

# Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz Kammer II



---

II 2021 54

## Entscheid vom 19. November 2021

---

Besetzung

lic.iur. Achilles Humbel, Präsident  
Dr.oec. Andreas Risi, Richter  
Dr.iur. Frank Lampert, Richter  
Dr.iur. Thomas Twerenbold, Gerichtsschreiber

---

Parteien

A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,  
vertreten durch ...,

**gegen**

**Kantonale Steuerkommission**, Bahnhofstrasse 15,  
Postfach 1232, 6431 Schwyz,  
Vorinstanz,

---

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer (Veranlagungen vom 13.08.2021)

## Sachverhalt:

**A.** A. \_\_\_\_\_ (Steuerpflichtiger) ist Alleinaktionär der X. Holding AG, welche ihrerseits zu 100% an der B. \_\_\_\_\_ AG und der C. \_\_\_\_\_ AG beteiligt ist (alle Gesellschaften mit Sitz in V. \_\_\_\_\_ /AG; vgl. Steuerakten act. 53 ff. und act. 56 ff. = HR-Auszug).

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 20. September 2016 verkaufte die C. \_\_\_\_\_ AG an A. \_\_\_\_\_ und D. \_\_\_\_\_ zu Miteigentum je zur Hälfte die Liegenschaft Nr. xxx Grundbuch U. \_\_\_\_\_ /SZ zu einem Kaufpreis von Fr. 1'530'000.--. Der Kaufpreis entsprach dem seinerzeitigen Kaufpreis der C. \_\_\_\_\_ AG. Die C. \_\_\_\_\_ AG hatte das Grundstück am 3. Februar 2015 erworben und durch die B. \_\_\_\_\_ AG ein ausführungsfähiges Konzept für den Aus- und Umbau des bestehenden Gebäudes entwickeln lassen (vgl. Bf-act. Beilage 3 = Öffentliche Beurkundung Kaufvertrag vom 20.9.2016).

Ebenfalls am 20. September 2016 unterzeichneten A. \_\_\_\_\_ und D. \_\_\_\_\_ ausseramtlich einen schriftlichen Totalunternehmer-Werkvertrag mit der B. \_\_\_\_\_ AG über den Umbau und die schlüsselfertige Sanierung des bestehenden Hotels zu einem Mehrfamilienhaus inkl. Wohnflächen- und Balkonerweiterungen sowie Parkplätze auf dem Vorplatz zum Werkpreis (Pauschalpreis) von Fr. 2'570'000.-- (vgl. Bf-act. Beilage 4 = Steuerakten act. 19 ff. = Schriftlicher Totalunternehmer-Werkvertrag vom 20.9.2016).

Nach Fertigstellung des Umbaus wurde das Grundstück Nr. xxx von A. \_\_\_\_\_ und D. \_\_\_\_\_ am 10. Oktober 2017 in Stockwerkeigentum aufgeteilt.

**B.** Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 29. Juni 2018 verkauften A. \_\_\_\_\_ und D. \_\_\_\_\_ als Miteigentümer je zur Hälfte die Liegenschaft GS Nr. xxx (resp. S001 - S010 inkl. PP1, PP2, PP3, PP4) an die E. \_\_\_\_\_ AG mit Sitz in W. \_\_\_\_\_ /ZG zu Alleineigentum zum Kaufpreis von pauschal Fr. 4'739'000.-- (vgl. Steuerakten act. 65 ff. = Öffentliche Beurkundung Kaufvertrag vom 29.6.2018).

Laut Steuererklärungen für die Grundstücksgewinnsteuer vom 9. Juli 2018 beliefen sich die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft auf Fr. 2'475'566.-- (A. \_\_\_\_\_) bzw. Fr. 2'125'566.-- (D. \_\_\_\_\_) (vgl. Steuerakten act. 96 ff. und act. 102 ff.):

### Zusammenstellung Anlagekosten

Art. der Kosten	A. _____	D. _____	Total
Erwerb Grundstück C. _____ AG	765'000	765'000	1'530'000
Kosten gem. Werkvertrag B. _____ AG	1'285'000	1'285'000	2'570'000
C. _____ AG - Übernahme 50% Verlust durch A. _____	350'000	-	350'000
B. _____ AG – Akonto für Mehr-Minderkosten	68824	68'824	137'648
Notariat - 4 Rechnungen	6'742	6'742	13'484
	<u>2'475'566</u>	<u>2'125'566</u>	<u>4'601'132</u>

C. Mit Veranlagungsverfügungen betreffend Grundstückgewinnsteuer (Verkaufsfall\_Nr.: VO-2018-1339) vom 13. August 2018 wurden A. \_\_\_\_\_ und D. \_\_\_\_\_ für die vorerwähnten Veräusserungen mit solidarischer Haftung für den gesamten Steuerbetrag durch die Veranlagungsbehörde wie folgt veranlagt (vgl. Steuerakten act. 1 ff. und act. 4 ff.):

PID-Nr.	Steuerpflichtige veräussernde Person(en)	Gewinn (Fr.)	Steuerbetrag (Fr.)
348340	A. _____	242'934	91'956.00
350308	D. _____	242'934	91'956.00
<b>Total</b>		<u>485'868</u>	<u>183'912.00</u>

Den Veranlagungen der Grundstückgewinnsteuer wurde folgende Gewinn- und Steuerberechnung beigefügt:

### **Gewinnberechnung**

(Pos.)	(Bezeichnung)	(Gesamt Fr.)	(Quote)	(Anteil VO Fr.)
<b>100</b>	<b>Veräusserungserlös</b>	<b>29.06.2018</b>		
110	Erlös gemäss Vertrag			4'739'000
143	- Not.-/Grundbuchkosten			-13'484
<b>199</b>	<b>Zwischentotal Veräusserungserlös</b>			<b>4'725'516</b>
<b>200</b>	<b>Anlagekosten</b>			
210	Erwerbspreis	1'530'000	1/1	1'530'000
232	Mehrkosten	137'648	1/1	137'648
235	Kosten gem. Werkvertrag	2'570'000	1/1	2'570'000
<b>299</b>	<b>Zwischentotal Anlagekosten</b>			<b>4'237'648</b>
<b>300</b>	<b>Grundstückgewinn</b>			<b>487'868</b>
390	- Freibetrag			-2'000
<b>400</b>	<b>Steuerbarer Grundstückgewinn</b>			<b>485'868</b>

**Gesamtsteuer: 183'912.00**

### **Steuerberechnung**

Veräusserer	Anteil	Gewinn	Progr. ab	Grundsteuer	Besitzesdauer	Steuer	
	%	Fr.	Fr.	Fr.	Jahre	%	Fr.
A. _____	50.00	242'934	0	70'735.20	1	30.00	91'956.00
D. _____	50.00	242'934	0	70'735.20	1	30.00	91'956.00

Zur Begründung der Abweichung der Beträge dieser Verfügungen gegenüber der Selbstdeklaration bzw. der Korrektur durch die Veranlagungsbehörde wurde in den Veranlagungen Grundstückgewinnsteuer angeführt:

Der Totalunternehmer-Werkvertrag mit B. \_\_\_\_\_ AG ist verbindlich. Die Verlustübernahme durch A. \_\_\_\_\_ via C. \_\_\_\_\_ AG kann bei der GGSt nicht

angerechnet werden, da diese Verlustübernahme durch einen unabhängigen Dritten nicht erfolgen würde.

**D.** Mit Eingabe vom 3. September 2018 liess A.\_\_\_\_\_ (Einsprecher) gegen die Veranlagungsverfügung Einsprache erheben mit dem folgenden Begehren (vgl. Einspracheakten act. 15 ff.):

- a) Beim anteiligen Gewinn von CHF 242'934.-- sei der von ihm an die C.\_\_\_\_\_ AG bezahlte Mehrkostenanteil von CHF 350'000.-- in Abzug zu bringen.
- b) Damit resultiert für den von A.\_\_\_\_\_ verkauften Miteigentumsanteil effektiv ein Verlust und damit beträgt sein Grundstücksgewinn NULL.

Zur Begründung der Einsprache wurde ausgeführt, A.\_\_\_\_\_ habe effektiv einen einseitigen Mehrkostenanteil an die C.\_\_\_\_\_ AG von Fr. 350'000.-- (dreihundertfünfzigtausend) bezahlt. Dies gehe aus der entsprechenden schriftlichen Bestätigung der aktienrechtlichen Revisionsstelle der C.\_\_\_\_\_ AG vom 8. Juni 2018 hervor (vgl. Schreiben der F.\_\_\_\_\_ AG = Einspracheakten act. 18 = Steuerakten act. 61 = Bf-act. Beilage 6). Dieser Mehrkostenanteil sei bei der C.\_\_\_\_\_ AG erfolgswirksam verbucht worden. Deshalb müsse dieser Kostenanteil bei den Grundstücksgewinnsteuern spiegelbildlich zum Abzug zugelassen werden. Die vorliegende Veranlagung stelle ein Verstoss gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dar. Es würde ein Gewinn besteuert werden, welcher gar nie bestanden habe. Es werde sodann darauf hingewiesen, dass die C.\_\_\_\_\_ AG im Rahmen der Interkantonalen Steuerauscheidung im Kanton Schwyz ebenfalls sekundär steuerpflichtig sei. Eine willkürliche Streichung der von A.\_\_\_\_\_ bezahlten Mehrkosten würde somit faktisch zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führen.

**E.** Mit Einspracheentscheid vom 30. März 2021 (Versand: 7.4.2021) wies die Kantonale Steuerkommission die Einsprache von A.\_\_\_\_\_ gegen die Veranlagungsverfügung betreffend Grundstücksgewinnsteuer (Verkaufsfall\_Nr.: VO-2018-1339) vom 13. August 2018 ab (vgl. Einspracheakten act. 1 ff. = Bf-act. Beilage 1). In den Erwägungen wurde ausgeführt, anhand der Veranlagungsverfügung ergebe sich, dass die Veranlagungsabteilung neben dem Erwerbspreis des Grundstücks von Fr. 1'530'000.-- auch die Umbaukosten von Fr. 2'570'000.-- gemäss Werkvertrag und die von der B.\_\_\_\_\_ AG in Rechnung gestellten Mehrkosten von Fr. 137'648.-- als Anlagekosten anerkannt habe. Es sei jedoch nicht nachvollziehbar, warum es sich bei der Verlustübernahme von Fr. 350'000.-- ebenfalls um Anlagekosten im Sinne des Grundstücksgewinnsteuerrechts handeln sollte. Weder die C.\_\_\_\_\_ AG noch die B.\_\_\_\_\_ AG hätten dem Einsprecher Mehrkosten von Fr. 350'000.-- in Rechnung gestellt. Gegen eine

Berücksichtigung als Anlagekosten spreche zudem, dass der geltend gemachte Betrag von Fr. 350'000.-- an die C. \_\_\_\_\_ AG gezahlt worden sein solle (welche das Grundstück vor dem Umbau an den Einsprecher verkauft habe) und nicht an die B. \_\_\_\_\_ AG (welche den Umbau vorgenommen und die angefallenen Mehrkosten getragen habe).

**F.** Mit Eingabe vom 7. Mai 2021 (Postaufgabe) lässt A. \_\_\_\_\_ (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid fristgerecht Beschwerde beim Verwaltungsgericht Schwyz erheben mit dem Antrag:

1. Die Veranlagungsverfügung betreffend Grundstückgewinnsteuer VO-2018-1339 vom 13. August 2018 (Veräusserung vom 29. Juni 2018) sei gemäss Selbstdeklaration mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 0.00 vorzunehmen, indem der Mehrkostenanteil im Betrag von CHF 350'000.00 als wertvermehrende Aufwendung gemäss § 116 Abs. 1 Bst. a StG berücksichtigt wird.
2. Eventualiter sind die Eigenleistungen in der Höhe von CHF 231'304.20, welche durch die B. \_\_\_\_\_ AG erbracht wurden, gemäss § 116 Abs. 1 Bst. b StG als Aufwendungen bei der Festsetzung der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

**G.** Die Kantonale Steuerkommission (Vorinstanz) beantragt mit Vernehmlassung vom 26. Mai 2021 die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zu Lasten des Beschwerdeführers. Es sei nach wie vor nicht nachvollziehbar, warum es sich bei der Verlustübernahme von Fr. 350'000.-- ebenfalls um Anlagekosten im Sinne des Grundstückgewinnsteuerrechts handeln sollte. Ebenso wenig würden anrechenbare Eigenleistungen von Fr. 231'304.-- bestehen.

### **Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

**1.1** Gemäss § 104 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz (StG; SRSZ 172.200) vom 9. Februar 2000 unterliegen Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken des Privat- und Geschäftsvermögens oder von Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer. Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung begründet, mit der Eigentum an Grundstücken oder Anteilen an solchen übertragen wird (§ 106 Abs. 1 StG). Der Grundstücksgewinn entspricht dem Betrag, um den der Veräusserungserlös die *Anlagekosten* (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt (§ 113 Abs. 1 StG). Als Veräusserungserlös gilt der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen (§ 114 Abs. 1 Satz 1 StG). Der Erwerbspreis entspricht dem Kaufpreis und allen weiteren Leistungen. Leistungen, welche unter Umgehung der Steuerpflicht erbracht worden sind, werden nicht berücksichtigt (§ 115 Abs. 1 StG). Als Aufwendungen sind an-

rechenbar, soweit sie in der massgebenden Besitzesdauer angefallen sind: Ausgaben, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben, wie Kosten für Bauten, Umbauten und Meliorationen (§ 116 Abs. 1 Bst. a StG). Ebenfalls als Aufwendungen sind anrechenbar, soweit sie in der massgebenden Besitzesdauer angefallen sind: Eigenleistungen, soweit sie als Einkommen oder Ertrag in der Schweiz versteuert worden sind oder werden (§ 116 Abs. 1 Bst. b StG).

**1.2** Damit Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer als gewinnmindernd geltend gemacht werden können, ist auf jeden Fall erforderlich, dass es sich um solche wertvermehrenden Kosten handelt, welche der Veräusserer effektiv aufgewendet hat (vgl. u.a. das Urteil des Bundesgerichts 2C\_77/2013 vom 6. Mai 2013 Erw. 4.2 publiziert in: StE 2013 B 44.12.3 Nr. 7). Damit steht im Einklang, dass eine wertvermehrende Aufwendung (nur) im Umfang des tatsächlich bezahlten Betrags und nicht des objektiv geschaffenen Werts anzurechnen ist ("Prinzip der effektiven Kostenanrechnung"; vgl. das Urteil des Bundesgerichts 2C\_817/2014 vom 25. August 2015 Erw. 2.2.3 publiziert in: ASA 84 S. 331) (zum Ganzen: BGE 143 II 382 Erw. 4.2.2 S. 390). Dessen ungeachtet können auch wertvermehrende Eigenleistungen angerechnet werden, und zwar in der Höhe des mutmasslichen Drittpreises ("Marktwertprinzip") (vgl. das Urteil des Bundesgerichts 2C\_817/2014 vom 25. August 2015 Erw. 2.2.3 publiziert in: ASA 84 S. 331).

**1.3** In Bezug auf die Beweislast gilt Folgendes: Grundsätzlich obliegt der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen der Steuerbehörde, der Nachweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen jedoch der steuerpflichtigen Person. Diese hat die entsprechenden Tatsachen also nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 Erw. 3.5 S. 252 mit Hinweisen; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C\_162/2016 und 2C\_163/2016 vom 29.9.2016 Erw. 2.3).

**2.** Streitig und zu prüfen ist zur Hauptsache, ob der Beschwerdeführer sich die Belastung im Betrag von Fr. 350'000.-- auf seinem Darlehens- bzw. Kontokorrent bei der C.\_\_\_\_\_ AG als Anlagekosten (Aufwendungen) bei der Grundstückgewinnsteuer anrechenbar lassen kann. Eventualiter ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführer sich das Honorar im Betrag von Fr. 231'304.20 gemäss Bauabrechnung BKP 2011 für das Baumanagement der B.\_\_\_\_\_ AG als Anlagekosten (Eigenleistungen) bei der Grundstückgewinnsteuer anrechnen lassen kann.

**2.1** Gemäss Sachdarstellung des Beschwerdeführers in der Beschwerdeschrift stellt sich die Ausgangslage wie folgt dar (vgl. Beschwerde, Ziffer 4.2 - 4.4):

Für den Umbau sei die B. \_\_\_\_\_ AG damals von Kosten in der Höhe von Fr. 2'717'500.-- ausgegangen (vgl. Bauabrechnung, KV-Orig.). In der Folge sei es beim Umbau zu erheblichen Mehrkosten gekommen, insbesondere aufgrund von Umplanungen seien erhebliche Mehrkosten beim Architekten (vgl. Bauabrechnung, Ziff. 291) und damit verbunden auch höhere Handwerkerkosten als ursprünglich kalkuliert angefallen. Insgesamt habe der Umbau gemäss Bauabrechnung mit Stand 6.5.2021 zu Kosten in der Höhe von Fr. 3'456'223.25 und somit zu Mehrkosten gegenüber dem Kostenvoranschlag in der Höhe von Fr. 738'723.25 geführt, wobei die B. \_\_\_\_\_ AG die ursprüngliche Vergütung für das eigentliche Baumanagement gestrichen hatte (vgl. Bauabrechnung, Ziff. 291) und die tatsächlichen Kosten insgesamt somit noch höher ausgefallen seien.

Im Rahmen der Erstellung der handelsrechtlichen Jahresabschlüsse 2017 der B. \_\_\_\_\_ AG und C. \_\_\_\_\_ AG sei der Grossteil der Rechnungen für das Projekt eingetroffen und der Umfang der Mehrkosten gut abschätzbar gewesen. Sowohl die Treuhand- als auch die Revisionsstelle hätten den Steuerpflichtigen darauf hingewiesen, dass im Rahmen des Projektes eine ungerechtfertigte Leistung an den Aktionär vorliegen könnte, da die beiden Gesellschaften zu 100% von der X. Holding AG gehalten würden, wobei der Steuerpflichtige wiederum Alleinaktionär der X. Holding AG sei und fraglich gewesen sei, ob nicht ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorgelegen habe. Dies auch, da der Werkpreis im Totalunternehmer-Werkvertrag tiefer gelegen habe als der ursprüngliche Kostenvoranschlag (KV-Orig.) gemäss Bauabrechnung.

Da die Mehrkosten sich erheblich auf das Geschäftsergebnis ausgewirkt hätten, habe eine allfällige Rückerstattungspflicht des Aktionärs nach Art. 678 Abs. 3 OR (recte: Art. 678 Abs. 2 OR) gedroht. Der Steuerpflichtige habe zu diesem Zeitpunkt mit einem Kaufinteressenten für die X. Holding AG in Verhandlung gestanden und es sei geplant gewesen, dass der Steuerpflichtige seine gesamten Aktien und damit die B. \_\_\_\_\_ AG und C. \_\_\_\_\_ AG an einen Dritten veräussere. Zudem hätte eine allfällig ungerechtfertigte Leistung an den Aktionär auch diverse Steuerfolgen.

Da die Mehrkosten zu diesem Zeitpunkt auf insgesamt Fr. 700'000.-- geschätzt worden seien, habe sich der Steuerpflichtige bereit erklärt, den hälftigen Verlustanteil in der Höhe von Fr. 350'000.-- zu übernehmen und einer Rückerstattungsklage nach Art. 678 Abs. 3 OR zuvorzukommen. Die Verlustübernahme sei dem Steuerpflichtigen in der Folge auf seinem Darlehens- bzw. Kontokorrentkonto bei der C. \_\_\_\_\_ AG belastet worden, was einer Bezahlung gleichkomme.

Eine Geltendmachung der übrigen Mehrkosten gegenüber D. \_\_\_\_\_ sei aufgrund fehlender vertraglicher sowie gesetzlicher Grundlage nicht möglich gewesen, da gemäss Totalunternehmer-Werkvertrag ein Pauschalpreis vereinbart gewesen sei und die Mehrkosten nicht auf Änderungswünsche der Bauherrschaft zurückzuführen gewesen seien.

Die Mehrkosten seien sodann dem Darlehens- bzw. Kontokorrentkonto des Beschwerdeführers bei der C. \_\_\_\_\_ AG belastet worden, da diese die Verluste aufgrund der Mehrkosten bei der B. \_\_\_\_\_ AG übernommen hatte und über die Wertberichtigung Liegenschaften aufwandwirksam verbucht hatte. Die B. \_\_\_\_\_ AG habe die Verlustübernahme wiederum erfolgswirksam verbucht. Dies liege in den internen Abläufen zwischen den beiden Gesellschaften begründet. Grundsätzlich würden sämtliche Grundstücksgeschäfte über die C. \_\_\_\_\_ AG abgewickelt. Dort finde auch die Projektentwicklung statt. Bauaufträge würden wiederum von der C. \_\_\_\_\_ AG an die B. \_\_\_\_\_ AG vergeben und entsprechende Abschlagszahlungen gemacht. So würden auch Mehrkosten von der B. \_\_\_\_\_ AG bei der C. \_\_\_\_\_ AG geltend gemacht. Normalerweise trete die B. \_\_\_\_\_ AG auch nicht nach aussen auf. Vertragspartnerin bei Grundstücksgeschäften sei grundsätzlich einzig die C. \_\_\_\_\_ AG. Im vorliegenden Fall seien zwei separate Verträge abgeschlossen worden, die Projektabwicklung sei aber weiter wie in allen restlichen Fällen gelaufen.

**2.2** Zur Begründung des Hauptantrags auf Anrechnung des Betrags von Fr. 350'000.-- als Anlagekosten (Aufwendungen) bei der Grundstückgewinnsteuer wird vom Beschwerdeführer geltend gemacht, in der Bauabrechnung der B. \_\_\_\_\_ AG seien sämtliche Baukosten für den Umbau des Mehrfamilienhauses detailliert aufgelistet. Dabei sei das bestehende Hotel in ein Mehrfamilienhaus umgebaut worden, inklusive Wohnflächen- und Balkonerweiterungen sowie Parkplätze. Die Umbaukosten hätten zu einer dauernden Verbesserung des Grundstücks geführt. So seien letztlich Wohnungen entstanden, welche vermietet würden. Bei diesen Umbaukosten habe es sich demnach um wertvermehrnde Aufwendungen gehandelt, welche nach § 116 Abs. 1 Bst. a StG bei der Grundstückgewinnsteuer anrechenbar seien. Der Steuerpflichtige habe Mehrkosten übernommen, welche seinen Grundstücksgewinn geschmälert bzw. vollständig absorbiert hätten, da der Erlös aus dem Liegenschaftsverkauf tiefer als die Gestehungskosten sei. Im Übrigen könne es keine Rolle spielen, ob der Steuerpflichtige seine Mehrkosten direkt bei der B. \_\_\_\_\_ AG begleiche oder die C. \_\_\_\_\_ AG als Zahlstelle dazwischengeschaltet sei. Werde eine wertvermehrnde Handwerkerrechnung über eine Inkassostelle geltend gemacht und bezahlt, führe dies ebenfalls nicht dazu, dass es sich nicht mehr um eine wertvermehrnde Aufwendung handle. Im vorliegenden Fall habe die C. \_\_\_\_\_

AG die Mehrkosten vom Steuerpflichtigen vereinnahmt, habe aber auch die Mehrkosten von der B.\_\_\_\_\_ AG übernommen. Die B.\_\_\_\_\_ AG habe die Mehrkostenübernahme wiederum erfolgswirksam und damit steuerbegründend verbucht. Ob diese Zahlung direkt vom Steuerpflichtigen erfolge oder eine Schwestergesellschaft dazwischengeschaltet werde, mache wirtschaftlich keinen Unterschied. Die C.\_\_\_\_\_ AG habe lediglich ein Zwischenglied in der Zahlungskette dargestellt.

Eventualiter wird vom Beschwerdeführer geltend gemacht, dass die Eigenleistungen, welche durch die B.\_\_\_\_\_ AG erbracht worden seien, als Baukosten im Sinne von § 116 Abs. 1 Bst. b StG bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zuzulassen seien. Gemäss BKP Ziffer 2911 der Bauabrechnung habe die B.\_\_\_\_\_ AG Leistungen für das Baumanagement in der Höhe von Fr. 231'304.20 erbracht. Da es sich bei der B.\_\_\_\_\_ AG um eine vom Steuerpflichtigen beherrschte Gesellschaft handle, würden diese Leistungen dem Steuerpflichtigen auch als Eigenleistungen angerechnet (ZH VGr 1.4.1993; Kanton Schwyz, Wegleitung Grundstückgewinnsteuer mit Einschätzungspraxis/Rechtsprechung, Aufwendungen § 116 StG, Ziff. 1.5). Der Wert der Eigenleistungen gemäss Bauabrechnung entspreche dem Betrag, der einer Drittperson für die betreffende Arbeit im Zeitpunkt der Erbringung hätte bezahlt werden müssen. Wie bereits ausgeführt worden sei, seien die Mehrkosten der B.\_\_\_\_\_ AG durch die C.\_\_\_\_\_ AG übernommen worden. Die Kostenübernahme sei bei der B.\_\_\_\_\_ AG erfolgswirksam und somit auch gewinnsteuerwirksam verbucht worden. Der Steuerpflichtige habe wiederum der C.\_\_\_\_\_ AG Fr. 350'000.-- bezahlt, welche die C.\_\_\_\_\_ AG ebenfalls erfolgswirksam verbucht habe. Damit seien die Eigenleistungen auch der Gewinnsteuer unterlegen.

**2.3** Im vorliegenden Fall gebricht es bereits daran, dass nicht eindeutig gesagt werden kann, ob (und gegebenenfalls inwieweit) beim Totalunternehmer-Werkvertrag ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung entstand, so dass eine Rückerstattungspflicht des Beschwerdeführers (im Umfang des gegebenenfalls überhöhten Teils der Leistung) bestand.

Aktionäre, Mitglieder des Verwaltungsrates und diesen nahestehende Personen sind nach Art. 678 Abs. 2 OR zur Rückerstattung "anderer Leistungen" – das heisst nicht formaler Gewinnausschüttung gemäss Art. 678 Abs. 1 OR – verpflichtet, "soweit diese in einem offensichtlichen Missverhältnis zur Gegenleistung und zur wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft stehen." Damit zielt Art. 678 Abs. 2 OR auf verdeckte Gewinnausschüttungen an Aktionäre, Mitglieder des Verwaltungsrates und diesen nahestehende Personen (vgl. Botschaft vom 23.2.1983 über die Revision des Aktienrechts, BBl 1983 II 897 Ziff. 326 zu

Art. 678 Abs. 2 E-OR). Das Konzept der verdeckten Gewinnausschüttung wurde aus dem Steuerrecht übernommen.

Im Steuerrecht charakterisieren sich verdeckte Gewinnausschüttungen bzw. geldwerte Vorteile aus Beteiligungen dadurch, dass 1) die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, 2) der Beteiligungsinhaber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft direkt oder indirekt einen Vorteil erlangt, 3) die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft diesen Vorteil einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte (Drittvergleich) und 4) der Charakter dieser Leistung für die Organe der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erkennbar war (BGE 140 II 88 Erw. 4.1 S. 92 f.; 138 II 57 Erw. 2.2 S. 59 f.; 131 II 593 Erw. 5.1 S. 607; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_449/2017 vom 26.2.2019 Erw. 2.3).

Der Umstand, dass im vorliegenden Fall der Werkpreis (Pauschalpreis Fr. 2'570'000.--) geringfügig (rund 5%) tiefer lag als der ursprüngliche Kostenvoranschlag (KV-Orig. Fr. 2'717'500.--), muss entgegen der Meinung des Beschwerdeführers nicht unbedingt bedeuten, dass beim Totalunternehmer-Werkvertrag erkennbar ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorlag, zumal der Totalunternehmer-Werkvertrag zugleich mit einer Drittperson (D.\_\_\_\_\_) unter gleichen Bedingungen abgeschlossen wurde (Drittvergleich). Es kann daher auch sein, dass die Gesamtliegenschaft einfach teurer als geplant wurde. Ansonsten müsste im vorliegenden Fall auch davon ausgegangen werden, dass an D.\_\_\_\_\_ genauso (erkennbar und gewollt) ein nicht gerechtfertigter Vorteil zugestanden wurde, der einem unabhängigen Dritten unter gleichen Bedingungen nicht gewährt worden wäre. Die Leistung wäre alsdann im Nahestehendenverhältnis zum Beschwerdeführer begründet und dem Beschwerdeführer im Dreieck ebenfalls zurechenbar (sog. "Dreieckstheorie"; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_449/2017 vom 26.2.2019 Erw. 2.4. mit Hinweisen). Demnach würde sich auch die Übernahme 50% Verlust durch den Beschwerdeführer als nicht korrekt erweisen.

Die Veranlagungsabteilung vertrat deshalb zu Recht die Ansicht, dass der Totalunternehmer-Werkvertrag mit der B.\_\_\_\_\_ AG verbindlich ist, und die Verlustübernahme durch A.\_\_\_\_\_ via C.\_\_\_\_\_ AG bei der GGSt nicht angerechnet werden kann, da diese Verlustübernahme durch einen unabhängigen Dritten nicht erfolgen würde (vgl. Veranlagung Grundstückgewinnsteuer = Steuerakten act. 1 ff.). Das bestätigt denn auch (indirekt) der Beschwerdeführer selbst, wenn er ausführt, dass eine Geltendmachung der übrigen Mehrkosten gegenüber D.\_\_\_\_\_ aufgrund fehlender vertraglicher und gesetzlicher Grundlage nicht möglich gewesen sei, da gemäss Totalunternehmer-Werkvertrag ein

Pauschalpreis vereinbart war und die Mehrkosten nicht auf Änderungswünsche der Bauherrschaft zurückzuführen waren.

**2.4** Im Weiteren spricht es aber auch gegen eine Berücksichtigung als Anlagekosten, worauf die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid zu Recht hinweist, dass der geltend gemachte Betrag von Fr. 350'000.-- an die C.\_\_\_\_\_ AG bezahlt worden sein soll (welche das Grundstück vor dem Umbau an die Kaufparteien verkaufte) und nicht an die B.\_\_\_\_\_ AG (welche den Umbau vornahm und die angefallenen Mehrkosten trug).

Gemäss der ins Recht gelegten Bestätigung der aktienrechtlichen Revisionsstelle (der beiden Gesellschaften) vom 8. Juli 2018 (vgl. Bf-act. Beilage 6 = Einspracheakten act. 18 = Steuerakten act. 61) und dem in den Akten liegenden Kontoblatt (vom 1.1.2017 bis 31.12.2017) der C.\_\_\_\_\_ AG vom 26. März 2018 (vgl. Steuerakten act. 100) ergibt sich nur, dass per 31. Dezember 2017 in der Buchhaltung der C.\_\_\_\_\_ AG auf dem Aktionärsdarlehen ein Verlustanteil von Fr. 350'000.-- belastet wurde und die Übernahme des Verlustes durch A.\_\_\_\_\_ in der Jahresrechnung 2017 der C.\_\_\_\_\_ AG erfolgswirksam verbucht wurde. Dies kommt im Ergebnis einem Forderungsverzicht des Beschwerdeführers gegenüber der C.\_\_\_\_\_ AG gleich, der handelsrechtlich als Ertrag zu verbuchen ist und auch steuerlich zu einem Ertrag führt (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2C\_576/2020 vom 17.8.2020 Erw. 2.3). Dass dem Beschwerdeführer der Betrag von Fr. 350'000.-- auf seinem Darlehens- bzw. Kontokorrentkonto bei der C.\_\_\_\_\_ AG belastet wurde, genügt jedoch nicht, damit von einer Bezahlung durch den Beschwerdeführer an die B.\_\_\_\_\_ AG gesprochen werden könnte. Es erfolgt auch keine Konzernbetrachtung.

Für die nunmehr mit der Beschwerde vorgetragene Behauptung, dass die Mehrkosten dem Beschwerdeführer bei der C.\_\_\_\_\_ AG belastet worden seien, weil die C.\_\_\_\_\_ AG die Verluste aufgrund der Mehrkosten bei der B.\_\_\_\_\_ AG übernommen hatte und über die Wertberichtigung Liegenschaften aufwandwirksam verbucht hatte, und die B.\_\_\_\_\_ AG die Verlustübernahme wiederum erfolgswirksam verbucht habe, fehlt es demgegenüber an jeglichen Belegen. Es ist auch nicht ersichtlich, inwiefern dies in den internen Abläufen zwischen den beiden Gesellschaften begründet (gewesen) sein sollte. Nachdem im vorliegenden Fall zwei separate Verträge abgeschlossen wurden, indem die B.\_\_\_\_\_ AG mit der Bau- und Projektleitung und die C.\_\_\_\_\_ AG mit dem Liegenschaften-Verkauf beauftragt wurde, gab es keinen ersichtlichen Grund, weshalb die Mehrkosten von der B.\_\_\_\_\_ AG bei der C.\_\_\_\_\_ AG hätten geltend gemacht werden sollen (wie das sonst bei der Abwicklung sämtlicher Grundstücksgeschäfte über die C.\_\_\_\_\_ AG der Fall wäre, wenn von der

C. \_\_\_\_\_ AG Bauaufträge an die B. \_\_\_\_\_ AG vergeben werden und die B. \_\_\_\_\_ AG normalerweise nicht nach aussen auftritt).

Der Beschwerdeführer ist damit im vorliegenden Fall auch den effektiven Nachweis schuldig geblieben, dass die C. \_\_\_\_\_ AG als Zahlstelle dazwischengeschaltet wurde und ein Zwischenglied in der Zahlungskette darstellte. Die diesbezügliche Argumentation erscheint denn auch widersprüchlich, nachdem im Einspracheverfahren noch geltend gemacht worden war, dass die C. \_\_\_\_\_ AG im Rahmen der Interkantonalen Steuerauscheidung im Kanton Schwyz (aufgrund ihrer Liegenschaft Verkauf) ebenfalls sekundär steuerpflichtig (gewesen) sei und somit die Nichtberücksichtigung der vom Beschwerdeführer bezahlten Mehrkosten bei der Grundstückgewinnsteuer faktisch zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führen würde (vgl. vorne Ingress Bst. D).

**2.5** Schliesslich können im Sinne des Eventualantrags des Beschwerdeführers die von der B. \_\_\_\_\_ AG in Erfüllung des Totalunternehmer-Werkvertrags erbrachten Leistungen für das Baumanagement in der Höhe von Fr. 231'304.20 gemäss BKP Ziffer 2911 der Bauabrechnung dem Beschwerdeführer auch nicht als Eigenleistungen bei der Grundstückgewinnsteuer angerechnet werden.

Das Prinzip der effektiven Kostenanrechnung muss grundsätzlich auch gelten, wenn die steuerpflichtige Person Arbeiten durch eine von ihr beherrschte oder mit ihr eng wirtschaftlich verbundene Gesellschaft ausführen lässt (vgl. Entscheid VGer SZ VGE II 2017 77 vom 26.6.2018 Erw. 1.3). Die Tatsache allein, dass die mit der Ausführung der Arbeiten beauftragte Gesellschaft durch die steuerpflichtige Person beherrscht wird oder mit dieser eng wirtschaftlich verbunden ist, genügt nicht, um dieser (aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtung) die Eigenschaft eines Dritten abzusprechen (vgl. etwa betreffend Vermittlungsprovisionen und Eigenprovisionen bei wirtschaftlicher Verbundenheit: VGer SZ 29.6.1990 publiziert in: StE 1991 SZ B 44.13.5 Nr. 5 Erw. 2b; anders noch nach früherer Praxis VGer SZ 14.12.1989 publiziert in: StE 1990 SZ B 44.13 Nr. 4 Erw. 2; vgl. auch VGer ZH 1.7.1986, publiziert in: StE 1987 ZH B 44.13.5 Nr. 3 Erw. 2a).

Die gesetzliche Verankerung der Steuersubjektqualität bzw. der Eigenschaft der juristischen Person, den Steuertatbestand selbst zu verwirklichen und selbst Schuldner der daraus resultierenden Steuerlast sein zu können, bedingt eine klare Sphärentrennung (vgl. dazu etwa Markus Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 18 N 1 ff.). Steuersubjekt der Grundstückgewinnsteuer ist der *Veräusserer*, d.h. die natürliche oder juristische Person, welche das Eigentum oder die Verfügungsgewalt über ein Grundstück oder Teile davon auf einen anderen Rechtsträger überträgt (vgl. Reich, a.a.O., § 25 N 1). Die B. \_\_\_\_\_ AG und der Beschwerdeführer als ihr einziger oder beherrschender Aktionär sind als zwei ver-

schiedene Rechts- und Steuersubjekte zu betrachten, von denen jedes sein eigenes Vermögen hat, ungeachtet ihrer wirtschaftlichen Identität. Damit ist auch klar, dass es sich bei den von der B. \_\_\_\_\_ AG erbrachten Leistungen für das Baumanagement nicht um Eigenleistungen des Beschwerdeführers als Veräusserer des Grundstücks handelt. Daran ändert nichts, dass es sich bei der B. \_\_\_\_\_ AG um eine vom Beschwerdeführer beherrschte Gesellschaft handelt.

Im Übrigen gilt es auch hier zu beachten, dass das Honorar für die von der B. \_\_\_\_\_ AG erbrachten Leistungen für das Baumanagement im Werkpreis gemäss Totalunternehmer-Werkvertrag bereits inbegriffen ist, und – wie ebenfalls bereits ausgeführt wurde – auch eine Bezahlung der Mehrkosten bzw. Verlustübernahme durch den Beschwerdeführer via C. \_\_\_\_\_ AG nicht ausgewiesen ist. Soweit zudem die B. \_\_\_\_\_ AG die ursprüngliche Vergütung für das Baumanagement "gestrichen" hatte (vgl. Bauabrechnung, Ziff. 291) – wie der Beschwerdeführer selber vorbringt –, fehlt es auch daran, dass die (angeblichen) Eigenleistungen als Einkommen oder Ertrag in der Schweiz versteuert worden sind oder werden, damit diese als Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer anrechenbar wären (vgl. § 116 Abs. 1 Bst. b StG).

**3.** Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

Bei diesem Ausgang sind dem Beschwerdeführer die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen und besteht auch kein Anspruch auf eine Parteientschädigung (vgl. § 128 StG in Verb. mit § 72 Abs. 2 und § 74 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes [VRP; SRSZ 234.110] vom 6.6.1974).

## **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens (Gerichtsgebühr, Kanzleikosten und Barauslagen) von insgesamt Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Er hat am 26. Mai 2021 einen Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- bezahlt, so dass die Rechnung ausgeglichen ist.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung Beschwerde\* in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, erhoben werden (Art. 42 und 82ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [BGG; SR 173.110] vom 17.6.2005).  
  
Soweit die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nicht zulässig ist, kann in derselben Rechtsschrift subsidiäre Verfassungsbeschwerde\* erhoben und die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten gerügt werden (Art. 113ff. BGG).
5. Zustellung an:
  - den Vertreter des Beschwerdeführers (2/R)
  - und die Vorinstanz (2/EB).

Schwyz, 19. November 2021

Im Namen des Verwaltungsgerichts

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

### **\*Anforderungen an die Beschwerdeschrift**

Die Beschwerdeschrift ist in einer Amtssprache (Deutsch, Französisch, Italienisch, Rumanzsch Grischun) abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. In der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt. Die Urkunden, auf die sich die Partei als Beweismittel beruft, sind beizulegen, soweit die Partei sie in Händen hat; der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Versand: 30. November 2021