
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

Am 1. Januar 1994 ist das Bundesgesetz über das bürgerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) in Kraft getreten und hat unter anderem zur Revision von Art. 619 ZGB und Art. 218 OR sowie zur Aufhebung von Art. 619bis - 625bis ZGB und Art. 218bis - 218quinquies OR geführt. Das Übergangsrecht ist in den Art. 94 f. BGBB geregelt.

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

Wird einem Erben bei der Erbteilung 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 BGBB). Jeder Miterbe kann seinen Anspruch selbständig geltend machen; dieser ist vererblich und übertragbar (Art. 28 Abs. 2 BGBB). Der Anspruch besteht nur, wenn der Erbe das landwirtschaftliche Gewerbe oder Grundstück innert 25 Jahren seit dem Erwerb veräussert (Art. 28 Abs. 3 BGBB). 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 BGBB).

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

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

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 BGBB).

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

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

- Nachkommen, Geschwister, Geschwisterkinder (Art. 42 und 49 BGBB);
- Pächter (Art. 47 - 49 BGBB);
- Miteigentümer (Art. 49 BGBB);

- 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, d.h. wenn der Gewinnanspruch fällig wird. Dieser Zeitpunkt fällt nicht in jedem Fall mit der Veräusserung zusammen. So gilt beispielsweise die Zuweisung eines landwirtschaftlichen Grundstücks zu einer Bauzone zwar als Veräusserung (Art. 29 Abs. 1 Bst. c BGG), der Gewinnanspruch wird indessen erst nach 15 Jahren seit der rechtskräftigen Einzonung fällig, soweit das Grundstück nicht schon vorher die Hand gewechselt hat oder überbaut wurde (Art. 30

Bst. b BGG). An der fehlenden Möglichkeit zur Besteuerung bei Erwerb ändert auch der Umstand nichts, dass das Gewinnanteilsrecht eine weitere Leistung des Grundstückserwerbes im Sinn von Art. 135 Abs. 1 StG darstellt. Es ist grundsätzlich nicht möglich, den Wert des Gewinnanteilsrechts zu bestimmen, nachdem in diesem Zeitpunkt unklar ist, ob die Bedingung - die (Weiter-)Veräusserung des Grundstücks innert 25 Jahren seit dem Erwerb - eintritt.

4.3 Steuerfolgen bei Ablösung von Gewinnanteilsrechten

Wird das Gewinnanteilsrecht durch schriftliche Vereinbarung aufgehoben und der Berechtigte dafür entschädigt, so unterliegt diese Entschädigung der Einkommenssteuer (Art. 36 Bst. d StG). Das gilt auch dann, wenn der abgelöste Gewinnanspruch durch ein Grundpfand (Art. 34 BGG) gesichert wurde, mithin ein beschränktes dingliches Recht am Grundstück bestand.

4.4 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 Veräusserung 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 landwirtschaftlichen Gewerbes oder Grundstücks durch einen Erben geben die Miterben die selbständige Erwerbstätigkeit auf. Soweit der 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 Ertragswert die anteiligen Anlagekosten für das Gewerbe oder Grundstück, greift aber in diesem Umfang ein Steueraufschub bei der Grundstücksgewinnsteuer (Art. 132 Abs. 1 Bst. a StG); diesfalls ist nur die anteilmässige Differenz zwischen den Anlagekosten und dem steuerlich massgebenden Buchwert einkommenssteuerpflichtig (wiedereingebrachte Abschreibungen). Gleiches gilt, wenn die anteiligen Anlagekosten höher als der Anteil der Miterben am Ertragswert sind. Im Fall hingegen, dass der Ertragswert unter dem steuerlich massgebenden Eigenkapital bzw. 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, ergeben sich aber unterschiedliche Folgen in Bezug auf Steuersubjekt und Steuerart. 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 Grundstücksgewinnsteuer. Gleich verhält es sich, wenn ein landwirtschaftliches Grundstück (Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG) veräussert wird; als landwirtschaftliche Grundstücke gelten in

diesem Zusammenhang aber nur solche Grundstücke, die dem BGGB unterstehen (vgl. dazu im Einzelnen StB 130 Nr. 1). Bedeutsam ist, dass in beiden Fällen der (Weiter-)Veräusserer für den gesamten Wertzuwachsgegninn steuerpflichtig ist. Bei der als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgegninnsteuer kommt es nämlich nicht darauf an, wem der Erlös endgültig zufliesst (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergegninsetz, Band IV, N 3 zu § 162). Besteuert wird einzig der Veräusserer (Art. 133 Abs. 1 StG) und nicht der Gegninnempfänger. Der Veräusserer kann jedoch die bezahlte Steuer (sowie weitere mit der Veräusserung zusammenhängende Kosten) vom erzielten Gegninn in Abzug bringen, sodass es er nur den Nettogegninnanteil weiterleiten muss.

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

c) Grundstücke im Gegninnvermögen

Wird ein Gegninnanteilsrecht realisiert, indem ein dem Gegninnvermögen zugehöriges Grundstück die Hand wechselt, so hat zwar der Veräusserer den dabei erzielten Gegninn erfolgswirksam als Ertrag zu verbuchen. Jedoch stellt dessen Weiterleitung oder generell das Entstehen des Gegninnanspruchs zugleich einen gegninnsmässig begründeten Aufwand für den Veräusserer dar. Es wäre bei der Einkommenssteuer als Subjektsteuer nicht sachgerecht, wenn der Veräusserer einen Gegninn versteuern müsste, über den er gar nicht verfügen konnte (BGer 2A.602/2005 vom 27. Februar 2006, E. 3.3). Der Gegninn wird mit der Einkommenssteuer bei den Gegninnanteilsberechtigten erfasst. Er ist am Ort der gelegenen Sache steuerbar, sofern der Gegninnanteil nicht auf ein partiarisches Darlehen zurückgeht (siehe oben Ziff. 4.1).

Im Unterschied zum weitergeleiteten Gegninn, den die Gegninnanteilsberechtigten zu versteuern haben, ist für die wiedereingebrachten Abschreibungen der Grundeigentümer einkommenssteuerpflichtig, reduzierten sie doch dessen Unternehmensgegninn in den Vorjahren. Ebenfalls zu versteuern hat der Grundeigentümer einen allfällig eigenen Gegninnanteil.

Zum Gegninnvermögen im hier verstandenen Sinn zählen auch landwirtschaftlich genutzte Grundstücke, die nicht (mehr) dem BGGB unterstehen (vgl. dazu StB 130 Nr. 1). Dies trifft namentlich auf unüberbaute Grundstücke zu, die einer Bauzone zugewiesen wurden. Zum Gegninnvermögen gehören sodann die ursprünglich landwirtschaftlich, dann aber (dauerhaft) einer anderen Nutzung zugeführten Grundstücke. Bei Zuweisung zur Bauzone oder einer Zweckentfremdung wird der Gegninnanspruch (zuweilen) fällig, ohne dass eine zivilrechtliche Handänderung vorliegt (vgl. Art. 30 BGGB). Ist dies der Fall und verlangen die Gegninnanteilsberechtigten den bis zur Entlassung des Grundstücks aus dem Anwendungsbereich des BGGB aufgelaufenen Gegninn heraus, so ist er beim Grundeigentümer und mit der Grundstückgegninnsteuer zu erfassen. Warten sie hingegen zu, unterliegt der Gegninn der Einkommenssteuer bei den Gegninnanteilsberechtigten.