

## Mantelkauf

# Mantelkauf und Siebentelabschreibungen

## Gehen offene Siebentelabschreibungen im Fall eines Mantelkaufs verloren?

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER\*)

**Nach § 12 Abs. 3 KStG sind Aufwendungen aus Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste unter bestimmten Voraussetzungen nicht sofort abzugsfähig, sondern linear über sieben Jahre zu verteilen. Im Fall eines Mantelkaufs gehen Verlustvorträge verloren. Zu untersuchen ist, ob derartige Siebentelbeträge als Verlustvorträge gelten und daher ebenfalls verloren sind.**

### 1. Siebentelabschreibung

Nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG sind abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert oder Verluste anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen.

Ausnahmen sind dann gegeben, wenn eine Zuschreibung erfolgt oder stille Reserven anlässlich der Veräußerung der Beteiligung aufgedeckt werden oder im Wirtschaftsjahr der Abschreibung oder des Verlusts stille Reserven anlässlich der Veräußerung einer anderen Beteiligung steuerwirksam werden.

Zweck dieser Regelung ist es bekanntlich, eine Doppelabschreibung derselben oder doch ähnlicher Aufwendungen zwar nicht zu verhindern, aber durch eine Verteilung in ihrer Steuerwirksamkeit zu mildern.

Erleidet nämlich eine Körperschaft einen nachhaltigen Verlust, so wirkt sich dieser klarerweise steuerlich bei dieser Körperschaft aus. Die Muttergesellschaft kann aber zu einer Teilwertabschreibung berechtigt sein bzw. wird bei einer Veräußerung der Beteiligung einen niedrigeren Veräußerungserlös erzielen und deshalb unter Umständen einen Verlust lukrieren. Gedanklich spiegelt sich daher der Verlust der Tochtergesellschaft in der Teilwertabschreibung oder im Veräußerungsverlust der Muttergesellschaft wider. Nach der Judikatur des VwGH war vor der Gesetzesregelung eine Doppelabschreibung zulässig.

Nunmehr soll eine Verteilung über sieben Jahre erfolgen, wobei bei den zitierten Ausnahmen eine inhaltlich sinnvolle Verrechnung im Fall einer Werterhöhung derselben Beteiligung und keine einseitige Besteuerung, die das Leistungsfähigkeitsprinzip durchstoßen würde, im Fall eines Gewinns aus einer anderen Beteiligung eintreten soll.

Daher wird die grundsätzliche Steuerwirksamkeit der Teilwertabschreibung oder des Veräußerungsverlusts nicht berührt. Ihre steuerlichen Auswirkungen erstrecken sich aber statt über ein Jahr über sieben Jahre. Bedeutsam ist aber in diesem Zusammenhang, dass zumindest nach der herrschenden Meinung<sup>1)</sup> nicht nur der unternehmensrechtliche, sondern auch der steuerliche Buchwert im Jahr der Teilwertabschreibung um den Gesamtbetrag und nicht nur um ein Siebentel sinkt.<sup>2)</sup>

\*) Dr. Christian *Prodinger* ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

1) Vgl. hierzu *Schwarzinger/Prodinger*, Teilwertabschreibungen von Beteiligungen nach § 12 Abs 3 KStG idF StruktAnpG 1996, ÖStZ 1996, 421, mit Verweis auf *Wiesner*, Beteiligungen und ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen, *ecolx* 1994, 118.

2) Nunmehr ebenso *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 12 Tz. 277.

## 2. Mantelkauf

Nach § 8 Abs. 4 Z 2 KStG ist bei der Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft als Sonderausgaben auch der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und Abs. 7 EStG abzugsfähig. Nach § 18 Abs. 6 EStG sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind.

Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist.

Nach herrschender Auffassung beschränkt der Mantelkauf den Abzug von Verlusten in einem Folgejahr, nicht hingegen den Verlustausgleich innerhalb des Wirtschaftsjahres, in dem der Mantelkaufatbestand verwirklicht wird. Verluste, die im laufenden Jahr bis zur Strukturänderung angefallen sind, können mit den übrigen Einkünften desselben Jahres verrechnet werden und sind auch uneingeschränkt vortragsfähig.<sup>3)</sup>

## 3. Zusammenwirken von Mantelkauf und Siebentelabschreibungen

Ausgegangen sei von folgendem Sachverhalt: Im Jahr 01 führt eine Körperschaft eine Teilwertabschreibung in Höhe von 70 auf ihre Tochtergesellschaft durch. Zuzufolge § 12 Abs. 3 Z 2 KStG ist der Aufwand im Jahr 01 und in den Folgejahren 02 bis 07 mit jeweils 10 geltend zu machen. Mangels sonstiger Gewinne gehen die Siebentel der Jahre 01 und 02 in den Verlustvortrag ein.

Im Jahr 03 findet unstrittig ein Mantelkauf statt.

Fraglich ist daher, welche Auswirkungen der Mantelkauf auf die Siebentel in den Jahren 01 und 02, im Jahr 03 und in den Jahren 04 bis 07 hat.

Für die Jahre 01 und 02 ist die Frage offensichtlich leicht zu beantworten: Die Siebentel dieser Jahre sind in den Verlustvortrag eingegangen. Dieser steht im Fall eines Mantelkaufs nicht mehr zur Verfügung.

Für das Siebentel des Jahres 03 könnte man in erster Annäherung vertreten, dass ein laufender Verlust vorliegt, der daher ausgleichs- und vortragsfähig ist.

Für die Siebentel 04 bis 07 (und allenfalls auch 03) wird daher entscheidend sein, ob man diese mangels Eingangs in den Verlustvortrag als weiterhin ausgleichsfähig ansieht oder aber aufgrund der Wurzel des Verlusts im Jahr 01 als inhaltlich dem Verlustvortrag zugehörig qualifiziert und daher im Sinne der Mantelkaufbestimmungen als nicht vortragsfähig respektive als vor der Verwertung untergegangen ansieht.

Zweck des Mantelkaufs ist es ja, einen „Erwerb“ von Verlustvorträgen zu verhindern, wenn eine Gesellschaft zur Gänze oder doch ganz überwiegend erworben wird und sich wirtschaftliche und organisatorische Strukturen deutlich ändern. Früher entstandene Verluste sollen nicht übergehen.

## 4. Stand der Literatur

Betrachtet man in einem ersten Schritt die Kommentarliteratur, so scheint die Frage einfach zu lösen:

Nach *Kirchmayr*<sup>4)</sup> gilt das Vortragsverbot nicht für diverse Wartetastenverluste, für Übergangsverluste und für noch offene Siebentelverluste aus Teilwertabschreibungen.

---

<sup>3)</sup> Vgl. hierzu *Ressler/Stürzlinger* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG (2009) § 8 Tz. 270; zur Auswirkung auf Verlustvorträge VwGH 22. 12. 2005, 2002/15/0079.

<sup>4)</sup> *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8 Tz. 582.

*Kirchmayr* beruft sich dabei unter anderem auf die Richtlinien<sup>5)</sup> sowie auf die Kommentarmeinung von *Renner*.<sup>6)</sup>

Gleicher Auffassung sind *Ressler/Stürzlinger*,<sup>7)</sup> die sich ebenso auf die Rechtsauffassung von *Renner* und darüber hinaus auch auf *Peklar*<sup>8)</sup> und *Bruckner*<sup>9)</sup> stützen.

Betrachtet man hierzu die zitierte Rechtsauffassung von *Renner*, so führt der Autor aus, dass Schwebeverluste (Wartetastenverluste) vom Mantelkaufatbestand unberührt bleiben. Eine Erwähnung von Siebentelabschreibungen erfolgt nicht. Der Verweis geht daher ins Leere.

Betrachtet man die von *Kirchmayr*<sup>10)</sup> zitierten KStR 2001, Rz. 1179, so führen diese zunächst aus, dass Schwebeverluste vom Mantelkauf unberührt bleiben. Im Folgesatz wird aber vertreten, dass Siebentelbeträge keine Schwebeverluste darstellen. Diese stellen eine reine Verteilungsregelung dar, die anders als § 2 Abs. 2a EStG keine Bindung der Verrechnung an eine bestimmte Einkunftsquelle festlegt. Die Siebentelbeträge sind daher wie ein noch nicht verwerteter Verlust vom Tatbestand des Mantelkaufs mitumfasst. Diese Aussage wurde wortgleich in die KStR 2013, Rz. 994, übernommen. Betrachtet man die UmgrStR 2002, Rz. 2011, so führen diese ebenso aus, dass Schwebeverluste nicht unter § 8 Abs. 4 Z 2 KStG fallen. Nicht zu den Schwebeverlusten gehören jedoch am Verschmelzungstichtag offene Siebentel.

Daraus ergibt sich, dass die Kommentarmeinung zwar eindeutig ist, ein Gutteil der für diese Auffassung stützenden Quellen jedoch entweder nicht Stellung nimmt oder das Gegenteil aussagt. Gestützt werden die Auffassungen allerdings durch Literaturmeinungen:

Nach *Bruckner*<sup>11)</sup> bezieht sich § 4 UmgrStG dem eindeutigen Wortlaut nach auf den Verlustabzug nach § 8 Abs. 4 Z 2 KStG i. V. m. § 18 Abs. 6 und 7 EStG. Somit sei § 12 Abs. 3 KStG nicht umfasst.

Nach *Peklar*<sup>12)</sup> spricht ebenfalls die klare textliche Fassung des Gesetzes gegen die Einbeziehung. Untermauert werde dies durch eine systematische Betrachtung, wonach die offenen Siebentel zeitlich gestreute Betriebsausgaben darstellten und daher dem Bereich des innerbetrieblichen Verlustausgleichs und damit der Gewinnermittlung zuzuordnen seien, woraus wiederum keine Wirkung des Mantelkaufs folge.

## 5. Interpretationen

Versucht man, den Zweck der Regelungen zu erkennen, so muss man die drei behandelten Typen, nämlich Vorjahresverluste, Schwebeverluste und Siebentelbeträge vergleichen.

Dabei gehen in den Verlustvortrag offensichtlich sämtliche laufenden Verluste ein, ohne dass irgendeine bestimmte, weiters qualifizierende Eigenschaft der jeweiligen Verlustquelle gegeben sein muss. Entscheidend ist nur, dass der Zeitpunkt des Verlustentstehens vor dem Jahr der Erfüllung des Tatbestands des Mantelkaufs gelegen ist. Der frühere Zeitpunkt des Verlustentstehens ist aber auch für Schwebeverluste gegeben.

<sup>5)</sup> KStR 2001, Rz. 1179; UmgrStR 2002, Rz. 211.

<sup>6)</sup> *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG, § 8 Tz. 277.

<sup>7)</sup> *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG, § 8 Tz. 272.

<sup>8)</sup> *Peklar*, Verluste im Umgründungssteuerrecht (2001) 41 ff.

<sup>9)</sup> *Bruckner*, Objektbezogener Verlustvortragsübergang bei Verschmelzungen, in *Bergmann* (Hrsg.), Praxisfragen zum Körperschaftsteuerrecht, FS Werilly (2000) 80 f.

<sup>10)</sup> *Bruckner*, Verlustvortragsübergang, in *Bergmann*, FS Werilly, 80 f.

<sup>11)</sup> *Bruckner*, Verlustvortragsübergang, in *Bergmann*, FS Werilly, 80 f.

<sup>12)</sup> *Bruckner*, Verlustvortragsübergang, in *Bergmann*, FS Werilly, 80 f.

Betrachtet man die Schwebeverluste, so erkennt man, dass hier eine Gruppe von Verlusten besonders inkriminiert wird. Derartige Verluste sind ja nicht nur nicht im üblichen Rahmen vortragsfähig, sondern auch nicht ausgleichsfähig. Sie genießen daher eine Sonderstellung im Bereich der Einkünfte und Einkommensermittlung. Insofern erscheint es durchaus gerechtfertigt, sie nicht zwingend gleich wie Verlustvorträge zu behandeln.

Allerdings darf nicht übersehen werden, dass derartige Verluste mit den letzten laufenden positiven Einkünften und dem Veräußerungsgewinn zu verrechnen sind. Restliche Verluste können dann mit den übrigen Einkünften ausgeglichen werden, und noch immer verbleibende Verluste werden mit der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs vortragsfähig.<sup>13)</sup> Wird etwa im Jahr eines Mantelkaufs zur Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse der alte Betrieb aufgegeben und ein neuer begründet, so sind die Schwebeverluste nach Verrechnung mit dem Aufgabegewinn auch mit sonstigen Einkünften ausgleichsfähig und wohl auch vortragsfähig.

Hier mag sich ein gewisser Wertungswiderspruch auftun, wenn bei einer Verlustgruppe, die im Vergleich zu normalen laufenden Verlusten deutlich schlechter gestellt ist, im Zusammenhang mit einem Mantelkauf ein ausdrückliches Ausnehmen aus dem Gefüge des Verlustvortrags geschieht.<sup>14)</sup> Sicherlich ist unbedenklich, dass die Schwebeverluste mit laufenden Gewinnen aus diesem Betrieb vorrangig verrechnet werden können. Erfolgt aber eine endgültige Disposition über den Betrieb sozusagen im Rahmen des Mantelkaufs, so kann es dazu kommen, dass die Schwebeverluste auch über die Existenz des Betriebs hinaus steuerwirksam werden, während andere Verluste verloren gehen.

Betrachtet man unter diesen Aspekten die Siebentelabschreibungen, so zeigt sich, dass es sich zunächst um einen völlig anerkannten laufenden Verlust handelt, der auch grundsätzlich mit sämtlichen anderen Einkünften ausgleichsfähig ist. Weiters steht auch die Vortragsfähigkeit dieses Verlusts außer Frage. Der Gesetzgeber hat einzig die Wirkungen des Verlustausgleichs (und damit eines allfälligen Verlustvortrags) nicht in einem Jahr zugelassen, sondern die Verteilung angeordnet.

Andererseits wurde oben gezeigt, dass der Buchwert der Beteiligung durch die Teilwertabschreibung im Gesamtausmaß sinkt. Damit zeigt sich sehr deutlich, dass die Quelle des Verlusts eindeutig nur in der Vergangenheit gelegen ist und daher auch noch offene Siebentelabschreibungen ihre Ursache vor dem Zeitpunkt des Mantelkaufs haben. Insofern könnte man auch argumentieren, dass diese Verluste, nämlich in Höhe der Teilwertabschreibung oder des Veräußerungsverlusts, im jeweiligen Jahr entstanden sind.<sup>15)</sup>

Unter dem Gesamttelos der Bestimmung, einen „Kauf“ von bereits entstandenen Verlusten bei bestimmten Änderungen nicht zu ermöglichen, kann daher ein Argument für die Einbeziehung der Siebentelabschreibungen in die Mantelkaufbestimmungen gefunden werden.

Der Vergleich zu Schwebeverlusten bringt jedoch das gegenteilige Ergebnis: Wenn Verluste, die eindeutig ebenso wie Siebentelabschreibungen vor dem Mantelkauf entstanden sind und eine weit einschneidendere gesetzliche Sonderbehandlung erfahren, letztlich von den Wirkungen eines Mantelkaufs nicht umfasst sind, bleibt im Sinne eines

---

<sup>13)</sup> Vgl. Jakom/Laudacher, EStG<sup>6</sup> (2013) § 2 Tz. 138.

<sup>14)</sup> Griffen die Sonderregelungen für Schwebeverluste nämlich nicht, wäre der Verlust vor dem Mantelkauf wirksam gewesen und in den Verlustvortrag eingegangen. Somit wäre der Verlust diesfalls mit verloren gewesen.

<sup>15)</sup> Der Gesetzestext des § 18 Abs. 6 EStG stellt ja auf Verluste ab, die in einem vorvergangenen Jahr entstanden sind.

Größenschlusses nicht erklärlich, warum die Wirkungen dann bei Siebentelabschreibungen greifen sollen.

Dies spricht freilich nicht zwingend gegen die Anwendung des Mantelkaufs auf die Siebentelabschreibungen; es könnte ja auch die Nichteinbeziehung der Schwebeverluste als nicht sachgerecht erkannt werden.

Als Zwischenergebnis zeigt sich sohin, dass im Vergleich verschiedener Verlustarten und wegen der Konstruktion des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG gewisse Argumente für die Einbeziehung der Siebentelbeträge in die Mantelkaufbestimmung gefunden werden können. Freilich sind auch schon teleologisch Gegenargumente abzuleiten. Weiters darf nicht übersehen werden, dass noch offene Siebentelbeträge *ex definitione* nicht in das steuerliche Ergebnis eingegangen sind und daher insofern weder für einen Verlustausgleich zur Verfügung gestanden sind noch direkt in einen Verlustvortrag eingegangen sein können.

Eine systematische Interpretation und eine teleologische Interpretation zeigen also kein eindeutiges Bild.

Betrachtet man die Gesetzesbestimmungen ihrem Wortlaut nach, ist zunächst wenig Zweifel zu erkennen: Verlustvorträge nach § 18 Abs. 6 und Abs. 7 EStG entstehen dadurch, dass in einem bestimmten Jahr nach Vornahme des horizontalen und vertikalen Verlustausgleichs noch Verluste überbleiben, die die weiteren Kriterien eines Verlustvortrags erfüllen. Somit ist aber Voraussetzung für einen Verlustvortrag, dass Aufwendungen in das steuerliche Ergebnis eines bestimmten Jahres eingegangen sind.

Deshalb gehen auch Schwebeverluste nicht in den Verlustvortrag ein, da sie schon aus dem Gefüge der normalen Einkunftsermittlung herausgenommen werden, mithin kein Verlustausgleich stattfinden kann und folgend eine *lex specialis* vorliegt. Siebentelabschreibungen nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG werden aber in sieben aufeinanderfolgenden Jahren zu jeweils einem Siebentel „berücksichtigt“. Dies bedeutet, dass nur das jeweilige Siebentel eines Jahres in die Einkunftsermittlung eingeht, sohin einen sonst entstehenden Gewinn reduziert, allenfalls zu einem laufenden Verlust führt oder diesen erhöht und in letzterem Fall auch in einen Verlustvortrag eingeht. Soweit daher Siebentelbeträge noch nicht berücksichtigt sind, können sie auch nicht in einen Verlustvortrag eingegangen sein.<sup>16)</sup>

§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG verweist aber eindeutig auf den Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und Abs. 7 EStG. Wie erläutert, bilden noch offene Siebentelbeträge aber keinen Teil eines Verlustabzugs nach § 18 Abs. 6 und Abs. 7 EStG.<sup>17)</sup>

Sohin führt aber der Wortlaut der Gesetzesbestimmungen zu einem eindeutigen Ergebnis. Nach der nunmehr gefestigten Judikatur des VwGH geht die Wortinterpretation den anderen Interpretationsarten vor; führt der Wortlaut zu einem eindeutigen Ergebnis, können auch entgegenlaufende historische oder teleologische Argumente

<sup>16)</sup> Man könnte entgegnen, dass nach § 18 Abs. 6 EStG der Verlust in einem Vorjahr entstanden sein muss, was ja dem Grunde nach auch bei den gegenständlichen Verlusten – wie gezeigt – der Fall ist. Allerdings ist die Argumentation nicht schlüssig weiterzuführen. Wäre der gesamte Verlust im ersten Jahr entstanden und daher im Sinne dieser Auslegung in den Verlustvortrag eingegangen, wäre entweder die Berücksichtigung nach § 12 Abs. 3 KStG inhaltsleer, oder aber die Verluste dürften doppelt berücksichtigt werden, was im Sinne der Gesetzeshistorie, einer teleologischen Interpretation und des Leistungsfähigkeitsprinzips offensichtlich nicht der Fall ist. Sohin kann aber das „Entstehen“ eines Verlusts in einem Vorjahr nur bedeuten, dass sich dieser auch im steuerlichen Ergebnis des Vorjahres ausgewirkt hat. Bei einer gegenläufigen Interpretation wären ja auch die Regelungen über den Schwebeverlust sinnlos, da auch dort der Verlust in einem Vorjahr entstanden ist.

<sup>17)</sup> Soweit sie als bereits berücksichtigte Siebentel doch einen Teil des Verlustvortrags bilden, ist unstrittig, dass diese Siebentelbeträge indirekt im Verlustvortrag verloren gehen.

die Wortinterpretation nicht verändern. Im gegebenen Fall wurde gezeigt, dass aus systematischer und teleologischer Sicht zwar auch Gegenargumente zu finden sind; diese Interpretationsarten haben jedoch kein eindeutiges Ergebnis gebracht.

Auf Basis des Wortlauts ergibt sich daher trotz teilweiser gegenläufiger systematischer und teleologischer Argumente, dass noch offene Siebentelbeträge zum Zeitpunkt eines Mantelkaufs nicht verloren gehen, sondern vielmehr im jeweiligen Jahr steuerwirksam und allenfalls ausgleichsfähig sind respektive in einen neuen Verlustvortrag eingehen.

### 6. Zusammenfassung

- Siebentelbeträge einer Teilwertabschreibung oder eines Veräußerungsverlusts im Sinne von § 12 Abs. 3 Z 2 KStG sind im Jahr der Abschreibung oder des Verlusts und in den sechs Folgejahren zu jeweils einem Siebentel zu berücksichtigen.
- Liegt ein Mantelkauf vor, sind bisherige Verlustvorträge verloren.
- Sind im Fall eines Mantelkaufs noch offene Siebentelbeträge gegeben, so ist fraglich, ob in diesem Fall diese offenen Beträge gleich einem Verlustvortrag verloren gehen. Soweit Siebentelbeträge bereits verbraucht sind und in einen Verlustvortrag eingegangen sind, gehen sie mit dem Verlustvortrag verloren.
- In der Literatur und in der Erlasspraxis können unterschiedliche Auffassungen gefunden werden.
- Es lassen sich systematische und teleologische Argumente finden, wonach wegen der Verlustentstehung im Zeitpunkt der Teilwertabschreibung und des einhergehenden Sinkens des Buchwerts um die gesamte Abschreibung eine Gleichsetzung mit den Verlustvorträgen möglich erscheint. Im Vergleich zu Schwebeverlusten, die nach einhelliger Meinung nicht unter die Mantelkaufbestimmungen fallen, sprechen jedoch deutliche Argumente gegen die Einbeziehung der Siebentelbeträge in die Mantelkaufbestimmung.
- Im Rahmen einer Wortinterpretation zeigt sich, dass offene Siebentelbeträge *ex definitione* steuerlich noch nicht berücksichtigt wurden und daher in einen Verlustvortrag nach § 18 Abs. 6 und Abs. 7 EStG noch nicht eingegangen sind. Da die Mantelkaufbestimmung des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG aber auf § 18 Abs. 6 und Abs. 7 EStG direkt verweist, ergibt sich in der Wortinterpretation, dass offene Siebentelbeträge nicht von der Mantelkaufbestimmung umfasst sind.
- Nach der Judikatur des VwGH ist bei eindeutigem Wortlaut von den Ergebnissen der Wortinterpretation auszugehen. Außerdem führen andere Interpretationsarten ohnedies zu keinem eindeutigen abweichenden Ergebnis.
- Offene Siebentelabschreibungen nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG gehen daher im Fall eines Mantelkaufs nicht verloren.

---

## Werbungskostenabzug für Familienheimfahrten mit Dienstwagen

(B. R.) Aufwendungen für Familienheimfahrten des Arbeitnehmers mit einem vom Arbeitgeber überlassenen Dienstwagen berechtigen nicht zum Werbungskostenabzug. Trägt der Arbeitgeber durch Überlassung eines Dienstwagens im Ergebnis die Aufwendungen des Arbeitnehmers für dessen Familienheimfahrten, ist ein Werbungskostenabzug nicht geboten (BFH 28. 2. 2013, VI R 33/11).