé tolódás veszedelmeinek korszakában van ennek nagy jelentősége. Ha ugyanis a kormányok minden életviszony fölött való rendelkezést a maguk kezébe koncentrálnak, akkor egy politikai irányváltozás mindent halomra is dönt s a társadalmat teljesen kiszolgáltatja bármiféle hatalomra került káros politikai irányzatnak és

így a bukásnak. Ha ellenben a társadalom a konzervatív autonómiák kiépített rendszerével is erőssé van téve, akkor meg tudja az — ha kell — menteni magát a válságos időkben is. A pénzügyi politika szempontjából — sőt talán legelső sorban ennek a szempontjából — sem szabad szem előtt téveszteniünk, hogy a nemzeti társadalom a cél, a mindenkori államhatalom csak ennek a célnak a szolgálatára való eszköz. A közérdek tehát az, hogy ne megfordítva legyen ez a valóságban.

XIV. FEJEZET.

Ár-adók és residuum-adók.⁴³

1. A közjövödelmek megszerzése tekintetében gyakorlatilag is elhatározó jelentőségű, tudományos elvi szempontból pedig szintén előljáró probléma az, vajjon a (termelési és fogyasztási) javak *árában* igyekezzünk-e koncentrálni az adókat, avagy lefejtsük-e azokat lehetőleg az árról és lehetőleg külön-külön az egyes tiszta jövedelmekből igyekezzünk kihasítani. A merkantilizmus századainak sok fogyasztási adója egyrészt, az általános jövedelmi adónak és e kérdések irodalmának kialakulása másrészt, mutatja az erre vonatkozó irányok keletkezését, erősödését és változását.

A XIX. század közepétől és a XX. század elején kétségtelenül a tiszta jövedelmeknek külön-külön való felkeresésre buzdító adópolitikai irány maradt felül az elmélet embereinél, de egyre inkább utat tört ez a gyakorlatban is. Az árak keletkezési stádiumaiba kapaszkodó fogyasztási és forgalmi adófajták fölött — mint legfeljebb szükséges, de lehetőleg elkerülendő rosszak fölött — többé-kevésbé pálcát tört az elmélet. Egyes — főleg fényűzési és nem fontos közszükségleti cikkekre vonatkozó — fogyasztási adók jogosságát hangsúlyozzák ugyan, de ez magában véve alárendelt jelentőségű dolog a szóbanforgó problémánál, mely abban áll, hogy az adók *oroszlánrészét* az *árakból* hasítsa-e ki az állam, mint a maga közjogi járadékát, avagy nyomon kövesse-e a külön jövedelmekké válás útjain ezeket a jószágelemeket.

⁴³ L. szerzőtől: Preissteuern und Residualsteuern. Finanzarchiv. 48 Jhrg. Band 2, 1—17. l.

A XX. század fejlődése során és főleg a világháború után az államháztartásokra egyre jobban ránehezedő súlypróbák azonban számos tiszteletreméltó pénzügyi és adópolitikai meggyőződésnek ellenére is a fogyasztási és forgalmi adók arányának újabb megerősödéséhez vezettek. A növekedő socialis, katonai terhek, majd a háborúk s az azokat követő barbár békék következtében előállott költségvetési igények nem engedtek időt a habozásra.

A felvetett kérdés a pénzügyi theoretikust, de a mélyebb elméleti összefüggések átgondolására alkalmas gyakorlati pénzügyi embert, vagy politikust is a jövedelemkeletkezés és jövedelemelosztás problémájával való összeszövődöttségénél fogva kell, hogy érdekelje leginkább.

A modern jövedelemelosztás terén az adót az állam közjogi alapon megszerzett járadékának kell tekintenünk, melyet az adóalanyok jövedelmeiből sőt néha a törzsvagyonából, a maga közjogi parancsával hasít ki a maga számára. Az a kérdés most már, hogy az adónak, mint közjogi járadéknak milyen kialakítási útja a megfelelőbb általánosságban. Ha a különféle adófajták természetét helyesen akarjuk megítélni, tisztában kell lennünk azzal, hogy nem minden körülmények között és nem minden időszakban válnak be ugyanazok az adótípusok és hogy az egyes adótípusok megfelelőbb, vagy kevésbé megfelelő volta nem ezeknek a típusoknak abszolút belső értékétől függ, hanem a gazdasági életnek alakulásával és konjunktúráival változik az. Az adónak és fajtáinak ugyanis ezekhez az utóbbiakhoz kell alkalmazkodniok. Ennélfogva lehetséges dolog, hogy az általánosságban megfelelőbbnek látszó adótípusokkal szemben kivételeseknek tekinthető időszakokban és konjunktúrák között, — más adótípusok válnak be jobban.

Az adótípusok beválása dolgában a két legfontosabb szempontnak, egyrészt az állam részére való elégséges adóhozadékot, másrészt pedig az állampolgárok jövedelemképződésének (vagyis anyagi boldogulásának) minél kisebb akadályozását kell tartanunk.

Hogy az adópolitika előrelátása a felvetett probléma szempontjából kellő tájékozódást szerezhessen, e végett egy nem csekély jelentőségű, alapvető megfigyelést is kell tennünk, amelyet pedig megtenni többnyire el szoktak mulasztani. Ez a megfigyelés az állami adójövedelemszerzésnek

és a polgárok jövedelemeloszlásának bizonyos egymásköz-
zötti kölcsönhatását, illetőleg ennek a kölcsönhatásnak főbb
változatait és lehetőségeit van hivatva általánosságban át-
gondolni.

A modern pénzbeli jövedelemeloszlásban a termelés ered-
ményeit a piacon (esetleg a tőzsdén, vagy bárhol) értékesítő
eladók árbevételét láttuk olyan kategóriának, mely a modern
pénzbeli jövedelemeloszlás folyamatában a pénzösszegben meg-
jelenő anyajövedelem jellegét viseli magán. Az árbevételek-
ből vagyis az árösszegekből, tehát a termelés folyamatának
elvégzése után a piacon (vagyis eladás céljából) először meg-
jelenő jószágok eladásából befolyó pénzösszegekből hasad-
nak ki a modern társadalom többi jövedelemfajtái, akár köz-
vetve, akár közvetlenül, mint aféle residuumok a bruttó árbevétel-
tel szemben. Tehát a munkabér, a járadékok s köztük az
állam közjogi járadéka, az adó is, valamint ebből marad meg
a vállalkozó számára az ő tiszta nyeresége is.

2. A felvetett kérdés szempontjából nézve az adónak
egyik fajtája az árösszegeket terheli meg s innen hasítja ki
az állam a közjogi járadékát, a másik pedig az árbevételektől
különböző, többi jövedelemágakra, illetőleg a jövedelem-
ágaknak a termelési költségek levonásával előálló residuumaira
(földjáradék = haszonbér, kamat, munkabér, kereset és eset-
leg a *tiszta* vállalkozói nyereségre) nehezedik.

Az árösszegekben a gazdasági élet keresleti oldalának
pénzbeli áldozatai vannak összegezve. Kifejezésre jut tehát
bennük a közönség vételerejének — mondhatni — az egész
nagysága. Azok a pénzösszegek és mondhatjuk pénzértékek,
amelyek a többi jövedelemágak útján a föld, ház, tőketulajdono-
soknak, a kereső munkásoknak és szabadfoglalkozásúaknak
s végül a tiszta nyereség alakjában a termelő vállalkozóknak
jutnak osztályrészüül, mind benne vannak vagy voltak már
a különféle javakért eladóihoz befolyt árösszegekben. A külön-
féle jövedelemtipusok részletei így módon valamennyien az
árösszegekből hasadnak ki. Azok az összegek tehát, amelyek
a járadék, munkabér és tiszta nyereség összegei egy bizonyos
időpontban, valamikor, egy másik időpontban, valamely
árösszegeknek a részletei.

Ha tehát az árak keletkezésénél, vagyis akkor, amikor
az emberek valamit eladnak, ragadja meg a Köz polgárainak
szolgáltató (fizető) erejét, akkor (az összes gazdasági alanyok

az árakat mindig a
kellékainak körébe
es, azaz a piaci ár - meg-
számlálástól és
mennyiség átvételétől, a
szolgáltatási érték.

szolgáltató erejéhez viszonyítva) a legnagyobb szolgáltató (fizető) erőmennyiséget ragadja meg, vagyis ebben az esetben tehet szert a pénzértékben kifejezett aránylag legnagyobb adómennyiségre. A pénzösszegben kifejezésre jutó adótárgy-volumen is ebben a formában, tudniillik az ár-összegek alakjában lehet a legnagyobb, mert minden egyéb jövedelem, mint adótárgy-összeg is innen hasad ki. Ezért a legkiadósabb adókká a forgalmi és fogyasztási adók tehetők.

E jelenség megfejtése abban kereshető, hogy az ár-bevételekre kivetett adókkal az állam közvetlenül a fizetési erőt ragadja meg s közvetlenül a fizetési összegekből kanyarítja el adó alakjában a maga részét akkor, amikor ezek a fizetési összegek felszínre kerülnek, mint a különböző javakért adott árak.

A modern államnak is fizetési hatalomra, vagyis pénzösszegekre van szüksége. A gazdasági életben pedig a legtöbb pénzösszeg a javak árai alakjában bujik elő a jogügyletek millióiban. A javak áaira, mint adóforrásra vadászó állam ily módon aránylag a legdúsabb és legközvetlenebb zsákmányt és árbevételekre kirótt adókkal ejtheti. Itt természetesen a legtágabb kategoriájára gondolunk az árbevételeknek, arra, mely mindenütt meg van, ahol akár fizikai termelési és fogyasztási jóságokért, akár immaterializált vagyontárgyakért szerzünk pénzbevételeket. Akár a közönséges piaci, akár a tőzsdai legkülönbözőbb eladások lehetnek ekként alkalmas tárgyai az adók szóbanforgó fajtájának. (Főleg adásvétel alapján kirótt forgalmi és fogyasztási adók és a vámok, de ezeken a szorosán vett adókon, illetőleg vámokon kívül tágabb értelemben és főleg a fogyasztási adókéhoz hasonló hatásuknál fogva idesorozhatók egyes illetéksoportok és az úgynevezett állami jövedékek és pénzügyi monopóliumok is, bár ezek voltaképpen állami közüzemek jövedelmei. Jellemző sajátosságuk, hogy adótárgyuk ár-összeg, tehát fizetési hatalmat tartalmazó ellenszolgáltatás. Ezért például a forgalmi adók közül áradó az adásvételekre kirótt adó, de nem ár-adó például az örökösödési adó, ahol nincsen ár, vagyis adótárgyként és adóforrásként nem jelentkezik kétoldalú jogügyletben fellépő fizetési hatalmi összeg.)

Amit az eddigiekben az imént mondtunk, az főleg a *reális* gazdasági életre vonatkozik, mely ár-összegek ellenében reális termelést, a piacnak valóságos új használati javak-

kal való gazdagítását jelenti. Ebben a reálisnak nevezett gazdasági életben és tevékenységben természetesen az árak is reálisaknak mondhatók általában. Ha most már minden ár ilyen értelemben vett reális ár volna, vagy legalább is olyan volna az árak túlnyomó többsége a lényegtelen kivételekkel szemben, akkor könnyen lehetne egy olyan adónemre gondolni (valami olyan forgalmi adófélére), mely ha nem is tölthetné be hivatását, mint egyetlen adó, de következetesen és általánosan keresztülvéve az oroszánrészt jelenthetné, hosszabb időszakokon át az adójövedelmek terén.

Gondolnunk kell azonban arra is, hogy a mindenkori pénzösszegekben igen nagy az elasticitás, így azokban a pénzösszegekben is, amelyek az ár-összegeket teszik ki és általában véve azokban a pénzösszegekben, amelyek az egyes adófizető polgárok jövedelmi összegeit alkotják. Ezek a pénzösszegek adott viszonyok között alkalmas módon növelhetők, inflálhatók, anélkül, hogy e pénzösszegnöveléssel, illetve inflálással párhuzamosan kellene megfelelő mennyiségű javaknak is termelődniök, megfelelő mennyiségű materiális áruknak a piacra jönniök és használat céljaira megoszolnokiok és rendelkezésre állaniok. (Például papírpénzkibocsátás, pusztán konjunkturális úgynevezett spekulációs nyereségek, lánc-kereskedelmi ár-többletek stb., stb.) Tehát új pénzösszegek s egyúttal új jövedelmi összegek, új vételi erők, új árak keletkeznek, (hiszen lényegükben ezek többnyire valamilyenféle ártöbbletek) amelyek keletkezési forrása mondhatni egészen telen és nem olyan, mint az előbb reálisaknak mondott áraké és árösszegeké, mert velük párhuzamosan nem születnek új materiális javak, — de amelyek szintén és a reális árösszegektől meg nem különböztethető, ugyanolyan pénzösszegekből álló jövedelemösszegekké, fizetési hatalommá válnak, tehát amelyek szintén adóforrásokul jelentkeznek. A legnagyobb igazságtalanság volna most már az adóztató állam részéről ezeket az egészen telenül, vagy kevésbé reálisan keletkezett jövedelemösszegeket, illetőleg ártöbbleteket kiereszteni az adóztatás alól és csupán — a többnyire jobban megfigyelhető és nyomon követhető — reális ár- és jövedelemösszeg-keletkezéseket ragadni meg.

3. A különböző természetű adótipusokat ezekből folyólag mostani tárgyunk szempontjából aszerint csoportosítjuk, amint egyrészt az árösszegben, avagy pedig másrészt a külön-

„reális” adó
többletök
mégis lehetnek
valóban az egyes
adók között
különbség
a. a jövedelmi
adók között.

féle jövedelemágaknak, vagy adóköteles hozadékmennyiségeknek összegeiben keresik és ragadják meg az adóforrást. Minthogy pedig az ár-bevétel bruttó összegétől különböző egyes jövedelemágak eredetileg többé-kevésbbé valamennyien valamely árösszegből hasadtak ki, ezért valamennyien többé-kevésbbé árösszegmaradványnak (residuumnak) is tekinthetők. A hozadéki adók során megadóztatott adóköteles hozadékok mint adóforrások is hasonló jellegűek, amennyiben vagy nem egyebek azok az egyes különvált jövedelemágaknál (kamat, földjáraadék, tiszta nyereség), vagy pedig bizonyos termelési költségek levonásával előálló hozadékmaradványok bár a gyakorlatban elnevezésük többnyire valamilyen adóköteles „tiszta jövedelem“. A főleg egyenes adóknak nevezett adók adóalapjainak tehát többé-kevésbbé bizonyos residuum-jellegük van, a forgalmi és fogyasztási adóknak az ár teljes és csonkítatlan összegében szereplő adóalapjaival szemben. Ebben a tekintetben az úgynevezett általános jövedelmi adó sem kivétel, mert az adóalapot, tudniillik adóköteles tiszta jövedelmet itt is különféle termelési, üzemi stb. költségek, illetőleg bruttó jövedelemrészek levonásával előálló maradvány gyanánt számítják ki.

Röviden tehát a magunk céljaira ár-adók és residuum-adók között teszünk különbséget, értvén az előbbieket alatt főleg a forgalmi és fogyasztási adókat és az ezekhez hasonló hatású vámokat esetleg illetékeket és pénzügyi monopóliumokat, az utóbbiak sorában pedig főként a jövedelmi és hozadéki adókat. Ez a felosztás talán nem fedi az adók minden egyes kategóriáját, vagy talán nem mindig találó, célja azonban az adóknak, illetőleg közjogi járadékoknak, a modern jövedelemeloszlás szempontjából alapvetően fontos különböző két típusát kiemelni és szembeállítani egymással.

Az áradók rendszerénél az adók jellege és terhe végeredményben az adózók összességére nézve mint termelési (üzemi, megélhetési) költség érvényesül. Ezeknél tehát a költség-jelleg a kidomborodó, mely a javak árában, a létfenntartás költségeiben mint bennerejlő alkotórész érvényesül és háritódik át ugyancsak termelési és megélhetési költség, vagy költség-rész gyanánt.

A residuum-adók, minthogy az itteni adóalapok, vagyis a megadóztatott residuumok már leváltak a különféle termelt és fogyasztott javakért fizetett vagy kapott bruttó ár-

összegekről, jövedelemelosztásbeli és átháríthatóságbeli szempontból lényegesen különböző természetűek. Ezt a különbözőséget több irányban lehetne jellemezni. Elegendő ezuttal azt hangsúlyozni, hogy a residuum-adók forrásai, illetőleg adóalapjai kevésbé elasticusak, tehát rendszerint sokkal merevebbek éppen residuum-természetüknél és az adóáthárításnak rendszerint nagyobb nehézségeinél fogva, adóalanyaik száma pedig jóval kevesebb általában, az ár-adók alanyainál. A residuum-adók rendszere (gondoljunk csak a modern jövedelmi és kereseti adókra) — oly viszonyok között, amikor az állam nagyon rá van szorulva bevételeinek fokozására — csak kedvező gazdasági konjunkturák között lehet kielégítő hozamú, tudniillik akkor, amikor a polgárok gazdálkodása általában és az adóalanyok túlnyomó többségénél számottevő tiszta jövedelmekkel, fölöslegekkel, nyereségekkel végződik.

Ha ellenben nem ilyenek a viszonyok, amikor tiszta jövedelmek, tiszta vállalati nyereségek, félretett fölöslegek általában és az adóalanyoknak elegendő többségénél nem mutatathatók ki, akkor az állam kénytelen-kelletlen oly adóztatási fajtákra szorul, melyek ilyen kereseti, jövedelmi, illetőleg vállalkozási viszonyok mellett is, tehát a residuum-jövedelmek kedvezőtlen alakulásának időszakában is lehetőleg elegendő összegeket mozgósítanak az álampénztár felé. Ez pedig — természetesen bizonyos határok között — úgy vihető keresztül, hogy ha az adó a termelési és megélhetési költségek alkotórészeként és oldaláról, mint azoknak bizonyos többlete, — nem pedig a jövedelmi residuumoknak bizonyos elkanyarított hányadaként — jelentkezik (forgalmi, fogyasztási adó). Tehát mint *hozzáadás* a javak áraihoz, nem pedig mint *kivonás* a jövedelmi és kereseti maradványokból (residuumokból). A *jövedelmek* oldaláról ekként a *költségek* oldalára vevődik át az adóztatás súlya. A költség-eleme ugyanis állandóbb és több emberre kiterjedőbb eleme a modern gazdálkodásnak, mint a jövedelem s főleg a jövedelmi residuumok eleme. Mondhatjuk, hogy a költség-elem az általános alkotórésze az emberek gazdálkodásának és jövedelemeloszlásának. A jövedelmek eleme ezzel szemben szűkebb körű még ha a bruttó jövedelmeket nézzük is. Még szűkebb körű a bruttó jövedelmek körén belül kialakuló residuum-jövedelmek esete. Ha tehát az állam a *költség* kategóriájához ragasztja az adót, mint — áthárítható vagy át nem hárítható — toldalékot, sokkal

több adóalanyt ragad meg, mint a residuumok megadóztatása esetében. Megragadja pedig ezeket az adóalanyokat az árfizetés pillanatában, tehát akkor, amikor ők maguk jönnek elő pénzüsszegekkel a kezükben.

Socialis és adópolitikai szempontból fontos azután, hogy az ár-adók sokkal inkább a termelési költségek alkotórészeivé legyenek, mint egyoldalúan a tulajdonképeni megélhetési költségek alkotórészei (fogyasztási adók), tehát lehetőleg olyan természetűek legyenek azok, amelyeket a jövedelemeloszlás folyamán méltányosan át lehessen hárítani és így lehetőleg a társadalomnak minél szélesebb köreiben osztódjanak el (mintegy szívódjanak fel) költség-elem gyanánt, ne pedig a létminimum körül járó szükségletkielégítésre zúduljon rá a terhük végeredményben. Vagyis alkalmazni kell a socialpolitikai szűrőt.

Minden országban bekövetkezhetnek azonban olyan gazdasági viszonyok, amikor a kimutatható residuumok, a tiszta jövedelmek hosszú időközön át csökkennek. Ilyenkor a residuum-adók természetesen nem hozhatnak eleget. Az államnak ebben az esetben is kell valamiképen gondoskodni magáról s ilyenkor az adóztatás terén való irányváltoztatás útja — a kincstár oldaláról nézve — abban kínálkozik, hogy inkább az árakban, közvetlen áralkotórészként, — a residuum-elemnél sokkal általánosabb és sokkal állandóbb költség-elem gyanánt — helyezkedjék el az adóteher. Már csak azért is, mert az árakba, — mint termelési és megélhetési költségekbe — így beledolgozott adónak valamilyen áthárítására sokkal inkább lehet számítani, mint a residuumokra kivetett adók áthárítására. Az előbb említett adóztatási mód tehát élni engedni valamiképp az adóalanyt akkor is, amikor a hasonló adóteher a jövedelmekre és keresetekre kivette már megbuktatná őt, mert valóságos residuumokat és áthárítási lehetőségeket nem találván, deficiteket eredményezne.

4. Az eddigiek nyomán további kérdések merülnek fel. Milyen lesz az ár-adók hozamának alakulása akkor, ha az árak csökkenő irányzatúak? Mennyiben adhatnak kárpótlást ebben az esetben az árakra nehezedő adók a residuum-adók kihagyásával szemben?

Az árak csökkenő tendenciája, az árak alkotórészeinek hasonló alakulását is jelenti az első tekintetre. A kérdés azonban nem ilyen egyszerű, mert eltekintve attól, hogy az árak

egyres alkotórészeinek mennyiségi alakulása nem mindig arányos az általános áralakulással, — az ártendencia mellett még más körülmények fejlődés módját is meg kell figyelnünk, hogy az árakhoz tapadó adójövedelem konkrét kialakulása szempontjából ítéletet alkothassunk.

Lehetnek ugyanis:

- a) növekvő árak növekvő csereforgalom mellett,
- b) csökkenő árak növekvő csereforgalom mellett,
- c) csökkenő árak csökkenő csereforgalom mellett és
- d) növekvő árak csökkenő csereforgalom mellett.

Általánosságban azt lehet mondani, hogy az áradók hozadékai a legjobban kell hogy növekedjenek az a) esetben (növekvő árak, — növekvő csereforgalom mellett). Ezután a b) vagy d) alatti eset következik (csökkenő árak növekvő, és növekvő árak csökkenő csereforgalom mellett), még pedig aszerint, hogy melyik a nagyobb jelentőségű, vajjon az árak esése, vagy növekedése-e, avagy a fogalomnak csökkenő, vagy növekvő alakulása. A legkedvezőtlenebb eset az áradók hozamának alakulási lehetősége szempontjából a c) alatti (csökkenő árak — csökkenő csereforgalom).

Minket azonban elsősorban az a kérdés érdekel, hogy az összes adójövedelmek mikor alakulhatnak a legkedvezőbben, tehát az ebből a szempontból interdependens ár- és residuum-adók együttesen mikor adhatják meg az adóhozadéknak a mennyiségbeli optimumát. E célból tehát az áradatok alakulási eshetőségei mellé még hozzá kell kombinálnunk az úgynevezett egyenes adók kivetési alapjául szolgáló bevétel-residuumok (adóköteles tiszta jövedelmek, hozadékok, járadékok, nyereségfölslegek stb.) alakulásának eshetőségeit. Emez adók kivetési rendszerének közös vonása — mint már jeleztük is —, hogy az adóztató felsőbbtség, illetőleg törvény valamennyinél feltételez, kiszámít vagy meghatároz az üzemi főköörülmények alakulásának bizonyos figyelembevételével bizonyos jövedelmet, hozadékot, nyereséget stb., amely bizonyos költségelemek levonása után adóalapul marad meg az állam oldaláról nézve. Ezért nevezhetők ezeknek az adóknak alapjai többé-kevésbé residuumoknak.

Az ár- és residuumadók együttes és összes hozamérényének alakulása tekintetében most már a fentebb felsorolt négy eshetőségnek a következő változatai lehetségesek:

- A) növekvő árak — növekvő csereforgalom
a) növekvő és *b)* csökkenő tiszta jövedelmek vagy residuumok mellett, —
- B) csökkenő árak — növekvő csereforgalom
a) növekvő és *b)* csökkenő tiszta jövedelmek, illetőleg residuumok mellett, —
- C) csökkenő árak — csökkenő csereforgalom
a) növekvő és *b)* csökkenő tiszta jövedelmek, illetőleg residuumok mellett és
- D) növekvő árak — csökkenő csereforgalom
a) növekvő és *b)* csökkenő tiszta jövedelmek, illetőleg residuumok mellett.

A legkedvezőbb együttes adóbevételi eshetőséget az A) *a)* eset jelenti (növekvő árak — növekvő csereforgalom, növekvő residuumok). A jövedelmi, illetőleg residuum-adók hozamsökkenését azonban a legjobban egészíti ki az ár-adók oldaláról az A) *b)* eset (növekvő árak — növekvő csereforgalom, csökkenő residuumok mellett). B) *a)* eset a közgazdasági, illetőleg socialpolitikai szempontból a legjobb helyzetet (csökkenő árak — növekvő csereforgalom, növekvő residuumok mellett) jelenti, azonban az adóhozamkiegészítés eshetőségei a B) eseteinél aligha lesznek oly nagyok mint az A) eseteiben, mert B) *a)* esetét nézve, erősebb áreső tendencia mellett a tiszta vállalkozói nyereségek stb. aligha emelkedhetnek oly mértékben, mint a növekvő árak korszakában, B) *b)* esetében pedig (csökkenő árak — növekvő csereforgalom, csökkenő residuumok) az adóhozam kiegészítésének súlya már teljességgel csak a forgalom növekedésének nagyságán nyugszik.

Az együttes állambevételek szempontjából a C) *b)* eset jelenti a legrosszabb alakulást (csökkenő árak, csökkenő forgalom, csökkenő residuumok mellett), a C) *a)* alatti alakulásra pedig (csökkenő árak, csökkenő forgalom, növekvő tiszta jövedelmek, illetőleg residuumok mellett), általánosságban a legkisebb a valószínűség. D) *b)* esete (növekvő árak, csökkenő csereforgalom, csökkenő residuumok) kedvezőtlen gazdasági alakulást, vagy esetleg a socialis nyomorúság felé való haladást jelent, mely állapotban az árnövekedés adóhozamnövelő tendenciáját két nagyon erős tényezőnek egymást sokszorozó hatása paralizálja, úgymint a csökkenő csereforga-

lom az ár-adók és a csökkenő residuumok a residuumadók oldalán. A hozamkiegészítés tehát akkor, amikor a csereforgalom és a residuumok csökkenése egyaránt jelentékeny, csak kétes sikerű lehet. D) a) esetében azonban (növekvő árak, csökkenő csereforgalom, növekvő residuumok mellett) a residuumadók oldaláról mutatkozhatnak jelentékenyebb kiegészítési lehetőségek. Attól függ ez természetesen, hogy milyen mértékű az árnövekedés és milyen a residuum-növekedés általában. Ha ugyanis az áremelkedés a viszonylag nagyobb arányú, akkor az ár-adók, ha ellenben a residuum-növekedés, akkor ezeknek az utóbbiaknak az oldaláról vannak meg a nagyobb hozamkiegészítési lehetőségek e két különböző típusú adók összhozamát illetőleg.

Elégé világos az imént elmondottakból most már az is, hogy annak a kérdésnek az eldöntésénél, hogy az említett különböző, de egymás hatását kiegészítő adótípusok közül melyiket, mikor és milyen mértékben kell előtérbe tolni és kifejleszteni, *igen nagy szerep jut a modern konjunkturakutatásnak*. A modern konjunkturakutatásnak kell ugyanis objektíve megállapítania és adatokkal dokumentálnia, hogy az árak, a csereforgalom nagysága, a jövedelmek, illetőleg az adóalapul szolgáló residuumok mikor milyen fejlődési irányt mutatnak úgy általánosságban, mint az egyes fontosabb tereken és kategoriákban. A konjunkturakutatásra vár ebből folyólag ezeknek a koefficienseknek a legközelebbi jövőre vonatkozó fejlődési irányát is megalapítani a lehetőség szerint. A modern adókormányzatnak ily módon magának is részt kell vennie a konjunkturakutatás munkájában és az adóztatás, közelebről nézve a gazdasági konjunkturák alakulásának következményeit levonó interdependens adóztatási módok minél helyesebb alkalmazhatása végett az *államháztartási konjunkturakutatást* is meg kell szerveznie a saját céljaira.

5. Úgy gondolom, hogy a modern államok pénzügyei alakulásának a legújabb időszaka eléggé bebizonyította máris, hogy akkor, amikor a gazdasági, politikai és főleg socialis terhektől roskadozó közki költségvetések még ingadozó válságos, vagy éppen lefelémenő gazdasági konjunkturákkal is találkoznak, a pénzügytannak az eddig szokásos felfogását a kövendő adótípusokról bizonyos revízió alá kell venni. Az ár-adók kivetni való mivoltáról táplált felfogás beleütközik a gyakor-

lati szükségességekbe. Az a nézet, amely — kétségtelenül sok helyes indokból — a jövedelemadót kívánta minél részletesebb kiépítésben, de egyszersmind lehetőleg minél kizárólagosabban is a közbevételek legalább is olyan legfőbb forrásává tenni, mely mellett a többieknek erősen háttérbe kell szorulniok, egyre foszladozóbb ideállá vált a gyakorlatban, különösen akkor, amikor a legújabb kor nagy politikai és socialis vonatkozású terhei zúdultak rá a modern adófizetők vállaira. Ha bizonyos optimizmussal a mai politikai, katonai stb. terheket időlegesenek tételezzük is fel, annál kevésbé gondolhatjuk ezt a modern socialpolitikának igényeiről (társadalmi biztosítás, munkanélküliség stb., stb.). Le kell tenni tehát arról a gondolatról, hogy a modern államkincstáraknak belátható időn belül a residuum-adók elegendő adóforrást nyújthassanak és hogy romboló következmények nélkül az ár-adók nyújtotta lehetőségeket széleskörűen kihasználniok ne kellene. A tanulság tehát az, hogy a modern pénzügyek fejlődése szükségessé teszi, hogy a két adótipus rendszeresen kiegészítse egymást. A kiegészítés lehetősége és módja azonban sokkal változóbb, sokkal nagyobb rugalmasságot, alkalmazkodást igényel — mondhatjuk tehát, hogy sokkal újszerűbb követelményekkel fellépő —, mint ahogy azt eddig a pénzügytanok tanították és a pénzügyi administratiók keresztülvinni tudták. A gazdasági konjunkturák alakulása szerint lehetnek ugyanis esetek, amikor aránylag csökkenő konjunkturák dacára az állambevételek szempontjából még elég kedvezően alakulhat az interdependens adótipusok valamelyik oldaláról az együttes adóhozam kiegészítése és megfordítva.

A mélypontot természetesen az jelenti az állampénztárra nézve, amikor kedvezőtlen konjunkturák mellett kedvezőtlenül alakulnak a két különböző típusú adórendszernek az adókiegészítésbeli eredményei is.

Ilyenkor a leginkább tévedés azt hinni, hogy pusztán államháztartási oldalról gyökeres javulást lehessen előidézni, mert ilyenkor jelent az ország gazdasági életében — különösen, ha az adótipusok interdependenciájának követelményei még kiépítve nincsenek — a tehernövelés már egyúttal konjunkturarontást és adóforrásgyöngítést is (például a fizetés-csökkenés széles rétegeknél majdnem kizárólag a fogyasztási és háztartási javakért kiadott vásárlóösszegek megcsökkentését jelenti, vagyis oly jövedelemcsökkentést, mely egyúttal

a használati és háztartási javak forgalmának kisebbedését is jelenti, amely körülmény azután úgy a residuum, mint az ár-adóforrások oldalán mihamar érezteti hatását). Gyökeres javulás ilyenkor csak úgy lehetséges, ha a másik oldalon is állapotjavulás következik be. Amikor tehát például a jövedelmek vagy termékárak emelkednek, vagy legalább is a forgalom növekedik.

6. Az ár-adók és residuum-adók kölcsönhatásának helyes módon való kihasználni tudása lényegesen csökkenteni van hivatva úgy az államháztartás bevételszerzésének, mint az adófizetésnek a nehézségeit. Tudni kell, hogy mikor melyik adótípust kell erősebben előtérbe tolni és tisztában kell lenni ezenkívül főleg az adóáthárítás természetével és lehetőségeivel. Ezek a követelmények másrészt azt is jelentik, hogy a kényelmes egyforma típusú és egyforma intenzitású adóztatási módok helyébe a gazdasági konjunkturák alakulásához alkalmazkodó oly adóztatási típusokat kell *előre* kidolgozni és készenlétbe helyezni, amelyek közül majd az egyik, majd a másik van hivatva arra, hogy az állam számára a nagyobb és az erősebben kihasznált bevételi forrást alkossa. Ezentúl tehát jobban kell tudniok, illetve ismerniök az adókormányzatoknak, mint eddig : *a*) a nemzeti termelés és jövedelemelosztás alakulását és eltolódásait ; *b*) az adóáthárítás eshetőségeit a jövedelemelosztás változásai és eltolódásai következtében ; *c*) gyakorlatilag megállapítani és eltalálni ennek alapján, hogy milyen konjunkturák között, milyen adóztatási típusokat kell előtérbe tolni és intenzívebbé tenni és milyeneket nem erőltetni, vagy lecsökkenteni. Ha ugyanis a konjunkturák alakulásának meg nem felelően a helytelen adótípus keresztülvitelét, adófokozását, kihasználását makacson erőltetjük, a megfelelőt pedig elmulasztjuk alkalmazni vagy eléggé kihasználni, ha az adóáthárításbeli lehetőségek mindenkor alakulásával össze nem egyeztethető adótípusokat erőltetünk stb., stb., akkor csak az adóforrásokat nyomorítjuk meg, tesszük tönkre, elégedetlenséget keltünk, socialis nehézségeket támasztunk anélkül, hogy a célbavett pénzügyi eredményt biztosítani is tudnók. Úgy járunk el, mint az az orvos, aki kelleténél jobban kínozza, de rosszul gyógyítja betegét. Súlyos időkben, tehát a gazdasági konjunkturák megromlásának, a fizetőképesség és jövedelmek hanyatlásának korszakában az adópolitikának az a feladata, hogy elegendő összegeket teremtsen

elő a kincstár számára, nemcsak kvantitatively, hanem kvalitatíve is megnehezedett feladattá válik. Ilyenkor ugyanis nem elegendő a megszokott mederben kifejtett nagyobb erőfeszítés, a rendszerint későn elkezdett kapkodó takarékoskodás, mely a könnyelmű gazdálkodásnak szinte rendszerinti utószimptomája, hanem ilyenkor az *adóterhelés típusainak átváltására* is van szükség. Az adózóképeség talajának fokozódó kimerülése idejében ugyanis nemcsak azt kell kitapogatni, hogy hol vannak még teherfokozást elbíró jövedelmek (hiszen ezek száma csökken meg a legfeltünőbbben), hanem azt is, hogy *mely árakba* dolgozhatók még bele megfelelő adórészletek. Vagyis közelebbről nézve: mely és micsoda minőségű forgalmi és fogyasztási cikkek azok, amelyek olyan társadalmi rétegek körében cirkulálnak, amely rétegek fizetőképessége és életstandardja még lehetőségessé teszi ezeknek az ár-adóknak az elviselését. (Az elviselés lehetséges voltát ezután egyrészt az áthárítás lehetősége, másrészt az életstandard rugalmasági foka mutatja meg. A dúsabb életstandard általában véve rugalmasabb a szerényebbnél, ott tehát egy bizonyos fogyasztási, vagy használati tárgynak bizonyos megdrágulása még kevésbé jár a megdrágított cikkekről való lemondás következményével stb.). Ezeknek a feladatoknak megoldása azonban az ország gazdasági életének, a népesség socialis tagozódásának, jövedelmi, kereseti viszonyainak alapos ismeretét feltételezi. Különösen biztos szemmel kell látni itt a gazdasági konjunkturák minenkori alakulásának hatását a különböző társadalmi rétegek és foglalkozásúak életstandardjára és fizetési képességére. Tisztában kell lenni az ár-adók áthárításának eshetőségeivel már csak azért is, hogy végeredményben az viselje az adót, akit azzal megterhelni akarunk. Az ár-adók hatásának megítélésénél és kitapasztalásánál tehát új beidegzésekre is van szükség a residuum-adók nyújtotta tapasztalatokkal szemben. Azt mondhatjuk, hogy itt komplikáltabb területen mozog az adóforrások és adóképeség kutatója. A residuum-adóknál ugyanis a gazdasági élet küzdelmében leszűrődött jövedelem és hozadékmaradványok várják, vagy nem várják az adókivetést, az ár-adóknak ellenben az ár, valamint az életmód és fizetési képesség konjunkturáinak nem a leszűrődés után, hanem azok kialakulása közben kell érvényesülniök. Ez utóbbiak körében tehát könnyebb tévedni a várható hatás tekintetében.

Súlyos időkben ekként ebből folyólag nagyobb képességű pénzügyi vezetésre is van szükségük az országoknak, mint akkor, amikor az állambevételek automatikus stabilitással teszik lehetségessé az állambevételi típusok változatlan fenn tartását és bizony elég baj az illető országra nézve, ha pénzügyi vezetői az errevaló képességgel nem rendelkeznek és a még kihasználható fizetési erejű forgalom kitapogatása helyett a megszokott adócsavarnak rossz helyen való fokozásával kísérleteznek.

A segítség, amikor a jövedelmi és hozadéki adók nem fokozhatók tovább, vagy bevételeik csökkenése fokozásukkal meg nem állítható és ki nem egyenlíthető, — az adóztatási oldalról elsősorban csakis a még kihasználható fizetőképességnek közvetett adók útján való igénybevétele lehet az erre alkalmas anyagi helyzetű és életmódú társadalmi rétegek körében. Az úgynevezett egyenes adók útján kimutatható jövedelmi és hozadékbeli adóalapok ugyanis többnyire régen alkalmatlanok már az adófokozásra, akkor, amikor egyes társadalmi rétegek életstandardja fizető- és fogyasztóképessége még mindig rendelkezik bizonyos ár-adók szolgáltatására alkalmas rugalmassággal.

Félreértés kikerülése végett hangsúlyozzuk, hogy a most mondottak természetesen nem jelenthetik azt, mintha a rossz konjunkturák dacára felfedezhető és kihasználható jövedelmi residuumokat ne kellene az adóztatásnak szintén fokozottan igénybe vennie. (Például egy fokozott, vagy rendkívüli tantième-adó esetleg a felosztásos rendszer alapján kiróva vagy hasonló fokozott vállalati vagy kartellnyereségi adó útján.)

A modern gazdasági élet szövevényei között számos ilyen jövedelem a kapitalisztikus és konjunkturális nyereségeknek csak igen nehezen megragadható fajtái közé tartozik, amely körülmény azt a követelményt támasztja ismét, hogy maguknak a residuum-adóknak is ki kell bővülniök új gyakorlati eljárási módokkal éppen ezeknek az új típusú nyereségfajtáknak a kitapogatására. Az ár-adóknak és residuum-adóknak a konjunkturák alakulása szerint való, egymástól függő természete, továbbá azt hozza magával, hogy amikor az ár-adók forrásterülete kimerült már és leszállításuk, vagy leszerelésük válik szükségessé, ellenben a jövedelmi residuumok területén bizonyos adóforrások megerő-

sődnek, az adóztatásnak a residuumok erősebb kihasználása felé kell tájékozódnia. Az adóztatásnak ilyen utóbbi helyzetváltozása természetesen ismét a gazdasági konjunkturák alakulásától függ. Például előfordulhat, hogy akár csökkenő, akár növekvő árak mellett a csereforgalom erősen megcsökkent, vagy árzuhanás mellett növekedett az meg és nem található többé olyan társadalmi rétegek, melyek életmódja, háztartása, költsége, vagy üzemi beszerzései körében az ár-adók fejleszthetők volnának, sőt hozamuk visszafejlődik — ellenben a konjunkturáknak ilyen alakulása mellett, vagy ennek következtében egyes vállalkozó vagy hitelnyújtó kategóriák, szervezetek, kartellek, monopolumok, illetőleg a mögöttük álló tulajdon- és nyereségrészesek jövedelem-residuumai duzzadnak meg (C) a), D) a), illetőleg bizonyos körülmények között B) a) eseteiben).

7. Az ebben a fejezetben előadottak célja főleg az egymástól különböző, mondhatni ellentétes adótipusok interdependenciájának és e mellett az adófajták értékbeli viszonylagosságának, valamint annak a hangsúlyozása volt, hogy az egyes adófajtáknak ez a viszonylagosan nagyobb vagy kisebb értéke az általános közgazdasági konjunkturák változásának és alakulásának a függvénye.

Az adófajták értéke alatt ismét több szempontot gondolhatunk el. Így azt, hogy elegendő összegeket eredményezzenek a kincstár számára, hogy kellően kíméeljék, konzerválják és fejlődni engedjék az adóforrásokat, hogy megfelelőek legyenek az adózó polgárok teherbíró képessége, kényelme, socialis nyugalma tekintetéből stb. Igen természetes, hogy ha szorosán vett államháztartási vonatkozásban beszélünk, az értékárnyalatok közül elsősorban a kincstár számára való elegendő hozam, valamint az adóforrások kellő kímélete és fenntartása jutnak maguktól értetődő alapulvételhez.

Hangsúlyozni kell még, hogy akkor, amikor az előtérben nyomuló adótipusok az árösszegeknek erősebb és önállóbb kihasználására rendezkednek be (szemben a residuumoknak legfőbb adóforrás gyanánt való igénybevételével), igen természetes dolog, hogy az adóforrások, az adózók és a háztartások védelmében és erőkonzerválásában fokozottabb szerephez kell, hogy jusson a jogosulatlan drágítás ellen való rendszeres küzdelem is.

XV. FEJEZET.

A változatlan nagyságú és az egyetlen adó gondolata.

IRODALOM: W. LOTZ i. m. 255. s köv. l. — HECKEL i. m. I. 49, 145—146, 156, 222—242. l. — K. BRÄUER: Hdw. der Staatsw. VII. köt. 1054 s köv. l. 1926, Hdb. der Finanzw. II. köt. 11. l. — FR. NIEHUIS: Geschichte der engl. Bodenreformtheorien. Leipzig, 1910. — RICCA-SALERNO: Le dottrine finanziarie in Inghilterra tra la fine del secolo XVII. etc. Bologna, 1888. — F. SALOMON: Die deutschen Parteiprogramme. Leipzig, 1907. I. 86. s köv. l. — MARISKA i. m. 159. — LEROY-BEAULIEU i. m. I. 324. — HENRY GEORGE: Progress and Poverty. 1879. — E. R. A. SELIGMAN: The Shifting and Incidence of Taxation. N. Y. Több kiad. Különösen I. rész II—VII. fejt. bő irodalmi utalásokkal. — L. F. POST: Who pays your Taxes. 1892. (Chicago.) — SHEARMAN: National Taxation. 1895. — W. GERLOFF: Steuerwirtschaftslehre. Hdb. der Finanzw. I. 459. 1926. — LOUIS POST: What is the single tax? New York Vanguard, 1926. — THOM. HOBBS: Leviathan, or the Matter, Form and Power of a Commonwealth Ecclesiasticall and Civil. London, 1651. — FRANCIS CRADOCK: An Expedient for Regulating the Customes and Excise. London, 1659. — SIR TH. CULPEPER: A Discourse shewing the many Advantages which will accrue to this Kingdom by the abatement of Usury etc., etc. London, 1668. — *U. a.* A Necessity of Abating Usury etc. 1670. — TH. MUN: Englands Treasure by Forreign Trade etc. London, 1664. — W. WATERHOUSE: Taxes no Charge etc. London, 1690. — F. F. (FAUQUIER): An Essay on Ways and Means for raising Money etc. London, 1756. — W. PETTY: A Treatise of Taxes and Contributions. London, 1662. — W. C. ESQ: A Discourse etc. towards the Raising Moneys by an Excise etc., etc. London, 1695—6. — WILLIAM TEMPLE: An Essay on Trade and Commerce: Containing observations on Taxes etc. London, 1770. — A. YOUNG: The Farmers letters. *U. a.* An Essay on Trade and Commerce 1770. London. — J. VANDERLINT: Money answers all Things. London, 1734. — W. PULTENEY: The Case of the Revival of the Salt Duty etc. 1732. — JOHN ASHLEY: The Second Part of Memoirs etc. concerning the Trade and Revenues etc. London, 1743. — LEWES ROBERTS: The Treasure of Traffike etc. London, 1641. — E. CHAMBERLAYNE: Englands wants. London, 1667. — EPHRAIM PARKER: Proposals for a very Easie Tax etc. London, 1713. — *U. a.* An Essay on Ways etc. (for raying off in few Years the Debts of the Nation etc. 1726. — J. TUCKER: A Brief Essay on Trade etc. *Appendix* etc. for raising one only Tax on the Consumers of Luxuries. London, 1750. — M. POSTLETWAYT: Great Britains true System etc. London, 1757. — MR. HORSELY: Serious Considerations on the High Duties etc. London, 1774. — J. MASSIE: The Proposal etc. for one General Tax upon Houses etc. London, 1757. — DANIEL DE FOE: An Essay upon Projects. London, 1697. — The Author of the History of the Last Parliament (JAMES DRAKE?) An Essay of the Necessity of Equal Taxes. 1702. London. — JOHN LOCKE: Some Considerations etc. London, 1692. — CHARLES DAVENANT: An Essay upon Ways and Means of supplying the War. London, 1695. — R. CANTILLON: Essai sur la Nature du Commerce en Général. Paris, 1755. — FR. QUESNAY: Maximes Générales etc. 1758, (Ed. Oncken Frankfurt Oeuvres de Quesnay 1888). — MARQUIS DE MIRABEAU: Théorie de l'impôt. 1760. — MERCIER DE LA RIVIÈRE: L'ordre Naturel et Essentiel des Sociétés Politiques. London, 1767. — DU PONT DE NEMOURS: De l'origine et des Progrès d'une Science nouvelle. Londres, 1768. — N. BAUDEAU: Première Introduction à la Philosophie Économique. 1771. — G. F. LE TROSNE: De l'Intéret social.

1777. — A. R. J. TURGOT : Reflexions sur la Formation et Distribution des Richesses. — A. HAMILTON : The Continentalist. 1782. (The Works of A. Hamilton ed-by Henry Cabot Lodge, New York, 1885.)

1. Az adóztatás mindig és mindenütt több-kevesebb terhet és zaklatást jelent az adófizetőkre nézve, másrészt pedig sok közigazgatási teendőt a felsőbbség oldaláról. Minél bonyolultabbak az adótipusok s minél többfélék, annál jobban nőnek a kivetésükkel, kezelésükkel és behajtásukkal járó teendők, annál többféle terhet és többféle zaklatást jelentenek az adófizető polgárra nézve. A többféle teher pedig a gyakorlatban többnyire nagyobb teher is. Az adók többfélesége és változatossága ekként ezekből a szempontokból sokféle kellemetlenséggel, teherrel is van összekötve. De terhet, zaklatást jelent az adók *változatossága* is. Nemcsak a sok különféle adó léte és a létükkel járó kötelezettségek és teendők jelentenek tehát terhet úgy az adózó, mint az adóztató oldalán, hanem az adókötelezettség kvantitatív időnkénti változásai is.

Érthetjük ebből folyólag, hogy az adóproblémák megfigyelői úgy elméleti, mint gyakorlati szempontból már régóta tökéletesebb adóztatásbeli optimumokat kerestek a meglévőknél és az eddig megvalósítottaknál abban az irányban, hogy az adóteher mennyiségbeli és időbeli változóságából és az adók sokféleségéből folyó bajokat, terheket, kellemetlenségeket lehetőleg a minimumra csökkentsék.

Ez a törekvés kétségtelenül helyes és szükséges, kérdés azonban mennyire valósítható az meg és mennyiben lehet a megvalósításnak eszköze a változatlan és az egyedüli és egyetlen adók valamely típusa? Mert ne felejtsük, ha az egyetlen, vagy változatlan adótipus, mint adóztatásbeli eszköz nem megfelelő, akkor egyenesen káros is lehet az, vagy nem egyéb meg nem valósítható utópiánál.

Az adóztatás története az egyetlen és változatlan adónemek gondolatainak több alakban való felvetődéséről tanuskodik. A gyakorlat és az objektív kritika nem igazolta, vagy csak kis részben igazolta megvalósíthatóságukat, vagy a modern adószükségleteket kielégítő természetét az említett adóideáloknak. Kérdés azonban, hogy azok a — főleg elvi — argumentumok, amelyekkel az eddigi pénzügytan megindokolta, hogy miért kell többé-kevésbé pálcát törni a változatlan és az egyetlen adó gondolata fölött, eléggé találók voltak-e? Vajjon

helyesen interpretálta-e az elmélet azt, aminek a gyakorlat tudatára jutott?

2. Az adók többféleségével és az adóterheknek időnként való változandóságával egybekötött kellemetlenségek és gyarlóságok látása — mint már említettük — egyesekben a *változatlan adóteher* és az *egyetlen adónem* ideáljait érlelte meg. Megvalósításuk — a mai kor nyelvén szólva — az említett gyarlóságok 100 százalékban való kikapcsolását jelentené. Ha megvalósításuk tényleg sikerülne, akkor ez a siker a pénzügyek terén nagyon hasonlítana a változó bajokkal és nehézségekkel szemben alkalmazható azonos orvossághoz.

Mellőzve azoknak a szokásos ellenvetéseknek a felsorolását, amelyeket a pénzügytanok főleg az egyetlen adó gondolatával szegeznek szembe, a magunk részéről egy eddig figyelembe alig vett körülményre akarunk rámutatni az egyetlen adófajta szempontjából.

Kétségtelen, hogy minden adó csak valamely adóforrásra építhető, amelyből táplálkozik. A társadalom adóforrásai azonban különböző természetűek és nem függenek össze egymással a hozadék- és jövedelemeloszlás folyamatában akként, hogy az egyik adóforrásra épített valamely adónem automatikusan az összes adóforrásokat is megfelelően igénybevehetné.

De még sokkal fontosabb dolog annak a körülménynek a figyelembevételére, hogy az adó éppúgy költségelem az egyik oldalról nézve, mint jövedelemrész a másik oldalról. Ezenkívül — mint rámutattunk már — az egyik embernél főleg költség-többlet gyanánt jelentkezik az adó a termelési és megélhetési költségekhez *hozzáadva*, a másikonál pedig a gazdálkodás eredményeként mutatkozó hozadékokból, jövedelmekből és nyereségekből *levont és kiadott hányadrész* gyanánt. A gazdasági élet körforgásában a költségjavak jövedelmi javakká válnak és a jövedelmi javak ismét költségjavakká. Az egyik ember kezén költségjavak gyanánt szereplő jószágok, a másik ember kezére kerülve jövedelemjószágokká lesznek és megfordítva. Ezek a javak tehát majd az egyik, majd a másik ember birtokában jelennek meg. Csakhogy különböző természetű a szerepük a különböző embereknél. Míg itt költségelemek, ott jövedelemrészek. Különösen áll ez a modern pénzügytant elsősorban érdeklő arra a jószágra nézve, amelyből a modern adóztatás táplálkozik s amely a modern adó tartalmát is alkotja: a pénzügyösszegekre nézve. A modern gazdasági élet forgalmában szereplő pénz-

összegek, mint érték kifejező összegek paralleljei, párhuzamos kísérei a materiális jószágok csereforgalmának. A modern adózás pedig magukat ezeket a pénzösszegeket veszi igénybe. Belőlük hasítja ki az állam a maga közjogi járadékát.

A pénzben kifejezett és a pénzösszeget közös nevezőjére hozott legkülönbözőbb javak a pénzbeli megértékelésen keresztül jelentkeznek adótárgyakként. A modern adóforrás pedig egyúttal pénzösszegforrást is jelent, amely forrás létrehozta pénzösszegek egyrészét az állam elviszi adó (közjogi járadék) gyanánt.

A modern világban a költségek és a jövedelmek, illetőleg hozadékok és nyereségek is pénzösszegek formájában jelennek meg az adóztató állam részére és annak szempontjából. Az egyes embereket illető egyes konkrét pénzösszegek azonban egy bizonyos időpontban csakis egyféle természetűek. Vagy költségösszegek, vagy pedig jövedelmi (hozadéki, nyereségi) összegek azok ugyanarra az emberre nézve és ezzel egyszersmind az ugyanarra az emberre kivetett adó szempontjából is.

Az egyetlen adó gondolatának naivitása a modern gazdasági élet szerkezetével szemben főleg abban van, hogy azt hiszi, hogy az említett körforgásban levő (majd költség-, majd jövedelmi) javakat, illetőleg az azokat mozgó pénzösszegeket elégséges és lehetséges csupán egy ponton, egyetlen adónemmel megragadni akként, hogy elegendő adójövedelmet és egyetemes megadóztató hatást érhessünk el.

A csereforgalom körforgásában tovagördülő pénzösszegek adóforrásbeli jelentősége és természete nem egy pillanatban és egyszersmindenkorra jelentkezik, mint például egy ezüstforintosnak a fizikai ezüsttartalma, hanem mindig viszonylagosan, tudniillik mindenkori funkciójukhoz és az illető pénzösszegek birtokosához, az azokkal rendelkezőkhöz viszonyítva. A pénzösszegeket a különféle jogügyletek (csereforgalmi ügyletek) gördítik tovább és ezekben a csereforgalmi ügyletekben születnek meg azok a számlási értékek (pénzösszegek), amelyeket adóforrás gyanánt meg kell ragadni. Csakhogy — mint mondtuk — ezeknek a pénzösszegeknek a vagyoni és így adótárgybeli természetét a mindenkori konkrét funkciójuk és a birtokosukhoz való viszonyuk adja meg. A termelés funkcióját végző és birtokosára nézve termelési költség gyanánt jelentkező pénzösszeg más természetű adótárgy, mint például a thesaurált tiszta jövedelem gyanánt szereplő pénzösszeg.

Az egyik viszony és funkció természetét megtestesítő pénzösszegre (például egy jövedelmi összegre) mint adótárgyra kivetett adó a megadóztatásnak, az adóteher áthárításának és elosztódásának műveletét nem tudja egyszersmindenkorra elvégezni arra az esetre is, amikor az az illető pénzösszeg (illetőleg az általa képviselt áru) más ember birtokába kerül és más jellegű gazdasági funkciót teljesít. Végeredményben pedig mindig az embereket kell megadóztatni.

Ha tehát ugyanaz a jószág a különböző emberek birtokában más és más természetű adóforrást és adótárgyat jelent, akkor, ha helyesen akarunk adóztatni, külön-külön kell az egyes adóforrások típusait is felkeresnünk.

3. A *változatlan összegű* adó gondolata sűrűn foglalkoztatta egy időben az érdekelt közvéleményt. Különösen a XVIII. század folyamán volt az kedvelt eszme Német- és Angolországban többféle formában. Az arányos, vagy legalább is az arányosságra törekvő és így az adótárgyak nagyságbeli változásaival szintén változó összegeket igénylő adóztatás gondolatával a megbarátkozás ugyanis nem mehetett végbe egészen símán. A régebbi közjövedelmek nem kizárólag az adókon, hanem gyakran túlnyomórészt a regáljövedelmeken alapultak. A regálék által való megterhelést, mint ár-adó jellegű közvetett terheket öntudatlanabban viselték az emberek, és nehezen szoktak hozzá a mindinkább súlyosbodó s általánosabbá váló egyenes adókhoz. Az adóteher gyakori változása különösen kellemetlen újszerű zaklatás gyanánt volt érezhető. Érthető ekként annak a törekvésnek a felmerülése, mely arra irányult, hogy az adókat lehetőleg stabillá, állandóan ugyanoly összegűekké tegyék és az adóösszegeket lehetőleg egyszersmindenkorra állapítsák meg.

A különféle javaslatok nem hiányoztak. Elsősorban a földadó tételeinek változatlanságára gondoltak szinte magától értetődőleg.

Bármennyire nevetséges is az az abszolút értelemben vett követelmény, hogy az adó változatlan legyen — márcsak az alapul szolgáló közszükségletek folytonos változásánál fogva is —, viszonylagos értelemben megvan annak a helyes magja. Az adóteher folytonos, kiszámíthatatlanul gyors változása annyira zaklató a társadalomra nézve, hogy mindig súlyos lesz annak az elviselése. Különösen ott, ahol az alapul szolgáló jövedelmek nem változnak lényegesen.

Rendes viszonyok között a jövedelmek a legtöbb embernél nem robbanásszerűen változnak, hanem lassú folyamatban. Csupán az emberek egy kisebbségénél történnek ily gyors változások, főleg a konjunkturák spekulatív khasználói között. A közérdekhez közelálló követelmény tehát, hogy legalább az adók nagy része úgy legyen megkonstruálva, hogy tételeiknek változásai ne legyenek hirtelenek. Ezért nagy jelentőséggel bírnak ebben a tekintetben az olyan *alapadó-típusok*, amelyek hosszabb időn keresztül stabilak maradhatnak. Különösen alkalmasak ilyenek gyanánt bizonyos tárgyi adók, például a katasteri földadó.

A katasteri földadó, melynek természetszerű velejárója az adótételek hosszú időn keresztül való változatlansága, — szinte praedestinálva van rá, hogy a mezőgazdasági hivatású társadalmi rétegeknél az adóztatásnak stabil *gerincét* alkossa, melyre azután többféle járulékos adónem is építhető.

Hasonló szerepet tölthet be a mozgékonyabb kereseti viszonyú gazdasági fejlődés mellett az általános jövedelmi adó is bizonyos tekintetben, ha alaptételei mérsékeltek és huzamosabb időn át — legalább elvileg — változatlanok. Az általános jövedelmi adó természetesen csak akkor rendezhető be ilyen viszonylag változatlan kulcsú tételekre, ha mellette még más adónemek is jelentékeny mértékben kiegészítik az állam jövedelmi szükségleteit. Ha tehát az állam nem szorul arra, hogy minden lényegesebb szükségletnövekedésénél a jövedelmi adó tételét emelje. A katasteri földadó stabilitása természetesen sokkal nagyobb mértékű lehet, mint a jövedelmi adóé. Az előbbi ugyanis tárgyi adó, melynek tárgya és forrása nem változik szükségszerűen, az ember személyi, kereseti viszonyai-val és korával stb.

Az abszolút értelemben vett változatlanság gondolatának felelt meg egy időben a *változatlan földadó* követelménye (FULDA, STRUENSE, HOFFMANN), mely dologi teher-félének tekinti a földadót. A földadónak Angliában 1798-ban PITT alatt behozott megválthatósága szintén a dologi teherként való elgondolásnak felelt meg. (Az évi land-tax bizonyos többszörösének — 30, 40-szeresének — lefizetése ellenében megválthatóvá tették a land-taxot (régii földadót.)

4. Az *egyetlen adónem* gondolata abban áll, hogy egy adófajtában kellene egyesíteni az állam adójövedelmeit, vagy azok orozslánrészét. A javaslatok most már egy olyan adófajtának a

felkeresésére irányultak, amely erre a célra mind az adózó társadalom, mind az állam érdekeinek szempontjából a legalkalmasabb.

VAUBAN a *Dixme Royal*-ról (1717) írt munkájában már egy ilyen adófajtafélét javasol. Mindenki jövedelmének egytizedét adja le „királyi tized“ címén. Ebből véli fedezni az állam szükségleteinek túlnyomórészét. Ezenkívül csak bizonyos vámokat és fényűzési adókat javasol. LOCKE, VANDERLINT sokban hasonló gondolatain kívül azonban a legnagyobb nevezetességre a fiziokraták *impôt unique*-je, az egyetlen földadó javaslatát tett szert.

A fiziokraták ismert felfogása szerint egyedül a föld — melyben a gazdasági életre nézve a természet erőinek fő-megtestesítőjét látták — hoz létre új gazdasági javakat, amelyek új hozadéki javakká válnak. Szerintük a földadó az egyedül igazságos olyan adó, amely a most tárgyalt értelemben egyetlen főadónemmé tehető. A fiziokraták egyetlen földadója olyan hozadéki adó volna, amely alkalmas lenne az összes adók pótlására, mert hiszen gondolkodásuk szerint a társadalom javainak eloszlása tulajdonképpen a föld hozadékának eloszlásában áll és vele függ össze elválaszthatatlanul. A föld hozadékának megadóztatásával ekként az adó elemét az egész társadalom igazságos megadóztatására már megadtuk.

Mondanunk sem kell, hogy modern szemmel nézve, mennyire nem kielégítő már ez a gondolat. Hiszen a modern államnak *elegendő* fizetési hatalomra van szüksége közjogi járadékaiból, amely fizetési hatalmak (pénzösszegek) nem kreálódnak egyszerűen a föld termékeivel együtt, hanem a társadalom milliárdnyi *jogügyleteiben* születnek csak meg és a valutarendszerek által csupán lebonyolítódnak és kifejezésre jutnak. A társadalom jószágai fölött tehát a termeléssel szemben *à posteriori* kreálódott pénzösszegek mint számolási értékek által képviselt fizetési hatalom-mennyiségek útján rendelkezünk. Ezeket kell tehát a modern államnak — még pedig lehetőleg valamennyit, vagy minél nagyobb részüket — valahogy megadóztatnia (vagyis ezekből kell bizonyos részeket a maga számára kihalásoltatnia) ha *elegendő* bevételre akar szert tenni — akár árak, akár jövedelmek formájában jutnak kifejezésre ezek az említett fizetési hatalmi (pénz-) összegek.

Már QUESNAY a fiziokratizmus államháztartástani alapjává tette az egyetlen földadó gondolatát. (*Impôt unique et*

directe.) Szerinte nemcsak azért kell az adót közvetlenül a földek tiszta hozadékából kihalásítani, mert a föld egyedül hoz létre új javakat, hanem mert a különböző élethivatású társadalmi rétegek különben más-más társadalmi kategóriára igyekeznek adójukat áthárítani és végre is csak a földbirtokosokra hárulnának azok. Egyszerűbb tehát közvetlenül a földbirtok megadóztatása. Szerinte nem is a földbirtokos, hanem maga a föld az, amely az adót viseli és az állam itt voltaképpen főtulajdonosi, vagy társtulajdonosi jogán veszi el a hozadék egy részét földadó fejében. Egybekötötte ezt QUESNAY azzal a MONTESQUIEU által is követett gondolattal, hogy az államnak fizetett adó nem más, mint díj az államnyújtotta védelemért, közhasznú szolgálatokért stb.⁴⁴

Az egyetlen földadó gondolatát socialistikus tendenciával újítja fel az amerikai HENRY GEORGE, a *Progress and Poverty* szerzője (1879). GEORGE a jelenlegi társadalmi visszasságok gyökerét, a földtulajdonban látja és járadék alatt egyedül a földjáradékot érti. A társadalmi reform fő- és szinte egyedüli feladata, hogy a földjáradékokozta társadalmi visszasságok megszűnjenek. Ezért szerinte köztulajdonná kell tenni a földet, amire a legalkalmasabb és legsímább eszköz egy olyan nagyságú földadó behozatala, mely elkobozza a földjáradékot a földnek tulajdonosától. A javak egyenlőtlen megosztása, a modern civilizáció átka és veszedelme — úgymond — a föld magántulajdonára vezethető vissza. Korunk igazságtalan és egyenlőtlen jószágeloszlásának és minden ebből származó bajnak orvossága ebből folyólag a föld köztulajdonná tétele. Erre való eszköz a földjáradéknak kisajátítása adóztatás útján.

A Henry George-féle egyetlen földadó gondolata tehát egy socialistikus — utópistikus célnak szolgálatában áll s ezt mintegy csodaszerként ajánlja s tőle a socialis kérdés és társadalmi nyomorúságok megszüntetését várja.⁴⁵ GEORGE tanai olvasóin kívül főleg az ausztráliai socialismusra gyakoroltak nagyobb hatást.

5. Az egyetlen földadó gondolatán kívül más javaslatokat is látunk felmerülni az egyetlen adónemre vonatkozólag.

⁴⁴ QUESNAY műveinek teljes kiadása : ONCKENNÉL : Oeuvres économiques et philosophiques. Frankfurt és Paris, 1888.

⁴⁵ L. erről szerzőtől. Politikai Gazdaságtan. Budapest, 1922. Eggenberger. I. köt. 409—414. l.

főleg az adónak, mint közjogi járadéknak a differenciálódott modern jövedelemeloszlás egyetemes folyamatával való össze-
A modern államháztartási igények és viszonyok mellett és szövdöttsége folytán fölöslegesnek tartjuk ez egyetlen adónem elégtelen és megvalósíthatatlan voltának hosszadalmasabb előtárását. Csak röviden térünk ki erre a kérdésre. Főleg az egyetlen adónemnek megfelelő általános fogyasztási adóféle, az egyetlen jövedelmi adó és az egyetlen vagyonadó gondolata az, amely figyelmünket megragadja. Az egyetlen, vagy általános fogyasztási adó javaslata (REVANS: A percentage Tax on domestic expenditure. 1847) abban áll,⁴⁶ hogy az adóalanyokat fogyasztásuk, háztartásuk és életmódjuk *kiadásainak összessége* alapján kellene megadóztatni. Pártolói az igazságnak vélnek szolgálatot tenni azzal, ha az ember az igénybevett földi javakra fordított kiadások arányában viselné az adót és azt hiszik, hogy az ilyen adófajta nem volna másra áthárítható.⁴⁷

Az általános fogyasztási adó mint fő, vagy egyetlen adónem gondolatának elhibázott és felületes volta kétségtelen és antisocialis is. Az életmódbeli és háztartási kiadásokat alapul lehet venni a gazdagabb életmód fokozottabb megadóztatására. A fogyasztási és háztartási kiadások összességét azonban fő, vagy egyetlen adónem alapjává tenni s még hozzá az ilyen adót átháríthatatlan adónak akarni a társadalom széles néprétegei számára, ugyancsak elhibázott gondolatnak kell tartanunk. Az általános fogyasztási adónak ilyen értelmű eszméjét tehát el kell vetnünk.

Szerintünk azonban az egyetlen, illetőleg általános fogyasztási adónak gondolatában öntudatlanul benne van az adónak mint *költségelemnek* a gondolata, melyet azonban a javaslat szerzői még nem tudnak sem kifejezésre juttatni, sem nem tudják meghatározni azt, hogy hol és milyen feltételek mellett alkalmazható az adó, mint költségelem. Ennek meghatározását az *ár-adókra* vonatkozó fejtegetéseinkben igyekeztünk megadni. Ezekből azonban az következik, hogy az adó mint költségelem (vagyis a kiadásokhoz még hozzacsatolt adóteher) a residuum-adók ellenpárjaként jöhet figyelembe, tehát nem egyetlen adónemként, hanem ellenkezőleg: parallel, kiegészítő

⁴⁶ REVANS gondolatát pártolja PFEIFFER: Die Staatseinnahmen (Stuttgart, 1866. 2. köt.) c. munkájában (II. 538), I. erről MARISKA i. m. 161. l.

⁴⁷ Lásd MARISKÁNÁL i. m. 161. s. köv. l.

adófajtaképen. Nem változatlanul egyszersmindenkorra, hanem a gazdasági, illetőleg adókonjunkturák szükségletei szerint és végül nem átháríthatatlan adónem gyanánt elgondoltan, hanem az adóáthárítás lehetőségeinek figyelembevételével és kihasználásával.

6. Az *egyetlen jövedelmi adó* gondolatát theoretikus fogalmazásából kiemelve, a XIX. század folyamán a socialpolitikai radikalismus, különösen a socialdemokratia tette programjává. A német socialdemokrata párt lényeges pénzügyi programpontjaként szerepelt az általános jövedelmi adó mint fő, illetőleg egyetlen adónem, melynek kiegészítőjéül az erősen progressiv, radikális örökösödési adó kínálkozik. Így például az 1869-i eisenachi program egyetlen egyenes progressiv jövedelmi és örökösödési adót követel minden közvetett adó eltörlésével. A gothai és erfurti programok még nyomatékosabban követelik ezt a vámokra és községi adókra stb. is kiterjedőleg.

Az egyetlen általános jövedelmiadó gondolatának elvi helyessége mellett sok argumentumot lehetne felhozni. Különösen mellette látszik szólni az az érvelés, hogy végeredményben a jövedelem az az igazi adóforrás, amelyből minden adónak ki kell telnie. Ha tehát a jövedelmet teszem meg adótárgynak, akkor az egyetemes adóforrást ragadtam meg ezzel.

Meg kell azonban jegyeznünk erre nézve azt, hogy ez a felfogás nem számol kellően azzal a körülménnyel, hogy a modern pénzösszegek, illetőleg fizetéshatalmi összegek hogyan keletkeznek és hogyan ragadhatók meg a valóságban az állam által a maga adócéljaira. Bármint alakítjuk is ki az általános jövedelmi adót, lényegében az mégis mindig *residuum-adó* jellegű lehet csupán, amely mint ilyen nem nélkülözheti az áradók kiegészítését, ha az államnak erősebben ki kell használni a polgárok adózóképességét.

A másik megjegyzésünk pedig, hogy valamely adónemnek *elvi* helyessége még nem oldja meg a *gyakorlati* keresztülvihetőségnek *kvantitativ kérdéseit*. Az államra nézve pedig elsőrendű szempont lesz mindig, hogy valamely adónem útján a gyakorlatban tényleg *elegendő* jövedelmet lehet-e elérni vagy sem. Bármennyire megszívlelendő argumentum is az, hogy a jövedelem az ideális, a tulajdonképeni stb. adóforrás, — hogyha a jövedelmi adó, mint speciális adófajta útján mégsem tud az állam elegendő adóbevételre szert tenni, kénytelen más adókat

is alkalmazni. A jövedelmi adó pedig kényes adónem. Beválásának nemcsak adótechnikai, hanem közgazdasági, kulturális és pszichológiai előfeltételei is vannak. A tapasztalat szerint addig működik jól, míg tételei mérsékeltek. Megnehezedett gazdasági viszonyok között tehát, amikor az állam magasabbra kénytelen emelni az adókulcsot, már pszichológiai okokból sem lehet egyetlen adónemmel *közvetlenül* magát a jövedelmet tenni *egyedüli* adótárggyá, hanem a tapasztalat szerint kénytelenek vagyunk más közvetett utakon férkőzni hozzá a jövedelemhez, mint adóforráshoz, nem is szólva arról, hogy az adót, mint költségelemet is kénytelenek vagyunk igénybe venni.

Végül az egyetlen jövedelmi adó gondolatánál arra is fel kell hívni a figyelmet, hogy az általános jövedelemadó egyetlen adónemnek való elnevezése bizonyos tekintetben csak játszás a fogalmakkal, mert az általános jövedelemadó sohasem lehet olyan *értelemben egyetlen adónem*, mint például az egyetlen földadó.

Az egyetlen általános jövedelmiadó ugyanis *számos* különféle bevétel és hozadékfajtákat kénytelen figyelembevenni és valójában (vagyis főleg kvantitativ) azokat mégis egyenként megadóztatni. Ezzel szemben például az egyetlen földadó csupán a föld-, illetőleg a mezőgazdasági üzemet veszi alapul. Az általános jövedelemadó tehát a gyakorlatban és konkrét esetekben számos mindenféle hozadékforrásokat, élet- és kereseti viszonyokat vesz figyelembe. Kénytelen azoknak üzemi eredményeit, bevételeit és kiadásait külön-külön megvizsgálni és csupán összesíti — mintegy clearingbe —, állítja azokat egy vagyoni jogi alany, (együttal) adóalany szempontjából. Azt mondhatjuk tehát, hogy az általános jövedelmi adó inkább az adókönyvelés szempontjából egységesített adónem, mint az eljárás, kinyomozások és az alkotó részletek különállása és gyakran teljesen külön üzemtechnikai és gazdasági természete szempontjából. Az általános jövedelmi adónak, mint egyetlen adónemnek egysége, illetőleg egyetlen volta inkább fikció. Nem lehet ekként az olyan értelemben és olyan funkcióval egyetlen adónem, mint amilyenek a fiziokraták által elgondolt egyetlen földadójavaslatot tekinthetjük.

Az egyetlen *vagyonadó*-nak meg nem felelő, illetőleg elégtelen voltát különösen modern viszonyok között nem nehéz megállapítanunk. Érteni lehetne egyedüli vagyonadó alatt egy olyan adónemet, amelynél az adóalanyok birtokában levő

összes ingó és ingatlan vagyontárgyaknak valamely kiszámítandó értéke volna az adótárgy.

Már az a körülmény, hogy csupán a vagyonnal bíró embereket lehetne így adóalanyokká tenni, mutatja ennek az adónemnek a pénzgazdaság mai korszakában ki nem elégítő voltát egy egyetlen adónem céljaira. A mai gazdasági életben ugyanis a vagyonon nem alapuló jövedelmek, hozadékok, keresetek stb. és ezenkívül a többségelemként érvényesülő adófajták (ár-adók), amelyek a mozgásban levő és még residuumként le nem ülepedett fizetési összegeket ragadják meg, olyan jelentékeny hányadát teszik ki az adójövedelmeknek, hogy ezeket már kvantitatíve sem lehetne semmiféle módon a vagyonértékekre alapított adótárgyakra reáerőszakolni. A vagyonérték ezenkívül csak igen közvetett összehasonlító alapja az egyes vagyonok hozadéki erejének, úgyhogy a vagyonadó az egyetlen egyenesadó céljait sem tudná megfelelően szolgálni. A vagyonbecslés nehézségei ezenkívül az ingó vagyonnak sokféle fajtáját csak igen nehezen és talán igen igazságtalanul tudnák az említett adónem céljaira rendelkezésre állítani.

A kapitalistikus gazdálkodás kifejlődésével számos olyan nemzetközi jellegű ingó, főleg követelésbeli vagyonfajta jön létre, amelyek aránytalanul könnyebben vonhatók el a megadóztatás elől valamely országban, mint más, főleg ingatlan vagyonkategóriák. Mindezekből következően a mai vagyonra nem alapított vállalkozásból, keresetből, munkából származó jövedelmekben és hozadékokban s ezenkívül a csereforgalom jogügyleteiben, adásvételeiben és az emberek fogyasztásában rejlő adóalapokat nem lehet sem nélkülözni, sem a vagyonértékekkel, mint adóalapokkal pótolni. A vagyon, illetőleg vagyonérték egyébként is nem közvetlen, hanem csak közvetett adóforrás abból a szempontból, hogy voltaképpen a vagyonon alapuló és vagyonból származó jövedelmet, vagy hozadékot akarjuk megadóztatni és folyton megújuló adóforrásnak tekinteni.

Mindenekelőtt figyelembe kell ugyanis venni, hogy a modern állam csak úgy hasíthat ki a maga számára elegendő mennyiségű fizetéshatalmi (pénz-) összegeket, ha a gazdasági életben forgalomban levő valamennyi pénzösszeget (vagy legalább is túlnyomó részüket) meg tudja ragadni és adótárggyá tenni. Hogy ezt megtehesse, ehhez a *mozgásban levő*, a keletkező, a jogügyletek milliói folytán egyik ember birtokából a

másikéba belépő pénzüsszegeket kell megmarkolnia, még pedig idejében. Akkor, amikor még jövedelemnek, hozadéknak kimutathatók azok, vagy akkor, amikor az adásvételi ügyletekben, a forgalomban, a fogyasztás végett való vásárlások pillanataiban vételárak gyanánt szerepelnek és ragadhatók még meg. A pénzben kifejezett úgynevezett vagyoni érték, tehát a vagyoni adó tulajdonképeni tárgya nagyon is csekély pénzüsszegebeli volument jelent a modern gazdasági élet eleven, mozgásban és forgalomban levő jövedelmi, hozadéki és vételárbeli összegeinek együttes nagyságához képest. A vagyoni pénzüértékbeli nagysága nem egyéb, mint az utóbb említett mozgásban levő számolási értékösszegeknek, pénzüsszegeknek egy bizonyos tulajdonbeli számolási érték-residuummá vált, mintegy immobilizált, megmerevedett hányadrésze. Nem is adhatna ennél fogva a modern állam számára pénzüsszegebeli nagyságban kifejezett elegendő mennyiségű adóalapot, illetőleg adótárgyat.

A vagyoni adót, illetőleg vagyonértékadót sem tekinthetjük tehát aféle „egyetlen adónem“ céljaira alkalmasnak. Kiegészítő adónem gyanánt egy összetett adórendszerben azonban természetesen beválhat és jó szolgáltatokat tehet a vagyoni adó.

XVI. FEJEZET.

Adókatégoriák. — A hozadéki adók általában.

IRODALOM: L. H. v. JAKOB, K. H. RAU, J. G. HOFFMANN, L. A. WAGNER, STEIN L., ROSCHER, COHN, JÉZE kézikönyvein kívül: SCHÄFFLE i. m. 170—223. l. — LOTZ i. m. 277—393. — EISENHART i. m. 220—286. — HECKEL i. m. I. 217—338. — FÖLDES i. m. 394—421. — MARISKA i. m. 193—267. — ANDRÁAE i. m. 222—230. — BRÄUER: Ertragsteuern. Hdb. der Finanzw. II. 1927. 1—64. — SCHANZ: Hdwb. der Staatsw. III. köt. 1926. 842—849. — K. TYSZKA: Grundzüge der Finanzwiss. 1923. 134—167. l. — H. C. ADAMS: The Science of Finance. New York, 1858. 368. s köv. l. — C. F. BASTABLE: Public finance. London, 1903. 425. s köv. l. — C. C. PLEHN: Introduction to Public Finance. N. Y. 1921. 163. s köv. l. — E. ALLIX: Traité élémentaire de science des finances etc. Paris, 1921. 478. s köv. l. — LEROY BEAULIEU i. m. 8. kiad. 1912. 388. s köv. l. — FILIPPO MEDA: La Riforma generale delle imposte dirette sui Redditi. Milano, 1920. — G. RICCA SALERNO: Scienza delle Finanze. Milano, 1924. 238. s köv. l. — LUIGI COSSA: Primi Elementi di Scienza delle Finanze. Milano. 124. 111. s köv. l. — FR. J. NEUMANN: Ertragsteuern, oder persönliche Steuer vom Vermögen. 1876. — U. a. Die persönl. Steuern vom Einkommen, verbunden mit Ertrag-, oder mit Vermögensteuern. 1896. — A. WAGNER: Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Preussen. 1889. Finanzarchiv. 8. köt. 551. s köv. l. — G.

SCHMOLLER : Die Epochen der preussischen Finanzpolitik. Schmollers Jahrbuch 1. — CLAUS DITZ : Die preussischen Staats- und Gemeindesteuern. 1925. — BREUNIG-HENLE : Die bayerischen Staats- und Gemeindesteuergesetze vom 14. Aug. 1912. 2. köt. 156. s köv. 1. — G. v. MAYR : Die neueste Umgestaltung der bayerischen direkten Besteuerung. Zeitschr. der ges. Staatsw. 74. — J. POPITZ : Der Finanzausgleich. Hdb. der Finanzw. II. k. 1927. 338—375. 1. — K. TH. v. EHEBERG : Revision der direkten Steuern in Bayern. Schmollers Jahrbuch 1882. 57. s köv. 1. — TH. PISTORIUS : Die württembergische Steuerreform. Finanzarchiv. 1921. 1. és köv. 1. *Unser derzeitiges Steuersystem*. A Deutsche Steuerzeitung XIII. és XIV. évfolyamában. — v. MYRBACH-RHEINFELD : Grundriss des Finanzrechts. 1912. 2. kiad. — H. KONRAD : Handbuch der öst. Finanzverwaltungsrechts etc. Wien, 1913. 434. s köv. 1. — FELLNER FRIGYES : Die Reform der direkten Steuern in Ungarn. Finanzarchiv. Bd. 30. — H. BLEICHER : Kommunale Finanzwirtschaftslehre. Hdb. der Finanzw. II. 376—478. 1. — GEORG v. SCHANZ : Die direkten Steuern Hessens etc. Finanzarchiv. 1885. 225. s köv. 1. — U. a. Steuerreform in Elsass-Lothringen, u. o. 1919. 144. 1. — STEIGER : Der Finanzhaushalt der Schweiz. 1. köt. 1916. 277. s köv. 1. — BOISSEVAIN : Die neueste Steuerreform in den Niederlanden etc. Finanzarchiv. 1894. 419. s köv. 1. — G. SODOFFSKY : Die direkten Steuern Belgiens. Finanzarchiv. 19. 433. s köv. 1. — GEORGES BONNET : Les Finances de la France. Paris, 1921. 182. s köv. 1. — R. GEBHARDT : Die französische Steuerreform. Zürich, 1910. 22. s köv. 1. — K. MASAO : Die Entwicklung des japanischen Steuerwesens. Finanzarchiv. 1906. — U. a. Grundzüge des japanischen Steuersystems der Gegenwart. Jena, Fischer. 1926. — W. LOHMANN : Die besonderen direkten Steuern in Preussen. Jena, 1913. — R. BÜCHNER : Die Finanzpolitik und das Bundessteuersystem der Ver. Staaten von Amerika 178—1926. Jena, Fischer. 1926. — J. LEMCKE : Die Vorgeschichte und gegenwärtige Gestaltung des französ. Steuersystems. U. o. 1927. — P. HAENSEL : Die Finanz- und Steuerverfassung der U. S. S. R. U. o. 1928. — E. TAYLOR : Finanzpol. und Steuersystem der Rep. Polen. U. o. 1928. — O. WITTSCHIEBEN : Das österreichische Besteuerungssystem. 1928. — F. HEYER : Das Britische Finanzsystem. U. o. 1930. — K. BRÄUER : Umrisse und Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuertarif. Jena, 1927. — HEGEDÜS L. : A magyar egyenes adózás kifejlődése. Közg. Szemle. 1900. évf. 2. 190. s köv. 1. — TELESZKY J. : Magyar, orosz, osztrák egyenes adórendszerek. Közg. Szemle 1900. 518. 1. — EXNER K. : Az egyenes adók reformja. Közg. Szemle 1907. 721. 1. — PAPP ANTAL : Községi pótaxozás. Közg. Szemle. 1913. 793. 1. — Az egyes nevezetesebb államok adórendszereinek áttekintését lásd a Handbuch der Finanzwissenschaft III. kötetében (J. C. B. Mohr. Tübingen, 1929.) a hozadéki adókra vonatkozóan is. Az újonnan megjelenő munkákra nézve 1. a *Finanzarchiv* és egyéb szakfolyóiratok évente megjelenő szakbibliográfiáját.

1. *Személyi adóknak*, mint láttuk a VI. fejezetben, azokat az adókat szokták nevezni, melyek az adózó személyes szolgáltatóképességéhez vannak kötve, tehát mintegy közvetlenül vannak a személyre kiróva. Modern típusuk a jövedelmi adó. *Tárgyi adóknak* pedig azokat az adókat, melyeket nem közvetlenül az adózó személyes szolgáltatóképességére, hanem a birtokában levő vagy birtokába jutott, az általa elfogyasztott, elcserélt, eladott és megvett javakra, illetőleg vagyoni jogi ügyleteire rónak ki.

A tárgyi adók kategóriája ekként formailag tágabb, nagyobb többféleséget mutató (hozadéki, fogyasztási, forgalmi és vagyoni adók). A személyi és tárgyi adók különbsége adóigazgatási szempontból a jövedelmi és a hozadéki adófajták között lép gyakorlatilag előtérbe. Itt történik ugyanis úgyszólván ugyanazoknak az adóforráskategóriáknak a két különböző szempont szerint való megadóztatása. A forgalmi és fogyasztási adók forrásai már kevésbé paralelek a jövedelmi adó címén felkutatott adóforrásokkal. A vagyoni adó pedig személyi adó jellegű is lehet, ha tudniillik a vagyoneértéket a fundált jövedelmeknek erősebb megadóztatása céljából a jövedelemadó kiegészítőjeként tekintjük csupán, ami főleg akkor találó, ha a vagyonadó tételei csak mérsékeltek.

A magunk részéről közgazdasági s főleg modern jövedelemeloszlási szempontból mélyrehatóbbnak és érdemlegesebb különbséget kifejezőnek tartjuk a *residuum*- és *ár-adók* szerint való felosztást. Végeredményben ugyanis mindig valamely személy az, amely viseli az adót s mindig valamely adóalany van annak fizetésére kötelezve. Az adónak elviselhetősége és az adóalany gazdasági számításkörébe való bekapcsolódás mikéntje szempontjából azonban sokkal alapvetőbb különbséget jelez az, vajjon a bevételi eredmények terhére kell-e könyvelni az adót, mint a bevétel (jövedelem vagy hozadék) maradványát csökkentő tételt, avagy a termelési és üzleti költségeknek elevenebb, áthárításra váró, iniciálóbb, támadóbb természetű (divatosan azt mondhatnók, hogy dinamikusabb) oldalán, melyet akkor vet ki az adóztató felsőbbbség, amikor a csereforgalomba kerülő fizetési összeget lehet a maga egészében adótárgyként megragadni.

A „személyi“ és „tárgyi“ adóknak kategóriái annyira megszokottak, a modern pénzügyi jogokba és adótechnikába annyira beleágyazták azok már magukat, hogy velük a pénzügytanban — kétségtelen elvi jelentőségükön kívül is — számolnunk kell. Éppen ezért szükségesnek tartjuk az ár- és residuum-adókhoz való viszonyukat is rövidesen feltüntetni.

Mindjárt láthatjuk, hogy a residuum-adók úgy tárgyi, mint személyi adók lehetnek, az ár-adók ellenben mind tárgyi adók — az alapulvett megkülönböztetés értelmében.

A főbb residuum-adófajták a hozadéki, a jövedelmi és a vagyoni adók. A tárgyi természetű hozadéki és vagyoni adóknál ugyanis éppen úgy a hozadéknak, illetőleg a vagyonnak

bizonyos levonható tételekkel, üzemi költségekkel, karbantartási és egyéb kiadásokkal csökkentett maradványa az a pénzürtékösszeg, mely törvényszerű adótárgyként szerepel, mint a jövedelemadónál az úgynevezett „adóköteles tiszta jövedelem“ stb. A fogyasztási és forgalmi adók ezzel szemben tipikusan áradó jellegűek, hiszen lényegük bizonyos ár-összegeknek, jogügyletből kitűnő forgalmi áraknak vagy ellenértékeknek adótárgy céljaira való közvetlen megragadásában áll.

A személyi és tárgyi, az ár- és residuum-adók most említett viszonyát azonnal felismerhetjük az illető adófajták felsorolásában. A főbb residuum-adófajták: a hozadéki, a vagyoni és örökségi (tárgyi) és a jövedelmi (személyi) adók. A főbb ár-adófajták: a fogyasztási és használati, meg a forgalmi adók, az örökségi és ajándékozási adók kivételével a vámok és az illetékek. Mindannyi tárgyi adó (illetőleg adószerű kategória: illeték).

A főbb személyi adók: az úgynevezett fej- és osztályadón kívül a jövedelmi adók. A főbb tárgyi adófajták: a hozadéki, a forgalmi, a fogyasztási és használati és a vagyoni adók nagy részben.

2. *Hozadéki adóknak* azokat szoktuk nevezni, amelyeknél valamely hozadéki kategória van adótárgyul kijelölve.

Hozadék alatt általános közgazdaságtani értelemben termékeket, termelési, vagy üzemi eredményt értünk. A hozadék ekként technikai kategória: valamely technikai, termelési tevékenységnek az eredménye. A jövedelem ezzel szemben vagyoni jogi kategória: azoknak a javaknak az összessége tudniillik, amelyek egy bizonyos időszakban valakinek osztályrészül jutnak, valakinek birtokába, tulajdonába lépnek.

A hozadéknak ebbeli eredeti és technikai értelmén inkább formai, mint lényegbeli változást okoz az, ha a modern pénzgazdaság értékmérési rendszerébe beleilleszkedve, a technikai hozadékot nem közvetlenül annak anyagbeli mennyiségében fejezzük ki, hanem a technikai hozadékot kitevő javaknak pénzürtékében. A hozadéknak ezt a mintegy közvetett kifejezését alkalmazza a pénzügytan is a maga céljaira. A modern állam ugyanis nem természetbeli, hanem pénzbeli jövedelemre, pénzben fizetett közjogi járadékokra van utalva. Ilyent követel tehát és ezért pénzürtékre (mint csereforgalmi értékre, illetőleg fizetési összegre) számítja át mindazokat a javakat, amelyek az egyes adóalanyoknak birtokában vannak és birtokába

jutnak s köztük a hozadéki javakat is. Sőt, minthogy az, államot adójövedelme szempontjából elsősorban a pénzösszegekben képviselt javak érdeklik, elsősorban a bizonyos pénzösszegek lesznek azok, amelyeket közvetlenül, vagy közvetve adótárgyul jelöl ki. Az adóalanynak időnként birtokába jutó pénzbevételek kerülnek ekként az állam érdeklődésének központjába. A pénzbevétel tehát az, amelyből az állam a maga közjogi járadékát kiharítja és csak ezen keresztül lép előtérbe az a kérdés, hogy az illető pénzösszegek hozadéki, vagy jövedelmi összegek-e. Hozadéki összegek-e, tudniillik valamely üzem termelési eredményének pénzbeli ellenértékei-e, avagy az adózó személynek rendelkezésére, élvezetére szolgáló bárhonnán és bármi címen jutó pénzösszegek, vagy egyéb javak pénzbeli ellenértékei (jövedelem).

Ilymódon egyaránt bizonyos pénzbeli összeget adóztat meg az állam éppen úgy földadó és házadó címén, mint személyes jövedelmi adó címén. Csakhogy a föld- és házadó címén adó alá vont pénzösszegek elvileg el vannak választva az adózó személyes viszonyaitól és tényleges jövedelmétől. Nem tekintik tehát ezeknél azt a körülményt (legalább is nem elsősorban), hogy a föld-, vagy házadó alapja mennyiben fordíthatja ezeket a maga céljaira, hanem csak azt, hogy az a földbirtok vagy házbirtok — mintegy a birtokosától eltekintve — milyen pénzösszeget (illetőleg pénzértékre átszámított jószágmennyiséget) „hoz“. Ez az alapvető természetük a hozadéki adóknak s ebből a szempontból a legtipikusabb hozadéki adó a földadó. S valóban a földadó az őse fejlődésbelileg a hozadéki, sőt más úgynevezett „egyenes“ adóknak.

A föld hozadékan kívül a házakból származó bevételek váltak különösen alkalmasakká a pénzgazdaság kifejlődésével egyenes adó céljaira. Különösen a bérbeadott házak. A házak hasznosításából származó bevételeket ekként az adóztató állam a föld hozadékához hasonló adótárgyként ragadta meg és a maga szempontjából a föld természetbeli hozadékanak forgalmi értékét képviselő pénzösszegek analogiájára hozadéki adótárgyként veszi igénybe.

A pénzgazdaságra berendezkedő állam azonban ennél is tovább ment és hozadékok, tudniillik hozadékszerű adótárgyak gyanánt ragadott meg és hasznosította a maga számára bizonyos kereseti tevékenységből, vagy hitelezési ügyletekből előálló bevételeket is. „Hozadékoknak“ tekinti ezeket is a

föld-, illetőleg a házbirtok hozadékainak mintájára. Így például az ipari foglalkozások (gyári, kézműves vállalatok stb.) a különböző szabadfoglalkozások (ügyvédi, orvosi, mérnöki), kereskedelmi vállalatok bevételi eredményét és a különféle tőkebefektetésekből eredő bevételeket. Így lépett a hozadéki adók sorába a föld- és házadó mellé, az úgynevezett *ipari*, vagy *kereseti adó*, a tőkekamat- és járadékadó, sőt a szorosan vett munkabéradó is.

3. Meg kell azonban jegyeznünk, hogy mindeme most felsorolt adóknak *hozadéki* adójellegét a szóbanforgó bevétel megadóztatásának az a szempontja adja meg, amelyet az úgynevezett *tárgyi* adóknál találunk meg, hogy tudniillik a hozadéki adóknál a keresetet, a munkabért, a tőkekamatot nem valamely személy egyéni viszonyaira való tekintettel, mint a neki személyes rendelkezésére álló és életmódjához képest elhasználni vagy félretenni szánt jövedelemrészeket vesszük figyelembe, hanem mintegy a személytől lehetőleg elválasztva — tárgyasítva — azokat, — mint bizonyos üzemnek, vállalatnak, foglalkozásnak az eredményét. Tehát mint hozadékot és nem mint jövedelmet. Vagyis tárgyi és nem személyi alapon keressük és jelöljük ki az adótárgyat magát.

Ez az elvi elválasztás a „hozadék“ és „jövedelem“ mint adótárgy között annál könnyebb és világosabb, minél inkább valamely technikai jószág mennyiség csereforgalmi értéke, illetőleg ára gyanánt áll elő az a pénzbeli bevétel, illetőleg bevétel-residuum, melyet adótárggyá teszünk és annál nehezebb és összefolyóbb, minél inkább valamely személyes foglalkozás, vagy munkálkodás bevételbeli eredményeiről van szó. Különösen akkor esik egybe gyakorlati szempontból a „hozadék“ a „jövedelemmel“, amikor valamely személyes tevékenységből álló foglalkozási ágból származó bevétel az egyedüli bevétele az illető adóalanynak.

A főkülönbség ekként a modern pénzgazdasági viszonyok szempontjából a hozadéki és személyi (jövedelmi) adók között ott van, hogy az adóalapot (illetőleg adótárgyat) képező residuum az előbbieknél *tárgyi*, az utóbbiaknál pedig *személyi* szempontból van kiszámítva. Ezekhez a szempontokhoz fűződnek azután a hozadéki adók legfontosabb előnyei, vagy hátrányai is.

A hozadéki adóknál bizonyos *üzemi eredmény* az adóalappá és adótárggyá tett fogalom, mely bizonyos, az adófizető személyétől elvonatkoztatott, objektivizált (tárgyasított)

üzemre vonatkozó bevételi és kiadási — hozzászámítható és hozzá nem számítható — tételek számításai eredményeként, mint residuum előáll. Itt tehát a tárgyiasított üzem vagy foglalkozás az a számítási központ, amelyre az egyes bevételi és kiadási tételek mint pozitív, vagy negatív (+ és —) mennyiségek vonatkoznak.

Ezzel szemben a jövedelmi, illetőleg személyi adóknál az adótárgyként szereplő residuum-összeg kiszámításánál maga az adófizető személye áll a középpontban a maga — természetesen gazdasági érdekű — személyi viszonyaival, melyre plus vagy minusként vonatkoznak az egyes — bárhonnan származó — bevételi és kiadási tételek. Ennek folytán — ha a gazdálkodás középpontjának a gazdálkodó személyét tekintjük — a személyi adóknál az adótárgyként szereplő residuum központibb (vagy végsőbb) residuum, mint a hozadéki adók adótárgyként szereplő residuuma, mert a személyi adók residuális adóalapjában az adófizető személyét érintő minden pénzösszegben megbecsülhető gazdasági előny és hátrány számszerűleg visszatükröződik.

Ez a most vázolt megkülönböztetés a hozadéki és jövedelmi adók között annál gyakorlatibb, minél kevésbé olvad egybe a hozadéki adó szempontjából alapulvett üzem az adófizető személyével, illetőleg személyi tevékenységével. Így egy tervszerűen vezetett nagyobb mezőgazdasági, vagy gyári üzemnél, vagy még inkább a katasteri földadónál. Már kevésbé jellemző és mesterkélt az ipari kisüzemeknél és a szellemi „üzemként“ tárgyiasított szabadkereseteknél, de a legmesterkélt az a munkabéradónál, mint hozadéki adónál.

4. A hozadéki adók főelőnyének azt szokták tekinteni, hogy a személyi viszonyok kikapcsolása mellett adnak lehetőséget egy egyenes adórendszer kiépítésére. A különféle pénzügytani kézikönyvek szinte kivétel nélkül a homloktérbe állítják a hozadéki adóknak ezt az előnyét. Azt kell mondanunk, hogy igazuk is van, habár idővel több helyen engedtek helyet az eredetileg tárgyi és hozadéki jellegű adóknál is a személyi szempontok vizsgálatának. A hozadéki adóknak, mint a fentemlített ismertetőjelek alapján keresztülvitt tárgyi adóknak kétségtelenül vannak bizonyos pszichológiai, sőt politikai előnyeik a személyi adókkal szemben.

Lélektani szempontból a személyi viszonyok firtatásának elkerülése, az inkvizitórius faggatásoktól való mentesség soha

le nem becsülhető előnyt jelent. Érthető ekként, hogy olyan korszakban, amikor az egyéni és politikai szabadság gondolata oly ellenállhatatlanul uralkodott, mint a francia forradalom kezdetén, milyen nagy vívmánynak tekintették az egyéni viszonyokat és életküzdalmi módokat nem firtató, tárgyi alapokra helyezkedő adóztatási rendszert. Az individualizmus gondolkodásbeli és társadalmi érvényesülésének ebben a korszakában szinte a polgári szabadságokba ütközőnek tűntek fel azok a bírói kontradiktórius tárgyaláshoz hasonló faggatási módok, amelyek a személyes jövedelmi adók megállapításánál sokszor elkerülhetetlenek. A hozadéki adóknak tárgyi alapokra épített rendszerével kétségtelenül egységes adótipusok hozhatók létre és messzemenő garanciákat lehet nyújtani az adóztatásnak bizonytalanságaival és változásaival szemben egy nagyjában megfelelő adóigazgatás mellett. Gondoljunk csak a katasteri tárgyi adók, különösen a földadó stabilitására.

Előnyük a hozadéki adóknak még, hogy a politikai élet hullámzásai nem igen befolyásolják a kiépített hozadéki adórendszereket. Az adófizetők kevésbé lehetnek például politikai zaklatásoknak kitéve, ha tárgyi ismertetőjelek típusai szerint vetik ki az adót, mintha folytonosan a személyi körülmények megállapítása alapján teszik azt. (Gondoljunk csak a magyar adófizetők sorsára az egyéni adókiutéseknél a Trianon után elszakított területeken.) Ezért a hozadéki adók alkalmasabbaknak látszanak változó politikai rendszereknél, új államalakulásoknál arra, hogy ezek dacára símán történjék az adóztatás.

Általában *biztosabb* bevételt szolgáltatnak a tárgyi alapokra helyezett hozadéki adók a személyi adóknál, minek főoka abban van, hogy az adóztatási rendszert magát ritkábban kell változtatni, mint az egyéni konjunkturákhoz alkalmazkodni jobban kényszerülő személyi adóknál.

Sokkal könnyebb és egyszerűbb továbbá a belföldi hozadéki forrásokból külföldre folyó jövedelmek megadóztatása, mint a személyi adóknál.

Könnyebb és egyszerűbb a különféle adóprivilegiumok és kedvezések kiküszöbölése is, ha az adótárgy és az adózó személy el van választva egymástól és a kettő közötti szoros összefüggés az adókiutetés sorsa tekintetében megszűnik. Az állampolgári szabadság és egyenlőség szempontjából ezért joggal tűnt fel nagy vívmánynak a XVIII. század végén bevezetett francia hozadéki adók rendszere.

Ott pedig, ahol valamely hozadéki fő adónemnek, különösen a földadónak kataszteri rendszere jól van megépítve, — amire főleg a német államok szolgáltattak példát — egy ily jól megcsinált kataszter igen alkalmas arra, hogy *gerincévé* legyen az összes adóztatásnak. Különösen mezőgazdasági vidékeken, vagy legalább is ott, ahol a mezőgazdaság az egyik alapvető és még el nem satnyult kereseti ág, a kataszteri földadónak a szerepe nemcsak abban nyilvánul meg, hogy a földet, könnyen következetesen és rendszeresen teszi adóforrássá, hanem abban is, hogy a földadóra, mint gerincere ráépíthetők — akár kiegészítő vagy pótagók gyanánt — a többi adók is. Az alapvető kataszteri adóknak nagy közgazdasági és államháztartási jelentősége ekként messze túlterjed azon a szemponton, hogy ezek a kataszteri adók mennyire arányosan és kimerítően tudják elérni az egyéni jövedelemnek adóerejét. Maga az a tény, hogy az alapvető kataszteri adók az adóigazgatási rendszernek azt az alapvázát szolgáltatják, amelyhez sok más egyéb adó is kapcsolható és arányosítható, nem jelent kevesebbet, mint azt, hogy rendszeres és alapvető hozzáférhetőségi lehetőséget nyújtanak az adóügyi igazgatás részére az adóforrásokhoz és adótárgyakhoz.

5. A hozadéki adóknak előnyeiként felhozható okok miatt nem csupán a francia köztársaság tért át azok rendszerére a régi francia adórendszerrel szemben, hanem átvették azt más olyan európai államok is, amelyek politikai szerkezete merőben különbözött a franciákétól. A régi francia adórendszer fő adótipusai a *taille*, az úgynevezett *capitation* és a *dîme*, majd *vingtième* voltak. A *taille* középkori rendkívüli hadiadóból vált felosztásos alapon kirótt rendes fő adónemmé a nagy forradalomig. A *taille réelle* az ingatlanok, a *taille personnelle* és *mixte* pedig általában mindennemű kereset megadóztatására szolgált. Tartományonként is voltak különbségek a *taille* viselése szempontjából.

A *capitation* személyi jellegű adó volt, sok tekintetben osztályadó. Alája esett úgyszólván az egész lakosság nagyobb számú (22) osztályokba sorozva.

A *dîme* (*dixième*, tized) a hűbéri birtokjog tizedéből fejlődött. Alája estek a nem kiváltságos osztályok keresetei. Ez az adónem alakult át a XVIII. század második felében a *vingtième* nevű adóvá, mely azonban ekkor már az adóprivilegiumok eltörlésével úgyszólván mindenkire kiterjedt, a nemes-

séget is beleértve. A papság úgynevezett *don gratuit*-je csak formai különbség volt már inkább. Ezt a régi francia adórendszer, mely, mint látható, erősen át volt szőve a személyi jelleggel, illetőleg a személyi szempontok vizsgálatával, váltotta fel a forradalom idejében egy olyan hozadéki adórendszer, mely — a polgári szabadság vívmányaként, — pusztán tárgyi ismertetőjelek alapjára helyezkedett a személyi viszonyok firtatásának lehető elkerülésével. A forradalom által 1790-ben és 91-ben bevezetett adórendszer fő adótipusai a mezei és városi telkekre és épületekre egyaránt kiterjedő ingatlanadó és az ingóvagyonra, illetőleg személyes keresetre kirótt úgynevezett *impôt personnel et mobilier* volt. Ezekhez azután bizonyos fényűzési tárgyakra kivetett adók csatlakoztak. A két hozadéki fő adótipust csakhamar egy igazi *pâtensi adó* és az úgynevezett *ajtó- és ablakadó* egészítette ki még a forradalom alatt.

Ezekhez az adótipusokhoz különböző más hozadéki jellegű adók is járultak még a XIX. század folyamán (tőkejáradékadó, városi telekadó, bányaadó, holtkézi birtokok adója). Alapjában azonban a nagy forradalom során behozott hozadéki adók voltak a francia egyenes adórendszer alapjai a XIX. század folyamán át is. Ezek a lényegükben residualis természetű adóalapokon nyugvó közjogi járadékok Franciaországban sem adhattak elegendő bevételt az államháztartás igényeinek emelkedésével. Ennek folytán ott is mihamar feltűnnek ismét az áradó-jellegű közjogi járadékok forgalmi és fogyasztási adók alakjában, és bevételeik csakhamar jelentékenyen túlszárnyalják az egyenes adókéit, úgyhogy az államháztartás igényeinek oroszlánrészét az ár-adók elégítik ki. E közvetett adók jelentősége nem csökken akkor sem, amikor a francia adóztatás is beviszi a személyi elemeket tárgyi adóiba és megbarátkozik a személyes jövedelmi adóval is.⁴⁸ Jellemző

⁴⁸ Áttekintésül l. K. BRÄUER id. munkáján (7. l.) kívül R. STOURM *Les finances de l'ancien régime et de la révolution*. Paris, 1885. 2. köt. — U. a. *Les finances du consulat*. Paris, 1902. — L. BOUCHARD : *Système financier de l'ancienne monarchie*. Paris, 1891. — CLAMOGERAN : *L'histoire de l'impôt en France*. Paris, 1867—1876. 3. köt. — PARIEU : *Traité des impôts 1866—7*. 4. köt. — CAILLAUX, TOUCHARD ET PRIVAT-DESCHANEL : *Les impôts en France*. Paris, 1896. — LEROY-BEAULIEU : *Traité de la Science des Finances*. 1901. 7. kiad. 2. köt. — GARNIER : *Traité des Finances*. 1883. 4. kiad. — JÈZE : *Éléments de la science des finances et de la législation financière*. Paris, 1896 és több kiadás. Ezenkívül A. WAGNER, LOTZ, HECKEL kézikönyveinek l. idevonatkozó részeit.

egyébként a francia adórendszerre, hogy az az 1917-i jövedelemadóreform dacára is erősen ragaszkodik a hozadéki adók tradíciójához. Még a mai francia egyenes adórendszer is volta képen többféle — részint tárgyi, részint személyi, részint részjövedelemadó-jellegű — hozadéki adók rendszere, amely fölé egy globális jövedelmi adót emeltek. Jellemző, hogy az ebben a globális jövedelmi adóban megadóztatott összjövedelem, nem azonos a hozadéki és egyéb adók útján megrótt részjövedelmekkel, amely részjövedelmeket az egyes különadók külön eljárással és kiszámítási móddal állapítják meg.

A német államok egyenes adóinak fejlődésében jellemző a régi hozadéki adóztatással való összefüggés, úgyhogy a hozadéki adórendszert megvalósító egy olyan gyökeres reformra nem volt itt szükség, mint Franciaországban. Jellemző továbbá, hogy a német hozadéki adóknak már eredetileg igen erős az összeköttetése a személyi, osztály és jövedelmi adókkal. Ennélfogva a német hozadéki adók rendszere kevésbé merev a francia hozadéki adórendszerénél és általában véve a német tárgyi adókban aránylag a személyi és egyéni jövedelmi viszonyok figyelembevételével sokkal inkább érvényesül, úgyhogy a személyes jövedelmi adóztatásra való átmenet a német hozadéki adóztatásról sokkal simábban történhetett meg.

Poroszország a francia adórendszer utánzásával az ingatlan, épület és ipari hozadékok megadóztatását fejlesztette ki.⁴⁹ A tőke- és munkahozadékok hasonló megadóztatása azonban nem történt meg.⁵⁰ 1920-tól kezdve erős közvetett adók egészítik ki a reáladóknak nevezett három fő hozadéki adónemet és 1851-től kezdve a jövedelmi adó kezd kifejlődni, majd mindjobban állami fő-adónemmé válik az. 1895-től kezdve a hozadéki adókat a községeknek engedik át a délnémet államok ellenben jóval később térnek át az általános jövedelemadó rendszerére, mint Poroszország. Itt tehát a hozadéki adók tovább tartják meg fő adónembeli jellegüket. A hozadéki adók rendszerét ekként a délnémet államok építették ki erősebben és a francia hozadéki adórendszer hatása is tovább tartott náluk, mint Észak-Németországban. Hozzátehetjük azonban,

⁴⁹ KARL BRÄUER a hozadéki adóknak a személyi adók ismertetőjeleivel telített alakját — mely mintegy átmenet a tulajdonképeni (porosz-szász rendszerű) személyes jövedelemadó felé *Ertrags-Einkommensteuer*nek nevezi. — K. BRÄUER: *Ertragsteuern*. 7—8. l.

⁵⁰ LOTZ i. m. 366. és köv. l.

hogy a délnémet hozadéki adóztatás fejlődésében túlszárnyalta a francia példát és enyhítette annak merevségeit.⁵¹

Ausztria a XIX. század elején szintén erős hozadéki adórendszert épített ki. 1812 és 1849 között az ingatlan-épület- és keresetadó voltak a fő egyenes adófajták (Grund-, Gebäude-, Erwerbssteuer), melyekhez 1849-ben az úgynevezett jövedelmi adó járult, mely azonban csak az előbbi három fő hozadéki adóhoz csatolt pótlék volt inkább, mint modern értelemben vett személyes jövedelemadó. Az osztrák hozadéki adórendszer *lényegében* fennmaradt a XIX. század folyamán, bár az eredeti három fő hozadéki adót részben új elnevezéssel, modernebb adófajták és később német mintára az általános jövedelmi adó egészítették ki.

Magyarország állami jövedelmének túlnyomórészét a régi időben az államvagyon, a regalék (köztük főleg a só- és bányaregalék), a „*lucrum camerae*“ elnevezés alá foglalt különféle és változó királyi jövedelmek (köztük a pénzbevételekből származó jövedelmek) és a többnyire a jobbágytelkek után fizetett rendkívüli adók (*subsidium*) alkották. Idők folytán a jobbágytelkek szerint való adózás vált fő adónemmé s annak rendszerei és összeírásai fejlődtek ki. Emellett az egyház és a vármegyék külön adókat szedtek a saját céljaikra. A közhatalmúak általánosságát az 1848-i törvények mondták ki. 1848 után az osztrák absolutistikus korszakban az osztrák adórendszert terjesztették ki Magyarországra is, melyet 1867-ben vett át a magyar parlamenti állam. Magyarországon is tehát a már említett osztrák rendszerű hozadéki adók alkották a fő adónemeket, melyek mellett még több fogyasztási és forgalmi adó foglalt helyet. A magyar törvényhozás azután — különösen az 1875. és 1909. évi adótörvényekkel — gyökeres reformokat eszközölt, meghonosította az általános jövedelmi adót is. Lényegében azonban a magyar egyenes adóztatás a világháborúig túlnyomórészben a hozadéki adókon alapult és a jövedelmi adónak inkább csak kiegészítő szerep jutott.

A francia típusú hozadéki adórendszert egyébként az európai államok túlnyomórésze követte a XIX. század folyamán, bár — az egyes országok eredeti fejlődésén alapuló vonásaitól eltekintve — az angol adórendszer is gyakorolt rájuk befolyást. (Így például az olasz ingó vagyona kivetett

⁵¹ V. ö. HECKEL i. m. 249—250.

1864-i jövedelemadó.) Később pedig főleg a XX. század elejétől fogva a német jövedelemadó-rendszer példája talál egyre több követőre.

6. A hozadéki adóknak már ismertetett előnyeivel szemben kétségtelenül hátrányok is hozhatók fel. A pénzügytan irodalmában sok szó esett ezeknek a hátrányoknak az előnyökkel való szembeállítására körül. Ugyancsak bő megtárgyalásban részesültek az előnyök és hátrányok ellentétes szempontjai a különböző országoknak főleg azokban a gazdaságpolitikai, illetőleg pénzügyi politikai vitáiban is, melyek a hozadéki adóknak az általános jövedelmi adóval való felcserélését, vagy kiegészítését megelőzték.

A hozadéki adókkal szemben főleg az alábbi kifogásokat szokták támasztani: (Ezek a kifogások nagyrészen a személyes jövedelemadó szemszögéből nézett kifogások ugyan, de azért mindenesetre elég figyelemreméltók is egyúttal.)

Mindenekelőtt fel szokták hozni a hozadéki adókkal szemben azt, hogy a hozadék mennyiségéből még nem lehet biztosan következtetni a jövedelem nagyságára. Már pedig a jövedelem a valódi adóforrás és ennek folytán a hozadéki adókkal csak bizonytalanul, illetve tapogatódzva állapíthatjuk meg a valódi adózóképességet. Ennélfogva könnyebben válhatik a hozadéki adó igazságtalanná, mint a jövedelmi adó stb., stb.

Közelebbről nézve ezt a régi keletű kifogást, megállapíthatjuk a magunk szempontjából, hogy a hozadéki adó is residuum-adó, valamint a jövedelmi adó is az. Az adóviselő személyéhez viszonyítva azonban a *jövedelmi adótárgy* (az adóköteles „személyes tiszta jövedelem“) a közvetlen, mondhatjuk a központi residuum. A hozadék ezzel szemben közvetetebb residuum az adóalanynak. A jövedelemmaradvány ugyanis olyan bevételmaradvány, mely nagyjában véve valóban szabad rendelkezésre áll a jövedelemalanynak. A hozadékmaradvány ellenben még csak bizonyos üzemenk áll rendelkezésére, de kérdés, hogy például más üzemeire, vagy más irányú költségeire való tekintettel egyéni szükségleteinek céljaira szabadon rendelkezhetik-e azzal az adóalany?

Minthogy ekként a hozadéki adó tárgya csak közvetett residuum az adóalanynak, ahhoz, hogy az közvetlen rendelkezésére álló residuummá, vagyis valóságos adózóképességet nyújtó forrássá váljék, a költségek és köztük az adók áthári-

tási viszonyait is figyelembe kell venni. A hozadékból ugyanis csak akkor válik jövedelem, ha az adóalanyt terhelő költség-elemek mint negatív tételek nem rontják le annak tevőleges összegeit az adóalany jövedelmi mérlegében. Az áthárítási viszonyok bizonytalansága tehát hátránya a hozadéki adóknak a megadóztatás arányossága szempontjából. Jól jegyezzük meg azonban, hogy a hozadéki adók most említett esetleges aránytalansági forrása az adóáthárítási viszonyok körén túl terjed. Kiterjed az tudniillik a költségáthárítási viszonyok általánosabb körére is.

Fel lehet hozni a hozadéki adókkal szemben, hogy mert a személyes viszonyokat nem, vagy csak kevésbé lehet náluk figyelembe venni, emiatt is és főleg emiatt nehezebben alkalmazkodnak a valóságos adózóképességhez. Ha közelebbről nézzük, ez az utóbbi kifogás tulajdonképpen csak általánosítása az előbbinek. Mindenesetre sok alapja van, főleg ha azt tartjuk szem előtt, hogy a jövedelem a tulajdonképeni adóforrás a hozadékkal szemben. A hozadéki adóknak ebbeli hátrányait régen érezték is és ez volt egyik jelentős argumentum velük szemben a személyes jövedelemadó javára. Egyes hozadéki adórendszerek ezt a hátrányt azzal próbálták enyhíteni, hogy a lehetőség szerint figyelembe igyekeztek venni bizonyos személyi viszonyokat s köztük a személyes jövedelmi viszonyokat a hozadéki adóknál is. Főleg a német államok hozadéki adóinál látjuk ezt. E figyelembevétel módja abban állhat, hogy az adóköteles hozadék megállapításánál tekintettel vagyunk az adóalany családi viszonyaira, költségeire, adósságaira s esetleg egyéb adózóerejét befolyásoló körülményekre. Ez által személyi adóelemeket dolgozunk bele a hozadéki adóknak, mint tárgyi adóknak szerkezetébe. Ennek folytán a hozadéki adóknak eredeti merevsége, tárgyi adójellege lényegesen elmosódhatik s egyes hozadéki adófajták mintegy átmeneti tipussá válnak a jövedelemadó felé, sőt esetleg afféle részleges jövedelemadóknak tekinthetők.

A dolog természeténél fogva a személyi adóelemek belevitele a hozadéki adók nem mindenik fajtájánál történhetik egyenlő mértékben, sőt hozzátehetjük, egyenlő szerencsével sem.

Az általános kereseti adóba például sokkal könnyebb bőséges személyi adóelemeket belevinni, mint a katasteri földadóba. A hozadék gyanánt tekintett és a jövedelemmel szemben hozadéknak magyarázott kereset ugyanis sokkal

kevésbé különíthető el az adóalany személyi és jövedelmi viszonyának körétől, mint a katasteri földhozadék. Vannak tehát a jövedelemadóval szemben merevebb és kevésbé merev adótipusbeli különbséget jelentő hozadéki adófajták. Az e tekintetben való sorrendet talán a következőleg lehetne felállítani: katasteri földadó, házadó, tőkekamat és járadékadó, kereseti adó.

Gyakorlati érdekű kifogás a hozadéki adókkal szemben a jövedelmi adó javára továbbá az, hogy némely adóztatási viszonyokat nehezebben lehet tárgyi alapon kinyomozni, mint személyi alapon (például a tőke- és kamatjövendelmeket). De még találóbb ellenvetés velük szemben, hogy nem követik az egyéni teherviselőképesség változásait miként a személyes jövedelmi adók.

Mindeme kifogásoknak a hozadéki adókkal szemben kétségtelenül sok tárgyilagos alapjuk van s ezért sok tekintetben jogosultnak tartjuk azt a véleményt is, hogy ott kell a hozadéki adókat meghagyni, vagy alkalmazni, ahol mindezeknek és egyéb velük felhozható kifogásoknak *dacára* is a gyakorlatban jobban válhatnak be, mint a jövedelemadók. Ez pedig nagyon sokszor és nagyon sok körülménynél fogva előfordulhat.⁵²

XVII. FEJEZET.

A földadó.

IRODALOM: Lásd a már említett kézikönyveknek és lexikonoknak idevonatkozó részein kívül: BENZENBERG: Über das Kataster. Bonn, 1824. — SPÄTH: Über die Grundsteuer. München, 1818. — GRÄVELL: Die Grundsteuer und deren Kataster. Leipzig, 1821. — H. WEBER: Die Besteuerung des Waldes. Frankfurt a. M., 1909. — E. NICKERL v. ROGENFELD: Grundsteuerreform. 1907. — STREHLOW: Die Grundsteuer nach dem gemeinen Wert. Ib. für Nationalök. und Statistik. III. F. Bd. 48. 501. és köv. l. — F. AEREBOE: Die Taxation von Landgütern und Grundstücken. Berlin, 1912. — BÜHLER:

⁵² Még csak egy megjegyzést fűzünk az eddigiekhez. Amikor az eddigi pénzügyi irodalom a hozadéki és a jövedelmi adók előnyeire és hátrányaira vonatkozó kontroverz nézeteket előtárta s különösen, amikor arra figyelmeztetett, hogy az adóáthárítási viszonyok bizonytalansága miatt arányosabb adóztatás vihető keresztül a személyi, mint a tárgyi adóknál stb., stb., meglehetősen figyelmen kívül maradt az a szempont, hogy az adóknak *költség-elemet* is alkotó természetüknél fogva is lehet előnyük a hozadéki adóknak a jövedelemadóval szemben. Ez pl. akkor állhat elő különösen, amikor az egyes adók csavarja nagyon meg van feszítve és bizonyos kisebb adózó kate-

Die Bewertung des Bodens i. d. modernen Steuergesetzgebung. Jb. der Bodenreform. Bd. XVII. — J. LEOPOLD : Das Grund- und Gebäudesteuerkataster in Preussen etc. Berlin, 1919. — B. FUISTING : Die preussischen direkten Steuern. Berlin, 1902. 4. kötet. — W. LOHMANN : Die besonderen direkten Gemeindesteuern in Preussen. Jena, 1913. 104. és köv. l. — WYGODZINSKI : Die Besteuerung des landw. Grundbesitzes in Preussen. 1906. — F. LOREY : Sächsisches Grundsteuergesetz. 1922. — A. FÜRNRÖHR : Die bayerischen direkten Staatssteuergesetze nach der Reform von 1918. München, 1918. ZEHNTNER-SCHMITT : Badisches Steuerverteilungsgesetz etc. Mannheim, 1923. — K. BRÄUER : Die Grundsteuer. Hdb. der Finanzw. 10—23. l. III. k. 1927. (Ertragsteuern.) — U. a. Grundsteuer Hdb. der Staatsw. III. k. 1927, 1242—1271. l. — M. v. HECKEL : Die Grundsteuer. Wörterb. der Volkswirtschaft. 3. kiad. 1—1205. s köv. l. — E. PROHASEL : Die Grund- und Gebäudebesteuerung der deutschen Einzelstaaten. Jena, Fischer. 1929. — GNEIST : Engl. Grundsteuersystem. Berlin, 1859. — E. R. A. SELIGMAN : Studies in Public Finance. N. Y. 1925. — U. a. *Die Steuerüberwälzung*. Jena, 1927. 243. s köv. l. — D. R. DEWEY : Financial History of the United States. N. Y. 1922. (Több kiad.) — B. H. HIBBARD : A History of the Public Land Policies. N. Y. 1924. — H. E. SMITH : The United States Federal. Internal Tax History from 1861—to 1871. — 1871. B. H. BADEN-POWELL : A short account of the Land-revenue and its administration in British-India. Oxford, 1894. — H. L. HUANG : The Land Tax in China. Studies in history, economics and public law. N. Y. 1918. LXXX. köt. Whole number. 187. — R. BÜCHNER i. m. 30, 35—38, 63. l. — J. STAMP : The Fundamental Principles of Taxation etc. London, 1923. 134. és köv. l. — E. R. A. SELIGMAN : The income Tax. 1914. — G. J. GOSCHEN : On local taxation. 1872. — CANNAN : History of local rates in England. 1896. — ST. DOWELL : A History of Taxes and Taxation in England. 4. köt. 1888. — A. WAGNER : Finanzwissenschaft. Leipzig, 1889. III. köt. 182—256. — LE COUPEY : De l'impôt foncier. Paris, 1876. — L. BOCQUET : L'impôt sur le revenu cédulaire et général. Paris, 1921. (2. kiad.) 104—176. l. — P. PRIEUR ET J. CHAVENAU : Code de l'impôt foncier et de la taxe des biens de mainmorte. Paris, 1924. — A. SAUZÈDE : Traité de la contribution foncière. Paris, 1926. — ALLIX ET LECLERCLÉ : L'impôt sur le revenu. Paris, 1926. l. köt. 185. s köv. l. — LEMCKE i. m. — RICCA-SALERNO : Manuale di scienza delle finanze. Firenze, 1921. 241. s köv. l. — L. EINAUDI : Corso di Scienza della Finanza. Torino, 1926. — 4. kiad. 281. s köv. l. — LELLO GAN- GEMI : La pol. economica e finanziaria del governo fascista. Bologna, 1924. 52. s köv. l. — F. FLORA : Manuale della Scienza delle finanze Livorno, 6. kiad. 1921. 390. s köv. l. — A. DE STEFANI : La restaurazione finanziaria 1922—1925. Bologna, 1926. — G. FASOLIS : Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Italiens. Hdb. der Finanzw. III. k. 143. s köv. l. — U. a. : L'imposizione del reddito agrario e la legge italiana. Imposte dirette fasc. Genuaio. Roma, 1916. — M. MARSILI LIBELLI : L'imposta fondiaria sui terreni in Italia. Firenze, 1906. — GIOV. VIGNALI : La riscossione delle imposte dirette.

goriakkal szemben pl. igen súlyos jövedelemadó tételek vannak kiróva, amikor tehát az egyenes adók áthárítása általában véve kívánatos az adóforrások el nem pusztulása érdekében bizonyos vagyoni és jövedelemkategóriáknál. Az áthárításra ugyanis a hozadéki adók általánosságban tekintve azokat alkalmasabbak, mint a jövedelmi adó, már azért is, mert közvetettebb és viszonylagosabb bevételi residuumokat sugtanak, mint az az utóbbi. Annál inkább áll ez, minél tökéletesebben lehet kinyomozni és adótárggyá tenni a jövedelmet s minél tisztább jövedelmeket lehet megadóztatni.

Milano, 1912. — *Untersuchung über die Besteuerung des landwirtsch. Besitzes und Einkommens etc.* Brugg, Schweiz. Bauernsekretariat. 1926. — INAMA-STERNEGG: Die definitiven Ergebnisse der Grundsteuerregelung in Österreich. Stat. Monatschrift. X. évf. — O. WITTSCHLIEBEN: Das österreichische Besteuerungssystem. Jena, Fischer. 1928—30. I—II. — H. KONRAD: Handbuch des österr. Finanzverwaltungsrechts. Wien, 1913. — PEMBAUR: Aufgaben und Abgaben der österr. Länder nach dem Voranschlag 1926. Innsbruck, 1926. 76. s köv. I. — A. BEER: Die Finanzen Österreichs im XIX. Jahrhundert. 1877. — P. GRÜNWARD: Oesterreichs Finanzen und der Krieg. — SCHANZ-WOLF: Finanz- und volksw. Zeitfragen. 1918. 54. Heft. — A. POPOVITS: Das Geldwesen im Kriege. Carnegiestiftung. Oest.-ung. Serie 1925. — H. GAREIS: Das Problem der direkten Besteuerung des landwirtschaftl. Grundbesitzes. Erlangen, 1926. — GAWLIK: Das polnische Steuersystem. Breslauer Dissert. 1925. — HÜNLICH: Das Steuersystem Spaniens. Jena, 1928. — JOSÉ GASCON Y MARIN: Der Staatshaushalt und Finanzsystem Spaniens. Hdb. der Finanzw. III. 407—416. — S. RADULESCO: La Politique financière de la Roumanie depuis 1917. Diss. Paris, 1923. 68. s köv. I. — P. HAENSEL: Das Steuersystem Sowjetrusslands. Berlin, 1926. 88. és köv. I. — U. a.: Die Finanz- und Steuerverfassung der Union der soz. Sowjetrepubliken. Jena, Fischer. 1928. — R. SCHACHNER: Australien. Jena, 1909. I. köt. 165. I. — E. R. A. SELIGMAN: Essays in Taxation N. Y. 10. kiad. 1925. 516. I. — W. PEMBERT REEVES: Land Tax in Australia. The Economic Journal. 1911. — ST. MILLS: Taxation in Australia. London, 1925. 63—87. és 236. I. — Reports of the Chinese Custome Service (Special Series No 26. — SIR ROBERT HART véleménye a tervbevett földadóreformról) 1904. — SLAO-KWAN CHEN: The system of Talation in China in the Tsing Dynastie 1644—1911. Columbia Univ. Studies Vol 59. Nr. 2. N. Y. 1914. 47—69. I. — MASAO KAMBE: Die Entwicklung des japanischen Steuerwesens vom Altertum bis zur Gegenwart. Finanzarchiv. 1906. Bd. 23—451. s köv. I. — U. a.: Grundzüge des japan. Steuersystems der Gegenwart. Jena, 1926. 15. s köv. I. — MARISKA i. m. 197—218. I. — HELLER FARKAS i. m. 134. I. — KORIZMICS: Gazdasági levelek. 54. I. — FÖLDES i. m. 396—404. — LÓNYAY MENYHÉRT: Közügyek. Pest, 1863. 91. I. — KELETI KÁROLY: A telekadó és kataszter. Pest, 1868. — EÖTVÖS K.: A földadó és a kataszter. Budapest, 1875. — DOBNER RUDOLF: A földadókataszter. Budapest, 1879. — CSILLAG GYULA: Telekkönyv és kataszter. Budapest, 1885. — SZÉCHÉNYI ISTVÁN GRÓF: Magyarország kiváltságos lakóihoz. Pest, 1844. — PAP DÁVID: Földadó. Közg. Lexikon. I. 661—675. — FELLNER FRIGYES: Az adózás jelenlegi állása Magyarországon 1926. — BODROGHY JÓZSEF: Az adózás kézikönyve. 1928. — MÁRFFY EDE: A magyar pénzügyi jog kézikönyve. 1930. 179. s köv. I. — HÁMOS DEZSÓ és BALASSA LORÁND: Földadó. Budapest, Tébe. 1927. — A földadóra vonatkozó törvényes rendelkezések hivatalos összeállítása. (1927. 100. sz. P. r.) Budapesti Állami Nyomda. 1927. — Lásd továbbá PALGRAVE szótárnak és a Handbuch der Finanzwissenschaft III. kötetének a földadóra vonatkozó részeit a különböző országokban (J. C. B. Mohr. Tübingen, 1929), valamint a Finanzarchivban évenként közzétett szakbibliografiát, főleg az újonnan megjelenő munkákra nézve.

1. A hozadéki adók legrégebbi fajtája a *földadó*. Eredete elvész az emberi civilizáció multjának homályában. Az előttünk ismert ókori civilizációk, a szumirok, egyiptomiak, perzsák, görögök, rómaiak földadói mind már csak sorrendbeli követői még régebb ismeretlen társadalmak földadóinak. A földet ugyanis a kérlelhetetlen logikai szükségesség tette és teszi adó-

tárggyá. Mihelyt valamiféle társadalmi szervezetben élő nép csak ideiglenesen letelepszik is valahol, a művelés alá vett föld, sőt már a legelőül használt terület is, nemcsak hozadékforrássá és értéktárggyá válik, hanem előbb-utóbb szinte automatikusan adótárgyként jelentkezik. Minél virágzóbb földművelés és állattenyésztés fejlődik ki azután valamely területen, minél több emberi munkát és szorgalmat fektetnek be a földművelésébe, természetesen annál nagyobb és az illető társadalom gondolkodásába annál belegyökeredzettebb értéket képvisel a föld. Minél értékesebb és becsesebb azonban a föld, annál jobban számontartják annak minden darabját. A számontartásnak kultúrformái között pedig elkerülhetetlenek a feljegyzések, az adatmegrögzítések és adatbizonyíték-gyűjtések. A földre, az emberiségnek a legfontosabb értéktárggyára vonatkozólag ekként a kultúrában való fejlődésnek szükségessége csupán, hogy a telekkönyvek és földkatasterek intézményeinek bizonyos formái létrejöjjenek. Nincs tehát mit csodálkoznunk rajta, ha már az egyiptomiaknál, sőt a szumiroknál megtaláljuk ezek nyomait, sőt megtaláljuk a rájuk vonatkozó modern jogszabályoknak az őseit is.

A telekkönyv a hitel- és birtokjogi, a kataster pedig az adóztatási viszonyoknak a rendbentartó jegyzéke. A kataster kifejezést a „*capitationis registrum*“, vagy „*capitum registrum*“ szavak összevonásából magyarázhatjuk. *Caput*nak nevezték az egyes adótárgyakat, *capitationis* pedig a föld- és fejadót.⁵³ Kataster alatt az adótárgyakra, adókötelesekre és az adóztatás számbeveendő körülményeire vonatkozó rendszeres munkálatokat értjük jelenleg. Eszerint nemcsak a földadónak és a hozadéki adóknak általában lehetnek katastereik, hanem minden olyan adóknak, illetőleg közjogi járadékoknak is, amelyeknél elkészítésüknek előfeltételei megvannak. A legtipikusabb és legrégebb katasteri adó azonban természetesen a földadó.

Viszont a földadó sem okvetlenül katasteri adó. Nem az tudniillik ottan, ahol a földadókatasteri munkálatok nincsenek meg.

2. Hogyan lehet a földet megadóztatni, vagyis adótárggyanánt felhasználni? Erre többféle mód kínálkozik a gazdasági és társadalmi kultúra fejlődésének folyamán.

⁵³ Így MARISKA i. m. 195. l.

A legegyszerűbb és legprimitívebb módja a föld adótárgyaként való felhasználásának az, ha valamely felsőbbség egy bizonyos földterület használatának (tudniillik az adóalany által való használatának) jogcímén bizonyos adóösszeget köt ki magának. Az adó jogcímeiként említett eme földhasználatnak nem is kell földművelésnek lennie. A legeltetésnek, sőt a rajta való tartózkodásnak a megengedése is elegendő jogcím erre. Az ókorban s főleg a népvándorlások korában számos esetben fordult elő, hogy kisebb-nagyobb népcsoportok tartózkodási engedélyt kaptak bizonyos földterületen adó fejében. Kétségtelenül földadó-féle már ez is, mert hiszen bizonyos földterületnek nemcsak gazdasági, hanem valóságos életterületként való használata is ennek az adónak a megalkotó koefficiense. *Hozadéki adóvá* azonban csak akkor válik a földadó, amikor a föld kihasználásbeli mértékét, vagy eredményét mennyiségileg is számbaveszi az adóztató hatalom.

Az adótárgynak e mennyiségbeli értékelésére és tagozására pedig két kiindulási mód kívánkozik a földet illetően. Ki lehet indulni a *használatmennyiségből*, vagy pedig a *területmennyiségből*. Az előbbi módon például a *termékmennyiség*, vagy a *legeltetett állatok mennyisége* szerint lehetne az adó nagyságát meghatározni, az utóbbi módon pedig a *földterület nagysága* szerint.

A földadónak a földterület nagysága szerint való kivetése látszik sokak előtt a földadó legprimitívebb formájának és ebből következően talán a legősibb formájának is. Ez a feltevés azonban — bár sok pénzügytan követi — tévedésen alapul. A földnek területi egységek alapján való értékelése (bár esetleg különböző és adótárgyként való értékelése) ugyanis csak akkor állhatott elő, amikor a föld az igényekhez képest már csak korlátozott mennyiségben állott rendelkezésre és ezenkívül amikor a földnek terület szerint való számbavétele, felmérése vagy egymáshoz viszonyított kiterjedésbeli pontosabb becslése is megtörtént. Ezt az állapotot megelőző gazdaságkultúrai stádium az, amikor bizonyos adó, vagy felsőbbégi engedélydíj fejében a maga igényei, szükségletei (például családtagjainak, legeltetni való állatainak száma) szerint használható valaki valamely földterületet, anélkül, hogy a felhasználható földterület nagyságát pontosabban meghatároznák, vagy meg lehetne határozni. Az ilyenfajta föld- és terület-használatok korábbi és primitívebb gazdasági kultúrának

állapotait jelzik, mint azok, amikor a földterületekkel, mint adótárgybeli értékegységekkel állunk szemben. Igen természetes, hogy a föld területi egységein való hozadékmennyiségnek, tehát a területi és hozadékbeli mennyiségkoefficienseknek együttes felhasználásával megállapított adóztatási mód viszont fejlettebb mód, mint a pusztán a területmennyiségi koefficiens alapján megejtett adóztatás.

A földadó kivetésének fejlődési fokai gyanánt ekként a legkezdetlegesebbnek azt az állapotot kell tekintenünk, *a*) amikor az *adóköteles használati szükségletei alapján* állapítják meg az adónak, illetőleg a felsőbbség számára való szolgáltatásnak a nagyságát, tekintet nélkül az igénybevett terület és a rajta elért hozadék mértékének és mennyiségének szigorúbb meghatározására. (Így például, ha legeltetési, vadászati, földművelési, letelepedési jogot nyer valaki, vagy valamely csoport bizonyos földterületre adó ellenében, a területi egységek méretek és hozadékok pontosabb megállapítása nélkül, amire a múltban számos példa volt.) A következő fokozat *b*) a földadónak a *földterület mértékegységei szerint* való meghatározása, az ennél fejlettebb pedig *c*) a *hozadékmennyiségnek a megadóztatása*. Ebből a célból az átlagos hozadékmennyiségeknek, a területmennyiséggel való szorzása bizonyult célszerűnek a gyakorlatban. Ezt az eljárást teszik lehetővé főleg időbeli és földtípusbeli kiegyenlítő *átlagos* számítások és becslések kidolgozásával a földadókatasternek munkálatai.

3. A most említett földadókivetési módok közül a legsajátosabb értelemben vett *hozadéki* adónak, a harmadik fajtát tekinthetjük, amikor tudniillik valójában a *hozadékmennyiség* az adó mérvének a meghatározó alapja. A mindenkori szükséglethez mért földhasználat és a terület nagysága alapján kivetett földadót inkább csak közvetett értelemben tekinthetjük hozadéki adónak, mert itt a hozadék csak közvetve adótárgy.

A földbirtok terjedelméhez mért adóztatás legfeljebb ott megfelelő, ahol a földbirtokok művelési módja és átlagos hozadéka között nincs nagy különbség, ami viszont csak ott gondolható el, ahol a termőerőben való különbségek sem játszanak nagyobb szerepet. Mihelyt a művelési módok változása és fejlődése folytán a föld hozadékában jelentékeny különbségek állanak elő, a terület szerint való megadóztatás is egyre aránytalanabb adóteher viseléséhez vezet. Hogyha

pedig nemcsak a műveléstechnika különbségei, hanem már a talaj termőerejének különbségei folytán is eltérők a mindenkori hozadékmennyiségek, a terület nagysága alapján való adóztatás annál igazságtalanabbá válik és annál kevésbbé tekinthető az ilyen földadó tulajdonképeni értelemben vett hozadéki adónak, amikor tudniillik az adóteher nagyságának meghatározó alapja a hozadék nagysága.

Ilymódon a földadónak, mint hozadéki adónak elvi szempontból való legarányosabb megvalósítási módja az, amikor mindig a valóságos hozadékmennyiség az adókivetés alapja és meghatározó mértéke. E szerint az volna a legarányosabb hozadéki adó a földre vonatkozólag, amely évről-évre minden földbirtok után annak termés mennyisége, illetőleg hozadékmennyisége arányában volna kiróva. Ez tehát tulajdonképen a hozadéki földadóideál.

Ezt az ideált azonban mennyiségszerűen évről-évre megvalósítani nemcsak az adóigazgatás szerveinek erre nem mindig elegendő ereje, tudása és megbízhatósága miatt nem lehet, vagy nem lehet mindenütt, hanem mert nem is volna célszerű mereven erőltetni a most említett hozadéki adóideált más megfontolásokból sem. Az adóztató Közület végeredményben ugyanis az adófizető személyének adószolgáltató erejét akarja kihasználni. Erre vonatkozólag pedig a hozadék nagysága, mint az adóköteles birtokában levő haszonhajtó javak szolgáltatóképességének mértéke, csak az egyik és nem is mindig a legközvetlenebb ismertetőjel. Ezenkívül a hozadékoknak és jövedelmeknek és általában a gazdasági bevétel-szerű tételeknek a megadóztatásánál a közbevételek egyenletességét jobban biztosítja az, ha hosszabb időszakok átlagaira találók és ily hosszabb időszakok átlagos hozadékaival szemben arányosak a mindenkori adóterhek és adóbevételek, mintha pontosan hozzásimulnak ugyan az egyes esztendőik hozadékaihoz, de az adóbevétel összegei éppen ennél fogva gyakori ingadozást mutatnak. Ezek és még más gyakorlati megfontolások váltották ki idővel a földadónál is azt a törekvést, hogy annak kivetése nyugodtan és lehetőleg azonos bevétel reményében történhessék meg hosszabb időn keresztül.

A hozadéki adó-jellegnek az évről-évre elért hozadékmennyiséghez való szigorú ragaszkodásban rejlő merevségét tehát célszerűnek bizonyult compromissumba hozni a földadónál azzal az érdekléssel, hogy a földadó évről-évre nem változó

tételekben kiróható és a hozadékmennyiségnek hosszabb időre megállapított átlagait figyelembevevő adónemként valósuljon meg. Különösen agrárjellegű országokban bizonyult ez a követelmény nagy jelentőségűnek, mert főleg ilyen országokban, illetőleg az agrárjellegű társadalmi rétegeknél bizonyult a földadó arra hivatottnak, hogy az adóztatási rendszernek gerincét alkossa mint fő adónem, amelyhez viszonyítva lehessen azután különféle más járulékos adófajtákat nagyobb nehézségek nélkül megállapítani.

4. A most említett célt elérni a gyakorlatban csak úgy lehet és lehetett, ha megfelelő intézmények és munkálatok állanak rendelkezésre avégett, hogy a földadónak egyrészt a) minden földterület hozadékmennyiségéhez igazodó arányossága, másrészt azonban b) az adóbevételnek a jó és rossz termékek egymást kiegyenlítő átlagaira alapított egyenletessége és állandósága is biztosítva legyen. Ezt a meglehetősen komplikált célt szolgálják a földadókatasterok rendszerei és munkálatai. Eredetük messze belenyúlik és elvész az emberi civilizáció történetében. Valamelyes formáiknak nyomaira akadunk mindenütt már az ókorban, ahol a földművelés fejlődése és belterjessé válása folytán különös értéket jelentett a föld. Így nem csoda, hogy az ókor nagy öntöző kultúrái mellett találjuk meg a földadókataster valamely formájának nyomait is. Így Egyiptomban, az ókori Perzsiában. A római császárságnak is számos tartományban részletes és pontos adókataszterei voltak,⁵⁴ melynek maradványait a frank királyok is felújítani próbálgatták.

A földadókatasternek első feladata a fentiekhez képest tehát az, hogy lehetőleg minden földrészletnek a földadó szempontjából fontos sajátságát számontartsa és az adóztató felsőbbbség rendelkezésre állítsa. A második főfeladat azután, hogy az egyedi sajátságok és ismertetőjelek alapján minél tökéletesebb adómeghatározó koefficiensek gyanánt felhasználható *átlagadatokat* szolgáltatasson. Minél tökéletesebb katasztert akarunk, annál pontosabban kell megfelelnie ezeknek a követelményeknek.

A földadókatasterekkel szemben támasztott igények ugyanis igen különbözőek lehetnek. Lehetséges, hogy némely ország adókormányzata nem is kívánja meg, hogy földadó-

⁵⁴ V. ö. HECKEL i. m. 259. l.

katasterében minden földterületnek minden művelési ágra vonatkozó pontos egyedi és átlagadatait felölelje és feldolgozza a kataster, hanem megelégszik sokkal általánosabb és felületesebb támasztópontokkal is. A tökéletesebb és főleg a német kataszteri rendszerekben gyakorlatilag megvalósított munkálatok azonban már sokkal kimerítőbb adattárra törek-
senek a földadó igényei szempontjából.

Beszélhetünk e részben mindenekelőtt *érték- és hozadéki* katasterről. Az úgynevezett értékkataster, amely tudniillik az egyes földbirtokok átlagos, főleg forgalmi értékét van hivatva jegyzékbe foglalni, sokkal *kisebb célt* tűz maga elé, mint a hozadéki kataster. Tegyük hozzá, hogy csak sokkal felületesebben megvalósítható célt is. Az egyes birtokok és birtoktestek forgalmi értékének bizonyos adókirovási célokra szolgáló megbecslése ugyanis sokkal kevesebb munkával vihető keresztül, mint minden földrészletnek minősége és hozadékot adó ereje szempontjából való átvizsgálása és átlaghozadékaiknak megbízható meghatározása. Helyesebben mondva: sokkal kevesebb fáradsággal és munkálattal lehet olyan átlagos forgalmi értékbecslést összeállítani, mely adóztatási célokra bizonyos kiindulási pontul szolgálhat, mint a hozadék-
kinyomozásnak olyan adótechnikai munkálatait megvalósítani, melyek hosszabb időszakon keresztül lehessenek gerincévé egy, az adózóképességhez lehetőleg pontosan igazodó adórendszernek. Ezért értékkatasterrel főleg a külterjesebb földmívelésű és gyarmatállamok elégednek meg, míg a hozadéki kataster fejlettebb földmívelő kultúra és sűrűbb népesség mellett válik szükségletté. Ne gondoljuk azonban ezért, hogy a fejlett gazdaságú és sűrű népességű európai országok valamennyijének egyformán, vagy hasonlóan jól kiépített hozadéki földadókatastere is van. A munkálatok kivitelének pontossága és megbízhatósága vagy felületessége már magábanvéve is nagy különbségeket okozhat.

5. A hozadéki kataster célja az adótárgyul szolgáló katasteri hozadéknak a megállapítása és az adóigazgatás rendelkezésére állítása. Kimutatható ebből a célból a nyers, vagy a tiszta hozadék. Nyers, brutto katasteri hozadékok megállapítása és kimutatása a könnyebb dolog, mint a tiszta hozadékoké. A nyers hozadékok kimutatásánál ugyanis a különféle telektípusok nyers termékmennyiségeivel szemben nem szükséges a megmívelés költségeit kikutatni, nyilván-

tartani, rendszeres átlagokban számításba venni stb., mint a tiszta hozadékokat kimutató katastereknél.

Beszélhetünk ezenkívül *jószágkatasterekről* és *parcellakatasterekről*. A jószágkatastereknél a tulajdonosok szerint vannak csoportosítva a földrészletek, a parcellakataster pedig a földrészletekből indul ki. Ez az utóbbi látszik a helyesebb eljárásnak, mert szorosabban idomul a katasteri térképhez, illetőleg a földek geográfiai fekvéséhez. Azonkívül a birtokos folyton változhatnak s így a földrészletekből kiinduló katasteri munkálatok többnyire nagyobb stabilitásúaknak látszanak. *Bérleti* katasterek ott lehetnek praktikusak, ahol túlnyomóan bérletek keretében folyik le a mezei gazdálkodás.

A földadókatasteri munkálatok legfontosabb részletei a következők. Mindenekelőtt a földbirtokok pontos felmérésére és ennek alapján jó katasteri *térképre* van szükség. Ez pedig igen nagy feladat. A jó katasteri térkép fogalma megköveteli, hogy minden egyes parcella, minden jószágtest, határvonal a legnagyobb pontossággal megállapítható legyen. A jó katasteri térképen szükséges ekként az ország egész területének pontos felmérése és speciális térképezése a legkisebb részletekig. Úgyhogy minden község, illetőleg a legkisebb közigazgatási egység számára is meg kell csinálni a legkisebb részletekig pontos térképét. Az egyéni birtokosok vitás területi kérdései túlnyomólag ezek közül a legapróbb részletek körül forognak. Igen célszerű a katasteri térképnek a telekkönyvi térképpel, illetőleg felvételekkel való összeegyeztetése és lehetőleg azonosítása, ami a nagy katasteri, vagy telekkönyvi revíziók alkalmával vihető célszerűen keresztül.

Az országos katasteri térképen kívül, tehát szükség van kerületi, tartományi, vármegyei stb. és községi térképekre. A térképezés keresztülvitele, a szelvények beosztása stb. azután a földmérési technika feladata.

A hozadék kimutathatása végett az ingatlanokat mindenekelőtt *mívelési ágak* szerint osztályozzák.

E részben több vagy kevesebb mívelési ágat lehet megállapítani. Legcélszerűbb az illető országban szokásos legfontosabb mívelési ágakat tartani szem előtt. (Például szántó, rét, legelő, kert, szőlő, erdő, nádas.) A mívelésre nem alkalmas területeket is külön kell feltüntetni.

Legfontosabb és az adóztatás igazságosságát legközelebbről érintő feladat azután a katasterkészítésnél a *becslésnek* pár-

tatlan és eredményes megvalósítása. A cél olyan jellemző *átlagtípusokba* sorozni az egyes földrészleteket, amelyek a tényleges mennyiségeket több év átlagában minél találóbban tüntetik fel.

A legcélszerűbb eljárásnak látszik a földrészleteket *minőségi osztályokba* sorozni, még pedig főleg abból a szempontból, hogy természeti adottságuknál fogva a szokásos átlagmegmiveléssel mennyi termést adnak. E végett úgynevezett *mintatelkeket* szoktak felállítani, amelyekhez viszonyítják az egyes területrészeket, minthogy minden egyes teleknek hozadékmennyiségét külön-külön ellenőrizni kivihetetlen dolog volna. Ekként első-, másod-, harmad- stb. osztályú földekről beszélhetünk katasteri szempontból.

A *nyers hozadék* megállapítása — mint jeleztük — sokkal könnyebb, mint a *tiszta hozadéké*. Az utóbbinál ugyanis a termelési költségek tételeit és a termelési technika körülményeit szorosán és részletesen figyelembe kell venni. Gépek, munkások, épületek, földjavító berendezések és befektetések, szállítási díjak, piaci árak stb. mind szerepet játszanak érészben. Ezért kényes, nagy pártatlanságot és elfogulatlanságot igénylő feladat is a katasteri becslés művelete. Emellett nem csekély értelmet és közigazgatási kultúrát is feltételez. Ilyen kényes és az adófizetők érdekeit annyira érintő műveleteknél természetesen a jog- és érdekvédelem eszközeiről is gondoskodni kell.

A katasteri munkálatokat elvégző közegek különféleképpen választhatók ki. A *kellő szakértelem biztosítása* természetesen alapvetően fontos. Jó mérnökök, szakértő mezőgazdák, erdészek közreműködésének biztosításáról a közigazgatásnak, illetőleg törvényhozásnak kell gondoskodnia. Az érdekvédelem kiépítése is lényeges dolog azonban. Ezért az érdekelt birtokosok sorából *bizalmiférjiek* bevonása, a *felszólalási jognak* és a hibák, illetőleg sérelmek megállapításának és a felszólalások folytán való helyesbítésnek lehetővé tétele az eljárás szerves részei közé tartozik. Közigazgatási kerületenként tehát *felszólalási bizottságok*, végső fórumként *másodfokú fellebbezés*, a jogvédelem részleteinek kiépítése és emellett az arányos és igazságos teherviselés érdekeinek közszempontból való megvédése mind idevágó szervezési részletfeladatok.

A munkálatok eredményeképpen készülnek el a katasteri úgynevezett *földkönyvek* (Grundbuch, Flurbuch), melyek egy-

egy község összes birtokosait és birtokait foglalják össze. Ennek kivonatai az egyes birtokosok számára kiállított úgynevezett *katasteri birtokívek*. Mindkettőben a térképi szelvényszám, a dűlő neve, a földrészlet terjedelme, művelési ág, minőségi osztályozás és a megállapított nyers, illetőleg úgynevezett tiszta hozadék szerepel a birtokos nevén kívül.

A föld minőségi, művelési és tulajdoni viszonyainak állandó változása miatt természetesen szükséges az elkészített katasteri munkálatoknak a folytonos hozzáidomítása ezekhez a változásokhoz. Ezt a célt szolgálja a katasteri *nyilvántartás*. A katasteri nyilvántartás tehát adóigazgatási ág, illetőleg feladat. A nyilvántartás érdekei azután megkövetelik, hogy a nyilvántartandó körülmények pontosan legyenek előírva és megvalósítva. Vagyis szigorúan meg kell állapítani, hogy *milyen változások azok*, amelyeket a nyilvántartásban ki kell tüntetni. Melyek azok, amelyeket hivatalból s melyeket csupán bejelentésre kell figyelembe venni.

A katasteri nyilvántartás folytonos pótolgatást jelentő munkálataitól különbözik az úgynevezett katasteri *revízió*, mely ismét általános, vagy részleges lehet. Idővel ugyanis a katasteri felvételek és megállapítások a folytonos változásoknál fogva és az állandó nyilvántartás dacára is *elavulnak*. Ezért szükséges hosszabb időszakonként a munkálatok gyökeres és általános revíziója is. A munkálatok nagyságánál és költségeinél fogva természetesen csak hosszabb időszakonként (például 40—50 esztendőnként) lehet rendszerint ilyenről szó.

Megjegyezzük, hogy a katasteri állapotban való *változások* természetét igen különbözőképen lehet felfogni már közigazdasági szempontból is. Ennélfogva figyelembevételük vagy figyelembe nem vételük kérdése is eltérően lehet szabályozva. Míg például a földbirtokos személyében való változás mindenkor bejelentésének szüksége kétségtelen dolog, addig amivelési ág megváltoztatásának bejelentését már eltérő szempontok szerint lehet megítélni. Ha egy gazda valamely földterületet saját szorgalmával és befektetéseivel magasabb művelési ágba emel fel, pld. legelőből szántót, vagy kertet csinál, — sokan ezt a körülményt úgy fogják fel, hogy ez annyira az illető különleges szorgalmának az eredménye, hogy nem tartozik a földek immanensebb katasteri tulajdonságai közé. Annál kevésbé, mert a magasabb művelési ág ismét alacsonyabbá is vál-

tozhatik. Ezért a művelési ágban való változásokat némely országban csak a katasteri revíziónál veszik figyelembe.⁵⁵

A katasteri adatoknak a telekkönyvekkel való összehangbáhozatala, a területi térképadatoknak egységesítése — mint jeleztük már — szintén fontos érdek. Ezért újabban nagy súlyt helyeztek is rá.⁵⁶ Természetesen olyan országokba, amelyeknek modern értelemben vett katastereik és telekkönyveik vannak.

A modern katasteri munkálatoknak első példája a XVIII. században Lombardiában 1714—1760-ig osztrák közigazgatás által keresztülvitt úgynevezett censimento milanese. Franciaország az első császárság alatt követte a milánói példát. 1807—1850-ig tartott a francia földadó-kataster elkészítése, mely 150 millió franknál többbe került. Ausztria német tartományaiiban Mária Terézia a milánói mintára 1748—1756 között lényeges „adórektifikációs“ munkálatokat végeztetett, amelyek azonban nem érték el a milánói példa színvonalát. Az 1817 december 23-i pátens az osztrák tartományokra nézve az általános földadókataster behozatalát rendelte el. Ezek a munkálatok az alapjai a későbbi osztrák földadókatasternek. Az 1869 május 24-i és az 1881 június 7-i törvények alapján új katasteri felvételeket készítettek. Magyarországon az 1850 március 4-i nyílt parancs rendelte el a katasteri munkálatokat. E pátens alapján készült az úgynevezett „földadó ideiglen“, mely 1883. év végéig volt érvényben. Az 1875-i VII. magyar törvénycikk alapján készültek el a végleges katasteri munkálatok körülbelül 22 millió forint költséggel. Érvénybe lépett az új kataster 1884 január 1-én. Az 1909-i adótörvények revíziós munkálatokat rendeltek el.

Poroszországban a földadóra vonatkozólag már 1715 óta gyökeres munkálatok készítését rendelték el és foganatosítottak is több ízben (1810, 1820, 1848). A jelenlegi modern porosz földadókatasternek azonban az 1861 május 21-i törvény vetette meg az alapját. Bajorországnak 1828, Württembergnek 1821—40, Badennek 1810, Szászországnak 1835, Hessennek 1824 óta van modernnek nevezhető földadókatastere.⁵⁷ Az

⁵⁵ V. ö. MARISKA i. m. 200. s köv. l. — LOTZ i. m. 285. s köv. l.

⁵⁶ Így pl. az újabb magyar telekkönyvrendezés már ilyen egységesített adatokra támaszkodik.

⁵⁷ Lásd HECKEL i. m. 260. l.

elsass-lotharingiai elavult francia katasteri munkálatokat a németek 1884-i és 1892. évi törvénycikkkel modernizálták.

Angliának nincsen a fentiek értelmében vett földadó-katastere. Az úgynevezett land tax kirovása csak afféle hozzávetőleges számítás alapján történt régóta. Bizonyos katasterszerű munkálatokat találunk némely keletindiai brit tartományokban is, de nem a nyugati rendszer, hanem az ottani különleges szempontok szerint⁵⁸ és bizonyos forgalmi értékkataster-félét az ausztráliai államokban.

Különben a német mintájú munkálatokhoz hasonló, mélyreható részletességgel és következetességgel keresztülvitt modern földadókatasterekkel egyéb államokban alig találkozunk.

6. A fentebb elmondottak, mint láthatjuk legnagyobb-részt a katasteri földadóra vonatkoztak, mint a hozadéki alapon kivetett földadónak legmagasabbrendű rendszerességgel kiépített fajtájára. A földből származó jövedelmet, hozadékot, bevételeket, illetőleg vagyonértékeket természetesen más módon is meg lehet adóztatni, mint arra rámutattunk is már. Nevezetesen: rendes, tudniillik évenként visszatérő *vagyoni adóval*, még pedig éppen úgy egy általános vagyoni adó keretében, mint különleges vagyoni adóként, mely vagyoni adók mind a tárgyi, mind a személyi adó jellegét viselhetik. Megadóztatható a földből származó haszon a személyes *jövedelmi adók keretében* is. Általános és részleges jövedelmi adókkal egyaránt. Alkalmazhatók rája az értéknövekedési adók is, de ezenkívül a hozadéki adóknak a katasteri földadón kívüli egyéb formái is. Így a régi primitív *tizedes és huszados adók*, amelyeket a földek nyers hozadékaira vetettek ki rendszerint. Nemkülönben az *ipari és kereseti adó*nak modern formái, amelyek a földművelést vállalatképen adóztatják meg. Mindezekről az adónemekről a későbbi fejezetekben fogunk megemlékezni a földre vonatkozóan is. Felhozhatnók még a megadóztatási módok között a földadónak a különféle reformterveit is, amelyek azonban még valósággá nem váltak. A modern hozadéki adók sorában azonban mindenesetre a katasterre, még pedig a rendszeresen kifejlesztett hozadéki katasterre, esetleg hozadéki alapon kiszámított vagyonérték-katasterre épített földadót tarthatjuk a legtipikusabb önálló földadófajtának.

⁵⁸ L. Lotz i. m. 302. l.

BRÄUER például a következőképen rendszerezi a földbirtok és földtelek megadóztatási módjait: *A) Tizedek, huszadok és természetbeli adók a föld nyershozadékára. B) Hozadéki földadók, amelyek bizonyos számú esztendőkre megállapított átlaghozadékokat adóztatnak meg. (Ezek típusa a régibb francia földadó és a délnémet államok földadói.) C) Vagyoni földadók. (Telekértékadók.) Adókiivetési alap ezeknél a földtelek értéke (hozadéki, vagy közönséges — forgalmi — értéke). A vagyoni földadó lehet a) tárgyi adó, mely azonban 1. a hozadékból mint adóforrásból meríti tulajdonképpen az adót (ilyen a badeni és hesseni „vagyontárgy-adó“ Vermögensobjektsteuer) és 2. magából a telek állagából (Substanz). Ilyenek a beépítésre szánt telkek, luxustelkek telekadói. Szerepelhet a vagyoni földadó, b) személyi adóként is, mint részleges vagyoni adó a személyes körülmények figyelembevételével kiróva. Az ilyen adók típusait Ausztráliában találjuk meg az ottani államok és az államszövetség föld- és telekadóiban. D) Történelhetik a föld megadóztatása az általános jövedelmi adó keretében, még pedig a) egyedül ilymódon (Anglia, Északamerikai Egyesült Államok) és b) párhuzamosan más kiegészítő föld-, illetőleg telekadókkal, végül E) az általános vagyoni adó keretében. Így az Egyesült Államok egyes államainak külön adórendszereiben. (L. BRÄUER Grundsteuer. Hdb. der Staaten. IV. köt. 1927. 1244—45. l.)*

7. Az egyes államok földadóit illetőleg Poroszország földadója az 1861 május 21-i törvényen alapuló kontingentált — felosztásos rendszeren nyugvó hozadéki adó volt. Az 1923 febr. 14. törvény ezt az adót vagyoneértékadóvá tette. A telkek értékét az 1923 okt. 22. törvény szerint aranyalapon állapítják meg és az 1924 febr. 28-i törvény értelmében progressiv tételekben vetették ki az adót. A telekértékek 3 fokozatba voltak csoportosítva. Legkisebb adótétel a telekérték $0 \cdot 10^0/_{00}$ -e (egy tized ezreléke), a legmagasabb annak $0 \cdot 25^0/_{00}$ -e (huszonöt századnyi ezreléke) volt egy-egy hónapra. Ezeket a tételeket később revízió alá vették és 1927-ben terjesztették elő a földadó végleges rendezésének javaslatát. Az adó meghatározási alapjául egységesebb értékelést állapítottak meg a földtelkekre nézve fokozatos mérsékelten emelkedő (100.000 márkányi mező-, erdő- és kertgazdasági telekértéknél $3 \text{—} 3 \cdot 6^0/_{00}$ -el kezdődő) adókuleccsal.

Bajorországban a földadó az 1811 márc. 13. rendeleten, illetőleg az 1828 aug. 15., 1881 május 19., 1910 aug. 14. és 1921 júl. 27-iki törvényen és több rendeleten alapul. Katasteri hozadéki adó, melynek kiszámítása úgy történik, hogy a minőségi osztályok (Bonitätsklasse) számát és az ú. n. Tagewerk-ek (eredetileg egy nap alatt megművelhető terület = $0 \cdot 3407$ hektár) számával és az így nyert összeget az adóalaptétellel (jelenleg 4 Reichspfennig) szorozzák meg. (Pl. egy 30 Tagewerk nagyságú 4. osztályú földnél $120 \times 4 \text{ Pf} = 4 \text{ Mk } 80 \text{ Pf}$.)

Württembergben az 1821., 1873. és 1903. évekből származó törvényekkel megállapított hozadéki katasteri adót az 1922 aug. 22. és 1927 január 26-i

törvényekkel rendezték, ugyancsak a hozadéki kataster alapján, a hozadéki értékek új megbecslésével. Minthogy pedig az 1927-i törvény szerint a földadótételnek a többi hozadéki adók (épület és ipari adók) tételeivel egyezniük kell, a katasteri értékeléshez törvényileg megállapított pótlékokat számítanak, illetőleg levonásokat tesznek azokból.

Badenben a földadó az 1906-i adóreform folytán a részleges vagyoni adóba olvadt bele. A föld- és ipari adókról szóló 1926 július 7-i törvény szerint a földek és telkek megadóztatása *telekértékadóban* (Grundvermögensteuer) történik az 1900-i és 1906-i törvényekben való értékmegállapításnak megfelelően, mely értékmegállapítás azonban meghatározott módon korrigálható. Az évi adókulcs 20.000 márka vagyoni (telek-)értéktől kezdve az 1926-os törvény szerint 0.26% ezen az értéken alul degressiv: 10 és 20.000 Mk érték közt 0.20% és 10.000-en alul 0.15%.

Szászországban az 1843 szept. 9-i törvényen alapuló hozadéki katasteri földadó volt mint egyetlen hozadéki adó, melyet az 1878-i rendezés kevésben változtatott meg. Adótétel volt a kat. hozadék 4%-a. Az 1921 okt. 7-i törvény ennek helyébe *telekértékadót* tett. Az évi adótétel a telekérték 3 ezreléke, melyhez a községek 150%-ig terjedhető pótdadót csatolhatnak. Ugyancsak telekértékadó a földadója *Thüringiának* is (1922 febr. 22. és 1924 dec. 2. törvények). Az adókulcs 1925 óta 3.6 ezreléke a telekértéknek. *Hessen* földadója 1924-ig *községi* katasteri hozadéki adó volt, melyhez az állam csapott hozzá bizonyos százaléknyi pótdadót. Az 1924 márc. 27-i költségvetési törvény hozott be országos vagyonértékadó-jellegű földadót. Progressiv 0.20—0.40% közti adókulccsal. (L. BRÄUER i. m. Hdb. der Staatsw. IV. kötet.) a többi német államok földadója u. o.) A Hitler-féle legújabb nemzeti szocialista átalakulás minden valószerűség szerint az adórendszerben is jelentékenyen fogja éreztetni hatását és a bejelentett földpolitikai reformok ugyancsak a földadóra is kihatással lesznek.

Angliában a már inkább dologi terhet képező land-tax mellett jövedelemadóval (income tax) róják meg a földből eredő jövedelmet.

Franciaország 1807 és 1850 közt készítettek földadókatasteret. Az 1790 dec. 1. és 1798 nov. 23-i törvény szerinti földadók a *felosztásos* rendszer alapján voltak kiróva. A földadókatasteret 1807—1850 közt készítették el hozadéki alapon, mely azonban időközben meglehetősen elavult. Az 1907. évi dec. 31. törvény a földbirtokok új értékbecslését rendelte el s ezt 1909—13 közt vitték keresztül. E becslésnél a birtokok valóságos, vagy fiktív *haszonbérértékét* vették (valeur locative normale) alapul, tehát a *valóságos földjáraadék nagyságát, nem pedig a föld teljes hozadékát*. A bérlőknek és a birtokokat saját maguk művelőknek az átlagos haszonbérarán felüli jövedelme az *impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole* c. adó alá esik az 1917 júl. 31. törvény szerint. Az 1914 márc. 29., 1924 márc. 22., 1925 júl. 13. és 1926 aug. 3. törvény rendelkeznek a modern francia földadóról. Kivétési alap a haszonbéri érték, melynek 20% százalékát közigazgatási és amortizációs költségekre leszámtják. Minden 20. évben katasteri revíziót kell eszközölni, nagy súlyt helyeznek a kat. nyilvántartásra is. Az 1923 aug. 3-i törvény általános revíziót rendelt el 1931-től számított hatállyal.

A francia földadó az ú.n. impôts cédulaires közé tartozik és ennek folytán bizonyos tekintetben a személyi szempontokat is figyelembe veszi. Így levonhatók az adósságok kamatai. Az adótétel 18%. A 10.000 francnál aluli jövedelmeknél az eltartott családtagok számának arányában százalékos leszámtások vannak. Így egy személynél 7½%, kettőnél 15, minden további családtagnál 5—10%, de a leszámtások összege nem lehet több 2000 francnál. (L. LEMCKE i. m.)

Austriában több régibb kísérlet után az 1817 dec. 3-i pátens alapján készítették el a földadókatasteret hozadéki alapon. Az 1869. évi május 24.

törvény, melyen alapult az új kataster elkészítése, az alaptörvénye az osztrák földadónak. Az adóalapul szolgáló értékösszegeket többször változtatták. Az 1922 január 1-i törvény a tartományokat kötelezte az adónak bizonyos mértékű emelésére illetőleg bizonyos összegű színvonalon tartására. Egyes tartományok progressiv adótarifát használnak. A földadó bevételei a tartományokat illetik. A tartományok viszont vagy a földadónak bizonyos hányadát engedik át a községeknek és kerületeknek, vagy pótdadó-kivetési joggal ruházzák fel azokat a földadó után. (V. ö. O. WITTSCHIEBEN : Das österr. Besteuerungssystem. Jena, 1928—30. II. 14, 165. l.)

Magyarország földadója hozadéki katasteri adó. Főforrásai az 1849 okt. 20. és 1850 márc. 4-i pátensek, az 1868 : XXX., 1875 : VII., 1886 : XXIX., 1909 : V., 1922 : XXI. törvénycikkek, illetőleg az 1927. évi 100. P. M. rendelettel kiadott *hivatalos összeállítás* és az 1927. 10.000. sz. végrehajtási utasítás. Adókulcs az ú. n. katasteri tiszta jövedelem (helyesebben átlagos katasteri hozadék) 25-5%-a volt. Ezt leszállították (1909 : V., 1929 : XXIII.) 20%-ra, majd ismét 25%-ra emelték fel.

Az osztrák, illetőleg a magyar földadórendszert vette át *Cseh-Szlovákia* melyet 1927-ben újonnan rendeztek. *Olaszországban* az 1886 márc. 1-i törvény rendelte el új földadókataster készítését, a számos régi katasteri munkálat helyébe. E törvény végrehajtása sok késedelemmel történt. A fascizmus ellenben az 1923 január 10. törvény alapján két év alatt keresztlvitte a kataster általános revízióját, majd új részletes felméréseket és művelési ág csoportosításokat s egyéb pótlásokat létesített.

A fascista Olaszország földadója hozadéki katasteri földadó, mely a *bérhozadékra*, tehát *tiszta földjáraadékra* (reddito dominicale) van kivétve, míg a mezőgazdasági *vállalati* jövedelem (reddito agrario) az ingóhozadéki adó alá esik. Az adókulcs 1917-ig nem volt egységes, számos kivétel, pótlék, levonás volt érvényben a különböző országrészek szerint, 1917 január 1-től pedig progressiv volt az adókulcs. Az 1924 júl. 16-i kir. dekrétum a katasteri tiszta hozadék 10%-ában állapította meg az adókulcsot. A községek pótdadót vehetnek ki a földadó alapján. (V. ö. G. FASOLIS : L'imposizione del reddito agrario i. m. — U. a. Der Staatshaushalt etc. Italiens Hdb. der Finanzw. III. 154. s köv. l.)

Lengyelország földadórendszere nehezen áttekinthető, mert a különböző országrészek szerint az orosz, a porosz, illetőleg az osztrák és magyar földadórendszereket vették át, melyeken ideiglenes változtatásokat tettek. Az egységesítés reformmunkálatai azonban útban vannak.

Romániának csak a Magyarországból és Ausztriából kihalított részein van földadókataster. A régi királyságban az átlagos bérösszegek szerint rótták ki a földadót, Bessarábiában pedig a területi egységek szerint. Az 1923 január 1-i törvény a földadónemek egységesítését rendelte el az állam egész területére nézve. A mai földadó francia mintára megalkotott hozadéki adó bizonyos személyi adóvonásokkal, melyet több részleges jövedelmi adó és egy általános jövedelmi adó egészíti ki. A földadó a régi romániai földadónak adóztatási módjait vette át nagy részben. A földadókataster — amely országrészekben t. i. megvan az — a hozadék céljaira szolgál, míg másutt az átlagos, illetőleg fiktív haszonbérösszegek szerint igazodnak. Az adó kulcsa a 4 évi átlagos haszonbér, illetőleg fiktív haszonbér bizonyos százaléka (12—14%) Külföldön lakó tulajdonosokra kétszeres adót vetnek ki. Az adózókkal való elbánásban sokszor politikai szempontok érvényesülnek.

Spanyolországban az 1845-i földadóreform felosztásos rendszerű egységes földadótípust létesített. Megbízható földadókataster. Eddig nem volt az országnak, azonban az 1917 szept. 10-i és 1924 febr. 16-i törvények modern katasterkészítést rendeltek el, az 1922 júl. 26-i törvény pedig bérleti jegyzékek készítését, melyeket a telekkönyvi hivatalok vezetnek. Az adó-

köteles hozadék megállapítása ott, ahol a katasterek még nem készültek el, egy különleges becslési jegyzék (ú. n. Amillarimiento) alapján történik, mely a birtokok kiterjedését, főbb sajátosságait, átlagos nyers hozadékát, bizonyos személyi viszonyokat hozzávetőlegesen megállapításban tartalmazza. (V. ö. J. GASCON Y MARIN: Der Staatshaushalt und Finanzsystem Spaniens. Hdb. der Finanzw. III. k. 407—418. 1.)

Oroszország cári földadórendszere háromféle földadóból állott: a nagybirtokokra kivetett *birtokadóból*, a *parasztbirtokok* és *telepesek* adójából, mely utóbbi a mezőgazdasági jellegű városi telepítéseket adóztatta meg. A *birtokadó* öt művelési ág és a birtok fekvése szerinti kerületek alapján állapította meg az adótételek egységeit. A parasztbirtokok adója felosztásos adó volt, melyet a községekre vetettek ki s a község osztotta el a parasztbirtokok között. Hasonló rendszerű volt a telepítések földadója is. A községek ezenkívül pótdadókat vetettek ki. Földadókataster nem volt és ma sincsen Oroszországban. Szovjet-országra a folyton fokozódó gazdasági nehézségek 1921 tavaszán az ú. n. új gazdasági politikát (N. E. P.) kényszerítették ki. A papírpénz elértéktelenedése és a természetben való csere- és naturálgazdálkodásra való berendezkedés folytán a szovjetkormány 1921 február 3-i rendeletével minden pénzbeli adóztatást eltörölt. Az államilag szabályozott termelés és termékelosztás azonban nem volt keresztülvihető. Ezért valamivel ösztönözni kellett a parasztságnak a termelésre irányuló akaratát, másrészt pedig az ipar teljesítőképességét. Ez volt a N. E. P. célja s ezért adták meg a parasztságnak a jogot, hogy a természetben való adójának lerovása után megmaradt termékfölöségeit szabadon eladhassa. Hasonló jogot adtak az ipari termelésnek is. Mihelyt azonban a szabadforgalom nagyobb teret nyert, nem térhettek ki az így keletkezett jövedelmeknek újból pénzben való közvetlen és közvetett megadóztatása elől sem. 1933-ban a természetben való adóztatásnak újra nagyobb teret engedtek különben.

Először igen egyszerű és kezdetleges ipari adót, majd később primitív fejadót (ú. n. általános polgári adót) vetettek ki, három osztályba sorozva a lakosságot. Ezután következett 1923-ban a „*mezőgazdasági egyetlen adó*“ behozatala. A még 1922 nov. 16-án elrendelt jövedelmi és vagyoni adóknak ezzel szemben inkább elvi, mint gyakorlati jelentőségük volt, mert ezeknek célja az ú. n. „*fáradtságnélküli*“ kereskedelmi vagy ipari jövedelmek megrovása volt. Emellett nagyszámú fogyasztási adót is alkottak, melyeknek hozadéka jóval felülmúlja az egyenes adóké. Az államosított ipari termelésnek folytonos növekedése mellett általában véve a közvetett adóztatás hozadékanak kell egyre jobban növekednie, minthogy a vállalati nyereség, mely az egyenes adók főtárgya a magántulajdon rendjében — az államot illeti meg. Ilyen viszonyok közt azonban az adó inkább csak elszámolási módja az ár-
elemeknek, illetőleg termelési költségeknek, mint jövedelemeloszlási ág.

Általában véve az adónak lényegesen eltérő a szerepe és különbözők a lehetőségei is a magántulajdon rendjében, mint egy kommunisztikus államban, ahol tulajdonképpen ellentmondást jelent az adó fogalma a kommunizmus rendjével. Több különféle kísérletezés után, mint láttuk, 1924-ben a parasztbirtokokra ú. n. *mezőgazdasági egyetlen adót* róttak, mely a természetben való adózás helyébe lépett. A földművelő parasztságnak ugyanis a neki meghagyott létminimumon felül minden termékét a köz javára kellett átadnia. E rendszer csődje után léptek a természetben való adózás terére. Ez a természetben való mezőgazdasági adó meglehetősen bonyolult volt, mert 13 különböző adóból állott 18 termékre vonatkozóan. Az 1923 ápr. 30 és 1925 május 7-i dekrétumok ez utóbbinak helyébe léptették a *mezőgazdasági egyetlen adót*. Ez az adó vegyüléke a tárgyi és személyi adónak. Földadókataster híján meglehetősen bonyolult ismertetőjelek alapján vetik ki azt bizonyos meglehetősen fiktív átlagos számítások szerint. A 9 zónára osztott adóterületeken s a különböző termékeny-

ségű vidékeken különböző adótételek. A személyi viszonyokat bizonyos mértékig szintén figyelembe veszik stb. Ettől az adótól élesen külön van választva az ú. n. földjáradékadó, melyet az előbb említett mezőgazdasági adó alá nem eső területekre vetnek ki. Ez tehát csak a városok határain belül, vagy a szabadforgalomban levő telkekre vonatkozik, akár művelés alatt állanak, akár nem. Ennek az adónak kimondott célja az 1923 nov. 12-i dekrétum szerint „a földjáradéknak az állam által való elvonása“. Tehát kommunisztikus doktrinár alapon áll. Ehhez az adóhoz aztán még a községek javára kivetett kiegészítő adó járul.

Az 1927 ápril 2-i új mezőgazdasági adótörvénynek célja volt végleges adóztatási módot állapítani meg. A törvény minden mezőgazdasági foglalkozású népességre, a kollektív gazdaságokra (kartellek, községek, szövethozások) és az állami szovjetgazdaságokra egyaránt kiterjed.

Az 1923-i földjáradéktörvényen is azóta több változtatás történt. Így egy 1927-i törvény a „földjáradék bevonását“ a helyi hatóságoknak engedte át s ezzel helyi adóvá tette a földjáradékadót. (V. ö. HAENSEL: Die Finanz. und Steuerverfassung der U. S. S. R. 14—27, 125—145. l.) A szovjetgazdasági rendszer változásai mellett természetesen az adóztatásnak kísérletező jellegével továbbra is számolni kell.

Kína földadójáról már Kr. e. 2000 évvel tudunk. A legutóbbi mandzsu dinasztia alatt, illetőleg a Kr. u. XVII. század közepétől kezdve kimerítő földadókatastrert készítettek. Az 1713-ban megállapított normál adótételek e dinasztia bukásáig (1911) megmaradtak. A földadó két részből: egy pénzbeli és egy természetbeli adóból állott. A XIX. század második felében a legtöbb tartomány természetbeli adóját pénzbelire változtatták át. A XX. század elején beállott pénzügyi nehézségek és egyéb zavarok hatása alatt a régi egységes földadó különféle részleges adókra és pótagókra hullott szét, melyet az 1912-ben megalakult köztársaság egyesített ismét egyöntetű adóvá, amelyhez a tartományok 30%-nyi pótagót csatolhattak. 1914-ben a birodalom újból való katasteri felmérését rendelték el. A beálló zavarok folytán azonban a keresztülvitel csakhamar megakadt. A kínai földadó minden elmaradottsága dacára ma is egyike a legfontosabb állami bevételeknek. (V. ö. GRÄUER u. o.)

Japánnak is az ősidőkbe visszanyúló földadórendszere volt. Ma modern katasteri földadója van, mely alakjára nézve értékkatasteri adó (telekértékadó), valójában azonban a hozadék megbecslésén alapul. A részletes parcellakatastrert művelési ágak, minőségi osztályok és pontos felmérés szerint 1873 és 1881 közt készítették el. Az 1884 márc. 15-i törvényen alapul a jelenlegi földadó, melyet az 1924 ápr. 1. törvény helyezett újabb alapokra. Az országot földrajzi helyzetének megfelelően osztották be katasteri kerületekre a földek megbecslése szempontjából. A becslés bizonyos mintatelkekkel való összehasonlítás szerint történt. A katasteri tiszta hozadékot akként állapítják meg, hogy a becslés szerinti hozadékból levonnak 15%-ot vetőmag és trágyázás költségeire és 4%-ot közterhekre. Az így megállapított tiszta hozadékot bizonyos kamatlábnak (4—7%, legtöbbször 5%-nak) megfelelően tőkésítik. Az ily módon tőkésített tiszta hozadék, mint telekérték az adókiadás alapja. Megfelelő nyilvántartás, a földjavítások után 20 év múltán történő új osztályozás stb. egészítik ki természetesen a katasteri rendszert. Terméketlen területek termővé tételénél, elemi csapásoknál, lecsapolásoknál jelentékeny kedvezmények. Az adókulcs építésre szánt telkeknél az említett módon, t. i. a hozadékok megbecslése alapján kiszámított telekértéknek 2,5%-a, szántó és rizsföldeknél 4,5%, egyéb telkeknél 5½%. Ezt az óriási arányú földadót természetesen a sűrűn lakott országban is csak úgy lehet elviselni, hogy a katasteri telekértékek messze alulmaradnak ma már a valóságos értéken. Hokkajdo területén mérsékelt adótételek és néhány szigeten különleges szabályok vannak a földadóra vonatkozólag. (V. ö. MASAO KAMBE i. m. 15—20. l.)

Ausztrália földadójának mintatipusa Viktória államnak 1877-ből származó földadója volt, melyet a többi államok és a Commonwealth is utánoztak. Ez a földadó a személyi és tárgyi adóztatás szempontjait elegyíti és tulajdonképpen egy különleges vagyoni adónak (t. i. az Ausztráliában legfontosabb vagyontárgynak megadóztatási) céljait szolgálja. Az általános jövedelmi adó meghonosítása óta a telekértékadó (földadónak) a jövedelmi adóval való szerves kapcsolata a jellemző. Az ausztráliai földadónak tehát telekértékadó jellege van erősen progressiv tételekkel. Kialakulására főleg a legújabb időközön többé-kevésbé többségben levő socialista pártok birtokpolitikája volt befolyással. Ily telekértékadó van Viktória államban 1877, Dél-Ausztráliában 1884, Újdél-Walesben 1888 (megreformálva 1905), Tasmaniában 1888 (illetőleg megreformálva 1910, Nyugat-Ausztráliában 1907 (járulékos adójával (1920), a Commonwealthben 1910 és Queenslandben 1916 óta. Adókiivetési alap a telekérték, amelynek főleg a forgalmi értéket veszik. Csak Viktóriában számítják ki a telekértéket a megbecsült hozadéki érték tőkésítése alapján, 4 minőségi osztályba sorozva. A személyi adóztatás szempontjainak bevitelét (a jövedelmi adók analogiájára) mutatják a létminimum figyelembevétele és a progressiv adókulcs. A létminimum figyelembevétele vagy abban áll, hogy csak egy bizonyos értékhatáron túl következik be a teljes mértékben való megadóztatás, vagy abban, hogy bizonyos tételek levonását engedik meg (exemption) az adóköteles telekértékből. Egyes államokban (Viktória, Új Dél-Wales, Dél- és Nyugat-Ausztrália) az adókulcs arányos, de különböző adómentesítések és levonható tételek folytán közvetett progressivitás áll elő. Más államokban (Queenslandben, Tasmaniában) és a Commonwealthnél közvetlenül fokozott (progressiv) az adókulcs. Az adófokozás, illetőleg az adótarifa megállapítása gyakran elég komplikált számítási schémák szerint történik. Queenslandben, Dél- és Nyugat-Ausztráliában ezenkívül (a jövedelmi adó mintájára) még járulékos adót (Super-Tax) is vetnek ki az eredeti földadón kívül. (V. ö. BRÄUER i. m. 1242—1269.)

XVIII. FEJEZET.

Az épületadó, illetőleg házadó.

IRODALOM: *A hozadéki adóknál felhozott irodalmi utaláson kívül l.:*
 L. v. STEIN: Finanzwissenschaft. 3. kiad. II. 2. Abt. 107—128. — A. WAGNER: Finanzwissenschaft. III. k. 256. és köv., 461. és köv. l. — SCHÄFFLE i. m. 173. l. — M. v. HECKEL: i. m. 275. s köv. l. — U. a. Gebäudesteuer. Wörterb. d. Volksw. III. kiad. 962. s köv. l. — U. a. Die Reform der Gebäudesteuer in Frankreich Finanzarchiv 1891. — EHEBERG: Gebäudesteuer Hdw. der Staatsw. IV. köt. 1927. 597—616. l. — SODOFFSKY: Ein Beitrag zur Häuser und Realitätenbesteuerung. Jb. für vergl. Rechtsw. und Volkswirtschaftslehre. 5. évf. — U. a. Materialien zur Gebäude, sowie Gebäude und Grundbesteuerung. Leipzig, 1914. — U. a. Bibliografie der Immobilien- und Gemeindebesteuerung. St. Petersburg, 1901. — LOTZ i. m. 312—326. — MARISKA i. m. 218. — FÖLDES i. m. — ANDRÁAE i. m. 226. — W. VOCKE: Über Häusersteuer mit bes. Rücksicht auf Bayern. Zeitsch. der ges. Staatsw. 1875. — TR. W. GAUSS: Die Gebäudesteuer in Preussen etc. 1917. 4. kiad. — RÖTTINGER: Über die Grundfragen des Gemeindesteuerwesens etc. der Grund- und Hausbesitzsteuer. 1918. — FR. SILLER: Die Hauszinssteuer. Berlin, 1927. — Die Hauszinssteuer und Grundvermögensteuer Berlin. Elsner 1927. — FRITZ KARL MANN: Deutsche Finanzwirtschaft. Jena, Fischer. 1929. — E. PROHASEL: Die Grund- und

Gebäudebesteuerung der deutschen Einzelstaaten. Jena, 1929. — GERLOFF : Der Finanzausgleich. Hdbuch der Finanzw. Tübingen. II. köt. 338. s köv. l. — MÁRFFY E. i. m. 187. — BAROSS GÉZA : Házadó. Közg. Lexikon. I. 819—823. l. — KÖRÖSI J. : Adótanulmányok. Budapest, 1877. — JAKAB LÁSZLÓ, CSULAK E. és PILISY L. : Házadó. Budapest, Tébe. 1927. — E. R. A. SELIGMAN : i. m. Német kiad. (Die Lehre v. d. Steuerüberwälzung.) Jena, 1927. 263—310. — W. VOCKE : Geschichte der brit. Steuern. — DOWELL : History of Taxation and Taxes. 1884. 4. köt. — *Report of the Commissioners of His Majesty's Inland Revenue etc.* London, 1913. 69. és köv. l. — *Report of the Committee of National Debt and Taxation (Rep. of the Royal Comm. on the Income Tax)* 1927. — A. MACAIGNE : Code pratique des impôts. Paris, 1921. — P. LEROY BEAULIEU : i. m. 7. kiad. I. k. Paris, 1906. 437. s köv. l. — L. SAY : Dictionnaire des finances. Vonatkozó cikkek. — G. BONNET : Les Finances de la France. Paris, 1921. — J. CAILLAUX : Les impôts directs. 1903. — ALLIX-LECLERCLÉ : L'impôt sur le revenu etc. Paris, 1926. — L. BOCQUET : L'impôt sur le revenu cédulaire et général. Paris, 1926. 3. kiad. — *Notions élémentaires sur les impôts directs.* Paris, 1922. A francia pénzügymin. kiadása. — ROSIER : *Traité théorique de la législation fiscale.* Paris, 1926. — Lásd ezenkívül különösen az új kiadmányokra vonatkozóan a Schanz-féle Finanzarchiv évenként összeállított bibliografiáját, valamint a Handbuch der Finanzw. (Mohr, Tübingen, 1929.) III. kötetét az egyes főbb államok pénzügyi és adórendszerére nézve.

1. Ha a hozadéki adókhöz sorozott adók főtipusai (föld-, ház-, tőkekamat-, ipari, vagy kereseti-, munkabéradó) között elhagyjuk a földadót, akkor bizonyos kimagyarázásra van szükség az alapulvett „hozadék“ fogalmának a szempontjából.

A háznak, a munkának, a tőkének ugyanis nem lehet olyan valóságos és természetes hozadéka, mint a földnek. A hozadék — ismételjük — technikai kategória. A földnek technikai hozadéka a termés. A háznak ilyen technikai hozadéka nincs. A házat használjuk, lakjuk, de a ház új javakat technikai értelemben nem ad. A házaknál tehát, ha hozadékról beszélünk, a hozadékot nem vehetjük olyan értelemben mint a földét.

Az ipari vagy kereseti adónál még könnyebb a technikai „hozadék“ fogalmának megmentése egyes kereseti ágakban. Az ipari, gyári, a kézműves üzemek ugyanis technikai értelemben is hoznak létre egy bizonyos, új, tehát évi többletként belépő jószágmennyiséget, melyet az ő hozadékuknak tekinthetünk. A tőke már legfeljebb jogi értelemben vett új pénzösszeget, — vagyis fizetéshatalmi mennyiséget nyújt évente. Ugyan ilyenféle „hozadékuk“ van az úgynevezett szabadkereseti szellemibb foglalkozásoknak (ügyvéd, orvos, író stb.). A házak, az épületek pedig *használatot* nyújtanak voltaképpen, *amelyért* természetesen „ellenértéket“ szerezhethetünk.

És mégis helyesnek és fontosnak kell tartanunk a hozadéki adók kategóriáját, habár a hozadék fogalmát ezeknél a pénz-

ügytan szempontjából kell megmagyaráznunk. Az a kérdés tehát, hogy hol állunk szemben *hozadéki* adókkal? A kérdés nemcsak elméleti, hanem gyakorlati fontosságú is azoknál az előnyöknél és hátrányoknál fogva, amelyek a hozadéki adókkal járnak.

Különösen a jövedelmi, a személyi adókkal szemben való elhatárolásnál van szükségünk — ismételjük — nemcsak elméleti, hanem adóigazgatási tekintetben is a „hozadék“, mint adótárgy fogalmának elhatárolására. Hol állunk szemben tehát (pénzügytani értelemben) hozadékkal? *Ott, ahol valamely különálló és a személyes jövedelemtől elválasztott, vagy annak keretében különállóan megállapítható bevételmennyiséggel van dolgunk.* Ez a különálló bevételmennyiség jelentkezik a hozadéki adó tárgyaként. Még pedig jelentkezik az ilyen hozadéki adótárgyként akár úgy, mint valamely technikai értelemben vett üzemhozadék „pénzértéke“ (például egy mezőgazdasági, ipari vagy gyári üzem hozadéka). Akár úgy, mint valamely tartós használatot engedő tárgynak, vagy berendezésnek használata fejében fizetett összegekből elért bevétel (például a házadó szempontjából a házbérekéből elért bevételeket tekintjük adótárgyként szereplő „hozadéknak“, vagy a saját használatban álló házaknál azt a fictiv összeget, amelyet házbér alakjában el lehetne érni bevételként). Jelentkezik továbbá a „hozadék“ egyszerűen valamely foglalkozás, vagy munkakör folytán elért és más bevételektől elkülönített bevételmennyiségben. Igen természetes, hogy minél kizárólagosabb bevétel valamely adóalanynál az ő személyes keresetének a hozadéka, annál inkább esik az gyakorlatilag egybe az illetőnek a személyes jövedelmével.

A házadónál az adótárgy ekként a házak használata fejében elért bevételmennyiség. Ez tehát az a „hozadék“, mely a hozadéki adó gyanánt megalkotott házadónak a tárgya, mely ismét lehet *nyers*, vagy *tiszta* hozadék aszerint, amint az összes bevétel, vagy pedig a költségek, adók, terhek, szóval bizonyos tételek leszámítása után megállapított évi bevétel szolgál adótárgyul.

A tulajdonos, vagy birtokos saját használatban lévő házakat is lehet bizonyos fictióval ugyanolyan jellegű házadóval, tehát hozadéki adóval megróni, mint a bérbeadott házakat, ha bizonyos támaszpontok segítségével megállapítjuk, hogy mit hoznának az illető bérbe nem adott házak, ha bérbe volnának

adva és ezt a fictiv összeget tesszük meg adótárgynak. Kétségtelen dolog, hogy a saját használatban levő házak után fizetett adónak jövedelemeloszlásbeli hatása, átháríthatósága és egyéb vonatkozásai több tekintetben eltérhetnek a házbéradó hatásától. A tulajdonképeni hozadéki adó gyanánt megvalósított házadótól ugyancsak lényegesen különböző jellegű és hatású adónemnek kell tekintenünk azokat az adókat, amelyek a házakat, illetőleg a házak használatát a másik oldalról — tehát nem a hozadék, vagyis residuum oldaláról —, hanem a használatmennyiséget kifejezésre hozó költségek oldaláról ragadják meg adótárgyként. Ilyen például az úgynevezett *lakásadó*, mely nem a házbérbevétel élvező háztulajdonosra, hanem a házbért, mint kiadást fizető lakóra van kiróva. Ez a fogyasztási (illetőleg használati) adónak tekintett adófajta tehát a residuum-adó jellegű házadóval, mint hozadéki adóval szemben az ár-adó természetével bír.

2. A házadónál, tehát mint hozadéki adónál az adótárgy: a házaknak a fenti értelemben kimagyarázott hozadéka.

Mikor alkalmasak tehát a házak arra, hogy ilyen hozadéki adó tárgyaül szolgáljanak? Akkor, ha a házak ilyen önálló, illetőleg a tulajdonosok személyes jövedelmei körében önállóan megállapítható bevételmennyiségeket szolgáltatnak. Ez pedig leginkább az önállóan *bérbeadott* házaknál, épületeknél, illetőleg épülethelyiségeknél forog fenn elsősorban. Akkor tehát, amikor valamely épület, ház, vagy helyiség bérbeadása — legalább is az adóztatás szempontjából — bizonyos haszonhajtó üzemnek tekinthető, amelyből *önálló bevételmennyiség* (— vagyis hozadéki adótárgy —) származik.

Ezzel a megállapítással nagyjában eldöntöttük azt a kérdést is, hogy milyen épületek, illetőleg épülethelyiségek *nem* alkalmasak a hozadéki adó alakjában megvalósított épület-, illetőleg házadó céljaira? Azok tudniillik, amelyek ilyen önálló, vagy önállóvá elkülöníthető, vagy legalább is kiszámítható bevétel nem nyújtanak, hanem amelyeknek a haszna egybeolvad valamely üzem, vagy foglalkozás hasznával. Így például a különleges ipari, mezőgazdasági üzemi célokra szolgáló épületeket célszerűbben és igazságosabban az illető üzemekre kivetett adó keretében kell és lehet számításba venni, főleg azért, mert ezek a különleges üzem keretébe tartozó épületek nem nyújtanak a fenti értelemben megtárgyalt önálló bevételmennyiséget, vagyis hozadéki adótárgy megállapítására alkal-

mas külön bevételmennyiséget. Tehát a házakból és épületekből elérhető külön bevételmennyiség szempontja az, amely pénzügytani tekintetben valamely épületet az épületadóra (házadóra), mint hozadéki adóra alkalmassá tesz. A gyakorlati életben pedig a legtöbb esetben aszerint lehet eldönteni ezt a kérdést, hogy vajjon *bérbe van-e adva* bizonyos épület, vagy helyiség, *bérbe lehetne-e azt adni*, képvisel-e tehát bizonyos „bérértéket“? stb., stb. Ezért a bérbeadásra alkalmas lakások, vagy ilyen bérbeadható lakás céljaira alkalmas egyéb helyiségek, irodák, hivatali vagy reprezentatív lokalitások való arra, hogy hozadéki adó értelmében vett épület-, illetőleg házadóval rójjuk meg. Nem alkalmasak ellenben, vagy csak sokkal kevésbé arra való ellenben a különleges üzemtechnikai célokat szolgáló és építésű épületek, istállók, aklok, speciális anyagraktáraknak épült helyiségek, színek, pajták, magtárak, műhelyek, cseléd- és munkáslakások stb., stb. A cseléd- és munkáslakások főleg akkor nem alkothatnak önálló házadó-tárgyat, amikor a mezőgazdasági, vagy ipari üzem tulajdonosa nem valamely házbér megváltása, vagy az alkalmazott részéről való elengedése fejében adja alkalmazottainak ezeket a lakásokat. Amikor tehát nem lehet szó valamely különbevételnek, mint hozadéki adóalapnak elvonásáról a kincstárral szemben, hanem amikor szokás szerint és az üzemi kiadásokkal és használatokkal egybeforrott, vagyis az üzemenettel velejáró költség a természetbeli lakások adása az alkalmazottak részére. Ilyen esetben bizonyos tisztviselői lakásokról is mondhatjuk ezt. Ott tudniillik, ahol a lakás használatának üzemi költségei jellege domborodik ki túlnyomóan.

3. A házadó és épületadó kivetési módjai⁵⁹ közül a *házbéradó*, illetőleg az épületbér-adó az, amely leginkább felel meg a hozadéki adó típusának. Ilyen gyanánt szerepelt, vagy szerepel a porosz, az osztrák, a magyar házbéradó. A házadónak ezzel a fajtájával lehet egyszersmind a legjelentékenyebb bevételekre szert tenni a tapasztalat szerint. Az adótárgy itt a házak évi bérhozadéka. A nyers bérbevételből természetesen le kell számítani bizonyos tételeket, hogy reális „hozadékszámítást“ csinálhassunk adózási szempontból is. Így a fenntartási költségeket, a házak elavulásával együttjáró bizonyos érték-

⁵⁹ Lásd MARISKA i. m. 218 s köv. l. — HECKEL i. m. 275. — LOTZ i. m. 314. s köv. l. — BRÄUER i. m. 23—32.

esökkenési százalékot, a házra bekebelezett jelzálogos terhek tényleg fizetett kamatait és a házra magán a házadón kívül nehezedő adókat és közterheket. Más kérdés azután, hogy a konkrét házadótörvények ezeket a már adóelvi szempontból is szükséges levonásokat az adóalapból valóban engedik-e?

Ha az adóköteles házbérhozádeket nagyon magasán állapítjuk meg adóalap gyanánt, mert nem engedjük meg belőle a fentemlített levonások megtételét, az adóforrás erejéhez viszonyítva túl magas adóztatás veszélye fenyeget. Még inkább áll ez akkor természetesen, ha maga az adószázalék igen magas (például a „hozádek“ 30—40 százaléka). Igen magas adókulcs és az elvileg levonandó tételek levonásának meg nem engedése, vagy csak csekély mértékű beszámítása pedig a tényleges adóterhet a valóságban még fokozza. Az ilyen túlságosan erős házmegadóztatásnak azután különféle kedvezőtlen következményei lehetnek, amelyek között nem a legutolsó az, hogy az ilyen túlságosan nagy adóztatás visszariaszt az építkezésektől, úgyhogy csakis hosszú házadómentességek nyújtásával lehet azok megindulására számítani.⁶⁰

A házbéradó mellé párhuzamos adót kell állítani a bérbe nem adott épületek számára, vagy pedig azokra is ki kell terjeszteni a házbéradót bizonyos bérérték, hozadéki érték analogiájának megállapításával.

Az úgynevezett *házosztályadó* a házak terjedelméből, építési módjából, fekvéséből stb. indul ki. Ezek alapján sorozzák osztályokba a különböző épületeket. Az egyes osztálybeli típusokra kivetett adó tételei azután községenként, vagy a községek bizonyos előnyösebb, vagy kevésbé előnyös területei szerint is változhatnak.

A házosztályadó szerepelhet a házbéradó kiegészítő adójaként a bérbe nem adott, illetőleg magánhasználati házak számára. *Egyetlen* házadó fajta gyanánt kevésbé ajánlható.

⁶⁰ Ezek a hosszú adómentességek sokszor igazságtalan versenyt támasztanak a régiebb épületekkel szemben és egyrészt nagy bőkezűséget, másrészt túladóztatást támasztanak. Szerencsésebb megoldásnak látszik a két ellentétet mérsékelt házadó tételekkel áthidalni, melyet egyaránt viseljen mindenik és a közönség lakásigényeinek fejlődésétől várni az új építkezések és átalakítások utáni keresletet. Lehetséges azonban, hogy — különösen pangó és stagnáló viszonyok között — végső eszközként mégis csak a nagy adómentességek nyújtása bizonyul eléggé hatásosnak az építkezések megindítására.

A házosztályadó főleg Poroszországban, Ausztriában és Magyarországon fejlődött ki, illetőleg szerepelt hosszabb ideig.

A *telek nagysága, fekvése és értéke* alapján kivetett házadó szintén egyik adómeghatározási fajta lehet. Ilyenféle adónemek példái az 1881 május 19-i bajor törvény által behozott s a házbéradó alá nem eső épületre rótt adó, valamint az 1890 augusztus 8-i francia törvénnyel modernizált és házadó katasterekre alapított épülettelekadó. A bajor példában a beépített telek területének bizonyos egységére kivetett adótétel a kiindulási pont. Ekként minden beépített területegységre nézve bizonyos kiindulási alapul szolgáló adóköteles hozadéki összeget állapítanak meg. Ezt a hozadéki összeget szorozzák meg a beépített telek területmértékével s ebből a szorzatból áll elő az adótárgy gyanánt megállapított adóköteles hozadék.

Ennek az adónak logikai továbbképzéseként lehet venni az *épület köbtartalma alapján* kivetett adóztatást.

Az úgynevezett *ajtó- és ablakadó*, mely Franciaország és egyes latin államok tipikus adófajtája, de Angliában, sőt Hollandiában is sokáig fennállott az adókivetés kényelmes volta indokolta. Túlhajtásának hátrányai mutatkozhatnak abban, hogy egészségtelen, levegőt és világosságot elzáró építkezésekhez vezethet épúgy, mint a köbtartalom alapján kivetett súlyos épületadók alacsony és ugyancsak nem hygienikus lakrészek építéséhez.

A *házak forgalmi értéke* szerint (épületértékadó) is ki lehet vetni a házadót. Több igazságtalanságra vezet a gyakorlatban, mint a hozadéki adónak jobban megfelelő házbéradó. A forgalmi érték ugyanis — különösen tényleg forgalom tárgyát nem képező épületeknél — sokkal kevésbé megbízható ismertetőjel a házakban rejlő adóforrás erejének a megállapítására és kihasználására, mint a hozadék. Más lapra tartozik azonban az olyan épületértékadó, amelynél nem a forgalmi, hanem az úgynevezett hozadéki érték az adókiszámítás alapja.

A házak forgalmi értékének adótárgyul vétele akkor jogosult, amikor valósággal forgalomba is kerülnek azok. Ezt az adófajtát azonban a forgalmi adók sorában kell figyelembe venni és kihasználni. Tehát az ár-adók között, míg a házaknak a hozadéki adók stíljében és azok célzatával való megadóztatása a házadónak residuum-adóként való megalkotását javasolja.

Meg lehet azonkívül adóztatni a házakat nemcsak a hozadéki, hanem a személyes jövedelemadók keretében, valamint lakásadó formájában is. Részint a tulajdonos, részint az adós által fizetendő adóra példa az angol Inhabited Houses Tax.

A most említett épületadó-kivetési módokkal szemben primitivebb viszonyok közé tartozó épületadófajtáknak tekintetjük a *tűzhelyek* szerint való megadóztatást, az úgynevezett *füst*-adókat, amelyek a középkoron át számos államban megvoltak valamely formában, többnyire mint aféle paraszt, vagy jobbágyadók. Még egyszerűbb és egyszerűségükben egyöntetű viszonyokat tételez fel az olyan *egységes adótétellel* kivetett ház-, vagy épületadó, mely minden házat, illetőleg épületet ugyanazzal az adótétellel adóztat meg. A ház- és épületadó rendkívüli közgazdasági és pénzügyi jelentőségénél fogva fontos követelménye a modern adóigazgatásnak a megfelelő *épületadó-kataszter*. Megkönnyíti, meggyorsítja, egyenletesebbé, biztosabbá és igazságosabbá teszi az adókivetést, egyedül biztosítja az adótárgyak kellő áttekintését és a megfelelő előírányzat elkészítését a várható eredmények dolgában. Elkészítése jóval könnyebb feladat mint a földadókataszteré. A házak hozadéki értékét jóval könnyebb meghatározni a házbérek, illetőleg a hasonló terjedelmű és minőségű lakásokért fizetni szokott házbérek alapján, mint a földét. A forgalmi és előállítási érték meghatározására is könnyebben találni rendszerint támaszpontokat. Az épületadó-kataszter is lehet úgy *hozadéki*, mint *értékkataszter*. Az előbbi a házak hozadéki (bér-) értékét, az utóbbi főleg a forgalmi értéket van hivatva számon tartani. Adóigazgatás szempontjából jobb és többetmondó az épületadó szempontjából is a hozadéki kataszter, mert a házak hozadéka gyakrabbi és általánosabb adóforrás, mint forgalmi értékük, helyesebben eladási árak. Célszerű lehet azonban a ház- és épületadónál a forgalmi érték bizonyos támasztópontjait is hozzávenni a hozadéki érték meghatározásának támasztópontjaihoz, főleg a bérebe nem adott, vidéki házak, valamint nem lakás céljára használt egyéb üzemi, gazdasági stb. épületek adóforrásbeli jelentőségének megállapíthatása végett.

4. A házadó *átháríthatósága* egyrészt a házadó kivetési módjától, de sokkal inkább és sokkal általánosabban annak nagyságától és a gazdasági konjunktúráktól függ. Alakjánál

fogva általában véve a házbéradó látszik a legkönnyebben átháríthatónak. A legegyszerűbb dolog volna a házbéradó tételével emelni a házbért. A valóságban azonban ez többnyire csak az enyhe házbéradónál sikerülhet. A súlyos házbéradót (amikor például az a nyers hozadék 20, 30, 40 százalékára megy fel akár egyedül, akár más közterhekkkel kapcsolatban) már alig, vagy csak kismérvben lehet áthárítani. Egyszerűen megbukik annak átháríthatósága a lakók túlnyomórészeinek fizetési képességén. Bizonyos széles rétegű munkás- és hivatalnok-kategóriák átlagjövedelmei ugyanis meglehetősen szigorúan körülhatárolják a jövedelmek lakásbérre fordítható részeit. A házosztályadó átháríthatósága, ha tudniillik a birtokos maga lakja a házat, — már csak igen közvetett lehet. A terület és köbtartalom alapján kivetett házadók átháríthatóságának szempontjai hasonlóak a házbéradóéhoz, hiszen ennek tulajdonképpen egyik fajtáját alkotják. A házérték-adó (ha tudniillik nem a házak adásvétele alkalmával fizetik azt forgalmi adóként) átháríthatóságának esélyei is idetartoznak. Mindezeknél az adóknál a residuum-adók átháríthatóságának körülményeit kell általában szem előtt tartanunk, mert a tulajdonos valamely bevételi residuumának megadóztatásáról és *ennek* az adónak az áthárításáról van közelebbről szó.

Lényegesen más körülmények szerint alakulhat a házadó olyan típusainak az átháríthatósága, ahol a lakó viseli az adót. Ez a kérdés (például az úgynevezett lakásadó, esetleg az ajtó- és ablakadó) különösen ott aktuális, ahol az adóviselő a tulajdonostól különböző személy. Ezeknél az adófajtáknál a fogyasztási, forgalmi, szóval az *ár-adók* átháríthatóságának körülményei jönnek elsősorban figyelembe.

Általában véve az adó súlyos, vagy kevésbé súlyos voltán kívül a házkonjunktúrák helyzetei (például nagy, vagy kis kereslet a házak és lakások után) befolyásolják az átháríthatóság mennyiségbeli arányait. Figyelembe kell vennünk, hogy a hozadéki (residuális) adójellegű épület-, illetőleg házadó áthárítása ellenkező irányban halad a fogyasztási (ár-) adó jellegű házadó áthárításával. Az előbbit megélhetési költség-többlet formájában hárítja a tulajdonos a lakóra (fogyasztóra). Az utóbbinak az áthárítását, amennyiben az sikerül, a lakó (fogyasztó) a házból folyó jövedelem kisebbitése jellegével érezteti a tulajdonossal. Különböző idők és különböző irányú konjunktúrák mellett sikerülhet akár az egyik, akár a

másik irányban való áthárítás. Szélesebb társadalmi rétegeket érint a házadóáthárítás, ha az életköltségek növelése formájában, tehát a háztulajdonostól a lakókra történik, mintha megfordítva, a lakók csökkentik a háztulajdonosok jövedelmeit. Általában véve az utóbbi irányú áthárítás lehetősége látszik — caeteris paribus, tudniillik a házak, illetőleg lakások után való változatlan kereslet feltételezése mellett — a valószínűbbnek a modern gazdasági életben, annál a körülménynél fogva, hogy modern viszonyok között, — mint jeleztük — a lakosság nagy többségének (főleg a bérből és fizetésből élőknek) jövedelmi viszonyai elég szigorúan körülhatárolják a jövedelmek házbérre fordítható részét. Ezt a házbérre fordítható tömegjövedelmi kvótát tehát sokkal nehezebb a háztulajdonos által áthárítani akart részlettel megnagyobbítani, mint annak — különben is nehéz — megnagyobbítását elhárítani a kisebb házbér kiharcolásával, vagy a lakásadónak betudásával a házbérbe. A házak, illetve lakások után való keresletnek erősödése természetesen a residuum-adó jellegű ház, illetőleg lakás-adók átháríthatóságának növeli az esélyeit, a kínálatnak növekedése pedig az ár-adó jellegű ház- és lakásadókét.

A házadó jelentősége annál nagyobb, minél nagyobb részét teszi ki a nemzeti jövedelemnek a házak hozadéka. Tehát minél szélesebb néprétegek fordítják jövedelmeiknek minél nagyobb részét házbérek fizetésére. Mondanunk sem kell, hogy ennek folytán a modern nagyvárosok fejlődésének és virágzásának korában válnak a házak és épületek különösen fontos és nagy közbevételeket eredményező adóforrássá, akár külön, akár önálló adónak tárgyai azok és pedig nemesak a szorosán vett állami adónak, hanem a modern községi adónak formájában is. Ezért a házadó mint hozadéki adó éppen modern viszonyok között az egyik igen nagyjelentőségű, sőt adott viszonyok között jelentőségben nagyon is előljáró residuum-adófajta, melyre a modern adóztatásnak kiváló gondot kell fordítania úgy megalkotásának, mint reformálásának és a helyes típusnak megválasztása szempontjából.

A házbér a mai jövedelemeloszlásban még mindig növekvő jelentőségű és eddig éppen e jelentőségéhez mértén kéllően nem értékelt jövedelemág. Akár abból a szempontból, hogy a modern nemzeti vagyonok egyik legnagyobb értékösszegű tárgyának hozadékát alkotja, akár abból a szempont-

ból, hogy a mai társadalom tagjai túlnyomórészének egyik legnevezetesebb létfenntartási költségkvótáját teszi az ki. Úgyis mint jövedelmi residuum, úgyis mint költségelem.

Éppen ezért a régi sablonok nem elegendők többé egy helyes házbéradó- politikához és sok tekintetben jogosult dolog a korral, igényekkel és a modern városfejlődéssel együtt haladó öntudatos modern házadópolitikát hangoztatni és követelni. Ennek keretében követelmények gyanánt állíthatjuk még oda, a ház- és épületadónak olyan kialakítását, mely *a*) biztosítja az *adóforrást* és megvédi azt az elpusztítás ellen, emellett *b*) biztosítja a kellő mennyiségű és minőségű épülettermelést (új építkezéseket), *c*) jó és részletes ház- és épületadó-katasztereket valósít meg, *d*) társadalomfenntartó és közgazdasági szempontból is súlyt helyez a modern városi polgárságnak a háztulajdonban gyökerező létérdekeire, mert a gazdaságilag is a háztulajdon virágzása alkalmas arra, hogy a városi lakosság körében egy anyagilag független társadalmi rétegnek létalapját biztosítsa.

A közjogi járadékoknak az a kvótája, mely adó és egyéb közterhek alakjában a házakra nehezedik a mai jövedelemeloszlásban — különösen a nagyobb városok népességét illetően — igen jelentékeny. Éppen azért a modern házak és épületek hozadékainak és tulajdonosaik jövedelmének adóiban fontos socialpolitikai és községpolitikai eszközt is tart kezében a Közület. Ennek az eszköznek szerencsés vagy elhibázott felhasználásától és megalkotási módjától nemcsak széles néprétegeknek jelentékeny érdekei függenek, hanem nagyjelentőségű termelési és kereseti ágaknak (például építőipar és vele összekötött iparágak), valamint ugyancsak nagyjelentőségű adóforrásoknak fejlődése, vagy elsorvadása is.

Ha tehát a házadópolitikával kapcsolatban socialpolitikai célkitűzések is kapcsolódnak össze, nagy súlyt kell helyezni arra, hogy a vagyon- és jövedelemeloszlásban a ház mint vagyontárgy és jövedelemforrás minél szélesebb körben, lehetőleg minél több embernek jusson osztályrészül és ne nyomják el a háztulajdonost sem a kapitalistikus, sem állami, vagy községi socialismus jellegével bíró monopóliumok. Nem azt mondjuk ezzel, hogy a nagytőke ne vállalkozzék és a modern Közületek ne nyujtsák ki segítőkészüket a lakás- és épületszükséglet kielégítésére, hanem igenis kifejezést akarunk adni annak, hogy mind a Közületnek, mind a kapitalistikus érdekeltségeknek meg

kell találniok a kompromissumot a modern népesség széles rétegeinek a házhoz és lakáshoz fűződő vagyon- és jövedelemeloszlási érdekeivel. Ezenkívül közháztartási érdek is a széleskörű ház- és lakástulajdon, mert nagyszámú önálló adóforrásnak létét és virágzását jelenti. Az egészséges adóforrások nagy száma pedig már magábanvéve is közgazdasági és pénzügyi energiaforrás.

5. Gyakran felvetett kérdés az egyenesadók körében, hogy meddig indokolható a házadó mint külön létű adónem a többi egyenesadók, főleg az általános jövedelmi adó mellett.

Általánosságban arra szokás hivatkozni, hogy ott, ahol általános jövedelmi adó van, amelynek keretében a házakból, illetőleg épületekből folyó jövedelmek is megrovásra találnak, külön hozadéki adóknak és így ház-, illetőleg épületadónak sincsen helye. Legfeljebb annyiban lehet általános jövedelmi adó mellett jogosultsága a házadónak, mint hozadéki adónak ezek szerint, amennyiben az a vagyonbeli (fundált) jövedelmek erősebb megterhelését szolgálná. A fundált jövedelmek erősebb megadóztatása ugyanis — a modern jövedelmi adó uralkodó elméleti indokolásának megfelelően — két módon történhetik. Vagy úgy, hogy a fundált jövedelmeket az általános jövedelmi adón kívül még (kiegészítő) vagyoni adóval is terheljük, vagy pedig úgy, hogy a főbb vagyontárgy-típusokra hozadéki adókat is alkalmazunk, például a házadót. (Így EHEBERG i. m. 605. 1.)

Ezzel a felfogással szemben — anélkül, hogy elvi szempontból való helyességét kétségbe vonnók — csak azt jegyezzük meg, hogy bizonyos jövedelmi, illetőleg hozadékfajta két vagy többféle adóval történő megrovásának kérdése elsősorban *mennyiségi* (kvantitativ) kérdés. Mennyiségi kérdése tudniillik annak, hogy mennyi adót bír el bizonyos *jövedelemforrás*, illetőleg az abból származó bevételek kategóriája. Minél erősebben sujtja például a házból származó jövedelmet az általános jövedelmi adó, annál kevesebb tér és lehetőség marad a hozadéki, vagy vagyoni adó alakjában kivetett házadó, mint különadó számára és megfordítva. Tehát annál mérsékelttebbeknek, annál szerényebb igényűeknek kell lenniök ezeknek az utóbbi adófajtáknak és megfordítva.

Másrészt azonban figyelemmel kell lennünk arra is, hogy valamely hozadéki adónak, mint különadónak léte, illetőleg meghagyása, vagy eltörlése olyan kérdés, amelynek csak az

egyik oldalát oldja meg egy bizonyos elvi szempont alapján az a még mindig meglehetősen modern elméleti felfogás, amelyet a fundált jövedelmek erősebb megadóztatása tekintetében fentebb érintettünk. Van azonban ennek a kérdésnek fontos adóztatástechnikai oldala is, amelyet erősebben láthatunk akkor, ha a hozadéki (s köztük a ház- és épület-) adóknak a jövedelmi adóval való éles szembeállítás helyett annak a megfontolásnak adunk nagyobb súlyt, hogy mind a két adófajta a residuum-adók közül való. A jövedelem csupán leszűrődési sorrendjét tekintve véglegesebb residuum, mint a hozadék. A házadóra nézve (különösen a házbéradóra nézve) pedig hozzátehetjük, hogy annak tárgya jövedelemeloszlási szempontból voltaképpen különleges jövedelemfajta és csak adótechnikai szempontból lehet azt hozadék gyanánt kezelni. De viszont ezek az adótechnikai szempontok nagyon is nagy súlyúak lehetnek az adótárgynak megragadhatása, szóval a pontosabb és kimerítőbb megadóztatás céljából. Már csak azért is, hogy a forráshoz közelebbről ragadhassuk meg a hozadékot, illetőleg a jövedelmet. Ebből a szempontból pedig sokkal nagyobb jelentősége lehet egy jól megalkotott hozadéki adó jellegű külön ház- és épületadónak, mint a fundált jövedelmekre vonatkozó fentemlített elméleti szempontból.

Az adó hozamának kvantitatív követelményeit is jobban megoldhatja egy olyan külön adó (akár egyedül, akár egy általános adónemet kiegészítő viszonyban), mely jól van kiépítve és keletkezési forrásánál ragadja meg az adótárgyat. Különösen ott célszerű ennek megfelelően a jól megalkotott önálló ház- és épületadó is, ahol a házakból folyó jövedelem az adóforrásoknak jelentékeny részét alkotja az állam, illetőleg község költségvetésében, amint ez a magántulajdon elvén álló modern gazdasági életnek fejlettebb fokán tapasztalható. Ily körülmények között tehát a házadónak gondos kiépítése és adótechnikai intézményesítése jelentős közház tartási érdek. Még pedig nemcsak akkor, ha külön hozadéki, vagy különleges vagyoni adó módjára van a ház- és épületadó megalkotva, hanem akkor is, amikor csupán az általános jövedelmi adó keretében történik a házak és épületek megadóztatása. Ha ugyanis a kincstár súlyt helyez rá, hogy a házakból folyó jövedelem adóhozadéka kvantitatíve minél jelentékenyebb legyen, ugyanúgy intézményesíteni és adótechnikailag biztosítani kénytelen az általános jövedelmi adónak a házak és

épületének megadóztatására vonatkozó rendelkezéseit, mint hogyha különálló hozadéki, vagy részleges vagyoni adók útján történik a házak és épületek megadóztatása.

6. A ház-, illetőleg az épületadónál mint hozadéki adónál az a kérdés, vajjon a *nyers* vagy a tiszta *hozadék* legyen-e az adó tárgya, voltaképpen azt jelenti, hogy az adóalanyoknak a házakból, illetőleg épületekből származó bevételeiből a korábbi, vagy a végső residuumokat tegyük-e adótárggyá a jövedelemeloszlásnak folyamatában, melynek kezdőpontján ebben az esetben a tulajdonos javára történő házbérfizetés, avagy egyéb épületi bérfizetés bevétele áll, végpontján pedig az a maradványösszeg, amellyel az összes költségek, adók és kamatok levonása után a tulajdonos szabadon rendelkezhetik. A házak „hozadékának“ fogalma meglehetősen erőltetett lévén, látjuk, hogy a „tiszta hozadék“ itt részleges tiszta jövedelem, a nyers hozadék pedig részleges nyers jövedelem tulajdonképen. Hogy a házakból származó bevételeket e bevételek jövedelemeloszlási útjának melyik állomásán ragadja meg az adóztató felsőbbség, célszerűségi kérdés, melynek eldöntésénél egyrészt bizonyos arányú adókulcs alkalmazásával az országban beszedhető adómaximumot, másrészt az adóforrások fenntartásának, illetőleg az adózóképesség tartós megóvásának érdekeit kell szembeállítani. A hozadéki adók létjogosultságát éppen ez a célszerűségi szempont adja meg. Tudniillik akkor mondhatjuk általánosságban célszerűeknek a hozadéki adókat, amikor valamely bevételi összeget addig célszerű adótárgyként megragadni, még mielőtt az végleges tiszta jövedelemmé válik. A jövedelemeloszlás szűrőjén keresztülmenő bevételi összegeknél, mint adótárgyaknál sokszor ugyanis nem célszerű addig várni, amíg azok végleges residummá szűrődnek le a tulajdonos részére. Nem célszerű pedig nem csupán azért, mert a jövedelemeloszlás folyamatában a nyers bevételből leváló jövedelemrészeket időközben nem tudja az adóztatás mindig figyelemmel kísérni s így elkallódnak azok mint adótárgyak, hanem azért is, mert az áthárítás kérdései is közrejátszanak ebben a tekintetben. A szerencsésen alkalmazott hozadéki adók ugyanis gyakran sok áthárítási lehetőséget rejtenek magukban. Már ennél a körülménynél fogva is nagyobb adómennyiséget tud ugyanolyan súllyal érezhető adóztatás mellett ugyanaz az adóforrás szolgáltatni hozadéki és jövedelmi párhuzamos megadóztatás mellett, mint pusztán jövedelmi megadóztatás mellett.

Más szóval ha ugyanabból az adóforrásból (például házból) ugyanolyan adóösszeget akarunk kivenni pusztán jövedelmi adóval, akkor ez nagyobb terhet fog jelenteni az adókötelesre nézve, mint hogyha ugyanannak az adótehernek például kétharmadrészét egy szerencsésen alkalmazott hozadéki adó és egyharmadrészét pedig jövedelmi adó alakjában fizeti meg a háza után. E jelenség oka pedig az, hogy a hozadékra — mint *nem* végső bevételresiduumra — nehezedő adót könnyebb áthárítani, mint a jövedelmi (a végső residuumra nehezedő) adót. Ezért nem érthetünk egyet azzal a nézettel (például EHEBERG i. m. 603. l.), hogy elméletileg a tiszta hozadék (mely itt a tiszta jövedelemmel azonos) volna az ideális adótárgy a házadónál.

Tiszta hozadéknak a ház- és épületadónál a nyersbevételnek azt a maradványát kellene tekintenünk, amelyből nemcsak az összes fenntartási költségek, közterhek, községi szolgáltatások, vízdíjak, teheramortizációk, adóssági kamatok le vannak számítva, hanem az értékcsökkenésnek, illetőleg avulásnak minden egyedi esete is találó kifejezésre jutna a levonási tételek között. A valóságban a ház- és épületadók ezért rendszerint taxative felsorolt tételekben állapítják meg azt, hogy mit lehet a nyersbevételből levonni az adóalap szempontjából. Többnyire százalékokban határozzák meg a különféle költségek, értékfogyasztás stb. címén levonható tételek mennyiségét. A hozadéki adó formájában fennálló ház- és épületadók adótárgya azért a gyakorlatban nem az úgynevezett tiszta hozadék, hanem egy nyersebb és kevésbé végleges residuum a házbevételnek, tudniillik a házból vagy épületből való bevételnek a törvényileg megengedett levonható tételekkel csökkenthető maradványa.

Feltűnő jelenség a ház- és épületadónál az aránylag gyakori *adómentesség* a legkülönbözőbb országokban. A házból, illetőleg épületekből való bevétel ugyanis nemcsak fontos, hanem aránylag könnyen megragadható és ezért rendszerint erősen is kihasznált adótárgy. Az új építkezéseket azonban már azért is akadályozza az erős adó, mert ezek többnyire hitelműveletek igénybevételével bonyolíthatók csak le. Hogy tehát ne riasszon vissza az adó az új építkezésektől és átalakításoktól, vagy hogy éppen elősegítsék azokat, gyakran alkalmaznak az új építkezésekre adómentességet. Az ilyen hosszú időre (20, 30—35 évre) adott adómentességek ellen azonban

több kifogást lehet tenni. Már magukban véve az adónak túlságosan súlyos voltát mutatja az, ha az új építkezésektől való elriasztó voltát (az új építkezéseknek magukat ki nem fizető voltát) csak ilyen hosszú időre terjedő adómentességgel lehet ellensúlyozni. Másrészt pedig egyenlőtlen elbánást jelentenek ezek a hosszú házádómentességek a háztulajdonosokkal szemben és különösen nehéz helyzetbe hozhatják a régibb házak birtokosait, akik aránylag olcsóbban kiadható házaik után és csekélyebb házjövedelmeikből sokkal súlyosabb adóterhet kénytelenek viselni.

7. A ház- és épületadónak legszokottabb modern fajtái a gyakorlatban, mint láttuk (3. p.), a *házbéradó*, a *házosztályadó*, az *ajtó- és ablakadó*, a *térfogati adó* (beépített teleknagyság, vagy köbtartalom szerint) és az *épületérték-adó*. Ez utóbbinál az épületnek az értéke az adótárgy. Rendszerint a *forgalmi*, vagy „*közönséges*“ értéket szokták alapul venni. Azt az értéket tudniillik, amelyet valamely épület, illetőleg egy ugyanolyan nagyságú, fekvésű, minőségű stb. más épület a telekkel együtt a konkrét esetben képvisel a csereforgalomban. Lehet az épületek értékének megállapításánál azonban a *hozadéki értéket* is alapul venni. Olymódon, hogy a hozadéki értéket bizonyos százalékos arányában tőkésítik és az a tőkésített összeg szolgál adótárgyul. Mind az egyik, mind a másik kiszámítási alapnak lehetnek előnyei és hátrányai. Mind a kettő tulajdonképpen csak bizonyos analógiák alapján való megbecslése az értékeknek és mind a két módon való adókimutatás esetén *részleges vagyoni adó jellegével* fog bírni az épületadó.

A nevezetesebb országok épület-, illetőleg házádórendszereiből a következőket ragadjuk ki.

Angolországban és később Skóciában az 1689-ben eltörölt tűzhelyadó helyébe az épületek megadóztatására 1695-ben az *ablakadó*t hozták be. Az ablakokat kívülről kellett megszámlálni, mert a házba belépni az adóközegeknek joguk nem volt. Megállapították az ablakok maximális terjedelmét stb. 1778-tól az ablakadó mellett a lakások bérértéke szerint kivetett házádó volt 1834-ig. (*Inhabitated houses-tax.*) 1851-ben megszűnt az ablakadó és ekkor újra behozták az *inhabitated houses-tax*-ot, mely többféle változáson ment át. Lényegében a hozadéki adónak és a fogyasztási adó-jellegű lakásadónak a vegyülete, melyet a lakás nyers hozadéka, illetőleg bérértéke alapján rendszerint a lakó s a kibérelt házak után a tulajdonos fizetett. Többféle adómentesség volt. A lakóházak adótétele a bérérték 3-75%-a, az üzemi épületeké 2-5% volt kb. Az évi 60 font sterling bérértékű épületekre alacsonyabb adótételek voltak. Írlandban nem volt érvényben ez az adónem, mely 1924-ben szűnt meg. Ma is van azonban községi adó formájában ház-, illetőleg lakásadó.

Franciaországban 1882-ig a beépített telkek adója (ház-, illetőleg épületadó) a földadóval volt egyesítve. Ez a házádóval egyesített ingatlanadó fel-

osztásos adóként szerepelt. A földadó főösszegét (melyben a házadó is benne volt ekként) a département-ekre, arrondissement-ekre és a községekre osztották szét. Az 1881 júl. 29. törvény elválasztotta a földadót a házadótól, a házadó ettől fogva *százalékos* adóvá lett (a földadó felosztásos maradt), mely *minden 10 évben felülvizsgálandó katasteren* alapul. Kivetési alap a házak átlagos *bérentéke* (valeur locative normale), melyből $\frac{1}{4}$ (üzemi épületeknél $\frac{1}{3}$) részt levonnak fenntartási költségek és értékfogyás címén. Az adótétel fő- és póttételekből áll. A főtétel eredetileg 3-2% volt, az 1926 aug. 3. törvény szerint 18%. Azonban sok kivétel, mentesség és kedvezmény van. A fő- és póttételek (megyei és községi pótlékokkal) maximálisan a katasteri bérenték 30%-át tehetik ki. (Idevonatkozó törvények még az 1890 aug. 8-i, 1910 júl. 16., 1914 márc. 29., az 1917 júl. 31., 1920 jún. 25., 1924 márc. 22., 1925 júl. 13. és 1926 aug. 3-i törv.)

Az ú. n. *ajtó- és ablakadó* az 1798 nov. 24-i törvény hozta be és az 1917 júl. 31-iki törvény szüntette meg. A községi póttadóknál azonban — bár az adó maga meg is szűnt — kivetési alapul veszik még figyelembe. Eredetileg *százalékos adó* volt, később felosztásossá változott. Kivetették a kifelé nyíló ajtók és az utcára nyíló ablakok száma szerint. A községek nagysága, a házak fekvése stb. szerint 48 osztályból álló fokozatos adótarifával, számos kedvezményel és adómentességgel. Az ajtó- és ablakadónak megállapított osztályai, illetőleg tételei más adónemek, főleg póttadók számára is kiindulási alapul szolgáltak. (V. ö. MARISKA i. m. 224. — LEMCKE i. m. 27., 61. és köv. l.)

Németországban az 1890-es évekig s részben máig csak állami épületadók voltak. Poroszországban az 1891. és 1893. évi adóreformok az általános jövedelmi és vagyoni adók behozatalakor a ház-, föld- és ipari adókat a községeknek engedték át. Az északi államok többnyire a porosz példát követték, Bajorországban, Badenben, Württembergben és Szászországban a hozadéki adók államiak maradtak. Később azonban, amikor a legfontosabb egyenes adókat *birodalmi* adókká tették, az egyes államok a községeknek átengedett hozadéki adókat részint visszakövetelték a maguk számára, részint pedig a községi adóztatásból követeltek részesedést. Ebből folyólag a birodalmi központi adóztatás és az egyes államok között e kérdés rendezésére volt szükség.

Az épületadót (Gebäudesteuer) illetőleg az a helyzet, hogy az egyes országoknak tetszésére van bízva az, hogy a nekik fenntartott hozadéki adókat értékadókká alakítják-e át, vagy megtartják-e a szorosabban vett hozadéki adójelleget. Amennyiben azonban a föld-, ház- (és ipari) adót értékadóvá alakítják át az 1925. évi aug. 10-i „Reichsbewertungs-Gesetz“ által meghatározott értékegységeket kell az adóztatás alapjául venniök.

A birodalommal való megegyezés alapján az egyes országok és az illető ország törvényei alapján bizonyos községek a beépített telkekre épületadót kötelesek kivetni, alája értve a mezőgazdasági és ipari épületeket is. A mezőgazdasági épületek megadóztatásának kérdését az egyes országok maguknak tartják fenn. Az adó hozamának 20—30% fölött rendelkezhetnek az egyes országok, illetőleg községek, mely összeget — ha más rendeltetése nincs meghatározva — lakóházépítések támogatására kell fordítani, főleg kislakások építésére, előnyben részesítve a szegényebb néposztályokat és a sokgyermekű családokat. Külön rendelkezések vannak a kivethető adónak a házbérekhez mért magasságáról, a kedvezményekről, a házbérek meghatározásában kövendő elvekről stb.

A föld-, ház- és ipari adókat az egyes országok, mint jeleztük, *értékadókká* is alakíthatják át és ebben az esetben a birodalmi törvény által megállapított értékmegállapításokhoz tartoznak alkalmazkodni. A birodalmi törvény azt az elvet állítja fel, hogy (a kettős adóztatás elkerülése végett) a föld- és házadóval megrótt vagyonekat bizonyos meghatározott kivételektől

eltekintve nem lehet ipari adóval is megterhelni. Mezőgazdasági üzemi épületeket ipari adó helyett föld- vagy épületadó alá is lehet venni stb.

Az értékelés szempontjából a birodalmi törvény azt írja elő, hogy a szokásos módon beépített telkeket, vagy az ipari célra szolgáló épületeket *hozadéki értékük* alapján kell megbecsülni. Irányadó az évente bérbeadás folytán elérhető tiszta hozadék átlaga. Ezt az így megállapított átlagos hozadékot kell kiindulópontul venni, nem pedig valamely nyers hozadékot megállapítani. Törvényileg vannak megállapítva a levonható tételek és azok nagysága, amennyiben magasabb ingatlanterheket nem igazol a tulajdonos. A helyi szokástól eltérő módon beépített telkeket, nem üzemi épületeket, villákat stb. a közönséges (forgalmi) érték szerint kell adótárgyként figyelembe venni.

Az egyes német államok épületadóit illetőleg *Poroszországban* az 1861 ápr. 4. törvénnyel választották el a ház-, illetőleg épületadót a földadótól. Mentések ez adó alól a középületek, a lakás céljaira nem szolgáló mezőgazdasági és ipari épületek stb. részletes felsorolással.

Az adó kiszámítása az évi *hozadéki érték* és az adótarifában meghatározott fokozat figyelembevételével történik. Bérbeadott épületeknél az utolsó 10 év átlagos házbérei az irányadók. Gondosan kiépített épületadókataster van, melybe a törvény előírta változásokat bevezetik. 15 évenként katasteri revíziót kell csinálni.

Az 1893 július 14-i törvény (ú. n. Aufhebungsgesetz) az épületadót is a községeknek engedte át, a föld- és ipari adókkal együtt, de továbbra is megtartotta a rájuk vonatkozó katastert, katasteri hivatalokat, illetőleg állami berendezéseket.

A világháború után a birodalmi és országos pénzügyek új szabályozása értelmében (Finanzausgleich) *Poroszországban a föld- és házadó ismét állami adóvá vált*, míg az ipari adót a községeknek engedték át.

A jelenlegi épületadó *Poroszországban ismét egyesítve van a földadóval*. (Fontosabb törvények az épület-, illetőleg házbéradóra vonatkozóan is 1923 febr. 14., 1923 júl. 31., 1923 szept. 1., 1924 febr. 28., 1924 okt. 11., 1925 márc. 28., 1925 jún. 26. Továbbá a következő rendeletek 1924 ápr. 1. és ápr. 19., 1925 márc. 8.) Az adókiivetés alapját az ingatlan vagyonoknál a porosz vagyoni adónak megfelelően határozzák meg vagyonérték szerint a Reichsbewertungsgesetz rendelkezéseinek figyelembevételével és ez utóbbinak egységes értékei (Einheitswert) alapján.

Házbéradó alá esnek a tartósan nem mezőgazdasági célokra szolgáló épületek beépített telkek. A német államok házbéradóit a háború utáni pénzügyi elértéktelenedés kiegyenlítésére használták fel s ennek megfelelően állapították meg tételeit is. (V. ö. EHEBERG i. m. J. POPITZ : Der Finanzausgleich. Hdb. der Finanzw. II. köt. 1927. 338. s köv. l.) — W. GERLOFF : Der Staatshaushalt und Finanzsystem Deutschlands u. o. III. k. 1929. 1—69. l.)

Bajorországban az 1828 júl. 15. törvény óta (1881 május 19., 1910 aug. 14., 1918 júl. 27., 1921 május 31. és 1924 aug. 31.) az épületadó mindmáig állami adó. A községek csupán pótlékokat róttak hozzá. Szorosan vett hozadéki adó, melynek kivetése alapja az épületnek bérhozadék képessége (Mietetragsfähigkeit). Ezt a bérhozadéki képességet a megbecsült vagy átlagos bérhozadékokban állapítják meg. A bajor hozadéki épületadónak két fajtája van, ú. m. a *házbéradó* (Miethaussteuer) a valósággal bérbeadott házakra és azokra a bérbe nem adott házakra és házrészekre nézve, ahol összehasonlítás útján a bérérték átlaga megállapítható és a *térfogati adó* (Arealsteuer) azokra az épületekre vonatkozólag, amelyek bérértékének megállapítására nincsenek elegendő támasztékok. Ezt az adót az építménynek és a hozzátartozó udvaroknak térfogata alapján vetik ki. Az utóbbinak kategóriájába tartoznak különösen a mezőgazdasági üzemi épületek stb.

Míg a házbéradónál a valóságos vagy megbecsült házbérhozádek az irányadó, addig a térfogati adónál minden négyszögméternyi épületközületnél 14 márka a vélelmezett hozadék. Udvarterületekre pedig 3—25 márka. 10 évenként a házbéradó katastereket felül kell vizsgálni. A bajor házadó lényegében a „nyershozádekot“ éri, amennyiben az adóssági kamatokat, fenntartási költségeket nem lehet leszámítani az adóalpból. Csupán bizonyos közművek (vízdíjak, kéménysöpresi, szemétfuvar stb. díjak) és a házbiztosítás költségeit.

Az 1924 márc. 31. rendelet lényegében nem sokat változtatott, csupán az adófizetés módját szabályozta újból és a lakásépítés előmozdítására szolgáló járulékokat (L. EHEBERG i. m. A. ERDT: Bayerisches Steuerrechts. 1926).

Szászországban a régi épületadótványok (1834 okt. 30. és 1843 szept. 9.) szerint a házadó kivetése szerint a házbérek, részint a térfogat alapján történt). Az 1921 okt. 7-i törvénnyel, melyen az 1924. évi január 22-i és dec. 20-i törvények bizonyos módosításokat tettek, új *épületadót létesítettek a földadóval egybekötve*. Az adó mértékalapja a forgalmi (közönséges) érték.

Az 1926-i reform a Reichsbewertungsgesetzhez idomította a szász épületadótványt is. Az adó tárgya az egységes értékelés szerint megállapított forgalmi értéke az adótárgynak terhek és adósságok levonása nélkül.

Württembergben Bajorországhoz hasonlóan az épületadó mindig állami adó volt. Önálló adóként az 1821 júl. 15-i törvénnyel lép fel, mely elválasztotta azt a föld- és iparadótól. (További törvények: 1873 ápr. 28., 1903 aug. 8., 1922 aug. 22., 1925 ápr. 25.) Alája tartozik mindennemű épület telkével és udvaraival, valamint földszint alatti helyiségeivel együtt. A bizonyos épületekkel összefüggő ipari berendezések és ipari dologi jogok azonban nem esnek az épületadó alá. Köz- és közhasznú épületek, bizonyos hivatali lakások adómentesek. Az adót a becslés útján megállapított forgalmi értékből kiszámított épülethozadéokra vetik ki. Az épület adóköteles hozadékának ezen az alapon a közönséges (forgalmi) érték 3%-át tekintik. Gondosan kiépített házadó-kataster van, megfelelő hivatalos nyilvántartással. Ha bizonyos időnként bizonyos adókerületben az épületek nagy részének értékviszonyai 20%-osnál nagyobb változást mutatnak, az egész katastert ki kell igazítani. Az adó nagyságát minden költségvetési évben a föld-, ipar- és épületadóknál egységesen állapítják meg. Az épületadón kívül százalékos pótlékokban *házadót* is vetnek ki a bérbeadott házakra. Ennek tétele 1926 febr. 1-től *havi* 1.8% az állam és 1% a község javára. Az állam ennek az adóbevételnek 5%-át, a község pedig legalább 15% lakásépítési célokra tartozik fordítani. (L. EHEBERG i. m. v. SCHALL: Finanzlage etc. in Württ. Finanzarchiv 1893. 499. s. köv. 1. — U. a. Finanznot und Finanzreformen in Württemberg, Finanzarchiv 1910 (27) 489 s. köv. 1.

Badenben (1810 szept. 18. rend. 1866 május 5., 1906 szept. 28., 1921 aug. 4., 1923 ápr. 13., aug. 21. és okt. 2., 1923 márc. 13., júl. 2., 1925 május 6. és okt. 22. törv.) Az 1821., illetőleg 1866. évekből származó épületadó kiterjedt mindennemű épületekre, csak a mezőgazdasági épületek bizonyos szűk kategóriájára nem. Az adókiivetés a tiszta hozadéokra történt, melyet a megbecsült forgalmi értékből számítottak ki. A XIX. század folyamán több kisebb változtatáson ment keresztül ez az adó, melyet a földadóval egységesen kezeltek. Az 1906 szept. 28. törvény az épületadót *vagyoni adóvá* alakította át, melynek alapjául az 1900. évi aug. 9. és 1906. évi szept. 28. törvények szerint az épület adóértéke (Steuerwert) szolgál. Az 1926. évi reform az adóértékeket a Reichsbewertungsgesetznek (1925 aug. 10.) megfelelően egységesítette. Az adótétel 1926-ban 100 márka vagyonértékre évi 26 pfennig, melyet (10—20.000 márkáig terjedő) kisebb értékű házaknál mérsékeltek. 1926 június 1-től ezenkívül *külön* épületadót (Gebäudesondersteuer) is vetnek ki, 100 márka érték után havi 10 fillérben (illetőleg 2 fillér mezőgazdasági épületeknél), melynek hozadékát az

állam és községek osztják meg bizonyos kulcs szerint és részben kislakásépítésekre fordítják. (EHEBERG u. o. E. FÖHR: Badische Steuerreform 1926. — J. SCHÄUBLE és F. BÜHLER: Sammlung der badischen Landessteuergesetze. 1927.)

A földadóval közös katasteri épületadó volt *Hessenben* (1824 ápr. 14. törvény) hozadéki alapon, 1857-ben gyökeres katasteri revízióval. Az 1899 aug. 12. törvény a vagyoni adót hozta be és a községeknek engedte át a hozadéki adókat. A háború után Hessen az ingatlan vagyona és iparüzemekre kirótt községi hozadéki adókhoz *állami* pótlékokat vetett ki (1920 aug. 7. törvény). 1924-ben külön adóként épületbéradót (Mietsteuer) vetettek ki főleg a pénzelértéktelenedés elleni védekezésképpen. Ennek kirovási alapja is a forgalmi érték. A tulajdonos jogosult az adót a lakóra hárítani. *Thüringiában* 1921 óta a föld- és épületadó egyesítve van. Kivetési alap a forgalmi érték megbecslése útján megállapított ú. n. *Steuerwert*, melynek bizonyos számú ezreléke az évi épületadó. Állami pótladóként házbéradó is szerepelt a valutaromlás ideje óta. A földadóval van egyesítve a *hamburgi* épületadó is (1926 márc. 15. törvény). Az adó kirovási alapja bérbeadott házaknál a *bérérték* (Mietwert), bérbe nem adottaknál a megbecsült forgalmi (közönséges) érték, ahol ennek a forgalmi érték bizonyos (7—10) százalékát tekintik bérértéknek. (L. EHEBERG u. o.) A Hitler-féle nemzeti-socialista átalakulás minden valószínűség szerint az adórendszeren is éreztetni fogja a hatását, mely alól az épületadó sem lesz valószínűleg kivétel.

Az *Ausztriában* az 1820. évi febr. 23-i nyiltparancs által behozott házadó, melyet az 1882 febr. 9. törvény módosított, általában igen kiváló pénzügyi alkotásnak tekintették a házbéradó súlyosságától eltekintve. Az osztrák házadó *házbér- és házosztályadóra* oszlott. Házbéradó alá esett minden oly épület, mely *a)* oly községben fekszik, ahol az összes épületeknek, illetőleg lakrészeknek legalább fele bérbe van adva; *b)* vagy bárhol, minden bérbeadott épület. Házosztályadó alá pedig az általános házbéradó alá eső községekben bizonyos a tulajdonos által használt legkisebb lakások, egyebütt pedig a tulajdonos által lakott lakások általában. A házbéradót a fentartási költségekre s értékfogyásra leszámított 15%-al csökkentett nyers házbérre százalékokban vetették ki. A tételek a különböző városi és tartományi kategóriák szerint változtak (15—26²/₃%). A házosztályadónál 16 osztályba sorozott tarifa volt. Jelentékeny számú állandó mentességek (középületek, közhasznú, uralkodó ház bizonyos épületei) és hosszú ideiglenes (5—24 éves) mentességek (főleg új építkezésekre) egészítették ki a rendszert.

Az osztrák lakás-, illetőleg házadót különben az országrészek szerint való sokféleség jellemzi, mely a háború után csak növekedett.

1902-ben a munkáslakások építésének elősegítése végett e célra 24 évi adómentességet biztosítottak. Az 1911. évi 242. sz. törvénybeli reform a sokféle rendelkezéseknek egységesítésére törekedett, de a helyi viszonyok eltérő volta miatt csak részleges eredménnyel. A *háború után* 1923 jan. 1-ig az épületadó szövetségi adónem (Bundesabgabe). Ezután kizárólag országos adó a tartományokban (Bécs és Tirolt kivéve) községi pótlékokkal, melyhez 1929-ben szövetségi adónemként a Zinsgroschensteuer járult. Az egyes országokban az állapot a következő volt: *Bécsben* (1923 jan. 20, 1924 júl. 16 és 1924 okt. 10. törvény) ú. n. *Mietzinssteuer* (házbéradó) van, amelynek bevételeiből új lakóházakat (nagy városi építkezések) építenek. *Alsó-Ausztriában* (1923 júl. 21, 1924 ápr. 10, 1924 dec. 18) *a)* *Mietzinssteuer* (házbéradó) lakások és ipari helyiségek után, *b)* házosztályadó (Hausklassensteuer) vidéki bérbe nem adott lakóházak után lakrészek száma szerint való osztályozással, *c)* térfogati adó (Arealsteuer) minden ipari és szállítási üzem telepei és épületei után. *Felsőausztriában* (1924 nov. 5) házbéradó minden zárt (lakó és üzemi) helyiség után. *Salzburgban* (1924 márc. 6, 1924 május 8) *a)* házbéradó, *b)* házosztály-

adó (mind a kettő a régi szövetségi adóhoz viszonyított pótlék formájában), c) térfogati adó üzemi épületekre. *Stájerország* (1923 júl. 24, 1924 május 16, 1924 júl. 28) házbéradó. *Karintiában* (1924 márc. 18) a) házbéradó, b) házosztályadó saját használatú falusi házakra. *Tirol* (1924 jan. 31) a) házbéradó, b) házosztályadó. Mind a kettő a régi szövetségi adóhoz mért pótlékok formájában. *Vorarlberg* (1924 márc. 17) ugyanígy. *Nyugatmagyarország* (1924. márc. 14 és 1924 dec. 16) a) lakáshelyiségaladó (Wohnraumsteuer) a lakrészek száma szerint, irodai, üzleti stb. helyiségeknél azok térfogata szerint, b) külön térfogati adó (Arealsteuer) gyári stb. helyiségekre.

A háború utáni osztrák épületadó rendszerben a régi szorosán vett házadó (Hauszinssteuer) elvesztette hozadéki adójellegét és inkább a lakás szükségletének (Wohnungsaufwand) megadóztatására való átmenetnek (tehát lakás-adófélnék) tekinthető, míg az, ú. n. házosztályadó jobban megőrizte tárgyi adójellegét.

Az 1929. évi 200. sz. szövetségi törvény („Wohnungsbauförderungs- und Mietengesetz“) a lakásügyek anyagi eszközeinek biztosítására kizárólagosan szövetségi adónemként házbérkrajcárok formájában való adót (Zinsgroschensteuer) létesített a házbéradó alá eső épületek *bérlőire*. A 4500-nál nagyobb lélekszámú községekben a bérbemutató épületek után is meg kell fizetni ezt az adót. Ez az adó tehát bérbemutató épületeknél a lakásadó (illetőleg közvetlen fogyasztási személyes adó) jellegével bír. Bérbemutató épületeknél pedig, ahol a tulajdonos fizeti azt a házosztályadóhoz vetett szövetségi pótléknak tekinthető. (L. WITTSCHIEBEN i. m. II. 21, 93 s. köv. 1. — BRÄUER: Ertragssteuern. Hdb. der Finanzw. II. 26. 1.)

Magyarországon az 1848. átalakulások után a házadót az 1850 márc. 4. pátenst hozta be. (Alkotm. törvények 1868 : 22, 1870 : 51, 1873 : 6, 1875 : 23, 1883 : 46, 1909 : 6. t.-c.). A világháború előtti magyar házadó lényegében véve az osztrák házadórendszerrel volt azonos. Az 1922 : XXII. t.-cikk életbeléptéig házadóra és házosztályadóra oszlott az. Házadó alá estek a) bérbemutató lakóházak és lakrészek általában, b) ú. n. általános házbéradó alá eső községekben, vagy egyéb községeknek általában házbéradó alá eső körzeteiben, (ahol t. i. az összes lakásoknak legalább fele bérbemutató van adva), aki nem bérelt épületek is. Házosztályadóval voltak meg róva az általános házbéradó alá nem eső községekben, illetőleg körzetekben a tényleg ki nem bérelt lakások. Házadó alapjául az ú. n. *nyers házbérhozadék* szolgált és Budapesten kívül három községsoport szerint különböző százalékkal volt az kiróva (22, 20, 16%, illetőleg az 1909. évi törvény értelmében 16, 14, 11 és 9%), mihez ezenkívül 30% „általános jövedelmi pótlék“ és a községi különböző terjedelmű pótlékok járultak. Épületfenntartási és értékcsökkenési tétel gyanánt 20—30% volt az adóalapból levonható. Az igen súlyos adótételekkel szemben nagyarányú adómentességek voltak és vannak és pedig *állandó mentességek* különféle közérdekű és közhasználatú épületekre, valamint jelentékeny *ideiglenes mentességek* (30 évig is terjedőleg) új épületekre és épületrészekre. Az 1909. VI. t.-c. minden község részére *házadókataster* elkészítését rendelte el a megfelelő nyilvántartás biztosításával. A házosztályadót a községek három csoportja szerint három különböző fokozatba és e fokozatokon belül a lakrészek emelkedő száma szerint 10 osztályba sorozva állapították meg. Legkisebb tétel volt : lakásonként 1 K 50 fillér, legmagasabb : lakrészenként 12 K. Ehhez járultak még 40% „általános jövedelmi pótlék“ a községi pótlékokon kívül.

Az 1922 : XXII. t.-cikk egyesítette az előbbi két adónemet és az általános házbéradóhoz vonatkozó elveket érvényesítette az új házadóban. Az adó-kivetés alapja szerint a bérbemutató épületeknél a valóságos *nyers házbérbemutató*, a bérbemutató nem adottaknál pedig az összehasonlítás alapján megbecsült *házbérhozadéki érték*. Legfontosabb újabb jogforrás az 1927. évi 200. P. M. rendelet alapján kiadott „hivatalos összeállítás“ és az 1927. évi 20.000 sz.

utasítás. Az 1929 : 29. t.-c. ismét igen jelentékeny ideiglenes házadómentességeket létesített. Az adó kulcsa szerint az állapot szerint Budapesten 17%, törvényhatósági és megyei városokban 16%, egyebütt 14% volt.

Olaszországban (az 1865 és 1886. törvényeken kívül 1917 nov. 9, 1923 márc. 8, 1923 dec. 30 és 1924 okt. 16. törvény) az épületadó szigorú tárgyi természetű volt, adóssági terhek leszámítása, minimális tételek és progressivitás nélkül. Kiterjed ma is minden a talajjal összefüggő állandó épületekre, vízművekre és hasonló berendezésekre. Nem esnek alá azonban és földadóval vannak megróva a mezőgazdasági épületek és a földjüket maguk megművelőknek lakóházai. Nem esnek alá továbbá az ingó vagyoni adót fizető kisebb ipari telepek épületei. Nevezetes újítás az 1923 dec. 30 és 1927 aug. 12. törvény szerint, hogy az ipari műhelyeknek mind ingókból, mind ingatlanokból származó hozadékát kiveszi az épületadó alól és ingó vagyoni adóval rója meg. 1925 óta az épületadó a tiszta hozadék 10%-a. A házbérvédelmek a *ricchezza-mobile*-adó alá tartoznak (B kateg.) a tiszta bérhozadék erős progressív megterhelésével. Hozadéki rendszerű kataster van létesítve. (Lásd FASOLIS : Der Staatshaushalt etc. Italiens. Hdb. der Finanzw. III. köt. 154 s. köv. l. — EINAUDI: Corso di scienza delle finanze. 2. kiad. 523. l. és BRÄUER u. o.)

Az Északamerika Egyesült Államokban nagyban akadályozta a különleges vagyoni adóknak, illetőleg a fontosabb vagyontárgyakra vagy hozadékaikra kivetett önálló egyenes adóknak a kifejlődését a legtöbb állam alkotmányába felvett az az alapvető rendelkezés, hogy mindenféle vagyont teljes terjedelmében, igazságos és egyforma (uniform) adótétellel kell megadóztatni, bár ennek dacára több államban ú. n. osztályozott vagyoni adókat (Classified Property Taxes) létesítettek. Nem csoda, hogy ilyen körülmények között az Egyesült Államokban az épületekben rejlő gazdag adóforrás nem különleges adóknak, hanem az általában vagyoni és jövedelmi adókon keresztül használódik ki. Az általános vagyoni adó, jelentőségének csökkenése folytán, az újabb időben mindinkább főleg föld- és épületadóból álló községi (helyi) adóvá fejlődik vissza és így ebben a formában jut szerephez az épületek önálló megadóztatása az Egyesült Államoknak, főleg helyi adói között.

Ami a multat illeti, találkozunk mégis önálló épületadóval az Egyesült Államokban is. Az 1798 júl. 14. törvény WOLCOTT pénzügyi államtitkársága alatt 2 millió dolláros felosztásos adót vetett ki az Unió államaira : a földbirtok, épületek és a rabszolgák után. 1814-ben megint ugyanezekre az adótárgyakra rónak ki adót az Unioban hét állam kivételével. Felosztásos hozadéki adót ró továbbá ki a földbirtokra és épületekre az 1861 aug. 5-iki adó, az ú. n. „egyesenes adókat“, melyek 1864-ben megszűntek s amelyeket 1891-ben egy időre újra visszaállították.

(V. ö. T. C. HOWE Taxes und Taxation under the Internal Revenue System (1791—1895). New York, 1896. 89. l. — BOLLES : Financial History of the United States from 1789—1860. II. N. Y. 1883. 118. — R. BÜCHNER i. m. 19, 23, 35 és 63. l. — SELIGMAN : Staatshaushalt etc. der V. Staaten. Hdb. der Finanzw. III. k. 1929, 430—431. l.)

Hozadéki rendszerű épületadót találunk legutóbb *Spanyolországban* is a nyers hozadék alapján, vagy ehhez viszonyított becsléssel kivette, igen jelentékeny levonható tételekkel az adóalapból. A főadóhoz ezenkívül többféle állami és községi adópótlék is kapcsolódik.

Romániában 1923 január 1. óta az épületek bérértékére vetett adó van, a távollévők igen erős (politikai célzatú) megrovásával. *Lengyelország* házadórendszere a három külön uralom alatt álló terület adórendszereinek átvétele mellett indult meg a felszabadulás elején. Az 1924 június 17-iki törvény azonban egységesítette az épületadót, illetőleg bérhozadéki adót rendszeresített a városi összes lakóházakra és üzemi, valamint a falusi bérbeadott

épületekre. Emellett a hozadéki jellegű házbéradó mellett a volt Orosz-Lengyelországban megmaradt a füstadó (kéményadó) és Galiciában a házosztályadó. (BRÄUER u. o.)

Az eddigiekben a külön ház-, illetőleg épületadónak és pedig főleg mint hozadéki adónak nevezetesebb rendszereit tüntettük fel anélkül, hogy a felsorolást csak távolról is teljesnek, vagy kimerítőnek tekinthetnők. Az adófajták különben is folyton változóban vannak. A házak, illetőleg épületek azonban nevezetes állami és községi adóforrást alkotnak természetesen akkor is, ha nincsenek is önálló hozadéki, vagy részleges vagyoni adóval megróva. Így az általános jövedelmi, általános vagyoni, esetleg forgalmi, közvetlen használati adók keretében is jelentékeny adóforrást, illetőleg adótárgyat jelenthetnek épületekből származó bevételek akármilyen című közjogi járadékot fizet is belőlük az adóalany.

XIX. FEJEZET.

Az ipari és kereseti adó.

IRODALOM: RAU: Grundzüge der Finanzwissenschaft. Heidelberg, 1864. II. 358. — HOCK: Die öffentlichen Abgaben und Schulden. Pfeifer. Stuttgart, 1863. 205. l. — PARIEU: Traité des Impôts. 2. kiad. Paris, 1866—7. I. 281. l. — SCHÄFFLE: Steuerpolitik. Tübingen, 1880. 320. l. — Sie Steuern. Leipzig, 1897. II. 184 és köv. 8. — WAGNER: A Schönberg-féle kézikönyvben III. k. 274. l. — HOFFMANN: Die verschiedenen Methoden der rationellen Gewerbebesteuerung. Zeitschr. f. die ges. Staatsw. 1850. — MARISKA i. m. 252 s köv. l. — W. LOTZ i. m. 326 s köv. l. — M. v. HECKEL i. m. I. 284—338. — C. v. TYSZKA: Grundzüge der Finanzwissenschaft. Hamburg, 2. kiad. 1923. Ertragsteuern. — LEROY BEAULIEN i. m. II. I. l. — FÖLDES i. m. 354 és köv. l., 410 s köv. l. — *Handbuch der Finanzw.* Tübingen J. C. D. MOHR III. köt. 1929. A különböző államok adórendszereinek áttekintését illetőleg. — H. C. ADAMS: The Science of Finance 1924. N. Y. — E. R. A. SELIGMAN: Essays on Taxation. 10. kiad. N. Y. 1925. — U. a. The Income Tax N. Y. 2. kiad. 1921. — G. SCHANZ: Die Besteuerung der Genossenschaften im Deutschen Reich und in Österreich. Finanzarchiv. 3. k. — DIETZEL: Die Besteuerung der Aktiengesellschaften. Köln, 1859. — K. BRÄUER: Die Gewerbesteuer Hdb. der Finanzw. Tübingen. II. k. 1927. 32—64. — G. JÈZE: Cours de Science des Finances. Paris, 1922. — W. ANDREAE: Die Zukunft der Ertragsbesteuerung. Festgabe für Schanz. — U. a. Grundlegung einer neuen Staatswirtschaftslehre 1930. Jena, Fischer. 227 s köv. l. — L. ezenkívül az ismert kézikönyvek és közgazdasági és pénzügyi lexikonok vonatkozó cikkei. — E. BESSON: Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu. Paris, 1927. — ARENS: Die preussische Gewerbesteuer. Bd. 1—11. Berlin, Heymann. 1927. — Die preussische Gewerbesteuer. Mit Einl. u. Erläut. v. H. RHODE. Berlin, Spaeth. 1927. 2. kiad. — FÜREDY LAJOS: Az iparosság adói. Budapest, Pallas. 1926. — JAKAB LÁSZLÓ: Kereseti adó. Budapest, Tébe. 1927. — SÜLYOK E.: A kereseti adó új hivatalos összeállításáról. Adó. 1927. 8—9. sz. 352—66. l. — RÓTH PÁL: Társulati adó. Budapest, Tébe. 1927. — LAKY G.: Általános forgalmi-, kereseti-, jövedelmi- és vagyonadóink újabb fejlődési irányai. Közgazdasági Szemle 1929. 393. l.

1. Az „ipari“ és a „kereseti“ adó kifejezéseket elég gyakran felváltva szokták használni, ugyanannak az adónemnek a

megjelölésére, bár a két kifejezés nem ugyanazt a fogalmi árnyalatot jelenti. A keresetnél ugyanis jobban előtérbe lép az adóforrásnak a személyi tevékenységben rejlő természete. A hozadéki adók gyanánt megalkotott ipari és kereseti adók számos különböző természetű üzemnek, vállalkozásnak, foglalkozásnak és kereseti tevékenységnek a „hozadékában“ találják meg az adótárgyat.

Rámutattunk már, hogy az úgynevezett ipari, de még inkább a kereseti „hozadék“ sokkal kevésbé felel meg a hozadék technikai kategóriájának, mint a földnek a hozadéka. Pénzügytani szempontból azonban a hozadéknak ezt a fogalmát eléggé kimagyarázhatjuk ahhoz, hogy az adóigazgatás gyakorlatában adótárgyként élni tudjunk vele. Ezeknél az adóknál ilymódon az adótárgyként szereplő „hozadék“ fogalmában valamely ipari, kereseti foglalkozásnak, üzemnek, vállalatnak évenkénti (időszakos) „pénzértékben“ kifejezett eredményére gondolunk. Az adótárgy tehát a hozadéki adóknak az ipari és kereseti csoportjánál bizonyos bevételmennyiség, még pedig olyan bevételmennyiség, amelyet az adótörvény, vagy rendelet különböző költségtételek levonásának megengedésével (illetőleg más ily tételek leszámításának meg nem engedésével) állapít meg. Vagyis bizonyos számításbeli eredmény, mely rendszerint az adótárgy értéknagyságának előírás szerű megállapításához szükséges összegmaradvány (residuum) formájában jelenik meg.

Adópolitikai szempontból ekként az ipari és kereseti adónak karakterisztikus természetét annak residuum-adóbeli mivoltában látjuk. Az adótárgyként megállapított „hozadék“ kategóriája voltaképpen csak eszköz egy olyan pénzügyi számművelet szolgálatában, melynek eredménye adótárggyá nyilvánítható residuum-összeg legyen.

Az ipari és kereseti adók tárgyául szolgáló „hozadék“ lehet úgynevezett *nyers* és „tisztá“ hozadék. Rendszerint „adóköteles tiszta hozadékot“ írnak elő adótárgy gyanánt a konkrét, erre vonatkozó pénzügyi jogi rendelkezések. Természetesen minél inkább „tisztá“ hozadékról van szó, annál jobban előtérbe lép ennek residuum-jellege.

Minthogy az ipari és kereseti adóknál az adótárgy kategóriáját kifejezésre juttató „hozadék“ nem annyira természetes fogalom, mint például a földadónál, különbözőféleképpen is kell ezt az adótárgyfogalmat kimagyarázni azoknál a különböző vállalati, illetőleg foglalkozásbeli fajtáknál, amelyek közösen

vannak ipari, vagy kereseti adóval megterhelve és így annak keretei közé foglalva. E kimagyarázás során ráfogunk jönni arra, hogy ennek az adócsoporthoz némelyike, — jelesen a tulajdonképeni kereseti, a munkabér-adó és a tőkejárdék adója — lényegében véve már annyira személyi jellegű adó, hogy a tárgyi (hozadéki) adók közé való sorozását csak az adótárgyul szolgáló residuumösszegeknek más természetű adótárgybeli elemektől elkülönített kiszámítási módja indokolja az általános jövedelmi adóval, mint személyi adóval szemben. Közelebbről nézve ezek ez utóbbi adók sokkal inkább afféle részleges jövedelemadófajtáknak tekinthetők. Ha ennek dacára mégis a hozadéki, tehát tárgyi adók között szerepelnek az ipari és kereseti adóknak ezek a kiemelt árnyalatai (a tulajdonképeni kereseti és munkabér-adók, valamint a tőkejárdékadó) annak jelentőségét a gyakorlatban nem az illető keresetnek, mint hozadéknak a különbsége adja meg a keresettel, mint jövedelemrészszel szemben, hanem az a körülmény, hogy a hozadéki adók sorában kiszámított adótárgyak (residuumok) a *tárgyi* adókra vonatkozó elvek, rendszerek és eljárási módok szerint való elbánás alá esnek és nem a személyes jövedelmi adóra vonatkozó elvek és elbánási módok alá.

Közelebbről nézve most már az ipari és kereseti adók csoportjába foglalni szokott adótípusok adótárgyát az úgynevezett adóköteles hozadékokat ez az adóköteles hozadék (*rendszerint adóköteles „tisztá hozadék“*)

a) a tulajdonképeni technikai értelemben vett *termelési funkciót végző vállalatoknál és üzemeknél* (akár kézműves, akár gyári ipari, mezőgazdasági és bányüzemek) bizonyos árbevételösszegekben, illetőleg azoknak adóalapul kiszámított maradványában áll. Ezeknél az adótárgyaknál tehát *valóságos üzemi hozadékokkal* állunk szemben. Az úgynevezett ipari és kereseti adók elnevezése alatt szereplő adók közül tehát ezeket a most említett adófajtákat, vagyis a tulajdonképeni (legszorosabb) értelemben vett ipari adókat tekinthetjük a legtöbb joggal hozadéki adóknak.

b) Az úgynevezett szellemi *szabadkereseti pályáknál* általában valamely munkakeresmény (munkabér, fizetés, tiszteletdíj, ügyvédi, orvosi, mérnöki egyéni keresmény) az adóköteles „hozadék“, mely bizonyos munkadíj-, vagy fizetésbevételek összegéből, illetve residuumából áll. Ezeknél az adó kategóriáknál a hozadék és a jövedelem közötti különbséget sokkal

kevésbé lehet már megvonni, mint az előbbi csoportnál, a tulajdonképeni ipari adóknál. Egy orvosnak a keresménye például mint adóköteles „tisza hozadék“, vagyis bizonyos kiadási és költségtelek levonása után fennmaradó adóköteles orvosi keresetének összege, legfeljebb abban különbözik az ő tiszta jövedelmétől, hogy ennél az utóbbinál egyéb vagyoni és kereseti forrásaiból eredő bevételeit is figyelembe kell venni. Ha azonban az orvosi keresetet részleges jövedelemnek tekintjük, már alig találunk a kettő között különbséget. Még inkább elenyészik a fogalmi különbség a jövedelemadóval szemben akkor, ha valakinek a kereseti adó alá eső személyes keresete egyszersmind *egyedüli* keresete vagy jövedelme is. A kereseti adó ilyen esetben sokkal inkább tekinthető személyi, tudniillik *részleges* jövedelmi adónak, mint tárgyi (hozadéki) adónak.

c) A *tőkejáradékadónál, mint hozadéki adónál* az adótárgy bizonyos megállapítható tőkéknek, tehát gyakorlatilag pénzösszegeknek, vagy pénzösszegértéket képviselő követeléseknek, értékpapiroknak (részvényeknek, közzadóssági kötvényeknek stb., stb.) a *hozadéka* volna. Ez lehet tehát kamat, osztalék, jutalék, járadékrészlet stb.

Ha egyszerűen azzal a külszínes megállapítással intézzük el a kérdést, hogy a tőkének hozadéka a kamat (vagy valamely ehhez hasonló visszatérő tőkejáradékrészlet), akkor a tőkejáradékadónak hozadéki adó-természete is meg van állapítva s el van intézve. Mélyebben nézve a kérdés lényegébe azonban észre kell vennünk, hogy a tőkének nincsen olyan technikai értelemben vehető „hozadéka“, mint a földnek, de még olyan értelemben vehető sem, mint valamely ipari üzemnek a pénzértékben kifejezett hozadéka. A kamat és általában a tőkejáradék nem hozadékfajta, hanem jövedelemeloszlási ág. A tőkejáradékra kivetett adó tehát már közvetlenül is mindig jövedelemfajta, tehát jövedelmet érint, nem pedig közvetve, tudniillik valamely hozadékon keresztül sújtja az a jövedelmet. Ha például egy földbirtokon gazdálkodónak terméseredménye alapján vetem ki a földadót az hozadéki adó, mert az adótárgy itt a földbirtoküzem technikai hozadékanak forgalmi értéke vagy értékátlaga. Az adó tehát csak ezen keresztül, közvetve sújtja akár a földbirtokosnak, akár a bérlőnek a jövedelmét. A tőkejáradékadó ezzel szemben nem a tőke valamely „hozadékát“, hanem a *tőkés* jövedelmét éri már közvetlenül. A tőkejáradékadó tehát lényegében a birtokát

bérbeadó földbirtokosnak birtokából származó jövedelmére, tehát a haszonbérjövedelemre *közvetlenül* kivetett jövedelmi adónak, vagy a saját személyében gazdálkodó mezőgazdának, illetőleg bérlőnek termelési költségei levonása után fennmaradó *tiszta* vállalkozói nyereségére kivetett jövedelemadónak az ikertestvére, mint olyan részleges jövedelemadó-féle, nem-pedig a földbirtok hozadéka alapján kivetett földadónak, vagy az ipari üzemek hozadéka alapján kivetett ipari adónak. Mindezek dacára — mint már rá is mutattunk — a tőkejáradékadó gyakorlatilag a személyes és általános jövedelmi adóktól különböző adóként is szerepel és joggal szerepelhet is, akár önálló adófajta gyanánt, akár az ipari, vagy kereseti adók bizonyos osztályaként. Ennek a hozadéki adó gyanánt megalkotott tőkejáradékadónak a jogosultságát a történeti kifejlődés sorrendjétől eltekintve az adótörvényhozásnak gyakorlati és adópolitikai céljai adhatják meg. Így például külön tőkejáradékadónak a megalkotását indokolhatja a tőkejövedelmeknek az általános jövedelmi adó keretében való megadóztatásán kívül az a tapasztalati szempont, hogy a pénzüsszagszerű bevételeknek adótárgyként való megragadásmódja annál efficiensebb, minél hamarább ragadja meg az állam ezeket a bevételi összegeket keletkezésük, illetőleg forgalombajutásuk útján. Így például a részvények, közadóssági kötvények, általában a legkülönbözőbb értékpapírok osztalékait, kamatait stb., vagy a közpénztárak, nyilvános pénzüintézetek által fizetett egyéb tőkejáradékokat sokkal biztosabban ragadhatja meg a Köz adótárgy gyanánt, ha a szelvények beváltásakor szelvényadó alakjában, vagy bankok és nyilvános pénztárak részéről történő folyósítás alkalmával teszi azokat adókötelesekké, minthogyha arra vár, hogy majd csak utólag adóztatja meg ezeket az összegeket, amikor tulajdonosuk, kinek jövedelmi körébe olvadtak be, jövedelmi adóvallomást tesz. A könnyebb kinyomozás valószínűségei és tapasztalatai tehát már magukban véve jogosulttá tehetik azt, hogy természetüknél fogva személyi (jövedelmi) jellegű adókat tárgyi (hozadéki) adók mintájára és e tárgyi adók formájában elérhető nagyobb érvényesítési garanciákkal alkossanak meg. Különösen indokolt lehet ez éppen a tőkejáradékoknál, mert ezek sokkal könnyebben eltitkolhatók — különösen akkor, ha csak a személyes jövedelmi adó keretében kerülnek megadóztatásra, — mint az ingatlanokból, ipari, kereseti üzemekből,

sőt a szabadfoglalkozásokból eredő bevételek. De indokolja ezenkívül a tőkejáradékoknak a hozadéki adók keretében való megadóztatását az egyenlő elbánás szempontja is, akkor tudniillik, ha a földből, házából, ipari üzemekből, kereseti foglalkozásokból stb. származó bevételeket hozadéki (föld, ház, ipari és kereseti) adókon kívül személyes jövedelmi adó is terheli. Igaz, hogy például a földből, házából, ipari üzemekből származó bevételeket egyszer mint hozadékokat, másodsor mint jövedelmet róják meg a fenti esetben két — parallel, vagy egymást kiegészítő — adófajttával. Végeredményben azonban ugyanazoknak a bevételi összegeknek a *tartalmát* róják meg az egymást kiegészítő kétféle adóval. Voltaképen a dolog akként áll, hogy az a bizonyos adótárgyként szolgáló (földből, házból, ipari üzemből stb. származó) bevételből először egy hozadéki adók szempontjai szerint kiszámított — rendszerint különállóban kezelt, — másodsor pedig a jövedelemadók szempontjai szerint kiszámított — és többnyire más jövedelmi elemekkel szorosabban egyesített, — de lényegében ugyanannak a bevételnek tartalmából álló *residuumot* adóztatnak meg. Vagyis ugyan azt a bevételi tartalmat kétszer veszik adó alá. Ily körülmények között indokolatlan és az államot bevételeiben károsító eljárás volna éppen a tőkejáradékot, vagyis azt a bevételfajtaát engedni ki a parallel és a tárgyi (hozadéki) adók stíljében való megadóztatás alól, amelynek éppen a személyes jövedelmi adó alól való elvonási lehetőségei nagyobbak a tapasztalat szerint. (A tőkejáradékoknak a hozadéki adók rendszere szerint való figyelembevétele egyszersmind bizonyos garanciát is nyújthat gyakran — éppen a fentiekből következőleg — a jövedelmi adó kivétele alkalmával való eltitkolásuk ellen is.)

2. A *társas vállalatok* megadóztatására külön adófajtaát fejlődtek ki. Nem annyira funkció tekintetében külön adók ezek, mint adótechnikai szempontból. Ha azonban adótechnikai okok miatt *eredményesebb* a társulatok külön megadóztatása, ennek a gyakorlatban államháztartási, jövedelemeloszlási és sociálpolitikai szempontból is további következményei vannak. A társas vállalatoknak specifikus viszonyaihoz és szervezetéhez alkalmazkodó külön társulati adókat általában helyesnek kell tartanunk. Célzerűségüket indokolja már az a körülmény is, *a)* hogy a modern társas vállalatok többé-kevésbé nyilvános számadásra vannak kötelezve s ezért bevételeik és kiadásai

megállapítása és adótárgyként való kinyomozása és felhasználása könnyebb. Ugyancsak közrejátszik itt az a szempont is, b) melyet a tőkejáradékadónál már kiemeltünk, hogy az államra nézve annál nagyobb bevételt eredményeznek rendszerint bizonyos adóforrások és adótárgyak, *minél korábban és keletkezésükhöz közelebb eső stadiumban* ragadjuk meg a belőlük származó hozadékokat, jövedelmeket jövedelemeloszlási útjukban. A modern társas vállalatok üzletmenetében jelentkező bevételi összegek is a legbiztosabban és legpontosabban állapíthatók meg rendszerint maguknál ezeknél a vállalatoknál, melyek számadásai többnyire nyilvánosan is ellenőrizhetők. A társulatok által már kifizetett különféle összegeknek jövedelemeloszlási útjukon való nyomkövetése és adótárgyként utólag való megragadása — tudniillik akkor, amikor már egyes emberek jövedelmeivé váltak, — a gyakorlatban jóval kisebb adóztatási eredménnyel biztat csupán. Az említett jövedelemeloszlási forgalom során ugyanis a szóbanforgó adótárgyak jelentékeny részei eltűnhetnek az adóztató hatóságok szemei elől. Kinyomozásuk és a kincstár számára adótárgyként való rendelkezésre állításuk — ha nem közvetlenül a társulatoknál ragadjuk meg őket — ezenkívül adóigazgatásbeli munkatöbbletekkel is jár.

Ezuttal minket a társas vállalatok adótárgyának természetete érdekel közelebbről, hogy a reájuk kivetett adó természetét megállapíthassuk. Ebből a szempontból előrebocsát-hatjuk, hogy a társas vállalatok bevételeit úgy *residuum*-, mint *ár-adókkal* lehet sujtani. Még pedig általánosságban nézve a dolgot — residuum-adókkal bármilyen bevételekből származó jövedelmeiket, vagy „hozadékaikat.“ Áradókkal való megterhelésre azonban már nem bármilyen bevételeik alkalmasak, hanem főleg a beszédett árakból származó, tehát árbevételeik, ellentétben a kamatbevételekkel.

Minthogy ezuttal a residuum-adóhoz tartozó és tárgyi adók stíljében megalkotott ipari és kereseti adót tárgyaljuk, elsősorban az ilyen természetű társulati adók érdekelnek, amelyek egyébként a megszokott társulati adóknak jellegzetes típusai.

A társulati adó alakjában kirótt ipari és kereseti adónak adótárgyai a) ipari, kereskedelmi, mezőgazdasági, bánya- stb. (szóval árúkat termelő és forgalomba hozó) vállalatoknál főleg *árbevételek*, b) bank-, hitel, stb. vállalatoknál, biztosító társula-

toknál pedig főleg kamat- és tőkejárdékbeli, illetőleg tőkeösszegbéli bevételek. Az előbbi csoport alá eső adótárgyakat tehát sokkal több joggal tekinthetjük hozadékoknak és ebbeli természetüknél fogva megterhelhetjük azokat valósággal a hozadéki adók funkcióját végző adókkal. A bank-, hiteltársulatok, a biztosító társaságok stb. bevételeiben ezzel szemben rendszerint csak *közvetve* lehetnek árbevételek, amennyiben tudniillik valamely banknak stb. birtokában ipari, mezőgazdasági, kereskedelmi stb. vállalatok vannak.

A bankokra, biztosító intézetekre kivetett ipari, vagy kereseti adó tehát, — ha önálló társulati adó formájában jelenik is meg — voltaképen jövedelmi adó és nem hozadéki adó a már fentebb kifejtett okoknál fogva. Mindazonáltal — tekintet nélkül az adók funkcionális természetére, — a már ugyancsak kiemelt szempontoknál fogva, helyesnek és célszerűnek kell tartanunk, ha a bank-, hitel-, biztosító stb. társaságoknak bármilyen természetű bevételeit, illetőleg jövedelmeit *külön társulati adóval terhelik meg*.

3. Az ipari és kereseti adók főtípusait a fentiek alapján a következő négy adófajtában találhatjuk meg: a) a *tulajdonképeni ipari adó*, b) a *szabadkereseti foglalkozásúak kereseti adója* és a munkabéradó, c) a *tőkejárdék-adó* és d) a *társas vállalatok különleges ipari és kereseti adója*. Valamennyi alá több konkrét adónem tartozik.

A tulajdonképeni *ipari adó* alá a különféle ipari vállalatok vonhatók. Ide értjük az olyan haszonhajtó foglalkozásokat is, amelyek technikai értelemben ipari tevékenység jellegével bírnak, de az adóigazgatás szempontjából való hasonló elbánnás célszerűségénél fogva egyéb vállalati, különösen a kereskedelem köréhez tartozó különféle vállalati tevékenységet is.

Gyakorlatilag azután szűkebb, vagy tágabb körre lehet szorítani az iparadó alá vonható vállalati kategóriákat. A magunk részéről az idesorozás határait legcélszerűbben addig tartjuk megvonni valóknak, ameddig technikai és jövedelemeloszlási szempontból vállalati és vállalkozói jelleg nyilvánul meg az idesorozott adótárgyaknál. Ezt pedig az *árbevételek* üzletszerű megszerzésére irányuló berendezkedés domborítja ki legjobban. Tehát a tulajdonképeni ipari adó tárgya elsősorban az árbevételekből előálló üzemi, illetőleg vállalati hozadék. Találószerű az egyéni, mint a társas vállalatokra, de célszerűségi és adópolitikai megfontolások miatt a társas

vállalatokra külön társas vállalati adót tartunk a legtöbb esetben kívánatosnak.

Az ipari adó alá ilymódon a vállalatoknak igen sokféle fajtája tartozhatik még akkor is, ha célszerűségi okokból a társas vállalatokat külön adóügyi elbánás alá vesszük. Ennél fogva az idesorozható vállalatok célszerű osztályozása meglehetősen jelentőséget nyer gyakorlati adóigazgatási tekintetben is. Az osztályozást természetesen többféle alapon lehetne megejtetni. Elvi és logikai tekintetek szerint is sokféle rendszerbe és osztályba lehetne a szóbanforgó vállalatokat sorozni, de éppen az államháztartás életviszonyainak szinte prózai módon gyakorlati érdekeinél fogva a leghelyesebb osztályozást mégis a tapasztalatnak kell kialakítania a homogén elbánásra alkalmas vállalatfajták csoportosításában. Már láttuk, hogy éppen ebből a szempontból célszerű *a társas vállalatokat különleges elbánás alá venni*. Ugyan ilyen okoknál fogva különböztetést célszerű tenni a *mezőgazdasági hozadékok* megadóztatása tekintetében is. A mezőgazdasági hozadékok tipikus régi adója ugyanis a földadó, melynek nagy apparátussal kifejlesztett katasteri rendszere éppen a mezőgazdasági hozadéknak megadóztatásában akar stabilitással bíró alapot nyújtani. Ne felejtjük el azonban, hogy a földadó, mondhatjuk történetileg kialakult természetéhez elsősorban az őstermelési jellegű hozadék megadóztatása tartozik. Az iparibb jellegű mezőgazdasági hozadékok megadóztatását a hozadéki adók körében is célszerűbbnek látszik külön ipari adóra bizni. Az iparibb jellegű mezőgazdasági hozadékot pedig főleg ott fedezhetjük fel, ahol a mezőgazdasági üzemből származó hasznok, hozadékok és jövedelmek forrása az érdekelt adóalanyra nézve nem a föld *tulajdonjoga*, illetőleg nem a földtulajdonban rejlő értékek és jogi helyzetek érvényesítése, hanem nagyrészből, vagy egészben önálló, külön munka- és tőkebefektetéssel üzemeltetett vállalati foglalkozás. Ilyennek az esetét mutatják a mezőgazdasági haszonbérletek, valamint a mezőgazdaság keretében, az ősterményeknek fokozottabb s iparszerűbb feldolgozását véghezvivő, tehát az őstermelés köréből már kilépő és különlegesebbé váló üzemfélék, bárha maga a földtulajdonos folytatja is azokat. Ennélfogva a *saját birtokon* folytatott mezőgazdasági üzemek adója általában véve a földadó, bármennyire kétségtelenül vállalati jelleggel bír manapság a saját birtokon való gazdálkodás is. Mégis ipari adó alá venni célszerűen

csak a haszonbérlőnek mezőgazdasági üzemét, illetőleg foglalkozását kell szerintünk, valamint a mezőgazdálkodás keretében iparivá vagy kereskedelmivé specializálódott külön üzemeket.

4. Az ipari adó alá vonható vállalatokat általában a következő alapokon szokás osztályozni: a szóbanforgó üzemek *gazdaságtechnikai természete, üzemterjedelem* és az üzemek *székhelyeinek vagy az üzemek fogyasztó piacainak helyi csoportosítása* szerint. Az *üzemek gazdaság-technikai természete* alapján beszélhetünk egyrészt kézműves, gyári, gyárszerűen üzött kézmű-, vagy megrendelésre dolgozó kézmű- stb. üzemekről, másrészt tulajdonképeni ipari-, kereskedelmi-, vendéglő-, bank-, mutatványos (színház, mozgókép, rádió) stb. üzemekről, kis-, nagy-, közvetítő-, bizományos-, kereskedelmi-) üzemekről. Ezt az osztályozási módot követték a régi iparadók, így különösen a francia iparadótörvények (1791, 1795, 1844, 1880). A fejlődés során elkerülhetetlenül kombinálni kell, esetleg felcserélni ezt az osztályozási módot a kvantitatív szempontokat (üzemterjedelem) jobban kidomborító osztályozással.

Helyi osztályozást alkalmazhatunk aszerint, hogy milyen lélekszámú, mennyire forgalmas helyen, milyen fogyasztócentrumok közelségében stb. fekszik az illető üzem. Osztályozhatjuk azonban az egyes vállalatokat hatósugaraik (Wirkungsradius) szerint is, vagyis azon az alapon, hogy milyen kiterjedésű és felvevőképességű *piacok* ellátására dolgoznak. Ez az osztályozási mód is kénytelen természetesen a helyi ismertetőjelek mellé az illető vállalatok terjedelembeli ismertetőjeleit is előbb-utóbb valamely módon odakombinálni.

A francia adórendszer nyomán a XVIII. század végétől kezdve a XIX. század közepéig több országban elterjedt volt a helyi csoportok alapján való osztályozás. Később a technikai és forgalmi fejlődés során számos hátránya, illetőleg hiánya mutatkozott ennek a rendszernek. Jelenleg a francia adórendszer a helyi osztályozást már csak a kevésbé jelentékeny ipari és kereskedelmi üzemekre alkalmazza, a jelentékenyebbeket más alapon veszi figyelembe.

Az *üzemterjedelem* szerint való osztályozás követelményei önkénytelenül is előtérbe nyomulnak már az adóztatás lényegében levő mennyiségi szempontok alapvető fontosságánál fogva is. Az üzemterjedelem a hozadék nagyságával nem áll ugyan mindig egyenes arányban, de mindenesetre összefüg-

gésben van vele. De úgyszólván mindig összefüggés van az üzemterjedelem és a közület adóztatásbeli igényeinek nagysága között. Minél nagyobb az üzem, annál nagyobb kvantitatív érdekei fűződnek a közületnek az ott kiszámításra kerülő adótárgyhoz és adótételhez, még akkor is, ha az adótételt meghatározó számításbeli residuum a konkrét esetben aránylag kicsiny lesz is. A nagyobb üzemnél ugyanis nagyobbak rendszerint az adó összegét meghatározó számolásbeli tételek. Az állam pénzügyi érdekeit nemcsak az adótételt konkrét esetben meghatározó számolási residuum érinti közelről, hanem a reá nézve *negatív* számolási tételek (költségek, az adótárgyból levonható tételek stb.) nagysága is. Az üzemterjedelem meghatározására többféle közvetlenebb vagy közvetettebb ismertető jelet lehet kiragadni. Így az alkalmazott munkások számát, a kifizetett munkabérek összegét, a tőkebefektetéseknek és forgótőkének nagyságát, a termelőképeség mennyiségi méreteire befolyással bíró technikai körülményeket, úgymint a berendezési eszközök méreteit, a gépek lóerejét, a termelőképeségnek, raktáraknak, árúkészleteknek, épületeknek, nyersanyagoknak nagyságát, illetőleg mennyiségét, a hajók tonnatartalmát, a szállodák szobaszámát, gyakran az üzem, illetőleg vállalat térfogatbeli terjedelmét stb., stb. Az ebből a célból alkalmas ismertetőjeleket részint induktív következtetésbeli támasztópontok gyanánt, részben pedig szigorúbb kiszámítási koefficiensekként vehetjük segítségül.

Az adóköteles hozadék kvantitatív ismertetőjeléül különösen fel szokták még használni az ipari és kereseti adók körében a *béértéket* és az illető üzem üzleti *forgalmának a nagyságát*, az *alkalmazottak és munkások létszámát*, a nekik fizetett *bérösszegek* mennyiségét stb.

A béértéknek, vagy az üzemi helyiségekért tényleg fizetett bérösszegeknek alapulvétele különösen *tárgyi* szempontból vált kedvelté (például a francia gyakorlatban), mert a személyi viszonyokba való közelebbi beavatkozás nélkül általában eléggé találónak látszó ismertetőjelt szolgáltatott a hozadék nagyságára. Ugyanilyen szempontból kell megítélni az utóbbi időben egyre nagyobb tért nyerő alkalmazását az *üzleti forgalom nagysága* szerint való adókirovásnak. Megjegyzendő, hogy ez az utóbbi eljárás egy *hozadéki* adó keretében csak kiegészítő, illetőleg tájékoztató szereppel bírhat, mert a kizárólag, vagy elsősorban a forgalom nagysága szerint

való adókiivetés tulajdonképen már *forgalmi* adót ültet a hozadéki adó helyébe.

Az alkalmazottak és munkások létszáma az adókiivetésnek csak felületes alapja lehet és inkább kisegítő eljáráskepen alkalmazható főleg bizonyos sociális célú, vagy községi adók mértékének meghatározására, de ebben az esetben is még egyéb meghatározó koeficienseket kell alkalmazni a konkrét adóteher megállapításánál. (Így például a rajnamenti városoknál szerepel az alkalmazott munkások *átlagos* létszáma meghatározó koeficiensként, azonban egyéb ismertetőjelek — mint a befektetett és forgótőkemennyiség, a hozadéknagysága stb. mellett.

Az egyes üzemekben kifizetett mindenkori, vagy átlagos *munkabérösszegek*, bizonyos esetekben már figyelemreméltóbb adómeghatározási mértékek lehetnek az alkalmazottak pusztá létszámának figyelembevételénél. Különösen ott, ahol sociális intézmények terhét kell elsősorban az illető adóbevételekből fedezni. Ez az adómeghatározási mód is főleg a községi adóztatásnál tehet jó szolgálatokat. Példáját szintén a rajnavidéki és westfaliai községek adópoltikájában látjuk.⁶¹

Ki kell emelnünk, hogy a modern vállalati adóztatásnak egyik legfontosabb útbaigazító ismertetőjele azonban a *tőkebefektetések és forgótőkék nagysága* s természetesen ezek bruttó, illetőleg netto, positiv, illetőleg negativ kamatozása (kamattjövödelme és kamatterhe). Az a körülmény, hogy a modern állam a maga közjogi járadékaiban fizetéshatalmi összegeket, tehát pénzüsszegeket követel és keres, már magábanvéve előtérbe állította annak szükségességét, hogy a modern vállalatok megadóztatásánál elsősorban *azok pénzüsszegekszolgáltató erejét kutassa és vegye igénybe*. Ennélfogva mindazok az ismeretőjelek, amelyek a modern vállalatoknak pénzbeli bevételeire, nyers és tiszta pénzbeli hozadékaira és jövödelmeire, *költségeire* és *residuuma*ira vonatkoznak, élesen előtérbelépnek az adóforrás kihasználásánál.

Főleg a költség és a jövödelem (residuum) kategóriáinak meghatározása, egymástól való elválasztása vált fontossá és lett is ennek folytán komplikált eljárási módozatok tárgyává, szinte külön élethivatássá és ismeretté. A különféle nyílt és rejtett tartalékok kinyomozása, a különféle jutalmak, tantié-

⁶¹ V. ö. BRÄUER i. m. 40—43. l.

mek, rejtett javadalmazások kinyomozási, elkönyvelési és kikönyvelési módjai, a könyvvitel legális és rosszhiszemű kritériumának megállapítása ily módon nyert aktualitást a modern adóigazgatásban. Különösen a modern társulati adóztatásnál (közkereseti, részvénytársulatok, szövetkezetek, bankok, áruházak, vasúttársaságok, hajózási, biztosítási társulatok stb., stb.) lépnek mindezek különös súllyal előtérbe. Ezért, a könyvelési, a mérleg-, nyereség és veszteségi számlakészítés, a különféle kimutatások technikája bevonult a modern adóigazgatás gondjainak körébe. A Köz érdeke megkívánja tehát, hogy a vállalati könyvelés — márcsak adópolitikai érdekből is — közérdekű intézményes garanciáknak legyen alávetve és hogy a nyilvános vállalatok bevételeiből húzott utolsó fillérnyi jövedelem megállapíthatósága is rendszeres intézményekkel legyen adóalapként biztosítva.

5. Az ipari adónál, mint hozadéki adónál az *adótárgy* valamely ipari üzemnek, illetőleg az ipari üzem analogonjának tekintett vállalatnak, foglalkozásnak stb. a hozadéka. Még pedig adótárgy mindig a hozadéknak az illető adótörvény, vagy rendelet által körülírt fajtája. Ez rendszerint nem a nyers hozadék, hanem a *nyers hozadéknak az adótörvény által adóköteles tiszta hozadéknak nyilvánított residuumma*. Az adótárgy meghatározása akként ennek a residuumnak a kiszámításában áll.

Az ipari adó, mint hozadéki adó karakterének a legjobban a tiszta hozadék kinyomozása alapján való megadóztatás felel meg. A cél tehát ebben az esetben a valóságos tiszta hozadéknak a kinyomozása és adókötelessé tétele. Evégett az üzem bevételeit, még pedig elsősorban árbevételeit, kell mint nyers-hozadékot összegezni és szembeállítani a termelési és egyéb üzemi költségekkel. Elvileg minden árbevételt kell minden termelési és más üzemi költséggel szembeállítani. A legtöbb adótörvény azonban a gyakorlatban kénytelen különösen a leszámítható költségtételek kategóriáit körülírni, levonható és le nem vonható költségtételeket megállapítani. Minél inkább tekintettel vannak az említett tételek megállapításánál és figyelembevételénél az adóalany személyi viszonyaira, annál nagyobb közeledést mutat az ipari adó a személyi adók felé s annál inkább hasonlít az a részleges jövedelmi adóhoz. A személyi szempontok figyelembevehető, vagy nem vehető természete különösen bizonyos költségtételek levonhatása vagy

le nem vonhatása kérdésében jelentkezhetik gyakorlatilag. Általábanvéve a személyi adó (jövedelemadó) a költségek és személyi körülmények tágabbkörű figyelembevételét engedi meg. Ezzel szemben a bevételknél nem szorítkozik egy konkrét forrásra, mint a tárgyi adó.

A valóságos tiszta hozadék kinyomozható *üzleti évenként, vagy pedig több év átlaga gyanánt*. Igen természetes, hogy az átlagot kiszámítani csak akkor lehet helyesen, ha *minden* esztendő üzemeredményének elszámolását ismerjük. Az ipari adó kivetése és ezek szerint *minden évre külön-külön* történhetik, *vagy több évre* (például 3 esztendőre) az említett átlagos hozadék kiszámítása értelmében.

Az évről-évre való hozadékkiszámítás és megadóztatás a pontosabb, az adóforrás nagyságához jobban alkalmazkodó eljárás. Természetesen költségesebb és több közigazgatási teendővel is jár. Az átlagos megadóztatás mellett szól némileg az az indok is, hogy jó és rossz üzleti évek sokszor kiegyenlítik egymást. Az ipari adó természete azonban nem tűr meg olyan hosszú időre szóló átlagos hozadéktételeket adóalap gyanánt mint például a kataszteri földadó, de rendszerint olyanokat sem mint a házadó. Az emberi életkor változása itt sokkal aktuálisabb koefficiens, mint az előbbi két adófajtnál. Ezért az ipari adónál — amennyiben annak kivetése és az alapul szolgáló tiszta hozadék meghatározása nem évről-évre történik — legfeljebb 2—3 éves átlagokban lehet ajánlani az adóalap meghatározását. Annál inkább áll ez, minél inkább a vállalkozó személyes tulajdonságaihoz, keresőerejéhez, energiájához van kötve az üzemmenet.

Az üzemi eredmény kinyomozása részint az adókötelesek *bevallására* (Angliában, Olasz-, Magyarországon), részint bizonyos az üzemmenettel összefüggő, főleg tárgyi ismertetőjelekre támaszkodhatik. Minél megbízhatóbb a bevallás, annál jobban megkönnyíti ez az adóigazgatás munkáját és annál jobban mentesíti azt a tárgyi ismertetőjelek kutatása alól. A tiszta ipari hozadék kinyomozása terén itt-ott (például a bajor 1881 május 19-i törvény) kielégítő eredménnyel alkalmazták a *külső ismertető jelek szerint* megállapított hivatalos hozadéki átlagszámítást (Ertragsanschlag). Ennek az eljárásnak a lényege abban áll, hogy az állam az adóköteles tiszta hozadék kiszámításáról a maga részére kvantitatív biztosítékokat állít fel abban, hogy nemcsak azt állapítja meg, hogy *milyen ismer-*

tető jeleket kell figyelembevenni, hanem azt is, hogy *mennyire* kell azokat értékelni.

Az úgynevezett *ipari osztályadó* (Gewerbeklassensteuer) — mint láttuk — az üzemeknek osztálybasorozásain alapul. Az osztályokat természetesen az adótörvények állapítják meg a saját céljaikra. Az üzemeknek minőségi (gazdaságtechnikai, helyi stb.) osztályozása tulajdonképpen csak eszköz az adóztató Közületre nézve abban a tekintetben, hogy rajtuk keresztül, illetőleg velük párhuzamosan a hozadéki összegek nagysága szerint felállítható adóosztályokhoz juthassanak. Főleg a német államok (Porosz-, Bajorország, Baden, Hessen, Elzász-Lotharingia) és Ausztria alkalmazták sikerrel az ipari osztályadót. De ipari osztályokat állít fel a nagy forradalom alatt keletkezett francia Droit des patentes is.

Az ipari adó megvalósítási formái közé tartozik még az úgynevezett *engedélyi* (pátensi) adó. Példái voltak nemcsak a francia, orosz, román, belgiumi pátensi adók, hanem Angliának, Olaszországnak, Svéd-, Spanyolországoknak és az amerikai Egyesült Államoknak analog adó- és illetéknemei is.⁶² Az *áruházak, a házaló- és vándoriparos, a bányavállalatok ipari adói* is ide sorozhatók.

Az *engedélyi adóknak* az ipari adó körében többféle változata lehetséges. Eredetileg bizonyos iparüzemeknek engedélyezési díjai voltak azok és mint ilyenek is maradtak meg itt-ott. Gyakran *illetékeknek* tekintették és aszerint is kezelték és kezelik az eféle engedélyadókat (Lizenzsteuer). Az engedélyi adóknak kialakultabb és nagyobb bevételi igényekre alapított fokozata az, amikor a tulajdonképeni engedélyi (pátensi) adó az állandó adótételt képviseli és mellette párhuzamosan még változó adótételek is szerepelnek. A francia droit des patentes, mely már megszűnt, mint állami adó, de bizonyos községi és departementi pótagóknál még számítási alapként szerepel, ilyen adónak a példája volt. Az alája eső különféle ipari és hasonló üzemek és foglalkozások aszerint, hogy milyen osztályba vannak sorozva egy állandó adótétel (droit fixe) alá esnek. Az egyes osztályokba sorozásnál a törvény által megállapított ismertetőjelek (gépek, munkások száma, üzemi részvénytőke) az irányadók. E mellett még egy másik párhuzamos adótétel is szerepelt (droit proportionel) főleg az üzemi helyiségek

⁶² V. ö. HECKEL i. m. 300—301. l.

bérértéke szerint, sőt egyes iparoknál még egy harmadik, úgynevezett *droit variable* is.

A pátensi adó összeköthető fogyasztási jellegű adókkal is. Ilyen példát láttunk az északamerikai és orosz dohánygyárak adójánál, ahol az állandó jellegű pátensi adónak az eladott gyártmány mennyiségéhez igazodó bélyegekből, illetőleg tekeresszalagokban lerovandó gyártmányadó a párhuzamos adója.

Az engedélyezési adók főleg Angol-, Francia-, Oroszországban és az amerikai Egyesült Államokban fejlődtek ki.

6. *A kereskedelmi üzletek* (boltok, áruházak) megadóztatása is jelentékeny helyet foglal el az ipari adók sorában, már a szóbanforgó adóbevételek nagyságánál fogva is. Az adósvételi ügyletekkel hivatásosan foglalkozó üzemeknek ezek a prototípusai főleg két irányban alkalmasak arra, hogy tárgyi adó alakjában adózzanak árbevételeik után, úgymint hozadéki (ipari) és forgalmi adó alakjában. Mindkét adó szempontjai a társas kereskedelmi vállalatoknál is fennforognak természetesen.

A kereskedelmi üzletek megadóztatása az iparadónak már felsorolt formái szerint történhetik. Elsősorban ezeknél az üzemeknél is az adóköteles tiszta hozadéknak, mint adótárgynak a meghatározása és kinyomozása jön szóba egy hozadéki adó keretében, amire általánosságban egy megfelelően részletezett *bevallás* nyújthatja a legjobb alapot. Ott tehát, ahol a bevallás megfelelő lelkiismeretességgel vihető keresztül, azt mondhatjuk, hogy az adóforrás szolgáltató képességének kinyomozása szempontjából legjobb ennek az alapján meghatározni az adó mértékét. Tudjuk azonban, — hogy a bevallások gyakorlati eredményeinek sokszor tapasztalt gyarlóságaitól eltekintve is — hogy az adóknak tárgyi szempontok szerint való kivetését (tehát a hozadéki adókat is) főleg azért és oly célzattal pártolták és létesítették, hogy éppen a részletes bevallással járó sokszor inkvizíciós jellegű eljárástól megkíméeljék a polgárokat. Ez a szempont is egyik főoka a részletes bevallást, vagy legalább is annak erősebb kiélézéseit megkerülő kivetési módoknak a hozadéki adóknál. *A kereskedelmi üzletek, mint tipusosan árbevétel eredményező üzemek* megadóztatásánál különösen aktuálisak lehetnek tehát ezek a kivetési módok. Így itt a kereskedelmi üzemekkel szemben is alkalmazhatók az iparadónak említett kivetési módjai,

tudniillik az ipari osztályadó, a pátensi adó és általában az üzemterjedelem, az üzemek különleges természete, a székhelyek és fogyasztópiacok csoportosítása szerint való adómeghatározási módok.

Különleges kereskedelmi üzletekre vonatkozó tárgyi adófajta a már említett úgynevezett *áruházi adó*, mely természetesen a társas vállalatokra is vonatkozhatik, sőt a gyakorlatban nagyobbik részben ezekre vonatkozik.

Az *áruházi-adó*, mint különleges adónem a német adótörvényekben nyert a XX. század elején kiépítést (Poroszországban 1900 július 18. törv., Bajorországban az 1899-i iparadó-törvényben, Württembergben 1903 augusztus 8. stb.), de ismeretes Észak-Amerikában (Missouri) is. Franciaországban, mint adópótlék az Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (1926 április 4 és 1926 augusztus 3, illetőleg az 1926 október 15-i kodifikáló dekretum szerint).

Az áruházi adó megvalósítható úgy residuum- mint áradó alakjában. Az első esetben mint hozadéki, illetőleg ipari adó, az ipari adóknak már felsorolt valamelyik fajtájaként, az utóbbi esetben forgalmi adó gyanánt. Kombinálható is egymással mind a két formája az áruházi adónak akként, hogy például a kinyomozható évi tiszta hozadék, az ipari adóval van megterhelve s ezenfelül egy bizonyos évi brutto bevételi összegben felül forgalmi adó is van kivetve mint a progressív megadóztatás kifejezője, sőt egészen párhuzamosan is: egymás mellett az ipari adónak valamely fajtája (például osztályadó) és forgalmi adó stb.

Alkalmazható az áruházakra a pátensi adó is (például Franciaországban 1880) az állandó összegben kirótt alapadóval és a vele párhuzamos, az üzleti eredményt aránylagosan megterhelő adótétellel.

Megvalósítható ezenkívül oly módon is, hogy az áruházaknak nyilvánított kereskedelmi üzemek a rendes ipari adón (mint a kereskedelmi üzemek közönséges hozadéki adóján) felül *adótöbbletként* különleges áruházi adót is viselnek.

Leggyakoribb formája a forgalom nagysága szerint kivetett adó, illetőleg adópótlék Franciaországban és több német államban.

Alkalmazható természetesen úgy állami, mint községi stb. adó gyanánt. Főleg a következő fajtáit szokták felsorolni az áruházi adónak: a) az *üzletágak szerint való áruházi adó*.

Itt az áruházak bizonyos árucsoportok elárúsítására vannak jogosítva, minden újabb árucsoport bevezetéséért bizonyos adópótlékot kell fizetni *b) az alkalmazott személyzet száma szerint fizetett adó*, mely az üzletágak szerint való adózással és helyi osztályokba való sorozással is kombinálható, *c) a fióktelepek adója*, melynél a fióktelepek külön adópótlékot viselnek a forgalom nagysága szerint és *d) forgalmi adó* gyakran progressiv tételekkel.

7. Az ipari és kereseti adók között szoktak szerepelni a különféle *munkakeresetekre* és a *tőkejáradékokra* kivetett adók is. Ezeket — mint már jeleztük — inkább részleges jövedelmi adóknak kell tekintenünk mint hozadéki adóknak. Mindazonáltal több szempont szólhat a munkabérnek, főleg az úgynevezett szabadfoglalkozások keresetének, valamint a tőkejáradékoknak *hozadéki adók formájában* való megadóztatása mellett. Ennélfogva úgy a munkabér-, illetőleg haszonhajtó különféle munkajövedelmek adója, mint a tőkejáradékok adója az ipari és kereskedelmi üzemek és foglalkozások hozadéki adóinak keretében is szerepel, akár teljesen azok analógiájára megalkotva, akár külön csoportképen.

A munkabérre és a különféle haszonhajtó, de *árbevételt* nem hozó foglalkozásokra kivetett adók azok, melyekre a „*kereseti adó*“ fogalma leginkább ráillik. Ide sorozhatjuk a közönséges munkabérből folyó kereseteket éppen úgy, mint a különféle köz- és magántisztviselők fizetéseit, nyugdíjait, zsoldját, várakozási illetményeit, tiszteletdíjait, társadalmi (betegség-, baleset-, agykori, rokkantsági, munkanélküli) biztosítási segélyeit, valamint az úgynevezett szabadfoglalkozásúak: ügyvédek, orvosok, mérnökök, művészek, színészek, írók, közjegyzők, különféle ügynökök stb., stb. keresményeit. A megadóztatási mód állhat e keresetek összegének százalékos megrovásában, a kereseti összegek szerint való adóosztályok alkotásában, sőt felosztásos adókivetésben is. Bármily formája dacára is azonban a most említett kereseti adófajták lényegükben többé-kevésbé személyes jövedelmet terhelnek meg.

A tőkejáradékadó pedig a tőkejövedelmek különféle fajtáit terhelheti. Természeténél fogva ez is aféle részleges jövedelmi adó. Kivetési módját illetőleg azonban a tőkejáradékokra vetett adók jobban tárgyasíthatók, mint a pusztán munkakeresmények adói. Ezért a hozadéki adók rendszerébe is harmonikusabban illeszthetők bele. Különösen alkalmasak a hoza-

déki adók külső formái szerint való tárgyasításra bizonyos értékpapírosok adói, melyeknél a tőke a materiális adótárgy látszatát ölti magára, legalább is külsőleg és adótechnikai tekintetben.

A *tőkejáradékok adója* alá vonhatók nemcsak a tulajdonképeni pénzkölcsönök kamatai, hanem a legkülönbözőbb úgynevezett *tőkebefektetésekből* származó jövedelmek is (részvények, záloglevelek, kölcsöntőkék, szövetkezeti, közkereseti, betéti stb. társaságok üzletrészeinek jövedelmei, időszakai és életjáradékok, életbiztosítási jutalékok, közkölcsönök kamatai és járadékai stb., stb.). Minél inkább elvonatkozathatók ezekből a tőkebefektetésekből származó jövedelmek, minél inkább testesíti meg az értékpapír a követelést, formailag annál inkább kezelhető a belőlük származó jövedelem a technikai hozadék analogiájára.

Ki lehet vetni a tőkejáradék-adót mint „hozadéki“ adót is úgy az *adósnál*, mint a *hitelezőnél*. Az értékpapírok hozadékának bevált megadóztatási módja a *szelvényadó*, mely az adótárgyat keletkezésénél ragadja meg és ezért teljesen indokolt fajtája az értékpapírok megadóztatásának. Efficiencitás szempontjából hasonló a szelvényadóhoz a nyilvános pénztárakból húzott keresetek, illetőleg „tőkehozadékok“ és kifizetések *levonás útján való megadóztatása*.

8. Az ipari és kereseti adónak azoknál a fajtáinál, amelyeknél az adótárgy nagyságánál és keletkezésének természeténél a személyes viszonyok különösen előtérbe tolulnak, általában véve mindinkább a jövedelemadók fogalmi területére nyomulunk be. E személyes szempontokkal átítatott hozadéki adótárgyak ugyanúgy tekinthetők a másik oldalról nézve részleges jövedelmi adótárgyaknak is. Az úgynevezett szabadfoglalkozásuak (ügyvéd, orvos, mérnök, művész stb.) e foglalkozásukból származó bevételeit megadóztathatjuk úgy kereseti, mint jövedelmi adóval. (Eltekintve attól, hogy a gyakorlatban mind a kettővel vannak azok sokszor megadóztatva: először kereseti, másodszer általános jövedelmi adó címén.) Mind a két adónem *ugyanazt* az adótárgybeli *tartalmat* adóztatja meg és mind a kettő bizonyos adótárgyként kiszámított residuumot adóztat meg. A residuumok kiszámítási módja és adótechnikai kezelése szempontjából azonban már lehetnek különbségek, a hozadéki és a jövedelmi adó szempontjából. Adópolitikai és államgazdasági tekintetek is fűződhetnek

ahhoz, hogy ugyanazt a kétféle residuum adófajttával (tudniillik hozadéki és jövedelmi adóval) megróható bevételi összegeket inkább a hozadéki adók (ipari és kereseti adó) stíljében rójjuk meg, vagy megfordítva. Sőt ne felejtjük el, hogy ugyanezeket a bevételi összegeket sokszor *ár-adók* formájában is meg lehet adóztatni (forgalmi, esetleg fogyasztási adók formájában).

Az ipari és kereseti adók tárgyait alkotó bevételeket áradóval annál könnyebben róhatjuk meg, minél inkább árbevételek azok. Annál inkább fogják azok lényegileg is (főleg jövedelemeloszlási szempontból) az áradók hatását kifejteni. Így az ipari és kereskedelmi üzemek eladásából származó bevételeket. *Ebből a szempontból tehát az ipari és kereseti adó fajtái között áradók is (elsősorban forgalmi adók) szerepelhetnek.* (Ha például az ipari vagy kereskedelmi üzem által eladott árucikkek árai után vetik ki a forgalmi adót.) Az *ilyen* ipari és kereseti adó természetesen nem hozadéki, (vagy jövedelmi) adó, nem is residuum-adó, hanem áradó.

Minél kevésbé *árbevétel* viszont az ipari és kereseti adók körében megadóztatott bevétel, annál kevésbé lehet lényegében véve áradó az, amely azt terheli. *Formailag* azonban lehetséges nem szorosan vett árbevételeket, hanem bér-, illetőleg személyes kereseti jövedelmeket is valamely áradóval, főleg forgalmi adóval sujtani. Például egy orvosnak, ügyvédnek, mérnöknek keresetét, amennyiben lehetséges volna e kereseti összegeket mindjárt lefizetésükkor a forgalmi adótárgyösszegek analogiájára megragadni. Az ilyen forgalmi adó azonban lényegileg, — tudniillik elsősorban jövedelemeloszlási hatásában, — nem válik áradóvá, mert tárgya nem az az árjövdelem, melyből a többi jövedelemágak a modern jövedelemeloszlás folyamatában kihasadnak, — hanem munkabér-, illetőleg kereseti jövedelem és ezért lényegében a részleges jövedelmi adó jellegével fog birni és annak hatását fogja kifejteni.

8. A különféle iparadófajták közül jellegzetes adónemnek látszanak az áruházak már említett adóján kívül a vándoriparosok, a mezőgazdasági iparok és a bányák adói stb. főleg kialakulásuknál fogva.

A *vándoriparosok* adója az esetek többségénél túlnyomóan kereseti adónak tekinthető, mert nem annyira az üzemi befektetés tőkeerejének kihasználására, mint a személyes ipari munka-

teljesítményre, vagy ily módon kicsinyben való termelésre esik a súlypont. Ezenkívül történeti kifejlődésénél fogva a vándoriparosok adója különleges rendészeti és közigazgatási szempontokkal is függött össze. Főleg a német államok- és városokban látjuk (Porosz-, Bajorország⁶³) e szempontok figyelembevételével való intézményes kialakulását a vándorló iparosok megadóztatásának. Sok tekintetben modern socialis vonatkozásai is lehetnek ennek az adófajtának, ott tudniillik, ahol a megrendelésre dolgozó iparágakban nagyszámú a vándorló iparosok aránya.

Kérdés, hogy a vándorló iparost *hol* kell és lehet megadóztatni?

Megoldható a kérdés *külső ismertetőjelek* alapján bizonyos engedélyezési adóval. Eszerint bizonyos *engedélyi jog* kiváltásával lehet vándoripari foglalkozást űzni. Ez a formája az adónak természetesen csak átlagos és meglehetősen felületes mértékben ragadja meg az adóforrást. Addig és ott ajánlható, ahol a létminimum határán mozgó kis existenciák megadóztatásáról és a vele összefüggő rendészeti, közigazgatási érdekek megóvásáról van szó. Kivethető az adó az iparúzónek állandó *lakóhelyén*, vagy *esetről-esetre* ott, ahol foglalkozását gyakorolja. Ez az utóbbi adónem inkább ajánlható községi, mint állami adónak. A kivetés módja történhetik általányozás, az illető ipari munka elvégzésének időbeli terjedelme, vagy a vándoriparból elért bevétel (hozadék, illetőleg jövedelem) alapján, sőt a forgalmi adót is lehet itt (mint áradót) alkalmazni a készített iparcikkek figyelembevételével.

Lényegesen más tekintetek alá eshetik a vándoriparosokra vetett adónak az a fajtája, amikor nem az ipari munka elvégzése végett vándorol az iparos helyről-helyre, hanem amikor a már elkészített különféle iparcikkeket, vagy azok raktárait vándoroltatják. Ide főleg a vásárookra járó iparosok sorolhatók. De lehetséges, hogy nem maguk az iparosok, hanem csupán az illető cikkekkel kereskedők vándorolnak készleteikkel helyről-helyre. Ez utóbbi esetben tehát voltaképen a vándorkereskedők adójáról van szó.

Az ipari és kereseti adók általánosító keretein belül tehát különbséget kell tennünk az úgynevezett „vándoriparosok adója“ szempontjából is azok között az esetek között, amikor

⁶³ V. ö. Lotz i. m. 347—348. l.

túlnyomórészben *ipari munkakereseti* jellegű vándoriparadóról és azok között, ahol nem helyváltoztató ipari termelésről, hanem *vándorló kereskedelemről* van szó. A vándorló, illetőleg vándorló telepű kereskedelem már méretei szempontjából is számos árnyalatot mutat. Kezdve a segéd nélküli házaló kereskedőtől, a rendszeres vásári kereskedőkön, illetőleg iparoskereskedőkön át a nagy modern vándorló aukciókig, árumintavásárokig, nemzetközi vásárokig (Messe), üzletszerű ipari- és kereskedelmikiállításokig.

A vándorló kereskedelem megadóztatását tehát a konkrét esetek természete szerint kell elbírálni és intézményesíteni s legfeljebb az igen kicsiben való házaló és vándorló kereskedelmet lehet célszerű a megszokott „vándorló iparok” adójával együtt elintézni.

Általában véve a vándoriparok, illetőleg iparosok és kereskedők ily természetű különleges (hozádeki adó jellegű) adója alatt a *kicsinyben* való vándorló természetű életviszonyokat lehet csak célszerűen megróni. Azokat tehát, amelyeket a Közületek éppen kicsinységüknél fogva sociális kedvezményben akarnak részesíteni és nem kénytelenek szigorúan kihasználni. A nagyobb és erősebb adóforrások és adótárgyak megrovása — különösen a modern közlekedési és szállítótechnika korában — ezen a téren is, nem valamely speciális „vándoriparadó,” hanem az egyéb főadónemek szempontjai szerint kell, hogy történjék.

Több különleges tekintet fűződhetik a *mezőgazdasági mellék iparágak* megadóztatásához is. Az úgynevezett mezőgazdasági iparnak is sokféle árnyalata lehet adópolitikai szempontból is. A mezőgazdasági termékek feldolgozásával foglalkozó önálló ipari üzemek természetesen az ipari adónak általános szempontjai alá esnek. Más tekintet szerint célszerű azonban elbírálni a mezőgazdaság, illetőleg földművelés körében *háziilag* űzött azokat a különféle ipari természetű munkákat, amelyek a mezőgazdasági üzem belső, mintegy naturálgazdasági keretei között adódnak s önálló vállalat, üzem és kereseti tevékenység gyanánt nem jelentkeznek és külön bevételeket nem eredményeznek, hanem inkább takarékosági, az üzem *kiadásait csökkentő jelleggel bírnak*. Sokszor az árkonjunktúrák, a közvetítő kereskedelem drágításai miatt kénytelenek az őstermelési üzemek, mintegy önszegélyből a saját kereteik között a saját céljaikra és használatukra ipari feldolgozás

jellegével bíró műveleteket végezni. Az ilyen természetű, — tehát nem önálló üzemjellegű, — mezőgazdasági iparok hozadékának megadóztatása célszerűen és méltányosan a mezőgazdasági üzem adójával együttesen végezhető el. Különösen ott, ahol a mezőgazdasági üzemből folyó bevételek ipari, illetőleg kereseti adó alá esnek. A katasteri földadó mellett pedig az ennek többé-kevésbé kiegészítőjeként szereplő általános jövedelmi adó keretében lehet a most említett mezőgazdasági mellékiparokból elért hasznokat figyelembe venni, melyeket nem kell összetéveszteni a mezőgazdasági foglalkozásuk által üzött tulajdonképeni úgynevezett *háziiparral*. A lényeges különbség közöttük ugyanis az, hogy az előbb említett mellékfoglalkozások, melyek a mezőgazdasági üzem keretei között annak a mezőgazdasági üzemnek saját használatára és céljaira történnek, nem hoznak önálló árbevételeket, mert nem eladás, hanem saját felhasználás és hasznosítás végett történnek. A háziipar célja pedig eladásra való termelés, tehát árbevétel szerzése.

Sokan a kivételes iparadók közé sorozzák a *bányailletékek, illetőleg bányadíjak és adók* (Bergwerksabgabe) egyes fajait, főleg katedralistikus hagyományok alapján.⁶⁴ Amennyiben a bányauzemek megadóztatása a kitermelt ásványmennyiség, illetőleg annak forgalmi ára szerint történik, különleges természetű iparadóval nem állunk szemben. A régi bányaregálék stílusában nem az üzem hozadékának mennyisége alapján fizetett különféle kincstári illetmények pedig nem tekinthetők hozadéki adónak.

9. Az ipari és kereseti adók állami és községi, illetőleg tartományi, megyei, kerületi, önkormányzati stb. adók gyanánt egyaránt szerepelhetnek. Megtörténhetik, hogy az állami ipari vagy kereseti adó mellett még külön hasonló természetű pót-, vagy önálló adó is sujtja az adófizetőt. Sőt megosztható az ipari és kereseti adó bevételi eredménye az állam és a közigazgatási, illetőleg önkormányzati egységek és kerületek között. Mint fő állami adófajta szerepelt az ipari és kereseti adó Franciaországban, a délnémet államokban, Ausztriában, Magyarországon és Oroszországban. Poroszországban 1923-ig

⁶⁴ L. ARNDT : Bergbau und Bergbaupolitik. (Hand- und Lehrbuch der Staatswissenschaften) 170 s köv. I. Leipzig, 1894. — v. HECKEL i. m. 308 és köv. I. — BRÄUER : Besondere Steuerlehre. Hdbuch der Finanzw. Tübingen, 1927. II. 56.

a községek önálló iparadókat vethettek ki, másutt az állami adóhoz a községek bizonyos százaléknyi pótdót csatolhattak, mint például azelőtt Magyarországon. Japánban az ipari adót a nagyobb adótárgyaktól az állam szedte be, a kisebb üzemek adóját pedig a községeknek engedte át. Ujabban is a községeknek vannak átengedve az ipari, illetőleg kereseti adó bevételei például Magyarországon és Poroszországban.⁶⁵

Amennyiben az ipari és kereseti adó bevételeit (s általában más adó bevételeit is) nem az állam, hanem a községek veszik igénybe, különféle kérdések merülhetnek fel az adóbevételek *felosztása* tekintetében, ha valamely üzem több községre terjeszti ki működését, vagy — főleg a kereseti adó szempontjából —, ha több község területéről kerülnek ki a munkásai az üzemnek stb.

További kérdés az említett adónem kivetése tekintetében főleg az, vajjon *felosztásos*, vagy *százalékos* adó gyanánt alkalmazzuk-e? Ez a kérdés különben a legtöbb hozadéki adóra nézve felmerülhet.

A felosztásos rendszert követte Poroszország és a porosz példára Ausztria a legújabb időkig. Mind a két államnak rendszerénél gondoskodás történt, hogy a felosztás meglehetősen ruganyossággal és arányossággal menjen végbe.⁶⁶ Újabban azonban az ipari és kereseti adót csaknem kizárólag a százalékos kulcs rendszerében vetik ki.

Igen kívánatos volna, hogy az ipari adónál is minél tökéletesebb *katasterekre* támaszkodhassék az adókivetés. Az *iparadó-katasternek* elkészítése ezért az adóigazgatásnak célkitűzési körébe tartozik. A hozadéki iparadókataster adatainak állandósága dolgában ugyan hátrányban van a földadókatasterrel szemben, mert az ipari üzemek termelési körülményei gyorsabban és változatosabban módosulnak, mint a földéi, mindazonáltal adóigazgatási és adópolitikai, sőt sociálpolitikai tekintetben számos előny és könnyítés forrása a rendszeresen felépített iparadókataster. Mindenekelőtt rendszeresen számontartja az ipari üzemeket, állandó áttekintést nyújt felettük. Már csak egy átlagos statisztikai jellegű állandó áttekintése a különböző kategóriákba tartozó üzemeknek és foglalkozásoknak, — amelyet a kataster nyújt — sokkal inkább urává teszi a rendel-

⁶⁵ L. BRÄUER i. m. 49—51. l.

⁶⁶ L. bővebben BRÄUER i. m. 52.

kező hatóságot azoknak az ismertető jeleknek, amelyek szerint az adókimvetését és a szükséges előirányzásokat intézni kell. Rendszeres katasteri adatgyűjtemény alapján sokkal könnyebb a változó jellegű adatokat pótolni és kiigazítani, mint minden alkalommal úgyszólván újból kezdeni és megállapítani mindent. Rendszeres kataster megléte esetében kevésbbé látja véletlennek az adóigazgatás az adókimvetés eredményét. Jobban tudhatja, hogy mennyi engedményt tehet az adócsavar alkalmazásában a kincstári érdekek sérelme nélkül. Szóval egyenletesebb, igazságosabb és kevésbbé ideges, kevésbbé kapkodó menetet adhat az adókimvetésnek.

10. Az ipari és kereseti adók megvalósítási módja igen változatos már az alájuk tartozó üzemi és kereseti fajták sokféleségénél fogva is. Ezuttal az ipari és kereseti adók mint hozadéki adók érdekelnek. Itt csupán a leggyakoribb adótípusokra akarunk a sok közül hivatkozni. A francia forradalom adóreformjai a hozadéki adók jellegzetes típusait alkották meg. Az ipari adónak (1791) — bár többféle változáson ment az keresztül — jellegzetes sajátága egyrészt az állandó és változó díjtételek összekapcsolása, másrészt az egyes adótárgytípusok osztályokba sorozása volt. Az állandó tétel (droit fixe) részint a különböző iparágak, részint üzemterjedelem s részint a községek lélekszáma szerint változott. A szabadfoglalkozások adójánál pedig hiányzott az állandó tétel. A változó tételek vagy az adóalany lakásának bérértéke, vagy pedig az egyes üzemek, illetőleg iparok külső ismertetőjelei szerint alakultak. Az adózó kategóriák négy főosztályba voltak osztva és az egyes osztályok részére különféle kombinációja volt előírva az állandó és változó adótételeknek. Az első főosztályba a kis és közép ipari üzemek, a másodikba főleg a bankok és nagykereskedelmi, a harmadikba a nagyipari és közlekedési vállalatok, a negyedikbe a szabadfoglalkozások tartoztak. Ez az adórendszer Franciaországban 1917-ig állott fenn, amikor az általános jövedelemi adónak adott helyet. Hasonló (pátensi adójellegű) volt Belgium, Oroszország és Románia iparadó rendszere.

Magyarországban az adófizetők bevallása alapján kinyomozott tiszta üzleti eredményre vetett adóként állott fenn a III., illetőleg IV. osztályú kereseti adó. A III. oszt. kereseti adónak helyébe lépett általános kereseti adó bevételeit a községeknek engedték át. A porosz iparadó először 1820-ban valósult meg a mai értelemben. Az 1891-es kontingentálási schéma szerint az adókötelesek, vagy az üzem, illetőleg foglalkozás évi hozadéka, vagy a befektetett és üzemi tőkék nagysága szerint négy osztályba vannak sorozva. Ugyanabban az adózási kerületben az ugyanazon adóztatási csoporthoz és foglalkozási ághoz tartozó adóalanyok *adózó társaságokat* alkotnak. Az adózó társaságokra rótt adófösszegeket az egyes adóalanyokra személyes viszonyaik és adózóképességük tüzetes figyelembevételével osztják fel. Az adóbevételek a községeknek vannak átengedve. A későbbi, főleg a háború utáni fejlődés során a német államokban az ipari és kereseti jövedelmek megadóztatásának alapjává részint az üzemi hozadék, a tőke- és munkabérösszegek egymással való kombinálása alakult ki, mint Poroszországban és Szászországban (bár az utóbbinak nem volt különleges ipari adója), részint az üzemi hozadék és munkabérösszegek kombinálása. (Hamburgban.) Baden és Hessen a tőkebefektetések és forgótőkék, más kisebb államok (Braunschweig, Mecklenburg) a hozadék-képesség, Württemberg a hozadéknagyság és az üzemi tőke, ismét mások

(Oldenburg, Anhalt, Schaumburg-Lippe) az üzemi hozadékat teszik meg adóalappá.⁶⁷

Angliának különleges ipari adója nem volt. Az ipari és kereseti bevételek megadóztatása a jövedelminek nevezett, de hozadéki-adó jellegű 5 osztályú régibb income tax keretében volt megvalósítva. Részben iparadó-természetűek az ú. n. engedélyi díjak (licence), (pl. ügyvédek, jegyzők, sőt jegybankok s bizonyos gyárak engedélyi díjai.) Különben az Income Tax és a Super Tax, újabban : Surtax, az ipari üzemek állami egyenes adója. Ezenkívül bizonyos községi adók is nehezdednek rájuk, amelyek a nem mezőgazdasági telket és a reá épült üzemeket terhelik.

Ausztriában, melynek 1813 óta van ipari adója, ipari és kereseti adóként 1924 óta az ú. n. általános kereseti adó (allg. Erwerbsteuer) szerepel, mint a tiszta hozadék megadóztatására irányuló *hozadéki adó*.

Lengyelországban (1925) a francia pátensi rendszerhez hasonló ipari adó.

Olaszországban a Richezza-mobile keretében (hozadéki és jövedelmi adó keveréke) jutnak megadóztatásra az ipari üzemek és kereseti foglalkozások.⁶⁸ Különleges hozadéki adójellegű ipari adó Olaszországban nincsen.

Az *északamerikai Egyesült Államok* fő birodalmi egyenesadója a jövedelmi adó. Az ipari üzemek és kereseti foglalkozások is alája esnek természetesen. Kivetési alapja a bevallás és a hatósági helyszínen való utánanyomozás. Az Egyesült Államok törvényhozása már 1861 óta a személyes jövedelmi adó terére lépett. Hozadéki adóknak tekinthető ipari, illetőleg kereseti adók is voltak 1862 óta *engedélyi díjak* formájában s ezenkívül egy csomó különleges ipari adó is. Így pénzügynökök, színházi, múzeumi, han gverseny, cirkuszvállalkozók, gyűjtemények, lottók, szeszáros kiskereskedők és sörfőzők a termelés, illetőleg hozadék nagyságához mért engedélyi díjakat fizettek. Bankárok, tőkésék, zálogházak pedig az alkalmazott tőke nagysága szerint osztályozott ipari adókat. Itt említhetők a (régibb típusú) jegy kibocsátó bankokra vetett különleges adók. Az ú. n. nemzeti bankok félévenként $\frac{1}{2}\%$ adót fizettek a forgalombahozott bankjegyeik és további $\frac{1}{4}\%$ -ot letéteik és a kibocsátott bankjegyek fedezetéül szolgáló értékpapirosok értékét meghaladó tőkefeleslegeik után. Az ú. n. nemzeti bankok ezenfelül még $\frac{1}{24}$ — $\frac{1}{6}\%$ -ig terjedő havi kulccsal még magasabb adókat is fizettek különféle ügyleteik után.⁶⁹

Az *egyes államok* és községek adóit illetőleg azt látjuk az Egyesült Államokban, hogy kezdetben az ingatlanadó volt mint *vagyonadó* az uralkodó adónem, melyet nem annyira a hozadék, mint a vételár szerint és eladásakor fizettek. Később bizonyos ingó tárgyak adásvételére külön adók keletkeztek (főleg háziállatokra, házi berendezésre). A XIX. század utolsó negyedében az egyes államokban is számos különleges adónem keletkezett. Ipari adófajtákat azonban főleg csak a különböző testületekre vetettek ki, mint általános „franchise“-adókat. Igen kiterjedtek lettek az engedélyi adók főleg italüzletekre (high licence System) és az eladáskor fizetendő (forgalmi vagy fogyasztási jellegű) adók ipari üzemekkel szemben is. A régibb iparos államokban azonban igen sok ingó vagyon kisiklott a megadóztatás alól, különösen az érték-

⁶⁷ L. BRÄUER i. m. 45—47. l. — J. LEMCKE i. m. 22—31. — J. HEYER : Das britische Finanzsystem. 1930. Jena, Fischer. 84. l.

⁶⁸ GIOVANNI FASOLIS : Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Italiens. Hdbuch der Finanzw. Tübingen. J. C. B. Mohr. 1929. III. kötet 152—157. l.

⁶⁹ L. RICHARD BÜCHNER : Die Finanzpolitik etc. der Verein. Staaten von Amerika. Jena, Fischer 1926. 36—44. l. — SELIGMAN : Income Tax. 2 kiad. New York, 1921. 430 s köv. l.

papirosokból álló ingó vagyon (intangible personal property), úgy hogy a vagyonadó főleg az ingatlanokra nehezedett. Ez is egyik oka volt annak a financia-politikai kívánalomnak, hogy a vagyon helyett a személyes jövedelem legyen az adózás alapja. A jövedelmi adót az egyes államok közül Wisconsin hozta be először 1911-ben.

Hollandiában az egyes tartományoknak külön adóztatási rendszerük volt és csak 1798-ban proklamálták az ország adóztatási egységét, amit 1805-től kezdve valósítottak meg a gyakorlatban. Az országos adókon kívül természetesen fennmaradtak tartományi és községi adók is. 1810-ben a francia adórendszert hozták be. Az ipari adó ennek keretében talált elhelyezést mint pátensi és személyes adó. 1892-ben és 1893-ban PIERSON ministersége alatt életbelépett a vagyonadóról és az üzemi és egyéb jövedelemadókról szóló törvény, mely adók együttesen az általános jövedelemadó jellegével bírtak. 1915-ben új általános állami jövedelemadó lépett életbe.⁷⁰

Belgiumban 1914. lényegében a hollandi időből átvett adórendszer maradt meg. Az ipar és kereskedelem adója elsősorban a *pátensi* adó volt. Az üzemek a helységek lélekszáma és iparágak szerint voltak osztályozva. A részvénytársaságok azonban nyereségük bizonyos százalékával voltak megróva és a magánvállalatoknál jóval magasabb adót viseltek.

Jelenleg a fő állami egyenesadó a 3. osztályú általános jövedelemadó, melynek harmadik osztálya az ipari foglalkozásokból származó jövedelmeket adóztatja meg.⁷¹

A *skandináv államokban* nem voltak hozadéki adójellegű különleges iparadók. Jelenleg mind a három skandináv államban jövedelmi adó alá esnek az ipari és kereseti foglalkozásokból eredő bevételek.

Finnországban német mintára megvalósított általános jövedelemadó éri az ipari és kereseti bevételeket. A részvénytársulatokkal szemben azonban különleges adó áll fenn.

Csehszlovákiának hozadéki adójellegű ipari és kereseti adói az általános (egyéni) kereseti adó és a kollektív vállalatok kereseti adója, a tőkejádék — a tantiéme és az alkalmazottak kereseti adója.⁷²

Svájc adóügye az egyes kantonokban igen sokféle változatban fejlődött. Az ú. n. helvét köztársaság kikiáltása után 1798-ban francia adórendszert valósítottak meg s ennek keretében hozadéki jellegű ipari adókat is. Az 1815—1848-ig terjedő korszakban a kantonok souverain háztartása mellett nem volt központi államháztartás. Az egyes kantonok azonban többször használták fel a Helveticum adóztatási formáit. A szövetségi állam 1848-ban alakult meg és ennek szövetségi államháztartása is lett. A szövetségnek főbevételei: a vám és bélyegjövödelmek s ezenkívül bizonyos rendkívüli adók (rendkívüli hadiadók). Az egyenes adók a kantonok és községek jövedelmei. Ezek között általános és részleges jövedelmi adók, a társulatokra kivetett tőkejádék- és hozadéki adók, valamint személyes és háztartásokra kivetett adók szerepelnek.⁷³

⁷⁰ C. W. J. BRUINS: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem der Niederlande. Hdb. der Finanzw. Tübingen, J. C. B. Mohr. 1929. III. köt. 373 s köv. l.

⁷¹ R. J. LEMOINE: Der Staatshaushalt und Finanzsystem Belgiens. Hdb. der Finanzw. Tübingen, Mohr. 1929. III. k. 392—406.

⁷² V. ö. ENGLIS: Die Staatscinnahmen etc. der Tschechoslovakei. Hdbch der Finanzw. J. C. B. Mohr. 1929. III. köt. 226 s köv. l.

⁷³ V. ö. SALOME SCHNEIDER: Der Staatshaushalt und Finanzsystem der Schweiz. Hdb. der Finanzw. J. C. B. Mohr. Tübingen, 1929. III. köt. 162 s köv. l.

Az ausztráliai szövetséges államok (Commonwealth of Australia) különleges ipari adót nem ismernek. Az ipari és kereseti bevételeket jövedelmi adóval rójják meg. Bizonyos Ausztráliában termelt árúk után ú. n. akcízakat kell fizetni (dohány és szeszesitalok), melyek ekként fogyasztási adó mellett ipari adó jellegével is bírnak. Bizonyos — főleg szórakoztató és játékszerű — vállalatok bélyegadó alá esnek. (Totalisatör, fogadási, kisorsolási üzletek stb.) Fővonásaiban hasonló Új-Zéland adórendszere is.⁷⁴

Japánban az ipari, kereskedelmi és személyes kereseti bevételek jövedelmi adóval mint állami adók vannak megróva. Jövedelmi adón kívül állami adóként szerepelnek: az ipari nyereségadó, a tőkenyereségi adó, a bányaadó és a börzeipari adó és a földadó. A községek és kerületek ezenkívül önálló ipari adót is vehetnek ki az 1926. évi adóreform szerint. Az 1924-ben fennállott rendszer szerint az ipari üzemek öt osztályba voltak sorozva és a különböző osztályokban az üzleti forgalom, a tőkebefektetés és forgótőke, az alkalmazottak száma, az épületek bérértéke stb. szolgál különféle kombinációkban kivétési alapul.⁷⁵

XX. FEJEZET.

A tőkéből és a munkából származó bevételek hozadéki adói.

IRODALOM: RAU: Grundzüge der Finanzwissenschaft. Heidelberg, 1864. II. 377. §. — ST. MILL: Principles. V. könyv. III. fej. 3. § és III. fej. 4. §. — L. v. STEIN: Lehrbuch der Finanzw. 5. kiad. II. r. 129. l. és II. 2. r. 169. l. — A. WAGNER: A Schönberg-féle kézikönyvben. III. 263. l. és III. 292. l. — BRÖMEL: Kapitalrentensteuer 1884. — BRÄUER i. m. Hdw. der Finanzw. 1927. II. köt. 55—64. l. — ROY: L'Impôt sur le capital fixe. Paris, 1888. — G. SCHANZ: Zur bayerischen Kapitalrentensteuer. Finanz-Archiv. 17. 551. és 21. 685 s köv. l. — U. a. Eine wichtige Neuerung im Vollzuge des bayer. Kapitalrenten Gesetzes. Finanz. Arch. 1924. — M. v. HECKEL i. m. 313—338. — W. LOTZ: i. m. 368—389. — EHEBERG i. m. 265—279. — SCHÄFFLE: Steuerpolitik i. k. 339. és 344. l. — MARISKA i. m. 235 és 262. l. — FÖLDES i. m. 405—410. l. — W. ANDREAE i. m. 229. — KÖPPEL: Zum Kapitalertragsteuergesetz. Bankarchiv. 20. évf. — MÁRFFY EDE: A magyar pénzügyi jog kézikönyve. Budapest, Grill. 1930. — FRIMMEL Gy.: Az alkalmazottak külön adója. Budapest, Tébe könyvker. — JAKAB: A kereseti adó. Budapest, Tébe.

1. Említettük már, hogy a „tőkehozadék“ (Kapital) és a „munkahozadék“ (Arbeitsertrag) nem következetes fogalmak és szerintünk ellentétben állanak a modern jövedelemeloszlás lényegével. Ezért a tőkéből és munkából eredő bevételek különleges adói részleges jövedelmi adók és nem hozadéki adók. Ismételten ki kell emelnünk azonban, hogy *adópolitikai okok*, illetőleg *az államháztartás érdekei* szükségessé tehetik, hogy a

⁷⁴ K. C. MILLS: Der Staatshaushalt etc. Australiens. — U. o. 465 s köv. l. D. B. COPLAND. Der Staatsh. u. Finanzs. Neuseelands, u. o. 482 s köv. l.

⁷⁵ L. SABURO SHIOMI: Der Staatshaushalt u. Finanzsyst. Japans. — U. o. III. köt. 487 s köv. l. — BRÄUER u. o. II. köt. 47. l.

tőkéből és a munkából, — de különösen az előbbiből — származó bevételek *megadóztatási módja* a hozadéki adók formájában és szabályai szerint történjék, ne pedig a jövedelmi adók módjára. Ennek a meggondolásnak több gyakorlati indító oka lehet. Különösen nyomós érvek adódhatnak a hozadéki adók stíljében való megadóztatás mellett akkor, hogyha a hozadéki adóztatás közvetlenebbül és gyorsabban tudja megragadni különösen a tőkéből származó különféle bevételeket, mint a jövedelmi adó. A modern jövedelemeloszlás folyamatában ugyanis az eredeti tőkebevételek hátrulási, szétoosztódási útját sokszor nehéz, vagy éppen lehetetlen pontosan megfigyelni egészen addig, amíg az valakinek tiszta jövedelmévé válik. Ezért sokkal biztosabbnak és kiadóbb adóeredményt ígérőnek látszik olykor az az eljárás, mely az illető tőkebevételeket lehetőleg mindjárt keletkezésükkor ragadja meg adótárgy gyanánt és nemcsak utólag, amikor jövedelemeloszlási útjuk végső állomásán mint tiszta jövedelmek ülepednek le valakinél és mint ilyent vallják be őket. Főleg ezért lehet indokolt, hogy a tőkéből — vagy talán a munkából — származó bevételeket a hozadéki adók formájában rójjuk meg.

A tőkebevételek megadóztatása külön adók alakjában egyik fejlődési folyamata volt a XIX. század gazdasági életének és adórendszerének. Az úgynevezett „ingó vagyonok“ jelentőségének növekedésével elkerülhetetlenné vált az uralkodó — főként hozadéki adóra — épített adórendszereknek a pénzbeli vagyonok bevételeinek rendszeres adójával való kiegészítése. Ezeket, az általános jövedelmi adó korszakát megelőző adókat nevezik sokan *tőkehozadéki* adóknak (Kapital-Ertragsteuer). Az illető adórendszerek és adótárgyak azonban többnyire — és szerintem helyesebben is — *tőkejáraadék*-adóról (Kapitalrentensteuer) beszélnek, mert szerintem a „tőkehozadék“ fogalma nem következetes valami.

Meg lehet különböztetni *általános* és *különleges* tőkehozadék-, helyesebben tőkejáraadék- (Kapitalrente) adókat s ezenfelül tőkehozadék-, illetőleg tőkejáraadék-adót mint *tárgyi* és mint *személyi* adót. Igen természetes, hogy minél inkább személyi jellegű (tehát a személyes viszonyokat alapul- és figyelembevevő) adó a tőkehozadék-, illetőleg tőkejáraadék-adó, — annál kevésbé hozadéki adó az, még adótechnikai tekintetből is.

Különleges tőkejáraadék-adót valósított meg Ausztria 1849-ben, valamint Württemberg még 1820-ban. Az osztrák

tőkejáradék-adó és nyomában a magyar hasonló adó is a tárgyi adó szempontjait igyekezett követni, főleg a keletkező adóforrásnál — angol példára — való megadóztatásban. A württembergi és badeni tőkejáradék-adók ellenben hovatovább mindinkább személyi adókká váltak. Franciaország 1872 óta kétféle tőkejáradékadótszedett. Egy általánosot (impôt sur les revenus des valeurs et capitaux mobilières) és egy különleges adót (impôt sur les revenus des créances, dépôts et cautionnements). A fejlődés útja azután az volt, hogy ezek a különleges tőkejáradék-, illetőleg tőkehozadék-adók vagy beolvasztottak az általános jövedelmi adóba, vagy részleges jövedelmi adókká váltak. Legújabban azonban példáját találjuk a hozadéki jellegű tőkejáradékadókhöz való visszatérésnek. Leginkább az 1920-i német birodalmi tőkehozadékadó (Kapitalertragsteuer) a példája ennek. A főokot abban kell a hozadéki jellegű adóra való visszatéréshez keresni, hogy *tárgyi* alapon kirótt, lehetőleg a bevételt a forrásnál megragadó adót kívántak megvalósítani, amely nagyobb garanciákat nyújt az adóforrások megragadására és az adó alól való menekülés megakadályozására mint a személyes jövedelmi adó.⁷⁶

2. A tőkehozadék- vagy tőkejáradékadónak — mint tárgyi (hozadéki) adónak — adótárgya mindennemű tőkevagyonból, tőkebefektetésből, tőkekövetelésből származó jövedelem. Tehát nem csupán a tulajdonképeni kölcsönkamat, hanem mindennemű „tőkejövedelem“ a legszélesebbkörű értelemben véve.

A régiebb tőkejáradékadók (tőkekamatadók) elsősorban a kölcsönkamatok megadóztatására gondoltak. A XIX. század folyamán azonban az adóforrásként jelentkező tőkejövedelmek köre egyre jobban tágult. Úgyhogy a tőkejáradékadó tárgyai közé tartoznak a szorosán vett magán- és közadóssági kamatokon kívül a részvények, szövetkezeti, közkereseti, betéti és bármi más társulati üzletrészek, bányarészvények és élvezeti jegyek osztalékai vagy „hozadéki“ (Genusschein) stb., ideértve az ingyenrészvényeket, jutalomosztalékokat. Idetartoznak mindennemű kamatozó *követelések*, például bankok és takarékpénztárak, letéti pénzeknek, jelzálogi, földbirtok-, járadék adósságoknak kamatai, a személyi és életjáradékok. Idetartoznak az élet-, tőke- és járadékbiztosításoknak, a biztosított

⁷⁶ L. BRÄUER i. m. 55—59. l.

javára létesített díjtartalékainak, leszámított váltóknak, mint rövidlejáratú tőkebefektetésnek hozadékai, kamatozatlan kincstári utalványok ázsioi, sorsjegynyermények, anélkül, hogy ezzel a felsorolással minden idevonható adótárgyat kimerítettünk volna.

Általános tőkejáradékadóról akkor beszélhetünk, ha az adó mindennemű tőkejáradékra kiterjed, *különlegesről* pedig, ha csupán egyes megjelölt tőkejáradékfajtákat ér az, vagy pedig a tőkejáradékoknak csak bizonyos meghatározott módon fizetett fajtáit. Ilyen különleges tőkejáradékadók például a *szelvényadó*, a tőkekamatadó, az osztalék-, a tantiéme-adó, a jeltálogi kamatok adója, az értékpapíradó stb.

Adótechnikai szempontból különös jelentősége van a *szelvényadónak*, mely a különféle értékpapírok osztalékszelvényeinek az esedékes osztalék, vagy jutalék kifizetésekor történő levonás formájában való megadóztatásában áll. Bár a szelvényadó csak bizonyos értékpapíroktól származó tőkejövedelmek (illetőleg adótechnikai tárgyi szempontból nézve: értékpapírhozadékok) megadóztatására alkalmas, — mindemellett a *legpraktikusabb adófajta egyike*, amelyet, ahol csak lehet, célszerű alkalmazni abból a célból, hogy az állam egyszerűen, gyorsan, a keletkező *adóforrásnál* ragadja meg az adótárgyat és biztosítsa a maga közjogi járadékát.

A tőkejáradékadónak, — mint tárgyi szempontok szerint kivetett és a hozadéki adók technikája szerint megvalósított adónak a fő jogosultságát általában véve az adja meg — mint már jeleztük —, hogy a könnyen eltitkolható és jövedelemeloszlási útjukban nehezen megfigyelhető tőkejövedelmeket keletkezésükhöz *minél közelebb ragadja meg*. Ezért a bankokból, nyilvános számadásra kötelezett vállalatoktól származó mindennemű tőkejáradékokat lehetőleg már az őket kifizető, vagy kiutaló bankokból, intézetektől, pénztáraktól stb. kell beszédni, illetőleg ezeket kötelezni rá, hogy az adóösszeget ők maguk vonják le és fizessék be adó gyanánt. A szelvényadó csupán egyik gyakorlatias megvalósítása ennek a követelménynek.

Így például az angol Income Tax C osztálya (Schedule) alá eső állampapírok és községi kötvények stb. kamataiból a kifizetésükkor 20%-ot vonnak le adó címén és szállítanak be az állampénztárba. Kivételt csak a kifejezetten adómentesnek nyilvánított állampapírok képeznek, például a hadikölcsönök,

a háborús, úgynevezett saving certificates. Ezeket az utóbbiakat a D. schedule kulcsa szerint adóztatják meg.⁷⁷

A tőkejádékadókat általában az adóstól és a hitelezőtől lehet beszélni és követelni. Minthogy a hitelező, illetőleg a tőkejádékra jogosult az, akinek az illető tőkejádék a jövedelmét képezi, így az adóalany is a hitelező, illetőleg a tőkejádék követelésére jogosított lesz. Tőle kell tehát az adót is követelnie az államnak elvileg.

Az ellenkező eljárás, ha tudniillik a tőkejádékadókat az adóstól szedi be az állam azzal a veszéllyel járhat, hogy az adós nem tudja visszahárítani a hitelezőre az általa előlegezett adóösszeget és így igazságtalanul megdrágítódik az ő kölcsöne, míg a hitelező igazságtalanul szabadul az adó terhétől.

A modern nyilvános pénztáraktól, vagy nyilvánosan ellenőrizhető vállalatok pénztáraitól húzott tőkejádékjövendelmeket illetően azonban adótechnikai és államgazdasági érdekekből bátran kivételt tehetünk ez alól az elv alól, anélkül, hogy attól kellene tartani, hogy a hitelező (tudniillik az, aki a nyilvános pénztárból a tőkejádékot kapja) az adósra (tudniillik nyilván. pénztárra stb.) hárítja át az adó terhét, maga pedig megmenekülne alóla. A tárgyi szempontok szerint megvalósított tőkejádékadónak a modern viszonyok közt egyre változatosabb tőkejövendelmek korszakában való fenntartását, vagy visszaállítását is erősen alátámaszthatja ez a megfontolás.

A tőkejádékadó tárgyának másik fő meghatározási módja a *bevallás* útján való adótárgymegállapítás. Ez az utóbbi — a legáltalánosabb — adótárgymegállapítási mód természetesen nem jelenti azt, hogy *kizárólag* a bevallás legyen az adótárgy kinyomozási, illetőleg megállapítási eszköze is.

Minél inkább a bevallásra helyezzük át azonban az adó-követés súlypontját, annál inkább a *személyi* jellegű adó felé haladunk. A tőkejádékadónál technikai szempontból is csak addig beszélhetünk hozadéki, illetőleg tárgyi adóról, ameddig a tőkejádék, mint adótárgy megállapítása és megragadása tárgyi szempontok (például az üzleti könyveknek, kimutatásoknak az adótárgy keletkezésének helyén való megvizsgálása és bekívánása mellett) szerint történik. Mihelyt azonban az adótárgy megállapításában a bevallást adó adóalany subjectiv megállapításainak van főszerepe és az adóhatóság ténykedése

⁷⁷ V. ö. F. HEYER: Das britische Finanzwesen 90. l.

főleg csak e subjectiv bevallás ellenőrzésére terjed ki, a tőke-járadékadó *technikailag is személyi adóvá válik és adótechnikailag is jövedelmi adófajtnak (részleges vagy különleges jövedelemadó-nak) kell azt tekintenünk.*

3. Az úgynevezett *munkahozadék* (Arbeitertrag) még mes-terkéltőbb fogalom mint a tőkehozadék s ezért az úgynevezett munkahozadékadókat (Arbeit-Ertragsteuer) hatásuknál fogva és a társadalmi jövedelemoszlás természetét nézve részleges vagy különleges jövedelmi adóknak kell valójában tekintenünk.

Mindazonáltal nem hiányoztak és hiányoznak a példák arra, hogy a pusztán munkából származó bevételeket is a hozadéki adók mintájára róják meg.

Munkabéradók, mint tárgyi adók (vagy munkahozadék-adók) alatt főleg a pusztán munkabérre és fizetésre kivetett adókat szokták érteni, míg az úgynevezett szabadfoglalkozások tárgyi adóit az úgynevezett *kereseti* adók alkotják rendszerint, amelyek az ipari adóval esnek hasonló tekintetek alá, vagy azzal vannak egybefoglalva.

Bármennyire tárgyi alapon róják is ki a munkabérek és fizetések adóját, ennek az adónak személyi jellege szükségképen mindig előtérbe lép, már az adótárgy természeténél fogva is. Különösen akkor, ha — mint a legtöbb esetben — az adóval megrótt munka, vagy foglalkozás az adózónak egyedüli, vagy legfőbb jövedelmi forrása is.

A munkabérekre és fizetésekre vetett külön adóknak lét-jogosultságuk akkor lehet, ha a munkabér, illetőleg fizetés nem esik még külön jövedelmi adó címén is megrovás alá. Sociális szempontból pedig figyelembe kell venni a közvetett adókat — főleg a fontosabb szükségletekre rótt fogyasztási adókat is — amelyek annál inkább érezhetőek, minél kisebb a keresmény, illetőleg jövedelem.

Sokkal inkább indokolható a külön munkabéradó létesítése ott, ahol általános jövedelmi adó nincsen. Itt tehát a hozadéki adók mellé iktatott adónem gyanánt szerepelhet a munkabérnek, illetőleg fizetésnek a tárgyi adók analogiájára megalkotott adója.

Ott ahol általános jövedelmi adó is van, a munkabér-, illetőleg fizetési adó elkerülhetetlenül párhuzamos adója az előbbinek. Az általános jövedelmi adó párhuzamosan fennálló hozadéki adók mellett rendszerint kiegészítő adóként szerepel. Csakhogy a kiegészítő adó ott, ahol már a másik párhuzamos adónem is eléri a teljes adóforrást, annál igazságtalanabb

kettős megadóztatássá válik, minél kisebb jövedelmekről van szó. Ezért külön munkabér- és fizetési adó mellett, részint az adómentes létminimum megfelelő magasságával, részint a közönséges munkabéreknek és a fizetéseknek a kiegészítő jövedelmi adó alól való mentesítésével kell az előbb említett aránytalanságot kiküszöbölni s legfeljebb bizonyos magasabb összegeken felül adni helyet a kiegészítő jövedelmi adóval való megterhelésnek is.

A közönséges értelemben vett munkabérre rótt munkabéradó önálló adóként rendszerint nem szerepelt, hanem csupán valamely egyéb kereseti források adóival egybefogtan.

A német államokban az általános jövedelmi adók bevezetésével megszűnt a munkabérnek „hozadéki“-adó természetű megrovása.

Franciaországban az „Impôt sur les traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères“ a munkabérre és fizetésekre rótt külön adó, melyet az 1926-i gyökeres adóreform is fentartott a kiegészítő általános jövedelmi adó mellett. Alája esnek a munkabérek, valamint a magán és állami fizetések, nyugdíjak, végkielégítések stb. A közönséges értelemben vett bármilyen munkabéren kívül a munkás nélkül dolgozó iparosok az otthoni munkások és házicselédek keresete is. Magyarországon az úgynevezett I. osztályú kereseti adó volt afféle munkabéradónak tekinthető, míg a fizetések a IV. osztályú kereseti adó alá estek. Jelenleg az alkalmazottak kereseti adója alá esnek úgy a fizetések, mint a munkabérek progressiv tételekkel és a létminimum bizonyos figyelembevételével.

XXI. FEJEZET.

A személyi adók és különösen a jövedelmi adó.

IRODALOM: F. J. NEUMANN: Die persönlichen Steuern vom Einkommen verbunden mit Ertrags und Vermögensteuern. Tübingen, 1896. — G. SODOFFSKY: Zur Frage der Ertrags- oder Personalbesteuerung. Riga, 1906. — LANGE: Die Klassensteuer. Breslau, 1877. — FISCHER: Die preussische Klassensteuer. Magdeburg, 1876. 3. kiad. — A. WAGNER: Personal- und Einkommensteuern. Schönberg-féle Hdbch der Pol. Öst. III. H. 1897. Tübingen. — SAX: Die progressivsteuer in Österreich. Öst. Zeitsch. für Volksw. Verw. u. Stat. 1892. — BRUNO MOLL: Theorie der Vermögens- und Einkommensteuern. (Probleme der Finanzwissenschaft.) Leipzig. Akad. Verlagsges. 1924. 90—173. 1. — A. HELD: Die Einkommensteuer. 1872. — R. A.

SELIGMAN : Income Tax. 2. kiad. New York, 1914. — J. POPITZ : Einkommensteuer. Hdbuch der Staatsw. 3. köt. 4. kiad. — H. TESCHEMACHER : Die Einkommensteuer. Hdbuch der Finanzwissenschaft. 1927. II. köt. 65—132. — F. MEISEL : Die britische und deutsche Einkommensteuer 1925. — MARISKA VILMOS : A személyes jövedelmi adó. Közgazd. Szemle 1894. — FELLNER FRIGYES : Jövedelmi adó. Közgazd. Lexikon. Pallas, 1900. II. k. 264—281. — LAKY GÉZA : A német és magyar jövedelemadó rendszere. Közgazd. Szemle 1931. 541—580. l. — G. SCHMOLLER : Die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprinzipien der Steuerlehre. Tübing Zeitschr. 1863. — G. SCHANZ : Der Einkommenbegriff und die Einkommensteuergesetze. Finanzarchiv 13. 1896. 1—87. l. — WOLOWSKI : L'Impôt sur le revenu. Paris, 1873. — GUYOT : L'Impôt sur le revenu. Paris, 1887. — HECKEL i. m. I. 339 s köv. l. — LOTZ i. m. 394—454. — FÖLDES i. m. 422 s köv. l. 516 s köv. l. — A. SCHÄFFLE : Die Steuern. Bes. Teil 80 s köv. l. — EHEBERG i. m. 287 s köv. l. — MARISKA i. m. 267 s köv. l. — ANDREAE i. m. 230 s köv. l. — SAX : Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft. Wien, 1887. — G. COHN : Grundsätze der Finanzwissenschaft. Stuttgart, 1889. — G. JÉZE : Cours de Science des Finances. Paris, 1922. 6. kiad. — J. CAILLAUX : L'impôt sur le revenu. 1910. — LUCIEN BOQUET : L'impôt sur le Revenu cédulaire et générale. Paris, 1926. 3. kiad. — E. ALLIX : Traité élémentaire des Sciences des Finances. Paris, 1921. — ALLIX et LECERCLÉ : L'impôt sur le Revenu. 1926. — L. COPIN : Traité théorique et pratique de l'impôt sur le revenu. Paris, 1925. — F. COURTHIEU : L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Bordeaux, 1926. — M. AUGLES : La Notion fiscale du revenu dans les impôts etc. Paris, 1923. — L. BARAILLIER-FOUCHÉ : L'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières etc. Paris, 1926. — P. LEROY-BEAULIEU : Traité de la Science des Finances. 1912. — COLIN : La notion du revenu. Paris, 1924. — DR. A. MANES : Die Einkommensteuer i. d. englischen Finanzpolitik und -literatur bis zu William Pitts Tode. Berlin, 1907. (Lexis Festgabe.) — K. THEILL : Die Einkommensteuern der grossen britischen Dominions etc. Jena, Fischer. 1930. — *Income Taxes in the British Dominions*. Compiled in the Inland Revenue Department. 2. kiad. (7. köteten) London, 1928. — *Royal Commission on the Income Tax*. Seven Instalments of the Minutes of Evidence. London, 1919—1920. — D. B. COPLAND : The Australian Income Tax. Quarterly Journal of Economics. 1924 novemb. — J. P. NIYOGI : The Evolution of the Indian Income Tax. London, 1929. — J. STAMP : The fundamental Principles of Taxation in the Light of Modern Developments. London, 1923. — G. FINDLAY SHIRRAS : The science of Public Finance. London, 1925. — T. S. ADAMS : Fundamental Problems of Federal Income Taxation. (Quart. Journ. of. Ec. 1921.) — BAUCKNER : Der privatwirtschaftl. Einkommensbegriff. München, 1921. Achenbachs Steuerbibliothek. — O. WITTSCHIEBEN : Das österreichische Besteuerungssystem. 2. k. Jena, Fischer 1928—30. — Lásd ezenkívül a pénzügytani tan- és kézikönyvek és szakszótárak idevonatkozó részeit. — IMBRECQ : Traité de l'impôt général sur le revenu. Paris. Presse Univ. de France 1926. — EMM. BESSON : Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt sur le revenu. Paris. Dalloz. 1927. — PAUL BINET : Les grands problèmes juridiques de l'impôt sur le revenu. Paris, Dupont. 1926. — L. BOUQUET : L'impôt sur le revenu cédulaire et général. Paris. Sirey. 1927. — P. TISSIER : Traité pratique des impôts sur le revenu. Paris. Sirey. 1927. — L. ADOLPH et R. GOUBEAU : Les sociétés devant le fisc. Paris. Payot. 1927. — O. ANDERS : Die Einkommenbesteuerung der Erwerbsgesellschaften in England. Berlin, 1926. — C. NEWPORT : Income-tax law and practice London. Sweet. 1927. — H. B. SPAULDING : The Income Tax in Great Britain and the United States. London. King. 1927. — F. UNDERHAY : Income Tax. London. Ward. 1927. — The Acts relating to the Income Tax. By DOWELL. 9. kiad.

London Butterworth. 1926. — Personalsteuergesetz samt Durchführungsbestimmungen. Hg. v. OTTO G. BILLROTH. Wien, Staatsdruck. 1927. — E. ZIMMERMANN: Die Besteuerung des gewerblichen Einkommens. Köln, Schmidt. 1927. — A. HOLLÄNDER: Einkommensteuergesetz und Körperschaftssteuergesetz. Berlin, Guttentag 1926. — MÁRFFY i. m. 215. l. — *Handbuch der Finanzw.* III. köt. J. C. B. Mohr. 1929. A különböző államok adórendszerét illetőleg. — L. ezenkívül a pénzügytani kézikönyvek és szakszótárak idevonatkozó részét, valamint a törvényhozások idevonatkozó anyagát. Bibliografia: a Finanzarchiv-ban s a Palgrave-szótárban is.

1. Míg az úgynevezett egyenes adók egyik csoportja az adóketésnél a Köz részére való szolgáltatás mértékét bizonyos tárgyi szempontok alapján (például a földterület nagysága, a termés, az üzemi eredmény stb. mennyisége) határozza meg, — egy másik csoport az adófizető személyét, személyes szolgáltató erejét veszi meghatározási alapul, miért is *személyi adóknak* szoktuk ezeket nevezni. Az adóösszegeknek ez az utóbbi meghatározási módja az adózóképességnek általánosabb, átlagosabb és hozzávetőlegesebb, vagy pedig pontosabb, az adóviselő egyéni teherbirásához esetről-esetre hozzáidomítottabb módon és ismertetőjelek szerint történhetik.

Az adózóképességet általánosabb személyi ismertető jelek által megállapító, illetőleg az adóterhet ilyenek szerint kirovó adók csoportjában az úgynevezett *fejadót*, az *osztályadóknak* ilyen általános ismertetőjelekre épített változatait, a *családadó* változatait (füst-, tűzhely- stb. adókat) és az adózószemélyekre közelebbi tárgyi ismertetőjelek mellőzésével kivetett, illetőleg felosztott némely adókat sorolhatjuk fel. Az egyéni teherbiráshoz való pontosabb hozzásimulás elve pedig a *jövedelmi adók* csoportján vonul végig.

A személyi adók csoportjában a kialakulás sorrendjét tekintve először általánosabb és mondhatjuk durvább felületességgel vették azok kiindulópont gyanánt a személyt magát. Ezeknél a régibb személyi adóknál a személy, az ember maga jelentkezik adótárgyként. Az úgynevezett *fejadónál* például magának az illető egyénnek a léte az adókötelezettség alapja. Ezért azt mondhatjuk, hogy a személyi adók közül is közvetlenebb értelemben ezek a régi, primitivebb (fej-, család-, füstadó stb.) adók a személyi adók. A jövedelmi adónál ezzel szemben nem magának az adófizető személynek a fizikai egyénisége az adótárgy, hanem az osztályrészül jutó javának a személyi használat, rendelkezésre állás szempontjából számbavett mennyisége. Szóval a jövedelmi adónál már bizonyos jószágmennyiség az adótárgy, de nem pusztán és abszolút

értelemben ez a jószágmennyiség, hanem ennek a jószágmennyiségnek az adófizető személyével szemben fennálló relativitása. Míg tehát a tárgyi (hozadéki, tárgyi, vagyoni) adóknál bizonyos (évről-évre, vagy egyszersmindenkorra megállapított) jószágmennyiség maga közvetlenül, az adótárgy, — addig a jövedelmi (vagy személyi értelemben vett vagyoni) adóknál a személy egyéni rendelkező hatalmának, használásának szempontjából adóforrást jelentő része és ereje bizonyos jószágmennyiségnek. Ez, — tudniillik, hogy az adófizető személy személyi rendelkezésének, használatának mennyiségi lehetőségein és személyi relativitásán keresztül vesszük figyelembe a jószágmennyiségeket adóztatási célokra — adja meg a jövedelmi adónak a személyi adó jellegét.

Az egyenes adóknak fentemlített alakulási folyamata magyarázza meg azt is, hogy az egyenes adóknak legegyszerűbb és legkezdetlegesebb alakjai a személyi adók, mégpedig a legtipikusabb személyi adók voltak. Az adóztatásnak ugyanis primitívebb formáját alig lehet elgondolni is annál a kezdetleges fejadó-fajtánál, amikor minden ember, vagy minden felnőtt ember, vagy minden család bizonyos egyenlő összeget kénytelen adó gyanánt beszolgáltatni, minden vagyoni és egyéni különbségre való tekintet nélkül. E primitív fejadónál tehát az egyének a fizikai léte tulajdonképpen az adóalap, mégpedig mindenféle különbség nélkül és tekintet nélkül minden egyéni differenciálódásra. A személyek társadalmi és egyéni differenciálódása alapján, de még mindig a személyt magát mintegy adótárgynak tekintő adóként a régi típusú, primitívebb, úgynevezett *osztályadók* alakulnak ki.

A hozadéki, és tárgyi-vagyoni adók ezzel szemben a vagyoni, az anyagi differenciálódás figyelembevételét mutatják már az adófejlődés során s ekként sokkal magasabbrendű adóztatást is jelentenek, mint a primitív személyi adók. Amint-hogy a gazdaságilag és kultúrában fejlettebb társadalmaknak adófajtái is azok. E tárgyi adók tehát már nemcsak a személyek differenciálódását, hanem az egyes különálló adótárgycsoportok tartalmát képező jószágmennyiségek nagyságbeli különbségeit is érvényre juttatják az adóztatásban. Még magasabb fejlődési stádiumként állítják oda azután a modern jövedelmi adókat, amelyek tudniillik az adótárgyak nagyságbeli differenciálódásának szempontjához hozzákombinálják még az adótárgybéli jószágmennyiségnek az adóalany szempontjá-

ból figyelembevett rendelkezésbeli, felhasználhatóságbeli, szóval személyi viszonylagosságát is.

Eszerint tehát az egyenes adók fejlődésében a kezdetleges és a legfejlettebb fokot a személyi adók jelentenék, míg az úgynevezett tárgyi egyenes adók a közbeeső fejlődési stádiumot. Csakhogy ez a gyakori és elég divatos megállapítás az adóknak említett fejlődési menetére vonatkozólag túlságosan is általános és ezért nem is lehet eléggé alapos. Az adóknak fejlődésbeli fokát, mintegy a gazdasági kultúra fejlettsége szempontjából nézett magasabbrendűségét korántsem lehet azok személyi, vagy tárgyi természetéből megállapítani.

Már magában véve a személyi és tárgyi szempontból való megkülönböztetés sem hatol a dolgok természetének a gyökeréig. Végeredményben minden adónál *valakit* adóztatnak meg és egyúttal minden adónál *valamit*, tehát tárgyi szolgáltatást kívánunk. Másképen fejezve ezt ki, minden adónál valamely adó-, illetőleg jövedelemeloszlási alany jószágmenyiségéből egy bizonyos tárgyi jószágmenyiséget hasít ki az adóztató felsőbbség. Ettől eltekintve azonban éppen a modern gazdasági élet fejlődésében alakulnak ki olyan adótárgy csoportok, amelyeknél a jövedelmi adók intézményében annyira kifejezésre juttatott személyes használat és rendelkezés lehetőségeinek szempontja háttérbe szorul egyéb tekintetekkel szemben. A szolgáltatóképességbeli mennyiségüknél fogva legnagyobb modern adótárgyaknál, például a modern nagy társulati vagyonoknál a jogosult, illetőleg végeredményben tulajdonos személyek nagy száma, anonym volta stb. háttérbe szorítja a jövedelmi adó személyi szempontjai ki-domborításának sociális és közgazdasági szükségességét. Ezért a fejlődés ismét a tárgyi alapok kimélyítésének és differenciálódásának irányában is haladhat tovább, vagyis a tárgyi adók jelentősége ismét növekedhetik.

2. A személyi adóknak legegyszerűbb s valószínűleg a legősibb alakja is az úgynevezett *fejadó*. Itt az adó alá eső egyének fizikai személye szerepel valóságos adótárgyként. Mindenesetre egyszerű viszonyok mellett lehet ez csak megfelelő adónem, ahol a pusztá fizikai létnek kriteriuma alapján határozzák meg az adóösszeget. Ez az adókirovás tehát csak ott válhatik be, ahol az említett pusztá fizikai lét ténye elég használható átlagméretet nyújt az adóztatás számára. Fej-adóval találkozunk a legrégebb történelmi emlékekkel kap-

csolatban. Talán minden ókori népnél megvolt ez. Évezredes adóztatási forma ez Kinában, nyomai vannak a régi Egyiptomban, a zsidóknál, a római köztársaságban (*capitatio*) ősi adófajta gyanánt szerepelt, melyet SERVIUS TULLIUS átalakított aféle vagyoni adóvá és TARQUINIUS SUPERBUS visszaállított, találkozunk vele a görögöknél, de gyakori az a középkorban is mindenik államban.

Angliában III. EDWARD a XIV. században „polltax” néven fejadót hozott be, mely a XVII. század végéig állott fenn. A Cromwell-féle köztársaság idejében nagy szerepet játszott egy rendkívüli fejadó. III. VILMOS többféle fej- és osztályadót vetett ki. Magyarországon az Árpádok alatt szedtek fejadót $\frac{2}{3}$ részben a király, $\frac{1}{3}$ részben a vármegye ispánja részére. Fejadóként szerepelt többnyire a zsidók adója is, mely Német- és Magyarországon soká volt érvényben.

Franciaországban később a fej- és osztályadó vegyülékének tekinthetjük az *impôt personnel et mobilier*-t is, Magyarországon az I. és II. osztályú kereseti adót. Nagy szerepet játszott a fejadó évszázadokon keresztül Oroszországban, ahol még a tatároktól vették azt át. NAGY PÉTER újból fejadót vetett ki, mely még a II. SÁNDOR alatti jobbágyszabadításon túl is fennmaradt.

Poroszországban 1811-ben hoztak be átmenetileg bizonyos fejadót (1811. szept. 7. edictum). Ismerték a fejadót úgyszólván a legújabb időkben is nem csupán az ázsiai államokban, hanem Romániában, Svédországban, a svájci kantonokban és az amerikai Egyesült Államokban is.

A viszonyok egyszerűsége és csekély differenciáltsága folytán különösen megfelelő adónemként látszik szerepelni a fejadó egyes gyarmatokban. Például a franciáknál Tunisban, Algirban stb. Ilyen természetű volt Német-Keletafrikában a kunyhóadó (*Hüttensteuer*) stb., stb.

A fejadónak is többféle elnevezése és megnyilvánulási módja lehet. Az úgynevezett füst-, tűzhely-, küszöbadók stb. is gyakran fejadó-jellegűek.⁷⁸

A fejadóval szemben bizonyos differenciálódási folyamatot fejez ki az, amikor nem mindenkit egyforma adótétellel

⁷⁸ L. SCHÄFFLE: *Steuerpolitik*. 356. l. — PARIEU i. m. I. 125. l. — MARISKA i. m. 267. l. — LOTZ i. m. 396. l. — PFEIFFER: *Staatseinnahmen*. Stuttgart, 1866. II. k. 118. l. — ST. DOWELL: *A history of taxation and taxes in England etc.* London, 1885—88. — PAUL LEROY-BEAULIEU: i. m. 7. kiad. Páris, 1906. I. köt. 286—387. l.

rónak meg pusztá fizikai léte alapján, hanem amikor már vagyon, rang, foglalkozás, illetőleg később tüzetesebb (hozádeki, jövedelmi stb.) ismertetőjelek alapján bizonyos átlagcsoportokba osztják az adóalanyokat. Már a tűzhelyek, családok, udvarok, primitív lakásegységek és házak, házfedelek, állati igák stb. szerint kivetett adó ilyen differenciálódás folyamatát jelenti a fejadóból kiindulólag. Így azután többféle személyi-adófajta keletkezett, amelyek közül némelyek aféle differenciálódott fejadó-féléknek tekinthetők, viszont némelyek már további adótechnikai és államgazdasági szempontok figyelembevételét is jelentik.

Az *osztályadók*, a *rendi*, *rangbeli*, a *kaszt*-adók stb. felelnek meg a személyi adók utóbb említett kategóriájának.

Meg kell jegyeznünk, hogy az úgynevezett osztályadók fogalma igen tágkörű lehet. Ezúttal a személyi adók kezdetlegesebb csoportjait akarjuk alattuk érteni. De még így is igen változatosak lehetnek a fajtái. A pusztán személyi, vagy rendbeli átlagos csoportosításon alapuló osztályadók ugyanis fejlettebb igényű személyi (jövedelmi) vagy hozzádeki osztályadókká is különlegesedhetnek (differenciálódhatnak) el, ha az osztálybasorozásnál tüzetesebb jövedelmi, hozzádeki stb. mennyiségmeghatározással kötjük őket össze.

Az osztályadóknak története érthető módon igen változatos. SOLONNAK, SERVIUS TULLIUSNAK osztályadóitól, melyek vagyoni átlagok alapján sorozták osztályokba a lakosságot, és a még régibb történelmi emlékektől eltekintve, nevezetes osztályadókkal találkozunk a középkoron keresztül a jelenkorig. Nagy történelmi jelentőségű osztályadó volt például a XIV. LAJOS által 1695-ben behozott úgynevezett *Capitation*, amely (22 adóosztállyával az egész francia lakosságra kiterjedt a papság — mely az úgynevezett *don gratuit*-t fizette — kivételével). Angliában III. VILMOS alatt a társadalmi rangokhoz és vagyonosságához kötött osztályadóknak egész seregét honosították meg. Születési, esketési, temetkezési, agglégényi adókat fizettek az akkori Angliában rangbeli osztályozás alapján. Rend és rang alapján kivetett személyi adók voltak Ausztriában is a XVII. század végétől fogva, 1799-től 1829-ig pedig rendszeres személyi osztályadó állott fenn.⁷⁹ De különö-

⁷⁹ L. G. FREIBERGER: Handbuch der österr. direkten Steuern in systematischer Darstellung. Wien, 1887. 350. l. — Lotz i. m. 400.

sen nagy szerepet játszott az osztályok szerint való személyi adóztatás Poroszországban. Először a napoleoni francia megszállás költségeinek fedezésére vetettek ki 1808—10 között különféle osztályadókat a porosz tartományokban, melyeket az 1811. december 6-i királyi edictum az egész országra nézve rendezett. Az 1820. május 30-i törvény pedig egész Poroszországra állami osztályadót vetett ki, mely öt osztályba sorozta az adóköteles lakosságot. (I. osztály a különösen jómódú és gazdag, II. és III. osztály a jómódú lakosság, IV. osztály a kispolgárság és parasztság, V. osztály: bérmunkások, napszámosok.) Később különösen a fejlettebb tartományokban differenciáltabb osztályozást hoztak be. Az 1851 május 1-i törvény az osztályadót az 1000 tallérig terjedő jövedelmekre korlátozta. Az 1873 május 25-i törvény pedig 12 osztályt állapított meg. Ez a porosz osztályadó érdekes kísérletnek tekinthető a személyes jövedelemadó irányában olyan népességi elemekkel szemben, amelyeknél nem lehetett tüzetes bevallásokat keresztül vinni. Fennállásának utolsó stádiumában tulajdonképpen a kis- és középegzisztenciák jövedelemadószerű adója volt.

Osztályadó volt a kiegészítő adójellegű 1814 december 10-én behozott porosz *családadó* (Familiensteuer) is, mely tíz osztályba sorozta az adóköteles lakosságot stb.⁸⁰

3. A tulajdonképeni *jövedelmi adók* — bizonyos régibb analogiáktól eltekintve — csak a modern gazdasági kornak az eredményei. Nem azért, mintha a múltban nem lett volna jövedelem, hanem azért, mert a modern jövedelmi adók mindenekelőtt a *pénzbeli* jövedelmekre vannak építve. A modern közületek — még sokkal inkább, mint a múlt adófelsőbbségei, mindenekfelett pénzösszegekre (fizetéshatalmi összegekre) akarnak szert tenni. Ott, ahol a jövedelmek túlnyomó része naturáljövedelmekből áll — mint ez a múlt idők fejletlenebb gazdasági viszonyait jellemezte, — csak igen kis reménye lehet a felsőségnek nagyobb pénzbevételeket biztosítani ezekből. A jövedelmek ugyanis az egyes gazdaságok hozadékaiból leszűrődő residuumok a valóságban, tudniillik a gazdaságok technikai hozadékainak a gazdasági alany személyes és családi szükségletfedezésére, rendelkezésére stb. leszűrődő residuumok. E residuumoknak túlnyomó része az országok lakosságánál csak akkor állhatott elő pénzösszegekben, amikor már a gazda-

⁸⁰ Lotz i. m. 400—407. — HECKEL i. m. 358 s. köv. l.

sági élet rendje olyan volt, hogy a termelt hozadékok túlnyomó, vagy legalább is országosan elég jelentékeny részét pénzre cserélték át. Vagyis a piacra való termelés korszakában. Ezt megelőzőleg az egyes gazdaságok túlnyomórésze, — főleg a régibb agrárgazdálkodás korszakában — nem a piacra termelt, hanem elsősorban saját szükségleteinek természetben, háziilag való fedezésére. A saját-használatra fordítható jövedelem is naturáljövedelem volt ekként, amelyből pénzbeli hányadokat kihasítani csak alig, vagy igen kis mértékben lehetett.

Ezért nem jelentkezett a jövedelem sokatigérő adóforrásként azelőtt, mindaddig tudniillik, ameddig a pénzbeli jövedelmek kellően meg nem sokasodtak. Ez pedig a vállalati termelés kifejlődésével következett el.

A tulajdonképeni jövedelmi adó kifejlődése ezért — eltekintve egyes régibb kísérletektől és eszmefelvetésektől — az újabb kor pénzügyi eseménye.

A jövedelmi adóknál az adó tárgya az adókötelesnek jövedelme, vagy annak bizonyos fajtája, vagy része. A modern jövedelmi adónak a *személyi* adójelleg az egyik elvi sajátysága. Ennélfogva az adótárgy a jövedelmi adónál, mint ilyen személyi adónál az adókötelesnek személyes jövedelme, illetőleg annak bizonyos része, vagy faja.

Ezt a személyi, illetőleg személyes jelleget azonban a modern jövedelmi adót illetőleg sem kell valami kizáróan fiziologiai értelemben magyarázni, hanem úgy, hogy az egyrészt a modern jövedelmek, másrészt a modern jövedelmi alanyok minél szélesebb körének feleljen meg.

Jövedelem — mint már láttuk — a vagyoni jogi alanyoknak bizonyos időnként, vagy időben *osztályrészül* jutó javak mennyisége. Tehát nem a termelt, vagy elfogyasztott, hanem az osztályrészül jutó, vagyis a *nekik* jutó, illetőleg megmaradó javak mennyisége. Minthogy pedig a modern adóalanyok között nagy számban és nagy súlyban vannak nemcsak természeti, hanem jogi személyek (társulatok stb.) is, a jövedelmi adó alapjául vett jövedelem fogalmát, már pénzügyi érdekekből is olyanra kell megfogalmaznia a mai pénzügytannak, hogy a modern pénzbeli jövedelmek (melyeknek megadóztatása a legfőbb célja a modern jövedelmi adónak) minél teljesebb kategóriája essék alája.

Minden jövedelmi adónak valamely alapul vett jövedelem fogalmán kell állania és a leghelyesebb, ha ezt a fogalmat

maga az illető adótörvény határozza meg, a saját céljaira. A bizonyos időben osztályrészül jutó javaknak ugyanis mindig bizonyos kvalifikált része és mennyisége az, amely adótárgyként jelölődik ki.

Minthogy a modern adóztatás az adóban és általában a maga közjogi járadékaiban, — mint láttuk, — minél több fizetési hatalmat, vagyis pénzösszeget akar az állam, a község stb. számára kiharítani az adóalanyok jövedelmeiből, a jövedelmi adó tárgya főleg a fizetési hatalmat és képességet, vagyis adófizető-erőt képviselő jövedelemrészekből kell, hogy tevődjék össze. Adófizető erőt pedig elsősorban a jövedelmi-alany számára megmaradó, költségekkel, tartozásokkal, kiadásokkal nem csökkentett, vagy csökkentendő jövedelemrészek jelentenek. Vagyis a legkülönbözőbb költség- és tartozási, szóval negatív tételektől és csökkentő igényektől megtisztított pénzösszegresiduumok. A jövedelmi adót éppen ebbeli természetete teszi a legtipikusabb residuumadóvá. De ebből folyólag a jövedelmi adó csak olyan közgazdasági körülmények között lehet a saját alapelveinek (tudniillik, hogy valóban személyes jövedelmet, tehát a költségelemtől megtisztított bevételeket adóztasson meg), meg nem tagadásával eredményes adófajta, *amikor elég residuumjövedelem képződik* valamely országban, vagy társadalomban. Ha a megfelelő terjedelmű valódi jövedelmi residuumképződés hiányzik, akkor a jövedelmi adónak tárgya vonódik el és ily körülmények között egy *valódi* jövedelmi adó nem nyújthat elegendő bevételt sem. Legfeljebb abban az esetben, ha — lényegének megtagadásával — a jövedelmi residuum fogalma alá nem eső egyéb bevételi javakat és részeket is megadóztat. Vagyis, ha voltaképpen személyes szempontok szerint fizetendő hozadéki adóvá válik.

Láthatjuk tehát, hogy a jövedelmi adó problémájánál a jövedelemnek, illetőleg a jövedelem határainak fogalmi és mennyiségi meghatározása nemcsak elvi, hanem gyakorlati jelentőségű is. Már csak azért is, mert hiszen a jövedelmi adónak magának a jövedelem a közvetlen adótárgya.

Minden modern, úgynevezett egyenes adótárgy a gyakorlatban valamely számolási művelet eredménye, amely különböző pénzértékre hozott jószág- és költségelemek (pozitívumok és negatívumok) összeadásából áll elő. Természetesen akkor, ha a pozitívumok vannak mennyiségbeli többségben.

Az egyes adótípusok aszerint alakulnak ki azután, hogy e tevőleges és nemleges tételek közé milyen jóság és költség-elemeket lehet felvenni. Ha például a tevőleges tételek közé oda kell sorolni valamely üzemben *termelt* javak úgynevezett pénzbeli értéket, akkor hozadéki természetű adóval állunk szemben. Ha ellenben csupán azokat a javakat számítjuk oda, amelyek, illetőleg amelyeknek pénzártéke, mint új javak, — méginkább, mint új pénzösszegek — állanak az adóalany *egyéni* rendelkezésére stb., viszont jövedelmi, személyi természetű adóval.

A konkrét adótörvénynek a feladata azután a jövedelmi adót illetőleg, hogy lehetőleg kategorikusan meghatározza a pozitív és negatív figyelembeveendő jóság és költségelemeket az adótárgy kiszámításánál.

Úgy a pozitív, mint a negatív tételeknél gyakran meg lehet különböztetni az egyes adótörvényeknél, illetőleg azok végrehajtásának a gyakorlatban kifejlődött értelmezésénél olyanokat, amelyeket az adótárgy kiszámításánál, a bevallásnál stb. oda kell számítani, fel kell sorolni, meg olyanokat, amelyeket oda lehet, vagy oda szabad sorozni, anélkül, hogy ez köteleesség is volna.

Ha a jövedelmi adó tulajdonképeni tárgyát, tudniillik a jövedelmi adó szempontjából adóköteles jövedelmet elvi általánosságban akarjuk jellemezni, akkor azt mondhatjuk, hogy az az úgynevezett tiszta jövedelem, azonban az igen tág értelemben vett tiszta jövedelem, amely bizonyos időköznek végén az adóalany vagyonához többletként számítható oda. Ez tehát bizonyos számolási összeg (pénzösszeg), mely a kivetési időszak végén *többletként* marad meg annak az időszaknak kezdő napjával szemben. Olyan összeg, (illetőleg olyan összegű pénzártékben kifejezett jóságmenyiség), amely az adóalany bizonyos időszak, (mondhatjuk: egy jövedelemforgó, többnyire 1—1 év) alatt személyes rendelkezésére állott. Amelyből tehát akár élt, amelyet akár magára és családjára elköltött, felhasznált, akár megtakarított, félretett stb.

Csakhamar kitűnik, hogy ez nem egyéb bizonyos számolásbeli residuumösszegnél, melynek nagysága tekintetében gyakorlati szempontból főleg a *költségelemnek* (a negativumoknak) figyelembevételi módja és mennyisége gyakorolja a legnagyobb befolyást. Még pedig főleg két körülmény: a) az tudniillik, hogy az adóalany kiadásai körül meddig terjed a költség-

elemként levonható üzemi kiadások, vagy socialis kedvezések határa és velük szemben hol kezdődik a tulajdonképeni egyéni rendelkezésre felhasználható javak, illetőleg azok összegezett pénzürtékeinek köre és fogalma. Továbbá *b)* hogy hol van a *levonható* üzemi kiadások, adósságok, kamatok stb. és a hasznos befektetésekre és megtakarításokra fordított *le nem vonható* tételek között a határ.

SCHANZ igen átgondolt meghatározása szerint például a jövedelem egy bizonyos gazdasági időszakban előállott vagyonszaporulat, vagyis minden tiszta hozadék és használat, harmadik személynek pénzürtékű szolgáltatásai, ajándék, örökség, hagyomány, sorsjátéknyeremény, biztosítási tőkék és járadékok, mindennemű konjunkturális nyereség, azonban a levonásával minden adóssági kamatnak és vagyonveszteségnek.⁸¹ Elvileg mindenesetre helyes és találó a jövedelemnek mint a jövedelmi adó tárgyának ez a meghatározása és a valódi személyes jövedelmi adónak az is a célja, hogy minél inkább *ilyen* természetű jövedelmek szerepeljenek valóságos adótárgyakként a gyakorlatban is.

Figyelembe kell azonban vennünk éppen gyakorlati szempontból, hogy a jövedelmi adó tárgyaként definiálható adótárgyrészleteknek a gyakorlati életben nem a maguk fizikai valósága vagy bruttó feltüntetési összege szerepel adótárgyként, de főleg adóerőként és adóforrásként, hanem az általuk képviselt és általuk tartalmazott fizetési erő. Minden fizikai, hozadéki kategória ugyanis egy bizonyos pénzösszegben, mint „értékben“ jut kifejezésre akkor, amikor azt az adótárgy részlete gyanánt állítják be, sőt minden bruttó jövedelmi, nyereségi, járadékbeli stb., stb. összeg is akként állítódik oda be, hogy „forgalmi érték“, „jószág“, valóságos jövedelmet jelentő jelleg stb. szempontjából *pénzösszegben* mennyire becsülhető az. Végeredményben ekként az adótárgy helyes megállapítása tekintetében a modern pénzgazdaság körében a valóságos élet gyakorlatában az a fődolog, hogy az „adóköteles jövedelem“, tehát a kiszámított residuumösszeg találó legyen az adóköteles személy *valóságos adózóképességének kifejezésére*. Vagyis a jövedelmi adótárgyként kiszámított residuumösszegnek azonosnak kell lennie az adóalany valóságos fizetőerejének — tudniillik

⁸¹ Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. — Lásd továbbá B. MOLL id. m. 117—8.

egy bizonyos jövedelemforgó időszak alatt megnyilvánult fizetési erejének — nagyságával. A különféle hozadékok és természetbeli használatok stb. ugyanis csak olyan mértékben jelentenek adózóképességet az adóalany részéről, amilyen mértékben *fizetési képességet* is jelentenek azok, amilyen mértékű fizetési hatalomra, azaz pénzösszegre valósággal fel is válthatók azok, maga a konkrét adóköteles által és magának az adóköteles személynek egyéni viszonyai és lehetőségei között.

Nem elég például a házilag termelt és felhasznált élelem-mennyiség adótárgybeli helyes meghatározására nézve azt megállapítani, hogy mennyi „forgalmi értéket“ képvisel az, hanem azt kell meghatározni, hogy az illető adóköteles személynek módjában van-e azt bizonyos valóságos pénzösszegre felcserélni és ha igen, mennyire, a jövedelmi adónak éppen a személyi jellegéből folyólag. Nem találó az adóköteles jövedelem meghatározása ennél fogva, ha a naturálhozadékokat és naturálhasználatokat oly „forgalmi“ értékösszegekre számítják át, amelyeket a konkrét esetben, a valóságban nem érhet el az érdekelt adóalany, vagy amikor a valóságban nincsenek meg a naturálhozadékoknak és használatoknak a pénzre való átcserélési lehetőségei az adóalanyra nézve.

Csak az után szabad igazságosan és lehet célszerűen megadóztatni valakit, amije *van* valakinek. Ha valamije *nincs* meg valakinek, de megvannak a lehetőségei arra, hogy azt megszerezze, hogy arra valami mást bármikor becserélhessen, vagy felválthasson (például ha a kereskedő, vagy vállalkozó áruját pénzre cserélheti), akkor lehet adóban olyasmit követelni, amire az a meglévő jószág becserélhető (pénzt árucikk helyett a kereskedőtől, vállalkozótól). De ha valakinek még a lehetőségei is hiányoznak ahhoz, hogy valamit megszerezhessen, akkor nem lehet célszerűen megadóztatni őt olyasmi után, amije nemcsak hogy nincsen, hanem amihez a lehetőségei is hiányoznak. Ha például a falusi mezőgazdasági embert az általa házilag termelt és elhasznált élelem *forgalmi* értéke szerint adóztatják meg, akkor az ő lehetőségein kívülálló értékmennyiséget adóztatnak meg az elhasznált élelem fejében, mert izoláltan a kereskedelmi forgalmon kívül in natura szerzi és használja el azt. Míg tehát a kereskedőnél csak helyettesíti rendszerint a forgalmi érték az árujából házilag elhasznált javak értékét, addig az őstermelő háztartásában rendszerint

két külön gazdasági síkban forgó kategória a házilag elhasznált javak használati értéke és ugyanazok csereértéke. A házilag elhasznált jószágmenyiség, mint jószághányad gyakran a csereforgalomba már be nem dobható hányada a termelt javaknak, tehát a javak e hányada gyakorlatilag a csereforgalmon kívül áll és rájuk nézve a csereérték szerint való értékelés termelésüktől elfogyasztásukig nem válik aktuálissá.

Ezért mond csődöt a megerőltetett, vagyis a *valóságnál nagyobb fizetőerőt (pénzösszeget), adótárgyként kimutató* egyenes adóztatás különösen a kisemberek széles néprétegeivel szemben. Az úgynevezett létminimum adómentességének szükségessége ezért *nem csupán sociális, vagy emberbaráti szükségesség, hanem az adóképesség helyes megbecslésének számítási szükségessége is.* Ezt a problémát ugyanis — ebből a szempontból — bizonyos optikai csalódással kezelték eddig a fentemlített esetekben. *A pénzgazdaság korszakában ugyanis a közvetlen adóforrás mindig az adókötelesnek a fizetőereje.* Ha nincsen meg ez a közvetlen adóforrás, akkor a nélküle megállapított adótárgy is csak afféle tartalom nélküli fictio, mely hasonlít az optikai csalódáshoz. Különösen áll ez a szempont a személyes jövedelmi adóra nézve, mert pénzgazdasági modern viszonyok között az adótárgy és adóforrás rendszerint ennél a legtipikusabb residuum adónál esik egybe. Gyakorlatilag és mennyiségileg az adóalany fizetőerőmenyiségével egyenlő az. Tehát nem általánosságban az adóalany birtokába lépő és fizikai természetüknél fogva forgalombahozható jószágok mind sorozhatók helyesen be az adótárgy kategóriájába, hanem ezeknek az a hányada, az a része, amely valósággal is forgalomba hozható az adóalany részéről (tehát subjective). *A naturál létminimum pedig ezen kívül áll.*

4. A jövedelmi adónak célja egyéb adókkal szemben az, hogy közvetlenül az alanyi, a személyes jövedelmet tegye adó tárgyává. Meg szoktak különböztetni *általános és különleges* vagy *részleges* jövedelmi adót. Természeténél fogva az általános jövedelmi adó felel meg jobban a jövedelmi adó lényegének és elgondolásának, mert a jövedelem, különösen a modern jövedelem az adóalanynak bárhonnán származó rendelkezési hatalmát, élvezetbeli és használatbeli lehetőségfokát hozza kifejezésre. Tehát az élet javaiban való használat és élvezetlehetőségek kvantitatív mértékét, nem pedig a javak termelési és háramlási eredetének kvalitatív szempontjait. És éppen

ebben a körülményben van a jövedelmi adónak jellegzetessége és különállása a többi egyenes adókkal szemben. Ez a jellegzetesség az életmódlehetőségek általános kvantitatív mértékét tehát az adóalany bármilyen forrásból, termelési ágból, vagy életviszonyból származó javai a személyes rendelkezésre megmaradó mennyiségének pénzértékben kifejezett összegét teszi adótárggyá.

A különleges, vagy részleges jövedelmi adó már nem fejezi ki, nem hordozza magán teljesen ezt az elvet, mert nem a *bárhonnan* származó javakat veszi figyelembe, hanem csak a bizonyos jövedelemforrásból, termelési ágból, vagy foglalkozásból származó jóságokat veti alá a személyes jövedelmi adó szempontjai szerint való megadóztatásnak. Az általános jövedelmi adóval szemben való különbsége a különleges, vagy részleges jövedelmi adónak ekként úgy kvantitatív, mint kvalitatív irányban korlátozólag jut kifejezésre. Ezért a részleges jövedelmi adók az egyes hozadéki adófajtáknak a jövedelemadó arányában való átalakulását vagy fejlődését mutatják tulajdonképpen, mely főleg bizonyos meghatározott forrásból származó bevételeknek a jövedelmi adó személyes szempontjai és különleges adótechnikája szerint való figyelembevételében nyilvánul meg.

Az általános jövedelmi adó fogalma a jövedelem mindenféle fajtájára való kiterjedését jelenti. Nem jelenti azonban, vagy nem jelenti okvetlenül azt, hogy az általános jövedelmi adó egyetlen adónemként, vagy egyetlen egyenes adóként szerepeljen.

El lehet gondolni ugyanis a jövedelmi adót egyetlen adónemként is. Sok tekintetben és sok író és pénzügyi politikus előtt ez volna az adóztatás ideálja. Gyakorlati megvalósítása azonban csak ott volna szerintünk javasolható, ahol az állam polgárainak adóerejét nem kénytelen valami nagyobb mértékben igénybevenni.

Téves az a felfogás, mely azért és azzal az okoskodással, mert végeredményben minden adónak a forrása a jövedelem, azt hiszi, hogy az volna és lehetne az ideális állapot, ha *csak* a jövedelmet, vagy mindig a jövedelmet lehetne adótárggyá tenni. Az *ár-* és residuumadó közötti különbségtételnél láttuk már, hogy az adó az egyik oldalról nézve valamely residuumot kisebbitő, a másik oldalról azonban a költségeket növelő tétel. Az emberek jelentékeny részének,

vagy legtöbbjének adózóerejét csak úgy tudjuk felhasználni, ha a költségek növelése oldaláról adóztatjuk meg őket. A költségelemeknek az adótétellel való megnövelése áll szemben a bevételi összegek residuumának az adótétellel való csökkenésével, mint az adó által előidézett jövedelemeloszlási jelenség. Az állam mind a két esetben kiharítja magának az ő közjogi járadékának megfelelő hányadát, de a kiharítás adótechnikai módja, gyakran kvantitatív lehetősége és jövedelemeloszlásbeli hatása is különböző. Az *áradók* jövedelemeloszlásbeli hatása: az adónak mint költségnek áthárítása, esetleg diffúziója. A *residuumadók* jövedelemeloszlásbeli hatása pedig a jövedelmi, bevételi, hozadéki, vagyoni stb. residuumok közvetlen csökkentése az adóösszeggel. Nem lehet elgondolni a gyakorlati életben sem olyan tökéletes áradókat, amelyek az adó költségelemét jövedelemeloszlási szempontból annyira tökéletesen és arányosan oszlatnák szét (diffúzió) a társadalomban, hogy ennek folytán a másik, a bevételi oldalon automatikusan az a hatás állana elő, mintha minden jövedelmet tökéletesen és arányosan adóztattak volna meg. Viszont nem gondolható el olyan tökéletes általános jövedelmi adó sem, amely a jövedelmi residuumokban valamely nemzet adózóerejének teljességét tudná igénybevenni, sem pedig az adóterhet csupán a jövedelmi stb. residuumok megadóztatásával a polgárok között igazságosan és arányosan elosztani. Ezért a gyakorlati élet szövevényei és gyarlóságai között sem egyedül az áradókkal, sem egyedül a residuumadókkal nem lehet sem minden adóforrást megragadni, sem a polgárok adózóerejét eléggé kihasználni. Ezért mutatja a gyakorlati élet az általános jövedelmi adó mellett más természetű adók szükségét is.

Az általános jövedelmi adó most már az ország adórendszerében a következő helyzeteket foglalhatja el: *a)* elméletileg elgondolható (talán ott, ahol nem kénytelen a Köz erősen igénybevenni az adóforrásokat) mint *egyetlen adónem*, *b)* mint *főadótípus* és *c)* mint *kiegészítő* általános adónem.

A kiegészítő jövedelmi adó nemcsak általános, hanem részleges, vagy különleges jövedelmi adó is lehet. A kiegészítés természetének azonban annál inkább felelhet meg, minél általánosabb és minél inkább minden forrásból származó jövedelemre kiterjed.

A kiegészítő adók alapgondolata az, hogy a más adók által kellően, vagy arányosan igénybe nem vett adóforrásokat

és adózóképességet mintegy kiegészítően és az adóztatás arányosságát kiegyenlítően terheljék meg. Szolgálhatnak ezenkívül a kiegészítő adók bizonyos jövedelemfajták (például a vagyonsjövédelmek) erősebb fokú megadóztatására. Ilyen utóbb említett kiegészítő adók gyanánt a részleges jövedelmi adók alkalmazhatók (például mint az ingatlanokból, a tőkenyereségekből stb. származó jövedelmek részleges jövedelmi adói).

Az általános jövedelmi adó legnagyobb előnyéül azt szokták felhozni, hogy a hozadéki adóknál jóval rugalmasabb és mozgékonyabb az. Hogy az adófizetők anyagi sorsához szinte magától alkalmazkodik. A polgárok jövedelmeinek szaporodásával ugyanis az adókulcs súlyosbitása nélkül is nő az adóbevétel. A jövedelmek apadásával pedig az adókulcs leszállítása nélkül is arányosan terheli az adózókat. Előnye, hogy a személyes viszonyokat valamennyi adófajta közül itt lehet legjobban figyelembevenni, az *adó fokozásnak* (*progressivitás*) követelményeit itt lehet a legésszerűbben és aránylag legegyszerűbben alkalmazni. Felhozzák azt is, hogy a hozadéki adóknak felemelése — ha erre az állami jövedelmek szaporítása végett szükség van — igen nyomasztó hatású lehet, mert ezek az adófizetők személyi viszonyait nem vehetik rendszerint figyelembe és rendszerint az adóssági kamatok és egyéb terhek levonását sem engedik meg. A jövedelmi adóknak ellenben már személyi természetüknél fogva is a szoros lényegükhöz tartozik a mondott tekintetekben való alkalmazkodás az adóalany anyagi sorsához és személyes konjunktúráihoz.

A jövedelmi adó személyi természeténél fogva mindig olyan személyi, családi, háztartási, életmódbeli, megtakarítási stb. körülmények vizsgálatát teszi szükségessé, amelyeket a tárgyi adóknál vagy nem kell firtatni, vagy amelyek figyelembevonását a tárgyi adók egyszerűbben, külső, „tárgyi“ ismertetőjelek alapján intézik el. A személyi, életmódbeli viszonyokból, szóval a jószághasználati oldalról való felvilágosítás szüksége és kényszerűsége elkerülhetetlenül még nagyobb szerepet ad az általános jövedelmi adóknál a személyes bevallásnak, mint más adófajtaéknál. A bevallás jósága, találó volta ekként mindig igen lényeges koefficiense a jövedelmi adók sikerének. Különösen, ha figyelembe vesszük, hogy a bevallás helyességének érdekében alkalmazható kényszer- és megtorlóeszközök is csak úgy lehetnek eredményesek, ha azokat csak az adófizetők kisebbségével és nem túlnyomó többségével

szemben kell alkalmazni. Minthogy pedig minél keservesebb az adóteher súlya, annál keservesebb dolognak érzi is az adófizetők túlnyomó többsége minden jövedelemrésznek pontos bevallását és annál inkább hajlandó — különösen a nehezen kinyomozható jövedelmek tekintetében — az eltitkolásra, szinte az emberi természetből folyónak látszik az a szokott megállapítás is, hogy az általános jövedelmi adó intézménye rendszerint csak mérsékelt adókulcs mellett működik simán és megbízhatóan, s hogy minél terhesebb az adókulcs, annál nehezebben fogják elhagyni rejtekhelyeiket a könnyen eltitkolható jövedelemrészek s annál nehezebben fogják azokat bevallani. A gyakori tapasztalat eredményei is sokszor igazolják ezt a felfogást. Ennélfogva a jövedelmi adó intézményénél kétségtelenül számolni kell ezzel a körülménnyel is. Ez nem jelentheti azonban még, hogy ilyen címen a könnyen eltitkolható és sokszor igen jelentékeny (tőke-, konjunkturális, vállalati, monopol-, kartell- stb.) jövedelmek bevallási biztosítására is minden intézkedést meg ne tegyen az adóztató felsőbbség. Mindenesetre azonban arra int, hogy ezeknek a könnyen kisikló jövedelmeknek adózási célokból való megragadása végett a jövedelmi adó megszokott intézkedéseinek és szabályain kívül még különleges adópolitikai és adótechnikai eljárásokra és intézményekre is van szükség.

Helyesnek kell tartanunk azt a nézetet is, amelyet a jövedelmi adó meghonosításának idejében gyakran hangoztatnak, hogy kezdetben lehetőleg enyhe adótételekkel valósuljon meg az általános jövedelmi adó, márcsak azért is, hogy a megfelelő adómorál és bevallási készség kifejlődését ne nehezítsék meg túlságosan súlyos adótételek.⁸²

5. A jövedelmi adónak, mint személyi adónak természetéből következők, hogy az egyéni jövedelmet, tehát az adóalany személyének rendelkezésre álló jószág- és szolgáltatásmennyiséget tegye adótárggyá, ne pedig az adófizető személyétől eltekintő hozadék-, vagyon- vagy árbevételmenntiséget. Ennélfogva a jövedelmi adó alaptermészetéhez kell soroznunk azt a követelményt is, hogy az adózóképességre befolyással bíró és az adó kivető eljárás során megállapítható *személyes körülményeket* amennyire csak lehet figyelembe vegye. (Nagy gyermekszám, a hivatali állással járó bizonyos elkerülhetetlen

⁸² L. MARISKA i. m. 279 s köv. 1.

életmódbeli, háztartási kiadások, elszegényedett rokonok tartása stb.) A fizikai személyekkel szemben nagyobb nehézségek nélkül keresztülvihető ez a követelmény, amely nemcsak az adóteher arányosságának, hanem a szociálpolitikai méltányosságnak követelménye is. Ott természetesen — ahol a jövedelmi adó alanya valamely jogi személy, az adóalany fizikai személyéhez fűződő e követelmények nem aktuálisak.

Az általános jövedelmi adót illetőleg további alapvető követelmény az, hogy a jövedelemnek *mindenféle fajtájára kiterjedjen*. Különösen előtérbe lép ez a szempont akkor, ha az általános jövedelmi adó kiegészítő adónak, vagy ilyen gyanánt is van megalkotva. Ilyenkor különösen fontos adópolitikai feladat arra ügyelni, hogy ne sikolják ki alóla semmiféle jövedelmi kategória. Az általános jövedelmi adó körül kifejlődött gyakorlat azt az elvet fejlesztette ki, hogy a különféle hozadéki adókkal már megrótt adótárgyakra is ki kell terjeszteni a kiegészítő, illetőleg általános jövedelmi adót. Másrészt pedig hogy a különféle adótárgyakra biztosított adómentességeket és kivételeket az általános jövedelmi adónál figyelembe venni nem lehet. Így például általános, illetőleg kiegészítő jövedelmi adóval meg kell róni annak a tőkepénzesnek, vagy bárki másnak a *személyes jövedelmét* olyan értékpapirosokból származó kamat-, járadékbevételek után is, amely értékpapirosok, illetőleg a meg-ésátvételük által teljesített hitelezés után számára adómentesség van kikötve. A modern általános jövedelmi adók alkalmazásában fejlődött gyakorlat az egyes különleges bevétel-fajtákra biztosított adómentességeket úgyszólván mindenütt ilyen megszorító módon értelmezi. Sociális és államháztartási szempontból, valamint az arányos adóviselés elve tekintetéből is csak helyeselni lehet ezt a megszorító értelmezést az efféle adómentességekkel szemben, mert ezek igen gyakran a legnagyobb vagyonnal, illetőleg fizetési erővel rendelkezőket ruházzák fel a szinte teljes adómentesség monopoliúmával. Itt tehát az adóknál, de még az adók között is a személyes jövedelmi adónál leginkább homloktérbe lépő az a követelmény, hogy mindenki egyéni adóviselőképességének lehetőleg megfelelően adózzék, különösen is indokolja az általános jövedelmi adónak kiterjesztését a gyakran antisociális kíméletlenséggel kikényszerített adómentességű modern tőkejövedelmekre is.

De ugyancsak az arányos adóviselés, államháztartási és társadalompolitikai tekintetei követelik, hogy az általános

jövedelmi adóval ne csináljunk túladóztatást azokkal szemben, akiknek jövedelmei amúgy is erős, vagy az átlagosnál erősebb adóterhet kénytelenek viselni éppen az arányos adóviselés elvét tartva szem előtt. Így például azoknál az adózókatégoóriáknál, akik el nem titkolható és többnyire csak ebből az egyetlen forrásból származó jövedelmet húznak (például a köz- és magán-tisztviselők, a különféle alkalmazottak és munkások túlnyomórésze). Ezekkel a jövedelemkatégoóriákkal szemben nem lehet ugyanis a jövedelmi adónak az a célja, hogy fokozott adóteher- viselésre kötelezze őket a gyakorlatban. A minden részletükben eltitkolhatatlan adótárgyakat ugyanolyan erős adókulccsal sújtani, mint azokat, amelyek kis, vagy nagyrészben eltitkol- hatók — caeteris paribus —, máris erősebb megterhelésére vezet az egészükben eltitkolhatatlan tartalmú adótárgyakkal (például fixfizetések stb.) szemben. Még inkább fokozódik ez a szempont — és pedig annál inkább, minél jobban lefelé haladunk a kis jövedelmek skáláján, — ha figyelembe vesszük, hogy a közvetett (fogyasztási, forgalmi) adók annál nagyobb adóterhet jelentenek, minél kisebb és minél inkább olyan jövedelmek viselik el a terhüket, amelyek túlnyomórészben a háztartási és szorosabb értelemben vett életmódbeli kiadások fedezésére fordítódnak.

Az adó — mint többször hangsúlyoztuk — jövedelmi ág (közjogi hozadék) és jövedelemeloszlási jelenség is. Amily elhibázott dolog a közérdek szempontjából bármely sociál- politikai célzattól adóforrásokat pusztítani el túlságos adóz- tatással, éppen olyan helytelen volna sociálpolitikai szempontok ellenére túlságos erősen adóztatni ott, ahol ez nem indokolt. Ezért például a teljes összegükben ellenőrizhető közpénztárból, vagy nyilvánosan ellenőrizhető pénztárból húzott megszabott fizetéseket, ha már az egyéb adózókatégoóriák átlagos adó- terhének megfelelő különleges adóval (például részleges, vagy különleges jövedelmi adóval, vagy kereseti adóval stb.) meg vannak róva, nem volna méltányos általános, vagy kiegészítő jövedelmi adóval is megterhelni. Csupán akkor lenne ez indokolt, hogyha például a szóbanforgó fizetési adó olyan enyhe volna, hogy a fixfizetések aránylagos adóterhe ennek folytán sokkal kisebb lenne a hasonló jövedelmű egyéb adó- kötelezettek valóságos adóterhénél.

Egyébként is az a kereseti adófajta, amely egyetlen for- rásból származó oly személyes keresetet sújt, melyben ár-

jövedelmi elemek nincsenek, — tehát szolgálati és munkaviszonyból folyó keresetet, — lényegében és hatásában jövedelmi adó, bármennyire a hozadéki adók mintájára van is megvalósítva külső adótechnikai szempontokból. A szóbanforgó személyes keresetből származó jövedelemfajtákat tehát, — amennyiben már valamely különleges adóval eléggé megvannak róva, — ki kell venni az általános jövedelmi adó alól. Vagy ha szorosabban akarunk ragaszkodni ahhoz az elvhez, hogy az általános jövedelmi adó alól semmiféle jövedelem ne mentesüljön, akkor célszerű az illető jövedelmek főadónemévé közvetlenül magát az általános jövedelmi adót tenni meg a különleges adók eltörlésével. (Lényegében csak az adóztatás címének megváltoztatását jelentené az ilyen intézkedés különösen ott, ahol például a fizetésekre stb. rótt adó meg az általános jövedelmi adó egyaránt állami adó és egyforma rendeltetésű állami adó. Ott ellenben ahol például a fizetésekre stb. rótt kereseti adó bevétele a községeknek van átengedve, az általános jövedelmi adó pedig nincs átengedve, már bizonyos akadály van annak, hogy a kereseti adót a jövedelmi adó váltsa fel.) Az egészen *különleges* tisztviselői, illetőleg munkabérijövedelmekre azonban nem vonatkoztathatók az imént mondtak, még pedig annál kevésbé, minél jelentékenyebb és kivételesebb személyes külön jövedelmeket jelentenek azok.

6. Bárhogy definiáljuk is a jövedelem fogalmát egy-egy konkrét megadóztatás kérdésében, mindig felmerülhetnek már elvi szempontból is vitás kérdések arra nézve, hogy valamely tétel a megadóztatni való jövedelemhez sorozódjék-e vagy sem? Az adókiivetés pedig mindig konkrét esetek közigazgatási, vagy bírói eldöntéséből áll ebben a tekintetben. Ezért minden jövedelemadótvörvénynek lehetőleg pontosan kell, hogy legyen a saját fogalma a jövedelemről, illetőleg annak adóköteles kategóriájáról. Ezt célszerű már általánosságban is meghatározni az illető adótvörvénynek. De ha a jövedelem általános fogalmi meghatározásától tartózkodik is a jogalkotás az egyes adótvörvényekben, ennek dacára kénytelen bizonyos részletbeli s így közvetett meghatározásokat tenni annak a kérdésnek a szempontjából, hogy milyen tételeket kell és lehet adóköteles jövedelemképen megjelölni és melyeket kell vagy lehet abból leszámítani. A legtöbb modern jövedelemadótvörvény több-kevesebb részletességgel kénytelen ilyen felsorolásokat tenni.

Hogy a gyakorlati esetekben minél biztosabb vezérfonal álljon a polgárok rendelkezésére abban a tekintetben, hogy milyen természetű javaikból tartoznak a Köz számára bizonyos hányadot beszolgáltatni stb., stb. szükséges, hogy minél kétséget kizáróbb módon legyen ez a kérdés törvényesen szabályozva. Az egyes jövedelmi forrásokból származó bevételi, illetőleg jövedelmi fajtákat külön-külön célszerű meghatározni. Megfelelő csoportosítással mindenekelőtt a fő jövedelmi fajtákat kell általánosságban kijelölni. Ebben a tekintetben a jövedelemeloszlás tana nyújthat útmutatást, ha az illető elmélet a gyakorlati életben is találóan végzi el a kategorizálását. Ezt pedig — úgy véljük — leginkább akkor tesszük meg, ha az adóztatás gyakorlata számára is a kialakult fő vagyoni jogcímek alapján különböztetjük meg az egyes jövedelemágakat. A társadalmilag kialakult jövedelmi jogcímek ugyanis másszóval a gyakorlati élet fő jövedelemfajtaikat jelentik. Az adózás szempontjából azután ezeken belül további részletezésre is van szükség természetesen.

Ennek megfelelően legelső külön adómeghatározási, illetőleg bevallási főcsoportként kell odaállítani az *árbevételeket, illetőleg árjövedelmeket* és tőlük külön csoportokban megkülönböztetni a *tiszta járadékjövedelmeket* és a *munkabérijövedelmeket* is. A járadékjövedelmeknél célszerűnek látszik az ingatlanjáradékokat különválasztani adótechnikai okok miatt a modern tőkejáradékoktól, valamint az állandó fizetéseket és munkabéreket a konjunkturális változó jövedelmektől, még ha illetmények formájában jelennek is meg.

Gyakorlati szempontból ilymódon a jövedelmi adó alá eső fő jövedelmi kategóriák a következők: A) *vállalati és vállalkozásszerű jövedelmek*, vagyis árbevételek. Ide mindazokat a bevételeket kell sorozni, amelyek eladásból (cserélésből) származnak, tehát közvetlenül *árakból*, árösszegekből tevődnek össze. Az adótárgy, vagyis az úgynevezett „adóköteles“, vagy „adóköteles tiszta“ jövedelem mostmár az a maradvány (residuum) lesz, amely a most említett árbevételekből a különböző költség-tételek levonása folytán áll elő. Ezek a költség-tételek pedig a gyakorlatban az adótörvények értelmében a „nyers jövedelemből“ leszámítható tételek gyanánt szoktak jelentkezni.

Az árbevételek csoportjában azután az egyes termelési ágak (különösen az érdekelt ország fő termelési ágai) szerint

logikus dolog a különböztetést megtenni. Így *a)* mezőgazdasági és erdőüzemben, *b)* ipari és bánya-, *c)* kereskedelmi üzemben elért *árbevételeket* kell megkülönböztetni az első főcsoportban. Mindenik esetben külön célszerű feltüntetni azoknak az üzemeknek az árbevételeit, melyeket tulajdonosuk maga kezel és azoknak az üzemeknek az árbevételeit, melyeket bérlőjük vett be, mert ezeknél az utóbbiaknál a bérlő által fizetett hasznobér, illetőleg bérösszeg a költségtételek közé kerül. A másik főcsoportba az *ingatlanvagyonok járadékait* kell besorozni a fenti elven való rendszerezése alapján. Tehát *a)* a mezőgazdaságból, erdő- és bányagazdaságból származó hasznobérijövedelmeket, *b)* a házbirtokból származó járadékjövedelmeket (ház- és épületbéreket) és *c)* esetleg az ipari és kereskedelmi vállalatok *bérbeadásából* származó jövedelmeket, mint afféle átmeneti alakulatokat az ingóvagyonok járadékai felé.

A harmadik főcsoportot a modern *ingóvagyonokból* és főleg a *tőkevagyonokból* húzott járadékjövedelmek alkotják. Tehát a kölcsöntőkék kamatai s általában véve mindenféle tőkék kamatai és járadékai, az életjáradékok és mindennemű *értékpapírok* kamat- és szelvényjövendelmei. (Az értékpapírok eladásából származott bevételek, illetőleg jövendelmek, mint árbevételek a vállalati jövendelmek csoportjába tartoznak természetesen ezzel szemben.) *Mindennemű* értékpapírok kamat- és osztalékjövendelmét azért célszerű az adóztatás szempontjából ide, tudniillik a tőkejáradékok és kamatok csoportjába össze-síteni, mert az az elméleti szempontból nagyobb nehézség nélkül megállapítható jövendelemeloszlási kérdés, hogy vajjon bizonyos értékpapírijövendelmek kamatok-e, vagy vállalati nyereségek, a gyakorlatban könnyen zavart idézhetne elő.

A munkabérszerződés legáltalánosabb elméleti jogcíme alá foglalható jövendelemhárulási címen szerzett bevételeket célszerű legalább is két külön csoportra osztani adótechnikai szempontból. A munkabérszerződés, illetőleg az ezzel jogilag hasonló természetű jövendelemhárulási jogcímek magukba foglalják mindazokat a bevétel-szerzési alkalmakat, amelyek nemcsak közönséges munkabér, állandó, vagy változó szolgálatbeli alkalmazás útján érünk el, hanem azokat is, amelyeket az úgynevezett szabadkereseti pályák és a modern vállalati legkülönbözőbb alkalmazások és tisztségek nyújtanak. Tehát nemcsak munkabér és fizetés, hanem igen különböző tantiémek, részesedéshányadok, különjutalmak, remunerációk juthatnak

eredetileg szolgálati szerződés jellegű jogcímenek osztályrésziül éppen a modern gazdasági életben különböző szolgálatok, hivatalok és tisztségek betöltőinek.

Eszerint tehát a jövedelmi adó alá eső jövedelmek negyedik főcsoportjába egyrészt *a)* az úgynevezett szabadkereseti szellemi, művészi foglalkozásokból származó jövedelmeket (ügyvédek, orvosok, mérnökök, írók, ügynökök, magánoktatók és tanítók stb.) és másrészt *b)* a különféle *haszonhajtó vállalkozások* (bankok, ipari, kereskedelmi, közlekedési, biztosítási stb. vállalatok) *alkalmazottainak*, tisztség, vagy méltóság-betöltőinek igazgatósági, választmányi, bizottsági tagjainak stb., stb. rendes és *állandó összegű javadalmazásán kívül jutó mindennemű tantiémekből, osztalékrészesedésből, nyílt vagy rejtett jutalmakból és a konjunkturális nyereségek bármely fajtájából származó jövedelmeit* kell sorozni. Végül az ötödik csoportba : *a)* a *közalkalmazottak* állandó fizetéseit és nyilvános ellenőrzés alatt álló pénztárakból húzott *fixfizetéseket*, valamint *b)* a szorosabb értelemben vett munkabéreket.

Az általános jövedelmi adó alá eső jövedelmeknek a most felsorolt öt csoportba való osztályozást azért javasolhatjuk főleg, mert mindenik csoport főleg adótechnikai szempontból foglal magába többé-kevésbé homogén módon megállapítható és adminisztrálható jövedelmi fajtákat. Voltaképen tehát a három fő modern jövedelemeloszlási ág : az árbevétel, a járadék és legtágabb értelemben vett munkabérijövedelem legjelentékenyebb változatainak adóeljárásbeli célszerűségek alapján való homogén csoportosítását véljük velük adni.

7. A jövedelmi adó szempontjából elég sokat vitatott kérdés volt, vajjon csak a természetes személyeket lehet-e és kell-e jövedelmi adó alá vonni, avagy a jogi személyeket is, mely utóbbiak közül főleg a modern társas vállalatok játszanak nagy szerepet.

Minthogy a modern közjogi járadékok között elsősorban a jövedelmi adónak a főcélja az, hogy lehetőleg *arányos megterheléssel minden jövedelemből juttasson a kincstárnak*, a legelhibázottabb dolog volna éppen a modern kapitalistikus jogi személyek jövedelmeit venni ki a residuumadóknak eme legközvetlenebb fajtája alól.

A mai gazdasági élet pénzbeli jövedelemképződésének és eloszlásának rendjében éppen a modern társas vállalatok azok, amelyek a legközvetlenebb vagyoni jogi alanyai a legnagyobb

összegű pénzbeli jövedelmeknek (vállalati nyereség, kamat-, járadékjövedelmeknek). Már abból a tekintetből is kívánatos tehát a megadóztatásuk, hogy minél közvetlenebbül ragadja meg az állam ezeket a jövedelmeket az adóztatás céljaira. Államgazdasági szempontból a főérdek természetesen az, hogy az annyira fontos szerepet játszó modern társulati *jövedelmek* minél közvetlenebbül és minél teljesebb mértékben szolgáljanak adótárgyul. Ezért nem szabad és nem lehet kiereszteni logikusan a modern társas vállalatokat a jövedelmi adó alól. Ez a főszempont és így ennek is kell adópolitikai feladatként szerepelnie: tudniillik (ismételjük) a modern társulati jövedelmek minél közvetlenebb és minden jövedelemrészletet felölelő — adótárgyként való — igénybevételének. Hogy milyen elnevezésű, sőt, hogy milyen adótechnikai jellegű adóval érjük el ezt, másodrendű kérdés — ha nem is elvi és elméleti —, de gyakorlati szempontból.

Azzal a követelménnyel szemben tehát, hogy a modern társulati jövedelmeket közvetlenül mint jövedelmeket kell (illetőleg is kell) megadóztatni, a követelmény keresztülvitelének részletkérdései, illetőleg célszerűségi kérdései közé tartozik már az, vajjon az általános jövedelmi adón belül és ilyen elnevezéssel, avagy külön társulati adóval kell-e elvégezni a megadóztatást, feltéve, hogy ez a társulati adó is a jövedelmi adó jellegével bír és annak különleges adófunkcióját teljesíti.

Ugyancsak alárendeltebb jelentőségű az az elvi természetű ellenvetés is, mely szerint egy jogi személy sohasem használhatja fel a jövedelmét olyan közvetlen módon és olyan egyéni értelemben, mint a természetes személy. Ennélfogva tehát a javak egyéni felhasználás és életmód szempontjából való rendelkezésre állása a jogi személyeknél legfeljebb átvitt értelemben van meg és ha a jövedelem alatt a szükségletkielégítési javak bizonyos összegét értjük, akkor voltaképpen igazán csak a fizikai személyeknek lehetne jövedelmük stb. stb. Sohasem szabad elfelejtenünk ezzel szemben, hogy az államháztartás terén elsősorban államháztartási szempontokat kell vizsgálnunk. Ez a feladata a modern pénzügytannak is, különösen ezúttal. Azt az esetleges szépséghibát tehát amelyet a modern jogi személyek, illetőleg társas vállalatok jövedelemkategóriájának ebből a szempontból a szemére lehet vetni, ugyancsak bőven elhomályosítja az a körülmény, hogy a modern társas vállalatok jövedelemelosz-

lásunk rendjében nemcsak hogy jövedelmi alanyok, hanem a leghatalmasabb modern pénzbeli jövedelmeknek osztályrészesei, vagyis a leghatalmasabb oly adóforrások birtokosai, amelyek jövedelmi adó jellegű megadóztatására felhasználhatók.

Kétségtelen, hogy adótechnikai szempontból azután számos külön szempont, eljárási mód stb. adódik a társulatok megadóztatása tekintetében. Ezért akár általános jövedelmi adó címén adóztatjuk meg őket, akár külön adóval, az adóigazgatásnak a társulatok természetéhez mért külön rendelkezéseket is kell velük szemben alkalmaznia és rendszeresen intézményesítenie. Az általános jövedelmi adónak egyébként is természetéhez tartozik, hogy a különféle jövedelmi források különleges természetéhez képest sokoldalúan rendezze be és írja elő a megfelelő kivétési, behajtási stb. módokat. Gyakorlati célszerűségnek a kérdése, hogy mindezt az általános jövedelmi adó címén és ennek keretében, vagy különleges társulati adó formájában teszi-e meg, ha egyébként a szóbanforgó adó a jövedelmi adó hatásával bír.

Nem befolyásolhatja a fent kifejtett feladatot az az elméleti természetű kérdés sem, hogy egy társas vállalat tehet-e szert vállalkozói nyereségre, vagy sem? Az a kérdés, hogy a vállalkozói nyereség végeredményben kinek a szorgalmától, tehetségétől, munkájától stb. függ és hogy ki kapja azt meg, két különböző dolog. A társulatokkal szemben az adóztatásnál a jövedelmi adó szempontjából aktuális probléma ebből csupán az, hogy egy bizonyos bevételi összegből a költségek levonása után mennyi marad meg a társulatnak, mint vagyoni jogi alapnak. Lényegében *ezt a residuumot* kell a jövedelmi adónak adótárgyként felhasználnia.

8. A jövedelmi adó tárgyának, tehát a mindenkori adóköteles jövedelemnek közelebbi meghatározását illetőleg, *az adóköteles residuum nagyságának a kérdése* azon fordul meg a konkrét esetek keretein belül, hogy mit lehet az adóköteles jövedelemhez hozzászámítani és mit kell belőle levonni.

A jövedelmi adónak természetével és céljával ellenkezik, hogy jövedelem címen más kategóriákat adóztasson meg. Tehát jövedelem gyanánt ne adóztasson meg a jövedelemtől különböző más bevételi kategóriákat sem. Minthogy pedig a modern államháztartásban és adóztatásban *pénzrehozott, pénzösszegben kifejezett* bevételi és kiadási kategóriákkal dolgozunk, e bevételi, illetőleg kiadásbeli kategóriák különbségei elsősorban

menyiségbeli különbségek lesznek gyakorlatilag az adóztatóra és adókötelesre nézve. Még pedig pénzösszeg-menyiségbeli különbségek.

Így tehát jövedelmi adó címén nem helyes dolog a jövedelemtől különböző (gyakorlatilag tehát nagyobb, vagy kisebb pénzösszeg-értéket képviselő) hozadékot megadóztatni, hanem előbb a hozadékból ki kell hámozni a jövedelmet. Vagyis meg kell határozni a hozadékok (termelt javak) pénzértékösszegével szemben azt a pénzösszeget, amely belőlük valóságos (személyes) jövedelemmé is vált. (A tárgyi, hozadéki adóknál viszont ezt nem kell megtenni, hanem a hozadékot magát kell adótárgynak megállapítani.) De nemcsak a hozadék kategóriája különbözik a jövedelemétől, hanem a *vagyon* kategóriája is, még pedig a szóbanforgó jövedelmi adó szempontjából nagyon is aktuális módon. Ezért ugyancsak nem közömbös sem elméleti, sem adópolitikai tekintetben az a kérdés, hogy valamely valakinek birtokába belépő jószágmennyiség, tehát valamely időpontban való *bevétel*, vagyon vagy jövedelem jellegével bír-e? Ezt a kérdést pedig az adóztatásnak el kell döntenie, még pedig nemcsak a méltányosságnak és igazságosságnak megfelelően, hanem az államháztartási és közgazdasági érdekeknek megfelelően is. Ilyen eldöntés pedig csak akkor lehetséges, ha annak a kérdéses bevételezett jószágmennyiségnek vagyoni, illetőleg jövedelemeloszlásbeli természetét vesszük figyelembe.

Jövedelem és vagyon között ha nem is lehet minden szempontból, különösen viszonylagosan megítélhető szempontból, abszolút különbséget tenni, mindenesetre elég találóan megkülönböztethetjük a kettőt egymástól éppen a reájuk vonatkozó adóknak értelmezése céljából és tekintetében.

A jövedelmi adó célja, hogy azokat a javakat adóztassa meg, amelyek arra valók, hogy évről-évre, vagyis egy-egy bizonyos időszakon át megéljen belőlük valaki, hogy évről-évre rendelkezzen velük még pedig a saját gazdálkodási körében és annak méretei szerint. Tehát a jövedelmi adónak tárgya bizonyos *időszakonként visszatérő* jószágmennyiség gyanánt van elgondolva.

Ezzel szemben a vagyont olyan jószágtömegnek jellemezhetjük, amely nem arra való, hogy azt egy év alatt elköltsük, felhasználjuk, hanem ellenkezőleg: arra, hogy egy-egy esztendő (vagy adóztatási időszak) alatt annak csak hozadékát, illetőleg a belőle származó jövedelmet költsük, használjuk el. Az adóz-

tatás szemében a *jövedelem* az évről-évre elhasználódó, illetőleg olyan kategória, amely csak egy évig (egy adóforgás időszaka alatt) él. Az 1933. évi jövedelem ugyanis 1934-ben már vagy elfogyott és többé nem aktuális jószágmennyiség, vagy pedig — amennyiben belőle megtakarítások történtek, ebben a részében — már vagyonszaporulat. A *vagyon* ezzel szemben a több éven keresztül megmaradó, állagában évről-évre el nem fogyó és meg nem ismétlődő kategória az adóztatás szempontjából is.

Kétségtelenül vannak határkérdések is a kettő között. Így például hova sorozzuk a *rendkívüli* — tehát a rendszeresen vissza nem térő, meg nem ismétlődő — jövedelmeket az adóztatás szempontjából, vajjon a *vagyon*, vagy a *jövedelem* fogalma alá? Úgy hiszem — éppen adóztatási szempontból — ezt a határkérdést is eldönthetjük a konkrét esetekben.

A rendkívüli jövedelem ugyanis főleg két okból tekinthető (adóztatási szempontból) rendkívülinek. Vagy csupán forrásánál, szerzési módjánál, szerzési jogcíménél stb. fogva, vagy a tartalmát alkotó javak rendeltetésénél, illetőleg minőségénél fogva (például valaki termelési üzemmel gazdagodik). Az első esetben olyan természetű lesz ez a rendkívüli bevétel, hogy azt éppen úgy mint a rendes bevételeket egyévi időszakon belül elhasználni valónak, vagy általában olyannak tekintse az illető adóalany, hogy úgy bánjon el vele — a rendes gazdálkodó ember gondosságméretei között — mint egyéb rendes jövedelmével. Ha ellenben az a rendkívüli bevétel, vagy jövedelem (minőségi természeténél fogva) olyan, hogy azt nem lehet egy év alatt elkölteni valónak tekinteni, hanem ellenkezőleg olyasvalaminek kell tartani, melynek az az adóalany birtokába való belépése nem jelent évi vagy időszaki elhasználásra szánt jövedelmet, hanem az a természete, vagy rendeltetése, hogy *jövőbeli* időszaki hozadékok, vagy jövedelmek *forrása* legyen, akkor az ilyen rendkívüli bevétel, vagy jövedelem, vagy bármiként is nevezett jószágmennyiség adóztatási szempontból nem tekinthető jövedelemnek, hanem vagyonnak. A vele való gazdagodást tehát nem jövedelmi, hanem vagyoni — esetleg forgalmi — adóval kell az adóztató felsőbbbségnek megterhelnie.

Ami a jövedelemnek megismétlődő természetét illeti, ez rendszerint legkövetkezetesebben a vagyonjövedelmeknél (fundált jövedelmek) nyilvánul meg. Tehát az ingatlan és ingó járadékoknál (haszonbérek, házbérek, kölcsönkamatok, érték-

papírszelvény stb. kamatok és járadékok). Kevésbé tekinthetjük egyenletesen megismétlődőnek a tiszta vállalkozói nyereséget, vagyis az árjövödelmeknek a vállalkozó kezén maradó tiszta residuumát, melyből a köz- és magánjogi járadékok és a munkabér már kihasadtak, mint költségek. A vállalkozásban ellenben gyakoribb jelenség szokott lenni a rendkívüli (tehát nem egyenletesen megismétlődő típusú) nyereség. Az úgynevezett konjunkturális nyereségek többé-kevésbé rendkívüli jelleggel bírnak. A munkabér-, fizetés- és szabadkereseti jövödelmek — bár többnyire mulandóbb forrásból — az emberi munkaerőből, a kereső életkorból — táplálkoznak, mint a fundált jövödelmek, nagy általánosságban és átlagban többnyire visszatérő jellegű és bizonyos egyenletességet is felmutató jövödelmek. Általánosságban tehát a kisebb részük szokott rendkívüli jellegű lenni.

9. A vállalati nyereségnek megadóztatása körül elég sok elméleti és gyakorlati nehézség és nézeteltérés volt és van is. Egyik főforrásuk a vállalati nyereség fogalmának bizonytalan megkülönböztetéséből ered.⁸³ Ha ugyanis a bruttó vállalkozói nyereséget (bruttó árjövödelem) tesszük adótárggyá, akkor a bennefoglalt többi jövödelemágak (kamatok, ingatlanjáradékok, különbözeti járadékok, rendkívüli, konjunkturális nyereségek stb.) aránya és adóértéke rejtve marad és így az egyik vállalatnak a valóságos és egyedileg különleges adóterhe sem ki nem tűnik pontosan, sem össze nem hasonlítható a többi vállalatokéval. Ezért is kell súlyt helyeznünk a jövödelmi adótárgyaknak a tipikus fő jövödelemeloszlási ágak között való széttagolására. Minden konkrét jövödelem ugyanis — mint annak kifejtésére jövödelemeloszlási magyarázatunkban nagy súlyt helyeztünk⁸⁴ — bizonyos konkrét megkülönböztethető jogcímen hárul a jövödelemeloszlás alanyára. Tehát csakis e konkrét jövödelemeloszlási jogcímek és az egyes jogcímekhez tapadó jövödelemrészmennyiségek megállapításával határozhatjuk meg helyesen az adóköteles összjövödelmet, mint a jövödelemadó tulajdonképeni tárgyát. Vagyis a gyakorlati élet fő jövödelemágainak szétválasztásával elesnek legnagyobb rész-

⁸³ L. TESCHEMACHER i. m. 77—78. — SCHANZ i. m. — B. MOLL i. m. 121—164.

⁸⁴ L. II. és III. fej., valamint szerzőtől: Theorie der Einkommen- und der Zahlungsmachtverteilung. 1928. — MANZ: A jövödelemeloszlás főágai 1913. Eggenberger.

ben a nyereségfajták hovasorozása tekintetében való elvi nehézségek is.

Nemcsak a vállalati tiszta nyereségek mint ilyenek, hanem az úgynevezett konjunkturális tiszta nyereségek is *árbevételi residuumok*. A legkülönbözőbb tőzsdei akár effektív, akár különbözeti vagy határidőügyletekkel elért tiszta nyereségek, — tehát az ilyen természetű jövedelmi adótárgyak — végeredményben árbevételi residuumok, melyek bármi okból való előnyös eladás, illetőleg árkülönbözet bevételeiből állanak. Legfeljebb bizonyos konjunktúrák folytán előálló kamatkülönbözeteket lehetne még gyakorlati szempontból néha konjunkturális nyereségeknek tekintenünk, de sokkal helyesebb az ily jövedelmeket is élesen elválasztani az árjöveldelmi residuumoktól és nem választani el onnan ahová tartoznak, tudniillik a többi kamatjöveldelmek, vagyis tőkejáraadékok csoportjától.

Az árbevételeknél sem szabad azonban a jövedelmi adó szempontjából a jövedelem és a vagyon fogalmi megkülönböztetéseit figyelmen kívül hagynunk. Ha például valaki földjét, házát, gyárát mint megélhetési forrását eladta, az *ebből* származó árbevétel összege az előbbi vagyon állagának a helyettesítője, tehát nem jövedelmi összeg. Viszont egy ilyen vagyon eladásánál is lehet szó konjunkturális nyereségről, melyet leghelyesebb nem a jövedelmi, hanem a vagyonátruházási adónál érvényesíteni.

A föld-, ház- és gyár- stb. eladással üzletszerűen foglalkozónak előnyös árbevétele ugyanígy rejthet magában konjunkturális nyereséget, amely azonban ebben az esetben már jövedelem lesz és nem vagyonállagnak a helyettesítése. Még pedig lehet az rendes, vagy rendkívüli nyereség és jövedelem egyaránt. De mind a két esetben jövedelmi adó tárgyaként — vagy ekként is — kell azt a fentiek értelmében figyelembe venni.

10. Ha tehát közelebbről nézzük azt a kérdést, hogy mit kell a jövedelmi adó tárgyaként megállapítani és az adóalaphoz hozzászámítani, és mit kell abból levonni, illetőleg oda nem számítani, az adóalany birtokába *belépő* jószágok és jószágcsoporthok, tehát a legáltalánosabb értelemben vett bevételek oldalán mindenekelőtt a jövedelem és a vagyon fogalmi közt kell a különböztetést megtenni, és ennek alapján a törzsvagyon kategóriákat leszámítani, illetőleg más adók hatáskörébe utalni. Az adóköteles jövedelem kategóriá-

jába ezek után a fentebb öt csoportba tagolt három fő jövedelemeloszlási jogcímen háruló bevételek jutnak, kivételével a törzsvagyoni gazdagodás jellegével bíró bevételeknek. (A törzsvagyoni jelleg tekintetében pedig, mint láttuk, a tartalmukat alkotó tárgyaknak az adóalany szempontjából nézett minőségi természetű, illetőleg rendeltetése az irányadó.) Az ellenszolgáltatás nélkül szerzett *rendkívüli* bevételek rendszerint nem a jövedelemnek az alkotó részei, hanem a törzsvagyont szaporító gazdagodások. Ezért nem kell ezeket a jövedelmi adóalaphoz számítani. Ilyenek az örökségek, ajándékok, sorsjátéknyeremények, kiházasítási összegek, hozományok, életbiztosítási (egyszeres és nem járadékszerű) összegek stb., stb.

Az említett és adótechnikai szempontból öt csoportba tagolni javasolt fő jövedelemeloszlási jogcímen hárult bevételeken kívül az adóalaphoz kell számítani az adóalany, illetőleg annak családi és gazdasági körében élvezett és oda belépett mindenféle természetű (naturál) jövedelemnek, használatnak, élvezetnek stb. pénzbeli értékét, amennyiben az ilyenben kifejezhető, mégpedig *az adóalanyra nézve aktuális pénzbeli értékét* (lakás, természetű szolgáltatások, ételmezés és bármilyen hasznosságok és élvezetek pénzértékben kifejezhető értékösszege az adóalany által termelt és elfogyasztott bárminő termékek értéke stb., stb.)

Leszámítandó tételek főleg: *a)* a jövedelem megszerzésére fordított költségek, úgymint termelési-, előállítási-, piacrahozási költségek az eladás időpontjáig, karbantartási költségek. Nemcsak a földbirtok, lakóházak, üzemi épületek jókarban tartására, hanem az üzleti felszereléseknek, áruknek, segédeszközöknek, gépeknek, szerszámoknak stb. karbantartására fordított kiadások is. *b)* Az úgynevezett értékcsökkenési százalékok, tudniillik az épületek, üzleti felszerelések, mezőgazdasági, gyári, talajjavító, vízlevezető stb. berendezések és egyéb úgynevezett tőkebefektetések értékfogyási részletei. *c)* Biztosítási díjak. A kárbiztosítási díjak feltétlenül a levonni való tételek közé tartoznak. Az életbiztosítási díjak ellenben jövedelemfelhasználást jelentenek már és így levonni való jellegük nincsen. Mindazonáltal több államban a minimális életbiztosítási díjak levonását is megengedik az adóalaphoz bizonyos összeg erejéig. (Pld. a német államok 90-es évekbeli jövedelemadó-törvényei szerint 4—600 márka erejéig.)

Ugyancsak a levonni való tételek közé tartoznak a társadalmi (betegség-, baleset-, aggkor és rokkantsági, munkanélküliség esetére való,) biztosítási, árva- és nyugdíjpénztári járulékok, a kényszertársulás jellegével bíró hivatásos szervezetek tagdíjai, stb. *d)* Az összes személyi és üzemi adóságok után fizetett kamatok és a kamatokkal együtt fizetni köteles törlesztési részletek, valamint egyéb magánjogi címen alapuló terhek. *e)* Az adóköteles által fizetett egyenes adók, mégpedig úgy állami, mint községi, egyházi, tartományi, megyei, iskolai, úti stb. adók, amennyiben az illető adózási időszakra tartoznak azok és fizetésük igazolva van, kivételével magának a jövedelmi adónak. Mint levonható tételek főleg a residuumadók jöhetnek szóba, az áradók, mint áralkotórészek a termelési, beszerzési stb., szóval üzemi költségek között kell hogy érvényesüljenek. *f)* Különféle magán- vagy közjogi című állandó jellegű teherkételek, úgymint talajjavítási, ármentesítési járulékok és egyéb kényszerhozzájárulás természetével bíró járulékok.

Nem vonhatók le ellenben a) a birtok- és üzemnagyításra, az üzemi berendezés, felszerelés és tőkebefektetés kiterjesztésére fordított költségek és e költségösszegek kamatai és járulékaik s egyáltalában azok, amelyeket a szerző vagyoni állagmagnagyobbítására szolgálóknak lehet tekinteni. *b)* Nem vonhatók le az adósságtörlesztések, kivéve a kamatokkal egyidőben fizetendő, vagy azokkal egybeolvasztott adóssági járadékrészletek. *c)* Az adóköteles személyének és családjának élelmezésére, háztartására és egyéb személyes kiadására fordított összegek. Ide kell számítani a háztartás körén belül természetben elfogyasztott otthon termelt mező-, erdőgazdasági és kisipari jószágoknak pénzbeli értékét. (Ezt a pénzbeli értéket azonban nem szabad az illető javak kereskedelmi árával azonosítanunk, hanem csak akkor és annyi pénzbeli értéket szabad megállapítanunk e javak fejében az adózó terhére, amennyiben és amennyi forgalmi értéket valóban képviselnek azok az adófizetővel szemben és az ő viszonyaihoz képest. (L. XXII. fejt., 3. pont, 17—20. bek.) *d)* Nem vonhatók le az önkéntes, de nem kötelességszerű, vagy valamely külön jogcímen nem alapuló adományok, ajándékozások.

Az adóssági és teherkételek leszámítására nézve a legtöbb jövedelemadó-törvény ezenkívül még azt a korlátozást is teszi, hogy csak akkor és abban az arányban engedi meg a

levonást, ha és amennyiben belföldi adóköteles jövedelmet terhelnek azok.⁸⁵

11. A társulatok megadóztatásánál az adóalany maga a társulat (akár részvénytársaság, szövetkezet, akár kereseti, betéti, korlátolt felelősségű, vagy más jogilag alakítható társulat, mely egyúttal vagyoni jogalany, illetőleg jogi személy stb.). A társulat bevételei mint árjövedelmek (nyers és tiszta vállalati nyereségek, vagy mint tiszta járadékok, ingatlan-, vagy tőkejáradékok) alkotják a jövedelmi adó tárgyát. A társulatok egyes tagjainak osztalékjövedelme szintén jövedelmi adó alá esik. A kétszeres megadóztatás kifogásán e részben a gyakorlat túltette magát, amire a leginkább befolyást gyakorló körülmény az adóforrások lehetőség szerint való kihasználásának a szüksége volt. De szerintünk elvi szempontból sem lehet kifogást tenni úgy az osztalékok, mint magának a társulatnak külön jövedelmi megadóztatása miatt. Mert nem valamely bevételi összeget, mint ilyet adóztassunk meg voltaképpen és a jövedelemeloszlás folyamatában, hanem jövedelemeloszlási alanyokat, a jog által vagyoni jogcímmel felruházott természetes, vagy jogi személyeket. Csak az a pénzösszeg, vagy bevételi összeg jövedelem, amely valamely jövedelemalanynak osztályrészül jut. A külön alapoknak osztályrészül jutó jövedelem pedig külön jövedelem is. Természetes dolog tehát, hogy a vállalatnak osztályrészül jutó jövedelemből a Közület elkanyarítja a maga közjogi járadékát, vagyis megadóztatja azt. Viszont a társulat tagja, a részvényes, az ő osztalékjövedelmét, vagy az igazgatósági tag stb., stb. az ő külön tantièmejeit már a társulatot magát érő adótétel leszámítása után megállapított jövedelemből kapja. Ebből a társulati adóval csökkent társulati jövedelemből a részvényesre háruló jövedelem azonban különböző jövedelem a társulati jövedelemtől magától, mert különböző jövedelemeloszlási alanynak a jövedelme, habár a társulati jövedelemből hasadt is az ki. Ennélfogva új, az előbbitől különböző adótárgy is az, amelyet külön is jövedelmi adó alá kell vonni.

A modern jövedelemeloszlásnak éppen az az alapvető jelensége, hogy az egyik jövedelem és az egyik jövedelemág is a másikból hasad ki.

⁸⁵ V. ö. MARISKA i. m. 286—7. — HECKEL : 379 s köv. 1.

Vagyis ugyanabból a bevételi összegből egymásután több jövedelemrészlet hasad ki, úgyhogy nemcsak a társulatoknál, hanem úgyszólván minden jövedelemnél többszörös megadóztatásról lehetne beszélni ilyen alapon. A valóság az, hogy úgy a társulati jövedelem, mint a tag jövedelme (osztaléka) külön-külön új jövedelem a társulatra, illetőleg a tagra nézve annak külön hárulási jogcímében és időpontjában.

12. Sokkal inkább a kettős megadóztatás jellegével birna a társulati jövedelmekre vonatkozólag, ha magát a társulatot adóztatnák meg kétféleképen a társulati jövedelem után például vállalati, kereseti (hozadéki) adó címén és ezenkívül jövedelmi adó címén is — tekintet nélkül még a társulat tagjainál az osztalékok után fizetendő jövedelmi adóra.

A többszörös megadóztatás kérdése a maga terheére nézve főleg *kvantitativ* kérdés. Lehetséges, hogy az egyszeres adó súlyosabb, ha az adókulcs igen nagy, mint a többszörös mérsékeltebb adókulcsok mellett. Végeredményben tehát az adóztató felsőség előtt annak a szempontnak kell irányadónak lenni, hogy *mennyi* az az adóteher, amely bármely adóforrásra nehezedik. Megtörténhetik az is, hogy egymást teljesen kiegészítő adónemekkel két, vagy több adónak a terhét könnyebb elviselni, mint ugyanazt az adóterhet, — ha nem egészen helyes annak az adóalany felé való irányítása — egy adóval.

A társulatok adóköteles jövedelmének kell tekinteni mindazt a bevételmaradványt, amely a figyelembevehető kiadásokkal, illetőleg költségekkel szemben marad fenn. A jövedelemhez kell hozzászámítani mind azt az üzemfelesleget is, amelyet kamat, osztalék, üzleti vagy nyereségrészesedés, vagy bármi más címen a tagoknak, vagy az igazgatóságoknak, vagy alkalmazottaknak kiosztanak, javára írnak. Ide kell számítani az adósságok és a társulati tőke törlesztésére, üzemnagyyobbításra, a vállalati szerző vagyon növelésére, bármi néven nevezett tartalékalapok képzésére, vagy ilyen természetű más tartalékolásokra és egyéb tőkebefektetésekre fordított összegeket.⁸⁶

Gyakori fonák jelensége a kapitalistikus vállalkozásoknak, hogy egy-egy irányító csoport (igazgatóság stb.) túlságosan leföli a vállalat jövedelmeit a maga számára a részvénye-

⁸⁶ V. ö. HECKEL i. m. 381—2.

sekkel szemben. Elsősorban a kereskedelmi és társulati tételes jogoknak megfelelő rendelkezései szükségesek itt az orvoslás megadására. A jövedelemeloszláshoz fűződő közérdekek szempontjából nem közömbös az államháztartási tekintetben sem, *hogy a társas vállalat anyajövedelme, vagyis az a bevételi residuum, amely a tulajdonképeni vállalati üzemköltségek levonása után áll elő, milyen jövedelemeloszlási folyamatnak válik a tárgyává.* Nem közömbös, vajjon annak oroszánrésze egy-két vezérember, illetőleg egy szűkkörű igazgatóság stb. zsebébe vándorol-e, avagy a részvényesek osztalékigényeinek igazságos és arányos honorálása mellett széleskörű pénzösszeg-diffuziót idéz elő a társadalomban. Amint a kereskedelmi és társulati jogalkotásnak a hivatása a részvényeseket megvédeni a kizsákmányolás ellen, a sociális jogalkotásnak az alkalmazottak különféle kategoriáinak érdekeit védeni, épúgy a pénzügyi törvényhozásé a közjogi járadékok rátáinak a megvédése a modern társulatok adóügyeinél a társulati jövedelem hova fordításának, elszámolásának modern könyveléstechnikai szövevényei között is. A közérdekű felügyelet intézménye a vállalatok üzemi könyvelésére vonatkozólag ezért államháztartási tekintetből is nagy fontosságot nyer. Az adótárgy konkrét megállapítását illetőleg a vezető követelmény, hogy üzemi költségek címén ne károsíthassák meg az államháztartást semmiféle jutalmak, nyereségek, juttatások stb. bárki részére bármiféle címen könyvelik is el azokat. A vállalat alkalmazottai fizikai és szellemi munkabére ellenben kétségtelen költségelem. Az államháztartást érintő közérdek most már annak a fizetési, illetőleg munkabérmértéknek a megállapítását követeli, amely egy-egy vállalat terjedelméhez és jövedelmezőségéhez viszonyítva és a tisztességes és gondos üzletember mértékével mérlegelve megfelelő, nem túlzott. Mert csak ez a munkabér, illetőleg fizetésmennyiség szerepelhet *költség* gyanánt az adóköteles residuum — mint adótárgy — kiszámításánál. A többi, az ezenfelül való jutalmazás rátája ellenben már az adóköteles jövedelem sorába irandó.

Ezért a vállalatok, különösen a társas vállalatok konkrét nagyságához és erejéhez mért *határfizetések* megállapítása közérdekű volna a kincstár szempontjából (de esetleg egyéb közgazdasági szempontból is). Nem akként kell ezt érteni természetesen, hogy ennél nagyobb fizetéseket és jutalmakat ne legyen szabad adni, — mert hiszen ez a vagyoni jogoknak

lábbal tiprása volna, — hanem olymódon, hogy ezen a határfizetésen túlmenő bármiféle juttatás már adóköteles jövedelemnek számít magával a vállalattal szemben, a felállított határon alul pedig költségelemként érvényesíthető az.

Viszont a vállalattól, illetőleg társulattól fizetésben, vagy bárminő illetményben részesedőknek egyéni jövedelemadójánál szintén fontos mérőszköznek alkalmas ez a határfizetés, vagy határilletmény. *A határilletményt meghaladó összegek ugyanis többé-kevésbé a konjunkturális nyereségek jellegével bírnak s mint ilyenek fokozottabb megadóztatásra alkalmasak.* Különösen fontossá válhatik ez a körülmény adópolitikai szempontból akkor, amikor a megszokott residuális adótárgyak nem adnak elegendő adóbevételt. Ilyenkor — mint rámutattunk — az áradók vannak hivatva a kiegészítő adóztatás szerepét átvenni, de — mint ugyancsak hangsúlyoztuk — ez nem jelentheti azt, hogy annál szorgalmasabban ne fürkésszük ki a — főleg konjunkturális-, residuális-adótárgyakat is. Ilyenek gyanánt kínálkoznak éppen a modern társas vállalatok nagy nyereség- és jövedelemlefölözőinek residuális jövedelmei, különösen akkor, ha a rendes osztalékjövodelmek rovására hasítják ki azokat.

Adópolitikai szempontból ekként a társas vállalatok hozadékaiból kihasadó jövedelmek nem két, hanem három hárulási stádiumban jelentkeznek jövedelmi adótárgyak gyanánt. Először mint magának a társulatnak jövedelmei, másodszor mint a társulati tagoknak a vállalat osztalékából származó egyéni jövedelmei, harmadszor pedig a társulat vezetőségének, igazgatóinak, elnökeinek stb. a határilletményeken és részvény-(üzletrész-) osztalékokon felül bármi címen húzott jövedelmi összegekben.

A társulati jövedelmeknek éppen ez a fajtája az, melyhez közérdekből és sociális szempontból a legtöbb szó szokott férni s ezért progressiv igénybevételük indokolt a Közület részéről, mint konjunkturális különjövodelmeké. E közérdekű adópolitikai követelménnyel szemben alig lehet arra a meglehetősen hypokrita kifogásra hivatkozni, hogy ezzel az eljárással a vállalkozó és vezető zsenik munkájának a jutalma szenved csorbulást. Mindaz, ami a szellemi munka különleges értékének megfizetésére szolgál, jogosan belefoglalható az illetmények tételeibe, tehát a határilletményeken *innen* való és a társulattal szemben költségként jelentkező tételek közé illeszthető. Ilymódon a fokozott értékű szellemi és vezető-

munka is megfelelő díjazásra találhat és kell is hogy találjon a kultúra és közérdek szempontjából is. Minden más, az ilyen jogosult költségtételek levonása után jelentkező társulati jövedelem (residuum) azonban teljes egészében és egyenlő arányban a részvényeseket (társulati tagokat stb.) kell, hogy illesse. A társulati bruttó jövedelemnek ekként két fő részre kell hasadnia (bizonyos jogosult tartalékokon kívül): vállalati költségekre, ideértve a fizetéseket és illetményeket az említett határig és a társulati tagoknak kijáró osztaléokra. A külön jövedelmeknek, illetményeknek, külön osztalékoknak stb. bármi néven is nevezett és a társulat bruttó jövedelméből kiragadott harmadik kategoriáját konjunkturális különjövedelemnek kell tekintenünk — s amennyiben a viszonyok és törvények létezésüket lehetővé teszik — mint adótárgyakat ily konjunkturális nyereségek gyanánt kell az államnak megragadnia és természetüknek megfelelő mértékben kihasználnia.

13. Az adóköteles residuumnak megállapítását gyakran bonyolódottá teszik az adó kivető hatóságok részére az üzleti könyvelésnek, illetőleg a kettős könyvvitelnek feltüntetési módjai. Különösen a nagy üzemeknél s így elsősorban a társas vállalatoknál, — ahol tartós befektetéseknek hozadéki és költség-szempontjából való értékelését több esztendőre kell elosztani, — okozhat ez tévedéseket. Míg pusztán „bevételek“ és „kiadások“, „haszon“ és „költség“ állanak egymással szemben, a residuumnak adótárgyként való meghatározása, nem okoz nagyobb számítási nehézséget. Mihelyt azonban az úgynevezett „eredményszámítás“ alkalmazása szerint állítódnak be a pozitív és negatív tételek, a könyvelésnek fejlettebb technikája dacára, sőt sokszor ennek felhasználásával, a kincstár érdekei könnyebben szenvedhetnek csorbát, ha az adóztató hatóságok nem tudják kellő kritikával megállapítani a kimutatások elfogadható, vagy el nem fogadható voltát. Ezért kívánatos, hogy az adóközigazgatás érdekelt közegei az üzemtannak, illetőleg könyvvitelnek megfelelő ismereteivel rendelkezzenek és hogy a közigazgatásnak éppen a nagyobb vállalatok adóügyeire való tekintettel megfelelő képzettségű és megbízható-ságú revizorok álljanak rendelkezésére.

Az adóügyi könyvelésvizsgálaton, illetőleg az adóvalomlási anyag szakszerű kritikáján vezérfonalként kell végig húzódnia az adótárgymegállapítás céljának. Annak a célnak tudniillik, hogy bármilyen könyvelési, feltüntetési és elszámó-

lási rendszerek és bármily pozitív vagy negatív tételfeltüntetése-
sek közül tisztán és lehetőleg egyszerűen hámozza ki az adó-
köteles jövedelemnek a lételét. Feladata tehát a *jövedelmi*
residuum kinyomozása, mégpedig a jövedelemnek az adó-
törvény rendelkezése és szelleme szerint való értelmezésével.
Tehát nem azt kell jövedelemnek és költségnek tekintenie,
ami valamely vállalat, vagy könyvelés feltüntetési rendszere
szerint ilyennek tekinthető, hanem amit a jövedelmi adó
természete és jogi rendezése szempontjából ilyennek kell
tekinteni.

Az egyes jövedelemadótörvények az adóköteles jövedelem
meghatározása tekintetében, majd nagyobb, majd kisebb
mértékben közelítik meg azt a fogalmat, — illetőleg távolod-
nak el tőle —, amely a modern könyvvitel szabályai szerint
a jövedelem, vagy nyereség kifejezésére alkalmas.

Így a német jövedelmi adótörvény 13. § szerint: Der Gewinn ist „der
nach den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung für den Schluss des
Steuerabschnitts ermittelte *Überschuss des Betriebsvermögens* über das Betriebs-
vermögen, das am Schluss des vorangegangenen Steuerabschnitts der Ver-
anlagung zugrunde gelegen hat. — Angliára nézve: „income tax profit is
commercial profit with the sole exception that certain expenses are ex-
pressly prohibited (Sanders. Income tax 90. l.). Az Egyesült Államok
jövedelmi adótörvényében (sec. 212. l.): „the net income shall be computed
in accordance with the method of accounting regularly employed in
keeping the books of the taxpayer“ — kivéve, ha: „the methods employed
does not clearly reflect the income“. A leírások tekintetében a német jöve-
delemadótörvény elhasználódás címén („Absetzungen für Abnutzung“) kizá-
rólag a gépeknél és egyéb üzemeleltáraknál, épületeknél, öntözési és lecsapo-
lási berendezéseknél, valamint a bányáknál anyagsökkenés (Substanzverrin-
gerung) címén engedi ezt meg. Az amerikai törvény szerint (sec. 214·8): „a
reasonable allowance for the exhaustion, wear and tear of property used in the
trade or business, including a reasonable allowance for obsolescence.“ Az angol
Income Tax hasonlóan, de részletesebben írja ugyanezt elő. (V. ö. TESCHE-
MACHER i. m. 85—86.)

Bármilyenek is azonban az üzleti haszon, jövedelem,
nyereség, — vagy e fogalmak negativumainak a feltüntetési
módjai az alkalmazott könyvviteli rendszernek, illetőleg vala-
mely vállalatnak elfogadott könyvelési szabályai szerint, az
adóztató államnak a saját maga által megállapított haszon-
nyereség- stb., szóval *jövedelmi kategóriáit* kell kutatnia és a
saját jövedelemkategóriáinak megmutatására és feltárására kell
rákényszeríteni az adófizetőt. A modern jövedelmi adó technikája
szempontjából tehát az állami adóügyi közigazgatásának ren-
delkeznie kell a saját könyvelési rendszerével. Egy olyan —
természetesen korrekt és a modern üzleti és pénzgazdasági

viszonyokra találó — tudatos könyvelési rendszerrel, amelynek segítségével bármilyen vállalat üzletmenetének pozitív és negatív tételeit megállapíthatja és maga szempontjából felülvizsgálhatja és átértékelheti.

14. A jövedelemnek különböző ágainál a gyakorlatban különböző nehézségekre is akadunk az adótárgy megállapítása szempontjából. A legkönnyebb dolog az adóalapnak megállapítása aránylag ott, ahol nyilvános, vagy nyilvánosan ellenőrizhető pénztárakból húzott állandó fizetésekről van szó. A föld- és házbérjövadelmek kinyomozása is a könnyebb adóigazgatási feladatok közé tartozik. A nehezebb feladatot a vállalkozói jövedelmeknek, de különösen a modern tőkejövadelmeknek a megállapítása alkotja. Nemcsak azért, mert a könyvelésnek különféle jó- és rosszhiszemű mesterségével állhatunk itt szemben, hanem a tőkejövadelmeknek immateriális és nemzetközi természetéből folyó fokozott eltitkolási és eltüntetői lehetőségeinél fogva is.

A jövedelmi adó lényegével tulajdonképpen a jövedelemnek residuumképen, tehát *utólag* való megállapítása függ össze a jövedelem végső alanyánál, illetve élvezőjénél. A gyakorlati élet tapasztalatai azonban — éppen bizonyos jövedelemfajták könnyű eltitkolási lehetőségeinél fogva — azt igazolták, hogy minél inkább a jövedelem *forrásánál* történik az adótárgy megragadása az állam részéről, annál biztosabb az adóbevétel és annál több kallódik el abból, minél később ragadja meg az állam az illető jövedelemfajtát a maga elosztódási pályáján. A jövedelemnek a keletkeztető forrásnál, vagy lehetőleg hozzá közel történő megragadása (például a tőkekamatok, osztalékok, járadékok, értékpapírok után esedékes fizetésénél *szelvényadó* formájában s általában nyilvános pénztárak útján kifizetett tőkejáradékoknál a pénztárak részéről történő előzetes levonás útján) voltaképpen a *hozadéki adók rendszerének* felel meg. Ennek dacára előnyei kétségtelenek és ezért a gyakorlatban a legtöbb jövedelmi adó is igénybeveszi azt, vagy visszatér ehhez a rendszerhez. Így az angol income tax „stoppage at source“ rendszerét éppen az említett előnyeinél fogva a — leginkább klasszikusan jövedelemadónak mondható — német jövedelmi adótörvény is átvette és eredménnyel érvényesítette.

Minthogy azonban a jövedelemnek, s főleg a vállalati és tőkejövadelmeknek nem minden fajtájánál alkalmazható a forrásnál, vagy ahhoz közel való megragadása a jövedelemnek,

a jövedelmi adórendszerek nagy gondot kénytelenek fordítani — a különben is az eredeti jövedelmi adó gondolatának megfelelő — utólag, valóságos jövedelmi residuumként való megadóztatásra. És voltaképen ennek az adóztató rendszernek a kiépítése alkotja a jövedelmi adónak — mint prototípusosan residuumadónak — legfőbb adótechnikai feladatát.

Számos vállalati s főleg tőkejövedelmet egyáltalában nem lehet a forrásnál, vagy a forráshoz közel megragadni. Elég e részben példaképen csupán a *külföldről származó*, külföldön elhelyezett stb. tőkejövedelmeket említeni meg. Ezenkívül a jó- és kevésbé jóhiszemű modern könyvelésnek és üzemvitelnek számos módja van arra, hogy e jövedelemfajtaikat elleplezze keletkezésük pillanatában és elosztódási pályájukon. Úgyhogy végeredményben mégis csak arra van utalva az adóigazgatás, hogy háruási útjuk céljánál kutassa fel a jövedelme- ket, a jövedelmet residuumképen bevételező adóalanynál és e residuumélvező adóalanyok bevallására és egyéb előtárásmód- jaira legyen ráutalva. A „forrásnál“ való megadóztatásnál továbbá nem, vagy csak kivételesebben lehet a progressiv meg- adóztatást keresztülvinni. A jövedelem progressiv megadóztatá- sának ugyanis a valamennyi forrásból származó jövedelmek és ugyancsak mindenünnen előálló költségek egybevetésénél, vagyis az adóalany végleges jövedelmi residuumának meg- állapításánál mutatkozik a tere és lehetősége. Ez a kifogás nem mindig találó azonban. Ha ugyanis például a társas vállalatnak magának megadóztatásán kívül a részvényesnek magának, bár- honnan jutó jövedelemösszegei is megütik a progressiv adó alá eső adótárgy összegbeli mértékét, a fokozott adókulcs alkalmazásának nincsen akadálya. A tervszerű adópolitikának természetesen azt a körülményt is mérlegelnie kell, hogy többet nyer-e a forrásnál való megadóztatással annál, amennyit a progressiv adóztatásnak kisebb mértékben való alkalmazása folytán veszít. Rendszerint azonban jóval nagyobb bevételbeli előnyöket nyújt az adóforráshoz közel való megragadása az adótárgynak, mint az adófokozás lehetőségeinek ennek követ- keztében beálló csökkenése. Különösen ha meggondoljuk, hogy az adófokozást az adótárgynak a forrásnál való megraga- dása korántsem mindenütt és korántsem teljesen teszi lehe- tetlenné.

15. Ami most már a jövedelmi adó tárgyának és alapjának magánál az adóalany személyénél való meghatározását illeti,

e részben úgy tárgyi, mint subjektív természetű és származású adatokat és bizonyítékokat kell és lehet felhasználni. Ha az adómorál annyira fejlett volna és ezenkívül minden adófizetőnek értelmisége is megfelelő hozzá, hogy mindenki őszintén és teljes összegében bevallaná a maga adóköteles jövedelmét, a bevallás elegendő eszköz volna az adóztatási eredmény biztosítására. Az adópolitikában azonban számos másféle körülmény is szerepet játszik. Így különösen a jövedelmi adó tekintetében meg kell állapítanunk, hogy a jövedelmi adó, — mint a modern residuum-adók személyi szempontokkal is legjobban összefüggő fajtája — kifogástalan működésének ethikai, kulturális és adóközigazgatási stb. előfeltételei vannak egyaránt. A megfelelő adómorálon kívül a bevallónak, de a hatósági közegeknek, sőt az egész társadalmi környezetnek az értelmiségi foka is döntő szerepet játszik abban, hogy a konkrét adóvallomások mennyiben lesznek helyesek és összecszerűen is megfelelőek, különösen, ha fejlettebb vállalati adóforrások üzemmenetét kell részletesen bizonyíték gyanánt előtárni. Ezenkívül minél komplikáltabb a gazdasági élet, minél többoldalú termelési és értékesítési eljárást mutatnak fel a különféle üzemek, minél szövevényesebb és többoldalú a vállalkozás, a jövedelem-specializálódás stb., annál intelligensebb, hozzáértőbb közigazgatási közegekre is van szükség az adóztatási oldalról. Különösen a modern jövedelemeloszlásnak és termelésnek minden ágazatával szembekerülő oly kifinomult adófajtánál, amilyen a modern általános jövedelmi adó. Egy ilyen adófajta kifogástalan beválásához és működéséhez ekként több társadalmi, gazdasági és közigazgatási tényezőnek kellő együtt-hatására van szüksége. Közigazgatási oldalról annyira különleges üzemvizsgálati szempontokra és ismeretekre lehet szüksége az államnak a fejlett nagyipar, kereskedelem, vállalkozás stb. korában, hogy ennek csak különleges képzettségű közegek tudnak megfelelni. Vagyis a modern közigazgatásnak ki kell képeznie a maga körében a megfelelő munkaerőket erre a célra. A megfelelő adómorál sem máról-holnapra keletkezik a társadalomban és nem akármelyik ország társadalmában. A kulturális előfeltételek megléte pedig ugyancsak sok előfeltételhez kapcsolódik. Nem csoda tehát, ha a tapasztalat azt mutatja, hogy a modern általános jövedelmi adó kifogástalan funkcionálását többnyire csak rendezettebb gazdasági viszonyok és fejlettebb közigazgatási és kulturális körülmények között láthatjuk.

Magának az adótárgy kinyomozásának az útja az általános jövedelmi adó szempontjából kétféle. Egyrészt az adókötelesnek, másrészt pedig az adóigazgatás közegeinek cselekményeiből tevődik az össze. Az adóköteles részéről itt, mint személyi adónál különösen fontos és általános szerepet játszik a *bevallás*, mégpedig a minél részletezettebb, az adatokat és ismertetőjeleket minél inkább rendelkezésre bocsátó bevallás. Az adóigazgatás oldaláról viszont a feladat mindazokat a tárgyi és személyi adatokat, körülményeket kinyomozni és összefoglalni, amelyek az adótárgy megállapítására szükségesek. Minél tökéletesebb és becsületesebb a bevallás, annál kevesebb nyomozni valója van a hatóságnak, illetőleg annál több nyomozási tevékenységet pótolnak a bevallás nyújtotta adatok és bizonyítékok és megfordítva. Viszont — már az emberi természetből adódólag is — annál inkább lesz hajlandó a közönség is önkéntesen minél jobb, részletesebb és tökéletesebb adóvallomásokot szolgáltatni, minél jobban tudja, hogy ellenkező esetben az adóközigazgatás fogja azokat kikényszeríteni és megállapítani. Minél jobb és feladataira specializáltabb az adóigazgatás, annál jobb adóbevallásokat is fog az szükség esetén kikényszeríteni tudni, de annál többen fognak önszántukból, már maguktól is megfelelő vallomásokot benyújtani.

Az adókimutatási alap megszerzésére szolgáló eszközök tehát a jövedelmi adónál különösen: *a)* elsősorban a bevallás, *b)* azután a bevallást ellenőrző és kiegészítő hatósági adatnyomozás és megállapítás és végül *c)* a kellő szankciók, esetleg büntetések alkalmazása. Ilymódon a jövedelmi adó tárgyának és méreteinek megállapításához valóságos kontradiktórium tárgyalások, tanu- és szakértői bizonyítékok, vizsgálatok, szemlék stb. lehetnek szükségesek. Sőt a kellő szankciók megadhatása végett a büntető természetű eljárásnak és nyomozásnak is tág terére van szükség.

A modern német birodalmi és az angol jövedelmi adóigazgatásban egyre nagyobb súlyt helyeznek a specializált szakképzettségű tisztviselői karra.⁸⁷

⁸⁷ V. ö. TESCHEMACHER i. m. 93. l. Ebben a tekintetben figyelemreméltó intézmény volt az 1923-ban felállított Zentralstelle für Buchprüfungsdienst a Reichsfinanzministeriumban, melyet később — több pénzügyi író nézete szerint helytelenül — decentralizáltak. — U. o. 94. l.

Különbéféle adókiivető bizottságok alakítása s így bizonyos önkormányzatnak létesítése is velejár a jövedelmi adó fejlődésével. A közönség köréből ilymódon szintén vonhatók be szakértők és tapasztalattal bíró egyének az adóigazgatás körébe. Mindez azonban nem pótolhatja a hivatásos szakképzett tisztviselői karnak munkáját, amit a jövedelmi adó terén szerzett legújabb tapasztalatok és követelmények igazolnak legjobban.

16. Az általános jövedelmi adó a maga történeti fejlődésében akként alakult ki, hogy a különböző termelési és foglalkozási ágakban elért jövedelmeket a jövedelemalany személyére vonatkoztatva egyesítve vették adó alá. Ez azonban nem ment fel az alól, hogy a jövedelemnek egyes fajtaait a megadóztatás szempontjából külön-külön is figyelembe ne vegyünk, amit legegyszerűbben és legtermészetesebben a főbb jövedelemágak szerint tehetünk meg. E főbb jövedelemágak a főbb hozadék- és keresetfajtákra támaszkodnak, hiszen maga az általános jövedelmi adó is a főbb hozadéki adók összesítéséből, azok személyi adóvá alakításából fejlődött ki. Adótechnikai szempontból nem is lehet a különböző forrásokból származó jövedelmeket másként nyomon követni és megállapítani, ha sorra nem vizsgáljuk azokat a hozadékokat, amelyeknek residuumai szűrődnek le személyes jövedelmekké. Ezért nem tekinthetjük helyes adókiivetési eljárásnak azt, amely egyes jövedelemeloszlási és a nekik alapul szolgáló termelési és kereseti ágak figyelembevétel nélkül a kinyomozást magát is csak egyszerűen akarja elvégezni, ahelyett, hogy az egyes részjövedelmek lehető pontos megállapítására helyezné az adókiivetési eljárás súlypontját és a részjövedelmek összesítéséből állapítaná meg a végleges jövedelmi residuumot.

Már maga a residuumadó természetes és alakulásmódja is figyelmeztet az említett eljárás helytelenségére. A residuumok helyes megállapítása csupán az összes bevételek pozitív és negatív komponenseinek ismerete és egybevetése útján történhetik. Ezért az általános jövedelmi adó tárgya : a jövedelmi residuum is az említett természetű komponensek felderítését igényli. Ezért van szükség evégből a hozadékok és keresetek, tehát a termelési viszonyok áttekintésére is, amely követelmény sokszor több helyen levő üzemek üzleti eredményeinek megfelelő adóközigazgatási számontartását igényli, tehát nem végezhető el mindig egyszerűen csupán az adóalany lakóhelyén levő hatóságok által.

17. A jövedelmi adónak már több alkalommal kiemelt finomságainál, a gazdasági, kulturális és adóközigazgatási viszonyok bizonyos fejlettségétől feltételezett természeténél, valamint a termelés és jövedelemeloszlás rendjével való szövevényes összefüggésénél fogva magyarázható, hogy más adóknál talán érzékenyebben reagál arra a körülményre ez az adónem, hogy az *adókulcsa* helyesen van-e megállapítva vagy sem?

A jövedelmi adó annyira szorosan összefügg azzal a társadalmi és gazdasági renddel, amelynek függvényeiként jelentkeznek az adótárgyát alkotó residuumok, hogy már ebből következőleg is elhibázott dolog azt hinni, hogy a jövedelmi adó ennek a társadalmi rendnek átforgatására felhasználható eszköz, mint azt némely socialistikus kormányzatok elgondolták. A jövedelmi adó helyesen és jól csak annak a gazdasági rendnek alapján funkcionálhat, melynek jövedelemeloszlási kereteibe beleilleszkedik. E kereteket tehát nem lehet vele szétfeszítettetni anélkül, hogy magának az adónak eredménye is áldozatul ne essék. A túlságos adó az adóforrást, tudniillik az alapjául szolgáló jövedelemeloszlási fajtát rombolja szét, eltekintve azoktól a pszichológiai hatásaitól, amelyek elsősorban az ellene való védekezés energiáit keltik fel a társadalomban.

A jövedelmi adó kulcsának számolnia kell azzal a követelménnyel, hogy az adó a jövedelemből, a jövedelmi forrás és egyúttal adóforrás meggyöngyítése nélkül kiteljen és évről-évre elviselhető legyen. Az általános jövedelmi adó természetével ellenkezik, hogy azt olyan rendkívüli adó méreteivel szabják ki, amelyet csak kivételesen lehet elviselni, de nem lehet évről-évre megismétlődőleg elbírní.

Hogy a jövedelemnek milyen nagy százaléka vehető el adó fejében, arra nézve általános és egységes mértéket felállítani, sőt olyat csak megkísérelni sem lehet. A jövedelmi residuumok tekintetében figyelembe kell vennünk, hogy ezek a residuumok fontos közgazdasági funkciót is teljesítenek. Nemcsak afféle tőkeképző megtakarítások azok, hanem a jövedelmi adónak különleges szempontjából nézve, ezenkívül a jövedelmi *adóforrásoknak* alkotó elemei és fennmaradásuknak, meg nem gyöngülésüknek szükséges biztosítékai. A jövedelmi adónak egészséges és maradandó adóforrásai csak úgy lehetnek meg valamely országban, ha a jövedelmi residuumoknak egy jelentékeny része évről-évre bizonyos megtakarításban, üzemi befektetésben, javítások, anyagpótlások, felújítások, adósság-

törlesztések formájában, tehát olyan tételekben nyert hováfordítást, amely tételeket a jövedelmi adó a maga szempontjából az adóalpból nem vonhatja le költségek gyanánt.

Ilymódon a költségelemet nem képező, vagyis a már megadóztatott jövedelmi residuumrészekből kikerülő befektetési és megtakarítási elemek azok, amelyek a jövedelmi adónak forrásbiztosító tartalékait alkotják és az évről-évre megújuló adóteher fedezetéül a jövedelmi adóforrás folytonosságát és el nem apadását biztosítják. Az adókulcsnak csak addig szabad terjednie tehát, ameddig ezeknek a befektetési és megtakarítási stb. residuumrészeknek egy évről-évre újraképződő szükséges mennyiségét el nem pusztítja és fel nem emészti az adó. A befektetési és megtakarítási stb. residuumrészek ekként közérdekű jövedelemforrás-tartalékok is, amelyek abban az irányban is útmutatást nyújthatnak, hogy *milyen természetű* jövedelmet szabad — a közérdek szempontjából és annak sérelme nélkül — erősebb, vagy kevésbé erős adóval sújtani. Az olyan jövedelmet tudniillik, amelynek részei között nincsenek produktív befektetési funkciókra szánt részek, a közérdek sérelme nélkül erősebb adóval lehet sújtani, jobban le lehet fölöznie az államnak, mint az olyan jövedelmet, melynek az adóalany szabad rendelkezésére álló residuuma nagyrészből termékeny befektetésre, adósságtörlesztésre, anyagpótlásra, felújításokra stb., stb. használandó fel. Így például azokat a merőben üzérkedésből szerencsés fordulatok következtében elért nyereségeket, amelyek rendszerint hasonló célra szolgálnak tovább is, a közérdek sérelme nélkül sokkal nagyobb mértékben le lehet fölöznie az államnak, mint olyan vállalati nyereségek residuumát, amelyek termelő vállalati befektetések céljait szolgálják tovább. Ezért a bármi természetű jövedelemre, illetőleg jövedelmi residuumra egységes adókulcs elvét éppen a modern jövedelmek e természeténél fogva *tévedésnek* kell tartanunk állampénzügyi és közérdekbéli szempontból és a most említett két különböző természetű és közgazdasági funkciójú jövedelemfajtára való tekintettel legalább is kétféle kulcsot és progressiót tartunk szükségesnek: egy normálisat a produktívabb és egy erősebb kulcsot az utóbb említett konjunkturális nyereségek stb. megadóztatására.

A jövedelmi adónak most jelzett jövedelemeloszlási összefüggései is némi magyarázatát adják — az adómorálnak és adópsychológiának szempontjain kívül is — hogy a túlságosan

magas adókulcs mellett miért funkcionál egyre gyarlóbb módon különösképen ez az adófajta. A túlságos adókulcs alatt természetesen nem azt értjük, amely igazságosan és a közérdek sérelme nélkül terheli meg a többé-kevésbé monopoljövodelmeket, monopolkereseteket vagy túl magas üzérkedési rátákat, hanem azt, amely produktív funkciójú jövodelmészeket von el rendeltetésüktől, vagy semmisít meg. (Ilyenre való példának tekintik a német birodalmi Erzberger-féle jövodelmadónak 60%-ig menő kulcsát, mely az angol excess profits duty méreteit is jelentékenyen túlhaladta s amely háború utáni demokrata-proletár mentalitásból eredt.⁸⁸)

Hogy az adókulcs meddig emelkedhetik, sok körülménytől függ. Közöttük vannak állandóbb és változóbb jellegűek. Közrejátszik itt az adóforrás reprodukciójának lehetősége és üteme is. Virágzó gazdasági állapotok között, ahol erősen lüktet az üzleti élet, élénk a csereforgalom, ahol gyorsan reprodukálódnak a kiadások, a jövodelmek, ott természetesen gyorsabban reprodukálódnak a jövodelmeknek az adó fejében elkanyarított hányadrésze is. A jövodelmszerzés és visszapótlás kedvező konjunktúrái mellett ekként erősebb adóztatást lehet alkalmazni az adóforrások meggyöngítése vagy tönkretétele nélkül, mint pangó, válságos, depressziós korszakokban. Az adó fajtája is különbséget tesz természetesen az alkalmazható adókulcs nagysága tekintetében. A vagyoadó kulcsa csak jóval kisebb lehet például mint a jövodelmi adóé. Csak kisebb kulcsot lehet alkalmazni olyan adóknál, amelyek ugyanazt az adótárgyat többször is sujtathják annak forgalmi, illetőleg vagyon- és jövodelmeloszlási útjában, mint azoknál, amelyek csak egyszer ragadhatják meg tárgyukat.

A jövodelmi adónál az adóztatás mértékének kérdése abban áll, hogy az adóköteles jövodellem gyanánt megállapított adótárgynak milyen hányadát lehet elvennie az államnak, illetőleg a Közületeknek az adóforrás és általában a pénzügytan által szemmel tartandó közérdek sérelme nélkül. Az olyan adóztatások, amelyek e sérelmek figyelembevétel nélkül emelik fel az adókulcsot, többé-kevésbé a jövodellem- és vagyonkobbás leplezett vagy nyílt — kategóriái alá esnek már. Előfordulhat, hogy éppen sociálpolitikai, radikális stb. tekintetekből éppen az a célja a túlságos adóztatásnak, hogy vagyonokat

⁸⁸ L. TESCHEMACHER i. m. 95.

kobozzon el, vagy semmisítsen meg. Szebben úgy is szokták kifejezni ezt a tendenciát: hogy szociális „kiegyenlítő” hatást gyakoroljon az állam a vagyon-, illetőleg a jövedelemeloszlás terén az adó útján. Gyakran nemzetiségpolitikai szempontból is látunk adó útján való vagyon- és adóforrás megsemmisítéseket érvényesülni, főleg egyes adónemek ilyirányú kezelésének gyakorlatában, különösen a világháború utáni időben egyes nemzeti kisebbségekkel szemben. A tervszerű és józan államgazdaságtan szempontjából azonban az adónak a közgazdasági és kincstári, valamint a jogosnak tekinthető magánérdekek sérelmére történő szociálpolitikai, társadalomátalakító, vagy forradalmasító célzatait az adónak el kell ítélnünk. A pénzügytan ugyanis nem engedheti meg a pénzügyek terén való rombolás műveleteit magának bármily politikai célok szolgálatában sem.

A jövedelmi adó mértékének a kérdése ezen a ponton szorosán összefügg az adófokozás határainak a kérdéseivel is, tehát azzal a kérdéssel is, hogy a jövedelmi adó kulcsa hol kezdődjék, milyen arányban és meddig növekedjék.

18. Egyes írók konkrét százalékszámokkal is próbálják illusztrálni e részben a józan mértéket, illetőleg az adókulcs határait. Így némelyek azt tartják, hogy a jövedelemnek egyharmada az a határ, ameddig az adó tejeszkedhetik, tehát amely adó fejében a közérdek sérelme nélkül még elvehető.⁸⁹ LEROY-BEAULIEU szerint az ideális adóztatás az volna, ha a nemzeti, tartományi és helyhatósági közterhek összege nem haladná meg a jövedelem 5%-át, de elviselhetőnek tartja az adóterhet 10—12%-ig, ha az államadósságok és a militarizmus terhei kívánják. Azonban 10—12%-on felül már nyomasztó az adóteher, mely károsítja a vagyon- és jövedelemképződést.⁹⁰ MARISKA szerint viszont leginkább attól függ ez a kérdés, hogy az adóbevételt mire használja fel az állam. Meddő felhasználásnál a 10%-os adó is nyomasztó, ha ellenben az adójövedelmet túlnyomóan a nemzeti vagyonosság gyarapítására és különösen az alsó osztályok kereseti képességének fokozására fordítják, a nép a 20%-os adóterhet is könnyen viseli ott.⁹¹ E számszerű vélemények értékét csökkenti azonban az a körülmény, hogy azok az adóalanyt sújtó összes adóteher

⁸⁹ V. ö. TESCHEMACHER i. m. 95. l.

⁹⁰ I. m. I. 171. l. idézve MARISKA i. m. 154—155. l.

⁹¹ I. m. 154—155.

nagyságát akarják körvonalazni, amit pedig a gyakorlatban alig lehet megállapítani, különösen ott, ahol a közvetett adók (áradók stb.) is nagy szerepet játszanak.

A jövedelmi adó határmértékének kérdése természetesen egészen más jellegű akkor, ha egyedüli adóként gondoljuk azt el. Ebben az esetben a jövedelmi adó kulcsának kérdése egybe esik azzal a kérdéssel, hogy a jövedelemnek milyen maximális százalékát lehet elvenni adó fejében, okszerűen a közérdek sérelme, az adóforrás elpusztítása nélkül stb. A gyakorlatban azonban azért hat károsan, vagy nem működik már jól a jövedelmi adónak olyan nagyságú kulcsa, amelyet elvontan még megengedhetőnek tartanak, mert a valóságban a jövedelmi adó, úgyszólván minden államban a kiegészítő adó jellegével, vagy azzal is bír, mert kivülről annyi másféle adó és általában közjogi járadék is terheli még az adóalanyokat. Ezért éppen gyakorlati szempontból élesen meg kell különböztetni azt a kérdést, hogy a jövedelemnek milyen nagy hányadát lehet még adó fejében elvennie az államnak, attól a másik kérdéstől, hogy a mindenkori jövedelmi adó kulcsa meddig terjedhet.

Minthogy az adó kiadást, illetőleg költséget jelent arra nézve, aki fizeti, ezért a fenti első kérdés voltaképpen csak egy része annak a további kérdésnek, hogy a konkrét jövedelmekből, mint bevételekből mennyi költséget, kiadást lehet általában elviselni, vagy a többi összes költségeken felül még mennyi adót is. Amikor azonban az irodalom ezt a kérdést vitatta, nem hozta tisztába megelőzőleg azt az alapvető jelentőségű *előkérdést*, hogy az adóteher határának a megvitatásánál tulajdonképpen arról van-e szó, hogy az összes ár- és residuum-adók együttes terhei milyen hányadát tehetik ki a jövedelemnek, avagy csak a residuum-adó jellegű közterhekre gondolunk-e úgy, hogy az áradók túlnyomó részét és főleg a már áthárított áradótevételeket egyszerűen termelési költségfélének, tudniillik a termelési költségekbe beolvadó valaminek tekintjük? E miatt a nem tisztázott — és teljességben alig is tisztázható — nehézség miatt azok a vélemények is, amelyek az *összes* adóterheket gondolták figyelembe venni a maximális adóhatár megállapításánál, voltaképpen csak tapogatódzhattak, mert az *áthárított* áradótevételeket, — amelyek pedig jelentékeny költségelemet tesznek ki, — nem lehet pontosabban úgyszólván soha sem kiszámítani erre a célra. Ami rendszerint

a valóságban megállapítható, az az úgynevezett egyenes adók összege, meg a közvetett adók terhének bizonyos durva szemértékkel megállapítható mennyisége. Tehát az *összes* adóterhet, főleg az áradókból tényleg viselt tehermennyiség pontosan meg nem állapítható volta miatt csak intuitive lehet a valóságban — jobban, vagy kevésbé jól — *megbecsülni*, de nem lehet pontosan kiszámítani. Célszerűbb ennél fogva az elviselhető adóteher kérdését szűkebb térre korlátozni, vagyis nem törekedni arra, hogy az egy bizonyos adóalany által egy bizonyos időszakon belül *tényleg viselt összes adóteher* pontos összegét kiszámítsuk, (mert ebben ki kellene számítanunk az egyenes, illetve residuum-adók összegén kívül az adóalanyra bárholnan költségek gyanánt áthárított adók és főleg az éppen áthárításra szánt közvetett adók *tényleg viselt* terhét is), hanem csupán az egyes konkrét adónemeknek elviselhető maximális mértékét vizsgálunk, tekintettel egy többé-kevésbé *hosszvetőleges becsléssel* megállapított összes többi közvetlen és közvetett tényleg viselt közjogi járadékok terhére. Vagyis csupán egyes szóbanforgó konkrét adónemeket kiragadni és elviselhető nagyságukról fogalmat alkotni, a rajtuk kívül eső egyéb adó-, illetőleg közjogi járadékfajták minden tényleg viselt terhét pedig az előbbi konkrét adónemek adótárgyainak kiszámításánál figyelembeveendő általános költségelemnek tekinteni.

Ha ily módon állítottuk fel a kérdést, hogy tudniillik a jövedelmi adónak magának meddig terjedhet a mértéke, akkor ez a jövedelmi adóra és a jövedelem különböző fajtáira vonatkozó álláspontjainknak megfelelően tulajdonképpen két szempontból tevődik össze: hogy *a)* milyen nagy az adókulcs és milyen annak a fokozódása és *b)* milyen természetű az a jövedelem, amelyet megadóztatunk. Itt ugyanis meg kell különböztetnünk azokat a jövedelmeket, amelyeket a normális, vagy rendes adókulccsal akarunk megadóztatni azoktól a jövedelmektől, amelyeknek egy különleges erősebb kulccsal, vagy pótlólag tarifával való megrovása indokolt, (például üzérkedésből származó, konjunkturális nyereségszerű nagyobb jövedelmek). A jövedelmeknek e különböző két fajtája szerint ekként kétféle adókulcsnak és kétféle arányban növekedő adófokozásnak van indokoltsága, (eltekintve bizonyos kisebb jövedelmeket érintő kedvezésektől). Meg kell állapítani ugyan csak mind a két esetben az adókulcs maximumát és minimumát is egyaránt.

19. Ha most már a fentiek alapján a jövedelem és az adóteher nagyságbeli viszonyát vizsgáljuk, akkor *a*) azt mondhatjuk, hogy az egy-egy adóalany által tényleg viselt közjogi járadékok terhét a mai többrendbeli közterhek korszakában a gyakorlatban rendszerint pontosan ki nem számíthatjuk, (főleg az adóáthárításnak a csereforgalom, illetve jövedelemeloszlás folyamatában pontosan meg nem állapítható konkrét érvényesülései miatt,) legfeljebb kisebb-nagyobb mértékben találóan becsülhetjük azt meg. Az incidens (tényleg viselt) és a diffúziós (a társadalomban eloszló, illetőleg tovább háruló) adóelemek összekuszált volta miatt a személyes jövedelem fogalmával, mint residuális fogalommal nem is lehet helyesen szembeállítani az adóalany által fizetett, vagy előlegezett összes közjogi járadékok mennyiségét, hanem csak az összes bevételeket az összes kiadásokkal. Mégpedig annál inkább van ez így, minél nagyobbak az adóalany keresetének, üzemeinek stb. méretei. Annál több diffúziós adóelem válik ugyanis ott árelemmé és annál több árelemmé vált adótételt kénytelen az költségei között, (például a különféle anyagok és termékek áraiban, vámtételeiben stb.) viselni.

b) A jövedelemmel, (mint a bevételeknek a kiadásokon felül megmaradó residuumával,) tehát csak magára a jövedelemre, mint residuumra tényleg nehezedő közjogi járadékok terhét lehet szembeállítani annak a kérdésnek szempontjából, hogy mekkora hányada lehet a maximális adóteher a jövedelemnek.⁹² Ebben a tekintetben pedig a fizikai személyeknek a saját személyükben fizetett összes residuum- (egyenes) adói, (ideértve az ilyen jellegű egyéb közjogi járadékokat — községi, önkormányzati adókat — is), jöhetnek számba, az áradók és közvetett adók közül pedig annyi, amennyi ezekből a szorosan vett személyes jövedelemből fedezendő költségekhez tartozik (életmód, vagyonnagyobbítás, befektetés) és nem a termelési és üzemi költségek gyanánt érvényesíthető tételek rovata alá esik.⁹³ Ha mostmár ennek a közjogi járadékkategoriának

⁹² Nem az a kérdés itt, hogy jövedelmi, hozadéki, vagy közvetett adó címén áll-e elő az illető adóteher, hanem hogy az adóalany *jövedelmére* nehezedjék az, ne pedig általában az adóalany bevételeire, (pl. áthárított egyenes adók) vagy kiadásaira (pl. az anyag- és termékárakban megfizetett közvetett adók és vámok stb.) csupán.

⁹³ A jogi személyek (társulatok stb.) jövedelmével pedig szembeállíthatók adóteherként mindazok a közjogi járadékok, amelyek a jogi személyre magára nehezednek, mint adóalanyra, kivéve azokat, amelyek a csereforgalomban vagy más módon másokra hárítódnak át.

a maximális terhét a vele szembenálló jövedelemnek, mint adóforrásnak egyharmadára tesszük, úgy véljük, hogy nagy általánosságban elértük azt a maximális határt, amelyen túl a *rendes és normális* mértékben megadóztatni szándékozott jövedelmek adóterhe az adóforrások és a közérdek sérelme nélkül nem növelhető. Az olyan jövedelmeknél ellenben, amelyek nem produktív termelési, vagy befektetési funkciókat szolgálnak s főleg improduktív üzérkedésből, konjunktúra-kihasználásból (tehát nem termelési, hanem pusztán jövedelemeloszlási úton) állottak elő, amelyeket tehát közgazdasági *minőségbeli* (és nem mennyiségbeli) különbségük miatt erősebb mértékben vehetők igénybe a közérdek sérelme nélkül, a megterhelés határát viszonylag magasabbra lehet emelni.

c) A jövedelmi adó, a modern adórendszereknek a gyakorlatban összetett voltánál fogva, a valóságban nem szerepel egyetlen adóként, hanem, — mint jeleztük is — többé-kevésbé kiegészítő adónemként. E kiegészítő jellege mellett, vagy annak dacára szerepelhet viszont legfontosabb, legsúlyosabb és legtöbbet jövedelmező adóként általában, tehát főadónemként, vagy csak a residuum-adók sorában való főadónemként és végül a residuum-adók között anélkül, hogy a legsúlyosabb adónemnek volna köztük tekinthető. Ily utóbbi helyzet akkor áll elő, ha az általános jövedelmi adókon kívül hozadéki, vagy részleges jövedelmi adók is vannak még külön-külön.

Ilyen körülmények között a jövedelmi adónak kulcsa és maximuma jóval mérsékeltebb kell, hogy legyen, mint akkor, ha egyedüli, vagy olyan adóként szerepel, mellyel szemben a többi adók jelentőség és hozamuk nagysága tekintetében eltörpülnek. A túlságos nagyságú adókulcs a kiegészítő természetű jövedelmi adónál még fokozottabb mértékben veszélyezteti az adónak kellő funkcionálását, nemcsak annak az adómorálra való kedvezőtlen hatásánál fogva, hanem egyéb okokból is. A kiegészítő jövedelmi adó ugyanis a jövedelemként megállapítható javakat jövedelemeloszlási útjuk legutolsó állomásán veszi számon. A megelőző állomásokon azoknak az adóknak tárgyaként szerepelnek ezek a javak, amelyeknek kiegészítője az általános jövedelmi adó. Túlságos mértékű adóztatás mellett egyre természetesebb tendenciaként lép fel az adóviselőknek az a törekvése, hogy minél kisebb residuumot mutasson ki a kiegészítő adó számára, mely annál

inkább többszörös adóztatást jelent, minél aránytalanabb mértékben sújtja a személyes jövedelmet.

20. A gyakorlatban ekként az alkalmazandó adókulcs nagysága tekintetében, mindig azt kell szem előtt tartani, hogy:

a) *Mennyire, milyen mértékben kiegészítő természetű a jövedelmi adó a megadóztatott konkrét jövedelem szempontjából.*

Kiegészítő adó a jövedelmi adó általában akkor, ha kivülről az illető ország adórendszerében még bizonyos jövedelmi ágak külön adók (akár hozadéki, akár részleges jövedelmi, esetleg forgalmi alapon is) alá is esnek. Megtörténhetik azonban, hogy nem minden jövedelemfajta esik a jövedelmi adón kívül még egyéb adó alá is. Ennélfogva ugyanaz a jövedelmi adó bizonyos jövedelemfajtákra nézve kiegészítő adó, másokra nézve az egyedüli adó. Rendszerint pedig a főbb termelő üzemfajták és jövedelemforrások számára szoktak külön adókat is fenntartani a jövedelmi adón kívül (föld, ház, ipari, kereset stb. adó), mert ezeknek adótárgya ragadható meg könnyebben és kimerítőbben közvetlenül.

b) Ellenben bizonyos jövedelem-, illetőleg nyereségfajtákat (s köztük főleg éppen a modern gazdasági életnek számos finomabb és improduktívabb nyereségfajtáját) a különleges adók főtípusaival nem, vagy csak kis mértékben lehet megragadni, úgy hogy megadóztatásuk tekintetében főleg a bevallásra, vagy személyes jövedelemként való kinyomozásra vagyunk utalva. Ilyen jövedelemfajtákra nézve tehát a jövedelmi adó nem, vagy csak igen csekély mértékben kiegészítő természetű már és úgy tekinthető, mint az illető jövedelemfajták alapadója. Sőt megtörténhetik, hogy bizonyos jövedelem-típusok (például a tőkekamat- és járadékjövedelmek) csupán jövedelmi adó alá esnek, míg mások külön hozadéki, vagy részleges jövedelmi (föld, ház, ipari stb.) adók alá is, mely esetre nézve még inkább van kizárva a jövedelmi adónak kiegészítő természete és itt teljesen alapadóként szerepel az a külön hozadéki, vagy kiegészítő jövedelmi adó alá nem eső jövedelemfajtákra nézve.

c) Végül az adófokozás helyes és igazságos mértékét nem szabad elhibázni. Erre nézve támasztópontul kínálkozik az a szempont, hogy minden kiegészítő adó némiképen a vele párhuzamos alapadónak fokozásaképpen is hat az adófizetőre

nézve. Ezért a fokozásnak elvileg nagyobb mértékben van helye általában ott, ahol a jövedelmi adó egyáltalában nem, vagy csak kisebb mértékben kiegészítő adó is. (Kivéve természetesen azokat az eseteket, ahol az adóforrásnak a közület részéről való tökéletes és hiánytalan kézbe tartásánál fogva az adókiegészítésnek tárgyi alapja már eleve hiányzik, például a köztisztviselőknek közpénztárból húzott rendes illetményeinél s esetleg hasonló jellegű fixfizetéseknél.)

Az adókulcs konkrét példáit illetően a kitűnően bevált 1891. Miquel-féle porosz jövedelmi adó, — mely a modern személyes jövedelmi adók egyik klasszikus példájának tekinthető — kezdő adókulcsa 900—1050 márkás jövedelmeknél 6 márká, ami 0.6%-nak felel meg, 9000—30.500 márká jövedelemnél 3%-ra emelkedik fokozatosan és 100.000 márkányi és ennél nagyobb jövedelmeknél 4%. Ez a porosz jövedelmi adó főadónem jellegével is bírt, mert a hozadéki adókat a községeknek engedték át. Ezzel szemben a szerencsétlen háború utáni gazdasági viszonyok között erősen socialistikus hatásra behozott Erzberger-féle 1920-iki jövedelmi adó kulcsa 10—60% között mozgott. Nem szabad figyelmen kívül hagyni azonban a pénzértéknek akkori rohamos hanyatlását. Megállapítható, hogy ennél a tarifa nagysága dacára, sőt miatta be nem vált adóreformnál is ez a régi tapasztalat igazolódott be, mely szerint a túlságos adótételek, bármily szigorú kivetési technika és rendszabályok dacára csődöt mondanak, mert a jövedelmi adó eredménye annyira össze van kötve az adómorállal. (V. ö. TESCHEMACHER i. m. 124. l.)

A valutáris reformok után 1925-ben aug. 10-én behozott német birodalmi jövedelmi adó szintén százalékos kulccsal bír, mely progressive emelkedik. Így 8000 márkánál 10%, a további 4000 márkánként 12½%, maximuma 40%. Ez a tarifa is a kényszerűségből túlerős adóztatás jellegét mutatja így általánosságban, bár fő egyenes adónemről van szó. (Óriási reparációs és szociális terhekkel sújtott költségvetés!)

Az angol egyenes adózásban az alapadónak az Income Taxot tekintetjük, mely öt osztályával a részjövedelmi adók összefoglalásának vehető, a költségvetési év szerint változó adókulccsal. Ezenkívül 1910 óta valóságos általános progressiv jövedelmi adóként egy Super Tax, illetőleg Surtax (ez az újabb elnevezés) alá esik mindenkinek az összjövedelme 2000 font sterlingen felül. E Super Tax, illetőleg Surtax adókulcsa egy fontnyi jövedelem után 16 pencetől 6 shillingig (kb. 7½%—30%-ig) terjed progressiv tételekkel, személyes bevallás alapján.

Figyelembe kell venni azonban az angol jövedelmi adók magassága szempontjából, hogy az igen magas kulcsokat csak az aránylag igen nagy jövedelmek viselik. Ezért az angol jövedelmi adókra nem hivatkozhatnak jogosan azok a sokszor felületes és éretlen követelések és javaslatok, amelyek más államokban, mégpedig gyakran közép és kelet-európai államokban, viszonylag közepes jövedelmekre is már pl. az Angliában szereplő maximális, sőt annál nagyobb adókulcsot vélnék megvalósíthatónak. (Ez éppen olyan éretlen túlzás, mint amilyen antiszociális dolog, ha a másik oldalról a kisemberek jövedelmeinek igazságtalan megterhelésével, vagy megnyirbálásával akarják csupán a rendkívüli áldozatokat igénylő megtakarításokat elérni.)

Ha tehát arra hivatkoznak, hogy az angol Income Taxon kívül, (melynek tétele pl. a „forrásnál“ megadóztatott államadósági kamatoknál, házbérek-nél, osztalékoknál stb. 20%), még 30%-ig emelkedő surtaxot kell viselni, figyelembe kell venni, hogy végeredményben csak a legnagyobb jövedelmek viselnek 20%-os vagy ennél nagyobb adót a surtaxal együtt. A nagy tömeg

sokkal kisebb adókulcsot visel el, a kis jövedelmek és számos középjövedelem a különféle kedvezmények és leszámítások folytán csak enyhe adót viselnek. Az átlagos adóteher kb. 8%. Hogy az angol jövedelmi adó hozama mégis olyan nagy, ez az angliai népesség jólétének a jele általánosságban. Olyan magas jövedelmek, melyek Angliában a surtax alá esnek (1926/27-ben 94.600 személy esett alája. Az ideeső legkisebb jövedelem 2000 font : kb. 56.000 P). A 94.600 közül 24.350-nek volt 5000—20.000 font (140.000 és 560.000 P között) és 2800-nak 20.000 fonton (560.000 P) felüli jövedelme, amilyenek Közép-európában már csak kivételesen kis számban akadnak, vagy egyáltalában nincsenek. (V. ö. F. HEYER : Das britische Finanzwesen 94. l.)

A francia kiegészítő általános jövedelmi adónak tekinthető Impôt général sur le revenu kulcsa 7—20.000 frank közötti összjövedelem után 1-2%, 20—30.000 közti jövedelem után 2-4%, 100.000—125.000 közt 12%, 500.000 és 550.000 között 28-8%, ezenfelül mint maximum 30%.

Az amerikai Egyesült Államok (birodalmi) jövedelmi adója (1913 okt. 3 és 1926 febr. 25-iki Revenue Act) egy Normal Taxból és egy Surtaxból áll. A Normal Tax kulcsa mindvégig 5%, a kisebb jövedelmekre azonban *degressiv* kulcs van alkalmazva (3%—1½%). A Surtax a 10.000 dolláron felüli jövedelmekre vonatkozik és *progressiv* természetű. 10—14.000 dollár jövedelemnél 1%, a 100.000 dolláron felüli jövedelmeknél mint maximális kulcs 20%. Az 1932-iki nagy gazdasági válság hatása alatt a deficit eltüntetése végett *rendkívüli természetű* adóemeléseket hajtottak végre, mely a jövedelmi adónál is erős kifejezésre jutott. A Normal tax legkisebb kulcsát 1½%-ról 2%-ra, az 5% kulcsot 7%-ra emelték. Emelték ezenkívül a Surtax kulcsát is fokozatosan, úgy hogy ez különösen a 100.000 dolláron felüli jövedelmeknél 40—65%-ra nöött. (A Roosevel-féle gazdasági diktatura valószínűleg itt is újabb reformokat fog még hozni.)

Az osztrák jövedelmi adó igen magas : 1400—3400 Schilling jövedelemre 1-1%, 3400—5300 Sch. 2-2%, 5300—7200 3-3% stb. 14.400—19.200-ig 6%, 19.200—24.000 közt 8% stb. 60.000 és 120.000 közt 27%, 180.000 és 240.000 közt 38%, 240.000-en felül mint maximum 45%. V. ö. WITTSCHIEBEN : Das österreichische Besteuerungssystem. 1931 Jena, Fischer. II. Teil 134—135. l.

A magyar általános jövedelmi adó erősen *progressiv* : (kiegészítő természetű), kulcsa 600—700 s jövedelemnél 7 P, illetőleg 7-70, 5000 P és 5200 közt 132—144 P, 10.000—10.200 P-nél 370 P, illetőleg 407 P. 360.000—380.000 P jövedelemnél 25-5%, illetőleg 28-05%, 1,200.000 P jövedelmen túl mint maximum 40, illetőleg 44%, aszerint, amint az enyhébb vagy erősebb kulcsot kell alkalmazni. (1925. évi 500. P. M. számú hivatalos összeállítás.)

Az adónak a gyakorlatban érvényesülő valóságos súlyossága tekintetében most már az a kérdés, hogy a törvényesen megállapított adókulcsból mennyi marad a papiroson és mennyi érvényesül a valóságban. Megtörténhetik kivételesen az is, hogy a valóságban súlyosabban hat az adókulcs a papirformánál (ha például a költségtételek leszámítása csak túlságos mostohán van megengedve stb.). Éppen a jövedelmi adónak pszichológiai és az adómorállal szorosan összefüggő természeténél fogva veszélyezteti a túlságos adókulcs annak sikerét, úgyhogy az adókulcsnak annál nagyobb része marad papiroson, rendszerint, minél túlzottabb az. Sociális és közgazdasági szempontból pedig e túlzások legrosszabb hatásuak a kis- és

közép produktív residuumoknál, illetve jövedelmeknél lehetnek.

Az adókulcs eredményének meghiusítására irányuló törekvések és mesterkedések főleg két okból állanak elő. Vagy azért, mert merő rosszindulatból, morális és kulturális készség hiányából *nem akarják* egyszerűen az adót (egészen vagy részben) viselni, vagy mert *nem bírják* elviselni azt annak súlya miatt. Viszont a jövedelmi adónak eredményességét biztosító pszichológiai és morális alapnak szempontjából éppen azt a körülményt kell különösen figyelembe venni, hogy ott, ahol a konkrét adóterhet *el bírják viselni*, már az észszerűség követelményeinél fogva is könnyen és akadályok nélkül fog elterjedni az adóeredményt biztosító adómorál, tehát az *akarát* az adó megfizetésére, a bevallásra stb. Ott ellenben ahol nem is bírják, vagy csak igen keservesen tudják az adóigényt valamely konkrét adónemben kielégíteni, ez az *akarát*, (mely végeredményben éppen a jövedelmi adó eredményességének a főbiztosítója), nem is születhetik meg.

Ezt az elvet nem a nagy improduktív, vagy monopolnyereségek kímélése érdekében kell kiemelnünk, hanem sokkal inkább a normális közgazdasági funkciókon alapuló kisebb és középjövedelmek alanyainak nagy tömege szempontjából, akikben él, vagy nem él túlnyomó többségben az az adómorál és teljesítési akarát, mely a jövedelmi adónak, mint személyi és speciális hatású adónemnek eredményessége tekintetéből lélektanilag is annyira fontos.

21. *Részleges vagy különleges jövedelmi adók* azok, amelyek nem terjednek ki *minden* jövedelemfajtára általában, hanem egy-egy meghatározott jövedelmi típusnak a megadóztatására vannak alkotva. Gyakorlatilag tehát egy-egy foglalkozási, kereseti, üzemi ágban a jövedelmi, tehát személyi adó szempontjai szerint intézményesített adófajták ezek. Nagyobbik részük egyes hozadéki adófajtákból alakult át részleges jövedelmi adóvá akként, hogy az adótárgynak és adótételnek tárgyi ismertetőjelei és tárgyi alapon való meghatározása mellé személyes jövedelmi szempontok nyomultak be. Így alakultak át például a délnémet államok fontosabb hozadéki adói részleges jövedelmi adókká, amint a személyi szempontok figyelmebevétele egyre inkább megvalósult.

A fejlődés iránya a jövedelmi adók felé egyrészt az volt, hogy a régi személyi adók egyre modernebb formákat öltöttek

és egyre inkább a kornak megfelelő módon helyezték a súlypontot a személyes megadóztatásra. Régi személyi, rendi és osztályadókból így lettek modern jövedelmi adók akként, hogy az adótechnika az összes jövedelem általános és egységes jellegű és kulcsú megadóztatásra irányult. Ezt a fejlődést mutatja a porosz példa és néhány északnémet állam. E jövedelmi adó mellett megmaradt még mellékadófajtaként néhány hozadéki adótípus is.

Másrészt egyes hozadéki adók a személyi szempontok szerint való adózás elveivel való telítésük folytán lényegileg különleges, illetve részleges jövedelmi adókká váltak. Ezenkívül a hozadéki adók rendszerébe olyan adónemeket is építettek be, amelyek természetüknél fogva sohasem lehettek lényegükben tárgyi, illetőleg hozadéki adók. Ilyenek a tőkejáradék- és munkabéradó stb.

A harmadik alakulási típust pedig ott láthatjuk, ahol bizonyos adótárgyaknak tárgyi alapon való, megadóztatása mellé más adótárgyaknak egy újabb párhuzamos személyi természetű megadóztatása járult. Így például a régi hozadéki adók (föld-, házadó) megmaradtak szigorúan tárgyi alapon kirótt adóknak, mellettük azonban újabb adótípusok keletkeztek más adótárgyakra (tőke, munkabér, kereset), még pedig egyre jobban a személyi szempontok figyelembevételével. Ez utóbbiakból azután egyre jobban egy *általános* jövedelmi adó jegecesedik ki bizonyos — legalább formailag — kettős megadóztatással, a mert régiebb hozadéki adók tárgyi alapon tovább is fennállanak.⁹⁴

HECKEL szerint három típusát különböztethetjük meg a jövedelmi adónak, úgymint: *a)* az olyan jövedelmi adót, amely *az összes jövedelmet közvetlenül* állapítja meg. Ez a típus nem választja szét egymástól a különböző természetű jövedelmi forrásokat, vagyis nem helyez súlyt az egyes fő jövedelemforrásokból (például mezőgazdaságból, iparból, házbirtokból, tőkéből származó jövedelmek) folyó jövedelmek külön-külön való megállapítására. Ehelyett inkább bármely jövedelemforrásnak kvantitatív eredményét (Leistungsfähigkeit) helyezi előtérbe, mint az összjövedelemnek csupán mennyiségi részét, a minőségi szempontok kidomborításának elhagyásával, *b)* a másik típus a *részleges jövedelmi adók rendszere*. Itt pontosan

⁹⁴ V. ö. HECKEL i. m. 350—351. l.

megkülönböztetik egymástól az adóztatásban a fő jövedelmi forrásokat és így elkülönítve állapítják meg azok jövedelmi eredményét. Ilyenféle adónak tekintik már a Peel-féle (1842) Income Taxe-ot annak 5 osztályával. Az 1878 július 2-i *szász* jövedelmi adó is ilyen természetű, mely az egységes adótétel alá eső jövedelemnek 4 főtipusát különbözteti meg, úgymint az ingatlanból, a tőkéből, a haszonhajtó szabadfoglalkozásokból és az ipar, kereskedelem és bérletekből folyó jövedelemeket, c) a harmadik típus pedig az, amikor a régi hozadéki és tárgyi adófajták megmaradnak tárgyi adóknak, de mellettük először *kiegészítő adóképen személyes jövedelmi adó* keletkezik, amely azután általánossá és *jövedelemmé válik olymódon, hogy minden jövedelemfajtára kiterjed* és mellette a régi hozadéki adófajták parallel (tárgyi) mellékadókká lesznek. Ilyennek tekintik a délnémet államok jövedelmi adóinak fejlődését.⁹⁵

Ezt a megállapítást — bármennyire találó is az, körülbelül 1907-ig — azonban ki kell egészítenünk a világháborút közvetlenül megelőző és követő esztendőik alakulási irányának megemlítésével. Ez a személyes jövedelemadók rendszerének egyre nagyobb általánosításában és ilyirányú átfogó adóreformokban áll. Másrészt azonban az adótarifák körül egyre jobban kialakultnak és specializálódnak olyan adótechnikai szempontok, amelyek a hozadékoknak üzemtechnikai — tehát tárgyi — alapon való vizsgálatát is egyre inkább szükségessé teszik.⁹⁶ Ilymódon a különleges és részletes *jövedelmi forrásoknak kidomborítása* a modern jövedelmi adó szempontjából is egyre fokozódó jelentőséget nyer és figyelmeztet arra a tényre, hogy sok, vagy a legtöbb jövedelem, annak bármily személyi szempontjai mellett és dacára is *részleges jövedelmek összetevődéséből áll* és válik a jövedelemalanyra nézve összjövedelemmé. A jövedelmeknek tehát ezt az *összetevődési mikéntjét* figyelembe kell vennie az adóztatási technikának is. Még pedig rendszerint annál inkább aktuális követelmény ez, minél nagyobb modern jövedelemről van szó.

22. A részleges jövedelmeknek főtipusait már a hozadéki adók tárgyalásánál megemlítettük. Közelebbről nézve a részleges, vagy különleges jövedelmi adók lehetnek: a) mindazokból a forrásokból, termelési, illetőleg kereseti ágakból származó

⁹⁵ HECKEL i. m. 354—356.

⁹⁶ V. ö. TESCHEMACHER i. m. 98—100.

jövedelmeknek a külön adói, amelyekre a főbb tárgyi, illetőleg hozadéki adók vonatkoznak. Mégpedig akár lényegükben véve, akár pedig csak alakilag tekintjük a vonatkozó adókat hozadékiaknak, vagy tárgyiaknak; *b*) lehetnek egyes *adófizető típusoknak* különleges adói (például külön *társulati* adók, nyilvános számadású vállalatok különadói stb.); *c*) mennyiségileg, vagy minőségileg *különleges természetű jövedelmek* különadói (például a nagyjövedelmek megadóztatására szolgáló különadó — Super Tax —, a konjunkturális, az üzérkedési nyereségek különadója); *d*) végül *rendkívüli* jövedelmi adók (hadi adók, válságok alkalmával szedett külön jövedelmi adók, jövedelmi dézsmák stb.).

Az első kategóriába tartozhatnak a megszokott tárgyi adókkal megadóztatott adótípusok is, ha a személyi adók elvei és technikája szerint vannak megalkotva, vagy ilyenekké vannak átalakítva. Így a *földből*, a ház- és *teletulajdonból származó jövedelmek* is külön részleges jövedelmi adókkal lehetnek megadóztatva, ha nem tárgyi alapon, nem a földek teméshozadéka alapján, hanem a földbirtokos egyéni viszonyai szerint kialakuló bevételi residuum, vagyis a jövedelemnek residuuma az, amelyet közvetlenül alapul veszünk adótárgy gyanánt. Még sokkal inkább alkalmas személyes jövedelmi adó tárgyául a *házakból folyó jövedelem*. A házbirtokból való bevétel-szerzés ugyanis nem termékek eladása útján történik, hanem a házak bérbeadása, tehát járadék kikötése által. A házaknak ekként tulajdonképen nincs hozadékuk, mint a termőföldeknek, hanem csupán a háztulajdonosnak van belőlük közvetlenül jövedelme, anélkül, hogy a valóságban hozadékkategóriának a közbenjöttével kellene a jövedelemre szert tennie. Ugyancsak könnyen különleges jövedelmi adó tárgyává tehetők az *ipari, kereskedelmi* stb. üzemek. De — mint már hangsúlyoztuk — még sokkal inkább a *tőkéből* és *munkából* származó jövedelmek, mely utóbbiak csak mesterkélten és csak formailag lehetnek hozadéki adók tárgyai.

A gyakorlatban való kialakulás szerint a *tőke- és tőke-járadékadó*, az *egyéni* és *társas vállalati adók*, a különféle úgynevezett *kereseti és munkabéradók* tekinthetők a legfontosabb részleges jövedelmi adóknak, — természetesen ha a személyi, illetőleg jövedelmi adók kellei szerint vannak megalkotva.

E külön jövedelmi adók — mint arra a hozadéki adók tárgyalásánál már rámutattunk — nagyjából egy részét egyes hozadéki

adókból alakultak lényegileg jövedelmi adókká azáltal, hogy a tárgyi szempontok szerint való megadóztatás helyébe túlnyomóan a személyi, illetőleg jövedelmi szempont szerint való adókiivetés és ennek megfelelő adótechnika lépett. Egy másik részük pedig (főleg a tőkejáradék és munkabéradók) lényegében véve mindig a jövedelmi adó természetével bírt, bár először a hozadéki adók rendszerébe illesztették be azokat a tárgyi szempontok szerint való adóztatásnak technikájával.

Ugyancsak a hozadéki adók körében mutattunk rá a most említett s a hozadéki adók sorában is szereplő, de lényegükben különleges jövedelmi adók természetével bíró adónemek közelebbi szempontjaira is, amelyek tehát reájuk mint részleges jövedelmi adókra is vonatkoznak.

Ismételten utalunk továbbá ehelyütt is — tudniillik a jövedelmi adókról szóló fejezetben is — arra, hogy bizonyos jövedelmek *tárgyi* szempontok szerint való megadóztatásának, vagy a személyi szempontok mellett az adóforrások *tárgyi eredetét is figyelembevevő* adótechnikának (tehát: a jövedelem megadóztatásánál a hozadék és hozadéki források kinyomozásának és vizsgálatának) nagyon is megvan a jogosultsága a gyakorlatban. Egyes modern jövedelmi adók egyik túlzásának tekinthetjük ebben a tekintetben, hogy a jövedelmi adó személyes természetét túlságosan oly irányban vélték kidomborítani valónak, hogy teljesen, szinte szándékosan elhanyagolták a jövedelem tárgyi alapjainak figyelembevételét, ami nélkül az adótárgynak alaposabb kinyomozása alig vihető keresztül. Számos tapasztalat arra a megfontolásra vezetett tehát, hogy a modern jövedelmi adóknál a jövedelem és adóforrás tárgyi alapjainak megállapítására ismét nagyobb súlyt kell helyezni.

Ha a jövedelmi adót a residuum-adóknak kategóriájaként vizsgáljuk, ennek a szükségességnek lehetősége sokkal könnyebben szembetűnik, mint hogyha a személyi és tárgyi adók merev ellentétbe helyezését tartjuk mindenáron keresztülvinni valónak. Már az a szempont is (melyre különben előzőleg már szintén bővebben kitértünk), hogy a jövedelemeloszlás útjában a jövedelem tartalmát képező bevételek keletkezésétől számítva távolabbi állomás a jövedelmi residuumok kialakulása, mint a hozadéki residuumoké, elég figyelmeztető jel lehet gyakorlati szempontból arra, hogy bizonyos adótárgyi kategóriákat (amelyeknek tudniillik a jövedelemeloszlás folyamatába való

eltitkolásától, vagy az adóztatás elől való elvonásától lehet tartani) korábban ragadjunk meg az adóztatás céljából.

Részleges, illetőleg különleges jövedelmi adótípusokat lehet alkotni továbbá — mint jeleztük — egyes adóalany-típusoknak különleges természete miatt is. Itt főleg egyes vállalatoknak, főleg társas vállalatoknak különleges jövedelmi adóira gondolunk elsősorban. A társas vállalatok megadóztatása a modern pénzügyeknek egyik legfontosabb problémája, melynek kielégítő, vagy ki nem elégítő megoldásától már kvantitatív szempontból is nagyon jelentékeny s mondhatjuk egyre növekvő közbevételek függenek. A modern közháztartásoknál ekként a társas vállalatok megadóztatásának mikéntjén nagy költségvetési bevételek megléte, vagy hiánya múlik. Sociális szempontból pedig elég arra az egy körülményre felhívni a figyelmet, hogy amennyiben a modern közületek a társas vállalatokban rejlő egyik leghatalmasabb adóforrásukat rosszul használják ki, az ily módon elmulasztott jelentékeny adóösszegeket csak széles néprétegeknek érezhetően erősebb megterhelésével és valószínűleg jóval méltánytalanabb adóteherelosztással egyenlíthetik ki. Az adófizető típusoknak különlegességén alapuló részleges jövedelmi adók tekintetében egyrészt a különleges foglalkozásoknak és vállalatoknak megfelelően specializálódott különadókra gondolunk, másrészt pedig általában a társas vállalatok (fajtáiknál fogva szintén több különbséget mutató) adóira. A modern gazdasági és pénzügyi életben való jelentőségben természetesen ez az utóbbi kategória a fontosabb, mert a nagy termelő és szerző vállalatok egyre inkább a társulati alakot öltik magukra.

A különleges foglalkozások, illetve vállalkozások adói között több olyan kisebb-nagyobb jelentőségű adófajta található, amelyek többnyire a hozadéki adófajta stíljében és azok adótechnikái mellett keletkeztek és a hozadéki adók rendszerébe illeszkedtek be előbb, habár nagyrészüik lényegében jövedelmi adó jellegével bírt mindig. Ezek az adófajta később ugyanúgy bevonultak az általános, illetőleg kiegészítő jövedelmi adók által megadóztatott kategóriák közé. Egy részük azonban bizonyos intézményesített különállásra tett szert a nagy hozadéki adókatégoriákkal, de főleg az általános jövedelmi adónemekkel szemben. Ezek az utóbbiak érdekelnek most közelebbről.

Ily kisebb jelentőségű különleges adófajtáknak tekinthetjük például a *házasok és vándorló iparosok* különleges adóit.

Idesorozhatunk számos az *engedélyi, vagy pátensi adók* (licenciák) fogalma alá sorozott és a legkülönfélébb foglalkozásokra és vállalatokra bízott adót, amennyiben ezek egészben, vagy részben külön adófajta gyanánt érvényesülnek a gyakorlatban. Ily módon az ipari és kereseti adó osztályaiba és kategóriái közé besorolt adóalanyok számos típusa szerepelhetett és szerepelhet különleges adóval megróva is. Felsorolásuk a különböző országok és időszakok végigkísérésével ugyancsak hosszadalmas és változatos lehetne. A szeszesitalok, dohány és még egyéb különlegesen kiszemelt cikkek elárúsításával foglalkozó különböző egyének, illetőleg vállalatok gyakran vannak és voltak különleges adókkal megróva. Ugyancsak ezt mondhatjuk számos ipari és szabadkereseti foglalkozásról is. Ezeknek a foglalkozásoknak a különadói azután lehetnek hozadéki (még pedig akár lényegüknél fogva is, akár pedig csupán alakilag és adótechnikai szempontból hozadéki) adók, de tekinthető egyrészt részleges jövedelmi adónak is, ha tudniillik vagy a személyi, illetőleg jövedelmi adók stíljében és adótechnikája szerint vannak megalkotva, vagy pedig — habár a hozadéki adók technikája alá esnek is — mert lényegükben a jövedelmi adó természetével bírnak (például egy külön munkabéradó, vagy csupán szolgálataikat rendelkezésre bocsátó iparosok, szabadfoglalkozásúak különleges adói stb., stb.). Ugyancsak az adóalanyok különleges természeténél fogva beszélhetünk ilyen speciális jövedelmi adókról a bányavállalatokra, vagy az áruházakra kivetett adóknál, amennyiben ezek különleges adóként és a *jövedelmi adók szempontjai szerint* érvényesülnek. E most érintett adók, amelyek között természetesen úgy egyéni, mint társas adóalanyokra rótt adók szerepelhetnek — egynémelyikével közelebbről tulajdonképen már a hozadéki adók tárgyalásánál foglalkoztunk és ezért feleslegesnek tartjuk rájuk újból kitérni. Lényegében véve ugyanis ugyanazoknak a különleges adóforrásoknak megadóztatásáról van szó ezúttal is, csupán a megadóztatás történik többé-kevésbé más szempontok szerint (tudniillik a személyi tekintetek figyelembevételével stb.), amikor nem mint különleges *hozadéki*, hanem mint különleges jövedelmi adók jelennek meg az az ugyanabból a forrásból táplálkozó adók.

23. A társas vállalatok különleges adóinak pénzügytanilag annyira fontos kategóriája alá az adótechnika szempontjából ugyancsak tartozhatnak hozadéki és jövedelmi adók egyaránt.

A társas vállalatok között evégből különbséget kell tennünk olyan társulatok között, amelyek technikai értelemben vett termeléssel foglalkoznak (például gyárak, mező-, bányá-, erdőgazdasági vállalatok stb.) és olyanok között, amelyek csak jövedelem-, illetőleg nyereségszerző vállalatok anélkül, hogy technikai értelemben vett termeléssel foglalkoznának legalább is közvetlenül (bankok, bankszerű tevékenységgel foglalkozó egyéb vállalatok, biztosító társaságok stb., stb., sőt a kereskedelmi társulatokat is idesorozhatjuk legnagyobb részben). Az előbbi kategóriához tartozó vállalatoknál — technikai termelésről lévén szó — beszélhetünk a szó szoros értelmében vett vállalati hozadékról, miért is megróhatók azok valóságos hozadéki és jövedelmi adóval egyaránt. (Jövedelmük alattértvén a társulatra, mint jogi személyre és adóalanyra háruló jövedelmet mint residuumot, amely az illető társulatra nézve a jövedelemeloszlás folyamatában és állomásain sorrendben a *végső* residuum, szemben a hozadékkal, mint a jövedelem *előtti* residuummal.)

Ezzel szemben a csupán jövedelem- és nyereségszerzéssel foglalkozó vállalatoknak lényegében véve nincsen hozadékuk, hanem csak jövedelmük, minthogy ezek technikai termeléssel nem foglalkoznak. Lényegükben tehát az ezeknek bevételeire rótt adók mindig *jövedelmi adók* s itt legfeljebb arról lehet szó, hogy mennyire a nyers (brutto), vagy a tiszta (netto) jövedelemre vannak kiróva azok. Ezeknél tehát hozadéki adókat csak per analogian vethetünk ki tárgyi szempontok alapján. Míg azonban a technikai termeléssel foglalkozó társulatok, illetőleg vállalatok hozadéka a termékmennyiségben, illetőleg a termékmennyiség árában és csereértékében áll, addig a bankok, biztosító intézetek, vállalati „hozadéka“ tulajdonképpen *csak bizonyos brutto jövedelemnek tárgyiasítása*, mely a papiroson ugyan e csupán nyereségszerző vállalatoknál is ugyanolyan pénzüsszegekben fog jelentkezni „hozadék“ gyanánt, mint a termelő vállalatoknál, csak hogy a kettő között mindig meg lesz az a mélyenjáró különbség, hogy míg a termelő vállalatoknak (s így a termelő társulatoknak) pénzértékben kifejezett hozadéka a termelt javak árát vagy csereértékét jelenti, addig a csupán nyereségszerző vállalatoknál a bármennyire „tárgyi“ alapon kiszámított „hozadék“ *legfeljebb a végső tiszta jövedelemnél (nyereségnél) nyersebb jövedelmet jelenthet.*

Mindazonáltal ezekkel a lényegükben véve csak jövedelemmel bíró társulatokkal szemben is igen célszerű lehet a hozadéki

adók stíljében vett, „tárgyi“ szempontok szerint való adóztatás. Minél hamarabb és közvetlenebbül ragadja meg ugyanis az állam adótárgy gyanánt ezeknek a technikai értelemben termeléssel nem foglalkozó társulatoknak (vállalatoknak) is a bevételeit (keletkezésüktől a végső jövedelmi residuummá válásukig terjedő jövedelemeloszlási útjukban), annál teljesebben és annál biztosabban ragadhatja meg magát az adótárgyat és annál nagyobb mértékben biztosítja magát azzal a veszéllyel szemben, hogy a bevételeknek egyes részei kisiklanak az adóztatás alól jövedelemeloszlási útjuk folyamán. A nyers bevételekből (mely ezeknél a vállalatoknál a nyers jövedelem jellegével bír) azoknak a végső residuumként megállapítható tiszta jövedelemmé válásukig a legkülönbözőbb alkotórészek leszámítása közben kvantitatíve igen jelentékeny adótárgybeli elemek tűnhetnek el gyakran a legszigorúbb adótechnika dacára is.

24. Részleges, vagy különleges jövedelmi adókként szerepelhetnek továbbá a mennyiségileg vagy minőségileg *különleges természetű jövedelmek különadói*.

Mennyiségileg különleges természetű jövedelmeknek tekinthetjük a létminimum körül mozgó kis jövedelmeket is, amelyek különösen társadalompolitikai szempontból érdemelnek kíméletet. A rájuk vonatkozó kedvezményeket azonban a személyi szempontok szerint kivetett residuum-adók általános keretei között is keresztül szokták vinni. Ilyenek a létminimumnak megfelelő jövedelmi összeg adómentessége, a kis jövedelmeknél fokozottabb figyelembevétel a családi és személyi körülményeknek, vagy egy bizonyos jövedelmi összegen alul csökkenő (degressív) adókulcsnak az alkalmazása.

A mennyiségileg különleges adót igénylő jövedelmeknek azonban nem a kis, hanem a nagy jövedelmeket szokták tekinteni, például az angol „excess profits duty“. Tehát a nagy, vagy nagyobb jövedelmeket lehet főleg ilyen különleges adó tárgyává tenni. Ez megtörténhetik lényegében véve már az általános jövedelmi adó keretében alkalmazott fokozódó adókulcs segítségével is, de megvalósítható egy különleges adó formájában is, oly módon, hogy a bizonyos mennyiségi határon fölüli jövedelmek különleges progressív adóval vannak megróva. A nagyobb jövedelmeknek ez a különleges megadóztatása történhetik ismét vagy úgy, hogy a rendes jövedelmi adón kívül egy különleges (progressív) jövedelmi adó által

történő fölüladóztatás (Super Tax) alá is esnek, vagy úgy, hogy a nagy jövedelmek egyszerűen különleges (fokozottabb) adónak a tárgyai. Super Tax-okkal találkozunk az angol és amerikai adóztatásban. Az angol Super Tax (1910, illetőleg újabb elnevezéssel: Surtax) párhuzamosan halad a régi Income Tax-szal és a 2000 font sterlinget meghaladó jövedelmekre vonatkozik körülbelül $7\frac{1}{2}$ —30%-os adókulccsal. Az észak-amerikai Egyesült Államok szövetségi jövedelemadó-jában szintén egy Normal Tax párosul egy úgynevezett Surtax-szal, amelyek azonban nincsenek oly élesen elválasztva egymástól, mint azt az angol példában láttuk. A minden jövedelemre kivetett Normal Tax kulcsa végig 5%, kivéve a kis jövedelmek degressiv kulcsát ($1\frac{1}{2}$ —3%), a Surtax ezzel szemben a 10.000 dollárt meghaladó jövedelmekre vonatkozik. Kulcsa progressiv: 10.000—14.000 dollár közt 1%, innen fokozatosan nő és 200.000 dollárnál és azonfelül 20%.⁹⁷ A *menyiségileg* különleges jövedelmek külön jövedelmi adója mellett felmerül még egyes *minőségileg* különleges természetű jövedelmek külön-adójának a kérdése.

A minőségileg való különlegesség itt főleg a közgazdasági és sociálpolitikai tekintetben különleges elbírálást érdemlő egyes jövedelmi fajtákra vonatkozik.

Már az angol-amerikai adóztatásban hangoztatott különbség az *earned és unearned income* között ennek a szempontnak az intézményesítését mutatja. Ez a megkülönböztetés főleg a munka és vagyoni jövedelem között azonban — annak pénzügyi jelentőségét tekintve — nem olyan mélyreható, mint a termelő üzemek és foglalkozások bevételeiből előálló jövedelem-residuumok és a pusztán nyereségszerző, konjunkturális, vagy üzérkedési jövedelmek közötti különbség. Ettől eltekintve az *earned és unearned income* között való különbségtetés jelentősége főleg a kis jövedelmeknél aktuális, a munkajövedelmeknek kedvezményesebb megadóztatása végett, míg a termelő és a pusztán nyereségszerző jövedelmi residuumok között való különbségtetés pénzügyi aktualitása végigvonul minden nagyságú jövedelmeknek a skáláján, de főleg a nagyobb és nagy jövedelmeknél nyilatkozik az meg. Itt ütközik ki ugyanis leginkább az a fontos közgazdasági szempont is, hogy míg a

⁹⁷ V. ö. R. M. MONTGOMERY: *Income Tax Procedure* New York, 1926. TESCHEMACHER i. m. 115—130. l.

termelő üzemekből folyó jövedelmek túlerős adókulcsa produktív termelési és adóforrásokat ronthat meg, addig a termelési funkció kikerülésével pusztán a konjunkturális helyzetek kihasználásával elért nyereségeknek az állam által való lefölözésénél nem kell ilyen káros hatásoktól tartani. Ezek a pusztán konjunkturális, illetőleg produktív funkció nélkül, pusztán jövedelemszerző úton elért jövedelmek ekként *minőségi* (kvalitatív) természetüknél fogva alkalmasak arra, hogy különleges megadóztatásnak legyenek alávetve.

Ez megtörténhetik az általános jövedelmi adó keretében is oly módon, hogy az ilyen természetű jövedelmeket erősebb és erőteljesebb ütemben fokozódó adókulccsal rójjuk meg. Ezzel természetesen elejtjük az általános jövedelmi adónak sokak által eddig hangoztatott és lényegesnek tartott elvét, hogy tudniillik bármily forrásból származó jövedelmek végeredményben egységes kulccsal nyerjenek megadóztatást az általános jövedelmi adónál. Eszerint az általános jövedelmi adó végeredményben csak *mennyiségi* különbséget tehetne jövedelem és jövedelem között és nem egyúttal minőségbeli különbséget is.

A magunk részéről formalistikus és a legújabb gazdasági fejlődés korában anachronistikus formalizmusnak tartjuk ezt a felfogást. Szerintünk a jövedelmek közgazdasági és szociális különbségei, reprodukciójuk lehetőségeinek ellentétei és a különféle adóforrásokhoz fűződő közérdekek különbségei *minőségi* megkülönböztetést is szükségessé tesznek a jövedelemfajták között. Éppen ezért semmi komolyabb akadály nem állja az útját annak, hogy az általános jövedelmi adó keretében is (amint ez különben számos más adónál is megvan) különböző erejű és különböző fokozódású adókulcsokat alkalmazzunk a legfontosabb különbségeket felmutató jövedelemfajtákkal szemben.

Még határozottabban és élesebben lehet megvalósítani ezt a követelményt oly módon, hogy a fentemlített jövedelemfajtákat különleges, illetőleg részleges jövedelmi adó alá vonjuk. Ez a különleges jövedelmi adó szerepelhet úgy is, mint a konjunkturális stb. jövedelmekre általában kivetett külön jövedelmi adó, párhuzamosan az általános jövedelmi adóval, fokozottabb adókulccsal. Vagy szerepelhet a nagyobb konjunkturális stb. jövedelmekre vetett „Super Tax“ gyanánt végül pedig a nagyobb jövedelmek felüladóztatásában, vagyis a nagyobb jövedelmekre vetett Super Tax-on belül a kon-

junkturális jövedelmeknek erősebb progressivitású megadóztatásában.

25. A mindeddig említett eseteken kívül bizonyos *rendkívüli adók* is érvényesíthetők különleges, vagy részleges jövedelmi adók formájában. A rendkívüli adók kategóriája (melyek gyakran vagy többé-kevésbé szükségadók is) igen széleskörű. Ezúttal csak a jövedelmi adónak szükség-, illetőleg rendkívüli adó gyanánt való alkalmazása érdekel közelebbről. A nagy szükségadók többnyire a vagyoni adók jellegével bírnak különben is, mert rendszerint nincsenek, vagy alig vannak tekintettel arra, hogy — éppen szükségszerű természetüknél fogva — a tulajdonképeni jövedelmi residuum fogalmát és kereteit tiszteletben tartásák. Mindettől eltekintve itt az a kérdés, hogy a jövedelmi adó — főleg a különleges jövedelmi adó — mily módon alkalmazható rendkívüli adóként?

Ott ahol nincsen még jövedelmi adó, rendkívüli adóként lehet alkalmazni akár egy általános jövedelmi adót, akár pedig egy vagy több részleges jövedelmi adót. Ebben az utóbbi esetben a részleges, vagy különleges jövedelmi adók a rendkívüli adó funkcióját töltik be.

Viszont ott ahol már van általános jövedelmi adó, rendkívüli adóztatást lehet megvalósítani akár oly módon, hogy az általános jövedelmi adó kulcsát felemeljük, tehát a szükségre való tekintettel az általános jövedelmi adót *rendkívüli kulccsal* érvényesítjük, akár oly módon, hogy bizonyos jövedelemfajtákra különleges rendkívüli jövedelmi adókat létesítsünk. Mégpedig megnyilvánulhat a rendkívüli jövedelmi adók e különlegessége itt is *úgy mennyiségi, mint minőségi alapon*. Ha tudniillik csak a nagyobb jövedelmekre nézve valósítunk meg rendkívüli adót, akkor mennyiségi alapra helyeztük a jövedelmi adó rendkívüliségét. Ha pedig egyes különleges jövedelmeket teszünk meg a rendkívüli adó tárgyává, akkor minőségi alapot adunk a rendkívül jövedelem adóztatásnak. A rendkívüli jövedelmi adóztatásnak — mint a rendkívüli adóztatásnak általában — az indokai egyébként szinte kimeríthetetlenek. Szerepelhetnek tehát azok akár rendkívüli háborús adók gyanánt, akár nagyobb válságoknak, akár az állambevételék múló rendellenességeinek idejében. Lehetnek különleges közgazdasági, nemzeti, sociális, kultúrcélok szolgálatában álló rendkívüli pénzügyi eszközök, szerepelhetnek afféle jövedelmi „dézsmák“ gyanánt stb., stb.

26. Ami a jövedelmi adónak történeti fejlődését illeti,⁹⁸ úgy megállapíthatjuk, hogy — bár a személyi adókra és bizonyos jövedelmek személyes alapon való megadóztatására ugyancsak régi példákat hozhatunk fel — a modern jövedelmi adó kialakulása csak a legújabb korban történt.⁹⁹ Összefügg ez a modern jövedelmi adónak közgazdasági, kultúrabeli és közigazgatási s főleg adótechnikai fejlettebb állapotokat igénylő természetével. Ezért tapasztaljuk, hogy az ilyen előfeltételek nélkül — mondhatjuk idő előtt — megvalósítani megkísérelt jövedelmi adófajták nem is váltak be.

A modern értelemben vett jövedelmi adónak s főleg általános jövedelmi adónak a megvalósításához elsősorban a modern jövedelemeloszlásnak kialakulása volt szükséges. A modern jövedelemadó alapja ugyanis a *pénzbeli és az adóztatás szempontjából egyedül pénzürtékben figyelembevett és figyelembevehető jövedelem*. A naturálgazdálkodás korában nemcsak a pénzbeli jövedelmek hiányoztak általában, hanem nem is voltak még azok a *pénzüösszegmennyiségek* az akkori jövedelemeloszlás révén megoszolva, amelyekből a közterhek és közszolgáltatások fedezetét elő lehetett volna teremteni. Ezért nem is a pénzgazdaság útján, hanem a hűbéri és földbirtokhoz kötött természetbeli szolgáltatásokban és javakban adták össze túlnyomórészt azt, amihez a közcélokra szükség volt. Csak később a csereforgalom megélénkülésével, a pénzgazdaságnak kifejlődésével és a forgalomban lévő pénzüösszegeknek, valamint pénzbeli jövedelmeknek megszorodásával — főleg Amerika felfedezése után — állhatott be az az állapot, amikor az állami háztartások szinte kizárólagosan „pénzügyekké“ lettek.

⁹⁸ L. R. A. SELIGMAN : *Income Tax, a study of the history etc.* New York, 1921. 2. kiad. — F. MEISELS : *Britische und deutsche Einkommensteuer* 1925. — POPITZ : *Einkommensteuer*. Hdwbuch der Staatsw. — J. STAMP : *British Income and Property*. London, 1916. — J. A. HOBSON : *Taxation and the New State*. London 1919, Reports of the Commissioners of H. M. Inland Revenue. — J. J. CLAMAGERAN : *Histoire de l'impôt et France*. Paris, 1867. — REDDISH and TEVERSON : *Principles and Practice of Income Tax : Super Tax and Corporation Profits Tax*. London, 1924. — T. S. ADAMS : *Federal Taxes upon Income and Excess Profits*. — *American Econ. Review*. 1918. Vol. 8. — D. R. DEWEY : *Financial History of the United States*. N. Y. 1922. 8. kiad. — R. BÜCHNER : *Die Finanzpolitik u. d. Bundessteuersystem der Ver. Staaten von Amerika von 1789—1926*. Jena. Fischer 1926.

⁹⁹ V. ö. TESCHEMACHER i. m. 100—132. l.

A pápaság ragadja meg először, mint a középkornak a régi klasszikus talajból az olasz kereskedő városi államok között kinőtt legelső és legnagyobb pénzübeli hatalma, adórendszerében a föld termékeitől különböző adótárgyakat és ő hozza először pénzüértékre az adóegységeket. (V. ö. TESCHEMACHER i. m. 101 s. köv. l.) Sokan a kereszties háborúk idejében elrendelt ily hadicélú egyházi adót (az ú. n. Saladin-tizedet 1118-ban) tartják a nyugati hűbéri társadalomban az általános jövedelmi adó első csirájának. E meglehetősen merész analogiának azonban alig tulajdoníthatunk nagyobb jelentőséget. Bizonyos ezzel szemben az, hogy a jövedelmi adóztatásnak a városi társadalmakban érték meg először az alapjai. A jövedelmi adó eredetére vonatkozólag ugyanis a személyi adóztatás kifejlődésében kell keresnünk azt az utat, mely később egyre jobban a modern jövedelmi adók fogalmainak megfelelő adóztatáshoz vezetett. Erre pedig a különféle osztályadók idomították hozzá fokozatosan és emelték ki eredeti primitivitásukból a személyi adókat. Ilyen osztályadók úgyszólván minden államban voltak az újkor küszöbén. Így Anglia is hosszú sorozatukat ismeri a középkori eredetű osztályadóknak a XVII. század végéig. Ezekben az adókban már látunk bizonyos pénzben kifejezett nagyságbeli határok közt mozgó jövedelemösszegeket adóalapok gyanánt szerepelni. A feudális színezetű földbirtokjövedelemből különböző nagyobb jelentőségre szert tevő újabb (kereskedelmi, szabad hivatásbeli stb.) jövedelemfajták bizonyultak alkalmasnak az efféle, az államnak nagyobb pénzösszegeket jövedelmező osztályadókra különösen Angliában, de később más nyugati országokban is. A városi polgárság s közte a jelentősebb iparosok és kereskedők, valamint a feltörekvő honoratior-hivatalnoki elem vált egyre alkalmasabbá az ilyen jövedelmi adószert osztályadózásra, annál inkább, minél nagyobb összegű pénzübeli jövedelmeknek vált részesévé. Később a kiváltságos rendekre is kezdtek itt-ott egyes hasonló adófajtákat kiterjeszteni. Mindazonáltal a modern jövedelmi adónak az az alapgondolata, hogy az összes jövedelmeket egységesen adóztassák meg, nem merült még fel.

A modern jellegű jövedelmi adó első komolyabb tervezetét egyesek a Vauban-féle *dîme royale*-ban (a király tizedében) látják (1695). Ez a javaslat már hangoztatja azt az elvet, hogy kiki jövedelme, vagy kereseti foglalkozása arányában adózzék (*à proportion de leur revenue ou de leur industrie*), miáltal megvalósítja a személynek a neki osztályrészüil jutó jövedelemmel való azt az összeköttetését, ami a modern jövedelemadónak annyira jellemző sajátysága. Bár VAUBAN gyakorlatilag a tárgyi szempontok szerint való megadóztatást helyezi előtérbe és csak kiegészítésképpen veszi igénybe a jövedelemnek személyi oldalát s így a *dîme royale* javaslata külsőleg a hozadéki adók történetéhez tartozik, azok a szempontok, amelyekben a személyi adóztatást juttatja kifejezésre, mégis elég nyomatékosak arra, hogy a jövedelmi adó történetében is megemlékezzenek róla. Éppen úgy, amint az angol *income tax* történetét is joggal belefoglalni szokás a modern jövedelmi adó fejlődéstörténetébe — mondja a Vauban-féle javaslat egyik késői kritikusa. VAUBAN az akkori francia királyság népességét a *gens d'épée*, a *gens de robe* és a *roturiers* rétegre osztja adójavaslatának szempontjából, a polgári osztályra különös súlyt helyez és keretében megkülönbözteti a vagyonukból és állásukból élő polgárokat, a kereskedőket, az iparosokat, földművelőket és a kézimunkából élőket. Mind-egyik rétegnek vannak jövedelmei, amelyek forrásait részletes vizsgálat tárgyává teszi az adózás szempontjából. A *Dîme royale* alapgondolatai sokban hasonlítanak a későbbi angol *Income Tax* alapvonásaihoz és igen valószínű, hogy az *Income Tax* megalkotóit meglehetősen befolyásolták a Vauban-féle gondolatok is, dacára annak, hogy Franciaországban nem sikerültek azok a kísérletek, melyeket a Vauban-féle javaslat szellemében a háborús válságok idejében tettek a XVIII. század folyamán. (V. ö. TESCHEMACHER i. m. 103—107. l.) A XVIII. század harmadik harmadában Franciaországban a fiziokra-

tizmus a létezőtől teljesen eltérő adórendszert követelt, anélkül, hogy a fizio-krata adórendszer, melynek lényege a földadó, mint egyetlen nagy hozadéki adó volt, a gyakorlatban megvalósulhatott volna.

Angliában ARTHUR YOUNG már 1779-ben Politikai Arithmetikájának 2. kötetében általános jövedelmi adót sürget, melyet 7%-osnak javasol. Szerinte ez volna a legigazságosabb és a legarányosabb adó.

Az 1799-iki Pitt-féle Income and Property Tax valóságos jövedelmi adó jellegével bírt, amennyiben bevallás alapján az adókötelesnek minden forrásból eredő jövedelmét egységesen adóztatta meg és figyelembevette az adóalanynak adóssági terheit, valamint személyes viszonyait. A 60 fontnál kisebb jövedelmek adómentesek (létminimum), a 60-tól 200 fontig terjedőek pedig degressiv kulcs alá estek és a gyermekek számához képest is biztosított bizonyos levonásokat az adóalapból. Az adókulcs körülbelül 0.71%—10%-ig emelkedett.

A Pitt-féle Income and Property Tax nem vált be, nem biztosította a kellő bevételt az államnak, főleg azért, mert a bevallások nem voltak megbízhatók s amit akkori angol adóügyi közigazgatás sem tudott jóvátenni.

A Pitt-féle adórendszer kudarcának hatása alatt a bevallásra alapított adókinyomozás helyére a „forrásnál való megadóztatás” elve került, amely többé-kevésbé ma is megvan az angol adópolitikában.

Az Addington-féle 1803-i reform szakított a Pitt-féle bevallási rendszerrel, mely szerint összesítve kellett az adóvallomást megtenni. Ehelyett az adóforrások szerint elkülönített vallomást kíván és arra helyezi a súlyt, hogy lehetőleg a bevételeket kifizetőktől szedjék be az adót. Az Addington-féle 1803-i Income and Property Tax két adóra oszlik még. Az egyik a tőkekamatra és az ipari és kereskedelmi jövedelemre volt kiróva, melyet személyes bevallás alapján vetettek ki s mint ilyen a valóságos jövedelmi adó jellegével bírt. A másik adó a földbirtoktulajdont és a földből való haszonvételeket, valamint a közpénztárból húzott fizetéseket adóztatta meg. Ez az utóbbi adó a *forrásnál* való megadóztatást vitte keresztül, amit 1806-ban a közpénztárakból húzott kamatjövedelmekre is kiterjesztettek. Az Addington-féle adóztatásban már megtalálható az angol Income Taxra jellemző 5 adózátkategória is. (Schedules.)

Az Income Taxnak a mai, t. i. a hozadéki és jövedelmi adóknak változó jellemvonásaival összekombinált adórendszerré való maradandóbb kiépítése azonban a Peel-féle adóreformokkal történt 1842-ben. Az Income Tax ebben az alakjában 5 adózátkategóriát (schedule) foglal egybe: Sched. A. alatt van megadóztatva a föld és házbirtok járadéka, ezért Property Taxnak, vagy Owner's Taxnak is nevezik, Sched. B. alatt a földbérletből s a föld műveléséből folyó jövedelmek (Occupation of all Lands) s ezért Occupiers' Tax — Sched. C. alatt a nyilvános pénztárakból folyó kamatjövedelmek (public revenue). Sched. D. alatt az ipari és kereskedelmi vállalkozásokból, a szabadforgalozásokból és egyéb a C. sched. alatt meg nem adóztatott tőkejövedelmekből, valamint minden egyéb a többi schedulák alatt meg nem adóztatott más bevételi forrásokból származó jövedelmek is. Végül Sched. E. alatt a közalkalmazottak fizetései és újabban a magánalkalmazottak és munkások jövedelmei is, amennyiben t. i. adókötelesek.

A Peel-féle reform tehát az Addington-féle kétfelé osztott egyenes adózátkategóriákat egységbe foglalta. Lényegileg a Peeli-féle formájában tartotta fenn az Income Taxot több későbbi törvény is (főleg az 1918-i). Ez az angol Income Tax, dacára az eliene felhozott ama kifogásoknak, hogy a személyi és tárgyi adóztatásnak komplikált összevisszaságát alkotja. a többi országok ú. n. egyenes adóihoz viszonyítva, gyakorlati szempontból nézve igen sikerült alkotás. Létrejöttében és kialakításában az angol gyakorlati szellem és az az érzék jut kifejezésre, amely a közérdekek (itt főként államháztartási érdekek) tekintetéből fontosabb körülményekre fekteti a súlyt s ezeknek rendeli alá a

formai, az időlegesen változó adóztatási elveknek megfelelő szempontokat. Végigvonul rajta mindenekelőtt az az angol adópolitikában a drága tapasztalatok árán kialakult követelmény, hogy minden jövedelmet lehetőleg a „forrásnál“ kell megadóztatni és csak azokat utólag — t. i. a jövedelmi bevallással — megadóztatni, amelyeknél az előbb való megragadást (a „forrásnál“ való adóztatást) nem lehet keresztülvinni.

Az angol államháztartási felfogás (már a XIX. század első felének tapasztalatai alapján) a lényegesebb körülménynek tartja mindezt annál, hogy vajjon hozadéki (tárgyi) vagy jövedelmi (személyi) jellegű-e tulajdonképpen az adó a gyakorlatban. A „forrásnál“ való megragadása az adótárgynak ugyanis — akár alakilag, akár lényegében is — tárgyi, illetőleg hozadéki jellegűvé teszi az adót, míg a bevallás alapján, későbbből való megragadása az adótárgynak személyi, tehát tulajdonképpen jövedelmi jellegűvé. Ezért tűnik fel az Income Tax annyira a hozadéki és a személyi adók keverékének, de ugyancsak az imént kifejtett okok miatt tarthatjuk azt mégis egységes és következetes adórendszernek.

Az Income Taxon végigvonuló gyakorlatias célszerűség elvét ugyanis ama szempont megnyilatkozásának tartjuk, amelyet a residuális adóztatás fogalmában és magyarázatában próbáltunk elméletileg kifejezésre hozni, hogy t. i. az adónak célját és funkcióit tekintve a közgazdaság és az államháztartás szempontjából fontosabb körülmény az adónak residuális — vagy áradó természetűe annak hozadéki, vagy jövedelmi jellegénél. A hozadéki, illetve tárgyi szempontok szerint keresztülvitt adóztatásnál az adóalanyok bevételeit a csereforgalomnak, illetőleg jövedelemeloszlásnak közelebbi állomásain, (tehát a keletkezési forrásnál, vagy hozzá közelebb) lehet megragadni, mint a jövedelmi (személyi) adóztatásnál. Az angol gyakorlati érzék tehát erre törekszik, ott, ahol az keresztülvihető, mert ily módon sok adóforrás és adótárgy kisiklását előzi meg. Ily módon a hozadéki adók a jövedelemeloszlás folyamatába a keletkezéshez közelebb eső, a jövedelmi adók pedig a további, illetőleg a végső elosztási állomáson érvényesülő residuum-adók. Így tehát az Income Tax rendszerével szemben nem nehéz megállapítani, illetőleg kritikailag felhozni, hogy az A, B, C és részben D. schedulái tárgyi, illetőleg hozadéki jellegűek, míg az E. schedule alá esők tisztán jövedelmi adók. A magunk részéről azonban hozzá kell tennünk, hogy e doktrinér kifogásnak el kell esnie azzal a nagyobb jelentőségű gyakorlatias célszerűséggel szemben, hogy az Income Tax a legfontosabb residuum-adókat szerencsésen foglalja össze.

Az angol Income Taxnak további jellemző sajátysága az államháztartás szükségleteihez mérten a költségvetési időszakok szerint *változó adókulcs*, továbbá a szociális kedvezményeknek és levonásoknak egész serege, amelyet idők folyamán létesített a törvényhozás.

Az adókulcs 1842-ben egy angol font jövedelem után 7 d (pence) volt, az 50-es években 16—17 d, a 70-es években 2 d (ez volt a legkisebb tétel), a 90-es években 6—8 d, a búr háború után 16 d, a világháború alatt és után 6 shillingig (30%) emelkedett stb. stb. Adómentes létminimum pedig (personal allowance) 135 fontban (házas embereknél 225 fontban) van megállapítva. Az első gyermeknél 36, a további gyermeknél 27 font számítható le az adóalapból (allowance for children). Munkajövedelem (earned income) címén az adóalapnak egy tizedrészét lehet leszámítani, de ezen a címen az összes levonás az adóalapból nem tehet ki többet 200 fontnál. Ezenkívül az első 225 fontnyi jövedelem csak feladót fizet (reduced rate of tax) a már említett levonásokkal megállapított jövedelem után is. Leszámíthatók ezenkívül az életbiztosítási díjak (life assurance relief) stb.

1910 óta a magasabb jövedelmek megadóztatásán az Income Taxhoz még egy *Super Tax*, vagy, amint újabban nevezik *Surtax* is járul. Ez a nagy-

jövedelmű adófizetőkre az összes jövedelmük után kivetett, tehát a valóságos személyes jövedelmi adó jellegével bíró adó. Kivetik a 2000 fonton felüli jövedelmekre (eredetileg az csak az 5000 fontnyi s ezt meghaladó jövedelmek estek alája), kulcsa fontonként 16 d—6 shilling ($7\frac{1}{2}$ —30%) progressive emelkedő kulccsal.

A Surtax kivetése az 1918-i konszolidált Income Tax törvény értelmében *bevallás* alapján történik. A bevallást azonban úgy kell szerkeszteni, amint azt az Income Tax-törvénynek a *hagyatékok* adóértékelésbeli megállapítására vonatkozó része előírja. Tehát a törvény részletes bevallást kíván a jövedelmi források pontos részletezésével. (V. ö. REDDISH and TEVERSON i. m. és TESCHEMACHER i. m. 108—117.)

A modern jövedelmi adó kialakulásának klasszikus területül a XIX. század második felének *Németországot* tekinthetjük mégis, mert itt valósult meg annak általános és személyi természete a legkövetkezetesebben.

A német tudomány volt az, amely a modern jövedelem fogalmát államháztartási szempontból élesebben kidolgozta és szembehelyezte az ú. n. nemzeti jövedelemnek a közgazdaságtanban divott bizonytalan fogalmával. Így HERMANNAL: Staatswirtschaftliche Untersuchungen. 1832. — G. SCHMOLLER: Die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprinzipien der Steuerlehre 1863 és SCHANZ: Der Einkommensbegriff der Einkommensteuergesetze 1896. Finanzarchiv.)

Az általános jövedelmi adó kísérleteinek tekinthetjük (l. Lotz i. m. 419 s köv. l.) az 1811 dec. 6-i edictummal elrendelt porosz ú. n. osztályadót, valamint a Hardenberg-féle 1812 május 24. edictummal behozott kombinált vagyoni és jövedelmi adót és az 1848 június 4-i és 1850 július 11-i bajor törvények alapján életbeléptetett adókat. Nem személyes jövedelmi adójellegű azonban az 1851. évi porosz „Klassen- und klassifizierte Einkommensteuer“, mert bár az osztályok jövedelmi fokozatok szerint vannak megállapítva, az adókivetésnek a jövedelem megbecslésére és adótárgyként való megragadására vonatkozó személyes jövedelmi adójellegű technikája teljesen hiányzik. (V. ö. LOTZ i. m. 419 s köv. l. és TESCHEMACHER i. m. 121. l.)

Az 1891 június 24-i *porosz* (Miquel-féle) *általános jövedelmi adó* már valóságos jövedelmi adó mind *elméleti szempontból*, mind gyakorlati valóságában is. Kiterjedt a nyereségszerző célra alakult társulatok jövedelmeire is. Kivetésének alapja (3000 márkánál nagyobb jövedelmekre nézve) a bevallás. Pénzügyi szempontból kitűnően bevált. Ezenkívül igen nagy volt a jelentősége az adómorál szempontjából is, mert az eddig pontos adóvallomásokhoz nem szoktatott lakosságot hozzászoktatta ehhez. A Miquel-féle porosz jövedelmi adó behozatala óta a XIX. század utolsó és a XX. század első két évtizedében a világháború kitöréséig, a jövedelmi adó gondolata szinte diadalmenetben tört előre. A többi német államok mihamar követték a porosz példát abban, hogy egyenes adóztatásukban állami főadónemmé a jövedelmi adót tették.

Szászországban már a hetvenes években a személyi adóztatás elve tört magának utat, minek folytán lényegében véve *részleges jövedelmi adójellegű* különleges adók állottak elő, amelyeknek közppontjában egy *általános jövedelmi adó* állott. (1874 márc. 22. törvény.) Az általános jövedelmi adó mellett fennálló egyéb adónemek az elvből való kettős megadóztatás rendszerét mutatták. A személyi adóztatás előtérbe nyomulásával azután az általános jövedelmi adó vált főadónemmé (1894 márc. 10 és 1900 július 24-i, 1902 júl. 1 és 2-i törvények.)

A *délnémet államokban*, mint láttuk, az egyes hozadáki adók vették fel egyre jobban a személyi adóztatás jellegét és így váltak lényegükben *részleges jövedelmi adókká*, míg végre a XX. század elején ezek az államok is bevezették az általános jövedelmi adót, az állami egyenes adók főtípusa gyanánt. *Württembergben* az 1903 aug. 8-i törvénnyel történt az meg. *Hessen* az 1899 aug.

12-i törvénnyel követte az általános jövedelmi adó behozatalában a porosz példát. *Badenben* a kiegészítő jövedelmi adó vált lassanként főadónemmé és az eredeti (hozadéki) főadónemek kiegészítő adókká (1884 jún. 20, 1892 május 6, 1894 június 26, 1900 aug. 9 és 1906 szept. 28-i törvények). Végre 1910-ben *Bajorország* és 1913-ban *Mecklenburg* is behozták az általános jövedelmi állami adót. A világháború kitörésekor Elzász-Lotharingia kivételével már csaknem valamennyi német államnak ez volt — az eredeti porosz mintára — a fő egyenes adótípusa.

A német jövedelmi adóztatásnak jellemző sajátja az angolla szemben főleg az, hogy nem a „forrásnál“, a kifizetőnél, hanem a jövedelemben részesülőnél (a végső jövedelmi residuum élvezőjénél) való megadóztatásra helyezi a fősúlyt. A német jövedelmi adóztatás synthetikus és nem analitikus jellegű, mely lehetővé teszi, hogy az állami adóhoz a községek, egyházak stb. adópótlékokat csatoljanak. (V. ö. HECKEL i. m. 360—366. l. — Lortz i. m. 422—3. l.) A Miquel-féle 1891-i porosz jövedelmi adótörvényt az 1906 és 1909-i novellák tökéletesítették még részleteiben. A német jövedelmi adótörvények *szellemét* illetőleg érdekes megjegyeznünk, hogy eleinte az adóköteles védelmének szempontja tolult ott előtérbe az adóhatóságokkal szemben. Később azonban a mértékadó közvélemény egyre inkább az adókövető hatóságok gyöngeségére és tehetetlenségére mutat rá az adóalanyokkal szemben, úgy hogy egyre inkább hangoztatják azt a követelményt, hogy a személyi adóztatás eredményessége érdekében erősíteni kell az adókövető közegek hatáskörét az adókötelesekkel szemben. Különösen 1909 óta, amikor A. DELBRÜCK lépett fel erélyesen ilyen irányban. (L. MEISEL: Moral und Technik bei der Veranlagung der preussischen Einkommensteuer. 1911.)

A háború után az általános jövedelmi adó az egész Németország területén egységes birodalmi adóvá válik (Reichseinkommensteuer) egységes kivétési alapokkal és módokkal. Az Erzberger-féle Finanzreform vitte ezt keresztül (Reichseinkommensteuergesetz, 1920 márc. 29). E reform a Schanz-féle jövedelem-fogalmat tette a jövedelmi törvény alapfogalmára, amely a jövedelmeknek hozadékokból való összetevődésére nincs tekintettel. Eszerint évi jövedelemnek az előző esztendővel szemben mutatkozó tiszta vagyontöbbletet kell tekinteni. Ez a Schanz-féle elv azonban a gyakorlatban nem valósult meg komolyan. (L. TESCHEMACHER i. m. 124. l.)

Az Erzberger-féle jövedelemadótörvény, melynek feltűnő magas progressív kulcsa 10—60%-ig emelkedik, nem vált be a gyakorlatban. Magán viselte az a háború utáni szerencsétlen gazdasági korszak jellegét, erősen socialistikus természetén kívül. Túlzásaival sorvasztólag hatott az adóforrásokra, anélkül, hogy pénzügyi eredményei kedvezők lettek volna. Figyelembe kell venni magas tételeinél az akkori egyre erősödő pénzügyi kromlást is. Igazolta a régi tapasztalást, hogy a túlságba vitt adótételek a legdrágább rendszabályok dacára sem érik el céljukat s azonkívül aláássák az adómorált is.

Az 1925 aug. 10-i birodalmi jövedelmi adótörvény, amely a német valutarendezés után lépett életbe ismét az eddigi porosz-német rendszert követi. Ezzel ismét a Miquel-féle jövedelmi adóztatás vált a német egyenes adóztatás gerincévé annak előnyeivel és hátrányaival együtt. Az utóbbiak gyanánt főleg azt szokták felhozni, hogy azáltal, hogy az állam a hozadéki adókat a községeknek engedi át, megfosztja magát a jövedelem szempontjából is legfontosabb adókövetési támaszpontok egyikétől és attól, — az államháztartás szempontjából való legszerencsésebb — adórendszer-kombinációtól, mely az általános jövedelmi adónak a valóságos hozadékokra támaszkodó modern hozadéki adókkal való kiegészítésében áll. (V. ö. i. m. 123—127. l.)

Az *amerikai Egyesült Államok* jövedelmi adója külsőleg sok közös vonással bír az angol és francia jövedelmi adótörvényekkel, közelebből nézve azonban önálló típusnak kell azt tekintenünk. Mindenekelőtt sokkal inkább sze-

mélyes jövedelmi adó, mint az angol jövedelmi adó és ennyiben talán a német jövedelmi adóhoz áll lényegileg közelebb.

A szövetségi jövedelmi adó (1913 okt. 3, 1926 febr. 26-i *Revenue Actok* továbbá az 1932-i adókulcs-emelések stb.) egy Normal-Taxra és egy Surtaxra oszlik. (Az adókulcsokat, melyeket 1932-ben a rendkívüli pénzügyi viszonyok miatt felemeltek, már láttuk fentebb.) Elvileg az *egységes jövedelmet adóztatja meg* tisztán személyi alapon. Adótárgyként a „gross income“ szerepel, amelyben bármely forrásból származó jövedelem összegeződik s amelyből a költségtételek és leírások igen méltányos, sőt bőkezű módon leszámlíthatók. A jövedelmi források felsorolása elég általános: (income derived from wages, professions, vocations, trades, interest). A társas vállalatok az ú. n. Tax on Corporations alá esnek, mely egyik része az Income Taxnak (általános tétele 13½%). Az osztalékokat a Corporations Tax folytán a tőketulajdonosnál nem adóztatják meg. Az állami és közületi kötvények kamatai nagobbrészt a jövedelmi adó alól is mentességet élveznek, ami főleg a nagy tőkére nézve hatalmas privilegiumot jelent a gyakorlatban, már csak azért is, mert így menekül a progressiv adó alól.

A forrásnál való megadóztatással — kivéve a külföldieket — szakítottak az amerikaiak, részben az ez ellen az adóztatási mód ellen tudományos formában is folytatott propaganda eredményeképen.

A kivetés alapja ilymódon elvileg a *bevallás*, bizonyos jövedelmi határon felül (1500 doll., illetőleg családoknál 3500 dollár). A bevallások ellenőrzése szempontjából kifogásolják, hogy az nem lehet elég alapos a bevallási körzetek túlságos központosítása és nagy terjedelme miatt, miért is többnyire írásos az eljárás, melyet alapos megbeszélések és vizsgálatok ritkán egészítenek ki. Ehelyett inkább a hatóságok „detektívszerű“ nyomozásaival találkozunk az adóforrások után. A rendszer egyes kritikussai szerint az amerikai jövedelmi adónak a keresztülviteli módja rejt sok gyarlóságot magában. Az adónak tisztán személyi alapokra helyezése ugyanis fokozottabb adótechnikai és adómorálbeli alapfeltételeket követel meg. (V. ö. TESCHEMACHER i. m. 129—30. l.)

Franciaország, amely a hozadéki adórendszernek volt a klasszikus országa, csak későn alkalmazott ezek fölébe egy őket kiegészítő természetű személyes jövedelmi adót (1914 július 15-i és 1917 július 31-i törvény). Mellette különleges hozadéki jellegű adók (impôts cédulaires) állanak fenn, amelyek azonban a „globális“-nak nevezett jövedelmi adóval egy igen sikerültnek mondható és egymást kiegészítő rendszerré egyesülnek.

Az impôt cédulaire-ek jelenleg a következők: az épületadó, (contribution foncière des propriétés bâties), a telekadó (c. f. des pr. non bâties), a mezőgazdasági vállalati jövedelemre vetett adó (impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole), az ipari és kereskedelmi keresetekre vetett adó (impôt s. l. bénéfices industriels et commerciaux), a munkabérekre, fizetésekre, nyugdíjakra vetett adó (impôt sur les traitements, indemnités et emoluments, salaires, pensions et rentes viagères), a nem kereskedelmi keresetekre rótt adó (i. s. l. bénéfices des professions non commerciales), a tőkejáradék adó (i. s. l. revenus des valeurs et capitaux mobiliers) és a bányaadó (redevances des mines). E különleges adók felett áll az általános jövedelmi adó (*impôt general sur le revenu*).

Lényegében a ceduláris adók kiegészítő „globalis“ adója ez, melynek főcélja, hogy a ceduláris adók által progressive alig megrótt nagyobb jövedelmeket erősebb adófokozással rója meg. E kiegészítő jövedelmi adó *azonban valóságos személyi progressiv adó*. Kivétési alapja a bevallás, mely az 1926 aug. 4-i törvény óta mindenkire kötelező, (azelőtt választani lehetett a bevallás és bizonyos ceduláris adóalapok szerint való megadóztatás között). Az adó-

tárgy valamennyi jövedelmi forrásokból (melyek t. i. a ceduláris adók alá is esnek külön-külön), folyó összes jövedelem. A bevallást ellenőrzik, az adóköteles részletezésekkel és felvilágosításokkal tartozik stb.

Az olasz egyenes adók rendszere három főadónemből áll tulajdonképpen a földadóból — imposta sui terreni, részben katasteri alapon, a kataster revízió alatt (1886. III. 1. törv. és 1923. I. 7. dekretum), az épületadóból, mely lakóházakra, gyári és műhelyi épületekre is kiterjed és az ingó javak (imposta sui redditi della ricchezza mobile) adójából. E három alapadóhoz járul kiegészítő jövedelmi adó gyanánt progressív adókulccsal a kiegészítő jövedelmi adó (imposta complementare sul reddito 1923 dec. 30. dekr.).

Már az ingó javak adóját aféle részleges jövedelmi adónak lehet tekinteni, mely az ingó jövedelmek fajtáit éri (az ingatlan jövedelmekre nem terjed ki). Alája esnek a közkölsön-kötvények kamatai, egyéb ingó javakból származó tartós haszonvételek a földjáradék kivételével, munka-, tőke-, ipari- és kereskedelmi jövedelmek, végül, életbiztosításból, ösztöndíjakkól, nyugdíjból, segélyekből és kizárólag munkából stb. folyó jövedelmek.

A kiegészítő jövedelmi adó csak a fizikai személyekre terjed ki. Alája tartozik az adóalanynak az olasz birodalom területéről származó minden jövedelme és külföldről származó jövedelmének az olasz területen elfogyasztott része. Levonások szempontjából figyelembe vesz az adó minden olyan körülményt, amely az az adóalany adókéességét csökkenti (adósságok, adók, családi terhek, évi jövedelmi deficitek, segélypénztári, biztosítási járulékok stb.). Kulcsa : 3000 líránál 1%, 5000 l-nál 1.22%, 20.000-nél 2.12%, 50.000-nél 3.05%, 100.000-nél 4.01%, 500.000-nél 7.6%, 1.000.000-nal 10%. Az adó csak azokra terjed ki, kiknek tiszta összjövedelmük a termelési költségek és üzemi adósságok levonásával eléri a 6000 lírát, de az adómentesség csak akkor áll be, ha ezen az összegben belül a családi terhek levonása után 3000 líránál kevesebb a residuum. Az olasz kiegészítő jövedelmi adó tehát valóságos progressív és általános jellegű jövedelmi adó. Személyes jövedelmi adó jellegével még az 1925-ben, illetőleg 1927-ben behozott aggregényi adó (imposta dei celibi) is. Egységes tételekkel (25—35 és 45—65 évek között 25, 25—35 évek között 50 líra). (V. ö. L. FASOLIS : Der Staatshaushalt u. d. Finanzsystem Italiens. Hdb. der Finanzw. Tübingen, 1929. III. 155—7. 1.)

Svájc adórendszerében a jövedelmi adók a kantonok és községek adófajtái között szerepelnek. Ezért áttekintésük külön tanulmányt igényelne. A szövetségi állam főleg csak közvetett adókat vett ki a rendkívüli hadi adóktól eltekintve. Az általános jövedelmi adó behozatalában Basel (város és kanton), Solothurn és Luzern jártak elől.

Ausztriában már a XVIII. század folyamán tettek kísérletet bizonyos jövedelmi adófajtákkal. 1743-ban 10%-os jövedelmi adóval kísérleteztek, később pedig (1778, 1789 és 1790-ben) hasonló hadi adókkal. Egyébként a XVIII. század folyamán számos személyi adófajta (fej, osztály, rang, rendek és hivatás szerint kivétve) volt érvényben. 1799 óta az osztályadó szolgált a nem földbirtokból származó jövedelem megadóztatására. 1801—30-ig kiegészítő jellegű személyi adó volt érvényben. A jövedelmi adót az 1849 október 10 és 29-i pátenz léptette életbe. Ez az adó (eredetileg hadi adó) a föld-, épület- és iparadók kiegészítőjeként szerepel s ezenkívül a tőke- és munkajövedelmek önálló adója gyanánt. Kulcsa progressive 1—10%. Emlékeztet némileg az angol Income-tax rendszerére. Nem volt valóságos személyi jövedelmi adó. 1896-ban a régi egyenes adók helyébe négy fő hozadéki adó lépett: az általános kereseti adó, a nyilvános számadásra kötelezett vállalatok kereseti adója, a tőkejáradékadó (Rentensteuer) és a személyes jövedelmek és fizetések adója. A két utóbbi a részleges jövedelmi adó jellegével bírt. Ehhez járult mint valóságos, általános személyi jellegű jövedelmi adó a porosz mintára 1896-ban be-

hozott *személyes jövedelmi adó* (Personaleinkommensteuer). Életbelépett 1898 január 1-én. Ez klasszikusan progressív személyes jövedelmi adó nagy részben a kiegészítő adó jellegével, mely csak a fizikai személyekre terjed ki (és a fekvő hagyatékokra). V. ö. L. SCHNEIDER : Der Staatshaushalt u. d. Finanzsystem der Schweiz. Hdb. der Finanzw. III. 162—190. l. — G. v. SCHANZ : Die Steuern der Schweiz. 5. köt. 1890. — E. BLUMENSTEIN : Schweizerisches Steuerrecht. 1926. I. k. — HECKEL i. m. 398. — O. WITTSCHIEBEN : Das österreichische Besteuerungssystem. Jena, Fischer 2. köt. 1928—30.

A magyar általános jövedelmi adó, melyet először az 1909 X. t.-cikk hozott be kiegészítő természetű *valóságos személyes jövedelmi adó*. Jelenleg a vagyoni és jövedelmi adóról szóló 1920. évi XXIII. t.-cikkben, illetőleg az 1927. évi 500. P. M. sz. ú. n. „hivatalos összeállításon” alapul. Az 1867—1874-ig érvényben volt jövedelmi adó, melyet 1849-ben absolutistikus úton eredetileg hadi adóként hoztak be s mely 1867-ig mint osztrák birodalmi adónem szerepelt, némileg az angol Income-taxra emlékeztetett és 3 osztályra volt tagozva. Még kevésbé volt valóságos jövedelmi adó, az ú. n. általános jövedelmi pótdadó (1875 : 47 t.-cikk), mely a hozadéki adóhoz rótt egyszerű százalékos pótlék volt.

A jelenlegi jövedelmi adó személyi adó, mely a társulatokra nem terjed ki, hanem csupán a fizikai személyekre (és az — adózási szempontból csekélyebb fontosságú — volt úrbéri közösségekre és közbirtokosságokra, valamint bizonyos külön kezelt vagyontömegekre). Kulcsa erősen progressív (40, kb 44%-ig). Adómentes létminimum 1000 P, magánalkalmazottaknál 3600 P évi jövedelem. Az adóköteles jövedelem meghatározásánál a következő főbb jövedelmi hozadéki források eredményeit kell figyelembe venni : a) a mező- és erdőgazdaságból, b) házak-, épületek- és beltelkekből, c) ipar-, kereskedelem-, bányászatból s egyéb haszonhajtó foglalkozásokból, d) tőkevagyonból, e) szolgálati viszonyból és f) egyéb itt fel nem sorolt forrásokból származó jövedelmet. E jövedelemforrások külön hozadéki jellegű adók alá is esnek (föld, ház, kereseti, társulati adó), a személyes szolgálati (köz és magán) járandóságok kivételével, amelyeknek ekként egyedüli egyenes főadója a jövedelmi adó. Viszont a társulati és tantiéme adó tárgyai nem esnek a jövedelemadó, mint kiegészítő adó alá. A vagyoadót a jövedelmi adóval együttesen vetik ki.

Nagybritannia Dominiumai közül *Ausztráliában* úgy az egyes államoknak, mint az államszövetségnek (Commonwealth) meg van a jövedelmi adója, mely legfontosabb bevételi forrásukat képezi. (L. ST. MILLS : Taxation in Australia. London, 1925. — U. a. Der Staatshaushalt u. d. Finanzsystem Australiens. Hdb. der Finanzw. 1929. 3. k. 465—481. — K. THEILL : Die Einkommensteuern der grossen Britischen Dominions. Jena, Fischer, 1930.) Általában az adókivetés bevallás alapján történik. Minden adóköteles tartozik minden forrásból származó jövedelmét bevallani és a kedvezményekre és leszámításokra vonatkozó igényét bejelenteni. Az ausztráliai gyakorlat nem ismeri az angol „forrásnál való megadóztatás” rendszerét, kivéve annyiban, hogy a legtöbb szövetségi államban a társulati osztalékokat a társulat jövedelme gyanánt rójják meg adóval. A kivetés évente történik július 1-től június 30-ig terjedőleg. Újabban azonban a szövetségi jövedelemadónál bizonyos átlagszámítást hoztak be, hogy az évi adóingadozásokat elkerüljék és több évnek jövedelmi átlagát veszik adóalap gyanánt. A személyes munkából eredő jövedelem bizonyos kedvezményben részesül a vagyoni jövedelemmel szemben. Mindenik jövedelemadónál ismerik az adómentes jövedelmi minimumot, amely többnyire a törvényesen megállapított legkisebb munkabérijövedelemnek felel meg, néha azonban alatta áll ennek. Az adófokozás mindenütt érvényesül egy bizonyos jövedelmi maximumig. Az adókulcs államon-

ként különböző nagyságú és fokozódású. Így pl. *Uj Dél-Walesben* a munkajövedelem első 250 fontja után 9 pence, 1000 font után 1 shilling az adó, mely 6750 fontnál 3 shillinget ér el minden font jövedelem után. *Viktória* államban (1927) 500 fontig $4\frac{1}{2}$ pence az adó, mely 1500 font jövedelem után fontonként $7\frac{1}{2}$ pence-t ér el. Ezenkívül a 800 fontot meghaladó jövedelmek 10—25%-os „additional tax” alá is esnek. *Queensland* államban a munkajövedelem 4000 fontig fontonként 6 pence adót fizet, mely minden további font adóköteles jövedelemnél $\frac{6}{1000}$ pence-szel emelkedik. A 4000—6000 font közötti jövedelem 30, az azon felül való 36 pence-t fizet (3 shill) fontonként. Ezzel szemben a vagyonsjövedelem 3000 fontig 12 pence-t ((1 shilling) fizet fontonként és minden font jövedelem után $\frac{4}{1000}$ pence az adóemelkedés. 3000—4000 font között az adó 6 pence fontonként $\frac{4}{1000}$ további emelkedéssel, 4000—8000 font között 30 pence, azontúl 36 pence fontonként. stb. (V. ö. THEILL i. m. 39 s köv. l.)

Az államszövetségi jövedelemadóknak (Federal Income Tax) kulcsa matematikai formula segítségével kiszámított tarifa (formuláris tarifa, Formeltarif). A Federal Income Tax a világháború okozta pénzügyi terhek folytán jött létre. Alap gondolata volt, hogy azok, akiknek a legtöbb vagyonuk, illetőleg jövedelmük van, a háború terheit is fokozottabban viseljék. Ennek folytán a vagyonsjövedelmet a munkajövedelemmel szemben erősebben akarták megterhelni. Az akkori munkáspárt nyomása is ebben az irányban hatott. A gondolat megvalósításánál azonban elvetették az adófokozásnak merev fokozatokban (pronounced steps) való érvényesítését. E helyett olyan tarifát kívántak, mely a fokozódást minden font sterlingnél érezteti egy bizonyos határig, amelyen túl az adókulcs nem emelkedik többé. Ilyen értékhatárnak jelölték meg a munkajövedelemnél a 7600 fontot, a vagyonsjövedelemnél pedig a 6500 font sterlinget. Ezeknél a jövedelmi határoknál az adókulcsot fontonként 5 shillingben állapították meg. Ezzel meg volt adva a különbség a munkajövedelem és a vagyonsjövedelem fokozódásának méretei dolgában, melynek a munkajövedelemnél ekként lassúbb, a vagyonsjövedelemnél gyorsabb haladványban kellett emelkednie. A kulcs kiszámítása algebrai formula alapján történt a konkrét összegű jövedelmekre, a fenti alapelvekre való támaszkodással. Az adómentes létminimumot 156 font sterling évi jövedelemben állapították meg, melyet később 200, majd 300 fontra emeltek fel. Az adóköteles jövedelemből különböző levonásokat lehet eszközölni, azonban a gyermekek száma szerint (egy gyermek után 40, majd 50 fontot), azonkívül a munkás- és életbiztosítási díjakat és bizonyos kultúradományokat stb. is le lehet vonni, a különböző levonások után számítódik ki az adóköteles residuum (taxable income). A forrásnál való megadóztatás nincs gyakorlatba véve.

A legkisebb adókulcs a munkajövedelemnél 1 font sterling után 3 pence, a legnagyobb 60 pence (5 shilling), ami 31·5%-nak felel meg.

A vagyonsjövedelemnél az 546 fonton felüli jövedelemnél kezdődik az adókulcs fokozódása. Még pedig 546—2000 fontig a fokozódás gyöngébb, 2000-től 6500 fontig erősebb haladványban történik. Az adókulcs az adó behozatala óta (1915) több ízben történt változtatás. Az egyes államok jövedelemadói körül *Tasmania* követte a szövetségi jövedelemadónak tarifarendszerét 1924-ben.

Ujzélandban a jövedelemnek minden 300 font meghaladó része esik jövedelmi adó alá (társaságok és távollevők a teljes jövedelem után fizetik az adót). A háború utáni években a jövedelmi adó az összes állami jövedelmek 45%-át tette ki, amely azonban 1926-ban 20% alá csökkent. Oka ennek az adókulcs csökkentése és a mentességek szaporítása. A személyes adómentességi kedvezmények igen tág mértékben vannak megállapítva, 600 fontnyi jövedelem felül a levonási kedvezmények fokozatosan csökkennek és 900 fontnál

teljesen megszűnnek. Minden gyermek után 50 font vonható le az adóalapból, a biztosítási díjak pedig 15% erejéig. Az adókulcs 300 fontnyi jövedelemig fontonként 7 pence, minden további font jövedelemnél $\frac{2}{300}$ pence emelkedéssel a 6000 fontnyi jövedelemig. Ezentúl 3 shilling és 9 pence fontonként $\frac{1}{300}$ pence emelkedéssel. A legmagasabb kulcs $4\frac{1}{2}$ shilling fontonként. (V. ö. THEILL i. m. 30—44, 59—72. l. — R. EWING: Taxes and their Incidence. Melbourne, 1926. (University of M. Publications N: 9.) — V. ö. K. BRÄUER: Umriss und Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuertarif. Jena, Fischer 1927. — D. B. COPLAND: Der Staatshaushalt u. d. Finanzsystem Neuseelands. Hdb der Finanzw. 3. köt. 482 s köv. l.)

Kanada önálló államháztartási rendszere 1867-ből, a szövetségi állam megalakulásától származik (British North America Act). Az egyenes adók főleg az egyes külön államok adói. Ezek között már a háború előtt szerepeltek jövedelmi adók, de a kanadai különleges viszonyok folytán jelentőségük csekélyebb volt egyéb állami bevételekkel szemben. Általános jövedelmi adó British Columbia, Prince Edward Island és Manitoba államokban van és Új Skóciában van terve véve. A kanadai Dominion 1917-ben valósított meg először valóságos jövedelmi adót, mégpedig hadi adó alakjában. (Income War Tax), amely egy egyenlő arányú „normal taxból” és egy progressív „supertax”-ból állott. A normal tax tétele a 4% volt. Fizetési kötelezettsége nőtleneknél a 2000 dolláron, családosaknál stb. a 3000 dolláron felüli jövedelmekkel kezdődött. A progressív „supertax” adókulcsa 2%-al kezdődött (6000—10.000 dollár között) és 25%-ig emelkedett 100.000 dollár jövedelmen felül. Az adókulcs és egyes tételei azóta többször változtak, 1927-ben új rendezés alá került a Dominion jövedelmi adótörvénye. A Supertax megszűnt. A jövedelmi adó kulcsa természetes személyekre 2000 dollár jövedelemig 2%, 2—3000 dollárnál 3%, mely kulcs 20.000 dollár jövedelemig 1000 dolláronként 1%-el emelkedik. 20.000 dollártól kezdve gyorsabb emelkedéssel az adókulcs maximumát 50%-ban éri el az 500.000 dollárt meghaladó jövedelmeknél. A társulatok jövedelmi adója 9%. A kanadai jövedelmi adó valóságos személyi jövedelmi adó a személyi körülményeknek és levonási lehetőségeknek széleskörű figyelembevételével. (V. ö. THEILL i. m. 86—87. l. — H. R. KEMP: Der Staatshaushalt und Finanzsystem Kanadas. Hdb der Finanzw. 435 s köv. l. — S. VINEBERG: Provincial and Local Taxation in Canada. New York, 1918.)

Jövedelmi adó van Brit Indiában is, amely azonban az ottani viszonyok különlegességénél fogva a valóságban a népességnek csak kis részére terjed ki. Az adónak általános schémája az angol jövedelmi adórendszernek mintáját mutatja legalább külsőleg. Áll az adó egy Income Taxból és egy Supertaxból, mely utóbbi alá az 50.000 rupián felüli jövedelmek esnek. Az Income-taxot angol mintára hozták be 1860-ban. Keresztülvitele azonban számos akadályba ütközött és nagy nehézségekkel jár azóta is. Több változásnak és felfüggesztésnek volt alávetve, főleg a lakosság ellenszenvé és ellenállása miatt. 1916-tól kezdve tételei progressív jellegűek. Az alája tartozó jövedelmek 6 csoportra vannak osztva. Az ú. n. osztatlan hindu családoknál (undivided Hindu families) nem egyének, hanem maga a család az adóalany. Az 1915-ben behozott Supertax progressív jellegű személyi jövedelmi adó. (V. ö. THEILL i. m. — J. P. NIYOGI: The Evolution of the Indian Income Tax. London, 1929. — G. FINDLAY SHIRRAS: Der Staatshaushalt und Finanzsystem Indiens. Hdb der Finanzw. 3. k. 450 s köv. l.)

Valóságos személyi jövedelemadó van *Csehszlovákiában*. Az adórendszer az osztrák jövedelemadóból fejlődött ki. *Lengyelországban* nincsen általános jövedelmi adó, azonban van háromféle részleges adó, ú. n. a) a munkabérek és fizetések jövedelmi adója magas létminimummal (2500 zloty) 15—25%-os progressív tételekkel és a forrásnál való megadóztatással; b) a tulajdonképeni

jövedelmi adó *osztrák mintára* minden más adókötelesek számára, tehát az ingatlan-, ipar-, kereskedelmi-, tőke- és szabadfoglalkozásbeli jövedelmek megadóztatására. 1500 zloty létminimumként adómentes. Az adókulcs 2%-kal kezdődik és 40%-ig emelkedik (2.000.000 zloty évi jövedelemnél) család nélküli egyéneknél még 20% pótlékot vetnek ki, úgy hogy itt a kulcs 2.000.000 zloty jövedelemnél 48%. Jogi személyek szintén alá esnek ennek az adónak; c) a harmadik jövedelmi adójellegű adó a *tantième adó*. Ennek kulcsa a jövedelemadó kulcsának 50%-a. Közélebről a csehszlovákiai pénzügyeket illetőleg I. K. ENGLIŠ : Der Staatshaushalt und Finanzsystem der Tschechoslowakei. Hdb. der Finanzw. 3. k. 225 s köv. l. — Lengyelországra vonatkozóan I. MICHALSKI u. o. 236 s köv. l.

Dániában az 1903-i adóreformmal modern progressiv jövedelmi adót létesítettek. A jelenlegi jövedelmi adó a vagyoni adóval együtt az 1922 április 10-i és az 1927 dec. 22-i törvényeken alapul. Elvileg az évi tiszta jövedelem az adó alapja, termelési, üzemi költségek, adóssági kamatok a (400 koronáig terjedő) biztosítási díjak, személyi és dologi adók levonásával. Kiterjed az adó a társulatokra is. A részvénytársaságoknak az alaptőkéhez viszonyítva 5% felüli nyeresége kettős megadóztatás alá kerül a részvényesnél és a társaságnál. Személyi kedvezményeként levonást lehet eszközölni az adóalapból minden 15 éven aluli gyermek után (vidéken 250, a fővárosban 300 korona, az ily címen levonható maximum 1600 korona). A 10.000 koronán felüli jövedelmeknél nincs személyi levonásoknak helye. Az adókulcs progressiv. Fizikai személyeknek 0,4%-tól 25%-ig terjed (1.000.000 koronát meghaladó jövedelmeknél). A kivetés alapja a *bevallás* részletezési kötelezettséggel, büntető szankciókkal. (V. ö. CHR. OLSEN : Der Staatshaushalt und Finanzsystem der skandinavischen Länder. Hdb. der Finanzw. 3. k. 324—363. l.)

Norvégiának 1892 óta (1892 jún. 29. törvény) van állami jövedelmi adója, mely azonban sok gyökeres változáson ment át. Kulcsa eredetileg 2% volt, a vagyoni jövedelmekre $2\frac{2}{3}\%$. Az 1927/8. évtől fogva az adókulcs 2%-tól (4000 kor. jövedelemnél) 50%-ig (875.000 kor. jöv.) progressive emelkedik. Kivételében jelenleg *valóságos személyes modern jövedelmi* adó, melynek kivetési módja a Norvégiában különösen kifejtett községi adóztatással egyértelműen van megállapítva. Az adóbevallás a községi választott adóbizottságok előtt történik és szigorú szankciókkal van ellátva. (V. ö. u. o. 339 s köv. l.)

Modern jövedelmi adója van *Svédországnak* is. Már az 1903-i jövedelemadó is modern alapokra volt helyezve progressiv kulccsal, bevallási kötelezettséggel, adóssági kamatok levonásával stb. Lényegesen megjavították a tapasztalatok alapján az 1900-i és 1919-i adóreformok és egyúttal a vagyoni adóval kötötték össze. Jövedelmi adó alá esnek úgy a természetes, mint a jogi személyek. A részvénytársulatok nyereségei a társulatnál, az osztalékok a részvényesnél is meg vannak adóztatva s így kettős adó alá esnek. A levonások és a személyes viszonyok figyelembevétele a modern személyes jövedelmi adók elve szerint vannak kiépítve. Az adókulcs fizikai személyeknél 3%-tól (10.000 koronán aluli jövedelmek) 15%-ig emelkedik, (t. i. a jövedelemnek az 1.000.000 koronát meghaladó része esik 15% adó alá, — a jövedelem teljes összege azonban legfeljebb 12% adó alá). Társulatoknál az osztalék nagyságával nő az adókulcs. Ha az osztalék 4%-on alul van, az adó $1\frac{1}{2}\%$. Innen progressive emelkedik a kulcs és ha az osztalék az alaptőke 150%-át teszi ki, az adó 12%. A kivetés alapja a bevallás, ugyancsak erősen kiépített szankciókkal. (V. ö. u. o. 350 s köv. l.)

A balti államok közül főleg *Finnország* állami háztartása és jövedelmi adórendszere figyelemreméltó különösen. Finnországnak szerencsére — az orosz birodalom keretében is pénzügyi önállósága volt s így magas színvonalú

rendezett pénzügyeket valósíthatott meg. Főjövedelmeit a vámok és közvetett adók alkották.

A világháború után német mintára, teljesen modern általános személyes jövedelmi adót léptettek életbe. Kulcsa 6000 finn márka (630 német márka) jövedelemnél nem egészen $\frac{1}{2}\%$, 15—30.000 finn márka közt 2%-ra, 60.000 márkánál 4%-ra emelkedik és maximumát 20%-ban éri el. A társulatokra külön adó van. (V. ö. CARL BALLOD : Die Finanzen der Ostsee (Rand) Staaten. Hdw. der Finanzw. 3. köt. 1929. 247 s. köv. 1.)

Németalföld adórendszerében az egyenes adók között a vezető szerepet foglalja el az általános jövedelmi adó. Kivüle tárgyi és részleges jövedelmi adók is vannak. Már PIERSON ministersége alatt 1892 és 1893-ban két adót hoztak be (a vagyoni adót, valamint az üzemi és egyéb jövedelmek adóját), melyek együttesen az általános jövedelmi adót alkották. A háború évei Hollandia pénzügyeit is nagy próbára tették. 1915-ben új általános állami jövedelmi adót léptettek életbe. 1915 és 1926 között hadi nyereségadót vetettek ki visszaható hatállyal és számos rendkívüli adót. Felemelték a jövedelmi adó rátáit is, melyeket 1928-ban azután ismét csökkentettek.

Az 1915-ben életbelépett 1914. évi jövedelmi adó alá tartoznak minden természetes és jogi adóalanynak a jövedelmei. A forrásnál való megadóztatás nincsen megvalósítva. Adó alá esik mindaz, ami természetes vagy jogi személyek részére pénzben vagy pénzértékben: 1. ingatlan vagyomból, 2. ingó vagyomból, 3. munkából és vállalkozásból, 4. időszakos vagy életfogytig tartó fizetésekre való jogokból, nyugdíjakból, életjáradékokból stb. származik. Adó alá esik a külföldieknek Hollandiából származó jövedelme is.

A fizikai személyek adótételei a fokozatos jövedelmi osztályok szerint és fokozódó adókulccsal vannak meghatározva. Pl. 1000 forint jövedelemnél az adó 4 forint (0.40%), 10.000 forintnál 286 frt 40 cent (2.86%), 1.000.000 forintnál 8766.40 (8.77%) stb. Egy-egy gyermekre 100 vagy 200 frt számítható le aszerint, amint a jövedelem 1400 forinton alul, vagy 3000 forinton felül van, Belföldi jogi személyek és alapítványok adókulcsa 6.4%. A jövedelmi adónak kiegészítő adója a vagyoni adó a vagyoni jövedelmek erősebb megterhelésére. Fennáll azonkívül egy még 1813-ból származó és 1922-ben újonnan szabályozott „személyi adó” progressív tételekkel főleg a fényűzési adó jellegével. (V. ö. L. G. W. BRUNS : Der Staatshaushalt u. d. Finanzsystem der Niederlande. Hdb. der Finanzw. 3. k. 1929. 364—392. l. — *Statistiek der Gemeente-financien* (évenként megjelenik).

Belgium állami egyenes adói tulajdonképpen kétféle jövedelmi adóból állanak: a) a három osztályú (cédule) jövedelmi adóból és b) az általános kiegészítő jövedelmi adóból.

A jövedelmi adó három osztálya: a) az ingatlanadó, kulcsa 10%, b) a tőkejáradékadó, kulcsa szintén 10%, de 50%-os állami pótlékkal. A külföldön szerzett és ott megadóztatott jövedelmek után az adó 4%, külföldi értékpapírok és takarékpénztári betétek után 2% és c) az ipari foglalkozásokból és üzemekből folyó jövedelmek adója progressív kulccsal. Kezdő kulcs 3000 fr jövedelemnél 2%, mely 3000 frankonként $\frac{1}{2}\%$ -al nő és 48.000 fr jövedelemnél éri el 10%-ban a maximumát.

A kiegészítő általános jövedelmi adó, mely teljesen modern személyes jövedelmi adó jellegével bír és minden jövedelemre kiterjed, kulcsa (1926) 10.000 frk-ig 1%, mely a következő két fokozatban $\frac{1}{2}\%$ -al, azután fokozatonként 1%-al nő. Legnagyobb kulcs a 250.000 franc jövedelemnél beálló 25%. Mindazonáltal a jövedelemnek 1.000.000 frankot meghaladó része 30% adó alá esik. Minden családtag után 5% vonható le az adóból. Ezenkívül az 5000 és 7500 frk közti jövedelmeknél a különböző községek nagysága szerint összeállított adómentes jövedelemrészeket állapít meg a törvény. Az 1933. évre a

pénzügyek szanalásának céljaira új progressiv jövedelmi adókulcsot szavazott meg a törvényhozás. (V. ö. Institut de Sociologie SOLVAY : La Belgique Restaurée VII. Les finances publiques par B. S. CHLEPNER. Bruxelles, 1927. — ROBERT J. LEMOINE : Hdb. der Finanzw. 3. k. 1929. 392 s köv. I. (Der Staatshaushalt u. d. Finanzsystem Belgiens.)

Japánnak már 1887-ben volt általános jövedelmi adója, tehát négy évvel előbb, mint Poroszországnak. (V. ö. MASAO KAMBE : Grundzüge des Japanischen Steuersystems der Gegenwart. Jena, Fischer 1926. 3. I.) Mellette jelentékeny hozadéki adók is vannak, ú. m. a modern katasteri alapra (1873—1881) helyezett *jöladó*, az általános ipari adó (1896), mely alá a részletesen felsorolt iparágcsoportok tartoznak, azonkívül különleges ipari adók, mint a bányászati adó, tőkenyereségadó és a börzeipari adó. Ebből a szempontból a japán jövedelmi adó kiegészítő jellegű. Mégis a birodalom egyenes adói között a legtöbbet jövedelmező főadónemet és az adóztatás gerincét alkotja. 1887 óta a jövedelmi adó számos reformon ment keresztül és 1926-ban gyökeres javításokat eszközöltek rajta. A japán jövedelmi adó három osztályra van tagolva. Az I. osztályba a társulati jövedelmek, a II.-ba a nyilvános kölcsönökből, bankkötelezvényekből, tantiémekből, banknyereségekből, letétekből származó jövedelmek és a III.-ba a természetes személyek jövedelmei tartoznak, annyiban nem a forrásnál adóztatják meg ezeket.

Nagy szerepet játszik a forrásnál való megadóztatás. Alája tartoznak főleg a közkölcsönök, bankbetétek és kötelezvények kifizetésre kerülő kamatai. A nyereségek, kamatok, feleslegek közül mindaz, amit belföldi társaság külföldiek részére fizet, valamint külföldi természetes személyek jövedelmei is.

Az adókiivetés alapja a bevallás, kivéve a forrásnál megadóztatott kategóriákat. A bevallás intézményes szankciókkal van ellátva és részletezve teendő meg. Az adó személyes jövedelmi adó természetű, melynél a levonható és beszámítható tételek részletesen vannak felsorolva és nagy gonddal megállapítva.

A jogi személyek megadóztatásánál adóköteles jövedelemnek számít : a) az ú. n. jövedelmi felesleg, amely valamely hónapra kiszámított átlagos netto társulati vagyonnak 10%-át meghaladja, b) nyereséghátralékok, melyek vonatkozó üzleti évben nem kerültek kifizetésre, c) a kiosztott jövedelem, amelyet a részvényeseknek és társulati tagoknak bármi címen kifizettek, d) a felszámolási jövedelem, amelyet a jogi személy felszámolásakor osztanak fel a társulati tagok közt, vagy adnak át valamely új társulat tagjainak és e) a külföldi társulatok jövedelmei valamint a jövedelmi adó hatáskörébe tartozó vagyon vagy ipari üzem után.

Adókulcs a forrásnál való adóztatásnál : nyilvános kölcsönkötvények kamatai után 4%, más kötelezvények és bankbetétek kamatai után 5%, kiosztott és külföldiek részére juttatott jövedelmek után 7½%. A társulatok jövedelmi adójának kulcsa a nyereségnek és egyéb jövedelmeknek az alapítókéhez viszonyított mértéke szerint 4—20% között váltakoznak. A természetes személyek adójának kulcsa : 800 yen jövedelemig 0.5%, 800—1000 yen közt 1%, 3—5000 yennél 5%, 15—20.000-nél 11%, 50—70.000-nél 15%, 100—200.000-nél 21%, 500.000—1,000.000 yennél 27%, 3—4,000.000 yennél 33% és a maximum 4,000.000 yenen felül 36%. Jelentékeny kedvezményekben részesülnek a kisjövedelmű egyének, különösen a 60 éven felüli és a 18 éven aluli kisjövedelműek, a rokkantak és valamely fogyatkozásban szenvedők. Életbiztosítási díjak évi 200 yen erejéig számíthatók be. A 12.000 yen jövedelmen felüli természetes személyeknél nincsen kedvezményeknek helyük. (V. ö. M. KAMBE i. m. 9—10. I. Természetesen változások lehettek az adókulcs tekintetében azóta és SABURO SHIOMI : Hdb. der Finanzw. 3. k. 1929. 489 s köv. I. Das Staatshaush. etc. Japans.)

XXII. FEJEZET.

A vagyoni adó.

IRODALOM: A. WAGNER: Finanzwissenschaft. III. Teil. 1. Buch. 2. Aufl. Leipzig, 1910. 111 s köv. l. — SCHÄFFLE i. m. II. 132 s köv. l. — U. a. Steuerpolitik. Tübingen, 1880. 355. l. — M. v. HECKEL i. m. 399—447. — U. a. *Vermögensteuer*. Hdw. der Staatsw. 3. kiad. VIII. köt. 262 s köv. l. — LOTZ i. m. 455—483. — G. COHN i. m. 415. l. — FÖLDES i. m. — MARISKA i. m. 299—303. — FRITZ KARL MANN: Vermögensteuer. Hdw. der Staatsw. VIII. köt. 608—620. Jena, 1928. — U. a. Reichsnotopfer u. o. VI. köt. 1222 s köv. l. — B. FUX: Die Vermögensteuer. Hdb. der Finanzw. II. 133—158. Tübingen, 1929. — BR. MOLL: Zur Geschichte der engl. und amerik. Vermögensteuern. München und Leipzig, 1912. — U. a. Zur Geschichte der Vermögensteuern, u. o. 1911. — KARL MAMROTH: Geschichte der preussischen Staatsbesteuerung 1806—1816. Leipzig, 1890. 680 s köv. l. — E. BALTE: Die deutschen Vermögensteuern. Finanzarchiv 1915. XXXII. 677 s köv. l. — VOGEL: Die theoretischen Grundlagen der Vermögensbesitzbesteuerung etc. Finanzarchiv. 1910. XXVII. 569—653. l. — W. LEXIS: „*Vermögen*“ Wörterb. der Volkswirtschaft. 3. kiad. II. köt. 1169 s köv. l. Jena, 1911. — WEYERMANN: Sozialökonomische Begriffsentwicklung des Vermögens und Volkswirtschaftens. Jahrb. für Nat. ö. u. St. III. Folge Bd. 52. 145 s köv. l. — O. v. MERING: Die Steuerüberwälzung. Jena, 1928. 153. és 217. l. — PARIEU *L'Histoire des impôts généraux sur la propriété et le revenu*. Paris, 1856. — LEROY-BEAULIAU i. m. I. 278. l. — G. JÈZE: *Cours élémentaire de Science de Finance*. Paris, több kiad. — E. ALLIX: *Traité élémentaire de Science des Finances* etc. Paris, 1912, több kiadás. 46. fej. — E. ALLIX et M. LECLERCLÉ: *L'impôt sur le revenu*. 3. k. 1926 (a többi egyenes adók fejlődéséről is képet ad). — J. CLOS: *L'imposition directe du capital dans les finances communales*. Paris, 1925. — M. RAITER: *Le prélèvement extraordinaire sur le capital en France et à l'étranger*. Paris, Dalloz. 1927. — *La France financière et économique*, a Ministère des Finances sorozatos kiadmánya. — R. T. ELY és J. H. FINLEY: *Taxation in American States and Cities*. N. Y. és Boston, 1888. — E. R. A. SELIGMAN: *Essays in Taxation*. London, 8. kiad. 1913. *bibliografiával* 83. l. — HUNTER: *Outlines of Public Finance*. N. Y. és London, 1910. — A. C. ADAMS: *The Science of Finance*. 1924. — ST. DOWELL: *A History of taxation and taxes in Engl. etc.* 1888. — SIR J. STAMP: *Wealth and taxable capacity*. London, 1922. — U. a. *Fundamental Principles of Taxation*. 1921. — *Income Tax Acts* 1918. Suppl. 1926 és 1928. — MÁRFFY i. m. 221. l. — F. FLORA: *Manuale della scienza delle finanze*. Livorno, 1921. 6. kiad. — A. DE STEFANI: *La restaurazione finanziaria 1922—25*. Bologna, 1926. — FR. GIANMARINO: *Il diritto finanziario Italiano* stb. 1908. Fabriano. — FR. NITTI: *Principii di scienza delle finanze*. Napoli, 1924. — L. EINAUDI: *Corso di scienza delle finanze*. Milano, 1924. — Az egyes államok adórendszereit illetőleg lásd Hdb. der Finanzwiss. III. köt. Tübingen J. C. B. Mohr, 1929. — Lásd azonkívül a többi pénzügytani kézikönyvek, szaklexikonok és folyóiratok idevonatkozó cikkeit. Bibliografia: a Finanzarchivban stb.

1. Vagyoni adók alatt azokat az adókat értjük, amelyek tárgyaként a vagyon szerepel. Rendszerint bizonyos pénzértékben kifejezett vagy megbecsült vagyon a tárgyuk.

A vagyoni adó *forrása* ellenben nem határozható meg ilyen egységesen, mert forrása lehet a jövedelem, illetőleg hozadék és maga a vagyon egyaránt.

Ha ugyanis a vagyoni adó a jövedelemből vagy hozadékból rendszeresen fedezhető, akkor forrásának a jövedelmet, illetőleg a hozadékot kell tekintenünk.

Lehetséges azonban, hogy a vagyoni adó méretei vagy kivetésének körülményei olyanok, hogy az a vagyon jövedelméből, illetőleg a vagyoni értékben kifejezett üzemi hozadékból nem fedezhető többé, hanem csakis magából a törzsvagyontól. Ilyen esetekben tehát a törzsvagyonnak a mennyiségét fogja az csökkenteni és ezt kell forrásául tekintenünk.

A vagyoni adó szerepelhet *rendes* és *rendkívüli* adóként. Még pedig úgy aránylagos nagysága, mint kivetése alkalmi és pénzügyi jogi természetű szempontjából.

Ha olyan *rendes* adóként akarjuk a vagyonadót megalkotni, mely akár egymagában, akár más adónemek társaságában *állandóan és évenként visszatérően* szerepeljen, akkor nem lehet felemésztenie a törzsvagyont, hanem a jövedelemből vagy hozadékból — szóval a vagyon évente visszatérő gyümölcseiből vagy járulékaiból — kell kikerülnie és kitelnie. Ebben az esetben a hozadék, illetőleg a jövedelem lesz a forrása voltaképpen a vagyoni adónak és maga az adóköteles vagyon csupán annak kivetési tárgyául, mértékéül, meghatározási és jogi alapjául jelentkezik. Az ilyen *rendes* és *állandó* vagyoni adók a jövedelemnek, vagy a hozadéknak megterhelésére szolgálnak végeredményben éppen úgy, mint a jövedelmi és hozadéki adók. Céljuk lehet a vagyontól származó jövedelmeknek erősebb megterhelése, ha egyéb residuum-adók mellett szerepelnek vagy a vagyoni jövedelmek egyedüli megterhelése, ha rajtuk kívül más residuum-adók nem szerepelnének. A *rendes* vagyoni adónak típusát és természetét ekként elsősorban azokban az adókban kell felismernünk, amelyek közvetlen tárgya és kivetési alapja valamely vagyon, illetőleg vagyoni érték, forrása azonban az így meghatározott vagyonnak az időszakonként megismétlődő hozadéka, illetőleg tulajdonosának jövedelme. Olyan természetű és nagyságú vagyoni adót, amely a hozadékból és jövedelemből *ki nem telik* többé, *rendes* adóként, tehát évről-évre visszatérőleg már matematikai okokból sem lehet elviselni! Megtörténhetik ugyan, hogy *rendes* vagyoni adóként túlméretezett vagyoni vagy más

természetű adókat rónak ki, eredményük azonban az adóforrásnak a kimerítése lesz, mely az adótárgyat is előbb-utóbb megsemmisíti. A vagyoni adót nézve, annak a jövedelem, illetőleg a hozadék nagyságát és szolgáltatóképességét meghaladó méretezése — akár rendes, akár rendkívüli adó címén — a törzsvagyont kell, hogy feleméssze. Ezért a jövedelemből, illetőleg hozadékból ki nem telő méretű vagyoni adó mindig a törzsvagyont csökkentő rendkívüli adó erejével bír.

A *rendkívüli* vagyoni adó lehet *a)* rendkívüli azért, mert nem évről-évre visszatérőleg, hanem rendkívüli okokból és alkalmaknál fogva vetik azt ki csupán egyszer vagy igen ritkán, vagy *b)* rendkívüli már pusztán nagyságánál fogva is.

A vagyoni adót a residuum-adók közé kell sorolnunk, mert rendszerint tevőleges és nemleges tételek figyelembevételével és egymással szembeállításával állapítják meg annak tárgyát, az adóköteles vagyoni értéket.

A vagyoni adó lehet továbbá *általános* és *különös* aszerint, amint valamennyi vagyontárgy, vagy csupán bizonyos vagyონrészek esnek alája.

Meg lehet adóztatni a vagyontárgyakat *forgalmi adókkal* is átruházásukkor, vagy más jogalanyra való bármilyen átszállásukkor. Az ilyen adók is rendes, illetőleg rendkívüli vagyoni adók gyanánt hatnak aszerint, amint egyrészt a jövedelemből vagy hozadékból, másrészt pedig a törzsvagyontól kell elviselni őket. A fontosabb vagyontárgyakra és vagyónrészekre kirótt és a törzsvagyont állagának rovására érvényesülő forgalmi és hasonló adók általában a rendkívüli vagyoni adók hatásával bírnak. Így az örökösödési adó, az átruházási és értéknövekedési adók, ha tudniillik olyan méretűek, hogy a jövedelemből és hozadékból nem, hanem csupán a törzsvagyontól fedezhetők.

2. Láthatjuk az eddigiekből is, hogy a vagyoni adóknál, azok természete, hatása, sőt átháríthatósága tekintetében is az *adó nagyságának a kérdése* nyomul előtérbe.

Általában véve rendes, vagyis hosszabb időszakokon keresztül rendszeresen visszatérő adófajtának csak olyan adó alkalmas, melynek összegére a rendszeresen visszatérő jövedelem vagy hozadék rendszeresen megújuló fedezetet is tud nyújtani, ha residuum-adókról van szó. Ha pedig áradókról,

akkor itt is csak olyan természetű és méretű áradók szerepelhetnek rendes, tehát évről-évre visszatérő adók gyanánt, amelyek mint költségtényezők nem túlságosan nagyok ahhoz, hogy a forgalom és jövedelemeloszlás folyamatában átháruljanak, áralkatrésszé váljanak vagy eloszoljanak.

Mint hogy a vagyoni adók alatt értett adófajták rendszerint úgynevezett egyenes adókként — a residuum-adók sorában — jelennek meg, a kvantitatív természetükből folyó funkcióikat is főleg ebben a vonatkozásban kell megállapítanunk.

Az olyan mértékű vagyoni adók, amelyek a jövedelemből, vagy hozadékból viselhetők, a jövedelmi, illetőleg hozadéki adók hatásával bírnak. Az utóbbiakból főleg kivetési és általában adótechnikai szempontból különböznek és nem belső hatásbeli természetüknél fogva. Úgy is lehetne tekinteni tehát ezeket, mint *vagyoni alapon kirótt hozadéki vagy jövedelmi adókat*. Ha ilyen adónemek a jövedelmi vagy hozadéki adókkal párhuzamosan vannak meg, akkor hatásuk a vagyoni jövedelmek erősebb megadóztatásában kell hogy nyilvánuljon.

Az olyan mértékű vagyoni adók ellenben, amelyek a jövedelemből, vagy hozadékból már ki nem telnek, hanem csak a törzsvagyonyból, rendes adónemekként matematikai kényszerűségből sem szerepelhetnek. Az ilyen adók tehát csak rendkívüli, egyszeri, vagy igen ritkán alkalmazható adófajták szerepére valók. Hatásuk mindig a törzsvagyont kisebbitő, tehát az adóforrást pusztító. A törzsvagyony-csökkenés kiheverésére, pótlására az adóforrásoknak hosszabb időre van szükségük még akkor is, ha a gazdasági konjunktúrák a rendkívüli vagyoni adó méretei mellett alkalmasak az adóforrás ama hányadrészének a regenerálására, melyet a rendkívüli vagyoni adó elkanyarított a maga számára. Igen magas kulcsú vagyoni adóknál természetesen egyáltalában nem lehet szó a megkisebbitett, vagy elpusztított adóforrás reprodukciójáról. Ezért a méreteiknél fogva rendkívüli vagyoni adók igen kényes és veszedelmes természetű adónemek, amelyek alkalmazása többnyire csak kétségbeesett pénzügyi helyzetekben, vagy rendkívül komoly válságos időszakokban jogosult. A rendkívüli vagyoni adókkal rendes pénzügyi gazdálkodást folytatni már az adóforrást romboló hatásuknál fogva sem lehet, eltekintve adótechnikai, adómorálbeli és gazdaságpszichológiai

következményektől. Ismételt alkalmazásuk többé-kevésbé a rablógazdálkodás jellegével bír. Megengedhetőségük körülményei ekként csupán a rendkívüli pénzügyi helyzetek, illetőleg nagy nemzeti és társadalmi veszedelmek idejében vannak meg rendszerint. Mindenesetre megengedhetetlenek nemcsak a pénzügytani, hanem a komoly államháztartásbeli politika szempontjából a socialis küzdelmek indulatai és parlament többségei által szült kvantitatív tekintetben rendkívüli vagyoni adók. Legkárosabbak pedig akkor, amikor termelő vagyonokból álló adóforrásokat gyöngítenek, vagy semmisítenek meg és nagyobb termelési kapacitású vállalatokat, üzemeket és vagyonösszességeket szállítanak le kisebb szolgáltató erejűekre.

3. Az általános vagyoni adót, amennyiben az rendes és állandó adónemként valósul meg a jövedelmi, illetőleg hozadéki adók hatásával bíró adónak kell tehát tekintenünk. Jövedelmi, illetőleg hozadéki adók társaságában pedig azoknak kiegészítő adójaként érvényesül. A vagyoni adó kiegészítő jellegét főleg sociális szempontokkal szokták magyarázni és jogosnak vitatni. Ugyancsak kiemelik egyes írók, hogy a természetes személyekre rótt állandó vagyoni adó *jövedelmi*, a jogi személyekre s főleg a társas vállalatokra (anonym társulatokra) rótt vagyoni adó pedig *hozadéki* adó gyanánt érvényesül.¹⁰⁰ Ezt a megkülönböztetést a személyes jövedelemnek a vállalati hozadékkal való szembeállítására alapítják, amely két kategóriából kell ugyanis fedezetet találnia az állandó vagyoni adónak is. A vállalati hozadék azonban voltaképpen ebben a vonatkozásban éppen úgy jövedelemeloszlásbeli residuum, mint a személyes jövedelem, legfeljebb közelebbi állomást jelent az adótárgynak a keletkezési forrásához.

Az állandó vagyoni adó tétele, — mint már jeleztük, — matematikai szükségességnél fogva nem lehet igen magas, hanem csupán olyan, mely a jövedelemből, illetőleg a hozadékból évről-évre megismétlődőleg fedezhető. Ellenkező esetben — ha tudniillik csak a törzsvagyon megcsökkentéséből volna fedezhető, — az adóforrásnak elpusztulására és megsemmisítésére vezetne. Ezért adókulcsának a körülmények szerint lehetséges nagyságát egyrészt a szóbanforgó ország jövedelmeinek és hozadékainak konjunktúrái, másrészt pedig az a körülmény adja meg, hogy az állandó vagyoni adón kívül milyen más

¹⁰⁰ Engliş i. m. 197. l.

jövedelmi és hozadéki, illetőleg residuális adófajták vannak még alkalmazásban. Minél több residuális adó van ugyanis az állandó vagyoni adón kívül, annál kevesebb adóteher számára nyújthatnak fedezetet az illető ország adóalanyainak jövedelmei és vállalatainak hozadékai.

El lehet gondolni az állandó vagyoni adót főadónemként, vagy a residuális és egyenes adófajták egyetlen képviselőjeként is. Esetleg úgy is, hogy a residuális adók között az állandó vagyoni adó legyen a főadónem s a többiek a kisegítő adó szerepét vegyék át. Azt mondhatjuk azonban, hogy az állandó vagyoni adónak ilyen főadónemként való előtérbe tolása helytelen dolog volna. Az úgynevezett egyenes és általában a residuális állandó adóknak állandó szolgáltató forrása csakis az adóalanyok évről-évre visszatérő természetű bevételeiben lehet meg. Tehát azokban a bevételi és maradványbeli kategóriákban, melyeket a bruttó bevételtől a tiszta jövedelmi residuumig terjedően jelölhetünk meg. Ide tartoznak főleg a nyers bevétel, a nyers hozadék, a tiszta hozadék, a nyers jövedelem és a tiszta jövedelem a maguk különféle jövedelemeloszlási ágbeli alakulataikkal. Ezek a visszatérő bevételbeli residuális kategóriák viselik a vagyoni adónak terhét is, ha állandó adót akarunk a vagyoni adóban létesíteni. E residuumoknak a megadóztatását azonban sokkal arányosabban és közvetlenül lehet a hozadéki és a jövedelmi adókkal elérnünk, mint a vagyoni adókkal, mely utóbbiak csak közvetve, tudniillik a törzsvagyon ismertető jelein keresztül veszik igénybe és nyomozzák ki az adóalany adózóképességét. Ezenkívül a vagyoni adók csakis a vagyonból származó jövedelmekre terjedhetnek ki. Már pedig a modern gazdasági élet alakulásában az adó által igénybeveendő jövedelmeknek nemcsak jelentékeny, hanem gyakran túlnyomó része nem mondható vagyonjövedelemnek. Ezért az állandó vagyoni adókat, bármennyire előtérbe tolja is szerepüket valamely adóztatási rendszer, modern viszonyok között csak kiegészítő adónem gyanánt lehet javasolnunk és alkalmaznunk. Ebből a szerepükből folyik mértékbeli nagyságuk is. Minél több és minél súlyosabb egyéb adónem, főleg egyenes, illetőleg residuális adófajta van az állandó vagyoni adókon kívül, annál mérsékeltebb kulccsal érvényesíthetők csupán és megfordítva. Szerepük főleg a vagyoni jövedelmek erősebb megadóztatásában áll, tehát kiegyenlítő adó céljaira alkalmasak. Rendes bevételi

forrásnak és főadónemnek azonban kevésbé valók és erre a célra a megfelelő jövedelmi és hozadéki adók sokkal alkalmasabbak. Ebben a tekintetben az állandó vagyoni adóval, mint főadónemmel szemben felhozható elvi szempontokon kívül azt is figyelembe kell vennünk, hogy a vagyoni adó kivitelének és állandó alkalmazásának fokozottabb nehézségei vannak, mint a jövedelmi és hozadéki adókénak általában, annál a körülménynél fogva is, hogy a „vagyoni érték“ nagysága nemcsak folytonos változásoknak van kitéve, hanem meghatározása sokkal bizonytalanabb is, mint a jövedelmi és hozadéki összegeké. A jövedelmi és hozadéki összegek megállapítására többé-kevésbé pozitív adatok állanak az adóigazgatások rendelkezésére. A vagyoni „érték“ ezzel szemben csak következtetés útján való becslés eredménye, mégpedig főleg a jövedelem és a hozadék kategóriái alapján. Vagyis csak az előbbieken keresztül, tehát fokozottabb bizonytalansággal állapítható meg, amely körülmény az adóztatás arányosságának érdekét tekintve, a gyakorlatban sok egyenlőtlen és igazságtalan megállapításhoz vezethet.

4. Míg *általános* vagyoni adók alatt a vagyonok minden tárgyára, illetőleg az adóalany birtokában levő valamennyi vagyontárgyra kiterjedő adónemeket értünk, — tehát az általános jövedelmi adóéval párhuzamos adókatéghoz, — addig *különleges* vagy részleges vagyoni adók a vagyonnak csak bizonyos tárgyait érik. A különleges vagyoni adók ekként a részleges, vagy különleges jövedelmi adók analogonjainak tekinthetők. Természetesen a különleges vagyoni adók is lehetnek állandók, illetőleg rendesek és rendkívüliek éppenúgy, mint az általános vagyoni adó. Az általános vagyoni adónak rendes és rendkívüli fajtáiról mondott megjegyzések ekként a különleges vagyoni adókra nézve is állanak. Főként az állandó vagyoni adó természetéről mondottakat kell a különleges vagyoni adókra vonatkozóan is mindig szem előtt tartani. Nem szabad tehát figyelmen kívül hagynunk a különleges vagyoni adókat illetően sem azt a fontos körülményt, hogy a vagyoni adó csak akkor valósítható meg állandó jelleggel, tehát évenként rendszeresen visszatérő adófajtának a minőségében, ha arányai nem lépik túl az állandó adótípussal szemben támasztandó arányossági követelményeket, hogy tudniillik a jövedelemből, illetőleg hozadékból rendszeresen és állandóan fedezhetőek legyenek.

Különleges vagyoni adóként sokféle adótárgyra különféle módon kivetett adók szerepelhetnek. Ebben a tekintetben még nagyobb változatosságra akadunk, mint a különleges jövedelmi és hozadéki adóknál. Így különleges vagyoni adó mindaz, amely egy-egy vagyontárgyat, vagy a vagyontárgyaknak egy-egy meghatározott csoportját ragadja meg. A fejlődés sorrendjét nézve az *ingatlan* vagyonokra rótt különleges vagyoni adók érdemelnek említést. Ilyen különleges vagyoni adónak tekinthető az ingatlan vagyoni tárgyakat akár összességükben egybefoglaló *ingatlan vagyoni adó*, akár az ingatlan vagyontárgyak közül csupán egyes kategóriákra kiterjedő adó. Például amely csupán a *mezőgazdasági művelés alatt álló ingatlanokra*, vagy csupán az erdei, illetőleg *bányaingatlanokra* terjed ki, mint vagyoni adó. Ilyen lehet a *beépített, vagy beépítésre váró telkek vagyoni adója*. Az ingatlan vagyonnak, mint a fundált vagyonok ősi formájának különleges vagyoni adó tárgyává tétele, régi jelensége már az állami háztartásoknak.

A modern gazdasági kultúra kifejlődésével azonban számos oly *ingó* vagyontárgy is keletkezett, amely akár közvetlenül, akár közvetve adóforrást is rejt magában és így különleges vagyoni adó tárgyává volt tehető. Így különféle *ingó érték-tárgyaknak, drágaságoknak, ékszereknek, régiségeknek* különleges vagyoni adóival gyakran találkozunk. Nagyobb jelentőségre tesz szert a gazdasági és kultúrélet fejlődésével a legkülönbözőbb *gyűjteményeknek* vagyoni adó jellegű megadóztatása stb.

A *tőkevagyonok alkotórészei* is többféle, különleges vagyoni adó céljaira alkalmas tárgyakul jelentkeznek. Így a *nem kamatozó tőkék, értékpapírok, sorsjegyek, kötvények* stb., stb. Különleges vagyoni adó céljaira alkalmas adótárgyakat kínál fel továbbá a *fényűzés és a fényűző életmód*. Így parkok, kastélyok, különleges luxusberendezések és luxusfelszerelések, luxus autók, yachtok stb. tehetőik esetleg különleges vagyoni adók tárgyaivá.

De különleges vagyoni adók alkalmazására adnak lehetőséget gyakran *bizonyos jogi- és életviszonyok is*, vagy pedig bizonyos vagyoni tárgyaknak ilyen különleges jogi, vagy gazdasági viszonylatokban való szereplése.

Így különleges vagyoni adónak tekinthetjük azt az úgynevezett *adóminimumot* (Minimalsteuer), amely a hozadéki, esetleg a jövedelmi adót pótolja olyan esztendőkből, amikor

valamely vállalatnak, vagy vagyontárgynak nincsen hozadéka, illetőleg tulajdonosuknak hiányzik belőlük jövedelme. Természetesen az ilyen természetű adóminimum csak igen mérsékelt lehet, mert az többé-kevésbé mindig a törzsvagyont, tehát az adóforrást apasztja (például $\frac{1}{4} - \frac{1}{2}^0/_{00}$).

Különleges vagyoni adónak tekinthetjük az úgynevezett *illetékegyenértéket* is, ami alatt a forgalomba nem kerülő, főleg holtkézi vagyonokra bizonyos időszakonként kivetett adótételeket értünk, amely tehát mintegy a forgalmi adó elmaradásáért nyújt kárpótlásfélét a kincstárnak.

A különleges vagyoni adók természetével bírnak sok tekintetben általában véve a nevezetesebb (valóságos és fiktív) forgalmi adók is. Így a *vagyontárgyak átruházását* közvetítő jogi cselekményekre kirótt és többnyire azok értékéhez arányosuló adók. Mégpedig úgy az *adásvételi*, mint az *ajándékozási* adók. Idesorozhatnók ezenkívül az *örökségi* és *hagyományi* adóknak különféle árnyalatait, valamint az *értéknövekedéseknek* akár vagyonátruházás, akár örökösödés vagy ajándékozás, akár bizonyos időszakok szerint történő felülvizsgálatok alkalmával történő megadóztatását. Ezeknek a forgalmi adóknak a természete azonban úgy általános közgazdasági és szociálpolitikai, mint pénzügytani tekintetben, annyi különleges szempontot és érdeket érint, hogy velük külön kell foglalkoznunk.

5. De talán a leglényegbevágóbb felosztási szempont a vagyoni adóknál *rendes* és *rendkívüli* vagyoni adókra való osztályozásuk. Rendes vagyoni adók alatt állandó jellegű, rendszeresen megismétlődő természetű adófajtákat értünk. Ezeknek természetükkel járó alapfeltételük, hogy a jövedelemből, vagy hozadékból kiteljenek, ha pedig áradók formájában jelennek meg, hogy áthárítási körülményeik hosszabb időszakokon keresztül legyenek meg, mert csakis ilyen méretekben válhatnak állandó adókká. Az ellenkező esetben annyira megcsökkenének, vagy felemésztenék a törzsvagyont, hogy az adóforrás felemésztésével önmaguknak a megismétlődési lehetőségeit semmisítenék meg.

Ezzel szemben *rendkívüli* vagyoni adók azok, amelyeket nem évről-évre visszatérő adótípusként, hanem egyszerismindenkorra, csak néha-néha, vagy ritkán vetnek ki. Tehát kivételes adófajták. Mostmár elsősorban nagyságuktól függ, hogy olyanok-e, amelyek megismétlődhetnek ugyanazokkal az adó-

alanyokkal szemben. A kis arányú rendkívüli vagyoni adó forrása és fedezete éppenúgy a jövedelem, vagy hozadék (szóval a vagyonnak visszatérő megújhódási hányada) lehet, mint a rendes vagyoni adóknak. Az olyan nagy arányú vagyoni adónak, amelyet a hozadékból, vagy jövedelemből fedezni nem lehet többé, ellenben már csak a törzsvagyon lehet a forrása és fedezete. Vagyis a törzsvagyont csökkenteni meg a méreteiben is rendkívüli nagyságú vagyoni adó.

Láthatjuk tehát, milyen lényeges a különbség a magán-emberek vagyoni- és jövedelemeloszlási szempontjait és érdekeit tekintve is, a rendes és a rendkívüli méretű vagyoni adó között. Míg az utóbbi lényegében véve és viselésének súlyát tekintve aféle vagyoni alapon meghatározott hozadéki, vagy jövedelmi adó hatásával és természetével bír és különlegessége inkább a vagyonnal bíró emberek jövedelmeinek fokozottabb megterhelésében áll, addig a rendkívüli méretű vagyoni adó magát a törzsvagyont csökkentő, esetleg megsemmisítő közszolgáltatás, amelynek folytonos megisméltődése már matematikai lehetetlenség ugyanazokkal az adóalanyokkal szemben. Az ilyen súlyú vagyoni adók ekként csak rendkívüli viszonyok és helyzetek adófajtái lehetnek, vagy vagyonek Kobzás céljait szolgálják, akár szándékosan, akár nem. Ily természetükben főleg két jellegzetes fajtájuk érdemel figyelmet, mint zürzavaros, vagy válságos időszakoknak jelensége. Az egyiket a *vagyondézs mák* (rossz magyarsággal: vagyoneleadások) fogalmával jelölhetnénk meg. Ezek a nehéz időknek kétségbeesett adói, amikor az adóforrások megújhódásának érdekein túl téve magát az állam, a törzsvagyonokból hasít már ki bizonyos hányadokat rendkívüli erőfeszítésképen. Ezért a háborúk, nagy válságok kétségbeesett pénzügyi erőfeszítéseit jelentik ezek. Olykor külföldi kényszer, vis major hatása alatt oktrojálódhatnak, olykor egyszeri nagy erőkifejtéssel akarják velük a pénzügyi helyzetet megmenteni. Helyes vagy jogos voltukat ekként nem lehet általánosságban megítélni, mert mindig azt a konkrét körülményt kell nézni, amelynek hatása alatt megszületnek. Az államháztartás normális szolgáltató erejének és erőforrásai folytonosságának szempontjából az ily vagyondézs mák többnyire bizony csak rablógazdaságot jelentenek. Romboló hatásukat természetesen fokozza még, ha meggondolatlanul, csekély pénzügyi értelmiségű, vagy lelkiismeretességű államférfiak ötleteiből, politikai pártok jelszavaiból, vagy

türelmetlenségéből születnek meg. Igazolásuk legfeljebb a sikerükben lehet, ha tudniillik célt érnek velük, ha megmentik a helyzetet, ha elhárítják az államháztartás, vagy a gazdasági élet összeomlását stb., stb. Ilyenkor természetesen a modern hazafias áldozathozatalok jellegével bírnak. Célt akkor érnek el főleg államháztartás szempontjából az ilyen vagyondézmák, ha nincsen szükség többé a megisméltésükre, vagyis ha gyökerelesen elhárították azokat a kedvezőtlen pénzügyi helyzeteket, amelyek miatt hozzájuk kellett fordulni.

Az adó útján való vagyonsökkentések, illetőleg vagyonsokozások példái sem ismeretlenek a vagyoni adók útján. Az adóknak ez a hatása főleg az igen magas örökségi adóknál jelenik meg, de elgondolható más formákban is. Az igen magas örökségi adó, amely tehát olyan méretű, hogy a törzsvagyonnak minden körülmények között való megcsökkentésével jár, azokkal a vagyoni kategóriákkal szemben, amelyekre ez az ilyen magas kulcs vonatkozik, rendszeres vagyonsokozást, illetőleg vagyonsokozást jelent. A kérdésnek sociális és pénzügytani oldala van egyaránt. Az előbbi tekintetben kétségtelenül bizonyos állami socializmust jelent, ha az állam gyakran az államháztartási érdekek ellenére és az adóforrások elpusztításának árán is, valamely sociálpolitikai feladatot tart jónak adóztatás útján megvalósítani. Pénzügyi, illetőleg államháztartási szempontból azonban mindig csak a racionális és gazdaságos adónemeket lehet pártolnunk, mert a gazdag emberek adóforrásainak elpusztítása mindig fokozott adóteher áthárítását jelenti a szegényebbek vállaira is. Ezekről a kérdésekről különben majd a forgalmi adóknál is szólunk még. Az örökségi adón kívül más adók, különösen vagyoni adók is jelenthetnek még a gyakorlatban vagyonsokozást.

6. Nézzük most már a rendkívüli vagyoni adókat közelebbről.

Rendkívüli vagyoni adók számos alakban és változatban fordultak már elő a legkülönbözőbb államokban és civilizációkban. Hiszen minden olyan adó, amelyet rendkívüli alkalmakkor, vagyis nem rendszeres időszaki megisméltődéssel olyan méretekben vetettek ki, amelyeket a vagyonnak és vagyonnal kapcsolatos kereseteknek visszatérő hozadéka és tulajdonosuk jövedelmei nem fedezhettek, a rendkívüli vagyoni adó természetével bír.

Ily módon rendkívüli vagyoni adók gyanánt hathatnak másféle túlméretezett adók is. A tulajdonképeni rendkívüli

vagyoni adó azonban az, amely már megalkotásában, — mondhatjuk már elméletileg is — olyan méretű, hogy annak fedezését a törzsvagyonból feltételezi, mint adóforrásból. Csak egyéni kivételesen kedvező helyzet az tehát, amikor valaki az ilyen méretű adót is jövedelméből bírja kifizetni, mert csak rendkívül magas arányú jövedelmek lehetnek erre alkalmasak.

Ilyen adófajták, — mint jeleztük már, — rendszerint a kivételesen nehéz pénzügyi helyzetek következményei.

Ily rendkívüli vagyoni adókat fedezhetünk fel a történelemnek szinte időtlen korszakain keresztül a legkülönbözőbb változatú hadisarcokban, illetőleg a hadisarcok fedezetének előteremtésére létesített felsőbbbségi adóztató rendelkezésekben. Rendkívüli vagyoni adókat jelentenek az ugyancsak háborús, forradalmi és válságos időkben gyakori rekvirálások akár pénzben, akár más jószágokban vannak is meghatározva. Általában véve a rendkívüli vagyoni adók között a természetben való szolgáltatás szerepét talán még sokkal nagyobbra és időbelileg is tovább aktuálisra kell értékelnünk, mint a rendes adóztatásnál.

E hadisarcszerű adóztatási formákat — sajnos — ma sem mondhatjuk teljesen a multak emlékének. Szinte szükség-szerűen újra meg újra feltámadnak azok a háborúk, forradalmak és válságok zavarai között. Hiszen számos burkoló fogalom mögé is lehet elbujtatni a rendkívüli vagyoni adónak a funkcióit.

Modernebb színezetű rendkívüli adókat ott kell felfedeznünk, ahol az állam, a község, szóval a közület a maga közjogi járadékát nem visszatérő megisméltődéssel akarja kiharítani, hanem amikor már nem is járadékot, hanem törzsvagyonrészt kanyarít el a maga számára. Ilyen természetű adóztatást a modern pénzgazdasági viszonyok között elméletileg, főleg az államadóssági terheknek rendkívüli törlesztése végett javasoltak a XVIII. és XIX. század folyamán. A HUTCHESON (1714) és RICARDO (1817) javaslatait tekinthetjük ilyen természetűeknek. Heves elleneztetésük miatt azonban nem válhattak valóra. Ilyenféle volt CRAYON LATOURnak és PHILIPPOTEAUXnak javaslata is a francia állami adósságoknak a francia állampolgárok összes vagyonával fedezendő rendkívüli adóra vonatkozólag.¹⁰¹

¹⁰¹ V. ö. Fux i. m. 151. l.

A világháború után azonban a gyakorlatban is nagyobb arányú rendkívüli vagyoni adók valósultak meg. Vagyoni dézsmák (Vermögensabgaben), egyszeri rendkívüli adók, rendkívüli szükségadók stb. címén több oly kivételesen súlyos méretű adónemet látunk felbukkanni az egyes államokban, amelyek már többé-kevésbé a jövedelmi és hozadékbeli adóforrások szolgáltató erejét meghaladó módon a törzsvagyonnak kisebb-nagyobb hányadát veszik igénybe.

Rendszerint bizonyos különleges célt jelöltek ki a törvényhozások e rendkívüli vagyoni adók indoklásaképpen. Vagy a deficitnek egyetlen nagy erőfeszítéssel való leküzdése, az állami költségvetésnek és vele kapcsolatban a valutának a stabilizálása volt indokuk, vagy a békeszerződések által a legyőzöttekre kényszerített rendkívüli szolgáltatások. Mint az utóbbiak tehát e rendkívüli vagyoni adók az állampolgárookra felosztott hadisarcok jellegével is bírhatnak.

Az elmélet egyébként már régen foglalkozik a rendkívüli vagyoni adók kérdésével s köztük az egyszeri rendkívüli nagyságú vagyondézsmaszerű adókéval is. Megengedhetőségüket a szükséghelyzettel indokolják s többnyire erősen hangsúlyozzák, ebbeli jogosultságuk szempontjából, a rendkívüli célt. Rendkívülinek kell tehát lenniök a körülményeknek és a szükséghelyzeteknek (háború, állami csőd stb.), de főleg rendkívülinek a felhasználási indoknak. Vagyis ne lehessen a folyó és visszatérő költségvetési hiányok eltüntetése végett az adóforrásokat pusztító rendkívüli vagyoni adókat alkalmazni, hanem csak rendkívüli pénzügyi bajoknak, válságoknak egyszersmindenkori gyökeres legyőzése végett. Fődolog azonban, hogy ezeket a követelményeket a rendkívüli vagyoni adók kivetése és felhasználása tekintetében ne csak az elméletben állítsák fel, hanem a gyakorlatban is tartsák meg. Többnyire abban a tekintetben és ott szokott véteni a könnyelmű gazdálkodás a rendkívüli vagyoni adók felhasználásbeli követelményei ellen, hogy a rendkívüli pénzügyi cél elérésének indokával elért rendkívüli vagyoni adójövedelmeket más olyan célokra is fordítják, melyeket a rendes jövedelmekből, hitelműveletekből, de semmiesetre sem a vagyoni dézsmák veszedelmesen komoly és rendkívüli jellegű bevételeiből volna szabad fedezni.

A vagyoni adók közé lehetne soroznunk végül a különféle *értéknövekedési adókat* is. Mégpedig a rendes vagyoni adók hatásával bírnak ezek, ha a hozadékból vagy jövedelemből

fedezhető, mint adóforrásból és a rendkívüli vagyoni adók jellegével akkor, ha olyan nagy méretűek, hogy csakis a vagyontárgy bizonyos részének, vagy értékhányadának feláldozásával róhatók le.

A rendkívüli vagyoni adó elvi gyarlóságaihoz tartozik mindaz, ami a túladóztatás hatásaként és jelenségeként áll elő. Így esetleg termelő vállalatokat és üzemeket gyöngít, vagy semmisít meg és ezzel kereseti, munka- és megélhetési alkalmakat szüntet meg. Ezenkívül a vagyon, — bármennyire pénzértékben fejezzük is ki nagyságát, — nem afféle és annyira osztható valami, mint a jövedelem, amely valósággal pénzbeli egységekre is oszlik fel a modern viszonyok között. Ezért egy vagyonrésznek adó címén való igénybevétele az adóalanyt, esetleg a vagyon likvidálására és a vagyonnal járó funkciók megszüntetésére kényszeríthet. A vagyon tehát nem kissebíthető meg lényegének sérelme nélkül úgy, mint a jövedelem, hanem a rendkívüli vagyoni adó előteremtése végett való vagyonkisebbités gyakran csak a vagyon állagbéli felosztásával, kényszerlikvidálásával, értékén alul való elidegenítésével történhetik meg. Ezért a rendkívüli vagyoni adónak terhe *sokkal kevésbé arányosan osztható csak fel az adózókra*, mint a hozadéki, jövedelmi adóké, vagy akár a helyesen megválasztott áradófajtáké is.

7. A vagyoni adók legrégibb példái a rendkívüli vagyoni adók alakjában állanak előttünk, hiszen az adóztatás maga is inkább a rendkívüli, mint a rendes adókkal kezdődött. Az ókor történetében könnyű felfedeznünk úgyszólván mindenütt a rendkívüli vagyoni adókat, főleg háborúk és nehezebb válságok idejében. Ebben a tekintetben iskolapéldák a görög köztársaságok rendkívüli vagyoni adói, a római *tributum civicum*. A középkorból pedig szinte át sem tekinthető változatokban ismeretesek előttünk a rendkívüli vagyoni adók példái, de szinte típusá váltak a rendkívüli vagyoni adók az újkorban is a rendkívüli *hadiadók* alakjában. Mondhatjuk, hogy a legújabb rendkívül adóknak is a háborúkban, illetőleg közvetve vagy közvetlenül a háborúkkal összefüggő válságokban, pénzügyi szükséghelyzetekben van a tulajdonképeni gyökerük. A *rendes* vagyoni adók intézményessé válása ezzel szemben többnyire a legújabb korszak fejlődésbeli eredménye, bár találunk itt-ott (pl. Svájcban) példát rájuk a régi időkben is.

Említettük már, hogy a rendes vagyoni adók voltaképpen vagyoni alapon kivetett hozadéki, illetőleg jövedelmi adók hatásával bírnak, amennyiben a jövedelem és hozadék visszatérő kategóriáiban találnak már fedezetre és forrásra és nem csökkentik következetesen a törzsvagyon állagát. Ilyen természetű vagyoni alapon kivetett adókra a fejlettebb lehetőségeket főleg a pénzbeli gazdálkodás kialakulása adhatta meg, amint a pénzben fizetendő hozadéki és jövedelmi adókét is.

Svájc történetében találunk érdekes példát már a középkorban arra, hogy a kantonok rendes, időszakosan visszatérő egyenes adókat vetettek ki vagyoni alapon. Svájc gazdasági viszonyaival, demokráciájával, kantonjainak

kis területeivel, elzárt völgyeiben a parasztbirtokok alakulásával, parasztságának gazdasági világnézetével stb. szorosán összefüggött az a felfogás, hogy lehetőleg birtoka és vagyona alapulvételével kell mindenkit megadóztatni. Ezért játszottak a középkortól fogva oly nagy szerepet Svájc adórendszerében a rendes vagyoni adók. A világháború óta a rendes vagyoni adók helyzete annyiban változott, illetőleg modernizálódott, hogy a jövedelmi, illetőleg hozadéki adókkal párhuzamosan alkotják az egyenes adók gerincét. Azonban így is többnyire az általános vagyoni adó, mint rendes adó, az a főadónem, melyet hozadéki és részleges jövedelmi adók egészítenek ki a nem vagyomból származó jövedelmek megadóztatására. Részből kiegészítő adóként szerepelnek az általános vagyoni adó mellett a rendkívüli nagyságú vagyoni jövedelmekre rótt párhuzamos adók. (V. ö. Fux i. m. 146. l.)

Ugyancsak történeti multjuk van a rendes vagyoni adóknak az *Észak-amerikai Egyesült Államokban* még a függetlenné válásuk előtti időkre (XVII. század) visszamenőleg. A *general property tax* az Unió minden államában egyik főadónem California, Pennsylvania és North Carolina kivételével, de ezekben az utóbbi államokban is szerepel az grófsági és községi adó gyanánt. Kialakulásuk első szakában, a XVII. század elején teljesen *személyi* adó jellegével bírtak e vagyoni adók a községi közigazgatási költségek fedezésére. Később személyi jellegük elmosódott és tárgyi adókká váltak, amennyiben az adóalap a vagyon. Rendszerint az egyes államok az egyes adóalanyoknak a területükön található összes vagyonát teszik adótárggyá, illetőleg összes vagyonuknak „igazságos és észszerű mértékét” (fair and reasonable market value). Az adókulcs arányos és nem fokozatos. Rendszerint évről-évre újból állapítják azt meg 100 dollár után centekben, vagy 1000 dollár után per millek ($\frac{\circ}{1000}$)-ben. Rendszerint az állami vagyoni adó tétele a legalacsonyabb és a községié a legmagasabb. Számos adómentesség van az ingó vagyontárgyak javára stb. Általános birodalmi vagyoni adó az Unióban nincsen. Az Egyesült Államok e rendes vagyoni adói sok tekintetben elavultaknak mondhatnók. Az alapul szolgáló adóbecslések gyarlóságai és a progressió hiánya miatt a kis vagyont aránylag többnyire erősebben terhelik, s emiatt az állami adók sorában az általános jövedelmi adóknak van egyre több hívük velük szemben. Mint községi, grófsági, iskolai stb. adók azonban olyan nagy szerepet játszanak, hogy az ottani viszonyok között más adókkal aligha volnának pótolhatók. (V. ö. Fux i. m. 149—50. l.)

A vagyoni adó rendes adónemmé a modern személyi adók stíljében *Németországban* lett és a német mintát más államok is követték. Németországban már a középkorban is sokféle vagyoni adó volt, különösen a déli és nyugati államokban, sőt mondhatni az volt ott az egyenes adók első formája. Ezek az adók bár a naturálhozadékokban találták meg a fedezetüket, a vagyonnak átlagos ismertetőjelei szerint (a telkek száma és területe stb.) voltak kivetteve. A mezőgazdasági telkek, porták stb. alapján kivetett vagyoni adók azonban csak a primitív agrárviszonyoknak feleltek meg. Később, a gazdasági élet fejlődésével tehát különféle részleges vagyoni adók (házak, üzemméret, üzleti tőke, ingó vagyontárgyak alapján) léptek helyükbe már a XVII. század óta. Az általános és az érték szerint kivetett régi rendszerű vagyoni adók gondolata és formája inkább a városokban talált méltánylásra körülbelül a XVIII. század végéig különböző változatokban. A modern értelemben vett rendes vagyoni adók Németországban csak a XIX. század végén valósultak meg. (B. MOLL: Zur Geschichte der Vermögenssteuern 1911. — Fux u. o. 141. l.)

Az elhatározó lépést erre az 1892-i nagy porosz adóreform hozta meg, amelynek lényeges része volt az 1893-i személyi alapon megalkotott rendes vagyoni adó. Poroszország nyomában a többi német államok is követték a példát a rendes vagyoni adó behozatalában, még pedig Hessen 1899-ben, Szászország 1902 és 1906-ban, Baden 1906 és 1910-ben, Württemberg 1915-ben és Bajorország 1918-ban stb. stb.

A *porosz* és *hesseni* vagyoni adó általános és személyi rendes vagyoni adó, Szászországban csak az ingó vagyont éri, a badenit ellenben nem lehet valóságos vagyoni adónak tekinteni, mert voltaképpen a hozadéki és katasteri adók értékösszeszámításain nyugszik, mint kiegészítő adó.

A legtipikusabb a *porosz* rendszerű vagyoni adó, amely Poroszországban és Hessenben a jövedelmi adó kiegészítő személyi adójaként és a két fő egyenes adóként szerepelt. Szászországban ezenkívül hozadéki adók is szerepeltek a jövedelmi adó kiegészítőjeként. Természetes és jogi személyekre egyaránt kiterjednek ezek a vagyoni adók. *Adótárgy* az adóalany birtokában levő összes, akár ingatlanban, akár üzemben, akár tőkében megtettesült vagyon — többféle kivételekkel — még pedig mint „tisztá vagyon“ (Reinvermögen) az adósságok és terhek leszámításával. Ebben jelentkezik t. i. gyakorlatilag a vagyoni adónak *személyi* jellege, hogy a *személy rendelkezésére álló tiszta* „*vagyoni érték*“ legyen a tárgya. Az értéket többnyire a vagyontárgy „közönséges“ forgalmi értéke szerint számítják ki, csak a mező- és erdőgazdasági ingatlanok vagyonértékének megállapításában helyezkedett a gyakorlat a hozadéki érték szerint való adókiszámítás elvére. Bizonyos vagyonminimimumok adómentesek voltak. Így Poroszországban 6000, Hessenben 3000, Szászországban 12.000 márka értékéig. Az adókulcsok aránylagosak (nem progressívek) voltak. Eredeti tételeik Poroszországban, Szászországban $0\cdot50/_{00}$, (per mille), Hessenben $0\cdot55/_{00}$, Badenben 1907 és 1910 közt 100 márka vagyonérték után 11 pfennig. A háború alatt emelték a kulcsot, így Poroszországban $0\cdot83/_{00}$ -re, Hessenben és Szászországban $1/_{00}$ -re, Badenben $1\cdot81/_{00}$ -re. A háború folyamán életbelépett württembergi és bajor vagyoni adók kulcsa $1/_{00}$, a vagyoni érték egy ezredrésze stb. stb.

A rendes vagyoni adónak a jövedelmi adóval kiegészítő főadónemekként való együttes szerepét jellemzik a következő számok: Poroszországban 1899-ben az *egyeses adók összebevételéből* esett a jövedelmi adóra 80·7%, a vagyoni adóra 17·34%, 1912-ben 84·4, illetőleg 14·7%. Hessenben 1901-ben 79% és 20·9%, 1912-ben 75·9 és 23·6%. Szászországban 1904-ben 84·2% és 6·9%, 1912-ben 86·9 és 6·2%, Badenben 1908-ban 62·1 és 36·7, 1912-ben 67·9 és 31·5%, mely számok mindennél jobban jellemzik az egyenes adók sorában elfoglalt döntő szerepét e két egymást kiegészítő residuális adónak. (V. ö. L. SCHANZ: Finanzarchiv. 36. kötet 47. old. — FUX i. m. 142—4. — E. BALTES: Die deutschen Vermögenssteuern. Finanzarchiv 32. köt. — A. HENSEL: Steuerrecht. Berlin, 1924.)

A háború után a fő egyenes adók birodalmi adókká váltak Németországban és az egyes államok számára országos egyenes adók egyaránt csupán a föld-, ház-, ipari és vándoripari adók maradtak meg. A jövedelmi adó már 1920-ban birodalmi adóvá lett s az egyes államok jövedelmi adójának helyébe a fizikai személyekre a birodalmi jövedelemadó (Reichseinkommensteuer), jogi személyekre pedig a testületek adója (Körperschaftssteuer) lépett. Az 1922. évi ápr. 8-i törvény egy rendes (periodikus) birodalmi vagyoni adót léptetett életbe (Reichsvermögenssteuer) az említett jövedelmi adók kiegészítőjeként, de ezenkívül egyéb kiegészítő jellegű adókat is, így a birodalmi vagyonértékemelkedési adót (Reichsvermögenzuwachssteuer 1922. ápr. 8.) a később hatályon kívül helyezett tőkehozadéki adót (Reichskapitalertragsteuer 1920 stb. stb. A példátlan pénzürtécsökkenés folyamata alatt számos változáson ment keresztül az adómegállapítás módja, kellő eredmény biztosítása nélkül. A valutarendezés után az adóköteles vagyonérték kiszámítására új rendelkezések történtek.

E birodalmi vagyoni adó alá esik minden fizikai és jogi személynek mindennemű vagyona. Az adóköteles jogi személyek közé számítják a közkereseti és betéti társaságokat is. A házastársak vagyona együttesen összeszámítva jön figyelembe.

Az adókulcs 5‰ egységesen az 50.000 és 250.000 márka értékű vagyonokra, 50.000 márkán alul *degressiv* a kulcs (50—30.000-ig 4, 30—20.000-ig 3, 20—10.000-ig 2 és 10.000 alul 1‰), 250.000 márkán felül pedig *progressiv* (250—500.000 márkáig 5‰ , 500—1 millió márkáig 6‰ , 1—2,5 millió márkáig 6‰ , 2,5—5 millió márkáig 7‰ , 5 millió márkán felül 7‰). Adómentes vagyonminimum 5000 márka, mely értékösszeg azonban a gyermekek számának, keresetképtelenségnek s egyéb törvényben megállapított kíméleti szempontoknak stb. figyelembevételével még jelentékenyen felemelhető.

A törvény az adóköteles vagyontárgyakat 5 csoportba foglalja össze: 1. belföldi mező-, erdő- és kertgazdasági vagyon, 2. belföldi üzemi vagyon (Betriebsvermögen), 3. belföldi telkek, 4. külföldön levő mező, erdő, kertgazdasági vagyon, 5. egyéb vagyoni tárgyak. (1926 óta való állapot szerint). (V. ö. FUX i. m. 145—6. l.)

Magyarországban a világháború alatt léptették életbe a jövedelmi adót kiegészítő vagyoni adót (1916 : XXXII. t.-c., 1918 : IX, 1920 : XXIII. t.-c. és az 1927 : V. t.-c. alapján kiadott ú. n. hivatalos összeállítás). A törvény intenciója szerint a magyar vagyoni adó teljesen személyi jellegű rendes adó az általános jövedelmi adó kiegészítéseképpen a vagyonból származó jövedelmek erősebb megterhelésére. A gyakorlatban azonban jóval tárgyibb jellegű adó gyanánt érvényesül az, mert a vele parallel jövedelmi adóval együtt nem alkalmazkodik teljes rugalmassággal a személyi viszonyokhoz. Csupán a fizikai személyek tartoznak alája, a jogi személyek nem. A fizikai személyeken kívül csupán bizonyos földbirtokközösségek (ú. n. közbirtokosságok, volt úrbéri közösségek és közös legelők) után kell vagyoni adót fizetni. Létfűminimum az 5000 P-ig terjedő vagyonérték. Tételei *progressiv*ek (5—6000 P között 6 P, 95—100.000 P közt vagyonérték után 100 P, 400—415.000 P vagyonérték közt 504 P, 20.000.000 vagyonérték után 200.000 P (1%). Ezen felül állandósul az 1%-os kulcs. (V. ö. CSULAK, PILISY, FRIMMEL : Jövedelem- és vagyonadó. Budapest, 1927. — MÁRFFY E. : Pénzügyi jog. Budapest, 1930. 221 és köv. l. — HANTOS ELEMÉR : Ungarns Finanzen u. Geldwirtschaft im Kriege. Ges. österr. Volkswirte. Jahrbuch 1915. 131—159. l. — U. az: A nyilván számadásra kötelezett vállalatok adója 1917. Bp.)

Az *osztrák vagyoni adó* (1924 febr. 29-i törvény) kiegészítő állami adója az általános jövedelmi adónak. A jövedelmi adó szabályai határozzák meg az alanyi adókötelezettséget is. Adóköteles vagyonnak a jövedelemadó céljaira megállapított vagyoni hozadék bizonyos szorzatát tekintik. A szorzószám erdő és mezőgazdasági stb. vagyonnál 10, egyéb ingatlanoknál, épület- és tőkevagyonnál 20-ig terjed. Az adósságok leszámíthatók évi kamatjuk 20-szorosával. Csak a hozadékkal bíró vagyonok esnek alája, a tisztán használati és fényűzési vagyontárgyak nélkül. Adómentes minimum 36.000 schilling vagyoni érték.

Az adókulcs 3‰ , mely azonban a 360.000 schillingen alul eső vagyonoknál fokozatosan 2, 1 és 0‰ -re csökken (360—240.000, 240—120.000 és 120—36.000). Kivétel és kezelése (mint a magyar vagyoni adónál is) a jövedelmi adóval együttesen történik.

Porosz mintájú rendes vagyoni adó van a *progressiv jövedelmi adó* kiegészítéseképpen *Dániában*. (1903 május 5 és 1915 május 10-i törvény). Ezenkívül fennáll egy telekértékadó is az épületekre és épülettelkekre. A vagyoni adót körülbelül az eredeti porosz adókulcs nagyságával léptették életbe s a kulcsát azóta többször felemelték. A kulcs 15.000 koronán aluli vagyonoknál 0‰ , mely fokozatosan emelkedik, a vagyonnak 1.000.000 koronán felül való részénél 16‰ . A 4500—100.000 korona érték közti vagyonokra, amennyiben hozadékuk csekély, adómérséklések adhatók az adóösszeg 60 százalékáig stb. stb. (V. ö. OLSEN : Der Staatshaushalt etc. der skandin. Länder. Hdb. der Finanzw. 3. k. 1929, 324 s köv. l. — FUX i. m. 147.)

Norvégia deficitjének csökkentése végett az 1921/22—1931/32. évekre rendkívüli, de évenkénti esedékességű állami vagyoni adót létesített. Alája tartozik minden vagyon, akár termelőkeny az, akár nem. Ingóságok 50.000 koronán alul adómentesek, valamint adómentes az összes vagyonból egy bizonyos értékösszeg, melyet évről-évre állapítanak meg. Ugyancsak évenként állapították meg e rendkívüli vagyoni adó kulcsát is. Pl. 1927/8-ban $4\frac{0}{100}$ -tól (75.000 K) $30\frac{0}{100}$ -ig terjedt az (30 millió koronán felül). Nagyobb és régebbi szerepet játszanak Norvégia pénzügyeiben a *községek* rendes vagyoni adói (a községi jövedelmi adókkal együtt), amint általában a községi egyenes adók rendszere igen tágkörű itten. Alája tartozik mindennemű vagyon progressiv adókulccsal, mind a fizikai, mind a jogi személyekre, mely $1\frac{0}{100}$ — $3\frac{0}{100}$ -ig terjed, de bizonyos esetekben $4\frac{0}{100}$ -ig növelhető. Kis vagyonok (városokban 6000, falvakban 3000 K értéken alul) adómentesek. (V. ö. OLSEN u. o. 339. s köv. 1.)

Hollandiának az 1892 szept. 27-i törvénnyel életbeléptetett rendes vagyoni adója kifejezetten egy évi 4% -ban feltételezett vagyoni jövedelmet akar voltaképen megadóztatni. Az állami jövedelmi adó behozatala óta (1914) a vagyoni adó ennek kiegészítőjévé vált. Adókötelesek a belföldön lakó fizikai személyek, valamint külföldi akár fizikai, akár jogi személyek holland területen levő ingatlan vagyontárgyai és vállalatai. A 16.000 hollandi fl. értéken aluli vagyon adómentes. Az adókulcs 16—30.000 hollandi forintig $2\frac{0}{100}$, ezenfelül az összes vagyon minden 1000 forintja után 1 frt, vagyis további $1\frac{0}{100}$. 1934 ápr. 30-ig ezenkívül 55% -os pótlék járul a vagyoni adóhoz. (V. ö. BRUINS : Der Staatshaushalt etc. der Niederlande. Hdb. der Finanzwissenschaft 3. köt. 364 s köv. 1.) — FUX i. m. 147. l.

8. A rendkívüli vagyoni adók¹⁰² története szinte összeolvad úgyszólván minden állam gazdaságtörténetével. Szinte mindenütt találkozunk velük, mint kétségbeesett helyzetek, pénzügyi erőfeszítések, az adófizetőkön való erőszakoskodások, háborúk, a győző által különféle formában kirótt hadisarcok fedezetének stb., stb. indokából elrendelt szolgáltatásokkal. Itt főleg az úgynevezett *vagyondézsmák* érdekelnek közelebbről, amelyek a világháborút követő időszakban több országban a pénzügyi erőfeszítések jegyében bukantak elő. „Egyszeri“ vagyoni adóknak (einmalige Vermögensabgaben) is nevezik őket, habár gyakran meg is ismétlődnek különböző elnevezések alatt. Jellemző sajátosságú méreteik rendkívüli voltában is

¹⁰² L. ETTINGER M. : Die Vermögensabgabe und Konjunkturgewinnsteiner im sozialen Zukunftsstaate Wien, 1918. Chlepner, S. : Le prélevement sur le capital dans la théorie et dans la pratique. Bruxelles, 1925. — BERNHARD G. : Probleme der Finanzreform. Berlin, 1919. — KÜHLAMN C. v. : Das Finanzproblem und Form und Technik einer Vermögensabgabe. Archiv für Soz. Wiss. u. Soz. Pol. 1918/19. — RHEINBOLDT J. : Zur Kritik der grossen Vermögensabgabe. Stuttgart, 1919. — GERLOFF W. Neuere Probleme der Steuerwirtschaft. Berlin, 1923. — EICHHORN R. : Die einmalige Vermögensabgabe im Deutschen Reiche. Jena, 1925. — HELLER i. m. — FUX i. m. 150 s köv. 1. — *Magyarország pénzügyei*. A m. Közgazd. Társaság anketje. A Közg. Szemle 1920 június—aug. száma.

megnyilatkozik, úgy hogy rendszerint csak a törzsvagyons így az adóforrások megcsonkításával fedezhetőek.

Németország a világháború következtében rája nehezedett pénzügyi terhek nyomása alatt létesített ilyen „egyszeri“ vagyondézsmát. Már az 1913. július 3-i birodalmi törvény alapján még békeidőben a véderő kiadásainak fedezésére, „*Wehrbeitrag*“ címén vetettek ki egyszeri adót a vagyonra és jövedelemre, melynek pénzügyi eredménye körülbelül egy milliárd márkára rúgott. Adóköteles volt minden ingó és ingatlan vagyon az 1913. december 31-i értékállapot szerint, 10.000 márkás adómentes minimummal. Az adókulcs progressív volt. Az első 50.000 márkánál 0,15%, a következőnél 0,35% és innen emelkedően a 10 millió márkát meghaladó vagyonrészeknél 1,5%. Sokkal súlyosabb áldozatot kívánt az adózóktól az úgynevezett *Reichsnotopfer*, a birodalmi szükségadó az 1919. december 31-i törvény alapján. Alája esett minden természetes és jogi személy, mondhatjuk minden bel- és külföldi vagyoni jogi alany és minden vagyontömeg a német birodalom területén az 1919. december 31-i értékállapot szerint. (A külföldiek természetesen bizonyos feltételek alatt, például, ha régebben tartózkodtak a birodalom területén, de a külföldiek vagyona szintén szigorúan adó alá volt vonva stb.) Szerző és fényűzési vagyontárgyak egyaránt adó alá estek bizonyos házberendezési és felszerelési tárgyak kivételével. Adótárgy a tiszta vagyon: „*Reinvermögen*“, amely a bruttó vagyonból a terhek és adósságok és bizonyos levonható tételek leszámításával elért residuum volt. Az adókulcs progressív: 50.000 márkánál 10%; innen fokozatosan nő és a 7 millió feletti vagyonértéknél 65%-ra emelkedik. Jogi személyek vagyonával szemben 10%. Bizonyos esetekben (gyermekszám figyelembevételénél stb.) kedvezmények. Kötelező bevallás. E vagyondézsmára fizethető akár egy összegben, akár 6½%-os 30 évig tartó (illetőleg földbirtoknál 5½%-os 50 évig tartó) járadékos törlesztéssel, mely bármikor egy összegben is megváltható.

A birodalmi szükségadó eredeti célja a birodalmi adósságok csökkentése lett volna. A szükséghelyzetben azonban folyóbevételei jellegűvé vált annakévi hozadéka. A folyton növekedő pénzelértéktelenedés pedig teljesen megghiúsította e vagyondézsmának pénzpolitikai hatását. Minthogy e vagyondézsmára hozadéka legnagyobb részben hosszúlejáratú törlesztési részletekben volt immobilizálva, a deficitnek veszélyének

elhárítása végett az 1920 december 22-i törvény úgy intézkedett, hogy a vagyondézmának egy harmad részét és ezen felül az adóköteles vagyonnak egy bizonyos százalékát (10%-ig emelkedően) azonnal be kell fizetni (1921 március 1-től 1922 május 1-ig). Az akkori chaotikus viszonyok között azonban beigazolódott, hogy egy bizonyos napra (Stichtag) meghatározott értébecslés alapján kivetett ilyen magas adóösszegeket éveken keresztül megfizetni lehetetlen. Az erőfeszítés tehát nem érte el célját.

A birodalmi szükségadó, illetőleg annak törlesztési részleteit azután az 1922 ápr. 8-i törvény periodikus vagyoni adópótlékká alakította át oly módon, hogy a birodalmi szükségadó (vagyondézsma) helyett 15 éven keresztül bizonyos adópótléket (természetes személyeknél 100—200%-os, jogi személyeknél 150%-os pótléket) csatoltak a birodalmi vagyoni adóhoz (Reichsvermögenssteuer). Ezt a pótléket azután az 1924. évre aranymárkában határozták meg. Az alapadónak 20—50%-át teszi ki az a pótlék a vagyon nagysága szerint progressive emelkedően. (V. ö. FUX i. m. 153—155. l. — HELFFERICH K. : Das Reichsnatopfer. Berlin, 1919. — REINBOLDT J. : Zur Kritik der grossen Vermögensabgabe. Stuttgart, 1914.)

Magyarországon a világháború, a kommunizmus és a román megszállás következtében sujtó gazdasági és pénzügyi válságban fordultak az úgynevezett „vagyonsváltás”-hoz, mely igen súlyos rendkívüli vagyoni adó jellegével bírt. Jogforrásai az 1921 : XV., XXVI. és XLV. törvénycikkek.

Az 1921 : XV. törvénycikk (és a végrehajtó 55.000/921. P. M. rendelet) a betétek, folyószámlakövetelések és a természetben őrzött készpénzletétek, valamint a belföldi részvények, üzletrészek, a külföldi pénznemek és értékpapírok „vagyonsváltásáról” szól. A betétek, folyószámlakövetelések és készpénzletétek után az adót 5—20%-ig fokozatosan emelkedő kulcs mellett készpénzben kellett leróni. A belföldi részvények és üzletrészek után a kulcs 15%, melyet vagy készpénzben, vagy váltásgrészvényekkel, esetleg hadikölcsönkötvényekkel lehetett leróni. A külföldi pénznemek és értékpapírok váltáskulcsa 20% volt. A szövetkezetekre különleges kedvezmények voltak. Adókulcs 5—15%.

Az 1921 : XXVI. t.-c. a magyar államadóssági kötvények vagyonsváltásáról szól. (Végrehajtó rendeletek : 4888. M. E. és 3200. P. M. — 1921. sz.) A vagyonsváltás kulcsa az 1914 június 28 előtt kibocsátott címleteknél a névérték 20%, amelyet a megfelelő címletmennyiségnek természetben való beszolgáltatásával kellett leróni. Az 1914 jún. 28 után kibocsátott magyar államadóssági címletek (hadikölcsönkötvények) után való vagyonsváltást az 1924 : IV. t.-cikk alapján kibocsátott 4810/924. sz. M. E. rendelet hatályon kívül helyezte.

Az 1921: XLV. t.-c. az ingatlanok, felszerelési tárgyak, árúraktárak, ipari üzemek és egyéb jószágok „vagyonváltságáról“ szól.

Ingatlan „vagyonváltság“ alá estek a mezőgazdasági ingatlanok, a községek belterületén fekvő beépítetlen telkek és az erdőbirtokok. A vagyonváltság tétele mezőgazdasági ingatlanoknál a terület minden kat. holdja után az átlagos kataszteri tiszta jövedelemhez igazodó búzamennyiség. Városi és községi üres beltelkeknél a forgalmi érték 6—20%-a fokozatosan. Erdőbirtokok váltsága fokozatosan 5—20%. Szőlőkre különleges rendelkezések voltak. Az ingatlanok vagyonváltsága fizethető volt: készpénzzel (mezőgazdasági ingatlanoknál búzaárban), záloglevelekkel, az ingatlanra történő telekkönyvi adóteherbejegyzéssel, de fizethető volt mezőgazdasági ingatlanoknál természetben való földrészlet leadással is, mely földrészleteket a földbirtokreform céljaira vettek azután igénybe. A fizetés módját az adóköteles választotta meg, kivéve az 1000 kat. holdnál nagyobb földbirtokkal bíró adóköteleseket és a községi házhelyekre vonatkozó természetbeli szolgáltatás kötelezettségét. Az ingatlanoknak felszerelése után is „vagyonváltságot“ kellett fizetni, mely fokozatosan a forgalmi érték 6—18%-ában volt meghatározva. A kereskedelmi árúraktárak vagyonváltságának kulcsa: az árúraktár összértéke kétharmadának 5—15%-a fokozatosan. Iparvállalatoknál a vállalat vagyoni értékének 10%-a. Fényűzési ingóságoknál: arany- és ezüstneműek, ékszerek, gyöngyök, drágakövek, nemesfémek, személyszállító autók és motorosonakok, valamint versenylovak után progressive 5—20%.

E vagyonváltságnak nevezett igen súlyos rendkívüli vagyoni adó, minthogy az adóköteles adósságait csak igen csekély mértékben lehetett figyelembe venni és csak akkor, amennyiben az adósság a konkrét adótárggyal volt közvetlen összefüggésben, az adó sokkal inkább tárgyi, mint személyi adó jellegével bírt. Pénzügyi célját pedig a pénz a fokozódó elértéktelenedése hiúsította meg. E vagyonváltságok közül a pénz- és bankkövetelések vagyonváltságát valósították meg teljesen (1921: XV. t.-c.) úgyszintén az államkötvények vagyonváltságát (1921: XXVI.) a hadikölcsönök kivételével. Az 1921: XLV. törvénycikkben megjelölt váltságok közül az 1000 kat. holdnál nagyobb birtokok vagyonváltságára került csak a sor. Az állam ily módon körülbelül 470.000 kat. hold mezőgazdasági területhez jutott, melyet a földreform során való kiosztásra fordítottak. Az ingatlanok, felszerelési tárgyak, árúraktárak stb. kedvezményes lerovásáról szóló 1922: XXVII. törvénycikk alapján jelentékeny előrefizetések történtek azok után a vagyonelemek után is, amelyek váltságát bizonytalan időre elhalasztották. (V. ö. MÁRFFY: Pénzügyi jog. 233. s köv. l.)

Ausztriában a háború utáni vagyonvédelmet az 1920. évi július 21-i törvény rendelte el. (Változtatásokat tettek rajta az 1921. január 27., 1921. márc. 8., 1921. dec. 20., 1922. márc. 21. és 1922. július 19-i törvények.) Célja volt a pénzérték emelése, a bankjegyforgalom csökkentése, a hadiadósságok egy részének törlesztése és külföldi fizetőeszközök szerzése. Az adó hozadékának hová-

fordítására külön bizottság ügyelt. Természetes és jogi személyek minden vagyonára kiterjedt az adó. Adótárgy volt a tiszta vagyon (Reinvermögen) és nem jövedelmező vagyontárgy, bizonyos házi használati felszerelések és minimális értékű tárgyak kivételével. Alapul vett érték a közönséges (forgalmi) érték, erdő és mezőgazdasági ingatlanoknál, épületeknél a hozadéki érték. Az adókulcs progresszív 3—65% között. A fizetés történhetett: előlegekkel az adóköteles választása szerint egy vagy két részletben, bizonyos esetekben pedig 5—10 éves részlettörlesztéssel.

E vagyondézsma keresztülvitelének az ideje szintén a pénz elértéktelekedésének idejével esett egybe s ennek folytán az adónak aranyértékben számított eredménye csak kis részét tette ki az előirányzatban elgondolt bevételnek. A későbbi törvényekkel elrendelt különféle adópótlékok sem tudtak ezen lényegesen változtatni. A pénzügyi eredményt kb. 73 millió aranykoronára becslik. (V. ö. FUX i. m. 157. l.)

Nagyszabású súlyos rendkívüli vagyoni adót vetettek ki *Cseh-Szlovákiában* a Rasin-féle pénzügyi terv alapján az 1919. évi február 25-i 84. sz. törvény értelmében. Célja az államalapítással egybekötött valuta és államháztartás rendezése volt. Evégett lebélyegezték az osztrák-magyar bank által kibocsátott bankjegyeknek csehországi kontingensét. E bankjegyek felét 1%-os kényszerkölcsön gyanánt 2.134.276.000 Kc értékben visszatartotta az állam. Összeírták az adóköteles vagyontárgyakat 22 kategóriába csoportosítva, mely összeírásnak az volt a célja, hogy a rendkívüli vagyonadó céljaira a szükséges vagyontárgyak kimutathatók, illetőleg az adótárgyak már megállapítva legyenek. Ez az eljárás különösen a tőkevagyon adótárgyként való megragadása tekintetében bizonyult praktikusnak.

Ézután következett a vagyondézsma és az 1914 január 1-től 1919 márc. 1-ig számított vagyonértékemelkedési adó kivétele (melynek keresztülviteléről egyébként az elszakított magyar területek birtokosai sokat beszélhettek). Célja főleg az osztrák-magyar banktól átvett fedezetlen bankjegy, giro- és pénztári adósságok törlesztése és bizonyos sürgős államalapítási terhek fedezése volt, mely célnak az elérése sikerült is.

E vagyondézsma (1920. évi ápr. 8-i 309. sz. törvény) alá tartoznak úgy a fizikai, mint a jogi személyek vagyona is. Az 1 év óta ott tartózkodó külföldiek is alája esnek. Adótárgy természetes személyeknél az összes tiszta vagyon az adósságok és terhek levonásával. Társulatoknál, illetőleg jogi személyeknél szintén a tiszta vagyon, ideértve az alaptőkét, a valóságos tartalékokat és az aktív és passív tételek közötti különbözetet. Adómentes minimum természetes személyeknél 10.000, jogi személyeknél 20.000 korona. Az érték-megállapításra irányadó időpont 1919 márc. 1. Az érték-megállapítás a forgalmi érték szerint történik, amelynek arányait kimerítő táblázatokban határozták meg 63 üzemi ágra és az erdei vagyonokra kiterjedőleg. Ezeknél az érték-megállapításoknál erős sociál-, illetőleg nemzetpolitikai irányzatosság is érvényesült.

Az adótételek progressívek. Természetes személyeknél a kulcs 1%-al kezdődik (25.000 K-ig) és 30%-ig emelkedik (10 millió koronán felül). Jogi személyeknél 3% (200.000 K-ig) től 20%-ig (50 millió koronán felül). A vagyonváltás 15%-át azonnal (30 nap alatt), a többi részét 6, illetőleg 10 félévi részletben kell fizetni. Fizethető az készpénzzel, belföldi értékpapirokkal és bizonyos meghatározott állami kötvényekkel és végül a földbirtokreform céljaira lefoglalt földbirtokok részletek által természetben (amelyre vonatkozó konkrét ajánlatokat azonban nem fogadhatók el a valóságban). A két (vagyondézsma és vagyonmértékemelkedési adó) rendkívüli vagyoni adónak hozadéka 1927-ig majdnem 6 milliárd Kc volt. A cseh koronának 1921 őszétől kezdődő árfolyamemelkedése folytán (1921—23 végéig 8 svájci centimeről 16-ra), az adófizetők tényleges adóterhe is folyton nőtt. Ezért az 1923 dec. 21-i 6. sz.

törvény bizonyos engedményeket biztosított az adófizetőknek, melyek megadását részben a hatóságok szabad mérlegelésére bízta. Ez utóbbi törvény értelmében a rendkívüli adó hozadéka legfeljebb 7 milliárd Kc-ra van előirányozva. (V. ö. i. m. 156—7. l.)

Lengyelország az 1921. dec. 16-i 1. sz. törvénnyel valutájának és állami költségvetésének szanálása stb. végett vetett ki rendkívüli vagyoni adót. Kiterjedt az a természetes és a jogi személyekre egyaránt.

Az adó tétele az egyenes adófizetésre köteles személyeknél az 1920-i adótehernek egy bizonyos sorozatát tette ki. Társulatoknál az alap- és tartaléktőkék 10—15%-át, bérlőknél és gazdálkodóknál az egyenes adók bizonyos többszörösét, városi lakásbérlőknél a bérösszeg kétszeresét, szabadfoglalkozásúaknál 1920. évi jövedelmük 20%-át és egyéb kategóriáknál a táblázatok szerint rájuk nézve megállapított adótételeket. Számos egyéni mentesség és kedvezmény volt létesítve. Az adó hozadéka 1922 végéig 76 milliárd lengyel márkára rúgott. A kívánt pénzügyi célt azonban szépen tudta elérni, főleg az adóigazgatás késedelmessége miatt.

Az 1923. évi aug. 11-i 94. sz. törvénnyel újabb vagyondézsámat vetettek ki, melynek célja volt, hogy az állam pénzügyeinek szanálása végett egy millárd aranyfrank bevételt érjen el. Alája estek ismét a fizikai és jogi személyek egyaránt, számos személyi és tárgyi különleges kedvezményekkel.

Az adótételek progressívek 1·2%-tól (3000—4500 arany franknyi vagyonnál) 13%-ig (16 millió ar. fr.-nál nagyobb vagyonoknál).

Görögország az 1923. évi márc. 3-i törvénnyel léptetett életbe rendkívüli vagyoni adót. Alája tartoztak az 50.000 drachma értéken felüli vagyonok 2%—20%-ig, (a 25 millió drachmán felüli vagyonoknál) terjedő fokozatos adókulccsal. (V. ö. FUX i. m. 155. s köv. l.)

XXIII. FEJEZET.

Az értéknövekedési adók.

IRODALOM : FALLON : Les plus-values et l'impôt. Bruxelles et Paris 1917. — GERLOFF : Die Wertzuwachssteuer in Literatur und Gesetzgebung. Schmollers Jahrbuch 37. évfolyam. — LAUTERBACH : Taxation de la plus-value. Revue économique Internationale 8. évf. 4. füzet. — L. F. POST : What is the Single Tax. New York, 1926. — C. C. PLEHN : Introduction to Public Finance. New York, 1921. 194 és köv. l. — KARL BRÄUER : Wertzuwachssteuer. Hdb. der Staatswissenschaften. 1928. VIII. köt. *bibliografiával*. — TH. PISTORIUS : Direkte Zuwachs- und Kriegsgewinnsteuer. Hdbuch der Finanzwissenschaft. 1927. 2. köt. 159—179. l. u. a. — HECKEL i. m. 442. l. — EHEBERG i. m. 320. — LOTZ i. m. 472. l. — ENGLIS i. m. 199. l. — FÖLDES i. m. 470. — HELLER F. i. m. 146. l. — KARL BRÄUER : Die Besteuerung der Kriegsgewinne. Stuttgart (Finanz- und volksw. Zeitfragen) 1921. — U. a. Kriegsgewinnsteuer. Hdwb. der Staatsw. 1923. 5. köt. 971—984. l. — RICHARD BÜCHNER : Die britische Kriegsgewinnbesteuerung. Hamburger Dissertationen 1921. — R. M. HAIG : The Taxation of Excess Profits in Great Britain. The An. Ec. Review. New Haven Conn. 1920. vol 10. Supplement. — R. J. SUTCLIFFE : Excess Profits duty with supplement 1920. London, 1920. — T. S. ADAMS : Principles of Excess Profits Taxation. The Annals of Am. Ac of Pol. and Social Science 1918. vol 75. — C. C. PLEHN : War profits and excess profits taxes. The Am. Ec. Review vol. 10. New Haven. Conn. — CH. HOUPIN et ED. MAGNÉRO : La contribution sur les benefices de guerre. Paris,

1917. — P. BOUGAULT : Commentaire pratique de l'impôt sur les bénéficiaires de guerre. Paris, 1920. — R. LEFÈBRE : L'impôt sur les plus-values. Paris, 1927. — L. NINA : L'imposta sui profitti di guerra. Giornale degli Economisti 1920. Vol. 58. — MÁRFFY E. : Pénzügyi jog. — BERÉNYI PÁL : A betterment adózás. Közg. Szemle. 1906. 242, 331. stb. 1.

I. Az érték- és vagyonnövekedési adók közé azokat a különleges residuumadókat sorozzuk, amelyek sajátos célja bizonyos vagyontárgyak, tőke-, illetőleg vagyon-, esetleg jövedelemnyisígek *értékszaporulatainak* a megadóztatása. Tehát az értékszaporulatoknak, mint residuumoknak különleges adói ezek.

Sokszor áradók is sujthatnak értékszaporulatokat. Ha például valaki olcsóbban vett birtokát drágábban adja el és forgalmi adót fizet. Ebben az esetben azonban nem állunk különleges értéknövekedési adóval szemben, amely csak az értéknövekedést, mint a vagyontárgy teljes értékének egyik részét külön adótárgy gyanánt ragadná meg. Meg szoktak különböztetni *alanyi* és *tárgyi* értéknövekedési adókat. Ha ugyanis valakit a birtokában lévő összes vagyontárgyak értékben való együttes megnövekedése alapján adóztatnak meg, tehát az illető alanynak rendelkezésére álló vagyonnak értéknövekedését teszik adótárggyá, akkor személyi adó-jellegű vagyonértéknövekedési, vagy vagyonnövekedési adóval állunk szemben. Beszélhetünk ugyancsak jövedelemnövekedési adóról, mint személyi adóról is, hogyha az adótárgy a jövedelemnek a szaporulata.

Hogyha ellenben egyes külön vagyontárgyak értékszaporulatát tesszük különleges adótárggyá tekintet nélkül a tulajdonos személyére, annak személyi viszonyaira és más egyéb vagyoni tárgyaira, akkor *tárgyi* értéknövekedési adóról van szó. Ilyen például az ingatlanok értéknövekedési adója.

Gyakorlati és államháztartási szempontból az alanyi és tárgyi értéknövekedési adók között való különböztetés nem tekinthető a legszerencsésebbnek. Az értéknövekedési adó eredeti természeténél és kifejlődésének történeténél fogva inkább konkrét vagyontárgyak adójának felel meg. A személyi értéknövekedési adó ezzel szemben csak kvantitativé és progressivitás dolgában különbözik az általános jövedelmi, illetőleg vagyoni adóktól.

Közgazdasági és adópolitikai tekintetben mélyebb jelentőségűnek kell tartanunk azokat az árnyalati és a hozzájuk fűződő következménybeli különbségeket, amelyek az érték-

növekedési adóknak a között a két kvantitatív árnyalata között mutatkozik, melyek közül az egyik jövedelmi, illetőleg hozadéki, esetleg a *rendes* vagyoni adó erejével hat, mert a jövedelemből, vagy hozadékból fedezhető, míg a másik a törzsvagyonnak is kisebb-nagyobb hányadát igénybe veszi már és így a rendkívüli vagyoni adó hatásával bír.

A residuumadóknak modern könyvviteli elvek szerint és könyvelési eredmények alapján történő kivetése arra alkalmas egyébként, hogy például a vagyoni és a jövedelmi érték-növekedési adók között elmossa az élesebb különbségeket. Ha ugyanis a jövedelmi adó tárgyának az év eleje és vége közötti vagyoni állománykülönbséget — mint jövedelem-kategoriát — tudjuk, akkor a személyi jövedelem- és vagyoneértéknövekedés között legfeljebb viszonylagos, kvantitatív különbséget találunk. Itt csupán a felfogás dolga lehet, hogy bizonyos értéknövekedést vagyoni, vagy jövedelmi jellegűnek tartunk-e. Így például ha valaki birtokát, vagy üzletét nyereséggel eladja, a befolyt nyereségösszeg jövedelemként is könyvelhető el az illető esztendőre, de tekinthető törzsvagyonszaporulatnak is az adóalanyra nézve jelentékeny összegénél fogva.

Kétségtelen azonban, hogy vannak gyakorlati, még pedig közgazdasági, illetőleg szociálpolitikai és államháztartási célszerűségek meg érdekek, amelyek azt kívánják, hogy az értéknövekedési adók területén is tegyünk meg a különbséget azok között az esetek között, amikor a törzsvagyonnak, vagy az adóalanyra nézve vagyonszámba menő értékű vagyontárgynak az értéknövekedését akarjuk adótárggyá tenni, meg azok között, amikor valakinek a jövedelmében való felfelé ugrást, tehát a jövedelem nagyságának feltűnő emelkedését akarjuk különlegesen megadóztatni. Mind a két értékelkedési adó residuumokat fog megadóztatni, de míg a törzsvagyon az egyénre nézve az állandó, az egyszersmindenkori kategoriát képviseli inkább, addig a jövedelem inkább az alakulót, a folyamatosat. A vagyoni értéknövekedési adó a gyakorlatban szerepelhet általános személyi adóként is, de célszerűbbnek látszik azt *részleges* vagyoni adóvá tenni és a tárgyi adók jellegével s főleg biztosítékaival felruházni. Ezzel szemben a jövedelem értéknövekedési adója többé-kevésbé csupán oly progressív, vagy rendkívüli jövedelmi adó jellegével fog bírni, mely a *rendes* jövedelmi adótól az adókötelesre nézve főleg kvantitativ különbözik.

Tárgyi értéknövekedési adó céljaira különösen olyan vagyontárgyak valók, amelyek üzérkedés, konjunktúraváltozás, vagy gazdaságpolitikai akciók, közművek létesítése stb. folytán alkalmasak különösen arra, hogy forgalmi értékük jelentékenyen emelkedjék. Így régi tárgyai ennek a különleges adónak a forgalmi értékükben növekedő városi telkek, Ugyancsak alkalmas tárgyul szolgálhatnak adott körülmények között a legkülönbözőbb értékpapírok, részvények, valamint a mögöttük levő vagyoni tárgyak. Így ipari üzemek, esetleg mezőgazdaságiak is, valamint egyes alkatrészeik is. Fényűzési tárgyak, ritkaságok és régiségek is szolgálhatják adott esetben az értéknövekedési adó célját.

2. Az értéknövekedési adó fogalma köré többféle árnyalatú adófajta csoportosul, kezdve a *jobbátévés* adójától (*betterment*) a társadalmi kérdést megoldani akaró Henry George-féle földadóig és az általános személyi értéknövekedési adóig.

Ezek közül az adók közül azonban az értéknövekedést különleges adótárggyá tenni a gyakorlatban nem valamennyien alkalmasak, hanem csupán azok, amelyeknél *bizonyos meghatározott adótárgynak értékemelkedését* vesszük a tárgyi adók módjára figyelembe.

Ezzel szemben az egyszerű jobbátételi (*bettermentes*) adók voltaképen az illetékekkel, vagy díjakkal rokontermészetű közszolgáltatásfélék, míg az értéknövekedésnek általános személyi adói az általános jövedelmi, illetőleg vagyoni adóban olvadnak fel, hiszen ha a modern jövedelmi adó tárgyának az év végén az év elejével szemben mutatkozó vagyoneérték-többletét vesszük (a Schanz-féle adóköteles jövedelem kategóriája), akkor máris belevágtunk az értéknövekedés fogalmába.

Az úgynevezett *bettermentet*, vagyis a telkek jobbátételi adóit, illetőleg közszolgáltatásait lényegében véve már ugyancsak régen megtalálhatjuk. Ahol a csatornázásokért, vízvezetékért, kövezetért, közuti vasutak, villany-, gázvilágítás oda-vezetéseért külön díjakat rendszeresítenek az érdekelt telkek után, amely díjak nem a gáznak, villanynak stb. fogyasztásáért, vagy az út használatáért fizetődnek, hanem általánosságban azért, mert az illető telkek ezeknek a közműveknek a létesítésében különösen érdekelve vannak, máris ott vagyunk a *betterment*nél. Ilyen telek- és házmegadóztatások pedig már úgyszólván ősidők óta mindenütt felmerülhettek, ahol bizonyos városi építési kultúra létesült. Ha a középkori, sőt az ókori

városok gazdasági történetét pontosan ismernők, bizonyosan találnánk ott olyan közszolgáltatásokra, amelyek fedik a *betterment fogalmát*. Maga ez a fogalom azonban az angolszász példában vált — hogy úgy mondjuk — öntudatosná. Az angolszász népeknél, különösen azok községi háztartásaiban intézményesedett meg ugyanis az a *betterment-tax*nak nevezett adófajta, melyet a közmunkák létesítése folytán értékükben megnövekedett ingatlanokra vetettek ki s amely adónak a hozadéka ekként a közmunkák költségeinek a fedezetére szolgált. A *betterment-tax*nak ezt az eredeti fajtáját az illetékekkel rokontermészetű Közjogi járadékfélének is foghatjuk fel, mert voltaképen különleges közmunkáknak a megfizetése az eredetileg. A csatornázás, vízvezeték, közuti vasút létesítésére adózó telek közszolgáltatásai ugyanolyan jellegűek például, mint az ármentesítési járulékok az ártól védett telkek után.

A mostemlített értelmű *betterment-adóztatás* nagy fejlődést mutatott fel. A gyakorlati szükségszerűség szülte volt az a különféle közmunkák költségeinek a fedezésére. E közmunkák folytán előálló telekértéknövekedések pedig alkalmas adótárgyak, főleg mert kihasználásuk és igénybevételeik többnyire könnyű. Az északamerikai Egyesült Államokban, Kanadában, Nagy-Britanniában, majd Német- és Olaszországban, de más államokban is egyre sűrűbben vették igénybe a *betterment-rendszerű adóztatást*, különösen a városok háztartásában.

A *betterment-adóztatásnak* a mindennapi élet szükségességeiből kiindult eme gyakorlata mellett azonban egy meglehetősen doctrinaer felfogás is keletkezett, mely az adóban sociálpolitikai fegyvert látva, az értéknövekedési adót messzemenő társadalompolitikai intézménnyé kívánja fejleszteni. A fiziokrata egyetlen földadó gondolata már a XVIII. század végén olyan államsocialistikus jellegű eszmemenetre szolgáltatott alapot, hogy a földjáradékot egy ilyen egyetlen földadóval kellene az államnak a maga számára elvonnia és ilymódon javítania meg a jövedelemeloszlás rendjét. A skót OGILVIE (1782) gondolata volt már ez. RICARDONAK földbirtokosellenes tanai pedig, — melyek szerint a földjáradék a természet ingyenes ajándéka, szemben az igazságos tőke- és munkajövedelmekkel, továbbá, hogy a földjáradék a folyton rosszabb földek művelésbevétele folytán áll elő stb., — bizonyos tudományos alapot adtak e gondolatok sociális és pénzügyi politikai irányú kihasználására az értéknövekedési adót illetőleg. JAMES MILL

(Elements of Political Economy 1821) hangoztatta már, hogy az ingatlanok értékének emelkedését, — amely a társadalom összességének folytonos munkakifejtésén alapul (erészen MALTHUS népességi tana is kapóra jött, mely szerint minél jobban szaporodik a népesség, annál nagyobb lesz a kereslet termőföldek és házhelyek után stb.) — az államkincstárnak ki kell használnia a maga számára. Fia JOHN STUART MILL pedig jóval tovább ment még ebben az irányban és gazdaságtani főművében (Principles of Political Economy) már azt kívánja, hogy az ingatlanok értékemelkedésének azt a részét, amely lényegében véve a tulajdonos ténykedése nélkül a föld keresletének a népegyeszeszaporodás és a földjáradéknak monopoltermészete folytán áll elő — tehát a szerinte meg nem érdemelt értéknövekedést (*unearned increment*) — az állam foglalja le a maga számára egy megfelelően magas általános földadó segítségével. E gondolatmenetnek erős visszhangja támadt Angliában és az 1870-ben MILL által alapított Land Tenure Reform Association programja szerint az állam egészben, vagy részben foglalja le a maga számára mindenféle ingatlanok az értéknövekedését, amely a tulajdonos érdeme nélkül a népesség és a nemzeti vagyonosodás növekedésében leli gyökerét. A tulajdonosnak azonban álljon jogában ingatlanait az államnak forgalmi áron eladnia.

Az *unearned increment* eszméjével kapcsolatos szociálpolitikai áramlatok csakhamar erős talajra találtak Amerikában is, ahol HENRY GEORGE (Progress and Poverty 1879) már erősen kommunistikus ízű elméletet épített rájuk. Szerinte minden szegénységnek oka és minden haladásnak akadálya a földjáradék lévén, ha a társadalmat meg akarjuk szabadítani legnagyobb bajaitól, a földjáradékot kell megsemmisítenie az államnak s akkor, ha nincs többé földjáradék, a társadalmi kérdés automatikusan oldódik meg. Az erre való eszköz pedig mindennemű ingatlanok olyan magas földadóval való megadóztatása, amely minden értéknövekedést s ezzel együtt minden földjáradékot elkoboz a föld tulajdonosától. Az ilyen földadónak pedig annyi lesz a hozadéka, hogy abból az állam összes adóbeli szükségletei ki fognak telni. Ily módon HENRY GEORGE a földértéknövekedést, illetőleg földjáradékot elkobzó *egyetlen* nagy földadóban látja a társadalom haladásának és boldogulásának legfőbb eszközét. A Henry George-féle single tax gondolata gyorsan terjedt

el az összes angolszász országokban és főleg Ausztrália social- és adópolitikájában találunk hatásának a nyomaira. Jellemző azonban, hogy Angliában és Amerikában, ahol a legtöbbet firtatták a single tax és az unearned increment gondolatait s ahol olyan férfiak mint, Thomas Spence, Herbert Spencer, Wallace állanak e mozgalom soraiba, a gyakorlatban a legkevésbé találtak elfogadásra ennek az iránynak az adópolitikai elvei.¹⁰³

Németországban főleg Oppenheimer agrárellenes social- és gazdaságpolitikai iránya áll Henry George hatása alatt. Az 1848-ban megalakult és a fentmlített eszmékkal rokonszenvező Bund deutscher Bodenreformer (Michael Flürscheim, Damaschke) programjában jelentékeny szerepet játszik Damaschke Die Bodenreform által Zuwachssteuer-nek nevezett értéknövekedési adó, amely a járadéknövekedést (Zuwachsrente) érné, vagyis a földtulajdonosnak minden tőkebefektetés nélkül jutó járadék emelkedését. Az értéknövekedési adóztatásnak ez a socialistikus tendenciájú iránya kiterjed ekként mezőgazdasági és városi telkekre egyaránt és a Henry George-féle eszmekörnek megfelelően a földjáradék állami kisajátításának, illetőleg elkobzásának socialpolitika eszköze volna. Mint ilyent nem tekinthetjük azt államgazdasági szempontból érett és tárgyilagos javaslatnak. Államgazdasági szempontból ugyanis az adónak nem lehet vagyonkobzás az irányzott célja, hanem csupán a Köz javára szükséges anyagi eszközöknek a legokoszerűbb és leggazdaságosabb, tehát végeredményben a társadalomnak a legarányosabb és legkisebb megterhelését eredményező előteremtése. Amely célból önként folyik az adóforrások szolgáltató ereje kimélésének és megőrzésének elve is.¹⁰⁴

Láthatjuk ezekből, hogy az angol-amerikai, de a német irodalomban is az értéknövekedési adót, de különösen annak azokat a fajtáit, ahol a konjunktúrák összejátszásának tulajdonítható az értéknövekedés, a meg nem szolgált szerzemény

¹⁰³ V. ö. K. BRÄUER: Wertzuwachssteuer. Hdb. der Staatswissenschaften. 8. köt. Jena, Fischer 1928. 1018 s köv. l.

¹⁰⁴ V. ö. TH. PISTORIUS: Wertzuwachssteuer. Hdbuch der Finanzwissenschaft 3. k. 324 s köv. l. — A socialistikus földreformmozgalomnak az ellentáborra, mely a pénzügyi irodalomban is érvényesült, „a Schutzverband für deutschen Grundbesitz“ (VAN DER BORGHT, A. VOIGT, A. WEBER, POHLE, FALLON etc.).

(unverdienter Erwerb, unearned increment) megadóztatásaként fogták fel gyakran és mintegy ilyen alapon igyekeznek az adó jogosságát az értéknövekedéssel szemben is megindokolni. Ha azonban ezen a szemponton indulunk el, nagyon sok más esetben is fölfedezhetjük a konjunktúráknak értéknövelő erejét, anélkül, hogy mindezeket az eseteket a meg nem érdemelt szerzemények körébe volnánk hajlandók mindig besorozni. Végeredményben a gazdasági értékbecslés ítélete az, amely az értéknövekedést okozza, tehát pszichológiai körülmény, aminek indítékai és tárgyi támasztékai nagyon különbözők lehetnek. A modern adóztató Közületnek nincsen is szüksége más indoklásra az értéknövekedési adónál sem, mint különleges adóforrásnak a megállapításánál. Ha tehát olyan körülmény bukkan fel a vagyon-, illetőleg jövedelemeloszlás folyamatában, amelynél fogva bizonyos adóalanyoknál fizetőerőmegszaporodás áll elő, ez a körülmény a modern államnál és általában a modern közületeknél elegendő arra, hogy közjogi járadékaik jogcímeinek létesítésére használják azt fel. Az adózási kötelességnek, de méginkább a kinek-kinek képességével arányos adózás közérdekű és egyetemleges szükségességénél fogva az értéknövekedés adótárgyaként való megragadásának indoka meg van már adva.

3. Az érték- és vagyonnövekedési adóknak a következő fajtáit különböztetjük meg a fentieknek megfelelően: *a)* a tárgyi értéknövekedési adókat, *b)* a vagyoni és *c)* a jövedelmi általános értéknövekedési adókat mint személyi adókat és végül *d)* a legújabb hadinyereségadókat, főleg kivetésüknek adótárgy-meghatározási módja folytán.

A tárgyi értéknövekedési adók főtipusa kétségkívül az ingatlanok értéknövekedési adója. Alkalmasak lehetnek azonban tárgyi értéknövekedési adóra — mint már jeleztük is — egyéb vagyontárgyak is. Így értékpapírok, ipari és mezőgazdasági üzemi felszerelések és raktárak, ezenkívül műtárgyak, régiségek, képtárak, műgyűjtemények és esetleg egyéb fényűzési tárgyak. A gyakorlatban azonban különleges értéknövekedési adóként csak az ingatlanok értéknövekedési adója szerepel. Az ingatlanok értéknövekedése is gyakran más adók keretében érvényesül adótárgyként (például forgalmi adókban). Az ingó vagyontárgyak értéknövekedése, vagy a személyi általános vagyoni, vagy jövedelmi értéknövekedési adó keretében kerül megrovás alá, vagy a különféle fényűzési,

illetőleg részleges vagyoni adókban. Ezekben a konkrét tárgyakra kivetett fényűzési adókban, valamint a részleges vagyoni adókban azonban csak akkor fedezhetjük fel, vagy állapíthatjuk meg az értéknövekedési adó jellegét, ha az adókivetés alapjául az illető vagyontárgyaknak értéknövekedése szolgál.

Az ingatlanok értéknövekedési adójának a gyakorlati szükségességekből kinőtt árnyalata, a *jobbátételi* (betterment) adó terjedt el leggyorsabban és a már említett társadalompolitikai irányzatok befolyása alatt ezt az adótípust törekedtek nagyobb igényű sociális adópolitikai eszközzé fejleszteni. A betterment adóztatásra számos változatot találunk már annak eredeti hazájában Angliában és Amerikában is. Így a munkáslakásokról szóló 1890-i angol törvény szerint a meg nem felelő épületek kisajátítási költségeihez hozzájárulni tartoznak azok a szomszédos ház- és telektulajdonosok, akiknek ingatlanai az új építkezések folytán értékükben emelkednek.

A különféle közművek létesítése alkalmából az érdekelt telkeknek a megadóztatása e közművek létesítéséhez már régen általános és közkeletű dolog. Az ily célra elrendelt hozzájárulások inkább illeték-természetűek, minthogy a közületek munkálatai, jobbátetésre irányuló szolgálatai fejében fizetik azokat. Ilyen jellegű szolgáltatások például azok a különleges útadók, kövezési járulékok stb., amelyeket az utak mentén levő házak, telkek, üzemek stb. után kell tulajdonosaiknak leróniok. A budapesti Nagykörút létesítéséről szóló 1871. évi 42. törvénycikk szerint például a körút egyes szakaszainak kisajátítása után a körút mindkét oldalán levő házak és telkek tulajdonosai az illető szakasz kisajátítási költségeihez egy negyedrészen voltak kötelesek hozzájárulni, mely hozzájárulási arányt egy későbbi törvény folyó ölenként 288 forint 16 krajcárra változtatta.¹⁰⁵ Az ilyen, — különben igen gyakran előforduló — szolgáltatásokat betterment adóknak azonban csak akkor lehet tekinteni, ha kivetési alapjuk gyanánt valamely konkrét összegű értéknövekedés szerepel. Az a körülmény ellenben, hogy valamely ingatlannak érdekében álló, értékét általánosságban növelő közműkhoz hozzájárulást kérnek, még nem konkrét értéknövekedési adó, hanem csak aféle illetékszerű hozzájárulás az illető közműve költségéhez.

¹⁰⁵ Lásd a Halász—Mandello-féle Közgazd. Lexikonban (I. köt. 1898.) A betterment c. cikket TELESZKY JÁNOSTÓL 364—5. l.

A konkrét adótárgy ugyanis egy értéknövekedési adónál csakis az összegszerűen megállapított értéknövekedés lehet.

Az ingatlanok értéknövekedési adóját, mint tárgyi adót úgy residuális-, mint áradó formájában ki lehet róni. A residuum-adó formájában kirótt értéknövekedési adónál az adótárgy az a számolásbeli maradvány, amely valamely ingatlan értéke gyanánt bizonyos időpontban egy megelőző időpontbeli értéknek és a hozzászámítható költségteleknek levonása után fennmarad. Ilytermészetű egyenes adót olymódon lehet megvalósítani, hogy például az értéknövekedési adó körébe eső ingatlanokat megfelelő összeírásokba, katasterekbe foglalják és időszakonként újból megállapítják az illető ingatlanok értékét, illetőleg értéknövekedését. Ilyen értéknövekedési adónak volt a példája, amelyre a németek gyakran hivatkoznak a Kiaucsou területén az 1898 szeptember 2-i rendelettel létesített telekértéknövekedési adó, amely szerint azoknak a telkeknek, amelyek tulajdonost nem változtattak, értékelését minden 25 évben az értékelkedés egyharmadával kell megadóztatni. A holtkézről szóló angol kiegészítő értéknövekedési törvényben is van hasonló rendelkezés. Egyéb-ként azonban a telekértékelkedésnek a megadóztatása sehol sem történik katasteri alapon kiépített értéknövekedési adóval, hanem főleg csak forgalmi adók alakjában és a forgalmi adóztatás alkalmával. Ebben az esetben az ingatlanforgalmi adóval kapcsolatban vagy annak keretében lehet az értékelkedési adót kiróni olymódon, hogy például a szerzési és a későbbi eladási árat egymással szembeállítják. A különös nehézséget azonban az értéknövekedési adó kivetésénél az okozza, hogy az értéknövekedési adó tárgyaként azt az értéknövekedést igyekeztek megadóztatni, amelyet a tulajdonos a saját érdeme nélkül, tehát anélkül ér el, hogy ennek az értéknek keletkezéséhez hozzájárulna. Az ilyen ingatag alapon álló érték kategóriának összegszerű megállapítása a gyakorlatban sok nehézséggel és bizonytalansággal kell hogy járjon, amit az értéknövekedési adó története és a vele való számos sikertelen kísérletezés is igazol. Amíg ugyanis egy gyakorlatias betterment-adóztatás számos alakban és esetben valósult meg, a meg nem érdemelt értéknövekedés (unearned increment) megadóztatása folytonos elvi és gyakorlati nehézségekbe ütközött. Ezért a valóságban nem ez az „unearned increment“ szokott az adótárgy lenni, hanem rendszerint az ingatlanok eladásakor

kinyomozható nyereség az, amit megadóztatnak. A valóságban tehát értéknövekedési adó címén nem az ingatlanoknak valóságos értéknövekedését, (illetőleg annak egy részét az „érdemnélküli“ érték növekedést) adóztatják meg, hanem az adókiivetés alkalmával az ingatlan eladásával elért és valamely módon megállapítható nyereséget. Tehát csak azt a nyereséget, amelyet a mindenkori eladási ár hoz kifejezésre.^{106, 107}

Az úgynevezett meg nem érdemelt értéknövekedéknek (unearned increment) megállapítására irányuló, tehát a meglehetősen doctrinár sociálpolitikai tendenciájú értéknövekedési adó megvalósítására a következő eljárési módokat találjuk.¹⁰⁸

a) Ausztráliában, melynek legújabb időkig gyakran socialistikus többségű törvényhozásaira a Henry George-féle single-tax eszméje a legmélyebb benyomást tette *magas földadó segítségével* igyekeztek az említett értéknövekedést megadóztatni mind az államszövetség (Commonwealth), mind az egyes államok adóiban. Évtizedek óta magas és gyors fokozással emelkedő földadót rónak ki az ingatlanok forgalmi értéke alapján, mégpedig gyorsabban ismétlődő időszakonként. Azzal indokolják ezt az eljárást, hogy ily módon a földáraknak,

¹⁰⁶ V. ö. BRÄUER i. m. 1022. l.

¹⁰⁷ Megjegyezzük itt, hogy az 1910. évi angol költségvetési törvény négy értéknövekedési jellegű új földtörvényt (Taxes on Land) létesített, ú. m. :

a) az *increment value duty*-t a meg nem érdemelt értéknövekedés megterhelésére ;

b) a *reversion volue duty*-t a bérlőktől visszabocsátott földekre ;

c) az *undeveloped land duty* azokra a földekre, melyek kellő üzemi kihasználás alá nem esnek és

d) a *mineral right duty* a bányatulajdonra. Ezek az adók a gyakorlatban azonban teljesen csődöt mondtak, úgy hogy a bányaadótörvény kivételével hatályon is kívül helyezték azokat.

Az increment value dutynak célja volt a városi beépített és be nem épített telkek értéknövekedését megadóztatni. Adótárgy volt az 1909 ápr. 30-i értékkel szemben mutatkozó növekedés. Az adó be nem válásának oka ennél az adófajtánál főleg abban állott, hogy a törvény rendelkezése szerint a nem a törvény hatálybalépte előtt meglevő értékemelkedést kellett volna megállapítani, hanem csak az azután következőt. De még inkább az, hogy Angliának nincsen megbízható földadókataszterre épített földadója. Enélkül pedig minden esetben újra kinyomozni az alapul szolgáló adatokat eredménnyel alig lehetne. (V. ö. BRÄUER : Wertzuwachssteuer. Hdw. der Staatsw. 8. köt. 1032 s köv. l. 1928. — C. C. PLEHN : The new English Land Taxes. Selected Readings in Public Finance New York, 6. kiad. (702—754. l.)

¹⁰⁸ V. ö. BRÄUER : Wertzuwachssteuer. Hwb. der Staatswissenschaften 1021 s köv. l.

illetőleg értéknek ottani gyors növekedését sokkal inkább meg lehet adóztatni, mint hogyha csak egyszer, vagy pedig a tulajdonos változás alkalmával — bár magasabb tételekben — rójják ki az értéknövekedési adót.

b) Az amerikai Egyesült Államokban az évente rendes adóként beszedett és rövid időközökben megújuló adókiivetés és megállapítás alá kerülő *általános vagyoadó* keretében, amelyben az ingatlanok forgalmi értéke vevődik figyelembe, gondolják az értéknövekedést is megadóztatni. Természetesen ez az adóztatási mód nem tesz különbséget „meg nem érdemelt” és „megérdemelt,” vagyis munka- és tőkebefektetés folytán előállott értéknövekedés között.

c) A telekértéknövekedési adó egyik megvalósítási módjának kínálkozik az *általános vagyoneértéknövekedési adó* (mint személyi adó) keretében való figyelembevétel az ingatlanok értéknövekedésének is. Ez az adó azonban éppen nem alkalmas az ingatlan úgynevezett meg nem érdemelt értéknövekedésének megadóztatására. Az *általános vagyoneértéknövekedési adó* ugyanis csak mérsékelt adókulccsal dolgozhat, minthogy mindennemű vagyonfajtanak értékelkedését egységes adókulccsal kénytelen figyelembevenni. Egy ilyen adó keretében tehát nem lehetne kellő súllyal megróni és különválasztani a konjunktúrák nyereszkesítő kihasználásán alapuló nyereségeket, amelyek az ingatlan „meg nem érdemelt” értéknövekedéseinek is a főtípusát alkotják. Egy olyan adófajta tehát, amelyben az adózás súlya szempontjából nem lehet különválasztani a keserves munkával szerzett megtakarításokat a konjunktúrális nyereségektől, nem alkalmas az „unearned increment” megadóztatására.¹⁰⁹

d) Helyenként (Németországban és egyes svájci kantonokban) az ingatlanok átruházási adójához értékelkedések megállapítása esetében, bizonyos *százalékos pótlékokat rónak ki*, illetőleg csatolnak hozzá. Minthogy ezek a pótlékok az ingatlanok egész árát (forgalmi értékét) terhelik, ilymódon aránylag jelentékeny jövedelemre tehet szert a kincstár. Ezt a módot különösen Svájcban azért tudják helyesebbnek a külön értéknövekedési adónál, mert ott az ily forgalmi adókkal (Handänderungsabgaben) a gyakorlat szerint elég jól sikerült az értéknövekedéseket is megadóztatni.

¹⁰⁹ Mint BRÄUER is kiemeli u. o.

e) *Általános jövedelmi adó keretében* is igyekeznek az ingatlan értéknövekedéseket megadóztatni. Arra szoktak ugyanis hivatkozni, hogy amennyiben a jövedelmi adó tárgya az éveleje és vége között megállapítható vagyoneértékállomány többlete, ebben a többletben a vagyoneértéknövekedés is benne van és megadóztatás alá kerül. Mégpedig részint külön értéknövekedési adó nélkül, részint vele párhuzamosan. Így egyes svájci kantonokban (Basel-város, Bera, Solothurn, Schaffhausen) a jövedelmi adó tárgya már régebben az évente mutatózó vagyonszaporulat (a Schanz-féle adóköteles jövedelem fogalmához hasonló kategória) lévén, az értéknövekedések is benne foglaltnak már a jövedelmi adó tárgyában. A német (1920-i) jövedelmi adótörvény adótárgya pedig a Schanz-féle jövedelemmeghatározás szerint való időszaki vagyontöbblet lévén, ennek összegében benne van az értéknövekedés is.

A jövedelmi adónak azonban ilyen egységes kulccsal való kivetése nem tehet különbséget a konjunktúrális értéknövekedés nyereségei és más természetű jövedelmek között s így a konjunktúrális nyereségek *erősebb* megterhelése keresztül nem vihető más jövedelmekkel szemben. Németországban egyébként külön értéknövekedési adó is van.

Ha az ingatlanok szorosan vett konjunktúrális értéknövekedését akarjuk tisztán megadóztatni, úgy az említett módok szerint kielégítő megoldást alig találhatni és ezért egyesek a problémát csakis egy különleges ingatlan értéknövekedési adó létesítésével vélik megoldhatónak. (BRÄUER javaslata szerint bizonyos időközökben (1, 10, 15 év) kellene az ingatlanokra kiróni az illető időszakban elért értéknövekedésük utáni adót, mert az eddigi megadóztatási módoknál az ingatlanok adás-vételénél igyekeztek az értéknövekedést is megadóztatni és így az ingatlanok eladási árára kivetett forgalmi adóban nem az értékemelkedés volt megadóztatva, hanem csupán mindig az utolsó eladónak a nyeresége az illető ingatlanon. A tulajdonos változása nélkül előálló és az eladási árban nem realizált értéknövekedések tehát ilymódon elkerülik az adóztatást.¹¹⁰ Azonban maga BRÄUER is megjegyzi, hogy a gyakorlati feladat mégis csak a *realizált*, vagyis az *eladáskor jelentkező* értéknövekedés megadóztatása lehet csak elsősorban.)

¹¹⁰ L. BRÄUER i. m.

Ha most már közelebbről nézve a dolgot, az értéknövekedési adóban nem valami adóztatásbeli absurdumot akarunk intézményesíteni, akkor csak olyan értéknövekedést lehet észszerűen adótárggyá tenni, *amely az adókötelesnél egyúttal az adófizetőképességnek növekedését is jelenti.* Ez pedig csak akkor áll elő, amikor az adófizető az értéknövekedést „realizálta is,” vagyis amikor valóságos haszna, illetőleg jövedelme is van az értéknövekedésből. Az érték magában véve csak vélemény még a javak becséről és *csakis az árban realizált érték juttat fizetőerőhöz, illetőleg fizetőerőben s benne adózó erőben való növekedéshez.*

4. Az általános vagyoneértéknövekedési adónak, mint személyi jellegű egyenes adónak gyakorlati példáját a német birodalmi Vermögenszuwachssteuerben látjuk főleg. Az általános jövedelmi értéknövekedési adókra pedig a német és egyéb hadinyereségadóknak akadhatnánk többé-kevésbé találó példákra.

Az általános vagyoneértéknövekedési adónak a gondolata lényegileg már a világháború előtt felmerült Németországban. Az 1908. és 1909. évek birodalmi adóreformvitái között látjuk a vagyoneértéknövekedési adóra vonatkozó reformjavaslatokat is. Különbféle árnyalatokban és elnevezések alatt (Überflussteuer, Ersparnissteuer, Erbzuwachssteuer) BENDIXEN, WEISSENBORN, v. DEWITZ, HEILBRUNN, MROZEK, BUCK, K. ELSTER, MOMBERT nevei szerepelnek a gondolatok felvetői és tárgyalói között.

1913-ban a július 13-i törvénnyel rendkívüli hadiadó (Wehrbeitrag) mellett egy rendes és állandó jellegű birodalmi vagyoni adót is létesítettek „Besitzsteuer“ elnevezés alatt, melynek hivatása volt, hogy kiegészítő adóul szolgáljon az egyes államok vagyoni és jövedelmi adói mellett. Ez az ú. n. Besitzsteuer igen messzemenően vagyoneértéknövekedési adó is volt, amennyiben a vagyoni értéknövekedéseket — ideértve az örökségeket és ajándékozásokat is — következetesen megadóztatta. Még pedig igénybevétték a megadóztatásra az 1913-tól 1916 dec. 31-ig beállott értékelkedéseket az 1913 dec. 31-i állapothoz viszonyítva és az 1916 dec. 31-től 1919 dec. 31-ig terjedő értékelkedéseket.

Az 1922 április 8-i törvénnyel — most már Vermögenszuwachssteuer néven — új vagyoni értéknövekedési adót létesítettek, amelyet 1925-ben azonban egyelőre 1928 dec. 31-ig hatályon kívül helyeztek. (V. ö. PISTORIUS: Direkte Zuwachs- und Kriegsgewinnsteuer. Hdb. der Finanzw. 1927. 3. k. 159—179. l.)

Alája csak természetes személyek estek, még pedig *a)* összes vagyonnak értékelkedése erejéig valamennyi német alattvaló, aki a birodalom területén és két évvel rövidebb idő óta külföldön lakik, *b)* a német birodalomban lakó külföldiek külföldi üzemi és ingatlanvagyonuk kivételével és *c)* németországi üzemi és ingatlanvagyonuk értéknövekedése szempontjából minden természetes személy tekintet nélkül lakóhelyére és állampolgárságára.

Adótárgy a vagyonértékszaporulat (Vermögenszuwachs). Ily adóköteles vagyonszaporulatnak tekintik azt az értékkülönbötetet, amely az adóköteles összvagyonnak a hároméves kivetési időszak kezdő és befejező időpontja (az ú. n. Anfangsvermögen és Endvermögen) között mutatkozik. Az érték-megállapításnál a pénz (márka) belföldi vásárlóerejét kellett figyelembevenni úgy a kezdő, mint befejező időpontnál. A három évi időszakkörben örökség, vagy ajándékozás folytán szerzett vagyont nem lehet egyszerű értéknövekedésnek odaszámítani, valamint nem az olyan vagyont, amelyet kártérítésként kapott az adófizető. Ezenkívül részletesen felsorol a törvény egyes hozzászámítható, illetőleg hozzá nem számítható tételeket is. Csak az a vagyonértéknövekedés esik adó alá, amely 100.000 márkát meghalad és csak akkor, ha a három évi időszak befejező időpontjában a vagyon (Endvermögen) 200.000 márka értéket elér. 60 évnél idősebbek és keresetképtelenek stb. csak 300.000 márka vagyonértéken felül adókötelesek.

Az adókulcs fokozatos akként, hogy a kezdő 200.000 márka értéknövekedésnél 1%, az ehhez hozzájáruló 200.000 márka 2%, a további 300.000 márka 3%, majd a következő 300.000 4%, az ezentúl következő 1.000.000 márka értéknövekedés 5% adó alá esik. Ezután az 1.000.000 márkát elért értéknövekedések adója 1—1%-al nő egészen 10%-ig. A 12 évnél régebbi értékszaporulatok nem esnek adó alá.

A fentiekből láthatólag a német Reichsvermögenszuwachssteuer mindenesetre a *residuum-adók* közé sorozható. A törvényhozás célja volt, hogy egyenes vagyoni értéknövekedési adóként szolgáljon a fundált jövedelmek erősebb megterhelésére és a jövedelmi adó kiegészítésére. A valóságban ez az adónem nem államgazdaságtani tudományos megállapodások eredménye, hanem a Németbirodalom akkori kényszerhelyzetéé és a pártpolitikai parlamentarizmus tömegpsychoziséé. (Lásd Pistorius i. m. 160. l.) Ezért a tudományos kritika élesen kifogásolta is azt, különösen azért is, mert ez a vagyonértéknövekedési adóban megadóztatott értéknövekedés már többféle más adóval is meg van adóztatva stb. Felhozzák ellene, hogy figyelmen kívül hagyta a progressiv adóztatás jogosultságára vonatkozó azt a legfontosabb szabályt, amelyet SAX és RICCA SALERNO hangsúlyoztak már egyébként, hogy csak akkor van helye progressiv adókiivetésnek, ha a nagyobb jövedelmek fokozatosan nagyobb aránylagos adóviselőképességet is rejtenek magukban. (u. o. 162. l.) Az erre tekintet nélkül való adófokozás ellenben az adóforrás pusztításával jár s így államgazdasági szempontból helytelen dolog.

A személyi jellegű általános vagyonértéknövekedési adó ott, ahol progressiv vagyoni és jövedelmi adók is vannak a személyi adók elvei szerint kivette, tudományosan nem indokolható meg, mert ez utóbbi progressiv adók már megadóztatják a vagyonok, illetőleg jövedelmek növekedésében rejlő

fokozódását is az adóviselőképeseknek. Hiszen a progressív adóknak éppen az a főhivatásuk.

Gyakorlati szempontból figyelembe kell venni, hogy a mostemlített német úgynevezett vagyoneértéknövekedési adó a világtörténelem legnagyobb inflációjával és pénzérték romlásával esett egybe. Végeredményben tehát *valuta*-adóként szerepelt az. (V. ö. u. o. 170. l.) A valutastabilizálás bekövetkeztével pedig felfüggesztették a hatályát. Semmiesetre sem tekinthetjük tehát ezt valami sikerült, vagy követni való adótípusnak. Rendes adófajtának ugyanis államgazdasági szempontból nagyon is kétélű és veszedelmes volna (főleg az adóforrások könnyelmű elpusztításához vezethetne). Jogosultnak nagy inflációk idejében mondhatnánk legfeljebb az ilyen adóztatást, amikor az értéknövekedések nagyobb része csupán névleges pénzüsszegszaporulatokból áll. Ilyenkor is azonban csupán az inflációt kihasználó konjunktúrális nyereségek, illetőleg az ilyen nyereségekből kialakuló vagyonok róhatók meg logikusan ilyen valutaadó jellegű értéknövekedési adóval, amelyet éppen ezért nem volna szabad *általános* vagyonadó jellegűvé tenni.

A háború után a Németbirodalomban egyébként olyan, szinte csak csillagászati számokban kifejezhető arányokat öltött az infláció és ennek megfelelően oly rohamos volt a valuta elértéktelenedése, hogy ezzel szemben semmiféle adóval sem lehetett a konjunktúrális jövedelemeloszlás aránytalanságait ellensúlyozni.

5. A személyes jövedelemértéknövekedés megadóztatására — mint már említettük — főleg a világháború alatt vagy után kivetett hadinyereségadóknak látunk törekvéseket. A legkülönbözőbb államoknál találjuk meg a hadinyereségadóknak a változatait. Nemcsak Németországban, Magyarországon és Ausztriában, hanem az entente és a semleges államokban is. Így Anglia, Francia-, Olaszország, a skandináv államok, Belgium és Hollandia, Svájc, Csehszlovákia, Lengyelország, Jugoszlávia, Oroszország, Japán és az amerikai Egyesült Államok mind létesítettek ilyen adókat. (L. K. BRÄUER: Kriegsgewinnsteuer. Hdwb. der Staatsw. 5. köt. 1923. 971 s köv. l. — PISTORIUS i. m. 170 s köv. l.)

Nagybritannia az (1915 dec. 23-i törvénnyel) Excess Profits Duty címen hozott be hadinyereségadót, melyet a későbbi évek (különösen az 1916-i) törvényhozásai kiegészítettek. Ez az angol hadinyereségadó főleg a kereskedők, iparosok, közvetítők és ügynökök nyeresénytöbbleteit adóztatja meg. A mezőgazdasági üzemek, köz- és magánalkalmazottak, kis tőkével s főleg munkájukkal dolgozók üzei ki vannak véve alóla. De kifejezetten alája esnek a bányajáradékok élvezői, hajók eladói és a hadinyereségadóköteles vállalatok igazgatói, üzemvezetői többletjövedelmeik után, melyeket a forrásnál adóztatnak meg, vagyis közvetlenül a vállalatnál.

A hadianyaggyártó üzemeket pedig a Munitions of War Act (1915 júl. 2. törv.) állami felügyelet alá helyezte oly módon, hogy a békeévekkel szemben mutatkozó nyereségük többletének 80%-át vette el. Az 1917. évi budget-törvény e két hadinyereségadót egyesítette.

A hadinyereség megállapítása akként történt, hogy az illető vállalat hadi évbéli nyereségéből levonták a békebeli nyereséget, amelyet az utolsó két vagy három békeév átlagai alapján számítottak ki stb. Az adókulcs kiszámításánál a háború előtti nyereség mértékét (prewar standard) és 200 font sterling hadinyereségadó alá nem eső tételt leszámítottak. Az ezenfelüli nyereséget pedig egységes kulccsal adóztatták meg, mely évente változott. Így 1915-ben az adókulcs 50%, 1916-ban 60%, volt, 1918-ban 80%-ra emelték és 1919-ben 40%-ra mérsékeltek azt. Az 1921. évi finánc-törvény a hadinyereségadót megszüntette, úgy hogy annak hatálya 1920 dec. 31-ig terjedt.

Az angol hadinyereségadót utánozták a dominiumok is, így Kanada, Ausztrália, Újzéländ és a Délafrikai Unió is.

A brit hadinyereségadó évi hozadéka 139 és 290 millió font között volt, összes hozadéka öt év alatt kb. 1.155 millió font sterlinget tett ki.

Megjegyezzük itt, hogy 1920-ban (május 13) egy törvényjavaslatot nyújtottak be a hadivagyonok megadóztatására, mely a háború előtti vagyon levonása után fennmaradó vagyont, bizonyos számítások megengedése után akarta megterhelni. A javaslatot azonban később elejtették.

Az *északamerikai Egyesült Államok* a municions üzemeket vették hadinyereségadó alá (1916 szept. 8. Muniton Manufacturers Tax) 12½%-os adókulccsal. Később az 1917 márc. 3. és 1917 okt. 3. törvényekkel kétféle hadinyereségadót fejlesztettek ki, ú. m. a) az *Excess profits taxot*, amely a nyerménytöbbletet (ha az 5000 dolláron és a befektetett tőke 8%-on felüli volt) 8%-al adóztatta meg és b) a *War excess profits tax*-ot, amely a békenyereséggel szemben mutatkozó többletet 20%-os kulccsal adóztatta meg azoknál az üzemeknél, ahol egy bizonyos szabadon hagyott összegen felül 15%-át tette az ki a tőkebefektetésnek. Ez a kulcs 60%-ig emelkedett, ha a tőkebefektetés 33 százalékat, vagy annál többet tett ki a nyereség, a társulatok nem estek az adó alá.

Az 1918-i Revenue Act az adóköteles választására bízza, hogy melyik adó alá akar tartozni. E törvény szerint „War profit“ a hadiüzletév nyeresége, leszámítva abból az 1911/13. évi békenyereség átlagát és 3000 dollár szabadonhagyott tételt. Az így előálló residuum 80%-a volt a hadinyereségadó. „Excess profit“ ezzel szemben a nyereségnek az a része, amely a tőkebefektetés és 3000 dollár hozzászámított összeg 8%-át meghaladja. Az így nyert residuumok (feleslegek) progressiv adókulcs alá estek. (20%-ig terjedő nyereségnél 30% volt a kulcs, ha 20%-on felüli volt a nyereség, a kulcs 65%-ig emelkedett). Az adókulcs felső határát később (1921-ben) 20—40%-ra mérsékeltek. 1921-en túl a rendkívüli adót eltörölték. Az adó eredményének megítélésére nem áll módunkban megállapítani, hogy a valóságban mennyire érvényesültek az adókulcsok és mennyiben lehetett a tényleges nyereségeket a valóságban kideríteni.

A *francia hadinyereségadót* az 1916. évi július 1-i törvény a háború egész tartamára létesítette, Contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels on supplémentaires címen. Több törvényes változtatás után az 1917 dec. 31-i költségvetési törvény lényegesen megszigorította azt. Az adótétel az 1915. évre 50% volt minden adókötelessel szemben. Az 1917-es törvény 58—80%-ig terjedő fokozatos adókulcsot léptetett életbe. Az első 100.000 franknál a kulcs 50%, innen emelkedve az 500.000 frankot meghaladó többlet nyereségeknél 80%-ra emelkedik.

Hadinyereségadó alá tartozott minden a legutolsó három békeévbéli jövedelmi átlaggal szemben mutatkozó nyereségtöbblet, ha az 5000 frankot,

vagy a befektetési tőke 6%-át meghaladta. Az 1919. dec. 31-i költségvetési törvény megszüntette a hadinyereségadót, de egy 1920 augusztusi törvény a 100.000 frankot meghaladó hadiszállításra vonatkozó szerződéseket revízió alá vette és a szállításnak 10%-nál nagyobb nyereségét az állam javára foglalta le. A hadinyereségadó hozadéka az 1914—15-i adóalapokra vonatkozólag 1087, 1916-ra 1949, 1917-re 2807, 1918-ra 2465, 1919-re 2679 és 1920-ra 616 millió frankot, összesen 11.603 milliót jövedelmezett, bár a hozzá fűzött reményeket nem is váltotta be teljesen. A végrehajtás egyébként több visszaélésre is adott okot. Igen nagy volt a felebbezések száma. A törvény hatálya alá egyébként az 1914 aug. 1 és 1920 június 31 közti hadinyereségek estek.

Megjegyzendő, hogy a hadinyereségadón kívül volt még egy ú. n. *taxe de guerre* (hadiadó) is, melyet azok fizettek, akik valamely mozgósított korszáthyhoz tartoztak, de közvetlen hadiszolgálatot nem teljesítettek. Ez az adó a jövedelmi adóhoz számított 25%-os pótlékból állott, a jövedelmi adó alá nem esők pedig évente 12 frank fejadót fizettek. A teljesen szegények fel voltak alóla mentve. (V. ö. BRÄUER i. m. és LEMCKE i. m. 33—35. l.)

Ausztriában az 1916 április 4-i kormányrendelet, az 1918 febr. 16 és ápr. 17-i törvények, valamint az 1916 aug. 8-i és 1918 júl. 6-i végrehajtó rendeletek intézkednek a hadinyereségadóról. Az osztrák törvények is, német példára, a nyereségnövekedést teszik adóalappá. Természetes személyek adóköteles jövedelemtöbblete az a különbség, amely az utolsó békeévbeli jövedelem és a hadiév jövedelme között van. Az adóköteles kívánságára az utolsó három év átlagát is lehet alapul venni. Az adókulcs — a 3000 koronányi adómentes többletminimumon felül mutatkozó nyereségekre, illetőleg jövedelemnövekedésekre 9 fokozatban érvényesül és az első 10.000 korona után 5%-ra az 500.000 korona többletet meghaladó jövedelemrészek után pedig 45%-ra emelkedik. Ezt a kulcsot az 1918-i törvény 7 fokozatára változtatta akként, hogy már a 300.000 koronás nyereségtöbbletek után 60%-os adókulcsot kellett alkalmazni.

A társulatok hadinyereségadójánál az utolsó 5 békeév eredményéből indultak ki akként, hogy az öt év közül a legjobb és a leggyengébb üzletév eredményét figyelmen kívül hagyván, a többi három esztendőnek jövedelem-átlagát vetették össze a hadiesztendőben elért jövedelemösszeggel. Ezután az 1916-i adóztatás szerint 10.000 koronát, mint feleslegminimumot szabadon hagytak. Belföldi társulatoknál az adótétel a többletnyereség ama részével szemben, amely a befektetett tőke 5%-át meg nem haladja 10%. Az adókulcs ezután a többletnyereség további 5%-ánál 5%-kal emelkedik. Az adókulcs legmagasabb foka 35%, ha a többletnyereség a befektetési tőke 30%-át meghaladja. Külföldi társulatoknál a többletnyereség abszolút összege kerül adó alá. Az adókulcs ez utóbbiakra vonatkozóan 200.000 koronáig 20%, mely kulcs tovább emelkedik 4 további fokozatban és egy millió koronát meghaladó többletjövedelemnél 40%-ot ér el. Az 1918. törvény a külföldi társulatokat a belföldiekkel azonos adókulcsnak vetette alá. Mégpedig a belföldi társulatok az egyéni adókötelesek adójának kétharmadát fizetik, azonban ezenkívül még egy adópótlékot is. Ez az adópótlék akkor, ha a többletnyereség a befektetési tőke 2%-ánál nem több 3 százaléknál. Innen fokozatosan nő és ha a nyereség a 20%-ot meghaladja, az adókulcs 60%.

Osztrák mintájú hadinyereségadót alkalmaztak s vettek át részben *Csehszlovákia* (1920 jan. 30-i törvény) 1919 dec. 31-ig terjedő adóztatási hatállyal, *Lengyelország* 5—60% kulccsal és hasonló időről való hatállyal és *Jugoszlávia* 1920-ig terjedett hatállyal és 80—90%-os kulccsal. (V. ö. BRÄUER i. m. u. o.)

A magyar hadinyereségadóról az 1916. évi XXIX. és az 1918. évi IX. törvénycikk rendelkeznek. Az erre vonatkozó végrehajtási utasítások összefoglalását pedig az 1919. évi 16.500. sz. Pénzügym. rendelet tartalmazza.

Hadinyereségadó alá estek azok a természetes és jogi személyek, akik jövedelmi adó fizetésére vannak kötelezve (az 1909. évi X. t.-cikk értelmében).

Nincs adókvetésnek helye, ha a félnek az adóévet megelőző évi össz-jövedelme 10.000 koronát meg nem halad, vagy ha azt meg is haladja, de a jövedelmi többlet 3000 koronánál nem nagyobb a békeévi jövedelemmel szemben. A szolgálati és bérellátásból eredő bevételi többletek pedig csak akkor estek hadinyereségadó alá, ha a bevételi többletek a 30.000 koronát meghaladták, vagy ha a háborút megelőző évben legalább 30.000 koronát tettek ki az ilyen bevételek és a bevételi többlet a 4000 koronát meghaladja.

Adóalap az a *jövedelmi többlet*, amely az 1913. évbéli jövedelmet, vagy az 1911—12 és 13. évek átlagjövedelmét meghaladja, a fél választása szerint. Az adóalaphoz az adóköteles residuum kiszámításánál a hadinyereségadót, a vagyoni és jövedelmi adót levonni nem szabad.

A hadinyereségadó kulcsa az 1918. évi IX. t.-c. értelmében az első megkezdett, vagy teljes 10.000 korona többlet után 10%, a következő 10.000 megkezdett vagy teljes korona után 15%, az ezután következő 20.000 korona után 20%, a következő 20.000 koronák után 25, 30 és 35%, 100.000 koronán felül minden megkezdett 200.000 korona után 40%, a következő 200.000 koronák után 45, 50 és 55%, a további többlet után (900.000 koronán felül) 60%. Így tehát az adó fokozatosan emelkedő kulcsai akként vannak megállapítva, hogy a jövedelmi vagy nyereségtöbblet osztályonként meghatározott részösszegei más és más adókulcs alá estek.

Az 1916. évi XXIX. t.-cikk adókulcsai alacsonyabbak voltak, amennyiben azok 5%-tól (500.000 koronán felül) 45%-ig emelkedtek hasonló rétegezéssel.

Az adókvetés alapja a részletes bevallás volt, melynek céljaira hivatalos bevallási űrlapok állottak rendelkezésre, de a félnek joga, illetőleg kötelessége volt e bevallási ívekhez mellékletek gyanánt csatolni mindazokat a kimutatásokat, amelyek jövedelmi viszonyainak kellő feltárása végett szükségesek voltak. A bevallás elmulasztása esetén 10—25%-os adópótlékot róttak hozzá a hadinyereségadóhoz.

A természetes és jogi személyeknek hadinyereségadóójához szükséges adatoknak összeírását a jövedelmi és vagyoni adó összeírására alakított bizottságok, a városi adóhivatalok és a községi elöljáróságok végezték. Megfelelő büntető határozatok egészítették ki az adóra vonatkozó rendelkezéseket. Az adó hatálya természetes személyekre 1919 dec. 31-ig, társulatokra 1922-ig terjedt.

Ebből láthatólag a magyar hadinyereségadó erős progressivitással volt felépítve, a zavaros viszonyok és a pénznek elértéktelenedése azonban javarészt illuzóriussá tették kivitelét és hatását.

Németországban a szó szoros értelmében vett hadinyereségadónak a háború alatt való behozatala annyiban ütközött nehézségekbe, hogy az ilyen jövedelmi adójellegű adóztatás az egyes államok hatáskörébe tartozott. A birodalmi törvényhozás ezért a *vagyonnövekedési adó* típusát választotta 1916-ban a hadinyereségek megrovására. Így jött létre az 1916. jún. 21-i és az azt kiegészítő 1917 ápr. 9-i birodalmi törvény. Adótárgy volt természetes személyekkel szemben az 1913 dec. 31-től 1916-ig beállott vagyonértéknövekedés. A vagyonértéknövekedés fogalmát a természetes személyekkel szemben annyira kiterjesztették, hogy adó alá vették azokat is, akiknek a háborús időben való *vagyonvesztésük* a békeidővel szemben 10%-nál nem volt nagyobb („Nichtvermögensminderungssteuer“). Ez az utóbbi tehát valójában 1%-os vagyonadó volt a törzsvagyonra, amennyiben az a békevagyon 90%-át meghaladta. Az adókulcs 10.000 márka kezdővagyon és 3000 márka vagyon többletnél az 1916-i tarifa szerint 5%-kal kezdődött és 10 fokozatban az egy millió márkát meghaladó részeinél a vagyonnövekedéseknek 50%-ot ért el. Kiterjedt e vagyonnövekedési adó mint hadiadó a társulatokra is azzal

a különbséggel, hogy itt nem a vagyonnövekedést, hanem az üzleti nyereséget választották adóalapul. (V. ö. PISTORIUS: Direkte Zuwachs- und Kriegsgewinnsteuer. Hdb. der Finanzw. 2. köt. 1927. 171 s. köv. l.) Az adótarifa meglehetősen bonyolult rendszert követett, amennyiben a társulati tőkét a nyereségtöbbletekkel és az illető esztendő üzemi nyereségével külön-külön is összefüggésbe hozza. (L. BRÄUER i. m. 976 s. köv. l. Hdw. der Staatsw. 1923. 5. köt.) Végeredményben a háborús nyereségtöbbletek (t. i. az átlagos békeévbeli és a háborús esztendőbeli nyereségek közti különbözetek) 10—50%-os adó alá estek.

Az 1917 ápr. 9-i törvény ehhez még 20%-os pótlékot vetett ki.

Az 1916-i hadiadó tehát lényegében vagyoneértéknövekedési adó volt (így PISTORIUS i. m. 172. l.).

Az 1918-i (júl. 26) és 1919-i (szept. 10) birodalmi törvények azonban megváltoztatták az adótárgy természetét a hadiadóztatásban és a *jövedelemtöbbletet* vették alapul és ezt az adóztatási módot egy a vagyonnövekedésekre kivetett rendkívüli hadiadóval (vagyondézsával) kötötték össze. 1918-ban és 1919-ben. (Az 1919 szept. 10-i törvény alapján megismételték az 1918-i rendkívüli hadiadót — Ausserordentliche Kriegsabgabe — és megadóztatták a vagyoneértéknövekedést is. A vagyoneértéknövekedés megadóztatását bizonyos változtatásokkal az 1921 július 6-i törvény is folytatta.) Ezenkívül az egyes államok külön törvényeket is hoztak a hadinyereségek megrovására. A természetes személyek hadiadója ekként a háborús jövedelemtöbbletnek és az összvagyonnak megadóztatására oszlott.

A természetes személyek adóköteles jövedelemtöbbletét az 1918-i törvényhozás szerint az 1914 ápr. 1-i jövedelemmel szemben az 1918 ápr. 1-én mutatkozó jövedelem többlete állapította meg. Az adókules 3000 márka többletminimumon és 10.000 márka jövedelmi minimumon felül 5—50% volt. Az 50%-os kulcs a 100.000 márkán felüli többleteknél érvényesült.

Az 1919-i vagyonnövekedési adó szerint 10.000 márka vagyonnál és 5000 márka vagyontöbbletnél 10%-al kezdődő adót vetettek ki 8 fokozatban. A 275.000 márkánál nagyobb háborús vagyonnövedékek 80% adó alá estek. A 375.000 márkát meghaladó többletek pedig teljesen az állam javára vétettek el. A törvény úgy volt megalkotva, hogy amennyiben végrehajtása sikerült volna, 172.000 márkán felüli vagyoneértékkel senki sem növelhette volna meg a vagyonát a háborúban.

A társulatok hadinyereségadója pedig az 1918-i törvény szerint 60% és az 1919-i törvény szerint 80%-os adókulesban végződő *degressiv*-adó volt 5 fokozatban. Az adó hozadéka nem elégítette ki a várakozásokat, bár az adó 7 évi fennállása alatt a háborús vagyondézsával együtt 20 milliárdnál többet hozott be az államnak. Fizetni lehetett ezt az adót nemcsak készpénzzel, hanem háborús birodalmi adóssági kötvényekkel és kincstári utalványokkal is.

Az *olasz* hadinyereségadó az angol és amerikai példák nyomán indult el, de önállóan volt továbbfejlesztve. Forrásai az 1915 nov. 21, 1916 nov. 19, 1918 júl. 9 és egyéb királyi decretumok. Miként az olasz jövedelmi adónál, a különböző forrásokból származó jövedelmek itt is *különböző adókulesok* alá esnek. Az ipari és kereskedelmi foglalkozásoknál nincsen is a hadinyereség fogalma megállapítva és itt csupán a befektetett tőke 8 százalékán túlmenő nyereségek esnek különleges adó alá az amerikai Excess Profit Tax mintájára. A befektetési tőke 8—10%-át képviselő nyereségek adója 12%. Az adókules innen kezdve három fokozatban emelkedik és a 20%-os nyereségnél éri el legmagasabb tételét (35%), 1916 január 1 óta 1919 dec. 31-ig az adókulesot 20%-tól 60%-ig emelték fel. Mezőgazdasági bérlők az említett adótételeknek a *felét* fizették.

A tulajdonképeni hadinyereség fogalmát az olasz adóztatás csupán a közvetítőkkel és ügynökökkel stb. szemben állapítja meg. Itt az 1913/14.

békeév átlagos hozadékát felülmuló nyereséget tekintik hadinyereségnek, ha a nyereség legalább 8%-át teszi ki az üzemi tőkének. 10—40% között mozgó adókulcs pedig aszerint van megállapítva, hogy a hadinyereség hány százalékát teszi ki a békebeli nyereségnek.

Belgium a háború alatti megszállása miatt csupán a békekötés után hozott be utólagosan az 1919 márc 3. törvény alapján francia mintára hadinyereségadót, mely magánosokra és társaságokra egyaránt kiterjedt, a 10.000 frankon felüli hadinyereségekre 20—80%-os adókulccsal. Az adókulcs maximumát 600.000 frankot meghaladó növedékrészleteknél éri el. (V. ö. BRÄUER i. m. 980—2. 1.)

Hollandiában az 1916 június 16-i törvény a legjelentékenyebb jogforrása a hadinyereségadónak. Eszerint úgy az egyes személyeknek, mint a társaságoknak a békebelivel szemben való minden jövedelmi többlete hadinyereségadó alá esik, hacsak bebizonyítani nem tudják, hogy a jövedelemtöbblet és a háború között nincs összefüggés. Köztisztviselők fizetése és a munkások bére — amennyiben a normális kereteket meg nem haladja — nem esik hadinyereségadó alá. Az adókulcs 2500 forinton aluli jövedelmi többleteknél, 1000 forint adómentes minimumnak az adóalapból való levonásával — 10%. — A 2500 forinton felüli jövedelmi többletek már 30% adó alá esnek, azonban az adómentes tétel itt már 2000 forint. Az 1920 ápr. 16-i törvény megszüntette a hadinyereségadót.

A skandináv államoknál *Dánia* már az 1915 május 10-i törvényben megkísérelte, hogy a békeévekkel szemben mutatkozó bizonyos jövedelemrészeket az általános jövedelemadóval párhuzamos különleges adóval rójjon meg. Eszerint az 1912—15 közötti jövedelemmel szemben mutatkozó többleteket 10%-os egységes adótétellel sújtja. A fizikai személyekkel szemben azáltal gyakorol a törvény elég erős progressiót, hogy a többletjövedelemből levonható adómentes minimumokat a jövedelmi többletek nagyságához fordított arányban viszonyítja. Így pl. 8000 korona többletből 7000 korona, míg 1.000.00 korona jövedelemtöbbletből csak 1000 korona adómentes minimum vonható le. Társaságoknál az adótétel fokozatokban emelkedik a többlet nyereségnek a tőkejárdékhoz viszonyított aránya szerint. Ha az adóköteles jövedelem a hadiévből befektetési tőke 8%-ig terjed, akkor a kulcs a többlet nyereség 8%-át teszi ki. Innen négy további fokozatban emelkedik az adó és ha a tőkejöldelem a 20%-ot eléri, akkor a többletjövedelem 20%-a képezi a maximális adótételt.

Svédország dán mintára alkotta meg hadinyereségadóját (1915 jún. 11-i törvény) akként, hogy a 10.000 koronán felüli jövedelmek ama részeinél, melyek az 1913 és 1914. évekkel szemben többletként jelentkeztek 1000—4900 koronáig 12% és innen 320.000 korona többletmaximumig 18%-ig lassan emelkedő adókulcsot állapított meg.

Különös változtatást tett az 1916 június 30-i törvény, amennyiben az adótételben egy alaptételt és emellett egy pótléktételt rendszeresített. Az alaptétel 2000 korona adóköteles jövedelmi többletnél 12% volt, mely fokozatosan 24%-ig emelkedett a 450.000 koronán felüli jövedelmeknél. A pótléktételt pedig az adótárgyösszegeknek egyes fokozatai között mutatkozó minden 100 koronányi adótárgytöbblet után kellett kiróni. Ily módon az alaptarifa a konkrét esetekben valamivel emelkedik, úgy hogy pl. az 500.000 koronán felüli jövedelmi többletek kulcsa végeredményben 25%.

Norvégia hadinyereségadója (1915 aug. 17-i törvény és 1915 aug. 20-i végrehajtási rendelet) a 10.000 koronán felüli jövedelmeknél az első 5000 korona háborús jövedelemtöbbletnél (a 2000 koronáig terjedő többletek adómentesek) 5%-os és innen 6 fokozatban fokozatonként 2½%-al emelkedő adókulcsot állapított meg. A 100.000 koronán felüli többletek adókulcsa ekként 20%, mint maximum.

A még nem bolsevista Oroszország szintén vetett ki hadinyereségadó (1916 május 13 és 1917 jún. 12-i törvény). Nyilvános számadásra kötelezett társulatoknál az adótétel (a 6%-ot meghaladó tőkejövedelemmel) a háborús nyereségtöbblet 40%-a volt és innen 140 fokozatban 20%-os tőkenyereség mellett a többletjövedelem 80%-áig emelkedett. A többi adóköteleseknél (közvetítők, iparosok, kereskedők, társulatok vezetői) 1000 rubel háborús többletnél 30% volt az adó. Innen 10 fokozaton át 100.000 rubelnyi jövedelem-többletnél 60%-os kulcsban érte el legnagyobb mértékét. (V. ö. BRÄUER i. m. u. o.)

6. Az értéknövekedési adóra vonatkozólag a fentiekből végeredményben a következő tanulságokban állapodhatunk meg, ha objektív államháztartási érdekekből indulunk ki és nem ragadtatjuk el magunkat az ehhez az adóhoz gyakran hozzátapadó sociálpolitikai vérmességektől. Államháztartási szempontból ugyanis az egyenlő és arányos adóztatás elvének keresztülvitele csak az adóforrások természetének és teherbírási méltányos és arányos figyelembevételével egyidejűleg történhetik. Minden olyan adó, amely ezt az elvet szembe-tűnően sérti, rombolást visz végbe az adózóképességben és adóforrásokban, ha ugyan nem a papiroson marad annak végrehajtása igen nagy részben. Az egyes adózó kategóriákat és adóforrásokat romboló adópolitika sociális szempontból már csak azért is elhibázott dolog, mert ily módon az állam e meggyöngített kategóriák adózóképességének megfogyatkozása miatt annál erősebben kénytelen igénybevenni és kimeríteni a legszélesebb néprétegeknek, főleg munkakeresményére támaszkodó adózóképességeit.

Ennek folytán megállapíthatjuk, hogy :

a) Az értékelmelkedést adótárgyként ki lehet használni, de helyesen és okszerűen csak akkor, ha az értékelmelkedés fizetési képességnövekedést is jelent, vagyis ha a fizetési képesség párhuzamos növekedésében „realizálódik“ az.

b) A személyes és általános külön vagyónértékelmelkedési adó — éppen ebben az általánosságában — elhibázott fogalom, mely talán a könyvelés formai értékeinek sablonjai nyomán keletkezett és helytelen adópolitikai logikával tevődött olyan nagyigényű adó tárgyává, mint a fenti (főleg német) példában láttuk. Az értékelmelkedésben rejlő nagyobb adóviselőképeség megadóztatásának funkcióját már a progressiv jövedelmi és vagyoni adó van hivatva teljesíteni.

A Schanz-féle vagyónértéknövekedés fogalma nem használható ki káros következmények nélkül egy külön általános

vagyonértéknövekedési adónak, mint ilyennek a céljaira. A Schanz-féle vagyonértéknövekedés tudniillik az általános könyvelési értékek növekedése és mindenfajta könyvelési értéktöbbletek összegezése (a könyvelésbeli vagyontöbblet az év végén az év elejével szemben), holott az értéknövekedési adó helyes értelmezésben a konjunktúrális nyereségek, szerzemények és jövedelmek, vagyis pontosabban: a konjunktúrális helyzetek kihasználásával szerzett fizetéshatalmat tartalmazó dolgok és jogok progressív adója kell, hogy legyen. Ez felel meg leginkább az államgazdaság érdekeinek és sociális szempontból is ez igazolható leginkább.

c) Az általános személyi vagyonértéknövekedési adó helyett ekként a vagyoni értéknövekedésekre mindig konkrét különleges (vagy részleges) *tárgyi vagyoni adót* célszerű kivetni, a konjunktúrális jövedelmeket pedig különlegesen megadóztatni ott, ahol ilyen különleges konjunktúrális jövedelmek mutatkoznak, akár külön adókulcsnak, akár adópótléknak alkalmazásával a konkrét meghatározott konjunktúrális jövedelmi kategóriákra, amint erre már a jövedelmi adó tárgyalásánál is rámutattunk.

d) Az úgynevezett meg nem érdemelt értéknövekedésnek (unearned increment) a megadóztatása csak úgy és ott viendő és vihető keresztül, ahol az konjunktúrális nyereségek alakjában valóban realizálva is van. Az értéknövekedések adójának helyébe általában véve a realizált konjunktúrális nyereségek adóját kell tenni, mert csakis a konjunktúrális nyereségek, illetőleg a kedvező konjunktúrák folytán megnövekedett fizetési képességben is kifejezésre jutó értéknövekedéseket lehet reális adótárgyakká tenni. Ezt az adót is azonban a már kifejtett államgazdasági érdekek szempontjai szerint kell megalkotni, mert semmiféle adóval a konjunktúrális nyereségeket kiirtani nem lehet. A Henry George-féle földjáraadékelkobzó adóztatás egyoldalú sociálpolitikai fegyver, államgazdasági szempontból pedig elhibázott utópia és káros, mert csak az egyik jövedelemágnak az igazságtalan agyonadóztatása egy elfogult ideológia kedvéért. Egyoldalú sociálpolitikai tendenciája miatt ugyancsak nem helyeselhetjük a németbirodalmi Vermögenzuwachssteuer-féle adótípust sem.

Tárgymutató.

(A számok a lapokat jelzik.)

- Adásvételi adó 354.
Adó fogalma 4.
Adóalany 55.
Adóalap 55.
Adó mint költség és árelem 91.
Adóbevallás 307.
Adóbevallás ellenőrzése 307.
Adóbevallásra szankciók 307.
Adóegység 55.
Adóáthárítás 85.
Adóelhárítás 87.
Adóelméletek 53.
Adófizetés célja, tartalma, eszközei 50.
Adófokozás, fokozatos (progressiv) adó 74, 282.
Adófokozás helyes mértéke 317.
Adóforrások 25.
Adóforrások részletezése 57.
Adóforrások erejének fenntartása — sérelme 59.
Adóhivatalnokok felelőssége 147.
Adóigazgatás szervezése 147.
Adókategóriák 178.
Adókikerülés 100.
Adó kivetőbizottság 308.
Adóköteles residuum 302.
Adókulcs 74.
Adókulcs az egyes országokban 318.
Adókulcs határai 312.
Adómentesség házadónál 225.
Adóminimum 353.
Adótárgy — adóforrás 54.
Adóteher egyenlősége 129.
Adóterhelés típusainak átváltása 163.
Adótétel 55.
Adótípusok interdependenciája 161.
Adótípusok kiegészítése 161.
Adóütközés — adókikerülés 100.
Adó visszahárítás 88.
Adózóképesség 65.
Adózó társaságok 257.
Adóztatás arányossága 65.
Adóztatás helyes szempontjai 141.
Ajándékozási adó 354.
Ajtó- és ablakadó 217.
Államgazdaságtan 10.
Államháztartástan 10.
Általános és különleges vagy részleges jövedelmi adó 279.
Általános vagyontértéknövekedési adó 381.
Általános, különleges vagy részleges vagyoni adó 352.
Anonym jogok 72.
Anonym társulatok adója 350.
Áradó 43, 63, 150.
Áradó alakulása csökkenő, növekvő irányzatnál 157.
Áradók és residuum-adók kölcsönhatása 162.
Áradónál termelési (üzemi, megélhetési) költség 155.
Árbevételi residuumok 295.
Árjövedelem 25.
Árkoeficiens 86.
Árösszeg, árbevétel, árjövedelem 25.
Áruházi adó 249.
Árumintavásár 254.
Aukció 254.
Ausztria adórendszere 189.
Az állam magánjogi fizetési hatalma 32.
Államháztartási konjunktúra-kutatás 160.
Állandó házadómentesség 231.
Áthárítás-kutatás (adóviselés-vizsgálat) 93.
Bankok 327.
Bányailletékek, bányadíjak és adók 255.
Bányaregále 189.
Beépített telkek adója 353.
Beépítésre váró telkek adója 353.
Bernoulli-féle értéktörvény 82.
Betterment (jobbátévés adója) 371.

- Birtokadó 45.
 Bizalmi férfiak kataszteri munkálatoknál 202.
 Bizományos-kereskedelem adóterhe 106.
 Biztosítótársaságok 327.
 Bruttó jövedelem 327.
- Capitation 272.
 Capitationis registrum vagy capitum registrum 195.
- Családadó 273.
 Csekkadó terhe 106.
 Csereforgalom fogalma 17.
- Deficites adóforrás 57.
 Degressiv adóztatás 81.
 Diffúziós elmélet 94.
 Dohányelárusítás 47.
- Earned és unearned income 329.
 Egyenesadó 43, 182.
 Egyetlen adónem 168.
 Egyetlen földadó 172.
 Egyetlen vagy általános jövedelmi adó 174.
 Egyetlen vagy általános fogyasztási adó 174.
 Egyetlen vagyonszó 174.
 Egyszeri rendkívüli adó 358.
 Egyszeri vagyoni adó 363.
 Engedélyi (pátensi) adó 247.
 Épületadó 211.
 Épületadó -kataszter 218.
 Épületérték-adó 217.
 Épület-, illetőleg házadórendszer a különböző államokban 226.
 Értékcsökkenés, avulás házadónál 225.
 Érték- és vagyonnövekedési adók fajtái 375.
 Értéknövekedési adó 354.
 Értékpapír, kamat- és szelvényjövedelmek 288.
 Értéktárgyak, drágaságok, ékszerek, régiségek különleges adói 353.
- Fejadó 268.
 Felebbezés kataszteri munkálatoknál 202.
 Felosztásos adó 256.
 Felszólalási jog kataszteri munkálatoknál 202.
 Felszólamlási bizottságok kataszteri munkálatoknál 202.
 Fióktelepek adója 250.
 Fizetési hatalom 21.
 Fogyasztási adó 45.
 Fokozatos (progressiv) adó 74.
 Fokozott adózóképesség megállapítása 81.
 Forgalmi adó 348.
 Forrásnál való megadóztatás elve 334.
 Földadó 194.
 Földadó-kataszter 199.
 Földadó kiegészítési módjai 205.
 Földadó kivetésének fejlődése 197.
 Földadórendszerek 206.
 Földadónál érték- és hozadéki kataszter 200.
 Földadónál nyers hozadék — tiszta hozadék 202.
 Földkönyv 202.
 Francia hozadéki adók rendszere 185.
 — taille réelle 186.
 — „ personnelle 186.
 — „ mixte 186.
 — capitation 186.
 — dime 186.
 — dongratuit 187.
 — impôt personnel et mobilier 187.
 — pátensi adó 187.
 — ajtó- és ablakadó 187.
 Fundált, nem fundált jövedelem megadóztatása 72.
 Füstadó 218.
- Gazdálkodás (állami) 10.
- Gyűjtemények adózása 353.
- Hadi adók 323.
 Hadinyereségadó 383.
 Hadinyereségadó az egyes országokban 383.

- Hadisarcserű adóztatás 357.
 Hagyományi adó 354.
 Határfizetések 300.
 Házadó 211
 Házadó átháríthatósága 218.
 Házadó-kataszter 231.
 Házbéradó 215.
 Házosztályadó 216, 231.
 Házadók és vándorló iparosok adója 325.
 Helyettesíthető természetbeni szolgáltatások 41.
 Helyettesíthetetlen természetbeni szolgáltatások 41.
 Hozadék fogalma 16.
 Hozadéki adó 44.
 Hozadéki adó fogalma 181.
 Hozadéki adók hátrányai 190.
 Huszados adók 205.
 Hűbériség 39.
- I**deiglenes házadómentesség 231.
 Illetékek 36.
 Illetékegyenérték 354.
 Immateriális jövedelemelosztás 20.
 Income tax 258, 267.
 — normal tax 329.
 — supertax (surtax) 329.
 Ingatlanok értéknövekedési adója 377.
 Ingóvagyonból, főleg tőkevagyonból húzott járadékjövedelmek 288.
 Ipari adó 233.
 Iparadó-kataszter 256.
 Ipari adó alá vonható vállalatok osztályozása 242.
 Ipari és kereseti adók főtípusai 240.
 — tulajdonképeni ipari adó 240.
 — munkabéradó 240.
 — tőkejáradékadó 240.
 — társasvállalatok különleges ipari és kereseti adója 240.
 — és kereseti adó az egyes országokban 257.
 — és kereseti adóbevételek felosztása, (felosztásos) százalékos adó 256.
 — osztályadó 247.
- J**áradékjövedelem 25.
 Járadéknövekedés 374.
- Jogi személyek adója 350.
 Jóság-kataszter 201.
 Jövedelemelosztás alanyai 22.
 Jövedelemeloszlás fogalma 16.
 Jövedelemeloszlás főágai 25.
 Jövedelemeloszlás, tekintettel az államháztartási jövedelmekre 15.
 Jövedelem fogalma 15.
 Jövedelemhárulás 16.
 Jövedelem szétesztódása 20.
 Jövedelmi adó 44.
 Jövedelmi adó fogalma 274.
 Jövedelmi adókulcs megállapítása 309.
 Jövedelmi adótárgy 274.
 Jövedelmi adó története az egyes országokban 333.
 Jövedelmi dézsma 323.
- K**apitalizmus jövedelemeloszlása 21.
 Kasztadó 272.
 Kataszter 195.
 Kataszteri adó 45.
 Kataszteri birtokívek 203.
 Kataszteri nyilvántartás 203.
 Kataszteri térkép 201.
 Katonáskodás 40.
 Kereseti adó 233.
 Kereskedelmi üzletek megadóztatása 248.
 Kiegészítő adók 133.
 Kisajátítási költségek 376.
 Kollektív gazdálkodás 10.
 Konjunktúra-kutatás 93.
 Konjunkturális nyereségek — normális jövedelem megadóztatása 73.
 Közalkalmazottak fizetései 289.
 Közháztartás 9.
 Közháztartástan 10.
 Közjogi járadék 28.
 Közjogi járadékok főtípusai 43.
 Közjogi járadékok jogi előfeltételei 141.
 Közjogi jellegű közjövadalmak 36.
 Közjövadalmak részletesen 39.
 Közkölesönök 33.
 Közmonopóliumok 47.
 Közmunka 40.
 Közművek létesítéséhez megadóztatás 376.

Közvetett adó 43.
Közvetlen és közvetett adóforrás 55.
Közvetlen jövedelem 19.
Közületeknek jutó jövedelmek 35.
Külföldről származó külföldön elhelyezett tőkejövedelem 305.
Különjutalmak 288.
Különleges természetű jövedelmek különadói 328.
Külön társulati adó 240.
Küszöbadó 271.

Land tax 207.
Le nem vonható tételek jövedelmi adónál 297.
Leszámítandó tételek jövedelmi adónál 296.
Létminimum 134.
Létminimum adómentessége és kímélése 134.
Licenciák 326.
Lucrum camerae 189.
Luxusadó 353.

Magánjogi jellegű közjövödelmek 36.
Materiális jövedelem megoszlása 20.
Megélhetési határvagyon 23.
Mezőgazdasági hozadék 241.
Mezőgazdasági mellékiparágak megadóztatása 254.
Minőségbeli adóztatás 316.
Mintatettek 202.
Munkabérijövedelem 25.
Munkahozadék 265.
Munkahozadék adóztatása 265.
Munka utáni jövedelem 22.

Naturálgazdálkodás 14, 39.
Naturáljövedelem-eloszlás 17.
Naturál létminimum 279.
Nem kamatozó tőkék, értékpapírok, kötvények stb. jövedelmi adója 353.
Nemzetközi vásár 254.
Netto jövedelem 327.
Német államok egyenes adóinak fejlődése 188.
Németországi Wehrbeitrag 364.

Nyugtabélyeg terhe 105.

Osztályadó 268.
Osztályadók története 272.

Önadóztatás 148.
Örökségi adó 354.

Parcellakataster 201.
Parlamenti váltógazdaság 146.
Peel-féle reform 334.
Pénzbeli jövedelem 18.
Pénzbeli jövedelemeloszlás 19.
Pénzgazdaság 14.
Pénzügyi közigazgatás modern szankciói 148.
Pénzügyi tisztviselőkar 308.
Pénzügytan 10.
— segédtudományai 13.
— kamarai tudomány 13.
— pénzügyi történet 13.
— „ statisztika 14.
— „ jog 14.
— politikai számtan 14.
— államszámviteltan 14.
Pitt-féle adórendszer 334.
Privilegiumok 124.
Poroszország adórendszere 188.
Progresszív adó 74.

Rádió 47.
Realizált, vagyis az eladáskor jelentkező értéknövekedés 380.
Reáljogok (ítalmérsi regalé, közgazdasági regalé, közmonopóliumok) 47.

Regálék 36.
Reichsnotopfer 364.
Rejtett közszolgáltatások 41.
Rendes adóztatás 316.
Rendes és rendkívüli adó 45.
Rendes vagyoni adó 347.
Rendi, rangbeli adó 272.
Rendkívüli adók 331.
Rendkívüli jövedelmek 293.
Rendkívüli jövedelembevételek (örökség, hozomány, sorsjátéknyeremény, életbiztosítás) 296.
Rendkívüli szükségadók 358.
Rendkívüli vagyoni adó 348.
Remunerációk 288.

Residuum 27.
Residuum-adó 43, 150.
Residuum-adófajták 180.
Részese-déshányad 288.
Részleges jövedelmi adók rendszere 321.
Részleges vagy különleges jövedelmi adók 320.

Single-tax 374.

Sociális és etikai szempontok az adópolitikában 121.

Szocialisztikus, illetőleg kommunisztikus közháztartás 11.

Só-elárusítás 47.

Só-regálé 189.

Szabadkereseti jövedelmek 289.

Szándékolt — nem szándékolt vagy akaratlan adóáthárítás 89.

Százalékos adó 256.

Szellemi szabadkereseti pályán lévők adója 235.

Szelvényadó 263.

Személyes és általános külön vagyone-
értékemelkedési adó 389.

Személyes körülmények a jövedelmi adónál 283.

Személyi adó 44, 179.

Szerzési adó 45.

Tantième 288.

Tarifa-teória 82.

— közvetve fokozódó adótarifák 84.

— fokozatos adótarifa 82.

Tárgyi adó 44, 179.

— vagyonadó 390.

Társas vállalatok megadóztatása 238.

Telekkönyv 195.

Teljes és részleges adóáthárítás 88.

Termelés a piac számára 23.

Termelés saját fogyasztásra 23.

Természetbeli szolgáltatások 40.

Természetben fizetett adó 45.

Térfogati adó 226.

Tized 333.

Többszörös adóztatás 299, 131.

Tőkeadó 323.

Tőkehozadéki adó 261.

Tőkejára-dékadó 236.

Tőkekamatadó 251, 261.

Tőkéből és munkából származó bevé-
telek hozadéki adói 260.

Tőzsdei forgalomra vetett adó 106.

Tributum civicum 359.

Tűzhelyadó 218.

Unearned increment 373.

Vagyondézsma 355.

Vagyoni adó fogalma 346.

Vagyoni adók története az egyes or-
szágokban 359.

Vagyonkobzás adó útján 356.

Vagyon tárgyak átruházásának adója 354.

Vagyonváltság 365.

— az egyes országokban 368.

Valóságos adózóképesség 277.

Valuta-adó 383.

Vállalati adó 45.

— és vállalkozásszerű jövedelmek

— nyereség megadóztatása 294.

Vállalkozói nyereség 152.

— nyereség fogalma 28.

Változatlan adóteher 168.

— földadó 171.

Vámok 36.

Vám közgazdasági — pénzügyi 46.

Vámok jövedelemeloszlási természeté 46.

Vándoriparosok adója 252.

Vegyes jogcímű közjövödelmek 36.

Veszedelemes adónemek 349.

Névmutató.

A

Adams H. C. 7, 178, 233, 346.
— T. S. 267, 332, 368.
Adolph L. 267.
Aereboe F. 192.
Alerany Corbella 7.
Allix Edgar 64, 178, 193, 212, 267, 346.
Amonn A. 85.
Anders O. 267.
Andreae W. 48, 64, 85, 95, 96, 121,
139, 178, 211, 233, 260, 267.
Anonym író 7.
Aquinoi sz. Tamás, 139.
Arens 233.
Arndt L. 255.
Ashley 94, 166.
Augles M. 267.
Avebury Lord 94.

B

Baden-Powell 193.
Balassa Loránd 194.
Balás Károly 15, 21, 26, 85, 119, 129,
150, 173, 294, 368.
Ballod Carl 344.
Baltés E. 346, 361.
Baraillier-Fouché 267.
Barone 8.
Barthelemy L. Ed. 139.
Baross Géza 212.
Bastable G. F. 85, 97, 178.
Bastiat 66.
Bauckner 267.
Baudeau N. 96, 166.
Baudrillart H. 139.
Beer A. 194.
Bendixen 381.
Bentham 135.
Benvenuti B. 48.
Benzenberg 192.
Berényi Pál 369.
Bergius Carl Julius 8.
Bernhard G. 363.

Bernouilli 82.
Besold Christoph 8.
Besson E. 233, 267.
Biegeleben 121.
Biersack 48.
Billroth Otto G. 268.
Binet Paul 267.
Bleicher Heinrich 48, 179.
Block M. 48.
Blumenstein E. 340.
Bocquet L. 193, 212, 267.
Bodin Jean 48, 139.
Bodroghy József 194.
Boethke W. 48.
Boisguillebert 48, 139.
Boissevain 179.
Bolles 95, 232.
Bonnet Georges 179, 212.
Borgh van der 9, 374.
Boucard M. 7.
Bouchard L. 187.
Bougault P. 369.
Böhm-Bawerk 99, 101.
Bräuer Karl 48, 64, 82, 83, 166, 178,
179, 178, 188, 193, 206, 210, 211,
215, 231, 232, 233, 244, 255, 256,
258, 260, 262, 368, 374, 378, 379,
380, 383, 389.
Breunig-Henle 179.
Broglie de 94.
Brömel 260.
Bruins C. W. J. 259.
— L. G. W. 344, 363.
Buchanan D. 48, 97, 98.
Buck L. 130, 381.
Büchner R. 130, 179, 193, 232, 258,
332, 368.
Bühler F. 230.
— O. 49, 130, 192.

C

Caillaux 187, 212, 267.
Calandra A. 85.
Canard N. F. 7, 94, 97.

Cannan 193.
Carafa 139.
Cassel Gustav 64, 65, 83.
Cérenville M. 130.
Chamberlayne E. 166.
Chavenau I. 193.
Cherbuliez 94.
Child 94.
Chlepner B. S. 345, 363.
Clamageran I. I. 187, 332.
Cliffe-Leslie 97, 98.
Clos I. 346.
Cohen Stuart 65, 82.
Cohn G. 9, 139, 178, 267, 346.
Colin 267.
Colm Dr., H. G. 121.
Colson 7.
Columbia Studies 8.
Compagnoni 65, 82.
Condorcet 65, 82.
Conrad Joh. 9.
Copin L. 267.
Copland D. B. 260, 267.
Cossa L. 8, 178.
Coupey Le 193.
Courcelle-Seneuil 94.
Cournot Augustin 96, 98, 99.
Courthien F. 267.
Cradock Francis 166.
Craigh John 96.
Crayon-Latour 357.
Culloch Mac I. Mac Culloch.
Culpeper 93, 166.
Carano-Donvito 8.

Cs

Csillag Gyula 194.
Csulak E. 212, 362.

D

Damaschke 374.
Dalton Hugh 7.
Davenant Charles 166.
Delbrück A. 337.
Dewey D. R. 193, 332.
Dewitz v. 381.
Dickson 94.
Dietzel 233.

Ditz Claus 179.
Dobner Rudolf 194.
Dowell St. 212, 267, 271, 346.
Drake James 166.
Dub Lene 121.
Dubois A. 7. 139. 140.
Du Pont de Nemours 166.

E

Edgeworth I. J. 48, 65, 83, 171.
Eheberg Karl Theodor v. 9, 48, 52,,
61, 130, 139, 179, 211, 228, 229,
230, 260, 267.
Eichorn R. 363.
Einaudi L. 8, 193, 232, 232, 346.
Eisenhart 85, 178.
Elster K. 381.
Ely R. T. 346.
Emminghaus 65, 82.
Engliß K. 259, 343, 350, 368.
Erdt A. 229.
Erzberger 311.
Exner K. 179.
Ettinger M. 363.

F

F. F. Fauquier) 166.
Falck G. v. 85.
Fallen 368, 374.
Fanno M. 8, 48.
Fasolis G. 193, 232, 258, 339.
Fauveau 98.
Fawcett 97.
Fellner Frigyes 179, 194, 267.
Fichte 53.
Finley I. H. 346.
Fischer 266.
Flora Federico 8, 193, 346.
Flórián Károly 48.
Flürscheim Michael 374.
Foe Daniel de 166.
Forbonnais F. V. de 140.
Föhr E. 230.
Földes B. 9, 56, 97, 121, 130, 178, 194,
211, 233, 260, 267, 368.
Freiberger L. G. 271.
Frimmel Gy. 260, 362.
Fuisting B. 193.

Fulda 8, 171.
Fux B. 346, 357, 360, 361, 362, 363,
365, 367, 368.
Füredy Lajos 233.
Fürrrohr A. 193.

G

Gangemi Lello 193.
Ganilh C. 7.
Garelli 8.
Gareis H. 194.
Garnier 97, 187.
Gascon y Marin José 194, 209.
Gauss Tr. W. 211.
Gawlik 194.
Gebhardt R. 179.
George Henry 166, 173, 369, 373, 390.
Gerloff W. 48, 56, 64, 121, 166, 212,
228, 363, 368.
Gianmarino Fr. 346.
Giffen R. 96.
Gneist 193.
Goldscheid R. 121.
Goschen G. I. 193.
Goubeau R. 267.
Grabein M. 64, 65, 82.
Graziani 8, 97.
Grävell 192.
Greef G. de 7.
Griziotti Benvenuto 8.
Grohmann 65, 83.
Grotius 52.
Grünwald P. 194.
Guilhammon P. 48.
Guyot 267.
Günther E. 64, 65, 130.

H

Hahn M. 48.
Haensel P. 194.
Haig R. M. 368.
Hamilton Alex 7, 94, 167.
Hantos Elemér 362.
Hart Sir Robert 194.
Harward Studies 8.
Hámos Dezső 194.

Heckel Max von 9, 52, 56, 61, 64, 85,
87, 130, 166, 178, 187, 189, 193,
199, 204, 211, 215, 233, 247, 255,
260, 267, 273, 298, 299, 321, 322
337, 340, 346, 346, 368.

Hegedüs Loránd 9, 48.

Heidrich P. 121.

Heilbrunn 381.

Held A. 266.

Helferich I. A. R. 48, 51, 54, 96.

Helfferich K. 365.

Heller Farkas 9, 12, 47, 54, 56, 64,
85, 97, 101, 121, 130, 194, 363, 368.

Hensel A. 361.

Hermann 41, 135, 336.

Heyer F. 264, 319.

Hibbard B. H. 193.

Hirst Francis 121.

Hirschfeld 121.

Hobbes Thom. 93, 166.

Hobson I. A. 48.

Hock v. 48, 96, 97, 98, 233.

Hoffmann I. G. 48, 53, 96, 171, 178, 233.

Holländer A. 268.

Holmes G. E. 8.

Horn L. I. E. 140.

Horsely Mr. 166.

Horst Jecht Dr. 54, 121.

Houpin Ch. 368.

Howe T. C. 232.

Huang H. L. 193.

Hull L. Ch. 139.

Hume 94.

Hunter M. H. 8, 346.

Hutcheson A. 357.

Hünlich 194.

I

Imbrecq F. 49, 267.

Inama-Sternegg 194.

J

Jakab László 48, 212, 233, 260.

Jakob L. H. v. 8, 135, 178.

Jenking Fleeming 98.

Jensen I. P. 8.

Jére G. 7, 178, 187, 267, 346.

Jollivet I. B. 65, 82.
Jones Richard 48, 97, 98.
Justi Joh. Heinr. G. v. 8, 48.

K

Kaizl I. 9, 85.
Karvasi Ágost 9.
Kautz Gyula 9.
Keleti Károly 194.
Kemp H. R. 342.
Kleinwächter 9.
Klock Kaspar 8.
Konrad H. 179, 194.
Korizmic 194.
Köppel 260.
Kuczinski 130.
Kühlmann C. v. 363.

L

Laband 130.
Laky G. 233, 267.
Lange 266.
Larousse L. 140.
Lassalle 98.
Lauterbach 368.
Leclercé 193, 212, 267, 346.
Lefèvre R. 369.
Lehr I. 64, 65, 82.
Lemcke Joachim 48, 193, 227.
Lemoine 259, 345.
Leopold I. 192.
Leroy-Beaulieu Paul 64, 71, 97, 166,
178, 187, 212, 233, 267, 271, 346.
Lexis W. 346.
Libelli M. M. 65, 83.
Lindahl Erik 48, 121.
Linden Cort van der 7.
Locke John 166.
Loewenfeld 48.
Lochmann W. 179, 193.
Lónyay Menyhért 194.
Lorey F. 193.
Lorini 8.
Lotz Joh. Fr Eus. 8, 41, 267.
Lotz Walther 9, 41, 85, 87, 135, 139,
166, 178, 187, 188, 205, 211, 215,
233, 253, 271, 272, 273, 336, 337,
346, 368.
Lutz H. L. 8.

M

Mac Culloch I. R. 7, 8, 97, 98, 139.
Macaigne A. 212.
Magnero Ed. 368.
Malchus Carl. Aug. Frh. v. 8.
Malthus 372.
Mamroth Karl 346.
Manes Dr. A. 267.
Mann Fritz Karl 48, 85, 104, 121, 211,
346.
Mansfield 94.
Mariska Vilmos 9, 13, 53, 61, 64, 73,
97, 121, 135, 139, 147, 148, 166,
174, 178, 194, 195, 204, 211, 215,
227, 233, 260, 267, 271, 277, 298, 312
346.
Marsili Libelli M. 193.
Masao Kambe 179, 194, 210, 345.
Masé-Dari E. 65, 82.
Massie I. 166.
Mayer Hans 85, 103, 104.
Matlekovits Sándor 9.
Matton 7.
Mayr G. v. 179.
Mazzola U. 8, 64.
Márfy Ede 194, 212, 260, 268, 346,
362, 366, 369.
Meda Filippo 178.
Meisel L. 337.
Meisels F. 267, 332.
Mellon A. W. 48.
Menger 99, 101.
Mering Otto Frh. v. 85, 92, 101, 102,
103, 104, 105, 106, 116, 118, 346.
Meyer Rob. 64, 121.
Michalski 343.
Mieses R. v. 65, 83.
Mildschuh W. 100, 101.
Mill James 372.
Mills K. C. 260.
Mill J. St. 7., 54., 96, 97, 98, 135, 194,
260, 373,
Mirabeau 48, 166.
Moll Bruno 64, 266, 277, 294, 346,
360.
Mombert 381.
Montesquieu 51, 139.
Montgomery R. M. 329.
Mrozek 381.

Mun Th. 166.
Murhard K. 96.
Murray 8.
Müller Adam H. 8.
Myrbach-Rheinfeld v. 179.

N

Navratil Ákos 9, 85.
Natoli 97.
Neumann Fr. J. 9, 48, 54, 64, 121,
135, 178, 266.
Newport C. 267.
Nickerl E. v. Rogenfeld 192.
Niehuis Fr. 166.
Nina L. 369.
Nitti F. 8, 346.
Niyogi I. P. 267, 342.
Nothard I. 130.

O

Ogilvie 372.
Olsen 343, 362, 363.
Oncken 140, 173.

P

Palgrave-szótár 194.
Pantaleoni M. 8, 85, 96, 99, 101, 103,
106, 118.
Papp Antal 179.
Pap Dávid 194.
Pariou 48, 97, 187, 233, 271, 346.
Parker Ephraim 166.
Peck H. W. 48.
Pembaur 194.
Pembert-Reeves 194.
Pescatore M. 48.
Petty W. 93, 139, 166.
Pfeiffer 48, 174, 271.
Philippoteaux 357.
Pierson N. G. 7, 96.
Pigou A. C. 131.
Pilisy L. 211, 362.
Pistorius Th. 179, 368, 374, 381, 383,
387.
Plehn C. C. 7, 178, 368, 378.
Pohle 374.
Popitz I. 228, 267, 332.
Popovics Sándor 9.

Popovits A. 194.
Post L. F. 166, 368.
Postletwayt M. 166.
Prieur P. 193.
Prince-Smith 97.
Prittwitz v. 94, 95.
Privat-Dechanel 187.
Prohasel E. 193, 211.
Proudhon P. I. 48, 95, 121.
Pufendorf 52.
Pulteney 94, 166.
Purdy 97.

Q

Quesnay Fr. 166, 172.

R

Radulesco S. 194.
Raiter M. 346.
Rašin 367.
Rau Karl Heinrich 8, 97, 178, 233,
260,
Reddish 332.
Reszler Sándor 48.
Revans 174.
Rheinboldt I. 363, 365.
Rhode H. 233.
Ricardo David 7, 94, 97, 102, 357.
Ricca-Salerno G. 8, 64, 139, 166, 178,
193, 381.
Richardson 94.
Riebesell P. 65, 83.
Ritschl H. 7.
Roberts Lewis 94, 166.
Robinson M. E. 7.
Roosendaele de 97.
Roosevelt 319.
Roscher Wilhelm 8, 51, 54, 139, 178.
Rosier 212.
Rossi 52.
Róth Pál 233.
Roy 260.
Royet-Hugot 64.
Rottinger 211.

S

Saburo Shiomi L. 260, 345.
Salomon F. 166.

Sanders Wm. 131.
Saran 130.
Sartorius 95.
Sauter I. 139.
Sauzède A. 193.
Say I. B. 7, 97, 212.
Sax Emil 9, 64, 65, 99, 121, 266, 267, 381.
Schachner R. 194.
Schall v. 47, 229.
Schanz G. v. 9, 85, 130, 135, 178,
179, 233, 260, 267, 277, 294, 336,
340, 361.
Schanz-Wolf 194.
Schäffle Albert 48, 54, 56, 64, 96,
121, 130, 211, 233, 260, 267, 271, 346.
Schäuble I. 230.
Shearman 166.
Scheel H. W. 65, 82.
Sherman I. 94.
Shiras G. Findlay 7, 267, 342.
Schmidt H. 130.
Schmoller G. 139, 179, 267, 336.
Schneider Salome 259, 340.
Schönberg 47.
Schröder W. v. 8.
Seckendorf V. L. v. 8.
Seligman E. R. A. 7, 8, 48, 64, 65,
82, 85, 93, 97, 98, 99, 106, 116,
121, 131, 166, 193, 194, 212, 233,
267, 332, 346.
Siller Fr. 211.
Sismondi 52, 97.
Slao-Kwan Chen 194.
Smith Adam 7, 94, 97, 102, 104.
Smith H. E. 193.
Soden Graf 8.
Sodoffsky G. 179, 211, 266.
Solvay 345.
Sonnenfels Josef von 8.
Spann Othmar 52, 140.
Spaulding H. B. 267.
Späth 192.
Spence Thomas 374.
Spencer Herbert 374.
Stahl 53.
Stammhammer I. 9.
Stamp Sir Josiah 7, 48, 65, 83, 121,
267, 332, 346.
Stefani A. de 193, 346.

Steggal 65, 83.
Steiger 179.
Stein Lorenz v. 8, 94, 95, 178, 260.
Stewart James 94.
Strehlow 192.
Stourm R. 97, 187.
Strigl Richard 85.
Struense 171.
Strutz Georg v. 48.
Sully 139.
Sulyok E. 233.
Surányi-Unger Tivadar 121, 140.
Suret L. 64, 65, 82.
Sutcliffe R. J. 368.

Sz

Széchényi István gróf 194.
Szilágyi Károly 48.

T

Tangorra 8.
Tavaroni 97.
Taylor E. 179.
Teleszky János 9, 48, 179, 376.
Temple William 166.
Teschemacher H. 131, 267, 294, 303,
307, 311, 312, 322, 329, 333, 336,
337, 338.
Teverson 332.
Theill K. 267, 342.
Thiers 94.
Thünen 97.
Tissier P. 267.
Tisza István 85.
Touchard 187.
Tracy Destutt de 96.
Tucker Josiah 94, 166.
Turgot 97, 167.
Tyszka K. 178, 233.

U

Umpfenbach Karl 8.
Underhay F. 267.

V

Vanderlint I. 166.
Vauban 48, 140, 172, 333.

Vauthier 65.
Vecchio del 8.
Veit O. 121.
Verri 94.
Vignali Giov. 193.
Vignes E. 8.
Vineberg S. 342.
Viti de Marco A. de 8.
Vocke W. 139, 211, 212.
Vogel 346.
Voigt A. 64, 374.

W

W. C. Esq. 166.
Wagner Adolf 8, 48, 51, 54, 85, 106,
121, 130, 139, 178, 187, 193, 211,
233, 260, 266, 346.
Wallace 374.
Walpole 94.
Walras L. 48, 99.
Walter L. F. 139.
Waterhouse W. 166.
Weber A. 374.
— H. 192.

Weissenborn 381.
Wells David A. 7, 94.
Wendler A. 65.
Weston S. F. 121.
Weyermann 346.
White Douglas 65, 83.
Wicksell Kn. 7, 64, 99, 121.
Wieser Fr. v. 99.
Witt de 94.
Wittschieben O. 179, 194, 231, 267,
319, 340.
Wolcott 232.
Wolowski 267.
Worms E. 7.
Wigodzinski 193.

Y

Young A. 94, 166, 334.

Z

Zehntner-Schmitt 193.
Zimmermann E. 268.
Zorli A. 8.



TARTALOM:

Előszó	5
--------------	---

ELSŐ RÉSZ.

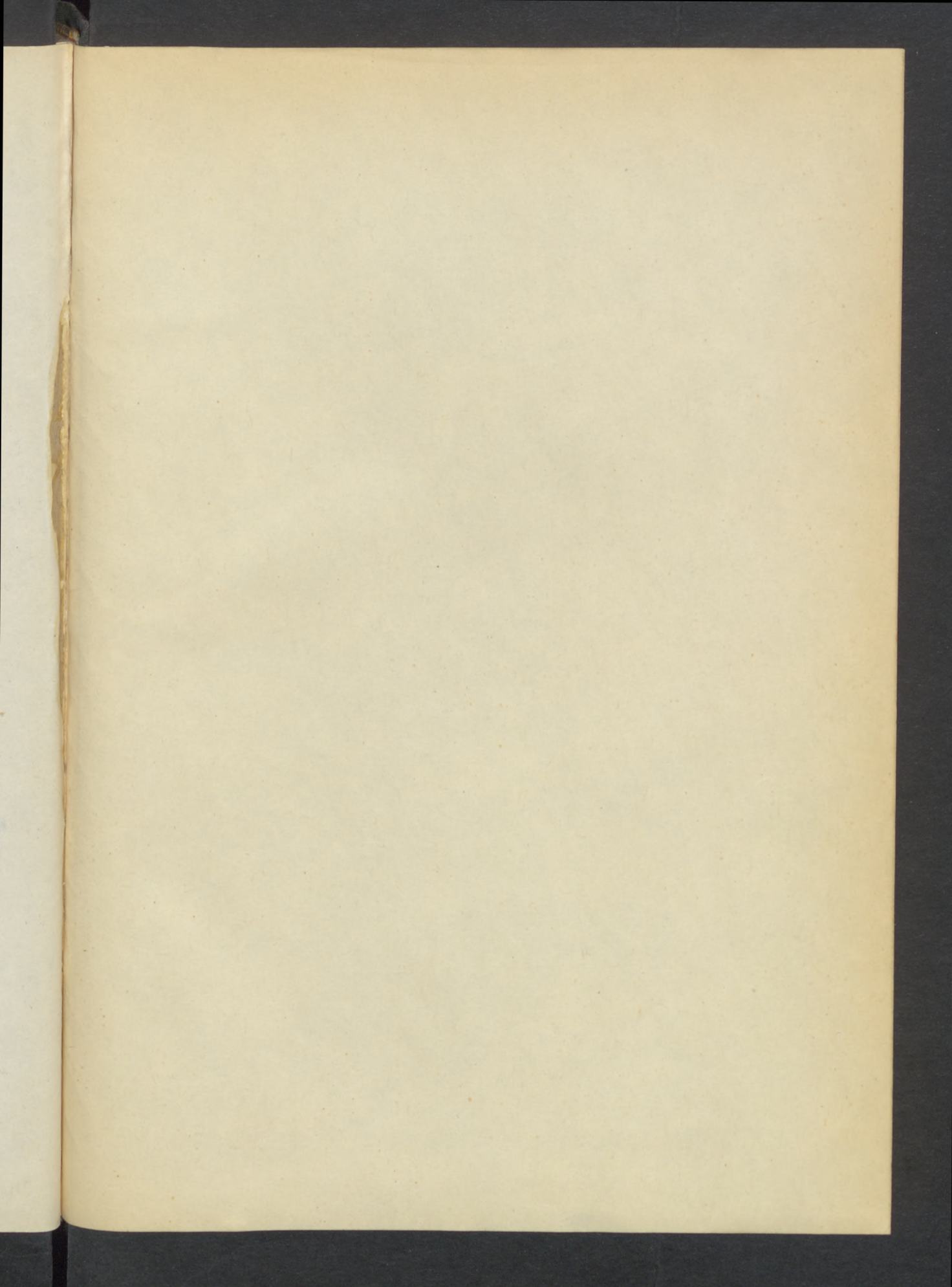
A közjövödelmek helyzete a modern jövedelemeloszlásban.

<i>I. fejezet.</i> Bevezetés	15
<i>II. fejezet.</i> A modern jövedelemeloszlás folyamata, tekintettel az államháztartás jövedelmeire	15
<i>III. fejezet.</i> A fő jövedelemágak és a közjövödelmek helye közöttük ...	21
<i>IV. fejezet.</i> A közjogi járadékok magyarázata	28
<i>V. fejezet.</i> A közületeknek jutó jövedelmek áttekintése	35

MÁSODIK RÉSZ.

A közjövödelmek fajai.

<i>VI. fejezet.</i> Természetbeli és pénzbeli közjövödelmek	39
<i>VII. fejezet.</i> Az adó.....	48
<i>VIII. fejezet.</i> Az adóforrások.....	56
<i>IX. fejezet.</i> Az adóztatás mértéke	64
<i>X. fejezet.</i> Az adóáthárítás	85
<i>XI. fejezet.</i> Sociális és ethikai szempontok az adópolitikában	121
<i>XII. fejezet.</i> A többszörös megadóztatás és a létminimum kímélése ...	130
<i>XIII. fejezet.</i> Az adóztatás hatalmának közérdekű gyakorlása	139
<i>XIV. fejezet.</i> Ár-adók és residuum-adók.....	150
<i>XV. fejezet.</i> A változatlan nagyságú és az egyetlen adó gondolata ...	166
<i>XVI. fejezet.</i> Adókatagóriák. A hozadéki adók általában	178
<i>XVII. fejezet.</i> A földadó.....	192
<i>XVIII. fejezet.</i> Az épületadó, illetőleg házadó	211
<i>XIX. fejezet.</i> Az ipari és kereseti adó.....	233
<i>XX. fejezet.</i> A tőkéből és a munkából származó bevételek hozadéki adói	260
<i>XXI. fejezet.</i> A személyi adók és különösen a jövedelmi adó	266
<i>XXII. fejezet.</i> A vagyoni adó	346
<i>XXIII. fejezet.</i> Az értéknövekedési adók	368
Tárgymutató	391
Névmutató	396





4

186

197



BALÁS K.

Pénzügytan

N. M.