

279085

AZ ADÓÁTHÁRITÁS

IRTA

BALÁS KÁROLY

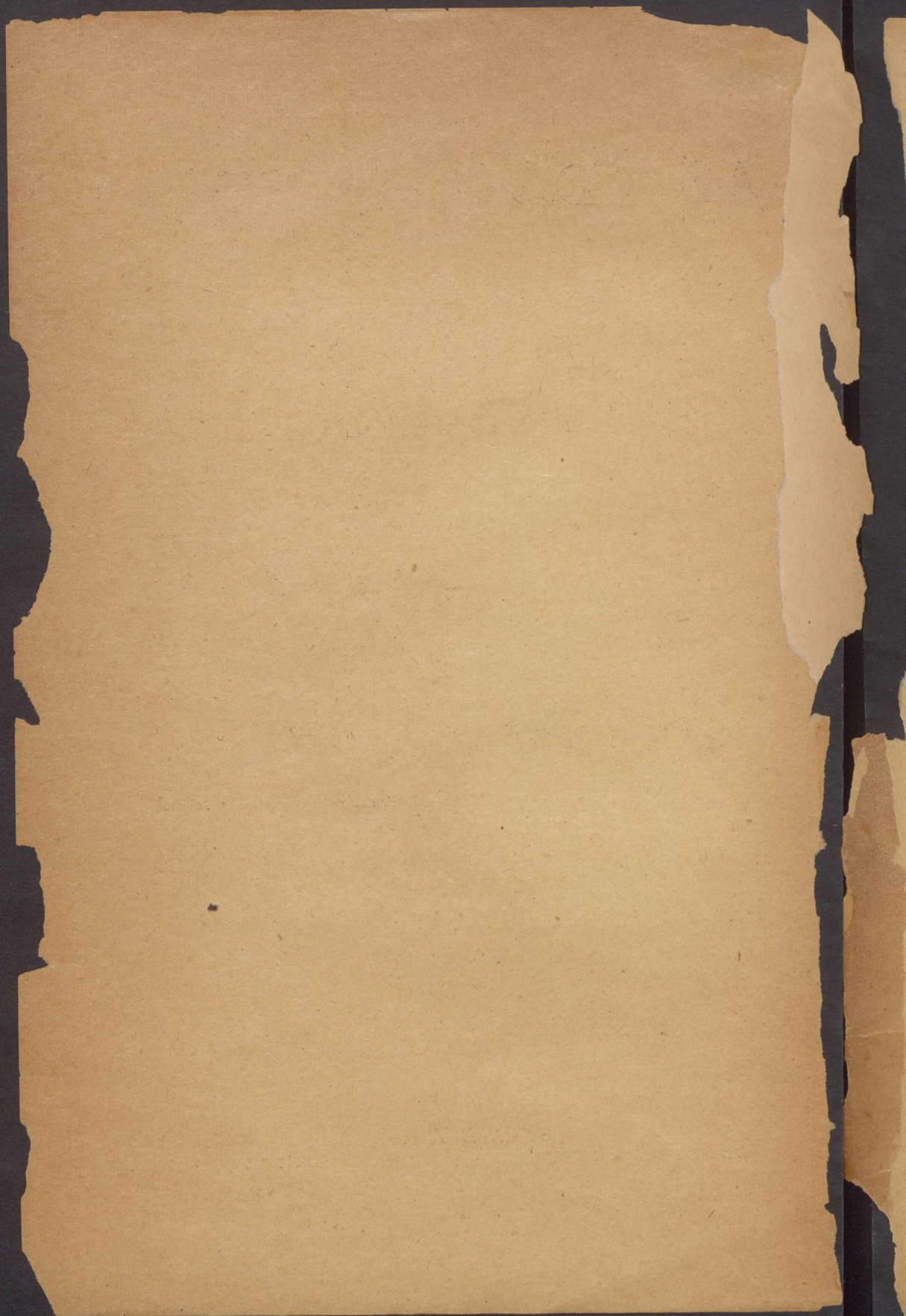
Különlenyomat a Közgazdasági Szemle 1932. évi 3—4. számából

Auszug in deutscher Sprache siehe Seite 46.



BUDAPEST, 1932.

LÉGRÁDY TESTVÉREK NYOMDAI MŰINTÉZETE



*Illés Józseffel
egye barátságjal*

AZ ADÓÁTHÁRITÁS

IRTA

BALÁS KÁROLY

Különnyomat a Közgazdasági Szemle 1932. évi 3—4. számából

Auszug in deutscher Sprache Siehe Seite 46.

BUDAPEST, 1932.

LÉGRÁDY TESTVÉREK NYOMDAI MŰINTÉZETE

Dr. viski ILLÉS JÓZSEF

V. 193.

279085

2R

ORSZ. SZÉCHENYI-KÖNYVTÁR
N Növevénynapló
1955 év 3.193 SZ



Az adóáthárítás.*

1. Az adott probléma: a közjogi járadékok terhének áthárítása és viselése. Ha tehát, egyszerűség okából, adóáthárításról és viselésről beszélünk, tulajdonképpen 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 más-tól 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 adóáthá-

* 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 l. — 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. — F. K. Mann: „Die Grundformen der Steuerabwehr”. Conrads Jahrb. für Nationalök. u. Stat. Band 65. (120) 497 s köv. lapokon. — W. Andreae: „Grundlegung einer neuen Staatswirtschaftslehre”. Jena, Fischer. (1930.). — Lásd ezenkívül: A. Wagner, Mariska, Heckel (Lehrbuch der Finanzw. Leipzig, 1907, 2 k.), Lotz, Eisenhart, Földes (Finanzwissenschaft II. kiadás 1927. Jena, Fischer) kézikönyveinek ide vonatkozó részét.

ritás 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 (coefficientens) való megjeleneése és érvényesülése lehet közelebbről. Ha pl. felemelik egy szabónak vagy cipésznek a kereseti adóját és ha ennekfolytán 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* érvényesítenie, vagyis *árkoefficienssé* tennie. Ehhez hasonló, de nem teljesen ugyanaz az eset, amikor pl. 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 pl. a munkatöbblet alakjában megtérült adó kötelmi jogügylet formájában, mely megkülönböztetésnek a kapcsolódó szociálpolitikai 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 pl. 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 megtakarításokat eszközölnek 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 ismerető jele 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 áthárítását¹ (unbeabsichtigte Überwälzung), mely utóbbiak azonban az át- és visszahárítás jelenségeivel szemben nem külön kategóriák, mint inkább azokat más szempontból osztályozó, illetőleg keresztező fogalmi körök.

2. *Adóelhárításról* (Steuerabwälzung o. Steuereinholung) olyan értelemben szoktak beszélni,² hogy általa a szóbanforgó adótehernek „a nemzeti jövedelemre gyakorolt közgazdasági hatása teljesen kizáródik.”³ Így pl. 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 (pl. a termelési eljárás olcsóbbá tétele) útján való 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.⁴

A tulajdonképeni adóáthárítás az, amikor valaki az általa viselt adóterhet hozzászámítja, mint költséget ahhoz az árhoz, vagy bérhez, melyet másoktól igényel a gazdasági

¹ L. Heckel i. m. 176—7. l.

² Így Heckel i. m. 171—2. lap, Lotz i. m. 221 lap.

³ Így Heckel: Abwälzung... durch den eine ausgelegte Steuer in ihren Wirkungen aus dem Volkseinkommen überhaupt ausgetilgt wird. I. m. 171 lap.

⁴ Melyre ezért a „Steuereinholung“ 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 lap.

forgalomkor. Így ha pl. 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 adóterhnek ennek következtében beálló viselése származhatik:

a) az illető adónak már tovább nem hárítható természetéből (pl. örökösödési, bizonyos fényüzési adóknál) és

b) az adónak visszahárításából. (Ha pl. 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 áthá-

muló adótípust 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 t. i. az állam, a törvényhozó részéről.

Megtörténhetik, hogy az állami adóigazgatás, illetőleg a törvényhozás exponensei olyan adótípust 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 leszürodni. Ennek maga az adóáthárítás fogalma és természete is az oka azonban. Az adóáthárítás ugyanis a jövedelemeloszlás konjunkturáitól befolyásolt szintén jövedelemeloszlási jelenség. A csereforgalom milliónyi jogügyleteiben az ügyletkötő felek általában arra törekcsenek, hogy kiadásaikkal szemben bizonyos bevételi, vagy nyereségtöbbletet érjenek el. Lehetőleg több legyen a csereforgalom, illetőleg jövedelemeloszlás során a bevételük mint költségeik mennyisége. Az adóteher ebben a folyamatban, mint egyik költségvetel szerepel, tehát bizonyos olyan költségösszeg gyanánt, melyet lehetőleg be kell hozni a csereforgalom jogügyletei során, akár technikai termelőselekményekkel egybekötve, akár pusztá jövedelem-, illetőleg nyereségszerző eljárásokkal. Az adóáthárítás sikerülése tulajdonképpen 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. Ez 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 természetű jelensége miatt sok adónál nem határozhatjuk meg teljes bizt s-

sággal apriorisztikusan az adóáthárítás sikerülésének feltételeit, hanem főleg a tapasztalatokból levonható tanulságokra vagyunk utalva. Más oldalról pedig ez azt jelenti, hogy a jövedelemelosztás, 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 pl. meg lehet állapítani, hogy bizonyos időszakban milyen adónemek áthárítására vannak meg a *valószínűségek* 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 adótipusokra lehet szükség, amire tehát az egyes adótipusok 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-, illetve áralakulás konjunkturáinak adópolitikai szempontból való tanulmányozását teszi szükségessé, vagyis egy adópolitikai konjunktúra-kutatást.

E pénzügyi konjunktúrakutatásnak, illetőleg a konjunktúrakutatás adatai felett 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 mily kikkel szemben, t. i. 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 foytán 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 terjedéimű és meddig terjedő ez a továbbhárítás, t. i.

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 (pl. amikor nem valami feltétlenül szükséges szükségleti cikkeket sújt az, melyeknek árában bizonyos rétegek megfizetik az adót, míg más rétegek visszahárítják azt):

b) vagy tovább terjed-e az egy általános drágítási hul-

lám eleme gyanánt az egész társadalomban eloszolva (dif-fuzió);

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

Általában véve azok az adótipusok, *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 figyei, 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 adótipusoknak az adókonjunkturához simuló megváltoztatását és azokhoz való idomítását teheti kívánatossá. Szóval az adótipusoknak az egyes időszakok adókonjunkturái szerint való váltakozása, illetőleg felváltása válhatik szűkebbé. 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 tulnyomóan 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 megszükitjük és azok közül kirekesztünk bizonyos jelenségeket és körülményeket. Csakhogy ezáltal a szavakkal való játszás veszélyének tesszük ki magunkat. Ha pl. 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 elaszticitása, 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 jövedelemeloszlási jelenségnek a *konjunkturáit* értem, mégpedig annak lehetőleg *tágan* értelmezett körét. Gyakorlati szempontból különben is csak akkor van közelebbi értéke és ma-

gyarázó 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 feladatát, hogy lehetőleg minél több oly konkrét körülményt és adatot mutathasson fel, melyek az adóáthárítás alakulását bizonyos időben befolyásolják. (Nevezük 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 múlt 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 adótipusok hatásainak megbeszéléséből nőtt ki. Az adóáthárítás tanának kifejlődését ilyen módon a történetileg kialakult adóelméleteknek az adók hatására, bizonyos adónemek célszerű, vagy célszerűtlen voltára vonatkozó gondolatmenetében kell kinyomoznunk. Így *Seligman* a fiziokratizmus előtti írónak 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 (*Hobbes, Culpeper, Petty, Young, De Witt, Child, Pultney, Roberts,*

Ashley és még számosan) áthárítási szempontokkal indokolták meg, illetőleg tartották megengedhetőnek és megvalósítandónak ezt az adófajtát.⁵ Az *egyetlen fényüzési adó* hívei (Josiah Tucker, Richardson s néhány anonim író) viszont igazságtalannak tartják a szegény fogyasztók megadóztatását és a fényüzést, mint a lustaság és feslett erkölcsök forrását kívánják a főadónemmel megterhelni. *Főérvük* emellett az adónem mellett, *hogy az nem hárítható át*, nem emelné az árakat, legfeljebb a fényüzés csökkentésére vezetne.⁶ Az *egyetlen épület-, földbirtok-⁷ és vagyoadó* híveinél éppenugy az átháríthatóság és át nem háríthatás érvei szolgálnak főindokok gyanánt, mint azoknál, akik eklektikusabb adórendszereket kívántak (Walpole, Hume, James Stewart, Young stb.)⁸

A fiziokratáknak az egyetlen földadóról való gondolatai ismeretesek. Főargumentumuk érészben 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 adót ugyanis 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 élet-szükségleti cikkekre és nyereségre (a kamatot ide nem számítva) kivetett adókat mindig át lehet hárítani, a földadó és a fényüzési adók ellenben nem háríthatók át. Ezért a földbirtokosok, a gazdag fogyasztók és bizonyos mértékben a kapitalisták társadalmi rétegei viselik végeredményben minden adónak a terhét.⁹ Ricardo főművének az adókról szóló részei majdnem kizárólag az adóáthárítás problémájával foglalkoznak. Sem Smithnek, sem Ricardonak nincs még általános elmélete az adó hatásáról.¹⁰ Ricardo ismert szociálpolitikai felfogásából kifolyólag sem osztja Smith Ádámnak 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. Ennekfolytán a földadó végeredményben *a munkaadó tőkésére nehezedik*. A tőkényereségre vetett adót a termelő vállalkozó viseli.

⁵ L. Seligman i. m. 19—72 l.

⁶ l. Seligman i. m. 78 l.

⁷ Locke, Davenent, Cantillon.

⁸ V. ö. ugyanott 83—114 l.

⁹ L. Smith A.: Inquiry. V. könyv, II. fejezet.

¹⁰ L. Seligman i. m. 136—9 lapok.

A munkabéradó rendszerint a munkabéreket növeli stb., stb.¹¹ 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 kikre kikre háríthatnak át stb., a pénzügyi írók egy csoportja (*Verri, Mansfield, Dickson, Young, A. Hamilton, Canard, Courcelle-Seneuil, Cherbuliez, Prittwitz, Thiers, Stein Lörmc, de Broglie, J. Sherman, Lord Avebury, D. A. Wells* stb.)¹² 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 u. n. *diffúziós elmélet*,¹³ 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 munka eredmény, 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 nehezedhetik 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 éppenny, amint a közlekedő csövek egyikébe öntött víz az összes csövekben egyenlő színvonalra fog helyezkedni. A gazdasági forgalom terén tehát az egyensulynak ugyanaz a törvénye uralkodik, mint a folyadékok egyensulya tekintetében. Azt lehet mondani, hogy ennek az egyensulytörvénynek 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

¹¹ *Principles*: VIII. fejezet.

¹² Melyeket ezért *Seligman* abszolút elméleteknek nevez i. m. 132 l.

¹³ L.: *Seligman* i. m. 141 s a köv. lapokon.

minden új adó rossz, mert megzavarja az egyensúlyt és minden adó jó adóvá válik, ha már régen áll fenn.¹⁴ Ezt a felfogást még erősebben fejezte ki *Pritwitz*.¹⁵ Szerinte arányos és igazságos adóztatást csak úgy lehet megvalósítani, ha állandó és változatlan adórendszerekkel dolgozunk, mert még a legterheesebb és legelhibázottabb adók is az áthárítás folytán egyenletesen és igazságosan oszlnak meg, ha már régen állnak fenn.

Stein Lőrinc 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*) előállítani.¹⁶

A diffúziós felfogásnak vannak azonban *pezzimista 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.¹⁷ *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.¹⁸

A diffúziós jellegű elméletek közé kell soroznunk *W. Andreae* felfogását a hozadéki adókra vonatkozólag. *Andreae*, mint a *Spann*-féle univerzálisztikus irány híve, a pénzügytan terén is új utakon jár és figyelemreméltó új pénzügytani elméletet alkot meg.¹⁹ Az adóáthárításra vonatkozólag egyedül a helyes értelemben megvalósított hozadéki adó (*Sollertragsteuer*, ellentétben a jelenlegi *Istertragsteuer*-hez) az, melynek alkalmazásával az adó teherelosztását, illetve áthárítását meg lehet határozni. Ez az adó teljes mértékben áthárítható a fogyasztóra.²⁰ Ezzel szemben a jövedelmi, vagyoni, örökös-

¹⁴ *L. Canard* i. m. 10—12, 158, 168, 181, 197 lapok.

¹⁵ *M. v. Pritwitz*: „Theorie der Steuern u. Zölle, mit besonderer Beziehung auf Preussen und dem deutschen Zollverein“. Stuttgart und Tübingen 1842. 116 lap.

¹⁶ *Lorenz v. Stein*: „Lehrbuch der Finanzwissenschaft“. 4. kiadás. Leipzig, 1878. 493—497 lap. — Id. *Seligman*.

¹⁷ *Proudhon*: „Contradictions économiques“. Idézve *Seligman*-nál i. m. 160 lap.

¹⁸ *Albert S. Bolles*. Lásd *Seligman*-nál i. m. u. o.

¹⁹ *L.: W. Andreae*: „Grundlegung einer neuen Staatswissenschaftslehre“. Jena, Fischer 1930.

²⁰ U. o. 213. l.

dési és forgalmi adóknak az átháríthatóságát nem lehet meghatározni.²¹

Andrae a hozadéki adó alatt (Sollertragsteuer) nem a jelenleg megszokott s egyes *személyekre* kirótt hozadéki adókat érti, hanem a teljesen tárgyasított hozadéokra, vagyis a személyektől elvonatkoztatott vagyontárgyakra kivetett adókat. (Ilyenféle pl. a szigorúan tárgyi alapu hozadéki-kataszteri földadó.) Az adó az ő univerzálisztikus felfogása értelmében szociálpolitikai eszköz.²²

Van egy — főleg az ingatlanokra vonatkozó — felfogás az adóáthárításra vonatkozólag, mely az adót az adóalanyra nehezítő olyan *tárgyi tehernek* fogja fel, amely az adótárgy tevőleges értékével szemben afféle passzivumként jelentkezik, mintegy az állam részére kijáró kamat gyanánt, mely ennek folytán tőkésítve megváltható, vagy levonható, előre leszámítható az állam javára stb.²³ *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,²⁴ melynek szószólói *Turgot*, *Baudeau*²⁵ voltak különösen a fiziokraták közül, később az angol *John Craig*. A németeknél *Fr. Sartorius*, *I. G. Hoffmann* és *K. Muhhard* 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, voltaképpen vagyonszűkítést jelent az és ezért elvetendő és más adóval kell azt pótolni.²⁶

Később *Destutt de Tracy*²⁷ általánosította ezt a „kapitalizációs“ adóáthárítási felfogást az épületek és életjáradékok adóira is. Ezt a meglehetősen túlzó irányt kivülről csupán *Cournot*²⁸ képviselte még. Szerintük az adó tulajdonképpen csak az *első* tulajdonost terheli, mert a későbbi vevők a vétel-

²¹ U. o. 210.

²² „Die Steuer ist ein Teil, den der Einzelne aus der Verwendung seines Anteils am Nationalvermögen zu erzielen verpflichtet erscheint.“ i. m. 89 lap.

²³ L.: *Seligman* i. m. 162—171 lap.

²⁴ L.: *Seligman* i. m. 162 l.

²⁵ *Éléments of Political Science* Edinburgh. 1814.

²⁶ L.: *Seligman* u. ott.

²⁷ *Éléments d'Idéologie* par Comte *Destutt de Tracy*, Paris 1804.

²⁸ *Recherches sur les Principes Mathématiques de la Théorie des Richesses* par *Augustin Cournot*, Paris 1838.

árat a tiszta hozadék tőkésített értéke arányában fizetik, amelyből azonban leütik az adó tőkésített összegét. Ennek következtében később senki sem viseli már tulajdonképpen az adó terhét, miután azt az első tulajdonos amortizálta.

Angliában a földadó áthárításának tőkésítéssel 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 tőkésítéssel adóáthárítási felfogás legtöbb képviselője azonban azt is hangsúlyozta, hogy az adónak ilyen tőkésített értékesökkentő hatása csak akkor van meg az ingatlanokkal szemben, ha az egyéb természetű vagyonokra nem nehezedik ugyanakkor valamely hasonló természetű adónem. *John Stuart Mill* szerint a csupán egyetlen társadalmi osztályra kivetett külön adó igazságtalan és részleges vagyonszerzés gyanánt hat, ha nem egyenlítik ki annak hatását más társadalmi osztályokra is kivetett hasonló adók.²⁹ A kapitalizációs felfogás képviselői voltak még *R. Giffen*, *Helferich*, *Hock* és *Schäffle* is.³⁰ Ez utóbbi az adók egyéb neveire is általánosította ezt a nézetét. Az ő nyomán a holland *Pierson*³¹ és *Pantaleoni* képviselik ezt az irányt.

Az adóáthárítás és adóviselés kérdésének eddigi felfogásárnyalataival szemben egyes írók kritikai álláspontja 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.³² A magyarok közül *Mariska Vilmos*,³³ *Földes Béla*³⁴ és *Heller Farkas*³⁵ említenők.

Igy *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. Így az egyes javakra kirótt és az árat emelő adók terhét csak részben viselik a fogyasztók, mert az árnövekedés a fogyasztás csökkentésével is jár. Az adó —

²⁹ L.: *Seligman* i. m. 167 lap.

³⁰ Lásd u. o. 168 s a köv. lap.

³¹ *Principles of Economics* 1912.

³² L.: *Seligman* i. m. 172—187 lap.

³³ Lásd i. m. 164 lap.

³⁴ *Finanzwissenschaft*. Jena, Fischer 1920 és 2 kiad. 1927.

³⁵ *Pénzügytan*. 1920. 160—163 lap.

ugymond — úgy hat, mint a puskapor, mely kiröpi a golyót, de egyuttal hátralöki a fegyvert is. Különböztetni kell az adóáthárítás szempontjából aszerint is, vajjon szükséges, vagy csak fényüzési fogyasztási javakról van-e szó. A termelőkre rótt adók szintén egyenlőtlenül érintik a fogyasztót. Egyik árucikknél könnyebben, a másiknál nehezebben hárítható át az adó. *Ricardo*-val szemben is kiemeli, hogy merész állítás azt mondani, hogy bizonyos adó terhét egész bizonyossággal egy meghatározott társadalmi osztály viseli. Az adók terhét — ugymond — a piaci helyzetek szerint azok viselik, akik azt nem tudják másokra hárítani, de nincs bizonytalanabb és változékonyabb kérdés, mint az, hogy végeredményben kire nehezedik az adóteher.³⁶ Ugyancsak *Ricardo*val szemben a földadónak át nem hárítható voltát állítja. Egyébként lehetetlennek tartja az adóáthárítás részletes törvényeit felállítani.

Ugyancsak élesen szembeszáll *Ricardo* adóáthárítási tanával *Sismondi* is.³⁷ Szerinte sohasem lehet előre megmondani, hogy a fogyasztási adók terhét ki fogja viselni. Hamis abstrakciónak mondja *Ricardo* tanát a különböző szakmabeli munkabérek kiegyenlítéséről és egyensúlyáról.

Parieu szerint az adóáthárítás és adóteherviselés részletes törvényeit szintén nem lehet előírni és megállapítani, mindazonáltal néhány általános elvet fel lehet érészben 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 hárítódik vissza, vagy a népesség valamely más rétegére tolódik tovább. Ez az általános elv *Parieu* szerint a legkülönbözőbb adófajtákra alkalmazható.³⁸ *Leroy-Beaulieu* csak elvétve s nem rendszeresen szól az adóáthárítás kérdéseiről, különben igen kiváló munkáiban.³⁹

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

³⁶ *Traité d'Economie Politique*, Paris 1802. 562—566 lap.

³⁷ J. C. L. *Simonde de Sismondi: Nouveaux Principes d'Economie Politique*. Paris 1819. VI. könyv, 6. fejezet.

³⁸ M. *Esquiro*u de *Parieu: Traité des Impôts etc.* Paris 1866. 2. kiad. 68 lap, idézve *Seligman*-nál 176 lap.

³⁹ L.: *Seligman*-nál is i. m. 178 lap.

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-esökentéssel tudnak élni. Nem háríthatók át a fix fizetésűekre kirótt adók. Nehezen háríthatók át a javak minőségbeli fokaira kivetett adók. A járadék, munkabér és nyereség megadóztatásánál fontos kérdés, vajjon az adófizető 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 kirekeszteni⁴⁰ stb., stb.

Nagy értékűek *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 egyensúlyállapot 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.⁴¹

Prince-Smith is visszautasítja a diffúziós felfogást. Szerinte az adó áthárítása, vagy annak viselése lényegében kalkulációs kérdés. Csak akkor fogják áthárítani akarni az adót, ha az áthárítás többet jövedelmez, mint amibe kerül. A gyakorlat szempontjából azt tartja, hogy a föld- és épületadókat nem lehet áthárítani, a közvetett, vagy a munkabérre rótt adókat pedig csak a leggyöngébbeknek anyagi bukása (Bankrott) útján lehet áthárítani. A munkás anyagi bukása azonban éhséget és halált jelent stb.^{42, 43}

Az angol írók közül a Smith-Ricardoféle felfogással szembeszállottak: *Richard Jones* és *David Buchanan*. *Jones* tagadja, hogy a munkabérre vetett adó rendszerint a nyereségekre nehezednék, mint azt *Ricardo* állítja. *Buchanan* szerint, minden a munkabérre és a munkás szükségleteire rótt adó rosszabbítja a munkás sorsát.⁴⁴

⁴⁰ *K. H. Rau*: Grundsätze der Finanzwissenschaft. Heidelberg 1832. 5. kiadás 1864. III. k. 412—417 llap.

⁴¹ *Carl Frh. v. Hock*: Die öffentlichen Abgaben und Schulden. Stuttgart 1863. 91—96 oldal.

⁴² *John Prince-Smith*: Über die Abwälzung. Id.: *Seligman* 180 lap.

⁴³ A későbbi német írók *Seligman* szerint nem sokat szolgáltatnak az adóáthárítás eklektikus kritikája szempontjából. Lásd i. m. 180—181 llap.

⁴⁴ L.: *Seligman* i. m. 182—183. lap.

Senior keveset foglalkozik az áthárítás kérdéseivel, de tagadja Ricardonak abbéli felfogását, hogy a föld termékeire vetett adók (a tizedek,) a fogyasztóra háritódnának 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 terhét. (Political Economy. London, 6. kjadás, 1872. 120 s a köv. lap.)

A két *Mill* és *Mac Culloch* szintén eklektikusak Ricardoval szemben az adók hatását illetőleg. 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.⁴⁵

Cliffe-Leslie már mélyebb kritikával boncolja az orthodox tanoknak az adóáthárításra vonatkozó elméletét. Figyelmeztet a „természetes“ munkabér nagyságának, a teljes önkénnyel elgondolt „átlagoknak“, a „zaváró körülmények figyelmen kívül hagyásának“ fogalmi gyöngeségeire. Az adókat — ugymond — csak a *valóságos* életviszonyok között, a valóságos bérekből, nyereségekből, vagy más anyagi forrásokból azonnal fizetik. Nem pedig a közgazdászok által a dolgok „további folyományaiként“ elgondolt abstrakciókból és hypothesisekből. Ő tehát a gazdasági élet egyenetlenségeire és *surlódásaira* mutatott rá, bár az adóknak csak kevés fajával foglalkozott.⁴⁶

A *szociálisták* 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. lap).

Egy esomó író *Seligman* módszerüknél fogva a *kvantitativ*, vagy *mathematikai* 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, amily arányban csökken az eladótól beszédett ár a vevő részéről fizetett ár emelkedéséhez viszonyítva. (*Seligman*, 192—4 llap.)

Maffeo Pantaleoni egész kötetet szentelt az adóáthárítás

⁴⁵ L.: *Seligman* i. m. 184 lap.

⁴⁶ L.: *Seligman* i. m. 185—6 lap.

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 — ugymond *Seligman* — a legterjedelmesebb eddig, amit erről a kérdérről irtak, 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 ingatlanadóóról szóló tanait téveseknek tartja és egyébként későbbi nézetei sem fedik többé áthárítási elméletét. (*Seligman* 194—5 lap.)

Az osztrák iskola jelesei (*Menger*, *Wieser*, *Böhm-Bawerk*, *Sax*) nem foglalkoznak az áthárítás tanával. *Walras* tulságos 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 lap.)

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 tőkésék osztályát érdekli. *Böhm-Bawerk* álláspontjára helyezkedik abban a tekintetben, hogy valamely termelési ág termelékenységé 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 lap.)

Nem tartja kielégítőnek *Seligman* *Conigliani*-t (Teoria generale degli Effetti Economici delle Imposte. Saggio di Economia Pura, Milano 1890.) és a *Cournot* nyomait követő olaszok közül *Barone*-t mondja a legfontosabbnak (l. *Seligman* 198—9 lap). Az angolok közül *Marshall*-t (*Principles of Economics*, London 1907, 5. kiad.) és *Edgeworth*-ot (*The Pure Theory of Taxation. Papers relating to Political Economy*, 1925.) emeli ki. *Edgeworth* munkái, még *Cournot*-nál is jobban kimutatják — ugymond — a matematikai módszernek előnyeit és hátrányait egyaránt. (199 lap.)

A matematikai módszerre vonatkozólag megjegyzi *Seligman* (és megjegyzései találóak 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. Így a gazdasági surlódások rendkívül fontos eleme szándékosan figyelmen kívül marad és az egész következtetés hypothesisekre épül fel, anélkül, hogy azok a valóságos étellel összhangban volnának stb. Az adóáthárítás kérdéseinek, bizonyos szűk körben nagyértékű lehet a matematikai módszer szerint való tárgyalása. De ott, ahol diagrammokat nem alkalmazunk, inkább az íróra nézve értékes az, mint az olvasóra. A valóságban a matematikai módszer legnagyobb előnye a diagrammok alkalmazásánál jelentkezik, amelyekkel röviden és áttekinthetően lehet ábrázolni. Ha azonban a felsőbb algebraiak diagrammjaira kerül a sor, akkor ez a módszer már komplikált számításokkal jár, amelyek jóval fontosabbak a matematikusra, mint a közgazdászra nézve, de csak igen csekély hasznot jelentenek gyakorlati kérdések megoldása tekintetében magának a közgazdaságtannak.

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

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 szolgáltatatták (i. m. 200—201 lap.).

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

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

2. Monopoleikkéknél 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 kevésbé 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 lassabb, 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 egypáran abbahagyják a termelést.

6. Ha bizonyos jószágmennyiségnek a különböző részeit igen különböző árakon állítják elő, akkor a kisebb szolgáltatási képességű termelőket tönkretelheti 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 kevésbé valószínű az áthárítás, minthogy az ár a határköltségekhez alkalmazkodik.

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

10. Ha az adó nem arányos, hanem differenciális, annál erősebb, vagy gyöngébb lesz annak az áthárításbeli hatása aszerint, amint progresszív vagy regresszív 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. I. 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 természete nem fontos. (505. lap.) 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 mulik, vajjon részleges-e, vagy általános-e az adó. A részleges adót úgy lehet kikerülni, hogy a munkát és tőkét más meg nem adóz-

tatott, vagy kevésbé sujtott 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, mint-hogy itt az adó csupán egy feleslegből elkanyarított összeget, tehát feleslegkvótát jelent. Ezek az adók tehát szintén nem kerülhetők ki. Ugyancsak nem kerülhetők ki az adóaktusok egész komplexumát terhelő adók, pl. az u. n. engedélyi adók (495—7. lap).

Mildschuh szerint helytelen az a felfogás, amely az adó-ütközés (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 *adókikerülés* (Steuerausweichung) az a tényező, amelyből minden elsőfoku 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. lap.)

5. A magyar írók közül az adóáthárítás törvényszerűségeinek vizsgálatával behatóbban *Heller Farkas* foglalkozott (Pénzügytan, Budapest, 1920. 160—189 lap.). 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 feltételnek és az árelemek természete szerint biztosan meghatározottnak, mint a régi felfogás. Egy további vonása, hogy az áralakulás dinamikai tényezőire is kiterjeszkedik. Ez legnagyobb mértékben képesíti arra, hogy az adóáthárítás valódi lényegét azokban az árhullámokban lássa, amelyeket minden árváltozás előidéz. Az adóáthárítás piaci jelenség. Az adótehertől a csere segítségülvételével való szabadulás ennél fogva csak akkor következhetik be, ha az adó a piaci tényezőket változtatja meg. Ennek megfelelően az adóáthárítás első kérdése az, vajjon érinti-e az adó a piaci tényezőit, a keresletet és kínálatot. Téves az áthárítás kérdését tisztán az árelemek természetével összefüggésbe hozni. Hiszen az

a kérdés, hogy az adó érinti-e az áralakító tényezőket, attól függ, hogy mily tényekhez kapcsolja a közület az adófizetési kötelezettséget, vagyis, hogy milyen adónemekről van szó. A kínálatot mindenekelőtt csakis olyan adó érintheti közvetlenül, amely a termelési költségeket befolyásolja. A jövedelmi adó, a vagyonadó, az örökösödési adó és egyes más adónemek közvetlenül, semmi összefüggésben sincsenek a termelési költségekkel és ezért mintegy a fogantyu hiányzik ezek áthárítására.

Minden olyan adónemnél, amely a termelési, illetőleg a piacrahozatali költségeket közvetlenül érinti, a kínálat részéről meg van a törekvés arra, hogy az adóterhet a keresletre hárítsa át. Ebből azonban még nem következik, hogy a kínálat minden esetben érvényesíti is ezt a törekvést. Nemcsak képzelhető, hanem tényleg észleltettek is oly esetek, amelyekben a kínálat inkább volt hajlandó az adóterhet magára vállalni, mint a piaci egyensúlyt megbontani.

Az áthárítási lehetőségnél általában egyrészt a keresleti skála szerkezetét, másrészt a termelési költségek görbéjét kell figyelembe venni. Vannak merev és vannak rugékony keresleti skálák. A kereslet annál merevebb, minél inkább nélkülözhetetlen javakról van szó. A kínálat áremelési törekvései-vel szemben az ily merev keresleti skála csekély ellenálló képességet mutat és így az az adóáthárításnak nagy mértékben hozzáférhető. Ezért ilyen javaknál valószínű az adóáthárítás, ahol ellenben az ár csekélyebb emelése mellett is hirtelen összehúzódik a kereslet, ott az áthárításnak nehézségei vannak.

A kereslet szerkezete, tehát az adó által érintett javak társadalmi szükségletének természete a második tényező az adóáthárítás terén.

A kínálat oldalán első sorban a termelési költségek mikénti alakulása irányadó. Vannak olyan javak, amelyeknél a legmagasabb költségek törvénye érvényesül. Ezeknél az adóáthárításnak szükségszerűségével állunk szemben. Ezzel szemben ott, ahol a legalacsonyabb költségek törvénye érvényesül, az adóáthárításnak, a verseny folytán, már sokkal nagyobb nehézségei vannak. A nehezebb viszonyok között termelő vállalkozók, a verseny nyomása alatt, ezek is kénytelenek az adóterhet magukra vállalni, míg a kedvezőbb viszonyok között termelő vállalkozók, termelésük kiterjesztésével és ez által költségeik csökkentésével ellensúlyozhatják az adó okozta terhet. Jelentékeny különbséget tesz az is, vajjon kisebb, vagy nagyobb szerepet játszik-e az illető vállalkozási ágban az álló tőke. Ott ugyanis, ahol az álló tőke szerepe nagy, a kínálat merev, az ilyen termelési ágakban tehát az adóáthárítás nehezebb lesz, mint ott, ahol a forgó tőke játssza a vezető szerepet.

Tehát ugy a kínálat, mint a kereslet szerkezete jelentéke-nyen befolyásolja az adóáthárítás lehetőségeit. A modern ár-

elmélet tanulsága gyanánt azonban a kínálat könnyebben indíthatja meg az áthárítási folyamatot, mint a kereslet. Eppen ezért a fogyasztási javak piaca az adóáthárítási törekvéseknek közvetlenül könnyebben enged teret, mint a termelési javak piaca. Minden oly adónem tehát, amely a fogyasztási javak piacán több-kevesebb közvetlenséggel érinti a kínálatot, közvetlenül a legnagyobb kilátással bír, hogy arra nézve az áthárítás ideiglenesen keresztülhatoljon.

Az adóáthárítás által előidézett áremelkedés azonban előbb-utóbb a termelési javak piacán is érezteti hatását. Csak attól kell óvakodnunk, hogy ezt a hatást is oly közvetlennek és egyszerűnek nézzük, mint amilyen az adóáthárítás hatása a fogyasztási javak piacán. A termelési javak egyes piacain a kínálat helyzete nem egyforma és ennek megfelelően a drágulási hullámokkal szemben a termelési javak kínálatának egyes csoportjai nem képesek egyformán reagálni.

Azt, hogy mely osztályok vállain fog végeredményben az adóteher megmaradni, nem lehet tisztán jövedelmi ágak szerint megítélni. A szakszervezetekben megszervezett munkásság befolyása a munkapiacra tudvalegőleg jelentékeny és így eközben az adóáthárítás okozta drágulásoknak a munkaadókra való visszahárítására jelentős kilátás van. Nem lehetne azonban nagyobb hibát elkövetni, mint ebből azt következtetni, hogy a fogyasztási javak piacán aránylag elég könnyen végbe-menő adóáthárítás folytán a munkásosztály egyáltalán nem szenvedhet hátrányt. A fogyasztói minőségben szenvedett életszínvonalrosszabbodás kárpótlása a termelési javak piacán mindig hosszabb-rövidebb időt igényel, tanulatlan munkások pedig csak igen nehezen védekezhetnek az adóáthárítás okozta áremelkedésekkel szemben.

A termelési javak piacán a köztisztviselők is hátrányos helyzetben vannak. Illetményeik nem is tiszta piaci küzdelem eredményei és így a drágasági hullámokkal szemben való védekezésük nagyon hiányos. Még ennél is hátrányosabb a kistőkések és járadékosok helyzete az adóemelés okozta drágulással szemben.

Megállapíthatni tehát az eddigiek alapján, hogy az adóáthárításban az árszínvonalváltozás, illetőleg a drágulás egy speciális esetével állunk szemben, melyben természetesen nem hiányozhatnak az árszínvonalváltozás gyűrűszerű terjedésének tünetényei sem.

Elméletileg minden oly adó, amely a termelési feltételeket közvetlenül érinti, áreltolódásokat idéz elő. A gyakorlatban annyiban másképp áll a dolog, hogy különösen a nagyon mérsékelt adóknál az árváltozások könnyen elmaradnak, mert a kínálat inkább magára veszi az adót, semhogy a piaci egyensúlyt a kereslet csökkentése által megbontsa. Hasonlóképpen

elmaradhatnak az áreltolódási folyamatok akkor, ha a szükséglet tulnyomó részét a külföld fedezi.

Az adóáthárítás hatásai igen jelentékenyek lehetnek, a tényezőt mindenesetre az adórendszer kiépítésénél a lehetőségig figyelembe kell venni. Azzal azonban tisztában kell lennünk, hogy bár az adóáthárítás előre meglehetősen kiszámítható és befolyásolható, a visszahárítás és a továbbhárítás tünetei már egészen a törvényhozás behatásának körén kívül fekszenek. Éppen ezért azok az adónemek, amelyek az ártényezőket közvetlenül nem érintik, elméleti szempontból sokkal tökéletesebbek, mert kevesebb zavaró tényezőnek vannak kitéve. Ez azonban természetesen nem jelentheti azt, hogy amidőr más szempontok az adórendszerben az adóáthárítási folyamatot megindító adók felvételét is szükségessé teszik, azok melőzhetők volnának.

Mindezek alapján *könnyen áthárítható adók* mindenkéltől *a fogyasztási adók*, és pedig annál könnyebben, minél inkább nélkülözhetetlen cikket érintenek. *A vámok* is a fogyasztási adók jellegét mutatják. Viszont *alig áthárítható adók a személyi adók*, akár fejadóról, akár általános jövedelmi adóról van szó, továbbá a vagyoadó. Egyenesen *átháríthatatlan adó az örökösödési adó, a nyereségyadó és az egyszeri vagyoadó. A középén 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 piac 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.⁴⁷ Általános elméletében, amelyben „ideáltipikus“ eseteket kíván tárgyalni a zavaró eltérések kiküszöbölésével, tehát erős abstrahálással, a határhaszonelmélet stíljében *Böhm-Bawerck*, illetőleg *Menger* izolált eséréjéből indulva ki, vizsgálja a *monopoltermelő adóáthárítási lehetőségeit* és arra az eredményre jut, hogy a monopoltermelő termelése változatlan, emelkedő, vagy esökkenő költségekkel történhetik. Ha valamely iparág esökkenő 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 esökkeneti ugy a keresletet, mint a termelést. A termelés megszükitése pedig a termékegységnek drágítását jelenti.

Ha ellenben valamely ipar a növekvő költségek, vagy a esökkenő hozadék törvényének van alávetve, akkor az áremelkedés *caeteris paribus kisebb* lesz az adó következtében, mint

⁴⁷ 1928. Jena, Fischer.

a változatlan költségek esetében. Az adónak áremelő tendenciájára tehát a termelés költségeinek emelkedése mérséklőleg hat.

Verseny esetén a különféle szolgálatokra (Dienstleistungen) vetett adó áthárítása a munkakeresletnek, illetőleg a munkakinálatnak rugalmasságától függ. Téves tehát *Pantaleoni*-nak az a felfogása, mely szerint az áthárítás lehetősége és mértéke valamely kedvező konjunktúra jelenlététől vagy jelen nem lététől függene, stb.⁴⁸

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.⁴⁹

Az adó továbbhárítására és visszahárítására nézve is az áthárítás törvényei érvényesek. Erre vonatkozólag korrigálni kell — ugymond⁵⁰ — 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.⁵¹

Az adóáthárítás — mialatt a termelékenységnek valamely adó következtében beálló növekedését érti (Steuererhöhung, Abwälzung), — nem az áthárítás jelenségei körébe tartozik, de helyes dolog azt összefüggéseinél fogva ezzel együtt tárgyalni, annál inkább, mert gyakorlati jelentősége jóval nagyobb, mint ahogy eddig feltételezték⁵² stb., stb.

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 követ-

⁴⁸ L.: i. m. 74 lap.

⁴⁹ L.: l. i. 78—79 lap.

⁵⁰ L.: i. m. 89 lap.

⁵¹ L.: i. m. 90 s a köv. lapokon.

⁵² L.: i. m. 97 s a köv. lapokon.

keztében emelkednek. Bárhogyan vetik is ki az adót (pl. az átlagos hozadékra, a föld telekértéke alapján, forgalmi adó képpen 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 elasztikus a mezőgazdasági kínálat is az álló tőke tulnyomó arányánál fogva és hogy a legtöbb mezőgazdasági termék világpiaci áru.⁵³

A városi ingatlanok (Grund und Boden) adóját régi lakásoknál a háztulajdonos viseli. Ha ellenben az *új építkezéseket* is sujtja az adó, akkor kizárólag a bérlők fogják azt viselni, akár együtt van az épület a telekkel megadóztatva, akár külön. Mihelyt azonban a jobb fekvésű 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 sujtó 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.⁵⁴

Mering szerint az ipari és kereseti adó terén igazolódna leginkább az áthárításnak elméletileg megállapított szabályai. Az eladó monopolhelyzete, 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 elasztikusabb a mezőgazdaságiakénál, de rendszerint ilyen a kínálatuk is. Figyelembe kell venni továbbá, hogy sok ipari terméknek nincs világpiaca, 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. Már *Smith* *Ádám* figyelmeztet rá, hogy ha a kereskedő a termékre vetett adót előlegezi, azt kamatozva kell visszakapnia. Ezen az alapon *Cournot* szerint az olyan áruknál, melyek több kézen mennek keresztül, annál magasabb lesz az adóáthárítás folytán emelkedő ár, minél korábban rótták le az adót. *Mering* szerint is, szemben *Seligman* és *Pantaleoni* ellenkező felfogásával, a termelő által teljesített adófizetés az adóösszeg kamataival együtt

⁵³ L.: i. m. 121—122 lap.

⁵⁴ L.: i. m. 145—150 lap.

kell, hogy növelje az árat, hiszen sokszor jóval előbb kell azt a termelőnek lerónia, különösen ott, ahol a termelés időszaka hosszú.⁵⁵ Igen tanulságosan tárgyalja mindezek alapján Mering a német általános forgalmi adónak, a német kiskereskedelmi fényüzési, a fogyasztási, az egyenes fényüzési és vígalmi 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 jövedelemi, 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.⁵⁶

A tőke, illetőleg tőkehozadék, vagy tőkejövedelem adójának átháríthatása szempontjából az első kérdés, hogy a tőkekölsönzőre, 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 tőkejáradék adót tétélezünk fel, mely nemzetközileg egyenlően 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 termelékenységé tekintetében a különböző tőkebefektetések között nagyok a különbségek, sokkal inkább sikerülhet a tőkére vetett adó áthárítása.

A nem internationalis, tehát egy-egy ország jelenlegi tőkeadói annál inkább átháríthatók, minél kevesebb fajtáját érik a „tőkehozadékoknak“.⁵⁷ Pantaleoni átháríthatatlan tőkeadónak tartja azt az adót, mely igazán általános és arányosan a kölcsönvevőkre volna kiróva.⁵⁸

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

Az általános vagyonaadóról 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 sújthatja az, mint a másikat. Az ebből származó egyenlőtlenség aztán adóamortizációhoz vezethet, esetleg pedig bizonyos kereseti ágakban árnövekedést idézhet elő. (216. lap.)

Igen figyelemreméltó Mering kritikája az általános jöve-

⁵⁵ L.: i. m. 177—178 lap.

⁵⁶ L.: i. m. 195—200 lap.

⁵⁷ L.: i. m. 200—211 lap.

⁵⁸ L.: u. ott 211 lap.

delmi adóval szemben az átháríthatóságot illetőleg. Az általános jövedelemadót — ugymond — 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. lap.)

A másik okot, ami miatt az általános jövedelemadót többnyire átháríthatatlannak tartották, *H. Mayer* fejtette ki. A jövedelemadó megítélésénél t. i. a jövedelem fogalmára gondolkodik, mely bizonyos jószágszaporodásoknak egyszemélyhez való viszonyát fejezi ki. Ezt a jószágszaporulatmennyiséget aztán függetlenül gondolják el azoktól a hozadéki forrásoktól, amelyekből annak egyes részei származnak. Mihelyt pedig figyelmen kívül hagyják azt, hogy a jövedelem alanya a hozadéki forrásokból nyeri a jövedelmét és a jövedelmet ezektől függetlenítjük, elő kell állnia annak a véleménynek, hogy a jövedelemre 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.⁵⁹ Ezért *H. Mayer* nem pártolja a német-osztrák jövedelemadórendszert 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 fényüzési adókat, másrészt a monopoljáradékok, a tiszta különbözeti járadékok, vagy vagyonátruházások stb. megadóztatását).

Mering szerint a jövedelmi adó átháríthatatlanságába vetett hit téves volta dacára, helytelen *Mayer*nek az a felfogása, hogy azt az általa javasolt adókkal kellene helyettesíteni, mert ezeknek átháríthatósági mértékét sem tudjuk pontosan megadni. A jövedelmi adó átháríthatóságának szempontjából — ugymond — 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 nagyságu — 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. lap.)

Az örökösödési adót az általános vélemény át nem háríthatónak tartja. Az a vélemény (*Mann*), hogy a hagyatéki adó (*Nachlasssteuer*) áthárítható adó, mert annak terhe a hagyatéki tömegről mint személytelen adófizetőről az örökösökre

⁵⁹ *Hans Mayer*: Verhandlungen des Vereins für Socialpolitik Bd. 172. 312—313 lap.

hárítódik át, téves, mert az adó terhét mindig a hagyatéki vagyon tulajdonosa viseli és soha sem maga a hagyatéék.⁶⁰

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 munkabéresökkentést, amelyeket azonban nem lehet tulajdonképpen adóáthárításnak tekinteni. (223—225. lap.)

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 adót⁶¹, 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 Ádámnak 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 elasztikusabb, mint a kínálata. Ez alól az általános szabály alól azonban — ugymond — lehetnek nem jelentéktelen kivételek,⁶² és t. i. ha egy ingatlanra sok vevő áhitozik, akkor az adót a monopolisztikus eladó viseli, izolált csere esetén pedig (egy eladóval szemben csak egy vevő) annak terhe mindkét fél között egyenlően oszlik meg. Minthogy pedig általánosságban az ingatlanátruházási adó egy részét (bármire van is kiróva) mindenestre 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. lap.) 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, mint hogy a mezőgazdasági ingatlanoknál az értéknövekedés nem szokott oly gyors és jelentékeny lenni, mint a városi telkek-nél stb. (229 lap.)

⁶⁰ L.: Mering i. m. 220—221 lap. Ellenkező véleményben van Mann. Szerinte a valóságban kétféle örökségi adó van. Hagyatéki adó, amelynél a hagyatéék 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 lap.)

⁶¹ L.: i. m. 225—226 lap.

⁶² L.: i. m. 228 lap.

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 lap.)

A városi telkek értéknövekedésének az a sajátja, hogy az sokkal általánosabb és nagyobb mértékű szokott lenni, mint a mezőgazdasági telkeknél. Ennélfogva az eladásra kerülő városi telkek árában sokkal nagyobb az értéknövekedési hányad. Az értéknövekedésre az eladáskor kivetett adó ilyen módon az eladásra kerülő telkek nagyobb részét és az eladási árnak is nagyobb hányadát éri, mint a mezőgazdaságban. Ennek következtében az eladási ár is nagyobb eltolódást szenvedhet a városi telkeknél az értéknövekedési adó következtében és az adónak a terhe részben a vevőre fog hárulni. Különösen inflációs időkben hárítható át az amugy is megnövekedett értéknövekedés adóterhe a vevőre. Szilárd pénzértékű korszakokban ellenben rendszerint az eladó viseli az értéknövekedési adó terhét, mert ilyenkor ilyen adó alá nem eső ingatlanok is szerezhetők. Végeredményben tehát azt lehet megállapítani az ingatlanátruházásokra vonatkozólag, hogy az átruházási adó terhét nagyjából az eladók és kisebbrészt a vevők viselik, míg az értéknövekedési adó egész terhét rendszerint az eladó viseli.⁶³

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.⁶⁴

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 ceskrekre vetett bélyegadóval) a bank rendszerint a felet terheli meg s így terhét őreá hárítja. Ezzel szemben a ceskkadó csökkenté végeredményben a letétek mennyiségét s ha a letétek csökkennek, a bankok nagyobb letéti kamatot hajlandók fizetni. Ily módon a letétek közvetve visszaháríthatják a ceskkbélyeg terhét a bankra. (L. i. m. 235—6. lap.)

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 verseny-

⁶³ L.: i. m. 231—232 lap.

⁶⁴ L.: i. m. 233—234 lap.

ben álló vállalatok egyrészénél sikerülni fog az árakat emelni az adó folytán. Tőkeemelések adói rendszerint nem háríthatók át. (236—7. lap.)

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. lap.)

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

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 anologonja-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. lap.)

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 hárul át a tőzsdei kereskedelemben résztvevőkre. A gyakorlat azután azt igazolta, hogy ez az adó valóban nagyobbítja az árhullámzást, de egyuttal 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 ára 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 uszó nagyobb része fogja megszenvedni, míg a kisebbik rész hasznot fog belőle huzni. Egyébként az áru-

tőzsdéhez 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 lap.)

A tőzsdei *bizományos* kereskedelemben (Kommissionshandel) a közvetítők a forgalmi adónál többet fognak a felekre áthárítani, azonban őket nemkevésbé fogja sújtani az adó terhe, mert „az értéktőzsdei bizományi kereskedelem a legnagyobb mértékben a esökkenő hozadék törvénye alá esik”. (241. lap.)

7. 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 legujabb 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 felesleges szerintem a reá való hosszabb kitérés.

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

Az adóáthárítás jelenségeinek vizsgálatánál elsősorban az egyes fő adófajtáknak az adóáthárítási probléma tekintetéből 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 jövedelemágak 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 kihatott közjogi járadék minél kevesebb terhet jelentsen. Már tehát az adókivetés előtt, t. i. a kihatandó 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 u. n. adókerüléssel, vagy az adó elől való kitéréssel, amely az adótárgynak az adóztatás alól való elvonását jelenti, mert a residuum kiesire 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 adóstechnika által egyes adófajták számára adótárgyakként a gyakorlatban megállapított residuumok és a jövedelemeloszlási szempontból kialakuló valóságos residuum-jövedelem között jelentékeny különbségek lehetnek.

Számos adószámítási residuumként jelentkező adótárgynál (igy pl. 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 (t. i. 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 megtakarítandó végleges residuum. Az erre kirótt adót tehát nem lehet áthárítani. Ezért:

a) ott, ahol az általános jövedelemadó valóságos és vég-

leges 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 t. i., 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 végleges az illető adó befizetőjét sújtók, mint az árbevételi netto residuumra, az eladó vállalkozó netto nyereségére vetett adó. A haszonbérre, házbérre, tőkejáraadéokra, 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, t. i. 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 (pl. a haszonbér és kamatjövedelmekre vetett adót illetőleg a minden jövedelemfajta érő általános jövedelemadó).

c) Az *általános jövedelemadó* 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 vizsgálunk kell a probléma szempontjából.

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

A föld tulajdonosának *mezőgazdasági haszonbérből* származó jövedelmére, vagyis a tiszta földjáraadéokra 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 haszonbérjövedelemre vetett adó a bérlőre? Ez igazán a haszonbérleti konjunkturától függ. Ha a kereslet a bérletek után nagy (pl. földéhes parasztság, kedvező bérgazdálkodási konjunkturák), akkor a bérlő könnyen átvállalja és viseli a földbirtokos haszonbérjövdelmi 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 egyuttal *termelő* mezőgazdának állhat módjában. Eddig a maga nem gazdálkodó birtokosnak a földből származó jövedelmére vetett adóról beszéltünk, tehát szerintünk a földjáradékra, mint tiszta járadékjövdelemre vetett adóról.

Az egyuttal termelő (saját maga gazdálkodó) földbirtokos mezőgazdának a jövedelme, ugyanugy mint a bérlőé, csak termékeinek eladásából, tehát árjövdelemből, az az vállalkozói nyereségből származhatik, nem pedig tiszta földjáradékból, melynek haszonbér a gyakorlati alakja.

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

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

A mezőgazdasági üzem *hozadéka*ra vetett adónál elvileg még több olyan bevételi elemet tartalmaz az adótárgyul megállapított „adóköteles hozadék“, amely a mezőgazdának, mint vállalkozónak *netto vállalkozói nyereségét* (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 pl. főleg *világgpiaci* mezőgazdasági cikkek termelésére berendezkedett, vagy ezek áralakulásától praedestinált üzemeknél adóáthárításnak lehetősége a fogyasztókra ninesen

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

Kedvezőbb értékesítési konjunkturák alá eső cikkeknel azonban pl. a helyi piac keresletétől függő áralakulási cikkeknel, vagy pl. kertészeti, tejgazdasági stb. cikkek, vagy speciális magvakat termelő üzemeknél ellenben egészben, vagy részben sikerülhet az adónak a fogyasztókra hártása

A *kataszteri földadó* átháríthatóság tekintetében ugyanolyan jellegű, mint a földbirtokos haszonbérjövedelmére vetett adó. Mégpedig — ha nincs a kataszteri „tisza hozadék”, vagy kataszteri „tisza jövedelem” tulmagasan megállapítva, hanem a gyakorlatban szokásos enyhébb átlagokban — ellentétben a mezőgazdasági vállalkozói nyereséggel, a tiszta földjára vetett, tehát jövedelmi adó hatásával járó, adónak tekinthetjük ezt, dacára a kataszteri földadó szigorúan tárgyi-adó természetének.

e) Az *ipari és kereskedelmi üzemek tulajdonosainak jövedelmeire* vetett adókra nézve elvileg azok a szempontok állanak, amelyeket a mezőgazdasági termelők jövedelmeire 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 tulajdonképpeni „ipari” és egyes u. n. 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 elaszticitása természetesen kétoldalu 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 mérv 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 reájuk kivetett adó átháríthatósága szempontjából elvileg az az irányadó, vajjon az illető kereseti viszony egyuttal kétoldalu 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 (pl. orvosi, mérnöki munkálatok esetről-esetre való megállapítású díjazása), az utóbbi jelleget pedig általában a közhivatali fizetések, vagy a magasabbrendű vállalatok, bankok fizetései, honoráriumai, tantíemjei, 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 pl. 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 konjunkturáik a vállalattal szemben kedvezőek, illetményeik adóját egészben, vagy részben a vállalattal viseltethetik, tehát átháríthatják. Minél inkább monopoljellegű szolgálatról van szó (pl. 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, pl. 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 különböző járadékoknak. S itt főleg a házbéradóra és hasonló jellegű házadókra gondolunk. A jobb fekvésű, modernebb

építkezési házak utáni kereslet nagyobb, tehát különbözeti 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 t. i., hogy a keresletnek (t. i. a lakóknak) *fizetőképessége elég elasztikus* 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 elasztikus lesz. Rendszerint azonban a társadalom tulnyomó többségének jövedelmei csak lassan, növelhetők. A tulnyomó 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 konjunktúrák mellett valószinű. E kedvező konjunktúrák alatt pedig főleg a házak utáni kereslet kedvező konjunktúráit és a házbérfizetőképesség rugalmasságát értjük. Még inkább áll ez a házbérnek a *fogyasztókra való továbbhárításáról*. A házbérfizetők nagyrésze nem is olyan termelő, akinek ár-, vagy bértöbbleteket bármikor is módjában állana létesíteni élet-szükségleteinek 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-kevésbé 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 egyuttal a házadónak is, avagy a lakásadón kívül a házaktól 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 háritására 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 házből származó jövedelem.

Áthárítható-e a lakásadó a fogyasztóra? Aligha, mert ott, ahol lakásadó van, ez általános szükségleti adó jellegével bir és fizetőinek tulnyomó 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 u. n. „szerző“, vagy „nem szerző“ vagyon van-e megadóztatva, továbbá, hogy általános, vagy csak bizonyos vagyonfajtákat és tárgyakat érő vagyonadóról van-e szó?

A „szerző“ vagyonok adójának átháríthatósága lényegében ugyanazok alá a szempontok alá esik, mint az ily vagyonok hozadékára, vagy tulajdonosuk jövedelmére vetett adó. A szerző vagyonok ugyanis a gyakorlatban vállalatok, vállalati üzemek, vagy vállalati célra hitelezett, vagy befektetett tőkék. Hogy ezeket az üzemeket, tőkéket, illetőleg birtokosaikat vagyonadó, vagy hozadéki, illetőleg jövedelmi adó formájában éri az adóztatás, az átháríthatóság szempontjából lényeges gyakorlati különbséget alig okozhat, mert ugyanazokat ugyanoly időközönként éri az. Lényegében és adótechnikai kivételében ez az adó is residuum-adó, melynek csupán számítási alapja más. Egyes vagyontárgyakra rótt vagyonadók átháríthatóságának megítélése ekként az, az ugyanazokra a tárgyakra rótt residuum-adók szempontjai szerint történik. Minél *általánosabb* a vagyonadó, 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 fajtáéval.

A nem szerző vagyonokra rótt adó általában át nem hárítható. Legfeljebb arról lehet szó, hogy az adó folytán e nem szerző javak birtokosai csökkentik keresletüket bizonyos javak után és így azok ára esni fog és ebben az olesóbbozásban 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. (Pl. hogy fényüzési, vagy nélkülözhetetlen fogyasztási javakból áll-e az a „nem szerző“ vagyon?)

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

Lényegesen különböző szempontok alá esnek a *rendkívüli vagyoni adók*, vagy vagyondézszmák. A rendkívüliség vonatkozhatik úgy nagyságukra, mint időbeli kivételességükre. Az ilyen rendkívüli vagyonadók alig hátrithatók át. Természetesen annál kevésbé, minél általánosabban érnek azok minden vagyont, minél progresszívebbek 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. (Igy pl. 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 tőkejádékokra vetett adók átháríthatósága.* Tőke alatt, lényegében fizetéshatalmat tartalmazó pénzüsszegeket 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.⁶⁵ Tehát a tőkejádékok adójánál azokra az adókra gondolunk, amelyek pénzüsszegekre és pénzüsszegeket képviselő értékpapirokra vannak kirova. A technikai jellegű tőkebefektetéseknél a tőke és tőkejádékadó már csak a fizetett kamatokra vonatkozólag ilyen (t. i. tőke, vagy tőkejádékadó) természetű, magukra a befektetés technikai tárgyaira (t. i. amelyekre a szóbanforgó tőkét, azaz pénzüsszeget már ráköltötték) nézve azonban a mezőgazdasági, vagy ipari üzemhozadékok stb. adói az aktuálisak.

A tőke és a tőkejádékadó általánosságban úgy viszonylik egymáshoz, mint a vagyoni és a hozadéki, illetőleg a vagyoni és a jövedelmi adó. Az általános tőkeadót elméletileg teljesen átháríthatalannak szokták tartani,⁶⁶ ha az nem-

⁶⁵ Igy pl. *Mering*-nél i. m. 201 lap.

⁶⁶ Igy *Seligman, Pantaleoni*.

zetközileg teljesen általános és arányos volna. Ilyen azonban a valóságban nincsen és ezért a tőke- és tőkejáradékadóknál sem lehet egy általános felelettel a kérdést eldönteni.

A tőke- és tőkejáradékadó átháríthatóságára nézve figyelembe kell venni azt, hogy a tőke *nemzetközi és belföldi konjunkturáiból*,⁶⁷ mint összetevőkből (componensekből) alakul ki a konkrét államok adórendszerein keresztül az adó hatása mint eredő (resultans). Hatalmas tényező a tőke- és tőkejáradékadók átháríthatása szempontjából az a kérdés, hogy az ország, amelynek adójáról szó van, a hitelező, vagy adórszágok 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 tőkejáradékfajtajával 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 tőke-kamatnak növelésére és benne az adó áthárítására is.

Ezzel szemben minél véglegesebb residuumjellegű az adótárgyként szereplő tőkevagyon, illetőleg tőkejáradék, annál kevésbé hárítható át annak adója. Így pl. az értékpapirjaikból, betétjeikből, járadékaikból élők tiszta járadékjövödelmeire vetett adók, az ilyen természetű szelvény adók 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.

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

⁶⁷ Mégpedig itt is a legáltalánosabb gazdasági és velük összefüggő személyi, kulturális, törvényhozásbeli, sőt politikai körülményekre kell gondolnunk, mint konjunkturákra.

A tőkeadót és tőkejáradékadót elvileg ki lehet róni ugy a hitelezőre, mint az adósra. Kérdés, vajjon az *adósra* kirótt tőke- és járadékadó nem birna-e az áradók jellegével adóáthárítási szempontból? A kamatra, illetőleg tőkejáradékra vonatkozólag — mint láttuk — nem, mert a kamat nem *azonnal* lefizetett dologi ellenérték valamely *megvett* pénzösszeggel szemben, hanem időközönkénti visszatérő kötelmi szolgáltatás a hitelezett, vagyis *nem azonnal* visszafizetendő pénzösszeg 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 azonnal kell megfizetni, az nem lehet hitel s így legfeljebb a fizetési eszközök vásárlására vetett adó lehet áradó, — mint jeleztük az imént. Bizonyos azonban, hogy minél rövidebb lejáratu valamely hitel, annál inkább közeledik az illető rövid 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 értékpapirjaik járadékait, kamatait, osztalékait élvezőkkel szemben az adós a bank, a részvénytársasági vállalat, az állam stb. A termelési és fogyasztási hitelt igénybevevőknél az illető termelő és fogyasztó. Tehát adósként vállalatok és fogyasztók egyaránt szerepelhetnek, akik által az igénybevett hitelfizetések vagy vállalati nyereség szerzésére és áruk termelésére, vagy csereforgalmi, — tehát az adóáthárítás lehetőségeit is megtestesítő — ügyletek megindítására fordíthatók, vagy pedig az élet- és életmódfenntartási, tehát egyoldaluan fogyasztói kiadások fedezésére. Ezért lehetetlen az adósokra kivetett bármily általános és arányos tőkeadónak hatásáról, illetőleg átháríthatóságáról is egységes ítéletet mondani.⁶⁸

k) Áradók áthárítása. Az áradóknál, — mint láttuk — adóforrás gyanánt a jelentkező fizetési hatalom van megragadva, amely a csereforgalomban a vevő ellenszolgáltatása: a modern árösszegek tartalmában jut kifejezésre. Áradóknak tehát azokat az adókat tekinthetjük, amelyeknél kétoldalu jogeselekményekben fizetési összegek, mint ellenszolgáltatások kínálkoznak adótárgy gyanánt. Az áradóknál az adóáthárítás lehetőségeit és akadályait ennekfolytán teljesen az áralakulás lehetőségei és akadályai állapítják meg, illetőleg teljesen az áralakulás lehetőségeibe olvadnak bele. Ezért a kereslet megfelelő rugalmassága mellett az áradónak teljes diffúziója (felszivódása) is állhat elő. A kereslet merevsége viszont az adóáthárítást megakadályozhatja és az esetleges fogyasztást csökkenti.

⁶⁸ Mint azt pl. Pantaleoni (i. m. 246 lap) és Seligman megkísérlik. (Lásd Mering i. m. 211 lap.)

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 residuum-adóké — csak a mindenkori ár- és jövedelemalakulásnak és konjunkturáinak helyes megítélésén és ismeretén alapulhat.

1) A *fogyasztási adók* javarésze áradó. Különösen ilyenek az u. n. közvetett fogyasztási adók. Lényegük az áradókhoz 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 tett) fogyasztási javak áralakulásmenetében nyer külön-külön megoldást. Figyelembe jönnek tehát itt az illető javakra nézve aktuális ugy kínálati, mint keresleti ártényezők,⁶⁹ az illető jószágoknak közönséges szükségletet kielégítő, vagy fényüzési 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 gazdaságsszociális helyzetet jellemző fizetési képesség, esetleg — főleg luxuscikkekkel szemben — a pszichológiai 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.

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 tárgyakra fizetett összegnek. A fogyasztási adók áradónak nem tekinthető (főleg u. n. *közvetlen* fogyasztási, egyes fényüzési 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 pl. a lakó által fizetett lakásadónál, a nem áradó-jellegű életmód- és luxus-adóknál stb.

⁶⁹ Lásd ezekről közelebbről *Balás*: Politikai Gazdaságtan. Budapest, 1922. Eggenberger, 2. kötet 533—556 lap.

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 vagyonaadó jellegével bír. Ezen az örökösre való tulajdonátszállás, mint sem változtat. Az örökös csupán helyébe lép egy másik jogalany, de esereforgalmi 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 beeslést 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 élők közötti ajándékozásnál az ajándékozó esetleg magára veheti a megajándékozottal szemben az ajándéokra 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 többékevésbé át is háríthatók. Mint tipikus áradóknak, rendszerint az a rendeltetésük, hogy árelemmé váljanak és terhük továbbháruljon, illetőleg eloszoljon az a csereforgalom során (diffúzió). Valóságos átháríthatóságuk a gyakorlatban a megvámolt, illetőleg megilletékezett csereforgalmi cikkeknek áralakulásától függ, tehát az áralakulásnak alapul szolgáló konjunkturától is

Die Steuerüberwälzung.

Unter Steuerüberwälzung versteht man die Wiedergewinnung einer bezahlten Steuersumme im Rahmen des Wirtschaftsverkehrs. In ihr eigentlicher Bereich gehören nur die Fälle, in denen es gelingt, die Steuerlast als ein Kostenelement zu behandeln und in den Preisen oder in den Löhnen als Preiskoeffizienten gelten zu lassen. Dem natürlichen Bestreben der Wirtschaftssubjekte, sich die Steuerlast auf irgendeine Weise rückvergüten zu lassen, stehen ausser der Überwälzung auch noch andere Wege offen; es ist aber zweckmäßiger, diese Wege der „illegitimen Abwälzung“ nicht unter die Kategorie der eigentlichen Steuerüberwälzung zu rechnen.

Hauptsächlich auf Grund praktischer Erfahrung ist es festzustellen, dass die verschiedenen Steuerarten aus dem Gesichtspunkte der wahrscheinlichen Überwälzbarkeit in drei Kategorien einzuteilen sind, — die Überwälzung ist bei einigen Steuerarten wahrscheinlich, bei anderen dagegen nicht und bei einer dritten Gruppe ist sie von den Konjunkturen abhängig. Es ist zu betonen, dass hier immer nur von einer Wahrscheinlichkeit der Überwälzung gesprochen werden kann, nie von einer absoluten Sicherheit; die kleinere oder grössere Wahrscheinlichkeit der Überwälzung bei den einzelnen Steuerarten ist jedoch sowohl aus dem Gesichtspunkte des Staatshaushaltes, wie aus dem Gesichtspunkte ihrer Bedeutung für die Einkommenverteilung schon an sich genügend schwerwiegend und beachtenswert, — die Steuerpolitik dürfte nie versäumen, mit diesen Möglichkeiten zu rechnen.

Die Forschungen über die Steuerüberwälzungen ergaben keine absolut zuverlässigen Regeln. Der Grund hierfür liegt in dem Wesen und in der Natur der Steuerüberwälzung, die eine von den Konjunkturen der Einkommenverteilung beeinflusste Erscheinung ist. Infolge dieser ihrer Natur können die Voraussetzungen des Gelingens einer Überwälzung bei den meisten Steuerarten nicht mit Bestimmtheit a priori festgestellt werden, — man ist lediglich auf die Fingerzeige der praktischen Erfahrung angewiesen. Andererseits bedeutet dies aber auch, dass auf Grund der Kenntnis der Preisbildungsvorgänge, also der Konjunkturen der Einkommensverteilung, tatsächlich festzustellen ist, bei welchen Steuerarten in einer gewissen Preisbildungsperiode die Wahrscheinlichkeit einer Überwälzung vorhanden ist und bei welchen nicht. Die Erscheinung der Steuerüberwälzung macht also die Untersuchung der Konjunkturen der Einkommenverteilung, bzw. der Preisbildung aus steuerpolitischem Gesichtspunkte notwendig. Diese steuerpolitische Konjunkturforschung müsste sich auf folgende Fragen erstrecken:

1. Wann kommt eine Steuer in den Preisen der Güter als Kosten- und Preiselement zur Geltung und wer, d. h. welche gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Gruppen haben sie zu tragen?

2. Führt die von der Steuer verursachte Preis- und Lohnsteigerung zu einer Über- und Weiterwälzung oder zu einer Zurückwälzung der Steuer?

3. Im Falle einer Weiterwälzung muss nach deren Umfang und Tragweite gefragt werden, — ob sie *a*) bei einer Gesellschaftsschicht oder bei einem Preistyp halt macht oder ob sie *b*) wie eine allgemeine Teuerungswelle die gesamte Wirtschaft überflutet (Diffusion).

4. Schliesslich muss untersucht werden, ob nicht eine Steuerabwälzung eintritt, infolge der eine jede Wirkung der Steuer auf die Preise ausgeschaltet wird (z. B. infolge verbesserter Produktionsmethoden).

Es ist ganz unzweifelhaft, dass die Möglichkeit einer Steuerüberwälzung von der Konjunktur abhängig ist, — fraglich ist nur, ob die Überwälzung immer ausschliesslich oder hauptsächlich von den Konjunkturen abhängig ist, bzw. ob der Begriff der Konjunktur so zu erweitern ist, dass die Möglichkeit der Überwälzung ausschliesslich oder überwiegend auf dieser Grundlage erklärt werden kann. Wir denken hier an die Konjunkturen der Überwälzung selbst und zwar im weitesten Sinne. Praktisch hat ja diese Berufung auf die Konjunktur nur dann einen Erkenntniswert, wenn wir bestimmen können, welcher Art und Richtung die Konjunkturen sind, auf die wir uns berufen. Bei einer diesbzgl. Konjunkturforschung ist das Erfassen und die Untersuchung derjenigen einer Beobachtung zugänglichen konkreten Tatsachen, Umstände und Vorgänge, die für die Steuerüberwälzung von Bedeutung sind, das Wesentlichste. Eine solche finanzielle oder steuerpolitische Konjunkturforschung (wir können sie auch Überwälzungsforschung nennen) muss die Grenze ihres Arbeitsfeldes genügend weit stecken, um möglichst viel Material über diejenigen Faktoren sammeln zu können, die auf die Gestaltung der Steuerüberwälzung einen Einfluss ausüben.

In der ungarischen Literatur befasste sich Wolfgang Heller eingehender mit den Gesetzmässigkeiten der Steuerüberwälzung. Heller vertritt den Standpunkt der modernen Preistheorie; seiner Ansicht nach üben die Steuern nicht unbedingt einen Einfluss auf die Preisbildung aus. Das Wesen der Steuerüberwälzung erblickt er in den Preisbewegungswellen, die eine jede Preisänderung zur Folge hat. Da die Steuerüberwälzung eine Markterscheinung ist, ist eine Möglichkeit ihrer Durchführung nur dann gegeben, wenn die Steuer einen, die Marktfaktoren verändernden Einfluss hat. Die Möglichkeiten der Steuerüberwälzung werden sowohl durch den Charakter des Angebotes, wie durch den der Nachfrage beeinflusst. Das Angebot kann aber den Überwälzungsprozess leichter in Bewegung setzen als die Nachfrage. Deshalb können die Überwälzungsbestrebungen auf dem Markte der Gebrauchsgüter schneller von Erfolg gekrönt sein als auf dem Markte der Produktionsgüter.

Unserer Ansicht nach ist die wichtigste Einteilung der Steuern — auch aus dem Gesichtspunkte der Einkommenverteilung und der Steuerüberwälzung — die Einteilung in Residual- und Preissteuern. Die Residualsteuern sind diejenigen Steuern, deren Objekt ein Restbetrag (Residuum) ist, der sich nach Abzug gewisser Posten, z. B. der Kostenelemente, ergibt; dies ist der Fall bei der Besteuerung des Ertrages, des Einkommens usw. Bei solchen Steuern sind die Steuerpflichtigen bestrebt, einen möglichst grossen Teil des Steuer-

objektes schon im voraus der Besteuerung zu entziehen, indem sie einen möglichst grossen Teil des Residuums als nicht steuerpflichtig hinzustellen trachten. Die von der Steuertechnik bestimmten Residuen zeigen nicht selten bedeutende Abweichungen von den aus dem Gesichtspunkte der Einkommenverteilung betrachteten wirklichen Residualeinkommen; in manchen Steuerobjekten, die die Steuertechnik als Residuum betrachtet (z. B. im steuerpflichtigen Ertrag) sind noch Elemente enthalten, die aus dem Gesichtspunkte der Einkommenverteilung keine endgültigen Residuen sind. Der reine Unternehmervergewinn ist ein endgültiges, wirkliches Residuum par excellence; enthält keine Bestandteile mehr, die für den Unternehmer einen Kostencharakter hätten und ihm Gelegenheit zu weiteren Steuerüberwälzungen geben könnten. Wenn also solche wirklichen und endgültigen Residualeinkommen einer allgemeinen Einkommensteuer unterliegen, ist keine Möglichkeit gegeben, diese zu überwälzen, — der allgemeine Charakter der Steuer schliesst nämlich auch die Flucht aus einer besteuerten in eine nichtbesteuerte Kategorie aus.

Weniger unüberwählbar sind diejenigen Steuern, deren Objekte keine solche endgültigen Residuen sind, z. B. die Einkommensteuer auf den Pacht-, Miet- und Kapitalzins. Wenn diese Steuern trotzdem nicht zu überwälzen sind, liegt der Grund hierfür immer in den Überwälzungskonjunkturen; aus dem Gesichtspunkte der Unüberwählbarkeit ist deshalb der allgemeine Charakter der Steuer von besonderer Bedeutung.

Die Steuerquelle der Preissteuern ist die Zahlungsmacht, die in den Kaufsummen erscheint. Bei diesen Steuern sind die Möglichkeiten der Überwälzung ausschliesslich von den Faktoren der Preisbildung abhängig, bzw. mit denen identisch. Bei genügender Elastizität der Nachfrage kann sogar eine vollkommene Diffusion der Steuer eintreten; die Steifheit der Nachfrage kann dagegen die Überwälzung verhindern und eine Zusammenschumpfung des Verbrauches, bzw. bei elastischen Angebot, ein Sinken der Produktion bewirken. Eine richtige und zielbewusste Anwendung der Preissteuern setzt also noch mehr die gründliche Kenntniss und richtige Beurteilung der jeweiligen Preis- und Einkommenbildung und deren Konjunkturen voraus, wie eine Anwendung der Residualsteuern.



e
g
n
n
-
)
e
r
r
n
n
-
r
-
n
-
e
r
n
n
-
n
-
e
-
r
n
e
-
n
-
e
n
n
l.

