

FRITZ NEUMARK

Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik

Mohr Siebeck

FRITZ NEUMARK
GRUNDSÄTZE GERECHTER UND
ÖKONOMISCH RATIONALER STEUERPOLITIK

Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik

von

FRITZ NEUMARK



1970

J. C. B. MOHR (PAUL SIEBECK) TÜBINGEN

©

Fritz Neumark

J. C. B. Mohr (Paul Siebeck) Tübingen 1970

Alle Rechte vorbehalten

Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlags ist es auch nicht gestattet, das Buch oder Teile
daraus auf photomechanischem Wege (Photokopie, Mikroskopie) zu vervielfältigen

Printed in Germany

Satz und Druck: Großdruckerei Erich Spandel, Nürnberg

Einband: Heinrich Koch, Großbuchbinderei, Tübingen

Best.-Nr. 33091

VORWORT

Der Plan zu dem vorliegenden Buch entstand vor rund 6 Jahren, als ich einen Forschungsurlaub als W. C. Mitchell-Professor an der Columbia Universität, New York, verbrachte. Damals begann ich mit dem Sammeln von Material und der Niederschrift der ersten Abschnitte. Eine Krankheit, die meine Arbeitsfähigkeit längere Zeit erheblich reduzierte, führte dann zu einer Unterbrechung in der Fortführung des Werkes, und nach meiner Wiederherstellung hatte ich so viele Aufgaben verschiedenster Art zu erfüllen, daß es eines zweiten Freisemesters (Sommer 1969) bedurfte, um meine Untersuchungen zu Ende führen zu können. Ich bin dem Hessischen Kultusministerium und der Columbia Universität zu Dank dafür verpflichtet, daß sie mir die Muße gewährten, ohne die ich das Ganze sicherlich auch jetzt noch nicht hätte beenden können.

Was den Gegenstand meines Buchs betrifft, so reizte es mich, aus der Sicht der heute in westlichen fortgeschrittenen Ländern herrschenden Einrichtungen und Theorien eine möglichst umfassende, systematische Übersicht über die Grundsätze zu geben, die die Steuerpolitik zu beachten hat, damit diese als zugleich gerecht und ökonomisch rational qualifiziert werden kann. Daß insbesondere über das erste Attribut große Meinungsverschiedenheiten zwischen den einzelnen sozialen Gruppen bestehen können und daß die Auffassungen über Inhalt und Bedeutung der „Gerechtigkeit in der Besteuerung“ überdies nach Raum und Zeit stark variieren, liegt auf der Hand und ist an verschiedenen Stellen der Arbeit näher dargestellt worden. Dennoch wäre es m. E. auch vom Standpunkt der praktischen Finanzpolitik aus verkehrt, wollte man mit der Begründung, eine wissenschaftlich exakt als solche erweisliche Besteuerungsgerechtigkeit gäbe es nicht und könne es nie geben, auf eine Berücksichtigung der Gerechtigkeitsvorstellungen verzichten, die in einer bestimmten Epoche in einem Lande oder einer mehr oder weniger homogenen Gruppe von Ländern als vorherrschend zu bezeichnen sind; dabei müssen freilich immer wieder die von dieser oder jener Minderheit gegen sie vorgebrachten kritischen Einwände auf ihre Berechtigung hin überprüft werden. Auch über das, was als „ökonomisch rational“ zu gelten hat, wird sich kaum je eine vollständige Übereinstimmung erreichen lassen. Immerhin vermag diesbezüglich die

Theorie verlässlichere Anhaltspunkte zu liefern, als das für Gerechtigkeitskonzeptionen möglich ist.

Obwohl die Lehre von den Steuergrundsätzen nunmehr rund zwei Jahrhunderte alt ist, gibt es nur verhältnismäßig wenig monographische Untersuchungen über sie, und diese sind in vieler Hinsicht theoretisch überholt sowie in ihren empirischen Teilen veraltet bzw. lückenhaft. Tatsächlich existiert meines Wissens keine moderne Darstellung des Gegenstandes, die bestrebt wäre, die theoretische Analyse durch Hinweise auf ältere und namentlich auch neuere Verstöße der internationalen Steuerpraxis gegen die einzelnen Prinzipien anschaulicher zu machen und zu ergänzen. Die von mir versuchte Gegenüberstellung von nahezu allgemein – wenn auch oft nur in Form eines Lippenbekenntnisses – anerkannten Postulaten und einer diesen großenteils strikt entgegengesetzten Praxis der Besteuerung zeigt nicht nur, daß die reale Steuerpolitik in vieler Hinsicht dringend reformbedürftig ist, sie kann vielleicht auch etwas dazu beitragen, durch Klarlegung der Gründe für das Auseinanderklaffen von realen Fiskalmaßnahmen und unter dem Gesichtswinkel von Gerechtigkeit und wirtschaftlicher Effizienz zu erhebenden Forderungen die Wege erkennen zu lassen, die jene Reformen einzuschlagen hätten.

Sowohl über die Auswahl der im folgenden dargestellten Besteuerungsprinzipien als auch über ihre Definition oder/und Interpretation wird es sicherlich zu Auseinandersetzungen mit Finanztheoretikern und -politikern kommen. Ich würde solche Diskussionen sehr begrüßen, weil die Lehre von den Steuergrundsätzen zwar in mehreren neueren Lehrbüchern der Finanzwissenschaft eine gewisse Fortentwicklung und Verjüngung erfahren hat, dennoch aber einer Vertiefung und „Überholung“ bedarf, für die das vorliegende Werk nur Ansätze liefert. Kontrovers mag ferner hier und da die Auswahl der Beispiele aus der Praxis sein. Daß dabei deutsche Verhältnisse im Vordergrund stehen, dürfte verständlich sein. Für die Heranziehung von Beispielen aus dem Ausland war in erster Linie maßgebend, ob sie sich in besonders anschaulicher und charakteristischer Art als Beweise für faktische Ungerechtigkeiten und ökonomische Irrationalitäten verwenden ließen. Unnötig zu sagen, daß bei der ungeheueren Fülle des einschlägigen Materials Vollständigkeit nicht einmal annäherungsweise angestrebt werden konnte.

Während der Vorbereitung und Niederschrift des Buches haben sich fortdauernd Änderungen in der Steuergesetzgebung ergeben, und es erschienen zahlreiche für meine Untersuchungen bedeutsame theoretische und empirische Arbeiten. Ich habe mich zwar bemüht, diese Datenänderungen bzw. Neuerscheinungen, soweit sie mir zugänglich waren, noch zu berücksichtigen, doch habe ich sicherlich manches übersehen oder nurmehr unvollkommen würdigen können. Als Beispiele für letzteres nenne ich den kanadischen Carter-Report (1966), C. S. Shoups „Public Finance“ (1969)

und Musgraves „Fiscal Systems“ (1969). Auch die Materialien zum amerikanischen „Tax Reform Act of 1969“ konnten leider kaum mehr berücksichtigt werden.

Bei der Art, wie ich meinen Untersuchungsgegenstand zu behandeln suchte, war es unvermeidlich, daß dieselben Tatbestände oder auch theoretischen Überlegungen an mehreren Stellen der Arbeit auftauchen. Das ist in erster Linie eine Folge davon, daß gleiche Erscheinungen oder Institutionen für mehrere der erörterten Grundsätze von Bedeutung sind. Wenn darüber hinaus eine bestimmte steuerpolitische Maßnahme an verschiedenen Stellen der Untersuchung eine unterschiedliche Beurteilung erfährt, so liegt darin kein Widerspruch, da die gleiche Maßnahme, wenn sie isoliert unter dem Gesichtswinkel dieses oder jenes Besteuerungspostulats betrachtet wird, eine andere Bedeutung besitzen und demgemäß eine andere Bewertung erfahren kann.

Grundgedanken wesentlicher Teile des Buchs habe ich – in freilich nur vorläufiger Form – in mehreren Vorträgen, wie u. a. in New York, Münster/W. und Frankfurt/M., zur Diskussion gestellt. Die Frankfurter Fassung erschien 1965 als Band 3, Jahrgang 1964, Nr. 2 der „Sitzungsberichte der Wissenschaftlichen Gesellschaft an der Johann Wolfgang Goethe-Universität“ unter dem Titel „Grundsätze der Besteuerung in Vergangenheit und Gegenwart“; sie umfaßte rd. 30 Seiten Text. Es bedarf wohl keiner weiteren Ausführungen, daß zwischen jenem Vortrag und dem vorliegenden Buch zwar gewisse Ähnlichkeiten in bezug auf den Untersuchungsgegenstand und Übereinstimmungen hinsichtlich der Formulierung mancher Besteuerungspostulate bestehen, daß aber die neue Arbeit sich schon ihrer erheblich größeren Breite wegen, aber nicht nur dadurch, von ihrer Vorgängerin essentiell unterscheidet.

Die Publikation dieser Arbeit fällt in das Jahr, in dem ich meine Tätigkeit als akademischer Lehrer aus Altersgründen beenden werde. Auch wenn man sich der Hoffnung hingibt, künftig nicht ganz auf weitere Forschungen verzichten zu müssen, stellt doch der Abschied vom täglichen Kontakt mit Kollegen, ganz besonders aber dem engeren Kreis der Mitarbeiter, einen schmerzlichen Einschnitt im Leben eines Wissenschaftlers dar; ganz besonders schmerzlich dann, wenn man das Glück gehabt hat, jahrelang mit wissenschaftlich interessierten jüngeren Menschen zusammen arbeiten zu können, denen man sich über das Fachgebiet hinaus menschlich verbunden fühlte.

Bei der Vorbereitung des Werkes, das ich nunmehr der Öffentlichkeit unterbreite, haben mir alle meine wissenschaftlichen Mitarbeiter sehr wertvolle Dienste geleistet. Namentlich im vergangenen Jahr haben wir stunden-, ja oft tagelang intensiv über gewisse Probleme diskutiert, und ich habe aus diesen Unterhaltungen, auch wenn ich den Ansichten der Diskussionspartner nicht immer zuzustimmen vermochte, großen Nutzen ge-

zogen. Dafür zu danken, ist mir ein von Herzen kommendes Bedürfnis. Mein besonderer Dank gilt den Damen und Herren Privatdozent Dr. Norbert Adel, Dr. Robert Fecht, Dipl.-Volkswirt Renate Kersten, Dipl.-Volkswirt Karl Kreßmann und Dr. Helga Pollak sowie meiner unermüdlichen, auch bei der Anfertigung dritter Fassungen nicht ihre Fassung verlierenden Sekretärin Frau Jutta Weißflog. Alle Genannten sowie Dipl.-Volkswirt Roswitha Diehl und Dipl.-Kaufmann Gerhard Spuck haben mir überdies sei es bei der Durchsicht der Druckfahnen, sei es bei der Anfertigung der Register wertvolle Hilfe geleistet. Schließlich möchte ich meiner Freude darüber Ausdruck verleihen, daß auch mein neues Buch im Verlag J. C. B. Mohr (Paul Siebeck) erscheinen kann, dessen Inhaber, Herrn Dr. h. c. Georg Siebeck, ich mich auf Grund jahrzehntelanger Zusammenarbeit freundschaftlich verbunden fühle.

Ich beschließe dieses Vorwort mit dem Ausdruck der Hoffnung, daß meine Arbeit nicht nur von theoretisch interessierten Fachgenossen, sondern auch von einigen zur Gestaltung der praktischen Steuerpolitik Berufenen kritisch gelesen werden und ich aus ihren Einwänden und Änderungsvorschlägen Anregungen zu Verbesserungen empfangen möge.

Frankfurt/M., im November 1969

Fritz Neumark

INHALTSVERZEICHNIS

EINLEITUNG

<i>I. Vorbemerkungen</i>	1
1. Anlaß der vorliegenden Untersuchung	1
2. Wesen und Zweck von Steuerprinzipien	3
3. Die Bedeutung klassischer und neoklassischer Besteuerungsregeln und Möglichkeiten eines interessenpolitischen Mißbrauchs	3
4. Systematisch-kritische Darstellung der modernen Besteuerungsgrundsätze als Kern der Untersuchung	4
5. Grundsätze der Steuerpolitik als Grundsätze der Finanzpolitik	5
6. Wechselseitige Zusammenhänge zwischen Veränderungen im Steuerwesen und Wandlungen der steuerpolitischen Postulate	6
a) Entwicklung der Steuer zum wichtigsten Finanzierungsinstrument des Staatshaushalts	6
b) Mitwirkung der Steuerpflichtigen an der Steuergesetzgebung	7
c) Wandlungen von Zwecken und Funktionen der Besteuerung	8
d) Verwaltungstechnische Verbesserungen	8
e) Veränderungen in der Struktur der Steuersysteme	9
f) Verstärkung der Konjunktur- und Wachstumsreagibilität der Steuern als Folge der vorerwähnten Veränderungen	10
g) Zunehmende Zentralisierung der Besteuerung	10
7. Umgestaltungen der für steuerpolitische Prinzipien bedeutsamen Ideale	12
a) Das wirtschaftspolitische Ideal des Interventionsstaates	12
b) Vom „laissez faire“-Ideal zur Stabilitäts- und Wachstumszielsetzung	12
c) Wandlungen der fiskalpolitischen Gerechtigkeitsvorstellungen	13
d) Die Entwicklung der sozialpolitischen Zielsetzung	14
<i>II. Vom Wesen der Besteuerungsgrundsätze</i>	15
1. Besteuerungsgrundsätze als Normen mit theoretischer oder praktischer Zielsetzung	15
2. Theoretische Ableitung von Besteuerungsprinzipien aus Wesen und Funktionen der Besteuerung	17
3. Zwecke und Funktionen der Besteuerung unter den Bedingungen hochentwickelter Volkswirtschaften westlich-demokratischen Typs.	17
a) Die finanzpolitische (budgetäre) Funktion	19
b) Die wirtschaftspolitische Funktion	19
c) Die sozialpolitische Funktion	19
d) Die Bedingung der Wirtschaftlichkeit des Besteuerungsprozesses	20

4. Widersprüche zwischen den Zielsetzungen verschiedener Besteuerungsprinzipien	21
5. Problematik einer Hierarchie von Gruppen von Besteuerungsprinzipien	23
6. Der Allgemeinheitsgrad von Besteuerungsgrundsätzen	27
7. Unterschiedliche Rationalitätsgrade konkreter Steuersysteme	28

III. „Alte“ und „neue“ Besteuerungsprinzipien 28

1. Die Problematik einer Klassifikation der Besteuerungsgrundsätze	28
2. „Alte“ Postulate, die in den folgenden Untersuchungen ausgeschlossen werden	28
a) Der Grundsatz der Mäßigkeit	28
b) Der Grundsatz der Verteilungsneutralität der Besteuerung	33
c) Der Grundsatz der Steuerertragsstetigkeit (Krisenfestigkeit)	35
d) Der Grundsatz der Unmerklichkeit	37
e) Das Prinzip der Rechtmäßigkeit oder Gesetzmäßigkeit der Steuer.	41
f) Das Äquivalenzprinzip als Steuerverteilungsgrundlage	42
3. Versuch einer systematischen Klassifikation der heute maßgebenden Besteuerungsgrundsätze	44

GRUNDSÄTZE GERECHTER UND ÖKONOMISCH RATIONALER STEUERPOLITIK

I. Fiskalisch-budgetäre Besteuerungsgrundsätze 47

§ 1. Der Grundsatz der Ausreichendheit der Steuererträge. 47

1. Die Berechtigung fiskalisch-budgetärer Postulate	47
2. Fragen des Anwendungsbereichs	48
a) Die Beziehungen zwischen Steuererträgen und öffentlichen Ausgaben	48
b) Die zeitliche Dimension	50
c) Der Geltungsbereich des Prinzips in bezug auf die politischen Ebenen	52
3. Definition des Ausreichendheitsgrundsatzes	53
4. Praktische Bedeutung	53

§ 2. Der Grundsatz der deckungspolitischen Anpassungsfähigkeit (Steigerungsfähigkeit) der Besteuerung 54

1. Wagners Grundsatz der „Beweglichkeit“.	54
2. Abgrenzung des Grundsatzes der Steigerungsfähigkeit gegenüber dem Ausreichendheitsgrundsatz einerseits, den Grundsätzen der aktiven und passiven Flexibilität andererseits	55
3. Definition des Grundsatzes der Anpassungsfähigkeit	59
4. Anpassungsmaßnahmen im Interesse steuerlicher Kriegskostenfinanzierung	60
5. Methoden einer Steuerertragssteigerung in anderen Situationen	62
6. Beurteilung der Steuersysteme entwickelter Volkswirtschaften im Lichte des Grundsatzes und die Rücknahmemöglichkeit von Maßnahmen zur Steuerertragssteigerung als Gesichtspunkt bei der Wahl zwischen Alternativen	66

<i>II. Ethisch-sozialpolitische Besteuerungsgrundsätze</i>	67
<i>A. Gerechtigkeitspostulate</i>	67
<i>Vorbemerkungen</i>	67
1. Zur Entwicklung von Gerechtigkeitsgrundsätzen	67
2. Die angemessene interindividuelle Steuerlastverteilung als Ziel der Gerechtigkeitspostulate	67
3. Die Postulate der Allgemeinheit, Gleichmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit als Teilprinzipien des Gerechtigkeitsgrundsatzes	69
4. Beziehungen zwischen den Teilprinzipien	69
5. Juristisch-soziologische Aspekte	70
§ 3. Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung	74
1. Für die Untersuchung notwendige Unterscheidungen	74
2. Definition des Allgemeinheitsprinzips	75
3. Spezielle und generelle Abgaben	75
4. Fehlallokationswirkungen spezieller Steuern	76
5. Praktische Bedeutung des Prinzips	78
6. Scheinbare Verstöße gegen das Allgemeinheitsprinzip	80
a) Einkommensteuerliches Existenzminimum und partielle Verbrauchsteuererstattungen	81
b) Beurteilung finanzpolitisch oder finanztechnisch motivierter Freibeträge	83
7. Wirtschaftliche statt rechtlicher Staatszugehörigkeit als Entstehungsgrund subjektiver Steuerpflicht	86
8. Verstöße durch Befreiungen von der objektiven und/oder der subjektiven Steuerpflicht	87
9. Ausnahmen von der objektiven und subjektiven Steuerpflicht im deutschen Steuerwesen	89
§ 4. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung	90
1. Abgrenzung der Gleichmäßigkeit gegenüber Allgemeinheit und Verhältnismäßigkeit der Besteuerung	90
2. Nichtwirtschaftliche Motive für gewollte Verstöße gegen das Gleichmäßigkeitspostulat	92
a) Sozialethische Motive	92
b) Populationistische Ziele	93
c) Religiöse und „rassepolitische“ Motive	93
3. Verstöße durch Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht	94
4. Versteckte Verstöße	99
a) Faktische Ungleichbehandlung durch Einzelgesetze: Quellenabzugsverfahren, Gestaltungsfreiheiten, Hinterziehungsmöglichkeiten	100
b) Verstöße durch Pauschalierungen	104
c) Formale Verstöße, die angeblich zur materiellen Gleichbehandlung und/oder Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit notwendig sind	110
d) Aus steuertechnischen Gründen unvermeidliche Verstöße	111

5. Beurteilung von Sonderbestimmungen für beschränkt Steuerpflichtige	112
6. Verstöße bei der Behandlung von „imputed income“	112
7. Probleme der Ehegattenbesteuerung	113
8. Das Gleichmäßigkeitspostulat unter dem Gesichtswinkel der fiskalischen Gesamtbelastung durch alle politischen Ebenen	116
a) Örtlich unterschiedliche Gesamtbelastung in einem Staat mit zwei oder drei steuerlich selbständigen Ebenen	116
b) Unterschiede der Belastung in den Mitgliedstaaten einer Wirtschaftsgemeinschaft	119
9. Definition des Gleichmäßigkeitsgrundsatzes	120
10. „Inter-generation-equity“?	120
§ 5. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz oder das Prinzip der Besteuerung nach der persönlich-individuellen Leistungsfähigkeit	121
1. Verschiedene Auffassungen des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes	121
2. Ablehnung des Äquivalenzprinzips und Verzicht auf opfertheoretische Begründungen	122
3. Einwände gegen die Anwendung des Leistungsfähigkeitspostulats	123
4. Steuerfähigkeit als Voraussetzung für fiskalische Inanspruchnahme.	125
5. Das Leistungsfähigkeitspostulat und die Abgrenzung seines Geltungsbereichs	126
a) Geltung für das Gesamtsteuersystem oder für Einzelsteuern?	127
b) Geltung für eine oder die Gesamtheit aller politischen Ebenen?	130
c) Bedeutung für die Besteuerung juristischer Personen	131
d) Keine Beschränkung auf persönlich-individuelle Steuern	134
6. Definition des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes	135
7. Indikatoren der individuellen steuerlichen Leistungsfähigkeit	135
a) Einkommen	135
b) Vermögen	137
c) Konsumausgaben	139
(1) Gesamtkonsum	139
(2) Ausgewählte Konsumausgabenkategorien	140
8. Beurteilung der in konkreten Steuersystemen enthaltenen Abgaben vom Standpunkt des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes	143
a) Einkommensteuer und allgemeine Vermögensteuern	143
b) Erbschaftsteuern	143
c) allgemeine Verbrauchsteuern	144
d) Ertragsteuern	146
e) Verkehrsteuern	147
9. Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitspostulats in den modernen Personalsteuern	147
a) Einkommensteuer	147
(1) Berücksichtigung des Familienstandes	147
(a) Vorhandensein von Kindern	148
(b) Sonstige Belastungen durch nahestehende Personen	149
(c) Das Problem der Ehegatten- bzw. Familienbesteuerung	150
(2) Berücksichtigung des Alters	155
(3) „Außergewöhnliche Belastungen“	156

(4) Differenzierung der Belastung nach Einkunftsarten	157
(5) Probleme der Berücksichtigung von Betriebsausgaben und Werbungskosten.	159
(6) Abzug verschiedener Einkommensverwendungen als „Sonderausgaben“	163
(7) Ist-Besteuerung statt Soll-Besteuerung	165
b) Allgemeine Vermögensteuer	166
(1) Persönliche Freibeträge	166
(2) Abzug von Schulden	167
(3) Keine Differenzierung nach ertragbringendem und ertraglosem Vermögen	168
c) Persönliche allgemeine Ausgabensteuern	168
d) Erbschaftsteuern	170
10. Die Steuerprogression	173
a) Progression der Gesamtsteuerlast oder von Einzelsteuern?	174
b) Rechtfertigungsgründe für die Progression	174
c) Die Begründung des Progressionsprinzips aus dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz	176
d) Steuern, die sich für eine progressive Ausgestaltung eignen	179
11. Progressionstarif und „heimliche Steuererhöhung“	181
a) Wirkungen des allgemeinen Wirtschaftswachstums	181
b) Abweichungen des nominellen vom realen Wachstum (Inflationsproblem)	182
12. Folgerungen für die reale Steuerpolitik	184
<i>B. Das Redistributionspostulat</i>	186
<i>Vorbemerkungen</i>	186
§ 6. Der Grundsatz der steuerlichen Umverteilung von Einkommen und Vermögen	186
1. Das Redistributionspostulat bei Wagner	186
2. Keine Gleichsetzung von Redistribution und Progression	187
3. Redistribution als ethische Forderung	187
4. Sachliche Reichweite des Postulats	189
a) Umverteilung von Einkommen und/oder Vermögen?	189
b) Beschränkung der Ausführungen auf steuerliche Redistributionsmaßnahmen	190
c) Beschränkung auf die Umverteilungswirkung, die sich unmittelbar als Entzugseffekt der Besteuerung ergibt	190
d) Ausschluß von Finanzausgleichs- und verwandten Problemen . . .	191
5. Wesen der Umverteilungspolitik	192
a) Das Ziel der Veränderung der personellen Einkommensverteilung	192
b) Redistributionspolitik als fortlaufender Prozeß	192
c) Zieltransparenz und Ausschluß von Umgehungsmöglichkeiten bei steuerlichen Umverteilungsmaßnahmen	193
d) Der Umverteilung entgegengerichtete Wirkungen durch Inflation und öffentliche Kreditnahme	193
6. Definition des Umverteilungsprinzips	195
7. Die Annahme faktischer Realisierbarkeit als Voraussetzung des Postulats und das Problem der Messung von Redistributionseffekten. . . .	195

8. Voraussetzungen einer Umverteilungspolitik	197
a) Funktionale Beziehungen zwischen Einkommens- und Vermögensverteilung	197
b) Beziehungen zwischen steuerlichem Umverteilungsziel und bestehendem Konzentrationsgrad bei Einkommen und/oder Vermögen	199
c) Sicherung des Existenzminimums oder generelle Verringerung der Einkommens- und Vermögensunterschiede?	201
d) Wirtschaftsordnungspolitische Grenzen steuerlicher Umverteilungspolitik	202
(1) „Anti-incentives“ durch hohe Einkommensteuer	203
(2) „Anti-incentives“ durch hohe Vermögensbesteuerung	204
(3) „Anti-incentives“ durch die Erbschaftsteuer	205
e) Allgemeine Probleme einer übermäßigen Progression	206
9. Folgerungen für eine effiziente steuerliche Redistributionspolitik	208
a) Negativ orientierte Maßnahmen	208
(1) Verringerung von Verkehrsteuern und Spezialakzisen, Umsatzsteuerbefreiung der Necessaria und Änderung der Sozialversicherungsfinanzierung	208
(2) Abbau faktisch konzentrationsfördernder Vorschriften	208
b) Positiv orientierte Maßnahmen	209
(1) Maßnahmen im Rahmen der Einkommensteuer („negative Steuern“, Progression, Abschwächung des Splitting, Berücksichtigung von Ausbildungskosten)	209
(2) Möglichkeiten im Rahmen der laufenden Vermögensbesteuerung	212
(3) Ausbau der Erbschaftbesteuerung	213
10. Die Effizienz der bisherigen steuerlichen Redistributionspolitik in mehreren Ländern	216
<i>III. Wirtschaftspolitische Besteuerungsgrundsätze</i>	<i>222</i>
<i>A. Wirtschaftsordnungspolitische Prinzipien</i>	<i>222</i>
<i>Vorbemerkungen</i>	<i>222</i>
1. Wirtschaftsordnungspolitische Überlegungen in der Steuerpolitik als Bestimmungsgrund von Steuergrundsätzen	222
2. Die interventionistische Wirtschaftsordnung als Grundlage	222
§ 7. Der Grundsatz der Vermeidung steuerdirigistischer Maßnahmen	223
1. Ablehnung des Steuerdirigismus für die interventionistische Wirtschaftsordnung	223
2. Abgrenzung des Steuerdirigismus gegenüber dem Steuerinterventionismus	224
3. Steuerdirigismus und Allgemeinheitsprinzip	225
4. Steuerdirigistische Diskriminierungen als gleichzeitige Begünstigungen und Benachteiligungen	227
5. Der Einfluß von Interessentengruppen als Hauptursache steuerdirigistischer Vorschriften	228
6. Steuerdirigistische Maßnahmen oder offene Subventionen?	230
7. Definition des Antidirigismusprinzips	232

8. Wesen und Problematik ausgewählter steuerdirigistischer Maßnahmen	232
a) Fiskaldirigistische Förderung eines bestimmten Wirtschaftszweiges .	233
(1) Landwirtschaft	233
(2) Verkehrswesen	235
b) Maßnahmen zur Erhaltung oder Förderung bestimmter Wirtschafts- oder Betriebsgruppen: das Beispiel der „Mittelstandspolitik“	239
(1) im Rahmen der Gewinnbesteuerung	239
(2) im Rahmen von „indirekten“ Steuern	241
(3) Steuerliche Diskriminierungen von Großunternehmen	243
c) Zahlungsbilanz- und währungspolitisch motivierte Steuermaßnahmen	244
(1) Kuponsteuer	244
(2) „Interest Equalization Tax“	245
(3) „Selective Employment Tax“	246
(4) Kombinierte Ausfuhrbesteuerung und Einfuhrsubventionierung („Quasi-Aufwertung“)	248
9. Abschließende Beurteilung des Fiskaldirigismus	249
§ 8. Der Grundsatz der Minimierung steuerlicher Eingriffe in die Privatsphäre und in die wirtschaftliche Disposi- tionsfreiheit von Individuen	249
1. Die „freiheitliche Zielsetzung“ bei Haller	249
2. Abhängigkeit des Freiheitlichkeitspostulats von der Wirtschaftsordnung	250
3. Die Besteuerung im Widerstreit zwischen Erfordernissen der Steuerge- rechtigkeit und dem Schutzanspruch der Privatsphäre	252
4. Zwangsläufige und vermeidbare Einschränkungen der wirtschaftlichen Dispositionsfreiheit von Individuen	254
5. Definition des Freiheitlichkeitspostulats	256
6. Die Achtung der Privatsphäre in der heutigen Steuerpraxis	256
7. Vermeidbare Beeinträchtigungen der ökonomischen Dispositionsfreiheit in der steuerlichen Praxis	259
a) durch Einzelverbrauchssteuern	259
b) durch einengende Vorschriften über Abschreibung und Bewertung .	260
§ 9. Der Grundsatz der Vermeidung ungewollter Folgen steuerlicher Beeinträchtigungen des Wettbewerbs.	261
1. Besteuerungsneutralität, richtig interpretiert	261
2. Verschiedene Anwendungsfälle des Wettbewerbsprinzips	264
3. Vermeidung des Begriffs „Wettbewerbsverzerrungen“	264
4. Definition des Grundsatzes fiskalischer Wettbewerbsneutralität	265
5. Mögliche Verstöße gegen die innere fiskalische Wettbewerbsneutralität in der praktischen Steuerpolitik	266
a) Einzelverbrauchs- und Verkehrssteuern	266
b) Allgemeine Umsatzbesteuerung	266
c) Ertragsteuern	268
d) Vermögensteuer	268
e) Einkommensteuer und Körperschaftsteuer	270
6. Verstöße gegen die lokale bzw. regionale Wettbewerbsneutralität . . .	273
7. Das Problem der äußeren Wettbewerbsneutralität	275
a) Der Ansatz von Dosser	276

b) Steuerharmonisierung als notwendige Bedingung für eine gemeinsame Stabilisierungs- und Wachstumspolitik in einer Wirtschaftsgemeinschaft	276
c) Regeln für die Steuerzuordnung im internationalen Bereich und mögliche Lösungen im Gemeinsamen Markt	277
d) Harmonisierung der Umsatzbesteuerung	278
e) Harmonisierung von Einzelverbrauch-, Produktionsmittel-, Beförderung- und Kapitalverkehrsteuern	279
f) Harmonisierung der „direkten“ Steuern	279
<i>B. Prozeßpolitische Prinzipien</i>	282
<i>Vorbemerkungen</i>	282
1. Abgrenzung der Begriffe Ordnungspolitik, Prozeßpolitik, Strukturpolitik.	282
2. Stabilisierungspolitik und Wachstumspolitik	283
§ 10. Der Grundsatz der aktiven Flexibilität der Besteuerung	283
1. Abgrenzung gegenüber dem Grundsatz der Anpassungsfähigkeit und dem der passiven Flexibilität	283
2. Gründe für eine Kombination von aktiver und passiver Flexibilität . .	284
3. Definition des Postulats aktiver Flexibilität	285
4. Notwendigkeit der Ergänzung antizyklischer Steuerpolitik durch eine entsprechende Ausgaben- und Kreditpolitik	285
5. Die Wahl geeigneter Steuern	286
6. Schnellere Reaktionen durch Vereinfachung der Beschlußfassung über diskretionäre Maßnahmen	288
7. Nicht-lineare Steuerlastvariationen	291
a) Nicht-lineare Tarifänderungen	291
b) Andere als tarifarische Änderungen der Steuerverpflichtungen . . .	292
8. Notwendigkeit stärkerer Anwendung der zur Verfügung stehenden Instrumente	294
§ 11. Der Grundsatz der passiven („eingebauten“) Flexibilität der Besteuerung.	295
1. Die finanzpolitische Entscheidung über die Art der Verwirklichung der eingebauten Flexibilität	295
2. Entwicklung des Grundsatzes der passiven Flexibilität	295
3. Definition des Postulats passiver Flexibilität	298
4. Steuerflexibilität und Aufkommenselastizität	299
5. Bestimmungsfaktoren der „built-in flexibility“	301
6. Die passive Flexibilität einzelner Steuerarten	302
7. Einfluß der technischen Ausgestaltung auf das Maß der eingebauten Flexibilität	306
a) Bestimmung der Bemessungsgrundlage	306
b) Zeitnähe der Steuerzahlung	308
8. Fehlende Symmetrie in Auf- und Abschwungsphasen	310

§ 12. Der Grundsatz der wachstumspolitischen Ausrichtung der Besteuerung	311
1. Wachstumszielsetzung und Fiskalpolitik	311
2. Sekundäre Bedeutung steuerlicher Maßnahmen als wachstumspolitische Instrumente	312
3. Situationen, die eine fiskalische Wachstumspolitik rechtfertigen	314
4. Problematik positiver Maßnahmen zur Wachstumsförderung	316
5. Definition des Wachstumspostulats	317
6. Mögliche Ansatzpunkte steuerlicher Wachstumsförderung	318
a) Erhöhung des Arbeitsvolumens	318
(1) Steuerpräferenzen für ausländische Arbeitskräfte	318
(2) Allgemeine Förderung der Arbeitsfähigkeit	318
(3) Anreize zur Steigerung der Arbeitswilligkeit	320
(4) Förderung der Mobilität von Arbeitskräften	321
b) Investitionsförderung	321
(1) Beziehungen zwischen Gewinnbesteuerung und Investitionsneigung und -fähigkeit	322
(2) Ermäßigung der Gewinnbesteuerung	323
(3) Spezialbestimmungen	325
c) Sparförderung	328
7. Zusammenfassung	333
<i>IV. Steuerrechtliche und steuertechnische Grundsätze</i>	334
<i>Vorbemerkungen</i>	334
§ 13. Der Grundsatz der Widerspruchslosigkeit und Systemhaftigkeit von Steuermaßnahmen	335
1. Das reale Steuersystem als politisch-sozialer Kompromiß	335
2. Die Berechtigung der Aufstellung eines besonderen Systemhaftigkeitsprinzips	335
3. Definition des Postulats der Widerspruchslosigkeit	336
4. Geltung in bezug auf die verschiedenen politischen Ebenen	336
5. Mögliche Verstöße durch Erhebung oder Nichterhebung von Steuern	337
a) Systemwidrige Lücken	337
(1) Fehlen einer laufenden Vermögensteuer	337
(2) Erbschaftsteuer ohne komplementäre Schenkungsbesteuerung	337
(3) Fehlen einer Kapitalertragsteuer in einem Ertragsteuersystem	338
(4) Ausnahme von Stillwein bei der deutschen Alkoholbesteuerung	338
(5) Fehlen einer Grundwertzuwachssteuer	338
b) Überschneidungen	339
(1) Börsenumsatzsteuer	339
(2) Spezialakzisen auf Necessaria neben einer allgemeinen Verbrauchsbesteuerung	339
(3) Erhebung von Ertragsteuern	340
(4) Erhebung von Einkommensteuern durch verschiedene Ebenen	340
6. Verstöße durch Einzelvorschriften	340
a) Freibeträge bei der alten deutschen Umsatzsteuer	341

b) Biersteuerprogression nach dem Ausstoß	341
c) Gestaltung der Schaumweinsteuer als spezifische Abgabe	341
7. Zusammenfassende Charakterisierung des Postulats	342
§ 14. Der Grundsatz der Steuertransparenz	342
1. Die beiden Aspekte des Grundsatzes	342
a) Bestimmtheit der individuellen Steuerschuldverpflichtungen	342
b) Verständlichkeit und Eindeutigkeit der Steuerrechtsnormen	343
2. Definition des Prinzips der Steuertransparenz	344
3. Grenzen des Transparenzpostulats	344
4. Verstöße gegen die Bestimmtheit in der Steuergesetzgebung	346
a) Gewährung von Vergünstigungen nur auf Antrag	346
b) Ermessensspielraum bei Kann-Vorschriften	347
c) Pauschalierungen	349
5. Mögliche Verstöße durch Undurchsichtigkeit und Unverständlichkeit von Steuernormen	351
a) Das Problem der Steuervereinfachung	351
b) Vermeidung von Spezialregelungen	353
c) Die Formulierung der Steuernormen	354
(1) Großbritannien	355
(2) USA	355
(3) Frankreich	356
(4) Deutschland	356
6. Beeinträchtigungen der Transparenz durch gebotene Individualisierung einerseits, das Wirken von Interessentengruppen andererseits	357
§ 15. Der Grundsatz der Praktikabilität steuerlicher Maßnahmen	357
1. Das Problem in Praxis und Literatur	357
2. Definition des Praktikabilitätsprinzips	358
3. Größere Praktikabilität „einfacher“ Steuern	358
4. Mögliche Überforderung des „typischen“ Steuerpflichtigen auch in entwickelten Volkswirtschaften	360
5. Freiwillige Mitwirkung der Steuerpflichtigen als Bedingung für die Praktikabilität gewisser Steuern	361
6. Die Struktur der Finanzverwaltung als Faktor	362
7. Praktische Bedeutung des Grundsatzes	363
§ 16. Der Grundsatz der Stetigkeit steuerrechtlicher Normen	364
1. Das Ziel des Stetigkeitsgrundsatzes im Verhältnis zum Grundsatz der Anpassungsfähigkeit und dem der aktiven Flexibilität	364
2. Definition des Stetigkeitspostulats	365
3. Das Interesse der Steuerpflichtigen an der Konstanz der Steuernormen	365
4. Das Interesse der Steuerverwaltung	366
5. Das Interesse der steuerberatenden Berufe	366

6. Verstöße in der Praxis	366
a) Mißachtung der Stetigkeit bei verschiedenen Steuern	366
b) Die Steuergesetzgebung in verschiedenen Ländern	367
7. Beurteilung der deutschen Steuerrechtsänderungspraxis	368
§ 17. Der Grundsatz der Wohlfeilheit der Besteuerung	368
1. Das Wohlfeilheitsprinzip in der Literatur.	368
2. Zu berücksichtigende Kosten der Besteuerung	369
3. Subsidiärer Charakter des Prinzips	371
4. Definition des Wohlfeilheitspostulats	372
5. Bestimmungsfaktoren der Steuererhebungskosten bei der Verwaltung	372
a) Qualitative Zusammensetzung des Steuersystems	372
b) Technische Ausgestaltung der Steuern im einzelnen	373
6. Steuererhebungskosten bei den Steuerpflichtigen	375
a) Aufwendungen in Zusammenhang mit eigenen Steuerverpflichtungen	375
b) Kosten der Abführung von Steuern Dritter	377
7. Subsidiäre Bedeutung des Prinzips	378
§ 18. Der Grundsatz der Bequemlichkeit der Besteuerung	378
1. Zur Entstehung des Grundsatzes	378
2. Subsidiarität des Postulats	379
3. Definition des Bequemlichkeitsprinzips	379
4. Bequemlichkeit bei der Steuerzahlung	379
5. Bequemlichkeit bei der Abgabe der Steuererklärungen	381

SCHLUSSBETRACHTUNGEN

<i>Das Problem der Zielkonflikte und das Ideal eines gerechten, ökonomisch rationalen Steuersystems</i>	<i>382</i>
1. Das allgemeine Problem von Zielkonflikten und einer Zielhierarchie.	382
2. Zielneutralität, Zielharmonie und Zielkonflikte als mögliche Beziehungen zwischen Besteuerungsgrundsätzen	383
3. Neutralität, Harmonie und Konflikte im Verhältnis Ziel-Mittel und Mittel-Mittel	384
4. Zielneutralität bei Besteuerungsgrundsätzen	385
5. Zielharmonie von Besteuerungsgrundsätzen	385
a) Postulate mit gleicher Zielsetzung	385
b) Postulate mit komplementären Zielsetzungen	386
6. Zielkonflikte bei Besteuerungsgrundsätzen	387
7. Die Lösbarkeit von Zielkonflikten und das Ideal eines rationalen Steuersystems	389
8. Die qualitative Zusammensetzung eines idealen Steuersystems	390
a) Elemente eines idealen Steuersystems	390
b) Akzeptable Zugeständnisse für eine Übergangszeit	391
c) Zweckadäquate Gewichtung der Elemente des idealen Systems.	392

9. Technische Ausgestaltung der Elemente des idealen Systems	395
a) Einkommensteuer	395
b) Körperschaftsbesteuerung	398
c) Vermögensteuer	398
d) Erbschaftsbesteuerung	398
e) Umsatzsteuer	400
f) Kommunale Kostenbeiträge von Gewerbe und Grundbesitz . . .	400
10. Schlußbemerkung	402
Personenregister	403
Sachregister	410

EINLEITUNG

I. VORBEMERKUNGEN

1. In seinem bekannten und (mit Recht) viel gelobten Lehrbuch der Finanzwissenschaft schreibt John F. Due, nachdem er mit wenigen Worten auf die Entwicklung der Besteuerungsgrundsätze von den Merkantilisten über Adam Smith bis Dalton und Pigou hingewiesen hat: „Recent decades have seen relatively little progress, most studies in public finance merely repeating the older doctrines“¹.

Diese Feststellung, die in ähnlicher Form auch in manchen anderen angelsächsischen Lehrbüchern zu finden ist, dürfte die wirkliche Lage kaum zutreffend kennzeichnen. Sie erklärt sich größtenteils aus zwei Tatbeständen: Einmal nehmen, wie bekannt, englische und amerikanische Nationalökonom von deutschen, italienischen, französischen usw. Publikationen seit längerem kaum Notiz; was noch vor einem halben Jahrhundert die Regel war, nämlich die sorgfältige Beachtung der Ergebnisse wie der heimischen, so auch der ausländischen Forschung, ist heute zur seltenen Ausnahme geworden (zu den Ausnahmen möchte ich etwa die Arbeiten von C. Shoup, J. M. Buchanan und Alan T. Peacock rechnen)². Zum anderen übersieht Due offenbar, daß die Lehre von den Steuerprinzipien unablässig, wenn auch überwiegend mehr implicite als explicite, weiterentwickelt worden ist. Davon legen zahlreiche neuere Lehrbücher der Finanzwissenschaft –

¹ John F. Due, *Government Finance*, rev. ed. Homewood 1959, p. 103. (Wenn nichts anderes vermerkt, beziehen sich die späteren Zitate im Text auf diese Auflage.) – In der neuesten, sehr weitgehend veränderten Auflage des Buches, die mir erst kurz vor Fertigstellung der vorliegenden Arbeit bekannt wurde, findet sich dieser Satz nicht mehr. (Siehe Due, *Government Finance: Economics of the Public Sector*, 4. Aufl. 1968.)

² Es ist bemerkenswert, daß noch R. Jones in seinem Buch über „*The Nature and First Principle of Taxation*“ (London 1914, p. 124f.) hervorhob, seit dem Ende des 19. Jahrhunderts nähmen in der Lehre von den Besteuerungsgrundsätzen „the weight and body of German opinion“ zu, und speziell die Herausarbeitung besonderer wirtschaftspolitischer Steuerprinzipien sei „most thoroughly done by the Germans and Austro-Germans“.

einschließlich desjenigen von Due selbst –, aber auch eine Reihe von steuertheoretischen und -politischen Monographien Zeugnis ab. Es wäre ja auch seltsam, wenn die tiefgreifenden Wandlungen, die sich seit der Publikation des Smithschen „Wealth“ (1776), insbesondere aber im Laufe der drei, vier Jahrzehnte seit dem Erscheinen der ersten Auflagen der Werke von Dalton³ und Pigou⁴ in der Struktur von Markt- und Staatswirtschaft, in Wesen, Funktionen und technischer Ausgestaltung der Steuer, in den wirtschafts- und sozialpolitischen Zielsetzungen, Institutionen und dergleichen mehr vollzogen haben (vgl. dazu unten Ziffer 6 und 7), spurlos an den Besteuerungspolitischen Idealen und Postulaten vorübergegangen wären.

Obwohl es im internationalen Schrifttum auch heute noch üblich ist, bei einer Betrachtung der Besteuerungsgrundsätze von den vier „klassischen“ Regeln A. Smith' auszugehen, muß doch jede gründliche Untersuchung unseres Gegenstandes sich mehr oder minder eingehend mit der Entwicklung beschäftigen, die sich seit dem Ende des 19. Jahrhunderts speziell in Deutschland vollzogen hat. Adolph Wagner, Wilhelm Gerloff und in jüngster Zeit Heinz Haller haben zur Vertiefung, Vervollständigung und Systematisierung der Lehre von den Besteuerungsprinzipien Entscheidendes beigetragen, und neben Robert Meyer hat F. K. Mann sich große dogmengeschichtliche Verdienste auf diesem Gebiet erworben. Die vorliegende Arbeit sucht also eine gewisse deutsche Tradition weiterzuführen. Daß das in Form eines selbständigen Buches geschieht, erklärt sich daraus, daß eine mehrjährige Beschäftigung mit seinem Thema mich allmählich zu der Überzeugung gebracht hat, daß die Theorie der Steuergrundsätze einer umfassenderen Überprüfung bedarf, als das im Rahmen eines Zeitschriftenaufsatzes oder eines Lehrbuchabschnittes möglich wäre. Nun gibt es zwar auch einige monographische Bearbeitungen unseres Untersuchungsgegenstandes in Buchform, wie etwa die Arbeiten von Weston⁵, Jones⁶, Heidrich⁷ und Hanya Ito⁸. Diese scheinen mir jedoch nach Gesamtkonzeption, Umfang und Inhalt den Anforderungen nicht (mehr) voll zu entsprechen, denen heute, im Zeitalter des modernen Interventionsstaates, der „New Economics“ und der auf dieser aufbauenden „Fiscal Policy“, eine solche Untersuchung genügen muß.

³ *Hugh Dalton*, Principles of Public Finance, London 1923.

⁴ *A. C. Pigou*, A Study in Public Finance, London 1928.

⁵ *St. F. Weston*, Principles of Justice in Taxation, New York 1903.

⁶ *R. Jones*, op. cit.

⁷ *P. Heidrich*, Die Lehre von den obersten Steuerprinzipien, Jena 1929.

⁸ *H. Ito*, Sozei Gensoku Gakusetsu no Kozo to Seisei. (Theories on the Principles of Taxation in Fiscal Literature), Tokyo 1935; cf. *Ito*, The Methodological Basis of the Principles of Taxation, in: Finanzarchiv, N. F., Bd. 20, 1960, S. 373ff.

2. Die erste Reihe von Fragen, die im folgenden zu beantworten versucht wird, bezieht sich auf das *Wesen der Besteuerungsprinzipien*. Können diese überhaupt Anspruch auf Wissenschaftlichkeit erheben, und gehören sie in eine *Theorie* der öffentlichen Wirtschaft hinein? Besteht *Widerspruchslösigkeit* zwischen ihnen, und wenn nein, wie sind mögliche Zielkonflikte zu entscheiden (was offensichtlich Vorstellungen über die Rangordnung der Ziele einschließt)? Welchen Grad von „*Allgemeinheit*“ können Besteuerungspostulate beanspruchen – gelten sie für alle sogenannten „Ebenen“ der öffentlichen Finanzwirtschaft eines Landes (vielleicht sogar auch für die Parafisci) und unabhängig vom Grad der wirtschaftlichen Entwicklung, oder ist ihre Gültigkeit in dieser und/oder jener Hinsicht beschränkt?

Verbunden damit ist die Frage, welchen *Zwecken* die Aufstellung von Grundsätzen der Besteuerung zu dienen vermag bzw. dienen soll. Wie wir sehen werden, zielen einzelne dieser Grundsätze auf die Wahrung spezifisch fiskalischer Interessen ab, andere suchen – mindestens primär – die wie immer begründeten Rechte der einzelnen Steuerpflichtigen zu sichern, und eine dritte Gruppe schließlich ist volkswirtschaftspolitischer Natur. Weiterhin können Besteuerungsprinzipien aufgestellt werden einmal aus rein wissenschaftlichen (erkenntnistheoretischen) Gründen, in welchem Falle es sich überwiegend darum handeln wird, eine Art von „guide-posts“ für eine rationale Steuerpolitik oder, was weitgehend auf dasselbe hinausläuft, Kriterien für ein rationales Steuersystem zu gewinnen; zum anderen aber vermögen Steuerpostulate in unwissenschaftlicher oder pseudo-wissenschaftlicher Form in den Dienst handgreiflicher praktischer Interessen gestellt zu werden, sei es die eines Staates oder des diesen zu repräsentieren behauptenden Herrschers, sei es die von „pressure groups“ verschiedenster Art. Davon wird im folgenden mehrfach zu sprechen sein, insbesondere dort, wo es sich darum handelt, anhand der theoretisch abgeleiteten Besteuerungsprinzipien Maßstäbe für die kritische Beurteilung historisch-konkreter Steuerverfassungen zu erarbeiten.

3. Im Anschluß an die Erörterung der soeben angedeuteten Fragestellungen ist die Frage zu überprüfen, ob und gegebenenfalls inwieweit einerseits die „klassischen“ Regeln eines Adam Smith unter den heutigen Gegebenheiten noch Bedeutung haben und was andererseits unter dem gleichen Gesichtswinkel über gewisse neo-klassische Steuerpostulate zu sagen ist. Was letztere betrifft, so wird sich zeigen, daß die meisten von ihnen nur eine zeitlich oder/und örtlich begrenzte Anerkennung haben finden können. Wichtiger scheint mir zu sein, daß zahlreiche Besteuerungsgrundsätze, wenn auf konkrete Steuerformen bzw. Besteuerungsprobleme angewandt, sich als alles andere denn klar und eindeutig erweisen, eine Tatsache, die natürlich ihrem interessenpolitischen Mißbrauch Vorschub geleistet hat. Das gilt nicht nur für das sogenannte Gerechtigkeitsprinzip,

sondern u. a. auch für den Grundsatz der Steuerneutralität, wie denn überhaupt die Gefahr naheliegt, Steuerpostulate aufzustellen, die gerade um deswillen (nahezu) allgemeine Anerkennung zu finden versprechen, weil sie vage genug sind, um allen möglichen, teilweise einander vollkommen entgegengesetzten Besteuerungsmaßnahmen als Rechtfertigung zu dienen.

4. Nach diesen Darlegungen wird sodann der Versuch unternommen, eine *systematisch-kritische Darstellung* all jener Besteuerungspostulate zu geben, die nach meiner Auffassung entsprechend den heute in westlich-fortgeschrittenen Volkswirtschaften herrschenden Institutionen und Ideologien auf dem Gebiet von Politik, Wirtschaft und Gesellschaft an eine als zugleich ökonomisch rational und gerecht empfundene Steuerpolitik gestellt werden müssen.

Um einem häufig anzutreffenden Mißverständnis zu begegnen, sei folgendes betont: Keine denkbare *Einzelsteuer*, und sei sie theoretisch noch so rein und vollkommen konstruiert, ist in der Lage, sämtlichen oder auch nur den meisten Prinzipien zu genügen, von denen im folgenden die Rede sein wird. Diese Erkenntnis allein reicht aus, um den verführerischen Gedanken eines wie immer gearteten „*impôt unique*“ als utopisch oder richtiger „unsinnig“ verwerfen zu lassen. Nur eine sinnvolle *Kombination mehrerer Steuerarten*, von denen jeder einzelnen spezifische Vor- und Nachteile eignen, vermag wenigstens tendenziell, dank wechselseitiger Kompensation der Auswirkungen jener unterschiedlichen Eigenschaften, der Gesamtheit der Postulate zu entsprechen⁹.

Auf das *Steuersystem* also kommt es an, und wo immer im folgenden von Steuergrundsätzen die Rede ist, sind diese als *Besteuerungsgrundsätze* zu verstehen. Daß und warum freilich auch in bezug auf das Steuersystem „ideale“ Lösungen in der Realität nicht zu gewärtigen sind, dürfte zu-

⁹ Zur schematischen Veranschaulichung möge folgendes Beispiel dienen: Es gebe drei Steuern, und es seien drei Besteuerungsprinzipien allgemein anerkannt. Steuer A entspreche weitgehend dem Postulat I, weniger weitgehend dem Postulat II und stehe in Widerspruch zu III, während für Steuer B die Reihenfolge: II, III und I, für Steuer C: III, I und II sei. Unter diesen Umständen vermag offenbar ihre Kombination – wenn auch nicht generell, sondern nur unter gewissen Bedingungen, z. B. bei einer bestimmten absoluten und relativen Ergiebigkeit jeder der drei Abgaben – zu einem Steuersystem zu führen, das annähernd optimal sämtlichen Besteuerungspostulaten Genüge tut. Ändern sich im Laufe der Zeit die Ansichten etwa über die Steuergerechtigkeit oder erfolgen Modifikationen der obersten wirtschaftspolitischen Zielsetzungen, so kann dem entweder durch Einführung einer bisher nicht erhobenen Steuer D oder/und Beseitigung einer der Steuern A–C oder auch schließlich dadurch Rechnung getragen werden, daß man die relative Bedeutung der Systemelemente durch entsprechende Änderung der Steuersätze sowie sonstiger für Belastung bzw. Aufkommen wesentlicher Bestimmungen modifiziert.

mindest allen Steuerpraktikern bekannt sein und wird hoffentlich im Laufe unserer Untersuchungen vollends klarwerden.

5. Geht man, wie das in dieser Arbeit grundsätzlich geschieht, von den Verhältnissen aus, die gegenwärtig in den wirtschaftlich fortgeschrittenen Ländern der westlichen Welt herrschen, so gibt es zwar überall, wenn auch mit gewissen Unterschieden nach Ort und staatlicher „Ebene“, in den öffentlichen Einnahmenbudgets neben den steuerlichen auch nichtsteuerliche Deckungsmittel, doch spielen diese jedenfalls in Friedenszeiten und insbesondere für den (Zentral-)Staat nur eine verhältnismäßig untergeordnete Rolle.

Im Durchschnitt belaufen sich die Steuererträge seit längerem auf mindestens 90% der sogenannten ordentlichen Staatseinkünfte. Sie dominieren also derart, daß man ohne große Übertreibung sagen kann, daß Steuerpolitik mit öffentlicher Einnahmenpolitik nahezu identisch ist, ja darüber hinaus, da die Ausgabemöglichkeiten langfristig von den nichtkreditären Deckungsmitteln abhängig sind, die öffentliche Finanzpolitik schlechthin bestimmt. In bezug auf die Bundesrepublik Deutschland liegen beispielsweise die Dinge so, daß die gesamten Steuereinnahmen in den letztvergangenen 1½ Jahrzehnten sich auf zwischen 22 und 24,4% des Brutto-sozialprodukts beliefen, während die Ausgaben der öffentlichen Verwaltung auf allen Ebenen (ohne Rücklagenbildung) im Durchschnitt rund 30% des Bruttosozialprodukts ausmachten – mit anderen Worten, zwischen $\frac{3}{4}$ und $\frac{6}{7}$ der gesamten öffentlichen Ausgaben wurden steuerlich finanziert, und dieser Anteilssatz wäre noch beträchtlich höher, wenn man auch die Ausgaben und (Eigen-)Einnahmen der Sozialversicherungsträger berücksichtigt würde. In der Tat machen die obligatorischen Versicherungsbeiträge heute in Ländern des genannten Typs meist 7 bis 12% des Brutto-sozialprodukts, also etwa 30 bis 40% der Steuern allein, aus; es ist jedoch zu bedenken, daß einerseits in manchen Staaten, wie etwa den USA, jene Beiträge formell als Steuern gelten („social security taxes“), während andererseits trotz vieler Ähnlichkeiten Steuern im engeren Sinne und obligatorische Sozialversicherungsbeiträge sich dadurch voneinander unterscheiden, daß letztere, anders als erstere, im allgemeinen auf dem „do-ut-des“-Prinzip beruhen und überdies in einer Weise zweckgebunden sind, wie das bei Steuern heute, gemäß dem regelmäßig für diese geltenden Nonaffektationsprinzip, nurmehr in Ausnahmefällen, wie etwa bei Kraftverkehrsabgaben, vorkommt.

Um es zusammenfassend noch einmal zu sagen, so gilt *cum grano salis*, daß Grundsätze der Steuerpolitik zugleich Grundsätze der Finanzpolitik im weiteren Sinne darstellen¹⁰.

¹⁰ W. Weddigen, *Allgemeine Finanzwissenschaft*, 4. Aufl., Berlin (1964), S. 73, vertritt die Ansicht, die von der Finanzwissenschaft entwickelten Steuergrund-

Das Maß, in dem sich die allgemeine Deckungspolitik – global, also nicht vom Standpunkt einer einzelnen politischen „Ebene“ aus gesehen – von steuerpolitischen Maßnahmen unabhängig machen kann, wird entscheidend durch die Möglichkeiten bzw. die faktische Durchführung öffentlicher Kreditoperationen bestimmt. Dazu muß bemerkt werden, daß gewisse Autoren durch Aufstellung eines bestimmten steuerpolitischen Postulats indirekt zugleich die kreditäre Finanzierung von Staatsausgaben zu begrenzen versucht haben, während sogenannte Grundsätze für die Anleihepolitik je nachdem den Gesamtumfang der öffentlichen Finanzwirtschaft beschränken oder, wie die von Stucken, die steuerliche Finanzierung eines möglichst großen Teils der öffentlichen Ausgaben sichern möchten, was freilich in der Praxis doch wieder weitgehend auf eine zumindest tendenzielle Beschränkung der Staatswirtschaftstätigkeit hinauslaufen würde.

6. Die *wichtigsten Veränderungen im Steuerwesen*, die sich seit der Mitte des 18. Jahrhunderts, insbesondere aber seit dem Ausbruch des Ersten Weltkriegs vollzogen haben und teils Modifikationen oder/und Ergänzungen der steuerpolitischen Postulate veranlaßten, teils durch Wandlungen dieser Postulate mit verursacht wurden, lassen sich in aller gebotenen Kürze folgendermaßen charakterisieren:

a) Die Steuer ist fortschreitend vom außerordentlichen und sekundären öffentlichen Deckungsmittel zum ordentlichen und, wie erwähnt, bei weitem wichtigsten Finanzierungsinstrument des Staatshaushalts geworden. Es ist zwar bekannt, daß im heutigen Einnahmenbudget der UdSSR die sogenannte Gewinnabführung der öffentlichen Betriebe eine große – übrigens tendenziell wachsende – Bedeutung besitzt, beläuft sie sich doch nach dem Plan 1967 bereits auf rund 37,2% der gesamten öffentlichen Einnahmen (einschließlich Anleiheerlöse und Sozialversicherungsbeiträge) und nähert sich immer mehr der Umsatzsteuer (40,6%), deren Aufkommen noch vor etwa einem Jahrzehnt rund doppelt so hoch war wie die Gewinnabführung¹¹. Vergessen wird aber häufig, daß noch zu Beginn dieses

sätze gälten „in Wahrheit für das *ganze* Gebiet der Gewinnung öffentlicher Einnahmen“, und bietet daher (im § 19) ein Schema der „Grundsätze der Gewinnung öffentlicher Einnahmen“ schlechthin. Ohne leugnen zu wollen, daß gewisse Besteuerungspostulate auch für nichtsteuerliche Einnahmen Bedeutung haben, scheinen mir andere sinnvoll nur auf Steuern anwendbar zu sein. Dieser Einwand ist schon früher von *Woldemar Koch* (Deutsche finanzwissenschaftliche Lehrbuchliteratur, Finanzarchiv, N. F., Bd. 12, 1951, S. 554) erhoben worden; er dürfte durch *Weddigens* antikritische Bemerkung auf S. 54, Anm. 5, aaO, nicht widerlegt worden sein.

¹¹ Siehe Wochenbericht des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung, Berlin, vom 12. 5. 1967. – Es möge hier dahingestellt bleiben, ob bzw. in welchem Umfang die erwähnten Gewinnabführungen material einer Körperschaftsteuer gleichkommen.

Jahrhunderts ein Land wie Preußen meist erheblich mehr als ein Drittel seiner ordentlichen Staatseinkünfte aus Überschüssen der sogenannten Betriebsverwaltungen – in erster Linie: der staatlichen Eisenbahnen – zog¹².

Was die Bedeutung der Steuererträge im Verhältnis zum Bruttosozialprodukt betrifft, so hat der fragliche Prozentsatz sich im Laufe des 20. Jahrhunderts wohl überall mindestens verdoppelt, wenn er nicht gar auf das Zweieinhalb- bis Dreifache der bis zur Jahrhundertwende üblichen Quote gestiegen ist.

b) Steuern werden – jedenfalls in den hier allein betrachteten Demokratien westlicher Prägung – im allgemeinen von der Exekutive in Vorschlag gebracht, jedoch seitens der Legislative, und das heißt prinzipiell: von den Vertretern aller Schichten potentieller Steuerpflichtiger, bewilligt. Es scheint also, als könnte man von der Annahme ausgehen, die Art der Ausgabenfinanzierung, namentlich auch die interindividuelle Verteilung der sogenannten Steuerlasten, sei das Ergebnis von Willensentscheidungen, die die Meinung der Mehrheit der Bevölkerung zum Ausdruck bringen. Bis zu einem gewissen Grad ist das zweifellos der Fall. Einschränkend muß aber auf ein Doppeltes hingewiesen werden: Einmal ist ungeachtet der rapiden Ausdehnung der sogenannten Meinungsforschung keineswegs sicher, daß sich die öffentliche Meinung zuverlässig erfassen läßt, und zum anderen darf nicht übersehen werden – worauf noch mehrfach zurückzukommen sein wird –, daß die Meinung der einzelnen Bevölkerungsschichten, übrigens in fallweise höchst unterschiedlichem Ausmaß, einerseits manipuliert oder, wie man heute gern sagt: „gemanaged“ und andererseits, was für unsere Betrachtungen noch wichtiger ist, mit verschiedenen machtpolitischen Mitteln „durchgesetzt“ werden kann. Gewiß läßt sich sagen, daß die Besteuerung nach Art, Maß und interindividueller Verteilung immer und überall (auch) die jeweiligen ökonomisch-politischen Machtverhältnisse widergespiegelt hat¹³. Der Unterschied gegenüber früheren Verhältnissen scheint mir jedoch der zu sein, daß neben den großen Inter-

¹² Für die Gesamtheit der deutschen Bundesstaaten (d. h. der heute sogenannten Länder) machte die Nettosumme der Überschüsse aus dem öffentlichen Erwerbsvermögen 1913/14 mit rund 500 Mill. Mark nahezu 40% des durch „Allgemeine Deckungsmittel“ zu finanzierenden Zuschußbedarfs und knapp 30% des „Reinen Finanzbedarfs“ aus. (Vergleiche die Publikation des Statistischen Reichsamtes: Finanzen und Steuern im In- und Ausland, Berlin 1930, S. 104.) – Siehe in diesem Zusammenhang auch die kritischen Ausführungen von B. Moll (Probleme der Finanzwissenschaft, Leipzig 1924, S. 81 ff.) über die früher häufig anzutreffende stark übertreibende Behauptung, die Staatsbahnen seien „das Rückgrat“ der einzelstaatlichen, insbesondere der preußischen Finanzen gewesen.

¹³ Darauf haben im 19. Jahrhundert u. a. Lassalle und Wagner, im frühen 20. Jahrhundert namentlich zahlreiche italienische Nationalökonomien, wie etwa *De Viti de Marco*, hingewiesen.

essenblöcken, die zunächst im Zeitalter des Ständestaates, dann aber auch noch bis etwa zum Ersten Weltkrieg in konstitutioneller Monarchie und parlamentarischer Demokratie sich Machtkämpfe lieferten, nunmehr viele Dutzende, wenn nicht gar Hunderte von speziellen Interessenvertretungen entstanden sind, deren Lobbyismus jeden Versuch, rationale Steuerpolitik zu treiben, aufs empfindlichste erschwert¹⁴.

c) Der soeben erwähnte Tatbestand steht in wechselseitiger Beziehung zu dem *Zweck- und Funktionswandel*, den die Steuer durchgemacht hat. Zwar trifft die Ansicht nicht zu, daß bis zu Adolph Wagners Lehre vom zweiten „sozialen“ Hauptzweck der Besteuerung nun stets und überall die Idee bzw. das Ideal der sogenannten rein fiskalischen Steuer geherrscht habe; vor allem (aber nicht nur) in der merkantilistischen Ära waren vielmehr außer-fiskalische, und zwar bevölkerungs- und namentlich wirtschaftspolitische Zielsetzungen in Theorie wie Praxis gang und gäbe. Seither haben sich jedoch sowohl die meisten der angestrebten meta-fiskalischen Ziele als auch die Möglichkeiten verändert, diese Ziele mittels steuerlicher Maßnahmen zu verwirklichen, und von derartigen Möglichkeiten wird in dem Maß steigender Gebrauch gemacht, wie die sogenannten Steuerlasten zunehmen und dem Staat die Aufgabe zugewiesen wird, „Fiscal Policy“ zu Stabilisierungszwecken – um nur diese zu erwähnen – zu betreiben. Es versteht sich von selbst, daß die diesbezüglichen Postulate erst entstehen konnten, nachdem die moderne Wirtschafts- und Finanztheorie dafür rationale Motivationen entwickelt sowie geeignete Mittel und Wege zu ihrer Realisierung aufgewiesen hatte.

d) Wie soeben bereits angedeutet, haben sich, insbesondere seit drei, vier Jahrzehnten, in *veranlagungs- und erhebungstechnischer Hinsicht* ebenfalls bedeutsame Veränderungen vollzogen, die vom Standpunkt der Interessen sowohl des Fiskus wie der Pflichtigen als entschiedener Fortschritt bezeichnet werden können, wenn sie auch manche praktischen Nachteile und

¹⁴ Eine umfassende Darstellung der oben angedeuteten Fragen ist mir nicht bekannt. Unter einem speziellen Gesichtswinkel, der nur mutatis mutandis auch für unsere Betrachtungen von Bedeutung ist, hat *Th. Eschenburg* in seiner kleinen, aber höchst aufschlußreichen Schrift: *Herrschaft der Verbände?*, Stuttgart (1956), einige der in Betracht kommenden Beziehungen zwischen Verbänden und Verwaltung untersucht. Von den deutschen Finanzwissenschaftlern hat vor allem *G. Schmolders* (siehe u. a. seine *Finanzpolitik*, 2. Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 1965, S. 113 ff., 124 ff.) den Hintergründen der Kämpfe im „vorparlamentarischen Raum“ und den Zusammenhängen zwischen öffentlicher Meinung und Finanzpolitik große Aufmerksamkeit gewidmet. Siehe auch *Ch. Bellstedt*, *Die Steuer als Instrument der Politik*, Berlin (1966), S. 410 ff. Zum Tatsächlichen mag als ein Beispiel unter vielen die Angabe von Interesse sein, daß allein die Arbeitnehmer bzw. ihre Vertretungen aufgrund von Gesetzen oder Verordnungen in mehr als sechzig betrieblichen, überbetrieblichen, staatlichen und internationalen Bereichen über mehr oder minder ausgedehnte Mitwirkungsrechte verfügen.

Gefahren mit sich bringen. In Kürze: Fiskalpolitisch haben diese Änderungen Extensität und Intensität der Besteuerung erheblich verstärkt, d. h. auf der einen Seite gestattet, bestimmte Wirtschaftsvorgänge bzw. die mit diesen verbundenen Individuen in weit größerem absoluten und relativen Umfang als früher der Steuer zu unterwerfen, und auf der anderen die Effizienz des Steuererhebungsprozesses erhöht, mit anderen Worten, die bei der Ermittlung der individuellen Steuerschuldverpflichtungen verwendeten Bemessungsgrundlagen in eine fortschreitend bessere Übereinstimmung mit der Wirklichkeit gebracht. Darüber hinaus haben die modernen Erhebungsverfahren, vor allem der Quellenabzug, die zeitliche Distanz zwischen der Entstehung des steuerpflichtigen Tatbestandes und der darauf gegründeten Steuerschuld bzw. der dieser entsprechenden Steuerzahlung stark zu reduzieren erlaubt, was nicht zuletzt für eine stabilisierungspolitisch ausgerichtete Steuerpolitik von großer Bedeutung ist. Für die Steuerpflichtigen haben die technischen Veränderungen den Vorteil gehabt, eine immer vollkommenere Anpassung der individuellen Steuerpflichtungen an die persönliche Leistungsfähigkeit zu gestatten, und dadurch, daß sie auch die große Masse wirtschaftlich relativ schwacher Individuen mit einem fiskalisch lohnenden Nettoertrag heranzuziehen ermöglichen, haben sie die Belastung der übrigen Schichten tendenziell ermäßigt.

e) Großenteils stehen die soeben erwähnten steuertechnischen Wandlungen in wechselseitigem Zusammenhang mit *strukturellen Veränderungen des Steuersystems*, die ihrerseits, wie bekannt, die Voraussetzungen dafür bildeten, daß das Steueraufkommen einen so hohen bzw. so stark wachsenden Teil des Sozialprodukts ausmachen konnte. Konkret bedeutet das, an einzelnen Beispielen veranschaulicht, namentlich folgendes:

Wenn die modernen Steuersysteme sich in erster Linie auf Einkommensteuern, mehr oder minder allgemeine Umsatzsteuern sowie schließlich Einzelabgaben von Gegenständen stützen, die mindestens im physiologischen Sinne nicht mehr als lebensnotwendig bezeichnet werden können, dennoch aber, dank wachsendem allgemeinen Wohlstand, in den Bereich des Massenkonsums gelangt sind, so unterscheiden sie sich offensichtlich essentiell von jenen Steuerverfassungen, deren Schwergewicht auf der Grund-, später z. T. auch auf der Gewerbesteuer und auf Verbrauchsabgaben lag, die echte Lebensnotwendigkeiten, wie Salz und dergleichen, belasteten. Die Einkommensteuer konnte u. a. erst dann zu einer Massensteuer werden, als man die heute üblichen Erhebungsmethoden ersonnen hatte, deren Anwendung eine Vervielfachung der Zahl der Pflichtigen innerhalb kurzer Frist ermöglichte¹⁵.

¹⁵ Näheres bei F. Neumark, *Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung*, Bern 1947; ergänzend siehe auch *dens.*, *Internationale Entwicklungstendenzen auf dem Gebiet der Einkommensbesteuerung*, in: *Weltwirtschaftliches*

Eine weitgehend allgemeine Umsatzbesteuerung war ebenfalls, zumindest in den heute üblichen Formen und mit den gegenwärtigen hohen Erträgen, undenkbar, solange der Fiskus nicht über jene Methoden verfügte, die eine Kontrolle nicht nur der großen Betriebe, sondern auch der mittleren und in vielen Ländern selbst der meisten kleineren gestatten. Was die Mehrzahl der sogenannten Verkehrsteuern sowie die Verbrauchsabgaben auf lebensnotwendige Güter betrifft, so ist zu beachten, daß – von sozialen Bedenken ganz abgesehen – ihre relative budgetäre Bedeutung in einer „Affluent society“ ständig sinken muß¹⁶.

Und schließlich hat auch auf dem Gebiet der Verbrauchsbesteuerung eine Reihe von technischen Verbesserungen, wie beispielsweise die Ersetzung spezifischer Abgaben durch nach dem Wert bemessene und das Vordringen der Fertigfabrikat- zu Lasten der Rohstoffbesteuerung, sowohl die fiskalische Ergiebigkeit gesteigert als auch die Milderung grober verteilungspolitischer Ungerechtigkeiten gestattet.

f) Die unter d) und e) erwähnten Veränderungen haben zusammengewirkt, um Maß und Tempo der *Konjunktur- und Wachstumsreagibilität* des Steuersystems stark zu erhöhen. Tendierte „krisenfeste“ Steuerverfassungen der Vergangenheit dahin, die relative Höhe des Steueraufkommens bzw. der Steuerbelastung bei steigender Konjunktur und langfristigem Wirtschaftswachstum zu verringern, in Rezessions- und Depressionsperioden zu erhöhen, so ist die moderne Besteuerung dadurch gekennzeichnet, daß sie einen mehr oder minder hohen Grad an Konjunkturermpfindlichkeit aufweist. Diese Wandlung, die eine Voraussetzung für eine wirksame Fiskalpolitik neuen Stils war, befindet sich durchaus im Einklang mit steuerpolitischen Postulaten der Gegenwart, während sie zu früher herrschenden Ansichten in striktem Gegensatz steht.

g) Als letzte Veränderung sei in diesem Zusammenhang auf die in den meisten Ländern – die bedeutsamste Ausnahme dürfte die Schweiz darstellen – zu beobachtende tendenzielle *Zunahme der relativen Bedeutung der (zentral)staatlichen Besteuerung* im Verhältnis zur (einzelstaatlichen bzw.) kommunalen hingewiesen. Größtenteils ist diese Entwicklung nichts als

Archiv, Bd. 63, 1949, S. 1ff., sowie R. Goode, *The Individual Income Tax*, The Brookings Institution, Washington 1964, passim, z. B. die Statistiken in Table A-3, p. 320. – Siehe nunmehr auch das (freilich nicht in allen Details ganz zuverlässige) neue Buch von R. A. Musgrave, *Fiscal Systems*, New Haven/London 1969.

¹⁶ Siehe dazu F. Neumark, *Steuerpolitik in der Überflußgesellschaft*, Berlin 1961, sowie H. Pollak, *Wachstumsbedingte Verbrauchsstrukturänderungen und einige ihrer Konsequenzen für die Verbrauchsbesteuerung*, Berlin 1966, und Albers-Oberhauser, *Die Entwicklung des Sozialprodukts und der öffentlichen Einnahmen in der Bundesrepublik Deutschland bis 1975*, in: *Sozialprodukt, öffentliche Haushalte und Bildungsausgaben in der Bundesrepublik (Deutscher Bildungsrat, Gutachten und Studien der Bildungskommission)*, Stuttgart 1969, S. 13ff.