



Außenstelle Linz
Senat 3

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

GZ. RV/1263-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin vom 30. März 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 14. Jänner 2000 betreffend Körperschaftsteuer 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der Bescheid wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

Die E_GmbH wurde im Zeitraum vom 19. April bis 23. Oktober 2000 einer abgabenbehördlichen behördlichen Prüfung unterzogen, welche unter anderem das Wirtschaftsjahr 1998 umfasste.

Unter Punkt 9) der Anlage I (Niederschrift über die Schlussbesprechung) des Prüfungsberichtes hielt Prüfer fest, dass eine Rückstellung für Ausgleichsansprüche von Handelsvertreter nach § 24 HVertrG 1993 gebildet worden sei, welche mangels Erfahrung mit 80% der auf Dauerkunden entfallende zum Jahresprovision geschätzt worden wäre. Eine solche Rückstellung könne aber für die im Zuge der Beendigung des Vertragsverhältnis des mit Handelsvertretern zu zahlenden Ansprüche im Rahmen einer periodengerechten Abgrenzung während aufrechter Vertragsverhältnisses nicht gebildet werden. Der Ausgleichsanspruch entstehe erst bei Kündigung durch den Arbeitgeber oder berechtigter Vertragsauflösung durch den Handelsvertreter. Die Ausgleichszahlung sei eine Vergütung für künftig entstehende Provisionen, der kein sozialer Vorsorgecharakter unterstellt werden könne. Ihr Entstehungsgrund liege in den folgenden Perioden, in denen ein Vorteil für das Unternehmen bewirkt werde. Die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Rücklage und

der unterstellte Dauerkundenanteil seien in Frage zu stellen. Entsprechend wurde vom Prüfer die Dotierung (S 1.533.500,00), Auflösung (S -510.800,00) und die außerbilanzielle Zurechnung (S1.845.880,00) rückgängig gemacht und folgte das Finanzamt diesen Feststellungen im Bescheid für Körperschaftsteuer 1998 datiert vom 14. November 2000.

Gegen diesen Bescheid und richtet sich die (innerhalb der verlängerten Frist eingebrachte) Berufung vom 29. März 2001, in welcher einerseits begehrt wurde die Mindestkörperschaftsteuer des Jahres 1997 im Ausmaß von S 7.500,00 anzurechnen und andererseits die handelsrechtliche Bildung einer Rückstellung für Handelsvertreterausgleichsansprüche steuerlich anzuerkennen und daher die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 1998 um S 1.022.700,00 zu reduzieren.

Dazu wurde ausgeführt, dass mit dem Bescheid vom 14. November 2000 die Körperschaftsteuer 1997 mit S 0,00 und eine Mindestkörperschaftsteuer von S 7.500,00 festgesetzt worden sei. Diese wäre jedoch beim Körperschaftsteuerbescheid 1998 (S 767.370,00 Körperschaftsteuer) nicht angerechnet worden, was § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 (Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 401/1988) widerspreche.

Die Rückstellung für Handelsvertreterausgleichsansprüche wäre zum 1. Oktober 1997 von der EM_GmbH in Höhe von S 5.125.000,00 übernommen worden. Diese Rückstellung sei zum 28. Februar 1998 in der Handels- und Steuerbilanz um S 510.800,00 auf S 4.616.700,00 reduziert worden. Weiters sei eine außerbilanzielle Zurechnung von S 1.845.880,00 vorgenommen worden. Im Rahmen der Betriebsprüfungen habe man jedoch den Antrag gestellt, keine außerbilanzielle Zurechnung vorzunehmen und die Rückstellung in vollem Umfang steuerlich anzuerkennen. Diesem Begehren sei der Prüfer nicht gefolgt, sondern habe dieser S 1.022.700,00 hinzugerechnet, welche jedoch eine Dotierung in der EM_GmbH im Zeitraum vom 1. Februar 1997 bis 30. September 1997 betreffen. Da bei der Berufungswerberin im Wirtschaftsjahr 1997/98 keine gewinnmindernde Dotierung der Rückstellung für Handelsvertreterausgleichsansprüche vorgenommen worden sei, wäre die einkünfteerhöhende die Zurechnung anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung zu Unrecht erfolgt. Unter Berücksichtigung einer periodengerechten Abgrenzung könne bei der Berufungswerberin nicht ein Aufwand steuerlich hinzugerechnet werden, der von dieser nicht als Aufwand geltend gemacht worden sei.

Im Übrigen wurde auf die Darstellungen von Novacek (Novacek, Nunmehr auch Rückstellung für Ausgleichsansprüche von Handelsvertretern?, RdW 1998, 299) hinsichtlich der Zulässigkeit der Bildung von Rückstellungen für Handelsvertreterausgleichsansprüche verwiesen und diese wörtlich wiedergegeben.

In der Stellungnahme zur Berufung vom 2. September 2002 führte der Prüfer aus, dass nach der Judikatur die Bildung von Rückstellungen für Ausgleichsansprüche nach dem § 24 HVertrG 1993 nicht zulässig sei, da es sich um Verbindlichkeiten handle, die mit erst in der Zukunft zu realisierenden Gewinnen zusammenhängen würden. Mit dem steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin sei vereinbart worden, im Rahmen einer Berufung nur das materiellrechtliche Problem zu behandeln und wären alle die Rückstellung betreffenden Vorgänge auf S 0,00 gestellt worden. Diese Vorgehensweise sei bei der Schlussbesprechung zustimmend zur Kenntnis genommen und nach telefonischer Rücksprache die Zurücknahme der Berufung hinsichtlich der nicht periodengerechten Erfassung zugesagt worden.

Dem entgegnete der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 7. November 2002, dass er die oben erwähnte telefonische Vereinbarung der Berufungswerberin zur Entscheidung vorgelegt habe, welche jedoch mitgeteilt hätte, dass die Berufung im vollen Umfang aufrecht bleibe.

Den am 30. Januar 2003 gestellten Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat des unabhängigen Finanzsenates und den Antrag auf mündliche Verhandlung hat die Berufungswerberin mit Schreiben vom 24. Januar 2005 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Festgestellter Sachverhalt:

Die E_GmbH (FN_A), welche am 7. August 1997 mit dem Namen ursprünglichen Namen EB_GmbH im Firmenbuch eingetragen worden ist, wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 27. November 1999 mit der JF_GmbH (FN_B) verschmolzen.

Am 1. Oktober 1997 erwarb die Berufungswerberin von der EP_GmbH (FN_C; späterer Firmenwortlaut EM_GmbH ; verschmolzen mit JI_GmbH [FN_D]) laut Schreiben der Berufungswerberin vom 1. Oktober 1997 deren Vorräte, Forderungen und sonstiges Umlaufvermögen gegen Übernahme von Verbindlichkeiten und Rückstellungen. Das Anlagevermögen wurde nicht veräußert, sondern an die Berufungswerberin verpachtet.

Bei den Rückstellungen führte die Berufungswerberin im Jahresabschluss zum 28. Februar 1998 S 4,614.700,00 an Rückstellung für Handelsvertreterausgleichsansprüche an und erklärte diesen Betrag in den ergänzenden Erläuterungen und Aufgliederungen zum Jahresabschluss auf Seite 9 damit, dass die "Firma EK_KG" (gemeint war wohl die Berufungswerberin) etwa 30 Handelsvertreter beschäftige, wobei jedoch 80% der gesamten Provisionen auf einen einzigen Handelsvertreter nämlich die Firma E in Wien entfallen würde, die auch über den größten Anteil an Dauerkunden verfüge. Berechnet wurde die Rückstellung von der Provisionssumme verschiedener Vertreter, diese um 20% vermindert und dieser Betrag (S 4,614.700,00) den "übernommen Passiva EM_GmbH per 30.09.97"

gegenübergestellt (S 5,125.000,00). S 510.800,00 dieser "Rückstellung" wurden erfolgswirksam "aufgelöst". Zusätzlich wurden für die steuerliche Mehr/Weniger-Rechnung S 1,845.880,00 dem Betriebsergebnis als "40% Auflösung der Rückstellung Handelsvertreter" hinzugerechnet.

B) Steuerlich rechtliche Zulässigkeit der Bildung von Rückstellungen für Ansprüche nach § 24 HVertrG 1993:

§ 24 HVertrG 1993 lautet:

"(1) Nach Beendigung des Vertragsverhältnisses gebührt dem Handelsvertreter ein angemessener Ausgleichsanspruch, wenn und soweit er dem Unternehmer neue Kunden zugeführt oder bereits bestehende Geschäftsverbindungen wesentlich erweitert hat, zu erwarten ist, dass der Unternehmer oder dessen Rechtsnachfolger aus diesen Geschäftsverbindungen auch noch nach Auflösung des Vertragsverhältnisses erhebliche Vorteile ziehen kann, und die Zahlung eines Ausgleichs unter Berücksichtigung aller Umstände, insbesondere der dem Handelsvertreter aus Geschäften mit den betreffenden Kunden entgehenden Provisionen, der Billigkeit entspricht.

(2) Der Ausgleichsanspruch besteht auch dann, wenn das Vertragsverhältnis durch Tod des Handelsvertreters endet und die in Abs. 1 genannten Voraussetzungen vorliegen.

(3) Der Anspruch besteht nicht, wenn der Handelsvertreter das Vertragsverhältnis gekündigt oder vorzeitig aufgelöst hat, es sei denn, dass dem Unternehmer zurechenbare Umstände, auch wenn sie keinen wichtigen Grund nach § 22 darstellen, hiezu begründeten Anlass gegeben haben oder dem Handelsvertreter eine Fortsetzung seiner Tätigkeit wegen seines Alters oder wegen Krankheit oder Gebrechen nicht zugemutet werden kann, oder der Unternehmer das Vertragsverhältnis wegen eines schuldhaften, einen wichtigen Grund nach § 22 darstellenden Verhaltens des Handelsvertreters gekündigt oder vorzeitig aufgelöst hat oder der Handelsvertreter gemäß einer aus Anlass der Beendigung des Vertragsverhältnisses getroffenen Vereinbarung mit dem Unternehmer, die Rechte und Pflichten, die er nach dem Vertrag hat, einem Dritten überbindet.

(4) Der Ausgleichsanspruch beträgt mangels einer für den Handelsvertreter günstigeren Vereinbarung höchstens eine Jahresvergütung, die aus dem Durchschnitt der letzten fünf Jahre errechnet wird. Hat das Vertragsverhältnis weniger als fünf Jahre gedauert, so ist der Durchschnitt der gesamten Vertragsdauer maßgeblich.

(5) Der Handelsvertreter verliert den Ausgleichsanspruch, wenn er dem Unternehmer nicht innerhalb eines Jahres nach Beendigung des Vertragsverhältnisses mitgeteilt hat, dass er seine Rechte geltend macht."

Gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 können Rückstellungen nur für Anwartschaften aus Abfertigungen, laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen, sonstige ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden.

Bei der Bildung einer Rückstellung handelt es sich um ein Gewinnkorrektivum, das steuerlich nur in der Höhe anzuerkennen ist, in welcher der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird. Voraussetzung für die Bildung einer steuerlich anzuerkennenden Rückstellung ist stets, dass ein die Vergangenheit betreffender

Aufwand bestimmter Art ernsthaft droht. Die wirtschaftliche Verursachung muss im Abschlussjahr gelegen sein (z.B. VwGH vom 27.11.2001, 2001/14/0081 mwH.).

Das Finanzamt hält die Bildung einer Rückstellung für die aus dem Handelsvertretervertrag resultierenden Verpflichtungen entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes für nicht zulässig.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits mit Erkenntnis vom 21.6.1994 (VwGH 21.6.1994, 91/14/0165: *"Nach den von der Beschwerdeführerin als Formkaufmann gemäß § 5 EStG 1972 zu beachtenden Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung müssen - von hier nicht in Betracht kommenden Ausnahmen abgesehen - für künftige Ausgaben, die wirtschaftlich mit einem abgelaufenen Wirtschaftsjahr in ursächlichem Zusammenhang stehen, Rückstellungen in Form eines in die Bilanz des betreffenden Jahres einzusetzenden Passivums gebildet werden. Bei der Bildung einer Rückstellung handelt es sich also um ein Gewinnkorrektivum, das allerdings steuerrechtlich nur in der Höhe anerkannt wird, in der der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird. Voraussetzung für die Einsetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung in eine Bilanz ist also stets, dass ein wirtschaftlich die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art ernsthaft droht, also mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit voraussehbar ist, oder dass der Aufwand schon sicher und nur der Höhe nach unbestimmt ist. Da die Bildung der Rückstellung in der Bilanz dazu dient, den Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres richtig auszuweisen, setzt sie zwar nicht das Bestehen einer rechtsverbindlichen Verpflichtung am Bilanzstichtag, wohl aber die Wahrscheinlichkeit voraus, dass eine wirtschaftlich das abgelaufene Jahr betreffende Schuld entstehen wird, wogegen die bloß entfernte Möglichkeit einer Inanspruchnahme oder eines Verlustes für die Bildung der Rückstellung nicht genügt (vgl. das hg Erkenntnis vom 15. Juni 1983, 14/1419, 1540, 1541, 1542/79, und die darin zitierte Vorjudikatur) ... Damit verbleibt jedoch nur die im angefochtenen Bescheid als zutreffend erachtete, in der Beschwerde weder erwähnte noch konkret bestrittene Beurteilung, dass der Ausgleichsanspruch dem Handelsvertreter in erster Linie künftig entgehende Provisionen abgelten soll. Da der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung des Bundesfinanzhofes in seinem Urteil vom 20. Jänner 1983, IV R 168/81, BStBl II, 1983, S 375 ff, aus den dort angeführten Erwägungen teilt, dass der Ausgleichsanspruch wirtschaftlich betrachtet einer "Einmalvergütung" für alle künftigen von alten Kunden hereingeholten Aufträge jedenfalls näher steht, als einer "Nachvergütung" für den "Erwerb eines Kundenstamms" und deswegen nicht wesentlich wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht ist, ist diesbezüglich eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht zu erkennen. Bei dieser Beurteilung kann dahinstehen, ob der Handelsvertreter nach Beendigung des Vertragsverhältnisses einen entsprechenden Anspruch überhaupt geltend machen wird, ob ("wenn und soweit") die Voraussetzungen des § 89 b leg. cit. im Beschwerdefall zutreffen (vgl. in diesem Zusammenhang auch das hg Erkenntnis vom 10. Februar 1987, 86/14/0120), aber auch, ob dem Handelsvertreter ein solcher Ausgleichsanspruch im Hinblick auf die vereinbarte Tätigkeit gemäß § 87 Abs. 2 dHGB, somit als Bezirksvertreter, zusteht, weil eine reine Bezirksprovision als Bezugspunkt für den Ausgleich ausscheidet (vgl. Brüggemann in Staub, Großkommentar zum deutschen HGB, 1983, Anm. 35 zu § 89 b)) die Bildung einer Rückstellung für Ansprüche nach § 89 b des deutschen HGB - diese Bestimmung entspricht weitgehend § 24 HVertrG - für unzulässig bezeichnet. Er hat dabei ausdrücklich die Auffassung des Bundesfinanzhofes (Urteil vom 20.1.1983, IV R 168/81, BStBl II, 1983, S 375 ff) aus den dort angeführten Erwägungen geteilt.*

Der Verwaltungsgerichtshof hat diese Ansicht in der Folge für die Ansprüche nach § 24 HVertrG bestätigt (VwGH 24.2.1999, 97/13/0065; 27.11.2001, 2001/14/0081; 18.12.2001, 98/15/0177; 19.12.2002, 2002/15/0146; 29.4.2003, 98/14/0037). Der Ausgleichsanspruch hänge (aus der Sicht des Handelsvertreters) mit dem Verlust künftiger Provisionen und (aus der Sicht des Unternehmers) mit zu erwartenden künftigen Vorteilen (Erträgen) zusammen. Die wirtschaftliche Verursachung liege daher in der Zukunft und nicht in der Vergangenheit. Dabei hielt der Gerichtshof ausdrücklich fest, dies gelte auch für die Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG. Der Inhalt des Begriffes der steuerlichen Rückstellungen im Sinne § 9 EStG ändere sich nicht, wenn nicht die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG, sondern jene nach § 5 Abs. 1 EStG zur Anwendung komme. Die eine wie die andere Gewinnermittlungsart stelle auf die Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ab. Solcherart sei der vom EStG vorgegebene Rückstellungsbegriff auch für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG maßgebend (VwGH 27.11.2001, 2001/14/0081). Dieselbe Ansicht wird auch von einem Großteil der Lehre vertreten (Beiser, "Der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters in der Handels- und Steuerbilanz" in ÖStZ 2002/675; Doralt, EStG, Kommentar, Tz 35 zu § 9, Stichwort "Handelsvertreter") vertreten.

In den zitierten Erkenntnissen (zuletzt VwGH 29.4.2003, 98/14/0037) hat sich der Verwaltungsgerichtshof mit den in der auch von der Berufungswerberin zitierten Literatur auseinandergesetzt und keinen Grund gesehen, deswegen von seiner dargestellten Rechtsansicht abzuweichen. Auch hier besteht dazu keinen Anlass.

C) Zuordnung der geltend gemachten Rückstellungsbeträge:

Die oben unter A) dargestellten hier relevanten Vorgänge, nämlich der Erwerb der Vorräte, Forderungen und das sonstigen Umlaufvermögens der EP_GmbH (FN_C) gegen Übernahme der Verbindlichkeiten und Rückstellungen wurde in den Bilanzen der Berufungswerberin so dargestellt, dass sämtliche Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten der EP_GmbH (FN_C), wohl in der Annahme, dass diese keinen stillen Reserven enthalten würden, übernommen wurden.

In gleicher Weise wurde bei den Schulden und Rückstellungen vorgegangen.

Formal betrachtet kann jedoch keine Rückstellung "verkauft" werden, da diese als handels- und hier auch steuerlichrechtliches Gewinnkorrektivum dafür sorgen soll, dass der Erfolg eines Wirtschaftsjahres mit künftigen Ausgaben belastet wird, die in diesem Abschlussjahr wirtschaftlich veranlasst sind.

Gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 können Rückstellungen steuerlich wirksam nur für Anwartschaften aus Abfertigungen, laufenden Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,

sonstige ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden.

Beim Verkauf beziehungsweise Kauf von Vorräten, Forderungen und sonstigen Umlaufvermögen und gleichzeitiger Übernahme des Anlagevermögens als Pächter, also der Übertragung der wesentlichen Grundlagen eines lebenden Betriebes, gegen Übernahme der Verbindlichkeiten und Rückstellungen kann dies nicht als Verkauf der Rückstellung sondern nur als Übernahme des in der Rückstellung ausgedrückten Risikos durch den Erwerber interpretiert werden. Der Erwerber verspricht somit die in einem früheren Abgabenzeitraum beim Verkäufer wirtschaftlich verursachten künftigen Aufwendungen selbst zu tragen und den Verkäufer daraus schadlos zu halten.

Fällt die Möglichkeit für den Verkäufer weg, dass ihn die vormals rückgestellten Kosten in Zukunft treffen können, da diese der Käufer tragen wird, hat er die Rückstellung steuerwirksam aufzulösen.

Der Käufer hingegen hat durch den Kauf der wesentlichen Betriebsgrundlagen und das Versprechen den Verkäufer hinsichtlich der zukünftigen Kosten, welche in vergangenen Abschlusszeiträumen des Verkäufers wirtschaftlich verursacht sind, schadlos zu halten, selbst im Jahr des Kaufes zukünftige Kosten wirtschaftlich verursacht, die, wenn die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen, steuerwirksam rückzustellen sind.

Bei korrekter Bildung und allfälliger laufender Auflösung der Rückstellung beim Verkäufer wird der beim Käufer dann neu zu bildende Rückstellungsbetrag wohl jenem aufgelösten beim Verkäufer entsprechen.

Im konkreten Fall ist die, wie schon unter B) gezeigt, steuerlich nicht zu bildende Rückstellung für Ausgleichsansprüche von Handelsvertretern nach § 24 HVertrG 1993 bei der Berufungswerberin, die obigen Überlegungen nicht berücksichtigend, vereinfachend steuer- und bilanzneutral zu Buchwerten der verkaufenden EP_GmbH (FN_C) eingestellt worden. Eine gewinnmindernde Bildung ist unterblieben.

Berücksichtigt man die unter B) dargestellte Rechtsansicht, dass eine Rückstellung für Ausgleichsansprüche von Handelsvertretern steuerlichrechtlich nicht gebildet werden darf, ist die Berufungswerberin bei der Körperschaftsteuer für das Wirtschaftsjahr 1997/98 so zu stellen, als wäre weder eine Bildung noch eine Auflösung der Rückstellung erfolgt.

Wie schon unter A) und hier erwähnt, hat die Berufungswerberin im Wirtschaftsjahr 1997/98 die Rückstellung für Ausgleichsansprüche von Handelsvertretern nach § 24 HVertrG weder erfolgswirksam gebildet noch erhöht, sondern diese (erfolgswirksam) um S 510.800,00 und S 1,845.880,00 (insgesamt daher S 2,356.680,00) vermindert, also teilweise aufgelöst.

Bei rechtsrichtiger Beurteilung des Sachverhaltes wäre also der fälschlich als Ertrag behandelte Betrag von S 2,356.680,00 zu neutralisieren gewesen.

Wie oben angeführt wurde im angefochtenen Bescheid nicht nur die Auflösung der nicht zu bildenden Rückstellung in Höhe von S 2,356.680,00, sondern auch die Dotierung für das Jahr 1997 bei der Verkäuferin EP_GmbH (FN_C) in Höhe von S 1,533.500,00 rückgängig gemacht und insofern der Gewinn der Berufungswerberin erhöht.

Da jedoch die Berufungswerberin für S 1,533.500,00 niemals eine Rückstellung für Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter gemäß § HVertrG 1993 erfolgswirksam gebildet hat und wie unter B) dargestellt auch nicht hätte bilden dürfen, war der angefochtene Bescheid betreffend die Körperschaftsteuer 1998 insofern abzuändern, als die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Berufungswerberin von S 2,538.594,00 auf S 1,005.094,00 zu reduzieren waren.

D) Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer aus dem Jahr 1997:

Entsprechend § 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 EStG 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"*.

Mit anderen Worten ist die Mindestkörperschaftsteuer in nachfolgenden Veranlagungszeiträumen dann und insoweit anzurechnen, als die festgesetzte Körperschaftsteuer höher ist als die in jenem Abgabenzeitraum geltende Mindestkörperschaftsteuer.

Wie aus der Beilage ersichtlich geht die von der Berufungswerberin für den Veranlagungszeitraum 1998 zu entrichtende Körperschaftsteuer weit über diesen Betrag hinaus.

Eine Anrechnung der von der Berufungswerberin für das Veranlagungsjahr 1997 bezahlten Mindestkörperschaftsteuer von S 7.500,00 ist jedoch im Sinne des § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 im angefochtenen Bescheid unterblieben und war daher der Berufung in diesem Punkt stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt