

KÖZGAZDASÁG ÉS PÉNZÜGY

VIII. évfolyam

8. szám

1932. október

Új rendelkezések a társulati adó és jövedelemadó területén.

Irta: *Dr. Glücksthal Andor.*

A Polgári Jog 1932. évi 5. számában ismertettem a 2030/1932. M. E. számú rendeletet, mely szinte az összes egyenes adónemek tekintetében novelláris intézkedéseket hozott. A Budapesti Közlöny augusztus 27-i számában közétetett két új adórendelet (60.400/1932. VII. A. P. M. és 60.500/1932. VII. A. P. M.), amelyek elsődleges rendeltetése a 2030/1932. M. E. sz. rendeletben a társulatiadóra és jövedelemadóra vonatkozólag tartalmazott jogszabályok tekintetében végrehajtási utasítást közreadni. Az új rendeletek azonban e kereten túl lépve újabb novelláris intézkedéseket is tartalmaznak, mégpedig különösen a társulatiadó vonatkozásában. Úgy a rendeletek végrehajtási, mint azoknak novelláris intézkedései eléggé mélyreható jelentőségüknél fogva beható elemzést érdemelnek. Az elemzés mellé ez alkalommal bírói szempontokat is kívánok helyezni, — ellentétben hivatkozott májusi cikkemmel. A pénzügyi és gazdasági helyzet azóta ugyanis annyiban változott meg, hogy szerte a világon mutatkoznak a meginduló fellendülésnek és a visszatérő bizalomnak kezdő jelei. Ilyen helyzetben igen nagy gazdaságpolitikai jelentősége lehet az egyes adóügyi rendelkezéseknek: ezek alkalmasak lehetnek arra, hogy a gazdaság kerekének meglendítéséhez hozzájáruljanak, de éppen ellenkezőleg arra is, hogy a kerék induló lendületének megkötői legyenek. A szabálykritika tehát nem fényűzés többé, hanem kötelesség.

1. Már az alaprendelet is a társulatiadó területén hozza a legtöbb és a legmélyrehatóbb anyagijogi változást. Az új rendeleteknél is a súlypont a társulatiadót illető rendelkezéseken van.

1. Nagyon érdekes és a hazánkban uralkodó adópolitikai nizusra igen jellemző e társulatiadó rendelkezéseket tartalmazó körrendeletnek bevezető mondata. A mondat a rendelet céljáról szólván, azt többek között abban jelöli meg, hogy „a kincstár megkárosítására lehetőséget nyújtó egyes rendelkezések” változtassanak meg. Egy szó sincs

arról, hogy elképzelhetők az adózó megkárosítására lehetőséget nyújtó egyes rendelkezések is és szó sincs az adó-kivetési eljárás során egymással szemben álló két fél, kincstár és adózó egyenjogúságáról a károsítási lehetőségek kiküszöbölése irányában. Tisztán és kizárólag a kincstárt károsító lehetőségek azok, amelyek kiküszöbölendők és ezzel be is zárul az adópolitikai célkitűzés. Pedig tudvalevő az, hogy az adó-kivetési eljárás során az összeírástól egészen a bizonyítási teher megoszlásáig szinte minden szabály amúgyis a kincstárnak túlsúlyát biztosítja.

2. A T. H. Ö. 13. §-ában felsorolja azokat a kiadási és leírési tételeket, amelyeket a mérlegszerű nyereséghez hozzá kell számítani, avagy a veszteségből le kell vonni.

Ezen tételek sorában első helyen áll az előző évekről áthozott veszteség a megelőző egy évi veszteség kivételével. A T. H. Ö. e rendelkezéséhez fűzött végrehajtási utasítás 2. bekezdésében kimondja, hogy e rendelkezés értelmezésénél veszteség alatt mindig a vállalat mérlegében kitüntetett veszteséget kell érteni és nem azt a veszteséget, amely az adóalap megállapításánál az adóhatóság által átdolgozott üzleti eredmény gyanánt mutatkozik.

Az új társulatiadó-körrendelet 1. §-a ezt a rendelkezést újjal helyettesíti. Az új rendelkezés a H. Ö. alapintézkedésének éppen ellenkező értelmet ad, kimondván, hogy levonható veszteség alatt nem a mérlegben kitüntetett veszteséget, hanem azt a veszteséget kell érteni, amely az adóalap megállapításánál az adóhatóság által átdolgozott üzleti eredmény gyanánt mutatkozik.

Nézetem szerint ez az értelemváltató rendelkezés helytelen. A vállalatokat amúgyis súlyosan érinti a mérlegszerű eredmény és az adózás alapjául szolgáló eredmény diszparitása. Ezenfelül súlyosan érintette a vállalatokat már az is, hogy a nyereség terhére nem lehetett érvényesíteni a sorozatos rossz évek folyamán összegyűlt teljes veszteséget, hanem csak a nyereséges évet közvetlenül megelőző év veszteségét. Ezzel a felette kedvezőtlen helyzetben szemben legalább az a bár csak részben kiegyenlítő lehetőség állott, hogy az előző év veszteségét a maga teljességében, vagyis teljes gazdasági jelentőségében lehetett a nyereség terhére érvényesíteni.

Az új rendelkezés ezt a lehetőséget is elvonja. Ma már nemcsak hogy nem érvényesíthető a nyereség terhére a sorozatos rossz évek során felmerült teljes veszteség, hanem még az utolsó év vesztesége is csak abban a lecsökkent összegben, amelyre azt különböző adótechnikai szabályok segítségével az adóhatóságok lefaragták.

E pontnál nézetem szerint az érdekeltségek kívánsága az kell, hogy legyen, hogy ha már nem is érhető el az a gazdaságilag egyedül megfelelő helyzet, hogy az összegyűlt veszteség a maga teljességében legyen az előálló nyereséggel szembeállítható, akkor legalább visszaállíttassék az eddigi állapot.

3. A T. H. Ö. 13. §-ának 10. pontja a mérlegszerű nyereséghez hozzáadandó, illetőleg a mérlegszerű veszteségből levonandó tételek sorába iktatja a vállalat külföldi telepétől felvett előlegek törlesztésére és kamataira fordított összegeket. Az e rendelkezéshez fűzött utasítás a rendelkezés célját akép írja körül, hogy az abban áll, miszerint megakadályoztassék az, hogy a belföldi telep jövedelme valamely részének a külföldi telep javára való írása a vállalat jövedelmének csökkentését és így az adóalap csorbítását idézhesse elő. A rendelkezésnek e céljából kiindulva kimondja folytatólag az utasítás, hogy ez az eset nem forog fenn akkor, ha a belföldi telep csupán a külföldi telep által nála ideiglenesen vagy a rendes folyószámla üzlet keretében elhelyezett tőkéket a normális kamatláb-viszonyoknak megfelelően kamatoztatja.

A társulatiadó körrendelet 2. §-a ez okfejtést azzal a rendelkezéssel toldja meg, hogy a külföldi vállalatok által a belföldi telep részére eladás céljából szállított áruk értéke után a belföldi telep 4 százaléknál magasabb kamattal nem terhelhető meg.

Szembeállítva az új rendelkezést a régi rendelkezéssel, megint csak azt kell megállapítanom, hogy a régi rendelkezés a gazdaságpolitikai szempontokkal jobban számolt mint az új. A régi rendelkezés normális kamatról szól, vagyis oly kamatról, amelyet a mindenkori gazdasági helyzet és a mindenkori kamatszabályok kellőképpen indokolnak. Ez a szabályozás számol a kamat magasságának folytonos, a gazdasági erők harcában kialakuló hullámzásával. Az új rendelkezés ezzel szemben megmeregíti az érvényesíthető kamatláb mértékét, ami már önmagában is ellentmond a kapitalisztikus gazdasági rendszer alapvető elveinek. De emellett megmeregíti a kamatot egy oly színvonalon, amely a mai tőkeviszonyok és kamatszabályok mellett teljesen anakronisztikus.

Az új rendelkezés értelmezése során arra a feltevésre is juthatunk, hogy a kamat alacsony maximálásának prohibítív, vámvédelmi jellege van, vagyis célja abban áll, hogy a külföldi árúhitel és ezzel az árúbehozatal korlátoztassék.

Ha e feltevés helytálló, úgy nézetem szerint a rendelkezés még fokozottabban elítélendő, mert adóügyi szabályoknak nem lehet feladata az általános vámvédelmi és

autarkias szabályozásokba beleszólni és ezeket a kérdéseket közvetetten, elrejtetten rendezni.

A társulatiadó körrendelet 2. §-ában tartalmazott szabály nyilvánvaló helytelenségénél fogva a régi jogszabály változatlan hatályának helyreállítása posztulálandó.

4. A T. H. Ö. 13. §-ának 14. pontja meghatározza azokat a tartalékokat, melyeket a vállalatok jogosultak adómentesen alakítani. Ugyane szakasz 13. pontja kimondja, hogy bárminő más célra és bármely más elnevezés alatt tartalékolt összegek az adóalap kimunkálásánál a mérlegszerű nyereséghez hozzáadandók, illetve a mérlegszerű veszteségből levonandók. Az e ponthoz fűzött utasítás 8. bekezdése mégis bizonyos (átmeneti jellegű) adó-, vagy illetéktartalékok létesítését megengedi, de kifejezetten kimondja, hogy az üzemet nem terhelő illetékek céljára tartalékolt összegeket természetesen meg kell adóztatni, még pedig a felhasználás időpontjában.

Az új társulatiadó-körrendelet 3. §-a ezen a rendelkezésén két irányban változtat. Egyfelől az üzemet nem terhelő illetékekkel egyenlő rangba helyezi az üzemet nem terhelő adókat is. Másfelől kimondja, hogy az ilyen címen tartalékolt összeget nem a felhasználáskor, hanem a tartalékoláskor kell a mérlegszerű nyereséghez hozzászámítani.

Ennek a rendelkezésnek túlzott jelentőség nem tulajdonítható. Abban a vonatkozásban, hogy az adókat is a szabályozás körébe vonja, a rendelkezés teljes tárgyilagossággal helyesnek minősítendő. Abban a vonatkozásban, hogy a létesített tartaléknak megadóztatási időpontját a rendelet a felhasználás idejéről a tartalékolás idejére tolja előre, egy ily helyessé minősítés nem feltétlenül állná meg helyét, mert hiszen nem jelent az egyebet, mint az adóprésnek egy későbbi, talán konjunkturális időpontra való meglazítását és a jelen, gazdaságilag legsúlyosabb időszakban való megszorítását.

5. A társulatiadó-körrendelet 4. §-a nem tartalmaz egyebet, mint a 2030/1932. M. E. rendelet 6. §-ának végrehajtási utasítását. A hivatkozott alaprendelet a T. H. Ö. 14. §-a 1. bekezdésének 1. pontját, illetve az ahhoz fűzött utasítást egészíti ki egy oly rendelkezéssel, amely az adó-kivető hatóságot felhatalmazza arra, hogy megállapítsa, miszerint általában a nyugdíj-, vagy segélyalapba helyezett összegek, valamint különösen a családi részvénytársaság által folyósított nyugdíjak a vállalat természetével és terjedelmével főként pedig a vállalatnak nyugdíj fizetésére vonatkozó kötelezettségével arányban állanak-e.

Az új, lényegében végrehajtási rendelkezés túlmegy az alaprendelet tartalmán és intencióján. Az alapren-

delkezés ugyanis csak arra ad felhatalmazást, hogy vizsgál-
tassék az arány a nyugdíj és segélyalapok dotációja, illetve
a kiadott nyugdíjak és segélyek, valamint a vállalat termé-
szete és terjedelme között. A végrehajtási rendelkezés vi-
szont felhatalmazza az adókető hatóságot arra is, hogy
a nyugdíj- és segélyalap dotációit, vagy a nyugdíjak és se-
gélyek folyósítását teljességgel kizárja. E kizárás, illetve
megnyirbálás ugyan csupán az adóketés szempontjából
történik, de természetesen maga után fogja vonni az
ily dotációk és folyósítások effektív kizárását is, ami nagyon
sok esetben antiszociális élt fog adni az adóztatási sza-
bálynak.

De ettől eltekintve e ponton a gazdasági köröknek ha-
tározottan fel kell emelniök szavukat az u. n. családi rész-
vénytársaságok különösen mostoha adóztatási rendszere
ellen. Ezek a családi részvénytársaságok a családi, elszige-
telten akcióképtelen tőkék gyűjtőmedencéi és mint ilyenek
fontos gyűjtőpontjai a vállalkozásnak. Akkor, amikor az
egész világ ráeszmél arra, hogy csak a vállalkozási kedv
újraélesztése tudja a gazdasági életet virágzásnak indítani,
— tiltakozni kell az oly rendelkezések ellen, amelyek e
gyűjtőpontok tűzét eloltani, vagy legalább is lelohasztani
alkalmasak. Lehet, hogy a családi részvénytársaságok adó-
ztatásának speciálisan mostoha intézésével a társulatiadó-
bevétel némi fokozni lehet, de viszont ezzel az eszkö-
zel a vállalkozásnak és így közvetten az állami bevételek
fokozódásának lehetősége támadtatik meg egy lényeges, sőt
sok vonatkozásban döntő jelentőségű ponton.

Végül még egy szempontot hagy figyelmen kívül az
itt tárgyalt 4. §. Még pedig azt, hogy a családi részvény-
társaság családi részvényesei az esetek többségében fontos,
vállalatfentartó munkát fejtenek ki, vagyis teljes munka-
erejüket kötik le a vállalat javára. Ily esetben pedig a
nyugdíjigény jogosultságát semminő alapon nem lehet el-
vitatni.

6. A T. H. Ö. 16. §-a értelmében az adókető hatóság-
nak jogában áll az eredményszámlát abból a szempontból
vizsgálat tárgyává tenni, hogy a vállalat igazgatóságának és
személyzetének járandóságai, valamint a reprezentációs
költségek fejében kiadott összegek a vállalat természetével
és terjedelmével arányban állanak-e. Az e szakaszhoz fűzőtt
végrehajtási utasítás 2. bekezdésében már eredetileg is rá-
mutatott az u. n. családi részvénytársaságokra, amelyeknél
a csekély számú részvényesek nagy része egyuttal az igaz-
gatóságnak is tagja és azonkívül az alaptőke alacsony, úgy
hogy a társulatiadó magas kulcsa könnyebben indíthatja a
vállalatot arra, hogy a jövedelem egy részét ily módon.

(igazgatósági járandóságokkal, stb.) vonja el a súlyosabb adóteher alól.

Az új társulatiadó-körrendelet az eredeti végrehajtási utasításnak most ismertetett rendelkezését mélyíti és bővíti ki. Elsősorban is kifejezetten kiterjeszti az új rendelkezés az alapintézkedés hatályát azokra az esetekre, amikor a családi részvénytársaság részvényese egyuttal a vállalat alkalmazottja. Másodsorban kiterjeszti az alapintézkedés joghatályát a részvényesek családtagjaira, vagy rokonaira, amennyiben ezek alkalmazotti minőségben állanak a vállalat szolgálatában. Harmadsorban már nem csak azzal a lehetőséggel számol, hogy a magas társulatiadó kulcs a vállalatot a személyzeti, illetve igazgatósági járandóságokon át való jövedelemcsökkentésre csábítja, hanem egészen nyersen azt állítja, hogy a családi részvénytársaságoknál a nyilvánvaló cél az, hogy a jövedelem egy része az alkalmazottak fizetése címén vonassék el a társulatiadó alól. Végül — néhány példa felsorolása után — az új rendelkezés felhatalmazást ad a kivető hatóságoknak a családi részvénytársaság alkalmazottai által végzett munka minőségének felülvizsgálatára és díjazásukkal való egybevetésére.

A kritika első szava a rendelkezésnél ismét csak ugyanaz lehet, mint az előző pontnál, vagyis a felszólalás a családi részvénytársaságok mostoha, gyanúvélelmekkel dolgozó adóztatása ellen. A családi részvénytársaságok lényege nem abban a „nyilvánvaló cél”-ban áll, hogy jövedelem vonassék el a társulati adóztatás alól, hanem abban, hogy a családtagok tőkéit és munkáját gazdaságilag funkcióképes egységbe foglalja. Kétségtelen, hogy ez az egységbegyűjtés csak az alkalmazott családtagok megfelelő honorálása, munkájuk megfelelő díjazása útján történhetik. Azért, mert a honorárium és díj családtagoknak, vagy rokonoknak adatik, az nem bélyegezhető még egyszerű jövedelem elvonásnak és nem terhelhető társulatiadóval, nem pedig egyszerűen azért, mert az az esetek többségében ténylegesen teljesített szolgáltatások ellenértékéként fog jelentkezni.

Az a mérsékelt hangú és zárt körre terjedő figyelmeztetés, amelyet a T. H. Ö. 16. §-ához fűzött végrehajtási utasítás eredetileg tartalmazott, kellő egyensúlyozottsággal fejezte ki a jog- és adópolitikailag helyes szabályt, — az új rendeletnek ezen túlmenő rendelkezései kétségtelenül túlkapások, amelyeket az előadott szempontok kellő mérlegelése alapján feltétlenül törölni kell.

7. A 2030/1932. M. E. számú rendelet 7. §-a a T. H. Ö. 16. §-át azzal az új felhatalmazással egészítette ki, amelynek értelmében a kivető hatóságnak jogában áll az ered-

ményszámlát abból a szempontból is vizsgálat tárgyává tenni, hogy a vállalat által külföldieknek szabadalom- és védjegyhasználati jog fejében kiadott összegek az átengedett jogosítvány jelentőségével és a vállalat terjedelmével arányban állanak-e.

Az új társulatiadó-körrendelet 6. §-a e rendelkezés végrehajtásában kettős irányban hozza az alaprendelet hatályának kiterjesztését.

Az egyik irány az, hogy az alaprendeletben tartalmazott egyik kritériumot, amely az átadott jogosítvány jelentőségében áll, más kritériummal, még pedig az átengedett jogosítvány használatával elért előnyökkel helyettesíti. Hogy a helyettesítő kritérium nem azonos az eredetivel, annak illusztrálására csak annyi álljon, hogy a „jelentőség” kifejezés többet ölel fel, mint a „használatért elért előnyök” kitétel, minthogy utóbbinál már befolyt anyagi hasznokról van szó, míg előbbinél szó lehet jövőbeni érdekről, immateriális előnyökről stb. A hatálykiterjesztés másik iránya abban áll, hogy az új rendelkezés nem áll meg a kivető hatóság felülvizsgálati jogánál, hanem a vonatkozó adatok bejelentését a társulatiadó vallomás kiegészítő, integráns elemévé teszi.

Nézetem az, hogy mindkét irányú hatálykiterjesztés jogosulatlan, mert ellenkezik az alaprendelet intenciójával és tartalmával.

8. A T. H. Ö. 17. §-a szintén a családi részvénytársaság tárgyköréhez szolgáltat egy adalékot, megadván a kivető hatóságnak a felülbírálati jogot akkor, ha a vállalat részvényesei engednek át anyagot a vállalat részére és ezeknek vételára címén részesülnek bizonyos összegekben. Az e rendelkezéshez fűzött utasítás 2. bekezdésében felsorol néhány ismérvet a családi részvénytársaság meghatározása szempontjából. Ezen ismérvek között szerepel az is, hogy a részvények kis számú részvényesek birtokában vannak, vagy ha nagyobb számú részvényes van is, a részvények többsége egy természetes személy, vagy egy családhoz tartozó több személy birtokában van. Magát a család fogalmát sem maga a T. H. Ö., sem a hozzáfűzött végrehajtási utasítás nem írta körül. Ezt a hiányt pótolja az új társulatiadó-körrendelet 7. §-a, felsorolván taxatíve a családhoz tartozó személyeket. A családnak eme körülírása ismét eggyel szaporítja a magyar jogrendszerben sorozatosan jelentkező, rendszerint nem azonos család-meghatározásokat.

Az új társulatiadó-körrendelet ezenkívül a családi részvénytársaság ismérveinek sorába is beiktat egy újat. E szerint a vállalat családi jellegének fenforgását vizsgálat tárgyává kell tenni abban az esetben is, ha a társaságot csak az:

alapszabályokban név szerint megjelölt egy vagy több személy jegyezheti.

Ehhez a második rendelkezéshez megjegyzésem csak annyi, hogy az ipari és kereskedelmi életben igen gyakran fordul elő érdekeltségek társaságra lépésénél az a helyzet, hogy a társaság létesítése során alakuló új vállalatot az összeállott érdekeltségek egy vagy több exponense képviseli anélkül, hogy csak a legtávolabbról is fenforogna az illető vállalat tekintetében a családi jelleg.

9. A T. H. Ö. 18. §-a egy és ugyanazon vállalat külföldi és belföldi telepe közötti áruforgalomban megadja az adóketető hatóságnak az árfelülvizsgálat jogát.

Az új társulatiadó-körrendelet 8. §-a ezt a felhatalmazást sokkal nagyobb körre terjeszti ki, megadván azt olyan esetekre is, amikor nem egy és ugyanazon vállalat külföldi és belföldi telepéről, hanem külföldi vállalat belföldi leányvállalatáról van szó. E rendelkezés tekintetében észrevételem csupán az, hogy míg az eddigi szabályozás határozott kritériumokkal dolgozott, amelyeknél értelmezésnek és a cogitatio szabad gyakorlásának tere nem volt, addig az új rendelkezés a leányvállalat eléggé kiterjeszthető fogalmának beiktatásával a discrécionárius hatalom érvényesülésének nyit utat, pedig az adóketetés terén, ahol a kincstár amúgy is erős túlsúlyban áll az adózóval szemben, a discrécionárius hatalom érvényesülésének lehetősége minél inkább korlátozandó lenne.

10. Igen lényeges újítást hozott a társulatiadó terén a 2030/1932. M. E. sz. rendelet 8. §-a azzal, hogy bevezetett egyfelől általánosságban egy minimális, mindenkép kivételre kerülő adótételt, másfelől egyedileg a házrészvénytársaságokra vonatkozólag egy külön minimál-tételt.

Az általános minimum a saját tőke 2^o/₁₀₀-e. A házrészvénytársaságoknál érvényesülő különös minimum: az a jövedelem- és vagyoadóösszeg, amely fizetendő lenne, ha a társaság vagyonát képező ház valamely természetes személy osztatlan tulajdonát képezné.

Az új társulatiadó-körrendelet 9. §-a különösen azokat a szabályokat öleli fel, amelyek a házrészvénytársaságok legkisebb adójára vonatkoznak. Elsősorban is meghatározza e szakasz a házrészvénytársaságok fogalmát, kimondván, hogy ilyenek alatt azok a vállalatok értendők, amelyeknek célját és üzletkörtét kizárólag, vagy túlnyomórészen a tulajdonukat képező ház, vagy házak kezelése illetőleg bérbeadás útján történő hasznosítása képezi.

A legkisebb adótétel kiszabására vonatkozó szabályok közül kiemelkednek azok, amelyek az összehasonlítás alapját képező jövedelem- és vagyoadó kiszámítására vonat-

koznak. Általánosságban megállapítható, hogy e tekintetben a jövedelem- és vagyoadó H. Ö.-ben tartalmazott rendes kiszámítási szabályok az irányadók (talán csak az említendő itt fel, hogy a társaság részvénytőkéje, mint tőketartozás nem vonható le). Végül minden kétely eloszlatása végett kimondja a tárgyalts szakasz, hogy a házrészvénytársaságok tekintetében vaгыlagosan kell alkalmazni a kétfajta, általános és különös legkisebb adótétel közül azt, amelyik a nagyobb.

A bírálatra áttérve: az e szakaszban, illetve az annak alapját képező rendelkezésben tartalmazott újítással szemben a legélesebb tiltakozás álláspontjára kell helyezkedni. Adójogilag és gazdaságpolitikailag egyaránt lehetetlen, hogy a veszteség megadóztassék, hogy a kedvezőtlen évek vagyonpusztító tényezői közé a kincstár is beálljon társnak, hogy a pusztta létezés adókötelezettséget jelentsen akkor is, amikor a vállalat fentartása nem rentábilis. Hiszen közérdekű és szociális szempontok kívánják, hogy a vállalatok, dacára a kedvezőtlen gazdasági helyzetnek, lehetőleg fennmaradjanak és üzemüket folytassák. Az olyan rendelkezések, mint amelyek itt tárgyalattak, ezen közérdekkel a legélesebben ellenkeznek.

A házrészvénytársaságok erős adóztatását nem tartom helytelennek, mert itt egyrészt jól fundált jövedelmekről van szó, másrészt oly vagyonokról, amelyeket legjobban lehetett a válság során átmenteni. Azok a szempontok pedig, amelyek e téren az építkezés és a kapcsolatos iparok fellendítésének nézőszögéből a háztulajdonnak és házjövödemlenek kedvezményezését kívánják, — eléggé figyelembe vehetők a házadó területén a házadómentességeknek révén. Mégis a házrészvénytársaságra vonatkozó itt tárgyalts szabálynál is kell egy bíráló megjegyzést tennem. Ez a bíráló megjegyzés inkább adóteoretikai jellegű. Helytelen nézetem szerint az adónemeknek és az azokra vonatkozó szabályoknak összekeverése; különösen helytelen ez akkor, amikor egy hozadéki és egy személyes adónemre vonatkozó szabályok vegyíttetnek össze. Ezáltal egy kétlaki rendszer keletkezik, amely igazságtalanságokra, de legalább is félreértésekre vezet.

11. Az új társulatiadó-körrendelet 9. §-ának 2. része egy különös, ehelyütt részletesen nem tárgyalandó kérdésre vonatkozik, amelynek általános szempontból érdekessége nincs. E kérdés a saját tőke számításának kérdése külföldi vállalatok itteni fiókjánál a legkisebb adótétel kimunkálásának céljára. A vonatkozó alaprendelkezést már a 2030/1932. M. E. sz. rendelet tartalmazza, kimondván, hogy az ily vállalatok saját tőkéjét oly arányban kell megosz-

tani, mint amilyen arányban az egész vállalat nyereségéből a belföldre eső adóköteles nyereség kiszámított. Az új körrendelet ennek a szabálynak a végrehajtására vonatkozóan tartalmaz intézkedéseket.

12. Az új társulatiadó-körrendelet 10. §-a a 2030/1932. M. E. sz. rendelet 9. §-ának azt a rendelkezését hajtja végre, amely szerint a társulatiadó kivetést a vállalat legutolsó mérlege alapján feltétlenül eszközölni kell valamely hiányában is, ha ez az adóév augusztus 15.-éig be nem nyújtattatik.

Kivetésre kerül ilyenkor a T. H. Ö. 19. §-a 1. bekezdésének 2. pontjában előírt 10 %-os adótétel. (Ugy az alaprendeletben, mint az újonnan kinyomatott szövegben helytelen hivatkozás történik, amott a 19. §. 2. bekezdésére, emitt pedig a 19. §. 1. bekezdésének 4. pontjára. Ehhez megjegyzendő, hogy a 19. §. 2. pontja a tantiém-adóról szól, az 1. pontnak 4. bekezdése pedig egyáltalán nincs). Ez a rendelkezés azt a célt szolgálja, hogy a kincstár adóztatási joga az adózó részéről való passzív rezisztenciával kijátszható, illetve elodázható ne legyen.

Az új társulatiadó-körrendelet 10. §-ában tartalmazott végrehajtási rendelkezések különösebb ellenzést nem kívánnak, minthogy azokban új szabályok nincsenek. Csupán egy rendelkezést kívánnak a végrehajtási rendelkezések sorából kiemelni. A tárgyalt §. a 6. bekezdésében tartalmazott rendelkezések során kimondja, hogy a végleges társulatiadó kivetést tartalmazó végzésben közölni kell a vállalattal azt az esetleges veszteséget is, amelyet a kivető hatóság kimunkált és, amely a következő évek adóztatásánál, mint levonási tétel érvényesíthető lesz. Ezt a szabályt nemcsak erre a különös esetre, hanem általánosságban ki kellene mondani, minthogy immáron az új társulatiadó-körrendelet 7. §-ában tartalmazott előírásnál fogva nem a vállalat effektív vesztesége kerül a következő év nyereségéből levonásba, hanem csak az adóhatóság által kimunkált veszteség.

13. A 2030/1932. M. E. sz. rendelet 10. §-a és az új társulatiadó-körrendelet 11. §-a a látszólagos nyereség érvényesíthetősége szempontjából állapít meg zárhatáridőket. Ezen zárhatáridők aképp alakulnak, hogy ingóságok értékesítésénél ennek az 1932. év folyamán megkezdett üzleti év utolsó napjáig, ingatlanoknál pedig az 1934. év folyamán megkezdett üzleti év utolsó napjáig kell megtörténnie.

Különösebb észrevételt a rendelkezés nem kíván.

II. A tárgyalt körrendeletekben a jövedelemadóra vonatkozóan tartalmazott rendelkezések, bár messze nem oly sokirányúak, mint a társulatiadóra vonatkozók, de viszont tárgyakat tekintve eléggé súlyos jelentőséggel bírnak. Két

tárgy az, amely köré e jövedelemadórendelkezések csoportosulnak: az egyik a látszatadó témája, a másik egy minimáladó-tételé.

1. A látszatadóra vonatkozó és a 60.500/1932/VII/a. számú körrendelet 1., 3., 4. és 5. §-ában foglalt rendelkezések igen nagy érdeklődésre tarthatnak igényt. Mégis e cikk keretében azoknak ismertetését és kritikai elemzését mellőzöm, mert a kormány nyilatkozata értelmében e rendelkezések a kihirdetett alakban nem lépnek érvénybe, hanem teljességgel törölni fognak, de legalább is erősen átszövegeztetnek. E törlés, illetve újraszabályozás feltétlenül szükséges is, mert a látszatadóra vonatkozó rendelkezések jelenlegi alakjukban, ha közvetlenül jelenthették volna is a jövedelemadó-kivetés intenzivitásának emelését, mérsékről közvetetten a forgalom csökkenésének és a normális életkifejtés korlátozásának útján az államkincstárnak igen súlyos károkat okozhattak volna.

2. Az 5300/1931. M. E. sz. rendelet 4. §-a a fundált jövedelmek bizonyos magas fokozatánál a szabványos adótétel mellé egy minimál-tételt vezet be. Az új jövedelemadó-körrendelet 2. §-a ez alaprendelkezésnek végrehajtását illetően tartalmaz közelebbi utasításokat.

Az alaprendelkezés szerint azoknál az adózóknál, akiknél az adóköteles vagyontárgyak együttes, tőketartozásokkal nem csökkentett értéke a félmilliót túlhaladja, a jövedelemadó nem lehet kisebb, mint a vagyonadó alapjául vett saldcérték 2‰ -e. Annál a szembeállításnál, amelynek feladata megállapítani, hogy vajjon kisebb-e a szabványos jövedelemadó-tétel, mint a vagyon 2‰ -e, a tantiemadó alá eső javadalmazásokból a szolgálati viszonyból, valamint az egyéb forrásokból származó jövedelmek után járó jövedelemadó számításba nem jön. Vagyis csak az a jövedelemadó állítandó szembe a vagyon 2‰ -ével, amely a most említett forrásokon kívüli forrásokból származó jövedelem után számíttatik ki.

A rendelkezés végrehajtási utasítása a szabálynak bővebb kifejezése után példákkal illusztrálja az új adótétel alkalmazásának mikéntjét. A példákból kihámozható az az előírás, hogy amennyiben végrehajtott a szembeállítás a jövedelemadó normál-tétele és a vagyon 2‰ -e között és ez az utóbbi tétel találtatott nagyobb, vagyis megállapítandónak, akkor a szembeállítás alapjául szolgáló jövedelemadó-tétel kiszámításánál figyelmenkívül hagyott, vagyis a tantiemekből, szolgálati viszonyból és egyéb forrásokból származó jövedelmek utáni adótétel úgy számítandó ki, hogy a 2‰ -kel a normálskálában korrespondáló adóalap megfejeendő a kihagyott jövedelmek-

kel, megállapítandó az így előálló adóalap-főösszeg normal-adótétele és ez irandó elő az adót kivető fizetési meghagyásban.

Az alaprendelkezést megpéldázó szárfelállításba burkolt emez előírás az alaprendelkezéssel szemben határozott novumot és erősen kiterjesztő szigorítást hoz. Az alaprendelkezés intenciója nyilvánvalóan abban áll, hogy bizonyos fundált és magas fokozatú jövedelmeknél a progresszió nyomását megerősítse. A vagyon 2‰-ében álló legkisebb adótétel alkalmaztatása egy ilyen töményebb progressziót jelent. Az az eljárási rendszer azonban, amely az előző bekezdésben taglalt előírásból bontakozik ki, ezt az amúgy is súlyosbított progressziót még egy további progresszióval fejeli meg.

A helyes és az alaprendelkezésnek megfelelő eljárás az lenne, amely a vagyon 2‰-ével való szembeállítás során kihagyott jövedelmeket külön, önállóan állítja fel, megállapítja az azok után számítandó normal-adótételt és ezt adja hozzá a vagyon 2‰-éhez. Ilyen eljárás esetében érvényesülne egyszerűen és tisztán az 5300/1931. M. E. rendelet 4. §-ában szándékolt progressziótöbblet anélkül, hogy önkényesen tovább súlyosbították. Az oly eljárási rendszer azonban, amely a szembeállításnál kihagyott jövedelmeket csúcsnak teszi fel a vagyon 2‰-ének megfelelő normal-adóalap fölé, nem engedi tisztán érvényesülni az alaprendelkezés által szándékolt progressziót, hanem azt egy további, vagyis végeredményben teljesen igazságtalan és kellően nem indokolható progresszióval vegyíti és teszi ezzel a kivetésre kerülő adótételt aránytalanná és túlzottan terhessé.

A megpéldázás során való szabálykiterjesztés annál is inkább kell, hogy éles bírálatot váltson ki, mert az új jövedelemadó-körrendelet 2. §-a első bekezdésében maga mondja igen világosan és igen helyesen, hogy az új minimál-adótételt bevezető rendelkezés, amely a J. H. O. 22. §-ában megállapított általános adótételtől eltérő kivételes adótétel alkalmazását rendeli el, mint minden kivétel, szorosan magyarázandó. Mint kimutattam: a példa és az abban tartalmazott előírás éppen ellenkezőleg kiterjeszt és szigorít.

III. Az előzőekben ismertetett és bírált rendelkezések tekintetében egybefoglaló megjegyzésem kettős. Elsősorban az, hogy tiltakozni kell az adócodexek rendelkezéseinek folytonos novelláris változtatása ellen, mert ez egyaránt nehezíti az áttekintést, az alkalmazást és a kritikát. Másodsorban az, hogy az érdekeltségeknek határozottan fel kell emelniök szavukat az ellen, hogy alapvető elvi szabályok önkényesen, teljes szabadossággal, a törvényhozás min-

den megkérdése és beleszólása nélkül módosíttassanak, alakíttassanak és sokszor homlokegyenest ellenkező előírásokkal helyettesíttessenek — mindig az adózónak, ennek a hovatovább minden jogászai szemérem nélkül kezelt sarcolási tárgyának kárára.

Miért nincs pénzügyi kihágási döntvénytárunk?

Reflexiók a jövedéki bíráskodáshoz.

Irta: Dr. Ernyei Béla.

Pénzügyi büntetőjogunk az adócsalási bűncselekményekre és a pénzügyi, illetve más néven jövedéki kihágásokra vonatkozó joganyagot foglalja magában, mégpedig mindkét csoport tekintetében úgy az anyagi mint az alaki (eljárási) jogszabályokat. Az utóbbi csoportban a judicatura szempontjából az alábbiakban csak a súlyos jövedéki kihágásokra kívánunk figyelmet fordítani, mert a kir. bíróság ítélkezése alá csupán ezek tartoznak. A kisebb jövedéki kihágások felett ugyanis a pénzügyi hatóság ítélkezik s ezek csak annyiban kerülhetnek a bíróság ítélkezésével kapcsolatba, amennyiben a p. ü. hatóság által jogerősen megállapított, de be nem hajtható pénzbüntetésnek szabadságvesztésbüntetésre való átváltoztatása ugyancsak a bíróság hatáskörébe tartozik.

Az adócsalás tekintetébeni bírósági joggyakorlat kétségtelesenül épp olyan fontossággal bír, mint a jövedéki kihágásokra vonatkozó judicatura, sőt sok tekintetben az előbbi fontossága — az adócsalásnak bűncselekményi minősítése és a jövedéki kihágásokhoz viszonyítva súlyosabb büntetőjogi következményei folytán — az utóbbiét felül is mulja. Minthogy azonban a különböző döntvénytárakban az adócsalásról szóló törvény életbelépése óta elég nagy számban jelentek meg ilyen tárgyú jogesetek, alábbi fejtegetéseink során ez okból nem szándékozunk a pénzügyi büntető joggyakorlat eme csoportjával foglalkozni, úgyszintén azon okból sem terjeszkedünk ki erre, mivel egyik legutóbb megjelent igen értékes szakmunka a legnagyobb alaposággal tárgyalja az adócsalásra vonatkozó judikaturát.¹⁾

Az előrebocsájtottak szerint tehát, a pénzügyi büntetőjogi bírói joggyakorlatnak a súlyos jövedéki kihágásokra vonatkozó részével, valamint a kisebb jövedéki kihágások tekintetében a fentebb már megjelölt, mintegy átmenetszerű vonatkozásban fogunk foglalkozni, mivel az adócsalási jogesetek, ha ugyan nem is olyan bő terjedelemben mint pl. a magán s kereskedelmi

¹⁾ L. Dr. Angyal Pál Adócsalás című könyvét.