

Die Einkommensbesteuerung in den Niederlanden

Von

Dr. M. J. H. Smeets

Professor an der katholischen Wirtschaftshochschule,
Tilburg (Niederlande)

I. Einleitung.

In seinem Standardwerk über «Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung» (Bern, Francke, 1947) bemerkt der Verfasser, Prof. *F. Neumark*, auf S. 375, dass Holland eine Einkommensteuer besitzt, die in ihren Grundzügen weitgehend mit der sogen. preussisch-deutschen Type übereinstimmt, wenn auch die Art der Kombination von Einkommens- und Vermögensbesteuerung eine Besonderheit der niederländischen Gesetzgebung darstellt. Angesichts der Tatsache, dass in neuerer Zeit eine bemerkenswerte Fortentwicklung der holländischen Praxis erfolgt ist, erscheint es mir zweckmässig, eine etwas eingehendere Schilderung der gegenwärtigen Lage zu geben. Wie sich aus der folgenden Darstellung ergibt, findet heute in den Niederlanden eines der fortgeschrittensten Einkommensteuersysteme Anwendung.

Auf Anregung der Redaktion dieser Zeitschrift beginne ich mit einem kurzen Ueberblick über die geschichtliche Entwicklung unserer Einkommensbesteuerung.

II. Die Geschichte der niederländischen Einkommensteuer.

Es war der auf Grund zahlreicher Veröffentlichungen auch ausserhalb Hollands wohlbekannte Finanzminister *N. G. Pierson*, der bereits in den Jahren 1892—93 den Gedanken einer Einkommensteuer in zwei Gesetzen verwirklichte. Das erste dieser Gesetze (vom 27. September 1892)

bezieht sich auf die Erhebung einer Vermögensteuer, das zweite (vom 2. Oktober 1893) schuf eine Steuer auf gewerbliche und sonstige Einkünfte.

Diese Zweiteilung ging auf die Überlegung zurück, dass das Vermögen und seine Erträge eine gesonderte steuerliche Behandlung erfordern. In erster Linie kam es dem Minister darauf an, Kapitaleinkünfte stärker zu belasten als gewerbliche und Arbeitseinkünfte; daneben vertrat er die Auffassung, dass nicht der wirkliche Vermögensertrag zum Steuergegenstand erhoben werden sollte, sondern ein fiktiver, aus dem Vermögenswerte abgeleiteter Ertrag. Demgemäss wurde ein Satz von 4% des Vermögens als Steuerbemessungsgrundlage gewählt, ohne jede Rücksicht auf die wirkliche Höhe des Vermögensertrags.

Neben der Vermögensteuer, die das Reinvermögen traf, stand die Abgabe von gewerblichen und sonstigen Einkünften; dieser waren unterworfen:

- a) Alle Unternehmungs- und Arbeitseinkünfte,
- b) Einkünfte aus Rechten auf wiederkehrende Bezüge, wie Pensionen, Wartegelder u. dgl., sowie
- c) der auf 4% geschätzte Ertrag von Vermögen von weniger als 13.000 Gulden. (Diese Vorschrift war um deswillen erforderlich, weil von der Vermögensteuer lediglich Vermögen von 13.000 und mehr Gulden getroffen wurden.)

Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, enthielt das Einkommensteuergesetz von 1893 eine Bestimmung, kraft welcher bei der Ermittlung des dieser Steuer unterworfenen gewerblichen Einkommens 4% des Betriebskapitals in Abzug gebracht werden durften, da dieses Kapital bereits der Vermögensteuer unterlag.

Einkünfte aus Landwirtschaftsbetrieb waren faktisch von der Einkommensteuer befreit.

Nach einigen fehlgeschlagenen Versuchen in dieser Hinsicht brachte 1911 der Finanzminister *Kolkman* einen neuen Einkommensteuerentwurf ein, der jedoch erst am 19. Dezember 1914 Gesetz wurde. Darnach unterlag das *gesamte* Einkommen —also auch das aus Vermögensbesitz— der Steuer; daneben blieb die Vermögensteuer bestehen, was zunächst mit dem Hinweise darauf motiviert wurde, dass Kapitaleinkünfte eine höhere Steuerfähigkeit als andere Einkünfte aufwiesen, so dass die Vermögensteuer als ein Art ergänzende Einkommensteuer anzusehen sei. Später wurden auch unproduktive Vermögen, wie Baugelände, Gold- und Silberwaren und andere Schmuckgegenstände oberhalb einer bestimmten Grenze sowie «nue propriété» in die Vermögensteuer einbezogen; damit

war dieser nunmehr eine zweite Funktion zugewiesen worden, die nämlich, das Vermögen selbst als Ausdruck steuerlicher Leistungsfähigkeit zu treffen.

Das Einkommensteuergesetz von 1914 hat verschiedene Abänderungen erfahren. Als die Deutschen 1940 Holland besetzten, führten sie binnen kurzem einen Abzug vom Lohn- und Dividendeneinkommen als Vorauszahlung auf die eigentliche Einkommensteuer ein. In der Folgezeit wurde durch eine Verordnung von 1941 eine vollkommen neue Einkommensteuer in Kraft gesetzt. Die Unterschiede zwischen dem holländischen Gesetz von 1914 und demjenigen, das während der deutschen Besetzung galt, bezogen sich teils auf den fiskalischen Einkommensbegriff, teils auf die Steuertechnik - nach dem Gesetz von 1914 wurde ein fiktives Einkommen getroffen, nach der Verordnung von 1941 das wirkliche Einkommen eines bestimmten Jahres -, sowie auf die Möglichkeit der Erhebung von Vorauszahlungen mittels des Quellenabzugs von Arbeits- und Dividendeneinkommen und in Form der vorläufigen Veranlagung. In diesem Zusammenhange muss jedoch hervorgehoben werden, dass in Holland schon vor der deutschen Okkupation Untersuchungen über die Einführung einer Lohnsteuer angestellt worden waren.

Nach der Befreiung wurden die Einkommensteuer sowie der Abzug vom Lohn- und Dividendeneinkommen im wesentlichen beibehalten, wenngleich in einzelnen Punkten Änderungen vorgenommen wurden.

III. Der Einkommensbegriff des Gesetzes von 1914.

Bei der Ausarbeitung des Gesetzes von 1914 hat die preussische Einkommensteuer von 1891 als Vorbild gedient. Die Männer, die den Entwurf dieses Gesetzes vorbereiteten, hatten den steuerlichen Einkommensbegriff offensichtlich den Veröffentlichungen der deutschen Nationalökonomien entlehnt, die um 1870 lehrten, dass nur diejenigen Einkünfte als Einkommenselemente anzusehen seien, die aus einer dem Nutzniesser *dauernd* zur Verfügung stehenden *Quelle* stammten. Nach dieser Theorie gehören u. a. zum Einkommen nicht nur die auf Grund eines Dienstvertrages gezahlten Löhne und Gehälter, sondern auch Gratifikationen, die der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer aus Anlass von dessen vierzigjährigem Dienstjubiläum gewährt.

Demgegenüber gilt alles, was nicht Ertrag einer ständigen Einkunftsquelle darstellt, nicht als Einkommen im Sinne der hier zur Erörterung stehenden Lehre. So gehören nach dieser z. B. nicht zum Einkommen geldwerte Vorteile, die gelegentlich einer Veräusserung der Quelle selbst

realisiert werden, wie Gewinne bei Grundstücks-, Effekten- und Betriebsverkäufen. Auf der anderen Seite dürfen natürlich auch Verluste, die bei derartigen Transaktionen in Erscheinung treten, vom steuerpflichtigen Einkommen nicht in Abzug gebracht werden.

Diese Konsequenzen der fraglichen ökonomischen Theorie - der sogen. «*Quellentheorie*» - wurden in dem holländischen Gesetz von 1914 vollkommen anerkannt.

Dagegen wurde eine andere Folgerung, die sich aus der Quellentheorie ergab und auch im preussischen Gesetz Aufnahme gefunden hatte, im Laufe der parlamentarischen Beratungen über das niederländische Gesetz abgelehnt. Die oben erwähnten deutschen Wirtschaftstheoretiker hatten nämlich gelehrt, dass Einkünfte aus einer vollständig unabhängigen Berufstätigkeit, wie etwa derjenigen eines Testamentvollstreckers oder eines Autors, *nicht* als Einkommen anzusehen seien, da sie nicht aus einer *dauernden* Quelle flossen. In Holland dagegen sind Einkünfte aus selbständiger Berufstätigkeit stets besteuert worden. Dass das vom Standpunkte eines Einkommensteuergesetzes aus eine Notwendigkeit darstellt, versteht sich nahezu von selbst. Denn die Einkommensteuer will steuerliche Leistungsfähigkeit belasten; eine solche aber repräsentieren auch die hier in Frage stehenden Einkünfte aus selbständiger Berufstätigkeit, und zwar sogar oft in einem erheblichen Masse, wie sich schon kurz nach Inkrafttreten des Gesetzes zeigte, als es möglich wurde, mittels der Einkommensteuer Gewinne aus Schmuggeltätigkeit und Kettenhandel zu erfassen, Gelegenheitsgewinne, wie sie während des Weltkrieges 1914-18 zahlreichen Personen zuflossen, die sonst keine gewerbliche Tätigkeit ausübten.

Auch in einer anderen Hinsicht war es bedeutungsvoll, dass in das niederländische Gesetz eine Bestimmung eingefügt wurde, kraft derer Einkünfte aus selbständiger Berufstätigkeit als steuerpflichtig galten. Gestützt auf jene Gesetzesvorschrift nämlich konnte die Rechtsprechung [1] verschiedene andere Einkünfte als der Steuer unterworfen bezeichnen, die nach Ansicht der mehrfach erwähnten Theoretiker nicht unter den

[1] Pflichtige, die Einspruch gegen derartige Veranlagungen zur Einkommensteuer erheben wollen, können sich an die «Rekurskommission für direkte Steuern» wenden, ein Kollegium, das aus drei Richtern besteht. Sowohl die Steuerpflichtigen als auch das Finanzministerium vermögen gegen die Entscheidung jener Kommission Berufung einzulegen, über die das «Oberste Gericht der Niederlande» (das aus drei Kammern mit je 5 Räten für Zivil-, Straf- und Steuersachen besteht) befindet.

steuerlichen Einkommensbegriff fallen, aber nach einer sich mit der Zeit immer mehr durchsetzenden Auffassung — auch wirtschaftlich — faktisch zum Einkommen gehören und deren steuerliche Belastung daher jedenfalls als billig anzusehen ist.

Während der Gültigkeitsdauer des Gesetzes von 1914 zeigte sich eine Reihe von Unvollkommenheiten. So wurden anfänglich Bonusauschüttungen nicht erfasst, während später der nominale Wert eines Bonus als Aktienertragnis der Steuer unterworfen wurde. Dies erklärte sich daraus, dass nach Ansicht des Gesetzgebers der Augenblick, in dem Reserven «individualisiert», d. h. an die Besitzer von einem oder mehreren Anteilen ausgeschüttet werden, der zweckmässigste Zeitpunkt ist, zu dem eine steuerliche Erfassung angesamelter Gesellschaftsgewinne beim Anteilseigner erfolgen kann.

In diesem Zusammenhange möchte ich bemerken, dass ein Steuergesetz, gleichviel auf welche ökonomische Theorie es sich auch stützen mag, niemals deren sämtliche Konsequenzen zu berücksichtigen vermag. Das ist schon aus steuertechnischen Gründen nicht immer möglich, wie ich an Hand verschiedener Beispiele in holländischen Veröffentlichungen dargelegt habe [2]. Derartige Schwierigkeiten werden stets eine Rolle bei Entscheidungen darüber spielen, ob sich gewisse Reformen in einem Steuergesetz verwirklichen lassen.

IV. Der Einkommensbegriff der Verordnung von 1941.

Der Einkommensbegriff dieser Verordnung ist dem Reichseinkommensteuergesetz von 1939 entlehnt worden; er ist viel weiter als derjenige, von dem oben die Rede war. Er entspricht keiner bestimmten wirtschaftlichen Lehre, obwohl es Theorien gibt, die mehr Einkünfte als «Einkommen» auffassen, als das u. a. bei der Quellentheorie der Fall ist.

Es ist nicht möglich, den Einkommensbegriff, der noch heute in den Niederlanden in Geltung steht, in allen Einzelheiten zu erörtern. Infolgedessen muss ich mich mit einer kurzen Übersicht begnügen.

[2] Ich darf mich in dieser Hinsicht u. a. auf meine folgenden Veröffentlichungen in holländischer Sprache beziehen: «Nota bij het rapport van de Commissie Inkomstenbelasting van de Vereeniging voor Belastingwetenschap», «Het begrip 'Inkomen'» (1931), «Inkomen en Vermogen en hun betekenis voor de welvaart» (thesis, Nijmegen 1932) und «De ontwikkeling van de inkomstenbelasting» (Antrittsvorlesung, Tilburg 1946).

Zunächst ist in der Verordnung von 1941 ausführlicher, als das im Gesetz von 1914 der Fall war, umschrieben, was alles unter «Einkünfte aus Gewerbebetrieb» fällt. Für Unternehmungen, die regelmässig Bücher führen und eine jährliche Bestandsaufnahme vornehmen, wird bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns von der Vermögensvergleichstheorie ausgegangen, d. h. es findet ein Vergleich zwischen dem Betriebsvermögen am Ende des Jahres mit dem denjenigen vom Jahresbeginn statt, und der sich so ergebende Unterschiedsbetrag wird vermehrt um den Wert der privaten Entnahmen und vermindert um den der Kapitaleinlagen.

Eine derartige Bestimmung des steuerlichen Gewinnbegriffs erfordert offensichtlich, dass er durch Richtlinien über die Bewertung der verschiedenen Aktiven und Passiven ergänzt wird. Wie dem auch immer sei, die niederländische Einkommensteuer gründet sich jedenfalls auf die sogen. Erfolgsbilanz, die betriebswirtschaftlich wohl von der Vermögensbilanz zu unterscheiden ist, wie sie für die Vermögensteuer verlangt wird. Auf diese betriebswirtschaftliche Frage kann ich hier jedoch nicht näher eingehen.

Bei Unternehmungen, die über keine ordnungsmässige kaufmännische Buchführung verfügen, wird von dem Unterschied zwischen Verkaufserlösen (Einnahmen) und Einkaufskosten (Ausgaben) ausgegangen, wobei jedoch auch Unterschiede zwischen den Vorräten zu Beginn und zu Ende des Steuerjahres sowie Abschreibungen u. dgl. berücksichtigt werden.

Gewinne aus der *Veräusserung* von gewerblichen Unternehmungen unterliegen gleichfalls der Einkommensteuer, doch findet auf solche Gewinne ein Tarif Anwendung, der die Progression etwas ermässigt. Auch in einigen anderen Fällen können Einkünfte, die das Ergebnis einer sich über mehrere Jahre erstreckenden Tätigkeit darstellen, nach einem Tarif besteuert werden, dessen Progression an einem bestimmten Punkte aufhört.

Andere Einkünfte als solche aus gewerblicher oder freiberuflicher Tätigkeit werden im allgemeinen erfasst in dem Zeitpunkt, in dem die Verfügungsmacht über sie erlangt wird, eine Tatsache, die namentlich mit der Technik der Lohn- und Dividendenbesteuerung in Zusammenhang steht.

Abschreibungen auf Grundvermögen, das vermietet bzw. verpachtet ist und nicht Zwecken der gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient, sind zulässig.

Leibrenten sind in vollem Umfange der Steuer unterworfen; dagegen ist ein ziemlich hoher Betrag an Leibrentenprämien vom Einkommen absetzbar. Dadurch wird erreicht, dass Leibrenten in wesentlich derselben Art und Weise erfasst werden, wie Pensionen. Rentenzahlungen auf Grund von Lebensversicherungen sind steuerpflichtig, wenn auch nach Massgabe gewisser Übergangsbestimmungen, da eine Steuerpflicht vor 1914 nicht bestand.

In verschiedenen Fällen unterliegen auch Gewinne aus der Veräusserung einer Einkommensquelle der Steuer. So werden Gewinne erfasst, die gelegentlich der Veräusserung «wesentlicher Beteiligungen» an Aktiengesellschaften — was darunter zu verstehen ist, hat das Steuergesetz genau umschrieben — entstehen. Desgleichen gilt der Unterschied zwischen dem Ankaufs- und Verkaufspreis von Anteilspapieren als steuerpflichtiges Einkommen.

Bemerkenswert ist sodann, dass auch Spekulationsgewinne bisweilen unter den «Einkommens»-Begriff fallen. Die Verordnung von 1941 erfasst derartige Gewinne, soweit sie aus Geschäften stammen, bei denen, grob gesprochen, der *Veräusserungstermin vor* dem der Anschaffung liegt. Ferner werden Spekulationsgeschäfte dann als vorliegend erachtet, wenn es sich um Immobilien oder andere Werte handelt (z. B. Vorräte, Waren oder Devisen, letztere nur insoweit, als sie nicht für Zahlungszwecke benötigt werden), die freiwillig innerhalb von *zwei* Jahren, bzw. *einem* Jahr nach dem Zeitpunkt, in dem der Verkäufer das Recht auf Lieferung erworben hat, veräussert werden. Diese Regel gilt jedoch nicht für die meisten Arten von Obligationen.

Die vorerwähnten Spekulationsgewinne werden nur insoweit besteuert, als ihre Gesamtsumme in einem Jahre 500 Gulden übersteigt.

Spekulationsverluste können nur von Spekulationsgewinnen in Abzug gebracht werden. Wenn in einem bestimmten Jahr ein Nettospekulationsverlust verbleibt, so kann dieser vom übrigen Reineinkommen nicht abgesetzt werden.

Es bedarf noch einiger Bemerkungen über die Entwicklung, die sich hinsichtlich der Besteuerung des Unternehmungsgewinns vollzogen hat. Grundsätzlich ging man aus von einer Gewinnermittlung gemäss der Theorie vom Anschaffungspreis: eine konsequente Anwendung der Wiederbeschaffungspreistheorie, die die Schaffung eines Kontos «Wertunterschiede an Waren» auf der Aktivseite der Bilanz bedingt, war nicht gestattet. Während der Kriegsjahre hat jedoch das Finanzministerium etwas Wasser in seinen Wein giessen müssen, insofern als Buchgewinne, die bei durch Kriegshandlungen vernichteten Immobilien u. dgl. in Er-

scheinung traten — dadurch dass die Schadenvergütung den Buchwert überstieg —, auf einem Sonderkonto «Wiederaufbaureserve» verbucht werden durften. Eine steuerliche Belastung derartiger Buchgewinne in dem Jahre, in dem sie entstanden, gab es also nicht; in dem Jahre, in welchem die Ersatzbeschaffungen tatsächlich erfolgten, mussten dann deren Kosten um den Saldo des Kontos «Wiederaufbaureserve» vermindert werden.

Seit 1947 dürfen Unternehmungen unter den Passiven ihrer Bilanz eine «Reserve für Eigenversicherung» (Reserve zur Deckung von Risiken, die üblicherweise versichert werden, für die aber die betr. Unternehmung den Weg der Selbstversicherung vorzieht) sowie eine «Reserve zur gleichmässigen Aufteilung von Kosten und Verbindlichkeiten» verbuchen. Natürlich gehen Zuweisungen an derartige Reserve zu Lasten des Gewinns.

Fernerhin fand 1947 eine Gesetzesänderung statt, kraft welcher Unternehmungen einen «steuerfreien Reservefonds» bilden dürfen. Die Höhe dieses Fonds ist abhängig einerseits vom laufenden Gewinn (maximal 15% dieses Gewinns dürfen der fraglichen Reserve zugewiesen werden), andererseits von dem Wert der Aktiven. Dieser steuerfreie Reservefonds ist zur Deckung künftiger Verluste bestimmt.

Infolgedessen können Verluste in erster Linie durch künftige Gewinne ausgeglichen werden. Daneben besteht jedoch die Möglichkeit eines Verlustausgleichs, die gemäss der Verordnung von 1941 nicht nur auf Betriebsgewinne, sondern auch alle Art von sonstigen Einkommen anwendbar ist. Darnach ist es zulässig, den Verlustsaldo, der sich bei der Zusammenrechnung der verschiedenen Einkünfte eines bestimmten Jahres ergibt, gegen einen Gewinnsaldo der zwei folgenden Jahre aufzurechnen («Verlustvortrag»).

V. Die wirtschaftliche Begründung des weiten steuerlichen Einkommensbegriffs.

Wie aus den vorstehenden Darlegungen hervorgeht, ist der Einkommensbegriff der Verordnung von 1941 sehr weit. M. E. kann eine derartig weite Auffassung dieses Begriffs nicht nur aus ethischen, sondern auch aus wirtschaftlichen Gründen gerechtfertigt werden.

Die Theorie, die auf die Periodizität des Einkommens abstellt, ist mit Recht aufgegeben worden. Eine Berufung auf sie seitens *berufsmässiger* Spekulanten ist in der Tat nicht möglich.

Zwei ökonomische Theorien führen zu einem sehr weit gefassten Einkommensbegriff; eine von ihnen ist die «*Reinvermögenszugangstheorie*» von v. Schanz [3]. Dieser Autor betrachtet als Einkommen den innerhalb eines bestimmten Zeitraums sich ergebenden Vermögenszuwachs zuzüglich des in derselben Periode erfolgten Verbrauchs für private Zwecke. In ihren letzten Konsequenzen führt diese Theorie dazu, dass als Einkommen auch Erbschaften, Schenkungen, Lotteriegewinne, nicht realisierte Gewinne aus Wertpapierkurssteigerungen, nicht realisierte Wertzuwächse am Grundvermögen usw. besteuert werden.

Gegen die Lehre des genannten Autors und seiner Anhänger können vom wissenschaftlichen Standpunkte aus verschiedene Einwendungen erhoben werden. Steuern müssen stets *in Geld* entrichtet werden, und insoweit es sich um Steuern auf Einkommen handelt, muss dieses *realisiert* worden sein. Es ist nicht angängig — so wie Schanz das tut — zu unterstellen, dass man auf Waren, die im Werte gestiegen sind, Geld aufnehmen kann.

Eine andere Einkommenstheorie, die sogen. *Ertragstheorie* [4], vermag ebenfalls zu einem weiten Einkommensbegriff zu führen. Sie geht von der Ansicht aus, dass «ursprüngliches» Einkommen sich ausschliesslich aus Gelderträgen zusammensetzt, die von einer Beteiligung am Produktionsprozess herrühren. Namentlich dann, wenn — entsprechend der heute von zahlreichen Wirtschaftstheoretikern vertretenen Auffassung — unter «Produktion» nicht nur die Umformung und Ortsveränderung von materiellen Gütern, sondern auch die Leistung von Diensten verstanden wird, können viele Einkünfte, die der Sprachgebrauch nicht als «Einkommen» ansieht, unter den Begriff des letzteren fallen. Erbschaften und Schenkungen dagegen sind von diesem ausgenommen, da sie nicht das Ergebnis einer Produktionstätigkeit darstellen.

Man kann auf verschiedene Art und Weise am Produktionsprozess teilnehmen; man kann seine körperliche und geistige Arbeitskraft, sein Grundvermögen und sein Kapital zur Verfügung stellen und daraus Geld-

[3] U. a. Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. «Finanzarchiv» 1896, S. 23.

[4] Vgl. A. Bauckner: Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff, 1921, S. 39 ff. — Bauckner bezeichnet Roscher als den Urheber dieser Theorie; wie ich in den beiden ersten der in Anmerkung 2 erwähnten Arbeiten dargetan habe, bildet dieses Kriterium auch den Ausgangspunkt der Hermann'schen Theorie.

erträge erzielen, man kann solche auch durch eine Veräußerung von Vermögensbestandteilen erwerben, da auch der Gütertausch zur Produktionssphäre gehört.

In den letzterwähnten Fällen werden Erträge gewiss auf eine andere Art erworben als Löhne und Unternehmergewinne. Für diese ist ein Arbeitsaufwand erforderlich, während für Gewinne aus der Veräußerung von Vermögensbestandteilen oft eine einfache Unterschrift, die Lieferung der verkauften Waren und die Inempfangnahme einer Geldsumme genügen. Aber derartige Handlungen kommen auch bei dem Zurverfügungstellen von Kapital und Boden vor, das im Interesse des Bezugs von Zins, Rente und Pacht erfolgt!

Sowohl in diesen Fällen als auch beim Verkauf von Vermögensbestandteilen hängt die Entstehung eines geldwerten Vorteils von den Wertschätzungen anderer Personen ab. So kann z. B. jemand ein Haus besitzen; wenn für dieses keine Interessenten vorhanden sind, d. h. wenn es keine Wertschätzung seitens *anderer* findet, bleibt jenes Haus unvermietet.

Nach meinem Dafürhalten ist die Ertragstheorie, verstanden in dem oben dargelegten Sinne, die richtigste. Nach ihr stammt das Einkommen aus Gelderträgen, die man durch eine Beteiligung am Produktionsprozesse gewinnt.

Wie sich aus den vorhergehenden Ausführungen ergibt, lässt sich ein weitgefasster Einkommensbegriff mit guten Gründen verteidigen. Es ist daher nicht so verwunderlich, wie das auf den ersten Blick scheinen mag, dass die Niederlande die Einkommensteuerverordnung von 1941 auch nach dem Kriege beibehalten haben, wodurch sie — ohne von einer bestimmten Einkommensstheorie auszugehen — einen erheblichen Schritt auf dem Wege zu einer weiten Auffassung des steuerlichen Einkommens getan haben. Eine derartige Entwicklung hatte sich übrigens schon lange vor 1940 in Holland anzubahnen begonnen.

Wenn man die Frage untersucht, inwieweit die oben hervorgehobenen Punkte mit der Reinvermögenszugangs- und (oder) der Ertragstheorie übereinstimmen, so zeigt sich, dass im allgemeinen der neue Begriff mit *beiden* Theorien in Übereinstimmung gebracht werden kann und dass die Verordnung von 1941 nicht einmal so weit geht, wie die Ertragstheorie, von der Reinvermögenszugangstheorie zu schweigen. Es würde jedoch zu weit führen, das hier im einzelnen näher darzulegen.

VI. Die Technik der Einkommensbesteuerung (der Lohnabzug).

Die Einkommensteuerveranlagung erfolgt in den Niederlanden durch Steuer-Räte, nachdem die Pflichtigen eine Steuererklärung abgegeben haben. Soweit es sich um Steuerpflichtige mit geringer Bildung handelt, gehen Unterbeamte von Haus zu Haus, um sich die nötigen Informationen durch Befragung zu verschaffen. Infolge der Tatsache, dass die meisten Arbeitnehmer dem Lohnabzug unterliegen, sind die Deklarationen praktisch beschränkt auf diejenigen Personen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, freiberuflicher Tätigkeit oder Vermögen u. dgl. beziehen.

Wie bereits oben erwähnt, besteht die Einrichtung von Vorauszahlungen, die auf die endgültige Veranlagung verrechnet werden. Die bedeutsamste dieser Vorauszahlungen bildet der Lohnabzug, der seitens der Arbeitgeber im Augenblicke der Zahlung von Löhnen und Gehältern vorgenommen wird. Der Staat liefert den Arbeitgebern die dazu erforderlichen Steuertabellen; diese geben an, welche Steuerbeträge von Löhnen pp. in bestimmter Höhe je Monat, Woche, Tag oder 4 Stunden und weniger einzubehalten sind. Die auf diesen Tabellen angegebenen Steuerbeträge sind unter der Voraussetzung errechnet, dass dem Arbeitnehmer während des ganzen Jahres die betreffenden Monats-, Wochenlöhne usw. zufließen. Die holländischen Lohnsteuertabellen sind daher nicht so kompliziert wie die englischen, die angeben, welcher Steuerbetrag in jeder der 52 Wochen eines Jahres einzubehalten ist, wobei jeweils die Beträge in Berücksichtigung gezogen werden, die der Arbeitnehmer seit Beginn des Jahres in Form von Lohn und Gehalt verdient hat. Zweifellos ist infolgedessen der Lohnabzug in den Niederlanden mit grösseren Härten verbunden als in England, aber demgegenüber steht der Vorteil, dass Erhebung und Veranlagung weit einfacher sind.

Der Lohnsteuertarif ist differenziert, je nachdem ob es sich um Verheiratete oder Ledige handelt sowie entsprechend der Kinderzahl der Pflichtigen. Ausserdem ist es möglich, besondere Lasten und Ausgaben der Arbeitnehmer zu berücksichtigen. Im übrigen sind die Steuersätze so berechnet, dass bei jedem Arbeitnehmer ein Betrag von 100 Gulden für Werbungskosten und persönliche Lasten steuerfrei bleibt. Infolgedessen hat sich der Pflichtige lediglich in dem Falle, dass die fraglichen Ausgaben 100 Gulden jährlich übersteigen, mit einem entsprechenden Antrag an den Steuerrat zu wenden, der alsdann eine Bescheinigung darüber ausstellt, welcher Betrag als abzugsfähig anzusehen ist.

Die nötigen Informationen betr. die Gruppe, in die ein bestimmter Arbeitnehmer gemäss Familienstand und Kinderzahl einzureihen ist, erhält der Arbeitgeber aus einer diesbezüglichen Erklärung, die der Arbeitnehmer jedes Jahr auszufüllen hat.

In zahlreichen Fällen stellt der Lohnabzug die endgültige Steuerleistung dar, das heisst — und auch in dieser Hinsicht besteht ein wesentlicher Unterschied gegenüber dem englischen System — im allgemeinen findet eine nachfolgende Veranlagung zur Einkommensteuer nicht statt. Grob gesprochen, bewendet es bei dem Lohnabzug als endgültige Steuerleistung bei denjenigen Personen, die in nur *einem* Dienstverhältnis stehen, ein Arbeitseinkommen von weniger als 4000 Gulden jährlich besitzen und keine sonstigen Einkünfte haben, die mehr als 200 Gulden im Jahr ausmachen.

In allen Fällen dagegen, in denen ein Arbeitnehmer in mehr als einem Dienstverhältnis steht oder ein Arbeitseinkommen von mehr als 4000 Gulden oder sonstige Einkünfte von mehr als 200 Gulden jährlich bezieht oder in denen Mann und Frau beide arbeiten, erfolgt später eine Veranlagung, um die Progression der Einkommensteuer wirksam werden zu lassen.

Selbstverständlich stimmen die Progression, die Kinderabzüge usw. bei der Lohnsteuer genau mit den entsprechenden Vorschriften der veranlagten Einkommensteuer überein.

Der Kapitalertragabzug wird vorgenommen von Dividendenzahlungen, die seitens in Holland domizilierter Gesellschaften erfolgen. Der Abzug ist proportional, d. h. er beläuft sich auf 15% der Dividendenzahlungen. Er stellt ebenfalls eine Vorauszahlung auf die eigentliche Einkommensteuer und gleichzeitig auf die in Holland bestehende Körperschaftsteuer (erhoben vom Gewinn von Aktiengesellschaften u. dgl.) dar.

Abgesehen von den beiden vorerwähnten Steuerabzugsverfahren gibt es in Holland Vorauszahlungen auf die endgültige Veranlagung zur Einkommensteuer in der Form, dass für gewisse Pflichtige im Laufe des Steuerjahrs — gewöhnlich im Mai oder Juni — eine *vorläufige* Veranlagung erfolgt. Das läuft darauf hinaus, dass z. B. Mitte 1948, nachdem die Erklärung des Einkommens von 1947 dem Steuerinspektor übermittelt worden ist oder hätte abgegeben werden müssen, eine vorläufige Veranlagung des Einkommens nach Massgabe der in der fraglichen Steuererklärung enthaltenen Angaben stattfindet. Bei dieser vorläufigen Ver-

anlagung besteht die Möglichkeit, auf der Steuererklärung anzugeben, ob das Einkommen von 1948 vermutlich wesentliche Abweichungen von demjenigen des Vorjahres aufweisen wird oder nicht.

Soweit die Pflichtigen Einkünfte aus unselbständiger Arbeit oder Dividenden beziehen, wird bei Vornahme der vorläufigen Veranlagung der ungefähre Betrag in Rücksicht gezogen, der in Gestalt von Lohn- und Kapitalertragabzügen zu entrichten sein wird.

In der Folgezeit findet dann die endgültige Veranlagung statt, bei der natürlich die im Lohn- und Dividendenabzugswege einbehaltenen Beträge sowie die Zahlungen auf Grund der vorläufigen Veranlagung in Anrechnung gebracht werden.

Die Steuerlisten, die den Pflichtigen auszuhändigenden Steuerbescheide sowie die erforderlichen Durchschläge werden maschinell hergestellt. Teilweise geschieht das noch mittels Elliot Fisher-Maschinen, doch hat man nunmehr begonnen, Bull-Maschinen zu verwenden, ein französisches Verfahren, das etwa dem Hollerith-System vergleichbar ist; dadurch wird es möglich, nicht nur zur gleichen Zeit die Steuerlisten, Steuerbescheide und nötigen Durchschläge, sondern auch, mittels einer sinnreichen Verarbeitung der Daten, Statistiken mit Untergliederungen nach Einkommensgruppen, Beruf, Familienstand, Kinderzahl usw. zu erhalten.

VII. Schlussbetrachtungen.

Wie aus den vorstehenden Darlegungen klar hervorgeht, besitzen die Niederlande eine synthetische Einkommensteuer nicht nur in dem Sinne, dass prinzipiell alle Erträge, welche einer natürlichen Person zufließen, erfasst werden, sondern auch in bezug auf die praktischen Auswirkungen dieses Systems.

Ferner macht Holland Gebrauch von den Vorteilen der analytischen Einkommensbesteuerung, indem dank dem Lohn- und Dividendenabzug soweit wie möglich eine Steuererhebung im Augenblicke des Einkommensbezugs erfolgt, wobei die fraglichen Abzüge bei der endgültigen Veranlagung des *Gesamteinkommens* in Anrechnung gebracht werden. Das Verfahren der vorläufigen Veranlagung vervollständigt den Quellenabzug. Nach allem steht die Technik der niederländischen Einkommensteuer derjenigen nahe, die in der «Income Tax» der Vereinigten Staaten Anwendung findet.
