
Gewinnanteilsrechte an Grundstücken

1. Vorbemerkungen

Bei der Veräusserung von Grundstücken kann ein Dritter am Gewinn beteiligt sein. Gewinnanteilsrechte an Grundstücken bestehen entweder von Gesetzes wegen oder können durch Rechtsgeschäft begründet werden. Weder das st. gallische Steuergesetz noch das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) enthalten spezielle Bestimmungen über die Besteuerung von Gewinnanteilen.

2. Gesetzliche Gewinnanteilsrechte

2.1 Gewinnanspruch der Miterben (Art. 28 ff. BGG)

Wird einem Erben bei der Erteilung ein landwirtschaftliches Gewerbe oder Grundstück zu einem Anrechnungswert unter dem Verkehrswert zugewiesen, so hat jeder Miterbe bei einer Veräusserung Anspruch auf den seiner Erbquote entsprechenden Anteil am Gewinn (Art. 28 Abs. 1 BGG). Jeder Miterbe kann seinen Anspruch selbständig geltend machen; dieser ist vererblich und übertragbar (Art. 28 Abs. 2 BGG). Der Anspruch besteht nur, wenn der Erbe das landwirtschaftliche Gewerbe oder Grundstück innert 25 Jahren seit dem Erwerb veräussert (Art. 28 Abs. 3 BGG). Als Veräusserung gelten der Verkauf und jedes andere Rechtsgeschäft, das wirtschaftlich einem Verkauf gleichkommt, aber auch die Enteignung, die Zuweisung eines Grundstücks zu einer Bauzone sowie die Zweckentfremdung oder Nutzungsänderung (Art. 29 Abs. 1 BGG).

Den Miterben steht die Möglichkeit offen, ihren Gewinnanspruch durch die Errichtung einer Grundpfandverschreibung sichern zu lassen (Art. 34 BGG). Der gesetzliche Gewinnanspruch kann durch schriftliche Vereinbarung aufgehoben oder geändert werden (Art. 35 BGG).

2.2 Gewinnanspruch von Mit- oder Gesamteigentümern (Art. 37 Abs. 4 BGG)

Wird vertraglich begründetes gemeinschaftliches Eigentum (Gesamteigentum oder Miteigentum) aufgehoben, so haben diejenigen Mit- oder Gesamteigentümer, denen das landwirtschaftliche Gewerbe oder Grundstück nicht zugewiesen worden ist, bei einer späteren Veräusserung Anspruch auf den Gewinn nach den Bestimmungen über den Gewinnanspruch der Miterben (Art. 37 Abs. 4 BGG).

2.3 Gewinnanspruch des Veräusserers, gegen den das Vorkaufsrecht ausgeübt wurde (Art. 42 ff. BGG)

Die einschlägigen Bestimmungen des BGG sehen ein Vorkaufsrecht für folgende Personengruppen vor:

- Nachkommen, Geschwister, Geschwisterkinder (Art. 42 und 49 BGG);
- Pächter (Art. 47 - 49 BGG);
- Miteigentümer (Art. 49 BGG);
- Im Kanton St. Gallen haben nach Art. 56 Abs. 1 Bst. a BGG i.V.m. Art. 20 LaG (sGS 610.1) die öffentlich-rechtlichen Körperschaften, die zum Zweck von Güterzusammenlegungen gegründet worden sind, ein Vorkaufsrecht an Grundstücken im Bezugsgebiet, wenn diese ihrem statutarischen Zweck dienen.

Hat der Eigentümer ein landwirtschaftliches Gewerbe oder Grundstück durch Ausübung eines gesetzlichen Vorkaufsrechts unter dem Verkehrswert erworben und veräussert er es weiter, so hat der Veräusserer, gegen den das Vorkaufsrecht ausgeübt wurde, Anspruch auf den Gewinn. Die Bestimmungen über den Gewinnanspruch der Miterben gelten sinngemäss (Art. 53 Abs. 1 und 2 BGG).

3. Vertragliche Gewinnanteilsrechte

3.1 Gewinnanspruch des Veräusserers (Art. 41 BGG)

Die Vertragsparteien können vereinbaren, dass der Veräusserer eines landwirtschaftlichen Gewerbes oder Grundstücks Anspruch auf den Gewinn hat, wenn dieses weiterveräussert wird. Dieser Anspruch untersteht den Bestimmungen über den Gewinnanspruch der Miterben, sofern die Parteien nichts anderes vereinbart haben (Art. 41 Abs. 1 BGG).

3.2 Andere vertragliche Gewinnanteilsrechte

Aufgrund der Vertragsfreiheit können im Rahmen der Rechtsordnung beliebige Gewinnanteilsrechte an Grundstücken vereinbart werden.

4. Besteuerung

4.1 Zuständigkeit

Fällige Gewinnanteile im Zusammenhang mit Grundstücken sind grundsätzlich als Wertzuflüsse aus unbeweglichem Vermögen zu qualifizieren. Zuständig zur Besteuerung ist deshalb unabhängig vom Wohnsitz des Empfängers die zuständige Behörde am Ort, wo das Grundstück liegt.

Eine Ausnahme besteht für das partiarische Darlehen, d.h. für Darlehensverträge, bei denen der Darlehensgeber ein Gewinnanteilsrecht hat. Für den Geldgeber ist das Darlehensverhältnis Einkommensquelle und nicht eine Rechtsbeziehung zur Liegenschaft, weshalb in diesem Fall grundsätzlich die Behörde am Wohnsitz des Gewinnanteilsberechtigten zur Besteuerung zuständig ist.

4.2 Steuerfolgen beim Erwerb von Gewinnanteilsrechten

Mit dem Erwerb eines Gewinnanteilsrechts erhält der Berechtigte ein suspensiv bedingtes Forderungsrecht gegenüber dem Grundeigentümer. Vermögenszuflüsse können aber erst dann steuerlich erfasst werden, wenn der Berechtigte einen festen Rechtsanspruch erwirbt. Dies ist bei Erwerb des Gewinnanteilsrechts nicht der Fall. Der Gewinnanteil kann erst gefordert und durchgesetzt werden, wenn die Bedingung eintritt.

4.3 Steuerfolgen bei Fälligkeit von Gewinnanteilsrechten

a) Vorbemerkungen

Der gesetzliche Gewinnanspruch der Miterben (Art. 28 ff. BGG) geht auf eine Erbteilung zurück. Er will einen Ausgleich dafür schaffen, dass ein Erbe ein landwirtschaftliches Gewerbe oder Grundstück zum (doppelten) Ertragswert und damit unter dem Verkehrswert zugewiesen erhält. Erst bei der späteren Veräussertung entsteht der bis dahin bedingte Erbteilungsanspruch der Miterben. Dessen Erfüllung unterliegt aber nicht der Erbschaftssteuer;

diese erfasst nur den Erbfall und nicht die Erbteilung (M. Simonek, Steuerrechtliche Qualifikation des Gewinnanspruchs der Miterben im bäuerlichen Bodenrecht - Eine Gedanken-skizze, in: Recht des ländlichen Raums, S. 442).

Mit der Übernahme des landwirtschaftliches Gewerbes oder Grundstücks durch einen Erben geben die Miterben die selbständige Erwerbstätigkeit auf. Soweit der Veräusserungserlös (Ertragswert) über dem (oder den) jeweiligen Einkommenssteuerwert(en) liegt, kommt es im Rahmen der Erbteilung zur Realisation von stillen Reserven, die der Besteuerung unterliegen. Übersteigt der auf die Miterben entfallende Anteil am Veräusserungserlös die anteiligen Anlagekosten für das Gewerbe oder Grundstück, greift aber in diesem Umfang ein Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer (Art. 132 Abs. 1 Bst. a StG); die anteilmässige Differenz zwischen den Anlagekosten und dem steuerlich massgebenden Buchwert ist einkommenssteuerpflichtig (wiedereingebrachte Abschreibungen). Sind die anteiligen Anlagekosten höher als der Anteil der Miterben am Veräusserungserlös, so kommt die Einkommenssteuer zum Tragen, soweit der Erlös den Einkommenssteuerwert übersteigt. Im Fall hingegen, dass der Veräusserungserlös unter dem Einkommenssteuerwert liegt, kann der entsprechende Kapitalverlust vom Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit in Abzug gebracht werden.

Der Gewinn, der aus dem späteren Verkauf eines mit einem Gewinnanteilsrecht belasteten Grundstücks resultiert, stellt bei den Kantons- und Gemeindesteuern einen steuerbaren Kapital- bzw. Grundstücksgewinn dar. Unerheblich ist dabei, ob das Gewinnanteilsrecht gesetzlich oder vertraglich begründet ist. Je nach dem, ob das Grundstück dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zugehört und ob es sich um ein landwirtschaftliches oder ein nicht landwirtschaftliches Grundstück handelt, kommen aber unterschiedliche Steuerarten zum Zug. Darauf ist nachfolgend näher einzugehen.

b) Grundstücke im Privatvermögen und landwirtschaftliche Grundstücke

Entsteht der Gewinnanspruch aufgrund der Veräusserung eines Grundstücks im Privatvermögen (Art. 130 Abs. 1 StG), so unterliegt der dabei erzielte Wertzuwachs-gewinn der Grundstückgewinnsteuer. Gleich verhält es sich, wenn ein landwirtschaftliches Grundstück (im Geschäftsvermögen) veräussert wird (Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG); als landwirtschaftliche Grundstücke gelten in diesem Zusammenhang aber nur solche Grundstücke, die dem BGGB unterstehen (vgl. dazu im Einzelnen StB 130 Nr. 1 Ziff. 3). Steuersubjekt ist einzig der Veräusserer (Art. 133 Abs. 1 StG).

Die Erfüllung von Gewinnanteilsansprüchen ist grundsätzlich als Tilgung privater Schulden zu qualifizieren und kann entsprechend nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden (BGer 2C_368/2019 vom 13. März 2020 E. 2.4). Der Veräusserer kann jedoch die bezahlte Steuer (sowie weitere mit der Veräusserung zusammenhängende Kosten) vom erzielten Gewinn in Abzug bringen, sodass er nur den Nettogewinnanteil weiterleiten muss (BGer 2C_162/2016 vom 29. September 2016, E. 4.3.4). Gewinnanteile, die aufgrund eines partiarischen Darlehen ausgerichtet werden müssen, sind hingegen bei der Einkommenssteuer als Schuldzinsen abziehbar.

Eine nochmalige Besteuerung des Nettogewinnanteils beim Gewinnanteilsberechtigten fällt ausser Betracht. Zwar besteht keine Subjektidentität zwischen ihm und dem Veräusserer, doch geht das Bundesgericht auch dann von einer unzulässigen Doppelbesteuerung aus, wenn die beiden betroffenen Steuersubjekte rechtlich und wirtschaftlich in besonderem Mass verbunden sind. Dies ist beim Gewinnanteilsberechtigten und dem veräussernden Grundeigentümer der Fall.

c) nicht landwirtschaftliche Grundstücke im Geschäftsvermögen

Wird ein Gewinnanteilsrecht realisiert, indem ein dem Geschäftsvermögen zugehöriges Grundstück die Hand wechselt, hat der Veräusserer den dabei erzielten Gewinn erfolgswirksam als Ertrag zu verbuchen. Wer ein Objekt des Geschäftsvermögens veräussert und mit dem Gegenwert gesetzliche oder vertragliche Gewinnanteilsberechtigte abfindet, tätigt im entsprechenden Umfang grundsätzlich eine steuerneutrale Privatentnahme aus dem Geschäftsvermögen, mit deren Hilfe er anschliessend im Privatvermögen eine ebenso steuerneutrale Schuldentilgung vornimmt (BGer 2C_368/2019 vom 13. März 2020 E. 2.4). Anders verhält es sich beim partriarischen Darlehen sowie vertraglichen Gewinnanteilsrechten, die geschäftlicher Natur sind.