

## Strukturanpassungsgesetz 1996

# Die Nachversteuerung von mit Mietzinsrücklagen verrechneten Herstellungsaufwendungen

## Voraussetzungen und Sinn der Bestimmung

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER\*)

\*) Dr. Christian Prodinger ist Mitarbeiter einer Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Wien.

Durch das Strukturanpassungsgesetz<sup>1)</sup> ist die Möglichkeit zur Bildung von Mietzinsrücklagen i. S. d. § 11 bzw. § 28 Abs. 5 EStG entfallen. Für die bereits gebildeten Mietzinsrücklagen findet sich in § 116 Abs. 2 bzw. § 116 Abs. 5 eine Übergangsregelung, wonach diese Rücklagen in bestimmter Weise zu verrechnen bzw. aufzulösen sind. Darunter fällt auch die Verrechnung mit bestimmten Herstellungsaufwendungen. Soweit Rücklagen im außerbetrieblichen Bereich mit Herstellungsaufwendungen verrechnet worden sind, ist nach § 119 Abs. 5 EStG eine Nachversteuerung unter gewissen Voraussetzungen vorgesehen. Diese Voraussetzungen und der Sinn der Bestimmung sollen in der Folge diskutiert werden.

<sup>1)</sup> BGBl. 201/1996.

### 1. Auflösung der Mietzinsrücklagen

Grundsätzlich sind Mietzinsrücklagen nach § 28 Abs. 5 a. F. EStG innerhalb der Neunjahresfrist zu verrechnen, nach § 116 Abs. 5 Z 2 EStG jedoch spätestens bis zum 31. Dezember 1998, sodaß zu diesem Zeitpunkt nicht verrechnete steuerfreie Beträge einnahmenerhöhend aufzulösen sind (§ 116 Abs. 5 Z 3 EStG).

Die Verrechnung hat nach einer bestimmten Reihenfolge zu erfolgen:

- mit Instandsetzungsaufwendungen, soweit diese nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind;
- mit Aufwendungen i. S. d. §§ 3–5 MRG in Gebäuden, die den Bestimmungen des MRG über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen, soweit diese Aufwendungen Herstellungsaufwand darstellen und nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind;
- mit Verlusten, die sich ergeben, falls die mit dem Grundstück im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Werbungskosten die nach mietrechtlichen Vorschriften verrechnungspflichtigen Einnahmen sowie die zur Deckung von Aufwendungen i. S. d. § 10 MRG vereinnahmten Beträge übersteigen;
- mit Aufwendungen i. S. d. §§ 3–5 MRG unter den oben genannten Voraussetzungen in anderen der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden Gebäuden des Steuerpflichtigen.

Es zeigt sich also, daß Herstellungsaufwendungen i. S. d. §§ 3–5 MRG sowohl beim betrachteten Gebäude als auch bei anderen Gebäuden statt der Verteilung mit den normalen Abschreibungssätzen, so ohne Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer mit 1,5% p. a. nach § 16 Abs. 1 Z 8 EStG bzw. mit 6,67% nach § 28 Abs. 3 EStG letztlich durch die Verrechnung sofort abgesetzt werden können.<sup>2)</sup> Damit soll unter dem Gesichtspunkt einer Beschaffung und Sicherung von Arbeitsplätzen ein Anreiz zu baulichen Maßnahmen geboten werden.

<sup>2)</sup> EB 72 Blg. NR 20. GP.

§ 3 MRG erfaßt im wesentlichen Erhaltungsaufwendungen, § 4 MRG nützliche Verbesserungen und § 5 MRG die Vereinigung und bautechnische Umgestaltung von Wohnungen. Zu beachten ist, daß die Verrechnungsmöglichkeit nur für Herstellungsaufwendungen gegeben ist, sodaß ein Aufwand i. S. d. §§ 3–5 MRG immer darauf zu untersuchen ist, ob er dem Wesen nach Herstellung, oder aber Instandhaltung oder Instandsetzung ist.<sup>3)</sup>

<sup>3)</sup> Vgl. hiezu Prodinger, Liegenschaften im Abgabenrecht, 112 ff. m. w. N.

### 2. Absetzung nach § 28 Abs. 3 EStG

Wie erwähnt, war (und ist) derartige Herstellungsaufwand auf Antrag nach § 28 Abs. 3 EStG auf fünfzehn Jahre verteilt absetzbar. Die Regelung des § 28 Abs. 3 EStG ist also gegenüber der normalen Abschreibung begünstigend, sodaß eine Sofortabsetzung durch Verrechnung nochmals eine begünstigende Wirkung hat.

Bedeutsam ist für die nachfolgende Betrachtung, welches Schicksal Abschreibungen nach § 28 Abs. 3 EStG ereilt bzw. welche sonstigen Rechtsfolgen ausgelöst werden, wenn das bezügliche Gebäude unter Lebenden übertragen wird.

Auswirkungen zeigen sich auf drei Gebieten:<sup>4)</sup>

<sup>4)</sup> Vgl. Prodinger, a. a. O. 137.

- Noch nicht geltend gemachte Fünfzehntelabschreibungen gehen verloren. Diese sind nur bei Erwerben von Todes wegen weiterzuführen. Da der Erwerber des Gebäudes aus dem Erwerb keine Herstellungskosten hat, gehen die vorgezogenen Abschreibungen endgültig verloren.
- Die Spekulationsfrist nach § 30 EStG verlängert sich auf fünfzehn Jahre.
- Es kommt zu einer Nachversteuerung in der Differenz der begünstigten Abschreibungen im Vergleich zur Normalabschreibung nach § 28 Abs. 7 EStG.

### 3. Nachversteuerung nach § 28 Abs. 7 EStG

Wird das Gebäude unter Lebenden übertragen und wurden innerhalb von fünfzehn Jahren Herstellungsaufwendungen nach § 28 Abs. 3 in Teilbeträgen abgesetzt, so sind im Jahr der Übertragung besondere Einkünfte anzusetzen. Diese Einkünfte errechnen sich aus der Differenz zwischen den innerhalb der letzten fünfzehn Jahre begünstigt abgesetzten Abschreibungen und der in diesem Zeitraum anfallenden rechnerischen Absetzung für Abnutzung.<sup>5)</sup>

<sup>5)</sup> Vgl. Proding, a. a. O. 133 ff. mit Hinweis auf die Richtlinien zur Vermietung und Verpachtung BMF 13. 5. 1991, GZ 14 0602/10-IV/14/90, AÖFV 172/1991; weiters Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 28 Rz. 55 ff.

Nach dem zitierten Erlaß soll noch eine Kontrollrechnung zur Vermeidung überschießender Besteuerungstendenzen durchgeführt werden, wonach die besonderen Einkünfte nicht höher sein dürfen als die Differenz von insgesamt zu verteilenden Aufwendungen und fiktiver Abschreibung in der Zeit von der Herstellung bis zur Übertragung.

### 4. Nachversteuerung der Sofortabsetzung

Für den Fall der Verrechnung von Herstellungsaufwand mit Mietzinsrücklagen findet sich in § 119 Abs. 5 EStG eine Neuregelung folgenden Inhaltes:

„Eine Verrechnung von Herstellungsaufwand nach § 116 Abs. 5 EStG ist im Rahmen des § 28 Abs. 7 EStG einer Absetzung von Herstellungsaufwand in Teilbeträgen nach § 28 Abs. 3 gleichzuhalten.“

Die genaue Anknüpfung an § 28 Abs. 7 EStG und der Zweck der Regelung sind überaus fraglich.

Denkbar sind zwei Auslegungsvarianten. Zum einen könnte der Norm entnommen werden, daß die verrechneten Herstellungsaufwendungen fiktiv als Fünfzehntelabschreibungen i. S. d. § 28 Abs. 3 EStG zu betrachten sind. Daher würde sich die Anwendung des § 28 Abs. 7 EStG so ergeben, als ob tatsächlich Fünfzehntelabschreibungen vorlägen.

Zum anderen könnte man aber auch – nach dem auch in den Erläuterungen wiedergegebenen Zweck bzw. der beschriebenen Technik – inhaltlich von einer Sofortabschreibung ausgehen, sodaß es nur mutatis mutandis zu einer Anwendung des § 28 Abs. 7 EStG käme.

#### 4.1. Verrechnung als Fünfzehntelabsetzung

Ausschlaggebend ist wohl, wie die Wortfolge „einer Absetzung von Herstellungsaufwand in Teilbeträgen nach § 28 Abs. 3 gleichzuhalten“ zu verstehen ist. Der Wortlaut läßt wohl – zumindest bei isolierter Betrachtung des § 119 Abs. 5 EStG – beide denkbaren Varianten zu. Betrachtet man das Gebot des „Gleichhaltens“ eng mit dem Verweis auf § 28 Abs. 3 verbunden, so ergibt sich, daß die Verrechnung genauso zu betrachten ist, als ob der Herstellungsaufwand tatsächlich nach § 28 Abs. 3 abgesetzt worden wäre. Nach der anderen Variante wäre die Verbindung zu § 28 Abs. 7 EStG stärker, sodaß über den Verweis auf § 28 Abs. 3 EStG die Regelung des § 28 Abs. 7 EStG nur grundsätzlich anwendbar wäre,<sup>6)</sup> die genauen Ausformungen jedoch in sinngemäßer Anwendung aus § 28 Abs. 7 EStG abzuleiten wären.

<sup>6)</sup> § 28 Abs. 7 EStG nimmt ja im Normtext ausdrücklich und ausschließlich auf § 28 Abs. 3 EStG Bezug.

Bleibt man bei der Auslegung nach der ersten Variante, so ergibt sich, daß ab dem Zeitpunkt des Herstellungsaufwandes bis zum Zeitpunkt der Übertragung unter Lebenden jährliche Fünfzehntelabsetzungen geltend gemacht worden wären. Zu betrachten ist dabei der Fünfzehnjahreszeitraum von der Übertragung zurück, sodaß es zur Nacherfassung der in diesem Zeitraum (fiktiv) abgesetzten Herstellungsaufwendungen käme. Die Frist des § 28 Abs. 7 EStG reicht daher auch hier<sup>7)</sup> neunundzwanzig Jahre zurück, da zu diesem Zeitpunkt die Fünfzehntelabschreibung für ein Jahr zu verrechnen wäre. Den jeweiligen Fünfzehntelabschreibungen wäre die für diesen Zeitraum geltend zu machende rechnerische Absetzung für Abnutzung gegenüberzustellen.

<sup>7)</sup> Wie nämlich eine derartige Rückwirkung im normalen Anwendungsbereich des § 28 Abs. 7 EStG jedenfalls gegeben ist, vgl. z. B. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 28 Rz. 56 ff.

Wird daher das Gebäude fünfzehn Jahre nach der Verrechnung der Herstellungsaufwendungen verkauft, so kommt es zur Nacherfassung des gesamten Herstellungsaufwandes und somit zu einer Korrektur der begünstigten Absetzung. Die Regelung des § 119 Abs. 5 EStG würde daher zu diesem Zeitpunkt den gesamten Aufwand erfassen, bei Veräußerung nach dem fünfzehnten Jahr jedoch nur Teile dieses Aufwandes. Dies kann als systemgerecht betrachtet werden, da die Versteuerung – unter der Fiktion der fünfzehnjährigen Frist – eben nur bis zu einem gewissen Zeitpunkt voll, danach aber – wie bei sich direkt aus § 28 Abs. 3 EStG ergebenden Aufwendungen – verschleifend gegen Null erfolgt.

Wird im Rahmen des § 28 Abs. 3 EStG vor fünfzehn Jahren verkauft, so verringern sich die besonderen Einkünfte. Nach zehn Jahren sind so etwa nur zehn Fünfzehntelabschreibungen anzusetzen, nach einem Jahr eben nur eine Jahresrate. Allgemein werden klarenweise nur jene Absetzungen nachversteuert, die tatsächlich angefallen sind. Je weniger Abschreibungen und damit Aufwendungen geltend gemacht werden konnten, desto geringer ist auch die potentielle Nacherfassung. Da noch ausstehende Abschreibungen bei Übertragung unter Lebenden – wie dargestellt – ohnedies verlorengehen, bedarf es keiner auch nur potentiellen Nacherfassung der noch ausstehenden Abschreibungen.

Gemessen an diesem Wirkungsmaßstab ergibt die Auslegung einer fiktiven Annahme von Fünfzehntelabschreibungen jedoch ein groteskes Interpretationsergebnis. Auch bei der Verrechnung von Herstellungsaufwendungen (unter Zugrundelegung fiktiver Fünfzehntelabschreibungen) führt ein kürzerer Zeitraum zwischen Herstellung und Veräußerung zu geringeren besonderen Einkünften. Nach einem Jahr würde nur ein Fünfzehntel der Herstellungsaufwendungen nacherfaßt werden. Im Gegensatz zur allgemeinen Technik nach § 28 Abs. 3 EStG ist bei der Verrechnung nämlich durch die Gegenrechnung des gesamten Herstellungsaufwandes mit potentiell steuerpflichtigen Einnahmen (nämlich des steuerfreien Betrages) eine Sofortabsetzung dieses Aufwandes (bereits) erfolgt. Daher können auch keine noch ausstehenden Beträge verlorengehen. Eine Nacherfassung, die bei stets gleichbleibendem tatsächlichen Aufwand bei längerer Zeit mehr, bei kürzerer Zeit jedoch weniger Aufwand nachversteuert, ist weder mit dem System des § 28 Abs. 7 EStG noch mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar, da eine gleiche steuerliche Situation (sofortige Geltendmachung des Aufwandes) je nach Zeitablauf (und zwar bestenfalls indirekt proportional, also laufend verschlechternd) ungleich behandelt würde.

Diesem Argument kann auch nicht entgegengehalten werden, daß eine rasche Veräußerung zu Spekulationseinkünften führt. Zum einem ist dies im Anwendungsbereich des § 28 Abs. 7 EStG immer der Fall, zum anderen sind innerhalb von zehn Jahren stets Spekulationseinkünfte anzunehmen, egal zu welchem Zeitpunkt die Veräußerung erfolgt. Beiläufig ist festzuhalten, daß sich durch die Verrechnung von Herstellungsaufwand die Spekulationsfrist des § 30 EStG nicht auf fünfzehn Jahre verlängert. Einerseits stellt § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG eindeutig auf § 28 Abs. 3 EStG ab, andererseits spricht auch § 119 Abs. 5 EStG nur von einer Anwendung im Sinne des § 28 Abs. 3 im Rahmen des § 28 Abs. 7 EStG und daher nicht im Rahmen des § 30 EStG. Dies ist wohl an sich verfassungsrechtlich unbedenklich,<sup>8)</sup> warum aber eine (begünstigende) Fünfzehntelabsetzung zu einer Verlängerung der Spekulationsfrist, eine (begünstigende) Sofortabsetzung jedoch zu keiner Verlängerung der Spekulationsfrist führen soll, bleibt unter dem Blickwinkel des Gleichheitsgrundsatzes problematisch.

<sup>8)</sup> Vgl. die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die längere Spekulationsfrist von fünfzehn Jahren bei Prodingler, a. a. O. 149 ff.

Es zeigt sich also, daß eine Annahme von fiktiven Fünfzehntelabsetzungen zwar mit dem Wortlaut vereinbar ist, die konkrete Anwendung von § 28 Abs. 7 EStG unter diesem Blickwinkel jedoch zu unhaltbaren Ergebnissen führt, sodaß diese Auslegungsvariante abzulehnen ist.

#### 4.2. Sofortabsetzung

Faßt man den Wortlaut des § 119 Abs. 5 EStG so auf, daß § 28 Abs. 7 EStG durch den Verweis auf § 28 Abs. 3 EStG (nur) überhaupt zugänglich gemacht wird, so wäre von einer Sofortabsetzung und nicht von fiktiven Fünfzehntelabschreibungen auszugehen. In § 28 Abs. 7 EStG wäre dann vermittels § 119 Abs. 5 EStG der Verweis auf § 28 Abs. 3 EStG so zu lesen, daß auch die Sofortabsetzung unter § 28 Abs. 3 EStG zu subsumieren ist, ohne daß die konkreten Voraussetzungen erfüllt wären.

Nach dieser Auslegung wäre jeweils der gesamte Herstellungsaufwand anzusetzen und den im Betrachtungszeitraum fiktiv geltend zu machenden rechnerischen Absetzungen für Abnutzung gegenüberzustellen. Es würde daher der Restbuchwert als besondere Einkünfte versteuert. Gelten kann dies nur dann, wenn zwischen Herstellung und Veräußerung höchstens fünfzehn Jahre liegen. Daher wäre diese Frist insofern absolut, als es keine Rückwirkung auf neunundzwanzig Jahre geben kann. Veräußert jemand nach fünfzehn Jahren, so hat er den gesamten Herstellungsaufwand abzüglich Normalabschreibung nachzuversteuern, veräußert er nach sechzehn Jahren, so ergibt sich keine Nachversteuerung.

Diese Auslegung kann nun dem Gesetzeszweck des § 28 Abs. 7 EStG eher entsprechen als die erste Auslegungsvariante. Es soll ein zugestandener Sofortabzug insoweit rückgängig gemacht werden, als die Veräußerung innerhalb einer bestimmten Frist erfolgt. Für die Sofortabsetzung wird also eine Behaltefrist von fünfzehn Jahren eingeführt.

Offen bleibt jedoch, welcher sonstige Gesetzeszweck erfüllt werden kann. Die angeführte Förderung der Bauwirtschaft wird wohl dann nicht oder nur teilweise erfüllt werden, wenn der steuerliche Vorteil der Sofortverrechnung durch die Nachversteuerung wieder entfällt. Weiters ist festzuhalten, daß die erzwungene Verrechnung bzw. Auflösung der steuerfreien Beträge bis zum 31. 12. 1998 dadurch gemildert werden soll, daß auch Herstellungsaufwendungen verrechnet werden können. Damit könnten wohl auch verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Verkürzung der Frist<sup>9)</sup> hintangehalten werden. Wenn dieser Begünstigungseffekt aber innerhalb von fünfzehn Jahren zur Gänze rückgängig gemacht wird, so verbleibt von der Begünstigung nur wenig. Dadurch könnten sich aber wiederum verfassungsrechtliche Bedenken gegen die materielle Rückwirkung von § 116 Abs. 5 EStG auf tun.

<sup>9)</sup> Es läge wohl ein Eingriff in das berechtigte Vertrauen des Steuerpflichtigen auf die Rechtslage vor. Letztlich korreliert die Fünfzehnjahresfrist des § 28 Abs. 7 EStG ganz offensichtlich mit der Verteilungsfrist des § 28 Abs. 3 EStG. Gerade diese Frist ist aber bei der Sofortabsetzung nicht anwendbar, sodaß fraglich bleibt, warum gerade diese Frist herangezogen werden soll. Sofern daher nur die Verrechnungstechnik des § 28 Abs. 7 EStG nutzbar gemacht werden sollte, wäre es wohl sinnvoller gewesen, statt dem Verweis eine klare eigene Bestimmung der Nachverrechnung zu schaffen. Inhaltlich wäre § 28 Abs. 7 EStG dahingehend zu ergänzen gewesen, daß zu den besonderen Einkünften auch verrechnete Herstellungsaufwendungen gehören und diese den im Betrachtungszeitraum anzusetzenden fiktiven (rechnerischen) Absetzungen für Abnutzung gegenüberzustellen sind.

Wegfallen würde auch die von der Finanzverwaltung zur Errechnung der besonderen Einkünfte entwickelte Kontrollrechnung, da diese immer zum selben Ergebnis wie die sonst errechneten besonderen Einkünfte führen muß.

Zusammenfassend kann die Annahme einer Sofortabsetzung bei der Anwendung des § 28 Abs. 7 EStG ein sinnvollerer Ergebnis hinsichtlich der Nachversteuerung bringen. Weiters scheint es möglich, wenn auch nicht gänzlich unproblematisch, diese Auslegungsvariante unter den Wortlaut der Bestimmung zu subsumieren. Jedenfalls werden Teile der genannten Zwecke der Norm nicht oder nur teilweise erreicht. Es bleibt daher fraglich, ob die Begünstigung tatsächlich wieder zur Gänze rückgängig gemacht werden soll. Auch diese Auslegungsvariante vermag daher nicht restlos zu überzeugen.

## **5. Steuersatz**

Wie immer sich besondere Einkünfte ergeben sollten, stellt sich die Frage, mit welchem Steuersatz diese zu besteuern sind. Nach § 37 Abs. 2 Z 3 EStG sind die besonderen Einkünfte auf Antrag auf drei Jahre verteilt abzusetzen, wenn seit dem ersten Jahr, für das Herstellungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 in Teilbeträgen abgesetzt wurden, mindestens weitere sechs Jahre verstrichen sind.

Nun führt eine reine Wortinterpretation wieder zu Schwierigkeiten, da einerseits nicht wirklich in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 EStG abgesetzt wurde, andererseits auch eine laufende Absetzung, die zu entsprechenden Fristen führt, nicht gegeben ist.

Geht man jedoch von der gewünschten Einbeziehung der Sofortabsetzung in § 28 Abs. 7 EStG aus, so wird man den Verweis des § 119 Abs. 5 EStG, der ja eine Sonderregelung zu § 28 Abs. 7 EStG darstellt, so lesen müssen, daß auch die Anwendbarkeit des § 37 EStG aufgrund einer Versteuerung nach § 28 Abs. 7 EStG mutatis mutandis gegeben ist. Es ergibt sich also, daß die Verteilung der Einkünfte dann zusteht, wenn seit der Verrechnung des Herstellungsaufwandes mit dem steuerfreien Betrag mindestens sieben Jahre vergangen sind.

## **6. Verfassungsrechtliche Beurteilung**

Wie gezeigt wurde, ist aufgrund der eigenartigen Verweisteknik des § 119 Abs. 5 EStG und aufgrund der zusammenzuführenden Wortlaute der §§ 28 Abs. 3, 28 Abs. 7 und 119 Abs. 5 EStG sowie aufgrund der sich in verschiedenen Varianten ergebenden Auslegungsprobleme ein klarer Inhalt dem § 119 Abs. 5 EStG nicht zu entnehmen. Eine genaue Determination der Norm, nach der sich Inhalt und Gegenstand der Norm und somit des Abgabenanspruches klar ermitteln ließe, scheint daher zu fehlen. Gerade eine solche Determination ist aber im Sinne des Art 18 Abs. 1 B-VG erforderlich,<sup>10)</sup> sodaß § 119 Abs. 5 EStG mangels hinreichender gesetzlicher Determination verfassungsrechtlich nicht unbedenklich erscheint.

<sup>10)</sup> Vgl. z. B. VfSlg. 4139, VwSlg. 5827, VwGH 21. 3. 1979, 1957/78, weiters Antonioli/Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht, Wien 1986, 207 m. w. H.

## **7. Zusammenfassung**

Nach § 28 Abs. 5 EStG gebildete steuerfreie Beträge sind bis spätestens 31. 12. 1998 aufzulösen; sie können jedoch auch gegen Herstellungsaufwendungen i. S. d. §§ 3–5 MRG gegengerechnet werden. In diesem Fall stehen die verrechneten Herstellungsaufwendungen nach § 119 Abs. 5 EStG für Zwecke des § 28 Abs. 7 EStG Absetzungen nach § 28 Abs. 3 EStG gleich. Geht man davon aus, daß eine fiktive Fünfzehntelabschreibung anzunehmen ist, so ist dieses Interpretationsergebnis mit dem Wortlaut in Einklang zu bringen, führt jedoch zu zweckfremden und gleichheitswidrigen Rechtsfolgen.

Eine Sofortabsetzung kann diesem einen Zweck der Norm besser gerecht werden. Die Zwecke der Förderung der Bauwirtschaft und die Milderung der Auflösungsverpflichtung der steuerfreien Beträge kann sie jedoch nicht erreichen. Da eben keine verteilte Absetzung vorliegt, führt auch der Wortlaut der zu betrachtenden Bestimmungen zu gewissen Interpretationsproblemen.

Die Verteilung der Einkünfte nach § 37 EStG steht dann zu, wenn seit der Verrechnung des Herstellungsaufwandes mindestens sieben Jahre verstrichen sind.

Aufgrund der dargestellten Interpretationsprobleme, die die Ermittlung eines eindeutigen Norminhaltes nicht zulassen, scheint die Regelung auch im Sinne des Art. 18 Abs. 1 B-VG mithin verfassungsrechtlich nicht unbedenklich.