



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der G GesmbH, Z,W, vertreten durch T GmbH, Z,O, vom 16. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 7. Juli 2010 betreffend **Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw) ist seit der Veranlagung 2006 Gruppenmitglied in der von der Fa. D H GmbH als Gruppenträgerin geführten Unternehmensgruppe.

Laut Hinweis am Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 25. Oktober 2006 standen für die nächsten Veranlagungsjahre 1.810,67 € an verrechenbarer Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung.

Da die Bw als Gruppenmitglied im Jahr 2006 einen Verlust erzielte, konnte in diesem Jahr beim Gruppenträger keine Mindestkörperschaftsteuer (aus dem Zeitraum vor der Gruppe) angerechnet werden.

Mit **Feststellungsbescheid für das Jahr 2007 vom 16. Februar 2009** (gerichtet und übersandt an die Fa. G GesmbH zu Händen ihrer steuerlichen Vertreterin) wurde das Einkommen der Bw mit 4.783,20 € festgesetzt. Dies entsprach den erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb. Die ebenfalls in der Erklärung mit 1.195,80 € ausgewiesene "zu

verrechnende Vor- und Außergruppenmindestkörperschaftsteuer" wurde jedoch nicht berücksichtigt. Vielmehr fand sich am Bescheid der Hinweis, dass für die nächsten Veranlagungsjahre 1.810,67 € zur Verfügung stünden.

Dagegen erhob die Gesellschaft innerhalb offener Frist mit Schreiben vom 19. Februar 2009

Berufung und begründete diese, wie folgt:

Das der Körperschaftsteuer zugrunde liegende Einkommen des Gruppenmitgliedes sei mit 4.783,20 € festgesetzt worden.

Dabei sei entgegen § 24a Abs. 4 Z 2 KStG die im Jahr 2007 beim Gruppenmitglied verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von 1.195,80 von der verrechenbaren Vor- bzw. Außergruppenmindestkörperschaftsteuer in Höhe von 1.810,67 € nicht abgezogen worden.

Unter Verweis auf ein Telefonat mit dem zuständigen Sachbearbeiter des Finanzamtes, wonach es sich offensichtlich um eine Unrichtigkeit des Bescheides gehandelt habe, wurde die Berücksichtigung der verrechenbaren Mindestkörperschaftsteuer laut Erklärung in Höhe von 1.195,80 € beantragt.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 9. Juli 2009** wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt mit der Begründung abgewiesen, *dass auf Grund der Höhe des Einkommens der Bw im Jahr 2007 (4.783,20 €) bei Individualbesteuerung keine Mindeststeuer aus den Vorjahren anrechenbar gewesen wäre, weshalb auch keine Weiterleitung von Vorgruppen-Mindeststeuer an den Gruppenträger möglich sei.*

Mit Schreiben vom 20. Juli 2009 stellte die Bw einen Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (**Vorlageantrag**) und begründete diesen im Wesentlichen folgendermaßen:

Gemäß § 9 KStG habe zunächst jedes Gruppenmitglied sein steuerliches Ergebnis individuell und unabhängig von anderen Gruppenmitgliedern zu ermitteln. Sodann werde das steuerliche Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitgliedes dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitgliedes bzw. Gruppenträgers zugerechnet. Beim Gruppenträger würden dann alle Ergebnisse zusammengefasst der Besteuerung unterworfen.

Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes gelte das Einkommen unter Berücksichtigung von Vor- bzw. Außergruppenverlusten. Vortragsfähige Verluste eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) oder aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außengruppenverluste) könnten gemäß § 9 Abs. 6 Z 4 KStG bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitgliedes verrechnet werden. Die 75%-Grenze gemäß § 2 Abs. 2b EStG gelte daher nicht für Gruppenmitglieder. Für Mindeststeuern aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe sei in § 24a Abs. 4 Z 2 KStG vorgesehen, dass diese dem finanziell ausreichend beteiligten Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger in jener Höhe zuzurechnen seien, die auf das vom Gruppenmitglied weitergeleitete eigene Einkommen anrechenbar wäre.

Das heiße, bei einem Körperschaftsteuersatz von 25% könnten Vorgruppenmindeststeuern – soweit noch vorhanden – im Ausmaß von 25% des Einkommens des Gruppenmitgliedes (soweit Vorgruppenverluste abgebaut worden seien) weitergeleitet werden.

Das Körperschaftsteuerrecht sei vom Grundsatz der Individualbesteuerung geprägt, wovon die Bestimmungen zur Gruppenbesteuerung gemäß § 9 KStG abweichen würden. Der Zweck der

Gruppenbesteuerung sei die Zusammenfassung und Besteuerung der steuerlichen Ergebnisse von finanziell ausreichend verbundenen Körperschaften beim Gruppenträger.

Dies werde auch durch die Bestimmung betreffend die Entrichtung von Mindeststeuern während des Bestehens der Unternehmensgruppe gemäß § 24a Abs. 4 Z 1 KStG bestätigt. Die Entrichtung von Mindeststeuer während des Bestehens der Unternehmensgruppe gemäß § 24a Abs. 4 Z 1 KStG hänge vom Gesamteinkommen in der Unternehmensgruppe ab, welches auf Ebene des Gruppenträgers besteuert werde. Im Zuge der Ermittlung der darauf zu leistenden Körperschaftsteuer werde die Anrechenbarkeit der Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 24 Abs. 4 Z 4 KStG geprüft.

Damit eine sachgerechte und systematische Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuern innerhalb der Unternehmensgruppe möglich sei, habe das Gruppenmitglied nach Verrechnung der eigenen Vorgruppenverluste vorhandene Vorgruppenmindestkörperschaftsteuern mit dem eigenen Gewinn an das finanziell ausreichend beteiligte Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger weiterzuleiten.

Aus § 24a Abs. 4 Z 2 KStG sei nicht ableitbar, dass eine Verrechnung der Mindeststeuer erst bei einem Einkommen, welches bei Individualbesteuerung zu einer höheren Körperschaftsteuer als die Mindeststeuer führe, erfolge (so aber Rz 1577 der KStRL).

Mit **Vorlagebericht** vom 28. Juli 2009 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Der Unabhängige Finanzsenat hob den angefochtenen Bescheid mit

Berufungsentscheidung vom 30. Juni 2010, RV/0822-L/09, ersatzlos auf, da dieser unrichtigerweise an den falschen Bescheidadressaten (nur an das Gruppenmitglied) gerichtet gewesen war. Wie in der Entscheidung näher dargelegt, hätte dieser aber als Bescheidadressaten gemäß [§ 24a Abs. 2 KStG 1988](#) iVm [§ 92 Abs. 1 lit. b BAO](#) als Feststellungsbescheid das Gruppenmitglied (Bw) und die Gruppenträgerin bezeichnen müssen.

In der Folge erließ das Finanzamt am **7. Juli 2010** wiederum einen mit dem ursprünglichen Bescheid vom 16. Februar 2009 in allem außer dem Bescheidadressaten grundsätzlich identen **"Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007"/ G GesmbH xxx.**

Als Bescheidadressaten schienen nunmehr die Fa. G GesmbH (Gruppenmitglied) sowie die Fa. D H GmbH (Gruppenträgerin) auf. Die Originalbescheide wurden beiden Mitgliedern des Feststellungsverfahrens jeweils zu Händen ihres (identen) Vertreters nachweislich am 9. Juli 2010 zugestellt.

Gegen diesen Feststellungsbescheid wurde von der Fa. G GesmbH mit Schreiben vom 16. Juli 2010 abermals **Berufung** erhoben, wobei diese im Wortlaut der Begründung gleich lautete wie jene des Vorlageantrages vom 20. Juli 2009 zur ursprünglichen Berufung.

Mit **Vorlagebericht** vom 27. August 2010 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall stehen sowohl die Eigenschaft der Bw als Gruppenmitglied als auch deren Einkommen in Höhe von 4.783,20 € außer Streit. Strittig ist vielmehr die

Verrechenbarkeit einer Vorgruppenmindestkörperschaftsteuer in Höhe von 1.195,80 €.

Laut Ansicht des Finanzamtes ist eine solche im Jahr 2007 nicht zulässig, weil auf Grund der Höhe des Einkommens auch bei Individualbesteuerung keine Mindeststeuer aus den Vorjahren anrechenbar gewesen wäre.

Nach Meinung der Bw ist aus § 24a Abs. 4 Z 2 KStG jedoch nicht ableitbar, dass eine Verrechnung der Mindeststeuer erst bei einem Einkommen, das bei Individualbesteuerung zu einer höheren Körperschaftsteuer als der Mindeststeuer führen würde, möglich sei.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

Gemäß **§ 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988** *haben unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbare unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine **Mindeststeuer** in Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals zu entrichten.*

Z 2 und 3 leg. cit. regeln eine abweichende Berechnung der Höhe der Mindeststeuer bei Kreditinstituten, Versicherungsunternehmen und für die ersten vier Kalendervierteljahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht.

Nach **§ 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988** *ist die Mindeststeuer in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung im Sinne des **§ 45 des Einkommensteuergesetzes 1988** anzurechnen. Die **Anrechnung ist mit jenem Betrag begrenzt**, mit dem die im Veranlagungsjahr oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen entstehende **tatsächliche Körperschaftsteuerschuld den sich aus den Z 1 bis 3 für diesen Veranlagungszeitraum ergebenden Betrag übersteigt.***

Die Bw ist – das ist unstrittig – Mitglied einer Unternehmensgruppe.

§ 24a KStG 1988 enthält **Sondervorschriften für Unternehmensgruppen:**

Nach **Abs. 1** dieser Bestimmung *ist das Ergebnis jedes unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes mit Bescheid gemäß **§ 92 Abs. 1 lit. b BAO** festzustellen. In diesem Bescheid ist abzusprechen über:*

- Das eigene Einkommen gemäß **§ 9 Abs. 6 Z 1**,
- die zu berücksichtigenden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer

Gruppenmitglieder, an denen eine ausreichende finanzielle Verbindung besteht, sowie deren allenfalls nachzuversteuernde Verluste,

- *die anzurechnenden inländischen Steuern,*
- *die anrechenbaren ausländischen Steuern,*

- die verrechenbare Mindeststeuer (Abs. 4 Z 2) und

- die Aufteilung des vom Gruppenmitglied zuzurechnenden Ergebnisses auf die Mitbeteiligten einer dem Gruppenmitglied unmittelbar übergeordneten Beteiligungsgemeinschaft.

§ 24a Abs. 4 KStG 1988 lautet folgendermaßen:

"In der Unternehmensgruppe gilt hinsichtlich Mindeststeuer Folgendes:

- 1.** *Eine Mindeststeuer ist für jedes mindeststeuerpflichtige Gruppenmitglied und den Gruppenträger zu berechnen und vom Gruppenträger zu entrichten, wenn das Gesamteinkommen in der Unternehmensgruppe nicht ausreichend positiv ist. Das Gesamteinkommen in der Unternehmensgruppe ist dann nicht ausreichend positiv, wenn es unter dem Betrag liegt, der sich für alle mindeststeuerpflichtigen Gruppenmitglieder und den mindeststeuerpflichtigen Gruppenträger nach § 24 Abs. 4 Z 1 bis 3 zusammengezählt ergibt.*
- 2.** *Mindeststeuern aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe sind dem finanziell ausreichend beteiligten Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger **in jener Höhe zuzurechnen, die auf das vom Gruppenmitglied weitergeleitete eigene Einkommen anrechenbar wäre.** Das beteiligte Gruppenmitglied leitet die zugerechnete Mindeststeuer gemeinsam mit dem eigenen Einkommen jenes Zeitraumes weiter, in dem die Zurechnung erfolgt ist."*

(**Anmerkung:** Fettdruck in Z 2, auf welche Bestimmung in § 24a Abs. 1 bezüglich der verrechenbaren Mindeststeuer ausdrücklich Bezug genommen wurde, durch die Berufungsbehörde)

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeuten diese gesetzlichen Ausführungen, dass das Einkommen der Bw als Gruppenmitglied sowie die verrechenbare Mindeststeuer durch den angefochtenen Feststellungsbescheid festzustellen waren.

Das Einkommen wurde erklärungsgemäß mit 4.783,20 € festgestellt und ist unstrittig.

Auszuweisen war in dem angefochtenen Bescheid auch die **verrechenbare Mindeststeuer**, wobei als gesetzliche Grundlage für die Ermittlung dieser Mindeststeuer die Bestimmung des **§ 24a Abs. 4 Z 2 KStG 1988** heranzuziehen war.

Danach war die verrechenbare Mindeststeuer in jenem Ausmaß zu weiterzuleiten bzw. dem Gruppenträger zuzurechnen, in welchem eine solche auf das vom Gruppenmitglied weitergeleitete eigene Einkommen anrechenbar gewesen wäre.

Das bedeutet, dass für diese Zwecke **fiktiv** jener Betrag an Mindeststeuer zu ermitteln war, der bei einer Besteuerung des eigenen Einkommens des Gruppenmitgliedes – der Bw – anrechenbar gewesen wäre.

Als Grundlage für die Ermittlung der verrechenbaren Mindeststeuer bei einer fiktiven Besteuerung des eigenen Einkommens des Gruppenmitgliedes war die Bestimmung des [§ 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988](#) (Zitat siehe oben!) heranzuziehen.

Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung ist die anrechenbare Mindeststeuer betraglich nach mehreren Richtungen begrenzt:

Erste Begrenzung (§ 24 Abs. 4 Z 4 1. Satz): Die Mindeststeuer ist nur in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung anzurechnen. Es handelt sich dabei um eine Begrenzung, die vom "Mindeststeuerjahr" her bemessen wird. Dies bedeutet, dass zunächst eine vom tatsächlichen Einkommen berechnete Steuer zu ermitteln ist. Nur der Betrag, mit dem die Mindeststeuer die auf das tatsächliche Einkommen entfallende Tarifsteuer übersteigt, wird wie eine Vorauszahlung behandelt.

Da es sich bei der Vorgruppenmindestkörperschaftsteuer um Mindeststeuerbeträge handelt, die in Zeiträumen vor Wirksamwerden der Unternehmensgruppe entstanden sind, kommt diese Begrenzung im gegenständlichen Fall nicht zum Tragen, weil es sich hiebei – wie ausgeführt – um eine Begrenzung handelt, die im Jahr des Anfallens der Mindeststeuer bemessen wird.

Zweite Begrenzung (§ 24 Abs. 4 Z 4 2. Satz): Weiters ist die Anrechnung auch im Anrechnungsjahr selbst begrenzt. Die **Anrechnung** darf **nur insoweit** erfolgen, als im Anrechnungsjahr **eine die Mindeststeuer übersteigende tatsächliche Körperschaftsteuer** anfällt (siehe Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer KStG 1988, Band II, § 24, Tz 58 bis 59; UFS 26.9.2007, RV/1905-W/04).

Im gegenständlichen Fall errechneten sich **fiktive Mindestkörperschaftsteuer** sowie **fiktive tatsächliche Körperschaftsteuerschuld des Gruppenmitgliedes** (der Bw) folgendermaßen:

Ermittlung der tatsächlichen Körperschaftsteuerschuld:	
25% von 4.783,20 €	1.195,80 €
Ermittlung der Mindeststeuer:	
5% von 35.000,00 € (Mindeststammkapital laut § 6 Abs. 1 GmbHG)	1.750,00 €

Aus dieser Gegenüberstellung ist ersichtlich, dass die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld 2007 die Mindeststeuer **nicht** übersteigt.

Nach [§ 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988](#) ist eine Anrechnung der Mindeststeuer jedoch mit jenem Betrag begrenzt, mit dem die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld die Mindeststeuer für diesen Veranlagungszeitraum übersteigt. Eine Anrechenbarkeit auf das eigene Einkommen der Bw wäre sohin mangels Übersteigens der tatsächlichen Körperschaftsteuerschuld **nicht** gegeben gewesen.

Da [§ 24a Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) die Zurechnung von Mindeststeuer **nur insoweit** zulässt, **als diese Anrechenbarkeit auch auf das eigene Einkommen des Gruppenmitgliedes möglich gewesen wäre**, und eine verrechenbare Mindeststeuer nach dieser Gesetzesbestimmung im Jahr 2007 eben nicht vorlag, konnte folglich auch keine Weiterleitung verrechenbarer Mindeststeuer im Rahmen des angefochtenen Feststellungsbescheides erfolgen.

Wenn nun die Bw in ihrem Vorlageantrag ausführt, dass die in Rz 1577 der **Körperschaftsteuer-Richtlinien** dokumentierte Auffassung, dass eine Verrechnung der Mindeststeuer erst bei einem Einkommen, welches bei Individualbesteuerung zu einer höheren Körperschaftsteuer als der Mindeststeuer führe, zu erfolgen habe, aus dem Gesetz ([§ 24a Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#)) nicht ableitbar sei, so kann dieser Ansicht auf Grund obiger Erwägungen nicht gefolgt werden.

Ihr ist zwar insofern zuzustimmen, als Ausführungen in den Körperschaftsteuer-Richtlinien ohne gesetzliche Deckung für den einzelnen Steuerpflichtigen keine Rechte und Pflichten zu begründen vermögen, da diesen als bloßer Verwaltungsanweisung nur die Qualität eines Auslegungsbehelfes zukommt.

Wie jedoch oben dargestellt, findet die in Rz 1577 geäußerte Ansicht, dass bei einer fiktiven Steuerbelastung des Gruppenmitgliedes, die geringer ist als die Mindestkörperschaftsteuer, keine Mindeststeuer aus Vorjahren weitergeleitet werden könne, in einer Zusammenschau der anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen der §§ 24 und 24a Abs. 4 KStG 1988 jedenfalls in für den Unabhängigen Finanzsenat nachvollziehbarer Art und Weise ihre gesetzliche Deckung:

Einerseits gebietet dies die **grammatikalische Interpretation** nach dem Wortlaut der Bestimmung des [§ 24a Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#), wenn dort auf die Höhe abgestellt wird, in der Mindeststeuer auf das eigene Einkommen **anrechenbar** wäre.

Es wird sohin **nicht** auf die Höhe der tatsächlichen Körperschaftsteuerschuld, die auf das eigene Einkommen des Gruppenmitgliedes entfällt, abgestellt, wie es der Ansicht der Bw entspricht, wenn diese Mindeststeuer in Höhe von 25% des Einkommens weiterleiten möchte. Hätte dies der Gesetzgeber tatsächlich so gewollt, so wäre es für ihn ein Leichtes gewesen,

diesen Willen mit einer entsprechenden eindeutigen Wortwahl (zB "... in der Höhe der auf das Einkommen des Gruppenmitgliedes entfallenden tatsächlichen Körperschaftsteuer ...") zu dokumentieren.

Andererseits ergibt sich diese Sichtweise auch aus der **systematischen Anordnung** der betreffenden gesetzlichen Bestimmungen:

[§ 24a KStG 1988](#), der die Sonderform der Erhebung der Körperschaftsteuer bei Unternehmensgruppen regelt, folgt unmittelbar [§ 24 KStG 1988](#), der allgemein die Erhebung der Körperschaftsteuer behandelt.

Wenn nun die für Unternehmensgruppen geltende Sondervorschrift des [§ 24a Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) bezüglich Vorgruppen-Mindeststeuer auf die fiktive Anrechnungsmöglichkeit auf das eigene Einkommen des Gruppenmitgliedes verweist, so legt dies nahe, dass diese Berechnung nach der generellen Norm der vorhergehenden Bestimmung des [§ 24 KStG 1988](#) zu erfolgen hat, welcher Schluss dadurch erhärtet wird, dass auch bereits in der vorhergehenden Z 1 des [§ 24a Abs. 4 KStG 1988](#) auf die Ermittlung der Mindestkörperschaftsteuer aller mindestkörperschaftsteuerpflichtigen Gruppenmitglieder und des mindestkörperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgers auf Basis der Vorgängerbestimmung des § 24 Abs. 4 hingewiesen wird.

Der von Haslehner in GeS 3/2010, S. 140ff, vertretenen Ansicht, dass der Gesetzeswortlaut nicht ausdrücklich eine umfassende Fiktion der Einzelbesteuerung vorgesehen habe, zumal auch [§ 24a Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) nicht auf [§ 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988](#) verweise, kann nach nicht gefolgt werden.

Aus der vom Gesetzgeber gebrauchten **Wortwahl und Systematik**, indem er in [§ 24 Abs. 4 KStG 1988](#) zunächst die Art und Weise der Berechnung des anrechenbaren Betrages an Mindeststeuer darlegte und im unmittelbar danach eingefügten [§ 24a Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) im Konjunktiv auf die mögliche anrechenbare Mindeststeuer auf das eigene Einkommen des Gruppenmitgliedes Bezug nahm, kann sich für einen objektiven Normadressaten nur der Schluss ergeben, dass eine entsprechende fiktive Berechnung nach der unmittelbar vorhergehenden Bestimmung vom eigenen Einkommen des Gruppenmitgliedes zu erfolgen hat. Ein dezidierter Hinweis auf die vorhergehende Bestimmung erweist sich unter diesem Gesichtspunkt als überflüssig.

Bei der Interpretation einer Gesetzesbestimmung, die sich auch im öffentlichen Recht nach den grundlegenden Regeln des Rechtsverständnisses laut ABGB zu orientieren hat, müssen aber die **objektiven, jedermann zugänglichen Kriterien des Verständnisses** statt des subjektiven Verständnishorizonts der einzelnen Beteiligten im Vordergrund stehen (Bydlinski, ABGB I, Rz zu § 6).

Dies ergibt sich aus der Bestimmung des [§ 6 ABGB](#), wonach einem Gesetze in der Anwendung kein anderer Verstand beigelegt werden darf, als welcher aus der eigentümlichen Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhang und aus der klaren Absicht des Gesetzgebers hervorleuchtet (VwGH 23.2.2001, [98/06/0240](#); 20.2.2003, [2001/06/0057](#)).

In diesem Sinne bewirkt die Bindung der Verwaltung an die Gesetze nach [Art. 18 B-VG](#) schon allein aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit einen Vorrang des Gesetzeswortlautes und ist die Disposition über das Verständnis den dem Gesetz unterworfenen Organen möglichst zu entziehen.

Dies bedeutet, dass bei Auslegung von Verwaltungsgesetzen der **Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatikalischen und systematischen Auslegung der Vorrang** zu geben ist (Antoniolli/Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht³, 1996, 101f; UFS 10.11.2005, RV/0609-L/03).

Grammatikalische und systematische Auslegung gebieten aber im gegenständlichen Fall die oben dargelegte Sichtweise der hier anzuwendenden Bestimmung(en).

Ein anderes Ergebnis als das Abstellen auf eine fiktive Anrechnungsmöglichkeit beim Gruppenmitglied lässt sich nach h.o. Ansicht unter Bedachtnahme auf die allgemein anerkannte Systematik der Gruppenbesteuerung, wonach die Mindeststeuerpflicht auch in der Unternehmensgruppe jedes Gruppenmitglied selbst treffen soll, auch auf **teleologischer Interpretationsebene** nicht ableiten.

Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte die Gruppenbesteuerung nämlich nichts an der Steuersubjektfähigkeit des Gruppenmitgliedes ändern. Handelt es sich beim Gruppenmitglied oder beim Gruppenträger um eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, so ist diese – wenn die Vorschreibung auch beim Gruppenträger erfolgt – gemäß [§ 24 Abs. 4 KStG 1988](#) grundsätzlich mindestkörperschaftsteuerpflichtig (siehe hiezu Tumpel/Aigner in Quantschnigg u.a. (Hrsg.), Gruppenbesteuerung, Wien 2005, § 9 Abs. 6 Rz 52).

Eine auf das Gruppenmitglied subjektiv bezogene Verrechnung von Mindestkörperschaftsteuer aus Zeiten, in denen es noch gar nicht Mitglied der Gruppe war, ist demnach durchaus als vom Gesetzgeber gewollt logisch nachvollziehbar.

Die angewandte Verrechnungstechnik entspricht außerdem der **Konzeption der Gruppenbesteuerung**, wonach das Gruppenmitglied (nach dem Gesetzeszweck) gewissermaßen so gestellt werden soll, als ob es selbst die Mindeststeuer verrechnen könnte (Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung, Wien 2004, K447).

Anzumerken bleibt schließlich, dass sich die dargestellte Sichtweise auch auf **Meinungsäußerungen maßgeblicher Autoren** der Fachliteratur stützt, wenn etwa zB

Brugger in Lang/Schuch/Staringer, KStG-Kommentar, Wien 2009, in Rz 96 zu § 24 darauf hinweist, *dass die Anrechnung in folgenden Veranlagungszeiträumen nur möglich sei, soweit die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld im Veranlagungszeitraum der Anrechnung den Mindeststeuerbetrag für diesen Veranlagungszeitraum übersteige*, und in Rz 209 zu § 9 desselben Kommentars von Stefaner/Weninger unter Verweis auf die zitierte Rz 1577 der Körperschaftsteuer-Richtlinien erläutert wird, *dass anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer von Gruppenmitgliedern aus Jahren vor der Teilnahme an der Unternehmensgruppe – ähnlich wie Vorgruppenverluste – nur mit der Steuerlast auf das eigene Ergebnis ausgeglichen werden können*.

Aus den dargelegten Erwägungen konnten dem Begehren der Bw somit nicht beigetreten werden und war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 29. April 2011