

L e i t s a t z

zum Beschluss des Zweiten Senats vom 15. Januar 2008

- 2 BvL 12/01 -

Zu den Grenzen der Kompetenz des Vermittlungsausschusses

(im Anschluss an BVerfGE 101, 297)



Im Namen des Volkes

In dem Verfahren

zur verfassungsrechtlichen Prüfung der Frage,

ob die ersatzlose Streichung von § 12 Abs. 2 Satz 4 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 in der Fassung bis zur Änderung durch Art. 3 Nr. 4 Buchstabe a des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl I S. 2590) gegen Art. 20 Abs. 3, Art. 76 Abs. 1 des Grundgesetzes verstößt;

- Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs vom 18. Juli 2001 - I R 38/99 -

hat das Bundesverfassungsgericht - Zweiter Senat – unter Mitwirkung der Richterinnen und Richter

Vizepräsident Hassemer,
Broß,
Osterloh,
Di Fabio,
Mellinghoff,
Lübbe-Wolff,
Gerhardt,
Landau

am 15. Januar 2008 beschlossen:

Artikel 3 Nummer 4 Buchstabe a des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (Bundesgesetzblatt I Seite 2590) ist mit dem Grundgesetz unvereinbar, bleibt aber gültig.

Gründe:

A.

Das Normenkontrollverfahren betrifft die Frage nach den verfassungsrechtlichen Grenzen für Beschlussempfehlungen des Vermittlungsausschusses im Zusammenhang mit der Aufhebung des § 12 Abs. 2 Satz 4 Umwandlungssteuergesetz 1995 (UmwStG 1995) durch Art. 3 Nr. 4 Buchstabe a des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997.

I.

1. Das Umwandlungssteuergesetz 1995 wurde als Art. 1 des Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts vom 28. Oktober 1994 (BGBl I S. 3267) verkündet und trat am 1. Januar 1995 in Kraft. Es modifizierte die gesetzlichen Tatbestände der Ertragsteuern, um steuerliche Hemmnisse bei der Umstrukturierung von Unternehmen abzubauen. Zu diesem Zweck erlaubte das Umwandlungssteuergesetz 1995 in vielen Umwandlungsfällen die interpersonale Übertragung von Verlustvorträgen und von stillen Reserven, soweit deren spätere Besteuerung sichergestellt war.

Innerhalb des Umwandlungssteuergesetzes 1995 regelte dessen Dritter Teil (§§ 11 – 13 UmwStG) die steuerliche Behandlung von Verschmelzungen und Vermögensübertragungen (Vollübertragungen) auf eine andere Körperschaft. § 11 UmwStG 1995 regelte die Auswirkungen der Verschmelzung auf den Gewinn der übertragenden Körperschaft. § 13 UmwStG 1995 befasste sich mit den steuerlichen Folgen der Verschmelzung für die Gesellschafter der übertragenden Körperschaft. § 12 UmwStG 1995 bestimmte sowohl die unmittelbaren als auch die künftigen Folgen des Vermögensübergangs für die Besteuerung der übernehmenden Körperschaft.

§ 12 UmwStG 1995 lautete ursprünglich auszugsweise:

§ 12

Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Körperschaft

(1) Für die Übernahme der übergegangenen Wirtschaftsgüter gilt § 4 Abs. 1 entsprechend. Beim Vermögensübergang von einer steuerfreien auf eine steuerpflichtige Körperschaft sind die übergegangenen Wirtschaftsgüter abweichend von § 4 Abs. 1 mit dem Teilwert anzusetzen.

(2) Bei der Ermittlung des Gewinns der übernehmenden Körperschaft bleibt ein Gewinn oder ein Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile (§ 4 Abs. 4 Satz 2) und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, außer Ansatz. Übersteigen die tatsächlichen Anschaffungskosten den Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft, so ist der Unterschiedsbetrag dem Gewinn der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen; die Zuwendungen an Unterstützungskassen rechnen zu den tatsächlichen Anschaffungskosten. Die Hinzurechnung unterbleibt, soweit eine Gewinnminderung, die sich durch den Ansatz der Anteile mit dem niedrigeren Teilwert ergeben hat, nach § 50c des Einkommensteuergesetzes nicht anerkannt worden ist. Die Hinzurechnung darf den nach § 11 Abs. 2 ermittelten Wert des übernommenen Vermögens, vermindert um den Buchwert der Anteile, nicht übersteigen. Sind der übernehmenden Körperschaft an dem steuerlichen Übertragungstichtag nicht alle Anteile an der übertragenden Körperschaft zuzurechnen, so tritt bei der Anwendung des Satzes 3 an die Stelle des Werts des übernommenen Vermögens der Teil dieses Werts, der dem

Verhältnis des Nennbetrags der Anteile der übernehmenden Körperschaft zu dem Nennbetrag aller Anteile an der übertragenden Körperschaft entspricht.

(3) Die übernehmende Körperschaft tritt bezüglich der Absetzungen für Abnutzung, der erhöhten Absetzungen, der Sonderabschreibungen, der Inanspruchnahme einer Bewertungsfreiheit oder eines Bewertungsabschlags, der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen sowie der Anwendung der Vorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes sowie der Frist im Sinne des § 5 Abs. 2 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Das gilt auch für einen verbleibenden Verlustabzug im Sinne des § 10d Abs. 3 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes unter der Voraussetzung, dass die übertragende Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt der Eintragung des Vermögensübergangs im Handelsregister noch nicht eingestellt hatte.

9

(...)

10

Nach der Konzeption des Dritten Teils des Umwandlungssteuergesetzes 1995 sollte steuerrechtlich die übernehmende Körperschaft an die Stelle der übertragenden Körperschaft treten, so als ob die Übernehmerin den übertragenen Geschäftsbetrieb von Anfang an selbst ausgeübt hätte. Die Umwandlung führte daher grundsätzlich nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven. Ein steuerlicher Verlustabzug (§ 10d EStG) der übertragenden Körperschaft konnte unter bestimmten Voraussetzungen von der Übernehmerin fortgeführt werden (§ 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995).

11

Bei der Verschmelzung von Körperschaften werden die Anteilseigner der Überträgerin durch den Vermögensübergang Anteilseigner der Übernehmerin. Auch die in den Anteilen an der übertragenden Körperschaft enthaltenen stillen Reserven sollten nach der Konzeption des Umwandlungssteuergesetzes 1995 aufgrund der Umwandlung nicht besteuert werden. § 13 UmwStG 1995 stellte dies grundsätzlich sicher. Diese Vorschrift fand aber keine Anwendung, wenn die übernehmende Körperschaft Anteilseignerin der übertragenden Körperschaft war. Die Verschmelzung führte in einem solchen Fall zum Untergang der Beteiligung an der übertragenden Körperschaft. An deren Stelle trat das Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft. Zweck des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995 war es, auch insofern die Erfolgsneutralität der Verschmelzung auf der Ebene der übernehmenden Körperschaft sicherzustellen (vgl. BTDrucks 12/6885, S. 21). Danach blieben Übernahmegewinn und Übernahmeverlust, die als Differenz zwischen dem Wert der übergegangenen Wirtschaftsgüter (vgl. § 12 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 UmwStG 1995) und dem Buchwert der wegfallenden Beteiligung (§ 12 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995) definiert waren, bei der Ermittlung des Gewinns der übernehmenden Körperschaft „außer Ansatz“. Der Übernahmegewinn war steuerfrei, der Übernahmeverlust nicht abziehbar.

12

Die Steuerneutralität des Übernahmegewinns wurde aber durch § 12 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 UmwStG 1995 relativiert. Danach war der Betrag, um den die tatsächli-

13

chen Anschaffungskosten den Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft übersteigen, dem Gewinn der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen. Die Norm kam insbesondere dann zur Anwendung, wenn die Beteiligung vor der Umwandlung durch eine sogenannte Teilwertabschreibung steuerwirksam gemindert worden war (vgl. Tz. 12.07 des Schreibens betr. Umwandlungssteuergesetz 1995 <UmwStG 1995>; Zweifels- und Auslegungsfragen vom 25. März 1998 <BStBl I S. 268> - Umwandlungssteuererlass). Die übernehmende Körperschaft trat nach § 12 Abs. 3 und Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Sie sollte so gestellt werden, als ob sie den übertragenen Geschäftsbetrieb von Anfang an selbst ausgeübt hätte, die steuerwirksame Minderung der Beteiligung nach dem Vermögensübergang sollte daher nicht mehr aufrechterhalten werden (vgl. Dötsch, in: Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuerrecht, 6. Aufl. 2007, § 12 UmwStG Rn. 22). In diesem Zusammenhang bestimmte § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995, dass die Hinzurechnung den nach § 11 Abs. 2 UmwStG 1995 ermittelten Wert des übernommenen Vermögens, vermindert um den Buchwert der Anteile, nicht übersteigen darf.

2. Wohl um die unter bestimmten Voraussetzungen bestehende Möglichkeit einer doppelten Verlustnutzung durch denselben Steuerpflichtigen zu beseitigen (vgl. Mentel, DStR-Beilage 17/98, S. 23 <27>; Prinz, FR 1997, S. 881 <888>), hob der Gesetzgeber § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 durch Art. 3 Nr. 4 Buchstabe a des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl I S. 2590) auf. Durch Art. 3 Nr. 5 desselben Gesetzes wurden zugleich die Anwendungsvorschriften des § 27 UmwStG 1995 geändert; nach dessen neuem Absatz 3 sollte die geänderte Fassung des § 12 Abs. 2 UmwStG 1995 erstmals auf den Übergang von Vermögen anwendbar sein, der auf Rechtsakten beruhte, die nach dem 31. Dezember 1996 wirksam wurden. Bereits durch Art. 4 des Gesetzes zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung vom 19. Dezember 1997 (BGBl I S. 3121) wurde der zeitliche Anwendungsbereich jedoch eingeschränkt. Die Neuregelung war nunmehr auf Umwandlungsvorgänge anzuwenden, deren Eintragung im Handelsregister nach dem 5. August 1997, dem Tag der Abstimmung des Deutschen Bundestags über die Beschlussempfehlungen des Vermittlungsausschusses zum Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform, beantragt worden war (BTPlenarprot. 13/186, S. 16860).

3. Das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform geht auf einen Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP zum Jahressteuergesetz 1996 (JStG 1996) vom 27. März 1995 (BTDrucks 13/901) zurück. Die Initiative zielte auf zahlreiche steuerrechtliche Änderungen ab. Der Entwurf sah unter anderem eine Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer und einen Einstieg in die Gemeindefinanzreform vor. Art. 6 des Gesetzentwurfs enthielt auch Vorschläge zu Änderungen im Achten Teil des Umwandlungssteuergesetzes (vgl. BTDrucks 13/901, S. 78 f.). § 12 UmwStG 1995 spielte dabei nur insofern eine Rolle, als die in § 22 Abs. 1 und Abs. 2 UmwStG 1995 enthaltenen Verweisungen auf „§ 12 Abs. 3“ UmwStG 1995 zum Zwe-

14

15

cke der Klarstellung (vgl. BTDrucks 13/901, S. 146) durch die jeweilige Anfügung von „Satz 1“ präzisiert werden sollten. Schließlich sah der Gesetzentwurf vor, § 50c EStG um einen neuen Abs. 11 zu ergänzen (vgl. BTDrucks 13/901, S. 14), wodurch Gestaltungsmodelle verhindert werden sollten, bei denen steuerpflichtige Kapitalerträge durch ausschüttungsbedingte „Teilwertabschreibungen“ oder durch ausschüttungsbedingte Verluste bei Veräußerung oder Entnahme von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in steuerfreie Veräußerungsgewinne „transformiert“ wurden (vgl. BTDrucks 13/901, S. 139 f.).

Die erste Beratung des Gesetzentwurfs erfolgte gemeinsam mit der Beratung eines Antrags von Abgeordneten und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN „Soziale und gerechte Einkommensteuerreform 1996“ (BTDrucks 13/936) sowie der ersten Beratung des von den Fraktionen der CDU/CSU und FDP eingebrachten Entwurfs eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes, mit dem die verfassungsrechtliche Grundlage einer Beteiligung der Gemeinden am Umsatzsteueraufkommen geschaffen werden sollte (BTDrucks 13/900). Eine Änderung des Umwandlungssteuergesetzes wurde weder in der Beratung noch in den genannten Gesetzentwürfen oder dem genannten Antrag der Abgeordneten und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN erwähnt. Am Ende der Beratung beschloss der Deutsche Bundestag die Überweisung aller drei Vorlagen an die Ausschüsse.

16

Der für den Gesetzentwurf zum Jahressteuergesetz 1996 federführende Finanzausschuss legte am 31. Mai 1995 eine erste Beschlussempfehlung vor, die den ursprünglichen Gesetzentwurf erheblich veränderte (vgl. BTDrucks 13/1558, S. 4 ff.). Unter anderem empfahl der Ausschuss, die dritte Stufe der Unternehmenssteuerreform vom Gesetzentwurf abzukoppeln; er umfasste daher zunächst nur einen Teil des ursprünglichen Gesetzentwurfs. Darin war die Ergänzung des § 50c EStG nicht mehr vorgesehen (vgl. BTDrucks 13/1558, S. 31). Die im ursprünglichen Gesetzentwurf vorgesehenen Änderungen des Umwandlungssteuergesetzes 1995 wurden dann zusammen mit weiteren Vorschlägen zum Umwandlungssteuergesetz 1995, die dessen Dritten Teil allesamt nicht betrafen, in den Entwurf eines Jahressteuergesetzes 1996 übernommen (vgl. BTDrucks 13/1558, S. 169).

17

In der Aussprache im Plenum anlässlich der zweiten Beratung zum Jahressteuergesetz 1996 wurden die vorgesehenen Änderungen des Umwandlungssteuerrechts nicht thematisiert (vgl. BTPlenarprot. 13/42, S. 3358 C ff.). In der anschließenden dritten Beratung wurde der Gesetzentwurf in der Ausschussfassung sodann als Ganzes vom Deutschen Bundestag angenommen (vgl. BTPlenarprot. 13/42, S. 3410 C, 3412 A). Nach Änderungen in einem Vermittlungsverfahren trat das Jahressteuergesetz 1996 am 12. Oktober 1995 in Kraft (BGBl I S. 1250 <1413>). Dabei entsprachen die Änderungen des Umwandlungssteuergesetzes 1995 weitgehend der Ausschussfassung.

18

In seiner Zweiten Beschlussempfehlung und seinem Zweiten Bericht zu dem Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP griff der Finanzausschuss im Fe-

19

bruar 1997 den nicht verabschiedeten Teil der Gesetzesinitiative wieder auf. Er empfahl, ein Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform zu verabschieden, um die dritte Stufe der Unternehmenssteuerreform zu verwirklichen (vgl. BTDrucks 13/7000, S. 5 ff.). Gegenstand des Gesetzentwurfs waren Entlastungen der Steuerpflichtigen bei der Gewerbesteuer. Als Ausgleich empfahlen die Koalitionsfraktionen, einen Umsatzsteueranteil der Gemeinden einzuführen, um die daraus resultierenden kommunalen Steuerausfälle auszugleichen (vgl. BTDrucks 13/7000, S. 19 ff.). Als Kompensationsmaßnahmen für das dadurch zu erwartende Sinken des Umsatzsteueraufkommens des Bundes und der Länder wurden nur Regelungen außerhalb des Umwandlungssteuerrechts vorgeschlagen. Auch die Vorlagen und Anträge der Opposition sowie eine EntschlieÙung des Bundesrates, mit denen sich der Finanzausschuss in diesem Zusammenhang beschäftigte (BTDrucks 13/4597; 13/4870; 13/5760; 13/5776), hatten das Umwandlungssteuerrecht nicht zum Gegenstand. Gleiches gilt auch für den Zweiten Bericht des Haushaltsausschusses zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 1996 (BTDrucks 13/7001).

In der zweiten und dritten Beratung des Entwurfs eines Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform wurde der Gesetzentwurf zusammen mit weiteren Vorlagen beraten (vgl. BTPlenarprot. 13/161, S. 14509). Gegenstand der Debatte im Bundestag waren die Folgeprobleme, die mit der Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer verbunden waren. Änderungen des Umwandlungssteuergesetzes 1995, um etwa die Gegenfinanzierung sicherzustellen, wurden nicht thematisiert. Der Gesetzentwurf in der Ausschussfassung wurde schließlich mit den Stimmen der Koalitionsfraktionen am Ende der zweiten und dritten Beratung angenommen (BTPlenarprot. 13/161, S. 14528 B ff.).

Der Bundesrat beschloss in seiner 711. Sitzung am 25. April 1997, dem vom Deutschen Bundestag am 28. Februar 1997 verabschiedeten Gesetz gemäß Art. 106 Abs. 4 und Abs. 6 GG nicht zuzustimmen (BRDrucks 221/97).

Die Bundesregierung rief daraufhin am 28. April 1997 den Vermittlungsausschuss an (BTDrucks 13/7579; BRDrucks 311/97). Das Anrufungsbegehren lautete:

Die Bundesregierung hat beschlossen, zu dem vom Deutschen Bundestag am 28. Februar 1997 verabschiedeten Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform zu verlangen, dass der Vermittlungsausschuss gemäß Artikel 77 Abs. 2 des Grundgesetzes einberufen wird.

Der Vermittlungsausschuss nahm am 4. August 1997 unter anderem den Vermittlungsvorschlag hinsichtlich des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform an. Dieser sah einen neuen Art. 3 (Änderung des Umwandlungssteuergesetzes) vor, nach dessen Nr. 4 Buchstabe a § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 aufgehoben werden sollte (VermProt. 4. Fortsetzung der 21. Sitzung/13. WP, 4. August 1997, Anlage 1, S. 7). In seiner Beschlussempfehlung bestimmte der Vermittlungsausschuss gemäß § 10 Abs. 3 Satz 1 GOVermA, dass im Deutschen Bundestag gemeinsam über die Änderungen abgestimmt werde (BTDrucks 13/8325, S. 1).

Der Bundestag stimmte dem Einigungsvorschlag des Vermittlungsausschusses am 5. August 1997 ohne Aussprache (§ 10 Abs. 2 GOVermA) zu. Nach Zustimmung durch den Bundesrat wurde das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform am 29. Oktober 1997 ausgefertigt und am 31. Oktober 1997 im Bundesgesetzblatt verkündet. 25

4. Im Rahmen eines zeitlich parallel verlaufenden Gesetzgebungsverfahrens zu dem Entwurf eines Steuerreformgesetzes (StRG) 1998 (BTDrucks 13/7242, 13/7775), welches nie in Kraft getreten ist und dessen Entwurf Änderungen des Umwandlungssteuerrechts nicht vorsah, nahm der Bundestag am 26. Juni 1997 folgenden Entschließungsantrag an (BTPlenarprot. 13/184, S. 16587 A): 26

„Im Zusammenhang mit Umwandlungsvorgängen kommt es in großem Umfang auch zur Verwertung von Verlusten. Die Bundesregierung wird gebeten, Möglichkeiten einer gesetzlichen Einschränkung der Verlustberücksichtigung in Umwandlungsfällen zu prüfen und das Prüfungsergebnis so bald wie möglich mitzuteilen.“ 27

5. Ebenfalls im zeitlichen Zusammenhang mit dem Verfahren zum Erlass des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform erfolgte eine weitere Änderung des Umwandlungssteuergesetzes 1995 durch das auf den mit dem Entwurf eines Jahressteuergesetzes 1996 der Koalitionsfraktionen inhaltsgleichen Gesetzentwurf der Bundesregierung (BTDrucks 13/1173) zurückgehende Gesetz zur Ergänzung des Jahressteuergesetzes 1996 und zur Änderung anderer Gesetze (Jahressteuer-Ergänzungsgesetz 1996) vom 18. Dezember 1995 (BGBl I S. 1959). Diese betraf § 5 Abs. 3 und § 22 Abs. 4 UmwStG 1995. 28

6. Das Umwandlungssteuergesetz 1995 unterlag auch in der Folge mehreren Änderungen. Es wurde 2002 aufgrund der Ermächtigung neu gefasst und schließlich durch das als Art. 6 des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006 (BGBl I S. 2782) erlassene Umwandlungssteuergesetz 2006 (UmwStG 2006), geändert durch Art. 5 des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I S. 1912), abgelöst. 29

II.

1. Im finanzgerichtlichen Ausgangsverfahren geht es um die steuerrechtliche Beurteilung von Unternehmenskäufen nach dem sogenannten Kombinationsmodell. 30

Hauptbeteiligte der zu beurteilenden Unternehmenskäufe sind zwei natürliche Personen, entsprechend der Benennung im Vorlagebeschluss im Folgenden X und Y bezeichnet, sowie zwei Kapitalgesellschaften, die im Vorlagebeschluss als G-GmbH und B-GmbH bezeichnet werden. Die Mutterkapitalgesellschaft ist im vorliegenden Fall die G-GmbH, die Tochterkapitalgesellschaft die B-GmbH. Während die B-GmbH ein Unternehmen betrieb, handelte es sich bei der G-GmbH um einen bloßen GmbH-Mantel. Ursprünglich war Y Inhaber der B-GmbH. 31

Im Juni 1991 erwarb X sämtliche Geschäftsanteile an der G-GmbH. Zugleich erwarb die G-GmbH mit Wirkung zum Jahreswechsel 1991/1992 von Y sämtliche Anteile an der B-GmbH. Am 23. Dezember 1992 erwarb die G-GmbH mit Wirkung zum Jahreswechsel 1992/1993 den gesamten Geschäftsbetrieb der B-GmbH mit allen Aktiva und Passiva, Verträgen sowie der Betriebs- und Geschäftsausstattung. 32

Die B-GmbH schüttete per 31. Dezember 1992 als Nettodividende vorhandene Gewinnvorträge und den für 1992 erwirtschafteten Jahresüberschuss zuzüglich des Körperschaftsteuerguthabens an die G-GmbH aus. Der B-GmbH verblieb lediglich das Stammkapital. Die G-GmbH aktivierte die übernommenen Wirtschaftsgüter einschließlich Firmenwert. Zudem setzte die G-GmbH für ihre Beteiligung an der B-GmbH infolge der vorgenommenen Ausschüttung einen niedrigeren Teilwert an. Die B-GmbH war seitdem nicht mehr geschäftlich tätig. Mit notariellem Vertrag vom 21. August 1997 wurde die B-GmbH als übertragende Gesellschaft mit Wirkung zum 31. Dezember 1996 und unter Ausschluss der Abwicklung gemäß § 2 Nr. 1 in Verbindung mit §§ 46 ff. UmwG auf die G-GmbH verschmolzen. Die Verschmelzung wurde am 8. September 1997 in das Handelsregister eingetragen. Verlustvorträge gingen bei der Umwandlung nicht über. Später wurde die G-GmbH auf die Klägerin des Ausgangsverfahrens, die als Gesamtrechtsnachfolgerin in alle Rechte und Pflichten der G-GmbH eintrat, verschmolzen. Die Umwandlung wurde am 4. September 2000 in die Handelsregister eingetragen. 33

Für das Jahr 1996 erklärte die G-GmbH einen steuerlichen Verlust von 1.613.506 DM. Auf dieser Grundlage setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer fest. Allerdings rechnete es die im Jahr 1992 vorgenommene ausschüttungsbedingte „Teilwertabschreibung“ nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 hinzu, weil die Hinzurechnungsbegrenzung gemäß § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 a.F. weggefallen war. Statt 27,09 DM nach alter Rechtslage berechnete das Finanzamt einen Beteiligungskorrekturgewinn in Höhe von 4.236.282,60 DM. Der Einspruch der G-GmbH blieb ebenso erfolglos wie die Klage vor dem Finanzgericht Baden-Württemberg. 34

Im Revisionsverfahren vor dem Bundesfinanzhof machte die Klägerin des Ausgangsverfahrens unter anderem geltend, das Finanzgericht hätte § 12 Abs. 2 UmwStG 1995 teleologisch reduzieren oder verfassungskonform auslegen müssen. Sie berief sich in diesem Zusammenhang auf den Grundsatz der Einmalbesteuerung, das Leistungsfähigkeitsprinzip, das Übermaßverbot und das Gleichbehandlungsgebot. Darüber hinaus sollten § 12 Abs. 2 und § 27 Abs. 3 UmwStG 1995 gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitete Rückwirkungsverbot verstoßen. Schließlich rügte die Revisionsklägerin - unter Hinweis auf BVerfGE 101, 297 - die formelle Verfassungswidrigkeit der Streichung des § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995, weil die Gesetzesänderung auf eine Initiative des Vermittlungsausschusses zurückgehe. 35

2. Der Bundesfinanzhof hat das Revisionsverfahren gemäß Art. 100 Abs. 1 GG ausgesetzt und dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, „ob die ersatzlose Streichung von § 12 Abs. 2 Satz 4 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 i.d.F. bis 36

zur Änderung durch Art. 3 Nr. 4 Buchst. a des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl I 1997, 2590) gegen Art. 20 Abs. 3, Art. 76 Abs. 1 des Grundgesetzes verstößt“.

Die Aufhebung von § 12 Abs. 2 Satz 4 des UmwStG 1995 a.F. durch Art. 3 Nr. 4 Buchstabe a des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform sei nicht in formell verfassungsmäßiger Weise zustande gekommen. 37

Die vorgelegte Frage sei entscheidungserheblich. Folge man dem Wortlaut der gesetzlichen Vorgaben, so sei, wie auch die Klägerin einräume, das Urteil des Finanzgerichts zu bestätigen. Eine Hinzurechnung nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 sei hier vorzunehmen, weil die tatsächlichen Anschaffungskosten den Buchwert der Anteile überstiegen und die Ausnahmevoraussetzungen des § 12 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1995 nicht erfüllt seien. Mit diesem dem Wortlaut der Vorschriften folgenden Ergebnis stünde die Rechtsvorgängerin der Klägerin schlechter als nach § 12 Abs. 2 UmwStG 1995 a.F. Denn nach dessen Satz 4 hätte lediglich ein Betrag von 27 DM hinzugerechnet werden können, nämlich der Unterschiedsbetrag zwischen dem Verkehrswert des übernommenen Vermögens in Höhe von 400.027,09 DM und dem Buchwert der Anteile in Höhe von 400.000,00 DM. 38

§ 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 a.F. sei allerdings auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar, da die Eintragung der Verschmelzung der B-GmbH auf die G-GmbH in das Handelsregister erst nach dem in § 27 Abs. 3 UmwStG 1995 in der Fassung des Gesetzes zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung vom 19. Dezember 1997 genannten Stichtag, dem 5. August 1997, beantragt worden sei. 39

Das Finanzgericht habe eine teleologische Reduktion des § 12 Abs. 2 UmwStG 1995 zu Recht abgelehnt. Der Gesetzeswortlaut sei eindeutig und belasse hierzu keinen Raum. Aus den gleichen Gründen komme auch eine verfassungskonforme Auslegung der den zeitlichen Anwendungsbereich betreffenden Vorschrift des § 27 Abs. 3 UmwStG 1995 n.F. nicht in Betracht. 40

Die Revision müsse daher, die Verfassungsmäßigkeit des § 12 Abs. 2 UmwStG 1995 in der Neufassung des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform unterstellt, als unbegründet zurückgewiesen werden. Die ersatzlose Streichung von § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 a.F. verstoße indes gegen das Demokratieprinzip in Gestalt des Parlamentsvorbehalts (Art. 20 Abs. 3, Art. 76 Abs. 1 GG), weil die Streichung auf einen Einigungsvorschlag des Vermittlungsausschusses zurückzuführen sei, der die Grenzen überschritten habe, die nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts den Beschlussempfehlungen des Vermittlungsausschusses gesetzt seien. Der Vermittlungsausschuss sei autonom tätig geworden. An entsprechenden parlamentarischen Vorgaben fehle es. Zwar enthalte der ursprüngliche Regierungsentwurf mit dem geplanten § 50c Abs. 11 EStG eine Gesetzesänderung, die ebenfalls auf eine Missbrauchsverhinderung infolge vorangegangener Teilwertabschreibungen abgezielt habe. Ein Zusammenhang mit der Änderung von § 12 41

Abs. 2 UmwStG 1995 bestehe jedoch nicht. Nicht anders verhalte es sich im Hinblick auf die diversen anderen, im Regierungsentwurf vorgesehenen gesetzlichen Maßnahmen, durch die die aufkommensneutrale Gegenfinanzierung zu der ins Auge gefassten Abschaffung der Gewerbesteuer sichergestellt werden sollte. Es könne auch nicht darauf abgestellt werden, ob solche Maßnahmen im Zusammenhang mit anderen gesetzlichen Vorhaben Gegenstand parlamentarischer Beratungen gewesen seien. Der Vermittlungsausschuss werde grundsätzlich nur im Rahmen des Anrufungsbegehrens und des ihm zugrunde liegenden Gesetzgebungsverfahrens tätig. Schließlich seien auch irgendwelche formellen oder inhaltlichen Verknüpfungen oder Verbindungen zwischen dem Gesetzesvorhaben zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform und dem Steuerreformgesetz 1998 nicht ersichtlich.

III.

Zu dem Verfahren haben die Bundesregierung und Finanzgerichte der Länder Stellung genommen. 42

1. Die Bundesregierung hält die Vorlage für unzulässig, jedenfalls aber für in der Sache unbegründet. 43

a) Der Bundesfinanzhof habe nicht hinreichend dargetan, dass seine Entscheidung über die Revision von der Gültigkeit der vorgelegten Rechtsvorschrift abhängt. Eine Entscheidungserheblichkeit liege tatsächlich auch nicht vor. Die Unternehmenskäufe und Umwandlungen seien im vorliegenden Fall nur vorgenommen worden, um Steuern zu sparen. Die Frage des Gestaltungsmissbrauchs im Sinne des § 42 AO 1977 habe der Bundesfinanzhof jedoch nicht einmal geprüft. Der für die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit relevante Sachverhalt sei im fachgerichtlichen Verfahren nicht ausreichend aufgeklärt worden. 44

§ 12 Abs. 2 UmwStG 1995 hätte auch bei einer Weitergeltung des Satzes 4 teleologisch so reduziert werden müssen, dass eine nicht gerechtfertigte doppelte Verlustnutzung nicht vorgenommen werden durfte. Die nahe liegende Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung zu Lasten des Steuerpflichtigen sei vom Bundesfinanzhof nicht erörtert worden. 45

b) Der Aussetzungs- und Vorlagebeschluss sei zumindest in der Sache unbegründet, da jedenfalls eine verfassungskonforme Auslegung möglich sei. Im Übrigen sei die ersatzlose Aufhebung von § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 durch Art. 3 Nr. 4 Buchstabe a des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 in formell verfassungsmäßiger Weise zustande gekommen. Eine Überschreitung der Kompetenzen des Vermittlungsausschusses habe nicht vorgelegen. Die Bundesregierung stellt in diesem Zusammenhang darauf ab, dass der Entwurf eines Jahressteuergesetzes 1996 vom 27. März 1995 bereits den Vorschlag eines neu einzufügenden § 50c Abs. 11 EStG enthalten habe, um Gestaltungsmodelle einzuschränken, bei denen aufgrund einer Ausschüttung nach Anteilsveräußerung steuerpflichtige Kapitalerträge durch ausschüttungsbedingte Gewinnminderungen 46

neutralisiert werden können. Eine hinreichende parlamentarische Vorbefassung mit der Streichung des § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 a.F. habe daher stattgefunden. Der unmittelbare Zusammenhang zwischen § 50c EStG und § 12 UmwStG 1995 werde aus § 12 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1995 und der dortigen Verweisung auf § 50c EStG deutlich.

Die in Rede stehende gesetzgeberische Maßnahme sei der Sache nach zudem in dem parallelen Gesetzgebungsverfahren zum Steuerreformgesetz 1998 beraten worden. Angesichts der Entschließung des Bundestages vom 26. Juni 1997 habe das Parlament eine Vermittlung in dieser Frage erwarten dürfen. Im Übrigen habe eine in den Medien geführte Diskussion über die tatsächlich niedrige Steuerlast der Unternehmen auch in die parlamentarischen Gremien hereingereicht. Es sei zudem im gesamten Gesetzgebungsverfahren des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform einhellige Zielsetzung aller Beteiligten gewesen, das hohe Verlustverrechnungspotential der Unternehmen einzuschränken. Zu Beginn der parlamentarischen Beratungen sei nur noch zu präzisieren gewesen, durch welche konkreten Gesetzesänderungen diese materiellen Zielsetzungen und Gegenfinanzierungsregelungen verwirklicht werden sollten. Gerade in den komplexen Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes und seinen Wechselwirkungen mit dem Einkommensteuergesetz und dem Körperschaftsteuergesetz sei es den Parlamentariern nicht darauf angekommen, in welcher Detailregelung letztlich die als Missbrauchsbekämpfung oder zur Vermeidung von unerwünschten Gestaltungen gewollten Verlustnutzungsbeschränkungen in Umwandlungsfällen gesetzestechnisch umgesetzt wurden. Im Übrigen habe auch keiner der Abgeordneten, deren Entscheidungsverantwortung gerade geschützt werden solle, das Ergebnis des Gesetzgebungsverfahrens in Frage gestellt.

47

2. Soweit die Finanzgerichte der Länder zur Sache Stellung genommen haben, schließen sie sich überwiegend der Auffassung des Bundesfinanzhofs an. Das Hessische Finanzgericht weist in diesem Zusammenhang auf weitere Normen hin, die vom Vermittlungsausschuss in das Gesetzgebungsverfahren eingeführt wurden und unter dem gleichen Verfassungsverstoß litten, wenn die konkrete Normenkontrolle begründet sein sollte. Das Niedersächsische Finanzgericht führt aus, gerade wenn das Parlament, wie im Falle der Steuergesetzgebung, in hohem Maße auf die Zuarbeit der Fachverwaltung angewiesen sei, sei es umso wichtiger, durch eine strikte Eingrenzung des dem Vermittlungsausschuss erteilten Auftrags den Rahmen der Gesetzesinitiative nicht zu verlassen.

48

B.

Die Vorlage des Bundesfinanzhofs ist zulässig.

49

1. Die Vorlagefrage bedarf der Klarstellung. Der Bundesfinanzhof fragt, ob die ersatzlose Streichung von § 12 Abs. 2 Satz 4 des UmwStG 1995 in der Fassung bis zur Änderung durch Art. 3 Nr. 4 Buchstabe a des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 gegen Art. 20 Abs. 3, Art. 76 Abs. 1 GG

50

verstößt. Tauglicher Prüfungsgegenstand einer konkreten Normenkontrolle kann jedoch nicht der Inhalt einer Norm - hier die „Streichung“ des § 12 Abs. 2 Satz 4 des UmwStG 1995 -, sondern nur eine Norm als solche sein. Der Vorlagebeschluss ist daher sinngemäß auszulegen (vgl. BVerfGE 13, 39 <41 f.>; 15, 268 <270 f.>; 48, 376 <387 f.>). Richtig verstanden stellt das vorlegende Gericht die Rechtsfrage (vgl. § 81 BVerfGG), ob Art. 3 Nr. 4 Buchstabe a des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 wegen eines Verstoßes gegen Art. 20 Abs. 3, Art. 76 Abs. 1 GG verfassungswidrig ist. Wenn die Norm nichtig ist, ist § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 bis zur Ablösung des Umwandlungssteuergesetzes 1995 durch das Umwandlungssteuergesetz 2006 weiter in Kraft geblieben.

2. Der Bundesfinanzhof hat die Entscheidungserheblichkeit der zur Prüfung gestellten Norm für das bei ihm anhängige Verfahren hinreichend dargetan. 51

Seine Auslegung des § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 a.F. ist in jeder Hinsicht vertretbar. Ebenso ist die Subsumtion des Bundesfinanzhofs nicht zu beanstanden, dass bei einer Gültigkeit der vorgelegten Rechtsvorschrift der Beteiligungskorrektur-gewinn gemäß § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 von der Klägerin vollumfänglich zu versteuern ist, wohingegen bei ihrer Ungültigkeit der Hinzurechnungsbetrag auf 27 DM begrenzt ist. Der Bundesfinanzhof setzt sich in diesem Zusammenhang insbesondere auch mit der Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung hinreichend auseinander (vgl. hierzu BVerfGE 85, 329 <333 f.>; 88, 187 <194>). Eine von der Klägerin des Ausgangsverfahrens geforderte teleologische Reduktion des § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 lehnt der Bundesfinanzhof unter Hinweis auf den eindeutigen Wortlaut der Vorschrift sowie den in der Aufhebung des § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 zum Ausdruck kommenden Willen des Gesetzgebers ab. Auch eine verfassungskonforme Auslegung des § 27 Abs. 3 UmwStG 1995 n.F. verneint der Bundesfinanzhof in jedenfalls für die vorliegende Fallkonstellation zutreffender Weise. Nach § 27 Abs. 3 UmwStG 1995 in der Fassung des Art. 4 des Gesetzes zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung vom 19. Dezember 1997 ist § 12 Abs. 2 UmwStG 1995 erstmals auf Umwandlungsvorgänge anzuwenden, deren Eintragung nach dem 5. August 1997 beantragt worden ist. Dieser Wortlaut schließt eine verfassungskonforme Auslegung der Bestimmung aus, die sich auf die Entscheidungserheblichkeit der vorgelegten Rechtsvorschrift im Ausgangsverfahren auswirken könnte. 52

Die von der Bundesregierung vorgeschlagene teleologische Reduktion des § 12 Abs. 2 UmwStG 1995 im Falle einer Weitergeltung von dessen Satz 4 musste der Bundesfinanzhof nicht in Erwägung ziehen; denn eine derartige Auslegung würde gegen den eindeutigen Wortlaut der Bestimmung verstoßen. 53

Schließlich bestand für den Bundesfinanzhof kein Anlass, einen Missbrauch nach § 42 AO 1977 zu prüfen. Die Bundesregierung kommt selbst nicht zu dem Schluss, dass der Unternehmenskauf nach dem Kombinationsmodell einen Gestaltungsmissbrauch darstellt. Der Bundesfinanzhof hatte zudem bereits im Jahr 1996 entschieden, 54

dass die entgeltliche Übertragung von GmbH-Anteilen auf eine neu gegründete GmbH zwecks Verrechnung von künftig auszuschüttenden Beteiligungserträgen mit einer ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung nicht missbräuchlich im Sinne von § 42 AO 1977 ist, sofern die Anteilsübertragung auf Dauer angelegt ist (BFHE 181, 490). Darauf beziehend haben im vorliegenden Fall bereits das beklagte Finanzamt sowie auch das Finanzgericht einen Gestaltungsmissbrauch verneint. Der Bundesfinanzhof musste das Fehlen eines Gestaltungsmissbrauchs daher nicht mehr darlegen.

Darüber hinaus hat der Bundesfinanzhof seine Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit der zur Prüfung gestellten Norm in einer Art. 100 Abs. 1 GG und § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG entsprechenden Weise hinreichend deutlich dargelegt. Er hat die verfassungsrechtlichen Maßstäbe dargestellt, gegen die Art. 3 Nr. 4 Buchstabe a des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 verstoßen soll. Insbesondere setzt er sich in seiner Vorlage mit der einschlägigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vertieft auseinander und legt seine Ansicht von der formellen Verfassungswidrigkeit der vorgelegten Rechtsvorschrift ohne jeden Zweifel dar.

55

C.

Art. 3 Nr. 4 Buchstabe a des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 ist in einer mit dem Grundgesetz unvereinbaren Weise zustande gekommen, bleibt aber gültig. Die Norm ist unter Verletzung der Art. 20 Abs. 2, Art. 38 Abs. 1 Satz 2, Art. 42 Abs. 1 Satz 1 und Art. 76 Abs. 1 GG zustande gekommen (I.). Dieser Verfassungsverstoß ist jedoch nicht evident und führt daher nicht zur Nichtigkeit der Norm (II.). Sonstige Verfassungsverstöße sind nicht ersichtlich (III.).

56

I.

Der Vermittlungsausschuss hat mit seinen Beschlussempfehlungen im Verfahren zum Erlass des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 seine verfassungsrechtlichen Kompetenzgrenzen überschritten.

57

1. Die Kompetenzen des Vermittlungsausschusses und ihre Grenzen sind in der Verfassung nicht ausdrücklich geregelt. Sie ergeben sich aber aus der Funktion und Stellung des Gremiums im Gesetzgebungsverfahren (vgl. zum Folgenden BVerfGE 72, 175 <187 ff.>; 78, 249 <271>; 101, 297 <306 ff.>).

58

Die Einrichtung des Vermittlungsausschusses beruht auf der bundesstaatlichen Ausgestaltung des Gesetzgebungsverfahrens (vgl. Ossenbühl, Verfahren der Gesetzgebung, in: Isensee/Kirchhof <Hrsg.>, Handbuch des Staatsrechts, Band III, 2. Aufl. 1996, § 63 Rn. 50). Bundesgesetze werden zwar gemäß Art. 77 Abs. 1 Satz 1 GG vom Bundestag beschlossen. Dem Bundesrat kommen im Gesetzgebungsverfahren aber Mitwirkungsrechte zu, sodass er durch einen Einspruch oder die Verweigerung einer erforderlichen Zustimmung Einfluss auf die Gesetzgebung

59

nehmen kann. In diesem System hat der Vermittlungsausschuss die Aufgabe, im Falle unterschiedlicher Auffassungen zwischen Bundestag und Bundesrat einen Einigungsvorschlag zu erarbeiten, über den der Bundestag sodann erneut zu beschließen hat (Art. 77 Abs. 2 Satz 5 GG). Der Vermittlungsausschuss hat demgemäß im Gesetzgebungsverfahren zwar keine Entscheidungskompetenz, wohl aber eine den Kompromiss vorbereitende, ihn aushandelnde und faktisch gestaltende Kompetenz. Diese jeder Vermittlungstätigkeit innewohnende faktische Gestaltungsmacht ist durch die verfassungsrechtliche Ausgestaltung des Gesetzgebungsverfahrens beschränkt.

So verfügt der Vermittlungsausschuss über kein eigenes Gesetzesinitiativrecht, sondern wird nur tätig, sofern er nach der Zustimmung des Bundestages zu einem Gesetzentwurf (Art. 77 Abs. 1 GG) von einem der in Art. 76 Abs. 1 GG genannten Initiativberechtigten angerufen wird. Ihm kommt daher lediglich die Aufgabe zu, auf der Grundlage dieses Gesetzesbeschlusses und des vorherigen Gesetzgebungsverfahrens Änderungsvorschläge zu erarbeiten, die sich sowohl im Rahmen der parlamentarischen Zielsetzung des Gesetzgebungsvorhabens bewegen als auch die jedenfalls im Ansatz sichtbar gewordenen politischen Meinungsverschiedenheiten zwischen Bundestag und Bundesrat ausgleichen. Andernfalls würde der von Verfassung wegen gebotene Zusammenhang zwischen der öffentlichen Debatte im Parlament und der späteren Schlichtung zwischen den an der Gesetzgebung beteiligten Verfassungsorganen aufgelöst, und zwar zulasten der öffentlichen Beobachtung des Gesetzgebungsverfahrens, denn der Vermittlungsausschuss tagt im Interesse der Effizienz seiner Arbeit unter Ausschluss der Öffentlichkeit, er muss seine Empfehlungen auch nicht unmittelbar vor der Öffentlichkeit verantworten. Zur Wahrung der bundesstaatlichen Kompetenzverteilung, der Rechte der Abgeordneten, der Öffentlichkeit der parlamentarischen Debatte und damit der demokratischen Kontrolle der Gesetzgebung darf der Vermittlungsausschuss daher lediglich solche Änderungen, Ergänzungen oder Streichungen des Gesetzesbeschlusses vorschlagen, die sich im Rahmen des Anrufungsbegehrens und des Gesetzgebungsverfahrens bewegen. Der Vermittlungsvorschlag darf weder zu einer Verlagerung der Entscheidungen in den Ausschuss und damit zu einer Entparlamentarisierung führen noch dazu, dass der Bundesrat ohne Beteiligung des Bundestages Einfluss auf die Gesetzgebung nehmen kann.

60

Das zum Anrufungsbegehren führende Gesetzgebungsverfahren wird durch die zuvor dort eingeführten Anträge und Stellungnahmen der Abgeordneten, aber auch des Bundesrates sowie im Falle einer Regierungsvorlage gegebenenfalls der Bundesregierung bestimmt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob und in welcher Form der Bundestag die Anträge und Stellungnahmen in seinem Gesetzesbeschluss berücksichtigt hat. Entscheidend ist allein, dass sie im Gesetzgebungsverfahren vor dem Gesetzesbeschluss bekannt gegeben worden sind und die Abgeordneten in Wahrnehmung ihrer ihnen aufgrund ihres freien Mandats obliegenden Verantwortung (vgl. BVerfGE 102, 224 <238 f.>) die Möglichkeit hatten, diese zu erörtern, Meinungen zu

61

vertreten, Regelungsalternativen vorzustellen und hierfür eine Mehrheit im Parlament zu suchen. Diese Möglichkeit wird verschlossen, wenn Regelungsgegenstände erst nach der letzten Lesung des Bundestages in das Gesetzgebungsverfahren eingeführt werden. Die Abgeordneten werden stattdessen mit einem fertigen Gesetzentwurf konfrontiert, dessen einzelne Bestandteile sie in diesem Verfahrensabschnitt nicht mehr in das übliche Beratungsverfahren aufnehmen können. Dies ist nur vertretbar, wenn es sich sämtlich um Regelungsgegenstände handelt, die jedenfalls dem Grunde nach im Gesetzgebungsverfahren erkennbar geworden sind. Andernfalls können auch keine Meinungsverschiedenheiten zwischen Bundestag und Bundesrat bestehen, auf deren Ausgleich das Vermittlungsverfahren zielt, da das Parlament mit dem Regelungsgegenstand noch nicht befasst war.

Die Kompetenz des Vermittlungsausschusses beschränkt sich danach darauf, mit dem Beschlussvorschlag eine Brücke zwischen Regelungsalternativen zu schlagen, die bereits zuvor in den Gesetzgebungsorganen erörtert worden oder jedenfalls erkennbar geworden sind. Der Vermittlungsausschuss darf mit seinem Vorschlag weder ein ihm nicht zustehendes Gesetzesinitiativrecht beanspruchen noch das parlamentarische Gesetzgebungsverfahren verkürzen und der öffentlichen Aufmerksamkeit entziehen. Der Vermittlungsvorschlag muss so ausgestaltet sein, dass er dem Bundestag aufgrund der dort zu führenden parlamentarischen Debatte zurechenbar ist. Er ist deshalb durch diejenigen Regelungsgegenstände begrenzt, die bis zur letzten Lesung im Bundestag in das jeweilige Gesetzgebungsverfahren eingeführt waren. Dies muss nicht in Form eines ausformulierten Gesetzentwurfs erfolgen. Der Regelungsgegenstand muss aber so bestimmt sein, dass seine sachliche Tragweite dem Grunde nach erkennbar wird. Eine allgemeine Zielformulierung genügt hierfür nicht (vgl. Franßen, Der Vermittlungsausschuß - politischer Schlichter zwischen Bundestag und Bundesrat?, in: Die Freiheit des Anderen, Festschrift für Martin Hirsch, 1981, S. 273 <280>). So genügt etwa die bloße Formulierung eines Finanzierungszweckes nicht, über das Vermittlungsverfahren belastende steuerrechtliche Regelungen einzuführen.

62

2. An diesen verfassungsrechtlichen Maßstäben gemessen verstößt Art. 3 Nr. 4 Buchstabe a des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 gegen Art. 20 Abs. 2, Art. 38 Abs. 1 Satz 2, Art. 42 Abs. 1 Satz 1 und Art. 76 Abs. 1 des Grundgesetzes.

63

Mit Art. 3 Nr. 4 Buchstabe a des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 hat der Vermittlungsausschuss eine Bestimmung in seinen Einigungsvorschlag aufgenommen, die nicht Gegenstand von Meinungsverschiedenheiten zwischen Bundestag und Bundesrat war.

64

Die Bundesregierung berief den Vermittlungsausschuss am 28. April 1997 mit einem sogenannten offenen Anrufungsbegehren ein, das konkrete Meinungsverschiedenheiten nicht nannte. Solche sind - hinsichtlich der hier gegenständlichen Regelung - auch aus dem Ablauf des Gesetzgebungsverfahrens nicht ersichtlich.

65

Von den Gesetzesmaterialien weisen Art. 6 des Gesetzentwurfs der Fraktionen der CDU/CSU und FDP zum Jahressteuergesetz 1996 vom 27. März 1995 und die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 31. Mai 1995 Bezüge zum Umwandlungssteuerrecht auf. Die dort vorgeschlagenen Gesetzesänderungen hatten jedoch für die umwandlungssteuerliche Behandlung der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften keine Bedeutung. Zudem wurden diese Normierungsgegenstände nach der Spaltung des Gesetzgebungsverfahrens bereits mit dem Jahressteuergesetz 1996 und dem Jahressteuer-Ergänzungsgesetz 1996 abschließend geregelt. Bei der Einberufung des Vermittlungsausschusses zum Gesetz über die Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform bestanden demnach hierzu keine Meinungsverschiedenheiten zwischen Bundestag und Bundesrat.

66

Der Bundesrat verweigerte seine Zustimmung vor allem deshalb, weil nach seiner Ansicht die vorgesehenen Gegenfinanzierungsmaßnahmen für Länder und Gemeinden keinen vollen finanziellen Ausgleich schufen. Weder die Empfehlung des Finanzausschusses noch Anträge der Länder schlugen aber konkrete Kompensationsmaßnahmen im Umwandlungssteuerrecht vor. Auch in der parlamentarischen Debatte wurde eine Änderung des Umwandlungssteuerrechts nicht thematisiert. Die Entscheidung über die getroffene umwandlungssteuerliche Kompensationsmaßnahme fiel erst im Vermittlungsausschuss.

67

Meinungsverschiedenheiten zwischen Bundestag und Bundesrat bestanden auch nicht hinsichtlich der Einfügung des § 50c Abs. 11 EStG, sodass es nicht darauf ankommt, ob die Auffassung der Bundesregierung zutrifft, dass diese Norm wegen des engen sachlichen Zusammenhangs mit § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 einen einheitlichen Regelungsgegenstand bildet. Ursprünglich war die Einfügung eines § 50c Abs. 11 EStG im Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP zum Jahressteuergesetz 1996 vom 27. März 1995 enthalten. Mit der Abkopplung der dritten Stufe der Unternehmenssteuerreform im Finanzausschuss des Bundestages wurde dieser Vorschlag aber aus dem zum Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform führenden Gesetzgebungsverfahren herausgenommen. Der Finanzausschuss stellte ausdrücklich fest, dass die „Regelungen zur Rückabwicklung verdeckter Gewinnausschüttungen und zur Nichtanerkennung von ausschüttungsbedingten Gewinnminderungen beim Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften derzeit nicht weiterverfolgt“ (BTDrucks 13/7000, S. 15) werden. Erst der Vermittlungsausschuss brachte § 50c Abs. 11 EStG wieder in das Gesetzgebungsverfahren ein. Die Einfügung des § 50c Abs. 11 EStG war demnach ebenso wenig Gegenstand von Meinungsverschiedenheiten zwischen Bundestag und Bundesrat wie die Streichung des § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 a.F.

68

Der Vermittlungsausschuss hat demnach mit der Aufnahme des Art. 3 Nr. 4 Buchstabe a des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 in den Einigungsvorschlag seine Kompetenzen überschritten. Indem er die genannte Vorschrift in das Gesetzgebungsverfahren eingeführt hat, ohne dass diese oder auch nur eine thematisch verwandte Regelung Gegenstand des vorherigen Ver-

69

fahrens gewesen wäre, hat er der Sache nach ein Gesetzesinitiativrecht beansprucht, das gemäß Art. 76 Abs. 1 GG ausschließlich dem Bundestag, dem Bundesrat und der Bundesregierung zusteht. Das so zustande gekommene Gesetz verstößt wegen der unterbundenen Möglichkeit der parlamentarischen Beratung zugleich gegen das Demokratieprinzip des Art. 20 Abs. 2 GG, das in Art. 42 Abs. 1 Satz 1 GG normierte Prinzip der Öffentlichkeit der parlamentarischen Debatte sowie die Rechte der Abgeordneten aus Art. 38 Abs. 1 Satz 2 GG. Entgegen der Ansicht der Bundesregierung kommt es dabei nicht darauf an, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang ein Interesse einzelner Abgeordneter an den getroffenen Regelungen bestand. Die Regelungen über das Gesetzgebungsverfahren zielen darauf ab, die demokratische Legitimation der zu treffenden Regelungen sicherzustellen und zugleich die Balance zwischen den am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Organen und wegen der Einbindung des Bundesrates auch zwischen Bund und Ländern zu wahren. Sie sind daher von strenger Förmlichkeit geprägt und stehen nicht zur Disposition der beteiligten Organe oder ihrer Mitglieder.

Dem Prinzip der parlamentarischen Öffentlichkeit und den Rechten der Abgeordneten wurde schließlich auch nicht etwa dadurch Rechnung getragen, dass der Bundestag am 26. Juni 1997 im Verfahren des Steuerreformgesetzes 1998 die genannte EntschlieÙung fasste, in der die Bundesregierung aufgefordert wurde, die gesetzliche Einschränkung der Verlustberücksichtigung in Umwandlungsfällen zu prüfen. Diese EntschlieÙung konnte die parlamentarische Beratung der in Rede stehenden Änderung des Umwandlungssteuerrechts hier schon deshalb nicht ersetzen (a.A. Cornils, Politikgestaltung durch den Vermittlungsausschuss, DVBl 2002, S. 497 <503 f.>), weil sie erst nach der Einberufung des Vermittlungsausschusses gefasst worden ist. Die Bundesregierung rief den Vermittlungsausschuss bereits am 28. April 1997 an, also knapp zwei Monate vor dem Beschluss des Bundestages. Dessen EntschlieÙung konnte demnach schon zeitlich nicht zu dem Material gehören, auf das der Vermittlungsausschuss bei seiner Kompromissfindung zurückgreifen durfte. Es sind nur diejenigen Umstände zu berücksichtigen, die im maßgeblichen Gesetzgebungsverfahren selbst liegen; eine Gesamtbetrachtung aller im parlamentarischen Prozess erkennbaren Willens- und Absichtsbekundungen außerhalb des konkreten Gesetzgebungsverfahrens würde die Förmlichkeit dieses Verfahrens untergraben.

70

II.

Art. 3 Nr. 4 Buchstabe a des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 ist trotz des festgestellten VerfassungsverstoÙes weiter gültig, weil es für den Eintritt der regelmäßigen Rechtsfolge einer mit höherrangigem Recht unvereinbaren Norm der Nichtigkeit an der nötigen Evidenz des VerfahrensverstoÙes fehlt. Ein Mangel im Gesetzgebungsverfahren führt mit Rücksicht auf die Rechtssicherheit nur dann zur Nichtigkeit des Gesetzes, wenn er evident ist (vgl. BVerfGE 34, 9 <25>; 91, 148 <175>).

71

Der hier festgestellte VerfahrensverstoÙ war nicht evident. Entscheidend dafür ist,

72

dass das Bundesverfassungsgericht die Maßstäbe, an denen gemessen das eingeschlagene Gesetzgebungsverfahren als verfassungswidrig anzusehen ist, erst in seinem Urteil vom 7. Dezember 1999 (BVerfGE 101, 297) und damit nach Abschluss des hier in Rede stehenden Gesetzgebungsverfahrens konkretisiert hat. In den einschlägigen früheren Entscheidungen konnte es die Frage nach Umfang und Grenzen des Vermittlungsausschusses noch offen lassen und sich daher darauf beschränken, auf die Staatspraxis sowie mögliche in der Literatur erörterte Grenzen der Vermittlungstätigkeit zu verweisen (vgl. BVerfGE 72, 175 <187 ff.> sowie unter Bezugnahme auf diese Entscheidung BVerfGE 78, 249 <271>). In den älteren Entscheidungen bleiben die inzwischen konkretisierten Maßstäbe zulässiger Vermittlungstätigkeit noch unbestimmt, wenn etwa davon die Rede ist, der Spielraum für Alternativ- und Ergänzungsvorschläge im Vermittlungsverfahren sei umso weiter, je umfassender die Materie und das Regelungsziel des Gesetzesbeschlusses sind (vgl. BVerfGE 72, 175 <190>). Die Überschreitung der dem Vermittlungsausschuss bei seiner Tätigkeit von Verfassungs wegen gesetzten Grenzen lässt sich erst unter Heranziehung der im Urteil vom 7. Dezember 1999 entwickelten Maßstäbe feststellen, auf die sich aber der Gesetzgeber im Jahr 1997 noch nicht einstellen konnte.

Hinzu kommt, dass der zeitliche Anwendungsbereich der Streichung des § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 a.F. durch Art. 4 des Gesetzes zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung vom 19. Dezember 1997 nochmals modifiziert wurde. Damit hat der Gesetzgeber zugleich die damit verbundene inhaltliche Änderung verfahrensrechtlich unbeanstandet in seinen Willen aufgenommen.

73

III.

Sonstige verfassungsrechtliche Bedenken gegen Art. 3 Nr. 4 Buchstabe a des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 bestehen nicht. Das Bundesverfassungsgericht ist im Verfahren der konkreten Normenkontrolle zwar hinsichtlich des Prüfungsgegenstandes beschränkt, nicht aber hinsichtlich des Maßstabs. Es hat daher die zur Prüfung gestellte Norm unter jeglichem Gesichtspunkt und nicht nur unter demjenigen zu prüfen, den das vorliegende Gericht zur Begründung seiner Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit der Norm heranzieht (vgl. BVerfGE 49, 260 <270 f.>; 66, 214 <222>).

74

Die Norm ist materiell verfassungsgemäß. Es war von Verfassungs wegen nicht geboten, die Hinzurechnung nach § 12 Abs. 2 UmwStG 1995 zu begrenzen. Die Begrenzung des Beteiligungskorrekturgewinns bei der übernehmenden Körperschaft gemäß § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 in Kombination mit der Verlustübertragung nach § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 eröffnete eine Gestaltungsmöglichkeit zur doppelten Verlustnutzung durch denselben Steuerpflichtigen. Schon deshalb war es dem Gesetzgeber unbenommen, diese Gestaltungsmöglichkeit zu verschließen.

75

Die Frage, ob mit der Streichung des § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 eine verfassungswidrige Rückwirkung verbunden war, ist nicht Gegenstand des vorliegenden

76

Verfahrens. Der Prüfungsgegenstand beschränkt sich auf Art. 3 Nr. 4 Buchstabe a des Gesetzes über die Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997, der den zeitlichen Anwendungsbereich nicht regelt. Die Voraussetzungen, unter denen das Bundesverfassungsgericht seine Entscheidung in einem Normenkontrollverfahren auf weitere Bestimmungen als die ihm zur Überprüfung unterbreiteten erstrecken kann (§ 82 Abs. 1 i.V.m. § 78 Satz 2 BVerfGG), sind nicht erfüllt.

Hassemer

Broß

Osterloh

Di Fabio

Mellinghoff

Lübbe-Wolff

Gerhardt

Landau

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss des Zweiten Senats vom 15. Januar 2008 -
2 BvL 12/01**

Zitiervorschlag BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 15. Januar 2008 -
2 BvL 12/01 - Rn. (1 - 76), [http://www.bverfg.de/e/
ls20080115_2bvl001201.html](http://www.bverfg.de/e/ls20080115_2bvl001201.html)

ECLI ECLI:DE:BVerfG:2008:ls20080115.2bvl001201