

DAS ÖFFENTLICHE RECHT DER GEGENWART

JAHRBUCH DES
ÖFFENTLICHEN RECHTS
DER GEGENWART

NEUE FOLGE / BAND 47

HERAUSGEGEBEN VON

PETER HÄBERLE



Mohr Siebeck

Inhaltsverzeichnis

Abhandlungen

ANTONIO D'ARENA: Das demokratische Prinzip im System der Verfassungsprinzipien	1
CARLOS RUIZ MIGUEL: Advisory Function in the Inter-American System of Human Rights. A Comparative Approach. The Chrysalis of a Supra Constitutional Jurisdiction?	15
ANA PAULA DOURADO/RAINER PROKISCH: Das steuerrechtliche Legalitätsprinzip im portugiesischen und deutschen Verfassungsrecht	35
PETER HÄBERLE: Der Pluralismus der Rechtsquellen in Europa – nach Maastricht. Ein Pluralismus von Geschriebenen und Ungeschriebenen vieler Stufen und Räume, von Staatlichem und Transstaatlichem	79

Berichte

Entwicklungen des Verfassungsrechts im Europäischen Raum

EVANGELOS VENIZILOS: The Consensual and Corroborative Revision of the Hellenic Constitution	99
Vgl. NF32, 355; Dagoglou; NF 45, 501; Chryssogonos*	
FRANCISCO BALAGUER CALLEJÓN: Die autonome Gemeinschaft Andalusiens	109
<i>Textanhang:</i> Autonomie – Statut Andalusiens (1981) Vgl. NF43, 541; Corzuera Atienza	
PETER HÄBERLE: Die Kunst der kantonalen Verfassungsgebung – das Beispiel St. Gallen	149
<i>Textanhang</i> Vgl. NF34, 303; Häberle; NF 40, 50; Schweizer	

* Diese und die folgenden Zahlen verweisen auf einschlägige Beiträge in den früheren Bänden z.B. be-
deutet NF8: Band 8 der Neuen Folge des Jahrbuchs; 6: Band 6 der ersten Folge des Jahrbuchs.

© 1999 J. C. B. Mohr (Paul Siebeck) Tübingen

Die Annahme zur Veröffentlichung erfolgt schriftlich und unter dem Vorbehalt, daß das Manuskript nicht anderweitig zur Veröffentlichung angeboten wurde. Mit der Annahme zur Veröffentlichung überträgt der Autor dem Verlag das ausschließende Verlagsrecht. Das Verlagsrecht endet mit dem Ablauf der gesetzlichen Urheberrechtsfrist. Der Autor behält das Recht, ein Jahr nach der Veröffentlichung einem anderen Verlag eine einfache Abdruckgenehmigung zu erteilen. Bestandteil des Verlagsrechts ist das Recht, den Beitrag fotomechanisch zu vervielfältigen und zu verbreiten und das Recht, die Daten des Beitrags zu speichern und auf Datenträger oder im Online-Verfahren zu verbreiten.

Dieses Jahrbuch einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde aus der Bembo-Antiqua von Gulde-Druck in Tübingen gesetzt, auf alterungsbeständiges Papier der Papierfabrik Niedern gedruckt und von der Großbuchbinderei Heint. Koch in Tübingen gebunden.

ISBN 3-16-147116-4
ISSN 0075-2517

Entwicklungen des Verfassungsrechts im außereuropäischen Raum

I. Amerika

HANS-RUDOLF HORN: 80 Jahre mexikanische Bundesverfassung – was folgt? 399
 Vgl. NF 29, 478; Horn

Acustin RUIZ ROBLEDO: Fundamental Rights in Canadian Federalism 441
 Vgl. NF 37, 597; Weber

II. Afrika

Jörg LÜCKE: Die Entstehung der neuen südafrikanischen Verfassung 467
 Vgl. NF 33, 459; Dean m.w.N.; NF 35, 685; Thomashausen

GEORG DEVENISH: The Making and Significance of the Draft KwaZulu-Natal
 Constitution (1996) 503
Textabhang: Kwa Zulu-Natal Constitution (1996)

CHRISTINA JONES-PAULY: Die malawische Verfassung (1994) 543
Textabhang: The Constitution of Malawi (1994)
 Vgl. NF 14, 572; Verf. von 1964

III. Asien

OTTO LUCHTERHANDT: Die Verfassung der Republik Kasachstan von 1995 607
Textabhang: Die Verfassung Kasachstans (1995)
 Vgl. NF 43, 105; Häberle

SACHREGISTER 655

Abhandlungen

Das demokratische Prinzip im System
der Verfassungsprinzipien*

vorn

Dr. Antonio D'Atena

Professor für Verfassungsrecht an der Universität „Tor Vergata“, Rom

Inhalt

1. Die freiheitliche Demokratie als spezifische Form der heutigen Demokratie	1
2. Die zwei Pole der freiheitlichen Demokratie	2
3. Das demokratische Prinzip	3
3.1 Unmittelbare und repräsentative Demokratie	4
3.2 Mehrheitsprinzip und Schutz der politischen Minderheiten	7
4. Der Antagonismus von Demokratie und Freiheit	8
5. Der Rechtsstaat und das Verteilungsprinzip	10
5.1 Die Gewaltenteilung	10
5.2 Die Aufteilung der Staatsgewalt in Funktionen	11
5.3 Das Legalitätsprinzip	12
5.4 Starre Verfassung und Autonomie	13
6. Ein Gleichgewicht, das es zu schützen gilt	14

1. Die freiheitliche Demokratie als spezifische Form der
heutigen Demokratie

Die freiheitliche Demokratie ist die spezifische Form, zu der die Demokratie gegen Ende dieses Jahrtausends neigt. Denn infolge der Krise (und der praktischen Auflösung) ihrer institutionellen Alternative – der sogenannten sozialistischen Demokratien – die weltweit ihren Gegenpol bildete, besitzt das freiheitlich-demokratische Modell inzwischen eine uneingeschränkte Anziehungskraft. Man denke dabei nur an den Einfluß, den es auf die Entwicklungsprozesse der Verfassungen in den osteuropäischen Staaten nach 1989 ausübte und weiterhin ausübt.¹

* Vortrag, den der Verfasser am 07. Juli 1997 auf Einladung von Prof. Dr. Dr. h. c. P. Häberle an der Universität Bayreuth gehalten hat.

¹ Zu diesem Thema s. *Häberle*, Verfassungsentwicklungen in Osteuropa – aus der Sicht der Rechtsphi-

Das steuerrechtliche Legalitätsprinzip im portugiesischen und deutschen Verfassungsrecht*

von

Dra. Ana Paula Dourado

Universität Lissabon

und

Dr. Rainer Prokisch

Universität München

Inhalt

I. Einführung	36
II. Das steuerrechtliche Legalitätsprinzip in Deutschland	38
III. Einige geschichtliche Anmerkungen zur Verfassung Portugals	42
1. Allgemeines	42
2. Die Steuerverfassung	43
IV. Die Regelung des steuerrechtlichen Legalitätsprinzips in der portugiesischen Verfassung	47
1. Das steuerrechtliche Legalitätsprinzip in seiner verfassungsrechtlichen Ausformung	47
2. Die konkrete Regelung der steuerrechtlichen Gesetzgebungskompetenzen	49
V. Der Inhalt des Steuergesetzesvorbehalts aus kompetenzrechtlicher Sicht	51
1. Strenger oder gemäßigter Parlamentsvorbehalt?	51
2. Anwendungsbereich des Steuergesetzesvorbehalts	54
VI. Die Konkretisierung des Steuergesetzesvorbehalts	56
VII. Bestimmtheitsgrundsatz und Gestaltungsspielraum der Verwaltung	61
1. Bestimmtheit und Regelungsdichte steuerrechtlicher Normen	61
2. Beurteilungsspielräume	65
3. Die Konkretisierung unbestimmter Steuerrechtsbegriffe durch Rechtsprechung und Verwaltung	70
VIII. Schlußfolgerungen	77

* Wir danken Prof. Dr. Klaus Vogel, Prof. Dr. Alberto Xavier und Prof. Dr. António L. de Sousa Franco für ihre Mitwirkung. Danken möchten wir auch dem Deutschen Akademischen Austauschdienst und dem Conselho de Ratores der Universidade Portuguesa für die finanzielle Unterstützung.

1. Einführung

Das deutsche Grundgesetz enthält im Gegensatz zu vielen ausländischen Verfassungen keine oder nahezu keine Vorschriften, die den Steuergesetzgeber spezifisch ansprechen und begrenzen. Die Normen der Finanzverfassung, geregelt im X. Grundgesetzabschnitt, sind weitgehend Bundesstaatsrecht: sie regeln die Finanzierungs- und Steuergesetzgebungskompetenzen, sie verteilen die staatlichen Erträge auf die einzelnen Glieder (vertikaler und horizontaler Finanzvergleich) und sie schaffen ein Finanzverwaltungssystem, das den Besonderheiten in einem föderalen Staat Rechnung tragen soll. Daneben läßt sich zwar von einem ungeschriebenen Finanz- und Steuerrecht des Grundgesetzes sprechen¹, dieses ist aber, da es im Wege der Interpretation und Konkretisierung allgemeiner, d.h. nicht steuerspezifischer, Verfassungsnormen und -grundsätze gewonnen werden muß, auf einen Mindestkonsens angewiesen, von dem wir trotz einer immer dichter werdenden Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf diesem Gebiet noch weit entfernt sind.

Immerhin hat die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts dazu geführt, daß der Steuercholer trotz des Fehlens einer Steuerverfassung auf einen gewissen Bestand an festen Grundsätzen zurückgreifen kann? Dennoch wäre das Gericht auf Dauer mit der Entwicklung eines Steuerverfassungsrechts überfordert, ohnehin wird ihm sein Wirken als Ersatz(verfassungs)gesetzgeber häufig genug zum Vorwurf gemacht. Zumal hat sich gezeigt, daß das schon sprichwörtliche »Steuerchaos« unabhängig von – aber teilweise auch gerade aufgrund – der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts Bestand hat². Es liegt daher auf der Hand, daß immer wieder Stimmen laut werden, die eine Aufnahme von Regeln in die Verfassung befürworten, die einen festen Maßstab für ein sachgerechteres Steuerrecht bilden könnten. Die Vorschläge sind vielfältig. Sie konzentrieren sich zwar auf eine Aufnahme des Leistungsfähigkeitsprinzips³ in die Verfassung, reichen aber bis zu einer Festlegung einer Be-

¹ Vgl. den Titel des Festschriftenbeitrags von Klaus Vogel, Das ungeschriebene Finanzrecht des Grundgesetzes, FS für W. Martens, 1987, 265ff.

² Zuletzt hat das Bundesverfassungsgericht sogar eine feste Steuerengrenze festgelegt, s. BVerfGE 93, 121ff., 165ff. Es gab allerdings schon zuvor Ansätze zu einer Bezifferung des Überbelastungsverbot, s. K. Vogel, Der Finanz- und Steuerstaat, HBSR I 1987, § 27 Rdnr. 73f. Zur feiheitserhaltenden Fundierung der Belastungsgrenzen s. M. Jahnmann, Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit: Belastungsgrenzen im Steuersystem, StW 1996, 97ff.

³ Man denke etwa an die Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 29. 5. 1990 und 12. 6. 1990, BVerfGE 82, 60ff. und 198ff. Dort wird es dem Gesetzgeber freigestellt, das kindbezogene Familiensteuernormen abzuweichen, wenn diese Sichten eine Umrechnung von Sozialleistungen zu berücksichtigen. Das ist schon deswegen abzuweichen, weil diese Sichten eine Umrechnung von Sozialleistungen in einen steuerrechtlichen Ertragsbeitrag erfordert, die wegen ihrer Ungenauigkeit notwendigerweise den Gleichheitsanspruch verletzen muß. Wichtiger ist aber, daß die Gewährung von Sozialleistungen eine verfassungswidrige Besteuerung nicht heilen kann (s. dazu J. Isenert, Der Sozialstaat in der Wirtschaftskrise. Der Kampf um die sozialen Besitzstände und die Normen der Verfassung, in: Lissl/Schmalbeck (Hrsg.), Demokratie in Gewährung und Bewahrung, Festschrift für J. Broermann, 1982, 365, 384; J. Lang, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen des Familiensteuernormen im Steuer- und Kindergeldrecht, StW 1990, 331, 339; H. Söhn, Einkommensteuer und subjektive Leistungsfähigkeit, FinArch NF 51 (1994), 372, 381ff., 385ff.).

⁴ So etwa L. Schewmel/R. Borell, Verfassungsgrenzen für Steuerstaat und Staatsanwalt, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 75, 1992; kritisch gegenüber der Einführung des Leistungsfähigkeitsprinzips in die Verfassung: F. Kirchhoff, Grundsätze der Finanzverfassung des vereinten Deutsch-

stimmten Steuerengrenze⁵. Noch weit darüber hinaus geht der Vorschlag von Joachim Lang, der in seinem Entwurf eines Steuergesetzbuchs keine steuerverfassungsrechtlichen Normen vorsieht, sondern das gesamte (reformierte) Steuergesetzbuch verfassungsmäßigem Rang zuerkennen will⁶, um damit die Grundstrukturen des Steuerrechts vor chaotischen Entwicklungen zu schützen.

Verfassungsrechtliche Steuerbegrenzungen sowohl in Hinsicht auf die Steuerbemessungsgrundlagen als auch die Steuersätze enthalten vor allem die schweizerische Bundesverfassung (Art. 41er Abs. 5 BV) und mehrere Kantonsverfassungen. Trotz der mehrheitlich vagen Formulierungen werden in der Schweiz solche Verfassungsschranken als nützlich angesehen, Einigkeit besteht darüber allerdings auch in der Schweiz nicht⁷.

Vereinzelte finden sich auch Stimmen für die Aufnahme einer Verfassungsnorm, die den Gesetzgeber stärker rechtsstaatlich einbinden soll. Schewmel und Borell haben in ihrem Vorschlag der Ergänzung des Art. 105 GG – neben der Verankerung des Leistungsfähigkeitsprinzips und der Steuerfreiheit des Existenzminimums – eine Verpflichtung des Staates auf »einfache und praktikable Gesetze« vorgeschlagen⁸. Joachim Langs Entwurf enthält in § 3 Abs. 1 einen Steuergesetzvorbehalt, der unter Gesetz zwar auch Verordnungen und Satzungen versteht, für solche untergesetzlichen Steuererlegungen aber eine gesetzliche Ermächtigung verlangt⁹.

Will man die Diskussion um die Aufnahme steuerverfassungsrechtlicher Normen werten, muß man fragen, welche Wirkungen solche Normen auf unser zukünftiges Steuerrecht haben könnten. Hier könnte eine rechtsvergleichende Betrachtung möglicherweise weiterhelfen. Die portugiesische Verfassung stößt insofern auf unser besonderes Interesse, weil sie einen geschlossenen Katalog steuerverfassungsrechtlicher Normen enthält. Im folgenden sollen die rechtsstaatlichen Aspekte im Vordergrund stehen. Da diese aber mit den materiellen Gerechtigkeitsprinzipien in untrennbarem Zusammenhang stehen, werden wir auch diese Aspekte insbesondere in ihrer Beziehung zum Rechtsstaatsprinzip berücksichtigen.

⁵ VVDStRL 52 (1993), 95ff.; K. Tipler/J. Lang, Steuerrecht, 15. Aufl. 1996, 45; K. Tipler, Stellungnahme, StW 1994, 60.

⁶ Für eine verfassungsrechtliche Steuerengrenze: U. H. Schneider, Sollten Leistungsfähigkeitsprinzip und Steuerengrenzen in die Verfassung aufgenommen werden?, StW 1994, 58. Kritisch dazu: K. Tipler, Stellungnahme (Fn. 5), 61f.; dazu wiederum die Erwiderung von A. Mielke, Spitzenbelastung: »Gegenwärtig nicht das Problem?«, StW 1994, 232. Zur »Steuerzahlerrolle« in den USA, deren Ziel die verfassungsrechtliche Begrenzung von Staatsentnahmen und -ausgaben war, s. C. Folkers, Begrenzungen von Steuern und Staatsausgaben in den USA, 1983. Ebenfalls dazu mit besonderem Blick auf die Situation in Deutschland K. Vogel, Verfassungsgrenzen für Steuern und Staatsausgaben?, in: Festschrift für T. Maurz, 1981, 415.

⁷ J. Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe, Heft 49, 1993, 14ff. Ob eine solche Regelung ihr Ziel erreichen würde, erscheint uns eher zweifelhaft, sie trägt angesichts des Erfordernisses einer Zweidrittelmehrheit für Änderungen die Gefahr des »Kuhhandels« zwischen Regierungsparteien und Opposition in sich. Kritisch dazu auch schon K. Vogel, Verfassungsgrenzen (Fn. 6), 424f.

⁸ Vgl. K. Tipler, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 1993, 463 mwN; eingehend auch Chr. Waldhoff, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland-Schweiz, 1997, passim.

⁹ S. L. Schewmel/R. Borell, Verfassungsgrenzen (Fn. 5), 69; kritisch dazu K. Tipler, Stellungnahme (Fn. 5), 60f.

¹⁰ AaO, oben Fn. 6; der Text findet sich auf S. 246; zur Begründung s. die Einführung S. 1ff. und S. 31ff.

II. Das steuerrechtliche Legalitätsprinzip in Deutschland

Bevor wir uns aber mit der portugiesischen Verfassung auseinandersetzen, sei ein kurzer Blick auf den Diskussionsstand in Deutschland geworfen. Die Gesetzmäßigkeit staatlichen Handelns ist ein nach wie vor anerkannter Grundsatz deutscher Staatsrechtslehre. Wir unterscheiden zwischen zwei Ausprägungen: dem Vorrang des Gesetzes, sprachlich genauer dem Vorrang des jeweiligen ranghöheren staatlichen Aktes¹⁰, und dem Vorbehalt des Gesetzes¹¹. Letzterer wird, da nicht eigens im Grundgesetz normiert¹², im Rechtsstaatsprinzip, in Art. 20 Abs. 3 GG und in den Grundrechten verortet. Die These Klaus Vogel's, der Gesetzesvorbehalt sei neben den Einzelvorbehalten der Grundrechte entbehrlich¹³, hat sich nicht allgemein durchsetzen können.

Der Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes bedeutet allgemein, daß bestimmte hoheitliche Maßnahmen einem Gesetz vorbehalten sind. Damit sind drei unterschiedliche Aussagen verbunden: Zum einen eine *verfahrensrechtliche*, die besagt, daß bestimmte staatliche Entscheidungen in Form des gesetzlich (verfassungsrechtlich) vorgesehenen Verfahrens getroffen werden müssen (demokratische Schutzfunktion). Zum anderen eine *kompetenzrechtliche* Rechtsbereiche, die dem Vorbehalt des Gesetzes unterfallen, fallen ausschließlich in die Regelungsbefugnis des Parlaments und sind damit der Regelungsmacht der Exekutive entzogen (Zuständigkeitsabgrenzung). Und schließlich enthält der Gesetzesvorbehalt auch eine Aussage über den *materiellen Inhalt* des Gesetzes: Es muß, soll es seine Funktion erfüllen, ausreichend bestimmt sein, d. h. der Gesetzesvorbehalt enthält gewisse Anforderungen an die Klarheit und Verständlichkeit der Normen (Bestimmtheitsgrundsatz).

Im Steuerrecht spielt der Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes seit jeher eine große Rolle. Mit der Notwendigkeit einer ständischen Steuerbewilligung war schon im Mittelalter dem Monarchen ein wichtiges Stück seiner Souveränität entzogen. Allerdings handelte es sich bei der Beschlußfassung der Stände noch nicht um einen Akt der Gesetzgebung, wenn sich auch gewisse wesensverwandte Züge feststellen lassen¹⁴.

¹⁰ S. J. Pitzker, Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes, JuS 1979, 710.

¹¹ Die Grundsätze des Gesetzesvorbehalts und des Gesetzesvorrangs werden heute im gesamten kontinentaluropäischen Recht allgemein als Teilaspekte des Rechtsstaatsprinzips angesehen, ursprünglich wohl mit Ausnahme Frankreichs, s. etwa *Clément Eisenmann*, Le Droit administratif et le principe de légalité, Études et Documents, 1957, 26 und 30f., wo aber der Gesetzesvorbehalt heute ebenfalls eine wichtige Rolle spielt, für Portugal s. *Rogério Soares*, Interesse público, legalidade e merito, 1955, 45f.; *António Gonçalves Pereira*, Erro e ilegalidade do acto administrativo, 1962, 19ff.; 37ff.; *Marcello Caetano*, Manual de Direito Administrativo, Vol. 1, 10. Aufl. 1984, 28ff.; *José Carlos Moreira*, O Princípio da legalidade na administração, in: Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, Bd. XXV, 1949, 400ff.

¹² Schon aber in einigen Landesverfassungen, s. Art. 38 Baden-Württemberg, Art. 70 Bayern, Art. 45 Abs. 1 Berlin, Art. 2 Abs. 2 Hessen, Art. 32 Niedersachsen, Art. 2 Rheinland-Pfalz.

¹³ K. Vogel, Gesetzgeber und Verwaltung, VVDStRL 24 (1966), 125, 151f.

¹⁴ D. Jacqz, Gesetz und Verwaltung, 1961, 105; vgl. auch E.-W. Beckenford, Gesetz und gesetzgebende Gewalt, 2. Aufl. 1981, 47ff., der zeigt, daß in der vorkonstitutionellen Reichsstaatslehre noch zwischen *potestas legislativa* und *ius tributorum* unterschieden wurde. Insofern gilt es zu beachten, daß die aus dem römischen Recht stammende Unterscheidung zwischen Fiskus (Staat als Erwerbsgesellschaft) und Staat (Staatsgesellschaft) noch lange nachwirkte (vgl. *Otto Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht, 3. Aufl. 1924, Bd. 1, 49ff., 115ff.). Solange der Fiskus als dem Staat untergeordnete, den Regeln des Zivilrechts unterliegende selbständige Person gesehen wurde, mußte das Rechtsstaatsprinzip die Funktion haben, die

Jedenfalls läßt sich der innere Zusammenhang zwischen der ständischen Steuerbewilligung und dem modernen Legalitätsprinzip nicht übersehen. Die Forderung »no taxation without representation« war nicht nur wesentlich für den Streit zwischen amerikanischen Siedlern und der britischen Krone, sondern auch später allgemein für die Entwicklung des Verhältnisses zwischen Staatsmacht und Bürgertum von ausschlaggebender Bedeutung¹⁵. Es war daher nur konsequent, daß einige Verfassungen des 19. Jahrhunderts das Steuerbewilligungsrecht mit dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren verbunden haben¹⁶. Seitdem enthielten immer mehr Verfassungen einen besonderen steuerrechtlichen Gesetzesvorbehalt, was dann schließlich auch Niederschlag in der Weimarer Reichsverfassung fand (Art. 134 WRV¹⁷).

Daß diese Praxis sich nach dem Krieg nicht forsetzte – nur Art. 75 Abs. 1 der Berliner Verfassung vom 1. Sept. 1950 enthält noch eine ausdrückliche Normierung eines Steuergesetzesvorbehalts¹⁸ – beruht wohl auf drei Gründen. Zum einen war der Steuergesetzesvorbehalt so selbstverständlich geworden, daß eine ausdrückliche Aufnahme in die Verfassung nicht mehr für erforderlich gehalten wurde. Zum anderen kann auch eine Rolle gespielt haben, daß man zwischen allgemeinem und steuerrechtlichem Vorbehalt keinen Unterschied mehr sah, so daß eine eigenständige Regelung des steuerrechtlichen Vorbehalts keinen Sinn mehr machte. Und zum dritten hatte sich der Inhalt des Gesetzesvorbehalts gewandelt: Während sein Gegenstand ursprünglich hauptsächlich eine Begrenzung der Regierung war, ging es später im Zuge der fortschreitenden Aufgabenerweiterung des Staates um eine Mitwirkung des Parlaments an der Erfüllung der staatlichen Aufgaben.

Allerdings ist die Frage der Identität der Vorbehalte im Verwaltungsrecht und im Steuerrecht auch heute noch nicht unumstritten. Das Bundesverfassungsgericht hatte ursprünglich die Besonderheit der Steuerrechts durchaus hervorgehoben. So heißt es in seiner Entscheidung zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen Ehegatten: »Die Entwicklung von Rechtsgrundsätzen gehört zwar auch im Steuerrecht zu den herkömmlichen Aufgaben des Richters, zumal wenn es darum geht, den Steuerertragsbestand und damit die Steuerpflicht zu begrenzen ... Doch kann es unter dem Verfassungsprinzip des Rechtsstaats bereits bedenklich sein, wenn der Steuerertrags-

besonderen Interessen der beteiligten Privatrechtssubjekte zu schützen (die Fiskustheorie war auch in Portugal lange vorherrschend, s. dazu *Rogério Soares*, Interesse público (Fn. 12), 45ff., 60f.; *Marcello Caetano*, Manual (Fn. 12), 28ff.). Einen guten Überblick über die Frage der Steuerhoheit in Portugal seit dem Mittelalter gibt *António Lobo Xavier*, O Orçamento como lei, Contributo para a compreensão de alguns aspectos da do direito orçamental português, 1990, 12ff.

¹⁵ Klaus Vogel, Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht, DSjG 12 (1988), 128, 133.

¹⁶ S. etwa die Verfassungsurkunde für den preußischen Staat vom 31. Januar 1850 (abgedruckt in E. R. Hilber, Dokumente zur deutschen Verfassungsgeschichte, Bd. 1, 1961, 401ff.); dazu auch H.-J. Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1973, 21.

¹⁷ Die Formulierung war insofern zwar nicht ganz eindeutig, die Vorschrift wurde aber überwiegend so verstanden, daß sie neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip auch einen steuerrechtlichen Gesetzesvorbehalt enthielt, s. G. Auzsitz, Die Verfassung des deutschen Reichs, 1933, 617 m. w. N.

¹⁸ Daneben finden sich noch in einigen eidgenössischen Kantonsverfassungen ausdrückliche Steuerertragsgesetzesvorbehalte. Das gilt nicht nur für ältere Verfassungen (§ 11 der Staatsverfassung des Kantons Luzern, Art. 19 Abs. 4 der Verfassung des eidgenössischen Standes Zürich), sondern auch für neue reformierte Kantonsverfassungen (s. z. B. Art. 42 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Unterwalden). Zum Legalitätsprinzip in der Schweiz s. Chr. Waldhoff, Verfassungsrechtliche Vorgaben (oben Fn. 7), 120ff.

stand vom Richter neu geschaffen oder ausgeweitet wird; denn das Steuerrecht wird von der Idee der »primären Entscheidung des Gesetzgebers über die Steuerwürdigkeit bestimmter generell bezeichneter Sachverhalte« getragen und lebt dementsprechend »aus dem Diktum des Gesetzgebers«¹⁹. Für das Steuerrecht sollte demnach ein besonders strenger Gesetzesvorbehalt sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht gelten. Inhaltlich hatte das Gericht schon vorher bestimmte Anforderungen an die steuerbegründende Norm formuliert: »Die Grundsätze des Rechtsstaates fordern, daß die Norm, die eine Steuerpflicht begründet, nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt ist, so daß die Steuerlast messbar und in gewissem Umfang für den Staatsbürger voraussehbar und berechenbar wird«²⁰. Damit sollten insbesondere vage Generalklauseln nicht vereinbar sein.

Daneben verwendet das Bundesverfassungsgericht auch den Begriff der Tabestandsmäßigkeit der Besteuerung. Als spezieller Ausdruck des Rechtsstaatsprinzips im Abgabenrecht fordert er, »daß steuerbegründende Tatbestände so bestimmt sein müssen, daß der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuer vorausberechnen« könne²¹. Das Bundesverfassungsgericht hat diese Rechtsprechung nicht weiter konkretisiert. Im Gegenteil setzt es heute den allgemeinen mit dem steuerrechtlichen Gesetzesvorbehalt gleich, es wird insbesondere der allgemeine rechtsstaatliche Bestimmtheitsgrundsatz herangezogen²². Es genüge, wenn der Gesetzgeber »die wesentlichen Bestimmungen ... mit hinreichender Genauigkeit« trifft; es sei »Sache der Verwaltungsbehörden und der Gerichte, ... Zweifelsfragen mit Hilfe der anerkannten Auslegungsmethoden zu beantworten«²³. Das gilt im wesentlichen auch für den kompetenzrechtlichen Aspekt des Gesetzesvorbehalts. Das Bundesverfassungsgericht hat die Auffassung, der steuerrechtliche Gesetzesvorbehalt bedeute einen strengen Parlamentsvorbehalt, der eine Delegation von Rechtssetzungsbefugnissen auf die Verwaltung ausschließe, nicht gebilligt. Die Anforderungen an die formell-gesetzliche Ermächtigungsgrundlage entsprechen demgemäß dem allgemeinen verfassungsrechtlichen Maßstab des Art. 80 Abs. 1 GG. Ein Gesetz, das eine Steuer einführt und es dem Verordnungsgeber überläßt, das für sie Wesentliche zu bestimmen, verstoße gegen das Prinzip der Rechtsstaatlichkeit: »Aus dem Rechtsstaatsprinzip ergibt sich, daß die Ermächtigung an den Verordnungsgeber so bestimmt sein muß, daß schon aus ihr und nicht erst aus der auf sie gestützten Verordnung erkennbar und vorherschaubar sein muß,

¹⁹ BVerfGE 13, 318, 328 unter Hinweis auf O. Bihlert/G. Strichrodt, Steuerrecht, Bd. 1 Allgemeines Steuerrecht, 3. Aufl. 1960, S. 658.

²⁰ BVerfGE 13, 153, 160.

²¹ BVerfGE 19, 253, 267; 34, 348, 365; 49, 343, 362; 73, 388, 400.

²² BVerfGE 21, 1, 3, 21, 209, 214f.; 26, 1, 10, 34, 348, 365.

²³ BVerfGE 21, 209, 215. Der österreichische Verfassungsgerichtshof hat hier wesentlich stringenter. Er leitet aus dem Rechtsstaatsprinzip ab, daß der »Inhalt eines Gesetzes der breiten Öffentlichkeit in klarer und erschöpfender Weise zur Kenntnis zu bringen ist, weil der Normenwerfer die Möglichkeit haben muß, sich der Norm gemäß zu verhalten« (Erkenntnis VSlg. 3130/1956), und er hält diese Anforderungen an das Gesetz auch in jüngerer Zeit aufrecht (vgl. etwa Beschluß v. 15. 3. 1990, B 598/89-9). »Diesem Erfordernis entspricht zum Beispiel eine Vorschrift nicht, zu deren Sinnermittlung subtile verfassungsrechtliche Kenntnisse, qualifizierte juristische Befähigung und Erfahrung und geradezu archivartischer Fleiß von Nöten ist« und Erk. v. 26. 6. 1990, G 81/90; zu letzterem s. M. Lehner, Zur Bestimmtheit von Rechtsnormen – am Beispiel einer Entscheidung des österreichischen VerFGH, NJW 1991, 890).

was von dem Bürger gefordert werden kann«²⁴. Abgabesatzungen von Selbstverwaltungskörperschaften unterliegen ähnlichen Bindungen, die sich nicht aus Art. 80 Abs. 1 GG, sondern aus einer Zusammenschau von formell-gesetzlicher Ermächtigungsgrundlage und gesetzestaatsförmiger Satzung ergeben²⁵.

Die Literatur hat sich zum großen Teil dem Bundesverfassungsgericht angeschlossen²⁶. Es wird jedoch teilweise bis in die Gegenwart auf der Besonderheit des Gesetzesvorbehalts im Steuerrecht beharrt. Wichtig ist insofern vor allem ein Gedanke: Da es dem allein einnahmbezogenen Steuerzugriff an einem Zweck fehle, an dem sich die Besteuerung messen und rechtsstaatlich einbinden ließe, bedürfe es eines Korrektivs²⁷. Oder anders ausgedrückt: »Da die Steueraufgabe sich nicht selbst legitimiert, bedarf sie der förmlichen Legitimation durch das Gesetz«²⁸. Eine andere Begründung fußt auf den Grundrechten, insbesondere der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG. Das Steuerrecht müsse die mangelnde Trennschärfe steuerverfassungsrechtlicher Regelungen ausgleichen und Art. 14 GG zu realer Wirksamkeit verhelfen²⁹. Und schließlich wird auf den Gesetzesvorbehalt für Haushaltsausgaben (Art. 110 Abs. 2 GG) verwiesen, der entsprechend für staatliche Einnahmen gelten müsse³⁰.

Dementsprechend wird mit der Tabestandsmäßigkeit der Besteuerung die Forderung nach einem zwingenden Parlamentsvorbehalt verbunden mit der Begründung, nur so ließe sich die ungenügende rechtsstaatliche Bändigung des Steuerzugriffs kompensieren³¹. Die Gesetzesabhängigkeit des Steuerrechts soll zur Unzulässigkeit öffentlich-rechtlicher Verträge, zur Unethelbarkeit von Wohnheitsrecht, zum Ausschluß wirtschaftlicher Gründe bei der Auslegung steuerrechtlicher Normen, zur Unzulässigkeit von Typisierungen und Pauschalierungen durch die Verwaltung sowie zu einer restriktiven Auslegung solcher Normen führen, die Billigkeitsentscheidungen vorsehen. Darüber hinaus werden an die Bestimmtheit der Steuerabstände strengere Anforderungen gestellt, als es bei sonstigen verwaltungsrechtlichen Eingriffsmöglichkeiten der Fall ist³². Es läßt sich festhalten, daß der alte Streit um Inhalt und Begründung der Tabestandsmäßigkeit der Besteuerung andauert. Die sich an-

²⁴ BVerfGE 7, 282, 302.

²⁵ BVerfGE 19, 253, 266f. zur Kirchensteuerordnung der Ev.-luth. Kirche im Hamburgischen Staate; BVerfGE 73, 388, 400f. zum hamburgischen Kirchengeld mit besonderem Hinweis auf den Vorbehalt der staatlichen Satzungs genehmigung.

²⁶ Etwa H. Fischer-Menshausen, in: v. Münch/Kunig (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, Bd. 3, 3. Aufl. 1996, Art. 105 Rdnr. 1a; T. Mann, in: Mann/Dürig, Grundgesetz, Kommentar, Loseblatt, Art. 105 Rdnr. 7.

²⁷ H.-J. Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte (Fn. 17), 76ff.; K. Vogel, Das ungeschriebene Finanzrecht (Fn. 2), 265ff.; K. Vogel, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, HbSR IV, 1990, § 87 Rdnr. 68, 70ff.; P. Kirchhof, Staatliche Einnahmen, HbSR IV, 1990, § 88 Rdnr. 41.

²⁸ H. W. Kraus, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. 1 Allgemeiner Teil, 1991, 55, s. auch ders., Gesetzmäßige Verwaltung, Tabestandsmäßige Besteuerung, in: Felix (Hrsg.), Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, 1960, 93, 112ff.

²⁹ P. Kirchhof, Das Hervortreten von Normen und sonstigem Recht durch die Finanzbehörden, StW 1975, 357, 361; s. auch ders., Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem, in: Hansweyer (Hrsg.), Staatsfinanzierung im Wandel, 1983, 34ff.

³⁰ H.-J. Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte (Fn. 17), 104.

³¹ H.-J. Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte (Fn. 17), 48, 50, 63, 93, kritisch dazu P. Kirchhof, Hervortreten (Fn. 30), 360ff.

³² K. Vogel, Grundzüge (Fn. 28), Rdnr. 72.

schließende Frage liegt auf der Hand: Könnte eine Regelung im Grundgesetz Klarheit schaffen und so dazu beitragen, die Rechtsstaatlichkeit im Steuerrecht sicherzustellen?

III. Einige geschichtliche Anmerkungen zur Verfassung Portugals

Verfassungsvergleichung macht nur Sinn, wenn die in Bezug genommenen Verfassungsordnungen vergleichbar sind³³. Im Hinblick auf die portugiesische Verfassung könnten sich insofern Bedenken ergeben, wenn die Kennzeichnung *Joachim Langs*, es handle sich bei den Regelungen der portugiesischen Verfassung um ein »sozialistisches Steuerprogramm«³⁴, gerechtfertigt wäre. Es bedarf daher eines kurzen Blickes auf die verfassungsrechtliche Entwicklung des portugiesischen Steuer- und Finanzverfassungsrechts.

1. Allgemeines

Die moderne Verfassung Portugals hat ihren Ursprung in der Revolution von 1974 (»Nelken-Revolution«). Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist der Ausdruck »Revolution« hier gerechtfertigt; sie bedeutete einen weitgehenden Bruch mit dem überkommenen Rechtssystem. Das galt insbesondere deswegen, weil es sich zumindest im Anfang um eine deutlich sozialistische Verfassung auf der Grundlage freiheitlicher und demokratischer Grundsätze handelte. Die Präambel bringt das deutlich zum Ausdruck: Ziele sind die Verteidigung der nationalen Unabhängigkeit, Garantie der Grundrechte, Verankerung des Demokratie- und Rechtsstaatsprinzips, schließlich als Endziel ein sozialistisches Gesellschaftssystem. Die sozialistischen Abschnitte der Verfassung waren allerdings nicht von so grundsätzlicher Art, daß die Verfassung ohne sie nicht lebensfähig gewesen wäre, wie die späteren Reformen zeigen.

Die Einflüsse ausländischer Verfassungsordnungen waren eher gering. Zwar läßt sich nicht übersehen, daß verschiedenste Verfassungsregelungen der italienischen Verfassung, des deutschen Grundgesetzes (insbesondere im Bereich der Grundrechte³⁵), der französischen Verfassung, aber auch der Verfassungen der DDR und Jugoslawiens eine gewisse Vorbildfunktion hatten³⁶. Keine dieser Verfassungen diente aber unmittelbar als Referenz.

Die Verfassung von 1976 war Gegenstand vier größerer Reformen, von denen auch teilweise die Finanzverfassung betroffen war. Die Revision von 1982 zielte vor

³³ Zur Rechtsvergleichung als »fünfter« Auslegungsmethode, gerechtfertigt jedenfalls zwischen »Verfassungsstaaten«, s. *P. Häberle*, Grundrechtslegung und Grundrechtsinterpretation im Verfassungsstaat, in: Rechtsvergleichung im Verfassungsstaat, 1992, 27 ff.

³⁴ So in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 14. Aufl. 1994, 43. In der 15. Aufl. 1996, S. 45 spricht *Lang* davon, die portugiesische Verfassung enthalte ein konkretes Steuerprogramm mit dem Ziel »egalitärer Vermögens- und Einkommensverteilung« auf (allerdings) beruht das Wort »egalitär« hier auf einer ungenauen Übersetzung.

³⁵ S. dazu T. *Grohmann*, Grundrechtsschranken Portugal – Deutschland. Ein Rechtsvergleich, 1996, 18 ff.

³⁶ *Comes Canoilho/Vidal Moreira*, Constituição da República Portuguesa Anotada, 1993, 17 ff.

allein auf eine Beseitigung der sozialistisch-programmatischen Teile und Institutionen (insbes. der Abschaffung des Revolutionsrats), nachdem sich bei den Wahlen 1980 die Parlamentsmehrheiten geändert hatten. Weit größere Bedeutung hatte die Verfassungsreform von 1989, die die Verfassung den Anforderungen anpassen wollte, die durch den Beitritt Portugals 1986 zur EG entstanden waren. Mit dieser Verfassungsänderung nahm auch Portugal Abschied von der Vorstellung einer vom Staat gelenkten und überplanten Wirtschaft. Insbesondere ist seitdem »die Überführung der Produktionsmittel und des Grund und Bodens in Gemeineigentum« nur noch eingeschränkt möglich (Art. 83 Constituição da República Portuguesa-CRP). Entsprechend wurde die bis dahin verfassungsrechtlich verbundene Reprivatisierung von Eigentum, das nach der Revolution 1974 verstaatlicht worden war, ermöglicht (Art. 85 CRP)³⁷.

2. Die Steuerverfassung

Dem portugiesischen Steuersystem gelten die Artikel 103 und 104 der Verfassung in der seit 1997 geltenden Fassung. Art. 103 CRP enthält allgemeine, hauptsächlich aus dem Rechtsstaatsprinzip fließende Grundsätze. Art. 104 CRP legt materielle Grundprinzipien der einzelnen Steuerarten fest. Letztere Vorschrift ist völlig neu, sie war in früheren portugiesischen Verfassungsregelungen auch nicht ansatzweise vorhanden. Hingegen gab es auch schon in der Verfassung von 1933³⁸ einen Gesetzesvorbehalt speziell für den Bereich des Steuerrechts.

Von den Verfassungsvorschlägen, die von den verschiedenen Parteien für die Arbeit der verfassungsgebenden Versammlung (Assembleia Constituinte) nach den ersten demokratischen Wahlen vorgelegt worden waren, enthielten nur der Partido Comunista Portugues (PCP)³⁹ und der der Partido Popular Democrático (PPD)⁴⁰ eigene Vorschriften speziell zum materiellen Inhalt des Steuersystems. Der erstere Vorschlag enthielt einen bloßen Auftrag an den Gesetzgeber, das Steuersystem unter Beachtung der Steuergerechtigkeit und des Leistungsfähigkeitsprinzips völlig neu zu gestalten. Letzterer Vorschlag, der konkretere Regelungen enthielt, hatte sichlich einigen Einfluß auf die endgültige Ausformung der steuerverfassungsrechtlichen Vorschriften. Besondere Bedeutung haben diese Vorschriften nicht nur wegen der verfassungsrechtlichen Maßstäbe, die sie dem Gesetzgeber im Hinblick auf die einzelnen Steuern auferlegen, sondern vor allem auch deshalb, weil sie das Steuersystem verfassungsrechtlich auf ein Viersteuersystem festlegen: die Einkommensteuer der natürlichen Personen (Art. 104 Abs. 1 CRP), die Einkommensteuer der juristischen Perso-

³⁷ Das Verfassungsgericht hat das auf dieser Grundlage ergangene Reprivatisierungsgesetz 1990 für rechtmäßig erklärt. Zum Hintergrund s. umfassend *J. Polakiewicz*, Die Entwicklung der Enteignungsregelungen im portugiesischen Verfassungsrecht seit der »Carta Constitucional« von 1826, *JöR* 41 (1993), 307 ff.

³⁸ Zur allgemeinen Verfassungsentwicklung seit 1926 s. *A. J. Jacobs*, Constitutional development in Portugal since 1926, *JöR* NF 8 (1959), 399 ff.; auf S. 414 ff. daselbst findet sich der Text der Verfassung von 1933 in der Fassung von 1938 in französischer Sprache; eine deutsche Übersetzung der Fassung von 1933 ist abgedruckt in *P. C. Mayer-Tschil* (Hrsg.), Die Verfassungen Europas, 1966, 424 ff.

³⁹ Art. 55, abgedruckt in: *Jorge Miranda*, Fontes e Trabalhos Preparatórios da Constituição, Vol. 1, 1978, S. 355 f.

⁴⁰ Art. 78–78, in: *J. Miranda*, Fontes (Fn. 40), S. 456 f.

nen (Art. 104 Abs. 2 CRP), die Vermögensteuer (Art. 104 Abs. 3 CRP) sowie die Umsatzsteuer (Art. 104 Abs. 4 CRP). Diese Festlegung ist einhellig als abschließend verstanden worden, so daß andere als die genannten Steuern verfassungsrechtlich nicht mehr zulässig sind⁴¹. Die portugiesische Verfassung hat hier mithin eine Lösung gebracht, die auch für das deutsche Verfassungsrecht von größter Bedeutung sein könnte. Art. 105 und 106 GG, die die Steuerhoheit auf Bund, Länder und Gemeinden verteilen, nennen die traditionell in Deutschland vorhandenen Steuern und verleihen diesen eine gewisse Bestandgarantie, ohne daß danach gehandelt werden und verliehen Steuern im Einzelfall auch unter materiellen Gerechtigkeitsgesichtspunkten Bestand haben könnten⁴². Das Spannungsverhältnis zwischen der Positivität des Grundgesetzes und der notwendigen materiellen Rechtfertigung von Steuern scheint unseres Erachtens nur durch eine Reform der Finanzverfassung auf lösbar zu sein⁴³. Die portugiesische Lösung könnte hier durchaus Vorbildfunktion haben.

Ein eigenes steuerrechtliches Legalitätsprinzip (steuerrechtlicher Gesetzesvorbehalt) war hingegen auch in anderen Verfassungsvorschlägen der beteiligten Parteien (und zwar in denen der Partido Socialista (PS) und des Centro Democrático Social (CDS)) vorgesehen. Die umfassenderen Vorschläge der PPD und der PCP gingen aber weiter, indem sie den Vorbehalt näher im Sinne eines materiell substantiellen Gesetzesvorbehalts konkretisierten. Der Regelungsvorschlag der PPD, der von *Jorge Miranda* erarbeitet worden war, enthielt bereits eine nähere Aufzählung der steuerlichen Tabustandelemente (Art. 109 und 110 des Entwurfs), die notwendigerweise gesetzlich geregelt werden mußten. Dieser Vorschlag bildete die Grundlage für den geltenden Art. 103 CRP. Wegefallen ist schließlich nur die Erwähnung der »Arten der Steuererhebung« (modalidades de cobrança) in Absatz 2, während die Steuererhebung allgemein Eingang in den Absatz 3 fand⁴⁴.

Der Gesetzes- bzw. Parlamentsvorbehalt, wie er in den Verfassungsvorschlägen der PPD und der CDS niedergelegt war, galt nicht absolut, sondern sah die Möglichkeit der Übertragung der Gesetzgebungskompetenz auf die Regierung vor. Zudem war geregelt, daß bei Dringlichkeit und Erforderlichkeit bzw. aus nationalem Interesse der Revolutionar die Gesetzgebungskompetenz wahrnehmen konnte⁴⁵.

In den gemeinsamen Verfassungsverhandlungen (Platofornas do Acordo Constitucional⁴⁶) unter Beteiligung der verfassungsgebenden Versammlung und der Bewe-

⁴¹ Allerdings entspricht das portugiesische Steuersystem nach wie vor nicht vollständig diesen Vorgaben. Ob man Steuern außerhalb der vier verfassungsrechtlich vorgesehenen Steuerarten als verfassungswidrig ansieht, hängt wohl davon ab, ob man sie als Unterarten der zulässigen Steuern einordnen kann bzw. ob man Steuern, die primär Lenkungsziele verfolgen, als nicht von Art. 104 CRP verboten betrachtet.

⁴² Zur Diskussion s. *Klaus Vogel*, Steuerrechtswissenschaft als Steuerrechtswissenschaft, JZ 1993, 1121, einerseits und *Klaus Tipke*, Stellungnahme, StW 1994, 58, 59f., und *ders.*, Vom Konglomerat herkömmlicher Steuern zum System gerechter Steuern, BB 1994, 437ff., andererseits, der die Gewbesteuer, die Grundsteuer und die kommunalen Verbrauchssteuern, obwohl im GG genannt, als mit am Gerechtigkeitsgedanken unvereinbar ansieht.

⁴³ Auch *K. Tipke* denkt wohl in diese Richtung, wenn er eine Anpassung der Verteilung der Steuerhoheiten an ein neu strukturiertes Steuerrecht vorschlägt (Stellungnahme, StW 1994, 60).

⁴⁴ S. dazu *Jorge Miranda*, Um Projecto de Constituição, (Stellungnahme, StW 1994, 60).

⁴⁵ *S. Jorge Miranda*, Fontes (Fn. 40), 271, 355f., 368, 418, 456, 469; *Manuel Pires*, A Constituição de 1976 e a fiscalidade, Estudos sobre a Constituição, 1978, Vol. 2, 423ff.

gung der Streitkräfte (Movimento das Forças Armadas) am 13. 4. 1975 und am 26. 2. 1976 wurden viele Verfassungsnormen (besonders diejenigen, die die Organisation der politischen Machtausübung zum Gegenstand hatten) mit Bedingungen und Einschränkungen versehen. Das galt jedoch nicht für die uns hier interessierenden Normen des steuerrechtlichen Rechtsstaatsprinzips. Diese wurden vielmehr nach einer eher leidenschaftslosen Diskussion im September 1975 im zuständigen Ausschuß genehmigt⁴⁶. Obwohl die Verfassung von 1976 also das Ergebnis einer Verfassungsver-sammlung war, an der lediglich die Streitkräfte und die in der verfassungsgebenden Versammlung vertretenen Parteien beteiligt waren, und obwohl die Verfassung teilweise als Provisorium oder als Übergangsverfassung qualifiziert wurde, ist sie schließlich als endgültige Verfassung formuliert und in Kraft gesetzt worden⁴⁷.

Die seit 1976 erfolgten Verfassungsrevisionen haben vor allem tiefgreifende Änderungen im Bereich der Wirtschaftsverfassung mit sich gebracht, und zwar namentlich im Sinne einer Entfernung der ideologisch marxistisch geprägten Passagen. Es gab ursprünglich eine Vielzahl von Regelungen, die sich auf die Revolution, den Sozialismus, Enteignungen, auf die Vergesellschaftung der Produktionsmittel, die Arbeiterklasse etc. bezogen⁴⁸. Die ursprüngliche Verfassung wurde diesbezüglich in der portugiesischen Literatur äußerst unterschiedlich interpretiert: einige Autoren sprachen sich dafür aus, wegen dieser sozialistischen Teile die Verfassung insgesamt als sozialistische Verfassung anzusehen, andere vertraten die Auffassung, die Verfassung brächtige die Absicht eines Übergangs zu einer sozialistischen Gesellschaft zum Ausdruck, und wieder andere unterschieden zwischen zwei grundlegenden Verfassungsprinzipien: dem sozialistischen Programm und dem für die Wirtschafts- und Sozialstaatsordnung geltenden Demokratieprinzip, wobei letzterem der Vorrang einzuräumen sei⁴⁹. Fest steht allerdings, daß der ursprüngliche Verfassungstext von 1976 in seinen wirtschaftsbezogenen Teilen nicht vom Organisationsstiel getrennt gesehen werden konnte⁵⁰.

Was die Finanzverfassung betrifft, gab es zum einen Änderungen im Bereich des Haushaltsverfassungsrechts, die eine Stärkung des parlamentarischen Elements bezweckten⁵¹. Im Bereich des Steuerverfassungsrecht ging es um eine Abschwächung der Umverteilungsfunktion von Steuern⁵². Die Fassung von 1976 bezeichnete als Zweck des Steuersystems »eine gleichmäßige Verteilung des Vermögens und der Erträge« (Art. 106 Abs. 1 CRP 1976: »repartição igualitária da riqueza e dos rendimen-

⁴⁶ Actas da Assembleia Constituinte, Organização do Poder Político, 1975/1976, prefácio de *Jorge Miranda*, Lisboa 1981, Introdução S. 51f.

⁴⁷ *Jorge Miranda*, A Constituição de 1976, Formação, estrutura, princípios fundamentais, 1978, S. 215ff.

⁴⁸ S. dazu *A. L. Sousa Franco*, A Revisão da constituição económica, Revista da Ordem dos Advogados 1982, 612ff.; *Jorge Miranda*, A Interpretação da constituição económica, Separata dos Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Atonso Rodrigues Queiro, Boletim da Faculdade de Coimbra, 1986, 5f.

⁴⁹ So etwa *Jorge Miranda*, A Interpretação (Fn. 49), 9ff.; *ders.*, A Constituição de 1976 (Fn. 48), 271 und 276ff.: trotz der ursprünglichen Fassung handle es sich um eine gleichhermaßen liberale als auch sozialistische Verfassung; anders aber *Pita e Cunha*, A Regulação constitucional da organização económica e a adesão à CEE, Estudos sobre a Constituição, Vol. III, 445f., der beide Grundsätze als miteinander unvereinbar ansieht.

⁵⁰ S. dazu *Vital Moreira*, Economia e constituição, 1979, S. 152ff.

⁵¹ *Sousa Franco*, A Revisão (Fn. 49), 621ff.; *Marechal Rebelo de Sousa*, 10 Questões sobre a constituição, o organamento e o plano, in: Nos Dez Anos da Constituição, 1986, 136ff.

⁵² *Sousa Franco*, A Revisão (Fn. 49), 631ff.

tos⁵³). Insofern sollte die Einkommensteuer das Einkommen natürlicher Personen auf ein einheitliches Maximum begrenzen, das jährlich durch Gesetz festgelegt werden konnte (Art. 107 Abs. 1 CRP 1976). Bei der Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer sollte der Umstand Berücksichtigung finden, daß durch Erbfolge die Erträge aus Arbeit übergehen (Art. 107 Abs. 3 CRP 1976). Als Funktion der Umsatzsteuer wurde die Anpassung des Konsums an die Notwendigkeiten der gesellschaftlichen Wirtschaft gesehen; umsatzsteuerbefrei blieb die absolut lebensnotwendigen Güter (Art. 107 Abs. 4 CRP 1976). Die Verfassungsreform von 1982 modernisierte den Art. 107 CRP (jetzt Art. 104 CRP), Art. 106 Abs. 1 (Art. 103 in der heutigen Fassung) sollte ebenfalls geändert werden. Die Vorschläge wurde aber erst bei der Verfassungsreform von 1989 zum Teil verwirklicht. Beabsichtigt war zunächst nur eine kleine Änderung: die »Verteilung des Vermögens und der Erträge« sollte durch den Hinweis auf die »ökonomische Gleichheit« (igualdade económica) der Bürger ergänzt werden⁵⁴. Damit wollte man das Umverteilungsziel abschwächen. Es sollte zum Ausdruck gebracht werden, daß Ziel der Umverteilung die Herstellung gleicher materieller Ausgangspositionen war⁵⁴. Es wurde außerdem erwogen, die Reihenfolge zu ändern, den Steuerzweck der Einnahmeerzielung also vor das Umverteilungsziel zu stellen, um damit klarzustellen, was Hauptzweck und was nur Nebenzweck der Besteuerung ist. Letzteres wurde dann 1989 durchgeführt, das Umverteilungsziel erhielt die heutige Formulierung der »gerechten Einkommens- und Vermögensverteilung«.

Der Revisionsentwurf für die Verfassungsrevision von 1982 sah auch eine teilweise Änderung des Art. 106 Abs. 2 CRP vor und zwar sollte folgende Textpassage an die Stelle der bisherigen Fassung treten: »os impostos sao criados por lei, que determina a incidência, a taxa ou os seus limites, as isenções e outros benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes«. Die Regelungen des Legalitätsprinzips, wie sie sich in den Art. 165 Abs. 1 Buchst. i und 103 Abs. 2 und 3 CRP finden, blieben aber schließlich insgesamt unangestastet.

Die Verfassungsrevision von 1997 hat daran wenig geändert. Erwähnenswert ist insbesondere, daß die Regelung über die Erbschaft- und Schenkungsteuer durch eine über die Vermögensteuer ersetzt worden ist (Art. 104 Abs. 3 CRP 1997).

Insgesamt läßt sich festhalten, daß die portugiesische Verfassung ursprünglich – zumindest zu einem großen Teil – den sozialistischen Verfassungen zugerechnet werden mußte. Die Steuerfassung war aber, abgesehen vom Umverteilungsziel, das deutlich sozialistische Züge aufwies, davon im wesentlichen unberührt geblieben. Im Gegenteil beruhen die steuerfassungsrechtlichen Regelungen auf liberalem und (amerikanisch beeinflussten) finanzwissenschaftlichem Gedankengut. Daß hier offensichtlich zwischen der verfassungsrechtlichen Festlegung auf einen Steuerstaats⁵⁵ und

⁵³ S. *Barbosa de Melo/Carvalho da Costa/Vieira de Andrade*, Estudo e Projecto de Revisão da Constituição da República Portuguesa de 1976, 1981, Anm. zu Art. 99 des Entwurfs, 123 ff.; s. auch *Soriso Franco*, Sistema financeiro e constituição financeira no texto constitucional de 1976, in: Estudos sobre a Constituição, Vol. 3, 1979, 534 ff.

⁵⁴ S. *Barbosa de Melo/Carvalho da Costa/Vieira de Andrade*, Estado (Fn. 54), Anm. zu Art. 99 des Entwurfs, 124.

⁵⁵ Der Ausdruck »Steuerstaat« geht auf den deutschen Finanzwissenschaftler *Albert Schäffle* (Die Steuern, Allgemeiner Teil, Leipzig 1895, 74 ff.) zurück, der ihn aus dem Gegensatz zum Domänenstaat, also dem Staat, der sich aus den Gewinnen der staatseigenen Betriebe und Grundvermögen finanziert, entwik-

der Vergesellschaftung der Produktionsmittel und des Grundeigentums ein Widerspruch bestand, ist allerdings in der portugiesischen Literatur nicht gesehen worden. Mit den Verfassungsrevisionen hat aber das Umverteilungsziel wesentlich an Bedeutung verloren. Man wird ihm heute den Inhalt zumessen können, den es auch in anderen Staaten hat, die sich dem Sozialstaatsprinzip verpflichtet fühlen: Steuern sind ein durchaus legitimes Mittel der Umverteilung von Vermögen. Die Entscheidung, wieweit die Umverteilung gehen soll, ist weitgehend Sache des Gesetzgebers. Von einem »sozialistischen Steuerprogramm« läßt sich daher heute nicht mehr sprechen.

IV. Die Regelung des steuerrechtlichen Legalitätsprinzips in der portugiesischen Verfassung

1. Das steuerrechtliche Legalitätsprinzip in seiner verfassungsrechtlichen Ausformung

Das allgemeine Legalitätsprinzip kommt in der portugiesischen Verfassung an mehreren Stellen zum Ausdruck. Art. 2 CRP bezeichnet die Republik Portugal allgemein als Rechtsstaat, ergänzend erklärt Art. 3 Abs. 2 CRP die Bindung des Staates an die Verfassung sowie sein Beruhen auf der demokratischen Legalität. Art. 3 Abs. 3 CRP konkretisiert darüber hinaus den Vorrang der Verfassung für alle staatlichen Maßnahmen. Für den Grundrechtsbereich bestimmt Art. 18 Abs. 2 CRP, daß für Grundrechtseingriffe ein Gesetzesvorbehalt gilt, wobei der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten ist. Abs. 3 derselben Vorschrift verlangt von solchen Gesetzen ferner, daß sie genereller und abstrakter Natur sein müssen (Verbot von Einzelfall- und Maßnahmengesetzen), und schließt rückwirkende und in den Wesensgehalt von Verfassungsbestimmungen eingreifende Gesetze aus⁵⁶. Die Verfassungsrevision von 1997 hat das Rückwirkungsverbot nunmehr ausdrücklich auch in den steuerverfassungsrechtlichen Vorschriften verankert (Art. 103 Abs. 3 CRP).

Wenn die portugiesische Verfassung von Gesetzen spricht, ist nicht immer damit ein Parlamentsgesetz gemeint⁵⁷. Die Verfassung statuiert vielmehr ein abgestuftes System von Gesetzgebungskompetenzen. So räumt Art. 161 CRP dem Parlament das Recht ein, Gesetze in den Bereichen zu erlassen, die nicht der Regierung vorbehalten sind (absolute Gesetzgebungskompetenz des Parlaments) (Buchst. c), bzw. der Regierung (absolute Gesetzgebungskompetenz des Parlaments) (Buchst. d). Erstere sind nach Materien in Art. 164 genauer bezeich-

kelt. Zum heutigen Verständnis s. *J. Tenreiro*, Steuerstaat als Staatsform, in: Festschrift für *H. P. Ipsen*, 1977, 409 ff.; *K. Vogel*, Der Finanz- und Steuerstaat, HbSR I 1987, § 27 Rdnr. 51 ff.; *A. Patsch*, Steuerstaat und Steuerkultur, Beilage zu NWB Hef 40/1992, 3 ff.

⁵⁶ S. dazu *T. Grollmann* (oben Fn. 35), 166 ff.

⁵⁷ In Deutschland bedeutet Gesetzesvorbehalt und Parlamentsvorbehalt nicht unbedingt einen Gegensatz, letzterer erfüllt lediglich die Gegenstände nicht übertragbarer Parlamentskompetenzen; eine Kategorie, die auch im Gesetzesvorbehalt mitgedacht worden war (s. *F. Ossenbühl*, Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes, HbSR III 1988, § 62 Rdnr. 9 f.). Zum portugiesischen Verständnis des Gesetzesvorbehalts als umfassender, den Parlamentsvorbehalt enthaltender, Begriff s. *Sérvulo Correia*, Legalidade e autonomia contractual nos contratos administrativos, 1987, 286 und Fn. 481; *Jorge Miranda*, Funções, órgãos e actos do Estado, 1990, 277 f.

net. Art. 165 nennt dann die weiteren Gesetzgebungskompetenzen, bei denen auch eine Ermächtigung an die Regierung möglich ist. Schließlich legt Art. 198 die Gesetzgebungskompetenzen der Regierung fest. Dazu gehören zum einen Regelungen, die die Organisation und die Tätigkeit der Regierung betreffen (Abs. 2), aber auch alle anderen Materien, die nicht dem Parlament vorbehalten sind (Abs. 1 Buchst. a) (Konkurierende Gesetzgebungskompetenz der Regierung). Andere Gesetzgebungsakte der Regierung erfolgen in Ausfüllung parlamentarischer Gesetzesermächtigungen oder von Rahmengesetzen (Art. 198 Abs. 1 Buchst. b und c). In diesen letzteren Fällen muß die ausfüllende Gesetzesverordnung die Ermächtigungsgrundlage bzw. das zugrundeliegende Rahmengesetz nennen (Art. 198 Abs. 3 CRP).

Die Rechtsstaatlichkeit der Übertragung von Gesetzgebungshoheiten soll Art. 165 Abs. 2 CRP sicherstellen. Danach müssen Gesetze, in denen eine Gesetzgebungsermächtigung erteilt wird, das Ziel, den Inhalt und das Ausmaß sowie die Dauer der Ermächtigung festlegen; die Ermächtigungsdauer kann verlängert werden. Das Verfassung beschränkt mit anderen Worten die Gesetzgebungskompetenzen der Regierung durch ein Bestimmtheitsfordernis an das Ermächtigungsgesetz (materielle Rechtmäßigkeitsvoraussetzung)⁵⁸. Die Regelung erinnert stark an Art. 80 Abs. 1 GG, hat möglicherweise auch ihr Vorbild in dieser Bestimmung. Dennoch können diese Regierungsgesetze nicht mit den deutschen Verordnungen gleichgesetzt werden. Regierungsgesetze (Decretos-Léis) haben den gleichen Rang wie Parlamentsgesetze (Art. 112 Abs. 2 CRP), sie gehen beispielsweise als jüngere Normen älteren Regelungen vor, auch wenn es sich dabei um Parlamentsgesetze handelt.⁵⁹ Das portugiesische Recht kennt daneben auch Verordnungen (regulamentos) (Art. 112 Abs. 7 und 8 CRP), die dem deutschen Verständnis entsprechen. Schließlich unterliegen Regierungsgesetze, die nicht der ausschließlichen Gesetzgebungskompetenz der Regierung vorbehalten sind, dem Vorbehalt der Überprüfung durch das Parlament. Dieses kann solche Regierungsgesetze außer Kraft setzen oder Änderungen vornehmen (Art. 162 Buchst. c CRP).⁶⁰

Darüber hinaus enthält die portugiesische Verfassung eine Vielzahl konkreter Normen, die die Anforderungen an Gesetzmäßigkeit und Vereinbarkeit des Verwaltungshandelns mit dem Gesetz näher bestimmen, und deren Funktion es ist, das Rechtsstaatsprinzip nicht nur formell, sondern auch substantiell zu garantieren.⁶¹ Ein solcher substantieller Gesetzesvorbehalt fordert ein Gesetz, das eine sachlich ausreichende Regelung der Rechtsmaterie enthält, auf die sich die Kompetenzzuordnung

⁵⁸ *Servulo Correia*, *Legislidade* (Fn. 58), 310f.

⁵⁹ Der in den Übersetzungen der portugiesischen Verfassung (s. etwa A. Thomasson, JoR NF 32 (1983), 446ff.) zu findende Ausdruck *gesetzsvortretende Verordnung* ist deshalb schlichtweg falsch. Im Wörterbuch der Rechts- und Wirtschaftssprache (Hg. von E. Jayme), Teil I (Portugiesisch-Deutsch, 1994, finden sich neben dem Terminus »gesetzsvortretende Verordnung« noch die Begriffe »Gesetzesverordnung« und »Verordnung mit Gesetzeskraft«. Sie treffen den Sinn besser, tragen aber, da sie den Begriff »Verordnung« verwenden, die Gefahr des Mißverständnisses in sich.

⁶⁰ Solche Änderungsvorbehalte finden sich auch in Deutschland, allerdings in Bezug auf Verordnungen. Da sie verfassungsrechtlich nicht vorgesehen sind, begegnen sie verfassungsrechtlichen Bedenken (s. K.-P. Sonnenmann, *Verordnungsermächtigung und Demokratieprinzip*, JZ 1997, 434, 436ff.).

⁶¹ *Casilda Nóbri*, *Os Contratos fiscaes e os principios constitucionais*, 1994, 219.

bezieht.⁶² Ein willkürlich herausgegriffenes Beispiel mag das verdeutlichen: Nach Art. 164 Buchst. 1) CRP hat das Parlament die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz über die Grundlagen des Unterrichtswesens. In bezug auf die Universitäten konkretisiert Art. 76 Abs. 2 CRP die Anforderungen an das einschlägige Gesetz: es muß die »sachungsmaßige, wissenschaftliche, pädagogische, veraltungsmäßige und finanzielle Autonomie« gewährleisten. Solche Normen verengen also den Spielraum des Gesetzgebers. Sie geben ihm näher vor, welche grundsätzliche Fragen er gesetzlich regeln muß. Dementsprechend wird in der portugiesischen Lehre darauf hingewiesen, daß solche substantielle Gesetzesvorbehalte auf dem Prinzip der Rechtheit und dem Bestimmtheitsgrundsatz beruhen.

Die Bindung der (Finanz-)Verwaltung an das Gesetz umfaßt wie in Deutschland beide Formen rechtsstaatlicher Sicherung: zum einen über den Begriff des Gesetzesvorbehalts, der nicht nur dem Normgeber eine Kompetenz einräumt, sondern es auch der Verwaltung verbietet, ohne geltende gesetzliche Grundlage zu handeln, und zum anderen über den Begriff des Gesetzesvorzugs, der die Verwaltung dem Gesetz unterwirft und jegliches Verwaltungshandeln, das nicht dem Gesetz entspricht, rechtswidrig macht. Dementsprechend heißt es in Art. 266 Abs. 2 CRP: »Die Organe und Vertreter der Verwaltung sind der Verfassung und dem Gesetz unterworfen und haben bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben unter Wahrung der Grundsätze der Gleichheit, Verhältnismäßigkeit, Gerechtigkeit und Unparteilichkeit zu handeln«.

2. Die konkrete Regelung der steuerrechtlichen Gesetzgebungskompetenzen

Der Verfassungsgeber von 1976 hat – wie bereits erwähnt – die in Portugal (französisch beeinflusste) Tradition der Aufteilung der Gesetzgebungskompetenzen auf Parlament und Regierung aufgegriffen und verfassungsrechtlich anerkannt.⁶³ Diese Lösung geht bereits auf die Verfassung von 1911 zurück, wenn sie dort auch noch nicht für den Bereich der Steuern galt.⁶⁴ Nach der Verfassung von 1933 konnten hingegen sowohl die Regierung als auch das Parlament Steuergesetze erlassen. Das lag ursprünglich daran, daß die Rechte des Parlaments wesentlich beschnitten worden waren und die Geltung eines Parlamentsvorbehalt im Bereich des Steuerrechts nicht eindeutig war. Die Reform von 1971 hat wenig an dieser Rechtslage geändert. Zwar war ein ausdrücklicher Gesetzesvorbehalt eingeführt worden, der sich auf die allgemeinen Grundsätze der Steuern erstreckte, namentlich auf die Entstehung der Steuer- oder Abgabepflicht, die Grenzen der Steuerpflicht, mögliche Steuerbefreiungen sowie

⁶² *Servulo Correia*, *Legislidade* (Fn. 58), besonders S. 60, s. aber auch S. 59, 310ff.; *Rui Madure*, *O Contencioso administrativo*, *Dicionário Jurídico da Administração Pública*, 1990, Vol. III, S. 33f.

⁶³ S. *Servulo Correia*, *Legislidade* (Fn. 58), 2, 14, 215; *Mimo Pizarra*, *A Separação dos poderes na Constituição de 1976*. Alguns aspectos, in: *Nos Dez Anos da Constituição*, 1986, 145ff.

⁶⁴ Vgl. *Jorge Miranda*, *Os Actos legislativos no Direito Constitucional português*, 1986, 145ff. *Informação Legislativa*, 1991, Nr. 110, 32; *den.*, *A Competência legislativa no domínio dos impostos*. *Revisita da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, 1988, Vol. XXIX, 9f.; zum Rechtsstaatsprinzip in den jeweiligen portugiesischen Verfassungen s. noch *Veira de Andrade*, *Direito Administrativo e Fiscal*, 1992/93, Teil II, 13f. und *Manuel Pires*, *A Constituição de 1976 e a fiscalidade*, *Estudos sobre a Constituição*, 1978, Vol. 2, 417ff.

auf die Rechtsbefehle der Steuerpflichtigen (Art. 70 Abs. 1 CRP 1933). Das überließ der Exekutive die Bestimmung des Steuersatzes und der zu gewährenden Steuerbefreiungen bzw. rechts- oder wirtschaftspolitisch motivierten Steuervergünstigungen.⁶⁵ Die vorgesehene Ausnahmen waren theoretisch auf Notfälle und parlamentarlosen Zeiten beschränkt, sie führten aber in der Praxis dazu, daß die Regierung nahezu ausnahmslos als Steuererhebungsorgan fungierte. Unter dem Regime eines autoritären Staates war die geschriebene Verfassung gegenüber der Verfassungswirklichkeit von untergeordneter Bedeutung, was u. a. auch die Verabschiedung des Rechtsstaatsprinzips auf dem Gebiet des Steuerrechts zur Folge hatte.⁶⁶

In Reaktion auf die Verfassungswirklichkeit⁶⁷ behält die Verfassung von 1976 in Art. 165 Abs. 1 Buchst. i CRP dem Parlament die Gesetzgebungskompetenz für die Errichtung von Steuern und die Regelung des Steuerverfahrensrechts vor. Die Kompetenz wird aber dadurch relativiert, daß das Parlament die Regierung in ihrer Eigenschaft als Organ der politischen Führung zur Gesetzgebung ermächtigen kann (Art. 165 Abs. 1 und 2 CRP). Dem liegt der Gedanke zugrunde, daß auch die Regierung als Gesetzgebungsorgan fungieren soll, mit dem Ermächtigungserfordernis wird aber auch zum Ausdruck gebracht, daß die Gesetzgebungsfunktion der Regierung hinter ihren politischen und administrativen Funktionen zurückbleiben soll.⁶⁸

Ferner wird die Gesetzgebungskompetenz auf die gesetzgebenden Regionalparlamente erstreckt (Azoren, Madeira). Diese haben gemäß Art. 227 Abs. 1 Buchst. i CRP nach Maßgabe des Gesetzes, d. h. eines Parliamentsgesetzes und nicht des eigentlichen Autonomiestatuts⁶⁹, die Befugnis, eigene Steuerhoheit auszuüben und über die hierdurch erzielten Steuereinnahmen und die übrigen ihnen zugewiesenen Einnahmen zur Deckung ihrer Ausgaben zu verfügen sowie das nationale Steuersystem den regionalen Besonderheiten nach Maßgabe eines Rahmengesetzes des Zentralparlamentes anzupassen.

Die in Art. 165 Abs. 1 Buchst. i CRP enthaltene Gesetzgebungskompetenz für das materielle und verfahrensrechtliche Steuerrecht sowie die in Art. 165 Abs. 2 CRP enthaltene Anforderung an Gesetzesermächtigungen – sie müssen Ziel, Inhalt, Ausmaß und Dauer der Ermächtigung festlegen – wird durch die beiden Vorschriften in Kapitel IV der portugiesischen Verfassung konkretisiert. Art. 103 Abs. 2 legt fest, daß die Errichtung der steuerlichen Abgaben durch das Gesetz zu erfolgen hat und daß dieses

⁶⁵ S. dazu *Alberio Xavier*, *Conceito e natureza do acto tributário*, 1972, 287 ff.

⁶⁶ *Jorge Miranda*, *Competência legislativa* (Fn. 65), 9 ff.

⁶⁷ Die geänderte Sichtweise wird deutlich bei *Sérvulo Correia*, *Noções de Direito Administrativo*, 1982, Vol. I, 235 f. und *Idem*, *Os Princípios constitucionais da Administração Pública*, *Estudos sobre a Constituição*, Lisboa 1978, Vol. III, 668: »Das Legalitätsprinzip bedarf, um die betroffene Gesellschaft qualitativ prägen zu können, der Sicherung durch eine institutionalisierte Struktur, in der zumindest die Regelung der wesentlichen Fragen nicht der Gesetzgebungskompetenz der Regierung überlassen bleibt und in der die Kontrolle von Exekutivakten sichergestellt ist, damit der Bürger nicht Verwaltungshandlungen ausgesetzt wird, die die Exekutive außerhalb des rechtlichen Rahmens vornimmt« (Übersetzung des portugiesischen Textes durch die Verfasser).

⁶⁸ So *Jorge Miranda*, *A Competência do governo na Constituição de 1976*, *Estudos sobre a Constituição*, Vol. III, 1978, 635.

⁶⁹ *Lei comum da Assembleia da República* (parlamentarisches Rahmengesetz), s. dazu *Canotilho/Morais*, *Constituição* (Fn. 36), 859, Anm. XX. Eine instruktive Darstellung der verschiedenen Gesetzestypen und der Organe mit Gesetzgebungshoheit findet sich bei *Jorge Miranda*, *A Forma legislativa*, *A Feitura das Leis*, Vol. I, 1986, S. 100 ff.

Gesetz die Steuerbemessungsgrundlage, den Steuersatz, die Steuervergünstigungen und die Rechte der Steuerpflichtigen bestimmen muß. Nach Art. 103 Abs. 3 CRP kann niemand zur Zahlung von Steuern gezwungen werden, die nicht gemäß der Verfassung festgesetzt wurden und deren Veranlagung und Erhebung nicht im Einklang mit dem Gesetz erfolgt. Dem Gesetzesvorbehalt sollen also namentlich genannte Elemente des Steuerzgriffs, die für die Rechtmäßigkeit der Besteuerung als wesentlich angesehen werden, dem Gesetzesvorbehalt unterliegen. Sie konkretisieren mit anderen Worten die substantielle Rechtmäßigkeit der Besteuerung.

V. Der Inhalt des Steuergesetzesvorbehalts aus kompetenzrechtlicher Sicht

1. Strenger, gemäßigter oder einfacher Gesetzesvorbehalt?

Unbeantwortet bleibt damit aber immer noch die Frage, welche Art von Gesetzesvorbehalt Art. 103 CRP meint. Insofern lassen sich drei Auffassungen unterscheiden: Zum einen kann man die beiden Vorschriften des Art. 103 CRP so verstehen, daß sie nicht nur einen allgemeinen Vorbehalt eines formell ordnungsgemäßen Gesetzes statuieren, sondern für den Fall der Regelung der genannten Steuer Elemente ein Parlamentsgesetz verlangen (strenger Parlamentsvorbehalt). Zum anderen ließe sich an eine Interpretation denken, nach der ein Parlamentsgesetz zulässig ist, die Regelung aber auch in einer Gesetzgebungsermächtigung erfolgen kann, die diese Steuer Elemente zwingend regeln muß (gemäßigter Parlamentsvorbehalt). Und schließlich könnte sich die Funktion der Norm in einem einfachen Vorbehalt eines formellen Gesetzes erschöpfen.

Großen Einfluß auf die portugiesische Lehre haben diesbezüglich immer noch die Thesen *Alberio Xaviers*. Er vertrat 1972, also hinsichtlich der damaligen geltenden Verfassung, die Meinung, es gelte eine absolute und strenge Tatbestandsmäßigkeit, so daß das Parlamentsgesetz grundsätzlich die wesentlichen Elemente einer Steuer umfassend zu regeln habe⁷⁰. Eine Übertragung der Steuererhebungs- und Steuererhebungs- und Steuererhebungskompetenz auf die Regierung käme nicht in Betracht. Alberto Xavier ging davon aus, daß die Verfassungsrevision 1971 der Verfassung von 1931 eine solche Exklusivität im Hinblick auf die Steuererhebung und die Garantien der Bürger ausdrücklich stammiert habe. Die revidierte Verfassungsvorschrift ließ dem Gesetzgeber jedoch hinsichtlich des Steuersatzes und der Steuervergünstigungen einen weiten Gestaltungsspielraum⁷¹. Da vor der Verfassungsrevision die Steuererhebungs- und Steuererhebungskompetenz nicht eindeutig dem Parlament vorbehalten war, konnte man die Verfassung so verstehen, daß der Regierung in diesem Bereich ebenfalls Reservezustimmungen zustehen sollten. Die Verfassungsrevision hat daher gleichzeitig auch die Reservezustimmungen der Regierung ausgeweitet. Xavier versuchte diesen vermeintlichen Verlust an Rechtsstaatlichkeit durch generelle Erwägungen auszugleichen. Es sei jedenfalls nach dem Grundsatz der Volksfähigkeit erforderlich, daß ein (parlamentarisches) Steuergesetz die zu schaffen-

⁷⁰ *A. Xavier*, *Conceito* (Fn. 66), 343.

⁷¹ *Alberio Xavier*, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, 1974, 112.

de Steuer vollständig umschreibe, also alle für die Steuer wesentlichen Elemente enthalte⁷². Die Verwaltung habe daher im Bereich der Elemente, die für die Definition der individuellen Steuerpflicht wesentlich sind, keinerlei Entscheidungsspielräume. Man wird Xavier dahingehend verstehen müssen, daß hinsichtlich der Bestimmung des Steuerbestands unabhängig von einer konkreten verfassungsrechtlichen Regelung eine strikte Grenze zwischen den Kompetenzen des parlamentarischen Gesetzgebers und der Regierung existiere⁷³.

Im Gegensatz zur Verfassung von 1933 fordert die von 1976 die Regelung in Gesetzesform auch für den Steuersatz und die Steuervergünstigungen. Darüber hinaus müssen auch Steuerveranlagung und Erhebung in einem Gesetz geregelt sein (Art. 103 Abs. 3 CRP). Es spricht daher einiges dafür, daß die Thesen Xaviers auf die Formulierung des geltenden Art. 103 CRP bestimmenden Einfluß hatten.

Allerdings hat sich unter der Geltung des Art. 165 Abs. 1 Buchst. i CRP 1976, der die Möglichkeit der Gesetzgebungsermächtigung an die Regierung durch das Parlament ausdrücklich vorsieht, die Rechtslage verändert. Man sieht in der Vorschrift nicht mehr die Anordnung eines strengen Parlamentsvorbehalt, sondern man geht davon aus, daß auch eine parlamentarische Ermächtigung ausreichend sei⁷⁴. Also immer dann, wenn sich eine Norm auf die in Art. 103 CRP genannten Steuerelemente beziehe, sei es das Parlament, entweder in Form eines Parlamentsgesetzes oder aber auch in Form einer Ermächtigung an die Exekutive, das die in Frage stehenden Elemente umfassend und vollständig zu regeln habe. Diese Auslegung der geltenden Verfassung stellt eine vermittelnde Auffassung zwischen den beiden Extremen dar.

In der Tat macht die Unterscheidung zwischen Parlamentsgesetzen und Regierungsgesetzen kaum einen Sinn, wenn die positive verfassungsrechtliche Ordnung beide Arten von Gesetzen gleichstellt. So geht denn auch die Verfassungsdoktrin trotz einzelner Abweichungen in Einzelfragen nahezu übereinstimmend davon aus, daß unter einem Gesetz im Sinne der Verfassung jede Norm verstanden werden muß, die von einem der berechtigten Gesetzgebungsorgane erlassen worden sei⁷⁵. Der verfassungsrechtliche Gesetzesbegriff kann mit anderen Worten nicht nur nach allgemeinen demokratischen Maßstäben bestimmt werden, sondern ist vielmehr formal zu verstehen in dem Sinne, daß Gesetze alle Normen darstellen, die in dem dafür in der jeweiligen Verfassung vorgesehenen Verfahren zustandekommen⁷⁶. Ferner spiegelt es die

⁷² *Alberto Xavier, Conceito* (Fn. 66), 343.

⁷³ Dieses Legalitätskonzept wird aus strafrechtlicher und gesetzestheoretischer Sicht kritisiert von *Castanheda Neves, O Princípio da legalidade criminal, Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Eduardo Correia*, 317ff., 334f.; die Auffassung *Xaviers* fördert eine Normativität, die sich aus der Verfassung nicht herleiten lasse, sondern eine bloße Rechtserschöpfung von Rechtsprechung und Dogmatik sei.

⁷⁴ *Nuno Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, Vol. II, 1985, 33f.; *J. Xavier de Basto/J.L. Saldanha Simões, O Novo regime de reembolso do IVA - um despacho normativo ilegal*, Fisco 62, 1996, 12; die Autoren beziehen sich für ihre Analyse des Begriffs des formellen Gesetzes auf Absatz 2 des Art. 106, da aber Absatz 3 einen nähere Vorbehalt enthält, stellt sich die Frage dort in gleicher Weise.

⁷⁵ So *Gomes Canoilho, Direito Constitucional*, 1993, 684ff.; *Castanheda Neves, O Instituto dos Assentos e a função jurídica dos supremos tribunais*, 1983, 399, 590; a. M. *Jorge Miranda, Sentido e conteúdo da lei como acto da função legislativa*, in: *Nos Dez Anos da Constituição*, 1986, 180ff., besonders S. 183ff.; *Manuel Afonso Izar, Lei e reserva de lei*, 1992, 37ff.

⁷⁶ Für Deutschland s. *U. Schmeier*, Die Aufgabe der Gesetzgebung in unserer Zeit, DÖV 1960, 601ff.; *N. Achenberg*, Kriterien des Gesetzesbegriffs unter dem Grundgesetz, DÖV 1973, 289ff., 297; *E.-W. Böck-*

Erkenntnis wider, daß der Gewaltenteilungsgrundsatz nicht nur ein die Staatsgewalt limitierendes Prinzip darstellt, sondern auch die Aufgabe hat, für eine rationale und sachgerechte Organisation des Staates zu sorgen⁷⁷. Rechtsvergleichend läßt sich weder für die eine noch die andere Auffassung etwas gewinnen. Der Gesetzesbegriff läßt sich immer nur in Kontext mit einer konkreten Verfassungsordnung bestimmen⁷⁸.

Dawereiten läßt sich die Auffassung, daß unter Gesetzen im Sinne der portugiesischen Rechtsordnung und des Art. 112 CRP alle verfahrensrechtlich ordnungsgemäß zustandekommene Gesetze zu verstehen sind, und daß sich der formelle Gesetzesvorbehalt neben den Parlamentsgesetzen auch auf die von der Regierung in ihrer Gesetzgebungsfunktion erlassenen »decretos-leis« oder die regionalen legislativen Dekrete der Regionalversammlungen erstreckt, noch auf die demokratische Legitimation des Parlaments stützen. Das folgt nicht nur aus einer historischen Auslegung der Bedeutung des Gesetzesvorbehalts⁷⁹ und dem steuerrechtlichen Legalitätsprinzip (»autorização«⁸⁰), sondern auch aus der konkreten verfassungsrechtlichen Ordnung. Denn die demokratische Legitimation der Regierung und der Regionalversammlungen ist in diesen Fällen nur eine abgeleitete: das allgemeine Gesetz der Republik enthält zwar einen relativierten Gesetzesvorbehalt, das Parlament muß aber eine gesetzgeberische Tätigkeit der Regierung autorisieren (Gesetzsermächtigung). Überdies hat das Parlament Kontrollkompetenzen. Der steuergesetzgeberische Spielraum der Regionalversammlungen läßt sich zudem unmittelbar auf deren demokratische Legitimation in allgemeinen, direkten und geheimen Wahlen (Art. 231 Abs. 2 CRP) stützen.

Im Ergebnis geht die herrschende Steuerrechtslehre davon aus, daß sich im Hinblick auf die in der Verfassung genannten Steuerelemente aus Art. 103 CRP lediglich ein Verbot von eigenständigen Exekutivgesetzen ergebe, daß also die Regierung insoweit nicht zu ermächtigungsfreier (gesetzlicher) Regelung berechtigt sei. Eine andere Frage ist es hingegen, inwieweit die Verwaltung darüberhinausgehende Gestaltungsspielräume hat, insbesondere beim Erlaß ergänzender Verordnungen (regulamentos). Während die Vertreter der Steuerrechtslehre, die einen formellen Gesetzesvorbehalt beifügen, hier keine Gestaltungsspielräume anerkennen wollen, läßt sich bei den Verwaltungsrechtswissenschaftlern, soweit sie sich mit steuer- und finanzrechtlichen Fragestellungen beschäftigen, eine verwaltungsfreundlichere Neigung erkennen. Die-

beifügen, Gesetz und gesetzgebende Gewalt, 2. Aufl. 1981, 381; für Portugal vgl. *Rui Machado, Contencioso administrativo* (Fn. 62), 702, 706f.

⁷⁷ Vgl. BVerfGE 68, 1, 86; *K. Stern*, Staatsrecht, Bd. II, 1980, 530; *F. Ossenbühl*, Vorrang und Vorbehalt (Fn. 58), Rdnr. 48; *Gomes Canoilho, Direito Constitucional* (Fn. 76), 353; *Sérvulo Correia*, *Nóceas* (Fn. 68), 232; ders., *Legalidade* (Fn. 58), 30f.; *Castanheda Neves, O Instituto* (Fn. 76), 586; *Rogério Soares*, *Direito Público e sociedade técnica*, 1969, 39ff.; *António Lobo Xavier*, *5*.

⁷⁸ *F. Ossenbühl*, *Gesetz und Recht*, HbStR III, 1988, § 61 Rdnr. 5.

⁷⁹ Vgl. *Hartmut Maurer*, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 11. Aufl. 1997, 107ff.; *Rogério Soares*, *Interesse Público* (Fn. 12), 63f.; *Rui Machado*, *O Contencioso administrativo* (Fn. 62), 700ff.; *Sérvulo Correia*, *Nóceas* (Fn. 68), 237f.

⁸⁰ Vorrang des Gesetzes verstanden als »Vorrang des Willens des Volkes« (*Sérvulo Correia*, *Nóceas* (Fn. 68), 238), also im Sinne des Demokratiepriezips. Vor jeder wird der Vorrang des Gesetzes mit der Legitimation des Volkes verbunden, selbst bestimmen zu können, mit welchen Steuern es sich belasten will; im Rechtsstaat moderner Prägung treten aber Gerechtigkeitsgesichtspunkte in den Vordergrund, s. *Alberto Xavier*, *Conceito* (Fn. 66), 277f., 286.

se Autoren lehnen zumeist einen Totalvorbehalt zugunsten der Anwendung der Wesentlichkeitstheorie ab⁸¹. Das Parlament oder die gesetzgebende Regierung müsse nur die wesentlichen Fragen normieren, wozu etwa die Festlegung des Steuersatzes gehöre⁸², darüber hinaus seien jedoch Verordnungen der Verwaltung (regulamentos), die der näheren Bestimmung der Steuererlemente dienen, zulässig⁸³.

Die Gesetzgebungsermächtigung des Parlaments an die Regierung muß nach Art. 165 Abs. 2 CRP Ziel, Inhalt und Ausmaß der Ermächtigung festlegen. Wir haben schon darauf hingewiesen, daß diese Vorschrift möglicherweise ihr Vorbild in Art. 80 Abs. 1 GG hat. Es ist aber fraglich, ob sie angesichts des differierenden Anwendungsbereichs in gleicher Weise verstanden werden kann. Die Anforderungen an Art. 80 Abs. 1 GG werden in Deutschland relativ hoch angesetzt. Eine Ermächtigung zur freien Gesetzgebung im Verordnungswege, zur freien Abänderung oder Ergänzung von Gesetzesetzen wäre in jedem Fall verfassungswidrig⁸⁴. Darüber hinaus stellt das Bundesverfassungsgericht und ihm folgend der Bundesfinanzhof hohe Anforderungen an die Regelungsdichte der Ermächtigung⁸⁵. Bei Art. 80 GG geht es aber um das Verhältnis zwischen Gesetzgeber und Verwaltung, während die Regelung in der portugiesischen Verfassung die Beziehung zweier zur Gesetzgebung berufener Organe betrifft. An die parlamentarische Ermächtigung dürfen daher in Portugal nicht zu hohe Anforderungen gestellt werden.

2. Anwendungsbereich des Steuergesetzesvorbehalts

Es ist allgemein anerkannt, daß Art. 103 CRP auch für Abgaben gilt, die zwar nicht als Steuer bezeichnet werden, aber ebenfalls der Erzielung staatlicher Einnahmen dienen, keine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen sowie zwingenden und endgültigen Charakter haben⁸⁶. Der Steuergesetzesvorbehalt hat somit einen

⁸¹ S. etwa *Sérvulo Correia*, Legalidade (Fn. 58), 334ff. für die Kommunalabgaben und *Casalla Naldas*, Contratos (Fn. 61), 254, der das Steuerrecht als spezielles Verwaltungsrecht sieht und deshalb keine Unterschiede machen will. Auch in den Bereichen, in denen traditionellerweise der formelle Gesetzesvorbehalt gilt (Freiheitsrechte, sonstige Garantien) befreit vor der Verfassungsrechtslehre und die Verwaltungsrechtslehre das Vorhandensein freier Entscheidungsspielräume der Verwaltung, s. dazu die Nachweise der portugiesischen Literatur bei *Casalla Naldas*, Contratos (Fn. 61), 250, Fn. 788 und *Vieira de Andrade*, Direito Administrativo e Fiscal (Fn. 65), 13f. Über die Reichweite des Gesetzesvorbehalts und Verwaltungskompetenzen allgemein s. *Regério Soares*, Princípio da legalidade e administração constitutiva, Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra LVII (1981), 179, 181ff. insbes. 187ff.

⁸² Es soll also dem Parlament nicht gestattet sein, nur die Grenzen des Steuersatzes vorzugeben und die Festlegung des konkreten Steuersatzes der Verwaltung zu überlassen. Dazu bedürfte es einer Verfassungsänderung. Eine solche war im Verfassungsverfahren von 1982 vorgesehen, sie wurde aber nicht geltendes Verfassungsrecht. Mittelbar bestätigt die Tatsache, daß über die Notwendigkeit einer verfassungsrechtlichen Änderung Einigkeit herrschte, die herrschende Auffassung von der Geltung des Parlamentsvorbehalts. S. dazu *Barbosa de Melo/Cardoso da Costa/Vieira e Andrade*, *Estudo* (Fn. 54), 123ff. zu Art. 99 Abs. 2 des Entwurfs.

⁸³ S. auch *Jorge Miranda*, Competência legislativa (Fn. 65), 17.

⁸⁴ S. J. *Selzweidel*, Rechtsstaat im Steuerrecht, in: *Felix* (Hrsg.), Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, 1960, I, 14.

⁸⁵ BVerfGE 7, 283ff.; 23, 62ff.; BFH BStBl. II 1974, 205.

⁸⁶ Zum Steuerbegriff in Portugal, der weitgehend § 2 AO entspricht, s. *Cardoso da Costa*, Curso de Direito Fiscal, 1972, 4ff.; *Nuno Sá Gomes*, Manual de Direito Fiscal, 1993, 59ff.; *Pamplona Corte-Real*, Curso

weiten Anwendungsbereich⁸⁷. Dem Art. 168 Abs. 1 und Art. 106 Abs. 2 CRP in der Fassung bis zur Verfassungsreform 1997 unterfielen demnach lediglich nicht Gebührens und ähnliche Abgaben⁸⁸. Das Satzungsrecht der Kommunen beschränkt sich auf diesen engen Bereich von Abgaben, der durch die Abhängigkeit von einer individualisierten Gegenleistung des Staates gekennzeichnet ist. Die Gegenleistung kann entweder der Ausgleich für einen Vorteil sein oder sie ist Auflegung von Kosten⁸⁹, mit anderen Worten sie sind Gegenleistungen für öffentliche Dienstleistungen, den Zugang zur Nutzung öffentlicher Güter oder die Befreiung von einem gesetzlichen Verbot, das dem öffentlichen Interesse dient⁹⁰. Da Gebühren nur zur Abschöpfung eines Vorteils oder zur Überwälzung von Kosten gerechtfertigt sind, müssen Gebühren in der Höhe dem Äquivalenz- oder Kostendeckungsprinzip entsprechen, wobei jedoch dem Gesetzgeber ein weiter Gestaltungsspielraum eingeräumt werden muß⁹¹. Das Äquivalenz- bzw. Kostendeckungsprinzip konkretisiert immehin das Verhältnismäßigkeitsprinzip, das das Gebührenerfindungsrecht und Gebührenbemessungsrecht des Gesetzgebers oder der Verwaltung einschränken soll. Soweit die Verfassungsmäßigkeit von Gebühren anhand dieser Prinzipien kontrolliert werden kann, bedarf es keines speziellen Gesetzesvorbehalts für Gebühren⁹². In diesem Zusammenhang gilt es auch

de Direito Fiscal, 1982, 9ff.; für Beispiele für Abgaben, die nicht als Steuern (und gelegentlich sogar als Gebühren) bezeichnet werden, aber diesen gleichgestellt werden s. die Entscheidungen des Supremo Tribunal Administrativo (STA-Oberstes Verwaltungsgericht) vom 15. 1. 1992, rec. 13575 (abgedruckt in: Anhang zum DR. v. 30. 12. 1993, 10ff.) und vom 29. 1. 1992, rec. 13593 (unveröffentlicht).

⁸⁷ Vgl. das Urteil 76/88 des portugiesischen Verfassungsgerichts (TC - Tribunal Constitucional) vom 7. 4. 1988, proc. 2/87, 1a Secção, Boletim do Ministério da Justiça n.º 376, 1988, 181ff.: die Erhebung einer Abwesenheitsgebühr durch die Stadt Lissabon unterliege dem Steuergesetzesvorbehalt, jedenfalls dann, wenn sie für eine Leistung erhoben werde, die noch nicht existierende Finanzierung eines geplanten Kanalsystems) und die nicht alle Abgabenschuldner beugnische. S. auch die Entscheidung desselben Gerichts Nr. 277/86 vom 8. 10. 1986, proc. 9/84, abgedruckt in: *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 1986, Bd. 8, 383ff.: eine Abgabe zur Ablösung nicht erstellter Parkplätze, die von den Bauherren an die Stadt geleistet werden sollte, wenn die tatsächlichen Verhältnisse die Bereitstellung von Parkraum unmöglich machen, sei keine Gebühr und unterliege daher dem Steuergesetzesvorbehalt.

⁸⁸ S. dazu *Casalla Naldas*, Contratos (Fn. 62), 237ff., nach dem die Gebühren insbesondere dem verfassungsrechtlichen Verhältnisprinzip entsprechen müssen. Als Gebühr werden beispielsweise die Gerichtsgebühren angesehen (TC 205/87 v. 17. 6. 1987, proc. 213/87, 2a Secção, BMJ n.º 368, 1987, 216ff.; TC 412/89 v. 31. 5. 1989, Acórdãos do Tribunal Constitucional, 1989, Bd. 13/2, 1187ff.); als gebührenähnlich werden die Abgaben der Rechtsanwältinnen für die Rechtsanwaltszulassung qualifiziert (TC 497/89 v. 13. 7. 1989, Acórdãos do Tribunal Constitucional, 1989, Bd. 14, 227ff.).

⁸⁹ Zur Diskussion in Deutschland s. *Klaus Vogel*, Vorteil und Verantwortlichkeit, in: *Festschrift für Willi Geiger*, 1989, 518, 532f. Für Portugal s. das bereits zitierte Urteil de TC 412/89. Wenn das TC im Urteil 76/88 meint, es komme nur darauf an, ob der Staat die Leistung bereitstelle, nicht aber auf den Finanzierungszweck der Abgabe, so ist das zumindest zweifelhaft.

⁹⁰ *Alberto Xavier*, Manual (Fn. 72), 42, s. auch *Nuno Sá Gomes*, Direito Fiscal (Fn. 87), 73; *Margarida Mesquita Pálha*, Sobre o Conceito jurídico de taxa, in: *Estudos-Comemoração do XX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais*, 1983, Bd. 2, 573ff.

⁹¹ *K. Vogel*, Vorteil (Fn. 90), 533ff.: insofern unklar bleibt die Auffassung des TC. Im Urteil 205/87 geht das TC zwar einerseits davon aus, daß sich die spezifische Bedingtheit der Gebühr in der Existenz einer staatlichen Gegenleistung äußert, die Höhe der Gebühr bestimme sich aber nicht nach dem wirtschaftlichen Wert des Vorteils oder der Leistung, die Beziehung zwischen Leistung und Gegenleistung sei eine rein rechtliche, keine ökonomische. Diese Betrachtungsweise läßt besonders ungelklärt, wie eine Gebühr zu behandeln wäre, die die Aufwandshöhe übersteigt, auch wenn konstatiert werden muß, daß sich die Gebührenhöhe niemals präzise ermitteln läßt.

⁹² *Casalla Naldas*, Contratos (Fn. 62), 238

zu berücksichtigen, daß aus dem Zweck des Steuersystems eine weitere verfassungsrechtliche Schranke für Gebühren resultiert. Im Steuerstaat finanziert sich das Gemeinwesen in erster Linie aus Steuern, die dementsprechend als einzige Abgabeform verfassungsrechtliche Regelung erfahren. Daraus folgt für den Regelfall, daß staatliche Ausgaben primär aus Steuereinkommen zu finanzieren sind und die Erhebung von Gebühren insofern besonders rechtfertigungsbedürftig ist⁹³. Die Verfassungsreform 1997 hat nunmehr die Regelung des früheren Art. 168 in Art. 165 Abs. 1 Buchst. i auf das gesamte Abgaberecht erstreckt. Aus den genannten Gründen hat diese Verfassungsänderung aber nur deklaratorische Wirkung. Zu beachten ist noch, daß in Portugal die Bedingtheit der Steuerbegriffs durch das Leistungsfähigkeitsprinzip (Art. 104 CRP) klarer als in Deutschland verfassungsrechtlich verankert ist, so daß Gebühren, die Leistungsfähigkeitssichtspunkte berücksichtigen, wegen der damit notwendigerweise verbundenen Ungleichbehandlung verfassungswidrig wären⁹⁴.

VI. Die Konkretisierung des Steuergesetzesvorbehalts

In Deutschland wird dem Legalitätsprinzip über den bloßen verfahrens- bzw. kompetenzrechtlichen Gesetzesvorbehalt noch ein weitergehender Inhalt beigemessen. Das steuerbegründende Gesetz müsse den gesamten steuerlichen Tatbestand bzw. dessen wesentliche Elemente und auch die Rechtsfolge⁹⁵ festlegen (Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung)⁹⁶. Dabei gliedert sich nach herkömmlicher Auffassung der Tatbestand in Steuerobjekt, Steuerobjekt, Bemessungsgrundlage und Steuersatz. Jede einzelne Anforderung an diese Tatbestandsmerkmale muß sich aus dem Gesetz selbst ergeben, so daß über die Steuerpflicht nur der Gesetzgeber und nicht die Verwaltung zu entscheiden hat⁹⁷. In Deutschland führt das zur Verpflichtung des Gesetzgebers, bestimmte wesentliche Elemente des Steuergesetzes selber zu regeln.

In diesem Sinne läßt sich die Lehre von der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung als steuerrechtliche Ausprägung der Wesentlichkeitstheorie des Bundesverfassungsrichters⁹⁸ begreifen, wenn man diese Theorie als umfassend ansieht, sie also auch den Eingriffsvorbehalt ablösen soll⁹⁹. Die Tatbestandsmäßigkeit substantiiert den Inhalt

⁹³ K. Vogel, Grundzüge (Fn. 28), Rdnr. 30F.

⁹⁴ So für Deutschland auch K. Vogel, Vorteil (Fn. 90), 535 Fn. 93 und zuletzt B. Kempen, Gebühren im Dienst des Sozialstaats?, NVwZ 1995, 1163ff.

⁹⁵ S. K. Tipler, Steuerrechtsordnung I (Fn. 8), 151, 161, der darauf hinweist, daß der Begriff »Tatbestandsmäßigkeit« ungenau sei, da er die Rechtsfolge nicht erfasse.

⁹⁶ Die verschiedenen Ausprägungen der »Tatbestandsmäßigkeit« sind dargestellt bei Hammit Halin, Die Grundsatze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht, 1984, 18ff.

⁹⁷ D. Jehl, Gesetz und Verwaltung, 1961, 107f.

⁹⁸ BVerfGE 33, 1, 10f.; 33, 125, 158ff.; 34, 165, 192f.; 40, 237, 249; 49, 89, 126; 57, 295, 320f.; 58, 257, 268f.; 77, 170, 230f.; s. auch den Überblick bei M. Niehans, Bestimmtheitsgebot und Delegationsverbot des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG und der Gesetzesvorbehalt der Wesentlichkeitstheorie, in: FS f. K. Stern, 1996, 717ff.

⁹⁹ Zur Wesentlichkeitstheorie in Deutschland s. H. H. v. Arnim, Zur »Wesentlichkeitstheorie« des Bundesverfassungsgerichts, DVBl. 1987, 1241ff.; C.-E. Eberle, Gesetzesvorbehalt und Parlamentsvorbehalt, DÖV 1984, 487ff.; M. Krieger, Der Vorbehalt des Gesetzes im Wandel, JZ 1984, 689, 691ff.; F. Ossenbühl, Vorrang und Vorbehalt (Fn. 58), Rdnr. 61ff.; sie hat auch Eingang in die portugiesische Doktrin gefun-

und die Reichweite des für das Steuerrecht geltenden Parlamentsvorbehalts. Der Steueratbestand (einschließlich der Rechtsfolgenausscheidung) gehört zum Wesentlichen der Besteuerung und damit in das Entscheidungsmonopol des Gesetzgebers.

Ähnlich wie in Deutschland wird in Portugal der Rechtsfigur der »Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung« eine große Bedeutung zuerkant, um die materielle Rechstaatlichkeit im Steuerrecht zu verwirklichen und zu garantieren¹⁰⁰. Art. 103 Abs. 2 und 3 CRP gehören in diesen Kontext. Diese Vorschriften haben die Aufgabe, den Inhalt des Steuergesetzesvorbehalts zu konkretisieren, sie bestimmen, welche Elemente notwendigerweise der Regelung durch den Gesetzgeber vorbehalten bleiben. Sie erheben mit anderen Worten den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in den Verfassungsrang. Damit ist auch der entscheidende Unterschied zur Rechtslage in Deutschland angesprochen. Was dort ansatzweise einfachrechtlich geregelt ist (§§ 3, 38 AO), ist in Portugal auf verfassungsrechtlicher Ebene festgelegt. Im Ergebnis muß aber für beide Rechtsordnungen gleichermaßen gelten, daß Steuerbelastungen als Eingriffe in Freiheit und Eigentum nur durch Gesetz, nicht aber auf Grundlage eines Gesetzes denkbar sind.

Anders aber als die deutsche Lehre von der Tatbestandsmäßigkeit geht Art. 103 Abs. 2 und 3 CRP über eine reine Tatbestandsmäßigkeit hinaus. Die Vorschrift enthält Elemente, die nicht durchwegs Tatbestandselemente der Steuer (im Sinne der eigentlichen Voraussetzungen der Steuerentstehung) sind, sondern sie bezieht sämtliche Merkmale, die bei der Berechnung des letztlich zu zahlenden Steuerbetrags berücksichtigt werden müssen (neben incidência – Steuerobjekt, Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage – und taxa – Steuersatz – noch benefício fiscais – Steuervergünstigungen –, liquidação – Veranlagung –, cobrança – Steuererhebung¹⁰¹) ein.

Es besteht kein Zweifel, daß der portugiesische Verfassungsgeber mit der Regelung des Art. 103 Abs. 2 CRP Kriterien aufstellen wollte, nach denen sich die Ausformung der Steueratbestände richten sollte. Die Vorschrift enthält dementsprechend die Steueratbestandselemente, die man in einem Rechtsstaat als regelungsnotwendig (und ausreichend) ansah, um die Eigentumsphäre des Bürgers vor dem Steuerzugriff der Verwaltung zu schützen. Es handelt sich insoweit um die wesentlichen Elemente einer Steuer, soweit sie sich nicht nach materiellen, sondern nach formellen Gesichtspunkten bestimmen lassen¹⁰².

Art. 103 Abs. 3 CRP, der an Absatz 2 anknüpft, lautet: »Niemand kann zur Zahlung von Steuern gezwungen werden, die nicht gemäß der Verfassung festgesetzt wurden,

den, s. *Servulo Correia*, Legalidade (Fn. 58), 334ff.; zum Strafrecht *Castanheira Neves*, O Princípio da legalidade criminal. O seu problema jurídico e o seu critério dogmático, in: *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Eduardo Correia*, 1984, 309ff. und 347ff.

¹⁰⁰ In diesem Sinne *Alberto Xavier*, Conceto (Fn. 66), 309f., 338, und auch 284f., 311ff.; s. dazu auch *Saenz Martínez*, Direito Fiscal, 1993, 108; *Jorge Miranda*, A Competência legislativa (Fn. 65), 16f.; *Sá Gomes*, *Licença de Direito Fiscal*, Vol. II, 1985, 34ff.; *Castela Nélvis*, *Contratos* (Fn. 62), 221.

¹⁰¹ Die Übersetzung der beiden letzten Begriffe trifft den materiellen Inhalt der portugiesischen Begriffe nicht exakt, kommt ihm aber wohl am nächsten.

¹⁰² Die konkrete Regelung wird aber auch kritisiert. So wenden sich *Vieira de Andrade*, *Direito Administrativo e Fiscal* (Fn. 65), 16 und *Castela Nélvis*, *Contratos* (Fn. 62), 221, gegen die verfassungsrechtliche Lösung. Sie gehe mit der Verwendung des weiten Begriffs »incidência« und der Aufnahme der Steuererleichterungen zu weit. Die Kritik beruht zum Teil auch darauf, daß die Norm bei rechtsvergleichender Sicht als besonders streng angesehen werden muß.

die mit Rückwirkung ausgestattet sind oder deren Veranlagung und Erhebung nicht im Einklang mit dem Gesetz erfolgt.« Die Vorschrift stellt also den Vorgang der Steuerfindung und -typisierung, der dem formellen Gesetzesvorbehalt unterliegt (Art. 165 Abs. 1 Buchst. i CRP), die verfahrensmäßige Durchführung dieser Steuern gegenüber, soweit sie nicht von den Elementen, die in Art. 103 Abs. 2 CRP genannt sind, erfaßt wird¹⁰³. Die materielle Bedeutung des Art. 103 Abs. 3 CRP wird nur selten thematisiert. Es wird darauf hingewiesen, daß die Vorschrift zunächst eine Art von Widerstandsrecht statuiert¹⁰⁴. In diesem Sinn hat die Aussage des Abs. 3 eher proklamatorischen Charakter, immethin wird aus ihr aber geschlossen, daß die Geltendmachung der Verfassungswidrigkeit einer Steuerrechtsnorm Auswirkungen auf den Fortgang des Verwaltungsvollzugs haben kann. Daneben ist vor allem fraglich, welche Bedeutung der Begriff des Gesetzes in diesem Zusammenhang hat: Enthält die Vorschrift ebenfalls einen Vorbehalt eines formellen Gesetzes? Jedenfalls gehören Steueranlagung und -erhebung dem Steuerverfahrensrecht an, sie sind also im engeren Sinne Teil des Verwaltungsrechts¹⁰⁵. Folgte man der deutschen Lehre vom Vorbehalt des Gesetzes, so folgte das Erfordernis einer gesetzlichen Grundlage schon aus dem Eingriffscharakter des Verfahrensrechts. Da dieser Grundsatz auch dem portugiesischen Verfassungsrecht gilt, läßt sich die mangelnde Aufmerksamkeit möglicherweise damit erklären, daß Art. 103 Abs. 3 CRP nur deklaratorischen Charakter hat in dem Sinne, daß Gesetzesvorbehalt und Vorrang des Gesetzes im Verwaltungsrecht allgemein und natürlich auch im Steuerverfahrensrecht zu beachten sind. Aus diesem Grund wird vertreten, daß sich der aus Art. 103 Abs. 2 CRP folgende materiell angeordnete Gesetzesvorbehalt nur auf die dort genannten Elemente der Steuer erstreckt, nicht aber auf Steueranlagung und -erhebung¹⁰⁶. Es wird daraus in ihrer Gesamtheit, daß es für die Regelung des Steuerverfahrens durch die Exekutive in ihrer Gesetzgebungsfunktion keiner parlamentarischen Ermächtigung bedürfte¹⁰⁷. Eine solche schematische Betrachtungsweise wird allerdings dem Problem nicht gerecht. Die Unterscheidung zwischen Tatbestandsmomenten und Verfahrensrecht läßt sich bei näherer Betrachtung nicht durchhalten. Zum einen sind bei enger Sichtweise auch die Steuervergütungen und die steuerlichen Rechtsgarantien nicht dem Steueratbestand ausnahmslos dem Steuerverfahren zurechnen. Das muß insbesondere für Portugal gelten, wo sich in den Abschnitten der Steuergesetze, die mit «liquidação» und «cobrança» überschrieben sind, häufig materielle Steuervorschriften finden lassen. Betrachtet man Art. 103 Abs. 2 und 3 und Art. 165 Abs. 1 Buchst. i CRP im Zusammenhang, so

¹⁰³ Vgl. Gomes Canotilho/Vital Moreira (Fn. 37), 459 Anm. V.

¹⁰⁴ Gomes Canotilho/Vital Moreira (Fn. 37), 459 Anm. VI.

¹⁰⁵ K. Vogel, Die Besonderheit des Steuerrechts, DSZ 1977, 11, der die Normen des Steuerverfahrensrechts formal als Normen des Verwaltungsrechts ansieht, aber darauf hinweist, daß sie aus materieller Sicht wenig mit den Prinzipien und der Methode des Verwaltungsrechts zu tun haben, so daß für sie eigenständige Grundsatze gelten müssen.

¹⁰⁶ Castilho Nélvis, Contratos (Fn. 62), S. 223; Gomes Canotilho/Vital Moreira (Fn. 37), 459 Anm. VI: hier gelte kein Parlaments-, sondern nur ein bloßer Gesetzesvorbehalt; anders aber Soares Martins (Fn. 101), 107, nach dem es sich auch hier um einen Parlamentsvorbehalt handle.

¹⁰⁷ Sousa Franco, Sistema financeiro (Fn. 54), 528ff.; Pimploina Corre-Real, Direito Fiscal (Fn. 87), 83f.; Gomes Canotilho/Vital Moreira, Constituição (Fn. 37), 459 Anm. V; Viem de Andrade, Direito Administrativo e Fiscal (Fn. 65), 15; Castilho Nélvis, Contratos (Fn. 62), 246.

wird deutlich, daß das gesamte Steuersystem dem Gesetzesvorbehalt unterworfen werden soll¹⁰⁸. Für das Steuerverfahren als Teil des Gesamtsteuersystems kann nichts anderes gelten, als für andere steuerrechtliche Vorschriften, d.h. der Gesetzesvorbehalt muß grundsätzlich auch für das Steuerverfahren gelten¹⁰⁹.

Aus dem Rahmen fällt im Vergleich zu Deutschland vor allem die ausdrückliche Aufnahme der Steuervergütungen in den Anwendungsbereich des Gesetzesvorbehalts. Steuervergütungen lassen sich je nach Blickwinkel als Haushaltsausgaben¹¹⁰ oder, wie es Art. 106 Abs. 3 Buchst. g CRP ausdrückt, als «lassene Erträge» ansehen. Sie sind eine Alternative zur Gewährung direkter Subventionen, sie lassen sich daher auch als «Verschonungsuntventionen» bezeichnen. Als solche bilden sie innerhalb des Steuersystems eine eigene Kategorie von Normen, die ihre Grundlage weder im Leistungsfähigkeitsprinzip haben noch auf die tatsächliche Zahlungsfähigkeit abstellen, sondern vielmehr wirtschaftlenkende Zwecke verfolgen¹¹¹. Sie können daher beispielsweise ein staatliches Instrument zur Verfolgung von Aufgaben im Bereich der Wirtschafts- und Sozialpolitik des Staates bilden (Art. 81d CRP). Obwohl sie mittelbar auch mit dem Ertragsziel der Besteuerung zu tun haben¹¹² ist ihr Zweck (weder als Haupt- noch als Nebenzweck) doch nicht dieses Ertragsziel¹¹³.

In Deutschland werden daher die Steuervergütungen teilweise aus dem Gesetzesvorbehalt herausgenommen. So will Klaus Vogel neben dem Erlaß von Steuern aus Billigkeitsgründen die Gewährung von Steuervergütungen von den strengen Anforderungen des steuerrechtlichen Legalitätsprinzips befreien¹¹⁴. Hingegen fordert H.-J. Papier¹¹⁵ für sie ebenfalls eine formell-gesetzliche Grundlage, um dem Parlament die Entscheidungsfreiheit bei der Gestaltung staatlicher Wirtschaftlenkung zu sichern. Ähnlich will Klaus Triebel den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung auch auf Steuervergütungen erstrecken¹¹⁶.

¹⁰⁸ Außerdem ist zu beachten, daß die entsprechende Norm des Verfassungsgrundgesetzes für den späteren Art. 106 Abs. 2 CRP bildete und deren Formulierung hauptsächlich auf Jorge Miranda zurückging (s. *ibid.*, Um Projecto (Fn. 45), 90), neben den heute genannten Elementen auch das Verfahren der Steuererhebung (was modalidades de cobrança) erfaßt war. In Abs. 3 wurde dann erneut darauf verwiesen: niemand darf zur Zahlung von Steuern gezwungen werden, wenn deren Erhebung nicht den gesetzlichen Vorgaben entspricht. Die Berücksichtigung der Steuererhebung in beiden Absätzen des Art. 106 CRP des Entwurfs und die Nichterwähnung der Steueranlagung deuten darauf hin, daß man davon ausging, daß die Steueranlagung zum Steueratbestand zu zählen wäre, so daß sie ohnehin vom strengeren Gesetzesvorbehalt erfaßt war.

¹⁰⁹ Dieser Auslegung scheinen auch J. Xavier de Basto/J. L. Saldanha Santos (Fn. 75), 12f., 15, zuzunehmen.

¹¹⁰ Was im englischen Ausdruck «tax expenditure» gut zum Ausdruck kommt.

¹¹¹ Nach Klaus Vogel, Grundzüge (Fn. 28), Rdnr. 72, bilden der Steuererlaß aus Billigkeitsgründen und die Gewährung von Steuervergütungen aus wirtschaftspolitischen und sonstigen Gründen Ausnahmen vom steuerrechtlichen Legalitätsprinzip. Die Grundlage von Steuervergütungen sei in den wirtschaftspolitischen Zielen zu suchen.

¹¹² K. Vogel, Besonderheit (Fn. 106), 9.

¹¹³ K. Vogel, Grundzüge (Fn. 28), Rdnr. 51f.

¹¹⁴ K. Vogel, Grundzüge (Fn. 28), Rdnr. 72. Für die Unterscheidung zwischen Steuervergütungen und Lastenausgleichsnormen mit den jeweiligen Konsequenzen finden sich vor allem in der spanischen Rechtsprechung Beispiele. S. dazu den Überblick bei Ferrnando Sanz de Burguñá, Lecciones de Derecho Financiero, Madrid 1993, 103.

¹¹⁵ H.-J. Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte (Fn. 17), 118f.

¹¹⁶ K. Triebel, Steuerrechtsordnung I (Fn. 8), 162f.; vgl. auch Triebel/Lang, Steuerrecht (Fn. 5), 103. Al-

Ob man die Gewährung von Steuervergünstigungen dem Wirtschaftsrecht bzw. Sozialrecht zurechnet und sie damit in Gegensatz zum klassischen Steuerrecht oder materiellen Steuerrecht bringt¹¹⁷, oder sie als Teil des Steuerrechts ansieht, jedenfalls gehören sie nicht zum Steuerabsehbare, da sie mit der Bestimmung des OB und WIE der Besteuerung¹¹⁸ nichts zu tun haben (im Gegensatz zu Abzugsmöglichkeiten, Steuererleichterungen oder Steuerbefreiungen, die auf der Leistungs- oder Zahlungsfähigkeit der Steuerpflichtigen beruhen). Sie entsprechen daher eher den staatlichen Subventionen, mit denen sie den Charakter der staatlichen Ausgabe gemeinsam haben.

Obwohl die Unterscheidung zwischen steuerlichen Vergünstigungen, die wirtschaftsfördernde Funktionen erfüllen, und solchen, die der Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips innerhalb des Steuersystems dienen, nicht immer leicht sein wird, läßt sie sich doch vornehmen¹¹⁹. Es handelt sich hier um eine Frage der Auslegung, eine Aufgabe, der sich der Rechtsanwender nicht entziehen darf. Das gilt auch, wenn sich die Einordnung der einen oder anderen Steuervergünstigung im Laufe der Zeit ändern mag¹²⁰.

Die außersteuerlichen Zwecke dieser Vergünstigungen erlauben in der Tat eine Abschwächung des Legalitätsprinzips bzw. eine größere Offenheit der einschlägigen Rechtsnormen¹²¹. Die Notwendigkeit von Entscheidungsspielräumen der Verwaltung folgt zum einen aus der haushaltsrechtlichen Parallele. Nur eine eigenverantwortliche Haushaltsführung kann eine wirtschaftliche und sparsame Verwendung der Mittel sicherstellen. Zum anderen ist nur so die erforderliche Einzelfallgerechtigkeit herzustellen¹²². Auch wäre wohl unter Berücksichtigung des Verfassungsauftrags an den Staat, Aufgaben im Bereich der Wirtschafts- und Sozialpolitik wahrzunehmen (Art. 81 CRP), eine Zuerkennung gewisser Handlungsspielräume an die Exekutive durchaus sinnvoll¹²³. Steuervergünstigungen wären dann insbesondere an den Grundsätzen der Gleichheit, Verhältnismäßigkeit, Gerechtigkeit und Unparteilichkeit (Art. 266 Abs. 2 CRP) zu messen.

Dennoch wird sich diese Auffassung für Portugal angesichts des klaren Wortlauts des Art. 103 Abs. 2 CRP nicht halten lassen. Die Verfassung will Steuervergünstigungen in gleicher Weise behandelt wissen wie die Tatbestandsmerkmale der Steuer. Angesichts der Tatsache, daß die Verwirklichung von Lenkungszielen in Steuergesetzen auch Nachteile mit sich bringt und die parlamentarische Verantwortung für

ledings wird hier nicht ganz klar, ob der strengere Parlamentsvorbehalt gemeint ist oder nur der allgemeine Gesetzesvorbehalt. Da anders als bei Subventionen Steuervergünstigungen nicht im Haushalt angesetzt werden, wird man immer eine materiel-rechtliche Grundlage fordern müssen.

¹¹⁷ *Trigue/Lang*, Steuerrecht (Fn. 5), 69; diese Unterscheidung übernimmt für Portugal *Casalla Nabais*, *Contratos* (Fn. 62), 260f., der daraus auf geringere Anforderungen an den Gesetzesvorbehalt im Fall von Steuervergünstigungen schließt.

¹¹⁸ Anders *Casalla Nabais*, *Contratos* (Fn. 62), 205.

¹¹⁹ S. K. *Logel*, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW* 1977, 97ff.

¹²⁰ So auch K. *Logel*, Grundzüge (Fn. 28), Rdnr. 52.

¹²¹ So auch *Vieira de Almeida*, *Direito Administrativo e Fiscal* (Fn. 65), 16; *Casalla Nabais*, *Contratos* (Fn. 62), 234.

¹²² Vgl. P. *Kirchhof*, Hervorbringen (Fn. 30), 365.

¹²³ S. P. *Kirchhof*, Hervorbringen (Fn. 30), 364f., wobei dieser diese Argumente allerdings auch auf die Lastenverteilungsnormen überträgt und die Frage mit dem Problem größerer oder geringerer Kompetenzen des Gesetzgebers bzw. der Verwaltung in Zusammenhang bringt; vgl. auch *Serrillo Corria*, *Principio* (Fn. 67), 338f.

Staatsausgaben mit ihnen verschleierte werden kann, sprechen für einen solchen strengen Gesetzesvorbehalt auch gute Gründe¹²⁴. Es ist allerdings *Paul Kirchhof* zuzugeben, daß eine echte Verbesserung des parlamentarischen Entscheidungsdefizits in diesem Bereich erst eintreten könnte, wenn Steuervergünstigungen durch »offene Leistungen« ersetzt würden¹²⁵.

Eine verfassungsrechtliche Vorschrift im Sinne einer solchen Verbesserung wäre aus rechtsstaatlicher Sicht sicher ein Fortschritt. Die portugiesische Verfassungsregelung läßt sich aber nicht in diesem Sinne einer ausdrücklichen Trennung von Steuererrormen und Lenkungsnormen verstehen. Immerhin hat aber in Portugal die Verfassungsrechtler in der Praxis dazu geführt, daß die Steuervergünstigungen in einem eigenen Gesetz geregelt worden sind.

VII. Bestimmtheitsgrundsatz und Gestaltungsspielraum der Verwaltung

1. Bestimmtheit und Regelungsdichte steuerrechtlicher Normen

Ist der Gesetzgeber verpflichtet, eine bestimmte Regelungskompetenz wahrzunehmen, so muß es ihm versagt bleiben, seiner Aufgabe auszuweichen, indem er durch Verwendung vager Generalklauseln oder unbestimmter Rechtsbegriffe eine schleichende Delegation seiner Regelungskompetenz vornimmt¹²⁶. Mit dem Gesetzesvorbehalt und der Wesentlichkeitstheorie ist daher auch das Gebot verstärkter Regelungsdichte verbunden. Das rechtsstaatliche Bestimmtheitsgebot hat insoweit ergänzende und verstärkende Wirkung¹²⁷.

Ein entsprechender Inhalt steckt auch in der Lehre von der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung¹²⁸. Hat der Gesetzgeber den Tatbestand einer Steuer erschöpfend zu regeln, so ist es ihm gleichzeitig verboten, diese Regelungsaufgabe der Verwaltung zu übertragen. Entsprechendes gilt nun für Art. 103 Abs. 2 und 3 CRP, die dem Gesetzgeber die Aufgabe zuweisen, das Steuersystem in seinen wesentlichen Elementen zu regeln, obwohl beide Vorschriften über die Regelungsdichte unmittelbar nichts aussagen. Allerdings steht ein solches Verdictungsgebot in einem Spannungsverhältnis nicht nur zu einem anzuerkennenden eigenen Gestaltungsbereich der Verwaltung, sondern auch zum beschränkten Formulierungsvermögen des Gesetzgebers (sachstrukturelle Grenzen) und seiner Aufgabe, Massenseinrichtungen, wie sie im Steuerrecht auftreten, typisierend zu ordnen¹²⁹.

¹²⁴ Darüber hinaus müssen sich Steuervergünstigungen mit dem jeweiligen System des Einzelsteuergesetzes – im Einkommensteuergesetz mit den Erfordernissen der »ausstehenden« Gerechtigkeit – vereinbaren lassen; s. K. *Logel*, *Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung*, *DStZ/A* 1975, 409ff.

¹²⁵ P. *Kirchhof*, Hervorbringen (Fn. 30), 365.

¹²⁶ F. *Ossenbühl*, *Vorrang und Vorbehalt* (Fn. 58), Rdnr. 42.

¹²⁷ Zum Verhältnis zwischen Gesetzesvorbehalt und Bestimmtheitsgebot s. *Ulrich M. Gassner*, *Parlamentsvorbehalt und Bestimmtheitsgrundsatz*, *DÖV* 1996, 18.

¹²⁸ K. *Trigue*, *Steuerrechtsordnung* I (Fn. 8), 161.

¹²⁹ Vgl. P. *Kirchhof*, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Steuervereinfachung, in: *Steuervereinfachung*, *Festschrift für D. Meyding* zum 65. Geb., 3. 9ff.; zu den Ursachen für die Unbestimmtheit des Ge-

Trotz des verfassungsrechtlichen absoluten Vorbehalts, der an sich für das gesamte Steuersystem gelten soll, liegt es nahe, in Bezug auf die Bestimmtheit der Normen zu differenzieren. Das muß schon deswegen gelten, weil die Grundrechtsrelevanz und die Eingriffstintensität einzelner steuerrechtlicher Vorschriften unterschiedlich ist. Die Besteuerung wird daher in Teilbereichen höheren Normierungsanforderungen unterliegen als in anderen Bereichen¹³⁰. Es ist daher sehr zweifelhaft, ob eine schematische Unterscheidung zwischen materiellen und verfahrensrechtlichen Regelungen, wie sie in der portugiesischen Literatur vertreten wird, dem Problem gerecht werden kann. Für das Steuerverfahren können insgesamt nicht geringere Anforderungen, etwa in dem Sinne, daß diese nur in seinen fundamentalen Grundsätzen¹³¹ durch Gesetz zu regeln sei, gelten, weil sich Steuermittlung und Verfahren nicht exakt trennen lassen¹³².

Der Grad der notwendigen Regelungsdichte ist daher nach anderen Gesichtspunkten zu bestimmen, wobei der zu regelnde Sachbereich eine wesentliche Rolle spielt. Es sind die »Besonderheiten des Steuerrechts« zu berücksichtigen¹³³. Das Steuerrecht setzt sich erstens aus verschiedenen Arten von Normen zusammen, die sich grob in drei Kategorien aufteilen lassen: Lastenaustellungsnormen, Lenkungsnormen und Verfahrens- bzw. Organisationsnormen. Es sind die ersteren, die abgesehen vom Einnahmziel nicht durch einen besonderen Zweck geleitet sind, und an die deshalb besonders hohe Anforderungen aus der Sicht des Rechtsstaatsprinzips zu stellen sind. Das gilt insbesondere, weil diese Normen auch die Aufgabe haben, das zugrundeliegende Gerechtigkeitsprinzip zu verwirklichen. Den besonders strengen Anforderungen an den Gesetzesvorbehalt unterliegen demnach primär diese Lastenaustellungsnormen, die über das OB und WIE der Besteuerung entscheiden¹³⁴.

In Portugal ist das Leistungsfähigkeitsprinzip durch Art. 104 CRP konkretisiert. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als solches, wie es herkömmlich aus dem Gleichheitsatz und dem Sozialstaatsprinzip hergeleitet wird, ist in der portugiesischen Verfassung nicht direkt angesprochen. Es wird vielmehr als Verfassungsprinzip vorausgesetzt¹³⁵ und dann im Hinblick auf die zulässigen Einzelsteuern exakter beschrieben.

setzes s. L. *Ostroloh*, Gesetzeshindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, 1992, 100ff.

¹³⁰ BVerfGE 86, 288, 311.

¹³¹ *Carolla Nalvatis*, Contratos (Fn. 62), 260ff. Die Aufstellung unterschiedlicher Anforderungen an den Gesetzgeber, die *Castilla Nalvatis* vornimmt, findet vor allem keinerlei Stütze im Text der Verfassung. S. dazu auch *Stevilla Corraia*, *Legaldade* (Fn. 58), 337.

¹³² Wie hier auch *Soares Martins*, *Direito Fiscal*, 1993, 293 mwN.

¹³³ K. *Vogel*, Besonderheit (Fn. 106), 8ff.

¹³⁴ K. *Vogel*, Besonderheit (Fn. 106), 9 folgert denn auch, daß aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip besondere rechtsnatürliche Anforderungen aus dem Steuerrecht herzuables sind. In Portugal hat schon *Alberis Xavier*, *Conceito* (Fn. 66), 279, für das portugiesische Rechtssystem eine unmittelbare Beziehung zwischen dem materiellen Rechtsstaatsprinzip einerseits und dem Grundsatz der Steuererträglichkeit und dem Leistungsfähigkeitsprinzip hergestellt. Hängig wird aus der Besonderheit der Lastenaustellungsnormen auch ein Analogieverbot gefolgert, s. K. *Tripek*, *Steuerrechtsordnung I* (Fn. 8), 203ff. und die dort genannten Nachweise; zu neueren Entwicklungen in der Frage des Analogieverbots s. L. *Wörner*, *Verfassungsrecht und Methodenlehre im Steuerrecht*, FR 1992, 226, 231ff.

¹³⁵ Anderer Meinung ist wohl *Soares Frazão*, *Sistema financeiro* (Fn. 54), 537, der davon ausgeht, daß die Verfassung das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht enthalte.

Damit weicht die Rechtslage in Portugal ganz wesentlich von der in Deutschland ab. In Deutschland ist es inzwischen üblich, die Steuererträglichkeit allgemein als verfassungsrechtlichen Maßstab der Besteuerung anzuerkennen. Damit wird automatisch die Forderung verbunden, die Besteuerung müsse dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechen¹³⁶. Dieses wird also als normatives Gebot verfassungsrechtlicher Art angesehen, das geeignet sei, den Gesetzgeber in justizialer Weise zu beschränken. Nach Ansicht von *Klaus Vogel* ist es das Korrektiv für das Fehlen von Sachgründen, die die Bemessung einer Steuer rechtfertigen könnten¹³⁷. Der Einwand liegt auf der Hand: ein Leistungsfähigkeitsprinzip als solches ohne jede verfassungsrechtliche Konkretisierung¹³⁸ ist zu unbestimmt, es kann zwar allgemein die Belastungsentscheidung rechtfertigen, es lassen sich aber keine konkreten Folgerungen aus ihm ziehen, und es führt zur Beliebigkeit: schließlic lassen sich alle gewünschten Ergebnisse immer auch mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip begründen. Bei näherem Hinsehen zeigt sich denn auch, daß die Ergebnisse der einschlägigen Rechtsprechung des deutschen Bundesverfassungsgerichts nicht allein auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern entweder auf dem rechtsstaatlichen Konsequenzgebot oder bestimmten Grundrechten beruhen¹³⁹. Alle diese Entscheidungen kämen im Hinblick auf das jeweilige konkrete Ergebnis ohne jeden Rekurs auf das Prinzip aus¹⁴⁰. Trotz der unterschiedlichen Auffassungen besteht denn auch Einigkeit darüber, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip der Konkretisierung durch den Gesetzgeber bedarf. Darüber hinaus wird man sagen müssen, daß der Gesetzgeber in seiner Regelungsentscheidung nach deutschem Verfassungsrecht hinsichtlich des Leistungsfähigkeitsprinzips weitgehend frei ist, nur legt er es in einer konkreten Ausprägung einem Steuergesetz zugrunde, ist er an das aus dem Rechtsstaatsprinzip folgende Konsequenzgebot gebunden. In Portugal hingegen hat der Gesetzgeber konkretisierte Verfassungsentscheidungen zu beachten. Hier läßt sich in der Tat von einem verfassungsrechtlichen Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sprechen.

In concreto besagt Art. 104 Abs. 1 CRP, daß die Einkommensteuer einheitlich und progressiv sein muß; darüber hinaus hat sie die Bedürfnisse und Einkünfte der zum Haushalt gehörenden Personen zu berücksichtigen. Aus dem Wortlaut läßt sich zunächst einmal schließen, daß eine Berücksichtigung der Familienmitglieder, unab-

¹³⁶ D. *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, 153ff.; *ders.*, Die verfassungsrechtliche Einkommensteuer – Ideal oder Utopie?, JZ 1988, 820ff.; P. *Kirchhoff*, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, StW 1985, 319ff.; *ders.*, Staatliche Einnahmen, HBSR IV, 1990, § 88 Rdnr. 114ff.; K. *Vogel*, Grundzüge (Fn. 28), Rdnr. 90ff.; F. *Sölln*, Einkommensteuer und subjektive Leistungsfähigkeit, FinArch 51 (1994), 372ff.

¹³⁷ K. *Vogel*, Grundzüge (Fn. 28), Rdnr. 91.

¹³⁸ Dabei spielt es gar keine Rolle, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht in der Verfassung steht wie im Fall des Grundgesetzes, es in sehr allgemeiner Form verfassungsrechtlich verankert ist wie es in Art. 134 WRV der Fall war oder wie es im Fall der neuerdings vorgeschlagenen Verfassungsregelungen sein würde, oder es aus der Finanzverfassung hergeleitet wird mit der Begründung, das GG habe die traditionellen Steuern aufzuheben, denen das Leistungsfähigkeitsprinzip immanent zugrundelege (K. *Vogel*, Grundzüge (Fn. 28), Rdnr. 92).

¹³⁹ BVerfGE 43, 108, 47, 1, 61, 319, 66, 214, 67, 290, 68, 143, 82, 160, 82, 198, 87, 153; zur reichhaltigen Rechtsprechung in Spanien s. *Juan José Nieto Montero*, El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Publica* 1995, 917ff.

¹⁴⁰ Kritisch insbes. auch H.-W. *Arnold*, Steuerliche Leistungsfähigkeit und Verfassungsrecht, in: Festschrift für Otto Mühl, 1981, 17ff.

hängig von der Zahl der Personen, nicht nur über den Steuertarif erfolgen darf, es müssen Abzugsmöglichkeiten, Freibeträge oder Steuerbefreiungen vorgesehen sein, je nachdem, welches dieser Instrumente am ehesten eine realitätsgerechte, den ökonomischen Umständen angemessene, Besteuerung ermöglicht (z.B. für Krankenkosten den Abzug von der Bemessungsgrundlage, Steuerbefreiung des Familienexistenzminimums, etc.). Sowohl die Einkommensteuer (Art. 104 Abs. 1 CRP) als auch die Vermögenssteuer (Art. 104 Abs. 3 CRP) sollen zur »Gleichheit unter den Bürgern« bzw. zum »Abbau von Ungleichheiten« beitragen. Ferner wird die Konsumbesteuerung der sozialen Gerechtigkeit verpflichtet (Art. 104 Abs. 4 CRP). Der Gesetzgeber wird damit ermächtigt, aber auch verpflichtet, Umverteilungsziele mittels des Steuerrechts zu verfolgen. Der Wille des Verfassers ist eindeutig, allerdings hat die Norm unverkennbar programmatischen Charakter und die Vagheit der Zielvorgaben lassen eine nähere Konkretisierung als schwierig erscheinen. Es handelt sich um eine Staatszielbestimmung, die der Umsetzung durch den Gesetzgeber bedarf, der folglich hier auch einen größeren Gestaltungsspielraum in Anspruch nehmen kann. Dennoch läßt sich der rechtsverbindliche Charakter der Norm nicht leugnen. Wie in Deutschland wird in der portugiesischen Literatur aus der Tatsache, daß eine Norm ein Programm enthält, nicht geschlossen, daß sie nicht gerichtlich überprüft werden könnte¹⁴¹. Solche Normen binden vielmehr den Gesetzgeber bei der Wahl seiner Ziele, auch wenn damit ein Gestaltungsauftrag verbunden ist, der aufgrund der Gestaltungsermächtigung nur beschränkt justizabel ist¹⁴². Auch bei der Konsumbesteuerung ist mit der festen Verpflichtung auf eine Höherbesteuerung von Luxusgütern die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers eingengt (Art. 104 Abs. 4 CRP). Anders ist die Sachlage bei der Einkommensteuer. Die insofern geforderte Progressivität (Art. 104 Abs. 1 CRP) ist eine Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips und ist nicht Teil des Umverteilungsziels¹⁴³.

Bei der Unternehmensbesteuerung wird auf den Real- bzw. Nettogewinn als Steuerbemessungsgrundlage (Art. 104 Abs. 2 CRP) verwiesen. Damit soll zum Ausdruck gebracht werden, daß auch die Besteuerung der juristischen Personen dem Leistungsfähigkeitsprinzip verpflichtet ist. Die Regelung geht aber über eine bloße Normierung des allgemeinen Prinzips hinaus, denn sie bedeutet eine Verpflichtung auf das Nettoprinzip, so daß anders als im deutschen Steuerrecht Abweichungen vom Nettoprinzip wohl nicht schon allein mit der Sachgerechtigkeit der Ausnahmeregelung gerechtfertigt werden können. Man wird vielmehr insbesondere bei der Verfolgung von Lenkungszielen eine Legitimation fordern müssen, die auf Verfassungspositionen beruht, allerdings kommen hierfür auch verfassungsrechtliche, insbesondere ökonomische, Staatszielbestimmungen in Betracht, von denen die portugiesische Verfassung eine Vielzahl statuiert.

Zweitens ist das Steuerrecht durch das Spannungsverhältnis zwischen Legalitätsprinzip und materiellen Gerechtigkeitsprinzipien gekennzeichnet. Einzelfallgerechtigkeit läßt sich häufig durch generelle Normen nicht gewährleisten. Die Verwaltung

muß daher die Befugnis haben, im Wege der Billigkeitsentscheidung konkrete Sachverhalte zu berücksichtigen. Außerdem läßt sich die Voraussetzbarkeit der tatsächlichen Steuerbelastung nur durch einfache Regelungen erreichen¹⁴⁴. Ein einfaches Steuerrecht verlangt nach allgemeinen, möglichst wenig differenzierten Regeln. Typisierungen und Pauschalierungen sind damit notwendig verbunden und verfassungsrechtlich zulässig¹⁴⁵. Demgegenüber entstammen steuerliche Differenzierungen und Detailregelungen häufig dem Bemühen des Gesetzgebers, Einzelfallgerechtigkeit herzustellen und steuerlichen Gestaltungen, die den gesetzlichen Freiraum nutzen, zu begegnen. Die für erforderlich gehaltene Regelungsstärke hängt damit ganz wesentlich davon ab, ob der rechtsstaatliche Gedanke oder eher das materielle Gerechtigkeitsprinzip im Vordergrund stehen.

Erforderlich ist jedenfalls die zureichende und realitätsgerechte gesetzliche Festlegung des Belastungsgrunds¹⁴⁶ und die Konkretisierung des zugrundeliegenden Gerechtigkeitsprinzips, so daß es möglich wird, einen bestimmten steuerlichen Sachverhalt im Wege der Auslegung zu erfassen, und der darüber hinaus genau genug ist, einen Maßstab für die gerichtliche Kontrolle darzustellen¹⁴⁷. Die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe, mit denen eine Konkretisierungsermächtigung verbunden ist, sowie die Einräumung von Ermessensspielräumen ist insofern nicht nur zulässig, sondern abhängig von der Wertung, ob das einfache Steuerrecht oder das einzelfallgerechte Steuerrecht wichtiger ist, mehr oder weniger geboten.

2. Beurteilungsspielräume

Beurteilungsspielräume, die der Verwaltung eigenständige Entscheidungsbefugnisse einräumen, stehen deshalb nicht unbedingt in Gegensatz zum Normzweck der genannten Vorschriften des Art. 103 CRP, die eine scharfe Aufteilung von Kompetenzen zum Gegenstand haben, nicht aber eine Totalregelung durch den Gesetzgeber bezwecken. Voraussetzung für die Anerkennung solcher Beurteilungsspielräume muß aber sein, daß sie im Grundsatz von den Gerichten überprüft werden können. Dennoch wird von einem Teil der portugiesischen Lehre sowohl für das Verwaltungsrecht als auch für das Steuerrecht die Existenz von (nicht justizablen) Beurteilungsspielräumen¹⁴⁸ vertreten, auch wenn es sich um Materien handelt, die dem speziellen Gesetzesvorbehalt unterfallen, die also als »wesentlich« angesehen werden müssen¹⁴⁹.

Stellvertretend für die Problematik steht die Auffassung *Alberto Xavier*¹⁵⁰. Dieser,

¹⁴⁴ So auch aus rechtspolitischer Sicht J. Isensee, *Mehr Recht durch weniger Gesetze?*, ZRP 1985, 139.

¹⁴⁵ BVerfGE 78, 214, 226f.

¹⁴⁶ P. Kirchhof, *Steuervereinfachung* (Fn. 131), 16.

¹⁴⁷ Vgl. BVerfGE 21, 73, 79; 52, 1, 41; 59, 104, 114; 63, 312, 323; 78, 214, 226.

¹⁴⁸ Zu Entwicklung in Deutschland s. den Überblick bei U. Ertischen, *Das Verwaltungshandeln, in: Ertischen/Martens, Allgemeines Verwaltungsrecht*, 9. Aufl. 1992, 180ff. und R. Prokisch, *Die Justizablität der Finanzverfassung*, 1993, 109ff.

¹⁴⁹ *Vieira de Andrade*, *Direito Administrativo e Fiscal* (Fn. 65), 3, 15f.; *Castela Nóbis*, *Contratos* (Fn. 62), 221ff.; *bes.* 234ff., 249ff.; *Sérvulo Correia*, *Legalidade* (Fn. 58), 337ff.; *David Duarte*, *Procedimentalização, participação e fundamentação: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parametro decisório*, Bd. 2, Coimbra 1996, 338 Fn. 1056.

¹⁵⁰ *Alberto Xavier*, *Conceito* (Fn. 66), 291ff., 331ff.

¹⁴¹ *Gomes Canotilho*, *Constituição dirigente e vinculação do legislador*, 1982, 258, 264, 284.

¹⁴² Vgl. dazu *Gomes Canotilho*, *Constituição dirigente* (Fn. 143), 188ff.

¹⁴³ *Santos Franco*, *Sistema financeiro* (Fn. 54), 538ff.; vgl. auch P. Kirchhof, *Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem* (Fn. 30), 43.

ausgehend von einem strengen formellen Gesetzesvorbehalt, vertritt die Ansicht, daß die gesetzliche Regelung nicht nur die Grundlage für das Verwaltungshandeln bilden, sondern auch die Voraussetzungen aufstellen müsse, die im konkreten Fall die Entscheidung prägen. Diese seien durch bloße Deduktion aus dem Gesetz zu gewinnen, so daß das Verwaltungsorgan bei der Rechtsanwendung auf eine reine Subsumtion des Sachverhalts unter die Norm beschränkt bleibe. Er schließt aus der strengen Tabestandsmäßigkeit auf die Unzulässigkeit der Verwendung von unbestimmten Gesetzesbegriffen, wenn es um die Regelung der Tatbestandsmerkmale der Steuer gehe. Angesichts der Tatsache, daß Gesetzesbegriffe niemals völlig bestimmt sein können, was Xavier auch zugesteht, bleibt offen, wie diese Forderung in der Praxis erfüllt werden könnte. Xavier versucht zunächst das Problem über eine Definition der Bestimmtheit von Gesetzesbegriffen zu lösen: darunter seien solche Gesetzesbegriffe zu verstehen, aus denen der Rechtsanwender ohne weiteres unmittelbar und ausdrücklich den Begriffsinhalt entnehmen könne, der auf diese Weise in einem logischen und eindeutigen Verfahren ermittelt werde. Xavier zögert aber andererseits seine stringente Auffassung auch dann anzuwenden, wenn es um die Kontrolle von Steuerwaltungsakten geht. Ausgehend von der Tatsache, daß Rechtsnormen existieren, die der Verwaltung Entscheidungsspielräume einräumen, und daß die Verfassung den effektiven Rechtsschutz gegen Steuerwaltungsakte garantiert, unterscheidet er zwischen Rechts- und Sachfragen¹⁵¹. Für erstere nimmt er eine umfassende Kontrolle durch die Gerichte an, während letztere nicht überprüft werden können. In diesem Sinne seien Steuerwaltungsakte, in denen der zu zahlende Steuerbetrag festgesetzt werde (z. B. die Bestimmung von Aufwendungen als abzugsfähige Betriebsausgaben oder verrechnungsfähige Verluste), Sachfragen und dementsprechend gerichtlich nicht überprüfbar. Allerdings ist seiner Meinung nach die Einordnung einer Aufwendung bereits eine Rechtsfrage, die somit auch der gerichtlichen Kontrolle unterliege.

Die offensichtlichlichen Widersprüche in der Auffassung Xaviers sind zwangsläufig, da eine rein deduktive Methode nicht durchführbar ist, das Steuergesetz nicht jedes Detail regeln kann und sich unbestimmte Gesetzesbegriffe¹⁵² nicht vermeiden lassen¹⁵³. Die Aussage des Bundesverfassungsgerichts, die »manchmal erhobene Forderung, das Gesetz müsse so speziell sein, daß die rechtliche Lösung des Einzelfalls nahezu mit Sicherheit vorausgesehen werden könne, ist, wie geschichtliche Beispiele lehren, unerfüllbar«¹⁵⁴, gilt denn auch heute noch. Zudem gibt es, wie Hans-Jürgen Papier betont, den unbestimmten Gesetzesbegriff nicht. Vielmehr existiert eine gleitende Skala der Normbestimmtheit bzw. -unbestimmtheit, wobei niemand sagen kann, bei welchem Grad der Unbestimmtheit der Verfassungsverstoß angenommen werden muß¹⁵⁵.

¹⁵¹ Ausführlich dazu *Castanheira Neves*, *Questão de facto, questão de direito ou o problema metodológico da juridicidade*, 1967, Vol. 1, wieder veröffentlicht in: *Digesta*, Vol. 1, 531ff.
¹⁵² Zu den unbestimmten Gesetzesbegriffen aus portugiesischer Sicht s. *Spirito Corria*, *Legalidade material* (Fn. 58), 322ff.; *Freitas do Amaral*, *Direito Administrativo*, Vol. II, 1988, 165ff.; *David Duarte*, *Procedimento administrativo* (Fn. 150), 360; der Einfluß der deutschen Lehre (*Müller-Jellinek*, *Karl Engisch*, *Dietrich Joch*) ist unverkennbar.

¹⁵³ K. *Tijbe*, *Steuerrechtsordnung I* (Fn. 8), 171; K. *Vogel*, *Grundzüge* (Fn. 28), Rdnr. 72. Vgl. auch BVerfGE 78, 214, 226: Insbesondere im Steuerrecht komme der Gesetzgeber ohne die Verwendung solcher Begriffe nicht aus.

¹⁵⁴ BVerfGE 3, 225, 243.

¹⁵⁵ H.-J. *Papier*, *Der Bestimmtheitsgrundsatz*, DStG 12 (1989), 61, 67.

Der Verwaltung müssen daher gewisse Entscheidungsspielräume verbleiben¹⁵⁶. Sie bedürfen aber der jeweiligen Rechtfertigung entweder aus einer Ermächtigung des Gesetzgebers, aus dem Gedanken der Gewaltenteilung oder den Besonderheiten des zu regelnden Sachbereichs. Der Gesetzesvorbehalt bedeutet somit tendenziell ein Verbot der Delegation von Entscheidungsmacht, dem Gesetzgeber steht es aber frei der Verwaltung Beurteilungsspielräume und Ermessensbereiche einzuräumen¹⁵⁷. Mit *Paul Kirchhof* läßt sich daher sagen, der Steuergesetzgeber habe die Freiheit, die individuelle Steuerlast im Gesetzestextbestand nur nach Grundsatz und Mindestgrenzen festzulegen und könne durch unbestimmte Gesetzesbegriffe oder das Angebot von Rechtsfolgenalternativen der Verwaltung Gelegenheit zu einer einzelfall- und gegenwartsgerichten Besteuerung geben¹⁵⁸. Der Steuerlastbestand sei daher so zu bilden, daß er versterblich die Belastungsgleichheit ausdrücke und in tabeständlicher Bestimmtheit vollziehbar mache¹⁵⁹.

Demgegenüber ist die Rechtsprechung der portugiesischen Gerichte in der Frage der Bestimmtheit und Justiziabilität steuerrechtlicher Normen eher verwirrend. Überwiegend wird die Auffassung vertreten, daß aus Praktikabilitätsgründen im Bereich des Steuerrechts der Verwaltung ein breiter eigenständiger Gestaltungsspielraum zustehe. Die methodischen Grundlagen sind nicht immer klar und es fehlt auch zu meist an der notwendigen Konsequenz, es läßt sich aber feststellen, daß die Entscheidungen zumeist auf einem antiquierten Verständnis von Beurteilungsspielräumen und Ermessen beruhen. Allerdings darf auch nicht übersehen werden, daß die meisten einschlägigen Entscheidungen noch zu steuerlichen Regelungen ergangen sind, die vor der großen Steuerreform galten¹⁶⁰.

Beschrieben wird die Entscheidungsmacht der Verwaltung als der Handlungs- und Tätigkeitsbereich, der außerhalb des Rechtsrahmens liegt, keine rechtlichen Bindungen aufweist bzw. durch die Gerichte nicht kontrolliert werden kann oder darf¹⁶¹. Allerdings wird regelmäßig versucht, die Entscheidungsmacht aus den Gesetzen bzw. aus dem Schweigen der Gesetze herzuleiten. Eine Methode läßt sich darin aber nicht er-

¹⁵⁶ So argumentiert vor allem auch die spanische Rechtsprechung; sie ist zusammengefaßt und kommentiert bei *Antonio Martínez Lagrante*, *Derecho Tributario - Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*, Madrid 1985, 43 und *Fernando Sanz de Buganda*, *Lecciones* (Fn. 115), 102f.

¹⁵⁷ *Spirito Corria*, *Legalidade* (Fn. 58), 340; ähnlich *Vieira de Andrade*, *Direito Administrativo e Fiscal* (Fn. 65), 16; *Caatula Nakats*, *Contratos* (Fn. 62), 227, 233f., 249f.; *António Lobo Xavier*, *O Orçamento como lei* (Fn. 15), 23; *Diogo Leite Campos*, *Evolução e perspectivas do Direito Fiscal*, *Revista da Ordem dos Advogados*, 1983, 670f.

¹⁵⁸ *P. Kirchhof*, *Hervorbringen* (Fn. 30), 361. Vgl. auch J. A. Brinkmann, *Tabestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff*, 1982, 10, und L. Osterloh, *Gesetzesbindung* (Fn. 130), 132ff., die von einem »Gebot hinreichend begründeter Unbestimmtheit« spricht.

¹⁵⁹ *P. Kirchhof*, *Die Kunst der Steuererzeugung*, NJW 1987, 3217, 3222.

¹⁶⁰ Das Umsatzsteuerrecht (IVA) wurde 1986, das Einkommensteuerrecht 1988 grundlegend reformiert. Nach altem Recht waren Rechtsbehelfe gegen Steuerwaltungsakte nur soweit zulässig, als sich der Steuerpflichtige gegen die Nichtbeachtung formeller Voraussetzungen des Verfahrens wandte. Damit waren materielle Wertungsfragen von der gerichtlichen Überprüfung von vornherein ausgeschlossen (so z. B. Art. 18 Código do Imposto de Transacões - CIT, Art. 138 Abs. 3 Código da Contribuição Industrial - CCI).

¹⁶¹ Dieses Verständnis wird in Portugal allerdings einer heftigen Kritik unterzogen, s. etwa *Castanheira Neves*, *O Problema da discricionariedade*, in: *Digesta*, 1995, Bd. 1, 531f., 534; *David Duarte*, *Procedimento administrativo* (Fn. 150), 336f., 348.

kennen. Bezeichnend für das Fehlen jeder Methode ist die Aussage, daß aus unbestimmten Gesetzesbegriffen keine Beurteilungsspielräume folgen, andererseits wird mit ihnen eine Öffnung der gesetzlichen Vorgaben verbunden, die dann zu Beurteilungsspielräumen führen soll¹⁶².

Die Existenz eines eigenen Entscheidungsspielraums der Verwaltung wird in manchen Urteilen nur am Rande erwähnt, in anderen wird versucht, über Unterscheidungen der Regelungsbereiche zu einer Begründung zu gelangen. In allen Fällen wird die Justizialität von Verwaltungsentscheidungen verneint oder eingeschränkt. Die Begründungen variieren freilich. In einigen Entscheidungen wird auf die Natur der Sache abgehoben. Die in Frage stehenden Verwaltungsentscheidungen seien solcher Art, daß die Gerichte kompetentell nicht befugt seien, sich an die Stelle der Verwaltung zu setzen. Oder die Gerichte hätten keine steuerrechtlichen Befugnisse, so daß die Verwaltungsentscheidungen nicht kontrolliert werden könnten, wenn die Verwaltung auf der Grundlage von Kriterien entscheide, die naturgemäß der Verwaltung vorbehalten seien (*«criterios discionários puros»*). In anderen Fällen beschränken die Gerichte den Bereich freier Entscheidungsspielräume auf das Veranlagungs- und Erhebungsverfahren. Ein solcher Verwaltungsvorbehalt existiere unabhängig von gesetzlich gebundenen Verwaltungshandlungen, die der vorhergehenden Sachverhaltsaufklärung dienen und die der gerichtlichen Kontrolle zugänglich seien. Letztere zielen auf die Ermittlung der Steuerabstandsmerkmale und seien deshalb anders zu behandeln¹⁶³. Nach dieser Meinung unterliegt also das Steuerverfahren recht keinem speziellen Gesetzesvorbehalt. Art. 103 Abs. 3 CRP findet denn auch keinerlei Erwähnung. In anderen Gerichtsentscheidungen sehen sich die Gerichte sogar nicht in der Lage, die Voraussetzungen der Sachverhaltsermittlung durch die Verwaltung zu überprüfen mit der Begründung, diese sei dem »Tatsstandermessens« zuzuordnen, welches gerichtlich nicht überprüft werden könne¹⁶⁴. Hinzuweisen ist allerdings auf eine Ausnahme. In einer Entscheidung aus 1981, in der es um die Steuerermittlung im Wege der Schätzung im Bereich der Erbschaftsteuer ging, kam das Gericht zu dem Schluß, daß der bei der Schätzung unterlaufene Fehler die Anfechtung begründe und der Verwaltungsakt somit als rechtswidrig aufzuheben sei¹⁶⁵.

In solchen Bereichen, in denen es nicht unmittelbar um die Ermittlung der Steuerschuld geht, wird der Entscheidungsspielraum der Verwaltung damit begründet, daß im Gesetz zulässigerweise unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet würden. Besonders auffällig ist diese Herleitung bei denjenigen Gesetzesbegriffen, die der Gesetzgeber anlässlich der großen Steuerreform verwendete, um der Verwaltung Vorgaben für die notwendigen Übergangslösungen zu geben: die Gerichte sprechen hier von der »Unmöglichkeit der Kontrolle im Bereich des Steuerhebungsverfahrens« oder von der »Existenz erster Zweifel, ob entschieden werden könne, daß die eine oder andere

Entscheidung sachgerecht ist oder nicht«¹⁶⁶. Die Einräumung eines freien Entscheidungsspielraums der Verwaltung beruht hier deutlich auf den Eigenarten der in Frage stehenden Regelungen, läßt sich also unseres Erachtens nicht verallgemeinern.

Die früher geltenden gesetzlichen Vorschriften, die für das Steuerrecht Einschränkungen der Justizialität beinhalten, sind im jetzt geltenden Recht nicht mehr enthalten. Einige der Normen allerdings, die unbestimmte Gesetzesbegriffe verwenden, aus denen die Rechtsprechung Beurteilungs- oder Ermessensspielräume herleitet, wie z.B. die Vorschrift über die Abzugsfähigkeit von Ausgaben oder Verlusten (Art. 26 CCI), finden sich mehr oder weniger unverändert auch in den aktuell geltenden Gesetzen. Der Steuerreformgesetzgeber hat sich aber in hohem Maße darum bemüht, die Steuernormen möglichst bestimmt zu halten bzw. die Verwendung von unbestimmten Rechtsbegriffen so weit wie möglich zu vermeiden. Allerdings ist es naturgemäß nicht immer gelungen, die Unbestimmtheit ganz zu eliminieren. Auch gibt es immer noch Vorschriften im Bereich der Steuerabstandsmerkmale, deren hoher Grad an Unbestimmtheit zumindest Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit aufkommen lassen.

Im Hinblick auf die Justizialität steuerrechtlicher Regelungen hat die Gerichte noch ein anderes Problem beschäftigt. Im Zuge der Erweiterung des Gesetzesvorbehalts des Art. 103 Abs. 2 und 3 CRP, die durch die Verfassungsreform von 1982 vorgenommen worden ist, wurde eine Rechtsschutzgarantie für die Verfahrensbeteiligten in die Verfassung aufgenommen. Nach Art. 268 Abs. 4 CRP wird den Betroffenen gegen jegliche Verwaltungsakte (ursprünglich hieß es »gegen endgültige und unmittelbar wirkende Verwaltungsakte«; die Verfassungsrevision im Jahre 1989 hat die Zusätze wieder entfernt), die ihre Rechte oder rechtlich geschützten Interessen verletzen, gerichtlicher Rechtsschutz zur Geldendmachung der Rechtswidrigkeit gewährt¹⁶⁷. Es liegt deshalb nahe, die Frage zu stellen, ob die Gerichte nicht, wenn sie sich auf die kontrollbeschränkenden einfachen rechtlichen Steuernormen stützen, verfassungswidrige Vorschriften angewendet haben. Die Frage der Verfassungsmäßigkeit dieser Normen stellt sich allerdings auch schon unter der Geltung der Verfassung von 1933, da auch diese die Steuern unter einen Gesetzesvorbehalt gestellt hatte und sie seit der Revision von 1971 in ihrem Art. 8 Abs. 21 eine Rechtsschutzgarantie enthielt¹⁶⁸.

Die Frage ist aber von den Gerichten erst in neuerer Zeit ernsthaft aufgeworfen worden. Immerhin hat das Oberste Verwaltungsgericht in zwei Urteilen auf die Verfassungswidrigkeit einer Norm des Código da Contribuição Industrial (- CCI -

¹⁶² Vgl. Urteil des STA, rec.no. 11910, Fisco 31 (1991), 35ff.

¹⁶³ S. dazu *Rui Machado*, A Garantia contenciosa para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido, in: Nos Dez Anos da Constituição, 1986, 277ff.; *Fraças do Amaral*, Direitos fundamentais dos administrados, in: Nos Dez Anos da Constituição, 1986, 22ff.

¹⁶⁴ Die steuerrechtlichen Verfassungsvorschriften blieben Übergangsweise auch noch nach der Revolution vom 25. April 1974 bis zum Inkrafttreten der Verfassung von 1976 in Kraft. Art. 1 Abs. 1 und 2 des Gesetzes 3/74 bestimmte, daß jene Vorschriften weitergelten sollten, die mit den Prinzipien des Programms MFA vereinbar werden konnten, solange nicht Gesetze mit Verfassungsrang erlassen worden sind. Darüber hinaus forderte Art. 1 Abs. 3 desselben Gesetzes, daß die fortbestehenden Verfassungsnormen sowie etwaige Lücken in Übereinstimmung mit diesen Prinzipien ausgelegt bzw. ausgefüllt werden sollten; s. dazu *Jorge Miranda*, A Revolução de 25 de Abril e o Direito Constitucional, Boletim do Ministério da Justiça, Nr. 242, 1975, S. 20ff. *ders.*, A Constituição de 1976 - Formação, estrutura e princípios fundamentais, 1978, S. 54ff.

¹⁶² Auch diese Konzeption ist verständlicherweise Kritik ausgesetzt. Vgl. *Carvalho Neto*, O Problema (Fn. 162), 582; *D. Duarte*, Procedimentalização (Fn. 150), 351; *Schivillo Correia*, Legitidade (Fn. 58), 319.

¹⁶³ Urteil des Supremo Tribunal Administrativo - STA -, rec.no. 5210, vom 24. Mai 1989, Fisco 19 (1990), 35ff.

¹⁶⁴ Urteil des STA, rec.no. 3618, vom 7. Oktober 1987.

¹⁶⁵ Urteil des STA, rec.no. 1709, vom 29. April 1981.

Art. 138 Abs. 3) erkannt, welche die gerichtliche Kontrolle von Steuerwaltungsakten ausschloß. In der ersten Entscheidung vom 7. Oktober 1987¹⁶⁹ wurde die Frage unter dem Gesichtspunkt der Verfassungswidrigkeit einer Rechtsnorm untersucht, die Rechtsbehelfe gegen Steuerwaltungsakte ausschloß. Die andere Entscheidung vom 4. Dez. 1987¹⁷⁰ konzentriert sich hingegen unmittelbar auf die Grundfrage, wo die Grenzen der Verwaltungskompetenzen anzusetzen sind. Allerdings sind die Aussagen hierzu auch nicht geeignet, letzte Klarheit zu schaffen. Einerseits wird darauf hingewiesen, daß mit der Verwendung unbestimmter Gesetzesbegriffe (z. B. »besondere Beziehung«), »unterschiedliche Bedingungen«) nicht automatisch ein freier Beurteilungsspielraum der Verwaltung verbunden sei, da in diesen Fällen das Verwaltungshandeln gesetzlich gebunden ist. Andererseits geht der STA in demselben Urteil davon aus, daß das abgestufte Rechtsbehelfsverfahren, wie es in Art. 138 Abs. 1 CCI zwingend vorgesehen war, verlangt, die Fälle sachlich notwendiger Ermessensspielräume oder sonstige freie Gestaltungsspielräume der Verwaltung zu achten. In concreto stand die Vorschrift des DGC I in Frage, die die erforderlichen Korrekturen des steuerbaren Gewinns der Verwaltung überließ. Das Gericht unterscheidet also zwischen Verwaltungsentscheidungen (mit Ermessensspielraum) und der anwendbaren rechtlichen Grundlage, deren Tabestandsvoraussetzungen einer näheren Auslegung bedürfen, also der rechtlichen Anwendung von unbestimmten Rechtsbegriffen. Diese Auslegung durch die Verwaltung wird als gebundene und überprüfbare Verwaltungsentscheidung angesehen. Immerhin lagen mit diesen Entscheidungen Argumente vor, die einer weitgehenden Diskussion dienlich hätten sein können. Leider wird in späteren Gerichtsentscheidungen die Verfassungsmäßigkeit von Normen, die den Rechtsschutz gegen Steuerwaltungsakte ausschlossen, nicht mehr in Frage gestellt.

Insgesamt ist die Rechtsprechung der portugiesischen Gerichte wegen des fehlenden Problembewußtseins hinsichtlich von Reichweite und Bedeutung des Legalitätsprinzips im Steuerrecht zu bemängeln. Die Annahme von unbegrenzten Entscheidungsspielräumen der Verwaltung verbunden mit der gerichtlichen Unanfechtbarkeit von Steuerwaltungsakten ist angesichts des in Art. 103 Abs. 2 und 3 und 165 Abs. 1 Buchst. i CRP verankerten Gesetzesvorbehalts und der Rechtsschutzgarantie kaum nachvollziehbar. Andererseits ist nicht zu verkennen, daß es auch dem portugiesischen Gesetzgeber nicht versagt werden kann, unbestimmte Gesetzesbegriffe zu verwenden. Die entscheidende Frage ist demnach, wann mit unbestimmten Gesetzesbegriffen Entscheidungsspielräume der Verwaltung verbunden sind, die auch von den Gerichten gesichert werden müssen.

3. Die Konkretisierung unbestimmter Steuerrechtsbegriffe durch Rechtsprechung und Verwaltung

Dem Bemühen um eine gewisse Ausgeglichenheit zwischen Rechtsstaatlichkeit (Rechtssicherheit) und Einzelfallgerechtigkeit, zwischen Gesetzesvorbehalt und Verwaltungsfreiraum, kommt entgegen, daß die Verwaltung heute in Portugal – zumin-

¹⁶⁹ Fisco 1 (1988), 25ff.

¹⁷⁰ Fisco 40 (1992), 41ff.

dest in der Theorie – einer wesentlich dichteren gerichtlichen Kontrolle unterliegt. Auch stellt die Verfassung die Maßstäbe bereit, anhand derer Verwaltungsentscheidungen überprüft werden können. Es ließe sich dementsprechend argumentieren, das Rechtsstaatsprinzip werde heute nicht nur durch den Gesetzesvorbehalt, sondern auch durch die gerichtliche Kontrolle des Verwaltungshandelns verwirklicht¹⁷¹. Dem im Steuerrecht herrschenden strengen Gesetzesvorbehalt läßt sich in der Tat nicht nur durch höhere Anforderungen an die Bestimmtheit, sondern auch durch eine größere Intensität der gerichtlichen Kontrolle Rechnung tragen¹⁷². Die Entwicklung einer umfassenden gerichtlichen Kontrolle verändert mithin auch den Verfassungsinhalt. Das Gebot der Gesetzesbestimmtheit ist nicht mehr so stark im Gewaltenteilungsprinzip begründet, sondern erhält seine Konkretisierung aus den Bedürfnissen der Bürger zu verstehen, was der Gesetzgeber von ihm will. Es geht also letztlich primär um ein einfacheres und systematischeres Steuerrecht¹⁷³, nicht so sehr um die konkrete Bestimmtheit von Steuergesetzen. In diesem Sinne ist die Feststellung *Klaus Tiplkes* gerechtfertigt, Steuergesetze könnten nicht so gefaßt werden, daß auch Steuerfahnen ihre Steuerschuld vorausberechnen können¹⁷⁴.

Dementsprechend müßte man für eine gesetzliche Regelung der in Art. 103 Abs. 2 CRP genannten Steuermerkmale zwar eine höhere Gesetzesbestimmtheit fordern als im Bereich anderer steuerrechtlicher Regelungen¹⁷⁵. Dasselbe soll nach einigen portugiesischen Autoren für das gesamte Steuerverfahrenrecht gelten¹⁷⁶, was im Ergebnis dazu führte, daß das gesamte Steuerrecht erhöhten Bestimmtheitsanforderungen unterworfen würde. Das schließt aber nicht aus, daß der Gesetzgeber sich unbestimmter Rechtsbegriffe und Ermessensermächtigungen bedient. Die Forderung wendet sich vielmehr gegen vage Generalklauseln, unbestimmte Gesetzesbegriffe oder Ermessensermächtigungen (etwa zu Billigkeitsentscheidungen), die keine wirkliche Tabestandsregelung enthalten, sondern die Entscheidung in das Belieben der Verwaltung stellen und wegen ihrer Unbestimmtheit eine gerichtliche Kontrolle nicht erlauben¹⁷⁷. Es müssen sich aus der gesetzlichen Regelung objektive Kriterien ergeben, »die eine willkürliche Handhabung durch die Behörden oder Gerichte ausschließen«¹⁷⁸. Nach diesem Maßstab müssen aber immerhin Klauseln wie »aus volkswirt-

¹⁷¹ So *Rogério Soares*, *Princípio da legalidade e administração constitutiva*, Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra Vol. LVII (1981), 191; *Sérvulo Correia*, *Legalidade* (Fn. 58), 339; *D. Duarte*, *Procedimentos* (Fn. 150), 336f.

¹⁷² Vgl. *Hans-Uwe Erichsen*, Die sogenannten unbestimmten Rechtsbegriffe als Steuerungs- und Kontrollaufgaben im Verhältnis von Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung, DVBl. 1985, 23ff.; *Leite Oriololi*, *Gesetzesbindung* (Fn. 130), 172ff.; *A. Biekemann*, *Spielraum der Gesetzesauslegung und Verfassungsrecht*, JZ 1995, 683.

¹⁷³ S. dazu *H.-J. Papier*, *Bestimmtheitsgrundsatz* (Fn. 156), 69ff.; *K. Tiplke*, Über ein gerechteres und einfacheres Steuerrecht, StbG 1994, 162, 163; *ders.*, *Steuerrechtsordnung I* (Fn. 8), 174; *P. Kirchhof*, *Kunst* (Fn. 160), 3217ff.

¹⁷⁴ *K. Tiplke*, *Steuerrechtsordnung* Bd. 1 (Fn. 8), 162f.

¹⁷⁵ In diesem Sinne *Alberto Xavier*, *Manual* (Fn. 72), 125.

¹⁷⁶ So *Xavier de Basto/J.L. Saldanha Simões*, *O Novo regime* (Fn. 75), 12f.

¹⁷⁷ Ein Beispiel ist der Sachverhalt, den der BFH in seinem Urteil vom 7.11.1990 (BSStBl. II 1991, 163) zu entscheiden hatte. Eine Steuerbefreiung, die davon abhängig ist, daß die Verwaltung zuvor die Tabestandsvoraussetzungen der Befreiung schafft, sei verfassungswidrig, zumal der Steuerpflichtige in diesem Fall keinen Anspruch auf Tätigwerden der Verwaltung habe.

¹⁷⁸ *BVerfGE* 21, 73, 80.

schaftlichen Gründen zweckmäßig« oder »nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen«, die sowohl im deutschen als auch im portugiesischen Steuerrecht zu finden sind, als verfassungsrechtlich bedenklich angesehen werden.¹⁷⁹ Zumindest bedarf es in diesen Fällen zusätzlicher kompensatorischer Sicherungen, die eine sachgerechte Konkretisierung solcher Rechtsbegriffe sicherstellen.

Es läßt sich damit festhalten, daß einerseits relativ strenge Anforderungen an die Regelungsichte und Bestimmtheit von Steuernormen gerechtfertigt sind, andererseits aber eine gewisse Lockerung des Bestimmtheitsgebots durch die umfassende Justizialität unbestimmter Rechtsbegriffe ausgeglichen wird. Dennoch läßt sich damit allein weder für Portugal noch für Deutschland die herrschende steuerrechtliche Praxis erklären.

Das Steuerrecht sowohl in Deutschland wie auch in Portugal ist im Vergleich zu anderen Rechtsgebieten durch eine umfassende verwaltungsmäßige Konkretisierungstätigkeit gekennzeichnet. Es ist geradezu typisch, daß Verwaltungsrichtlinien, Verwaltungsgrundsätze, Erlasse und Verfügungen bzw. *ofícios circulados*, *despachos* und *portarias* die Lückenhaftigkeit der Steuergesetze ausfüllen. Das geht im deutschen Steuerrecht sehr viel weiter noch als im portugiesischen. Beispielsweise enthalten die Einkommensteuer Richtlinien nicht nur Ermessens- und Beurteilungsspielräume ausfüllende Regelungen, sondern vielmehr auch eigenständige Typisierungen oder Parallelschaltungen, die dem Steuerpflichtigen wie gesetzliche Regelungen gegenüberreten. Etwas verallgemeinernd kann man durchaus sagen, daß das Einkommensteuergesetz ohne Richtlinien kaum mehr in seinem wahren Gehalt verständlich ist. Noch deutlicher wird das beispielsweise im Fall des deutschen Außensteuergesetzes oder des deutschen internationalen Steuerrechts, das in Teilen so allgemein gehalten ist, daß es ohne die dazu veröffentlichten Verwaltungsgrundsätze keinerlei Rechtssicherheit bieten könnte. Es liegt daher nahe, den Verwaltungsrichtlinien diesbezüglich eine besondere Funktion zuzuerkennen. Schon *Oliver Bühler* hatte versucht, die Diskrepanz zwischen Steuerpraxis und Verwaltungsrechtsdoktrin in diesem Sinne aufzulösen: »Die hergebrachte Lehre, daß sich Verwaltungsrichtlinien nur an Verwaltungsbehörden richten und nur sie binden, kann angesichts nunmehr jahrzehntelanger gegenläufiger Praxis für das Steuerrecht nicht aufrechterhalten werden. Daß solche Verwaltungsrichtlinien amtlich veröffentlicht werden ... hat die Bedeutung, daß auch alle Steuerpflichtigen sich nach ihnen richten sollen: das geschieht auch und ist praktisch von größter Bedeutung. Was so entsteht, kann man ein Ergänzungsrecht nennen, das freilich im Range hinter Gesetzes- und Rechtsverordnungsrecht zurücksteht – aber eben doch Recht darstellt!«¹⁸⁰

In Portugal ist die Breite der Verwaltungsvorschriften nicht ganz so ausgeprägt. Das liegt sicher zum einen in der Existenz einer zusätzlichen Regelungsebene: neben Parlamentsgesetzen und Regierungsgesetzen (*decretos-leis*) hat die Verwaltung die Möglichkeit der Regelung in Verwaltungsverordnungen (*regulamentos*) (Art. 112 Abs. 7 und 8, 199 Buchst. c und g CRP). Dennoch ist auch in Portugal die Anwen-

dung einer gesetzlichen Vorschrift häufig nicht ohne die Kenntnis von dem dazu ergangenen »Circular« voraussetzbar, so daß sich an sich das Problem in gleicher Weise stellen müßte. So wird in der Tat den Verwaltungsvorschriften größere Bedeutung zuerkannt. Die frühere Auffassung, nach der Verwaltungsvorschriften nur verwaltungsinterne Bedeutung hätten, so daß sich der Bürger nicht darauf berufen könnte noch sie von den Gerichten überprüft werden dürfen, wird heute so nicht mehr vertreten. Vielmehr wird davon ausgegangen, daß immer dann, wenn Verwaltungsvorschriften unmittelbar oder mittelbar Auswirkungen auf die betroffenen Bürger zeigen, den Verwaltungsvorschriften Rechtscharakter zukomme.¹⁸¹

In der steuerrechtlichen Rechtsanwendungspraxis haben Verwaltungsvorschriften¹⁸² ohne Zweifel gesetzvertretende Funktion. Aus rechtstheoretischer Perspektive läßt sich dies allerdings kaum mit der herkömmlichen Lehre von der Tabesandmäßigkeit der Besteuerung vereinbaren.¹⁸³ Gesetzvertretende Verwaltungsvorschriften sind zwar anerkannt, sie sollen aber nur dann übergangsweise zulässig sein, wenn für bestimmte, normbedürftige Bereiche gesetzliche Regelungen fehlen oder die gesetzliche Regelung so allgemein ist, daß konkretisierende Vorschriften noch erforderlich sind.¹⁸⁴ Es ist aber fraglich, ob gesetzvertretende Verwaltungsvorschriften tatsächlich auf solche Ausnahmefälle beschränkt bleiben können. Entscheidend ist insofern, wie sich eine solche gesetzvertretende oder gesetzsergänzende Funktion von Verwaltungsvorschriften mit dem Steuererzeugnisvorbehalt vereinbaren ließe.

Die Frage läßt sich nur beantworten, wenn man sich den Zweck des Bestimmtheitsgrundsatzes noch einmal vor Augen hält. Es geht darum, daß gesetzliche Vorschriften in ihren Voraussetzungen und ihrem Inhalt so klar formuliert sind, daß die Rechtslage für den Betroffenen erkennbar ist und er sein Verhalten danach einrichten kann.¹⁸⁵ Auch setzt die endgültige Auslegung der Gesetze die Entwicklung eines Ordnungskonzepts voraus, für das Verwaltungsvorschriften von maßgeblicher Bedeutung sein können.¹⁸⁶ Der entscheidende Gesichtspunkt ist demnach nicht, ob Verwaltungsvorschriften an die Stelle von Gesetzen treten können. Insoweit ist klar, daß der kompetenzielle Gesetzesvorbehalt auch gegenüber Verwaltungsvorschriften uneingeschränkt gilt. Für die gesetzgeberische Entscheidung beschränkt sich seine Wirkung aber auf die Forderung, daß das Gesetz lediglich die grundsätzliche Belastungsent-

¹⁸¹ S. *Estreios de Oliveira*, *Direito Administrativo*, 1980, 122ff.; *Alfonso Querol*, *Teoria dos regulamentos, Revista de Direito e Estudos Sociais*, Ano XXXVII, ns. 1–4, 6f.; *José Mário Ferreira de Almeida*, *Regulamentos*, *Dicionário da Administração* Póblisa, Bd. VII, 196f.

¹⁸² Zur allgemeinen Typologie s. *F. Osenbühl*, *Autonome Rechtssetzung der Verwaltung*, HBSR, III, 1988, § 65 Rdnr. 14ff.; die Unterscheidungen sind aber häufig im Hinblick auf die Rechtsfolgen nicht ergebnislos, s. dazu *K. Vogel*, *Verwaltungsvorschriften zur Vereinfachung der Sachverhaltsermittlung und »normkonkretisierende« Verwaltungsvorschriften*, in: *FS f. W. Thieme* zum 70. Geb., 605ff.

¹⁸³ So vor allem *H. W. Kruse*, *Typik/Krise*, AO/FGO Kommentar, § 4 AO Tz. 37c; *J. Martens*, *Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung*, 1980, 27ff.; *W. Leisner*, *Verwaltungsvorschriften als »Nebengesetze« im Steuerrecht?*, 1982, 65; *J. Isensee*, *Die typisierende Verwaltung*, 1976, 126ff., 171f. will der Verwaltung eine »Notkompetenz« zur Typisierung lassen.

¹⁸⁴ Zu denken wäre insbes. an Subventionsschuldnern, wenn ihnen nur der Haushaltsansatz zugrunde liegt (vgl. *BVerwGE* 58, 45); s. dazu *A. Blackmann*, *Subventionsrecht*, 1978, 50ff.

¹⁸⁵ *BVerfGE* 21, 73, 79; 31, 255, 264; 37, 132, 142; 62, 169, 183; 75, 329, 341; 78, 205, 212.

¹⁸⁶ *A. Blackmann*, *Spielraum* (Fn. 173), 687.

¹⁷⁹ Das Bundesverfassungsgericht ist allerdings in diesen Fällen regelmäßig zum Ergebnis gekommen, daß die Verwendung solcher vagen Begriffe mit der Verfassung vereinbar werden könne. S. *BVerfGE* 13, 153; 21, 1; 26, 1; 48, 210; *HFR* 1986, 1375.

¹⁸⁰ *O. Bühler*, *Steuerrecht* I, 1951, 41, 50.

scheidung treffen muß, und es bleibt dem Gesetzgeber unbenommen, sein legislatives Zugriffsrecht auszuüben.

Der kompetenzelle Gesetzesvorbehalt tritt somit gegenüber dem Rechtssicherheitsgedanken ein Stück weit zurück. Es steht im Vordergrund, daß der Bürger dem gesetzten Recht entnehmen können soll, wie er sich zu verhalten hat. In diesem Sinne erhält auch die Diskussion um Außenwirkung und Bindung von Verwaltungsvorschriften klarere Konturen. Der Anerkennung einer Außenwirkung von Verwaltungsvorschriften bedarf es deshalb, weil anderfalls die Verlässlichkeit des Rechts für den Bürger nicht mehr gewährleistet wäre. Wenn einerseits dem Gesetzgeber zugestanden werden muß, daß er sich unbestimmt und vager Rechtsbegriffe bedient, ist damit notwendigerweise die Konsequenz verbunden, daß die Verwaltung die Aufgabe hat, die mangelnde Bestimmtheit auszugleichen.

Die Argumente der herkömmlichen Auffassung von der Rechtsnatur der Verwaltungsvorschriften, die traditionell als bloßes Innenrecht angesehen werden und dementsprechend keine Außenwirkung haben sollen, stützen sich in erster Linie auf den kompetenzellen Gesetzesvorbehalt. Wenn etwa gesagt wird, daß die Zuständigkeit von Behörden nur durch Gesetz, nicht aber durch Verwaltungsvorschriften geregelt werden kann¹⁸⁷, so ist damit die Aussage verbunden, daß Zuständigkeitsfragen so wesentlich sind, daß sie vom Gesetzgeber geregelt werden müssen. Demgegenüber ist deutlich, daß das nicht in gleichem Maße für innerbehördliche Zuständigkeitsfestlegungen gelten kann. Hier muß schon aus dem eigenen Organisationsrecht der Verwaltung folgen, daß sie berechtigt sein muß, die inneren Zuständigkeiten zu organisieren. Damit ist aber noch nicht entschieden, ob solche im Wege der Verwaltungsvorschrift geregelten inneren Zuständigkeitsverteilungen Außenwirkung entfalten können¹⁸⁸.

Die in Deutschland lange herrschende Dogmatik, die eine Außenwirkung von Verwaltungsvorschriften grundsätzlich verneinte¹⁸⁹, ist zunächst langsam¹⁹⁰, in den letzten Jahren aber stärker in Bewegung geraten¹⁹¹. In neuerer Zeit ist vor allem zunächst im Atomrecht eine Bindungswirkung von Verwaltungsvorschriften bejaht worden. Im Anschluß an die Kalkar- und Sasbach-Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts¹⁹² hat das Bundesverwaltungsgericht die Rechtsfigur der »normkonkreterisieren-

¹⁸⁷ *Tripler/Krause*, AO/FGO Kommentar, § 4 AO Tz. 35.

¹⁸⁸ Vgl. auch BVerfGE 40, 237, 316f.

¹⁸⁹ S. die zusammenfassenden Darstellungen bei *H. Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 11. Aufl. 1997, 588ff.; *F. Ossenbühl*, Autonome Rechtssetzung (Fn. 183), § 65; *ders.*, in: *Erdsien/Martens*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 9. Aufl. 1992, 137ff.; *K. Vogel*, Zur Bindung der Verwaltungsgerichte an Verwaltungs- und Pauschalierungsrichtlinien, *StuW* 1991, 254ff.

¹⁹⁰ S. vor allem *K. Vogel*, der sich bereits anlässlich der Staatsrechtslehretragung 1965 in Würzburg gegen ein »Rechtsetzungsmonopol des Gesetzgebers« und für eine »echte Gemeinwohndichtheit« von Verwaltungsvorschriften auch im Außenverhältnis kraft eigener Regelungsgewalt der Verwaltung ausgesprochen hatte (Gesetzgeber und Verwaltung, *VVDSRL* 24 (1966), 125ff., 163f.). *F. Ossenbühl* sah in seiner grundlegenden Arbeit über die Verwaltungsvorschriften zumindest dann eine Außenwirkung gegeben, wenn der in Frage stehenden Verwaltungsvorschrift »Ergänzungscharakter« zukomme (*F. Ossenbühl*, Verwaltungsvorschriften und Grundgesetz, 1968, 502ff.).

¹⁹¹ Für eine unmittelbare rechtliche Außenwirkung treten beispielsweise ein *F. Ossenbühl*, Autonome Rechtssetzung (Fn. 183), RdNr. 39ff.; *K. Vogel*, Bindung der Verwaltungsgerichte (Fn. 190), 254ff.; *ders.*, Verwaltungsvorschriften (Fn. 183), 605ff.; *A. Bieleman* möchte Verwaltungsvorschriften zumindest dieselbe Bindungswirkung zuordnen wie sie »Regierungsbeschlüssen« haben (aaO, Fn. 174).

den Verwaltungsvorschriften« geschaffen, welche im Gegensatz zu »norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften« für die Gerichte verbindlich sein sollen¹⁹³. Es ist heute noch nicht abzusehen, inwieweit diese Rechtsprechung auf andere Rechtsbereiche übertragen wird¹⁹⁴. Es liegt aber nahe, sich gerade aus der Sicht des Bestimmtheitsgebots Gedanken zu machen, inwieweit zumindest im Steuerrecht eine Anerkennung einer Außenwirkung von Verwaltungsvorschriften notwendig ist.

Die Nichtanerkennung einer Außenwirkung beruht zunächst auf der Unterscheidung zwischen Ermessen und Beurteilungsspielräumen. Bei Ermessenrichtlinien ergibt sich die Bindung der Gerichte daraus, daß es ihre Kontrollfunktion ihnen nicht erlaubt, das gerichtliche Ermessen an die Stelle des Ermessens der Verwaltung zu setzen. Daraus ist zumindest im Grundsatz zu folgern, daß die gleiche Erwägung nicht für Richtlinien gelten kann, die Beurteilungsspielräume ausfüllen, da letztere grundsätzlich von den Gerichten voll überprüft werden können. Sichtlich zu Recht werden auch die Versuche zurückgewiesen, Ermessensspielräume mit Beurteilungsspielräumen gleichzusetzen.

Andererseits wird man aber gerade im Steuerrecht durch Auslegung tendenziell in unbestimmten und vagen Rechtsbegriffen eine Ermächtigung sehen müssen, die es der Verwaltung erlaubt, steuerrechtliche Normen mit Bindungswirkung gegenüber den Gerichten zu konkretisieren¹⁹⁵. Dadurch eröffnet sich der Entscheidungsspielraum der Verwaltung, den sie für eine Konkretisierung des Gesetzes bedarf¹⁹⁶. Beurteilungsspielräume, bei denen es um die Schätzung von Werten geht¹⁹⁷, AfA-Tabellen, in denen die Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern für Zwecke der Absetzung für Abnutzungen festgelegt werden, oder Pauschalierungen, die aus Gründen der Verwaltungseffizienz häufig auftretende Fragen vereinfachen, sind funktionell notwendigerweise Verwaltungstätigkeit, da nur der Finanzverwaltung Erfahrung und spezielle Sachkenntnis zur Verfügung stehen, die für die konkrete Gesetzesanwendung verallgemeinerungsfähig ist. In diesem Können der Verwaltung, die ganze Breite der möglichen Fälle zu erfassen und nicht nur auf die Entscheidung des Einzelfalls angewiesen zu sein, vertritt sich erst der Gleichheitssatz. Durch die Regelung in Verwaltungsvorschriften, die in einem offiziellen Organ veröffentlicht werden, wird aber nicht nur die Gleichmäßigkeit der Behandlung der Steuerpflichtigen, sondern dar-

¹⁹² BVerfGE 49, 89ff., 61, 82, inbes. 111ff.

¹⁹³ BVerfGE 72, 300, 317, gebilligt vom Bundesverfassungsgericht in BVerfGE 78, 214, 227, das allerdings von einem »Sonderfall« spricht. Ob die Unterscheidung zwischen »normkonkreterisierenden« und »norminterpretierenden« Verwaltungsvorschriften gerechtfertigt bzw. durchführbar ist, erscheint zweifelhaft; dazu kritisch *K. Vogel*, Bindung der Verwaltungsgerichte (Fn. 190), 257.

¹⁹⁴ Vgl. *H. Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 11. Aufl. 1997, 601f. mwN.

¹⁹⁵ S. L. Osterloh, Gesetzeshindung (Fn. 130), 221ff.

¹⁹⁶ Vgl. *P. Selmer*, Rückwirkung von Gesetzen, Verwaltungsanweisungen und Rechtsprechung, *StKRongR* 1974, 83ff., 111, der die Bindungswirkung mit der Überlegung rechtfertigt, daß mit gesetzlichen Typenbegriffen gleichzeitig die Gesetzgebung Lücken offenläßt; *H. List*, Die Rechtsquellen des modernen Steuerrechts, *StKRongR* 1975, 139ff., 165, begründet die Bindung mit den Erfordernissen der Praktikabilität; *K. Vogel*, Verwaltungsvorschriften (Fn. 183), 613, spricht von der »Hilfsnorm«, die zwischen »Grundnorm« und Sachverhalt tritt.

¹⁹⁷ Z. B. das sogenannte Stutzgatter Verfahren gem. Abschn. 76ff. VStR; s. dazu *K. Vogel*, Bindung der Verwaltungsgerichte (Fn. 190), 257ff.

über hinaus die aus dem Bestimmtheitsgebot heraus zu fordernde Rechtsklarheit sichergestellt.

Hinzu kommt, daß anders als bei anderen Verwaltungsvorschriften Steuerrichtlinien regelmäßig nicht nur an die nachgeordneten Behörden, sondern an den Bürger selbst gerichtet sind. Diese Richtlinien geben dem Steuerpflichtigen den notwendigen Hinweis, wie er seine wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse zu gestalten hat, damit er bestimmte steuerliche Folgen erreichen oder vermeiden kann. Die Tatsache, daß gerade die besonders bürgerrelevanten Verwaltungsvorschriften in einem offiziellen Organ – dem Bundessteuerblatt – und amtlichen Handbüchern bekanntgemacht werden, zeigt die außergerichtliche Funktion steuerlicher Verwaltungsvorschriften. Jedenfalls im Fall der steuerlichen Verwaltungsvorschriften kann sich der Steuerpflichtige daher auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen.¹⁹⁸

Aus der Kontrollperspektive bedeutet das zwar, daß die Gerichte an solche Verwaltungsvorschriften gebunden sind¹⁹⁹, es entledigt die Gerichte allerdings nicht von der Aufgabe, dem Vorrang des Gesetzes Geltung zu verleihen. Eine Richtlinie, die mit dem Wortlaut und dem Zweck des Gesetzes nicht vereinbart werden kann, kann selbstverständlich keine Bindungswirkung entfalten²⁰⁰. Aus einer solchen rechtswidrigen Verwaltungsvorschrift kann der Bürger auch keine Rechte herleiten. Die Fragen, ob eine Verwaltungsvorschrift mit der jeweiligen Rechtsgrundlage vereinbart werden kann, und ob eine die Rechtsgrundlage nicht verletzende Verwaltungsvorschrift Bindungswirkung entfaltet, werden aber nicht exakt voneinander getrennt. Ein Beispiel hierfür ist der Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 31. Mai 1988²⁰¹. Hier geht es um das Gericht auch der Finanzverwaltung das Recht zu, im Fall von Massenerscheinungen typisierend und pauschalierend vorzugehen. Dies sei unumgänglich. Es sei auch nicht zu beanstanden, daß die Gerichte solchen Verwaltungsvorschriften folgen. Andererseits seien die Gerichte an Verwaltungsvorschriften nicht gebunden. Nun stimmt letztere Aussage sicherlich aus der Sicht des Vorrangs des Gesetzes. Ausschlaggebend für die Bindung der Gerichte an solche typisierenden Verwaltungsvorschriften ist aber eine andere Überlegung: Solange ein Gericht nicht nachweisen kann, daß eine Verwaltungsvorschrift mit den rechtlichen Grundlagen nicht vereinbart werden kann, ist eine von der Verwaltungsvorschrift abweichende Rechtsprechung ebenso willkürlich wie eine von der Verwaltungsvorschrift abweichende Verwaltungsentscheidung, die sich nicht auf besondere sachliche Gründe stützen kann²⁰². Sachgerechte Gründe, die eine Abweichung rechtfertigen können, müssen immer ihre Stütze in den Rechtsgrundlagen haben, die der Verwaltungsvorschrift zugrundeliegen.

Die Verwaltung ist daher nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, die mangelfulde Bestimmtheit der gesetzlichen Vorgaben auszugleichen. Allerdings bedarf es als

¹⁹⁸ So auch schon *H. H. Klein*, Rechtsqualität und Rechtswirkung von Verwaltungsnormen, Festschrift für Forsthoff, 1967, 163ff.

¹⁹⁹ Eine Bindung an Typisierungsvorschriften nimmt auch der BFH an, s. etwa BSStBl. II 1986, 821 und BSStBl. II 1987, 184; ähnlich für Pauschalierungsvorschriften beispielsweise BFH BSStBl. II 1971, 459.

²⁰⁰ Für ein Beispiel aus neuerer Zeit s. den Kammerbeschluß des Bundesverfassungsgerichts v. 28. 6. 1993, NVwZ 1994, 475.

²⁰¹ BVerfGE 78, 214ff., 228ff.

²⁰² S. dazu BFH BSStBl. II 1984, 309.

Grundvoraussetzung der öffentlichen Bekanntmachung. Konsequenterweise müssen dann aber auch nicht offiziell veröffentlichte Verwaltungsvorschriften oder Weisungen für den Einzelfall als nicht geeignet angesehen werden, eine Bindungswirkung herzustellen. In solchen Fällen wird man dann auch zum Ergebnis kommen, daß ein vager Gesetzesbegriff, der an sich der Konkretisierung durch generelle Verwaltungsvorschriften bedarf, mit dem Bestimmtheitsgrundsatz nicht vereinbart werden kann, wenn es an generell-abstrakten Verwaltungsvorschriften fehlt. Eine Anerkennung der gesetzestretenden Funktion von Verwaltungsvorschriften hat deshalb nicht nur die Bedeutung, daß der Verwaltung ein größerer Regelungsspielraum zur Verfügung steht, sondern er bringt auch die Verpflichtung und Verantwortung der Verwaltung mit sich, gesetzlich nicht hinreichend konkretisierte Vorgaben allgemeinverbindlich und allgemein zugänglich zu regeln.

VII. Schlussfolgerungen

Die anfänglich gestellte Frage nach der Wirksamkeit und Sinnhaftigkeit eines verfassungsrechtlich vorgesehenen Gesetzesvorbehalts ist somit eher negativ zu beantworten. Der steuerrechtliche Gesetzesvorbehalt, auch wenn er so eng formuliert ist wie in Art. 103 Abs. 2 und 3 CRP, verhindert nicht, daß Zweifel über die Reichweite des Legitizitätsprinzips und dem Verhältnis zwischen den staatlichen Gewalten verbleiben. Die Forderung nach mehr Rechtssicherheit erfährt keine tatsächliche Verbesserung im Verhältnis zu einem Land wie Deutschland, wo der steuerrechtliche Gesetzesvorbehalt verfassungsrechtlich nicht ausdrücklich geregelt ist. Zudem läßt sich die in der Praxis entscheidende Frage nach der notwendigen Regelungsdichte des Steuergesetzes ohnehin nicht allein aus dem Gesetzesvorbehalt heraus beantworten. Hier sind auch andere Überlegungen maßgeblich. Es ist insoweit deutlich geworden, daß solche Verfassungsbestimmungen notgedrungen darunter leiden, daß sie nicht ausreichend flexibel sind. Die traditionellen und anerkannten Ziele eines jeden Steuersystems (Gerechtigkeit, Einfachheit, Effektivität) stehen in einem so starken Spannungsverhältnis, daß sich konkrete Anforderungen an den Gesetzgeber im Hinblick auf die gesetzliche Regelungsdichte und die Bestimmtheit der Normen nicht formulieren lassen. Nun erfüllt zwar ein strenger Gesetzesvorbehalt den Wunsch der Steuerpflichtigen nach Rechtssicherheit, damit ist aber automatisch auch ein Mehr an Komplexität des Steuersystems verbunden. Die Forderung nach einem einfacheren Steuersystem bedeutet daher gleichzeitig auch mehr Entscheidungspielräume der Verwaltung und ein bestimmtes Vertrauen des Bürgers in die Steuerverwaltung. Steuerrechtlichkeit bedeutet sogar beides. Zum einen muß der Gesetzgeber Gerechtigkeitsprinzipien konsequent durchführen, zum anderen muß er genügend Spielräume lassen, um der Einzelfallgerechtigkeit und der Praktikabilität Genüge zu tun. Jedenfalls die steuerrechtliche Praxis, in der die Verwaltungsvorschriften eine besondere Rolle spielen, läßt sich mit einem strengen Gesetzesvorbehalt dogmatisch nicht vereinbaren. Die aus dem Gesetzesvorbehalt folgende Bestimmtheitsforderung muß sich daher sowohl auf das Gesetz als auch auf konkretisierende Verwaltungsvorschriften mit Außenwirkung erstrecken.

Andererseits haben die vorstehenden Überlegungen aber auch gezeigt, daß Verfas-