85
336
М-98.

Д-ръ Отто Мюллеръ.

Подоходный налогъ

по законодательствамъ различныхъ государствъ.

Сравнительное изслѣдованіе.

Переводъ съ нѣмецкаго.

РЕДКИЙ ФОНД

С.-ПЕТЕРБУРГЪ.
Типографія П. П. Сойкина, Стремянная ул., 12.
1905.

БОГОЛѢПОВЪ

ОГЛАВЛЕНІЕ.

СТРАН.

Введеніе: Цѣль труда и введеніе подоходнаго налога въ различныхъ государствахъ 5

Обложеніе дохода въ различныхъ государствахъ.

Глава первая. Понятіе дохода 11

Глава вторая. Физическія лица, подлежащія обложенію 31

Глава третья. Размѣръ обложенія. 41

Глава четвертая. Обложеніе юридическихъ лицъ. 61

Глава пятая. Порядокъ обложенія и взиманія налога 83

Заключеніе 115

ВВЕДЕНІЕ.

Цѣль труда и введеніе подоходнаго налога въ различныхъ государствахъ.

Задача, которую мы поставили себѣ въ настоящемъ трудѣ, состоитъ въ томъ, чтобы представить картину подоходнаго обложенія въ различныхъ государствахъ, сравнить отдѣльныя постановленія законовъ и разсмотрѣть, насколько они цѣлесообразны. Изъ этого сравнительнаго изложенія мы затѣмъ сможемъ сдѣлать окончательный выводъ и установить, какой законъ наиболѣе удовлетворяетъ требованіямъ цѣлесообразнаго и справедливаго обложенія доходовъ.

Подоходный налогъ существуетъ во многихъ государствахъ съ давнихъ поръ. Въ настоящее время онъ введенъ почти во всѣхъ государствахъ, и тѣ немногія государства, гдѣ этотъ налогъ еще не существуетъ, все болѣе приходятъ къ тому убѣжденію, что онъ долженъ быть установленъ.

Подоходный налогъ оказался весьма цѣлесообразнымъ, такъ какъ при взиманіи его принимается во вниманіе платежеспособность каждаго отдѣльнаго лица и такъ какъ онъ отличается извѣстной равномѣрностью въ смыслѣ ежегодныхъ поступленій, такъ что суммы, имѣющія поступить въ казну, могутъ быть легко опредѣлены заранѣе. Далѣе онъ болѣе эластиченъ, нежели прочіе налоги, почему государство въ чрезвычайныхъ случаяхъ имѣетъ возможность извлекать изъ него значительныя суммы. Первый законъ о подоходномъ налогѣ мы встрѣчаемъ въ Англіи, онъ ведетъ свое начало уже съ 1798 года. Въ 1803 году Англія перешла къ существующей понынѣ системѣ обложенія дохода, по которой налогъ по возможности взимается у источника дохода. По этой системѣ каждая отдѣльная статья дохода облагается по возможности самостоятельно. Въ 1806 году были сдѣланы значительныя, хотя и частичныя

измѣненія, но принципъ обложенія дохода у источника остался въ силѣ. За время съ 1816 до 1842 г. въ Англіи вовсе не существовало подоходнаго налога; введенный снова въ 1842 году законъ о подоходномъ налогѣ въ существенныхъ чертахъ являлся повтореніемъ закона 1806 года и представляетъ въ настоящее время одинъ изъ основныхъ законовъ Англіи о подоходномъ налогѣ. Послѣ незначительныхъ измѣненій былъ изданъ законъ 1853 года, являющійся въ настоящее время вторымъ основнымъ закономъ. The Income Tax Act 1853 г. содержитъ нынѣ дѣйствующіе списки объектовъ обложенія. Впослѣдствіи были сдѣланы различныя измѣненія, которыя касались отдѣльныхъ вопросовъ, но остались безъ вліянія на общій характеръ англійскаго подоходнаго обложенія. Нынѣшній англійскій законъ о подоходномъ налогѣ 1898 г. основанъ, какъ уже сказано, въ существенныхъ чертахъ на законахъ 1806 и 1853 гг.

И въ Пруссіи уже весьма рано возникаетъ мысль объ обложеніи доходовъ. Первый шагъ къ единому личному налогу былъ сдѣланъ уже въ 1811 году; тогда сталъ взиматься личный налогъ въ размѣрѣ $^1/_2$ рейхсталера съ каждаго жителя, имѣющаго болѣе 12 лѣтъ отъ роду; благодаря введенію его оказалось возможнымъ уничтожить налогъ на помолъ и сократить акцизы. Въ видѣ временной мѣры уже и въ это время взимался подоходный налогъ. Въ 1820 году былъ введенъ классный (разрядный) налогъ, содержавшій еще очень слабые намеки на подоходное обложеніе и представлявшій собою лишь дополнительный налогъ къ реальнымъ сборамъ, къ налогамъ поземельному и промысловому. Въ 1847 и 1849 годахъ были внесены новые проекты законовъ, но оба эти проекта не прошли. Внесенный правительствомъ въ 1851 году проектъ былъ послѣ незначительныхъ измѣненій опубликованъ, въ качествѣ закона 1 мая 1851 года. По этому закону оставались въ силѣ налоги на помолъ и убой и вводился новый классный и классифицированный налогъ.

Классный налогъ сохранялся для доходовъ ниже 1000 талеровъ, начиная съ этого размѣра, примѣнялся классифицированный подоходный налогъ въ $3^0/_0$, причемъ максимумъ обложенія равнялся 7200 талерамъ. Законъ 1873 г. допустилъ свободный минимумъ въ 140 талеровъ; начиная съ этого уровня, онъ устанавливалъ скалу обложенія доходовъ отъ 0,6 до 2,7%, высшій предѣлъ упразднялся и отдѣльныя ступени налога были редуцированы.

Далѣе было постановлено уничтожить налоги на помолъ и убой, которые должны были быть замѣнены классным налогомъ. Эти налоги касались лишь физическихъ лицъ. Дальнѣйшее измѣненіе было введено закономъ 1883 года. Согласно этому закону оставался свободнымъ отъ налога доходъ въ суммѣ до 900 марокъ; кромѣ того для первыхъ пяти разрядовъ устанавливались льготы въ виду семейнаго положенія, наконецъ налогъ былъ распространенъ на акціонерныя и акціонерно-коммандитныя общества. И этотъ законъ не соотвѣтствовалъ однако своему назначенію.

Въ сессію ландтага 1890—91 гг. министръ финансовъ Микель внесъ три законопроекта 3 ноября 1890 года, касавшіеся подоходнаго, наслѣдственнаго и промысловаго налога. Относительно подоходнаго налога были предложены, главнымъ образомъ, слѣдующія реформы: соединеніе существующихъ класснаго и классифицированнаго подоходныхъ налоговъ въ единый подоходный налогъ, — далѣе распространеніе налога на важнѣйшія, наиболѣе платежеспособныя торгово-промышленныя товарищества, съ освобожденіемъ однако 3% основного капитала послѣднихъ. Затѣмъ доходъ въ размѣрѣ до 900 марокъ не подлежалъ обложенію, а для небольшихъ и среднихъ доходовъ до 9.500 марокъ устанавливался болѣе низкій размѣръ обложенія (дегрессивный налогъ); наконецъ, условія, понижающія платежеспособность, принимались больше во вниманіе. Этотъ новый подоходный налогъ былъ введенъ закономъ 25 Іюня 1891 года. Были сдѣланы еще нѣкоторыя измѣненія, такъ, напримѣръ, налогъ распространенъ на потребительныя общества, имѣющія открытыя торговыя помѣщенія и пользующіяся правами юридическаго лица, былъ увеличенъ размѣръ свободнаго отъ налога дохода акціонерныхъ обществъ съ 3 до $3^1/_2\%$ складочнаго капитала, высшая ставка обложенія была увеличена до 4% и др. Въ связи съ новымъ подоходнымъ налогомъ находятся три закона 14 іюля 1893 года, въ силу коихъ вмѣстѣ съ подоходнымъ налогомъ былъ введенъ въ качествѣ дополненія имущественный налогъ, также взимаемый государствомъ; государство же отказывалось отъ реальныхъ налоговъ въ виду большихъ поступленій отъ подоходнаго и дополнительнаго имущественнаго налога. Реальные налоги уступаются общинамъ [1]).

Въ Саксоніи закономъ 22 ноября 1834 года былъ введенъ

[1]) Gerlach. Die Einkommensteuer in Preussen, Handwörterbuch der Staatswissenschaften Bd. III. Jena, 1900. S. 384.

промысловый и личный налогъ, который взимался съ чистаго дохода на началахъ прогрессивнаго обложенія. Въ 1868 году было приступлено къ реформѣ прямыхъ налоговъ. Дѣло касалось введенія подоходнаго налога съ распространеніемъ его на доходъ отъ недвижимыхъ имуществъ. Въ 1874 году былъ введенъ всеобщій подоходный налогъ; промысловый и личный налогъ должны были быть преобразованы. На этомъ законѣ 1874 года основанъ законъ 1878 года о подоходномъ налогѣ, лежащій въ основѣ нынѣ дѣйствующаго законодательства. Нѣкоторое измѣненіе внесла новелла 1894 года, согласно которой установленный въ 1878 г. низшій предѣлъ обложенія въ 300 мар. увеличенъ до 400 мар. и измѣненъ тарифъ ставокъ. Далѣе, экономическія условія, существенно уменьшающія платежеспособность, принимаются во вниманіе и при обложеніи доходовъ отъ 3.300—5 800 мар. и льготы при обложеніи допущены и на болѣе высокихъ ступеняхъ.

Въ Австріи существуетъ съ 1812 года промысловый налогъ, дополненный въ 1849 году подоходнымъ, который однако былъ весьма неудовлетворителенъ, такъ какъ былъ введенъ слишкомъ поспѣшно, въ виду чрезвычайныхъ обстоятельствъ. Этотъ подоходный налогъ былъ выработанъ по образцу англійскаго Income Tax, онъ распадался на три класса. Но онъ совсѣмъ не удовлетворялъ требованіямъ разумнаго подоходнаго обложенія и прежде всего приводилъ къ крайней неравномѣрности обложенія, къ сокрытію дохода и другимъ злоупотребленіямъ. Несмотря на свои недостатки этотъ налогъ продержался долгое время. Неоднократно предпринимались реформы, но онѣ оставались безуспѣшными, до тѣхъ поръ, пока въ 1892 году не былъ внесенъ правительствомъ проектъ реформы прямыхъ налоговъ, за которымъ слѣдовалъ законъ 25 октября 1896 г. о личныхъ прямыхъ налогахъ; четвертый раздѣлъ его заключаетъ въ себѣ подоходный налогъ. Этотъ четвертый раздѣлъ представляетъ лучшую часть всей реформы; онъ разработанъ по образцу германскихъ законовъ [1]).

Въ Италіи въ 1864 году было введено общее обложеніе всѣхъ доходовъ съ движимаго имущества. Законъ этотъ основывался главнымъ образомъ на принципахъ обложенія доходовъ принятыхъ въ германскихъ законахъ. Почти ежегодно дѣлались измѣненія и

[1]) Sieghart. Die Steuerreform in Oesterreich. Finanz-Archiv. B. XIV. 1897.

дополненія къ нему, пока не появился законъ 23 Іюня 1877 года, на которомъ въ сущности и понынѣ основывается подоходное обложеніе въ Италіи. Онъ покоится главнымъ образомъ на законѣ 1864 года.

Въ Нидерландахъ лишь въ 1848 году было внесено министромъ Боссе предложеніе о взиманіи смѣшаннаго налога съ капиталовъ и доходовъ, но онъ вынужденъ былъ взять свое предложеніе обратно, такъ какъ оно не встрѣтило сочувствія. Въ слѣдующемъ 1849 году тотъ же министръ выступилъ съ предложеніемъ введенія всеобщаго подоходнаго налога, но и этотъ проектъ постигла неудача. Въ 1870 году министръ Боссе снова внесъ законопроектъ „о всеобщемъ подоходномъ налогѣ для покрытія чрезвычайныхъ расходовъ и для замѣны промысловаго налога (патентнаго налога)". Этотъ проектъ послѣ паденія Боссе былъ взятъ обратно Блюссе, стоявшимъ тогда во главѣ финансоваго вѣдомства, однако, онъ вскорѣ былъ замѣненъ другимъ проектомъ, который также имѣлъ главнымъ образомъ въ виду введеніе такого налога и тѣсно примыкалъ къ проекту Боссе. Этотъ налогъ долженъ былъ представлять собою „прямой налогъ, взимаемый съ чистаго годового дохода каждаго лица, проживающаго въ странѣ, и не освобожденнаго отъ такового въ силу особыхъ, содержащихся въ самомъ законѣ, постановленій". Однако и этотъ проектъ не получилъ силы закона, то же самое постигло и проектъ 1889 года. Но изъ того, что этотъ послѣдній былъ отвергнутъ лишь незначительнымъ большинствомъ, было ясно, что существовала сильная потребность въ подоходномъ налогѣ. Эта потребность была, наконецъ, удовлетворена введеніемъ двухъ законовъ: закона объ имущественномъ налогѣ 27 Сентября 1892 года и закона о профессіональномъ (подоходномъ) налогѣ 2 Октября 1893 года, въ силу коихъ облагался доходъ лицъ, проживающихъ въ государствѣ, во всѣхъ его составныхъ частяхъ [1]).

Въ Швейцаріи повсюду исходной точкой являлся имущественный налогъ; лишь постепенно къ нему присоединялся подоходный налогъ. Первоначально облагались лишь доходы, основанные на личномъ трудѣ, впослѣдствіи были постепенно обложены и доходы отъ имущества [2]).

---

[1]) Boissevain. Die neueste Steuerreform in den Niederlanden. Finanzarchiv, XI., 1894.

[2]) Reichesberg. Einkommensteuer in der Schweiz. Handwört. der Staatswissenschaften 2 Aufl. B. III p. 447.

Соединенные Штаты Сѣв. Америки проектировали ввести всеобщій подоходный налогъ уже въ началѣ XIX столѣтія. Уже во время войны съ Англіей 1812 — 1815 гг. было внесено предложеніе о введеніи всеобщаго подоходнаго налога, которое, однако, было отвергнуто. Во время междоусобной войны налогъ дѣйствительно былъ введенъ и существовалъ съ 1862 до 1872 года. Въ 1894 году былъ проведенъ новый законъ о подоходномъ налогѣ, однако, онъ былъ объявленъ верховнымъ судомъ нарушающимъ конституцію, такъ какъ конституція Соединенныхъ Штатовъ гласитъ, что всѣ прямые налоги должны взиматься въ зависимости не отъ благосостоянія, а отъ населенія каждаго штата.

Такимъ ооразомъ, какъ мы видимъ, въ различныхъ государствахъ уже давно зародилась мысль о необходимости установленія подоходнаго обложенія, хотя введеніе его подвигалось лишь медленно и постепенно. Мало-по-малу его вводятъ у себя все новыя и новыя страны и въ настоящее время можно назвать лишь немного государствъ, въ которыхъ нѣтъ подоходнаго налога.

Обложеніе дохода въ различныхъ государствахъ.

Гл. I. Понятіе дохода.

Прежде всего обратимся къ разсмотрѣнію того, какъ отдѣльные законы опредѣляютъ доходъ, подлежащій обложенію.

Опредѣленія понятія „доходъ“ мы не находимъ ни въ какомъ законѣ, но почти каждый изъ нихъ подробно разъясняетъ, что подразумѣвается подъ доходомъ, подлежащимъ обложенію. Прусскій законъ о подоходномъ налогѣ 24-го іюня 1891 года называетъ доходомъ совокупность годовыхъ поступленій плательщика въ деньгахъ и предметахъ, оцѣниваемыхъ на деньги, а именно поступленія съ капитала, недвижимой собственности, аренды и найма, включая наемную стоимость квартиры въ собственномъ домѣ, далѣе доходы отъ торговли и промысловъ, въ томъ числѣ и горной промышленности, и, наконецъ, доходы отъ всякихъ занятій, а также отъ правъ на періодическія полученія всякаго рода. Совершенно такое же опредѣленіе понятія о доходѣ даетъ брауншвейгскій и саксенъ-веймарскій законъ, весьма сходное — саксенъ-альтенбургскій. Хотя въ этихъ законахъ различаются уже отдѣльные источники дохода, тѣмъ не менѣе желательна значительно большая дифференціація его по источникамъ поступленій.

Королевство Саксонія не дѣлаетъ различія въ источникахъ, изъ которыхъ получается доходъ, между тѣмъ слѣдуетъ стремиться именно къ возможно болѣе подробному указанію различныхъ источниковъ дохода. Это особенно важно при подачѣ декларацiи; при отсутствіи такого точнаго подраздѣленія, плательщикъ будетъ вписывать часто невѣрныя свѣдѣнія, онъ часто не будетъ знать, подлежатъ ли извѣстныя категоріи дохода обложенію или нѣтъ. Далѣе, при надлежащемъ разграниченіи различныхъ источниковъ дохода, контроль въ значительной степени облегчается и успѣшнѣе предупреждаются злоупотребленія. Между тѣмъ почти во всѣхъ законахъ о подоходномъ налогѣ, отдѣльные

источники дохода разграничиваются весьма мало или не проводится вовсе никакого разграниченія. Болѣе точное разграниченіе дѣлается, какъ мы увидимъ ниже, въ Англіи; точно также имперскіе города: Гамбургъ, Бременъ и Любекъ даютъ точное опредѣленіе подлежащаго налогу дохода.

Въ Саксоніи доходомъ считается сумма всѣхъ поступленій плательщика, состоящихъ изъ денегъ и оцѣниваемыхъ на деньги предметовъ, включая наемную стоимость квартиры въ собственномъ домѣ или даровой квартиры въ иномъ мѣстѣ, а равно цѣнность потребляемыхъ въ обиходѣ продуктовъ собственнаго хозяйства или собственнаго промысла.

Почти такъ же опредѣляется понятіе „дохода“ и въ англійскомъ законодательствѣ. Въ весьма общихъ чертахъ, безъ разграниченія источниковъ дохода, опредѣляетъ понятіе дохода Ольденбургъ, причемъ подлежащей обложенію признается та часть всего валового дохода плательщика, которая, за вычетомъ непосредственныхъ расходовъ въ производствѣ, остается въ деньгахъ или оцѣниваемыхъ на деньги предметахъ, на содержаніе его собственное или его семьи или на иное употребленіе. Болѣе спеціализированное опредѣленіе понятія о доходѣ мы встрѣчаемъ въ Баденѣ. Въ Баденѣ подоходнымъ налогомъ облагается весь доходъ, получаемый въ деньгахъ или оцѣниваемыхъ на деньги предметахъ или выражающійся въ натуральномъ пользованіи плательщикомъ: доходъ, получаемый имъ съ земли, домовъ, сервитутовъ и повинностей, а также отъ сельскаго хозяйства и лѣсоводства, далѣе отъ промысловъ, торговли и горнопромышленности, отъ ученой, художественной или всякой другой приносящей доходъ профессіи, наконецъ, доходъ съ капитала, рентъ или другихъ подобнаго рода поступленій въ теченіе года.

Въ Гессенѣ облагается налогомъ совокупность доходовъ съ земельной собственности, съ капитала, съ жалованій и пенсій, съ арендъ, промысловъ и торговли и отъ всякой иной приносящей доходъ дѣятельности, включая всякаго рода полученія и выгоды, увеличивающія размѣръ доходовъ. И здѣсь обнаруживается недостаточно рѣзкое подраздѣленіе дохода на отдѣльные источники. Выраженія „приносящая доходъ дѣятельность и увеличивающія доходъ выгоды всякаго рода“ весьма общаго характера, такъ что остается неяснымъ, что подъ ними слѣдуетъ разумѣть.

Саксенъ-Мейнингенское законодательство точнѣе указываетъ

подлежащіе обложенію доходы, но и оно не вполнѣ удовлетворяетъ требованіямъ въ этомъ отношеніи. По этому законодательству облагается совокупность всѣхъ, выражающихся въ деньгахъ и оцѣниваемыхъ на деньги предметахъ поступленій плательщика съ поземельной собственности, капитала, въ видѣ жалованья, пенсій, и иныхъ постоянныхъ полученій, далѣе подлежатъ обложенію доходы съ торговли и промысловъ, съ аренды, научной и художественной дѣятельности и иныхъ источниковъ заработка. Здѣсь оставленъ открытымъ вопросъ слѣдуетъ ли облагать доходъ отъ найма; послѣдній конечно можетъ быть отнесенъ къ рубрикѣ „прочихъ поступленій“, однако было бы весьма желательно перечисленіе наиболѣе значительныхъ источниковъ дохода.

Оба княжества Шварцбургъ облагаютъ сумму всѣхъ состоящихъ изъ денегъ и оцѣниваемыхъ на деньги поступленій: годовые доходы плательщика съ капитала, недвижимой собственности, жалованья, пенсіи и иныхъ постоянныхъ поступленій; княжество Шварцбургъ—Зондерсгаузенъ относитъ къ источникамъ дохода также подати, возмѣщаемыя государствомъ чиновникамъ, духовенству и преподавателямъ государственныхъ учебныхъ заведеній. Затѣмъ облагаются налогомъ поступленія съ торговли, промысловъ, аренды и занятій всякаго рода, приносящихъ доходъ. И здѣсь чувствуется недостатокъ точнаго раздѣленія источниковъ дохода. Еще болѣе это относится къ княжеству Рейссъ младшей линіи, гдѣ облагается совокупность доходовъ съ земельной собственности, съ капитала и съ правъ на періодическія полученія всякаго рода; далѣе облагается доходъ съ должности, промысла или иныхъ приносящихъ доходъ занятій. Рейссъ старшей линіи облагаетъ налогомъ весь доходъ съ жалованья и пенсій, выдаваемыхъ изъ придворныхъ и государственныхъ кассъ, а равно изъ другихъ общественныхъ кассъ, въ особенности отъ общинныхъ кассъ и учрежденій (благотворительныхъ) образовательныхъ и т. п. заведеній, а также съ жалованья и пр. отъ частныхъ учрежденій; далѣе подлежитъ обложенію доходъ съ капиталовъ, торговли и промысловъ, съ земледѣлія и горнопромышленности, заработки съ приносящихъ доходъ занятій, права на періодическія полученія и выгоды всякаго рода, аренды движимыхъ и недвижимыхъ имуществъ, не подлежащихъ поземельному налогу. Доходы съ земли, находящейся внутри государства, не подлежатъ налогу. Отсюда,

а также изъ опредѣленія, что доходы съ недвижимостей подлежатъ подоходному налогу лишь въ томъ случаѣ, если съ нихъ не взимается земельный налогъ, слѣдуетъ, что характеръ общаго подоходнаго налога недостаточно выдержанъ, такъ какъ налогъ является лишь дополнительнымъ; здѣсь слѣдовательно нѣтъ, собственно говоря, общеподоходнаго налога.

Имперскіе города Гамбургъ, Бременъ, Любекъ опредѣляютъ понятіе подоходнаго налога очень сходно; они не различаютъ въ законѣ источниковъ дохода, а признаютъ подлежащей обложенію совокупность поступленій плательщика, состоящихъ въ деньгахъ и оцѣниваемыхъ на деньги поступленіяхъ, включая наемную стоимость квартиры въ собственномъ домѣ, даровую квартиру въ иномъ мѣстѣ, натуральныя повинности и проч.; въ приложеніи же точно перечисляется, что слѣдуетъ подразумѣвать подъ доходомъ, подлежащимъ обложенію.

Въ австрійскомъ законодательствѣ не существуетъ раздѣленія по источникамъ дохода; опредѣляется такъ же, какъ и въ Саксоніи лишь общее понятіе дохода.

Совершенно иной характеръ, чѣмъ въ перечисленныхъ странахъ, имѣетъ англійскій законъ о подоходномъ налогѣ. Хотя быть можетъ онъ не такъ ясно и послѣдовательно выработанъ, въ особенности въ отношеніи способовъ обложенія, тѣмъ не менѣе онъ отличается весьма цѣнными преимуществами. Онъ ведетъ свое начало, какъ уже указано, съ 1798 года и является, такимъ образомъ, продуктомъ болѣе чѣмъ столѣтняго развитія и опыта. Есть поэтому основанія предполагать, что онъ вполнѣ приспособленъ къ англійскимъ условіямъ. Англійскій подоходный налогъ взимается, главнымъ образомъ, у источника, чѣмъ устраняется тягостное вмѣшательство въ частную жизнь плательщика, причемъ налогъ взимается только съ чистаго дохода. Англійскій законъ о подоходномъ налогѣ обстоятельно разъясняетъ, что понимается подъ доходомъ, подлежащимъ обложенію, и раздѣляетъ доходъ на пять категорій. Разрядъ *A* обнимаетъ доходъ съ землевладѣнія, въ томъ числѣ и съ домовъ. Налогу подлежатъ имущественныя права на всѣ недвижимости, находящіяся въ Соединенномъ Королевствѣ, причемъ налогъ взимается съ каждыхъ 20 шиллинговъ годовой стоимости, это такъ наз. „Owner's Tax“. По разряду *B* уплачивается налогъ на доходъ, выручаемый съ сельскаго хозяйства. Разрядъ *C* обнимаетъ доходъ съ публичныхъ фондовъ, раз-

рядъ *D* съ торговли и промысловъ, разрядъ *E* — доходы лицъ, состоящихъ на государственной службѣ. Разграниченіе источниковъ дохода здѣсь проводится рѣзче, чѣмъ въ другихъ законахъ о подоходномъ налогѣ; здѣсь установлено различіе между доходомъ отъ земельной собственности и доходомъ отъ аренды земельныхъ участковъ, далѣе доходъ лицъ, состоящихъ на государственной службѣ, составляетъ особую категорію. Заработная плата отнесена къ разряду *D*, т. е. къ доходамъ отъ торговли и промысловъ, хотя было бы, пожалуй, цѣлесообразнѣе выдѣлить и ее въ особый разрядъ. Установленное въ Англіи подраздѣленіе дохода по упомянутымъ статьямъ имѣетъ, какъ мы увидимъ ниже, большія выгоды при обложеніи.

Можетъ возникнуть сомнѣніе въ томъ, слѣдуетъ ли разсматривать англійскій подоходный налогъ, какъ всеобщій подоходный налогъ. Фоке [1]) отрицаетъ послѣднее, потому что налогъ не имѣетъ строго личнаго характера, а имѣетъ въ виду преимущественно объектъ, какъ источникъ дохода; наоборотъ Ингюльзенъ [2]) держится противоположнаго мнѣнія на томъ основаніи, что, напр. налогъ не взимается въ тѣхъ случаяхъ, когда недвижимое имущество не приноситъ дохода. Мы также полагаемъ, что этотъ налогъ слѣдуетъ признать подоходнымъ, такъ какъ хотя онъ и взимается у источника, чѣмъ облегчается самое взиманіе, но всегда представляется возможность сдѣлать соотвѣтствующую льготу для того, кто получаетъ налогъ изъ даннаго источника, такъ что все таки налогъ является въ высокой степени личнымъ. Это можно усмотрѣть также изъ того, что можетъ быть потребованъ возвратъ налога, когда онъ былъ взысканъ у источника и доказано, что совокупность доходовъ плательщика не превышаетъ суммы освобождаемаго отъ налога дохода, или если съ даннаго лица было взыскано лишнее.

Въ Италіи не имѣется общаго закона о подоходномъ налогѣ. Здѣсь облагаются лишь доходы съ движимаго имущества, т. е. облагается весь доходъ, не подлежащій налогу съ земли или домовъ. Итальянскій законъ о подоходномъ налогѣ подраздѣляетъ подлежащій обложенію доходъ на четыре категоріи: а) чистый доходъ съ капитала; в) доходъ съ промышленности и торговли; с) жалованіе и доходъ съ труда; д) оклады и пенсіи лицъ, зани-

[1]) Geschichte der Steuern des britischen Reiches.

[2]) Finanz-Archiv B. XIII. S. 253.

мающихъ государственныя и общественныя должности. Мы находимъ здѣсь, слѣдовательно, вполнѣ правильное разграниченіе между заработной платой и жалованіемъ лицъ, занимающихъ государственныя и общественныя должности; это облегчаетъ оцѣнку дохода и контроль.

Въ Нидерландахъ нѣтъ общаго закона о подоходномъ налогѣ. Доходъ жителей облагается на основаніи двухъ различныхъ законовъ, по закону объ имущественномъ налогѣ, объектомъ котораго является доходъ съ имущества, и по такъ называемому закону о профессіональномъ налогѣ, имѣющемъ предметомъ доходъ съ жалованья, различныхъ полученій, пенсій, рентъ и т. п. Въ понятіе имущества не входитъ: 1) обстановка въ самомъ широкомъ смыслѣ слова и средства къ жизни (обстановку мы, конечно, должны разсматривать, какъ часть имущества); 2) полисы на страхованіе жизни; 3) право на пожизненныя ренты и пенсіи, которыя облагаются налогомъ съ профессій. Буассевенъ [1]) справедливо указываетъ на то, что пожизненныя ренты собственно должны были бы облагаться имущественнымъ налогомъ, потому что получающіе ихъ извлекаютъ ренту съ извѣстнаго капитала. Пенсіи въ большинствѣ случаевъ должны считаться доходомъ отъ труда, вознагражденіемъ за прежде оказанныя услуги. Далѣе, имуществомъ не считаются цѣнности, находящіяся въ пользованіи другихъ лицъ. Онѣ облагаются налогомъ у лицъ, въ пользованіи которыхъ находятся, какъ если бы таковыя состояли на $^4/_5$ собственниками ихъ. Наконецъ имуществомъ не считаются части ренты, платежей и другихъ поступленій, срокъ коимъ еще не наступилъ. Подоходнымъ (профессіональнымъ) налогомъ облагаются всѣ промыслы, профессіи и предпріятія. Налогъ взимается со всего промысловаго дохода жителей и съ общаго промысловаго дохода, выручаемаго внутри страны. Налогъ не всегда сохраняетъ личный характеръ. Однако заграничная промышленность не имѣетъ преимуществъ по сравненію съ туземной [2]). Обложеніе дохода на основаніи различныхъ законовъ сопряжено со значительными затрудненіями. Въ виду того, что, какъ мы увидимъ ниже, обложеніе промысловаго дохода находится въ зависимости отъ имущественнаго налога, такъ что существуетъ связь между обоими законами, было бы желательно обложеніе всего дохода въ силу одного и того же закона.

[1]) Die neueste Steuerreform in den Niederlanden. Schanz' Finanz-Archiv. B. XI. T. II. S. 226.
[2]) Boissevain. l. c. s. 228.

Въ Швейцаріи [1]) не существуетъ единой податной системы, почти въ каждомъ изъ многочисленныхъ мелкихъ кантоновъ имѣется иная система налоговъ. Важнѣйшій налогъ—имущественный; подоходный же налогъ является въ большинствѣ случаевъ лишь дополнительнымъ. Неоднократно въ отдѣльныхъ кантонахъ поднимался вопросъ о введеніи общаго подоходнаго налога, но почти всегда проекты послѣ бѣглаго обсужденія отвергались. Различаютъ пять группъ по системамъ обложенія:

1) Имущественный и общеподоходный налогъ: кантонъ Базель—городъ. Въ противоположность всей остальной Швейцаріи, здѣсь облагается имущество имущественнымъ налогомъ, а затѣмъ весь доходъ—подоходнымъ налогомъ.

2) Имущественный налогъ и почти всеобщій подоходный налогъ: кантонъ Базель—земля. Налогомъ облагается имущество и независимо отъ этого всѣ заработки, такъ что и здѣсь, какъ въ первой группѣ, основной доходъ съ имущества облагается дважды.

3) Имущественный и дополнительный подоходный налогъ. Эту систему мы находимъ въ большинствѣ кантоновъ. Благодаря этому одинъ и тотъ же объектъ не облагается два раза. Для того, чтобы выдѣлить ту часть, которая получается съ имущества и облагается имущественнымъ налогомъ, въ различныхъ кантонахъ дѣлаются вычеты: въ Сантъ-Галленѣ, Тургау, Граубюнденѣ, Бернѣ—въ размѣрѣ 4%, въ Ури — $4^1/_2\%$, въ Аргоу — 4—5%, въ Цугѣ, Шаффгаузенѣ, Тессинѣ, Невшателѣ, Ваадтѣ — 5%, въ Цюрихѣ до 5%.

4) Имущественный налогъ на ряду съ налогомъ, замѣняющимъ дополнительный подоходный налогъ: Аппенцелль на Рейнѣ, Валлисъ, Фрибургъ, Тессинъ и Женева, далѣе Швицъ, Гларусъ и Унтервальденъ. Въ большинствѣ случаевъ, подоходный налогъ здѣсь замѣняется промысловымъ.

5) Вообще нѣтъ имущественнаго налога, а есть только поземельный съ правомъ должника вычесть налогъ при уплатѣ долга: Аппенцелль на Рейнѣ.

Первая и третья система проводитъ рѣзкое различіе между фундированными и нефундированными доходами. Какъ мы видимъ, въ Швейцаріи основой является повсюду имущественный налогъ, тогда какъ было бы правильнѣе исходить изъ подоходнаго

---

[1]) Schanz. Steuern der Schweiz. B. I. S. 52. Stuttgart. 1890.

налога, такъ какъ цѣнность имущества находится съ зависимости отъ величины доставляемаго имъ дохода. Вообще слѣдуетъ предпочитать единый налогъ. Обложеніе нѣсколькими налогами вызываетъ различныя затрудненія при оцѣнкѣ, контролѣ и пр. Однако хотя имущественный налогъ является въ Швейцаріи главнымъ, цѣлью является повсюду обложеніе дохода.

Въ Соединенныхъ Штатахъ Сѣверной Америки [1]) подоходный налогъ существуетъ лишь въ штатахъ Массачусетсъ, Виргиніи и Южной Каролинѣ. Главнымъ источникомъ государственныхъ доходовъ въ Соединенныхъ Штатахъ является имущественный налогъ. Въ Массачусетсѣ облагается налогомъ доходъ со всякаго промысла, торговли или предпріятія, однако доходъ отъ имущества, облагаемаго имущественнымъ налогомъ, не можетъ вновь облагаться подоходнымъ налогомъ. Подоходный налогъ въ Массачусетсѣ взимается весьма рѣдко. Въ Виргиніи весь доходъ, исключая жалованія, получаемаго на государственной службѣ, облагается налогомъ въ размѣрѣ 1%. Подоходный налогъ имѣетъ въ Соединенныхъ Штатахъ мало значенія. Налогомъ облагаются всѣ „заработки, прибыли или доходы со всякаго рода имуществъ, рентъ, процентовъ, дивидендовъ или жалованья и со всякаго рода занятія, торговли, должности или профессіи“. Законъ особенно покровительствуетъ фермерамъ, почему потребленіе ими продуктовъ собственнаго производства не облагается, а наслѣдства и даренія причисляются къ доходамъ лишь въ томъ случаѣ, если рѣчь идетъ о движимомъ имуществѣ.

Слѣдуетъ впрочемъ имѣть въ виду, что большинство законовъ не распространяютъ обложенія на упомянутые доходы во всемъ ихъ объемѣ, а дѣлаютъ изъ нихъ извѣстные вычеты. Такъ, въ Пруссіи не облагаются расходы, производимые по пріобрѣтенію, обезпеченію и сохраненію дохода; это весьма понятно, такъ какъ эти суммы нельзя разсматривать какъ доходъ. Лишь послѣ вычета этихъ расходовъ изъ валового дохода получается чистый доходъ. Къ расходамъ по полученію дохода мы можемъ отнести указанные въ п. 5 § 9 закона о подоходномъ налогѣ регулярные вычеты по погашенію стоимости зданій, машинъ, инструментовъ и проч., поскольку таковые уже не приняты во вниманіе среди расходовъ по производству, а также упомянутые въ п. 4 косвенные налоги, которые должны быть отнесены къ расходамъ

[1]) Finanz-Archiv. B. XII. t. 1. s. 451.

по производству. О вычетѣ расходовъ по пріобрѣтенію, обезпеченію и сохраненію дохода упоминается почти во всѣхъ законодательствахъ: въ Саксоніи, Баденѣ, Гессенѣ, Саксенъ-Мейнингенѣ, Ангальтѣ, обоихъ Шварцбургъ; въ Рейссѣ мл. л. вычитаются необходимые въ среднемъ расходы на ремонтъ и содержаніе зданій, поскольку таковые не падаютъ на нанимателя; въ Ольденбургѣ— расходы, идущіе непосредственно на полученіе дохода, въ имперскихъ городахъ Гамбургѣ, Любекѣ и Бременѣ—расходы по полученію, обезпеченію и сохраненію дохода и расходы по производству.

По австрійскому закону о подоходномъ налогѣ также производится вычетъ расходовъ по полученію, обезпеченію и сохраненію доходовъ; сюда относятся: уменьшеніе стоимости инвентаря или матеріаловъ, употребляемыхъ въ производствѣ, а равно имущественныя, курсовыя и иныя потери.

И въ Италіи вычитаются расходы по производству въ тѣсномъ смыслѣ и расходы, производимые для сохраненія и увеличенія производства. Въ ст. 32 упоминается о вычетѣ издержекъ производства, причемъ это относится, повидимому, лишь къ промышленнымъ доходамъ; впрочемъ, какъ указываетъ Буркартъ [1]), подъ выраженіемъ „промышленные доходы“ слѣдуетъ подразумѣвать и расходы съ торговли и свободныхъ профессій.

Въ Нидерландахъ изъ подоходнаго налога вычитаются расходы, необходимые на поддержаніе производства.

Напротивъ, въ остальныхъ государствахъ о вычетѣ не упоминается, да мы считаемъ, какъ уже указывали и излишнимъ подробно перечислять эти вычеты, такъ какъ, собственно говоря, они сами собою разумѣются. Но поскольку дѣло идетъ объ издержкахъ на улучшеніе и увеличеніе имущества, на расширеніе предпріятія, помѣщеніе новыхъ капиталовъ или погашеніе долговъ, которыя, однако, не могутъ разсматриваться, какъ вызываемыя хозяйствомъ и имѣющія быть покрытыми изъ доходовъ отъ производства, вычетовъ не производится. Это не безусловно необходимые расходы, они производятся съ цѣлью полученія большаго дохода. Такимъ образомъ, тѣ вычеты, о которыхъ рѣчь шла выше, вполнѣ оправдываются, что же касается другихъ расходовъ, то большинство законодательствъ спеціально упоминаетъ о нихъ, какъ о неподлежащихъ вычету.

---

[1]) Finanz-Archiv. VI, S. 33.

Прусскій законъ о подоходномъ налогѣ далѣе вычитаетъ подлежащіе уплатѣ плательщикомъ проценты по долговымъ обязательствамъ и ренты. Таковые являются доходомъ не уплачивающаго ихъ, а получающаго ихъ, и съ послѣдняго долженъ быть истребованъ налогъ. На томъ же основаніи оправдывается вычетъ основанныхъ на особыхъ правовыхъ основаніяхъ постоянныхъ повинностей. Онѣ, дѣйствительно, представляютъ собою доходъ, но, какъ уже сказано, не платящаго, а получающаго или имѣющаго на то право. При этомъ однако подлежатъ вычету лишь проценты по обязательствамъ, а не суммы, уплачиваемыя должникомъ вмѣстѣ съ процентами для постепеннаго погашенія долга [1]). Подлежащія вычету постоянныя повинности должны представлять собою правильно повторяющіеся платежи, и они должны основываться на спеціальномъ основаніи частно-правоваго характера. Съ добровольныхъ платежей плательщикъ, конечно, уплачиваетъ налогъ. Напротивъ, съ платежей, основанныхъ на договорѣ, платитъ налогъ получающій ихъ; это указано въ § 7 п. 4, гдѣ говорится „о правахъ на періодическія полученія и выгоды всякаго рода“.

Въ Саксоніи также вычитаются проценты по долгамъ, однако лишь тогда, когда они взимаются съ источниковъ дохода, подлежащихъ установленному въ Саксоніи подоходному налогу. Саксенъ-Веймарское законодательство вообще отчисляетъ изъ общей суммы полученнаго дохода лишь проценты по долговымъ обязательствамъ, пожизненныя ренты и всякаго рода повинности частно-правоваго характера. Прежде въ Саксенъ-Веймарѣ существовало запрещеніе вычета процентовъ по долговымъ обязательствамъ. Однако это не согласовалось съ характеромъ подоходнаго налога, такъ какъ таковой долженъ принимать во вниманіе платежеспособность плательщика, а платежная способность того, кто долженъ платить проценты по обязательствамъ, очевидно ниже платежной способности того, кто этого платить не долженъ. Далѣе, подобное запрещеніе повело бы къ двойному обложенію налогомъ, такъ какъ проценты по обязательствамъ еще разъ облагались бы у кредитора. О другихъ изъятіяхъ въ этомъ законѣ не упоминается.

Какъ мы увидимъ, есть однако основанія для допущенія еще

---

[1]) Anweisung zur Ausführung des Einkommensteuergesetzes vom 5 Aug. 1891. Art. 24.

цѣлаго ряда вычетовъ. Въ Баденѣ подлежатъ изъятію лежащія на доходѣ долгосрочныя повинности какъ частно-правоваго, такъ и публично-правоваго характера (за исключеніемъ подоходнаго налога и непосредственно связанныхъ съ нимъ сборовъ въ пользу общинъ, церквей и проч.), далѣе проценты по обязательствамъ, которые, должны быть уплачены плательщикомъ. За убытки по имуществу вычеты не производятся. Это едва ли правильно, такъ какъ убытки приводятъ къ дѣйствительному сокращенію дохода. Далѣе не подлежатъ вычету проценты на собственный капиталъ, вложенный въ предпріятіе. Въ послѣднемъ случаѣ вычетъ и не вызывается необходимостью, такъ такъ проценты здѣсь, очевидно, слѣдуетъ разсматривать, какъ прибыль отъ предпріятія. Равнымъ образомъ арендная и наемная стоимость земли и строеній, пользуемыхъ въ собственномъ промышленномъ предпріятіи, не подлежатъ изъятію. Иначе эта статья дохода вообще оказалась бы свободной отъ налога. Если приходится для предпріятія арендовать или нанимать у постороннихъ лицъ земельные участки или строенія, то налогъ съ арендной или наемной стоимости ихъ платитъ лицо, отдающее въ наймы или въ аренду; при употребленіи собственныхъ земельныхъ участковъ или строеній владѣлецъ очевидно долженъ самъ платить налогъ. По ольденбургскому законодательству подлежатъ вычету изъ облагаемаго налогомъ дохода уплачиваемыя, на основаніи могущихъ быть осуществленными посредствомъ иска обязательствъ, ежегодныя ренты, удѣльные доходы, вдовьи доли, каноны, наслѣдственныя аренды и т. п.; далѣе проценты по ипотечнымъ или занесеннымъ въ вотчинныя книги и прочимъ долгамъ. Точно также въ Гессенѣ подлежатъ вычету проценты по доказаннымъ долгамъ и имѣющія обязательную законную силу повинности. Тѣ же правила примѣняются въ Саксенъ-Альтенбургѣ, Брауншвейгѣ, Саксенъ-Мейнингенѣ, Ангальтѣ, обоихъ княжествахъ Шварцбургъ. Въ Гамбургѣ, Любекѣ и Бременѣ вычитываются проценты по обязательствамъ. Въ Рейссѣ мл. л. считаются подлежащими изъятію проценты по ипотечнымъ и прочимъ долгамъ, а также повинности, лежащія на земельной собственности. На какомъ основаніи вычету подлежатъ только эти, а не всѣ обязательныя повинности, врядъ ли можно понять, такъ какъ вѣдь всякая юридически обязательная повинность уменьшаетъ доходъ. Въ законодательствѣ княжества Рейссъ старшей линіи прямо указывается на то, что вычетъ

процентовъ допускается съ пассивныхъ, но не съ активныхъ капиталовъ; объ изъятіи же обязательныхъ повинностей здѣсь вовсе не упоминается. По только что указаннымъ причинамъ мы не можемъ признать такія постановленія правильными.

Въ Австріи подлежатъ вычету проценты по коммерческимъ и частнымъ обязательствамъ, а также иныя постоянныя повинности, вытекающія изъ частноправовыхъ основаній. Убытки въ имуществѣ не подлежатъ вычету. Точно также не вычитаются проценты на собственный капиталъ плательщика, вложенный въ предпріятіе. Въ противномъ случаѣ эти проценты оставались бы совершенно свободными отъ уплаты налога. Если капиталъ полученъ взаймы, то плательщикомъ налога является тотъ, кто получаетъ проценты, т. е. тотъ, кто далъ капиталъ взаймы, такъ что плательщикомъ налога на проценты съ собственнаго капитала, вложеннаго въ предпріятіе, долженъ быть самъ предприниматель.

Въ Италіи долговые проценты также подлежатъ вычету. Именно, ст. 21 закона гласитъ, что заявленіе о доходѣ съ отданныхъ взаймы или инымъ образомъ помѣщенныхъ капиталовъ и пожизненныхъ рентъ, какъ и вообще о всякомъ доходѣ точно установленной величины, должно дѣлаться безъ какихъ-либо вычетовъ; но и въ приведенныхъ случаяхъ очевидно не исключается вычетъ процентовъ по долговымъ обязательствамъ, требуется лишь, чтобы объявлялся доходъ цѣликомъ безъ всякихъ сокращеній.

Въ Нидерландахъ при взиманіи имущественнаго налога имущество уменьшается на всю сумму долговъ плательщика и на капитализированную стоимость обязательныхъ платежей, какъ, напр., пожизненныхъ рентъ, пенсій, точно опредѣленныхъ рентъ, такъ и издержекъ на обязательное доставленіе средствъ существованія, квартиры и т. п.

Такимъ образомъ, какъ мы видимъ, вычетъ процентовъ по долгамъ и обязательныхъ постоянныхъ платежей установленъ почти во всѣхъ законахъ, что вполнѣ справедливо, такъ какъ доходъ дѣйствительно уменьшается, вслѣдствіе подобныхъ расходовъ.

Далѣе Прусскій законъ о подоходномъ налогѣ производитъ вычетъ прямыхъ государственныхъ налоговъ, взимаемыхъ съ земли, горной и обрабатывающей промышленности. Однако принимаются во вниманіе только государственные налоги, изъятій для общинныхъ налоговъ (за исключеніемъ плотинныхъ сборовъ)

не дѣлается по причинѣ большой неравномѣрности въ способѣ и размѣрѣ обложенія послѣднихъ. Въ ландтагѣ было предложено производить вычетъ всѣхъ прямыхъ налоговъ, но это предложеніе было отклонено по тому справедливому соображенію, что на этомъ основаніи необходимо было бы изъять изъ дохода и подоходный налогъ. Этимъ положеніямъ прусскаго закона о подоходномъ налогѣ соотвѣтствуютъ постановленія въ Брауншвейгѣ и Саксенъ-Мейнингенѣ. Въ Ангальтѣ подлежатъ вычету суммы государственныхъ поземельнаго и промысловаго налоговъ, тогда какъ остальные имперскіе, государственные, областные, общинные и другіе налоги не вычитаются. Саксонія изъ всѣхъ налоговъ считаетъ возможнымъ вычитать лишь поземельный налогъ. Саксонскій законъ о подоходномъ налогѣ не упоминаетъ о вычетѣ промысловаго налога, хотя это было бы не менѣе справедливо, чѣмъ существующій вычетъ поземельнаго налога. Постановленія о вычетѣ касаются и въ Саксоніи лишь государственныхъ налоговъ; общинные же сборы, какъ прямо указывается, не подлежатъ вычету.

Ольденбургъ устанавливаетъ вычеты всѣхъ государственныхъ, общинныхъ и прочихъ публичныхъ сборовъ. Мы уже сказали выше, что, по нашему мнѣнію, слѣдовало бы производить вычетъ только государственныхъ налоговъ. И въ Гессенѣ подлежатъ вычету какъ поземельный налогъ, налогъ на капиталъ и промысловый налогъ, такъ и общинные налоги съ этихъ статей. И здѣсь, слѣдовательно, общинные сборы приравнены къ государственнымъ налогамъ. Саксенъ-Альтенбургъ устанавливаетъ вычетъ лишь государственнаго поземельнаго налога. Саксенъ–Мейнингенъ распространяетъ это и на государственный промысловый налогъ, а равно на налогъ, взимаемый съ отхожихъ промысловъ. Шварцбургъ-Зондерсгаузенъ относитъ сюда налоги и сборы, взимаемые государствомъ съ земельной собственности, горной и желѣзнодорожной промышленности, а также тѣ косвенные налоги, которые должны быть разсматриваемы въ качествѣ издержекъ производства. Шварцбургъ-Рудольштадтъ устанавливаетъ вычетъ для государственнаго поземельнаго, подомоваго и промысловаго налоговъ. Рейссъ младшей линіи допускаетъ вычеты также только въ отношеніи государственныхъ налоговъ; подоходные же сборы, взимаемые областями, общинами и приходами, прямо объявляются неподлежащими вычету. Гамбургъ, Любекъ и Бременъ, напротивъ, допускаютъ вычетъ какъ для государственныхъ, такъ и общинныхъ налоговъ.

Австрійскій законъ о подоходномъ налогѣ допускаетъ вычетъ для вносимыхъ плательщикомъ прямыхъ налоговъ, за исключеніемъ личнаго подоходнаго налога, добавленій къ послѣднему, земскихъ, областныхъ, общинныхъ и прочихъ сборовъ и податей а также косвенныхъ налоговъ, которые причисляются къ издержкамъ производства. Здѣсь допускается, слѣдовательно, вычетъ налоговъ въ широкихъ размѣрахъ.

Весьма спорно, насколько правильны остальныя, подлежащія вычету статьи, которыя мы находимъ въ прусскомъ законѣ о подоходномъ налогѣ: вносимые плательщикомъ согласно закону или договору платежи въ кассы страхованія на случай болѣзни, несчастныхъ случаевъ, старости и неспособности къ труду, въ кассы вдовьи, сиротскія и пенсіонныя, далѣе страховыя преміи, уплачиваемыя плательщикомъ на случай смерти или на дожитіе, въ случаѣ, если таковыя не превышаютъ суммы въ 600 марокъ въ годъ. Эти изъятія устанавливаются лишь въ нѣкоторыхъ законахъ о подоходномъ налогѣ. Они, собственно говоря, не соотвѣтствуютъ идеѣ подоходнаго обложенія, но все-таки могутъ быть оправданы. Прежде всего необходимо допустить, конечно, вычетъ для платежей, взимаемыхъ согласно закону. Этотъ расходъ плательщикъ вынужденъ дѣлать; онъ, собственно, не составляетъ части его дохода, такъ какъ онъ этой суммой не можетъ распоряжаться. Иначе обстоитъ дѣло съ добровольными взносами, хотя они производятся лишь тогда, когда это безусловно необходимо. Упомянутыя кассы, а равно страхованіе жизни суть институты, обезпечивающіе человѣка и уменьшающіе заботы о будущемъ. Было бы противно здравому смыслу, если бы государство стало облагать пользованіе такими учрежденіями и, такимъ образомъ, стѣснять его. По нашему мнѣнію, эти вычеты вполнѣ оправдываются.

Глессингъ, наоборотъ, рѣшительно возстаетъ противъ этой льготы [1]). Онъ усматриваетъ въ преміяхъ, а также во взносахъ въ кассы страхованія на случай болѣзни, несчастныхъ случаевъ, старости и неспособности къ труду, а равно въ кассы вдовьи, сиротскія и пенсіонныя, платежи, имѣющіе цѣлью увеличеніе имущества, и поэтому принципіально отвергаетъ ихъ вычетъ изъ дохода, хотя и признаетъ большое соціальное значеніе за такой мѣрой. Нельзя однако разсматривать эти платежи какъ затраты на уве-

[1]) Der neuste Stand der Reform der direkten Steuern im Grossherzogtum Hessen. Finanz-Archiv. B. XIII. 1896. S. 312.

личеніе имущества, наоборотъ, слѣдуетъ предполагать, что они дѣлаются для огражденія себя отъ нужды въ будущемъ. Вагнеръ [1]) также считаетъ эти постановленія прусскаго подоходнаго налога необоснованными, такъ какъ здѣсь законъ уклоняется отъ принципа подоходнаго налога и переходитъ къ обложенію своего рода свободнаго дохода. Далѣе существуетъ опасность, что могутъ легко найтись подобныя и, повидимому, основательныя причины для примѣненія изъятій и въ другихъ случаяхъ. Вслѣдствіе этого государство лишается значительныхъ суммъ, которыя должны быть возмѣщены инымъ образомъ, напр., путемъ повышенія размѣра налога. Вагнеръ также считаетъ эти платежи затратами на увеличеніе имущества, и поэтому находитъ вычетъ ихъ неправильнымъ.

Въ Саксоніи по закону 1900 года, касающемуся нѣкоторыхъ дальнѣйшихъ измѣненій закона о подоходномъ налогѣ 2 іюля 1878 г., взносы въ кассы страхованія на случай болѣзни, несчастныхъ случаевъ, старости и нетрудоспособности и въ кассы вдовьи, сиротскія, пенсіонныя и похоронныя, въ противоположность прежнимъ постановленіямъ, подлежатъ вычету; преміи же по страхованію жизни не вычитаются. Въ Гессенѣ допускается вычетъ, какъ для производимыхъ плательщикомъ, согласно закону или договору, взносовъ въ кассы страхованія на случай болѣзни, несчастныхъ случаевъ, старости и неспособности къ труду и въ кассы вдовьи, сиротскія и пенсіонныя, такъ и для страховыхъ премій по страхованію плательщика (живущаго въ странѣ) на случай смерти или на дожитіе въ суммѣ до 400 марокъ. Брауншвейгское законодательство совпадаетъ съ прусскимъ. Саксенъ-Альтенбургъ не упоминаетъ о вычетѣ премій по страхованію жизни. Точно также Саксенъ-Мейнингенъ признаетъ подлежащими вычету лишь взносы, уплачиваемые на основаніи служебныхъ отношеній или закона въ пенсіонныя кассы для вдовъ и сиротъ, далѣе по страхованію на случай болѣзни, старости, неспособности къ труду, но не преміи по страхованію жизни. Въ обоихъ княжествахъ Шварцбургъ установленъ вычетъ взносовъ, уплачиваемыхъ по закону или договору въ кассы страхованія на случай болѣзни, несчастныхъ случаевъ, вдовьи, сиротскія и пенсіонныя; въ Шварцбургъ-Зондерсгаузенѣ вычеты дѣлаются для взносовъ, уплачиваемыхъ со-

---

[1]) Finanz-Archiv. VIII. 2. S. 228.

гласно договору, только на сумму до 300 мар.; кромѣ того здѣсь вычитаются также преміи по страхованію жизни въ размѣрѣ до 300 мар., — въ противоположность Шварцбургъ-Рудольштадту. Законъ о подоходномъ налогѣ, существующій въ Рейссѣ мл. линіи, устанавливаетъ вычеты лишь для взносовъ, дѣлаемыхъ по закону во вдовьи кассы, причемъ вычеты производятся лишь изъ жалованья, постоянныхъ пособій и пенсій. Однако и взносы въ другія кассы слѣдовало бы считать подлежащими вычету. При установленіи того положенія, что вычету подлежатъ взносы въ вдовьи кассы только изъ жалованья и т. п. имѣлось, вѣроятно, въ виду, что доходамъ, основаннымъ на личномъ трудѣ, должно быть оказываемо большее снисхожденіе, чѣмъ фундированному доходу. Однако, вообще говоря, этими кассами пользуются только тѣ, кого вынуждаютъ къ этому обстоятельства, и поэтому мы считали бы подлежащими вычету подобные взносы также и въ томъ случаѣ, если они уплачиваются изъ дохода, происходящаго изъ другихъ источниковъ, а также тогда, когда они производятся не на основаніи закона. Въ Рейссѣ старшей линіи вообще существуютъ вычеты лишь для производимыхъ по закону взносовъ въ кассы по страхованію на случай болѣзни, несчастныхъ случаевъ, старости и инвалидности и въ кассы вдовьи, сиротскія и пенсіонныя. Въ Гамбургѣ, Любекѣ и Бременѣ устаповлены также изъятія для взносовъ въ кассы на случай болѣзни, старости, инвалидности, вдовьи и сиротскія, но не для премій по страхованію жизни. Въ Баденѣ, Саксенъ-Веймарѣ, Ольденбургѣ и Ангальтѣ, наконецъ, не допускается вычетъ ни для взносовъ въ кассы вдовьи, сиротскія и т. п., ни для премій по страхованію жизни.

Австрійскій законъ допускаетъ вычетъ премій по страхованію отъ всякаго рода убытковъ, страхованію на случай смерти или на дожитіе, если таковое не превышаетъ ежегодной суммы въ 100 гульд.; если же вмѣстѣ съ плательщикомъ застраховано лицо, состоящее въ законномъ съ нимъ бракѣ, или его дѣти, то разрѣшаемый къ вычету доходъ можетъ достигать суммы въ 200 гульд. Далѣе не подлежатъ вовсе обложенію взносы въ кассы по страхованію на случай болѣзни, несчастнаго случая, старости и инвалидности, въ кассы вдовьи и пенсіонныя, или иныя подобныя учрежденія, если плательщикъ по закону или договору обязанъ вступить въ страховое учрежденіе или уплачивать означенные взносы. Какъ мы уже указывали, вычеты подобныхъ взносовъ должны

быть признаны справедливыми даже и тогда, когда они дѣлаются и не на основаніи закона или договора.

Въ нидерландскомъ законѣ ясно выражено, что преміи по страхованію жизни, пенсіи или пожизненныя ренты не подлежатъ вычету изъ имущественнаго налога. Наоборотъ изъ профессіональнаго налога вычитаются взносы на фондъ для выдачи пособій служащимъ въ данномъ предпріятіи, преміи по страхованію отъ несчастныхъ случаевъ и пенсіи, уплачиваемыя прежнимъ служащимъ предпріятія въ виду ихъ старости или болѣзни. По нашему мнѣнію, слѣдовало бы, какъ мы уже указывали, распространить эти вычеты и на другіе случаи, напр., на преміи по страхованію жизни и на взносы въ упомянутыя кассы вообще, а не только въ тѣхъ узкихъ предѣлахъ, которые установлены нидерландскимъ закономъ.

Указанными выше вычетами ограничивается прусскій законъ о подоходномъ налогѣ; въ нѣкоторыхъ другихъ странахъ мы находимъ еще иныя изъятія, но они не имѣютъ существеннаго значенія. Такъ, въ Саксоніи подлежатъ вычету взносы въ земскую кассу страхованія отъ огня недвижимостей, въ Саксенъ-Мейнингенѣ—взносы по страхованію недвижимостей отъ огня, тогда какъ взносы по другимъ видамъ страхованія вычитаются лишь постольку, поскольку они причисляются къ издержкамъ производства.

Вопросъ о томъ, слѣдуетъ ли вычитать взносы по страхованію недвижимостей отъ огня, долженъ быть признанъ весьма спорнымъ. Можно было бы считать, пожалуй, подобныя издержки произведенными въ цѣляхъ обезпеченія дохода, такъ какъ результатомъ пожара является значительное сокращеніе дохода, но въ такомъ случаѣ должны бы подлежать вычету и взносы по другимъ видамъ страхованія. Мы высказываемся противъ этого изъятія. Издержки эти не столь необходимы, онѣ не направлены, какъ напр. преміи по страхованію жизни и взносы въ кассы для вдовъ, сиротъ и на случай болѣзни, къ обезпеченію существованія въ будущемъ, а разсчитаны лишь на то, чтобы предохранить себя отъ могущихъ возникнуть въ будущемъ убытковъ; далѣе, здѣсь дѣло касается обыкновенно состоятельныхъ лицъ, которыя не столь нуждаются въ льготахъ. Въ обоихъ княжествахъ Шварцбургъ вычитаются также взносы по страхованію отъ огня, града и падежа скота, а въ Гамбургѣ, Любекѣ и Бременѣ—страховыя преміи по страхованію вещей, ремонту и погашенію стоимости. Австрія до-

пускаетъ вычетъ взносовъ по всякаго рода страхованію отъ убытковъ.

Въ итальянскій законъ не было внесено постановленія о вычетѣ расходовъ по страхованію на томъ основаніи, что они не являются необходимыми для полученія промышленныхъ доходовъ. Но впослѣдствіи постановленіемъ центральной коммиссіи 1879 года расходы по страхованію производимыхъ товаровъ были признаны подлежащими вычету, а постановленіемъ римскаго кассаціоннаго суда вычетъ былъ распространенъ и на страхованіе промышленныхъ зданій.

Въ Швейцаріи въ кантонахъ Аргау, Аппенцеллѣ на Рейнѣ, Невшателѣ, а согласно буквѣ закона также и въ кантонѣ Базелѣ-городѣ имущества всякаго рода подлежатъ имущественному налогу. Остальные кантоны дѣлаютъ изъятіе для отдѣльныхъ статей имущества, такъ, напр., нѣкоторые изъ нихъ для годовой выручки, которая несомнѣнно входитъ въ понятіе имущества, далѣе для денежной наличности, для ремесленныхъ инструментовъ и сельскохозяйственныхъ орудій; это изъятіе отъ имущественнаго налога уже никоимъ образомъ не можетъ быть оправдано. Въ другихъ кантонахъ налогу не подлежитъ скотъ, сельскохозяйственныя и промышленныя зданія, которыя очевидно также должны быть включены въ понятіе имущества. Очень спорнымъ является вопросъ, подлежитъ ли налогу или нѣтъ домашняя обстановка. Шанцъ считаетъ болѣе правильнымъ включеніе ея въ число статей, подлежащихъ налогу, причемъ однако, указываетъ на то, что свободный отъ налога минимумъ долженъ быть ограниченъ лишь самымъ необходимымъ, и этого основнаго положенія не слѣдуетъ забывать и при обложеніи домашней обстановки, иначе въ результатѣ получилось бы сильное увеличеніе объема понятія о минимумѣ. Мы присоединяемся къ этому мнѣнію Шанца.

Почти во всѣхъ законахъ объявляются неподлежащими изъятію расходы по содержанію плательщика и несамостоятельныхъ членовъ его семьи. Вычетъ этихъ расходовъ противорѣчилъ бы самому понятію облагаемаго дохода, не говоря уже о томъ, что эти расходы столь различны, что являлось бы чрезвычайно затруднительнымъ установить ихъ въ соотвѣтствіи съ дѣйствительностью. Далѣе, чрезвычайныя поступленія, какъ, напр., по наслѣдству, дарственнымъ записямъ, страхованію жизни, отъ продажи земельныхъ участковъ, если только таковая не совершается

въ качествѣ промысла или въ спекулятивныхъ цѣляхъ, не считаются доходами, облагаемыми налогомъ. И дѣйствительно, эти доходы являются не увеличеніемъ дохода, а приращеніемъ имущества. Доходомъ считаются лишь поступленія, обусловленныя дѣятельностью извѣстнаго лица, направленною на полученіе прибыли и вызываемыя эксплоатаціей имущества, поскольку можно распоряжаться этими поступленіями безъ ущерба для капитала.

Обобщая все сказанное по вопросу о томъ, какое понятіе о доходѣ, подлежащемъ обложенію, должно быть признано цѣлесообразнымъ, мы приходимъ къ тому выводу, что прежде всего должно быть установлено возможно болѣе точное подраздѣленіе дохода по различнымъ источникамъ. Далѣе, чрезвычайныя поступленія не должны причисляться къ доходу, подлежащему обложенію, такъ какъ они являются не увеличеніемъ дохода, а приращеніемъ имущества; сюда относятся напр. поступленія по наслѣдству, лотерейные выигрыши, даренія, страхованія жизни и проч. Что касается вычетовъ, то наиболѣе справедливымъ является допустить таковые для безусловно необходимыхъ расходовъ, слѣдовательно, прежде всего для расходовъ, вызываемыхъ закономъ или договоромъ, такъ какъ они влекутъ за собой дѣйствительно уменьшеніе дохода: при этомъ по нашему мнѣнію, слѣдовало бы исключать отсюда общинные сборы, вслѣдствіе ихъ большой неравномѣрности. Вычету должны подлежать также расходы, производимые въ цѣляхъ сохраненія, обезпеченія и полученія доходовъ и наконецъ расходы для обезпеченія себя отъ нужды въ будущемъ какъ-то: взносы въ страховыя кассы для вдовъ, сиротъ, на случай болѣзни, старости, инвалидности и преміи по страхованію жизни. Наоборотъ, не подлежатъ вычету расходы по увеличенію имущества и по содержанію плательщика и его семьи.

Гл. II. Физическія лица, подлежащія обложенію.

Мы переходимъ къ вопросу о томъ, кто подлежитъ налогу; прежде всего обратимся къ физическимъ лицамъ.

Безъ сомнѣнія обложеніе физическихъ лицъ вполнѣ правильно. Подоходный налогъ долженъ взиматься съ годового дохода представителя хозяйственной единицы, могущаго быть истраченнымъ безъ ущерба для его имущественнаго положенія. Этими представителями хозяйственной единицы въ большинствѣ случаевъ являются физическія лица. При введеніи подоходнаго налога въ различныхъ странахъ первопачально облагались лишь физическія лица, и только съ теченіемъ времени стали облагаться и не—физическія лица, да и то не всѣ. Но и физическія лица не всѣ безъ исключенія подлежатъ обложенію. Прежде всего имѣетъ значеніе для обложенія подданство. Но дѣлаются различныя исключенія: не всѣ подданные несутъ налогъ, принимается въ разсчетъ осѣдлость, затѣмъ, мѣстопребываніе, источникъ дохода и т. д.

Такъ, напр., въ Пруссіи изъятіе устанавливается для подданныхъ, не имѣющихъ въ Пруссіи осѣдлости и живущихъ или временно пребывающихъ въ другомъ союзномъ государствѣ или въ области, состоящей подъ протекторатомъ Германіи. Такія лица обыкновенно платятъ налоги въ томъ государствѣ, въ которомъ они имѣютъ осѣдлость; такъ что легко могло бы произойти двойное обложеніе налогомъ, въ случаѣ если этихъ лицъ пожелали бы привлечь вторично къ уплатѣ налога въ томъ государствѣ, подданными котораго они являются. Далѣе въ Пруссіи освобождаются отъ налога тѣ подданные, которые помимо осѣдлости въ Пруссіи имѣютъ служебное мѣстожительство въ другомъ союзномъ государствѣ или въ мѣстности, состоящей подъ протекторатомъ Германіи. Служебнымъ мѣстожительствомъ считается мѣсто, гдѣ чиновникъ или офицеръ, согласно обязательнымъ для него служебнымъ предписаніямъ, обязанъ проживать. По общему правилу служебное мѣстожительство является единственнымъ мѣстожитель-

ствомъ, почему вполнѣ основательно, чтобы тамъ и взимался налогъ. Имперскій законъ 13 мая 1870 г. о предупрежденіи двойного обложенія сдѣлалъ это постановленіе обязательнымъ для всѣхъ германскихъ государствъ (§ 2 разд. 3); поэтому особое упоминаніе о немъ въ различныхъ законахъ о подоходномъ налогѣ является излишнимъ. Наконецъ для прусскихъ подданныхъ, не имѣющихъ мѣстожительства въ Пруссіи и проживающихъ заграницей болѣе двухъ лѣтъ, обложеніе принимаетъ иной характеръ. Прежде прусскіе подданные, постоянно проживавшіе заграницей, въ случаяхъ, когда они не имѣли мѣстожительства въ Пруссіи, вообще освобождались отъ класснаго налога; подоходный же налогъ они платили безъ ограниченія срокомъ. При соединеніи обоихъ налоговъ было сдѣлано посредствующее постановленіе, и эти лица послѣ непрерывнаго двухлѣтняго пребыванія заграницей освобождались отъ внутренняго налога. Этимъ администрація была избавлена отъ многихъ хлопотъ. Въ мотивахъ указывается на то обстоятельство, что такія лица или вообще не пользуются, или пользуются весьма мало соотвѣтствующими обложенію выгодами отъ государства и его защитой; при этомъ устраняется опасность уклоненія отъ налога: обязанность уплаты налога немедленно вступаетъ въ прежнюю силу, коль скоро данное лицо возвращается обратно не съ цѣлью лишь временнаго пребыванія. Однако это освобожденіе отъ налога не распространяется на имперскихъ и государственныхъ должностныхъ лицъ, которыя имѣютъ заграницей служебное мѣстопребываніе и тамъ не привлекаются къ уплатѣ соотвѣтствующихъ прямыхъ государственныхъ налоговъ. Въ противномъ случаѣ, эти лица совершенно оставались бы свободными отъ налога и такимъ образомъ пользовались бы преимуществами передъ другими подданными.

Въ Пруссіи къ уплатѣ подоходнаго налога привлекаются не только прусскіе подданные, но и подданные другихъ союзныхъ государствъ, въ случаѣ если они, не имѣя осѣдлости въ государствѣ, подданными котораго они являются, проживаютъ въ Пруссіи; далѣе лица, которыя, не имѣя осѣдлости въ Германской имперіи, временно пребываютъ въ Пруссіи и наконецъ подданные другихъ союзныхъ государствъ, имѣющіе мѣстожительство въ Пруссіи по дѣламъ службы. Здѣсь, слѣдовательно, взиманіе налога обусловливается не подданствомъ, а осѣдлостью или продолжительнымъ пребываніемъ. Обложеніе налогомъ лицъ первой категоріи со-

отвѣтствуетъ вышеупомянутому изъятію прусскихъ подданныхъ отъ уплаты налоговъ въ Пруссіи. Тамъ прусскіе подданные освобождались отъ обложенія подоходнымъ налогомъ въ Пруссіи, въ случаѣ если они, не имѣя осѣдлости въ Пруссіи, проживаютъ или пребываютъ въ другомъ союзномъ государствѣ или въ мѣстности находящейся подъ протекторатомъ Германіи; здѣсь же, наоборотъ, подданные другихъ союзныхъ государствъ привлекаются къ уплатѣ подоходнаго налога, если они, не имѣя мѣстожительства въ государствѣ, подданнымъ котораго они являются, проживаютъ въ Пруссіи. Второе постановленіе является естественнымъ слѣдствіемъ перваго. Въ отношеніи подданныхъ другихъ союзныхъ государствъ, проживающихъ въ Пруссіи и неимѣющихъ осѣдлости въ Германской имперіи, при обложеніи могло приниматься во вниманіе лишь ихъ подданство и мѣстожительство.—Обложеніе ихъ налогомъ въ томъ государствѣ, подданными котораго они являются, было бы затруднительно, такъ какъ мѣстожительство ихъ находится за-границей, и взиманіе налога оказалось бы трудно осуществимымъ. На этомъ основаніи прусскій законъ о подоходномъ налогѣ облагаетъ подоходнымъ налогомъ подданныхъ другихъ союзныхъ государствъ, во время пребыванія ихъ въ Пруссіи.

Согласно имперскому закону 1870 г. всѣ германскіе подданные подлежатъ тѣмъ же правиламъ относительно обложенія, какъ и собственные подданные даннаго союзнаго государства. Такимъ образомъ право обложенія даннымъ государствомъ подданныхъ другихъ нѣмецкихъ государствъ ограничено. Не должна стѣсняться свобода передвиженія внутри Имперіи, что при другихъ условіяхъ могло бы быть результатомъ опасенія двойного обложенія. Наконецъ въ Пруссіи и иностранцы могутъ подлежать подоходному налогу, а именно въ томъ случаѣ, если они живутъ въ Пруссіи или пребываютъ тамъ съ цѣлью заработка или (по другимъ основаніямъ) въ теченіе болѣе года. Пребывая непрерывно болѣе года въ Пруссіи, иностранецъ какъ бы даетъ право заключить, что онъ желаетъ тамъ оставаться постоянно и такимъ образомъ нѣтъ болѣе основаній освобождать его отъ налога. Необходимо, чтобы иностранецъ безвыѣздно находился въ Пруссіи; но разъ онъ уже подвергнутъ обложенію, то обязанность уплаты налога не прекращается вслѣдствіе временнаго его отсутствія. Иностранцы, находящіеся въ Пруссіи съ цѣлью заработка, получаютъ свой доходъ въ этомъ государствѣ, а потому вполнѣ справедливо, чтобы этотъ доходъ

здѣсь и облагался. Точно также и вообще проживаніе иностранца въ Пруссіи служитъ основаніемъ къ его обложенію въ этомъ государствѣ, такъ какъ вѣдь онъ пользуется всѣми благами, доставляемыми государствомъ, и долженъ поэтому принимать участіе въ расходахъ на нихъ. Любопытно, что иностранцы привлекаются къ уплатѣ подоходнаго налога лишь послѣ годового пребыванія въ Пруссіи, подданные же другихъ союзныхъ государствъ, неимѣющіе осѣдлости въ германской имперіи и проживающіе въ Пруссіи, немедленно привлекаются къ уплатѣ подоходнаго налога. Въ этомъ отношеніи ихъ положеніе слѣдовательно менѣе благопріятно, чѣмъ положеніе иностранцевъ. Эта неправильность могла бы быть пожалуй устранена, если бы и иностранцы, находящіеся въ Пруссіи, немедленно привлекались къ уплатѣ подоходнаго налога. Наоборотъ, иностранцы имѣющіе осѣдлость въ Пруссіи или пребывающіе тамъ болѣе года не съ цѣлью заработка, не платятъ въ Пруссіи налога съ доходовъ, получаемыхъ ими съ земли или промысловъ, находящихся заграницей. Этотъ вопросъ неоднократно вызывалъ разногласія въ палатѣ депутатовъ. Такъ, депутатъ Симонъ требовалъ прибавленія къ § 1, п. 3 словъ „лишь постольку, поскольку доходъ ихъ получается изъ прусскихъ источниковъ“. По другому проекту, предполагалось дать § 6, п. 2 слѣдующую редакцію: „изъ источниковъ всякаго рода, не находящихся внутри имперіи“. Наконецъ внесено было предложеніе освободить отъ налога, кромѣ доходовъ съ земли и промысловъ, находящихся за-границей, также и доходъ, который не пересылается въ Пруссію. Въ дѣйствительности и постановленіе § 6, п. 2 можетъ повести къ несправедливости, какъ это показываетъ Вагнеръ [1]) на одномъ примѣрѣ. Онъ беретъ двухъ иностранцевъ, живущихъ въ Пруссіи на одинаковомъ основаніи и получающихъ одинаковую ренту съ земли, находящейся за-границей и сданной въ аренду. Между тѣмъ какъ одинъ праздно тратитъ свою ренту, другой кое-что зарабатываетъ. Послѣдній долженъ платить налогъ также и на свою ренту, такъ какъ вѣдь „онъ проживаетъ въ Пруссіи съ цѣлью заработка“, а первый свободенъ отъ уплаты налога.

Я также полагаю, что эти неправильности могли бы быть устранены такимъ, напримѣръ, прибавленіемъ: „доходъ, который

[1]) Finanz-Archiv. VIII. 2. S. 174.

не получается въ Пруссіи". Такая прибавка имѣется въ саксонскомъ законѣ (§ 5, абз. 2); онъ причисляетъ къ доходу, подлежащему налогу, доходъ съ земли или промысловъ, находящихся заграницей, а также отъ другихъ заработковъ, получаемыхъ заграницей, въ томъ лишь случаѣ, если доходъ получается въ Саксоніи. Подобныя же постановленія находимъ въ Саксенъ-Веймарскомъ законѣ. Здѣсь доходъ съ земли и промысловъ, находящихся заграницей и т. п., освобождается отъ уплаты налога, если этотъ доходъ не получается иностранцами, подлежащими обложенію въ герцогствѣ, и не является необходимымъ наряду съ прочими ихъ доходами, подлежащими налогу, на покрытіе расходовъ на ихъ проживаніе въ герцогствѣ. Въ Ольденбургѣ доходъ изъ такихъ источниковъ освобождается отъ налоговъ лишь въ томъ случаѣ, если будетъ доказано, что онъ уже облагается подобнымъ же налогомъ заграницей. Напротивъ, баденское законодательство въ этомъ отношеніи примыкаетъ къ прусскому. Въ другую сторону уклоняются постановленія о подоходномъ налогѣ въ Гамбургѣ, Любекѣ и Бременѣ. Послѣдніе два города облагаютъ налогомъ лишь тотъ доходъ, который иностранецъ здѣсь проживаетъ: въ Гамбургѣ иностранцы, живущіе здѣсь постоянно или проживающіе не менѣе 6 мѣсяцевъ и не занимающіеся здѣсь торгово-промышленной или иной дѣятельностью, ради заработка, облагаются по ихъ выбору, съ ихъ дохода или съ суммы, которую они здѣсь проживаютъ, въ послѣднемъ случаѣ — въ размѣрѣ $^1/_2$ %. Этими законоположеніями нарушается подоходный характеръ налога, и поэтому съ ними нельзя согласиться.

Вообще въ Пруссіи, какъ мы уже видѣли, основаніемъ для взиманія налога являются подданство, осѣдлость и пребываніе. Однако есть нѣсколько исключеній, когда налогъ взимается независимо отъ наличности этихъ моментовъ. Такъ, облагаются налогомъ всѣ доходы изъ уплачиваемыхъ прусскимъ государственнымъ казначействомъ жалованій, пенсій и пособій, а также доходы съ земли, торговли и промысловъ, находящихся въ Пруссіи. Было бы противно здравому смыслу доходъ, пріобрѣтаемый въ одномъ государствѣ, и вызывающій извѣстные расходы со стороны послѣдняго, облагать налогомъ въ другомъ государствѣ, въ которомъ онъ частью проживается. Эти постановленія приняты и германскимъ имперскимъ закономъ 13 мая 1870 г. и содержатся въ §§ 3 и 4; вслѣдствіе этого по данному вопросу суще-

ствуютъ одинаковыя правила во всѣхъ германскихъ государствахъ.

Въ Пруссіи освобождаются отъ налога также нѣкоторыя категоріи лицъ: члены королевскаго дома и княжескаго Гогенцоллернскаго дома, бывшихъ Ганноверскаго, Кургессенскаго и Нассаускаго домовъ, далѣе лица, пользующіяся правомъ экстерриторіальности, уполномоченные другихъ союзныхъ государствъ въ союзномъ совѣтѣ и лица, на основаніи принциповъ международнаго права или согласно особымъ соглашеніямъ, пользующіяся правомъ на освобожденіе отъ подоходнаго налога.

Саксонскій законъ о подоходномъ налогѣ содержитъ по вопросу о субъектахъ налога постановленія, сходныя съ прусскими. Различіе существуетъ въ томъ отношеніи, что саксонскіе подданные платятъ налоги въ Саксоніи со всего своего дохода даже въ томъ случаѣ, если они проживаютъ заграницей, тогда какъ прусскій законъ устанавливаетъ ограниченіе въ томъ смыслѣ, что отъ уплаты освобождаются подданные, проживающіе болѣе 2-хъ лѣтъ за границей. Прусскимъ постановленіямъ слѣдуетъ отдать предпочтеніе. Подданные государства, вынужденные платить ему подоходный налогъ, даже во время всего своего пребыванія заграницей, будутъ усматривать въ этомъ, въ случаѣ продолжительнаго пребыванія, значительное бремя и будутъ поэтому принимать иностранное подданство, тогда какъ по прусскому законодательству имъ придется въ крайнемъ случаѣ платить двойной подоходный налогъ лишь въ теченіе короткаго времени, такъ какъ и заграницей они обыкновенно привлекаются къ уплатѣ подоходнаго налога лишь по истеченіи извѣстнаго времени, и поэтому они скорѣе сохранятъ свое прежнее подданство.

Аналогичныя прусскимъ постановленія по вопросу о физическихъ лицахъ, какъ субъектахъ обложенія, находимъ въ Саксенъ-Веймарскомъ, Саксенъ-Альтенбургскомъ, Баденскомъ и другихъ законодательствахъ.

Нѣсколько отличныя постановленія имѣются въ Ольденбургскомъ законѣ. Здѣсь налогъ платятъ всѣ подданные великаго герцогства, поскольку они не имѣютъ мѣстожительства за границей или не проживаютъ за границей съ цѣлью заработка, тогда какъ въ Пруссіи и Саксенъ-Веймарѣ подданные освобождаются отъ уплаты подоходнаго налога лишь послѣ двухлѣтняго пребыванія за границей, а въ королевствѣ Саксоніи налогъ продолжаетъ уплачи-

ваться, несмотря на избраніе осѣдлости за границей. Въ Саксенъ-Мейнингенѣ объ уплатѣ налога подданными, проживающими за границей постоянно или временно, вовсе не упоминается, такъ что слѣдуетъ предположить, что они, какъ и въ Ольденбургѣ, не платятъ налога лишь въ томъ случаѣ, если они не живутъ за границей ни постоянно, ни временно. Далѣе въ Ольденбургѣ подоходнымъ налогомъ облагаются всѣ иностранцы, которые имѣютъ осѣдлость въ герцогствѣ или временно проживаютъ тамъ въ цѣляхъ заработка, или же проживаютъ по другимъ причинамъ, въ теченіе болѣе 6 мѣсяцевъ. Такимъ образомъ здѣсь не дѣлается различія между иностранцами и подданными другихъ союзныхъ государствъ. Относительно послѣднихъ слѣдуетъ принимать во вниманіе то обстоятельство, имѣетъ ли плательщикъ осѣдлость въ государствѣ, подданнымъ котораго онъ является, или въ другомъ союзномъ государствѣ. Подобное же постановленіе легко можетъ повести къ двойному обложенію. Ангальтское законодательство идетъ еще дальше; оно не принимаетъ во вниманіе подданства, а ставитъ налогъ лишь въ зависимость отъ осѣдлости, пребыванія и источника дохода. То же находимъ въ законодательствѣ Рейсса младшей линіи. Такое разграниченіе имѣетъ слишкомъ общій характеръ; законъ долженъ различать собственныхъ подданныхъ, подданныхъ другого союзнаго государства и иностранцевъ, какъ это, впрочемъ, дѣлается почти во всѣхъ государствахъ. Гессенское законодательство такъ же, какъ и прусское, подраздѣляетъ плательщиковъ на собственныхъ подданныхъ, подданныхъ другихъ нѣмецкихъ государствъ и иностранцевъ. Но, тогда какъ въ Пруссіи прусскіе подданные, не имѣющіе осѣдлости въ Пруссіи, освобождаются отъ уплаты налога лишь послѣ двухлѣтняго пребыванія заграницей, подданные великаго герцогства Гессенскаго, живущіе постоянно или только временно внѣ Германіи, платятъ налогъ лишь съ того дохода, который они получаютъ изъ великаго герцогства, и такимъ образомъ, выѣхавъ заграницу, они сразу освобождаются отъ налога на весь остальной доходъ. По этому вопросу гессенское и ольденбургское законодательства слѣдовательно одинаковы. Слѣдовало бы, однако, какъ это сдѣлано въ Пруссіи, установить опредѣленный срокъ пребыванія, ибо на основаніи продолжительности пребыванія заграницей можно судить о томъ, принимаетъ ли оно постоянный характеръ. Далѣе, въ Гессенѣ иностранцы (подданные не-германскихъ государствъ) платятъ налогъ со

всякаго дохода лишь въ томъ случаѣ, если они проживаютъ въ Гессенѣ постоянно, тогда какъ въ Пруссіи и прочихъ германскихъ государствахъ основаніемъ къ уплатѣ подоходнаго налога служитъ и временное пребываніе въ видахъ заработка или пребываніе въ теченіе не менѣе одного года. Мы и въ этомъ вопросѣ склоняемся на сторону Пруссіи, такъ какъ пребываніе часто можетъ продолжаться годами безъ того, чтобы данное лицо обосновало свою осѣдлость, причемъ мѣсто жительства можетъ оставаться неопредѣленнымъ; лицо, остающееся въ теченіе долгаго времени въ извѣстной странѣ, пользуется благами, предоставляемыми ему государствомъ, въ той-же мѣрѣ какъ и лицо, имѣющее тамъ свою осѣдлость; на какомъ же основаніи его освобождать отъ налога?

По вопросу о субъектахъ обложенія мы находимъ въ Австріи постановленія, въ общемъ сходныя съ германскими; здѣсь также основаніемъ обложенія является осѣдлость, продолжительное пребываніе и подданство. Кромѣ того, и непринадлежащіе къ подданству представленныхъ въ рейхсратѣ земель и не проживающіе въ этихъ странахъ ни постоянно ни временно съ цѣлью заработка, подлежатъ налогу, если они владѣютъ здѣсь недвижимымъ имуществомъ или ипотечнымъ правомъ на оное или-же, наконецъ, владѣютъ имуществомъ, относящимся къ этимъ областямъ вслѣдствіе установленія фидеикоммисса, или наложенія запрещенія или иныхъ судебныхъ опредѣленій; далѣе, если они занимаются въ странѣ какимъ-либо промысломъ или профессіей съ цѣлью заработка, или же участвуютъ въ такомъ предпріятіи, или получаютъ, наконецъ, жалованіе на службѣ или пенсію изъ мѣстнаго государственнаго казначейства, причемъ въ этихъ случаяхъ облагаются, конечно, лишь доходы лица, получаемые изъ названныхъ источниковъ. И эти постановленія согласуются съ упомянутыми выше правилами германскаго имперскаго закона 1870 г.

Что касается субъектовъ обложенія по англійскому закону о подоходномъ налогѣ, то изъ того, что налогъ большей частью взимается у источника, слѣдуетъ, что облагаются всѣ лица, получающія въ Англіи доходъ изъ упомянутыхъ источниковъ, независимо отъ подданства, осѣдлости и мѣстопребыванія. Далѣе, облагаются налогомъ лица, живущія въ Соединенномъ Королевствѣ, въ отношеніи дохода, извлекаемаго отъ всякаго рода имущества, независимо отъ того, находится-ли таковое въ самомъ же королевствѣ или въ другой странѣ; облагаются также доходы отъ вся-

каго рода профессій, промысловъ и занятій, независимо отъ того, производится-ли таковое въ Соединенномъ Королевствѣ или иной странѣ. Въ Англіи, слѣдовательно, главнымъ образомъ облагается доходъ, получаемый съ источниковъ, находящихся внутри страны; исключеніе дѣлается лишь въ отношеніи вышеупомянутой шедулы Д. Подданство не принимается въ Англіи во вниманіе, это противорѣчило бы принципу обложенія налогомъ у источника. По вопросу о цѣлесообразности этой налоговой системы мы уже высказались выше.

Въ Италіи налогу подлежитъ лишь доходъ, получаемый внутри страны (за исключеніемъ дохода съ земли) или причитающійся съ лицъ, живущихъ въ государствѣ постоянно или временно, независимо отъ подданства лица, которое его получаетъ.

Въ Нидерландахъ имущественный налогъ уплачивается лишь физическими лицами. Наоборотъ, подоходнымъ налогомъ облагается доходъ какъ физическихъ, такъ и юридическихъ, лицъ съ промысловъ всякаго рода, занятій и предпріятій, производимыхъ внутри страны, независимо отъ подданства лица, получающаго доходы, а также доходъ лицъ, живущихъ въ странѣ, даже въ томъ случаѣ, если они получаютъ доходъ съ предпріятій, находящихся за предѣлами страны, наконецъ облагается доходъ лицъ, имѣющихъ осѣдлость заграницей, но производящихъ промыселъ или занятіе внутри государства, лично или черезъ повѣренныхъ или же посредствомъ посылки товаровъ частнымъ лицамъ. Такимъ образомъ и здѣсь за основаніе принимается лишь источникъ дохода и мѣстожительство.

Въ Швейцаріи при установленіи субъектовъ обложенія принимается во вниманіе кантонъ, гдѣ лицо имѣетъ осѣдлость, подданство и пребываніе. Швейцарцы, проживающіе за границей, не платятъ ни подоходнаго, ни имущественнаго налога съ дохода, пріобрѣтаемаго за границей, или имущества, которымъ они тамъ владѣютъ. Здѣсь существуютъ слѣдовательно тѣ же постановленія, какъ въ ольденбургскомъ и гессенскомъ законодательствѣ. Исключеніемъ является Тессинъ. Жители этого кантона облагаются и съ дохода, получаемаго за границей. Въ Тессинѣ налогъ платится швейцарцами другихъ кантоновъ и иностранцами лишь съ дохода и имущества, принадлежащаго имъ въ кантонѣ. Въ данномъ случаѣ обложеніе несомнѣнно справедливо, если швейцарцы живутъ въ кантонѣ постоянно или временно. Въ Гларусѣ, Цугѣ, Швицѣ движимое имущество, находящееся за предѣлами кантона, не облагается. Что касается иностранцевъ, то швейцарскіе кантональные законы въ

большинствѣ случаевъ не дѣлаютъ различія между швейцарцами другого кантона и не-швейцарцами. По общему правилу швейцарцу другого кантона дается извѣстный срокъ, въ теченіе котораго онъ освобождается отъ налога. Нельзя одобрить того обстоятельства, что не дѣлается различія между щвейцарцами, не принадлежащими къ кантону, и иностранцами, напротивъ, слѣдуетъ стремиться къ тому, чтобы по возможности избѣгнуть двойного обложенія въ предѣлахъ союзнаго государства, тогда какъ нѣтъ возможности обращать вниманія на обложеніе заграницей.

Въ Соединенныхъ Штатахъ Сѣверной Америки существуетъ постановленіе, согласно которому къ уплатѣ налога должны привлекаться всѣ граждане Соединенныхъ Штатовъ, а также всѣ лица, живущія тамъ, поскольку они получаютъ доходъ съ имущества или съ предпріятія въ предѣлахъ Соединенныхъ Штатовъ. Такимъ образомъ, не облагается доходъ, получаемый изъ за границы иностранцами, живущими въ Соединенныхъ Штатахъ.

Изъ сказаннаго видно, что главнымъ основаніемъ податной обязанности является мѣстожительство. Живущій въ странѣ пользуется предоставляемыми ею благами, почему вполнѣ справедливо, чтобы онъ вносилъ свою долю на покрытіе государственныхъ расходовъ. То же относится и къ продолжительному пребыванію. Однако, въ послѣднемъ случаѣ желательно, чтобы налогъ взимался лишь по истеченіи извѣстнаго, болѣе или менѣе продолжительнаго срока пребыванія, на основаніи котораго можно было бы заключить, что пребываніе имѣетъ постоянный характеръ. Далѣе, уплата налога находится въ зависимости отъ подданства. Послѣднее однако имѣетъ значеніе лишь въ извѣстныхъ предѣлахъ; цѣлесообразно привлекать къ уплатѣ налога подданнаго, живущаго за границей, лишь втеченіе короткаго срока, такъ какъ онъ и за границей вынужденъ платить налогъ и такимъ образомъ подвергался бы двойному обложенію; это приводило бы къ перемѣнѣ подданства, чего желательно избѣгать. Въ предѣлахъ союзнаго государства не слѣдуетъ обращать вниманія на подданство, такъ какъ это стѣсняетъ свободу передвиженія. Наконецъ, при установленіи субъектовъ налога имѣетъ значеніе источникъ дохода; справедливость требуетъ, чтобы налогъ взимался тамъ, гдѣ получается доходъ, такъ какъ обыкновенно государство, въ которомъ получается доходъ, несетъ вслѣдствіе этого извѣстные расходы. Всѣмъ этимъ требованіямъ отвѣчаетъ прусское законодательство.

Гл. III. Размѣръ обложенія.

Переходимъ къ разсмотрѣнію того, въ какихъ размѣрахъ физическія лица подвергаются обложенію. Мы уже разсмотрѣли выше, что понимаютъ различныя законодательства подъ доходомъ, подлежащимъ обложенію. Теперь же нашей задачей является установить, въ какой степени облагается доходъ, подлежащій налогу, и какая часть его остается свободной отъ налога. Прежде всего почти во всѣхъ государствахъ мы найдемъ, что доходъ, не превышающій извѣстной суммы, размѣръ которой въ различныхъ государствахъ установленъ различно, освобождается отъ налога. Эта остающаяся свободной часть дохода должна быть по крайней мѣрѣ достаточна для удовлетворенія насущныхъ потребностей главы семьи и несамостоятельныхъ членовъ его семьи; не подлежитъ, слѣдовательно, обложенію минимумъ средствъ существованія (Existenzminimum): культурное государство не можетъ заставлять своихъ подданныхъ терпѣть нужду. Противъ освобожденія отъ налога минимума средствъ существованія приводится то возраженіе, что именно вслѣдствіе этого государство теряетъ большую сумму. Однако, это возраженіе неосновательно, такъ какъ большая часть несостоятельныхъ лицъ зарабатываетъ болѣе минимума. Но безусловно необходимый для жизни минимумъ чрезвычайно различенъ, въ зависимости отъ мѣстожительства, соціальнаго положенія, величины семьи и т. д., все это должно приниматься во вниманіе, и поэтому вычисленіе его является дѣломъ весьма нелегкимъ. Наиболѣе цѣлесообразнымъ слѣдуетъ считать оставленіе свободной такой части дохода, которая достаточна для удовлетворенія не только необходимыхъ потребностей низшихъ классовъ, но отвѣчала бы и болѣе высокимъ запросамъ.

Гельдъ держится того взгляда, что и лица несостоятельныя, если они имѣютъ доходъ, должны привлекаться къ уплатѣ, хотя бы совершенно ничтожнаго, едва замѣтнаго налога, такъ какъ полная свобода отъ налоговъ невозможна, разъ существуютъ налоги на

предметы потребленія, и, кромѣ того, налоги, уплачиваемые совершенно бѣдными людьми, съ избыткомъ возмѣщаются оказываемой имъ поддержкой. Не слѣдуетъ, однако упускать изъ виду того обстоятельства, что налогъ, отнимающій часть необходимаго минимума, рабочіе будутъ стараться переложить на работодателя и что благодаря этому взиманіе налога было бы сопряжено съ большими затрудненіями, такъ какъ это переложеніе налога можетъ происходить лишь весьма медленно. Кромѣ того, черезъ это затруднилась бы возможность накопленія капитала болѣе состоятельными, такъ какъ вслѣдствіе этого переложенія они были бы черезчуръ обременены налогами. Тотъ же Гельдъ выставляетъ въ другомъ мѣстѣ такое положеніе: „обложеніе налогомъ въ зависимости отъ степени благосостоянія подданныхъ должно быть произведено такимъ образомъ, чтобы оно и не угрожало существованію бѣднѣйшихъ, и не отнимало у болѣе богатыхъ возможности накопленія новыхъ капиталовъ, одинаково охраняя, такимъ образомъ интересы всѣхъ категорій и по возможности меньше затрагивая ихъ экономическое благосостояніе“ [1]).

Далынѣйшій вопросъ состоитъ въ томъ, что раціональнѣе, прогрессивный или подоходный налогъ. Справедливость требуетъ взиманія прогрессивнаго подоходнаго налога, т. е. такого, при которомъ размѣръ процентнаго обложенія возрасталъ бы по мѣрѣ увеличенія дохода. И дѣйствительно, прогрессивный подоходный получилъ широкое распространеніе во всей Германіи. Насколько мало признавалась первоначально раціональность прогрессивнаго подоходнаго налога, видно изъ словъ Гнейста, произнесенныхъ имъ въ засѣданіи прусской палаты депутатовъ 21 февраля 1872 г. при разсмотрѣніи предложеннаго парламентской коммиссіей пониженія размѣра класснаго налога, уплачиваемого низшими классами [2]). Гнейстъ называетъ это худшимъ изъ когда-либо принятыхъ постановленій, деморализаціей всей системы прямыхъ налоговъ, у которой отнимается начало справедливости. А между тѣмъ, эта внушавшая такія опасенія прогрессія вводилась много разъ, особенно въ мѣстномъ хозяйствѣ.

Напротивъ, несправедливостью могли бы мы назвать пропорціональный подоходный налогъ, ибо вѣдь ясно, что платежная способность болѣе состоятельнаго и относительно гораздо выше,

[1]) Einkommensteuer. Bonn. 1882, p. 104, 119, 120.

[2]) Neumann. Die progressive Einkommensteuer. 1874. S. 112.

чѣмъ бѣднаго. Бѣднѣйшіе классы могутъ быть вынуждены ограничить свои необходимые расходы, между тѣмъ какъ богатымъ приходится лишь отказаться отъ предметовъ роскоши. Конечно это трудная задача, найти справедливую прогрессію и едва ли возможно опредѣлить ее настолько точно, чтобы каждый приносилъ равную жертву; однако все-таки есть полная возможность избѣжать въ значительной степени несправедливостей сопряженныхъ съ пропорціональнымъ подоходнымъ налогомъ. При установленіи начала прогрессивности задача сводится къ тому, чтобы обложеніе возрастало съ большой постепенностью, такъ какъ въ противномъ случаѣ доходы низшаго разряда облагались бы несоразмѣрно тяжелѣе, чѣмъ доходы высшаго разряда.—Кромѣ того въ случаѣ существованія особыхъ обстоятельствъ, понижающихъ платежную способность, является вполнѣ справедливымъ уменьшеніе установленнаго размѣра обложенія. Большое вліяніе на платежеспособность главы семьи имѣетъ несомнѣнно число дѣтей, и поэтому въ этомъ случаѣ желательно уменьшеніе размѣра податного обложенія. Разрѣшеніе вопроса о томъ, какъ должно производится это уменьшеніе, связано съ большими затрудненіями. Вагнеръ [1]) рѣшительно возстаетъ противъ установившагося мнѣнія, будто бы число дѣтей имѣетъ значеніе преимущественно для платежеспособности менѣе обезпеченныхъ классовъ населенія и что поэтому именно для нихъ должна производиться сбавка, какъ это практикуется въ Пруссіи и другихъ государствахъ; напротивъ онъ утверждаетъ, что именно средніе и высшіе слои среднихъ классовъ, а нерѣдко и стоящіе еще выше ихъ въ экономическомъ отношеніи классы несутъ большіе—правда не только безусловно необходимые, но и соотвѣтствующіе ихъ соціальному положенію—расходы на воспитаніе дѣтей. У низшихъ классовъ дѣти начинаютъ самостоятельно зарабатывать гораздо раньше, нежели у высшихъ классовъ населенія, обыкновенно они уже на 14-мъ году перестаютъ жить на средства родителей; совсѣмъ не то мы видимъ у среднихъ и высшихъ классовъ. Здѣсь воспитаніе и образованіе становятся дороже именно при достиженіи старшаго возраста. Это обстоятельство должно быть принято во вниманіе, такъ какъ задачей подоходнаго налога является обложеніе сообразно платежной способности каждаго. Въ этомъ смыслѣ Вагнеръ несомнѣнно правъ. Нельзя прилагать одну и ту

[1]) Finanz-Archiv. VIII. 2. S. 252.

же мѣрку къ различнымъ классамъ общества. Человѣкъ, занимающій лучшее имущественное положеніе, и тратитъ соотвѣтственно гораздо больше на воспитаніе и образованіе своихъ дѣтей, нежели напримѣръ рабочій; вслѣдствіе этого его платежная способность уменьшается въ равной, если не въ большей степени, и это должно быть принято въ соображеніе. Нелегко конечно найти вѣрный способъ къ удовлетворенію всѣхъ этихъ требованій. При дальнѣйшихъ льготахъ необходимо обращать вниманіе и на то, чтобы сумма налога не сократилась слишкомъ сильно. Поэтому Вагнеръ предлагаетъ разложить эту потерю на одинокихъ и на лицъ съ небольшой семьей. Вагнеръ указываетъ довольно сложную систему, при которой устранялись бы несправедливости при обложеніи. По этой системѣ, по крайней мѣрѣ для налога извѣстнаго размѣра, устанавливаются нормальныя хозяйственныя единицы въ видѣ напримѣръ семьи изъ 4-хъ членовъ (мужъ, жена и двое дѣтей моложе 14 или 15-ти лѣтъ), для которыхъ и опредѣляется (нормальный) налогъ извѣстнаго размѣра, при доходѣ той же величины производятся прибавки (къ этой нормальной ставкѣ) для меньшихъ и сбавки для большихъ хозяйственныхъ единицъ, причемъ принимается въ соображеніе не только число дѣтей, не имѣющихъ самостоятельнаго заработка, но и возрастъ ихъ. Принимать въ соображеніе подобныя обстоятельства слѣдовало бы, по Вагнеру, по крайней мѣрѣ для всѣхъ доходовъ вплоть до 10.000 мар., а еще лучше до 30.000 мар., такъ какъ собственно говоря лишь съ этого уровня начинается высшая платежная способность. Такая система, конечно, вполнѣ отвѣчала бы требованіямъ справедливости, но проведеніе ея было бы сопряжено съ большими затрудненіями. Размѣръ дохода, для котораго еще допускаются льготы, принятъ слишкомъ высоко; уже при доходѣ въ 10.000 мар., а тѣмъ болѣе въ 30.000 мар., есть полная возможность дать и болѣе чѣмъ 2-мъ дѣтямъ приличное своему состоянію воспитаніе, и не пользуясь льготами.

По этому вопросу были сдѣланы еще и другія предложенія. Такъ, въ податной коммиссіи палаты депутатовъ Шмидингъ внесъ проектъ о прогрессивномъ увеличеніи вычета съ налога въ зависимости отъ числа дѣтей. По этому проекту при доходѣ до 3.000 мар. при одномъ ребенкѣ дѣлается скидка въ 50 мар., при 2 дѣтяхъ въ 120 мар. (2 × 60), при 3-хъ въ 210 мар. (3×70), при 4-хъ въ 320 мар. (4 × 80), при 5-ти въ 450 мар. (5 × 90),

при 6 и большемъ числѣ дѣтей на каждаго ребенка скидывается 100 марокъ. При доходѣ съ суммы болѣе 3.000 мар. и до 10.500 мар. на каждыхъ двухъ членовъ семьи, кромѣ жены, не имѣющихъ самостоятельнаго подлежащаго обложенію дохода, размѣръ обложенія понижается на одну ступень. Мы не согласны съ прогрессивнымъ увеличеніемъ суммы вычета; нѣтъ никакого основанія на воспитаніе двухъ дѣтей сбавлять болѣе чѣмъ вдвое, сравнительно съ вычетомъ на воспитаніе одного, и т. д.

Кромѣ того этими сбавками зачастую не достигается никакого облегченія, такъ какъ плательщикъ, благодаря имъ, часто вовсе не попадаетъ въ низшій разрядъ обложенія. Депутатъ Эннекцерусъ предлагалъ въ отношеніи семействъ съ четырьмя и болѣе лицами, не имѣющими самостоятельнаго подлежащаго обложенію дохода, вычислять налогъ, причитающійся съ главы семьи, при доходѣ его до 10.000 мар., такимъ образомъ, чтобы половина всего дохода считалась его доходомъ, другая же—совокупнымъ доходомъ остальныхъ членовъ семьи. Когда половина дохода составляетъ менѣе 900 мар., она облагается налогомъ въ размѣрѣ $^1/_2\,^0/_0$. При такомъ способѣ обложенія государство теряло бы значительную сумму, но за то этотъ способъ соотвѣтствуетъ принципамъ справедливости, такъ какъ здѣсь принимается во вниманіе и положеніе среднихъ и высшихъ классовъ населенія, гдѣ именно болѣе взрослыя дѣти вызываютъ наибольшіе расходы. Намъ кажется, однако, излишнимъ распространять эту сбавку на всѣ доходы, вплоть до 10.500 мар., вполнѣ достаточнымъ максимумомъ является доходъ въ 6.000 мар. Другое предложеніе, внесенное Шмидингомъ во второмъ чтеніи законопроекта, согласно которому при наличности четырехъ и болѣе несовершеннолѣтнихъ неплатящихъ самостоятельно налога членовъ семьи, должно дѣлаться пониженіе налога на одну ступень и для доходовъ въ размѣрѣ 3.000—6.000 мар., представляется нецѣлесообразнымъ. Дѣло не въ совершеннолѣтіи, а въ томъ времени, когда члены семьи уже въ состояніи содержать себя. Наиболѣе правильнымъ представляется пожалуй, разсматривать каждый случай въ отдѣльности, принимая во вниманіе и дѣйствительныя условія, и соотвѣтственно имъ устанавливать сбавку, ибо при громадномъ разнообразіи случаевъ трудно придумать систему, пригодную для всѣхъ.

Разсмотримъ теперь, въ какомъ состояніи находится законодательство по этому вопросу въ различныхъ странахъ. Въ Пруссіи

обязанность уплаты налога начинается съ дохода въ 900 мар., размѣръ налога возрастаетъ затѣмъ прогрессивно (по ступенямъ), начинаясь съ 0,6% и до 4% дохода, тогда какъ прежде размѣръ налога начинался съ 0,69% и доходилъ до 2,82%. Прусское законодательство перелагаетъ тягость налоговъ съ низшихъ классовъ и низшихъ и среднихъ слоевъ среднихъ классовъ на высшій слой средняго класса и на богатые классы. Вплоть до дохода въ 3.000 мар. ступени налога, установленные закономъ 1891 г., остались тѣ же и ставки налога мало измѣнены; такъ, налогъ, взимавшійся прежде съ доходовъ въ 900—3.000 мар. по 10 ступенямъ въ размѣрѣ отъ 6,75 мар. до 54 мар. или отъ 0,69% до 1,89%; теперь взимается въ размѣрѣ отъ 6 до 52 мар. или 0,63%—1,82%. Такимъ образомъ низшіе классы не отягощены чрезмѣрно. Для доходовъ, начиная съ 3.000 мар., въ новомъ прусскомъ законѣ сдѣланы измѣненія, а именно число ступеней увеличено. Такъ, при доходѣ до 4.500 мар., каждая ступень равняется 300 мар. дохода, до 10.500 мар.—500 мар., до 30.500 мар.—1.000 мар., до 32.000 мар.—1.500 мар., до 100.000 мар.—2.000 мар. а въ отношеніи доходовъ, превышающихъ 100.000 мар. — каждая ступень составляетъ 5.000 мар., между тѣмъ какъ въ старомъ законѣ существовали гораздо большіе разряды, напримѣръ, при доходѣ отъ 240.000 мар. ступени составляли по 60.000 мар. Ясно, что при столь объемистыхъ разрядахъ обложеніе гораздо значительнѣе на низшихъ разрядахъ, чѣмъ на высшихъ, и поэтому отдѣльныя ступени не должны быть слишкомъ велики. При новомъ законѣ выручается значительно большая сумма; теперь взимается при доходѣ отъ 100.000 мар.—4000 мар., между тѣмъ какъ прежде—всего 2.880 мар. Что касается льготъ при обложеніи, то въ Пруссіи дѣлается для доходовъ въ размѣрѣ до 3.000 мар. вычетъ въ 50 мар. на каждаго не подлежащаго самостоятельному обложенію члена семьи моложе 14 лѣтъ, причемъ при наличности трехъ или болѣе такихъ членовъ семьи во всякомъ случаѣ производится пониженіе на одну ступень. Мы уже указывали на то, что и средніе, и высшіе классы въ случаѣ уменьшенія платежеспособности заслуживаютъ снисхожденія и что въ этихъ классахъ расходы по воспитанію дѣтей обыкновенно не прекращаются съ наступленіемъ 14-ти-лѣтняго возраста.

Въ королевствѣ Саксоніи свободный отъ налога доходъ, согласно новеллѣ 10 марта 1894 г., равняется 400 маркамъ, между

тѣмъ какъ раньше онъ достигалъ лишь 300 мар. Эта сумма, въ сравненіи съ Пруссіей, является незначительной, но въ Саксоніи, въ противоположность Пруссіи, гдѣ облагаются хозяйства, подлежитъ отдѣльно обложенію доходъ каждаго члена семьи, такъ что этотъ болѣе низкій минимумъ является въ Саксоніи часто гораздо большей льготой, чѣмъ болѣе высокій минимумъ въ Пруссіи. Въ Саксонскомъ законодательствѣ находимъ ту особенность, что владѣльцы находящихся въ Саксоніи земельныхъ участковъ и промышленныхъ предпріятій, живущіе внѣ Саксоніи, облагаются относительно получаемаго съ нихъ дохода налогомъ, если послѣдній не превышаетъ 400 мар. по низшему разряду. Включеніе при обложеніи представителя хозяйственной единицы доходовъ членовъ семьи, какъ это дѣлается въ Пруссіи, оправдывается тѣмъ, что упрощается дѣло. Жены, не живущія со своими мужьями, а также дѣти и прочіе члены семьи, доходъ которыхъ не находится въ распоряженіи главы семьи, въ Пруссіи облагаются самостоятельно. По прежнему закону мужъ привлекался къ уплатѣ налога со всего дохода, включая доходъ жены (которымъ онъ ни юридически, ни фактически не пользовался) до тѣхъ поръ, пока бракъ не былъ расторгнутъ законнымъ порядкомъ. Это было весьма несправедливо; кромѣ того, при несостоятельности мужа государство теряло и налогъ съ дохода жены. Въ Саксоніи ставки налога приближаются къ прусскимъ. Согласно прежнему закону, Саксонія имѣла дегрессивное обложеніе: прогрессивность шла только до 5.400 мар., выше этой суммы взималось 3%. По теперешнему закону размѣръ обложенія въ 3% распространяется до дохода въ 10.000 мар. и достигаетъ при доходѣ въ 100.000 мар. размѣра въ 4%. Прогрессивный налогъ имѣетъ несомнѣнное преимущество передъ дегрессивнымъ, такъ какъ въ послѣднемъ случаѣ обращается слишкомъ мало вниманія на платежеспособность высшихъ классовъ. Различіе между прусскимъ и саксонскимъ обложеніемъ состоитъ въ томъ, что въ первомъ случаѣ ставка исчисляется по средней величинѣ доходовъ даннаго разряда; въ послѣднемъ же — по низшему доходу данной ступени обложенія. Прусская система обложенія представляется болѣе справедливой, такъ какъ получается большая равномѣрность обложенія въ предѣлахъ каждаго разряда.

Саксонскій законъ о подоходномъ налогѣ принимаетъ также во вниманіе различныя условія, значительно сокращающія платеже-

способность, а именно, для доходовъ въ размѣрѣ до 5.800 мар., прежде только для доходовъ до 3.300 мар. Сбавка не можетъ понижать окладъ болѣе, чѣмъ на 3 ступени; когда же плательщики принадлежатъ къ одному изъ трехъ низшихъ классовъ обложенія, то они совершенно освобождаются отъ налога. Въ противоположность прусскому закону о подоходномъ налогѣ, согласно которому, какъ мы уже видѣли, сбавка производится въ томъ случаѣ, если имѣются члены семьи моложе 14-ти лѣтъ, не платящіе налога самостоятельно,—саксонскій законъ не знаетъ подобныхъ постановленій, такъ какъ платежъ, производимый многочисленной семьей, члены которой также отчасти зарабатываютъ, въ Саксоніи, при обложеніи каждаго въ отдѣльности, гораздо меньше.

Великое герцогство Баденское имѣетъ своеобразную систему обложенія. Доходъ не дѣлится на разряды, какъ въ другихъ законодательствахъ, и размѣръ обложенія не увеличивается для каждой слѣдующей ступени, а съ каждаго дохода облагается налогомъ лишь извѣстная часть, растущая по мѣрѣ увеличенія дохода, между тѣмъ какъ размѣръ обложенія остается неизмѣннымъ. Обложеніе начинается съ дохода въ 900 мар., причемъ изъ него облагаются налогомъ 200 марокъ, при 1.000 мар. облагаются 250 мар. При доходѣ въ размѣрѣ до 10.000 мар. облагаются налогомъ изъ первой тысячи марокъ—250 мар., изъ слѣдующихъ 1.000 мар. дохода 50 мар. изъ каждыхъ 100 марокъ, изъ слѣдующей 1.000 мар.—75 мар. изъ каждыхъ 100 мар.; изъ суммъ высшихъ этой облагаются каждыя сто марокъ полностью. При доходѣ отъ 1.000 мар. до 30.000 мар. облагаются налогомъ изъ первыхъ 10.000 мар.—9000 мар., всѣ слѣдующія полныя 500 мар. облагаются цѣликомъ. При доходѣ въ 30.000 мар. и выше облагаются первыя 30.000 мар. полностью. Всѣ слѣдующія полныя 1.000 мар. дохода также цѣликомъ, такъ что только съ этихъ поръ облагается весь доходъ. Отсюда ясно, что въ Баденѣ также существуетъ прогрессивный подоходный налогъ, хотя система обложенія имѣетъ своеобразный характеръ. Однако, этотъ способъ сложнѣе того, который примѣняется въ упомянутыхъ выше государствахъ, такъ что слѣдуетъ отдать предпочтеніе тарифу съ постепенно возрастающимъ по разрядамъ размѣромъ обложенія.

Въ Ольденбургѣ нѣтъ свободнаго отъ налога минимума; при доходѣ до 225 мар. налогъ равняется 1 маркѣ. Это большая несправедливость: при столь незначительномъ доходѣ налогъ дол-

женъ вызывать большое недовольство. Начиная съ этой суммы размѣръ налога повышается и достигаетъ 6 мар. при доходѣ въ 600 мар., слѣдовательно здѣсь размѣръ налога составляетъ уже 1%, тогда какъ напр., въ Пруссіи обложеніе налогомъ въ размѣрѣ 0,6% начинается лишь при 900 мар. Далѣе доходъ распредѣляется на разряды въ 150 мар. каждый, а затѣмъ въ 300 мар. каждый, пока доходъ не достигнетъ 2.100 мар., затѣмъ каждый разрядъ равняется 450 мар. до 3.000 мар. дохода, далѣе идутъ разряды по 600 мар. до 7.200 мар. и т. д., до тѣхъ поръ, пока величина разряда не достигнетъ 1.500 мар. При доходѣ въ 60.000 мар. размѣръ налога составляетъ 2.400 мар., слѣдовательно 4%. Съ каждыхъ слѣдующихъ 1.500 мар. дохода взимается налогъ въ размѣрѣ 60 мар. Разряды въ Ольденбургѣ черезчуръ велики при небольшихъ и среднихъ доходахъ, что слѣдуетъ признать недостаткомъ. Въ Пруссіи, напр., разряды отъ 3.000 мар. до 4.500 мар. платятъ 300 мар., тогда какъ въ Ольденбургѣ эта сумма взимается уже при доходѣ отъ 1.200 до 2.100 марокъ, далѣе въ Пруссіи налогъ достигаетъ размѣра въ 1.500 мар. лишь при доходѣ въ 30.000 мар., въ Ольденбургѣ же эта сумма уплачивается уже съ дохода въ 15.000 марокъ. Какъ мы уже видѣли, въ Ольденбургѣ это и является высшимъ предѣломъ обложенія, между тѣмъ какъ въ Пруссіи ступени идутъ дальше. Слѣдуетъ всегда предпочитать не увеличивать размѣра отдѣльныхъ разрядовъ, такъ какъ вслѣдствіе этого налогъ въ предѣлахъ одного и того же разряда взимается неравномѣрно. При большихъ доходахъ это менѣе чувствительно, при небольшихъ же имѣетъ большое значеніе, какъ это видно на примѣрѣ Ольденбурга. Кромѣ того, въ Ольденбургѣ размѣръ обложенія при небольшомъ и среднемъ доходѣ великъ; нельзя одобрить и того, что здѣсь не освобождается отъ налога минимумъ средствъ существованія. Въ Ольденбургскомъ законодательствѣ также не упоминается о вычетахъ: несомнѣнно излишняя суровость. Обложеніе производится здѣсь по хозяйствамъ.

Въ Саксенъ-Веймарѣ законъ о подоходномъ налогѣ 2-го іюня 1897 года не даетъ никакихъ указаній относительно налоговыхъ ставокъ и не устанавливаетъ ступеней налога. По этому вопросу на каждый податной періодъ, обнимающій три года, издается спеціальный законъ. Для періода 1899 — 1901 г.г. доходъ опредѣлялся по 31 ступени и налогъ составлялъ 0,8% и до 4%

дохода. Доходъ ниже 900 мар. облагался по шести разрядамъ ставками отъ 0,8% до 1.6% дохода. То обстоятельство, что размѣръ обложенія устанавливается для каждаго финансоваго періода, представляется большимъ преимуществомъ, такъ какъ благодаря этому легче учитываются потребности населенія. Однако столь высокій размѣръ обложенія низкихъ доходовъ, безъ освобожденія отъ налога минимума средствъ существованія, нельзя, какъ мы уже указали, одобрить.

Гессенскій законъ о подоходномъ налогѣ переноситъ тяжесть обложенія съ низшихъ и среднихъ слоевъ среднихъ классовъ на высшіе слои средняго класса и на высшіе классы. Въ первомъ разрядѣ, начиная съ дохода отъ 2.600 марокъ, взимается налогъ въ размѣрѣ 1,92%, при 800 мар. дохода обложеніе достигаетъ 2,87% дохода, при 10.000 мар., дохода—3,15%, при 20.000 мар.—3,32%, при 30.000 мар.—3,38%, при 40.000 мар.—3,5%. Затѣмъ равномѣрно прибавляется по 45 мар. на каждыя 1.000 мар. дохода, такъ что при доходѣ въ 50.000 мар. обложеніе достигаетъ 3,7% дохода, при 60.000 мар. — 3,83%. при 70.000 мар. — 3,93%, при 80.000 мар.—4%.

Размѣры отдѣльныхъ разрядовъ не слишкомъ велики, первые два равняются 300 мар., слѣдующіе два — 400 мар., затѣмъ 500 мар., и при 10.000 мар. дохода—1.000 марокъ. Въ первомъ разрядѣ не дѣлается никакой сбавки, и было бы желательно поднять высшій предѣлъ, при которомъ допускаются сбавки въ случаѣ уменьшившейся платежеспособности. Во второмъ разрядѣ обязанность платежа налога начинается съ дохода въ 500 мар. Размѣръ налога составляетъ до 600 мар. 3 марки, и доходитъ въ десятомъ классѣ при доходѣ въ 2.300—2.600 мар. до 39 марокъ. Гессенская система обложенія имѣетъ большія преимущества, такъ какъ она не слишкомъ отягощаетъ небольшіе и средніе доходы; размѣръ обложенія повышается прогрессивно; было бы лишь желательно установить болѣе высокій свободный отъ налога минимумъ. Въ этомъ второмъ разрядѣ дѣлается сбавка, если неблагопріятно сложившіяся для плательщика обстоятельства требуютъ особаго снисхожденія; въ этомъ случаѣ размѣръ обложенія уменьшается на одну или на двѣ степени.

Въ Саксенъ-Мейнингенѣ обязанность уплаты начинается съ 600 мар.; до 700 марокъ дохода размѣръ обложенія составляетъ 0,8 мар. на каждыя 100 мар. годового дохода, затѣмъ правильно

возрастаетъ и составляетъ для дохода въ 33.000 мар. и выше 4%. Для доходовъ въ размѣрѣ до 3.000 мар. допускается сбавка, раскладочная коммиссія, при уменьшившейся платежеспособности, можетъ установить годовой доходъ въ меньшемъ противъ дѣйствительнаго размѣрѣ или совершенно освободить отъ уплаты налога. Въ качествѣ обстоятельствъ такого рода принимаются во вниманіе чрезвычайное обремененіе плательщика вслѣдствіе необходимости содержанія и воспитанія дѣтей, обязанность содержать не имѣющихъ средствъ членовъ семьи, предолжительная болѣзнь, задолженность, несчастные случаи. Въ Саксенъ-Альтенбургѣ налогъ взимается, начиная уже съ 60 марокъ дохода, и размѣръ обложенія весьма высокъ, а именно: для 300 марокъ онъ составляетъ 1,90 мар., затѣмъ онъ возрастаетъ по восьми разрядамъ черезъ каждыя 150 мар. до дохода въ 1.500 мар. включительно и составляетъ здѣсь 18 мар., т. е. 1,6%. При 6.000 мар. дохода размѣръ обложенія равняется уже 2,8%, при 45.000 мар. дохода онъ достигаетъ 4%. Начиная съ 48.000 мар., размѣръ обложенія возрастаетъ по разрядамъ въ 3.000 марокъ каждый на 120 марокъ. Такимъ образомъ, въ Саксенъ-Альтенбургѣ низшіе разряды чрезвычайно обременены. Налогъ въ первыхъ двухъ разрядахъ взимается только съ общинъ и учрежденій, обладающихъ правами юридическихъ лицъ, съ заведеній и союзовъ, далѣе съ акціонерныхъ обществъ, коммандитно-акціонерныхъ товариществъ, горнозаводскихъ товариществъ и зарегистрованныхъ кооперативнывъ товариществъ и потребительныхъ обществъ, имѣющихъ открытую для публики лавку. Далѣе, въ первыхъ двухъ разрядахъ подлежатъ налóгу доходы, получаемые въ видѣ окладовъ, пенсій или жалованья изъ государственнаго казначейства, а также доходы съ земли, промышленныхъ и торговыхъ предпріятій, находящихся въ странѣ. По другимъ статьямъ подоходный налогъ на этихъ двухъ ступеняхъ не взимается. Трудно рѣшить, чѣмъ объясняется подобное нигдѣ кромѣ Саксенъ-Альтенбурга не встрѣчающееся, постановленіе. Сбавка налога допускается для доходовъ въ размѣрѣ до 4.800 мар. максимумъ на 3 степени, если существуютъ обстоятельства, существенно уменьшающія платежную способность.

Въ Брауншвейгѣ налогъ начинается съ дохода въ 900 мар., налогъ составляетъ 3 марки, т. е. 0,3% для дохода въ размѣрѣ до 1.000 марокъ. Начиная отсюда, размѣръ обложенія медленно поднимается по разрядамъ чрезъ каждыя 100, затѣмъ черезъ 200 мар. до

дохода въ 6.000 мар. далѣе онъ продолжаетъ возрастать чрезъ 300 мар. и достигаетъ при 12.000 мар. дохода 1,4%. Отсюда по разрядамъ въ 500 мар. онъ достигаетъ до дохода въ 30.000 мар., увеличиваясь съ каждымъ разрядомъ на 8 мар., затѣмъ до дохода въ 50.000 мар. каждый разрядъ повышаетъ размѣръ обложенія на 10 мар., такъ что при 50.000 мар. налогъ составляетъ 1,66% дохода. Далѣе, размѣръ обложенія возрастаетъ по разрядамъ черезъ 1.000 мар. и достигаетъ при доходѣ въ 100.000 мар. высоты въ 1,93%. При доходѣ болѣе чѣмъ въ 100.000 мар. размѣръ обложенія повышается по разрядамъ черезъ каждыя 2.000 мар., увеличиваясь каждый разъ на 40 мар. Такимъ образомъ, въ Брауншвейгѣ размѣръ обложенія возрастаетъ крайне медленно, обложеніе высокихъ доходовъ весьма низко, по сравненію съ обложеніемъ небольшихъ доходовъ; было бы цѣлесообразно облегчить низшіе классы за счетъ большаго обложенія высшихъ.

Въ Ангальтѣ обложеніе начинается съ дохода въ 600 мар., составляя 0,15 мар., т. е. 0,02%. Обложеніе возрастаетъ по 29 разрядамъ черезъ каждые 150, 200, 500 и 1.000 мар. и достигаетъ при доходѣ въ 11.000—12.000 мар., суммы въ 11,25 мар., т. е. 0,1%. Начиная съ 12.000 мар. и до 59.000 мар. включительно онъ возрастаетъ по разрядамъ черезъ 1.000 мар., увеличиваясь на каждую 1.000 мар. на 1,25 мар., а съ дохода въ 59.000 мар. и до 100.000 мар. включительно, увеличиваясь на 1,50 мар. При доходѣ свыше 100.000 мар. размѣръ единицы обложенія составляетъ 1½ на каждую тысячу дохода. Такимъ образомъ, прогрессія въ Ангальтѣ чрезвычайно ничтожна и уплата налога почти не чувствуется. Кромѣ того раскладочная коммиссія имѣетъ право, по отношенію къ тѣмъ плательщикамъ налоговъ, доходъ которыхъ не превосходитъ суммы въ 6.000 мар., дѣлать сбавку въ случаѣ наличности обстоятельствъ, существенно уменьшающихъ платежную способность, съ тѣмъ, чтобы размѣръ обложенія такихъ плательщиковъ понижался не болѣе, чѣмъ на 3 степени: причемъ, въ случаѣ принадлежности ихъ къ одному изъ трехъ низшихъ классовъ, они совершенно освобождаются отъ уплаты налога. Ограниченіе величины дохода, при которомъ допускаются сбавки, 6.000 марками, какъ мы уже указывали, представляется вполнѣ правильнымъ, но въ Ангальтѣ при незначительномъ размѣрѣ обложенія едва ли вообще встрѣчается надобность въ сбавкахъ.

Въ противоположность Ангальту, въ Шварцбургъ-Зондерсгаузенѣ взимается весьма высокій налогъ; онъ начинается уже съ дохода въ 300 мар. и составляетъ при доходѣ въ 300—400 мар.— 1 марку. Доходъ раздѣленъ здѣсь по разрядамъ чрезъ каждые 100, 150 и 300 мар.; при доходѣ въ 4.800—5.100 мар. взимается 144 мар. налога, т. е. 3%. Размѣръ обложенія поднимается до дохода въ 7.500 мар. по разрядамъ; черезъ 300 мар., увеличиваясь на 9 мар. съ каждымъ разрядомъ, при доходѣ отъ 7.500 марокъ и до 20.000 марокъ онъ возрастаетъ по разрядамъ черезъ каждые 500 мар., увеличиваясь на 15 мар.; а при доходѣ, свыше 20.000 мар. по разрядамъ черезъ 1.000 мар., увеличиваясь съ каждымъ разрядомъ на 3 марки. Такимъ образомъ вплоть до дохода въ размѣрѣ 4.800 мар. имѣетъ мѣсто довольно быстро возрастающая прогрессія, начиная же съ этого уровня размѣръ обложенія увеличивается едва замѣтно, такъ что высокій доходъ въ сравненіи съ низкимъ обложенъ чрезвычайно мало. Сбавки, а именно, не болѣе какъ на три разряда, дѣлаются при доходѣ въ размѣрѣ до 4.500 мар.; освобождается вовсе доходъ, не превышающій 600 мар. Шварцбургъ-Рудольштадтъ не освобождаетъ отъ налога никакого минимума; низшій размѣръ обложенія начинается съ 5 пфенниговъ, при 350 мар. дохода взимается 10 пф. и далѣе обложеніе возрастаетъ по разрядамъ черезъ каждые 50, 100, 200, 300, 500 и 1.000 мар. до дохода въ 18.000—20.000 м., при каковомъ взимается 54 мар. налога, т. е. 0,3%, затѣмъ размѣръ обложенія возрастаетъ по разрядамъ черезъ 2.000 мар., увеличиваясь каждый разъ на 6 мар.; такимъ образомъ онъ чрезвычайно низокъ. Здѣсь также допускается сбавка и полное освобожденіе, но не установлено для этого никакого предѣла.

Въ Липпе-Детмольдъ взимается лишь весьма малый процентъ съ дохода, обложеніе начинается съ 300 мар., размѣръ обложенія составляетъ 0,12 мар., онъ медленно возрастаетъ по разрядамъ въ 100 мар. каждый до 2.000 мар., гдѣ онъ составляетъ 4 марки. Затѣмъ онъ возрастаетъ на 1 марку по разрядамъ чрезъ каждыя 200 мар. до 6.900 мар. дохода. Размѣръ налога возрастаетъ съ большой постепенностью, онъ начинается съ 0,04%, при 1.000 мар. дохода онъ составляетъ 0,15%; при 10.000 мар. — 0,27%; при 100.000 мар. — 0,32%. Сбавка производится для доходовъ не превышающихъ 3 000 марокъ, причемъ на каждаго члена семьи не облагаемаго самостоятельно, дѣлается сбавка въ 60 мар.; если

имѣется три подобныхъ члена семьи, окладъ понижается на одинъ разрядъ. Далѣе допускается льгота въ случаѣ наличности обстоятельствъ, существенно вліяющихъ на платежеспособность съ тѣмъ, чтобы (и притомъ только при доходѣ въ размѣрѣ до 4.800 мар.) окладъ уменьшался не болѣе чѣмъ на три разряда.

Въ Рейссъ ст. л. налогъ также чрезвычайно низокъ. Обложеніе начинается уже съ 15 мар.; до 30 мар. размѣръ его составляетъ 3 пф. Разряды, на которые распредѣлены доходы, первоначально весьма малы, для доходовъ до 300 марокъ каждый разрядъ (ступень) составляетъ 30 марокъ, затѣмъ до 600 марокъ — 75 марокъ, до 3.000 марокъ — 150 марокъ; на этой ступени обложеніе равняется 7,80 марокъ; далѣе оно возрастаетъ чрезъ каждыя 300 мар. до 9.000 мар., затѣмъ чрезъ каждыя 750 мар. до 12.000 мар. и достигаетъ здѣсь суммы 44 марокъ т. е. 0,37%. Затѣмъ размѣръ обложенія возростаетъ по разрядамъ въ 1.000 мар., каждый разъ увеличиваясь на 5 марокъ. Однако этотъ налогъ взимается не ежегодно, а въ сроки, ежегодно устанавливаемыя указомъ, сообразно тому, сколько необходимо на покрытіе утвержденнаго ландтагомъ бюджета; этотъ налогъ, слѣдовательно, не имѣетъ постояннаго характера, а измѣняется въ различные годы. О скидкахъ въ законѣ не упоминается.

Въ Гамбургѣ обложеніе начинается съ 900 мар., размѣръ обложенія составляетъ до 1.000 мар. 100 мар. т. е. 1%. Затѣмъ онъ возрастаетъ по разрядамъ въ 100 марокъ до 8.000 марокъ дохода такимъ образомъ, что при обложеніи каждой слѣдующей тысячи марокъ налогъ (взимаемый съ каждой, хотя бы и неполной сотни) возрастаетъ: такъ для дохода отъ 1.000 до 2.000 мар. для каждыхъ 100 марокъ (и неполныхъ 100 марокъ) размѣръ обложенія увеличивается на 0,20 мар., отъ 2.000 до 3.000 мар. дохода на 0,40 мар. и т. д. Такимъ образомъ размѣръ обложенія при 8.000 мар. дохода составляетъ 0,58%. При доходѣ отъ 8.000—25.000 мар. налогъ увеличивается для каждой новой сотни на 1 марку, такимъ образомъ при 25.000 мар. дохода размѣръ обложенія составляетъ 0,86%. При доходѣ отъ 25.000—50.000 мар. налогъ увеличивается на 1,10 мар. для каждой новой сотни, такъ что при 50.000 мар. дохода размѣръ обложенія равняется 0,98%; при доходѣ свыше 50.000 м. размѣръ налога составляетъ 1%. Гамбургская налоговая система имѣетъ то преимущество, что отдѣльные разряды невелики, чѣмъ достигается большая равномѣрность обложенія. Прогрессія возра-

стаетъ весьма медленно, налогъ достигаетъ лишь незначительной высоты. Семейства, состоящія не менѣе, чѣмъ изъ четырехъ лицъ, имѣютъ право на скидку на одну четверть при доходѣ, не превышающемъ 5.000 мар., и на половину при доходѣ, не превышающемъ 2.000 мар. Право на скидку еще на одну четверть предоставляется въ томъ случаѣ, если семья, которую долженъ содержать плательщикъ, состоитъ не менѣе, какъ изъ 6 членовъ. Въ этомъ законѣ, слѣдовательно, высшій предѣлъ для скидокъ установленъ болѣе высоко, нежели въ большинствѣ другихъ законовъ; это несомнѣнно правильно.—Въ Любекѣ доходъ до 600 мар. свободенъ отъ налога, затѣмъ до 700 мар. налогъ составляетъ 4 мар., т. е. 0.6%. Далѣе размѣръ обложенія возрастаетъ до 4.000 мар. дохода по разрядамъ черезъ каждыя 100 мар. При доходѣ въ 4.000 мар. налогъ достигаетъ высоты 3%, которая и является максимальнымъ размѣромъ. Принципъ прогрессивности обложенія здѣсь слабо выраженъ; для дохода въ 4.000 мар. налогъ въ 3% слишкомъ великъ, было бы справедливѣе, ограничиваясь на этой ступени меньшимъ налогомъ, взамѣнъ этого сильнѣе обложить большіе доходы.—Въ Бременѣ не устанавливается минимума, свободнаго отъ налога, до 800 мар. дохода налогъ составляетъ 1 мар., затѣмъ онъ возрастаетъ по разрядамъ чрезъ каждыя 100 мар. до 9.000 мар., а именно въ каждомъ разрядѣ до 1.800 мар.. на 0,50 мар., затѣмъ до 4.600 мар., на 0,75 мар., до 5.100 мар. на 1 мар., до 5.900 мар. на 1,25 мар., до 9.000 мар. на 1,50 мар. Свыше этой суммы налогъ равняется 1%.

Въ Австріи также принятъ принципъ прогрессивности; обложеніе начинается при доходѣ въ 600 гульд. и составляетъ 3,60 гульд. т. е. 0,6%. Разряды въ низшихъ классахъ очень невелики, равняясь 25 гульд. При доходѣ въ 1.000—1.100 гульд. налогъ составляетъ 10 гульд., то есть 1%, при доходѣ отъ 10.000 до 11.000 гульд. 319 гульд. или 3,4%, при доходѣ отъ 100.000 до 105.000 гульд. 4.650 гульд. т. е. 4,5% При доходѣ свыше 105.000 гульд. разряды равняются каждый разъ 5.000 гульд., а налогъ увеличивается на 250 гульд. Размѣръ налога возрастаетъ, какъ въ Пруссіи, онъ также какъ и тамъ, исчисляется по среднему доходу каждаго отдѣльнаго разряда. Въ Австріи доходъ несамостоятельныхъ членовъ семьи причисляется къ доходу главы семьи. Здѣсь также принимается въ соображеніе пониженіе платежной способности, а именно до тѣхъ поръ, пока доходъ не достигаетъ 2.000 гульд. Такъ, въ семействахъ,

состоящихъ, не считая жены, болѣе нежели изъ двухъ несамостоятельныхъ членовъ, на каждаго слѣдующаго члена семьи производится скидка въ $^1/_{20}$ и во всякомъ случаѣ налогъ уменьшается на одинъ разрядъ. Кромѣ того въ случаѣ наличности обстоятельствъ, сильно понижающихъ платежную способность, при доходѣ, не превышающемъ 5.000 гульд., допускается пониженіе налога, не болѣе однако, какъ на три степени. Лица съ доходомъ ниже 675 гульд. вовсе освобождаются отъ уплаты налога. Налогъ исчисляется лишь на часть дохода, превышающую 250 гульд. Когда прибавляется къ доходу главы семьи заработокъ членовъ, то присоединяется лишь часть послѣдняго, превышающая 250 гульд. Скидка подобного рода несомнѣнно гораздо лучше той скидки, которую мы находимъ въ большинствѣ другихъ странъ; въ силу того, что въ противоположность Пруссіи, гдѣ на каждаго члена семьи вычитается опредѣленная сумма, въ Австріи дѣлается скидка съ извѣстной части дохода, удѣляется больше вниманія расходамъ на воспитаніе, затрачиваемымъ въ различныхъ классахъ населенія.

Въ Англіи освобождается отъ налога доходъ ниже 160 ф. с.; прогрессія отсутствуетъ; съ каждыхъ 20 шиллинговъ стоимости или цѣнности имущества и статей дохода, относящихся къ категоріямъ A, C, Д и E взимается 8 пенсовъ и съ каждыхъ 20 шил. стоимости недвижимыхъ имуществъ категоріи B — 3 пенса. Размѣръ налога устанавливается для каждаго бюджета особо, такъ какъ подоходный налогъ долженъ служить дополненіемъ къ прочимъ налогамъ. Полное отсутствіе прогрессивности слѣдуетъ признать недостаткомъ, такъ какъ вслѣдствіе этого не обращается надлежащаго вниманія на платежную способность. Въ предѣлахъ между 160 ф. с. и 500 ф. с. дохода дѣлаются скидки, именно при доходѣ до 400 ф. с. вычитается 160 ф. ст. дохода, при доходѣ между 400 ф. с. и 500 ф. с.—100 ф. ст. При этомъ указанныя постановленія дѣйствительны не только при наступленіи обстоятельствъ, особо понижающихъ платежную способность: напротивъ, имѣя въ виду высокій размѣръ подоходнаго налога въ Англіи, этимъ путемъ вообще стараются облегчить его для тѣхъ, кто съ трудомъ въ состояніи его нести.

Въ Италіи не существуетъ прогрессивнаго подоходнаго налога: налогъ взимается въ одинаковомъ размѣрѣ $12^0/_0$; это весьма высокій размѣръ обложенія, онъ долженъ вызывать поэтому,

въ особенности среди низшихъ классовъ, большое неудовольствіе. Обложеніе начинается при доходѣ въ 400 лиръ, если доходъ относится къ категоріямъ *b*, *c* и *d*, тогда какъ доходы подъ лит. *a* облагаются и въ томъ случаѣ, если они не достигаютъ этого предѣла: фундированный налогъ, слѣдовательно, облагается сильнѣе нежели нефундированный. Сбавки дѣлаются для дохода подъ литерами *b* и *c*, равняющагося 400—800 лирамъ, притомъ своеобразнымъ способомъ: по мѣрѣ возрастанія дохода все уменьшаются вычеты: такъ съ дохода въ 400—500 лиръ вычитается 250 лиръ, съ дохода въ 500—600 л.—200 л., съ дохода въ 600—700 л.—150 л. и съ дохода въ 700—800 л.—100 л. Изъ доходовъ подъ лит. *d*, поскольку доходъ равняется 400—500 лиръ, освобождаются 100 лиръ отъ налога. Въ то время какъ нѣмецкіе законы, допуская освобожденіе отъ налога, не дѣлаютъ никакихъ различій въ зависимости отъ источника полученія дохода, подобный принципъ проводится въ Италіи и нельзя не признать его весьма правильнымъ. Категорія *a* заключаетъ въ себѣ фундированный доходъ, который не заслуживаетъ того снисхожденія, какъ нефундированный. Лица, владѣющія имуществомъ, тѣмъ самымъ застрахованы на будущее время отъ лишеній, въ противоположность тѣмъ, доходъ которыхъ всецѣло основывается на ихъ трудѣ. Послѣднимъ должна быть дана возможность сберегать нѣкоторую долю изъ своего дохода, для того, чтобы они, въ случаѣ неспособности къ труду, могли оградить себя отъ нужды. Та же мысль лежитъ очевидно въ основѣ предпочтенія, оказываемаго доходу подъ лит. *b* и *c*, по сравненію съ доходомъ, заключающимся въ жалованіи, получаемомъ на государственной и общинной службѣ. Будущее этихъ лицъ обезпечено, такъ какъ, въ случаѣ неспособности къ труду, они получаютъ пенсію, между тѣмъ какъ доходъ лицъ подъ лит. *b* и *c* прекращается вмѣстѣ съ наступленіемъ нетрудоспособности.

Въ Нидерландахъ имущественнымъ налогомъ облагается доходъ съ имущества, начиная съ имущества, равняющагося 10.000 гульд. и, независимо отъ того, какъ велико имущество, первые 10.000 гульд. его остаются всегда свободными отъ налога. Если имущество оцѣнивается не болѣе какъ въ 13.000 гульд., то оно не облагается: съ 13.000 до 14.000 гульд. взимается 2 гульд., съ 14.000 и 15.000 гульд. 4 гульд., начиная съ 15.000 фл. и до 200.000 гульд. съ каждой полной 1.000 гульд. уплачивается 1,25 гульд. Такимъ образомъ доходъ съ

имущества облагается въ весьма медленно возрастающей прогрессіи. Чтобы достигнуть равномѣрности въ исчисленіи дохода съ имущества, принимается за исходную точку постоянный процентъ дохода, а именно 40/0, независимо отъ того, приноситъ ли имущество дѣйствительно такой доходъ или нѣтъ. Нидерландскій профессіональный налогъ взимается въ зависимости отъ имущественнаго, такъ какъ здѣсь принимается во вниманіе, подлежитъ ли данное лицо имущественному налогу или нѣтъ, и облагаются профессіональнымъ налогомъ гораздо выше плательщики имущественнаго налога, чѣмъ тѣ, которые ему не подлежатъ. И здѣсь проводится то положеніе, что лицамъ, не имѣющимъ наряду съ доходомъ отъ труда никакого фундированнаго дохода, должны быть оказываемы большія льготы. Для лицъ, не подлежащихъ имущественному налогу, профессіональный налогъ начинается при доходѣ отъ 650 гульд., а для тѣхъ, кто уплачиваетъ промысловый налогъ, при доходѣ въ 250 фл. Въ послѣднемъ случаѣ, смотря по величинѣ имущества, установлены опять таки различные тарифы обложенія. Кромѣ этихъ тарифовъ существуетъ еще два другихъ, а именно одинъ спеціально для лицъ, живущихъ постоянно за границей и разъѣзжающихъ по Нидерландамъ для полученія заказовъ, и другой для всѣхъ тѣхъ, кто не подходитъ ни подъ одну изъ упомянутыхъ категорій; сюда относятся по преимуществу юридическія лица. Первые платятъ за каждый финансовый годъ 15 гульд., не считая платимаго ими, на другомъ основаніи, налога, послѣдніе 2,50 гульд. за каждые 100 гульд. при чемъ меньшія части въ расчетъ не принимаются. Это особенность, не встрѣчающаяся въ другихъ законодательствахъ, такъ какъ въ остальныхъ странахъ юридическія лица платятъ по тому же тарифу, какъ и физическія.

Въ Швейцаріи минимумъ средствъ существованія освобождается отъ обложенія, независимо отъ того, получается ли доходъ съ имущества или отъ труда. Онъ установленъ однако въ различныхъ кантонахъ весьма различно, измѣняется также, смотря по источнику полученія дохода. Начало прогрессивности почти во всѣхъ кантонахъ проведено весьма мало, такъ какъ оно отдѣльно примѣняется къ имуществу и къ доходу. По общему правилу фундированный доходъ обложенъ гораздо выше, чѣмъ нефундированный, но самое проведеніе этого принципа въ Швейцаріи еще оставляетъ желать многаго. Другой недостатокъ состоитъ въ томъ, что на величину семьи не обращается никакого вниманія. Однако въ нѣкоторыхъ

кантонахъ дѣлаются льготы для нѣкоторыхъ категорій плательщиковъ, какъ напр., для вдовъ, сиротъ и др.

Въ Соединенныхъ Штатахъ Сѣверной Америки Массачузетсъ облагаетъ налогомъ лишь доходъ, начиная съ 2.000 долларовъ, такъ что весьма высокая сумма остается свободной отъ обложенія и къ уплатѣ налога привлекаются только обезпеченные люди. Но, какъ мы уже указывали, подоходный налогъ здѣсь вообще взимается весьма рѣдко. Въ Виргиніи весь доходъ, за исключеніемъ жалованья, получаемаго на государственной службѣ, облагается въ размѣрѣ $1^0/_0$, не существуетъ, слѣдовательно никакого прогрессивнаго подоходнаго налога. Обложеніе начинается съ дохода въ 600 долл. Въ Южной Каролинѣ обложеніе начинается при доходѣ въ 2.500 долл.; оно имѣетъ прогрессивный характеръ; размѣръ обложенія составляетъ при доходѣ въ 2.500—5.000 долларовъ $1^0/_0$, въ 5.000—75.000 долл. $1^1/_2{}^0/_0$, въ 7.500—10.000 долларовъ $2^0/_0$, 10.000 до 15.000 долларовъ $2^1/_2{}^0/_0$, и съ дохода, превышающаго 15.000 долларовъ, взимается $3^0/_0$.

Резюмируя все сказанное въ этой главѣ, мы приходимъ къ тому выводу, что отъ хорошей системы обложенія требуется слѣдующее: прежде всего долженъ оставаться свободнымъ минимумъ средствъ существованія надлежащихъ размѣровъ для того, чтобы не лишать лицъ несостоятельныхъ необходимыхъ для жизни средствъ. Далѣе слѣдуетъ стремиться къ тому, чтобы былъ осуществленъ принципъ прогрессивности, и именно такимъ образомъ, чтобы бремя налоговъ перемѣщалось съ низшихъ и среднихъ слоевъ среднихъ классовъ на высшіе классы, причемъ не слѣдуетъ устанавливать слишкомъ обширныхъ разрядовъ, чтобы была возможность провести начало равномѣрности обложенія внутри каждаго отдѣльнаго класса. Съ этой цѣлью желательно устанавливать размѣръ обложенія по среднему доходу каждаго класса. Наконецъ, при небольшихъ доходахъ, подлежащихъ обложенію, слѣдуетъ принимать въ соображеніе обстоятельства, уменьшающія платежеспособность плательщика.

Гл. IV. Обложеніе юридическихъ лицъ.

Въ настоящее время, когда потребность въ достиженіи общихъ интересовъ совмѣстными усиліями возрастаетъ съ каждымъ днемъ, вопросъ о привлеченіи къ обложенію подоходнымъ налогомъ и не-физическихъ (юридическихъ) лицъ пріобрѣтаетъ весьма важное значеніе. При этомъ необходимо выяснить, что именно должно облагаться въ случаѣ привлеченія къ налогу не-физическихъ лицъ: доходъ ли союза, какъ такового или доходы отдѣльныхъ членовъ его. При реальномъ обложеніи дѣло значительно проще; тамъ налогъ опредѣляется прибылью, извлекаемою юридическимъ лицомъ, какъ цѣлымъ, исчисленіе этой прибыли не составляетъ трудности. Но возникаетъ вопросъ, можно ли вообще въ отношеніи не-физическаго лица говорить о доходѣ въ субъективномъ смыслѣ, составляющемъ объектъ обложенія подоходнаго налога. Вопросъ этотъ разрѣшается различно въ зависимости отъ характера союза. Подъ юридическими лицами мы понимаемъ ассоціаціи и учрежденія, которымъ присвоена способность фигурировать въ качествѣ самостоятельныхъ субъектовъ юридическихъ отношеній (Штаммлеръ). Въ виду большого разнообразія юридическихъ лицъ, вопросъ объ обложеніи ихъ не можетъ быть разрѣшенъ огульно, а для разрѣшенія его необходимо изслѣдовать различные виды не-физическихъ лицъ. Существуетъ рядъ юридическихъ лицъ, доходы которыхъ поступаютъ на общеполезныя цѣли; другія же категоріи не извлекаютъ дохода непосредственно въ свою пользу, а распредѣляютъ его между членами, входящими въ составъ ихъ, служа такимъ образомъ къ имущественному обогащенію послѣднихъ. По отношенію къ первымъ едва ли можетъ быть рѣчь объ обязанности ихъ уплачивать налогъ. Шеффле [1]) дѣлитъ не-физическихъ лицъ на союзы частно-хозяйственнаго и общественно-

[1]) Schäffle, Das gesellschaftliche System der menschlichen Wirtschaft, § 236. Tübingen 1873.

хозяйственнаго характера. Первыя—обнимаютъ хозяйства съ цѣлью заработка и каритативныя учрежденія (Widmungen), вторыя же распадаются на свободные союзы и на принудительныя организаціи. Вагнеръ [1]) также различаетъ относительно обложенія—юридическія лица въ строгомъ смыслѣ, т. е. публичнаго характера и такъ называемыя юридическія лица частно-правоваго характера; первыя, по его мнѣнію, должны оставаться свободными отъ обложенія, ибо доходы ихъ употребляются прямо или косвенно на общественныя потребности. Обложеніе же второй группы юридическихъ лицъ Вагнеръ признаетъ необходимымъ. Для осуществленія обложенія онъ указываетъ три пути: первый состоитъ въ томъ, что само юридическое лицо объявляется подлежащимъ обложенію, отдѣльные же члены его, поскольку они получаютъ доходъ изъ союза, не облагаются налогомъ; при второмъ способѣ напротивъ, юридическое лицо свободно отъ налога, члены же привлекаются къ уплатѣ его; третій, наконецъ, облагаетъ, и союзъ и отдѣльныхъ членовъ его, какъ двухъ самостоятельныхъ субъектовъ обложенія. Я лично присоединяюсь къ мнѣнію Вагнера и нахожу первый изъ предлагаемыхъ имъ способовъ обложенія наиболѣе раціональнымъ и практичнымъ; этимъ путемъ доходъ легче всего поддается исчисленію. Въ виду того, что члены общества часто проживаетъ въ различныхъ мѣстностяхъ, частью даже заграницею, возникаетъ опасеніе, что при второмъ способѣ обложенія фактически отдѣльные доходы останутся не обложенными. Привлеченіе же къ налогу какъ самого юридическаго лица, такъ и членовъ, входящихъ въ составъ его, несправедливо, такъ какъ приводитъ къ двойному обложенію однимъ и тѣмъ же налогомъ. Фоке [2]) не высказывается за освобожденіе отъ обложенія всѣхъ публично-правовыхъ организацій, но дѣлаетъ различіе между главнѣйшею формою общественной организаціи— государствомъ и болѣе мелкими публично-правовыми союзами: общиною, округомъ, провинціей и т. д. За организаціями перваго рода онъ признаетъ полную свободу отъ обложенія, ибо нѣтъ смысла взимать съ главнаго источника государственныхъ доходовъ: съ налога—новый налогъ. Отсюда получилось бы то, что взятое одною рукою было бы возвращаемо другою, т. е. въ результатѣ—безцѣльная и сложная операція. Иначе обстоитъ дѣло въ отношеніи болѣе мелкихъ обще-

[1]) Schönberg, Handbuch der politischen Oekonomie. III, 1 S. 427 ff.

[2]) Vocke, Die Abgaben, Auflagen und die Steuer, Teil II, S. 285 и 495. Stuttgart 1887.

ственныхъ единицъ, этихъ составныхъ частей государства; имѣя свое особое хозяйство, онѣ обладаютъ самостоятельнымъ имуществомъ, почему справедливо привлекать получаемые ими доходы къ обложенію въ пользу государства, подобно тому, какъ и государство обязано платежомъ налога въ пользу мелкихъ союзовъ публично-правового характера за доходы, извлекаемые благодаря имъ. Если задачи юридическихъ лицъ совпадаютъ съ цѣлями, преслѣдуемыми государствомъ, и если доходы первыхъ не распредѣляются между ихъ членами, то государство избѣгаетъ извѣстныхъ расходовъ, и было бы поэтому несправедливо облагать такія организаціи налогомъ. Напротивъ, если юридическое лицо имѣетъ въ виду извлеченіе прибыли съ цѣлью распредѣленія ея между членами или для удовлетворенія ихъ потребностей, то извлекаютъ выгоды исключительно только члены организаціи, которые, по мнѣнію Фоке, и обязаны поэтому уплачивать налогъ; это относится, напр., къ акціонернымъ обществамъ и къ инымъ промысловымъ ассоціаціямъ.

То же различіе Фоке проводитъ и относительно учрежденій (Stiftungen); они также остаются свободными отъ обложенія, поскольку ихъ цѣли тождественны съ государственными, если же доходы поступаютъ въ пользу отдѣльныхъ членовъ, то послѣдніе подлежатъ обложенію. Принципъ, что юридическія лица остаются необложенными, поскольку они преслѣдуютъ тѣ же цѣли, что и государство, заслуживаетъ безусловнаго одобренія; относительно же обложенія дохода, поступающаго въ пользу отдѣльныхъ членовъ было бы, въ виду указанныхъ выше обстоятельствъ, желательно установить обложеніе этого дохода у источника. Правда, противъ цѣлесообразности обложенія дохода у источника выдвигались нѣкоторыя возраженія и прежде всего указывалось, что тогда отдѣльнымъ участникамъ часто не останется даже минимума средствъ существованія. Однако, это опасеніе легко могло бы быть устранено хотя бы тѣмъ, что значительная часть общаго дохода юридическаго лица признается свободной отъ обложенія. При этихъ условіяхъ результатъ обложенія (для казны) все же будетъ благопріятнѣе, чѣмъ при обложеніи каждаго члена въ отдѣльности по распредѣленіи между ними общаго дохода, такъ какъ отдѣльныя доли нерѣдко столь незначительны, что онѣ вовсѣ не составляютъ объекта обложенія.

Приблизительно тѣхъ же взглядовъ на вопросъ объ обложеніи

не-физическихъ лицъ придерживаются Шеффле [1]) и Гельдъ [2]). Повсюду встрѣчаемся приблизительно съ одною и тою же мыслью, что не-физическія лица публичнаго права по существу должны быть свободными отъ обложенія и только тогда подлежать налогу, когда извлекаемые доходы влекутъ за собою уменьшеніе расходовъ ихъ членовъ, т. е. когда рѣчь идетъ о частныхъ доходахъ отдѣльныхъ членовъ. Напротивъ, не-физическія лица частноправоваго характера по общему правилу обязаны платить налогъ и только, если преслѣдуемыя ими цѣли совпадаютъ съ общегосударственными задачами, они подлежатъ освобожденію. Это общее правило допускаетъ однако много изъятій, почему необходимо подробнѣе остановиться на разсмотрѣніи отдѣльныхъ видовъ не-физическихъ лицъ. Исходя изъ группировки Вагнера, мы обсудимъ прежде всего обложеніе юридическихъ лицъ публично-правоваго характера, а затѣмъ уже подвергнемъ разсмотрѣнію частно-правовыя организаціи.

Къ первой категоріи относятся союзное государство, отдѣльное государство и общинные союзы (Kommunalverbände). Начнемъ съ союзнаго государства. Оно представляетъ собою крупный политическій союзъ, состоящій изъ самостоятельныхъ государствъ, которыя въ вопросахъ, относящихся къ компетенціи союза, подчинены власти послѣдняго [3]). Отдѣльныя государства не обладаютъ полнымъ суверенитетомъ; послѣдній ограничивается центральною властью союзнаго государства. Такими союзами государствъ являются: Германская имперія, Соединенные Штаты Сѣверной Америки и Швейцарія. Обложеніе имперіи отдѣльными союзными государствами не можетъ быть признано правильнымъ. Доходы союзнаго государства состоятъ преимущественно изъ налоговыхъ отчисленій въ его пользу со стороны отдѣльныхъ государствъ и было бы абсурдомъ эти налоги привлекать къ обложенію. Скорѣе можно было бы признать, что доходы имперіи, которые она извлекаетъ изъ предпріятія, находящагося въ предѣлахъ одного изъ союзныхъ государствъ, подлежатъ обложенію въ пользу послѣдняго, такъ какъ такое предпріятіе вызываетъ расходы для этого государства. Однако, здѣсь государство получаетъ съ своей стороны эквивалентъ въ видѣ налога, уплачиваемаго ему имперскими чиновниками, состоящими на службѣ въ данномъ имперскомъ учрежденіи. То же от-

[1]) Schäffle, Die Steuern, besonderer Teil S. 100.
[2]) Held, Die Einkommensteuer S. 138 ff.
[3]) Meyer, Lehrbuch des deutschen Staatsrechts. S. 37. Leipzig, 1898.

носится къ монопольнымъ учрежденіямъ, стѣсняющимъ хозяйственную свободу отдѣльныхъ государствъ.

Огромную важность представляетъ вопросъ, не обязано ли государство уплачивать подоходный налогъ. Государство представляетъ собою хозяйственную единицу, получающую доходъ, частью изъ взносовъ его членовъ, частью изъ собственныхъ предпріятій. Обложенія подоходнымъ налогомъ отдѣльныхъ государствъ въ пользу союзнаго нигдѣ не существуетъ. Обложеніе такого рода и не можетъ быть оправдано. Доходы государства составляются изъ податей, уплачиваемыхъ подданными; обложеніе таковыхъ было бы, какъ уже указывалось, безсмыслицей. Доходы другого рода состоятъ въ прибыли, извлекаемой изъ хозяйственныхъ предпріятій; послѣднія, однако, обременяютъ не имперію, а то государство, въ которомъ они находятся, почему въ пользу послѣдняго они и должны облагаться. Обложеніе государства государствомъ безусловно недопустимо, такъ какъ это равносильно правовой обязанности субъекта къ самому же себѣ.

Больше трудностей представляетъ вопросъ, должно ли государство уплачивать налогъ общинамъ за находящіяся въ нихъ казенныя предпріятія. Этотъ вопросъ въ общемъ подлежитъ разрѣшенію въ утвердительномъ смыслѣ; въ сферѣ хозяйственной его дѣятельности государство должно быть разсматриваемо, какъ частное лицо, и было бы несправедливо облегчать ему конкуренцію съ частными хозяйствами. Если, напр., государство владѣетъ въ общинѣ недвижимостью (доменами), то оно обязано платить за нее мѣстные сборы; оно обременяетъ своей дѣятельностью общину, оно пользуется услугами ея, поэтому участіе его въ податяхъ будетъ только справедливымъ. Напротивъ, доходы правительственныхъ кассъ не могутъ быть облагаемы общиною; эти доходы составляются преимущественно изъ взносовъ общихъ, почему обложеніе ихъ было бы лишено смысла.

Мы подходимъ теперь къ слѣдующему вопросу: подлежатъ ли общины обложенію въ пользу государства? И въ данномъ случаѣ, необходимо провѣрить различіе между частнымъ имуществомъ общины и общинными кассами. Обложеніе частнаго имущества общины въ пользу государства имѣетъ за собою полное оправданіе. Освобожденіе такихъ доходовъ было бы такою же несправедливостью, какъ и освобожденіе отъ налоговъ предпріятій, принадлежащихъ государству. Кромѣ того, этою льготою отдѣльныя

общины не воспользовались бы въ одинаковой степени; общинные союзы ея, имѣющіе много такихъ предпріятій, изъ которыхъ они извлекаютъ значительный доходъ, имѣли бы новое значительное преимущество передъ бѣдными коммунальными союзами. Расходы, которые несетъ государство, должны быть покрыты; льгота въ обложеніи, предоставляемая общинамъ, влечетъ за собою неминуемо болѣе интенсивное обложеніе отдѣльныхъ подданныхъ. Члены менѣе состоятельныхъ общинъ, однако, настолько уже обременены сборами на общинныя потребности, что дальнѣйшее обложеніе ихъ со стороны государства крайне тягостно отозвалось бы на ихъ благосостояніи.

Совершенно иначе обстоитъ дѣло, если коммунальныя учрежденія преслѣдуютъ общественные интересы. Эти учрежденія не существуютъ въ промысловыхъ цѣляхъ, а должны служить къ благополучію членовъ общины. Хотя они часто доставляютъ и прибыль, но прямая ихъ цѣль состоитъ не въ этомъ, таковая играетъ лишь второстепенную роль; основная задача ихъ заключается въ попеченіи о благосостояніи членовъ общины; поэтому освобожденіе такихъ установленій отъ налога должно быть признано справедливымъ. Кромѣ того, такъ какъ члены общины одновременно суть подданные государства, послѣднее вынуждено будетъ само заботиться о благополучіи своихъ подданныхъ въ тѣхъ случаяхъ, если общины не примутъ на себя устройства этихъ учрежденій общественнаго характера. Во многихъ общинахъ осуществленіе этихъ цѣлей дѣйствительно принимаетъ на себя государство; другія же общины сами заботятся о благосостояніи своихъ жителей, отсюда получается преимущество первыхъ передъ послѣдними. Точно также и общинныя кассы не подлежатъ обложенію въ пользу государства. Это было бы и жестоко по отношенію къ членамъ общины, такъ какъ необходимо было бы пополнить образовавшіеся недочеты новыми сборами съ членовъ. Къ тому же при этомъ одна и та же сумма облагалась бы дважды. Слѣдуетъ признать правильнымъ далѣе обложеніе одной общины другою въ тѣхъ случаяхъ, когда предпріятія первой находятся на территоріи второй.

Обратимся теперь ко второй группѣ юридическихъ лицъ, къ частно-правовымъ промысловымъ предпріятіямъ. Среди нихъ имѣютъ значеніе прежде всего акціонерныя компаніи, коммандитныя общества на акціяхъ, горнозаводскія ассоціаціи (Berggewerkschaften) и кооперативныя товарищества. Акціонерная компанія есть общество,

члены котораго участвуютъ лишь своими взносами, не являясь лично отвѣтственными по обязательствамъ общества. Акціонерное общество имѣетъ самостоятельныя права и обязанности, оно можетъ пріобрѣтать въ собственность и на иныхъ основаніяхъ недвижимость, можетъ искать и отвѣчать на судѣ. Отсюда слѣдуетъ, что оно есть юридическое лицо. Отдѣльные участники акціонернаго общества сложились долями своего имущества въ цѣляхъ общаго предпріятія; они собственники капитала и имъ принадлежитъ право на выручаемую прибыль, на дивиденд. „Чистая прибыль общаго предпріятія составляетъ доходъ совокупности участниковъ“ [1]). Правильнѣе поэтому говорить не о доходахъ общества, а о доходахъ отдѣльныхъ акціонеровъ. Общество служитъ промысловымъ цѣлямъ своихъ членовъ, т. е. преимущественно физическихъ лицъ и между ними и распредѣляется обыкновенно чистая прибыль въ видѣ процентовъ, дивиденда или участія въ прибыли, которые и образуютъ часть подлежащаго налогу дохода акціонеровъ. Обязанность уплачивать подоходный налогъ съ этого дохода во всякомъ случаѣ должна быть признана, такъ какъ акціонерное общество доставляетъ доходъ наравнѣ со всякимъ инымъ источникомъ дохода. Затрудненія возникаютъ однако по вопросу о томъ, гдѣ слѣдуетъ взимать налогъ. Мы предпочитаемъ обложеніе у источника; это наиболѣе простой способъ, предупреждающій двойное обложеніе. Обложеніе дохода по распредѣленіи его, т. е. у отдѣльныхъ акціонеровъ, представляетъ много затрудненій, такъ какъ послѣдніе часто проживаютъ въ различныхъ общинахъ и государствахъ, вслѣдствіе чего государство и общины легко лишались бы дохода Далѣе, при такомъ порядкѣ остается необложенною та доля, которая удерживается обществомъ на образованіе запаснаго капитала или на погашеніе долговъ. Частичное обложеніе какъ акціонерной компаніи, такъ и отдѣльныхъ акціонеровъ, независимо отъ сложности этого порядка, не можетъ быть одобрено въ виду того, что при такомъ способѣ такъ же, какъ и при обложеніи однихъ только акціонеровъ, могутъ ускользнуть отъ обложенія нѣкоторыя части дохода, а равно потому, что и здѣсь можетъ легко получиться двойное обложеніе.

Коммандитное общество на акціяхъ представляетъ собою

---

[1]) Feitelberg. l. c. O. S. 88.

коммандитное товарищество, въ которомъ капиталъ коммандитистовъ разбивается на акціи. Оно является разновидностью коммандитнаго общества, но имѣетъ вмѣстѣ съ тѣмъ много общаго и съ акціонерною компаніею, къ которой оно относительно обложенія подоходнымъ налогомъ обыкновенно и приравнивается. Самый фактъ обложенія оправдывается здѣсь какъ и въ отношеніи акціонерныхъ обществъ тѣмъ, что оно подобно послѣднимъ также преслѣдуетъ извлеченіе прибыли. Здѣсь члены также участвуютъ въ прибыляхъ. На основаніяхъ, приведенныхъ при обсужденіи вопроса объ обложеніи акціонерныхъ обществъ, мы и здѣсь считаемъ цѣлесообразнымъ обложеніе у источника дохода.

Горнозаводская ассоціація (Berggewerkschaft) также имѣетъ сходство съ акціонерными обществами: здѣсь паевое свидѣтельство (Kuxschein) замѣняетъ акцію, хотя первое и не тождественно со второй. Акція соотвѣтствуетъ точно опредѣленному денежному взносу, Kuxschein устанавливаетъ право на извѣстную долю товарищескаго имущества. Акціонеръ можетъ потерять только свой взносъ; участникъ горнозаводскаго товарищества зависитъ отъ всякихъ колебаній предпріятія и въ подлежащихъ случаяхъ обязанъ уплатить дополнительный взносъ. Желательно здѣсь принять систему обложенія, предложенную для акціонерныхъ обществъ, и привлекать къ налогу совокупность доходовъ. При обложеніи отдѣльныхъ участниковъ затѣмъ вычитается налогъ соотвѣтственно тому, какую часть товарищескаго имущества составляетъ его пай (Kuxschein).

Инымъ характеромъ, нежели всѣ вышеупомянутыя частныя предпріятія, отличаются кооперативныя товарищества. Въ то время какъ акціонерныя компаніи, коммандитныя общества на акціяхъ и горнозаводскія ассоціаціи преслѣдуютъ цѣль извлеченія прибыли, эти товарищества не стремятся непосредственно къ накопленію капиталовъ, а имѣютъ своею цѣлью оказать совокупными силами поддержку слабымъ элементамъ въ борьбѣ съ угрожающимъ ихъ существованію крупнымъ производствомъ. Правда и здѣсь необходимо хотя бы косвенное содѣйствіе капитала, для достиженія цѣли, но различіе отъ капиталистическихъ ассоціацій состоитъ въ томъ, что сущность послѣднихъ заключается въ объединеніи капиталовъ; кооперативныя жетоварищества являются союзомъ лицъ. Число членовъ не ограничено; право участія въ товариществѣ, какъ таковое, не можетъ быть раздѣлено, уступаемо и передано по наслѣдству. Од-

нако, чѣмъ больше расширяется товарищество, чѣмъ больше развивается стремленіе къ объединенію въ видахъ веденія промысла сообща, тѣмъ болѣе выступаетъ наружу моментъ капиталистическій. Этотъ моментъ особенно ясно обнаруживается въ нѣмецкихъ кооперативныхъ товариществахъ [1]). Возникаетъ вопросъ, оправдывается ли въ данномъ случаѣ обложеніе подоходнымъ налогомъ и имѣется ли вообще здѣсь доходъ. Доходъ получается вообще лишь тогда, когда доходы превышаютъ расходы, т. е. только тогда, когда товарищество получаетъ отъ своихъ членовъ въ видѣ взносовъ и платежей больше того, что оно само обязано выплатить имъ. Подлежитъ обложенію слѣдовательно излишекъ надъ доходами и проценты на помѣщенные капиталы [2]). Доходъ, извлекаемый отдѣльными членами, благодаря объединенію, состоитъ въ получаемыхъ ими хозяйственныхъ выгодахъ. Нельзя высказаться безусловно ни за, ни противъ обложенія кооперативныхъ товариществъ, такъ какъ отдѣльные виды ихъ слишкомъ отличны другъ отъ друга. Говоря вообще, слѣдуетъ признать привлеченіе товариществъ къ налогу справедливымъ, когда въ нихъ обнаруживается стремленіе къ извлеченію прибыли, и когда выручаются значительные излишки.

Какъ отнестись, наконецъ, къ обложенію доходовъ т. наз. каритативныхъ хозяйственныхъ предпріятій, всякаго рода благотворительныхъ заведеній, учрежденій и союзовъ?

Сущность подобныхъ предпріятій заключается въ соединеніи капиталовъ съ опредѣленной постоянной цѣлью, въ большинствѣ случаевъ состоящей въ оказаніи помощи нуждающимся или въ удовлетвореніи культурныхъ потребностей тѣхъ или иныхъ слоевъ населенія. По общему правилу такія учрежденія не стремятся къ извлеченію прибыли, а доходъ употребляется на благотворительныя цѣли. Было бы противно здравому смыслу, если бы государство облагало налогомъ подобныя учрежденія, содѣйствующія благосостоянію населенія. Однако освобожденіе ихъ отъ налога не всегда находитъ себѣ оправданіе, какъ напр. въ случаяхъ, когда доходъ поступаетъ въ пользу лишь одного или нѣсколькихъ лицъ, какъ это бываетъ, когда рѣчь идетъ объ учрежденіяхъ въ пользу опредѣленныхъ семействъ, стипендіяхъ учащимся и проч., далѣе въ случаяхъ, когда имущество подобныхъ установленій настолько уве-

---

[1]) Gierke, Das deutsche Genossenschaftsrecht S. 1030 ff. Berlin 1868.

[2]) Wernike, Besteuerung der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in den deutschen Bundesstaaten, F.—A., XV S. 253 ff. 1898.

личивается, что возникаютъ новые капиталы. Главная же задача этихъ учрежденій заключается въ устройствѣ церквей, школъ, пріютовъ и больницъ, а также въ содѣйствіи развитію искусствъ и и наукъ.

Обратимся теперь къ разсмотрѣнію отдѣльныхъ законовъ о подоходномъ налогѣ и къ выясненію того, какихъ принциповъ они придерживаются въ отношеніи обложенія юридическихъ лицъ.

Обложеніе союзнаго государства отдѣльнымъ государствомъ, входящимъ въ его составъ, нигдѣ не практикуется. Такъ, Германская Имперія не подлежитъ обложенію подоходнымъ налогомъ въ пользу отдѣльныхъ государствъ, что, какъ мы указали, совершенно правильно. Въ Соединенныхъ Штатахъ Сѣв. Америки положеніе отдѣльныхъ штатовъ по отношенію къ союзному правительству имѣетъ большое сходство съ отношеніемъ германскихъ союзныхъ государствъ къ имперіи. Всѣ штаты Сѣверо-Американскаго союза въ извѣстныхъ вопросахъ пользуются полной независимостью и правомъ самоуправленія, они въ извѣстномъ смыслѣ обладаютъ суверенитетомъ. Союзное правительство обладаетъ абсолютной и безотвѣтственной властью въ извѣстныхъ вопросахъ, касающихся всѣхъ штатовъ, а штаты пользуются такой же неограниченной властью внутри своей территоріи въ отношеніи другихъ вопросовъ. Главнѣйшимъ источникомъ дохода отдѣльныхъ Сѣверо-Американскихъ штатовъ является всеобщій подоходный налогъ. Въ большинствѣ штатовъ извѣстныя категоріи недвижимаго имущества свободны отъ налога, такъ, напр., имущество, принадлежащее правительству Соединенныхъ Штатовъ.

Равнымъ образомъ въ Швейцаріи Союзъ не облагается налогомъ ни кантонами, ни общинами. Союзный законъ отъ 23 декабря 1851 г. о политическихъ и полицейскихъ гарантіяхъ Союза объявилъ свободными отъ налога недвижимости и учрежденія, непосредственно предназначенныя для союзныхъ цѣлей.

Равнымъ образомъ нигдѣ не встрѣчается обложенія налогомъ отдѣльныхъ государствъ союзнымъ государствомъ. Такого характера не имѣютъ и т. наз. матрикулярные взносы, уплачиваемые германскими государствами имперіи въ случаяхъ, когда недостаточно другихъ статей и общіе расходы имперіи не могутъ быть покрыты излишками отъ предыдущихъ лѣтъ, а равно таможенными пошлинами, косвенными налогами на потребленіе и доходами съ почтъ

и телеграфовъ. Эти взносы совершенно не могутъ разсматриваться какъ подоходный налогъ, такъ какъ не обращается вниманія на платежеспособность каждаго отдѣльнаго лица, они скорѣе представляютъ собой родъ подушной подати. Равнымъ образомъ не встрѣчается обложенія государства самимъ же государствомъ. Наоборотъ, Пруссія признаетъ за собой обязанность уплаты налога по отношенію къ своимъ общинамъ. Такъ, на основаніи закона объ обложеніи общинъ 27 іюля 1883 года § 1 государственная казна „должна впредь до иного постановленія о привлеченіи государственной казны къ общиннымъ сборамъ подоходнаго характера уплачивать эти повинности съ дохода отъ эксплоатируемыхъ ею промышленныхъ, желѣзнодорожныхъ и горнозаводскихъ предпріятій, а также отъ государственныхъ земель и лѣсовъ“. Обложеніе государственныхъ промысловъ общиной, какъ мы уже видѣли, совершенно справедливо. Вопреки приведеннымъ основаніямъ, говорящимъ въ пользу обложенія дохода, получаемаго съ предпріятій, общины свободны отъ налога въ большинствѣ германскихъ государствъ, между прочимъ и въ Пруссіи. Въ прусскомъ законѣ о подоходномъ налогѣ къ частнымъ хозяйствамъ, подлежащимъ обложенію, отнесены акціонерныя и коммандитно-акціонерныя общества, горнозаводскія товарищества, имѣющія правленіе въ Пруссіи, а также зарегистрованныя кооперативныя товарищества, операціи коихъ не ограничиваются кругомъ участниковъ, далѣе потребительныя общества съ открытой для публики лавкой, имѣющія права юридическихъ лицъ. Такимъ образомъ, какъ мы видѣли, прусскій законъ о подоходномъ налогѣ ограничиваетъ платежную обязанность лишь такъ называемыми юридическими лицами частнаго права, да и изъ ихъ числа лишь опредѣленными категоріями, какъ „наиболѣе важными и обладающими наиболѣе значительной платежеспособностью“. При этомъ исходили изъ того предположенія, что эти юридическія лица, какъ таковыя, имѣютъ собственный доходъ, но, какъ мы уже видѣли, это, собственно говоря, доходъ не общества, а всей совокупности членовъ, и посему мы находимъ не менѣе правильнымъ распространять подоходный налогъ и на прочія промышленныя общества. Въ качествѣ другого основанія въ пользу обложенія именно этихъ юридическихъ лицъ приводится то обстоятельство, что они занимаютъ въ нѣкоторомъ родѣ привилегированное положеніе среди промышленныхъ обществъ и что поэтому обложеніе дохода должно являться извѣстной платой за особыя преимуще-

ства, предоставляемыя государствомъ. Однако это совершенно несогласовалось бы съ сущностью налога; налогъ никогда не можетъ быть вознагражденіемъ за оказанныя услуги. Въ палатѣ господъ указывалось также на обстоятельство соціально-политическаго характера: неоднократно усматривали въ образованіи подобныхъ капиталистическихъ ассоціацій опасность, которая способна вызвать обостреніе соціальной розни между предпринимателями и рабочими; въ образованіи же потребительныхъ обществъ—конкурренцію съ отдѣльными промышленниками, и поэтому находили несправедливымъ оказывать имъ извѣстную льготу, освобождая ихъ отъ налога.

Вагнеръ [1]) совершенно справедливо указываетъ на то, что привлеченіе къ уплатѣ налога этихъ обществъ, въ особенности акціонерныхъ, одновременно съ обложеніемъ акціонеровъ, участниковъ и проч., ставитъ ихъ въ менѣе выгодное положеніе въ отношеніи конкуренціи съ другими типами обществъ, въ особенности же съ капиталомъ, сконцентрированнымъ въ рукахъ отдѣльныхъ физическихъ лицъ. Благодаря существованію упомянутыхъ видовъ ассоціацій и менѣе крупные капиталисты имѣютъ возможность пользоваться преимуществами крупнаго производства, и поэтому спеціальное обложеніе этихъ обществъ имѣетъ свои специфическіе недостатки какъ экономическаго, такъ и соціально-политическаго характера. Далѣе подобное обложеніе должно поставить туземныя ассоціаціи въ менѣе выгодныя условія конкуренціи, по сравненію съ иностранными обществами. Слѣдуетъ, конечно, въ силу выше приведенныхъ основаній, облагать эти общества; однако мы должны отдать справедливость Вагнеру въ томъ смыслѣ, что въ такомъ случаѣ необходимо распространять налогъ и на промышленныя общества иныхъ категорій. Въ Пруссіи каритативныя (благотворительныя) учрежденія налогу не подлежатъ.

Королевство Саксонія освобождаетъ отъ обложенія изъ юридическихъ лицъ слѣдующія группы: Германскую Имперію, государственную казну, университетъ и земскую школу въ Мейссенѣ и Гриммѣ. Общины, согласно § 4 закона о подоходномъ налогѣ, подлежатъ обложенію. Правительство проектировало широкую реформу и внесло съ этой цѣлью пять законопроектовъ 7 ноября 1897 г., которыми между прочимъ предполагалось освобожденіе отъ налога общинъ и юридическихъ лицъ публично—правового

---

[1]) Finanz-Archiv. B. VIII. 2. S. 186 ff.

характера, а также благотворительныхъ учрежденій. Но эта реформа не прошла и такимъ образомъ и понынѣ саксонскія общины, въ противоположность прусскимъ, подлежатъ подоходному налогу, тогда какъ съ другой стороны въ Саксоніи свободна отъ налога государственная казна. Однако въ Саксоніи не принимаются въ расчетъ, при исчисленіи дохода подлежащаго налогу, земельные участки и строенія, принадлежащіе общинамъ и другимъ юридическимъ лицамъ публично-правового характера, поскольку они непосредственно служатъ общественнымъ цѣлямъ. § 4 саксонскаго закона о подоходномъ налогѣ измѣненъ закономъ 23 іюля 1900 г. Согласно этому закону, подлежатъ налогу юридическія лица, союзы лицъ, имѣющіе право пріобрѣтать имущество, и соединенія капиталовъ, между тѣмъ какъ по прежней редакціи § 4 указывались лишь отдѣльныя подлежащія налогу категоріи не-физическихъ лицъ; въ общемъ, однако, существующая редакція подразумѣваетъ тѣ же категоріи нефизическихъ лицъ. Саксонія въ обложеніи нефизическихъ лицъ заходитъ очень далеко: она облагаетъ всѣхъ нефизическихъ лицъ въ томъ случаѣ, если имъ предоставлено право пріобрѣтенія имущества, за исключеніемъ лишь тѣхъ, которые положительно объявлены свободными отъ налога. По вышеприведеннымъ соображеніямъ слѣдовало бы проводить извѣстное различіе между отдѣльными категоріями нефизическихъ лицъ.—Баденъ, также какъ и Пруссія, освобождаетъ общины отъ налога. Изъ частныхъ предпріятій въ Баденѣ подлежатъ налогу акціонерныя и коммандитно-акціонерныя общества и потребительныя товарищества съ открытой продажей товаровъ. Остальные виды кооперативныхъ товариществъ освобождены отъ налога новеллой къ закону о подоходномъ налогѣ 6 мая 1892 г. Горнозаводскія ассоціаціи также свободны отъ подоходнаго налога. Едва ли однако, отъ подоходнаго налога должны быть освобождены всякаго рода кооперації; далѣе и горнозаводскія ассоціаціи также въ состояніи платить налогъ. Баденское законодательство не упоминаетъ вовсе о каритативныхъ учрежденіяхъ, почему слѣдуетъ ихъ считать свободными отъ подоходнаго налога.—Въ Гессенѣ также общины освобождаются отъ подоходнаго налога. Здѣсь изъ числа частноправовыхъ юридическихъ лицъ налогу подлежатъ лишь акціонерныя и коммандитно-акціонерныя общества. И въ Ольденбургѣ общины не платятъ подоходнаго налога. Здѣсь существуетъ подоходный налогъ на акціонерныя общества, коммандитныя товарищества на паяхъ и

зарегистрованныя кооперативныя товарищества, операціи коихъ не ограничиваются кругомъ участниковъ. Каритативныя учрежденія могутъ считаться свободными отъ налога, такъ какъ они не упомянуты въ числѣ нефизическихъ лицъ, подлежащихъ налогу.—Законъ о подоходномъ налогѣ въ Саксенъ-Веймарѣ объявляетъ подлежащими налогу лишь акціонерныя общества, коммандитныя товарищества на паяхъ и горнозаводскія ассоціаціи, тогда какъ многія кооперативныя товарищества также могли бы платить налогъ. Среди каритативныхъ учрежденій освобождаются учрежденія для призрѣнія бѣдныхъ, больныхъ, вдовъ, сиротъ и для устройства и содержанія церквей и школъ.—Въ Саксенъ-Мейнингенѣ общины не подлежатъ налогу. Изъ частнохозяйственныхъ предпріятій облагаются налогомъ тѣ же, что и въ Саксенъ-Веймарѣ. Изъ каритативныхъ учрежденій облагаются учрежденія семейнаго характера и заведенія, служащія въ интересахъ отдѣльныхъ лицъ. Такими заведеніями пользуется лишь ограниченное число лицъ, поэтому обложеніе ихъ налогомъ является вполнѣ справедливымъ.—Въ Саксенъ-Альтенбургѣ освобождаются отъ налога общины и прочія лица, публично правоваго характера, поскольку принадлежащія имъ земельные участки и строенія служатъ непосредственно общественнымъ цѣлямъ. Здѣсь облагаются налогомъ тѣ же частнохозяйственныя нефизическія лица, какъ и въ Пруссіи, за исключеніемъ потребительныхъ обществъ. Изъ числа каритативныхъ предпріятій освобождаются отъ налога церкви, приходы, школы и благотворительныя учрежденія, въ случаѣ если доходъ съ этихъ учрежденій получается лицами или, согласно завѣщанію, переходитъ къ лицамъ, при обложеніи коихъ доходъ съ этихъ статей уже принимается въ расчетъ. — Въ Ангальтѣ подлежатъ налогу юридическія лица публично - правового характера въ отношеніи ихъ доходовъ съ недвижимаго имущества или промышленныхъ предпріятій, за вычетомъ процентовъ по заключеннымъ ими займамъ. Это вполнѣ соотвѣтствуетъ нашимъ предыдущимъ разсужденіямъ. Далѣе, въ Ангальтѣ облагаются налогомъ акціонерныя общества, коммандитныя товарищества на паяхъ, зарегистрованныя кооперативныя товарищества и горнозаводскія ассоціаціи. Освобождаются отъ налога фонды для бѣдныхъ, школъ, сиротъ, церковная касса, земельный банкъ, пожарная касса и всеобщая вдовья касса. Въ обоихъ княжествахъ Шварцбургъ существуютъ относительно обложенія нефизическихъ лицъ

совершенно такія же положенія, какъ въ Пруссіи; не облагаются лишь горнозаводскія ассоціаціи. То же мы находимъ и въ обоихъ княжествахъ Липпе.

Въ свободныхъ городахъ Гамбургѣ, Любекѣ и Бременѣ общины освобождены отъ налога; облагаются таковымъ тѣ же частныя предпріятія, что и въ Пруссіи, за исключеніемъ потребительныхъ обществъ. Въ Гамбургскомъ и Любекскомъ законодательствѣ не упоминается о каритативныхъ учрежденіяхъ; въ Бременѣ же освобождаются отъ налога церкви, школы и тѣ учрежденія и союзы, доходъ съ коихъ обращается на общеполезныя, научныя или благотворительныя цѣли, не доставляя выгодъ своимъ членамъ.

Въ Австріи облагаются личнымъ подоходнымъ налогомъ лишь физическія лица; промысловому налогу подлежатъ изъ публично правовыхъ юридическихъ лицъ—государство въ отношеніи государственныхъ желѣзныхъ дорогъ и общины въ отношеніи общинныхъ ссудныхъ кассъ. Изъ частныхъ предпріятій платятъ промысловый налогъ въ Австріи акціонерныя общества, коммандитныя товарищества на паяхъ, а также предпріятія, устраиваемыя рабочими союзами и кооперативныя товарищества, въ тѣхъ случаяхъ, когда ихъ операціи не ограничиваются кругомъ ихъ членовъ.

Отъ промысловаго налога освобождаются союзы и кооперативныя ассоціаціи, не имѣющія цѣлью наживы и основанныя на принципѣ взаимности, а также кооперативныя товарищества и прочіе союзы сельскихъ хозяевъ, учрежденные въ видахъ пріобрѣтенія необходимыхъ въ сельскомъ хозяйствѣ предметовъ, если при этомъ не распредѣляется чистая прибыль. Это совершенно справедливо, такъ какъ въ этомъ случаѣ не преслѣдуется извлеченіе прибыли. Далѣе отъ промысловаго налога освобождаются учреждаемые общественными корпораціями или предпринимателями для своихъ служащихъ, фонды по страхованію суммъ на случай болѣзни, несчастныхъ случаевъ, инвалидности, старости, для вдовъ и сиротъ, на похороны или для выдачи пособій чиновникамъ, служащимъ, слугамъ, рабочимъ, подмастерьямъ, ученикамъ и прислугѣ.

Въ Англіи освобождаются отъ налога почти одни лишь каритативныя предпріятія, какъ-то: доходъ съ имущества, помѣщеннаго съ благотворительными цѣлями, въ случаѣ, если оно дѣйствительно тратится на таковыя, далѣе, общественныя зданія и земли, принадлежа-

щія больницамъ, общественнымъ школамъ и пріютамъ, доходы союзовъ взаимопомощи (Friendly Societies) и кооперативныхъ товариществъ (Industrial and Provident Societies), далѣе освобождаются общественныя зданія и учрежденія, принадлежащія университету, зданія литературныхъ и научныхъ учрежденій и имущество Британскаго Музея. Частичное освобожденіе отъ налога установлено для доходовъ сберегательныхъ кассъ [1]).

Дальше всѣхъ заходитъ Италія въ обложеніи общинныхъ союзовъ, которое распространяется не только на собственные ихъ доходы, но также и на уплачиваемые общинными союзами оклады, пенсіи и другіе платежи, какъ, напр., проценты съ заключенныхъ займовъ или выпущенныхъ облигацій. Равнымъ образомъ общинные союзы обязаны объявлять проценты по выданнымъ ими или другими на ихъ счетъ ссудамъ и уплачивать причитающійся съ этихъ процентовъ налогъ, сохраняя за собой право на взысканіе съ должниковъ. Изъ числа частнохозяйственныхъ юридическихъ лицъ въ Италіи подлежатъ налогу коммандитныя товарищества на паяхъ и акціонерныя общества, причемъ они должны объявлять не только свои собственные доходы, но и платимые ими оклады, пенсіи и другія суммы, а также проценты по долгамъ, сохраняя за собой право на вознагражденіе убытковъ съ получателей и кредиторовъ. Такимъ образомъ здѣсь имѣетъ мѣсто обложеніе валоваго дохода у источника; но юридическое лицо можетъ дѣлать у получателей дохода соотвѣтственные вычеты. Этотъ способъ обложенія имѣетъ преимущества въ смыслѣ простоты и устраняетъ возможность двойнаго обложенія.

Въ Нидерландахъ облагаются имущественнымъ налогомъ только физическія лица, а подоходнымъ также и акціонерныя общества, коммандитныя товарищества на паяхъ, корпоративные и другіе союзы и общеста взаимнаго страхованія, производящія свои операціи въ королевствѣ.

Швейцарія, за исключеніемъ Швица и Граубюндена, знаетъ одинъ лишь родъ самоуправляющихся единицъ, а именно общины, которыя встрѣчаются тамъ въ большомъ разнообразіи. Въ швейцарскихъ законодательствахъ не замѣтно стремленія къ тому, чтобы установить и для государства обязанность уплаты налога об-

[1]) Finanz-Archiv. XIII. S. 271.

щинамъ. Въ кантонахъ Шаффгаузенѣ, Ури, Унтервальденѣ, Швицѣ, Аппенцеллѣ, Граубюнденѣ (съ 1880г.), Ваадтѣ и Ааргау государство совершенно свободно отъ общинныхъ налоговъ; въ кантонѣ Базель—земля все государственное имущество свободно отъ имущественнаго налога, но объ освобожденіи его отъ подоходнаго налога не указано опредѣленно. Точно также и въ Цюрихѣ государственное имущество свободно, отъ налоговъ, если не считать тѣхъ вознагражденій, которыя государство обязано уплачивать общинамъ, дороги которыхъ значительно портятся отъ провоза продуктовъ государственныхъ лѣсовъ или горныхъ промысловъ. Эти вознагражденія не установлены (какъ положительно указано) въ Фрибургѣ. Предназначенныя для общественныхъ службы или бездоходныя недвижимости свободны отъ обложенія въ Бернѣ, Невшателѣ, Валлисѣ, Цугѣ, Люцернѣ и Фрибургѣ [1]). Что касается обложенія общинъ государствомъ, то швейцарскіе законы высказываются въ общемъ за обложеніе общинъ. Освобожденіе ихъ отъ налоговъ существуетъ въ Аппенцеллѣ, Унтервальденѣ, Швицѣ и Сантъ-Галленѣ. Въ Ааргау освобождаются лишь тѣ предметы и орудія, которыя предназначены для полицейскихъ цѣлей: аналогично этому въ Цюрихѣ — зданіями, недвижимостями и обстановкой, служащими для общественныхъ цѣлей и не доставляющими дохода, а въ Ури, Обвальденѣ, Цугѣ — зданіями, обращенными для общинныхъ цѣлей; въ Валлисѣ — недвижимостями бездоходными по самому ихъ назначенію [2]). Вопросъ объ обложеніи частныхъ хозяйствъ принялъ острый характеръ лишь въ послѣднее десятилѣтіе. Обложеніе здѣсь должно быть еще развито; совершенно открытымъ остается пока вопросъ о двойномъ обложеніи, хотя большинство кантоновъ стараются устранить двойное обложеніе. Облагаются преимущественно акціонерныя общества. Изъ каритативныхъ предпріятій освобождены отъ налога главнымъ образомъ учрежденія для бѣдныхъ; въ Фрибургѣ, Ааргау и Бернѣ свободны лишь зданія, предназначенныя для этой цѣли; въ Валлисѣ—неприносящія дохода зданія и капиталы домовъ призрѣнія и всѣхъ другихъ учрежденій и благотворительныхъ кассъ, если они управляются публичнымъ учрежденіемъ.

Въ Соединенныхъ Штатахъ Сѣверной Америки обнаруживается тенденція пріобрѣтать все возрастающую часть государственныхъ

---

[1]) Schanz, l. c. I, S. 210.

[2]) Ibid. S. 88 und 89.

доходовъ путемъ обложенія акціонерныхъ обществъ. Въ нѣкоторыхъ штатахъ, въ особенности восточныхъ, акціонерныя общества совершенно освобождены отъ имущественнаго налога.

Переходимъ къ вопросу о томъ, какой доходъ не-физическихъ лицъ подлежитъ обложенію налогомъ. Здѣсь весьма легко можетъ произойти двойное обложеніе и нужно всячески стремиться избѣгать этого. Какъ мы уже разъяснили, обложеніе дохода у источника можно считать удобнѣйшей формой обложенія. Затѣмъ можетъ быть сдѣланъ соотвѣтственный вычетъ съ получателей. Въ Пруссіи подлежащій налогу доходъ указанныхъ выше промышленныхъ обществъ представляетъ собою прибыль, распредѣляемую въ видѣ процентовъ на акціи или дивиденда между участниками; сюда включаются суммы, обращаемыя на погашеніе долговъ или основного капитала, на улучшеніе и расширеніе предпріятія и на образованіе запасныхъ капиталовъ. Однако производится вычетъ $3^1/_2\%$ съ внесеннаго акціонернаго капитала, для кооперативныхъ товариществъ—съ суммы внесенныхъ участниками паевъ, для горнозаводскихъ ассоціацій—съ основного капитала. Но это относится лишь къ государственному подоходному налогу; въ основу же общиннаго обложенія кладется весь полученный доходъ безъ вычета $3^1/_2\%$. Такимъ образомъ въ Пруссіи производится обложеніе обѣихъ сторонъ, и общества, и акціонеровъ. Благодаря указанному вычету изъ дохода значительно смягчается двойное обложеніе, однако совершенно оно все-таки не устраняется. Въ парламентѣ былъ предложенъ цѣлый рядъ измѣненій, направленныхъ къ предотвращенію и частичнаго двойного обложенія. Но эти предложенія были настолько сложны, что было постановлено принять предложеніе коммиссіи съ небольшими измѣненіями, изъ коихъ главнымъ являлась замѣна 3% вычета, предложеннаго коммиссіей, $3^1/_2\%$ вычетомъ.—Въ Саксоніи, согласно закону 23 іюля 1900 г. объ измѣненіяхъ въ законѣ о подоходномъ налогѣ 2 іюля 1878 г., налогомъ облагаются союзы лицъ, дающіе своимъ членамъ прибыль въ видѣ процентовъ на акціи или дивиденды, независимо отъ ихъ наименованія, причемъ обложеніе взимается сообразно средней прибыли, распредѣленной за послѣдніе три года, или, если распредѣленіе не производилось за такой срокъ, то за послѣдніе два или одинъ календарный годъ.—Всѣ же прочія не-физическія лица этого типа облагаются соотвѣтственно чистой прибыли, полученной ими съ ихъ имущества, состоящаго изъ земли, промысловъ и т. п. за вы-

четомъ процентовъ по долгамъ имѣющихъ быть уплаченными ими по займамъ, сдѣланнымъ у школьныхъ или церковныхъ союзовъ. Поименованныя выше не-физическія лица здѣсь всегда облагаются вдвойнѣ, такъ какъ общество облагается налогомъ сообразно среднему доходу, полученному въ теченіе послѣднихъ лѣтъ, а послѣ распредѣленія этой прибыли между участниками, послѣдніе облагаются еще разъ. Такой образъ дѣйствій не имѣетъ никакого основанія.

Баденъ исчисляетъ доходъ промышленныхъ обществъ, подлежащій обложенію, такъ же, какъ и въ Пруссіи, лишь производится вычетъ въ 3% — Въ Ольденбургѣ допускается вычетъ въ размѣрѣ до 3% съ уплаченнаго взноса или акцій для отдѣльныхъ подлежащихъ налогу участниковъ.—Въ Гессенѣ вычитаются съ плательщика: проценты и дивиденды на акціи иностранныхъ акціонерныхъ обществъ и коммандитныхъ товариществъ на паяхъ, доходы отъ участія въ горнозаводскихъ ассоціаціяхъ, находящихся внутри страны, всякаго рода доходы, вслѣдствіе участія въ одномъ изъ остальныхъ, подлежащихъ налогу, согласно гессенскому закону, и находящихся внутри страны обществъ, товариществъ и компаній, однако лишь постольку, поскольку ихъ прибыль уже обложена налогомъ.

Этимъ по возможности предупреждается двойное обложеніе, что заслуживаетъ полнаго одобренія. Сполна, безъ вычета, общества и участники ихъ облагаются въ Саксенъ-Веймарѣ, Саксенъ-Альтенбургѣ, Саксенъ-Мейнингенѣ, Ангальтѣ, Гамбургѣ и Любекѣ.—Въ обоихъ княжествахъ Липпе существуютъ постановленія, совершенно сходныя съ прусскими.—Оба княжества Шварцбурга стараются обложить весь налогъ, безъ всякаго вычета. Въ Шварцбургъ-Зондерсгаузенѣ освобождается отъ налога часть, идущая на погашеніе опредѣленнаго закономъ, запаснаго капитала.

Въ Швейцаріи существуютъ четыре различныхъ вида обложенія промышленныхъ обществъ: 1) облагается акціонеръ на всю сумму акцій, которой онъ владѣетъ, и освобождается отъ налога акціонерное общество, какъ это и теперь производится въ Гарусѣ. 2) Облагается акціонерное общество, какъ таковое, и наоборотъ освобождаются отъ налога акціонеры. Эта система существуетъ въ Шаффгаузенѣ, Граубюнденѣ, Ваадтѣ, Ури, Бернѣ и проведена на практикѣ въ кантонахъ Базель-земля и Швицъ. Сюда примыкаетъ въ существенныхъ чертахъ и Ааргау. Такимъ обра-

зомъ обезпечивается полное поступленіе налога, такъ какъ облагается налогомъ весь доходъ, полученный внутри страны, даже въ томъ случаѣ, если онъ получается иностранцами. Кантонъ, въ которомъ акціонеръ имѣетъ осѣдлость, можетъ осуществить свое право лишь посредствомъ двойнаго обложенія. Облагаемая налогами община находится въ выгодномъ положеніи; напротивъ, та община, въ которой акціонеръ проживаетъ, ничего не получаетъ. Поэтому въ Ури акціонеръ облагается общиннымъ налогомъ, но вслѣдствіе этого получается двойное обложеніе. Въ Аргау акціонеръ платитъ налогъ на акцію въ пользу общины въ мѣстѣ его жительства, акціонерное же общество платитъ налогъ лишь съ недвижимаго имущества, запаснаго капитала и дивиденда, превышающаго $4^1/_2\%$. 3) Въ Невшателѣ, Цугѣ и Базелѣ-городѣ облагаются налогомъ и акціонеръ, и акціонерное общество, такъ что, въ результатѣ получается полное двойное обложеніе. 4) Въ Сантъ-Галленѣ, Аппенцеллѣ, Цюрихѣ и Ваадтѣ налогъ дѣлится между акціонернымъ обществомъ и акціонеромъ. То же находимъ въ Женевѣ, гдѣ акціонерныя общества, какъ таковыя, уплачиваютъ налогъ со своего недвижимаго имущества, а акціонеръ со своихъ акцій, въ качествѣ движимаго имущества. Въ Аппенцеллѣ акціонеры уплачиваютъ налогъ на свои акціи по курсовой стоимости, а акціонерныя общества на запасный капиталъ; въ Цюрихѣ акціонерное общество платитъ налогъ на запасный капиталъ, а также на доходъ съ акціонернаго капитала, превышающаго 5%, акціонеры же платятъ налогъ на акціи, по ихъ курсовой стоимость [1]). Второй видъ обложенія является наиболѣе цѣлесообразнымъ, такъ какъ при немъ совершенно исключается возможность двойного обложенія.

Въ Соединенныхъ Штатахъ Сѣверной Америки виды обложенія въ отдѣльныхъ штатахъ весьма различны. Стимсонъ дѣлитъ системы обложенія акціонерныхъ обществъ на 4 группы: 1) общество платитъ налогъ съ движимаго и недвижимаго имущества и обязано указать его при обложеніи, какъ всякое другое отдѣльное лицо. Эта система принята въ 29 штатахъ. 2) Акціонерное общество платитъ налогъ на основной капиталъ, за вычетомъ своего недвижимаго или прочаго, подлежащаго налогу имущества или безъ онаго, тогда какъ владѣлецъ акціи обыкновенно осво-

[1]) Schanz, p. 90 ff.

бождается отъ налога; такъ принято въ Алабамѣ, Флоридѣ, Канзасѣ, Луизіанѣ, Мэнѣ, Массачузетсѣ, Миссисипи, Небраскѣ, Нью-Джерси и др. 3) Общество уплачиваетъ налогъ на свое имущество, а также концессіонный налогъ, который обыкновенно устанавливается опредѣленнымъ образомъ, напр. сообразно размѣру уплаченныхъ дивидендовъ, какъ напр. въ Нью-Іоркѣ и Іомингѣ. 4) Соединяются всѣ три вида,—мѣстное обложеніе недвижимаго имущества, концессіонный налогъ и налогъ на акціи отдѣльныхъ владѣльцевъ (Георгія, Мэриленд'ъ и Пенсильванія). Въ Делаварѣ производится обложеніе акціонерныхъ обществъ на основаніи особыхъ законовъ для отдѣльныхъ категорій обществъ и здѣсь не существуетъ общаго закона. Общій налогъ на акціонерныя общества существуетъ въ Массачузетсѣ, Нью-Джерси, Нью-Іоркѣ и Пенсильваніи: облагаются прямымъ налогомъ всѣ акціонерныя общества, не подлежащія обложенію ни по одному изъ вышеописанныхъ способовъ. Какъ мы видимъ, обложеніе акціонерныхъ обществъ въ Соединенныхъ Штатахъ весьма разнообразно; наилучшимъ является, по нашему мнѣнію, первый способъ обложенія, онъ и примѣняется въ большинствѣ Сѣверо-Американскихъ Штатовъ.

Относительно размѣра налога въ различныхъ законахъ о подоходномъ налогѣ, вообще говоря, не существуетъ особыхъ постановленій, напротивъ, какъ съ физическихъ, такъ и съ юридическихъ лицъ налогъ взимается на основаніи одного и того же тарифа. По этому вопросу отсылаемъ читателя къ страницамъ, гдѣ разсмотрѣно обложеніе физическихъ лицъ. Лишь въ Нидерландахъ существуетъ особый тарифъ для всѣхъ плательщиковъ, не входящихъ въ общіе разряды; сюда относятся главнымъ образомъ юридическія лица. Здѣсь налогъ составляетъ 2,50 гульд. на каждые 100 гульд. дохода, подлежащаго оплатѣ согласно закону. Однако непонятно, почему для нефизическихъ лицъ долженъ быть установленъ особый тарифъ.

Обобщая все сказанное объ обложеніи дохода нефизическихъ лицъ, мы можемъ сдѣлать слѣдующее заключеніе.

Нефизическія лица публично-правоваго характера по общему правилу свободны отъ налога; цѣлесообразнымъ является лишь налогъ на ихъ доходъ частнохозяйственнаго свойства. Обложеніе союзнаго государства отдѣльными государствами не можетъ быть оправдано, и дѣйствительно нигдѣ не примѣняется. Равнымъ образомъ мы нигдѣ не встрѣчаемся съ обложеніемъ отдѣльныхъ госу-

дарствъ въ пользу союзнаго государства или съ съ обложеніемъ государства государствомъ же. Обложеніе государства въ пользу общины за доходъ, получаемый имъ отъ предпріятій въ предѣлахъ общины, вообще говоря, можетъ быть оправдано, такъ какъ казенныя предпріятія конкурируютъ съ частными, пользуются услугами общины, и въ то же время налагаютъ на нее тягости.— Доходы правительственныхъ кассъ не подлежатъ налогу. Съ своей стороны, общины обязаны уплачивать государству налогъ за свои частныя имущества. Но общинныя учрежденія, преслѣдующія общественныя цѣли, равно какъ общинныя кассы, должны оставаться свободными отъ обложенія. — Частныя предпріятія по общему правилу подлежатъ налогу и только, если ихъ задачи совпадаютъ съ государственными интересами, они должны быть освобождены отъ подоходнаго налога. Каритативныя учрежденія въ общемъ не должны платить налога, ибо обыкновенно они не преслѣдуютъ цѣли увеличенія дохода.—Но обложеніе можетъ быть оправдано, если доходомъ учрежденія пользуются лишь одно или нѣсколько лицъ, а также, если имущество такихъ хозяйствъ настолько увеличивается, что получается приращеніе капитала. Относительно способа обложенія мы высказались, во избѣжаніе двойнаго обложенія, за обложеніе у источника, у юридическихъ лицъ.— Тарифъ обложенія въ общемъ для нефизическихъ лицъ тотъ же, какъ и для физическихъ.

Большимъ недостаткомъ является то обстоятельство, что обложеніе нефизическихъ лицъ проводится крайне неравномѣрно. Преимущественно это даетъ себя знать въ союзномъ государствѣ. Часто дѣятельность не-физическихъ лицъ распространяется на нѣсколько государствъ и въ этихъ случаяхъ возникаютъ большія недоразумѣнія. Съ одной стороны, дѣло не обходится безъ двойнаго обложенія, а съ другой—части дохода неминуемо остаются свободными отъ налога. Вслѣдствіе этого, однообразное разрѣшеніе этого вопроса слѣдуетъ считать безусловной необходимостью.

Гл. V. Порядокъ обложенія и взиманія налога.

По разсмотрѣніи вопроса о томъ, *кто* и *что* облагается налогомъ, мы переходимъ къ самому порядку обложенія и займемся вопросомъ о томъ, какъ опредѣляется доходъ плательщиковъ налога. Для этого существуютъ три способа: объявленіе дохода самими плательщиками налога, такъ сказать самооцѣнка (Selbstdeclaration), правительственное опредѣленіе или изслѣдованіе дохода (Nachforschung) и совмѣстное примѣненіе обѣихъ этихъ мѣръ.

Прусскій законъ о подоходномъ налогѣ въ общемъ примѣняетъ первый способъ, т. е. самооцѣнку или объявленіе дохода самими плательщиками налога; только для доходовъ, не превышающихъ 3.000 марокъ, примѣняется расцѣнка дохода особою коммиссіей. Вплоть до введенія закона 1891 г. доходы опредѣлялись правительственнымъ разслѣдованіемъ, но хотя закономъ это и не предусматривалось, однако правительство требовало и объявленія своего дохода плательщиками налога. Несомнѣнно правительственное опредѣленіе доходовъ затруднялось значительными препятствіями. Въ большомъ числѣ случаевъ комиссіи совершенно невозможно было получить правильное представленіе о дѣйствительномъ доходѣ плательщиковъ налога, по меньшей мѣрѣ, безъ тщательнаго изслѣдованія имущественнаго положенія и заработковъ каждаго изъ нихъ въ отдѣльности, а это было и трудно исполнимо, и обременительно. Чтобы обезпечить возможно справедливую расцѣнку доходовъ, было установлено право протеста плательщиковъ налога, которые, въ такомъ случаѣ, обязаны были подавать подробныя заявленія о своемъ доходѣ. Однако неудобства этого порядка заключались въ томъ, что подача такихъ заявленій производилась не всѣми плательщиками одинаково, а обусловливалась сомнѣніями или произволомъ комиссій. Это неравенство условій для всѣхъ заинтересованныхъ вызывало, конечно, неудовольствіе тѣхъ лицъ, чьи интересы отъ этого страдали, и тогда объявленіе доходовъ самими плательщиками представилось, какъ простѣйшій

способъ ввести равномѣрное и возможно справедливое обложеніе налогомъ. Кромѣ Пруссіи самооцѣнка введена въ Саксоніи, Баденѣ, Саксенъ-Веймарѣ,—въ послѣднемъ уже очень давно,—въ Ангальтѣ, Гамбургѣ, Любекѣ и Бременѣ, а заграницей—въ Австріи, Италіи, Нидерландахъ, Швейцаріи и Сѣверо-Американскихъ Соединенныхъ Штатахъ. Нельзя отрицать, что и этимъ способомъ не выясняются всѣ доходы въ каждомъ отдѣльномъ случаѣ потому, что подаваемыя объявленія не всегда соотвѣтствуютъ дѣйствительности, причемъ невѣрныя показанія иногда дѣлаются намѣренно, а иногда это является слѣдствіемъ ошибочныхъ исчисленій. Случается, напримѣръ, особенно часто въ сельскохозяйственныхъ предпріятіяхъ, что объявленный доходъ не соотвѣтствуетъ дѣйствительному потому, что при многоразличныхъ способахъ веденія сельскохозяйственной бухгалтеріи самому хозяину не легко разобраться въ своихъ счетахъ и точно вычислить свой доходъ. Прусскій законъ о подоходномъ налогѣ предусматриваетъ подобные случаи, устанавливая, что о доходахъ подлежащихъ оцѣнкѣ, въ объявленіяхъ должны быть сообщаемы не цифровыя данныя, а тѣ свѣдѣнія, которыя необходимы окладной комиссіи для оцѣнки дохода. Какъ выше сказано, въ Пруссіи о доходахъ, не превышающихъ 3.000 марокъ, особыя объявленія отъ плательщиковъ налога необязательны, хотя иногда и въ этихъ случаяхъ производится подача объявленій, именно: объявленія подаются тогда, когда объ этомъ поступаетъ къ плательщику налога особое требованіе предсѣдателя окладной комиссіи; равнымъ образомъ, разрѣшается подавать такія объявленія плательщикамъ налога по ихъ о томъ ходатайству. Вообще же доходы, не превышающіе 3.000 марокъ, опредѣляются коммиссіей, которая производитъ ихъ оцѣнку.

Вагнеръ[1]) считаетъ 3.000 марокъ слишкомъ высокимъ предѣломъ потому, что въ эту сумму дохода нерѣдко входятъ прибыли и проценты, не легко расцѣниваемые; онъ находитъ, что достаточнымъ предѣломъ была-бы сумма дохода въ 2.000 марокъ; въ Саксоніи самооцѣнка (Selbstschätzung) обязательна уже при доходахъ, превышающихъ 1.600 марокъ. Неподача обязательнаго для плательщика налога объявленія о доходѣ влечетъ за собой, какъ законное послѣдствіе, утрату законнаго права протеста противъ оцѣнки его дохода въ текущемъ году. При неисполненіи вторичнаго требованія,

[1]) Wagner. Finanz-Archiv. VIII. I. 273.

которое можетъ послѣдовать и послѣ состоявшагося уже обложенія, уплачивается, кромѣ исчисленнаго налога, еще добавочныхъ 25%, а равно и та часть налога, которую недополучило государство вслѣдствіе неисправности плательщика, своевременно не подавшаго объявленія. Дѣйствительность этой мѣры побужденія обусловливается легко возможнымъ чрезмѣрнымъ обложеніемъ, противъ котораго протестъ уже невозможенъ. Объявленія о доходахъ подаются письменно или дѣлаются словесно съ занесеніемъ въ протоколъ и въ обоихъ случаяхъ объявитель удостовѣряетъ, что онъ сообщилъ всѣ извѣстныя ему данныя. Въ данномъ случаѣ совершенно основательно присяга замѣнена простымъ удостовѣреніемъ или обѣщаніемъ показать всю правду. Возможность полученія денежныхъ выгодъ здѣсь слишкомъ близка и стремленіе къ такой выгодѣ у многихъ почти непреодолимо, поэтому при наличности иныхъ способовъ, достигающихъ той же цѣли лучше избѣгать такихъ понудительныхъ мѣръ, какъ присяга, неисполненіе которыхъ влекло-бы за собой слишкомъ серьезныя послѣдствія. Однако, эти объявленія не играютъ рѣшающей роли при обложеніи налогомъ, они составляютъ только какъ-бы точку опоры для выясненія дѣйствительнаго размѣра обложенія и подвергаются самой тщательной провѣркѣ со стороны коммиссіи. Съ этой цѣлью съ особенною осмотрительностью подбирается составъ учрежденій, вѣдающихъ обложеніе налогомъ, такъ какъ отъ нихъ зависитъ точное и безпристрастное примѣненіе правилъ, составляющихъ самую основу обложенія [1]).

Необходимо ближе ознакомиться съ организаціей этого дѣла. Прусскій законъ о подоходномъ налогѣ устанавливаетъ три вида коммиссій: предварительную расцѣночную коммиссію (Voreinschätzungskommission), окладную коммиссію (Veranlagungskommission) и апелляціонную коммиссію (Berufungskommission) для разбора претензій. Члены этихъ коммиссій частью избираются органами самоуправленія, частью назначаются правительствомъ. Такую систему нельзя не признать наиболѣе правильною. Содѣйствіе органовъ общественнаго самоуправленія безусловно полезно въ виду ихъ близкаго знакомства съ имущественнымъ положеніемъ и личностью плательщиковъ налога. Только такимъ порядкомъ могутъ быть обезпечены законные интересы плательщиковъ и одновременно затруднено сокрытіе дохода во избѣжаніе уплаты налога. По этой системѣ

---

[1]) Finanz-Archiv. VII. 2. I. 289.

точное указаніе подлежащихъ обложенію налогомъ лицъ, обществъ и товариществъ въ округѣ каждой общины или помѣстья дѣлается управленіемъ общины или помѣстья. Далѣе, оно же обязано доставить свѣдѣнія объ имуществѣ, заработкахъ и другихъ источникахъ дохода всѣхъ подлежащихъ обложенію лицъ, принадлежащихъ къ общинѣ или помѣстью, равно какъ и объ ихъ платежеспособности. Затѣмъ, управленіе общиной или имѣньемъ должно внести въ вѣдомость о доходахъ всѣ доходы подлежащихъ обложенію лицъ, распредѣливъ эти доходы по источникамъ. Послѣ этой подготовительной работы начинается производство предварительной расцѣнки. Предсѣдательствуетъ въ предварительной расцѣночной коммиссіи представитель общины; число членовъ коммиссіи опредѣляется правительствомъ. Они частью назначаются правительствомъ, частью избираются общиннымъ собраніемъ или общиннымъ управленіемъ и число членовъ, назначаемыхъ правительствомъ, не считая предсѣдателя, должно быть меньше числа избираемыхъ членовъ. Обыкновенно кругъ дѣйствія каждой коммиссіи ограничивается одной общиной, но и нѣсколько общинъ могутъ быть соединены въ одинъ округъ предварительной расцѣнки. Задача предварительной расцѣночной коммиссіи заключается въ основательной провѣркѣ всѣхъ свѣдѣній, представленныхъ общественнымъ управленіемъ и, въ случаѣ необходимости, въ пополненіи и въ исправленіи составленной управленіемъ вѣдомости о доходахъ, подлежащихъ обложенію. Затѣмъ коммиссія должна распредѣлить по категоріямъ обложенія доходы тѣхъ лицъ, не превышающіе 3.000 марокъ, которые внесены общиннымъ управленіемъ въ вѣдомость о доходахъ, подлежащихъ обложенію, или которыми коммиссія сама дополнила вѣдомость.

Учрежденіе предварительной оцѣночной коммиссіи вполнѣ цѣлесообразно. При обширныхъ районахъ, на которые распространяются дѣйствія окладной коммиссіи—районы ихъ совпадаютъ съ границами уѣздовъ (Kreis)—этимъ коммиссіямъ невозможно знать съ желательною полнотой и подробностью имущественныя условія и доходы всѣхъ лицъ, проживающихъ въ уѣздѣ. Предсѣдательствуютъ въ окладныхъ коммиссіяхъ ландраты или назначаемые правительствомъ коммиссары, члены этихъ коммиссій частью назначаются правительствомъ, частью же избираются уѣздными управленіями изъ лицъ проживающихъ въ районахъ дѣйствій коммиссій. Правительство опредѣляетъ число назначаемыхъ и

избираемыхъ членовъ съ такимъ разсчетомъ, чтобы число назначаемыхъ членовъ въ каждой коммиссіи, включая и предсѣдателя, не превышало половины числа избираемыхъ членовъ. Окладная коммиссія должна провѣрить подготовительную работу предварительныхъ расцѣночныхъ коммиссій по отношенію къ плательщикамъ налога, доходъ которыхъ не превышаетъ 3.000 марокъ и самооцѣнку, произведенную объявителями. На долю предсѣдателя коммиссіи выпадаетъ не мало труда. На его обязанности лежитъ просмотръ дѣлопроизводства предсѣдателей предварительныхъ расцѣночныхъ коммиссій, веденіе дѣлопроизводства по обложенію налогомъ, провѣрка личныхъ списковъ плательщиковъ и вѣдомостей о доходахъ, составляемыхъ управленіями общинъ, и помѣстій, обнародованіе и разсылка извѣщеній о подачѣ объявленій о доходѣ и требованіе дополнительныхъ объявленій отъ тѣхъ лицъ, у которыхъ доходъ предполагался не свыше 3.000 марокъ, но по провѣркѣ оказался превышающимъ эту цифру. Затѣмъ онъ обязанъ провѣрить объявленія плательщиковъ объ ихъ владѣніяхъ, имуществѣ и доходахъ, для чего и собрать возможно полныя и точныя свѣдѣнія. Кромѣ того предсѣдатель обязанъ произвести провѣрку окладовъ налога, проектированныхъ предварительными расцѣночными коммиссіями и точно установить эти оклады; о тѣхъ случаяхъ, когда окладъ кого-либо изъ плательщиковъ почему либо не проектированъ или проектированный подлежитъ измѣненію, предсѣдатель докладываетъ окладной коммиссіи, которая и устанавливаетъ окладъ налога согласно съ распредѣленнымъ по четыремъ источникамъ доходомъ, подлежащимъ обложенію. По окончаніи окладныхъ работъ и установленіи окладовъ, предсѣдатель извѣщаетъ каждаго плательщика о причитающемся съ него окладѣ и о законныхъ способахъ обжалованія рѣшенія коммиссіи по этому вопросу. Право обжалованія принадлежитъ и предсѣдателю коммиссіи, если онъ несогласенъ съ ея рѣшеніемъ

Изъ всего этого видно, что обязанности предсѣдателя окладной коммиссіи очень сложны и поглощаютъ много времени, и представляется большимъ вопросомъ, можетъ ли выполнить ихъ такой чиновникъ, какъ ландратъ, обремененный уже обязанностями по своей должности и смотрящій на предсѣдательствованіе въ окладной коммиссіи, какъ на побочное занятіе? Правда, законъ разрѣшаетъ назначать предсѣдателю помощниковъ изъ чиновниковъ

для дѣлопроизводства по подоходному налогу, но этимъ правомъ правительство можетъ пользоваться лишь въ большихъ округахъ и наблюденіе за этими чиновниками лежитъ все-таки на предсѣдателѣ, такъ какъ онъ одинъ отвѣтственъ за правильность обложенія. Поэтому нельзя не признать необходимымъ, чтобы предсѣдательствованіе въ окладныхъ коммиссіяхъ возлагалось на спеціальнаго чиновника съ исключительною обязанностью вѣдать дѣло подоходнаго налога; только тогда можетъ быть достигнута цѣль, заключающаяся въ томъ, чтобы каждый былъ обложенъ налогомъ соотвѣтственно своей платежеспособности. Дѣятельность окладной коммиссіи въ дѣйствительности является лишь дополнительною къ дѣятельности ея предсѣдателя. Коммиссіи для провѣрки представляются объявленія о доходахъ, личные списки плательщиковъ и вѣдомости о доходахъ. Ей предоставлено право повышать расцѣнки и оклады въ необходимыхъ случаяхъ, производя ради этой цѣли допросы какъ самихъ плательщиковъ налога, такъ и свидѣтелей, и опрашивая свѣдущихъ лицъ. Однако она не уполномочена производить допросы подъ присягой. Для устраненія возможнаго возраженія, что опротестованіе объявленія о самооцѣнкѣ налагаетъ нѣкоторое пятно на плательщика, подавшаго это объявленіе, такому плательщику предлагается въ теченіи двухнедѣльнаго срока представить свои объясненія или дать отвѣтъ на опредѣленные вопросы, и только въ случаѣ неисполненія этого, постановленіе коммиссіи приводится въ исполненіе. Кромѣ того, во многихъ случаяхъ опротестованіе вовсе не означаетъ недовѣрія къ достовѣрности показаній по существу ихъ, а несогласіе съ исчисленіемъ дохода или различіе во взглядахъ на указанныя основы обложенія. [1]) Послѣ разслѣдованія коммиссіей дѣйствительнаго дохода, она устанавливаетъ по своему усмотрѣнію, окончательный окладъ. Отсюда ясно, что должна быть еще инстанція, къ которой можно было бы обращаться въ случаѣ несогласія съ размѣромъ установленнаго оклада. Это предусмотрѣно прусскимъ закономъ о подоходномъ налогѣ и для этой цѣли учреждены имъ апелляціонныя коммиссіи.

Право апелляціи или обжалованія постановленій окладныхъ коммиссій принадлежитъ какъ плательщикамъ налога, такъ и предсѣдателямъ этихъ коммиссій. Первые подаютъ свои апелляціи

[1]) Finanz Archiv. VII 2 S. 292.

черезъ предсѣдателя окладной коммиссіи, который направляетъ эти апелляціи предсѣдателю апелляціонной коммиссіи; самъ же предсѣдатель свои апелляціонные отзывы на постановленія предсѣдательствуемой имъ окладной коммиссіи препровождаетъ предсѣдателю апелляціонной коммиссіи непосредственно. На подачу апелляціоннаго отзыва закономъ установленъ четырехнедѣльный срокъ. Предсѣдатель окладной коммиссіи обязанъ подать апелляціонный отзывъ даже противъ своего убѣжденія, въ тѣхъ случаяхъ, когда ему это предписывается предсѣдателемъ апелляціонной коммиссіи, а равно и въ тѣхъ случаяхъ, когда сдѣланныя послѣднимъ или апелляціонною коммиссіей, до установленія оклада, возраженія противъ расцѣнки дохода кого-либо изъ лицъ, подлежащихъ обложенію, оставлены окладною коммиссіей безъ вниманія. Въ каждомъ административномъ округѣ (Bezirk — губернія) учреждается по одной апелляціонной коммиссіи, члены которой частью назначаются правительствомъ, частью избираются окружнымъ собраніемъ изъ числа жителей округа, такъ что что и тутъ соблюденъ тотъ же принципъ, что и въ коммиссіяхъ предварительной расцѣнки и въ окладныхъ коммиссіяхъ. Предсѣдательствованіе возлагается на правительственнаго коммиссара, назначаемаго министромъ финансовъ. Обязанности предсѣдателя весьма обширны и назначеніе на этотъ постъ особаго правительственнаго чиновника вполнѣ обосновано. Предсѣдатель провѣряетъ дѣлопроизводство предсѣдателей окладныхъ коммиссій, онъ несетъ отвѣтственность за все дѣло обложенія налогомъ, и поэтому долженъ быть тщательно ознакомленъ со всѣми условіями этого дѣла въ раіонѣ своего округа. Апелляціонная коммиссія для выясненія всѣхъ обстоятельствъ дѣла по существу, вправѣ пользоваться всѣми средствами, имѣющимися въ распоряженіи у окладныхъ коммиссій. Въ тѣхъ случаяхъ, когда и послѣ этого все-таки остаются сомнѣнія, апелляціонная коммиссія имѣетъ право установить окладъ по своимъ соображеніямъ, на основаніи добытыхъ данныхъ. При провѣркѣ черезъ свидѣтелей апелляціонныя коммиссіи и ихъ предсѣдатели, въ отличіе отъ правъ, предоставленныхъ окладнымъ коммиссіямъ, имѣютъ право требовать допроса свидѣтелей и свѣдущихъ лицъ судомъ подъ присягой; кромѣ того, апелляціонныя коммиссіи по вопросамъ существа могутъ пользоваться тѣми же вспомогательными средствами для разслѣдованія, какъ и окладныя коммиссіи и ихъ предсѣдатели. Къ

показаніямъ подъ присягой относились несочувственно и, какъ мы выше видѣли, въ окладномъ производствѣ рѣшено было обойтись безъ такихъ показаній, но въ апелляціонномъ производствѣ это оказалось невозможнымъ; однако прибѣгать къ присяжнымъ показаніямъ ради обнаруженія истины, слѣдуетъ лишь въ случаяхъ исключительной необходимости. По законопроекту о подоходномъ налогѣ предполагалось также въ видѣ исключенія и при отсутствіи другихъ доказательствъ требовать удостовѣреній, подкрѣпленныхъ присягой плательщиковъ или ихъ законныхъ представителей, но это встрѣтило упорную оппозицію, такъ какъ находили нежелательнымъ принуждать плательщиковъ къ показанію подъ присягой по собственнымъ имущественнымъ дѣламъ.

Послѣднею инстанціей по прусскому закону о подоходномъ налогѣ является главный административный судъ (Oberverwaltungsgericht), куда подаются жалобы на рѣшеніе аппелляціонныхъ коммиссій. Въ главный судъ можно жаловаться лишь на непримѣненіе или невѣрное примѣненіе закона, а также на нарушенія порядка дѣлопроизводства. По законопроекту предполагалось учрежденіе особаго податнаго суда для разсмотрѣнія жалобъ по податному производству. Въ этомъ судѣ число членовъ отъ судебнаго вѣдомства, включая предсѣдателя, должно было превышать число остальныхъ членовъ. Члены должны были нести эту обязанность, какъ побочную, и назначать ихъ долженъ былъ король по предложенію министерства частью изъ директоровъ и совѣтниковъ министерства финансовъ, частью изъ членовъ главнаго административнаго и берлинскаго апелляціоннаго судовъ (Oberverwaltungs-und Kammergericht). Но противъ этого проекта возражали, что въ случаѣ его принятія, дѣла по государственнымъ и общиннымъ налогамъ подлежали бы разсмотрѣнію двухъ различныхъ судовъ, такъ какъ жалобы по дѣламъ объ общинныхъ налогахъ подлежатъ разсмотрѣнію главнаго административнаго суда, а это вызывало бы возможность противорѣчивыхъ рѣшеній по одинаковымъ вопросамъ, касающимся налоговъ и было бы непрактично. Важнѣе же всего было то соображеніе, что привлеченіе къ этому дѣлу главнаго административнаго суда, члены котораго исполняли бы свои судейскія функціи по налоговымъ дѣламъ не какъ побочную, а какъ главную обязанность, болѣе обезпечивало справедливость рѣшеній. Несмотря на эти возраженія, какъ въ коммиссіи, такъ и въ палатѣ депутатовъ, правительство

сильно поддерживало первоначальный проектъ, за который особенно стоялъ министръ финансовъ Микель. Въ коммиссіи предложеніе передать разсмотрѣніе жалобъ въ качествѣ послѣдней инстанціи главному административному суду было отклонено незначительнымъ большинствомъ, но при вторичномъ чтеніи законопроекта въ палатѣ депутатовъ, Гнейстъ внесъ еще разъ предложеніе о передачѣ главному административному суду функцій проектированнаго въ качествѣ послѣдней инстанціи налоговаго суда и это предложеніе прошло [1]). Закономъ главный административный судъ признанъ послѣдней инстанціей и въ виду вышеприведенныхъ соображеній этотъ исходъ нельзя не признать самымъ правильнымъ.

Жалобы могутъ подавать какъ плательщики налога, такъ и предсѣдатели апелляціонныхъ коммиссій, въ послѣднемъ случаѣ жалоба сообщается плательщику налога, который можетъ представить противъ нея свое письменное возраженіе; жалобы же плательщиковъ подаются предсѣдателю апелляціонной коммиссіи, который со своими возраженіями, если найдетъ таковыя необходимыми, представляетъ жалобу въ главный административный судъ. Когда жалоба признается основательною, то судъ можетъ вернуть дѣло для новаго разсмотрѣнія въ апелляціонную коммиссію или самъ постановляетъ новое рѣшеніе.

Нельзя не признать, что въ Пруссіи дѣло обложенія поставлено правильно, чѣмъ и обезпечено соотвѣтствіе подоходнаго налога дѣйствительной платежеспособности населенія. Нѣкоторое измѣненіе, какъ выше указывалось, требуется въ правилахъ о предсѣдательствованіи въ окладныхъ коммиссіяхъ и желательно было бы введеніе такого правила, которое дѣлало бы возможнымъ въ случаѣ необходимости сохраненіе въ тайнѣ отъ коммиссій подробностей объявленія о доходахъ.

Съ прусскимъ окладнымъ производствомъ много общаго имѣетъ саксонское. Въ Саксоніи обложенію также предшествуетъ подготовительное производство, въ общемъ соотвѣтствующее производству, предусмотрѣнному прусскимъ закономъ. Затѣмъ начинается собственно окладное производство, но въ Саксоніи нѣтъ предварительной расцѣнки и тамъ приступаютъ прямо къ оцѣнкѣ дохода, противъ которой плательщики имѣютъ право протеста. Кругъ дѣйствія саксонскихъ оцѣночныхъ коммиссій (Einschätzungskommission) соотвѣтствуетъ кругу дѣйствій окладныхъ коммиссій въ Пруссіи. Преиму-

[1]) Wagner. Finanz-Archiv. VIII. 2. I. 30.

щество саксонскаго закона заключается въ томъ, что предсѣдательствованіе въ оцѣночной коммиссіи возлагается на окружнаго податного инспектора, который для этой обязанности, очевидно, является болѣе подходящимъ лицомъ, чѣмъ ландратъ въ Пруссіи. Кругъ дѣйствій оцѣночной коммиссіи въ Саксоніи распространяется на меньшій раіонъ, чѣмъ раіонъ прусской окладной коммиссіи, обыкновенно — на одну общину. Этимъ достигается болѣе тщательное изслѣдованіе имущественнаго положенія жителей раіона и учрежденіе предварительной расцѣночной коммиссіи становится излишнимъ. Съ другой стороны, прусская система съ повторительною провѣркой представляетъ больше гарантій правильности оцѣнки. Подборъ членовъ оцѣночныхъ коммиссій въ Саксоніи отличается отъ подбора членовъ прусскихъ окладныхъ коммиссій. Въ Саксоніи изъ трехъ-шестичленнаго состава коммиссіи, не считая предсѣдателя, одинъ членъ избирается окружнымъ комитетомъ (Bezirksausschuss); остальные же избираются общиннымъ управленіемъ. Подборъ состава прусскихъ коммиссій можно считать болѣе правильнымъ, такъ какъ въ Пруссіи болѣе равномѣрно ограждены, какъ государственные интересы, такъ и личные интересы жителей округа. Функціи оцѣночныхъ коммиссій и ихъ предсѣдателей очень схожи съ функціями соотвѣтствующихъ прусскихъ учрежденій, такъ что на этихъ подробностяхъ не стоитъ останавливаться.

Порядокъ охраны своихъ правъ плательщиками налога въ Саксоніи значительно разнится отъ того же порядка въ Пруссіи. Плательщики имѣютъ право заявлять протестъ противъ оцѣнки, а предсѣдателю принадлежитъ право апелляціи: для протеста опредѣленъ трехнедѣльный срокъ, для апелляціи предсѣдателя — восьминедѣльный. Рѣшеніе по этимъ протестамъ и апелляціямъ постановляется той же оцѣночною коммиссіей, отъ которой исходило и первоначальное оспариваемое постановленіе. Торжественныхъ обѣщаній подтвердить существо дѣла подъ присягой оцѣночная коммиссія принимать не имѣетъ права, но, если признаетъ это необходимымъ, она можетъ, передать дѣло на рѣшеніе коммиссіи претензій и направить туда заинтересованныхъ лицъ. На рѣшенія оцѣночной коммиссіи приносятся плательщиками жалобы въ (четырнадцатидневный срокъ), а окружнымъ податнымъ инспекторомъ — апелляціонные отзывы въ коммиссію претензій (Reklamationskommission). Въ то время какъ протестъ противъ первоначальныхъ по-

становленій оцѣночной коммиссіи не пріостанавливаетъ производства, обжалованіе въ коммиссію претензій пріостанавливаетъ его.

Составъ членовъ въ коммиссіяхъ претензій соотвѣтствуетъ прусскимъ правиламъ о составѣ членовъ апелляціонныхъ коммиссій. И тутъ члены коммиссіи частью избираются окружнымъ управленіемъ изъ мѣстныхъ жителей, частью назначаются министерствомъ финансовъ. Преимущество саксонскаго закона передъ прусскимъ заключается въ томъ, что первымъ допускается спеціальное выясненіе имущественныхъ условій черезъ третейскій комитетъ, выдѣляемый изъ состава оцѣночной коммиссіи, благодаря чему жалобщикъ болѣе обезпеченъ отъ слишкомъ публичнаго изслѣдованія его личныхъ дѣлъ. Жалобщикъ долженъ избрать довѣренное лицо изъ членовъ коммиссіи, другой членъ третейскаго комитета избирается коммиссіей изъ своей среды, а оба избранника выбираютъ третье лицо предсѣдательствующимъ. Коммиссія претензій, такъ же какъ прусская апелляціонная коммиссія, въ случаѣ необходимости, имѣетъ право отбирать черезъ посредство суда показанія подъ присягой отъ свидѣтелей и свѣдущихъ лицъ и требовать отъ жалобщика письменныхъ или устныхъ показаній объ его имуществѣ и заработкахъ, а также представленія доказательствъ и торговыхъ книгъ. Въ отличіе отъ прусской коммиссіи, при отсутствіи другихъ способовъ выясненія истины, саксонская коммиссія вправѣ требовать отъ жалобщика показанія о его доходахъ подъ присягой. Высшею инстанціею въ производствѣ по подоходному налогу является въ Саксоніи министерство финансовъ, которое рѣшаетъ дѣла по жалобамъ на постановленія коммиссіи претензій въ случаяхъ неправильнаго примѣненія дѣйствующаго закона или порядка дѣлопроизводства и инструкцій. Жалобщикъ долженъ представить письменный отзывъ въ окружное податное управленіе, а предсѣдатель коммиссіи претензій представляетъ свой отзывъ непосредственно въ министерство финансовъ. Такимъ образомъ, и въ Саксоніи такъ же, какъ и въ Пруссіи, высшею инстанціею по всему податному производству является административно-судебное учрежденіе. Различіе между средствами охраны своихъ правъ плательщиками въ Пруссіи и въ Саксоніи заключается въ томъ, что въ Пруссіи, по всѣмъ жалобамъ и апелляціямъ на дѣйствія и постановленія окладной коммиссіи, рѣшенія постановляетъ апелляціонная коммиссія, тогда какъ въ Саксоніи.

какъ выше указано, оцѣночная коммиссія сама рѣшаетъ дѣла по протестамъ противъ своихъ-же оспариваемыхъ постановленій и только послѣ ея вторичнаго рѣшенія плательщику открывается путь вторичнаго обжалованія, а окружному податному инспектору— апелляціи въ коммиссію претензій. Нельзя не признать прусскаго апелляціоннаго производства и болѣе практичнымъ, и болѣе простымъ. Немного результатовъ получается отъ возвращенія оспариваемаго рѣшенія для новой провѣрки въ ту же коммиссію, которая его постановила, такъ какъ по дѣйствующимъ законамъ о подоходномъ налогѣ первоначальное обложеніе производится со всею возможною осмотрительностью и при вторичной провѣркѣ обыкновенно другого результата не получается. Нѣсколько иначе обстоитъ дѣло, когда рѣшеніе провѣряется въ апелляціонной коммиссіи, такъ какъ въ ея распоряженіи имѣются иныя средства для обезпеченія справедливости. Кромѣ того возвращеніе дѣла въ инстанцію, постановившую оспариваемое рѣшеніе, еще увеличиваетъ обремененіе и безъ того обремененной дѣлами оцѣночной коммиссіи.

Почти всѣми законодательствами предусмотрѣна подготовительная работа общинныхъ управленій до начала собственно оцѣночныхъ работъ, но существующія въ Пруссіи предварительныя расцѣночныя коммиссіи установлены лишь немногими законодательствами; обыкновенно же, какъ въ Саксоніи, послѣ нѣкоторой подготовительной работы, тотчасъ же начинается окончательная оцѣнка. Такъ, въ Баденѣ оцѣнка производится оцѣночнымъ совѣтомъ, кругъ дѣйствія котораго обыкновенно распространяется на одну общину. Предсѣдательствуетъ въ совѣтѣ бургомистръ, представителемъ интересовъ фиска является податной коммиссаръ. На рѣшенія оцѣночнаго совѣта приносятся жалобы въ великогерцогскую податную дирекцію какъ плательщиками, такъ и представителемъ интересовъ фиска. Высшею инстанціею является великогерцогскій административный судъ, въ который подаются жалобы на постановленія податной дирекціи.

Въ Гессенѣ обложеніе первой категоріи доходовъ, начиная съ 2.600 марокъ, производится окладною коммиссіей подъ предсѣдательствомъ податного инспектора или коммисара, особо для того назначеннаго министерствомъ финансовъ. Членами окладной коммиссіи состоятъ лица, избранныя для того выборнымъ собраніемъ округа (Kreistag), къ которому принадлежитъ данный податной коммиссаріатъ. Представителемъ интересовъ государства является пред-

сѣдатель коммиссіи. Къ составу выборнаго собранія округа или общиннаго управленія можетъ принадлежать не болѣе трети избранныхъ членовъ коммиссіи. При такомъ порядкѣ интересы плательщиковъ налога оказываются охраняемыми значительно больше, чѣмъ интересы государства. На рѣшенія окладной коммиссіи допускаются жалобы въ земскую коммиссію (Landeskommission). Плательщикъ можетъ требовать новаго постановленія окладной коммиссіи, которое онъ опять можетъ обжаловать въ земскую коммиссію. Предсѣдатель окладной коммиссіи тоже можетъ апеллировать въ земскую коммиссію. На рѣшенія земской коммиссіи допускаются жалобы въ высшій административный судъ. Этотъ судъ можетъ вернуть дѣло въ земельную коммиссію для перерѣшенія или же самъ исправляетъ состоявшееся обложеніе налогомъ. Для второй категоріи доходовъ возможенъ пересмотръ дѣлопроизводства, если это потребуется по обстоятельствамъ оцѣнки, произведенной оцѣночною коммиссіей. Если оцѣнка, по мнѣнію предсѣдателя оцѣночной коммиссіи, слишкомъ низка, то онъ можетъ апеллировать въ оцѣночную коммиссію первой категоріи. Послѣдняя постановляетъ возраженія на жалобы со стороны плательщиковъ и въ случаѣ поступленія въ податной коммиссаріатъ второй категоріи. Съ своей стороны жалобщики имѣютъ право переносить дѣло въ министерство финансовъ.

Въ Саксенъ-Мейнингенѣ и въ Саксенъ-Альтенбургѣ находимъ тотъ же порядокъ производства, именно: оцѣнку, апелляцію, обжалованіе. Въ Саксенъ-Мейнингенѣ оцѣночная коммиссія состоитъ изъ предсѣдательствующаго завѣдующаго сборомъ государственныхъ доходовъ, изъ представителей общинъ, входящихъ въ районъ дѣйствій коммиссіи, и изъ трехъ-шести плательщиковъ налога того-же района. Предсѣдатель вправѣ потребовать представленія не менѣе, чѣмъ въ восьмидневный срокъ, податного объявленія отъ каждаго плательщика съ доходомъ, несомнѣнно превышающимъ 1.500 марокъ въ годъ, признаннаго способнымъ исчислить свой доходъ. Въ Саксенъ-Альтенбургѣ, въ каждомъ городѣ дѣйствуетъ оцѣночная коммиссія, въ деревняхъ же, для нѣсколькихъ сосѣднихъ деревень, образуется одна оцѣночная коммиссія. Число членовъ опредѣляется герцогскимъ министерствомъ для каждой городской и деревенской коммиссіи особо, соотвѣтственно численности населенія и сообразно условіямъ податного производства, однако оно не можетъ быть менѣе шести, не считая предсѣдателя. Апелляціонныя коммиссіи

въ обоихъ государствахъ состоятъ изъ предсѣдателя, представляющаго интересы государства, и изъ плательщиковъ налога.

Подобнымъ же образомъ организовано оцѣночное производство въ Саксенъ-Веймарѣ, въ обоихъ Шварцбургахъ, въ Гамбургѣ и Бременѣ, хотя въ Шварцбургъ-Рудольштадтѣ и въ Бременѣ не допускается обжалованія постановленій коммиссіи претензій. Въ Шварцбургъ-Зондергаузенѣ такъ же, какъ и въ Пруссіи, въ уѣздныхъ оцѣночныхъ коммиссіяхъ предсѣдательствуютъ ландраты. Весьма полезное правило дѣйствуетъ въ Саксенъ-Веймарѣ, гдѣ при объявленіи о доходахъ подробныя указанія на свойства, условія и источники ихъ представляются въ запечатанномъ конвертѣ, вскрываемомъ коммиссіей лишь въ случаѣ сомнѣнія въ точности указаннаго въ объявленіи итога. Этимъ обезпечивается сохраненіе въ тайнѣ подробностей о дѣлахъ и имуществѣ плательщиковъ.

Значительное отклоненіе отъ обычнаго порядка обжалованія встрѣчается въ Ольденбургѣ. Тамъ собственно оцѣночное производство подобно прусскому: сначала оцѣночные комитеты въ каждой общинѣ производятъ оцѣнку доходовъ, затѣмъ начинается окладное производство, сосредоточенное въ торговой палатѣ (Kammer) и тутъ допускается обжалованіе. Но достойно вниманія, что плательщиками жалобы подаются предсѣдателю податного комитета, а апелляціонные отзывы предсѣдателей оцѣночныхъ комитетовъ направляются въ палату, и что по дѣламъ о доходахъ до 1.000 талеровъ рѣшенія постановляются палатой, а по дѣламъ о доходахъ въ 1.000 талеровъ и выше сначала рѣшаетъ оцѣночный комитетъ, рѣшеніе же палатой постановляется только въ томъ случаѣ, когда жалобщикъ недоволенъ рѣшеніемъ оцѣночнаго комитета. Такимъ образомъ, вторичная провѣрка спорнаго обстоятельства не производится, какъ въ большинствѣ германскихъ государствъ, спеціальною коммиссіей, а той же палатой или тѣмъ же оцѣночнымъ комитетомъ. При разсмотрѣніи саксонскаго порядка обжалованія, намъ уже приходилось высказываться противъ возвращенія оспариваемаго рѣшенія на пересмотръ той же коммиссіи, которая его постановила, по тогда какъ въ Саксоніи это вторичное рѣшеніе оцѣночной коммиссіи можетъ быть обжаловано въ коммиссію претензій, въ Ольденбургѣ не допускается обжалованія рѣшенія палаты, подтверждающаго постановленіе комитета. Только въ томъ случаѣ, когда палата рѣшаетъ дѣло не въ пользу жалобщика, постановленіе ея можетъ быть обжаловано въ министерство.

Въ Ангальтѣ также есть своеобразная особенность въ порядкѣ обжалованія. Каждый плательщикъ имѣетъ право протеста передъ общиннымъ управленіемъ или управленіемъ помѣстья противъ оцѣнки, сдѣланной окружной или уѣздной оцѣночной коммиссіей и каждая коммиссія постановляетъ рѣшенія по тѣмъ протестамъ, которые направлены противъ сдѣланныхъ ею оцѣнокъ. Если она признаетъ протестъ справедливымъ, то понижаетъ оцѣнку, въ противномъ случаѣ отвергаетъ протестъ. На послѣдняго рода рѣшенія приносятся жалобы въ коммиссію претензій. Если же протестъ уваженъ и оцѣнка понижена оцѣночною коммиссіей, то предсѣдатель коммиссіи также имѣетъ право апеллировать въ коммиссію претензій. На рѣшеніе коммиссіи претензій допускаются жалобы въ министерство въ случаяхъ неправильнаго примѣненія закона или нарушенія порядка дѣлопроизводства. Едва ли не цѣлесообразнѣе было бы непосредственное обжалованіе въ коммиссію претензій, такъ какъ въ большинствѣ случаевъ дѣло все равно переносится въ коммиссію претензій или жалобщикомъ, недовольнымъ безплодностью своего протеста, или предсѣдателемъ оцѣночной коммиссіи, аппеллирующимъ противъ пониженія оцѣнки, и обѣ стороны широко пользуются своимъ правомъ обжалованія. Такъ же какъ въ Саксоніи, въ Ангальтѣ существуетъ третейскій комитетъ для провѣрки доказательствъ представляемыхъ жалобщиками.

Изъ всего этого видно, что въ общемъ законодательство о подоходномъ налогѣ, дѣйствующее въ различныхъ государствахъ Германіи, удовлетворяетъ большинству требованій, предъявляемыхъ къ правильному обложенію налогомъ, хотя въ отдѣльныхъ пунктахъ и желательны нѣкоторыя измѣненія. Вездѣ для болѣе обезпеченныхъ классовъ принятъ и тщательно проведенъ принципъ самооцѣнки, тогда какъ для менѣе состоятельныхъ классовъ, у которыхъ большей частью отсутствуетъ политическая и нравственная зрѣлость, признанъ болѣе цѣлесообразнымъ принципъ оцѣнки черезъ спеціальную коммиссію.

Окладное производство въ Австріи сходно съ производствомъ, установленнымъ германскими законодательствами. Начиная съ дохода въ 1.000 гульденовъ, обложеніе основано на самооцѣнкѣ. Сначала податными учрежденіями производится тщательная подготовка оцѣночныхъ работъ; функціи этихъ учрежденій аналогичны съ функціями прусскихъ предварительныхъ расцѣноч-

ныхъ коммиссій. Затѣмъ начинается дѣятельность оцѣночныхъ коммиссій, которыя устанавливаютъ дѣйствительную оцѣнку доходовъ и основы обложенія. Составъ оцѣночной коммиссіи въ Австріи обезпечиваетъ правительству перевѣсъ, такъ какъ и предсѣдатель и половина членовъ назначаются министромъ финансовъ и только другая половина избирается плательщиками налога даннаго раіона изъ своей среды. Для этой цѣли составляется списокъ плательщиковъ, въ который они вносятся, въ нисходящемъ порядкѣ, соотвѣтственно причитающимся съ нихъ ежегоднымъ поступленіямъ подоходнаго налога въ казну. Вся сумма поступающаго съ нихъ налога дѣлится на три части. Тѣ плательщики, которые по порядку внесенія въ списокъ, уплачиваютъ первую треть налога, образуютъ первое избирательное собраніе, уплачивающіе вторую треть образуютъ второе собраніе и всѣ остальные—третье собраніе. Каждое собраніе избираетъ одинаковое число членовъ въ коммиссію. Это—правильная во всѣхъ отношеніяхъ система выборовъ, такъ какъ въ коммиссію избирается большее число членовъ отъ обезпеченныхъ классовъ, и къ оцѣночной работѣ привлекаются главнымъ образомъ болѣе образованные элементы, которые обыкновенно лучше справляются съ этимъ дѣломъ. Дѣятельность оцѣночныхъ коммиссій аналогична съ дѣятельностью этихъ коммиссій по германскимъ законамъ. Но въ Австріи оцѣночнымъ коммиссіямъ принадлежитъ право требовать допроса свидѣтелей и свѣдущихъ лицъ подъ присягой окружными судами по мѣстожительству допрашиваемыхъ, тогда какъ по германскимъ законамъ это право принадлежитъ апелляціоннымъ коммиссіямъ, что, какъ выше сказано, болѣе цѣлесообразно. При установленіи основъ обложенія, коммиссія для каждаго отдѣльнаго плательщика съ доходомъ, превышающемъ 4.000 флориновъ, обязана составлять особое постановленіе, для доходовъ же не достигающихъ этой цифры, коммиссія, по предложенію податныхъ учрежденій, вправѣ однимъ постановленіемъ устанавливать основы обложенія для нѣсколькихъ плательщиковъ. Въ случаѣ если въ оцѣночной коммиссіи возникнутъ сомнѣнія въ соотвѣтствіи объявленнаго плательщикомъ дохода съ дѣйствительнымъ его размѣромъ, если нѣтъ другихъ средствъ для опредѣленія точнаго размѣра дохода, коммиссія имѣетъ право установить его, принявъ за мѣрило ежегодныя траты плательщика. На постановленіе оцѣночной коммиссіи допускаются жалобы въ аппелляціонную коммиссію, какъ со стороны

плательщиковъ, такъ и со стороны податныхъ учрежденій, причемъ эти жалобы подаются плательщиками черезъ податныя учрежденія, а послѣдними—черезъ оцѣночныя коммиссіи. По жалобамъ рѣшенія постановляются апелляціонной коммиссіей и дѣло только въ томъ случаѣ возвращается въ податное учрежденіе или въ оцѣночную коммиссію, по принадлежности, когда по возникшей жалобѣ плательщика оно рѣшается не въ его пользу и приходится дѣлать неблагопріятную для него переоцѣнку. На рѣшенія апелляціонной коммиссіи допускаются, какъ со стороны плательщиковъ, такъ и со стороны предсѣдателя апелляціонной коммиссіи, жалобы въ административный судъ на неправильное примѣненіе закона или нарушенія порядка дѣлопроизводства.

Въ Англіи очень сложное окладное производство. Для различныхъ группъ плательщиковъ оно различно организовано, но именно поэтому коммиссіи имѣютъ больше возможности вникать въ свойства каждаго дохода въ отдѣльности. Главная задача падаетъ на долю генеральнаго коммиссара, избираемаго податными комиссарами изъ своей среды. Высшей инстанціей является департаментъ внутреннихъ доходовъ (Board of inland revenue), составляющій центральное податное учрежденіе. Это учрежденіе назначаетъ остальныхъ податныхъ чиновниковъ, когда это назначеніе требуется закономъ и наблюдаетъ за дѣйствіями всѣхъ податныхъ установленій. Перейдемъ теперь къ подробнѣйшему разсмотрѣнію порядка обложенія. Для группъ *A* и *B* окладное производство организовано на тождественныхъ основахъ. Окладчикъ (assessor), ежегодно назначаемый изъ коммиссаровъ для каждаго прихода, по представленію приходскаго собранія или главнѣйшихъ обывателей, заготовляетъ алфавитный списокъ всѣхъ тѣхъ приходскихъ обывателей, которымъ онъ разослалъ требованія представить объявленія о доходахъ. Онъ же провѣряетъ поступающія объявленія и устанавливаетъ окладъ, причемъ въ случаѣ необходимости испрашиваетъ указанія отъ коммиссаровъ или отъ назначаемаго департаментомъ внутреннихъ доходовъ контролера (surveyor), на котораго возлагается направленіе производства по подоходному налогу, контроль и наблюденіе надъ всѣми низшими органами. Установивъ размѣры обложенія дохода каждаго отдѣльнаго лица, окладчикъ вноситъ ихъ въ свой списокъ (assessment papers), приводитъ въ порядокъ и перенумеровываетъ поступившія объявленія и передаетъ ихъ генеральному коммиссару. Тамъ они провѣ-

ряются или инспекторомъ—контрольнымъ или счетнымъ чиновникомъ — или контролеромъ, которые если найдутъ это необходимымъ дѣлаютъ свои замѣчанія на спискѣ. Затѣмъ списки провѣряются еще разъ коммиссарами, которые постановляютъ рѣшенія по сдѣланнымъ замѣчаніямъ и утверждаютъ списки своими подписями. По утвержденіи списковъ, секретарь (clerk) коммиссаровъ составляетъ общій окладный реестръ и сообщаетъ его для свѣдѣнія окладчикамъ по принадлежности, а тѣ извѣщаютъ заинтересованныхъ лицъ о состоявшихся рѣшеніяхъ. Противъ установленныхъ, такимъ образомъ, окладовъ допускаются протесты какъ со стороны плательщиковъ, такъ и со стороны контролеровъ. Жалобы подаются въ генеральную коммиссію, рѣшенія которой окончательны. Такимъ образомъ, для этихъ группъ производство установлено очень осторожное и осмотрительное, почему и слѣдуетъ ожидать справедливой и равномѣрной оцѣнки. Упрощенное производство установлено для группы *C*, что объясняется самими условіями облагаемыхъ доходовъ этой группы. Открыто управляемые капиталы легко переписать, а при обложеніи дохода у источника его, составленная опись и является основой обложенія. Оцѣнка для этой группы производится спеціальнымъ коммиссаромъ, назначаемымъ и оплачиваемымъ правительствомъ, который при оцѣнкѣ руководствуется книгами подлежащихъ учрежденій, открываемыми для него въ силу общихъ или спеціальныхъ требованій. Учрежденія представляютъ причитающійся окладъ въ податное учрежденіе, а затѣмъ получаютъ его обратно частями съ подлежащихъ лицъ. Для группы *Д*, къ которой причислены доходы отъ торговли и промысловъ и т. п., оцѣнка производится добавочными коммиссарами (additional commissioners), назначаемыми генеральнымъ коммиссаромъ. Тутъ, также какъ и для группъ *A* и *B*, сначала окладчикъ требуетъ отъ плательщиковъ представленія объявленій о доходахъ, провѣряетъ ихъ и передаетъ секретарю добавочныхъ коммиссаровъ, который вноситъ ихъ въ списокъ, и вторично провѣряетъ. Составленный списокъ, вмѣстѣ съ объявленіями, представляется секретаремъ для новой провѣрки контролеру, которому предоставляется занести въ списокъ свои замѣчанія. Затѣмъ добавочные коммиссары опредѣляютъ оклады независимо отъ замѣчаній, сдѣланныхъ какъ секретаремъ, такъ и наблюдателемъ. Эти опредѣленія вносятся секретаремъ въ списокъ и вмѣстѣ съ объявленіями плательщиковъ представляются генеральнымъ коммиссарамъ, ко-

торые пересматриваютъ опредѣленія, постановленныя добавочными коммиссарами и по просьбамъ заинтересованныхъ лицъ могутъ сами опредѣлять оклады. На опредѣленія добавочныхъ коммиссаровъ могутъ приносить жалобы инспекторъ и контролеръ, которые также могутъ требовать отъ добавочныхъ коммиссаровъ, чтобы они пересмотрѣли свое опредѣленіе. Жалобы подаются добавочнымъ коммиссарамъ, которые со своими заключеніями представляютъ ихъ въ генеральную коммиссію. Плательщики тоже могутъ подавать жалобы секретарю добавочныхъ коммиссаровъ для передачи ихъ генеральнымъ и спеціальнымъ коммиссарамъ. Генеральные коммиссары могутъ требовать подтвержденія устныхъ показаній подъ присягой и подъ присягой же допрашивать свидѣтелей. Рѣшенія генеральныхъ коммиссаровъ — окончательны. Жалобы спеціальнымъ коммиссарамъ подаются черезъ контролера, который жалобу вмѣстѣ со своимъ отзывомъ по существу ея, передаетъ на рѣшеніе спеціальнымъ коммиссарамъ во время ихъ объѣзда по его округу. Кругъ дѣйствія спеціальныхъ коммиссаровъ тотъ же самый, что и у генеральныхъ коммиссаровъ, только они не имѣютъ права сами отбирать показанія подъ присягой, а должны, въ необходимыхъ случаяхъ, возлагать это на генеральныхъ коммиссаровъ. Таковъ обычный порядокъ обложенія для группы *Д*; однако плательщики имѣютъ также право требовать обложенія исключительно черезъ спеціальныхъ коммиссаровъ. Въ такомъ случаѣ объявленіе о доходѣ въ запечатанномъ конвертѣ подается окладчику съ указаніемъ, что податель требуетъ обложенія черезъ спеціальныхъ коммиссаровъ. Окладчикъ передаетъ объявленіе контролеру, который вскрываетъ конвертъ, провѣряетъ объявленіе, присоединяетъ свой отзывъ и затѣмъ всѣ документы передаетъ спеціальнымъ коммиссарамъ, которые и устанавливаютъ окладъ. Противъ постановленія спеціальныхъ коммиссаровъ, какъ плательщикъ, такъ и наблюдатель имѣютъ право протестовать, требуя пересмотра всего производства той-же инстанціей или же они могутъ обжаловать какъ первоначальное, такъ и вторичное постановленіе спеціальныхъ коммиссаровъ въ правительственное податное учрежденіе. Противъ всего податнаго производства допускается обжалованіе въ податной департаментъ, но для этого требуется законное уполномочіе. Въ этомъ случаѣ для производства оцѣнки образуется особая коммиссія, причемъ обращается главное вниманіе на то, чтобы въ составъ ея входили

лица, которымъ ввѣрено податное производство по доходамъ именно данной категоріи, дабы такимъ образомъ достигнуть равномѣрнаго обложенія. Вполнѣ цѣлесообразно правило, по которому можно требовать обложенія черезъ спеціальныхъ коммиссаровъ, обойдя мѣстныхъ окружныхъ податныхъ чиновниковъ; этимъ достигается сохраненіе въ тайнѣ отъ мѣстныхъ органовъ подробностей и условій даннаго дохода, что при господствующей нынѣ системѣ кредита особенно желательно.

Въ заключеніе остается еще разсмотрѣть окладное производство для группы *E*, въ которую включены всѣ доходы, извлекаемые изъ жалованья, пенсій и т. п. источниковъ. Тутъ объявленія подаются лишь по требованію коммиссаровъ или окладчика и значительно чаще приходится счетнымъ чиновникамъ изготовлять для коммиссаровъ вѣдомости о получаемыхъ суммахъ, которыя и передаются окладчикамъ. Окладчики же устанавливаютъ окладъ, а окладные листы передаютъ коммиссарамъ. Для обложенія изъ чиновниковъ назначаются высшими административными властями въ каждомъ отдѣльномъ учрежденіи особыя коммиссіи въ составѣ отъ трехъ до семи коммиссаровъ. Это тоже очень практичное правило, такъ какъ въ этой группѣ съ условіями оцѣнки больше всего знакомы чиновники и этимъ избѣгается не вызываемое необходимостью проникновеніе въ частныя дѣла отдѣльныхъ лицъ.

Несмотря на нѣкоторыя возраженія, которыя дѣлаются противъ англійскаго закона о подоходномъ налогѣ, этотъ законъ давно уже блестящимъ образомъ доказалъ свою удобопримѣнимость; преимущество его передъ всѣми остальными заключается въ равномѣрности оцѣнки. Въ немъ не проведены съ достаточною послѣдовательностью принципы самооцѣнки и апелляціоннаго производства, въ которомъ онъ допускаетъ конкуренцію обжалованія передъ правительственными органами съ обжалованіемъ передъ генеральными коммиссарами, но онъ развился изъ требованій жизни. Фоке въ своей „Исторіи налоговъ британскаго королевства“ (Vocke. Geschichte der Steuern des britischen Reiches.) усматриваетъ въ этомъ необходимое послѣдствіе болѣе высокаго развитія законодательства, такъ какъ по мѣрѣ роста отношеній между людьми, интеллигентности и благосостоянія законы становятся сложнѣе.

Въ Италіи тоже господствуетъ принципъ самооцѣнки и нару-

шенія его караются штрафами, тогда какъ по германскимъ законамъ неподача декларации влечетъ за собой. лишь утрату права протеста. Взиманіе налога производится или посредствомъ прямого удержанія его государствомъ или же посредствомъ окладныхъ листовъ, причемъ послѣднее примѣняется въ значительномъ большинствѣ случаевъ. Удержаніе налога государствомъ вообще практикуется лишь тогда, когда государствомъ же выплачивается и доходъ. Обложеніе производится слѣдующимъ образомъ: прежде всего изготовляется общиннымъ совѣтомъ списокъ всѣхъ подлежащихъ обложенію налогомъ физическихъ и юридическихъ лицъ и корпорацій; этотъ списокъ провѣряется, дополняется новыми плательщиками и изъ него вычеркиваются бывшіе плательщики, отпавшіе по какимъ-либо причинамъ. Въ провѣркѣ могутъ участвовать кто либо изъ членовъ коммиссіи первой инстанціи и податной чиновникъ. Этотъ списокъ передается въ податное присутствіе, которое разсылаетъ извѣщенія плательщикамъ, требуя представленія объявленій о доходахъ. Въ этихъ объявленіяхъ долженъ быть исчисленъ весь валовой доходъ со всѣми исключеніями и вычетами изъ него, на которые имѣетъ право плательщикъ. Податной чиновникъ провѣряетъ эти объявленія, производитъ необходимыя исправленія и заготовляетъ окладные листы для лицъ, не приславшихъ объявленія. Ему предоставлены широкія права по выясненію существа дѣла. Затѣмъ онъ для каждой общины устанавливаетъ точный списокъ лицъ, подлежащихъ обложенію налогомъ, съ подраздѣленіемъ ихъ по различнымъ отраслямъ промышленности, торговли и занятій. Этотъ списокъ не составляетъ тайны и открытъ для обозрѣнія всѣмъ лицамъ, внесеннымъ въ него. Каждый плательщикъ, считающій свои интересы нарушенными, имѣетъ право протеста въ теченіе 20 дней. Затѣмъ списокъ, вмѣстѣ съ протестами, передается въ коммиссію первой инстанціи, которая, во всякомъ случаѣ, имѣетъ право повысить установленные чиновниками оклады, не взирая на то, были ли поданы апелляціи или нѣтъ. Эти коммиссіи организуются въ каждомъ судебномъ округѣ; для общинъ, раздѣленныхъ на нѣсколько округовъ, образуется лишь по одной коммиссіи на общину. Въ составъ коммиссіи входятъ: предсѣдатель по назначенію отъ правительства и 4 члена по выбору общиннаго совѣта. Коммиссія первой инстанціи провѣряетъ списокъ по группамъ и постановленныя ею рѣшенія сообщаетъ податнымъ чиновникамъ для объявленія пла-

тельщикамъ. На эти рѣшенія, какъ плательщиками, такъ и представителями казны могутъ быть подаваемы апелляціонные отзывы въ пятичленную провинціальную коммиссію. Въ этой коммиссіи интересы правительства и плательщиковъ представлены равномѣрно, такъ какъ по одному члену избираютъ провинціальный совѣтъ и торговая палата, два члена назначаются главнымъ управленіемъ прямыхъ налоговъ, а предсѣдатель, назначаемый префектомъ, является нейтральнымъ элементомъ. На рѣшенія провинціальныхъ коммиссій допускается обжалованіе въ назначаемую министромъ финансовъ центральную коммиссію въ случаяхъ неправильнаго примѣненія закона. Жалобы чиновниковъ сообщаются плательщикамъ, жалобы плательщиковъ подаются черезъ чиновниковъ. Центральныя коммиссіи для обнаруженія истины пользуются всѣми средствами, которыми пользуются и податные чиновники. На рѣшенія центральной коммиссіи не допускается обжалованія въ административномъ порядкѣ. По итальянскому закону о подоходномъ налогѣ обложеніе производится податными чиновниками, тогда какъ по германскимъ законамъ его производитъ коммиссія. Хотя списки и окладные листы, составленные податными чиновниками, и представляются, вмѣстѣ съ протестами, въ коммиссію первой инстанціи на провѣрку, но она не занимается обложеніемъ, а только постановляетъ рѣшенія по поступившимъ протестамъ и въ каждомъ отдѣльномъ случаѣ можетъ повышать опредѣленные чиновниками оклады. Нельзя ее разсматривать и какъ апелляціонную коммиссію, такъ какъ она разсматриваетъ лишь протесты плательщиковъ, отзывы же податныхъ чиновниковъ ей не подаются. Собственно апелляціонною коммиссіей является коммиссія провинціальная. Мы находимъ, что равномѣрность оцѣнки болѣе обезпечена, когда оцѣнка производится коммиссіей.

Преимуществомъ итальянскаго закона можно, пожалуй, считать то обстоятельство, что плательщики принимаютъ значительно большее участіе въ оцѣнкѣ и должны быть извѣщаемы о всемъ ходѣ дѣла, тогда какъ по германскимъ законамъ устныя сношенія съ плательщиками начинаются лишь въ апелляціонной инстанціи. Въ отличіе отъ германскихъ законовъ, итальянскимъ закономъ не предоставлено право апелляціонной инстанціи требовать отъ свидѣтелей и свѣдущихъ лицъ показаній подъ присягой, что, какъ мы уже указывали, небезполезно для обнаруженія истины. Не находимъ мы тамъ и права просмотра торговыхъ книгъ плательщи-

ковъ, хотя, какъ полагаетъ Буркартъ, въ случаѣ необходимости книги могутъ быть просматриваемы, такъ какъ первоначальное обложеніе производится чиновниками, а дѣловые люди охотнѣе дадутъ книги на просмотръ чиновникамъ, чѣмъ коммиссіи, состоящей изъ односельчанъ или товарищей по торговлѣ и промыслу.

Въ Нидерландахъ, въ обложеніи, какъ имущественномъ, такъ и подоходномъ, господствуетъ принципъ самообложенія. Оцѣнка чиновниками производится лишь въ тѣхъ случаяхъ, когда объявленіе почему-либо не подано плательщикомъ. Обложеніе налогомъ съ имуществъ производится въ каждомъ административномъ округѣ податнымъ инспекторомъ (Registratursteuerinspektor), онъ же регистраторъ. Это должностное лицо, по совѣщанію съ бургомистромъ, составляетъ ежегодно списокъ, въ который вносятся имена всѣхъ лицъ, подлежащихъ обложенію въ каждой общинѣ. Каждому изъ внесенныхъ въ списокъ посылается требованіе о подачѣ заявленія. Если оцѣнка не возбуждаетъ сомнѣній инспектора, онъ опредѣляетъ окладъ согласно съ ней, если же оцѣнка представляется ему слишкомъ низкою, то онъ вправѣ ее повысить. На постановленіе инспектора плательщикъ можетъ подать отзывъ въ апелляціонную коммиссію, которая образуется въ каждой провинціи въ составѣ трехъ членовъ. Изъ нихъ одинъ назначается провинціальнымъ управленіемъ, одинъ судомъ, къ округу котораго принадлежитъ мѣстопребываніе коммиссіи, и одинъ—министромъ финансовъ. По требованію плательщика или инспектора, коммиссія обязана выслушать ихъ устныя показанія. Показанія подъ присягой не отбираются, но когда споръ идетъ о точности свѣдѣній объ имуществѣ, отъ плательщика можетъ быть потребовано заявленіе въ опредѣленныхъ, предписанныхъ закономъ выраженіяхъ. Дальнѣйшее обжалованіе не допускается. Обложеніе подоходнымъ налогомъ производится особыми коммиссіями, обыкновенно образуемыми въ каждой общинѣ. Составъ ихъ обезпечиваетъ, главнымъ образомъ, интересы плательщиковъ. Эти коммиссіи устанавливаютъ основы обложенія и, когда найдутъ это необходимымъ, могутъ выслушивать устныя объясненія плательщиковъ. Если коммиссія найдетъ произведенную плательщикомъ самооцѣнку слишкомъ низкою, то можетъ ее повысить. Плательщикамъ разсылаются окладные листы, притомъ тѣмъ изъ плательщиковъ, которые свои объявленія подавали въ запечатанныхъ пакетахъ, и листы разсы-

лаются тоже запечатанными. Это очень полезное правило, дающее возможность сохранить въ тайнѣ личныя дѣла плательщиковъ. На постановленія коммиссіи можно подавать мотивированныя жалобы предсѣдателю той же окладной коммиссіи, которая производила обложеніе. Рѣшаетъ дѣло по жалобѣ опять таки тоже коммиссія и на это вторичное рѣшеніе можно опять подать отзывъ въ апелляціонный совѣтъ, который до рѣшенія дѣла долженъ выслушать жалобщика и не обязанъ руководствоваться постановленіями, состоявшимися ранѣе. Когда возникаютъ сомнѣнія въ точности его показаній, отъ жалобщика можетъ быть потребовано письменное подтвержденіе по установленной формѣ.

Въ Швейцаріи основой подоходнаго налога является самооцѣнка, однако иногда примѣняется и оцѣнка чрезъ особыя учрежденія. Послѣдняя практикуется въ Аппенцеллѣ на Рейнѣ, въ Люцернѣ и Гларусѣ, частью примѣняется она и въ другихъ кантонахъ, какъ напримѣръ, въ Бернѣ, Фрибургѣ, Женевѣ, Тургау, Ури и Ваадтѣ. Кромѣ того оцѣнка примѣняется въ кантонѣ Базель-городъ для общиннаго подоходнаго налога. Объявленія дѣлаются или устно, или письменно, или же просто заключаются въ уплатѣ плательщикомъ или его представителемъ причитающагося налога. Во всѣхъ кантонахъ производится провѣрка объявленій, но въ разныхъ мѣстахъ она производится различнымъ образомъ. Провѣрка въ нѣкоторыхъ кантонахъ производится открыто, въ другихъ все производство сохраняется въ тайнѣ, что трудно достижимо, такъ какъ общины очень малы. Противъ установленныхъ коммиссіями окладовъ въ большинствѣ кантоновъ допускаются протесты. Достойно удивленія, что въ Швейцаріи нѣтъ общаго твердо установленнаго порядка податнаго производства, въ каждомъ изъ маленькихъ кантоновъ оно различно и ни въ одномъ не обладаетъ необходимою полнотою и совершенствомъ.

Въ Соединенныхъ Штатахъ Сѣверной Америки господствуетъ принципъ самооцѣнки, однако податной чиновникъ вправѣ повысить оцѣнку, если находитъ ее неправильною. Для обнаруженія истины могутъ быть потребованы показанія подъ присягой. Во многихъ своихъ подробностяхъ законъ неудовлетворителенъ. Причисленіе наслѣдствъ и дареній къ доходу отнимаетъ у налога его свойство исключительно подоходнаго, а такъ какъ въ нѣкоторыхъ штатахъ существуетъ налогъ на наслѣдства, то легко возможно двойное обложеніе.

Наиболѣе дѣйствительною побудительною мѣрой, обезпечивающею правильное обложеніе подоходнымъ налогомъ является строгая кара за различныя нарушенія и обходы закона. Особенно строго должно караться сокрытіе своей платежеспособности. У большинства людей замѣчается нежеланіе уплачивать подати, почему при самооцѣнкѣ возникаетъ опасность, что плательщикъ употребитъ во зло оказываемое ему довѣріе. Тутъ вполнѣ цѣлесообразно строгое наказаніе, такъ какъ только страхъ передъ нимъ можетъ предотвратить это зло. Этотъ основной принципъ болѣе или менѣе строго проведенъ во всѣхъ законодательствахъ. Такъ, въ Пруссіи сознательное ложное податное объявленіе или ложный отвѣтъ на поставленные уполномоченными на то учрежденіями вопросы, а также сознательно невѣрное или неполное показаніе о собственномъ, подлежащемъ обложенію доходѣ или о доходѣ плательщика, представляемаго лицомъ, давшимъ показаніе, положенное въ основу законнаго протеста, апелляціи или жалобы, съ цѣлью уменьшенія налога, равнымъ образомъ умолчаніе о подлежащемъ обложенію доходѣ, указаніе котораго обязательно по закону, когда отъ этого послѣдовалъ ущербъ государственной казнѣ, караются штрафомъ отъ 4 до 10 разъ превышающимъ причиненный ущербъ, или же отъ четырехъ до десятикратнымъ взысканіемъ суммы причитающагося за годъ налога, котораго государство лишилось. Штрафъ ни въ коемъ случаѣ не можетъ быть меньше 100 марокъ. Такимъ образомъ, эти проступки караются значительнымъ штрафомъ и слѣдуетъ ожидать, что плательщики предпочтутъ подачу соотвѣтствующихъ истинѣ объявленій такому большому риску. То обстоятельство, что плательщика, скрывающаго свой доходъ, законъ караетъ денежнымъ взысканіемъ, а не лишеніемъ свободы, нельзя не признать вполнѣ цѣлесообразнымъ, такъ какъ человѣкъ легко впадаетъ въ подобные проступки и было бы слишкомъ жестоко изъ за нихъ разрушать его общественное положеніе. И финансовыя соображенія говорятъ въ пользу штрафовъ потому, что этимъ путемъ государственной казнѣ возвращается въ нѣсколько разъ болѣе того, что у ней было взято.

Если сокрытіе дохода было не преднамѣренное, то оно карается штрафомъ отъ 20 до 100 марокъ. И эта кара вполнѣ обоснована: свои показанія плательщикъ долженъ давать и заявленія дѣлать осмотрительно и обстоятельно, только въ такомъ случаѣ можетъ быть произведено обложеніе, соотвѣтствующее дѣй-

ствительнымъ обстоятельствамъ дѣла. Освобождаетъ отъ штрафа только надлежащее исправленіе сдѣланныхъ заявленій до полученія указанія объ ихъ неточности и до назначенія разслѣдованія, при томъ условіи, конечно, что весь причитающійся налогъ уплаченъ къ надлежащему сроку. Уплата недоплаченнаго налога можетъ быть потребована во всякое время, а въ Пруссіи обязанность уплаты переходитъ и къ наслѣдникамъ. Давность, прекращающая эту обязанность для самихъ плательщиковъ, исчисляется десятилѣтнимъ срокомъ, а для ихъ наслѣдниковъ—пятилѣтнимъ, причемъ послѣдніе отвѣчаютъ лишь соотвѣтственно своей долѣ въ наслѣдствѣ. Привлеченіе къ уплатѣ наслѣдниковъ вполнѣ обосновано и законосообразно, такъ какъ они, вслѣдствіе сокрытія части налога наслѣдодателемъ, незаконно обогатились; сумма, подлежавшая взносу въ государственную казну, вошла въ составъ наслѣдства и улучшила положеніе наслѣдниковъ.

Тѣ же штрафы за сокрытіе дохода, а равно и тѣ же постановленія объ уплатѣ недоимокъ и отвѣтственности наслѣдниковъ вошли и въ саксонское законодательство. Точно также по саксонскому закону освобождаетъ отъ штрафа своевременное исправленіе неточныхъ показаній. Эти правила дѣйствуютъ и въ Саксенъ-Альтенбургѣ, Брауншвейгѣ, въ обоихъ княжествахъ Шварцбургъ и въ Липпе-Детмольдѣ. Въ Гессенѣ взысканіе превышаетъ отъ 4-хъ до 20-ти разъ сумму годового налога, которой недополучила или могла недополучить государственная казна; неточныя показанія, сдѣланныя хотя и сознательно, но по небрежности, караются штрафомъ до 100 марокъ. Обязанность уплаты недобраннаго налога существуетъ и здѣсь и тоже распространяется на наслѣдниковъ, а своевременное исправленіе неточныхъ показаній избавляетъ отъ взысканія. Въ Баденѣ сокрытіе дохода карается десятикратнымъ взысканіемъ недобраннаго налога съ обязанностью уплаты недополученной суммы. Если сумма недобора не поддается опредѣленію, то назначается штрафъ до 3.000 мар. Если неточное указаніе сдѣлано по небрежности, то кромѣ взысканія недобора, налагается штрафъ до 300 марокъ. Своевременное исправленіе неточнаго указанія освобождаетъ отъ штрафа; объ отвѣтственности наслѣдниковъ баденскій законъ не упоминаетъ. Въ Ольденбургѣ сокрытіе дохода карается восьмикратнымъ взысканіемъ дѣйствительнаго или возможнаго недобора налога, причемъ обязанность уплаты остается, хотя бы недоборъ былъ обнаруженъ впослѣдствіи, и распространяется на

наслѣдниковъ соразмѣрно съ ихъ долей въ наслѣдствѣ. Если сумма недобора не поддается опредѣленію, то назначается штрафъ отъ 1 до 100 талеровъ. Особенно строгія кары предусмотрѣны закономъ въ Саксенъ-Веймарѣ. Тамъ плательщикъ, обязанный объявить и не объявившій подлежащему учрежденію о своемъ подлежавшемъ обложенію доходѣ или о части такового, карается взысканіемъ до шестнадцатикратной суммы недобраннаго вслѣдствіе этого налога и кромѣ того обязанъ внести и самый налогъ. Тому же взысканію подлежитъ плательщикъ, заявившій о подлежащихъ вычету изъ его дохода при обложеніи процентахъ по долгамъ, пожизненныхъ рентахъ и иныхъ платежныхъ обязательствахъ, обременяющихъ его доходъ, когда въ дѣйствительности таковыхъ у него совсѣмъ не было или таковыя имѣлись въ низшемъ, противъ заявленнаго, размѣрѣ. Послѣднее правило, собственно говоря, излишне, оно включено въ составъ узаконеній о карѣ за сокрытіе платежеспособности, такъ какъ вычетъ изъ дохода, не соотвѣтствующій дѣйствительнымъ обстоятельствамъ, неправильно понижаетъ сумму облагаемаго налогомъ дохода и, такимъ образомъ, дѣйствительная платежеспособность оказывается сокрытою, а налогъ не поступаетъ полностью. Саксенъ-Веймарское законодательство предусматриваетъ еще случай, непредусмотрѣнный законодательствомъ другихъ странъ, когда неточное объявленіе исправлено до окончательнаго установленія оцѣнки облагаемаго дохода, безъ участія плательщика; тогда штрафъ исчисляется соотвѣтственно полугодовой суммѣ налога. Это правило недостаточно обосновано, такъ какъ вина плательщика въ этомъ случаѣ ничуть не умалена. Своевременное исправленіе, сдѣланное самимъ плательщикомъ, и здѣсь избавляетъ отъ штрафа. Другіе случаи недобора налога караетъ Саксенъ-Веймарскій законъ 4-хъ-16-тикратнымъ взысканіемъ дѣйствительнаго или возможнаго недобора налога. Въ Саксенъ-Веймарѣ отвѣтственность наслѣдниковъ строже, чѣмъ въ другихъ странахъ; тамъ наслѣдники отвѣчаютъ нетолько за недоборъ въ случаѣ, если этотъ недоборъ вызвалъ изслѣдованіе, или по этому дѣлу постановлено рѣшеніе послѣ смерти наслѣдодателя, но и за штрафъ, который является слѣдствіемъ недобора. Этотъ законъ чрезмѣрно строгъ, такъ какъ наслѣдники не были соучастниками въ винѣ наслѣдодателя, они должны вернуть то, чѣмъ они неправильно обогатились, но уголовной карѣ подлежать не могутъ. Взысканіе штрафа за сокрытіе дохода съ

наслѣдниковъ встрѣчается и въ Рейссѣ старшей линіи, гдѣ въ остальномъ дѣйствуютъ тѣже карательныя узаконенія, что и въ Пруссіи. Въ обоихъ княжествахъ Рейссъ, и старшей, и младшей линіи, дѣйствуетъ также правило, по которому провинившійся плательщикъ можетъ избѣжать формальнаго приговора о штрафѣ, когда онъ добровольно внесетъ кромѣ образовавшагося по его винѣ недобора, еще четырехъ-кратную сумму годоваго налога и издержки податного производства. Въ Ангальтѣ карается сокрытіе платежеспособности пятикратнымъ взысканіемъ возможнаго вслѣдствіе этого недобора налога. Если же вслѣдствіе неточнаго заявленія, состоялось установленіе слишкомъ низкаго оклада, то взыскивается десятикратный размѣръ разницы между установленнымъ окладомъ и подлежавшимъ установленію въ дѣйствительности. Если неточное указаніе сдѣлано по неосмотрительности, то налагается штрафъ до 100 марокъ. Своевременное исправленіе неточности плательщикомъ освобождаетъ отъ штрафа. Обязанность уплаты, покрываемая десятилѣтнею давностью, переходитъ къ наслѣдникамъ. Саксенъ-Мейнингенскій законъ караетъ сокрытіе платежеспособности взысканіемъ четырехъ-кратнаго годоваго налога, недобраннаго государственною казной или который могъ бы оказаться въ недоборѣ, если бы нарушеніе не было своевременно обнаружено. Относительно отвѣтственности наслѣдниковъ въ Саксенъ-Мейнингенѣ дѣйствуютъ тѣ же правила, что и въ Саксенъ-Веймарѣ и наслѣдники обязаны уплатить не только недоборъ налога, но и штрафъ, если приговоръ постановленъ послѣ смерти наслѣдодателя. Давность—десятилѣтняя—исчисляется въ обратномъ порядкѣ съ начала того года, когда обнаруженъ недоборъ до года, когда состоялось сокрытіе платежеспособности. Въ Рейссѣ младшей линіи установлено четырехъ-кратное взысканіе въ дѣйствительности недобраннаго налога или же того возможнаго недобора, который образовался бы по винѣ плательщика, сокрывшаго свою платежеспособность. Давностный срокъ очень короткій, изслѣдованіе не возбуждается, если истекло три года со дня нарушенія, а взысканіе покрывается двухъ-лѣтнею давностью со дня вступленія приговора въ законную силу, право же государства на полученіе недобора покрывается пятнадцатилѣтнею давностью.

Въ Гамбургѣ плательщикъ, подавшій съ цѣлью обмана или по преступному легкомыслію невѣрное объявленіе, карается

десятикратнымъ взысканіемъ разности между полагавшимся съ него окладомъ и тѣмъ, который, по его винѣ, установленъ въ слишкомъ низкомъ размѣрѣ. Въ случаѣ рецидива взысканіе можетъ быть повышено до двадцатикратнаго размѣра означенной разности между дѣйствительнымъ и неправильно установленнымъ окладомъ. Своевременное исправленіе неточности плательщикомъ освобождаетъ отъ взысканія. Недоборъ взыскивается съ добавленьемъ 5% за каждый годъ и обязанность уплаты распространяется на наслѣдниковъ, соотвѣтственно наслѣдственнымъ долямъ. Тѣ же правила дѣйствуютъ и въ Любекѣ, и въ Бременѣ.

Въ Австріи сокрытіе своихъ доходовъ карается 3-хъ—9-тикратнымъ взысканьемъ дѣйствительно недобраннаго налога или той части налога, которая могла бы быть недобрана. Неподача объявленія или непредставленіе указаній объ источникахъ дохода карается 2-хъ—16-ти-кратнымъ взысканіемъ той суммы, на которую уменьшился или могъ быть вслѣдствіе этого уменьшенъ налогъ. Непонятно, почему въ этомъ случаѣ взысканіе выше, чѣмъ въ случаѣ сокрытія дохода, такъ какъ въ сущности и тутъ также скрывается платежеспособность. Объ отвѣтственности наслѣдниковъ въ австрійскомъ законѣ не упоминается.

Въ Англіи взысканіе не играетъ той роли, какъ въ большинствѣ вышеуказанныхъ странъ, такъ какъ при обложеніи дохода у источника его бываетъ менѣе случаевъ обмана. Тамъ назначается взысканіе до 20 англійскихъ фунтовъ, если причитающійся налогъ не внесенъ и то это взысканіе можетъ быть наложено лишь въ теченіе двѣнадцати мѣсяцевъ послѣ того, какъ невнесеніе налога установлено коммиссарами. А такъ какъ налогъ уплачивается большею частью у источника дохода, а затѣмъ вычитается съ отдѣльныхъ плательщиковъ, то примѣненіе этого карательнаго закона чрезвычайно ограничено.

Въ Италіи налагаются штрафы отъ 50 до 500 лиръ за несдѣланныя или не точныя указанія о доходахъ. Такіе же штрафы за подобныя нарушенія налагаются и въ Швейцаріи.

Въ Соединенныхъ Штатахъ Сѣверной Америки, въ томъ случаѣ, когда плательщикомъ не дано указаній о доходѣ или дано указаніе невѣрное, податной чиновникъ можетъ произвести оцѣнку, повысивъ ее на 50%—100% противъ сокрытой суммы. Такъ какъ тутъ взысканіе, собственно, очень незначительное, то предотвратить обманъ оно можетъ лишь въ рѣдкихъ случаяхъ.

Почти во всѣхъ странахъ установлены также кары за нарушеніе тайны податного производства лицами, которымъ ввѣрена оцѣнка. Это совершенно справедливо, такъ какъ подробности дохода каждаго отдѣльнаго лица должны сохраняться въ тайнѣ. Въ Пруссіи такое нарушеніе довѣрія подлежитъ строгой карѣ штрафомъ до 1.500 марокъ или заключеніемъ до трехъ мѣсяцевъ; преслѣдованіе возбуждается или правительствомъ, или заинтересованными плательщиками. Соблазнъ обнародыванія этихъ тайнъ очень великъ, а, съ другой стороны, нарушеніе довѣрія часто ведетъ къ тяжелымъ послѣдствіямъ для заинтересованнаго лица, какъ напр. къ подрыву кредита, почему только тяжелою карой можно предотвратить такія нарушенія. Такого-же взгляда держится и брауншвейгское законодательство. Напротивъ, въ Саксоніи нарушеніе тайны податнаго производства карается незначительнымъ штрафомъ въ размѣрѣ до 100 марокъ. Въ Гессенѣ чиновники наказываются въ дисциплинарномъ порядкѣ, а остальныя лица караются штрафами до 300 марокъ. Въ Ангальтѣ въ такихъ случаяхъ налагается штрафъ до 150 марокъ, въ Липпе-Детмольдѣ—назначаются штрафы отъ 100 до 1.500 мар. или заключеніе отъ семи дней до трехъ мѣсяцевъ. Въ Австріи нарушеніе тайны карается штрафомъ до 1.000 гульденовъ или арестомъ до 3-хъ мѣсяцевъ, въ Нидерландахъ — заключеніемъ до 6-ти мѣсяцевъ или штрафомъ до 600 гульденовъ, съ утратой или безъ утраты права занятія соотвѣтственныхъ должностей. Кромѣ того тамъ карается заключеніемъ до 3-хъ мѣсяцевъ или штрафомъ до 300 гульденовъ и тотъ, по чьей винѣ нарушена обязанность хранить тайну. Преслѣдованіе возбуждается лишь по жалобѣ потерпѣвшаго.

Какъ мы видимъ, нарушеніе довѣрія въ вопросахъ податного характера въ большинствѣ странъ карается не только высокимъ денежнымъ штрафомъ, но и лишеніемъ свободы. Если высокій штрафъ справедливъ, то лишеніе свободы едва-ли не слишкомъ жестоко для такихъ проступковъ. Кромѣ этихъ каръ, почти во всѣхъ странахъ установлены еще штрафы за нарушенія порядка производства, необходимые въ видахъ упорядоченія податного производства.

Изъ вышеуказаннаго ясно, что для достиженія добросовѣстнаго и справедливаго подоходнаго обложенія неизбѣжно введеніе системы строгихъ каръ. Прежде всего неизбѣжны строгія кары за сокрытіе платежеспособности и за нарушеніе должностными лицами и членами коммиссій, коимъ ввѣрено обложеніе, своей обя-

занности хранить въ тайнѣ подробности производства о доходахъ и имуществѣ плательщиковъ. При сокрытіи платежеспособности, кромѣ штрафовъ должно быть установлено взысканіе недобора въ налогѣ, которое должно распространяться и на наслѣдниковъ неисправнаго плательщика. Однако обязанность уплаты штрафовъ не должна быть распространена на наслѣдниковъ.

Заключеніе.

Обложеніе доходовъ налогомъ имѣетъ цѣлью доставить государству значительныя средства, и притомъ постоянно возрастающія; задачей закона о подоходномъ налогѣ является постепенное увеличеніе этихъ средствъ, причемъ, однако, налогъ не долженъ ложиться слишкомъ тяжело на каждаго плательщика въ отдѣльности, и причитающійся съ него взносъ не долженъ превышать его платежеспособности. Хорошимъ законодательствомъ о подоходномъ налогѣ должно быть точно установлено понятіе о доходѣ, подлежащемъ обложенію, причемъ это обложеніе прежде всего не должно быть распространяемо на доходы, которые не остаются въ рукахъ у плательщика, но которые онъ по требованію закона или въ силу своихъ обязательствъ, или въ цѣляхъ пріобрѣтенія, обезпеченія и сохраненія своихъ доходовъ, или же ради предусмотрительнаго обезпеченія своей будущности, снова выпускаетъ изъ своихъ рукъ. Въ вопросѣ о субъектѣ обложенія играетъ большую роль обстоятельство подданства, осѣдлости и мѣстопребыванія. Иностранные подданные подлежатъ обложенію, когда они въ теченіе продолжительнаго времени имѣютъ свое мѣстожительство внутри страны или же когда они извлекаютъ свои доходы изъ имущества или промысла внутри страны. Подданные страны постольку подлежатъ обложенію, поскольку они свои доходы извлекаютъ изъ источниковъ, находящихся внутри страны.

При обложеніи необходимо главное вниманіе обращать на то, чтобы низшіе классы чрезмѣрно не отягощались налогомъ. Все говоритъ за полное освобожденіе отъ налога доходовъ до извѣстнаго предѣла, причемъ этотъ предѣлъ долженъ быть такъ разсчитанъ, чтобы отдѣльнымъ лицамъ обезпечивались не только средства, необходимыя для поддержанія своего существованія, но и возможность удовлетворенія потребностей высшаго порядка. Затѣмъ обложеніе не должно составлять одинъ и тотъ же, равный

и одинаковый для всѣхъ процентъ, то есть не должно быть пропорціональнымъ, а съ возрастаніемъ дохода долженъ возрастать и процентъ обложенія; иначе говоря, оно должно быть прогрессивнымъ, такъ чтобы тяжесть налога съ низшихъ классовъ переносилась на высшіе, такъ какъ платежеспособность высшихъ классовъ значительно больше и, если можно такъ выразиться, — послѣдніе гораздо выносливѣе.

Подоходному налогу должны подлежать не одни только физическія лица, но и юридическія, хотя и не всѣ безъ исключенія. Такъ, напримѣръ, государство, какъ юридическое лицо, не подлежитъ обложенію подоходнымъ налогомъ; и государство, и община подлежатъ обложенію лишь постольку, поскольку они являются владѣльцами частныхъ имуществъ. Юридическія лица, существующія въ силу установленій гражданскаго права, въ общемъ подлежатъ обложенію подоходнымъ налогомъ, но при этомъ необходима осторожность и осмотрительность, дабы избѣжать возможности двойного обложенія. Отсюда, конечно, исключаются благотворительныя учрежденія, такъ какъ, обыкновенно, они преслѣдуютъ цѣли не личнаго обогащенія, а нравственныя.

Относительно обложенія налогомъ и взиманія его необходимо принять во вниманіе слѣдующія основныя положенія: доходы той части населенія, которая политически и нравственно стоитъ выше остальныхъ, должны опредѣляться посредствомъ самооцѣнки; напротивъ, доходы низшихъ классовъ оцѣниваются черезъ посредство коммиссій. Но контроль долженъ быть установленъ основательный, тоже черезъ посредство коммиссій. Въ составѣ этихъ коммиссій правительство и плательщики должны быть представлены равномѣрно, чтобы интересы обѣихъ сторонъ были обезпечены въ равной степени. Противъ обложенія должно быть предоставлено право законнаго протеста. Присяжныхъ показаній слѣдуетъ избѣгать, такъ какъ они, не устраняя возможности злоупотребленій, понижаютъ значеніе присяги. Затѣмъ плательщику должна быть предоставлена возможность подробности своего объявленія сохранить въ тайнѣ отъ состава коммиссій. Ложныя показанія должны быть строго караемы. Равнымъ образомъ и за другія нарушенія должны быть установлены кары; обязанность уплаты недобора должна распространяться и на наслѣдниковъ. Въ общемъ германскіе законы и въ особенности прусскій законъ о подоходномъ налогѣ даютъ основы справедливаго обложенія доходовъ.

Подоходный налогъ даетъ значительныя суммы, причемъ въ разныхъ странахъ высота платежей, падающихъ на каждаго плательщика, различна. Особенно высока сумма платежей, падающихъ на каждаго плательщика въ Пруссіи, гдѣ она превышаетъ 50 марокъ, и въ Гамбургѣ и Берлинѣ, гдѣ она достигаетъ 70 марокъ, но необходимо замѣтить, что тяжесть налога не такъ велика, какъ кажется, потому что при распредѣленіи по группамъ, какъ это дѣлается въ Пруссіи, большая сумма получается съ высшихъ платежеспособныхъ классовъ, тогда какъ низшіе и средніе классы облагаются меньшимъ процентомъ съ дохода, въ сравненіи съ высшими классами.

Въ заключеніе, путемъ сравнительной критики различныхъ законовъ о подоходномъ налогѣ мы постараемся выяснить, въ какихъ странахъ наиболѣе обезпечены основы правильнаго обложенія доходовъ. Опредѣленіе подлежащихъ обложенію доходовъ недостаточно подробно составлено большинствомъ законодательствъ. Образцовымъ исключеніемъ въ этомъ отношеніи является Англія, въ которой доходы распредѣлены на пять группъ и проведено точное различіе между различными источниками доходовъ. И въ свободныхъ имперскихъ городахъ, Гамбургѣ, Бременѣ и Любекѣ точно опредѣлено, какіе именно доходы подлежатъ обложенію налогомъ. Что касается вычетовъ изъ валовыхъ доходовъ для опредѣленія части дохода, подлежащей обложенію, то почти повсюду вычитаются расходы, необходимые для пріобрѣтенія, обезпеченія и сохраненія дохода, такъ же, какъ и расходы, вызываемые требованіями закона и личными обязательствами. Зато нѣкоторыя законодательства не подвергаютъ вычету расходовъ на предусмотрительное обезпеченіе будущности; такъ, напр., въ Саксоніи, Саксенъ-Веймарѣ, Баденѣ, Ольденбургѣ, Саксенъ Альтенбургѣ, гдѣ не вычитываются подлежащія уплатѣ преміи по страхованію жизни, въ Ангальтѣ, Гамбургѣ, Любекѣ, Бременѣ, въ Италіи и въ Нидерландахъ. Намъ уже неоднократно приходилось говорить, что такіе расходы необходимо должны вычитываться. Субъекты обложенія правильно указаны въ прусскомъ законѣ о подоходномъ налогѣ. Въ Пруссіи такъ же, какъ и въ большинствѣ германскихъ государствъ, обложеніе поставлено въ зависимость отъ подданства, осѣдлости и мѣстопребыванія. Иностранцы подлежатъ обложенію, когда они живутъ въ странѣ постоянно, или когда пребываніе ихъ продолжается долгое время, или же, если они извлекаютъ въ странѣ

свои доходы. Въ Ангальтѣ при обложеніи принимаются въ разсчетъ лишь осѣдлость, мѣстопребываніе и источникъ дохода такъ же, какъ и въ Рейссѣ младшей линіи. Мы полагаемъ, что должно приниматься въ разсчетъ и подданство. Въ Гессенѣ иностранцы подлежатъ обложенію лишь въ томъ случаѣ, когда мѣстожительство ихъ находится въ предѣлахъ великаго герцогства, но, по нашему мнѣнію, для обложенія достаточно было бы и продолжительнаго пребыванія въ странѣ, такъ какъ пребываніе продолжается иногда очень долгое время. Въ Австріи также обложенію подлежатъ лишь подданные и лица, имѣющія тамъ постоянное мѣстожительство или долговременное пребываніе, тогда какъ въ другихъ нѣ германскихъ странахъ подданство не налагаетъ обязанности уплачивать подоходный налогъ, какъ, напримѣръ, въ Англіи, гдѣ главную роль играетъ источникъ налога, а также въ Италіи и въ Нидерландахъ. Напротивъ, въ Швейцаріи налагаетъ обязанность уплаты подданство, осѣдлость и мѣстопребываніе въ предѣлахъ страны. Въ Соединенныхъ Штатахъ подлежатъ обложенію всѣ подданные Штатовъ, а равно лица, проживающія въ странѣ, поскольку они извлекаютъ свои доходы изъ имущества или промысла внутри страны.

Въ большинствѣ государствъ необходимый для существованія минимумъ дохода (Existenzminimum) освобождается отъ обложенія, только предѣлъ этого минимума правильно установленъ лишь немногими законодательствами. Обыкновенно предѣлъ этотъ слишкомъ низкій, лишь въ Сѣверо-Американскихъ Соединенныхъ Штатахъ онъ, наоборотъ, установленъ очень высоко. Въ Пруссіи освобождены отъ обложенія доходы, не превышающіе 900 марокъ, что соотвѣтствуетъ тамошней дешевизнѣ жизни. Въ Ольденбургѣ же свободнаго отъ обложенія минимума дохода вовсе не существуетъ, также какъ и въ Саксенъ-Веймарѣ, Шварцбургъ-Рудольштадтѣ и Бременѣ, а въ Саксенъ-Альтенбургѣ этотъ минимумъ крайне незначителенъ

Прогрессивность подоходнаго налога установлена тоже почти повсюду, хотя не вездѣ проведена надлежащимъ образомъ. Въ Пруссіи тяжесть обложенія перенесена съ низшихъ и среднихъ классовъ на высшіе, такъ же, какъ въ Саксоніи, Гессенѣ, Саксенъ-Мейнингенѣ и Австріи; весьма низокъ процентъ обложенія въ Ангальтѣ, Шварцбургъ-Рудольштадтѣ, Липпе-Детмольдѣ, Рейссѣ младшей линіи и Гамбургѣ, такъ что тамъ налогъ почти не ощу-

тителенъ. Наоборотъ, въ Ольденбургѣ, Саксенъ-Веймарѣ, Саксенъ-Альтенбургѣ, Брауншвейгѣ, Шварцбургъ-Зондергаузенѣ, Любекѣ и Бременѣ тяжесть ложится на менѣе состоятельные классы; и въ Швейцаріи прогрессивность проведена неудовлетворительно. Отсутствуетъ совершенно прогрессивность въ Англіи, Италіи и въ Соединенныхъ Штатахъ, въ послѣднихъ, за исключеніемъ Южной Каролины.

Во всѣхъ государствахъ пришли къ тому выводу, что и нефизическія лица подлежатъ обложенію и, что касается частныхъ дѣловыхъ предпріятій, то они повсюду подлежатъ обложенію подоходнымъ налогомъ. Слѣдуетъ признать совершенно справедливымъ и освобожденіе государственныхъ союзовъ отъ обложенія отдѣльными государствами, равнымъ образомъ ни однимъ изъ государственныхъ союзовъ не облагаются налогомъ отдѣльныя государства. Наоборотъ, допускается обложеніе государства общинами, взимающими налогъ съ находящихся въ ихъ предѣлахъ государственныхъ хозяйственныхъ предпріятій. Послѣднее правильно установлено въ Пруссіи, зато многими законодательствами введено обложеніе общинъ въ пользу государства съ ихъ частныхъ имуществъ. Свободны отъ обложенія общины въ Пруссіи, Баденѣ, Гессенѣ, Ольденбургѣ, Саксенъ-Мейнингенѣ, въ обоихъ княжествахъ Шварцбургъ, въ обоихъ княжествахъ Липпе и въ свободныхъ имперскихъ городахъ, а также, въ нѣкоторыхъ швейцарскихъ кантонахъ. Частныя предпріятія повсюду и совершенно справедливо подвергаются обложенію, именно, облагаются налогомъ акціонерныя общества и коммандитныя компаніи на акціяхъ. Благотворительныя учрежденія по общему правилу свободны отъ налога. До сихъ поръ еще недостаточно обращаютъ вниманія на устраненіе возможности двойного обложенія, которое замѣтно смягчено въ Пруссіи, Баденѣ, Ольденбургѣ и въ обоихъ княжествахъ Липпе. Хотя тамъ облагается и товарищество, какъ таковое, и каждый изъ его участниковъ въ отдѣльности, но изъ доходовъ общества высчитывается извѣстная доля, освобождаемая отъ обложенія. Облагаются всѣ доходы частныхъ предпріятій, безъ какого-либо отчисленія, въ Саксоніи, Гессенѣ, Саксенъ-Веймарѣ, Саксенъ-Мейнингенѣ, Ангальтѣ, Гамбургѣ, Любекѣ и въ обоихъ княжествахъ Шварцбургъ, что совершенно несправедливо. Въ Швейцаріи, въ различныхъ кантонахъ, господствуютъ на этотъ счетъ различныя системы такъ же, какъ и въ отдѣльныхъ Штатахъ Сѣверо-Американской республики, хотя въ

послѣдней въ большинствѣ штатовъ установлено лишь обложеніе обществъ, какъ таковыхъ, что, по нашему мнѣнію, лучше всего устраняетъ возможность двойного обложенія.

Что касается окладнаго производства, то въ Пруссіи мы встрѣчаемъ всѣ условія, обезпечивающіе наиболѣе точную оцѣнку доходовъ. И въ остальныхъ германскихъ государствахъ въ общемъ окладное производство соотвѣтствуетъ предъявляемымъ къ нему требованіямъ. Для большихъ доходовъ, какъ общее правило, введена самооцѣнка. Оцѣнка надлежащимъ образомъ провѣряется коммиссіями, въ которыхъ представлены интересы какъ плательщиковъ, такъ и правительства. Наконецъ существуетъ особое производство для разсмотрѣнія протестовъ и жалобъ, которыя могутъ предъявляться и подаваться обѣими сторонами. Показанія подъ присягой допускаются лишь въ исключительныхъ случаяхъ. Австрійское окладное производство очень сходно съ германскимъ. Прекрасное окладное производство введено въ Англіи, гдѣ примѣнительно къ различнымъ источникамъ доходовъ введено и различное производство обложенія. Въ Италіи первоначальная оцѣнка производится податнымъ чиновникомъ, а не коммиссіей, какъ это предусмотрѣно законодательствами остальныхъ странъ, между тѣмъ послѣдній способъ придаетъ оцѣнкѣ бо́льшую основательность. Преимущество итальянскаго производства заключается въ томъ, что въ Италіи плательщикъ принимаетъ значительно большее участіе въ оцѣнкѣ. Присяжныя показанія, какъ свидѣтелей, такъ и свѣдущихъ лицъ, въ Италіи совершенно не допускаются. Принципъ самооцѣнки господствуетъ и въ Нидерландахъ, и въ большинствѣ кантоновъ Швейцаріи; въ послѣдней окладное производство различно въ разныхъ кантонахъ. Въ Соединенныхъ Штатахъ самооцѣнка также является господствующимъ принципомъ.

Всѣми законодательствами податныя нарушенія караются болѣе или менѣе строго; въ интересахъ основательности оцѣнки и ради устраненія обмана необходимы возможно строгія кары такихъ нарушеній.

Какъ мы видѣли выше, болѣе всего соотвѣтствуетъ основамъ правильнаго обложенія доходовъ—прусскій законъ о подоходномъ налогѣ, хотя и въ немъ желательны нѣкоторыя измѣненія. И англійское окладное производство, несмотря на всю его сложность, имѣетъ большія преимущества и вполнѣ соотвѣтствуетъ условіямъ жизни въ Англіи.