



§ 24 Abs. 6 EStG – GEBÄUDEBEGÜNSTIGUNG BEI BETRIEBSAUFGABE

Dieser Artikel beschäftigt sich mit den steuerrechtlichen Folgen in Bezug auf Betriebsgebäude im Falle einer Betriebsaufgabe. Grundsätzlich gilt, dass bei Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung die stillen Reserven des Betriebsvermögens besteuert werden. Eine Begünstigung gibt es jedoch im Zusammenhang mit der Betriebsstätte, die dem Steuerpflichtigen gleichzeitig auch als Hauptwohnsitz dient. Die Regelung dazu findet sich in § 24 Abs. 6 Einkommensteuergesetz (EStG). Die Steuerbegünstigung liegt darin, dass stille Reserven bei Betriebsaufgabe für ein im Betriebsvermögen befindliches Gebäude, welches als Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen dient, nicht versteuert werden müssen.

1. Betriebsaufgabe

§ 24 EStG regelt die Besteuerung von Gewinnen, welche im Zuge einer Betriebsveräußerung bzw. einer Betriebsaufgabe entstehen. *Betriebsveräußerung* liegt dann vor, wenn der Unternehmer seinen Geschäftsbetrieb (mit seiner wesentlichen Geschäftsgrundlage) auf einen Erwerber entgeltlich überträgt - der Betrieb bleibt also bestehen. Bei der *Betriebsaufgabe* hingegen geht der Betrieb unter – es kommt zu keiner Übertragung des Betriebes auf einen Erwerber.

Da in weiterer Folge nur die Betriebsaufgabe relevant ist, soll hier auf diese vertiefend eingegangen werden.

Eine Betriebsaufgabe im Sinn des § 24 Abs. 6 EStG liegt dann vor, wenn im Zuge eines einheitlichen Vorganges alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in das Privatvermögen übernommen werden. Dies hat im Rahmen der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit zu erfolgen (vgl. EStR Rz. 5631ff).

Regelungsinhalt des § 24 Abs. 6 EStG ist die steuerlich begünstigte Erfassung stiller Reserven im Zusammenhang mit Gebäuden im Zuge der Aufgabe eines Betriebes und der Überführung dieses Gebäudes in das Privatvermögen. Unter stiller Reserve versteht man den Unterschiedsbetrag zwischen dem in der Bilanz ausgewiesenen Buchwert eines Wirtschaftsgutes und dem gemeinen Wert. Das Gebäude, welches sich im Betriebsvermögen befindet, muss dem Steuerpflichtigen bereits vor der Betriebsaufgabe als Hauptwohnsitz gedient haben. Wichtig ist, dass Abs. 6 nur dann zur Anwendung kommt, wenn es zur *Aufgabe* des *gesamten* Betriebes kommt, da in einem solchen Fall die oftmals hohen stillen Reserven ohne Aufgabe des Wohnsitzes nicht realisiert werden können. Liegt also eine Betriebsveräußerung vor, oder werden nur einzelne Teile des Betriebes aufgegeben, so ist die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG nicht anwendbar. Auch die unentgeltliche Übertragung des Betriebes stellt keine Betriebsaufgabe dar, weshalb die Anwendbarkeit der Gebäudebegünstigung auch in diesem Fall nicht gegeben ist.

2. Personenbezogene und gebäudebezogene Voraussetzungen des § 24 Abs. 6 EStG

2.1. personenbezogene Voraussetzungen

Die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG kommt nur in bestimmten, im Gesetz aufgezählten Fällen der Betriebsaufgabe zur Anwendung. Als personenbezogene Voraussetzungen zählt das Gesetz auf, dass der Steuerpflichtige entweder

- gestorben ist,
- erwerbsunfähig geworden ist oder
- das 60. Lebensjahr vollendet hat *und* seine Erwerbstätigkeit einstellt.

2.2. gebäudebezogene Voraussetzungen

2.2.1. Gebäude oder Gebäudeteil

Unter „Gebäude“ im Sinn des § 24 Abs. 6 EStG ist eine bautechnische Einheit zu verstehen. Es war längere Zeit strittig, ob auch Grund und Boden zum Gebäude zählen, und somit auch unter die Bestimmung des § 24 Abs. 6 zu subsumieren sind. Diese Frage war für jene gewerblichen Unternehmer von Bedeutung, welche ihren Gewinn nach § 5 EStG (Pflicht zur doppelten Buchführung nach dem Unternehmergezetzbuch (UGB)) ermitteln. Nur bei dieser Gewinnermittlungsart fließen nämlich Wertveränderungen des zum Betriebsvermögen gehörenden Grund und Bodens in den Gewinn/Verlust des Unternehmens ein.

Der VwGH hat zuletzt in seinem Erkenntnis vom 28.10.2009, 2009/15/0168 festgehalten, dass das Gesetz unter „Gebäude“ das gesamte Wirtschaftsgut verstanden haben will – also eine bautechnische Einheit *samt* Grund und Boden. In dem Erkenntnis hat der VwGH ausgeführt, dass Sinn und Zweck der Begünstigung die Bewahrung des Steuerpflichtigen vor dem Verlust seines Hauptwohnsitzes sei. Um der Ratio des Gesetzes zu entsprechen (die Vermeidung sozialer Härte), fallen auch Grund und Boden - also das gesamte Wirtschaftsgut - unter die Begünstigung.

Die Gebäudebegünstigung des § 24 Abs. 6 EStG ist anzuwenden auf:

- Alleineigentum
- Miteigentum
- Gebäude im gemeinschaftlichen Eigentum von Mitunternehmern
- Eigentumswohnungen (vgl. EStR Rz. 5700)

Die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG kommt nur dann zur Anwendung, wenn das Gebäude, welches im Eigentum des Steuerpflichtigen steht, Betriebsvermögen darstellt und im Privatvermögen als Hauptwohnsitz dient.

Folgendes Beispiel soll das verdeutlichen: Das Geschäftslokal im Erdgeschoss befindet sich im Alleineigentum des Steuerpflichtigen. Im selben Haus hat er im Obergeschoß seine Wohnung. Sowohl für das Geschäftslokal, als auch für die Wohnung ist Wohnungseigentum begründet. Die Gebäudebegünstigung kommt bezüglich des Geschäftslokals nicht zur Anwendung, da es sich bei den beiden Wohnungseinheiten um getrennte Eigentumseinheiten handelt, die separat zu beurteilen sind.

2.2.2. Hauptwohnsitz

Das Gebäude, auf welches die stillen Reserven entfallen, muss dem Steuerpflichtigen bis zur Aufgabe des Betriebes als Hauptwohnsitz gedient haben. Liegen bei einem Steuerpflichtigen mehrere Wohnsitze (iSd. § 26 Abs. 1 BAO) vor, so kommt die Begünstigung im Zusammenhang mit jenem Wohnsitz zur Anwendung, der den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen begründet – das ist der Wohnsitz, an dem der Steuerpflichtige regelmäßig und laufend seine Wohnbedürfnisse befriedigt. Wie lange vor Betriebsaufgabe das Gebäude dem Steuerpflichtigen bereits als Hauptwohnsitz gedient haben muss, ist gesetzlich nicht geregelt. In den Einkommensteuerrichtlinien (EStR Rz. 5709) wird diesbezüglich ausgeführt, dass das Gebäude in den beiden vor der Betriebsaufgabe liegenden zwei Kalenderjahren dem Steuerpflichtigen durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben muss (ab der Veranlagung 2005). Da die Übertragung des Gebäudes ins Privatvermögen durch die Betriebsaufgabe veranlasst sein muss, ist ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Aufgabe und der Übertragung des Gebäudes notwendig.

Zu beachten ist, dass die Begünstigung nicht zur Anwendung kommt, wenn auf das Gebäude stille Reserven gem. § 12 EStG übertragen wurden.

3. Verfügungsbeschränkung, Nachversteuerung

Mit der antragsgebundenen Begünstigung ist eine Verfügungsbeschränkung verbunden. Der Steuerpflichtige bzw. der Rechtsnachfolger im Erbgang darf das Gebäude in den fünf Jahren, welche auf die Betriebsaufgabe folgen, nicht veräußern. Ab der Veranlagung 2005 sind unter anderem folgende Sachverhaltskonstellationen nicht begünstigungsschädlich: der Steuerpflichtige oder sein unentgeltlicher Rechtsnachfolger vermieten oder verpachten das Gebäude (EStR Rz 5710a).

Nur der Tatbestand der Veräußerung des Gebäudes ist begünstigungsschädlich. In einem solchen Fall kommt es zu einer Nachversteuerung in Form einer nachträglichen Erfassung der stillen Reserven. Bemessungsgrundlage ist die Höhe der bisher unversteuert gebliebenen stillen Reserven zum Zeitpunkt der damaligen Betriebsaufgabe. Nachträgliche Wertveränderungen sind für die Bemessungsgrundlage unbeachtlich. Solche Wertveränderungen werden als Spekulationseinkünfte erfasst, wenn die in § 30 EStG genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

4. Bemessungsgrundlage für die Abschreibung bei nachträglicher Gebäudenutzung

Es soll hier noch auf die Frage eingegangen werden, welche Bemessungsgrundlage für die Abschreibung (AfA) anzuwenden ist, wenn das Gebäude, welches im Zuge der Betriebsaufgabe ins Privatvermögen übertragen wurde, nachträglich zur Vermietung genutzt wird. Für Sachverhalte ab 1.8.2008 gilt, dass der steuerliche Wertansatz um die nicht versteuerten stillen Reserven - auf maximal Null - gekürzt wird. Dieser gekürzte Wert ist als Grundlage für die Berechnung AfA heranziehen (vgl. EStR Rz 5717a). Wird das Gebäude entgegen der Verfügungsbeschränkung des § 24 Abs. 6 EStG vor Ablauf der fünfjährigen Frist veräußert und kommt es dadurch zu einer Nachversteuerung der stillen Reserven (wie oben geschildert), so ist im Gegenzug die Bemessungsgrundlage, die damals für die Berechnung der AfA herangezogen wurde zu korrigieren. Der Wertansatz des Gebäudes wird durch die Nachversteuerung der stillen Reserven erhöht, dadurch erhöht sich aber auch die AfA rückwirkend.

5. Zusammenfassung

Abschließend kann an dieser Stelle zusammenfassend festgehalten werden, dass gem. § 24 Abs. 6 EStG die Besteuerung der durch eine Betriebsaufgabe schlagend werdenden stillen Reserven unterbleiben soll, wenn es sich um stille Reserven handelt, die auf ein Betriebsgebäude entfallen, welches gleichzeitig Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen ist.

Folgende Fragen sind abzuklären:

- Liegt eine Betriebsaufgabe vor?
- Entfallen auf ein Gebäude/einen Gebäudeteil, welches sich im Betriebsvermögen befindet, stille Reserven?
- Dient dieses Gebäude/dieser Gebäudeteil dem Steuerpflichtigen als Hauptwohnsitz?
- Dient das Gebäude/der Gebäudeteil dem Steuerpflichtigen bereits seit zwei aufeinanderfolgenden (der Betriebsaufgabe vorausgehenden) Jahren als Hauptwohnsitz?
- Wurden auf das Gebäude/den Gebäudeteil stille Reserven gem. § 12 EStG übertragen?