Kanton Schwyz

Kantonale Steuerverwaltung
Grundstückgewinnsteuer

Zusatzwegleitung zur Steuererklärung

„Besondere Aufwendungen für Liegenschaftenhändler“

Ausgabe 2020

Inhaltsverzeichnis

1.	**Einleitung**	3
2.	**Gesetzliche Grundlagen**	3
3.	**Begriffsbestimmung / Voraussetzungen**	3
4.	**Aufwendungen**	**4**
4.1	Schematische Bestimmung der abzugsfähigen Aufwendungen	4
4.2	Rechtsprechung / Gesetzliche Grundlagen	4
4.3	Aufwendungen allgemein	4
4.3.1	Anteil an allgemeinen Unkosten	4
4.3.2	Einkommens- / gewinnsteuerlich nicht berücksichtigte Aufwandüberschüsse	5
4.4	Subjektbezogene Aufwendungen	6
4.4.1	Juristische Personen	6
4.4.2	Natürliche Personen	6
5.	**Verfahren**	**7**
5.1	Aufwendungen allgemein	7
5.2	Subjektbezogene Aufwendungen	7
5.2.1	Juristische Personen	7
5.2.2	Natürliche Personen	8
6.	**Übergangsbestimmung**	**8**

1. Einleitung

Die nachfolgend aufgeführten Aufwendungen können von natürlichen oder juristischen Personen geltend gemacht werden, sofern (kumulativ)

- **der Kauf und Verkauf von Liegenschaften als eigenständige unternehmerische (Handels-) Tätigkeit erscheint (nachfolgend als gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel bezeichnet);**
- **das veräusserte Grundstück unmmittelbar dem gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel zuzurechnen ist.**

2. Gegenstand der Zusatzwegleitung

Zu den besonderen Aufwendungen zählen einerseits die Grundstückgewinnsteuern. Sie sind bei gewerbsmässig mit Liegenschaften handelnden juristischen Personen anrechenbar soweit sie in der massgebenden Besitzesdauer angefallen sind und auf deren Berücksichtigung bei der Gewinnsteuer verzichten (§ 116 Abs. 1 Bst. f StG). Andererseits die weiter gehenden, nach interkantonalem Recht zu berücksichtigenden Aufwendungen bleiben vorbehalten. Sie können auch von innerkantonalen Liegenschaftenhändlern geltend gemacht werden (§ 116 Abs. 1a StG).

3. Begriffsbestimmung / Voraussetzungen

Allgemein

Nach der Praxis des Bundesgerichts (BGE 125 II 113 E. 3c und 6a, mit Hinweisen) liegt Liegenschaftenhandel vor, wenn der Steuerpflichtige An- und Verkäufe von Liegenschaften planmässig und systematisch mit grosser Häufigkeit tätigt.

Subjektive Voraussetzungen

Bei der steuerpflichtigen Person kann es sich um natürliche oder juristische Personen handeln. Während bei natürlichen Personen die Zuordnung von Liegenschaften zum gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel deren Behandlung als Geschäftsvermögen zur Folge hat, ist dies bei juristischen Personen stets gegeben. Wie bei natürlichen wird auch bei juristischen Personen verlangt, dass der Kauf und Verkauf von Liegenschaften als eigenständige unternehmerische (Handels-) Tätigkeit erscheint[1]. Nicht geltend gemacht werden können diese Aufwendungen von steuerbefreiten juristischen Personen nach §61 StG.

Objektive Voraussetzungen

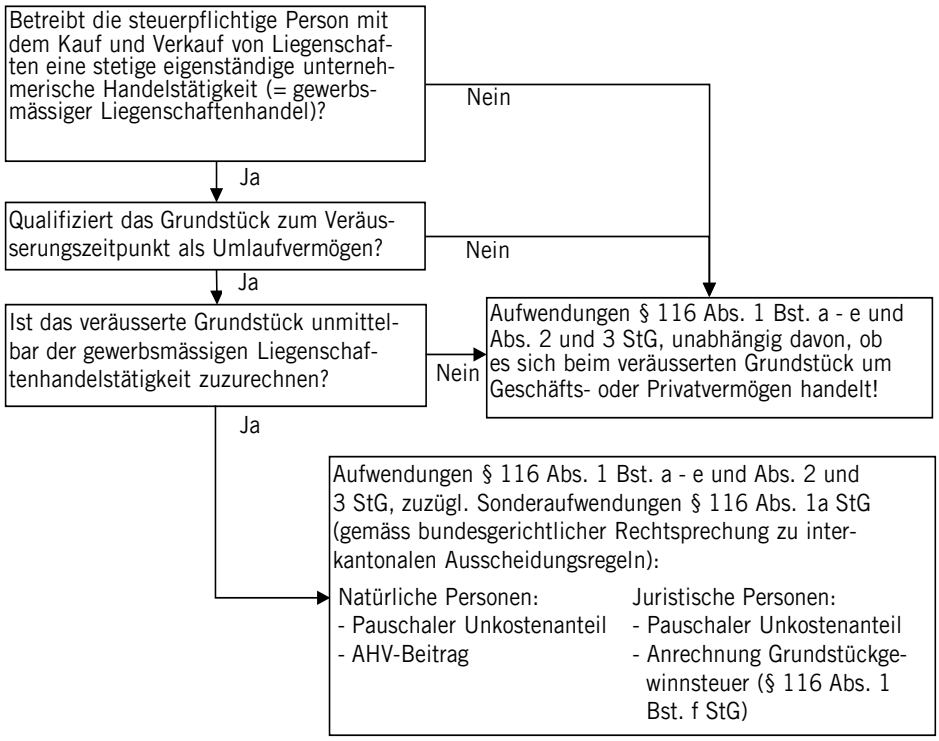
Bei der als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer bestimmen sich der Erlös und die Aufwendungen objektmässig nach dem veräusserten Grundstück, weshalb die besonderen Aufwendungen für Liegenschaftenhändler gemäss Ziff. 4.1 nur geltend gemacht werden können, sofern das veräusserte Grundstück

- Zum Veräusserungszeitpunkt als Umlaufsvermögen qualifiziert und (kumulativ)
- unmittelbar dem gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel zuzurechnen ist.

[1] Auch wenn es die Tätigkeit einer Gesellschaft (z.B. Versicherungsgesellschaft) mit sich bringt, dass Liegenschaften zur Optimierung ihrer Liegenschaftenportefeuilles erworben, neu erstellt, verwaltet und verkauft werden, macht dies die Gesellschaft nicht zur Liegenschaftenhändlerin im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, sofern die mit den Liegenschaften zusammenhängenden Tätigkeiten nicht als eigenständige unternehmerische (Handels-) Tätigkeiten erscheinen (siehe dazu VG-ZH 14. Dezember 2005, StE 23 2006 H.7 B 44.13.7 Nr.22).

4. Aufwendungen

4.1 Schematische Bestimmung der abzugsfähigen Aufwendungen



4.2 Rechtsprechung / Gesetzliche Grundlagen

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts gelten für die Besteuerung des Grundeigentums verschiedene, aus dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) abgeleitete Ausscheidungsregeln. Aufgrund von § 116 Abs. 1a StG können auch nur innerkantonal tätige Liegenschaftenhändler bei Veräusserung einer innerkantonalen Liegenschaft die nach interkantonalem Recht zu berücksichtigenden Aufwendungen geltend machen.

4.3 Aufwendungen allgemein

4.3.1 Anteil an allgemeinen Unkosten

Allgemein

Der Liegenschaftskanton hat die dem gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler am Wohnsitz bzw. Sitz in Form allgemeiner Unkosten (Personal- und Sachauslagen, Reisespesen, Telefongebühren, Porti usw.) angefallenen Aufwendungen in Form einer Pauschale zu übernehmen, welche dessen Bemühungen beim Ankauf, der Erschliessung und Überbauung sowie beim Verkauf der Liegenschaft entspricht (BGE 92 I 465 E.2); die allgemeinen Unkosten sollen einerseits die «veränderlichen» auf das einzelne Rechtsgeschäft bezogenen Kosten und andererseits einen Anteil der «festen Kosten» berücksichtigen. Anlageobjekte betreffende Kosten sind dabei nicht zu berücksichtigen (BGE 2C_689/2010 vom 4. April 2011).

Pauschale Ansätze bei ordnungsgemäss geführter Buchhaltung / Aufzeichnung

Liegt eine ordnungsgemäss geführte Buchhaltung resp. Aufzeichnung vor, können gewerbsmässige haupt- oder nebenberufliche Liegenschaftenhändler (nicht aber Quasiliegenschaftenhändler) bei Veräusserung eines als Umlaufsvermögen qualifizierenden und (kumulativ) unmittelbar der gewerbsmässigen Liegenschaftenhandelstätigkeit zuzurechnenden Grundstücks den Anteil an den allgemeinen Unkosten (soweit tatsächlich gebucht und auf Umlaufvermögen entfallend; siehe Fussnote 2) wie folgt geltend machen (Berechnung vom beurkundeten Kaufpreis; bei mehreren veräussernden Personen gelten die Maximalbeträge nur anteilmässig):

A. Anteil Allgemein (ohne Anteil Verkaufstätigkeit) [2]

aa) Haupttätigkeit (hauptberuflich resp. Hauptzweck einer Unternehmung)

- Einzelverkauf	1.00 %, max. Fr. 10'000
- Teilveräusserung ab Gesamtgrundstück [3]	0.50 %, max. Fr. 5'000

ab) Nebentätigkeit (nebenberuflich resp. nebst Hauptzweck Unternehmung)

- Einzelverkauf	0.50 %, max. Fr. 5'000
- Teilveräusserung ab Gesamtgrundstück [3]	0.25 %, max. Fr. 2'500

B. Anteil für eigene Verkaufstätigkeit (es sind keine Drittvermittler involviert) [2]

Bei Nachweis eigener Verkaufstätigkeiten mittels Prospekten / Inseraten **(Vermittlungsmäkelei)**:

- Einzelverkauf	1.50 %, max. Fr. 30'000
- Teilveräusserung ab Gesamtgrundstück [3]	1.00 %, max. Fr. 20'000

Liegen keine Prospekte und Inserate vor, kann der hälftige Ansatz geltend gemacht werden **(Nachweismäkelei)**.

Effektive Kosten

Der effektive Nachweis höherer Kosten bleibt vorbehalten und kann in Beachtung der nachfolgend aufgeführten Kriterien erbracht werden:

- Jährlicher Aufwand pro Liegenschaft: Aufgrund der Buchhaltung bzw. Aufzeichnung ist auszuweisen, welche allgemeinen Unkosten in Bezug auf das veräusserte Grundstück entstanden sind (bei mehreren Grundstücken des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels anteilsmässige Kosten im Verhältnis von deren einzelnen Verkehrswerten); ein allfälliger bereits einkommens-/gewinnsteuerlich geltend gemachter pauschaler Abzug für Verwaltungskosten ist aufwandmindernd zu berücksichtigen.
- Besitzesdauer (Anzahl Jahre x effektiver anteilsmässiger Aufwand pro Jahr).

Einkommens- resp. gewinnsteuerliche Folgen

Die steuerpflichtige Person hat die grundstückgewinnsteuerlich geltend gemachten Aufwendungen einkommens-/gewinnsteuerlich erfolgswirksam (den Saldo der Erfolgsrechnung erhöhend) zu berücksichtigen.

Vorbehalt der einkommens- resp. gewinnsteuerlichen Veranlagungen

Die Grundstückgewinnsteuerveranlagungen erfolgen unter dem Vorbehalt der einkommens- resp. gewinnsteuerlichen Berücksichtigung der gewährten Aufwendungen. Es ist zu beachten, dass sich bei einkommens- resp. gewinnsteuerlichen Abweichungen Nachsteuer- resp. Steuerstrafverfahren ergeben können.

4.3.2 Einkommens- / gewinnsteuerlich nicht berücksichtigte Aufwandüberschüsse

Der Liegenschaftskanton hatte nach der ursprünglichen bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch alle nichtaktivierungspflichtigen Kosten den Anlagekosten anzurechnen, die im Rahmen der ordentlichen Betriebsrechnung als Aufwand hätten berücksichtigt werden müssen, mangels laufender Erträgnisse indessen nicht verrechnet werden konnten (BGE 120 Ia 361). Mit Urteil vom 3. November 2006 (2P.84/2006) hat das Bundesgericht aufgrund seiner geänderten Rechtsprechung zur Verlustverrechnung (BGE 131 I 249; BGE 132 I 220) diese Praxis und damit den Vorrang der Verlustverrechnung in der Zeit aufgehoben; damit erfolgen Verlustübernahmen definitiv und es erfolgen keine Rückausscheidungen mehr an andere Kantone in den Folgejahren. Die geänderte bundesgerichtliche Rechtsprechung hat zur Folge, dass werterhaltende Aufwendungen, Schuldzinsen etc. stets im Rahmen der ordentlichen Betriebsrechnung als Aufwand zu berücksichtigen sind, da diese nicht nur steuerrechtlich, sondern auch handelsrechtlich nicht aktivierbar sind.

---

[2] Summe der Abzüge Bst. A und B maximal im Umfang der tatsächlich gebuchten allgemeinen Unkosten. Gemäss BGE 2C_689/2010 vom 4. April 2011 sind bei der Berechnung der tatsächlich gebuchten allgemeinen Unkosten allfällige auf den Anlagebereich von Grundstücken entfallende Kosten nicht zu berücksichtigen.

[3] Sofern innerhalb eines Kalenderjahres mehrere Teilveräusserungen ab einem gleichen ursprünglichen Gesamtgrundstück vorgenommen werden.

4.4 Subjektbezogene Aufwendungen

4.4.1 Juristische Personen

Grundstückgewinnsteuer

Das vom Bundesgericht aus Art. 46 Abs. 2 BV abgeleitete sog. Schlechterstellungsverbot (ein Kanton darf eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist) verlangt sinngemäss, dass bei steuerpflichtigen Personen mit ausserkantonalem Sitz, welche als (interkantonale) Liegenschaftenhändler tätig sind, bei der Bemessung des steuerbaren Grundstückgewinnes der Abzug der Grundstückgewinnsteuern **(nicht aber bei Veräusserung von Betriebsliegenschaften)** zu gewähren ist, sofern diese nach dem Steuerrecht des Liegenschaftskantons (bei einer steuerpflichtigen Person der in Frage stehenden Art) überhaupt zu den einkommens- resp. gewinnsteuerlich abziehbaren Aufwendungen gehören (BGE 92 I 461 Erw. 2c S. 469). Letzteres trifft nach dem Schwyzer Steuergesetz zu auf juristische Personen, wo in § 65 Bst. a StG die Grundstückgewinnsteuer unter dem allgemeinen Begriff der „Steuern“ zu subsumieren ist, nicht aber auf natürliche Personen, bei welchen die Grundstückgewinnsteuer gemäss § 34 Bst. e StG nicht abziehbar ist. Die vom Liegenschaftskanton zu übernehmende Grundstückgewinnsteuer ist in erster Linie mit gewinnsteuerlichen Erträgen zu verrechnen; erst ein allfällig verbleibender Restbetrag ist grundstückgewinnsteuerlich (nach der sog. iterativen Methode) zu berücksichtigten.

Aufgrund von § 116 Abs. 1 Bst. f StG kann die Grundstückgewinnsteuer bei gewerbsmässig mit Liegenschaften handelnden juristischen Personen direkt als Aufwendung angerechnet werden, sofern diese auf deren Berücksichtigung bei der Gewinnsteuer verzichten. Der Abzug beschränkt sich auf Grundstücke, welche zum Veräusserungszeitpunkt als Umlaufsvermögen qualifizieren und (kumulativ) unmittelbar der gewerbsmässigen Liegenschaftenhandelstätigkeit zuzurechnen sind (siehe dazu auch Ziffer 4.1); diesfalls darf die Grundstückgewinnsteuer gewinnsteuerlich nicht mehr als Aufwand berücksichtigt werden.

Direkte Bundessteuer

Gemäss kantonaler Rechtsprechung kann die direkte Bundessteuer bei der Grundstückgewinnsteuer nicht in Abzug gebracht werden (VGE II 2019 22 vom 18. November 2019). Eine (indirekte) Anrechnung der direkten Bundessteuer kann sich in Verbindung mit § 119 Abs. 4 StG (Verlustverrechnung) dann ergeben, wenn sich bei der Gewinnsteuer ein Verlust (oder im Rahmen der gewinnsteuerlichen Veranlagung zu Lasten des Kantons Schwyz ein sogenannter Ausscheidungsverlust (siehe dazu auch das Merkblatt „Anrechnung von Ausscheidungsverlusten“) ergeben würde.

4.4.2 Natürliche Personen

AHV-Beitrag

Ein im Zusammenhang mit der gewerbsmässigen Veräusserung eines Grundstücks angefallener AHV-Beitrag ist vom Liegenschaftskanton als Aufwand zu berücksichtigen.

5. Verfahren

Die Geltendmachung der besonderen Aufwendungen für Liegenschaftenhändler hat, nachdem es sich um Aufwendungen gemäss § 116 StG handelt, im Veranlagungsverfahren zu erfolgen; auf nachträgliche Anträge kann nicht mehr eingetreten werden. Die Anrechnung der geltend gemachten Aufwendungen erfolgt je nach gegebenem Sachverhalt sofort oder durch spätere Korrektur der Verfügung, da die Beurteilung, ob das veräusserte Grundstück dem gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel zuzurechnen ist oder nicht, aufgrund der zu prüfenden Gesamtumstände in der Regel erst im einkommens- resp. gewinnsteuerlichen Veranlagungsverfahren bestimmt werden kann.

5.1 Aufwendungen allgemein

Pauschale(n) für Anteil an allgemeinen Unkosten (Anteil Allgemein / Anteil für eigene Verkaufstätigkeit)

Die sofortige Berücksichtigung in der Grundstückgewinnsteuerveranlagung erfolgt in der Regel bei Vorliegen folgender Nachweise:

- Nachweis, dass der Kauf und Verkauf von Liegenschaften als eigenständige unternehmerische (Handels-) Tätigkeit ausgeübt wird (der Liegenschaftenhandel muss als für sich lebensfähiger Betrieb / Teilbetrieb mit eigenem Marktauftritt und Personal nachgewiesen sein).
- Nachweis, dass das veräusserte Grundstück zum Veräusserungszeitpunkt als Umlaufsvermögen qualifiziert und (kumulativ) unmittelbar dem gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel zuzurechnen ist.

In allen übrigen Fällen erfolgt die Grundstückgewinnsteuerveranlagung ohne Anrechnung der geltend gemachten Aufwendungen, jedoch mit einem entsprechenden Vorbehalt. Die Veranlagung wird korrigiert, sofern nebst den oben aufgeführten folgende zusätzliche Unterlagen vorliegen:

- Nachweis über die sowohl bei den kantonalen Steuern wie auch bei der direkten Bundessteuer erfolgswirksame Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen (mittels Veranlagungsverfügung des Wohnsitz- resp. Sitzkantons).

5.2 Subjektbezogene Aufwendungen

5.2.1 Juristische Personen

Grundstückgewinnsteuer

In der Regel erfolgt die sofortige Berücksichtigung in der Grundstückgewinnsteuerveranlagung, sofern folgende Unterlagen vorliegen:

- Nachweis, dass der Kauf und Verkauf von Liegenschaften als eigenständige unternehmerische (Handels-) Tätigkeit ausgeübt wird (der Liegenschaftenhandel muss als für sich lebensfähiger Betrieb / Teilbetrieb mit eigenem Marktauftritt und Personal nachgewiesen sein).
- Nachweis, dass das veräusserte Grundstück zum Veräusserungszeitpunkt als Umlaufsvermögen qualifiziert und (kumulativ) unmittelbar dem gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel zuzurechnen ist.
- Von der steuerpflichtigen Person unterzeichneter Revers mit der Bestätigung / Verpflichtung, die Grundstückgewinnsteuer bei der Gewinnsteuer nicht erfolgswirksam geltend zu machen.

In allen übrigen Fällen erfolgt die Grundstückgewinnsteuerveranlagung ohne Anrechnung der Grundstückgewinnsteuer, jedoch mit einem entsprechenden Vorbehalt. Die Veranlagung wird korrigiert, sofern nebst den oben aufgeführten folgende zusätzliche Unterlagen vorliegen:

- Nachweis über die nicht erfolgswirksame Berücksichtigung der Grundstückgewinnsteuer (Hauptjournal und Kontoauszüge der buchungsbetroffenen Konten, Veranlagungsverfügung des Sitzkantons).

5.2.2 Natürliche Personen

AHV-Beitrag

Verfahrensmässig ist das Vorliegen eines AHV-Beitrages von der steuerpflichtigen Person zu beweisen. Sie hat der Steuerbehörde die bezahlten AHV-Beiträge durch Vorlegung der Steuereinschätzungen, AHV-Verfügungen und Zahlungsbelege nachzuweisen. Da anlässlich der Grundstückgewinnsteuerveranlagung unklar ist, ob der erzielte Grundstückgewinn bundessteuerlich allenfalls mit Verlusten anderer Grundstückverkäufe resp. mit übrigen Geschäftsverlusten verrechnet werden kann, werden die AHV-Beiträge gemäss Praxis gewährt, wenn dieser betragsmässig bekannt ist; zu diesem Zweck wird die Grundstückgewinnsteuerveranlagung korrigiert.

6. Übergangsbestimmung

Eine gewerbsmässig mit Liegenschaften handelnde Person mit Sitz oder Wohnsitz im Kanton Schwyz kann die Abzüge im Sinne der §§ 116 Abs. 1 Bst. f und 116 Abs. 1a StG für Veräusserungen geltend machen, welche nach dem 31. Dezember 2009 im Grundbuch eingetragen werden; für Veräusserungen ohne Grundbucheintrag ist das Datum des Übergangs der Verfügungsgewalt oder der Beteiligungsrechte massgebend (siehe dazu §§ 250b Abs. 2 und § 246 StG).

GGSt-05.2020