

Die steuerliche Begünstigung des Wohngebäudes bei der Betriebsaufgabe

Voraussetzungen und Anwendung

Im Rahmen einer Betriebsaufgabe stehen dem scheidenden Unternehmer eine Reihe von finanziellen Aufwendungen ins Haus. Gerade die Aufdeckung von stillen Reserven führt oft zu gravierenden steuerlichen Belastungen.

In einigen Fällen kann aber zumindest die Erfassung der stillen Reserven, welche auf das zum Betriebsvermögen gehörende Wohngebäude fallen, unterbleiben. Grundgedanke der Ausnahmeregelung ist, dass dadurch soziale Härten vermieden werden sollen, wenn der Unternehmer im Betriebsgebäude seinen Hauptwohnsitz hat und anlässlich der Betriebsaufgabe stille Reserven versteuern müsste, die er nicht realisieren kann, ohne gleichzeitig seinen Wohnsitz aufzugeben.

Auswirkungen der Begünstigung

Die Entnahme des Gebäudes anlässlich der Betriebsaufgabe unterliegt grundsätzlich der seit 1.4. 2012 geltenden Immobilienbesteuerung. Die Höhe der Besteuerung hängt von mehreren Faktoren ab. Nähere Informationen zur Versteuerung: [Broschüre Betriebsverkauf und Betriebsaufgabe – Auswirkungen bei der Einkommen- und Umsatzsteuer](#)

Unter bestimmten Umständen werden jedoch die auf das gesamte Gebäude entfallenden stillen Reserven anlässlich der Betriebsaufgabe nicht versteuert.

Die Begünstigung steht nur auf Antrag zu! Grundsätzlich ist der Antrag durch Ankreuzen in der Steuererklärung zu stellen. Mangels Festlegung einer gesetzlichen Frist kann der Antrag bis zur Rechtskraft des Einkommensteuer- bzw. Feststellungsbescheids für das Kalenderjahr der Betriebsaufgabe gestellt und auch im Rechtsmittelverfahren nachgeholt werden.

Anwendungsbereich

Die Begünstigung ist steuersubjektbezogen auszulegen und anwendbar auf

- Alleineigentum
- Miteigentum
- gemeinschaftliches Eigentum von Mitunternehmern
- Wohnungseigentum

Erforderlich ist allerdings, dass derselbe Steuerpflichtige an Teilen desselben Gebäudes Eigentum innehat. Die Begünstigungsvorschrift ist somit dann nicht anwendbar, wenn das Gebäude parifiziert ist, sodass Geschäftslokal und Wohnung jeweils eigene Eigentumseinheiten darstellen.

Voraussetzungen für die Begünstigung

Die Anwendbarkeit der Gebäudebegünstigung ist an personenbezogene (A) und gebäudebezogene (B) Voraussetzungen geknüpft:

A. Personenbezogene Voraussetzungen:

Die Betriebsaufgabe des gesamten Betriebs muss erfolgen. Die Begünstigung ist nicht anwendbar bei Aufgabe eines Teilbetriebs oder einer Betriebsveräußerung (bestätigt durch ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 21.12.2016), und steht in direktem Zusammenhang damit, dass der Steuerpflichtige entweder

- gestorben ist und dadurch eine Betriebsaufgabe veranlasst wird oder
- gewerwerbsunfähig ist oder
- das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

Hinweis:

Die Beschreibung des Begriffs Erwerbsunfähigkeit finden Sie auf der Infoseite zur [Erwerbsunfähigkeit im Steuerrecht](#).

Eine Erwerbstätigkeit liegt dann noch nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 EUR und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730EUR im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Einkünfte und Umsätze aus Tätigkeiten, die keine Erwerbstätigkeit darstellen (z.B. Pensionsbezüge, Einkünfte und Umsätze aus einer Vermögensverwaltung – somit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - und aus Kapitalvermögen), sind in diese Grenzen nicht einzubeziehen.

Einkünfte und Umsätze aus Tätigkeiten, die keine Erwerbstätigkeit darstellen (z.B. Pensionsbezüge, Einkünfte und Umsätze aus einer Vermögensverwaltung – somit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - und aus Kapitalvermögen), sind in diese Grenzen nicht einzubeziehen.

Spezialität Handelsbetrieb:

Die Finanz unterstellt bei einer Veräußerung des Warenlagers an den Nachfolger bei Handelsbetrieben eine Betriebsveräußerung, da bei Handelsbetrieben das Warenlager in der Regel zu den wesentlichen Geschäftsgrundlagen gehört. Damit kann die Hauptwohnsitzbefreiung nicht angewendet werden, auch wenn das Gebäude an den Nachfolger lediglich vermietet wird.

Beispiel zur Anwendbarkeit der steuerlichen Begünstigung des Wohngebäudes bei der Betriebsaufgabe hinsichtlich der geforderten Voraussetzung "Betriebsaufgabe":

Ein Unternehmer ist Eigentümer eines Hotels, in dem sich auch sein Hauptwohnsitz befindet. Er stellt seine Erwerbstätigkeit ein und veräußert das Mobiliar an den künftigen Betreiber; Hotel und Liegenschaft bleiben im Eigentum des Unternehmers und werden an den neuen Betreiber vermietet. Es wird die Gebäudebegünstigung beantragt.

Lösung:

Da wesentliche Wirtschaftsgüter veräußert werden, liegt hier eine Betriebsveräußerung vor, auch wenn andere wesentliche Wirtschaftsgüter zurückbehalten werden. Die Begünstigung steht nicht zu.

Variante zum vorigen Beispiel:

Das Mobiliar wird – zusammen mit dem Gebäude – zunächst auch an den neuen Betreiber verpachtet und erst nach 5 Jahren an den Pächter veräußert.

Lösung:

Es liegt grundsätzlich eine begünstigte Betriebsaufgabe vor. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass nicht bereits zum Zeitpunkt der Beendigung der aktiven Betriebsführung der Wille bestanden hat, Mobiliar und/oder Gebäude später zu veräußern.

Die Erfüllung dieser Absicht würde zum Ergebnis führen, dass eine nicht begünstigte Betriebsveräußerung vorliegt.

B. Gebäudebezogene Voraussetzungen:

Das Gebäude ist bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen. Hierbei wird der Begriff des Gebäudes durch bautechnische Kriterien festgelegt. Bereits eine Distanz von wenigen Metern zwischen Wohngebäude und Betriebsgebäude führt zum Verlust der Begünstigung.

Bei Vorhandensein eines einzigen Wohnsitzes ist dieser Hauptwohnsitz. Bei mehreren Wohnsitzes gilt als Hauptwohnsitz derjenige, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Die Verwaltungspraxis fordert hinsichtlich des Hauptwohnsitzes, dass das Gebäude in den beiden vor der Erfassung des Aufgabengewinnes liegenden Kalenderjahren durchgehend der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen sein muss. Allerdings sieht das Gesetz eindeutig keine Mindestfrist hinsichtlich der Hauptwohnsitzbefreiung vor. Auch wird keine Weiternutzung des Gebäudes als Hauptwohnsitz nach Betriebsaufgabe nach dem Gesetzeswortlaut nicht gefordert.

- Das Gebäude (der Gebäudeteil) darf innerhalb von fünf Jahren nach der Betriebsaufgabe weder vom Steuerpflichtigen selbst, noch von einem unentgeltlichen Rechtsnachfolger (Erbe, Geschenknahmer) veräußert werden.
- Auf das Gebäude dürfen keine stillen Reserven übertragen worden sein.

Nicht schädlich ist:

- eine Veräußerung nach Verstreichen der 5 Jahresfrist (wobei aufgrund der durch das erste Stabilitätsgesetz 2012 mit 1.4.2012 eingeführten Immobilienbesteuerung bei späterer Veräußerung des Gebäudes auch nach 5 Jahren die ab der Betriebsaufgabe sodann entstandenen "nachträglichen" Wertsteigerungen zu erfassen sind), oder
- die Überlassung einem anderen ganz oder zum Teil zur Erzielung betrieblicher Einkünfte oder
- die eigene oder durch einen unentgeltlichen Nachfolger erfolgte Verwendung zur Einkunftserzielung.

Wird das Gebäude (der Gebäudeteil) nach Betriebsaufgabe durch den Steuerpflichtigen oder einem unentgeltlichen Rechtsnachfolger zur Erzielung von Einkünften in obiger Art verwendet (z.B. Nutzung durch Vermietung), ist sein steuerlicher Wertansatz um die un versteuerten stillen Reserven zu kürzen.

Veräußerung innerhalb der 5 Jahresfrist

Im Falle der Veräußerung des Gebäudes innerhalb von fünf Jahren nach Aufgabe (sowohl durch den Steuerpflichtigen selbst, als auch durch dessen unentgeltlichen Rechtsnachfolger) werden die stillen Reserven beim Steuerpflichtigen bzw. dessen Erben nacherfasst und zwar höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe.

Die Nachversteuerung der steuerfrei gebliebenen stillen Reserven erfolgt – als rückwirkendes Ereignis im Aufgabegahr - grundsätzlich zum besonderen Steuersatz i.H. von 30 % (von 31.3.2012 bis 31.12.2015 i.H. von 25 %). Wie in allen Fällen der Anwendung des besonderen Steuersatzes besteht für den Steuerpflichtigen auch hier die Möglichkeit zur Regelbesteuerung zu optieren. Sind nachträgliche Wertsteigerungen eingetreten, sind diese als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen zu erfassen.

Hinweis zu Grund und Boden:

Seit Inkrafttreten des 1. Stabilitätsgesetzes mit 1.4.2012 hat die Entnahme von Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen zu Buchwerten zu erfolgen. Das heißt, bei der unentgeltlichen Übertragung von derartigem Betriebsvermögen ins Privatvermögen – somit auch bei einer Betriebsaufgabe - kommt es zu keiner Realisierung der stillen Reserven mehr, zumal die stillen Reserven bei einem späteren Verkauf ohnehin steuerlich erfasst werden.

Die Entnahme von Gebäuden stellt im Unterschied zu Grund und Boden grundsätzlich einen Realisierungsvorgang dar, außer es liegt ein begünstigter Betriebsaufgabefall aufgrund der gegenständlichen Wohnsitzbegünstigung vor.

Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 ist allerdings auch die bisherige Differenzierung hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Grund und Boden nach der Art der Gewinnermittlung weggefallen. Für Veräußerungen ab 01.04.2012 werden Wertänderungen von Grund und Boden auch bei Gewinnermittlung nach § 4 (1) Einkommensteuergesetz (eingeschränkter Betriebsvermögensvergleich) und bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 (3) Einkommensteuergesetz durchgehend erfasst.

Nähere Informationen: [Broschüre Betriebsverkauf und Betriebsaufgabe – Auswirkungen bei der Einkommen- und Umsatzsteuer](#)

Der Komplexität der Immobilienbesteuerung tragen auch umfassende Ausführungen samt Beispielen in den aktuellen Einkommensteuerrichtlinien Rechnung. Es ist daher bei Betriebsaufgaben und insbesondere bei Betriebsveräußerungen mit Grundstücken im Betriebsvermögen jedenfalls zu empfehlen, im konkreten Fall einen Rechtsberater (insbesondere Steuerberater) beizuziehen, um alle möglichen rechtlichen Auswirkungen abzuklären.

Stand: 01.05.2022