БИБЛИОТЕКА ФИНАНСОВЫХ ЗНАНИЙ

Prof. Dr., Dr h. c Paul Haensel Grundzuge der Theorie und Praxis der direkten Besteuerung

Проф. П. П. ГЕНЗЕЛЬ

ПРЯМЫЕ НАЛОГИ

ОЧЕРК ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

ЛЕНИНГРАД — 1927
ФИНАНСОВОЕ ИЗДАТЕЛЬСТВО НКФ СССР
СЕВЕРО-ЗАПАДНОЕ ОБЛАСТНОЕ ОТДЕЛЕНИЕ

«БИБЛИОТЕКА ФИНАНСОВЫХ ЗНАНИЙ»
ВЫХОДИТ ПОД ОБЩЕЙ РЕДАКЦИЕЙ
ПРОФ. А. И. БУКОВЕЦКОГО

НС
3862

БИБЛИОТЕ
КОММУНИСТИЧЕСКОЙ
АКАДЕМИИ
748
27

Ленинградский Гублит № 32538. Тираж 3000 экз. Об'ем $3^3/_8$ печ. л.

Тип. Финотдела Ленинградского Губисполкома, кан. Грибоедова, 30—32.
Зак. № 1432. 3-27.

ВВЕДЕНИЕ

Под прямыми налогами мы разумеем налоги, которые непосредственно уплачиваются фиску плательщиком, в отличие от косвенных налогов, в отношении которых законодатель имеет в виду переложить бремя налогов с плательщика на потребителя. Из этого никоим образом не следует, что прямые налоги не переложимы: отнюдь нет, и все дело сводится к тому, что законодатель устанавливает в прямых налогах прямую и непосредственную обязанность платежа данного налога и определяет признаки, при наличности которых плательщик должен платить налог, хотя в процессе экономических взаимоотношений бремя прямого налога может фактически быть перенесено плательщиком на других лиц.

Это деление на прямые и косвенные налоги далеко не удовлетворительно, однако, оно общепринято. В прямых налогах плательщик приходит в прямые отношения с фиском, и об'ектом обложения является доход или владение. Здесь фиск непосредственно сталкивается с плательщиком и пред'являет к нему свои податные требования. В косвенных налогах облагается потребление, при том в скрытой и едва заметной для плательщика форме: обычно, в этих случаях обложение далеко не равномерно, нередко падает на широкую массу населения и сравнительно мало считается с налогоспособностью плательщика. Это обстоятельство и дает повод не только к удержанию указанной классификации налогов на прямые и косвенные, но и по сравнительному значению их в государственном бюджете судят о достоинствах налоговой системы данной страны. Конечно, это—весьма условный критерий, ибо не все прямые налоги

хороши (подушный налог) и не все косвенные налоги особенно плохи (на предметы роскоши).

Соотношение суммы прямых и косвенных налогов в государственном бюджете иностранных государств выражается в следующих цифрах (по Ширрасу) [1]):

СООТНОШЕНИЕ В БЮДЖЕТЕ (в %)

	Прямых налогов		Косвенн. налогов	
	до войны	после войны	до войны	после войны
Великобритания .	47,8	59,7	52,2	40,3
Соед. Шт. Америки (федер бюдж.). . . .	11,0	69,4	89,0	30,6
Ново-Зеландия .	40,7	57,0	59,3	43,0
Канада (домин и провинции).	8,6	56,0	91,4	44,0
Австралия (Союз и Штаты)	9,8	50,8	90,4	49,2
Индия (центр. и провинц.)	46,9	45,0	53,1	55,0
Япония	28,4	41,2	71,6	58,8
Франция . .	39,5	28,8	60,5	71,2
Италия	31,7	24,5	68,3	75,5

В Советском Союзе прямое обложение в общей сумме налогового бюджета составило: в 1922/3 г.—64%, 1923/4 г.—52%, 1924/5 г.—45%, 1925/6 г.—31%, 1926/7 г. (проект бюджета)—33%. Это снижение доли прямого обложения у нас зависит главным образом от усиления обложения спиртных напитков и табака.

В системе прямых налогов [2]) мы различаем *реальные* и *личные налоги*. Это деление носит, в сущности, только как бы пространственный характер, оно лишь перетасовы-

[1]) См. подробнее в конце настоящей работы

[2]) Общая теория налогов в настоящей брошюре не рассматривается. По этому вопросу см. Handbuch der Finanzwissenschaft, 1926 т. I, особенно ст. Gerloff, Steuerwirtschaftslehre, Mildschuh, Steuerwirkungen, и Meisel, Steuertechnik, с богатыми литерат. указаниями. В русской литературе „Основы финансовой науки" проф. Озерова; Нитти. Осн. начала фин. науки, перев. Янжул. Осн. начала фин. науки

вает одни и те же об'екты обложения. И в тех и в других мы имеем дело с ценностью или доходностью облагаемых об'ектов, и вопрос сводится к их комбинации для целей обложения.

В реальных налогах мы обращаем внимание исключительно на доход (Ertrag) от вещи (отсюда и самое название—реальное обложение,—от слова res—вещь). Нам важно знать, сколько дохода получается от каждой вещи, входящей в состав данного податного района в течение такого то промежутка времени; или, если мы облагаем по ценности, то определяем, сколько стоит каждая отдельная вещь в пределах данного района в такое то время. Иначе говоря, мы определяем, сколько стоят или сколько приносят дохода вещи, находящиеся в пределах района, т. е. отдельные дома, земли, фабрики, торговые предприятия и т. д

В личных или персональных налогах мы поступаем иначе: мы обращаем внимание исключительно на то, сколько дохода или имущества в совокупности имеют те или иные лица в течение данного периода или в такое то время, независимо от того, из каких частей слагается этот доход или имущество. Нам важно знать, сколько дохода (Einkommen) имеет каждое лицо, живущее в пределах данного податного района, или, если мы облагаем по ценности, сколько капитала в совокупности имеет каждое отдельное лицо. Здесь мы сосчитываем уже не дома, земли, фабрики и т. д., а сосчитываем доходы или имущества отдельных жителей в пределах данного района.

Итак, при разделении налогов на реальные и личные меняется лишь точка зрения: в первом случае в фокусе, так сказать, отдельные вещи, во втором—отдельные лица, обладатели доходов или имуществ (т. е. тех же вещей, но расположенных в ином порядке). Это разграничение соответствует и тому разграничению, которое мы делаем при подсчете народного дохода или народного богатства какой либо страны.

На самом деле, чтобы исчислить народный доход или народное богатство, мы можем пользоваться двумя методами: реальным или персональным. В первом случае мы подсчитываем всю сумму благ, созданных в течение дан-

ного периода в данном районе, или (при подсчете народного богатства) совокупную массу благ в такое то время; во втором,—мы подсчитываем личные доходы всех жителей района за данный период или же (при подсчете народного имущества) совокупную массу имуществ всех отдельных жителей. В первом случае, у нас в фокусе—отдельные блага, вещи, во втором—отдельные лица, обладатели вещей [1]).

Таким образом, личным обложением будет общеподоходный или общепоимущественный налог (т. е. охватывающий всю совокупность дохода или имущества лица), а полная система реального обложения состоит из пяти членов: 1) обложение земель (поземельный налог), 2) обложение домов (подомовый налог), 3) обложение промыслов (промысловый налог), 4) обложение денежных капиталов и 5) налог на заработки. Этими пятью видами обложения охватывается вся совокупность народного дохода [2]).

Эволюция прямого обложения на Западе показывает явный сдвиг от системы реального обложения к личному обложению. Исторически отдельные виды реального обложения возникли на почве появления отдельных видов дохода; напр., с выделением домов, как особого крупного капитала, выделяется подомовый налог из сферы поземельного обложения; равным образом, новая категория дохода в виде дохода от денежных капиталов породила идею налога с доходов от денежных капиталов. В свою очередь, сосредоточение различных видов доходов в руках одних и тех же капиталистов (напр., одновременное владение промышленным предприятием, %% бумагами, домами и т. д.) вызывает потребность обложения всей совокупности их доходов и богатства, и в тем сильнейшей степени, чем больше общая совокупность сосредоточиваемого в одних руках богатства (прогрессивное обложение). С другой же стороны, глубокие перемены в строе экономических отношений также содействовали ускорению этого процесса. Так, напр., рост задол-

[1]) Ср. мою статью „Местное обложение" § 2 в „Коммун. Хозяйстве" 1926, № 17—24 (и отдельно). Новейшая иностранная литература о реальном обложении приведена у K. Bräuer в Handbuch der Finanzwissenschaft 1926. V, I. A. Ср. Schanz, Art.: Ertragssteuern, Handwörterbuch d. Staatwissenschaften, 4 Aufl. 1925.

[2]) Ср. Flora, Manuale della scienza delle finanze, 6 ed 1921. c. 355.

женности недвижимой собственности усиленно побуждал к переходу от реального обложения (поземельного) к личному (общеподоходному): иначе для сильно задолженных имуществ создавалась явная обременительность платить налог за всю сумму их недвижимости, когда громадная доля дохода уходила на платеж процентов по закладной (ипотеке) [1]).

В частности, поскольку господствовала реальная система обложения, и особенно в урезанном виде (напр., без налога на доходы от денежного капитала) или с неодинаково высокой ставкой в различных категориях пятичленной системы, ясно сказывались невыгоды раздельного обложения отдельных категорий дохода. На самом деле, положим А владеет домом в 100.000 руб., заложенным Б в 50.000 руб. При реальной системе обложения А будет платить налог за полную стоимость дома — за 100.000 руб., а Б., являющийся одинаково богатым человеком, не заплатит ничего. Однако, если бы мы вздумали привлечь к обложению Б сверх того, что по реальному методу уплачивает А, то получилась бы явная несообразность — полное смешение личного и реального методов обложения (мы взыскали бы полуторный оклад). Мы впали бы в совершенно такую же ошибку, в какую впадали те старые экономисты, которые к совокупной ценности народного богатства прибавляли стоимость акций, облигаций, денежных знаков и т. д. Это — просто двойной счет одного и того же действительного имущества: один раз — в виде всей суммы благ, а другой раз — в виде требований, выражающих юридическое право на ту или иную часть этих благ. Словом, что либо одно: или мы должны придерживаться строго реальной системы, т. е. брать из р е а л ь н о г о дохода (Ertrag) 100.000-го дома и более ничего, или придерживаться строго личной системы, т. е. облагать А за то, что он владеет имуществом (или доходом от имущества) в 50.000 руб., и Б за то, что он владеет имуществом (или доходом от имущества) в 50.000 руб. (в виде ипотеки); другими словами, мы стали бы облагать л и ч н ы й доход (Einkommen) А и Б.

[1]) Ср. О з е р о в, Главн течения в развитии прямого обложения в Германии, 1899.

Представим себе, далее, даже худший случай, именно, что стотысячный дом обременен ипотекой в 100.000 рублей, т. е. что он в руках А ровно ничего не стоит, и тем не менее А будет уплачивать налог все в том же размере (положим 1.000 р. в год). Однако, нельзя упускать из виду что такое положение вещей возможно только потому, что А, не имея ни копейки собственного капитала и получив таковой от Б, построил себе дом. А вносит налог в 1000 р., но берет его из дохода от дома. Точно так же любое другое лицо, которое построило дом целиком на собственный капитал, почерпнет средства для уплаты налога из дохода от дома. Если допустить вычет долгов, то задолженность при реальном обложении естественно создавала бы лишь премию для сильно задолженных владельцев, и это было бы явно несправедливо по отношению к незадолженным владельцам (все норовили бы фиктивно закладывать свои дома). И с народно-хозяйственной точки зрения нельзя допустить вычета долгов при реальном обложении, так как это не вяжется с самым характером этого метода обложения. Допустим, миллионер ссужает десяти предпринимателям по 100.000 р.: этот капитал находит выгодное помещение; предприниматели, ссылаясь на необходимость платить проценты по ссуженному капиталу, „вычитают“ миллионный долг (точнее, %% по долгу); „прибыль“ предпринимателей оказывается, за вычетом %% по ссуженному капиталу, крайне умеренной и несет вследствие этого ничтожный сравнительно налог. Наоборот, лицо, поместившее миллион в собственное дело, не могло бы произвести никакого вычета и несло бы налог полностью на всю сумму своего дохода (полученного в виде %% на капитал и в виде предпринимательского барыша). Замечу только, что „несправедливость“ невычета долгов нередко несколько утрируют, ибо перспектива платежа налога часто заранее учитывается контрагентами. Правда, резкие иногда изменения в ценности об'ектов обложения или внезапное и неожиданное повышение налогового бремени, обычно, совершенно расстраивают первоначальные расчеты контрагентов; и этим то обстоятельством и об'ясняются главным образом сильные нападки на систему реального обложения со стороны лиц, обманувшихся в своих ожиданиях. На самом деле, пока ставки реальных налогов

не повышаются, жалоб со стороны владельцев имуществ не слышно; но стоит их только поднять, как люди начинают жаловаться на „несправедливость“ реальных налогов, не вычитывающих долгов.

Другое возражение против реальной системы обложения заключается в том, что она не допускает вычета экзистенцминимума. Последний теоретически возможен, конечно, только в личных налогах. В реальных налогах мы в лучшем случае можем говорить только „о свободных от обложения об'ектах или минимумах“, но и такое освобождение в принципе не основательно. Положим, фиск решил освобождать от обложения все дома с доходностью в 100 р. и менее, исходя из соображения о необходимости избавлять от налога владельцев лачуг (т. е. даровать этим беднякам как бы „экзистенцминимум“); однако, если я владею десятью такими лачугами, то я — все-таки налогоспособный человек но реальное обложение не учтет этого обстоятельства и оставит все мои десять лачуг, как подходящие каждая под свободный от обложения минимум, без обложения С другой стороны, если я вообще богатый человек и случайно владею одной лачугой с доходностью в 100 р., то, несмотря на мое богатство, фиск освободит от обложения мою лачугу, т. е. даст мне совершенно ненужную привилегию и притом, именно, в силу применения реальной системы обложения. Едва ли нужно еще больше пояснять всю невозможность в реальном обложении логически провести экзистенцминимум; последний, как ясно из самого названия, — принадлежность личного обложения.

Против реальной системы обложения выставляют, наконец, и то возражение, что она не дает возможности логически ввести прогрессивный метод обложения. Я могу иметь большой доходный дом, но одновременно иметь и крупнейшие долги, быть, в сущности, банкротом, и тем не менее фиск, считаясь с большой доходностью дома, стал бы начислять высокие, сильно прогрессивные, ставки. С другой стороны, я могу иметь десятки мелких домов в разных местах и, следовательно, материально благоденствовать, а фиск тем не менее стал бы, применяя реальную систему, взимать низкие ставки, так как каждый дом порознь сравнительно малодоходен. Прогрессия была бы

возможна лишь при об'единении всех отдельных имуществ в одном лице, так сказать в одном окладном листе данного лица-плательщика, но это был бы уже личный метод обложения.

Итак, для практических целей реальная система обложения действительно уступает личной, хотя теоретически, с народнохозяйственной точки зрения, оба метода обложения отличаются друг от друга только как бы в пространственном отношении, только, так сказать, в зависимости от точки зрения. Эти неудобства реального обложения давно побуждали на практике вводить в реальные налоги элементы чисто личного обложения и таким образом комбинировать выгоды обеих систем. Иногда здесь получалась путаница, двойное обложение и т. д.

Почему же, однако, по общему признанию личные налоги — более высокая, более совершенная, можно сказать, форма обложения? Секрет кроется в том, что только личные налоги могут настичь истинную налогоспособность плательщиков, тогда как реальная система обложения может вскрыть только факт наличности тех или иных имуществ. Между тем, факт существования того или иного имущества далеко еще не говорит о том, как тяжела будет та рана, которую мы налоговым жалом нанесем владельцу этого имущества: богат или беден этот плательщик в остальных отношениях, обременен ли он семьей, каковы его личные материальные условия вообще, — все это остается совершенно неуловимым при господстве реального обложения. Последнее считается только с тем, что здесь есть дом, фабрика, земля, промышленное заведение, — и фиск улавливает их, но как это отражается на владельцах этих имуществ, то до этого реальному обложению дела нет.

Обычно, при взимании реальных налогов ограничиваются средненормальными оценками дохода довоенного периода, ибо это вполне достаточно для равномерной разверстки в самостоятельно взимаемом реальном налоге: на самом деле, если, напр., вопрос идет о разверстке поземельного обложения среди массы землевладельцев, и у них всех земля оценена относительно равномерно (скажем, у А земля оценена в 10.000 руб. годового дохода, а у Б в 5.000 руб.,

т. е. правильно вдвое меньше), то нет беды в том, что в последующее время с улучшением с.-х. кон'юнктуры действительный доход у всех возрастет приблизительно вдвое. В этом случае может быть просто поднята (удвоена) ставка налога, но не переделывается вся опись. Однако, не только на практике такие повышения ставок вызывают сопротивление, но и теряется критерий для сопоставления ставок данного реального налога с другими, не говоря уже о том, что детальный пересмотр „устаревших" ставок у всех владельцев, в том числе самых мелких, нередко довольно сложен или длителен.

Вполне естественно при всех этих условиях, что с течением времени западно-европейские законодательства начинают усиленно порывать с системой реальных налогов и переходить к личному обложению. Однако, реальный метод изгоняется далеко не сразу и часто продолжает жить в той или иной степени. Сплошь и рядом получаются компромиссные и смешанные формы [1]). Причиной живучести реального метода служит обычно то обстоятельство, что технически переход к чисто личной системе обложения предполагает наличность и навыки реального обложения. Так, напр., проверка показаний плательщиков, в совокупной сумме их доходов, той доли, которая относится к доходу от земель или домов, требует наличности того или иного кадастра или описи этих имуществ на тех же основаниях, какие практикуются в чисто поземельном обложении (иначе, плательщики будут легко утаивать истинную сумму полученного дохода от имения).

Реальный метод часто приходится удерживать и в тех странах, где народный доход сильно распылен среди массы мелких собственников и нет значительного ядра крупных капиталистов. Дело в том, что правильное функционирование общеподоходного налога предполагает установление более или менее высокого экзистенцминимума (ср. ниже). При этих условиях нередко под свободный минимум могут

[1]) Переплетение этих форм на практике иногда доходит до того, что проф. Herkner (Steuernotwirtschaft, Steuerreform und Finanzausgleich, 1926, 28) мог воскликнуть: „Пожалуй, можно утверждать, что чистые формы реального и личного обложения витают скорее в небесах наших учебников, чем в практике земной действительности".

подпасть многие мелкие собственники, имеющие в совокупности крупный доход; при действии же реального обложения они все будут в некоторой степени привлечены и уплатят изрядную сумму.

Наконец, реальное обложение обычно удерживается в коммунальных финансах, как способ усиленного обложения местных домо- и землевладельцев, которые особенно выгадывают от многих затрат общины на внешнее благоустройство и т. п. Такая заинтересованность позволяет значительно напрягать обложение этих категорий плательщиков (см. цитированную выше мою работу о местном обложении).

В результате, мы имеем такой процесс эволюции налоговой системы, где реальное обложение все же нередко сохраняет важное значение и имеет свое собственное обоснование или даже продолжает сохраняться в основе системы личного обложения.

Законодатель не может, однако, ограничиться в современных условиях только методами реального или личного прямого обложения. Даже если в данной стране введен прогрессивный общеподоходный налог наряду с общеимущественным (т. е. также личным, облагающим всю совокупность имущества), то все же это может оказаться недостаточным. Как ни совершенствовать подоходное обложение, в частности, в виде льгот для многосемейных, усиленного обложения так наз. фундированных (нетрудовых; см. ниже) доходов и т. д., оно все же не может считаться с тем фактом, что один гражданин накапливает легко, а другой—равную сумму с трудом или большим риском, или же один часто болеет, другой вполне здоров сам и его семья и т. д. В результате получается, что не все люди обладают одинаковой способностью к накоплению излишков и сбережений (Ersparnismoglichkeit), и люди с равными доходами и капиталом по истечении ряда лет оказываются в очень различных условиях в смысле сумм накопленного капитала. Считаясь с этим фактом, западно-европейские законодательства начинают выдвигать требование об особом обложении прироста имущества за определенные промежутки времени, напр., каждые 3—5 лет: лица, сильно увеличившие свой капитал за такой период времени, пла-

гят налог на общий прирост имущества, допустим, в 10% прироста [1]).

Далее, некоторые виды кон'юнктурных или спекулятивных доходов также могут послужить основанием для установления особых налогов с такого рода доходов или накоплений, напр., налог на прирост ценности земли (Wertzuwachssteuer; см. ниже), где периодически взимается налог с прироста ценности земли, особенно городской. Правда, обычно этот вид обложения рассматривается в отделе так наз. налогов на обращение, ибо на практике на Западе он взимается по общему правилу при перепродаже недвижимостей в зависимости от реализованной суммы прироста (т. е. с той разницы в цене, по какой владелец в свое время купил,—с ценой, по какой он продает в данное время). Однако, самая классификация „налогов на обращение" довольно спорна, и нет особого основания налог на прирост ценности земли совершенно устранять из числа прямых налогов. Сюда же подойдет и налог на выигрыши и некоторые прочие спекулятивные или кон'юнктурные доходы. В частности, крупные суммы в военные годы давал в большом числе государств налог на военные прибыли, т. е. на повышенные доходы торгово-промышленных предприятий и компаний за время войны (см. ниже).

Существенную роль в современных бюджетах Запада начинает играть также налог с наследства. Он все более принимает характер единовременного налога на капитал, хотя и взимается непериодически, в момент смерти владельцев, достигая в некоторых странах, напр., Англии, 40% наследственного имущества.

В соответствии с вышеизложенным в дальнейшем и будут рассмотрены отдельные виды реальных и личных налогов и обложения кон'юнктурных доходов или накоплений на Западе и в Советской России. Читатель может восполнить приводимые ниже данные о налогах в иностранных государствах по сборнику: „Налоги в иностранных государствах" сост. проф.: Буковецкий, Гензель, Кулишер и Твердохлебов, 1926 г и по книге проф. Твердохлебова,

[1]) См. П. Гензель и А. Соколов, Финансовая реформа в России, Вып. II 1917 г., и ниже.

„Финансовые проблемы“, 1923 г. Действующее законодательство в СССР подробно изложено в моей книге: „Налоги СССР“, Москва, Фин. Изд., 1926. Ср. также законодательство СССР в книгах: проф. Котляревского, Финансовое право СССР, 1926, Д. П. Боголепова, Кр. курс фин. науки, 1925, М. Н. Соболева, Очерки фин. науки, 2 изд., 1926, Твердохлебов, Местные финансы, 1927. Довоенная литература подробно приведена в моей „Библиографии финансовой науки“ 1908 и в „Юридич. библиографии“, изд. Демид. Юрид. Лицея 1907—1918 гг. Литература о налоговой системе СССР приводится в „Систем. указателях матер. по экон. вопр.“, изд. „Экон. Жизни“ 1922/5 г.г. и в „Вестнике Финансов“, изд. НКФ.

РЕАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

I. Поземельный налог.

Поземельный налог является одним из старейших видов прямого обложения. По общему правилу, он задается целью обложить тот чистый доход, который приносит земля. Хотя теоретически представляется желательным настижение собственно поземельной ренты, однако, на практике это обычно невозможно и часто приводило бы к неожиданным парадоксам. Совершенно очевидно, что нет никаких надежных признаков выявления поземельной ренты, например, в тех случаях, когда землевладелец в то же время и земледелец и ведет хозяйство при помощи собственного труда и капитала. С другой стороны, на практике очень сложно выделять из поземельного обложения элементы капитала в сельском хозяйстве (строения, с.-х. машины и т. д.) и оценивать их самостоятельно (в виде особого налога на строения, на с.-х. промысел, на ссудный капитал, данный взаймы сельскому хозяйству, и т. д.). Принимая во внимание, что степень интенсификации сельского хозяйства в больших районах обычно более или менее однородна, законодатель, по крайней мере в прежнее время, не считал нужным доводить систему обложения земли до максимального уровня теоретических тонкостей, тем более, что в данном случае, как и во всех видах реального обложения, вполне можно было довольствоваться средненормальными оценками обычного типа эксплоатации. Итти дальше было бы практически довольно бесцельно и явно проблематично: даже при наиболее совершенных формах общеподоходного обложения категория поземельного дохода (как одна из составных

частей об'екта общеподоходного налога) устанавливается довольно трудно, ибо оценка стоимости потребленных самим собственником с.-х. продуктов и вложенного им труда всегда весьма условна и не может быть точно выявлена даже самыми совершенными приемами бухгалтерии.

В целях правильной разверстки об'екты поземельного обложения заносятся в особые описи или так наз. поземельные кадастры [1]). Цель кадастра—установление нормального дохода или ценности земельных владений. Миланский кадастр 1781 года послужил образцом для составления аналогичных кадастров в Западной Европе. С наибольшей тщательностью был произведен кадастр во Франции, называемый парцеллярным вследствие того, что в нем оценки производятся по отдельным парцеллам (участкам).

Главные операции такого кадастра заключаются в следующем. Прежде всего составляется типичная классификация земель различных видов культур, при чем для каждого вида устанавливаются определенные классы, напр., для пахотной земли, в зависимости от качества и нормальной доходности, 4—5 классов и ряд классов для сенокосов, лесных угодий и т. д. Такая классификация вырабатывается на основании изучения значительного числа типичных угодий, где выясняются типичные виды почвы, способы обработки, обычный севооборот, средние цены на зерновые продукты за ряд лет, издержки производства и т. д. Далее производится обмежевание отдельных имений и выясняется количество парцелл каждого класса каждого вида угодий; все эти данные наносятся на карту, и таким образом составляется кадастр земель, где выводится средняя нормальная доходность или ценность отдельных владений.

Естественно, что такая работа представляется технически чрезвычайно сложной, дорого стоющей и весьма продолжительной. Недаром, французский кадастр длился с 1807 до 1850 г. и стоил свыше 150 милл. франков. Правда, благодаря такому кадастру Франция приобрела совершенно

[1]) См. Горб-Ромашкевич, Поземельный кадастр, 2 части, 1892 и 1900, и его же, Поземельный налог, 1901. Полюта, Основы земельного кадастра, Воронеж 1926 (указана дальн. литер.); его же, Основные течения в области земельного обложения, В 1927. Брук. С.-х. таксация 1927 (указ дальн. литер.)

бесподобную карту, детальнейшее описание своей территории и распределение последней среди населения. Хотя выведенные в этом кадастре средне-нормальные оценки впоследствии устарели, однако, новый пересмотр их был значительно проще, и заключающиеся в нем почвенные, географические и межевые и т. п. сведения давали все основные данные для установления новой податной оценки. Такой пересмотр был произведен во Франции в 1908—12 гг. с затратой всего 18 милл. фр., при чем окадастровано 51 милл. гектаров; доходность земли (считая по нормальной наемной плате) определена в 2 млрд. фр., а продажная цена—63 млрд. фр. (Полюта, стр. 21)

Дороговизна и медленность такого парцеллярного кадастра побудили искать решения в создании особого „реального кадастра", суть которого сводится к экспертной суммарной оценке целых имений. Однако, подобный прием не лишен произвола или слишком субъективных оценок; во всяком случае, он, не давая строго обоснованных данных, правильных измерений и т. п. элементов оценки, естественно довольно бесполезен для всех последующих пересмотров кадастра. Поэтому, идея реального кадастра осуждена безнадежно.

В настоящее время Франция, приняв систему общеподоходного налога, сохранила частичную форму поземельного налога, который введен в состав системы подоходного обложения. По закону 1917 г. в основу поземельного налога „кладется действительная, современная и нормальная наемная стоимость отдельных владений, т. е. арендная плата за вычетом таких сумм, в составе чистого дохода земли, которые представляют собою доход от труда самого обрабатывателя и оплату капиталов, вложенных в производство". Эта наемная стоимость определяется непосредственно по арендным договорам, если владение сдается в аренду, или по особому тарифу (кадастру), поскольку недвижимость эксплоатируется самим владельцем. В последнем случае либо делается сравнение с аналогичными соседними владениями, либо берется известный процент от продажной стоимости, либо производится специальная оценка.

В каждой общине (волости) производится для этой цели особый кадастр, где все виды культур делятся на 13 клас-

сов: пашни, сенокосы, фруктовые сады, виноградники, леса, пустоши, каменоломни и т. д. Для каждого класса устанавливаются типичные классы доходности. Этот тариф и применяется к отдельным владениям, при чем собственники могут обжаловать произведенную парцеллярную оценку. Общая переоценка должна постепенно производиться каждые 20 лет. Законами 22 марта 1924 г. и 13 июля 1925 г. предписано произвести общий пересмотр с таким расчетом, чтобы новые оценки могли быть применены, начиная с 1931 г. Выведенная по кадастру доходность (чистая арендная плата) уменьшается на одну пятую в возмещение расходов по содержанию, обесценению и т. д.

Конечно, возможность подобного быстрого пересмотра во Франции об'ясняется наличностью старого кадастра с подробными межевыми картами. Ставка поземельного налога во Франции по закону 3 августа 1926 г. установлена с 1 января 1927 г. в размере 18% (вместо 12% до этого). По бюджетному закону 19 декабря 1926 г. мелкие земледельцы, с доходом не свыше 4000 фр., получили новую специальную скидку до 50 фр. с годового оклада.

Наряду с поземельным обложением, собственно, во Франции взимается дополнительно налог на доход от сельско-хозяйственного промысла. Установление размеров этого вида дохода представляет серьезные трудности. В нем переплетены элементы реального (он неразрывно связан с поземельным обложением) и личного (облагаются только имеющие жилое помещение во Франции лица по их местожительству и при том по совокупности дохода от сельско-хозяйственного промысла). В эту категорию входит доход, реализуемый в результате продажи собственных продуктов земледелия и связанных с сельским хозяйством побочных отраслей (сыроварение, винокурение, и т. д.); не связанные с сельским хозяйством промыслы подлежат обложению по правилам промыслового обложения. Налог уплачивается лицом, ведущим хозяйство, а не собственником, поскольку по крайней мере последний не обрабатывает сам свою землю. Ставка налога составляет 12% (закон 3 августа 1926 г.), но доходы до 2.500 фр. свободны, а свыше: доход от 2.500 до 4.000 фр. уплачивает 3% минус 75 фр., а от 4.000 до 8.000 фр.—6% минус 195 фр., более

8.000 фр.—12% минус 675 фр. Самый же доход принимается не действительный (и плательщик его не декларирует), а определяется по общему правилу чисто суммарно, в известном кратном к установленной по поземельному кадастру сумме поземельного дохода (с временной надбавкой на 75% впредь до пересмотра кадастра); этот коэффициент с увеличенной на 75% оценки составляет—3 для пашни (2,5 для озимей), 5% для промышленных лесов и т. п. Если при таком суммарном подходе действительный доход ниже, то плательщику предоставляется ходатайствовать о соответствующем снижении или сложении налога по представлении соответствующих доказательств (издержек производства, %% по займу, вложенному в сельское хозяйство, амортизации машин и т. д.). Кроме того, допускаются семейные скидки на иждивенцев (кроме супруга) и по платежу процентов по письменным долговым обязательствам ведущего сельское хозяйство лица.

Независимо от поземельного налога и налога на доход от сельскохозяйственного промысла взимается дополнительный общеподоходный налог (по совокупности дохода), если общий доход плательщика (включая сумму поземельного дохода по кадастру и суммарно выведенный доход от с.-х. промысла) превышает 7.000 фр. (по закону 1924 г.), о чем см. ниже.

Указанная система коэффициентов и суммарных окладов, конечно, приводит к известной неравномерности, однако, во Франции не считали возможным применить систему прямого и непосредственного выяснения действительного дохода от сельского хозяйства при распыленности земельной собственности, именно, при наличности $5^1/_2$ миллионов земельных собственников. Крупное политическое влияние французского крестьянства приводило к весьма льготному отношению в вопросах его обложения, а система внешних признаков и суммарных окладов в значительной степени устраняет элемент споров и вторжения в частную жизнь плательщиков. Оценки кадастра 1912 г., конечно, устарели для данного момента, а установление коэффициентов далеко не вносит надлежащей поправки. Между тем, совершенно очевидно, что ежегодная правильная оценка действительного дохода, даже при наличности детального кадастра, совершенно неосуществима и во всяком случае была бы

слишком громоздка, ненадежна и притеснительна. Впрочем, серьезные нападки вызывает во Франции и освобождение от обложения мелких владений с доходностью менее 2.500 фр. При дробности французского землевладения такой минимум приводит к тому, что в 1925 г. из 5.500.000 сельскохозяйственных участков было подвергнуто обложению налогом на с.-х. промысел только 354.138, или около 6%, а сумма налога составила всего 72,6 милл. фр. Поэтому, во Франции настоятельно выдвигается замена налога на с.-х. промысел суммарным подушным налогом или предлагается просто соединить оба налога—поземельный (распространяющийся на все земли) и на с.-х. промысел—в один (при наличности в подавляющей массе соединения земельного владения и собственного трудового хозяйства во Франции) с определенными квотами, установленными более или менее упрощенно по данным кадастра (см. Микеладзе, в „Вестн. Фин.“ № 9 за 1926 г.).

Комиссия экспертов, учрежденная во Франции по декрету 31 мая 1926 г. для реформы финансов и стабилизации валюты, рекомендовала огульно повысить вдвое кадастральные оклады поземельного налога (что могло бы дать ежегодную прибавку поступлений в 200 милл. фр.) и дать право органам фиска требовать обложения доходов от с.-х промысла по действительному размеру, если таковые превышают суммарно выведенные суммы для обложения на общих основаниях. Проводя в жизнь рекомендованные вышеуказанной комиссией меры, законодатель постановлением 3 августа 1926 г. повысил на 75% кадастральные оценки при исчислении налога на с.-х. промысел и, как отмечено выше, повысил на 50% оклад поземельного налога, начиная с 1 января 1927 г., и все же тотчас вновь польготил (бюджетным законом 19 декабря 1926 г., см. выше) самые мелкие землевладения.

Несколько иное направление получила система поземельного налога в германских государствах. В послевоенное время, в связи с реорганизацией имперских финансов, отдельные области (республики), составляющие нынешнее германское государство, были вынуждены придать важное значение поземельному обложению как источнику для покрытия своих (республиканских) расходов.

Одни области, как, напр., Бавария и Вюртемберг, в которых к началу войны продолжала действовать система реального поземельного налога, сохранили обложение средненормального дохода по данным кадастра. Другие же перешли к обложению по ценности, используя для этой цели оценки для имперского общепоимущественного налога. В результате, происходит не только реформа обложения земли, но и включение в состав облагаемого об'екта всей массы имущества, связанного с эксплоатацией сельского хозяйства, в частности, живого и мертвого инвентаря и построек. Согласно германскому общесоюзному закону от 10 августа 1925 г., для отдельных областей (республик) обязательно применение норм и приемов оценки земель, домов и промыслов по правилам, установленным этим законом для союзного общепоимущественного налога, если они (области) кладут в основу своих реальных налогов оценку по ценности (об этом см. ниже в главе о поимущественном налоге [1]). В принципе, поземельное обложение в германских государствах сохраняет реальный характер, и союзным законом воспрещено пользоваться принципами личного обложения в целях предупредить конкуренцию союзному подоходному налогу. В Пруссии поземельный налог составляет: с застроенных недвижимостей—20 пф., а с сельскохозяйственных, лесных и садовых земель—25 пф. в месяц с каждой тысячи марок ценности; к этому окладу присоединяются коммунальные надбавки до 100% государственного оклада (с особого разрешения — до 150%); независимо от этого застроенные участки дополнительно уплачивают 500% оклада поземельного налога в качестве подомового налога.

В Австрии союзное правительство отказалось с 1 января 1923 г. от поземельного обложения в пользу отдельных областей, которые продолжают взимать поземельный налог на основе старого кадастра 1914 г. (с принятием в шиллингах (=28 коп.) коэффициента в 100—150% окладов в золотых кронах мирного времени), но местами в основу раскладки кладется рыночная стоимость земель.

[1]) Проф. Herkner, Steuernotwirtschaft, Steuerreform u. Finanzausgleich, 1926 с. 19 справедливо указывает на капитальное значение этого принципа, централизующего все оценки во всей Германии

В Италии с 1886 г. приступлено к парцеллярному кадастру по доходности; ставка с 1896 г. составляла 8% плюс местную надбавку в размере $^1/_{10}$ (0,8%). Кадастр затянулся на долгие годы и был далеко не совершенным. После войны кадастр подвергся пересмотру. Налог падает на чистый доход собственника земли; доход же от сельскохозяйственного промысла не облагается; сельские постройки также не подлежат ему. Ставка налога составляет ныне 10% (см. подробно об итальянском поземельном обложении в Finanz-Archiv 1926, стр. 590 сл. рецензию проф. Lotz на новую итальянскую книгу Einaudi).

В Испании действует поземельный налог по доходности, согласно пересмотренному кадастру (закон 1922 г.). В Румынии система поземельного обложения реорганизована ныне по французскому образцу поземельного налога (по нормам арендной ценности) и налога на сельскохозяйственный промысел; сдаваемые в аренду земли лиц, проживающих заграницей, облагаются повышенно. В Польше поземельное обложение отражает довоенные условия: в бывшем царстве Польском продолжает действовать с некоторыми изменениями дворский поземельный налог с имений (введена прогрессия), подать с крестьянских земель и подымная подать в общинах; в Галиции и прежне-прусских частях Польши поземельный налог взимается на основе старых кадастров. В Японии произведена по закону от 4 января 1926 г. реорганизация поземельного обложения, которое построено на парцеллярном кадастре и облагает доход разными ставками в зависимости от категории земельных участков (в каждой же категории ставки пропорциональны).

В общем, поземельное обложение требует для надлежащей эффективности и правильной раскладки более или менее правильного кадастра. Последний может базироваться на выявлении средне-нормальной доходности или капитализированной доходности (т. е. по так наз. Ertragswert) или, как в новейшее время, на рыночной стоимости (gemeiner Wert [1]). Однако, последнее на практике появляется лишь в связи с поимущественным налогом. В свою очередь

[1]) См. новейшее исследование по этому вопросу: Boesler, Ertragswert und gemeiner Wert in der deutschen Vermogensbesteuerung, 1925.

появление общеподоходного налога оказывает влияние на структуру поземельного обложения и даже так или иначе включает его в свою орбиту; в этом случае поземельный налог сохраняет значение в местных финансах или функционирует как дополнительный налог на фундированные доходы (см. ниже).

В Англии возникший из поимущественного обложения поземельный налог уже давно превратился в ипотечную повинность со старыми ничтожными окладами, и в большинстве случаев владельцы от него откупились; по существу доход от земли облагается в составе подоходного налога по шедуле A (см. ниже).

В Соединенных Штатах в обложении отдельных штатов действует система общепоимущественного налога [1]), который в главной доле сводится к обложению недвижимого имущества и сельско-хозяйственного инвентаря. В основу оценок кладется продажная (рыночная) стоимость земли и прочих видов частной собственности. Приемы оценки имели и свои особенности, хотя в общем преобладали упрощенные приемы внешних признаков. В Огайо земли делились на 3 категории, и ставки разнились, приблизительно, на 150-180%, вообще составляя в начале 19 века максимум 3,75 дол. за 100 акров в год. Интересной особенностью является постановление, что земельные улучшения при оценке во внимание не принимались, плуги и прочие с.-х. орудия были исключены, а скот облагался однообразно независимо от качества: такая огульность, однако, безусловно содействовала улучшению техники сельского хозяйства (как это подтверждается и опытом других штатов), ибо было выгодно заводить наилучший скот, а однообразие в подесятинной оценке земли делало улучшенные способы обработки и мелиорации сугубо прибыльными [2]). В новейшее время в штате Огайо недвижимые имущества переоцениваются каждые 10 лет (с 1910 г. каждые 4 года [3]). Комиссары графства (уезда) делят графства на податные участки,

[1]) См. Твердохлебов, Налоги в иностр. госуд., с. 223, Seligman, Essays

[2]) Это подтверждает весьма ценное указание Эйнауди, что если кадастр и стареет, то все же он до нового пересмотра щадит всякие улучшения с.-х культуры.

[3]) См. Lutz, State tax commission, 1918, с 57.

и в каждом участке избирается один оценщик. Последний получает от инспектора подробное описание всех самостоятельных участков земельных владений с точным указанием владельца, количества акров земли и т. д. В случае надобности все эти данные заносятся в особую подробную географическую карту. Каждый участковый оценщик производит оценку после тщательного изучения владения, если бы владелец не смог или не пожелал предоставить все необходимые для этого данные, то осмотр и собирание необходимых сведений производится за счет владельца. Оценщик обязан отметить в своей кадастральной книге стоимость всех домов, промышленных помещений и прочих строений, превышающих стоимость 100 долларов, число акров пашни, сенокосов, выгонов, лесов и необрабатываемой земли. Каждое угодие должно быть оценено самостоятельно „по действительной стоимости, выраженной в деньгах, не включая стоимость посева; однако, цена, по которой эта недвижимость могла бы быть продана на аукционе или принудительной продаже, не может служить критерием действительной ценности". Время от времени оценщик обязан исправлять опись в случае возведения новых зданий или разрушения старых. Поскольку дело касается оценок внутри каждого графства, то все же удается поддерживать большее или меньшее однообразие в приемах оценок, однако, в масштабе всего штата наблюдается большое неравенство, и оценки недвижимостей составляют от 75 до 25% их действительной стоимости. Каждый плательщик обязан декларировать под присягой число лошадей и их стоимость, число рогатого скота и его стоимость, число мулов и ослов и их стоимость, число овец и их стоимость, число свиней и их стоимость, число экипажей и их стоимость, стоимость всех иных видов движимости, число часов и их стоимость, число роялей и пианино и их стоимость, количество наличных денег, количество облигаций, акций и т д., и т. д.

Все эти данные проверяются оценщиком, и плательщики обязаны, по требованию, являться для подкрепления своих показаний, при чем отказ от этого карается так же, как неявка в суд, а отказ от подтверждения показаний под присягой карается увеличением на 50% установленной оценщиком на общих основаниях оценки. Однако, несмотря

на все строгости и широчайшие полномочия, оценщики редко пользуются репрессивными мерами, ибо—иначе... они могут быть уверены, что их не переизберут. Впрочем, даже не специалист финансовой науки должен понимать, что требовать оценки имущества со стороны плательщиков в высокой степени проблематично, так как всякий плательщик может без опасности „ошибаться" в оценке имущества: кто же может доказать, что ошибка преднамеренна? Можно требовать показаний о количестве тех или иных предметов, находящихся во владении плательщика, но не об их ценности, а между тем в Америке редко кто правильно показывает даже самое количество этих об'ектов. Вследствие этого, ложная присяга в декларациях—самое распространенное преступление в Америке, и оно остается безнаказанным.

Оценки других видов имущества заведомо несовершенны и недостаточны. В результате, по отзыву одного специалиста в штате Мэн налоговое бремя для земельных собственников (фермеров) в 1907 г. составляло около 6-7% их дохода, тогда как для лиц, живущих на заработки, и для свободных професий и торговопромышленного класса всего 0,3 до 1,25% чистого дохода.

Заслуживает упоминания система примитивного поземельного обложения на острове Ява (Голландская Индия). Вследствие ненадежности разверстки по способу ежегодной оценки земельного дохода отдельных общин, приступлено к созданию упрощенного кадастра (1896-1921 гг.), в котором: произведено измерение полей, установлены пробные подсчеты средних урожаев, и поля более или менее одинаковой продуктивности слиты в податные комплексы; оценки пересматриваются каждые 10 лет, а причитающийся с каждой общины оклад (8—20% от нормального дохода с мокрых рисовых полей, при чем первые 60 кило риса с каждых 7.000 кв. метров не принимаются в расчет, т. е. вычитаются) раскладывается плательщиками между собой (Finanz Archiv, 1926, стр. 387).

Из совершенно других соображений исходит поземельное обложение в Австралии. Здесь в интересах борьбы с большими латифундиями установлен сильно прогрессивно растущий поземельный налог с ценности необрабатываемой

земли, причем прогрессия особенно высока для земельных собственников, фактически не проживающих в Австралии. В целях устранения пестроты в оценке, ряд штатов Австралии установил централизованные оценочные бюро (см. Mills, Taxation in Australia 1925, с. 269).

В Р о с с и и в довоенное время государственный поземельный налог носил раскладочный характер. Для каждой губернии назначался в законе подесятинный оклад (напр., для Московской губ. 5 коп.), который помножался на число десятин удобной земли в губернии; полученную сумму губернские земские собрания распределяли по уездам, соответственно количеству и ценности или доходности каждого уезда, а уездные управы разверстывали оклад среди отдельных владений на основаниях, устанавливаемых уездным земским собранием для раскладки земских сборов, т. е. по местным земским оценкам, которые должны были сообразовываться со средней чистой доходностью за последние 9 лет; при этом уезды разделялись на однородные в хозяйственном отношении местности; в пределах каждой местности рекомендовалось земли распределять на отдельные угодья, а последние на разряды. При отсутствии правильного кадастра раскладка была весьма несовершенна. Однако, г о с у д а р с т в е н н ы й оклад был очень низок, и главную тяжесть составляли м е с т н ы е земские сборы.

В 1893 г. был издан закон об оценке недвижимых имуществ, подлежащих обложению земскими сборами, положивший начало правильно поставленному парцеллярному кадастру. Однако, работы по составлению этого кадастра крайне затянулись (отчасти вследствие противодействия затрагиваемых кадастром крупно-земледельческих сфер), и ко времени революции кадастр был закончен лишь в немногих уездах. Большим недостатком этого кадастра было отсутствие в нем геодезических работ, но он дал богатейший материал по изучению почв и оценочной статистике. К сожалению, эта громадная работа почти что совершенно погибла для СССР (см. книгу Полюты).

В С. С. С. Р. в настоящее время действует так наз. с е л ь с к о х о з я й с т в е н н ы й н а л о г (см. брошюру Н. П. Брюханова, Новый закон о с.-х. налоге, 1926 и офиц. сборник: „С.-х. налог 1926-27 г.“). Система обложения крестьян-

ских хозяйств в СССР выросла из обложения в натуре (зерном и т. д.) и была построена на обложении земли и скота по определенным нормам, причем налог прогрессивно возрастал по мере увеличения количества земли и скота на едока в хозяйстве (см. мою книгу „Налоги“). Так как при подобной системе не учитывались подсобные неземледельческие заработки, то законом 25 апреля 1926 г. введено обложение совокупного дохода крестьянского хозяйства. Пашня (или действительный посев для некоторых губерний), сенокосы, крупный рогатый и рабочий скот оцениваются по определенным нормам в рублях; так, напр., для РСФСР средний доход пашни принимается равным 28 руб. (посева—40 р), заливного сенокоса—19 р., незаливного сенокоса—12 р.; доходность головы скота лошади—19 р., крупного рогатого скота—17 р., вола—9,5 р. Совнаркомы союзных республик варьируют эти нормы для отдельных губерний, а исполкомы—для отдельных административно-территориальных единиц с тем, чтобы общая сумма обложения соответствовала указанной средней норме. Доходность мелкого скота, садов, виноградников, огородов и ульев определяется по ориентировочным (примерным) нормам, указанным в законе. Сумма дохода от специальных отраслей сельского хозяйства, как-то, птицеводства, хмелеводства и т. д., а равно от неземледельческих заработков определяется для каждого отдельного хозяйства районными, волостными и т. п. налоговыми комиссиями.

Размер налога на каждое хозяйство определяется в зависимости от общей суммы исчисленного по вышеуказанным основаниям дохода хозяйства и числа едоков, по прогрессивной шкале, а именно: с первых 20 р. дохода на едока (душу в хозяйстве)—2 к. с рубля; с излишка сверх 20 до 30 р. на едока—3 коп., сверх 40 до 50 р.—10 к. и т. д. сверх 80 до 100 р.—23 коп.; сверх 100 р. на едока—25 к. с рубля (в Украине, Узб. ССР, ТССР и Кирг.—несколько иные ставки и более целесообразная система обложения в зависимости дохода на хозяйство, а не на едока); таким образом, при 5 едоках налог составит при доходе хозяйства в 200 р.—6 р., при доходе в 500 р.—63 р. 50 к., в 900 р.—163 р. 50 к., в 1000 р.—188 р. 50 к. Свободны от налога хозяйства, у которых сумма обложенного дохода не превы-

шает в РСФСР, БССР и ЗакСФСР– 25 р. на едока или 75 р. на хозяйство (СНК могут изменять этот минимум по районам [1]). Все же столь значительный рост прогрессии должен быть признан исключительно сильным. Под свободный от обложения минимум подойдут около 5 милл. хозяйств, и около 11 милл. хозяйств подойдут под низкую ставку обложения с доходом от 20 до 50 р. на едока. Такая льготность оправдывается наличностью у нас довольно высокого косвенного обложения.

Хотя новый закон установил значительное приближение к подоходному принципу, однако, вследствие отсутствия кадастра, он неизбежно должен был применить довольно огульные средние нормы. Сколько-нибудь точный и индивидуальный учет представляет, конечно, непреодолимые трудности при наличности 24 милл. крестьянских хозяйств, тем более, что по имеющимся подсчетам вообще недоучитывается около 20% пашни и около 28% сенокосов. Особенные же трудности и даже возможность злоупотреблений или произвола вызывает выявление сторонних, неземледельческих доходов. Вследствие этого и здесь пришлось применить известную систему норм, напр., зарплата, получаемая крестьянами на стороне, принимается лишь в 10—15%, устанавливается льготность для кустарного промысла и т. д. [2]).

Если при системе подобной механизации и весьма условном приближении к подоходному принципу не получается больших трений или ненормальностей, то это об'ясняется умеренностью ставок для подавляющего большинства крестьянских хозяйств (особенно вследствие значительного пони-

[1]) По РСФСР установленный минимум был признан недостаточным почему СНК РСФСР увеличил размер необлагаемого минимума на 5 р. по Западному, Центрально-земледельческому и Волжскому районам и на 3 р. по пяти губерниям Московского промышленного района. Это освободило, по предварительным данным, всего около 19,7% хозяйств. Но и при таком освобождении налог захватил некоторую долю маломощных хозяйств, которые намечено освободить за счет особого фонда примерно на 7 милл. руб. („Фин и Нар Хоз" № 8, 1926 г.)

[2]) Предварительные данные по РСФСР показывают, что в сельхозналоге роль новых источников дохода крайне незначительна: они составляют всего 7,6% (289 м. р.) всего учтенного дохода, тогда как доход основных отраслей сельского хозяйства составляет 92,4% или 3 530 м. р. („Финансы и Нар Хоз" № 8 1926).

жения против последних лет) и тем, что две трети поступлений зачисляются в местный бюджет (две пятых даже закреплены в пользу, именно, волостного бюджета), т. е. в значительной части непосредственно возвращаются в сельское хозяйство. Между тем, не говоря о необходимости более точного учета об'ектов обложения (проведение упрощенного кадастра), большие сомнения вызывает целесообразность скидок на едоков, т е. и взрослых членов крестьянского хозяйства, вместо скидок лишь на неработоспособных иждивенцев; говорят, что это может повлечь за собою злоупотребления и появление фиктивных иждивенцев, однако, правильный учет малолетних все равно производится (и нужен для военно-мобилизационных целей) и, конечно, проще, чем существующий учет скота-молодняка, освобождаемого от обложения; поэтому, „едоцкий принцип", как наследие натуральной формы обложения, надлежало бы отменить; кроме того, рост прогрессии, особенно при несовершенстве оценок, чрезмерен и может тормозить хозяйства со значительным количеством рыночной с.-х. продукции.

2. Подомовый налог.

Первоначально подомовый налог развился на Западе в форме особого „подымного налога" (по количеству печей) или по количеству окон и дверей, как легко уловимых внешних признаков. Это имело неблагоприятные последствия на устройство домов, ибо население, желая понизить налог, сокращало число окон. Позднее, главным признаком для обложения вводится арендная плата за помещение, что особенно развилось с расширением системы сдачи домов и и квартир внаймы. Обычный тип подомового налога—по арендной плате или в известном проценте к стоимости строений, для чего устанавливается подомовый кадастр наряду или в составе поземельного кадастра. Если налог со строений распространяется на сельские местности, то практикуют разделение строений на разряды и классы местностей и обложение по внешним признакам. В послевоенное время сильно изменились условия домовладения, и, в частности, широкое распространение получили ограни-

чения квартирной платы; в виду этого, отчасти пришлось прибегнуть к перенесению налога непосредственно на нанимателей, что может быть оправдано в системе местного обложения, поскольку поступления от последнего идут на цели местного благоустройства (см. мою цит. работу о местном обложении). С другой стороны, намечался переход к раздельному обложению земли (ренты) и строения собственно (капитала, вложенного в строения), однако, послевоенные условия чрезвычайно осложнили всю проблему. С введением общепоимущественного налога (см. ниже) подомовое обложение по стоимости, по общему правилу, вошло в состав этого налога или стало взиматься в виде процентных прибавок к нему.

Во Франции со времени установления подоходного обложения (зак. 31 июня 1917 г.) налог на окна и двери отменен. Однако, обложение дохода от строений входит в состав подоходного обложения в качестве одной из частей шедулярного обложения (см. ниже). Доходом считается современная, нормальная, действительная наемная стоимость строения, при чем переоценки производятся через каждые 10 лет, и по общему правилу плательщик не может требовать сепаратных оценок; наемная стоимость определяется, по сравнению с другими сдаваемыми в аренду строениями, или на основании данных (нормальных) договоров аренды или актов о продаже строений (берется известный процент от продажной цены). Для целей обложения нормальная арендная плата понижается на 25% для домов и на 40% для промышленных строений, каковая скидка принимается в расчете на издержки по содержанию, ремонту и амортизации. Ставка налога—12% от указанного дохода, к каковому окладу присоединяются местные департаментские и общинные надбавки. Новые жилые постройки или дешевые (кооперативные и пр.) жилые дома временно пользуются свободой от обложения на 12—25 лет. Для семейных допускается скидка с казенного оклада, а равно делается скидка в случаях длительного простоя.

В Германии независимо от обложения строений в составе поземельного обложения (о чем см. выше), установлен особый подомовый налог, значительная часть поступлений, от которого носит целевой характер, на нужды нового жилищ-

ного строительства. Подлежащие органы взимают в виде налога не менее 20 до 30% довоенной наемной платы (поскольку она не превышает 100% довоенного уровня и не более 20% с излишка наемной платы сверх 100% уровня довоенного времени); поскольку налог не обращается на общие нужды местных органов, 15—20% наемной платы обязательно обращается на нужды нового строительства (в Пруссии в данное время—18%). Устанавливая ограничения квартирной платы, области (республики) определяют размер процента отчисления от наемной платы в качестве налога (т. е. 20—30%), при чем налог уплачивается нанимателем домовладельцу, который вносит его в казну; оклад понижается для незадолженных или мало-задолженных ранее недвижимостей, ибо задолженные сильно выгодали от обесценения закладных. В Пруссии эти отчисления дали возможность постройки 100.000 квартир в 1925 г. и 130.000 в 1926 г. (Frankf. Ztg. 27 Nov. 1926).

Впрочем, теоретически, целевое закрепление поступлении на жилищное строительство представляется спорным, однако, напряженность прочих источников и компенсация в виде обесценения закладных толкала на этот путь; поскольку же поступления от налога должны служить чисто местным целям, постольку вполне последовательно—возложение налога на нанимателей, оплачивающих этим путем выгоды затрат общин (ср. соображения в моей цит. выше работе о местных финансах).

В Англии государственный подомовый налог взимался с жилых домов с наемной платы в последнее время в размере 3 пенсов с фунта ст. (1,25%) для домов с годовой наемной платой от 30 до 60 ф. ст., 6 пенсов (2,5%) для домов с наемной платой от 60—90 ф. ст. и 9 пенсов (3,75%) для домов с наемной платой свыше 90 ф. ст. По своей конструкции он близко подходил к квартирному налогу и давал около 2 милл. ф. ст. Значительное большинство домов (по причине 30 ф. минимума и преобладания в Англии мелких домов) было свободно. Во время рабочего правительства в 1924 г. налог был отменен (после почти 150 лет существования), отчасти в целях облегчить домовладение, для которого в громадной степени возросло местное обложение (местный налог взимается в известном проценте с наемной платы);

однако, это польготило по существу более зажиточное население.

В Австрии подомовое обложение ныне предоставлено местам. В общем оно построено на основаниях довоенного обложения (см. Твердохлебов, „Обложение городских недвижимостей на Западе“, 1906), а именно: а) в городах по чистому доходу (определяемому по арендной плате) и б) в сельских местностях, где не распространена сдача в аренду, по особому тарифу, в зависимости от числа жилых комнат; нынешний оклад основывается или на нормах довоенной арендной платы или взимается в известном кратном к довоенному окладу, однако, налог падает уже непосредственно на нанимателя. В Вене действует, на образование жилищно-строительного фонда, прогрессивный квартирный налог, сообразующийся с размерами довоенной квартирной платы, начиная от 3 шилл. (84 коп.) за квартиру в 100 зол. кр. (40 руб.) в год до 1.620 шилл. за жилое помещение в 10.000 зол крон и т д., а для торговых помещений, с наемной платой более 6.000 зол. крон, делается надбавка; независимо от этого, во многих местах взимается дополнительный налог на земельную площадь, занимаемую особо поименованными предприятиями (фабриками и т. д.) в зависимости от площади, способов использования и места нахождения (подробнее см. сборник „Налоги в иностр. госуд.“, с. 201).

В России в довоенное время государственный подомовый налог („с недвижимых имуществ“) взимался только в городах сначала в виде раскладочного налога, а с 1910 г. в виде окладного налога в размере 6 (со времени войны—8) процентов с чистого дохода от недвижимостей, определявшегося особыми переписями каждые 5 лет; независимо от этого, органы местного самоуправления взимали местный „оценочный“ сбор не свыше 10% с доходности или 1% с ценности недвижимостей.

Условия СССР совершенно изменили возможность подомового обложения вследствие радикальных ограничений квартирной платы и устранения прав собственности на землю. Находящаяся в черте городских поселений и предоставленная транспорту земля подлежит у нас так назыв. рентному обложению в виде: а) твердых посаженных окладов для отдельных городов, согласно особых табелей (напр.,

в Москве 3 коп. с кв. сажени, Ленинграде—2 коп., Киеве и Нижнем Новгороде—$1^1/_2$ коп. и т. д.), при чем поступления идут в республиканский бюджет соответствующей республики и б) дополнительной ренты, взимаемой в пользу местного органа по дифференцированному тарифу в зависимости от разряда города, способа использования земли и квартала „в мере различия доходности участков в зависимости от местоположения и других условий“ (в городах свыше 75.000 жителей максимум ставки для участков, занятых жилыми помещениями, составляет 1 руб. с кв. саж. в год).

Однако, в действительности система взимания ренты у нас еще далеко не налажена, и поступления незначительны (6 миллионов рублей от основной ренты по смете 1926—27 г.).

Положением о местных финансах СССР предусмотрено право местных органов взимать со строений сбор не свыше $^1/_4$% стоимости таковых; однако, в последнее время введен ряд из'ятий, в частности, для жилищных товариществ и вообще муниципализированных и национализированных строений [1]). В таком случае отпадает серьезный смысл и реальное значение подобного налога. В виду ограничений квартирной платы, нам придется думать о такой конструкции этого налога, при которой он мог бы быть возложен на пользователей строениями (жильцов) и специально предназначаться на нужды благоустройства: масштабом разверстки налога могла бы быть принята ценность построек (по нормам кубатуры), а сумма причитающегося налога разверстываться среди жильцов в соответствии с занимаемой площадью (см. мою статью „Налог со строений в современных условиях СССР“ в „Коммун. Деле“, сентябрь 1926 г.).

[1]) Помимо предусмотренных Положением о местных финансах (Собр. Зак. 1926, № 198; введено в действие с 1 октября 1926 г.) из'ятий, как-то, для строений военного ведомства, служебных помещений, санаториев, зданий, возведенных на правах застройки (в течение 3 лет) и пр. постановлением ВЦИК РСФСР от 31 мая 1926 г. освобождены от местного налога со строений здания, переданные учреждениям на госбюджете, жилищной кооперации, жилищным товариществам, профессиональным, партийным и иным общественным организациям („Изв. ЦИК“ от 6 июня 1926 г.).

3. Промысловый налог.

Задача промыслового налога—уловить доход от промысла, т. е. от хозяйственной деятельности, в которой доход извлекается путем соединения труда и капитала. Определить границы „промысла", подлежащего обложению, чрезвычайно трудно, и законодатели обычно указывают виды предприятий и занятий, которые включаются в орбиту этого налога. Так, напр., сельскохозяйственный промысел обычно выделяется из состава доходов промыслового характера; из сферы лично-промысловых занятий исключаются некоторые занятия так наз. „свободных профессий" и т. д. В одних промыслах явно преобладает труд (ремесла, кустарничество), в других—капитал (крупные торговые предприятия). Чистый тип дохода от капитала (напр., получение процентов по ссудному капиталу) служит обычно об'ектом так наз. налога на доход от денежных капиталов, и здесь доход акционера, не принимающего никакого участия в промышленном акционерном предприятии, трудно отличим от дохода рентьера; вследствие этого, законодатель вынужден просто перечислять виды промыслов, которые он подвергает промысловому налогу.

Но не только трудно определить пределы промыслового налога: гораздо труднее для фиска установить размеры дохода от промысловой деятельности. Обычно здесь нет никаких осязательных и надежных признаков для определения размеров дохода, и приходится опираться на показания самих плательщиков, их торговые книги и документы.

Отчасти по этим соображениям, отчасти вследствие нежелания вносить чрезмерные стеснения для плательщиков и практиковать в отношении их инквизиционные методы контроля, западно-европейские законодатели обычно прибегали к так наз. патентной системе промыслового обложения. Она заключается в том, что плательщики для каждого вида промысла выбирают патент, т. е. разрешительное свидетельство на право торга. В зависимости от вида промысла и ряда внешних признаков, как-то, числа служащих и рабочих, размеров помещения или числа орудий производства, наемной платы за помещение, класса местности, где производится промысел, размеров оборота, величины капитала,

суммы расходов на зарплату и нек. другие предметы, назначаются разные оклады „патентов", выборка которых обязательна для производства каждого соответствующего промысла ежегодно или в более частые промежутки времени. Постепенно законодатель настолько усложняет систему таких признаков, что получаются таблицы в десятки страниц. Как уже давно было замечено, по существу законодатели стремятся путем подбора подходящих признаков уловить по мере возможности действительный нормальный доход от промысла; конечно, это явно проблематично, слишком грубо и не позволяет напрягать обложение до надлежащего уровня. Тем не менее, громадные технические преимущества такой системы делали ее чрезвычайно живучей, и только переход к подоходному обложению, в связи с развитием навыков в деле контроля и оценок, позволил отойти от патентной системы.

В эпоху падающей валюты ряд стран установили обложение всего торгово-промышленного оборота. По существу это свелось к установлению своего рода универсального акциза. Входя составною частью в цены, такой налог оказался чрезвычайно продуктивным и легко сделался одним из крупнейших источников государственного дохода; поскольку в условиях падающей валюты он являлся трудно заменимым, хотя и падающим на потребителей налогом, постольку с восстановлением твердой денежной единицы повсеместно были сделаны попытки к его возможному сокращению и замены его более нормальным налоговым источником, падающим на доход от торговли и промышленности.

Франция является классической страной патентной системы, которая получила здесь наиболее широкое применение и законченный вид. Однако, со времени войны, когда здесь было введено подоходное обложение, патентный промысловый налог сохранили лишь в пользу местного бюджета.

Налог распадается на два оклада: 1) твердый оклад, который варьирует в зависимости: а) от класса местности (по соображению с численностью населения общины), б) вида промысла, в) характера промысла (оптом, полуоптом, в розницу и т. д.), г) числа служащих, д) числа двигателей и 2) пропорциональный оклад, который варьирует в зави-

симости от размеров: а) квартирной платы лица, производящего промысел и б) наемной платы торгового или промышленного помещения. В свою очередь все лица, производящие промысел, разделяются на три категории: А—торговцы, В—крупные коммерсанты, банкиры и т. д. (перечень 33 профессий) и С—промышленники, и для каждой категории действует свой тариф.

Что же касается пропорционального оклада, то он берется в известном проценте (от $^1/_{10}$ до $^1/_{40}$ и даже $^1/_{100}$, и значительно выше для так наз. универсальных магазинов) от арендной платы за помещение, занимаемое для жилья (в случаях личных промысловых занятий) или самого промысла. Так как взимание патентного сбора в пользу казны отменено, то он исчисляется только номинально, и общины делают с этого номинального оклада свои процентные надбавки („добавочные сантимы"). Собственно же государственное обложение торговли и промыслов входит в состав подоходного налога (см. ниже).

Кроме того, с 1920 г. во Франции действует общий налог на весь торгово-промышленный оборот (sur le chiffre d'affaires [1]), кроме торговли печеным хлебом. Ставка налога составляла 1,3%, а для предметов роскоши 12%, спиртных напитков—

[1]) В послевоенное время налог на оборот получил широчайшее распространение в Германии, Италии, Австрии, Чехословакии, Югославии, Румынии, Венгрии, Канаде, Бразилии и др. странах (обычно, 1—2% с оборота и повышенная ставка для предметов роскоши). См. чрезвычайно интересное и богатое историческими экскурсами исследование о налоге на оборот Grabover, Geschichte der Umsatzsteuer und ihre gegenwartige Gestaltung, mit Geleitwort von Popitz, 1925. Однако, эти авторы несколько идеализируют обложение оборота, а Попитц склонен видеть в нем даже прототип подоходного обложения. Такое утверждение идет уже слишком далеко, хотя несомненно признаком платежеспособности являются не только доход, имущество и прирост имущества, но и общий расход (Aufwand), на этом ведь и покоится мотив всего акцизного обложения, так как размеры и виды потребления, конечно, служат показателями платежеспособности Однако, вопросы косвенного обложения не входят в орбиту настоящего очерка. Здесь достаточно лишь упомянуть, что в эпоху сословной монархии, когда нередко обложение потребления и общего оборота принимало широкий характер, это представляло собою положительный факт, ибо прямое обложение совершенно односторонне падало только на так наз. „низшие", т е податные сословия, освобождая дворянство и клир.

30%, торговли углем—1,8%; 4 и 29 апреля 1926 г. для некоторых видов торговли и промышленности ставки повышены до 2 и $2^1/_2$% и для торговли углем - 2,5%, из коих 0,15% поступает в пользу местного бюджета. Однако, комиссия по реформе финансов, учрежденная летом 1926 г., пришла к выводу, что подобная дробная вариация ставок мало целесообразна в общем налоге на оборот. Поэтому, законом 3 августа 1926 г. восстановлена однообразная ставка налога, но уже в размере 2%, из коих 0,1% отчисляется в пользу местного бюджета (поступления от местной доли налога разверстываются среди отдельных общин пропорционально численности населения). Для мелких плательщиков устанавливаются по соглашению с ними паушальные твердые оклады. Операции по экспорту платят 1,3% с оборота, а для предметов роскоши 3 и 12%. От налога на оборот по бюджету 1927 г. во Франции ожидается поступление в 7.582 милл. франков (около 583 милл. руб.).

В Германии промысловое обложение составляет предмет областных (республиканских) финансов, и отдельные области (республики) практикуют разные системы, а именно: 1) обложение производится по сумме основного и оборотного капитала, или 2) по нормальной доходности, или 3) по доходу от промысла (Ertrag), или 4) в комбинированной форме обложения по доходу, сумме капитала и размеру общей суммы заработной платы, выплачиваемой предприятием, или 5) в известной комбинации по доходу и сумме заработной платы. В силу закона о распределении источников обложения между союзным правительством и областями (республиками) и общинами от 14 февраля 1924 г. для областного или общинного промыслового (как и реального поземельного) налога не может применяться масштаб общеподоходного обложения или система обложения по налогоспособности в целях устранения конкуренции с союзным общеподоходным налогом. Поскольку в основу областного обложения кладется ценность (сумма основного и оборотного капитала) данного торговопромышленного предприятия, областные или общинные власти обязаны руководствоваться оценками, установленными для союзного обложения и централизованными в порядке союзного закона от 10 августа 1925 г. (см. ниже).

В Пруссии промысловый налог составляет: с дохода до 2.400 мр.—1%, от 2.400 до 3.600 мр.—1½%, и свыше—2%; с капитала—до 4.800 мр. не берется, до 12.000 мр.—1 с тысячи, сверх этого—1½ с тысячи (оклад повышается, если доход превышает 50% капитала); взамен обложения капитала по постановлению общины может быть принято обложение по общей сумме зарплаты, выплачиваемой предприятием, с каковой суммы берется 1 с тысячи (и выше, если доход превышает 100% суммы зарплаты); общины делают надбавки к вышеуказанному казенному окладу, который фактически не взимается, но служит лишь базой для коммунального обложения; для надбавки свыше 200% требуется разрешение правительства.

В общем, промысловый налог дает областям (республикам) Германии около 500 млн. мар. и является их главным податным источником. Разнообразие оснований его взимания вызывает возражения, и раздаются требования об его централизации (ср. Magazin der Wirtschaft, 27 Jan. 1927).

Независимо от этого (и кроме общесоюзного подоходного налога), в Германии взимается налог на оборот (по существу в форме универсального акциза) в размере 0,75% с оборота (с 1 апреля 1926 г., а до этого 1% и выше в эпоху инфляции).

В Англии обложение промыслов входит в состав подоходного налога по шедуле Д (см. ниже).

Интересную особенность представляет обложение в Японии, где налог варьирует по ряду признаков (по сумме оборота, наемной плате, числу служащих и размеру капитала), но для каждого вида промысла действует различный тариф. Так, при обложении торговых предприятий установлены два тарифа: а) оптовая торговля: разряда А (торговля зерном, керосином, удобрениями, солью, табаком и отопительными материалами платит 0,8 с тысячи), и разряда В (прочая)—1,1 с тысячи оборота; б) розничная торговля: разряд А—2 с тысячи и разряд В—3 с тысячи; для экспедиторского промысла взимается: 3,5 с тысячи капитала, 2 иены со служащего и ½ иены с каждого рабочего и т. д. (см. Masao Kambe, Grundzuge des japanischen Steuersystems, 1926, с. 25).

Некоторые законодательства проводят более усиленное обложение акционерных предприятий. Акционерная форма

обладает рядом преимуществ перед единоличными предприятиями, что позволяет настигать их в податных целях с большей силой: крупный капитал легко образуется из мелких частей, ответственность участников ограничивается, распыляется риск, расширяется круг участников, облегчается раздел участия и расширение капитала, акционер получает доход капиталиста и предпринимательскую прибыль, не неся труда предпринимателя и т. д. Прежние германские законодательства нередко облагали как самую акционерную компанию, так и акционера (правда, не в полной степени и, напр., в Пруссии первые $3^1/_2$% дохода на капитал вычитывались; ср. Гензель и Соколов, Финансовая реформа, вып. 1, 1916 стр. 15 сл.). В швейцарских кантонах широко распространена эта система (см. Schneider, Steuersystem u. Steuerpolitik in der Schweiz, 1925 стр. 55 сл.). В Дании, где имеется подоходный налог, акционерные компании облагаются особо за излишек дохода сверх первых пяти процентов на основной капитал ставкой от 7 до 15% с излишка, что уже стремится уловить кон'юнктурность (повышенную прибыльность) предприятия, — мотив, имевшийся и в дореволюционном русском промналоге.

В довоенной Россиии промысловый налог делился на две части: А) основной—в виде: 1) патентного сбора с торговых предприятий по пяти разрядам от 6 до 500 р. в зависимости от вида торговли (оптовая, розничная, мелочная и т. д.), при чем в отдельных случаях признаком отнесения к тому или иному разряду служили: сумма годового оборота, наемная плата за помещение, размер основного капитала, 2) патентного сбора с промышленных предприятий по восьми разрядам от 2 до 1.500 р. главным образом в зависимости от числа рабочих, а отчасти в зависимости от рода производства, количества орудий производства или количества продукции, 3) патентного сбора с лично-промысловых занятий—по твердым окладам от 4 до 150 р. или 2% с содержания; Б) дополнительный, который в свою очередь делился: а) с предприятий, обязанных публичной отчетностью (т. е. с акционерных и т. п. предприятий)— 15—20 коп. с каждой тысячи основного капитала и прогрессивно возрастающий, в зависимости от прибыльности, процент (3 — 24%) с чистой прибыли и б) с предприятий, не

обязанных публичной отчетностью, — в виде раскладочного сбора (установленные для каждой губернии суммы сбора разверстывались среди отдельных предприятий соразмерно их нормальных прибылей) и процентного сбора с излишка прибыли, который превышал в 20 раз сумму патентного сбора с данного предприятия (1 руб. с каждых 20 руб. излишка [1]). Во время войны эти ставки были значительно повышены.

В СССР по закону 24 сентября 1926 г. установлен весьма детальный тариф патентного сбора. Торговые предприятия поделены на шесть разрядов: разносная, палаточная, мелко-розничная (до 4 служащих), розничная с 5 до 8 и 9 – 15 служащих, полуоптовая, оптовая и т. д. с платежем от 6 до 1800 р. в год в зависимости от разряда и класса местности. Промышленные предприятия поделены на пятнадцать разрядов в зависимости от числа рабочих и отчасти (для под'акцизных предприятий) по количеству выработки, при чем ставка колеблется от 3 до 2.880 руб. в год. Однако, половина уплаченного патентного сбора засчитывается в сумму так наз. уравнительного сбора, который представляет собою налог на оборот (на сумму валовой выручки). Ставки этого налога, сводящегося по существу к типу универсального акциза, должны в среднем составлять 1% для оптовой торговли, $1^1/_2$% для розничной торговли и $1^1/_4$% для промышленности; по отдельным же отраслям табель процентов уравсбора устанавливает Наркомфин СССР по соглашению с ВСНХ СССР и Наркомторгом СССР [2]).

[1]) См. П Гензель, Промысловое обложение в России, 1900.

[2]) Новая табель утверждена 2 декабря 1926 г. (см. „Вестн. Фин." оф. отд. № 9 275 и № 10/276). Согласно этой табели целый ряд товаров облагается пониженной ставкой уравсбора, напр., торговля зерном, фуражем и масличными семенами—оптовая—0,6%, розничная—1,25%, торговля продуктами нефтяной промышленности– госуд. предприятия: опт.—0,75%, розница 1,25%, а частные—повышенно: опт —1,25, розница—1,75%; торговля рыбой — опт. 0,75%, розница — 1,5%: наоборот, торговля парфюмерными и косметическими товарами: госуд. предприятия — опт. 1,5%, розница — 2,5%, а частные—2 и 3,5%; художественные предметы, бронзовые и т. п. изделия и туалетные принадлежности—3,5 и 5% и т. д. При обложении оборота промышленных предприятий обычно государственная промышленность обложена ниже частной, напр., добыча руд: государственная 0,25%, частная—0,5%, каменного угля 0,15 и 0,5%, электротехнические предприятия—0,25 и 1% и т. д.

Для государственных трестов, торгов, синдикатов, акционерных обществ, банков, обществ взаимного кредита и союзов кооперативов существует льготная система определения оборота, а именно, передвижение ценностей внутри предприятий как между правлением предприятия и его заведениями, так и между заведениями, в том числе передача готовой продукции для собственных нужд заведений, не включается в облагаемый оборот. Кооперация, об'единения инвалидов и т. д. пользуются значительными льготами; в частности, промысловое обложение понижается для кооперативных организаций на 50%, если они обслуживают только своих членов, и на 25%, если они обслуживают и посторонних.

Кроме того установлен дополнительный патентный сбор со складочных помещений (от 3 р. 50 к. до 108 р.) и для личнопромысловых занятий от 2 р. 50 к. до 75 р. в зависимости от рода занятий и класса местности. За право торговли предметами роскоши установлены дополнительные оклады патентного сбора и повышенный (4 и 6%) процент уравсбора.

Местные советы взимают ко всем окладам 100% надбавку, и в совокупности промысловое обложение отбрасывает у нас в данное время до 600 милл. руб. в год. Столь крупные поступления оказываются, однако, возможными только в силу того, что главная доля обложения падает на оборот и перелагается на потребителей.

4. Налог с доходов от денежных капиталов.

Налог на доход от ссудных капиталов получил развитие лишь со времени возникновения значительных денежных капиталов и образования класса рентьеров, держателей процентных бумаг. В чистом и простейшем виде реального налога это обложение взималось с купонов от процентных бумаг и с процентов, уплачивавшихся по ссудным капиталам (по ипотечным долгам, банковским вкладам и т. д.). Удобство и простота взимания такого налога побуждала в некоторых случаях расширять его сферу, например, подчинять ему и доход от акций; однако, в этом случае налог

врывался уже в сферу промыслового дохода. Все же, некоторые законодательства взимали этот налог на основании особых деклараций, которые подавали владельцы доходов от денежных капиталов о суммах получаемого ими дохода этого рода. Вполне естественно, что с установлением общеподоходного обложения здесь создавалась коллизия двух налогов, пользовавшихся одними и теми же методами и облагавших по существу один и тот же об'ект.

Поскольку этот налог брался в простейшей форме, напр., в виде налога с купонов, он приводил к тому, что понижательно влиял на курс обложенных бумаг и в значительной степени влек за собой так наз. амортизацию обложения (дальнейшие приобретатели бумаг уже не чувствовали его бремени). Однако, такие последствия он мог иметь только при его недостаточной универсальности, но при наличности такого же рода или столь же высоких реальных налогов на другие виды доходов (или в составе общеподоходного налога, облагающего в с е виды дохода), он не мог бы проявить этих отрицательных последствий. Правда, денежный капитал в гораздо большей степени, чем другие виды капитала, обладает подвижностью и способностью уходить в другие страны с менее суровым налоговым режимом, а потому особое обложение этого капитала в какой либо стране все же может влиять на курс облагаемых бумаг и влечь в известной степени амортизацию обложения.

Тем не менее, даже при установлении общеподоходного обложения налог на доходы от денежных капиталов может войти в состав подоходного обложения (как одна из его шедул, см. ниже) и представить полезный технический метод уловления этого рода доходов. На самом деле, если требовать от владельцев денежных капиталов деклараций об их доходе по этой статье, то весьма возможны утайки и преуменьшенные показания. Между тем, механическое удержание налога у источника (напр., обложение в известном проценте купонов) устраняет возможность какой-либо утайки, хотя в этом случае и затрудняется применение прогрессивных ставок; впрочем, последнее может быть настигнуто таким образом, что мелкие держатели могли бы получать скидку (возврат части налога) в случае представления доказательств об общей, сравнительно небольшой

сумме их дохода, а крупные держатели должны быть обязаны подавать специальную декларацию (как это установлено в Англии). В Германии законодатель пытался в послевоенное время добиться правильных деклараций о доходах от денежных капиталов, не остановившись даже перед нарушением принципа банковской тайны, но это не помогло, а скорее усилило ухищрения, — и пришлось предпочесть обложение у источника. И проф. Брейер прав, когда он отмечает, что этот налог в истории проделал эволюцию от чисто реального налога к личной системе и в последнее время опять вернулся к реальной методе в виду технических преимуществ последней. Именно, эти технические выгоды побуждали подчинить режиму налога на денежные капиталы также и доход от акций и паев в акционерных и т. п. компаниях. Однако, как справедливо отмечает проф. Лотц [1]), купонный налог трудно применим к будущим государственным займам, не эластичен и скоро сгановится пережитком, обреченным на исчезновение в системе подоходно-поимущественного обложения.

Во Франции уже в 1872 г. был установлен „налог на движимые ценности", т. е. на доходы в виде дивидендов и всякого рода выдач участникам торг.-пром. компаний, купонов от облигаций и тантьем и пожетонных вознаграждений членам правлений. С установлением в 1917 г. подоходного обложения этот налог вошел в качестве самостоятельной категории в систему подоходного обложения. Ставка составляет по закону 3 августа 1926 г. — 15%, для выигрышей — 30% и 25% — для доходов от иностранных фондов (кроме оплачивающих в особом порядке, по абонементу). Равным образом и в том же размере уплачивается налог с доходов от ипотек, заемных писем (коммерческого характера), депозитов и денежных поручительств. Государственные процентные бумаги — свободны.

В Англии обложение доходов от денежных капиталов происходит в рамках подоходного обложения (см. ниже) В Германии обложение также входит ныне в состав общеподоходного обложения и отчасти общепоимущественного налога (см. ниже). В Австрии налог составляет

[1]) Lotz, Finanzwissenschaft, 1917, стр. 382

10%, но для некоторых специально перечисленных видов облигаций и вкладов в сберкассах — 5 и 3%. В Италии обложение доходов от денежных капиталов составляет подгруппу „налога на доходы от движимого богатства"; ставка налога — с 1 января 1927 г. — 22% и с 1 января 1929 г. — 20% (зак. 16 окт. 1924 г.). В Румынии, Швейцарии и Испании обложение также происходит у источника, при чем в Испании проценты по государственным займам обложены 10%, дивиденды в зависимости от прибыльности предприятия — от 5,5 до 17,25% и т. д.

В дореволюционной России доходы от процентных бумаг государственных (кроме особо перечисленных в законе), общественных и частных и от банковских вкладов уплачивали 5% с дохода при выплате последнего (гл. обр. купонный сбор); с 1915 г. привлечены также ипотеки — по 30 коп. со 100 руб. капитального долга в полугодие. Специальные текущие счета облагались особым сбором по расчету 0,216% в год (с 1915 г. — 0,396%) с суммы позаимствования по текущему счету.

В СССР особого налога на доходы от денежных капиталов не установлено, и таковые облагаются в составе подоходного налога. Отсутствие сколько-нибудь значительных доходов этого рода (все государственные займы СССР до сего времени вообще освобождались от каких бы то ни было налогов) делает такого рода налог мало интересным, однако, представлялось бы технически гораздо более целесообразным установить его в форме налога на вклады, с обложением у источника (простым удержанием самими банками), чем в весьма проблематичной форме обложения в составе подоходного налога, где этого рода доходы должны декларироваться плательщиками, но легко утаиваются.

5. Налог с заработков.

Обложение заработков имеет в виду восполнить пятичленную систему реального обложения. Однако, исторически этот вид обложения не получил широкого признания. Отчасти он столкнулся с простейшими формами личного обложения: подушным или классным налогом (см. ниже);

отчасти отдельные виды личных заработков стали облагаться в составе промыслового обложения, как-то, некоторые виды свободных профессий и личнопромысловых занятий (приказчиков и т. д.), и тем более заработки в виде вознаграждений руководителей акционерных и т п. компаний. С введением общеподоходного обложения утрачивался смысл удержания особого налога на заработки: если еще можно было отстаивать необходимость реальных налогов с земли, домов, промыслов и денежных капиталов при наличности общеподоходного налога, — ибо тем самым „фундированные“ (обеспеченные или нетрудовые) доходы от земли и проч. несли более усиленное бремя, — то этот мотив отпадал в отношении налога с заработков.

В Советской России одно время применялся налог с „высокой заработной платы“, который взимался в сильно прогрессирующих ставках от 6 до 32 и выше % (по закону 18 января 1923 г.) и от 2 до 8% (по закону 10 мая 1923 г.) при сравнительно низком необлагаемом минимуме. С введением подоходного обложения налог с высокой зарплаты с октября 1923 г. был отменен, но с ним конкурировали единовременные общегражданские (подушные) налоги и отчасти трудгужналог.

Во Франции в коммунальных финансах действует денежная или натуральная (по выбору плательщика) повинность по содержанию местных дорог с взрослого работоспособного мужского населения, которая отчасти имеет характер подушного обложения, отчасти взимается с каждой повозки, т. е. по существу своего рода трудгужналог: главы семейств, даже женского пола, поскольку они эксплоатируют с.-х. предприятие, также подлежат этому налогу.

ЛИЧНЫЕ НАЛОГИ.

1. Подушный налог.

Простейшей формой личного обложения является подушный налог, т. е. взимаемый в более или менее однообразном размере со всей широкой массы взрослого трудоспособного населения. Хотя этот налог лучше многих косвенных налогов на предметы массового потребления, однако, он может иметь смысл лишь в чрезвычайно примитивных экономических условиях при отсутствии резких имущественных различий. В большинстве швейцарских кантонов держатся того мнения, что при наличности там всеобщего избирательного права каждый гражданин должен хотя бы в минимальной сумме участвовать в несении общественных расходов, и на этом основании удерживается всеобщая подушная подать, даже после введения общеподоходного налога (ср. Schneider у. с., с. 6). Подушный налог взимается в Соедин. Штатах Америки в городских финансах, обычно, в размере 1 доллара с трудоспособного мужчины в год, именно, в 97 из 227 городов с населением более 30.000 жителей в 1919 г. с общим итогом поступлений в 2,1 милл. долл. Некоторые германские общины также практикуют подушную подать.

Нередко подушная подать принимает более утонченный характер обложения отдельных хозяйств (напр., во многих колониях; см. у Lotz, Finanzwissenschaft 1917, с. 398) или форму классового или порангового налога, где население делится на податные классы с твердыми окладами для представителей каждого класса в зависимости от зажиточности или ранга. Напр., в Пруссии по положению 1820 г. население делилось на 5 классов, начиная от особо зажиточных и кончая рабочими и поденщиками.

Во Франции, где в довоенное время действовал государственный подушный налог, составлявший стоимость трехдневной работы, законом 4 апреля 1926 г. установлен единовременный общегражданский налог (taxe civique) в размере: 40 фр. для лиц свободных от подоходного налога или имеющих годовой доход менее 7.000 фр., 60 фр.—для лиц с доходом от 7.100 до 10.000 фр. и т. д. до 2% с дохода лиц, имеющих годовой доход свыше 500.000 фр.; для многосемейных установлены скидки и полное изъятие для инвалидов и т. п. Предполагавшиеся по бюджету 1926 г. поступления—580 милл. фр. (ок. 43 млн. р.).

В царской России в течение столетий существовал тяжелый подушный налог, отмененный лишь в 80-х годах 19 столетия. В Советской России подушное обложение практиковалось в виде единовременных „общегражданских налогов" в начале НЭП'а, в период восстановления налоговой системы. Общегражданский налог от 11 февраля 1922 г. предназначался на помощь голодающим и имел три ставки: 50 коп. (для рабочих и служащих до 9 разряда), 1 руб. (прочих рабочих и служащих) и 1 руб. 50 коп. для всех остальных граждан. Общегражданский налог по декрету 1922 г. носил уже более сложный характер, разделив все население на 7 групп. Наконец, общегражданский налог по закону 13 сентября 1924 г. (единовременный налог на нужды населения, пострадавшего от неурожая) был усложнен еще более и приспособился к рубрикам подоходного обложения. Близко по характеру подходил взимавшийся у нас одно время трудгужналог и отчасти основной подоходный налог (см. ниже).

С граждан, зачисляемых в тыловое ополчение, взимается по Пост. ЦИК и СНК от 6 ноября 1925 г., специальный военный налог ввиде добавки к подоходному или сельхозналогу.

2. Общеподоходный налог[1]).

В системе подоходного обложения намечаются три основных типа, которые можно назвать: а) английский или шедулярный, б) германский или глобальный и в) французский.

[1]) О подоходном налоге см. капитальные исследования проф. Озерова, Подоходный налог в Англии, 1898, и его же, Главнейшие течения в развитии обложения в Германии 1899. Новейшая иностраннаи литература и обзор вопроса у Teschemacher, Die Einkommensteuer, в Handbuch der

ский, представляющий собой соединение двух перечисленных типов; впрочем, в историческом развитии эти типы значительно переплелись и многое заимствовали друг у друга.

Главная трудность в подоходном налоге—точное выявление и проверка облагаемого дохода. Размер заработной платы или жалованье служащего определяются с достаточной легкостью, и законодатель может возлагать на работодателей либо показания о сумме выплачиваемого вознаграждения, либо даже самое удержание причитающегося с рабочих и служащих налога. Не многим труднее выявить доход от земли и строений, особенно когда имеются кадастры или дело идет о сдаваемых в аренду имуществах. Доход от ипотек и т. п. официально регистрируемых актов также легко поддается учету (хотя здесь может удачно применяться обложение капитальной суммы, как в дореволюционном обложении в России; ср. выше). Но бесконечно трудно проверить сумму дохода от денежных капиталов и промыслового дохода. Фиск вынужден иногда мириться с системой обложения у источника (автоматический, обязательный вычет налога при оплате купонов), однако, это приводит к довольно умеренному и пропорциональному обложению, так что для настижения прогрессивно-растущими ставками приходится проделывать дополнительную работу по проверке и по установлению суммы *всего* дохода плательщика. Выявление промысловых доходов также не легкое дело, и точный учет накладных расходов, списаний по амортизации и т. п. представляет не малые затруднения: фиску здесь нередко приходится прибегать к известным условностям и предписывать определенные „нормы“ (напр., по допустимому проценту списаний по амортизации и т. д.; отсюда понятие „податной прибыли“ в отличие от „коммерческой прибыли“). Правда, сосредоточение больших масс капитала в крупных акционерных предприятиях, где отчетность публична и выводится по об'ективно-научным принципам, затрудняет возможность фиктивных балансов.

Finanzwissenschaft 1926, а равно у Popitz, Einkommensteuer, в Handwoerterbuch der Staatswissenschaften. Seligman, Income tax. Haristoy, La perception de l'impôt sur le revenu à la source, в Rev. de sc. et lég. fin. 1925. Income tax in the British Dominions, L. 1923 and suppl.

Все эти особенности и трудности побуждали вводить соответствующие контр-меры. В этом отношении система прямых деклараций (об'явлений—показаний) со стороны плательщиков по каждой рубрике и виду доходов сыграла громадную роль, особенно при праве органов фиска требовать дополнительных раз'яснений, отчетов и книг. Сильный рост ставок и увеличение благодаря этому соблазна по части утайки доходов со времени войны заставили усилить права органов фиска и наказуемость. За утайки и ложные декларации, вместо прежде почти единственных денежных штрафов, были установлены (как это приняли, напр., австрийское, германское и пр. законодательства [1]): тюремное заключение, опубликование приговора, лишение гражданских прав и т. д., на ряду с неограниченными по высоте штрафами (герм. положение о взим. нал.), а надзирающим инстанциям фиска даны широкие полномочия по просмотру книг и даже домашнему обыску; к ответственности привлекаются не только сами плательщики, но и их советчики. Вместе с тем совершенствуется и аппарат взимания: финансовая инспекция пополняется людьми высокой технической квалификации и специальных познаний в области бухгалтерии; между отдельными правительственными инстанциями устанавливается взаимная информация о плательщиках, напр., со стороны таможенного ведомства, нотариата, органов путей сообщения и т. д., о фактах, указывающих на операции плательщиков [2]).

[1]) См. Braunstein, Einkommensbesteuerung, Wien 1926, стр. 71 сл. Для Германии см. Reichsabgabenordnung, офиц. изд. 1926 г. и Mirbt, Grundriss des Steuerrechts, 1926 § 80 сл. и там указ литер. Для Франции см. Moreau, Manuel de législ. et science financières 1925, стр. 510 сл. Champion, Le contrôle en matière de contributions directes, 1926. Ср v. Mering, Steuerlast in Deutschland, 1926, с. 34.

[2]) В целях борьбы с утайками доходов, поступающих из заграницы или укрывающихся заграницей, французский министр финансов Кайо еще в 1907 г. выдвигал необходимость соответствующих международных соглашений. Однако, несмотря на ряд проектов этого рода (напр., предложений со стороны Франции о заключении подобных договоров с Испанией и Швейцарией), практически вопрос не разрешен, и лишь недавними договорами Германии с Чехословакией, Австрией и Италией (Finanz. archiv, 1923) достигнуты известные результаты. Лигой Наций этот вопрос поставлен в порядок дня. См Champion, Le contrôle en matière de contributions directes, 1926, с. 381 сл. 18 мая 1926 г. Франция заключила с Испа-

В видах возможно более точной проверки бухгалтерских книг проверка отчетности предоставляется особым обществам присяжных бухгалтеров,—практика, имеющая широкое применение в Англии. По германскому закону о взимании налогов предписывается поверка бухгалтерской отчетности всех крупных предприятий чрез специальных агентов фиска не менее одного раза в течение трех лет (такая поверка произведена в 1924 г. в 63.875 случаях с результатом взыскания налога и штрафов на сумму 94 милл. мар. [1]).

Наконец, в случае смерти плательщика устанавливается подробная инвентаризация (опись) наследственной массы, и обнаруженные части имущества сравниваются с показаниями плательщика при жизни на предмет сугубого довзыскания утаенных сумм подоходного налога [2]).

Все же законодатели вынуждены в борьбе с утайками прибегать к обложению у источника и в известной мере к приемам реального обложения, и это наложило свою печать на различные детали подоходного налога в разных странах.

Английский тип [3]) подоходного налога отличается принципом обложения у источника или, как его обычно характеризуют, „шедулярной" формой обложения отдельных категорий дохода.

Все виды доходов делятся на пять шедул (категорий): А) доход от собственности на земли, дома и т. п.; В) доход

нией договор о порядке обложения акционерных компаний (Bull. de stat et lég. comp., Sept. 1926).

[1]) Bronner, Reichsfinanzgesetze, 1925, стр. 371.

[2]) По § 97 Reichsabgabenordnung (германскому положению о взимании налогов) от 13 декабря 1919 г., приниматели наследства обязаны в месячный срок заявить о неправильности или неполноте деклараций наследодателя при жизни, иначе они несут все последствия недоплаченных налогов. Во Франции довзыскание утаенного налога со штрафами может происходить за срок до пяти лет до смерти наследодателя (ст. 9 декрета 30 декабря 1926 г.—Journ. off. 5 jan 1927).

[3]) См. офиц изд. The Income tax Act, 1918 etc. 1925, Konstam, Income tax, 3 ed., 1926. Teschemacher ук. ст. и ук. там литер. Meisel, Britische u. deutsche Einkommensteuer, 1925, Buhler, Englische Einkommensteuer, 1925, Озеров. Под. налог, Spaulding, Income tax in Gr. Br. and U. S. A., 1926, Report of the R. Commission on the income tax, 7 instalments, 1920.

от обработки земли (доход фермеров); C) доход от государственных процентных бумаг и аннуитетов, выпущенных правительствами Великобритании, ее колоний или иностранных государств, при чем обложение происходит у источника, т. е. путем удержания; D) доход от торговых, промышленных и транспортных предприятий, промышленных ценностей и профессий; E) доход в виде жалованья на государственной, общественной и проч. службе. Для выявления дохода и способа обложения в отношении каждой шедулы установлены специальные правила.

По шедуле A доходом признается нормальная годичная арендная плата за землю или строение; общие переоценки происходят обычно каждые пять лет; налог уплачивается пользователем недвижимости, который удерживает уплаченную сумму налога из причитающейся собственнику арендной платы (при мелких или краткосрочных случаях аренды или проживания в собственном доме налог взимается непосредственно с собственника). При широко развитой в Англии системе арендных отношений такой прием удержания серьезно гарантирует фиск от утаек.

Доход фермеров определяется по общему правилу механически: он признается равным (поскольку дело идет об использовании земли в чисто с.-х. целях, иначе—в размере $^1/_3$ арендной платы) ежегодной арендной плате (а до войны—$^1/_3$, в последние же годы—в двойном размере); но для некоторых видов с.-х. промысла происходит индивидуальный учет.

Виды доходов по шедуле D подразделяются на пять подклассов: от торговли, профессий и т. д.; в основу кладется средний за последние три года доход; но с 1927 г. канцлер казначейства Черчиль предложил перейти к годовому периоду. Плательщики декларируют свой доход.

Доход от жалований и т. д. облагается при выдаче такового или косвенно декларируется работодателем. По соглашению с фиском, налог может уплачиваться при посредстве гербовых марок.

Косвенный метод пронизывает всю систему, и не менее 70% всех поступлений получается этим порядком: по шедуле A наниматель удерживает налог при платеже арендной платы; собственник, в свою очередь, управомочен вы-

читывать налог из процентов по ипотеке; получения по купонам обложены при оплате таковых; акционерная компания платит налог с прибыли, но удерживает его при выдаче дивиденда; равным образом и жалованья.

Хотя обложение распадается на ряд самостоятельных взиманий, однако, дело идет об едином подоходном налоге, и это единство особенно ярко проявляется в системе скидок и надбавочном (глобальном) налоге. Скидки, разрешенные для отдельных физических плательщиков, следующие: одна шестая часть „заработанного" дохода, но не более 250 ф., может быть вычтена из суммы подлежащего обложению дохода, для лиц 65 лет и старше, если их доход вообще не превышает 500 ф., допускается вычет одной шестой части дохода. Из остатка состоящие в браке лица могут скидывать дальнейшие 225 ф. (и на жену, имеющую трудовой доход, еще 45 ф. скидки), а одиночки—135 ф.; на детей скидка составляет—на первого ребенка—36 ф. и на каждого из последующих—27 ф.; на воспитательницу детей вдовца или на мать, воспитывающую внучат, скидка—60 ф.; на некоторых других иждивенцев-инвалидов—скидка в 25 ф. В полученном остатке первые 225 ф. облагаются в половинном от нормальной ставки размере. Нормальная же ставка устанавливается ежегодным финансовым законом и в данное время составляет 4 шил. с каждого фунта ст. дохода (т. е. 20% от дохода). Под „заработанным" доходом разумеется заработная плата, жалованья, пенсии и личный заработок от профессий, в том числе от торгово-промышленной деятельности, если плательщик лично занимается таковой.

Для получения вышеуказанных скидок плательщик должен подать декларацию об общей сумме своих доходов, и в подлежащих случаях ему возвращают удержанные при системе вычетов у источника суммы. Кроме того, допускается некоторая скидка сумм по страхованию жизни и в известной части зачитывается подоходный налог, уплаченный в Британских колониях за доходы, поступающие оттуда.

Поскольку в каком-либо году совокупный доход (без семейных и прочих скидок) какого-либо физического лица превышает 2.000 ф. ст., такой доход подлежит в следую-

щем году надбавочному (глобальному) налогу за излишек сверх первых 2.000 ф. ст. В облагаемый надбавочным налогом доход включаются и проценты по военным займам, которые вообще освобождены от подоходного налога; однако, военные пенсии вообще совершенно свободны и не причисляются к облагаемому доходу. Чтобы предупредить возможность накопления в акционерных обществах резервов, без распределения их среди акционеров в целях уменьшить сумму возможного надбавочного налога, органам фиска принадлежит право зачислять резервы в облагаемый доход акционеров (финансовый закон 1922 г.).

Непредставление деклараций или представление недостаточных деклараций влечет за собою штраф в 20 ф. и тройной оклад налога; содействие ложным показаниям—штраф 500 ф.; сообщение ложных фактов для получения скидок и пр.—тюремное заключение не свыше 6 месяцев с каторжными работами.

Нормальная ставка подоходного налога доходила в 1918—20 г.г. до 6 шил. с ф. ст. ($33^1/_3\%$), а ставка надбавочного налога, которая имеет прогрессивный характер, возрастала (в 1920/25 г.г.) от 1 ш. 6 п. до 6 ш. с ф. ст. (т. е. от $7^1/_2$ до $33^1/_3\%$), с излишка сверх первых 2.000 ф. ст. до 30.000 ф. ст. и свыше; это в действительности доводило совокупное обложение доходов свыше 2.000 ф. ст. нормальной ставкой и надбавочным налогом от $15^1/_2\%$ при доходе в 2.000 ф. ст. до 36% при доходе в 10.000 ф. ст. и до 50% при доходе в 100.000 ф. ст. Черчиль провел начиная с 1925/26 г. понижение ставок надбавочного налога, вследствие чего ставки такового составляют: на первые 500 ф. ст. (сверх 2.000 ф. ст.)—9 п. с ф. ст. (3,75%), дальнейшие 500 ф. ст.—1 шил. (5%) и т. д. до 6 шил. ($33^1/_3\%$) за излишки сверх 30.000 ф. ст.

Общее число плательщиков подоходного налога за 1924/25 г. составляет около 2.400.000 человек. По предварительным исчислениям, валовая сумма доходов, подлежавших обложению, составила 2.310 милл. ф. ст., фактически же обложенный доход (т. е. после скидок и т. д)—1.340 милл. ф. ст., с общей суммой налога в 265 милл. ф. ст. Число плательщиков надбавочного налога, т. е. с доходом свыше 2.000 ф. ст. каждый, было 90.000 человек с общей суммой

дохода в 516 милл. ф. ст. (из них около 2.900 чел. имеют совокупный доход в 120 м. ф.), уплатившие 62 милл. ф. ст. налога (68 Report of the Inland Revenue Commissioners, 1926). Всего фактические поступления от подоходного налога составили в 1924/25 г. громадную сумму—338 милл. ф. ст. (3 210 милл. руб.), а в 1925/26 г.—328 милл. ф. ст. (основного— 259 милл. ф. ст. и надбавочного—69 милл. ф. ст.), несмотря на произведенное значительное понижение ставок.

Германский тип подоходного обложения характеризуется своей „глобальностью", т. е. обложением совокупности всего дохода. Таким был довоенный прусский подоходный налог (реформа Микеля 1891 г.), послуживший образцом для большинства прочих систем подоходного обложения в отдельных германских государствах, однако, в новейшей стадии германское законодательство восприняло некоторые черты реального обложения под влиянием практики Англии, как процесс технического совершенствования (вычет у источника),—процесс, вообще свойственный новейшему времени в иностранных государствах со времени усиления этого налога. При глобальной системе фиску гораздо труднее бороться с утайками, а сильное понижение „налоговой морали" [1]) и более упорное сопротивление плательщиков в эпоху новейшего вздергивания ставок затрудняют правильное функционирование „глобального" подоходного налога.

Реформа Микеля облагает лиц физических и юридических (последних за вычетом первых $3^1/_2$% прибыли на основной капитал); облагается совокупный доход, получаемый из четырех основных источников: денежного капитала, недвижимого имущества, торговли и промыслов и приносящих доход занятий; плательщики с годовым доходом свыше 3.000 марок подают декларации с указанием размеров дохода по вышеуказанным категориям; необлагаемый экзистенцминимум—900 марок, а далее умеренная прогрессия от 0,6 до 4%. Несмотря на крупные фискальные результаты, правильность и точность оценок, особенно в некоторых категориях дохода, подверглась к периоду незадолго

[1]) См. по этому поводу Meisel, Britische u. deutsche Einkommensteuer, w v. Mering, Steuerlast, 1926.

до войны довольно суровой критике, и, отчасти в связи с ростом ставок и крупных местных надбавок, все настойчивее стали раздаваться голоса о необходимости более совершенных и сильных методов воздействия со стороны органов фиска. Во время войны с полной очевидностью обнаружились невыгоды нецентрализованной системы подоходного обложения (в разных частях Германской империи действовали разные законы) и недостаточность практичных и в большей степени обеспечивающих точность оценок способов контроля, а равно пертурбационное влияние довольно высоких и далеко неодинаковых в разных общинах местных надбавок [1]).

Реформа Эрцбергера (после войны) превратила подоходный налог отдельных государств Германии в единый имперский подоходный налог, выделила обложение юридических лиц в самостоятельный налог с корпораций и установила принцип удержания налога у источника при обложении доходов от денежных капиталов и жалований. Правда, чрезвычайно высокие ставки налога, от 10 до 60%, усилили попытки утаек, а наступившая полоса инфляции опрокинула все здание.

С восстановлением валюты новый имперский подоходный налог по закону от 10 августа 1925 г. принял следующие формы. Он построен на принципе обложения совокупного дохода, но устанавливает уже восемь категорий дохода: 1) от земледелия, лесоводства, садоводства и т. п., 2) от промысловой деятельности, 3) от прочих видов самостоятельных занятий, 4) от заработной платы, жалований, тантьем и т. п, 5) от капиталов, 6) от сдачи внаймы и аренды недвижимостей, земельных прав и т. п., включая пользование жилым помещением в собственном доме, 7) прочие повторяющиеся поступления (пожизненные ренты и пр.), 8) прочие доходы от спекулятивных перепродаж и посредничества, но не подлежат подоходному налогу дарения, наследования, приданое, лотерейные выигрыши, страховое вознаграждение и т. п. получения. Указывая, что доходы от торгово-промышленной деятельности должны

[1]) В последнем отношении см. мою книгу: Нов. течения в коммунальном обложении, 1909.

определяться по правилам нормальной бухгалтерии, законодатель устанавливает, какие расходы не подлежат вычету (например, по платежу личных налогов, расходы на содержание плательщика и семьи, алименты, увеличение имущества, погашение долгов, проценты на собственный вложенный в земледелие или промысел капитал), но допускает некоторые специальные вычеты в ограниченном размере (страхование жизни и т. п.).

Необлагаемый минимум составляет 1.300 мар. в год плюс 100 мар. на жену, и 100, 180, 360, 540 и 720 мар. на каждого последующего ребенка до 18 лет, т. е. женатый с 5 детьми не облагается вовсе при доходе в 3.300 мар.; засим допускается общий вычет в 720 мар. (при годовом доходе не более 10.000 мар.), и дальнейшие вычеты на иждивенцев—членов семьи (те же 100—720 мар. на каждого или 8% с дохода сверх первых 720 мар., но не более 600 мар. на каждого иждивенца и не более 8.000 мар. в совокупности) и еще 240 мар. (более высокий вычет, но не более 480 мар., допускается лишь по особым доказательствам) на страхование жизни и т. п. Ставки налога прогрессивны и составляют с облагаемого дохода от 10% при 8.000 мар. облагаемого дохода до 13,5% при доходе в 20.000 мар., 20,7% при доходе в 40.000 мар., 30% при доходе в 100.000 мар., до 39% при годовом доходе в 1 милл. марок. Таким образом, женатый с 3 детьми при доходе 7.210 мар., после скидок, уплатит 425 мар., а при доходе 20.000 мар.—2.028 мар.

Обязаны декларацией лица, имеющие облагаемый доход свыше 8.000 мар. или доход коих определяется по книгам или по требованию фиска; затребованы могут быть сведения о расходах, и, если сумма облагаемого дохода явно противоречит сумме расхода (поскольку таковой вообще превышает 15.000 мар. в год), сумма расхода может быть принята в качестве об'екта налога. Органы фиска могут руководствоваться и средними нормами дохода, если плательщик не даст достаточных данных, и вообще широко пользоваться всякого рода дополнительными и побочными сведениями. Работодатели обязаны представлять списки работающих у них лиц с указанием заработной платы и всякого вознаграждения.

Налог, поскольку он причитается с заработной платы, вычитывается непосредственно работодателем, при чем первые 100 марок в месяц вообще не облагаются плюс по 10% излишка заработной платы (сверх необлагаемых 100 мар. в месяц) на каждого иждивенца или плюс 10 мар. на жену, 10 мар. на первого ребенка, 20 мар. на второго, 40 мар. на третьего, 50 марок на четвертого и 80 мар. на каждого последующего ребенка в месяц, т. е. в зависимости от того, какой расчет выгоднее для плательщика. Излишек дохода за указанными вычетами облагается в размере 10%, так что женатый служащий с годовым заработком в 3.000 мар. платит при 3 детях 84 мар. в год

Равным образом, доход от капиталов (в виде дивидендов, процентов, купонов, участия на правах неполных товарищей в торговопромышленных предприятиях и т. п.) облагается путем удержания 10% плательщиком дохода (но это не распространяется ни на вклады в кредитных учреждениях, ни на доходы от ипотек). Поскольку общий доход не превышает 300 мар., постольку удержанные суммы налога подлежат возврату, если они превышают 5 мар. в $^1/_4$ года. Поскольку же доходы от зарплаты и капиталов превышают 9200 мар. в год, постольку плательщик привлекается по совокупности дохода.

Юридические лица и предприятия подлежат особому „налогу с корпораций“, так что в действительности происходит двойное обложение: и по доходу с корпораций, в виде налога с корпораций, и по дивиденду участника в порядке подоходного налога. Вознаграждение членов правлений не подлежит исключению из доходов корпорации и облагается, следовательно, полностью в составе таковых. Не подлежат этому налогу: почтовое ведомство, государственные монополии, рейхсбанк, рентный банк, сберегательные кассы, предприятия взаимного страхования, благотворительные и просветительные учреждения, политические партии и общества и т. п. Ставка налога—20% с дохода, но для мелких предприятий (с капиталом до 50.000 мар.) допущена скидка, а равно участникам так наз. компаний с ограниченной ответственностью предоставляется скидка в подоходном налоге, если их общий доход не превышает 20.000 мар., в том числе не более 5.000 мар. от компании.

Независимо от подоходного налога плательщики, владеющие имуществом, уплачивают общепоимущественный налог и описанные выше реальные налоги, что делает в общем современное прямое обложение Германии весьма высоким. Но очень характерно, что Германия с ростом ставок оказалась вынужденной перейти на косвенный метод настижения некоторых видов доходов, а именно: заработной платы (удержание технически оказалось более удобным, чем простое сообщение списков органам фиска или так наз. косвенная декларация) и столь легко укрывающихся доходов от капиталов. При этом в последнем отношении пришлось пожертвовать владельцами доходов средней величины (от 1300 до примерно 12.000 мар., не считая скидок на иждивенцев), ибо, хотя ставка налога для них по общему тарифу менее 10%, все же возврата налога не делается, именно, по техническим соображениям слишком большой сложности операции возврата. Зато в орбиту автоматического вычета не включены доходы от ипотек и банковских вкладов, ибо они индивидуально числятся за каждым получателем дохода и могут быть рано или поздно прослежены.

Во Франции[1]) подоходное обложение построено на соединении самостоятельного (парциального) обложения отдельных источников и дополнительного налога на совокупность дохода.

Отдельные виды доходов подлежат шедулярному (парциальному) подоходному обложению, а именно: 1) доходы от незастроенной и застроенной земельной собственности облагаются по правилам, установленным для этого вида имущества, как это описано выше, стр. 17 сл.; ставка 18%; 2) доходы от сельско-хозяйственного промысла (описано выше, стр. 18) обложены ставкой в 12%; 3) доходы от торговли и промышленности (по сложной системе; см. ниже)— по прогрессивному тарифу с максимум 15% (24% для страховых обществ); 4) доходы от профессий не коммерческого характера (либеральных профессий, официальных посредников, как-то, нотариусов и т. д., неторговых комиссионеров

[1]) Rosier, Tous nos impôts, 1926; Monteux et Sauzède. Nos impôts en 1926; Moreau, Manuel de lég. et science fin., 1925, Bulletin de statistique et lég. comparée, oct., 1926, где дан текст новой кодификации законов о подоходном обложении по декрету 15 окт. 1926 г.

и нек. др.) устанавливаются по декларациям плательщиков (некоторые категории обязаны вести книги или пред'являть соответствующие доказательства), причем поверка производится в особых комиссиях с участием представителей от плательщиков; ставка налога та же, что и для доходов в виде зарплаты и жалований, но без семейных скидок; 5) доходы от зарплаты, жалований, пенсий и пожизненных рент (сюда же с 1923 г. причислены некоторые категории кустарей-одиночек, разносчиков, перевозчиков, извощиков, рыбаков), причем расходы по производству профессии, например, расходы комми-вояжера могут быть вычтены (а в последнее время, в виду жилищного кризиса, органы фиска разрешают вычитывать повышенные расходы по проезду к месту службы). Сами плательщики не обязаны подавать деклараций, но работодатели обязаны сообщать органам фиска о суммах зарплаты каждого работающего у них; если же плательщик декларирует весь свой доход (поскольку он подлежит глобальному обложению), то доля дохода, относящаяся к рубрике доходов от зарплаты и т. п., служит основанием для определения размеров этого парциального налога. При исчислении суммы налога делаются скидки: по 3.000 фр. на жену и каждого ребенка моложе 18 лет и по 2.000 фр. на прочих иждивенцев и дополнительно 1.000 фр. для инвалидов мировой войны; остающаяся за скидкой сумма дохода облагается: первые 7.000 фр. из'яты, доля от 7.000 до 10.000 фр. принимается равной 1/4; от 10.000 до 20.000 фр.—1/2, от 20.000 до 40.000—3/4, и свыше 40.000 фр. полностью, при чем ставка налога—12%; 6) доходы от движимых ценностей (дивиденды, купоны и т. д., но бумаги, выпущенные французским правительством, не обложены); ставка (как указано выше) - 15%, а для иностранных бумаг—25% и 30%—для выигрышей, при чем налог уплачивается путем удержания у источника; 7) доходы от денежных ссуд, депозитов и поручительств; налог удерживается при оплате процентов путем наклейки специальных гербовых марок или по установленным реестрам в банках и т. д.

Заслуживает особого упоминания метод исчисления доходов от торговли и промышленности. До последнего времени чистый доход выводился по особым нормам из сумм оборота; с 1927 г. обложение производится по действитель-

ному, чистому доходу, согласно специальных деклараций, указывающих счет прибылей и убытков; разногласия между плательщиком и фиском могут быть переданы на заключение особой комиссии при участии представителей от плательщиков; для плательщиков с годовым доходом менее 50.000 фр. достаточно простое заявление о разряде, к которому плательщик себя причисляет по сумме своей прибыли. Акционерные общества и компании с ограниченной ответственностью уплачивают налог с действительного дохода согласно их отчетных данных. Ставки налога с доходов торгово-промышленных предприятий составляют: при доходе до 800 фр.—22 фр. 50 с.; от 801—1 500 фр.—45 фр; 1.501 до 3.000 фр.—150 фр.; 3.001 фр.—300 фр. и т. д.; 45.001—50.000 фр.—6.750 фр.; свыше 50.000 фр.—15%.

Рознично-торговые предприятия (кроме потребительской кооперации) и банковские и страховые предприятия с ежегодным оборотом свыше 1 милл. фр. подлежат еще особому налогу с оборота от 1,2 до 6 с тысячи франков оборота. Рудники облагаются в размере 1 фр. с гектара отведенной земли и 25% с чистого дохода от добычи, из коих 5%—в пользу местного бюджета. Кроме того, торгово-промышленные предприятия, выплачивающие более 10.000 фр. в виде заработной платы, подлежат особому налогу на техническое образование, ставка которого для 1925 г. была определена в размере 20 сант. с каждых 100 фр. суммы заработной платы.

В каждом из вышеуказанных парциальных налогов (кроме налога на доходы от движимых ценностей), после всех допущенных по отдельным категориям скидок, допускаются дальнейшие „общие семейные скидки“: а) если совокупность облагаемого дохода менее 10.000 фр., вычитываются по 7,5% за каждого из первых двух иждивенцев и по 15% на каждого последующего; б) если совокупность облагаемого дохода более 10.000 фр., с дохода вычитываются по 5% за каждого из первых трех иждивенцев и 10% за каждого последующего, но с тем, что общая сумма скидки с облагаемого дохода не может превышать 300 фр. на каждого иждивенца. Иждивенцами признаются дети до 21 года или неработоспособные и восходящие более 70 лет. Проценты по займам могут быть вычтены из суммы облагаемого дохода соответствующей категории; между прочим, уплачиваемые по

займам проценты автоматически подпадают под действие шедулярного налога на доходы от денежных ссуд, который будет удержан при оплате процентов (см. выше—7-я категория).

Путем сложения доходов, определенных по отдельным категориям, получается так наз. глобальный (совокупный) доход, который служит основанием для обложения по совокупности (из него допускается, впрочем, вычет некоторых прямых налогов и долгов, не учтенных в шедулярных налогах, и убытков), причем с этой суммы для исчисления глобального налога скидываются: 3.000 фр. для женатых или вдовых, имеющих детей, и 2.000 фр. на каждого иждивенца или же 3.000 фр. за детей или более, чем пятого иждивенца. Остающийся засим излишек годового дохода привлекается к обложению лишь поскольку он превышает 7.000 фр.

Налог прогрессирует, а именно (по ставкам с 1 января 1927 г.): 1,2% для суммы дохода от 7.000 до 20.000 фр., 2,4% для суммы дохода от 20.000 до 30.000 фр., и повышаясь по 1,2% на каждые дальнейшие 10.000 фр. до 100.000 фр.; затем ставка возрастает по 1,2% на каждые 25.000 фр. до 400.000 фр. и на каждые 50.000 фр. с суммы, превышающей 400.000 фр., достигая максимум в 30% при доходе более 550.000 фр. Отсюда можно вычислить, что глобальный доход (за указанными семейными и проч. вычетами) в 32.400 фр. уплатит глобального налога 482 фр. (а в 1926 г. — 804 фр., но законом 3 августа 1926 г. ставки глобального налога понижены на 40%). Однако, для холостяков старше 30 лет оклад налога повышается на 25%, а для бездетных супругов, женатых более 2 лет и старше 30 лет, — на 10% (кроме инвалидов или лиц, у коих дети умерли); наоборот, для семейных делается дальнейшая скидка, как и „общая семейная скидка“ в шедулярных налогах (см. выше), но вместо максимальной скидки в 300 фр. с облагаемого дохода — в глобальном налоге максимальная скидка делается по расчету не свыше 2.000 фр. облагаемого дохода на одного иждивенца. Плательщики, подлежащие по сумме получаемого дохода глобальному налогу, обязаны подавать декларации установленной формы, за содержание которых плательщик отвечает как за показание под присягой, при чем особо показываются

имущества заграницей (по уголовному кодексу ложные показания под присягой караются от 1 до 5 лет тюрьмы и штрафом и лишением гражданских прав). За утайку сумм дохода — штраф до 400% недополученного налога. В случае непредставления деклараций и дополнительных сведений может быть назначено обложение по данным органов фиска с повышением ставок и оштрафованием. Если податной надзор имеет точные сведения, что расходы плательщика явно превышают декларированную сумму дохода, то также может быть назначено обложение по данным органов фиска.

Таким образом, французская система представляет собой технически весьма высокую форму и стремится обеспечить максимальный контроль, однако, она сильно запутывается увлечением многочисленными и без нужды сложными „семейными" скидками. По бюджету 1927 г. во Франции намечаются поступления от шедулярных налогов—3.943 млн. фр. (и, кроме того, от парциального поземельного и подомового обложения — 1.529 млн. фр.) и от глобального налога — 2.100 млн. фр. Независимо от этого, поступления от налога на доходы от движимых ценностей исчисляются по бюджету 1927 г. в 2.726 млн. фр., а от обложения денежных ссуд, депозитов и поручительств — 90 млн. фр., итого по этим статьям — 8.288 млн. фр. (около 638 млн. руб.). По статистике 1922 г. 822 плательщика с крупнейшими доходами уплатили $^1/_3$ всей суммы глобального подоходного налога.

Специальный интерес представляет подоходное обложение в Соединенных Штатах Америки, где оно со времени войны стало отбрасывать громадные суммы, так как обложение на высших ступенях дохода было вздернуто до 67% от дохода. Столь высокое обложение вызвало по окончании войны сильнейшие нападки и борьбу со стороны затронутых классов, тем более, что государственное казначейство имело крупные излишки. В результате, рядом законов ставки были понижены, в частности, наиболее существенные изменения внесены законом 26 февраля 1926 г. [1]).

[1]) См. ст. Blakey, Amer. Econ. Review, Sept. 1926; Mellon, Taxation, 1924; Rossmoore, Federal income taxes, 1924; Spaulding, ук. соч., Seligman, Essays, 1923; Buchner, Finanzpolitik der Ver. Staaten, 1926 (указ. обширная литература); Haristoy, La loi américaine, Rev. de. sc. et. lég. fin. 1926.

Американский подоходный налог делится на две части. нормальный — для более мелких доходов и со специальными льготами и скидками, и дополнительный — для более крупных. Свободный от обложения минимум чистого дохода ныне (в скобках — по закону 1924 г.) для холостых — 1.500 (1.000) долл., для семейных—3.500 (2.500) долл. в год (если плательщик не требует вычета % по долгам и проч. законным вычетам для выведения чистого дохода, свободный от обложения валовой доход составляет 5.000 долл.). Доходы в виде заработной платы и гонорара до 5.000 долл. вообще свободны, а от 5.000 до 20.000 долл. пользуются скидкой в 25%; на каждого ребенка менее 18 лет или инвалида-иждивенца полагается 400 долл. скидки в доходе

Ставка нормального подоходного налога ныне (в скобках — по закону 1924 г.): с первых 4.000 долл. за вычетом свободного минимума — $1^1/_2$% (2), следующих 4.000 долл. — 3% (4), а на доходы, превышающие 8.000 долл., — 5% (6). Ставки дополнительного налога возрастают прогрессивно, по штафельной системе, а именно: первые 10.000 долл. — свободны, излишек 10.000 до 14.000 долл.—1%, излишек от 14.000 до 16.000 долл.—первые 14.000 долл.—40 долл. плюс 2% с излишка и т. д., так что доход в 32.000 долл. платит 1.040 долл., доход в 60.000 долл. — 4.400 долл., доход в 100.000 долл. — 11.660 долл., а свыше 100.000 долл. — 11.660 долл. плюс 20% с излишка сверх первых 100.000 долл. По закону 1924 г. доход свыше 100.000 долл. платил 37%, а доход свыше 500.000 — 40%. Такое понижение дало громадную скидку для крупнейших доходов, и, чтобы смягчить такую открытую поблажку для богатых, было предложено повысить необлагаемый минимум и понизить ставки для более мелких [1]). В результате, около одной трети из всей массы налогоплательщиков 1925 г. (т. е. из 7.300.000 лиц) новым законом освобождены совершенно (подробности этой борьбы см. в цит. статье Blakey).

Независимо от этого, доход корпораций (акционерных

[1]) Отчасти это мотивировалось тем, что имелось в виду не давать слишком большого преимущества для доходов от государственных процентных бумаг, которые были выпущены во время войны и тогда освобождены от налогов.

и т. под. обществ) облагается в размере $13^1/_2$% от дохода; по закону 1924 г. ставка была $12^1/_2$%, и кроме того взимался налог с капитала корпораций в размере 1 с тысячи, что ныне заменено повышением на 1% ставки налога с дохода корпораций (см. ниже). Одновременно законодатель принял меры к устранению возможности откладывать резервы в целях уменьшить налог для крупных акционеров и установил значительный штраф.

Самостоятельное обложение корпораций имеет в виду обложение у источника в целях предотвратить утайки доходов (вторично самый дивиденд нормальной ставкой подоходного налога не облагается, но дополнительная ставка с суммы дивидендов взыскивается с получателей таковых). В этих же целях закон проводит широкую систему косвенной декларации. Так, например, все доверенные или получатели доходов за других лиц обязаны подавать декларации, если сумма получений превышает свободный от обложения годовой минимум; равным образом, корпорации обязаны сообщать фамилии и адрес своих акционеров и суммы выплаченных им дивидендов, маклера о своих клиентах и суммах их операций и барышей, работодатели — о суммах уплаченных в году жалований (если последние превышают установленный минимум), должники об уплаченных процентах и т. д., и подтверждать эти сведения под присягой.

Установленная законом 1924 г. публичность оценочных списков, т. е. оглашение во всеобщее сведение фамилий и адресов плательщиков и сумм уплаченного им налога, отменено в отношении индивидуальных сумм налога вследствие больших нападок со стороны плательщиков и, по существу, практически малой полезности подобной меры (сумма налога, упадающего на отдельного плательщика, поскольку произведен вычет у источника, например, с дохода корпораций или дело идет об освобожденных от обложения % бумагах, еще не дает представления об общем доходе плательщика), хотя она и вскрыла весьма любопытные цифры: семья и Комп. Форда уплатили подоходного налога 21 млн. долл., Рокфеллер младший — 6,3 млн. долл., американский министр финансов Мёллон — 1,9 млн. долл., Американская стальная корпорация — 11 млн. долл., Дуглас

Фербенкс — 200.000 долл., Мэри Пикфорд — 34.000 долл. и т. д. [1]).

Более показательна общая статистика: в 1924 году 75 лиц имели доход более 1 милл. долл., с совокупным доходом — 156 млн. долл. и с суммой подоходного налога в 47 млн. долл. Подоходный налог платят лишь 6,94% населения, но он отбрасывает колоссальные суммы: получено с физических лиц — 704 млн. долл. и с корпораций — 882 млн. долл., итого 1.586 млн. долл. в 1924 г., 1.762 млн. долл. в 1925 г., и, наконец, 1.974 млн. долл. в 1926 г. (Нью-Иорк Таймс, 9 дек. 1926 г.). В 1922 г. три процента плательщиков уплатило 81% совокупной суммы налога [2]).

Из этого общего обзора видно, что с увеличением ставок иностранные законодательства придают особенно важное значение косвенному методу взимания и контрольным мерам [3]);

[1]) См. ряд примеров о подоходном налоге в Америке в „Финансовой Газете" от 6 ноября 1924 Подробные списки всех главнейших плательщиков были в октябре 1924 г. опубликованы в америк. газетах, наприм., «New-York Times».

[2]) Продуктивность подоходного обложения в Соединенных Штатах легко об'ясняется м. пр. тем, что по статистике 1918 г. 1% наиболее крупных доходополучателей (с ежегодным доходом свыше 8000 долл. каждый) имели около 14% всего народного дохода страны, а 20% доходополучателей с ежегодным доходом свыше 1.700 долл. каждый—47% народного дохода 21 453 доходополучателя, с ежегодным доходом более 50 000 долл. каждый, имели доход в 2.730 млн долл., а остальные 37 547 607 доходополучателей—55.225 млн. долл. Интересно, однако, отметить, что в общей ценности годовой продукции в 1918 г. по всем отраслям народного хозяйства заработная плата составляла 54%, а в главных отраслях промышленности (горной, фабрично-заводской и транспорта) — 77,3%, тогда как на оплату капитала и управление пошло 22,7% (см. Income in the U. S. A. 2 vol. New-York 1921/22 под редакцией Митчеля) Статистику налога см. у Buchner, у. с., приложения.

[3]) Насколько глубоко проникает в настоящее время метод косвенной декларации, удержания у источника и т. под. меры контроля, ясно хотя бы из французского декрета от 7 сентября 1926 г. (осн. на ст. 6 зак. 29 апреля 1926 г.), в силу которого всякое лицо, сдающее в аренду меблированные конторы, обязано взыскивать 25% арендной платы и вносить их в казначейство в качестве гарантийного фонда за исправный платеж нанимателем всех причитающихся с него по роду его занятий и по месту жительства налогов; арендодатель получает из казначейства две квитанции, одну из которых он вручает нанимателю; уплаченные суммы зачитываются или возвращаются фиском по представлении доказательств об уплате всех причитающихся с нанимателя налогов.

вместе с тем повсюду усиливаются семейные скидки, повышается минимум, свободный от обложения, и понижается обложение нефундированных доходов. Обложение крупных доходов имеет первостепенное значение для продуктивности подоходного обложения, однако, исключительно высокие ставки в последнее время начинают понижаться. Отчасти это связано с переходом на твердую валюту, отчасти мотивируется как полезный процесс, ибо исключительно высокие ставки способны содействовать бегству капитала заграницу или влечь в известной доле переложение налога (т. е. поскольку исключительно высокое обложение не дает образоваться средне-нормальной прибыли). Все же главный фискальный эффект дает обложение более крупных доходов.

В дореволюционной России подоходный налог был введен только во время войны (1916 г.) по глобальной системе и не успел получить полного применения. Известный суррогат подоходного обложения существовал в царской России в виде прогрессивного квартирного налога, доходившего до 10% (с 1914 г.—15%) от квартирной платы, но более дешевые квартиры от него освобождались.

В Советском Союзе действовала до последнего времени система „основного" (классного, т. е. с грубыми твердыми окладами) налога в зависимости от класса, к которому принадлежит плательщик, и разряда от 3 р. 60 к. до 137 р. в полугодие, с полным освобождением рабочих и служащих с заработком до 75 р., и дополнительного, глобального („по совокупности дохода") налога с довольно сильной прогрессией [1]). При преобладании у нас самых мелких доходов и отсутствии сколько-нибудь значительных индивидуальных доходов такая система естественно вытекала из экономических условий. Тем не менее, законодатель признал такой подход слишком грубым и провел 24 сентября 1926 г. метод глобального подоходного налога в чистом виде с весьма высокими прогрессивными ставками.

По новому закону от 24 сентября 1926 г. налог взимается в зависимости от категории, к которой отнесен тот или

[1]) Оклад налога по закону 29 октября 1924 г. составлял: для доходов до 500 р —10 р.; от 1000—1200 р.—53 р.; 3000—3.500 р.—323 р.; 7.000—8.000 р.—1.327 р.; свыше 8.000 р.—1500 р. плюс 300 р. на каждые полные 1000 р. сверх первых 8 000 р.

иной вид дохода, а именно. а) от заработной платы, государственных пенсий, литературной работы (оклады — по расписанию № 1); б) от труда не по найму (кустари, лица свободных профессий и т. д.) и от сдачи в наем строений и иных, не предусмотренных прочими категориями, доходов (оклады—по расписанию № 2) и в) от торговли, промышленности, коммерческого посредничества, подрядов, а равно и от денежных капиталов, являющихся основным источником дохода (оклады—по расписанию № 3). Минимум, свободный от обложения,—от 1.200 до 900 руб. в год в зависимости от местности для доходов категории „а", и от 800 до 500 р.—для прочих. Рабочие, служащие и государственные пенсионеры с облагаемым доходом не свыше 4 000 р. в год и прочие с доходом не свыше 2.000 руб., имеющие на иждивении более двух лиц, пользуются скидкой с оклада налога в размере 25% [1]). Из облагаемой суммы дохода может быть вычтена премия до 300 р. по страхованию жизни.

Ставки налога прогрессируют по штафельной системе и составляют: по расписанию № 1—для категории „а"—от 0,7% до 2,2% при годовом доходе в 5.000 р., 7% при доходе в 10.000 р., 16% при доходе в 20.000 р.; при доходе свыше 24.000 р. оклад составляет 4.360 р. плюс 30% с суммы, превышающей 24.000 р.; по расписанию № 2—для категории „б"—от 2,5% до 9,1% при доходе в 5.000 р., 15% при доходе в 10.000 р., 22% при доходе в 20.000 р.; при доходе свыше 24.000 р. оклад составляет 5.766 р. плюс 35% с суммы, превышающей 24.000 р.; по расписанию № 3—для категории „в"—от 3% до 10,8% при доходе в 5.000 р., 18,6% при доходе в 10.0000 р., 28,5% при доходе в 20.000 р.; при годовом доходе свыше 24.000 р. оклад составляет 7.460 р. плюс 45% с суммы, превышающей 24.000 р. Частные акционерные общества и товарищества с ограниченной ответственностью, а равно общества взаимного кредита и иностранные общества платят по ставкам, установленным для категории „в",

[1]) Нельзя не отметить, что на Западе семейная скидка обычно выражается в твердой сумме скидки с дохода, а не в процентах с оклада, ибо при нашей системе служащий с 4 000 р. доходом получает на иждивенцев скидку в 23 р. (включая местную надбавку), а служащий с годовым окладом в 1.800 р.—всего 6 р. Для прочих категорий разница еще больше

т. е. по расписанию № 3, без вторичного (двойного) обложения самих участников. В доход местного бюджета установлена 25% надбавка к государственным окладам. Налог с рабочих, служащих и государственных пенсионеров удерживается при выплате заработной платы.

Несмотря на относительно чрезвычайно высокие ставки нового подоходного налога (особенно, если принять во внимание, что на тех же плательщиков падает ряд прочих налогов, в частности, целевой квартирный налог, представляющий собой специальную надбавку к подоходному налогу с нетрудового элемента в зависимости от занимаемой жилой площади), фискальные результаты не могут, конечно, идти ни в какое сравнение с результатами крупно-капиталистических стран в виду отсутствия у нас сколько-нибудь значительных доходов: по данным обложения во втором полугодии 1924/25 г. число плательщиков с доходом более 5.000 руб. в полугодие (т. е. на границе, где в Соединенных Штатах по общему правилу вообще действует еще минимум, свободный от обложения) было в СССР всего 3.006 человек с совокупным доходом в 27.195 тыс. руб. с суммой налога в 5 299 млн. р. (см. статистику в „Вестнике Финансов" № 7 за 1926 г). Общее же число плательщиков, привлеченных к платежу прогрессивных окладов с доходом свыше 100 руб. в месяц (а для рабочих и служащих с окладом около 230 р. и более в месяц) было всего 217 тыс. человек с совокупной суммой дохода в 272 млн. руб. в полугодие (или 216 руб. в месяц на каждого в среднем) и с окладом налога в 19 милл. руб. В виду значительного увеличения ставок годовое поступление подоходного налога в об'яснительной записке к бюджету 1926/27 г. исчисляется в 121 млн. руб. с физических лиц и в 12 млн. руб. с юридических лиц, итого 133 м. р., из коих 86 м. р. по расписанию № 3 с физических лиц.

Хотя приходится опасаться, что столь значительное напряжение налога может не оправдать этих расчетов и повлечь за собой усиление недоимочности, однако, главные сомнения вызывает возможность достаточно правильного учета доходов при чисто глобальной системе: при подавляющем у нас значении самых мелких доходов необходима известная механизация и упрощение обложения.

Государственные предприятия, действующие на началах коммерческого (хозяйственного) расчета (тресты, синдикаты и т. д.), кооперативные организации (кооперативные товарищества и артели, общества потребителей и кооперативные союзы всех видов) и акционерные общества, в которых не менее 50% акций принадлежит государственным учреждениям или кооперативам, уплачивают подоходный налог на особых основаниях, в размере восьми процентов от суммы чистой прибыли (плюс местную надбавку в 25%, т. е. всего в размере десяти процентов). В основу расчета налога кладется „балансовая прибыль", т. е. выведенная по официально утвержденному балансу, поскольку дело идет о государственных предприятиях или акционерных обществах с преобладанием государственного капитала, и так наз. „налоговая прибыль" (выводимая по указанным в законе правилам)— для всех прочих. Установленные отчисления от чистой прибыли (в резервный капитал, фонд улучшения быта рабочих и т. д.) производятся с суммы, остающейся за вычетом из всей суммы чистой прибыли оклада подоходного налога с местной надбавкой. По бюджету 1926/27 г. предполагается поступление по этой статье подоходного налога в сумме 47,5 млн. р. вместо 65 млн. руб. по бюджету 1925/26 г., что связано с принятием принцица „балансовой прибыли" для госпредприятий вместо „налоговой", которая клалась в основу по ранее действовавшему закону.

3. Общепоимущественный налог [1]).

Общепоимущественный налог,—если не говорить о примитивных формах, когда он обычно являлся чрезвычайным налогом или функционировал в виде суррогата подоходного налога [2]),—имеет по общему правилу целью служить допол-

[1]) См. иностранную литературу в статье Fux, Vermögenssteuer, в Handbuch d Finanzwissenschaft, 1926; Lotz, Finanzwissenschaft; Moll, Geschichte d. Vermogenssteuern, и его же, Probleme der Finanzwissenschaft, 1924. Boesler, Ertragswert u. gem. Wert, 1925. Гензель и Соколов, „Фин. реформа", вып. II.

[2]) По мнению одной исследовательницы швейцарской налоговой системы, широкое распространение в швейцарских кантонах поимущественного налога об'ясняется тем, что „в сознании швейцарцев собственность более налогоспособна, чем промысел" (Schneider, Steuersystem der Schweiz, стр. 37).

нительным к подоходному налогом в целях усиленного настижения так наз. фундированных (от имущества) доходов: плательщик, имеющий доход от имущества, более обеспечен в получении дохода. Обладание имуществом, даже временно бездоходным, ставит обладателя им в совершенно особо выгодные условия, во всяком случае, гораздо более выгодные условия, чем обладание доходом равноценного, при капитализации, значения. Обладание имуществом настолько ставит владельца в относительно привиллегированное положение, что для взимания налога с имущества отпадает вопрос об экзистенцминимуме в обладании имуществом: всякий капитал, даже самый незначительный, способен выносить налог, ибо люди могут существовать и существуют, не обладая никаким капиталом. Хотя по общему правилу фактически поимущественный налог будет выплачиваться из дохода, тем не менее, самый мотив и обоснование налога—наличность у плательщика имущества, т. е факт капиталовладения. Поэтому, поимущественный налог может существовать рядом с подоходным не только как налог, учитывающий фундированность источника (это могут обеспечить и реальные налоги), но и по собственным основаниям; в частности, это обосновывает и прогрессивность ставок в поимущественном налоге. Однако, нельзя упускать из виду, что имущество может быть бездоходным или временно малодоходным, и это затрудняет платеж налога.

Главная трудность в поимущественном обложении—достаточно точный учет движимых ценностей (см. выше о поимущественном обложении в Соед. Штатах). С другой же стороны, фиск должен сам производить оценку, и декларации плательщиков могут лишь указывать подлежащие налогу имущественные об'екты (плательщик „оценивать" свое имущество правильно не может). А оценка имущества всегда условна, что и требует осторожного подхода и сравнительно более умеренных ставок (например, особенно для с.-х. земель, рыночная расценка которых обычно относительно выше их капитализированной доходности [1]).

Широкое признание получил поимущественный налог в податных системах германских государств, начиная

[1]) Однако, ср. Boesler, с 48 сл.

с 1890-х г.г., по образцу Пруссии, где главным мотивом было совершенствование общеподоходного налога путем усиления обложения фундированных доходов (т. е. посредством дополнительного умеренного поимущественного налога). Ставка налога обычно была пропорциональная и первоначально составляла 0,5 с тысячи, но потом к 1914 г. достигла 0,83—0,1 с тысячи. В Бадене вся система реального обложения была перестроена на базе поимущественного обложения („vermogenssteuerahnliche Umbildung"), однако, это оказалось не вполне удачным (см. мою книгу: „Новейшие течения в коммунальном обложении, 1909, стр. 241). И, очевидно, именно разумное сочетание подоходного и поимущественного налогов дает более правильный подход: порознь же они недостаточны, ибо игнорируют либо фундированность дохода, либо доходность. Повседневный опыт и простая логика говорят нам, что доход в 100.000 р. может вынести относительно более высокую (прогрессивную) ставку, чем 10.000 р. доход; и ясно в то же время, что фундированный доход может вынести большее обложение, чем нефундированный, и что владелец 100.000-ного капитала более налогоспособен, чем владелец 50.000-ного капитала, хотя бы тот и другой получали одинаковую сумму дохода (им достаточно реализовать капитал, чтобы разница в налогоспособности ясно бросилась в глаза [1]).

Со времени войны и реорганизации всей государственной и финансовой системы Германии прямое обложение составило главную прерогативу центрального, союзного правительства, которое ввело в свою податную систему и поимущественный налог.

По закону 10 августа 1925 г. и 31 марта 1926 г. [2]) обложение построено на следующих основаниях. Облагаются как физические, так и юридические лица. Оценки производятся согласно союзного закона об оценках от 10 августа 1925 г. [3]), каковые оценки обязательны и для всех налогов

[1]) См. Moll, Probleme der Finanzwissenschaft, с. 159

[2]) Текст и мотивы в Finanz-Archiv, 1926, стр. 289 сл.

[3]) См. текст в Finanz-Archiv, 1926, стр 510 сл. В этом отношении важное значение имеет и германское положение о взимании налогов (Reichsabgabenordnung) от 13 декабря 1919 г. с посл. измен. (см в офиц. изд. 1926 г. или с комментариями составителя—Becker).

с ценности об'ектов в областном (республиканском) или коммунальном обложении. Ставка налога—5 с тысячи, но для имуществ менее 10 т. м.—1‰, от 10—20 т. м.—2‰, 20—30 т. м.—3‰, 30—50 т. м.—4‰; наоборот, для крупнейших имуществ ставка повышается, а именно 250—500 т. м.—5,5‰, 500 т.—1 м. м.—6‰, 1—2 м. м.—6,5‰, 2—3 м. м.—7‰, свыше 5 м. м.—7,5‰ (но если имущество привлекается также к областному или коммунальному обложению, то максимальная ставка остается 5‰). Для семейных или престарелых или инвалидов полагается скидка, поскольку имущество или доход не превышают определенных максимумов. Имущества менее 5.000 м. не облагаются. Долги вычитаются из обременяемого ими имущества или из совокупности. Имущество супругов складывается для целей обложения. При обложении имущества юридических лиц доли участников (акционеров) вторично не облагаются. С установлением этого закона временно до 31-го декабря 1928 г. приостановлено действие закона об обложении прироста имущества „в виду того, что (как говорится в мотивах к закону) для ближайшего времени одной из важнейших целей является поощрение нового образования капитала“ (см. ниже).

В Голландии, Дании, Норвегии и Венгрии также взимается поимущественный налог (см. цит. ст. Фукса). О поимущественном обложении в Австрии см. мою статью в цит. выше сборнике под ред. Твердохлебова. В Швеции $^1/_{60}$ часть имущества плательщика присоединяется к цифре его дохода, и полученная сумма облагается прогрессивным подоходным налогом по нормальному тарифу от 3 до 12% для физических лиц и на несколько особых основаниях (в зависимости от прибыльности) для акционерных предприятий; ежегодно нормальный тариф видоизменяется, и в 1925 году составлял 170%. В Англии и Австралии роль поимущественного налога не в малой степени заменяется налогом на наследственную массу (см. ниже). О Соед. Штатах см. выше.

В Советском Союзе короткое время существовал, в дополнение к подоходному, поимущественный налог с нетрудового класса (см. декреты 27 июля 1923 г. и 12 ноября 1923 г.). Однако, он был вскоре отменен, так как в наших условиях ничтожного частного накопления налог не мог

получить применения и, в сущности, не окупал издержек по взиманию, несмотря на весьма высокие ставки ($1^1/_2$—12 р. с тысячи в полугодие).

Поимущественный налог в виде чрезвычайного единовременного налога с высокими ставками по общему правилу, по опыту Запада, терпел неудачу. Установленный законом 3 июля 1913 г. в Германии „взнос на оборону" (Wehrbeitrag) носил характер единовременного поимущественного налога, но ставки были умеренны, допускали значительную рассрочку и могли быть покрыты из дохода: до 1921 г. поступило около одного миллиарда марок.

Единовременный поимущественный налог 1919 г. в Германии и подобные же опыты в послевоенное время в Италии, Польше, Чехословакии, Австрии и Венгрии, в связи с инфляцией, не могут похвалиться благоприятными результатами. Поскольку современное государство располагает возможностью кредита, единовременный поимущественный налог вызывает серьезные сомнения, ибо соответственно высокий подоходный налог плюс умеренно-поимущественный (и наследственный) могут создать более нормальную форму покрытия расхода по относительно неизмеримо более крупному займу, чем может дать любой высокий единовременный поимущественный налог [1]).

„Единовременный чрезвычайный 10-миллиардный революцинный налог", установленный у нас декретом ВЦИК от 30 октября 1918 г. и обложивший всех граждан, „принадлежащих к имущим группам городского и сельского населения", преследовал социально-политические цели и должен был довершить конфискацию имущества, остававшегося еще в руках имущих классов населения: однако, после двух лет взимания он дал всего несколько более $1^1/_2$ миллиарда рублей, т. е. лишь 16% назначенной к разверстке суммы.

[1]) Stamp, Current problems, 1925, гл. XI, Jèze, Prélèvement sur le capital 1919 и, его же, L'impôt extraordinaire sur le capital en Angleterre, 1920 (из Revue de sc. et lég. fin.). Твердохлебов, Фин. проблемы, с. 86 и в сборнике Налоги в иностр. гос. 237. Goldscheid, Staatssozialismus, Dora Schmidt, Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung. 1926 с 78. Ср. Grundwald, in «Neue Zeit» 1899—1900, № 45 «Marx uber Steuerreform». Seligman, Essays ch. 23. Dalton, Capital levy, 1923.

4. Налог с наследства [1]).

Простейшая форма наследственного налога—в виде пошлины за администрирование и охрану наследственного имущества. Однако, на Западе уже давно обложение наследств приняло характер высокого, по общему правилу, налога с наследств, доходящего, например, в Англии до 40% наследственной массы.

В его организации можно наметить два главных типа: один, который можно назвать французским (вернее сказать,—„старо-французским", ибо во Франции с 1917 г. уже воспринята в значительной степени английская система), варьирует ставки налога в зависимости от степени родства между наследником и наследодателем, т. е. облагает наследственные доли, достающиеся отдельным наследникам (иногда с прогрессивно-возрастающими ставками в зависимости от абсолютной суммы каждой наследственной доли),—и другой,—который можно назвать английским,—облагает самую наследственную массу с прогрессивно-возрастающими ставками в зависимости от величины наследственной массы.

В обоснование первой системы обычно приводят довод „незаслуженного обогащения", ибо чем дальше степень родства между наследником и наследодателем, тем якобы справедливее брать больший процент. Однако, в таком случае сын миллионера заплатит меньший процент, чем племянник рабочего или служащего, скопившего небольшие сбережения. Правда, в настоящее время нередко вводится прогрессия и для наследственных долей, однако, это лишь ослабляет, но не устраняет силу только что приведенного аргумента.

Но, по существу, ведь источником всякого наследственного налога является само наследство, ибо наследственный налог может уплатить и нищий. Трудно рассматривать

[1]) Гензель, „Налог с наследства в Англии", 1907, Schanz, Erbschaftssteuer и Schenkungssteuer in Handw. d. Staatw., Seligman, Essays. Статья Buchner, Erbschafts-u. Schenkungssteuer in Handbuch der Finanzwissenschaft еще не появилась ко времени окончания настоящей работы (см. его-же ст. в Finanz-archiv. 39), Тугенгольд, Налог с наследств и дарений (руков.), 1925 г, Серебровский, Насл. право, 1925 г. Sir J. Stamp., Inheritance as an economic factor статья в Economic Journal, 1926 г., Sept. и Dec. стр. 687, Büchner, Finanzpolitik der Ver. Staaten, 1926. Dalton, Inequality of incomes 1925.

наследственный налог как налог на кон'юнктурное, случайное обогащение, подобно выигрышу в лотерее, или спекулятивным барышам от перепродажи недвижимостей, или на бирже и т. п., потому что в этого рода обогащениях одно лицо обогащается за счет обеднения других, в то время как при переходе наследства заменяется лишь личность умершего владельца. Но даже если рассматривать наследственный налог, как налог на обогащение, то, при свободе завещательных распоряжений, фиск ставит под вопрос самую возможность настичь „обогащение постороннего", если он принимает французскую систему обложения наследств: ничто не мешает наследодателю завещать кому угодно, в том числе „посторонним", любую сумму „нетто" (т. е. за вычетом какого бы то ни было налога, могущего причитаться с данной доли), как это часто имеет место, и обогащение „постороннего" не заплатит ни копейки, так как налог фактически упадет на прочих наследников.

С другой же стороны, при французской системе, чем шире круг одаряемых по наследству лиц, особенно, если в число одаряемых попадают посторонние (хотя бы это были старые служащие и т. п. наследодателя), тем больше приходится платить наследственного налога, т. е. получается штраф за диффузию богатства. Это дает повод и к законной утайке наследственного налога, ибо официально наследодатель все имущество оставляет жене или сыну, а неофициальным письмом просит жену или сына распределить часть наследства среди других во избежание больших пошлин (конечно, если наследодатель доверяет, что его „неофициальное" завещание будет исполнено, иначе он может вообще лишить наследства своих близких, которым он не доверяет, или обставить иными гарантиями).

Если мы имеем дело с французской системой, то наследства совершенно одинаковой величины сплошь и рядом несут совсем различную сумму налога в зависимости от круга призываемых к наследованию лиц. Наоборот, при английской системе фиск берет то, что он признает нужным,—и при том тем прогрессивно больше, чем выше сумма наследства,—предоставляя наследодателю остаток делить как угодно, и доля государственного фиска не зависит от капризов наследодателя. Если же принять во внимание,

что большинство наследодателей главную массу наследств (обычно до 80—85%) оставляет нисходящим или супругу, которые при французской системе платят по сравнительно низкой ставке, то вполне естественно, что имущие классы предпочитают именно градацию налога по степеням родства, где высокие ставки для дальних родственников или неродственников остаются не в малой степени только на бумаге.

Английская практика показывает, что богатые люди, зная неизбежность уплаты высокого наследственного налога, нередко страхуют в страховых обществах на этот случай свое имущество (по существу, страхуют на случай своей смерти): тогда страховая компания выплачивает причитающийся налог, но ведь, в сущности, таковой оплачивается наследодателем путем ежегодных страховых премий [1]). Отсюда ясно, что наследственный налог на самую наследственную массу уподобляется „отложенному подоходному налогу" (deferred income tax), ибо наследодатель ежегодно откладывает соответствующую часть доходов от имущества, чтобы еще при жизни создать фонд на случай будущего, посмертного платежа наследственного налога.

С другой стороны, всякое наследство есть результат сбережений (вернее, способности к сбережению—Ersparnismoglichkeit) лица, оставляющего наследство. Это обстоятельство сближает наследственный налог с налогом на прирост имущества, т. е. как бы корректирует обычный подоходный налог, не считающийся со способностью к сбережению (см. выше).

Таким образом, английская система не только более выгодна для фиска и обеспечивает более правильное обложение наследств, но и теоретически является гораздо более обоснованной. На самом деле, обложение наследственной массы сближает это обложение с суммарным подоходным налогом, т. е. дает рациональное обоснование этому налогу:

[1]) Лорд Leven and Melville, умерший 11 июня 1913 г. в возрасте 27 лет, не только застраховал свое имущество на случай возм. платежа наследственных пошлин, но и завещал своему наследнику и его будущим правоприемникам страховаться этим путем и на случай будущих наследственных переходов. Этот лорд оставил наследство в 673.000 ф. ст. (налог составил 120 000 ф. ст.), а его отец, умерший в 1906 г., оставил после себя состояние в 1.300 013 ф. ст. (налог около 250.000 ф. ст.).Times, July 22, 1913.

он падает на доход, хотя момент платежа откладывается на конец жизни собственника имущества. Вообще, переход наследственных имуществ из поколения в поколение происходит в среднем через каждые 33-34 года; если принять средний процент дохода на капитал равным пяти, то наследственный налог с имущественной массы в 10% равнозначущ ежегодному подоходному налогу с такого имущества в размере 6%; другими словами, с имущества в 100.000 р., приносящего по 5% в год, в течение 33 1/3 лет фиск взял бы в виде 6% подоходного налога в совокупности 10.000 р., а, следовательно, вместо этого можно было бы просто взять 10% с наследства (см. Гензель, Налог с наследства, стр. 436).

Поэтому, если уж признавать желательным обложение „незаслуженного обогащения" дальних родственников или посторонних наследодателю лиц (вернее говоря, если следовать существующему предрассудку), то это могло бы происходить в форме дополнительного налога с отдельных долей наследства с умеренными пропорциональными ставками (вариация по скале родства и прогрессия — логически трудно совместимы: см. Гензель, там-же, стр. 443). Так оно собственно проведено в Англии, но, само собой разумеется, серьезное фискальное значение имеет лишь обложение наследственной массы (при достаточно высоких прогрессивных ставках), а не долей

Особняком стоит теория итальянского писателя Риньяно, который считает, что главная причина современного социального неравенства заключается в праве наследования (хотя крупнейшие богатства нового времени созданы именно в течение одного поколения, и тип self made men наиболее характерен для нынешней крупно-капиталистической эпохи), и полагает желательным усиливать обложение наследственных имуществ по мере их перехода к новым поколениям: благоприобретенное наследодателем при жизни имущество следует щадить, а переходящее в дальнейшем к внукам и правнукам имущество поглощаться налогом полностью. Не говоря о технической трудности подобного выделения „благоприобретенных" и „унаследованных" имуществ, совершенно непонятно, почему „благоприобретенное" имущество, сплошь и рядом полученное в результате спекуляции и конъюнктурного обогащения, должно пользоваться льго-

гами, а имущество, убереженное и нерастраченное в течение 2—3 поколений (несмотря на 2—3-кратный платеж наследственного налога), должно подвергаться конфискации. Можно быть сторонником отмены наследственного права вообще и провозглашать идеи Сен-Симона, Милля, Бентама и социалистов, но делать различие в особых качествах благоприобретенного и унаследованного имущества в высшей степени сомнительно. „Социализм“ Риньяно вызвал в последние годы широчайший отклик (см. статью Sir J. Stamp, Ec. Journal, Sept., 1926, Твердохлебов, Налоги в иностранных государствах, стр. 241), однако, просто наивно верить в „воспитательные цели“ подобного наследственного налога, как вообще „побочные цели“ в обложении обычно дают сомнительные результаты [1]) (см. еще Гензель, Налог с насл., стр. 476 сл.).

Что же касается деталей организации наследственного налога в Англии, то они сводятся к следующему. Вся сумма оставшейся наследственной массы подлежит так наз. эстэт дьюти (буквально—с наследственного имущества) независимо от того, кому она достается, при чем ставки высоко прогрессивны: наследственные массы от 100 до 500 ф. ст.—1%, от 5.000 до 10.000 ф. ст.—4%, 21.000 до 25.000 ф. ст.—9%, 50.000—55.000 ф. ст.—15%, 85.000—100.000 ф. ст.—19%, 325.000—400.000 ф. ст.—26%, 1 млн.—1.250.000 ф. ст.—30% и т. д., свыше 2 млн. ф.—40%, наследства менее 100 ф. (за вычетом долгов и т. п.)—свободны. Если наследники не требуют вычета долгов и т. п., а валовая сумма наследства не превышает 300 ф., то налог составляет $1^1/_2$ ф., а если наследство не свыше 500 ф.—$2^1/_2$ ф. В целях предупредить возможность обхода наследственного налога дарениями при жизни, все дарения, произведенные наследодателем менее, чем за три года до смерти, включаются для целей обложения в сумму оставленного наследства (на этом основании в 1924/25 г. включены в наследственную массу дарения при жизни на общую сумму свыше 6 млн. ф. ст.).

Вследствие такой организации налога и при наличности

[1]) См. блестящую характеристику „побочных целей“ в обложении v Lotz, Fiskus als Wohltater и в его же Finanzwissenschaft, c. 217. Ср. Ritschl, Theorie der Staatswirtschaft u. Besteuerung, 1925, c. 84 c. и Dora Schmidt, y. c.

значительного числа крупных имуществ в Англии эстэт дьюти отбрасывает громадные суммы (50,5 млн. ф. ст в 1924/25 г.); при этом наследства свыше 100.000 ф. ст. каждое уплатили 61% всей суммы, наследства от 10.000 до 30.000 ф. уплатили 11% и наследства менее 10.000 ф. ст. каждое—9% всей суммы налога. Общая сумма наследств составила 461 млн. ф. ст. Интересно отметить, что 70% всей наследственной массы оставляется людьми в возрасте старше 65 лет (что отчасти служит показателем, что крупное накопление происходит при жизни), а наследодатели моложе 55 лет оставили всего 11% наследственной массы (см. 68 Inland Revenue Report).

Независимо от уплаченной суммы эстэт дьюти, взимается дополнительная пропорциональная так наз легасионная или сукцессионная пошлина при наличности следующих условий (поскольку наследство вообще превышает 1.000 ф. ст.): до 1910 г. муж или жена или дети наследодателя не платили дополнительных пошлин вовсе, но с 1910 г. они привлекаются в том случае, если общая сумма наследства превышает 15.000 ф. ст.; однако, отказ на сумму не свыше 1.000 ф. ст. в пользу одного лица или не свыше 2.000 ф. в пользу вдовы или собственного ребенка моложе 21 года свободен от дополнительного обложения независимо от общей суммы наследства. Теперь же, с 1910 г., муж или жена, восходящие или нисходящие наследодатели (при указанных условиях) уплачивают дополнительную легасионную (с движимого имущества) или сукцессионную (с недвижимого имущества на аналогичных условиях) пошлину в размере 1%; братья или сестры и их потомство—5%; все прочие—10%. Эти дополнительные пошлины дали в 1924/25 г. 8,3 м. ф. ст. Таким образом, в совокупности поступления от обложения наследств составили в Англии в 1924/25 г. весьма крупную сумму—59 млн. ф. ст. (558 млн. руб.), а по бюджету 1926/27 г. намечается к поступлению 66 млн. ф. ст.

Во Франции, где до последнего времени действовала система наследственного налога, варьируемого только в зависимости от степени родства между наследником и наследодателем, введено в последнее время также и обложение самой наследственной массы. Тариф наследственных пошлин, введенный в действие с 1 января 1927 г., следующий:

СТАВКА НАЛОГА НА ДОЛЮ ЧИСТОГО НАСЛЕДСТВА В ЧАСТИ. [1])

Степень родства между наследодателем и нижеследующими наследниками	От 1 до 10.000 фр.	От 10.001 до 50.000	От 50.001 до 100 000	От 100 001 до 250.000	От 250.001 до 500.000	От 500.001 до 1 мил	От 1.000.001 до 2 мил	От 2.000 001 до 5 мил.	От 5.000.001 до 10 мил.	От 10.000.001 до 50 мил.	Сверх 50 мил.
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
Нисходящие 1 степ.	2,50	3,50	4,50	5,50	6,50	7,50	8,50	9,50	10,50	11,50	12,50
„ 2 ст. и супруги	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Нисходящие далее 2 ст.	3,50	4,50	5,50	6,50	7,50	8,50	9,50	10,50	11,50	12,50	13,50
Восходящие 1 степ	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Восходящие 2 и д. степ.	4,50	5,50	6,50	7,50	8,50	9,50	10,50	11,50	12,50	13,50	14,50
Между братьями и сестрами	12	14	16	18	20	22	24	26	28	30	32
„ дядями и тетками и племянник. и племянницами	17	19	21	23	25	27	29	31	33	35	37
„ двоюр. дед. и бабк. и двоюродн. плем. и племян. и двоюродн. бр. и сестр.	22	22	26	28	30	32	34	36	38	40	42
„ родств. дальше 4 степ. и неродственниками	27	29	31	33	35	37	39	41	43	45	47

[1]) Прежний тариф приведен в сборнике „Налоги в иностранных государствах“ (под ред. Твердохлебова), стр. 85

Более пониженные ставки действуют в том случае, если общая сумма наследства не превышает 25.000 фр. и если наследственная доля отдельных наследников не превышает 10.000 фр. Наследодатели, имеющие 4 или более детей, пользуются скидкой в 10% с каждого оставшегося в живых сына или дочери, но скидка не должна превышать 2.000 фр. или 50% оклада.

Если же наследодатель не имеет по меньшей мере 4 детей, находящихся в живых, или их заменяющих (внебрачных, приемышей или умерших в возрасте более 16 лет и т. д.), взимается глобальный налог с совокупности наследственного имущества по следующему тарифу:

Ставка налога в отрезке части наследства (вкл $^2/_{10}$ надбавку = 20% оклада)		Число оставшихся после умершего детей.			После бездетного.
		Трое.	Двое.	Один	
От	До	%	%	%	%
1	2.000	0,30	0,60	1,20	3,60
2.001	10 000	0,60	1,20	2,40	7,20
10.001	50.000	0,90	1,80	3,60	10,80
50.001	100 000	1,20	2,40	4,80	14,40
100.001	250.000	1,50	3	6	18
250.001	500,000	1,80	4,20	7,80	21,60
500.001	1 000 000	2,70	5,20	9,60	25,20
1.000.001	2.000 000	3,84	7,20	14,40	28,80
2.000.001	5 000 000	4,30	8,10	16,20	32,40
5.000.001	10.000.000	4,80	9	18	36
10.000.001	50.000.000	5,28	9,90	19,80	39,60
50.000.001	100.000.000	5,76	16,80	21,60	43,20
100.000.001	500.000 000	6,60	12	24	44,40
свыше 500.000.000 фр.		9	14,40	25,20	46,80

Примечание. Следует иметь в виду, что как в этой, так и в предыдущей таблицах каждый „отрезок“ берется раздельно по штафельной системе; поэтому, если наследство составляет, например, 125.000 фр, то с первых 2.000 фр. берется по первой ставке, с дальнейших 8.000 (= 10.000 — 2.000) — по второй, с дальнейших 40.000 (50.000 — 10.000) — по третьей и т. д., т. е. для бездетных глобальный налог составит в этом случае 16.668 фр.

При сложении обоих налогов может получиться весьма высокое обложение; поэтому, с 1 января 1927 г. вся сумма налога, включая $^2/_{10}$ надбавку (double décime), установленную законом 22 марта 1924 г., не должна превосходить: для наследников в прямой линии и между супругами—25%, в боковых линиях—35% и для родственников дальше 4 степени или неродственников—40%. Все суммы поступлений от обложения наследств теперь поступают в специальную кассу погашения государственного долга, учрежденную новым конституционным законом 10 августа 1926 года. По бюджету 1926 г. намечалось к поступлению от наследственных пошлин 1.719 млн. фр. (около 129 м. р.), а за первые девять месяцев фактически поступило 1.229 млн. фр. Дарения обложены особо.

Система градации налога с наследственной массы в зависимости от числа детей не только отдает дань чрезвычайно популярной во Франции идеи „поощрения деторождения", но и отчасти связано с системой обязательных долей, которая обеспечивает нисходящим и пережившему супругу определенную долю наследства. Технически эта система и сложность прогрессивного тарифа представляют собой по выражению одного автора „настоящую китайскую грамоту" (véritable „casse-tête chinois" [1]).

В Германии обложение наследств далеко не получило надлежащего развития и организации, и, по правильному замечанию проф. Геркнера (ук. соч., стр. 16), германская податная реформа 1925 г. в этом пункте заслуживает серьезного осуждения, так как она ничего не сделала в этом направлении. Борьба против обложения наследств в пользу детей и супругов (якобы против „разрушения семейного духа") велась в Германии чрезвычайно решительно, и введенный было в 1919 г. налог с наследственной массы был вскоре отменен. Правда, в Германии действует ежегодный общепоимущественный налог, компенсирующий не в малой степени наследственный налог (5% поимущественный налог сводится примерно к 15% наследственному налогу [2]). Однако, наследственный налог допу-

[1]) Rosier, Traité de législation fiscal, 1926, II. 140

[2]) Ср. Schanz, Finanz-Archiv, I, 1926 с. 307.

скает относительно более значительное напряжение и выполняет самостоятельную функцию: в поимущественном налоге крупная роль все же принадлежит корректированию подоходного налога (усиленному обложению фундированных доходов), а наследственный налог настигает и накопление, получающееся в результате Ersparnismoglichkeit, и дает полезный материал для контроля подоходного и поимущественного налогов данного наследодателя при жизни. На худой конец, вопрос мог бы быть поставлен в плоскость понижения ставок поимущественного и подоходного налогов и соответственного восстановления налога с наследственной массы.

Налог с наследств по закону 22 августа 1925 г. в Германии [1]) делит призываемых к наследованию наследников на пять классов: I) переживший супруг и дети, II) внуки, III) родители (в том числе отчим и мачеха) и единокровные и единоутробные братья и сестры, IV) дед и бабка, нисходящие братьев и сестер, родители супруга, супруги детей, V) все прочие. Доля супруга при наличности детей не облагается. С полученной наследником доли налог, возрастающий прогрессивно, составляет: в первом классе — от 2% при наследственной доле в 10.000 м., 4,5%—при доле в 100.000 м., 9,5%—при доле в 1 милл. мар. и 15% при доле свыше 10 млн. мар.; во втором классе 4, 9, 19 и 25% соответственно; в третьем классе 6, 13½, 28½ и 40%; в четвертом классе 8, 18, 38 и 50%; в пятом классе—14, 24, 44 и 60% соответственно. Мелкие имущества в отдельных классах (5000—500 м.) свободны. Дарения подлежат тому же обложению. Последующие в течение 10 лет переходы пользуются скидкой.

В законе 1919 г. существовала прогрессия ставок в зависимости также от имущественной состоятельности получателя (если наследство получал богатый человек, то он платил больше), однако, эта—теоретически все же трудно мотивируемая—система (см. Гензель, Налог с наследств, стр. 478) теперь отменена: получалось неестественное соединение наследственного налога с иррегулярным и случайным (лишь при получении какого-нибудь наследства) поимущественным налогом.

[1]) Finanz-Archiv, 1926, с. 302 сл.

Несмотря на кажущуюся высоту ставок, они значительно уступают, например, английскому тарифу, ибо дело идет о долях, получаемых отдельными наследователями (в германском наследств. налоге), а не об обложении совокупной наследственной массы; грандиозные же ставки в IV и V классах на высших ступенях на практике почти не могут встречаться (многомиллионные наследства в пользу деда или бабки или посторонних) и, по существу, являются мертвой буквой закона. Поступления от налога с наследств незначительны и составили в 1925/26 г.—27 млн. мар. и по бюджету 1926/27 г. предполагается к поступлению 60 млн. марок, а 1927/28 г.—100 млн. мар.

В Соединенных Штатах Америки шла значительная борьба за использование наследственного налога в финансах федерации или отдельных штатов. Во время войны он был вздернут довольно сильно, но по окончании войны министр финансов Меллон всячески пытался доказать необходимость не только понижения этого налога, но и его отмены в федеральном бюджете. Конгресс с этим не согласился, и, наоборот, максимальные ставки, установленные во время войны в 25% для наследств, превышающих 10 милл. дол., были в 1924 г. доведены до 40%, причем, в целях борьбы с утайками, были обложены и дарения при жизни.

Закон 1926 г. понизил ставки, и они составляют (по штафельной системе) в настоящее время (за вычетом необлагаемого минимума в 50 тыс. дол.!)—1% для наследственной массы до 50.000 д.; 2% с дальнейшего излишка свыше 50.000 до 100.000 д.; 3% с дальнейшего излишка от 100 до 200 т. дол. и т. д., 10% с излишка от 2 до $2^1/_2$ милл. д. и т. д. и 20% за излишек сверх 10 милл. д. (дарения, произведенные не более двух лет до смерти наследателя, включаются в наследственную массу, но собственно налог на дарения, взимавшийся в том же размере, как и наследственный налог, в течение 1924 и 1925 гг., отменен с 1 января 1926 г.). Однако, широкое использование наследственного налога отдельными штатами требовало урегулирования вопроса о двойном обложении, т. е. устранения конкуренции. Это урегулировано теперь в том смысле, что 80% суммы наследственного налога, уплаченного в пользу какого-либо штата, зачитываются в сумму платежа, причи-

тающегося с данного наследства в пользу федерального бюджета [1]).

Таким образом, вопреки очевидным преимуществам централизации наследственного налога в федеральном бюджете [2]), наследственный налог стал в Соединенных Штатах рессурсом преимущественно отдельных штатов: мотивировалось это главным образом тем, что штаты вообще лишены значительных налоговых рессурсов, а система дотаций (за счет централизованного источника) не пользуется сочувствием. В результате, в будущем наследственный налог будет отбрасывать федеральному правительству относительно лишь ничтожный доход, примерно, всего около 20 млн. долл. в год.

Широкое применение имеет наследственный налог в Австралийских колониях. Союзное правительство взимает налог с наследственной массы от 1 до 15% (последняя ставка при наследстве в 7.001 ф. ст. и выше), но налог понижается на $^1/_3$, поскольку наследниками являются вдова или нисходящие. Кроме того, отдельные штаты также взимают наследственный налог (обычно, по английскому образцу): Новый Южный Валлис, Квинсленд, Южная Австралия, Тасмания—до 20%, и несколько ниже Западная Австралия (см. Mills, Taxation in Australia, 1925).

В дореволюционное время в России взимались „пошлины с имуществ, переходящих безмездными способами" в размере от $1^1/_2$ до 12% в зависимости от степени родства между наследодателем и наследником; поступления составляли всего 13 милл. р. (1913 г.).

В СССР действует ограничение наследственного права, при чем наследовать имущество может только переживший супруг, нисходящие и лица, более года состоявшие на полном иждивении умершего [3]). По новому закону, вступившему

[1]) См. Commercial and Financial Chronicle 27 Febr. 1926, № 3166 Sect. 2. c. 29.

[2]) Ср. Микеладзе, Очерки финансовой организации союзных и федеральных государств, 1926, с. 223 и Buchner, Finanzpolitik der Ver. Staaten, 1926 c. 403.

[3]) Однако, по положению о кооперативном кредите от 18 января 1927 г. (Изв. ВЦИК, 26 янв. 1927 г.) кредитно-кооперативные организации могут принимать вклады с указанием лица, которому вклад должен быть выдан после смерти вкладчика, независимо от того, входит ли это лицо в круг законных наследников, или нет.

в силу в отношении открывшихся после 1 марта 1926 г. наследств, налог взимается с наследственной массы прогрессивно сильно растущими ставками по штафельной системе: наследства до 1000 р. свободны, свыше 1000 до 2000 р.—1% и т. д., составляя при наследстве в 6000 р.—220 р., при наследстве в 10.000 р.—540 р., при 40.000 р.—3.500 р., при 100.000 р.—18.540 р., при 200.000—58.540 р., при 500.000 р.—238.540 р., а с излишка сверх 500.000 р.—90%. Дарения облагаются в половинном размере.

Однако, несмотря на исключительную высоту ставок (отчасти, быть может, и вследствие их высоты, которая усиленно побуждает скрывать имущество) при крайней незначительности у нас частного накопления наследственный налог дает совершенно ничтожную сумму поступлений—260 т. р. в 1925/26 г. и намечается к поступлению в 1926/27 г.—592 т. р.

ОБЛОЖЕНИЕ ПРИРОСТА ИМУЩЕСТВА И ДОХОДА [1])

Прирост имущества или дохода может быть настигнут в податных целях двояким способом: 1) по личной системе, т. е. облагается прирост имущества или дохода данного лица за известный период времени или 2) по реальной системе, когда те или иные виды имущества (напр., земельные участки) облагаются за тот прирост ценности или доходности, который они обнаруживают за известный период времени. При этом, как в том, так и другом случае можно учитывать кон'юнктурность или случайность обогащения, т. е. прироста имущества или дохода.

Идея обложения прироста имущества или дохода возникла лишь в новейшее время и получила еще слабое применение, если не считать двух видов этого обложения, а именно: налога на прирост ценности земли (т. н. Wertzuwachssteuer [2]), получившего довольно значительное распространение преимущественно в коммунальных финансах Германии, и налога на военные прибыли, широко использованного целым рядом государств во время мировой войны.

[1]) Ср. Гензель и Соколов, Фин. реформа в России, Вып. II Иностранную литературу см. у Pistorius, Direkte Zuwachs—u. Kriegsgewinnsteuer u. Wertzuwachssteuer, в Handbuch der Finanzwissenschaft (соотв. выпуск еще не появлялся ко времени составления настоящей работы), Finanz-Archiv, т. 39, с. 269 сл., т. 31 с. 286, т. 37 с. 657 Статьи Eheberg'a и Kuczynski в Handbuch d Politik. Band IV. Allix, Traité de science des finances, 4 ed. 1921 с. 407 сл.

[2]) См. литературу в моей „Библиографии фин. науки", Твердохлебов, „Вестн. Фин." 1917, № 17/18, и его же, Местные финансы, 2 изд. 1927, стр. 117 и указ. там литературу. Гензель, Местное обложение, ст. в „Коммун. Хоз." № 17—24 1926. Твердохлебов. Обложение гор. недвижимостей на Западе II, 1910.

Правда, нередко в смежной области, в уловлении кон'юнктурных и спекулятивных прибылей, западно-европейские законодательства устанавливали известные суррогаты и прототипы налога на прирост имущества или дохода, по преимуществу, в форме налогов на обращение, напр., путем обложения биржевых сделок, за переход недвижимостей и т. д. Эти формы обложения не могут быть рассмотрены в настоящей брошюре, имеющей в виду только вопросы прямого обложения.

Ближе к типу обложения прироста дохода или имущества подходил известный проект проф. Шанца, который предлагал всякое увеличение имущества (в том числе и такое, как получение наследства, выигрыш и проч. единовременные приращения имущества) трактовать как доход данного года и облагать в порядке обычного подоходного обложения (см. Schanz, Einkommensbegriff, „Finanz-Archiv" 1896 и 1922; ср. Озеров в „Вестн. Фин." № 45/6 за 1905 г. Moll, Probleme, Кар. 14 сл.; ср. Hewett, Definition of income, 1925). Некоторые законодательства становились на точку зрения Шанца) хотя она на практике не вполне оправдала себя), и в таком случае автоматически, хотя и лишь попутно, происходило обложение прироста имущества.

В проектах сторонников земельной реформы, как-то Генри Джорджа, Дамашке и друг. (см. обзор у Diehl, Bodenbesitzreform в Handb. d. Staatsw 4 A.), предлагающих в разных вариантах национализацию земли или конфискацию земельной ренты и т. д., нередко фигурирует обложение прироста ценности земли, как одна из переходных стадий к осуществлению „земельной реформы". Широкая агитация сторонников этой идеи нашла отклик в осуществлении налога на прирост ценности земли в коммунальных финансах и в известном эксперименте, проведенном Ллойдом-Джорджем в Англии незадолго перед войной (1910 г.) [1]), в виде государственного налога на прирост ценности земли.

Это обложение в реформе Ллойда-Джорджа происходило в виде четырех сборов: а) на прирост ценности земли (для чего производились обширные оценочные работы), б) на

[1]) См. статью Твердохлебова, Новые налоги и оценка земли в Англии, „Изв. Моск. Гор. Думы", октябрь 1912 г.

обогащение собственников земли, происходящее в случаях окончания арендного договора по застройке, в) на незастроенные участки в городах и пригородах (в той доле разницы в цене, какую участок, годный для застройки, превышает обычную для с.-х. земли стоимость) и г) на ренту с рудников [1]). Вследствие отсутствия кадастра и противодействия плательщиков, оценки натыкались на большие трудности (в частности, плательщики стремились преувеличить стоимость принадлежащих им земель, чтобы преуменьшить в будущем размер налога с прироста земельной ценности); этот результат показывает, между прочим, что в целях выявления правильной оценки желательно, параллельно с налогом на прирост ценности земли, взимать ежегодный поимущественный налог с земли [2]), или же взимать налог на прирост ценности непериодически в момент будущей продажи, как это производилось в германских городах, если, конечно, сделки этого рода широко развиты, т. е. в стране со значительной мобилизацией земли; см. ниже. Фискальные поступления этого обложения оказались в Англии совершенно мизерными, не окупавшими даже издержек оценки.

В результате, эти налоги были отменены в 1920 г. (кроме налога с рудников), и выплаченные суммы возвращены плательщикам. Не подлежит, однако, сомнению, что, хотя на практике взимание подобного налога оказалось технически чрезвычайно сложным и избранный метод обложения довольно неудачным, все же главная причина отмены кроется в сопротивлении затронутых слоев земельных собственников. Впрочем, при наличности в Англии поистине гигантских налоговых рессурсов в виде описанных выше подоходного и наследственного налогов, налог на прирост ценности земли сулил слишком ничтожные поступления и легко мог быть отменен как малоинтересная „мелочь". Тем не менее, вопросы более правильной оценки земли,— что имело крупное значение для местных финансов,—были поставлены на очередь и завершились недавно изданием особого закона, — правда, далеко не совершенного,—об

[1]) См. Lloyd George, The People's Budget 1909, Lotz, Finanzreform im heut. England (Heft 218 Volksw. Ztfrag.) 1910.

[2]) См. Гензель. Новейшие течения в коммунальном обложении, стр. 325.

оценках для целей местного обложения Rating and Valuation Act, 1925 (см. Твердохлебов, Местные финансы, 1927 с. 100).

Налог на прирост ценности земли (НПЦЗ) может взиматься: а) периодически, через определенные промежутки времени; например, каждые 10 лет производится переоценка недвижимостей, и обнаружившийся прирост облагается в известном проценте; или же б) взыскивается непериодически, именно при перепродаже недвижимости, при чем сравнивается цена, по какой в свое время недвижимость была куплена, с ценою, по какой она продается, и определившийся прирост (за вычетом, конечно, собственных затрат или улучшений продавца) облагается в размере 10—20—30 и более процентов. Практически последний способ, несомненно, более целесообразен, ибо налог взимается с точной суммы прироста (периодическая оценка довольно условна, и трудно поручиться за ее вполне правильное исчисление, да и „прирост" может через короткое время после оплаты налога исчезнуть, если изменится кон'юнктура, а, главное, при продаже продавец реализует прирост самым осязательным образом и может легко оплатить сумму налога).

Обычно при непериодическом взимании ставку налога варьируют в зависимости от срока, в течение которого произошел прирост, т. е. берут тем больший процент, чем короче срок, истекший со времени последней продажи; например, максимальная ставка в 30% берется, если со времени последней продажи прошло не более 5 лет, 20%—если прошло от 5 до 10 лет, 15%—при владении свыше 10 лет и т. д. Таким способом имелось в виду настичь особенно сильно спекулятивную наживу, реализованную в короткий срок. Однако, новейшие исследования показали, что значение НПЦЗ в качестве средства борьбы со спекуляцией земельными участками—довольно ничтожно, а потому ослабляется значение подобной градации. За то почти повсеместно ставка налога прогрессирует в зависимости от уровня прироста; если, например, прирост составляет 10—20% цены, то ставка составляет 10%; далее она возрастает на 2% по мере увеличения уровня прироста на каждые 10%, достигая 10% при приросте в 100—200%, засим—25% при приросте от 200 до 900%, и, наконец, 30%—при приросте свыше 900% первоначальной цены.

К этой прогрессии иногда устанавливают дополнительную прогрессию в зависимости от абсолютной суммы прироста; например, если прирост в абсолютной цифре составляет от 5 до 10 тысяч рублей, то к предыдущим ставкам прибавляется 2% прироста (т. е. от 12 до 32%), если прирост от 10 до 50 тысяч рублей—4%, при 50.000—100.000 рублей — 6%, при 100.000 до 1 милл. рублей — 8% и т. д.

Теоретически доказано, что налог на прирост ценности земли — налог не переложимый и падает целиком на продавца, т. е. на лицо, реализующее кон'юнктурную выгоду. В Германии он получил широкое применение в коммунальных финансах в начале 20 столетия (457 городских общин, 13 земельных общин и в Гессене, Гамбурге, Любеке и Липпе [1]), при чем в некоторых городах этот налог давал весьма крупные поступления. По общему правилу он взимался непериодически, при продажах недвижимостей, и ставки его доходили до 30% прироста.

В 1911 г. имперское правительство провело налог на прирост ценности земли в общеимперском масштабе (закон 14 февраля 1911 г.): налогу подлежала разница в первоначальной покупной и последующей продажной цене в размере 10 — 30% прироста, но налог понижался на 1 — $^1/_2$% за каждый год, протекший со времени последней продажи; 50% поступали в имперскую кассу, 10% шли союзным государствам, в возмещение издержек взимания, а 40% — подлежащим общинам. Последние могли кроме того делать надбавки к имперскому окладу. Взимание налога в общеимперском масштабе оказалось менее удачным, чем до того в большинстве коммунальных управлений, однако, появление этого налога в имперском масштабе об'ясняется отчасти политическими условиями (рейхстаг отказывал в признании прямых налогов для империи [2]), отчасти настойчивыми требованиями использовать этот источник для борьбы с земельной спекуляцией (в сельских местностях наблюдался рост земельных цен м. пр. вследствие введения протекционных аграрных пошлин). В 1912 г. имперский налог на

[1]) Lotz Finanzwissenschaft, 544.

[2]) См. историю парламентской борьбы у Фридмана, Косв. налоги, 1908.

прирост ценности земли дал в доле, приходящейся на имперский бюджет, 21 милл. мр.

Этот налог просуществовал недолго, и уже законом 3 июля 1913 г. он был заменен налогом на общий прирост имущества (впрочем, общины сохранили с небольшими изменениями право на участие в этом налоге на общем основании прежнего закона). Обложение прироста ценности земли вошло в состав периодически повторяемого поимущественного налога „Besitzsteuer" 1913 г. в дополнение к единовременному поимущественному налогу, так наз. „взносу на оборону" (Wehrbeitrag, см. выше, стр. 73). Объектом нового налога (Besitzsteuer) являлся прирост имущества граждан (включая полученное по наследству), образовавшийся в период каждых трех лет. В первый раз налог подлежал взиманию 31 декабря 1916 г., по прогрессивным ставкам, от 0,75% при приросте не свыше 50.000 мар. до 2,5% при приросте в 10 милл. мар. (минимальная нормальная ставка—1,5%, плюс 0,1—1% в зависимости от размеров имущества плательщика). Соединение налога на прирост с поимущественным налогом делало невыгодным преуменьшение оценок в поимущественном налоге.

Война и обусловленный ею ряд экстраординарных финансовых мер (в частности, единовременный военный налог (Kriegsabgabe) 21 июня 1926 г. на прирост имущества и прибылей и единовременный поимущественный налог (Reichsnotopfer) от 31 дек. 1919/22 декабря 1920 г.[1]) в значительной степени расстроили взимание установленного в 1913 г. налога на прирост имущества, и он был реформирован законом 8 апреля 1922 г.: обложению подлежит прирост имущества за каждые три года (но не включая дарений, наследств и нек. друг.), начиная с 1925 г.; ставка налога от 1 до 10% с прироста. Наступившая эпоха инфляции побудила в 1925 г. приостановить взимание этого налога до 31 декабря 1928 г.; это было провозглашено §26 закона о поимущественном налоге от 10 августа 1925 г., описанном выше (стр. 71). Произведенное ныне урегулирование общепоимущественного обложения позволяет в дальнейшем

[1]) См. „Налоги в иностр. государствах" под ред. Твердохлебова, с. 149 сл.

ввести личный налог на прирост имущества в состав регулярного источника в финансовой системе Германии. При этом открывается возможность известной градации не только по сумме прироста, но и по характеру обогащения (напр., от земельных участков или вследствие получения ученой премии или вознаграждения за изобретение и т. п.), и дается материал для последующего контроля, в порядке инвентаризации наследственной массы умерших плательщиков, поимущественного налога и подоходного налога.

Остается еще сказать о налогах на военные прибыли [1]), как об. особом виде обложения кон'юнктурных прибылей. Эти налоги получили развитие во время последней мировой войны не только в воюющих странах, но и в целом ряде неитральных государств. Даже более, именно нейтральные скандинавские страны были пионерами в этой области и провели законы об обложении кон'юнктурных военных прибылей уже летом 1915 г., после чего эту меру приняли Италия и Англия, затем в 1916 г. Австрия, Россия, Германия, Голландия, Франция, Швейцария, Соединенные Штаты Америки, и в 1919 г. Бельгия. Кроме того налог взимался в Японии, Ново-Зеландии, Индии и др.

Теоретически и юридически определение понятия „кон'юнктурной военной прибыли" представляет большие трудности, ибо не всякое увеличение дохода или имущества может подойти сюда (ср., например, повышение жалованья и усиленные военные заказы; владельцы английских каучуковых плантаций доказывали, что привлечение их к усиленному обложению за возросший доход неосновательно, ибо в течение ряда лет до войны, в период насаждения и роста каучуковых плантаций, они вообще не имели дохода).

По общему правилу об'ектом обложения служил прирост дохода в военное время по сравнению с размерами прибыли мирного времени, и лишь в Германии облагался в 1916—1919 г. г. прирост имущества (в Англии в 1920 г. проектировалось обложение также и прироста имущества, но проект не прошел). Обложение именно прироста дохода

[1]) Brauer, ст. Kriegsgewinnsteuer в Handw. d. Staatsw., 4 Aufl. и указанную там литературу. Твердохлебов, Нов. фин. проблемы, с 86 сл.

здесь повидимому более целесообразно, чем одного прироста имущества, ибо кон'юнктурные доходы этого рода легко тратились в безумной роскоши; на этом основании Германия несколько позднее включила в об'ект обложения также и прирост дохода. Так как увеличение дохода могло происходить просто от вложения нового капитала, то налог с военной прибыли брался либо с разницы в доходе в довоенные годы и в годы войны или же со всего излишка прибыли, поскольку она превосходила 8% на капитал.

В Германии обложение военных прибылей в короткий срок пережило ряд форм и стадий. Первоначально с физических лиц, имущество коих было выше 10.000 мар., а прирост превышал 5.000 мар., тариф сильно прогрессировал от 10 до 80% прироста имущества; когда же в основу было положено обложение дохода, прирост последнего облагался прогрессивно от 5 до 50, позднее до 70% прироста. Акционерные общества уплачивали налог на военные прибыли по двоякой прогрессии, ставки которой с 1916 по 1919 г. неоднократно повышались: а) от 2 до 30% с прироста прибыли, в зависимости от того, насколько она превышает норму довоенной прибыли предприятия, т. е. если она на 2 до 15 и более процентов на капитал выше довоенной прибыльности и б) от 10 до 50% излишка прибыли, поскольку она вообще превышала 8% на капитал; в совокупности обложение прироста прибыли для акционерных обществ варьировалось от 10 до 45%, а позднее максимальный процент был доведен до 80%. За 1917—21 г. г. налог на военные прибыли дал в Германии около 20 мрд. мар. Происшедшее за это время обесценение валюты затрудняло взимание и влияло хаотически на распределение налогового бремени.

В Англии[1]) предприятия, занимавшиеся выработкой военных материалов, были с 1915 г. поставлены под особый военный контроль, и 80% излишка их прибыли, против довоенного времени, уступались в казну (Munitions levy). Для прочих предприятий был установлен налог на излишки прибыли (реализованные со дня об'явления войны) против довоенного времени, за вычетом первых 200 ф. ст. (excess

[1]) Büchner, Brit. Kriegsgewinnbesteuerung, Finanz-Archiv, 1922. В Южной Африке см. De Kock, Finances of the Union of S. Africa, 1922. Mc. Vey, F. History of gr. Britain, 1914—1918.

profits duty); первоначально ставка составляла 50, затем 60, в 1917 и 1918 г.г.—80%, а с 1919 г.—40 и 60%. С 1917 г оба налога были в известной степени слиты, а 31 декабря 1920 г. взимание налога прекращено. Этот налог дал государственному казначейству с 1916 по 1921 г. крупную сумму—1.156 млн. ф. ст. (в недоимке числилось на 31 марта 1925 г.—131 млн. ф. ст., но большая часть этой недоимки не поступит в виду апелляций по незаконченным судебным спорам и т. д.); общая же сумма реализованных в Англии за это время „чрезмерных прибылей" исчисляется английским финансовым ведомством около 2.330 млн. ф. ст. (64 Inland Revenue Report), т. е. в среднем обложение составило около 50%.

Крупные поступления (свыше 5 000 млн. дол. за 4 года) дал налог на военные прибыли в Соединенных Штатах Америки[1]). Сначала этот налог носил характер обложения высокой рентабельности торгово-промышленных предприятий, а именно: за вычетом первых 3.000 дол. для корпораций и 6.000 дол. для товариществ и отдельных граждан, подлежащим обложению излишком считался излишек дохода свыше нормальных 8% (или 7—9% в зависимости от обычной довоенной нормы) на вложенный в предприятие капитал; этот излишек облагался прогрессивно растущими ставками таким образом, что взимались 20% при излишке прибыли не свыше 15% на капитал, 25% при излишке прибыли от 15 до 20%, 35% при излишке прибыли от 20 до 25%; 45% при излишке прибыли от 25 до 33% и наконец 60% с излишка прибыли свыше 33% на капитал. Однако, вскоре налог был видоизменен, а именно: ставка налога составляла 30% с излишка дохода (сверх 3.000 дол. плюс 8% на вложенный капитал), поскольку излишек прибыли не превышал 20% на капитал, и 65% с излишка этого дохода, поскольку излишек прибыли превышал 20% на капитал; к этому присоединялся еще дальнейший оклад в той сумме, которая соответствовала 30% излишка прибыли за вычетом первых 3.000 дол. плюс среднюю чистую прибыль довоенного времени (1911—1913 г.г.) плюс или минус 10% разницы между капиталом, вложенным в предприятие в довоенное время и окладной год, если и поскольку эта

[1]) Подробно см. Büchner, Finanzpolitik der Ver Staaten, 1926 (с указ. литер.).

сумма превосходила вышеуказанные 30 или 65% с излишка дохода. Впрочем, в 1919 г. этот дальнейший оклад был отменен, а ставки в 30 и 65% понижены до 20 и 40% соответственно. В 1921 г. налог был отменен и заменен надбавкой в 2½% к налогу на корпорации (см. выше, стр. 64), который с тех пор стал взиматься в размере 12½% с дохода (с 1926 г.—13½%.)

В общем же, в Соед. Штатах взимание этого налога происходило в хаотическом порядке, с большими трениями и натолкнулось на ряд затруднений в определении об'екта обложения. Нельзя также сомневаться, что налог оказался отнюдь не равномерно распределенным [1]). За 1918-21 г.г. обложение подоходным налогом и на военные прибыли дало в совокупности 12.638 милл. дол. (около 25 мрд. р.).

В России во время войны также был введен законом 13 мая 1916 г. налог на военные прибыли, в виде „временного налога на прирост прибылей торгово-промышленных предприятий и вознаграждения личных промысловых занятий", от какового налога по бюджету 1917 г. ожидалось 55 млн. руб. Временное Правительство значительно повысило ставки этого налога законом 12 июня 1917 г. Для так. наз. обязанных публичной отчетностью предприятий (акционерных обществ и т. п.) излишек прибыли сверх 6% на основной капитал облагается от 40 до 80% (последнее при излишке прибыли сверх 20% на капитал); для прочих плательщиков излишек дохода облагается прогрессивно, начиная от 30% (при излишке до 1.000 р.). до 60% при излишке свыше 100.000 р. В виду наступившей революции налог не получил полного применения.

Обозревая результаты налога на военные прибыли в разных странах, нельзя не признать, что он везде носил хаотический характер временной меры. Хотя он дал в целом ряде государств весьма крупные поступления, однако, фиск часто далеко не смог правильно уловить настоящие, конъюнктурные „военные прибыли" даже в странах с правильно организованным подоходным налогом. Иногда вопрос ставился в плоскость обложения всякого излишка прибыли

[1]) См. Seligman. Essays in taxation. 1923 с. 700 сл. и Buchner, y. c. с. 261 сл. и 302.

сверх 8% на капитал, т. е. просто обложения высокой прибыльности капитала. Но это вызвало попытки искусственного разводнения капитала и т. под. приемы сокрытия настоящей прибыльности, не говоря уже о полной гадательности настоящего роста в связи с повсеместным обесценением валюты. В нашей литературе проф. Твердохлебов (Фин. Проблемы, с. 100) склонен считать такой подход обложения высокой прибыльности капитала наиболее правильным, так как здесь получала применение „очень плодотворная идея прогрессивного обложения высоких дивидендов" которая могла стать постоянным элементом податной системы.

Однако, в условиях капиталистического общества такой подход представляется далеко не бесспорным. Не говоря уже о крайней трудности правильной технической организации налога с подобным подходом (настоящий размер и расценка капитала предприятия обычно не соответствуют и часто не могут соответствовать бухгалтерским данным), это может повредить предприимчивости, а, главное, может носить совершенно случайный характер и почти вовсе не затронуть конъюнктурного обогащения. На самом деле, здесь приходится считаться с реальным характером подобного налога, и нередко высоко-прибыльное (на первоначально затраченный капитал) предприятие продается (в процессе продажи акций) в другие руки, так что новый приобретатель, уплатив пятерную или десятерную, против номинала, цену акций, будет иметь лишь средне-рыночную оплату своего капитала, тогда как налог сохранит свой высоко-прогрессивный характер.

В нашем довоенном промысловом обложении с обязанных публичной отчетностью предприятий мы имели в России высоко-прогрессивные ставки налога с предприятий в зависимости от прибыльности [1]). Однако, известно, что благо-

[1]) См. выше стр. 39. Предприятия, получившие чистую прибыль на основной капитал, сверх ежегодного налога с капитала (15 к., а позднее 20 к. с каждых 100 р. капитала), платили процентный сбор с прибыли, при прибыли от 3 до 4% на капитал—3%; от 4 до 5%—4%, от 5—6%—5%; от 19—20%—14%; получавшие прибыль свыше 20% на основной капитал платили 14% со всей суммы прибыли и, кроме того, 10% с той части чистой прибыли, которая превышает 20% на капитал.

даря такой системе многие крупнейшие предприятия и вообще главная масса акционерного капитала подпадала под сравнительно низкие ставки, а, наоборот, более мелкие и особенно старинные отчетные предприятия без „разводненного" капитала настигались усиленными ставками.

Говоря короче, я полагаю, что настижение кон'юнктурного обогащения должно и может правильно происходить только в сфере системы л и ч н о г о обложения: только сравнение имущественной состоятельности плательщиков через определенные промежутки времени, — главным образом в порядке налога на общий п р и р о с т имущества и дохода отдельных плательщиков,—и может дать надлежащий материал для усиленно-прогрессивного обложения как обнаруженного прироста, так и качественной стороны этого прироста (сбережения от личных заработков, приращение богатства чрез спекуляцию и т. д.). Здесь можно учитывать и сообразно сильнее или слабее облагать быстроту накопления и абсолютный и относительный рост обогащения. Технически мы можем при этом выделить в самостоятельный метод обложения — обложение земельных городских участков (в форме Wertzuwachssteuer) или налог с корпораций, но это полезно делать лишь с точки зрения технической целесообразности, как мы практикуем метод взимания у источника в общеподоходном налоге. Однако, здесь мы должны лишь с большой осторожностью применять прогрессию ставок: и, вопреки Твердохлебову, совершенно прав Селигман, когда он категорически оспаривает целесообразность вариации налога с предприятий в зависимости от прибыльности предприятий (высоты процента на вложенный капитал [1]). Можно проводить ту или иную прогрессию ставок при обложении корпораций в зависимости от абсолютных размеров прибыли (т. е. ставки налога могут прогрессивно быть тем выше, чем больше абсолютная сумма прибыли), ибо концентрация крупного капитала в одном могущественном акционерном предприятии придает ему особую экономическую силу и устойчивость [2]), а потому и выявляет специальный мотив для усиленного обложения

[1]) Seligman, Essays in taxation, 705.

[2]) См. подробнее П. Гензель и А. Соколов. Финансовая реформа. 1916 г., Вып. I, стр. 16 прим.

крупного капитала. При этом может, правда, получиться тот злополучный оборот, что случайный мелкий акционер, имеющий 1—2 акции в предприятии со стомиллионным капиталом, будет обложен усиленно в виду прогрессии ставок сообразно абсолютного уровня общей прибыли данного предприятия, однако, на такого акционера надо смотреть не как на владельца сотни, другой рублей, а как на участника предприятия с многомиллионным капиталом, которое именно благодаря своей мощи и размаху и может выдавать соответствующие дивиденды или пускаться в самые незаурядные отрасли промышленности. Если же становиться на точку зрения усиленного обложения прибыльности, то надо коробейника или палаточника облагать относительно неизмеримо сильнее многих миллионеров, ибо коробейник на свой мизерный капитал обычно наживает гораздо больший процент, но все же в совокупности зарабатывает лишь гроши...

Некоторый специальный интерес представляет предложение германского ученого Момберта и независимо от него— японского профессора Мазао Камбе: щадить в обложении ту часть дохода плательщиков подоходного налога, которая идет на дальнейшее продуктивное помещение, и, наоборот, усиливать налог для той части дохода, которая идет на личное потребление. Камбе предлагает требовать от плательщиков соответствующих деклараций и льготить ту часть дохода, которая получает дальнейшее производительное назначение. В общем, эта идея не нова, и она проскальзывала уже у Дж. Ст. Милля и Пфейффера. Однако, технически подобная система вовсе не проста, а понятие производительного назначения далеко не ясно: например, на постройку новых кабаре или что либо подобное!? Воспитательное значение указанной меры довольно сомнительно, а ограничение личного, малопроизводительного потребления этим едва ли будет достигнуто. И приходится думать, что и здесь „побочные цели в обложении“ идут слишком далеко: пожалуй даже, это будет на руку крупно-капиталистическому накоплению, которое окажется скорее польготенным.

На худой конец та же цель борьбы с непроизводительным потреблением достигается с большей пользой путем налогов на роскошь,—и тогда все потребление данного

вида роскоши будет задержано, а не только той части потребления, которая войдет в декларации сравнительно небольшого числа плательщиков подоходного налога (число привлекаемых к подоходному обложению лиц всегда неизбежно должно составлять лишь небольшой процент населения, ибо иначе технически налог не может правильно функционировать). С другой же стороны, некоторые виды помещений капитала, которые заслуживают особого поощрения (мелиорации и т. п.) могут пользоваться особыми податными льготами или полным изъятием от обложения (например, известная сумма премий по страхованию жизни, кооперативное жилищное строительство и т. д.).

В СССР постановлением 18 июня 1926 г. проведен временный государственный налог на сверхприбыль. Путем этого налога имелось в виду уловить ту возможную „сверхприбыль", которая была реализована частными предприятиями в период усиленного товарного голода, именно, во втором полугодии 1925/26 г. Законодатель исходил из соображения, что для государственных и кооперативных предприятий действует система пониженных, принудительно регулируемых цен, тогда как частный капитал мог использовать выгодную конъюнктуру наблюдавшегося товарного голода.

По этому закону налогом облагаются торгово-промышленные доходы не ниже шестого разряда по тарифу подоходного налога, т. е. с полугодовым доходом свыше 1200 руб. (и по промысловому патенту не ниже третьего разряда), когда увеличение дохода является результатом не простого расширения дела, а следствием повышения процента доходности (при равном обороте). Не привлекаются к налогу на сверхприбыль лица, доход которых во втором полугодии 1925/26 г. не превышает четырехкратного необлагаемого минимума по подоходному налогу, т. е. 2.000 р в Москве (а для частных юридических лиц—4.000 р.). Степень повышения доходности определяется путем сравнения процента доходности при том же обороте в первом полугодии 1925/26 г. по сравнению со вторым полугодием 1924/25 г. Поэтому, при увеличении суммы дохода с 1.000 р. до 10.000 р. владелец не подлежит налогу на сверхприбыль, если одновременно оборот его предприятия увеличился с 10.000 р.

до 100.000 р., так как при таком увеличении оборота и дохода процент дохода остался без изменения (10%). И, наоборот, при понижении оборота со 100.000 р. до 10.000 р. и дохода с 10.000 р. до 1.500 р., плательщик привлекается к налогу на сверхприбыль, ибо процент его доходности увеличился с 10 до 15% (при наличности убытка в предыдущем полугодии налоговая комиссия принимает за основу „нормальную" доходность для аналогичных предприятий).

Таким образом, под „доходностью предприятия" понимается процентное отношение дохода, облагаемого подоходным налогом в данном окладном периоде, к обороту, облагаемому уравнительным сбором за тот же период. Эта разность в проценте доходности двух указанных смежных периодов множится на 100 и делится на процент доходности последующего окладного периода; полученная цифра определяет, какой процент от суммы государственного подоходного налога облагаемого периода составит налог на сверхприбыль. Если, например, торговец имел в обоих полугодиях оборот в 60.000 р., но во втором периоде доход повысился до 9.000 р. (т. е. 15%) против 6.000 р. (т е 10%) в предыдущем периоде. то оклад налога составит $\frac{15 - 10 \cdot 100}{15} =$ = 33,33%; оклад подоходного налога по общей шкале по закону 29 октября 1924 г. (см. выше, стр. 66 прим.), т. е. с дохода в 9.000 р., составляет 1.800 р.; т. е. налог на сверхприбыль составит 1.800 × 33⅓% = 600 р. [1]). Срок платежа налога—5 сентября 1926 г

Фискальное значение налога на сверхприбыль—незначительно, ибо поступление его в 1925/26 году исчисляется по предварительным данным не более 1,1 милл. руб. В смету 1926/27 г. он вносится в повышенной сумме—3,4 милл. руб., хотя это, вероятно, несколько преувеличенный расчет (недоимки). Пятьдесят процентов поступлений от налога обращается на нужды борьбы с детской беспризорностью.

Итак, новый налог носит пока временный характер и установлен скорее с принципиальной точки зрения, как попытка настичь прибыль частных предпринимателей от

[1]) См. инструкцию в „Вестн. Фин.", оф. отд № 78 (260), № 83 (265) и № 1 (267).

повышенных цен периода товарного голода. Однако, при большой шаткости существующего у нас учета облагаемых оборотов и доходов (не говоря об условности „процента доходности"), налог на сверхприбыль носит довольно проблематичный характер.

СТАТИСТИЧЕСКИЕ ИТОГИ

Обозревая роль прямого обложения в финансовых системах Запада в целом, нельзя не признать громадного роста значения прямого обложения в начале 20 века и, в особенности, в послевоенное время. Вместе с тем, значительно увеличиваются налоги с имущих классов населения. Конечно, возможность получения крупных поступлений от прямого обложения в большой степени зависит от такого распределения народного дохода, при котором обложение верхушек имущественных классов обеспечивает достаточно крупный доход государственному казначейству. И, наоборот, чем более распылен народный доход, тем в большей степени неизбежна роль косвенного обложения, — это, в частности, неизбежно для СССР,—ибо в порядке прямого обложения настижение широких масс практически трудно осуществимо.

В Англии был сделан подсчет о перемещении податного бремени с 1903/4 по 1918/9 г.г. в различных слоях населения (не включая герб. пошлин в виду трудности их разнесения на отдельные классы, но причисляя чистую прибыль почтового ведомства), что изображено в нижеследующей таблице (см. стр. 104 [1]).

По подсчетам Ширраса (G. F. Shirras, Science of Public finance 1925, с. 679 [2]) сумма прямых налогов (поземельного, подоходного, наследственного, подомового) и косвенных налогов (акцизов, таможенных пошлин, гербовых пошлин,

[1]) Sir Herbert Samuel, Journal of R. Statistical Society, 1919, цит. у Stamp, Current problems, 1925, с. 222. Попытка подсчета распределения налогового бремени среди различных групп населения в Германии в начале 20 века приведена в статье Gerloff, Steuerwirtschaftslehre, Handb. d. Fin., I, 484. Распределение налогового бремени в СССР, по подсчетам П. В. Микеладзе и В. Н. Строгого, см. в моей книге „Налоги СССР“ с. 107.

[2]) См. также его доклад: Shirras, Volkseinkommen und Besteuerung и дискуссию, в нем. изд. 1926.

АНГЛИЯ.	С годовым доходом в 150 ф. ст.			С годовым неудов. доходом в 500 ф. ст.			С годовым доходом в 5000 ф. ст.			С годовым доходом в 50.000 ф. ст.		
	% прямых налогов к доход	% косвенн. налогов к доход	Итого в % к доходу.	% прямых налогов к доход.	% косвенн. налогов к доход.	Итого в % к доходу	% прямых налогов к доход.	% косвенн. налогов к доход	Итого в % к доходу	% прямых налогов к доход.	% косвенн. налогов к доход.	Итого в % к доходу.
В 1903/4 г.	0,1	4,8	5	5,6	3,1	8,8	8,7	0,8	9,6	10,2	0,08	10,3
В 1913/14 г	0,1	4,8	5	6,8	3,1	9,9	11,6	0,8	12,4	18,0	0,08	18,1
В 1918/19 г	0,1	10,9	11	12	6,1	18,1	42,2	1,3	43,5	63,7	0,1	63,9

налога на оборот, фискальных монополий, с увеселений и проч. косв.) в разных странах до войны и в послевоенное время составила:

СТРАНЫ / ГОДЫ.	Великобрит.		Индия		Канада		Австралия		Н. Зеландия	
	1913 1914	1923 1924	1913 1914	1923 1924	1913 1914	1923 1924	1913 1914	1923 1924	1913 1914	1923 1924
	В млн. ф.ст.		Лак. руп.		Млн. долл.		Млн. ф. ст.		Млн. ф. ст.	
Прямые налоги	78,0	428,6	36,21	60,86	12,7	240,0	1,6	34,3	2,4	8,9
в %%	47,8	59,7	46,9	45,0	8,6	55,9	9,6	50,8	40,7	57,0
Косвенн. налоги	85,1	289,6	41,04	74,44	134,1	160,9	15,0	33,2	3,5	6,7
в %%	52,2	40,3	53,1	55,0	91,4	44,1	90,4	49,2	59.3	43.0
ИТОГО	163,1	718,2	77,25	135,3	146,8	364,9	16,6	67,5	5,9	15,6

СТРАНЫ / ГОДЫ	Соед. Шт. Амер		Франция		Италия		Япония	
	1913 1914	1923 1924	1913	1923	1913 1914	1923 1924	1913 1914	1921 1922
	Млн. долл.		Млн. франк.		Млн. лир		Млн иен	
Прямые налоги	73,9	2.226,4	151,9	455,7	548,8	1.453,6	113,6	347,1
в %%	11.0	69,4	39,5	28,8	31,7	24,5	28,4	41,2
Косвенн. налоги	598.5	481,7	232,4	1.128,0	1.183,1	4.493,0	286,7	495,8
в %%	89,0	30,6	60,5	71,2	68,3	75,5	71,6	58,8
ИТОГО	672,4	3 208,1	384,5	1 513,7	1.731.9	5.946.6	400,3	842,9

Во Франции и Италии, как видно из этой таблицы, косвенное обложение относительно увеличилось, но это касается еще инфляционного периода, и новейшие податные реформы, повысившие роль прямого обложения, в этой таблице еще не могли отразиться. По бюджету 1926/27 г. в Италии прямые налоги должны дать 5.266 млн. лир (34%) и косвенные налоги (включая валовой доход монополий)—10.193 млн. лир (66%). Для Франции данные бюджета 1927 г. не сравнимы, в виду передачи дохода от наследственного налога и табачной монополии в кассу погашения государственного долга и значительно более сложной номенклатуры бюджета; собственно прямые налоги в бюджете 1927 г. фигурируют в сумме 7.682 мил. фр., а с присоединением сбора с доходов от денежных капиталов, с дарений и приравненных к прямым налогов—10.921 мил. фр., акцизы, таможенные пошлины и налог на оборот—18.805 мил. фр.; все налоги, пошлины и сборы по госбюджету—36.089 мил. фр., фискальные монополии—513 мил. фр. (бюджет утвержден 19 дек. 1926 г.). Кроме того, уступленные кассе погашения государственного долга источники исчислялись на 1927 г.: табачная монополия—3.213 млн. фр. и наследственные пошлины—1.719 млн. фр.

В Германии по союзному бюджету 1927/8 г. прямые налоги должны дать 3.320 млн. мар. акцизы и таможенные пошлины—2.445 млн. м. и налог на оборот—900 млн. м., итого косвенные налоги—3.345 млн. м., налоги на обращение и транспорт—815 млн. мар., итого, налоги—7.480 млн. мар. (3.500 млн. руб.), но к этому должна быть прибавлена значительная сумма областных (республиканских) прямых налогов, поступления от которых по одной Пруссии составляют свыше 1.000 млн. м. В Австрии по бюджету 1926 г. сумма прямых налогов—203 млн. шил., косвенных (вкл. гербовые, на оборот и монополии)—711 млн. шилл., итого 914 млн. шилл. (256 млн. руб.).

Движение прямого обложения и его роль среди других налоговых источников в государственном бюджете СССР явствует из нижеследующей таблицы (стр. 106):

В местном бюджете СССР за 1924/5 г. отчисления от госналогов дали 67 милл. р. (от промналога—52 милл. р.,

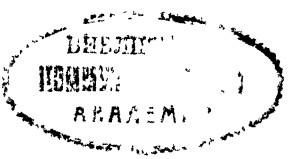
НАЗВАНИЕ НАЛОГОВ СССР.	1922/23 г.		1923/24 г.		1924/25 г.		1925/26 г. [2])		1926/27 г. [3])	
	Тыс. руб.	%%	Тыс. руб.	%%	Тыс. руб.	%%	Тыс. руб.	%%	Тыс. руб.	%%
I. Прямые налоги.										
1) Единый сельхозналог .	176.468	12,0	230.975	10,0	332.004	11,3	245.222	6,3	299.522	6,0
2) Промысловый „ [1]) .	59.248	4,1	113.068	4,9	157.308	5,4	220.933	5,7	290.535	6,9
3) Подоходный „ [1]) . .	12 701	0,9	64.162	2,8	94.290	3,2	151.621	3,9	168.150	3,4
4) Рентный доход	—	—	781	0,0	2.708	0,1	5 788	0,2	6.009	0,1
5) Единоврем. (на голод) . .	—	—	—	—	14.542	0,5	—	—	—	—
6) Сверхприбыль.	—	—	—	—	—	—	1.354	—	3.400	0,1
7) Пр. прям. (насл., трудгуж., общегр. и пр.).	32 906	12,2	1.142	0,1	359	0,0	1.423	—	592	—
	281.323	19.2	410.128	17,8	601.211	20,5	626.341	16,1	768.238	15,5
II. Косвенные налоги.										
1) Акцизы	103.462	7,1	240.646	10,5	507.806	17,3	826.242	21,3	1.182.000	23,8
2) Там. пошлины и сборы . .	66.779	4,6	67.441	2,9	101.931	3,5	149.719	3,9	186.000	3,8
	170.241	11,7	308 087	13,4	609.737	20,8	975.961	25,2	1.368.000	27,6
III. Пошлины.										
1) Гербовый сбор . .	23.082	1,6	57,084	2,5	98.870	3,3	130.756	3,4	150.000	3,0
2) Проч. пошл. и сборы.			13,201	0,6	19.435	0,7	19.135	0,5	23.278	0,5
	23.082	1,6	70.285	3,1	118.305	4,0	149.891	3,9	173.278	3,5
Всего налоговых доходов.	474.646	32,5	788.500	34,3	1.329.253	45,3	1.752.193	45,2	2.309.516	46,6
„ неналогов. „	463.698	31,8	965.850	42,0	1.360.453	46,3	1.937 135	50,0	2.408.442	48,6
Итого обыкнов. доходов .	938 344	64,3	1.754.350	76,3	2.689.706	91,6	3.689.328	95,2	4.717.958	95,2
Чрезвыч. (займы) и т. п. дох. .	521.673	35,7	543.798	23,7	245.498	8,4	160.101	4,1	210.000	4,2
ВСЕГО. . . .	1.460.017	100	2.298.148	100	2.935.204	100	3.849.429	99,3	4.927.958	99,4
Остат. по исп гос. б. пред. п. .	—	—	—	—	—	—	26.258	0,7	32.000	0,6
	—	—	—	—	—	—	3.875.687	100	4.959.958	100

[1]) Надлежит помнить, что в пользу местного бюджета существует к промналогу—100% надбавка, а к подоходному налогу—25% надбавка.

[2]) По данным предварительной отчетности на 1. II. 1927 г.

[3]) По предварительному бюджету, внес в СНК, на 1926/27 г

сельхозналога—14 милл. р.), надбавки—255 милл. р. (к промналогу—147 милл. р.; подоходному—17 милл. р., сельхозналогу—76 милл. р.); собственно местные налоги, пошлины и сборы—73 милл. р., из коих: налог со строений в городах—8 милл. р., с фабричных, торговых и дачных помещений вне городов 1 млн. р., разовый сбор с торговли—5 млн. р., с биржевых сделок—7 млн. р., попудный сбор (т. е. с привозимых и вывозимых грузов)—23 млн. р. (см. „Вестн. Фин." № 1 за 1927 г.).



ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение 3

Реальные налоги:

1 Поземельный налог 15
2 Подомовый налог 29
3 Промысловый налог 34
4. Налог с доходов от денежных капиталов 41
5 Налог с заработков 44

Личные налоги:

1 Подушный налог 46
2 Общеподоходный налог 47
3 Общеимущественный налог 69
4 Налог с наследства 74

Обложение прироста имущества и дохода 87

Статистические итоги 103